

# 平成18年度 税制改正の解説

〔目 次〕

項 目	概要 ページ	詳解 ページ
平成18年度税制改正について 主税局総務課課長補佐 青木 孝徳	—	3
所得税法等（税率構造の改正・定率減税の廃止関係）の改正 主税局税制第一課課長補佐 吉野維一郎 〃 齋地 義孝	11	61
租税特別措置法等（所得税関係の住宅・土地税制）の改正 主税局税制第一課課長補佐 浅井 要	12	87
租税特別措置法等（所得税関係の事業所得等の課税の特例）の改正 主税局税制第一課課長補佐 齋地 義孝	14	111
会社法の制定等に伴う税制上の措置（所得税関係） 主税局税制第一課課長補佐 佐藤 浩人	17	136
所得税関係のその他の改正 主税局税制第一課課長補佐 浅井 要	22	205
（参考）郵政民営化法等の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律の施行 に伴う税制上の措置（所得税関係） 主税局税制第一課課長補佐 浅井 要	25	230
法人税法の改正 主税局税制第三課課長補佐 佐々木 浩 〃 長井 伸仁 〃 一松 旬	25	238
租税特別措置法等（法人税関係の特別税額控除等、特別償却関係）の改正 主税局税制第三課課長補佐 斎須 朋之 〃 椎谷 晃	29	380
租税特別措置法等（法人税関係の準備金、土地税制、その他特別措置関係）の改正 主税局税制第三課課長補佐 斎須 朋之 〃 椎谷 晃	32	412
国際課税関係の改正 主税局参事官室参事官補佐 緒方健太郎 〃 山田 彰宏	36	450

項 目	概要 ページ	詳解 ページ
租税条約実施特例法関係の改正 主税局参事官室参事官補佐 天野 雅夫 東山 太郎	37	475
租税条約の改正 主税局参事官室参事官補佐 藤井 大輔 東山 太郎	39	492
相続税・贈与税関係の改正 主税局税制第一課課長補佐 松田 淳	40	528
租税特別措置法（登録免許税関係）の改正 主税局税制第一課課長補佐 松田 淳	46	576
登録免許税法の改正 主税局税制第一課課長補佐 高橋 達也	50	608
酒税法等の改正 主税局税制第二課課長補佐 宮葉 敏之	51	624
租税特別措置法（たばこ税・印紙税・石油石炭税・自動車重量税関係）の改正 主税局税制第二課課長補佐 小磯 吉雄 原田 憲	51	635
消費税関係の改正 主税局税制第二課課長補佐 藤井 誠	52	645
国税通則法等の改正 主税局税制第一課課長補佐 松崎 啓介	53	656
地方税法等の改正 主税局総務課課長補佐 細田 修一	54	683
平成18年度の租税及び印紙収入予算等について 主税局総務課課長補佐 金澤 節男	—	727

平成18年度税制改正の解説については、文中、意見等にわたる部分は筆者の個人的見解であることを予めお断りしておきたい。

# 平成18年度税制改正について

目 次	
第一 平成18年度税制改正の基本的考え方 …3	五 酒税・たばこ税 ……6
第二 平成18年度税制改正の概要 ……5	六 社会経済情勢の変化への対応 ……6
一 個人所得課税 ……5	七 その他の租税特別措置の改正 ……7
二 法人関連税制 ……6	八 その他 ……7
三 土地・住宅税制 ……6	第三 今後の税制改革 ……8
四 国際課税 ……6	

平成18年度税制改正に関しては、昨年11月25日に政府税制調査会において「平成18年度の税制改正に関する答申」、12月15日に与党において「平成18年度税制改正大綱」がとりまとめられました。続いて本年1月17日には「平成18年度税制改正の要綱」が閣議決定されました。その後、この要綱に基づいて作成された「所得税法等の一部を改正する等の法律案」が2月3日に国会に提出され、審議を経て可決・成立し、3月31日に公布、4月1日に施行されました。なお、同法律案の衆・参両院の委員会における法案可決の際、それぞれ附帯決議が付されています（【参考1・2】

参照）。

平成18年度改正にあたっては、現下の経済・財政状況等を踏まえつつ、持続的な経済社会の活性化を実現するための「あるべき税制」の構築に向け、幅広い議論が行われたところです。以下、改正案の概要を述べることにします。なお、文中、意見等にわたる部分は筆者の個人的見解であることを予めお断りしておきます。

（注）平成18年度税制改正案の関連資料は財務省ホームページ（<http://www.mof.go.jp>）に掲載されています。

## 第一 平成18年度税制改正の基本的考え方

平成18年度改正においては、現下の経済・財政状況等を踏まえ、持続的な経済社会の活性化を実現するための「あるべき税制」の構築に向け、所得税から個人住民税への本格的な税源移譲を実施するとともに、定率減税を廃止し、併せて法人関連税制、土地・住宅税制、国際課税、酒税・たばこ税等について所要の措置を講ずることとされました。

これらの改正による平成18年度の増減収については、定率減税の廃止や平成15年度に実施した政策減税の大幅な整理等により増収となる一方、税源移譲に伴う所得税減税や競争力強化・中小企業支援等の観点からの政策税制の実施による減収もあり、全体で3,810億円程度の増収となると見込まれます（【資料1】参照）。

具体的な改正内容の概要は、以下の通りです。

(資料1)

平成18年度の税制改正（内国税関係）による増減収見込額

(単位：億円)

改正事項	平年度	初年度
1 税源移譲に伴う所得税減税	△ 30,970	△ 4,430
2 定率減税の廃止	13,060	1,990
3 法人関連税制		
(1) 試験研究費の増加を促進する措置の追加	△ 200	△ 160
(2) 情報基盤強化税制の創設	△ 1,000	△ 830
(3) 中小企業投資促進税制の対象資産の見直し	△ 560	△ 390
(4) 交際費等の損金不算入制度の見直し	△ 740	△ 440
(5) 同族会社の留保金課税制度の見直し等	△ 2,100	△ 750
計	△ 4,600	△ 2,570
4 土地・住宅税制		
(1) 土地の売買等に係る登録免許税の税率の軽減	△ 1,500	△ 1,500
(2) 既存住宅の耐震改修をした場合の所得税額控除の創設	△ 30	△ 20
計	△ 1,530	△ 1,520
5 たばこ税	940	710
6 社会経済情勢の変化への対応		
(1) 地震保険料控除の創設等	△ 80	—
(2) その他	△ 30	△ 10
計	△ 110	△ 10
7 その他の租税特別措置の改正		
(1) 研究開発税制の上乗せ措置の廃止	1,240	970
(2) IT投資促進税制の廃止	5,590	4,880
(3) 開発研究用設備の特別償却の廃止	670	540
(4) 同族会社の留保金課税制度の特例の廃止	1,550	460
(5) 不動産登記に係る登録免許税の税率の特例の廃止	2,660	2,660
(6) その他	140	110
計	11,850	9,620
8 その他		
事業免許等に係る登録免許税の整備	20	20
小計	△ 11,340	3,810
9 所得譲与税による税源移譲	—	△ 18,930
一般会計分 計	△ 11,340	△ 15,120

(注) 1. 平成18年度の所得譲与税による税源移譲額は、30,090億円（平成17年度分11,160億円及び平成18年度追加分18,930億円の合計）である。

2. 上記の計数は、10億円未満を四捨五入している。

## 第二 平成18年度税制改正の概要

### 一 個人所得課税

個人所得課税については、いわゆる三位一体改革の一環として、所得税から個人住民税への恒久措置として、3兆円の本格的な税源移譲が実施することとされました。その際、納税者の税負担を（資料2）

極力変動させないとの考え方の下、所得税及び個人住民税の役割分担の明確化を行うこととされました（【資料2】参照）。

#### 税 源 移 譲

##### 【改正後】

所得税及び個人住民税の税率構造を以下のとおり改正する。

所得税		個人住民税	
課税所得	税率	課税所得	標準税率
～ 195万円	5%	一律 ※減額措置 全世帯において人的控除の 差を考慮した減額措置を実施	10%
195万円 ～ 330万円	10%		
330万円 ～ 695万円	20%		
695万円 ～ 900万円	23%		
900万円 ～ 1,800万円	33%		
1,800万円 ～	40%		

（注） 所得税については平成19年分から、個人住民税については平成19年度分から適用する。

##### 【改正前】

所得税		個人住民税	
課税所得	税率	課税所得	標準税率
～ 330万円	10%	～ 200万円	5%
330万円 ～ 900万円	20%	200万円 ～ 700万円	10%
900万円 ～ 1,800万円	30%	700万円 ～	13%
1,800万円 ～	37%		

なお、平成18年度においては、暫定的措置として、所得譲与税により3兆94億円の税源移譲を行うこととされています。

また、定率減税については、平成11年に景気対策として導入された暫定的な税負担の軽減措置であり、経済状況の改善等に応じてその必要性を見直していくべきものです。昨年度の税制改正にお

いて半分は縮減しましたが、残り半分についても、こうした導入の経緯や経済状況の改善を踏まえ廃止することとされました。

## 二 法人関連税制

法人関連税制については、民間の研究開発活動の促進のため、研究開発税制について試験研究費の増加に向けたインセンティブ効果を高めるための改正を行うとともに、経済活動のインフラである情報システムの安全性向上と経営効率化に資する最新システムの導入の促進のため、競争力のための情報基盤強化税制を創設することとされました。また、経営者の継続的な努力を促す観点から、

透明性・適正性を備えた業績連動型役員報酬の損金算入を可能にすることとされました。

また、中小企業関係については、中小企業の状況を踏まえ、中小企業投資促進税制の拡充、同族会社の留保金課税制度の抜本的な見直し、交際費課税の範囲の明確化等、中小企業の経営基盤の強化に繋がるような税制上の支援策を拡充することとされました。

## 三 土地・住宅税制

土地税制については、土地の更なる有効利用の促進や土地取引の活性化を後押しするため、土地の売買等に係る登録免許税について税率を軽減する措置を講ずることとされました。また、住宅税制については、住宅投資を促進する観点から、住宅取得等資金に係る相続時精算課税制度の特例に

ついて適用期限を延長することとされました。さらに、住宅の自発的な耐震改修をより効果的に促進するため、既存住宅の耐震改修をした場合の所得税額の特別控除制度を創設することとされました。

## 四 国際課税

国際課税については、経済のグローバル化が進展し、国境をまたいだ経済活動が多様化・複雑化していく中、国際的な投資交流を促進するとともに、租税回避行為を防止し、適正な課税・確実な執行を確保する観点から、基本合意された日英、

日印租税条約を早期に実施することとし、これを受けた国内法制の整備を行うとともに、非永住者制度や過少資本税制を見直すほか、租税条約の情報交換規定に基づく情報収集制度の拡充などの措置も講ずることとされました。

## 五 酒税・たばこ税

酒税については、税制の中立性や公平性を確保する観点から、酒類の分類を現在の十種類から、「発泡性酒類」「醸造酒類」「蒸留酒類」「混成酒類」の4種類に大括りするとともに、酒類間の税負担

格差を縮小する方向で税率の簡素化を行うこととされました。また、たばこ税については、国・地方合計の1本当たりの税率を0.852円引き上げることとされました。

## 六 社会経済情勢の変化への対応

社会経済情勢の変化への対応として、以下の改正等を講ずることとされました。

○ 地震災害に対する国民の自助努力を支援し、地域災害時における将来的な国民負担の軽減を

- 図るとの観点から、損害保険料控除を改組し、地震保険料控除を創設することとされました。
- 公示制度については、本来の制度目的とは異なる用途に使われている等の諸事情を踏まえ、廃止することとされました。
  - 会社法の制定等に伴い、配当等関係及び株式等に関する取引関係等について所要の整備を行うとともに、組織再編税制について見直しを行うこととされました。

## 七 その他の租税特別措置の改正

- 平成15年度改正において時限措置として導入された研究開発税制（上乘せ分）及びIT投資促進税制等の措置は、こうした導入時の経緯や経済状況の改善を踏まえ、廃止することとされました。
- また、その他の既存の措置についても縮減等を通じて、競争力向上等の構造改革や経済社会の活性化を進めるために真に有効な措置に集中・重点化することとされました。

## 八 その他

- その他、以下の改正等を講ずることとされました。
- 相続税の物納制度については、制度に対する信頼を確保するとともに納税者の利便に資するため、物納不適格財産の明確化や手続の迅速化・明確化等の観点から見直しを行うこととされました。
  - 加算税制度については、期限内に申告する意思があったと認められる一定の場合には課さないこととするとともに、近年のインターネット取引の急増等を背景に無申告事例が多発している状況にかんがみ、一定の部分についてその割合の引上げを行うこととされました。



### 第三 今後の税制改革

現在、わが国は、少子・高齢化、グローバル化といった大きな構造変化に直面しています。この中で、政府は、将来にわたり公正な社会を維持し、持続的な経済社会の活性化を実現するため、不良債権処理の促進や大胆な規制改革など広範な分野の構造改革に取り組んでいます。こうした状況の下、民間部門において経済の構造調整が進み、雇用・設備・債務の「三つの過剰」はほぼ解消したといえます。

他方、四つ目の過剰とも言うべき政府の債務は、国・地方合わせた長期債務残高が平成18年度末でGDP比150%を超える見込みであるなど、極めて高い水準にあり、財政構造改革を進めていかなければなりません。財政構造改革にあたっては、徹底した歳出削減に取り組むべきであることは論を待ちませんが、例えば17年度予算においては公債依存度が40%を超えるなど、歳出削減だけで財政再建を行うことは困難です。従って、歳出・歳入の両面から財政構造改革を進める必要があります。

このような状況の下、政府税制調査会の「平成18年度の税制改正に関する答申」では、

- 厳しい財政状況に対する国民の将来不安を払拭し、経済社会の持続的な活性化を図るため、公的部門を持続可能なものとしていくことが極めて重要な課題である。このため、「三位一体の改革」を実現することに加え、給付と負担のあり方を抜本的に見直す社会保障制度改革、さらには歳出・歳入両面からの財政構造改革を断行していかなければならない。
- 今後これらの改革を実行していくにあたり、まずはあらゆる分野で徹底した行財政改革を進め、公的部門の無駄をなくして欲しいというのが国民の声である。税制調査会としても一般会計・特別会計ともに徹底した歳出削減や予算配分の重点化・合理化を実現し、聖域なき歳出改革が図られることが不可欠であると考える。

○ 他方、高齢化の進展に伴い公的サービスの費用が急速に拡大している中、租税を含むわが国の国民負担は、他の先進諸国と比較しても低い水準となっている。歳出改革を断行しつつも、なお必要とされる社会共通の費用については、制度・執行両面の取組みを通じて、国民全体で広く公平に分ち合う必要がある。

- 今後、所得・消費・資産等の課税ベースを通じてどのような負担を求めることが適切かといった検討も含め、税体系全体の抜本的改革を総合的に議論していかなければならず、税制改革は、種々の改革と密接に関連しており、今後歳出・歳入両面からの財政構造改革全体の姿を示す必要があり、政府税制調査会としてもかかる諸改革の動きを十分に踏まえつつ、税制全体のあり方の総合的な検討を進めていきたい。との指摘がなされました。

こうした中、これまでの骨太の方針や与党税制改正大綱で

- 2010年代初頭における国・地方を合わせた基礎的財政収支（2005年度、対GDP比4%程度の赤字）の黒字化を目指す。このため、国と地方が歩調を合わせて歳出・歳入一体改革を進め、基礎的財政収支改善に向けた中期的取組について、重点強化期間内（注：平成18年度内）にその結論を得る。その際、以下の三原則に則って改革を進める。
  - i. 「小さくて効率的な政府」原則：“歳出削減なくして増税なし”の考え方の下、歳出削減、行政改革を徹底し、必要となる税負担を極力小さくする。
  - ii. 活力原則：経済活力と財政健全化の両立を図る。
  - iii. 透明性原則：改革の選択肢や将来の見通し等を国民に提示しながら検討する。
- おおむね本年半ばを目途に、政府の支出規模

の目安や主な歳出分野についての国・地方を通じた中期的目標の在り方、さらには、歳入面の在り方を一体的に検討し、経済財政諮問会議における議論等を通じて、改革の方向についての選択肢及び改革工程を明らかにする。

- 税制改革については、持続的な経済社会の活性化のため、「基本方針2004」やこれまでの与党税制改正大綱を踏まえ、包括的かつ抜本的な検討を引き続き進め、重点強化期間内を目途に結論を得る。
- 平成19年度を目途に、少子・長寿化社会における年金、医療、介護等の社会保障給付や少子化対策に要する費用の見通し等を踏まえつつ、その費用をあらゆる世代が広く公平に分かち合う観点から、消費税を含む税体系の抜本的改革を実現させるべく、取り組んでいく。

という道筋が示されており、今後、これらの政府・与党の方針を踏まえ、歳出歳入一体の財政構造改革を進める中で、税制改革の具体化に取り組んでいくことが求められています。

#### (参考1)

所得税法等の一部を改正する等の法律案に対する  
附帯決議

[平成18.3.2 衆議院財務金融委員会]

政府は、次の事項について、十分配慮すべきである。

- 一 少子高齢化が進展する中、財政の持続可能性に対する懸念に対して、中長期的な財政構造健全化の必要性が一層増大し、歳出・歳入の一体改革の緊要性が高まっていることにかんがみ、今後の経済・社会の動向にも留意しつつ、歳出削減に一層努めるとともに、歳入の根幹をなす税制に対する国民の理解と信頼、制度・執行両面にわたる税負担の公平性を確保する等の観点から、消費税を含む税体系全体について抜本的見直しを行い、公正で活力のある社会にふさわしい税制の構築に努める

こと。

- 一 租税特別措置については、政策目的、政策効果、利用状況等を勘案しつつ、今後とも一層の整理・合理化を推進すること。
- 一 納税者数・滞納状況等に見られる納税環境の変動、経済取引の国際化・高度情報化による調査・徴収事務等の業務の一層の複雑・困難化による事務量の増大、納税者の納税意識の更なる向上の必要性にかんがみ、複雑・困難であり、かつ、高度の専門知識を要する職務に従事する国税職員について、税負担の公平を確保する税務執行の重要性を踏まえ、徴税をはじめ真に必要な部門には適切に定員を配置するという政府の方針及び職員の年齢構成の特殊性等従来の経緯に配慮し、今後とも処遇の改善、定員の確保、機構の充実及び職場環境の整備に特段の努力を行うこと。

- 一 高度情報化社会の急速な進展により、経済取引の広域化・複雑化及び電子化等の拡大が進む状況下で、従来にも増した税務執行体制の整備と、事務の機械化の充実に特段の努力を行うこと。

#### (参考2)

所得税法等の一部を改正する等の法律案に対する  
附帯決議

[平成18.3.27 参議院財政金融委員会]

政府は、次の事項について、十分配慮すべきである。

- 一 少子・高齢化やグローバル化が進展する中、中長期的な財政構造健全化と経済社会の活性化の必要性が一層拡大していることにかんがみ、今後の経済・社会の動向にも留意しつつ、歳出の重点化・選別化に努めるとともに、税制に対する国民の理解と信頼、税負担の公平

性を確保する観点から、所得・消費・資産など税体系全般にわたる課税の在り方についての抜本的見直しを行い、社会経済構造の変化に対応しつつ持続的な経済社会の活性化を実現するための税制の構築に努めること。

- 一 社会的に重要性を増している非営利活動を更に促進するという趣旨等にかんがみ、特定非営利活動法人に対する寄附金税制の在り方については、その実態等を十分踏まえ、引き続き検討すること。
- 一 租税特別措置については、その政策課題の緊急性、効果の有無、手段としての妥当性、利用の実態等を十分吟味し、今後とも徹底した整理合理化を推進すること。

一 公示制度の廃止に伴い、今後の税制改革に資するため、税務に関する統計情報の在り方について検討すること。

一 急速に進展する高度情報化社会において、経済取引の国際化・複雑化及び電子化等の拡大に見られる納税環境の変化、調査・徴収事務等の業務の一層の複雑・困難化による事務量の増大、納税者の納税意識の維持・向上の必要性にかんがみ、更には、徴税等真に必要な部門には適切に定員を配置するという政府の方針に配意し、今後とも国税職員の処遇の改善、機構・定員の充実・確保を行うとともに、職場環境の整備及び事務に関する機械化の充実に特段の努力を払うこと。

# 平成18年度税制改正の概要

所得税法等（税率構造の改正・定率減税の廃止関係）の改正		詳 解 ページ																																
1 平成19年以後の各年分の所得税の税率構造は、次のように改められました。		65																																
<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">改正前（平成18年分まで）</th> <th colspan="2">改正後（平成19年分から）</th> </tr> <tr> <th>適用課税所得</th> <th>税率</th> <th>適用課税所得</th> <th>税率</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>330万円以下の金額</td> <td>10%</td> <td>195万円以下の金額</td> <td>5%</td> </tr> <tr> <td>330万円を超え 900万円以下の金額</td> <td>20%</td> <td>195万円を超え 330万円以下の金額</td> <td>10%</td> </tr> <tr> <td>900万円を超え 1,800万円以下の金額</td> <td>30%</td> <td>330万円を超え 695万円以下の金額</td> <td>20%</td> </tr> <tr> <td>1,800万円を超える金額</td> <td>37%</td> <td>695万円を超え 900万円以下の金額</td> <td>23%</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>900万円を超え 1,800万円以下の金額</td> <td>33%</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td>1,800万円を超える金額</td> <td>40%</td> </tr> </tbody> </table>		改正前（平成18年分まで）		改正後（平成19年分から）		適用課税所得	税率	適用課税所得	税率	330万円以下の金額	10%	195万円以下の金額	5%	330万円を超え 900万円以下の金額	20%	195万円を超え 330万円以下の金額	10%	900万円を超え 1,800万円以下の金額	30%	330万円を超え 695万円以下の金額	20%	1,800万円を超える金額	37%	695万円を超え 900万円以下の金額	23%			900万円を超え 1,800万円以下の金額	33%			1,800万円を超える金額	40%	
改正前（平成18年分まで）		改正後（平成19年分から）																																
適用課税所得	税率	適用課税所得	税率																															
330万円以下の金額	10%	195万円以下の金額	5%																															
330万円を超え 900万円以下の金額	20%	195万円を超え 330万円以下の金額	10%																															
900万円を超え 1,800万円以下の金額	30%	330万円を超え 695万円以下の金額	20%																															
1,800万円を超える金額	37%	695万円を超え 900万円以下の金額	23%																															
		900万円を超え 1,800万円以下の金額	33%																															
		1,800万円を超える金額	40%																															
2 定率減税は、平成18年分をもって廃止されました。		71																																
3 上記1及び2の改正並びに特定扶養親族の控除額の特例及び法人税率の特例の本法化などの改正を受けて、経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律は廃止されました。		73																																
4 上記1及び2の改正に伴い、給与所得者に対し平成19年1月1日以後に支払うべき毎月（又は毎日）の給料や賞与につき源泉徴収すべき所得税の額を求めるための給与所得者の源泉徴収税額表の改正等が行われました。		82																																
5 上記1の所得税の税率構造の見直しを踏まえ、特定公的年金等の受給者に対し平成19年1月1日以後に支払うべき特定公的年金等に係る源泉徴収税率について5%（改正前：10%）に引き下げられました。 また、上記2の定率減税の廃止に伴い、公的年金等に係る公的年金等定率控除額を控除する源泉徴収の特例についても、平成18年12月31日をもって廃止されました。		85																																
6 平成19年分の所得税に係る予定納税基準額は、上記1の税率構造の見直し及び上記2の定率減税の廃止を織り込んで計算することとされました。		85																																
7 平成19年分に生じた純損失の金額についての繰戻しによる還付については、上記1の税率構造の見直し及び上記2の定率減税の廃止を織り込んで行うこととされました。		86																																

租税特別措置法等（所得税関係の住宅・土地税制）の改正	詳 解 ページ
1 居住者が、平成18年4月1日から平成20年12月31日までの間に、地方公共団体が作成した一定の計画の区域内において、その者の居住の用に供する一定の家屋の一定の耐震改修を行った場合には、その住宅の耐震改修に要した費用の額の10%に相当する金額（20万円を限度）をその者のその年分の所得税の額から控除することとされました。	88
2 給与所得者等が住宅資金の貸付け等を受けた場合の課税の特例の適用期限が2年延長されました。	90
3 優良住宅地の造成等のために土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例について、中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の一部を改正する等の法律の施行に伴い、次の改正が行われました。	93
① 対象となる特定の民間再開発事業の区域を中心市街地活性化法に規定する認定中心市街地の区域とすることとされました。	94
② 対象となる中心市街地整備推進機構の範囲を、その設立当初において拠出された金額の2分の1以上の金額が地方公共団体により拠出をされたこと等の一定の要件を満たす公益法人に限ることとされました。	94
4 取用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例の簡易証明制度の対象となる事業に一定の幼保連携施設の設置のための事業が追加されました。	96
5 換地処分等に伴い資産を取得した場合の課税の特例等について、中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の一部を改正する等の法律の施行に伴い、中心市街地活性化法の規定により保留地が定められた場合に、換地処分により譲渡した土地等のうち、保留地の対価の額に対応する部分以外の部分については譲渡がなかったものとみなすこととする等所要の改正が行われました。	98
6 特定住宅地造成事業等のために土地等を譲渡した場合の1,500万円特別控除制度について、中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の一部を改正する等の法律の施行に伴い、次の改正が行われました。	
① 対象となる中心市街地整備推進機構の範囲を、その設立当初において拠出された金額の2分の1以上の金額が地方公共団体により拠出をされたこと等の一定の要件を満たす公益法人に限ることとされました。	100
② 適用対象から特定商業集積の整備の促進に関する特別措置法に係る措置が除外されました。	101
③ 適用対象を、中心市街地活性化法の土地区画整理事業が施行された場合	101

における換地処分により土地等のうち同法の同意保留地に対応する部分の譲渡（その同意保留地の上に設置される都市福利施設又は公営住宅等を設置する者が国、地方公共団体又は一定の中心市街地整備推進機構等である場合に限り。）があった場合とすることとされました。

- 7 特定の事業用資産の買換え等の場合の譲渡所得の課税の特例の改正
- (1) 誘致区域の外から内への買換えに、中心市街地活性化法の認定中心市街地の区域に係る措置が追加されました。 102
  - (2) 適用対象から、誘致区域の外から内への一定の買換え、低開発地域工業開発地区に係る買換え、特定農山村地域内の所有権移転等促進計画に定めるところによる買換え及び沿道地区計画の区域内の沿道整備権利移転等促進計画に定めるところによる買換えが除外されました。 102
  - (3) 誘致区域の外から内への買換えの買換資産のうち、倉庫業の用に供されるものについて一定の事業の用に供するものに限定することとされました。 103
  - (4) 内航海運業用以外の日本船舶から日本船舶への買換えの買換資産である船舶を一定の船舶に限ることとされました。 103
  - (5) 一定の畜産農業の用に供する土地等の買換えについて、買換資産の限度面積を10倍とすることとされました。 103
  - (6) 適用期限が、長期所有の土地等、建物又は構築物から国内にある土地等、建物、構築物又は機械装置への買換えを除き、5年間延長されました。 103
- 8 既成市街地等内にある土地等の中高層耐火建築物等の建設のための買換え及び交換の場合の譲渡所得の課税の特例について、中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の一部を改正する等の法律の施行に伴い、次の改正が行われました。
- ① 対象となる特定民間再開発事業の区域を中心市街地活性化法に規定する認定中心市街地の区域とすることとされました。 105
  - ② 対象となる地上階数3以上の中高層耐火共同住宅の建築をする事業の区域に、中心市街地活性化法に規定する認定基本計画に基づいて行われる中心市街地共同住宅供給事業の区域を追加することとされました。 105
- 9 認定事業用地適正化計画の事業用地の区域内にある土地等の交換等の場合の譲渡所得の課税の特例について、中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の一部を改正する等の法律の施行に伴い、適用対象に中心市街地活性化法に規定する認定中心市街地の区域において事業用地適正化計画が施行される場合を追加することとされました。 106
- 10 個人が、その有する国有財産特別措置法第9条第2項の普通財産のうち同項に規定する土地等として財務局長等により一定の証明がされたもの（以下「特定普通財産」といいます。）に隣接する土地（以下「所有隣接土地等」

といえます。)につき、同項の規定によりその所有隣接土地等とその特定普通財産との交換をしたときは、取得した交換差金に対応する部分を除き、その所有隣接土地等の交換がなかったものとされました。

租税特別措置法等(所得税関係の事業所得等の課税の特例)の改正	詳 解 ペー ジ
<p><b>1 社会保険診療報酬の所得計算の特例の改正</b></p> <p>① 昨年の障害者自立支援法の制定により障害福祉サービス等の見直しが行われ、同法の規定による療養介護医療費及び児童福祉法の規定による障害児施設医療費を支給することとされたことに伴い、これらの医療費を支給することとされる医療のうち一定の部分を特例の対象となる社会保険診療の範囲に加えることとされました。</p> <p>② 先般の介護保険制度改革によりサービス類型の見直し（予防給付の創設等）が行われたことに伴う所要の規定の整備が行われました。</p>	112
<p><b>2 特別税額控除、特別償却、割増償却、準備金等の改正</b></p> <p>(1) 試験研究費の額が増加した場合等の所得税額の特別控除制度の改正（改正後：試験研究を行った場合の所得税額の特別控除制度）</p> <p>① 増加試験研究費の特別税額控除は適用期限（平成18年分）の到来をもって廃止されました。</p> <p>② 試験研究費の総額に係る特別税額控除制度、産学官連携の共同研究・委託研究に係る特別税額控除制度及び中小企業技術基盤強化税制に係る特別税額控除割合の上乗せ措置は適用期限（平成18年分）の到来をもって廃止されました。</p> <p>③ 試験研究費の総額に係る特別税額控除制度について、試験研究費の額のうち比較試験研究費の額を上回る部分の特別税額控除割合に5%を上乗せする特例を2年間（平成19年及び平成20年）の時限措置として講じられました。</p> <p>④ 中小企業技術基盤強化税制について、試験研究費の額のうち比較試験研究費の額を上回る部分の特別税額控除割合に5%を上乗せする特例を2年間（平成19年及び平成20年）の時限措置として講じられました。</p> <p>⑤ 特別試験研究費の範囲に、オーファンドラッグ（希少疾病用医薬品又は希少疾病用医療機器）に関する試験研究費を追加することとされました。</p>	114
<p>(2) エネルギー需給構造改革推進設備を取得した場合の特別償却又は所得税額</p>	116

の特別控除制度の改正	
① 適用対象となるエネルギー需給構造改革推進設備の見直しが行われました。	
② 制度の適用期限が平成20年3月31日まで2年延長されました。	
(3) 中小企業者が機械等を取得した場合等の特別償却又は所得税額の特別控除制度の改正	116
対象資産の範囲に一定のソフトウェア及びデジタル複合機を追加するとともに、デジタル複写機、ファクシミリ等を除外した上、その適用期限が平成20年3月31日まで2年延長されました。	
(4) 情報基盤強化設備等を取得した場合等の特別償却又は所得税額の特別控除制度の創設	118
青色申告書を提出する個人が、平成18年4月1日から平成20年3月31日までの間に、情報基盤強化設備等の取得等をして、これを国内にある事業の用に供した場合において、一定の要件を満たすときは、その情報基盤強化設備等の取得価額の50%相当額の特別償却と10%相当額の特別税額控除との選択適用ができる制度を2年間の時限措置として創設することとされました。	
また、一定のリース情報基盤強化設備等の賃借をして、これを国内にある事業の用に供した場合において、一定の要件を満たすときは、リース費用の総額の一定の金額について10%相当額の特別税額控除ができることとされました。	
なお、上記の特別税額控除制度においては、税額控除限度額についてはその年分の事業所得に係る所得税額の20%相当額を限度とし、控除限度超過額については1年間の繰越しができることとされました。	
また、情報通信機器等を取得した場合等の特別償却又は所得税額の特別控除制度は、適用期限（平成18年3月31日）の到来をもって廃止されました。	
(5) 特定設備等の特別償却制度の改正	124
① 公害防止用設備の特別償却	
イ 対象設備の見直しを行った上、対象設備の適用期限が延長されました。	
ロ 適用対象となる更新設備の範囲に、石綿が含まれている廃棄物の適正な処理に資する設備を追加されました（措令5の10③二）。	
② 電線類地中化設備の特別償却が適用期限（平成18年3月31日）の到来をもって廃止されました（旧措法11①表二）。	
(6) 地震防災対策用資産の特別償却制度の改正	125
建築物の耐震改修の促進に関する法律の改正に伴い、青色申告書を提出する個人が、平成18年4月1日から平成20年3月31日までの間に、耐震診断により耐震改修が必要とされた特定建築物について同法の認定計画に基づき行	



う耐震改修工事に伴い取得等をする当該特定建築物の部分について、その取得価額の10%相当額の特別償却ができる措置を講ずることとされました。	
(7) 開発研究用設備の特別償却制度の廃止	125
開発研究用設備の特別償却制度が適用期限（平成18年3月31日）の到来をもって廃止することとされました。	
(8) 特定電気通信設備等の特別償却制度の改正	126
電気通信利便性充実設備に係る措置について、対象設備からデジタル送信用光伝送装置が除外された上、その適用期限が平成20年3月31日まで2年延長されました。	
(9) 商業施設等の特別償却制度の改正	127
適用対象から中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の認定中小小売商業高度化事業計画に係る措置が除外されました。	
(10) 再商品化設備等の特別償却制度の改正	127
対象設備の見直しが行われた上、制度の適用期限が平成20年3月31日まで2年延長されました。	
(11) 特定地域における工業用機械等の特別償却制度の改正	128
奄美群島に係る措置について、その適用期限が平成19年3月31日まで1年延長されました	
(12) 障害者を雇用する場合の機械等の割増償却制度の改正	129
① 雇用障害者の範囲に精神障害者が追加されました。	
② 障害者雇用割合の計算の基礎となる雇用障害者数の対象に、精神障害者及び精神障害者である短時間労働者が追加されました。	
(13) 障害者対応設備等の特別償却制度の適用期限が平成20年3月31日まで2年延長されました。	129
(14) 農業経営改善計画等を実施する個人の機械等の割増償却制度（改正後：農業経営改善計画を実施する個人の機械等の割増償却制度）	130
林業の共同改善計画の認定に係る割増償却については、適用期限（平成18年3月31日）の到来をもって廃止されました。	
(15) 漁業経営改善計画を実施する個人の漁船の割増償却制度が適用期限（平成18年3月31日）の到来をもって廃止されました。	130
(16) 優良賃貸住宅等の割増償却等制度の改正	131
① 特定優良賃貸住宅の割増償却については、適用期限（平成18年3月31日）の到来をもって廃止されました。	
② 中心市街地優良賃貸住宅の割増償却の追加	
個人が、中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体	

<p>的推進に関する法律の一部を改正する等の法律の施行の日から平成20年3月31日までの間に、中心市街地優良賃貸住宅を取得等した場合には、その個人の不動産所得の金額の計算上、5年間、普通償却限度額の36%（耐用年数が35年以上のものについては、50%）の割増償却を認める措置が講じられました。</p>	
<p>(17) 倉庫用建物等の割増償却制度の改正 倉庫用建物等の割増償却制度の適用期限が1年間延長されました。</p>	131
<p>(18) 特別償却等に関する複数の規定の不適用制度の規定の整備が行われました。</p>	132
<p>(19) 金属鉱業等鉱害防止準備金制度の改正 金属鉱業等鉱害防止準備金制度の適用期限が2年間延長されました。</p>	132
<p>(20) 特定災害防止準備金制度の改正 特定災害防止準備金制度の適用対象から最終処分災害防止準備金が除外されました。</p>	133
<p>(21) 特定廃棄物最終処分場に係る特定災害防止準備金制度の改正 特定廃棄物最終処分場に係る特定災害防止準備金制度の適用期限が2年間延長されました。</p>	133
<p>(22) 中小企業者の少額減価償却資産の取得価額の必要経費算入の特例制度の改正 平成18年4月1日から平成20年3月31日までの間に取得等をした少額減価償却資産については、その取得価額の全額について必要経費に算入することができますが、その年に取得等をした少額減価償却資産の取得価額の合計額が300万円を超えるときは、その取得価額の合計額のうち300万円に達するまでの少額減価償却資産の取得価額の合計額を限度とする制度とされました。</p>	134
<p><b>3 山林所得の概算経費控除制度の改正</b> 山林所得の概算経費控除制度について、その概算経費率が45%から50%に引き上げられました。</p>	135

会社法の制定等に伴う税制上の措置（所得税関係）	詳解ページ
<p><b>1 配当所得関連</b></p> <p>(1) 配当所得の範囲について、会社法において株主に対する金銭等の分配（従来の利益の配当、中間配当、資本及び準備金の減少に伴う払戻し）が「剰余金の配当」統一されたことなどに伴い、剰余金の配当については、株主の拠</p>	139

出額にまで配当課税が及ばないようにその原資に従って配当所得に係る配当等又は資本の払戻しとする整理が行われました。

- (2) 配当等とみなす金額について、その金額が生じる基因となる一定の事由の範囲の整理・見直しが行われました。また、2以上の種類の株式を発行する法人が自己株式の取得等を行った場合の配当等とみなす金額の計算の基礎となる資本等の金額のうちその交付の基因となった株式に対応する部分の金額は、その株式の種類ごとの資本金等の額により計算することとされました。 142
- (3) 確定申告を要しない配当所得について、会社法において株主に対する利益の還元方法が改められ、株式会社は年に何回でも配当を行うことが可能とされたことから、確定申告を要しないこととされる非上場株式等の配当所得は、1回に支払を受けるべき金額が、10万円に配当計算期間の月数を乗じてこれを12で除して計算した金額以下（改正前：5万円（配当計算期間が1年以上であるときは、10万円））のものとされました。 147
- また、この特例の適用除外とされる大口株主等に該当するかどうかの判定をその配当等の支払に係る基準日において行うこととされました。
- (4) 上場株式等の配当等に係る源泉徴収税率等の特例について、この特例の適用除外とされる大口株主等に該当するかどうかの判定をその配当等の支払に係る基準日において行うこととされました。 150

## 2 株式等を取得する権利の価額、有価証券の取得価額及びその評価額の計算等の改正

- (1) 株式等を取得する権利の価額について、この制度の対象に会社法の規定による新株予約権を追加するとともに、会社法上、新株予約権の付与方法が多様化され役務の提供の対価として発行される場合も想定されること等から、株式等を取得する権利の内容等について、従来の基本的な考え方を明確化するための整備が行われました。 152
- (2) 有価証券の取得価額について、発行人に対し新たな払込み又は給付を要しないで取得したその発行人の株式又は新株予約権のうち、その発行人の株主等として与えられる場合（他の株主等に損害を及ぼすおそれがないと認められる場合に限り、）のその株式又は新株予約権の取得価額は、零とすることとされました。 154
- (3) 増資により取得した株式の取得価額について、会社法において株式無償割当て制度が創設されたことから株式無償割当てにより株式を取得した場合のその取得した株式と既に有していた同一の種類の株式の評価額の計算の規定が新たに設けられるとともに、条文見出しが「株主割当てにより取得した株式の取得価額」に改められ、有償による株主割当てがあった場合の株式の評 155

- 価額の計算と株式無償割当てがあった場合の株式の評価額の計算とに整理されました。
- (4) 合併により取得した株式の取得価額について、合併法人の株式以外の資産が交付された場合であっても譲渡益課税がなされずに取得価額の付替え計算が行われるものの範囲に、新たに会社法において設けられた株式に係る剰余金の配当として交付がされた金銭その他の資産及び合併に反対するその株主等に対するその買取請求に基づく対価として交付がされる金銭その他の資産が追加されました。 156
- (5) 分割型分割により取得した株式の取得価額について、分割承継法人の株式以外の資産が交付された場合であっても譲渡益課税がなされずに取得価額の付替え計算が行われるものの範囲に、新たに会社法において設けられた株式に係る剰余金の配当として交付がされた金銭その他の資産及び利益の配当として交付がされた分割対価資産以外の金銭その他の資産が追加されました。 157
- (6) 減資等があった場合の株式等の取得価額について、配当等とみなす金額が生じる事由の改正に伴う整備が行われるとともに、条文見出しが「資本の払戻し等があった場合の株式等の取得価額」に改められ、出資の払戻しがあった場合の取得価額の付替えの規定が新たに設けられました。 159
- (7) 組織変更があった場合の株式等の取得価額の付替え規定が新たに設けられました。 160
- (8) 合併等があった場合の新株予約権等の取得価額の付替え規定が新たに設けられました。 160
- (9) 株式等の取得価額については、その年1月1日から一定の事由があった日までの期間を基礎として、その事由があった日において有する旧株又は旧受益権につきその者の採用している評価の方法により計算したその旧株又は旧受益権の評価額に相当する金額をもって旧株1株又は旧受益権1口の従前の取得価額とされていましたが、新たに出資の払戻しがあった場合の所有する出資の取得価額の付替えの規定、組織変更があった場合の株式等の取得価額の付替えの規定及び合併等があった場合の新株予約権等の取得価額の付替えの規定が設けられたこと等に伴う整備が行われました。 162

### 3 株式交換等に係る譲渡所得等の特例制度の創設

- (1) 租税特別措置法で定められていた株式交換・株式移転に係る課税の特例制度が廃止され、新たに所得税法において株式交換・株式移転に係る譲渡所得等の課税の繰延べ制度が創設されるとともに、従来は、一定の交付金銭等の交付を受けた場合であっても課税の特例が適用されていたものを、新たな制度では、株式交換完全親法人又は株式移転完全親法人の株式以外の資産が交 164

付されなかった場合に限り課税の特例が適用されるものとされました。

- (2) 居住者が、次の①から⑥までに掲げる有価証券をそれぞれ①から⑥までに掲げる事由により譲渡をし、かつ、その事由により取得をする法人の株式又は新株予約権の交付を受けた場合（その交付を受けた株式又は新株予約権の価額がその譲渡をした有価証券の価額とおおむね同額となっていないと認められる場合を除きます。）の譲渡所得等の課税の繰延べ制度が創設されました。

166

- ① 取得請求権付株式 請求権の行使
- ② 取得条項付株式 取得事由の発生
- ③ 全部取得条項付種類株式 取得決議
- ④ 新株予約権付社債についての社債 新株予約権の行使
- ⑤ 取得条項付新株予約権 取得事由の発生
- ⑥ 取得条項付新株予約権が付された新株予約権付社債 取得事由の発生

#### 4 株式等譲渡益課税関係の改正

- (1) 株式等に係る譲渡所得等の課税の特例について、次のような改正が行われました。

170

① 株式には商法上の「株式の引受けによる権利」、「新株の引受権」及び「新株予約権」が含まれていましたが、会社法の創設により「株式の引受けによる権利」が「株主となる権利」に、「新株の引受権」が「株式の割当てを受ける権利」にそれぞれ改められるとともに、会社法上の「新株予約権の割当てを受ける権利」についても株式に含まれることとされました。また、有限会社法の廃止により「有限会社の社員の持分」を株式等の範囲から削除するとともに、会社法において新たに合同会社制度が創設されたことにより「合同会社の社員の持分」が株式等の範囲に追加されました。

② 配当等とみなす金額が生じる事由が改められたこと等により譲渡所得等の収入金額とみなされる金銭の額及び金銭以外の資産の価額についても見直しが行われました。

- (2) 上場株式等を譲渡した場合の株式等に係る譲渡所得等の課税の特例について、優遇税率が適用される上場株式等の譲渡の範囲に、上場株式等を発行した法人が行う1株又は1口に満たない端数に係る上場株式等の競売等によるその上場株式等の譲渡が追加されました。

174

- (3) 上場株式等の取得費の特例について、居住者等が平成13年10月1日以後に取得した上場株式等であっても、その者が引き続き所有していたものとみなすこととされる事由に、新たに創設された一定の株式無償割当てや、取得条項付株式につきその上場株式等を発行した法人のその取得事由の発生などが追加されました。

176

- |   |     |
|---|-----|
| (4) 特定口座内保管上場株式等の譲渡等に係る所得計算等の特例について、特定口座に受け入れることができる上場株式等の範囲に、株式無償割当てにより割り当てられた株式や取得請求権付株式の請求権の行使により取得した株式などが追加されました。   | 181 |
| (5) 出国口座から特定口座に移管することができる上場株式等の範囲に、株式無償割当てにより割り当てられた株式、取得条項付株式の取得事由の発生等により取得した株式が追加されました。   | 184 |
| (6) 特定上場株式等に係る譲渡所得等の非課税制度について、特定上場株式等の譲渡の範囲に特定上場株式等を発行した法人が行う1株又は1口に満たない端数に係る上場株式等の競売等によるその上場株式等の譲渡等を追加するとともに、この特例の適用要件である取得期間以後に取得した上場株式等であっても居住者等が引き続き所有していたものとみなすものの範囲に株式無償割当てにより割り当てられた株式や取得条項付株式の取得事由の発生により取得した株式などが追加されました。 | 187 |
| (7) 特定中小会社が発行した株式の取得に要した金額の控除制度について、控除対象特定株式数の計算においては、特定株式に係る同一銘柄株式につき株式無償割当てがあった場合のその割り当てられた株式を加味したところで計算することとされました。   | 191 |
| (8) 特定中小会社が発行した株式に係る譲渡損失の繰越控除制度について、特定株式に係る同一銘柄株式につき株式無償割当てがあった場合においても、一定の数の株式について払込みにより取得をしたものとみなすこととされました。  | 193 |

## 5 その他の改正

- |   |     |
|---|-----|
| (1) 法人が利益処分による経理をした賞与等で支払の確定した日から1年を経過した日までにその支払がされない場合に、1年を経過した日においてその支払があったものとみなして源泉徴収を行うこととされる制度について、会社法において利益処分による賞与の支給をすることができないこととされたこと等に伴い、法人の役員の職務の対価として支払われる賞与がその対象とされました。 | 194 |
| (2) 特定の取締役等が受ける新株予約権等の行使による株式の取得に係る経済的利益の非課税等制度（いわゆるストックオプション税制）について、次のような改正が行われました。  | 195 |
| ① この特例の対象となる新株予約権の範囲に、会社法の決議に基づき付与された新株予約権が追加されました。   |     |
| ② この特例が適用される取締役等の範囲に「執行役」が追加されました。  |     |

③ 特定株式の範囲に、株式無償割当てにより割り当てられた株式や取得条 項付株式の取得事由の発生により取得した株式などが追加されました。	
(3) 株式等の譲渡の対価の受領者の告知制度について、株式等の譲渡をした者 で国内において1株又は1口に満たない端数に係る株式等の競売等をした法 人からその株式等の譲渡の対価の支払を受けるものは、その支払を受けるべ き時まで、その都度、その者の氏名又は名称及び住所をその法人に告知し なければならないこととされました。	198
(4) 交付金銭等の受領者の告知制度について、会社法の制定等に伴いその対象 となる金銭その他の資産の範囲の見直しが行われるとともに、対象となる金 銭等に法人の新株予約権者がその法人の合併又は組織変更によりその新株予 約権者が有していたその法人の新株予約権に代えて交付を受ける金銭が追加 されました。	199
(5) 新株予約権の行使に関する調書の提出制度について、次のような改正が行 われました。	202
① 会社法の決議に基づく新株予約権（その新株予約権を引き受ける者に特 に有利な条件又は金額であることとされるものその他一定のものに限ります 。）の割当て（その割当てが金銭の払込みを要しないものその他一定の ものに限ります。）についても新株予約権の行使に関する調書を提出しな なければならないこととされました。	
② 種類株主総会の決議が行われた新株予約権無償割当てにより割り当てら れた新株予約権についても新株予約権の行使に関する調書の提出対象とす ることとされました。	
(6) 株式無償割当て（著しく低い価額の対価による割当てとして一定のものを 含みます。）に関する調書の提出制度が創設されました。	203

<b>所得税関係のその他の改正</b>	詳 解 ページ
<b>1 地震保険料控除の創設（損害保険料控除の改組）</b> 損害保険料控除を改組し、次のとおり地震保険料控除を創設することとさ れました。	
(1) 居住者が、その有する居住用家屋・生活用動産を保険等の目的とし、か つ、地震等を直接又は間接の原因とする火災等による損害により生じた損 失の額をてん補する保険金等が支払われる損害保険契約等に係る地震等損 害部分の保険料等を支払った場合には、その保険料等の金額の合計額（最	207

高5万円)をその年分の総所得金額等から控除することができます。	
(2) 居住者が、平成19年以後の各年において、平成18年12月31日までに締結した一定の長期損害保険契約等に係る保険料等を支払った場合には、従前の長期損害保険料控除と同様の計算による金額(最高1万5千円)をその年分の総所得金額等から控除することができる(上記(1)の控除と合わせて最高5万円)。この場合において、当該長期損害保険契約等が上記(1)の損害保険契約等にも該当するときは、いずれか一の契約のみに該当するものとする。	209
<b>2 給与の源泉徴収票等の電子交付制度の創設</b>	211
(1) 給与等の支払をする者又は証券業者等は、給与等の支払を受ける者又は特定口座を開設している居住者等への書面による給与所得の源泉徴収票若しくは給与等の支払明細書又は特定口座年間取引報告書(以下「給与の源泉徴収票等」といいます。)の交付に代えて、その給与等の支払を受ける者又は特定口座を開設している居住者等の承諾を得て、その給与の源泉徴収票等に記載すべき事項を電磁的方法により提供することができることとされました。	
ただし、給与等の支払を受ける者又は特定口座を開設している居住者等の請求があるときは、書面により給与の源泉徴収票等を交付しなければならないこととされました。	
(2) 給与等の支払を受ける者又は特定口座を開設している居住者等の請求がある場合の給与の源泉徴収票等の交付義務に対する違反行為等については所要の罰則が設けられました。	
<b>3 寄付金控除制度の改正</b>	213
寄付金控除制度について、寄付金控除の適用下限額を1万円から5千円に引き下げる等の改正が行われました。	
<b>4 政治活動に関する寄付をした場合の寄付金控除の特例又は所得税額の特別控除制度の改正</b>	214
政治活動に関する寄付をした場合の寄付金控除の特例又は所得税額の特別控除制度について、上記3の改正に伴い、政治活動に関する寄付をした場合の寄付金控除の特例又は所得税額の特別控除の適用下限額を1万円から5千円に引き下げる改正が行われました。	
<b>5 申告書の公示制度の廃止</b>	215
申告書の公示制度を廃止することとされました。	
<b>6 特定口座のみなし廃止制度の改正</b>	216
特定口座内に特定口座内保管上場株式等を有しないこととなった居住者等が、その有しないこととなった日以後2年を経過する日の属する年の12月31	



日までの間にその特定口座において取引を行わない場合において、特定口座取引継続届出書をその特定口座を開設する証券業者等の営業所の長に提出したときは、特定口座廃止届出書の提出があったものとみなす措置は適用しないこととし、その翌年1月1日においてその特定口座内に特定口座内保管上場株式等を有しなくなったものとみなすこととされました。

## 7 外貨建取引の換算 217

個人が外貨建取引を行った場合には、原則として、その外貨建取引の金額はその外貨建取引を行った時の外国為替の売買相場により円換算した金額とされました。

## 8 勤労学生控除の改正 220

勤労学生控除の対象となる専修学校又は各種学校の設置者の範囲に、教育水準を維持するため等の一定の基準を満たす専修学校又は各種学校を設置する者が加えられました。

## 9 国等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税制度の改正 221

国等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税制度について、日本司法支援センターに対する財産の贈与等である場合には、国税庁長官の承認要件のうち一定の要件を不要とすることとされました。

## 10 相続税の物納制度の改正に伴う整備 222

相続税の物納制度の改正に伴い、物納による譲渡所得等の非課税制度及び相続財産に係る譲渡所得の課税の特例について所要の改正が行われました。

## 11 国庫補助金等の総収入金額不算入制度の改正 224

国庫補助金等の総収入金額不算入制度について、固定資産の取得又は改良に係る補助金の交付金化に伴う所要の措置が講じられました。

## 12 賄賂等の額の必要経費の不算入 225

個人が供与をする贈賄の額は必要経費に算入されないことが明確化されました。

## 13 同族会社等の行為又は計算の否認制度の改正 228

同族会社等の行為又は計算の否認制度について、法人税法等において同族会社等の行為又は計算の否認制度の適用があった場合における所得税法の同族会社等の行為又は計算の否認制度の適用関係の明確化が行われました。

## 14 保険契約の代理報酬の支払調書及び損害保険契約等に基づく満期返戻金等の支払調書の改正 229

保険業法等の一部を改正する法律による少額短期保険業者制度の創設に伴い、保険契約の代理報酬の支払調書及び損害保険契約等に基づく満期返戻金等の支払調書について所要の改正が行われました。

<p align="center"><b>(参考) 郵政民営化法等の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律の施行に伴う税制上の措置 (所得税関係)</b></p>	<p align="center">詳 解 ページ</p>
<p>郵政民営化を実現するための郵政民営化等の制定に伴い、郵便貯金法、簡易生命保険法等は廃止されるとともに、銀行業を営ませるための郵便貯金銀行や生命保険業を営ませるための郵便保険会社が設立される等、民間とのイコールフットイングの観点から、所得税における改正が次のとおり行われ、郵政民営化法の施行の日（平成19年10月1日）から適用されます。</p>	
<p>① 経過措置を講じたうえ「障害者等の郵便貯金の利子所得の非課税制度」を廃止し、郵便貯金銀行への預金等は民間の金融機関等への預金等と同様、「障害者等の少額預金の利子所得の非課税制度」の対象とすることとされました。</p>	<p align="center">231</p>
<p>② 郵便貯金銀行又は郵便保険会社と締結する勤労者財産形成住宅（年金）貯蓄契約に基づく財産形成住宅（年金）貯蓄の利子等については、民間の金融機関又は生命保険会社の預貯金又は生命保険と同様に、引き続き「勤労者財産形成住宅（年金）貯蓄の利子所得等の非課税制度」の対象とすることとされました。</p>	<p align="center">232</p>
<p>③ その他所要の改正が行われました。</p>	<p align="center">233</p>

<p align="center"><b>法人税法の改正</b></p>	<p align="center">詳 解 ページ</p>
<p>1 会社法の制定に伴う整備</p>	
<p>(1) 資本の部の整備</p> <p>① 資本金等の額は、法律において法人が株主等から出資を受けた金額と、利益積立金額は、法律において法人の所得の金額で留保している金額と規定し、それぞれ概念を明確化した上、これらの細目については政令で規定することとされました。</p> <p>② 自己の株式を交付した場合に増加する資本金等の額は、払い込まれた金銭の額及び給付を受けた金銭以外の資産の価額とされました。</p> <p>③ 自己の株式を取得した場合には、資産として計上せず、その取得の時に資本金等の額及び利益積立金額を減少させることとされました。</p> <p>④ 剰余金の配当について、利益積立金額を減少させる時期は、その支払に係る効力が生ずる日とされました。</p>	<p align="center">241</p>
<p>(2) 受取配当等</p> <p>① 利益の配当が剰余金の配当と整理されたことに伴い、受取配当等の範</p>	<p align="center">261</p>

②	連結法人株式等及び短期所有株式等の判定は配当等の額の支払に係る基準日を基準とし、関係法人株式等の判定は配当等の額の支払に係る効力が生ずる日を基準とすることとされました。	
③	資本剰余金の額の減少に伴う剰余金の配当がみなし配当の基因となる事由に加えられたほか、みなし配当の基因となる事由につき所要の整備が行われました。	
④	自己の株式の取得等を行った法人が2以上の種類の株式を発行する法人であった場合のみなし配当の額の計算上その株式に対応する部分の資本金等の額は、その法人の株式の種類ごとに区分された資本金等の額を基礎として計算することとされました。	
(3)	有価証券の譲渡損益	271
①	取得請求権付株式の請求権の行使による譲渡の対価として発行人の株式のみの交付を受けた場合等には、譲渡損益の計上を繰り延べることとされました。	
②	上記①により株主が交付を受けた株式の取得価額についてその譲渡した取得請求権付株式の帳簿価額に相当する金額とされたほか、有価証券の取得価額について所要の整備が行われました。	
(4)	同族会社の判定	284
	同族会社の判定について、一定の議決権等による判定が追加されました。	
(5)	役員	285
	役員に、会計参与が追加されました。	
(6)	国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入等	285
	損金経理により帳簿価額を減額する方法に代わる方法について、確定した決算において積立金として積み立てる方法とすること等所要の整備が行われました。	
(7)	会社更生等による債務免除等があった場合の欠損金の損金算入	287
	会社更生法等による債務免除等があった場合の欠損金の損金算入制度の対象に、債務の免除以外の事由により消滅した債務に係る利益の額を含むこととされました。	
(8)	分割型分割その他の組織再編税制に係る所要の整備	289
	分割承継法人から交付される分割対価資産のすべてが分割の日において分割法人の株主等に交付される場合の分割を分割型分割と、分割対価資産が分割の日において分割法人の株主等に交付されない場合の分割を分社型分割とすることとされたほか、所要の整備が行われました。	
(9)	その他の所要の整備	293

繰延資産の範囲から建設利息を除く等、所要の整備が行われました。

## 2 株式交換等に係る税制

### (1) 適格株式交換及び適格株式移転の範囲 299

株式交換等について、組織再編税制の下に位置付けるとともに、適格株式交換等の範囲については、合併等の組織再編成と整合的なものとして定められました。

### (2) 非適格株式交換等に係る子法人の有する資産の時価評価等 313

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時価評価資産について、その評価益又は評価損を計上することとされました。

### (3) 子法人株主の旧株の譲渡損益の取扱い 318

株式交換完全子法人等の株主が、株式交換等により株式交換完全親法人等の株式以外の資産の交付を受けなかった場合には、譲渡損益の計上を繰り延べることとされました。

### (4) 親法人の子法人株式の取得価額等 318

適格株式交換等に係る株式交換完全親法人等の株式交換完全子法人等の株式の取得価額は、株式交換完全子法人等の株主の当該株式の旧帳簿価額の合計額に相当する金額とされました。

### (5) 連結納税の開始・加入に伴う資産の時価評価 320

株式交換に係る適用除外法人は、最初連結親法人事業年度開始の日前5年以内に適格株式交換を行い、かつ、その適格株式交換の日からその開始の日まで継続してその株式交換完全子法人であった法人の発行済株式の全部を保有している場合のその法人又は連結親法人が適格株式交換により法人の発行済株式の全部を有することとなった場合のその法人とされました。

### (6) 連結欠損金の繰越し 321

最初連結親法人事業年度開始の日前5年以内に行われた株式移転に係る株式移転完全子法人のその開始の日前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のうち、非適格株式移転の日の属する事業年度前の各事業年度において生じたものが、連結欠損金額にみなされる金額から除外されました。

## 3 役員の給与

### (1) 役員給与の損金不算入 323

法人がその役員に対して支給する給与について、定期同額給与、事前確定届出給与及び利益連動給与については、不相当に高額なもの等を除き、損金の額に算入すること等損金の額に算入されるものの範囲の見直しが行われました。また、役員退職給与について、損金経理要件が廃止されました。

(2) 特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入（創設）	334
<p>特殊支配同族会社が業務主宰役員に対して支給する給与の額のうち給与所得控除相当額は、損金の額に算入しないこととされました。ただし、基準所得金額が800万円以下である事業年度など一定の事業年度にあっては適用除外とされています。</p>	
4 特定同族会社の特別税率	340
<p>(1) この制度の適用対象となる会社（特定同族会社）の判定について、3株主グループによる判定から1株主グループによる判定とされるとともに、一定の議決権等による判定が追加されました。</p> <p>(2) 留保控除額が、次に掲げる金額（④に掲げる金額にあっては、資本金の額が1億円以下である法人に限ります。）のうち最も多い金額とされました。</p> <p>① 所得基準額（所得等の金額の40%（資本金の額が1億円以下である法人にあっては、50%相当額）（改正前：35%相当額）</p> <p>② 定額基準額（年2,000万円）（改正前：1,500万円）</p> <p>③ 積立金基準額（利益積立金額が資本金の額の25%相当額に満たない場合におけるその満たない部分の金額に相当する金額）</p> <p>④ 自己資本基準額（前期末自己資本比率が30%に満たない場合におけるその満たない部分の金額に相当する金額）</p>	
5 新株予約権を対価とする費用等（創設）	346
<p>法人が個人から受ける役務提供の対価として新株予約権を発行した場合には、その個人において役務提供につき所得税法等の規定による給与等課税事由が生じた日においてその役務提供を受けたものとして法人税法の規定を適用することとされました。</p>	
6 不正行為等に係る費用等	350
<p>法人が供与する賄賂等の額は損金の額に算入しないことが明確化されました。これに伴い隠ぺい偽装行為に要する費用の額及び法人税額等の損金不算入等に関して所要の整備も行われています。</p>	
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等（創設）	353
<p>欠損等法人が、その特定支配日から5年以内に、旧事業を廃止しその事業規模の概ね5倍を超える資金借入れ等を行うこと等の適用事由に該当するときは、その該当する日の属する事業年度前において生じた欠損金額につき青色欠損金の繰越控除制度を適用しないとともに、その事業年度開始の日から3年以内に生ずる特定資産の譲渡等損失額を損金の額に算入しないこととされました。</p>	

<p>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(創設)</p> <p>非適格合併等により資産等の移転を受けた場合には、その非適格合併等に  伴い引継ぎを受けた従業者の退職給与債務引受額等を負債調整勘定の金額と  するほか、その資産及び負債の時価純資産価額とその移転の対価の額との差  額を資産調整勘定の金額又は負債調整勘定の金額とすることとされました。  これらの調整勘定の金額は、その後、一定の事由が生じたときに所要の減額  処理を行うこととされています。</p>	366
<p>9 その他の改正</p>	
<p>(1) 法人税率</p> <p>負担軽減措置法における特例税率が法人税法の本則税率とされました。</p>	373
<p>(2) 同族会社等の行為又は計算の否認</p> <p>同族会社等の行為又は計算の否認制度について、所得税法等において同  族会社等の行為又は計算の否認制度の適用があった場合における所要の整  備が行われました。</p>	374
<p>(3) 申告書の公示</p> <p>法人税の申告書の公示制度が、廃止されました。</p>	374
<p>(4) 申告書の添付書類</p> <p>① 会社法の適用を受ける法人については、損益金の処分表に代えて株  主資本等変動計算書を確定申告書等に添付することとされました。</p> <p>② 確定申告書等の添付書類に、法人の事業等の概況に関する書類が追加  されました。</p>	375

<b>租税特別措置法等（法人税関係の特別税額控除等、特別償却関係）  の改正</b>	<b>詳 解  ページ</b>
<p>1 特別税額控除関係</p> <p>(1) 試験研究費の額が増加した場合等の法人税額の特別控除〔試験研究を行  った場合の法人税額の特別控除〕について、次の改正が行われました。</p> <p>① 増加試験研究費の税額控除制度が廃止されました。</p> <p>② 試験研究費の総額に係る税額控除制度、産学官連携の共同研究・委託  研究に係る税額控除制度及び中小企業技術基盤強化税制に係る税額控除  割合の上乗せ措置が廃止されました。</p> <p>③ 試験研究費の総額に係る税額控除制度及び中小企業技術基盤強化税制  について、比較試験研究費の額を上回る部分（増加分）について税額控</p>	383

除率を上乗せして税額控除ができる措置が講じられました。

- ④ 産学官連携の共同研究・委託研究に係る税額控除制度について、対象となる試験研究費（特別試験研究費）の範囲に、希少疾病医薬品及び希少疾病用医療機器（オーファンドラッグ）に関する試験研究費が追加されました。
- (2) エネルギー需給構造改革推進投資促進税制について、対象設備の見直しが行われた上、制度の適用期限が2年延長されました。 386
- (3) 中小企業投資促進税制について、対象資産の見直しが行われた上、制度の適用期限が2年延長されました。また、会社法の制定に伴い、所要の整備が行われました。 388
- (4) 中小企業等基盤強化税制及び沖縄の特定中小企業者が経営革新設備等を取得した場合等の特別償却又は法人税額の特別控除について、会社法の制定に伴い、所要の整備が行われました。 391
- (5) 情報基盤強化税制が創設されました。 392
- この制度は、青色申告書を提出する法人が、平成18年4月1日から平成20年3月31日までの期間内に情報基盤強化設備等の取得又は製作をして、事業の用に供した場合には、その基準取得価額（取得価額の70%相当額）の50%の特別償却と基準取得価額の10%の税額控除（その適用を受けようとする事業年度の法人税額の20%を限度とし、税額控除限度超過額については1年間の繰越しが認められます。）との選択適用を行うことができるというものです。
- また、一定の要件（リース契約期間が4年以上で、かつ、法定耐用年数を超えないものであること等）を満たすリース資産については、リース費用総額の42%相当額について10%の税額控除を行うことができるとされています。
- (6) 情報通信機器等を取得した場合等の特別償却又は法人税額の特別控除（いわゆるIT投資促進税制）が廃止されました。 395

## 2 特別償却関係

- (1) 特定設備等の特別償却制度について、次の改正が行われました。 396
- ① 公害防止用設備の特別償却  
対象設備の見直しが行われるとともに、その適用期限が1年又は2年延長されました。
- ② 電線類地中化設備の特別償却  
その適用期限の到来をもって廃止されました。
- ③ 航空機の特別償却

その適用期限の到来をもって廃止されました。	
(2) 地震防災対策用資産の特別償却制度について、青色申告書を提出する事業者が、平成18年4月1日から平成20年3月31日までの期間内に、耐震改修工事に伴い取得等をする建物部分の取得価額の10%の特別償却を行うことができる措置が追加されました。	397
(3) 開発研究用設備の特別償却制度が、その適用期限の到来をもって廃止されました。	401
(4) 特定電気通信設備等の特別償却制度について、次の改正が行われた上、制度の適用期限が平成20年3月31日まで延長されました。	402
① 電気通信利便性充実設備に係る措置	
対象設備からデジタル送信用光伝送装置が除外されるとともに、き線点から最終配線盤までの間を接続する加入者系光ファイバケーブル及び光伝送装置が追加されました	
② 広帯域加入者網普及促進設備に係る措置	
特別償却割合が10%（改正前：12%）に引き下げられるとともに、対象設備であるデジタル加入者回線多重化装置について、回線収容能力が500回線以下のものに限定されました。	
(5) 商業施設等の特別償却制度について、適用対象から、中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の認定中小小売商業高度化事業計画に係る措置が除外されました。	403
(6) 再商品化設備等の特別償却制度について、対象設備の見直しが行われた上、制度の適用期限が2年延長されました。	404
(7) 障害者を雇用する場合の機械等の割増償却制度等について、次の改正が行われました。	405
① 障害者を雇用する場合の機械等の割増償却	
イ 雇用障害者の範囲に精神障害者が追加されました。	
ロ 障害者雇用割合の計算の基礎となる雇用障害者数の対象に精神障害者及び精神障害者である短時間労働者が追加されました。	
② 公共交通機関に係る障害者対応設備等の特別償却	
一定の航空機が対象設備に追加される等対象設備の見直しが行われた上、制度の適用期限が、平成20年3月31日まで2年延長されました。	
(8) 農業経営改善計画等を実施する法人の機械等の割増償却制度（農業経営改善計画を実施する法人の機械等の割増償却）について、林業労働力の確保の促進に関する法律に基づく共同改善計画に係る措置が除外されました。	407
(9) 漁業経営改善計画を実施する法人の漁船の割増償却が廃止されました。	407
(10) 優良賃貸住宅等の割増償却制度について、特定優良賃貸住宅に係る措置	408



が除外されるとともに、中心市街地優良賃貸住宅に係る措置が追加されました。	
(11) 準備金方式による特別償却制度について、会社法の制定に伴い、所要の整備が行われました。	410
(12) 次の制度の適用期限が1年延長されました。	411
① 特定地域における工業用機械等の特別償却制度	
イ 過疎地域等における工業用機械等の特別償却のうち、奄美群島振興開発特別措置法の奄美群島に係る措置	
ロ 離島振興対策実施地域における工業用機械等の特別償却のうち、奄美群島振興開発特別措置法の奄美群島に係る措置	
② 倉庫用建物等の割増償却制度	

租税特別措置法等（法人税関係の準備金、土地税制、その他特別措置関係）の改正	詳 解 ページ
<b>1 準備金等関係</b>	
(1) 海外投資等損失準備金制度について、資源開発事業等の対象となる資源の範囲から、蛍石が除外されるとともに、会社法の制定に伴う所要の整備が行われた上、その適用期限が2年延長されました。	413
(2) 特定災害防止準備金制度について、廃棄物最終処分場に係る措置が廃止され、維持管理積立金に係る特定災害防止準備金制度に統合されたほか、会社法の制定に伴う所要の整備が行われました。	414
(3) ガス熱量変更準備金制度が廃止されました。	415
(4) 保険会社等の異常危険準備金制度について、適用対象に少額短期保険業を行う法人の火災保険等に係る異常危険準備金が追加されました。この火災保険等に係る積立率は2%とされています。また、会社法の制定に伴う所要の整備が行われました。	416
(5) 日本郵政株式会社が、社会・地域貢献基金を積み立てた場合に、その積立額の損金算入ができる社会・地域貢献準備金制度が創設されました。	418
(6) その他の準備金等	421
① その他の準備金制度等について、会社法の制定に伴い、所要の整備が行われました。	
② 次の準備金制度について、制度の適用期限が2年延長されました。	
イ 金属鉱業等鉱害防止準備金制度	

## 2 土地税制関係

- (1) 土地の譲渡等がある場合の特別税率について、適用除外措置の対象となる土地等の譲渡先である中心市街地整備推進機構の範囲が一定の法人に限定されたほか、中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律（以下「中心市街地整備改善活性化法」といいます。）の改正に伴う所要の整備が行われました。 423
- また、会社法の施行に伴い、所要の整備が行われました。
- (2) 短期所有土地等に係る土地の譲渡等がある場合の特別税率について、会社法の施行等に伴い、所要の整備が行われました。 425
- (3) 換地処分等に伴い資産を取得した場合の課税の特例について、中心市街地整備改善活性化法の改正に伴い、保留地の対価を取得した場合につき、所要の整備が行われました。 426
- (4) 特定住宅地造成事業等のために土地等を譲渡した場合の所得の特別控除について、中心市街地整備推進機構等に関与される場合の措置について、買取りを行う中心市街地整備推進機構の範囲が一定の法人に限定されたほか、特定商業集積の整備の促進に関する特別措置法に係る措置が適用対象から除外されました。 427
- また、中心市街地整備改善活性化法の改正に伴い、所要の整備が行われました。
- (5) 特定の資産の買換えの場合等の課税の特例について、次の改正が行われました。 429
- ① 誘致区域の外から内への買換え措置について、中心市街地の活性化に関する法律の認定中心市街地の区域が追加されるとともに、臨港地区又は港湾区域内の公有水面の埋立てに係る区域の買換資産が一定のものに限定されたほか、工場立地法の工場適地の区域等が適用対象地区から除外されました。
  - ② 特定民間再開発事業に係る買換え措置の適用対象地区について、中心市街地整備改善活性化法の改正に伴い、所要の整備が行われました。
  - ③ 買換資産が土地等である場合の面積要件について、一定の畜産農業の用に供する土地等の特例が廃止されました。
  - ④ 船舶から船舶の買換え措置について、買換資産を環境への負荷の低減に資する船舶等に限定することとされました。
  - ⑤ 低開発地域工業開発地区の外から内への買換え措置、特定農山村地域における農林業等の活性化のための基盤整備の促進に関する法律に係る

買換え措置及び幹線道路の沿道の整備に関する法律に係る買換え措置が廃止されました。

⑥ 会社法の施行に伴う圧縮記帳等による経理方法の所要の整備が行われたほか、非適格株式交換等を行った場合の特別勘定の益金算入に関する規定が整備されました。

⑦ 制度の適用期限が平成23年3月31日まで5年延長されました。

(6) 認定事業用地適正化計画の事業用地の区域内にある土地等の交換等の場合の課税の特例について、中心市街地整備改善活性化法の改正に伴い、所要の整備が行われました。 433

また、会社法の施行に伴う圧縮記帳等による経理方法の所要の整備が行われたほか、非適格株式交換等を行った場合の特別勘定の益金算入に関する規定が整備されました。

(7) 承継業務の事業計画の施行区域内にある土地等の交換の場合の課税の特例について、会社法の施行に伴う圧縮記帳による経理方法の所要の整備が行われました。 434

(8) 特定普通財産とその隣接する土地等の交換の場合の課税の特例が創設されました。 435

この制度は、法人が、その有する国有財産特別措置法の普通財産のうち一定の土地等（以下「特定普通財産」といいます。）に隣接する土地等（以下「所有隣接土地等」といいます。）につき、当該所有隣接土地等と当該特定普通財産との交換をしたときは、圧縮限度額の範囲内で圧縮記帳による課税の繰延べを認めるといいます。

(9) 収用等に伴い代替資産を取得した場合等の課税の特例及び大規模な住宅地等造成事業の施行区域内にある土地等の造成のための交換等の場合等の課税の特例について、会社法の施行に伴う圧縮記帳等による経理方法の所要の整備が行われたほか、非適格株式交換等を行った場合の特別勘定の益金算入に関する規定が整備されました。 432

### 3 その他

(1) 交際費等の損金不算入制度について、交際費等の範囲から、一人当たり5,000円以下の一定の飲食費が除外された上、制度の適用期限が2年延長されました。 438

(2) 認定特定非営利活動法人に対する寄附金の損金算入等の特例について、パブリック・サポート・テスト、運営組織に関する要件、閲覧対象となる書類等の見直しが行われたほか、小規模法人の特例措置が創設されました。 440

(3) 欠損金の繰戻しによる還付の不適用制度の適用期限が2年延長されまし 441

- た。
- なお、中小企業者の設立後5年以内に生じた欠損金額に係る適用除外措置も2年延長されています。
- (4) 転廃業助成金等に係る課税の特例について、会社法の制定に伴い、所要の整備が行われました。 442
- (5) 金融機関等の受取配当等の益金不算入等の特例について、銀行持株会社等に係る措置が廃止されました。 443
- (6) 中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例について、平成18年4月1日から平成20年3月31日までの間に取得等をした少額減価償却資産については、その取得価額の全額について損金算入することができますが、各事業年度において取得等をした少額減価償却資産の取得価額が300万円を超えるときは、その取得価額の合計額のうち300万円に達するまでの少額減価償却資産の取得価額の合計額を限度とする制度とされました。 443
- (7) 株式交換又は株式移転に係る課税の特例について、組織再編税制として本則化されたことに伴い、廃止されました。 444
- (8) 民法上の組合契約等による組合事業に係る損失があった場合の課税の特例について、適格分社型分割等により組合員たる地位の承継を受けた場合には、当該組合員であった分割法人等の当該適格分社型分割等の直前の組合事業に係る簿価純資産価額を分割承継法人等の調整出資金額とすること等所要の整備が行われました。 445
- (9) 有限責任事業組合契約による組合事業に係る損失がある場合の課税の特例について、適格分社型分割等により有限責任事業組合契約に係る組合員たる地位の承継を受けた場合には、当該組合員であった分割法人等の当該適格分社型分割等の直前の組合事業に係る簿価純資産価額を分割承継法人等の調整出資金額とすること等所要の整備が行われました。 446
- (10) 特定目的会社に係る課税の特例について、会社法の制定に伴い、所要の整備が行われました。 446
- (11) 投資法人に係る課税の特例について、会社法の制定に伴い、所要の整備が行われました。 447
- (12) 中小企業者等に対する同族会社の特別税率の不適用制度について、同族会社の特別税率制度の見直し等に伴い、中小企業の新たな事業活動の促進に関する法律の承認を受けた中小企業者に該当する特定同族会社が、平成18年4月1日から平成20年3月31日までの間に開始する各事業年度終了の時において承認経営革新計画に従って経営革新のための事業を実施している場合に特定同族会社の特別税率を適用しないこととする制度に改組され

ました。	
(13) 株式等を分割法人と分割法人の株主等に交付する分割の特例について、会社法の制定に伴い、分割承継法人の株式等を分割法人の株主に直接交付されることがなくなり、間接交付されることとなったため、本特例についても所要の整備が行われました。	449
(14) 次の制度の適用期限が2年延長されました。	449
① 使途秘匿金の支出がある場合の課税の特例	
② 特定目的信託の各計算期間における欠損金の繰戻しによる還付の不適用	
③ 特定投資信託の各計算期間における欠損金の繰戻しによる還付の不適用	

<b>国際課税関係の改正</b>	詳 解 ページ
<b>1 非永住者制度の改正</b>	451
○ 非永住者制度の対象者を、居住者のうち、日本国籍を有しておらず、かつ、過去10年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年以下である個人とすることとされました。	
<b>2 国外支配株主等に係る負債の利子の課税の特例（過少資本税制）の改正</b>	455
(1) 対象となる負債及びその負債の利子に、次のものが追加されました。	
① 国外支配株主等が債務の保証をすることにより第三者が資金を供与した場合におけるその資金に係る負債並びに第三者に支払う負債の利子及び国外支配株主等に支払う債務の保証料	
② 国外支配株主等から借り入れた債券（国外支配株主等が債務の保証をすることにより第三者から借り入れた債券を含みます。）を担保に他の第三者が資金を供与した場合におけるその資金に係る負債並びに国外支配株主等に支払う債券の使用料及び債務の保証料、第三者に支払う債券の使用料並びに他の第三者に支払う負債の利子	
(2) 国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債及び負債の利子等から、借入れと貸付けの対応関係が明らかな債券現先取引等に係るものを控除することができることとされました。	456
(3) 上記の改正に伴い、負債の利子等の損金不算入額の計算その他の規定について、所要の措置が講じられました。	457
<b>3 国外関連者との取引に係る課税の特例（移転価格税制）の改正</b>	462

○ 独立企業間価格の算定に必要な帳簿書類の提出がない場合の推定課税における独立企業間価格の算定方法に、次の方法が追加されました。	
① 国外関連取引に係る事業に係る連結利益を調査対象法人と国外関連者との間で分割して算定する方法	
② 類似の事業を営む法人のその事業に係る営業利益を基に算定する方法	
<b>4 特定外国子会社等に係る所得等の課税の特例（外国子会社合算税制）の改正</b>	464
○ 内国法人等の特定外国子会社等に係る所得の課税の特例について、損金の額に算入する課税済留保金額の計算方法等が改正されました。	
<b>5 その他の国際課税の改正</b>	
(1) 外国法人が提出する法人税の確定申告書には、次の書類を添付しなければならないこととされました。	470
① 株主資本等変動計算書	
② 外国法人の事業等の概況に関する書類	
③ 外国法人の国内において行う事業等の概況に関する書類	
(2) 外国法人に係る同族特定信託の留保金課税について、留保控除額が引き上げられ、当該計算期間の所得等の金額の40%に相当する金額又は年2,000万円のいずれか少ない金額とされました。	474
(3) 次の租税特別措置について、適用期限が平成20年3月31日まで2年延長されました。	473
① 民間国外債等の利子及び発行差金の課税の特例	
② 特別国際金融取引勘定において経理された預金等の利子の課税の特例	
③ 外国金融機関等の債券現先取引に係る利子の課税の特例	

<b>租税条約実施特例法関係の改正</b>	詳 解 ペー ジ
<b>1 租税条約上の情報交換規定に基づく情報収集手段の拡充</b>	
(1) 我が国の租税条約相手国の税務当局から、条約の情報交換規定に基づいて当該相手国の犯則事件の調査に必要な情報提供の要請があった場合に、当該要請に応じて情報提供を行うため、収税官吏が任意調査（質問・検査・領置）を行うことができることとされました。	476
(2) 以下のいずれかに該当する場合には、上記(1)の権限を行使することはできないものとされています。	478
① 相互主義が保証されないと認められる場合	

② 我が国の利益を害するおそれがあると認められる場合	
③ 相手国当局にとって当該情報が入手困難であると認められない場合	
(3) 上記1の任意調査をすることができる場合で、かつ、要請に係る情報が相手国当局の行う犯則事件の調査に不可欠であることを明らかにした当該相手国の書面がある場合に、必要があると認めるときは、収税官吏は、司法審査を経た上で、強制調査（臨検・搜索・差押え）を行うことができることとされました。	478
(4) 上記の任意調査及び強制調査については、その性質にかんがみ、国税犯則取締法の規定を準用することとされました。	480
<b>2 相手国居住者等配当等に係る所得税の軽減又は免除を受ける者の届出等の改正</b>	
(1) 配当及び債券利子の支払を受ける場合の条約届出書の記載事項について、株式又は債券等の記号及び番号の記載は不要とされました。	482
(2) 条約届出書等を提出した者が提出すべき異動届出書について、異動を生じた事項が特定利子配当等に関するもののみであるときは、その提出を省略することができることとされました。	482
<b>3 特典条項に係る規定の改正</b>	
(1) 特定利子配当等に係る特典条項条約届出書等について、その特定利子配当等に係る資産等が既に提出した特典条項条約届出書等に記載した特定利子配当等に係る資産等と異なる場合においても、その提出を省略することができることとされました。	484
(2) 条約相手国との間で課税上の取扱いが異なる事業体又は構成員が租税条約に基づく認定を受ける場合の手続が定められました。	485
(3) 認定適格者等の範囲及び租税条約に基づく認定の範囲を定める規定に、日英新租税条約の規定が追加されました。	486
<b>4 第三国の居住者が条約相手国との間で課税上の取扱いの異なる事業体を通じて支払を受ける配当等に対する課税の特例の改正</b>	486
○ 確定申告を要しないこととされる第三国団体配当等について、租税条約の限度税率又は免税の規定の適用を受けた場合には、申告不要制度を適用しないこととされるとともに、申告分離課税を選択できることとされました。	
<b>5 我が国の居住者が条約相手国との間で課税上の取扱いの異なる事業体を通じて支払を受ける配当等に関する改正</b>	
(1) 所得税に加えて住民税も対象とする租税条約に規定する限度税率の適用がある場合の特定配当等に対する源泉徴収税率は、限度税率から住民税利子割又は配当割の税率を控除した率とすることとされました。	488

(2) 確定申告を要しないこととされる特定配当等について、租税条約の限度税率又は免税の規定の適用を受けた場合には、申告不要制度を適用しないこととされるとともに、申告分離課税を選択できることとされました。	488
(3) 使用料等である特定配当等について、租税条約の限度税率又は免税の規定の適用を受ける場合の規定の整備が行われました。	489
<b>6 外国の芸能法人等に対する租税条約の免税手続の改正</b>	490
○条約相手国との間で課税上の取扱いが異なる事業体が支払を受ける芸能人等の役務提供に係る対価について、租税条約の規定による免税の適用を受ける場合の手続が定められました。	

<b>租税条約の改正</b>		詳 解 ペ ー ジ															
<b>【日・イギリス租税条約の改正】</b>																	
日英租税条約（昭和45年条約第23号、以下「旧条約」といいます。）を全面的に改正した日英新租税条約（以下「新条約」といいます。）の主な内容は、以下のとおりです。																	
1	投資所得（配当、利子、使用料）に対する源泉地国課税が、日米租税条約同様に、下記一覧表のとおり大幅に減免されました（新条約第10条、第11条、第12条）。	500 ） 508															
	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 15%;"></th> <th style="width: 35%;">旧 条 約</th> <th style="width: 50%;">新 条 約</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td rowspan="2" style="text-align: center; vertical-align: middle;">配 当</td> <td style="text-align: center;">一般の配当 15%</td> <td style="text-align: center;">10%</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">親子会社間配当 10% (持株割合25%以上その他) (所定の要件を満たすもの)</td> <td style="text-align: center;">5% (持株割合10%以上その他) (所定の要件を満たすもの)  免 税 (持株割合50%以上その他) (所定の要件を満たすもの)</td> </tr> <tr> <td rowspan="2" style="text-align: center; vertical-align: middle;">利 子</td> <td rowspan="2" style="text-align: center;">10%</td> <td style="text-align: center;">10% (一般)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">免 税 (所定の金融機関 等が受け取る利子)</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">使 用 料 10%</td> <td style="text-align: center;">免 税</td> </tr> </tbody> </table>		旧 条 約	新 条 約	配 当	一般の配当 15%	10%	親子会社間配当 10% (持株割合25%以上その他) (所定の要件を満たすもの)	5% (持株割合10%以上その他) (所定の要件を満たすもの)  免 税 (持株割合50%以上その他) (所定の要件を満たすもの)	利 子	10%	10% (一般)	免 税 (所定の金融機関 等が受け取る利子)		使 用 料 10%	免 税	
	旧 条 約	新 条 約															
配 当	一般の配当 15%	10%															
	親子会社間配当 10% (持株割合25%以上その他) (所定の要件を満たすもの)	5% (持株割合10%以上その他) (所定の要件を満たすもの)  免 税 (持株割合50%以上その他) (所定の要件を満たすもの)															
利 子	10%	10% (一般)															
		免 税 (所定の金融機関 等が受け取る利子)															
	使 用 料 10%	免 税															
2	投資所得に対する源泉地国免税が大幅に導入されたことに伴い、第三国居住者による条約濫用の可能性が増大すると予想されることから、これを防止	515															



<p>するため、日米租税条約同様に、一定の源泉地国免税（事業所得、投資所得、譲渡収益、その他の所得）を受けることができる者を一定の要件を満たす適格な相手国居住者に限定することとされました（新条約第22条）。</p>	
<p>3 日英両国以外の第三国の居住者が新条約の特典を受けるためにいずれか一方の締約国にペーパーカンパニー等を設立し、当該ペーパーカンパニーを介していわゆる導管取引が行われる場合や、新条約の特典を受けることを主たる目的として当該ペーパーカンパニーを介した取引が行われる場合には、当該取引に係る所得について条約特典を与えないこととされました（新条約第10条8及び9、第11条9及び10、第12条5及び6、第21条4及び5）。</p>	503 ） 514
<p>4 匿名組合契約に関連して匿名組合員が取得する所得、利得又は収益に対して、国内法に従って課税権が確保されることとされました（新条約第20条）。</p>	513
<p>5 日米租税条約同様に、両国間で課税上の取扱いが異なる事業体に対する新条約の規定の適用関係を明確化することにより、これらの事業体又はその構成員等の取得する所得、利得又は収益に対して、一定の要件の下、条約の特典が与えられることとされました（新条約第4条5）。</p>	496
<p>6 一定の株式譲渡の場合（不動産化体株式、事業譲渡類似株式等の場合）に源泉地国課税が確保されることとされました（新条約第13条2及び3等）。</p>	509
<p><b>【日・インド租税条約の改正】</b></p>	
<p>1 今回の改正は、投資所得の限度税率の引下げ及びみなし外国税額控除（タックス・スペアリング・クレジット）の廃止を内容としています。</p>	527
<p>2 投資所得に対する源泉地国での課税について、次の限度税率を規定しています。</p> <p>配 当 10%</p> <p>利 子 10%</p> <p>使用料及び技術上の役務に対する料金 10%</p>	527
<p>3 みなし外国税額控除を廃止することとします。</p>	527

相続税・贈与税関係の改正	詳 解 ページ
<p>1 相続税・贈与税関係の改正</p> <p>(1) 物納手続の改正</p> <p>① 物納手続に必要な書類の制定</p> <p>物納財産を国が収納するために必要な書類として、物納財産の種類に応じ、登記事項証明書、測量図、境界確認書、要請により有価証券届出</p>	530

- 書等を提出する旨の確約書等一定の書類が定められるとともに、申請者は、これらの書類を物納申請時に提出することとされました（相法42①）。
- ② 物納手続関係書類の提出期限の延長手続の整備 533
- 物納手続に必要な書類の準備に時間を要する場合には、申請者の届出により、物納申請期限から最長1年間延長できることとされました。
- この場合において、一度の届出で延長できる期間は3月までされ、期間満了時には、1年に達するまで、再届出により延長することができることとされました（相法42④～⑦）。
- ③ 物納申請の許可に係る審査期間の制定 534
- 税務署長は、物納申請の許可又は却下を物納申請期限から3月以内に行うこととされました（相法42②）。
- ただし、物納財産が多数となるなど調査等に相当の期間を要すると見込まれる場合には、6月以内（積雪など特別な事情によるものについては、9月以内）とすることができることとされています（相法42⑯⑰）。
- ④ 物納手続に必要な書類の補完要請規定の創設 535
- 提出された物納手続に必要な書類の記載に不備があった場合又は物納手続に必要な書類の提出がなかった場合には、税務署長は、これらの書類の補正又は提出を申請者に請求することができることとされました（相法四二⑧）。
- この場合において、請求後20日以内にこれらの書類について補正又は提出がされなかった場合には、物納申請が取り下げられたものとみなすこととされました（相法42⑩）。
- ⑤ 物納手続に必要な書類の補完期限の延長手続の整備 535
- 物納手続に必要な書類の提出に時間を要する場合には、申請者の届出により必要書類の提出の請求があった日からそれぞれ最長1年間延長できることとされました。
- この場合において、一度の届出で延長できる期間は3月までとし、期間満了時には、1年に達するまで、再届出により延長することができることとされました（相法42⑪～⑭）。
- ⑥ 収納に必要な措置命令規定の創設 536
- 税務署長は、1年以内の期限を定めて、廃材の撤去その他の物納財産を収納するために必要な措置（物納を許可するために必要なものに限ります。）を講ずべきことを申請者に請求ができることとされました（相法42⑱）。
- ⑦ 収納に必要な措置の期限の延長手続の整備 536
- 物納財産の収納に必要な措置に時間を要する場合には、申請者の届出

により、措置の通知を受けた日の世期日から起算して最長1年間延長できることとされました。

この場合において、一度の届出で延長できる期間は3月までとし、期間満了時には、1年に達するまで、再届出により延長することができることとされました（相法42②～⑤）。

⑧ 条件付許可規定の創設 536

税務署長は、物納を許可するに当たって、必要に応じ、後日において汚染地であったことが判明した場合に必要な措置を講ずること、有価証券を売却するために必要な書類を提出すること等の条件を付することができる規定が創設されることとされました（相法42⑦）。

⑨ 物納の許可の取消規定の創設 537

物納の許可に際して、条件を付することができる規定が創設されたことから、この条件に違反した場合には、5年以内に限り、物納の許可を取り消すことができることとされました（相法48②）。

(2) 物納財産の範囲等の改正

① 物納不適格財産の改正 540

抵当権が設定されている不動産、境界が不明確な土地等の一定の財産が物納不適格財産（管理又は処分をするのに不適格な財産）として定められ、その範囲が明確化されました（相法41②、相令18、相規21）。

② 物納劣後財産の創設 543

市街化調整区域内の土地、接道条件を充足していない土地（いわゆる無道路地）等の一定の財産が物納劣後財産（他に物納適格財産がない場合に限り物納を認める財産）として定められました（相法41④、相令19）。

③ 物納申請の再申請制度の創設 544

物納申請された財産が物納不適格財産に該当する場合、又は物納劣後財産に該当する場合であって他に物納適格財産を有するときには、税務署長は当該物納申請を却下することとされました（相法42②）。

この場合において、申請者は、当該却下の日から20日以内に、一度に限り物納の再申請をすることができることとされています（相法45）。

(3) 特定物納制度の創設 544

相続税を延納中の者が、資力の状況の変化等により延納による納付が困難となった場合には、申告期限から10年以内に限り、延納税額からその納期限の到来した分納税額を控除した残額を限度として、物納を選択することができる制度が創設されました（相法48の2）。

この場合における物納財産の収納価額は、その物納に係る申請時の価額とされました。ただし、税務署長は、収納の時までにその物納財産の状況

に著しい変化が生じたときは、その収納の時の現況によりその物納財産の収納価額を定めることができることとされています（相法48の2⑤）。

#### (4) 物納制度のその他の改正

##### ① 金銭による納付困難要件の明確化

545

金銭又は延納による納付困難要件について、その判定方法が明確化されました（相法41①、相令17）。

##### ② 超過物納の規定の整備

546

物納財産の性質等により金銭納付が困難な金額を超える金額の物納財産を収納することについて、法律上の位置づけが与えられました（相法41①）。

##### ③ 物納撤回制度の改正

547

物納撤回の審査期間の法定化、物納の撤回財産に追加すべき不適格財産の範囲の明確化といった物納手続の改正に準じた改正のほか、一時に納付すべき相続税及び有益費の納付手続等に関して、所要の改正が行われました（相法46）。

## 2 相続税・贈与税の延納制度の改正

### (1) 延納手続の整備

#### ① 延納手続に必要な書類の整備

549

延納手続に必要な担保の提供に関する書類として、「担保提供関係書類」が定められました（相法39①②⑥、相規20②）。

#### ② 担保提供関係書類の提出期限の延長手続の整備

552

延納手続に必要な書類の準備に時間を要する場合には、申請者の届出により、延納申請期限から最長6月間延長できることとされました。

この場合において、一度の届出で延長できる期間は3月までとし、期間満了時には、6月に達するまで、再届出により延長することができることとされました（相法39⑥～⑨）。

#### ③ 延納申請の許可に係る審査期間の制定

552

税務署長は、延納申請の許可又は却下を延納申請期限から3月以内に行うこととされました（相法39②②②）。

ただし、延納に係る担保財産が多数となるなど調査等に相当の期間を要すると見込まれる場合には、6月以内とすることができることとされています（相法39②②②）。

#### ④ 担保の変更を求められた場合の手続規定の整備

553

担保の変更を求められた場合には、変更に係る担保提供関係書類を変更を求める旨の通知を受けた日の翌日から起算して20日以内に提出しな

- ければならないこととされました（相法39⑤）。
- ⑤ 変更を求められた担保に係る担保提供関係書類の提出期限の延長手続の整備 554
- 変更を求められた担保に係る担保提供関係書類の準備に時間を要する場合には、申請者の届出により、変更に係る通知を受けた日から最長6月間延長できることとされました。
- この場合において、一度の届出で延長できる期間は3月までとし、期間満了時には、6月に達するまで、再届出により延長することができることとされました（相法39⑱～㉓）。
- ⑥ 延納手続に必要な書類の補完要請規定の創設 554
- 提出された延納手続に必要な書類の記載に不備があった場合又は延納手続に必要な書類の提出がなかった場合には、税務署長は、これらの書類の訂正又は提出を申請者に請求することができることとされました（相法39⑩㉔、相令⑱）。
- この場合において、請求後20日以内にこれらの書類について訂正又は提出がされなかった場合には、延納申請が取り下げられたものとみなすこととされました（相法39⑫㉔）。
- ⑦ 延納手続に必要な書類の補完期限の延長手続の整備 554
- 延納手続関係書類の提出に時間を要する場合には、申請者の届出により延納手続関係書類の提出の請求があった日から最長6月間延長できることとされました。
- この場合において、一度の届出で延長できる期間は3月までとし、期間満了時には、6月に達するまで、再届出により延長することができることとされました（相法39⑬～⑰）。
- (2) 物納申請の全部又は一部の却下による延納の申請 555
- 物納の許可を申請した者について、延納による納付が可能であることから物納申請の全部又は一部が却下された場合には、20日以内に延納の申請を行うことができることとされました（相法44）。
- (3) その他の延納関係の改正 556
- ① 金銭による納付困難要件の明確化
- 金銭による納付困難要件について、その判定方法が明確化されました（相法38①③、相令12）。
- ② 物納の撤回に係る延納の改正
- 物納の撤回に係る延納について、一般の延納に準じた改正が行われました（相法47、相令25の5）。

<b>3</b>	<b>その他の相続税法関係の改正</b>	
(1)	公示制度の廃止	557
	所得税や法人税と同様に、相続税及び贈与税の申告書に係る公示制度が廃止されました（旧相法49）。	
(2)	物納の許可の審査期間における利子税の整備	557
	物納により納付が完了されるまでの間について、利子税の負担を求めることとされました。ただし、審査事務に要する期間については、利子税を免除することとされています（相法53）。	
(3)	利子税の計算方法の改正	560
	利子税の計算期間の単位が月割から日割とされたほか、利子税等の計算規定の整備その他所要の措置が講じられました（相法52）。	
(4)	更正の請求の特則の改正	560
	更正の請求の特則の対象となる事由に、条件を付して物納の許可がされた場合において、物納に充てた土地の土壤が汚染されていること又は当該土地の地下に廃棄物等があることが判明したことが追加されました（相法32）。	
(5)	延滞税の特則の規定の整備	561
	贈与の年と同年中に相続が開始したため相続税の申告をしていた者について、相続税法第32条第1号から第6号までに規定する事由が生じたことにより相続又は遺贈により財産を取得しないこととなったことから贈与税の申告が必要となった場合における延滞税について、一定期間を免除する等の規定の整備が行われました（相法51③、旧相法51④）。	
(6)	同族会社の行為又は計算の否認規定の改正	562
	同族会社等の行為又は計算の否認制度について、法人税等において同族会社等の行為又は計算の否認制度の適用があった場合における所要の整備が行われました（相法64）。	
(7)	充当の規定等の整備	563
	相続時精算課税に係る相続税の還付に係る充当の順序について規定の整備が行われるとともに、相続時精算課税に係る贈与税について未納のまま徴収権が消滅してしまっているような場合に相続時精算課税に係る還付額から減額する規定の整備が行われました（相令10）。	
(8)	官公署等への協力要請の規定の整備	564
	閲覧等の対象に係る規定について、規定の整備が行われました（相法60の2）。	
<b>4</b>	<b>租税特別措置法関係の改正</b>	
(1)	国等に対して相続財産を贈与した場合等の相続税の非課税措置の改正	565
	相続財産を贈与した場合等に相続税が非課税とされる法人の範囲に、日	

