

法人税法の改正

目 次	
一 資本に係る取引等に係る税制……	188
1 100%グループ内の法人間の取引等…	189
(1) 総論……	189
(2) 100%グループ内の法人間の資産 の譲渡取引等……	192
(3) 100%グループ内の法人間の非適 格株式交換等……	205
(4) 100%グループ内の法人間の寄附 ……	206
(5) 100%グループ内の法人間の現物 配当……	210
(6) 100%グループ内の法人間の受取 配当等……	230
(7) 100%グループ内法人の株式の発 行法人に対する譲渡……	234
2 中小企業向け特例措置の大法人の 100%子法人に対する適用 ……	238
3 連結納税制度……	242
(1) 総論……	242
(2) 連結欠損金額……	243
(3) 連結納税の承認申請書の提出期限 ……	265
(4) 連結納税への加入の場合のみなし 事業年度の特例……	266
(5) 連結納税の開始又は連結グループ への加入に伴う資産の時価評価……	271
(6) その他……	273
4 清算所得課税の廃止……	275
5 残余財産確定の場合の欠損金の引継 ぎ……	284
6 組織再編税制の見直し……	287
(1) 適格合併等における欠損金 の制限措置等の見直し……	287
(2) 分割型分割のみなし事業年度の廃 止……	296
(3) 適格分社型分割等の場合の時価法 等……	309
(4) 無対価組織再編成……	320
(5) 合併類似適格分割型分割制度の廃 止……	332
(6) その他……	332
7 みなし配当の生ずる取引に関する課 税の適正化……	337
8 その他……	340
(1) 受取配当等の益金不算入制度の負 債利子控除制度における簡便計算の 基準年度の見直し……	340
(2) 所得税額控除における利子配当等 の計算期間の明確化……	342
(3) 連結法人間の適格合併等に伴う単 体欠損金の繰越控除制度の調整規定 の整備……	342
二 特殊支配同族会社の業務主宰役員給与 の損金不算入制度（廃止） ……	346
三 罰則の見直し……	347
四 その他……	348

はじめに

平成22年度税制改正においては、支え合う社会を実現するとともに、経済・社会の構造変化に適応し、国民が信頼できる税制を構築する観点から

の税制全般にわたる改革の一環として、年齢16歳未満の扶養親族に対する扶養控除及び特定扶養親族のうち年齢16歳以上19歳未満の者に対する扶養控除の上乗せ部分の廃止、たばこ税の税率の引上げ、所得税の寄附金控除の適用下限額の引下げ並

びに揮発油税等及び自動車重量税に係る10年間の暫定税率の廃止等の見直しを行うとともに、非課税口座内の少額上場株式等に係る配当所得及び譲渡所得等の非課税措置の創設、資本に係る取引等に係る税制の整備、特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入制度の廃止、外国子会社合算税制の見直し、直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税措置の拡充並びに所得税、法人税及び相続税等の脱税犯に係る懲役刑の上限の引上げ等の罰則の見直しを行う等、所要の措置を一体として講ずることとされ、関係法令の改正が行われました。

このうち法人税法関係（国際課税関係を除きます。）については、資本に係る取引等に係る税制の整備、特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入制度の廃止、罰則の見直し等の改正が行われています。

この法人税法の改正を含む「所得税法等の一部

を改正する法律」は、去る3月24日に参議院本会議で可決・成立し、3月31日に平成22年法律第6号として公布されています。また、次の関係政省令告示もそれぞれ次のとおり公布されています。

- ・ 法人税法施行令の一部を改正する政令（平22.3.31政令第51号）
- ・ 法人税法施行規則の一部を改正する省令（平22.3.31財務省令第13号）
- ・ 減価償却資産の耐用年数等に関する省令の一部を改正する省令（平22.3.31財務省令第20号）
- ・ 法人税法施行規則及び租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律施行規則の一部を改正する省令（平22.4.12財務省令第33号）
- ・ 法人税法別表第1 独立行政法人の項の規定に基づき、法人税を課さない法人を指定する件の一部を改正する件（平22.3.31財務省告示第111号）

一 資本に係る取引等に係る税制

90年代以降、企業統治のあり方の変化に対応し、組織再編制度、連結会計制度、新会社法など企業の組織形態に関する法制度が整備され、これに対応して、法人税においても、平成13年度以降、連結納税制度や組織再編税制などの改正が実施されました。

これら企業グループを対象とした法制度や会計制度が定着しつつある中、税制においても持株会社制のような法人の組織形態の多様化に対応するとともに、課税の中立性や公平性等を確保する必要が生じていることから、平成22年度税制改正において、以下のとおり資本に係る取引等に係る税制の見直しが行われました。

(1) グループ法人の一体的運営が進展している状況を踏まえ、実態に即した課税を実現する観点から、グループ法人一般に対する課税の取扱いとして、グループの要素を反映した制度が設けられました。具体的には、100%グループ内の法人間の取引（寄附・資本取引を含みます。）

について課税を繰り延べるとともに、大法人の100%子法人については中小企業特例を適用しないこととされました。また、連結納税制度についても、子法人の単体欠損金の持込み、承認申請書の提出期限等について見直しが行われました。

(2) 資本に係る取引等に係る税制について、最近の実態を踏まえ、清算所得課税の廃止、組織再編税制の見直し等が行われるとともに、みなし配当が生ずる取引を利用した租税回避行為を防止するための措置が講じられました。

なお、この見直しに当たっては、「資本に係る取引等に係る税制についての勉強会」における議論も参考とされています。この勉強会は、近年、新会社法、組織再編制度、連結会計制度等を背景として、グループ法人の一体的運営が加速していることを踏まえ、実態に即した課税を実現する必要があるのではないか、また、資本に係る取引等について、最近における実態等を踏まえ、

その課税のあり方を検討する必要があるのではないか、これらについて租税回避行為の防止についても検討すべきではないか、という点について、論点を整理するために租税法学者や経済団体、税務の専門家を交えて意見交換するものとして、平成21年5月11日より4回にわたって開催されたものです。この勉強会の「論点とりまとめ」においては、グループ経営の実態について次のように述べられています。

「グループ経営の実例をみると、

- ① グループ戦略の立案と事業執行の役割を分離し、意志決定の迅速化や事業執行の責任の明確化を図るために事業部門を分社化する場合（総合化繊メーカーが複数の中核事業部門を分社化した例等）
- ② 持株会社設立を通じた経営統合や、一体性強化のための完全子会社化により、子会社経営に対するグループ全体の視点からの関与を強化し、重複事業の整理等のグループ内再編を進める場合（総合家電メーカーがグループ企業を完全子会社化した例や百貨店が持株会社設立によりグループ化した例等）

などがみられる。

このようにグループ経営の実態は、単一事業者内における事業部門と同様にグループ本社が事業管理を集中的に行う場合から、子会社に対してその事業運営の独立性を一定程度許容しつつ、グループ本社が事業間のシナジー効果の実現や重複の排除、経営資源の会社間の再分配といった資本の一体性を生かした全体戦略を行う場合までであるが、最近では、単なる分社化ではなく、関連会社を100%子会社化してグループ経営を強化する企業が増大しており、各会社の独立性を生かしながら、グループ統合のメリットを最大限に追求する傾向が顕著となっている。

なお、中小企業の実例をみると、新規事業の展開、取引先等他社の要請への対応、事業承継の円滑化、事業責任の明確化のための事業部門の分社化等の目的から、事業運営の独立性については程度の差があるが、100%子会社の設立・

取得が行われている。」

以下では、上記の改正事項について、項目ごとに述べるものとします。

1 100%グループ内の法人間の取引等

(1) 総論

① 改正の全体像

グループ法人が一体的に経営されている実態に鑑みれば、グループ内法人間の資産の移転が行われた場合であっても実質的には資産に対する支配は継続していること、グループ内法人間の資産の移転の時点で課税関係を生じさせると円滑な経営資源再配置に対する阻害要因にもなりかねないことから、連結納税の選択の有無にかかわらず、その時点で課税関係を生じさせないことが実態に合った課税上の取扱いと考えられます。

このことから、完全支配関係(下記②参照)がある内国法人間の取引一般について、次の措置が講じられました。

イ 連結法人間取引の損益の調整制度が改組され、完全支配関係がある内国法人間で一定の資産の移転（非適格合併による移転を含みます。）を行ったことにより生ずる譲渡損益を、その資産のそのグループ外への移転等の時に、その移転を行った法人において計上する制度とされました。これに伴い、適格事後設立制度は廃止されました。また、完全支配関係がある法人間の非適格株式交換等について、非適格株式交換等に係る完全子法人等の有する資産の時価評価制度の対象から除外されました。

ロ 完全支配関係がある内国法人間の寄附について、支出法人において全額損金不算入とされるとともに、受領法人において全額益金不算入とされました。

ハ 完全支配関係がある内国法人間の現物配当（みなし配当を含みます。）について、組織再編税制の一類型として位置づけられ、譲渡損益の計上を繰り延べる等の措置が講

じられました。

ニ 完全支配関係がある内国法人からの受取配当について益金不算入制度を適用する場合には、負債利子控除を適用しないこととされました。

ホ 完全支配関係がある内国法人の株式を発行法人に対して譲渡する等の場合には、その譲渡損益を計上しないこととされました。

この改正により、これまでは連結納税制度固有の取扱いとされていたものの多くが連結納税を選択していない100%グループ法人にも適用されることとなります。したがって、連結納税制度は、上記各措置に包含されつつも、納税者の選択により損益通算までを含めてグループの一体性をさらに強く課税関係に反映するための制度と位置づけることができると考えられます。

(注) これらの措置について、特に中小企業において事務負担が大きいことから、選択制とすることも考えられるのではないかとという意見も前述の勉強会や税制調査会の議論において出されましたが、これらの措置が資本の一体性を有するグループ経営の実態に即した課税を実現する観点から設けるものであること、選択制とすると税負担の恣意的な調整が懸念されること、また、そもそも懸念される事務負担についても、連結納税制度のようにグループ一体としての損益通算までを求めるものではなく、上記イの制度については対象となる資産は重要な資産に限定されており、上記ロ、ハ及びホの取引は特に中小企業においては経常的に行われる取引ではないなど、負担となる事務が多大となるとは想定できないことから、選択制とはされていません。

また、「グループ」について、100%株式所有によるグループを対象とするか、100%未満のグループを対象とするかという論点があります。この点、100%未満のグループを対象とすることには、株式所有割合に加えて実

質基準を導入する必要性もあるところ、支配関係の判定について事実認定等の問題が発生するため、納税者にとって課税関係が不安定化するおそれがあるという問題点があります。また、上記勉強会の「論点とりまとめ」において「経営の一体性を重視しつつ、少数株主がいるか否かによって親法人の経営の自由度に違いがあるという実態があることや、制度の複雑化を回避する観点から、基本的に100%株式保有による支配関係を対象として検討することが考えられる。なお、株式保有割合100%未満の場合も対象とするかという点に関しては経営の実態などを踏まえてこれをどのように税制に反映できるかということについて、また、支配関係の判定に当たって株式保有割合以外の要素を考慮するかという点に関してはその考慮の方法について、それぞれ中長期的な検討課題とすべきではないかと考えられる。」と述べられていることも踏まえ、原則的に100%持株関係のグループが対象とされています。

② 完全支配関係

上記①の各措置は、100%持株関係のある法人間の取引等についてのものですが、この100%持株関係について、「完全支配関係」と定義されました（法法二十二の七の六）。

完全支配関係とは、一の者が法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係（当事者間の完全支配の関係）及び一の者との間に当事者間の完全支配の関係がある法人相互の関係をいうこととされています（法法二十二の七の六）。

この発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係とは、一の者が法人の発行済株式等の全部を保有する場合におけるその一の者とその法人との間の関係（以下「直接完全支配関係」といいます。）とされ、その一の者及びこれとの間に直接完全支配関係がある一若しくは二以上の法人又はその一の者との間に直接完全支配関係がある一若しくは二以

上の法人が他の法人の発行済株式等の全部を保有するときは、その一の者は当該他の法人の発行済株式等の全部を保有するものとみなすこととされています（法令4の2②）。すなわち、100%グループ内の親と子の関係、親と孫の関係、親と曾孫の関係、子と孫の関係及び子同士の関係のいずれも完全支配関係になります。

上記の「一の者」（すなわち株主等）が個人である場合には、その者及びこれと法人税法施行令第4条第1項に規定する特殊の関係のある個人を含みます。法人税法施行令第4条第1項に規定する特殊の関係のある個人とは、次の者をいいます（法令4①）。

イ 株主等の親族

ロ 株主等と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者

ハ 株主等の使用人

ニ イからハマまでに掲げる者以外の者で株主等から受ける金銭その他の資産によって生計を維持しているもの

ホ ロからニまでに掲げる者と生計を一にするこれらの者の親族

「発行済株式等」とは、発行済株式又は出資（自己が有する自己の株式を除きます。）をいい、発行済株式の総数のうちに次に掲げる株式の数を合計した数の占める割合が5%に満たない場合のその株式を除くこととされています。この点は、連結納税における連結完全支配関係となる関係と同様です。

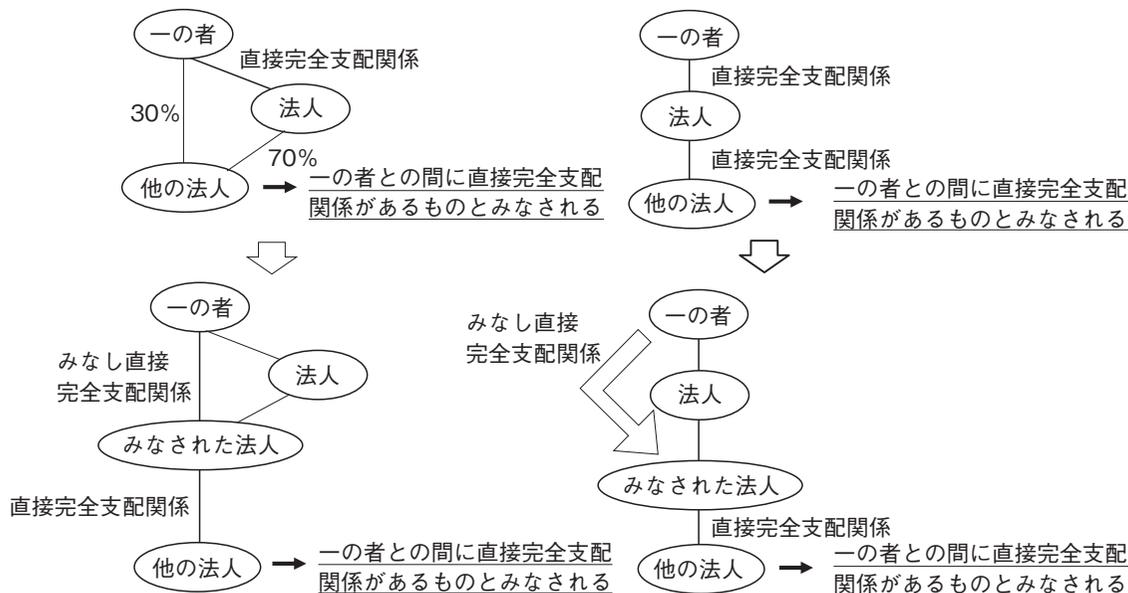
イ その法人の使用人が組合員となっている民法第667条第1項（組合契約）に規定する組合契約（その法人の発行する株式を取得することを主たる目的とするものに限ります。）による組合（組合員となる者がその使用人に限られているものに限ります。）

のその主たる目的に従って取得されたその法人の株式（従業員持株会の所有株式）

ロ 会社法第238条第2項（募集事項の決定）の決議（同法第239条第1項（募集事項の決定の委任）の決議による委任に基づく同項に規定する募集事項の決定及び同法第240条第1項（公開会社における募集事項の決定の特則）の規定による取締役会の決議を含みます。）によりその法人の役員又は使用人（その役員又は使用人であった者及びその者の相続人を含みます。以下「役員等」といいます。）に付与された新株予約権の行使によって取得されたその法人の株式（その役員等が有するものに限りません。）（ストックオプションの行使により取得された株式）

（注）上記ロの新株予約権には、商法等の一部を改正する等の法律（平成13年法律第79号）第1条の規定による改正前の商法第210条ノ2第2項（取締役又は使用人に譲渡するための自己株式の取得）の決議によりその法人の役員等に付与された同項第3号に規定する権利、商法等の一部を改正する法律（平成13年法律第128号）第1条の規定による改正前の商法第280条ノ19第2項（取締役又は使用人に対する新株引受権の付与）の決議によりその法人の役員等に付与された同項に規定する新株の引受権及び会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律（平成17年法律第87号）第64条の規定による改正前の商法第280条ノ21第1項（新株予約権の有利発行の決議）の決議によりその法人の役員等に付与された新株予約権を含むこととされています。

○発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係



(2) 100%グループ内の法人間の資産の譲渡取引等

① 改正前の制度の概要

法人が資産の譲渡をした場合には、譲渡収益の額は益金の額に算入され、原価の額は損金の額に算入することとされています（法第22②③）。ただし、次のような別段の定めが設けられています。

イ 連結法人間取引の損益の調整

この制度は、連結法人が譲渡損益調整資産を他の連結法人に譲渡した場合には、その譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額は、各連結事業年度の連結所得の金額の計算上、損金の額又は益金の額に算入する（すなわち、譲渡時点においては譲渡損益を計上しない）とともに、その譲渡損益調整資産につき他の連結法人において譲渡、償却、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由が生じた場合等には、その譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額は、その連結法人の各連結事業年度

の連結所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する（すなわち、繰り延べられていた譲渡損益を計上する）というものです（法第61の13、81の10）。

ロ 適格組織再編成

適格組織再編成（適格合併、適格分割、適格現物出資又は適格事後設立）による資産の移転については、譲渡損益を計上しないこととされています（法第62の2～62の5）。このうち、適格事後設立とは、事後設立のうち、事後設立法人が被事後設立法人の設立時から事後設立による資産等の移転時まで被事後設立法人の発行済株式等の100%を継続して保有していたこと、事後設立後に事後設立法人が被事後設立法人の発行済株式等の100%を継続して保有することが見込まれていること等の要件に該当するものをいいます（法第22の十五）。事後設立法人が適格事後設立により被事後設立法人に資産等の移転を行ったときは、帳簿価額修正益又は帳簿価額修正損を益金の額又は損金の額に算入して、被事後設立

法人の株式の帳簿価額に帳簿価額修正益に相当する金額を加算し又は被事後設立法人の株式の帳簿価額から帳簿価額修正損に相当する金額を減算することにより、実質的に移転資産等の譲渡損益の計上を繰り延べることとされているものです（法法62の5①②）。

② 改正の内容

イ 譲渡利益額又は譲渡損失額の繰延べ

内国法人がその有する譲渡損益調整資産をその内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人に譲渡した場合には、その譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額は、その譲渡した事業年度の所得の金額の計算上、損金の額又は益金の額に算入する、すなわち、譲渡の時点においては譲渡利益額又は譲渡損失額を計上しない（繰り延べる）制度とされました（法法61の13①）。これは、上記①イの連結法人間取引の損益の調整制度（以下「旧制度」といいます。）が改組されたものです。

ロ 対象となる譲渡

この制度は、普通法人又は協同組合等である内国法人から普通法人又は協同組合等である内国法人への譲渡が対象とされています（法法61の13①）。逆にいうと、公共法人、公益法人等、人格のない社団等及び外国法人がいずれかの当事者である場合には、この制度は適用されません。これは、これらの法人は非課税法人又は制限納税義務者であることから、繰り延べられた譲渡利益額又は譲渡損失額を計上する機会がなくなるおそれがあることによります。

（注1） 旧制度では株式又は出資の発行人に対する譲渡が対象から除外されていましたが、完全支配関係がある法人の株式又は出資の発行人に対する譲渡については譲渡損益を計上しないこととされた（後述「(7) 100%グループ内

法人の株式の発行人に対する譲渡」234ページ参照）ため、この制度の対象から除外する実益がなくなったことから、これを除外する規定は削除されました。

（注2） 非適格分割型分割に係る分割承継法人により分割対価資産（金銭及び分割承継法人株式以外の資産）が交付された場合には、その分割承継法人から分割法人の株主等に対して分割対価資産が譲渡されたものとみなして、この制度を適用することとされています（法令122の14⑮）。

ハ 完全支配関係

この制度は、完全支配関係がある内国法人間の取引について適用することとされています。なお、この「完全支配関係」は外国法人や個人が介在するものも含まれているため、個人や外国法人が介在する完全支配関係であっても、取引の両当事者が内国法人であればこの制度の適用対象となります。

（注） なお、完全支配関係の有無の判定時点は、資産の譲渡の時点になるものと考えられます。

ニ 譲渡損益調整資産

この制度の対象となる譲渡損益調整資産とは、固定資産、土地（土地の上に存する権利を含み、固定資産に該当するものを除きます。）、有価証券、金銭債権及び繰延資産とされています（法法61の13①）。したがって、土地以外の棚卸資産は対象外です。また、次の資産は対象外とされています（法令122の14①）。

(イ) 売買目的有価証券

(ロ) その譲渡を受けた他の内国法人において売買目的有価証券とされる有価証券

(ハ) その譲渡の直前の帳簿価額が1,000万円に満たない資産

（注） 上記(ハ)において、帳簿価額が1,000万

円に満たないかどうかの判定をする場合の帳簿価額は、その譲渡した資産を次のとおり区分した後のそれぞれの資産の帳簿価額とされています（法令122の14①三、法規27の13の3①、27の15①）。

イ 金銭債権…一の債務者ごとに区分します。

ロ 減価償却資産…次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定めるところによります。

(イ) 建物…一棟ごとに区分します。

(注) 建物の区分所有等に関する法律第1条（建物の区分所有）の規定に該当する建物（一棟の建物に構造上区分された数個の部分で独立して住居、店舗、事務所又は倉庫その他建物としての用途に供することができるものがあるときのその建物）については、その部分ごとに区分します。

(ロ) 機械及び装置…一の生産設備又は一台若しくは一基（通常一組又は一式をもって取引の単位とされるものにあつては、一組又は一式）ごとに区分します。

(ハ) その他の減価償却資産…(イ)又は(ロ)に準じて区分します。

ハ 土地（土地の上に存する権利を含み、固定資産に該当するものを除きます。以下「土地等」といいます。）…一筆（一体として事業の用に供される一団の土地等）にあつては、その一団の土地等）ごとに区分します。

ニ 有価証券…その銘柄の異なるごとに区分します。

ホ その他の資産…通常取引の単位を基準として区分します。

ホ 譲渡利益額又は譲渡損失額

この制度による繰延べの対象となる譲渡

利益額又は譲渡損失額とは、それぞれその譲渡に係る対価の額が原価の額を超える場合におけるその超える部分の金額又はその譲渡に係る原価の額が対価の額を超える場合におけるその超える部分の金額をいうこととされています（法法61の13①）。

この場合において、その譲渡につき法人税法第61条の2第6項から第10項まで、第13項若しくは第16項（譲渡損益が計上されない有価証券の譲渡）又は同法第62条（合併及び分割による資産等の時価による譲渡）若しくは第62条の3から第62条の5まで（適格分社型分割若しくは適格現物出資による資産の帳簿価額による譲渡又は残余財産の全部分配等による資産の残余財産の確定時の価額による譲渡若しくは適格現物分配による資産の帳簿価額による譲渡）の規定の適用があるときは、これらの規定によりその譲渡に係る対価の額とされる金額を上記の対価の額とすることが今回の改組に当たり明確化されています（法令122の14②）。また、旧制度と同様に、その譲渡につき法人税法第50条（交換により取得した資産の圧縮額の損金算入）又は租税特別措置法第64条から第65条の5の2まで、第65条の7から第65条の14まで若しくは第66条の2（取用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例等）の規定若しくは同法第68条の70から第68条の76の2まで、第68条の78から第68条の85まで若しくは第68条の85の4（連結法人の取用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例等）の規定によりその譲渡した事業年度の所得の金額又はその譲渡した連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入される金額（同法第65条の6又は第68条の77（資産の譲渡に係る特別控除額の特例）の規定により損金の額に算入されない金額がある場合には、その金額を控除した金額）があるときは、譲渡利益額は、その損金の額に算入

される金額を控除した金額とすることとされています（法令122の14③、155の4）。

(注) 上記の譲渡に係る原価の額を計算する場合において、その譲渡した資産が減価償却資産であるときに、法人税法第31条（減価償却資産の償却費及びその償却の方法）との関係で、期首から譲渡時点までの償却費相当額を原価から控除すべきかどうかという問題があります。この点について、法人税法第31条第1項は、期末に有する減価償却資産についての償却費の損金算入に関する規定ではあるものの、これは適格分社型分割等により期中に移転する減価償却資産の償却費の計上（期中損金経理額）と、一般的に期末に行われる減価償却費の計上とを区分するためにこのような規定ぶりとなっているものであり、期中譲渡資産の譲渡時までの資産の減価部分の計上を否定する趣旨のものではないことから、期首から譲渡時点までの償却費相当額は原価の額に含まれないものとして譲渡利益額又は譲渡損失額の計算をするものと考えられます。

また、内国法人が譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額につき上記イによる繰延制度の適用を受けた場合には、その内国法人の負債又は資産には、その譲渡利益額又は譲渡損失額（下記への調整済額を除きます。）に相当する調整勘定を含むことが明確化されています（法令122の14⑭）。これに伴い、この調整勘定の金額に係る資産が、特定株主等によって支配された欠損等法人の欠損金の繰越しの不適用及び譲渡等損失額の損金不算入制度において、評価損資産となる資産の範囲に追加されています（法令113の2⑥、118の3①）。

へ 繰り延べられた譲渡利益額又は譲渡損失額を計上することとなる事由

内国法人が譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額につき上記イによる

繰延制度の適用を受けた場合において、その譲渡を受けた法人（以下「譲受法人」といいます。）において次の事由が生じたときは、それぞれ次の金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされています（法法61の13②、法令122の14④）。すなわち、繰り延べられた譲渡利益額又は譲渡損失額を計上することとなります。ただし、下記ワの譲受法人たる地位が引き継がれる適格組織再編成による譲渡又は引継ぎはこの事由から除かれています。なお、その金額とその譲渡利益額又は譲渡損失額に係る調整済額（その譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額につき、既にその内国法人の各事業年度の所得の金額又は各連結事業年度の連結所得の金額の計算上益金の額又は損金の額に算入された金額の合計額をいいます（法令122の14⑤）。）とを合計した金額がその譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額を超える場合には、その超える部分の金額を控除した金額が益金の額又は損金の額に算入する金額となります。

(イ) 次の事由…その譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額

- i 譲渡損益調整資産の譲渡、貸倒れ、除却その他これらに類する事由（(ロ)から(チ)までに掲げる事由を除きます。）
- ii 譲渡損益調整資産の適格分割型分割による分割承継法人への移転
- iii 普通法人又は協同組合等である譲受法人が公益法人等に該当することとなったこと

(ロ) 譲渡損益調整資産が譲受法人において、法人税法第25条第2項（資産の評価益の益金不算入等）に規定する評価換えによりその帳簿価額を増額され、その増額された部分の金額が益金の額に算入されたこと又は同条第3項に規定する資産に該

当し、当該譲渡損益調整資産の同項に規定する評価益の額として政令で定める金額が益金の額に算入されたこと…その譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額

(ハ) 譲渡損益調整資産が譲受法人において減価償却資産に該当し、その償却費が損金の額に算入されたこと…次の算式により計算した金額

$$\text{その譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額} \times \frac{\text{損金の額に算入された償却費の額}}{\text{譲受法人におけるその譲渡損益調整資産の取得価額}}$$

(ニ) 譲渡損益調整資産が譲受法人において繰延資産に該当し、その償却費が損金の額に算入されたこと…次の算式により計算した金額

$$\text{その譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額} \times \frac{\text{損金の額に算入された償却費の額}}{\text{譲受法人におけるその譲渡損益調整資産の額}}$$

(ホ) 譲渡損益調整資産が譲受法人において、法人税法第33条第2項（資産の評価損の損金不算入等）に規定する評価換えによりその帳簿価額を減額され、当該譲渡損益調整資産の同項に規定する差額に達するまでの金額が損金の額に算入されたこと、同条第3項に規定する評価換えによりその帳簿価額を減額され、その減額された部分の金額が損金の額に算入されたこと又は同条第4項に規定する資産に該当し、当該譲渡損益調整資産の同項に規定する評価損の額として政令で定める金額が損金の額に算入されたこと…その譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額

(ヘ) 有価証券であるその譲渡損益調整資産と銘柄を同じくする有価証券（売買目的有価証券を除きます。）の譲渡（その譲受法人が取得した当該銘柄を同じくする有価証券である譲渡損益調整資産の数に達するまでの譲渡に限ります。）…その

譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額のうちその譲渡をした数に対応する部分の金額

(ト) 譲渡損益調整資産が譲受法人において法人税法施行令第119条の14（償還有価証券の帳簿価額の調整）に規定する償還有価証券に該当し、その譲渡損益調整資産につき法人税法施行令第139条の2第1項（償還有価証券の調整差益又は調整差損の益金又は損金算入）に規定する調整差益又は調整差損が益金の額又は損金の額に算入されたこと…次の算式により計算した金額

$$\text{その譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額（既にこの(ト)に掲げる事由が生じたことによる調整済額がある場合には、その調整済額を控除した金額）} \times \frac{\text{当該内国法人の当該事業年度の日数}}{\text{当該内国法人の当該事業年度開始の日からその償還有価証券の償還日までの期間の日数}}$$

(チ) 譲渡損益調整資産が譲受法人において法人税法第61条の11第1項（連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益）に規定する時価評価資産に該当し、当該譲渡損益調整資産につき同項に規定する評価益又は評価損が益金の額又は損金の額に算入されたこと…その譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額

(注1) この譲渡利益額又は譲渡損失額の計上事由及び計上額は、旧制度と異なりこの制度がすべての法人に対して適用されること、譲渡損益調整資産を譲渡した法人(以下「譲渡法人」といいます。)と譲受法人とがそれぞれ独立した納税義務を有する者であること等に鑑み、簡素化が図られています。旧制度との具体的な相違点は以下のとおりです。

- ① 譲受法人で圧縮記帳の規定の適用を受けたこと、譲受法人で非適格株式交換等の時価評価の適用を受けたことが計上事由から除外されました。

② 譲受法人で評価換えをした場合（上記(ロ)及び(ホ)）の計上額について、その譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額（すなわち全額）とされました。

③ 普通法人又は協同組合等である譲受法人が公益法人等に該当することとなったことが、計上事由とされました。

(注2) 上記(イ)について、「譲渡」は完全支配関係がある他の法人に対する譲渡も含まれます。この点、この制度の趣旨からすればグループ外に資産が譲渡されるまではグループ内で何回譲渡があってもすべて繰り延べておくことが本来のあり方ではあるものの、グループ内の法人間で本制度の対象資産が二度、三度と転売されることは一般的に想定されないことや実務の簡便化を考慮する必要があることなどから、旧制度と同様に、グループ内で二回目の譲渡が行われた場合には、一回目の譲渡に係る譲渡法人において繰り延べられていた譲渡利益額又は譲渡損失額が計上されることとされています。

(注3) 上記(イ)について、評価益又は評価損が益金の額又は損金の額に算入される事由は、連結納税の開始に伴う資産の時価評価（法61の11）だけでなく、連結納税への加入に伴う資産の時価評価（法61の12）によるものも含まれます。

(注4) 譲渡利益額又は譲渡損失額につき下記ヌ（完全支配関係を有しないこととなった場合の繰り延べられた譲渡利益額又は譲渡損失額の計上）又はル（連結納税の開始又は連結納税への加入に伴う繰り延べられた譲渡利益額又は譲渡損失額の計上）の措置によりその全額が計上された事業年度以後の事業年

度については、上記の事由が生じても益金の額又は損金の額に算入される金額はありません。

ト 繰り延べられた譲渡利益額又は譲渡損失額の簡便法による計上

譲渡損益調整資産が譲受法人において減価償却資産又は繰延資産（法人税法施行令第14条第1項第6号（繰延資産の範囲）に掲げるもの、すなわちいわゆる税法上の繰延資産に限ります。）に該当する場合には、その譲渡損益調整資産の次の算式により計算した金額を上記へ(ハ)又は(ニ)の金額とみなして、その譲渡損益調整資産の譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額の益金又は損金算入を行うことができることとされています（法令122の14⑥）。

(イ) 減価償却資産

$$\frac{\text{その譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額} \times \text{譲渡法人の当該事業年度開始の日からその終了の日までの期間（その譲渡の日の前日までの期間を除きます。）の月数}}{\text{譲受法人がその譲渡損益調整資産について適用する耐用年数} \times 12}$$

(ロ) 繰延資産

$$\frac{\text{その譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額} \times \text{譲渡法人の当該事業年度開始の日からその終了の日までの期間（その譲渡の日の前日までの期間を除きます。）の月数}}{\text{その繰延資産となった費用の支出の効果の及ぶ期間の月数}}$$

(注1) 上記(ロ)の支出の効果の及ぶ期間の起算点は、譲受法人による支出の効果の及ぶ期間が開始する時点なので、通常は譲受法人に権利が移転した時点となります。

(注2) この簡便法についても、旧制度から簡素化が図られています。具体的には、減価償却資産について譲受法人において事業の用に供していない期間について、上記(イ)の算式の分子から除かない

こととされました。

(注3) この簡便法を適用する場合には、下記ヨの通知義務のうち譲渡後の通知の対象から除外されている趣旨から考えても、譲受法人において償却額がゼロの場合にも、譲渡法人側においては上記算式を適用して譲渡利益額又は譲渡損失額の益金又は損金算入を行うこととなるものと考えられます。

(注4) 上記の月数は、暦に従って計算し、1月に満たない端数を生じたときは、これを1月とすることとされています(法令122の14⑦)。

チ 簡便法の適用要件及び宥恕規定

上記トの簡便法は、その簡便法を適用しようとする譲渡損益調整資産の譲渡の日の属する事業年度の確定申告書に簡便法により益金の額又は損金の額に算入する金額及びその計算に関する明細の記載がある場合に限り、適用することとされています(法令122の14⑧)。

税務署長は、上記の記載がない確定申告書の提出があった場合においても、その記載がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、簡便法の規定を適用することができることとされています(法令122の14⑨)。

仮決算による中間申告の場合も同様です(法令122の14⑩)。

リ 繰り延べられた譲渡利益額又は譲渡損失額を計上することとなる事由の発生時期

上記ヘ(イ)から(チ)までの繰り延べられた譲渡利益額又は譲渡損失額を計上することとなる事由は、それぞれ次の日に生じたものとする事とされています(法令122の14⑪)。これは、連結納税においてのみ適用される旧制度と異なり、譲渡法人と譲受法人の決算期が異なることがありうるため、決算を終えないと発生したといえるかどうか確定しない事由もあることから、その発

生時期が明確にされているものです。

(イ) 上記ヘ(イ)の事由…その事由が生じた日の属する譲受法人の事業年度又は連結事業年度終了の日

(ロ) 上記ヘ(ロ)、(ハ)、(ニ)、(ホ)、(ト)及び(チ)の事由…これらの事由により譲受法人において益金の額又は損金の額に算入された事業年度又は連結事業年度終了の日

(ハ) 上記ヘ(ハ)の事由…その譲渡の日の属する譲受法人の事業年度又は連結事業年度終了の日

ヌ 完全支配関係を有しないこととなった場合の繰り延べられた譲渡利益額又は譲渡損失額の計上

内国法人が譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額につき上記イによる繰延制度の適用を受けた場合において、その内国法人(すなわち譲渡法人)がその譲渡損益調整資産に係る譲受法人との間に完全支配関係を有しないこととなったときは、その譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額(その有しないこととなった日の前日の属する事業年度前の各事業年度の所得の金額又は各連結事業年度の連結所得の金額の計算上益金の額又は損金の額に算入された金額を除きます。)は、その譲渡法人のその有しないこととなった日の前日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされています(法61の13③)。ただし、次の事由に基因して完全支配関係を有しないこととなった場合を除きます。(この場合には、合併法人を譲渡法人又は譲受法人とみなして引き続きこの制度を適用することとなります。詳細は下記ヲ及びワを参照して下さい。)

(イ) 譲渡法人の適格合併による解散。ただし、合併法人(法人を設立する適格合併にあつては、他の被合併法人のすべて)がその譲渡法人との間に完全支配関係が

ある内国法人である適格合併に限ります。

(ロ) 譲受法人の適格合併による解散。ただし、合併法人（法人を設立する適格合併にあつては、他の被合併法人のすべて）がその譲受法人との間に完全支配関係がある内国法人である適格合併に限ります。

(注) 残余財産が確定し、法人が消滅した場合にも、完全支配関係を有しなくなったこととして上記により譲渡利益額及び譲渡損失額が計上されることとなります。なお、この場合の完全支配関係を有しないこととなった日は、残余財産の確定日の翌日となると考えられます。

ル 連結納税の開始又は連結納税への加入に伴う繰り延べられた譲渡利益額又は譲渡損失額の計上

法人税法第61条の11第1項（連結納税の開始に伴う資産の時価評価損益）に規定する他の内国法人（すなわち時価評価課税の適用対象となる連結開始子法人）又は法人税法第61条の12第1項に規定する他の内国法人（すなわち時価評価課税の適用対象となる連結加入法人）が連結開始直前事業年度又は連結加入直前事業年度以前の各事業年度において譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額につき上記イによる繰延制度の適用を受けた法人である場合には、その譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額（その連結開始直前事業年度又は連結加入直前事業年度前の各事業年度の所得の金額又は各連結事業年度の連結所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入された金額を除きます。以下「譲渡損益調整額」といいます。）は、その連結開始直前事業年度又は連結加入直前事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされました（法法61の13④）。ただし、譲渡損益調整資産のうち次のものに係る譲渡利益額又は譲渡損失額については、対象

外とされています（法令122の14⑫）。

(イ) 譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額からその譲渡損益調整資産に係る上記への調整済額を控除した金額（すなわち未計上額）が1,000万円に満たない場合におけるその譲渡損益調整資産

(ロ) 最初連結親法人事業年度開始の日に自己を被合併法人とする適格合併（連結親法人となる法人及び連結子法人となる法人のいずれにも該当しない法人を合併法人とするものであり、かつ、下記㉞の譲渡法人たる地位が引き継がれる適格合併に限ります。）を行う場合のその被合併法人となる他の内国法人の有する譲渡損益調整額及び同日にその直接又は間接の株主を被合併法人とする合併により連結グループから離脱する法人の有する譲渡損益調整額（法令14の8二ロ）に係る譲渡損益調整資産

(ハ) 最初連結親法人事業年度開始の日に自己を合併法人とする合併により連結グループから離脱する法人の有する譲渡損益調整額及びその合併法人となる法人にその発行済株式又は出資を直接又は間接に保有されている他の内国法人でその合併により連結グループから離脱する法人の有する譲渡損益調整額（法令14の8二ハ）に係る譲渡損益調整資産

(ニ) 連結グループに加入した法人で支配日以後2月以内に連結グループから離脱する法人の有する譲渡損益調整額（法令14の8二ニ）に係る譲渡損益調整資産

上記の「支配日」とは、原則として完全支配関係を有することとなった日をいい、例外として法人税法第14条第2項（みなし事業年度）のみなし事業年度の特例（後述「3 連結納税制度」の「(4) 連結納税への加入の場合のみなし事業年度の特例」266ページ参照）の適用を受ける場合には加入日の前日の属する月次決

算期間の末日の翌日をいいます。また、離脱する法人からは、連結親法人又は連結子法人となる法人を合併法人とする合併により離脱するもの及びその支配日の属する連結親法人事業年度終了の日後に離脱するものが除かれています。

ヲ 譲渡法人の適格合併による解散

内国法人が譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額につき上記イによる繰延制度の適用を受けた場合において、その内国法人（すなわち譲渡法人）が適格合併により解散したときは、その適格合併に係る合併法人のその適格合併の日の属する事業年度以後の各事業年度においては、その合併法人をその譲渡利益額又は譲渡損失額につき上記イによる繰延制度の適用を受けた法人とみなして、この制度を適用することとされています（法法61の13⑤）。なお、このように譲渡法人たる地位が引き継がれる適格合併は、合併法人（法人を設立する適格合併にあっては、他の被合併法人のすべて）が譲渡法人との間に完全支配関係がある内国法人であるもの、すなわちグループ内の適格合併に限ります。

この場合には、上記ヌ及びルの譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額から除かれる「益金の額又は損金の額に算入された金額」には、その譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額でその適格合併に係る被合併法人（すなわち、当初の譲渡法人）のその適格合併の日の前日の属する事業年度又は連結事業年度以前の各事業年度の所得の金額又は各連結事業年度の連結所得の金額の計算上益金の額又は損金の額に算入された金額を含むものとされています（法令122の14⑬）。

また、適格合併により合併法人に引き継がれる負債又は資産には、合併法人が譲渡利益額又は譲渡損失額につき上記イによる繰延制度の適用を受けたものとみなされる

場合のその譲渡利益額又は譲渡損失額（当初の譲渡法人における上記への調整済額を除きます。）に相当する調整勘定を含むことが明確化されています（法令122の14⑭）。

さらに、当初の譲渡法人が上記トの簡便法の適用を受けていた場合には、合併法人も簡便法を適用することとなりますが、その適格合併の日の属する事業年度のその譲渡損益調整資産については、上記ト(イ)(ロ)の算式の分子の「その譲渡の日」とあるのは「適格合併の日」として計算することとされています（法規27の13の3②）。

(注) 譲渡法人の残余財産の確定も、グループ内の適格合併と同様に実質的にグループ内で完結する行為であることから、その株主を上記イによる繰延制度の適用を受けた法人とみなしてこの制度を適用するといったことも考えられます。しかし、適格合併と異なり株主が一とは限らないため、株主が二以上ある場合に下記ヨの通知義務の履行や譲渡利益額及び譲渡損失額の計上について困難化・複雑化する懸念があることから、そのような措置は設けられておらず、残余財産が確定した場合には完全支配関係を有しなくなったこととして上記ヌにより譲渡利益額及び譲渡損失額が計上されることとなります。

ワ 譲受法人の適格組織再編成による譲渡損益調整資産の移転

内国法人が譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額又は譲渡損失額につき上記イによる繰延制度の適用を受けた場合において、その譲渡損益調整資産に係る譲受法人が適格合併、適格分割、適格現物出資又は適格現物分配（以下「適格組織再編成」といいます。）により合併法人、分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人（以下「合併法人等」といいます。）にその譲渡損益調整資産を移転したときは、その移転した日以後に終了するその内国法人（すなわち

譲渡法人)の各事業年度においては、その合併法人等をその譲渡損益調整資産に係る譲受法人とみなして、この制度を適用することとされています(法61の13⑥)。なお、このように譲受法人たる地位が引き継がれる適格組織再編成は、合併法人、分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人(法人を設立する適格合併、適格分割又は適格現物出資にあっては、他の被合併法人、他の分割法人又は他の現物出資法人のすべて)が譲受法人との間に完全支配関係がある内国法人であるもの、すなわち、グループ内の適格組織再編成に限ります。

カ 非適格合併

100%グループ内の合併について、例えば合併法人の株式以外の資産を合併対価とする場合には非適格合併となります。この非適格合併による資産の移転は、資産の時価譲渡として譲渡損益が計上される(法62)ところですが、旧制度においては、譲渡法人が消滅して繰り延べられた譲渡利益額又は譲渡損失額を計上することができなくなることから、対象外とされていました。しかしながら、以下に述べるような方法によれば譲渡損益の繰延べを行うことが可能であることから、今回の改正において、非適格合併による資産の移転についてもこの制度による譲渡利益額又は譲渡損失額の繰延べの対象とされました(法61の13①)。

この場合に、譲渡法人が消滅することから、譲渡利益額又は譲渡損失額の計上方法については特殊な処理を行うこととされています。具体的には、非適格合併に係る被

合併法人がその非適格合併による譲渡損益調整資産の移転につきこの制度の適用を受けた場合(すなわち被合併法人において譲渡利益額又は譲渡損失額を計上しないこととされた場合)には、その譲渡損益調整資産に係る譲渡利益額に相当する金額はその非適格合併に係る合併法人のその譲渡損益調整資産の取得価額に算入しないものとし、その譲渡損益調整資産に係る譲渡損失額に相当する金額はその合併法人のその譲渡損益調整資産の取得価額に算入するものとされました(法61の13⑦)。端的にいうと、グループ内の非適格合併においては、譲渡損益調整資産については被合併法人で譲渡損益を計上せずに帳簿価額で移転することになります。

(注) 非適格合併による資産の移転について被合併法人において譲渡利益額又は譲渡損失額を計上しないこととされた場合には、直後に合併法人との間に完全支配関係を有しないこととなりますが、この場合には上記による譲渡利益額又は譲渡損失額の計上の対象外とされています(法61の13③)。

合併法人において上記のとおり譲渡損益調整資産の取得価額に算入しない金額から譲渡損益調整資産の取得価額に算入する金額を減算した金額は、合併法人の利益積立金額の期末の減算項目とされています(法令9①ール、9の2①ール)。すなわち、合併法人において、本来の取得価額と被合併法人における帳簿価額との差額を利益積立金額にチャージすることとなります。

○ 非適格合併による資産の移転の処理例

被合併法人の合併直前B/S	
資産A 1,000 (時価1,300)	資本 700
資産B 100 (時価 150)	利積 400

(注1) このB/Sの利積400は、最後事業年度の当期利益の額とする

(注2) 合併により移転する資産Aは譲渡損益調整資産に該当し、資産Bは譲渡損益調整資産に該当しないものとする

(注3) 合併対価は、1,450とする

被合併法人の処理 (申告調整)

別表四 所得の金額の計算に関する明細書

区 分	総 額	処 分	
		留 保	流 出
当期利益又は当期欠損の額	1 400	400	
非適格の合併等又は残余財産の全部分配等による移転資産等の譲渡利益額又は譲渡損失額	40 50		50
所得金額又は欠損金額	44 450	400	50

合併法人の処理 (税務仕訳)

資産A (法61の13⑦)	1,000	合併対価	1,450
利益積立金額 (法令9①ール)	300		
資産B	150		

また、上記のように譲渡損益調整資産は実質的に帳簿価額により移転することとなることから、各制度によっては帳簿価額による移転という面に着目して適格合併と同様の取扱いとする整備が行われています。具体的には以下のとおりです。

(イ) 棚卸資産の取得価額

棚卸資産がこの制度の適用がある非適格合併により移転を受けた譲渡損益調整資産である場合には、その取得の時ににおけるその資産の取得のために通常要する価額及びその資産を消費し若しくは販売の用に供するために直接要した費用の額の合計額からその資産に係る譲渡利益額に相当する金額を減算し、又はその合計額にその資産に係る譲渡損失額に相当する金額を加算した金額をもって、その棚卸資産の評価額の計算の基礎となる取得価額とみなすこととされています(法令32③)。

(ロ) 減価償却資産の取得価額

減価償却資産がこの制度の適用がある非適格合併により移転を受けた譲渡損益調整資産である場合には、その取得の時ににおけるその資産の取得のために通常要

する価額及びその資産を事業の用に供するために直接要した費用の額の合計額からその資産に係る譲渡利益額に相当する金額を減算し、又はその合計額にその資産に係る譲渡損失額に相当する金額を加算した金額をもって、その減価償却資産の償却限度額の計算の基礎となる取得価額とみなすこととされています(法令54④)。

(ハ) 寄附金の損金算入限度額

寄附金の損金算入限度額の計算上用いる所得の金額は、非適格合併に係るこの制度の規定を適用しないで計算した金額とされています(法令73②五、155の13②一口)。

(ニ) 欠損金の繰越し

この制度の適用がある非適格合併が、適格合併等が行われた場合の合併法人等の控除未済欠損金額の切捨ての対象に追加されています(法57④、81の9⑤三)。

(ホ) 特定株主等によって支配された欠損等法人の資産の譲渡等損失額の損金不算入

この制度の適用がある非適格合併により法人税法第57条の2第1項に規定する他の者から移転を受けた資産のうち、こ

の制度の適用があったものが、譲渡等損失額の損金不算入の対象となる特定資産の範囲に追加されています（法法60の3①、法令118の3①）。また、欠損等法人がこの制度の適用がある非適格合併により特定資産を合併法人に移転した場合には、合併法人を欠損等法人とみなすこととされています（法法60の3②）。

(ハ) 有価証券の取得価額

この制度の適用がある非適格合併により移転を受けた有価証券で譲渡損益調整資産に該当するものの取得価額は、その取得の時におけるその有価証券の取得のために通常要する価額からその有価証券に係る譲渡利益額に相当する金額を減算し、又はその通常要する価額にその有価証券に係る譲渡損失額に相当する金額を加算した金額とされています（法令119①二十五）。

(ト) 親法人株式のみなし譲渡損益

法人が、自己を合併法人等とする合併等の対価として親法人株式を交付しようとする場合において、その合併等に係る契約をする日後に適格合併等の事由により親法人株式の移転を受けたときは、その移転を受けた日において、その親法人株式をその移転を受けた日の価額で譲渡し、かつ、その価額で取得したものとみなすこととされているところですが、この適格合併等の事由の範囲にこの制度の適用がある非適格合併が追加されず（法令119の11の2②一）。ただし、親法人株式が譲渡損益調整資産に該当するものに限ります。

(チ) 特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入

この制度の適用がある非適格合併が特定引継資産及び特定保有資産の譲渡等損失額の損金不算入の対象となる特定適格合併等の範囲に追加されています（法法

62の7①）。ただし、この制度の適用がある非適格合併により被合併法人から移転を受けた資産のうち譲渡損益調整資産以外のものは、譲渡等損失額の損金不算入の対象となる特定引継資産に該当しないこととされています（法令123の8③六）。

(リ) 特定同族会社の特別税率

留保金額及び所得等の金額は、非適格合併による資産の移転がないものとして計算することとされています（法法67③一、81の13②一、法令155の43②一）。すなわち、これにより、非適格合併による資産の移転に係る譲渡損益額の益金又は損金算入額及びこれを相殺するためのこの制度による譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額の損金又は益金算入額の両方を計上しないで留保金額及び所得等の金額を計算することになります。

ヨ 通知義務

(イ) 譲渡時の譲渡法人による通知

内国法人（普通法人又は協同組合等に限ります。）がその有する固定資産、土地（土地の上に存する権利を含み、固定資産に該当するものを除きます。）、有価証券、金銭債権及び繰延資産を他の内国法人（その内国法人との間に完全支配関係がある普通法人又は協同組合等に限ります。）に譲渡した場合には、その譲渡の後遅滞なく、当該他の内国法人に対し、その譲渡した資産が譲渡損益調整資産に該当しうる資産である旨（その資産につき簡便法の適用を受けようとする場合には、その旨を含みます。）を通知しなければならないこととされました（法令122の14⑩）。ただし、譲渡損益調整資産から除外される売買目的有価証券及び譲渡直前の帳簿価額が1,000万円に満たない資産については通知する必要はないこととされています。

(ロ) 譲渡時の譲受法人による通知

上記の通知を受けた他の内国法人は、次の事項を、その通知を受けた後遅滞なく、その通知をした内国法人に通知しなければならないこととされました（法令122の14⁽¹⁷⁾）。

- i その通知に係る資産が当該他の内国法人において売買目的有価証券に該当する場合には、その旨
- ii その通知に係る資産が当該他の内国法人において減価償却資産又は繰延資産（税法上の繰延資産に限ります。）に該当する場合において、その資産につき簡便法の適用を受けようとする旨の通知を受けたときは、その資産について適用する耐用年数又はその資産の支出の効果の及ぶ期間

(注) その譲渡した内国法人が上記の譲渡法人たる地位が引き継がれる適格合併により解散した後は、その適格合併に係る合併法人に対して通知することとされています。

(ハ) 繰り延べられた譲渡利益額又は譲渡損失額の計上事由が生じた場合の通知

譲受法人は、譲渡損益調整資産につき上記への繰り延べられた譲渡利益額又は譲渡損失額を計上することとなる事由が生じたときは、その旨及びその生じた日を、その事由が生じた事業年度終了後遅滞なく、その譲渡損益調整資産の譲渡をした内国法人に通知しなければならないこととされました（法令122の14⁽¹⁸⁾）。なお、その譲渡損益調整資産につき上記簡便法の適用を受けようとする旨の通知を受けていた場合には、上記へ(ハ)又は(ニ)の事由（減価償却資産又は繰延資産の償却）は、通知がなくても計上額が計算できることから通知対象となる事由から除かれている一方、それ以外の場合でその生じた事由が上記へ(ハ)又は(ニ)の事由（減価償

却資産又は繰延資産の償却）であるときは、計上額の計算に必要なため損金の額に算入された償却費の額についても通知することとされています（法令122の14⁽¹⁸⁾）。

(注) その譲渡した内国法人が上記の譲渡法人たる地位が引き継がれる適格合併により解散した後は、その適格合併に係る合併法人に対して通知することとされています。

これらの通知義務は、この制度が、旧制度と異なり、納税義務の異なる法人間で、取引が行われた後、裏返していえば取引がないときにおいても、繰り延べられた譲渡利益額又は譲渡損失額の計上の根拠となる情報が提供されることによって初めて成り立つ制度であるため、この情報の提供を確保するために設けられたものです。なお、通知義務違反による罰則は設けられていません。また、譲渡法人及び譲受法人が同一の連結グループ内の法人である場合には、連結納税の申告書の作成のために必然的に連結親法人に情報を提供することとなりますが、その情報の提供をもって通知義務の履行として取り扱われるものと考えられます。

タ 適格事後設立の廃止

適格事後設立制度については、あまり利用されていないこと、また、この制度によりおおむね代替されることから、廃止されました。

③ 適用関係

上記②（タを除きます。）の改正は、法人が平成22年10月1日以後に行う譲渡損益調整資産の譲渡に係る譲渡利益額又は譲渡損失額について適用し、法人が同日前に行った譲渡損益調整資産の譲渡に係る譲渡利益額又は譲渡損失額については従前どおりとされています（改正法附則22①、27、改正法令附則15①、23）。ただし、法人が平成22年10月1日前に

行った譲渡損益調整資産の譲渡に係る譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額につき同日において益金の額又は損金の額に算入されていない金額がある場合には、旧制度の譲渡損益調整資産を新制度の譲渡損益調整資産と、旧制度の譲渡利益額又は譲渡損失額を新制度の譲渡利益額又は譲渡損失額と、その法人を新制度の譲渡損益調整資産につき新制度による譲渡利益額又は譲渡損失額の繰延べの適用を受けた法人と、旧制度の譲渡損益調整資産の譲渡を受けた法人を新制度の譲受法人と、旧制度の譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額につき益金の額又は損金の額に算入された金額を新制度の譲渡利益額又は譲渡損失額に相当する金額につき益金の額又は損金の額に算入された金額と、それぞれみなして新制度（上記②ヨイ及びロすなわち譲渡時の通知義務を除きます。）を適用することとされています（改正法附則22②）。すなわち、旧制度により繰り延べられた譲渡損益調整資産の譲渡利益額は、平成22年10月1日以後、新制度により計上することとなります。

また、上記により新制度による譲渡利益額又は譲渡損失額の繰延べの適用を受けた法人とみなされる法人が上記により新制度の譲渡損益調整資産とみなされる資産につき旧制度の簡便法の適用を受けていた場合には、新制度の簡便法の適用要件である、「譲渡の日の属する事業年度の確定申告書に所定の記載があること」との要件を満たすこととされ（改正法令附則15②）、引き続き簡便法が適用されます。この場合において、その譲渡損益調整資産が減価償却資産であるときは、平成22年9月30日以前の期間で事業の用に供していない期間を算定の基礎となる期間から除くこととなります。

上記②タの改正について、平成22年10月1日前行われた事後設立については従前どおりとされています（改正法附則10②、改正法令附則2②、33、改正法規附則2②、5、改

正耐規附則②）。

(3) 100%グループ内の法人間の非適格株式交換等

① 改正前の制度の概要

非適格株式交換等に係る株式交換完全子法人等の有する資産の時価評価制度は、法人が自己を株式交換完全子法人又は株式移転完全子法人とする適格株式交換に該当しない株式交換又は適格株式移転に該当しない株式移転（以下「非適格株式交換等」といいます。）を行った場合に、その非適格株式交換等の直前の時において有する時価評価資産の評価益又は評価損を、その非適格株式交換等の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入するというものです（法法62の9①）。

② 改正の内容

株式交換の直前に株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との間に完全支配関係があった場合におけるその株式交換及び株式移転の直前の株式移転完全子法人と他の株式移転完全子法人との間に完全支配関係があった場合のその株式移転が、時価評価の対象から除外されました（法法62の9①）。

（注） 適格になるのではなく、時価評価課税の対象外とされるのみであることに留意が必要です。

100%グループ内法人間の株式交換又は株式移転について、金銭を対価とする場合などには非適格となることもありうるのですが、グループ内部の取引であることから、上記(2)と同様に課税関係を生じさせないこととするものです。

③ 適用関係

上記②の改正は、平成22年10月1日以後に行われる株式交換又は株式移転について適用し、同日前に行われた株式交換又は株式移転については従前どおりとされています（改正法附則10②）。

(4) 100%グループ内の法人間の寄附

① 改正前の制度の概要

法人が支出した寄附金の額の合計額のうち、その法人の事業年度終了の時の資本金等の額又は所得の金額を基礎として計算した金額を超える部分の金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととされています（法法37①）。

連結法人がその連結法人との間に連結完全支配関係がある他の連結法人に対して支出した寄附金の額があるときは、その寄附金の額は、その連結法人の各事業年度の所得の金額又は各連結事業年度の連結所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととされています（法法37②、81の6②）。

また、連結親法人が連結子法人から各連結事業年度の連結所得に対する法人税の負担額として支出すべき金額として計算される金額又は附帯税の負担額の全部又は一部を受け取らないこと及び連結子法人が連結親法人から各連結事業年度の連結所得に対する法人税の減少額として収入すべき金額として計算される金額又は附帯税の負担額の減少額の全部又は一部を受け取らないことは、経済的な利益の供与に該当するものとされています（法令78②、155の15②）。

なお、寄附金の支出を受けた側は、支出側の損金算入の有無にかかわらず、受贈額を収益として益金の額に算入することとされています（法法22②）。

② 改正の内容

イ 寄附金の損金不算入及び受贈益の益金不算入

(イ) 概要及び趣旨

内国法人が各事業年度においてその内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人に対して支出した寄附金の額は、その支出した内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととされました（法法37②、81の6

②）。すなわち、連結法人間の寄附金の損金不算入制度が、連結納税を選択していない100%グループ法人間の寄附金にも拡張されました。

逆に、内国法人が各事業年度においてその内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人から受けた受贈益の額は、その受贈益の額を受けた内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しないこととされました（法法25の2）。

従来の連結法人間の寄附金については、支出側で全額損金不算入とされる一方、受贈側で益金算入とされており、見方によれば内部取引について課税関係を生じさせているともいえる状態でした。そこで今回、グループ内部の取引については課税関係を生じさせないこととする全体の整理の中で、このグループ内の寄附金についても、トータルとして課税関係を生じさせないこととするものです。

なお、支出側で全額損金算入し、受贈側で全額益金算入する方法でも、トータルとしての課税はプラスマイナスゼロとなりますが、この方法によると所得の付替えが容易に行えるようになるため、採用されていません。

(ロ) 対象となる寄附金及び受贈益

この制度の対象となる寄附金及び受贈益は、内国法人から内国法人に対する寄附に限られます。このように外国法人が関連する寄附金が対象外とされているのは、国境をまたぐ寄附は移転価格税制によって対応すべきものであることによります。

完全支配関係については、個人による完全支配関係が除かれています。「個人による完全支配関係」とは、一の個人及びその同族関係者が二の法人の発行済株式の100%を直接又は間接に保有する場

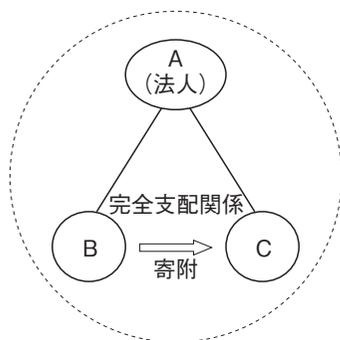
合のその二の法人の間の関係を指しますが、これが除外されているのは、例えば親が発行済株式の100%を保有する法人から子が発行済株式の100%を保有する法人への寄附について損金不算入かつ益金不算入とすると、親から子へ経済的価値の移転が無税で行われることとなり、相続税・贈与税の回避に利用されるおそれ強いことによります。

(注1) 完全支配関係の有無の判定時点は、

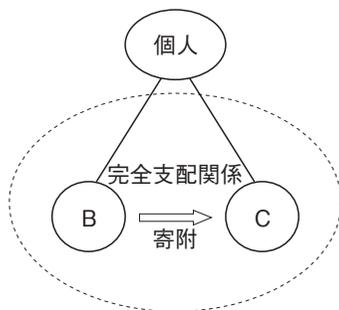
それぞれの寄附金の支出の時点になります。

(注2) 一の個人が発行済株式の100%を保有する法人(A)が二つの100%子法人(B及びC)を有する場合のBC間の関係は、個人による完全支配関係があるだけでなく法人(A)による完全支配関係もあるため、この制度の対象となります。