本司法支援センターが追加されました（措令40の3）。	
(2) 住宅取得等資金に係る相続時精算課税制度の特例の改正 住宅取得等資金に係る相続時精算課税制度の特例の適用期限が、平成19年12月31日まで2年延長されました（措法70の3、70の3の2）。	567
(3) 小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例の改正 小規模宅地等について、特定物納制度の対象外とするほか、所要の規定の整備が行われました（措法69の4）。	569
(4) 特定事業用資産についての相続税の課税価格の計算の特例の改正 特定事業用資産について、特定物納制度の対象外とするほか、所要の規定の整備が行われました（措法69の5）。	571
(5) 農地等に係る贈与税の納税猶予制度の改正 利子税の計算方法について、月割計算から日割計算とする改正が行われました（措法70の4）。	573
(6) 農地等についての相続税の納税猶予制度の改正 利子税の計算方法について、月割計算から日割計算とする改正が行われるほか、所要の規定の整備が行われました（措法70の6）。	574
(7) その他の特例の規定の整備 相続税法における物納及び延納の改正に伴い、次の特例について規定の整備が行われています。	574
① 計画伐採に係る相続税の延納等の特例（措法70の8）	
② 特別緑地保全地区等内の土地に係る相続税の延納に伴う利子税の特例（措法70の9）	
③ 不動産等に係る相続税の延納等の特例（措法70の10）	
④ 相続税の延納に伴う利子税の特例（措法70の11）	
⑤ 相続税の物納の特例（措法70の12）	

租税特別措置法（登録免許税関係）の改正	詳 解 ページ
<b>1 土地の売買による所有権の移転登記等に対する税率の軽減措置の創設</b> 土地に関する次の登記に対する登録免許税について、それぞれ次のとおり税率を軽減する特例が2年間の時限措置として講じられました（措法72）。	
(1) 売買による所有権の移転登記 1,000分の10(本則：1,000分の20)	577
(2) 所有権の信託の登記 1,000分の2(本則：1,000分の4)	578

## 2 農林中央金庫等が行う組織再編成によってする登記に対する税率の軽減措置の創設

農林中央金庫等が行う組織再編成について、平成18年4月1日から平成20年3月31日までの間の措置として次の措置が講じられました（措法80の3）。

- (1) 農林中央金庫が農林中央金庫及び特定農水産業協同組合等による信用事業の再編及び強化に関する法律の規定による認可を受けて信用農業協同組合連合会から一定の要件の下に信用事業を譲り受けた場合の抵当権の移転登記に対する税率が1,000分の1.5（本則：1,000分の2）に軽減されました。 579
- (2) 信用農業協同組合連合会が農業協同組合法の規定による認可を受けて農業協同組合から一定の要件の下に信用事業を譲り受けた場合の抵当権の移転登記に対する税率が1,000分の1.5（本則：1,000分の2）に軽減されました。 580
- (3) 農業協同組合が農業協同組合法の規定による認可を受けて他の農業協同組合と一定の要件の下に合併をする場合の税率が、不動産の所有権の移転登記にあっては1,000分の2.5（本則：1,000分の4）に、抵当権の移転登記にあっては1,000分の0.5（本則：1,000千分の1）にそれぞれ軽減されました。 581
- (4) 農業協同組合が農業協同組合法の規定による認可を受けて他の農業協同組合から一定の要件の下に信用事業を譲り受けた場合の抵当権の移転登記に対する税率が1,000分の1.5（本則：1,000分の2）に軽減されました。 582

## 3 特定外貿埠頭管理運営者が指定法人からの出資に伴い土地等を取得した場合の所有権の移転登記に対する税率の軽減措置の創設 584

特定外貿埠頭の管理運営に関する法律の規定により国土交通大臣の指定を受けた株式会社（以下「特定外貿埠頭管理運営者」という。）が、海上物流の基盤強化のための港湾法等の一部を改正する法律の施行の日から平成21年3月31日までの間に、同法の規定により指定された法人から同法の規定により外貿埠頭その他の外貿埠頭事業に関連する資産の出資を受けた場合において、特定外貿埠頭管理運営者が当該出資により取得した当該資産に係る不動産の所有権の移転登記を受けるときは、その登記に対する税率を1,000分の8（平成20年4月1日以後に受ける当該出資に係るものにあつては、1,000分の15）（本則：1,000分の20）に軽減する措置が講じられました（措法82の3）。

## 4 会社分割に伴う不動産の所有権の移転登記等に対する税率の軽減措置の改正 587

会社分割に伴う不動産の所有権の移転登記等に対する税率の軽減措置について、不動産に関する権利の登記の軽減税率が次のとおり引き上げられた上、その適用期限が平成21年3月31日まで3年延長されました。

なお、その他の登記については、2年間に限り、本則税率と現行の軽減税率との中間水準の税率とする措置が講じられています（措法81）。

- (1) 所有権の移転登記：1,000分の4（平成20年4月1日以後の分割に係るも



の：1,000分の8）（改正前：1,000分の2）

(2) 地上権等の移転登記：1000分の2（平成20年4月1日以後の分割に係るもの：1,000分の4）（改正前：1,000分の1）

(3) 先取特権等の移転登記：1000分の1.2（平成20年4月1日後の分割に係るもの：1,000分の1.4）（改正前：1,000分の1）

(4) 所有権の移転の仮登記等：1000分の2（平成20年4月1日以後の分割に係るもの：1,000分の4）（改正前：1,000分の1）

(5) 地上権等の移転の仮登記等 1000分の1（平成20年4月1日以後の分割に係るもの：1,000分の2）（改正前：1,000分の0.5）

#### 5 特定目的会社が資産流動化計画に基づき特定不動産等を取得した場合等の所有権の移転登記等に対する税率の軽減措置の改正 592

特定目的会社が資産流動化計画に基づき特定不動産を取得した場合等の所有権の移転登記等に対する税率の軽減措置について、軽減税率を不動産の所有権の移転登記にあつては1,000分の8（改正前：1,000分の6）に、質権又は抵当権の移転登記にあつては1,000分の1.5（改正前：1,000分の1）にそれぞれ引き上げられた上、その適用期限が2年延長されました（措法83の3）。

#### 6 認定民間都市再生事業計画等に基づき土地等を取得した場合等の所有権の移転登記等に対する税率の軽減措置の改正 595

認定民間都市再生事業計画に基づき土地等を取得した場合等の所有権の移転登記等に対する税率の軽減措置について、適用対象が認定事業者とされるときに、軽減税率が土地の所有権の移転登記にあつては1,000分の8（改正前：1,000分の7）に、建物の所有権の保存登記（国土交通大臣の認定の日から3年以内に建築した場合に限ります。）にあつては1,000分の3（改正前：1,000分の1.5）にそれぞれ引き上げられた上、その適用期限が平成19年3月31日まで1年延長されました（措法83①②）。

#### 7 漁業協同組合が漁業協同組合連合会から権利義務の承継により不動産等を取得した場合の所有権の移転登記に対する税率の軽減措置の改正 596

漁業協同組合が水産業協同組合法の規定により漁業協同組合連合会の権利義務を包括承継した場合の不動産の所有権の移転登記等に対する税率の軽減措置について、軽減税率が不動産の所有権の移転登記にあつては1,000分の4（改正前：1,000分の2）に、不動産の地上権又は賃借権の移転登記にあつては1,000分の2（改正前：1,000分の1）にそれぞれ引き上げられた上、その適用期限が平成20年3月31日まで2年延長されました（措法78の2①）。

#### 8 漁業協同組合が漁業協同組合合併促進法の規定による認定を受けて合併した場合の不動産の所有権の移転登記等に対する税率の軽減措置の改正 597

漁業協同組合が漁業協同組合合併促進法の規定による認定を受けて合併した

場合の不動産の所有権の移転登記等に対する税率の軽減措置について、軽減税率が不動産の所有権の移転登記にあっては1,000分の2(改正前:1,000分の1)に、不動産の地上権又は賃借権の移転登記にあっては1,000分の1(改正前:1000分の0.5)にそれぞれ引き上げられた上、その適用期限が平成20年3月31日まで2年延長されました(措法78の2②)。

#### 9 勧告等によってする登記に対する税率の軽減措置の改正

599

行政機関の法令の規定に基づく勧告等又は卸売市場法の規定による認定に係る登記に対する税率の軽減措置について軽減税率が次のとおりとされるとともに、卸売市場法の規定による認定に係る登記に対する税率の軽減措置について適用対象者が卸売業者及び仲卸業者とされるほか、適用期限が平成21年3月31日まで3年延長されました(措法79)。

- (1) 平成20年4月1日以後に受ける認定に係る会社の設立又は資本の増加の登記における純増部分の登記:1,000分の5(改正前:1,000分の3.5)
- (2) 法人の設立、資本金若しくは出資金の額の増加又は事業に必要な資産の譲受けの場合における不動産の所有権の移転登記:1,000分の16(平成18年4月1日から平成20年3月31日までの間に受ける認定に係る登記:1,000分の14)
- (3) 合併による法人の設立の場合等における不動産の所有権の移転登記:1,000分の3(平成18年4月1日から平成20年3月31日までの間:1,000分の2)(改正前:1,000分の1)

#### 10 産業活力再生特別措置法に規定する認定事業者等が認定事業再構築計画等に基づき受ける登記に対する税率の軽減措置の改正

602

産業活力再生特別措置法に規定する認定事業者等が認定事業再構築計画等に基づき受ける登記に対する税率の軽減措置について、法人の設立、資本金若しくは出資金の額の増加又は事業に必要な資産の譲受けの場合における不動産の所有権移転登記について、その軽減税率が1,000分の14とする措置の整備が講じられました(措法80)。

#### 11 認定経営基盤強化計画に基づき行う登記に対する税率の軽減措置の改正

605

認定経営基盤強化計画に基づき行う登記に対する税率の軽減措置について、特例の適用対象となる金融機関の範囲に、農協系統金融機関が追加されました(措法80の2)。

#### 12 農林漁業金融公庫資金等の転貸の場合の抵当権の設定登記に対する税率の軽減措置の改正

605

農林漁業金融公庫資金等の転貸の場合の抵当権の設定登記に対する税率の軽減措置について、軽減税率が1,000分の2(改正前:1,000分の1.5)に引き上げられた上、その適用期限が平成19年3月31日まで1年延長されました(措法78)。

<b>13 国際船舶の所有権の保存登記等に対する税率の軽減措置の改正</b>	606
<p>国際船舶の所有権の保存登記等に対する税率の軽減措置について、所有権の保存登記及び抵当権の設定登記の軽減税率が1,000分の2.5(改正前：1,000分の2)に引き上げられた上、その適用期限が平成20年3月31日まで2年延長されました(措法82の2)。</p>	
<b>14 次の特例措置の適用期限が、平成20年3月31日まで2年延長されました。</b>	606
<p>(1) マンション建替事業の施行者等が受ける権利変換手続開始の登記等の免税措置(措法75)</p> <p>(2) 農地保有合理化法人が農用地を取得した場合の所有権の移転登記の税率の軽減措置(措法76)</p> <p>(3) 関西国際空港株式会社等の登記に対する登録免許税の免税措置(措法82)</p>	
<b>15 次の特例措置が、所要の経過措置が講じられた上、廃止されるとともに、その他所要の規定の整備が行われています。</b>	607
<p>(1) 不動産登記に係る登録免許税の税率の特例(旧措法72)</p> <p>(2) 農林中央金庫等が特定農業協同組合等から事業譲渡により不動産に関する権利を取得した場合の所有権の移転登記等の税率の軽減措置(措法78の2①)</p> <p>(3) 農業協同組合が農業協同組合法の規定により農業協同組合連合会の権利義務を包括承継した場合の不動産の権利の移転登記等の税率の軽減措置(措法78の2②③)</p> <p>(4) 特定の漁船の所有権の保存登記等に対する税率の軽減措置(措法79①②)</p>	

<b>登録免許税法の改正</b>	詳 解 ページ
<p>1 学校法人が校舎等を取得した場合の所有権の取得登記に係る登録免許税の非課税措置について、当該校舎等の範囲に、「特定保育所の用に供する建物」が加えられました。</p>	608
<p>2 一定の個人の資格又は事業の開始等に係る登録、免許等について、登録免許税の課税対象とされるとともに、その他所要の措置を講じられました。</p>	610
<p>3 生命保険代理店等への登録事項の変更の届出が新たな登録とみなされる場合の当該届出について、生命保険代理店等に係る登録の申請とみなすこととされました。</p>	622

<b>酒税法等の改正</b>	詳 解 ページ
<b>1 酒税法の改正</b>	
(1) 酒類の分類の簡素化 酒類の分類について、発泡性酒類、醸造酒類、蒸留酒類、混成酒類の4種類（改正前：10種類）に大括り・簡素化されました。	626
(2) 酒類間の税負担格差の縮小 酒税の税率について、酒類間の税負担格差の縮小を図る方向で見直しが行われました。	626
(3) その他の改正 各酒類の定義の見直し等所要の改正が行われました。	626
<b>2 租税特別措置法の改正</b>	
(1) ビールに係る酒税の税率の特例措置の改正 ビールに係る酒税の税率の特例措置について、新規参入者の適用対象期間が製造免許を受けた日から5年間（改正前：3年間）に延長された上で、その適用期限が2年延長されました。	634
(2) 入国者が輸入するウイスキー等に係る酒税の税率の特例措置の改正 入国者が輸入するウイスキー等に係る酒税の税率の特例措置の適用期限が1年延長されました。	633

<b>租税特別措置法（たばこ税・印紙税・石油石炭税・自動車重量税関係）の改正</b>	詳 解 ページ
<b>一 たばこ税の改正関係</b>	
<b>1 たばこ税の税率の引上げ</b>	
(1) たばこ税の税率が平成18年7月1日から1,000本あたり426円（地方分も合わせれば852円）引き上げられました。	635
(2) 平成18年7月1日において製造たばこを製造たばこの製造場又は保税地域以外の場所で販売のため一定数量以上を所持する者に対しては、手持品課税を行うこととされています。	637
(3) 平成18年7月1日前に未納税移出等された製造たばこが、同日以後に条件不履行などにより課税されることとなった際の税率は、引き上げられた後の税率が適用されることなどの経過措置が講じられました。	638
<b>2 入国者が輸入する紙巻たばこに係るたばこ税の税率の特例措置の改正</b>	639

○ 入国者が輸入する紙巻たばこに係るたばこ税の税率の特例措置の適用期限が1年延長されるとともに、平成18年7月1日以後輸入されるものに係る税率が1,000本あたり1,000円引き上げられました。	
<b>二 印紙税の改正関係</b>	640
○ 会社法の施行に伴う整備 会社法の施行（平成18年5月1日）に伴う印紙税関係の規定の整備が行われました。	
<b>三 石油石炭税関係</b>	
1 特定の輸入石油製品等に係る石油石炭税の免税措置の適用期限が2年延長されました。	642
2 特定の国産石油製品等に係る石油石炭税の還付措置の適用期限が2年延長されました。	643
<b>四 自動車重量税関係</b>	644
二輪の小型自動車（排気量250cc超のオートバイ）の車検の有効期間の初回のみ2年から3年に延長されることに伴い、自動車重量税の二輪の小型自動車の税率について所要の改正を行いました。	

<b>消費税関係の改正</b>	詳 解 ページ
<b>1 災害等があった場合の簡易課税制度の届出に関する特例の創設</b> 災害等により被害を受けた事業者が、簡易課税制度につき、適用すること又は不適用とすることが必要となった場合において、税務署長の承認を受けたときは、簡易課税制度選択適用届出書又は簡易課税制度选择不適用届出書を当該災害等の生じた日の属する課税期間の初日の前日に提出したものとみなす等の措置が講じられました。	646
<b>2 介護保険制度の改革に伴う所要の整備</b> 介護保険法等の一部を改正する法律の施行に伴い、消費税が非課税とされる居宅サービスの範囲等及び社会福祉事業として行われる資産の譲渡等に類するものの範囲について所要の整備が行われました。	649
<b>3 その他の改正</b> (1) 会社法の制定に伴い有価証券に類するものの範囲等及び貸倒れの範囲等	652

<p>について所要の整備が行われたほか、分割等があった場合の納税義務の免除の特例について、特定要件の判定の対象となる新設分割親法人と特殊な関係にある者の範囲等の見直しが行われました。</p>	
(2) 消費税法別表第三に掲げる法人の資産の譲渡等の時期の特例に係る申請の添付書類について所要の整備が行われました。	654
(3) 非課税となる身体障害者用物品が追加等されました。	654
(4) 消費税が非課税とされる療養、医療等の範囲に、石綿による健康被害の救済に関する法律の規定に基づく医療費の支給に係る医療が追加されました。	654
(5) 輸入品に対する内国消費税に関する以下の改正が行われました。	
① 輸入品に対する内国消費税の徴収に係る権限につき、税関支署長等に委任した場合においても、税関長が自ら徴収を行うことができるよう所要の整備が行われました。	655
② 日・マレーシア経済連携協定の締結に伴う国内法整備として二国間セーフガード等の導入が行われたことに伴う所要の整備が行われました。	655

<b>国税通則法等の改正</b>	詳 解 ページ
<b>1 国税通則法等の改正</b>	
(1) 郵送等に係る税務関係書類の提出時期の改正 <p>郵送等に係る税務関係書類の提出時期について、国税庁長官が定めるものが郵便等により提出された場合には、その郵便物等の通信日付印により表示された日にその提出がされたものとみなすこととされました。</p>	658
(2) 徴収の引継ぎ制度の改正 <p>税務署長又は税関長は、必要があると認めるときは、その徴収する国税について他の税務署長又は税関長に徴収の引継ぎをすることができることとされました。</p>	669
(3) 無申告加算税制度の改正	
① 法定申告期限内に申告する意思があったと認められる場合の無申告加算税の不適用制度の創設 <p>自主的な期限後申告書の提出があった場合において、その提出が期限内申告書を提出する意思があったと認められる等一定の場合に該当してされたものであるときは、無申告加算税は課されないこととされました。</p>	671
② 無申告加算税の割合の引上げ	674

<p>期限後申告書に係る納付すべき税額が50万円を超える部分に対する無申告加算税の割合が15%から20%に引き上げられました。</p>	
<p>(4) 法定納期限内に納付する意思があったと認められる場合の不納付加算税の不適用制度の創設</p> <p>源泉徴収による国税が法定納期限後に自主的に納付された場合において、その納付が法定納期限までに納付する意思があったと認められる等一定の場合に該当してされたものであるときは、不納付加算税は課されないこととされました。</p>	676
<p>(5) 更正の請求制度の改正</p> <p>更正の請求の後発的事由として、国税庁長官の法令の解釈が変更され、遡って異なる取扱いを受けることとなった場合が追加されました。</p>	679
<p><b>2 国税徴収法の改正</b></p> <p>○ 官公署等への協力要請規定の創設</p> <p>徴収職員は、滞納処分に関する調査について必要があるときは、官公署等に、調査に関し参考となるべき帳簿書類の閲覧等の協力を求めることができることとされました。</p>	680
<p><b>3 租税特別措置法等の改正</b></p> <p>○ 相続税の物納に係る利子税の整備に伴う利子税の割合の特例の改正</p> <p>(1) 相続税法の改正により、相続税の延納の申請の却下等があった場合には利子税を納付しなければならないこととされたこと等に伴い、所要の規定の整備が行われました。</p> <p>(2) 相続税法の改正により、物納の撤回に係る相続税額について延納の許可を受けた場合には利子税を納付しなければならないこととされたことに伴い、所要の規定の整備が行われました。</p>	681

<b>地方税法等の改正</b>		詳 解 ページ
<p><b>1 総則</b></p> <p>(1) 不申告加算金の割合が引き上げられました。</p> <p>(2) 不申告加算金の不適用制度が創設されました。</p>		691
<p><b>2 個人住民税</b></p> <p>(1) 所得税から個人住民税への税源移譲が実施され、税率が10%（道府県民税4%、市町村民税6%）に比例税率化されるとともに、税源移譲前後の</p>		692

税負担変動を抑制する観点から、調整控除などが創設されました。	
(2) 税率の変更に伴い、分離課税等の道府県と市町村の税率割合の変更等、関連する制度が改正されました。	692
(3) 定率減税が廃止されました。	698
(4) 損害保険料控除を改組し、地震保険料控除が創設されました。	699
(5) 配当割額又は株式等譲渡所得割額に係る還付が発生した場合の充当規定等が改正されました。	699
(6) 均等割の非課税限度額の基準及び所得割の非課税限度額について、控除対象配偶者又は扶養親族を有する場合の加算額が引き下げられました。	699
(7) 租税条約実施特例法における個人住民税の規定の整備が行われました。	700
<b>3 法人住民税</b>	701
(1) 中小企業技術基盤強化税制が適用される場合における法人税割の課税標準の特例措置が改正されました。	
(2) 利子割に係る還付が発生した場合の充当規定の整備が行われました。	
<b>4 法人事業税</b>	701
(1) 保険業法の改正に伴い、少額短期保険業に対する課税方式が定められました。	
(2) 無償減資等を行った場合の特例の適用期限が延長されました。	
(3) 法人事業税率の特例が本則化されました。	
(4) 会社法の制定等に伴う規定の整備が行われました。	
<b>5 個人事業税</b>	702
課税対象事業から通訳案内業を除く措置が廃止されました。	
<b>6 不動産取得税</b>	
(1) 標準税率（本則：4%）を3%としている特例措置について、次のとおり改正されました。	703
① 住宅及び土地に係る特例措置の適用期限が平成21年3月31日まで延長されました。	
② 住宅以外の家屋に係る特例措置が廃止されました。ただし、2年間に限り、標準税率を3.5%とする経過措置が講じられました。	
(2) 宅地評価土地に係る不動産取得税の課税標準を価格の2分の1とする特例措置の適用期限が平成21年3月31日まで延長されました。	703
(3) 非課税等特別措置の創設等が行われました。	704



- ① 外貿埠頭公社の民営化に伴い、民営化会社が公社から承継する一定の不動産に係る非課税措置が創設されました。
  - ② 日本アルコール産業株式会社がNEDOから承継する不動産に係る非課税措置が創設されました。
  - ③ 社会福祉施設に係る非課税規定の整備が行われました。
  - ④ 重度障害者多数雇用事業所施設設置等助成金の支給を受けて取得する事業用施設に係る税額の減額措置について、障害者の範囲に精神障害者である短時間労働者が追加されました。
- (3) 期限の到来した非課税等特別措置が延長されました。 704
- (4) 非課税等特別措置が縮減合理化されました。 705
- ① 国の補助金又は交付金の交付を受けて取得する農林漁業経営の近代化又は合理化のための共同利用施設に係る課税標準の特例措置の縮減
  - ② 軽自動車検査協会が軽自動車の検査事務の用に供する不動産に係る課税標準の特例措置の縮減
  - ③ 商工会議所、日本商工会議所、商工会、都道府県商工会連合会及び全国商工会連合会の事業用不動産に係る非課税措置の縮減
  - ④ 独立行政法人中小企業基盤整備機構法の規定に基づく資金の貸付けを受けて事業協同組合等が取得する共同施設に係る課税標準の特例措置の縮減
- (5) 非課税等特別措置が廃止されました。 706
- ① 中小企業等協同組合法、中小企業団体の組織に関する法律及び商店街振興組合法による組合及び連合会が経営する病院及び診療所の用に供する不動産に係る非課税措置の廃止
  - ② 林業・木材産業改善資金助成法の規定に基づく資金の貸付けを受けて森林組合等が取得する林業生産に係る作業場における休憩施設に係る課税標準の特例措置の廃止
  - ③ 独立行政法人農業者年金基金が取得する独立行政法人農業者年金基金法に規定する業務の用に供する不動産に係る非課税措置の廃止
  - ④ 日本下水道事業団が取得する日本下水道事業団法に規定する下水汚泥広域処理事業の用に供する不動産に係る非課税措置の廃止
  - ⑤ 農林漁業団体が取得する発電所又は変電所の用に供する家屋に係る課税標準の特例措置の廃止

## 7 自動車税

706

- (1) 制限税率が引き上げられました。
- (2) 自動車税のグリーン化の見直しが行われました。

- (3) 移転登録に際して課税される自動車税の徴収方法が変更されました。

## 8 自動車取得税

708

- (1) 低燃費車特例の見直しが行われました。
- (2) 環境性能に優れた大型ディーゼル車に対する特例措置が創設されました。
- (3) 政府の補助を受けて取得するバスに係る非課税措置の適用期限が延長されました。
- (4) 日本アルコール産業株式会社がN E D Oから承継する自動車に係る非課税措置が創設されました。

## 9 軽油引取税

709

- (1) 不正軽油の原材料の供給者等に対する罰則が創設されました。
- (2) 質問検査権の規定の整備が行われました。

## 10 固定資産税・都市計画税

- (1) 3年に1度の評価替えに伴い、土地に係る負担調整措置について改正が行われました。 709
- (2) 非課税等特別措置の創設等が行われました。 713
- ① 住宅耐震改修に伴う減額措置の創設
  - ② 鉄道駅の耐震補強工事に係る特例措置の創設
  - ③ 新潟中越地震災害に伴う代替取得資産に係る特例措置の創設
  - ④ 排出ガス規制に適合した特定特殊自動車に係る特例措置の創設
  - ⑤ 外貿埠頭公社の民営化に伴う特例措置の創設
  - ⑥ 社会福祉施設に係る非課税規定の整備
  - ⑦ 心身障害者多数雇用事業所用の家屋に係る課税標準の特例措置の拡充
- (3) 期限の到来した非課税等特別措置が延長されました。 715
- (4) 非課税等特別措置が縮減合理化されました。 716
- ① (独) 水産総合研究センターに係る非課税措置の縮減
  - ② (独) 水資源機構が所有する水道・工業用水道用地に係る特例措置の縮減
  - ③ 農業協同組合等の有線放送電話業務用資産に係る特例措置の縮減
  - ④ 公害防止設備に係る特例措置の縮減
  - ⑤ 火薬類取締法等に基づき設置される土堤等に係る特例措置の縮減
  - ⑥ 外貿埠頭公社のコンテナ埠頭に係る特例措置の縮減
  - ⑦ 廃棄物再生処理用設備に係る特例措置の縮減
  - ⑧ バイオテクノロジー研究開発用資産に係る特例措置の縮減

⑨ 中核的地方卸売市場に係る特例措置の縮減	
⑩ 不正アクセス防止用の電気通信設備に係る特例措置の縮減	
⑪ 鉄道駅における乗継円滑化のための大規模改良工事により取得する駅 建物等に係る特例措置の縮減	
⑫ 家畜排せつ物の管理施設に係る特例措置の縮減	
⑬ 特定市街化区域農地の宅地化に伴う賃家住宅に係る減額措置の縮減	
⑭ 次世代ブロードバンド基盤構築設備に係る特例措置の見直し	
⑮ 広帯域加入者網整備に係る特例措置の見直し	
⑯ 高度ケーブルテレビ放送設備に係る特例措置の見直し	
⑰ 本州と北海道を連絡する鉄道に係る鉄道施設に係る固定資産税の課税 標準の特例措置の縮減	
(5) 非課税等特別措置が廃止されました。	719
① 中小企業等協同組合法等に基づく組合・連合会が所有・経営する病院・ 診療所に係る非課税措置	
② 日本下水道事業団が下水汚泥広域処理事業用に供する固定資産に係る 非課税措置	
③ 農林漁業団体が発電所・変電所・送電施設の用に供する資産に係る課 税標準の特例	
④ 救急病院等の救急医療用機器に係る課税標準の特例	
⑤ 介護老人保健施設の用に供する資産に係る課税標準の特例	
⑥ 水力発電施設に設けられる魚道用償却資産に係る課税標準の特例	
⑦ 電線類地中化のため新設する償却資産に係る課税標準の特例	
⑧ 特定優良賃貸住宅資産に係る固定資産税の減額措置	
(6) その他	719
① 国税資料の閲覧等が法定化されました。	
② 都市計画税の課税区域に係る規定の整備が行われました。	
<b>11 特別土地保有税</b>	720
非課税等特別措置について、その規定の整備が行われました。	
<b>12 軽自動車税</b>	720
制限税率が引き上げられました。	
<b>13 道府県たばこ税及び市町村たばこ税</b>	720
(1) 税率が引き上げられました。	
(2) 税率の引上げに伴い、手持品課税を実施することとされました。	

## 14 事業所税

721

- (1) 非課税等特別措置が改正されました。
  - ① 廃棄物の処理の事業の用に供する施設に対する資産割に係る課税標準の特例措置の延長
  - ② 特定農産加工業経営改善臨時措置法に規定する承認計画に基づき特定農産加工業者等が事業の用に供する一定の施設に対する課税標準の特例措置の縮減
  - ③ 専ら公衆の利用を目的として電気通信回線設備を設置して電気通信事業を営む者のうち移動電話事業者が事業の用に供する一定の施設に対する課税標準の特例措置の縮減
  - ④ 公害の防止又は資源の有効な利用のための施設に対する資産割の課税標準の特例措置の縮減
  - ⑤ 公害の防止又は資源の有効な利用のための事業の用に供する施設に対する課税標準の特例措置の縮減
  - ⑥ 社会福祉施設に係る非課税規定の整備
  - ⑦ 心身障害者を多数雇用する事業所等に対する資産割の課税標準の特例措置の拡充
- (2) 非課税等特別措置が廃止されました。

## 15 国民健康保険税

722

- (1) 個人住民税の公的年金等控除の見直し等に伴う激変緩和措置が講じられました。
- (2) 介護納付金課税額に係る課税限度額が引き上げられました。
- (3) 医療制度改革に伴う所要の改正が行われました。

## 16 国有資産等所在市町村交付金

724

- (1) 市町村交付金について、固定資産の価格の修正通知等をする場合に比較すべき類似の土地の価格に係る特例措置が講じられました。
- (2) 日本郵政公社が納付する市町村納付金について、固定資産税の税負担の調整措置の適用を受ける場合における土地の価格に係る特例措置が講じられました。
- (3) 国等が財団法人日本国際博覧会協会に無償で貸し付ける固定資産について、市町村交付金の交付対象から除外する特例措置の適用期限が延長されました。

## 17 所得譲与税

725

- (1) 所得譲与税の総額が、3兆94億円とされました。
- (2) 都道府県・市町村への譲与基準が改正されました。
- (3) 所得譲与税法について、19年4月1日をもって廃止されるとともに、端数計算の方法が改正されました。

# 所得税法等（税率構造の改正・定率減税の廃止関係）の改正

目 次	
一 所得税の税率構造の見直し ……………61	五 給与等に係る源泉徴収税額表の改正 ……81
二 定率減税の廃止 ……………67	六 特定公的年金等に対する源泉徴収税率 の引下げ ……………83
三 負担軽減措置法の廃止 ……………72	七 その他の改正 ……………85
四 所得税の税率構造の見直し及び定率減 税の廃止による負担軽減状況等 ……………73	

## 一 所得税の税率構造の見直し

### 1 改正の経緯及び趣旨等

#### (1) 三位一体改革及び税源移譲の実施に向けてのこれまでの経緯

平成18年度の税制改正においては、国・地方の三位一体改革の一環として、補助金改革とあわせ、所得税から個人住民税への恒久措置として、3兆円規模の本格的な税源移譲が実施されました。

この三位一体改革については、補助金、税、交付税のそれぞれのあり方と改革に係る基本的考え方、改革の具体的な内容について、これまで数年にわたって政府・与党において様々な議論が行われてきました。

税源移譲に関するこれまでの主な経緯は次のようになっています。

- ① 平成15年6月に閣議決定された「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2003」においては、三位一体改革の具体的な改革工程の中で税源移譲を含む税源配分の見直しとして、税源移譲は基幹税の充実を基本に行うことが明記されています。
- ② 平成15年12月の政府税制調査会の「平成16年度の税制改正に関する答申」においては、税源移譲の対象として様々な税目についての検討が行われ、税体系の中で個人住民税が応益性や自主性の要請に最も合致しており、今

後、所得割の税率のフラット化、均等割の充実といった改革を進めていくことが重要であるとしつつ、個人所得課税に求められる所得再分配機能は、主として国の所得税が担うべきであるとして、両者の性格に応じた個人所得課税体系における位置付けの明確化を図っていく必要があることが明記されています。

- ③ 平成15年12月の「平成16年度税制改正大綱（自由民主党・公明党）」においては、三位一体改革の一環として、平成18年度までに所得税から個人住民税への本格的な税源移譲を実現すること、この本格的な税源移譲を実現するまでの間の暫定的措置として、平成16年度税制改正において所得譲与税を創設し、所得税の一部を税源移譲することが明記されています。
- ④ 平成16年6月にとりまとめられた「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2004」においては、税源移譲の規模を概ね3兆円規模を目指すこと（その前提として地方公共団体に対して、国庫補助負担金改革の具体案を取りまとめるよう要請し、これを踏まえ検討すること）、税源移譲を三位一体改革の一環として、平成18年度までに、所得税から個人住民税への本格的な税源移譲を実施すること、その際には応益性や偏在度の縮小といった観

点を踏まえ、個人住民税所得割の税率をフラット化する方向で検討を行い、あわせて国・地方を通じた個人所得課税の抜本の見直しを行うことが明記されています。

- ⑤ 平成16年11月の政府税調の「平成17年度の税制改正に関する答申」においては、税源移譲にあたっては、個人所得課税体系における所得税と個人住民税の役割分担の明確化が課題となること、個人住民税については、応益性や偏在度の縮小が求められることを踏まえ、所得割の税率のフラット化を行うことを基本とする一方、所得税については、税源移譲後においても所得再分配機能の適切な発揮が求められることを踏まえ、「あるべき税制」との整合性に留意しつつ、税率構造・控除双方の見直しを視野に入れ、具体的な移譲の手法につき今後検討を重ねていく必要があること、あわせて個々の納税者に係る税負担の変動にも十分に留意することとされています。

（参考）平成17年度の税制改正に関する答申（抄）

—平成16年11月 税制調査会—

「二 個別税目の課題

1. 個人所得課税（抄）

わが国の個人所得課税は、累次の減税の結果、主要国との比較において、税負担水準が極めて低くなっている。持続可能な公的部門の構築に向け、安定的な歳入構造を確立する観点からは、個人所得課税について、財源調達や所得再分配など、本来果たすべき機能の回復に取り組んでいく必要がある。加えて、少子・高齢化の進展、家族世帯類型や雇用形態の多様化といった経済社会の構造変化に即応し、個人の経済・社会活動上の多様な選択をなるべく阻害しないような負担構造の構築が求められている。

「あるべき税制」の構築に向け、定率減税の見直しや課税ベースの拡大、税率構造、諸控除の見直しといった諸課題に取り組んでいかねばならない。その際、人的控除のあり方を見直す場合には、特に、少子・高

齢社会における子育ての重要性に留意する必要がある。

個人所得課税を巡っては、当面、国・地方の三位一体改革の一環としての本格的な税源移譲が大きな課題となる。その実施に際しても、こうした「あるべき税制」に沿った制度設計を行うべきである。

(1) 税源移譲

国・地方の三位一体改革の一環として、補助金改革とあわせ、平成18年度までに、所得税から個人住民税への本格的な税源移譲を行うこととされている。この税源移譲は、廃止される国庫補助負担金に係る財源措置と位置付けられることから、所得税法及び地方税法の改正による恒久措置によって行うことが適当である。

税源移譲にあたっては、個人所得課税体系における所得税と個人住民税の役割分担の明確化が課題となる。個人住民税については、応益性や偏在度縮小が求められることを踏まえ、所得割の税率のフラット化を行うことが基本となろう。また、所得税については、税源移譲後においても所得再分配機能の適切な発揮が求められることを踏まえ、「あるべき税制」との整合性に留意しつつ、税率構造・控除双方の見直しを視野に入れ、具体的な移譲の手法につき今後検討を重ねていく必要がある。

この税源移譲に際しては、個々の納税者に係る税負担の変動にも十分に留意すべきであり、所得税・個人住民税双方における適切な対応が求められる。」

- ⑥ 平成16年12月の「平成17年度税制改正大綱（自由民主党・公明党）」においては、税源移譲の時期について、平成18年度税制改正において所得税から個人住民税への概ね3兆円規模の本格的な税源移譲を実現すること、そのために様々な課題について検討を深め具体的な改正内容について結論を得たうえで、平成18年の通常国会に必要な税法の改正を行うこ

とが明記されるとともに、税源移譲の基本的な考え方として、個人住民税所得割の税率をフラット化することを基本とし、国・地方を通ずる個人所得課税のあり方の見直しを行うこと、また、所得税及び個人住民税の役割分担の明確化を図ることとし、所得税においては所得再分配機能、個人住民税においては応益性や偏在性の縮小といった観点をそれぞれ重視しながら改革を進めることが明記され、さらに、具体的な制度設計にあたって税源移譲に伴い個々の納税者の負担が極力変わらないよう配慮した改革としたうえで、国・地方を通ずる個人所得課税のあるべき姿と整合的な所得税・個人住民税の制度とすることが明記されています。

## (2) 平成18年度の税制改正のプロセス

税源移譲を含む三位一体改革については、上記(1)にあるようなこれまでの議論・検討を踏まえ、平成18年度の税制改正プロセスにおいて次のような議論が行われました。

- ① 平成17年11月の政府税調の「平成18年度の税制改正に関する答申」においては、所得税法及び地方税法の改正による恒久措置により、所得税から個人住民税への本格的な税源移譲を行うこと、その実施にあたっては個々の納税者における税負担の変動を極力小さくすることに十分留意すること、さらに、個人所得課税体系における所得税と個人住民税の役割分担の明確化し、個人住民税については、応益性や偏在度縮小の観点から、所得割の税率をフラット化することを基本とし、所得税については、所得再分配機能を適切に発揮させるように、より累進的な税率構造を構築するとともに、国・地方を通じ全体として個人所得課税のあるべき姿と整合的な制度とすべきであるとされました。

## (参考) 平成18年度の税制改正に関する答申（抄）

—平成17年11月 税制調査会—

### 「二 主要な課題

#### 1. 個人所得課税（抄）

平成18年度改正においては、国・地方の三位一体改革の一環として、補助金改革とあわせ、所得税法及び地方税法の改正による恒久措置により、所得税から個人住民税への本格的な税源移譲を行うこととされている。その実施にあたっては、個々の納税者における税負担の変動を極力小さくすることに十分留意し、個人所得課税体系における所得税と個人住民税の役割分担を明確化すべきである。具体的には、個人住民税については、応益性や偏在度縮小の観点から、所得割の税率をフラット化することを基本とする。一方、所得税については、所得再分配機能を適切に発揮させるように、より累進的な税率構造を構築し、国・地方を通じ全体として個人所得課税のあるべき姿と整合的な制度とすべきである。」

- ② 三位一体改革の具体案については、平成17年11月30日に政府・与党協議会が開催され、国庫補助負担金の改革の内容とともに、税源移譲の規模及び所得税から個人住民税への恒久措置で行うことを内容とする「三位一体の改革について」が政府・与党で合意されました。

(参考) 三位一体の改革について（抄） —平成17年11月 政府・与党—

### 「2. 税源移譲について

- (1) 税源移譲は、上記1.（(編注)国庫補助負担金の改革の内容について記載）及びこれまでの国庫補助負担金の改革の結果を踏まえ、別紙2（添付略）のとおり、3兆円規模とする。
- (2) この税源移譲は、平成18年度税制改正において、所得税から個人住民税への恒久措置として行う。平成18年度予算においては、別紙2の税源移譲額の全額を所



得譲与税によって措置する。」

- ③ 上記②の政府・与党合意を踏まえ、与党の税制調査会において3兆円規模の所得税から個人住民税への本格的な税源移譲の具体的な検討が行われ、平成17年12月の「平成18年度税制改正大綱（自由民主党・公明党）」においては、三位一体改革の一環として、所得税から個人住民税への恒久措置として3兆円規模の本格的な税源移譲を実施すること、その際、全ての納税者の負担が増えないように配慮するとともに、所得税及び個人住民税の役割分担の明確化を図ることが明記されました。その上で、具体的には、所得税においては所得再分配機能、個人住民税においては応益性や偏在度の縮小といった観点を重視し、個人住民税の所得割の10%比例税率化を始めたこと、個人所得課税の税率構造の改革を行うこととされました。

### (3) 改正の趣旨等

上記のようなこれまでのプロセスを経て、平成18年度税制改正では、所得税から個人住民税への3兆円の本格的な税源移譲の実施にあたって、納

税者の税負担を極力変動させないとの考え方の下、個人住民税及び所得税の役割分担の明確化を図る観点からの個人所得課税の見直しが行われました。

具体的には、個人住民税においては、応益性や偏在度の縮小といった観点から税率を10%にフラット化し、所得税においては、所得再分配機能が適切に発揮されるよう、最低税率を5%に引き下げるとともに最高税率を40%に引き上げることを通じ、より累進的な税率構造を構築するとともに、税率の設定にあたっては、個々の納税者の税負担を極力変動させない観点から、個人住民税の適用課税所得を所得税の適用課税所得に置き換えた上で、適用される合計税率に基本的に変動がないように設定されました。

## 2 改正前の制度の概要

居住者又は非居住者の平成11年分以後の所得税に係る税率構造は、次のようになっていました（所法89、改正法第14条による廃止前の経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律（以下「旧負担軽減措置法」といいます。）4、5）。

[適用課税所得]	[税率]
330万円以下の金額	10%
900万円以下の金額	20%
1,800万円以下の金額	30%
1,800万円 超 の金額	37%

上記の所得税の税率構造は、所得税法に定められている税率構造に平成11年度において負担軽減措置法において講じられた最高税率の引下げを織

り込んだものです。具体的には、次のように織り込まれています。

所得税法		負担軽減措置法	
[適用課税所得]	[税率]	[適用課税所得]	[税率]
330万円以下の金額	10%		
900万円以下の金額	20%		
1,800万円以下の金額	30%		
3,000万円以下の金額	40%	1,800万円超の金額	37%
3,000万円 超 の金額	50%		

### 3 改正の内容

の所得税の税率構造は、次のように改められました（所法89）。

(1) 居住者又は非居住者の平成19年以後の各年分

改正前（平成18年分まで）		改正後（平成19年分から）	
適用課税所得	税率	適用課税所得	税率
330万円以下の金額	10%	195万円以下の金額	5%
330万円を超え 900万円以下の金額	20%	195万円を超え 330万円以下の金額	10%
900万円を超え 1,800万円以下の金額	30%	330万円を超え 695万円以下の金額	20%
1,800万円を超える金額	37%	695万円を超え 900万円以下の金額	23%
		900万円を超え 1,800万円以下の金額	33%
		1,800万円を超える金額	40%

(参考1) 個人住民税についても、平成19年度以後の各年度分の税率構造は次のように改められました。

改正前（平成18年度分まで）		改正後（平成19年度分から）	
適用課税所得	税率	適用課税所得	税率
200万円以下の金額	5%	一 律	10%
200万円を超え700万円以下の金額	10%		
700万円を超える金額	13%		

道府県民税

[適用課税所得]	[標準税率]	[適用課税所得]	[標準税率]
700万円以下の金額	2%	一 律	4%
700万円 超 の金額	3%		

市町村民税

[適用課税所得]	[標準税率]	[適用課税所得]	[標準税率]
200万円以下の金額	3%	一 律	6%
700万円以下の金額	8%		
700万円 超 の金額	10%		

(参考2) 所得税と個人住民税との合わせた税率構造については、今回の改正において、所得税の基礎控除額（38万円）と個人住民税の基礎控除額（33万円）との差（5万円）を考慮した上で、基本的に今回の改正前後での合計税率に変動が生じないよう、個人住民税の適用課税所得を所得税の適用課税所得に置き換えた上で、具体的には次の表のように整理されます。

改正前（平成18年分まで）		改正後（平成19年分から）	
所得税の適用課税所得	合計税率 (所得税 + 個人住民税)	所得税の適用課税所得	合計税率 (所得税 + 個人住民税)
195万円以下の金額	15% (10% + 5%)	195万円以下の金額	15% (5% + 10%)
330万円以下の金額	20% (10% + 10%)	330万円以下の金額	20% (10% + 10%)
695万円以下の金額	30% (20% + 10%)	695万円以下の金額	30% (20% + 10%)
900万円以下の金額	33% (20% + 13%)	900万円以下の金額	33% (23% + 10%)
1,800万円以下の金額	43% (30% + 13%)	1,800万円以下の金額	43% (33% + 10%)
1,800万円を超える金額	50% (37% + 13%)	1,800万円を超える金額	50% (40% + 10%)

(注) なお、今回の改正において、個人住民税においては、所得税と個人住民税の人的控除額の差額に基因する負担増を調整するための調整控除が設けられました。

これは、所得税と個人住民税では基礎控除をはじめとする人的控除額において差があることから、同じ収入を有していても、所得税と個人住民税では課税標準が異なる結果、この差額相当額については、個人住民税のみが課税されて

います。この個人住民税のみが課税されている差額相当額部分については、今回の改正により個人住民税の税率が5%から10%に引き上げられた結果、単純に増税となってしまうことから、個人住民税において、新たな調整控除を設けることとしたものです。なお、この税負担増は個人住民税のすべての納税義務者について生じることから、調整控除も個人住民税のすべての納税義務者を対象としています。

(2) 上記の措置により平成19年以後の各年分の所得税の税額の速算式は、次のようになります。

旧速算式（所得税法＋負担軽減措置法） （平成18年分まで）		新速算式（所得税法） （平成19年分から）	
適用課税所得金額(A)	税 額	適用課税所得金額(A)	税 額
330万円以下の金額	(A)×10%	195万円以下の金額	(A)×5%
330万円を超え 900万円以下の金額	(A)×20%－33万円	195万円を超え 330万円以下の金額	(A)×10%－97,500円
900万円を超え 1,800万円以下の金額	(A)×30%－123万円	330万円を超え 695万円以下の金額	(A)×20%－427,500円
1,800万円を超える金額	(A)×37%－249万円	695万円を超え 900万円以下の金額	(A)×23%－636,000円
		900万円を超え 1,800万円以下の金額	(A)×33%－1,536,000円
		1,800万円を超える金額	(A)×40%－2,796,000円

(注) 退職所得に係る源泉徴収において、退職手当等の支払を受ける居住者がその支払を受けるときまでに「退職所得の受給に関する申告書」を提出している場合には、次の計算式により源泉徴収税額を計算することとされていますが、この場合にも上記の所得税の税率が適用されることになります。

[計算式]

$$\text{課税退職所得金額(速算式の(A))} \times \underbrace{\text{所得税の税率}}_{\text{上記の速算式を適用}} - \text{控除額} = \text{源泉徴収税額}$$

(100円未満の端数は、切捨て)

$$\text{課税退職所得金額} = (\text{退職手当等の金額} - \text{退職所得控除額}) \times \frac{1}{2}$$

(1,000円未満の端数は、切捨て)

(参考) なお、所得税の税率構造の見直し及び下記二の定率減税の廃止による税負担変動状況、所得税の限界税率、所得税・個人住民税の税率構造等については、下記四を参照。

### 3 適用関係

上記2の改正は、平成19年分以後の所得税につ

いて適用され、平成18年分以前の所得税については従前どおりとされています（改正法附則11、附則158）。

## 二 定率減税の廃止

### 1 廃止前の制度の概要

#### (1) 定率減税の概要

定率減税は、居住者又は非居住者の平成11年以後の各年分の所得税について、その者の定率控除前の所得税額から定率による税額控除の額を控除することとされてきました(旧負担軽減措置法6)。この定率減税の適用を受けることができる者は、平成11年以後の各年分の所得税の納税者である居住者又は総合課税の対象となる非居住者とされてきました(旧負担軽減措置法2一、二、6)。

この「定率による税額控除の額」は、平成18年分については、定率控除前の所得税額の10%相当額(その金額が12.5万円を超える場合には、12.5万円)とされてきました(旧負担軽減措置法6②)。

(注) 平成11年度分以降の個人住民税についても、定率減税が実施されていました。具体的に、平成18年度分については、その年度分の個人住民税所得割額から当該個人住民税所得割額の7.5%相当額(その金額が2万円を超える場合には、2万円)が控除されていました。

この定率による税額控除の額を控除する「定率控除前の所得税額」とは、平成11年以後の各年分の所得税につき、所得税法、負担軽減措置法(定率減税を除きます)、租税特別措置法、阪神・淡路大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律及び小笠原諸島振興開発特別措置法の規定により所得控除、税率及び税額控除を適用して算出した所得税の額をいい(旧負担軽減措置法2三、旧措法42の3の2等)、また、災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予等に関する法律(以下「災害減税法」といいます。)の規定により所得税の軽減又は免除を受けた場合の「定率控除前の所得税額」は、その軽減又は免除後の所得税の額によることとされてきました(旧負担軽減措置法2三)。

#### (2) 給与所得者に係る定率減税

給与所得者に支払うべき毎月(又は毎日)の給与や賞与につき所得税の源泉徴収をする際に、定率減税及び最高税率の引下げを織り込んだ旧負担軽減措置法に規定する税額表を使用することとされており、給与所得者はその源泉徴収の段階で定率減税の適用を受けることとされてきました(旧負担軽減措置法6、11、旧負担軽減措置法別表第一から別表第三)。

また、居住者の年末調整においても、特定扶養親族に係る扶養控除額の加算の特例及び最高税率の引下げの特例とともに、定率減税を織り込んでその年税額を計算することとされてきました(旧負担軽減措置法6、12)。

#### (3) 退職所得の受給者に係る定率減税

居住者が支払を受ける退職所得については、源泉徴収の段階で定率減税の適用を受けることができませんので、退職所得から源泉徴収された所得税額について定率減税の適用を受けようとする者(退職所得以外の所得に対する所得税額の10%相当額が12.5万円に満たない者)は、確定申告により退職所得の源泉徴収税額を含めて定率減税の適用を受けることとされてきました(旧負担軽減措置法6、9)。

#### (4) 公的年金等の受給者に係る定率減税

居住者が支払を受ける特定公的年金等(公的年金等のうち、受給者が「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」を提出した公的年金等の支払者から支払を受けるものをいいます。)については、源泉徴収の段階で次により定率減税の適用を受けることとされてきました。なお、特定公的年金等に係る最終的な定率減税の額の精算及び特定公的年金等以外の公的年金等の受給者に係る定率減税の適用は、確定申告により行うこととされてきました(旧負担軽減措置法6、9、14)。

- ① まず、公的年金等の金額から、その支払の際に控除される社会保険料がある場合には、その社会保険料の金額を控除した金額を求めます。
- ② 次に、社会保険料の金額を控除した公的年金等の金額から扶養親族等申告書に記載された事項に基づき計算される控除額の合計額を控除し、その残額に10%の税率を乗じて定率控除前の源泉徴収税額を算出します。

**【計算式】**

$$\text{定率控除前の源泉徴収税額} = \left[ \begin{array}{l} \text{社会保険料の金額} \\ \text{を控除した公的年金等の支給額} \end{array} - \text{控除額} \right] \times 10\%$$

(注) 控除額 = (基礎的控除額 + 人的控除額) × 公的年金等の支給額に係る月数

- ③ 最後に、定率控除前の源泉徴収税額に10%を乗じて公的年金等定率控除額を算出し、定率控除前の源泉徴収税額からこの公的年金等定率控除額を控除した残額が納付すべき源泉徴収税額となります。

ただし、公的年金等定率控除額が10,450円にその公的年金等の支給額の計算の基礎となった期間の月数を乗じて計算した金額を超える場合には、その月数を乗じて計算した金額が限度とされます（旧負担軽減措置法14②）。

(注) 特定公的年金等の対象となる受給者が「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」を提出することができる公的年金等とは、具体的に次の公的年金等をいいます（所法203の5①、35③、所令82の2①、319の7）。

- イ 国民年金法、厚生年金保険法、国家公務員共済組合法、地方公務員等共済組合法、私立学校教職員共済法及び独立行政法人農業者年金基金法の規定に基づく年金
- ロ 国民年金法等の一部を改正する法律（昭和60年法律第34号）第5条の規定による改正前の船員保険法の規定に基づく年金
- ハ 厚生年金保険法附則第28条に規定する共済組合が支給する年金

- ニ 旧令による共済組合等からの年金受給者のための特別措置法第3条第1項若しくは第2項、第4条第1項又は第7条の2第1項の規定に基づく年金
- ホ 厚生年金保険制度及び農林漁業団体職員共済組合制度の統合を図るための農林漁業団体職員共済組合法等を廃止する等の法律（平成13年第101号）附則の規定又は同法第一条の規定による廃止前の農林漁業団体職員共済組合法の規定に基づく年金
- ヘ 恩給（一時恩給を除く。）
- ト 国会議員互助年金法を廃止する法律附則第7条第1項に規定する普通退職年金又は同法附則第2条第1項の規定によりなおその効力を有するものとされる同法による廃止前の国会議員互助年金法に規定する普通退職年金及び地方公務員の退職年金に関する条例の規定による退職を給付事由とする年金

**(5) 事業所得者等確定申告をする者に係る定率減税等**

- ① 事業所得者等の確定申告により所得税を納付する者については、確定申告の際に、その者の定率控除前の所得税額から定率による税額控除の額を控除する方法により定率減税の適用を受けることとされてきました（旧負担軽減措置法3、4、6、8、9）。

具体的には、定率控除前の所得税額は、負担軽減措置法に規定されている最高税率の引下げの特例を織り込んだ税率を適用して計算した金額（住宅借入金等特別税額控除の適用を受ける場合には、その適用後の残額）とし、平成18年分における定率による税額控除の額は、定率控除前の所得税額の10%相当額（その金額が12.5万円を超える場合には、12.5万円）とされてきました（旧負担軽減措置法6②）。

この結果、平成11年以後の各年分の所得税の確定申告書に記載する所得税の額（年税額）は、最高税率の引下げ及び定率減税を織り込

んで計算した所得税の額とされてきました（旧負担軽減措置法9）。なお、確定申告書には、この定率控除後の所得税額を含む本来の記載事項のほか、定率控除前の所得税額及び定率による税額控除の額を追加記載するものとされてきました（旧負担軽減措置令3、旧負担軽減措置規則2）。

- ② また、給与所得者や公的年金等の受給者が不動産所得などの他の所得を有する場合等においても、上記のように源泉徴収段階で定率減税の適用を受けた上、確定申告で最終的な減税額の精算を行うこととされてきました。

## (6) 予定納税基準額の計算の特例等

### ① 予定納税基準額の計算の特例

平成11年以後の各年分の所得税に係る予定納税基準額については、定率減税相当額を考慮（控除）して計算することとされてきました。具体的に平成18年以後の各年分の予定納税基準額については、平成17年度税制改正における定率減税の縮減を織り込んで「前年分の経常的な所得に係る課税総所得金額につき最高税率の引下げが織り込まれた税率（及び配当控除等）を適用して計算した所得税額からその所得税額の10%相当額（その10%相当額が12.5万円を超える場合は、12.5万円）を控除した金額」から前年分の経常的な所得に係る源泉徴収税額を控除した金額とされてきました（旧負担軽減措置法7、所法104）。この計算された予定納税基準額が15万円以上の場合に予定納税の対象とされてきました。

具体的には、次の計算式によって計算することとされてきました。

#### 【計算式】

$$\text{平成18年以後の各年分の予定納税基準額} = \left\{ \left[ \begin{array}{c} \text{調整後} \\ \text{所得} \\ \text{税額} \end{array} \right] - \left[ \begin{array}{c} \text{調整後} \\ \text{所得} \\ \text{税額} \end{array} \right] \times 10\% \right\} - \left[ \begin{array}{c} \text{源泉} \\ \text{徴収} \\ \text{税額} \end{array} \right]$$

(12.5万円を限度)

(注) 「調整後所得税額」とは、前年分の課税総所得金額の計算の基礎となった各種所得の金額のう

ちに譲渡所得の金額、一時所得の金額、雑所得の金額又は雑所得に該当しない臨時所得の金額がないものとみなして計算した課税総所得金額に係る所得税の額（災害減税法第2条の適用があった場合には、その適用がなかったものとして計算した額）をいいます。

### ② 予定納税額の減額承認申請に係る申告納税見積額の計算の特例

予定納税額等の通知を受けた者は、その年6月30日又は10月31日の現況における申告納税見積額が予定納税基準額に満たない場合には、一定の条件の下で、所轄税務署長にその予定納税額の減額の承認申請をすることができることとされています（所法111）。

平成11年以後の各年分の所得税におけるこの予定納税額の減額の承認申請に係る申告納税額の見積りに当たっては、最高税率の引下げが織り込まれた税率及び定率減税（その見積税額に対応する定率減税相当額の控除）を適用して計算することとされてきました。なお、平成18年以後の各年分の所得税におけるこの予定納税額の減額の承認申請に係る申告納税額の見積りに当たって適用される定率減税相当額については、平成17年度税制改正による定率減税の縮減を織り込んでその見積税額の10%相当額（12.5万円を限度）とされてきました（旧負担軽減措置令2）。

### ③ 純損失の繰戻しによる還付の特例

イ 平成12年以後の各年において生じた純損失の金額がある場合における純損失の繰戻しによる還付の請求については、この繰戻し還付の請求に係る還付金額は最高税率の引下げ後の税率及び定率減税を適用して計算し、定率減税後の所得税額が限度とされてきました（旧負担軽減措置令5①）。

この還付金額の計算は、相続人等の純損失の繰戻しによる還付の請求（所法141①）や純損失の発生した年の翌年において事業の廃止等があった場合の純損失の繰戻しによる還付請求等（所法140⑤、141④）の場合も同様とされてきました（旧負担軽減措置令5①）

②)。

ロ 上記イの適用がある場合の純損失の繰戻しによる還付請求書には、本来の記載事項のほか、純損失の金額が生じた年の前年分の所得税につき最高税率の引下げ後の税率及び定率減税を適用して計算した所得税の額を記載することとされてきました（旧負担軽減措置令5③、旧負担軽減措置規則3）。

#### ④ 延払条件付譲渡に係る税額の計算の特例

イ 居住者が山林所得又は譲渡所得の基因となる資産の延払条件付譲渡をした場合には、一定の要件の下で、第3期において納付すべき所得税の額（延払条件付譲渡に係る税額が限度とされます。）の全部又は一部につき、その者の申請に基づく税務署長の許可を得て、5年以内の延納をすることができることとされています（所法132①）。

この許可をする場合において、上記の延払条件付譲渡に係る税額は、その年分の所得税額のうちその延払条件付譲渡契約による支払期日が翌年以降に到来する未収の賦払金の合計額に対応する山林所得・譲渡所得の金額に係る部分の所得税の額とされていますが（所法132④、所令266①）、平成11年以後の各年分の所得税に係るこの延払条件付譲渡に係る税額の計算に当たっては、最高税率の引下げ後の税率及び定率減税を適用して計算することとされてきました（旧負担軽減措置令4）。

ロ この延納の許可の取消しをする場合においても、その判定に当たっては最高税率の引下げ後の税率及び定率減税を適用して同様の計算を行うこととされてきました（旧負担軽減措置令4、所令266②）。

#### (7) 所得税法の特例と定率減税との調整に関する規定

租税特別措置法、阪神・淡路大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律及び小笠原諸島振興開発特別措置法においては、これらの法律に規定されている所得控除等の所得税法

の特例に関する規定と負担軽減措置法に規定されている定率減税との調整に関する規定が設けられていました（措法42の3の2等）。

#### (8) 非居住者に係る確定申告に係る定率減税等

非居住者の平成11年以後の各年分の所得税に係る予定納税基準額及び所得税の額の計算、確定申告書の提出等については、上記で述べた居住者の場合と同様の方法により行うこととされてきました（旧負担軽減措置法10、旧負担軽減措置令6、旧負担軽減措置規則4）。

## 2 改正の趣旨等

定率減税は、平成11年において、当時の著しく停滞した経済活動の回復に資するため、個人所得課税の抜本の見直しまでの間の措置として導入され、継続されてきたものです。平成18年度税制改正プロセスにおいては、こうした導入の経緯を踏まえつつ、現在の経済状況が導入時や定率減税が縮減された昨年度税制改正時と比べ改善していること、また三位一体改革の一環としての税源移譲の実施のために個人所得課税の抜本的な見直しが行われることとされていたことから、定率減税のあり方についても、合わせて議論が行われることとなりました。

具体的には、まず経済状況について見れば、定率減税導入時においては、需要の減少が生産の減少を招いて所得が減少し、これが更に需要を減少させるという通常の不況期に見られる悪循環に加え、金融システム不安を通じた悪循環も生じ、これらが景気後退を一層深刻なものとしている状況にありました。最近の経済指標においては、消費や設備投資の増加を背景として景気は緩やかに回復してきており、景気の先行きについても、企業部門の好調さが雇用・所得環境の改善を通じて家計部門へ波及し、国内民間需要に支えられた緩やかな景気回復が続くと見込まれる情勢にあります。こうした経済状況の好転を踏まえれば、景気対策として導入された暫定的な税負担の軽減措置であり、かつ、見合いの財源なく実施されている定率

減税については、そのあり方そのものを見直す必要が生じていました。

また、抜本的な見直しとの関係については、近年の税制改正において、経済社会の構造変化に税制が対応仕切れていないために生じている歪みを是正し、負担を広く分かち合う観点から、配偶者特別控除（上乘せ部分）の廃止や老年者控除・公的年金等控除の見直し等といった諸控除の見直しが行われてきたことに加え、今回の改正においても、国と地方のいわゆる三位一体の改革の一環として、所得税から個人住民税への3兆円規模の税源移譲を実施するため、個人住民税と所得税の役割分担の明確化を図る観点から、個人所得課税の税率構造の見直しが行われることとなっていました。このように、定率減税導入後税源移譲に至るまでの間に、個人所得課税の基本的枠組みである諸控除や税率構造の見直しが行われてきたことを踏まえれば、個人所得課税の抜本の見直しまでの間の措置と位置づけられた定率減税についても、その見直しを議論できる状況にありました。

また、特に税額の一定割合を控除する定率減税は、所得税、個人住民税双方の税率構造に実質的な影響を与えることから、仮に暫定的な措置である定率減税を残したまま税率構造の見直しによる税源移譲を恒久措置として講じた場合には、将来的に個々の納税者の税負担を税率構造以外の要素（定率減税）で大きく変動させることとなるだけでなく、国から地方への移譲額にも大きく影響することから、今回の改正において3兆円の本格的な税源移譲を実現するためにも、定率減税のあり方そのものを見直す必要がありました。

最終的に、定率減税については、その導入の経緯や現在の経済状況が導入時や昨年度の定率減税縮減時と比べても大きく改善していること、さらには、近年の改正及び本年の税源移譲により、個人所得課税の抜本の見直しとして、個人住民税及び所得税の基本構造である諸控除や税率構造の見直しが行われたこととなることから、平成18年度税制改正プロセスを経て、平成18年分をもって廃止することとされました。

（参考）平成18年度の税制改正に関する答申（抄）

—平成17年11月 税制調査会—

## 「二 主要な課題

### 1. 個人所得課税（抄）

定率減税は、経済社会の構造変化への対応といった観点とは関わりなく、専ら著しく停滞した経済活動の回復に資する観点から緊急避難的に講じられた景気対策のための措置であり、全ての納税者を対象に、一律に税負担を軽減するものである。経済状況が導入当時に比べ改善している中、この減税は見合いの財源なしに将来世代の税負担により毎年継続されてきている。こうしたことを踏まえれば、これまでの答申で指摘しているとおり、経済状況を見極め、廃止すべきである。」

## 3 改正の内容

今回の改正で、定率減税は平成18年分をもって廃止することとされました（旧負担軽減措置法6、改正法附則158）。

また、上記1(2)から(8)までの定率減税及び最高税率の引下げを考慮して適用することとされていたそれぞれの措置についても、定率減税の廃止及び上記一の所得税の税率構造の見直しを踏まえて、平成18年分をもって廃止することとされました。

なお、上記1(2)の給与等に係る源泉徴収の特例については平成18年12月31日以前に支払うべき給与等をもって、上記1(4)の公的年金等に係る源泉徴収の特例は平成18年12月31日以前に支払うべき公的年金等をもって廃止することとされています（旧負担軽減措置法11、14、改正法附則159、160）。

（参考） なお、定率減税の廃止及び上記一の所得税の税率構造の見直しによる税負担変動状況等については、下記四を参照。

## 4 適用関係

上記3の改正は、平成18年分以前の所得税については従前どおりとされています（改正法附則



158)。

また、平成18年12月31日以前に支払うべき給与等及び公的年金等に係る源泉徴収の特例につい

ても従前どおりとされています（改正法附則159、160）。

### 三 負担軽減措置法の廃止

#### 1 廃止前の制度の概要

負担軽減措置法（経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律）においては、主に次の所得税の特例が設けられており、平成11年以後の各年分の所得税について適用されていました。

- (1) 最高税率の特例（上記一参照）（旧負担軽減措置法4）
- (2) 定率による税額控除の特例（上記二参照）（旧負担軽減措置法6）
- (3) 上記(1)の最高税率の特例及び(2)の定率減税に伴う所要の措置（上記二参照）（旧負担軽減措置法7～9、11、13、14）
- (4) 特定扶養親族に係る扶養控除額の加算の特例  
平成11年以後の各年分における年齢16歳以上23歳未満の扶養親族（特定扶養親族）に係る扶養控除の額については、5万円の加算措置により63万円とされていました（旧負担軽減措置法3①）。また、特定公的年金等の受給者について適用される人的控除額である特定扶養親族に係る控除額についても同様の加算措置が設けられていました（旧負担軽減措置法3②）。
- (5) 年末調整の特例  
平成11年以後の各年中に支払の確定した給与等に対して平成11年4月以後に行われる年末調整においては、上記(1)の最高税率の特例、(2)の定率減税及び(4)の特定扶養親族に係る扶養控除額の加算の特例を織り込んで年税額を計算することとされていました（旧負担軽減措置法12）。
- (6) 申告書の公示の特例

平成11年以後の各年分の所得税額の公示に当たっては、公示の判定の基礎となり、また、その対象となる所得税の額は、定率減税の額を控除した

後の所得税の額（ただし、外国税額控除の金額がある場合には、その金額を加算した金額）とすることとされ、その金額が1,000万円を超える場合に公示の対象とされていました（旧負担軽減措置令7）。

#### 2 負担軽減措置法の廃止の経緯及び趣旨

- (1) 平成11年において負担軽減措置法により実施されたいわゆる所得税の恒久的な減税は、その減税規模において当時の景気に最大限配慮したものであり、また、その内容においてもそれまでの個人所得課税の最高税率65%を50%に引き下げるなど、本来、諸控除等の課税ベースの見直し等と合わせて個人所得課税の抜本的改革の一環として実施すべきものを景気対策を最優先して行ったものです。
- (2) 個人所得課税については、上述のとおり、近年の税制改正において、その基本的枠組みである税率構造や人的控除などの見直しを行っているところであり、具体的には、
  - ① 平成15年度税制改正において、配偶者特別控除（上乗せ部分）の廃止
  - ② 平成16年度税制改正において、老年者控除の廃止及び公的年金等控除の見直し
  - ③ 平成18年度税制改正において、税源移譲を実施するための所得税の税率構造の見直し等を行ってきました。

このように近年の税制改正において、個人所得課税の抜本的な見直しが進められてきていることから、今回の改正において、上記一の税率構造の見直し及び上記二の定率減税の廃止とあわせて、負担軽減措置法を廃止することとされました。

### 3 改正の内容等

- (1) 負担軽減措置法は、平成19年1月1日をもって廃止することとされました。
- (2) また、上記1(4)の扶養控除額の加算の特例については、負担軽減措置法の廃止にあわせて、所得税法上の特定扶養親族に係る扶養控除の額を58万円から63万円に、特定公的年金等の受給

者に係る特定扶養親族に係る控除額を5万円から52,500円とすることとされました（所法84①、203の3一ニ）。

### 4 適用関係

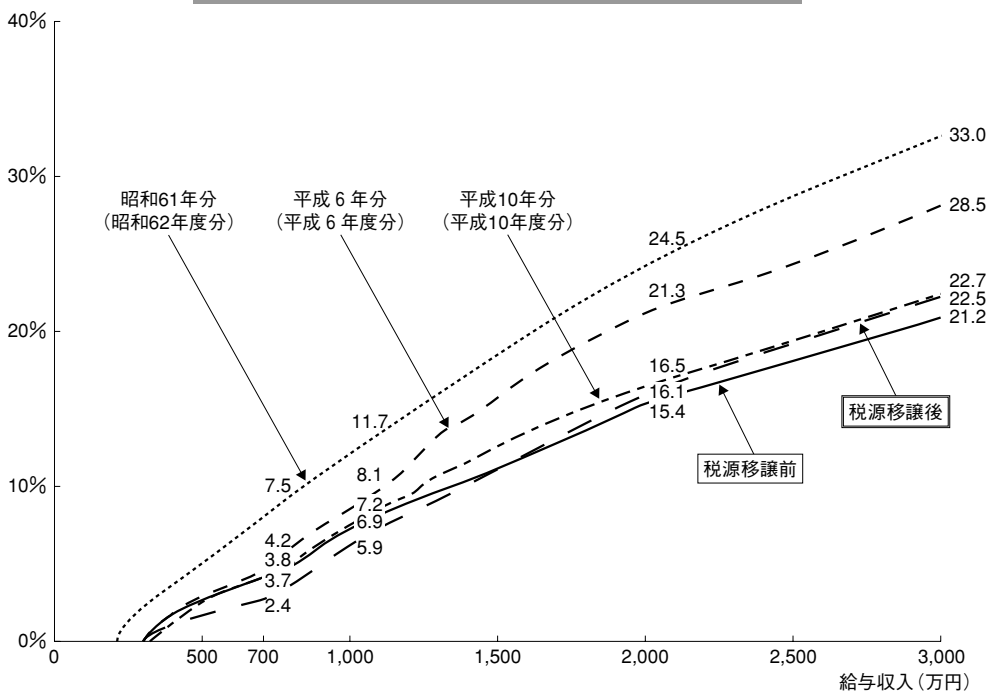
上記3(2)の改正は、平成19年分以後の所得税又は平成19年1月1日以後に支払うべき公的年金等について適用されます（改正法附則11、17）。

## 四 所得税の税率構造の見直し及び定率減税の廃止による負担軽減状況等

参考までに、今回改正（税源移譲に伴う税率構造の見直し及び定率減税の廃止）による実効税率

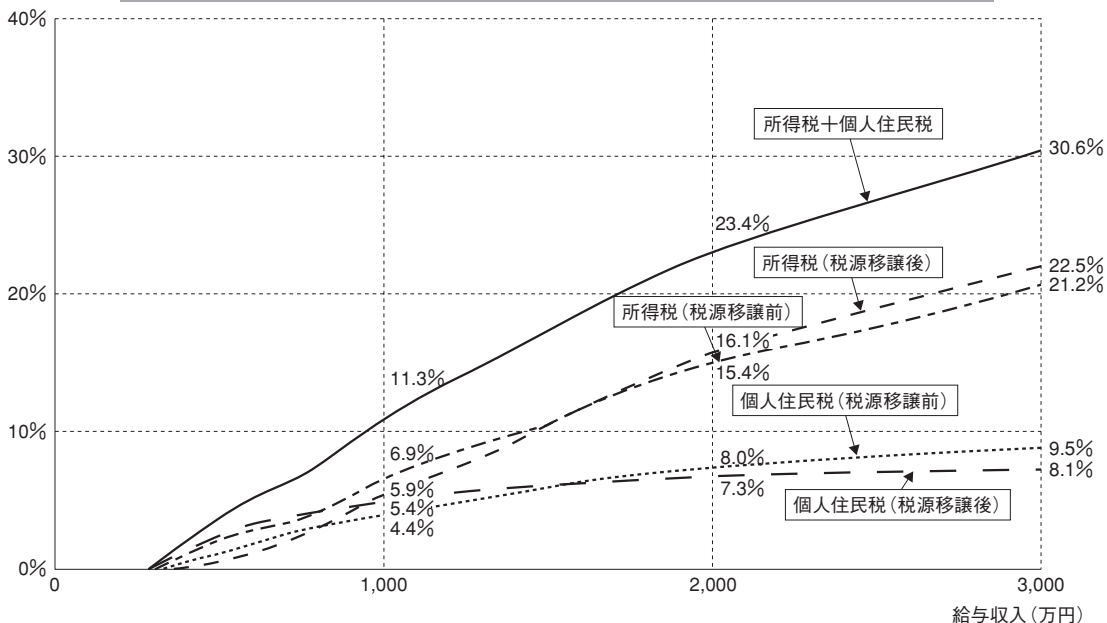
や限界税率の変化や国際比較、負担増減額を图示すると、次のとおりです。

所得税の実効税率の推移（夫婦2人の給与所得者）



(注) 1. 子のうち1人は特定扶養親族に該当するものとして計算している。  
2. 表中の数値は、給与収入700万円、1,000万円、2,000万円及び3,000万円の場合の実効税率である。

税源移譲前後の個人所得課税の実効税率の変化（夫婦子2人の給与所得者）

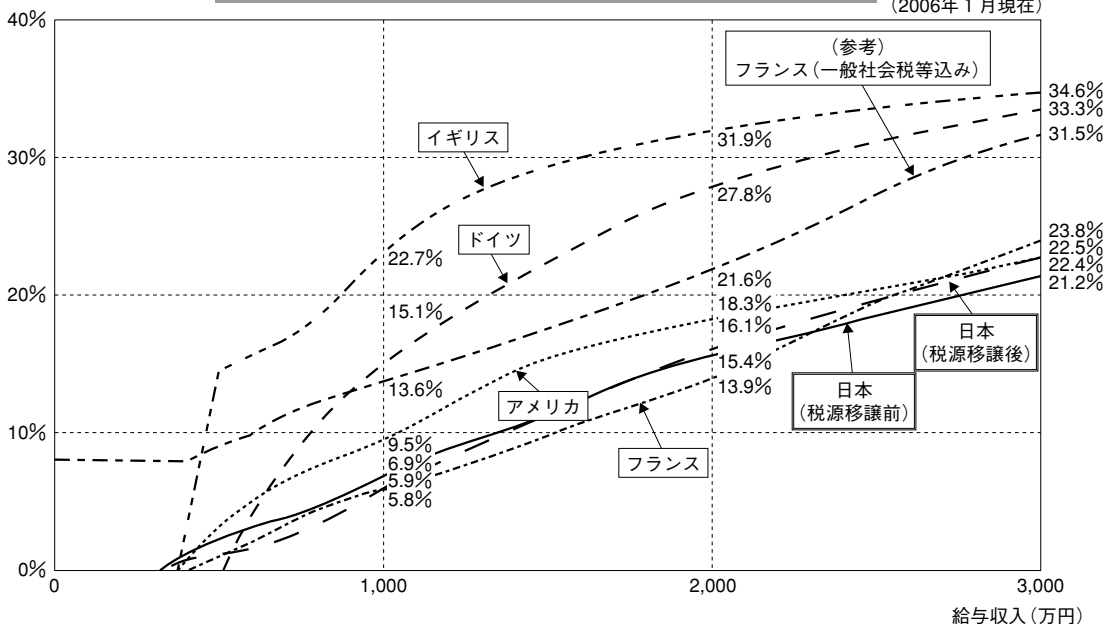


(注) 1. 個人住民税は所得割のみである。  
2. 表中の数値は、給与収入1,000万円、2,000万円及び3,000万円の場合の実効税率である。

所得税の実効税率の国際比較（夫婦子2人の給与所得者）

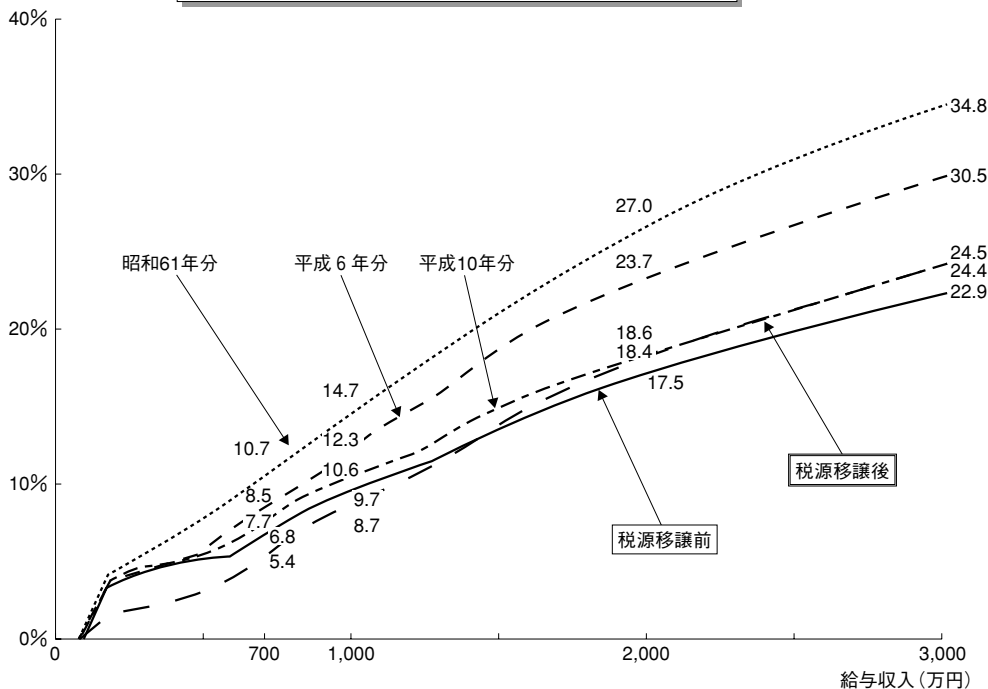
未定稿

(2006年1月現在)



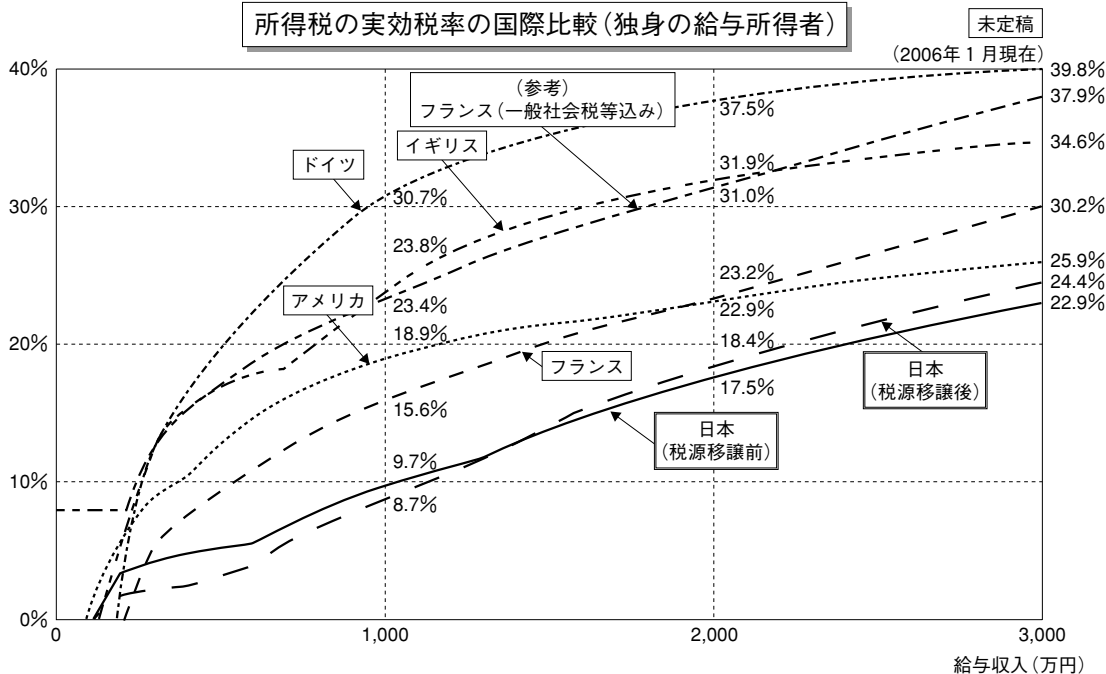
(注) 1. 日本は子のうち1人を特定扶養親族、アメリカは子のうち1人を17歳未満、イギリスは子を2人とも1歳以上としている。  
2. アメリカでは、一定の納税者について上記において行った通常の税額計算とは別の方法による計算を行い、高い方の税額を採用する制度（代替ミニマム税）がある。  
3. フランスでは、所得税とは別途、収入に対して一般社会税（CSG）等が定率（現在、合計8%）で課されている。  
4. 邦貨換算レート：1ドル=113円、1ポンド=201円、1ユーロ=137円（基準外国為替相場及び裁定外国為替相場：平成17年（2005年）6月から11月までの間における実勢相場の平均値）。  
5. 表中の数値は、給与収入1,000万円、2,000万円及び3,000万円の場合の各国の実効税率である。

所得税の実効税率の推移（独身の給与所得者）



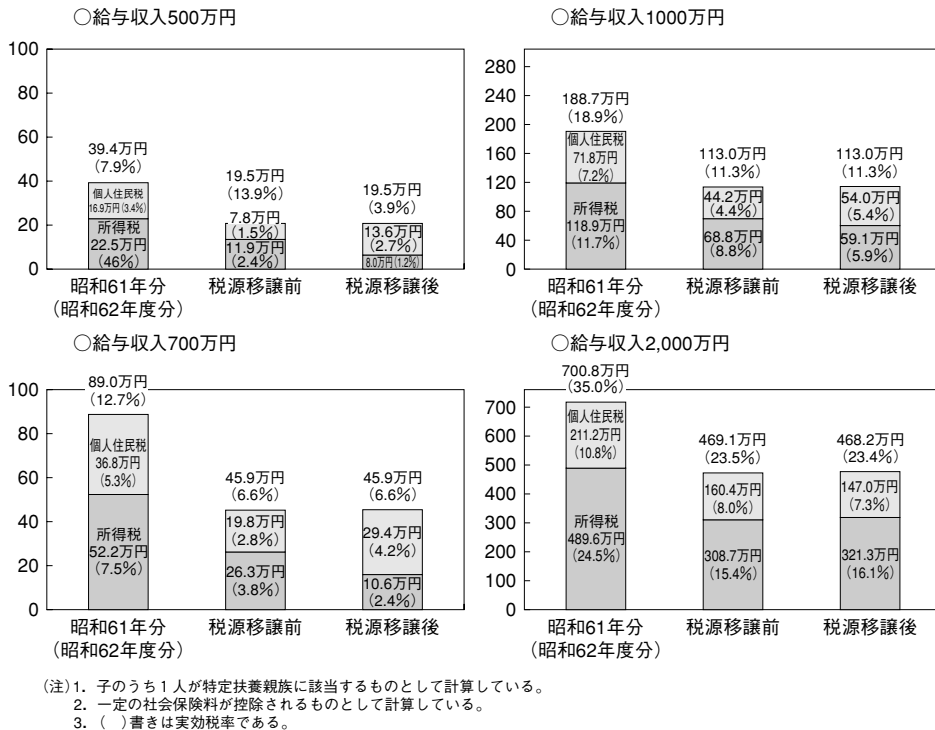
(注) 表中の数値は、給与収入700万円、1,000万円、2,000万円及び3,000万円の場合の実効税率である。

所得税の実効税率の国際比較（独身の給与所得者）



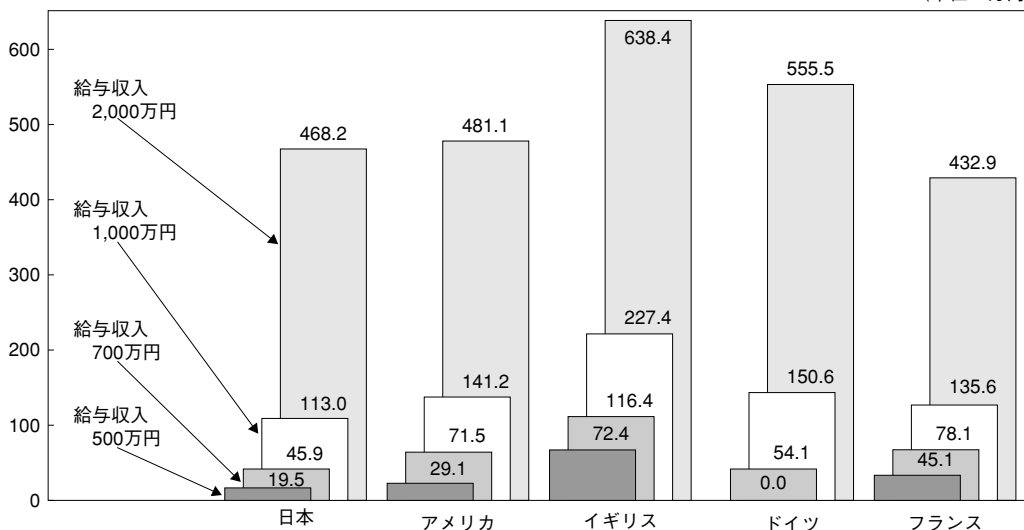
- (注) 1. アメリカでは、一定の納税者について上記において行った通常の税額計算とは別の方法による計算を行い、高い方の税額を採用する制度（代替ミニマム税）がある。
- 2. フランスでは、所得税とは別途、収入に対して一般社会税 (CSG) 等が定率（現在、合計 8%）で課されている。
- 3. 邦貨換算レート: 1ドル=113円、1ポンド=201円、1ユーロ=137円（基準外国為替相場及び裁定外国為替相場:平成17年（2005年）6月から11月までの間における実勢相場の平均値）。
- 4. 表中の数値は、給与収入1,000万円、2,000万円及び3,000万円の場合の各国の実効税率である。

個人所得課税の負担額及び実効税率（夫婦2人の場合）



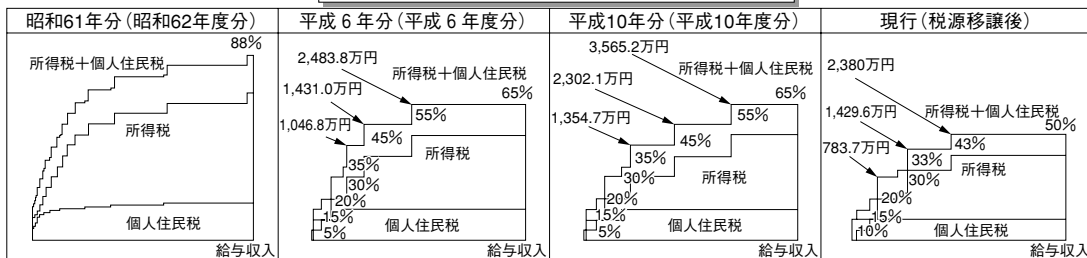
給与収入階級別の個人所得課税負担額の国際比較（夫婦2人の場合）

(2006年1月現在)  
(単位：万円)

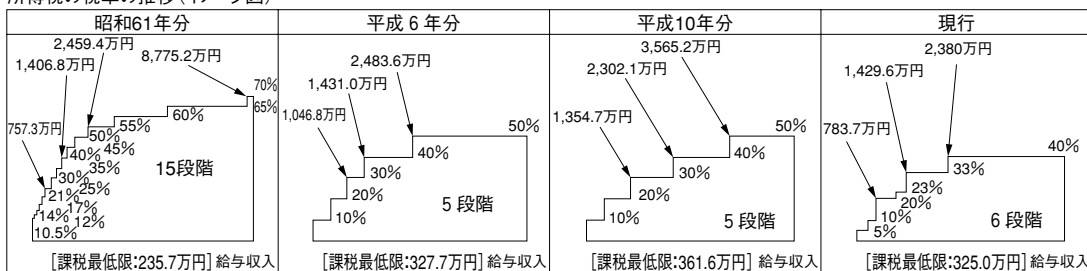


- (注) 1. 個人所得課税には、所得税及び個人住民税等（フランスでは、所得税とは別途、収入に対して一般社会税（CSG）等が定率（現在、合計8%）で課されている）が含まれる。  
 2. 日本は子のうち1人が特定扶養親族に該当するものとしている。アメリカは子のうち1人を17歳未満としている。イギリスは全ての子を1歳以上としている。  
 3. 日本は、税源移譲（平成19年（度）から実施）後の数値である。  
 4. 日本の個人住民税は所得割のみである。アメリカの個人住民税の例としては、ニューヨーク州の所得税を採用している。  
 5. 邦貨換算レート：1ドル＝113円、1ポンド＝201円、1ユーロ＝137円（基準外国為替相場及び裁定外国為替相場：平成17年（2005年）6月から11月までの間における実勢相場の平均値）。

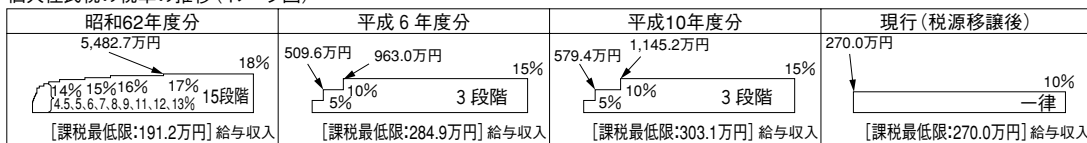
個人所得課税の税率等の推移(イメージ図)



所得税の税率の推移(イメージ図)



個人住民税の税率の推移(イメージ図)

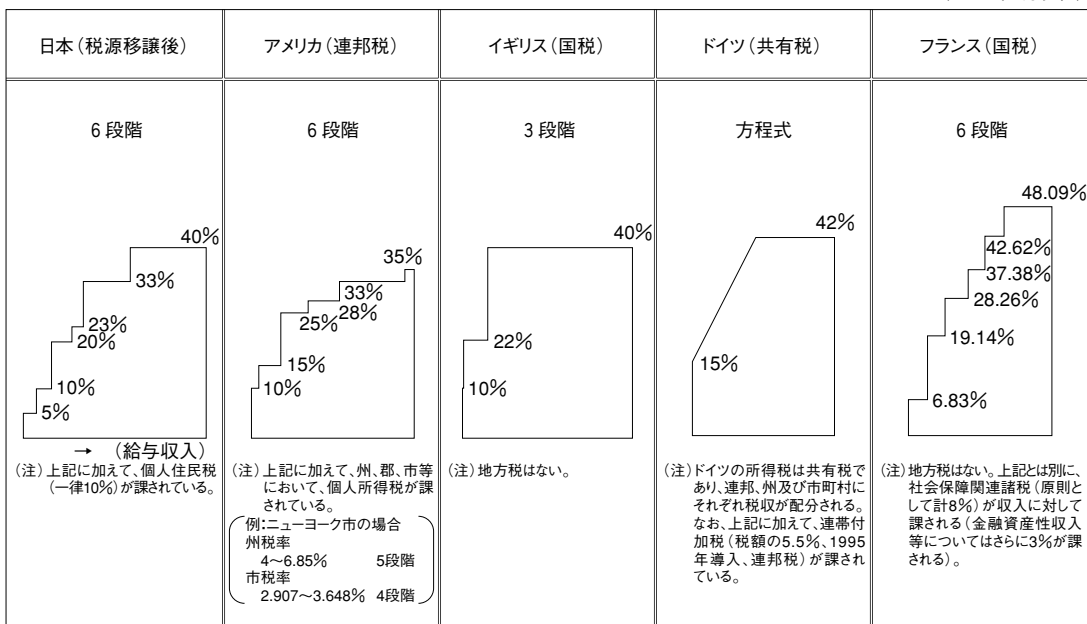


(注) 1. 給与収入及び課税最低限は夫婦2人(子のうち1人が特定扶養親族に該当)の場合の数値である。  
 2. 平成6年(度)分及び平成10年(度)分の課税最低限は特別減税前の数値である。

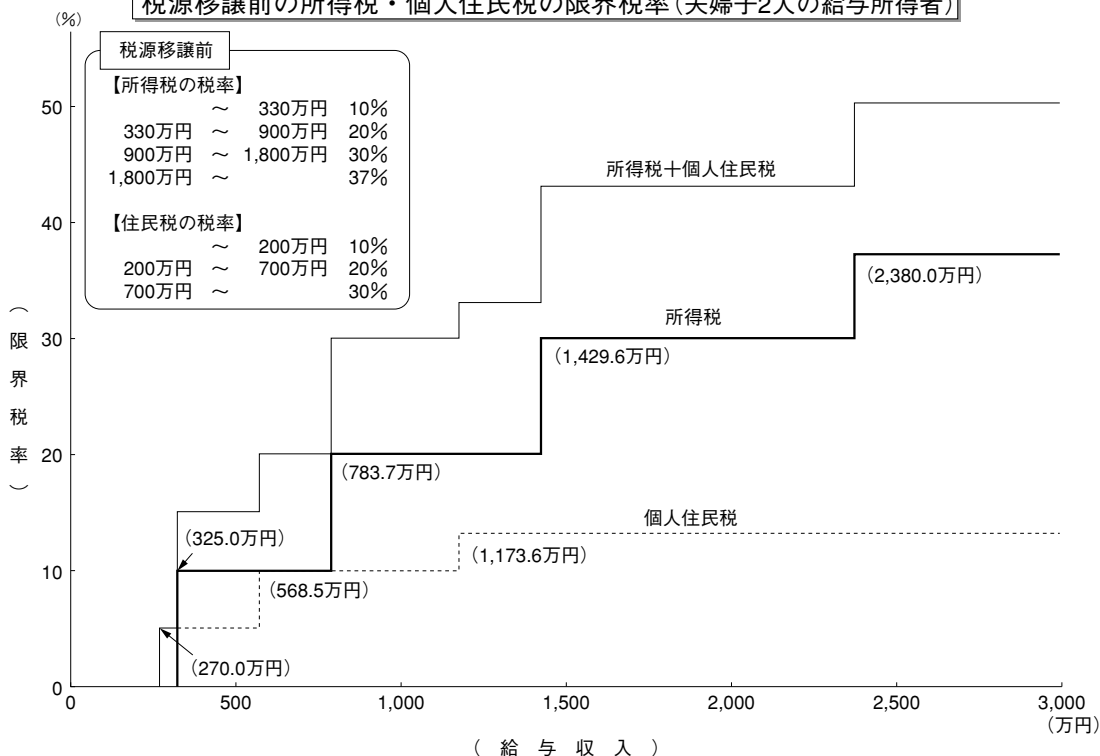
所得税の税率構造の国際比較(イメージ)

未定稿

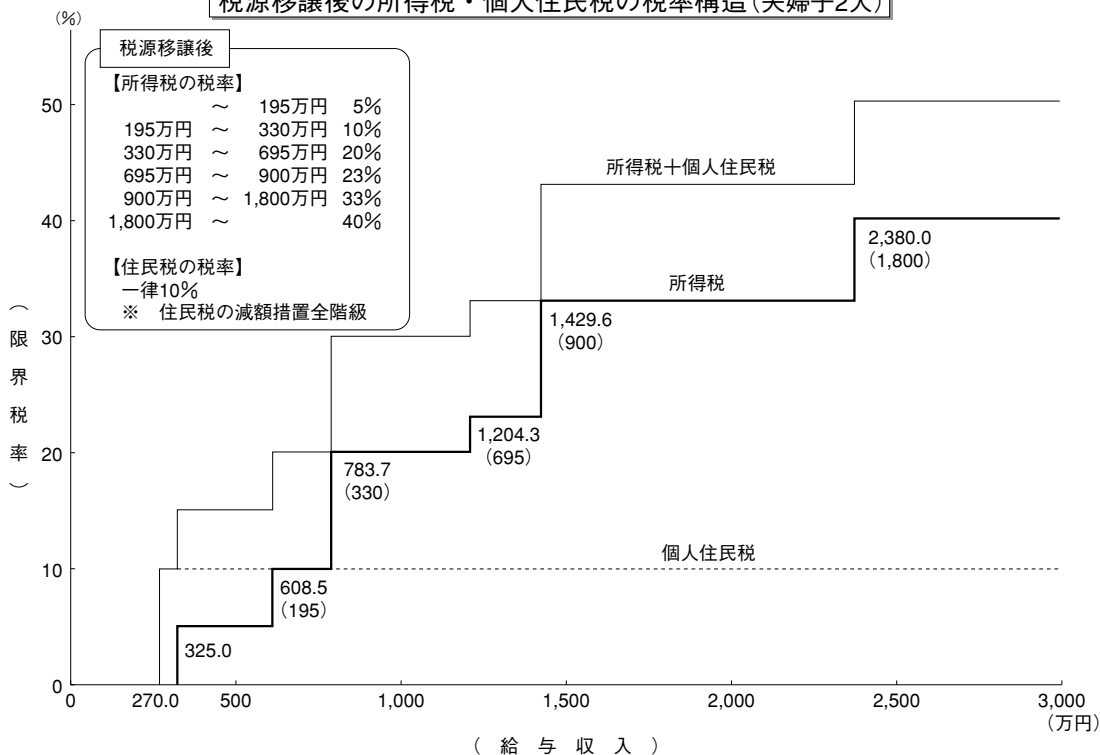
(2006年1月現在)