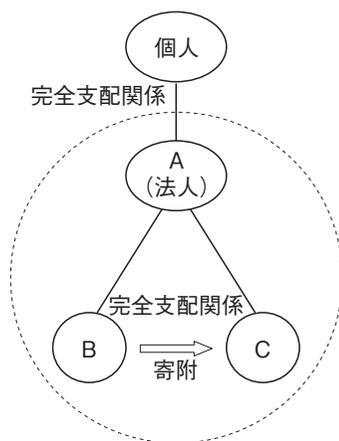
○法人による完全支配関係に該当する例・しない例



この制度の適用あり



この制度の適用なし



この制度の適用あり

また、この制度の対象となる寄附金は、受贈益の益金不算入規定を適用しないとした場合に他の内国法人の各事業年度の所得の金額又は各連結事業年度の連結所得の金額の計算上益金の額に算入される受贈益の額に対応するものに限られ、逆に、この制度の対象となる受贈益は、寄附金の損金不算入規定を適用しないとした場合に他の内国法人の各事業年度の所得の金額又は各連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入される寄附金の額に対応するものに限られています。これは、例えば公益法人等の非収益事業に係る寄附など、課税の埒外に置かれる寄附・受贈に対応するものをこの制

度の適用外とするためのものです。

なお、受贈益の額については、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの名義をもってされるかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の贈与又は無償の供与（広告宣伝及び見本品の費用その他これらに類する費用並びに交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除きます。）を受けた場合におけるその金銭の額若しくは金銭以外の資産のその贈与の時における価額又はその経済的な利益のその供与の時における価額によるものとされ（法法25の2②）、また、内国法人が資産の譲渡又は経済的な利益の供与を受けた場合において、その譲渡

又は供与の対価の額がその資産のその譲渡の時のにおける価額又はその経済的な利益のその供与の時のにおける価額に比して低いときは、その対価の額とその価額との差額のうち実質的に贈与又は無償の供与を受けたと認められる金額は、受贈益の額に含まれるものとされ（法法25の2③）、寄附金の額の定義と完全に裏表の関係になっています。

イ 受贈側の利益積立金額等の処理

益金不算入とされた受贈益の額に相当する金額は、利益積立金額の期末の加算項目とされ（法令9①一二、9の2①一口）、また、特定同族会社の特別税率の計算上留保金額及び所得等の金額に含むこととされています（法法67③四、81の13②二、法令155の43②二）。

ロ 連結法人税個別帰属額

上記イの改正により、連結法人税及びその附帯税の負担額及び減少額については、これを授受しない場合に寄附金課税を行う意味がなくなることから、これを受け取らないことを経済的な利益の供与とみなす規定が削除されました。しかしながら、連結法人税の個別帰属額という概念は他の制度で計算要素として引き続き使用されることから、計算方法も含めて従前どおり存置され、「支出すべき金額」及び「収入すべき金額」が「帰せられる金額」という呼称に変更されました（法法81の18①他）。

なお、これにより、連結法人税の個別帰属額の授受を必ずしも行う必要がなくなりますが、仮に授受を行った場合には、従前どおり支出側では損金不算入とされ（法法38③④）、受領側では益金不算入とされています（法法26④⑤）。

ハ 寄附修正

イ 概要及び趣旨

法人が有する子法人の株式又は出資について寄附修正事由が生ずる場合の受贈

益の額にその寄附修正事由に係る持分割合を乗じて計算した金額から寄附修正事由が生ずる場合の寄附金の額にその寄附修正事由に係る持分割合を乗じて計算した金額を減算した金額が、利益積立金額の加算項目とされました（法令9①七、9の2①五）。

一方、法人が有する子法人の株式について寄附修正事由が生じた場合には、その株式のその寄附修正事由が生じた直後の移動平均法により算出した一単位当たりの帳簿価額は、その寄附修正事由が生じた時の直前の帳簿価額にその寄附修正事由による利益積立金額の増加額を加算した金額をその株式の数で除して計算した金額とすることとされました（法令119の3⑥）。

すなわち、子法人が上記イの適用がある寄附金を支出した場合に、その株主において、その寄附による純資産の減少額相当分が寄附をした子法人の株式の帳簿価額から減算（利益積立金額も減算）されるとともに、受贈による純資産の増加額相当分が受贈した子法人の株式の帳簿価額に加算（利益積立金額も加算）されるというものです。

これは、上記イの改正により、グループ法人間の寄附について課税関係を生じさせないこととなるため、これを利用した株式の価値の移転が容易となり、これにより子法人株式の譲渡損を作出する租税回避が考えられることから、これを防止するために、子法人株式の帳簿価額を調整するものです。

この帳簿価額の修正は、グループの頂点の法人まで連鎖的に行うことが制度の整合性の観点から望ましいものではあるものの、事務負担に配慮し、直接の株主段階のみ行うこととされています。

ロ 子法人

この制度の対象となる「子法人」とは、法人との間に完全支配関係がある法人ですが、連結完全支配関係がある法人は除かれています。これは、連結法人の間の寄附については、投資簿価修正の制度により対応できるためです。したがって、連結法人についてこの制度の適用がある寄附金は、連結完全支配関係はないが完全支配関係がある法人、すなわち、連結除外法人（法第4の2）や外国法人が存在する完全支配関係がある法人との間の寄附に限られます。

(注) グループの頂点の法人は、この「子法人」の定義（法第9①七）に該当しないため、上記イにより損金不算入となる寄附金の寄附者又は益金不算入となる受贈益の受贈者になる場合でも、その株主において寄附修正は行わないこととなります。

イ) 寄附修正事由

「寄附修正事由」とは、子法人が他の内国法人から受贈益の額で上記イの益金不算入制度の適用があるものを受け、又は子法人が他の内国法人に対して寄附金の額で上記イの損金不算入制度の適用があるものを支出したことをいいます。

ロ) 持分割合

「持分割合」とは、その子法人の寄附修正事由が生じた時の直前の発行済株式又は出資（その子法人が有する自己の株式又は出資を除きます。）の総数又は総額のうちにその法人（株主）がその寄附修正事由が生じた時の直前に有するその子法人の株式又は出資の数又は金額の占める割合をいいます。

ニ) その他

法人がその子会社等の解散、経営権の譲渡等に伴い当該子会社等のために損失負担等をした場合において、そのことについて相当な理由があると認められるときは、そ

の損失負担等により供与する経済的利益の額は、寄附金の額に該当しないものとして取り扱われています（法人税基本通達9-4-1）が、今回の改正は、寄附金の概念を変更するものではないため、この取扱いに影響を及ぼすものではない、すなわち、従来どおり、相当な理由のある損失負担は負担者側の損金及び子会社等の益金となり、相当な理由のない損失負担は寄附として取り扱われることと考えられます。その上で、寄附とされた場合に損金及び益金に算入されるか不算入となるかという部分について改正の影響が及ぶこととなります。

また、利益又は剰余金の分配には、法人が剰余金又は利益の処分により配当又は分配をしたものだけでなく、株主等に対しその出資者たる地位に基づいて供与した一切の経済的利益を含むものとして取り扱われています（法人税基本通達1-5-4）が、これが適用される経済的な利益の移転については、寄附ではなく配当であるため、この改正の影響はなく、寄附修正も行わないこととなります。

③ 適用関係

上記②イの改正は、法人が平成22年10月1日以後に支出する寄附金の額及び同日以後に受ける受贈益の額について適用し、法人が同日前に支出した寄附金の額については従前どおりとされています（改正法附則16、18、25）。

上記②ロの改正について、連結法人の平成22年9月30日以前に終了した連結事業年度の連結所得に対する法人税の負担額として支出すべき金額として計算される金額若しくはその法人税に係る附帯税の負担額又はその法人税の減少額として収入すべき金額として計算される金額については、従前どおりとされています（改正法令附則10、21）。

上記②ハの改正は、平成22年10月1日以後に寄附修正事由が生ずる場合について適用す

ることとされています（改正法令附則5②⑥、13①）。

(5) 100%グループ内の法人間の現物配当

① 改正前の制度の概要

法人が剰余金の配当又は利益の配当として金銭以外の資産の移転をした場合には、無償による資産の譲渡（法法22②）に該当し、その資産の譲渡益又は譲渡損の額は、益金の額又は損金の額に算入することとされています（法法22②）。

(注) 利益又は剰余金の分配は、資本等取引として課税の対象外とされています（法法22⑤）が、利益又は剰余金の分配としての金銭以外の資産の交付という行為には、資産の譲渡という面と資産の流出という面の二つの面があり、このうち資本等取引として課税の対象外とされるのは、後者の面、すなわち、資産が流出したことによる損失について損金の額に算入しないということであり、前者の面、すなわち譲渡損益を課税しないということではありません。

② 改正の内容

イ 概要及び趣旨

内国法人が適格現物分配により被現物分配法人にその有する資産の移転をしたときは、その被現物分配法人に移転をした資産のその適格現物分配の直前の帳簿価額による譲渡をしたものとして、その内国法人の各事業年度の所得の金額を計算することとされました（法法62の5③）。

また、適格現物分配については、組織再編成の一形態として位置づけられ、貸倒引当金の引継ぎ等、他の適格組織再編成と同様の措置が講じられました。

子法人から親法人への現物資産の移転については、合併、分割という方法を用いれば簿価引継ぎとなる一方、配当、残余財産の分配という方法を用いれば譲渡損益課税が行われ、手段によって課税上の取扱いが

異なることとなっていたところです。今回の改正の共通項であるグループ法人の実質的な一体性に着目すれば、グループ法人間の現物分配の場合にも、資産の譲渡損益ははまだ実現していないものと考えられることから、現物分配による資産の譲渡損益課税の繰延制度が措置されたものです。

(注) 適格現物分配に係る剰余金の配当若しくは利益の配当又は剰余金の分配については、所得税法上、配当等から除かれ、源泉徴収が不要とされています。詳細については前掲「所得税法等（生命保険料控除、寄附金控除等）の改正」（75ページ）を参照して下さい。

ロ 現物分配

現物分配とは、法人がその株主等に対し次の事由により金銭以外の資産の交付をすることをいいます（法法二十二の六）。

(イ) 剰余金の配当若しくは利益の配当又は剰余金の分配

(注) 剰余金の配当は株式又は出資に係るものに限るものとし、資本剰余金の額の減少に伴うもの及び分割型分割によるものを除きます。利益の配当は分割型分割によるものを除きます。また、剰余金の分配は出資に係るものに限り、すなわち、受取配当等の益金不算入の対象となるもの（法法23①一）と同様です。

(ロ) 法人税法第24条第1項第3号から第6号まで（配当等の額とみなす金額）に掲げる事由

(注) 具体的には、次のものが該当します。

- 1 資本の払戻し（資本剰余金の減少に伴う剰余金の配当のうち、分割型分割によるもの以外のものをいいます。）及び解散による残余財産の分配
- 2 自己の株式又は出資の取得（金融商品取引所の開設する市場における購入による取得等一定のものを除き

ます。)

- 3 出資の消却（取得した出資について行うものを除きます。）、出資の払戻し、社員その他法人の出資者の退社又は脱退による持分の払戻しその他株式又は出資をその発行した法人が取得することなく消滅させること

4 組織変更

ハ 現物分配法人

現物分配法人とは、現物分配によりその有する資産の移転を行った法人をいいます（法法二十二の六）。なお、受取配当等の益金不算入制度と同様に、公益法人等及び人格のない社団等は除かれています。

ニ 被現物分配法人

被現物分配法人とは、現物分配により現物分配法人から資産の移転を受けた法人をいいます（法法二十二の六の二）。

ホ 適格現物分配

内国法人を現物分配法人とする現物分配のうち、その現物分配により資産の移転を受ける者がその現物分配の直前においてその内国法人との間に完全支配関係がある内国法人（普通法人又は協同組合等に限ります。）のみであるものをいいます（法法二十二の十五）。

現物分配は外国法人に対して行うこともできますが、適格現物分配により課税が繰り延べられた資産が国外に流出すると課税の機会がなくなってしまうため、適格現物分配は内国法人から内国法人への資産の移転に限定されています。また、被現物分配法人が公益法人等や人格のない社団等のような制限納税義務者である場合にも、同様に課税の機会がなくなってしまうため、適格現物分配は普通法人又は協同組合等を被現物分配法人とするものに限定されています。なお、現物分配は一つの行為で複数の者を被現物分配法人とすることがありますが、この場合、その中に個人、外国法人、

公共法人、公益法人等又は人格のない社団等が一者でもあれば全体が非適格となります。

完全支配関係について、現物分配の直前に完全支配関係があることのみが要件とされ、その後の完全支配関係の継続見込みが要件とされていないのは、現物分配が他の組織再編成と異なり譲渡法人側に課税の繰延べポジションが残らない、いわば手仕舞い型の取引であることによります。

現物分配による事業の移転について、現物分配に伴って負債の移転をすること、すなわち、現物分配による事業の移転は、不可能ではないと考えられますが、現在特に実例やニーズがないこと、最も事業の移転として取り扱う実益のある残余財産の全部の分配については会社法（第502条）その他の法人法制上原則として債務を弁済した後でなければ残余財産の分配ができないとされていることから、現物出資と異なり、現物分配に伴って行われる負債の移転と一体的に捉えて一取引と構成することはされていません。したがって、以下に述べる各制度における対応においても、事業の移転が前提とされているものについては措置されていません。

(注) 例えば残余財産の分配などの場合において、金銭と金銭以外の資産の両方が分配されることもあるところですが、このような場合には、金銭の分配と金銭以外の資産の交付を別々の取引として捉えることになるものと考えられます。

ヘ 適格現物分配による資産の帳簿価額による譲渡

内国法人が適格現物分配により被現物分配法人にその有する資産の移転をしたときは、その被現物分配法人に移転をした資産のその適格現物分配の直前の帳簿価額による譲渡をしたものとして、その内国法人の各事業年度の所得の金額を計算することと

されました（法法62の5③）。すなわち、現物分配法人側でその交付した資産の譲渡損益が計上されないこととなります。なお、適格現物分配が残余財産の全部の分配である場合には、その残余財産の確定の時の帳簿価額による譲渡をしたものとされます。

ト 適格現物分配における被現物分配法人の資産の取得価額

上記へのときにおいては、被現物分配法人の適格現物分配により移転を受けた資産の取得価額は、現物分配法人における適格現物分配の直前の帳簿価額に相当する金額とされました（法令123の6①）。なお、適格現物分配が残余財産の全部の分配である場合には、その残余財産の確定の時の帳簿価額とされます。

また、適格現物分配により移転を受けた資産が自己の株式である場合には、その現物分配法人における適格現物分配の直前の帳簿価額に相当する金額が被現物分配法人の資本金等の額の減少額となります（法令8①十八）。

チ 現物分配法人の資本の部

現物分配法人は、上記ロ(イ)の剰余金の配当若しくは利益の配当又は剰余金の分配の場合にはその交付した資産のその交付の直前の帳簿価額に相当する金額の利益積立金額を減算することとされ（法令9①八）、上記ロ(ロ)の法人税法第24条第1項第3号から第6号まで（配当等の額とみなす金額）に掲げる事由の場合には次の算式により計算した資本金等の額を減算するとともに、交付した資産の交付の直前の帳簿価額からその減少する資本金等の額を減算した金額の利益積立金額を減算することとされました（法令8①十六、十七、9①十一、十二）。

(イ) 資本の払戻し等（資本の払戻し又は残余財産の一部の分配をいいます。）

資本の払戻し等により減少した資本剰余金の額又は解散による残余財産の一部の分配により交付した資産のその交付の直前の帳簿価額

$$\times \frac{\text{資本の払戻し等の前事業年度終了の時の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額}}{\text{資本の払戻し等の直前の資本金等の額}}$$

(注1) 資本の払戻し等の日以前6月以内に仮決算による中間申告書を提出し、かつ、その提出した日からその資本の払戻し等の日までの間に確定申告書を提出していなかった場合には、上記算式の分母は、その中間申告書に係る中間期間の終了の時の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額とします。

(注2) 前事業年度終了の時（（注1）の場合には、中間期間の終了の時）から資本の払戻し等の直前の時までの間に資本金等の額又は利益積立金額（法人税法施行令第9条第1項第1号又は第6号に掲げる金額、すなわち期末の増減項目と投資簿価修正額を除きます。）が増加し、又は減少した場合には、上記算式の分母の金額は、その増加した金額を加算し、又はその減少した金額を減算した金額とします。

(注3) 負債には新株予約権を含みます。

(注4) 直前の資本金等の額が0以下である場合には、上記算式の分数は0とし、直前の資本金等の額が0を超え、かつ、上記算式の分母が0以下である場合には、上記算式の分数は1とします。

また、上記算式の分数に小数点以下3位未満の端数がある場合にはこれを切り上げます。

(注5) 減少した資本剰余金の額又は残余財産の一部の分配により交付した資産のその交付の直前の帳簿価額が上

記算式の分母の金額を超える場合には、上記算式の分子の金額は、分母の金額と同じ金額とします。

(注6) 上記算式により計算した金額が交付した資産のその交付の直前の帳簿価額を超える場合には、その超える部分の金額を減算した金額を資本金等の額の減少額とします。

(ロ) 自己株式の取得等（法人税法第24条第1項第4号から第6号までに掲げる事由をいいます。）のうち、一種類の株式を発行していた法人（口数の定めがない出資を発行する法人を含みます。）が行うもの

自己株式の取得等の直前のその × $\frac{\text{自己株式の取得等に係る株式の数}}{\text{自己株式の取得等の直前の発行済株式（自己が有する自己の株式を除きます。）の総数}}$ 資本金等の額

(注1) 直前の資本金等の額が0以下である場合には、減少する資本金等の額は0とします。

(注2) 上記算式により計算した金額が交付した資産のその交付の直前の帳簿価額を超える場合には、その超える部分の金額を減算した金額を資本金等の額の減少額とします。

(ハ) 自己株式の取得等のうち、二以上の種類の株式を発行していた法人が行うもの

自己株式の取得等の直前のその × $\frac{\text{自己株式の取得等に係るその種類の株式の数}}{\text{自己株式の取得等の直前のその自己株式の取得等に係る種類の株式（自己が有する自己の株式を除きます。）の総数}}$ 自己株式の取得等に係る種類の株式と同一の種類に属する種類の株式に係る種類資本金額

(注1) 直前の種類資本金額が0以下である場合には、減少する資本金等の額は0とします。

(注2) 上記算式により計算した金額が交

付した資産のその交付の直前の帳簿価額を超える場合には、その超える部分の金額を減算した金額を資本金等の額の減少額とします。

リ 被現物分配法人の処理

上記ロ(イ)の剰余金の配当若しくは利益の配当又は剰余金の分配の場合には、被現物分配法人は、その交付を受けた資産のその交付の直前の帳簿価額に相当する金額を利益積立金額に加算することとされました（法令9①四）。

(注) 企業会計上、現物配当の場合には、株主においては子法人株式の部分譲渡の処理が行われることになるので、この場合、譲渡原価を加算調整（別表四「留保」）し、配当額を減算調整（別表四「流出」）することとなります。

(参考) 企業会計基準適用指針第10号企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針（最終改正平成20年12月26日）

297. 株主が現金以外の財産の分配を受けた場合、企業結合に該当しないが、当該株主に係る会計処理は、原則として、これまで保有していた株式が実質的に引き換えられたものとみなして、被結合企業の株主の会計処理（第268項から第281-2項参照）に準じて行う。

この際、これまで保有していた株式のうち実質的に引き換えられたものとみなされる額は、分配を受ける直前の株式の適正な帳簿価額を合理的な方法（第295項参照）によって按分し算定する（事業分離等会計基準第52項）。

一方、上記ロ(ロ)の法人税法第24条第1項第3号から第6号まで（配当等の額とみなす金額）に掲げる事由の場合には、被現物分配法人は、その交付を受けた資産のその交付の直前の帳簿価額に相当する金額からその適格現物分配に係る現物分配法人の資本金等の額のうちその交付の基因となった

その現物分配法人の株式又は出資に対応する部分の金額（法法24①、法令23①三、四）を除いた金額を利益積立金額に加算することとされました（法令9①四）。なお、現物分配法人株式の譲渡損益は計上されず（法法61の2⑯）、譲渡損益相当額を資本金等の額にチャージする（法令8①十九）こととなります。また、適格現物分配が資本の払戻し又は解散による残余財産の一部の

分配である場合には、通常のみなし配当と同様に現物分配法人株式の部分譲渡とされます（法法61の2⑰、法令119の3⑮）が、譲渡損益は計上されず（法法61の2⑯）、譲渡損益相当額を資本金等の額にチャージする（法令8①十九）こととなります（下記「(7) 100%グループ内法人の株式の発行法人に対する譲渡」234ページ参照）。

○ 適格現物分配の処理例

事由	現物分配法人Sの処理（10株発行）	被現物分配法人Pの処理（S株式10株所有@150）
剰余金の配当	利益積立金額 300 / 資産（簿価） 300 （法令9①八）	資産（簿価） 300 / 利益積立金額 300 （法令123の6①）（法令9①四）
資本の払戻し 直前B/S	資本金等の額 200 / 資産（簿価） 300 利益積立金額 100 ※ 減少する資本金等の額 200（法令8①十六） = 直前資本 1,000 × $\frac{\text{交付資産の簿価 } 300}{\text{直前簿価純資産価額 } 1,500}$	資産（簿価） 300 / S株式 300 資本金等の額 100 / 利益積立金額 100 （法令9①四） ※ S株式の譲渡原価 300（法法61の2⑰） = 直前簿価 1,500 × $\frac{\text{交付資産の簿価 } 300}{\text{直前簿価純資産価額 } 1,500}$ ※ 減少する資本金等の額 100（法令8①十九） =（のみなし配当100 +のみなし対価300） - 取得価額300
自己株式の取得 直前B/S	資本金等の額 200 / 資産（簿価） 300 利益積立金額 100 ※ 減少する資本金等の額 200（法令8①十七） = 直前資本 1,000 × $\frac{\text{自己株式の取得に係る株式数 } 2}{\text{直前発行済株式総数 } 10}$	資産（簿価） 300 / S株式 300 資本金等の額 100 / 利益積立金額 100 （法令9①四） ※ S株式の譲渡原価 300（法法61の2①二） = 直前簿価 @150 × 譲渡株式数 2 ※ 減少する資本金等の額 100（法令8①十九） =（のみなし配当100 +のみなし対価300） - 取得価額300

なお、適格現物分配による資産の取得は他の組織再編成と異なり無償による資産の譲受けに該当することから、別段の定めがない限り法人税法第22条第2項の規定により収入額が益金の額に算入されることとなります。このことから、別段の定めを設けることにより被現物分配法人が適格現物分配により資産の移転を受けたことにより生ずる収益の額は、その被現物分配法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しないこととされています（法法62の5④）。しかしながら、あくまでも組織再編成であるため、特定同族会社の特別税

率の計算上留保金額及び所得等の金額に含まれません。

（注） 適格現物分配が残余財産の分配である場合に、その残余財産の分配について被現物分配法人に第二次納税義務が課されたことにより被現物分配法人が納付又は納入する国税又は地方税の額は、上記により益金の額に算入されない金額の範囲内で、損金の額に算入しないこととされています（法法39②）。

又 残余財産の全部の分配

適格現物分配が残余財産の全部の分配である場合には、その適格現物分配はその残

余財産の確定の日の翌日に行われたものとして、法人税法の規定を適用することとされています（法令123の6②）。残余財産の確定後分配までに時間が空くことが考えられるところですが、この措置により、分配資産の所有期間が連続するほか、清算法人が連結子法人であり、他の連結子法人の株式を残余財産として有していた場合に、他の連結子法人が連結グループから離脱しないこととなります。

ル 他の制度における措置

適格現物分配について、事業の移転を前提とする措置を除き、他の適格組織再編成と同様の措置が講じられました。具体的には以下のとおりです。

(イ) 連結子法人株式の帳簿価額の修正

連結法人が有する他の連結法人の株式の投資簿価修正について、適格現物分配による連結法人の株式の譲渡は、譲渡等修正事由に該当しないこととされています（法令9②一ロ）。

(ロ) 受取配当等の益金不算入（短期所有株式等）

短期所有株式等の判定について、配当等の額の支払に係る基準日から起算して1月前の日の翌日からその基準日までの間に適格現物分配により株式又は出資の移転が行われた場合等には、次のとおり調整を行うこととされています（法令20①～④）。

i 適格現物分配に係る現物分配法人

配当等の額の支払に係る基準日から起算して1月前の日の翌日からその基準日までの期間内に適格現物分配により株式等を移転した場合に、現物分配法人が短期所有株式等の判定をするときは、その判定の基礎となる株式等の数は次のとおりとなります。

(i) 基準日から起算して1月前の日に有する株式等の数は、次の算式によ

り計算した数となります。

$$\text{現物分配法人が基準日から起算して1月前の日に有する株式等の数} - \left(\text{現物分配法人が基準日から起算して1月前の日に有する株式等の数} \times \frac{\text{分母のうち被現物分配法人に移転する株式等の数}}{\text{現物分配法人が適格現物分配の直前に有する株式等の数}} \right)$$

(ii) 基準日以前1月以内に取得した株式等の数は、次の算式により計算した数となります。

$$\text{現物分配法人が基準日以前1月以内に取得した株式等の数} - \left(\text{現物分配法人が基準日から起算して1月前の日の翌日から適格現物分配の日までの取得した株式等の数} \times \frac{\text{分母のうち被現物分配法人に移転する株式等の数}}{\text{現物分配法人が適格現物分配の直前に有する株式等の数}} \right)$$

基準日後2月以内に適格現物分配により被現物分配法人に株式等を移転した場合に、現物分配法人が短期所有株式等の判定をするときは、その移転した株式等の数は、基準日後2月以内に譲渡した株式等の数には含まれません。

(注) この場合には、上記(i)及び(ii)の調整計算は不要です。

ii 適格現物分配に係る被現物分配法人

配当等の額の支払に係る基準日から起算して1月前の日の翌日からその基準日までの期間内に適格現物分配により株式等の移転を受けた場合に、被現物分配法人が短期所有株式等の判定をするときは、その判定の基礎となる株式等の数は次のとおりとなります。

(i) 基準日から起算して1月前の日に有する株式等の数は、次の算式により計算した数となります。

また、払戻割合に小数点以下3位未満の端数がある場合にはこれを切り上げます。

(注5) 交付した資産のその交付の直前の帳簿価額が払戻割合の分母の金額を超える場合には、払戻割合の分子の金額は、分母の金額と同じ金額とします。

(ホ) 資産の評価益又は評価損の益金又は損金算入

法人について再生計画認可の決定等の事実が生じた場合の資産の評価益又は評価損の益金又は損金算入制度（法法25③、33④）について、適格現物分配により現物分配法人から移転を受けた資産でその現物分配法人の前5年内事業年度等において一定の圧縮記帳の規定の適用を受けた減価償却資産は、評価益又は評価損の益金又は損金算入の対象とならない資産とされています（法令24の2④一）。

(ヘ) 棚卸資産の取得価額

適格現物分配により現物分配法人から取得した棚卸資産についてその資産を消費し又は販売の用に供するために直接要した費用がある場合には、その費用の額を棚卸資産の評価額の計算上のその資産の取得価額に加算するものとされています（法令32④）。

(ト) 減価償却資産の償却費の計算

i 期中損金経理額の損金算入

法人が、適格現物分配（残余財産の全部の分配を除きます。）により被現物分配法人に減価償却資産を移転する場合において、その減価償却資産について損金経理額に相当する金額を費用の額としたときは、その費用とした金額（期中損金経理額）のうち、その減価償却資産につきその適格現物分配の日の前日を事業年度終了の日とした場合に計算される償却限度額に相当する

金額に達するまでの金額は、その適格現物分配の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法法31②）。この措置は、適格現物分配の日以後2月以内に、次の事項を記載した書類を納税地の所轄税務署長に提出した場合に限り、適用されます（法法31③、法規21の2）。

(i) この措置の適用を受けようとする法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名

(ii) 適格現物分配に係る被現物分配法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名

(iii) 適格現物分配の日

(iv) 適格現物分配により被現物分配法人に移転をする減価償却資産に係る期中損金経理額及び償却限度額に相当する金額並びにこれらの金額の計算に関する明細

(v) その他参考となるべき事項

なお、残余財産の全部の分配の場合には、残余財産の確定の日で事業年度が終了するため、この取扱いではなく、原則どおりの償却限度額の計算が行われます（法法31①）。

ii 償却超過額の引継ぎ

適格現物分配により移転を受けた減価償却資産については、損金経理額には、現物分配法人の適格現物分配の日の属する事業年度（残余財産の全部の分配の場合には、残余財産の確定の日の属する事業年度）以前の各事業年度の損金経理額及び期中損金経理額のうち各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかった金額を含むものとされています（法法31④）。

iii 償却方法

減価償却資産が現物分配法人から移

転を受けたものである場合には、その減価償却資産は現物分配法人がその減価償却資産を取得した日にその移転を受けた被現物分配法人により取得をされたものとみなして、償却の方法に関する規定（法令48、48の2）を適用することとされています（法令48の3）。すなわち、減価償却資産はその取得日が平成10年4月1日又は平成19年4月1日より前か後かで選定できる償却の方法の範囲が異なることとなりますが、被現物分配法人におけるこの取得日の判定については、現物分配法人の取得日を引き継ぐというものです。

iv 取得価額

適格現物分配により移転を受けた減価償却資産の償却限度額の計算の基礎となる取得価額は、次によることとされています（法令54①五）。

(i) 残余財産の全部の分配により移転を受けた減価償却資産…現物分配法人が残余財産の確定の日の属する事業年度においてその資産の償却限度額の計算の基礎とすべき取得価額及び被現物分配法人がその資産を事業の用に供するために直接要した費用の額の合計額

(ii) 残余財産の全部の分配以外の適格現物分配により移転を受けた減価償却資産…現物分配法人が適格現物分配の日の前日を事業年度終了の日とした場合にその事業年度においてその資産の償却限度額の計算の基礎とすべき取得価額及び被現物分配法人がその資産を事業の用に供するために直接要した費用の額の合計額

v 中古資産の耐用年数

適格現物分配により移転を受けた減価償却資産について、現物分配法人が中古資産の見積耐用年数等によつてい

た場合には、被現物分配法人がその資産の減価償却をするときは、その資産の通常の耐用年数によらず、その見積耐用年数等によることができることとされています（耐規3②）。

vi みなし損金経理額

適格現物分配により現物分配法人から移転を受けた減価償却資産につきその移転を受けた法人によりその資産の取得価額として帳簿に記載された金額がその現物分配法人によりその資産の価額として適格現物分配の直前にその帳簿に記載されていた金額に満たない場合には、その満たない部分の金額は、その移転を受けた法人のその適格現物分配の日の属する事業年度前の各事業年度の損金経理額とみなすこととされています（法令61の4表一）。また、適格現物分配に該当しない現物分配により現物分配法人から移転を受けた減価償却資産につきその移転を受けた法人によりその資産の取得価額として帳簿に記載された金額がその現物分配の直後におけるその資産の償却限度額の計算の基礎となる取得価額に満たない場合には、その満たない部分の金額は、その移転を受けた法人のその現物分配の日の属する事業年度前の各事業年度の損金経理額とみなすこととされています（法令61の4表二）。

vii その他

リース資産は資産の賃借権と賃借料の支払債務との合成物であり、また、リース賃貸資産は賃借料債権と保守等の債務の合成物であるところ、適格現物分配は債務の移転を前提としないことから、リース資産及びリース賃貸資産の適格現物分配による移転に関する措置は設けられていません（法令48の2①六、49の2③）。

(チ) 繰延資産の償却費の計算

i 期中損金経理額の損金算入

法人が、適格現物分配（残余財産の全部の分配を除きます。）により被現物分配法人に繰延資産（その適格現物分配によりその被現物分配法人に移転する資産又は契約と関連を有するものに限ります。）を引き継ぐ場合において、その繰延資産について損金経理額に相当する金額を費用の額としたときは、その費用とした金額（期中損金経理額）のうち、その繰延資産につきその適格現物分配の日の前日を事業年度終了の日とした場合に計算される償却限度額に相当する金額に達するまでの金額は、その適格現物分配の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法法32②）。この措置は、適格現物分配の日以後2月以内に、次の事項を記載した書類を納税地の所轄税務署長に提出した場合に限り、適用されます（法法32③、法規21の3）。

- (i) この措置の適用を受けようとする法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (ii) 適格現物分配に係る被現物分配法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (iii) 適格現物分配の日
- (iv) 適格現物分配により被現物分配法人に引き継ぐ繰延資産に係る期中損金経理額及び償却限度額に相当する金額並びにこれらの金額の計算に関する明細
- (v) その繰延資産が関連を有する資産又は契約の種類及び名称並びにその繰延資産とその資産又は契約との間の関連があると認められる説明
- (vi) その他参考となるべき事項

なお、残余財産の全部の分配の場合には、残余財産の確定の日で事業年度が終了するため、この取扱いではなく、原則どおりの償却限度額の計算が行われます（法法32①）。

ii 繰延資産の引継ぎ

法人が適格現物分配を行った場合には、その適格現物分配が残余財産の全部の分配である場合にはその残余財産の確定の時の繰延資産を、その適格現物分配が残余財産の全部の分配以外のものである場合には次の繰延資産を、それぞれ被現物分配法人に引き継ぐものとされています（法法32④）。

- (i) その適格現物分配により被現物分配法人に移転する資産又は契約と密接な関連を有する繰延資産
- (ii) その適格現物分配により被現物分配法人に移転する資産又は契約と関連を有する繰延資産のうち期中損金経理額の損金算入の対象となったもの
- (iii) その適格現物分配により被現物分配法人に移転する資産又は契約と関連を有する繰延資産のうち(ii)以外のもの

上記(iii)は、適格現物分配の日以後2月以内に、次の事項を記載した書類を納税地の所轄税務署長に提出した場合に限り、適用されます（法法32⑤、法規22）。

- (i) 上記(iii)の適用を受けようとする法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (ii) 適格現物分配に係る被現物分配法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (iii) 適格現物分配の日
- (iv) 適格現物分配により被現物分配法人に移転をする繰延資産の種類、そ

の額、繰延資産となった費用の支出年月及び帳簿価額

- (v) その繰延資産が関連を有する資産又は契約の種類及び名称並びにその繰延資産とその資産又は契約との間の関連があると認められる説明
- (vi) その他参考となるべき事項

iii 償却限度額

適格現物分配により引継ぎを受けた繰延資産の償却限度額は、次のとおりとなります（法令64①）。

- (i) 法人税法施行令第14条第1項第1号から第5号までに掲げる繰延資産（創立費、開業費、開発費、株式交付費及び社債等発行費）…その繰延資産の額から既にした償却の額及び現物分配法人の各事業年度の損金の額に算入されたものを控除した金額（法令64①一）
- (ii) 法人税法施行令第14条第1項第6号に掲げる繰延資産（自己が便益を受ける公共的施設の設置費用等）…現物分配法人における繰延資産の額をその繰延資産となる費用の支出の効果の及ぶ期間の月数で除し、これに当該事業年度の月数（適格現物分配により現物分配法人から引継ぎを受けた日の属する事業年度である場合には、その適格現物分配の日から当該事業年度終了の日までの期間の月数）を乗じて計算した金額（法令64①二）

iv 償却超過額の引継ぎ

適格現物分配により引継ぎを受けた繰延資産については、損金経理額には、現物分配法人の適格現物分配の日の属する事業年度（残余財産の全部の分配の場合には、残余財産の確定の日の属する事業年度）以前の各事業年度の損金経理額及び期中損金経理額のうち各

事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかった金額を含むものとされています（法法32⑥）。

v みなし損金経理額

適格現物分配により現物分配法人から引継ぎを受けた繰延資産につきその引継ぎを受けた法人によりその資産の取得価額として帳簿に記載された金額がその現物分配法人によりその資産の価額として適格現物分配の直前にその帳簿に記載されていた金額に満たない場合には、その満たない部分の金額は、その引継ぎを受けた法人のその適格現物分配の日の属する事業年度前の各事業年度の損金経理額とみなすこととされています（法令66の2表一）。また、適格現物分配に該当しない現物分配により現物分配法人から引継ぎを受けた繰延資産につきその引継ぎを受けた法人によりその資産の取得価額として帳簿に記載された金額がその現物分配の直後におけるその資産の償却限度額の計算の基礎となる取得価額に満たない場合には、その満たない部分の金額は、その引継ぎを受けた法人のその現物分配の日の属する事業年度前の各事業年度の損金経理額とみなすこととされています（法令66の2表二）。

(1) 圧縮記帳

i 期中圧縮

法人が、圧縮記帳の対象となる資産を適格現物分配により被現物分配法人に移転する場合において、その資産につき、圧縮限度額の範囲内でその帳簿価額を減額したときは、その減額した金額に相当する金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法法42⑤⑥、45⑤⑥、47⑤⑥、50⑤）。この措置は、適格現物分配の日以後2月以内

に、次の事項を記載した書類を納税地の所轄税務署長に提出した場合に限り、適用されます（法法42⑦、45⑦、47⑦、50⑥、法規24の3、24の7、24の8、25）。

- (i) この措置の適用を受けようとする法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (ii) 適格現物分配に係る被現物分配法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (iii) 適格現物分配の日
- (iv) 適格現物分配により被現物分配法人に移転する資産に係る帳簿価額を減額した金額に相当する金額及びその金額の計算に関する明細
- (v) その他参考となるべき事項

ii 期中特別勘定

法人が、適格現物分配を行い、かつ、その適格現物分配の日の属する事業年度開始の時からその適格現物分配の直前の時までの期間内に固定資産の取得又は改良に充てるための国庫補助金等（その返還を要しないことがその適格現物分配の直前の時まで確定していないものに限り、）の交付を受けている場合で、その法人がその国庫補助金等をもってその取得又は改良をした固定資産（その国庫補助金等の交付の目的に適合するものに限り、）をその適格現物分配により被現物分配法人に移転する場合において、その取得又は改良に充てるための国庫補助金等の額に相当する金額の範囲内で期中特別勘定を設けたときは、その設けた期中特別勘定の金額に相当する金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法法43⑥）。この措置は、適格現物分配の日以後2月以内に次の事項を

記載した書類を納税地の所轄税務署長に提出した場合に限り、適用されます（法法43⑦、法規24の4）。

- (i) この措置の適用を受けようとする法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (ii) 適格現物分配に係る被現物分配法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (iii) 適格現物分配の日
- (iv) 取得又は改良をすることが見込まれる固定資産の種類、構造及び規模並びにその取得又は改良に要することが見込まれる金額及びその取得又は改良予定日
- (v) 期中特別勘定の金額に相当する金額及びその金額の計算に関する明細
- (vi) その他参考となるべき事項

(注) 上記以外の期中特別勘定については、「見込み」という事業の移転を前提とした要件が設けられているため、適格現物分配による期中特別勘定の損金算入の対象とされていません。

iii 特別勘定の引継ぎ

法人が、適格現物分配を行った場合には、その適格現物分配の直前に有する国庫補助金等に係る特別勘定の金額又は期中特別勘定の金額のうち、その法人がその国庫補助金等をもってその取得又は改良をした固定資産（その国庫補助金等の交付の目的に適合するものに限り、）をその適格現物分配により被現物分配法人に移転した場合のその固定資産の取得又は改良に充てた国庫補助金等に係る特別勘定の金額及びその適格現物分配に際して設けた国庫補助金等に係る期中特別勘定の金額は、その適格現物分配に係る被現物分配法人に引き継ぐものとされています（法法43⑧）。この措置は、特別勘

定を設けている法人で適格現物分配を行ったもの（特別勘定及び期中特別勘定の双方を設けている法人であって、適格現物分配により被現物分配法人に期中特別勘定の金額のみを引き継ぐものを除きます。）にあっては、その特別勘定を設けている法人がその適格現物分配の日以後2月以内に次の事項を記載した書類を納税地の所轄税務署長に提出した場合に限り、適用することとされています（法法43⑨、法規24の5）。

- (i) この措置の適用を受けようとする法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (ii) 適格現物分配に係る被現物分配法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (iii) 適格現物分配の日
- (iv) 国庫補助金等の名称、交付をした者及び交付を受けた日
- (v) 被現物分配法人に引き継ぐ特別勘定の金額
- (vi) その他参考となるべき事項

(注) 上記以外の特別勘定については、「見込み」という事業の移転を前提とした要件が設けられているため、適格現物分配による特別勘定の引継ぎの対象とされていません。

- iv 特別勘定を設けた場合の期中圧縮
特別勘定の金額を有する法人が適格現物分配を行い、かつ、その法人が圧縮記帳の対象となる資産をその適格現物分配により被現物分配法人に移転する場合において、その資産につき、圧縮限度額に相当する金額の範囲内でその帳簿価額を減額したときは、その減額した金額に相当する金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法

法44④、49④）。この措置は、適格現物分配の日以後2月以内に次の事項を記載した書類を納税地の所轄税務署長に提出した場合に限り、適用されます（法法44⑤、49⑤、法規24の6、24の12）。

- (i) この措置の適用を受けようとする法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (ii) 適格現物分配に係る被現物分配法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (iii) 適格現物分配の日
- (iv) 保険金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入の場合において、指定日があるときは、その指定日
- (v) 適格現物分配により被現物分配法人に移転をする資産に係る帳簿価額を減額した金額に相当する金額及びその金額の計算に関する明細
- (vi) その他参考となるべき事項
- v 適格現物分配により移転を受けた圧縮資産の取得価額
法人が適格現物分配により現物分配法人において圧縮記帳をした資産の移転を受けた場合には、その現物分配法人においてその資産の取得価額に算入されなかった金額は、その資産の取得価額に算入しないこととされています（法令80の2②、82の2②、83の3②、87の2②、91の2②、92の2②）。
- vi その他
保険金等で取得した固定資産等の圧縮記帳の基因となる滅失又は損壊をした所有固定資産には、現物分配法人の有していたものを含むこととされています（法法47①）。
- (ヌ) 貸倒引当金
 - i 期中個別評価貸倒引当金の繰入額の損金算入

法人が、適格現物分配（残余財産の全部の分配を除きます。）により被現物分配法人に個別評価金銭債権を移転する場合において、その個別評価金銭債権について期中個別貸倒引当金勘定を設けたときは、その設けた期中個別貸倒引当金勘定の金額に相当する金額のうち、その個別評価金銭債権につきその適格現物分配の直前の時を事業年度終了の時とした場合に計算される個別貸倒引当金繰入限度額に相当する金額に達するまでの金額は、その適格現物分配の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法法52⑤）。この措置は、適格現物分配の日以後2月以内に次の事項を記載した書類を納税地の所轄税務署長に提出した場合に限り、適用されます（法法52⑦、法規25の6）。

- (i) この措置の適用を受けようとする法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (ii) 適格現物分配に係る被現物分配法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (iii) 適格現物分配の日
- (iv) 期中個別貸倒引当金勘定の金額に相当する金額及び個別貸倒引当金繰入限度額に相当する金額並びにこれらの金額の計算に関する明細
- (v) その他参考となるべき事項

なお、残余財産の全部の分配の場合には、残余財産の確定の日で事業年度が終了するため、この取扱いではなく、原則どおりの貸倒引当金の損金算入額の計算が行われます（法法52①）。

また、法人が適格現物分配（残余財産の全部の分配を除きます。）によりその有する同一の債務者に対する個別評価金銭債権の一部のみをその適格現

物分配に係る被現物分配法人に移転する場合には、その個別評価金銭債権の金額のうちその移転する一部の金額以外の金額はないものとみなして、法人税法第52条第5項の規定を適用することとされています（法令98）。すなわち、期末の個別評価貸倒引当金の損金算入額の計算にあたっては同一の債務者に対する他の金銭債権を合算して損金算入限度額を計算します（法法52①）が、適格現物分配の直前の時を事業年度終了の時として期中個別貸倒引当金の損金算入額の計算をする場合には移転しない金銭債権を合算の対象外とすることが明確化されているものです。

(注) 一括評価貸倒引当金については、後述「6 組織再編税制の見直し」の「(3) 適格分社型分割等の場合の時価法等」(309ページ)を参照して下さい。また、期中返品調整引当金の繰入額の損金算入及び貸倒実績率又は返品率の特別な計算（法令97、102）については、事業の移転を前提とするため認められていません。

ii 貸倒引当金勘定の引継ぎ

法人が、適格現物分配を行った場合には、次のとおり、貸倒引当金勘定の金額又は期中個別貸倒引当金勘定の金額を、その適格現物分配に係る被現物分配法人に引き継ぐものとされています（法法52⑧）。

- (i) 残余財産の全部の分配…その残余財産の確定の日の属する事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された貸倒引当金勘定の金額
- (ii) (i)以外の適格現物分配…その適格現物分配の日の属する事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された期中個別貸倒引当金勘定の金額
これにより被現物分配法人が引継ぎ

を受けた貸倒引当金勘定の金額又は期中個別貸倒引当金勘定の金額は、その被現物分配法人の適格現物分配の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされています（法法52①）。

(ル) 欠損金の繰越し

適格現物分配が、適格合併等が行われた場合の合併法人等の控除未済欠損金額の切捨ての対象に追加されています（法法57④、81の9⑤三）。なお、みなし共同事業要件に該当する場合の制限の除外措置は設けられていません。

(ロ) 特定株主等によって支配された欠損等

法人の資産の譲渡等損失額の損金不算入適格現物分配により法人税法第57条の2第1項に規定する他の者から移転を受けた資産が、譲渡等損失額の損金不算入の対象となる特定資産の範囲に追加されています（法法60の3①、法令118の3①）。また、欠損等法人が適格現物分配により特定資産を被現物出資法人に移転した場合には、被現物出資法人を欠損等法人とみなすこととされています（法法60の3②）。

(ハ) 短期売買商品

適格現物分配により現物分配法人から移転を受けた資産のうち、その移転の直前にその現物分配法人において専担者売買商品又は短期売買目的で取得したものである旨を帳簿書類に記載したものに該当していたものが、短期売買商品とされています（法令118の4二）。

法人が、適格現物分配によりその有する短期売買商品を被現物分配法人に移転した場合には、その短期売買商品で総平均法により一単位当たりの帳簿価額を算出するもののその一単位当たりの帳簿価額は、事業年度開始の時からその適格現物分配の直前の時までの期間及びその適

格現物分配の時から当該事業年度終了の時までの期間をそれぞれ一事業年度とみなして、総平均法によりその一単位当たりの帳簿価額を算出することとされています（法令118の6②）。この場合において、適格現物分配の時において有するその短期売買商品の帳簿価額は、事業年度開始の時からその適格現物分配の直前の時までの期間を一事業年度とみなして総平均法により算出したその短期売買商品のその一単位当たりの帳簿価額に、その適格現物分配の直後にその法人の有するその短期売買商品の数を乗じて計算した金額とされています（法令118の6②）。

(注) 適格現物分配により被現物分配法人に移転する短期売買商品の評価益又は評価損については、後述「6 組織再編税制の見直し」の「(3) 適格分社型分割等の場合の時価法等」(309ページ)を参照して下さい。

(カ) 有価証券

適格現物分配により現物分配法人から移転を受けた有価証券で、現物分配法人において償還期限まで保有する目的で取得し、かつ、その取得の日においてその旨を帳簿書類に記載されていたものが、償還有価証券とされています（法令119の2②一）。

法人が、適格現物分配によりその有する有価証券を被現物分配法人に移転した場合には、その有価証券で総平均法により一単位当たりの帳簿価額を算出するもののその一単位当たりの帳簿価額は、事業年度開始の時からその適格現物分配の直前の時までの期間及びその適格現物分配の時から当該事業年度終了の時までの期間をそれぞれ一事業年度とみなして、総平均法によりその一単位当たりの帳簿価額を算出することとされています（法令119の4④）。この場合において、適格

現物分配の時において有するその有価証券の帳簿価額は、事業年度開始の時からその適格現物分配の直前の時までの期間を一事業年度とみなして総平均法により算出したその有価証券のその一単位当たりの帳簿価額に、その適格現物分配の直後にその法人の有するその有価証券の数を乗じて計算した金額とされています（法令119の4④）。

法人が、自己を合併法人等とする合併等の対価として親法人株式を交付しようとする場合において、その合併等に係る契約をする日後に適格合併等の事由により親法人株式の移転を受けたときは、その移転を受けた日において、その親法人株式をその移転を受けた日の価額で譲渡し、かつ、その価額で取得したものとみなすこととされているところですが、この適格合併等の事由の範囲に適格現物分配が追加されています（法令119の11の2②一）。

適格現物分配により現物分配法人から移転を受けた有価証券のうち、その移転の直前にその現物分配法人において売買目的有価証券に該当していたものが、売買目的有価証券とされています（法令119の12三）。

(三) 時価法

適格現物分配により被現物分配法人に移転する売買目的有価証券の評価益又は評価損、適格現物分配により被現物分配法人に移転するデリバティブ取引に係る契約のみなし決済損益額及び適格現物分配により被現物分配法人に移転する外貨建資産等の為替換算差額については、後述「6 組織再編税制の見直し」の「(3) 適格分社型分割等の場合の時価法等」(309ページ)を参照して下さい。

(タ) 連結納税の開始又は連結納税への加入に伴う資産の時価評価損益

連結納税の開始又は連結納税への加入に伴う資産の時価評価（法61の11①、61の12①）について、適格現物分配により現物分配法人から移転を受けた資産でその現物分配法人の前5年内事業年度等において一定の圧縮記帳の規定の適用を受けた減価償却資産は、時価評価資産とされない資産とされています（法令122の12①一）。

(レ) 特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入

適格現物分配が特定引継資産及び特定保有資産の譲渡等損失額の損金不算入の対象となる特定適格合併等の範囲に追加されています（法62の7①）。なお、みなし共同事業要件に該当する場合の制限の除外措置は設けられていません。

(ソ) 非適格株式交換等に係る株式交換完全子法人等の有する資産の時価評価損益

非適格株式交換等に係る株式交換完全子法人等の有する資産の時価評価（法62の9①）について、適格現物分配により現物分配法人から移転を受けた資産でその現物分配法人の前5年内事業年度等において一定の圧縮記帳の規定の適用を受けた減価償却資産は、時価評価資産とされない資産とされています（法令123の11①一）。

(ツ) 長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度

長期割賦販売等に係る繰延割賦損益は、私法上は単なる未収金債権であることから、適格現物分配による引継ぎの対象とされています。ただし、リース譲渡については、未収金債権と保守等の義務の合成物であることから、適格現物分配による引継ぎの対象とされていません。詳細は以下のとおりです。

i 賦払金割合の計算

適格現物分配により長期割賦販売等

に係る契約の移転をする場合には、その長期割賦販売等の賦払金割合の計算は、その適格現物分配の日の前日までの期間を対象に行うこととし、次のとおりとされています（法令124②）。

$$\text{賦払金割合} = \frac{\text{適格現物分配の日の属する事業年度開始の日からその適格現物分配の日の前日までの期間において支払期日が到来するもの合計額}}{\text{長期割賦販売等の対価の額}}$$

(注) その事業年度開始の日前に既に支払を受けている賦払金がある場合にはその金額を除き、その適格現物分配の日以後に支払期日が到来する賦払金につきその事業年度開始の日からその適格現物分配の日の前日までの期間に支払を受けた金額がある場合にはその金額を含みます。

ii 非適格株式交換等に伴う長期割賦販売等に係る収益及び費用の計上

非適格株式交換等を行った株式交換完全子法人等が、その非適格株式交換等の日の属する事業年度において延払基準の適用を受けている場合には、資産の販売等に係る収益の額及び費用の額は、益金の額及び損金の額に算入することとされているところです（法法63④）が、その非適格株式交換等の日から同日の属する事業年度終了の日までの期間内に行われた適格現物分配により資産の販売等に係る契約の移転をした場合におけるその移転をした契約にあっては、その適格現物分配の時における繰延長期割賦損益額が1,000万円に満たないものには、この制度を適用しないこととされています（法令126の2①）。

iii 適格現物分配により移転を受けた長

期割賦販売等に係る収益及び費用の額の計算

適格現物分配により長期割賦販売等に係る契約の移転を受けた場合に、その移転を受けた長期割賦販売等についてその適格現物分配の日の属する事業年度以後の各事業年度の確定した決算において延払基準の方法により経理したときは、被現物分配法人は延払基準を適用できることとされています（法令128①）。

(注) この場合、長期割賦販売等に係る契約の移転を行った現物分配法人が既に支払を受けている賦払金がある場合には、その金額は、賦払金割合の計算上の分子の額から除かれます。

(ネ) 一括償却資産

i 一括償却資産の範囲

損金算入の対象となる一括償却資産の範囲について、法人が適格現物分配により現物分配法人から引継ぎを受けた一括償却資産を含むものとされ、適格現物分配（残余財産の全部の分配を除きます。）により被現物分配法人に引き継いだ一括償却資産を除くものとされています（法令133の2①）。

ii 期中損金経理額の損金算入

法人が、適格現物分配により被現物分配法人に一括償却資産を引き継ぐ場合において、その一括償却資産について損金経理額に相当する金額を費用の額としたときは、その費用とした金額（期中損金経理額）のうち、その一括償却資産につきその適格現物分配の日の前日を事業年度終了の日とした場合に計算される損金算入限度額に相当する金額に達するまでの金額は、その適格現物分配の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法令133の2

②)。

期中損金経理額の損金算入の対象となる一括償却資産は、次の要件に該当するものに限られています（法令133の2②、法規27の17）。

(i) 適格現物分配により被現物分配法人に移転する資産に係るものであること

(ii) (i)の要件を満たすことを明らかにする書類を保存していること

iii 期中損金経理額の損金算入要件

上記 ii の措置は、適格現物分配の日以後2月以内に、次の事項を記載した書類を納税地の所轄税務署長に提出した場合に限り、適用されます（法令133の2③、法規27の18）。

(i) この措置の適用を受けようとする法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名

(ii) 適格現物分配に係る被現物分配法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名

(iii) 適格現物分配の日

(iv) 期中損金経理額及び損金算入限度額に相当する金額並びにこれらの金額の計算に関する明細

(v) その他参考となるべき事項

なお、残余財産の全部の分配の場合には、残余財産の確定の日で事業年度が終了するため、この取扱いではなく、原則どおりの償却限度額の計算が行われます（法令133の2①）。

iv 一括償却資産の引継ぎ

法人が適格現物分配を行った場合には、その適格現物分配が残余財産の全部の分配である場合にはその残余財産の確定の時の一括償却資産を、その適格現物分配が残余財産の全部の分配以外のものである場合には次の一括償却資産を、それぞれ被現物分配法人に引

き継ぐものとされています（法令133の2⑦）。

(i) その適格現物分配の直前の一括償却資産のうち期中損金経理額の損金算入の対象となったもの

(ii) その適格現物分配の直前の一括償却資産のうち上記 ii (i)(ii)の要件に該当するもの

上記(ii)は、適格現物分配の日以後2月以内に、次の事項を記載した書類を納税地の所轄税務署長に提出した場合に限り、適用されます（法令133の2⑧、法規27の19）。

(i) 上記(ii)の適用を受けようとする法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名

(ii) 適格現物分配に係る被現物分配法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名

(iii) 適格現物分配の日

(iv) 適格現物分配により被現物分配法人に引き継ぐ一括償却資産の帳簿価額及びその一括償却資産に係る一括償却対象額

(v) 一括償却資産が生じた事業年度開始の日及び終了の日

(vi) その他参考となるべき事項

v 損金算入限度超過額の引継ぎ

適格現物分配により現物分配法人から引継ぎを受けた一括償却資産については、損金経理額には、現物分配法人の適格現物分配の日の属する事業年度（残余財産の全部の分配の場合には、残余財産の確定の日の属する事業年度）以前の各事業年度の損金経理額及び期中損金経理額のうち各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入れなかった金額を含むものとされています（法令133の2⑨）。

vi みなし損金経理額

適格現物分配により現物分配法人から引継ぎを受けた一括償却資産につきその価額として帳簿に記載した金額がその現物分配法人がその一括償却資産の価額として適格現物分配の直前にその帳簿に記載していた金額に満たない場合には、その満たない部分の金額は、その適格現物分配の日の属する事業年度前の各事業年度の損金経理額とみなすこととされています（法令133の2⑩）。

(ナ) 償還有価証券の調整差益又は調整差損の益金又は損金算入

法人が適格現物分配によりその有する償還有価証券の全部又は一部を移転する場合には、事業年度開始の日から適格現物分配の日の前日までの期間及びその適格現物分配の日から事業年度終了の日までの期間をそれぞれ一事業年度とみなして、その引継ぎを行う償還有価証券（その償還有価証券と銘柄を同じくする有価証券を含みます。）に係る調整差益又は調整差損の計算を行うこととされています（法令139の2④）。

(ネ) 資産に係る控除対象外消費税額等

i 繰延消費税額等の範囲

損金算入の対象となる繰延消費税額等の範囲について、法人が適格現物分配により現物分配法人から引継ぎを受けた繰延消費税額等を含むものとされ、適格現物分配（残余財産の全部の分配を除きます。）により被現物分配法人に引き継いだ繰延消費税額等を除くものとされています（法令139の4④）。

ii 期中損金経理額の損金算入

法人が、適格現物分配により被現物分配法人に繰延消費税額等を引き継ぐ場合において、その繰延消費税額等について損金経理額に相当する

金額を費用の額としたときは、その費用とした金額（期中損金経理額）のうち、その繰延消費税額等につきその適格現物分配の日の前日を事業年度終了の日とした場合に計算される損金算入限度額に相当する金額（繰延消費税額等÷60×期首から適格現物分配の日の前日までの月数）に達するまでの金額は、その適格現物分配の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法令139の4⑦）。

期中損金経理額の損金算入の対象となる繰延消費税額等は、次の要件に該当するものに限られています（法令139の4⑦、法規28の2）。

- (i) 適格現物分配により移転する資産に係るものであること
- (ii) (i)の要件を満たすことを明らかにする書類を保存していること
- iii 期中損金経理額の損金算入要件

上記iiの措置は、適格現物分配の日以後2月以内に、次の事項を記載した書類を納税地の所轄税務署長に提出した場合に限り、適用されます（法令139の4⑧、法規28の3）。

- (i) この措置の適用を受けようとする法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
 - (ii) 適格現物分配に係る被現物分配法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
 - (iii) 適格現物分配の日
 - (iv) 適格現物分配により被現物分配法人に引継ぎをする繰延消費税額等に係る期中損金経理額及び損金算入限度額に相当する金額並びにこれらの金額の計算に関する明細
 - (v) その他参考となるべき事項
- なお、残余財産の全部の分配の場合

には、残余財産の確定の日で事業年度が終了するため、この取扱いではなく、原則どおりの損金算入限度額の計算が行われます（法令139の4④）。

iv 繰延消費税額等の引継ぎ

法人が適格現物分配を行った場合には、その適格現物分配が残余財産の全部の分配である場合にはその残余財産の確定の時の繰延消費税額等を、その適格現物分配が残余財産の全部の分配以外のものである場合には次の繰延消費税額等を、それぞれ被現物分配法人に引き継ぐものとされています（法令139の4⑫）。

- (i) その適格現物分配の直前の繰延消費税額等のうち期中損金経理額の損金算入の対象となったもの
- (ii) その適格現物分配の直前の繰延消費税額等のうち上記 ii (i)(ii)の要件に該当するもの

上記(ii)は、適格現物分配の日以後2月以内に、次の事項を記載した書類を納税地の所轄税務署長に提出した場合に限り、適用されます（法令139の4⑬、法規28の4）。

- (i) 上記(ii)の適用を受けようとする法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (ii) 適格現物分配に係る被現物分配法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (iii) 適格現物分配の日
- (iv) 適格現物分配により被現物分配法人に引き継ぐ繰延消費税額等
- (v) 繰延消費税額等の生じた事業年度開始の日及び終了の日
- (vi) その他参考となるべき事項

v 損金算入限度超過額の引継ぎ

適格現物分配により現物分配法人から引継ぎを受けた繰延消費税額等につ

いては、損金経理額には、現物分配法人の適格現物分配の日の属する事業年度（残余財産の全部の分配の場合には、残余財産の確定の日の属する事業年度）以前の各事業年度の損金経理額及び期中損金経理額のうち各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかった金額を含むものとされています（法令139の4⑭）。

vi みなし損金経理額

適格現物分配により現物分配法人から引継ぎを受けた繰延消費税額等につきその価額として帳簿に記載した金額がその現物分配法人がその繰延消費税額等の価額として適格現物分配の直前にその帳簿に記載していた金額に満たない場合には、その満たない部分の金額は、その適格現物分配の日の属する事業年度前の各事業年度の損金経理額とみなすこととされています（法令139の4⑮）。