税源移譲前の所得税・個人住民税の限界税率（夫婦2人の給与所得者）



税源移譲後の所得税・個人住民税の税率構造（夫婦2人）



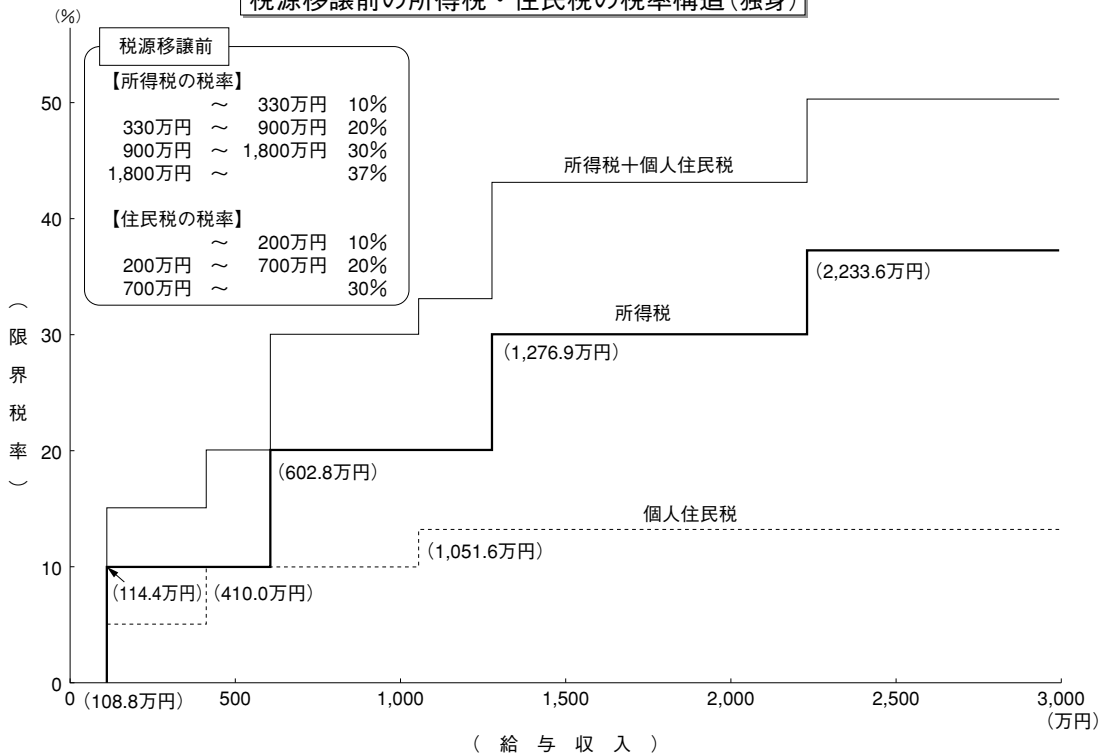
（注）子のうち1人が特定扶養親族に該当するものとして計算している。

税源移譲による所得税・個人住民税の負担増減額（夫婦子2人）

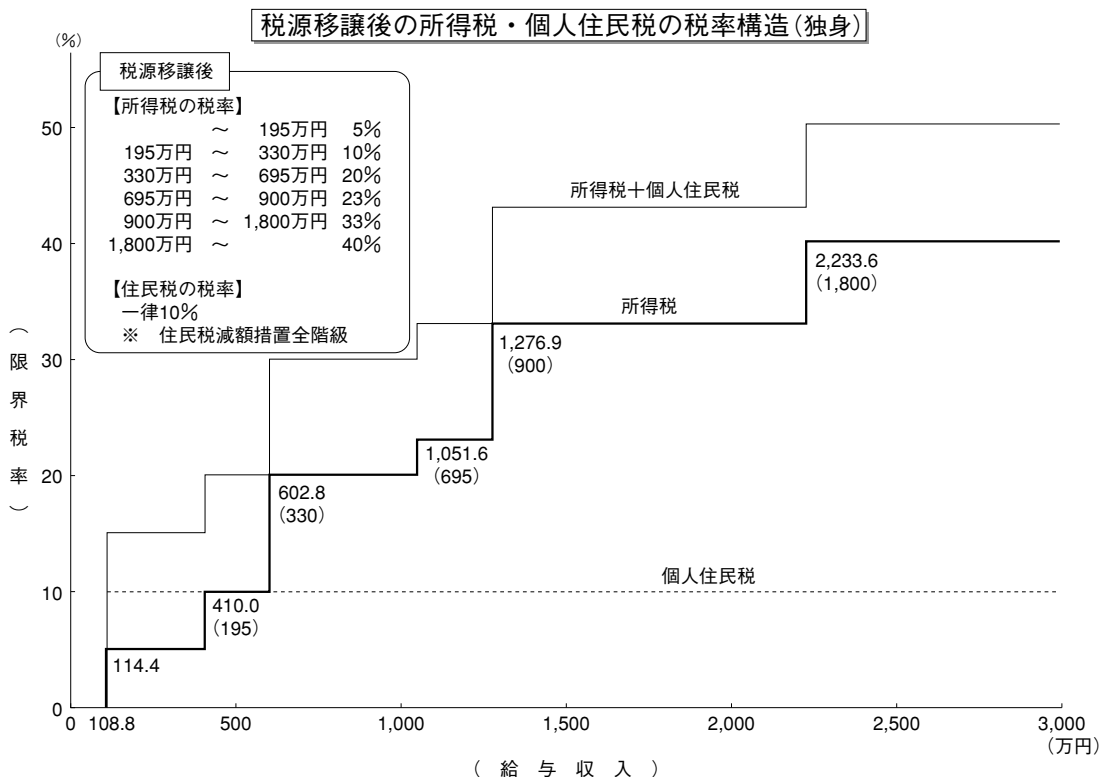
給与 収入	所 得 税			個 人 住 民 税			所得税+個人住民税		
	税源移譲前	税源移譲後	負担増減額	税源移譲前	税源移譲後	負担増減額	税源移譲前	税源移譲後	負担増減額
円	円	円	円	円	円	円	円	円	円
1,000,000	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2,000,000	0	0	0	0	0	0	0	0	0
3,000,000	0	0	0	9,000	9,000	0	9,000	9,000	0
4,000,000	49,000	24,500	△24,500	41,000	65,500	24,500	90,000	90,000	0
5,000,000	119,000	59,500	△59,500	76,000	135,500	59,500	195,000	195,000	0
6,000,000	189,000	94,500	△94,500	122,000	216,500	94,500	311,000	311,000	0
7,000,000	263,000	165,500	△97,500	196,000	293,500	97,500	459,000	459,000	0
8,000,000	356,000	258,500	△97,500	276,000	373,500	97,500	632,000	632,000	0
9,000,000	516,000	418,500	△97,500	356,000	453,500	97,500	872,000	872,000	0
10,000,000	688,000	590,500	△97,500	442,000	539,500	97,500	1,130,000	1,130,000	0
11,000,000	870,000	772,500	△97,500	533,000	630,500	97,500	1,403,000	1,403,000	0
12,000,000	1,052,000	954,500	△97,500	631,200	721,500	90,300	1,683,200	1,676,000	△7,200
13,000,000	1,234,000	1,162,600	△71,400	749,500	812,500	63,000	1,983,500	1,975,100	△8,400
14,000,000	1,416,000	1,371,900	△44,100	867,800	903,500	35,700	2,283,800	2,275,400	△8,400
15,000,000	1,662,000	1,645,200	△16,800	986,100	994,500	8,400	2,648,100	2,639,700	△8,400
16,000,000	1,947,000	1,958,700	11,700	1,109,600	1,089,500	△20,100	3,056,600	3,048,200	△8,400
17,000,000	2,232,000	2,272,200	40,200	1,233,100	1,184,500	△48,600	3,465,100	3,456,700	△8,400
18,000,000	2,517,000	2,585,700	68,700	1,356,600	1,279,500	△77,100	3,873,600	3,865,200	△8,400
19,000,000	2,802,000	2,899,200	97,200	1,480,100	1,374,500	△105,600	4,282,100	4,273,700	△8,400
20,000,000	3,087,000	3,212,700	125,700	1,603,600	1,469,500	△134,100	4,690,600	4,682,200	△8,400
25,000,000	4,591,800	4,860,000	268,200	2,221,100	1,944,500	△276,600	6,812,900	6,804,500	△8,400
30,000,000	6,349,300	6,760,000	410,700	2,838,600	2,419,500	△419,100	9,187,900	9,179,500	△8,400
40,000,000	9,864,300	10,560,000	695,700	4,073,600	3,369,500	△704,100	13,937,900	13,929,500	△8,400
50,000,000	13,379,300	14,360,000	980,700	5,308,600	4,319,500	△989,100	18,687,900	18,679,500	△8,400

(注) 1 子のうち1人が特定扶養親族に該当するものとしている。  
 2 一定の社会保険料が控除されるものとして計算している。

税源移譲前の所得税・住民税の税率構造(独身)







**税源移譲による所得税・個人住民税の負担増減額(独身)**

給与 収入	所 得 税			個 人 住 民 税			所得税+個人住民税		
	税源移譲前	税源移譲後	負担増減額	税源移譲前	税源移譲後	負担増減額	税源移譲前	税源移譲後	負担増減額
円	円	円	円	円	円	円	円	円	円
1,000,000	0	0	0	0	0	0	0	0	0
2,000,000	64,000	32,000	△32,000	34,500	66,500	32,000	98,500	98,500	0
3,000,000	124,000	62,000	△62,000	64,500	126,500	62,000	188,500	188,500	0
4,000,000	188,000	94,000	△94,000	96,500	190,500	94,000	284,500	284,500	0
5,000,000	258,000	160,500	△97,500	163,000	260,500	97,500	421,000	421,000	0
6,000,000	328,000	230,500	△97,500	233,000	330,500	97,500	561,000	561,000	0
7,000,000	474,000	376,500	△97,500	307,000	404,500	97,500	781,000	781,000	0
8,000,000	634,000	536,500	△97,500	387,000	484,500	97,500	1,021,000	1,021,000	0
9,000,000	794,000	696,500	△97,500	467,000	564,500	97,500	1,261,000	1,261,000	0
10,000,000	966,000	868,500	△97,500	553,000	650,500	97,500	1,519,000	1,519,000	0
11,000,000	1,148,000	1,063,700	△84,300	657,200	741,500	84,300	1,805,200	1,805,200	0
12,000,000	1,330,000	1,273,000	△57,000	775,500	832,500	57,000	2,105,500	2,105,500	0
13,000,000	1,533,000	1,503,300	△29,700	893,800	923,500	29,700	2,426,800	2,426,800	0
14,000,000	1,806,000	1,803,600	△2,400	1,012,100	1,014,500	2,400	2,818,100	2,818,100	0
15,000,000	2,079,000	2,103,900	24,900	1,130,400	1,105,500	△24,900	3,209,400	3,209,400	0
16,000,000	2,364,000	2,417,400	53,400	1,253,900	1,200,500	△53,400	3,617,900	3,617,900	0
17,000,000	2,649,000	2,730,900	81,900	1,377,400	1,295,500	△81,900	4,026,400	4,026,400	0
18,000,000	2,934,000	3,044,400	110,400	1,500,900	1,390,500	△110,400	4,434,900	4,434,900	0
19,000,000	3,219,000	3,357,900	138,900	1,624,400	1,485,500	△138,900	4,843,400	4,843,400	0
20,000,000	3,504,000	3,671,400	167,400	1,747,900	1,580,500	△167,400	5,251,900	5,251,900	0
25,000,000	5,106,100	5,416,000	309,900	2,365,400	2,055,500	△309,900	7,471,500	7,471,500	0
30,000,000	6,863,600	7,316,000	452,400	2,982,900	2,530,500	△452,400	9,846,500	9,846,500	0
40,000,000	10,378,600	11,116,000	737,400	4,217,900	3,480,500	△737,400	14,596,500	14,596,500	0
50,000,000	13,893,600	14,916,000	1,022,400	5,452,900	4,430,500	△1,022,400	19,346,500	19,346,500	0

(注) 一定の社会保険料が控除されるものとして計算している。

## 五 給与等に係る源泉徴収税額表の改正

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 源泉徴収税額表（「月額表」、「日額表」、「賞与に対する源泉徴収税額の算出率の表」）

平成11年以後の各年分の所得税については、負担軽減措置法において講じられている最高税率の引下げ及び定率減税を織り込んだ平成11年4月1日以後に支払うべき毎月（又は毎日）の給与や賞与について適用する給与所得者の源泉徴収税額表（「月額表」、「日額表」、「賞与に対する源泉徴収税額の算出率の表」）が負担軽減措置法に定められており、これらの税額表が所得税法に定める給与所得者の源泉徴収税額表に代えて適用されてきました（旧負担軽減措置法11、旧負担軽減措置法別表第一～別表第三）。具体的には、平成11年4月1日以後に支払うべき給料や賞与につき源泉徴収すべき所得税の額は、その月又はその日の社会保険料等控除後の給料や賞与の金額や扶養親族等の数等に応じて、この負担軽減措置法に定める税額表に掲げる税額によることとされてきました。

なお、平成18年1月1日以後に支払うべき毎月（又は毎日）の給与や賞与に対しては、平成17年度税制改正における定率減税の縮減を織り込んだ次の源泉徴収税額表を適用することとされてきました。

- 負担軽減措置法別表第一  
平成18年1月1日以後の給与所得の源泉徴収税額表（月額表）
- 負担軽減措置法別表第二  
平成18年1月1日以後の給与所得の源泉徴収税額表（日額表）
- 負担軽減措置法別表第三  
平成18年1月1日以後の賞与に対する源泉徴収税額の算出率の表

#### (2) 事務機械を利用する場合の源泉徴収税額の特例

平成11年4月1日以後に支払うべき給与等につき源泉徴収すべき所得税の額は、その月又はその日の社会保険料等控除後の給与等の金額や扶養親族等の数に応じて負担軽減措置法別表第一又は別表第二の源泉徴収税額表（月額表又は日額表）に掲げる税額によることとされてきましたが、その月の給与等につき所得税の源泉徴収を行う場合にその給与等の支払額に関する税額の計算を事務機械によって処理しているときは、最も利用度の高い月額表の甲欄に掲げる税額に限り、この事務機械を利用する場合の源泉徴収税額の特例が認められており（旧負担軽減措置法11、所法189）、この税額計算の基礎となる給与所得控除の額、配偶者控除の額、扶養控除の額、基礎控除の額及び税率は、負担軽減措置法別表第一（月額表）の甲欄に掲げる税額が算定された方法に準ずるものとして財務大臣が定める方法を定める件（平成11年大蔵省告示第89号）の別表第一（給与所得控除の額の表）、別表第二（配偶者控除の額、扶養控除の額及び基礎控除の額の表）及び別表第三（定率減税及び最高税率の引下げが織り込まれた税率の表）によることとされてきました。また、このような事務機械を利用する場合の源泉徴収税額の特例は所得税法別表第二（月額表）の甲欄に掲げる税額についても設けられており、上記負担軽減措置法に係る告示に定められている別表第一から別表第三までのうち所得税法に係る告示と異なるのは、定率減税と最高税率の引下げが織り込まれた税率を定める別表第三のみです。

なお、平成18年1月1日以後に支払うべき給与等に対する別表第三（税率の表）については、平成17年度税制改正における定率減税の縮減が織り込まれています。

## 2 改正の内容

### (1) 所得税法の源泉徴収税額表の改正

給与所得者に対し支払うべき毎月（又は毎日）の給料や賞与につき源泉徴収すべき所得税の額を求めるための源泉徴収税額表（「月額表」、「日額表」、「賞与に対する源泉徴収税額の算出率の表」）については、上記一の所得税の税率構造の見直し、上記二の定率減税の廃止等に伴う負担軽減措置法の廃止により平成18年1月1日以後に支払うべき給料又は賞与について適用される負担軽減措置法の「給与所得者の源泉徴収税額表」が廃止されるとともに、次の所得税法本則の「給与所得者の源泉徴収税額表」については、上記一の所得税の税率構造の見直しを織り込んだ改正が行われました（所得税法別表第二～別表第四、改正法附則16①）。

- 所得税法別表第二 給与所得の源泉徴収税額表（月額表）
- 所得税法別表第三 給与所得の源泉徴収税額表（日額表）
- 所得税法別表第四 賞与に対する源泉徴収税額の算出率の表

### (2) 事務機械を利用する場合の源泉徴収税額の特例

その月の給与等につき所得税の源泉徴収を行う場合にその給与等の支払額に関する計算を事務機械によって処理しているときは、月額表の甲欄に掲げる税額に代えて、財務大臣が告示する一定の方法によって計算した税額により源泉徴収を行うことができる特例について、上記一の所得税の税率構造の見直し、上記二の定率減税の廃止等に伴う負担軽減措置法の廃止により平成18年1月1日以後に支払うべき給与等について適用される負担軽減措置法別表第一の甲欄に掲げる税額に係る特例が廃止されるとともに、所得税法別表第二の甲欄に掲げる税額に係る特例については、上記一の所得税の税率構造の見直しを織り込んだ改正が行われました（昭和63年12月大蔵省告示第185号、平成18年3月財務省告示第136号）。

具体的に平成19年1月1日以後に支払うべき給与等について適用されるのは、次の別表第一から別表第三までに掲げる金額及び税率によることとされました。

別表第一（給与所得控除）～従来のもと同じです～

その月の社会保険料等控除後の給与等の金額		給 与 所 得 控 除 の 額
以 上	以 下	
円	円	
135,416円以下		54,167円
135,417	149,999	その月の社会保険料等控除後の給与等の金額×40%
150,000	299,999	その月の社会保険料等控除後の給与等の金額×30% + 15,000円
300,000	549,999	その月の社会保険料等控除後の給与等の金額×20% + 45,000円
550,000	833,333	その月の社会保険料等控除後の給与等の金額×10% + 100,000円
833,334円以上		その月の社会保険料等控除後の給与等の金額×5% + 141,667円

(注) 給与所得控除の額に1円未満の端数があるときは、これを切り上げた額をもってその求める給与所得控除の額とされます。

別表第二（基礎控除等の人的控除）～従来のもと同じです～

配偶者控除の額	31,667円
扶養控除の額	31,667円×扶養親族の数
基礎控除の額	31,667円

別表第三（税率）～【全面改訂（平成19年1月1日以後適用）】～

その月の課税給与 所得金額		税 額 の 算 式
以 上	以 下	
円	円	
162,500円以下		その月の課税給与所得金額×5%
162,501	275,000	その月の課税給与所得金額×10%－8,125円
275,001	579,166	その月の課税給与所得金額×20%－35,625円
579,167	750,000	その月の課税給与所得金額×23%－53,000円
750,001	1,500,000	その月の課税給与所得金額×33%－128,000円
1,500,001円以上		その月の課税給与所得金額×40%－233,000円

(注) 税額に10円未満の端数があるときは、これを四捨五入した額をもってその求める税額とします。

### 3 適用関係

(1) 上記2(1)の改正は、平成19年1月1日以後に支払うべき毎月（又は毎日）の給与や賞与について適用されます（改正法附則16①）。なお、平成18年12月31日以前に支払うべき給与や賞与に適用される旧負担軽減措置法に規定する税額表については、従前どおりとされています（改

正法附則159）。

(2) 上記2(2)の改正は、平成19年1月1日以後に支払うべき給与等について適用されます（平成18年3月財務省告示第136号）。なお、平成18年12月31日以前に支払うべき給与等について適用される負担軽減措置法別表第一の甲欄に掲げる税額に係る特例については、従前どおりとされています（平成18年3月財務省告示第137号）。

## 六 特定公的年金等に対する源泉徴収税率の引下げ

### 1 改正前の制度の概要

公的年金等の受給者で「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」を提出している者に対し、その提出の際に経由した公的年金等の支払者が支払う公的年金等（以下「特定公的年金等」といいます。）については、その支払者は、次により源泉徴収税額を徴収し、翌月10日までにこれを国に納付しなければならないこととされていました（所法203の2～203の6、所令319の3～319の9、措法41の15の2、措令26の27）。

(注) 「特定公的年金等」の範囲については、上記二（定率減税の廃止）1(4)(注)を参照のこと。

(1) まず、公的年金等の金額から、その支払の際に控除される社会保険料がある場合には、その社会保険料の金額を控除した金額を求めます。

(2) 次に、社会保険料の金額を控除した公的年金等の金額から扶養親族等申告書に記載された事項に基づき計算される控除額の合計額を控除し、その残額に10%の税率を乗じて源泉徴収税額を算出します。

【計算式】

$$\text{源泉徴収税額} = \left( \begin{array}{l} \text{社会保険料の金額} \\ \text{を控除した公的年金等の支給額} \end{array} \right) \times 10\%$$

- (3) 上記(2)の計算式の控除額は、公的年金等控除額及び扶養親族等申告書に記載された事項に応じてその受給者に適用される各種の人的控除の額を勘案して計算することとされています。具体的には、その支給される公的年金等の金額をその公的年金等の支給額に係る月数で除した金額（月割額）を基に算出した基礎的控除額と人的控除額との合計額にその月数を乗じて計算されます。具体的には、次の計算式により計算されます。

【計算式】

$$\text{控除額} = \left( \begin{array}{l} \text{基礎的} \\ \text{控除額} \end{array} + \begin{array}{l} \text{人的} \\ \text{控除額} \end{array} \right) \times \frac{\text{公的年金等} \\ \text{の支給額に} \\ \text{係る月数}}$$

- ① 基礎的控除額 = 公的年金等の支給金額の月割額 × 25% + 65,000円

ただし、上記の算式により計算した金額が9万円未満の場合には9万円（65歳以上の者については13.5万円未満の場合には13.5万円）とする。

- ② 人的控除額

イ 公的年金等受給者に係るもの

(イ) 一般の障害者である場合 22,500円

(ロ) 特別障害者である場合 35,000円

ロ 控除対象配偶者及び扶養親族に係るもの

(イ) 一般の控除対象配偶者の場合

32,500円

(ロ) 老人控除対象配偶者の場合 40,000円

(ハ) 一般の扶養親族1人につき 32,500円

(ニ) 老人扶養親族1人につき 40,000円

(ホ) 特定扶養親族1人につき 52,500円

(ヘ) 一般の障害者1人につき 22,500円

(ト) 特別障害者1人につき 35,000円

また、厚生年金基金又は企業年金連合会が支給

する老齢年金や国家公務員共済組合法等に掲げる退職共済年金等一定の公的年金等に係る上記の控除額については、上記の計算式により計算された額からその公的年金等の種類に応じ次の金額を差し引いた金額とされています。

- ① 厚生年金基金及び企業年金連合会が支給する老齢年金給付 72,500円 × 公的年金等の支給額に係る月数（以下「月数」とします。）

- ② 国家公務員共済組合法、地方公務員等共済組合法、私立学校教職員共済法、独立行政法人農業者年金基金法の規定に基づく共済年金等及び国民年金基金又は国民年金基金連合会の支給する年金等 47,500円 × 月数

- ③ 厚生年金保険制度及び農林漁業団体職員共済組合制度の統合を図るための農林漁業団体職員共済組合法等を廃止する等の法律附則に規定する特例年金給付 特例年金給付の受給者が老齢基礎年金の受給者であるかないかに応じ計算する一定額 × 月数

- (4) なお、特定公的年金等（一定のものを除きます。）のうちその年中の支給金額が108万円（年齢65歳以上の者については158万円）に満たないときは、その特定公的年金等については、所得税の源泉徴収及び「公的年金等の受給者の扶養親族等申告書」の提出は要しないこととされています。

- (5) また、特定公的年金等については源泉徴収の際に定率減税が適用されることから、平成18年1月1日以後に支払うべき特定公的年金等については、(2)の源泉徴収税額（以下「定率控除前の源泉徴収税額」といいます。）からその定率控除前の源泉徴収税額の10%相当額（10,450円にその特定公的年金等の支給額の計算の基礎となった期間の月数を乗じて計算した金額を限度とします。）を控除した残額が納付すべき源泉徴収税額とされていました（旧負担軽減措置法6、9、14）。

【計算式（平成18年1月1日から平成18年12月31日まで適用）】

納付すべき源泉徴収税額 = 定率控除前の源泉徴

## 収税額－公的年金等定率控除額

### ① 定率控除前の源泉徴収税額

$$= \left[ \begin{array}{l} \text{社会保険料の金額} \\ \text{を控除した公的年金等} \\ \text{の支給額} \end{array} \right] \times 10\%$$

### ② 公的年金等定率控除額 = 定率控除前の源泉徴収税額 × 10%

（ただし、10,450円にその支給額の計算の基礎となつた期間の月数を乗じて計算した金額が限度）

$$\text{源泉徴収税額} = \left[ \begin{array}{l} \text{社会保険料の金額} \\ \text{を控除した公的年金等} \\ \text{の支給額} \end{array} \right] \times 5\%$$

- (2) 上記1(5)の特定公的年金等に係る公的年金等定率控除額の控除の特例については、上記二で述べたように定率減税が平成18年分をもって廃止されることに伴い、平成18年12月31日以前に支払うべき特定公的年金等をもって廃止することとされました（上記二参照）。

## 2 改正の内容

- (1) 上記一の所得税の税率構造の見直しを踏まえ、特定公的年金等の受給者に対し支払うべき特定公的年金等に係る源泉徴収税率について10%から5%に引き下げられました（所法203の3）。

【計算式（平成19年1月1日以後適用）】

## 3 適用関係

- (1) 上記2(1)の改正は、平成19年1月1日以後に支払うべき公的年金等について適用し、同日前に支払うべき公的年金等については従前どおりとされています（改正法附則17）。
- (2) 上記2(2)の改正は、平成18年12月31日以前に支払うべき公的年金等に係る源泉徴収の特例については従前どおりとされています（改正法附則160）。

# 七 その他の改正

## 1 平成19年分の所得税に係る予定納税基準額の計算の特例

居住者又は非居住者の平成19年分の所得税に係る予定納税基準額は、上記一の税率構造の見直し及び上記二の定率減税の廃止を踏まえ、次の(1)又は(2)の金額のうちいずれか少ない金額から平成18年分（前年分）の経常的な所得に係る源泉徴収税額を控除した金額とすることとされました（改正法附則12、所法104①）。この計算された予定納税基準額が15万円以上となる場合に予定納税の対象とされることとなります。

- (1) 平成18年分の経常的な所得に係る課税総所得金額につき上記一の税率構造の見直し後の新税率（及び配当控除等）を適用して計算した所得税の額

- (2) 平成18年分の経常的な所得に係る課税総所得金額につき上記一の税率構造の見直し前の旧税率（旧負担軽減措置法第4条による最高税率の引下げが織り込まれている旧税率をいいます。以下「旧税率」といいます。）（及び配当控除等）を適用し、かつ、旧負担軽減措置法に規定する定率減税を適用せず計算した所得税の額（以下「調整後所得税額」といいます。）から当該調整後所得税額の10%相当額（その金額が12.5万円を超える場合には、12.5万円を限度とします。）を控除した金額

【計算式】

$$\text{平成19年分の予定納税基準額} = \left[ \begin{array}{l} \text{上記(1)又は(2)の} \\ \text{いずれか少ない金額} \end{array} \right] - \text{平成18年分の経常的な所得に係る源泉徴収税額}$$

## 2 平成19年分の純損失の繰戻しによる還付の特例

- (1) 平成19年分において純損失の金額がある場合における純損失の繰戻しによる還付の請求については、上記一の税率構造の見直し及び上記二の定率減税の廃止を踏まえ、その還付金の計算の基礎となる所得税の額は、上記一の税率構造の見直し前の旧税率を適用して計算した所得税の額から当該所得税の額の10%相当額（その金額が12.5万円を超える場合には、12.5万円を限度とします。）を控除した金額によることとされました（改正法附則14①、所法140①）。

具体的な還付金額は、次の①の金額から②の金額を控除して計算されます。

- ① その純損失の金額が生じた年の前年分の課税総所得金額等につき旧税率を適用して計算した所得税の額からその所得税の額の10%相当額（12.5万円が限度）を控除した金額

- ② その純損失の金額が生じた年の前年分の課税総所得金額等からその純損失の金額のうち前年分に繰戻す金額を控除した残額につき旧税率を適用して計算した所得税の額からその所得税の額の10%相当額（12.5万円が限度）を控除した金額

この還付金額の計算は、相続人等の純損失の繰戻しによる還付の請求（所法141①）や純損失の金額が生じた年の翌年において事業の廃止等があった場合の純損失の繰戻しによる還付の請求等（所法140⑤、141④）の場合も同様とされました（改正法附則14、改正所令附則16①、所令272②）。

- (2) 上記(1)の適用がある場合における純損失の繰戻しによる還付請求書に記載すべき純損失の金額が生じた年の前年分の所得税の額は、旧税率を適用して計算した所得税の額及びその所得税の額からその所得税の額の10%相当額（12.5万円が限度）を控除した金額とされました（改正所令附則16②、改正所規附則6）。

# 租税特別措置法等（所得税関係の住宅・土地税制） の改正

目 次	
一 既存住宅の耐震改修をした場合の所得税額の特別控除制度の創設 ……………87	七 特定の事業用資産の買換え等の場合の譲渡所得の課税の特例の改正 ……………101
二 給与所得者等が住宅資金の貸付け等を受けた場合の課税の特例の改正 ……………90	八 既成市街地等内にある土地等の中高層耐火建築物等の建設のための買換え及び交換の場合の譲渡所得の課税の特例の改正 ……………104
三 優良住宅地の造成等のために土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例の改正 ……………92	九 認定事業用地適正化計画の事業用地区域内にある土地等の交換等の場合の譲渡所得の課税の特例の改正 ……………106
四 取用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例の改正 ……………95	十 特定普通財産とその隣接する土地等の交換の場合の譲渡所得の課税の特例の創設 ……………107
五 換地処分等に伴い資産を取得した場合の課税の特例等の改正 ……………97	
六 特定住宅地造成事業等のために土地等を譲渡した場合の1,500万円特別控除制度の改正 ……………99	

## 一 既存住宅の耐震改修をした場合の所得税額の特別控除制度の創設

### 1 制度創設の趣旨

近年、平成16年10月の新潟県中越地震、平成17年3月の福岡県西方沖地震など大地震が頻発し、さらに東海地震、東南海・南海地震、日本海溝・千島海溝周辺海溝型地震及び首都圏直下地震について発生の切迫性が指摘されるなど、我が国において、大地震はいつどこで発生してもおかしくない状況にあります。また、平成7年1月の阪神・淡路大震災における死者の大半が住宅の倒壊によるものであったことから、住宅の耐震化は地震防災対策上喫緊の課題とされています。このような状況を踏まえ、平成17年11月には建築物の耐震改修の促進に関する法律（以下「耐震改修促進法」といいます。）が改正されたところであり、

この耐震改修促進法に基づき平成18年1月に国土交通大臣が定めた「建築物の耐震診断及び耐震改修の促進を図るための基本的な方針」においては、住宅の耐震化率を平成27年までに少なくとも9割にすることが目標として設定されています。

この目標を達成するためには約100万戸の既存住宅について耐震改修を行うことが必要となりますが、住宅の耐震改修は、所有者等に相当の費用負担が生じることから自主的な耐震改修が進みにくいとされており、国及び地方公共団体が負担軽減のため必要な施策を講じることによってその促進を図ることが求められています。税制においても、このような住宅耐震改修の促進策の一環として、住宅の耐震改修を行った場合の所得税額の特別控除制度が創設されました。



住宅の耐震改修は、地域において主体的に取り組むべき課題であり、補助制度及び税制により一体的に支援することが効果的であるとの認識のもと、地方公共団体が住宅耐震改修に関する補助事業を行っている区域に限って本特例を適用することとされています。

## 2 制度の内容

居住者が、平成18年4月1日から平成20年12月31日までの間に、地方公共団体が作成した一定の計画の区域内において、その者の居住の用に供する一定の家屋（昭和56年5月31日以前に建築されたものに限り、）の耐震改修を行った場合には、その住宅の耐震改修に要した費用の額の10%に相当する金額（その金額が20万円を超えるときは20万円とし、その金額に100円未満の端数があるときはこれを切り捨てます。）をその者のその年分の所得税の額から控除することとされています（措法41の19の2①）。

### (1) 対象となる区域

適用対象となる区域は次の計画の区域です。

- ① 地域における多様な需要に応じた公的賃貸住宅等の整備等に関する特別措置法第6条第1項に規定する地域住宅計画（措法41の19の2①）

補助と税制が一体となって耐震改修を促進する観点から、本特例の適用対象となるためには、地域住宅計画に次の事項について定められている必要があります（措規19の11の2①）。

イ 下記(2)の家屋について行う下記(3)の耐震改修を促進するための事業であること。

ロ 地域住宅交付金を充てて行われる補助事業で住宅の耐震改修をした者に対する補助金の額が次の(イ)又は(ロ)のいずれか多い金額以上であること。

(イ) 住宅の耐震改修に要した費用の額の10%相当額（その費用の額が300万円以上である場合には、30万円）

(ロ) 20万円（住宅の耐震改修に要した費用の額が20万円未満である場合には、その費用

の額）

なお、住宅の耐震改修をした者に市区町村が補助を行う際に都道府県がその補助に要する費用の一部又は全部を負担する方式など、都道府県と市区町村が協調して住宅の耐震改修に関する補助事業を行っている場合には、都道府県が負担する補助金の額と市区町村が負担する補助金の額の合計額によって、ロの要件を判定することになります。

ハ 特別控除の適用を受ける者に対して交付される補助金の額の算定に当たり、本特例の適用を受ける特別控除額に相当する額を控除することとされていること。

- ② 耐震改修促進法第5条第1項に規定する都道府県耐震改修促進計画（措令26の28の2①一）

補助と税制が一体となって住宅の耐震改修を促進する観点から、本特例の適用対象となるためには、都道府県耐震改修促進計画に次の事項について定められている必要があります（措規19の11の2②）。

イ 下記(2)の家屋について行う下記(3)の耐震改修を促進するための事業であること。

ロ 都道府県が国の補助金（住宅・建築物耐震改修等事業による補助金）を受けて行う補助事業であること。

（参考）平成18年度における工事に要した費用に対する補助率は国7.6%、地方7.6%の15.2%とされています。

ハ 特別控除の適用を受ける者に対して交付される補助金の額の算定に当たり、本特例の適用を受ける特別控除額に相当する額を控除することとされていること。

(注) 市町村については、耐震改修促進法第5条第7項に規定する市町村の区域内の建築物の耐震診断及び耐震改修の促進を図るための計画（以下「市町村計画」といいます。）を定めることにより、住宅・建築物耐震改修等事業による国の補助金を受けて住宅耐震改修に関する補助事業を実施することができることとされています。この場合の市町村計画は、市町村が任意に定め

る計画として下記③の計画に該当し、その計画の区域内において既存住宅の耐震改修をした場合には特別控除の適用を受けることができます。

③ 住宅耐震改修促進計画（措令26の28の2①二）

この計画は、上記①、②の計画以外の計画であって、地方公共団体が独自に作成する地域における地震に対する安全を確保するための住宅の耐震改修の促進に関する事業を定めたものをいいます。住宅の耐震改修の促進に関する事業として次の事項が定められている必要がありますが、国の補助の有無や法律の根拠の有無は問いません（措規19の11の2③）。

イ 下記(2)の家屋について行う下記(3)の耐震改修を促進するための事業であること。

ロ その地方公共団体が住宅の耐震改修を行う居住者に対して補助金を交付するものであること。

ハ 特別控除の適用を受ける者に対して交付される補助金の額の算定に当たり、本特例の適用を受ける特別控除額に相当する額を控除することとされていること。

また、上記②(注)で述べたとおり、地方公共団体が、上記の住宅耐震改修促進計画を作成し、独自に住宅の耐震改修事業を実施するほか、市町村計画を作成し、国の補助金（住宅・建築物耐震改修等事業による補助金）を受けて住宅の耐震改修に関する補助事業を実施している場合には、その計画は上記③の住宅耐震改修促進計画に該当することになります。

上記①から③までの計画には、それぞれ補助事業についての定めが必要とされていますが、補助事業の具体的内容については補助事業の交付要綱等において規定することが通例となっていることから、そのような場合には、交付要綱等が上記①から③までの計画に基づく事業を実施するために定められていることが明記されていれば、上記の要件に適合するものと考えられます。

(2) 適用対象となる家屋

適用対象となる家屋は、昭和56年5月31日以

前（建築基準法の改正により現行の耐震基準が適用される以前）に建築された家屋で、適用を受けようとする居住者の居住の用に供する家屋です。また、その者が居住の用に供する家屋を2以上有する場合には、これらの家屋のうち、その者が主としてその居住の用に供すると認められる1の家屋に限ります（措令26の28の2②）。

なお、その者の居住の用に供するために既存住宅を取得し、その取得後下記(3)の耐震改修をして、その者の居住の用に供する場合には、本特例の対象となります。

(3) 適用対象となる耐震改修

上記(2)の家屋に対して行う耐震改修（地震に対する安全性の向上を目的とした増築、改築、修繕又は模様替をいいます。）であって、上記(1)の①から③までの計画を作成した地方公共団体の長の建築基準法施行令第3章及び第5章の4の規定又は国土交通大臣が財務大臣と協議して定める地震に対する安全性に係る基準に適合する耐震改修をした家屋に該当する旨を証する書類（具体的には次の(4)②に掲げる書類）を確定申告書に添付することにより証明がされたもの（以下「住宅耐震改修」といいます。）が対象となります（措法41の19の2①、措規19の11の2④）。

(注) 国土交通大臣が財務大臣と協議して定める地震に対する安全性に係る基準とは、「平成18年国土交通省告示第185号において定める地震に対する安全上耐震関係規定に準ずるものとして国土交通大臣が定める基準」とされています（平成18年3月国土交通省告示第463号）。

(参考) 1 平成18年1月国土交通省告示第185号（抄）

地震に対する安全上耐震関係規定に準ずる基準

建築物の耐震改修の促進に関する法律第4条第2項第3号に掲げる建築物の耐震診断及び耐震改修の実施について技術上の指針となるべき事項に定めるところにより耐震診断を行った結果、地震に対して安全な構造であることが確かめられること。

(参考)2 上記(参考)1の「技術上の指針となるべき事項」については、平成18年1月国土交通省告示第184号「建築物の耐震診断及び耐震改修の促進を図るための基本的な方針」において、(別添)として「建築物の耐震診断及び耐震改修の実施について技術上の指針となるべき事項」が定められ、診断の方法等の技術的な内容の詳細が示されています。

#### (4) 適用を受けるための手続

本特例は、確定申告書に、本特例の特別控除額についての記載があり、かつ、次の書類の添付がある場合について適用されます(措法41の19の2②、措規19の11の2⑥⑦)。

- ① 控除する金額の計算に関する明細書
- ② 地方公共団体の長の発行する次の事項が記載

された書類

- イ 上記(1)①から③までのいずれかの区域内にある家屋である旨
  - ロ 住宅耐震改修を行った家屋である旨
  - ハ 住宅耐震改修に要した費用の額
- ③ その者の住民票の写し

上記②の書類は国土交通大臣が財務大臣と協議して定めることとされており、具体的には別紙(次頁参照)のとおり告示されています(措規19の11の2④、平成18年3月国土交通省告示第464号)。

### 3 適用関係

上記2の改正は、平成18年4月1日に施行され、平成18年分以後の所得税について適用されます(改正法附則1、76)。

## 二 給与所得者等が住宅資金の貸付け等を受けた場合の課税の特例の改正

### 1 改正前の制度の概要

給与所得者等(法人の役員等を除きます。)が勤務先等から従業員たる地位に基づいて平成18年12月31日までに受ける次に掲げる経済的利益や利子補給金等については、通常受ける経済的利益等の水準を著しく超えるものとして定められているその超える部分を除き、所得税を課さないこととされていました(措法29、措令19の2①)。

(1) 自己の居住の用に供する住宅等を取得するために勤務先から低利で資金の貸付けを受ける場合の経済的利益

(注) 無利息又は基準利率(具体的には年1%)未満の金利による融資を受けている場合には、基準利率の金利による利子相当分(基準利率未満の金利による融資を受けている場合には、実際の貸付け金利による利子相当分と基準利率の金利による利子相当分との差額)は課税対象とされます(措法29①、措令19の2②、措規11の2

①)。

(2) 自己の居住の用に供する住宅等を取得するために金融機関等から借り入れた借入金利子について、勤務先から受ける利子補給金

(注) 従業員が負担することとなる利子が基準利率(具体的には年1%)の金利による利子相当額未満となる場合には、基準利率の金利による利子相当額と従業員が負担することとなる利子額との差額に相当する利子補給金は課税対象とされます(措法29②、措令19の2③~⑤⑦、措規11の2②)。

(3) 勤労者財産形成促進法に基づく、いわゆる財形持家融資制度による負担軽減措置により勤務先又は事業主団体から受ける経済的利益等で一定のもの

(注) 上記(1)又は(2)の(注)に相当するような部分があれば、その部分は課税対象とされます(措法29③、措令19の2⑥、措規11の2③④)。

[別 紙]

住 宅 耐 震 改 修 証 明 申 請 書

申 請 者 住 所  
電 話  
氏 名 印

家屋の所在地

上記家屋に係る耐震改修が完了した日  
年 月 日

上記家屋が(1)及び(2)の要件を満たすこと並びに当該家屋に係る耐震改修の費用の額が(3)の額であったことについて証明願います。

(1)	租税特別措置法施行規則第19条の11の2第1項、第2項又は第3項で定める要件を満たす住宅の耐震改修の事業に関する事項の定めがある右の計画の区域内にある家屋であること	(イ) 地域住宅計画 (地域における多様な需要に応じた公的賃貸住宅等の整備等に関する特別措置法第6条第1項)
		(ロ) 都道府県耐震改修促進計画 (建築物の耐震改修の促進に関する法律第5条第1項)
		(ハ) 住宅耐震改修促進計画 (地方公共団体の作成した地域における地震に対する安全を確保するための住宅の耐震改修の促進に関する事業を定めた計画) (租税特別措置法施行令第26条の28の2第1項第2号)
(2)	租税特別措置法第41条の19の2第1項の耐震改修をした家屋であること	
(3)	租税特別措置法第41条の19の2第1項の耐震改修の費用の額	円

住 宅 耐 震 改 修 証 明 書

上記のとおり相違ないことを証明します。

平成 年 月 日

知事

印

市長（区長、町長、村長）

（用紙 日本工業規格 A4）

## 2 改正の内容

住宅取得資金調達の方法として確保していく必要があると考えられることから、この特例制度の

適用期限を平成20年12月31日まで2年延長することとされました（措法29①～③、措規11の2③）。

## 三 優良住宅地の造成等のために土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例の改正

### 1 改正前の制度の概要

(1) 個人が、昭和62年10月1日から平成20年12月31日までの間に、その年1月1日において所有期間が5年を超える土地等の譲渡をした場合において、その譲渡が「優良住宅地等のための譲渡」に該当するときは、その「優良住宅地等のための譲渡」による譲渡所得については、一般の土地等の長期譲渡所得に対する課税（課税長期譲渡所得金額に対し一律15%（住民税を含めた税負担は20%））に代えて、課税長期譲渡所得金額2,000万円以下の部分は10%、課税長期譲渡所得金額2,000万円超の部分は15%の二段階の税率により所得税を課することとされています（措法31の2①）。

この具体的な所得税額の計算方法は、次の算式のとおりです。

① 課税長期譲渡所得金額が2,000万円以下の場合

$$\text{課税長期譲渡所得金額} \times 10\%$$

② 課税長期譲渡所得金額が2,000万円を超える場合

$$200\text{万円} + (\text{課税長期譲渡所得金額} - 2,000\text{万円}) \times 15\%$$

(注) 住民税を含めた税負担は、課税長期譲渡所得金額が2,000万円以下の部分は14%（うち住民税4%）、2,000万円超の部分は20%（うち住民税5%）となります。

(2) この軽減税率の特例の適用対象とされる「優良住宅地等のための譲渡」とは、次に掲げる土地等の譲渡で一定の証明がされたものをいうこととされています（措法31の2②）。

① 国若しくは地方公共団体に対する土地等の譲渡、日本郵政公社に対する郵便業務等の用に供されるための土地等の譲渡又は地方道路公社等の国若しくは地方公共団体に準ずる法人に対する取用対償地に充てるための土地等の譲渡

② 宅地若しくは住宅の供給又は土地の先行取得の業務を行うことを目的とする独立行政法人都市再生機構、土地開発公社等に対する土地等の譲渡でその譲渡した土地等がその業務を行うために直接必要であると認められるもの

③ 資産の取用交換等（土地収用法、都市計画法、都市再開発法その他の法律の規定による取用、買取り、換地処分、権利変換、買収、消滅、使用又は交換をいいます。）による土地等の譲渡

④ 都市再開発法による第一種市街地再開発事業の用に供するためにその施行者に対して行う土地等の譲渡

⑤ 密集市街地における防災街区の整備の促進に関する法律による防災街区整備事業の用に供するためにその施行者に対して行う土地等の譲渡

⑥ 都市再生特別措置法の認定を受けた都市再生事業（建築面積が1,500㎡以上の建築物の建築がされること等一定の要件を満たすものに限られます。）の用に供するためにその都市再生事業の認定事業者等に対して行う土地等の譲渡

⑦ 都市再生特別措置法に規定する認定整備事業計画に係る都市再生整備事業（建築面積が1,500㎡以上の建築物の建築がされること等一定の要件を満たすものに限られます。）の用に供するためにその都市再生整備事業の認定整備事業者等に対して行う土地等の譲渡

⑧ マンションの建替えの円滑化等に関する法律

- による売渡請求若しくは買取請求若しくは権利変換を希望しない旨の申出に基づくマンション建替事業の施行者に対する土地等の譲渡又は一定のマンション建替事業の施行者に対する土地等（隣接施行敷地に係るものに限られます。）の譲渡でこれらのマンション建替事業の用に供されるもの
- ⑨ 建築面積150㎡以上の建築物の建築事業（施行地区の面積が500㎡以上であること等一定の要件を満たすものに限られます。）の用に供するための事業者に対する土地等の譲渡
  - ⑩ 特定の民間再開発事業の用に供するための事業者に対する土地等の譲渡
  - ⑪ 都市計画法の開発許可又は土地区画整理事業の認可を受けて、1,000㎡以上の一団の宅地の造成が行われる一定の宅地造成事業の用に供するための事業者に対する土地等の譲渡
  - ⑫ 大都市地域における優良宅地開発の促進に関する緊急措置法の認定及び都市計画法の開発許可を受けて一団の宅地の造成が行われる一定の宅地開発事業の用に供するための事業者に対する土地等の譲渡
  - ⑬ 都市計画法の開発許可を受けて住宅建設の用に供される一団の宅地の造成が行われる一定の住宅地造成事業の用に供するための事業者に対する土地等の譲渡
  - ⑭ 都市計画区域内の宅地の造成につき開発許可を要しない場合において住宅建設の用に供される1,000㎡以上の一団の宅地の造成（優良宅地の認定を受けたものに限られます。）の行われる一定の住宅地造成事業の用に供するための事業者に対する土地等の譲渡
  - ⑮ 都市計画区域内において25戸以上の一団の住宅又は15戸以上若しくは床面積1,000㎡以上の中高層耐火共同住宅（優良住宅の認定を受けたものに限られます。）の建設が行われる一定の住宅建設事業の用に供するための事業者に対する土地等の譲渡
  - ⑯ 住宅又は中高層の耐火共同住宅の建設を行う個人又は法人に対する土地等（仮換地の指定が

- されたものに限られます。）の譲渡のうち、その譲渡がその指定の効力発生の日から3年を経過する日の属する年の12月31日までの間に行われるもので、一定の住宅又は中高層の耐火共同住宅の用に供するための土地等の譲渡
- (3) 個人が、昭和62年10月1日から平成20年12月31日までの間に、その年1月1日において所有期間が5年を超える土地等の譲渡をした場合において、その譲渡が「確定優良住宅地等予定地のための譲渡」（その譲渡の日から一定期間内に上記(2)の⑩から⑭までに掲げる土地等の譲渡に該当することとなることが確実であると認められることにつき一定の証明がされた土地等の譲渡をいいます。）に該当するときにも、この軽減税率の特例の適用が認められています（措法31の2③）。
  - (4) 個人が、その有する土地等につき、租税特別措置法第33条から第33条の4まで、第34条から第35条まで（収用交換等により代替資産等を取得した場合の課税の特例等の課税の繰延べ措置、収用交換等の5,000万円特別控除等の譲渡所得の特別控除）、第36条の2、第36条の5から第37条まで、第37条の4から第37条の7まで、第37条の9の2又は第37条の9の3（居住用財産・事業用資産の買換え等の場合の課税の特例等の課税の繰延べ措置）の規定の適用を受けるときは、その土地等の譲渡は、優良住宅地等のための譲渡又は確定優良住宅地等予定地のための譲渡に該当しないものとみなされます（措法31の2④）。

## 2 改正の内容

近年、消費生活の変化等を背景として、地域における社会的、経済的及び文化的活動の拠点である中心市街地の衰退が目立ってきています。また、少子高齢化が急速に進展していることから、高齢者も含めた地域住民が手軽に買い物に行けるような、住民にとって住みやすい、コンパクトでにぎわいあふれるまちづくりを進めていくことが求められています。こうした中で、中心市街地におけ

る都市機能の増進及び経済活力の向上を図り、地域における社会、経済及び文化の発展に重要な役割を担う中心市街地の活性化を推進することは喫緊の課題とされています。こうした課題に対応し、中心市街地の活性化に関する基本理念の創設、市町村が作成し内閣総理大臣による認定を受けた基本計画に基づく事業に対する特別の措置等を集中的に講ずるため、今通常国会（第164回国会）に「中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の一部を改正する等の法律」が提出され、題名を「中心市街地の活性化に関する法律」（以下「中心市街地活性化法」といいます。）に改正し、新たに中心市街地の活性化のための各種支援措置が講じられることとなりました。

税制においては、改正前の中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律（以下「中心市街地整備改善活性化法」といいます。）について、各種の特例措置が講じられていましたが、改正後の中心市街地活性化法の支援措置の内容等を踏まえ、税制面においても引き続きこの中心市街地の活性化のための施策を支援する等の観点から、平成18年度税制改正において、所要の改正を行うこととされました。本特例に関しては、次の改正が行われています。

#### (1) 特定の民間再開発事業の区域要件の見直し

特定の民間再開発事業の用に供するための事業者に対する土地等の譲渡については、軽減税率の特例の対象とされています（上記1(2)⑩）。その対象となる区域については、中心市街地整備改善活性化法に規定する特定中心市街地の区域のうち都市再開発法第2条の3第2項に規定する地区とされていましたが、今回の中心市街地整備改善活性化法の改正に伴い、その対象となる区域については、改正後の中心市街地活性化法に規定する認定中心市街地の区域とされました（措令20の2⑪、

25の4③三）。

#### (2) 宅地若しくは住宅の供給又は土地の先行取得の業務を行うことを目的とする法人の範囲の見直し

宅地若しくは住宅の供給又は土地の先行取得の業務を行うことを目的とする法人に対する譲渡については、軽減税率の特例の対象とされています（上記1(2)②）。中心市街地整備改善活性化法に規定する中心市街地整備推進機構は、この対象となる法人とされていましたが、軽減税率の対象となる中心市街地整備推進機構の範囲を、公益法人でその設立当初において拠出をされた金額の二分の一以上の金額が地方公共団体により拠出をされ、かつ、その寄附行為又は定款において、その法人が解散した場合にその残余財産が地方公共団体又はその法人と類似の目的をもつ他の公益を目的とする事業を行う法人に帰属する旨の定めがあるものに限ることとされました（措令20の2②五）。

（注）「中心市街地整備推進機構」とは、中心市街地活性化法の規定により市町村長の指定を受けた公益法人その他営利を目的としない法人で、中心市街地の整備改善に関する事業を行う者に対して情報の提供等の援助を行うこと、中心市街地の整備改善を図るために有効に利用できる一定の土地の取得、管理及び譲渡を行うこと等の業務を行うものです。

### 3 適用関係

上記2の改正は、中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の一部を改正する等の法律（平成18年法律第54号）の施行の日以後に行われる優良住宅地等のための譲渡に該当する譲渡について適用され、同日前の譲渡については従前どおりとされています（改正措令附則10①）。

## 四 収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例の改正

### 1 改正前の制度の概要

(1) 個人の有する資産（棚卸資産を除きます。）が、土地収用法その他の法律の規定によって収用権が認められている事業等のために収用等をされ、その補償金、対価又は清算金（以下「補償金等」といいます。）の額の全部又は一部に相当する金額をもって、その収用等により譲渡した資産と同種の資産その他これに代わるべき資産（以下「代替資産」といいます。）の取得（製作及び建設を含みます。）をしたときは、一定の要件の下で、収用交換等の場合の5,000万円特別控除（措法33の4）の適用との選択により、

- ① その収用等により取得した補償金等の額がその代替資産の取得価額以下であるときは、その譲渡した資産の譲渡がなかったものとし、
  - ② その補償金等の額がその代替資産の取得価額を超えるときは、その譲渡した資産のうちその超える金額に相当する部分についてのみ譲渡があったものとして、それぞれ譲渡所得の金額を計算することができることとされています（措法33①）。
- (2) 代替資産を取得した場合の課税の特例が適用されるのは、個人の有する資産が、次の①から⑯までに掲げる場合に該当し、それぞれの場合について定められた補償金等を取得したときとされています（措法33①③）。

- ① 資産が土地収用法、都市計画法、都市再開発法その他の法律（以下「土地収用法等」といいます。）の規定に基づいて収用され補償金を取得する場合（一定の場合を除きます。）
- ② 資産について買取りの申出を拒むときは土地収用法等の規定に基づいて収用されることが確実であると認められる場合に、その資産が買取りの申出に応じて買い取られ対価を取得すると

き（一定の場合を除きます。）。

- ③ 土地等について土地区画整理法による土地区画整理事業その他一定の事業が施行され、その土地等に係る換地処分によって清算金（一定のものを除きます。）を取得するとき。
- ④ 資産につき都市再開発法による第一種市街地再開発事業が施行された場合において、その資産に係る権利変換により補償金（過小床のため施設建築物の一部等が与えられないように定められたことにより支払われるもの及びやむを得ない事情により権利変換を希望しない旨の申出をしたと認められる一定の場合に支払われるものに限ります。）を取得するとき（一定の場合を除きます。）。
- ⑤ 資産につき密集市街地における防災街区の整備の促進に関する法律による防災街区整備事業が施行された場合において、その資産に係る権利変換により補償金（過小床のため防災施設建築物の一部等が与えられないように定められたこと又は過小床のため防災建築施設の部分が与えられないように定められたことにより支払われるもの及びやむを得ない事情により権利変換を希望しない旨の申出をしたと認められる一定の場合に支払われるものに限ります。）を取得するとき（一定の場合を除きます。）。
- ⑥ 土地等が都市計画法第52条の4第1項（同法第57条の5等において準用する場合を含みます。）又は第56条第1項の規定に基づいて買い取られ、対価を取得する場合
- ⑦ 土地区画整理法による土地区画整理事業で減価補償金を交付すべきこととなるものが施行される場合において、公共施設用地に充てるべきものとしてその事業の施行区域内の土地等が買い取られ、対価を取得するとき。
- ⑧ 国、地方公共団体等が、自ら居住するため住宅を必要とする者に対し賃貸し、又は譲渡する



目的で行う50戸以上の一団地の住宅経営に係る事業の用に供するため土地等が買い取られ、対価を取得する場合

- ⑨ 土地等その他の資産が農地法の規定に基づいて買取され、対価を取得する場合
- ⑩ 資産が土地収用法等の規定により収用された場合（②の買取りがあった場合を含みます。）において、その資産に関して有する所有権以外の権利（借地権等）が消滅し、補償金又は対価を取得するとき（一定の場合を除きます。）
- ⑪ 資産に関して有する権利で都市再開発法に規定する権利変換により新たな権利に変換をすることのないもの（地役権、工作物所有のための地上権等）が消滅したことにより補償金を取得する場合（一定の場合を除きます。）
- ⑫ 資産に関して有する権利で密集市街地における防災街区の整備の促進に関する法律に規定する権利変換により新たな権利に変換することのないものが消滅したことにより補償金を取得する場合
- ⑬ 国又は地方公共団体が行う公有水面の埋立て等に伴い、漁業権や入漁権等の権利の消滅又は価値の減少により、補償金又は対価を取得する場合
- ⑭ 国又は地方公共団体が、建築基準法、漁業法等の規定に基づき行う処分に伴う資産の買取りや消滅等によって、補償金又は対価を取得する場合
- ⑮ 土地等が土地収用法等の規定に基づき使用され補償金を取得する場合、又は土地等について使用の申出を拒むときは土地収用法等の規定に基づいて使用されることが確実であると認められる場合に契約によって土地等を使用させ対価を取得するとき（いずれもその土地等を使用させることが譲渡所得の基因となる不動産等の貸付けに該当する場合に限るものとし、一定の場合を除きます。）
- ⑯ 土地等が①から⑤まで又は⑮に該当することとなったため、その土地の上にある資産（建物等）が収用されたり、取壊しや除去をしなければ

ばならなくなった場合等に、その資産の対価又はその資産の損失に対する補償金を取得するとき（一定の場合を除きます。）。

- (3) 個人の有する資産が上記(2)の①から⑯までに該当する場合において、その者が補償金等の全部又は一部に相当する金額をもって、原則として収用等のあった年の翌年1月1日から収用等のあった日以後2年以内に代替資産を取得する見込みであるときにも、(1)の特例の適用を受けることができることとされています（措法33②、措規14④）。

## 2 改正の内容

土地等が収用等により譲渡された場合には、上記1のとおり、代替資産を取得して取得価額の引継ぎによる課税の繰延べの適用を受けるか、又は5,000万円の特別控除の適用を受けるか、いずれかの選択適用とされていますが、この特例制度の適用を受けるためには、確定申告書に収用等の事由に該当して資産を譲渡したことを証する書類（収用等の証明書）を添付しなければならないこととされています（措法33⑥、措規14⑤）。

この収用証明書は、原則的には、土地収用法等の規定に基づき収用事業としての認定を受けていることを証する書類とされていますが、道路法による道路や地方公共団体の設置する小学校等の用地などについては、事業認定の確実性、地域の特定性あるいは事業の緊急性といった観点から、事業認定がなくても、その用地の買取り（使用を含みます。）をする施行者の証明書があれば足りることとされ、これを一般に簡易証明制度と呼んでいます（措規14⑤三）。

学校法人が設置する幼稚園、社会福祉法人が設置する保育所については、従来から、この簡易証明制度の対象となる事業（いわゆる特掲事業）とされていますが、今回、幼稚園及び保育所等における小学校就学前の子どもに対する教育及び保育並びに保護者に対する子育て支援の総合的な提供を推進するための「就学前の子どもに関する教育、保育等の総合的な提供の推進に関する法律」が制

定されることに伴い、社会福祉法人が同法の規定による認定を受けた幼保連携施設を構成する幼稚園（その社会福祉法人が設置する保育所と一体的に設置されるものに限ります。）を設置する事業、学校法人が同法の規定による認定を受けた幼保連携施設を構成する保育所のうち乳児又は幼児を通じて20人以上を入所させるものを設置する事業が追加されました（措規14⑤三イ）。

（注）「就学前の子どもに関する教育、保育等の総合

的な提供の推進に関する法律案」は、今通常国会（第164回国会）に提案中です。

### 3 適用関係

上記2の改正は、個人が就学前の子どもに関する教育、保育等の総合的な提供の推進に関する法律の施行の日以後に行う資産の譲渡について適用されます（改正措規附則10）。

## 五 換地処分等に伴い資産を取得した場合の課税の特例等の改正

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 換地処分に伴い土地等を取得した場合の課税の特例

個人が、その有する土地等につき土地区画整理法による土地区画整理事業その他の法律の規定による一定の事業が施行され、その土地等に係る換地処分により土地等又は建築物の一部とその敷地の共有持分等を取得したときは、換地処分により譲渡した土地等の譲渡はなかったものとみなされ、換地処分により取得した土地等とともに清算金等を取得した場合には、換地処分により譲渡した土地等のうち、その清算金等の額に対応する部分以外の部分について譲渡がなかったものとみなすこととされています。また、換地処分により譲渡した土地等その他の換地取得資産とともに中心市街地活性化法の規定その他の法律の規定による保留地の対価を取得する場合には、換地処分によって譲渡した土地等のうち、その保留地の対価に対応する部分以外の部分について譲渡がなかったものとみなすこととされています。なお、換地処分により譲渡した土地等のうち、その清算金等の額に対応する部分については、一定の清算金等の額に対応する部分を除き、代替資産を取得した場合の課税の特例又は収用交換等の場合の5,000万円特別控除の対象となります（措法33①三、33の3①、33の4①）。

#### (2) 第一種市街地再開発事業に伴い施設建築物の一部を取得する権利等を取得した場合又は第二種市街地再開発事業に伴い建築施設の部分の給付を受ける権利を取得した場合の課税の特例

個人が、その有する資産につき都市再開発法による第一種市街地再開発事業が施行された場合において、その資産に係る権利変換により施設建築物の一部を取得する権利及び施設建築敷地若しくはその共有持分若しくは地上権の共有持分を取得したとき又はその有する資産が同法による第二種市街地再開発事業の施行に伴い買い取られ、若しくは収用された場合において、その買取りの対価又は収用の補償金に代えて建築施設の部分の給付を受ける権利を取得したときは、その権利変換又は買取り若しくは収用により譲渡した資産の譲渡はなかったものとみなされます。ただし、これらの権利等とともに清算金を取得した場合には、その取得の日において、その権利変換又は買取り若しくは収用により譲渡した資産のうちその清算金の額に対応する部分について譲渡があったものとみなされ、その譲渡があったものとみなされる部分については、代替資産を取得した場合の課税の特例又は収用交換等の場合の5,000万円特別控除の対象となります（措法33①三の二、33の3②③、33の4①）。

**(3) 防災街区整備事業に伴い防災施設建築物の一部を取得する権利等を取得した場合の課税の特例**

個人が、その有する資産につき密集市街地整備法による防災街区整備事業が施行された場合において、その資産に係る権利変換により防災施設建築物の一部を取得する権利及び防災施設建築敷地若しくはその共有持分若しくは地上権の共有持分又は個別利用区内の宅地若しくはその使用収益権（その資産に係る権利変換が密集市街地整備法第255条から第257条までの規定により定められた権利変換計画（全員同意型の権利変換計画）により定められたものである場合には、防災施設建築敷地若しくは防災施設建築物に関する権利又は個別利用区内の宅地に関する権利）を取得したときは、その権利変換により譲渡した資産（以下「防災旧資産」といいます。）の譲渡はなかったものとみなされます。ただし、これらの権利等とともに清算金を取得した場合には、その取得の日において、防災旧資産のうちその清算金の額に対応する部分について譲渡があったものとみなされ、その譲渡があったものとみなされる部分については、代替資産を取得した場合の課税の特例又は取用交換等の場合の5,000万円特別控除の対象となります（措法33①三の三、33の3④⑤、33の4①）。

**(4) マンション建替事業に伴い施行再建マンションに関する権利を取得する権利等を取得した場合の課税の特例**

個人が、その有する資産（施行マンションに関する権利及びその敷地利用権に限ります。）につきマンションの建替えの円滑化等に関する法律のマンション建替事業が施行された場合において、その資産に係る同法の権利変換により施行再建マンションに関する権利を取得する権利又はその施行再建マンションに係る敷地利用権を取得したときは、その権利変換により譲渡した資産の譲渡がなかったものとみなされます。ただし、これらの権利とともに清算金を取得した場合には、その取

得の日において、その権利変換により譲渡した資産のうちその清算金の額に対応する部分について譲渡があったものとみなされ、所得税が課税されます（措法33の3⑥⑦）。

## 2 改正の内容

- (1) 前述のとおり、今通常国会（第164回国会）において中心市街地整備改善活性化法が改正され、新たに中心市街地の活性化のための各種支援措置が講じられることとなり、改正後の中心市街地活性化法の支援措置の内容等を踏まえ、税制面においても引き続きこの中心市街地の活性化のための施策を支援する等の観点から、平成18年度税制改正において、所要の改正を行うこととされました。本特例に関しては、次の改正が行われています。（改正の背景・趣旨の詳細については、上記三2をご参照ください。）
- (2) 今回の中心市街地整備改善活性化法の改正に伴い、改正後の中心市街地活性化法の規定により保留地が定められた場合に、換地処分により譲渡した土地等のうち、その清算金の額又は保留地の対価の額に対応する部分以外の部分については譲渡がなかったものとみなすこととされました。また、その清算金の額又は保留地の対価の額に対応する部分については譲渡があったものとみなされ、その譲渡があったものとみなされた部分については、一定の清算金及び保留地の対価の額に対応する部分を除き、代替資産を取得した場合の課税の特例又は取用交換等の場合の5,000万円特別控除の対象とされました（措法33①三、33の3①、33の4①）。

## 3 適用関係

上記2の改正は、個人が中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の一部を改正する等の法律の施行の日以後に行う土地等の譲渡について適用され、同日以前に行った土地等の譲渡については、従前どおりとされています（改正法附則89①）。

## 六 特定住宅地造成事業等のために土地等を譲渡した場合の 1,500万円特別控除制度の改正

### 1 改正前の制度の概要

- (1) 個人の有する土地等が「特定住宅地造成事業等のために買い取られる場合」に該当することとなった場合には、譲渡所得の金額の計算上1,500万円の特別控除の適用が認められています（措法34の2①）。
- (2) この特別控除の適用対象とされる「特定住宅地造成事業等のために買い取られる場合」の主なものには、次のようなものがあります（措法34の2②）。
- ① 地方公共団体等が行う住宅建設又は宅地造成事業のために土地等が買い取られる場合
  - ② 土地収用法、都市計画法、都市再開発法その他の法律の規定による収用（買取り及び使用を含みます。）を行う者等によってその対償地に充てるために土地等が買い取られる場合等
  - ③ 平成6年1月1日から平成18年12月31日までの間に特定の民間宅地造成事業等のために土地等が買い取られる場合
  - ④ 公有地の拡大の推進に関する法律の買取り協議に基づき、地方公共団体等に土地等が買い取られる場合
  - ⑤ 特定空港周辺航空機騒音対策特別措置法第9条第2項の規定により航空機騒音障害防止特別地区内にある土地が買い取られる場合
  - ⑥ 空港周辺整備計画に係る事業のために空港周辺整備計画が定められた第一種区域内にある土地等が地方公共団体又は成田国際空港株式会社に買い取られる場合
  - ⑦ 地方公共団体又は沿道整備推進機構が沿道整備道路の沿道の整備のために行う一定の事業の用に供するために、沿道地区計画の区域内にある土地等がこれらの者に買い取られる場合
  - ⑧ 地方公共団体又は防災街区整備推進機構が防災街区の整備のために行う一定の事業の用に供するために、防災街区整備地区計画の区域内にある土地等がこれらの者に買い取られる場合
  - ⑨ 地方公共団体又は中心市街地整備推進機構が中心市街地整備改善活性化法の基本計画の内容に即して行う一定の事業の用に供するために、特定中心市街地の区域内にある土地等がこれらの者に買い取られる場合
  - ⑩ 地方公共団体又は景観整備機構が景観法の景観計画に定められた景観重要公共施設の整備に関する事業の用に供するために、景観計画の区域内にある土地等がこれらの者に買い取られる場合
  - ⑪ 総合的な地域開発計画による工業用地のために買い取られる場合
  - ⑫ 次に掲げる事業のために、地方公共団体の出資に係る法人等に土地等が買い取られる場合  
イ 中小小売商業振興法の認定を受けた高度化事業計画に基づいて行う高度化事業等  
ロ 特定商業集積の整備の促進に関する特別措置法の同意基本構想に係る特定商業集積を構成する施設を設置する事業  
ハ 中心市街地整備改善活性化法の認定中小小売商業高度化事業計画に基づいて行う中小小売商業高度化事業  
ニ 食品流通構造改善促進法の認定を受けた計画に基づいて行う食品商業集積施設整備事業
  - ⑬ 農業協同組合等が行う一定の宅地等供給事業又は独立行政法人中小企業基盤整備機構の融資を受けて行う連携等若しくは中小企業の集積の活性化に寄与する事業の用に供する土地の造成に関する事業で、都市計画等に従って行われるものとして都道府県知事が指定したものの用に供されるために土地等が買い取られる場合
  - ⑭ 地方公共団体の出資に係る法人等（特定法人）が行う産業廃棄物の処理に係る特定施設の整備の促進に関する法律の特定施設の整備事業の用

- に供するために地方公共団体又はその特定法人に土地等が買い取られる場合
- ⑮ 広域臨海環境整備センター法の規定による認可を受けた基本計画に掲げる一定の事業のために広域臨海環境整備センターに土地等が買い取られる場合
- ⑯ 生産緑地法に規定する生産緑地地区内にある土地等が買取申出等に基づき地方公共団体等に買い取られる場合
- ⑰ 国土利用計画法による規制区域内の土地等が地方公共団体に買い取られる場合
- ⑱ 国、地方公共団体等が作成した地域の開発、保全又は整備に関する事業に係る計画で一定の土地利用基本計画に基づきその事業の用に供するために土地等が国、地方公共団体等に買い取られる場合
- ⑲ 中心市街地整備改善活性化法の基本計画に定められた土地区画整理事業による住民等の福祉・利便施設の用地に充てるため、大都市地域住宅等供給促進法の特定土地区画整理事業による公営住宅等の用地に充てるため又は地方拠点都市地域整備及び産業業務施設の再配置の促進に関する法律の拠点整備土地区画整理事業による公益的施設の用地に充てるため等の保留地とするために換地を取得しないで換地処分により土地等を譲渡した場合
- ⑳ 土地区画整理事業の施行に伴い、既存不適格建築物の敷地について換地を定めることが困難な場合等において、申出又は同意により交付される清算金を取得するとき。
- ㉑ 土地等につきマンションの建替えの円滑化等に関する法律のマンション建替事業が施行された場合において、その土地等に係る同法の権利変換により補償金（一定のやむを得ない事情による申出に基づくもの）を取得するとき又はその土地等が同法の売渡し請求（一定のやむを得ない事情によりされるもの）により買い取られたとき。
- ㉒ 絶滅のおそれのある野生動植物の種の保存に関する法律の規定により管理地区として指定された区域内の土地が国又は地方公共団体に買い取られる場合
- ㉓ 自然公園法の都道府県立自然公園の区域内のうち条例で定めるところにより特別地域として指定された地域で、その地域内における行為につき同法の特別地域内における行為に関する規制と同等の規制が行われている地域として環境大臣が認定した地域内の土地が地方公共団体に買い取られる場合
- ㉔ 農業経営基盤強化促進法の買取り協議に基づき農地等が農地保有合理化法人に買い取られる場合
- (3) なお、一の事業で特定の買取りに係るものの用に供するために2以上の年にわたって土地等を譲渡したときは、これらの譲渡のうち、最初の譲渡が行われた年以外の年の譲渡については1,500万円特別控除は適用しないこととされています。この連年適用の排除措置の対象となる買取りは、上記(2)の①～③、⑥～⑮、⑱又は㉑の買取りとされています（措法34の2③）。

## 2 改正の内容

- (1) 前述のとおり、今通常国会（第164回国会）において中心市街地整備改善活性化法が改正され、新たに中心市街地の活性化のための各種支援措置が講じられることとなり、改正後の中心市街地活性化法の支援措置の内容等を踏まえ、税制面においても引き続きこの中心市街地の活性化のための施策を支援する等の観点から、平成18年度税制改正において、所要の改正を行うこととされました。本特例に関しては、次の改正が行われています。（改正の背景・趣旨の詳細については、上記三2をご参照ください。）
- (2) 地方公共団体又は中心市街地整備推進機構が中心市街地整備改善活性化法の基本計画の内容に即して行う一定の事業の用に供するために、特定中心市街地の区域内にある土地等がこれらの者に買い取られる場合（上記1(2)⑨）は、1,500万円特別控除の対象とされています。この買取りを行う中心市街地整備推進機構の範囲

を、公益法人でその設立当初において拠出をされた金額の2分の1以上の金額が地方公共団体により拠出をされ、かつ、その寄附行為又は定款において、その法人が解散した場合にその残余財産が地方公共団体又はその法人と類似の目的をもつ他の公益を目的とする事業を行う法人に帰属する旨の定めがあるものに限ることとされました（措法34の2②九、措令22の8⑭）。

- (3) 特定商業集積の整備の促進に関する特別措置法に規定する同意基本構想に係る特定商業集積を構成する施設を設置する事業のために、地方公共団体の出資に係る法人等に土地等が買取られる場合（上記1(2)⑫ロ）については、1,500万円特別控除の対象とされていましたが、中心市街地における市街地の整備及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の一部を改正する等の法律により特定商業集積の整備の促進に関する特別措置法が廃止されるため、適用対象から除外されました（旧措法34の2②十二ロ、旧措令22の8⑰二、⑱二、⑳二）。
- (4) 中心市街地整備改善活性化法の基本計画に定められた土地区画整理事業による住民等の福祉・便利施設の用地に充てるための保留地とするために換地を取得しないで換地処分により土地等を譲渡した場合（上記1(2)⑰）は、1,500万円特別控除の対象とされていますが、中心市街地整備改善活性化法の改正に伴い、所要の規

定の整備が図られるとともに、その保留地の上に都市福祉施設又は公営住宅等を設置する者を国、地方公共団体のほか一定の中心市街地整備推進機構（具体的には、上記(2)の中心市街地整備推進機構です。）等に限ることとされました（措法34の2②十九、措令22の8⑳）。

### 3 適用関係

上記2(2)の改正は、中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の一部を改正する等の法律の施行の日以後に行われる土地等の買取りについて適用され、同日前に土地等が買取られる場合については、従前どおりとされています（改正法附則89②）。

上記2(3)の改正は、平成18年4月1日以前に行われた土地等の買取りについては、従前どおりとされています（改正法附則89③）。

上記2(4)の改正は、中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の一部を改正する等の法律の施行の日以後に行われる土地等の買取りについて適用され、同日前に土地等が買取られる場合及び土地等のうち同法附則第3条の規定により従前の例によることとされる保留地の特例に係る改正前の中心市街地整備改善活性化法に規定する保留地に対応する部分の同日以後に行う譲渡については、従前どおりとされています（改正法附則89⑥）。

## 七 特定の事業用資産の買換え等の場合の譲渡所得の課税の特例の改正

### 1 改正前の制度の概要

- (1) 個人が昭和45年1月1日から平成18年12月31日までの間に、事業の用に供している特定の資産（譲渡資産）の譲渡をし、原則としてその年に一定の資産（買換資産）を取得して、その取得の日から1年以内に事業の用に供した場合又は供する見込みである場合には、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に掲げる譲渡資産の

譲渡があったものとして、取得価額の引継ぎによる課税の繰延べが認められるとともに、土地・建物等に係る長期譲渡所得又は短期譲渡所得の課税（船舶の場合にあっては、所得税法第33条の規定に基づく譲渡所得課税）を行うこととされています（措法37①）。

- ① その譲渡資産の譲渡による収入金額が買換資産の取得価額以下である場合…その譲渡資産のうち収入金額の80%に相当する金額を超える金

額に相当する部分

- ② その譲渡資産の譲渡による収入金額が買換資産の取得価額を超える場合…その譲渡資産のうちその買換資産の取得価額の80%に相当する金額を超える金額に相当する部分
- (2) この特定の事業用資産の買換え等の場合の譲渡所得の課税の特例の対象となる買換えの態様として、次のものが定められています（措法37①の表）。
  - ① 所有期間10年超の事務所等の建物等の既成市街地等の内から外への買換え
  - ② 大気汚染規制区域の内から外へのばい煙発生施設等の移転を伴う買換え
  - ③ 騒音規制地域の内から外への騒音発生施設の移転を伴う買換え
  - ④ 水質汚濁規制水域関連地域の内から外への污水排出施設の移転を伴う買換え
  - ⑤ 市街化区域又は既成市街地等の地域の内から外への農林業用資産の買換え
  - ⑥ 航空機騒音障害区域の内から外への買換え
  - ⑦ 誘致区域（誘致度の非常に高い地域）の外から内への買換え
  - ⑧ 農村地域及び誘致区域以外の地域内から工業等導入地区内への買換え
  - ⑨ 低開発地域工業開発地区等（誘致度が誘致区域よりやや低い区域）及び誘致区域以外の地域内から低開発地域工業開発地区等の内への買換え
  - ⑩ 既成市街地等内及びこれに類する一定の区域（人口集中地区）内での土地の計画的かつ効率的な利用に資する施策の実施に伴う買換え
  - ⑪ 既成市街地等内の建物の高層化に伴う同一敷地上の権利の変換が行われる場合の買換え
  - ⑫ 都道府県知事が指定した特定整備区域内にある木造貸家住宅で地方公共団体に譲渡されるものから中高層貸家住宅への買換え
  - ⑬ 農業振興地域の整備に関する法律に基づく協議、調停又はあっせんによる農業振興地域の農用地区域等内にある土地等の買換え
  - ⑭ 特定農山村地域における農林業等の活性化の

ための基盤整備の促進に関する法律の所有権移転等促進計画による土地等の買換え

- ⑮ 幹線道路の沿道の整備に関する法律の沿道整備権利移転等促進計画に基づき沿道地区計画の区域内で行われる土地等の買換え
  - ⑯ 密集市街地における防災街区の整備の促進に関する法律の防災再開発促進地区内における防災街区整備事業に関する都市計画に基づく買換え
  - ⑰ 長期所有の土地等、建物又は構築物（所有期間10年超のもの）から国内にある土地等、建物、構築物又は機械装置への買換え
  - ⑱ その譲渡が内航海運業の構造改善に資することとなる内航海運業用の日本船舶から船舶以外の減価償却資産への買換え
  - ⑲ 内航海運業用以外の日本船舶から日本船舶への買換え
- (3) この特例は、適用を受けようとする個人が、確定申告書にこの特例を適用する旨の記載をし、譲渡資産の譲渡価額、買換資産の取得価額等に関する明細書等の添付をすることにより適用されます（措法37⑥、措規18の5④～⑦）。

## 2 改正の内容

- (1) 前述のとおり、今通常国会（第164回国会）において中心市街地整備改善活性化法が改正され、新たに中心市街地の活性化のための各種支援措置が講じられることとなり、改正後の中心市街地活性化法の支援措置の内容等を踏まえ、税制面においても引き続きこの中心市街地の活性化のための施策を支援する等の観点から、平成18年度税制改正において、所要の改正を行うこととされました。（改正の背景・趣旨の詳細については、上記32をご参照ください。）本特例に関しては、誘致区域の外から内への買換え（上記1(2)⑦）に、中心市街地活性化法の認定中心市街地の区域に係る措置が追加することとされました（措令25⑫八）。
- (2) 次の買換え又は買換えに係る措置を適用対象から除外することとされました。

- イ 誘致地区の外から内への買換え（上記1(2)⑦）のうち、工場立地法の工場適地に係る措置、都市計画法の用途地域区分に応じた造成団地に係る措置、旧環境事業団法の規定により旧環境事業団が設置した建物に係る敷地又は造成した敷地に係る措置、独立行政法人空港周辺環境整備機構が公共用飛行場周辺における航空機騒音による障害の防止等に関する法律の空港周辺整備計画に従って整備した土地の区域に係る措置及び土地改良区の土地改良事業により埋立地又は干拓地以外の農用地に造成される地域に係る措置（措令25⑫）
- ロ 低開発地域工業開発地区等及び誘致地区の外から低開発地域工業開発地区等内への買換え（上記1(2)⑨）のうち、低開発地域工業開発地区に係る措置（旧措法37①表の第九号）
- ハ 特定農山村地域における農林業等の活性化のための基盤整備の促進に関する法律の所有権移転等促進計画による土地等の買換え（上記1(2)⑭）（旧措法37①表の第十六号）
- ニ 幹線道路の沿道の整備に関する法律の沿道整備権利移転等促進計画に基づき沿道地区計画の区域内で行われる土地等の買換え（上記1(2)⑮）（旧措法37①表の第十七号）
- (3) 誘致区域の外から内への買換え（上記1(2)⑦）の買換え資産のうち、倉庫業の用に供されるものについては、流通業務の総合化及び効率化の促進に関する法律の認定総合効率化計画に基づく流通業務総合効率化事業に係るものに限定することとされました（措令25⑫）。
- (4) 内航海運業以外以外の日本船舶から日本船舶へ買換え（上記1(2)⑰）の買換え資産である船舶について、漁船以外のものにあつては、環境への負荷の低減に資する船舶として財務大臣が指定するもの及びその建造の後事業の用に供されたことのない船舶に限るものとされました（措令25⑱）。
- (5) 市街化区域又は既成市街地等の地域の内から外へ農林業用資産の買換え（上記1(2)⑤）のうち一定の畜産農業の用に供する土地等の買換えについて買換え資産の限度面積を譲渡資産の面積の30倍とする規定を廃止し、農業の用に供する土地等と同様に10倍とすることとされました（措令25⑳一）。
- (6) 特例の適用期限が、長期所有土地等、建物又は構築物から国内にある土地等、建物、構築物又は機械装置への買換えを除き、平成23年12月31日まで5年延長されました（措法37①）。

### 3 適用関係

- (1) 上記2(1)の改正は、個人が中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律等の一部を改正する等の法律の施行の日以後に行う譲渡資産の譲渡について適用されます（改正措令附則10⑤）。
- (2) 上記2(2)及び(3)の改正は、個人が平成18年4月1日以後に行う資産の譲渡について適用され、同日前に行った資産の譲渡については、従前どおりとされています（改正法附則89⑦⑧、改正措令附則10③）。
- (3) 上記2(4)の改正は、個人が平成18年4月1日以後に取得をする資産について適用され、同日前に取得した資産については、従前どおりとされています（改正法附則89⑨）。
- (4) 上記2(5)の改正は、個人が平成18年4月1日以後に取得をする土地等について適用され、同日前に取得した土地等については、従前どおりとされています（改正措令附則10⑥）。



## 八 既成市街地等内にある土地等の中高層耐火建築物等の建設のための買換え及び交換の場合の譲渡所得の課税の特例の改正

### 1 改正前の制度の概要

- (1) 個人が、次の買換え等をした場合において、その譲渡資産の譲渡の日の属する年の12月31日までに、次の買換え資産の取得をし、かつ、取得日から1年以内に事業の用若しくは居住の用に供したとき又は供する見込みであるときは、①その譲渡資産の収入金額が買換え資産の取得価額以下である場合には、その譲渡資産の譲渡がなかったものとし、②その譲渡資産の収入金額が買換え資産の取得価額を超える場合には、その超える部分に相当する部分の譲渡資産のみの譲渡があったものとして、いわゆる取得価額の引継ぎによる課税の繰延べが認められています（措法37の5①）。
- ① 特定民間再開発事業が施行される土地の区域内にある土地等又は建物等からその特定民間再開発事業の施行により建築された中高層耐火建築物又はその特定民間再開発事業の施行される地区内で行われる他の民間再開発事業等の施行により建築された中高層耐火建築物等への買換え等
- ② 既成市街地等又はこれに準ずる地域内で行われる地上階数3以上の中高層の耐火共同住宅の建築をする事業の施行される土地の区域内にある土地等又は建物等からその事業の施行により建築された耐火共同住宅等への買換え等
- (2) 上記(1)①の「特定民間再開発事業」とは、地上階数4以上の中高層の耐火建築物の建築をする事業で三大都市圏の既成市街地等一定の区域又は地区内で施行されるものであること及び次の要件を満たすものであることにつき都道府県知事の認定を受けた事業をいいます（措法37の5①表の第一号、措令25の4②、措規18の6①）。
- ① その事業の施行地区の面積が1,000㎡以上であること
- ② その事業の施行地区内において都市施設（都市計画法に規定する都市計画施設等をいいます。）の用に供される土地又は建築基準法施行令に規定する空地が確保されていること
- ③ その事業の施行地区内の土地につき所有権を有する者又は借地権を有する者の数が2以上であり、かつ、その中高層耐火建築物の建築後の施行地区内の土地に係る所有権又は借地権がこれらの者の2以上の者により共有されるか又はこれらの者とその中高層耐火建築物を所有することとなる者の2以上の者により共有されること
- (3) また、上記(1)①の特例の対象となる区域又は地区は、次のとおりです（措法37の5①表の第一号、37①表の第一号、措令25⑩、25の4③）。
- ① 三大都市圏の既成市街地等
- イ 首都圏整備法第2条第3項に規定する既成市街地
- ロ 近畿圏整備法第2条第3項に規定する既成都市区域
- ハ 首都圏、近畿圏及び中部圏の近郊整備地帯等の整備のための国の財政上の特別措置に関する法律施行令別表に掲げる区域
- ② 都市計画法第4条第1項に規定する都市計画に定められた次の地区
- イ 都市再開発法第2条の3第1項第2号に掲げる地区
- ロ 都市計画法第8条第1項第3号に掲げる高度利用地区
- ハ 都市計画法第12条の4第1項第1号に掲げる地区計画の区域（同法の再開発等促進区内の第1種低層住居専用地域、第2種低層住居専用地域、第1種中高層住居専用地域及び第2種中高層住居専用地域を除きます。）、同項

第2号に掲げる防災街区整備地区計画の区域及び同項第3号に掲げる沿道地区計画の区域のうち、一定の要件に該当するもの

- ③ 都市再生特別措置法に規定する都市再生緊急整備地域又は同法に規定する認定整備事業計画の区域
- ④ 中心市街地整備改善活性化法第7条第1項に規定する特定中心市街地の区域のうち都市再開発法第2条の3第2項に規定する地区として定められた地区
- (4) 上記(1)②の「地上階数3以上の中高層の耐火共同住宅」とは、その土地等を買入れた者又はその土地等の譲渡者が建築した建築物で、次に掲げる要件のすべてに該当するものをいいます（措令25の4⑤）。
  - ① 耐火構造又は準耐火構造を有する地上階数3以上の構築物であること。
  - ② その床面積の2分の1以上が専ら居住の用に供されるものであること。
- (5) また、上記(1)②の特例の対象となる区域は、次のとおりです（措法37の5①表の第二号、措令25の4⑥）。
  - ① 三大都市圏の既成市街地等（上記③①参照）
  - ② 三大都市圏の既成市街地等に準ずる区域として国土交通大臣が財務大臣と協議して指定した区域
- (6) この特例は、原則として、譲渡資産を譲渡した日の属する年中に買換資産を取得する場合に適用されますが、譲渡資産の譲渡をした個人が、その譲渡をした日の属する年の翌年中に買換資産の取得をする見込みである場合には、確定申告書にこの特例を適用する旨の記載をし、買換資産の取得予定年月日及び取得価額の見積額に関する明細書等の添付をすることにより適用できることとされています（措法37の5②、37④、措規18の6②）。

## 2 改正の内容

前述のとおり、今通常国会（第164回国会）において中心市街地整備改善活性化法が改正され、

新たに中心市街地の活性化のための各種支援措置が講じられることとなり、改正後の中心市街地活性化法の支援措置の内容等を踏まえ、税制面においても引き続きこの中心市街地の活性化のための施策を支援する等の観点から、平成18年度税制改正において、所要の改正を行うこととされました。本特例に関しては、次の改正が行われています。（改正の背景・趣旨の詳細については、上記三2をご参照ください。）

### (1) 特定民間再開発事業の施行される地区の改正

特定民間再開発事業の施行される地区については、中心市街地整備改善活性化法に規定する特定中心市街地の区域のうち都市再開発法第2条の3第2項に規定する地区とされていましたが、今回の中心市街地整備改善活性化法の改正に伴い、その対象となる地区については、改正後の中心市街地活性化法に規定する認定中心市街地の区域とされました（措令25の4③三）。

### (2) 地上階数3以上の中高層耐火共同住宅の建築をする事業の施行される土地の区域の拡充

改正後の中心市街地活性化法においては、まちなか居住の推進も重要な施策とされています。税制面においても、こうした施策を支援する等の観点から、この特例の適用対象となる耐火共同住宅の建築をする事業の区域に、従来の既成市街地等及びそれに接続する一定の区域に加え、新たに中心市街地活性化法に規定する認定基本計画に基づいて行われる中心市街地共同住宅供給事業（都市福利施設の整備を行う事業と一体的に行われるものに限りま）の区域が定められました（措法37の5①表の第二号ハ）。

## 3 適用関係

上記2の改正は、個人が中心市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の一部を改正する等の法律の施行の日以後に行う譲渡資産の譲渡について適用され、同日前に行った譲渡資産の譲渡については従前どおりとされてい

ます（改正法附則89⑩、改正措令附則10⑦）。

## 九 認定事業用地適正化計画の事業用地の区域内にある土地等の交換等の場合の譲渡所得の課税の特例の改正

### 1 改正前の制度の概要

(1) 個人が、民間都市開発の推進に関する特別措置法の規定による国土交通大臣の認定がされた一定の事業用地適正化計画（以下「認定計画」といいます。）に係る認定の日から平成19年3月31日までの間に、その認定計画に定められた事業用地（以下「認定事業用地」といいます。）の区域内にある所有隣接土地等の次に掲げる交換又は譲渡（その認定計画に従ってするものに限り、）をしたときは、その所有隣接土地等（次の①の土地建物等とともに交換差金を取得し、又は①の譲渡による収入金額が②の土地建物等の取得価額を超える場合には、その所有隣接土地等のうちその交換差金又はその超える金額に相当する部分は除かれます。）のその交換又は譲渡がなかったものとして、長期譲渡所得又は短期譲渡所得の課税を行うこととされてきました（措法37の9の2①）。

① 所有隣接土地等とその認定計画に係る認定事業者の有する土地建物等でその認定計画に係る認定事業用地の区域以外の地域内にあるものとの交換

② その認定計画に係る認定事業者に所有隣接土地等の譲渡をし、かつ、その譲渡をした年の12月31日までに民間都市開発推進機構からその有する土地建物等でその認定計画に係る認定事業用地の区域以外の地域内にあるものを一定の方法により譲り受けた場合のその譲渡

(2) この特例は、原則として、所有隣接土地等を譲渡した日の属する年中に上記(1)②の土地建物等を譲り受けた場合に適用されますが、上記(1)②の認定事業者に所有隣接土地等の譲渡をした個人が、その譲渡をした日の属する年の翌年中に上記(1)②の土地建物等の譲受けをする見込み

である場合には、確定申告書にこの特例を適用する旨の記載をし、その土地建物等の取得予定年月日及び取得価額の見積額に関する明細書を添付することにより適用できることとされています（措法37の9の2②、措規18の8の2②）。

### 2 改正の内容

前述のとおり、今通常国会（第164回国会）において中心市街地整備改善活性化法が改正され、新たに中心市街地の活性化のための各種支援措置が講じられることとなり、改正後の中心市街地活性化法の支援措置の内容等を踏まえ、税制面においても引き続きこの中心市街地の活性化のための施策を支援する等の観点から、平成18年度税制改正において、所要の改正を行うこととされました。本特例に関しては、次の改正が行われています。（改正の背景・趣旨の詳細については、上記三2をご参照ください。）

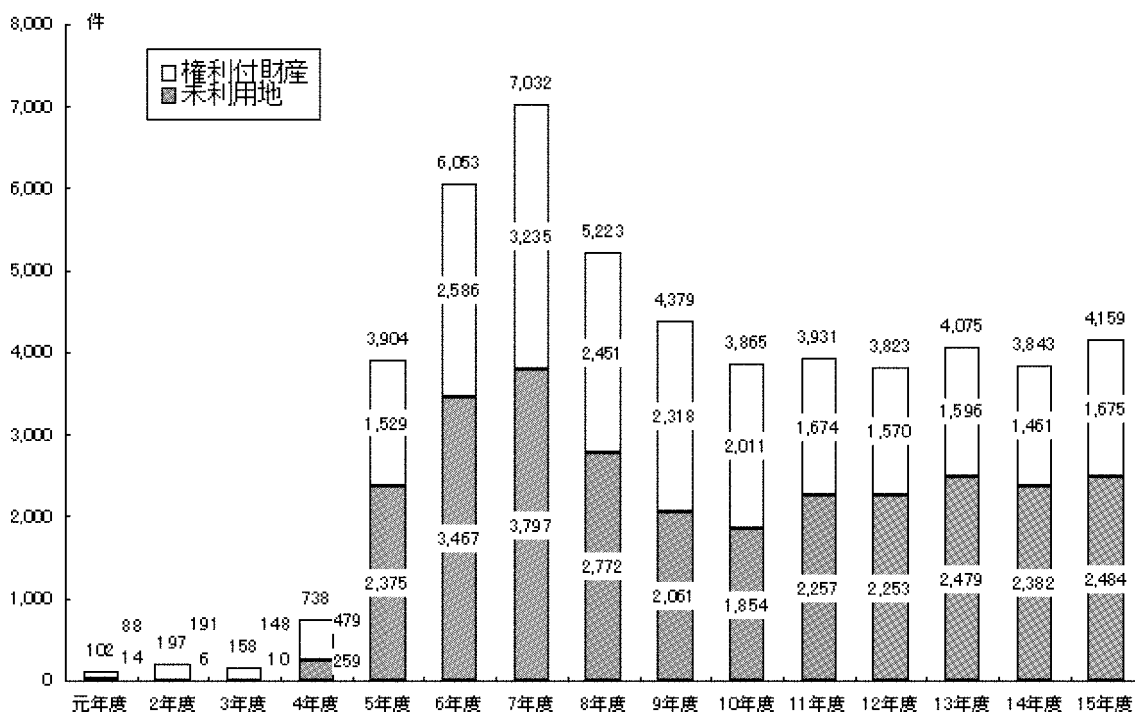
改正後の中心市街地活性化法において民間都市開発の推進に関する特別措置法の特例が設けられ、認定中心市街地については、事業用地適正化計画の認定要件のうち区域に関する要件が除外されたことから、他の要件を満たせば認定を受けることができることとされました。これに伴い、認定中心市街地の区域において認定計画が施行される場合には、本特例の対象になるものとされました（措令25の7の2①一ニ）。

### 3 適用関係

上記2の改正は、個人が中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の一部を改正する等の法律の施行の日以後に行う所有隣接土地等の交換又は譲渡について適用され、同日前に行った所有隣接土地等の交換又は譲渡については従前どおりとされていま

（参考）物納財産（土地）引受状況

（財務省ホームページより）



す（改正措令附則10⑧）。

## 十 特定普通財産とその隣接する土地等の交換の場合の譲渡所得の課税の特例の創設

### 1 制度創設の趣旨

国有財産行政をめぐる状況は、平成18年1月18日の財政制度等審議会の答申において指摘されているとおり大きな転機に直面していると言えます。答申においては次のとおり指摘されています。

「相続税の物納申請の増加を背景として過去に急増した未利用国有地については、これまで積極的に売却が行われてきた結果、そのストックは平成16年度末で約6,300億円と、その5年前の約1兆8,100億円に比べて約3分の1にまで減少した。しかし、売却が困難な財産は約2,100億円と、その5年前の約700億円の3倍となり、増加傾向にある。また、権利付財産についても、ストックは約3万件（約6,500

億円）と、依然として高水準で推移している。現下の極めて厳しい財政事情の下、今後は、相当残っているこうした財産も工夫して売却していかなければならない。

売却困難財産のうち立地条件が劣る無道路地、不整形地等については、隣接地と土地の一部を交換して進入路の確保、土地の整形化等を行うことができれば、処分を容易にすることが可能である。また、権利付財産のうち借地契約の対象となっている土地については、借地権と底地である国有地の一部を交換して当該国有地の借地権を消滅させることができれば、処分を容易にすることが可能である。」（「今後の国有財産の制度及び管理処分のあり方について - 効率性重視に向けた改革 -

平成18年1月18日「財政制度等審議会」より）

このような状況の下、売却困難財産や権利付財産の売却を促進するための交換を可能とすること等を内容とする「国有財産の効率的な活用を推進するための国有財産法等の一部を改正する法律」が今通常国会（第164回国会）で成立しました（平成18年法律第35号）。同法により国有財産特別措置法が改正され、国有財産の処分を目的とした交換及び借地権を対象とした交換が認められることとなりました。

税制においても、平成18年度税制改正において、物納財産の円滑な処分に資する等の観点から、新たに創設される国有財産特別措置法の交換の特例が適用される場合には、その交換がなかったこととみなすことにより課税が繰り延べられる特例が創設されました。

## 2 制度の内容

個人が、その有する国有財産特別措置法第9条第2項の普通財産のうち同項に規定する土地等として財務局長等により一定の証明がされたもの（以下「特定普通財産」といいます。）に隣接する土地（その特定普通財産の上に存する地上権又は賃借権を含みます。以下「所有隣接土地等」といいます。）につき、同項の規定によりその所有隣接土地等とその特定普通財産との交換をしたときは、取得した交換差金に対応する部分を除き、その所有隣接土地等の交換がなかったものとされます（措法37の9の4）。

### (1) 適用対象となる交換の範囲

その交換が国有財産特別措置法第9条第2項の規定による交換である場合にこの特例の適用があります。国有財産特別措置法第9条第2項では、売却困難財産等の売却を促進するために各省各庁の長が必要と認める場合に交換が行われることとされています。税制上の特例の対象となる交換も、上記1の趣旨を踏まえ、国有財産特別措置法第9条第2項の規定による交換とされています。

(参考) 国有財産特別措置法第9条  
(交換の特例)

第9条 普通財産のうち土地又は建物その他の土地の定着物、国又は公共団体において公共用、公用又は国の企業若しくは公益事業の用に供するため必要があるときは、国有財産法第27条第1項の規定による場合のほか、土地又は建物その他の土地の定着物と交換することができる。ただし、交換に係る財産の価額の差額がその価額の多いものの4分の1を超えるときは、この限りでない。

2 前項に規定するもののほか、普通財産のうち土地及び土地の定着物（以下この項において「土地等」という。）は、所管する各省各庁の長がその土地を円滑に売り払うため必要があると認めるときは、その土地等の一部について、隣接する土地等の一部若しくは全部又はその土地の上に存する借地権の一部と交換することができる。

3 前二項の交換は、交換に係る財産の価額の差額がその価額の多いものの4分の1を超えるときは、行うことができない。

### (2) 適用対象となる土地等の範囲

この特例の適用対象となる土地等は、所有隣接土地等です。ただし、棚卸資産及び雑所得の基因となる土地又は土地の上に存する権利については、適用対象から除かれています（措法37の9の4①、措令25の7の4①）。

(注) 特定普通財産とは、国有財産特別措置法第9条第2項の普通財産（国有財産法に規定する公用財産、公共用財産、皇室用財産及び企業用財産以外の一切の国有財産をいいます。）のうち、財務局長等（財務局長若しくは福岡財務支局長又は沖縄総合事務局の長をいいます。）によりその土地等が円滑に売り払うため必要があると認められるものとして次のいずれかに該当する土地等であることにつき証明がされたものとされています（措規18の8の4①）。

イ 建築物の敷地の用に供する場合には建築基準法第43条の規定（敷地等と道路との関係、いわゆる接道制限）に適合しないこととなる土地等

ロ 財務局長等が著しく不整形と認める土地等

ハ 建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の目的となっている土地等

なお、交換により取得する特定普通財産については、その種類、面積、取得後の用途等についての要件は付されていません。

### (3) 交換についてのその他の要件

この特例の対象となる交換には、等価交換のほか、交換差金（交換により取得した資産の価額と交換により譲渡した資産の差額を補うための金銭）の授受を伴う交換も含まれますが、特定の事業用資産の交換の特例（措法37の4）の適用を受けるものは、この特例の対象となる交換の範囲から除かれています（措法37の9の4①、措令25の7の4②）。

なお、所得税法上の交換の場合の課税の特例（所法58）、相続等により取得した居住用財産の交換の特例（措法36の5）、特定の居住用財産の交換の特例（措法36の6③）、既成市街地等内にある土地等の中高層耐火建築物等の建設のための交換の特例（措法37の5④）及び特定の交換分合により土地等を取得した場合の課税の特例（措法37の6）については、それぞれの規定に定める要件から、個人がその所有する土地等を国有財産の売却円滑化の促進のために交換する場合には適用が考えられないため、特に適用を除外する規定が置かれていません。

### (4) 譲渡所得金額の計算方法

この特例の適用がある場合には、①特定普通財産と所有隣接土地等との交換の際に交換差金を取得しないときは、その所有隣接土地等の交換がなかったものとされ、その交換の段階での課税関係は生じないことになり、②所有隣接土地等と特定普通財産との交換の際に交換差金を取得したとき

は、その交換差金として取得した金銭に相当する部分について交換があったものとして、譲渡所得課税が行われることとなります（措法37の9の4①）。

この交換があったものとされる部分は、次の算式により計算した金額に相当する部分とされています（措令25の7の4③）。

$$\text{交換により譲渡した所有隣接土地等の価額} \times \frac{\text{交換差金の額}}{\text{交換により取得した特定普通財産の価額} + \text{交換差金の額}}$$

### (5) 引継ぎ取得価額の計算等

この交換の特例の適用を受けた場合には、交換により取得した特定普通財産をその取得の日以後に譲渡したときにおけるその譲渡による譲渡所得の金額の計算上控除される取得費の計算については、交換をした所有隣接土地等の取得費相当額がその交換により取得した特定普通財産の取得価額とされており、交換により譲渡した所有隣接土地等の取得価額が引き継がれることとなります（措法37の9の4②、37の9①、措令25の7の4⑥）。

#### ① 交換取得用地の取得価額とされる金額の計算方法

交換により取得した特定普通財産のその取得の日以後に譲渡（譲渡所得の基因となる不動産等の貸付を含みます。）、相続、遺贈又は贈与があった場合に、事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算をするときは、その計算の基礎となる特定普通財産の取得価額は、実際の取得価額にかかわらず、次の算式により計算した金額とされます（措法37の9の4②、37の9①、措令25の7の4⑥⑦）。

イ 特定普通財産とともに交換差金を取得した場合

$$\left( \begin{array}{l} \text{交換により} \\ \text{譲渡した所} \\ \text{有隣接土地} \\ \text{等の取得価} \\ \text{額} \end{array} + \begin{array}{l} \text{交換に要} \\ \text{した経費} \\ \text{の額} \end{array} \right) \times \frac{\text{特定普通財産の額}}{\text{特定普通財産の価} + \text{交換差金の額}}$$

ロ 交換により譲渡した所有隣接土地等の価額が特定普通財産の価額と同額である場合

交換により譲渡した所有隣接土地等の取得価額 + 交換に要した経費の額

ハ 交換差金を支払って特定普通財産を取得した場合

交換により譲渡した所有隣接土地等の取得価額 + 交換に要した経費の額 + 支払った交換差金の額

なお、この特例によっても取得時期は引き継がれないので、特定普通財産をその取得の日以後に譲渡した場合には、実際の取得日によって所有期間を判定することになります。

② 二以上の特定普通財産がある場合

特定普通財産が二以上ある場合には、その個々の特定普通財産の取得価額とされる金額は、全体で計算した場合に引継ぎをすることとなる交換により譲渡をした所有隣接土地等の取得費（上記①により計算した取得費）を、個々の特定普通財産の価額が特定普通財産の価額の合計額のうち占める割合で按分して、その個々の特定普通財産に引き継がれる取得価額を計算することとされています（措法37の9の4②、37の9①、措令25の7の4⑤）。

③ 確定申告書への記載

特定普通財産について、その取得の日以後にその財産を譲渡したことにより事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算をする場合には、確定申告書に、その特定普通財産の取得価額が引継ぎ取得価額を基として計算されている旨及びその計算の明細を記載することとされています（措法37の9の4②、37の9②）。

(6) 確定申告の手続等

この交換の特例の適用を受けようとする場合には、その所有隣接土地等の交換をした日の属する年分の確定申告書に、その特例の適用を受けよう

とする旨の記載をするほか、その交換の契約書の写し及び次に掲げる書類を添付しなければならないこととされています（措法37の9の4②、37⑥、措規18の8の4②）。

① 特定普通財産が国の一般会計に属する場合  
その特定普通財産の所在地を管轄する財務局長等から交付を受けた国有財産特別措置法第9条第2項の規定に基づき交換をした旨及びその特定普通財産が上記(2)注イ～ハのいずれかの土地等に該当する旨を証する書類

② 特定普通財産が特別会計に属する場合  
その特定普通財産を所管する各省各庁の長から交付を受けた次に掲げる書類

イ その特定普通財産の所在地を管轄する財務局長等が発行するその各省各庁の長から協議されたその特定普通財産の国有財産特別措置法第9条第2項に規定する交換について同意する旨及びその特定普通財産が上記(2)注イ～ハのいずれかの土地等に該当する旨を証する書類の写し

ロ その各省各庁の長が発行する国有財産特別措置法第9条第2項の規定に基づき交換をした旨を証する書類

また、上記の確定申告書を提出する者は、交換により取得した特定普通財産に関する登記事項証明書その他その特定普通財産を取得した旨を証する書類の写しを、その確定申告書の提出の日までに納税地の所轄税務署長に提出しなければならないこととされています（措法37の9の4②、37の7⑤、措令25の7の3④、措規18の8の4③）。

### 3 適用関係

上記2の改正は、個人が国有財産の効率的な活用を推進するための国有財産法等の一部を改正する法律の施行の日（平成18年4月28日）以後に行う所有隣接土地等の交換について適用されます（改正法附則89⑪）。

# 租税特別措置法等（所得税関係の事業所得等の課税の特例）の改正

目	次
一 社会保険診療報酬の所得計算の特例の改正 ……………	(11) 特定地域における工業用機械等の特別償却制度の改正 ……………
112	127
二 特別税額控除、特別償却、割増償却、準備金等の改正 ……………	(12) 障害者を雇用する場合の機械等の割増償却制度の改正 ……………
113	128
(1) 試験研究費の額が増加した場合等の所得税額の特別控除制度の改正 ……………	(13) 障害者対応設備等の特別償却制度の改正 ……………
113	129
(2) エネルギー需給構造改革推進設備を取得した場合の特別償却又は所得税額の特別控除制度の改正 ……………	(14) 農業経営改善計画等を実施する個人の機械等の割増償却制度の改正 ……………
115	129
(3) 中小企業者が機械等を取得した場合等の特別償却又は所得税額の特別控除制度の改正 ……………	(15) 漁業経営改善計画を実施する個人の漁船の割増償却制度の廃止 ……………
116	130
(4) 情報基盤強化設備等を取得した場合等の特別償却又は所得税額の特別控除制度の創設 ……………	(16) 優良賃貸住宅等の割増償却等制度の改正 ……………
117	130
(5) 特定設備等の特別償却制度の改正 ……………	(17) 倉庫用建物等の割増償却制度の改正 ……………
123	131
(6) 地震防災対策用資産の特別償却制度の改正 ……………	(18) 特別償却等に関する複数の規定の不適用制度の改正 ……………
125	131
(7) 開発研究用設備の特別償却制度の廃止 ……………	(19) 金属鉱業等鉱害防止準備金制度の改正 ……………
125	132
(8) 特定電気通信設備等の特別償却制度の改正 ……………	(20) 特定災害防止準備金制度の改正 ……………
126	133
(9) 商業施設等の特別償却制度の改正 ……………	(21) 特定廃棄物最終処分場に係る特定災害防止準備金制度の改正 ……………
126	133
(10) 再商品化設備等の特別償却制度の改正 ……………	(22) 中小企業者の少額減価償却資産の取得価額の必要経費算入の特例制度の改正 ……………
127	134
	三 山林所得の概算経費控除制度の改正 ……………
	135



## 一 社会保険診療報酬の所得計算の特例の改正

### 1 改正前の制度の概要

医業又は歯科医業を営む個人が、各年において、支払を受けるべき社会保険診療の金額を有する場合には、その支払を受けるべき年間の社会保険診療の金額が5,000万円以下であるときは、その社会保険診療による費用として、その支払を受けるべき金額（源泉徴収をされた税額がある場合には、その税額を差し引く前の金額）の次の区分に応じその金額のそれぞれ次に掲げる割合相当額を、事業所得の金額の計算上必要経費に算入することができることとされています（措法26①）。

支払を受ける社会保険診療報酬の金額	割合
2,500万円以下の部分	72%
2,500万円超3,000万円以下の部分	70%
3,000万円超 4,000万円以下の部分	62%
4,000万円超 5,000万円以下の部分	57%

また、この場合の「社会保険診療」とは、次の給付又は医療、介護、助産若しくはサービスをいうこととされていました（措法26②）。

- ① 健康保険法、国民健康保険法等の規定に基づく療養の給付、更生医療の給付、養育医療の給付、療育の給付又は医療の給付
- ② 生活保護法の規定に基づく医療扶助のための医療、介護扶助のための介護又は出産扶助のための助産
- ③ 精神保健及び精神障害者福祉に関する法律、結核予防法、麻薬及び向精神薬取締法、感染症の予防及び感染症の患者に対する医療に関する法律又は心神喪失等の状態で重大な他害行為を行った者の医療及び観察等に関する法律の規定に基づく医療
- ④ 老人保健法の規定に基づく医療
- ⑤ 介護保険法の規定によって居宅介護サービス費等を支給することとされる被保険者に係

る指定居宅サービス等のうち一定の部分

- ⑥ 障害者自立支援法の規定によって自立支援医療費を支給することとされる支給認定に係る障害者等に係る指定自立支援医療のうち一定の部分

### 2 改正の内容

- ① 昨年の障害者自立支援法の制定により障害福祉サービス等の見直しが行われ、平成18年10月から新たに同法の規定による療養介護医療費及び児童福祉法の規定による障害児施設医療費を支給することとされることに伴い、障害者自立支援法の規定によって療養介護医療費を支給することとされる支給決定に係る障害者に係る指定療養介護医療のうち一定の部分及び児童福祉法の規定によって障害児施設医療費を支給することとされる施設給付決定に係る障害児に係る障害児施設医療のうち一定の部分の本特例の対象となる社会保険診療の範囲に加えることとされました（措法26②六）。
- ② また、先般の介護保険制度改革によりサービス類型の見直し（予防給付の創設等）が行われたことに伴う所要の規定の整備が行われました（措法26②二、五）。

### 3 適用関係

- ① 上記2①の改正は、平成18年10月1日以後に行われる社会保険診療について適用し、同日前に行われた社会保険診療については、従前どおりとされています（改正法附則86②）。
- ② 上記2②の改正は、平成18年4月1日以後に行われる社会保険診療について適用し、同日前に行われた社会保険診療については、従前どおりとされています（改正法附則86①）。

## 二 特別税額控除、特別償却、割増償却、準備金等の改正

### (1) 試験研究費の額が増加した場合等の所得税額の特別控除制度の改正（改正後：試験研究を行った場合の所得税額の特別控除制度）

#### 1 改正前の制度の概要

この特別税額控除制度は、研究開発支出が増加した場合の税額控除（次の①の増加試験研究費の特別税額控除）と研究開発支出総額の一定割合の税額控除（次の②の試験研究費の総額に係る特別税額控除）という2つの制度から構成されており、更に、この試験研究費の総額に係る特別税額控除の特例として、次の③の産学官連携の共同研究・委託研究に係る特別税額控除と次の④の中小企業技術基盤強化税制の2つの特例が講じられていました（措法10）。

##### ① 増加試験研究費の特別税額控除

青色申告書を提出する個人の昭和43年から平成18年までの各年において、次のイの金額がロの金額を超え、かつ、ハの金額を超える場合には、ロの金額を超える金額（増加試験研究費の額）の15%相当額（その年分の事業所得に係る所得税額の12%相当額が限度とされます。その年分に特別試験研究費の額（国の試験研究機関との共同研究に係る試験研究費等の額）がある場合には、その年分の事業所得に係る所得税額の12%相当額にその特別試験研究費の額の15%相当額を加算した金額とその年分の事業所得に係る所得税額の14%相当額とのいずれか少ない金額が限度とされます。）をその年分の総所得金額に係る所得税額から控除（税額控除）することが認められています（措法10①）。

イ その年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入される試験研究費の額

ロ 適用年前5年以内の各年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入される試験研究費の額のうちその金額の多いものから3年分の

平均額（比較試験研究費の額）

ハ 適用年前2年以内の各年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入される試験研究費の額のうち最も多い額（基準試験研究費の額）

##### ② 試験研究費の総額に係る特別税額控除

青色申告書を提出する個人のその年分（①の増加試験研究費の特別税額控除制度の適用を受ける年分及び事業を廃止した日の属する年分を除きます。）において、その事業所得の金額の計算上必要経費に算入される試験研究費の額がある場合には、その年分の試験研究費の額の10%（試験研究費割合が10%未満であるときは、その試験研究費割合に0.2を乗じて計算した割合に8%を加算した割合。以下「税額控除割合」といいます。）に相当する金額（事業所得に係る所得税額の20%相当額を限度とし、控除できなかった金額については1年間の繰越しが可能）をその年分の総所得金額に係る所得税額から控除（税額控除）することが認められています（措法10②④）。

ただし、平成15年から平成18年までの各年分については、上記の税額控除割合は2%割増しされています（措法10⑦）。

##### ③ 産学官連携の共同研究・委託研究に係る特別税額控除

上記②の試験研究費の総額に係る特別税額控除制度の特例として、青色申告書を提出する個人のその年分（①の増加試験研究費の特別税額控除制度の適用を受ける年分及び事業を廃止した日の属する年分を除きます。）において、その事業所得の金額の計算上必要経費に算入される特別共同試験研究費の額がある場合には、その年分の特別共同試験研究費の額に税額控除割合（12%からその年分の上記②の試験研究費の総額に係る税額控除割合を控除したものをいいます。）を乗じて計算した金額（その年分の事業所得に係る所得税額の20%相当額（上記②に

よりその年分の総所得金額に係る所得税額から控除された金額がある場合には、当該控除された金額を控除した残額を限度とし、控除できなかった金額については1年間の繰越しが可能をその年分の総所得金額に係る所得税額から控除（税額控除）することが認められています（措法10③④）。

ただし、平成15年から平成18年までの各年分については、上記の税額控除割合は3%割増しされて、15%からその適用を受ける年分の試験研究費の総額に係る税額控除割合を控除した割合がこの③の制度の税額控除割合とされています（措法10⑦）。

#### ④ 中小企業技術基盤強化税制

中小企業者に該当する青色申告書を提出する個人その年分（①の増加試験研究費の特別税額控除制度、②の試験研究費の総額に係る特別税額控除制度及び③の産学官連携の共同研究・委託研究に係る特別税額控除制度の適用を受ける年分並びに事業を廃止した日の属する年分を除きます。）に試験研究費の額がある場合には、その試験研究費の額の12%相当額（その年分の事業所得に係る所得税額の20%相当額を限度とし、控除できなかった金額については1年間の繰越しが可能）をその年分の総所得金額に係る所得税額から控除（税額控除）することが認められています（措法10⑤⑥）。

ただし、平成15年から平成18年までの各年分については、上記の税額控除割合12%は、3%割増しされて、15%とされています（措法10⑦）。

## 2 改正の内容

研究開発税制については、民間の研究開発活動を促進し、産業競争力の向上を図る観点から、次のような見直しが行われました。

- (1) 研究開発税制については、増加型と総額型の選択性を統合し、民間の試験研究費を増加させるインセンティブを付与する観点から見直しが行われ、上記1①の増加試験研究費の特別税額控除は、適用期限（平成18年分）の到来をもつ

て廃止することとされました（旧措法10①）。

また、3年間の時限措置として実施された上記②の試験研究費の総額に係る特別税額控除制度、上記③の産学官連携の共同研究・委託研究に係る特別税額控除制度及び上記④の中小企業技術基盤強化税制の税額控除割合の上乗せ措置についても、適用期限（平成18年分）の到来をもって廃止することとされました（旧措法10⑦）。

- (2) 上記(1)のとおり、増加型と総額型の選択性を統合し、民間の試験研究費を増加させるインセンティブを付与する観点から、試験研究費の総額に係る特別税額控除制度について、平成19年及び平成20年の各年において、試験研究費の額が比較試験研究費の額（適用年前3年以内の各年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入される試験研究費の額の合計額を当該3年以内の各年の年数で除した金額）を超え、かつ、基準試験研究費の額（適用年前2年以内の各年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入される試験研究費の額のうち最も多い額）を超える場合には、その比較試験研究費の額を超える部分の税額控除割合に5%を加える特例を2年間の時限措置として講ずることとされました（措法10⑥）。

- (3) また、中小企業技術基盤強化税制について、平成19年及び平成20年の各年において、試験研究費の額が比較試験研究費の額を超え、かつ、基準試験研究費の額を超える場合には、その比較試験研究費の額を超える部分の税額控除割合に5%を加える特例を2年間の時限措置として講ずることとされました（措法10⑥）。

- (4) 上記1③の特別税額控除制度の試験研究費（特別試験研究費）の範囲に、オーファンドラッグ（希少疾病用医薬品又は希少疾病用医療機器）に関する試験研究費が追加されました（措法10⑦三、措令5の3④六）。

## 3 適用関係

上記2の改正は、平成19年以後の各年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入される試験研

究費及び特別試験研究費について適用し、平成18年以前の各年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入される試験研究費、特別試験研究費及び特別共同試験研究費については、従前どおりとされています（改正法附則79①）。

また、上記1②の試験研究費の総額に係る特別税額控除若しくは上記1③の産学官連携の共同研究・委託研究に係る特別税額控除の繰越税額控除限度超過額の繰越控除又は上記1④の中小企業技術基盤強化税制の繰越中小企業者税額控除限度超過額の繰越控除の適用を受けるためには、繰越控除を行おうとする年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入される試験研究費の額が前年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入された試験研究費の額を超えていることが要件とされていますが、これらの試験研究費の額に開発研究用設備の特別償却（旧措法11の3）の実施額として必要経費に算入された金額がある場合には、これらの試験研究費の額は、その試験研究費の額から特別償却実施額（開発研究用設備の償却費として必要経費に算入された金額から開発研究用設備の普通償却額を控除した金額をいいます。以下同じです。）を控除した金額とされていました（旧措法10④⑥、旧措令5の3⑤⑩）。平成18年度の税制改正において、この開発研究用設備の特別償却制度が適用期限の到来をもって廃止することとされましたが、これらの繰越控除の規定の適用を受けようとする年又はその年の前年の各年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入される試験研究費の額のうち、この開発研究用設備の償却費として必要経費に算入された金額がある場合におけるこれらの繰越控除の規定の適用については、繰越控除を行おうとする年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入される試験研究費の額が前年分の事業所得の金額の計算上必要経費に算入された試験研究費の額を超えているかどうかを判定する場合のこれらの試験研究費の額は、従来どおり、その試験研究費の額から開発研究用設備の特別償却実施額を控除した金額とする経過措置が講じられています（改正法附則79②、改正措令附則5）。

## (2) エネルギー需給構造改革推進設備を取得した場合の特別償却又は所得税額の特別控除制度の改正

### 1 改正前の制度の概要

青色申告書を提出する個人が、平成4年4月1日から平成18年3月31日までの期間（指定期間）内にエネルギー需給構造改革推進設備の取得又は製作若しくは建設（以下「取得等」といいます。）をして、その取得等をした日から1年以内にその個人の事業の用に供した場合には、そのエネルギー需給構造改革推進設備について、基準取得価額の30%相当額の特別償却が認められています（措法10の2①）。

また、中小企業者に該当する青色申告書を提出する個人が、指定期間内にエネルギー需給構造改革推進設備の取得等をして、その取得等をした日から1年以内にその個人の事業の用に供した場合において、特別償却の適用を受けないときは、そのエネルギー需給構造改革推進設備について、基準取得価額の7%相当額の特別税額控除（その年分の事業所得に係る所得税額の20%を限度とし、控除できなかった金額については1年間の繰越しが可能）が認められています（措法10の2③④）。

また、この特例の対象となるエネルギー需給構造改革推進設備及びその基準取得価額は、次のとおりとされています（措法10の2①、措令5の4②～⑦）。

#### ① エネルギー有効利用設備

- イ エネルギー有効利用製造設備等（取得価額）
- ロ エネルギー有効利用付加設備等（取得価額）
- ハ 電気・ガス需要平準化設備（取得価額の50%相当額）

#### ② 石油代替エネルギー利用設備等

- イ 新エネルギー利用設備等（取得価額）
- ロ その他の石油代替エネルギー利用設備等（取得価額）

#### ③ 電気供給・利用安定化設備（取得価額の50%相当額）

## 2 改正の内容

- (1) 適用対象となるエネルギー需給構造改革推進設備について、次のとおり見直しが行われました（平成18年財務省告示第148号）。
  - ・ エネルギー有効利用製造設備等 除外5設備、追加1設備
  - ・ エネルギー有効利用付加設備等 除外6設備、縮減1設備、追加8設備
  - ・ 電気・ガス需要平準化設備 除外3設備
  - ・ 新エネルギー利用設備等 除外1設備、追加2設備
- (2) 制度の適用期限が平成20年3月31日まで2年延長されました（措法10の2①）。

## 3 適用関係

上記2(1)の改正は、個人が平成18年4月1日以後に取得等をするエネルギー需給構造改革推進設備について適用し、個人が平成18年3月31日以前に取得等をしたエネルギー需給構造改革推進設備については、従前どおりとされています（告示前文）。

## (3) 中小企業者が機械等を取扱った場合等の特別償却又は所得税額の特別控除制度の改正

### 1 改正前の制度の概要

中小企業者に該当する個人で青色申告書を提出するものが、平成10年6月1日から平成18年3月31日までの期間（指定期間）内に、特定機械装置等の取得又は製作をして、その個人の指定事業の用に供した場合には、一定の要件の下に、基準取得価額の30%の特別償却と基準取得価額の7%の特別税額控除（その年分の事業所得に係る所得税額の20%相当額を限度とし、控除限度超過額については、1年間の繰越しが認められます。）との選択適用を行うことができることとされています（措法10の3①～③）。また、特定機械装置等

を物品賃貸業を営む者から一定の要件を満たすリース契約により賃借して、これを指定事業の用に供した場合には、そのリース費用の総額の60%相当額に対し、7%相当額の特別税額控除（その年分の事業所得に係る所得税額の20%相当額を限度とし、控除限度超過額については、1年間の繰越しが認められます。）が認められています（措法10の3④⑤）。

この基準取得価額に係る特別償却又は特別税額控除の適用対象となる特定機械装置等の取得価額要件については、機械及び装置にあっては一台又は一基（通常一組又は一式をもって取引の単位とされるもの）にあっては、一組又は一式となります。以下同じです。）の取得価額が160万円以上のものとし、器具及び備品にあっては一台又は一基の取得価額が120万円以上のものとされています（措令5の5②）。

また、リース費用に係る特別税額控除の適用対象となるリース費用の総額要件については、機械及び装置にあっては一台又は一基のリース費用の総額が210万円以上のものとし、器具及び備品にあっては一台又は一基のリース費用の総額が160万円以上のものとされています（措令5の5⑩）。

## 2 改正の内容

中小企業の経営基盤の強化を図る観点から、次のとおり対象資産の見直しを行った上、その適用期限が平成20年3月31日まで2年延長されました（措法10の3①二、措令5の5、措規5の8）。

〈対象資産に追加〉

- ・ インターネットに接続されたデジタル複合機
- ・ 一定のソフトウェア

（注1） この「一定のソフトウェア」とは、電子計算機に対する指令であって一の結果を得ることができるように組み合わされたもの（システム仕様書その他の書類を含むものとし、次に掲げるものを除きます。）をいうこととされています。

- ① 複写して販売するための原本

② 開発研究（新たな製品の製造若しくは新たな技術の発明又は現に企業化されている技術の著しい改善を目的として特別に行われる試験研究をいいます。）の用に供されるソフトウェア

③ サーバー用のオペレーティングシステム

④ データベース管理ソフトウェア又はそのデータベース管理ソフトウェアに係るデータベースを構成する情報を加工する機能を有するソフトウェア

⑤ ファイアウォールソフトウェア

（注2） 基準取得価額に係る特別償却又は特別税額控除の適用対象となるソフトウェアの取得価額要件については、一のソフトウェアの取得価額が70万円以上のものとされ、また、リース費用に係る特別税額控除の適用対象となるリース費用の総額要件については、一のソフトウェアのリース費用の総額が100万円以上のものとされています（措令5の5③④）。

（対象資産から除外）

- ・ デジタル複写機、ファクシミリ、デジタル交換設備、デジタルボタン電話設備、電子ファイリング設備、マイクロファイル設備、ICカード利用設備、冷房用又は暖房用機器

### 3 適用関係

上記2の改正は、個人が平成18年4月1日以後に取得若しくは製作又は賃借をする減価償却資産について適用し、個人が平成18年3月31日以前に取得若しくは製作又は賃借をした減価償却資産については、従前どおりとされています（改正法附則80）。

## （4）情報基盤強化設備等を取得した場合等の特別償却又は所得税額の特別控除制度の創設（情報通信機器等を取得した場合等の特別償却又は所得税額の特別控除制度の廃止）

### 1 廃止前の制度の概要

（1）青色申告書を提出する個人が、平成15年1月1日から平成18年3月31日までの期間（指定期間）内に、その製作の後事業の用に供されたことのない情報通信機器等で取得価額が140万円（ソフトウェアにあっては70万円）以上のもの（特定情報通信機器等）を取得し、又は特定情報通信機器等を製作して、これを国内にあるその個人の営む事業の用に供した場合には、

イ その特定情報通信機器等の取得価額の50%相当額の特別償却

ロ その特定情報通信機器等の取得価額の10%相当額の特別税額控除（その年分の事業所得に係る所得税額の20%相当額を限度とし、控除できなかった金額については1年間の繰越しが可能）

のいずれかを適用することができることとされてきました（旧措法10の6①～③）。

対象とされる情報通信機器等は、電子計算機、デジタル複写機、ファクシミリ、ICカード利用設備、デジタル放送受信設備、インターネット電話設備、ルーター又はスイッチ、デジタル回線接続装置及びソフトウェアのうち一定の要件を満たすものとされてきました（旧措規5の11）。

（2）また、指定期間内に、その製作の後事業の用に供されたことのない情報通信機器等を物品賃貸業を営む者から一定のリース契約により賃借をして、その情報通信機器等（リース費用の総額が200万円（ソフトウェアにあっては100万円）以上であるものに限ります。）を国内にあるその個人の営む事業の用に供した場合には、その情報通信機器等のリース費用の総額の60%相当

額に対し、10%相当額の特別税額控除（上記①の特別税額控除と合わせて事業所得に係る所得税額の20%を限度とし、控除できなかった金額については1年間の繰越しが可能）を適用することができることとされていました（旧措法10の6④）。

## 2 改正の内容

### (1) 改正の概要

#### ① 情報通信機器等を取得した場合等の特別償却又は所得税額の特別控除制度の廃止

投資促進税制を真に有効な分野に集中・重点化する観点から、平成15年度の税制改正において、3年間の時限措置として情報通信機器等を取得した場合等の特別償却又は所得税額の特別控除制度（いわゆるIT投資促進税制）が創設されました。この制度は、IT投資に対し、集中的に政策効果を高める観点から、期限を区切り、重点的な政策税制を講じることとされたものであることから、適用期限（平成18年3月31日）の到来をもって廃止することとされました。

#### ② 情報基盤強化設備等を取得した場合等の特別償却又は所得税額の特別控除制度の創設

今回の改正においては、情報化・国際化が進展する中で、不正アクセスやシステム障害を防止するとともに、情報の共有・一元化を一層進めることによって生産性を向上させることが重要な課題となっており、国際標準に基づいて高い安全性が確認された基本ソフトウェア（OS）やデータベース管理ソフトウェアを中核とする新しい情報システムへの投資を促進することにより、情報インフラの脆弱性を克服するとともに生産性の一層の向上を図ることを目指す観点から、青色申告書を提出する個人が、平成18年4月1日から平成20年3月31日までの期間（指定期間）内に、製作の後事業の用に供されたことのない情報基盤強化設備等の取得をし、又は情報基盤強化設備等の製作をして、これを国内にあるその個人の営む事業の用に供した場合において、一定の要件を満たすときは、その情報

基盤強化設備等の取得価額の50%相当額の特別償却と10%相当額の特別税額控除との選択適用ができる制度（情報基盤強化税制）を2年間の時限措置として創設することとされました（措法10の6①）。

また、一定の情報基盤強化設備等を物品賃貸業を営む者から一定のリース契約により賃借をして、これを国内にあるその個人の営む事業の用に供した場合において、一定の要件を満たすときは、リース費用の総額の一定の金額について10%相当額の特別税額控除ができることとされました（措法10の6④）。

ただし、その年分の事業所得に係る所得税額の20%相当額を限度とし、控除限度超過額については1年間の繰越しができることとされました（措法10の6③⑤⑥）。

### (2) 情報基盤強化設備等を取得した場合等の特別償却又は所得税額の特別控除制度の内容

#### ① 適用対象者

この特例の適用対象者は、青色申告書を提出する個人とされています（措法10の6①）。

#### ② 対象設備の範囲及び要件

この特例の対象となる対象設備の範囲及び要件は、次のように定められています。

#### イ 特別償却及び取得分の供用年の税額控除の対象設備

特別償却及び取得分の供用年の税額控除の適用対象となる情報基盤強化設備等（情報基盤の強化に資する減価償却資産で一定のもの）は、次に掲げる情報基盤強化設備等であって、それぞれ次に定める要件を満たすほか、平成18年4月1日から平成20年3月31日までの期間（以下「指定期間」といいます。）内に、その適用対象者がその製作の後事業の用に供されたことのない情報基盤強化設備等を取得し、又は製作して、これを国内にあるその適用対象者の営む事業の用（貸付けの用に供した場合を除きます。ロにおいて同じです。）に供した場合において、その事業の用

に供した日の属する年（事業を廃止した日の属する年を除きます。以下「供用年」といいます。）の指定期間内に事業の用に供した情報基盤強化設備等の取得価額の合計額が300万円以上でなければならないという要件を満たすものです。なお、他の特別償却、特別税額控除制度等の適用を受けるものは、この適用対象設備とはなりません（措法10の6①、措令5の8①、措規5の11）。

(イ) 基本システム（次に掲げるものをいいます。）

(i) サーバー用のOS（ソフトウェア（電子計算機に対する指令であって一の結果を得ることができるように組み合わせられたものをいい、複写して販売するための原本及び新たな製品の製造若しくは新たな技術の発明又は現に企業化されている技術の著しい改善を目的として特別に行われる試験研究の用に供されるものを除きます。以下同じです。）の実行をするために電子計算機の動作を直接制御する機能を有するソフトウェアのうち、ISO15408認証（国際標準化機構及び国際電気標準会議の規格15408に基づき評価及び認証をいいます。以下同じです。）を受けたものに限り。）

(ii) サーバー用の電子計算機（その電子計算機の記憶装置に(i)に掲げるサーバー用のOSが書き込まれたものに限るものとし、これと同時に設置する附属の補助記憶装置又は電源装置を含みます。）

(ロ) データベース管理ソフトウェア（データベース（数値、図形その他の情報の集合物であって、それらの情報を電子計算機を用いて検索することができるように体系的に構成するものをいいます。以下同じです。）の生成、操作、制御及び管理をする機能を有するソフトウェアであって、他のソフトウェアに対してその機能を提供するものうち、ISO15408認証を受けたものに限り

ます。）又はそのデータベース管理ソフトウェア及びそのデータベース管理ソフトウェアに係るデータベースを構成する情報を加工する機能を有するソフトウェア

(ハ) ファイアウォールソフトウェア（不正アクセスを防御するために、あらかじめ設定された通信プロトコルに基づき電気通信信号を通過させる機能（以下「ファイアウォール機能」といいます。）を有するソフトウェアのうち、インターネットに対応するものをいいます。）又はファイアウォール装置（ファイアウォール機能を有するものうち、インターネットに対応するものをいいます。）のうち、ISO15408認証を受けたもの（(イ)又は(ロ)に掲げる減価償却資産と同時に設置するものに限り。）

ロ リース税額控除の対象設備

リース税額控除の適用対象となる情報基盤強化設備等は、その製作の後事業の用に供されたことのない上記イに掲げる情報基盤強化設備等であって、その情報基盤強化設備等のリース契約期間内において支払われるべきリース費用の総額の合計額が420万円以上であることという要件を満たすほか、指定期間内に、その製作の後事業の用に供されたことのないものを物品賃貸業を営む者から一定のリース契約により賃借をして、これを国内にあるその適用対象者が営む事業の用に供さなければならないという要件を満たすものです。なお、このリース税額控除の適用を受けるものは、他の制度のリース税額控除の適用対象設備とはなりません（措法10の6④、措令5の8⑤、措規5の11）。

### ③ 特別償却の適用を受ける場合

指定期間内に、情報基盤強化設備等を取得し、又は製作して、これを国内にあるその個人の営む事業の用に供した場合（貸付けの用に供した場合を除きます。）には、下記④の特別税額控除との選択により、その供用年の情報基盤強化設備等の償却費として必要経費に算入する金額



は、普通償却額と取得価額の50%に相当する金額との合計額（合計償却限度額）以下の金額で、必要経費として計算した金額とすることが認められます（措法10の6①）。

ただし、他の特別償却制度と同様に、必要経費に算入する償却費は、普通償却額を下回ることができません（措法10の6①）。

また、供用年の合計償却限度額のうち、供用年の事業所得の金額の計算上必要経費に算入しなかった償却不足額は、翌年に繰り越して必要経費算入が認められます（措法10の6②）。

#### ④ 特別税額控除の適用を受ける場合

##### イ 取得分の供用年の税額控除

指定期間内に、上記②イの要件を満たす情報基盤強化設備等を取得し、又は製作して、これを国内にあるその個人の営む事業の用に供した場合（貸付けの用に供した場合を除きます。）には、上記③の特別償却との選択により、供用年の年分の課税総所得金額に係る所得税額から、その情報基盤強化設備等の取得価額の10%に相当する金額の合計額（税額控除限度額）を控除することが認められます（措法10の6③、措令5の8②）。

ただし、この税額控除限度額が、供用年の年分の事業所得に係る所得税額の20%相当額を超える場合には、その控除を受ける金額は、当該20%相当額が限度とされます（措法10の6③）。

なお、供用年の年分の「事業所得に係る所得税額」は、配当控除後のその年分の総所得金額に係る所得税額に、その年分の総所得金額を構成する各種所得の金額（長期譲渡所得及び一時所得の金額は、2分の1相当額）の合計額のうち事業所得の金額の占める割合を乗じて求めることとされています（措令5の8③）。

##### ロ リース分の供用年の税額控除

指定期間内に、上記②ロの要件を満たす情報基盤強化設備等を物品賃貸業を営む者から一定のリース契約により賃借をして、これを

国内にあるその個人の営む事業の用に供した場合（貸付けの用に供した場合及びその年12月31日まで引き続きその事業の用に供さなくなった場合を除きます。）には、供用年の課税総所得金額に係る所得税額から、その情報基盤強化設備等のリース費用の総額の42%相当額（基準リース料）の10%相当額（リース税額控除限度額）を控除することが認められます（措法10の6④、措令5の8⑥⑦）。

（注）「リース費用の総額」は、その情報基盤強化設備等のそのリース契約期間中において支払われるべき費用の額（その費用の額のうち情報基盤強化設備等の賃借に係る費用の額に該当しないものは除かれます。）とされています（措令5の8⑤）。

ただし、このリース税額控除限度額が、供用年の年分の事業所得に係る所得税額の20%相当額（その年において上記イの取得分の税額控除額がある場合には、その金額を控除した残額）を超える場合には、その控除を受ける金額は、当該20%相当額が限度とされます（措法10の6④）。

なお、供用年の年分の「事業所得に係る所得税額」は、上記イの取得分の税額控除の場合と同様ですが、同じ供用年について、取得分の税額控除もリース分の税額控除も適用される場合には、この制度を通じて、税額控除される金額は「事業所得に係る所得税額の20%相当額」が限度とされるため、その調整が必要となります。そこで、取得分の税額控除額を先に控除し、次に、「事業所得に係る所得税額の20%相当額」からこの取得分の税額控除を差し引いた残額を限度として、リース分の税額控除額を控除することとされています（措法10の6④、措令5の8⑥）。

ところで、このリース分の税額控除が認められるのは、リース契約が次に掲げる要件を満たすものであることが必要とされています（措法10の6④、措令5の8④）。

(イ) リース契約期間が4年以上であり、か

つ、そのリース契約期間がその情報基盤強化設備等の法定耐用年数を超えないものであること。

(ロ) リース費用の総額が情報基盤強化設備等ごと（同一の情報基盤強化設備等が二以上ある場合には、一台又は一基（通常一組又は一式をもって取引の単位とされるものあっては、一組又は一式）ごと）に定められているものであること。

(ハ) リース費用の総額がリース契約期間内に均等額により定期的に支払うこととされていること。

#### ハ 供用年の控除不足額の1年間繰越控除

供用年において、上記イの取得分の税額控除限度額又は上記ロのリース分のリース税額控除限度額のうち、供用年の年分の課税総所得金額に係る所得税額から税額控除できなかった部分の金額（繰越税額控除限度超過額）がある場合には、供用年の翌年（事業を廃止した年を除きます。）の年分の課税総所得金額に係る所得税額（配当控除、上記イの取得分の供用年の税額控除又は上記ロのリース分の供用年の税額控除の額がある場合には、これらを順次控除した後の金額）から、繰越税額控除限度超過額に相当する金額の税額控除ができることとされています（措法10の6⑤、措令5の8⑧）。

この場合、その翌年において供用年の税額控除もできるようなケースについては、この制度を通じて税額控除できる金額は「事業所得に係る所得税額の20%相当額」とされていますので、この「事業所得に係る所得税額の20%相当額」を限度として、新規取得分の税額控除額を先取りし、次にリース分の供用年の税額控除をし、これらの税額控除相当額を差し引いた後の枠内でこの繰越税額控除が認められることとなります（措法10の6⑤）。

(注) 「繰越税額控除限度超過額」は、前年（青色申告書を提出している年に限ります。）における取得価額の10%相当額又は基準リー

ス料の10%相当額のうち、その前年分の課税総所得金額に係る所得税額から控除できなかった金額の合計額をいいます（措法10の6⑤）。

この場合、前年に事業の用に供して上記ロのリース分の供用年の税額控除の適用を受けた情報基盤強化設備等で当年中にその事業の用に供しなくなったもの（供用廃止設備）があるときは、その合計額からその供用廃止設備の基準リース料の10%相当額のうち供用年のリース税額控除実施額を超える部分の金額の事業の用に供さなかったリース期間に対応する部分の金額を控除することとされています（措法10の6⑥、措令5の8⑩⑪⑮）。なお、供用廃止の事由や災害による情報基盤強化設備等の滅失や著しい損傷によるものなど特定の事由に該当する場合には、このような調整を要しないこととされています（措法10の6⑥、措令5の8⑨）。

#### ⑤ 供用廃止設備がある場合の修正申告書の提出等

リースに係る情報基盤強化設備等につき供用年又はその翌年に上記④のロ又はハの税額控除の適用を受けた個人が、その税額控除を受けた年の翌年以後の各年において、リース契約期間の途中でその情報基盤強化設備等を事業の用に供さなくなった場合には、そのリース契約期間の月数のうち事業の用に供さなくなった期間の月数に対応する部分の税額控除相当額については、これらの税額控除の適用がなかったものとされ、その供さなくなった日から4か月以内に修正申告書を提出し、かつ、その税額を納付しなければならないこととされています（措法10の6⑪、措令5の8⑬～⑮）。

これは、リース分の税額控除は、供用年に、将来のリース料を含めたリース費用の総額を基準として計算されるため、リース契約の解除等によりリース料を支払わなくなったときは、その部分に対応する税額控除を受けた税額は結果

的に過大に控除されたものとして、その金額について修正申告書を求めるというものです。

ただし、その事業の用に供されなくなった事由が、事業の全部を廃止（譲渡を含みます。）したこと、災害により情報基盤強化設備等が滅失し、若しくは損傷したことなどの特定の事実が生じたことによるものである場合には、この修正申告書の提出を要しないこととされています（措法10の6⑪、措令5の8⑫）。

なお、情報基盤強化設備等を事業の用に供した年の翌年に事業の用に供しなくなった場合には、その翌年分については繰越税額控除限度超過額を減額する方法で調整することとされています。

ますので（上記④ハの（注）参照）、修正申告書の提出は不要ですが、供用年の年分について税額控除の適用を受けている場合には、その供用年の年分の所得税について修正申告書を提出することになります。また、供用年もその翌年分もともに税額控除（翌年分は繰越税額控除）を受けた後、つまり供用年から数えて3年目以後にその情報基盤強化設備等を事業の用に供しなくなった場合には、供用年及びその翌年分の2年分の所得税についてこの修正申告書の提出が必要となります。

修正申告を要する税額の計算方法は、具体的には次のようになります（措令5の8⑬～⑮）。

#### イ 供用年に税額控除を受けている場合

$$\text{供用廃止設備に係る取戻税額の計算} = \left[ \begin{array}{l} \text{供用年のリース税額控除額と供用廃止設備の基準リース料の10\%相当額とのいずれか低い金額} \end{array} \right] \times \frac{\left[ \begin{array}{l} \text{対象事業の用に供した日から供用廃止した日までの期間の月数 (b)} \end{array} \right]}{\text{供用廃止設備のリース契約期間の月数 (a)}}$$

#### ロ 供用年の翌年に繰越税額控除を受けている場合

$$\text{供用廃止設備に係る取戻税額の計算} = \left[ \begin{array}{l} \text{繰越税額控除額（取得分の繰越控除部分控除後の税額控除相当額）と供用廃止設備の基準リース料の10\%相当額から供用年のリース税額控除実施額を控除した残額とのいずれか低い金額} \end{array} \right] \times \frac{(a) - (b)}{(a)}$$

（注）上記イ及びロの月数は、1月に満たない端数は切り上げます。

上記の算式は、情報基盤強化設備等の取得等をして事業の用に供した場合のその供用年の税額控除やその翌年における繰越税額控除を受けている場合のほか、リース分の情報基盤強化設備等が複数あるような場合には、相当複雑な計算となりますが、基本的には、この制度による税額控除は、まず取得分の税額控除を受け、その後リース分の税額控除を受け、また、リース分の税額控除相互間では供用廃止設備に係る分から優先して税額控除を受けていたものとして、その供用廃止設備につき税額控除を受けた金額を計算し、その控除を受けた税額控除相当額を月数按分することにより修正申告を行うことと

されています。

#### ⑥ 申告要件等

##### イ 申告要件

特別償却を選択した場合、特別税額控除を選択した場合のいずれにおいても、所定の明細書を確定申告書に添付することとされています（措法10の6⑦～⑨）。

なお、繰越税額控除限度超過額につき税額控除の適用を受ける場合には、繰越税額控除限度超過額の発生年分の所得税につき青色申告書を提出していることが要件とされています（措法10の6⑥）。

また、税額控除の場合には、税額控除額は

申告に係るその控除を受けるべき金額を限度とすることとされています（措法10の6⑧⑨）。

ロ リースの場合の添付書類

リースに係る情報基盤強化設備等につき税額控除の適用を受ける者は、その情報基盤強化設備等を事業の用に供した日を含む年及びその翌年以後の各年（その情報基盤強化設備等のリース契約期間内の日を含む各年に限られ、その情報基盤強化設備等を事業の用に供しなくなった日の属する年の翌年以後の各年は除きます。）の確定申告書に、次に掲げる事項を記載した書面を添付しなければならないこととされています（措令5の8⑯）。

(イ) その情報基盤強化設備等を事業の用に供した年月日及び情報基盤強化設備等のリース契約期間

(ロ) その情報基盤強化設備等のリース費用の総額及びリース費用の総額のうちその年において支払うべきリース費用の額

(ハ) その年における情報基盤強化設備等の使用の状況（その年において情報基盤強化設備等を事業の用に供しなくなった場合には、その事業の用に供しなくなった年月日及びその事由）

(ニ) その他参考となるべき事項

### 3 適用関係

- (1) 上記2(1)①の改正は、個人が平成18年3月31日以前に取得若しくは製作又は賃借をした情報通信機器等を事業の用に供した場合における情報通信機器等を取得した場合等の特別償却又は所得税額の特別控除制度の適用については、従前どおりとされています（改正法附則82）。
- (2) 上記2(2)の制度は、個人が平成18年4月1日以後に取得若しくは製作又は賃借をする情報基盤強化設備等について適用することとされています（改正法附則81）。

## (5) 特定設備等の特別償却制度の改正

### 1 改正前の制度の概要

- (1) 青色申告書を提出する個人が、指定期間内に、公害の防止等に資する特定設備等の取得又は製作若しくは建設（以下「取得等」といいます。）をして、その特定設備等をその個人の事業の用に供した場合には、その事業の用に供した日の属する年分の事業所得の金額の計算上、その特定設備等について、取得価額（中小企業者以外の個人が取得等をした特定設備等については、取得価額の75%相当額）の一定割合の特別償却が認められています（措法11）。

この特定設備等の範囲及び特別償却割合は、次のとおりとされています。

- ① 公害防止用設備…14%（構築物については、10%）

- ② 電線類地中化設備…5%

- ③ 船舶…合理化船は16%、外航近代化船は18%

- (2) なお、公害防止用設備の特別償却の適用対象者は、公害防止用設備を事業の用に供する個人とされていますが、畜産業を営む個人については、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に掲げる個人とされていました（措法11①表一、措令5の10②）。

- ① 家畜排せつ物の管理の適正化及び利用の促進に関する法律に規定する家畜排せつ物の処理又は保管の用に供する機械その他の減価償却資産のうち家畜排せつ物の管理の適正化及び利用の促進に資するものとして財務大臣が指定するものを事業の用に供する場合は、次に掲げる要件のすべてを満たす個人

イ 家畜排せつ物の管理の適正化及び利用の促進に関する法律の規定による指導及び助言を受けたことがないことについて一定の証明がされたものであること。

ロ 家畜排せつ物の管理の適正化及び利用の促進に関する法律の施行の日（平成11年11月1日）以後に同法に規定する家畜排せつ物の

処理又は保管の用に供する機械その他の減価償却資産のうち家畜排せつ物の管理の適正化及び利用の促進に資するものとして財務大臣が指定するものを取得等をしたことがないこと。

- ② ①に掲げる場合以外の場合は、次に掲げる機械その他減価償却資産を事業の用に供する個人
- イ 大気汚染、水質汚濁その他の公共の災害の防止のため、その災害の基因となる有害物の除去又はその災害による被害の減少に著しい効果がある機械その他の減価償却資産で財務大臣が指定するもののうち、一台又は一基（通常一組又は一式をもって取引の単位とされるものあっては、一組又は一式。以下同じです。）の取得価額が300万円以上のもの

ロ 特定物質（オゾン層を破壊する物質に関するモントリオール議定書附属書A、附属書B及び附属書Cに掲げる物質をいいます。）に代えて特定物質以外の物質を使用するために新たに開発され、又は著しく改良された機械その他の減価償却資産で財務大臣が指定するもののうち、一台又は一基の取得価額が230万円以上のもの

ハ 冷媒として使用されて特定物質の規制等によるオゾン層の保護に関する法律施行令別表一の項、三の項及び六の項に掲げる特定物質又は地球温暖化対策の推進に関する法律施行令に掲げるハイドロフルオロカーボンの破壊の用に供する機械その他の減価償却資産で財務大臣が指定するもののうち、一台又は一基の取得価額が150万円以上のもの

## 2 改正の内容

### ① 公害防止用設備の特別償却

イ 適用対象者について、畜産を営む個人については上記1(2)の要件がありました。今回の改正で、この要件が廃止され、他の事業を営む個人と同様、公害防止用設備を事業の用に供する個人とされました（措法11①表一、

旧措令5の10②）。

ロ 対象設備について、次のとおり見直しが行われました（旧措令5の10①二、四、平成18年財務省告示第149号）。

〈対象設備から除外〉

- ・ 一般公害防止用設備のうち、ばい煙処理用設備
  - ・ 家畜排せつ物処理・保管用施設
  - ・ 特定フロン等破壊等設備
- ハ 適用対象となる更新設備の範囲に、石綿が含まれている廃棄物の適正な処理に資する設備を追加することとされました（措令5の10③二）。

### ニ 適用期限の延長

次の設備について、その適用期限が次のとおり延長されました（平成18年財務省告示第149号）。

〈平成20年3月31日まで延長〉

- ・ 一般公害防止用設備（汚水処理用設備、汚水処理用等設備（汚水処理用等装置のうち汚水処理装置）、ばい煙処理用等設備（ばい煙処理用等装置のうちばい煙処理装置）、PCB汚染物等処理用設備）

〈平成19年3月31日まで延長〉

- ・ 一般公害防止用設備（指定物質回収設備）
- ・ 脱特定物質対応型設備

- ② 電線類地中化設備の特別償却が、適用期限（平成18年3月31日）の到来をもって廃止されました（旧措法11①表二）。

## 3 適用関係

① 上記2①イの改正は、個人が平成18年4月1日以後に取得等をする特定設備等について適用し、個人が平成18年3月31日以前に取得等をした特定設備等については、従前どおりとされています（改正法附則83①）。

② 上記2①ロの改正は、個人が平成18年3月31日以前に取得等をした特定設備等については、従前どおりとされています（改正措令附則7①、告示前文）。

- ③ 上記 2 ①ハの改正は、個人が石綿による健康等に係る被害の防止のための大気汚染防止法等の一部を改正する法律（平成18年法律第5号）附則第1条第2号に定める日（公布の日（平成18年2月10日）から起算して6月を超えない範囲内において政令で定める日）以後に取得等をする特定設備等について適用することとされています（改正措令附則7②）。
- ④ 上記 2 ②の改正は、個人が平成18年3月31日以前に取得等をした特定設備等については、従前どおりとされています（改正法附則83②）。

## (6) 地震防災対策用資産の特別償却制度の改正

### 1 改正前の制度の概要

青色申告書を提出する個人が、昭和62年4月1日から平成19年3月31日までの間に、大規模地震対策特別措置法の地震防災対策強化地域等内において、地震防災対策用資産の取得等をして、これをその個人の営む事業の用に供した場合には、その事業の用に供した日の属する年分の事業所得の金額の計算上、その地震防災対策用資産について、取得価額の8%の特別償却が認められていました（措法11の2）。

### 2 改正の内容

建築物の耐震改修の促進に関する法律の改正に伴い、青色申告書を提出する個人で耐震診断により耐震改修が必要とされた特定建築物（以下「特定建築物」といいます。）の耐震改修につき同法の規定による所管行政庁の指示を受けていないものが、平成18年4月1日から平成20年3月31日までの間に、当該特定建築物の部分について同法の認定計画に基づき行う耐震改修工事に伴い取得等をする当該特定建築物の部分について、その取得価額の10%の特別償却ができる措置を講ずることとされました（措法11の2①表二）。

## 3 適用関係

上記 2 の改正は、個人が平成18年4月1日以後に取得等をする地震防災対策用資産について適用することとされています（改正法附則83③）。

## (7) 開発研究用設備の特別償却制度の廃止

### 1 廃止前の制度の概要

青色申告書を提出する個人で新たな製品の製造若しくは新たな技術の発明又は現に企業化されている技術の著しい改善を目的として特別に行われる試験研究を行うものが、平成15年1月1日から平成18年3月31日までの間に、その開発研究の用に供される機械及び装置並びに器具及び備品で一定のもの（以下「開発研究用設備」といいます。）を取得し、又は開発研究用設備を製作して、これをその個人の開発研究の用に供した場合には、その開発研究用設備の取得価額の50%相当額の特別償却を適用することができることとされてきました（旧措法11の3）。

この特別償却制度の適用対象とされる開発研究用設備は、開発研究の用に供される機械及び装置並びに器具及び備品のうち減価償却資産の耐用年数等に関する省令の別表第八の機械及び装置並びに器具及び備品に該当するもので、その取得価額が280万円以上のものとされてきました（旧措令5の12②、旧措規5の13の2①）。

### 2 改正の内容

この制度については、適用期限（平成18年3月31日）の到来をもって廃止することとされました（旧措法11の3）。

### 3 適用関係

上記 2 の改正は、個人が平成18年3月31日以前に取得又は製作をした開発研究用設備については、従前どおりとされています（改正法附則83④）。

## (8) 特定電気通信設備等の特別償却制度の改正

### 1 改正前の制度の概要

この制度は、次の特別償却により構成されています。

#### ① 電気通信利便性充実設備に係る特別償却

青色申告書を提出する個人で有線テレビジョン放送法の有線テレビジョン放送事業者に該当するものが、平成15年4月1日から平成18年5月31日までの間に、電気通信利便性充実設備の取得等をして、これをその個人の営む事業の用（貸付けの用を除きます。）に供した場合には、その事業の用に供した日の属する年分の事業所得の金額の計算上、その電気通信利便性充実設備について、取得価額の5%（デジタル送信用光伝送装置にあっては10%）の特別償却が認められていました（措法11の6①表一）。

#### ② 放送番組制作効率化設備に係る特別償却

青色申告書を提出する個人で放送番組を制作する事業を営む者（地域の振興に資する放送番組を制作する事業を的確に行う能力がある者として総務大臣が認定した個人に限ります。）に該当するものが、平成15年4月1日から平成19年3月31日までの間に、放送番組制作効率化設備の取得等をして、これをその個人の営む事業の用（貸付の用を除きます。）に供した場合には、その事業の用に供した日の属する年分の事業所得の金額の計算上、その放送番組制作効率化設備について、取得価額の15%の特別償却が認められていました（措法11の6①表二）。

### 2 改正の内容

電気通信利便性充実設備に係る措置について、次のとおり見直しが行われた上、その適用期限が平成20年3月31日まで2年延長されました（措法11の4①）。

① 有線テレビジョン放送に係る一定の設備の償却割合の上乗せ措置が廃止されました（旧措法

11の6①表一、措法11の4①表一）。

② 対象設備からデジタル送信用光伝送装置が除外されました（旧措規5の15①一）。

### 3 適用関係

① 上記2①の改正は、平成18年6月1日以後に取得等をする特定電気通信設備等について適用し、同日前に取得等をした特定電気通信設備等については、従前どおりとされています（改正法附則83⑤）。

② 上記2②の改正は、個人が平成18年5月31日以前に取得等をした特定電気通信設備等については、従前どおりとされています（改正措規附則7②）。

## (9) 商業施設等の特別償却制度の改正

### 1 改正前の制度の概要

青色申告書を提出する個人で次に掲げる者が、平成19年3月31日（次の②に掲げる者については、平成18年3月31日）までにそれぞれ次に定める商業施設等の取得等をして、これをその個人の営む事業の用（貸付けの用を除きます。）に供した場合には、その事業の用に供した日の属する年分の事業所得の金額の計算上、その商業施設等について、取得価額の8%の特別償却が認められていました（措法11の7）。

① 中小小売商業振興法の中小小売業者又は中小サービス業者に該当する個人・・・同法の認定を受けた商店街整備計画に定めるところにより設置される店舗用又は倉庫用の建物及びその附属設備で一定のもの

② 中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の認定中小小売商業高度化事業計画に係る同法の中小小売商業高度化事業を実施する個人・・・同法の認定中小小売商業高度化事業計画に係る商業施設のうち建物及びその附属設備で一定のもの

## 2 改正の内容

適用対象から上記②の中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の認定中小小売商業高度化事業計画に係る措置が除外されました（旧措法11の7①表二）。

### 3 適用関係

上記2の改正は、平成18年3月31日以前に取得等をした商業施設等については、従前どおりとされています（改正法附則83⑥）。

## (10) 再商品化設備等の特別償却制度の改正

### 1 改正前の制度の概要

青色申告書を提出する個人が、平成8年4月1日から平成18年3月31日までの間に、次に掲げる再商品化設備等の取得等をして、これをその個人の営む事業の用（貸付けの用を除きます。）に供した場合には、その事業の用に供した日の属する年分の事業所得の金額の計算上、その再商品化設備等について、取得価額（次の②の機械その他の減価償却資産のうち、食品循環資源再生利用設備については取得価額に75%を乗じて計算した金額とし、相当程度普及が進んでいると認められる再生紙製造設備については取得価額に50%を乗じて計算した金額とされます。）にそれぞれ次に掲げる特別償却割合を乗じて計算した金額の特別償却が認められていました（措法11の9、措令6の3⑤、旧措規5の18）。

- ① 容器包装に係る分別収集及び再商品化の促進等に関する法律に規定する分別基準適合物の再商品化又は使用済自動車の再資源化等に関する法律に規定する自動車破砕残さの再資源化をするための機械その他の減価償却資産 23%
- ② 再生資源を利用した製品を製造するための機械その他の減価償却資産で一定のもの（上記①

に掲げるものを除く。） 14%（再生資源の利用の促進に著しく資するものについては、23%）

- ③ 再生資源の分別回収を行うための機械その他の減価償却資産で建設工事に係る資材の再資源化等に関する法律に規定する特定建設資材廃棄物の再資源化に資するもの 14%

## 2 改正の内容

- ① 次のとおり、対象設備の見直しが行われました（措法11の7①二、旧措法11の9①二、措令6の3①②、措規5の18、平成18年財務省告示第150号）。

〈対象設備の追加〉

- 生物資源利用製品製造設備（特別償却率：14%）
  - ・ 食品循環資源再生利用設備、炭化製品製造設備、木質固形燃料製造設備、精油抽出設備、家畜排せつ物たい肥化設備

〈対象設備から除外〉

- 再商品化設備及び再資源化設備
    - ・ カレット窯業原料製造設備
  - 再生資源利用製品製造設備
- ② 制度の適用期限が平成20年3月31日まで2年延長されました（措法11の7①）。

### 3 適用関係

上記2①の改正は、平成18年4月1日以後に取得等をする再商品化設備等について適用し、平成18年3月31日以前に取得等をした再商品化設備等については、従前どおりとされています（改正法附則83⑦、告示前文）。

## (11) 特定地域における工業用機械等の特別償却制度の改正

### 1 改正前の制度の概要

青色申告書を提出する個人が、半島振興対策実施地域等の一定の区域内において、適用期間内に、製造等の事業の用に供する機械及び装置並びに工



場用建物等（工業用機械等）の新增設をする場合において、その新增設に係る工業用機械等の取得等をして、これをその個人の事業の用に供した場合には、その事業の用に供した日の属する年分の事業所得の金額の計算上、取得価額の一定割合の特別償却が認められています（措法12）。

なお、対象設備は、一の生産等設備を構成する

工業用機械等の取得価額の合計額が一定金額（取得価額要件）を超えるものに限定されています（措令6の5②）。

この制度の対象地区又は地域、特別償却割合、取得価額要件及び適用期間は、次のとおりとされています（措法12、措令6の5）。

対象地区又は地域	特別償却割合		取得価額要件	適用期間
	機械等	建物等		
①半島振興対策実施地域	10%	6%	2,500万円超	公示の日（昭61.4.1前である場合には同日）から21年間
②過疎地域等				
イ 過疎地域	11%	7%	2,500万円超	公示の日から平19.3.31までの期間
ロ 過疎地域に類する地区				
・ 離島振興対策実施地域	11%	7%	2,500万円超	指定の日から平19.3.31までの期間
・ 奄美群島	11%	7%	2,500万円超	指定の日から平18.3.31までの期間
ハ 水源地域	11%	7%	2,500万円超	公示の日（平9.4.1前である場合には同日）から平19.3.31までの期間
③離島振興対策実施地域	10%	6%	2,500万円超	公示の日（平5.4.1前である場合には同日）から14年間
④沖縄の産業高度化地域	34%	20%	1,000万円超	指定の日から平19.3.31までの期間
⑤沖縄の自由貿易地域等	50%	25%	1,000万円超	指定の日から平19.3.31までの期間
⑥沖縄の離島の地域	—	8%	1,000万円超	指定の日から平19.3.31までの期間

## 2 改正の内容

奄美群島に係る措置について、その適用期限が平成19年3月31日まで1年延長されました（措令6の5①二、三）。

### (12) 障害者を雇用する場合の機械等の割増償却制度の改正

#### 1 改正前の制度の概要

青色申告書を提出する個人が、昭和48年4月1日から平成19年3月31日までの期間内の日を含む各年において障害者を雇用しており、かつ、その障害者雇用割合が50%（雇用障害者数が20人以上である場合には、25%）以上である場合には、

その年12月31日において有する機械及び装置、工場用の建物及びその附属設備並びに車両及び運搬具（その年又はその年の前年以前5年内の各年において取得等をしたものに限り、）について、普通償却額の24%（工場用の建物及びその附属設備については、32%）相当額の割増償却が認められています（措法13①）。

この制度の適用に係る障害者雇用割合とは、その年の12月31日における常時雇用する従業員の総数に占める雇用障害者数の割合をいい、この雇用障害者数は、常時雇用する障害者（短時間労働者を除く。）の数に、その障害者のうちに重度障害者がある場合にはその重度障害者の数を加算し、これに重度障害者である短時間労働者の数を加算して計算することとされていました（旧措法13⑤三、旧措令6の8⑥）。

## 2 改正の内容

- ① 雇用障害者の範囲に精神障害者が追加されました（措令6の8④二）。
- ② 障害者雇用割合の計算の基礎となる雇用障害者数の対象に、精神障害者及び精神障害者である短時間労働者が追加されました（措法13⑤三、措令6の8④二、⑥）。

## 3 適用関係

上記2の改正は、平成18年分以後の所得税について適用されます（改正法附則76）。

### (13) 障害者対応設備等の特別償却制度の改正

#### 1 改正前の制度の概要

青色申告書を提出する個人で次に掲げるものが、平成10年4月1日から平成18年3月31日までの間に、障害者対応設備等の取得等をして、これをその個人の営む一般旅客自動車運送業の用に供した場合には、その事業の用に供した日の属する年分の事業所得の金額の計算上、その障害者対応設備等について、基準取得価額（次に掲げる障害者対応設備等に応じ、それぞれ次の割合を取得価額に乗じて得た金額）の一定割合の特別償却が認められています（措法13③）。

対象個人	対象設備	基準取得価額	特別償却割合
バス事業者	リフト付きバス ノンステップバス	取得価額の40%	20%
タクシー事業者	リフト付きタクシー スロープ付きタクシー	取得価額の20%	20%

## 2 改正の内容

この制度の適用期限が平成20年3月31日まで2年延長されました（措法13③）。

### (14) 農業経営改善計画等を実施する個人の機械等の割増償却制度の改正（改正後：農業経営改善計画を実施する個人の機械等の割増償却制度）

#### 1 改正前の制度の概要

青色申告書を提出する個人が、次の①の要件を満たすこととなった日又は②及び③の認定のあった日の属する年から5年以内の各年の12月31日において、それぞれ①から③までに掲げる場合に該当するときには、同日において有するそれぞれ①から③までに定める減価償却資産について、普通償却額の20%（次の③に定める減価償却資産である場合には12%）相当額の割増償却が認められています（措法13の3①）。

- ① その個人（現に農業を営む者に限ります。）が、平成4年4月1日から平成19年3月31日までの間に農業経営基盤強化促進法に基づく農業経営改善計画の認定を受けた者で、一定の要件を満たすものに該当し、かつ、その農業経営改善計画に係る農業を主として営んでいる場合 農業用の機械及び装置（一定の構築物等を含みます。）、建物及びその附属設備並びに生物
- ② その個人（新たに農業を開始しようとする者に限ります。）が、平成4年4月1日から平成19年3月31日までの間に農業経営改善計画の認定を受けた者で、その農業経営改善計画に従って取得等をした農用地において農業を開始したものに該当し、かつ、その農業経営改善計画に係る農業を主として営んでいる場合 上記①に定める減価償却資産
- ③ その個人が、平成8年4月1日から平成18年3月31日までの間に林業労働力の確保の促進に関する法律に基づく共同改善計画の認定を受け

た一定の素材生産業者で、その共同改善計画に従って改善措置を実施しているものに該当する場合 林業用の機械及び装置

## 2 改正の内容

上記1③の林業の共同改善計画の認定に係る割増償却については、適用期限（平成18年3月31日）の到来をもって廃止されました（旧措法13の3①三）。

なお、この改正に伴い、制度の名称が「農業経営改善計画を実施する個人の機械等の割増償却」に改正されました。

## 3 適用関係

上記2の改正は、平成18年4月1日前に共同改善計画の認定を受けた個人の有する減価償却資産については、従前どおり適用できるとされています（改正法附則83⑧）。

## (15) 漁業経営改善計画を実施する個人の漁船の割増償却制度の廃止

### 1 廃止前の制度の概要

青色申告書を提出する個人で、漁業再建整備特別措置法等の一部を改正する法律の施行の日（平成14年7月1日）から平成18年3月31日までの間に漁業経営の改善及び再建整備に関する特別措置法の認定を受けた漁業者であるものが、供用期間内の日の属する各年の12月31日においてその認定に係る改善計画（認定改善計画）に従って漁業経営の改善のための措置を実施している場合には、その年の12月31日においてその個人の有する漁船のうちその年又はその年の前年以前4年内の各年においてその認定改善計画に従って取得し、又は建造してその個人の漁業の用に供されたものについて、普通償却額の14%相当額の割増償却が認められていました（旧措法13の4①）。

## 2 改正の内容

この制度については、適用期限（平成18年3月31日）の到来をもって廃止されました（旧措法13の4）。

## 3 適用関係

上記2の改正は、平成18年4月1日前に改善計画の認定を受けた個人の有する漁船については、従前どおり適用できるとされています（改正法附則83⑨）。

## (16) 優良賃貸住宅等の割増償却等制度の改正

### 1 改正前の制度の概要

#### ① 特定優良賃貸住宅の割増償却

個人が、平成7年4月1日から平成18年3月31日までの間に、特定優良賃貸住宅（特定優良賃貸住宅の供給の促進に関する法律に規定する特定優良賃貸住宅のうち地方公共団体の補助を受けて新築した一定の賃貸住宅をいいます。）を取得又は新築して、これを賃貸の用に供した場合には、その賃貸の用に供した日から5年間、普通償却額の15%（耐用年数が35年以上のものについては、20%）相当額の割増償却が認められていました（旧措法14①）。

#### ② 高齢者向け優良賃貸住宅の割増償却

個人が、高齢者の居住の安定確保に関する法律の施行の日（平成13年8月5日）から平成19年3月31日までの間に、高齢者向け優良賃貸住宅を取得又は新築して、これを賃貸の用に供した場合には、その賃貸の用に供した日から5年間、普通償却額の36%（耐用年数が35年以上のものについては、50%）相当額の割増償却が認められています（措法14②）。

#### ③ 改良優良賃貸住宅に係る特別償却

個人が、平成15年4月1日から平成19年3月31日までの間に、その有する一定の建築物の全

部又は一部を一定の要件を満たす優良賃貸住宅又は高齢者向け優良賃貸住宅とするための改良（用途の変更を伴うものを含みます。以下同じです。）をし、これを賃貸の用に供した場合には、その賃貸住宅（その改良のための工事によって取得又は建設した建物及びその附属設備の部分に限ります。）の取得価額の10%の特別償却が認められています（措法14③）。

## 2 改正の内容

- ① 上記1①の特定優良賃貸住宅の割増償却については、適用期限（平成18年3月31日）の到来をもって廃止されました（旧措法14①）。
- ② 中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の一部を改正する等の法律の施行の日から平成20年3月31日までの間に、中心市街地の活性化に関する法律の認定計画に基づき建築される一定の賃貸住宅（以下「中心市街地優良賃貸住宅」といいます。）を取得し又は新築して、これを賃貸の用に供した場合には、その賃貸の用に供した日から5年間、普通償却限度額の36%（耐用年数が35年以上のものについては、50%）の割増償却を認める措置が講じられました（措法14①）。

## 3 適用関係

- ① 上記2①の改正は、個人が平成18年3月31日以前に取得又は新築をした特定優良賃貸住宅については、従前どおり適用できることとされています（改正法附則83①）。
- ② 上記2②の改正は、個人が中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の一部を改正する等の法律の施行の日以後に取得又は新築をする中心市街地優良賃貸住宅について適用されます（改正法附則83②）。

## (17) 倉庫用建物等の割増償却制度の改正

### 1 改正前の制度の概要

青色申告書を提出する個人で流通業務の総合化及び効率化の促進に関する法律の認定又は確認を受けたものが、昭和49年4月1日から平成18年3月31日までの間に、物資流通拠点区域内において、一定の倉庫用建物等（認定総合効率化計画に記載された特定流通業務施設であるものに限ります。）を取得又は建設して、これをその個人の事業（一定の貸付けを含みます。）の用に供した場合には、その事業の用に供した日から5年間、その者の不動産所得又は事業所得の金額の計算上、普通償却額の10%相当額の割増償却が認められています（措法15①）。

### 2 改正の内容

この制度の適用期限が、平成19年3月31日まで1年間延長されました（措法15①）。

## (18) 特別償却等に関する複数の規定の不適用制度の改正

### 1 改正前の制度の概要

個人の有する減価償却資産がその年において次に掲げる規定のうち二以上の規定の適用を受けることができるものである場合には、当該減価償却資産については、これらの規定のうちいずれか一の規定のみを適用することとされています（措法19、措令10）。

- ① 措法第10条の2から第10条の6まで、第11条から第11条の4まで又は第11条の6から第15条までの規定
- ② ①に掲げる規定のほか、減価償却資産に関する特例を定めている次に掲げる規定
  - イ 租税特別措置法及び阪神・淡路大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する

- る法律の一部を改正する法律（平成11年法律第9号）附則第10条第11項の規定によりなおその効力を有するものとされる同法第1条の規定による改正前の租税特別措置法第13条の2の規定
- ロ 租税特別措置法の一部を改正する法律（平成11年法律第132号）附則第2条第1項の規定によりなおその効力を有するものとされる同法による改正前の租税特別措置法第11条の3の規定
- ハ 租税特別措置法等の一部を改正する法律（平成14年法律第15号）附則第7条第7項、第9項、第11項、第13項、第15項又は第17項の規定によりなおその効力を有するものとされる同法第1条の規定による改正前の租税特別措置法第12条（第1項の表の第1号に係る部分に限る。）、第13条の2（第1項第1号に係る部分に限る。）、第13条の3（第1項第4号に係る部分に限る。）、第14条（第1項に係る部分に限る。）、第14条の2又は第15条の規定
- ニ 所得税法等の一部を改正する法律（平成15年法律第8号）附則第72条第13項、第15項又は第17項の規定によりなおその効力を有するものとされる同法第12条の規定による改正前の租税特別措置法第13条の3（第1項第1号に係る部分に限る。）、第14条（第2項に係る部分に限る。）又は第14条の2の規定
- ホ 所得税法等の一部を改正する法律（平成16年法律第14号）附則第25条第2項、第5項、第7項、第9項、第11項又は第13項の規定によりなおその効力を有するものとされる同法第7条の規定による改正前の租税特別措置法第11条の5、第12条（第1項の表の第1号に係る部分に限る。）、第13条の3（第1項第3号に係る部分に限る。）、第14条（第1項に係る部分に限る。）、第14条の2又は第15条の規定
- ヘ 所得税法等の一部を改正する法律（平成17年法律第21号）附則第18条第7項、第9

項、第11項、第12項又は第16項の規定によりなおその効力を有するものとされる同法第5条の規定による改正前の租税特別措置法第13条の2（第1項第1号に係る部分に限る。）、第13条の3（第1項第2号に係る部分に限る。）、第14条（第1項に係る部分に限る。）、第14条の2（第2項第2号に係る部分に限る。）又は第15条の規定

## 2 改正の内容

平成18年度改正において、開発研究用設備の特別償却制度（旧措法11の3）が廃止されたこと等に伴い、この特別償却等に関する複数の規定の不適用制度の規定の整備が行われました（措法19一、旧措令10二、措令10六）。

## (19) 金属鉱業等鉱害防止準備金制度の改正

### 1 改正前の制度の概要

青色申告書を提出する個人で採掘権者又は租鉱権者であるものが、昭和49年から平成18年までの各年において、金属鉱業等における坑道、集積場（以下「特定施設」といいます。）の使用の終了後における鉱害防止の費用に充てるため、その特定施設ごとに、その特定施設につきその年において金属鉱業等鉱害対策特別措置法の規定により独立行政法人石油天然ガス・金属鉱物資源機構に鉱害防止積立金として積み立てた金額に相当する金額以下の金額を金属鉱業等鉱害防止準備金として積み立てたときは、その年分の事業所得の金額の計算上、必要経費に算入することが認められています（措法20）。

### 2 改正の内容

この制度の適用期限が2年延長され、平成20年までの各年分の所得税について適用されることとされました（措法20①）。

## (20) 特定災害防止準備金制度の改正

### 1 改正前の制度の概要

青色申告書を提出する個人で次に掲げるものが、平成3年4月1日から平成19年3月31日までの期間内の日の属する各年において、それぞれ次に掲げる支出に備えるため、一定の金額を特定災害防止準備金として積み立てたときは、その積み立てた金額は、その年分の事業所得の金額の計算上、必要経費に算入することが認められています（措法20の2）。

- ① 採石業者……岩石採取場の岩石の採取の終了後における災害の防止に要する費用（採石災害防止費用）の支出
- ② 廃棄物処分業者……廃棄物最終処分場の廃棄物の最終処分の終了後における廃棄物による地下水の汚染その他の災害の防止に要する費用（最終処分災害防止費用）の支出
- ③ 露天掘により石炭等の採掘を行う事業者……露天石炭等採掘場の石炭等の採掘の終了後における災害の防止に要する費用（露天石炭等採掘災害防止費用）の支出

なお、この準備金は、採石災害防止費用、最終処分災害防止費用若しくは露天石炭等採掘災害防止費用の額を支出した場合、採取を廃止した場合、廃棄物の最終処分を廃止した場合又は石炭等の採掘を廃止した場合等には、取り崩して総収入金額に算入することとされています。

### 2 改正の内容

廃棄物の処理及び清掃に関する法律等の一部を改正する法律（平成17年法律第42号）の施行により、平成18年4月1日以降、全ての管理型最終処分場及び安定型最終処分場に維持管理積立金の積立てが義務化されることに伴い、上記1②の廃棄物最終処分場に係る最終処分災害防止費用に係る措置は廃止され、維持管理積立金に係る特定災害防止準備金制度（次の(21)）に統合されました。（旧措法20の2①二、②二、旧措令12①、⑧～⑩、

旧措規7⑤～⑧）。

### 3 適用関係

上記2の改正は、平成18年3月31日以前に一定の信託契約を締結している廃棄物最終処分業者である個人の平成18年以後の各年分の事業所得の金額の計算については、従来どおり適用することができることとする経過措置が講じられています（改正法附則84、改正措令附則8、改正措規附則8）。

## (21) 特定廃棄物最終処分場に係る特定災害防止準備金制度の改正

### 1 改正前の制度の概要

青色申告書を提出する個人で一般廃棄物処理施設又は産業廃棄物処理施設の設置の許可を受けたものが、平成10年6月17日から平成18年3月31日までの期間内の日の属する各年において、特定廃棄物最終処分場の埋立処分の終了後における維持管理に要する費用の支出に備えるため、その特定廃棄物最終処分場ごとに、その特定廃棄物最終処分場につきその年において廃棄物の処理及び清掃に関する法律の規定により独立行政法人環境再生保全機構に維持管理積立金として積み立てた金額に相当する金額以下の金額を特定災害防止準備金として積み立てたときは、その積み立てた金額は、その年分の事業所得の金額の計算上、必要経費に算入することが認められています（措法20の3）。

### 2 改正の内容

この制度の適用期限が平成20年3月31日の属する年（平成20年）まで2年延長されました（措法20の3①）。

## (2) 中小企業者の少額減価償却資産の取得価額の必要経費算入の特例制度の改正

### 1 改正前の制度の概要

中小企業者に該当する個人で青色申告書を提出するものが、平成15年4月1日から平成18年3月31日までの間に取得等（取得又は製作若しくは建設をいいます。以下同じです。）をし、かつ、当該個人の不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務の用に供した減価償却資産で、その取得価額が30万円未満である少額減価償却資産については、その取得価額に相当する金額を、その個人その業務の用に供した年分の不動産所得の金額、事業所得の金額又は山林所得の金額の計算上、必要経費に算入することが認められていました（旧措法28の2）。

### 2 改正の内容

平成18年4月1日から平成20年3月31日までの間に取得等をした少額減価償却資産については、その取得価額の全額について損金算入することができますが、その年に取得等をした少額減価償却資産の取得価額の合計額が300万円を超えるときは、その取得価額の合計額のうち300万円に達するまでの少額減価償却資産の取得価額の合計額を限度する制度とされました（措法28の2①）。

この制度の対象となる「少額減価償却資産」とは、その取得価額が30万円未満の減価償却資産をいいますが、その取得価額が10万円未満であるものは含まれません。

この限度額（300万円）は、少額減価償却資産の取得価額の合計額で判定され、具体的には、少額減価償却資産を単位として行います。したがって、少額減価償却資産の取得価額の合計額が300万円を超えることとなる場合には、その超えることとなる少額減価償却資産（その取得価額全体）は対象に含まれず、300万円の範囲内の他の少額減価償却資産の取得価額が限度となります。

また、平成18年分において少額減価償却資産を取得した場合には、平成18年1月1日から3月31日までの間に取得等をした少額減価償却資産については旧制度が適用され、平成18年4月1日から12月31日までの間に取得等をした少額減価償却資産については新制度が適用され、この間に取得等をした少額減価償却資産の取得価額の合計額が300万円に達するまでのものが必要経費に算入することができます。

### 3 適用関係

上記2の改正は、個人が平成18年4月1日以後に取得等をする少額減価償却資産について適用し、個人が平成18年3月31日以前に取得等をした少額減価償却資産については、従前どおりとされています（改正法附則87）。

### 三 山林所得の概算経費控除制度の改正

#### (1) 改正前の制度の概要

山林所得の金額の計算方法

収入金額	-	$\left[ \begin{array}{l} \text{実際の必要経費} \\ \text{又は概算経費控除} \\ \text{(何れでも選択可能)} \end{array} \right]$	-	$\left[ \begin{array}{l} \text{森林計画} \\ \text{特別控除} \\ \text{(一定の場合)} \\ \text{に限る。} \end{array} \right]$	-	$\left[ \begin{array}{l} \text{特別控除} \\ \text{(50万円)} \end{array} \right]$	=	所得金額
								↓
								5分5乗課税

山林所得の概算経費控除制度は、個人が山林を伐採又は譲渡した場合において、その山林がその伐採又は譲渡した年の15年前の年の12月31日以前から引き続き所有していたものであるときは、その伐採又は譲渡による山林所得の金額の計算上

控除する必要経費は、次の算式で計算した金額とすることができる、すなわち概算経費率を用いた簡便な計算方法が認められるというものです（措法30）。

**【計算式】**

$$\left[ \begin{array}{l} \text{伐採又は譲渡の年の15年前の年の12月} \\ \text{31日以前から所有していた山林の伐採} \\ \text{又は譲渡による収入金額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{伐採費・譲渡} \\ \text{に要した費用} \end{array} \right] \times \begin{array}{l} \text{概算経} \\ \text{費率} \\ \text{(45\%)} \end{array} + \begin{array}{l} \text{伐採費・} \\ \text{譲渡に要} \\ \text{した費用} \end{array} + \begin{array}{l} \text{被災事業用} \\ \text{資産の損失} \\ \text{の金額} \end{array}$$

上記の計算式に適用される概算経費率は、山林の伐採又は譲渡の日の属する年の15年前の年の翌年1月1日における山林の価額としての山林の樹種別及び樹齢別の標準的な評価額を基礎として、これにその山林に係る地味、地域その他の事情の差異による調整を加えた価額及び同日以後において通常要すべき管理費その他の必要経費を基礎として定めることとされており、これまで45%と定められていました（措法30④、措令19の6、措規12②）。

伐採・造林コストの増高といった実態等を踏まえ、上記の計算式に適用される概算経費率の見直しが行われ、この概算経費率を45%から5%引き上げ、50%とされました（措規12②）。

#### (3) 適用関係

この改正は、平成18年分の所得税から適用されます（改正措規附則2）。

#### (2) 改正の内容

今回の改正では、近年における立木価格の低迷、



# 会社法の制定等に伴う税制上の措置 (所得税関係)

目 次	
第一 会社法制定の趣旨等 ……………	137
第二 会社法の概要（所得税制に関連する 主な部分） ……………	137
(1) 株主に対する利益の還元方法の見 直し ……………	137
(2) 株式・新株予約権制度の改善 ……	137
(3) 組織再編行為に係る規制の見直し (対価の柔軟化) ……………	138
(4) 役員賞与の会計処理の見直し ……	138
(5) 有限会社制度の廃止 ……………	138
(6) 合同会社制度の創設 ……………	138
第三 会社法の制定等に伴う税制改正 ……	139
一 配当所得関連 ……………	139
① 配当所得の改正 ……………	139
② 配当等とみなす金額の改正 ……	140
③ 確定申告を要しない配当所得の改 正 ……………	147
④ 上場株式等の配当等に係る源泉徴 収税率等の特例の改正 ……………	150
二 株式等を取得する権利の価額、有価証 券の取得価額及びその評価額の計算等の 改正 ……………	151
① 株式等を取得する権利の価額の改 正 ……………	151
② 有価証券の取得価額の改正 ……	153
③ 増資により取得した株式の取得価 額（改正後：株主割当てにより取得し た株式の取得価額）の改正 ……	155
④ 合併により取得した株式の取得価 額の改正 ……………	156
⑤ 分割型分割により取得した株式の 取得価額の改正 ……………	157
⑥ 減資等があった場合の株式等の取 得価額（改正後：資本の払戻し等があ った場合の株式等の取得価額）の改正 ……………	158
⑦ 組織変更があった場合の株式等の 取得価額の創設 ……………	160
⑧ 合併等があった場合の新株予約権 等の取得価額の創設 ……………	160
⑨ 旧株 1 株の従前の取得価額の改正 ……………	161
三 株式交換等に係る譲渡所得等の特例制 度の創設 ……………	164
① 株式交換・株式移転に係る譲渡所 得等の特例の創設 ……………	164
② 取得請求権付株式等に係る譲渡所 得等の特例の創設 ……………	166
四 株式等譲渡益課税関係の改正 ……	169
① 株式等に係る譲渡所得等の課税の 特例の改正 ……………	169
② 上場株式等を譲渡した場合の株式 等に係る譲渡所得等の課税の特例の改 正 ……………	173
③ 平成13年 9 月30日以前に取得した 上場株式等の取得費の特例の改正 ……	174
④ 特定口座内保管上場株式等の譲渡 等に係る所得計算等の特例の改正 ……	178
⑤ 特定口座継続適用届出書等の改正 ……	183
⑥ 特定上場株式等に係る譲渡所得等 の非課税制度の改正 ……………	185
⑦ 特定中小会社が発行した株式の取 得に要した金額の控除等の改正 ……	190
⑧ 特定中小会社が発行した株式に係る譲 渡損失の繰越控除等の改正 ……	192
五 その他の改正 ……………	193
① 賞与に係る源泉徴収義務の改正 ……	193
② 特定の取締役等が受ける新株予約	

権等の行使による株式の取得に係る経済的利益の非課税等制度の改正 ……194	改正 ……198
③ 株式等の譲渡の対価の受領者の告知制度の改正 ……197	⑤ 新株予約権の行使に関する調書の提出制度の改正 ……202
④ 交付金銭等の受領者の告知制度の	⑥ 株式無償割当てに関する調書の提出制度の創設 ……203

## 第一 会社法制定の趣旨等

会社法制を定めていた商法典は、明治32年に制定された法律であり、条文が片仮名の文語体で表記されているほか、現在は使われていない用語が多く用いられており、利用者に分かりやすい平仮名の口語体に改めるべきであるという指摘が以前からなされていました。また、商法の中核をなす会社法制については、商法本体に株式会社、合名会社、合資会社についての規定が置かれ、有限会社については個別に有限会社法が設けられていたほか、株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律において大規模会社や小規模会社について商法の特例規定が置かれていたために、会社に係る各規定が散在してわかりにくいものになっていました。このようなことから、会社法制を

現代的な表記に改めた上で分かりやすく1つの法典に再編成するとともに、会社に係る規制の緩和や諸制度間の規律の不均衡の是正等、最近の社会経済情勢の変化に対応するため、会社に係る各種の制度のあり方を体系的かつ抜本的に見直すこととされたものです。この会社法制の現代化を内容とする「会社法」及び商法その他の関係法律の整備等を内容とする「会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」が平成17年6月29日に参議院本会議で可決・成立し、同年7月26日に会社法（平成17年法律第86号）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）としてそれぞれ公布され、本年5月1日から施行されています。

## 第二 会社法の概要（所得税制に関連する主な部分）

### (1) 株主に対する利益の還元方法の見直し

株主に対する利益の還元方法の多様化・柔軟化を図る等の観点から、株主に対する金銭等の分配（従来の利益の配当、中間配当、資本及び準備金の減少に伴う払戻し）を「剰余金の配当」に統一するとともに、財源規制における分配可能額の規定が整理され、配当の支払回数の制限もなく、株式会社は株主総会の決議によりいつでも剰余金の配当の決定をすることができることとされました。

### (2) 株式・新株予約権制度の改善

① 新たに株式無償割当て制度が創設され、株

主の申込み等の手続をとることなく、株主に株式を取得させる制度が設けられました。この株式無償割当てにより割り当てられる株式は、株主の有する株式の種類と異なる種類の株式でもよく、複数の種類の株式を割り当てることや、また、自己株式を交付することも可能とされました。

② 自己株式の取得手続が柔軟化され、取得条項付株式の取得条件が成就する場合、取得請求権付株式の株主からの請求があった場合その他一定の場合には、株主総会の決議を経ることなく、自己株式を取得することができる

こととされました。

- ③ 株式の消却については、従来の商法では、既に取得した自己株式を取締役会の決議によって消却する方法と、株主が有する株式を、株式会社による取得を経ずに直接消却する方法の2つの概念が存在していましたが、後者の株主の手元において株式が消滅するという概念が廃止され、自己株式の消却という制度のみに整理されました。
- ④ 株式会社の設立又は払込期日までの間における株式引受人の地位を商法上「株式の引受けによる権利」とされていましたが、会社法上、発起設立・募集設立・新株発行のいずれにおいてもこれを「株主となる権利」と改められました。
- ⑤ 新株の引受権の譲渡・新株引受権証書に関する制度が新株予約権・新株予約権証券に関する制度に吸収整理（新株予約権の引受権の制度については、廃止）されました。
- ⑥ 新たに株主に対する新株予約権無償割当て制度が創設され、株主の申込み等の手続をとることなく、新株予約権を割り当てる制度が設けられました。
- ⑦ 端株制度が廃止され、単元株式制度に統合されました。なお、会社法の施行の際に現に存する端株については従前どおり端株制度を採り続けることが可能とされています。

### (3) 組織再編行為に係る規制の見直し（対価の柔軟化）

吸収合併、吸収分割又は株式交換の場合におい

て、これらの消滅会社の株主、分割会社若しくはその株主又は完全子会社となる会社の株主に対して、存続会社、承継会社又は完全親会社となる株式を交付せず、金銭その他の財産を交付することができることとされました。

### (4) 役員賞与の会計処理の見直し

取締役の報酬、賞与、その他の職務執行の対価として株式会社から受ける財産上の利益についての事項を定款に定めていないときは、株主総会の決議によって定めるものとされました。これにより、改正前の商法第268条（取締役の報酬）に、取締役の賞与も組み込まれ、会社法に利益処分案に関する規定がなくなり、役員賞与については、報酬決議に基づいて支給することとされました。

### (5) 有限会社制度の廃止

従来株式会社と有限会社の両会社類型について、これらを統合し、1つの会社類型（株式会社）として規律するものとされました。これに伴い有限会社法は廃止することとされましたが、現行の有限会社法に基づいて設立された有限会社については、会社法施行後も引き続き従前の規律を維持するための経過措置が設けられています。

### (6) 合同会社制度の創設

社員の有限責任の確保、会社の内部関係については組式的規律（原則全員一致による定款の変更等の決定、社員自らが業務執行）が適用される新たな会社類型である合同会社が創設されました。

## 第三 会社法の制定等に伴う税制改正

### 一 配当所得関連

#### 1 配当所得の改正

##### 1 改正前の制度の概要

配当所得とは、法人（公益法人等及び人格のない社団等を除きます。）から受ける利益の配当、剰余金の分配（出資に係るものに限ります。）、基金利息（保険業法第55条第1項に規定する基金利息をいいます。）並びに投資信託（公社債投資信託及び公募公社債等運用投資信託を除きます。）及び特定目的信託の収益の分配に係る所得をいうこととされていました（旧所法24①）。

（注）利益の配当には、利息の配当（建設利息）、商法第293条の5第1項又は資産の流動化に関する法律（以下「資産流動化法」といいます。）第102条第1項に規定する金銭の分配（中間配当）及び特定目的会社による特定資産の流動化に関する法律等の一部を改正する法律第1条の規定による改正前の特定目的会社による特定資産の流動化に関する法律（以下「旧特定資産流動化法」といいます。）第102条第1項に規定する金銭の分配（中間配当）が含まれていました（旧所法2③、旧所令12の2）。

##### 2 改正の内容

会社法において株主に対する利益の還元方法の見直しが行われ、株主に対する金銭等の分配（従来の利益の配当、中間配当、資本及び準備金の減少に伴う払戻し）が全て「剰余金の配当」として統一されたことにより、利益の分配であっても、資本の払戻しであっても、会社財産の払出しは全て剰余金の配当として整理することとされたことなどに伴い、所得税法上は従来からの資本と利益の区分を維持することを基本とし、配当所得に関

連する規定の整備を行うとともに、剰余金の配当については、株主の拠出額にまで配当課税が及ばないようにその原資に従って配当所得に係る配当等又は資本の払戻しとする整理が行われました。

これにより、改正後の配当所得は、法人から受ける剰余金の配当（株式（投資口を含みます。）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法人税法第2条第12号の9に規定する分割型分割（以下「分割型分割」といいます。）によるものを除きます。）、利益の配当（資産流動化法第115条第1項に規定する金銭の分配を含むものとし、分割型分割によるものを除きます。）、剰余金の分配（出資に係るものに限ります。）、基金利息並びに投資信託及び特定目的信託の収益の分配に係る所得とされました（所法24①）。

また、会社法上、利息の配当や中間配当についても剰余金の配当と位置付けられたことや、旧特定資産流動化法の規定が会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律（以下「会社法関係整備法」といいます。）において、削除されるとともに（会社法関係整備法228）、旧特定資産流動化法の特定目的会社は会社法関係整備法による改正後の資産流動化法の特定目的会社として存続し（会社法関係整備法229）、その特定目的会社からの金銭の分配（中間配当）は、改正後も利益の配当とみなす（資産流動化法115）と規定されました。このようなことから、所得税法上の利益の配当に、これらの利息の配当や中間配当を含むものとされていた旧所得税法第2条第3項等の規定を削除した上で、資産流動化法の特定目的会社の金銭の分配（中間配当）は、所得税法第24条第1項の配当所得の範囲において、利益の配当に含まれるものとする旨の規定を置く整備が行われました

(旧所法2③、所法24①)。

### 3 適用関係

- (1) 上記2の改正は、次の(2)に該当する場合を除き、その配当等の支払に係る基準日が会社法施行日(平成18年5月1日)以後であるものについて適用し、その配当等の支払に係る基準日が会社法施行日前であるものについては従前どおりとされます(改正法附則4①)。
- (2) 会社法第454条第1項若しくは第5項の決議又は同法第459条第1項の規定による定款の定めがある場合における取締役会の決議による配当等については、その配当等の支払に係る基準日が会社法施行日前のものであっても、改正後の規定が適用されます(改正法附則4②)。

## ② 配当等とみなす金額の改正

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 配当等とみなす金額が生じる事由

法人の株主等が、その法人の次の①から⑥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た場合において、その交付を受けた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等の金額又は連結個別資本等の金額のうちその交付の基因となったその法人の株式(出資及び投資口を含みます。)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、配当所得の基因となる配当等の額として所得税を課税(みなし配当課税)することとされてきました(旧所法25①一～六)。

- ① その法人の合併(適格合併を除きます。)
- ② その法人の分割型分割(適格分割型分割を除きます。)
- ③ その法人の資本若しくは出資の減少(株式が消却されたものを除きます。)又はその法人の解散による残余財産の分配
- ④ その法人の株式の消却(取得した株式について行うものを除きます。)
- ⑤ その法人の自己の株式の取得(一定の取得

を除きます。)

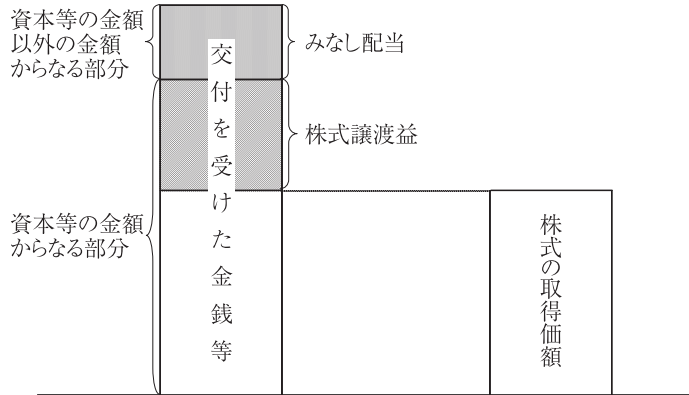
(注) 上記⑤括弧書きの一定の取得とは次の取得をいいます(旧所令61①一～六)。

- イ 証券取引所の開設する市場(外国有価証券市場を含みます。)における購入
  - ロ 店頭売買登録銘柄(証券業協会が、その定める規則に従い、その店頭売買につき、その売買値段を発表し、かつ、その株式の発行人に関する資料を公開するものとして登録した株式をいいます。)として登録された株式のその店頭売買による購入
  - ハ 営業の全部の譲受け
  - ニ 合併、分割又は現物出資(事業を移転し、かつ、その事業に係る資産にその現物出資に係る被現物出資法人の株式が含まれている場合のその現物出資に限ります。)による被合併法人、分割法人又は現物出資法人からの移転
  - ホ 合併又は分割型分割により法人税法第24条第2項各号に掲げる株式(租税特別措置法第67条の15第2項の規定により株式とみなされるものを含みます。)に対し法人税法第24条第2項に規定する株式割当等を受けた場合のその株式割当等
  - ヘ 商法第220条の6第1項の端株主の端株買取請求権(同法第221条第6項において準用する一単元の株式の数に満たない数の株式買取請求権を含みます。)の規定による買取り
- ⑥ その法人からの社員の退社又は脱退による持分の払戻し

#### (2) 株式に対応する部分の金額

配当等とみなす金額を計算する際の「その法人の資本等の金額又は連結個別資本等の金額のうちその交付の基因となった株式に対応する部分の金額」は、上記(1)①から⑥までに掲げる事由に応じてそれぞれ次の①から⑥までのように計算することとされており、これらの事由により交付を受けた金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額が

(参考) みなし配当課税のイメージ図



らこれらにより計算して算出した金額を控除した残額を配当等とみなして課税することとされてきました（旧所法25②、旧所令61②一～六）。

① 法人の合併（上記1(1)①）

合併に係る被合併法人のその合併の日の前日の属する事業年度又は連結事業年度終了の時の資本等の金額又は連結個別資本等の金額をその被合併法人のその時の発行済株式（投資法人にあっては、発行済みの投資口となります。）又は出資（以下「発行済株式等」といいます。）の総数で除して計算した金額に株主等がその合併等の直前に有していたその被合併法人の株式の数を乗じて計算した金額〈算式〉

$$\frac{\text{被合併法人の資本等の金額又は連結個別資本等の金額} \times \text{被合併法人の株主等が有していたその被合併法人の株式の数}}{\text{被合併法人の発行済株式等の総数}}$$

② 法人の分割型分割（上記1(1)②）

分割型分割に係る分割法人のその分割型分割の日の前日の属する事業年度又は連結事業年度終了の時の分割資本金額等をその分割法人のその時の発行済株式等の総数で除して計算した金額に株主等がその分割型分割の直前に有していたその分割法人の株式の数を乗じ

て計算した金額

〈算式〉

$$\frac{\text{分割法人の分割資本金額等}^* \times \text{分割法人の株主等が有していたその分割法人の株式の数}}{\text{分割法人の発行済株式等の総数}}$$

※ 上記の「分割資本金額等」とは、次により計算した金額をいいます。

$$\frac{\text{分割法人の資本等の金額又は連結個別資本等の金額} \times \text{分割法人から分割承継法人に移転した資産の帳簿価額} - \text{分割法人から分割承継法人に移転した負債の帳簿価額}}{\text{分割法人の資産の帳簿価額} - \text{分割法人の負債の帳簿価額}}$$

③ 法人の資本若しくは出資の減少又はその法人の解散による残余財産の分配（上記1(1)③）

資本若しくは出資の減少又は解散による残余財産の分配（以下「払戻し等」といいます。）を行った法人のその払戻し等の直前の資本等の金額又は連結個別資本等の金額に純資産減少割合を乗じて計算した金額をその法人のその直前の発行済株式等の総数で除して計算した金額に株主等がその直前に有していたその法人のその払戻し等に係る株式の数を乗じて計算した金額

〈算式〉

$$\begin{array}{l} \text{その法人の} \\ \text{資本等の金} \\ \text{額又は連結} \\ \text{個別資本等} \\ \text{の金額} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{その法人} \\ \text{の純資産} \\ \text{減少割合} \end{array} = \begin{array}{l} \text{その法人の株主等} \\ \text{が有していたその} \\ \text{法人のその払戻し} \\ \text{等に係る株式の数} \\ \hline \text{その法人の発行済} \\ \text{株式等の総数} \end{array}$$