(A) 所得税額控除

所得税額控除の所有期間按分の原則法の計算における元本の所有期間の月数については、法人が適格現物分配により利子配当等の元本の移転を受けた場合には、現物分配法人のその元本の所有期間を自己の所有期間とみなして計算することとされています（法令140の2④、155の26④）。

法人が利子配当等の計算の基礎となった期間の途中で適格現物分配により現物分配法人が所有していた利子配当等の元本の全部又は一部の移転を受けた場合には、その元本の銘柄ごとに次の算式により計算した元本の数を簡便法の計算式における「利子配当等の計算期間の開始時における所有元本数」とすることとなります（法令140の2④、155の26④）。

$$\text{被現物分配法人が利子配当等の計算期間の開始時に所有していた元本数} + \left[\frac{\text{現物分配法人が利子配当等の計算期間の開始時に所有していた元本数} \times \text{分母のうち被現物分配法人に移転した元本数}}{\text{現物分配法人が適格現物分配の直前に所有していた元本数}} \right]$$

法人が利子配当等の計算の基礎となった期間の途中で適格現物分配により被現物分配法人に利子配当等の元本の全部又は一部の移転をした場合には、その元本の銘柄ごとに次の算式により計算した元本の数を用いた計算式における「利子配当等の計算期間の開始時における所有元本数」とすることとなります（法令140の2⑤、155の26⑤）。

$$\text{現物分配法人が利子配当等の計算期間の開始時に所有していた元本数} - \left[\frac{\text{現物分配法人が利子配当等の計算期間の開始時に所有していた元本数} \times \text{分母のうち被現物分配法人に移転した元本数}}{\text{現物分配法人が適格現物分配の直前に所有していた元本数}} \right]$$

(ウ) 確定申告書の添付書類

次の書類が確定申告書の添付書類とされています（法規35五・六）。

- i 現物分配に係る契約書、計画書その他これらに類するものの写し
- ii 現物分配によりその現物分配に係る被現物分配法人に移転した資産その他主要な事項又はその現物分配に係る現物分配法人から移転を受けた資産その他主要な事項に関する明細書

なお、連結確定申告書及び個別帰属額等の届出書についても同様です（法規37の12六・七、37の17五・六）。

(キ) 組織再編成に係る行為又は計算の否認
 税務署長は、現物分配に係る次の法人の法人税につき更正又は決定をする場合において、その法人の行為又は計算で、これを容認した場合には、現物分配により移転する資産の譲渡に係る利益の額の

減少又は損失の額の増加、法人税の額から控除する金額の増加、下記 i 又は ii の法人の株式の譲渡に係る利益の額の減少又は損失の額の増加、みなし配当金額の減少その他の事由により法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるものがあるときは、その行為又は計算にかかわらず、税務署長の認めるところにより、その法人に係る法人税の課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算することができることとされています（税法132の2）。

- i 現物分配をした法人又は現物分配により資産の移転を受けた法人
- ii 現物分配により交付された株式を発行した法人（i の法人を除きます。）
- iii i 又は ii の法人の株主等である法人（i 又は ii の法人を除きます。）

(注) 現物分配が現物分配法人の単独行為であることを踏まえ、現物分配法人及び被現物分配法人が該当するように i の規定振りが変更されています。

③ 適用関係

上記②の改正は、平成22年10月1日以後に現物分配（残余財産の分配にあつては、同日以後の解散によるものに限ります。）が行われる場合における法人の各事業年度の所得に対する法人税及び各連結事業年度の連結所得に対する法人税について適用することとされています（改正法附則10②、改正法令附則2②、改正法規附則2②）。

(6) 100%グループ内の法人間の受取配当等

① 改正前の制度の概要

受取配当等の益金不算入制度は、法人が受ける配当等の額のうち、関係法人株式等に係る配当等の額及び連結法人株式等に係る配当等の額についてはその全額を、連結法人株式等及び関係法人株式等のいずれにも該当しない株式等に係る配当等の額についてはその50

%相当額を益金の額に算入しないというものです（法法23①②、81の4①）。

ただし、当該事業年度において支払う負債の利子の額がある場合には、関係法人株式等に係る配当等の額又は連結法人株式等及び関係法人株式等のいずれにも該当しない株式等に係る配当等の額のうち益金の額に算入しない金額は、その支払う負債の利子の額のうちそれぞれこれらの株式等に係る部分の金額を控除した金額となります（法法23④、81の4③、法令22、155の8）。

控除する負債の利子の額は、次の計算式によって計算します。

イ 関係法人株式等に係る負債の利子の額

【負債利子控除割合】

$$\text{当期に支払う負債の利子の額} \times \frac{\text{当期末及び前期末の関係法人株式等の帳簿価額の合計額}}{\text{当期末及び前期末の総資産の帳簿価額の合計額}}$$

ロ 連結法人株式等及び関係法人株式等のいずれにも該当しない株式等（その他株式等）に係る負債の利子の額

【負債利子控除割合】

$$\text{当期に支払う負債の利子の額} \times \frac{\text{当期末及び前期末のその他株式及び出資の帳簿価額の合計額} + \text{当期末及び前期末の証券投資信託の受益権の帳簿価額の1/2}}{\text{当期末及び前期末の総資産の帳簿価額の合計額}}$$

（注）負債利子控除割合については、簡便計算として基準年度（平成10年4月1日から平成12年3月31日までの間に開始した各事業年度）の負債の利子の額のうち占める関係法人株式等に係る負債の利子の額又はその他株式等に係る負債の利子の額の割合を使用する方法も認められています（法令22③）。

② 改正の内容

イ 概要及び趣旨

法人が受ける完全子法人株式等に係る配

当等の額については、負債の利子の額を控除せず、その全額を益金不算入とすることとされました（法法23①④、81の4①④）。すなわち、連結子法人株式等に係る配当等の額について負債の利子の額を控除しない取扱いが、連結納税を選択していない100%支配関係がある法人間の配当等の額に拡張されました。

これは、グループ内の資金調達に対する中立性を確保する観点や、完全支配関係にある法人からの配当は間接的に行われる事業からの資金移転と考えられることから、グループ子法人からの受取配当等に係る負債利子控除が廃止されたものです。

ロ 完全子法人株式等

完全子法人株式等とは、配当等の額の計算期間の開始の日から計算期間の末日まで継続して法人とその支払を受ける配当等の額を支払う他の内国法人との間に完全支配関係があった場合の当該他の内国法人の株式又は出資をいいます（法法23⑤、81の4⑤、法令22の2①、155の9①）。

（注）完全支配関係がある他の内国法人には、連結完全支配関係がある他の内国法人が含まれます。また、完全支配関係には、外国法人が介在する完全支配関係も含まれます。

また、法人が計算期間の中途において配当等の額を支払う他の内国法人との間に完全支配関係を有することとなった場合において、その計算期間の開始の日からその完全支配関係を有することとなった日まで継続して当該他の内国法人と他の者との間に当該他の者による完全支配関係があり、かつ、同日からその計算期間の末日まで継続してその法人と当該他の者との間及び当該他の内国法人と当該他の者との間に当該他の者による完全支配関係があったときも、上記の「他の内国法人との間に完全支配関係があった場合」に含まれます（法令22の

2①、155の9①)。

なお、その支払を受ける配当等の額がみなし配当等の額であるときは、その金額の支払に係る効力が生ずる日の前日において法人と他の内国法人との間に完全支配関係があった場合の当該他の内国法人の株式又は出資が完全子法人株式等となります(法令22の2①、155の9①)。

(注) 「他の内国法人」からは、公益法人等、人格のない社団等並びに特定目的会社、投資法人、特定目的信託に係る受託法人及び租税特別措置法第68条の3の3に規定する特定投資信託に係る受託法人が除かれています(法令22の2①、155の9①)。

これは、改正前の連結法人株式等の範囲を、連結納税を選択していない100%グループに拡張したものです。

ハ 計算期間

計算期間とは、その配当等の額の支払を受ける直前にその配当等の額を支払う他の内国法人により支払われた配当等の額(適格現物分配に係るものを含みます。)の支払に係る基準日の翌日からその支払を受ける配当等の額(今回の配当等の額)の支払に係る基準日までの期間をいいます(法令22の2②、155の9②)。なお、この計算期間の起算日については、次の調整を行うこととされています(法令22の2②一～三、155の9②一～三)。

(イ) 直前の配当等の額の支払に係る基準日の翌日が今回の配当等の額の支払に係る基準日の1年前の日以前の日である場合又は今回の配当等の額がその1年前の日以前に設立された他の内国法人からその設立の日以後最初に支払われる配当等の額である場合には、その1年前の日の翌日を起算日とします。

(ロ) 今回の配当等の額がその支払に係る基準日前1年以内に設立された他の内国法人からその設立の日以後最初に支払われ

る配当等の額である場合には、その設立の日を起算日とします。

(ハ) 今回の配当等の額がその元本である株式又は出資を発行した他の内国法人からその支払に係る基準日前1年以内に取得した株式又は出資につきその取得の日以後最初に支払われる配当等の額である場合には、その取得の日を起算日とします。

(注) 他の内国法人からの取得は、新規発行によるか自己株式の処分によるかを問いません。また、組織再編成によるものも含まれます。

これも、改正前の連結法人株式等に係る取扱いと同様ですが、上記の調整のうち、(イ)の後半と(ハ)は、従前の連結法人株式等における取扱いが明確化されたものです。

ニ 計算期間末日後の適格合併による移転

法人が自己を合併法人とする適格合併(その法人との間に完全支配関係がある他の法人を被合併法人とするものを除きます。)により被合併法人から配当等の額の元本であるその被合併法人との間に完全支配関係がある他の内国法人の株式又は出資の移転を受けた場合において、その適格合併がその配当等の額の計算期間の末日の翌日からその配当等の額の支払に係る効力が生ずる日までの間に行われたものであるときは、上記ロの適用については、被合併法人と当該他の内国法人との間に完全支配関係があった期間は、その法人と当該他の内国法人との間に完全支配関係があったものとみなすこととされています(法令22の2③、155の9③)。

これも、改正前の連結法人株式等に係る取扱いと同様です。

ホ 期末完全子法人株式等

完全子法人株式等及び関係法人株式等のいずれにも該当しない株式等(その他株式等)に係る配当等の額から控除する負債の利子の額を計算する場合に、負債利子控除

割合の分子は、期末完全子法人株式等及び期末関係法人株式等のいずれにも該当しない株式及び出資並びに特定株式投資信託の受益権の帳簿価額の合計額とされています（法令22②、155の8②）。

この期末完全子法人株式等とは、法人が他の内国法人との間に当該事業年度開始の日（当該他の内国法人が当該事業年度の中途において設立された法人である場合にあっては、当該他の内国法人の設立の日）からその終了の日まで継続して完全支配関係があった場合の当該他の内国法人の株式又は出資をいいます（法令22④、155の8④）。

なお、法人が当該事業年度の中途において他の内国法人との間に完全支配関係を有することとなった場合において、当該事業年度開始の日からその完全支配関係を有することとなった日まで継続して当該他の内国法人と他の者との間に当該他の者による完全支配関係があり、かつ、同日から当該事業年度終了の日まで継続してその法人と当該他の者との間及び当該他の内国法人と当該他の者との間に当該他の者による完全支配関係があったときも、上記の「継続して完全支配関係があった場合」に含むものとされています（法令22④、155の8④）。

これも、改正前の連結法人株式等と同様ですが、規定場所が変更されています。

（注） 負債利子控除計算上の関係法人株式等も、規定場所が変更され（旧法令22の2④、155の10③→法令22③、155の8③）、名称が「期末関係法人株式等」とされましたが、内容は同様です。

ヘ その他

上記の改正により、その他株式等の範囲が変更となったことに伴い、簡便計算において従来の基準年度の実績を使用することが不適当となることから、基準年度が平成22年4月1日から平成24年3月31日までの間に開始した各事業年度に改められていま

す。詳細は後述「8 その他」の「(1) 受取配当等の益金不算入制度の負債利子控除制度における簡便計算の基準年度の見直し」（340ページ）を参照して下さい。

なお、連結納税においては、負債利子の控除額の計算上、他の連結法人に対する負債の利子の額を除くとともに、その元本である負債の額に相当する金額を総資産の帳簿価額から除く取扱いとされています（法81の4④、法令155の8①一ホ）。今回の100%グループ内の法人間の配当等の益金不算入額の計算については、事業年度終了日が異なりグループ全体として負債利子の控除額の計算を行うことができないことから、この取扱いは引き続き連結納税のみの取扱いとされています。

③ 適用関係

上記②の改正は、法人の平成22年4月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用し、法人の同日前に開始した事業年度の所得に対する法人税については従前どおりとされています（改正法附則10①）。なお、連結法人については、上記②の改正は、連結親法人事業年度が平成22年4月1日以後に開始する連結事業年度の連結所得に対する法人税について適用し、連結親法人事業年度が同日前に開始した連結事業年度の連結所得に対する法人税については従前どおりとされています（改正法附則24①）。

（注） 法人が平成22年4月1日以後に開始する事業年度において支払を受けた配当等の額について、その計算期間が同日前に開始していた場合にも、計算期間を通じてその配当等の額を支払う他の内国法人との間に完全支配関係があれば、完全子法人株式等に係る配当等の額として、新制度が適用されます。

(7) 100%グループ内法人の株式の発行法人に対する譲渡

① 改正前の制度の概要

法人が有価証券の譲渡をした場合には、その譲渡に係る譲渡利益額又は譲渡損失額は、益金の額又は損金の額に算入することとされています（法法61の2①）。発行法人に対する譲渡の場合、発行法人を被合併法人とする合併が行われた場合又は発行法人の残余財産が確定した場合も同様です。

法人が有していた株式を発行した法人の行った分割型分割により金銭その他の資産の交付を受けた場合には、その株式の部分譲渡があったものとしてその譲渡利益額又は譲渡損失額を益金の額又は損金の額に算入することとされています（法法61の2④）。

法人が有する株式を発行した法人の資本の払戻し又は残余財産の一部の分配として金銭その他の資産の交付を受けた場合には、その直前のその株式の帳簿価額を基礎として計算した金額を譲渡原価としてその譲渡利益額又は譲渡損失額を益金の額又は損金の額に算入することとされています（法法61の2⑭）。

② 改正の内容

イ 概要及び趣旨

内国法人が、その有していた株式を発行した他の内国法人（その内国法人との間に完全支配関係があるものに限り、）の法人税法第24条第1項各号に掲げる事由（みなし配当の額の発生の基因となる事由）により金銭その他の資産の交付を受けた場合又はその事由により当該他の内国法人の株式を有しないこととなった場合には、その株式の譲渡利益額又は譲渡損失額の計算上、その譲渡対価となる金額は、その譲渡原価に相当する金額とされました（法法61の2⑯）。すなわち、譲渡損益額は計上されないこととなりました。

グループ法人が一体的に経営されている実態に鑑み、発行法人に対する株式の譲渡

及びこれと同様のみなし配当の発生の基因となる事由の発生もグループ内法人に対する資産の譲渡に変わらないことから、前述「(2) 100%グループ内の法人間の資産の譲渡取引等」（192ページ）と同様の考え方により、譲渡損益を計上しないこととされたものです。ただし、税法上、自己株式は資産ではなく資本の減算項目として、取得と同時に消却したかのような処理を行っていることから、譲渡損益の繰延べではなく、譲渡損益を計上しないこととされたものです。

ロ 対象となる取引

この制度の対象となる取引は、次のとおりです（法法61の2⑯）。

(イ) 完全支配関係がある他の内国法人の法人税法第24条第1項各号に掲げる事由により金銭その他の資産の交付を受けた場合の当該他の内国法人の株式の譲渡

法人税法第24条第1項各号に掲げる事由は、具体的には、次のとおりです。

- i 非適格合併
- ii 非適格分割型分割
- iii 資本の払戻し（資本剰余金の減少に伴う剰余金の配当のうち、分割型分割によるもの以外のものをいいます。）又は解散による残余財産の分配
- iv 自己の株式又は出資の取得（適格分割による取得等一定のものを除きます。）
- v 出資の消却（取得した出資について行うものを除きます。）、出資の払戻し、社員その他法人の出資者の退社又は脱退による持分の払戻しその他株式又は出資をその発行した法人が取得することなく消滅させること
- vi 組織変更

(注) 上記iiiからviまでには、適格現物分配に該当するものも含まれます。

なお、他の内国法人の資本の払戻し若

しくは解散による残余財産の一部の分配又は口数の定めがない出資についての出資の払戻しに係るものである場合にあっては、基準日から金銭等の交付日までの間に期間が開くことがあり、その間に他の法人に株式を譲渡することもあり得るところです。この場合には、金銭等の交付を受ける前に株式の譲渡損益が計上され、金銭等の交付を受けた時点で譲渡損益が計上されることがそもそもないことから、これらの取引については、その交付を受けた時においてその株式を有する場合に限り、この措置の対象となるとされています。

- (ロ) 完全支配関係がある他の内国法人の法人税法第24条第1項各号に掲げる事由により他の内国法人の株式を有しないこととなったこと（(イ)に該当するものを除きます。）

例えば、無対価の非適格合併、無対価の非適格分割型分割又は自己株式の全部若しくは一部の無償取得がこれに該当します。

- (ハ) 完全支配関係がある他の内国法人の残余財産の分配を受けないことが確定したこと

残余財産の分配は法人税法第24条第1項第3号に掲げる事由に該当しますが、残余財産の分配を受けないことの確定は法人税法第24条第1項各号に掲げる事由には該当しないものの、発行法人に対する株式の譲渡と同様の取引であることから、この措置の対象とされています。

ハ 対象外となる事由

法人税法第24条第1項各号に掲げる事由のうち次のものは、従前より発行法人株式の譲渡損益が計上されないことから、この措置の対象外とされています（法法61の2⑯）。

- (イ) 法人税法第61条の2第2項の規定の適

用がある合併、すなわち、被合併法人の株主に合併法人の株式又は合併法人の親法人の株式のいずれか一方の株式以外の資産が交付されない合併

- (ロ) 法人税法第61条の2第4項に規定する金銭等不交付分割型分割、すなわち、分割法人の株主に分割承継法人の株式又は分割承継法人の親法人の株式のいずれか一方の株式以外の資産が交付されない分割型分割

ニ 譲渡損益の非計上

上記ロ(イ)から(ハ)までに該当する場合には、発行法人の株式の譲渡対価となる金額は、その譲渡原価に相当する金額とされ、株主である法人において譲渡損益は計上されないこととなります（法法61の2⑯）。なお、この場合の譲渡原価に相当する金額は、分割型分割、資本の払戻し若しくは解散による残余財産の一部の分配又は口数の定めがない出資の払戻しである場合には、法人税法第61条の2第4項、第17項又は第18項の規定により譲渡原価とされる金額とされています（法法61の2⑯）。

- (注) 株主が公益法人等や人格のない社団等である場合にも、この制度の適用があります。

ホ 資本金等の額

上記ロ(イ)から(ハ)までに該当する場合には、次の算式により計算した金額が、株主における資本金等の額の減算項目とされています（法令8⑰十九）。

$$\left[\begin{array}{c} \text{みなし配} \\ \text{当等の額} \end{array} \right] + \left[\begin{array}{c} \text{上記二の譲渡} \\ \text{対価とされる} \\ \text{金額} \end{array} \right] - \left[\begin{array}{c} \text{交付を受けた金} \\ \text{銭の額及び金銭} \\ \text{以外の資産の価} \\ \text{額の合計額} \end{array} \right]$$

- (注1) 金銭以外の資産の価額は、適格現物分配に係る資産にあっては、法人税法施行令第123条の6第1項の規定によりその取得価額とされる金額、すなわち、現物分配法人の現物分配の直前の帳簿

価額に相当する金額となります。

(注2) その事由が適格合併に該当しない合併である場合には、合併法人についてはこの金額は0とされています。これは、この合併法人の抱合株式についても形式上はこの措置の対象となっているものの、抱合株式に関する資本金等の額の計算（後述「7 みなし配当の生ずる取引に関する課税の適正化」(337ページ)参照)を適用して計算することで足りるためです。

(注3) 計算した結果がマイナスとなる場合には、資本金等の額が増加することとなります。

すなわち、譲渡原価と譲渡対価との差額（譲渡損益相当額）を株主である法人の資本金等の額にチャージすることになります。

このように譲渡損益相当額を資本金等の額にチャージする理由については、次の点によります。

(イ) 従前より株主の旧株の譲渡損益課税が行われない合併又は分割型分割で被合併法人又は分割法人の株主を合併法人又は分割承継法人とするもの、すなわち手仕舞い型の組織再編成において、実質的にその株主において旧株の譲渡損益相当額が資本金等の額にチャージされていたところ、みなし配当事由による発行法人株式の譲渡及び発行法人からの金銭等の取得も、これらに準ずる一種の手仕舞い型の取引であることから、これらと整合性をとる必要があること

(ロ) 他の者からの株式の取得による子法人化は、自己と子法人を一体としてみれば、一種の自己株式の取得に該当するが、旧株主に対して配当課税が行われていないので、それは資本金等の額を原資として取得したのと同様の課税が行われていたとも考えられるところ、子法人と一体化するのを機に後追的に資本を調整する

ものであること（すなわち、親法人と子法人を一体的なものとして、資本をみようとするものともいえます。）

この場合に、株主である法人が2以上の種類の株式を発行する法人である場合には、上記により計算した減少資本金等の額をその法人の発行済株式又は出資のその事由が生じた時の直後の価額の合計額で除し、これに各種類の株式ごとにその種類の株式のその事由が生じた時の直後の価額の合計額を乗じて計算した金額を、それぞれその種類の株式に係る種類資本金額から減算することとされています（法令8⑥）。

ここで、発行済株式又は出資及び各種類の株式からは自己が有する自己の株式又は出資及び償還株式を除くこととされていますが、償還株式とは、法人が次の株式及びそれ以外の株式を発行している場合における次の株式をいいます（法令8④）。

(イ) 法人がその発行する一部の株式の内容として株主等がその法人に対して確定額又は確定額とその確定額に対する利息に相当する金額との合計額の金銭を対価としてその株式の取得を請求することができる旨の定めを設けている場合のその株式

(ロ) 法人がその発行する一部の株式の内容としてその法人が一定の事由が発生したことを条件として確定額又は確定額とその確定額に対する利息に相当する金額との合計額の金銭を対価としてその株式の取得をすることができる旨の定めを設けている場合のその株式

すなわち、一般的に優先株式として発行される社債類似の取得請求権付株式又は取得条項付株式については、上記の取引による価額の変動がないと考えられることから、種類資本金額の変動の対象外とされたものです。

へ 連結法人が有する他の連結法人の株式の

投資簿価修正

上記の改正に伴い、連結法人が有する他の連結法人の株式の投資簿価修正を行うこととなる事由について、他の連結法人に法人税法第24条第1項各号に掲げる事由が生じたこと（残余財産の分配を受けないことが確定したことを含みます。）が追加され、その場合の投資簿価修正額が、0から既修正等額を減算した金額とされました（法令9②一ホ、三八、四、③一）。すなわち、他の連結法人にみなし配当の基因となる事由が生じた場合には、投資簿価修正の事由となるとともに、修正額は過去の修正額を振り戻す額とし、他の連結法人の株式の帳簿価額を連結納税の開始時点又は連結グループ内に加入した時点の帳簿価額に戻してから上記ホの処理を行うこととなります。これは、上記ホの資本金等の額の処理の前に従前の投資簿価修正を行うと資本金等の額にチャージされるべき金額が利益積立金額にチャージされることとなるので、これを防ぐための措置です。

ト みなし配当事由に伴う有価証券の譲渡損益の計上時期

上記の改正に伴い、法人がその有していた株式又は出資を発行した法人の法人税法第24条第1項第3号から第6号までに掲げる事由により金銭その他の資産の交付を受け、又はその株式若しくは出資を有しないこととなったこと（残余財産の分配を受けないことが確定したことを含みます。）による有価証券の譲渡損益の計上時期は、これらの事由が生じた日又は残余財産の分配を受けないことが確定した日の属する事業年度とされました（法規27の3十四）。

③ 適用関係

上記②（ホ、へ及びトを除きます。）の改正は、法人がその法人との間に完全支配関係がある他の内国法人の平成22年10月1日以後に生ずる法人税法第24条第1項各号に掲げる

事由により金銭その他の資産の交付を受けた場合又は法人がその法人との間に完全支配関係がある他の内国法人の同日以後に生ずる法人税法第24条第1項各号に掲げる事由により他の内国法人の株式を有しないこととなった場合（同日以後に残余財産の分配を受けないことが確定したことを含みます。）における譲渡利益額又は譲渡損失額について適用することとされています（改正法附則21）。なお、その事由が残余財産の分配である場合（残余財産の分配を受けないことが確定したことを含みます。）には、上記の他の内国法人には、平成22年9月30日以前に解散したものを含まないものとされています（改正法令附則13②）。したがって、その事由が残余財産の分配又は残余財産の分配を受けないことが確定したことである場合において、その残余財産の分配等をした完全支配関係がある他の内国法人が平成22年9月30日以前に解散したものであるときは、その事由が平成22年10月1日以後に生じたものである場合にも従前どおり株式の譲渡損益が計上されることとなります。

上記②ホの改正は、法人が平成22年10月1日以後に生ずる法人税法第24条第1項各号に掲げる事由によりその法人との間に完全支配関係がある他の内国法人（その事由が残余財産の分配である場合には、同日以後に解散したものに限り、）から金銭その他の資産の交付を受けた場合又は法人が同日以後に生ずる法人税法第24条第1項各号に掲げる事由によりその法人との間に完全支配関係がある他の内国法人（その事由が残余財産の分配である場合には、同日以後に解散したものに限り、）の株式を有しないこととなった場合（同日以後に解散した他の内国法人の残余財産の分配を受けないことが確定したことを含みます。）について適用することとされています（改正法令附則4②）。これは、株式の譲渡損益に係る改正と同様です。

上記②へへの改正は、平成22年10月1日以後

に他の連結法人に法人税法第24条第1項各号に掲げる事由が生じたこと（残余財産の分配を受けないことが確定したことを含みます。）により他の連結法人の株式の譲渡をする場合等について適用し、同日前に他の連結法人に法人税法第24条第1項各号に掲げる事由が生じたことにより他の連結法人の株式の譲渡をした場合等については従前どおりとされています（改正法令附則5③）。残余財産の分配又は残余財産の分配を受けないことが確定したことについて平成22年10月1日以後に解散した法人に限る旨の規定はありませんが、平成22年9月30日以前に解散した法人は連結納税から離脱することとされていた（後述「4 清算所得課税の廃止」の(2)③（278ページ）参照）ため、結果的に、解散法人に係る適用関係としては、株式の譲渡損益に係る改正と同様に、平成22年10月1日以後に解散した法人の残余財産の分配又は残余財産の分配を受けないことが確定したことに限られることとなります。

上記②トの改正は、平成22年10月1日以後に行われる有価証券の譲渡について適用し、同日前に行われた有価証券の譲渡については従前どおりとされています（改正法規附則3）。

2 中小企業向け特例措置の大法人の100%子法人に対する適用

(1) 改正前の制度の概要

① 各事業年度の所得に対する法人税の税率

内国法人である普通法人に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の額は、各事業年度の所得の金額に30%の税率を乗じて計算した金額とされています。また、普通法人のうち各事業年度終了の時ににおいて資本金の額若しくは出資金の額が1億円以下であるもの又は資本若しくは出資を有しないものの各事業年度の所得の金額のうち年800万円以下の金額については、22%（平成21年4月1日から平成23年3月31日までの間に終了する各

事業年度については、18%）の税率によることとされています（法法66①②、措法42の3の2）。

普通法人である連結親法人に対して課する各連結事業年度の連結所得に対する法人税の額は、各連結事業年度の連結所得の金額に30%の税率を乗じて計算した金額とされています。また、連結親法人のうち各連結事業年度終了の時ににおいて資本金の額若しくは出資金の額が1億円以下であるもの又は資本若しくは出資を有しないものの各連結事業年度の連結所得の金額のうち年800万円以下の金額については、22%（平成21年4月1日から平成23年3月31日までの間に終了する各連結事業年度については、18%）の税率によることとされています（法法81の12①②、措法68の8）。

② 特定同族会社の特別税率

特定同族会社の各事業年度の留保金額が留保控除額を超える場合には、その特定同族会社に対して課する各事業年度の所得に対する法人税の額は、留保控除額を超える部分の金額に次の区分に応じた税率を乗じて計算した金額を通常の法人税の額に加算した金額とされています（法法67）。

- イ 年3,000万円以下の金額 10%
- ロ 年3,000万円超1億円以下の金額 15%
- ハ 年1億円超の金額 20%

特定同族会社とは、1株主等による持株割合等が50%を超える会社をいい、資本金の額又は出資金の額が1億円以下であるものは除かれています（法法67①②）。

連結納税制度についても、同様の措置が講じられています（法法81の13）。

③ その他

租税特別措置法においても、資本金の額又は出資金の額が1億円以下である法人について、貸倒引当金の法定繰入率、交際費の損金不算入制度における定額控除及び欠損金の繰戻し還付の停止措置の不適用の各措置が講じられています（措法57の10、61の4、66の

13)。

(2) 改正の内容

① 趣旨及び概要

中小法人に対する軽減税率等の特例は、中小法人の脆弱な資金調達能力や零細な事業規模に対する政策的な配慮により設けられているものですが、大法人の100%子会社は、親会社の信用力を背景として資金調達や事業規模の拡大等が可能と考えられるほか、大法人は分社化により100%子会社を自由に設立することが可能であるため、グループとして活動しながら単体課税による中小特例のメリットを享受することができるといった問題点が存するところです。

このようなことから、今回の改正において、大法人との間に大法人による完全支配関係がある法人については、中小特例を適用しないこととされました。

ここで、「大法人」とは、資本金の額又は出資金の額が5億円以上である法人とされています。

(注) 相互会社若しくは外国相互会社又は法人課税信託の受託法人も大法人とされています。

この「5億円以上」の水準について、中小法人の中には資本のつながりはあるもののグループの各法人の経営が独立して行われているという実態も一部にある一方、会社法上の大会社である資本金5億円以上の法人については企業集団における業務の適正性を確保するための体制を確立することが義務付けられている、すなわち、グループの一体経営が必然となっていることなどを勘案して設けられたものです。

(注) 負債200億円以上の法人も会社法上は大会社に該当しますが、制度の安定性の観点から、この基準は今回の改正においては採用されていません。

(参考)

○ 会社法 (平成17年法律第86号)

(定義)

第2条 この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

一～五 省略

六 大会社 次に掲げる要件のいずれかに該当する株式会社をいう。

イ 最終事業年度に係る貸借対照表(第439条前段に規定する場合にあっては、同条の規定により定時株主総会に報告された貸借対照表をいい、株式会社の成立後最初の定時株主総会までの間においては、第435条第1項の貸借対照表をいう。ロにおいて同じ。)に資本金として計上した額が5億円以上であること。

ロ 最終事業年度に係る貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額が200億円以上であること。

七～三十四 省略

(業務の執行)

第348条 省略

2 省略

3 前項の場合には、取締役は、次に掲げる事項についての決定を各取締役に委任することができない。

一～三 省略

四 取締役の職務の執行が法令及び定款に適合することを確保するための体制その他株式会社の業務の適正を確保するために必要なものとして法務省令で定める体制の整備

五 省略

4 大会社においては、取締役は、前項第4号に掲げる事項を決定しなければならない。

(取締役会の権限等)

第362条 省略

2・3 省略

4 取締役会は、次に掲げる事項その他の重要な業務執行の決定を取締役に委任することができない。

一～五 省略

六 取締役の職務の執行が法令及び定款に適合することを確保するための体制その他株式会社の業務の適正を確保するために必要なものとして法務省令で定める体制の整備

七 省略

5 大会社である取締役会設置会社においては、取締役会は、前項第6号に掲げる事項を決定しなければならない。

○ 会社法施行規則（平成18年法務省令第12号）

第98条 法第348条第3項第4号に規定する法務省令で定める体制は、次に掲げる体制とする。

一～四 省略

五 当該株式会社並びにその親会社及び子会社から成る企業集団における業務の適正を確保するための体制

2～4 省略

（業務の適正を確保するための体制）

第100条 法第362条第4項第6号に規定する法務省令で定める体制は、次に掲げる体制とする。

一～四 省略

五 当該株式会社並びにその親会社及び子会社から成る企業集団における業務の適正を確保するための体制

2・3 省略

② 具体的な措置の内容

イ 各事業年度の所得に対する法人税の税率
内国法人である普通法人のうち各事業年度終了の時に於いて次に掲げる法人（以下「大法人」といいます。）との間にその大法人による完全支配関係がある法人に該当するものについては、22%（18%）の軽減税率は、適用しないこととされました（法法

66⑥、法令139の6の2、措法42の3の2）。

(イ) 資本金の額又は出資金の額が5億円以上である法人

(ロ) 相互会社又は外国相互会社

(ハ) 法人課税信託の受託法人

連結親法人のうち各連結事業年度終了の時に於いて大法人との間にその大法人による完全支配関係がある法人に該当するものについては、22%（18%）の軽減税率は、適用しないこととされました（法法81の12⑥、措法68の8）。

（注）例えば、外国法人による完全支配関係のある連結親法人が該当します。

ロ 特定同族会社の特別税率

大法人との間にその大法人による完全支配関係がある会社については、特定同族会社から除外されないこととされました（法法67①）。特定同族会社に該当するかどうかの判定は各事業年度終了の時の現況により行うこととされている（法法67⑧）ことから、軽減税率と同様に、各事業年度終了の時に於いて大法人との間にその大法人による完全支配関係がある法人について、特別税率（留保金課税）の適用対象から除外されないこととなります。

ハ 大法人による完全支配関係がある法人

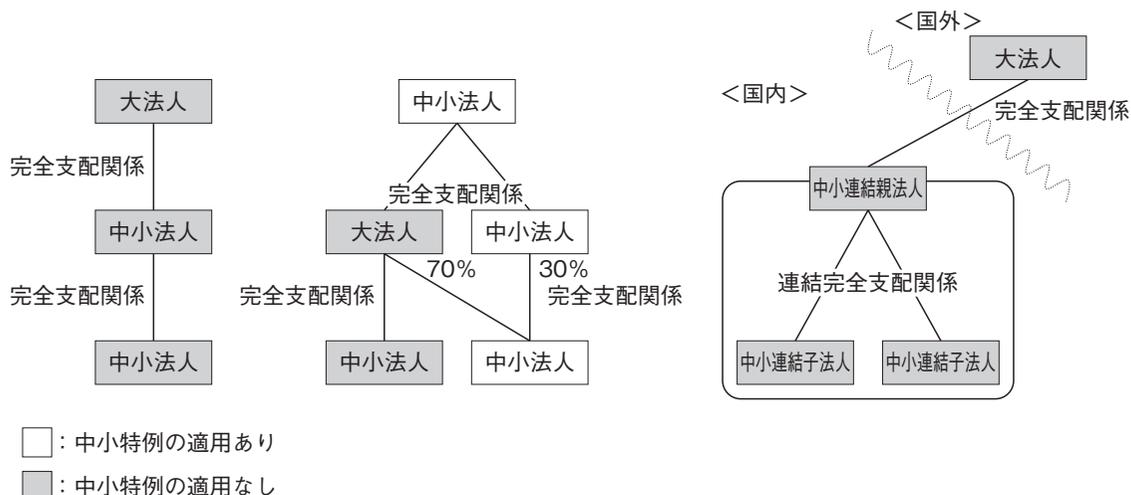
大法人との間にその大法人による完全支配関係がある法人とは、完全支配関係があるグループ内の法人のうち、大法人により発行済株式の100%を直接又は間接に保有されている法人をいいます。したがって、資本金1億円以下の法人（以下「中小法人」といいます。）（A）を頂点とするグループにその中小法人の100%子法人である大法人（B）と他の中小法人（C）がある場合には、BとCとの間に完全支配関係はありませんが、Bによる完全支配関係ではないため、Cは今回の改正の対象外となり、引き続き中小特例が適用されます。一方、このBの100%子法人である中小法人（D）は、

中小法人を頂点とするグループ内にあるものの、大法人Bとの間にBによる完全支配関係があるため、今回の改正の対象となり、中小特例は適用されないこととなります。

また、大法人には協同組合等や外国法人

も含まれているので、資本金又は出資金5億円以上の協同組合等や外国法人との間にこれらの法人による完全支配関係がある法人についても、中小特例が適用されないこととなります。

○中小特例の適用・適用除外の例



二 租税特別措置法

租税特別措置法における資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人を対象とした、貸倒引当金の法定繰入率、交際費の損金不算入制度における定額控除及び欠損金の繰戻し還付の停止措置の不適用の各措置についても、同様の改正が行われています。詳細については後掲「**租税特別措置法等(法人税関係)の改正**」(350ページ)を参照して下さい。

ホ 確定申告書の添付書類

この改正及び前述「1 100%グループ内の法人間の取引等」(189ページ)の改正に伴い、グループ関係を納税者・課税当局ともに把握する必要があることから、確定申告書の添付書類のうち事業等の概況に関する書類に、当該内国法人との間に完全支配関係がある法人との関係を系統的に示した図を記載することとされました(法規35

四)。連結確定申告書についても同様です(法規37の12五)。

(注) 仮決算による中間申告書、連結法人の個別帰属額の届出書及び清算事業年度予納申告書に関しては、記載は不要です。

なお、個人の6親等親族や外国法人などが介在した完全支配関係がある法人については把握することの困難性も想定されるところですが、これらを含めて網羅的に記載することまでを求める趣旨のものではなく、前述「1 100%グループ内の法人間の取引等」(189ページ)に関連する直接取引のある(あった)法人及びこの中小特例の適用の有無に関する判定が可能となる範囲内の法人について記載があれば足りるものと考えられます。

(3) 適用関係

上記(2)(ニ及びホを除きます。)の改正は、

法人の平成22年4月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税、連結法人の連結親法人事業年度が同日以後に開始する連結事業年度の連結所得に対する法人税及び同日以後に解散する法人の清算中の事業年度の所得に係る法人税について適用し、法人の同日前に開始した事業年度の所得に対する法人税、連結法人の連結親法人事業年度が同日前に開始した連結事業年度の連結所得に対する法人税及び同日前に解散した法人の清算中の事業年度の所得に係る法人税については従前どおりとされています（改正法附則10①、28、29）。

上記(2)ホの改正は、法人の平成22年4月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税及び連結法人の同日以後に開始する連結事業年度の連結所得に対する法人税について適用し、法人の同日前に開始した事業年度の所得に対する法人税及び連結法人の同日前に開始した連結事業年度の連結所得に対する法人税については従前どおりとされています（改正法規附則2①）。

3 連結納税制度

(1) 総論

① 連結納税制度

連結納税制度は、企業グループを一の納税単位と捉え、その企業グループの所得に対して課税を行うものとして、平成14年6月の法人税法の改正により創設されたものです。これは、個々の法人の法人格に着目していた従来の法人課税の納税単位を、企業グループの一体性に着目した納税単位とするものですので、個別の一特例制度というよりは、企業グループを一体として扱う種々の制度の総体、すなわち法人税における課税の仕組みの一つとなっています。

この連結納税制度は選択制で、これを選択しようとする企業グループは、原則として事前に、承認申請を国税庁長官へ提出し、その適用について国税庁長官の承認を受けることとされています（法法4の3）。

適用可能な企業グループは、親法人とその親法人が直接又は間接に発行済株式等の全部を保有する子法人（これを完全支配関係がある子法人といいます。）の全てとされており、企業グループ内の法人ごとに適用の選択をすることはできないこととなっています。また、適用対象は内国法人に限られ、連結親法人となることができる内国法人は普通法人又は協同組合等に、連結子法人となることができる内国法人は普通法人に限られています。さらに、清算中の法人、特定目的会社・投資法人等又は過去5年以内に連結納税の承認の取消処分を受けた法人等もそれぞれの対象範囲から除かれています（法法4の2、法令14の6）。

この連結納税制度では、その課税標準である連結所得金額を、連結親法人及び各連結子法人に係る連結事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額とされており、連結親法人と連結子法人との所得を通算して課税されることとなります（法法81、81の2）。

② 見直しの視点

資本に係る取引等に係る税制のあり方の議論において、グループに係る税制について、経営の一体性を重視し、実態に即した課税の検討が行われる中で、連結納税制度についてもその課題を解消するための見直しが必要とされました。

こうした見直しの論点には、連結子法人の範囲について、連結子法人となる株式保有割合を100%未満とすることの可否がありました。が、中長期的な課題であるとして今般の見直しは見送られることとなりました。これは、そもそも連結納税制度の対象は、経営が一の法人に支配されるとともに利益がその一の法人に帰属する完全に一体と認められる企業グループとすべきとの基本認識の下、平成14年の制度創設においても連結子法人の範囲を株式保有割合100%の法人とした理由を「少数株主に対応する子法人の所得金額や欠損金額までを企業グループの所得金額や欠損金額と

することは適当でないこと、少数株主の保護の観点から問題が生ずること、制度を簡素化する必要があること等」としており、また実務上も、少数株主からの訴訟リスク等を考えると少数株主が存在するのとしないうとでは大きな違いがあると考えられていることなど、様々な論点があることを踏まえた結果です。

また、連結子法人の範囲に関し連結子法人の選択制を認めることについては、グループ法人自らがグループ法人全体を一つの納税主体とすると選択したことを前提としている連結納税制度の基本的考え方と不整合であると考えられ見送られました。

なお、連結子法人の範囲のほか検討の対象となった他の見直しの論点については、今般の改正において、子法人の単体欠損金の持込制限についてこれを緩和する見直し、連結グループへの加入時期、連結納税開始等の際の子法人が有する資産に対する時価評価課税、その他承認申請の期限について実態に即した見直し、それぞれ行われています（下記、(2)～(5)参照）。

③ 所要の整備

連結子法人の範囲について、清算所得課税の廃止及び通常所得課税への移行に伴い、清算中の法人であっても連結子法人となることとができることとされました（法法4の2）。ただし、破産手続開始の決定を受けた法人は除かれています。

また、これと合わせて、連結子法人については、解散をした場合であっても連結納税の承認を取り消されないこととし、残余財産が確定した場合には連結納税の承認を取り消されることとされました（法法4の5②四）。ただし、合併による解散又は破産手続開始の決定による解散をした場合にあっては、従来どおり取り消されることとなります。

なお、100%グループ内の法人を対象とする他の制度における適用の要否判定等との区別化のため、外国法人を介した株式保有割合

100%である子法人が連結子法人の範囲から除外されることが明確化されています（法法4の2、法令14の6②）。

(2) 連結欠損金額

① 改正前の制度の概要

連結親法人の連結確定申告書を提出する連結事業年度開始の日（連結親法人が自己を分割法人とする分割型分割を行った場合には、連結親法人事業年度開始の日）前7年以内に開始した各連結事業年度において生じた連結欠損金額（既に繰越控除された金額及びないものとされた金額並びに連結欠損金の繰戻し還付の基礎とした金額は除きます。）がある場合には、その連結欠損金額に相当する金額は、その連結事業年度の連結所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法法81の9①）。この損金算入を繰越控除といい、損金算入額は連結所得の金額を限度としますが、その連結欠損金額の生じた連結事業年度前の連結事業年度において生じた連結欠損金額がある場合には、その連結欠損金額の繰越控除をした後の連結所得の金額が限度とされます。すなわち、過去7年以内に生じた連結欠損金額の合計額より連結所得の金額が少額である場合には、連結欠損金額のうち古いものから順次、その連結所得の金額に相当する金額を限度として繰越控除していくというものです（法法81の9①ただし書）。

また、この繰越控除の対象は、繰越控除をしようとする連結事業年度開始の日前7年以内に開始した各連結事業年度において生じた連結欠損金額が基本となっていますが、連結親法人の連結納税開始前の事業年度において生じた欠損金額、連結親法人を合併法人とする適格合併に係る被合併法人の適格合併の日前7年以内に開始した事業年度において生じた未処理欠損金額等については、連結欠損金額とみなして繰越控除することとされています（法法81の9②）。これらをみなし連結欠

損金額といえます。

② 改正の内容

連結欠損金の繰越控除については、今般の改正により、連結子法人の連結開始前欠損金の持込制限の緩和が行われました。また、連結欠損金の制限措置等について、組織再編成が行われた場合における欠損金の制限措置等の見直しと同様の改正も行われています。

イ 連結子法人の連結開始前欠損金の持込制限の緩和の概要及び趣旨

連結納税制度を適用する前の欠損金額については、その連結親法人の最初連結親法人事業年度（各連結事業年度の連結所得に対する法人税を課される最初の連結親法人事業年度をいいます。以下同じ。）開始の前日7年以内に開始した各事業年度において生じた欠損金額と、株式移転完全子法人であった連結子法人の欠損金額（最初連結親法人事業年度開始の日の5年前の日からその開始の日までの間に行われた株式移転に係る株式移転完全子法人であった連結子法人の欠損金額又は連結欠損金個別帰属額のうちその開始の前日7年以内に開始した各事業年度又は各連結事業年度において生じたものに限られます。）のみが持込みの対象とされていましたが、これを緩和し、特定の連結子法人の連結開始前の欠損金額についても、みなし連結欠損金額として損金の額に算入することができることとされました。

具体的には、その連結子法人の最初連結事業年度開始の前日7年以内に開始した各事業年度において生じた欠損金額を連結欠損金額とみなし、その連結子法人の個別所得金額を限度として、損金の額に算入することができることとされました（法第81の9①イ②イ）。

そもそも、連結開始前の欠損金額について連結納税への持込みを制限しているのは、グループで事業活動を行って獲得した所得

に対してグループを納税単位とした課税を行うといった連結納税の基本的な考えの下、いわゆる単体納税制度から連結納税制度へ、あるいはその逆といったように納税単位が変更される際には課税関係を清算する仕組みとすべきことや、グループ外の法人の事業活動によって生じた欠損金額とグループ内の法人の所得との相殺を目的とした租税回避的な利用を防止することなどが理由とされています。

しかし、このような子法人の連結開始前の欠損金の持込みの制限について、企業グループが連結納税を選択することの阻害要因となっているとの指摘もありました。

今般の見直しの議論の中で、連結グループ外で生じた欠損金額を利用した租税回避防止策を講じつつ、グループ内で生じた欠損金額と同等のものともみることができる欠損金額について、連結グループ内で繰越控除することができることとされました。具体的には、親法人による完全支配関係が長期間継続している子法人等といったいわゆる時価評価除外法人、すなわち、納税単位の変更に伴う課税関係の清算として、その有する資産を時価評価すべきところ、連結親法人との関係から課税上の弊害が生じにくい点等を考慮して、例外的に連結納税の開始及び連結納税への加入に伴う時価評価の対象外とされている法人の連結開始又は加入前の欠損金について、その時価評価除外法人の個別所得金額をその損金算入の限度として、連結グループ内で繰越控除することができることとされました。

ロ 特定連結子法人

上記イを踏まえ、連結開始前の欠損金の持込制限を緩和する連結子法人は、連結子法人のうち法人税法第61条の11第1項各号又は第61条の12第1項各号に掲げるものとされました。これらの規定による法人は次のとおりで、特定連結子法人といえます（法

法81の9②一)。

(イ) 連結納税の開始における特定連結子法人

- ・ 連結親法人となる内国法人が最初連結親法人事業年度開始の日の5年前の日からその開始の日までの間に株式移転により設立された法人であり、継続してその内国法人による完全支配関係があるその株式移転完全子法人である連結子法人となる法人
- ・ 最初連結親法人事業年度開始の日の5年前の日から継続して連結親法人となる内国法人による完全支配関係がある連結子法人となる法人
- ・ 連結親法人となる内国法人又はその内国法人による完全支配関係がある法人（「完全子法人」といいます。）により最初連結親法人事業年度開始の日の5年前の日からその開始の日までの間に設立され、継続してその内国法人による完全支配関係がある連結子法人となる法人
- ・ 連結親法人となる内国法人又は完全子法人を株式交換完全親法人とする適格株式交換が最初連結親法人事業年度開始の日の5年前の日から開始の日までの間に行われ、継続してその内国法人による完全支配関係がある連結子法人となる法人
- ・ 最初連結親法人事業年度開始の日の5年前の日からその開始の日までの間に行われた適格合併、適格株式交換又は適格株式移転により、その5年前の日から継続してその被合併法人、株式交換完全子法人又は株式移転完全子法人による完全支配関係があった法人で継続して連結親法人となる内国法人による完全支配関係がある連結子法人となるもの
- ・ 最初連結親法人事業年度開始の日の5年前の日からその開始の日までの間

の単元未満株式の買取り等により継続して連結親法人となる内国法人による完全支配関係がある連結子法人となる法人

(ロ) 連結納税への加入における特定連結子法人

- ・ 連結親法人又は連結子法人が設立したこれらの法人による完全支配関係がある法人
- ・ 連結親法人又は連結子法人が適格株式交換により発行済株式の全部を有することとなった法人
- ・ 連結親法人が適格合併又は適格株式交換により、その適格合併又は適格株式交換の日の5年前の日から継続してその被合併法人又は株式交換完全子法人による完全支配関係があった法人でその連結親法人による完全支配関係を有することとなったもの
- ・ 単元未満株式の買取り等により連結親法人となる内国法人による完全支配関係を有することとなった法人

なお、これまで連結欠損金額とみなされていた株式移転完全子法人であった連結子法人の連結開始前の欠損金額については、その株式移転完全子法人であった連結子法人が特定連結子法人に含まれていますので、改正後も連結欠損金額とみなされることとされています。

(注1) ここで完全支配関係とは、完全支配関係（一の者が法人の発行済株式等の全部を直接若しくは間接に保有する関係又は一の者との間にそうした関係がある法人相互の関係）のうち、連結除外法人及び外国法人が介在しない関係に限られています（法61の11①）。具体的には、内国法人が他の内国法人（連結除外法人を除きます。）の発行済株式等の全部を保有する場合におけるその内国法人と当該

他の内国法人との間の関係や、内国法人と当該関係にある別の法人が介在してその内国法人が他の内国法人の発行済株式等の全部を保有する場合におけるその内国法人と当該他の内国法人との間の関係です（法令4の2②、14の6②）。なお、「完全支配関係」の詳細は、前述「1 100%グループ内の法人間の取引等」の「(1) 総論」の「② 完全支配関係」（190ページ）を参照して下さい。

(注2) 連結除外法人とは、普通法人以外の法人、破産手続開始の決定を受けた法人、特定目的会社、投資法人、法人課税信託に係る受託法人及び連結承認の取消し等の日から同日以後5年を経過する日の属する事業年度終了の日までの期間を経過していない法人をいいます（法令4の2、法令14の6①）。

ハ みなし連結欠損金額

連結子法人の連結開始前の欠損金の持込制限の緩和として、特定連結子法人の連結開始・加入前の欠損金額又は連結欠損金個別帰属額を連結所得の金額の計算上損金の額に算入することを可能とするため、みなし連結欠損金額の範囲に、特定連結子法人の最初連結事業年度開始の日前7年以内に開始した各事業年度又は各連結事業年度において生じた欠損金額又は連結欠損金個別帰属額が追加されました（法法81の9②一）。ただし、いわゆる加入法人である特定連結子法人の欠損金額又は災害損失欠損金額にあっては、申告書提出要件を満たすものに限られています。

また、これに伴い、連結親法人が連結グループ外の法人を吸収合併する場合の被合併法人の未処理欠損金額の引継ぎと同様に、連結子法人が連結グループ外の法人を吸収合併する場合（いわゆる三角合併など）の被

合併法人の未処理欠損金額についてもこれを引き継いで連結納税において繰越控除するため、被合併法人のその適格合併の日前7年以内に開始した各事業年度において生じた未処理欠損金額等がみなし連結欠損金額の範囲に追加されました（法法81の9②二）。

このほか、連結内適格合併等が行われた場合のその直前適格合併等に係る被合併法人等の欠損金額をみなし連結欠損金額とする規定の整備が行われました（法令155の19⑫）。

なお、現物配当について組織再編成と位置づける改正に合わせ、連結親法人との間に完全支配関係がある他の内国法人の残余財産が確定した場合の当該他の内国法人の欠損金額がみなし連結欠損金額の範囲に追加され、繰越控除できることとされました（法法81の9②二）が、青色欠損金の繰越控除の改正に合わせるものです。この改正の詳細は後述「5 残余財産確定の場合の欠損金の引継ぎ」（284ページ）を参照して下さい。

これらの改正により、みなし連結欠損金額の範囲は次のようになります。

(イ) 最初連結事業年度開始の日前7年以内に開始した連結親法人又は特定連結子法人の各事業年度において生じた欠損金額又は災害損失欠損金額（法法81の9②一イ）

この欠損金額は、いわゆる単体申告において欠損金の繰越控除の対象となる欠損金額ですので、適格合併や残余財産の確定又は連結承認の取消し等によりその連結親法人又は特定連結子法人の欠損金額とみなされた被合併法人等の欠損金額又は連結欠損金個別帰属額を含み、組織再編成などを機にないものとされた欠損金額を除くこととされています。これは、災害損失欠損金額についても同様です。

また、新たに連結グループに加入した特定連結子法人や連結申請特例年度にお

いて連結グループに加入した特定連結子法人に係る欠損金額又は災害損失欠損金額のうち連結欠損金額とみなされるものは、次の区分に応じた申告書提出要件を満たすものとされています（法法81の9②一、法令155の19③）。

i 欠損金額…特定連結子法人が、その欠損金額の生じた事業年度について青色申告書である確定申告書を提出し、かつ、その翌事業年度から最初連結事業年度の直前の事業年度まで連続して確定申告書を提出していること

ただし、その特定連結子法人を合併法人とする適格合併又はその特定連結子法人との間に完全支配関係がある他の内国法人の残余財産の確定により特定連結子法人の欠損金額とみなされたその被合併法人又は他の内国法人の欠損金額にあっては、その適格合併の日の属する事業年度又はその残余財産の確定の日の翌日の属する事業年度の確定申告書を提出し、かつ、その翌事業年度から最初連結事業年度開始の日の前日の属する事業年度までの各事業年度について連続して確定申告書を提出していることと、また、連結承認の取消し等により特定連結子法人の欠損金額とみなされた連結欠損金個別帰属額にあっては、その最終の連結事業年度終了の日の翌日の属する事業年度の確定申告書を提出し、かつ、その翌事業年度から最初連結事業年度開始の日の前日の属する事業年度までの各事業年度について連続して確定申告書を提出していることとされています。

ii 災害損失欠損金額…特定連結子法人が、その災害損失欠損金額の生じた事業年度について災害等に係る損失の額の計算に関する明細を記載した確定申告書を提出し、かつ、その翌事業年度

から最初連結事業年度の直前の事業年度まで連続して確定申告書を提出していること

ただし、その特定連結子法人を合併法人とする適格合併又はその特定連結子法人との間に完全支配関係がある他の内国法人の残余財産の確定により特定連結子法人の災害損失欠損金額とみなされたその被合併法人又は他の内国法人の災害損失欠損金額にあっては、その適格合併の日の属する事業年度又はその残余財産の確定の日の翌日の属する事業年度の確定申告書を提出し、かつ、その翌事業年度から最初連結事業年度開始の日の前日の属する事業年度までの各事業年度について連続して確定申告書を提出していることとされています。

ところで、特定連結子法人とされた株式移転完全子法人の連結開始前の欠損金額については、引き続きみなし連結欠損金額とされていますが、これまでみなし連結欠損金額から除かれていた非適格株式移転である場合のその株式移転の日の属する事業年度前の事業年度において生じた欠損金額についても、みなし連結欠損金額とされています。

(ロ) 最初連結事業年度開始の日前7年以内に開始した特定連結子法人の各連結事業年度において生じたその特定連結子法人の連結欠損金個別帰属額（法法81の9②一ロ）

この連結欠損金個別帰属額の引継ぎは、その最初連結事業年度開始の日の直前において別の連結承認を受けていた連結子法人を対象とするものです。

(ハ) 連結親法人又は連結子法人を合併法人とする適格合併が行われた場合のその被合併法人の適格合併の日前7年以内に開始した各事業年度又は各連結事業年度に

において生じた未処理欠損金額若しくは未処理災害損失欠損金額又は連結欠損金額個別帰属額（法法81の9②二）

これは、適格合併の場合の欠損金の引継ぎと同様に、適格合併により、その被合併法人の有する欠損金額をその合併法人である連結法人のみなし連結欠損金額とするもので、対象となる適格合併及び引継ぎの対象となる未処理欠損金額等は、次のとおりとされています。

i 適格合併

対象となる適格合併は、その被合併法人が連結親法人との間に連結完全支配関係がない法人である適格合併に限られています。

一方、連結完全支配関係がない法人のうち、その適格合併に係る被合併法人が連結完全支配関係がある法人に準ずる法人であるものは対象から除かれています。

この連結完全支配関係がある法人に準ずる法人とは、設立事業年度等の承認申請特例に係る最初連結親法人事業年度の期間内にその連結親法人又は連結子法人を合併法人とする適格合併で連結親法人との間に完全支配関係がある他の内国法人を被合併法人とするものが行われた場合の当該他の内国法人（その適格合併の日が連結承認を受けた日以後である場合には、時価評価法人等であるものに限られています。以下「連結前被合併法人」といいます。）で、上記ロ(イ)又はロ(ロ)の法人以外のものとされています（法令155の19④）。

なお、この上記ロ(イ)又はロ(ロ)の法人は、いわゆる特定連結子法人となったであろう法人ですが、最初連結事業年度がないためにその欠損金額が上記(イ)又は(ロ)により連結欠損金額とみなされないことから、これらの法人を被合併法人

とする適格合併については、対象に含めることとなります。

(注1) 時価評価法人等とは、時価評価法人及びその時価評価法人が発行済株式又は出資を直接又は間接に保有する他の内国法人をいい、時価評価法人とは、連結申請特例年度（設立事業年度等の承認申請特例の適用を受けて最初の連結事業年度としようとする期間をいいます。）開始の日の前日の属する事業年度終了の時に時価評価資産等を有する他の内国法人又は連結申請特例年度において連結承認を受ける内国法人との間にその内国法人による完全支配関係を有することとなった他の内国法人でその有することとなった日の前日の属する事業年度終了の時に時価評価資産等を有するものをいいます（法法4の3⑨⑩）。

(注2) 時価評価資産等とは、固定資産、土地（土地の上に存する権利を含み、固定資産に該当するものを除きます。）、有価証券、金銭債権及び繰延資産でその評価差額が1,000万円以上のもの、譲渡損益調整額のうち1,000万円以上のもの等をいいます。

他方、この対象となる適格合併には、その被合併法人が最初連結事業年度が終了していない特定連結子法人である適格合併を含めることとされています。

このように、連結グループ内の適格合併であっても、その被合併法人が特定連結子法人である法人である適格合併については、最初連結事業年度がないために被合併法人の欠損金額が上記(イ)又は(ロ)により連結欠損金額とみなされないことから、対象に含めることとなります。

ii 未処理欠損金額等

引継ぎの対象となる未処理欠損金額若しくは未処理災害損失欠損金額又は連結欠損金個別帰属額は、単体納税における被合併法人の欠損金額の引継ぎと同様に、適格合併の日前7年以内に開始した各事業年度又は各連結事業年度において生じた欠損金額のうち申告書の提出要件等を満たすもので、その各事業年度又は各連結事業年度において既に損金の額に算入された金額等を除いたものとされています(法法57②等)。

被合併法人が最初連結事業年度の終了していない特定連結子法人である場合には、その連結親法人との間に連結完全支配関係を有することとなった日前に開始した各事業年度において生じた未処理欠損金額又は未処理災害損失欠損金額や、その適格合併の日の前日が連結事業年度終了の日である被合併法人の連結欠損金個別帰属額が対象となります(法法81の9②二イ・ロ)。

また、次のいずれの場合にも該当しないときは、未処理欠損金額又は連結欠損金個別帰属額から、法人税法第57条第3項の規定により未処理欠損金額に含まないものとされる金額又はこれに相当する金額を除くこととされています(法法81の9②二、法令155の19⑥⑦)。

- ・ 連結親法人又は連結子法人(その適格合併がこれら連結親法人又は連結子法人を設立するものである場合には他の被合併法人)との間に支配関係がある被合併法人が、特定連結子法人又はこれに準ずる法人(連結前被合併法人で上記ロイ)又はロの法人であるものとされています。)に該当する場合
- ・ その適格合併がみなし共同事業要

件に該当する合併に該当する場合

- ・ その被合併法人と連結親法人又は連結子法人との間に原則5年超の継続する支配関係がある場合

(注) 欠損金の制限措置の詳細については、後述「6 組織再編税制の見直し」の「(1) 適格合併等の場合における欠損金の制限措置等の見直し」(287ページ)を参照して下さい。