※ 上記の「純資産減少割合」とは、次により計算した金額をいいます。

$$\begin{array}{l} \text{純資産} \\ \text{減少割合} \end{array} = \frac{\begin{array}{l} \text{その法人が払戻し等により} \\ \text{交付した金銭の額及び金銭} \\ \text{以外の資産の価額の合計額} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{その法人} \\ \text{の資産の} \\ \text{帳簿価額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{その法人} \\ \text{の負債の} \\ \text{帳簿価額} \end{array}}$$

④ 法人の株式の消却（上記1(1)④）

消却を行った法人のその消却の直前の資本等の金額又は連結個別資本等の金額をその法人のその直前の発行済株式等の総数で除して計算した金額に株主等がその直前に有していたその法人のその消却に係る株式の数を乗じて計算した金額

〈算式〉

$$\begin{array}{l} \text{消却を行った} \\ \text{法人の資本等} \\ \text{の金額又は連} \\ \text{結個別資本等} \\ \text{の金額} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{その法人の株主等} \\ \text{が有していたその} \\ \text{法人のその消却に} \\ \text{係る株式の数} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{消却を行った法人の発行済} \\ \text{株式等の総数} \end{array}}$$

⑤ 法人の自己の株式の取得（上記1(1)⑤）

取得を行った法人のその取得の直前の資本等の金額又は連結個別資本等の金額をその法人のその直前の発行済株式等の総数で除して計算した金額に株主等がその直前に有していたその法人のその取得に係る株式の数を乗じて計算した金額

〈算式〉

$$\begin{array}{l} \text{自己の株式の取得} \\ \text{をした法人の資本} \\ \text{等の金額又は連結} \\ \text{個別資本等の金額} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{その法人の株主等} \\ \text{が有していたその} \\ \text{法人のその取得に} \\ \text{係る株式の数} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{自己の株式の取得を} \\ \text{した法人の発行済} \\ \text{株式等の総数} \end{array}}$$

⑥ 法人からの社員の退社又は脱退による持分の払戻し（上記1(1)⑥）

持分の払戻しを行った法人のその持分の払戻しの直前の資本等の金額又は連結個別資本等の金額をその法人のその直前の発行済株式等の総数で除して計算した金額に株主等がその直前に有していたその法人の株式の数を乗じて計算した金額

〈算式〉

$$\begin{array}{l} \text{その法人の資} \\ \text{本等の金額又} \\ \text{は連結個別資} \\ \text{本等の金額} \end{array} \times \frac{\begin{array}{l} \text{その法人の株主等} \\ \text{が有していたその} \\ \text{法人の株式の数} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{その法人の発行済} \\ \text{株式等の総数} \end{array}}$$

(3) 合併又は分割型分割に際し利益の配当又は剰余金の分配として交付される金額の取扱い

法人の株主等が上記1(1)①の合併又は②の分割型分割により交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額のうちに、その合併又は分割型分割に係る被合併法人又は分割法人の株主等に対する利益の配当又は剰余金の分配（出資に係るものに限り、）として交付される金額がある場合には、その交付される金額は、配当所得に係る収入金額とされていました（旧所令61③）。

2 改正の内容

(1) 配当等とみなす金額が生じる事由の改正

会社法において、従来の利益の配当に加えて、資本剰余金の減少による配当を含めた剰余金の配当という新しい制度が創設されるとともに、株式の消却について、株主の手元にある株式を消却す

るという方法がなくなり、株式会社が自己株式を取得した上で消却を行う方法に整理されました。また、組織変更（株式会社から持分会社への変更又は持分会社から株式会社への変更をいいます。）に際して、組織変更前の株式又は出資の消滅に代えて組織変更後の株式又は出資以外の資産を交付できることが明確化されました。これらの見直しを踏まえ、みなし配当の基因となる一定の事由の範囲についての整理が行われました。

更に、会社法においては、自己株式の取得手続きの柔軟化が図られており、市場取引・公開買付け以外の方法で自己株式を取得することができる場合が網羅的に規定され、新たに設けられた取得請求権付株式（法人がその発行する全部又は一部の株式の内容として株主等がその法人に対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をいいます。）について株主等がその請求権を行使した場合、取得条項付株式（法人がその発行する全部又は一部の株式の内容としてその法人が一定の事由（以下「取得事由」といいます。）が発生したことを条件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をいいます。）についてその取得事由が発生した場合又は全部取得条項付種類株式（ある種類の株式について、これを発行した法人が株主総会その他これに類するものの決議（以下「取得決議」といいます。）によってその全部の取得をする旨の定めがある場合のその種類の株式をいいます。）についてその取得決議が行われた場合などにおいて株式会社が自己株式を取得することになりますが、これらの株式の取得の対価として株主等に対し他の自己株式のみの交付がなされた場合には、配当等とみなす金額が生じる事由とされる自己株式の取得から除外することとされました。

なお、従来の商法において採られていた端株制度が廃止されたことに伴う規定の整備や、会社法上の1株に満たない端数の買取りによる自己株式の取得について、配当等とみなす金額が生じる事由とされる自己株式の取得から除外する等の改正

もあわせて行われています。

これらの見直しにより、改正後の配当等とみなす金額が生じる基因となる事由は、次のとおりとなります（所法25①一～六）。

- ① その法人の合併（適格合併を除きます。）
- ② その法人の分割型分割（適格分割型分割を除きます。）

（注） 上記①及び②の事由は、改正前（上記1(1)①・②）と同じです。

- ③ その法人の資本の払戻し（株式に係る剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限ります。）のうち分割型分割によるもの以外のものをいいます。）又はその法人の解散による残余財産の分配

- ④ その法人の自己の株式又は出資の取得（一定の取得を除きます。）

（注） 上記④括弧書きの一定の取得とは、次の取得をいいます（所令61①一～七）。

イ 取得請求権付株式に係る請求権の行使によりその取得の対価としてその取得をする法人の株式のみが交付される場合の取得請求権付株式の取得、取得条項付株式に係る取得事由の発生によりその取得の対価としてその取得をされる株主等にその取得をする法人の株式のみが交付される場合（その取得の対象となった種類の株式のすべてが取得をされる場合には、その取得の対価としてその取得をされる株主等にその取得をする法人の株式及び新株予約権のみが交付される場合を含みます。）の取得条項付株式の取得又は全部取得条項付種類株式に係る取得決議によりその取得の対価としてその取得をされる株主等にその取得をする法人の株式のみが交付される場合若しくはその取得をする法人の株式及び新株予約権のみが交付される場合の全部取得条項付種類株式の取得

ロ 証券取引所の開設する市場（外国有価証券市場を含みます。）における購入

ハ 店頭売買登録銘柄として登録された株式



のその店頭売買による購入

(注) 上記ロ及びハは、改正前（上記1(1)⑤イ・ロ）と同じです。

ニ 事業の全部の譲受け

(注) 「営業」が「事業」に改められています  
が、会社法の制定に伴う用語の整理であり  
実質的な改正を伴うものではありません。

ホ 合併又は分割若しくは現物出資（適格分割  
又は適格現物出資及び事業を移転し、かつ、  
その事業に係る資産にその分割又は現物出資  
に係る分割承継法人又は被現物出資法人の株式  
が含まれている場合のその分割又は現物出資に  
限ります。）による被合併法人又は分割法人若し  
しくは現物出資法人からの移転

ヘ 合併に反対するその合併に係る被合併法人  
の株主等の買取請求に基づく買取

ト 会社法第192条第1項の規定による単元未  
満株式の買取又は第234条第4項（同法第  
235条第2項の1に満たない端数の処理の規  
定又は他の法律において準用する場合を含  
みます。）の規定による1株に満たない端数  
の買取

チ その法人に対して取得請求権付株式を取  
得することを請求した株主に対する会社法  
第167条第3項に規定する1株に満たない端  
数に相当する部分又は新株予約権を行使し  
た新株予約権者に対する会社法第283条に規  
定する1株に満たない端数に相当する部分  
の対価としての金銭の交付

⑤ その法人の出資の消却（取得した出資につ  
いて行うものを除きます。）、その法人の出資  
の払戻し、その法人からの社員その他の出資  
者の退社若しくは脱退による持分の払戻し又  
はその法人の株式若しくは出資をその法人が  
取得することなく消滅させること

⑥ その法人の組織変更（その組織変更の際  
してその組織変更をしたその法人の株式又は出

資以外の資産を交付したものに限り。）

## (2) 株式に対応する部分の金額の計算の改正

上記(1)のとおり配当等とみなす金額が生じる基  
因となる事由の改正が行われました。また、新た  
に2以上の種類の株式を発行する法人が自己株式  
の取得等（上記2(1)④から⑥までに掲げる事由を  
いいます。）を行った場合の配当等とみなす金額  
の計算の基礎となる上記1(2)の株式に対応する部  
分の金額は、その株式の種類ごとに区分管理され  
た資本金等の額により計算することとされました。

これにより、改正後の配当等とみなす金額を計  
算する際の「その法人の資本金等の額又は連結個  
別資本金等の額のうちその交付の基因となった株  
式に対応する部分の金額」は、上記2(1)①から⑥  
までに掲げる事由に応じてそれぞれ次の①から④  
までのように計算することになります（所法25②、  
所令61②一～四）。

(注) 「資本等の金額」が「資本金等の額」に、「連  
結個別資本等の金額」が「連結個別資本金等の  
額」に改められていますが、会社法上、資本と  
いう概念が規定上なくなり、資本金として用い  
られることや発行価額という概念がなくなるこ  
とによる用語の整理であり実質的な改正を伴う  
ものではありません。

### ① 法人の合併（上記2(1)①）

合併に係る被合併法人のその合併の日の前  
日の属する事業年度又は連結事業年度終了の  
時の資本金等の額又は連結個別資本金等の額  
をその被合併法人のその時の発行済株式（投  
資法人にあっては、発行済みの投資口となり  
ます。）又は出資（その有する自己の株式又  
は出資を除きます。以下「発行済株式等」と  
いいます。）の総数（出資にあっては、総額  
となります。）で除して計算した金額に株主  
等がその合併の直前に有していたその被合併  
法人の株式（投資口及び出資を含みます。）  
の数（出資にあっては、金額となります。）  
を乗じて計算した金額

〈算式〉

$$\frac{\text{被合併法人の株主等が有していたその被合併法人の株式の数}}{\text{被合併法人の発行済株式等の総数}} \times \text{被合併法人の資本金等の額又は連結個別資本金等の額}$$

② 法人の分割型分割（上記2(1)②）

分割型分割に係る分割法人の分割型分割の日の前日の属する事業年度又は連結事業年度終了の時の分割資本金額等をその分割法人のその時の発行済株式等の総数で除して計算した金額に株主等がその分割型分割の直前に有していたその分割法人の株式の数を乗じて計算した金額

〈算式〉

$$\frac{\text{分割法人の株主等が有していたその分割法人の株式の数}}{\text{分割法人の発行済株式等の総数}} \times \text{分割法人の分割資本金額等*}$$

※ 上記の「分割資本金額等」とは、次により計算した金額をいいます。

$$\frac{\text{分割法人の資本金等の額又は連結個別資本金等の額}}{\text{分割法人から分割承継法人に移転した資産の帳簿価額} - \text{分割法人から分割承継法人に移転した負債の帳簿価額}} \times \text{分割法人の負債（新株予約権に係る義務を含みます。）の帳簿価額}$$

③ 法人の資本の払戻し又はその法人の解散による残余財産の分配（上記2(1)③）

資本の払戻し又は解散による残余財産の分配（以下「払戻し等」といいます。）を行った法人のその払戻し等の直前の資本金等の額又は連結個別資本金等の額に純資産減少割合を乗じて計算した金額をその法人のその直前の発行済株式等の総数で除して計算した金額

に株主等がその直前に有していたその法人のその払戻し等に係る株式の数を乗じて計算した金額

〈算式〉

$$\frac{\text{その法人の株主等が有していたその法人のその払戻し等に係る株式の数}}{\text{その法人の発行済株式等の総数}} \times \text{その法人の資本金等の額又は連結個別資本金等の額} \times \text{純資産減少割合}$$

※ 上記の「純資産減少割合」とは、次により計算した金額をいいます。

$$\frac{\text{その資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額又はその解散による残余財産の分配により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額}}{\text{その法人の負債（新株予約権に係る義務を含みます。）の帳簿価額}} - \frac{\text{その法人の資産の帳簿価額}}{\text{純資産減少割合}}$$

④ 法人の自己株式の取得等（上記2(1)④～⑥）

次のイ又はロに掲げる場合の区分に応じそれぞれイ又はロに定める金額

イ 自己株式の取得等をした法人が1の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。）である場合

その法人のその自己株式の取得等の直前の資本金等の額又は連結個別資本金等の額をその直前の発行済株式等の総数で除して計算した金額に株主等がその直前に有していたその法人のその自己株式の取得等に係る株式の数を乗じて計算した金額

〈算式〉

$$\frac{\text{その法人の株主等が有していたその法人の自己株式の取得等に係る株式の数}}{\text{自己株式の取得等をした法人の発行済株式等の総数}} \times \text{自己株式の取得等をした法人の資本金等の額又は連結個別資本金等の額}$$

- ロ 自己株式の取得等をした法人が2以上の種類の株式を発行していた法人である場合

その法人のその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株式と同一の種類の株式に係る種類資本金額（法人税法施行令第8条第2項に規定する種類資本金額をいい、以下「種類資本金額」といいます。）をその直前のその種類の株式（その法人がその自己株式の取得等の直前に有する自己の株式を除きます。）の総数で除して計算した金額に株主等がその直前に有していたその法人のその自己株式の取得等に係るその種類の株式の数を乗じて計算した金額

〈算式〉

$$\frac{\text{その法人の株主等が有していたその法人の自己株式の取得等に係るその種類の株式の数}}{\text{自己株式の取得等をした法人のその種類の株式の種類の株式に係る種類資本金額}} \times \text{その法人の株主等が有していたその法人の自己株式の取得等に係るその種類の株式の数}$$

- (3) 合併又は分割型分割に際し剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配として交付される金銭その他の資産等の取扱い

法人の株主等が上記2(1)①の合併又は②の分割型分割により交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額のうち、その合併又は分割型分割に係る被合併法人又は分割法人の株主等に対する株式に係る剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配として交付がされた金銭その他の資産（分割対価資産を除きます。）及び合併に反対するその株主等に対するその買取請求に基づく対価として交付がされる金銭その他の資産がある場合には、これらは配当等とみなす金額とされる金銭その他の資産に含まれず、それぞれ配当所得に係る収入金額及び株式等の譲渡所得等に係る収入金額とされます（所令61③）。

### 3 適用関係

- (1) 上記2(1)③は、次の(2)に該当する場合を除き、その資本の払戻しにより交付を受ける金銭その他の資産でその資本の払戻しに係る基準日が会社法施行日（平成18年5月1日）以後であるものについて適用し、上記1(1)③の資本又は出資の減少により交付を受ける金銭その他の資産でその資本又は出資の減少に係る基準日が会社法施行日前であるものについては従前どおりとされます（改正法附則5①）。
- (2) 会社法第454条第1項若しくは第5項の決議又は同法第459条第1項の規定による定款の定めがある場合における取締役会の決議による上記2(1)③の資本の払戻しにより交付を受ける金銭その他の資産については、その資本の払戻しに係る基準日が会社法施行日前であっても、改正後の規定が適用されます（改正法附則5②）。
- (3) 上記1(1)④の株式の消却により交付を受ける金銭その他の資産でその株式の消却が平成18年4月1日前であるものについては従前どおりとされます（改正法附則5③）。
- (4) 上記2(1)④の（注）ホからチまでに掲げる事由による取得は、法人が会社法施行日以後に行うホからチまでに掲げる事由による取得について適用し、法人が会社法施行日以前に行った上記1(1)⑤の（注）ニからへまでに掲げる事由による取得については従前どおりとされます（改正所令附則6①）。
- (5) 法人が会社法施行日以後に行う会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律第86条第1項の規定によりなお従前の例によることとされる上記1(1)⑤の（注）への端株の同法第64条の規定による改正前の商法第220条の6第1項の端株主の端株買取請求権の規定による買取りによる取得は、上記2(1)④の（注）トの買取りによる取得とみなされます（改正所令附則6②）。
- (6) 上記2(1)⑤は、⑤に掲げる事由により交付を受ける金銭その他の資産でその事由が平成18年4月1日以後であるものについて適用し、上記

- 1(1)⑥の持分の払戻しにより交付を受ける金銭その他の資産でその持分の払戻しが同日前であるものについては従前どおりとされます（改正法附則5④）。
- (7) 上記2(1)⑥は、組織変更により交付を受ける金銭その他の資産でその組織変更が会社法施行日以後であるものについて適用されます（改正法附則5⑤）。
- (8) 上記2(2)①及び②の計算は、法人が平成18年4月1日以後に行う上記2(1)①の合併又は②の分割型分割について適用し、法人が同日前に行った上記1(1)①の合併又は②の分割型分割については従前どおりとされます（改正所令附則6③）。
- (9) 上記2(2)④の計算は、法人が平成18年4月1日以後に行う上記2(1)④から⑥までの自己株式の取得等について適用し、法人が同日前に行った上記1(1)④の株式の消却、⑤の自己の株式の取得又は⑥の社員の退社若しくは脱退による持分の払戻しについては従前どおりとされます（改正所令附則6④）。

### 3 確定申告を要しない配当所得の改正

#### 1 改正前の制度の概要

平成15年4月1日以後に支払を受けるべき所得税法第24条第1項に規定する配当等（私募公社債等運用投資信託の受益証券の収益の分配に係る配当等その他一定のものは除かれます。）で次の①から⑤までに掲げるものを有する居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者は、同年以後の各年分の所得税については、総所得金額、配当控除の額若しくは純損失の金額又は確定申告を要しない場合に該当するかどうかの判定の基礎となる給与所得及び退職所得以外の所得金額の計算上、これらの配当等に係る配当所得の金額を除外したところにより、その計算をすることができることとされてきました（旧措法8の5①）。

- ① 内国法人から支払を受ける配当等（次の②か

ら⑤までに掲げるものを除きます。）で、その内国法人から1回に支払を受けるべき金額が5万円（その配当等の計算の基礎となった期間が1年以上であるときは、10万円）以下であるもの

- ② 内国法人から支払を受ける上場株式等の配当等（次の③から⑤までに掲げるものを除きます。）のうち、その配当等に係る事業年度終了の日（その配当等が上記2「配当等とみなす金額の改正」の1(1)の利益の配当又は剰余金の分配とみなされるものに係る配当等である場合には、上記同1(1)①から⑤までに掲げる事由又は⑥の社員の退社若しくは脱退があった日の前日）においてその内国法人の発行済株式（投資法人にあっては、発行済みの投資口）の総数又は出資金額の100分の5以上に相当する数又は金額の株式（投資口を含みます。）又は出資を有する者（いわゆる大口株主等）がその内国法人から支払を受けるもの以外のもの
- ③ 内国法人から平成16年1月1日以後に支払を受けるべき公社債投資信託以外の証券投資信託でその設定に係る受益証券の募集が公募により行われたもの（特定株式投資信託を除きます。）の収益の分配に係る配当等
- ④ 内国法人から支払を受ける特定株式投資信託の収益の分配に係る配当等
- ⑤ 特定投資法人から平成16年1月1日以後に支払を受けるべき投資口の配当等

#### 2 改正の内容

- (1) 非上場株式等の配当等に係る確定申告を要しない配当等の金額基準の改正

従来の商法の下では、利益の配当は株主総会の承認を得て年1回（取締役会の決議による中間配当も可能）と限られており、上記1①の非上場株式等に係る配当等や上場株式等の配当等のうちいわゆる大口株主等に係る配当等については、1回に支払を受けるべき金額が5万円（配当の計算期間が1年以上のときは10万円）以下であれば確定申告を要しないこととされてきましたが、会社法

において株主に対する利益の還元方法の見直しが行われ、配当の支払回数の制限が撤廃されて株式会社は年に何回でも（例えば、四半期ベース毎など）配当を行うことが可能とされたことから、この確定申告を要しない配当所得の上記1①の5万円（又は10万円）の金額基準についても、従来の年間10万円という水準を維持する形での見直しを行うこととされました。

具体的には、内国法人から支払を受ける配当等（上記1②から⑤までに掲げるものを除きます。）で、その内国法人から1回に支払を受けるべき金額が、10万円に配当計算期間（その配当等の直前にその内国法人から支払がされた配当等の支払に係る基準日の翌日からその内国法人から支払がされるその配当等の支払に係る基準日までの期間をいいます。）の月数を乗じてこれを12で除して計算した金額以下であるものとされました（措法8の5①）。その際、内国法人の設立後最初に支払がされる配当等については、その直前にその内国法人から支払がされた配当等がなく、その支払に係る基準日も存在しないため配当計算期間を計算することができませんので、内国法人の設立後最初に支払がされる配当等については、その内国法人の設立の日からその内国法人から支払がされる配当等の支払に係る基準日までの期間を配当計算期間とみなすこととされています（措令4の3⑦）。

なお、従来、上記2「配当等とみなす金額の改正」の1(1)の利益の配当又は剰余金の分配とみなされるものに係る配当等については、その計算の基礎となった期間が1年以上であるものとし、商法の金銭の分配や資産流動化法の特定目的会社の金銭の分配等に係る配当等（中間配当）については、その計算の基礎となった期間が1年未満であるものとして、上記1①の配当等に係る金額基準を適用することとされていましたが、会社法において資本剰余金の減少による配当を含めた剰余金の配当という新しい制度が創設されたことや、会社法関係整備法において利益の配当に含まれることとされていた旧特定資産流動化法の規定が削除されたこと（整備法228）等に伴う所要の整備が

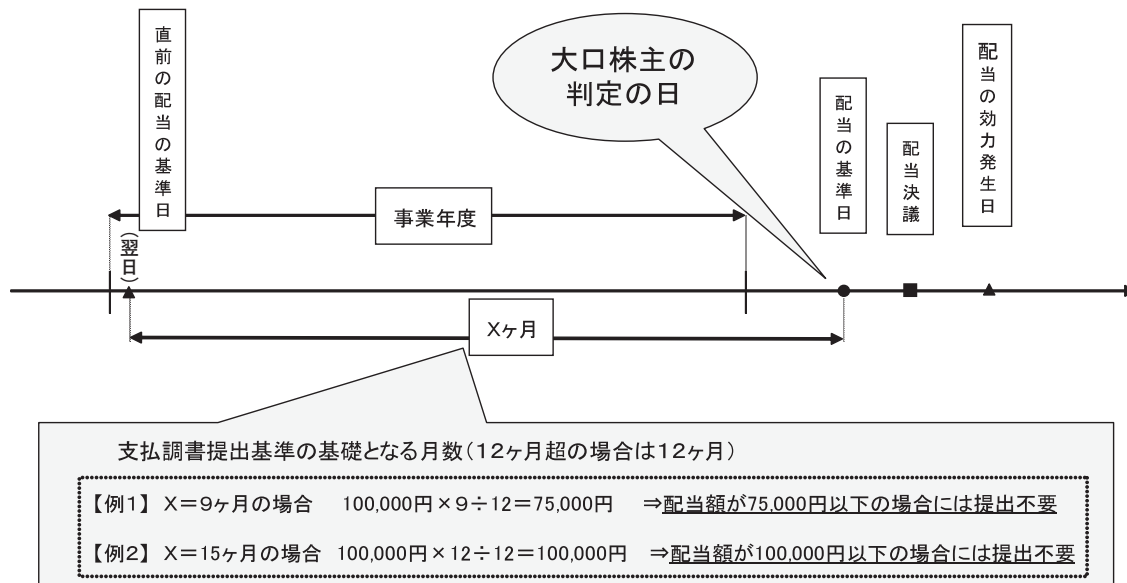
行われました。これにより、上記2「配当等とみなす金額の改正」の2(1)の剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配とみなされるもの（資本の払戻しによるものを除きます。）に係る配当等については、配当計算期間を12月として確定申告を要しない配当等であるかどうかの金額の計算を行うこととされました（措令4の3⑥）。

（注）配当計算期間を計算する際の月数は、暦に従って計算し、12月を超えるときは12月とし、1月に満たない端数を生じたときはこれを1月として計算することとされています（措法8の5③）。

## (2) 大口株主等に係る判定日の改正

内国法人から支払を受ける上場株式等の配当等については、大口株主等以外の者が支払を受けるものについてはその配当等の金額の多寡に関係なく確定申告を要しない配当等とされますが、大口株主等が支払を受けるものについては非上場株式等に係る配当等と同様に上記2(1)により計算した金額以下のものが確定申告を要しない配当等とされます。このように上場株式等の配当等については、大口株式等と大口株主等以外の者ではその取扱いが異なっており、その大口株主等に該当するかどうかの判定は、従来、その配当等に係る事業年度終了の日（その配当等が利益の配当又は剰余金の分配とみなされるものに係る配当等である場合には、その事由又は社員の退社若しくは脱退があった日の前日）において行うこととされていました。今回の会社法の制定により株式会社は年に何回でも剰余金の配当をすることが可能とされたことから、この大口株主等に該当するかどうかの判定についても、その配当等の支払に係る基準日（その配当等が剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配とみなされるものに係る配当等である場合には、その事由があった日の前日（資本の払戻しにあってはその資本の払戻しによる配当等の支払に係る基準日、社員その他の出資者の退社又は脱退による持分の払戻しにあってはその退社又は脱退の日の前日））において行うこととされました

(参考) 支払調書提出基準の算定の具体例



(措法8の5①二、措令4の3②)。

(3) 配当等の受領者の告知及び支払調書の提出に関する特例の改正

上記1②から⑤までに掲げる配当等については、確定申告の要否についての金額基準はありませんが(配当等の金額の多寡に関係なく確定申告が不要とされています)、この確定申告の要否とは別に、1回に支払を受けるべき金額が5万円(その配当等の計算の基礎となった期間が1年以上であるときは、10万円)以下であるものについては、所得税法の配当等の受領者の告知制度及び支払調書の提出制度の適用がないこととされています。したがって、その金額を超える配当等については、確定申告は不要であっても配当等の受領者の告知、配当等の支払調書の提出が必要となります。なお、上記1①の配当等については、確定申告の要否の金額基準と配当等の受領者の告知制度及び支払調書の提出制度の金額基準が一致していました(旧措令4の3⑤)。

今回、上記1①、②又は⑤に掲げる配当等については、確定申告を要しない配当等の5万円(又は10万円)の金額基準の見直しとあわせて、配当等の受領者の告知制度及び支払調書の提出制度の

金額基準の見直しを行うこととされました。

具体的には、確定申告を要しない配当等のうち、上記1①、②又は⑤に掲げる配当等にあつては、内国法人又は特定投資法人から1回に支払を受けるべき金額が、10万円に配当計算期間(その配当等の直前にその内国法人又は特定投資法人から支払がされた配当等の支払に係る基準日の翌日からその内国法人又は特定投資法人から支払がされるその配当等の支払に係る基準日までの期間をいいます。)の月数を乗じてこれを12で除して計算した金額以下であるものについて、配当等の受領者の告知、配当等の支払調書の提出が不要とされました(措令4の3⑤)。

なお、上記1③又は④に掲げる配当等については、従来と同様に、1回に支払を受けるべき金額が5万円(その配当等の計算の基礎となった期間が1年以上であるときは、10万円)以下の金額基準とされています(措令4の3⑤)。

3 適用関係

(1) 上記2(1)の改正は、個人が支払を受けるべき配当等でその配当等の支払に係る基準日が会社法施行日(平成18年5月1日)以後であるものについて適用し、個人が支払を受けるべき配当

等でその配当等の支払に係る基準日が会社法施行日前であるものについては従前どおりとされます（改正法附則77）。

また、内国法人から設立後最初に支払がされる配当等に係るみなし配当計算期間についても、個人が支払を受けるべき配当等でその配当等の支払に係る基準日が会社法施行日以後であるものについて適用されます（改正措令附則4③）。

なお、剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配とみなされるものに係る配当等の配当計算期間の改正については、個人が会社法施行日以後に支払を受けるべき配当等について適用し、個人が会社法施行日前に支払を受けるべき改正前の利益の配当又は剰余金の分配の額とみなされるものに係る配当等については従前どおりとされます（改正措令附則4②）。

- (2) 上記2(2)の改正は、個人が支払を受けるべき配当等でその配当等の支払に係る基準日が会社法施行日以後であるものについて適用し、個人が支払を受けるべき配当等でその配当等の支払に係る基準日が会社法施行日前であるものについては従前どおりとされます（改正法附則77）。
- (3) 上記2(3)の改正は、個人が支払を受けるべき改正後の上記1①、②又は⑤に掲げる配当等でその配当等の支払に係る基準日が会社法施行日以後であるものについて適用し、個人が支払を受けるべき改正前の上記1①、②又は⑤に掲げる配当等でその配当等の支払に係る基準日が会社法施行日前であるものについては従前どおりとされます（改正措令附則4①）。

#### 4 上場株式等の配当等に係る源泉徴収税率等の特例の改正

##### 1 改正前の制度の概要

平成15年4月1日以後に支払を受けるべき所得税法第24条第1項に規定する配当等で次の①から③までに掲げるものに係る所得税の源泉徴収税率については、所得税法等で定められている20%の税率は、15%の税率とされています（旧措法9の

3①）。

なお、近年の「貯蓄から投資へ」の政策課題に対応するため、これらの配当等が平成20年3月31日までに支払を受けるべきものであるときは、7%の優遇税率とされています（旧措法9の3②）。

- ① 上場株式等の配当等（次の②又は③に掲げるものを除きます。）で、その配当等に係る内国法人の事業年度終了の日（その配当等が上記②「配当等とみなす金額の改正」の1(1)①から⑤までの利益の配当又は剰余金の分配とみなされるものに係る配当等である場合には、上記同1(1)①から⑤までに掲げる事由又は⑥の社員の退社若しくは脱退があった日の前日）においてその内国法人の発行済株式の総数又は出資金額の100分の5以上に相当する数又は金額の株式（投資口を含みます。）又は出資を有する個人（いわゆる大口株主等）以外の者が支払を受けるもの
- ② 平成16年1月1日以後に支払を受けるべき公社債投資信託以外の証券投資信託でその設定に係る受益証券の募集が公募により行われたもの（特定株式投資信託を除きます。）の収益の分配に係る配当等
- ③ 平成16年1月1日以後に支払を受けるべき特定投資法人の投資口の配当等

##### 2 改正の内容

上記1①の上場株式等の配当等について、いわゆる大口株主等が支払を受けるものについてはこの源泉徴収税率の特例は適用されず、20%の税率で所得税が源泉徴収されますが、その大口株主等に該当するかどうかの判定は、従来、その配当等に係る事業年度終了の日（その配当等が利益の配当又は剰余金の分配とみなされるものに係る配当等である場合には、その事由又は社員の退社若しくは脱退があった日の前日）において行うこととされてきました。今回の会社法の制定により株式会社は年に何回でも剰余金の配当をすることが可能とされたことから、この大口株主等に該当するかどうかの判定についても、その配当等の支払に

係る基準日（その配当等が剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配とみなされるものに係る配当等である場合には、その事由があった日の前日（資本の払戻しにあってはその資本の払戻しによる配当等の支払に係る基準日、社員その他の出資者の退社又は脱退による持分の払戻しにあってはその退社又は脱退の日の前日））において行うこととされました（措法9の3①一、措令4の6①）。

## 二 株式等を取得する権利の価額、有価証券の取得価額及びその評価額の計算等の改正

### ① 株式等を取得する権利の価額の改正

#### 1 改正前の制度の概要

その年分の各種所得の金額の計算上収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額（金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額）とされ（所法36①）、金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額とは、その物若しくは権利を取得し、又はその利益を享受する時における価額とされています（所法36②）。

そして、発行法人から次の①から④までに掲げる権利を与えられた場合（株主等として与えられた場合を除きます。）におけるその権利に係る経済的な利益の価額は、その権利の行使により取得した株式（これに準ずるものを含みます。）のその行使の日（次の④に掲げる権利にあっては、その権利に基づく払込みに係る期日）における価額から次の①から④までに掲げる権利の区分に応じそれぞれ①から④までに定める金額を控除した金額によることとされています（旧所令84）。

① 商法等の一部を改正する等の法律（平成13年法律第79号。以下「商法等改正等法」といいます。）

### 3 適用関係

上記2の改正は、個人又は法人が支払を受けるべき配当等でその配当等の支払に係る基準日が会社法施行日（平成18年5月1日）以後であるものについて適用し、個人又は法人が支払を受けるべき配当等でその配当等の支払に係る基準日が会社法施行日前であるものについては従前どおりとされます（改正法附則78）。

す。）第1条の規定による改正前の商法第210の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）の決議に基づき与えられた同項第3号に規定する権利 その権利の行使に係る株式の譲渡価額

② 商法等の一部を改正する法律（平成13年法律第128号。以下「商法等改正法」といいます。）第1条の規定による改正前の商法第280条の19第2項（取締役又は使用人に対する新株引受権の付与）の決議に基づき与えられた同項に規定する新株の引受権 その新株の引受権の行使に係る新株の発行価額（商法等改正法附則第6条第2項の規定に基づき、その新株の引受権の行使によりその発行人の有する自己の株式の移転を受けた場合には、その株式の譲渡価額）

③ 商法第280条の21第1項（新株予約権の有利発行の決議）の決議に基づき発行された同項に規定する新株予約権 その新株予約権の行使に係る新株の発行価額（その新株予約権の行使によりその発行人の有する自己の株式の移転を受けた場合には、その株式の譲渡価額）

④ 有利な発行価額により新株（これに準ずるものを含みます。）を取得する権利（上記②又は③に掲げるものを除きます。） その権利の行使に係る新株の発行価額

このように、株式等を取得する権利を与えられた場合の経済的利益の額は、一定の場合を除き、



その権利の行使時において各種所得の収入金額に計上することとされています。

- (注) 1 「株主等として与えられた場合」とは、株主等としての地位に基づき、平等に与えられた場合をいうこととされています（所得税基本通達23～35共—8）。
- (注) 2 新株予約権は、必ずしも無償付与であるいわゆるストックオプションのみを目的として発行されるものではありませんが、市場において取引されることを前提に証券取引法上の有価証券とされており、新株予約権の譲渡が禁止されておらず市場等において売買されるものもあります。そのような新株予約権を与えられた場合には、付与時における新株予約権の価額（時価）と発行価額との差額は経済的利益として顕在化していますので、所得税第36条第2項の規定により当然に付与時において課税すべきこととなりますが、譲渡が禁止されているような新株予約権その他株式等を取得する権利を与えられた場合においては、所得税法施行令第84条において、その新株予約権の行使時に課税することとされています。

## 2 改正の内容

### (1) 改正の経緯

会社法の制定により、この制度の対象に会社法の規定による新株予約権を追加することとされましたが、会社法において設けられた新株予約権の制度は、商法の下における新株予約権の制度と比べ、その付与方法が多様化し、様々な形態での発行が可能とされたことから、例えば、役務の提供に係る債権を持って払込みに代えて新株予約権を発行するような場合では、その新株予約権につき金銭の払込みがない場合であっても会社法上特に有利な条件に該当しないケースもあり、従来のように新株予約権の無償発行が必ずしも有利な発行にならないこととされました。これを踏まえ、この制度の対象とされる会社法上の新株予約権は、その新株予約権を引き受ける者に特に有利な条件や金額であるもの又は役務の提供その他の行為に

よる対価とされるものに限定されました。

また、株式等を取得する権利に係る経済的利益の額の収入金額の計上時期については、上記1で述べたように一定の場合を除きその権利の行使時とされていますが、前述したように、会社法上、新株予約権が役務の提供の対価として発行される場合も想定されること等から、この規定が適用される株式等を取得する権利の内容を条文上「権利の譲渡についての制限その他特別の条件が付されているもの」と明示することにより従来の基本的な考え方を明確化する整備が行われました。

更に、会社法上、株主に対して新たに払込みをさせないで新株予約権の割当てをすることができる新株予約権無償割当て制度が創設されました（会社法277）。この新株予約権無償割当ては株主の有する株式の数に応じて新株予約権が割り当てられることとされていますが、株主の権利の行使によりその有する株式と異なる種類の株式を割り当てることも可能であり、その場合にはその割当てを受けた株主以外の株主に損害を及ぼすおそれが生じることとなります。このことから、経済的利益の額が生じないこととされる「株式等を取得する権利を株主等として与えられた場合」の内容の明確化が図られています。

### (2) 改正後の制度の概要

発行人から次の①から⑤までに掲げる権利でその権利の譲渡についての制限その他特別の条件が付されているものを与えられた場合（株主等として与えられた場合（その発行人の他の株主等に損害を及ぼすおそれがないと認められる場合に限り、）を除きます。）におけるその権利に係る経済的な利益の価額は、その権利の行使により取得した株式（これに準ずるものを含みます。）のその行使の日（次の⑤に掲げる権利にあっては、その権利に基づく払込み又は給付の期日（払込み又は給付の期間の定めがある場合には、その払込み又は給付をした日））における価額から次の①から⑤までに掲げる権利の区分に応じそれぞれ①から⑤までに定める金額を控除した金額によるこ

ととされています（所令84）。

- ① 商法等改正等法第1条の規定による改正前の商法第210の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）の決議に基づき与えられた同項第3号に規定する権利その権利の行使に係る株式の譲渡価額
- ② 商法等改正法第1条の規定による改正前の商法第280条の19第2項（取締役又は使用人に対する新株引受権の付与）の決議に基づき与えられた同項に規定する新株の引受権 その新株の引受権の行使に係る新株の発行価額（商法等改正法附則第6条第2項の規定に基づき、その新株の引受権の行使によりその発行人の有する自己の株式の移転を受けた場合には、その株式の譲渡価額）

（注）上記①及び②は、改正前（上記1①・②）と同じです。

- ③ 会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律（以下「会社法関係整備法」といいます。）第64条の規定による改正前の商法第280条の21第1項（新株予約権の有利発行の決議）の決議に基づき発行された同項に規定する新株予約権 その新株予約権の行使に係る新株の発行価額（その新株予約権の行使によりその発行人の有する自己の株式の移転を受けた場合には、その株式の譲渡価額）

（注）上記③は、改正前（上記1③）と同じですが、会社法関係整備法の制定に伴う規定の整備が行われています。

- ④ 会社法第238条第2項の決議（同法第239条第1項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項の規定による取締役会の決議を含みます。）に基づき発行された新株予約権（その新株予約権を引き受ける者に特に有利な条件若しくは金額であることとされるもの又は役務の提供その他の行為による対価の全部若しくは一部であることとされるものに限ります。）  
その新株予約権の行使に係るその新株予約権の取得価額にその行使に際し払い込むべき

額を加算した金額

（注）発行人から発行される新株予約権は、一般的には発行時において金銭の払込みをさせないで発行されると考えられますが、上記1（注）2で述べたように、譲渡が禁止されていること等により付与時に課税がなされない新株予約権については、権利行使によらなければ経済的利益を享受できないことから、その場合の上記④の新株予約権の取得価額はないこととなります。

- ⑤ 株式と引換えに払い込むべき額が有利な金額である場合におけるその株式を取得する権利（上記①から④までに掲げるものを除きます。）その権利の行使に係るその権利の取得価額にその行使に際して払い込むべき額を加算した金額

（注）上記⑤は、改正前（上記1④）と同じですが、用語の整理が行われています。

### 3 適用関係

上記2の改正は、個人が会社法施行日（平成18年5月1日）以後に発行人から株式等を取得する権利を与えられた場合について適用し、個人が会社法施行日前に発行人から株式等を取得する権利を与えられた場合については従前どおりとされます（改正所令附則8）。

## 2 有価証券の取得価額の改正

### 1 改正前の制度の概要

居住者の有価証券について事業所得の金額の計算上必要経費に算入する金額を算定する場合におけるその算定の基礎となるその年12月31日において有する有価証券の価額は、その者が有価証券について選定した評価の方法により評価した金額とされ（所法48①）、その有価証券の評価方法については、総平均法と移動平均法の2つのうちのいずれかの方法によることとされていますが（所令105）、その有価証券の評価額の計算の基礎となる有価証券の取得価額は、別段の定めがあるも

のを除き、次の①から④までに掲げる有価証券の区分に応じそれぞれ①から④までに掲げる金額とされてきました（旧所令109）。

- ① 払込みにより取得した有価証券（次の②に該当するものを除きます。）その払い込んだ金額（その払込みによる取得のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）
- ② 発行人から与えられた株式等を取得する権利につき上記①「株式等を取得する権利の価額の改正」の1①から④までに掲げる権利の行使により取得した有価証券（株主等として与えられた権利に基づき取得したものを除きます。）その有価証券のその権利の行使の日（上記同1④に掲げる有利な発行価額により新株を取得する権利の行使により取得した有価証券にあつては、その権利に基づく払込みに係る期日）における価額
- ③ 購入した有価証券（上記②に該当するものを除きます。）その購入の代価（購入手数料その他その有価証券の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）
- ④ 上記①から③までの方法以外の方法により取得した有価証券 その取得の時ににおけるその有価証券の取得のために通常要する価額

## 2 改正の内容

株式等を取得する権利が与えられた場合の収入金額に算入する価額について定められている所得税法施行令第84条の規定が改正されたことや会社法において株主に対して払込みや申込み等の手続を採ることなく株式が割り当てられる株式無償割当て制度が創設されたこと等に伴い、その有価証券の評価額の計算の基礎となる有価証券の取得価額についても改正が行われ、次の①から⑤までに掲げる有価証券の区分に応じそれぞれ①から⑤までに定める金額とされました（所令109）。

- ① 金銭の払込みにより取得した有価証券（次の②に該当するものを除きます。）その払込みをした金銭の額（新株予約権の行使により取得した有価証券にあつてはその新株予約権の取得価

額を含むものとし、その金銭の払込みによる取得のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）

- ② 発行人から与えられた株式等を取得する権利につき上記①「株式等を取得する権利の価額の改正」の2(2)①から⑤までに掲げる権利の行使により取得した有価証券 その有価証券のその権利の行使の日（上記同2(2)⑤に掲げる株式と引換えに払い込むべき額が有利な金額である場合におけるその株式を取得する権利の行使により取得した有価証券にあつては、その権利に基づく払込み又は給付の期日（払込み又は給付の期間の定めがある場合には、その払込み又は給付をした日））における価額
- ③ 発行人に対し新たな払込み又は給付を要しないで取得したその発行人の株式（出資及び投資口を含みます。）又は新株予約権のうち、その発行人の株主等として与えられる場合（その発行人の他の株主等に損害を及ぼすおそれがないと認められる場合に限り）その株式又は新株予約権 零
- ④ 購入した有価証券（上記②に該当するものを除きます。）その購入の代価（購入手数料その他その有価証券の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）
- ⑤ 上記①から④までの方法以外の方法により取得した有価証券 その取得の時ににおけるその有価証券の取得のために通常要する価額

（注） 上記④及び⑤は、改正前（上記1③・④）と同じです。

## 3 適用関係

- (1) 上記2①及び②の改正は、個人が会社法施行日（平成18年5月1日）以後に取得をする有価証券について適用し、個人が会社法施行日前に取得をした有価証券については従前どおりとされます（改正所令附則9①）。
- (2) 上記2③の改正は、個人が会社法施行日以後に取得をする有価証券について適用されます（改正所令附則9②）。

### ③ 増資により取得した株式の取得価額（改正後：株主割当てにより取得した株式の取得価額）の改正

#### 1 改正前の制度の概要

居住者が、その有する株式（以下「旧株」といいます。）について、その旧株を発行した法人の資本（出資を含みます。）の増加により割り当てられた株式を取得した場合（その取得した株式（以下「新株」といいます。）について、その発行価額の全部又は一部の払込みを要する場合があります。）には、その資本の増加のあった日の属する年以後の各年における有価証券の評価の方法の規定によるこれらの株式の評価額の計算については、その計算の基礎となる旧株及び新株の1株当たりの取得価額は、旧株1株の従前の取得価額と新株1株について払い込んだ金額（その払込みによる取得のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）に旧株1株について取得した新株の数を乗じて計算した金額との合計額を、旧株1株について取得した新株の数に1を加えた数で除して計算した金額とし、かつ、その旧株は、同日において取得されたものとみなすこととされていました（旧所令111）。

#### 2 改正の内容

(1) 会社法において株主に対して払込みや申込み等の手続を採ることなく株式が割り当てられる株式無償割当て制度が創設されました（会社法185）。この株式無償割当てにより株主が有している株式と同一の種類 of 株式を取得した場合には株式分割が行われたことと同様であることから、株主が既に有していた株式とその取得した同一の種類 of 株式の取得価額の計算の規定が新たに設けられるとともに、本条の条文見出しが「株主割当てにより取得した株式の取得価額」に改められ、有償による株主割当てがあった場合の株式の取得価額の計算（所令111①）と株式無償割当てがあった場合の株式の取得価額の

計算（所令111②）とに整理されました。

(2) 株式無償割当てがあった場合の株式の取得価額の計算の内容は、居住者が、その有する株式（以下「旧株」といいます。）について、その旧株の数に応じてその旧株を発行した法人の株式無償割当て（法人がその法人の株主等に対して新たに払込みをさせないで自己の株式の割当てをすることをいいます。）により割り当てられた株式を取得した場合（その旧株と同一の種類 of 株式を取得した場合に限ります。）には、その株式無償割当てがあった日の属する年以後の各年における有価証券の評価の方法の規定による株式無償割当て後の所有株式（旧株を発行した法人の株式で、その株式無償割当ての直後にその居住者が有するものをいいます。）の評価額の計算については、その計算の基礎となる株式無償割当て後の所有株式の1株当たりの取得価額は、旧株1株の従前の取得価額に旧株の数を乗じてこれを株式無償割当て後の所有株式の数で除して計算した金額とし、かつ、その株式無償割当て後の所有株式のうち旧株が含まれているときは、その旧株は、同日において取得されたものとみなすこととされます（所令111②）。

〈算式〉

##### ① 有償による株主割当て

$$\text{旧株及び新株1株当たりの取得価額} = \frac{\text{旧株1株の従前の取得価額} + \text{新株1株につき払い込んだ金額（その取得費用の額を含みます。）}}{\text{旧株1株について取得した新株の数}}$$

##### ② 株式無償割当て

$$\text{株式無償割当て後の所有株式1株当たりの取得価額} = \frac{\text{旧株1株の従前の取得価額} \times \text{旧株の数}}{\text{株式無償割当て後の所有株式の数}}$$

### 3 適用関係

- (1) 上記2(1)の有償による株主割当てがあった場合の株式の取得価額の計算（所令111①）の改正は、会社法施行日（平成18年5月1日）以後の株主割当てにより株式を取得する場合について適用し、会社法施行日前の増資により株式を取得した場合には従前どおりとされます（改正所令附則9③）。
- (2) 上記2(2)の株式無償割当てがあった場合の株式の取得価額の計算（所令111②）の改正は、会社法施行日以後に生じた株式無償割当てにより株式を取得する場合について適用されます（改正所令附則9④）。

## 4 合併により取得した株式の取得価額の改正

### 1 改正前の制度の概要

居住者が、その有する株式（以下「旧株」といいます。）について、その旧株を発行した法人の合併（その合併に係る被合併法人の株主等にその合併に係る合併法人の株式以外の資産（その株主等に対する利益の配当又は出資に係る剰余金の分配として交付された金銭その他の資産を除きます。）が交付されなかったものに限り。）により合併法人からその合併法人の株式を取得した場合には、その合併のあった日の属する年以後の各年における有価証券の評価の方法の規定による合併法人の株式の評価額の計算については、その計算の基礎となるその取得した合併法人の株式（以下「合併法人株式」といいます。）の1株当たりの取得価額は、旧株1株の従前の取得価額（上記一[2]「配当等とみなす金額の改正」の1(2)①の合併の場合にみなし配当の規定により利益の配当若しくは剰余金の分配の額として交付を受けたものとみなされる金額又はその合併法人株式の取得のために要した費用の額がある場合には、その交付を受けたものとみなされる金額及び費用の額のうち旧株1株に対応する部分の金額を加算した金

額）を旧株1株について取得した合併法人株式の数で除して計算した金額とすることとされています（旧所令112）。

### 2 改正の内容

法人の合併によりその法人の株主等に合併法人の株式以外の資産が交付された場合には、合併法人の株式を含むその交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額については、株式等に係る譲渡所得等に係る収入金額（配当とみなされる部分の金額を除きます。）とみなして譲渡益課税が行われることとされており（措法37の10③一）、この譲渡益を計算する際に旧株の取得価額は譲渡所得等に係る収入金額とみなされた資産の価額から全て差し引かれることから、その取得した合併法人の株式の新たな取得価額についてはこの規定による付替え計算を行わずに、取得のために通常要する価額となります（旧所令109①四）。ただし、合併法人の株式以外の資産（株主等に対する利益の配当又は出資に係る剰余金の分配として交付されたものを除きます。）が交付されない場合には、その交付された株式については旧株との付替え計算を行うこととされています（旧所令112）。

今回の改正では、合併法人の株式以外の資産が交付された場合であってもこの付替え計算の規定が適用される金銭その他の資産の範囲（上記ただし書きの括弧で除かれるものの範囲）に、新たに会社法の創設により設けられた株式に係る剰余金の配当として交付がされた金銭その他の資産と、合併に反対するその株主等に対するその買取請求に基づく対価として交付がされる金銭その他の資産が追加されました（所令112）。

〈算式〉

$$\text{合併法人株式1株当たりの取得価額} = \frac{\text{旧株1株の従前の取得価額} + \left[ \begin{array}{l} \text{合併法人株式1株当たりののみなし配当額} \\ \text{合併法人株式1株当たりの取得費用の額} \end{array} \right]}{\text{旧株1株について取得した合併法人株式の数}}$$

### 3 適用関係

上記2の改正は、会社法施行日（平成18年5月1日）以後に合併が生じた場合について適用し、会社法施行日前に合併が生じた場合については従前どおりとされます（改正所令附則9⑤）。

#### ⑤ 分割型分割により取得した株式の取得価額の改正

##### 1 改正前の制度の概要

居住者が、その有する株式（以下「旧株」といいます。）について、その旧株を発行した法人の分割型分割（その分割型分割に係る分割法人の株主等にその分割型分割に係る分割承継法人の株式以外の資産（その株主等に対する利益の配当又は出資に係る剰余金の分配として交付された金銭その他の資産を除きます。）が交付されなかったものに限ります。）により分割承継法人からその分割承継法人の株式を取得した場合には、その分割型分割のあった日の属する年以後の各年における有価証券の評価の方法の規定による分割承継法人の株式の評価額の計算については、その計算の基礎となるその取得した分割承継法人の株式（以下「分割承継法人株式」といいます。）の1株当たりの取得価額は、旧株1株の従前の取得価額にその分割型分割に係る純資産移転割合を乗じて計算した金額を旧株1株について取得した分割承継法人株式の数で除して計算した金額（上記一②「配当等とみなす金額の改正」の1(2)②の分割型分割の場合にみなし配当の規定により利益の配当若しくは剰余金の分配の額として交付を受けたものとみなされる金額又はその分割承継法人株式の取得のために要した費用の額がある場合には、その交付を受けたものとみなされる金額及び費用の額のうち分割承継法人株式1株に対応する部分の金額を加算した金額）とすることとされていました（旧所令113①）。

また、居住者が、旧株を発行した法人の分割型分割により分割承継法人の株式その他の資産の交

付を受けた場合には、その分割型分割のあった日の属する年以後の各年における旧株の評価額の計算については、その計算の基礎となる旧株1株当たりの取得価額は、旧株1株の従前の取得価額から旧株1株の従前の取得価額にその分割型分割に係る純資産移転割合を乗じて計算した金額を控除した金額とし、かつ、その旧株は、同日において取得されたものとみなすこととされていました（旧所令113②）。

$$\begin{array}{r}
 \text{(注) 純資産} \\
 \text{移転割合} \\
 \text{(旧所令} \\
 \text{61②二)} \\
 \hline
 \begin{array}{r}
 \text{分割法人から} \\
 \text{分割承継法人} \\
 \text{に移転した資} \\
 \text{産の帳簿価額} \\
 \hline
 \text{分割法人の資} \\
 \text{産の帳簿価額}
 \end{array}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{r}
 \text{分割法人から分割} \\
 \text{承継法人に移転し} \\
 \text{た負債の帳簿価額} \\
 \hline
 \text{分割法人の負} \\
 \text{債の帳簿価額}
 \end{array}$$

なお、分割型分割に係る分割承継法人の株式がその分割型分割に係る分割法人の株主等の有するその分割法人の株式（その分割型分割の直前にその分割承継法人が有していたその分割法人の株式又はその分割法人若しくは他の分割法人からその分割型分割により移転を受けた資産に含まれていたその分割法人の株式に対しその分割承継法人の株式が交付されない場合には、これらの分割法人の株式を除きます。）の数の割合に応じて交付されない場合には、その分割型分割は、この付替え計算が適用される分割型分割に該当しないものとされていました（旧所令113③）。

##### 2 改正の内容

旧株を発行した法人の分割型分割により分割承継法人の株式以外の資産が交付された場合には、分割承継法人の株式を含むその交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額については株式等の譲渡所得等に係る収入金額（配当等とみなされる部分の金額を除きます。）とみなして譲渡益課税が行われることとされています（措法37の10③二）。ただし、分割承継法人の株式のみが交付された場合には、株式の所有実態に変化はないものと考えられることから、分割型分割による価値の移転部分に対して譲渡益課税は行わず、

その交付された株式については旧株との取得価額の付替え計算を行うこととされています（旧所令113①）。

分割型分割が行われた場合、従来は分割承継法人の株式その他の資産を分割承継法人から直接株主に交付することとされていましたが、会社法において人的分割制度が廃止されたことに伴い、分割承継法人の株式その他の資産が分割法人を経由して株主に交付されることとなったことを踏まえ、法人税法において従来と同様の取扱いとする分割型分割の規定の整備が行われたことに伴う改正が行われています。

所得税法においては、分割承継法人の株式以外の資産が交付された場合であってもこの付替え計〈算式〉

$$\text{分割承継法人の株式1株当たりの取得価額} = \frac{\text{旧株1株の従前の取得価額} \times \text{純資産移転割合}}{\text{旧株1株について取得した分割承継法人の株式の数}} + \left[ \begin{array}{l} \text{分割承継法人の株式} \\ \text{1株当たりのみなし} \\ \text{配当額} \end{array} + \begin{array}{l} \text{分割承継法人の株式} \\ \text{1株当たりの取得費} \\ \text{用の額} \end{array} \right]$$

※上記の「純資産移転割合」とは、次により計算した割合をいいます。

$$\text{純資産移転割合 (所令61②二)} = \frac{\text{分割法人から分割承継法人に移転した資産の帳簿価額} - \text{分割法人から分割承継法人に移した負債の帳簿価額}}{\text{分割法人の資産の帳簿価額} - \text{分割法人の負債（新株予約権に係る義務を含みます。）の帳簿価額}}$$

$$\text{旧株（分割法人の株式）1株当たりの取得価額} = \frac{\text{旧株1株の従前の取得価額}}{\text{旧株1株の従前の取得価額}} - (\text{旧株1株の従前の取得価額} \times \text{純資産移転割合})$$

### 3 適用関係

上記2の改正は、会社法施行日（平成18年5月1日）以後に分割型分割が生じた場合について適用し、会社法施行日前に分割型分割が生じた場合については従前どおりとされます（改正所令附則9⑤）。

算の規定が適用される金銭その他の資産の範囲を「利益の配当として交付がされた分割対価資産（分割により分割法人が交付を受ける分割承継法人の株式その他の資産をいいます。）以外の金銭その他の資産」とするとともに、新たに会社法の創設により設けられた株式に係る剰余金の配当が追加されました（所令113①）。

また、分割型分割に係る分割承継法人の株式がその分割型分割に係る分割法人の株主等の有するその分割法人の株式の数（出資にあっては、金額）の割合に応じて交付されない場合には、その分割型分割は、この付替え計算が適用される分割型分割に該当しないものとする規定についても整備が行われています（所令113③）。

## 6 減資等があった場合の株式等の取得価額（改正後：資本の払戻し等があった場合の株式等の取得価額）の改正

### 1 改正前の制度の概要

居住者が、その有する株式（以下「旧株」といいます。）について、その旧株を発行した法人の資本の減少（株式が消却されたものを除きます。）による払戻し又は解散による残余財産の分配（以下「払戻し等」といいます。）として金銭その他の資産を取得した場合には、その払戻し等のあった日の属する年以後の各年における有価証券の評

価の方法の規定による旧株の評価額の計算については、その計算の基礎となる旧株1株当たりの取得価額は、旧株1株の従前の取得価額から旧株1株の従前の取得価額にその払戻し等に係る純資産減少割合を乗じて計算した金額を控除した金額とし、かつ、その旧株は、同日において取得されたものとみなすこととされてきました（旧所令114）。

$$\text{(注) 純資産減少割合 (旧所令 61②三)} = \frac{\text{その払戻し等により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額}}{\text{その法人の資産の帳簿価額} - \text{その法人の負債の帳簿価額}}$$

## 2 改正の内容

上記一②「配当等とみなす金額の改正」の1(2)③と同様に、法人の「資本の減少（株式が消却されたものを除きます。）による払戻し」が「資本の払戻し（資本剰余金の額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。）」（所法25①三）とされたこと等による規定の整備が行われるとともに、出資（口数の定めがないものに限ります。）の払戻しがあった場合の取得価額の付替えの規定が新たに設けられました。

新たに設けられた出資の払戻しがあった場合の取得価額の付替え計算の内容は、居住者が、その有する法人の出資（以下「所有出資」といいます。）につきその法人の出資の払戻し（以下「払戻し」といいます。）として金銭その他の資産を取得した場合には、その払戻しのあった日の属する年以後の各年における有価証券の評価の方法の規定による所有出資の評価額の計算については、その計算の基礎となる所有出資1単位当たりの取得価額は、所有出資1単位の従前の取得価額から所有出資1単位の従前の取得価額にその払戻しの直前のその所有出資の金額のうちその払戻しに係る出資の金額の占める割合を乗じて計算した金額を控除した金額とし、かつ、その払戻し後の所有出資は、同日において取得されたものとみなすこととされました（所令114②）。

〈算式〉

① 資本の払戻し等があった場合の株式等の取得価額

$$\text{旧株1株当たりの取得価額} = \text{旧株1株の従前の取得価額} - \left( \text{旧株1株の従前の取得価額} \times \text{純資産減少割合} \right)$$

※ 上記の「純資産移転割合」とは、次により計算した割合をいいます。

$$\text{純資産減少割合 (所令61②三)} = \frac{\text{その資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額又はその解散による残余財産の分配により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額}}{\text{その法人の負債（新株予約権に係る義務を含みます。）の帳簿価額} - \text{その法人の資産の帳簿価額}}$$

② 出資の払戻しがあった場合の所有出資の取得価額

$$\text{所有出資1単位当たりの取得価額} = \text{所有出資1単位の従前の取得価額} - \left( \text{所有出資1単位の従前の取得価額} \times \frac{\text{払戻しに係る出資の金額}}{\text{払戻し直前の所有出資の金額}} \right)$$

## 3 適用関係

- (1) 上記2の改正は、次の(2)に該当する場合を除き、改正後の資本の払戻しに係る基準日が会社法施行日（平成18年5月1日）以後であるものについて適用し、改正前の資本の減少に係る基準日が会社法施行日前であるものについては従前どおりとされます（改正所令附則9⑥）。
- (2) 会社法第454条第1項若しくは第5項の決議又は同法第459条第1項の規定による定款の定めがある場合における取締役会の決議による改正後の資本の払戻しについては、その資本の払戻しに係る基準日が会社法施行日前であっても、改正後の規定が適用されます（改正所令附則9⑦）。
- (3) 上記2の出資の払戻しがあった場合の株式の



取得価額の計算は、会社法施行日以後に出資の払戻しがあった場合について適用されます（改正所令附則 9 ⑧）。

## 7 組織変更があった場合の株式等の取得価額の創設

### 1 制度の概要

従来の組織変更は、株式会社と有限会社の間及び合名会社と合資会社の間においてのみ認められていました。また、合名会社や合資会社については、合併により株式会社となることは可能とされていましたが、会社法においては、持分会社一般について、株式会社との間の組織変更を認めることとされ、会社法上、組織変更は、株式会社から持分会社への変更又は持分会社から株式会社への変更をいうものと整理されました（会社法 2 二十六）。

これに伴い、組織変更をした法人の株主等にその組織変更法人の株式（出資を含みます。）のみが交付された場合にはその組織変更後においても従前と株式の所有実態が変わらないこと等から、組織変更があった場合の株式等の取得価額の付替え規定が設けられました。

その内容は、居住者が、その有する株式（以下「旧株」といいます。）を発行した法人の組織変更（その組織変更をした法人（以下「組織変更法人」といいます。）の株主等にその組織変更法人の株式のみが交付されたものに限ります。）により組織変更法人の株式（以下「新株」といいます。）を取得した場合には、その組織変更のあった日の属する年以後の各年における有価証券の評価の方法の規定による新株の評価額の計算については、その計算の基礎となるその取得した新株 1 単位当たりの取得価額は、旧株 1 単位の従前の取得価額（その新株の取得のために要した費用の額がある場合には、その費用の額のうち旧株 1 単位に対応する部分の金額を加算した金額）に旧株の数を乗じてこれを取得した新株の数で除して計算した金額とすることとされました（所令 115）。

〈算式〉

$$\text{新株 1 単位の取得価額} = \frac{\text{旧株 1 単位の従前の取得価額} \times \text{新株の数} + \text{旧株 1 単位に対応する新株} \times \text{旧株の単位当たり} \times \text{の取得費用の額を含みます。}}{\text{新株の数}}$$

### 2 適用関係

上記 1 の組織変更があった場合の株式等の取得価額の計算は、会社法施行日（平成 18 年 5 月 1 日）以後に組織変更があった場合について適用されず（改正所令附則 9 ⑨）。

## 8 合併等があった場合の新株予約権等の取得価額の創設

### 1 制度の概要

従来、新株予約権を発行している株式会社が、合併、分割、株式交換及び株式移転の組織再編が行われた場合の新株予約権の取扱いについては、新株予約権に係る義務の承継が認められることを前提に商法において一部の規定が設けられていましたが、具体的な新株予約権の承継手続、新株予約権者の保護に関する規定は設けられていなかったところです。会社法においては、株式会社との間の組織再編に係る契約又は計画の定めにより、消滅会社等の新株予約権の全部又は一部を消滅させた上で、その新株予約権の新株予約権者に対して存続会社等の新株予約権を交付することが認められ、あらかじめ、その新株予約権の内容を定めることができるとともに、その定めに従った取扱いがされない場合やその定めがない場合にはその新株予約権の新株予約権者について新株予約権の買取請求をすることを認めることとされています（会社法 236、787）。また、株式会社から持分会社への組織変更の場合には新株予約権が当然に消滅しますが、その場合には消滅する新株予約権の新株予約権者に対して、これに代わる金銭を交付することとされ（会社法 744）、新株予約権者の

保護等が図られています。この組織変更の場合に消滅する新株予約権に代わる金銭の交付については、譲渡所得の基因となるべき資産（新株予約権）が消滅したことに伴って交付されるものであることから、譲渡所得に係る収入金額に類似するものであり（所令95）、今回の改正において下記四①「株式等に係る譲渡所得等の課税の特例の改正」の2(2)⑧で述べるように株式等の譲渡所得等に係る収入金額とみなすこととされています（措令25の8③）。

こうした会社法における新株予約権の取扱い等を踏まえ、今回、新株予約権（又は新株予約権付社債）を有する者が、合併、分割、株式交換及び株式移転により、その新株予約権に代えてその合併等に係る合併法人等の新株予約権のみの交付を受けた場合については、引き継ぎ新株予約権を所有しているものと考えられることから、新株予約権の取得価額の付替えの規定が設けられました。

その内容は、居住者が、その有する新株予約権又は新株予約権付社債（以下「旧新株予約権等」といいます。）を発行した法人を被合併法人、分割法人、株式交換完全子法人又は株式移転完全子法人とする合併、分割、株式交換又は株式移転（以下「合併等」といいます。）によりその旧新株予約権等に代えてその合併等に係る合併法人、分割承継法人、株式交換完全親法人又は株式移転完全親法人の新株予約権又は新株予約権付社債（以下「合併法人等新株予約権等」といいます。）のみの交付を受けた場合には、その合併等のあった日の属する年以後の各年における有価証券の評価の方法の規定による合併法人等新株予約権等の評価額の計算については、その計算の基礎となるその取得した合併法人等新株予約権等1単位当たりの取得価額は、旧新株予約権等1単位の従前の取得価額（その合併法人等新株予約権等の取得のために要した費用の額がある場合には、その費用の額のうち旧新株予約権等1単位に対応する部分の金額を加算した金額）を旧新株予約権等1単位について取得した合併法人等新株予約権等の数で除して計算した金額とすることとされました（所令

116）。

（注） 株式交換完全子法人とは「株式交換によりその株主の有する株式を他の法人に取得させたその株式を発行した法人」をいい（法法22の六の三）、株式移転完全子法人とは「株式移転によりその株主の有する株式をその株式移転により設立された法人に取得させたその株式を発行した法人」をいいます（法法22の六の五）。

〈算式〉

合併法人等新株予約権等1単位当たりの取得価額	旧新株予約権等1単位の従前の取得価額（旧新株予約権等1単位に対応する合併法人等新株予約権等の取得費用の額を含みます。）
=	
旧新株予約権等1単位について取得した合併法人等新株予約権等の数	

## 2 適用関係

上記1の合併等があった場合の新株予約権等の取得価額の計算は、会社法施行日（平成18年5月1日）以後に合併等があった場合について適用されます（改正所令附則9⑨）。

## 9 旧株一株の従前の取得価額の改正

### 1 改正前の制度の概要

居住者の有する株式（出資又は投資口を含みます。）又はオープン型の投資信託若しくは特定目的信託の受益権について、その年の中途において株式の分割若しくは併合、増資、合併、分割型分割又は減資等により株式等の取得価額の付替え計算を行う事実（以下「増資等」といいます。）があった場合には、これらの規定の適用については、その年1月1日（同日からその増資等があった日までの間に他の増資等があった場合には、その増資等の直前の他の増資等があった日）からその増資等があった日までの期間を基礎として、その増資等があった日において有するこれらの規定に規定する旧株又は旧受益権につきその者の採用している評価の方法により計算したその旧株又は旧受益権の評価額に相当する金額をもって旧株1株又

は旧受益権1口の従前の取得価額とされてきました（旧所令117）。

## 2 改正の内容

今回、出資の払戻しがあった場合の所有する出資の取得価額の付替えの規定、組織変更があった場合の株式等の取得価額の付替えの規定や合併等があった場合の新株予約権等の取得価額の付替えの規定が新たに設けられたこと等に伴い、この従前の取得価額の規定に所有出資及び旧新株予約権等を追加する等の整備が行われました（所令117）。

（参考）株式等の取得価額の計算方法等（所令109～116関係）

## 3 適用関係

上記2の改正は、会社法施行日（平成18年5月1日）以後に株式の分割若しくは併合、株主割当て、合併、分割型分割、資本の払戻し等、組織変更又は合併等により株式等又は新株予約権等の取得価額の付替え計算を行う事実が生じた場合について適用し、会社法施行日前に上記1の増資等が生じた場合については従前どおりとされます（改正所令附則9⑩）。

区 分	取得価額
取得価額の原則 (所令109①)	<ul style="list-style-type: none"> <li>① 金銭の払込みにより取得した株式等（②に該当するものを除きます。） ⇒ その払い込んだ金銭の額（その株式等の取得費用の額を含みます。）</li> <li>② 発行人から与えられた所令84条各号の株式等を取得する権利の行使により取得した株式等 ⇒ その株式等のその権利行使の日における価額</li> <li>③ 新たな払込みを要しないで取得した株式等（株主等として与えられるものとして一定の場合に限ります。） ⇒ 零</li> <li>④ 購入した株式等（②に該当するものを除きます。） ⇒ その購入の代価（購入手数料、その他その株式等の購入のために要した費用を含みます。）</li> <li>⑤ ①～④以外の方法により取得した株式等 ⇒ その取得の時ににおけるその株式等の取得のために通常要する価額</li> </ul>
株式の分割又は併合の場合の株式の取得価額 (所令110)	$\text{分割又は併合後の所有株式 1株当たりの取得価額} = \frac{\text{旧株 1株の従前の取得価額} \times \text{旧株の数}}{\text{分割又は併合後の所有株式の数}}$
株主割当てにより取得した株式の取得価額 (所令111①)	$\text{旧株及び新株 1株当たりの取得価額} = \frac{\text{旧株 1株の従前の取得価額} + \text{新株 1株につき払い込んだ金銭の額（その取得費用の額を含みます。）}}{\text{旧株 1株について取得した新株の数} + 1}$
株式無償割当てにより取得した株式の取得価額 (所令111②)	$\text{株式無償割当て後の所有株式 1株当たりの取得価額} = \frac{\text{旧株 1株の従前の取得価額} \times \text{旧株の数}}{\text{株式無償割当て後の所有株式の数}}$
合併により株式を取得した場合 (所令112)	$\text{合併法人株式 1株当たりの取得価額} = \frac{\text{旧株 1株の従前の取得価額} + \left[ \begin{array}{l} \text{合併法人株式 1株} \\ \text{当たりのみなし配} \\ \text{当額} \end{array} + \left[ \begin{array}{l} \text{合併法人株式 1株} \\ \text{当たりの取得費用} \\ \text{の額} \end{array} \right]}{\text{旧株 1株について取得した合併法人株式の数}}$

区 分	取得価額
分割型分割により取得した株式の取得価額 (所令113)	$\begin{aligned} & \text{分割承継法人の株式1株当たりの取得価額} = \frac{\text{旧株1株の従前の取得価額} \times \text{純資産移転割合}}{\text{旧株1株について取得した分割承継法人の株式の数}} + \left[ \begin{array}{l} \text{分割承継法人の株式1株当たりののみなし配当額} \\ \text{分割承継法人の株式1株当たりの取得費用の額} \end{array} \right] \\ & \text{(注) 純資産移転割合} = \frac{\text{分割法人から分割承継法人に移転した資産の帳簿価額} - \text{分割法人から分割承継法人に移転した負債の帳簿価額}}{\text{分割法人の資産の帳簿価額} - \text{分割法人の負債(新株予約権に係る義務を含みます。)の帳簿価額}} \\ & \text{旧株(分割法人の株式)1株当たりの取得価額} = \frac{\text{旧株1株の従前の取得価額} - (\text{旧株1株の従前の取得価額} \times \text{純資産移転割合})}{1} \end{aligned}$
資本の払戻し等があった場合の株式等の取得価額 (所令114①)	$\begin{aligned} & \text{旧株1株当たりの取得価額} = \frac{\text{旧株1株の従前の取得価額} - (\text{旧株1株の従前の取得価額} \times \text{純資産減少割合})}{1} \\ & \text{(注) 純資産減少割合} = \frac{\text{その資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額又はその解散による残余財産の分配により交付した金銭等の額及び金銭以外の資産の価額の合計額}}{\text{その法人の資産の帳簿価額} - \text{その法人の負債(新株予約権に係る義務を含みます。)の帳簿価額}} \end{aligned}$
口数の定めのない出資の払戻しがあった場合の所有出資の取得価額 (所令114②)	$\text{所有出資1単位当たりの取得価額} = \frac{\text{所有出資1単位の従前の取得価額} - \left[ \text{所有出資1単位の従前の取得価額} \times \frac{\text{払戻しに係る出資の金額}}{\text{払戻し直前の所有出資の金額}} \right]}{1}$
組織変更があった場合の株式等の取得価額 (所令115)	$\text{新株1単位当たりの取得価額} = \frac{\text{旧株1単位の従前の取得価額} - (\text{旧株1単位に対応する新株の取得費用の額を含みます。})}{\text{新株の数}} \times \text{旧株の数}$
合併等があった場合の新株予約権等の取得価額 (所令116)	$\text{合併法人等新株予約権等1単位当たりの取得価額} = \frac{\text{旧新株予約権等1単位の従前の取得価額(旧新株予約権等1単位に対応する合併法人等新株予約権等の取得費用の額を含みます。)}}{\text{旧新株予約権等1単位について取得した合併法人等新株予約権等の数}}$

### 三 株式交換等に係る譲渡所得等の特例制度の創設

#### ① 株式交換・株式移転に係る譲渡所得等の特例の創設

##### 1 改正前の制度の概要

特定子会社（商法第352条第1項の株式交換又は同法第364条第1項の株式移転（以下「株式交換等」といいます。）により同法第352条第1項の完全子会社となる法人をいいます。）の株主である個人が、その有する特定子会社の株式（以下「特定子会社株式」といいます。）につき株式交換等による移転があった場合において、その株式交換等により特定親会社（株式交換等により同法第352条第1項の完全親会社となる法人をいいます。）から新株の割当て（その株式交換等による金銭又は金銭及びその新株以外の資産（以下「交付金銭等」といいます。）の交付を含むものとし、次の①及び②に掲げる要件を満たすものに限ります。）を受けたときは、その株式交換等により移転したその特定子会社株式（その新株の割当てにより交付金銭等の交付を受けた場合には、その特定子会社株式のうち交付金銭等の額に対応する部分以外の部分）の譲渡がなかったものとして、株式等の譲渡所得等の課税の特例等の規定を適用することとされてきました（旧措法37の14、旧措令25の13）。

- ① その新株の割当てに係る株式交換等による特定親会社の特定子会社株式の受入価額がその個人の株式交換等に係る交換時（商法第352条第2項又は第364条第2項の規定により特定子会社の株主が特定親会社の株主となる時をいいます。）の直前におけるその個人の特定子会社株式の取得に要した金額に相当する金額として一定の金額以下となっていること。
- ② 次のイ及びロに掲げる金額の合計額のうちにイに掲げる金額の占める割合が100分の95以上であること。

イ 特定子会社の株主が株式交換等により特定親会社から割当てを受けた新株のその交換時における価額の総額

ロ 特定子会社の株主が株式交換等により特定親会社から交付を受けた金銭の額の総額及び特定親会社から交付を受けた資産（その特定親会社から交付を受けた金銭及び割当てを受けた新株を除きます。）のその交換時における価額の総額の合計額

##### 2 改正の内容

株式交換は、ある会社がその発行済株式の全部を他の会社に取得させる行為をいい、株式移転は、ある会社又は複数の会社がその発行済株式の全部を新設する法人に取得させる行為をいいます。つまり、これらの行為はいずれも親子会社関係を構築することを目的とするものです。また、合併によって会社財産を直接的に取得することができますが、株式交換・株式移転によっても会社財産を間接的に取得することができます。このようなことから、株式交換・株式移転は、合併と類似した行為と考えられます。

従来株式交換等の課税の特例は、株式交換・株式移転により完全子法人（特定子会社）の株主が完全親法人（特定親会社）の株式以外に交付金銭等の交付を受けた場合であってもそれが譲渡対価の5%未満であれば課税の繰延べが認められていましたが、合併・分割型分割などの組織再編成に係る課税繰延べの要件は被合併法人・分割法人の株主に合併法人株式・分割承継法人株式のみの交付がされた場合に限られており、それぞれ要件に違いがありました。今回の改正では、株式交換・株式移転も組織再編成の一類型であり、これらの組織再編成に対する課税の中立性・税制の整合性を図る等の観点からの見直しを行った上、所得税法本法において、新たに会社法で設けられた取得請求権付株式等に係る譲渡所得等の特例とあ

わせて株式交換・株式移転に係る譲渡所得等の特例に係る課税の繰延べ制度を創設するとともに、租税特別措置法において定められていた株式交換等に係る譲渡所得等の課税の特例制度については廃止することとされました。

## (1) 株式交換に係る譲渡所得等の特例

### ① 制度の概要

居住者が、各年において、その有する株式（以下「旧株」といいます。）につき、その旧株を発行した法人の行った株式交換（その法人の株主に法人税法第2条第12号の6の4に規定する株式交換完全親法人（以下「株式交換完全親法人」といいます。）の株式（出資を含みます。）以外の資産（その株主に対する剰余金の配当として交付された金銭その他の資産及び株式交換に反対するその株主に対するその買取請求に基づく対価として交付される金銭その他の資産を除きます。）が交付されなかったものに限ります。）によりその株式交換完全親法人に対し旧株の譲渡をし、かつ、その株式交換完全親法人の株式の交付を受けた場合には、事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その旧株の譲渡がなかったものとみなすこととされました（所法57の4①）。

（注） 株式交換完全親法人とは「株式交換により他の法人の株式を取得したことによってその法人の発行済株式の全部を有することとなった法人」をいいます（法法2十二の六の四）。

### ② 株式の取得価額

この特例の適用を受けた居住者が株式交換により取得をした株式交換完全親法人の株式をその後譲渡した場合の事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算において収入金額から控除する取得費の計算の基礎となる株式交換完全親法人の株式の取得価額は、その株式交換により株式交換完全親法

人に譲渡をした旧株の取得価額（株式交換完全親法人の株式の取得に要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）となります（所令167の7②）。

## (2) 株式移転に係る譲渡所得等の特例

### ① 制度の概要

居住者が、各年において、その有する株式（以下「旧株」といいます。）につき、その旧株を発行した法人の行った株式移転（その法人の株主に法人税法第2条第12号の7に規定する株式移転完全親法人（以下「株式移転完全親法人」といいます。）の株式以外の資産（株式移転に反対するその株主に対するその買取請求に基づく対価として交付される金銭その他の資産を除きます。）が交付されなかったものに限ります。）によりその株式移転完全親法人に対しその旧株の譲渡をし、かつ、その株式移転完全親法人の株式の交付を受けた場合には、事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その旧株の譲渡がなかったものとみなすこととされました（所法57の4②）。

（注） 株式移転完全親法人とは「株式移転により他の法人の発行済株式の全部を取得したその株式移転により設立された法人」をいいます（法法2十二の七）。

### ② 株式の取得価額

この特例の適用を受けた居住者が株式移転により取得をした株式移転完全親法人の株式をその後譲渡した場合の事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算において収入金額から控除する取得費の計算の基礎となる株式移転完全親法人の株式の取得価額は、その株式移転により株式移転完全親法人に譲渡をした旧株の取得価額（株式移転完全親法人の株式の取得に要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）となります（所令167の7③）。

### 3 適用関係

上記2の改正は、平成18年10月1日以後に行う株式交換による旧株の譲渡又は株式移転による旧株の譲渡について適用されます（改正法附則8①）。なお、上記1の租税特別措置法で定められていた株式交換等の課税の特例について、平成18年10月1日以前に行った特定子会社株式の移転による譲渡については従前どおりとされます（改正法附則93①）。

## ② 取得請求権付株式等に係る譲渡所得等の特例の創設

### 1 創設の趣旨

商法では、ある種類の株式が消滅し、他の種類の株式が発行されたのと同様の効力が生ずることとされる株式の転換という概念があり、税法上もある種類の株式が別の種類の株式に変わったに過ぎないということで課税関係は生じないものとされていました。会社法において、この株式の転換は、ある株式を株式会社が取得するとともに、他の株式を株式会社が発行し、又は自己株式を交付することと整理されました。

このような整理を前提とすると、株式を相対取引で別の株式と交換するのと同様に、この時点で損益が顕在化するという考え方もあり得るところです。しかし、株主による投資が継続しているという実態は従前と変わらず、単に法律上の整理が行われたに過ぎないことから、課税を繰り延べる措置を講じることとされました。なお、通常の商取引としては考えにくい取引ですが、譲渡した株式と交付を受けた株式との時価がおおむね同額でない場合は、関連者間等で両者の価値移転のために行われるなどの可能性があることが想定されるため、その場合には譲渡益課税を行うこととされています。

また、新株予約権付社債に付された新株予約権の行使については、その行使に際し社債の償還金をもって払込みがなされ株式を取得するという考

え方を採っていましたが、会社法上、新株予約権付社債に付された新株予約権を行使することは、その社債部分を現物出資（すなわち譲渡）し、その対価として株式を取得するものと整理されたことから、新株予約権付社債についての社債について、その新株予約権の行使により株式が交付された場合の課税の繰延べ措置を講じることとされました。

## 2 制度の内容

居住者が、各年において、その有する次の(1)から(6)までに掲げる有価証券をそれぞれ(1)から(6)までに定める事由により譲渡をし、かつ、その事由により取得をする法人の株式（出資を含みます。）又は新株予約権の交付を受けた場合（その交付を受けた株式又は新株予約権の価額がその譲渡をした有価証券の価額とおおむね同額となっていないと認められる場合を除きます。）には、事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算については、その有価証券の譲渡がなかったものとみなすこととされています（所法57の4③）。

### (1) 取得請求権付株式

取得請求権付株式（法人がその発行する全部又は一部の株式の内容として株主等がその法人に対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をいいます。）

その取得請求権付株式に係る請求権の行使によりその取得の対価としてその取得をする法人の株式のみが交付される場合のその請求権の行使（所法57の4③一）

### (2) 取得条項付株式

取得条項付株式（法人がその発行する全部又は一部の株式の内容としてその法人が一定の事由（以下「取得事由」といいます。）が発生したことを条件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をいいます。）その取得条項付株式に係る取得事由の発生によりその取得の対価としてその取得をされる

株主等にその取得をする法人の株式のみが交付される場合（その取得の対象となった種類の株式のすべてが取得をされる場合には、その取得の対価としてその取得をされる株主等にその取得をする法人の株式及び新株予約権のみが交付される場合を含みます。）のその取得事由の発生（所法57の4③二）

### (3) 全部取得条項付種類株式

全部取得条項付種類株式（ある種類の株式について、これを発行した法人が株主総会その他これに類するものの決議（以下「取得決議」といいます。）によってその全部の取得をする旨の定めがある場合のその種類の株式をいいます。）その全部取得条項付種類株式に係る取得決議によりその取得の対価としてその取得をされる株主等にその取得をする法人の株式のみが交付される場合又はその取得をする法人の株式及び新株予約権のみが交付される場合のその取得決議（所法57の4③三）

### (4) 新株予約権付社債についての社債

新株予約権付社債についての社債 その新株予約権付社債に付された新株予約権の行使によりその取得の対価としてその取得をする法人の株式が交付される場合のその新株予約権の行使（所法57の4③四）

### (5) 取得条項付新株予約権

取得条項付新株予約権（新株予約権について、これを発行した法人が一定の事由（以下「取得事由」といいます。）が発生したことを条件としてこれを取得することができる旨の定めがある場合の新株予約権をいい、次の①又は②に掲げる新株予約権を除きます。）その取得条項付新株予約権に係る取得事由の発生によりその取得の対価として取得をされる新株予約権者にその取得をする法人の株式のみが交付される場合の取得事由の発生（所法57の4③五、所令167の7①）

① 新株予約権を引き受ける者に特に有利な条

件又は金額により交付された新株予約権

- ② 役務の提供その他の行為に係る対価の全部又は一部として交付された新株予約権（上記①に該当するものを除きます。）

### (6) 取得条項付新株予約権が付された新株予約権付社債

取得条項付新株予約権が付された新株予約権付社債 その取得条項付新株予約権に係る取得事由の発生によりその取得の対価として取得をされる新株予約権者にその取得をする法人の株式のみが交付される場合の取得事由の発生（所法57の4③六）

## 3 株式又は新株予約権の取得価額

この特例の適用を受けた居住者が上記2(1)から(6)までに掲げる事由により取得をした株式又は新株予約権をその後譲渡した場合の事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算上収入金額から控除する取得費の計算の基礎となる株式又は新株予約権の取得価額は、それぞれ次の(1)から(8)までに掲げる金額とされます（所令167の7④一～八）。

- (1) 上記2(1)の取得請求権付株式に係る請求権の行使によりその取得請求権付株式の取得の対価として交付を受けたその法人の株式（上記2(1)の適用を受ける場合のその法人の株式に限りません。）取得請求権付株式の取得価額（取得をする株式の取得に要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）
- (2) 上記2(2)の取得条項付株式に係る取得事由の発生（取得の対価として株主等にその法人の株式のみが交付されたものに限りません。）によりその取得条項付株式の取得の対価として交付を受けたその法人の株式（上記2(2)の適用を受ける場合のその法人の株式に限りません。）取得条項付株式の取得価額（取得をする株式の取得に要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）
- (3) 上記2(2)の取得条項付株式に係る取得事由の



発生（取得の対象となった種類の株式のすべてが取得され、かつ、その取得の対価として株主等にその法人の株式及び新株予約権のみが交付されたものに限ります。）により取得条項付株式の取得の対価として交付を受けたその法人の次の①の株式及び②の新株予約権（上記2(2)の適用を受ける場合のその法人の株式及び新株予約権に限ります。） 株式及び新株予約権の区分に応じそれぞれ次の①又は②の金額

① その法人の株式 取得条項付株式の取得価額（取得をする株式の取得に要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）

② その法人の新株予約権 零

(4) 上記2(3)の全部取得条項付種類株式に係る取得決議（取得の対価として株主等にその法人の株式のみが交付されたものに限ります。）によるその全部取得条項付種類株式の取得の対価として交付を受けたその法人の株式（上記2(3)の適用を受ける場合のその法人の株式に限ります。） 全部取得条項付種類株式の取得価額（取得をする株式の取得に要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）

(5) 上記2(3)の全部取得条項付種類株式に係る取得決議（取得の対価として株主等にその法人の株式及び新株予約権のみが交付されたものに限ります。）によるその全部取得条項付種類株式の取得の対価として交付を受けたその法人の次の①の株式及び②の新株予約権（上記2(3)の適用を受ける場合のその法人の株式及び新株予約権に限ります。） 株式及び新株予約権の区分に応じそれぞれ次の①又は②の金額

① その法人の株式 全部取得条項付種類株式の取得価額（取得をする株式の取得に要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）

② その法人の新株予約権 零

(6) 上記2(4)の新株予約権付社債についての社債に係る新株予約権の行使によるその社債の取得の対価として交付を受けたその法人の株式（上記2(4)の適用を受ける場合のその法人の株式に

限ります。） 新株予約権付社債の取得価額（取得をする株式の取得に要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）

(7) 上記2(5)の取得条項付新株予約権に係る取得事由の発生によるその取得条項付新株予約権の取得の対価として交付を受けたその法人の株式（上記2(5)の適用を受ける場合のその法人の株式に限ります。） 取得条項付新株予約権の取得価額（取得をする株式の取得に要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）

(8) 上記2(6)の取得条項付新株予約権が付された新株予約権付社債に係る取得事由の発生によるその新株予約権付社債の取得の対価として交付を受けたその法人の株式（上記2(6)の適用を受ける場合のその法人の株式に限ります。） 新株予約権付社債の取得価額（取得をする株式の取得に要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）

#### 4 1株に満たない端数の取扱い

会社法では、株主が取得請求権付株式に係る請求権を行使した場合において、株式会社はその株式の取得の対価として他の株式を交付する際に1株に満たない端数があるときは、その株式1株の市場価格として一定の方法により算定した額（市場価格のない株式については1株当たりの純資産額）にその端数を乗じて得た額に相当する金銭をその請求権の行使をした株主に交付することとされています（会社法167③）。また、新株予約権付社債を有する新株予約権者がその新株予約権を行使した場合において、その新株予約権者に交付する株式の数に1株に満たない端数があるときは、会社法第283条ただし書きの規定により同法第236条第1項第9号の端数を切り捨てる旨の定めがある場合を除き、その株式1株の市場価格として一定の方法により算定した額（市場価格のない株式については1株当たりの純資産額）にその端数を乗じて得た額に相当する金銭をその請求権の行使をした株主や新株予約権者に交付することとされています（会社法283）。上記2(1)又は(4)の

特例については、その取得の対価としてその法人の株式のみの交付があった場合に適用されますが、上記2(1)の取得請求権付株式に係る請求権の行使又は(4)の新株予約権付社債に付された新株予約権の行使によりその法人の株式とあわせてこの1株に満たない端数（これに準ずるものを含みます。）に相当する部分に係る金銭の交付を受けた場合であっても、その1株に満たない端数に相当する部分はその法人の株式に含まれるものとして特例が

適用されることを明示的に確認したものです（所令167の7⑤）。

## 5 適用関係

上記2から4までの改正は、会社法施行日以後に行う上記2(1)から(6)までの事由によるこれらの有価証券の譲渡について適用されます（改正法附則8②）。

# 四 株式等譲渡益課税関係の改正

## 1 株式等に係る譲渡所得等の課税の特例の改正

### 1 改正前の制度の概要

- (1) 居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者（以下「居住者等」といいます。）が平成16年1月1日以後に株式等の譲渡をした場合におけるその株式等の譲渡による事業所得、譲渡所得又は雑所得（以下「株式等に係る譲渡所得等の金額」といいます。）については、所得税法の規定にかかわらず、他の所得と区分し、その年中のその株式等の譲渡に係る譲渡所得等の金額に対し、株式等に係る課税譲渡所得等の金額（各種所得控除後の株式等に係る譲渡所得等の金額をいいます。）の15%相当額の所得税（他に個人住民税5%）を課する（申告分離課税）こととされています（措法37の10①）。
- (2) この申告分離課税の対象とされる株式等とは、次の①から⑥までに掲げるもの（外国法人に係るものを含むものとし、ゴルフ場その他の施設の利用に関する権利に類するものとして一定のものを除きます。）とされています（旧措法37の10②）。
  - ① 株式（株式の引受けによる権利、新株の引受け及び新株予約権を含みます。）
  - ② 特別の法律により設立された法人の出資者の持分、合名会社、合資会社又は有限会社の

社員の持分、協同組合等の組合員又は会員の持分その他法人の出資者の持分（④に掲げるものを除きます。）

- ③ 新株予約権付社債（資産の流動化に関する法律（以下「資産流動化法」といいます。）法第113条の2第1項に規定する転換特定社債及び同法第113条の4第1項に規定する新優先出資引受権付特定社債を含みます。）
  - ④ 協同組織金融機関の優先出資に関する法律に規定する優先出資（優先出資の引受けによる権利及び優先出資を引き受けることができる権利を含みます。）及び資産流動化法第2条第5項に規定する優先出資（優先出資の引受けによる権利及び同法第5条第1項第2号ニ(2)に規定する引受権並びに優先出資に類する出資で一定のものを含みます。）
  - ⑤ 公社債投資信託以外の証券投資信託の受益証券又は証券投資信託以外の投資信託で公社債等運用投資信託に該当しないものの受益証券
  - ⑥ 社債的受益証券以外の特定目的信託の受益証券
- (3) 居住者等が交付を受ける次の①から⑤までに掲げる金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額（上記一②「配当等とみなす金額の改正」の1(1)の利益の配当又は剰余金の分配の額とみなされる金額を除きます。）については、その株式等に係る譲渡所得等に係る収入金額とみな

して課税することとされてきました（旧措法37の10③、旧措令25の8③④⑥）。

- ① 法人の株主等がその法人の合併（その法人の株主等に合併法人の株式以外の資産（その株主等に対する利益の配当又は出資に係る剰余金の分配として交付された金銭その他の資産を除きます。）が交付されたものに限ります。）により交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額
- ② 法人の株主等がその法人の分割（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たものに限ります。）により交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額
- ③ 法人の株主等がその法人の資本若しくは出資の減少（株式が消却されたものを除きます。）により、又はその法人の解散による残余財産の分配として交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額
- ④ 法人の株主等がその法人の株式の消却により交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額
- ⑤ 法人の株主等がその法人の自己の株式の取得（一定の取得を除きます。）により交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額  
(注) 上記⑤の括弧書きの一定の取得とは次の取得をいいます。
  - イ 証券取引所の開設する市場における購入
  - ロ 店頭売買登録銘柄として登録された株式の店頭売買による購入
  - ハ 営業の全部の譲受け
  - ニ 商法第220条の6第1項（同法第221条第6項において準用する場合を含みます。）の規定による端株又は単元未満株式の買取請求による買取
- ⑥ 法人の株主等がその法人からの退社又は脱退による持分の払戻しとして交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額

## 2 改正の内容

### (1) 株式等の範囲の改正

所得税法及び租税特別措置法上、株式には、商法上の「株式の引受けによる権利」、「新株の引受権」及び「新株予約権」が含まれるものとしてこれらの権利を譲渡した場合には株式等譲渡益課税の対象とされてきました。会社法の創設により「株式の引受けによる権利」が「株主となる権利」に、「新株の引受権」が「株式の割当てを受ける権利」に、それぞれ改められるとともに、「新株予約権の割当てを受ける権利」についても株式に含めることとされました。また、有限会社法の廃止により「有限会社の社員の持分」を株式等の範囲から削除するとともに、会社法において新たに合同会社制度が創設されたことにより「合同会社の社員の持分」を株式等の範囲に追加する等の改正が行われました。

今回の改正による新たな株式等の範囲は、次の①から⑥までに掲げるもの（外国法人に係るものを含むものとし、ゴルフ場その他の施設の利用に関する権利に類するものとして一定のものを除きます。）とされました（措法37の10②）。

- ① 株式（株主又は投資主（投資信託及び投資法人に関する法律第2条第23項に規定する投資主をいいます。）となる権利、株式の割当てを受ける権利、新株予約権及び新株予約権の割当てを受ける権利を含みます。）
- ② 特別の法律により設立された法人の出資者の持分、合名会社、合資会社又は合同会社の社員の持分、協同組合等の組合員又は会員の持分その他法人の出資者の持分（出資者、社員、組合員又は会員となる権利及び出資の割当てを受ける権利を含むものとし、下記④に掲げるものを除きます。）
- ③ 新株予約権付社債（資産流動化法第131条第1項に規定する転換特定社債及び同法第139条第1項に規定する新優先出資引受権付特定社債を含みます。）
- ④ 協同組織金融機関の優先出資に関する法律

に規定する優先出資（優先出資者（同法第13条の優先出資者をいいます。）となる権利及び優先出資の割当てを受ける権利を含みます。）及び資産流動化法第2条第5項に規定する優先出資（優先出資社員（同法第26条に規定する優先出資社員をいいます。）となる権利及び同法第5条第1項第2号ニ(2)に規定する引受権を含みます。）

⑤ 公社債投資信託以外の証券投資信託（その設定に係る受益証券の募集が公募により行われたものを除きます。）又は証券投資信託以外の投資信託で公社債等運用投資信託に該当しないものの受益証券及び特定株式投資信託の受益証券

⑥ 社債的受益証券以外の特定目的信託の受益証券

(注) 上記⑤及び⑥は、改正前（上記1(2)⑤・⑥）と同じです。

## (2) 譲渡所得等の収入金額とみなされる金銭の額及び金銭以外の資産の価額の改正

会社法の制定等に伴い、居住者等が交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額（上記一[2]「配当等とみなす金額の改正」の2(1)の利益の配当又は剰余金の分配とみなされる金額を除きます。）で、株式等に係る譲渡所得等に係る収入金額とみなして課税することとされていたものの範囲が次のように改められました（措法37の10③、措令25の8③④⑥）。

① 法人の株主等がその法人の合併（その法人の株主等に合併法人の株式又は出資以外の資産（その株主等に対する株式又は出資に係る剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配として交付された金銭その他の資産及び合併に反対するその株主等に対するその買取請求に基づく対価として交付がされる金銭その他の資産を除きます。）の交付がされたもの）により交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額

② 法人の株主等がその法人の分割（分割法人

の株主等に分割承継法人の株式又は出資以外の資産（その株主等に対する株式又は出資に係る剰余金の配当又は利益の配当として交付がされる分割対価資産以外の金銭その他の資産を除きます。）の交付がされたもの）により交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額

③ 法人の株主等がその法人の資本の払戻し（株式に係る剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うもの）に限り、分割型分割によるもの以外をいいます。）により、又はその法人の解散による残余財産の分配として交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額

④ 法人の株主等がその法人の自己の株式又は出資の取得（一定の取得を除きます。）により交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額

(注) 上記④括弧書きの一定の取得とは次の取得をいいます。

イ 証券取引所の開設する市場における購入

ロ 店頭売買登録銘柄として登録された株式の店頭売買による購入

(注) 上記イ及びロは、改正前（上記1(3)⑤イ・ロ）と同じです。

ハ 事業の全部の譲受け

(注) 「営業」が「事業」に改められていますが、会社法の制定に伴う用語の整理であり実質的な改正を伴うものではありません。

ニ 会社法第192条第1項の規定による請求に係る同項の単元未満株式の買取り

⑤ 法人の株主等がその法人の出資の消却（取得した出資について行うものを除きます。）、その法人の出資の払戻し、その法人からの退社若しくは脱退による持分の払戻し又はその法人の株式若しくは出資をその法人が取得することなく消滅させることにより交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額

- ⑥ 法人の株主等がその法人の組織変更（その組織変更の際してその組織変更をしたその法人の株式又は出資以外の資産が交付されたものに限ります。）により交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額
- ⑦ 法人の合併によりその合併に係る被合併法人の新株予約権者がその合併によりその新株予約権者が有していたその被合併法人の新株予約権に代えて金銭その他の資産の交付を受ける場合（その合併により合併法人の新株予約権のみの交付を受ける場合を除きます。）における金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額
- ⑧ 法人の組織変更によりその組織変更をした法人の新株予約権者がその組織変更によりその新株予約権者が有していたその法人の新株予約権に代えて交付を受ける金銭の額

### 3 適用関係

- (1) 上記2(1)の改正は、個人が会社法施行日（平成18年5月1日）以後に行う上記2(1)の株式等の譲渡による所得について適用し、個人が会社法施行日以前に行った上記1(2)の株式等の譲渡については従前どおりとされます（改正法附則90①）。
- (2) 会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律（以下「会社法関係整備法」といいます。）第98条第2項又は第214条第2項の規定の適用がある場合における上記2(1)①の株式には、会社法関係整備法第98条第2項の規定により従前どおりとされた新株の引受権を含むものとし、上記2(1)④の優先出資には、会社法関係整備法第214条第2項の規定により従前どおりとされた優先出資を引き受けることができる権利を含むものとされます（改正法附則90②）。
- (3) 上記2(2)①の改正は、個人が合併により交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額でその合併が会社法施行日以後であるものについて適用し、個人が合併により交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額でその合併が会社法施行日前であるものについては従前どおりとされます（改正法附則90③）。
- (4) 上記2(2)②の改正は、個人が分割により交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額でその分割が会社法施行日以後であるものについて適用し、個人が分割により交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額でその分割が会社法施行日前であるものについては従前どおりとされます（改正法附則90④）。
- (5) 上記2(2)③の改正は、次の(6)に該当する場合を除き、個人がその資本の払戻しにより交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額でその資本の払戻しに係る基準日が会社法施行日以後であるものについて適用し、個人が上記1(3)③の資本又は出資の減少により交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額でその資本又は出資の減少に係る基準日が会社法施行日前であるものについては従前どおりとされます（改正法附則90⑤）。
- (6) 会社法第454条第1項若しくは第5項の決議又は同法第459条第1項の規定による定款の定めがある場合における取締役会の決議による上記2(2)③の資本の払戻しにより個人が交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額については、その資本の払戻しに係る基準日が会社法施行日前であっても、改正後の規定が適用されます（改正法附則90⑥）。
- (7) 上記1(3)④の株式の消却により交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額でその株式の消却が平成18年4月1日前であるものについては従前どおりとされます（改正法附則90⑦）。
- (8) 上記2(2)④の（注）の改正は、法人が会社法施行日以後に行う上記2(2)④の（注）イからニまでに掲げる事由による取得について適用し、法人が会社法施行日以前に行った上記1(3)⑤（注）イからニまでに掲げる事由による取得については従前どおりとされます（改正措令附則11②）。
- (9) 法人が会社法施行日以後に行う会社法関係整備法第86条第1項の規定により従前どおりとさ

- れる上記1(3)⑤（注）ニの端株の同法第64条の規定による改正前の商法第220条の6第1項の端株主の端株買取請求権の規定による買取りによる取得は、上記2(2)④（注）ニの買取りによる取得とみなされます（改正措令附則11③）。
- (10) 上記2(2)⑤の改正は、個人が同⑤の事由により交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額でその事由が平成18年4月1日以後であるものについて適用し、上記1(3)⑥の持分の払戻しにより交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額でその持分の払戻しが同日以前であるものについては従前どおりとされます（改正法附則90⑧）。
- (11) 上記2(2)⑥の改正は、個人が組織変更により交付を受ける金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額でその組織変更が会社法施行日以後であるものについて適用されます（改正法附則90⑨）。
- (12) 上記2(2)⑦及び⑧の改正は、個人が会社法施行日以後に同⑦及び⑧の事由により交付を受ける同⑦の金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額又は同⑧の金銭の額について適用されず（改正措令附則11①）。

## 2 上場株式等を譲渡した場合の株式等に係る譲渡所得等の課税の特例の改正

### 1 改正前の制度の概要

- (1) 居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者が平成15年1月1日から平成19年12月31日までの間に上場株式等（証券取引所に上場されている株式等、店頭売買登録銘柄として登録された株式等及び外国有価証券市場において売買されている株式等並びに株式等証券投資信託でその設定に係る受益証券の募集が公募により行われたものの受益証券及び特定投資法人の投資口をいいます。）の証券業者（証券会社及び外国証券会社をいいます。）への売委託に基づく譲渡、証券業者に対する譲渡その他一定の譲渡を

- した場合には、その上場株式等の譲渡による上場株式等に係る課税譲渡所得等の金額に対する税率は、7%（他に個人住民税3%）の優遇税率とすることとされています（旧措法37の11①）。
- (2) この特例の対象となる上場株式等の譲渡は、株式等の譲渡のうち次に掲げる上場株式等の譲渡とされていました（旧措法37の11①、旧措令25の9⑦⑧⑨）。

- ① 証券業者、銀行又は協同組織金融機関への売委託により行う特定上場株式等の譲渡（登録金融機関への売委託（取引所有価証券市場及び外国有価証券市場における売付けに係るものに限ります。）により行う投資信託の受益証券及び投資口の譲渡を含みます。）
- ② 証券業者に対する上場株式等の譲渡
- ③ 登録金融機関、登録郵政公社又は投資信託委託業者に対する上場株式等の譲渡で一定のもの
- ④ 上記1「株式等に係る譲渡所得等の課税の特例の改正」の1(3)①から⑥までに掲げる事由による金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額又は株式等証券投資信託等の終了・解約につき支払われる金額で株式等の譲渡所得等に係る収入金額とみなされる上場株式等の譲渡
- ⑤ 上場株式等を発行した法人に対して商法第220条の6第1項（同法第221条第6項において準用する場合を含みます。）の規定に基づいて行う同法第220条の6第1項又は第221条第6項に規定する端株又は単元の株式の数に満たない数の株式の譲渡

### 2 改正の内容

会社法の制定等に伴い、優遇税率が適用される上記1(2)の上場株式等の譲渡の範囲の改正が行われました。改正後の特例の対象となる上場株式等の譲渡は次のとおりです（措法37の11①）。

- ① 証券業者、銀行又は協同組織金融機関への売委託により行う特定上場株式等の譲渡（登録金融機関への売委託（取引所有価証券市場及び外

国有価証券市場における売付けに係るものに限ります。）により行う投資信託の受益証券及び投資口の譲渡を含みます。）

② 証券業者に対する上場株式等の譲渡

(注) 上記①及び②は、改正前（上記1(2)①・②）と同じです。

③ 登録金融機関、登録郵政公社又は投資信託委託業者に対する上場株式等の譲渡で一定のもの

(注) 上記③は、改正前（上記1(2)③）と同じですが、日本郵政公社による証券投資信託の受益証券の募集の取扱い等のための日本郵政公社の業務の特例等に関する法律の条項移動に伴う規定の整備が行われています。

④ 上記①「株式等に係る譲渡所得等の課税の特例の改正」の2(2)①から⑧までに掲げる事由による金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額又は株式等証券投資信託等の終了・解約につき支払われる金額で株式等の譲渡所得等に係る収入金額とみなされる上場株式等の譲渡

⑤ 上場株式等を発行した法人に対して会社法第192条第1項の規定に基づいて行う同項に規定する単元未満株式の譲渡

⑥ 上場株式等を発行した法人に対して会社法関係整備法第64条の規定による改正前の商法第220条の6第1項の規定に基づいて行う同項に規定する端株の譲渡

⑦ 上場株式等を発行した法人が行う会社法第234条第1項又は第235条第1項（これらの規定を他の法律において準用する場合を含みます。）の規定その他一定の規定による1株又は1口に満たない端数に係る上場株式等の競売（会社法第234条第2項（同法第235条第2項又は他の法律において準用する場合を含みます。）の規定その他一定の規定による競売以外の方法による売却を含みます。）によるその上場株式等の譲渡

(注) 上場株式等の競売に係る「その他一定の規定」とは、投資信託及び投資法人に関する法律第88条第1項及び第149条の17第1項の規定並びに会社法第234条第6項において準用する同条第1項

の規定をいい、競売以外の方法による売却に係る「その他一定の規定」とは、投資信託及び投資法人に関する法律第88条第1項及び第149条の17第1項の規定並びに会社法第234条第6項において準用する同条第2項の規定をいいます（措令25の9⑩）。

### 3 適用関係

上記2の改正は、個人が会社法施行日（平成18年5月1日）以後に行う上記2の上場株式等の譲渡について適用し、個人が会社法施行日前に行った上記1(2)の上場株式等の譲渡については従前どおりとされます（改正法附則91）。

### ③ 平成13年9月30日以前に取得した上場株式等の取得費の特例の改正

#### 1 改正前の制度の概要

(1) 居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者（以下「居住者等」といいます。）が、平成13年9月30日以前から引き続き所有していた上場株式等（同年10月1日において上場株式等に該当していたものに限るものとし、次の①から④までに掲げるものを除きます。）を平成15年1月1日から平成22年12月31日までの間に譲渡をした場合におけるその上場株式等の譲渡による譲渡所得の金額の計算上収入金額から控除する取得費は、所得税法の規定にかかわらず、その上場株式等の平成13年10月1日における価額として下記の(2)①から④までに定める金額の80%に相当する金額とすることができることとされています（旧措法37の11の2①）。

① 下記五②「特定の取締役等が受ける新株予約権等の行使による株式の取得に係る経済的利益の非課税等制度の改正」1（いわゆるストックオプション税制）の適用を受けて取得をした特定新株予約権等に係る株式

② 特定中小会社が発行した株式に係る譲渡所得等の課税の特例（いわゆるエンジェル税制）の適用を受ける特定株式

- ③ 株式等証券投資信託の受益証券（証券取引所に上場されているもの、店頭売買登録銘柄として登録されたもの及び外国有価証券市場において売買されているものを除きます。）
- ④ 特定投資法人の投資口（証券取引所に上場されているもの、店頭売買登録銘柄として登録されたもの及び外国有価証券市場において売買されているものを除きます。）
- (2) 平成13年10月1日における価額とは、次の①から④までに掲げる株式等の区分に応じ、それぞれ①から④までに定める金額をその株式等の1単位当たりの価額として計算した金額とされています（措令25の10②）。
- ① 取引所売買株式等（その売買が主として証券取引所において行われている株式等をいいます。） 証券取引所において公表された平成13年10月1日におけるその取引所売買株式等の最終の売買の価格（公表された同日における最終の売買の価格がない場合には、公表された同日における最終の気配相場の価格とし、その最終の売買の価格及びその最終の気配相場の価格のいずれもない場合には、同日前の最終の売買の価格又は最終の気配相場の価格が公表された日で同年10月1日に最も近い日におけるその最終の売買の価格又はその最終の気配相場の価格とされます。）に相当する金額
- ② 店頭売買株式等（店頭売買登録銘柄として登録された株式等をいいます。） 証券取引法第79条の3の規定により公表された平成13年10月1日におけるその店頭売買株式等の最終の売買の価格（公表された同日における最終の売買の価格がない場合には、公表された同日における最終の気配相場の価格とし、その最終の売買の価格及びその最終の気配相場の価格のいずれもない場合には、同日前の最終の売買の価格又は最終の気配相場の価格が公表された日で同年10月1日に最も近い日におけるその最終の売買の価格又はその最終の気配相場の価格とされます。）に相当する金額
- ③ その他価格公表株式等（上記①又は②の株式等以外の株式等のうち、価格公表者（株式等の売買の価格又は気配相場の価格を継続的に公表し、かつ、その公表する価格がその株式等の売買の価格の決定に重要な影響を与えている場合におけるその公表をする者をいいます。）によって公表された売買の価格又は気配相場の価格があるものをいいます。）
- その価格公表者によって公表された平成13年10月1日におけるその他価格公表株式等の最終の売買の価格（公表された同日における最終の売買の価格がない場合には、公表された同日における最終の気配相場の価格とし、その最終の売買の価格及びその最終の気配相場の価格のいずれもない場合には、同日前の最終の売買の価格又は最終の気配相場の価格が公表された日で同年10月1日に最も近い日におけるその最終の売買の価格又はその最終の気配相場の価格とされます。）に相当する金額
- ④ 上記①から③までに掲げる株式等以外の株式等 その株式等の平成13年10月1日における価額として合理的な方法により計算した金額
- (3) 上記(1)の適用については、居住者等が平成13年10月1日以後に次の①から④までに掲げる事由により取得した上場株式等は、その者が同年9月30日以前から引き続き所有していたものとみなすこととされています（旧措法37の11の2②、旧措令25の10⑤）。
- ① 贈与、相続（限定承認に係るものを除きます。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除きます。）
- ② 株式の分割又は併合
- ③ 法人の株主等のその法人の合併（その法人の株主等に合併法人の株式（出資を含みます。以下「合併法人株式」といいます。）のみの交付がされたもの（その法人の株主等にその合併法人株式及びその法人の株主等に対する



利益の配当又は出資に係る剰余金の分配として交付される金銭その他の資産のみの交付がされたものを含みます。）に限り、）によるその合併法人株式の取得その他これに類する一定の事由

(注) 「その他これに類する一定の事由」とは、法人の株主等のその法人の分割（分割法人の株主等その分割承継法人の株式のみの交付がされたもの（その分割法人の株主等にその分割承継法人の株式及び分割法人の株主等に対する株式に係る利益の配当又は剰余金の分配として交付される金銭その他の資産のみの交付がされたものを含みます。）に限り、）によるその分割承継法人の株式の取得をいいます（旧措令25の10④）。

④ 上記3①「株式交換・株式移転に係る譲渡所得等の特例の創設」の1の改正前の株式交換等（その株式交換等により移転した特定子会社株式の譲渡がなかったものとされる場合に限るものとし、交付金銭等を受ける場合を除きます。）

(4) 上記(3)の適用がある場合における居住者等が上記(3)②又は③に掲げる事由により取得した上場株式等、上場株式等を発行した法人について分割型分割があった場合における居住者等がその分割型分割の前から引き続き所有している分割法人の株式（投資口を含みます。）及び上場株式等を発行した法人の資本若しくは出資の減少（株式が消却されたものを除きます。）による払戻し又は解散による残余財産の分配があった場合における居住者等のその資本若しくは出資の減少による払戻し又は解散による残余財産の分配の前から引き続き所有しているその法人の株式（以下「払戻法人の株式」といいます。）に係る平成13年10月1日における価額については、その取得の基因となった株式等（旧株）又はその分割法人の株式又は払戻法人の株式の上記(2)①から④までの株式等の区分に応じ、それぞれに定める金額を基礎として、取得価額の付替え計算の規定（株式の分割又は併合の場合の

株式等の取得価額（所令110①）、合併により取得した株式の取得価額（所令112）、分割型分割により取得した株式の取得価額（所令113①②）、減資等があった場合の株式の取得価額（所令114①）又は旧株1株の従前の取得価額（所令117））に準じて計算した金額とし、上記(3)の適用がある場合における居住者等が上記(3)④の株式交換等により取得した上場株式等に係る同年10月1日における価額については、その取得の基因となった特定子会社株式1単位について取得した上場株式等の数で除して計算した金額とされていました（旧措令25の10③）。

## 2 改正の内容

(1) 会社法において新たに株式無償割当て制度や取得条項付株式などの制度が創設されましたが、この株式無償割当て、取得条項付株式の取得事由の発生又は全部取得条項付種類株式の取得決議については、株式の分割や株式交換等と同様にその株主の意思とは関係なく発生するものであることから、居住者等が平成13年10月1日以後に取得した上場株式等であっても、その者が同年9月30日以前から引き続き所有していたものとみなすこととされる事由の範囲にこれらの事由を追加するとともに、合併については、合併法人の株式以外に合併に反対する株主の株式買取請求に基づく対価として金銭その他の資産の交付があった場合の適用関係の整備等が行われました。これらの見直しにより上記1(3)に掲げる事由は、次のとおりとされました（措法37の11の2②、措令25の10⑤）。

① 贈与、相続（限定承認に係るものを除きます。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除きます。）

② 株式の分割又は併合

(注) 上記①及び②は、改正前（上記1(3)①・②）と同じです。

③ 法人の株主等のその法人の合併（その法人の株主等に合併法人の株式又は出資のみの交付がされたもの（その法人の株主等にその合

併法人の株式又は出資及びその法人の株主等に対する株式又は出資に係る剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配として金銭その他の資産が交付されたもの並びに合併に反対するその法人の株主等に対するその買取請求に基づく対価として金銭その他の資産の交付がされるものを含みます。）に限ります。）によるその合併法人の株式又は出資の取得その他これに類する一定の事由

(注) 「その他これに類する一定の事由」とは、法人の株主等のその法人の分割（分割法人の株主等にその分割承継法人の株式のみの交付がされたもの（その分割法人の株主等にその分割承継法人の株式及び分割法人の株主等に対する株式に係る剰余金の配当又は利益の配当として交付がされた分割対価資産以外の金銭その他の資産の交付がされたものを含みます。）に限ります。）によるその分割承継法人の株式の取得をいいます（措令25の10④）。

- ④ 居住者等の有する上場株式等につき、その上場株式等を発行した法人の行った上記三①「株式交換・株式移転に係る譲渡所得等の特例の創設」の2(1)が適用される株式交換
- ⑤ 居住者等の有する上場株式等につき、その上場株式等を発行した法人の行った上記三①「株式交換・株式移転に係る譲渡所得等の特例の創設」の2(2)が適用される株式移転
- ⑥ 居住者等の有する上場株式等（上記三②「取得請求権付株式等に係る譲渡所得等の特例の創設」の2(2)が適用される取得条項付株式であるものに限ります。）につき、その上場株式等を発行した法人のその取得事由の発生
- ⑦ 居住者等の有する上場株式等（上記三②「取得請求権付株式等に係る譲渡所得等の特例の創設」の2(3)が適用される全部取得条項付種類株式であるものに限ります。）につき、その上場株式等を発行した法人のその取得決議

⑧ 居住者等の有する上場株式等につき、その上場株式等を発行した法人の会社法第185条に規定する株式無償割当て（その株式無償割当てによりその株式等と同一の種類株式が割り当てられる場合のその株式無償割当てに限ります。）

(2) 上記(1)のとおり、居住者等が平成13年10月1日以後に取得した上場株式等であっても、その者が同年9月30日以前から引き続き所有していたものとみなすこととされる事由が新たに追加されたこと等により、上記1(4)の同年10月1日における価額の計算においても整備等が図られました（措令25の10③）。

具体的には、上記(1)の適用がある場合における居住者等が上記(1)②若しくは③又は⑧に掲げる事由により取得した上場株式等、上場株式等を発行した法人について分割型分割があった場合における居住者等がその分割型分割の前から引き続き所有している分割法人の株式（投資口を含みます。）及び上場株式等を発行した法人の資本の払戻し又は解散による残余財産の分配があった場合における居住者等のその資本の払戻し又は解散による残余財産の分配の前から引き続き所有しているその法人の株式（以下「払戻法人の株式」といいます。）に係る平成13年10月1日における価額については、その取得の基因となった株式等（旧株）又はその分割法人の株式又は払戻法人の株式の上記1(2)①から④までの株式等の区分に応じ、それぞれに定める金額を基礎として、取得価額の付替え計算の規定（株式の分割又は併合の場合の株式等の取得価額（所令110①）、株主割当てにより取得した株式の取得価額（所令111②）、合併により取得した株式の取得価額（所令112）、分割型分割により取得した株式の取得価額（所令113①②）、資本の払戻し等があった場合の株式の取得価額（所令114①）又は旧株1株の従前の取得価額（所令117））に準じて計算した金額とし、上記(1)の適用がある場合における居住者等が上記(1)④から⑦までに掲げる事由により取

得した上場株式等に係る同年10月1日における価額については、その取得の基因となった上場株式等1単位について取得した上場株式等の数で除して計算した金額とされました（措令25の10③）。

### 3 適用関係

- (1) 上記2(1)③及び⑥から⑧までの改正は、個人が会社法施行日（平成18年5月1日）以後にこれらに掲げる事由により取得をする上場株式等について適用されます（改正措令附則13①）。
- (2) 上記2(1)④及び⑤の改正は、個人が平成18年10月1日以後にこれらに掲げる事由により取得をする上場株式等について適用されます（改正措令附則13②）。

## 4 特定口座内保管上場株式等の譲渡等に係る所得計算等の特例の改正

### 1 改正前の制度の概要

- (1) 居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者（以下「居住者等」といいます。）が、特定口座（その者が2以上の特定口座を有する場合には、それぞれの特定口座）に上場株式等保管委託契約に基づき保管の委託がされている上場株式等（以下「特定口座内保管上場株式等」といいます。）の譲渡をした場合には、その特定口座内保管上場株式等の譲渡による事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額とその特定口座内保管上場株式等の譲渡以外の株式等の譲渡による事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額とを区分して、これらの金額を計算することとされています（措法37の11の3①、措令25の10の2①前段）。
- (2) 「上場株式等保管委託契約」とは、上記(1)の適用を受けるために居住者等が証券業者と締結した上場株式等の保管の委託に係る契約で、その契約書において次の事項が定められているものをいいます（措法37の11の3③二、旧措令25の10の2⑥⑦⑨～⑱）。

- ① 上場株式等の保管の委託はその保管の委託に係る口座に設けられた特定保管勘定において行うこと
- ② その特定保管勘定においてはその居住者等の次に掲げる上場株式等のみを受け入れること
  - イ 特定口座開設届出書の提出後に、その証券業者への買付けの委託等により取得をした上場株式等又はその証券業者から取得をした上場株式等で、その取得後直ちにその口座に受け入れるもの（旧措法37の11の3③二イ）
  - ロ その証券業者以外の証券業者に開設されているその居住者等の特定口座（以下「他の特定口座」といいます。）から、他の特定口座に係る特定口座内保管上場株式等の全部又は一部の移管がされる場合のその移管がされる上場株式等（旧措法37の11の3③二ロ）
  - ハ 次に定める上場株式等（旧措法37の11の3③二ハ）
    - イ その特定口座を開設する証券業者等が行う上場株式等の募集により取得した上場株式等（旧措令25の10の2⑭一）
    - ロ その特定口座を開設する居住者等がその特定口座に設けられた特定信用取引等勘定において行った信用取引により買い付けた上場株式等のうちその信用取引の決済により受渡しが行われたもので、その受渡しの際に、特定口座を開設する証券業者等の口座からその特定口座に設けられた特定保管勘定への振替の方法により受け入れるもの（旧措令25の10の2⑭二）
    - ハ 居住者等が贈与、相続（限定承認に係るものを除きます。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除きます。）により取得したその贈与をした者、その相続に係る被相続人又はその遺贈に係る包括遺贈者の開設していた特定口座

- に係る特定口座内保管上場株式等であった上場株式等（その口座（以下「相続等口座」といいます。）に引き続き保管の委託がされているものに限り）で、相続等口座からのその相続等口座が開設されている証券業者等に開設されている居住者等の特定口座への移管（上場株式等の一部が移管される場合には、その上場株式等のうち、その移管がされる上場株式等と同一銘柄のその相続等口座に係る上場株式等はすべてその移管がされる上場株式等に含まれる場合に限り）により受け入れるもの（旧措令25の10の2⑭三）
- (二) 居住者等が贈与、相続又は遺贈により取得したその贈与をした者、その相続に係る被相続人又はその遺贈に係る包括遺贈者の開設していた特定口座に係る特定口座内保管上場株式等であった上場株式等（相続等口座に引き続き保管の委託がされているものに限り）で、相続等口座からのその相続等口座が開設されている証券業者等以外の証券業者等に開設されているその居住者等の特定口座への移管により受け入れるもの（旧措令25の10の2⑭四）
- (ホ) 居住者等が開設する特定口座に係る特定口座内保管上場株式等につき株式の分割又は併合により取得する上場株式等で、その株式の分割又は併合に係る上場株式等のその特定口座への受入れを、株券等の保管及び振替に関する法律に規定する顧客口座簿に記載又は記録をする方法（以下「保管振替の方法」といいます。）により行うもの（旧措令25の10の2⑭五）
- (ハ) 居住者等が開設する特定口座に係る特定口座内保管上場株式等につき株主等がその法人の合併（その法人の株主等に合併法人の株式（出資を含みます。以下「合併法人株式」といいます。）のみの交
- 付がされるもの（その法人の株主等に合併法人株式及びその法人の株主等に対する利益の配当又は出資に係る剰余金の分配として交付される金銭その他の資産のみの交付がされるものを含みます。）に限り）により取得する合併法人株式で、その合併法人株式の特定口座への受入れを保管振替の方法により行うもの（旧措令25の10の2⑭六）
- (ト) 居住者等が開設する特定口座に係る特定口座内保管上場株式等につき法人の株主等がその法人の分割（分割法人の株主等に分割承継法人の株式（出資及び投資口を含みます。）のみの交付がされるもの（分割法人の株主等に分割承継法人の株式及びその分割法人の株主等に対する利益の配当又は出資に係る剰余金の分配として交付されるものを含みます。）に限り）により取得するその分割承継法人の株式で、その分割承継法人の株式の特定口座への受入れを保管振替の方法により行うもの（旧措令25の10の2⑭七）
- (チ) 居住者等が開設する特定口座に係る特定口座内保管上場株式等につき上記三①「株式交換・株式移転に係る譲渡所得等の特例の創設」の1の改正前の株式交換等（その株式交換等により移転した特定子会社株式の譲渡がなかったものとされる場合に限るものとし、交付金銭等を受ける場合を除きます。）により特定親会社から新株の割当てにより取得するその特定親会社の株式で、その株式の特定口座への受入れを保管振替の方法により行うもの（旧措令25の10の2⑭八）
- (リ) 居住者等が開設する特定口座に係る特定口座内保管上場株式等につき新株予約権（転換社債の転換権を含みます。）又はその特定口座内保管上場株式等について与えられた新株の引受権の行使によ

- り取得する株式で、その株式の特定口座への受入れを保管振替の方法により行うもの（旧措令25の10の2⑭九）
- (ヌ) 居住者等の特定口座を開設する証券業者等に開設されている口座において、その居住者等がその証券業者等の行う有価証券の募集により、又はその証券業者等から取得をした上場株式等償還特約付社債（社債であって、上場株式等に係る株価指数又はその社債を発行する者以外の者の発行した上場株式等の価格があらかじめ定められた条件を満たした場合に社債の償還がその社債の額面金額に相当する金銭又はその上場株式等で行われる旨の特約が付されたものをいいます。）でその取得の日の翌日から引き続きその口座において保管の委託がされているものの償還により取得する上場株式等で、その上場株式等の特定口座への受入れを保管振替の方法により行うもの（旧措令25の10の2⑭十）
- (ル) 居住者等の特定口座を開設する証券業者等に開設されている口座においてその居住者等が行った有価証券オプション取引による権利の行使又は義務の履行により取得する上場株式等で、その上場株式等の特定口座への受入れを保管振替の方法により行うもの（旧措令25の10の2⑭十一）
- (ヲ) 居住者等が特定口座を設定する際にその特定口座を設定する証券業者等の営業所に開設されている出国口座において保管されている上場株式等（出国口座への受入れ又は出国口座からの払出しがあった場合には、その受入れ又は払出しがあった上場株式等と同一銘柄の上場株式等を除きます。）で、その居住者等がその証券業者等の営業所の長に出国口座内保管上場株式等移管依頼書を提出したことによるその出国口座から特定口座への移管により、そのすべてを受け入れるもの（旧措令25の10の2⑭十二）
- (ウ) 居住者等が開設する特定口座に係る特定口座内保管上場株式等をその特定口座を開設している証券業者に貸し付けた場合におけるその貸付契約（貸し付けた特定口座内保管上場株式等がその特定口座から保管振替の方法によりその証券業者の口座に振り替えられ、かつ、その貸付期間の終了後直ちに返還される貸し付けた特定口座内保管上場株式等と同一銘柄の上場株式等のすべてが証券業者の口座からその方法により特定口座に振り替えられることを約するものをいいます。）に基づき返還される上場株式等で、その上場株式等の特定口座への受入れを保管振替の方法により行うもの（旧措令25の10の2⑭十三）
- (カ) 上記に掲げるもののほかその他一定の上場株式等（旧措令25の10の2⑭十四）
- ③ 特定口座内保管上場株式等の譲渡は、その証券業者等への売委託の方法その他次のイ又はロの方法により行うことその他一定の事項が定められていること
- イ その証券業者等に対してする方法
- ロ 上場株式等を発行した法人に対して商法第220条の6第1項（同法第221条第6項において準用する場合を含みます。）の規定に基づいて行う同法第220条の6第1項又は第221条第6項に規定する端株又は一単元の株式に満たない数の株式の譲渡について、その譲渡に係るこれらの規定に規定する請求をその特定口座を開設する証券業者等の営業所を経由して行う方法
- (3) 他の特定口座又は相続等口座から特定口座に移管する上場株式等のうち上記(2)②(イ)の株式交換等により取得をした特定親会社の株式（上場株式等に該当するものに限り、）又は上記(2)②(ウ)の証券業者から返還された上場株式等については、居住者等がその特定親会社の株式の

取得の基因となった特定子会社株式の取得をした日又は証券業者に貸し付けた特定口座内保管上場株式等の取得をした日をその取得日とみなして、その移管の手續及び取得費等の計算を行うこととされています（旧措令25の10の2⑬）。

## 2 改正の内容

- (1) 会社法において新たに株式無償割当て制度や取得請求権付株式などの制度が創設され、株主等が特定口座内保管上場株式等につき株式無償割当てにより上場株式等の割当てを受けた場合、特定口座内保管上場株式等につき、取得請求権付株式の請求権の行使、取得条項付株式の取得事由の発生、全部取得条項付種類株式の取得決議又は取得条項付新株予約権が付された新株予約権付社債の取得事由の発生により株式会社がこれらの株式や有価証券を取得し、その対価として株主等が他の上場株式等の交付を受けた場合のその取得した上場株式等を、特定口座に受け入れることができる上場株式等の範囲に追加することとされました。株式無償割当てについては、株主が有する株式の数に応じて一律に株式が割り当てられるという面で株式分割とその効果が類似していること、取得請求権付株式の請求権の行使等によりその株式会社の他の株式の交付を受けた場合には一定の要件の下で課税の繰延べ措置が設けられており、その株式会社に対する投資が継続していると認められること等から、これらの事由により取得した上場株式等を特定口座に受け入れることとされたものです。

これにより上記1(2)②ハに定める上場株式等が次のように改められました（措令25の10の2⑭）。

(イ)～(ホ) 改正前（上記1(2)②ハ(イ)～(ホ)）と同じです（措令25の10の2⑭一～五）。

(ハ) 居住者等が開設する特定口座に係る特定口座内保管上場株式等につき会社法第185条に規定する株式無償割当てにより取得する上場株式等で、その株式無償割当てに係

る上場株式等のその特定口座への受入れを保管振替の方法により行うもの（措令25の10の2⑭六）

(ト) 居住者等が開設する特定口座に係る特定口座内保管上場株式等につき株主等がその法人の合併（その法人の株主等に合併法人の株式（投資口を含みます。）又は出資のみの交付がされるもの（その法人の株主等にその合併法人の株式又は出資及びその法人の株主等に対する株式又は出資に係る剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配として金銭その他の資産の交付がされたもの並びに合併に反対するその法人の株主等に対するその買取請求に基づく対価として金銭その他の資産の交付がされるものを含みます。）に限りします。）により取得する合併法人の株式又は出資で、その合併法人の株式又は出資の特定口座への受入れを保管振替の方法により行うもの（措令25の10の2⑭七）

(チ) 居住者等が開設する特定口座に係る特定口座内保管上場株式等につき法人の株主等がその法人の分割（分割法人の株主等に分割承継法人の株式（出資を含みます。）のみの交付がされるもの（分割法人の株主等に分割承継法人の株式及びその分割法人の株主等に対する株式に係る剰余金の配当又は利益の配当として交付がされた分割対価資産以外の資産の交付がされたものを含みます。）に限りします。）により取得するその分割承継法人の株式で、その分割承継法人の株式の特定口座への受入れを保管振替の方法により行うもの（措令25の10の2⑭八）

(リ) 居住者等が開設する特定口座に係る特定口座内保管上場株式等につき上記三①「株式交換・株式移転に係る譲渡所得等の特例の創設」の2(1)の株式交換により取得する株式交換完全親法人の株式又は同2(2)の株式移転により取得する株式移転完全親法人の株式で、これらの株式の特定口座への受

入れを保管振替の方法により行うもの（措  
令25の10の2⑭九）

(ヌ) 居住者等が開設する特定口座に係る特定  
口座内保管上場株式等につき上記三②「取  
得請求権付株式等に係る譲渡所得等の特例  
の創設」の2(1)の取得請求権付株式の請求  
権の行使、同2(2)の取得条項付株式の取得  
事由の発生、同2(3)の全部取得条項付種類  
株式の取得決議又は同2(6)の取得条項付新  
株予約権が付された新株予約権付社債の取  
得事由の発生により取得する上場株式等で、  
その上場株式等の特定口座への受入れを保  
管振替の方法により行うもの（措令25の10  
の2⑭十）

(ル) 居住者等が開設する特定口座に係る特定  
口座内保管上場株式等に付された新株予約  
権（転換社債の転換権を含みます。）又は  
その特定口座内保管上場株式等について与  
えられた株式の割当てを受ける権利若しく  
はその特定口座内保管上場株式等について  
与えられた新株予約権の行使により取得す  
る上場株式等で、その上場株式等の特定口  
座への受入れを保管振替の方法により行う  
もの（措令25の10の2⑭十一）

(ヲ)～(タ) 改正前（上記1(2)②ハ(ヌ)～(カ)）と同  
じです（措令25の10の2⑭十二～十六）。

- (2) 商法の端株制度が廃止されたことから、上場  
株式等保管委託契約において定められる特定口  
座内保管上場株式等の譲渡の方法とされる上記  
1(2)③ロについては、「上場株式等を発行した  
法人に対して会社法第192条第1項の規定に基  
づいて行う同項に規定する単元未満株式の譲渡  
について、同項に規定する請求をその特定口座  
を開設する証券業者等の営業所を経由して行う  
方法」に改められました（措令25の10の2⑦一）。
- (3) 租税特別措置法の株式交換等に係る課税の特  
例が廃止され、新たに所得税法において株式交  
換等に係る譲渡所得等の課税の特例が創設され  
たことから、上記1(3)の特定口座内保管上場株  
式等の取得費等の計算においては、次の①又は

②に定める日をこれらの事由により取得した株  
式の取得日とみなすこととされました（措令25  
の10の2⑬）。

① 上記三①「株式交換・株式移転に係る譲渡  
所得等の特例の創設」の2(1)の株式交換によ  
り取得した株式交換完全親法人の株式又は同  
2(2)の株式移転により取得した株式移転完全  
親法人の株式については、居住者等がその株  
式交換完全親法人の株式又は株式移転完全親  
法人の株式の取得の基因となった特定口座内  
保管上場株式等の取得をした日

② 上記三②「取得請求権付株式等に係る譲渡  
所得等の特例の創設」の2(2)の取得条項付株  
式の取得事由の発生又は同2(3)の全部取得条  
項付種類株式の取得決議により取得した上場  
株式等については、居住者等がその取得条項  
付株式又は全部取得条項付種類株式の取得を  
した日

### 3 適用関係

- (1) 上記2(1)ハの改正は、会社法施行日（平成18  
年5月1日）以後に行われる株式無償割当てに  
より特定口座に受け入れる上場株式等について  
適用されます（改正措令附則14③）。
- (2) 上記2(1)トの改正は、会社法施行日以後に行  
われる法人の合併により特定口座に受け入れる  
合併法人の株式又は出資について適用し、会社  
法施行日前に行われた上記1(2)②ハハの法人の  
合併により特定口座に受け入れる合併法人株式  
については従前どおりとされます（改正措令附  
則14④）。
- (3) 上記2(1)チの改正は、会社法施行日以後に行  
われる法人の分割により特定口座に受け入れる  
分割承継法人の株式について適用し、会社法施  
行日前に行われた上記1(2)②ハトの法人の分割  
により特定口座に受け入れる分割承継法人の株  
式については従前どおりとされます（改正措令  
附則14⑤）。
- (4) 上記2(1)リの改正は、平成18年10月1日以後  
に行われる株式交換又は株式移転により特定口

座に受け入れる株式交換完全親法人の株式又は株式移転完全親法人の株式について適用し、同日前行われた上記1(2)②ハ(イ)の株式交換等により特定口座に受け入れる特定親会社の株式については従前どおりとされます（改正措令附則14⑥）。

- (5) 上記2(1)ㄨの改正は、会社法施行日以後に行われる請求権の行使、取得事由の発生又は取得決議により特定口座に受け入れる上場株式等について適用されます（改正措令附則14⑦）。
- (6) 上記2(1)ㄴの改正は、会社法施行日以後に行われる特定口座内保管上場株式等について与えられた株式の割当てを受ける権利又は新株予約権の行使により特定口座に受け入れる上場株式等について適用し、会社法施行日前行われた上記1(2)②ハ(ロ)の特定口座内保管上場株式等について与えられた新株の引受権の行使により特定口座に受け入れる株式については従前どおりとされます（改正措令附則14⑧）。
- (7) 上記2(2)の改正は、会社法施行日以後に締結する上場株式等保管委託契約について適用し、会社法施行日前に締結した上場株式等保管委託契約については従前どおりとされます（改正措令附則14⑩）。
- (8) 居住者等が会社法施行日前に取得した上記1(2)③ロの端株については、従前どおりとされず（改正措令附則14⑫）。

## 5 特定口座継続適用届出書等の改正

### 1 改正前の制度の概要

- (1) 特定口座開設届出書を提出した居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者（以下「居住者等」といいます。）が、その提出後、出国により居住者等に該当しないこととなった場合には、特定口座廃止届出書をその特定口座開設届出書に係る特定口座が開設されている証券業者等の営業所の長に提出したものとみなされますが（旧措令25の10の5①）、その居住者等が、特定口座開設届出書を提出した証券業者等の営

業所に開設されていた特定口座（以下「出国前特定口座」といいます。）に係る特定口座内保管上場株式等のすべてにつき、出国をした後その証券業者等の営業所に開設されている口座（以下「出国口座」といいます。）において引き続き保管の委託をし、かつ、帰国をした後再びその証券業者等の営業所に設定する特定口座に保管の委託をしようとするときは、一定の要件を満たす場合に限り、その出国口座に保管の委託がされている上場株式等をその特定口座に移管することができるものとされています（旧措令25の10の5②）。

- (2) 出国口座から特定口座に移管することができる上場株式等は、その出国口座に移管された上場株式等のうち、出国の日から出国口座内保管上場株式等移管依頼書を提出する日までの間にその出国口座への受入れ又はその出国口座からの払出し（振替による受入れ及び払出しを含むものとし、次の①から⑤までに掲げる上場株式等の受入れをする場合におけるその受入れ及び払出しを除きます。）が行われない場合におけるその上場株式等と同一銘柄の上場株式等とされています（旧措令25の10の5③）。
- ① その出国口座に保管の委託がされている上場株式等に係る株式の分割又は併合により取得する上場株式等で、その株式の分割又は併合に係る上場株式等の出国口座への受入れを保管振替の方法により行うもの（旧措令25の10の5③一）
- ② その出国口座に保管の委託がされている上場株式等を発行した法人の合併により取得する合併法人株式で、その合併法人株式の出国口座への受入れを保管振替の方法により行うもの（旧措令25の10の5③二）
- ③ その出国口座に保管の委託がされている上場株式等を発行した法人の分割により取得する分割承継法人の株式で、その分割承継法人の株式の出国口座への受入れを保管振替の方法により行うもの（旧措令25の10の5③三）
- ④ その出国口座に保管の委託がされている上



場株式等に係る上記三①「株式交換・株式移転に係る譲渡所得等の特例の創設」の1の改正前の株式交換等により特定親会社から新株の割当てを受けることにより取得する特定親会社の株式で、その株式の出国口座への受入れを保管振替の方法により行うもの（旧措令25の10の5③四）

- ⑤ 出国口座に上場株式等の保管の委託をしている者がその出国口座を開設している証券業者等と締結した証券取引法第34条第1項第8号に規定する累積投資契約（上場株式等の取得を目的とするものであって、次に掲げる要件を満たすものに限り、）に基づき取得する上場株式等で、その保管の委託がされている上場株式等と同一銘柄のもの（旧措令25の10の5③五、旧措規18の13③）

イ その累積投資契約はその保管の委託をしている者と証券業者等との間で出国口座を設定した日前に締結されたものであること。

ロ その累積投資契約に基づき取得した上場株式等（出国口座に保管の委託がされているものに限り、）の配当等のみをその上場株式等と同一銘柄の上場株式等の購入の対価に充てるものであること。

## 2 改正の内容

- (1) 会社法において新たに株式無償割当て制度や取得請求権付株式及び取得条項付株式の制度が創設され、株主等が特定口座内保管上場株式等につき株式無償割当てにより上場株式等の割当てを受けた場合、特定口座内保管上場株式等につき、取得請求権付株式の請求権の行使、取得条項付株式の取得事由の発生、全部取得条項付種類株式の取得決議又は取得条項付新株予約権が付された新株予約権付社債の取得事由の発生により株式会社がこれらの株式を取得し、その対価として株主等が他の上場株式等の交付を受けた場合のその取得した上場株式等を、特定口座に受け入れることができる上場株式等の範囲に追加することとされました。

これにより、この出国口座から特定口座に移管することができる上場株式等の範囲についても見直しが行われましたが、出国口座については、出国の日から出国口座内保管上場株式等移管依頼書を提出する日までの間にその出国口座への受入れ又はその出国口座からの払出しが行われないことが要件とされており、例外的に居住者等の自らの意思によらない上記1(2)①から⑤までの事由により上場株式等を取得した場合は受入れが可能とされていました。

株式無償割当て、取得条項付株式の取得事由の発生又は株式交換・株式移転による株式の取得については、法人の合併や株式の分割等と同様にその株主の意思とは関係なく発生するものであることから、この出国口座から特定口座に移管することができる上場株式等の範囲に追加することとされましたが、取得請求権付株式の請求権の行使により取得する株式については、株主の意思により行うものであることから、この出国口座から特定口座に移管することができる上場株式等の範囲には含まれていません。

- (2) 今回の改正により上記1(1)の出国口座から特定口座に移管することができる上場株式等の範囲が、次のとおり改められました（措令25の10の5③）。

- ① その出国口座に保管の委託がされている上場株式等に係る株式の分割又は併合により取得する上場株式等で、その株式の分割又は併合に係る上場株式等の出国口座への受入れを保管振替の方法により行うもの（措令25の10の5③一）

（注）上記①は、改正前（上記1(2)①）と同じです。

- ② その出国口座に保管の委託がされている上場株式等に係る株式無償割当てにより取得する上場株式等で、その株式無償割当てに係る出国口座への受入れを保管振替の方法により行うもの（措令25の10の5③二）

- ③ その出国口座に保管の委託がされている上場株式等を発行した法人の合併により取得す

る合併法人の株式又は出資で、その合併法人の株式又は出資の出国口座への受入れを保管振替の方法により行うもの（措令25の10の5③三）

④ その出国口座に保管の委託がされている上場株式等を発行した法人の分割により取得する分割承継法人の株式で、その分割承継法人の株式の出国口座への受入れを保管振替の方法により行うもの（措令25の10の5③四）

⑤ その出国口座に保管の委託がされている上場株式等に係る上記三①「株式交換・株式移転に係る譲渡所得等の特例の創設」の2(1)の株式交換により取得する株式交換完全親法人の株式又は同2(2)の株式移転により取得する株式移転完全親法人の株式で、これらの株式の出国口座への受入れを保管振替の方法により行うもの（措令25の10の5③五）

⑥ その出国口座に保管の委託がされている上場株式等で上場株式等に係る上記三②「取得請求権付株式等に係る譲渡所得等の特例の創設」の2(1)の取得条項付株式、同2(2)の全部取得条項付種類株式又は同2(6)の取得条項付新株予約権が付された新株予約権付社債であるものに係る取得事由の発生又は取得決議により取得する上場株式等で、その取得する上場株式等の出国口座への受入れを保管振替の方法により行うもの（措令25の10の5③六）

⑦ その出国口座に上場株式等の保管の委託をしている者がその出国口座を開設している証券業者等と締結した累積投資契約に基づき取得する上場株式等で、その保管の委託がされている上場株式等と同一銘柄のもの（措令25の10の5③七、措規18の13③）

（注）上記⑦は、改正前（上記1(2)⑤）と同じです。

### 3 適用関係

(1) 上記2(2)②の改正は、会社法施行日（平成18年5月1日）以後に行われる株式無償割当てにより出国口座に受け入れる上場株式等について

適用されます（改正措令附則15①）。

(2) 上記2(2)③の改正は、会社法施行日以後に行われる法人の合併により出国口座に受け入れる合併法人の株式又は出資について適用し、会社法施行日前に行われた上記1(2)②の法人の合併により出国口座に受け入れる合併法人株式については従前どおりとされます（改正措令附則15②）。

(3) 上記2(2)④の改正は、会社法施行日以後に行われる法人の分割により出国口座に受け入れる分割承継法人の株式について適用し、会社法施行日前に行われた上記1(2)③の法人の分割により出国口座に受け入れる分割承継法人の株式については従前どおりとされます（改正措令附則15③）。

(4) 上記2(2)⑤の改正は、平成18年10月1日以後に行われる株式交換又は株式移転により出国口座に受け入れる株式交換完全親法人の株式又は株式移転完全親法人の株式について適用し、同日前行われた上記1(2)④の株式交換等により出国口座に受け入れる特定親会社の株式については従前どおりとされます（改正措令附則15④）。

(5) 上記2(2)⑥の改正は、会社法施行日以後に行われる取得事由の発生又は取得決議により出国口座に受け入れる上場株式等について適用されます（改正措令附則15⑤）。

## ⑥ 特定上場株式等に係る譲渡所得等の非課税制度の改正

### 1 改正前の制度の概要

(1) 居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者（以下「居住者等」といいます。）が、平成17年1月1日から平成19年12月31日までの間に、平成13年11月30日から平成14年12月31日までの間（以下「取得期間」といいます。）に取得（購入又は払込みによるものに限るものとし、次の①から④までに掲げるものを除きます。）をした一定の上場株式等（以下「特定上場株式等」といいます。）の譲渡をした場合において、

所定の非課税適用選択申告書を提出したときは、その年において譲渡をしたその特定上場株式等のうちその非課税適用選択申告書に記載された取得の対価の額の合計額が1,000万円に達するまでのものの譲渡による譲渡所得等については、所得税を課さないこととされています（旧措法37の14の2①一～四、旧措令25の13の2②）。

- ① 下記五[2]「特定の取締役等が受ける新株予約権等の行使による株式の取得に係る経済的利益の非課税等制度の改正」の1(1)のいわゆるストックオプション税制の適用を受けて特定新株予約権等を行使することによるその特定新株予約権等に係る上場株式等の取得
  - ② 商法第280条の2の規定による新株の発行（同条第2項の規定の適用を受ける場合に限り）がされた場合におけるその発行に係る払込みによる上場株式等の取得（上記①のものを除きます。）
  - ③ 有利な発行価額で上場株式等の発行がされた場合におけるその発行に係る払込みによる上場株式等の取得（上記①及び②のものを除きます。）
  - ④ 上場株式等の購入又は払込みによる取得に際し、証券業者その他一定の者の作成する取引報告書その他一定の書類の交付がないその購入又は払込みによる上場株式等の取得（上記①から③までのものを除きます。）
- (2) この非課税の特例の対象とされる特定上場株式等の「譲渡」とは、株式等の譲渡のうち次の①から④までに掲げる特定上場株式等の譲渡とされていました（旧措法37の14の2①、旧措令25の13の2⑥⑩⑪）。
- ① 証券業者、銀行又は協同組織金融機関への売委託により行う特定上場株式等の譲渡（登録金融機関への売委託（取引所有価証券市場及び外国有価証券市場における売付けに係るものに限ります。）により行う投資信託の受益証券及び投資口の譲渡を含みます。）
  - ② 証券業者に対する特定上場株式等の譲渡
  - ③ 上記①「株式等に係る譲渡所得等の課税の

特例の改正」の1(3)①から⑥までに掲げる事由による金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額又は株式等証券投資信託等の終了・解約につき支払われる金額で株式等の譲渡所得等に係る収入金額とみなされる特定上場株式等の譲渡で一定のもの

- ④ 特定上場株式等を発行した法人に対して商法第220条の6第1項（同法第221条第6項において準用する場合を含みます。）の規定に基づいて行う同法第220条の6第1項又は第221条第6項に規定する端株又は一単元の株式の数に満たない数の株式の譲渡
- (3) 居住者等の有する上場株式等（以下「従前の上場株式等」といいます。）について次の①から④までに掲げる事由が生じた場合には、その事由により取得した上場株式等（以下「取得上場株式等」といいます。）はその居住者等が引き続き所有していたものと、その従前の上場株式等のうちその取得上場株式等の取得の基因となった部分は、その取得上場株式等と同一銘柄の株式等とそれぞれみなして、取得期間に取得をした上場株式等に該当するかどうかの判定を行うこととされていました（旧措令25の13の2⑤）。
- ① 株式の分割又は併合
  - ② 法人の株主等のその法人の合併（その法人の株主等に合併法人株式のみの交付がされたもの（その法人の株主等にその合併法人株式及びその法人の株主等に対する利益の配当又は出資に係る剰余金の分配として交付される金銭その他の資産のみの交付がされたものを含みます。）に限ります。）によるその合併法人株式の取得
  - ③ 法人の株主等のその法人の分割（分割法人の株主等に分割承継法人の株式のみの交付がされたもの（その分割法人の株主等にその分割承継法人の株式及びその分割法人の株主等に対する利益の配当又は出資に係る剰余金の分配として交付される金銭その他の資産のみの交付がされたものを含みます。）に限ります。）

す。）によるその分割承継法人の株式の取得

- ④ 上記三[1]「株式交換・株式移転に係る譲渡所得等の特例の創設」の1の改正前の株式交換等（その株式交換等により移転した特定子会社株式の譲渡がなかったものとされる場合に限るものとし、交付金銭等を受ける場合を除きます。）によるその特定親会社株式の取得
- (4) この非課税の特例の対象とされる特定上場株式等の「取得対価の額」とは、取得期間内に購入又は払込みによる取得をした上場株式等についての取得の対価の額（購入したものについてはその購入の代価をいい、払込みにより取得したものについてはその払い込んだ金額をいいます。）をいいます（旧措令25の13の2⑦）。したがって、取得時の委託手数料等は含まれません。
- (5) なお、上記(3)の適用がある場合における居住者等が上記(3)①から③までに掲げる事由により取得した上場株式等、上場株式等を発行した法人について分割型分割があった場合における居住者等がその分割型分割の前から引き続き所有している分割法人の株式及び上場株式等を発行した法人の資本若しくは出資の減少（株式が消却されたものを除きます。）による払戻し又は解散による残余財産の分配があった場合における居住者等がその資本若しくは出資の減少による払戻し又はその解散による残余財産の分配の前から引き続き所有している払戻法人の株式に係る上記(4)の適用については、上記(4)の取得対価の額は、その取得の基因となった株式等（旧株）、その分割法人の株式又はその払戻法人の株式に係る上記(4)の購入の代価の額又は払い込んだ金額を基礎として、取得価額の付替え計算の規定（株式の分割又は併合の場合の株式等の取得価額（所令110①）、合併により取得した株式の取得価額（所令112）、分割型分割により取得した株式の取得価額（所令113①②）、減資等があった場合の株式の取得価額（所令114①）又は旧株1株の従前の取得価額（所令117））に準じて計算した金額とし、上記(3)の適用がある

場合における居住者等が上記(3)④に掲げる事由により取得した上場株式等に係る上記(4)の適用については、上記(4)の取得対価の額は、その取得の基因となった上記(3)④の特定子会社株式に係る(4)の購入の代価の額又は払い込んだ金額の1株当たりの金額をその特定子会社株式1単位について取得したその特定親会社株式の数で除して計算した金額とされています（旧措令25の13の2⑧）。

## 2 改正の内容

- (1) 会社法の制定等に伴い、この非課税の特例の対象から除かれる上記1(1)①から④までに掲げる上場株式等の「取得」の範囲は、次のとおりとされました。なお、この特例が適用される上場株式等の取得期間は既に経過していることから、この改正そのものに実質的な変更があるものではなく、形式的に規定の整備が図られたものです（措法37の14①、措令25の13の2②一～四）。
- ① 下記五[2]「特定取締役等を受ける新株予約権等の行使による株式の取得に係る経済的利益の非課税等制度の改正」の1(1)のいわゆるストックオプション税制の適用を受けて特定新株予約権等を行うことによるその特定新株予約権等に係る上場株式等の取得
- (注) 上記①は、改正前（上記1(1)①）と同じです。
- ② 会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律（以下「会社法関係整備法」といいます。）第64条の規定による改正前の商法第280条の2の規定による新株の発行（同条第2項の規定の適用を受ける場合に限り）がされた場合におけるその発行に係る払込みによる上場株式等の取得（上記①のものを除きます。）
- (注) 上記②は、改正前（上記1(1)②）と同じですが、会社法関係整備法の制定による規定の整備が行われています。
- ③ 株式と引換えに払い込むべき額が有利な金額で上場株式等の発行がされた場合におけるその発行に係る払込みによる上場株式等の取

得（上記①及び②のものを除きます。）

- ④ 上場株式等の購入又は払込みによる取得に際し、証券業者その他一定の者の作成する取引報告書その他一定の書類の交付がないその購入又は払込みによる上場株式等の取得（上記①から③までのものを除きます。）

（注） 上記④は、改正前（上記1(1)④）と同じです。

- (2) 会社法の制定等に伴い、この非課税の特例の対象とされる上記1(2)①から④までに掲げる特定上場株式等の「譲渡」の範囲は、次のとおりとされました（措法37の14①一～六）。

- ① 証券業者、銀行又は協同組織金融機関への売委託により行う特定上場株式等の譲渡（登録金融機関への売委託（取引所有価証券市場及び外国有価証券市場における売付けに係るものに限ります。）により行う投資信託の受益証券及び投資口の譲渡を含みます。）

- ② 証券業者に対する特定上場株式等の譲渡  
（注） 上記①及び②は、改正前（上記1(2)①・②）と同じです。

- ③ 上記1「株式等に係る譲渡所得等の課税の特例の改正」の2(2)①から⑧までに掲げる事由による金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額又は株式等証券投資信託等の終了・解約につき支払われる金額で株式等の譲渡所得等に係る収入金額とみなされる特定上場株式等の譲渡で一定のもの

- ④ 特定上場株式等を発行した法人に対して会社法第192条第1項の規定に基づいて行う同項に規定する単元未満株式の譲渡

- ⑤ 特定上場株式等を発行した法人に対して会社法関係整備法第64条の規定による改正前の商法第220条の6第1項の規定に基づいて行う端株の譲渡

- ⑥ 特定上場株式等を発行した法人が行う会社法第234条第1項又は第235条第1項（これらの規定を他の法律において準用する場合を含みます。）の規定その他一定の規定による1株又は1口に満たない端数に係る特定上場株

式等の競売（会社法第234条第2項（同法第235条第2項又は他の法律において準用する場合を含みます。）の規定その他一定の規定による競売以外の方法による売却を含みます。）によるその特定上場株式等の譲渡

（注） 特定上場株式等の競売に係る「その他一定の規定」とは、投資信託及び投資法人に関する法律第88条第1項及び第149条の17第1項の規定並びに会社法第234条第6項において準用する同条第1項の規定をいい、競売以外の方法による売却に係る「その他一定の規定」とは、投資信託及び投資法人に関する法律第88条第1項及び第149条の17第1項の規定並びに会社法第234条第6項において準用する同条第2項の規定をいいます（措令25の13の2⑫）。

- (3) 居住者等の従前の上場株式等に対して株式の分割や株式交換により取得した上場株式等の取得の日は、この特例の適用要件である取得期間以後にこれらの事由が発生して取得したものであっても、その株式の分割により取得した上場株式等のその取得の基因となった株式等の取得の日や、その株式交換により取得した上場株式等の取得の基因となった特定子会社株式の取得の日を、これらの上場株式等の取得の日として、取得期間に取得をした上場株式等に該当するかどうかの判定を行うこととされています。今回、会社法において新たに株式無償割当て制度や取得条項付株式の制度が創設されましたが、この株式無償割当てや取得条項付株式の取得事由の発生による株式の取得については、株式の分割や株式交換等と同様にその株主の意思とは関係なく発生するものであることから、これらの事由を上記1(3)の取得上場株式等を居住者等が引き続き所有していたものとみなす事由の範囲に追加することとされました（措令25の13の2⑤）。なお、取得請求権付株式の請求権の行使により取得する株式については、その請求権の行使そのものが株主の意思により行うものであることから、この事由の範囲には含まれていません。

また、これとあわせて租税特別措置法で定め

られていた株式交換等に係る課税の特例が所得税法上の株式交換等に係る譲渡所得等の特例に改組されたことや、会社法において剰余金の配当制度が設けられたこと等に伴う規定の整備が行われたことにより、上記1(3)に掲げる取得上場株式等を居住者等が引き続き所有していたものとみなす事由の範囲が次のとおり改められました（措令25の13の2⑤一～六）。

① 株式の分割又は併合

（注） 上記①は、改正前（上記1(3)①）と同じです。

② 従前の上場株式等を発行した法人の会社法第185条に規定する株式無償割当て（その株式無償割当てによりその従前の上場株式等と同一の種類の株式が割り当てられる場合のその株式無償割当てに限り。）

③ 法人の株主等のその法人の合併（その法人の株主等に合併法人の株式（投資口を含みます。）又は出資のみの交付がされたもの（その法人の株主等にその合併法人の株式又は出資及びその法人の株主等に対する株式又は出資に係る剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配として金銭その他の資産の交付がされたもの並びに合併に反対するその法人の株主等に対するその買取請求に基づく対価として金銭その他の資産の交付がされるものを含みます。）に限り。）によるその合併法人の株式又は出資

④ 法人の株主等のその法人の分割（分割法人の株主等に分割承継法人の株式（出資を含みます。）のみの交付がされたもの（その分割法人の株主等にその分割承継法人の株式及びその分割法人の株主等に対する株式に係る剰余金の配当又は利益の配当として交付がされた分割対価資産以外の金銭その他の資産の交付がされたものを含みます。）に限り。）によるその分割承継法人の株式の取得

⑤ 上記三①「株式交換・株式移転に係る譲渡所得等の特例の創設」の2(1)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又

は同2(2)の株式移転により交付を受ける株式移転完全親法人の株式の取得

⑥ 上記三②「取得請求権付株式等に係る譲渡所得等の特例の創設」の2(2)の取得条項付株式の取得事由の発生により交付を受ける株式又は同2(3)の全部取得条項付種類株式の取得決議により交付を受ける株式の取得

(4) 上記(3)の改正で、居住者等が取得期間以後に取得した上場株式等であっても、その者が取得期間に取得して引き続き所有していたものとみなすこととされる事由が新たに追加されたこと等により、上記1(5)の取得対価の額の計算においても同様の整備等が図られました（措令25の13の2⑧）。

具体的には、上記(3)の適用がある場合における居住者等が上記(3)①から④までに掲げる事由により取得した上場株式等、上場株式等を発行した法人について分割型分割があった場合における居住者等がその分割型分割の前から引き続き所有している分割法人の株式（出資を含みます。）及び上場株式等を発行した法人の資本の払戻し又は解散による残余財産の分配があった場合における居住者等がその資本の払戻し又はその解散による残余財産の分配の前から引き続き所有している払戻法人の株式に係る上記1(4)の適用については、上記1(4)の取得対価の額は、その取得の基因となった株式等（旧株）、その分割法人の株式又はその払戻法人の株式に係る上記1(4)の購入の代価の額又は払い込んだ金額を基礎として、取得価額の付替え計算の規定（株式の分割又は併合の場合の株式等の取得価額（所令110①）、株式割当てにより取得した株式の取得価額（所令111②）、合併により取得した株式の取得価額（所令112）、分割型分割により取得した株式の取得価額（所令113①②）、資本の払戻し等があった場合の株式の取得価額（所令114①）又は旧株1株の従前の取得価額（所令117））に準じて計算した金額とし、上記(3)の適用がある場合における居住者等が上記(3)⑤又は⑥に掲げる事由により取得した

上場株式等に係る上記1(4)の適用については、上記1(4)の取得対価の額は、その取得の基因となった上記(3)⑤の株式交換若しくは株式移転に係る旧株又は同(3)⑥の取得条項付株式若しくは全部取得条項付種類株式に係る上記1(4)の購入の代価の額又は払い込んだ金額の1株当たりの金額をその旧株又はその取得条項付株式若しくは全部取得条項付種類株式1単位について取得したその上場株式等の数で除して計算した金額とされました（措令25の13の2⑧）。

### 3 適用関係

- (1) 上記2(2)の改正は、個人が会社法施行日（平成18年5月1日）以後に行う上記2(2)①から⑥までの特定上場株式等の譲渡について適用し、個人が会社法施行日前に行った上記1(2)①から④までの特定上場株式等の譲渡については従前どおりとされます（改正法附則94）。
- (2) 上記2(3)②から④までの改正は、居住者等が会社法施行日以後に上記2(3)②から④までの事由により取得をする取得上場株式等について適用し、居住者等が会社法施行日前に上記1(3)②及び③の事由により取得をした取得上場株式等については従前どおりとされます（改正措令附則21①）。
- (3) 上記2(3)⑤の改正は、居住者等が平成18年10月1日以後に上記2(3)⑤の事由により取得をする取得上場株式等について適用されます（改正措令附則21②）。
- (4) 居住者等が平成18年10月1日前に上記1(3)④の事由により取得をした取得上場株式等については従前どおりとされます（改正措令附則21③）。
- (5) 上記2(3)⑥の改正は、居住者等が会社法施行日以後に上記2(3)⑥の事由により取得をする取得上場株式等について適用されます（改正措令附則21④）。

## 7 特定中小会社が発行した株式の取得に要した金額の控除等の改正

### 1 改正前の制度の概要

- (1) 平成15年4月1日以後に、次の①から④までに掲げる株式会社（以下「特定中小会社」といいます。）の区分に応じそれぞれ①から④までに定める株式（以下「特定株式」といいます。）を払込み（その株式の発行に際してするものに限ります。）により取得（下記五②「特定の取締役等が受ける新株予約権等の行使による株式の取得に係る経済的利益の非課税等制度の改正」の1(1)のいわゆるストックオプション税制の適用を受けるものを除きます。）をした居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者（その取得をした日においてその者を判定の基礎となる株主として選定した場合にその特定中小会社が同族会社に該当することとなるときにおける株主その他一定の者であったものを除きます。以下「居住者等」といいます。）が、その特定株式を払込みにより取得をした場合における株式等に係る譲渡所得等の課税の特例の適用については、その年分の株式等に係る譲渡所得等の金額の計算上、その年中にその払込みにより取得をした特定株式（その年12月31日において有するものとして次の(2)に定めるものに限ります。以下「控除対象特定株式」といいます。）の取得に要した金額の合計額（適用前の株式等に係る譲渡所得等の金額（この特例を適用しないで計算した場合における株式等に係る譲渡所得等の金額をいいます。）がその合計額に満たない場合には、その適用前の株式等に係る譲渡所得等の金額に相当する金額）を控除することとされています（旧措法37の13①）。

- ① 中小企業の新たな事業活動の促進に関する法律第7条に規定する特定新規中小企業者に該当する株式会社 その株式会社により発行される株式
- ② 内国法人のうち、その設立の日以後10年を

経過していない中小企業者に該当する一定の株式会社 その株式会社により発行される株式で投資事業有限責任組合契約に関する法律第2条第2項に規定する投資事業有限責任組合（一定のものに限ります。）に係る同法第3条第1項に規定する投資事業有限責任組合契約に従って取得をされるもの

- ③ 内国法人のうち、証券業協会の規則においてその事業の成長発展が見込まれるものとして指定を受けている株式を発行する株式会社であって、その設立の日以後10年を経過していない中小企業者に該当する一定のもの その株式会社により発行される株式で同規則において株式を取り扱うことができることとされている証券業者を通じて取得をされるもの
  - ④ 内国法人のうち、地域再生法第8条第1項に規定する認定地域再生計画に記載されている同法第5条第3項第1号に規定する事業を行う同法第12条第1項に規定する特定地域再生事業会社であって、中小企業者に該当する一定の株式会社 その株式会社により発行される株式
- (2) 上記(1)のその年中にその払込みにより取得をした特定株式でその年12月31日において有する控除対象特定株式とは、居住者等がその年中に払込みにより取得をした特定株式のうちその年12月31日（その者が年の中途において死亡し、又は出国をした場合には、その死亡又は出国の時）におけるその特定株式に係る控除対象特定株式数（その特定株式の銘柄ごとに、次の①に掲げる数から②に掲げる数を控除した残数をいいます。）に対応する特定株式とされています（旧措令25の12④）。
- ① その居住者等がその年中に払込みにより取得をした特定株式の数
  - ② その居住者等がその年中に譲渡又は贈与をした同一銘柄株式（上記①の特定株式及びその特定株式と同一銘柄の他の株式をいいます。）の数
- (3) 特定株式の払込みによる取得の後その取得の

日の属する年12月31日までの期間（以下「取得後期間」といいます。）内に、その特定株式に係る同一銘柄株式につき分割又は併合があった場合における上記(2)の取得をした特定株式の数及び上記(2)①及び②に掲げる数の計算については、その分割又は併合の前にされた取得並びに譲渡及び贈与に係る株式の数は、その取得並びに譲渡及び贈与がされた株式の数にその分割又は併合の比率（取得後期間内において2以上の段階にわたる分割又は併合があった場合には、その取得又は譲渡若しくは贈与がされた後のすべての段階の分割又は併合の比率の積に相当する比率）を乗じて得た数とされています（旧措令25の12⑤）。

## 2 改正の内容

- (1) 会社法において新たに株式無償割当て制度が創設されましたが、この株式無償割当てについては、株主が有する株式の数に応じて一律に株式が割り当てられるという面で株式分割とその効果が類似していることから、特定株式に係る同一銘柄株式につき株式無償割当てがあった場合においても、上記1(2)の取得をした特定株式の数及び上記1(2)①及び②に掲げる数の計算については、その割り当てられた株式を加味したところで計算することとされました。
- (2) 具体的には、特定株式の払込みによる取得後期間内に、その特定株式に係る同一銘柄株式につき会社法第185条に規定する株式無償割当て（その株式無償割当てによりその特定株式と同一の種類株式が割り当てられるものに限ります。）があった場合における上記1(2)の取得をした特定株式の数及び上記1(2)①及び②に掲げる数の計算については、その株式無償割当ての前にされた取得並びに譲渡及び贈与に係る株式の数は、その取得並びに譲渡及び贈与がされた株式の数にその株式無償割当てにより割り当てられた株式の数（取得後期間内において2以上の段階にわたる株式無償割当てがあった場合には、その取得又は譲渡若しくは贈与がされた後



のすべての段階の株式無償割当てにより割り当てられた株式の数の合計数）を加算した数とされました（措令25の12⑥）。

### 3 適用関係

上記2の改正は、会社法施行日（平成18年5月1日）以後に行われる特定株式に係る株式無償割当てについて適用されます（改正措令附則18①）。

## 8 特定中小会社が発行した株式に係る譲渡損失の繰越控除等の改正

### 1 改正前の制度の概要

- (1) 上記7「特定中小会社が発行した株式の取得に要した金額の控除等の改正」の1(1)①から④までに掲げる特定中小会社の特定株式を払込みにより取得をした居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者（以下「居住者等」という。）について、その特定中小会社の設立の日からその特定中小会社（特定中小会社であった株式会社を含みます。）が発行した株式に係る上場等の日（証券取引所に上場された日その他一定の日をいいます。）の前日までの期間内に、その有する払込みにより取得をした特定株式が株式としての価値を失ったことによる損失が生じた場合として、その特定株式を発行した株式会社が解散（合併による解散を除きます。）し清算が終了したことその他一定の事実が発生したときは、その事実が発生したことは特定株式の譲渡をしたことと、その損失の金額はその特定株式の譲渡をしたことにより生じた損失の金額とそれぞれみなして、株式等に係る譲渡所得等の課税の特例その他の所得税に関する法令を適用することとされています（旧措法37の13の2①）。
- (2) また、特定株式を払込みにより取得をした居住者等が、その有する特定株式に係る同一銘柄株式につき分割又は併合後の所有株式（所令110①。以下「特定分割等株式」といいます。）を有することとなった場合（その特定分割等株式を有することとなった時の直前においてその

居住者等にその同一銘柄株式に係る特定残株数がある場合に限り。）には、その特定分割等株式のうち特定分割等株式の数に次の①に掲げる数のうちに②に掲げる数の占める割合を乗じて得た数（1未満の端数があるときは、これを切り捨てます。）に相当する株式を有することとなったことはその有することとなった時においてその割合を乗じて得た数に相当する特定株式を払込みにより取得をしたこととみなして、この特例その他の所得税に関する法令を適用することとされています（旧措令25の12の2⑩）。

- ① その特定分割等株式を有することとなった時の直前において有するその同一銘柄株式の数
- ② その特定分割等株式を有することとなった時の直前におけるその特定株式に係る特定残株数
- (3) 上記(2)の特定残株数は、同一銘柄の株式に係る次の①に掲げる数から②に掲げる数を控除した数をいうものとし、上記(2)の特定分割等株式を有することとなったことがある場合においてこれらに掲げる数の算出をするときは、その特定分割等株式を有することとなった時（その特定分割等株式を有することとなったときが2以上ある場合には、最後のその特定分割等株式を有することとなった時）以後にされた特定株式の払込みによる取得又は株式の譲渡若しくは贈与を基礎として計算することとされています（旧措令25の12の2⑫）。

- ① 払込みにより取得をした特定株式の数（払込みによる取得が2以上ある場合には、その2以上の払込みによる取得をした特定株式の数の合計額）
- ② 特定株式の払込みによる取得の時（払込みによる取得が2以上ある場合には、最初の払込みによる取得の時）以後に譲渡又は贈与をした株式の数

## 2 改正の内容

- (1) 会社法において新たに株式無償割当て制度が

創設されましたが、この株式無償割当てについては、株主が有する株式の数に応じて一律に株式が割り当てられるという面で株式分割とその効果が類似していることから、特定株式に係る同一銘柄株式につき株式無償割当てがあった場合においても、上記1(2)と同様の計算を行うことにより一定の数の株式について払込みにより取得をしたものとみなすこととされました。

- (2) 具体的には、特定株式を払込みにより取得した居住者等が、その有する特定株式に係る同一銘柄株式につき上記三③「増資により取得した株式の取得価額（改正後：株主割当てにより取得した株式の取得価額）の改正」の2(2)の株式無償割当て後の所有株式（以下「特定無償割当て株式」といいます。）を有することとなった場合（その特定無償割当て株式を有することとなった時の直前においてその居住者等にその同一銘柄株式に係る特定残株数がある場合に限り）には、その特定無償割当て株式のうち特定無償割当て株式の数に次の①に掲げる数のうちに②に掲げる数の占める割合を乗じて得た数（1未満の端数があるときは、これを切り

捨てます。）に相当する株式を有することとなったことはその有することとなった時においてその割合を乗じて得た数に相当する特定株式を払込みにより取得をしたこととみなして、この特例その他の所得税に関する法令を適用することとされました（措令25の12の2⑬）。

- ① その特定無償割当て株式を有することとなった時の直前において有するその同一銘柄株式の数
- ② その特定無償割当て株式を有することとなった時の直前におけるその特定株式に係る特定残株数
- (3) また、上記1(3)の特定残株数の計算においても、株式無償割当てにより割り当てられた株式を加味したところで計算することとされました（措令25の12の2⑭）。

### 3 適用関係

上記2の改正は、会社法施行日（平成18年5月1日）以後に行われる特定株式に係る株式無償割当てについて適用されます（改正措令附則19）。

## 五 その他の改正

### ① 賞与に係る源泉徴収義務の改正

#### 1 改正前の制度の概要

- (1) 居住者に対し国内において所得税法第28条第1項に規定する給与等の支払をする者は、その支払の際、その給与等について所得税を徴収し、その徴収の日の属する月の翌月10日までに、これを国に納付しなければならないこととされています（旧所法183①）。
- (2) 法人が利益若しくは剰余金の処分による経理をした賞与又は法人が役員に対して支給する賞与でその法人が各事業年度において損金経理をした金額のうち、その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されない金額に

ついては、支払の確定した日から1年を経過した日までにその支払がされない場合には、その1年を経過した日においてその支払があったものとみなして、上記(1)を適用することとされてきました（旧所法183②）。

#### 2 改正の内容

- (1) 役員賞与については、従来、商法上の利益処分案に係る承認決議（旧商法283①）により支給される実務慣行が定着していましたが、会社法では役員賞与は役員報酬とともに職務遂行の対価として整理され、役員賞与についても報酬決議に基づいて支給されるとともに、利益処分案の承認による支給の規定自体がなくなったことや、法人税法ではいわゆる業績連動型報酬に

についても一定の要件を満たす場合には損金算入ができることとされたこと等に伴い、上記1(2)の支払の確定した日から1年を経過した日までにその支払がされない場合にその1年を経過した日においてその支払があったものとみなす賞与の対象の見直しが行われ、「法人の法人税法第2条第15号に規定する役員に対する賞与」がその対象とされました（所法183②）。具体的には、役員の職務の対価として支払われる賞与が対象となります。

- (2) なお、法人税法第2条第15号に規定する役員とは、法人の取締役、執行役、会計参与、監査役、理事、監事及び清算人並びにこれら以外の者で法人の経営に従事している者のうち次に掲げるものとされています（法法25五、法令7）。
- ① 法人の使用人（職制上使用人としての地位のみを有する者に限ります。）以外の者でその法人の経営に従事しているもの
  - ② 同族会社の使用人のうち一定の要件を満たしている者で、その会社の経営に従事しているもの

### 3 適用関係

上記2(1)の改正は、その賞与の支払の確定した日が会社法施行日以後である賞与について適用し、その賞与の支払の確定した日が会社法施行日前である賞与については従前どおりとされます（改正法附則16②）。

## ② 特定の取締役等が受ける新株予約権等の行使による株式の取得に係る経済的利益の非課税等制度の改正

### 1 改正前の制度の概要

- (1) 商法第280条の21第1項若しくは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（以下「旧商法」といいます。）第280条の19第2項又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（以下「平成

13年旧商法」といいます。）第210条の2第2項の決議により第280条の21第1項に規定する新株予約権（商法第280条の21第1項の決議に基づき無償で発行された新株予約権に限り、以下「新株予約権」といいます。）若しくは旧商法第280条の19第2項に規定する新株の引受権（以下「新株引受権」といいます。）又は平成13年旧商法第210条の2第2項第3号に規定する権利（以下「株式譲渡請求権」といいます。）を与えられる者とされたその決議（以下「付与決議」といいます。）のあった株式会社又はその株式会社がその発行済株式（議決権のあるものに限り、以下「発行済株式」といいます。）若しくは出資の総数の100分の50を超える数の株式（議決権のあるものに限り、以下「発行済株式」といいます。）若しくは出資を直接若しくは間接に保有する関係その他一定の関係にある法人の取締役又は使用人である個人（その付与決議のあった日においてその株式会社の大口株主に該当する者など一定の者を除きます。以下「取締役等」といいます。）又はその取締役等の相続人（以下「権利承継相続人」といいます。）が、その付与決議に基づきその株式会社とその取締役等との間に締結された契約により与えられたその新株予約権若しくは新株引受権又は株式譲渡請求権（その新株予約権若しくは新株引受権又は株式譲渡請求権に係る契約において一定の要件が定められているものに限り、以下「特定新株予約権等」といいます。）をその契約に従って行使することによりその特定新株予約権等に係る株式の取得をした場合には、その株式の取得に係る経済的利益については、所得税が課税されないこととされてきました（旧措法29の2①本文）。

- (2) ただし、その取締役等又は権利承継相続人（以下「権利者」といいます。）が、その特定新株予約権等の行使をすることにより、その年におけるその行使に係る新株の発行価額又は株式の譲渡価額（以下「権利行使価額」といいます。）とその権利者がその年において既にしたその特定新株予約権等及び他の特定新株予約権等の行

使に係る権利行使価額との合計額が、1,200万円を超えることとなる場合には、その1,200万円を超えることとなる特定新株予約権等の行使による株式の取得に係る経済的利益については、所得税が課税されます（旧措法29の2①但し書）。

(3) なお、上記(1)の適用を受けた個人（以下「特例適用者」といいます。）が、次の①から③までに掲げる事由により、その適用を受けて取得した株式その他これに類する株式（以下「特定株式」といいます。）の全部又は一部の返還又は移転があった場合（特例適用者から相続（限定承認に係るものを除きます。）又は遺贈（包括遺贈のうち限定承認に係るものを除きます。）により特定株式の取得をした個人（以下「承継特例適用者」といいます。）が、その特定株式を保管の委託又は管理等信託の取決めに従い特定株式に係る証券業者等の営業所等に引き続き保管の委託又は管理等信託をする場合を除きます。）には、その返還又は移転があった特定株式については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額による譲渡があったものと、次の①の事由による返還を受けた特例適用者については、その事由が生じた時に、その時における価額に相当する金額をもってその返還を受けた特定株式の数に相当する数のその特定株式と同一銘柄の株式の取得をしたものとそれぞれみなして、株式等に係る譲渡所得等の課税の特例その他の所得税に関する法令を適用することとされています。また、次の①から③までに掲げる事由により、承継特例適用者が有する承継特定株式（特例適用者からその相続又は遺贈により取得をした特定株式その他これに類する株式として一定のもので保管の委託又は管理等信託の取決めに従い特定株式に係る証券業者等の営業所等に引き続き保管の委託又は管理等信託がされているものをいいます。）の全部又は一部の返還又は移転があった場合についても同様とされています（旧措法29の2④、旧措令19の3⑨）。

① 保管の委託又は管理等信託の解約又は終了

（取決めに従ってされる譲渡に係る終了を除きます。）

② 贈与（法人に対するものを除きます。）又は相続（限定承認に係るものを除きます。）若しくは遺贈（法人に対するもの及び個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るものを除きます。）

③ 保管の委託又は管理等信託の取決めに従ってされる譲渡以外の譲渡でその譲渡の時における価額より低い価額によりされるもの（その譲渡の時における価額の2分の1に満たないいわゆる低額譲渡に該当するものを除きます。）

## 2 改正の内容

### (1) 会社法の制定に伴う対象新株予約権の追加

ストックオプションは、有能な人材の確保に資し、取締役等に業績向上のためのインセンティブを与えることにより株主重視の経営を促すことで企業の活性化に大きな効果をもたらすものであるため、税負担の公平等にも配慮しつつこのストックオプション制度の円滑な利用を推進する観点から、税制上、取締役等が特定新株予約権等の付与・権利行使に伴い取得した株式について生じる経済的利益について、本来なら付与時又は権利行使時に給与所得として課税されるものを非課税とし、その株式の譲渡時にその経済的利益に係る部分も含めて譲渡益課税を行うことで課税を繰り延べるいわゆるストックオプション税制の特例措置が講じられています。

会社法の制定によりこの特例の対象となる新株予約権の範囲に、会社法第238条第2項の決議（同法第239条第1項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項の規定による取締役会の決議を含みます。）に基づき金銭の払込み（金銭以外の資産の給付を含みます。）をさせないで発行された新株予約権が追加されました（措法29の2①本文、措令19の3①）。

会社法上の新株予約権については、株式会社が、

その発行する新株予約権を引き受ける者の募集をしようとするときは、その都度、募集新株予約権について募集事項を定めなければならない（会社法238①）、その募集事項の決定は、株主総会の決議によらなければならないこととされています（会社法238②）。また、金銭の払込みを要しないこととすることがその者に特に有利な条件であるときや、払込金額の下限がその者に特に有利な金額であるときは、取締役は、株主総会においてその募集をすることを必要とする理由を説明しなければならないこととされていますが（会社法239②）、役務の提供の対価として発行される新株予約権のように金銭の払込みを要しないこととすることがその者に特に有利な条件・金額でないときは、その説明は不要とされ、株主総会の決議によって、募集事項の決定を取締役（取締役会設置会社にあつては、取締役会）に委任することができます（会社法239①）。なお、公開会社において新株予約権を引き受ける者の募集をしようとするときの募集事項の決定は、金銭の払込みを要しないこととすることがその者に特に有利な条件であるときや、払込金額の下限がその者に特に有利な金額であるときを除き、取締役会の決議によることとされています（会社法240①）。

## (2) 対象となる取締役等の範囲の拡充

また、この特例の適用対象となる取締役等の範囲については、上記1(1)で述べたように、株式会社又はその株式会社と一定の関係がある法人の取締役又は使用人とされていたところですが、その範囲に新たに「執行役」が追加されました（措法29の2①本文）。委員会設置会社における執行役の役割はいわゆる経営者であり、業務決定や業務執行が取締役会から委任されていることから、監査役設置会社における取締役と同等の機能を有していました。また、従来の株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律では、委員会設置会社を選択できるのは資本金5億円以上又は負債200億円以上の大会社等に限定されていましたが、会社法では、委員会設置会社を採用できる会社の

制限がなくなったことから、この執行役についても特例の対象とされたものです。

(注) 委員会設置会社は、監査役制に代わる米国型の企業統治形態で、取締役の選任・解任を審議する指名委員会、取締役・執行役の職務を監査する監査委員会、取締役・執行役の報酬を決定する報酬委員会が設けられ、外部による経営のチェックを強化することから委員会の構成員の過半数が社外取締役とされています。また、会社の業務執行は執行役という名称の役員に委ねられ、取締役の職務は、取締役会の構成員として会社の意思決定に参画し、取締役会の構成員として取締役・執行役の職務の執行を監督することになります。

## (3) 特定株式の範囲の見直し

上記1(3)が適用される特定株式とは、上記1(1)の適用を受けて取得をした株式その他これに類する株式をいい、「その他これに類する株式」には、その適用を受けて取得をした株式につき有し、又は取得することとなる株式の分割又は併合後の所有株式等が含まれるとともに、商法上の端株等が除かれていました。今回、会社法において新たに株式無償割当て制度や取得条項付株式及び全部取得条項付種類株式の制度が創設されたことに伴い、これらの事由により取得することとなる株式についてもこの特定株式の範囲に追加するとともに、商法上の端株制度が廃止されたこと等による規定の整備を行うこととされました。これにより改正後の「その他これに類する株式」は、上記1(1)の適用を受けて取得をした株式につき有し、又は取得することとなる株式の分割又は併合後の所有株式（所令110①）、株式無償割当て後の所有株式（所令111②）、合併に係る合併法人株式（所令112）及び分割型分割に係る分割承継法人株式（所令113①）並びに株式交換により株式交換完全親法人から交付を受けた株式交換完全親法人の株式（所法57の4①）、株式移転により株式移転完全親法人から交付を受けた株式移転完全親法人の株式（所法57の4②）、取得条項付株式の取得事

由の発生により交付を受けた株式（所法57の4③二）、全部取得条項付種類株式の取得決議により交付を受けた株式（所法57の4③三）及び株式無償割当てにより割り当てられた特例適用株式と異なる種類の株式（会社法第189条第1項に規定する单元未満株式その他これに類する一定のものを除きます。）とされました（措法29の2④、措令19の3⑨、措規11の3④⑤）。

### 3 適用関係

- (1) 上記2(2)の改正は、この特例の適用を受ける取締役、執行役又は使用人が会社法施行日（平成18年5月1日）以後に行われる付与決議に基づき締結される契約により与えられる特定新株予約権等に係る株式について適用し、取締役又は使用人が会社法施行日前に行われた付与決議に基づき締結された契約により与えられる特定新株予約権等に係る株式については従前どおりとされます（改正法附則88①）。
- (2) 執行役である個人が、会社法施行日前に行われた付与決議に基づき締結された契約（この特例の要件が定められているものに限り。）により与えられる新株予約権（以下「旧新株予約権」といいます。）につき、その者が会社法施行日前にその契約に従ってその旧新株予約権の行使をしたもの以外の旧新株予約権は特定新株予約権とみなしてこの特例が適用されます（改正法附則88②）。その場合の特定新株予約権等の付与に関する調書は、平成19年1月31日までに税務署長に提出することになります（改正法附則88②）。
- (3) 個人が会社法施行日前に取得した上記2(3)の端株については、従前どおりとされます（改正措令附則9①）。

## 3 株式等の譲渡の対価の受領者の告知制度の改正

### 1 改正前の制度の概要

- (1) 株式等の譲渡をした者（公共法人等を除きま

す。）で国内において次に掲げる者からその株式等の譲渡の対価の支払を受けるものは、その支払を受けるべき時まで、その都度、その者の氏名又は名称及び住所（国内に住所を有しない者にあつては、居所地等の一定の場所とされます。）を支払者に告知しなければならないこととされています（旧所法224の3①）。

- ① その株式等の譲渡を受けた法人（次の②に掲げる者を通じてその譲渡を受けたものを除きます。）
  - ② その株式等の譲渡について売委託を受けた証券業者（証券会社及び外国証券会社をいいます。）、銀行、協同組織金融機関又は登録金融機関
- (2) また、この株式等の譲渡対価の受領者の告知制度の対象とされる株式等とは、次に掲げるもの（外国法人に係るものを含みます。）とされています（旧所法224の3②）。
    - ① 株式（株式の引受けによる権利、新株の引受権及び新株予約権を含みます。）
    - ② 特別の法律により設立された法人の出資者の持分、合名会社、合資会社又は有限会社の社員の持分、協同組合等の組合員又は会員の持分その他法人の出資者の持分
    - ③ 新株予約権付社債（転換特定社債及び新優先出資引受権付特定社債を含みます。）
    - ④ 協同組織金融機関の優先出資に関する法律に規定する優先出資（優先出資の引受けによる権利及び優先出資を引き受けることができる権利を含みます。）及び資産の流動化に関する法律に規定する優先出資（優先出資の引受けによる権利及び引受権並びに優先出資に類する出資を含みます。）
    - ⑤ 公社債投資信託以外の証券投資信託の受益証券又は証券投資信託以外の投資信託で公社債等運用投資信託に該当しないものの受益証券
    - ⑥ 社債的受益証券以外の特定目的信託の受益証券

## 2 改正の内容

### (1) 株式等の譲渡の対価の受領者の告知制度の対象者の追加

会社法において、株式会社が株主に対し株式を交付する場合に、その株式の数について1株に満たない端数が生じたときは、その株式会社はその端数の合計数に相当する株式を競売等の方法により売却し、その端数に応じて株主に代金を交付しなければならないとされています（会社法234①②、235①②）。

このように、競売等の売却が株主に代わり株式会社により行われるに過ぎないものであり、また、その競売等により譲渡をした者（株主）が誰であるか最も知り得る立場にあるのはその株式会社であると言えます。

このような実態を踏まえ、今回の改正において、株式等の譲渡をした者（公共法人等を除きます。）で国内において会社法第234条第1項又は第235条第1項（これらの規定を他の法律において準用する場合を含みます。）の規定その他の規定により1株又は1口に満たない端数に係る株式等の競売（会社法第234条第2項（同法第235条第2項又は他の法律において準用する場合を含みます。）の規定その他の規定による競売以外の方法による売却を含みます。）をした法人からその株式等の譲渡の対価の支払を受けるものは、その支払を受けるべき時まで、その都度、その者の氏名又は名称及び住所（国内に住所を有しない者にあつては、居所地等の一定の場所とされます。）をその法人に告知しなければならないこととされました（所法224条の3①三）。

（注） 発行法人である株式会社が株主に対して株式を交付する場合に生じた1株に満たない端数に係る株式を上記の譲渡によらず、その発行法人である株式会社からその1株に満たない端数に相当する部分の金銭を株主が交付を受ける場合には、その発行法人に対して告知しなくてもなりません（所法224条の3①一）。

### (2) 株式等の譲渡の対価の受領者の告知制度の対象となる株式等の範囲の整備

会社法の制定による新株引受権制度の廃止、株式会社と有限会社の統合、合同会社の新設に伴い、上記四①「株式等に係る譲渡所得等の課税の特例の改正」2(1)と同様に、対象となる株式等の範囲について所要の整備が行われました（所法224の3②）。

## 3 適用関係

上記2の改正は、会社法の施行の日（平成18年5月1日）以後に行われる株式等の譲渡について適用することとされ、同日前に行われた株式等の譲渡については、従前どおりとされています（改正法附則18①）。

### ④ 交付金銭等の受領者の告知制度の改正

#### 1 改正前の制度の概要

- (1) 国内において一定の金銭その他の資産の交付を受ける者（公共法人等を除きます。）は、その交付を受けるべき時まで、その者の氏名又は名称及び住所（国内に住所を有しない者にあつては、居所地等の一定の場所とされます。）をその金銭その他の資産の交付をする者（以下「交付者」といいます。）に告知しなければならないこととされています（旧所法224の3③）。
- (2) 一定の金銭その他の資産は、次の①から⑥までに掲げるもの（上記一②「配当等とみなす金額の改正」の1(1)により利益の配当又は剰余金の分配の額とみなされる金額を除きます。）とされていました（旧所法224の3③、旧所令346①）。

① 法人の株主等がその法人の合併（その法人の株主等に合併法人の株式（出資を含みます。）以外の資産（その株主等に対する利益の配当又は出資に係る剰余金の分配として交付された金銭その他の資産を除きます。）が交付されたものに限ります。）により交付を

受ける金銭及び金銭以外の資産

- ② 法人の株主等がその法人の分割（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たものに限ります。）により交付を受ける金銭及び金銭以外の資産
- ③ 法人の株主等がその法人の資本若しくは出資の減少（株式が消却されたものを除きます。）により、又はその法人の解散による残余財産の分配として交付を受ける金銭及び金銭以外の資産
- ④ 法人の株主等がその法人の株式の消却（取得した株式について行うものを除きます。）により交付を受ける金銭及び金銭以外の資産
- ⑤ 法人の株主等がその法人の自己の株式の取得（一定の取得を除きます。）により交付を受ける金銭及び金銭以外の資産

(注) 上記⑤括弧書きの一定の取得とは次の取得をいいます（旧所令61①一～六）。

- イ 証券取引所の開設する市場（外国有価証券市場を含みます。）における購入
- ロ 店頭売買登録銘柄（証券業協会が、その定める規則に従い、その店頭売買につき、その売買値段を発表し、かつ、その株式の発行人に関する資料を公開するものとして登録した株式をいいます。）として登録された株式の店頭売買による購入
- ハ 営業の全部の譲受け
- ニ 合併、分割又は現物出資（事業を移転し、かつ、その事業に係る資産にその現物出資に係る被現物出資法人の株式が含まれている場合のその現物出資に限ります。）による被合併法人、分割法人又は現物出資法人からの移転
- ホ 合併又は分割型分割により法人税法第24条第2項各号に掲げる株式（租税特別措置法第67条の15第2項の規定により株式とみなされるものを含みます。）に対し法人税法第24条第2項に規定する株式割当等を受けた場合のその株式割当等
- ヘ 商法第220条の6第1項の端株主の端株買取

請求権（同法第221条第6項において準用する一単元の株式の数に満たない数の株式買取請求権を含みます。）の規定による買取り

- ⑥ 法人の株主等がその法人からの退社又は脱退による持分の払戻しとして交付を受ける金銭及び金銭以外の資産

## 2 改正の内容

### (1) 交付金銭等の受領者の告知制度の対象となる金銭その他の資産の範囲の改正

会社法の制定等に伴い、交付金銭等の受領者の告知制度の対象となる金銭その他の資産（上記一②「配当等とみなす金額の改正」の2(1)により剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配とみなされる金額を除きます。）の範囲が次のように改められました（所令346①）。

- ① 法人の株主等がその法人の合併（その法人の株主等に合併法人の株式（投資口を含みます。）又は出資以外の資産（その株主等に対する株式又は出資に係る剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配として交付された金銭その他の資産及び合併に反対するその株主等に対するその買取請求に基づく対価として交付がされる金銭その他の資産を除きます。）の交付がされたものに限ります。）により交付を受ける金銭及び金銭以外の資産
- ② 法人の株主等がその法人の分割（分割法人の株主等に分割承継法人の株式又は出資以外の資産（その株主等に対する株式又は出資に係る剰余金の配当又は利益の配当として交付がされる分割対価資産以外の金銭その他の資産を除きます。）の交付がされたものに限ります。）により交付を受ける金銭及び金銭以外の資産
- ③ 法人の株主等がその法人の資本の払戻し（株式に係る剰余金の配当（資本剰余金の額の減少に伴うものに限ります。）のうち、分割型分割によるもの以外のものをいいます。）により、又はその法人の解散による残余財産の分配として交付を受ける金銭及び金銭以外



の資産

- ④ 法人の株主等がその法人の自己の株式又は出資の取得（一定の取得を除きます。）により交付を受ける金銭及び金銭以外の資産

（注）上記④括弧書きの一定の取得とは、次の取得をいいます（所令61①一～七）。

イ 取得請求権付株式に係る請求権の行使によりその取得の対価としてその取得をする法人の株式のみが交付される場合の取得請求権付株式の取得、取得条項付株式に係る取得事由の発生によりその取得の対価としてその取得をされる株主等にその取得をする法人の株式のみが交付される場合（その取得の対象となった種類の株式のすべてが取得をされる場合には、その取得の対価としてその取得をされる株主等にその取得をする法人の株式及び新株予約権のみが交付される場合を含みます。）の取得条項付株式の取得又は全部取得条項付種類株式に係る取得決議によりその取得の対価としてその取得をされる株主等にその取得をする法人の株式のみが交付される場合若しくはその取得をする法人の株式及び新株予約権のみが交付される場合の全部取得条項付種類株式の取得

ロ 証券取引所の開設する市場（外国有価証券市場を含みます。）における購入

ハ 店頭売買登録銘柄として登録された株式の店頭売買による購入

（注）上記ロ及びハは、改正前（上記1(1)⑤イ・ロ）と同じです。

ニ 事業の全部の譲受け

（注）「営業」が「事業」に改められていますが、会社法の制定に伴う用語の整理であり実質的な改正を伴うものではありません。

ホ 合併、分割若しくは現物出資（適格分割又は適格現物出資及び事業を移転し、かつ、その事業に係る資産にその分割又は現物出資に係る分割承継法人又は被現物出資法人

の株式が含まれている場合のその分割又は現物出資に限ります。）による被合併法人、分割法人又は現物出資法人からの移転

ヘ 合併に反対するその合併に係る被合併法人の株主等の買取請求に基づく買取り

ト 会社法第192条第1項の規定による単元未満株式の買取り又は第234条第4項（同法第235条第2項の1に満たない端数の処理の規定又は他の法律において準用する場合を含みます。）の規定による1株に満たない端数の買取り

チ その法人に対して取得請求権付株式を取得することを請求した株主に対する会社法第167条第3項に規定する1株に満たない端数に相当する部分又は新株予約権を行使した新株予約権者に対する会社法第283条の規定する1株に満たない端数に相当する部分の対価としての金銭の交付

- ⑤ 法人の株主等がその法人の出資の消却（取得した出資について行うものを除きます。）、その法人の出資の払戻し、その法人からの退社若しくは脱退による持分の払戻し又はその法人の株式若しくは出資をその法人が取得することなく消滅させることにより交付を受ける金銭及び金銭以外の資産

- ⑥ 法人の株主等がその法人の組織変更（その組織変更の際してその組織変更をしたその法人の株式又は出資以外の資産が交付されたものに限ります。）により交付を受ける金銭及び金銭以外の資産

(2) 交付金銭等の受領者の告知制度の対象となる金銭等の追加

会社法において組織変更、合併、会社分割、株式交換及び株式移転の組織再編が行われた場合の新株予約権の承継手続や新株予約権者の保護に関する規定が設けられ、存続会社等が消滅会社等の新株予約権を消滅させ、その代わりに存続会社等の新株予約権を交付することができることとされましたが、株式会社の持分会社への組織変更や消

減会社が株式会社である合併の場合には、その組織変更・合併前の新株予約権は当然に消滅することになり（会社法745⑤、750④、752⑤、754④、756④）、その代わりとして組織変更の場合には金銭を、合併の場合には存続会社等の新株予約権又は金銭をそれぞれ交付しなければならないこととされています（会社法744①七、749①四、751①五、753①十、755①八）。このような金銭の交付を受けた場合には、株式等の譲渡所得等に係る収入金額とみなして課税することとされますが（上記四①「株式等に係る譲渡所得等の課税の特例の改正」の2(2)⑦・⑧）、適正な課税を確保する観点から、交付金銭等の受領者の告知制度の対象に、法人の新株予約権者がその法人の合併又は組織変更によりその新株予約権者が有していたその法人の新株予約権に代えて交付を受ける金銭が追加されました（所令346②）。

### 3 適用関係

- (1) 上記2(1)①の改正は、交付を受ける者が合併により交付を受ける金銭及び金銭以外の資産でその合併が会社法施行日以後であるものについて適用し、交付を受ける者が合併により交付を受ける金銭及び金銭以外の資産でその合併が会社法施行日前であるものについては従前どおりとされます（改正所令附則19①）。
- (2) 上記2(1)②の改正は、交付を受ける者が分割により交付を受ける金銭及び金銭以外の資産でその分割が会社法施行日以後であるものについて適用し、交付を受ける者が分割により交付を受ける金銭及び金銭以外の資産でその分割が会社法施行日前であるものについては従前どおりとされます（改正所令附則19②）。
- (3) 上記2(1)③の改正は、次の(4)に該当する場合を除き、交付を受ける者がその資本の払戻しにより交付を受ける金銭及び金銭以外の資産でその資本の払戻しに係る基準日が会社法施行日以後であるものについて適用し、交付を受ける者が上記1(2)③の資本又は出資の減少により交付を受ける金銭及び金銭以外の資産でその資本又は出資の減少に係る基準日が会社法施行日前であるものについては従前どおりとされます（改正所令附則19③）。
- (4) 会社法第454条第1項若しくは第5項の決議又は同法第459条第1項の規定による定款の定めがある場合における取締役会の決議による上記2(1)③の資本の払戻しにより交付を受ける者が交付を受ける金銭及び金銭以外の資産については、その資本の払戻しに係る基準日が会社法施行日前であっても、改正後の規定が適用されます（改正所令附則19④）。
- (5) 上記1(2)④の株式の消却により交付を受ける金銭及び金銭以外の資産でその株式の消却が平成18年4月1日前であるものについては従前どおりとされます（改正所令附則19⑤）。
- (6) 上記2(1)④の（注）ホからチまでに掲げる事由による取得は、法人が会社法施行日以後に行う上記2(1)④の（注）ホからチまでに掲げる事由による取得について適用し、法人が会社法施行日前に行った上記1(2)⑤の（注）ニからハまでに掲げる事由による取得については従前どおりとされます（改正所令附則6①）。
- (7) 法人が会社法施行日以後に行う会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律第86条第1項の規定により従前どおりとされる上記1(2)⑤の（注）への端株の同法第64条の規定による改正前の商法第220条の6第1項の端株主の端株買取請求権の規定による買取りによる取得は、上記2(1)④の（注）トの買取りによる取得とみなされます（改正所令附則6②）。
- (8) 上記2(1)⑤の改正は、交付を受ける者が同⑤の事由により交付を受ける金銭及び金銭以外の資産でその事由が平成18年4月1日以後であるものについて適用し、上記1(2)⑥の持分の払戻しにより交付を受ける金銭及び金銭以外の資産でその持分の払戻しが同日前であるものについては従前どおりとされます（改正所令附則19⑥）。
- (9) 上記2(1)⑥の改正は、交付を受ける者が組織変更により交付を受ける金銭及び金銭以外の資産でその組織変更が会社法施行日以後であるも