- (二) 連結親法人との間に完全支配関係がある他の内国法人でその連結親法人又は連結子法人が発行済株式又は出資の全部又は一部を有するものの残余財産が確定した場合の当該他の内国法人の残余財産の確定の日の翌日前7年以内に開始した各事業年度又は各連結事業年度において生じた未処理欠損金額若しくは未処理災害損失欠損金額又は連結欠損金個別帰属額(当該他の内国法人に株主等が二以上ある場合には、次の算式により計算した金額)(法法81の9②二)

$$\begin{array}{l} \text{未処理欠損金額若しくは未処理災害損失欠損金額又は連結欠損金個別帰属額} \times \frac{\text{その連結親法人又は連結子法人の有する当該他の内国法人の株式又は出資の数又は金額}}{\text{当該他の内国法人の発行済株式又は出資(自己株式等を除きます。)の総数又は総額}} \end{array}$$

これは、単体納税における残余財産の確定の場合の欠損金の引継ぎと同様に、他の内国法人の残余財産の確定により、当該他の内国法人の有する欠損金額をその株主である連結法人のみなし連結欠損金額とするものです。ただし、この株主が2以上ある場合には、その欠損金額のうちその連結法人の持株割合分がその連結法人のみなし連結欠損金額となります。

i 残余財産の確定

対象となる残余財産の確定は、連結親法人との間に完全支配関係がある他

の内国法人の残余財産の確定とされています。

一方、連結完全支配関係がない法人のうち、連結完全支配関係がある法人に準ずる法人は、他の内国法人から除くこととされています。

この連結完全支配関係がある法人に準ずる法人とは、設立事業年度等の承認申請特例に係る最初連結親法人事業年度の期間内にその連結親法人との間に連結除外法人等が介在しない完全支配関係がある他の内国法人でその連結親法人又は連結子法人が発行済株式又は出資の全部又は一部を有するものの残余財産が確定する場合の当該他の内国法人（その残余財産の確定の日が連結承認を受けた日以後である場合には、時価評価法人等であるものに限られています。以下「連結前確定子法人」といいます。）で、上記ロ(イ)及びロの法人以外のものとされています（法令155の19⑤）。

なお、この上記ロ(イ)又はロの法人は、いわゆる特定連結子法人となったであろう法人ですが、最初連結事業年度がないためにその欠損金額が上記(イ)又は(ロ)により連結欠損金額とみなされないことから、これらの法人の残余財産の確定については、対象に含めることとなります。

また、当該他の内国法人は、連結親法人との間に連結完全支配関係がある法人については、最初連結事業年度が終了していない特定連結子法人に限ることとされています。

すなわち、上記(イ)と同様、当該他の内国法人が連結グループ内の法人であっても、特定連結子法人となる法人に該当する場合には、最初連結事業年度がないためにその欠損金額が上記(イ)又

は(ロ)により連結欠損金額とみなされないことから、当該他の内国法人の残余財産の確定は、対象に含めることとなります。

ii 未処理欠損金額等

引継ぎの対象となる未処理欠損金額若しくは未処理災害損失欠損金額又は連結欠損金個別帰属額は、単体申告における残余財産確定の場合の欠損金の引継ぎと同様に、残余財産の確定の日の翌日前7年以内に開始した各事業年度又は各連結事業年度において生じた欠損金額のうち申告書の提出要件等を満たすもので、その各事業年度又は各連結事業年度において既に損金の額に算入された金額等を除いたものとされています（法57②等）。他の内国法人が最初連結事業年度の終了していない特定連結子法人である場合には、その連結親法人との間に連結完全支配関係を有することとなった日前に開始した各事業年度において生じた未処理欠損金額又は未処理災害損失欠損金額や、その残余財産の確定の日が連結事業年度終了の日である他の内国法人の連結欠損金個別帰属額が対象となります（法81の9②二イ・ロ）。

また、次のいずれの場合にも該当しないときは、未処理欠損金額又は連結欠損金個別帰属額から、法人税法第57条第3項の規定により未処理欠損金額に含まないものとされる金額又はこれに相当する金額を除くこととされています（法81の9②二、法令155の19⑥⑦）。

- ・ 残余財産が確定した他の内国法人が特定連結子法人又はこれに準ずる法人（連結前確定子法人で上記ロ(イ)又は(ロ)の法人であるものとされています。）に該当する場合

- ・ 当該他の内国法人と連結親法人又は連結子法人との間に長期(5年超)の継続する支配関係がある場合

(注) 欠損金の制限措置の詳細については、後述「6 組織再編税制の見直し」の「(1) 適格合併等の場合における欠損金の制限措置等の見直し」(287ページ)を参照して下さい。

ニ みなし連結欠損金額が生じたものとされる連結事業年度

みなし連結欠損金額の帰属連結事業年度については、④連結親法人の欠損金額、⑤株式移転完全子法人であった連結子法人の欠損金額又は連結欠損金個別帰属額、⑥適格合併等に係る被合併法人等の欠損金額又は連結欠損金個別帰属額の区分に応じて、それぞれの欠損金額又は連結欠損金個別帰属額の生じた事業年度又は連結事業年度を連結事業年度とみなした場合のその連結事業年度とされていますが、特定連結子法人の連結開始前等の欠損金額又は連結欠損金個別帰属額がみなし連結欠損金額とされたこと、連結親法人との間に完全支配関係がある他の内国法人の残余財産が確定した場合の当該他の内国法人の欠損金額がみなし連結欠損金額の範囲に追加されたこと、合併類似適格分割型分割制度が廃止されたことに対応して、整備が行われました。

具体的には、上記ハ(イ)～(ニ)のみなし連結欠損金額が生じたものとされる連結事業年度は、次のとおりとされています(法法81の9②、法令155の19①)。

- (イ) 上記ハ(イ)又は(ロ)の欠損金額又は連結欠損金個別帰属額
 - i 連結親法人…その欠損金額の生じた事業年度を連結事業年度とみなした場合におけるその連結事業年度
 - ii 特定連結子法人…その欠損金額又は連結欠損金個別帰属額の生じた特定連結子法人の事業年度又は旧連結事業年

度開始の日の属する連結親法人の事業年度に対応する期間を連結事業年度とみなした場合におけるその連結事業年度

なお、最も早い当該開始の日が連結親法人の設立前であるときは、その設立前までの期間については、特定連結子法人の事業年度又は旧連結事業年度の期間を連結事業年度とみなすこととされています(法令155の19①一)。

- (ロ) 上記ハ(イ)又は(ニ)の欠損金額又は連結欠損金個別帰属額…その欠損金額又は連結欠損金個別帰属額の生じた被合併法人又は他の内国法人の事業年度又は旧連結事業年度開始の日の属する連結親法人の連結事業年度

ただし、次に掲げる場合にあっては次の連結事業年度となります。

- i その開始の日が連結親法人の最初連結事業年度前である場合…その開始の日の属する連結親法人の事業年度に対応する期間を連結事業年度とみなした場合におけるその連結事業年度

なお、最も早い当該開始の日が連結親法人の設立前であるときは、その設立前までの期間については、被合併法人又は他の内国法人の事業年度又は旧連結事業年度の期間を連結親法人の連結事業年度とみなすこととされています(法令155の19①二)。

- ii 連結親法人の適格合併の日の属する連結事業年度又は残余財産の確定の日の翌日の属する連結事業年度開始の日以後に開始した被合併法人又は他の内国法人の事業年度又は旧連結事業年度において生じた欠損金額又は連結欠損金個別帰属額である場合…その適格合併の日の属する連結事業年度又はその残余財産の確定の日の翌日の属する連結事業年度の前連結事業年度

ホ 特定連結欠損金額

今年度の税制改正において、特定連結子法人の連結納税の開始又は連結グループへの加入前の欠損金額など連結グループ外で生じた一定の欠損金額について、連結グループに持ち込み、連結欠損金額として繰越控除することが可能となりました。ただし、これらの欠損金額について、連結グループにおいて繰越控除をする場合には、その特定連結子法人等の個別所得金額を限度とすることとされていますので、この個別所得金額を限度として繰越控除することができる連結欠損金額とそれ以外の連結欠損金額、すなわち個別所得金額を限度としない連結欠損金額とは区分する必要があります。そこで、法人税法においては、この個別所得金額を限度として繰越控除することができる連結欠損金額を特定連結欠損金額と定義し、みなし連結欠損金額のうち次のものをいうこととされています。

なお、従来、個別所得金額を限度としていなかった連結親法人が引き継ぐ被合併法人等の欠損金額についても、今回の改正において、特定連結欠損金額として取り扱われることとされていますので、留意が必要です。

(イ) 特定連結子法人に係る上記ハ(イ)又は(ロ)のみなし連結欠損金額(法81の9③一)

すなわち、みなし連結欠損金額のうち、特定連結子法人の連結開始前の欠損金額、災害損失欠損金額及び連結欠損金額個別帰属額です。

ただし、その特定連結子法人が連結親法人の最初連結事業年度開始の日の5年前の日からその開始の日までの間に行われた株式移転に係る株式移転完全子法人であったもののうちその発行済株式の全部がその株式移転により設立された株式移転完全親法人であったその連結親法人によってその株式移転の日からその開始の日まで継続して保有されているもの

(他の法人に支配されているものを除きます。以下「連結親法人同等法人」といいます。)である場合には、次の i 又は ii の欠損金額又は連結欠損金額個別帰属額を特定連結欠損金額とせず、それ以外の連結欠損金額とされています。

i その開始の日前7年以内に開始した特定連結子法人の各事業年度(株式移転が適格株式移転に該当しないものである場合には、各事業年度のうちその株式移転の日の属する事業年度前の事業年度を除きます。)において生じた上記ハ(イ)の欠損金額又は災害損失欠損金額

ii その開始の日前7年以内に開始した特定連結子法人(その開始の日に適格株式移転が行われたことに基因して連結納税の承認が取り消された連結親法人であったものに限ります。)のその承認に係る各連結事業年度において生じた上記ハ(ロ)の連結欠損金額個別帰属額連結親法人同等法人の連結開始前の欠損金額については、従来からみなし連結欠損金額とされてきたものです。その理由は、その連結親法人同等法人を含めて親法人とみるのが実態に合うものと考えられたことにあり、引き続き、連結親法人の連結開始前の欠損金額と同等に扱うことが合理的であると考えられることによるものです。

ただし、新たにみなし連結欠損金額とされた非適格株式移転である場合のその株式移転の日の属する事業年度前の事業年度において生じた欠損金額については、特定連結欠損金額として個別所得金額を限度とすることとなります。

(注) 他の法人に支配されている法人とは、その株式移転の直前に、その株式移転完全子法人となる法人と他の法人との間にその他の法人による支配関係があ

った場合のその株式移転完全子法人となる法人とされています（法令155の19⑩）。つまり、株式移転の直前において子法人であった法人は、親法人とみることが適当ではないため、対象から除かれています。

(ロ) 上記ハ(イ)又は(ニ)のみなし連結欠損金額（法81の9③二）

すなわち、みなし連結欠損金額となる連結親法人若しくは連結子法人を合併法人とする適格合併に係る被合併法人又は連結親法人との間に完全支配関係がある他の内国法人に係る未処理欠損金額、未処理災害損失欠損金額及び連結欠損個別帰属額で、その被合併法人又は他の内国法人が連結親法人同等法人である場合には、これらの欠損金額等上記(イ) i 又は ii の欠損金額又は連結欠損個別帰属額を含まないものとして計算した場合の欠損金額又は連結欠損個別帰属額とされています。

なお、これらの特定連結欠損金額に係る連結欠損個別帰属額を特定連結欠損個別帰属額といいます（法81の9③）。

ハ 連結欠損金額の繰越控除額の計算

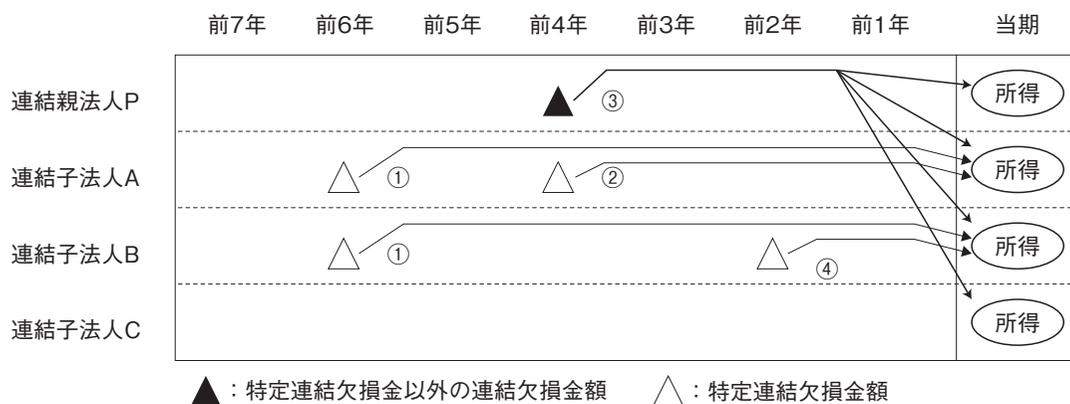
連結欠損金額の繰越控除は、連結所得の金額が連結欠損金額に相当する金額に満たないときには、その連結所得の金額が限度となります。

このため連結欠損金額の繰越控除額の計算では、当期の連結所得の金額に達するまで、連結欠損金額のうち古い連結事業年度に生じた連結欠損金額から順次繰越控除することとされていました。

今回の税制改正において、特定連結子法人の連結開始前の欠損金額の持込制限の緩和等に伴い、特定連結子法人の個別所得金額を限度とする特定連結欠損金額の繰越控除ができることとされました。この場合の特定連結欠損金額の繰越控除の順序については、同一連結事業年度において生じた特定連結欠損金額とそれ以外の連結欠損金額があるときは、まず特定連結欠損金額を繰越控除し、次にそれ以外の連結欠損金額を繰越控除することとされました。

以上のとおり、連結欠損金額の繰越控除額の計算では、繰り越された連結欠損金額が二以上の連結事業年度において生じたものから成る場合には、その最も古い連結事業年度において生じたものから順に控除し、次に同一の連結事業年度において特定連結欠損金額とそれ以外の連結欠損金額がある場合には、まず特定連結欠損金額についてその特定連結子法人の個別所得金額を限度に繰越控除し、その後それ以外の連結欠損金額について連結所得の金額の残額を限度に繰越控除することとされました（法81の9①ただし書）。

○ 繰越控除の順序のイメージ



特定連結欠損金額の繰越控除の順序については、上述のとおりですが、具体的な法人税法における繰越控除の順序の規定は、当期において繰越控除できない連結欠損金額について定めています。これについて解説すると、まず、法人税法第81条の9第1項本文においては、各連結事業年度開始の日前7年以内に開始した連結事業年度において生じた連結欠損金額に相当する金額は、損金の額に算入することを定めています。その上で、同項ただし書において、連結欠損金額をその生じた連結事業年度ごとに区分した後のそれぞれの連結欠損金額に係る限度超過額の合計額はこの限りでないと定め、連結欠損金額のうち限度超過額については当期の損金の額に算入しないこととしています。連結欠損金額の繰越控除による損金算入額を当期の連結所得の金額を限度としているのは、当期の連結所得の金額を超えた連結欠損金額を損金の額に算入すると新たに連結欠損金額を生じさせることと同様となるので、そうならないようにするためです。

このように、法人税法においては、連結欠損金額のうち当期において繰越控除することができない限度超過額が規定されており、この限度超過額は次の区分に応じて次の金額とされています。

(イ) その連結欠損金額のうち特定連結欠損金額が含まれる場合…次の i 及び ii の金額の合計額（法法81の9①一）

i 特定連結欠損金額に係る特定連結欠損金個別帰属額を有する各連結法人のその特定連結欠損金個別帰属額が各連結事業年度のその各連結法人の控除対象個別所得金額を超える場合のその超える部分の金額の合計額

控除対象個別所得金額とは、連結欠損金額について繰越控除をしないものとして、かつ、個別損金額を計算する

場合の法人税法第62条の5第5項の規定を適用しないものとして計算した場合のその連結法人の個別所得金額をいいます。ただし、その特定連結欠損金個別帰属額の生じた連結事業年度前の連結事業年度において生じた連結欠損金額に相当する金額で既に各連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入されるもののうちその連結法人に帰せられる金額がある場合には、その帰せられる金額に相当する金額を控除した金額とされています。

ii 連結欠損金額から特定連結欠損金額を控除した金額が控除前連結所得金額からその特定連結欠損金額に係る特定連結欠損金個別帰属額を有する各連結法人の特定連結欠損金個別控除額（その特定連結欠損金個別帰属額と各連結事業年度の控除対象個別所得金額とのうちいずれか少ない金額をいいます。）の合計額を控除した金額を超える場合のその超える部分の金額

控除前連結所得金額とは、その連結欠損金額につき繰越控除をしないものとし、かつ、個別損金額を計算する場合の法人税法第62条の5第5項の規定を適用しないものとして計算した場合における各連結事業年度の連結所得の金額から、その連結欠損金額の生じた連結事業年度前の連結事業年度において生じた連結欠損金額に相当する金額で既に各連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入されるものがある場合におけるその損金の額に算入される金額を控除した金額とされています。いわゆる繰越控除前の連結所得の金額ですが、その連結欠損金額より古い連結欠損金額に係る繰越控除額を控除した後の金額となります。

ただし、この i 及び ii の合計額が(ロ)の

金額に満たない場合には、限度超過額は(ロ)の金額とされています(法81の9①一)。これは、連結欠損金額の損金算入が繰越控除前の連結所得の金額が限度とされることから、これを超える部分の金額を繰越控除されないものとするものです。つまり、繰越控除前の連結所得の金額を超える部分の金額は、上記の計算による繰越控除額から除かれることとなります。

(ロ) その連結欠損金額のうち特定連結欠損金額が含まれていない場合…その連結欠損金額が控除前連結所得金額を超える場合のその超える部分の金額(法81の

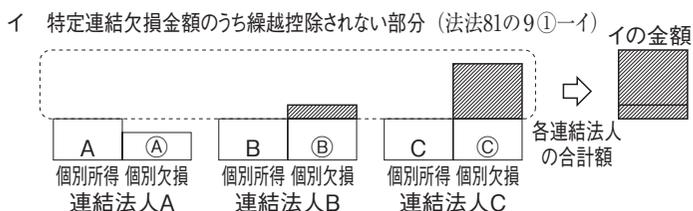
9①二)

すなわち、連結欠損金額をその生じた連結事業年度ごとに区分した後、一の連結事業年度の連結欠損金額のうち特定連結欠損金額がない場合の当該連結事業年度の連結欠損金額に係る繰越控除されない部分を計算するもので、繰越控除前の連結所得の金額を限度として繰越控除することとなるものですが、上記(イ)によって限度超過額を計算する場合にも必ず計算することとなります。

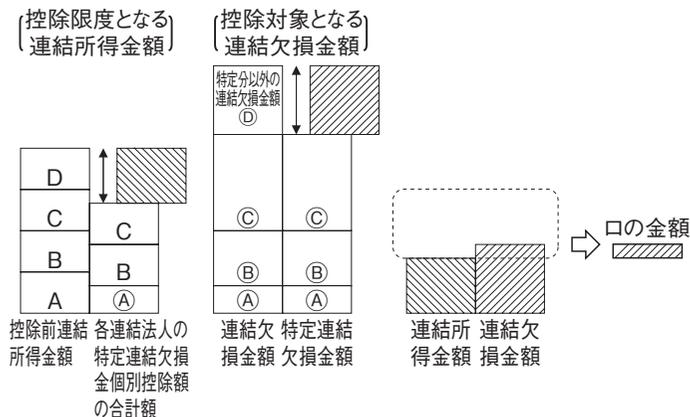
なお、これらの連結欠損金額に係る限度超過額の計算をまとめると次のようになります。

○ 連結欠損金額に係る限度超過額の計算

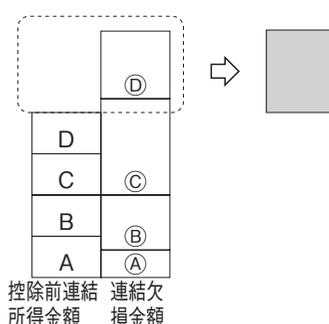
・ 一号の金額 (イ+ロ)



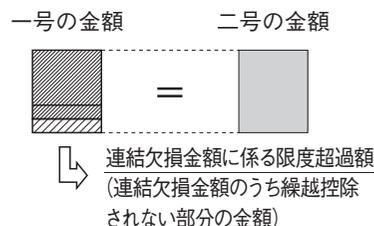
ロ 特定連結欠損金額以外の連結欠損金額のうち、繰越控除されない部分(法81の9①一ロ)



・ 二号の金額



・ 一号の金額と二号の金額との比較



(注) 「一号の金額<二号の金額」の場合には、連結欠損金額に係る限度超過額は、二号の金額

ト 連結欠損金個別帰属額の計算

連結欠損金個別帰属額とは、連結欠損金額のうち各連結法人に帰せられる金額をいいます(法81の9⑥)。これは、連結欠損金額を連結法人ごとに管理するためのものですので、連結欠損金額のうち繰越控除

をする金額(以下「連結欠損金繰越控除額」といいます。)がある場合には、その連結欠損金繰越控除額の各連結法人に帰せられる金額を各連結法人の連結欠損金個別帰属額から控除することとなります(法令155の21②三)。

これまでの、連結欠損金繰越控除額の各連結法人に帰せられる金額は、連結欠損金個別帰属額の合計額のうち各連結法人の連結欠損金個別帰属額の占める割合により按分計算することとされてきましたが、上記へのとおり、連結欠損金額のうち特定連結欠損金額と他の連結欠損金額を区分してその連結欠損金繰越控除額を計算することとされましたので、これに合わせて、連結欠損金繰越控除額の各連結法人に帰せられる金額は、連結欠損金額をその生じた連結事業年度ごとに区分した後の連結欠損金額について、次の区分に応じて計算した金額の合計額とされました（法令155の21③）。

(イ) その連結欠損金額のうち特定連結欠損金額が含まれる場合…次の i 及び ii の金額の合計額。ただし、その連結欠損金額が特定連結欠損金額のみから成る場合には i の金額

i その連結欠損金額のうちに含まれる特定連結欠損金額に係る連結法人の特定連結欠損金個別帰属額とその連結事業年度のその連結法人の控除対象個別所得金額（その連結欠損金額に係る上記への限度超過額を計算する場合の控除対象個別所得金額をいいます。）とのうちいずれか少ない金額

ただし、その連結欠損金額に係る上記へ(イ) i 及び ii の金額の合計額が上記へ(ロ)の金額に満たない場合には、その連結欠損金額に係る連結欠損金繰越控除額に、その特定連結欠損金額に係る特定連結欠損金個別帰属額を有する各連結法人の上記のいずれか少ない金額の合計額のうちその連結法人の上記のいずれか少ない金額の占める割合を乗じて計算した金額を i の金額とします。

すなわち、各連結法人の特定連結欠損金額のうち、上記へによって繰越控

除されることとなる部分の金額です。

このため、特定連結欠損金額に係る繰越控除額が、繰越控除前の連結所得の金額を限度とした金額である場合（同額である場合）には、特定連結欠損金額の個別所得金額を限度とする繰越控除額の比で按分することとされています。

なお、各連結法人のこの i の金額の合計額が連結所得の金額の計算上損金の額に算入された連結欠損金額に相当する金額のうち特定連結欠損金額に係る金額となります（法令155の21④）。

ii その連結欠損金額に係る連結欠損金繰越控除額からその連結欠損金額に係る各連結法人の i の金額の合計額を控除した金額に、各連結法人の控除前非特定連結欠損金個別帰属額の合計額のうち当該連結法人の控除前非特定連結欠損金個別帰属額の占める割合を乗じて計算した金額

控除前非特定連結欠損金個別帰属額とは、その連結欠損金額に係る連結欠損金個別帰属額からこれに含まれる特定連結欠損金個別帰属額を控除した金額をいいます。

すなわち、特定連結欠損金額以外の連結欠損金額に係る繰越控除額を各連結法人の特定連結欠損金個別帰属額以外の連結欠損金個別帰属額の比で按分するというものです。

このように、連結欠損金額のうち特定連結欠損金額が含まれる場合には、連結欠損金繰越控除額は、控除対象個別所得金額を限度にまず特定連結欠損金額から成るものとして、各連結法人の帰属額を計算することとなります。

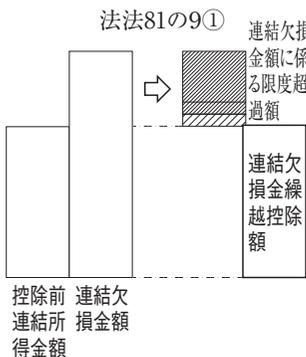
(ロ) その連結欠損金額のうち特定連結欠損金額が含まれていない場合…その連結欠損金額に係る連結欠損金繰越控除額に、

その連結欠損金額のうちその連結法人のその連結欠損金額に係る連結欠損金個別帰属額の占める割合を乗じて計算した金額

なお、これらの連結欠損金繰越控除額のうち各連結法人に帰せられる金額の計算をまとめると次のようになります。

○ 連結欠損金繰越控除額のうち各連結法人に帰せられる金額の計算

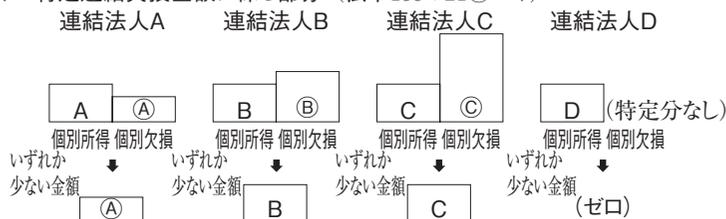
・ 連結欠損金繰越控除額



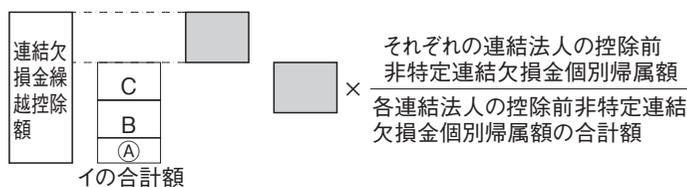
・ 各連結法人に帰せられる金額（事業年度ごとの合計額）

一 特定連結欠損金額が含まれる場合（イ+ロ）

イ 特定連結欠損金額に係る部分（法令155の21③一イ）



ロ 非特定連結欠損金額に係る部分（法令155の21③一ロ）



二 特定連結欠損金額が含まれない場合

$$\text{連結欠損金繰越控除額} \times \frac{\text{それぞれの連結法人の連結欠損金個別帰属額}}{\text{連結欠損金額}}$$

また、各連結法人の連結欠損金個別帰属額については、上記のほか、その欠損連結事業年度後の各事業年度において、合併に伴うその被合併法人の欠損金額の加算、連結欠損金の繰戻し還付に係るその基礎となった連結欠損金額の控除等といった調整をすることとされています（法令155の21②）が、この欠損連結事業年度後の各連結事業年度における連結欠損金個別帰属額の調整計算について、みなし連結欠損金額の範囲の見直し等に伴う規定の整備が行われました（法令155の21②二・五）。

（注） 欠損連結事業年度とは、連結欠損金額の生じた連結事業年度（みなし連結欠損金額にあってはその生じたものとみなされた連結事業年度）のことで（法令155の21②）。

チ 特定連結欠損金個別帰属額の計算

特定連結欠損金個別帰属額についても、連結欠損金個別帰属額と同様に欠損連結事業年度後の各事業年度における調整が必要となりますので、同様の調整計算が整備されました。

具体的には、連結法人の欠損連結事業年度の連結欠損金個別帰属発生額に加算し、又は連結欠損金個別帰属発生額から控除する金額がある場合において、これに対応する次の(イ)又は(ロ)の金額をその連結法人のその欠損連結事業年度において生じた特定連結欠損金個別帰属額に加算し、次の(イ)又は(ロ)の金額をその連結法人のその欠損連結事業年度において生じた特定連結欠損金個別帰属額から控除することとされました（法令155の21⑤）。

- (イ) 上記ハ(イ)又は(ロ)のみなし連結欠損金額
- (ロ) その連結法人を合併法人とする連結グ

ループ内適格合併に係る被合併法人となる他の連結子法人又はその連結法人との間に連結完全支配関係がある他の連結子法人で残余財産が確定するものその合併の日の属する連結親法人事業年度又はその残余財産の確定の日の翌日の属する連結親法人事業年度開始の日前7年以内に開始した各連結事業年度において生じた特定連結欠損金個別帰属額のうちその欠損連結事業年度において生じた金額

ただし、その生じた特定連結欠損金個別帰属額は、当該他の連結子法人にその適格合併又は残余財産の確定により最後事業年度において連結欠損金個別帰属額を欠損金額とみなされて損金の額に算入された金額がある場合には、その損金算入額のうちその特定連結欠損金個別帰属額に達するまでの金額を控除した金額とされています。

また、残余財産が確定した当該他の連結子法人に株主等が二以上ある場合には、その生じた金額は、その生じた金額を当該他の連結子法人の発行済株式又は出資の総数又は総額で除し、これにその連結法人の有する当該他の連結子法人の株式又は出資の数又は金額を乗じて計算した金額、すなわち、上記ハ(二)のみなし連結欠損金額と同様の算式により、その連結法人の持株割合分の金額とすることとされています。

ハ) 上記ト(イ) i の金額

すなわち、上記トの連結欠損金繰越控除額の各連結法人に帰せられる金額の計算において、その連結法人に帰せられるとされた連結欠損金繰越控除額のうち、特定連結欠損金個別帰属額から成るものとされた金額をいいます。したがって、その連結法人に帰せられる連結欠損金繰越控除額は、その連結法人の控除対象個別所得金額を限度にまずその連結法人の

特定連結欠損金個別帰属額から控除され、次にその特定連結欠損金個別帰属額以外の連結欠損金個別帰属額から控除されることとなります。

(二) 法人税法第81条の9第5項第3号に掲げる場合に該当するときのその欠損連結事業年度において生じた連結欠損金額に係る同号に定める金額のうちその欠損連結事業年度において生じた特定連結欠損金個別帰属額に達するまでの金額

法人税法第81条の9第5項第3号では、連結法人を合併法人等とし、非連結法人を被合併法人とする適格組織再編成等が行われた場合に、その連結法人のその適格組織再編成等の日の属する連結親法人事業年度開始の日前7年以内に開始した各連結事業年度において生じたその連結法人の連結欠損金個別帰属額のうち、支配関係事業年度前の各事業年度において生じた欠損金額等に相当する金額をないものとするものとされており、このないものとされる金額のうち特定連結欠損金個別帰属額に係る部分ということになります。すなわち、上記ハ)と同様、特定連結欠損金個別帰属額から先にないものとされ、控除されることとなります。

(注) 法人税法第81条の9第5項第3号の詳細については、後述「6 組織再編税制の見直し」の「(1) 適格合併等の場合における欠損金の制限措置等の見直し」(287ページ)を参照して下さい。

これにより、連結欠損金個別帰属額の調整計算に合わせて、特定連結欠損金個別帰属額についても同様の加算又は控除をすることとなります。

リ) 連結欠損金額の減額、制限措置等

連結欠損金額は、その連結欠損金額が生じた連結事業年度後の連結事業年度において繰越控除された場合のその相当額の減額以外にも、連結法人が連結グループを離脱

した場合等一定の事由に該当する場合に、その離脱した連結子法人の連結欠損金個別帰属額等に相当する金額を減額することとされています（法法81の9⑤）。

この減額の処理は、連結欠損金個別帰属額に対応する連結欠損金額ごとに行うこととなり、この減額された連結欠損金額は、その事由に該当することとなった連結事業年度以後の各連結事業年度において、ないものとされることとなっています。

今般、連結親法人との間に完全支配関係がある他の内国法人の残余財産が確定した場合の当該他の内国法人の欠損金額の追加等みなし連結欠損金額の範囲の見直し、適格合併等の場合における欠損金の制限措置の見直し等に伴い、この減額処理について次のとおり整備されました。詳細は、(イ)については後述「5 残余財産確定の場合の欠損金の引継ぎ」（284ページ）を、(ロ)については後述「6 組織再編税制の見直し」の「(1) 適格合併等の場合における欠損金の制限措置等の見直し」（287ページ）を、それぞれ参照して下さい。

(イ) 連結子法人の残余財産が確定した場合にないものとされる連結欠損金額

減額の対象となる金額に、連結子法人の残余財産が確定した場合のその連結子法人の連結欠損金個別帰属額のうち欠損金額とみなされてその残余財産の確定の日の属する事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された金額が追加されました（法法81の9⑤二）。

(ロ) 組織再編成が行われた場合にないものとされる連結欠損金額

適格合併等に係る合併法人等の欠損金の制限措置の見直し等に合わせ、減額の対象に連結子法人を追加し、減額の対象となる金額について連結法人を合併法人又は被現物分配法人とする欠損金の制限対象となる非適格合併又は適格現物分配

が行われた場合のその連結法人の連結欠損金個別帰属額を追加するとともに、その対象となる事由からその連結法人と被合併法人等との間に長期（5年超）の継続する支配関係がある適格組織再編成等が行われた場合を除くこととされました（法法81の9⑤三）。

(ハ) 直前適格合併等があり、その後に連結納税の承認が取り消された場合でないものとされる連結欠損金額

連結グループ内における適格合併が行われた場合には、その被合併法人である他の連結子法人の連結欠損金個別帰属額のうち単体納税の欠損金額とみなされて（法法57⑤）その合併の日の前日の属する事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された金額（法法57①）について、当該他の連結子法人の連結欠損金個別帰属額に係る連結欠損金額はないものとされます（法法81の9⑤一）。これは、他の連結子法人の残余財産が確定した場合も同様とされています（法法81の9⑤二）。

しかし、連結子法人を合併法人とする適格合併でその連結子法人との間に連結完全支配関係がある他の連結子法人を被合併法人とするもの（以下「直前適格合併」といいます。）が行われた場合又はその連結子法人との間に連結完全支配関係がある他の連結子法人でその連結子法人が発行済株式若しくは出資の全部若しくは一部を有するものの残余財産が確定した場合において、その連結子法人がその直前適格合併の日又はその残余財産の確定の日からこれらの日の属する連結親法人事業年度終了の日までの間に、その連結子法人を被合併法人等とする合併等が行われること等により、その連結子法人の連結納税の承認が取り消される場合がありますので、その承認が取り消された基因となる事由の区分に応じて次のよ

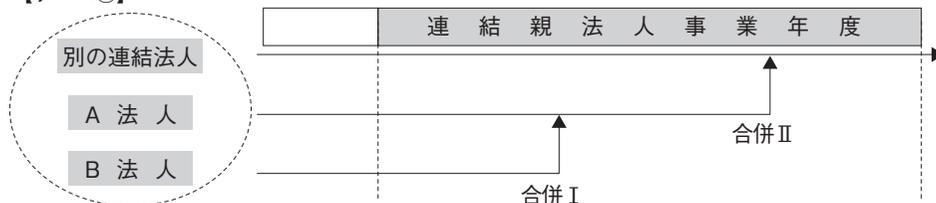
うに整備されました（法令155の20①）。

- i その連結子法人を被合併法人とし、これと連結完全支配関係がある他の連結法人を合併法人とする適格合併が行われたこと又はその連結子法人の残余財産が確定したことにより、その連結子法人の連結納税の承認が取り消された場合…その適格合併又は残余財産の確定により連結欠損金額のうちないものとされる金額に、これらの他の連結子法人の未処理欠損金額でその連結子法人の欠損金額とみなされてその適格合併の日の前日又はその残余財産の確

定の日の属する事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された金額を加算することとなります（法令155の20①一）。

これを、「連結子法人であるA法人が、適格合併（合併Ⅰ）により同じ連結グループの連結子法人であるB法人を吸収合併した後、その連結親法人事業年度中にさらに適格合併（合併Ⅱ）により同じ連結グループの別の連結法人に吸収合併されたケース」を例に具体的に解説すると、次のとおりです。

【ケース①】



- (i) まず、B法人の最後事業年度（合併Ⅰの日の前日の属する事業年度をいいます。）において、B法人の連結欠損金個別帰属額は、B法人の単体事業年度で生じた欠損金額とみなされ（法57⑤）、その最後事業年度に所得金額（欠損金の繰越控除をする前の金額です。）がある場合には、そのみなされた欠損金額が繰越控除されます（法57①）。
- (ii) 次に、A法人の最後事業年度（合併Ⅱの日の前日の属する単体事業年度をいいます。）において、A法人の連結欠損金個別帰属額は、A法人の単体事業年度で生じた欠損金額とみなされます（法57⑤）。また、上記(i)の繰越控除後にまだB法人の欠損金額が残っている場合には、その残額（B法人の未処理欠損金額）

については、合併Ⅰによる欠損金の引継ぎの制限措置の適用はありませんので、A法人の欠損金額とみなされます（法57②、法112⑫）。

その上で、この最後事業年度において所得金額（欠損金の繰越控除をする前の金額です。）がある場合には、これらのみなされた欠損金額（元A法人の連結欠損金個別帰属額とB法人の未処理欠損金額）を、その所得金額を限度に繰越控除することとなります（法57①）。このとき、この欠損金額については、合併Ⅰによる欠損金の制限措置の適用はありませんので、A法人の欠損金額から切り捨てられる金額はありません（法112⑭一）。

- (iii) 一方、当該連結グループの連結欠損金額については、B法人の連結欠

損金個別帰属額に係る連結欠損金額のうち最後事業年度において繰越控除された欠損金額に相当する金額はないものとされ（法法81の9⑤一）、A法人の上記(ii)によりみなされた欠損金額（元A法人の連結欠損金個別帰属額とB法人の未処理欠損金額）で繰越控除された金額に相当する金額はないものとされます（法法81の9⑤一、法令155の20①一）。なお、別の連結法人の連結欠損金個別帰属額には、B法人の連結欠損金個別帰属額とA法人の連結欠損金個別帰属額との合計額から、上記(i)によりみなされた欠損金額（元B法人の連結欠損金個別帰属額）で繰越控除された金額と上記(ii)によりみなされた欠損金額（元A法人の連結欠損金個別帰属額とB法人の未処理欠損金額）で繰越控除された金額との合計額を控除した金額が、加算されます（法令155の21②二）。

このように、連結グループ内の適格合併等では、欠損金の引継ぎ等が制限されないこととなり、当該連結グループの連結欠損金額については、単体事業年度において損金算入された金額だ

けがないものとされ、連結欠損金額から減額されることとなります。

ii 上記 i 以外の事由によりその連結子法人の連結納税の承認が取り消された場合…その直前適格合併又は当該他の連結子法人の残余財産の確定により連結欠損金額のうちないものとされる金額は、これらの他の連結子法人のその直前適格合併の日の属する連結親法人事業年度又はその残余財産の確定の日の翌日の属する連結親法人事業年度開始の日前7年以内に開始した各連結事業年度において生じた連結欠損金個別帰属額とされます。ただし、その残余財産が確定した他の連結子法人に株主等が二以上ある場合には、その連結欠損金個別帰属額のうち株主である連結子法人の持株割合に応じた金額とされています（法令155の20①二）。

これを、「連結子法人であるA法人が、適格合併（合併）により同じ連結グループの連結子法人であるB法人を吸収合併した後、その連結親法人事業年度中に当該連結グループを離脱したケース」を例に具体的に解説すると、次のとおりです。

【ケース②】



(i) まず、B法人の最後事業年度（合併の日の前日の属する単体事業年度をいいます。）において、B法人の連結欠損金個別帰属額は、B法人の単体事業年度で生じた欠損金額とみなされ（法法57⑤）、その最後事業

年度に所得金額（欠損金の繰越控除をする前の金額です。）がある場合には、そのみなされた欠損金額が繰越控除されます（法法57①）。

(ii) 次にA法人の離脱事業年度（離脱した日の前日の属する事業年度をい

います。)において、A法人の連結欠損金個別帰属額は、A法人の単体事業年度で生じた欠損金額とみなされます(法法57⑤)。また、上記(i)の繰越控除後にまだB法人の欠損金額が残っている場合には、その残額(B法人の未処理欠損金額)については、合併による欠損金の引継ぎの制限措置の適用はありませんので、A法人の欠損金額とみなされます(法法57②、法令112⑫)。

その上で、この離脱事業年度において所得金額(欠損金の繰越控除をする前の金額です。)がある場合には、これらのみなされた欠損金額(元A法人の連結欠損金個別帰属額とB法人の未処理欠損金額)を、その所得金額を限度に繰越控除することとなります(法法57①)。このとき、この欠損金額については、合併による欠損金の制限措置の適用はありませんので、A法人の欠損金額から切り捨てられる金額はありません(法令112⑭一)。

(注) 離脱の事由が連結グループ外の法人との適格合併である場合には、その残額(連結子法人の未処理欠損金額)がその合併法人のみなし欠損金額として引き継がれます(法法57②、81の9②二イ)。

(iii) 一方、当該連結グループの連結欠損金額については、B法人の連結欠損金個別帰属額に係る連結欠損金額のうちその連結欠損金個別帰属額に相当する金額がないものとされ(法令155の20①二)、A法人の連結欠損金個別帰属額に係る連結欠損金額のうちその連結欠損金個別帰属額に相当する金額がないものとされます(法法81の9⑤五)。

このように、連結グループ内の合併等では、上記iと同様に、欠損金の引継ぎ等が制限されませんが、その後、その合併等に係る合併法人等が連結グループから離脱した場合(連結承認の取消し等)には、当該連結グループの連結欠損金額については、合併法人等と被合併法人等の分のすべてがないものとされ、これらの法人の連結欠損金個別帰属額が連結欠損金額から減額されることとなります。

(二) 合併又は残余財産の確定によりないものとされる特定連結欠損金額

連結子法人を被合併法人とする合併が行われた場合又は連結子法人の残余財産が確定した場合にないものとされる連結欠損金額が、連結欠損金個別帰属額に満たない場合において、その連結欠損金個別帰属額のうち特定連結欠損金個別帰属額が含まれるときは、そのないものとされる連結欠損金額のその特定連結欠損金個別帰属額に達するまでの金額を特定連結欠損金額から成るものとされました(法令155の20②)。

(ホ) 上記イ)からニ)までのほか、連結法人を分割法人とする分割型分割が行われた場合の減額の規定を削除し、連結子法人が解散した場合の減額(法法81の9⑤四)の対象事由を破産手続開始の決定による解散に限定する整備が行われました。

ヌ 連結グループ内の合併等が行われた場合の被合併法人の最後事業年度の欠損金額の損金算入

連結法人を合併法人とし他の連結法人を被合併法人とする合併が行われた場合には、その被合併法人の合併の日の前日の属する事業年度において生じた欠損金額は、その連結法人の合併等の日の属する連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入することとされていますが、この対象に、

連結子法人の残余財産が確定した場合のその連結子法人の残余財産の確定の日の属する事業年度において生じた欠損金額が追加されました（法第81の9④）。

これは、合併の場合においてその合併により移転する資産等が連結グループ内にとどまっていることから単体納税を行う被合併法人の事業年度において生じた欠損金額について実質的に同一の連結事業年度の損金の額とすることとされており、連結子法人の残余財産の確定も同様の状況にあることから、同じ扱いとするものです。

その残余財産の確定の日が連結親法人事業年度終了の日である場合は、その連結子法人は単体納税における欠損金額が生じないため、この対象から除かれています。

また、連結子法人の株主等が二以上ある場合には、その株主等である連結法人の持株割合で欠損金額を調整することとされています。

なお、他の連結子法人の残余財産が確定した日から同日を含む連結親法人事業年度終了の日までの間において、当該他の連結子法人の株主等である連結子法人を被合併法人とする適格合併が行われた場合又はその連結子法人の残余財産が確定した場合には、当該他の連結子法人の残余財産の確定した日の属する事業年度において生じた欠損金額については、その連結子法人の最後事業年度（その適格合併の日の前日又はその残余財産の確定の日の属する事業年度をいいます。）の所得の金額の計算上損金の額に算入することとされました（法令112⑩）。この場合には、引継ぎに係る制限措置は適用されません（法令112⑫）。こうした取扱いも、従前からの合併の取扱いと同様となります。

③ 適用関係

イ 上記②ロ、ハ(イ)及び(ロ)の改正並びにこれに関する上記②ホの改正は、連結承認日(連

結承認の効力が生じた日をいいます。)の属する連結親法人事業年度開始の日が平成22年4月1日以後である連結親法人又は特定連結子法人の欠損金額又は連結欠損金個別帰属額について適用されます（改正法附則26②）。この場合において、最初連結親法人事業年度の同日から平成22年9月30日までの間に特定連結子法人を分割法人又は被合併法人とする分割型分割又は合併が行われるときにも、読替えにより、単体事業年度における欠損金の繰越控除の対象から除外されないこととされています（改正法附則26③、十月旧法57⑨）。

また、連結承認日の属する連結親法人事業年度開始の日が平成22年4月1日前であった連結親法人の連結開始前の欠損金額又は株式移転完全子法人であった連結子法人の連結開始前の欠損金額若しくは連結欠損金個別帰属額については、従前どおりとされています（改正法附則26④）。この場合において、最初連結親法人事業年度の同日から平成22年9月30日までの間に一定の株式移転に係る株式移転完全子法人である連結子法人を分割法人とする分割型分割が行われたとき又は最初連結親法人事業年度の同年4月1日から当該連結親法人事業年度終了の日までの間に一定の株式移転に係る株式移転完全子法人である連結子法人を被合併法人とする合併が行われるときにも、読替えにより、引き続き単体事業年度における欠損金の繰越控除の対象から除外されないこととされています（改正法附則26⑤、十月旧法57⑨）。

ロ 上記②ハ(イ)及び(ニ)の改正並びにこれに関する上記②ホの改正は、連結親法人若しくは連結子法人の平成22年4月1日以後に開始する連結親法人事業年度の期間（同年10月1日以後の期間に限りません。）内に連結グループ外の法人との適格合併が行われる場合又は連結親法人若しくは連結子法人の

平成22年4月1日以後に開始する連結親法人事業年度の期間内に他の内国法人（同年10月1日以後に解散するものに限り。）の残余財産が確定する場合のその被合併法人又は他の内国法人の欠損金額又は連結欠損金個別帰属額について適用されます（改正法附則26⑥）。

また、連結親法人が平成22年4月1日前に開始した連結親法人事業年度の期間（同日以後に開始する連結親法人事業年度の同年9月30日以前の期間を含みます。）内に適格合併を行った場合又は連結親法人が平成22年9月30日以前に合併類似適格分割型分割を行った場合のその被合併法人又は分割法人の欠損金額又は連結欠損金個別帰属額については、従前どおりとされています（改正法附則26⑦）。

ハ 上記②ロ、ハ及びホの改正に伴って、平成22年9月30日以前に行われた連結グループ内の適格合併又は合併類似適格分割型分割に係る被合併法人又は分割法人の欠損金額の連結納税への持込み等について経過措置が設けられました。すなわち、平成22年4月1日前に開始した最初連結親法人事業年度に行われた連結グループ内の適格合併又は同日前に開始した最初連結親法人事業年度の同年9月30日以前に行われた連結グループ内の合併類似適格分割型分割で、連結親法人又は一定の株式移転完全子法人を合併法人又は分割承継法人とし、一定の株式移転完全子法人を被合併法人又は分割法人とするものが行われた場合には、その被合併法人又は分割法人である一定の株式移転完全子法人の連結開始前の欠損金額等については、従前どおり合併法人又は分割承継法人である連結親法人又は一定の株式移転完全子法人の連結開始前の欠損金額等として連結欠損金額とみなされます。一方、平成22年4月1日以後に開始する最初連結親法人事業年度の同年9月30日以前の期間

内に行われた連結グループ内の適格合併又は合併類似適格分割型分割で、特定連結子法人を被合併法人又は分割法人とするものが行われた場合には、その特定連結子法人の連結開始又は加入前の欠損金額等については、合併法人又は分割承継法人である連結親法人の連結開始又は加入前の欠損金額等として特定連結欠損金額（その特定連結子法人が一定の株式移転完全子法人である場合には、非適格株式移転前の欠損金額等を除き、特定連結欠損金額以外の連結欠損金額）とみなされます（改正法令附則22⑥～⑧）。

なお、平成22年10月1日以後に解散する一定の株式移転完全子法人であった他の連結子法人の残余財産の確定の日が、同年4月1日前に開始した最初連結親法人事業年度の期間内の日である場合にも、当該他の連結子法人の連結開始前の欠損金額を連結納税に持ち込むことができることとされています（改正法令附則22⑨）。

ニ 上記②へ及びトの改正は、連結親法人の連結親法人事業年度が平成22年4月1日以後に開始する連結事業年度の連結所得に対する法人税について適用し、連結親法人の連結親法人事業年度が同日前に開始した連結事業年度の連結所得に対する法人税については、従前どおりとされています（改正法附則26①）。

ホ 上記②チの改正は、平成22年4月1日以後に開始する連結事業年度の連結所得に対する法人税について適用されます（改正法令附則2①）。

ヘ 上記②リ(イ)及び(ホ)の改正、上記②リ(ロ)の改正（連結子法人に係る部分を除きます。）並びに上記②ヌの改正は、平成22年10月1日以後に合併、分割、現物出資若しくは現物分配（残余財産の分配にあっては同日以後の解散によるものに限り。）が行われる場合、同日以後に解散（合併による解

散及び破産手続開始の決定による解散を除きます。)若しくは破産手続開始の決定が行われる場合又は同日以後に解散する法人の残余財産が確定する場合における法人の各連結事業年度の連結所得に対する法人税について適用されます(改正法附則10②、改正法令附則2②)。

- ト 上記②リロの改正(連結子法人に係る部分に限ります。)は、連結子法人を合併法人、分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人とする適格組織再編成等が行われる日が平成22年10月1日以後の日(同年4月1日前に開始した連結親法人事業年度の同年10月1日以後の期間内の日を除きます。)である場合の連結欠損金個別帰属額について適用されます(改正法附則26⑩)。
- チ 上記②リハの改正は、平成22年10月1日以後に行われる直前適格合併又は同日以後の他の連結子法人の残余財産の確定について適用されます(改正法令附則22⑩)。

また、平成22年9月30日以前に連結子法人を合併法人若しくは分割承継法人とする適格合併若しくは合併類似適格分割型分割又は連結子法人を合併法人、分割法人若しくは分割承継法人とする合併、分割型分割若しくは合併類似適格分割型分割(以下「適格合併分割等」といいます。)が行われ、かつ、その適格合併分割等の日から同日の属する連結親法人事業年度終了の日までの期間(同年10月1日以後の期間に限ります。)内にこれらの連結子法人がその解散(合併又は破産手続開始の決定による解散に限ります。)若しくは残余財産の確定又は連結完全支配関係を有しなくなったこと等により連結納税の承認を取り消された場合には、その適格合併分割等を直前適格合併とみなして、改正後の制度が適用されます(改正法令附則22⑪)。すなわち、平成22年10月1日前に適格合併分割等が行われた場合においても、これらの連結子法人の

連結欠損金個別帰属額に係る連結欠損金額のうちないものとされる連結欠損金個別帰属額が適正に計算することができることとされています。なお、この場合には、上記②リハの改正が、直前適格合併とみなされた適格合併分割等についても適用されます(改正法令附則22⑫)。

(3) 連結納税の承認申請書の提出期限

① 改正前の制度の概要

連結納税の承認申請については、次のイによることが原則ですが、連結親法人となる内国法人の設立の日の属する事業年度又はその事業年度の翌事業年度から連結納税を適用しようとする場合においては、その申請書の提出期限について次のロの特例が設けられています。

イ 承認申請の方法(原則)

内国法人及びその内国法人との間にその内国法人による完全支配関係がある他の内国法人は、連結納税の承認を受けようとする場合には、その承認を受けて各連結事業年度の連結所得に対する法人税を納める最初の連結事業年度としようとする期間の開始の日の6月前の日までに、これらの法人のすべての連名で、承認申請書とその内国法人の納税地の所轄税務署長を經由して、国税庁長官に提出しなければならないこととされています(法4の3①)。

ロ 設立事業年度等の承認申請特例

内国法人の設立の日の属する事業年度(設立事業年度)が連結納税の承認を受けて各連結事業年度の連結所得に対する法人税を納める最初の連結事業年度としようとする期間である場合には、その承認申請書の提出期限を設立事業年度開始の日から1月を経過する日と設立事業年度終了の日から5月前の日とのいずれか早い日とすることができることとされており、その内国法人の設立事業年度の翌事業年度がその最初

の連結事業年度としようとする期間である場合には、その承認申請書の提出期限を設立事業年度終了の日とその翌事業年度終了の日から5月前の日とのいずれか早い日とすることができることとされています（法4の3⑥）。

② 改正の内容

連結納税の承認申請書の提出期限（原則）について、連結納税の承認を受けて各連結事業年度の連結所得に対する法人税を納める最初の連結事業年度としようとする期間の開始の日の3月前の日とされました（法4の3①）。

また、設立事業年度の承認申請特例における承認申請書の提出期限については設立事業年度開始の日から1月を経過する日と設立事業年度終了の日から2月前の日とのいずれか早い日と、設立事業年度の翌事業年度の承認申請特例における承認申請書の提出期限については設立事業年度終了の日とその翌事業年度終了の日から2月前の日とのいずれか早い日とされました（法4の3⑥）。

これは、制度創設後7年が経過し、制度が定着したことに鑑み、提出期限が繰り下げられたものです。この3月への繰下げは、国税庁長官の審査に必要な期間を確保しつつも、納税者が前年の中間期の実績を参考にして申請するかどうかの判断ができるようにという観点で改正されたものです。

③ 適用関係

上記②の改正は、連結親法人となる内国法人が連結納税の承認を受けて各連結事業年度の連結所得に対する法人税を納める最初の連結事業年度としようとする期間の開始の日が平成22年10月1日以後である場合の連結納税の承認申請について適用し、連結親法人となる内国法人が連結納税の承認を受けて各連結事業年度の連結所得に対する法人税を納める最初の連結事業年度としようとする期間の開始の日が平成22年10月1日前である場合の連

結納税の承認申請については従前どおりとされています（改正法附則12）。

(4) 連結納税への加入の場合のみなし事業年度の特例

① 改正前の制度の概要

イ みなし事業年度

連結グループへの加入については、次のとおりみなし事業年度が設けられています（法14七・八）。

(イ) 他の内国法人(連結子法人となる法人)が連結親法人事業年度において連結親法人との間にその連結親法人による完全支配関係を有することとなった場合(次の(ロ)の場合を除きます。)…その完全支配関係を有することとなった日(加入日)の前日の属する事業年度開始の日からその前日までの期間及び加入日からその連結親法人事業年度終了の日までの期間がそれぞれ一の事業年度とみなされます。

なお、他の内国法人が下記(ロ)の加入法人の加入時期特例の適用を受ける場合には、加入日の属する事業年度の翌事業年度開始の日からその開始の日の属する連結親法人事業年度終了の日までの期間が一の事業年度とみなされます。

(ロ) 他の内国法人(連結子法人となる法人)が連結申請特例年度において設立事業年度等の承認申請特例の適用を受けて連結納税の承認申請書を提出した内国法人(連結親法人となる法人)との間にその内国法人による完全支配関係を有することとなった場合…その完全支配関係を有することとなった日(加入日)の前日の属する事業年度開始の日からその前日までの期間、加入日からその連結申請特例年度終了の日までの期間及びその終了の日の翌日からその翌日の属する事業年度終了の日までの期間がそれぞれ一の事業年度とみなされます。

ただし、連結納税の承認を受けた場合には、その完全支配関係を有することとなった日（加入日）の前日の属する事業年度開始の日からその前日までの期間及び加入日からその連結申請特例年度終了の日までの期間がそれぞれ一の事業年度とみなされます。

ロ 加入法人の加入時期特例

連結グループに加入する他の内国法人（連結子法人となる法人）が連結親法人事業年度（設立事業年度等の承認申請特例の適用を受ける場合の連結申請特例年度を除きます。）開始の日の1月前の日からその開始の日以後1月を経過する日までの期間（その連結親法人事業年度が連結親法人の最初連結事業年度である場合には、連結親法人事業年度開始の日からその開始の日以後1月を経過する日までの期間）において連結親法人との間にその連結親法人による完全支配関係を有することとなり、かつ、当該他の内国法人の加入年度終了の日がその期間内にある場合には、上記イ(イ)にかかわらず、当該他の内国法人の最初連結事業年度は、連結親法人による税務署長への届出を要件に、次の期間とすることができる特例が設けられています（法法15の2②③）。

(イ) 当該他の内国法人の加入年度終了の日がその連結親法人事業年度開始の前日となっている場合…当該他の内国法人の加入年度終了の日の翌日からその連結親法人事業年度開始の前日（当該他の内国法人の加入年度終了の日がその連結親法人事業年度開始の前日である場合には、その連結親法人事業年度終了の日）までの期間

(ロ) 当該他の内国法人の加入年度終了の日がその連結親法人事業年度開始の日以後となっている場合…当該他の内国法人の加入年度終了の日の翌日からその連結親法人事業年度終了の日までの期間

② 改正の内容

イ 加入法人のみなし事業年度の特例

上記①ロの加入法人の加入時期特例が改組され、連結親法人事業年度の中途において連結親法人との間に完全支配関係を有することとなった他の内国法人（連結子法人となる法人）のみなし事業年度の終了の日を加入日の前日の属する月次決算期間の末日とすることができる制度とされました。

連結親法人との間に完全支配関係を有することとなる日は、株式の売却に関する両当事者の事情により必ずしも決算や月次決算との関係で節目となる日になるとは限らないところ、節目でない日に加入すると本来の決算日や月次決算日とは別に納税のために仮決算が必要となり多大な事務負担を要することから、これに対応するために既存の加入時期特例がより実態に応じた形に改組されたものです。

具体的には、他の内国法人（連結子法人となる法人）が、連結親法人又は設立事業年度等の承認申請特例の適用を受けて連結納税の承認申請書を提出した内国法人との間にこれらの法人による完全支配関係を有することとなった場合（同時に他の連結グループを離脱する場合を除きます。）には、次のとおりのみなし事業年度とすることができることとされました（法法14②）。

(イ) 連結親法人との間に完全支配関係を有することとなった日（加入日）から加入日の前日の属する月次決算期間の末日まで継続して当該他の内国法人と連結親法人との間にその連結親法人による完全支配関係がある場合…加入日の前日を事業年度終了の日とせず、加入日の前日の属する事業年度開始の日から加入日の前日の属する月次決算期間の末日までの期間及び当該末日の翌日から当該翌日の属する連結親法人事業年度終了の日までの期間をみなし事業年度とします。

(注) この場合には、月次決算期間の末日の翌日が、連結納税の承認の効力発生日及び最初連結事業年度開始の日となります(法法4の3⑩、15の2②)。

- (ロ) 設立事業年度等の承認申請特例の適用を受けて連結納税の承認申請書を提出した内国法人との間に完全支配関係を有することとなった日(加入日)から加入日の前日の属する月次決算期間の末日まで継続して当該他の内国法人とその内国法人との間にその内国法人による完全支配関係がある場合において、その内国法人が連結納税の承認を受けたとき…加入日の前日を事業年度終了の日とせず、加入日の前日の属する事業年度開始の日から加入日の前日の属する月次決算期間の末日までの期間及びその月次決算期間の末日の翌日から同日の属する連結申請特例年度終了の日(その月次決算期間の末日の翌日が連結申請特例年度終了の日後である場合には、その連結申請特例年度終了の日の翌日の属する連結親法人事業年度終了の日)までの期間をみなし事業年度とします。

(注) この場合には、月次決算期間の末日の翌日が、連結納税の承認の効力発生日及び最初連結事業年度開始の日となります(法法4の3⑪、15の2②)。ただし、時価評価法人等である場合には、連結申請特例年度終了の日の翌日と月次決算期間の末日の翌日とのうちいずれか遅い日が、連結納税の承認の効力発生日及び最初連結事業年度開始の日となります(法法4の3⑪、15の2②)。

- (ハ) 設立事業年度等の承認申請特例の適用を受けて連結納税の承認申請書を提出した内国法人との間に完全支配関係を有す

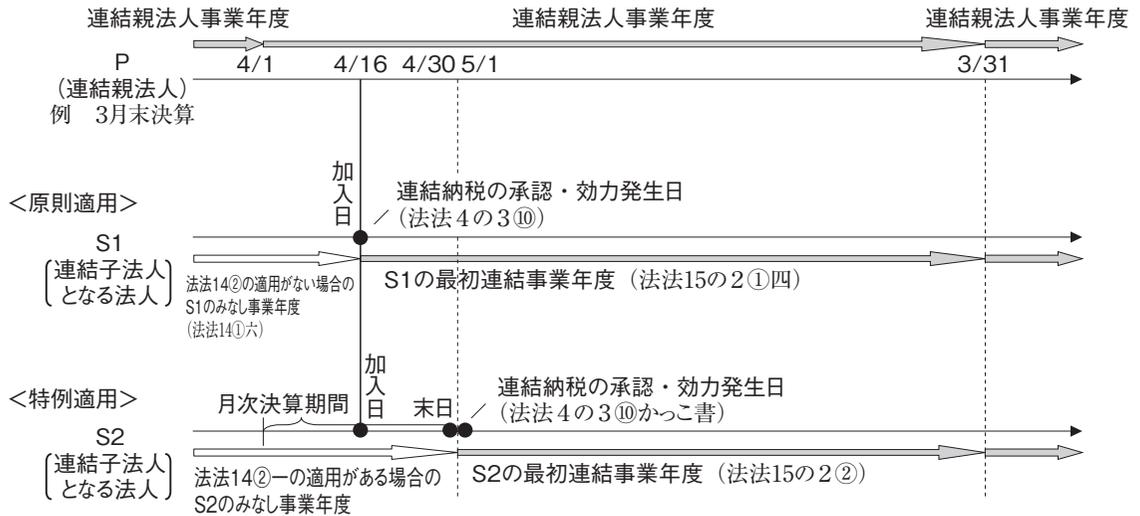
ることとなった日(加入日)から加入日の前日の属する月次決算期間の末日まで継続して当該他の内国法人とその内国法人との間にその内国法人による完全支配関係がある場合において、連結納税の承認の申請が却下されたとき…加入日の前日を事業年度終了の日とせず、加入日の前日の属する事業年度開始の日から加入日の前日の属する月次決算期間の末日までの期間、その月次決算期間の末日の翌日から同日の属する連結申請特例年度終了の日までの期間及びその終了の日の翌日から同日の属する事業年度終了の日までの期間(その月次決算期間の末日の翌日が連結申請特例年度終了の日後である場合には、加入日の前日の属する事業年度開始の日から加入日の前日の属する月次決算期間の末日までの期間及びその月次決算期間の末日の翌日から同日の属する事業年度終了の日までの期間)をみなし事業年度とします。

- (ニ) 連結親法人又は設立事業年度等の承認申請特例の適用を受けて連結納税の承認申請書を提出した内国法人との間に完全支配関係を有することとなった日(加入日)から加入日の前日の属する月次決算期間の末日までの間に完全支配関係を有しないこととなった場合…加入日の前日を事業年度終了の日とせず、加入日で事業年度を区切らないこととなり、また、連結納税の承認も受けないこととなります。

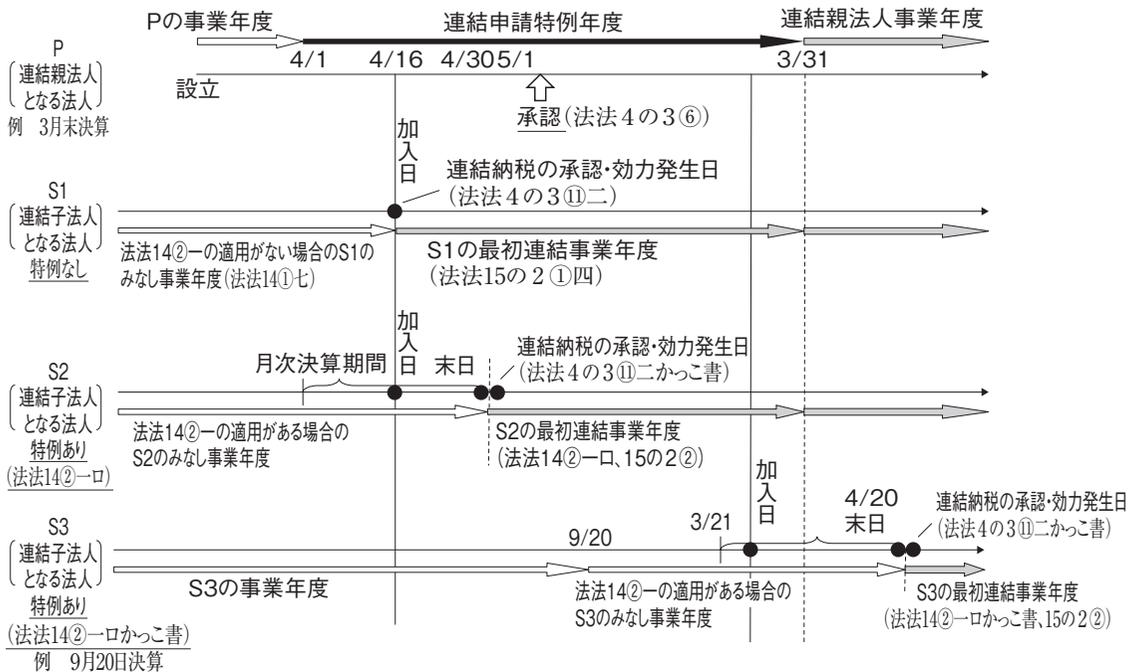
(注) 連結納税の承認を受けないことから、連結納税への加入に伴う資産の時価評価(法法61の12)の適用もないこととなります。

○ みなし事業年度の特例の適用例

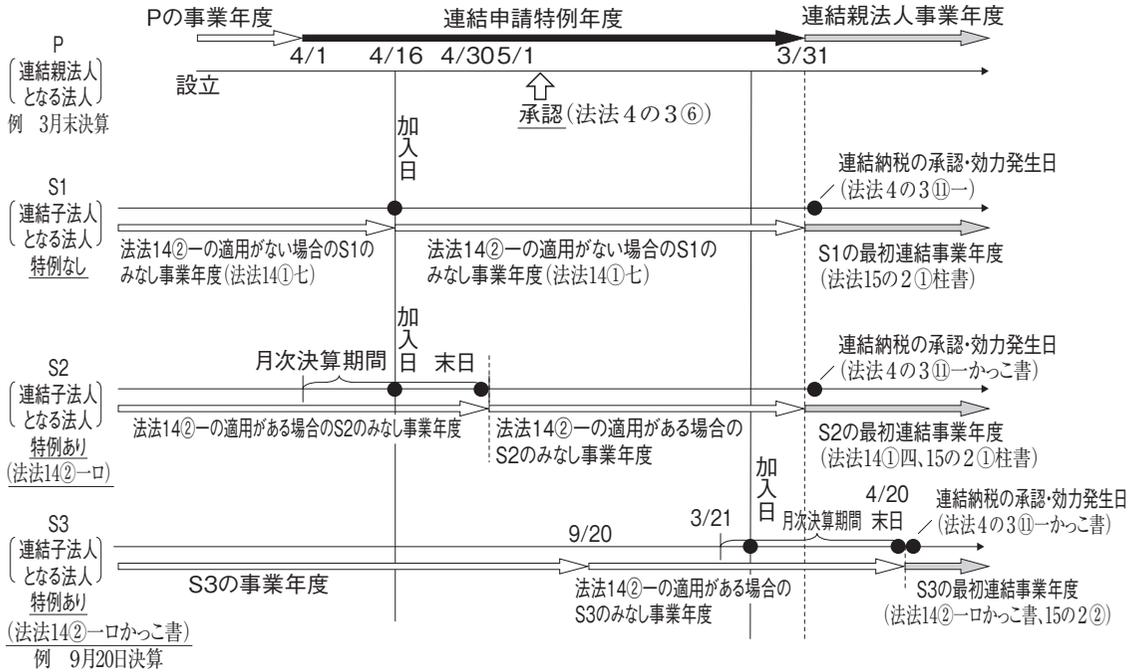
(1) 通常の連結事業年度



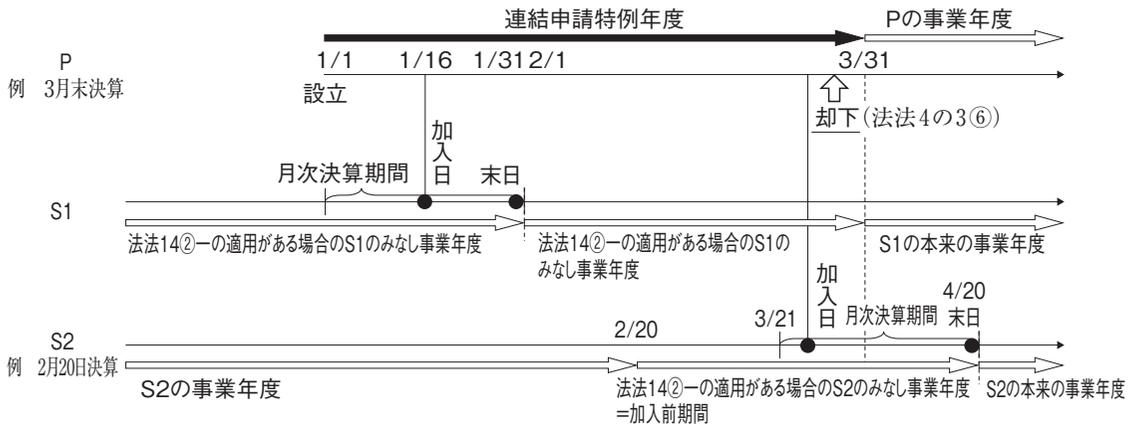
(ロ) - 1 時価評価除外法人・連結申請特例年度・連結承認を受けたとき



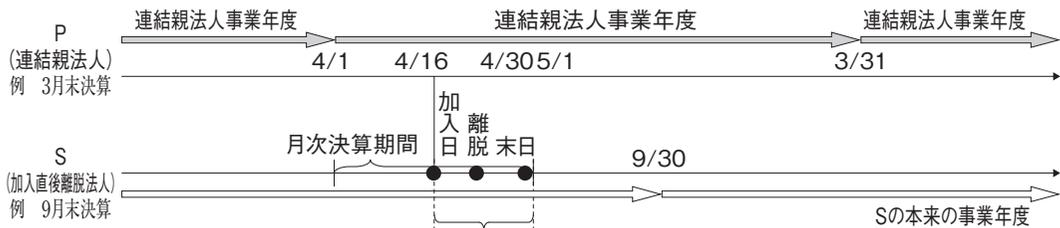
(ロ) 2 時価評価法人・連結申請特例年度・連結承認を受けたとき



(ハ) 連結申請特例年度・連結承認申請が却下されたとき



(二) 月次決算期間の途中で離脱したとき



※ この期間に完全支配関係を有しないこととなった場合には、連結子法人とならず、Sの本来の事業年度による (法14②二)

ロ 月次決算期間

月次決算期間とは、法人の会計期間をその開始の日以後1月ごとに区分した各期間をいい、最後に1月未満の期間を生じたときは、その1月未満の期間をいいます。

(注) 合併により解散した法人は、合併の日の前日が月次決算期間の末日となります。したがって、合併をしなかったとした場合の月次決算期間の中途において合併により解散した法人は、上記イ(二)ではなく上記イ(イ)から(ハ)までのいずれかに該当することとなり、上記イ(イ)の場合には、合併の日に連結納税の承認を受け、その直後に連結納税の承認を取り消されることとなります。

ハ 適用要件

上記イの特例の適用を受けるためには、他の内国法人（連結子法人となる法人）が、この特例の適用がないものとした場合に加入日の前日の属する事業年度に係る確定申告書の提出期限となる日までに、この特例の適用を受ける旨及び次の事項を記載した書類を納税地の所轄税務署長に提出する必要があります（法法14②、法規8の3の12）。

(イ) この書類の提出をする他の内国法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名

(ロ) (イ)の他の内国法人に係る連結親法人又は設立事業年度等の承認申請特例の適用を受けて連結納税の承認申請書を提出した内国法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名

(ハ) (イ)の他の内国法人の加入日

(ニ) (イ)の他の内国法人の加入日の前日の属する月次決算期間の初日及び末日

(ホ) その他参考となるべき事項

(注) 従前の加入法人の加入時期特例と異なり、届出をすべき者は他の内国法人となります。

ニ その他

連結親法人が他の内国法人（連結子法人となる法人）との間に完全支配関係を有することとなった場合に、上記イの特例の適用を受けようとするときは、連結親法人及び他の内国法人がそれぞれ税務署長に対して行う完全支配関係を有することとなった旨等の届出（法令14の7④）に係る届出書に、その特例の適用を受ける旨並びに加入日の前日の属する月次決算期間の初日及び末日を記載することとされました（法規8の3の3③六）。なお、この届出書への記載は、特例の適用の効力に影響を及ぼすものではありません。

③ 適用関係

上記②の改正は、平成22年10月1日以後に他の内国法人（連結子法人となる法人）が連結親法人又は設立事業年度等の承認申請特例の適用を受けて連結納税の承認申請書を提出した内国法人との間に完全支配関係を有することとなる場合の事業年度について適用することとされ（改正法附則13①）、同日前に他の内国法人が連結親法人との間に完全支配関係を有することとなった場合の最初連結事業年度については従前どおりとされています（改正法附則13②）。

(5) 連結納税の開始又は連結グループへの加入に伴う資産の時価評価

① 改正前の制度の概要

連結納税の開始に伴う資産の時価評価制度は、連結納税の承認を受けて連結子法人となる他の内国法人（株式移転に係る完全子法人、長期（5年超）保有されている100%子法人等を除きます。）のうち最初連結親法人事業年度開始の時に連結親法人となる内国法人との間に完全支配関係を有するものが連結開始直前事業年度終了の時に有する時価評価資産の評価益又は評価損を、連結開始直前事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入するというものです（法法61の11

①)。

また、連結グループへの加入に伴う資産の時価評価制度は、連結グループに加入して連結子法人となる他の内国法人（連結親法人又は連結子法人が設立した法人等を除きます。）が連結加入直前事業年度終了の時に有する時価評価資産の評価益又は評価損を、連結加入直前事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入するというものです（法法61の12①）。

これらの制度の時価評価資産とは、固定資産、土地（土地の上に存する権利を含み、固定資産に該当するものを除きます。）、有価証券、金銭債権及び繰延資産をいい、次のものは除かれています（法令122の12①）。

イ 前5年内事業年度等において一定の圧縮記帳の規定の適用を受けた減価償却資産（法令122の12①一）

ロ 売買目的有価証券（法令122の12①二）

ハ 償還有価証券（法令122の12①三）

ニ 資産の価額とその帳簿価額との差額が他の内国法人の資本金等の額の2分の1に相当する金額又は1,000万円のいずれか少ない金額に満たない場合のその資産（法令122の12①四）

ホ 最初連結事業年度開始日に内国法人（連結親法人となる法人）との間に完全支配関係がある他の内国法人（連結子法人となる法人）が合併又は分割型分割（その内国法人及び他の内国法人のいずれにも該当しない法人を合併法人又は分割承継法人とするものに限り、）により合併法人又は分割承継法人に移転する資産及びその内国法人又は他の内国法人にその発行済株式又は出資を直接又は間接に保有されている他の内国法人がその合併又は分割型分割によりその内国法人との間に完全支配関係を有しなくなる場合のその保有されている他の内国法人の保有する資産（法令122の12①五）

ヘ 最初連結事業年度開始日に他の内国法人

が自己を合併法人又は分割承継法人とする合併又は分割型分割により内国法人（他の内国法人との間に完全支配関係があるものに限ります。）との間に完全支配関係を有しなくなる場合の当該他の内国法人の保有する資産及びその合併又は分割型分割により当該他の内国法人にその発行済株式又は出資を直接又は間接に保有されている他の内国法人がその内国法人との間に完全支配関係を有しなくなる場合のその保有されている他の内国法人の保有する資産（法令122の12①六）

なお、長期割賦販売等に係る繰延長期割賦損益額及び租税特別措置法の圧縮特別勘定についても同様の措置が設けられています（法法63③、措法64の2⑩等）。

② 改正の内容

イ 概要及び趣旨

連結納税の開始又は連結グループへの加入に伴う時価評価の対象となる資産等について、支配日以後2月以内に連結グループから離脱する法人の保有する資産等が除外されました（法令122の12①七等）。

この改正は、連結グループ内の法人がグループ外の法人と共同で出資する法人を第三者に売却する場合に株式の集約のため持株をいったん全部保有するといった事例のように、一時的に連結グループに加入するに過ぎない場合にも時価評価課税が行われて納税負担及び事務負担が生ずるといった問題点に対処するためのものです。

ロ 具体的な措置の内容

法人税法第4条の2に規定する内国法人（連結親法人又は連結親法人となる法人）との間に完全支配関係を有することとなった他の内国法人（連結子法人となる法人）で支配日以後2月以内に完全支配関係を有しなくなるものの保有する資産が、時価評価資産から除外されました（法令122の12①七）。

この場合の完全支配関係を有しなくなる事由は、法人税法第4条の5第2項第4号又は第5号に掲げる事由、すなわち、連結子法人が単独で離脱する事由に限定されています。

ただし、法人税法第4条の2に規定する内国法人（連結親法人又は連結親法人となる法人）又はその内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人を合併法人とする合併によりその完全支配関係を有しなくなるもの及び支配日の属する連結親法人事業年度終了の日後にその完全支配関係を有しなくなるものの保有する資産については、時価評価資産から除外されていません。前者は連結納税から離脱したとはいえないこと、後者は連結グループで一度申告することとなるので含み損益の持込み防止という時価評価課税本来の目的を遂げる必要性があることによります。

ハ 支配日

「支配日」とは、完全支配関係を有することとなった日をいいますが、加入法人のみなし事業年度の特例（前述「(4) 連結納税への加入の場合のみなし事業年度の特例」266ページ参照）の適用を受ける場合には、加入日の前日の属する月次決算期間の末日の翌日をいいます（法令122の12①七）。

ニ その他

長期割賦販売等に該当する資産の販売等に係る契約及び租税特別措置法の圧縮特別勘定についても、同様の措置が講じられています（法令14の8三二、四二、126②一、措令39②等）。また、完全支配関係がある法人の間の取引に係る譲渡損益調整額（前述「1 100%グループ内の法人間の取引等」の「(2) 100%グループ内の法人間の資産の譲渡取引等」192ページ参照）についても、同様の措置が講じられています（法令14の8二二）。

③ 適用関係

上記②の改正は、平成22年10月1日以後に内国法人との間に完全支配関係を有することとなる他の内国法人の連結納税の承認及び当該他の内国法人の保有する資産について適用することとされています（改正法令附則7、14）。

(6) その他

① 連結中間申告

イ 改正前の制度の概要

連結親法人（普通法人に限ります。）は、その連結事業年度が6月を超える場合には、その連結事業年度開始の日以後6月を経過した日から2月以内に連結中間申告書を提出しなければならないこととされています。ただし、前期の実績額を基礎とした連結中間納付額が10万円以下である場合には、連結中間申告書の提出は不要とされています（法法81の19①）。

なお、連結中間申告書を提出する連結事業年度の連結中間納付額を前期の実績額を基礎として計算するに際して、その連結グループに加入した法人がある場合、その連結グループから離脱した連結子法人がある場合、その連結親法人を合併法人とする適格合併により解散した法人がある場合、その連結親法人が適格合併により新設された法人である場合（最初の連結事業年度の場合に限ります。）又は分割型分割を行った連結法人がある場合には、それぞれ調整をして連結中間納付額を計算することとされています（法法81の19②～⑥）。

ロ 改正の内容

前期の実績額を基礎とした中間納付額の計算について、次の整備が行われました。

(イ) 解散が連結納税の離脱事由から除外され、残余財産の確定が連結納税の離脱事由とされたこと（後述「4 清算所得課税の廃止」275ページ参照）に伴い、当

該連結事業年度開始の日の前日からその開始の日以後6月を経過した日の前日までの期間内に連結子法人の残余財産が確定した場合にはその連結子法人の前連結事業年度の連結法人税個別帰属支払額を減算することとされ（法法81の19②一）、前連結事業年度に連結子法人の残余財産が確定した場合にはその連結子法人の最後事業年度の確定法人税額を加算することとされ（法法81の19④二）、当該連結事業年度開始の日から同日以後6月を経過した日の前日までの期間内に連結子法人の残余財産が確定した場合には最後事業年度の確定法人税額を加算することとされました（法法81の19④三）。

(ロ) 連結子法人を合併法人とし、連結グループ外の法人を被合併法人とする適格合併が行われた場合には、被合併法人の確定法人税額を加算することとされました（法法81の19④）。

(ハ) 当期の連結内合併に係る加算調整について、加算額の基礎となる被合併法人の事業年度に6月に満たない事業年度を含めることとされました（法法81の19④）。

(ニ) 分割型分割のみなし事業年度が廃止されたこと（後述「6 組織再編税制の見直し」の「(2) 分割型分割のみなし事業年度の廃止」296ページ参照）に伴い、分割型分割が行われた場合の調整措置が廃止されました。

(ホ) 準用規定を書き下ろしとするなどの規定の整備が行われました。

ハ 適用関係

上記ロ(イ)の改正は、平成22年10月1日以後に解散する法人の残余財産が確定する場合の各連結事業年度の連結所得に対する法人税について適用することとされています（改正法附則10②）。

上記ロ(ロ/ハ)の改正は、平成22年10月1日以後に合併が行われる場合の各連結事業年

度の連結所得に対する法人税について適用することとされています（改正法附則10②）。

上記ロ(ニ)の改正について、平成22年10月1日前に分割が行われた場合の各連結事業年度の連結所得に対する法人税については従前どおりとされています（改正法附則10②）。

② 連結子法人株式の帳簿価額の修正

イ 改正前の制度の概要

連結子法人株式の帳簿価額の修正と連結個別利益積立金額の調整（投資簿価修正）は、連結法人が連結子法人の株式について譲渡を行うなどの事由（譲渡等修正事由）が生ずることとなる場合に、その連結子法人の株式を有するすべての連結法人が、その譲渡等の処理の前に、その連結子法人の株式につきその連結子法人の連結期間中の連結個別利益積立金額の増加額又は減少額に相当する金額の帳簿価額の修正を行うとともに、自己の連結個別利益積立金額又は利益積立金額につきその修正金額に相当する金額の増加又は減少の調整を行うというものです（法令9①六、9の2①六、119の3⑤、119の4①）。

この調整額について、解散による離脱の場合には、欠損金を控除する機会がなくなり二重控除が生じないこと、また、清算所得課税に移行するため控除することができない欠損金が解散の時点で確定することから、その欠損金に相当する金額に調整を加えた金額を投資簿価修正額に加算することとされています（法令9⑤）。

ロ 改正の内容

(イ) 適格現物分配制度の創設（前述「1 100%グループ内の法人間の取引等」の「(5) 100%グループ内の法人間の現物配当」210ページ参照）に伴い、連結法人が有する他の連結法人の株式の投資簿価修正について、適格現物分配による連結法人の株式の譲渡は、譲渡等修正事由に

該当しないこととされました（法令9②一ロ）。（再掲）

ロ) 100%グループ内法人の株式の発行法人に対する譲渡に係る譲渡損益が非計上とされたこと（前述「1 100%グループ内の法人間の取引等」の「(7) 100%グループ内法人の株式の発行法人に対する譲渡」234ページ参照）に伴い、連結法人が有する他の連結法人の株式の投資簿価修正を行うこととなる事由について、他の連結法人に法人税法第24条第1項各号に掲げる事由（みなし配当の基因となる事由）が生じたこと（残余財産の分配を受けないことが確定したことを含みます。）が追加され、その場合の投資簿価修正額が、0から既修正等額を減算した金額とされました（法令9②一ホ、三八、四、③一）。（再掲）

ハ) 解散が連結納税の離脱事由から除外されたこと（後述「4 清算所得課税の廃止」275ページ参照）に伴い、連結子法人が解散をしたことにより連結完全支配関係がなくなった場合の投資簿価修正額について、欠損金に相当する金額に調整を加えた金額を投資簿価修正額に加算する措置が廃止されました。

(注) 破産手続開始の決定による解散の場合には従前どおり連結子法人は連結納税から離脱することとなりますが、残余財産が確定した場合に株主である連結法人に欠損金が引き継がれることとされた（後述「5 残余財産確定の場合の欠損金の引継ぎ」284ページ参照）ことから、二重控除とならない状態の救済のためのこの加算措置はやはりその意義を失ったといえます。

(二) その他、分割型分割のみなし事業年度が廃止されたこと（後述「6 組織再編税制の見直し」の「(2) 分割型分割のみなし事業年度の廃止」296ページ参照）

等に伴う規定の整備が行われています（法令9③一ロ、④）。

ハ 適用関係

上記ロ(イ)の改正は、平成22年10月1日以後に現物分配（残余財産の分配にあつては、同日以後の解散によるものに限ります。）が行われる場合における法人の各事業年度の所得に対する法人税及び各連結事業年度の連結所得に対する法人税について適用することとされています（改正法令附則2②）。

上記ロ(ロ)の改正は、平成22年10月1日以後に他の連結法人に法人税法第24条第1項各号に掲げる事由が生じたこと（残余財産の分配を受けないことが確定したことを含みます。）により他の連結法人の株式の譲渡をする場合等について適用し、同日前に他の連結法人に法人税法第24条第1項各号に掲げる事由が生じたことにより他の連結法人の株式の譲渡をした場合等については従前どおりとされています（改正法令附則5③）。

上記ロ(ハ)の改正について、平成22年10月1日前に他の連結法人が解散したことにより連結完全支配関係を有しないこととなった場合の投資簿価修正額については従前どおりとされています（改正法令附則5④）。

4 清算所得課税の廃止

(1) 改正前の制度の概要

内国法人である普通法人又は協同組合等に対しては、清算所得について清算所得に対する法人税を課すこととされ、清算中に生じた各事業年度の所得については各事業年度の所得に対する法人税を課さないこととされています（法法5、6、92～120）。なお、清算所得に対する法人税の税率は、事業税の税効果相当額分だけ通常の法人税の税率より低い率とされ、具体的には27.1%（協同組合等については20.5%）とされています（法法99）。

また、連結子法人が解散した場合には、その

連結子法人について連結納税の承認を取り消すこととされています（法法4の5②四）。

（2）改正の内容

① 清算所得課税の廃止・通常所得課税への移行及びその趣旨

清算所得課税が廃止され、内国法人である普通法人又は協同組合等に対しては、解散後も各事業年度の所得に対する法人税を課すこととされました（法法5）。

清算所得の金額は、残余財産の価額（時価純資産価額）から解散時の簿価純資産価額を控除する財産法により算定されていましたが、この清算所得の金額は、結局のところ清算期間中における事業からの損益と資産を処分等した際の譲渡損益から成ることとなり、損益法により算出した金額と同様の所得金額を課税ベースとするものであるといえます。

これまで清算課税方式が採用されてきた背景としては、財産法による所得の把握方法が、事業の継続が不能となって清算する場合の残余財産の処分手続との親和性があり、馴染み易いという特徴があったためと考えられます。

一方で、清算所得課税は、通常の所得課税と異なり、税法上の調整項目は、寄附金、受取配当、還付税金しかなく、役員給与や交際費などを全額控除することが可能となりました。これは、事業の継続が不能となって清算することとなった法人は、不必要な社外流出が発生するとは考え難いことや、債権者等の監視を伴うと考えられることから、これらの支出の控除について特段の制限を設けていなかったものと考えられます。

このように清算所得課税は、事業の継続不能による清算を前提としていたものと考えられますが、最近の解散は、法人の設立・改廃が活発になってきているなかで、会社の黒字清算や、法形式のみ解散の手続をとりつつ、他の法人において同一事業を継続して行うという事例も多く散見されているところです。

このような場合、実際には事業を継続しているにもかかわらず、課税方式が転換し、経済実態に合わない課税関係となっている場合もあったところ、解散の前後で課税方式が異ならないようにするべきではないかとの指摘があったところです。

このため、組織再編成の活発化に対応しつつ、経済実態に即した課税を実現する観点から、今般、資本に係る取引等に係る税制の見直しの一環として、解散の前後で課税関係が整合的になるよう、清算所得課税を通常の所得課税方式に移行することとされたものです。

なお、清算所得課税の廃止及び通常所得課税への移行に伴う通常所得課税の整備が次の②以下に行われています。

② 期限切れ欠損金の損金算入

イ 概要及び趣旨

法人が解散した場合において、残余財産がないと見込まれるときは、その清算中に終了する事業年度前の各事業年度において生じた欠損金額（期限切れ欠損金額）に相当する金額は、青色欠損金等の控除後の所得の金額を限度として、その事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされました（法法59③）。

清算所得課税においては、清算中に損益法で計算した場合の所得の金額が生じたとしても、残余財産がない場合には最終的に清算所得が0となるどころでしたが、清算中の所得に対して通常所得課税が行われることとなると、債務免除等があった場合には残余財産がないにもかかわらず税額が発生する場合があります。そこで、このような場合に対応するため、残余財産がないと見込まれるときには、所得の金額を限度として期限切れ欠損金を損金算入することにより、税額が生じないようにするものです。

なお、更生手続開始の決定があった場合

の期限切れ欠損金の損金算入又は再生手続開始の決定等があった場合の期限切れ欠損金の損金算入制度の適用を受ける事業年度には、この措置は適用できないこととされています（法59③）。

ロ 残余財産がないと見込まれる場合

この措置は、残余財産がないと見込まれる場合に適用することができますが、残余財産がないかどうかの判定は、この措置の適用を受けようとする清算中の各事業年度の終了の時の現況により行うこととなると考えられます。また、残余財産がないと見込まれるかどうかについて、例えば、破産手続開始の決定による解散の場合には通常残余財産がないと見込まれる場合に該当するほか、法的整理でない場合にも、適切に実態貸借対照表を作成した結果債務超過となっていれば残余財産がないと見込まれる場合に該当すると考えられます。なお、この実態貸借対照表における資産の時価は、清算を前提とすることから、実際に処分される見込みである場合などについては通常の時価ではなく処分価額によることになると考えられます。

ハ 期限切れ欠損金額

損金算入の対象となる期限切れ欠損金額は、この措置の適用を受けようとする事業年度（適用年度）の前事業年度以前の事業年度から繰り越された欠損金額の合計額から法人税法第57条第1項又は第58条第1項の規定により適用年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される青色欠損金額又は災害損失欠損金額を控除した金額とされています（法令118）。なお、繰り越された欠損金額には、連結事業年度において生じた個別欠損金額（その連結事業年度に連結欠損金額が生じた場合には、その連結欠損金額のうちその内国法人に帰せられる金額を加算した金額）を含むものとされています。

連結納税制度においては、損金算入の対

象となる欠損金額は、この措置の適用を受けようとする連結事業年度（適用連結事業年度）の前連結事業年度以前の事業年度から繰り越された欠損金額から法人税法第81条の9第1項の規定により適用連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入される連結欠損金額のうちその連結法人に帰せられる金額を控除した金額とされています（法令155の2③）。

ニ 損金算入額

損金算入される金額は、損金算入の対象となる期限切れ欠損金額がこの措置及び最後事業年度の事業税の損金算入（下記⑥参照）の規定を適用しないものとして計算した場合における適用年度の所得の金額を超える場合には、その超える部分の金額を控除した金額とされています（法59③）。すなわち、上記ハとあわせ、青色欠損金額及び災害損失欠損金額をまず控除し、その控除後の所得の金額を期限切れ欠損金の損金算入限度額とするということです。この点は、再生計画認可の決定等があった場合の期限切れ欠損金の損金算入制度で資産の評価損益を計上しない場合（法人税法第25条第3項又は第33条第4項の規定の適用を受けない場合）の取扱いと同様です。

なお、更生手続開始の決定があった場合の期限切れ欠損金の損金算入又は再生手続開始の決定等があった場合の期限切れ欠損金の損金算入制度と異なり、債務免除益等の額を限度とすることとはされていません。したがって、この措置を適用する前の所得が固定資産の売却益から成るような場合にもこの措置を適用することができます。

連結納税制度においては、損金算入される金額は、損金算入の対象となる期限切れ欠損金額がこの措置及び最後事業年度の事業税の損金算入の規定を適用しないものとして計算した場合におけるその連結法人の適用連結事業年度の個別所得金額を超える

場合には、その超える部分の金額を控除した金額とされています（法令155の2③）。

ホ 適用要件及び宥恕規定

この措置は、確定申告書に期限切れ欠損金額に相当する金額の損金算入に関する明細の記載があり、かつ、残余財産がないと見込まれることを説明する書類の添付がある場合に限り、適用することとされています（法法59④、法規26の6三）。

なお、税務署長は、上記の記載又は書類の添付がない確定申告書の提出があった場合においても、その記載又は書類の添付がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、この措置を適用することができることとされています（法法59⑤）。

③ 連結納税の承認の取消し

イ 連結納税の承認の取消し事由

連結納税の承認の取消し事由から、連結子法人の解散が除外されました（法法4の5②四）。すなわち、連結子法人は、解散しても連結納税から離脱しないこととなります。

ただし、破産手続開始の決定による解散の場合は、破産法人は管財人の管理下に置かれ、連結親法人の管理下から外れることから、引き続き連結納税の承認の取消し事由とされています。また、清算中の法人は、清算目的のためにのみ存在することからすれば、連結親法人となる法人としては適当でないと考えられるため、従前どおり連結親法人になれない法人とされています（法法4の2）。

（注）破産手続開始の決定は、会社の解散事由とされています（会社法471五）。

また、これに伴い、連結子法人の残余財産が確定した場合には、その確定の日の翌日に、連結納税の承認を取り消されることとされました（法法4の5②四）。

ロ 連結納税の加入に伴う資産の時価評価

連結法人の発行済株式又は出資を直接又は間接に保有していた他の連結子法人の解散（合併による解散を除きます。）に基因して連結納税の承認を取り消されたその連結法人がその解散をした他の連結子法人の残余財産の分配に伴ってその連結グループに再加入した場合に、その再加入した連結法人について連結納税の加入に伴う資産の時価評価の適用対象外とする措置（法法61の12①五）は、上記イの改正に伴い、廃止されました。

（注）破産手続開始の決定の場合には従前どおり連結子法人は連結納税から離脱することとなりますが、破産の場合には通常残余財産がないと考えられることから、この除外措置は意義を失ったといえます。

ハ 連結中間申告（再掲）

連結中間申告における前期の実績額を基礎とした中間納付額の計算について、当該連結事業年度開始の日の前日からその開始の日以後6月を経過した日の前日までの期間内に連結子法人の残余財産が確定した場合にはその連結子法人の前連結事業年度の連結法人税個別帰属支払額を減算することとされ（法法81の19②一）、前連結事業年度に連結子法人の残余財産が確定した場合にはその連結子法人の最後事業年度の確定法人税額を加算することとされ（法法81の19④二）、当該連結事業年度開始の日から同日以後6月を経過した日の前日までの期間内に連結子法人の残余財産が確定した場合には最後事業年度の確定法人税額を加算することとされました（法法81の19④三）。

ニ 連結子法人株式の帳簿価額の修正（再掲）

連結子法人が解散をしたことにより連結完全支配関係がなくなった場合の投資簿価修正額について、欠損金に相当する金額に調整を加えた金額を投資簿価修正額に加算する措置（法令9⑤）は、上記イの改正に伴い、廃止されました。

④ みなし事業年度

上記①の改正により解散しても課税方式は変更されないこととなりますが、解散により法人の存在目的が清算目的に限られ、法人としての性質は解散の前後で大きく異なることとなり、清算中か否かで課税関係が異なる措置も引き続き多く存することからすれば、みなし事業年度について、解散を機に事業年度を切っていったんそれまでの所得を清算する方が法人の実情にもあった課税と考えられます。以上のことから、解散の場合には、引き続き解散の日までのみなし事業年度を設けることとされています（法法14①一）。継続の場合も同様です（法法14①二十二）。

ただし、連結子法人については、連結納税から離脱しないこととされ、解散の日までの期間の単体申告をする必要があるとまではいえないと考えられることから、みなし事業年度を設けないこととされました（法法14①九）。継続の場合も同様です（法法14①二十二）。これにより、通常どおり連結親法人の事業年度にあわせたみなし事業年度（法法14①四）が適用されることとなります。なお、連結子法人の連結事業年度のうちにおいて残余財産が確定した場合には、その連結事業年度開始の日から残余財産の確定の日までの期間をみなし事業年度とすることとされ（法法14①十）、その期間の末日が連結親法人事業年度終了の日であるものを除き、その期間は連結事業年度に含まないものとされました（法法15の2①二）。

また、解散を機に法人の性質が大きく変わることは普通法人や協同組合等に限られるものではないことから、今回の改正を機に、公益法人等についても解散の日までのみなし事業年度を設けることとされました（法法14①一）。継続の場合も同様です（法法14①二十二）。

（注1） 会社法上の会社や一般社団・財団法人については、法律上解散を機に決算を行

うこととされており、これにより法人税法第13条の会計期間が解散の日を終了することから、解散の日で事業年度が終了することとなっているため、この改正の影響はありません。

（注2） 外国法人については、本店所在地国における解散をどのように把握するか、その本店所在地国の解散が我が国の法人法制における解散と同様の事実を意味するか等の検証が必要となるなどの問題がある一方、恒久的施設の形態の変更によるみなし事業年度が設けられており、それが外国法人に対する課税方式とも親和的であることから、引き続き恒久的施設の形態の変更によるみなし事業年度で対応することとされ、特に解散によるみなし事業年度は設けられていません。

⑤ 金銭以外の資産による残余財産の分配又は引渡しによる譲渡損益

法人が残余財産の全部の分配又は引渡し（適格現物分配を除きます。）により被現物分配法人その他の者にその有する資産の移転をするときは、被現物分配法人その他の者にその移転をする資産の残余財産の確定の時の価額による譲渡をしたものとして、その法人の各事業年度の所得の金額を計算することとされました（法法62の5①）。

残余財産の全部の分配又は引渡しによる資産の譲渡により生ずる譲渡損益は、この規定がなければ実際の分配又は引渡しの時点となるところですが、その時点にならなければ納付税額が確定しないこととなると、残余財産が永久に確定しないことになるため、この循環を断ち切るために、譲渡対価たる時価の測定時点を残余財産の確定時点に変更するための規定（すなわち測定時点の特例規定）として設けられたものです。

（注） 「その他の者」には、残余財産の分配を受ける個人（被現物分配法人に該当しない）や、持分のない法人の残余財産の処分行為を指

す「残余財産の引渡し」を受ける者が該当します。

残余財産の全部の分配又は引渡し（適格現物分配を除きます。）により被現物分配法人その他の者に移転をする資産のその移転による譲渡に係る譲渡利益額（その譲渡に係る対価の額が原価の額を超える場合におけるその超える部分の金額をいいます。）又は譲渡損失額（その譲渡に係る原価の額が対価の額を超える場合におけるその超える部分の金額をいいます。）は、その残余財産の確定の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされました（法62の5②）。残余財産の全部の分配又は引渡しによる資産の譲渡により生ずる譲渡損益は、この規定がなければ実際の分配又は引渡しの日の属する事業年度に計上されることとなるところですが、残余財産の確定の日でみなし事業年度が終了し（法14①二十一）、それ以後は申告しないことが前提とされているため、この譲渡損益を所得計算に反映するため、具体的には残余財産の確定の日の属する事業年度にこの譲渡損益を計上するための規定（すなわち、損益の認識時点の特例規定）として設けられたものです。

また、残余財産の分配又は引渡しは、資本等取引の範囲に追加されました（法22⑤）。残余財産の分配としての金銭以外の資産の交付という行為には、資産の譲渡という面と資産の流出という面の二つの面があり、このうち資本等取引に追加されたことにより課税の対象外とされるのは、後者の面、すなわち、資産が流出したことによる損失について損金の額に算入しないという面のみであり、前者の面、すなわち譲渡損益を課税しないということではありません。なお、残余財産の引渡しは出資者等の法人の持分権者との取引ではありませんが、残余財産の引渡しという行為自体は、その文字からも明らかなように剰余の分配の性質を有し、所得から控除されるべ

きものでないものと考えられ、従前より引き渡される残余財産についても清算所得課税の対象とされていたことから、今回、清算所得課税が通常所得課税に変更されるに当たり、資本等取引とされたものです。

⑥ 最後事業年度の事業税

法人の残余財産の確定の日の属する事業年度に係る地方税法の規定による事業税の額は、その法人のその事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされました（法62の5⑤）。

従前の清算所得に対する事業税については、法人税の課税標準たる残余財産の価額に算入される一方で、清算所得に対する法人税の税率を各事業年度の所得に対する法人税の税率よりも事業税の税効果相当分低い率とすることで、清算所得に対する法人税額の計算上事業税が控除されたと同様の状態とされていました。一方、各事業年度の所得に対する事業税は、申告時点の費用とされていますが、最後事業年度の事業税の申告を行う時点は最後事業年度の終了後であり、損金算入の機会がないことから、最後事業年度の事業税に限り、損金算入時期を前倒して最後事業年度の損金の額に算入することによって、従前と同様に事業税の調整を行うこととされたものです。なお、地方法人特別税についても同様とされています（地方法人特別税等に関する暫定措置法22）。

（注） 事業税（地方法人特別税を含みます。）に対する延滞金及び加算金は、事業税ではないため、損金の額に算入されません。

この事業税の損金算入は、事業税の額の計算の基礎となる所得の金額が確定することが前提となるため、循環計算とならないよう、以下のように他の制度において計算の基礎とする「所得の金額」について、事業税（地方法人特別税を含みます。）の損金算入前の金額とする措置が講じられています。

イ 寄附金の損金算入限度額の計算上の寄附

金損金算入前所得金額（法令73②七、155の13②一ニ）

ロ 欠損金の控除限度額（法法57①、58①、59①～③、81の9①、法令155の2）

（注） 租税特別措置法においても同様の措置が講じられています。

⑦ 圧縮記帳、引当金

圧縮記帳は、清算中の法人について認められていませんが、これは清算所得課税という課税方式が採られていることが理由ではないため、引き続き認められていません（法法42～50）。

引当金について、残余財産の確定の日の属する事業年度は、その残余財産が適格現物分配に該当する場合の貸倒引当金を除き、非適格合併による解散の場合と同様に戻入れの機会がないため、引当金の繰入れは認められないこととされました（法法52①②、53①）。

⑧ 非適格合併等により移転を受ける資産等に係る調整勘定の損金算入

資産調整勘定の金額、短期重要負債調整勘定の金額又は差額負債調整勘定の金額を有する法人の残余財産が確定した場合には、非適格合併による解散の場合と同様に、これらの金額をその残余財産の確定の日の属する事業年度において減額し、損金の額又は益金の額に算入することとされました（法法62の8④、⑥二、⑦）。

⑨ 受益者等の存しない法人課税信託

受益者等の存しない法人課税信託に受益者等が存することとなったことにより法人税法第2条第29号の2ロの法人課税信託に該当しないこととなった場合には、その法人課税信託に係る受託法人は、その受益者等に対し、その信託財産に属する資産及び負債のその該当しないこととなった時の直前の帳簿価額による引継ぎをしたものとして、その受託法人の各事業年度の所得の金額を計算することとされました（法法64の3②）。

従前は信託特定解散として清算所得を課税

しないこととされていましたが（旧法法92②）、清算所得課税の通常所得課税への移行に伴い、従前どおり課税関係を生じさせないため、「引継ぎ」という構成が採られたものです。

⑩ 一括償却資産、繰延消費税額等

法人の残余財産が確定した場合には、その残余財産の分配が適格現物分配に該当する場合を除き、残余財産の確定の日の属する事業年度終了の時における一括償却資産の金額及び繰延消費税額等は、損金の額に算入することとされました（法令133の2④、139の4⑨）。

⑪ 特定同族会社の特別税率

特定同族会社の特別税率（留保金課税）は、配当促進を一つの目的とする制度ですが、清算中の会社は原則として債務を弁済しない限り残余財産の分配ができないこととされている（会社法502）ことから、清算中の会社が特定同族会社の範囲から除外されました（法法67①）。

（参考）

○ 会社法（平成17年法律第86号）

（債務の弁済前における残余財産の分配の制限）

第502条 清算株式会社は、当該清算株式会社の債務を弁済した後でなければ、その財産を株主に分配することができない。ただし、その存否又は額について争いのある債権に係る債務についてその弁済をするために必要と認められる財産を留保した場合は、この限りでない。

⑫ 中間申告、確定申告等

清算中の内国普通法人について、その事務負担等を考慮し、引き続き中間申告の必要がある法人の範囲から除外されています（法法71①）。

清算中の内国法人についてその残余財産が確定した場合には、その内国法人のその残余財産の確定の日の属する事業年度の確定申告書は、事業年度終了の日の翌日から1月以内（その事業年度終了の日の翌日から1月以内

に残余財産の最後の分配又は引渡しが行われる場合には、その行われる日の前日まで)に提出することとされました(法法74②)。従前の清算確定申告書の提出期限と同様です。

(注) 適格現物分配に該当する残余財産の分配は残余財産の確定の日の翌日に行われたものとして法人税法の規定を適用するものとする規定(法令123の6②)は、法人税法第65条の委任を受けて、所得計算に関連するものとして設けられた規定であることから、適格現物分配に該当する残余財産の実際の分配が残余財産の確定の日の翌々日以後に行われる場合に残余財産の確定の日が申告期限となることはありません。

なお、残余財産の確定の日の属する事業年度については、確定申告書の提出期限の延長の特例の効果は及ばないこととされました(法法75の2①)。

また、残余財産の確定の日の属する事業年度の確定申告書を提出する場合において、当該事業年度終了の日の翌日から1月以内に残余財産の最後の分配又は引渡しが行われるときは、その分配又は引渡しが行われる日をその確定申告書に記載することとされました(法規34①四)。

これに伴い、青色申告の承認申請書の提出期限及びみなし承認日について、次のとおり整備が行われています。

イ 内国法人が法人税法第4条の5第2項第4号又は第5号(連結子法人のみの連結納税の承認のみなし取消し)の規定により連結納税の承認を取り消された場合(連結親法人事業年度開始の日に取り消された場合を除きます。)のその取り消された日の前日の属する事業年度が残余財産の確定の日の属する事業年度である場合のその事業年度に係る青色申告の承認申請書の提出期限は、その事業年度終了の日の翌日から1月を経過する日(その事業年度終了の日の翌日から1月以内に残余財産の最後の分配又

は引渡しが行われる場合には、その行われる日の前日とします。以下「1月経過日」といいます。)の前日とされました(法法122②五)。この場合において、1月経過日までにその申請につき承認又は却下の処分がなかったときは、その日においてその承認があったものとみなされます(法法125)。

ロ 内国法人が法人税法第4条の5第2項各号(連結納税の承認のみなし取消し)の規定により連結納税の承認を取り消された場合におけるその取り消された日(取消日)の属する事業年度が残余財産の確定の日の属する事業年度である場合のその事業年度に係る青色申告の承認申請書の提出期限は、取消日以後3月を経過した日と1月経過日とのうちいずれか早い日の前日とされました(法法122②六)。この場合において、その事業年度終了の日(取消日以後3月を経過した日と1月経過日とのうちいずれか早い日)がその事業年度終了の日後となるものについては、1月経過日)までにその申請につき承認又は却下の処分がなかったときは、その日においてその承認があったものとみなされます(法法125)。

ハ 内国法人が法人税法第4条の5第2項各号(連結納税の承認のみなし取消し)の規定により連結納税の承認を取り消された場合におけるその取り消された日(取消日)の属する事業年度開始の日からその終了の日までの期間が3月に満たない場合におけるその取消日の属する事業年度後の各事業年度(取消日以後3月を経過する日までに開始するものに限り)が残余財産の確定の日の属する事業年度である場合のその事業年度に係る青色申告の承認申請書の提出期限は、取消日以後3月を経過した日と1月経過日とのうちいずれか早い日の前日とされました(法法122②七)。この場合において、その事業年度終了の日(取消日以後3月を経過した日と1月経過日とのう

ちいずれか早い日とその事業年度終了の日後となるものについては、1月経過日)までにその申請につき承認又は却下の処分がなかったときは、その日においてその承認があったものとみなされます(法法125)。

⑬ 仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う法人税額の還付の特例

仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う法人税額の還付の特例制度により仮装経理法人税額の還付が停止され、5年間の繰越控除制度の適用期間内にある法人について、一定の事由(還付事由)が生じた場合にはその控除しきれなかった金額を還付することとされているところです(法法135③)が、清算所得課税から通常所得課税への移行に伴い、解散後も引き続き税額控除しうる構造となったことから、この還付事由のうち解散について、合併による解散及び破産手続開始の決定による解散に限定されるとともに、この還付事由に残余財産が確定したことが追加されました(法法135③一～三)。なお、合併による解散からは連結法人の解散及び単体間適格合併による解散が、破産手続開始の決定による解散からは連結法人の解散が、残余財産からは連結法人の残余財産が、それぞれ除かれています。連結法人については還付事由のうち連結納税の承認の取消しとの重複を排除するためのものです。

また、条文上、普通法人又は協同組合等が公益法人等に該当することとなったことが還付事由に追加されています(法法135③七)が、これは、従前は法人税法第10条の3第1項並びに輸出入取引法第17条第3項、生活衛生関係営業の運営の適正化及び振興に関する法律第49条の9第3項及び中小企業団体の組織に関する法律第46条第2項において法人税法上解散したものとみなされていたことにより還付事由に該当していたものについて、引き続き還付事由に該当することとするための規定の整備です。

仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う法人税額の還付の特例制度により仮装経理法人税額の還付が停止され、5年間の繰越控除制度の適用期間内にある法人について、企業再生事由が生じた場合にはその控除しきれなかった金額の還付を請求することができるととされているところです(法法135④)が、上記のように還付事由から通常の解散が除外されたことに伴い、この企業再生事由に特別清算開始の決定があったことが追加されました(法令175②一)。

破産手続開始の決定も特別清算開始の決定も、経営者の責任が追及され、恣意性が排除された合理的な企業整理手続ではありますが、破産手続開始の決定は解散による事業年度の変更届出により税務署長が把握できる事由であることから納税者からの請求を待たずに還付することとされ、特別清算開始の決定は税務署長が把握できるとは限らない事由であることから納税者からの請求をもって還付することとされたものです。

(3) 適用関係

上記(2)(③二を除きます。)の改正は、平成22年10月1日以後に解散若しくは破産手続開始の決定が行われる場合又は同日以後に解散する法人の残余財産が確定する場合における法人の各事業年度の所得に対する法人税及び各連結事業年度の連結所得に対する法人税について適用し、同日前に解散が行われた場合における法人の清算所得に対する法人税については従前どおりとされています(改正法附則10②、改正法令附則2②、27、改正法規附則2②)。

(注) したがって、平成22年9月30日以前に解散した連結子法人は、平成22年10月1日以後も、連結グループに再加入することはありません。ただし、継続した場合であって、かつ、解散による離脱日から5年を経過する日の属する事業年度終了の日までの期間が経過したときは、再加入することとなります。

上記(2)③ニの改正について、平成22年10月1日前に他の連結法人が解散したことにより連結完全支配関係を有しないこととなった場合の投資簿価修正額については従前どおりとされています（改正法令附則5④）。

5 残余財産確定の場合の欠損金の引継ぎ

(1) 経緯・趣旨

グループに係る税制の見直しの一環として、グループ法人間の現物配当について、その譲渡損益の計上を繰り延べることとされ、残余財産の分配についても同様とされました。この現物配当に係る課税繰延べは、組織再編成として位置づけられることで、いわゆる簿価引継方式によることとされています。

この見直しは、100%グループ内の子法人から親法人への現物資産の移転に関し、他の組織再編成の税制上の取扱いと整合させるものとなっていますが、特に残余財産が確定した法人の欠損金については、特定の資産との結びつきが希薄であることを踏まえ、その移転資産の有無に関わらず、合併に係る欠損金の引継ぎと同様の取扱いとすることとされました。

すなわち、完全支配関係があるグループ内の内国法人の残余財産が確定した場合には、適格合併の場合と同様に、その欠損金額を株主等に引き継ぐこととされました。

(2) 制度の内容

① 概要

内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人でその内国法人が発行済株式又は出資の全部又は一部を有するものの残余財産が確定した場合において、当該他の内国法人のその残余財産の確定の日の翌日前7年以内に開始した各事業年度（以下「前7年内事業年度」といいます。）において生じた未処理欠損金額があるときは、その内国法人のその残余財産の確定の日の翌日の属する事業年度以後の各事業年度における欠損金の繰越控除に

関する制度の適用については、その前7年内事業年度において生じた未処理欠損金額は、その内国法人の各事業年度において生じた欠損金額とみなすこととされました（法57②）。災害損失欠損金額についても同様です（法58②）。

② 完全支配関係がある他の内国法人

欠損金の引継ぎの対象となるのは、残余財産が確定した他の内国法人と株主等である内国法人との間に完全支配関係がある場合に限られます。この完全支配関係は、株主等である内国法人による完全支配関係又は他の者との間に他の者による完全支配関係がある法人相互の関係に限ることとされています。すなわち、グループ頂点の法人の株式の一部をグループ内の子法人が有していた場合に、頂点の法人の残余財産が確定しても、頂点の法人からその株主等である子法人に欠損金が引き継がれることはありません。

③ 未処理欠損金額

引継ぎの対象となる未処理欠損金額とは、残余財産が確定した他の内国法人の欠損金額で、当該他の内国法人の欠損金額とみなされたものを含み、損金算入されたもの、ないものとされたもの及び繰戻しによる還付を受けるべき金額の計算の基礎となったものを除き、当該他の内国法人が、前7年内事業年度のうちその欠損金額の生じた事業年度について青色申告書である確定申告書を提出し（災害損失欠損金額にあっては、その生じた事業年度において災害により生じた損失の額の計算に関する明細を記載した確定申告書を提出し）、かつ、その後において連続して確定申告書を提出していることとの要件に該当するものに限ることとされています（法57②、58②、法112①、116の2①）。ただし、次の欠損金額については、それぞれ次の要件に該当するものに限ることとされています。

イ 他の内国法人の残余財産の確定の前に当該他の内国法人を合併法人とする適格合併

が行われたこと又は当該他の内国法人との間に完全支配関係がある別の内国法人の残余財産が確定したことに基因して当該他の内国法人の欠損金額又は災害損失欠損金額とみなされたもの…その適格合併の日の属する事業年度又はその残余財産の確定の日の翌日の属する事業年度について確定申告書を提出し、かつ、その後において連続して確定申告書を提出していること

ロ 連結納税の承認の取消し等の場合において他の内国法人の欠損金額とみなされた当該他の内国法人の連結欠損金個別帰属額…最終の連結事業年度終了の日の翌日の属する事業年度について確定申告書を提出し、かつ、その後において連続して確定申告書を提出していること

④ 引き継がれる欠損金額

株主等に引き継がれる欠損金額は、その残余財産が確定した他の内国法人に株主等が二以上ある場合には、未処理欠損金額を当該他の内国法人の発行済株式又は出資（当該他の内国法人が有する自己の株式又は出資を除きます。）の総数又は総額で除し、これに株主等である内国法人の有する当該他の内国法人の株式又は出資の数又は金額を乗じて計算した金額とされています（法法57②、58②）。すなわち、次の計算式のとおり、株主等である各内国法人の持分割合で按分するといふものであり、その内国法人ごとに引き継がれる欠損金額を算出します。

$$\begin{array}{l} \text{未処理欠損金額又は未処理災害損失欠損金額} \\ \times \frac{\text{株主等である内国法人の有する当該他の内国法人の株式又は出資の数又は金額}}{\text{当該他の内国法人の発行済株式又は出資（自己株式等を除きます。）の総数又は総額}} \end{array}$$

⑤ 未処理欠損金額の帰属事業年度

上記により株主等に引き継がれる未処理欠損金額は、それぞれその未処理欠損金額の生

じた前7年内事業年度開始の日の属する株主等である内国法人の事業年度において生じた欠損金額とみなされます。

なお、株主等である内国法人のその残余財産の確定の日の翌日の属する事業年度開始の日以後に開始した他の内国法人の前7年内事業年度において生じた未処理欠損金額にあっては、その残余財産の確定の日の翌日の属する事業年度の前事業年度において生じた欠損金額とみなされます。

また、株主等である内国法人のその残余財産の確定の日の翌日の属する事業年度開始の日前7年以内に開始した各事業年度のうち最も古い事業年度開始の日がその残余財産の確定した他の内国法人の前7年内事業年度で未処理欠損金額が生じた事業年度のうち最も古い事業年度開始の日後である場合には、当該他の内国法人の前7年内事業年度開始の日からその株主等である内国法人の前7年内事業年度開始の日の前日までの期間をその期間に対応する当該他の内国法人の前7年内事業年度ごとに区分したそれぞれの期間（その株主等である内国法人の前7年内事業年度開始の日の前日の属する期間にあっては、他の内国法人の同日の属する事業年度開始の日からその株主等である内国法人のその前7年内事業年度開始の日の前日までの期間）は、その株主等である内国法人のそれぞれの事業年度とみなすこととされています（法令112②、116の2②）。すなわち、他の内国法人の未処理欠損金額の生じた最も古い事業年度開始の日が、株主等である内国法人の設立前であるときは、その設立前までの期間については、当該他の内国法人の事業年度の期間をその株主である内国法人の事業年度とみなすこととされているものです。

⑥ 支配関係がある場合の制限

残余財産が確定した完全支配関係がある他の内国法人の青色欠損金額について、株主等である内国法人との間の支配関係が5年前の

日からある場合等を除き、適格合併に係る被合併法人の青色欠損金額と同様に、支配関係事業年度前の事業年度に係る未処理欠損金額の引継ぎができない等、引継額に一定の制限が行われています（法57③）。

この制限は、当事者の間に支配関係がある場合の制度利用の容易性に着目し、グループ外の法人を利用した所得調整等の制度の濫用を防ぐために設けられているものです。このため、長期間継続して支配関係がある場合には、制限の対象から除かれています。制限の詳細は、後述「6 組織再編税制の見直し」の「(1) 適格合併等の場合における欠損金の制限措置等の見直し」（287ページ）を参照して下さい。

なお、清算の場面の実態に合わないことから、みなし共同事業要件に該当する場合の制限の除外措置は設けられていません。

⑦ 特定株主等によって支配された欠損等法人の欠損金の繰越しの不適用

上記の改正に伴い、特定株主等によって支配された欠損等法人の欠損金の繰越しにおいて、適格合併に係る被合併法人の青色欠損金額と同様に、次のとおり制限されています。

イ 欠損等法人（他の内国法人との間に当該他の内国法人による完全支配関係があるものに限り、）が、特定支配日の直前において事業を営んでいない場合にその特定支配日以後に事業を開始したとき等において、その欠損等法人の残余財産が確定することとなった場合には、適用事業年度前の欠損金額については、その繰越控除は適用できないこととされます（法57の2①四）。

これは、適格合併と同様、欠損金を利用した租税回避行為を防止するためです。

ロ 欠損等法人の該当日以後にその欠損等法人との間に完全支配関係がある内国法人でその欠損等法人が発行済株式又は出資の全部又は一部を有するものの残余財産が確定する場合におけるその内国法人の残余財産

の確定の日の属する事業年度又は連結事業年度以前の各事業年度において生じた欠損金額又は連結欠損金個別帰属額については、その欠損等法人の欠損金額とみなすことはできないこととされます（法57の2③）。

これは、該当日以後は、適格合併が行われた場合と同様に、欠損等法人の子法人の残余財産が確定した場合においても、その子法人の欠損金額を引き継いで繰越控除することを制限するものです。

ただし、その残余財産の確定の日がその欠損等法人の該当日の属する事業年度又は連結事業年度開始の日以後3年を経過する日以後である場合には、この対象となる欠損金額又は連結欠損金個別帰属額は、その該当日の属する事業年度又は連結事業年度開始の日前に開始したその内国法人の事業年度又は連結事業年度において生じた欠損金額又は連結欠損金個別帰属額に限るものとされています。

なお、これに伴い、この適用がある欠損金額又は連結欠損金個別帰属額が含まれているその内国法人の未処理欠損金額については、未処理欠損金額等の制限対象金額の計算の特例は適用できないこととされました（法令113の2②三）。

ハ 内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人である欠損等法人又は欠損等連結法人の残余財産が確定する場合には、その欠損等法人又は欠損等連結法人の適用事業年度又は適用連結事業年度前の各事業年度又は各連結事業年度において生じた欠損金額又は連結欠損金個別帰属額については、その内国法人の欠損金額とみなすことはできないこととされます（法57の2⑤）。

これにより、上記イにより繰越控除の不適用となるだけでなく、残余財産の確定によって他の法人への引継ぎもできないこととされます。

なお、これに伴い、この適用がある欠損

金額又は連結欠損金個別帰属額が含まれている欠損等法人又は欠損等連結法人の未処理欠損金額については、未処理欠損金額等の制限対象金額の計算の特例は適用できないこととされました（法令113の2③四）。

(参考1) 特定株主等によって支配された欠損等法人の欠損金の繰越しの不適用制度とは、欠損等法人が、特定支配関係を有することとなった日以後5年を経過した日の前日までに一定の事由に該当する場合には、その該当することとなった日の属する事業年度（適用事業年度）以後の各事業年度においては、その適用事業年度前の各事業年度において生じた欠損金額については、法人税法第57条第1項の規定は適用しないこととされるものです（法法57の2①）。

(参考2) 欠損等法人とは、法人で他の者との間に他の者による特定支配関係を有することとなったもののうち、その特定支配関係を有することとなった日の属する事業年度において特定支配事業年度前の各事業年度において生じた欠損金額又は評価損資産を有するものをいいます。

⑧ 連結納税制度

連結欠損金の繰越しについて、連結親法人との間に完全支配関係がある他の内国法人で連結完全支配関係がないものの残余財産が確定した場合には、適格合併に係る被合併法人の欠損金額と同様に、株主等である連結法人の連結欠損金額（特定連結欠損金額）とみなすこととされました（法法81の9）。