のについて適用されます（改正所令附則19⑦）。

- (10) 上記2(2)の改正は、交付を受ける者が会社法施行日以後に(2)の事由により交付を受けるの金銭について適用されます（改正所令附則19⑧）。

## ⑤ 新株予約権の行使に関する調書の提出制度の改正

### 1 改正前の制度の概要

個人又は法人に対し商法第280条ノ21第1項の有利発行の決議により新株予約権の発行（無償による発行その他これに類するものとして一定のものに限ります。）をした株式会社は、その発行に係る新株予約権の行使をした者の各人別に、一定の事項を記載した調書を、その新株予約権の行使があった日の属する年の翌年1月31日までに、その株式会社の本店の所在地の所轄税務署長に提出しなければならないこととされてきました（旧所法228の2、旧所規97の2・旧別表第9）。

### 2 改正の内容

- (1) 会社法上、株主に対して新たに払込みをさせないで新株予約権の割当てをすることができる新株予約権無償割当て制度が新たに創設されました（会社法277）。この新株予約権無償割当ては株主の有する株式の数に応じて割り当てられますが、異なる種類の株式をある特定の株主にのみ割り当てることも可能とされています。この場合に、割当てを受けた株主以外の種類株主に損害を及ぼすおそれがあるときは、その種類株主を構成員とする種類株主総会の決議を要することとされ（会社法322①）、割当てを受けた株主に所得税法第36条第2項の経済的利益（その割当てを受けた時の価額）が生じるケースがあります。従って、このような種類株主総会の決議が行われた新株予約権無償割当てにより割り当てられた新株予約権について、新株予約権の行使に関する調書の提出対象とすることとさ

れました。

- (2) 具体的には、個人又は法人に対し会社法第238条第2項の決議（同法第239条第1項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項の規定による取締役会の決議を含みます。）により同法第238条第1項の新株予約権（その新株予約権を引き受ける者に特に有利な条件又は金額であることとされるものその他一定のものに限ります。）又は同法第322条第1項の決議（同条第2項の規定による定款の定めを含みます。）により同法第277条の新株予約権の発行又は割当て（その発行又は割当てが金銭の払込みを要しないこととするものその他これに類するもので一定のものに限ります。）についても新株予約権の行使に関する調書を提出しなければならないこととされました（所法228の2、所規97の2・別表第9(一)）。
- (3) 上記(2)の新株予約権を引き受ける者に特に有利な条件又は金額であることとされるものその他一定のものとは、次に掲げる新株予約権です（所令354①）。
- ① 新株予約権を引き受ける者に特に有利な条件又は金額であることとされるその新株予約権
  - ② 役務の提供その他の行為に係る対価の全部又は一部として発行又は割当てをすることとされる新株予約権（上記①に該当するものを除きます。）
- (4) また、新株予約権と引換えに金銭の払込みを要する場合には、原則として新株予約権の行使に関する調書の提出対象にはなりません。上記(2)の新株予約権の発行又は割当てが金銭の払込みを要しないこととするものその他これに類するもので一定のものとしてその発行条件等が次の算式に該当する場合には提出しなければなりません（所令354②）。

新株予約権の 発行又は割当 てに係る決議 の時に その株式会社 の株式1株当 たりの価額に 相当する金額	>	新株予約権の 発行又は割当 てに係る金銭 + により払い込 まれるべき額  新株予約権の行使によって 交付することとなる株式の 数で除して計算した金額	新株予約権の行 使に際して払い 込まれるべき額
---	---	---	-------------------------------

### 3 適用関係

上記2の改正は、会社法施行の日（平成18年5月1日）以後の発行決議等により発行又は割当てをした新株予約権について適用されます（改正所令附則21①）。

## ⑥ 株式無償割当てに関する調書の提出制度の創設

### 1 創設の趣旨

会社法上、株主に対して新たに払込みをさせないで株式の割当てをすることができる株式無償割当て制度が新たに創設されました（会社法185）。株式無償割当てと類似する制度として株式分割（会社法183）がありますが、相違する点の1つとして株式無償割当ては株主の有する株式と異なる種類の株式の割当てができることがあげられます。株式無償割当てを行うことによりその割当てを受ける株主以外の種類株主に損害を及ぼすケースが生じることがあるため、この場合には、その種類株主を構成員とする種類株主総会の決議を要することとされています（会社法322①）。

このように他の種類株主に損害を及ぼすような株式無償割当てにより割当てを受けた株主には、所得税法第36条第2項の経済的利益（その割当てを受けた時の価額）が生じるケースがあるため、会社法におけるある種類の種類株主に損害を及ぼすおそれがある場合の種類株主総会の決議（会社法322①）により行われた株式無償割当てについて所得税法上の調書制度の対象とすることとされ、次のとおり株式無償割当てに関する調書の制度が

創設されました。

## 2 制度の内容

個人又は法人に対し会社法第322条第1項の決議（同条第2項の規定による定款の定めを含みます。）により同法第185条に規定する株式無償割当て（著しく低い価額の対価による割当てとして一定のものを含みます。）をした株式会社は、その割当てを受けた者の各人別に、次に掲げる事項を記載した調書を、その株式無償割当ての効力を生ずる日の属する年の翌年1月31日までに、その株式会社の本店の所在地の所轄税務署長に提出しなければなりません（所法228の3、所規97の3）。

- ① その株式無償割当てを受けた者の氏名又は名称及び住所若しくは居所又は本店若しくは主たる事務所の所在地
- ② その株式無償割当ての効力を生ずる年月日
- ③ その株式無償割当てに係る会社法第322条第1項の決議（同条第2項の規定による定款の定めがある場合にあっては、その株式無償割当てに係る決定をした取締役会の決議又は取締役の決定）をした年月日
- ④ その株式無償割当てにより交付をした株式の種類及び数
- ⑤ 上記④の株式と引換えに払い込まれるべき額がある場合には、その額
- ⑥ その株式無償割当ての効力を生ずる日における上記④の株式の1株当たりの価額
- ⑦ その他参考となるべき事項

（注） 著しく低い価額の対価による割当てとして一定のものとは、会社法第322条第1項の決議により株式を引き受ける者の募集に応じて割り当てられる株式につき、その株式の同法第199条第1項第2号に規定する払込金額がその株式の取得のために通常要する価額の2分の1に満たない金額である場合におけるその株式の割当てをいいます（所令354の2）。

なお、「株式無償割当てに関する調書」の書式は、次のとおり定められています（所規97の3②、所規別表第九(二)）。

### 3 適用関係

会社法の施行の日（平成18年5月1日）から施行することとされています（改正法附則1六イ、改正所規附則1三）。  
この「株式無償割当てに関する調書」の提出は、

# 所得税関係のその他の改正

目 次	
一 地震保険料控除の創設（損害保険料控除の改組） ……………	205
二 給与の源泉徴収票等の電子交付制度の創設 ……………	211
三 寄付金控除制度の改正 ……………	213
四 政治活動に関する寄付をした場合の寄付金控除の特例又は所得税額の特別控除制度の改正 ……………	214
五 申告書の公示制度の廃止 ……………	215
六 特定口座のみなし廃止制度の改正 ……………	215
七 外貨建取引の換算 ……………	217
八 勤労学生控除の改正 ……………	219
九 国等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税制度の改正 ……………	220
十 相続税の物納制度の改正に伴う整備 ……………	222
十一 国庫補助金等の総収入金額不算入制度の改正 ……………	223
十二 賄賂等の額の必要経費の不算入 ……………	224
十三 同族会社等の行為又は計算の否認制度の改正 ……………	227
十四 保険契約の代理報酬の支払調書及び損害保険契約等に基づく満期返戻金等の支払調書の改正 ……………	228

## 一 地震保険料控除の創設（損害保険料控除の改組）

### 1 改正前の制度の概要（損害保険料控除）

(1) 居住者が、各年において、自己若しくは自己と生計を一にする配偶者その他の親族が所有する家屋で常時その居住の用に供するもの若しくは生活用動産を保険若しくは共済の目的とする損害保険契約等、これらの者の身体の傷害に基因して保険金若しくは共済金が支払われる損害保険契約等又はこれらの者の身体の傷害若しくは疾病により病院若しくは診療所に入院して医療費を支払ったこと等を保険事故として保険金若しくは共済金が支払われる損害保険契約等に係る保険料又は掛金（以下「損害保険料」といいます。）を支払った場合には、その支払った損害保険料を基に計算した金額をその年分の総所得金額等から控除することができることとされてきました（旧所法77①）。

(2) 上記(1)の支払った損害保険料を基に計算した金額とは、次の区分に応じて計算した金額とされてきました（旧所法77①）。

- ① その年中に支払った損害保険料のすべてが②の契約以外の契約に係るもの〔いわゆる短期損害保険料〕である場合 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に掲げる金額
- イ その年中に支払った損害保険料の金額の合計額<sup>(注)</sup>が2千円以下である場合 その年中に支払った損害保険料の金額の合計額
- ロ その年中に支払った損害保険料の金額の合計額が2千円を超え4千円以下である場合 2千円とその年中に支払った損害保険料の金額の合計額から2千円を控除した金額の2分の1に相当する金額との合計額
- ハ その年中に支払った損害保険料の金額の合計額が4千円を超える場合 3千円

(注) その年中に支払った損害保険料の金額の合計

額は、その年において損害保険契約等に基づく剰余金の分配若しくは割戻金の割戻しを受け、又は損害保険契約等に基づき分配を受ける剰余金若しくは割戻しを受ける割戻金をもつて損害保険料の払込みに充てた場合には、当該剰余金又は割戻金の額を控除した残額とされています。以下同じです。

- ② その年中に支払った損害保険料のすべてが保険期間又は共済期間の満了後満期返戻金を支払う旨の特約のある契約等でこれらの期間が10年以上のもの〔いわゆる長期損害保険料〕に係るものである場合 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に掲げる金額

イ その年中に支払った損害保険料の金額の合計額が1万円以下である場合 その年中に支払った損害保険料の金額の合計額

ロ その年中に支払った損害保険料の金額の合計額が1万円を超え2万円以下である場合  
1万円とその年中に支払った損害保険料の金額の合計額から1万円を控除した金額の2分の1に相当する金額との合計額

ハ その年中に支払った損害保険料の金額の合計額が2万円を超える場合 1万5千円

- ③ その年中に支払った損害保険料のうちに①の契約に係るものと②の契約に係るものがある場合 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に掲げる金額

イ その年中に支払った損害保険料の金額の合計額のうち、①の契約に係る部分の金額として①に準じて計算した金額と、その他の部分の金額につき②に準じて計算した金額との合計額が1万5千円以下である場合 当該合計額

ロ イにより計算した金額が1万5千円を超える場合 1万5千円

- (3) 上記(1)の損害保険料控除の対象となる損害保険契約等とは次に掲げる契約をいうこととされています(旧所法77②)。

- ① 損害保険会社又は外国損害保険会社等の締結した損害保険契約のうち一定の偶然の事故によ

って生ずることのある損害をてん補するもの(外国損害保険会社等が国外において締結したものを除きます)。

- ② 農業協同組合の締結した建物更生共済若しくは火災共済又は身体の傷害若しくは医療費の支出に関する共済に係る契約その他これらに類する共済に係る契約

- ③ 損害保険会社若しくは外国損害保険会社等又は生命保険会社若しくは外国生命保険会社等の締結した身体の傷害に基因して保険金が支払われる保険契約(外国損害保険会社等又は外国生命保険会社等が国外において締結したものを除きます)。

## 2 制度創設の趣旨

わが国は、世界に類を見ない地震国であり、また一昨年の新潟中越地震等をはじめとする地震の多発により、地震災害への対応は大きな課題となっています。

地震災害に対する国民の対応の一つとして地震保険等のように地震災害により生じた損失をてん補する保険等に加入して、自らの資産を保全し、被災後の生活の安定を確保しておくことがであるとされています。

地震災害に対して、住民個々のレベルによる生活の安定確保を図るとともに、社会活動の早急な復旧・復興を確保していくためには、国民の地震保険への加入を一層促進し、普及率の向上を図る必要がありますが、普及率は近年上昇しているものの、十分とは言えません。

税制においても、地震保険の保険料等に係る所得控除制度を創設し、保険料等の実質的な負担を軽減することが国民の地震保険への加入を促進する上で効果的であるとの指摘もなされていました。

こうした状況の中、地震災害による損失への備えに係る自助努力を支援する観点から、制度創設の目的が達成されているとの指摘等があった損害保険料控除を改組し、地震等損害により生じた損失をてん補する保険金等が支払われる損害保険契約等に係る地震等損害部分の保険料等(最高5万

円)を総所得金額等から控除する地震保険料控除を創設することとされました(所法77)。

なお、既契約者への配慮として、平成18年末までに締結した一定の長期損害保険契約等に係る保険料等については、従前の損害保険料控除を適用可能とする経過措置が講じられています(改正法附則10)。

### 3 地震保険料控除の内容

#### (1) 制度の概要

居住者が、平成19年分以後の各年において、その有する居住用家屋・生活用動産を保険等の目的とし、かつ、地震等を直接又は間接の原因とする火災等による損害(地震等損害)により生じた損失の額をてん補する保険金等が支払われる損害保険契約等に係る地震等損害部分の保険料等を支払った場合には、その支払った保険料等の金額の合計額(最高5万円)をその年分の総所得金額等から控除することができることとされました(所法77)。

#### (2) 控除の対象となる損害保険契約等

地震保険料控除の対象となる損害保険契約等は、自己若しくは自己と生計を一にする配偶者その他の親族の有する家屋で常時その居住の用に供するもの又はこれらの者の有する生活用動産(下記③①及び②において「家屋等」といいます。)を保険若しくは共済の目的とし、かつ、地震若しくは噴火又はこれらによる津波を直接又は間接の原因とする火災、損壊、埋没又は流失による損害(以下「地震等損害」といいます。)によりこれらの資産について生じた損失の額をてん補する保険金又は共済金が支払われる損害保険契約等で次の契約に附帯して締結されるもの又は当該契約と一体となって効力を有する一の保険契約若しくは共済に係る契約とされています(所法77①、②、所令214)。

① 損害保険会社又は外国損害保険会社等の締結した損害保険契約のうち一定の偶然の事故によって生ずることのある損害をてん補するもの

(損害保険会社又は外国損害保険会社等の締結した身体の傷害又は疾病により保険金が支払われる一定の保険契約及び当該外国損害保険会社等が国外において締結したものは除かれます。)

- ② 農業協同組合又は農業協同組合連合会の締結した建物更生共済又は火災共済に係る契約
- ③ 農業共済組合又は農業共済組合連合会の締結した火災共済その他建物を共済の目的とする共済に係る契約
- ④ 漁業協同組合若しくは水産加工業協同組合又は共済水産業協同組合連合会の締結した建物若しくは動産の共済期間中の耐存を共済事故とする共済又は火災共済に係る契約(漁業協同組合又は水産加工業協同組合の締結した契約にあっては、一定の要件を備えているものに限ります。)

(注) 上記の一定の要件を備えているものとは、漁業協同組合又は水産加工業協同組合がその締結した建物若しくは動産の共済期間中の耐存を共済事故とする共済又は火災共済に係る契約により負う共済責任の全部を共済水産業協同組合連合会の共済に付しているものとされています(所規40の7)。

- ⑤ 火災共済協同組合の締結した火災共済に係る契約
- ⑥ 消費生活協同組合連合会の締結した火災共済又は自然災害共済に係る契約
- ⑦ 法律の規定に基づく共済に関する事業を行う法人の締結した火災共済又は自然災害共済に係る契約でその事業及び契約の内容が②から⑥までに準ずるものとして財務大臣の指定するもの

(注) 上記の財務大臣が指定するものは、消費生活協同組合法第10条第1項第4号の事業を行う次に掲げる法人の締結した自然災害共済に係る契約とされています(平成18年3月財務省告示第139号)。

- 一 全国交通運輸産業労働者共済生活協同組合
- 二 全通信労働者共済生活協同組合
- 三 全日本自治体労働者共済生活協同組合
- 四 電気通信産業労働者共済生活協同組合



### (3) 控除の対象となる保険料又は掛金

地震保険料控除の対象となる保険料又は掛金は、各年において支払った上記(2)の損害保険契約等に係る地震等損害部分の保険料又は掛金で次の①、②を除いたもの（以下「地震保険料」といいます。）とされています（所法77①、所令213）。

① 地震等損害により臨時に生ずる費用、家屋等の取壊し又は除去に係る費用その他これらに類する費用に対して支払われる保険金又は共済金に係る保険料又は掛金

② 一の損害保険契約等（当該損害保険契約等においてイに掲げる額が地震保険に関する法律施行令第2条に規定する金額以上とされているものを除きます。）においてイに掲げる額の口に掲げる額に対する割合が100分の20未満とされている場合における当該損害保険契約等に係る地震等損害部分の保険料又は掛金（①に掲げるものを除きます。）

イ 地震等損害により家屋等について生じた損失の額をてん補する保険金又は共済金の額（当該保険金又は共済金の額の定めがない場合にあっては、当該地震等損害により支払われることとされている保険金又は共済金の限度額）

ロ 火災（地震若しくは噴火又はこれらによる津波を直接又は間接の原因とするものを除きます。）による損害により家屋等について生じた損失の額をてん補する保険金又は共済金の額（当該保険金又は共済金の額の定めがない場合にあっては、当該火災による損害により支払われることとされている保険金又は共済金の限度額）

(注) 今回の地震保険料控除制度の創設は、地震災害による損失の備えに係る国民の自助努力を支援する観点から設けられたものであり、同制度で支援すべき備えは、被災者の生活の安定に寄与する額である必要があり、上記①及び②の保険料等については、以下の観点から地震保険料控除の対象外とされました。

① 上記①の保険金又は共済金（いわゆる地震

火災費用保険金）では、被災者の生活の安定に寄与する額としては十分なものとは言えないにもかかわらず、これを地震保険料控除の対象とした場合には、実質的にすべての火災保険が控除の対象となり、損害保険料控除を地震保険料控除に改組した趣旨が没却することになりかねないこと。

② 今後、上記①の火災保険約款を変更し、同じ保険金額でも、費用ではなく、居住の用に供する建物又は生活用動産自体に生じた損害をてん補するものと補償内容を変更すれば、やはり、損害保険料控除を地震保険料控除に改組した趣旨が没却するおそれがあること及び制度の趣旨からも火災保険金額の一定額以上が補償されるものに限定することが適当であること。

### (4) 控除の対象となる金額等

その年中に支払った上記(3)の地震保険料の金額の合計額（その金額が5万円を超える場合には5万円とされています。）を、その居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額から控除することとされました。ただし、その年において損害保険契約等に基づく剰余金の分配若しくは割戻金の割戻しを受け、又は損害保険契約等に基づき分配を受ける剰余金若しくは割戻しを受ける割戻金をもって地震保険料の払込みに充てた場合には当該剰余金又は割戻金の額（地震保険料に係る部分の金額に限ります。）を控除した残額をもって地震保険料の金額の合計額とされています（所法77①）。

### (5) 地震保険料控除の適用を受けるための手続等

① 確定申告の際に地震保険料控除の適用を受ける場合

地震保険料控除の適用を受けるには、確定申告書に控除を受ける金額の計算の基礎となる地震保険料の金額、地震保険料に係る損害保険契約等の保険契約者又は共済契約者の氏名、保険又は共済の種類及びその目的並びに当該損害保険契約等に

係る保険料又は掛金が地震保険料に該当する旨を証する書類を添付し又は当該申告書の提出の際に提示することとされています（所法120③一、所令262①、所規47の2②）。

ただし、②の年末調整の際に、給与所得控除後の給与等の金額から控除された地震保険料の金額で保険料控除申告書に上記の控除を受ける金額の計算の基礎となる地震保険料の金額等を証する書類を添付等したものについては、その地震保険料の金額が記載された源泉徴収票を添付することにより、改めてその控除された上記の控除を受ける金額の計算の基礎となる地震保険料の金額等を証する書類を確定申告の際に添付又は提示する必要はありません（所令262①ただし書）。

② 年末調整の際に地震保険料控除の適用を受ける場合

給与所得者が年末調整の際に、給与所得控除後の給与等の金額からその年中に支払った地震保険料の金額につき控除の適用を受ける場合には、地震保険料控除の適用があるものとした場合に控除されるべき金額等を記載した保険料控除申告書に控除を受ける金額の計算の基礎となる地震保険料の金額、地震保険料に係る損害保険契約等の保険契約者又は共済契約者の氏名、保険又は共済の種類及びその目的並びに当該損害保険契約等に係る保険料又は掛金が地震保険料に該当する旨を証する書類を添付又はその保険料控除申告書の提出の際に提示しなければならないこととされています（所法190二口、196①②、所令319五、所規75、76）。

#### 4 平成18年12月31日までに締結した一定の長期損害保険契約等に係る経過措置

(1) 平成18年12月31日までに締結した一定の長期損害保険契約等に係る経過措置の概要

居住者が、平成19年以後の各年において、平成18年12月31日までに締結した一定の長期損害保険契約等に係る保険料等を支払った場合には、従前の長期損害保険料控除と同様の計算による金額

（最高1万5千円、上記1(2)②参照）をその年分の総所得金額等から控除することができることとされました（上記3の地震保険料控除と合わせて最高5万円）。この場合において、当該長期損害保険契約等が上記3の地震保険料控除の対象となる損害保険契約等にも該当するときは、いずれか一の契約のみに該当するものとされています（改正法附則10）。

#### (2) 控除の対象となる長期損害保険契約等

この経過措置による控除の対象となる長期損害保険契約等は、平成18年12月31日までに締結した改正前の損害保険料控除に係る旧所得税法第77条第1項に規定する損害保険契約等（上記1(3)参照）であって、以下のすべての要件を満たすものとされています（改正法附則10②）。

- ① 当該損害保険契約等が保険期間又は共済期間の満了後満期返戻金を支払う旨の特約のある契約等であること
- ② 当該損害保険契約等の保険期間又は共済期間が10年以上のものであること
- ③ 平成19年1月1日以後に当該損害保険契約等の変更をしていないものであること
- ④ 当該損害保険契約等の保険期間又は共済期間の始期（これらの期間の定めのないものにあつては、その効力を生ずる日）が平成19年1月1日以後でないこと

#### (3) 控除の対象となる損害保険料及び金額等

上記(2)の長期損害保険契約等に係る旧所得税法第77条第1項に規定する損害保険料（上記1参照）を支払った場合には、上記3の地震保険料控除に代えて、次の場合の区分に応じ次に定める金額をその居住者のその年分の総所得金額、退職所得金額又は山林所得金額から控除することができることとされました（改正法附則10②）。

- ① その年中に支払った地震保険料等<sup>注</sup>に係る契約のすべてが上記3(2)の地震保険料控除の対象となる損害保険契約等（以下「損害保険契約等」といいます。）に該当するものである場合 そ

の年中に支払った当該損害保険契約等に係る地震保険料の金額の合計額（その金額が5万円を超える場合には5万円とされます。③において同じです。）。ただし、その年において損害保険契約等に基づく剰余金の分配若しくは割戻金の割戻しを受け、又は損害保険契約等に基づき分配を受ける剰余金若しくは割戻しを受ける割戻金をもって地震保険料の払込みに充てた場合には当該剰余金又は割戻金の額（地震保険料に係る部分の金額に限ります。）を控除した残額をもって地震保険料の金額の合計額とされています（③において同じです。）。

(注) 「地震保険料等」とは、上記3(3)の地震保険料（以下「地震保険料」といいます。）及び上記(2)の長期損害保険契約等に係る損害保険料（以下「旧長期損害保険料」といいます。）をいいます。以下同じです。

② その年中に支払った地震保険料等に係る契約のすべてが上記(2)の長期損害保険契約等に該当するものである場合 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額

イ その年中に支払った旧長期損害保険料の金額の合計額<sup>注</sup>が1万円以下である場合 当該合計額

ロ その年中に支払った旧長期損害保険料の金額の合計額が1万円を超え2万円以下である場合 1万円と当該合計額から1万円を控除した金額の2分の1に相当する金額との合計額

ハ その年中に支払った旧長期損害保険料の金額の合計額が2万円を超える場合 1万5千円

(注) その年中に支払った旧長期損害保険料の金額の合計額は、その年において長期損害保険契約等に基づく剰余金の分配若しくは割戻金の割戻しを受け、又は長期損害保険契約等に基づき分配を受ける剰余金若しくは割戻しを受ける割戻金をもって旧長期損害保険料の払込みに充てた場合には、当該剰余金又は割戻金の額を控除した残額とされています。以下同じです。

③ その年中に支払った地震保険料等に係る契約のうち①に規定する契約と②に規定する契約とがある場合 次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額

イ その年中に支払った①に規定する契約に係る地震保険料の金額の合計額と、その年中に支払った②に規定する契約に係る旧長期損害保険料の金額の合計額につき②の規定に準じて計算した金額との合計額が5万円以下である場合 当該合計額

ロ イにより計算した金額が5万円を超える場合 5万円

上記の金額を計算する場合において、一の損害保険契約等又は一の長期損害保険契約等が①又は②に規定する契約のいずれにも該当するときは、いずれか一の契約のみに該当するものとして、計算を行うこととされています（改正法附則10③）。

#### (4) 控除の適用を受けるための手続等

地震保険料及び旧長期損害保険料についての控除の適用を受けるための手続は、基本的に上記3(5)及び上記1の改正前の損害保険料控除と同様とされています（改正所令附則14②③、改正所規附則5）。

## 5 適用関係

上記の改正は、平成19年分以後の所得税について適用され、平成18年分以前の所得税については、従前どおりとされています（改正法附則10①）。

## 二 給与の源泉徴収票等の電子交付制度の創設

### 1 制度創設の趣旨

現在、所得税法上交付義務等を課している「民－民間の書面」の交付方法は書面による交付に限定されており、電磁的方法による交付は認められていませんでした。しかしながら、近年のIT化の状況、他法令における電磁的方法による交付容認の流れ等を踏まえ、所得税法上の「民－民間の書面」についても電磁的方法による交付（電子化）を認める必要性及びニーズが高まっていることから、給与所得の源泉徴収票、給与等の支払明細書及び特定口座年間取引報告書に限り、電磁的方法による交付制度を創設することとされました。

### 2 制度の内容

#### (1) 給与の源泉徴収票等の電磁的方法による提供

給与等の支払をする者又は証券業者等は、給与等の支払を受ける者又は特定口座を開設している居住者等への書面による給与所得の源泉徴収票若しくは給与等の支払明細書又は特定口座年間取引報告書（以下「給与の源泉徴収票等」といいます。）の交付に代えて、その給与等の支払を受ける者又は特定口座を開設している居住者等の承諾を得て、その給与の源泉徴収票等に記載すべき事項を電磁的方法（電子情報処理組織を使用する方法その他の情報通信の技術を利用する方法であって一定のものをいいます。）により提供することができることとされました（所法226④、231②、措法37の11の3⑧）。

この場合において、給与等の支払をする者又は証券業者等は、給与の源泉徴収票等を交付したものとみなすこととされています（所法226⑤、231③、措法37の11の3⑨）。

ただし、給与等の支払を受ける者又は特定口座を開設している居住者等の請求があるときは、給与等の支払をする者又は証券業者等は書面により

給与の源泉徴収票等を交付しなければなりません（所法226④ただし書、231②ただし書、措法37の11の3⑧ただし書）。

#### (2) 給与の源泉徴収票等に記載すべき事項の提供に係る電磁的方法

電磁的方法とは、次に掲げる方法をいいます（所規95の2①、措規18の13の5⑨）。

##### ① 電子情報処理組織を使用する方法のうち次に掲げるもの

イ 送信者等（送信者又は当該送信者との契約によりファイルを自己の管理する電子計算機に備え置き、これを受信者若しくは当該送信者の用に供する者をいいます。以下同じです。）の使用に係る電子計算機と受信者等（受信者又は当該受信者との契約により受信者ファイル（専ら当該受信者の用に供せられるファイルをいいます。以下同じです。）を自己の管理する電子計算機に備え置く者をいいます。以下同じです。）の使用に係る電子計算機とを接続する電気通信回線を通じてその提供すべき事項（以下「記載事項」といいます。）を送信し、受信者等の使用に係る電子計算機に備えられた受信者ファイルに記録する方法

ロ 送信者等の使用に係る電子計算機に備えられた受信者ファイルに記録された記載事項を電気通信回線を通じて提供を受ける者の閲覧に供する方法

##### ② 光ディスク、磁気ディスクその他これらに準ずる方法により一定の事項を確実に記録しておくことができる物をもって調製する受信者ファイルに記載事項を記録したものを交付する方法上記①及び②に掲げる方法は、次に掲げる基準に適合するものでなければならないこととされています（所規95の2②、措規18の13の5⑩）。

イ 受信者ファイルに記録されている記載事項

について、提供を受ける者が電子計算機の映像面への表示及び書面への出力ができるようにするための措置を講じていること。

ロ 上記①に掲げる方法（受信者の使用に係る電子計算機に備えられた受信者ファイルに記載事項を記録する方法を除きます。）にあつては、提供を受ける者に対し、記載事項を受信者ファイルに記録する旨又は記録した旨を通知するものであること。ただし、提供を受ける者が当該記載事項を閲覧していたことを確認したときは、この限りでない。

### (3) 給与の源泉徴収票等に記載すべき事項の電磁的方法による提供の承諾等

給与等の支払をする者又は証券業者等は、給与の源泉徴収票等に記載すべき事項を電磁的方法により提供しようとするときは、あらかじめ、その給与等の支払を受ける者又は特定口座を開設している居住者等から、その提供に関し承諾を得なければならないこととされています（所令352の2①、356①、措令25の10の10④）。

この場合、給与等の支払をする者又は証券業者等は、その給与等の支払を受ける者又は特定口座を開設している居住者等に対し、次に掲げる事項を示し、書面又は電磁的方法による承諾を得なければならないものとされています（所規95の3、100④、措規18の13の5⑪）。

① 上記(2)①及び②に掲げる方法のうちその給与等の支払をする者又は証券業者等が使用するもの

② 記載事項の受信者ファイルへの記録の方式

なお、この承諾を得た給与等の支払をする者又は証券業者等は、その給与等の支払を受ける者又は特定口座を開設している居住者等から書面又は

電磁的方法により給与の源泉徴収票等に記載すべき事項の電磁的方法による提供を受けない旨の申出があつたときは、その給与等の支払を受ける者又は特定口座を開設している居住者等に対し、給与の源泉徴収票等に記載すべき事項の提供を電磁的方法によつてしてはならないこととされています（所令352の2②、356②、措令25の10の10⑤）。ただし、その給与等の支払を受ける者又は特定口座を開設している居住者等が再び給与の源泉徴収票等に記載すべき事項を電磁的方法により提供を受けることの承諾をした場合は、この限りではありません（所令352の2②ただし書、356②ただし書、措令25の10の10⑤ただし書）。

### (4) 確定申告書に添付すべき給与の源泉徴収票等

給与の源泉徴収票等を電磁的方法により交付を受けた者が確定申告を行う場合において、確定申告書に添付すべき給与の源泉徴収票等は、書面により交付を受けた給与の源泉徴収票等でなければなりません。

## 3 制度の創設に伴う罰則の整備

上記2の給与の源泉徴収票等の記載事項を電磁的方法により提供する場合において、電磁的方法により提供しない場合、虚偽の事項を提供した場合や正当な理由がないのに提供を受ける者からの書面による交付の請求を拒否した場合について罰則の整備が行われました（所法242、措法42の3①）。

## 4 適用関係

上記2及び3の改正は、平成19年1月1日以後に交付する給与の源泉徴収票等について適用することとされています（改正法附則20、21、92）。

### 三 寄付金控除制度の改正

#### 1 改正前の制度の概要

- (1) 居住者が、①国若しくは地方公共団体に対する寄付金、②民法の規定により設立された法人等に対する寄付金で財務大臣が指定した寄付金（いわゆる指定寄付金）又は③公共法人、公益法人等その他特別の法律により設立された法人のうち、教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与する一定の法人で次に掲げるもの（以下「特定公益増進法人」といいます。）に対する寄付金を支出した場合には、その支出した寄付金は特定寄付金として寄付金控除の対象とされ、その年中に支出したその寄付金の合計額（その年分の総所得金額等（総所得金額、土地等に係る事業所得等の金額、長期譲渡所得の金額、短期譲渡所得の金額、株式等に係る譲渡所得等の金額、先物取引に係る雑所得等の金額、退職所得金額及び山林所得金額の合計額をいいます。以下同じです。）の30%が限度とされます。）から1万円を控除した金額を、その年分の総所得金額等から控除することとされてきました。（所法78①②、所令217①等）。

- ① 独立行政法人
- ② 地方独立行政法人で一定の業務を主たる目的とするもの
- ③ 自動車安全運転センター、総合研究開発機構、日本原子力研究所、核燃料サイクル開発機構、日本私立学校振興・共済事業団及び日本赤十字社
- ④ 民法第34条（公益法人の設立）の規定により設立された法人で、財団法人日本体育協会など特定のもの等及び教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与する業務を主たる目的とするもの（業務の範囲を限定列挙）

- ⑤ 私立学校法第3条に規定する学校法人で学校の設置若しくは学校及び専修学校（学校教育法第82条の2に規定する専修学校で一定のもの）の設置を主たる目的とするもの又は私立学校法第64条第4項の規定により設立された法人で専修学校の設置を主たる目的とするもの

- ⑥ 社会福祉法人

- ⑦ 更生保護法人

- (2) なお、公益信託で一定の要件を満たすものうち、その目的が教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与する一定のもの（認定特定公益信託）の信託財産とするために支出した金額は、寄付金控除の対象となる特定寄付金とみなすこととされています（所法78③）。

また、租税特別措置法の規定により、政治活動に関する寄付金のうち一定のもの又は認定NPO法人に対する寄付金で特定非営利活動に係る事業に関連するものについては、特定寄付金とみなして上記の寄付金控除の対象とされています（措法41の18①、41の19）。

- (3) なお、寄付金控除の金額は以下の算式により計算した金額とされてきました。

$$\begin{array}{l} \text{寄付金} \quad \text{その年中に支出した特定寄付} \\ \text{控除の} = \text{金額の合計} \quad \quad \quad - 1 \text{万円} \\ \text{金額} \quad \quad \quad \text{(総所得金額等の30\%を限度)} \end{array}$$

#### 2 改正の内容

- (1) 適用下限額の引下げ

公益活動に対する個人の寄付を促進するため、寄付金控除の金額の計算上差し引く金額が1万円から5千円に引き下げられました（所法78①二）。この改正により、居住者が各年において特定寄付金を支出した場合には、以下の算式により寄付金控除の金額を計算することになります。

寄付金 その年中に支出した特定寄付  
控除の = 金の額の合計 - 5 千円  
金額 (総所得金額等の30%を限度)

## (2) 特定公益増進法人の範囲の改正

- ① 特定公益増進法人の範囲に日本司法支援センターが追加されました(所令217①一の三)。
- ② 特定公益増進法人の範囲から貧困者の訴訟援助を主たる目的とする法人でその業務が全国の区域に及ぶものが除外されました(旧所令217①三ナ)。

## 3 適用関係

上記2(1)の改正は、平成18年分以後の所得税について適用され、平成17年分以前の所得税については従前どおりとされています(改正法附則2)。

上記2(2)①の改正は、平成18年4月1日から適用されます。

上記2(2)②の改正は、総合法律支援法(平成16年法律第74号)附則第1条第2号に定める日(公布の日(平成16年6月2日)から起算して2年6月を超えない範囲内において政令で定める日)から適用されます(改正所令附則1四)。

# 四 政治活動に関する寄付をした場合の寄付金控除の特例又は所得税額の特別控除制度の改正

## 1 改正前の制度の概要

- (1) 個人が、政治資金規正法の一部を改正する法律(平成6年法律第4号)の施行の日(平成7年1月1日)から平成21年12月31日までの間に行った政治活動に関する寄付のうち、①政党、②政治資金団体、③国会議員が主宰する、又は主たる構成員であるその他の政治団体、④国会議員、都道府県議会の議員、知事又は指定都市の市議会議員若しくは市長の職(以下「公職」といいます。)にある者の後援団体及び⑤特定の公職の候補者またはその公職になろうとする者の後援団体に対するもので政治資金規正法の規定により報告されたもの並びに⑥公職の候補者に対してその公職に係る政治活動に関してなされる寄付で公職選挙法の規定により報告されたものは、上記三の特定寄付金とみなして寄付金控除の対象とされていました(措法41の18①)。
- (2) また、寄付金控除(所得控除)との選択で、上記期間内に個人が上記(1)の①政党、②政治資金団体に対する政治活動に関する寄付で政治資

金規正法の規定により報告されたものについては、以下の算式により計算した金額の税額控除を受けることができることとされていました(措法41の18②)。

$$\text{税額控除額(所得税額の25\%を限度、100円未満切捨て)} = \left[ \begin{array}{l} \text{その年中に支出し} \\ \text{た政党等に対する} \\ \text{寄付金の額の合計} \\ \text{額(特定寄付金と} \\ \text{合わせて総所得金} \\ \text{額等の30\%を限度)} \end{array} - 1 \text{万円} \right] \times 30\%$$

## 2 改正の内容

上記三の2(1)で述べたとおり、寄付金控除の適用下限額が1万円から5千円に引き下げられました(所法78①)。この改正に伴い、政治活動に関する寄付をした場合の所得税額控除制度の下限額についても同様に1万円から5千円に引き下げられました(措法41の18②)。これにより個人が各年において政治活動に関する寄付金として支出した場合の税額控除額の計算については、以下の算式により税額控除額を計算することになります。

税額控除額（所得税額の25%を限度、100円未満切捨て）  

$$= \left[ \begin{array}{l} \text{その年中に支出し} \\ \text{た政党等に対する} \\ \text{寄付金の額の合計} \\ \text{額（特定寄付金と} \\ \text{合わせて総所得金} \\ \text{額等の30%を限度）} \end{array} \right] - 5 \text{千円} \times 30\%$$

### 3 適用関係

上記2の改正は、平成18年分以後の所得税について適用され、平成17年分以前の所得税については、従前どおりとされています（改正法附則76）。

## 五 申告書の公示制度の廃止

### 1 改正前の制度の概要

- (1) その年分の確定申告書等に記載された所得税額（外国税額控除を適用しないで計算した所得税の額をいいます。）が1,000万円を超える者については、その者の氏名及び住所、その記載された所得税額をその年の翌年5月16日から同月31日までの間、税務署において公示することとされていました（旧所法233、旧所規106）。
- (2) 平成11年以後の各年分の所得税額の公示に当たっては、公示の判定の基礎となり、また、その対象となる所得税の額は、定率減税後の所得税の額（ただし、外国税額控除の金額がある場合には、その金額を加算した金額）とすることとされ、その金額が1,000万円を超える場合に公示の対象とされていました（旧負担軽減措置法施行令7）。

### 2 改正の内容

公示制度については、政府税制調査会の累次の

答申においても、「第三者の監視による牽制的効果の発揮を目的として設けられたが、所期の目的外に利用されている面がある、犯罪や嫌がらせの誘発の原因となっている等、種々の指摘がなされている。また、これに加え、個人情報保護法の施行を契機に、国の行政機関が保有する情報について一層適正な取扱いが求められている。」との指摘がなされていました。こうした状況を踏まえて、平成18年度の税制改正において、申告書の公示制度を廃止することとされました（旧所法233、旧所規106、改正所令附則22、旧負担軽減措置法施行令7）。

### 3 適用関係

上記2の改正により、平成18年4月1日以後は、申告書の公示（平成17年分以後の所得税の申告書の公示）は行われなことをとされました。なお、税務署長が平成18年4月1日以前に行った公示については、従前どおりとされています（改正法附則22）。

## 六 特定口座のみなし廃止制度の改正

### 1 改正前の制度の概要

- (1) 特定口座開設届出書を提出した居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者（以下「居住者等」といいます。）が、その届出書の提出をした証券業者等の営業所に開設された特定口座において特定口座内保管上場株式等及び決済が終了していない信用取引等を有しないこととな

った場合において、その有しないこととなった日以後2年を経過する日の属する年の12月31日までの間に、その特定口座において上場株式等の保管の委託又は上場株式等の信用取引等を行わなかったとき（その特定口座につき特定口座廃止届出書を提出した場合を除きます。）は、その年の翌年1月1日（以下「基準日」といいます。）にその特定口座につき特定口座廃止届



出書の提出があったものとみなすこととされて  
いました（措令25の10の7③）。

- (2) 証券業者等の営業所の長は、特定口座開設届  
出書、特定口座内保管上場株式等移管依頼書、  
特定口座内保管上場株式等移管依頼書の写し、  
移管元の証券業者等の営業所の長の一定の事項  
を証する書類、相続上場株式等移管依頼書、特  
定口座異動届出書、特定口座継続適用届出書及  
び出国口座内保管上場株式等移管依頼書を受け  
し、又は提出若しくは送付を受けた場合には、  
これらの届出書、依頼書又は書類に係る特定口  
座につき特定口座廃止届出書若しくは特定口座  
開設者死亡届出書の提出があった日（特定口座  
廃止届出書の提出があったものとみなされた場  
合（その特定口座につき特定口座継続適用届出  
書の提出があった場合を除きます。）には、そ  
の提出があったものとみなされた日）又はその  
特定口座に係る特定口座内保管上場株式等を受  
け入れた出国口座（保管の委託がされている上  
場株式等につき出国口座内保管上場株式等移管  
依頼書の提出があったものを除きます。）が閉  
鎖された日の属する年の翌年から5年間これら  
の届出書、依頼書又は書類を保存しなければな  
らないこととされています（措令25の10の9④、  
措規18の13の4①三）。

## 2 改正の内容

特定口座制度は、平成14年度の税制改正による  
創設後、これまでの税制改正において投資家の利  
便性の向上に資する等の観点から改正が行われて  
きたところですが、平成18年度の税制改正におい  
ても、引き続き、投資家の利便性の向上を図るた  
め、以下の改正が行われました。

特定口座開設届出書を提出した居住者等が、そ  
の届出書の提出をした証券業者等の営業所に開設  
された特定口座において特定口座内保管上場株式  
等及び決済が終了していない信用取引等を有しな  
いこととなった場合において、その有しないこと  
となった日以後2年を経過する日の属する年の12

月31日までの間に、次に掲げる事項を記載した特  
定口座取引継続届出書をその証券業者等の営業所  
の長に提出したときは、上記1(1)の特定口座廃止  
届出書の提出があったものとみなす措置は適用し  
ないこととされました。

この場合において、その特定口座取引継続届出  
書を提出した居住者等は、基準日にその特定口座  
において特定口座内保管上場株式等及び決済が終  
了していない信用取引等を有しないこととなった  
ものとみなすこととされました（措令25の10の  
7④、措規18の13の2②）。

- ① 特定口座取引継続届出書を提出する者の氏名、  
生年月日及び住所
- ② その特定口座取引継続届出書の提出先の証券  
業者等の営業所の名称及び所在地
- ③ その証券業者等の営業所において開設された  
特定口座を継続する旨
- ④ 継続をしようとする特定口座の名称及び記号  
又は番号並びにその特定口座に設けられている  
勘定の種類
- ⑤ その特定口座取引継続届出書の提出年月日並  
びに上記のその有しないこととなった日及び基  
準日

また、証券業者等の営業所の長は、特定口座取  
引継続届出書を受理した場合には、その特定口座  
取引継続届出書に係る特定口座につき特定口座廃  
止届出書若しくは特定口座開設者死亡届出書の提  
出があった日（特定口座廃止届出書の提出があっ  
たものとみなされた場合（その特定口座につき特  
定口座継続適用届出書の提出があった場合を除き  
ます。）には、その提出があったものとみなされ  
た日）又はその特定口座に係る特定口座内保管上  
場株式等を受け入れた出国口座（保管の委託がさ  
れている上場株式等につき出国口座内保管上場株  
式等移管依頼書の提出があったものを除きます。）  
が閉鎖された日の属する年の翌年から5年間特定  
口座取引継続届出書を保存しなければならないこ  
ととされました（措令25の10の9④、措規18の  
13の4①三）。

### 3 適用関係

上記2の改正は、居住者等が平成18年4月1日

以後に特定口座取引継続届出書を提出する場合について適用されます（改正措令附則16）。

## 七 外貨建取引の換算

### 1 制度創設の趣旨

近年、個人事業者等の海外における取引が増加している等の状況にある中で、所得税に関する法令においては外貨建取引の換算に関する規定が定められていなかったため、法人税法の規定による外貨建取引の換算方法に準じた取扱いがなされてきました。

このような状況を踏まえ、今回、所得税においても外貨建取引の換算方法を法令上明確化することとされたものです。この外貨建取引の換算に関する規定は、平成12年改正において法人税法に規定された外貨建取引の換算に関する規定とほぼ同様のものとなっております。

### 2 制度の概要

個人が外貨建取引を行った場合には、その外貨建取引の金額はその外貨建取引を行った時の外国為替の売買相場により円換算した金額とされました。

ただし、先物外国為替契約等により外貨建資産・負債の円換算額を確定させ、その先物外国為替契約等の締結の日はその旨を帳簿書類等に記載したときは、その確定させた円換算額をもってその外貨建取引の金額とすることとされました。

### 3 制度の内容

#### (1) 外貨建取引を行った場合の換算

個人が外貨建取引を行った場合には、その外貨建取引の金額はその外貨建取引を行った時の外国為替の売買相場により円換算した金額として、その者の各年分の各種所得の金額を計算することとされました（所法57の3①）。

この「外貨建取引」とは、外国通貨で支払が行

われる資産の販売及び購入、役務の提供、金銭の貸付け及び借入れその他の取引をいいます。また、外国通貨で表示された預貯金を受け入れる銀行その他の金融機関（以下「金融機関」といいます。）を相手方とする当該預貯金に関する契約に基づき預入が行われる当該預貯金の元本に係る金銭により引き続き同一の金融機関に同一の外国通貨で行われる預貯金の預入は、外貨建取引に該当しないものとされています（所令167の6②）。

なお、不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務を行う個人が外貨建資産又は外貨建負債（注1）の取得又は発生に伴って支払い又は受け取る外国通貨の金額について、その金額の円換算額を先物外国為替契約により確定させた場合（その先物外国為替契約の締結の日はその旨をその者の当該業務に係る帳簿書類等に記載した場合に限ります。）は、その確定させた円換算額をもってその外貨建資産又は外貨建負債に係る外貨建取引の金額とし、その者の各年分の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額を計算することとされました（所令167の6①）。この先物外国為替契約とは、外国通貨をもつて表示される支払手段（外国為替及び外国貿易法第6条第1項第7号に規定する支払手段をいいます。）又は外貨債権（外国通貨をもって支払を受けることができる債権をいいます。）の売買契約に基づく債権の発生、変更又は消滅に係る取引をその売買契約の締結の日後の一定の時期に一定の外国為替の売買相場により実行する取引（以下「先物外国為替取引」といいます。）に係る契約のうち外貨建資産又は負債の取得又は発生の基因となる外貨建取引に伴って支払い、又は受け取る外国通貨の金額の円換算額を確定させる契約をいうものとされています（所令167の6①、

所規36の7①)。

(注1) 外貨建取引によって取得し、又は発生する資産若しくは負債をいい、下記(2)の適用を受ける資産又は負債を除きます。

(注2) この先物外国為替契約により発生時の外国通貨の円換算額を確定させた外貨建資産・負債の換算の特例を適用するには、先物外国為替契約の締結の日において、次の書類に上記の規定に該当する旨、外貨建資産又は負債の取得又は発生の基因となる外貨建取引の種類及びその金額その他参考となるべき事項を記載することが要件とされています(所規36の7②③)。

- ① 不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務を行う個人 その者の当該業務に係る先物外国為替契約の締結に関する帳簿書類
- ② 雑所得を生ずべき業務を行う居住者 その者の当該業務に係る先物外国為替契約の締結に関する書類

この規定は、外貨建資産又は負債の取得又は発生時のキャッシュフローの円換算額を確定させたものについては、その外貨建取引の金額はその円換算した金額として、その者の各年分の各種所得の金額を計算することとするものです。ただし、下記(2)の外貨建資産等の決済時の円換算額を確定させる先物外国為替契約等(所法57の3②)の適用を受ける外貨建資産又は負債については、その外貨建取引の金額は下記(2)の先物外国為替契約等により確定させた円換算した金額として、その者の各年分の各種所得の金額を計算することになります。

## (2) 先物外国為替契約等により円換算額を確定させた場合の換算

不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得を生ずべき業務を行う個人が、先物外国為替契約等により外貨建取引によって取得し、又は発生する資産若しくは負債の金額の円換算額を確定させた場合(当該先物外国為替契約等の締結の日におい

てその旨をその者の当該業務に係る帳簿書類等に記載した場合に限ります。)は、その確定させた円換算額をもって当該資産又は負債に係る外貨建取引の金額とし、その者の各年分の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額を計算することとされました(所法57の3②)。この先物外国為替契約等とは、先物外国為替取引に係る契約のうち資産若しくは負債の決済によって受け取り、若しくは支払う外国通貨の金額の円換算額を確定させる契約(以下「先物外国為替契約」といいます。)又は銀行法施行規則第13条の2第1項第7号に規定するスワップ取引に係る契約のうちその取引の当事者が元本及び利息として定めた外国通貨の金額についてその当事者間で取り決めた外国為替の売買相場に基づき金銭の支払を相互に約する取引に係る契約(次に掲げるいずれかの要件を満たすものに限ります。)とされています(所法57の3②、所規36の8①)。

① その契約の締結に伴って支払い、又は受け取ることとなる外貨元本額(その取引の当事者がその取引の元本として定めた外国通貨の金額をいいます。以下同じです。)の円換算額が満了時円換算額(その契約の期間の満了に伴って受け取り、又は支払うこととなる外貨元本額の円換算額をいいます。②において同じです。)と同額となっていること。

② その契約に係る満了時円換算額がその契約の期間の満了の日を外国為替の売買の日とする先物外国為替契約に係る外国為替の売買相場により外貨元本額を円換算額に換算した金額に相当する金額となっていること。

(注) 上記の外貨建資産等の決済時の円換算額を確定させる先物外国為替契約等の特例の適用を受けるには、資産若しくは負債の取得若しくは発生に関する次の書類に上記の規定に該当する旨、先物外国為替契約等の契約金額、締結の日、履行の日その他参考となるべき事項を記載し、又はその先物外国為替契約等の締結に関する次の書類に上記の規定に該当する旨、その外貨建取引の種類及びその金額その他参考となるべき事

項を記載することが要件とされています（所規36の8②③）。

- 1 不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき業務を行う個人 その者の当該業務に係る資産若しくは負債の取得若しくは発生に関する帳簿書類又は先物外国為替契約等の締結に関する帳簿書類
- 2 雑所得を生ずべき業務を行う居住者 その者の当該業務に係る資産若しくは負債の取得若しくは発生に関する書類又は先物外国為替契約等の締結に関する書類

#### 4 適用関係

- (1) 上記3(1)の改正は、個人が平成18年4月1日以後に行う外貨建取引について適用されることとされています（改正法附則7①）
- (2) 上記3(2)の改正は、個人が平成18年4月1日以前に行った外貨建取引のうち同日以後に先物外国為替契約等を締結して円換算額を確定させたもの及び同日以後に行う外貨建取引について適用することとされています（改正法附則7②）。
- (3) なお、個人が、平成18年4月1日以前に外貨建

資産又は負債の取得又は発生の基因となる外貨建取引に伴って支払い、又は受け取る外国通貨の金額の円換算額を確定させる先物外国為替契約を締結し、かつ、同日の前日までに当該先物外国為替契約の履行等による決済をしていない場合において、平成18年4月1日以後に当該外国通貨の支払又は受取を行うときは、当該先物外国為替契約及び当該外国通貨については、当該先物外国為替契約は施行日において締結したものとみなすこととされています（改正所令附則12①）。

また、個人が、平成18年4月1日以前に資産又は負債の金額の円換算額を確定させる先物外国為替契約等を締結し、かつ、同日の前日までに当該先物外国為替契約等の履行等による決済をしていない場合において、平成18年4月1日以後に当該資産又は負債の取得又は発生の基因となる外貨建取引を行うときは、当該先物外国為替契約等及び当該資産又は負債については、当該先物外国為替契約等は施行日において締結したものとみなすこととされています（改正所令附則12②）。

## 八 勤労学生控除の改正

### 1 改正前の制度の概要

居住者が勤労学生である場合には、その者のその年分の所得税額の計算において27万円を所得控除することとされています（所法82）。

勤労学生とは、次に掲げる者で、自己の勤労に基づいて得た事業所得、給与所得、退職所得又は雑所得（以下「給与所得等」といいます。）を有するもののうち、合計所得金額が65万円以下であり、かつ、合計所得金額のうち給与所得等以外の所得に係る部分の合計額が10万円以下であるものをいいます（所法2①三十二、所令11の3）。

- (1) 学校教育法第1条に規定する学校の学生、生徒又は児童
- (2) 国、地方公共団体又は私立学校法第3条に規

定する学校法人、同法第64条第4項の規定により設立された法人若しくはこれらに準ずる次の法人の設置した学校教育法第82条の2に規定する専修学校又は同法第83条第1項に規定する各種学校の生徒で一定の課程を履修するもの

- ・ 独立行政法人労働者健康福祉機構、日本赤十字社、商工会議所、健康保険組合、健康保険組合連合会、国民健康保険団体連合会、国家公務員共済組合連合会、社会福祉法人、宗教法人及び民法第34条の規定により設立された法人並びに農業協同組合法第10条第1項第11号に掲げる事業を行う農業協同組合連合会及び医療法人
- (3) 職業訓練法人の行う職業能力開発促進法第24条第3項に規定する認定職業訓練を受ける者で

一定の課程を履修するもの

## 2 改正の内容

勤労学生控除の対象となる専修学校又は各種学校の設置者は、これまで学校法人等の法人に限られていましたが、今回の改正により、勤労学生控除自体が生徒に着目した制度であることから、教育水準を維持するため等の一定の基準を満たす専修学校又は各種学校を設置する者が加えられました（所法2①三十二、所令11の3①）。

具体的には、上記1(2)の国、地方公共団体又は私立学校法第3条に規定する学校法人、同法第64条第4項の規定により設立された法人若しくはこれらに準ずる者に、独立行政法人国立病院機構及び学校教育法第82条の2に規定する専修学校又は同法第83条第1項に規定する各種学校のうち、教育水準を維持するための教員の数その他の文部科学大臣が定める基準を満たすものを設置する者が加えられました。また、文部科学大臣は、上記の基準を定めたときは、これを告示するものとされ、文部科学省告示により、次のように定められています（所令11の3③、平成18年3月文部科学省告示第48号）。

所得税法施行令（昭和40年政令第96号）第11条の3第1項第2号の規定に基づき、文部科学大臣が定める基準を次のように定め、平成18年4月1日から施行する。

一 所得税法施行令第11条の3第2項に規定する課程を履修する生徒の数が20人以上であること（20人に満たない場合であって、相当の期間内に20人以上となる見込みがあるときを含む。）。

二 職業に必要な能力を育成するにふさわしい授業科目、実際生活に必要な能力を育成するにふさわしい授業科目及び教養の向上を図るにふさわしい授業科目が開設されていること。

三 教育水準を維持するための教員の数が、二の授業科目の開設の状況に照らして適切なものであること。ただし、3人を下ることができない。

なお、この教育水準を維持するための教員の数その他の文部科学大臣が定める基準を満たすものを設置する者が設置する専修学校又は各種学校の生徒である者が勤労学生控除の適用を受けようとする場合には、現在の当該専修学校又は各種学校の設置する課程が一定の課程に該当するものである旨を文部科学大臣が証する書類及び当該課程を履修する者である旨を当該専修学校又は各種学校の長が証する書類に加えて、当該専修学校又は各種学校が上記の文部科学大臣が定める基準を満たすものである旨を文部科学大臣が証する書類の写しとして当該専修学校等の長から交付を受けたものを確定申告書に添付若しくは確定申告書の提出の際に提示、又は扶養控除申告書の提出の際に添付若しくは扶養控除申告書の提出の際に提示しなければならぬこととされています（所法120③二、194③、所令262②、316の2、所規47の2④一、73の2）。

## 3 適用関係

上記2の改正は平成18年分以後の所得税について適用され、平成17年分以前の所得税については、従前どおりとされています（改正法附則2、改正所令附則2）。

# 九 国等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税制度の改正

## 1 改正前の制度の概要

(1) 国又は地方公共団体に対し財産の贈与又は遺贈（以下「贈与等」といいます。）があった場合には、所得税法第59条第1項第1号の規定

（居住者の有する譲渡所得の基因となる資産等について、贈与等による法人への移転があった場合には、その移転があった時に、その時における価額に相当する金額（時価）により、その資産等の譲渡があったものとみなす旨が定めら

れており、贈与者又は遺贈者に対して、譲渡所得等の課税が行われます。)の適用については、その財産の贈与等がなかったものとみなされ、その譲渡所得等は非課税とされています(措法40①前段)。また、民法第34条の規定により設立された法人その他の公益を目的とする事業を営む法人(以下「公益法人」といいます。)に対する財産の贈与等(その法人を設立するためにする財産の提供を含みます。以下同じです。)でその贈与等が教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与することその他の一定の要件を満たすものとして国税庁長官の承認を受けたものについても、同様にその譲渡所得等は非課税とされています(措法40①後段)。

- (2) この特例により、公益法人に対して財産の贈与等をした場合の譲渡所得等の非課税について国税庁長官の承認を受けるためには、次に掲げる要件を満たすことが必要とされています(措令25の17②)。
- ① その贈与等が、教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与すること。
  - ② その贈与等に係る財産が、その贈与等があった日以後2年以内に、その財産を受けた公益法人の公益を目的とする事業の用に供され、又は供される見込みであること。
  - ③ その贈与等により、贈与者若しくは遺贈者の所得に係る所得税の負担を不当に減少させ、又はこれらの者の親族その他これらの者と特別の関係がある者の相続税又は贈与税の負担を不当に減少させる結果とならないと認められること。
- ただし、法人税法別表第一(公共法人の表)に掲げる独立行政法人、国立大学法人、大学共同利用機関法人及び地方独立行政法人(一定の業務を主たる目的とするもの又は公立大学法人に限ります。以下同じです。)に対して財産の贈与等をした場合の譲渡所得等の非課税について国税庁長官の承認を受けるための要件は、上

記②の「贈与等に係る財産がその贈与等があった日以後2年以内に、その独立行政法人、国立大学法人、大学共同利用機関法人及び地方独立行政法人の公益を目的とする事業の用に供され、又は供される見込みであること」のみとされています。

## 2 改正の内容

平成18年4月1日に設立された日本司法支援センターは、その事業が「行政」ではなく「司法」であることから独立行政法人通則法の適用を受ける独立行政法人ではありませんが、基本的に独立行政法人と同様の枠組みとされています。また、政府全額出資の法人であること等から法人税法上も別表第一の公共法人とされています。このように、日本司法支援センターは独立行政法人と同様のものと認められることから、日本司法支援センターに対して財産の贈与等をした場合の譲渡所得等の非課税について国税庁長官の承認を受けるための要件についても、上記1(2)②の「贈与等に係る財産がその贈与等があった日以後2年以内に、日本司法支援センターの公益を目的とする事業の用に供され、又は供される見込みであること」のみとすることとされました(措令25の17②)。

(参考) 日本司法支援センターの概要

### 1 概要

総合法律支援体制の中核となる運営主体として、独立行政法人の枠組みに従いつつ、最高裁判所が設立・運営に関与する新たな法人として設立されました。

### 2 業務の範囲

相談窓口(相談の受付、情報提供、関係機関等への振り分け業務等)、民事法律扶助、国選弁護の態勢整備、司法過疎対策、犯罪被害者支援、関係機関等との連携の確保強化などの業務を行うほか、国、地方公共団体、公益法人その他の営利を目的としない法人等の委託を受けて、法律サービスの提供等の業務を行うこととされています。

### 3 適用関係

上記2の改正については、平成18年分以後の所得税について適用されます（改正措令附則2）。

（注） 綜合法律支援法の日本司法支援センターの設

立根拠となる規定は平成18年4月1日から施行することとされていますので、事実上、上記の改正は同日以後の贈与等について適用されることとなります。

## 十 相続税の物納制度の改正に伴う整備

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 物納による譲渡所得等の非課税制度

山林所得の基因となる山林又は譲渡所得の基因となる資産を、相続税納付のために物納に充てた場合には、当該物納財産の譲渡はなかったものとみなされ、当該譲渡に係る山林所得又は譲渡所得に対する所得税は課税されないこととされています（措法40の3）。

この特例は、あくまで山林所得又は譲渡所得に関するものですから特例の対象となる物納財産は山林所得の基因となる山林（立木）及び譲渡所得の基因となる資産に限られるため取得の日以後5年以内の山林を物納した場合や棚卸資産を物納した場合にはこの特例の対象とはなりません。また、相続税額を超える価額の財産により物納が行われた場合には、金銭をもって還付されることとなる収納価額と相続税額の差額である過誤納金についてもこの特例の適用はないこととされています。

#### (2) 相続財産に係る譲渡所得の課税の特例

相続又は遺贈（贈与者の死亡により効力が生ずる贈与を含みます。）による財産の取得（相続又は遺贈による財産の取得とみなされるものを含みます。）をした個人でその相続又は遺贈につき相続税額（相続開始前3年以内に贈与があった場合には、贈与税の額を調整して計算した金額とし、相次相続控除又は相続時精算課税制度により控除される金額がある場合には、その金額を加算した金額とされます。）があるものが、その相続の開始があった日の翌日からその相続税の申告書の提出期限の翌日以後3年を経過する日までの間にそ

の相続税額に係る課税価格（相続開始前3年以内に贈与があった場合又は相続時精算課税制度の適用がある場合には、その課税価格とみなされた金額）の計算の基礎に算入された資産（その相続又は遺贈による移転につき所得税法第59条第1項の贈与等の場合の譲渡所得等の特例の適用があったものを除きます。）を譲渡した場合における譲渡所得の金額の計算上控除する取得費は、その取得費に相当する金額に、①その譲渡をした資産が土地等（土地又は土地の上に存する権利のうち、その相続開始の時に於いて、棚卸資産である土地及び土地の上に存する権利並びに雑所得の基因となる土地及び土地の上に存する権利を除いたものをいいます。）である場合にはその相続税額のうちその個人が相続したすべての土地等に対応する相続税額に相当する金額を、②その譲渡をした資産が土地等以外の資産である場合にはその相続税額のうち譲渡した資産に対応する部分の金額を、それぞれ加算した金額とすることとされています（措法39①）。

（注） 物納財産は上記(1)の物納による譲渡所得等の非課税制度の対象とされているため、取得費として加算される相続税の額の計算において計算対象から除くこととされています。

### 2 改正の内容

今回の相続税法の改正において、物納制度について以下の改正が行われました。

- ・ 相続税を延納中の者が、資力の状況の変化等により延納による納付が困難となった場合には、相続税の申告期限から10年以内に限り、延納税額からその納期限の到来している分納

税額を控除した残額のうち一定の金額を限度として、物納を選択することができる制度を創設する（相法48の2）。

- ・ 物納財産の性質、形状その他の特徴により、金銭による納付を困難とする額を超える価額のもの納財産の収納を許可することができる（相法41）。

これに伴い、所得税関係でも以下の規定の整備が行われました。

#### (1) 物納による譲渡所得等の非課税制度の改正

申告当初から物納する場合と、延納の賦払期間中に物納する場合とでは国に対する物納という観点からは同様であると考えられることから、この特例の対象となる物納に、相続税を延納している者が、税務署長の許可を受けてその残額について行う物納が加えられました（措法40の3）。

ただし、超過物納部分（金銭による納付を困難とする額を超える価額に相当する部分。以下同じです。）については物納部分とはいえないため、非課税の対象となる部分は、相続税の納付を困難とする金額が当該物納財産の価額のうち占める割合を、当該物納財産の価額に乗じて計算した金額に相当する部分とすることとされました（措法40の3、措令25の18の2）。つまり、超過物納部分については、この特例の適用はなく、課税の対象となります。

#### (2) 相続財産に係る譲渡所得の課税の特例の改正

申告当初から物納する場合と、延納の賦払期間中に物納する場合とでは国に対する物納という観点からは同様であると考えられることから、上記(1)の物納の許可を受けた財産についても、取得費として加算される相続税の額の計算対象から除くこととされました。

ただし、超過物納部分については物納部分とはいえ、国に対する譲渡とされることから、取得費として加算される相続税の額の計算対象から除かれる物納財産の価額には相続税の納付を困難とする額を超える部分は含まれないこととされました（措令25の16②、措規18の18②）。つまり、超過物納部分については、この特例の取得費として加算される相続税の額の計算対象とされます。

### 3 適用関係

- (1) 上記2(1)の改正は、平成18年4月1日以後に行う物納について適用され、同日前に行った物納については、従前どおりとされています（改正法附則96）。
- (2) 上記2(2)の改正は、平成18年4月1日以後に行う資産の譲渡について適用され、同日前に行った資産の譲渡については、従前どおりとされています（改正措令附則22）。

## 十一 国庫補助金等の総収入金額不算入制度の改正

### 1 改正前の制度の概要

- (1) 居住者が、各年において固定資産（山林を含みます。）の取得又は改良に充てるための国又は地方公共団体の補助金その他これに準ずる次に掲げるもの（以下「国庫補助金等」といいます。）の交付を受け、その年において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した場合には、その国庫補助金等の返還を要しないことがその年12月

31日（その者がその取得又は改良をした後その年の中途において死亡し又は出国をした場合には、その死亡又は出国の時）までに確定した場合に限り、その国庫補助金等のうちその固定資産の取得又は改良に充てた部分の金額に相当する金額は、その者の各種所得の金額の計算上、総収入金額に算入しないこととされています（所法42①、所令89、所規20①）。

- ① 障害者の雇用の促進等に関する法律第49条第2項に基づく独立行政法人高齢・障害者雇用支



- 援機構の同条第1項第2号、第3号及び第5号から第7号までに規定する助成金
- ② 建設労働者の雇用の改善等に関する法律第9条第1項第1号又は第3号に基づく独立行政法人雇用・能力開発機構の助成金
- ③ 福祉用具の研究開発及び普及の促進に関する法律第20条第1号に基づく独立行政法人新エネルギー・産業技術総合開発機構の助成金
- ④ 独立行政法人新エネルギー・産業技術総合開発機構法第15条第1項第3号に基づく独立行政法人新エネルギー・産業技術総合開発機構の助成金（外国法人、外国の政府若しくは地方公共団体に置かれる試験研究機関（試験所、研究所その他これらに類する機関をいいます。）、国際機関に置かれる試験研究機関若しくは外国の大学若しくはその附属の試験研究機関（外国試験研究機関等）又は外国試験研究機関等の研究員と共同して行う試験研究に関する助成金を除きます。）
- ⑤ 公共用飛行場周辺における航空機騒音による障害の防止等に関する法律に基づく独立行政法人空港周辺整備機構又は成田国際空港株式会社の補助金
- ⑥ 独立行政法人農畜産業振興機構法第10条第1項第2号又は同法附則第6条第1項に基づく独立行政法人農畜産業振興機構の補助金（同項に基づく補助金にあっては、甘味資源特別措置法第18条第1項に規定する地域内国内産糖製造事業者が行う事業を補助する業務に関するものに限ります。）
- ⑦ 老人保健法施行令附則第2条に基づく社会保険診療報酬支払基金の助成金で同条第3号に掲げる事業に係るもの
- ⑧ 日本たばこ産業株式会社が日本たばこ産業株式会社法第9条の規定による認可を受けた事業計画に定めるところに従って交付するたばこ事業法第2条第2号に規定する葉たばこの生産基盤の強化のための助成金
- (2) また、居住者が各年において国庫補助金等の交付に代わるべきものとして交付を受ける固定資産を取得した場合には、その固定資産の価額に相当する金額は、その者の各種所得の金額の計算上、総収入金額に算入しないこととされています（所法42②）。

## 2 改正の内容

国と地方のいわゆる三位一体の改革における国庫補助負担金の改革で、地方公共団体の裁量度を高め自主性を大幅に拡大する観点から交付金化の改革が行われており、これに伴い、固定資産の取得又は改良に係る交付金についても国庫補助金等の総収入金額不算入制度の対象とする改正が行われました（所法42①）。

## 3 適用関係

上記2の改正は、平成18年分以後の所得税について適用され、平成17年分以前の所得税については従前どおりとされています（改正法附則2）。

# 十二 賄賂等の額の必要経費の不算入

## 1 改正前の制度の概要

居住者が支出し、又は納付する次に掲げるものの額については、その者の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上必要経費に算入しないこととされています（所法45①）。

- ① 家事上の経費及びこれに関連する経費で一定

のもの

- ② 所得税（利子税で一定のものを除きます。）
- ③ 所得税以外の国税に係る延滞税、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税、印紙税法の過怠税
- ④ 地方税法の規定による道府県民税及び市町村民税（都民税及び特別区民税を含みます。）
- ⑤ 地方税法の規定による延滞金、過少申告加算

金、不申告加算金及び重加算金

- ⑥ 罰金及び料料並びに過料
- ⑦ 損害賠償金（これに類するものを含みます。）  
で一定のもの
- ⑧ 次に掲げる法律の規定による課徴金及び延滞金
  - ・ 国民生活安定緊急措置法
  - ・ 私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律
  - ・ 証券取引法

## 2 改正の趣旨及び内容

### (1) 改正の趣旨

今回の措置は、国内公務員及び外国公務員への賄賂の税控除を認めてはならないとする腐敗の防止に関する国際連合条約（第164回通常国会において批准予定。以下「腐敗防止国連条約」といいます。）の国内法制の担保措置として、国際的な協調の観点から法人税法及び所得税法を整備することとされたものです。いわゆる賄賂については、現行制度においても、所得税法上、必要経費は事業所得等の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接に要した費用の額及びその年における販売費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額とすると規定されている（所法37①）ことから、公務員等に供与する賄賂は必要経費に該当しないことと取り扱われており、また、法人税法上においても、賄賂は租税特別措置法第61条の4第3項に規定する交際費等に該当することとされ、実質的に損金の額には算入しない取扱いとなっていたところですが、腐敗防止国連条約の批准を踏まえ、必要経費に算入しないことの明確化を図ることとされました。

### (2) 改正の内容

居住者が供与をする刑法第198条（贈賄）に規定する賄賂又は不正競争防止法第18条第1項（外国公務員等に対する不正の利益の供与等の禁止）に規定する金銭その他の利益に当たるべき金銭の額及び金銭以外の物又は権利その他経済的な利益

の価額（その供与に要する費用の額がある場合には、その費用の額を加算した金額）は、その者の不動産所得の金額、事業所得の金額、山林所得の金額又は雑所得の金額の計算上、必要経費に算入しないこととされました（所法45②）。

（注） 法人税法においても、同様の趣旨から、腐敗防止国連条約の批准を踏まえ、いわゆる賄賂について損金不算入であることの明確化が図られています（法法55⑤）。

いわゆる賄賂の定義については、「居住者が供与をする刑法第198条（贈賄）に規定する賄賂又は不正競争防止法第18条第1項（外国公務員等に対する不正の利益の供与等の禁止）に規定する金銭その他の利益に当たるべき金銭の額…」としていることから、刑事手続において実際にその支出が賄賂として認定される必要はないと考えられます。また、本条文においては、一定の利益の定義として刑法の賄賂等といった概念を引用しているに過ぎないことから、税務執行当局において贈賄罪等の犯罪の成否自体を認定することを求めるものではありません。また、税務執行当局の判断は、あくまでもある支出の必要経費性の有無に係るものに過ぎず、その支出の相手方の刑事責任の有無を判断するものでもありません。

### （参考）

○ 刑法（明治40年法律第45号） 最終改正：平成17年6月法律第66号

（収賄、受託収賄及び事前収賄）

第197条 公務員が、その職務に関し、賄賂を受受し、又はその要求若しくは約束をしたときは、五年以下の懲役に処する。この場合において、請託を受けたときは、七年以下の懲役に処する。

2 公務員になろうとする者が、その担当すべき職務に関し、請託を受けて、賄賂を受受し、又はその要求若しくは約束をしたときは、公務員となった場合において、五年以下の懲役に処する。

（第三者供賄）

第197条の2 公務員が、その職務に関し、請託を

受けて、第三者に賄賂を供与させ、又はその供与の要求若しくは約束をしたときは、五年以下の懲役に処する。

(加重収賄及び事後収賄)

第197条の3 公務員が前二条の罪を犯し、よって不正な行為をし、又は相当の行為をしなかったときは、一年以上の有期懲役に処する。

2 公務員が、その職務上不正な行為をしたこと又は相当の行為をしなかったことに関し、賄賂を収受し、若しくはその要求若しくは約束をし、又は第三者にこれを供与させ、若しくはその供与の要求若しくは約束をしたときも、前項と同様とする。

3 公務員であった者が、その在職中に請託を受けて職務上不正な行為をしたこと又は相当の行為をしなかったことに関し、賄賂を収受し、又はその要求若しくは約束をしたときは、五年以下の懲役に処する。

(あっせん収賄)

第197条の4 公務員が請託を受け、他の公務員に職務上不正な行為をさせるように、又は相当の行為をさせないようにあっせんをすること又はしたことの報酬として、賄賂を収受し、又はその要求若しくは約束をしたときは、五年以下の懲役に処する。

(贈賄)

第198条 第百九十七条から第百九十七条の四までに規定する賄賂を供与し、又はその申込み若しくは約束をした者は、三年以下の懲役又は二百五十万円以下の罰金に処する。

○ **不正競争防止法** (平成5年法律第47号) 最終改正:平成17年7月法律第87号

(外国公務員等に対する不正の利益の供与等の禁止)

第18条 何人も、外国公務員等に対し、国際的な商取引に関して営業上の不正の利益を得るために、その外国公務員等に、その職務に関する行

為をさせ若しくはさせないこと、又はその地位を利用して他の外国公務員等にその職務に関する行為をさせ若しくはさせないようにあつせんをさせることを目的として、金銭その他の利益を供与し、又はその申込み若しくは約束をしてはならない。

2 前項において「外国公務員等」とは、次に掲げる者をいう。

一 外国の政府又は地方公共団体の公務に従事する者

二 公共の利益に関する特定の事務を行うために外国の特別の法令により設立されたものの事務に従事する者

三 一又は二以上の外国の政府又は地方公共団体により、発行済株式のうち議決権のある株式の総数若しくは出資の金額の総額の百分の五十を超える当該株式の数若しくは出資の金額を直接に所有され、又は役員(取締役、監査役、理事、監事及び清算人並びにこれら以外の者で事業の経営に従事しているものをいう。)の過半数を任命され若しくは指名されている事業者であつて、その事業の遂行に当たり、外国の政府又は地方公共団体から特に権益を付与されているものの事務に従事する者その他これに準ずる者として政令で定める者

四 国際機関(政府又は政府間の国際機関によって構成される国際機関をいう。次号において同じ。)の公務に従事する者

五 外国の政府若しくは地方公共団体又は国際機関の権限に属する事務であつて、これらの機関から委任されたものに従事する者

### 3 適用関係

上記2の改正は、個人が平成18年4月1日以後に供与をする金銭の額及び金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額について適用することとされています(改正法附則6)。

## 十三 同族会社等の行為又は計算の否認制度の改正

### 1 改正前の制度の概要

- (1) 税務署長は、同族会社等の行為又は計算で、これを容認した場合には、その株主若しくは社員である居住者又はこれと特殊の関係のある居住者（その法人の株主又は社員である非居住者と特殊の関係にある居住者を含みます。）の所得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、その居住者の所得税に関する更正又は決定に際し、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、所得の金額を計算することができることとされています（所法157①）。

上記の同族会社等の範囲は、以下のとおりとされていました（所法157①）。

- ① 内国法人である法人税法第2条第10号に規定する同族会社
  - ② 同族会社に準ずるもの（次のいずれにも該当する内国法人）
    - イ 3以上の支店、工場その他の事業所を有すること。
    - ロ その事業所の2分の1以上に当たる事業所につき、その事業所の所長、主任その他のその事業所に係る事業の主宰者又はその主宰者の親族その他のその主宰者と特殊の関係のある個人（ハにおいて「所長等」といいます。）が前にその事業所において個人として事業を営んでいた事実があること。
    - ハ 上記ロに該当する事実がある事業所の所長等の有するその内国法人の株式の数又は出資の金額の合計額がその内国法人の発行済株式の総数又は出資金額（その内国法人が有する自己の株式又は出資を除きます。）の3分の2以上に相当すること。
- (2) また、税務署長は、移転法人（合併、分割、現物出資又は事後設立（以下「合併等」といいます。）によりその有する資産の移転を行い、

又はこれと併せてその有する負債の移転を行った法人をいいます。以下同じです。）又は取得法人（合併等により資産の移転を受け、又はこれと併せて負債の移転を受けた法人をいいます。以下同じです。）の行為又は計算で、これを容認した場合には、当該移転法人又は取得法人の株主若しくは社員である居住者又はこれと特殊の関係のある居住者（当該移転法人又は取得法人の株主又は社員である非居住者と特殊の関係のある居住者を含みます。）の所得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、その居住者の所得税に関する更正又は決定に際し、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、所得の金額を計算することができることとされています（所法157③）。

### 2 改正の趣旨及び内容

#### (1) 改正の趣旨

法人税法第132条や相続税法第64条の規定の適用による法人税、相続税又は贈与税の増額計算が行われた際に、反射的な計算として求められる所得税の所得金額等を減少させる計算を行う権限が税務署長に法律上授權されているかは必ずしも明らかではありません。このような状況の下では、納税者の利便性を損なう上、会社法の制定に伴う法人成り等の対応にも支障をきたす恐れがあることから、法人税法及び相続税法の適用関係に係る明確化措置として、法人税法第132条や相続税法第64条の規定の適用による法人税、相続税又は贈与税の増額計算が行われる場合に、税務署長に所得税における反射的な計算処理を行う権限があることを明定することとされました。

また、法人税法及び相続税法においても、同様の趣旨から、同族会社等の行為又は計算の否認制度の規定の適用があった場合に税務署長に反射的な計算処理を行う権限があることを明確化する規

定の整備が行われています（法法132③、相法64②）。

## (2) 改正の内容

① 同族会社等の行為又は計算の否認制度が設けられた趣旨は、同族会社が少数の株主ないし社員によって支配されているため、当該会社又はその関係者の税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われやすいことにかんがみ、そのような行為や計算が行われた場合に、それを正常な行為や計算に引き直して課税することによって、課税の公平を図ろうとするものであります。このような趣旨からいえば、同族会社等を内国法人であるものに限定する必要はないことから、今回、この制度の対象となる同族会社等の範囲に、外国法人である同族会社等を加えることとされました（所法157①）。

また、同族会社等の行為又は計算の否認制度について、法人税法第132条第1項（同族会社等の行為又は計算の否認等）、相続税法第64条第1項（同族会社等の行為又は計算の否認等）又は地価税法第32条第1項（同族会社等の行為又は計算の否認等）の規定の適用

により、法人税若しくは相続税若しくは贈与税又は地価税の更正等があった場合に、税務署長は、所得税についてもこの制度の規定の適用により所得の金額を計算できることが法人税法、相続税法又は地価税法の規定による同族会社等の行為又は計算の否認制度の適用があった場合における所得税法の同族会社等の行為又は計算の否認制度の規定の適用について明確化されました（所法157③）。

② 組織再編税制のうち、株式交換又は株式移転に係る税制が所得税本法の措置とされたことに伴い、所要の改正が行われました（所法157④）。

## 3 適用関係

上記2(2)①の改正は、法人が平成18年4月1日以後に行う行為又は計算について適用し、法人が同日以前に行った行為又は計算については、従前どおりとされています（改正法附則15①）。

上記2(2)②の改正は、法人が平成18年10月1日以後に行う行為又は計算について適用し、法人が同日以前に行った行為又は計算については従前どおりとされています（改正法附則15②）。

# 十四 保険契約の代理報酬の支払調書及び損害保険契約等に基づく満期返戻金等の支払調書の改正

## 1 改正前の制度の概要

(1) 損害保険契約の締結の代理をする居住者又は内国法人に対し国内においてその報酬の支払をする者は、その報酬の支払を受ける者の各人別に、その支払を受ける者の氏名、その年中に支払の確定した報酬の金額その他の事項を記載した支払調書を、その支払の確定した日の属する年の翌年1月31日までに、その支払をする者の事務所、事業所その他これらに準ずるものでその報酬の支払事務を取り扱うものの所在地の税務署長に提出しなければならないこととされて

います。ただし、同一人に対するその年中の報酬の支払金額が20万円以下である場合には提出を要しないこととされています（所法225①六、所規88、所規別表五（十五））。

(2) 損害保険契約等に基づく満期返戻金等の支払をする者は、その支払を受ける者の各人別に、その支払を受ける者の氏名、その年中に支払の確定した満期返戻金等の金額その他の事項を記載した支払調書を、その支払の確定した日の属する年の翌年1月31日までに、その支払をする者の事務所、事業所その他これらに準ずるものでその支払事務を取り扱うものの所在地の税務

署長に提出しなければならないこととされています。ただし、同一人に対するその年中の満期返戻金等の支払金額が100万円以下である場合には提出を要しないこととされています（所法225①五、所令184④、351②、所規87、所規別表五（十三））。

## 2 改正の内容

平成17年の保険業法等の一部を改正する法律（平成17年法律第87号）により、無認可共済等を保険業法の規制等の対象とするために、少額短期保険業者制度が創設され、平成18年4月1日から施行することとされました。この少額短期保険業者と締結した保険契約に係る支払についても現行の生命保険会社及び損害保険会社と同様に支払調書を提出することが必要であると考えられることから、以下の改正が行われました。

(1) 改正前は上記1(1)の代理報酬の支払調書については、生命保険契約について代理権を付与している実態がないことから、代理報酬の支払調書の提出の対象とはされていませんでしたが、少額短期保険業者については生命保険契約と損害保険契約を併せて行うことが可能となっていることから、生命保険契約についても代理権を付与し、代理報酬を支払うといった形態が生じる可能性があること等から、上記1(1)の代理報

酬の支払調書の対象とされている現行の損害保険契約に加え、その代理報酬の支払調書の対象に生命保険契約を加えることとされました（所法225①六、所規88、所規別表五（十五））。

(2) 上記2(2)の損害保険契約等に基づく満期返戻金等の支払調書の対象に、少額短期保険業者と締結した損害保険契約のうち返戻金を支払う旨の特約がされているものに基づき支払をする返戻金を加えることとされました（所法225①五、所令184④、351②、所規87、所規別表五（十三））。

なお、少額短期保険業者と締結した生命保険契約に基づいて支払う保険金については、改正は行われていませんが、現行法の中で支払調書の提出の対象となります（所法225①四、所令351①、所規86、所規別表五（十一））。

## 3 適用関係

(1) 上記2(1)の改正は、平成18年4月1日以後に支払うべき代理報酬について適用され、同日前に支払うべき代理報酬については、従前どおりとされています（改正法附則19）。

(2) 上記2(2)の改正は、平成18年4月1日以後に支払うべき少額短期保険業者と締結した損害保険契約の返戻金について適用することとされています（改正所令附則20②）。

# (参考) 郵政民営化法等の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律の施行に伴う税制上の措置 (所得税関係)

目	次
はじめに	2 勤労者財産形成住宅(年金)貯蓄の 利子所得等の非課税制度の改正 ……233
一 所得税法の一部改正	3 上場株式等を譲渡した場合の株式等 に係る譲渡所得等の課税の特例の改正 ……235
1 障害者等の郵便貯金の利子所得の非 課税制度の廃止(障害者等の少額預金 の利子所得の非課税制度への移行) ……231	4 特定口座内保管上場株式等の譲渡等 に係る所得計算等の特例の改正 ……236
2 生命保険料控除の改正 ……232	三 内国税の適正な課税の確保を図るため の国外送金等に係る調書の提出等に関す る法律の一部改正 ……237
3 公共法人等の表(所得税法別表第一) の改正 ……232	
二 租税特別措置法の一部改正 ……233	
1 障害者等の少額公債の利子の非課税 制度の改正 ……233	

## はじめに

昨年(平成17年)の第163回特別国会に提出された「郵政民営化法等の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律案」は、郵政民営化を実現するための郵政民営化法等の関連法案とともに、平成17年10月14日参議院本会議において可決・成立し、同月21日に「平成17年法律第102号」として公布され、原則として郵政民営化法の施行の日(平成19年10月1日)から施行することとされています。

この「郵政民営化法等の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律(以下「郵政民営化整備法」

といいます。)」は、郵政民営化法、日本郵政株式会社法、郵便事業株式会社法、郵便局株式会社法及び独立行政法人郵便貯金・簡易生命保険管理機構法の施行に伴い、郵便貯金法、簡易生命保険法、日本郵政公社法等13本の法律を廃止するとともに、所得税法の一部改正(第78条)、租税特別措置法の一部改正(第62条)、内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律の一部改正(第107条)などの改正が行われています。

なお、これらの税制改正に伴う政省令は、郵政民営化法の施行の日(平成19年10月1日)の施行にあわせて、今後、整備されることになります。

## 一 所得税法の一部改正

### 1 障害者等の郵便貯金の利子所得の非課税制度の廃止(障害者等の少額預金の利子所得の非課税制度への移行)

#### (1) 改正前の制度の概要

障害者等の郵便貯金の利子所得の非課税制度は、国内に住所を有する個人で、身体障害者手帳の交付を受けている者、遺族基礎年金受給者である被保険者の妻、寡婦年金受給者等(以下「障害者等」といいます。)が、郵便貯金の受入れの取扱いをする郵便局(郵政窓口事務の委託に関する法律第7条第1項に規定する委託事務を行う施設を含みます。以下「取扱郵便局」といいます。)において郵便貯金の預入をする際に、その利子の非課税の適用を受けたい旨並びにその者の氏名、生年月日及び住所並びに障害者等に該当する旨等を記載した非課税郵便貯金申込書を提出したときは、その郵便貯金の元本と既に非課税郵便貯金申込書を提出した他の郵便貯金の元本との合計額が、その郵便貯金の利子の計算期間を通じて350万円を超えない限り、その郵便貯金の計算期間に対応する利子については、所得税を課税しないこととする制度です(旧所法9の2、旧措法3の4①)。

また、障害者等の少額預金の利子所得の非課税制度は、国内に住所を有する個人で障害者等である者が、金融機関等又は証券業者の営業所等において預貯金(郵便貯金等を除きます。)、合同運用信託、特定公募公社債等運用信託又は有価証券(以下「預貯金等」といいます。)の預入、信託又は購入(以下「預入等」といいます。)をする際に、その利子等の非課税の適用を受けたい旨並びにその者の氏名、生年月日及び住所並びに障害者等に該当する旨等を記載した非課税貯蓄申込書を提出したときは、その預貯金等の元本等と他の預貯金等の元本等との合計額が、その預貯金等の利子等の計算期間を通じて、最初に非課税の適用を受けようとする預貯金等の預入等をする日までに

提出した非課税貯蓄申告書に記載された最高限度額(最高350万円)を超えない場合に限り、その預貯金等の利子等の計算期間に対応する利子等については、所得税を課税しないこととする制度です(旧所法10、旧措法3の4②)。

#### (2) 改正の内容

今回の郵政民営化法等において、郵便貯金法は廃止され(郵政民営化整備法2一)、民営化後の日本郵政株式会社は、銀行業を営ませるための郵便貯金銀行を設立することとされており(郵政民営化法94)、郵政民営化法の施行の時ににおいて、郵便貯金銀行は銀行法第4条第1項の免許を受けたものとみなすこととされています(郵政民営化法98①)。また、郵政民営化の施行の日(平成19年10月1日。以下「施行日」といいます。)前に預入された積立郵便貯金、定額郵便貯金や定期郵便貯金などの定期性の郵便貯金(以下「承継郵便貯金」といいます。)は、独立行政法人郵便貯金・簡易生命保険管理機構に承継され、機構は、郵政民営化整備法附則第5条第1項の規定によりなおその効力を有するものとされる旧郵便貯金法の規定により郵便貯金の業務を行うこととされています(独立行政法人郵便貯金・簡易生命保険管理機構法13①一)。したがって、施行日前に預入された承継郵便貯金以外の郵便貯金(通常郵便貯金)及び施行日以後に郵便貯金銀行に預入される金銭は、銀行法第12条の2第1項の預金等となります(郵政民営化法174①、郵政民営化整備法附則5①等)。

税制においても民間とのイコールフットイングの観点から、「障害者等の郵便貯金の利子所得の非課税制度」を廃止し、郵便貯金銀行への預金等は民間の金融機関等への預金等と同様、「障害者等の少額預金の利子所得の非課税制度」の対象とすることとされました(所法10、措法3の4、旧所法9の2、旧措法3の4)。



### (3) 適用関係

- ① 国内に住所を有する個人で障害者等である者が、施行日前に預入等をした承継郵便貯金の利子（払出し時までのもの）及び施行日前に預入等をした承継郵便貯金以外の郵便貯金（通常貯金）の利子で施行日の前日を含む利子の計算期間に対応するものについては、従前どおりとされており、廃止前の障害者等の郵便貯金の利子所得の非課税制度の適用があることとされ、所得税を課さないこととされています（郵政民営化整備法附則97①②、92①②）。
- ② また、障害者等の少額預金の利子所得の非課税制度は、国内に住所を有する個人で障害者等である者が、施行日以後に預入等をする預貯金等について適用することとされています（郵政民営化整備法附則97③）。

## 2 生命保険料控除の改正

### (1) 改正前の制度の概要

居住者が、各年において、保険金、共済金等の受取人のすべてを自己又はその配偶者その他の親族とする生命保険契約等に係る保険料又は掛金（生命保険料）を支払った場合には、その支払った生命保険料の一定額が生命保険料控除としてその者のその年分の総所得金額等から控除することとされています（所法76①）。

また、居住者が、各年において、保険年金又は共済年金の受取人を自己又はその配偶者とする個人年金保険契約等に係る保険料又は掛金（個人年金保険料）を支払った場合にも、その支払った個人年金保険料の一定額が生命保険料控除としてその者のその年分の総所得金額等から控除することとされています（所法76②）。

一般の生命保険料に係る控除の対象となる生命保険契約等は、生命保険会社又は外国生命保険会社等の締結した生存又は死亡に基因して一定額の保険金が支払われる生命保険契約のほか、簡易生命保険法に規定する簡易生命保険契約などが該当することとされています（旧所法76③）。また、

個人年金保険料に係る控除の対象となる個人年金保険契約等は、年金の給付を目的とする一定の要件を満たす生命保険会社又は外国生命保険会社等の締結した生命保険契約や簡易生命保険法に規定する簡易生命保険契約などが該当することとされています（所法76④）。

### (2) 改正の内容

今回の郵政民営化法等において、簡易生命保険法は廃止され（郵政民営化整備法24）、民営化後の日本郵政株式会社は、生命保険業を営ませるための郵便保険会社を設立することとされており（郵政民営化法126）、郵政民営化法の施行の時に、郵便保険会社は保険業法第3条第4項の生命保険業免許を受けたものとみなすこととされています（郵政民営化法130①）。

したがって、施行日以後に郵便保険会社と新たに締結する生命保険契約は、民間の生命保険会社と締結する生命保険契約と同様のものとなります。

また、施行日前に日本郵政公社と締結した簡易生命保険契約は、独立行政法人郵便貯金・簡易生命保険管理機構に承継され、機構は、郵政民営化整備法附則第16条第1項の規定によりなおその効力を有するものとされる旧簡易生命保険法の規定により簡易生命保険の業務を行うこととされています（独立行政法人郵便貯金・簡易生命保険管理機構法13①二）。

今回の改正では、生命保険契約等の範囲について、郵政民営化整備法第2条の規定による廃止前の簡易生命保険法第3条に規定する簡易生命保険契約とされ、従前どおり生命保険料控除の対象とされました（所法76③）。

この改正は、施行日から適用されます（郵政民営化整備法附則1）。

## 3 公共法人等の表（所得税法別表第一）の改正

### (1) 改正前の制度の概要

内国法人は、国内において利子等、配当等、給付補てん金、利息、利益、差益、利益の分配及び

賞金の支払を受けるときは、所得税の納税の義務が課されています(所法5③、7①四)。

所得税法別表第一第1号に掲げる内国法人(公共法人等)が支払を受ける利子等、配当等、給付補てん金、利息、利益、差益及び利益の分配(公社債等の利子等にあつては、その内国法人がその公社債等を引き続き所有していた期間に対応する部分に限ります。)については、所得税を課さないこととされています(所法11①)。この公共法人等の範囲に、日本郵政公社が掲げられています(旧所法別表第一第1号)。

## (2) 改正の内容

今回の郵政民営化法等において、日本郵政公社法が廃止され(郵政民営化整備法2十一)、日本郵政公社の民営化に伴い、所得税法別表第一第1号に掲げる法人(公共法人等)の範囲から、日本郵政公社を除外することとされました(旧所法別表第一第1号)。

この改正は、施行日から適用されます(郵政民営化整備法附則1)。

## 二 租税特別措置法の一部改正

### 1 障害者等の少額公債の利子の非課税制度の改正

#### (1) 改正前の制度の概要

国内に住所を有する個人で障害者等である者が、証券業者又は金融機関等の営業所又は事務所(郵便局を含みます。)において、国債又は地方債で一定のもの(以下「公債」といいます。)の購入をする際、その公債の利子について非課税の適用を受けたい旨並びにその者の氏名、生年月日及び住所並びに障害者等に該当する旨等を記載した特別非課税貯蓄申込書を提出したときは、その公債の額面金額と他の公債の額面金額との合計額が、その公債の利子の計算期間を通じて、最初に非課税の適用を受けようとする公債の購入をする日までに提出した特別非課税貯蓄申告書に記載された最高限度額(最高350万円)を超えない場合限り、その利子の計算期間に対応する公債の利子については、所得税を課税しないこととされています(旧措法4①)。

#### (2) 改正の内容

今回の郵政民営化法等において、日本郵政公社による国債等の募集の取扱い等に関する法律は廃止され(郵政民営化整備法2五)、民営化後の日本郵政株式会社は、銀行業を営ませるための郵便

貯金銀行を設立することとされており(郵政民営化法94)、郵政民営化法の施行の時に、証券取引法第65条の2第1項の登録を受けたものとみなすこととされています(郵政民営化法99①)。すなわち、郵便貯金銀行は、証券取引法の登録金融機関となり従前どおり公債の販売(国債証券等に係る有価証券の募集)ができることとされています。

税制においても、郵便貯金銀行からの公債の購入について、従前どおり「障害者等の少額公債の利子の非課税制度」の対象とすることとされました(措法4①)。

#### (3) 適用関係

国内に住所を有する個人で障害者等であるものが、施行日以後に購入をする公債について適用することとし、施行日前に購入をした公債については従前どおりとされています(郵政民営化整備法附則92③)。

### 2 勤労者財産形成住宅(年金)貯蓄の利子所得等の非課税制度の改正

#### (1) 改正前の制度の概要

国内に住所を有する勤労者が、金融機関又は証券業者で一定のものの営業所又は事務所(郵便局を含みます。以下「金融機関の営業所等」とい

ます。)において勤労者財産形成住宅(年金)貯蓄契約に基づき、その者の勤務先を通じて預入、信託、購入又は払込み(以下「預入等」といいます。)をした預貯金、合同運用信託、有価証券、生命保険の保険料、損害保険の保険料又は生命共済の共済掛金(以下「財産形成住宅(年金)貯蓄」といいます。)で非課税扱いを受けようとするものについて、最初の預入等をする日までに、財産形成非課税住宅(年金)貯蓄申告書とその者の勤務先等及び預入等をする金融機関の営業所等を経由して税務署長に提出し、かつ、預入等をする都度、財産形成非課税住宅(年金)貯蓄申込書とその者の勤務先等を経由して金融機関の営業所等に提出した場合において、その預入等をした財産形成住宅(年金)貯蓄の元本の合計額が、利子等の計算期間等を通じて、財産形成住宅(年金)貯蓄の非課税限度額を超えないときは、その財産形成住宅(年金)貯蓄の利子若しくは収益の分配又は保険若しくは共済の差益に対して所得税を課さないこととされています(措法4の2、4の3)。

(注) 財産形成住宅(年金)貯蓄の非課税限度額は、財産形成住宅(年金)貯蓄の元本550万円(財産形成住宅貯蓄と財産形成年金貯蓄の両方を有する場合には、両方を合わせて最高550万円)とされています。なお、財産形成年金貯蓄の非課税限度額は、郵便貯金又は生命保険の保険料若しくは損害保険の保険料若しくは生命共済の共済掛金にあっては、385万円(残りの165万円については財産形成住宅貯蓄の非課税枠として利用できます。)とされています(措法4の2⑦、旧措法4の3⑦)。

## (2) 改正の内容

今回の郵政民営化法等において、上述のとおり、民営化後の郵便貯金銀行への預金等は、民間の金融機関への預金等と同様になります。また、施行日前に日本郵政公社と締結した簡易生命保険契約は、独立行政法人郵便貯金・簡易生命保険管理機構に承継され、機構は、郵政民営化整備法附則第16条第1項の規定によりなおその効力を有するも