また、連結子法人の残余財産が確定した場合には、その残余財産の確定の日の属する事業年度において生じた欠損金額は、株主等である連結法人の残余財産の確定の日の翌日の属する連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入することとされました（法法81の9④）。

(注) 株主等の適格合併の日の前日の属する単

体事業年度又は残余財産の確定の日の属する単体事業年度においても同様です（法令112⑩）。この場合には、引継ぎに係る制限措置は適用されません（法令112⑫）。

なお、詳細については、前述「3 連結納税制度」の「(2) 連結欠損金額」(243ページ)を参照して下さい。

また、残余財産が確定した連結子法人の連結欠損金個別帰属額は、残余財産の確定の日の属する単体事業年度において損金算入された金額を除き株主等に引き継がれます（法令155の21②二）。

なお、上記により株主等に引き継がれる金額又は株主等の損金の額に算入される金額について、株主等が二以上ある場合には、上記④と同様に、持株割合で按分されます。

上記のほか、特定株主等によって支配された欠損等連結法人の連結欠損金の繰越しについても、上記⑦と同様に制限されました（法法81の10①③⑤）。

(3) 適用関係

上記(2)の制度は、平成22年10月1日以後に解散した法人の残余財産が確定する場合の各事業年度の所得に対する法人税及び各連結事業年度の連結所得に対する法人税について適用することとされています（改正法附則10②、改正法令附則2②）。

6 組織再編税制の見直し

(1) 適格合併等における欠損金の制限措置等の見直し

① 改正前の制度の概要

イ 被合併法人等から引継ぎを受ける未処理欠損金額に係る制限

適格合併に係る被合併法人と合併法人との間に特定資本関係があり、その特定資本関係が合併法人の合併等事業年度開始の日の5年前の日以後に生じている場合において、その適格合併が共同で事業を営むため

のものに該当しないときは、次の(イ)及び(ロ)の欠損金額は、被合併法人の未処理欠損金額には含まれないこととされています（法57③）。合併類似適格分割型分割の場合も同様です。

(イ) 被合併法人の特定資本関係事業年度前の事業年度に係る未処理欠損金額

(ロ) 被合併法人の特定資本関係事業年度以後の事業年度に係る未処理欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額から成る部分の金額

ロ 合併法人等の繰越青色欠損金額に係る制限

法人と特定資本関係法人との間でその法人を合併法人、分割承継法人又は被現物出資法人（合併法人等）とする適格合併、適格分割又は適格現物出資（適格合併等）が行われ、かつ、その特定資本関係法人との特定資本関係がその法人の合併等事業年度開始の日の5年前の日以後に生じている場合において、その適格合併等が共同事業を営むためのものに該当しないときは、その法人の次の(イ)及び(ロ)の欠損金額は、合併等事業年度以後の各事業年度においては、ないものとされています（法57⑤）。

(イ) 当該法人の特定資本関係事業年度前の事業年度に係る繰越青色欠損金額

(ロ) 当該法人の特定資本関係事業年度以後の事業年度に係る繰越青色欠損金額のうち特定資産譲渡等損失相当額から成る部分の金額

ハ 未処理欠損金額等の制限対象金額の計算の特例

上記イの制限又はロの制限の対象となる欠損金額がある法人の特定資本関係事業年度の前事業年度終了の時に有する資産及び負債について時価評価を行う場合には、その時価評価の状況に応じて上記イの制限又はロの制限を受ける金額をその時価評価を基礎として計算した金額とすることができ

ることとされています（法令113）。

ニ 特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入

法人と特定資本関係法人との間でその法人を合併法人、分割承継法人又は被現物出資法人（合併法人等）とする適格合併、適格分割又は適格現物出資（適格合併等）のうち、共同で事業を営むための適格合併等に該当しないもの（特定適格合併等）が行われた場合に、その法人と特定資本関係法人との間の特定資本関係がその法人の特定適格合併等の日の属する事業年度開始の日の5年前の日以後に生じているときは、その法人の適用期間において生ずる特定引継資産又は特定保有資産に係る譲渡等損失額は、その法人の各事業年度の損金の額に算入しないこととされています（法62の7①③）。

ホ 特定引継資産又は特定保有資産に係る譲渡等損失額の計算の特例

上記ニの特定引継資産に係る譲渡等損失額の計算をする場合に、その法人が特定資本関係法人の特定資本関係事業年度の前事業年度終了の時に有する資産及び負債の時価評価を行うときは、特定資本関係法人の時価評価額等の状況に応じて特定引継資産に係る譲渡等損失額をその時価評価を基礎として計算した金額とすることができることとされています（法令123の9①）。

また、その法人がその法人の特定資本関係事業年度の前事業年度終了の時に有する資産及び負債の時価評価を行うときは、その法人の時価評価額等の状況に応じて特定保有資産に係る譲渡等損失額をその時価評価を基礎として計算した金額とすることができることとされています（法令123の9④）。

② 改正の内容

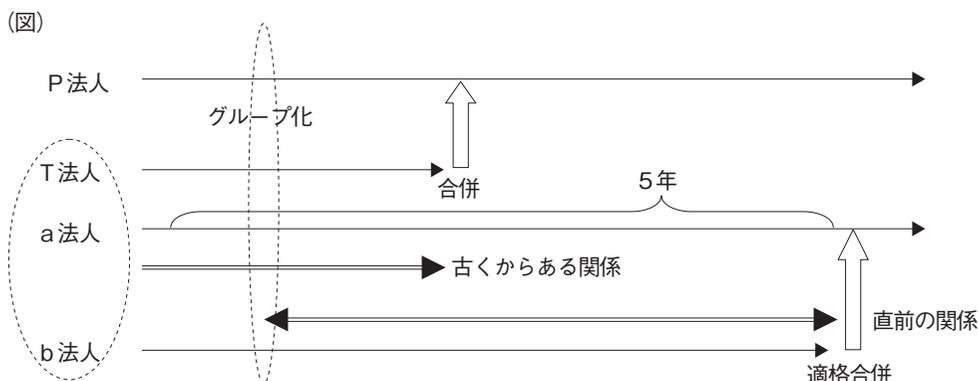
イ 支配関係の継続要件の整備

上記①イ・ロ・ニの制限措置について、

適格組織再編成等の日の属する事業年度開始の日の5年前の日から継続して支配関係がある場合には、適用しないこととされました（法57③④、62の7①③）。すなわち、二の法人間に支配関係が複数あるような場合に、そのうちに5年以内に生じた支配関係があるときでも、それらの支配関係がある状態が5年間継続していれば制限措置を適用しないこととさ

れます。

例えば、次の図にあるように、グループの親法人が合併などにより他の法人に変わったとしても、a法人とb法人の間の支配関係がある状態は変わらないことからa法人とb法人は継続して支配関係があるということとなります。したがって、「5年前の日から継続して支配関係がある場合」に該当します。



なお、今般措置された残余財産確定の場合の欠損金の引継ぎについても、同様とされています。

- (注1) 適格組織再編成等とは、適格合併、非適格合併で譲渡損益が計上されないもの、適格分割、適格現物出資又は適格現物分配をいいます。非適格合併については前述「1 100%グループ内の法人間の取引等」の「(2) 100%グループ内の法人間の資産の譲渡取引等」(192ページ)を、適格現物分配については「1 100%グループ内の法人間の取引等」の「(5) 100%グループ内の法人間の現物配当」(210ページ)を参照して下さい。
- (注2) 「特定資本関係」は「支配関係」と用語の変更がされていますが、内容は改正前と同様です。以下ロ～ホについても同じです。

ロ 支配関係の継続期間の見直し

上記①イ・ロ・ニの制限措置については、上記イにより、適格組織再編成等の日の属する事業年度開始の日の5年前の日から継続して支配関係がある場合には、適用しないこととされましたが、これに加え、その当事者であるいずれかの法人の設立の日から継続して支配関係がある場合についても、これらの制限措置を適用しないこととされました。これは、親法人が、組織再編成等により設立した子法人を改めて組織再編成等により一体とする場合など、グループ外の法人の取込みとはいえないときにまで欠損金の引継ぎ等を制限する必要はないとの考えにより、継続期間要件を緩和することとされたものです。具体的には、制限措置ごとに次のとおりとされています。

- (イ) 被合併法人等から引継ぎを受ける未処理欠損金額に係る制限

適格合併又は残余財産の確定に係る被

合併法人若しくは残余財産が確定した法人（被合併法人等）又は合併法人若しくは株主等である法人（合併法人等）が適格合併の日の属する事業年度開始の日（その適格合併が新設合併である場合には、その適格合併の日）の5年前の日又は残余財産の確定の日の翌日の属する事業年度開始の日の5年前の日後に設立された法人である場合であってその被合併法人等とその合併法人等との間にその被合併法人等の設立の日又はその合併法人等の設立の日のいずれか遅い日から継続して支配関係があるときは、上記①イの制限措置を適用しないこととされました（法法57③、法令112④）。ただし、次の場合を除きます。

i その適格合併の日の前日又は残余財産の確定の日以前に、その合併法人等との間に支配関係がある他の内国法人を被合併法人とする適格合併で、その被合併法人等を設立するもの又はその合併法人等と当該他の内国法人との間に最後に支配関係があることとなった日以後に設立されたその被合併法人等を合併法人とするものが行われていた場合（同日が上記5年前の日以前である場合を除きます。）

これは、被合併法人等となる法人が、適格合併により、合併法人等と支配関係があることとなった買収法人から欠損金の引継ぎを受けていると考えられる場合です。

ii その適格合併の日の前日又は残余財産の確定の日以前に、その合併法人等と他の内国法人との間に最後に支配関係があることとなった日以後に設立されたその被合併法人等との間に完全支配関係がある当該他の内国法人（その合併法人等との間に支配関係があるものに限り。）でその被合併法人等

が発行済株式又は出資の全部又は一部を有するものの残余財産が確定していた場合（同日が上記5年前の日以前である場合を除きます。）

これは、被合併法人等となる法人が、合併法人等と支配関係があることとなった買収法人の残余財産の確定により、その欠損金の引継ぎを受けていると考えられる場合です。例えば、買収した欠損法人が株式移転により株式移転完全子法人となって、その後その株式移転完全親法人に残余財産の確定により欠損金を引き継いだ場合などです。

iii その適格合併の日の前日又は残余財産の確定の日以前に、その被合併法人等との間に支配関係がある他の法人を被合併法人、分割法人、現物出資法人又は現物分配法人とする適格組織再編成等で、その合併法人等を設立するもの又はその被合併法人等と当該他の法人との間に最後に支配関係があることとなった日以後に設立されたその合併法人等を合併法人、分割承継法人、被現物出資法人若しくは被現物分配法人とするものが行われていた場合（同日が上記5年前の日以前である場合を除きます。）

これは、合併法人等となる法人が、適格組織再編成等により、被合併法人等と支配関係があることとなった買収法人から含み益のある資産の譲渡を受けていると考えられる場合です。組織再編成等による資産の譲渡は、内国法人に限られないので、上記i又はiiと異なり、買収法人は内国法人に限られていません。

すなわち、その適格合併等に係る被合併法人等又は合併法人等のいずれか又はいずれもがその適格合併等前5年以内に設立された法人であるため上記イの要件

を満たさない場合でも、その最も遅い設立の日から継続して支配関係があるときは、その被合併法人等の未処理欠損金額の引継ぎの制限を受けないこととなりますが、上記 i から iii に該当するときは、欠損金の受け皿法人を介すること等によって支配関係前の欠損金等の持込みを可能とするものであるとして、この制限措置を適用しないこととする場合から除かれています。

(ロ) 合併法人等の繰越青色欠損金額に係る制限

適格組織再編成等に係る合併法人、分割承継法人、被現物出資法人若しくは被現物分配法人（合併法人等）又はその合併法人等との間に支配関係がある被合併法人、分割法人、現物出資法人若しくは現物分配法人（支配関係法人）がその適格組織再編成等の日の属する事業年度開始の日の5年前の日後に設立された法人である場合であってその合併法人等と支配関係法人との間にその合併法人等の設立の日又はその支配関係法人の設立の日のいずれか遅い日から継続して支配関係があるときは、上記①ロの制限措置を適用しないこととされました（法57④、法令112④⑥）。ただし、次の場合を除きます。

i その適格組織再編成等の日以前（その適格組織再編成等が残余財産の全部の分配である場合には、その残余財産の確定の日の翌日前）に、その支配関係法人との間に支配関係がある他の内国法人を被合併法人とする適格合併で、その合併法人等を設立するもの又はその支配関係法人と当該他の内国法人との間に最後に支配関係があることとなった日以後に設立されたその合併法人等を合併法人とするものが行われていた場合（同日が上記5年前の日以前で

ある場合を除きます。）

これは、合併法人等となる法人が、適格合併により、支配関係法人と支配関係があることとなった買収法人から欠損金の引継ぎを受けていると考えられる場合です。

ii その適格組織再編成等の日以前（その適格組織再編成等が残余財産の全部の分配である場合には、その残余財産の確定の日の翌日前）に、その支配関係法人と他の内国法人との間に最後に支配関係があることとなった日以後に設立されたその合併法人等との間に完全支配関係がある当該他の内国法人（その支配関係法人との間に支配関係があるものに限り。）でその合併法人等が発行済株式又は出資の全部又は一部を有するものの残余財産が確定していた場合（同日が上記5年前の日以前である場合を除きます。）

これは、合併法人等となる法人が、支配関係法人と支配関係があることとなった買収法人の残余財産の確定により、その欠損金の引継ぎを受けていると考えられる場合です。例えば、買収した欠損法人が株式移転により株式移転完全子法人となって、その後その株式移転完全親法人に残余財産の確定により欠損金を引き継いだ場合などです。

iii その適格組織再編成等の日以前（その適格組織再編成等が残余財産の全部の分配である場合には、その残余財産の確定の日の翌日前）に、その合併法人等との間に支配関係がある他の法人を被合併法人、分割法人、現物出資法人又は現物分配法人とする他の適格組織再編成等で、その支配関係法人を設立するもの又はその合併法人等と当該他の法人との間に最後に支配関係があることとなった日以後に設立されたそ

の支配関係法人を合併法人、分割承継法人、被現物出資法人若しくは被現物分配法人とするものが行われていた場合（同日が上記5年前の日以前である場合を除きます。）

これは、支配関係法人となる法人が、他の適格組織再編成等により、合併法人等と支配関係があることとなった買収法人から含み益のある資産の譲渡を受けていると考えられる場合です。組織再編成等による資産の譲渡は、内国法人に限られないので、上記 i 又は ii と異なり、買収法人は内国法人に限られていません。

すなわち、その適格組織再編成等に係る合併法人等又はその被合併法人等である支配関係法人のいずれか又はいずれもがその適格組織再編成等前5年以内に設立された法人であるため上記イの要件を満たさない場合でも、その最も遅い設立の日から継続して支配関係があるときは、その合併法人等の繰越青色欠損金額の制限を受けないこととなりますが、上記 i から iii に該当するときは、欠損金の受け皿法人を合併法人等とすること等によって支配関係前の欠損金等の繰越控除を制限なく可能とするものであるとして、この制限措置を適用しないこととする場合から除かれています。

(ハ) 特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入

特定適格組織再編成等に係る合併法人等（合併法人、分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人をいいます。）又は支配関係法人（その合併法人等との間に支配関係がある被合併法人、分割法人、現物出資法人又は現物分配法人をいいます。）が特定適格組織再編成等の日の属する事業年度開始の日の5年前の日後に設立された法人である場合であって

その合併法人等と支配関係法人との間にその合併法人等の設立の日又はその支配関係法人の設立の日のいずれか遅い日から継続して支配関係があるときは、上記①②の損金不算入を適用しないこととされました(法法62の7①、法令123の8①)。ただし、次の場合を除きます。

(注) これは、支配関係がある被合併法人等と他の被合併法人等との間で法人を設立する特定適格組織再編成等が行われた場合についても同様です（法法62の7③、法令123の8⑤）。

i 特定適格組織再編成等の日以前（その特定適格組織再編成等が残余財産の全部の分配である場合には、その残余財産の確定の日の翌日前）に、その合併法人等との間に支配関係がある他の法人を被合併法人、分割法人、現物出資法人又は現物分配法人とする適格組織再編成等で、その支配関係法人を設立するもの又はその合併法人等と当該他の法人との間に最後に支配関係があることとなった日以後に設立されたその支配関係法人を合併法人、分割承継法人、被現物出資法人若しくは被現物分配法人とするものが行われていた場合（同日が上記5年前の日以前である場合を除きます。）

これは、支配関係法人となる法人が、適格組織再編成等により、合併法人等と支配関係があることとなった買収法人から特定資産の譲渡を受けていると考えられる場合です。

ii 特定適格組織再編成等の日以前（その特定適格組織再編成等が残余財産の全部の分配である場合には、その残余財産の確定の日の翌日前）に、その支配関係法人との間に支配関係がある他の法人を被合併法人、分割法人、現物出資法人又は現物分配法人とする適格

組織再編成等で、その合併法人等を設立するもの又はその支配関係人と当該他の法人との間に最後に支配関係があることとなった日以後に設立されたその合併法人等を合併法人、分割承継法人、被現物出資法人若しくは被現物分配法人とするものが行われていた場合（同日が上記5年前の日以前である場合を除きます。）

これは、合併法人等となる法人が、適格組織再編成等により、支配関係人と支配関係があることとなった買収法人から特定資産の譲渡を受けていると考えられる場合です。

すなわち、その特定適格組織再編成等に係る合併法人等又はその被合併法人等である支配関係人のいずれか又はいずれもがその特定適格組織再編成等前5年以内に設立された法人であるため上記イの要件を満たさない場合でも、その最も遅い設立の日から継続して支配関係があるときは、これらの特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入の適用を受けないこととなりますが、上記 i 又は ii に該当するときは、特定資産の受け皿法人を合併法人等又は被合併法人等とすること等によって適用期間において生ずる特定引継資産又は特定保有資産に係る譲渡等損失額を制限なく損金算入できるものとして、この制限措置を適用しないこととする場合から除かれています。

ハ 事業を移転しない適格分割等の場合の制限対象金額等の計算の特例の創設

上記①ハ及びホについて特例が設けられ、事業の移転に当たらない場合の上記①ロに係る制限対象金額の計算及び上記①ニの譲渡等損失額の計算については、次の特例計算によることができることとされました。

(イ) 欠損金の制限措置

適格組織再編成等が事業を移転しない

適格分割若しくは適格現物出資である場合又は適格現物分配である場合において、その適格組織再編成等に係る分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人である法人の制限対象となるその法人の欠損金額は、次によることができることとされました（法令113⑤）。

i その法人がその適格組織再編成等により移転を受けた資産の移転の直前（残余財産の全部分配である適格現物分配にあつては、その残余財産の確定の時）の移転時価資産価額（その移転を受けた資産の価額の合計額をいいます。以下同じです。）が移転の直前の移転簿価資産価額（その移転を受けた資産の帳簿価額の合計額をいいます。以下同じです。）以下である場合…制限対象となる欠損金額は、ないものとされます。

ii その法人がその適格組織再編成等により移転を受けた資産の移転の直前（残余財産の全部分配である適格現物分配にあつては、その残余財産の確定の時）の移転時価資産価額が移転の直前の移転簿価資産価額を超える場合において、移転時価資産価額から移転簿価資産価額を減算した金額（以下「移転時価資産超過額」といいます。）がその法人の支配関係前欠損金額の合計額以下であるとき…制限対象となる欠損金額は、移転時価資産超過額に相当する金額が支配関係前欠損金額のうち最も古いものから成るものとした場合にその移転時価資産超過額に相当する金額を構成するものとされた支配関係前欠損金額があることとなる事業年度ごとにその事業年度の支配関係前欠損金額のうちその移転時価資産超過額に相当する金額を構成するものとされた部分に相当する金額とされます。

(注) 支配関係前欠損金額とは、支配関係事業年度前の各事業年度で前7年内事業年度に該当する事業年度において生じた欠損金額で、青色欠損金の繰越控除の適用があるものに限るものとし、その法人の欠損金額とみなされたものを含み、前7年内事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されたもの及び繰戻しによる還付を受けるべき金額の計算の基礎となったもの並びにないものとされたものを除くものとされています。

iii その法人がその適格組織再編成等により移転を受けた資産の移転の直前の移転時価資産価額が移転の直前の移転簿価資産価額を超える場合において、移転時価資産超過額がその法人の支配関係前欠損金額の合計額を超えるとき…制限対象となる欠損金額は、次の金額の合計額とされます。

(i) 支配関係前欠損金額

(ii) 移転時価資産超過額から支配関係前欠損金額を控除した金額（制限対象金額）が支配関係事業年度以後の各事業年度において生じた特定資産譲渡等損失相当額から成る欠損金額に相当する金額（支配関係後欠損金額）のうち最も古いものから成るものとした場合に制限対象金額を構成するものとされた支配関係後欠損金額があることとなる事業年度ごとにその事業年度の支配関係後欠損金額のうち制限対象金額を構成するものとされた部分に相当する金額

すなわち、適格組織再編成等により移転を受けた資産が、含み益のない資産である場合（上記 i の場合）には繰越青色欠損金額を制限する必要がないとし、含み益のある資産である場合（上記 ii 及び iii の場合）にだけ繰越青色欠損金額のう

ち古いものから順に制限されることとされています。これは、適格組織再編成等が単なる資産の移転であれば、その移転を受けた資産の含み益に対応する部分の欠損金額（上記 iii の場合には、キャピタルロスの実現分による欠損金額）を制限すれば十分目的を達するとの考えによるものです。

(参考) そもそも上記①口の制限措置は、欠損法人がその有する青色繰越欠損金額や含み損のある資産の損失との相殺を目的として、グループ外の法人を支配し、その後組織再編成等により、その法人のキャピタルゲインに限らず、利益計上の見込まれる事業を受け入れるといった欠損金の利用を制限するためのものです。

(ロ) 特定資産譲渡等損失額の損金不算入

特定適格組織再編成等が事業を移転しない適格分割若しくは適格現物出資である場合又は適格現物分配である場合には、その特定適格組織再編成等に係る分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人である法人は、特定組織再編成事業年度以後の各事業年度（適用期間内の日の属する事業年度に限ります。）における適用期間内の特定保有資産に係る特定資産譲渡等損失額は、次によることができることとされました（法令123の9⑦）。

i その法人がその特定適格組織再編成等により移転を受けた資産の移転の直前の移転時価資産価額が移転の直前（残余財産の全部分配である適格現物分配にあっては、その残余財産の確定の時）の移転簿価資産価額以下である場合又は移転時価資産価額が移転簿価資産価額を超え、かつ、その超える部分の金額がその法人の欠損金額につき上記(i)により制限対象とされた金額（特例切捨欠損金額）以下である場合…適用期間内の特定保有資産に係る特

定資産譲渡等損失額は、ないものとされます。

- ii その法人がその特定適格組織再編成等により移転を受けた資産の移転の直前の移転時価資産価額が移転の直前（残余財産の全部分配である適格現物分配にあっては、その残余財産の確定の時）の移転簿価資産価額を超える場合（その超える部分の金額（移転時価資産超過額）が特例切捨欠損金額以下である場合を除きます。）…適用期間内の日の属する事業年度における当該事業年度の適用期間の特定保有資産に係る特定資産譲渡等損失額は、特定資産譲渡等損失額のうち、移転時価資産超過額から特例切捨欠損金額及び実現済額の合計額を控除した金額に達するまでの金額とされます。

（注） 実現済額とは、当該事業年度前の適用期間内の日の属する各事業年度の特定保有資産に係る特定資産譲渡等損失額の合計額をいいます。

すなわち、適格組織再編成等により移転を受けた資産が、含み益のない資産である場合や含み益があってもこれに見合う繰越青色欠損金額が上記(i)により制限される場合（上記 i の場合）には特定保有資産に係る特定譲渡等損失額の損金算入を制限する必要がないとし、含み益のある資産であってその含み益に相当する金額が上記(i)により制限される繰越青色欠損金額を超える場合（上記 ii の場合）にだけ特定保有資産に係る特定譲渡等損失額の損金算入が制限されることとされています。これは、上記(i)と同様の考えにより整備されたものです。

(ハ) 適用要件、宥恕規定等

上記(i)の特例は、合併法人等のその適格組織再編成等に係る組織再編成事業年度の確定申告書にこの特例により制限対

象となる欠損金額の計算に関する明細書の添付があり、かつ、次の書類を保存している場合に限り、適用することとされています（法令113⑥、法規26の4②）。

- i 移転を受けた資産の移転時価資産価額及び帳簿価額を記載した書類
- ii 次のいずれかの書類で移転時価資産価額を明らかにするもの
- ・ 移転時価資産価額が継続して一般に公表されているものであるときのその公表価額が示された書類の写し
 - ・ 法人が算定した移転時価資産価額であるときのその算定の根拠を明らかにする事項を記載した書類及びその算定の基礎とした事項を記載した書類
 - ・ 移転時価資産価額を明らかにする事項を記載した書類

税務署長は、上記明細書の添付がない確定申告書の提出があった場合又は上記の書類の保存がない場合においても、その明細書の添付又は書類の保存がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その明細書及びその書類の提出があった場合に限り、上記(i)の特例を適用することができることとされています（法令113⑦）。

また、上記(i)の特例の適用を受ける場合には、その合併法人等の欠損金額の制限についての既存の特例措置（上記①ハのうち合併法人等の分）の適用を受けることができないこととされています（法令113⑤後段）。

上記(ロ)の特例は、資産の移転を受けた法人の特定組織再編成事業年度の確定申告書に上記(ロ)の特例により損金不算入となる特定資産譲渡等損失額の計算に関する明細書の添付があり、かつ、上記 i 及び ii の書類を保存している場合に限り、適用することとされています（法令123

の9⑧、法規27の15の2②)。なお、上記(ロ)iiの場合には、特定組織再編成事業年度後の適用期間内の日の属する事業年度のうち、制限対象となる特定資産譲渡等損失額が移転時価資産超過額から特例切捨欠損金額及び実現済額の合計額を控除した金額に達するまでの事業年度についても同様に明細書の添付が必要です。

税務署長は、上記の明細書の添付がない確定申告書の提出があった場合又は上記の書類の保存がない場合においても、その明細書の添付又は書類の保存がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その明細書及びその書類の提出があった場合に限り、上記(ロ)の特例を適用することができることとされています(法令123の9⑨)。

また、上記(ロ)の特例の適用を受ける場合には、その法人の特定保有資産の譲渡等損失額の損金不算入についての既存の特例措置(上記①ホのうち特定保有資産の分)の適用を受けることができないこととされています(法令123の9⑦後段)。

なお、これらは、仮決算による中間申告書を提出する場合も同様とされています(法令113⑧、123の9⑩)。

二 その他

上記①ハについて、残余財産確定の場合の欠損金の引継ぎ等に係る制限措置の整備が行われました(法令113①②④)。

また、上記①ハ及びホについて、上記②ハと同様に仮決算による中間申告書を提出する場合にも適用できることが明らかとされました(法令113⑧、123の9⑩)。これに合わせ、特定株主等によって支配された欠損等法人の欠損金の繰越しの不適用制度において、事業規模判定の適用要件が整備され、中間申告書を提出する場合にも適用できることが明らかとされています(法令113の2⑯)。

ホ 連結納税制度

連結納税制度においても、上記イからニまでと同様の改正が行われています(法法81の3、81の9②ニイ・ロ、⑤三、法令155の19②⑦⑩、155の20④⑥⑦、155の22⑦)。

③ 適用関係

上記②の改正は、平成22年10月1日以後に合併、分割、現物出資若しくは現物分配(残余財産の分配にあつては、同日以後の解散によるものに限ります。)が行われる場合、同日以後に解散(合併による解散を除きます。)が行われる場合又は同日以後に解散する法人の残余財産が確定する場合における法人の各事業年度の所得に対する法人税及び各連結事業年度の連結所得に対する法人税について適用し、同日前に合併、分割、現物出資又は事後設立が行われた場合における法人の各事業年度の所得に対する法人税及び各連結事業年度の連結所得に対する法人税については従前どおりとされています(改正法附則10②、改正法令附則2②)。

なお、仮決算による中間申告書を提出する場合に係る改正は、平成22年10月1日以後に納税義務が成立する中間申告書又は連結中間申告書に係る法人税について適用されます(改正法令附則11⑦⑧、16)。

(2) 分割型分割のみなし事業年度の廃止

① 改正前の制度の概要

イ みなし事業年度

法人が事業年度の中途において当該法人を分割法人とする分割型分割を行った場合には、その事業年度開始の日から分割型分割の日の前日までの期間及び分割型分割の日からその事業年度の末日までの期間がそれぞれ一の事業年度とみなされています(法法14三)。連結法人についても同様です(法法14十二)。

ロ 資本金等の額及び利益積立金額

分割型分割により分割法人及び分割承継

法人の増減する資本金等の額又は利益積立金額は次のとおりとされており、適格分割型分割の場合の資本金等の額及び利益積立金額の引継額は、先に利益積立金額の引継額を計算することとされています。

(イ) 資本金等の額

非適格分割型分割の分割法人の減少する資本金等の額は、次のとおりです（法令8①十六）。

$$\frac{\text{分割法人の分割型分割の日の前日の属する事業年度終了時（期末時）の資本金等の額} \times \left(\text{期末時の移転資産の帳簿価額} - \text{移転負債の帳簿価額} \right)}{\text{期末時の資産の帳簿価額} - \text{負債の帳簿価額}}$$

非適格分割型分割の分割承継法人の増加する資本金等の額は、次のとおりです（法令8①六）。

$$\frac{\text{分割承継法人が分割法人に交付した資産の分割型分割の時の価額の合計額} - \text{分割承継法人が分割法人に交付した分割承継法人の株式以外資産の分割型分割の時の価額の合計額}}$$

(注) 法人税法第62条の8第1項に規定する非適格合併等に該当しないもの（事業を移転しない分割型分割）の場合には、上記算式の「分割承継法人が分割法人に交付した資産の分割型分割の時の価額の合計額」は、「分割型分割の時の移転資産の価額－移転負債の価額」となります。

適格分割型分割の分割法人の減少する資本金等の額は、次のとおりです（法令8①十七）

$$\text{期末時の移転資産の帳簿価額} - \left[\text{期末時の移転負債の帳簿価額} + \text{減少利益積立金額} \right]$$

適格分割型分割の分割承継法人の増加する資本金等の額は、次のとおりです（法令8①六）

$$\text{期末時の移転資産の帳簿価額} - \left[\text{期末時の移転負債の帳簿価額} + \text{増加利益積立金額} \right]$$

(ロ) 利益積立金額

非適格分割型分割の分割法人の減少する利益積立金額は、次のとおりです（法令9①八）。

分割法人が株主に交 付した金銭等の額 - 減少資本金等の額

適格分割型分割の分割法人の減少する利益積立金額及び分割承継法人の増加する利益積立金額は、次のとおりです（法令9①四、十一）。

$$\frac{\text{分割法人の適格分割型分割の日の前日の属する事業年度終了時（期末時）の利益積立金額} \times \left(\text{期末時の移転資産の帳簿価額} - \text{移転負債の帳簿価額} \right)}{\text{期末時の資産の帳簿価額} - \text{負債の帳簿価額}}$$

② 改正の内容

イ 概要及び趣旨

分割型分割が行われた場合には、利益積立金額の引継額を計算する必要があることから、適格・非適格にかかわらず分割型分割の日の前日を事業年度終了の日とするみなし事業年度が設けられていました。

しかし、平成18年度改正で資本金等の額の意義が「法人が株主等から出資を受けた金額」（法法2十六）と明らかにされたことからすれば、株主等から出資を受ける行為でない場合には資本金等の額は増加させないこと、及び将来利益の払戻しはありうるが将来資本の払戻しはありえないこととなり、この考え方を踏まえ、資本の部の引継額の計算のあり方を考えると、まず資本金等の額の引継額を計算し、移転純資産の帳簿価額から資本金等の額を減算した金額を利益積立金額の引継額とすることが適当であると考えられます。そこで、このみなし事業年度を廃止し、適格分割型分割が行われた場合の利益積立金額及び資本金等の

額の引継額は、先に資本金等の額の引継額を計算する構成とされました。

これにより、従来から指摘があった、分割型分割が行われた場合のみなし事業年度の設定により仮決算・申告を行う必要があり、事務負担が過重となっているということが解決されることにもなります。

ロ みなし事業年度の廃止

分割型分割を行った場合のみなし事業年度が廃止されました。なお、連結法人についても廃止されています。

ハ 移転資産等の帳簿価額

法人が適格分割型分割により移転をした資産及び負債は、その適格分割型分割の直前の帳簿価額による引継ぎをしたものとして、その法人の各事業年度の所得の金額を計算することとされました(法62の2②)。

また、分割承継法人は、その適格分割型分割の直前の帳簿価額による引継ぎを受けたものとされました(法令123の3④)。

(注) 引き継がれる帳簿価額に投資簿価修正額を含むものとする規定は、引き継がれる帳簿価額が分割前事業年度終了の時の帳簿価額ではなく直前の帳簿価額とされたことにより、投資簿価修正が譲渡等の直前に行うことからすればあえて明確化する意義を失ったため削除されていますが、引き継がれる帳簿価額に投資簿価修正額が含まれるという点については従前どおりです。

ニ 資本金等の額及び利益積立金額

(イ) 資本金等の額

分割法人の減少する資本金等の額は、適格・非適格ともに、次のとおりとされました(法令8①十五)。

$$\frac{\text{分割法人の分割型分割の直前の資本金等の額}}{\text{分割型分割の直前の移転資産の帳簿価額 - 移転負債の帳簿価額}} \times \text{分割型分割の日の属する事業年度の前事業年度終了の時の資産の帳簿価額 - 負債の帳簿価額}$$

(注1) 分割型分割の日以前6月以内に仮決算による中間申告書を提出し、かつ、その提出した日からその分割型分割の日までの間に確定申告書を提出していなかった場合には、上記算式の分母の金額は、その中間申告書に係る中間期間の終了の時の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額とします。

(注2) 前事業年度終了の時((注1)の場合には、中間期間の終了の時)から分割型分割の直前の時までの間に資本金等の額又は利益積立金額(法人税法施行令第9条第1項第1号又は第6号に掲げる金額、すなわち期末の増減項目と投資簿価修正額を除きます。)が増加し、又は減少した場合には、上記算式の分母は、その増加した金額を加算し、又はその減少した金額を減算した金額とします。

(注3) 負債には新株予約権を含みます。

(注4) 直前の資本金等の額が0以下である場合には、上記算式の分数は0とし、直前の資本金等の額及び上記算式の分子が0を超え、かつ、上記算式の分母が0以下である場合には、上記算式の分数は1とし、上記算式の分数に小数点以下3位未満の端数がある場合にはこれを切り上げます。

(注5) 上記算式の分子の金額が分母の金額を超える場合(分母の金額が0に満たない場合を除きます。)には、上記算式の分子の金額は、分母の金額と同じ金額とします。

(注6) 非適格分割型分割の場合において、上記算式により計算した金額がその分割型分割によりその分割法人の株主等に交付した分割承継法人の株式その他の資産の価額を超えるときは、その超える部分の金額を減算した金額を資本金等の額の減少額とします。

適格分割型分割の分割承継法人の増加する資本金等の額は、分割法人の減少資本金等の額に相当する金額とされました(法令8①六)。

(注1) 分割承継親法人株式を交付した場合には、その交付した分割承継親法人株式の交付の直前の帳簿価額を減算します。

(注2) 無対価分割に該当する適格分割型分割の場合には、分割承継法人が有していた分割法人の株式に係る分割純資産対応帳簿価額を減算します。無対価分割については、後述「(4) 無対価組織再編成」(320ページ)を参照して下さい。

(注3) 非適格分割型分割の分割法人の増加する資本金等の額については、改正されていません。

(ロ) 利益積立金額

適格分割型分割の分割法人の減少する利益積立金額が、次のとおりとされました(法令9①十)。

$$\text{分割直前の移転資産の帳簿価額} - \left[\begin{array}{l} \text{分割直前の} \\ \text{移転負債の} \\ \text{帳簿価額} \end{array} + \begin{array}{l} \text{減少資本金} \\ \text{等の額} \end{array} \right]$$

(注) 非適格分割型分割の分割法人の減少する利益積立金額については、計算要素となる減少資本金等の額の計算方法が上記(イ)のように変更となった以外は改正されていません(法令9①九)。

適格分割型分割の分割承継法人の増加する利益積立金額が、次のとおりとされました(法令9①三)。

$$\text{分割直前の移転資産の帳簿価額} - \left[\begin{array}{l} \text{分割直前の} \\ \text{移転負債の} \\ \text{帳簿価額} \end{array} + \begin{array}{l} \text{増加資本金} \\ \text{等の額} \end{array} \right]$$

(注1) 分割承継親法人株式を交付した場合には、その交付した分割承継親法人株式の交付の直前の帳簿価額を減算します。

(注2) 無対価分割に該当する適格分割型分割の場合には、分割承継法人が有していた分割法人の株式に係る分割純資産対応帳簿価額を減算します。無対価分割については、後述「(4) 無対価組織再編成」(320ページ)を参照して下さい。

ホ 他の制度における整備

分割型分割のみなし事業年度の廃止に伴い、適格分割型分割に係る移転資産の減価償却費については税務署長への書類の提出を前提に期中損金経理額の損金算入が可能とされる等、基本的に分社型分割に係る措置に統合するような整備が行われました。具体的には以下のとおりです。

(イ) 配当等の額とみなす金額

非適格分割型分割の場合のみなし配当の額の計算の基礎となる、分割法人の資本金等の額のうち金銭等の交付の基因となったその分割法人の株式又は出資に対応する部分の金額は、次の計算式により計算した金額とされています(法令23①二)。

$$\begin{array}{l} \text{分割型} \\ \text{分割の} \\ \text{直前の} \\ \text{資本金} \\ \text{等の額} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{【払戻割合】} \\ \text{分割型分割の直前の} \\ \text{移転資産の帳簿価額} \\ \text{から移転負債の帳簿} \\ \text{価額を控除した金額} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{分割型分割の日の属} \\ \text{する事業年度の前事} \\ \text{業年度終了の時の資} \\ \text{産の帳簿価額から負} \\ \text{債の帳簿価額を減算} \\ \text{した金額} \end{array}} \times \frac{\begin{array}{l} \text{その株主が分} \\ \text{割型分割の直} \\ \text{前に有してい} \\ \text{た分割法人の} \\ \text{株式の数} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{分割法人の分} \\ \text{割型分割の直} \\ \text{前の発行済株} \\ \text{式の総数} \end{array}}$$

(注1) 分割型分割の日以前6月以内に仮

決算による中間申告書を提出し、かつ、その提出した日からその分割型分割の日までの間に確定申告書を提出していなかった場合には、払戻割合の分母の金額は、その中間申告書に係る中間期間の終了の時の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額とします。

(注2) 前事業年度終了の時((注1)の場合には、中間期間の終了の時)から分割型分割の直前の時までの間に資本金等の額又は利益積立金額(法人税法施行令第9条第1項第1号又は第6号に掲げる金額、すなわち期末の増減項目と投資簿価修正額を除きます。)が増加し、又は減少した場合には、払戻割合の分母の金額は、その増加した金額を加算し、又はその減少した金額を減算した金額とします。

(注3) 負債には新株予約権を含みます。

(注4) 直前の資本金等の額が0以下である場合には払戻割合は0とし、直前の資本金等の額及び払戻割合の分子が0を超え、かつ、払戻割合の分母が0以下である場合には払戻割合は1とし、払戻割合に小数点以下3位未満の端数がある場合にはこれを切り上げます。

(注5) 払戻割合の分子の金額が分母の金額を超える場合(分母が0に満たない場合を除きます。)には、払戻割合の分子の金額は、分母の金額と同じ金額とします。

(ロ) 棚卸資産の取得価額

法人が適格分割型分割により分割法人から棚卸資産の引継ぎを受けた場合には、分割法人のその適格分割型分割の直前におけるその棚卸資産の評価額の計算の基礎となった取得価額にその棚卸資産を消

費し又は販売の用に供するために直接要した費用を加算した金額をその棚卸資産の取得価額として棚卸資産の評価額の計算をするものとされています(法令28④)。

(ハ) 減価償却資産の償却費の計算

i 期中損金経理額の損金算入

法人が、適格分割型分割により分割承継法人に減価償却資産を移転する場合において、その減価償却資産について損金経理額に相当する金額を費用の額としたときは、その費用とした金額(期中損金経理額)のうち、その減価償却資産につきその適格分割型分割の日の前日を事業年度終了の日とした場合に計算される償却限度額に相当する金額に達するまでの金額は、その適格分割型分割の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています(法法31②)。この措置は、適格分割型分割の日以後2月以内に、次の事項を記載した書類を納税地の所轄税務署長に提出した場合に限り、適用されます(法法31③、法規21の2)。

(i) この措置の適用を受けようとする法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名

(ii) 適格分割型分割に係る分割承継法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名

(iii) 適格分割型分割の日

(iv) 適格分割型分割により分割承継法人に移転をする減価償却資産に係る期中損金経理額及び償却限度額に相当する金額並びにこれらの金額の計算に関する明細

(v) その他参考となるべき事項

ii 償却超過額の引継ぎ

適格分割型分割により移転を受けた減価償却資産については、損金経理額

には、分割法人の適格分割型分割の日の属する事業年度以前の各事業年度の損金経理額及び期中損金経理額のうち各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかった金額を含むものとされています（法法31④）。

iii 取得価額

適格分割型分割により移転を受けた減価償却資産の償却限度額の計算の基礎となる取得価額は、分割法人が適格分割型分割の日の前日を事業年度終了の日とした場合にその事業年度においてその資産の償却限度額の計算の基礎とすべき取得価額及び分割承継法人がその資産を事業の用に供するために直接要した費用の額の合計額とされています（法令54①五）。

(二) 繰延資産の償却費の計算

i 期中損金経理額の損金算入

法人が、適格分割型分割により分割承継法人に繰延資産（その適格分割型分割によりその分割承継法人に移転する資産、負債又は契約と関連を有するものに限り、）を引き継ぐ場合において、その繰延資産について損金経理額に相当する金額を費用の額としたときは、その費用とした金額（期中損金経理額）のうち、その繰延資産につきその適格分割型分割の日の前日を事業年度終了の日とした場合に計算される償却限度額に相当する金額に達するまでの金額は、その適格分割型分割の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法法32②）。この期中損金経理額の損金算入の対象となった資産は、分割承継法人に引き継ぐ資産とされています（法法32④二ロ）。この措置は、適格分割型分割の日以後2月以内に、次の事項を記載した書類を納税

地の所轄税務署長に提出した場合に限り、適用されます（法法32⑤、法規21の3）。

(i) この措置の適用を受けようとする法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名

(ii) 適格分割型分割に係る分割承継法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名

(iii) 適格分割型分割の日

(iv) 適格分割型分割により分割承継法人に引き継ぐ繰延資産に係る期中損金経理額及び償却限度額に相当する金額並びにこれらの金額の計算に関する明細

(v) その繰延資産が関連を有する資産、負債又は契約の種類及び名称並びにその繰延資産とその資産、負債又は契約との間の関連があると認められる説明

(vi) その他参考となるべき事項

ii 償却超過額の引継ぎ

適格分割型分割により引継ぎを受けた繰延資産については、損金経理額には、分割法人の適格分割型分割の日の属する事業年度以前の各事業年度の損金経理額及び期中損金経理額のうち各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかった金額を含むものとされています（法法32⑥）。

(ホ) 圧縮記帳

i 期中圧縮

法人が、圧縮記帳の対象となる資産を適格分割型分割により分割承継法人に移転する場合において、その資産につき、圧縮限度額の範囲内でその帳簿価額を減額したときは、その減額した金額に相当する金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法法42⑤）

⑥、45⑤⑥、47⑤⑥、50⑤)。この措置は、適格分割型分割の日以後2月以内に、次の事項を記載した書類を納税地の所轄税務署長に提出した場合に限り、適用されます（法法42⑦、45⑦、47⑦、50⑥、法規24の3、24の7、24の8、25）。

- (i) この措置の適用を受けようとする法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (ii) 適格分割型分割に係る分割承継法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (iii) 適格分割型分割の日
- (iv) 適格分割型分割により分割承継法人に移転をする資産に係る帳簿価額を減額した金額に相当する金額及びその金額の計算に関する明細
- (v) その他参考となるべき事項

ii 期中特別勘定

法人が、適格分割型分割を行い、かつ、その適格分割型分割の日の属する事業年度開始の時からその適格分割型分割の直前の時までの期間内に固定資産の取得若しくは改良に充てるための国庫補助金等（その返還を要しないことがその適格分割型分割の直前の時までに確定していないものに限り。）又は保険金等の交付を受けている場合において、圧縮限度額の範囲内で期中特別勘定を設けたときは、その設けた期中特別勘定の金額に相当する金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法法43⑥、48⑥）。なお、国庫補助金等については次の(i)又は(ii)のいずれかの要件を満たす場合に、保険金等については次の(iii)の要件を満たす場合に限り。

- (i) その法人がその国庫補助金等をも

ってその取得又は改良をした固定資産（その国庫補助金等の交付の目的に適合するものに限ります。）をその適格分割型分割により分割承継法人に移転すること

- (ii) その適格分割型分割に係る分割承継法人がその国庫補助金等をもってその交付の目的に適合した固定資産の取得又は改良をすることが見込まれること
- (iii) 適格分割型分割の日から当該事業年度終了の日の翌日以後2年を経過した日の前日（指定日がある場合には、指定日）までの期間内にその適格分割型分割に係る分割承継法人がその保険金等をもって代替資産の取得又はその損壊をした所有固定資産若しくは代替資産となるべき資産の改良をすることが見込まれること

この措置は、適格分割型分割の日以後2月以内に次の事項を記載した書類を納税地の所轄税務署長に提出した場合に限り、適用されます（法法43⑦、48⑦、法規24の4、24の10）。

- (i) この措置の適用を受けようとする法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (ii) 適格分割型分割に係る分割承継法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (iii) 適格分割型分割の日
- (iv) 保険金等の場合には、保険金等の支払を受けた日及び指定日がある場合の指定日
- (v) 国庫補助金等で取得若しくは改良をすることが見込まれる固定資産又は保険金等で取得若しくは改良をすることが見込まれる代替資産、損壊をした所有固定資産若しくは代替資産となるべき資産の種類、構造及び

規模並びにその取得又は改良に要することが見込まれる金額及びその取得又は改良予定日

- (vi) 期中特別勘定の金額に相当する金額及びその金額の計算に関する明細
- (vii) その他参考となるべき事項

なお、この期中特別勘定の金額は、分割承継法人に引き継がれます（法法43⑧、48⑧）。

iii 特別勘定を設けた場合の期中圧縮

特別勘定のある金額を有する法人が適格分割型分割を行い、かつ、その法人が圧縮記帳の対象となる資産をその適格分割型分割により分割承継法人に移転する場合において、その資産につき、圧縮限度額に相当する金額の範囲内でその帳簿価額を減額したときは、その減額した金額に相当する金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法法44④、49④）。この措置は、適格分割型分割の日以後2月以内に次の事項を記載した書類を納税地の所轄税務署長に提出した場合に限り、適用されます（法法44⑤、49⑤、法規24の6、24の12）。

- (i) この措置の適用を受けようとする法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (ii) 適格分割型分割に係る分割承継法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (iii) 適格分割型分割の日
- (iv) 保険金等の場合には、保険金等の支払を受けた日及び指定日がある場合の指定日
- (v) 適格分割型分割により分割承継法人に移転をする資産に係る帳簿価額を減額した金額に相当する金額及びその金額の計算に関する明細

(vi) その他参考となるべき事項

(ハ) 貸倒引当金・返品調整引当金

i 期中個別評価貸倒引当金の繰入額の損金算入

法人が、適格分割型分割により分割承継法人に個別評価金銭債権を移転する場合において、その個別評価金銭債権について期中個別貸倒引当金勘定を設けたときは、その設けた期中個別貸倒引当金勘定の金額に相当する金額のうち、その個別評価金銭債権につきその適格分割型分割の直前の時を事業年度終了の時とした場合に計算される個別貸倒引当金繰入限度額に相当する金額に達するまでの金額は、その適格分割型分割の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法法52⑤）。この措置は、適格分割型分割の日以後2月以内に次の事項を記載した書類を納税地の所轄税務署長に提出した場合に限り、適用されます（法法52⑦、法規25の6）。

- (i) この措置の適用を受けようとする法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (ii) 適格分割型分割に係る分割承継法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (iii) 適格分割型分割の日
- (iv) 期中個別貸倒引当金勘定の金額に相当する金額及び個別貸倒引当金繰入限度額に相当する金額並びにこれらの金額の計算に関する明細
- (v) その他参考となるべき事項

なお、この期中個別貸倒引当金勘定の金額は、分割承継法人に引き継がれます（法法52⑧）。

また、法人が適格分割型分割によりその有する同一の債務者に対する個別

評価金銭債権の一部のみをその適格分割型分割に係る分割承継法人に移転する場合には、その個別評価金銭債権の金額のうちその移転する一部の金額以外の金額はないものとみなして、法人税法第52条第5項の規定を適用することとされています(法令98)。すなわち、期末の個別評価貸倒引当金の損金算入額の計算にあたっては同一の債務者に対する他の金銭債権を合算して損金算入限度額を計算することとされているところ(法52①)が、適格分割型分割の直前の時を事業年度終了の時として期中個別貸倒引当金の損金算入額の計算をする場合に移転しない金銭債権を合算の対象外とすることが明確化されているものです。

(注) 一括評価貸倒引当金については、後述「(3) 適格分社型分割等の場合の時価法等」(309ページ)を参照して下さい。

ii 期中返品調整引当金の繰入額の損金算入

法人が、適格分割型分割により分割承継法人に対象事業の全部又は一部を移転する場合において、その移転をする対象事業について期中返品調整引当金勘定を設けたときは、その設けた期中返品調整引当金勘定の金額に相当する金額のうち、その適格分割型分割の直前の時を事業年度終了の時とした場合に計算される返品調整引当金繰入限度額に相当する金額に達するまでの金額は、その適格分割型分割の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています(法53④)。この措置は、適格分割型分割の日以後2月以内に次の事項を記載した書類を納税地の所轄税務署長に提出した場合に限り、適用されます(法

法53⑤、法規25の8)。

- (i) この措置の適用を受けようとする法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (ii) 適格分割型分割に係る分割承継法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (iii) 適格分割型分割の日
- (iv) 期中返品調整引当金勘定の金額に相当する金額及び返品調整引当金繰入限度額に相当する金額並びにこれらの金額の計算に関する明細
- (v) その他参考となるべき事項

なお、この期中返品調整引当金勘定の金額は、分割承継法人に引き継がれます(法53⑥)。

(ト) 短期売買商品

法人が、適格分割型分割によりその有する短期売買商品を分割承継法人に移転した場合には、その短期売買商品で総平均法により一単位当たりの帳簿価額を算出するもののその一単位当たりの帳簿価額は、事業年度開始の時からその適格分割型分割の直前の時までの期間及びその適格分割型分割の時から当該事業年度終了の時までの期間をそれぞれ一事業年度とみなして、総平均法によりその一単位当たりの帳簿価額を算出することとされています(法令118の6②)。この場合において、適格分割型分割の時において有するその短期売買商品の帳簿価額は、事業年度開始の時からその適格分割型分割の直前の時までの期間を一事業年度とみなして総平均法により算出したその短期売買商品のその一単位当たりの帳簿価額に、その適格分割型分割の直後にその法人の有するその短期売買商品の数を乗じて計算した金額とされています(法令118の6②)。

(注) 適格分割型分割により分割承継法人

に移転する短期売買商品の評価益又は評価損については、後述「(3) 適格分社型分割等の場合の時価法等」(309ページ)を参照して下さい。

(チ) 有価証券

法人が、適格分割型分割によりその有する有価証券を分割承継法人に移転した場合には、その有価証券で総平均法により一単位当たりの帳簿価額を算出するもののその一単位当たりの帳簿価額は、事業年度開始の時からその適格分割型分割の直前の時までの期間及びその適格分割型分割の時から当該事業年度終了の時までの期間をそれぞれ一事業年度とみなして、総平均法によりその一単位当たりの帳簿価額を算出することとされています(法令119の4④)。この場合において、適格分割型分割の時において有するその有価証券の帳簿価額は、事業年度開始の時からその適格分割型分割の直前の時までの期間を一事業年度とみなして総平均法により算出したその有価証券のその一単位当たりの帳簿価額に、その適格分割型分割の直後にその法人の有するその有価証券の数を乗じて計算した金額とされています(法令119の4④)。

(リ) 時価法

適格分割型分割により分割承継法人に移転する売買目的有価証券の評価益又は評価損、適格分割型分割により分割承継法人に移転する空売り等に係る契約のみなし決済損益額、適格分割型分割により分割承継法人に移転するデリバティブ取引に係る契約等のみなし決済損益額、繰延ヘッジ処理又は時価ヘッジ処理、適格分割型分割により分割承継法人に移転する外貨建資産等の為替換算差額及び適格分割型分割により分割承継法人に移転する先物外国為替契約等に係る為替予約差額については、後述「(3) 適格分社型分

割等の場合の時価法等」(309ページ)を参照して下さい。

(ヌ) 時価評価資産等の範囲

連結納税の開始に伴う時価評価の対象となる時価評価資産の範囲について、次のものが除外資産から除外されています(法令122の12①五・六)。

i 最初連結事業年度開始日に内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人が分割型分割(当該内国法人及び他の内国法人のいずれにも該当しない法人を分割承継法人とするものに限ります。)により分割承継法人に移転する資産及びその内国法人又は他の内国法人にその発行済株式又は出資を直接又は間接に保有されている他の内国法人がその分割型分割により当該内国法人との間に完全支配関係を有しなくなる場合のその保有されている他の内国法人の保有する資産

ii 最初連結事業年度開始日に内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人が自己を分割承継法人とする分割型分割により内国法人(当該他の内国法人との間に完全支配関係があるものに限ります。)との間に完全支配関係を有しなくなる場合の当該他の内国法人の保有する資産及びその分割型分割により当該他の内国法人にその発行済株式又は出資を直接又は間接に保有されている他の内国法人が当該内国法人との間に完全支配関係を有しなくなる場合のその保有されている他の内国法人の保有する資産

長期割賦販売等に該当する資産の販売等に係る契約及び租税特別措置法の圧縮特別勘定についても同様です(法令14の8三・四)。

(ル) 長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度

i 賦払金割合の計算

適格分割型分割により長期割賦販売等に係る契約の移転をする場合には、その長期割賦販売等の賦払金割合の計算は、その適格分割型分割の日の前日までの期間を対象に行うこととされ、具体的には次のとおりとされています（法令124②）。

$$\text{賦払金割合} = \frac{\text{適格分割型分割の日の属する事業年度開始の日からその適格分割型分割の日の前日までの期間において支払期日が到来するものの合計額}}{\text{長期割賦販売等の対価の額}}$$

(注) その事業年度開始の前日に既に支払を受けている賦払金がある場合にはその金額を除き、その適格分割型分割の日以後に支払期日が到来する賦払金につきその事業年度開始の日からその適格分割型分割の日の前日までの期間に支払を受けた金額がある場合にはその金額を含みます。

ii 非適格株式交換等に伴う長期割賦販売等に係る収益及び費用の計上

非適格株式交換等を行った株式交換完全子法人等が、その非適格株式交換等の日の属する事業年度において延払基準の適用を受けている場合には、資産の販売等に係る収益の額及び費用の額は、益金の額及び損金の額に算入することとされているところです（法法63④）が、その非適格株式交換等の日から同日の属する事業年度終了の日までの期間内に行われた適格分割型分割により資産の販売等に係る契約の移転をした場合におけるその移転をした契約にあっては、その適格分割型分割の時における繰延長期割賦損益額が1,000万円に満たないものには、この制度を適用しないこととされています（法令126の2①）。

(フ) 工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度

適格分割型分割により工事に係る契約を移転する分割法人の適格分割型分割の日の属する事業年度における工事進行基準の方法の適用においては、適格分割型分割の直前の時の現況によりその工事につき見積もられる原価の額をその工事の原価の額とすることとされています（法令129③）。

(ワ) 一括償却資産

i 期中損金経理額の損金算入

法人が、適格分割型分割により分割承継法人に一括償却資産を引き継ぐ場合において、その一括償却資産について損金経理額に相当する金額を費用の額としたときは、その費用とした金額（期中損金経理額）のうち、その一括償却資産につきその適格分割型分割の日の前日を事業年度終了の日とした場合に計算される損金算入限度額に相当する金額に達するまでの金額は、その適格分割型分割の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法令133の2②）。

引き継ぐことができる一括償却資産は、次の要件に該当するものに限られています（法令133の2②、法規27の17）。

(i) 適格分割型分割により分割承継法人に移転する事業の用に供するため
に取得した減価償却資産又は適格分割型分割により分割承継法人に移転する資産に係るものであること

(ii) (i)の要件を満たすことを明らかに
する書類を保存していること

(注) 適格分割又は適格現物出資により
移転することができる一括償却資産
については、適格分割又は適格現物

出資により移転する事業に係るものに限られていましたが、事業の移転を前提としない適格現物分配により移転する資産に係る一括償却資産の引継ぎの措置が講じられた(前述「100%グループ内の法人間の取引等」の「(5) 100%グループ内の法人間の現物配当」(210ページ)参照)ことにあわせ、適格分割又は適格現物出資についても事業を移転しない場合もありうることから、適格分割又は適格現物出資により移転する資産に係る一括償却資産についても引継ぎの対象に追加されています。

この措置は、適格分割型分割の日以後2月以内に、次の事項を記載した書類を納税地の所轄税務署長に提出した場合に限り、適用されます(法令133の2③、法規27の18)。

- (i) この措置の適用を受けようとする法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (ii) 適格分割型分割に係る分割承継法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (iii) 適格分割型分割の日
- (iv) 期中損金経理額及び損金算入限度額に相当する金額並びにこれらの金額の計算に関する明細
- (v) その他参考となるべき事項

ii 損金算入限度超過額の引継ぎ

適格分割型分割により分割法人から引継ぎを受けた一括償却資産については、損金経理額には、分割法人の適格分割型分割の日の属する事業年度以前の各事業年度の損金経理額及び期中損金経理額のうち各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかった金額を含むものとされています(法令133の2④)。

(カ) 金銭債務の償還差損益

適格分割型分割により分割承継法人に金銭債務(その収入額がその債務額を超え、又はその収入額がその債務額に満たないものに限ります。)の償還に係る義務を引き継ぐ場合には、当該事業年度開始の日(当該事業年度がその債務者となった日の属する事業年度である場合には、その債務者となった日)からその適格分割型分割の日の前日までの期間に対応する償還差益の額又は償還差損の額を益金の額又は損金の額に算入することとされています(法令136の2②)。

(ク) 償還有価証券の調整差損益

適格分割型分割によりその有する償還有価証券の全部又は一部を移転する場合には、分割法人においては、事業年度開始の日からその適格分割型分割の前日までの期間及びその適格分割型分割の日から事業年度終了の日までの期間をそれぞれ一事業年度とみなして、その引継ぎを行う償還有価証券(その償還有価証券と銘柄を同じくする有価証券を含みます。)に係る調整差益又は調整差損の計算を行うこととされています(法令139の2④)。

(ク) 資産に係る控除対象外消費税額等

i 期中損金経理額の損金算入

法人が、適格分割型分割により分割承継法人に繰延消費税額等を引き継ぐ場合において、その繰延消費税額等について損金経理額に相当する金額を費用の額としたときは、その費用とした金額(期中損金経理額)のうち、その繰延消費税額等につきその適格分割型分割の日の前日を事業年度終了の日とした場合に計算される損金算入限度額に相当する金額(繰延消費税額等 \div 60 \times 期首から適格分割型分割の前日までの月数)に達するまでの金額は、

その適格分割型分割の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法令139の4⑦）。

引き継ぐことができる繰延消費税額等は、次の要件に該当するものに限られています（法令139の4⑦、法規28の2）。

- (i) 適格分割型分割により移転する資産に係るものであること
- (ii) (i)の要件を満たすことを明らかにする書類を保存していること

この措置は、適格分割型分割の日以後2月以内に、次の事項を記載した書類を納税地の所轄税務署長に提出した場合に限り、適用されます（法令139の4⑧、法規28の3）。

- (i) この措置の適用を受けようとする法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (ii) 適格分割型分割に係る分割承継法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- (iii) 適格分割型分割の日
- (iv) 適格分割型分割により分割承継法人に引継ぎをする繰延消費税額等に係る期中損金経理額及び損金算入限度額に相当する金額並びにこれらの金額の計算に関する明細
- (v) その他参考となるべき事項

ii 損金算入限度超過額の引継ぎ

適格分割型分割により分割法人から引継ぎを受けた繰延消費税額等については、損金経理額には、分割法人の適格分割型分割の日の属する事業年度以前の各事業年度の損金経理額及び期中損金経理額のうち各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されなかった金額を含むものとされています（法令139の4⑭）。

(レ) 旧退職給与引当金

退職給与引当金勘定（平成14年度税制改正前のもの）の金額を有する法人が分割型分割を行ったことに伴い、その使用人がその分割型分割に係る分割承継法人の業務に従事することとなった場合において、その法人がその従事することとなった使用人に退職給与を支給していないこと等の要件に該当するときは、次の金額は、その分割承継法人に引き継ぐものとされています（平成14年改正法法等附則8⑤、平成14年改正法令等附則5⑩）。

その分割型 分割の日の 属する事業 年度開始の 退職給与引 当金勘定の 金額	その事業年度開始 の日からその分割 型分割の日の前日 までの期間を1事 業年度とした場合 に取り崩すべきこ ととなる退職給与 引当金勘定の金額	×	分割等 移転 使用人 割合
--	--	---	------------------------

(注) 分割等移転使用人割合とは、分割法人の分割型分割の直前の時において在職する使用人の全員についてその分割型分割の直前の時を事業年度終了の時と仮定した場合の期末退職給与の要支給額のうちに分割承継法人の業務に従事することとなった使用人（その分割法人から退職給与の支給を受けず、かつ、その分割承継法人の退職給与規程において、その分割法人の業務に従事していた期間とその分割承継法人の業務に従事する期間を通算して退職給与の額の計算の基礎となる期間とする旨を定められている者に限ります。）の全員をその分割型分割の直前の時において在職する使用人の全員と仮定し、かつ、その分割型分割の直前の時を事業年度終了の時と仮定した場合に計算される期末退職給与の要支給額の占める割合をいいます。

退職給与引当金勘定の金額を有する法人が分割型分割を行ったことに伴い、そ

の使用人が分割承継法人の業務に従事することとなった場合（その法人がその従事することとなった使用人に退職給与を支給していないこと等の要件に該当する場合に限ります。）の当該事業年度における取り崩すべき退職給与引当金勘定の金額は、当該事業年度開始の日からその分割型分割の日の前日までの期間及びその分割型分割の日から当該事業年度終了の日までの期間をそれぞれ一事業年度として計算した場合にそれぞれの期間について取り崩すべきこととなる退職給与引当金勘定の金額の合計額とされています（平成14年改正法令等附則5③）。ただし、その分割型分割の日から当該事業年度終了の日までの期間について取り崩すべき退職給与引当金勘定の金額を計算する場合には、その計算の基礎となる改正時の退職給与引当金勘定の金額は、改正時の退職給与引当金勘定の金額に分割等移転使用人割合を乗じて計算した金額を控除した金額とされています（平成14年改正法令等附則5③ただし書）。

退職給与引当金勘定の金額を有する法人が改正事業年度以後の各事業年度において分割型分割を行ったことに伴い、その使用人が分割承継法人の業務に従事することとなった場合（その法人がその従事することとなった使用人に退職給与を支給していないこと等の要件に該当する場合に限ります。）の当該事業年度後の各事業年度において取り崩すべき退職給与引当金勘定の金額の計算の基礎となる改正時の退職給与引当金勘定の金額は、改正時の退職給与引当金勘定の金額に分割等移転使用人割合を乗じて計算した金額を控除した金額とされています（平成14年改正法令等附則5④）。

(ウ) 棚卸資産の評価方法の変更に伴う増加所得金額の益金算入の特例

平成21年度税制改正における後入先出法及び単純平均法の廃止に伴う増加所得金額を7年間で分割して益金算入する措置の適用を受けた法人を分割法人とする適格分割型分割が行われた場合において、その法人がその適格分割型分割により適用資産に係る事業の全部又は一部を移転したときの、その適格分割型分割の日の属する事業年度の益金算入額について、適格分社型分割と同様に適格分割型分割の日を境にそれぞれ計算した益金算入額を合算した金額とする整備が行われています（平成21年改正法令附則6⑨）。

③ 適用関係

上記②の改正は、平成22年10月1日以後に分割が行われる場合における法人の各事業年度の所得に対する法人税及び各連結事業年度の連結所得に対する法人税について適用し、同日前に分割が行われた場合における法人の各事業年度の所得に対する法人税及び各連結事業年度の連結所得に対する法人税については従前どおりとされています（改正法附則10②、134、改正法令附則2②、31、33、改正法規附則2②）。

(3) 適格分社型分割等の場合の時価法等

① 改正前の制度の概要

イ 一括評価金銭債権に係る貸倒引当金勘定
法人が事業年度終了の時ににおいて有する一括評価金銭債権に対する貸倒れによる損失の見込額として、損金経理により貸倒引当金勘定により繰り入れた金額のうち、繰入限度額に達するまでの金額は損金の額に算入されます（法52①②）。このことは、適格合併又は適格分割型分割により合併法人又は分割承継法人に一括評価金銭債権を移転する被合併法人又は分割法人の適格合併又は適格分割型分割の日の前日の属する事業年度についても同様となります。

上記により適格合併又は適格分割型分割

(イにおいて「適格合併等」といいます。)により移転する一括評価金銭債権について設けた貸倒引当金勘定の金額は、合併法人又は分割承継法人(イにおいて「合併法人等」といいます。)に引き継ぐこととされ(法52⑦)、その引継ぎを受けた貸倒引当金勘定の金額又は期中貸倒引当金勘定の金額は、合併法人等のその適格合併等の日の属する事業年度において益金の額に算入することとされています(法52⑩)。

ロ 短期売買商品及び売買目的有価証券の時価評価損益

法人が事業年度終了の時に有する短期売買商品又は売買目的有価証券については、時価法により評価した金額をもってその評価額とし、当該評価額と帳簿価額との差額に係る評価益又は評価損はその事業年度の所得の金額の計算上益金の額又は損金の額に算入することとされています(法61③、61の3②)。このことは、適格合併又は適格分割型分割(ロにおいて「適格合併等」といいます。)により合併法人又は分割承継法人(ロにおいて「合併法人等」といいます。)に短期売買商品又は売買目的有価証券を移転する被合併法人又は分割法人(ロにおいて「被合併法人等」といいます。)の適格合併等の日の前日の属する事業年度(ロにおいて「最後事業年度等」といいます。)についても同様となります。

上記により、適格合併等により短期売買商品又は売買目的有価証券の移転を受けた合併法人等は、被合併法人等の最後事業年度等において益金の額又は損金の額に算入された評価益又は評価損に相当する金額をその適格合併等の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額又は益金の額に算入することとされています(法118の8②、119の15②)。その移転を受けた短期売買商品又は売買目的有価証券の移転を受けた時における帳簿価額は、その評価益

に相当する金額を減算し、又は評価損に相当する金額を加算した金額とされています(法118の8④、119の15④)。

ハ 有価証券の空売り等又はデリバティブ取引に係る利益相当額又は損失相当額

法人が、有価証券の空売り、信用取引、発行日取引若しくは有価証券の引受け(ハにおいて「有価証券の空売り等」といいます。)又はデリバティブ取引を行った場合において、事業年度終了の時に決済されていないものがあるときは、その時においてこれらの取引を決済したものとみなして計算される利益相当額又は損失相当額はその事業年度の所得の金額の計算上益金の額又は損金の額に算入することとされています(法61の4①、61の5①)。このことは、適格合併又は適格分割型分割(ハにおいて「適格合併等」といいます。)により合併法人又は分割承継法人(ハにおいて「合併法人等」といいます。)に有価証券の空売り等又はデリバティブ取引に係る契約を移転する被合併法人又は分割法人(ハにおいて「被合併法人等」といいます。)の適格合併等の日の前日の属する事業年度(ハにおいて「最後事業年度等」といいます。)についても同様となります。

上記により、適格合併等により有価証券の空売り等又はデリバティブ取引に係る契約の移転を受けた合併法人等は、被合併法人等の最後事業年度等において益金の額又は損金の額に算入された利益相当額又は損失相当額をその適格合併等の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額又は益金の額に算入することとされています(法119の16②、120②)。

ニ 繰延ヘッジ処理による利益額又は損失額の繰延べ

法人が、ヘッジ対象資産等損失額(資産又は負債の価額の変動に伴って生ずるおそれのある損失等)をいいます。ニにおいて同

じです。)を減少するためにデリバティブ取引等を行った場合において、事業年度終了の時までの間においてそのヘッジ対象資産等の譲渡等がなく、かつ、そのデリバティブ取引等がヘッジ対象資産等損失額を減少させるために有効であると認められる場合には、そのデリバティブ取引等に係るみなし決済により計算される利益額又は損失額はその事業年度の益金の額又は損金の額に算入しないこととされています(法法61の6①)。また、繰延ヘッジ処理の適用を受けるデリバティブ取引等につき、そのデリバティブ取引等がヘッジ対象資産等損失額を減少させるために有効であると認められる部分を超え、又は満たない場合には、直近の判定におけるその認められた部分に係るみなし決済により計算される利益額又は損失額とその事業年度終了の時においてみなし決済により計算される利益額又は損失額との差額は、その事業年度の益金の額又は損金の額に算入することとされます(法令121の3④)。このことは、適格合併又は適格分割型分割(二において「適格合併等」といいます。)により合併法人又は分割承継法人(二において「合併法人等」といいます。)に繰延ヘッジの適用を受けるデリバティブ取引等に係る契約の移転を行い、かつ、ヘッジ対象資産の移転を行った場合等の被合併法人又は分割法人(二において「被合併法人等」といいます。)の適格合併等の日の前日の属する事業年度(二において「最後事業年度等」といいます。)についても同様となります。

上記により、適格合併等によりデリバティブ取引等に係る契約の移転を受けた合併法人等は、被合併法人等の最後事業年度等において益金の額又は損金の額に算入された利益相当額又は損失相当額をその適格合併等の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額又は益金の額に算入する

こととされています(法令121の5③)。

ホ 時価ヘッジ処理における売買目的外有価証券の評価益又は評価損

法人が、その有する売買目的外有価証券の価額の変動により生ずるおそれのある損失の額(ホにおいて「ヘッジ対象有価証券損失額」といいます。)を減少させるためにデリバティブ取引等を行った場合において、事業年度終了の時までの間においてヘッジ対象となる売買目的外有価証券の譲渡がなく、かつ、そのデリバティブ取引等がヘッジ対象有価証券損失額を減少させるために有効であると認められる場合には、その売買目的外有価証券の期末時価と帳簿価額との差額のうちそのデリバティブ取引等に係るみなし決済により計算される利益額又は損失額に対応する部分の金額(ホにおいて「ヘッジ対象有価証券評価差額」といいます。)は、その事業年度の損金の額又は益金の額に算入することとされています(法法61の7①)。このことは、適格合併又は適格分割型分割(ホにおいて「適格合併等」といいます。)により合併法人又は分割承継法人(ホにおいて「合併法人等」といいます。)にそのデリバティブ取引等に係る契約を移転し、かつ、ヘッジ対象となる売買目的外有価証券を移転する被合併法人又は分割法人(ホにおいて「被合併法人等」といいます。)の適格合併等の日の前日の属する事業年度(ホにおいて「最後事業年度等」といいます。)についても同様となります。

上記により、適格合併等によりデリバティブ取引等に係る契約の移転を受けた合併法人等は、被合併法人等の最後事業年度等において損金の額又は益金の額に算入されたヘッジ対象有価証券評価差額に相当する金額をその適格合併等の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされています(法

令121の11②)。その移転を受けた売買目的外有価証券の移転を受けた時における帳簿価額は、そのヘッジ対象有価証券評価差額に相当する金額を加算し、又は減算した金額とされています（法令121の11④）。

ハ 外貨建資産等の期末換算差益又は期末換算差損

法人が事業年度終了の時において有する外貨建資産等（期末時換算法によりその金額の円換算額を換算するものに限ります。）については、期末時換算法による評価額と帳簿価額との差額に相当する金額（へにおいて「差額相当額」といいます。）はその事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされています（法法61の9②）。このことは、適格合併又は適格分割型分割（へにおいて「適格合併等」といいます。）により合併法人又は分割承継法人（へにおいて「合併法人等」といいます。）に外貨建資産等を移転する被合併法人又は分割法人（へにおいて「被合併法人等」といいます。）の適格合併等の日の前日の属する事業年度（へにおいて「最後事業年度等」といいます。）についても同様となります。

上記により、適格合併等により外貨建資産等の移転を受けた合併法人等は、被合併法人等の最後事業年度等において益金の額又は損金の額に算入された差額相当額をその適格合併等の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額又は益金の額に算入することとされています（法令122の8②）。その移転を受けた外貨建資産等の移転を受けた時における帳簿価額は、その差額相当額を減算し、又はその差額相当額を加算した金額とされています（法令122の8④）。

② 改正の内容

イ 改正の趣旨及び概要

貸倒引当金の繰入れ及び時価評価による

損益の計上等について、分割型分割のみなし事業年度廃止に伴い、適格分割型分割による移転をした場合には、その適格分割型分割の日の前日を事業年度終了の日とした場合に計算される期中貸倒引当金勘定又は時価評価金額等に相当する金額の損益を計上するとともに、移転を受ける法人にその期中貸倒引当金勘定又はその時価評価資産（その時価評価適用後の金額による）が移転することとされました。

この改正にあわせて、適格分社型分割、適格現物出資又は適格現物分配が行われた場合も適格分割型分割が行われた場合と同様に期中において一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の繰入れ及び時価評価損益等の計上を可能とする見直しが行われています。会計においては、時価評価資産等を期中において事業分離により移転する場合には、仮決算を行い時価評価損益を計上した上で、時価評価適用後の金額によって移転を行っているため、この見直しにより会計における処理と整合的な取扱いになるものと考えられます。

(参考) 企業会計基準適用指針第10号企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針（最終改正平成20年12月26日）

89. 分離元企業において、事業分離により移転した事業に係る資産及び負債の帳簿価額は、事業分離日の前日において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠した適正な帳簿価額のうち、移転する事業に係る金額を合理的に区分して算定する（事業分離等会計基準第10項）。

なお、適正な帳簿価額には、時価（又は再評価額）をもって貸借対照表価額としている場合の当該価額及び対応する評価・換算差額等の各内訳科目（その他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益及び土地再評価差額金）の額が含まれることに留意する必要がある。

182. 共同支配企業の形成において、共同支配企業は、共同支配投資企業から移転する資産及び負債を、移転直前に共同支配投資企業において付されていた適正な帳簿価額により計上する（企業結合会計基準第38項）。

200. 企業集団内における組織再編の会計処理には、共通支配下の取引と少数株主との取引（以下合わせて「共通支配下の取引等」という。）がある。

共通支配下の取引は、親会社からの内部取引と考えられるため、個別財務諸表上、事業の移転元の適正な帳簿価額を基礎として会計処理され、連結財務諸表上は、すべて消去されることになる。

（後略）

個別制度ごとの具体的な改正の内容は次のとおりです。

ロ 貸倒引当金

(イ) 各事業年度終了の時における貸倒引当金勘定

各事業年度終了の時における一括評価金銭債権に係る貸倒引当金勘定への繰入れについて、分割型分割に係るみなし事業年度の廃止に伴い、適格分割型分割に該当しない分割型分割により分割承継法人に移転する資産について貸倒引当金の繰入れを除外する規定が削除されました。また、適格現物分配制度の創設及び清算所得課税の廃止に伴い、貸倒引当金の繰入れは残余財産の確定の日（その残余財産の分配が適格現物分配に該当しないものに限り。）の属する事業年度においてはできないこととされました（法法52①②）。なお、残余財産の分配が適格現物分配に該当するものについては、残余財産の確定の日において有する一括評価金銭債権について貸倒引当金勘定への繰入れができることとなります。

(ロ) 適格分割等により移転する一括評価金

銭債権に係る期中貸倒引当金勘定の損金算入

法人が適格分割、適格現物出資又は適格現物分配（適格現物分配にあつては残余財産の全部の分配を除きます。（ロ）及び（ハ）iiにおいて「適格分割等」といいます。）により、分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人に一括評価金銭債権を移転する場合において、その一括評価金銭債権について貸倒引当金勘定に相当するもの（以下「期中一括貸倒引当金勘定」といいます。）を設けたときは、その設けた期中一括貸倒引当金勘定の金額に相当する金額のうち、その一括評価金銭債権につき、その適格分割等の直前の時を事業年度終了の時とした場合に計算される一括貸倒引当金繰入限度額に達するまでの金額は、その適格分割等の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされました（法法52⑥）。従来、一括評価金銭債権に係る貸倒引当金は、過去の貸倒実績率から算定される一般的な将来の損失の見込額であり、個別評価金銭債権に係る貸倒引当金のように個々の金銭債権と一体不可分の関係にあるものではないため、適格合併又は適格分割型分割の場合を除き、組織再編成による引継ぎは認めないこととされていましたが、適格分割型分割についてみなし事業年度がなくなったことや会計実務における処理を踏まえて、適格分割型分割と同様に適格分社型分割、適格現物出資又は適格現物分配が行われた場合についても期中における貸倒引当金繰入相当額の損金算入を認めることとされたものです。

上記の期中における貸倒引当金繰入相当額の損金算入の規定は、法人が適格分割等の日以後2月以内に次の事項を記載した書類を納税地の所轄税務署長に提出

した場合に限り、適用することとされました（法52⑦、法規25の6）。

- i この制度の適用を受けようとする法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
 - ii 適格分割等に係る分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
 - iii 適格分割等の日
 - iv 期中一括貸倒引当金勘定の金額に相当する金額及び一括貸倒引当金繰入限度額に相当する金額並びにこれらの金額の計算に関する明細
 - v その他参考となるべき事項
- (ハ) 適格組織再編成により移転する一括評価金銭債権に係る期中貸倒引当金勘定の引継ぎ

法人が適格組織再編成を行った場合には、適格組織再編成の区分に応じた貸倒引当金勘定の金額又は期中個別貸倒引当金勘定の金額を、その適格組織再編成に係る合併法人、分割承継法人又は被現物出資法人に引き継ぐこととされています（旧法52⑦）。この取扱いについて、期中一括貸倒引当金勘定の金額についても期中個別貸倒引当金勘定と同様に引継ぎをすることとされました。各組織再編成における引継額は次のとおりとされました（法52⑧）。

- i 適格合併又は適格現物分配（残余財産の全部の分配に限ります。）が行われた場合には、その適格合併の日の前日又は残余財産の確定の日の属する事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された貸倒引当金勘定の金額
 - ii 適格分割等が行われた場合には、その適格分割等の日の属する事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入された期中一括貸倒引当金勘定の金額
- なお、適格分割型分割により引き継ぐ

貸倒引当金勘定の金額に係る規定については上記 ii において措置されたため削除されました（旧法52⑦二、旧法令98）。また、適格組織再編成に係る合併法人、分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人（ハ）において「合併法人等」といいます。）が引継ぎを受けた貸倒引当金勘定の金額又は期中一括貸倒引当金勘定の金額は、その合併法人等の適格組織再編成の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされました（法52⑩）。

- ハ 短期売買商品及び売買目的有価証券の時価評価損益
 - (イ) 各事業年度終了の時における時価評価損益

明文上の改正はありませんが、法人の残余財産が確定した場合には残余財産の確定の日が事業年度終了の日とみなされるため（法14①十・二十一）、残余財産の確定の日に有する短期売買商品又は売買目的有価証券については、時価法により評価した金額をもってその評価額とし、当該評価額と帳簿価額との差額に係る評価益又は評価損はその残余財産の確定の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入されることとなります（法61③、61の3②）。

(注) その残余財産の分配が適格現物分配に該当しない場合には、この制度による時価評価損益の計上対象から除外されています。この場合には、残余財産の全部の分配又は引渡しによる資産の譲渡損益が計上されます（法62の5①②）。

- (ロ) 適格分割等により移転する短期売買商品及び売買目的有価証券に係る期中時価評価損益

法人が適格分割、適格現物出資又は適

格現物分配（適格現物分配にあつては、残余財産の全部の分配を除きます。ハにおいて「適格分割等」といいます。）により分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人（ハにおいて「分割承継法人等」といいます。）に短期売買商品又は売買目的有価証券を移転する場合には、その適格分割等の日の前日を事業年度終了の日とした場合に計算されるその短期売買商品又は売買目的有価証券に係る時価評価による評価益又は評価損に相当する金額は、その適格分割等の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされました（法61④、61の3③）。この場合において、その適格分割等により分割承継法人等に移転する短期売買商品又は売買目的有価証券のその適格分割等の直前の帳簿価額は、その短期売買商品又は売買目的有価証券につき分割法人等において計算される時価評価後の金額とされました（法令118の8②、119の15②）。

（ハ） 適格分割等により移転を受けた短期売買商品又は売買目的有価証券の洗替処理等

上記（イ）又は（ロ）の改正にあわせて、短期売買商品又は売買目的有価証券の移転を受ける法人の処理について改正が行われています。具体的には、法人が適格現物分配（残余財産の全部の分配に限ります。（ハ）において同じです。）又は適格分割等により短期売買商品又は売買目的有価証券の移転を受けたときは、その適格現物分配に係る現物分配法人のその残余財産の確定の日の属する事業年度又はその適格分割等に係る分割法人、現物出資法人若しくは現物分配法人（ハ）において「分割法人等」といいます。）のその適格分割等の日の属する事業年度において、その移転を受けた短期売買商品又は売買目

的有価証券につき時価評価による評価益又は評価損につき益金の額又は損金の額に算入された金額に相当する金額は、その法人のその残余財産の確定の日の翌日の属する事業年度又はその適格分割等の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額又は益金の額に算入する（ハ）において「洗替処理」といいます。）こととされました（法令118の8③、119の15③）。

この場合において、法人がその適格現物分配又は適格分割等により移転を受けた短期売買商品又は売買目的有価証券の移転を受けた時における帳簿価額は、その現物分配法人又は分割法人等において時価評価の適用を受けた後の帳簿価額から洗替処理により損金の額に算入される金額に相当する金額を減算し、又はその帳簿価額から洗替処理により益金の額に算入される金額に相当する金額を加算した金額とすることとされました（法令118の8⑤、119の15⑤）。

ニ 有価証券の空売り等又はデリバティブ取引に係る利益相当額又は損失相当額

（イ） 各事業年度終了の時における利益相当額又は損失相当額の益金又は損金算入

明文上の改正はありませんが、法人の残余財産が確定した場合には残余財産の確定の日が事業年度終了の日とみなされるため（法14①十・二十一）、残余財産の確定の時において未決済のデリバティブ取引があるときは、その時においてその取引を決済したものとみなして算出される利益の額又は損失の額に相当する金額は、その残余財産の確定の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされます（法61の5①）。デリバティブ取引に係る契約を有する場合には、反対売買といった債務を合わせて有することに

なりますが、デリバティブ取引におけるオプション取引のうちには負債とひも付きになっていないものもあることを勘案して、デリバティブ取引に係る契約を適格現物分配により移転をする資産の対象から除くということまではしていません。

- (ロ) 適格分割等により移転する有価証券の空売り等又はデリバティブ取引に係る契約における期中みなし決済損益

法人が適格分割、適格現物出資又は適格現物分配（適格現物分配にあつては、残余財産の全部の分配を除き、デリバティブ取引に係るものに限ります。ハにおいて「適格分割等」といいます。）により有価証券の空売り等（有価証券の空売り、信用取引、発行日取引又は有価証券の引受けをいいます。ニにおいて同じです。）又はデリバティブ取引に係る契約を分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人（被現物分配法人にあつては、デリバティブ取引に係るものに限ります。ハにおいて「分割承継法人等」といいます。）に移転する場合には、その適格分割等の日の前日を事業年度終了の日とした場合に計算されるみなし決済損益額（これらの取引を決済したものとみなして算出される利益の額又は損失の額に相当する金額をいいます。ニにおいて同じです。）に相当する金額は、その適格分割等の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされました（法61の4②、61の5②）。

- (ハ) 適格分割等により移転を受けた有価証券の空売り等又はデリバティブ取引の洗替処理

上記(イ)又は(ロ)の改正にあわせて、有価証券の空売り等又はデリバティブ取引の移転を受ける法人の処理について改正が行われています。具体的には、法人が適

格現物分配（残余財産の全部の分配で、かつ、デリバティブ取引に係るものに限ります。ハ)において同じです。）又は適格分割等により有価証券の空売り等又はデリバティブ取引に係る契約の移転を受けたときは、その適格現物分配に係る現物分配法人のその残余財産の確定の日の属する事業年度又はその適格分割等に係る分割法人、現物出資法人若しくは現物分配法人のその適格分割等の日の属する事業年度において、その移転を受けた有価証券の空売り等又はデリバティブ取引に係る契約につきみなし決済により益金の額又は損金の額に算入された金額に相当する金額は、その法人のその残余財産の確定の日の翌日の属する事業年度又はその適格分割等の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額又は益金の額に算入することとされました（法令119の16②、120②）。

- ホ 繰延ヘッジ処理による利益額又は損失額の繰延べ

- (イ) 適格分割等により移転するデリバティブ取引等に係る繰延ヘッジ処理の適用

上記ニ(イ)又は下記ト(イ)において、適格分割又は適格現物出資（ホにおいて「適格分割等」といいます。）により移転をするデリバティブ取引等について期中においてみなし決済損益額又は為替換算差額の損益計上をすることとされたことに伴い、繰延ヘッジ処理の適用を受けるデリバティブ取引等を適格分割等により移転する場合の損益の繰延べについて措置がなされました。具体的には、法人が、ヘッジ対象資産等損失額を減少させるためにデリバティブ取引等を行った場合において、適格分割等により分割承継法人又は被現物出資法人（ホにおいて「分割承継法人等」といいます。）にそのデリバティブ取引等に係る契約を移転し、か

つ、その適格分割等によりヘッジ対象資産等の移転等をするとき（その法人がその適格分割等の前にそのデリバティブ取引等の決済をしていた場合には、その適格分割等によりヘッジ対象資産等の移転等をするとき）は、その適格分割等の日の前日を事業年度終了の日とした場合に計算されるデリバティブ取引等に係る有効決済損益額（ヘッジ対象資産等損失額を減少させるために有効である部分の金額をいいます。ホにおいて同じです。）に相当する金額は、その適格分割等の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入しないこととされました（法法61の6②）。

この場合における有効決済損益額の計算については、各事業年度終了の時ににおけるものと同様です（法令121の3④）。すなわち、そのデリバティブ取引等がヘッジ対象資産等損失額を減少させるために有効であると認められる部分を超え、又は満たない場合には、直近の判定における有効決済損益額とその適格分割等の直前の時においてみなし決済により計算される利益額又は損失額との差額は、その適格分割等の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされました（法令121の3④）。

(ロ) 適格分割等により移転を受けたデリバティブ取引等に係る繰延ヘッジ処理の適用

法人が、適格分割等により分割法人又は現物出資法人（ロにおいて「分割法人等」といいます。）からヘッジ対象資産等損失額を減少させるために行ったデリバティブ取引等の移転を受けた場合において、繰延ヘッジ処理の適用を受ける旨等の帳簿記載をした場合には、その法人がヘッジ対象資産等損失額を減少させる

ためにデリバティブ取引等を行い、繰延ヘッジ処理の適用を受ける旨等の帳簿記載をしていたものみなして、引き続き繰延ヘッジ処理の適用を受けられることとなります（法法61の6③）。また、特定事由ヘッジの適用を受けている場合についても同様です（法令121③）。なお、適格事後設立の廃止に伴い所要の整備が行われています。

この場合において、その分割法人等のその適格分割等の日の属する事業年度において、そのデリバティブ取引等がヘッジ対象資産等損失額を減少させるために有効であると認められる部分を超え、又は満たない場合において益金の額又は損金の額に算入された金額があるときは、その益金の額又は損金の額に相当する金額はその法人のその適格分割等の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額又は益金の額に算入することとされました（法令121の5③）。また、上記(イ)の適用を受けた分割法人等又はその法人から適格分割等によりデリバティブ取引等の移転を受けた分割承継法人等は、繰延ヘッジ処理の適用により益金の額又は損金の額に算入されなかった金額について、その適格分割等によりその分割承継法人等に移転する負債又は資産のその移転の直前の帳簿価額に含まれるものとして、その分割法人等及び分割承継法人等の各事業年度の所得の金額を計算することとされました（法令121の5④）。

へ 時価ヘッジ処理における売買目的外有価証券の評価益又は評価損

(イ) 適格分割等により移転するデリバティブ取引等に係る時価ヘッジ処理の適用

法人がヘッジ対象有価証券損失額（売買目的外有価証券の価額の変動により生ずるおそれのある損失の額をいいます。へにおいて同じです。）を減少させるた

めにデリバティブ取引等を行った場合において、適格分割又は適格現物出資（へにおいて「適格分割等」といいます。）により分割承継法人又は被現物出資法人（へにおいて「分割承継法人等」といいます。）にそのデリバティブ取引等に係る契約を移転し、かつ、その適格分割等により売買目的外有価証券（そのデリバティブ取引等によりヘッジ対象有価証券損失額を減少させようとするものに限ります。）を移転するとき（その法人がその適格分割等の前にそのデリバティブ取引等の決済をしていた場合には、その適格分割等により売買目的外有価証券（そのデリバティブ取引等によりヘッジ対象有価証券損失額を減少させようとしていたものに限ります。）を移転するとき）は、その適格分割等の日の前日を事業年度終了の日とした場合に計算されるその売買目的外有価証券に係るヘッジ対象有価証券評価差額（ヘッジ対象有価証券損失額を減少させるために有効である部分の金額をいいます。ホにおいて同じです。）に相当する金額は、その適格分割等の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額又は益金の額に算入することとされました（法法61の7②）。なお、適格分社型分割又は適格現物出資によりその売買目的外有価証券を移転する場合において、その適格分社型分割又は適格現物出資の日の属する事業年度開始の時からその適格分社型分割又は適格現物出資の直前の時までの間にそのデリバティブ取引等の決済をしているときは、その直前の時を事業年度終了の時とみなして時価ヘッジ処理の適用を受けられることとされていましたが（旧法令121の9②）、上記の措置に吸収されています。

この場合において、その売買目的外有価証券の時価ヘッジ処理の適用を受けた

後における帳簿価額は、その適格分割等の直前の時又はそのデリバティブ取引等の決済時における時価ヘッジ処理の適用前の帳簿価額からヘッジ対象有価証券評価差額を減算し、又はその帳簿価額にヘッジ対象有価証券評価差額を加算した金額とされました（法令121の6①）。

(ロ) 適格分割等により移転を受けたデリバティブ取引等に係る時価ヘッジ処理の適用

法人が、適格分割等により分割法人等からヘッジ対象有価証券損失額を減少させるために行ったデリバティブ取引等の移転を受けた場合において、時価ヘッジ処理の適用を受ける旨等の帳簿記載をした場合には、その法人がヘッジ対象有価証券損失額を減少させるためにデリバティブ取引等を行い、時価ヘッジ処理の適用を受ける旨等の帳簿記載をしていたものとみなして、引き続き時価ヘッジ処理の適用を受けられることとなります（法法61の6③）。また、特定事由ヘッジの適用を受けている場合についても同様です（法令121の6②）。

この場合において、その適格分割等によりヘッジ対象有価証券損失額を減少させようとしていた売買目的外有価証券の移転を受けた分割承継法人等は、分割等事業年度（分割法人等のその適格分割等の日の属する事業年度をいい、そのデリバティブ取引等の決済をした事業年度を除きます。）においてその売買目的外有価証券につき損金の額又は益金の額に算入された金額に相当する金額は、その法人の適格分割等の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされました（法令121の11②）。また、その適格分割等により売買目的外有価証券の移転を受けた分割承継法人等のその移転を受けた時にお

ける帳簿価額は、分割法人等の時価ヘッジ処理の適用を受けた後の帳簿価額にその益金の額に算入される金額に相当する金額を加算し、又はその帳簿価額からその損金の額に算入される金額に相当する金額を減算した金額とされました（法令121の11④）。

ト 外貨建資産等の期末換算差益又は期末換算差損

(イ) 各事業年度終了の時における期末換算差益又は期末換算差損

明文上の改正はありませんが、法人の残余財産が確定した場合には残余財産の確定の日が事業年度終了の日とみなされるため（法法14①十・二十一）、残余財産の確定の日に有する外貨建資産等については、期末時換算法により換算した金額と帳簿価額との差額に相当する金額（トにおいて「為替換算差額」といいます。）はその残余財産の確定の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入されることとなります（法法61の9②）。

(ロ) 適格分割等により移転する外貨建資産等に係る期中換算差損益

法人が適格分割、適格現物出資又は適格現物分配（適格現物分配にあつては、残余財産の全部の分配を除きます。トにおいて「適格分割等」といいます。）により分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人（トにおいて「分割承継法人等」といいます。）に外貨建資産等（その適格分割等の日の前日を事業年度終了の日とした場合に期末時換算法によりその金額の円換算額への換算をするものに限ります。（ハ）までにおいて同じです。）を移転する場合には、その適格分割等の日の前日を事業年度終了の日とした場合に計算されるその外貨建資産等に係る為替換算差額に相当する金額は、その適格

分割等の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入することとされました（法法61の9③）。

この場合において、その適格分割等により分割承継法人等に移転する外貨建資産等のその適格分割等の直前の帳簿価額は、その外貨建資産等につきその法人において計算される為替換算後の金額とされました（法令122の8②）。

(ハ) 適格分割等により移転を受けた外貨建資産等の洗替処理等

上記(イ)又は(ロ)の改正にあわせて、外貨建資産等の移転を受ける法人の処理について改正が行われています。具体的には、法人が適格現物分配（残余財産の全部の分配に限ります。（ハ）において同じです。）又は適格分割等により外貨建資産等の移転を受けたときは、その適格現物分配に係る現物分配法人のその残余財産の確定の日の属する事業年度又はその適格分割等に係る分割法人、現物出資法人若しくは現物分配法人（（ハ）において「分割法人等」といいます。）のその適格分割等の日の属する事業年度において、その移転を受けた外貨建資産等につき為替換算により益金の額又は損金の額に算入された金額に相当する金額は、その法人のその残余財産の確定の日の翌日の属する事業年度又はその適格分割等の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額又は益金の額に算入する（（イ）において「洗替処理」といいます。）こととされました（法令122の8③）。

この場合において、法人がその適格現物分配又は適格分割等により移転を受けた外貨建資産等の移転を受けた時における帳簿価額は、その現物分配法人又は分割法人等において為替換算の適用を受けた後の帳簿価額から洗替処理により損金の額に算入される金額に相当する金額を

減算し、又はその帳簿価額から洗替処理により益金の額に算入される金額に相当する金額を加算した金額とすることとされました（法令122の8⑤）。

(二) その他

外国為替の売買相場が著しく変動した場合の外貨建資産等（先物外国為替契約等が締結されているもの等、評価換えをした場合のみなし取得による換算の適用を受けたもの又は企業支配株式に該当するものを除きます。（二）において同じです。）の期末時換算について、法人が適格分割等により分割承継法人等に外貨建資産等に移転する場合について準用できることとなりました（法令122の3②）。具体的には、適格分割等の直前の時において有する外貨建資産等について、その事業年度開始の日からその適格分割等の直前の時までの間においてその外貨建資産等に係る外国為替の売買相場が著しく変動した場合には、その外貨建資産等と通貨の種類を同じくする外貨建資産等のうち外国為替の売買相場が著しく変動したもののすべてにつきこれらの取得又は発生の基因となった外貨建取引をその適格分割等の直前の時において行ったものとみなして、外貨建取引の換算（法61の8①）及び外貨建資産等の期末換算（法61の9①）の規定の適用をすることができるとされました。

③ 適用関係

上記②の改正は、平成22年10月1日以後に分割、現物出資又は現物分配（残余財産の分配にあっては、同日以後の解散によるものに限ります。）が行われる場合における法人の各事業年度の所得に対する法人税及び各連結事業年度の連結所得に対する法人税について適用し、同日前に分割、現物出資又は事後設立が行われた場合の法人の各事業年度の所得に対する法人税及び各連結事業年度の連結所

得に対する法人税については従前どおりとされています（改正法附則10②、改正法令附則2②）。

(4) 無対価組織再編成

① 改正の趣旨及び概要

無対価組織再編成とは対価が交付されない組織再編成の総称であり、従来から親法人が子法人を吸収合併する場合や100%兄弟会社が合併する場合において、前者にあっては合併法人である親法人が被合併法人である子法人の株主であることから、自己に対してあえて自己の株式を交付する実益がないこと、また、後者にあっては100%兄弟会社の株主は同一の親法人であるため、100%保有する子会社の株式をさらに発行する実益がないことから、これらの合併の対価の交付が実務的に省略されるものとして存在したところです。

このような中で、会社法において、前者にあっては抱合株式に対しては自己株式を交付できないこと（会社法749①三）及び後者にあっては吸収合併契約において定めるべき事項について対価が交付されない場合があることを否定しない規定とされていること（会社法749①二）や対価が交付されない場合の合併存続会社の株主資本等の変動額について規定されたこと（会社計算規則36②）などから、上記のとおり実務的に存在していたものが法令上明確化され、かつ、それらが無対価組織再編成と言われることとなったところです。

税務上は、これまで実務的に対価の交付を省略しているものについては、省略されないものとして処理がなされてきましたが、このような省略形ではない無対価組織再編成についてまで広範に行いうる状況になってきたと想定されることから、今般、資本に係る取引等に係る税制の見直しの一環として、法的にこれらの取扱いを明確化し、納税者の予見可能性等を高めるため、無対価組織再編成に関する整備が行われたところです。

その整備の概要は、例えば、直接親子間で行われる分割又は同一者により直接100%保有されている子法人同士で行われる合併、分割及び株式交換については、合併、分割又は株式交換の対価として株式を交付したとしても、親法人又は同一者の保有する子法人株式数が増加するのみで親法人と子法人との100%親子関係に変動はないことから、対価の交付がなかった場合についても対価の交付の省略があったと認められる場合については、税務上も対価の交付があった場合と同様となるようにするなどとなっています。

具体的な改正の内容は、各組織再編成ごとに次のとおりとなっています。

② 改正の内容

イ 合併

(イ) 適格判定

適格合併の要件の一つとして、被合併法人の株主等に合併法人の株式以外の資産が交付されないこととの要件がありますが、無対価で行われる合併についてはこの要件に該当するため見直しはありません（法法22の八）。適格合併に該当する株式の保有関係については、次のとおり見直しが行われました。

i 完全支配関係がある法人間で行われる合併

合併前に被合併法人と合併法人との間にいずれか一方の法人による完全支配関係がある場合の株式の保有関係について、その合併が被合併法人の株主等に合併法人の株式その他の資産が交付されない合併（以下「無対価合併」といいます。）である場合には、合併法人が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係がある場合に限り、この要件を満たすこととされました（法令4の3②一）。

（注） 支配関係（法法22の七の五）

及び完全支配関係（法法22の七

の六）について定義がなされたことに伴い、株式の保有関係についてこの定義を用いて整理が行われています。この点については、後述「(6) その他」の「① 適格組織再編成の範囲」のロ(イ) (332ページ) 及びロ(ロ) (333ページ) を参照して下さい。なお、このような用語の整理に伴う改正については以後において解説を省略しています。

また、合併前に被合併法人と合併法人との間に同一の者による完全支配関係がある場合の株式の保有関係について、その合併が無対価合併である場合には、次の関係がある場合に限り、この要件を満たすこととされました（法令4の3②二）。これは省略できる形態を示すものとなります。なお、合併後の株式継続保有要件についての見直しはありません。

- (i) 合併法人が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係
 - (ii) 一の者が被合併法人及び合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係
 - (iii) 合併法人及びその合併法人の発行済株式等の全部を保有する者が被合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係
 - (iv) 被合併法人及びその被合併法人の発行済株式等の全部を保有する者が合併法人の発行済株式等の全部を保有する関係
- ii 支配関係がある法人間で行われる合併

合併前に被合併法人と合併法人との間にいずれか一方の法人による支配関係がある場合の株式の保有関係について、その合併が無対価合併である場合には、上記 i (iii)又は(iv)の関係がある場

合に限り、この要件を満たすこととされました（法令4の3③一）。

また、合併前に被合併法人と合併法人との間に同一の者による支配関係がある場合の株式の保有関係について、その合併が無対価合併である場合には、上記i(i)から(iv)までのいずれかの関係がある場合に限り、この要件を満たすこととされました（法令4の3③二）。なお、合併後の株式継続保有要件についての見直しはありません。

上記の措置により、無対価合併にあつては当初は発行済株式等の全部を保有する関係が必要ですが、保有株式の売却等により無対価合併後に発行済株式等の全部を保有する関係がなくなることが見込まれていても支配関係を有することが見込まれていれば適格合併の要件を満たすこととなります。

iii 共同事業を営むための合併

被合併法人と合併法人とが共同で事業を営むための合併については無対価合併に対応した見直しの対象とはなっておりません。これは、共同で事業を営むための合併に係る適格要件のうち株式継続保有要件（法令4の3④五）については、合併の直前のその合併に係る株主等でその合併により交付を受ける合併法人の株式の全部を継続して保有することが見込まれる者並びにその合併に係る合併法人が有するその合併に係る被合併法人の株式の数を合計した数とその被合併法人の発行済株式等の総数の100分の80以上であることが求められています。この点、無対価合併の場合は株主等が交付を受ける株式がないため、合併法人の抱合株式がその被合併法人の発行済株式等の総数の100分の80以上あることが要件となり、無対価合併が行われた場合に対価

の交付の省略と認められる関係は、合併の時に上記i(i)から(iv)までの関係がある場合とされていることから、上記i(i)については、上記iの第一段落（法令4の3②一）と同様となり、上記i(ii)については、合併法人が抱合株式を有していないため除外され、上記i(iii)及び(iv)については、上記iiの第一段落（法令4の3③一）と同様となるため、あえて共同で事業を営むための合併については無対価合併に対応した見直しを行う必要がないことによります。

なお、公益法人等といった資本がない法人が合併を行う場合については、この共同事業を営むための合併に係る適格要件により判定を行うことになるため、被合併法人と合併法人とが共同で事業を営むための合併について、その合併が無対価合併である場合には、その無対価合併に係る被合併法人のすべて又は合併法人が資本を有しない法人である場合に限り、共同事業を営むための適格合併に該当することとされました（法令4の3④柱書き）。

(ロ) 被合併法人の処理

無対価合併が行われた場合で上記(イ)により適格合併と判定される場合については、適格合併により移転をした資産及び負債のその適格合併に係る最後事業年度終了の時の帳簿価額により引継ぎをしたものとして、被合併法人の各事業年度の所得の金額を計算することとなります（法法62の2①）。

この場合において、その適格合併によりその有する資産及び負債の移転をした被合併法人は、合併法人からその合併法人の株式をその適格合併により移転をした資産及び負債の帳簿価額を基礎とした純資産価額（(ロ)及び(イ)において「移転簿価純資産価額」といいます。）により取

得し、直ちにその株式をその被合併法人の株主等に交付したものとすることとされていましたが、無対価で適格合併が行われた場合については株主等に交付する株式がないことなどから削除されました(旧法62の2②、旧法令123の3②)。

この見直しに合わせて、被合併法人がその被合併法人の株主等に合併法人の株式を交付したものとみなされる場合において、その株式の譲渡対価及び譲渡原価のいずれも移転簿価純資産価額に相当する金額とする規定、すなわちその合併法人の株式の譲渡損益を非計上とする規定は削除されました(法61の2旧⑤)。

(イ) 合併法人の処理

無対価合併が行われた場合で上記(イ)により適格合併と判定される場合についての合併法人の処理については、まず、その適格合併に係る合併法人はその適格合併により移転を受ける資産又は負債をその帳簿価額により引継ぎを受けることとされており(法令123の3④)、見直しはありません。

次に、合併法人の増加する資本金等の額の計算については、適格合併に係る被合併法人のその適格合併の日の前日の属する事業年度終了の時における資本金等の額に相当する金額から抱合株式がある場合のその抱合株式の合併直前の帳簿価額を減算した金額とされました(法令8①五)。また、合併法人の増加する利益積立金額の計算については、適格合併に係る被合併法人から移転を受けた資産及び負債の移転簿価純資産価額からその適格合併により増加した資本金等の額及び抱合株式がある場合のその抱合株式の合併直前の帳簿価額の合計額を減算した金額とされました(法令9①二)。

(ニ) 被合併法人の株主の処理

無対価合併が行われた場合で上記(イ)に

より適格合併と判定される場合における被合併法人の株主の処理における、被合併法人の株主等が合併法人である場合と合併法人以外の法人である場合の処理については、それぞれ次のとおりとなります。

i 被合併法人の株主等が合併法人である場合

合併法人が抱合株式を有する場合(上記(イ) i (i)又は(iii)の関係がある場合が該当します。)についての被合併法人の株主等である合併法人の処理について、まず、その抱合株式の譲渡損益は計上されないことが明確化されています。具体的には、法人が旧株(その法人が有していた株式をいいます。iにおいて同じです。)を発行した法人の適格合併(その法人の株主等に合併法人の株式その他の資産が交付されなかったものに限り)によりその旧株を有しないこととなった場合のその旧株の譲渡対価はその旧株のその適格合併の直前の帳簿価額に相当する金額とされました(法61の2②)。

次に、適格合併により消滅する抱合株式の帳簿価額については、上記(イ)第二段落のとおり合併法人の増加する資本金等の額から減算されることとなります(法令8①五)。

また、これらの整備に伴い、被合併法人に合併法人以外の株主等がいなかった場合に、合併法人が抱合株式の価額に相当する金額の合併法人の株式の交付を受けたものとみなす規定は、削除されました(法令23⑤)。

ii 被合併法人の株主等が合併法人以外の法人である場合

被合併法人の株主等が合併法人以外の法人である場合の処理については、消滅する被合併法人の株式の帳簿価額

を合併法人株式の帳簿価額に付け替えることとされました。具体的には、法人の有する株式（iiにおいて「旧株」といいます。）を発行した法人を合併法人とする適格合併（無対価合併に該当するもので、上記(i) i(ii)から(iv)までの関係のいずれかがあるものに限りま

す。）が行われた場合には、所有株式（その旧株を発行した法人の株式で、その適格合併の直後にその法人が有するものをいいます。）のその適格合併の直後の移動平均法により算出した一単位当たりの帳簿価額は、その旧株のその適格合併の直前の帳簿価額にその適格合併に係る被合併法人の株式でその法人がその適格合併の直前に有していたもののその直前の帳簿価額を加算した金額をその所有株式の数で除して計算した金額とされました（法令119の3⑩）。なお、有価証券の一単位当たりの帳簿価額を総平均法により算出している場合には、その適格合併の日の属する事業年度開始の時からその適格合併の直前の時までの期間及びその適格合併の時からその事業年度終了の時までの期間をそれぞれ一事業年度とみなして、総平均法によりその一単位当たりの帳簿価額を算出することとなります（法令119の4①）。

ロ 分割

(イ) 分割型分割と分社型分割の区分

分割法人に分割承継法人の株式その他の資産が交付されない分割（以下「無対価分割」といいます。）が行われた場合の分割型分割と分社型分割の区分について明確化が行われました。具体的には次のとおりとされています。

i 分割型分割

無対価分割で、その分割の直前において、分割承継法人が分割法人の発行

済株式等の全部を保有している場合又は分割法人が分割承継法人の株式を保有していない場合の分割は、分割型分割に区分されました（法法2十二の九ロ）。

ii 分社型分割

無対価分割で、その分割の直前において分割法人が分割承継法人の株式を保有している場合（分割承継法人が分割法人の発行済株式等の全部を保有している場合を除きます。）の分割は、分社型分割に区分されました（法法2十二の十ロ）。

(ロ) 適格判定

適格分割の要件の一つとして、分割法人の株主等に分割承継法人の株式以外の資産が交付されないこととの要件がありますが、無対価で行われる分割についてはこの要件に該当するため見直しはありません（法法2十二の十一）。ただし、分割型分割については、分割承継法人の株式をその分割法人の株式の持株数に応じて交付されることが要件とされてきましたが、この要件については、分割承継法人株式の交付がある場合に限定されました。

適格分割に該当する株式の保有関係については、次のとおり見直しが行われました。

i 完全支配関係がある法人間で行われる分割

分割前に分割法人と分割承継法人との間にいずれか一方の法人による完全支配関係がある場合の株式の保有関係について、その分割が無対価分割である場合には、分割型分割にあつては分割承継法人が分割法人の発行済株式等の全部を保有する関係がある場合又は分社型分割にあつては分割法人が分割承継法人の発行済株式等の全部を保有

する関係がある場合に限り、この要件を満たすこととされました（法令4の3⑥一）。なお、分割後の株式継続保有要件についての見直しはありません。

また、分割前に分割法人と分割承継法人との間に同一の者による完全支配関係がある場合の株式の保有関係について、その分割が無対価分割である場合には、分割型分割にあつては次の(i)から(iii)までの関係がある場合又は分社型分割にあつては次の(iv)の関係がある場合に限り、この要件を満たすこととされました（法令4の3⑥二）。なお、分割後の株式継続保有要件についての見直しはありません。

- (i) 分割承継法人が分割法人の発行済株式等の全部を保有する関係
 - (ii) 一の者が分割法人及び分割承継法人の発行済株式等の全部を保有する関係
 - (iii) 分割承継法人及びその分割承継法人の発行済株式等の全部を保有する者が分割法人の発行済株式等の全部を保有する関係
 - (iv) 分割法人が分割承継法人の発行済株式等の全部を保有する関係
- ii 支配関係がある法人間で行われる分割

分割前に分割法人と分割承継法人との間にいずれか一方の法人による支配関係がある場合の株式の保有関係について、その分割が無対価分割である場合には、分割型分割にあつては上記 i (i)又は(iii)の関係がある場合又は分社型分割にあつては上記 i (iv)の関係がある場合に限り、この要件を満たすこととされました（法令4の3⑦一）。なお、分割後の株式継続保有要件についての見直しはありません。

また、分割前に分割法人と分割承継

法人との間に同一の者による支配関係がある場合の株式の保有関係について、その分割が無対価分割である場合には、分割型分割にあつては上記 i (i)から(iii)までの関係がある場合又は分社型分割にあつては上記 i (iv)の関係がある場合に限り、この要件を満たすこととされました（法令4の3⑦二）。なお、分割後の株式継続保有要件についての見直しはありません。

上記の措置により、無対価分割にあつては当初は発行済株式等の全部を保有する関係が必要ですが、保有株式の売却等により無対価分割後に発行済株式等の全部を保有する関係がなくなることが見込まれていても支配関係を有することが見込まれていれば適格分割の要件を満たすこととなります。

iii 共同事業を営むための分割

分割法人と分割承継法人とが共同で事業を営むための分割について、その分割が無対価分割である場合には、上記 i (i)又は(iii)の関係がある分割型分割に限り、適格分割の対象とすることとされました（法令4の3⑧柱書）。

これは、分割承継法人が分割の直前において分割法人の株式の大部分を保有している場合には共同で事業を営むための分割に該当しうるためのものとして措置されたものです。

(注) 共同で事業を営むための分割型分割に係る要件のうち株式継続保有要件（法令4の3⑥六イ）は、①分割の直前のその分割に係る株主等でその分割により交付を受ける分割承継法人の株式の全部を継続して保有することが見込まれる者並びに②その分割に係る分割承継法人及び③その分割に係る他の分割法人が有するその分割に係る分割法人の株式の数を

合計した数が、その分割法人の発行済株式等の総数の100分の80以上であることが求められています。この点、無対価分割に該当する分割型分割で対価の交付の省略と認められる上記 i (i) から (iii) までの関係のうち、上記 i (i) 及び (iii) の関係 (iii) にあつては、分割承継法人の有する分割法人株式がその分割法人の発行済株式等の総数の100分の80以上ある場合に限りません。) についてはこの②により株式継続保有要件を満たすことになり、上記 i (ii) の関係については①から③までに該当するものがないため株式継続保有要件を満たすことはできません。また、分社型分割についても株式継続保有要件(法令4の3⑧六口)を満たすことができません。

(ハ) 分割法人の処理

無対価分割が行われた場合で上記(ロ)により適格分割と判定される場合について、分割の区分ごとの分割法人の処理は次のようになります。

i 分割型分割

まず、適格分割型分割により分割承継法人に移転をした資産及び負債については、その適格分割型分割の直前の帳簿価額により引継ぎをしたものとして分割法人の各事業年度の所得の金額を計算することになり、分割型分割に係るみなし事業年度の廃止に伴う見直し以外の見直しはありません(法法62の2②)。なお、無対価分割の場合は分割承継法人から交付を受ける分割承継法人の株式はないため、分割承継法人株式のその交付の時の価額を分割法人の減少資本金等の額(法令8①十五)とする規定(法法62の2③)の適用はありません。また、分割法人の株主に交付する分割承継法人株式の譲渡

対価及び譲渡原価のいずれも分割法人の減少資本金等の額とする規定(法法61の2⑤)についても同様です。

次に、分割法人の減少する資本金等の額(ロにおいて「減少資本金等の額」といいます。)については、分割法人の分割型分割の直前の資本金等の額に分割移転割合を乗じた金額とされました(法令8①十五)。また、分割法人の減少する利益積立金額の計算については、その分割型分割の直前の移転資産の帳簿価額から移転負債の帳簿価額及びその減少資本金等の額の合計額を減算した金額とされました(法令9①十)。なお、詳細については、前述「(2) 分割型分割のみなし事業年度の廃止」(296ページ)を参照して下さい。

ii 分社型分割

まず、適格分社型分割により分割承継法人に移転をした資産及び負債については、その適格分社型分割の直前の帳簿価額により譲渡をしたものとして分割法人の各事業年度の所得の金額を計算することになり、見直しはありません(法法62の3①)。

次に、適格分社型分割に係る分割法人が有する分割承継法人株式の帳簿価額については、その適格分社型分割の直前の移転資産の帳簿価額から移転負債の帳簿価額を減算した金額(ロにおいて「移転簿価純資産価額」といいます。)を加算した金額とすることとされました。具体的には、法人がその法人を分割法人とし、その法人の有する株式(iiにおいて「旧株」といいます。)を発行した法人を分割承継法人とする適格分社型分割(無対価分割に該当するものに限ります。)を行った場合には、所有株式(その旧株を発行した法人の株式でその適格分社型分割の直後にそ

の法人が有するものをいいます。iiにおいて同じです。)のその適格分社型分割の直後の移動平均法により算出した一単位当たりの帳簿価額は、その旧株のその適格分社型分割の直前の帳簿価額にその直前の移転簿価純資産価額を加算した金額をその所有株式の数で除して計算した金額とされました(法令119の3⑬)。なお、有価証券の一単位当たりの帳簿価額を総平均法により算出している場合には、その適格分社型分割の日の属する事業年度開始の時からその適格分社型分割の直前の時までの期間及びその適格分社型分割があった時からその事業年度終了の時までの期間をそれぞれ一事業年度とみなして、総平均法によりその一単位当たりの帳簿価額を算出することとなります(法令119の4①)。

また、無対価分割に係る分割法人は分割承継法人の株式の交付を受けないため、適格分社型分割により交付を受けた分割承継法人株式の取得価額を移転簿価純資産価額とする規定(法令119①七)の適用はありません。

(二) 分割承継法人の処理

無対価分割が行われた場合で上記(ロ)により適格分割と判定される場合について、分割の区分ごとの分割承継法人の処理は次のようになります。

i 分割型分割

まず、その適格分割型分割に係る分割承継法人はその適格分割型分割により移転を受ける資産又は負債をその帳簿価額により引継ぎを受けることとされており(法令123の3④)、見直しはありません。

次に、分割承継法人の増加する資本金等の額の計算については、分割法人の減少資本金等の額に相当する金額か

ら分割承継法人が有する分割法人株式がある場合(すなわち上記(ロ)i(i)又は(iii)の関係がある場合になります。)のその分割法人株式に係る分割純資産対応帳簿価額(分割法人株式の帳簿価額に分割移転割合を乗じて計算した金額をいいます。iにおいて同じです。)を減算した金額とされました(法令8①六)。また、増加する利益積立金額の計算については、適格分割型分割に係る分割法人から移転を受けた資産及び負債の移転簿価純資産価額からその適格分割型分割により増加した資本金等の額及び分割承継法人が有する分割法人株式がある場合のその分割法人株式に係る分割純資産対応帳簿価額との合計額を減算した金額とされました(法令9①三)。

ii 分社型分割

まず、その適格分社型分割に係る分割承継法人はその適格分社型分割により移転を受ける資産又は負債の取得価額はその資産又は負債の帳簿価額に相当する金額とされており(法令123の4)、見直しはありません。

次に、分割承継法人の増加する資本金等の額の計算については、その適格分社型分割に係る移転簿価純資産価額とされており(法令8①七)、見直しはありません。

(ホ) 分割法人の株主の処理

無対価分割が行われた場合で上記(ロ)により適格分割型分割と判定される場合における分割法人の株主の処理は、分割法人の株主等が分割承継法人である場合と分割承継法人以外の法人である場合について、それぞれ次のとおりとなります。なお、分社型分割が行われた場合の分割法人の株主等についての処理(上記(ロ)i(iv)の関係がある場合が該当します。)は

ありません。

i 分割法人の株主等が分割承継法人である場合

分割承継法人が分割法人の株式を有する場合（上記(ロ) i (i)又は(iii)の関係がある場合が該当します。）についての分割法人の株主等である分割承継法人の処理について、まず、その分割法人株式の帳簿価額については、その分割に係る分割純資産対応帳簿価額を控除することとされました。具体的には、法人の有する株式（iにおいて「旧株」といいます。）を発行した法人を分割法人とする分割型分割が行われた場合において、その分割型分割が無対価分割に該当する適格分割型分割であるときは、所有株式（その旧株を発行した法人の株式で、その分割型分割の直後にその法人が有するものをいいます。

iにおいて同じです。）のその分割型分割の直後の移動平均法により算出した一単位当たりの帳簿価額は、その旧株のその分割型分割の直前の帳簿価額からその旧株に係る分割純資産対応帳簿価額を控除した金額をその所有株式の数で除して計算した金額とされました（法令119の3⑩）。なお、有価証券の一単位当たりの帳簿価額を総平均法により算出している場合には、その適格分割型分割の日の属する事業年度開始の時からその適格分割型分割の直前の時までの期間及びその適格分割型分割があった時からその事業年度終了の時までの期間をそれぞれ一事業年度とみなして、総平均法によりその一単位当たりの帳簿価額を算出することとなります（法令119の4①）。

次に、上記のとおりその分割法人株式の帳簿価額から控除することとされたその分割に係る分割純資産対応帳簿

価額については、上記(ニ) i 第二段落のとおり分割承継法人の増加する資本金等の額から減算されることとなります（法令8①六）。

ii 分割法人の株主等が分割承継法人以外の法人である場合

分割法人の株主等が分割承継法人以外の法人である場合の処理については、上記 i 第一段落と同様に、その有する分割法人株式の帳簿価額からその分割に係る分割純資産対応帳簿価額を控除することとされました（法令119の3⑪）。そして、その分割純資産対応帳簿価額を分割承継法人の株式の帳簿価額に付け替えることとされました。具体的には、法人の有する株式（iiにおいて「旧株」といいます。）を発行した法人を分割承継法人とする適格分割型分割（無対価分割に該当するもので、上記(ロ) i (ii)又は(iii)の関係があるものに限ります。）が行われた場合には、所有株式（その旧株を発行した法人の株式で、その適格分割型分割の直後にその法人が有するものをいいます。）のその適格分割型分割の直後の移動平均法により算出した一単位当たりの帳簿価額は、その旧株のその適格分割型分割の直前の帳簿価額にその適格分割型分割に係る分割法人の株式でその法人がその適格分割型分割の直前に有していたものに係る分割純資産対応帳簿価額を加算した金額をその所有株式の数で除して計算した金額とされました（法令119の3⑫）。なお、有価証券の一単位当たりの帳簿価額を総平均法により算出している場合には、その適格分割型分割の日の属する事業年度開始の時からその適格分割型分割の直前の時までの期間及びその適格分割型分割があった時からその事業年度終了の時までの期間をそれぞれ一事業年度とみなして、総平均法によりその一単位当たりの

帳簿価額を算出することとなります（法令119の4①）。

ハ 株式交換

(イ) 適格判定

適格株式交換の要件の一つとして、株式交換完全子法人の株主に株式交換完全親法人の株式以外の資産が交付されないこととの要件がありますが、無対価で行われた株式交換についてはこの要件に該当するため見直しはありません（法法二十二の十六）。適格株式交換に該当する株式の保有関係については、次のとおり見直しが行われました。

i 完全支配関係がある法人間で行われる株式交換

株式交換前に株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との間に株式交換完全親法人による完全支配関係がある場合の株式の保有関係について、その株式交換が株式交換完全子法人の株主に株式交換完全親法人の株式その他の資産が交付されない株式交換（以下「無対価株式交換」といいます。）である場合には、この要件を満たさないこととされました（法令4の3⑭一）。

また、株式交換前に株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との間に同一の者による完全支配関係がある場合の株式の保有関係について、その株式交換が無対価株式交換である場合には、一の者が株式交換完全子法人及び株式交換完全親法人の発行済株式等の全部を保有する関係（ハにおいて「同一者完全支配関係」といいます。）又は株式交換完全親法人及びその株式交換完全親法人の発行済株式等の全部を保有する者が株式交換完全子法人の発行済株式等の全部を保有する関係（ハにおいて「親法人完全支配関係」といいます。）がある場合に限り、この要件を

満たすこととされました（法令4の3⑭二）。なお、株式交換後の株式継続保有要件についての見直しはありません。

ii 支配関係がある法人間で行われる株式交換

株式交換前に株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との間にいずれか一方の法人による支配関係がある場合の株式の保有関係について、その株式交換が無対価株式交換である場合には、親法人完全支配関係がある場合に限り、この要件を満たすこととされました（法令4の3⑮一）。

また、株式交換前に株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との間に同一の者による支配関係がある場合の株式の保有関係について、その株式交換が無対価株式交換である場合には、同一者完全支配関係又は親法人完全支配関係がある場合に限り、この要件を満たすこととされました（法令4の3⑮二）。なお、株式交換後の株式継続保有要件についての見直しはありません。

上記の措置により、無対価株式交換にあっては当初は発行済株式等の全部を保有する関係が必要ですが、保有株式の売却等により無対価株式交換後に発行済株式等の全部を保有する関係がなくなることが見込まれていても支配関係を有することが見込まれていれば適格株式交換の要件を満たすことになります。

iii 共同事業を営むための株式交換

株式交換完全子法人と株式交換完全親法人とが共同で事業を営むための株式交換について、その株式交換が無対価株式交換である場合には、親法人完全支配関係に限り適格株式交換の対象とすることとされました（法令4の3

⑩柱書)。

これは、株式交換完全親法人が株式交換の直前において株式交換完全子法人の株式の大部分を保有している場合には共同で事業を営むための株式交換に該当しうるためのものとして措置されたものです。

(注) 共同で事業を営むための株式交換に係る要件のうち株式継続保有要件(法令4の3⑩五)は、①株式交換の直前のその株式交換に係る株主等でその株式交換により交付を受ける株式交換完全親法人の株式の全部を継続して保有することが見込まれる者及び②その株式交換に係る株式交換完全親法人が有するその株式交換に係る株式交換完全子法人の株式の数を合計した数が、その株式交換完全子法人の発行済株式等の総数の100分の80以上であることが求められています。この点、無対価株式交換に該当する株式交換で対価の交付の省略と認められる関係のうち、親法人完全支配関係(株式交換完全親法人の有する株式交換完全子法人株式がその株式交換完全子法人の発行済株式等の総数の100分の80以上ある場合に限り)についてはこの②により株式継続保有要件を満たすことになり、同一者完全支配関係については①又は②に該当するものがないため株式継続保有要件を満たすことはできません。

(ロ) 株式交換完全子法人の処理

無対価株式交換が行われた場合で上記(イ)により適格株式交換と判定される場合については、株式交換完全子法人の資産の時価評価の規定(法62の9①)の適用はないため、処理は特段ありません。

(ハ) 株式交換完全親法人の処理

無対価株式交換が行われた場合で上記(イ)により適格株式交換と判定される場合については、まず、その適格株式交換に係る株式交換完全親法人のその適格株式交換により取得をする株式の取得価額は、その株式交換完全子法人の株主が有していたその株式交換完全子法人株式のその適格株式交換の直前の帳簿価額とされており(法令119①九)、見直しはありません。

次に、株式交換完全親法人の増加する資本金等の額の計算については、その株式交換により移転を受けた株式交換完全子法人の株式の取得価額とされており(法令8①十)、見直しはありません。なお、適格株式交換に該当しない無対価株式交換が行われた場合については、資本金等の額は増加せず、その株式交換により移転を受けた株式交換完全子法人の株式の価額による受贈益を計上することとなります。

(ニ) 株式交換完全子法人の株主の処理

無対価株式交換が行われた場合で上記(イ)により適格株式交換と判定される場合における株式交換完全子法人の株主の処理については、株式交換完全子法人株式の譲渡により株式交換完全子法人株式のその適格株式交換の直前の帳簿価額を減額することになりますが、この際、譲渡損益は計上されないこととされ、株式交換完全子法人の株式の帳簿価額を株式交換完全親法人の株式の帳簿価額に付け替えることとされました。

具体的には、法人が旧子株(その法人が有していた株式をいいます。(ニ)において同じです。)を発行した法人の行った適格株式交換(無対価株式交換に該当するものに限り)によりその旧子株を有しないこととなった場合における旧

子株の譲渡対価は、その旧子株のその適格株式交換の直前の帳簿価額に相当する金額とされ、譲渡損益は計上されないこととされました（法法61の2⑧）。

次に、法人の有する株式（ニ）において「旧親株」といいます。）を発行した法人を株式交換完全親法人とする適格株式交換（無対価株式交換に該当するものに限ります。）が行われた場合には、所有株式（その旧親株を発行した法人の株式で、その適格株式交換の直後にその法人が有するものをいいます。）のその適格株式交換の直後の移動平均法により算出した一単位当たりの帳簿価額は、その旧親株のその適格株式交換の直前の帳簿価額にその適格株式交換に係る株式交換完全子法人の株式でその法人がその適格株式交換の直前に有していたもののその直前の帳簿価額を加算した金額をその所有株式の数で除して計算した金額とされました（法令119の3⑭）。なお、有価証券の一単位当たりの帳簿価額を総平均法により算出している場合には、その適格株式交換の日の属する事業年度開始の時からその適格株式交換の直前の時までの期間及びその適格株式交換があった時からその事業年度終了の時までの期間をそれぞれ一事業年度とみなして、総平均法によりその一単位当たりの帳簿価額を算出することとなります（法令119の4①）。

二 種類資本金額

上記イからハまでの改正を踏まえて、種類資本金額を有する法人について無対価組織再編成が行われた場合の種類資本金額の区分管理について見直しが行われました。具体的には、二以上の種類の株式を発行する法人を合併法人、分割承継法人又は株式交換完全親法人とする無対価合併に該当する適格合併、無対価分割に該当する適格分割又は無対価株式交換に該当する適格株式

交換（ニにおいて「無対価適格合併等」といいます。）が行われた場合には、その無対価適格合併等に係る増加資本金等の額をその法人の発行済株式等（自己が有する自己の株式及び償還株式（法人が次の株式及び次の株式以外の株式を発行している場合における次の株式をいいます。ニにおいて同じです。）を除きます。）のその無対価適格合併等の直後の価額の合計額で除し、これに各種類ごとにその種類の株式（自己が有する自己の株式及び償還株式を除きます。）のその無対価適格合併等の直後の価額の合計額を乗じて計算した金額を、それぞれその種類の株式に係る種類資本金額に加算することとされました（法令8④）。

(イ) 法人がその発行する一部の株式の内容として株主等がその法人に対して確定額又は確定額とその確定額に対する利息に相当する金額との合計額の金銭を対価としてその株式の取得を請求することができる旨の定めを設けている場合のその株式

(ロ) 法人がその発行する一部の株式の内容としてその法人が一定の事由が発生したことを条件として確定額又は確定額とその確定額に対する利息に相当する金額との合計額の金銭を対価としてその株式の取得をすることができる旨の定めを設けている場合のその株式

③ 適用関係

上記②の改正は、平成22年10月1日以後に合併、分割又は株式交換が行われる場合における法人の各事業年度の所得に対する法人税及び各連結事業年度の連結所得に対する法人税について適用し、同日前に合併、分割又は株式交換が行われた場合における法人の各事業年度の所得に対する法人税及び各連結事業年度の連結所得に対する法人税については従前どおりとされています（改正法附則10②、改正法令附則2②）。

(5) 合併類似適格分割型分割制度の廃止

① 改正前の制度の概要

合併類似適格分割型分割が行われた場合には、次の措置等において、適格合併と同様の取扱いとされています。

- ・ 合併類似適格分割型分割が行われた場合の欠損金の引継ぎ等及びその制限措置（法57②③⑦⑧、58②③、81の9②④）
- ・ 連結納税の開始又は加入に伴う時価評価の適用除外法人の判定（法61の11①五、61の12①三）

合併類似適格分割型分割とは、次の要件のすべてに該当する適格分割型分割をいいます（法令112①）。

- イ その分割型分割に係る分割法人のその分割型分割前に営む主要な事業がその分割型分割に係る分割承継法人においてその分割型分割後に引き続き営まれることが見込まれていること
- ロ その分割型分割に係る分割法人のその分割型分割の直前に有する資産及び負債の全部がその分割型分割に係る分割承継法人に移転すること
- ハ その分割型分割に係る分割法人をその分割型分割後直ちに解散することがその分割型分割の日までにその分割法人の株主総会又は社員総会において決議されていること

② 改正の内容

我が国の組織再編成の実態を踏まえ、合併類似適格分割型分割に係る上記①の各措置は、廃止されました。

③ 適用関係

上記②の改正は、平成22年10月1日以後に分割が行われる場合における法人の各事業年度の所得に対する法人税及び各連結事業年度の連結所得に対する法人税について適用し、同日前に分割が行われた場合における法人の各事業年度の所得に対する法人税及び各連結事業年度の連結所得に対する法人税については従前どおりとされています（改正法附則10

②）。

(6) その他

① 適格組織再編成の範囲

イ 改正前の制度の概要

合併等（合併、分割、現物出資若しくは事後設立又は株式交換若しくは株式移転をいいます。）が適格合併等（適格合併、適格分割、適格現物出資若しくは適格事後設立又は適格株式交換若しくは適格株式移転をいいます。）に該当する場合には、その合併等により移転する資産等の譲渡損益の計上を繰り延べることとされています。なお、株式交換又は株式移転にあっては、適格株式交換又は適格株式移転に該当しない場合に限り、株式交換完全子法人又は株式移転完全子法人の有する一定の資産について時価評価損益を計上することとされています。

この適格合併等とは、発行済株式の100%を直接又は間接に保有する関係がある法人間の合併等及び発行済株式の50%超を直接又は間接に保有する関係がある法人間の一定の合併等（企業グループ内の合併等）並びに共同事業を営むための合併等をいい、共同事業を営むための合併等とは、事業の関連性、主要な資産及び負債の引継ぎ、従業者の引継ぎ、事業の継続、株式の継続保有等の要件に該当する合併等をいうこととされています（法法2十二の八～十二の十七、法令4の2）。

ロ 改正の内容

(イ) 完全支配関係

前述「1 100%グループ内の法人間の取引等」（189ページ）に関する各制度の改正に伴い、各制度と整合性をとるため、合併等の適格判定における「発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する関係」が「完全支配関係」（前述「1 100%グループ内の法人間の取引等」の

〔(1) 総論〕の②(190ページ)参照)とされました(法法2十二の八・十二の十一・十二の十四・十二の十六・十二の十七、法令4の3)。これにより、5%未満の従業員持株会の所有株式及びストックオプションの行使により取得された株式を除外して100%所有関係を判定することとなります。

(注) 「発行済株式等の全部を保有する関係」(すなわち直接100%所有関係)については、株式交換及び株式移転の場面で用いられていますが、従業員持株会の所有株式やストックオプションの行使により取得された株式も完全親法人に取得されることから、完全子法人の株式としてこれらの株式が存在し続けることが想定されないため、従前どおりとされています。

(ロ) 支配関係

完全支配関係が定義されたことに伴い、50%超の直接又は間接の保有関係が「支配関係」と定義されました。

支配関係とは、一の者(その者が個人である場合には、その者及びこれと法人税法施行令第4条第1項に規定する特殊の関係のある個人を含みます。)が法人の発行済株式等の50%超を直接又は間接に保有する関係(当事者間の支配の関係)及び一の者との間に当事者間の支配の関係がある法人相互の関係をいうこととされています(法法2十二の七の五)。

ここで、発行済株式等の50%超を直接又は間接に保有する関係とは、一の者(その者が個人である場合には、その者及びこれと法人税法施行令第4条第1項に規定する特殊の関係のある個人を含みます。)が法人の発行済株式等の50%超を保有する場合におけるその一の者とその法人との間の関係(以下「直接支配関係」といいます。)とされ、その一の者及び

これとの間に直接支配関係がある一若しくは二以上の法人又はその一の者との間に直接支配関係がある一若しくは二以上の法人が他の法人の発行済株式等の50%超を保有するときは、その一の者は当該他の法人の発行済株式等の50%超を保有するものとみなすこととされています(法令4の2①)。なお、発行済株式等からは、自己の株式又は出資が除かれています。

完全支配関係と異なり、従前と範囲に変更はありません。

(ハ) 共同で事業を営むための合併等の要件
共同で事業を営むための合併の要件のうち株式の継続保有要件を判定する算式の分子に、新設合併に係る被合併法人の株式で他の被合併法人が有するものの数を含めることとされました(法令4の3④五)。これにより、継続保有要件の判定式は次のようになります。

$$\frac{\text{合併により交付を受ける合併法人株式(議決権のないものを除く。)}の全部を継続して保有することが見込まれる者並びに合併法人及び他の被合併法人が有する被合併法人の株式(議決権のないものを除く。)}の数を合計した数}{\text{被合併法人の発行済株式(議決権のないものを除く。)}の総数} \geq 80\%$$

(注) 合併親法人株式が交付される場合及び合併後に適格合併が行われることが見込まれている場合における取扱いについては省略しています。

また、共同で事業を営むための分割型分割の要件のうち株式の継続保有要件を判定する算式の分子に、新設分割型分割に係る分割法人の株式で他の分割法人が有するもののうちその分割型分割により分割承継法人に移転するものの数を含めることとされました(法令4の3⑥六イ)。これにより、継続保有要件の判定式は次のようになります。

分割型分割により交付を受ける分割承継法人株式（議決権のないものを除く。）の全部を継続して保有することが見込まれる者並びに分割承継法人及び他の分割法人が有する分割法人の株式（議決権のないものを除く。）の数（他の分割法人が有するものにあつては、分割承継法人に移転するもの数に限る。）を合計した数

分割法人の発行済株式（議決権のないものを除く。）の総数 $\geq 80\%$

(注) 分割承継親法人株式が交付される場合及び分割型分割後に適格合併が行われることが見込まれている場合における取扱いについては省略しています。

株式の継続保有要件は、移転資産に対する株式の所有を通じた支配(間接支配)の継続性を判定するための要件であるところ、合併法人又は分割承継法人は移転資産そのものを直接的に継続支配するもの(事業継続要件(法令4の3④四、⑤五)により担保)であることから、新設合併に係る被合併法人の株式で他の被合併法人が有するもの及び新設分割型分割に係る分割法人の株式で他の分割法人が有するものうちその分割型分割により分割承継法人に移転するものを、常に上記算式の分子に含むこととされたものです。

また、この改正に伴い、新設分割型分割により分割法人の株主が交付を受けた株式が会社法第135条等の規定によりその保有の制限をされるものである場合のその株主が有していた分割法人の株式のうち、他の分割法人が有していたものでその分割型分割により分割承継法人に移転するものが、上記算式の分母の発行済株式に含まれないものとされる株式から除外されました(法規3の2③)。

(注) 合併及び株式交換については、合併法人及び株式交換完全親法人に株式が交付されないことから、規定から削除

されています。

(二) 適格事後設立制度の廃止

適格事後設立制度については、あまり利用されていないこと、また、100%グループ内法人間の資産の譲渡損益の計上が繰り延べられることとなったこと(前述「1 100%グループ内の法人間の取引等」の「(2) 100%グループ内の法人間の資産の譲渡取引等」192ページ参照)に伴い、廃止されました。(再掲)

これにより、税法上事後設立が組織再編成の種類から除外されることとなるので、非適格の事後設立についての次の措置も廃止されました。

- i 特定受益証券発行信託の承認受託者となる承認要件のうち、設立日以後1年を経過しているかどうかの判定において、事後設立により信託の引受けを行う事業の移転を受け、かつ、その事業を引き続き営む被事後設立法人については、設立日を事後設立法人の設立日とすること(法令14の4②一)
- ii 事後設立に係る一方の法人若しくは他方の法人又はこれらの株主等である法人の行為又は計算の否認(法法132の2)
- iii 旧退職給与引当金を有する法人が事後設立を行ったことに伴い、その使用人が被事後設立法人の業務に従事することとなった場合において、その法人がその使用人に退職給与を支給していないこと等の要件を満たすときは、旧退職給与引当金を被事後設立法人に引き継ぐこと(平成14年改正法法等附則8⑤)

ハ 適用関係

上記口(二)を除きます。)の改正は、平成22年10月1日以後に合併、分割、現物出資、株式交換又は株式移転が行われる場合における法人の各事業年度の所得に対する

法人税及び各連結事業年度の連結所得に対する法人税について適用し、同日前に合併、分割、現物出資、株式交換又は株式移転が行われた場合における法人の各事業年度の所得に対する法人税及び各連結事業年度の連結所得に対する法人税については従前どおりとされています（改正法附則10②、改正法令附則2②、改正法規附則2②）。

上記口(ニ)の改正について、平成22年10月1日前行われた事後設立については従前どおりとされています（改正法附則10②、134、改正法令附則2②、31、33、改正法規附則5、改正耐規附則②）。

② 適格合併により増加する資本金等の額及び利益積立金額

イ 改正前の制度の概要

適格合併により増加する資本金等の額は、次の金額とされています（法令8①五）。

被合併法人の 適格合併の日 の前日の属す る事業年度終 了の時の移転 資産の帳簿価 額	$\left(\begin{array}{l} \text{被合併法人の} \\ \text{適格合併の日} \\ \text{の前日の属す} \\ \text{る事業年度終} \\ \text{了の時の移転} \\ \text{負債の帳簿価} \\ \text{額} \end{array} \right) + \text{増加利益積立金額}$
---	--

また、適格合併により増加する利益積立金額は、被合併法人の適格合併の日の前日の属する事業年度終了の時の利益積立金額に相当する金額とされています（法令9①二）。

ロ 改正の内容

適格分割型分割により増加する資本金等の額及び利益積立金額について資本金等の額を先に計算することとされたこと（前述「6 組織再編税制の見直し」の「(2) 分割型分割のみなし事業年度の廃止」296ページ参照）と同様に、適格合併についても資本金等の額を先に計算することとされました。具体的には、次のとおりです。

(イ) 増加する資本金等の額

適格合併の合併法人の増加する資本金

等の額は、被合併法人の適格合併の日の前日の属する事業年度終了の時における資本金等の額に相当する金額とされました（法令8①五）。

(注1) 合併親法人株式を交付した場合には、その合併親法人株式のその合併の直前の帳簿価額を減算します。

(注2) 抱合株式がある場合には、その抱合株式のその合併の直前の帳簿価額を減算します。（後述「7 みなし配当の生ずる取引に関する課税の適正化」337ページ参照）

(ロ) 増加する利益積立金額

適格合併の合併法人の増加する利益積立金額は、次の算式によることとされました（法令9①二）。

被合併法人の 適格合併の日 の前日の属す る事業年度終 了の時の移転 資産の帳簿価 額	$\left(\begin{array}{l} \text{被合併法人の} \\ \text{適格合併の日} \\ \text{の前日の属す} \\ \text{る事業年度終} \\ \text{了の時の移転} \\ \text{負債の帳簿価} \\ \text{額} \end{array} \right) + \text{増加資} \\ \text{本金等の額}$
---	---

(注1) 公益法人等の収益事業以外の事業に属する資産及び負債については、移転資産の帳簿価額及び移転負債の帳簿価額は、これらの資産及び負債の価額として合併法人の帳簿に記載された金額とします。

(注2) 合併親法人株式を交付した場合には、その合併親法人株式のその適格合併の直前の帳簿価額を減算します。

(注3) 抱合株式がある場合には、その抱合株式のその合併の直前の帳簿価額を減算します。（後述「7 みなし配当の生ずる取引に関する課税の適正化」337ページ参照）

ハ 適用関係

上記口の改正は、平成22年10月1日以後に合併が行われる場合における法人の各事業年度の所得に対する法人税及び各連結事

業年度の連結所得に対する法人税について適用し、同日前に合併が行われた場合における法人の各事業年度の所得に対する法人税及び各連結事業年度の連結所得に対する法人税については従前どおりとされています（改正法令附則2②）。

③ 新設合併の抱合株式の処理

イ 改正前の制度の概要

法人が合併により合併法人に移転をする負債には、その法人の法人税等として納付する金額でその申告書の提出期限がその合併の日以後であるものを含むものとされています（法令123①）。また、法人が合併により合併法人に移転をする負債には、その法人のその合併により消滅する新株予約権に代えてその新株予約権の新株予約権者に交付すべき資産の交付に係る債務を含むものとされています（法令123②）。

ロ 改正の内容

法人を設立する合併により合併法人に移転する資産には、その合併に係る他の被合併法人の株式を含むものとして、法人税法第62条（合併及び分割による資産等の時価による譲渡）及び第62条の2（適格合併及び適格分割型分割による資産等の帳簿価額による引継ぎ）の規定を適用することが明確化されました。この場合において、非適格合併の場合のその移転する資産に含まれる株式に係る譲渡損益の計算上の譲渡対価の額は、次の金額となることが明確化されました（法令123①）。すなわち、当該他の被合併法人の株式の譲渡損益を計上するかどうかは、他の株主と同様となります。

(イ) その合併に係る被合併法人の株主等に合併法人の株式以外の資産（合併に反対する株主等に対するその買取請求の対価として交付される金銭その他の資産を除きます。）が交付されない場合…当該他の被合併法人の株式のその合併の直前の帳簿価額に相当する金額

(ロ) (イ)以外の場合…当該他の被合併法人の株式のその合併の時の価額（みなし配当の額がある場合には、その額に相当する金額を控除した金額）

ハ 適用関係

上記ロの改正は、平成22年10月1日以後に合併が行われる場合における法人の各事業年度の所得に対する法人税及び各連結事業年度の連結所得に対する法人税について適用し、同日前に合併が行われた場合における法人の各事業年度の所得に対する法人税及び各連結事業年度の連結所得に対する法人税については従前どおりとされています（改正法令附則2②）。

④ 一括償却資産

イ 改正前の制度の概要

(イ) 一括償却資産の期中損金経理額の損金算入

法人が、適格分社型分割又は適格現物出資により分割承継法人又は被現物出資法人に一括償却資産を引き継ぐ場合において、その一括償却資産について損金経理額に相当する金額を費用の額としたときは、その費用とした金額（期中損金経理額）のうち、その一括償却資産につきその適格分社型分割又は適格現物出資の日の前日を事業年度終了の日とした場合に計算される損金算入限度額に達するまでの金額は、その適格分社型分割又は適格現物出資の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入することとされています（法令133の2②）。この場合に引き継ぐことができる一括償却資産は、次の要件に該当するものに限られます（法令133の2②、法規27の18）。

- i その適格分社型分割又は適格現物出資により分割承継法人又は被現物出資法人に移転する事業の用に供するため取得した減価償却資産であること
- ii iの要件を満たすことを証する事項

を記載した書類を保存していること

(ロ) 適格分割又は適格現物出資による一括償却資産の引継ぎ

法人が適格分割又は適格現物出資を行った場合には、次の一括償却資産を分割承継法人又は被現物出資法人に引き継ぐものとされています（法令133の2⑦）。

- i その適格分社型分割又は適格現物出資の直前の一括償却資産のうち期中損金経理額の損金算入の対象となったもの
- ii その適格分割又は適格現物出資の直前の一括償却資産のうち上記(i) i 及び ii の要件に該当するもの

ロ 改正の内容

事業の移転を前提としない適格現物分配について、適格現物分配により被現物分配法人に移転する資産に係る一括償却資産が期中損金経理額の損金算入及び引継ぎの対象とされたこと（前述「1 100%グループ内の法人間の取引等」の「(5) 100%グループ内の法人間の現物配当」210ページ参照）に伴い、適格分割又は適格現物出資についても事業を移転しない場合がありうることから、適格分割又は適格現物出資により移転する資産に係る一括償却資産が期中損金経理額の損金算入及び引継ぎの対象とされました（法令133の2②⑦、法規27の17）。

また、保存すべき書類について、「要件を満たすことを明らかにする書類」とされ、内容の明確化が図られました（法規27の17二）。この点については、繰延消費税額等の引継ぎについても同様です（法規28の2二）。

ハ 適用関係

上記ロの改正は、平成22年10月1日以後に分割又は現物出資が行われる場合における法人の各事業年度の所得に対する法人税及び各連結事業年度の連結所得に対する法

人税について適用し、同日前に分割又は現物出資が行われた場合における法人の各事業年度の所得に対する法人税及び各連結事業年度の連結所得に対する法人税については従前どおりとされています（改正法令附則2②、改正法規附則2②）。

7 みなし配当の生ずる取引に関する課税の適正化

(1) 改正前の制度の概要

法人の株主等がその法人の次に掲げる事由により金銭その他の資産の交付を受けた場合において、その金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額がその法人の資本金等の額のうちその交付の基となったその法人の株式又は出資に対応する部分の金額を超えるときは、その超える部分の金額は、配当等の額とみなすこととされています（法法24①）。

- ① 非適格合併
- ② 非適格分割型分割
- ③ 資本の払戻し（資本剰余金の減少に伴う剰余金の配当のうち、分割型分割によるもの以外のものをいいます。）及び解散による残余財産の分配
- ④ 自己の株式又は出資の取得（金融商品取引所の開設する市場における購入による取得等一定のものを除きます。）
- ⑤ 出資の消却（取得した出資について行うものを除きます。）、出資の払戻し、社員その他法人の出資者の退社又は脱退による持分の払戻しその他株式又は出資をその発行した法人が取得することなく消滅させること
- ⑥ 組織変更

この配当等の額とみなされた金額は、受取配当等の益金不算入制度の適用があります（法法23①）。一方、その事由による株主等におけるその法人の株式又は出資の譲渡損益の計算上、譲渡対価から控除することとされています（法法61の2①一）。

吸収合併の合併法人又は新設合併の他の被合

併法人が有する被合併法人の株式（抱合株式）については、合併による合併法人の株式の割当て又は合併法人の株式以外の資産の交付（株式割当等）がない場合においても、被合併法人の他の株主と同様に合併対価が割り当てられたものとみなして、有価証券の譲渡損益を計上することとされています（法法61の2③）。したがって、合併が被合併法人の株主に合併法人の株式又は合併法人の親法人の株式のいずれか一方の株式以外の資産が交付されるものである場合には、抱合株式について譲渡損益が計上されることとなります（法法61の2①～③）。

抱合株式がある場合の合併法人の資本金等の額は、抱合株式に割り当てられたものとみなされた自己の株式を有価証券とみなした場合の取得価額相当額（付随費用を除きます。）が、資本金等の額の減少額とされています（法令8①二十一）。

(2) 改正の内容

① 序

株式の発行法人にみなし配当が生ずる基因となる事由が生じた場合に、株主等におけるその発行法人の株式の帳簿価額によっては、みなし配当の額について受取配当等の益金不算入制度が適用されるとともに株式の譲渡損失が計上されることがあります。この構造自体は、法人の設立から清算までを通じて考えると理論として整合的ではあるものの、特定の場面においてはこういった処理を行うことが必ずしも適切でない取引がありました。

これについて、次の②から④までに述べる措置が講じられました。

② 自己株式として取得されることを予定して取得した株式に係るみなし配当

イ 概要及び趣旨

法人税法第23条第1項（受取配当等の益金不算入）の規定は、法人がその受ける配当等の額（発行法人による自己株式の取得により、その法人が受ける配当等の額とみ

なされる金額に限ります。）の元本である株式又は出資で、その配当等の額の生ずる基因となる法人税法第24条第1項第4号に掲げる事由（自己株式の取得）が生ずることが予定されているものの取得をした場合におけるその取得をした株式又は出資に係る配当等の額でその予定されていた事由に基因するものについては、適用しないこととされました（法法23③、81の4③）。

これは、自己株式として取得されることが予定されている株式について、通常の投資利益を目的とせずに、税務上の譲渡損失の計上を行うことを目的として取得し、これが予定どおり取得されることによりその目的を達成するといったことを典型とする、みなし配当と譲渡損益の構造を租税回避的に利用した行為を防止するための措置です。

ロ 自己株式としての取得が予定されているもの

益金不算入が適用されないこととなるみなし配当の元本である株式は、発行法人による自己株式の取得が予定されているものに限られています（法法23③、81の4③）。ここで、「自己株式の取得」には、金融商品取引所の開設する市場における取得等、みなし配当の生じない法人税法施行令第23条第3項各号に掲げる事由による取得は含まれません。

また、「予定」は、自己株式の取得が具体的に予定されていることを必要とし、例えば公開買付けに関する公告がされている場合や組織再編成（すなわち反対株主の買取請求）が公表されている場合には予定されていることに該当しますが、単に取得条項や取得請求権が付されていることのみをもっては予定されていることには該当しないと考えられます。

ハ 取得

取得には、適格合併又は適格分割型分割による引継ぎを含むこととされています

(法法23③、81の4③)。

ニ 予定されていた事由に基因するもの

益金不算入制度が適用されないこととなるみなし配当の額は、その予定されていた事由に基因するものに限られています(法法23③、81の4③)。したがって、自己株式としての取得が予定されている株式を取得した場合でも、これについて自己株式の取得によるみなし配当でない配当があった場合には、その配当の額については、受取配当等の益金不算入制度が通常どおり適用されることとなります。

予定されていた事由からは、法人税法第61条の2第16項の規定の適用があるものが除外されています(法法23③、81の4③)。すなわち、完全支配関係がある発行人に対する発行人株式の譲渡(完全支配関係がある発行人による自己株式の取得)の場合には、譲渡損益は非計上とされた(前述「1 100%グループ内の法人間の取引等」の「(7) 100%グループ内法人の株式の発行人に対する譲渡」234ページ参照)ことから、租税回避のおそれがないため、適用除外とされたものです。

また、その取得した株式が適格合併、適格分割又は適格現物出資により被合併法人、分割法人又は現物出資法人から移転を受けた株式である場合には、益金不算入制度が適用されないこととなるみなし配当の額は、その予定されていた事由がこれらの法人のその株式の取得の時においても生ずることが予定されていた場合におけるその予定されていた事由に基因する配当等の額となります(法令20の2、155の7の2)。したがって、被合併法人、分割法人又は現物出資法人における取得の時点と合併法人、分割承継法人又は被現物出資法人の取得又は引継ぎの時点の両方の時点で自己株式としての取得が予定されている場合に益金不算入制度が適用されないこととなります。適格

現物分配の場合には、事業の移転を前提とされていないことから、被現物分配法人の取得の時点で自己株式としての取得が予定されている場合に益金不算入制度が適用されないこととされています。

③ 抱合株式の譲渡損益

イ 概要及び趣旨

合併法人の抱合株式に係る譲渡損益の計算については、譲渡対価は、その抱合株式の合併の直前の帳簿価額に相当する金額とされました(法法61の2③)。

合併法人は合併により被合併法人の資産及び負債の包括承継を受けるところ、合併法人が合併直前に被合併法人の株式を有していた場合には、被合併法人の資産負債について合併により被合併法人株式を通じた間接保有から直接保有へと変わるものであり、合併対価の種類にかかわらず、被合併法人の資産負債への投資が継続しているといえます。したがって、譲渡損益を計上しないこととされたものです。

ロ 抱合株式

譲渡損益非計上の対象となる抱合株式からは、法人税法第61条の2第2項の規定の適用があるものを除くこととされています(法法61の2③)。これは、譲渡損益が計上されない規定の重複排除が行われているものです。

ハ 資本金等の額(再掲)

抱合株式がある場合には、次の金額を合併法人の増加資本金等の額の計算上減算することとされました(法令8①五)。

(イ) 適格合併の場合には、抱合株式の合併の直前の帳簿価額

(ロ) 非適格の吸収合併の場合には、抱合株式の合併の直前の帳簿価額にその抱合株式に交付されるべき金銭及び金銭以外の資産の価額の合計額のうち配当とみなされる金額を加算した金額

(ハ) 非適格の新設合併の場合には、抱合株

式に交付されるべき金銭及び金銭以外の資産の価額の合計額

なお、あえて改正前と比較すると、改正前に譲渡損益として損金の額又は益金の額とされていた金額が資本金等の額にチャージされていることとなります。

④ 100%グループ内の法人の株式の発行法人に対する譲渡

内国法人が、その有していた株式を発行した他の内国法人（その内国法人との間に完全支配関係があるものに限り、）の法人税法第24条第1項各号に掲げる事由（みなし配当の額の発生の基因となる事由）により金銭その他の資産の交付を受けた場合又はその事由により当該他の内国法人の株式を有しないこととなった場合におけるその株式の譲渡利益額又は譲渡損失額の計算上、その譲渡対価となる金額は、その譲渡原価に相当する金額とされました（法法61の2⑯）。すなわち、譲渡損益額は計上されないこととなりました。

詳細は、前述「1 100%グループ内の法人間の取引等」の「(7) 100%グループ内法人の株式の発行法人に対する譲渡」(234ページ)を参照して下さい。

(3) 適用関係

上記(2)②の改正は、法人が平成22年10月1日以後に取得（適格合併又は適格分割型分割による引継ぎを含みます。）をする株式又は出資に係る配当等の額について適用することとされています（改正法附則14、24②）。

上記(2)③の改正は、平成22年10月1日以後に合併が行われる場合における法人の各事業年度の所得に対する法人税及び各連結事業年度の連結所得に対する法人税について適用し、同日前に合併が行われた場合における法人の各事業年度の所得に対する法人税及び各連結事業年度の連結所得に対する法人税については従前どおりとされています（改正法附則10②）。

8 その他

(1) 受取配当等の益金不算入制度の負債利子控除制度における簡便計算の基準年度の見直し

① 改正前の制度の概要

受取配当等の益金不算入制度は、法人が受ける配当等の額のうち、連結法人株式等に係る配当等の額及び関係法人株式等に係る配当等の額についてはその全額を、連結法人株式等及び関係法人株式等のいずれにも該当しない株式等に係る配当等の額についてはその50%相当額を益金の額に算入しないというものです（法法23①②、81の4①）。

ただし、当該事業年度において支払う負債の利子の額がある場合には、関係法人株式等に係る配当等の額のうち益金の額に算入しない金額はその支払う負債の利子の額のうちその株式等に係る部分の金額を控除した金額となり、連結法人株式等及び関係法人株式等のいずれにも該当しない株式等に係る配当等の額のうち益金の額に算入しない金額はその支払う負債の利子の額のうちその株式等に係る部分の金額を控除した金額の50%相当額となります（法法23④、81の4③、法令22、155の8）。

控除する負債の利子の額は、次の計算式によって計算します（法令22）。

イ 原則的な方法（総資産按分方式）

(イ) 関係法人株式等に係る負債の利子の額

$$\begin{array}{l} \text{当期に支} \\ \text{払う負債} \\ \text{の利子の} \\ \text{額} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{【負債利子控除割合】} \\ \text{当期末及び前期末の関係法人} \\ \text{株式等の帳簿価額の合計額} \\ \hline \text{当期末及び前期末の総資産の} \\ \text{帳簿価額の合計額} \end{array}$$

(ロ) 連結法人株式等及び関係法人株式等のいずれにも該当しない株式等（その他株式等）に係る負債の利子の額

$$\begin{array}{l} \text{【負債利子控除割合】} \\ \text{当期に支払う負債の利子の額} \times \frac{\text{当期末及び前期末の証券投資信託の受益権の帳簿価額の合計額} + \text{当期末及び前期末の他の株式及び出資の帳簿価額の合計額}}{\text{当期末及び前期末の総資産の帳簿価額の合計額}} \times \frac{1}{2} \end{array}$$

(注) 証券投資信託には外国投資信託及び特定外貨建等証券投資信託を含まず、特定外貨建等証券投資信託以外の外貨建等証券投資信託については「1/2」は「1/4」として計算し、特定株式投資信託は株式として取り扱います。

ロ 簡便計算方法

平成10年4月1日に存する法人については、その選択により、上記イによる計算に代えて、基準年度（平成10年4月1日から平成12年3月31日までの間に開始した各事業年度）の実績を基礎とした次の計算式により計算した金額を負債の利子の額とすることができます。

(イ) 関係法人株式等に係る負債の利子の額

$$\begin{array}{l} \text{【負債利子控除割合】} \\ \text{当期に支払う負債の利子の額} \times \frac{\text{基準年度において上記イにより関係法人株式等に係るものとして計算した負債の利子の額の合計額}}{\text{基準年度において支払った負債の利子の額の合計額}} \end{array}$$

(ロ) 連結法人株式等及び関係法人株式等のいずれにも該当しない株式等（その他株式等）に係る負債の利子の額

$$\begin{array}{l} \text{【負債利子控除割合】} \\ \text{当期に支払う負債の利子の額} \times \frac{\text{基準年度において上記イによりその他株式等に係るものとして計算した負債の利子の額の合計額}}{\text{基準年度において支払った負債の利子の額の合計額}} \end{array}$$

(注1) その法人が平成13年4月1日以後に行われる適格合併に係る合併法人である場合には、その法人及びその

適格合併に係る被合併法人のすべてが平成10年4月1日に存していたもの（新設合併である場合にあっては、被合併法人のすべてが平成10年4月1日に存していたもの）についてのみ簡便計算が適用できます。この場合には、負債利子控除割合の計算の基礎となる負債の利子の額は、基準年度において合併法人及び各被合併法人がそれぞれ支払った負債の利子の額の合計額とされます。

(注2) 連結法人については、簡便計算は適用できません。

② 改正の内容

簡便計算における基準年度が、平成22年4月1日から平成24年3月31日までの間に開始した各事業年度とされました（法令22⑤）。

なお、その法人が平成22年4月1日後に行われる適格合併に係る合併法人である場合には、その法人及びその適格合併に係る被合併法人のすべてが平成22年4月1日に存していたもの（新設合併である場合にあっては、被合併法人のすべてが平成22年4月1日に存していたもの）についてのみ簡便計算が適用できます。

(注) 連結法人については、引き続き簡便計算は適用できません。

③ 適用関係

上記②の改正は、法人の平成22年4月1日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用し、法人の同日前に開始した事業年度の所得に対する法人税については従前どおりとされています（改正法令附則2①）。

なお、この改正は、完全子法人株式等に係る受取配当等について負債利子を控除しないこととする改正（前述「100%グループ内の法人間の取引等」の「(6) 100%グループ内の法人間の受取配当等」230ページ参照）によりその他株式等の範囲が変更されたことに関連するものであることから、平成24年3

月31日までの間に開始する各事業年度について改正前の負債利子控除割合を用いるといった経過措置は設けられていません。したがって、平成22年4月1日以後最初に開始する事業年度においては、基準年度がその事業年度（当期）のみとなり、原則的な計算方法と結果が同じとなります。また、平成22年4月1日以後2度目に開始する事業年度においては、基準年度が前期と当期になります。

(2) 所得税額控除における利子配当等の計算期間の明確化

① 改正前の制度の概要

利子配当等について課された所得税の額については、法人税の額から控除することができるものとされていますが、この控除額はその元本の所有期間に対応する額となります（法68、81の14）。この所有期間に対応する額は、法人の選択により次のいずれかの算式により計算した金額とされています（法令140の2、155の26）。

イ 原則法

$$\text{利子配当等に対する所得税の額} \times \frac{\text{分母の期間のうちその元本の所有期間の月数}}{\text{利子配当等の計算の基礎となった期間の月数}}$$

利子配当等のうち配当については、上記算式の分母の利子配当等の計算の基礎となった期間は、前回の配当の支払に係る基準日の翌日から今回の配当の支払に係る基準日までの期間とします。ただし、計算の基礎となった期間の起算日は、前回の配当の支払に係る基準日の翌日が今回の配当の支払に係る基準日の1年前の日以前である場合には1年前の日とし、今回の配当がその支払に係る基準日前1年以内に設立された法人からその設立後最初に受ける配当である場合にはその設立の日とします。

ロ 簡便法

$$\text{利子配当等に対する所得税の額} \times \frac{A + (B - A) \times 1/2 (\text{又は} 1/12)}{B}$$

A：利子配当等の計算期間の開始時における所有元本数

B：利子配当等の計算期間の終了時における所有元本数

② 改正の内容

計算の基礎となった期間の起算日について、次の点が明確化されました（法令140の2②、155の26②）。

イ 今回の配当がその支払に係る基準日の1年前の日以前に設立された法人からその設立の日以後最初に支払われる配当である場合には、その1年前の日の翌日を起算日とすること

ロ 今回の配当がその配当の元本である株式又は出資を発行した法人からその支払に係る基準日前1年以内に取得した株式又は出資につきその取得の日以後最初に支払われる配当である場合には、その取得の日を起算日とすること

（注） 法人からの取得は、新規発行によるか自己株式の処分によるかを問いません。また、組織再編成によるものも含まれます。

(3) 連結法人間の適格合併等に伴う単体欠損金の繰越控除制度の調整規定の整備

① 改正前の制度の概要

連結法人が、組織再編成が行われることにより単体申告をすることとなる事業年度において、他の連結法人を吸収合併していたような場合について、その合併等に係る欠損金の引継ぎの適否等、欠損金の繰越控除制度に係る調整規定が次のとおり設けられています。

イ 連結子法人である内国法人の連結法人単体事業年度（その内国法人が自己を分割法人とする分割型分割を行った場合のその分割型分割の日の前日の属する事業年度又はその内国法人が離脱等により連結承認を取

り消された場合のその取り消された日の前日の属する事業年度をいいます。)においてその内国法人を合併法人又は分割承継法人とする適格合併又は適格分割(非支配法人を被合併法人又は分割法人とするものに限ります。)を行った場合には、その非支配法人の未処理欠損金額の引継ぎ等ができないこととされています(法法57⑩)。

(注) 非支配法人とは、内国法人との間に連結完全支配関係がない法人のうち支配関係法人を除いたものをいい、支配関係法人とは、連結子法人である内国法人に係る連結親法人との間に完全支配関係がある株式移転完全子法人であった法人をいいます(法令112⑪)。

ロ 連結法人である内国法人が、分割前事業年度(その内国法人が、最初の連結親法人事業年度開始の日の翌日又は連結申請特例年度である場合の承認を受ける日からその終了の日までの間に行った自己を分割法人とする分割型分割の日の前日の属する事業年度をいいます。)において、その内国法人を合併法人又は分割承継法人とする適格合併又は合併類似適格分割型分割(連結グループ内の法人を被合併法人又は分割法人とするものに限ります。)を行った場合には、その被合併法人又は分割法人の未処理欠損金額の引継ぎができないこととされています(法令112⑮)。

ハ 連結法人である内国法人が、連結親法人事業年度の期間内の日の属する各事業年度において、その内国法人を合併法人等とする適格合併等(その内国法人との間に連結完全支配関係がある他の連結法人等を被合併法人等とするものに限ります。)を行った場合には、その被合併法人若しくは分割法人の未処理欠損金額又はその内国法人の欠損金額については、欠損金の制限措置を適用しないこととされています(法令112⑯)。

ニ 上記イ～ハのほか、連結法人である内国法人で自己を分割法人とする分割型分割を行ったものが、その分割型分割の日から同日の属する連結親法人事業年度終了の日までの間に、その内国法人を分割法人とする分割型分割を行った場合又はその連結承認の取消しがあった場合に、その内国法人の連結欠損金個別帰属額を重複して欠損金額とみなすことはできないこと等の調整規定が設けられています(法令112⑰⑱⑲)。

② 改正の内容

今般の改正における連結子法人の連結開始前欠損金の持込制限の緩和等のみなし連結欠損金額の範囲の拡大、残余財産確定の場合の欠損金の引継ぎ、分割型分割のみなし事業年度の廃止、合併類似適格分割型分割制度の廃止等に伴い、上記イ～ニが削除され、新たに次のように規定が整備されました。

イ 連結グループ内の適格合併等が行われた場合における欠損金の引継ぎの適用の調整
連結法人である内国法人を合併法人とする適格合併でその内国法人との間に連結完全支配関係がある他の連結法人を被合併法人とするものが行われた場合又はその内国法人との間に連結完全支配関係がある他の連結法人でその内国法人が発行済株式若しくは出資の全部若しくは一部を有するものの残余財産が確定した場合のこれらの他の連結法人の未処理欠損金額については、欠損金の引継ぎの制限措置を適用しないこととされました(法令112⑳)。

一方、その被合併法人である他の連結法人が特定連結子法人以外の法人であり、かつ、その適格合併の日が当該他の連結法人が連結親法人との間に連結完全支配関係を有することとなった日である場合には、適格合併に係る欠損金の引継ぎができないこととされています。

これは、上記①ハと同様に、連結法人間の適格合併又は残余財産の確定(適格合併

等)により、他の連結法人の連結欠損金個別帰属額を引き継ぐこととなる連結法人である内国法人が、その後連結事業年度終了前に自己を被合併法人とする合併、離脱等により単体申告をすることとなった場合においても、連結グループ内で行われた適格合併等による欠損金の引継ぎは、制限措置の対象とはしないというものです。ただし、特定連結子法人に該当しない連結法人の連結開始又は加入前の欠損金額については、連結欠損金の繰越控除の対象とならないため、引き継ぐことができません。

なお、未処理欠損金額とは、適格合併の日又は残余財産の確定の日の翌日前7年以内に開始した各事業年度において生じた欠損金額をいい、欠損金額とみなされたものを含み、ないものとされた欠損金額及び繰戻し還付の計算の基礎となった金額を除いたものとされていますが、被合併法人等が連結子法人ですので、実際に引継ぎの対象となるのは、その連結承認の取消し等により欠損金額とみなされることとなった連結子法人の連結欠損金個別帰属額で、最終事業年度において繰越控除された金額を除いた後の金額ということになります。

ロ 連結申請特例年度におけるグループ内の適格合併等が行われた場合における欠損金の引継ぎの適用の調整

連結申請特例年度である連結親法人事業年度の期間内に連結法人である内国法人を合併法人とする適格合併でその内国法人との間に完全支配関係（連結除外法人及び外国法人が介在しない関係に限ります。以下同じです。）がある他の内国法人を被合併法人とするものが行われた場合の当該他の内国法人の未処理欠損金額又はその期間内に連結法人である内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人でその内国法人が発行済株式若しくは出資の全部若しくは一部を有するものの残余財産が確定した場

合の当該他の内国法人の未処理欠損金額については、欠損金の引継ぎの制限措置を適用しないこととされました（法令112⑬）。

一方、これらの他の内国法人が法人税法第61条の11第1項各号又は第61条の12第1項各号に掲げる法人（連結承認を受けたときに特定連結子法人に該当することとなる法人です。）以外のものである場合には、適格合併等に係る欠損金の引継ぎができないこととされています。

これは、連結親法人となる内国法人の設立事業年度等から連結承認を受けようとする場合のその最初の連結親法人事業年度となる期間内において、連結承認後連結法人となる内国法人を合併法人とし、連結法人となったであろう他の内国法人を被合併法人とする適格合併が行われた場合又はその内国法人が発行済株式等の全部若しくは一部を有する連結法人となったであろう他の内国法人の残余財産が確定したときにおけるこれらの他の内国法人の未処理欠損金額については、上記イの連結グループ内の適格合併等と同様に従前どおり、欠損金の引継ぎの制限措置の対象としないというものです。このため、これらの他の内国法人が、連結承認を受けても特定連結子法人とならない法人である場合には、欠損金の引継ぎができないこととされています。

また、その適格合併の日又は残余財産の確定の日がその連結承認を受けた日以後である場合には、これらの他の内国法人はいわゆる時価評価法人等に限ることとされていますが、これは、これらの他の内国法人が時価評価法人等に該当しなければ、承認日以後の適格合併又は残余財産の確定は、上記イの連結グループ内の適格合併等に当たることとなるためです。

ハ 連結グループ内の適格合併等に係る合併法人等の繰越青色欠損金額の制限措置の適用の調整

連結法人である内国法人を合併法人、分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人とする次の適格組織再編成等が行われた場合には、その内国法人の欠損金額については、繰越青色欠損金額の制限措置を適用しないこととされました（法令112⑭）。

(イ) その内国法人との間に連結完全支配関係がある他の連結法人を被合併法人、分割法人、現物出資法人又は現物分配法人（被合併法人等）とする適格組織再編成等

(ロ) 連結申請特例年度である連結親法人事業年度の期間内に行われた適格組織再編成等でその内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人を被合併法人等とするもの

この調整も上記イやロと同様の趣旨により、適格組織再編成等における受け手側である合併法人等の欠損金額については、制限措置が適用されないこととするものです。

また、(ロ)の適格組織再編成等の日が連結承認の日以後である場合に当該他の内国法人が時価評価法人等に限られていますが、これは、上記ロにある理由と同様の理由によるものです。

二 連結グループ内の適格合併等が行われた場合における災害損失欠損金の引継ぎの適用の調整等

災害損失欠損金の繰越控除制度についても、上記イ及びロと同様の調整規定が整備されました（法令116の2④）が、そもそもこの制度には、引継ぎに係る制限措置等が設けられていないので、制限措置に関する調整は行われません。具体的には、次の(イ)又は(ロ)の場合には、その適格合併等に係る未処理災害損失欠損金額の引継ぎができないこととされています。

(イ) 連結法人である内国法人を合併法人とする適格合併でその内国法人との間に連結完全支配関係がある他の連結法人を被

合併法人とするものが行われた場合のその被合併法人である他の連結法人が特定連結子法人以外の法人であり、かつ、その適格合併の日が当該他の連結法人が連結親法人との間に連結完全支配関係を有することとなった日であるとき（すなわち、上記イただし書と同じです。）

(ロ) 連結申請特例年度である連結親法人事業年度の期間内に連結法人である内国法人を合併法人とする適格合併でその内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人を被合併法人とするものが行われた場合の当該他の内国法人又はその期間内に連結法人である内国法人との間に完全支配関係がある他の内国法人でその内国法人が発行済株式若しくは出資の全部若しくは一部を有するものの残余財産が確定した場合の当該他の内国法人が連結承認を受けた際に特定連結子法人とならない法人であるとき（すなわち、上記ロただし書と同じです。）

③ 適用関係

イ 上記②イ及びロの改正は、内国法人の適格合併の日が平成22年10月1日以後の日（同年4月1日前に開始した連結親法人事業年度の同年10月1日以後の期間内の日を除きます。）である場合又は残余財産が確定した法人（同年10月1日以後に解散するものに限ります。）のその残余財産の確定の日が同年10月1日以後の日である場合における未処理欠損金額について適用することとされています（改正法令附則11②④）。

ロ 上記②ハの改正は、内国法人の適格組織再編成等の日が平成22年10月1日以後の日（適格合併、適格分割又は適格現物出資にあっては、同年4月1日前に開始した連結親法人事業年度の同年10月1日以後の期間内の日を除きます。）である場合におけるその内国法人の欠損金額について適用することとされています（改正法令附則11⑤）。

ハ 上記②ニの改正は、内国法人の適格合併の日が平成22年10月1日以後の日（同年4月1日前に開始した連結親法人事業年度の同年10月1日以後の期間内の日を除きます。）である場合又は残余財産が確定した法人（同年10月1日以後に解散するものに限ります。）のその残余財産の確定の日が同年10月1日以後の日である場合における未処理災害損失欠損金額について適用することとされています（改正法令附則12）。

ニ 上記②イ～ニ以外の改正は、法人が平成

22年4月1日前に開始した連結親法人事業年度の期間（同日以後に開始する連結親法人事業年度の同年9月30日以前の期間を含みます。）内に適格合併、適格分割又は適格現物出資を行った場合のその適格合併若しくは適格分割に係る被合併法人若しくは分割法人の未処理欠損金額又はその適格合併、適格分割若しくは適格現物出資に係る合併法人等となる内国法人の欠損金額については、従前どおりとされています（改正法令附則19③、改正法令附則11⑥）。

二 特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入制度（廃止）

(1) 改正前の制度の概要

一般に法人から支給される役員給与については、会社の経営を担う役員に直接経済的利益を帰属させるものであることから、お手盛りの支給により税負担の回避を図るなど、課税の公平の観点から問題が生じやすいという特徴があります。

具体的には、役員給与を受ける側も含めた課税関係を俯瞰してみると、法人からの役員給与が未払計上されているときは、法人段階では損金算入が可能となっているにもかかわらず、役員（個人）段階では現実の支払時点まで個人所得税の負担が生じないこととなったり、未払計上されていないときでも、法人段階で損金算入された上で、法人役員（個人）段階でも、役員給与のうち支給額に応じて遡増する給与所得控除相当分が課税されないこととなったりしており、法人・個人を通じた税負担の軽減が図りやすい仕組みとなっています。

こうした点を踏まえ、役員給与の支給に対する法人税法上の取扱いについては、原則的には、法人側の課税所得の計算において損金算入としつつも、恣意性が働きやすい部分にはその損金算入について一定の制限が付けられているところです。

そういった中、平成18年に施行された会社法

においては、一人会社の全面的解禁や最低資本金規制の撤廃がなされたため、個人一者が、事実上会社を所有・支配しやすい環境となったことにより、役員給与に基因する課税上の不公平がさらに増大するおそれが生ずることとなりました。

前述したような課税上の弊害は、特にこうしたオーナー社長による実質的な支配の度合いが強い、いわゆる『一人会社』において顕著に表れやすくなると考えられます。すなわち、こうした会社においては、自らの役員給与の決定権を有するオーナー社長が、自らへの役員給与を法人段階で経費として計上し損金の額に算入する一方で、その給与について個人段階で給与所得控除を受けることが可能となり、恣意的な課税所得の操作に利用されやすくなります（いわゆる「経費の二重控除」）。

こうした問題点を踏まえ、平成18年度改正においては、実質的に会社を所有・支配し、実質的に個人で事業を行っているといえるオーナー社長（業務主宰役員）に対する役員給与について、給与所得控除相当額を法人段階で損金不算入とすることにより、恣意的な課税所得の操作に利用され易い「経費の二重控除」の問題に対応することとされました。

具体的な制度設計としては、個人事業だった

場合の事業所得に相当する、オーナー会社（特殊支配同族会社）の法人所得とオーナー社長に係る役員給与（業務主宰役員給与）を合計した金額の過去3年間の平均額（基準所得金額）が一定金額を上回る等の場合には、業務主宰役員給与に係る給与所得控除相当額をその特殊支配同族会社の課税所得の計算上、損金不算入とするというものです（法法35）。

この適用除外となる基準所得金額については、制度創設時（平成18年度改正時）は800万円とされていましたが、平成18年7月に策定された「経済成長戦略大綱」（財政・経済一体改革会議決定）において、「構造改革の中で、経済状況や成長力の回復に遅れが見られる地域や中小企業の活性化に思い切って取り組むことが重要である。」との指摘がされたこと等を踏まえ、中小企業の活性化に重点をおいて行われた平成19年度税制改正の一環として、起業の更なる促進や活力ある中小企業の負担軽減の観点から、1,600万円に引き上げられました。

(2) 改正の趣旨及び内容

本制度については、国会などにおいて適用状況を把握するべきとの意見が多くあったことを踏まえ、平成19年度分、平成20年度分の会社標本調査の手續に基づく適用状況の調査が行われました。

これらの調査結果により、本制度による税負担が増加した法人は、それぞれ約9.3万社（適用除外基準引上げに係る補正済み）、約8.3万社、適用を受けた特殊支配同族会社に係る業務主宰役員給与の平均額は、二回の調査のいずれにお

いても約2,000万円となっていることが分かりました。

このように、本制度は、高額のオーナー給与について発生する二重控除に対応していることが分かり、本制度がない場合に課税ベースから遺失されていたと考えられる二重控除部分により生じた税収は、平成19年度分は約672億円（同補正済み）、平成20年度分は602億円に達することが分かりました。

しかし、新しい税制調査会における平成22年度税制改正に係る議論のなかで、法人税においてオーナー社長の役員給与に係る給与所得控除相当額を損金不算入とすることが「二重控除を是正する手法として適当か」という指摘がありました。こうした指摘を踏まえ、本制度は平成22年度税制改正で廃止されました。しかし、適用状況に係る調査によって判明したとおり、本制度を廃止することによってオーナー給与に係る給与所得控除の適用に基因する「二重控除」の問題が大きな規模で復活することを踏まえ、給与所得控除を含めた所得税のあり方について議論をしていく中で、個人事業主との課税の不均衡を是正し、この「二重控除」の問題を解消するための抜本的措置を平成23年度税制改正で講じることとされました。

(3) 適用関係

上記(2)の改正について、平成22年4月1日前に終了した事業年度の所得に対する法人税については、従前どおりとされています（改正法附則17）。

三 罰則の見直し

(1) 改正前の制度の概要

法人税法の罰則は、次のとおりとされています。

- ① ほ脱・不正還付犯…5年以下の懲役若しくは500万円以下の罰金（情状により脱税額又

は不正還付額以下）又はこれらの併科（法法159）

- ② 申告書不提出犯…1年以下の懲役又は20万円以下の罰金（法法160）
- ③ 代表者等の自署押印義務違反…1年以下の

懲役又は20万円以下の罰金（法法161）

- ④ 中間申告書等虚偽記載犯、検査忌避犯及び虚偽帳簿書類提示犯…1年以下の懲役又は20万円以下の罰金（法法162）
- ⑤ 秘密漏洩…2年以下の懲役又は30万円以下の罰金（法法163）

(2) 改正の内容

課税の適正化を図り、税制への信頼を確保する観点から、国税関係の租税に関する罰則について、見直しが行われました。このうち法人税に関する罰則の見直しの内容は以下のとおりです。なお、この見直しの背景については、後掲「**租税罰則・国税通則・国税徴収関係の改正**」（621ページ）を参照して下さい。

① 脱税犯に係る法定刑の引上げ

脱税犯（ほ脱・不正還付犯）に係る懲役刑の上限が10年（改正前：5年）に引き上げられました（法法159）。また、脱税犯に係る罰金刑の上限（定額部分）が1,000万円（改正前：500万円）に引き上げられました（法法159）。

② 秩序犯に係る法定刑の引上げ

秩序犯（申告書不提出犯、代表者等の自署押印義務違反並びに中間申告書等虚偽記載犯、検査忌避犯及び虚偽帳簿書類提示犯）に係る罰金刑の上限が50万円（改正前：20万円）に引き上げられました（法法160～162）。

③ 税務職員の守秘義務違反（秘密漏洩）に対する罰則の見直し

税務職員の守秘義務違反（秘密漏洩）に対する罰金刑の上限が100万円（改正前：30万円）に引き上げられた上、国税通則法に、国税の調査に関する事務に従事している職員（従事していた職員を含む。）の守秘義務違反に対する統一的な罰則規定（2年以下の懲役又は100万円以下の罰金）が設けられ（通法126）、改正前の法人税法第163条の規定が承継（削除）されました。

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、平成22年6月1日以後にした違反行為について適用され、同日前にした違反行為については従前どおりとされています（改正法附則146）。

四 その他

1 保険法の制定に伴い、生命保険契約及び損害保険契約並びに保険金の範囲が明確化されました（法令21②、84）。

社会経済情勢の変化に対応して、商法第2編第10章に規定する保険契約に関する法制を見直し、共済契約をその規律の対象に含め、傷害・疾病保険契約に関する規定を新設するほか、保険契約者等を保護するための規定等を整備するとともに、表記を現代語化し、保険契約に関する法整備を行うための保険法が第169回通常国会において成立し、平成20年6月6日公布されています。この保険法においては、保険契約と同等の内容を有する共済契約をその規律の対象に含めることとされたほか、旧商法に規定する「生命保険契約」及び「損害保険契約」の他に「傷

害疾病定額保険契約」という保険契約の類型が新たに設けられたところです。

法人税法施行令においては、「生命保険契約」及び「損害保険契約」並びに「保険金」の用語について定義を用いずに規定されていましたが、これを借用概念であるとして保険法に規定する狭義の「生命保険契約」及び「損害保険契約」並びに「保険金」と同義のものであると誤解されるおそれがあることから、今回の保険法の制定を契機に、「生命保険契約」及び「損害保険契約」並びに「保険金」の規定方法が見直されたものです。なお、従来の範囲に変更はありません。

2 有価証券の引受けについて、金融商品取引法等の一部を改正する法律（平成21年法律第58号）

における金融商品取引法の改正により、有価証券の売出しの範囲（金商法2④）について適格機関投資家向け私売出し及び少数私売出しの除外等の見直しが行われたことに伴い、従来の範囲に変更がないよう規定の整備が行われています（法法61の4①）。

- 3 適格退職年金契約に係る予定利率については、国債の金利動向を勘案して定める「基準利率以上」で設定することとされていますが、今回の

改正において、その基準利率が年1.3%（改正前：1.5%）に引き下げられました（法規附則5④）。

- 4 公共法人の範囲に、独立行政法人国立がん研究センター、独立行政法人国立国際医療研究センター、独立行政法人国立循環器病研究センター、独立行政法人国立成育医療研究センター、独立行政法人国立精神・神経医療研究センター及び独立行政法人国立長寿医療研究センターが追加されました（平15.9.30財務告606号）。