のとされる旧簡易生命保険法の規定により簡易生命保険の業務を行うこととされています(独立行政法人郵便貯金・簡易生命保険管理機構法13①二)。一方、郵便保険会社は、郵政民営化法の施行の時ににおいて保険業法第3条第4項の生命保険業免許を受けたものとされ(郵政民営化法130①)、郵便保険会社と締結する生命保険契約は、民間の保険会社と締結する生命保険契約と同様のものとなります。

更に、日本郵政公社を相手方として締結された勤労者財産形成貯蓄契約等(勤労者財産形成促進法の勤労者財産形成貯蓄契約、勤労者財産形成年金貯蓄契約又は勤労者財産形成住宅貯蓄契約をいいます。)は、郵政民営化法の施行の時ににおいて郵便貯金銀行を相手方として締結された勤労者財産形成貯蓄契約等となるものとしてとされています(郵政民営化法175①)。また、財産形成郵便貯金(日本郵政公社を相手方として締結された勤労者財産形成貯蓄契約等に基づき預入が行われた郵便貯金をいいます。)は、郵便貯金銀行を相手方として締結された勤労者財産形成貯蓄契約等に基づき預入が行われたものとみなし、当該みなされた財産形成郵便貯金又はこれに係る利子に係る金銭により当該財産形成郵便貯金についての預入期間等を経過した日又は当該利子の支払の日に郵便貯金銀行に預入を行う当該預入は、勤労者財産形成促進法に規定する継続預入等とみなすこととされています(郵政民営化法175②)。

したがって、今回の改正では、施行日以後に郵便貯金銀行又は郵便保険会社と締結する勤労者財産形成住宅(年金)貯蓄契約に基づく財産形成住宅(年金)貯蓄の利子等については、民間の金融機関又は生命保険会社の預貯金又は生命保険と同様に、引き続き「勤労者財産形成住宅(年金)貯蓄の利子所得等の非課税制度」の対象とすることとされました(措法4の2、4の3)。なお、政府保証がついた預入期間10年の定額郵便貯金があることから財産形成年金貯蓄に係る郵便貯金に対して設けられていた385万円の非課税限度額については、民営化後の郵便貯金銀行への預金等につ

いては、政府保証はなくなりますので、民間とのイコールフットイングの観点から、民間の金融機関の預貯金と同様に550万円の非課税限度額とすることとされました(措法4の3⑦一)。

### (3) 適用関係

- ① 勤労者が、施行日以後に締結する勤労者財産形成住宅(年金)貯蓄契約に基づく預入等をする財産形成住宅(年金)貯蓄について適用することとされています(郵政民営化整備法附則92④)。
- ② また、勤労者が、施行日前に旧日本郵政公社と締結した勤労者財産形成住宅(年金)貯蓄契約に基づいて預入等をした財形住宅(年金)貯蓄で施行日の前日において要件を満たすものについては、施行日において要件を満たして預入等をしたものとみなして、引き続き勤労者財産形成住宅(年金)貯蓄の利子所得等の非課税制度の対象とすることとされました。この場合、郵政民営化法第175条第1項の規定により旧日本郵政公社と締結した勤労者財産形成年金貯蓄契約で郵便貯金銀行と締結されたものとされた勤労者財産形成年金貯蓄契約に基づく財産形成年金貯蓄の非課税限度額については、改正前と同様に385万円とすることとされています(郵政民営化整備法附則92⑤)。

## 3 上場株式等を譲渡した場合の株式等に係る譲渡所得等の課税の特例の改正

### (1) 改正前の制度の概要

居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者(以下「居住者等」といいます。)が、平成15年1月1日から平成19年12月31日までの間に、次に掲げる上場株式等の譲渡をした場合には、その上場株式等の譲渡による事業所得、譲渡所得及び雑所得については、株式等に係る譲渡所得等の金額のうちその上場株式等の譲渡に係る事業所得の金額、譲渡所得の金額及び雑所得の金額として定められた一定の金額(以下「上場株式等に係る譲渡

所得等の金額」といいます。)に対し課する所得税の額は、株式等の譲渡所得の課税の特例(措法37の10①)による15%(他に個人住民税5%)の税率によらず、上場株式等に係る課税譲渡所得等の金額(各種所得控除後の上場株式等に係る譲渡所得等の金額をいいます。)の7%(他に個人住民税3%)に相当する額とされています(措法37の11①)。

- ① 証券業者、銀行又は協同組織金融機関への売委託により行う上場株式等の譲渡
- ② 証券業者に対する上場株式等の譲渡
- ③ 登録金融機関、日本郵政公社による証券投資信託の受益証券の募集の取扱い等のための日本郵政公社の業務の特例等に関する法律に規定する登録郵政公社又は投資信託委託業者に対する上場株式等の譲渡
- ④ 法人の合併、分割、資本の払戻し、残余財産の分配、自己株式の取得、出資の消却、出資の払戻し、法人からの退社・脱退による持分の払戻し、組織変更等の事由により生ずる上場株式等の譲渡の対価とみなされる金額に対応する権利の移転又は消滅
- ⑤ 発行人に対する単位未満株式の買取請求に基づく上場株式等の譲渡
- ⑥ 発行人に対する旧商法の端株の買取請求に基づく上場株式等の譲渡
- ⑦ 発行人が行う一株又は一口に満たない端数に係る上場株式等の競売又は売却による上場株式等の譲渡

### (2) 改正の内容

今回の郵政民営化法等において、日本郵政公社による証券投資信託の受益証券の募集の取扱い等のための日本郵政公社の業務の特例等に関する法律(以下「登録郵政公社法」といいます。)は廃止され(郵政民営化整備法2十三)、民営化後の日本郵政株式会社は、銀行業を営ませるための郵便貯金銀行を設立することとされており(郵政民営化法94)、郵政民営化法の施行の時に、証券取引法第65条の2第1項の登録を受けたもの

とみなすこととされています(郵政民営化法99①)。よって郵便貯金銀行は、証券取引法の登録金融機関となり従前どおり証券投資信託受益証券に係る有価証券の募集の取扱い等を行うことができることとされています。

平成17年度改正で、登録郵政公社法の制定により、登録郵政公社が証券投資信託の受益証券の募集の取扱い等を開始することを踏まえ、優遇税率の適用対象となる上場株式の譲渡の範囲に登録郵政公社に対する公募株式等証券投資信託の譲渡を追加することとされました。今回の改正においては、登録郵政公社法が廃止されるとともに、郵便貯金銀行が証券取引法の登録金融機関となること等から、登録金融機関である郵便貯金銀行から購入した公募株式等証券投資信託の郵便貯金銀行に対する譲渡については、従前どおり、上場株式等を譲渡した場合の株式等に係る譲渡所得等の課税の特例の対象となる優遇税率を適用する規定の整備が行われています(措法37の11①三)。

### (3) 適用関係

個人が、施行日以後に行う上場株式等の譲渡について適用することとし、施行日以前に行った上場株式等の譲渡については従前どおりとされています(郵政民営化整備法附則92⑧)。

## 4 特定口座内保管上場株式等の譲渡等に係る所得計算等の特例の改正

### (1) 改正前の制度の概要

① 特定口座内保管上場株式等の譲渡に係る所得計算の特例は、居住者又は国内に恒久的施設を有する非居住者(以下「居住者等」といいます。)が、特定口座に上場株式等保管委託契約に基づき保管の委託がされている上場株式等(以下「特定口座内保管上場株式等」といいます。)の譲渡をした場合には、その居住者等が有するそれぞれの特定口座ごとに、その特定口座に係る特定口座内保管上場株式等の譲渡による事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額とその特定口座内保管

上場株式等の譲渡以外の株式等の譲渡による事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額とを区分して、これらの金額を計算する制度です(措法37の11の3①、措令25の10の2①前段)。

また、信用取引等に係る上場株式等の譲渡に係る所得計算の特例は、上場株式等信用取引等契約に基づき上場株式等の信用取引等を特定口座において処理した場合には、それぞれの特定口座ごとに、その特定口座に係る信用取引等に係る上場株式等の譲渡による事業所得の金額又は雑所得の金額とその信用取引等に係る上場株式等の譲渡以外の株式等の譲渡による事業所得の金額又は雑所得の金額とを区分して、これらの金額を計算する制度です(措法37の11の3②、措令25の10の2③)。

② この「特定口座」とは、居住者等が、上記①の所得金額の区分計算の適用を受けるため、証券業者、銀行、協同組織金融機関、登録金融機関(証券取引法の登録金融機関をいい、銀行、協同組織金融機関を除きます。)又は日本郵政公社による証券投資信託の受益証券の募集の取扱い等のための日本郵政公社の業務の特例等に関する法律に規定する登録郵政公社(以下「証券業者等」といいます。)の営業所(国内にあるものに限ります。)に、その口座の名称、その証券業者等の営業所の名称及び所在地、その口座に設ける勘定の種類、その口座に保管の委託がされている上場株式等の譲渡及びその口座において処理された信用取引等に係る上場株式等の譲渡による事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額の計算につき上記①の所得金額の区分計算の適用を受ける旨その他の一定の事項を記載した届出書(特定口座開設届出書)を提出して、その証券業者等との間で締結した上場株式等保管委託契約又は上場株式等信用取引等契約に基づき設定された上場株式等の保管の委託又は上場株式等の信用取引等に係る口座をいいます(措法37の11の3③一)。

## (2) 改正の内容

上記3のとおり、今回の郵政民営化法等において、登録郵政公社法は廃止され（郵政民営化整備法23）、民営化後の郵便貯金銀行は、郵政民営化法の施行の時に、証券取引法第65条の2第1項の登録を受けたものとみなすこととされています（郵政民営化法99①）。郵便貯金銀行は、証券取引法の登録金融機関となり従前どおり証券投資信託受益証券に係る有価証券の募集の取扱い等を行うことができることとされています。

平成17年度改正で、優遇税率の適用対象となる上場株式の譲渡の範囲に登録郵政公社に対する公

募株式等証券投資信託の譲渡が追加されるとともに、特定口座の取扱者の範囲に登録郵政公社が追加されましたが、今回の改正においては、証券取引法の登録金融機関である郵便貯金銀行についても、従前どおり、特定口座の取扱者とする規定の整備が行われています（措法37の11の3③一）。

## (3) 適用関係

個人が、施行日以後に行う上場株式等の譲渡について適用することとし、施行日以前に行った上場株式等の譲渡については従前どおりとされています（郵政民営化整備法附則92⑧）。

# 三 内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律の一部改正

## 1 改正前の制度の概要

- (1) 国外送金又は国外からの送金等の受領をする者は、国外送金等をする際に、その氏名又は名称及び住所等の一定の事項の記載をした告知書を銀行等の金融機関の営業所等又は郵便局の長に提出しなければならないこととされています（国外送金等調書法3①前段）。ただし、本人確認の済んだ本人口座を通じて国外送金等をする場合には、この告知書の提出は不要とされています（国外送金等調書法3①前段、②）。
- (2) 告知書の提出を受けた金融機関の営業所等又は郵便局の長は、上記(1)の告知書を提出する者（顧客）から住民票の写し等の公的書類の提示を受けて、告知書に記載された顧客の氏名又は名称及び住所を確認しなければならないこととされています（国外送金等調書法3①後段）。
- (3) 金融機関又は郵便官署は、取り扱った顧客の国外送金等のうち送金金額が200万円を超えるものについて、その顧客の氏名又は名称、住所、送金金額等の一定の事項を記載した調書を税務署長に提出しなければならないこととされてい

ます（国外送金等調書法4①、国外送金等調書法令8）。

## 2 改正の内容

今回の郵政民営化法等において、民営化後の日本郵政株式会社は、銀行業を営ませるための郵便貯金銀行を設立することとされており（郵政民営化法94）、郵政民営化法の施行の時に、銀行法第4条第1項の免許を受けたものとみなすこととされています（郵政民営化法98①）。郵便貯金銀行は、民間の銀行等と同様に、国外送金等に係る為替取引を行うことができますので、今回、国外送金等調書制度について、所要の整備を行うこととされています（国外送金等調書法2～4、7）。

## 3 適用関係

施行日以後にされる国外送金等について適用することとし、施行日以前にされた国外送金等については従前どおりとされています（郵政民営化整備法附則105）。

# 法人税法の改正

目 次	
一 会社法の制定に伴う整備 ……………239	七 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等 (創設) ……………352
1 資本の部の整備 ……………239	1 制度創設の趣旨 ……………352
2 受取配当等 ……………259	2 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 の内容 ……………353
3 有価証券の譲渡損益 ……………269	3 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の不 適用制度の内容 ……………360
4 同族会社の判定 ……………283	4 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 算入制度の内容 ……………364
5 役員 の 範囲 ……………285	八 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 (創設) …365
6 国庫補助金等で取得した固定資産等 の圧縮額の損金算入等 ……………285	九 その他の改正 ……………373
7 会社更生等による債務免除等があっ た場合の欠損金の損金算入 ……………286	1 法人税率 ……………373
8 分割型分割その他の組織再編税制に 係る所要の整備 ……………288	2 同族会社等の行為又は計算の否認 …374
9 その他の所要の整備 ……………293	3 申告書の公示 ……………374
二 株式交換等に係る税制 ……………297	4 申告書の添付書類 ……………375
三 役員 の 給与 ……………322	5 その他 ……………375
1 役員給与の損金不算入 ……………322	
2 特殊支配同族会社の業務主宰役員給 与の損金不算入 (創設) ……………332	
四 特定同族会社の特別税率 ……………338	
五 新株予約権を対価とする費用等 (創設) ……………344	
六 不正行為等に係る費用等 ……………350	

## はじめに

平成18年度税制改正においては、現下の経済・財政状況等を踏まえ、持続的な経済社会の活性化を実現するための「あるべき税制」の構築に向け、所得税から個人住民税への本格的な税源移譲を実施するとともに、定率減税を廃止し、併せて法人関連税制、土地・住宅税制、国際課税、酒税・たばこ税等について所要の措置を講ずることとされ、関係法令の改正が行われました。

このうち法人税法関係については、会社法の制定に伴う所要の整備、株式交換等に係る税制の本

則化、役員給与の損金不算入制度及び同族会社の留保金課税制度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等の法律」は、去る3月27日に参議院本会議で可決・成立し、3月31日に平成18年法律第10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18.3.31政令第125号)
- ・経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得

- 税及び法人税の負担軽減措置に関する法律施行令を廃止する政令（平18.3.31政令第136号）
- ・ 法人税法施行規則の一部を改正する省令（平18.3.31財務省令第19号、平18.4.13財務省令第35号、平18.4.28財務省令第41号）
  - ・ 法人税法別表第一第一号の表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18.3.31財務省告示第141号）
- ・ 法人税法別表第二第一号の表独立行政法人の項の規定に基づき、収益事業から生じた所得以外の所得に対する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18.3.31財務省告示第142号）

## 一 会社法の制定に伴う整備

株式会社と有限会社の統合、設立時の出資額規制の撤廃、組織再編行為に係る規制の見直し、株式・新株予約権・社債制度の改善、株主に対する利益の還元方法の見直し、会計参与制度の創設、合同会社制度の創設、特別清算制度の見直し等の多岐にわたる改正を織り込んだ会社法（平成17年法律第86号）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）が、平成17年6月29日に可決・成立し、平成17年7月26日に公布されました（施行期日は平成18年5月1日）。

また、会社法の制定に伴い、役員賞与に関する会計基準（平成17年11月19日）、貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準及び適用指針（平成17年12月9日）、自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準及び適用指針（平成17年12月27日）、その他資本剰余金の処分による配当を受けた株主の会計処理（平成17年12月27日）、事業分離等に関する会計基準（平成17年12月27日）、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（平成17年12月27日）、会社法による新株予約権及び新株予約権付社債の会計処理に関する実務上の取扱い（平成17年12月27日）、ストック・オプション等に関する会計基準及び適用指針（平成17年12月27日）等企業会計基準等も多く発出されています。

法人税においては、この会社法の制定及び企業会計基準の変更を契機として、既存制度の取扱いも含め見直しを行ったところです。

### 1 資本の部の整備

#### (1) 改正前の制度の概要

##### ① 資本等の金額

法人の資本等の金額は法人の資本の金額又は出資金額と資本積立金額の合計額とされ、資本積立金額は次のイからワまでに掲げる金額の合計額からカからムまでに掲げる金額を減算した金額とされています（法法2十六、十七、法令8、8の2）。

イ 株式の発行価額のうち資本に組み入れなかった金額

ロ 自己の株式を譲渡した場合における譲渡対価の額から譲渡直前の帳簿価額を減算した金額

ハ 協同組合等が新たにその出資者となる者から徴収した加入金の額

ニ 合併により交付した合併法人の株式等の価額（適格合併の場合には、移転資産の帳簿価額から移転負債の帳簿価額及び合併により引継ぎを受ける利益積立金額を減算した金額）から合併により増加した資本の金額又は出資金額、合併により交付した自己の株式の価額（適格合併の場合には帳簿価額）及び合併により交付した株式以外の資産の価額の合計額を減算した金額

ホ 分割型分割により交付した分割承継法人の株式等の価額（適格分割型分割の場合には、移転資産の帳簿価額から移転負債の帳簿価額及び分割型分割により引継ぎを受ける利益積



- 立金額を減算した金額) から分割型分割により増加した資本の金額又は出資金額、分割型分割により交付した自己の株式の価額(適格分割型分割の場合には帳簿価額)及び分割型分割により交付した株式以外の資産の価額の合計額を減算した金額
- ヘ 分社型分割により交付した分割承継法人の株式等の価額(適格分社型分割の場合には、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)から分社型分割により増加した資本の金額又は出資金額、分社型分割により交付した自己の株式の価額(適格分社型分割の場合には帳簿価額)及び分社型分割により交付した株式以外の資産の価額の合計額を減算した金額
- ト 適格現物出資により移転を受けた資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額から適格現物出資により増加した資本の金額又は出資金額を減算した金額
- チ 適格事後設立により資産又は負債の移転を受けた場合の帳簿価額修正益に相当する金額
- リ 株式交換又は株式移転により受け入れた完全子会社の株式の受入価額から株式交換により増加した資本の金額又は株式移転により設立された法人の資本の金額、株式交換により交付した自己の株式の帳簿価額及び株式交換又は株式移転により交付した株式以外の資産の価額の合計額を減算した金額
- ヌ 資本又は出資の減少(株式を消却したものと及び金銭その他の資産を交付したものを除きます。)により減少した資本の金額又は出資金額
- ル 資産再評価法又は旧企業資本充実のための資産再評価等の特別措置法の規定により再評価積立金又は資本準備金として積み立て、又はこれに組み入れた金額
- ヲ 財団である医療法人又は社団である医療法人で持分の定めがないものがその設立について贈与又は遺贈を受けた金銭の額又は金銭以外の資産の価額(贈与税又は相続税に相当する金額を控除した金額)
- ワ 連結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分割型分割の日の前日の属する事業年度の直前の連結事業年度終了の時の連結個別資本積立金額
- カ 資本に組み入れた利益の額に相当する金額又は資本に組み入れた準備金の額に相当する金額
- ヨ 組織の変更により増加した資本の金額又は出資金額
- タ 分割法人の非適格分割型分割の日の前日の属する事業年度終了の時の分割資本等金額から非適格分割型分割により減少した資本の金額又は出資金額を減算した金額
- レ 分割法人が適格分割型分割により移転をする資産の期末時の帳簿価額から移転をする負債の期末時の帳簿価額、適格分割型分割により引継ぎをする利益積立金額及び適格分割型分割により減少した資本の金額又は出資金額を減算した金額
- ソ 適格事後設立により資産又は負債の移転を受けた場合の帳簿価額修正損に相当する金額
- ツ 資本若しくは出資の減少(株式の消却及び社員の退社又は脱退によるものを除き、金銭その他の資産を払い戻したものに限り、又は解散による残余財産の一部の分配による減資資本等金額から減少した資本の金額又は出資金額を減算した金額)
- ネ 株式の消却(取得した株式について行うものを除きます。)による消却資本等金額から減少した資本の金額又は出資金額を減算した金額
- ナ 株式の消却(取得した株式について行うものに限り、)の直前のその株式の帳簿価額をその直前の株式の数で除し、これにその消却に係る株式の数を乗じて計算した金額から減少した資本の金額又は出資金額を減算した金額
- ラ 社員の退社又は脱退による退社資本等金額から減少した出資金額を減算した金額

ム 抱合株式等に株式割当等を受けたものとみなされた場合の自己の株式の帳簿価額に相当する金額

② 利益積立金額

法人の利益積立金額は次のイからトまでに掲げる金額の合計額からチからタまでに掲げる金額の合計額を減算した金額とされています（法28、法9、9の2）。

- イ 各事業年度の所得の金額
- ロ 各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入されない受取配当等の金額又は還付税金の額
- ハ 各事業年度の欠損金の繰越控除額
- ニ 合併法人が適格合併により引継ぎを受ける利益積立金額
- ホ 分割承継法人が適格分割型分割により引継ぎを受ける利益積立金額
- ヘ 連結法人が有する他の連結法人の株式について譲渡等の事由が生じた場合にその連結法人の利益積立金額となる金額（投資簿価修正額）
- ト 連結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分割型分割の日の前日の属する事業年度の直前の連結事業年度終了の時の連結個別利益積立金額
- チ 各事業年度の欠損金額
- リ 法人税として納付することとなる金額並びにその法人税に係る道府県民税及び市町村民税として納付することとなる金額
- ヌ 利益の配当又は剰余金の分配の額として株主等に交付する金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額
- ル 非適格分割型分割に係る分割法人が分割法人の株主等に交付したものとされる金銭の額及び金銭以外の資産の合計額から分割資本等金額を減算した金額
- ヲ 資本若しくは出資の減少（株式の消却及び社員の退社又は脱退によるものを除き、金銭その他の資産を払い戻したものに限り）又は解散による残余財産の一部の分配により

交付した金銭の額及び金銭以外の資産の合計額が減資資本等金額を超える部分の金額

- ワ 株式の消却（取得した株式について行うものを除きます。）により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の合計額が消却資本等金額を超える部分の金額
- カ 自己の株式の取得により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額が取得資本等金額を超える部分の金額
- ヨ 社員の退社又は脱退により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額が退社資本等金額を超える部分の金額
- タ 分割法人が適格分割型分割により分割承継法人に引き継ぐ利益積立金額

(2) 改正の概要

今回の税制改正において、資本金等の額は法人が株主等から出資を受けた金額と、利益積立金額は法人の所得の金額で留保している金額と法律でそれぞれ概念が明確化されました。このように法律段階で概念の明確化が図られたことから、その細目については政令で規定することとされました。

その際、資本金等の額及び利益積立金額の増減項目や増減額は従前の取扱いを基本としつつ、会社法の制定に対応した整備やこれを契機とした見直しも行われています。例えば、自己の株式を交付した場合に増加する資本金等の額は、払い込まれた金銭の額及び給付を受けた金銭以外の資産の価額とされています。また、自己の株式を取得した場合には、資産として計上せず、その取得の時に資本金等の額及び利益積立金額を減少させることとしています。このほか、剰余金の配当について利益積立金額を減少させる時期はその支払に係る効力が生ずる日とする等、所要の整備も行われています。

(3) 改正の内容

① 資本の部の構成

- イ 資本金等の額  
上記(1)の改正前の制度の概要で述べたとお

り、法人税法上の払込資本は法人の資本の金額又は出資金額と資本積立金額の合計額とされ、また、この資本積立金額はその増減によって規定されていましたが、会社法の制定を機に、「法人が株主等から出資を受けた金額」としてその概念の明確化が図られました（法第26条）。その際、従来の「資本等の金額」が「資本金等の額」に改められています。また、このように法律段階でその概念が示されたことから、その細目については政令で定めることとされました。政令では、資本金等の額は、資本金の額又は出資金の額と、前事業年度までの資本金の額又は出資金の額以外の資本金等の額の増減額及び当該事業年度の資本金の額又は出資金の額以外の資本金等の額の増減額の合計額とを合計した金額とされました（法第8条）。

資本金の額又は出資金の額以外の増減項目と増減額は次のとおりとされています。

(イ) 増加項目と増加額

- (a) 自己の株式を交付した場合（新株予約権の行使による場合や組織再編成による場合等を除きます。）に払い込まれた金銭の額及び給付を受けた金銭以外の資産の価額その他の対価の額に相当する金額のうち、資本金又は出資金として計上しなかった金額（下記②参照）
- (b) 新株予約権の行使によりその行使をした者に自己の株式を交付した場合のその行使に際して払い込まれた金銭の額及び給付を受けた金銭以外の資産の価額（新株予約権が付された新株予約権付社債についての社債にあっては、その行使の直前の当該社債の帳簿価額から社債発行差金の帳簿価額を減算した金額）並びにその直前の新株予約権の帳簿価額の合計額に相当する金額のうち、資本金として計上しなかった金額（下記⑧イ参照）
- (c) 取得条項付新株予約権（取得条項付新株予約権が付された新株予約権付社債を

含みます。）についての取得事由の発生による取得の対価として自己の株式を交付した場合のその取得の直前の取得条項付新株予約権の帳簿価額（新株予約権付社債にあっては、その直前の新株予約権付社債の帳簿価額から社債発行差金の帳簿価額を減算した金額）に相当する金額のうち、資本金として計上しなかった金額（下記⑧ロ参照）

- (d) 協同組合等が新たにその出資者となる者から徴収した加入金の額
- (e) 合併により株主等に交付した合併法人の株式等の価額の合計額（適格合併の場合にあっては、被合併法人の当該適格合併の日の前日の属する事業年度終了の時の簿価純資産価額）から合併による増加資本金額等を減算した金額（下記⑤参照）
- (f) 分割型分割により分割法人に交付した分割承継法人の株式等の価額の合計額（非適格分割型分割のうち法人税法第62条の8第1項（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等）の規定の適用を受けないものにあつては時価純資産価額、適格分割型分割の場合にあっては簿価純資産価額）から分割型分割による増加資本金額等を減算した金額（下記⑤参照）
- (g) 分社型分割により分割法人に交付した分割承継法人の株式等の価額の合計額（非適格分社型分割のうち法人税法第62条の8第1項の規定の適用を受けないものにあつては時価純資産価額、適格分社型分割の場合にあっては簿価純資産価額）から分社型分割による増加資本金額等を減算した金額（下記⑤参照）
- (h) 適格現物出資により移転を受けた資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額から適格現物出資により増加した資本金の額又は出資金の額を減算した

金額

- (i) 非適格現物出資（法人税法第62条の8第1項の規定の適用を受けるものに限ります。）により現物出資法人に交付した被現物出資法人の株式の価額から非適格現物出資により増加した資本金の額又は出資金の額を減算した金額（下記⑤参照）
- (j) 適格事後設立により資産の移転を受け、又はこれと併せて負債の移転を受けた場合における帳簿価額修正益に相当する金額
- (k) 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から株式交換による増加資本金額等を減算した金額（下記⑥参照）
- (l) 株式移転により移転を受けた株式移転完全子法人の株式の取得価額から株式移転の時の資本金の額等を減算した金額（下記⑥参照）
- (m) 資本金の額又は出資金の額を減少した場合のその減少した金額に相当する金額（下記⑧ホ(イ)参照）
- (n) 財団である医療法人又は社団である医療法人で持分の定めがないものがその設立について贈与又は遺贈を受けた金銭の額又は金銭以外の資産の価額（これらの資産につき贈与税又は相続税を納付する場合には、その贈与税又は相続税の額に相当する金額を控除した金額）
- (ロ) 減少項目と減少額
  - (a) 準備金の額若しくは剰余金の額を減少して資本金の額若しくは出資金の額を増加した場合のその増加した金額又は再評価積立金を資本に組み入れた場合のその組み入れた金額に相当する金額
  - (b) 分割法人の非適格分割型分割の日の前日の属する事業年度終了の時の資本金等の額に分割移転割合を乗じて計算した金額
  - (c) 分割法人が適格分割型分割により分割

承継法人に移転をした資産の期末時の帳簿価額から移転をした負債の期末時の帳簿価額及び適格分割型分割に係る減少利益積立金額を減算した金額

- (d) 適格事後設立により資産の移転を受け、又はこれと併せて負債の移転を受けた場合における帳簿価額修正損に相当する金額
- (e) 資本の払戻し等（資本の払戻し及び解散による残余財産の一部の分配をいいます。）に係る減資資本金額（下記⑧ハ参照）
- (f) 自己の株式の取得等をした場合（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が生じた場合）の取得資本金額（下記③、④、⑧ニ、ホ(ハ)参照）
- (g) 自己の株式の取得（みなし配当が生じないもの及び対価の交付がないものに限ります。）の対価の額に相当する金額又は時価相当額等（下記③参照）

また、連結申告法人（各連結事業年度の連結所得に対する法人税を課される連結事業年度の連結法人をいいます。以下同じ。）については、株主等から出資を受けた金額が連結個別資本金等の額とされ、各連結法人の連結個別資本金等の額の合計額が連結資本金等の額とされました（法法27、十七の二、法令8の2）。

（注）上記(イ)の増加項目の増加額がマイナスの金額となる場合があります。下記ロの利益積立金額及び連結利益積立金額においても同様です。

#### ロ 利益積立金額

利益積立金額についても、資本金等の額と同様に、「法人の所得の金額で留保している金額」としてその概念の明確化が図られるとともに、法律段階でその概念が示されたことから、その細目については政令で定めるとされました。政令では、利益積立金額は、前事業年度までの利益積立金額の増減額及び

当該事業年度の利益積立金額の増減額の合計額とされました（法法二十八、法令九）。

利益積立金額の増減項目と増減額は次のとおりとされています。

(イ) 増加項目と増加額

(a) i からivまでに掲げる金額の合計額からv及びviに掲げる金額の合計額を減算した金額（その金額のうち法人が留保していない金額がある場合には、その留保していない金額を減算した金額）

i 所得の金額

ii 受取配当等の益金不算入の規定により所得の金額の計算上益金の額に算入されない金額

iii 還付を受け又は充当される法人税等の額

iv 欠損金の繰越控除額

v 欠損金額

vi 法人税として納付することとなる金額並びにその法人税に係る道府県民税及び市町村民税として納付することとなる金額

(b) 適格合併により引継ぎを受け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又は連結事業年度終了の時の利益積立金額又は連結個別利益積立金額

(c) 自己を分割承継法人とする適格分割型分割に係る分割法人の利益積立金額又は連結個別利益積立金額で分割法人から引継ぎを受ける金額

(d) 連結法人が有する他の連結法人の株式について譲渡等修正事由が生ずる場合の帳簿価額修正額に相当する金額

(ロ) 減少項目と減少額

(a) 剰余金の配当等の額として株主等に交付する金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額（みなし配当の額を除きます。）（下記⑦参照）

(b) 非適格分割型分割に係る分割法人が分割型分割により分割法人の株主等に交

付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額から減少する資本金等の額を減算した金額

(c) 資本の払戻し等により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額が減資資本金額を超える場合におけるその超える部分の金額（下記⑧ハ参照）

(d) 自己の株式の取得等の対価として交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額が取得資本金額を超える場合におけるその超える部分の金額（下記③参照）

(e) 適格分割型分割に係る分割法人の期末時の利益積立金額又は連結個別利益積立金額で分割承継法人に引き継ぐ金額

なお、上記の増減金額が生ずる時としては、(イ)(a)については事業年度に対応するものであることからその事業年度終了時と、(イ)(a)以外のものについてはその増減事由が生じた時となります。

また、連結利益積立金額及び連結個別利益積立金額についても、利益積立金額と同様に概念の明確化が図られ、それぞれ「連結法人の連結所得の金額で留保している金額」及び「連結利益積立金額のうち各連結法人に帰せられる金額」とされました。また、連結利益積立金額の細目も政令で定めることとされました（法法二十八の二、十八の三、法令九の2、9の3）。

連結利益積立金額の増減項目と増減額は次のとおりとされています。

(イ) 増加項目と増加額

(a) i からvまでに掲げる金額の合計額からvi及びviiに掲げる金額の合計額を減算した金額（その金額のうち連結法人が留保していない金額がある場合には、その留保していない金額を減算した金額）

i 個別所得金額

ii 受取配当等の益金不算入の規定によ

- り連結所得の金額の計算上益金の額に算入されなかった金額のうちその連結法人に帰せられる金額
- iii 還付を受け又は充当される法人税等の額
- iv 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を受け取ることとなる場合のその受け取ることとなる金額及びその法人税の減少額として収入すべき金額を受け取ることとなる場合のその受け取ることとなる金額
- v 連結欠損金の繰越控除額のうちその連結法人に帰せられる金額等
- vi 個別欠損金額（その連結事業年度に連結欠損金額が生ずる場合には、連結欠損金額のうち当該連結法人に帰せられる金額を加算した金額）
- vii 法人税として納付することとなる金額、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を支払うこととなる場合のその支払うこととなる金額及びその法人税の減少額として収入すべき金額を支払うこととなる場合のその支払うこととなる金額並びに地方税法の規定によりこれらの金額に係る道府県民税及び市町村民税として納付することとなる金額
- (b) 適格合併により引継ぎを受け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又は連結事業年度終了の時の利益積立金額又は連結個別利益積立金額
- (c) 自己を分割承継法人とする適格分割型分割に係る分割法人の利益積立金額又は連結個別利益積立金額で分割法人から引継ぎを受ける金額
- (d) 連結法人が有する他の連結法人の株式について譲渡等修正事由が生ずる場合の帳簿価額修正額に相当する金額
- (ロ) 減少項目と減少額
- (a) 剰余金の配当等の額として株主等に
- 交付する金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額（みなし配当の額を除きます。）
- (b) 非適格分割型分割に係る分割法人が分割型分割により分割法人の株主等に交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額から減少資本金額を減算した金額
- (c) 資本の払戻し等により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額が減資資本金額を超える場合におけるその超える部分の金額
- (d) 自己の株式の取得等の対価として交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額が取得資本金額を超える場合におけるその超える部分の金額
- (e) 適格分割型分割に係る分割法人の期末時の利益積立金額又は連結個別利益積立金額で分割承継法人に引き継ぐ金額
- ハ その他
- (イ) 会社法の制定により従来の「資本」が「資本金」と規定されたことにより、法人税法も「資本金の額」「資本金等の額」と規定することとされました。これとともに「出資金額」も貸借対照表の「出資金」等の科目として表示された金額を指す場合には「出資金の額」と規定され、「資本金の額」及び「出資金の額」は貸借対照表に資本金又は出資金として表示される金額を指すことが明確化されました。
- (ロ) 会社法及び企業会計では、「資本の部」に代え、従来の資本の部に新株予約権、繰延ヘッジ損益、為替換算調整勘定及び少数株主持分を加えた「純資産の部」を導入することとされました。しかし、法人税法では、株主の拠出部分と課税済利益の留保部分が資本の部を構成するという考え方を維持することとされています。したがって、会社法・企業会計との間に差異が生ずる部分について、新株予約権は純資産の計算上

負債に含まれること（法令8①十六イ等）及び繰延ヘッジ損益の額は資産又は負債の帳簿価額に含まれること（法令121の5④）が明示されました。

**(参考)**

○ **会社計算規則**（平成18年法務省令第13号）

（貸借対照表等の区分）

第105条 貸借対照表等は、次に掲げる部に区分して表示しなければならない。

- 一 資産
- 二 負債
- 三 純資産

2・3 省 略

（純資産の部の区分）

第108条 純資産の部は、次の各号に掲げる貸借対照表等の区分に応じ、当該各号に定める項目に区分しなければならない。

- 一 株式会社の貸借対照表 次に掲げる項目
  - イ 株主資本
  - ロ 評価・換算差額等
  - ハ 新株予約権

二・三 省 略

2～9 省 略

○ **貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準**（平成17年12月9日 企業会計基準委員会）

4. 貸借対照表は、資産の部、負債の部及び純資産の部に区分し、純資産の部は、株主資本と株主資本以外の各項目（第7項参照）に区分する。
5. 株主資本は、資本金、資本剰余金及び利益剰余金に区分する。
6. 個別貸借対照表上、資本剰余金及び利益剰余金は、さらに次の区分とする。
  - (1) 資本剰余金は、資本準備金及び資本準備金以外の資本剰余金（以下「**その他資本剰余金**」という。）に区分する。
  - (2) 利益剰余金は、利益準備金及び利益準備金以外の利益剰余金（以下「**その他利益剰余金**」という。）に区分し、その他利益剰余金のうち、任意積立金のように、株主総会

又は取締役会の決議に基づき設定される項目については、その内容を示す科目をもって表示し、それ以外については繰越利益剰余金にて表示する。

7. 株主資本以外の各項目は、次の区分とする。

- (1) 個別貸借対照表上、評価・換算差額等（第8項参照）及び新株予約権に区分する。
- (2) 連結貸借対照表上、評価・換算差額等（第8項参照）、新株予約権及び少数株主持分に区分する。

なお、連結貸借対照表において、連結子会社の個別貸借対照表上、純資産の部に直接計上されている評価・換算差額等は、持分比率に基づき親会社持分割合と少数株主持分割合とに按分し、親会社持分割合は当該区分において記載し、少数株主持分割合は少数株主持分に含めて記載する。

8. 評価・換算差額等には、その他有価証券評価差額金や繰延ヘッジ損益のように、資産又は負債は時価をもって貸借対照表価額としていますが当該資産又は負債に係る評価差額を当期の損益としていない場合の当該評価差額や、為替換算調整勘定等が含まれる。当該評価・換算差額等は、その他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益等その内容を示す科目をもって表示する。

なお、当該評価・換算差額等については、これらに係る繰延税金資産又は繰延税金負債の額を控除した金額を記載することとなる。

② **自己の株式を交付した場合に増加する資本金等の額**

イ 新株の発行及び自己の株式の譲渡の際に増加する資本金等の額は、次に掲げる場合を除き、払い込まれた金銭の額及び給付を受けた金銭以外の資産の価額その他の対価の額に相当する金額とされました（法令8①一）。

- (イ) 新株予約権の行使によりその行使をした者に自己の株式を交付した場合  
（注）「自己の株式の交付」という用語には、

- 新株を発行すること及び既に発行され、保有していた自己の株式を譲渡することの両方の意味が含まれます。
- (四) 取得条項付新株予約権又は取得条項付新株予約権が付された新株予約権付社債の取得事由の発生による取得の対価として自己の株式を交付した場合（法人税法第61条の2第11項の規定により新株予約権者の譲渡損益の計上が繰り延べられる場合に限りません。）
- (五) 合併、分割、適格現物出資、株式交換又は株式移転により被合併法人の株主等、分割法人、現物出資法人、株式交換完全子法人の株主又は株式移転完全子法人の株主に自己の株式を交付した場合
- (ニ) 適格現物出資に該当しない現物出資（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するもの、すなわち、現物出資の直前において営む事業及びその事業に係る主要な資産又は負債の概ね全部が移転するものに限りません。）により現物出資法人に自己の株式を交付した場合
- (ホ) 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自己が有していた自己の株式を移転した場合
- (ヘ) 株式交換（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の交付がされないものに限りません。）又は株式移転（株式移転完全子法人の株主に株式移転完全親法人の株式以外の資産の交付がされないものに限りません。）により自己が有していた自己の株式を株式交換完全親法人又は株式移転完全親法人に取得された場合
- (ト) 組織変更（組織変更の際にその法人の株主等に自己の株式のみを交付したものに限りません。）により株式を発行した場合
- (チ) 取得請求権付株式、取得条項付株式又は全部取得条項付種類株式（以下「取得請求権付株式等」といいます。）の請求権の行使、取得事由の発生又は取得決議（以下「請求権の行使等」といいます。）による取得の対価として自己の株式を交付した場合（法人税法第61条の2第11項の規定により株主の譲渡損益の計上が繰り延べられる場合に限りません。）
- (リ) 株主等に対して新たに金銭の払込み又は金銭以外の資産の給付をさせないで自己の株式を交付した場合  
（注）株式分割及び株式無償割当てによる自己の株式の交付は、(リ)に含まれます。
- ロ 上記イにおいて(イ)から(リ)までに掲げる場合が除かれているのは、(イ)から(ニ)までに掲げる場合については別途増加する資本金等の額の計算に関する規定（法令8①二、三、五～九、十一及び十二）が設けられていることによるものであり、(ホ)から(リ)までに掲げる場合については増加する資本金等の額は零とすることによるものです。
- ハ また、上記イにおいて「その他の対価の額」とあるのは、払込み又は給付に該当しない場合で、かつ、上記イ(イ)から(リ)までに掲げる場合に該当しない場合、すなわち、株式交換又は株式移転によ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自己の株式が株式交換完全親法人又は株式移転完全親法人に取得された場合で上記イ(ヘ)に掲げる場合に該当しない場合、取得請求権付株式等の請求権の行使等による取得の対価として自己の株式を交付した場合で上記イ(チ)に該当しない場合、単元未満株式売渡請求により自己の株式を交付した場合等には、その株式交換完全子法人や自己の株式を交付した法人等においてその対価の額だけ資本金等の額を増加させることがあることを前提としていることによるものです。
- これは、下記③の改正により自己の株式についてその取得の時に資本金等の額を減少させることとされたことに伴い、その有する自己の株式を交付したときには新株の発行と同様に資本金等の額を増加させるものです。



ニ なお、法人が現物出資を受けた場合には、給付を受けた資産の価額（すなわち時価）をもって増加させる資本金等の額とすることとされたため、いわゆるDES（デット・エクイティ・スワップ）により自己宛債権の現物出資（適格現物出資を除きます。）を受けた場合についても、債務者である法人の増加する資本金等の額は、その券面額でなく税制上の時価によるということとなります。また、債務者である法人が現物出資を受けた自己宛債権に対応する債務について、その券面額と自己宛債権の時価との差額が債務の消滅益として計上されることとなります。

なお、この債務の消滅益と相殺することができる期限切れ欠損金については下記7を参照して下さい。

（注）会社法では、株式について発行価額という概念がなくなり、株主となる者が会社に対して払込み又は給付をした財産の額をもって増加する資本金の額及び資本準備金の額が決定されることとなりました。また、新株の発行と自己株式の処分の手続きが一体化され、「募集株式の発行等」とされました。

（参考）

○ 会社法

（募集事項の決定）

第199条 株式会社は、その発行する株式又はその処分する自己株式を引き受ける者の募集をしようとするときは、その都度、募集株式（当該募集に応じてこれらの株式の引受けの申込みをした者に対して割り当てる株式をいう。以下この節において同じ。）について次に掲げる事項を定めなければならない。

一～五 省略

2～5 省略

（資本金の額及び準備金の額）

第445条 株式会社の資本金の額は、この法律に別段の定めがある場合を除き、設立又は

株式の発行に際して株主となる者が当該株式会社に対して払込み又は給付をした財産の額とする。

2～5 省略

③ 自己の株式の取得等をした場合

法人が自己の株式の取得等をした場合には、資産に計上せず、取得等をした株式に対応する資本金等の額（以下「取得資本金額」といいます。）を、取得等の時に資本金等の額から減算することとされました（法法2二十一、法令8①二十）。また、対価の額から取得資本金額を控除した金額が減少する利益積立金額となります（法令9①八）。ただし、上場株式の市場における取得など、みなし配当の額が生じる事由に該当しない自己の株式の取得の場合には、その取得の対価等が減少する資本金等の額となるため、利益積立金額は減少しません（法令8①二十一）。

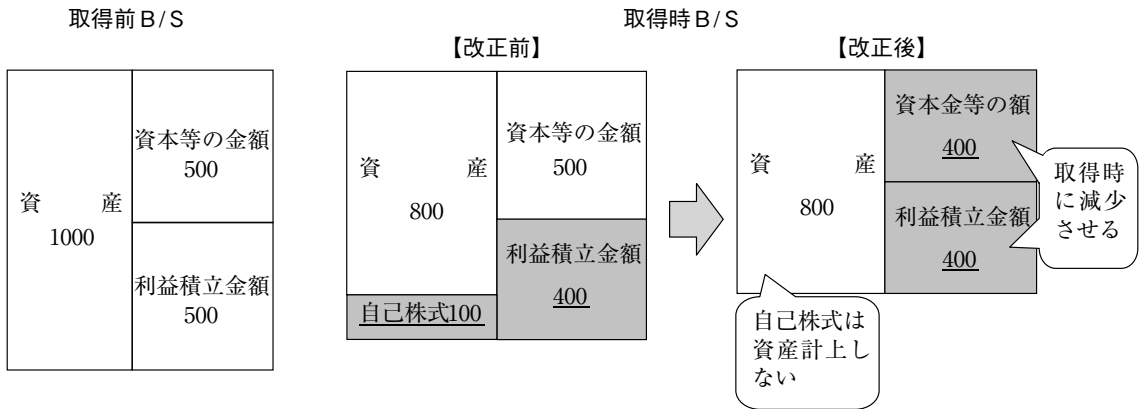
すなわち、法人税法では金庫株の解禁に対応した平成13年度改正以来自己の株式（出資を含みます。以下同じ。）を取得及び処分の場面では資本等取引に準じて取り扱い、保有の場面では資産として取り扱うという二面性を有したものとなっていました。新株の発行と金庫株の処分の手続きが募集株式の発行等と一体化されるなど新株と金庫株の相対的な差異が縮小された会社法の制定を契機として、自己の株式をその保有の場面においても資産として取り扱わないものとすることによって、取得及び処分の場面との整合性を図ることにしたものです。

なお、この改正により、自己の株式を取得した場合の付随費用は、損金の額に算入されることとなります。

また、この改正により、法人が自己の株式を取得した場合には、その法人の税務上の貸借対照表上は下図のように資産たる自己株式がないこととなり、あたかも取得直後に消却したかのような状態となります。しかし、自己株式の存在自体が否定されるものではなく、税法上の

「発行済株式」という概念には、私法と同様、特に自己株式を除く規定がなければ自己株式が

含まれることとなります。



#### イ 自己の株式の取得等の範囲

上記のように、法人が自己の株式の取得をした場合には資本金等の額を減少させることとなりますが、株主等が株式又は出資を有しなくなることの対価として金銭等を交付するという意味において自己の株式の取得と同様の経済的効果を有する出資の消却等についても、同様にその事由が生じた時に資本金等の額を減少させることとされています。そのため、「自己の株式の取得等」とは、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（みなし配当の額が生ずる事由に該当しない自己の株式の取得を含みます。）とされています。すなわち、次のものが該当することとされています。

- (イ) 自己の株式の取得（取得請求権付株式等の請求権の行使等による取得で法人税法第61条の2第11項の規定により株主の譲渡損益の計上が繰り延べられる場合を除きます。）
- (ロ) 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

(ハ) 組織変更（組織変更にしてその組織変更をした法人の株式以外の資産を交付したものに限り。）

#### ロ 減少する資本金等の額

自己の株式の取得等があった場合に減少する資本金等の額は、次の区分に応じそれぞれ次の金額とされています。

- (イ) 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（すなわち、みなし配当の額が生ずる事由）…取得資本金額（下記④参照）
- (ロ) 法人税法第24条第1項第4号に規定する証券取引所の開設する市場における購入による取得その他の一定の取得（すなわち、みなし配当の額が生ずる事由に該当しない自己の株式の取得で下記(ハ)から(ニ)までに掲げるもの以外のもの）…取得対価の額
- (ハ) 適格合併、適格分割又は適格現物出資による被合併法人、分割法人又は現物出資法人からの移転…被合併法人、分割法人又は現物出資法人におけるその移転の直前の帳簿価額に相当する金額
- (ニ) 剰余金の配当、利益の配当又は剰余金の分配による取得、解散による残余財産の分配による取得及び合併による合併法人からの交付による取得…その取得の時の価額

に相当する金額

(注) 1 剰余金の配当からは下記(ハ)に掲げる分割型分割による分割承継法人に対するものが、合併による交付からは下記(ホ)に掲げる合併法人に対するものが除かれます。

2 剰余金の配当は対価性のない行為であるため、剰余金の配当により自己の株式を取得した場合には、発行人(その剰余金の配当を受ける法人)から株主(その剰余金の配当を支払う法人)に対するみなし配当の額は生じないこととなります。

(ホ) 合併法人が合併の直前に有していた被合併法人の株式又は合併により被合併法人から移転を受けた資産に含まれていたその被合併法人若しくは他の被合併法人の株式(以下(ホ)において「抱合株式」といいます。)に対し合併法人の株式の割当てを受けた場合又は法人税法第24条第2項の規定により合併法人の株式の割当てを受けたものとみなされた場合のその株式の割当て…次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額

(a) その合併が適格合併である場合…その抱合株式のその割当ての直前の帳簿価額に相当する金額

(b) その合併が適格合併に該当しない合併(被合併法人の株主に合併法人の株式のみが交付されるものに限ります。)である場合…その抱合株式のその割当ての直前の帳簿価額(みなし配当の額がある場合には、みなし配当の額に相当する金額を加算した金額)に相当する金額

(c) その合併が適格合併に該当しない合併(被合併法人の株主に合併法人の株式のみが交付されるものを除きます。)である場合…その自己の株式のその割当ての時の価額に相当する金額

(ハ) 分割承継法人が分割型分割の直前に有

していた分割法人の株式又は分割型分割により分割法人から移転を受けた資産に含まれていた当該分割法人若しくは他の分割法人の株式(以下(ハ)において「抱合株式」といいます。)に対し分割承継法人の株式の交付を受けた場合のその交付…次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額

(a) その分割型分割が適格分割型分割である場合…その抱合株式のその交付の直前の分割純資産対応帳簿価額(法人税法第61条の2第4項に規定する分割純資産対応帳簿価額をいいます。以下同じ。)に相当する金額

(b) その分割型分割が適格分割型分割に該当しない分割型分割(分割法人の株主に分割承継法人の株式以外の資産が交付されるものを除きます。)である場合…その抱合株式のその交付の直前の分割純資産対応帳簿価額(みなし配当の額がある場合には、みなし配当の額に相当する金額を加算した金額)に相当する金額

(c) その分割型分割が適格分割型分割に該当しない分割型分割(分割法人の株主に分割承継法人の株式以外の資産が交付されるものに限ります。)である場合…その自己の株式のその交付の時の価額に相当する金額

(ト) 組織変更により組織変更をした法人の株式に代えて自己の株式の交付を受けた場合のその交付…その自己の株式のその組織変更の時の価額に相当する金額

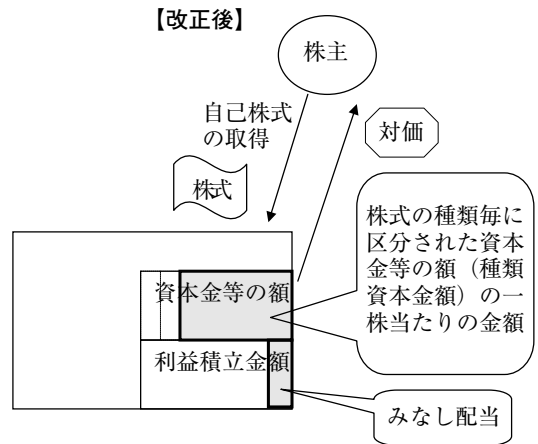
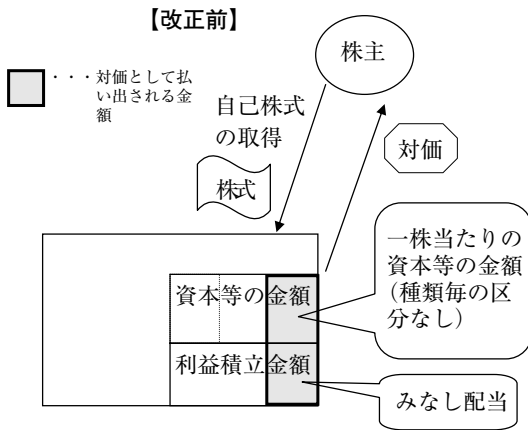
④ 2以上の種類の株式を発行する法人が自己の株式の取得等をした場合の減少する資本金等の額

法人が自己の株式の取得等をした場合には上記③のとおり取得の時に資本金等の額を減少することとされましたが、その法人が2以上の種類の株式を発行していた場合には、その減少す

る資本金等の額（以下「取得資本金額」といいます。）は、その取得等をする株式の種類ごとに区分した資本金等の額（以下「種類資本金額」といいます。）を基礎として計算することとされました（法令8①二十）。

これまで種類株式については、株式が発行法人に取得される場合のみなし配当の額の計算において、いわゆる普通株式と種類株式とを区別せずに1株当たりの資本等の金額を計算し、そ

れを超える部分の金額をみなし配当の額としてきましたが、この点について、諸々の指摘もあつたところでした。そこで今回の会社法の制定によりこれまで以上に多様な種類の株式の発行が想定されることとなったことを契機として、株式の種類ごとに資本金等の額を区分管理することによりこれらの各株式の種類の違いに応じた課税の取扱いとなるように見直しを行ったものです。



制度の具体的な内容は以下のとおりです。

イ 対象となる自己の株式の取得等の事由

種類資本金額を基礎として減少する利益積立金額（みなし配当の額）を計算する対象となる自己の株式の取得等の事由は、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、すなわち、以下のもの（以下「自己株式の取得等」といいます。）とされています。

- (イ) 自己の株式又は出資の取得（証券取引所の開設する市場における購入による取得その他の一定の取得及び取得請求権付株式等の請求権の行使等による取得で法人税法第61条の2第11項の規定により株主の譲渡損益の計上が繰り延べられる場合におけるその取得を除きます。）
- (ロ) 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

- (ハ) 組織変更（組織変更の際してその組織変更をした法人の株式又は出資以外の資産を交付したものに限り、）

（注）自己株式の取得等の事由の詳細については、下記2(2)⑤を参照して下さい。

ロ 取得資本金額の計算

上記イの事由があつた場合に減少する資本金等の額（取得資本金額）は、次の計算式のとおりとされています。

$$\frac{\text{法人の自己株式の取得等の直前のその自己株式の取得等に係る株式と同一の種類株式に係る種類資本金額}}{\text{自己株式の取得等の直前のその種類の株式（法人がその直前に有していた自己株式を除きます。）の総数}} \times \text{自己株式の取得等に係るその種類の株式の数}$$

ハ 種類資本金額

上記ロにおける種類資本金額とは、その法人の自己株式の取得等の直前までの(イ)から(ニ)までに掲げる金額の合計額から(ホ)から(ト)までに掲げる金額を減算した金額とされています(法令8②)。

- (イ) その種類の株式の通常の交付(法人税法施行令第8条第1項第1号に該当する新株発行又は自己株式の譲渡)により増加した資本金等の額
- (ロ) 新株予約権の行使によるその種類の株式の交付により増加した資本金等の額
- (ハ) 取得条項付新株予約権の取得の対価として自己の株式を交付した場合に増加した資本金等の額
- (ニ) 協同組合等がその種類の出資者の加入に伴い徴収した加入金の額
- (ホ) その種類の株式の株主等に対する資本の払戻し又は残余財産の一部の分配により減少した資本金等の額
- (ヘ) その種類の株式に係る自己株式の取得等により減少した資本金等の額
- (ト) その種類の株式の取得(上記③ロ(ロ)から(ト)までのものに限ります。)により減少した資本金等の額

ニ 合併等があった場合の種類資本金額の調整

2以上の種類の株式を発行する法人が合併等を行った場合には、次のとおり種類資本金額の調整を行うこととされています(法令8③~⑤)。

- (イ) 法人が自己を合併法人、分割承継法人、被現物出資法人、株式交換完全親法人又は株式移転完全親法人とする合併、分割、適格現物出資、下記⑤の非適格現物出資、株式交換又は株式移転(以下「合併等」といいます。)を行った場合には、次の計算式により計算した金額をそれぞれ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ています。

$$\text{合併等により増加する資本金等の額} \times \frac{\text{合併等により交付したその種類の株式の合併等の直後の価額の合計額}}{\text{合併等により交付した株式の合併等の直後の価額の合計額}}$$

すなわち、合併等の場合には、増加資本金額を交付株式の種類ごとの時価比をもって各種類資本金額に配賦することとされています。

- (ロ) 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、次の計算式により計算した金額を、それぞれ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。

$$\text{分割型分割により減少する資本金等の額} \times \frac{\text{その種類の株式(自己が有する自己の株式及び分割型分割によってその価額が減少しなかったと認められる種類の株式を除く。)の分割型分割の直後の価額の合計額}}{\text{法人の発行済株式又は出資(自己が有する自己の株式及び分割型分割によってその価額が減少しなかったと認められる種類の株式を除く。)の分割型分割の直後の価額の合計額}}$$

すなわち、分割型分割の場合には、減少資本金額を各種類株式の時価比をもって各種類資本金額に配賦することとされています。ただし、分割型分割によってその価額が減少しないと認められる株式についての種類資本金額を減少するのは適当ではないため、その種類株式の種類資本金額は変動しないこととされています。

(注) 分割型分割によってその価額が減少しない株式とは、例えば一定の期日に一定の金額を対価として取得する旨の定めがある取得条項付株式など社債的性質を有するものが該当すると考えられます。

- (ハ) 法人が取得請求権付株式等の請求権の

行使等（法第61条の2第11項の規定により株主の譲渡損益の計上が繰り延べられる場合に限り。）の対価として自己の株式の交付をした場合には、その行使等の時の直前のその取得をした株式（旧株）と同一の種類株式に係る種類資本金額をその種類株式（自己が有する自己の株式を除きます。）の総数で除し、これにその取得をした株式の数を乗じて計算した金額を、その新株と同一の種類株式に係る種類資本金額に加算するとともに、その旧株と同一の種類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。

すなわち、取得請求権付株式等の請求権の行使等による旧株の取得と新株の交付は株式の種類転換と考えられるため、旧株の種類資本金額を株数按分して転換した部分の金額を新株の種類資本金額に付け替えることとされています。

非適格合併等に伴い移転を受ける資産等に係る調整勘定等の損金算入等の制度（法第62の8）が創設されたことに伴い、非適格合併、非適格分割又は非適格現物出資（非適格分割又は非適格現物出資にあつては、その直前に営む事業及びその事業に係る主要な資産又は負債の概ね全部が移転するものに限ります。以下「非適格合併等」といいます。）により増加する資本金等の額は、非適格合併等により発行した株式又は出資の非適格合併の時の価額の合計額とされました（法令8①五、六、七、九）。

すなわち、改正前の制度では非適格合併等により増加する資本等の金額は実務的には移転資産及び負債の純資産価額という差額概念で処理されていたことも多かったと思われませんが、非適格合併等に伴い移転を受ける資産等に係る調整勘定等の損金算入等の制度の創設により、移転純資産価額と交付株式等の価額の差額は資産調整勘定又は負債調整勘定とされるとともに、増加する資本金等の額は発行する株式又は出資の発行時の価額とされました。

⑤ 非適格合併等に伴い移転を受ける資産等に係る調整勘定等の損金算入等制度の創設に伴う整備

○適格合併・適格分割

（適格分社型分割は、増加利益積立金額なし）

移転資産 (簿価)	移転負債 (簿価)
	増加資本金等の額 (差額)
	増加利益積立金額 (簿価×移転割合) (法令9①二・三)

○非適格合併・非適格分割

(法第62の8適用)

移転資産 (時価)	移転負債 (時価)
	〔差額 = のれん〕 (負債調整勘定)
	増加資本金等の額 (交付株式の時価)

○非適格分割 (法第62の8不適用)

移転資産 (時価)	移転負債 (時価)
	増加資本金等の額 (差額)

⑥ 株式交換等に係る税制の改正に伴う整備

株式交換又は株式移転（以下「株式交換等」といいます。）により株式交換完全親法人又は株式移転完全親法人（以下「完全親法人」といいます。）の増加する資本金等の額は、上記①のとおり、株式交換完全子法人又は株式移転完

全子法人（以下「完全子法人」といいます。）の株式の取得価額から、完全子法人の株主等に交付した完全親法人の株式以外の資産の価額を減算した金額とされました（法令8①十一、十二）。また、会社法では株式交換等の場合の新株予約権の取扱いについて、義務の引継ぎでは

なく旧新株予約権の消滅と新たな新株予約権の発行と整理されたことに伴い、株式交換等において完全親法人が新株予約権を発行する場合には、株式交換等により増加する資本金等の額から次に掲げる株式交換等の区分に応じ次に掲げる金額を減算することとされました。

イ 適格株式交換又は適格株式移転（以下「適格株式交換等」といいます。）…完全子法人の適格株式交換等により消滅をした新株予約権に代えて完全親法人の新株予約権を交付した場合のその完全子法人のその消滅の直前のその消滅をした新株予約権の帳簿価額に相当する金額

ロ 適格株式交換等に該当しない株式交換等…完全子法人の株式交換等により消滅をした新株予約権に代えて完全親法人の新株予約権を交付した場合のその新株予約権の価額に相当する金額

（注）完全子法人株式の取得価額については、下記二3(4)を参照して下さい。

（参考）

○ 会社法

（株式会社に発行済株式を取得させる株式交換契約）

第768条 株式会社が株式交換をする場合において、株式交換完全親会社が株式会社であるときは、株式交換契約において、次に掲げる事項を定めなければならない。

一～三 省略

四 株式交換完全親株式会社が株式交換に際して株式交換完全子会社の新株予約権の新株予約権者に対して当該新株予約権に代わる当該株式交換完全親株式会社の新株予約権を交付するときは、当該新株予約権についての次に掲げる事項

イ 当該株式交換完全親株式会社の新株予約権の交付を受ける株式交換完全子会社の新株予約権の新株予約権者の有する新株予約権（以下この編において「株式交

換契約新株予約権」という。）の内容

ロ 株式交換契約新株予約権の新株予約権者に対して交付する株式交換完全親株式会社の新株予約権の内容及び数又はその算定方法

ハ 株式交換契約新株予約権が新株予約権付社債に付された新株予約権であるときは、株式交換完全親株式会社が当該新株予約権付社債についての社債に係る債務を承継する旨並びにその承継に係る社債の種類及び種類ごとの各社債の金額の合計額又はその算定方法

五・六 省略

2・3 省略

⑦ 支払配当に関する整備

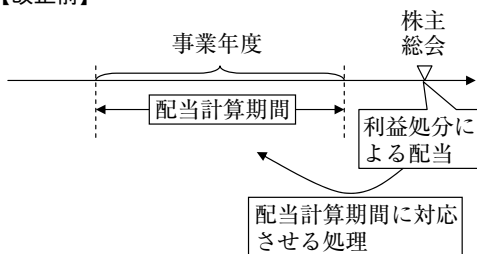
法人の支払う剰余金の配当について、利益積立金額を減少させる時期は、その支払に係る効力の生ずる日（以下「効力発生日」といいます。）とされました（法令9①五、9の2①五、法規別表4、別表4の2付表）。

これは、会社法において旧商法における利益の配当、中間配当及び株式の消却を伴わない有償減資の制度が「剰余金の配当」に統合され、その回数制限が撤廃され、事業年度との対応関係がなくなったことに伴い、法人税法においても支払配当と事業年度とを対応させることができなくなったことなどから、配当の流出時期がその効力発生日とされたものです。

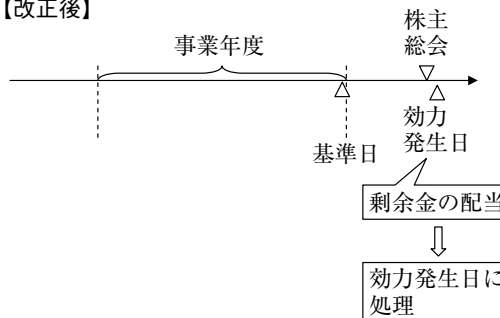
（注）1 留保金課税、協同組合等の事業分量配当等の損金算入制度など、従前の期末配当の額が直接所得・税額計算に影響する制度については、従前の期末配当と同様に決算日後の株主総会等で決定される配当を前事業年度に流出したものとみなすことにより、改正前後で所得・税額計算に変化が生じないよう所要の手当てがされています。

2 協同組合等のように会社法の改正の影響がない法人についても、配当の流出時期はその効力発生日とされます。

【改正前】



【改正後】



(参考)

○ 会社法

(株主に対する剰余金の配当)

第453条 株式会社は、その株主（当該株式会社を除く。）に対し、剰余金の配当をすることができる。

(剰余金の配当に関する事項の決定)

第454条 株式会社は、前条の規定による剰余金の配当をしようとするときは、その都度、株主総会の決議によって、次に掲げる事項を定めなければならない。

- 一 配当財産の種類（当該株式会社の株式等を除く。）及び帳簿価額の総額
  - 二 株主に対する配当財産の割当てに関する事項
  - 三 当該剰余金の配当がその効力を生ずる日
- 2～5 省略

(参考) 新会社法の解説(10)株式会社の計算等（相澤哲・岩崎友彦 商事法務No.1746）において、「・・・『利益処分』による『配当』という概念も会社法上は存在しないので、会社に帰属した利益を、各株主に具体的に割り当てるという概念も存在しない。・・・株式会社においては、会社法453条以下の手続によって、その時に株主に対して払戻しが可能とされる額の財産を払い戻すという行為だけが規律されているのみである。」「会社法においては、①分配可能額の範囲内で行う限りにおいて、配当の回数を制限する合理的な理由はないことや、②株主に対する払戻しという意味において同種である自己株式の

取得については、財源規制と手続規制を遵守することを前提に、取得行為の回数の制限なく行うことが可能であることとの比較から、剰余金の配当についても、財源規制と手続規制とを規定した上で回数の制限を設けないこととされている。」との記載がされています。

⑧ その他の整備

資本金等の額及び利益積立金額について、上記①から⑦までのほか、以下の改正が行われています。

イ 新株予約権の行使により自己の株式を交付した場合の増加する資本金等の額

法人が新株予約権の行使により自己の株式を交付する場合には、増加する資本金等の額は、次のとおりとされました（法令8①二）。

(イ) (ロ)以外の場合…払い込まれた金銭の額、給付を受けた金銭以外の資産の価額及び新株予約権の帳簿価額（発行法人の貸方の帳簿価額）の合計額

(ロ) 新株予約権付社債の行使に際してその新株予約権付社債についての社債が給付された場合…社債の帳簿価額と新株予約権の帳簿価額（発行法人の貸方の帳簿価額）との合計額から社債発行差金の帳簿価額を減算した金額

(注) 新株予約権と社債を一体として計上している場合には、新株予約権付社債の帳簿価額から社債発行差金の帳簿価額を減算した金額となります。



すなわち、会社法の制定により、新株予約権付社債の行使については、繰上償還という考え方ではなく、社債部分の現物出資という法律構成がとられました。新株予約権付社債の経済的な性質までもが変わったものではないため、従前どおり新株予約権付社債の行使の場面においては発行法人側において課税関係が生じないこととされたものです。

(注) 給付を受ける社債の価額と交付する株式との価額が概ね同額でないため新株予約権者において譲渡損益の計上が繰り延べられない場合においても、同様の取扱いとなります。

ロ 取得条項付新株予約権の取得事由の発生による取得の対価として自己の株式を交付した場合の増加する資本金等の額

取得条項付新株予約権（新株予約権について、これを発行した法人が一定の事由（以下「取得事由」といいます。）が発生したことを条件としてこれを取得することができる旨の定めがある新株予約権をいいます。以下同じ。）又は取得条項付新株予約権が付された新株予約権付社債についての取得事由の発生（その取得の対価として取得をされる新株予約権者に発行法人の株式のみが交付される場合に限り、）による取得の対価として自己の株式を交付した場合には、増加する資本金等の額は、次のとおりとされました（法令8①三）。

(イ) (ロ)以外の場合…新株予約権の帳簿価額（発行法人の貸方の帳簿価額）

(ロ) その取得条項付新株予約権が新株予約権付社債に付されたものである場合…社債の帳簿価額と新株予約権の帳簿価額（発行法人の貸方の帳簿価額）との合計額から社債発行差金の帳簿価額を減算した金額

すなわち、会社法の制定により取得条項付新株予約権を発行できることとされましたが、これは株式への転換権が発行法人側にある新株予約権付社債（強制転換条項付転換社債型

新株予約権付社債）を実現するために設けられた制度であり、その経済的性質は転換権者の違いを除いて新株予約権又は新株予約権付社債と同様であると考えられることから、取得事由の発生による取得の場面においては新株予約権の行使の場面と同様の取扱いとされたものです。

ハ 資本の払戻しにより減少する資本金等の額及び利益積立金額

下記2(2)⑤イ(イ)の資本の払戻し（資本剰余金の減少に伴う剰余金の配当で分割型分割によるもの以外のもの）により金銭その他の資産を交付した場合には、減少する資本金等の額（減資資本金額）は次の計算式により計算した金額とされ、また、減少する利益積立金額はその交付した金額から減資資本金額を控除した金額とされました（法令8①十九、9①七）。

$$\text{資本の払戻しの直前の資本金等の額} \times \frac{\text{資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額}}{\text{前事業年度末の簿価純資産価額（前事業年度末後に資本金等の額の変動があった場合には、これを加減算した金額）}}$$

(注) 1 分数に小数点以下3位未満の端数があるときは、これを切り上げます。

2 分数が1を超える場合には、1とします。

なお、資本剰余金と利益剰余金の双方を同時に減少して剰余金の配当を行った場合には、全体が資本の払戻しとなるものの、上記算式の分数の分子が「交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額」ではなく「減少した資本剰余金の額」とされているため、資本剰余金の減少額の範囲内でまず資本金等の額が減少し、交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額のうちその減少資本金等の額を超える部分の金額が利益積立金額の減少額（株主にとってはみなし配当の額）となりま

す。つまり、資本剰余金原資部分は資本金等の額と利益積立金額との比例的減少と、利益剰余金部分は利益積立金額の減少となるということです。

また、子会社から親会社への配当など、会計上含み益を計上しない現物配当を資本剰余金を原資として行った場合には、資本剰余金の減少部分は資本金等の額と利益積立金額との比例的減少となり、含み益部分は利益積立金額の減少となります。

ニ 法人が自己株式の取得等を行った場合には、その直前の資本金等の額を発行済株式数で除して取得株数を乗じた金額が取得資本金額となりますが、自己株式の取得等についてその取得等の時に資本金等の額を減少させることとされたことに伴い、その取得資本金額の計算上は発行済株式数から自己株式を除くこととされました。

ホ その他

(イ) 会社法では、株式の消却を伴わない有償減資は、資本金を減少して資本剰余金を増加し、その資本剰余金を原資に剰余金の配当を行うという2つの行為とされ、資本金を直接払戻し原資とすることはできなくなったため、旧法人税法第2条第17号ヌの資本又は出資の減少のうち株式を消却したもの及び金銭その他の資産を交付したものを除く旨の規定は削除されました(法令8①十三)。

(参考)

○ 会社法

(資本金の額の減少)

第447条 株式会社は、資本金の額を減少することができる。この場合においては、株主総会の決議によって、次に掲げる事項を定めなければならない。

- 一 減少する資本金の額
- 二 減少する資本金の額の全部又は一部を準備金とするときは、その旨及び準備金とする額

三 資本金の額の減少がその効力を生ずる日

2・3 省略

○ 会社計算規則

(その他資本剰余金の額)

第50条 株式会社のその他資本剰余金の額は、第1款及び第4節に定めるところのほか、次の各号に掲げる場合に限り、当該各号に定める額が増加するものとする。

- 一 法第447条の規定により資本金の額を減少する場合 同条第1項第1号の額(同項第2号に規定する場合にあっては、当該額から同号の額を減じて得た額)に相当する額

二・三 省略

2・3 省略

(ロ) 資本金等の額が積み上げ計算とされたため、新規に適用されることがない再評価積立金の積立て又は資本準備金への組入れに関する規定(旧法第27条)は削除されました。

(ハ) 会社計算規則では、組織変更をする場合に資本金の額を増加又は減少させることはできないこととされたため、組織変更による資本の金額の増加に関する規定(旧法第27条ヨ)は削除されました。

(参考)

○ 会社計算規則

(組織変更後株式会社の株主資本)

第57条 持分会社が組織変更をする場合には、組織変更後株式会社の次の各号に掲げる額は、当該各号に定める額とする。

- 一 資本金の額 組織変更の直前の持分会社の資本金の額
- 二・三 省略

(ニ) 会社法では、株式の消却は取得した株式についてのみ行うものとされ、また、上

記③のとおり法人税法上は自己の株式を取得した場合には取得時に資本金等の額を減少させることとされたため、株式の消却に関する規定(旧法27条7号、ナ)は削除されました。

(ホ) 社員の退社又は脱退により減少する資本金等の額の計算に当たっては、有限会社法の廃止に伴い、持分会社のように出資に口数概念がない法人を前提として、出資の金額を基礎とした計算とすることが明確化されました(法令8①二十)。

#### (4) 適用関係

① 上記(3)の改正は、平成18年4月1日以後に資本金等の額、連結資本金等の額、連結個別資本金等の額、利益積立金額、連結利益積立金額又は連結個別利益積立金額が増加又は減少する事由が生ずる場合について適用し、同日前に資本等の金額、連結個別資本等の金額、資本積立金額、連結資本積立金額、連結個別資本積立金額、利益積立金額、連結利益積立金額又は連結個別利益積立金額が増加又は減少する事由が生じた場合については、従前どおりとされています(改正法附則25)。

また、平成18年4月1日に存する法人又は連結法人の資本金等の額又は連結個別資本金等の額のうち資本金の額又は出資金の額以外の部分の同日前の期間に対応する部分の金額に相当する金額は平成18年3月31日の資本積立金額又は連結個別資本積立金額に相当する金額から同日において有する自己の株式の帳簿価額を減算した金額と、平成18年4月1日に存する法人又は連結法人の利益積立金額、連結利益積立金額又は連結個別利益積立金額の同日前の期間に対応する部分の金額に相当する金額は平成18年3月31日の利益積立金額、連結利益積立金額又は連結個別利益積立金額に相当する金額とされています(改正法令附則4①、5①、6①、7①、8)。

② 上記(3)②の改正について、平成18年4月30日までに株式の発行又は自己の株式の譲渡をし

た場合(平成18年5月1日以後に同日前の決議に基づく株式の発行をする場合を含みます。)については、増加する資本金等の額は、従前どおりその株式の発行価額又は譲渡対価の額とする経過措置が設けられています(改正法令附則4②)。

③ 上記(3)④の改正について、平成18年4月1日の発行済株式又は出資に2以上の種類の株式又は出資(同日に発行したものを除きます。)がある場合には、同日における資本金等の額を基礎として次のいずれかの方法で同日における種類資本金額を計算することとされています(改正法令附則4④)。

イ 1の種類以外の各種類の株式(その法人が有する自己の株式を除きます。)の発行価額の合計額をそれぞれ各種類の株式に係る種類資本金額とし、平成18年4月1日の資本金等の額からその各種類の株式に係る種類資本金額の合計額を減算した金額をその1の種類以外の各種類の株式に係る種類資本金額とする方法

(注) いわゆる普通株式と他の種類の株式との差異は相対的なものに過ぎないため、普通株式を指す特段の規定振りは設けられず、上記のように「1の種類以外の各種類の株式」という規定振りとなっていますが、いわゆる優先株式についてはその発行価額を過去に遡及して調べることを比較的容易であると考えられることを踏まえると、一般的には普通株式を「1の種類以外の各種類の株式」として計算することとなる想定しています。

ロ その法人の平成18年4月1日の資本金等の額を同日における発行済株式又は出資(その法人が有する自己の株式を除きます。)の発行価額の合計額で除し、これに当該法人の種類ごとの株式(その法人が有する自己の株式を除きます。)の同日における発行価額の合計額を乗じて計算した金額を各種類の株式に係る種類資本金額とする方法

ハ その他合理的な方法

(注) 1 資本金等の額を発行済株式数で除して算出した1株当たり資本金等の額にそれ

ぞれの種類株式の数を乗じて単純に計算する方法は、ハの「合理的な方法」に該当しないと考えられます。

2 平成18年4月1日に自己の株式を有している場合には、資本積立金額から自己株式の帳簿価額を減算して資本金等の額を計算したのちに種類資本金額の計算を行うこととなります。

- ④ 上記(3)④の改正について、平成18年4月1日から4月30日までの間に旧商法の転換予約権付株式又は強制転換条項付株式の転換があった場合には、上記(3)④ニ(イ)と同様に種類資本金額の付け替えを行うこととされています(改正法令附則4⑤)。
- ⑤ 上記(3)⑤の改正は、平成18年4月30日までの間は制度の根拠となる非適格合併等に伴い移転を受ける資産等に係る調整勘定等の損金算入等の制度が施行されていないため、適用しないこととされています(改正法令附則4②)。
- ⑥ 上記(3)⑥の改正のうち新株予約権に係る部分は、平成18年4月1日から4月30日までの間は適用しないこととされ、平成18年5月1日から9月30日までの間は株式交換及び株式移転の適格・非適格を区分する制度が施行されていないため、すべて適格株式交換、適格株式移転に準じた計算をすることとされています(改正法令附則4②)。
- ⑦ 上記(3)⑦の改正について、平成18年5月1日前の日をその支払に係る基準日とする利益の配当又は剰余金の分配等(会社法第454条第1項若しくは第5項の決議又は同法第459条第1項の規定による定款の定めがある場合における取締役会の決議による剰余金の配当でその支払に係る基準日が平成18年5月1日前の日であるものを除きます。)については、従前どおり対応事業年度末日の流出とされています(改正法令附則6③)。
- ⑧ 上記(3)⑧ロの改正について、取得条項付新株予約権の根拠法である会社法の施行される平成18年5月1日までは適用しないこととされてい

ます(改正法令附則4②)。

- ⑨ 上記(3)⑧ハの改正について、平成18年5月1日前の日をその支払に係る基準日とする資本又は出資の減少については、従前どおり(すなわち、旧法人税法第2条第17号ツの規定と同様の計算により)適用することとされています(改正法令附則4②③)。

## 2 受取配当等

### (1) 改正前の制度の概要

#### ① 受取配当等の益金不算入

イ 法人が受ける次に掲げるものの金額(以下「配当等の額」といいます。)のうち、連結法人株式等(配当等の額の計算の基礎となった期間の開始の日から末日まで継続して連結完全支配関係にある他の内国法人の株式又は出資を有している場合のその株式又は出資をいいます。以下同じ。)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、その他株式等(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をいいます。以下同じ。)についてはその50%相当額を、益金の額に算入しないこととされています(法法23①②、81の4①)。

(イ) 利益の配当(商法又は資産の流動化に関する法律による金銭の分配(いわゆる中間配当)を含みます。)又は剰余金の分配(出資に係るものに限り)の額

(ロ) 特定信託の収益の分配の額

(ハ) 公社債投資信託以外の証券投資信託の収益の分配の額のうち一定の額

ロ その元本である株式等をその配当等の額の計算の基礎となった期間の末日以前1月以内に取得し、かつ、その末日後2月以内に譲渡した場合におけるその譲渡した株式等(短期所有株式等)の配当等の額については、上記イの益金不算入制度は適用しないこととされています(法法23③、81の4②)。

ハ 上記イの関係法人株式等とは、次のものをいうこととされています(法法23⑤、81の

4⑤、法令22の2①、155の10①)。

(イ) 配当等の額の支払義務が確定する日より前6月以上他の内国法人の発行済株式の総数又は出資金額の25%以上に相当する数又は金額の株式又は出資を引き続き有している場合のその株式又は出資

(ロ) 株式移転に係る完全親会社がその株式移転に係る完全子会社である他の内国法人の発行済株式の総数の25%以上に相当する数の株式をその完全親会社の設立の日から同日以後最初の利益の配当の額の支払義務が確定する日まで引き続き有している場合のその株式

ニ ハの場合において、次に掲げる事由によりそれぞれ次の法人から他の法人の発行済株式又は出資の25%以上に相当する数又は金額の株式又は出資の移転を受けた場合には、次の法人のその株式又は出資を有していた期間を通算するものとされています(法令22の2②、155の10②)。

- (イ) 適格合併…被合併法人
- (ロ) 適格分割…分割法人
- (ハ) 適格現物出資…現物出資法人
- (ニ) 適格事後設立…事後設立法人
- (ホ) 特別の法律に基づく承継…被承継法人
- (ヘ) 株式移転による完全親会社の設立の日以後1年以内に行われる完全親会社の完全子会社からの譲受け…完全子会社

② みなし配当

イ 法人の株主等である法人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等の金額又は連結個別資本等の金額のうちその交付の基因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利益の配当又は剰余金の分配の額とみなすこととされています(法24①)。

(イ) 非適格合併

(ロ) 非適格分割型分割

(ハ) 資本若しくは出資の減少(株式が消却されたものを除きます。)又は解散による残余財産の分配

(ニ) 株式の消却(取得した株式について行うものを除きます。)

(ホ) 自己の株式の取得(一定の取得を除きます。)

(ヘ) 社員の退社又は脱退による持分の払戻し

ロ 上記イの株式又は出資に対応する部分の金額は、上記イ(イ)から(ヘ)までの事由に応じそれぞれ次の金額とされています(法令23①)。

(イ) 上記イ(イ)の場合

$$\frac{\text{合併の日の前日の属する事業年度末の資本等の金額}}{\text{合併の直前に有していた併法人の株式の数}} \times \frac{\text{合併の直前の発行済株式の総数}}{\text{合併の直前の発行済株式の総数}}$$

(ロ) 上記イ(ロ)の場合

$$\frac{\text{分割前事業年度末の資本等の金額}}{\text{分割前事業年度末の簿価純資産価額}} \times \frac{\text{移転資産の帳簿価額から移転負債の帳簿価額を控除した金額}}{\text{分割型分割の直前に有していた分割法人の株式の数}} \times \frac{\text{分割型分割の直前の発行済株式の総数}}{\text{分割型分割の直前の発行済株式の総数}}$$

(ハ) 上記イ(ハ)の場合

$$\frac{\text{払戻し等の直前の資本等の金額}}{\text{払戻し等の前事業年度末の簿価純資産価額}} \times \frac{\text{払戻し等により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額}}{\text{払戻し等の直前に有していた払戻し法人の払戻し等に係る株式の数}} \times \frac{\text{払戻し等の直前の発行済株式の総数}}{\text{払戻し等の直前の発行済株式の総数}}$$

(ニ) 上記イ(ニ)の場合

$$\frac{\text{消却の直前の資本等の金額}}{\text{消却の直前の発行済株式の総数}} \times \text{消却の直前に有していた消却法人の消却に係る株式の数}$$

(ホ) 上記イ(ホ)の場合

$$\frac{\text{取得の直前の資本等の金額}}{\text{取得の直前の発行済株式の総数}} \times \text{取得法人の取得に係る株式の数}$$

(ハ) 上記イ(ハ)の場合

$$\frac{\text{分割の払戻しの直前の資本等の金額}}{\text{分割の払戻しの直前の発行済株式の総数}} \times \text{持分の払戻しに有していた払戻し法人の持分の払戻しに係る株式の数}$$

ハ 上記イ(ホ)の一定の取得は、次に掲げる事由による取得とされています(法令23③)。

- (イ) 証券取引所の開設する市場における購入
- (ロ) 店頭売買登録銘柄の店頭売買による購入
- (ハ) 営業の全部の譲受け
- (ニ) 合併、分割又は現物出資(事業を移転し、かつ、その事業に係る資産にその現物出資に係る被現物出資法人の株式が含まれている場合のその現物出資に限ります。)による被合併法人、分割法人又は現物出資法人からの移転
- (ホ) 合併又は分割型分割により下記ホの株式割当等を受けた場合(株式割当等を受けたものとみなされた場合を含みます。)のその株式割当等
- (ハ) 端株買取請求又は単元未満株式買取請求による買取り

ニ 上記イの法人は、上記イの金銭その他の資産の交付を行う場合には、その交付の基因となった事由及びその事由の生じた日並びにみなし配当の1株当たりの金額をその株主である内国法人に通知しなければならないこととされています(法令23④)。

ホ 合併法人又は分割承継法人が次に掲げる株式(出資を含みます。以下同じ。)に対し合併又は分割型分割による株式の割当て及び株式以外の資産の交付(以下「株式割当等」といいます。)をしなかった場合においても、株式割当等があったものとして上記イの制度を適用することとされています(法24②)。

(イ) 合併法人、被合併法人又は他の被合併法人が有していたその被合併法人の株式

(ロ) 分割法人の株式で、分割承継法人が分割型分割の直前に有していたもの及び分割承継法人が分割型分割により分割法人又は他の分割法人から移転を受けた資産に含まれていたもの

(2) 改正の内容

① 配当等の額の範囲の改正

法人税法第23条第1項の規定により益金不算入の対象となる配当等の額は、次に掲げる金額とされました(法23①)。

イ 剰余金の配当(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。)の額

ロ 利益の配当(分割型分割によるものを除きます。)の額

ハ 剰余金の分配(出資に係るものに限ります。)の額

ニ 資産の流動化に関する法律第115条第1項(中間配当)に規定する金銭の分配の額

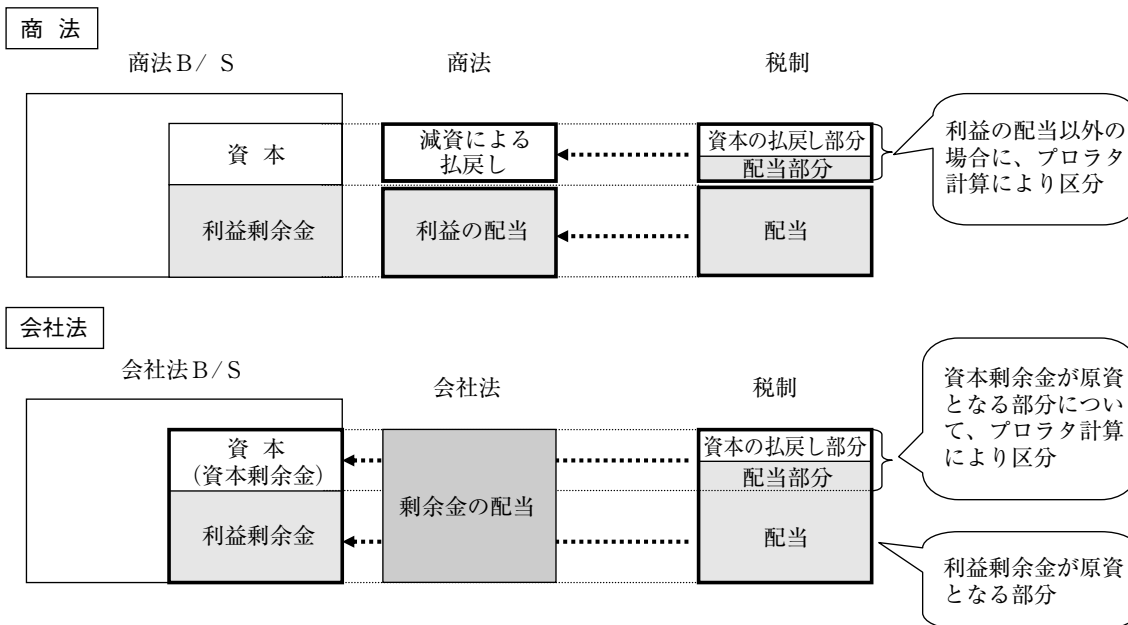
ホ 特定信託の収益の分配の額(改正なし)

ヘ 公社債投資信託以外の証券投資信託の収益の分配の額のうち一定の額(改正なし)

法人税法では従来、払戻しの手続きの違い(資本の減少による会社財産の流出か、配当による会社財産の流出か)に応じて、株主等の持株関係に変動がない場合における株主に対する会社財産の払戻しについて、利益のみの払戻しかそれ以外の払戻し(資本部分と利益部分とが比例的に払い戻される払戻し)かを規律してい

ました。今回、会社法の制定により、株式会社の株主に対する会社財産の払戻しについては、従前の利益の配当及び中間配当は利益剰余金を原資とする剰余金の配当と、株式の消却を伴わない資本の減少は資本金の資本剰余金への振替え及び資本剰余金を原資とする剰余金の配当と整理されたことを踏まえ、今後は、手続きではなく払戻し原資に着目することとし、払戻し原資が利益剰余金のみである場合には利益部分の払戻し（法第23①の配当等）と、払戻し原資に資本剰余金が含まれている場合にはそれ以外の払戻し（資本部分と利益部分の払戻し（法第24①三のみなし配当））と規律することとしたものです。

イは株式会社及び協同組合等の剰余金の配当ですが、株式又は出資に係るものに限るのは協同組合等の事業分量配当や従事分量配当を除く趣旨です。また、資本剰余金の額の減少に伴うものは、下記⑤で述べるように、みなし配当となります。また、ロは持分会社及び特定目的会社の利益の配当のことを指します。なお、分割型分割によるものを除くのは、分割対価資産の交付は、会社法上、剰余金の配当に該当するため、これと区別して組織再編成に係る税制の取扱いによる（具体的には、非適格分割型分割の場合に限り、みなし配当の額が生ずることとなる）こととするためです。



② 連結法人株式等の範囲

連結法人株式等は、前回の配当等の額の支払に係る基準日（以下「前回配当基準日」といいます。）の翌日から今回の配当等の額の支払に係る基準日（以下「今回配当基準日」といいます。）まで継続して連結完全支配関係にある他の内国法人の株式又は出資を有している場合のその株式又は出資とされました。ただし、新設法人の初回配当については、前回配当基準日がないため、設立日から今回配当基準日まで継続

して連結完全支配関係にある他の内国法人の株式又は出資を有している場合とされました。また、前回配当基準日又は設立日が今回配当基準日の1年前の日以前の日である場合には、1年前の日の翌日から今回配当基準日まで継続して連結完全支配関係にある他の内国法人の株式又は出資を有している場合とされました（法第19①、155の9①）。

すなわち、会社法の制定により配当の回数制限がなくなり、配当は事業年度とは特に対応し

ないものとされ、配当の計算期間という概念はなくなりましたが、法人の配当サイクルというものは依然として存在し、それは従前の配当計算期間と同様のもの考えることができることから、配当サイクルすなわち基準日から基準日までの期間を1計算期間と考えて、その間継続して連結完全支配関係にあった法人からの配当は連結法人間の配当等の額として100%益金不算入の対象としたものです。

なお、総資産按分法により負債利子控除の額の計算をする場合の連結法人株式等の範囲は、従前と同様、事業年度開始の日から終了の日まで継続して連結完全支配関係にある他の内国法人の株式又は出資を有している場合のその株式又は出資とされています（法令19③、155の9③）。

### ③ 関係法人株式等の範囲

イ 関係法人株式等に該当するかどうかの判定に当たっては、配当等の額の支払に係る効力が生ずる日を基準とすることとされました（法23⑤、81の4⑤、法令22の2①、155の10①）。

旧商法では利益の配当はその決議の日に具体的な配当支払請求権が成立するものと解釈されていましたが、会社法では決議の日とは別に債権債務関係が生ずる日として効力が生ずる日を定めることができることとされました。これに伴い、関係法人株式等の判定の基準となる日についても、具体的な債権債務関係が生ずる効力発生日によることとされました。

（注）従来の中間配当においては、決議日ではなく支払開始日を法人税法上の支払義務確定日として取り扱われていました（法基通2-1-27、3-1-7の2）。

（参考）

#### ○ 会社法

（剰余金の配当に関する事項の決定）

第454条 株式会社は、前条の規定による剰余金の配当をしようとするときは、その都度、株主総会の決議によって、次に掲げる事項を定めなければならない。

- 一 配当財産の種類（当該株式会社の株式等を除く。）及び帳簿価額の総額
  - 二 株主に対する配当財産の割当てに関する事項
  - 三 当該剰余金の配当がその効力を生ずる日
- 2～5 省略

ロ 株式交換等に係る税制の整備（下記二参照）に伴い、完全子会社からの譲受けの場合の所有期間の通算制度（上記(1)①ニ(ハ)）は、廃止されました（旧法令22の2②六）。

### ④ 短期所有株式等の判定

短期所有株式等の判定は、配当等の額の支払に係る基準日を基準とすることとされました（法23③、81の4②）。

上記②で述べたように、配当の計算の基礎となる期間の末日は基準日という概念で表現できることから、前1月及び後2月の判定は基準日を基準に行うこととされたものです。

### ⑤ みなし配当

イ みなし配当の基因となる事由の改正

(イ) 資本剰余金の額の減少に伴う剰余金の配当（分割型分割によるものを除きます。以下「資本の払戻し」といいます。）が、みなし配当の基因となる事由に加えられました（法24①三）。

この場合の対応する資本金等の額は、次の計算式により計算した金額とされています（法令23①三）。



資本の払戻しの直前の資本金等の額	×	資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額	×	資本の払戻し直前に有していた払戻法人の払戻し等に係る株式の数	×	資本の払戻し直前の発行済株式（自己の株式を除きます。）の総数
------------------	---	----------------------	---	--------------------------------	---	--------------------------------

この改正の趣旨等の詳細については、上記1(3)⑧ハを参照してください。

(ロ) 株式の強制消却の制度の廃止に伴い、みなし配当の基因となる事由から株式の消却が除外されました（旧法24④四）。

(ハ) 取得請求権付株式等の請求権の行使等による取得で法人税法第61条の2第11項の規定により株主の譲渡損益の計上が繰り延べられるもの（下記3(2)①参照）は、みなし配当の基因となる自己株式の取得から除外されました（法24④四）。

これは、取得請求権付株式等の請求権の行使等による自己株式の取得は、私法上自己株式の取得という形態をとってはいるものの、実質的には株式の内容の変更であると考えられることによるものです。

(ニ) みなし配当の基因となる自己株式の取得から除かれる分割による分割法人からの自己株式の移転による取得が、次の分割によるものとされました（法令23③四）。

(a) 事業を移転し、かつ、その事業に係る資産に分割承継法人の株式が含まれている場合のその非適格分割

(b) 適格分割

これは、分割が「営業ノ全部又ハ一部ヲ設立シムル会社ニ承継セシムル」（旧商法373）ものから「事業に関して有する権利義務の全部又は一部を分割により設立する会社に承継させる」（会社法2三十）ものとされ、事業としての移転だけではなく個別資産の移転も分割に含まれることとされ

たことによるものです。

(注) 現物出資については、従前から上記(a)と同様の整理とされていましたが、今回、適格現物出資はすべてみなし配当の額の生じる自己株式の取得から除外される事由に該当するものとされました。

(参考)

○ 会社法

(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。

一～二十八 省略

二十九 吸収分割 株式会社又は合同会社がその事業に関して有する権利義務の全部又は一部を分割後他の会社に承継させることをいう。

三十 新設分割 1又は2以上の株式会社又は合同会社がその事業に関して有する権利義務の全部又は一部を分割により設立する会社に承継させることをいう。

三十一～三十四 省略

(ホ) みなし配当の基因となる自己株式の取得から除外される事由に、合併に反対する被合併法人の株主等の買取請求による買取りが追加されました（法令23②五）。

これは、反対株主の買取請求は合併の効力発生日（合併の日）に効力が生ずる一方で、対価の額の確定及び支払は合併の日以後に存続会社が行うこととされ、合併の日においては金額不確定の買取代金支払債務が存在するのみであり、合併の日で消滅する被合併法人が合併の時点でみなし配当の額を計算して源泉徴収をすることが法制度上不可能であることなどに配慮したものです。なお、この買取請求に基づく対価として交付する金銭その他の資産は、みなし配当等の額の計

算上、合併により交付する金銭その他の資産から除かれています（法令23②）。

(参考)

○ 会社法

(反対株主の株式買取請求)

第785条 吸収合併等をする場合（次に掲げる場合を除く。）には、反対株主は、消滅株式会社等に対し、自己の有する株式を公正な価格で買い取ることを請求することができる。

一・二 省 略

2～7 省 略

(株式の価格の決定等)

第786条 株式買取請求があった場合において、株式の価格の決定について、株主と消滅株式会社等（吸収合併をする場合における効力発生日後にあつては、吸収合併存続会社。以下この条において同じ。）との間に協議が調ったときは、消滅株式会社等は、効力発生日から60日以内にその支払をしなければならない。

2 株式の価格の決定について、効力発生日から30日以内に協議が調わないときは、株主又は消滅株式会社等は、その期間の満了の日後30日以内に、裁判所に対し、価格の決定の申立てをすることができる。

3・4 省 略

5 株式買取請求に係る株式の買取りは、効力発生日（吸収分割をする場合にあつては、当該株式の代金の支払の時）に、その効力を生ずる。

6 省 略

(ハ) 会社法第234条第4項の規定（同法第235条第2項又は他の法律において準用する場合を含みます。）による自己株式の買取りは、みなし配当の基因となる自己株式の取得から除外されました（法令23③六）。すなわち、組織再編成や株式分割・併合

等の場合に発生する端数に相当する株式の発行法人による買取りによる自己株式の取得は、従前どおり、みなし配当が生じないこととされました。

(参考)

○ 会社法

(1に満たない端数の処理)

第234条 次の各号に掲げる行為に際して当該各号に定める者に当該株式会社の株式を交付する場合において、その者に対し交付しなければならない当該株式会社の株式の数に1株に満たない端数があるときは、その端数の合計数（その合計数に1に満たない端数がある場合にあつては、これを切り捨てるものとする。）に相当する数の株式を競売し、かつ、その端数に応じてその競売により得られた代金を当該者に交付しなければならない。

一 第170条第1項の規定による株式の取得 当該株式会社の株主

二 第173条第1項の規定による株式の取得 当該株式会社の株主

三 第185条に規定する株式無償割当て 当該株式会社の株主

四 第275条第1項の規定による新株予約権の取得 第236条第1項第7号イの新株予約権の新株予約権者

五 合併（合併により当該株式会社が存続する場合に限る。） 合併後消滅する会社の株主又は社員

六 合併契約に基づく設立時発行株式の発行 合併後消滅する会社の株主又は社員

七 株式交換による他の株式会社の発行済株式全部の取得 株式交換をする株式会社の株主

八 株式移転計画に基づく設立時発行株式の発行 株式移転をする株式会社の株主

2 株式会社は、前項の規定による競売に

代えて、市場価格のある同項の株式については市場価格として法務省令で定める方法により算定される額をもって、市場価格のない同項の株式については裁判所の許可を得て競売以外の方法により、これを売却することができる。この場合において、当該許可の申立ては、取締役が2人以上あるときは、その全員の同意によってしなければならない。

3 前項の規定により第1項の株式を売却した場合における同項の規定の適用については、同項中「競売により」とあるのは、「売却により」とする。

4 株式会社は、第2項の規定により売却する株式の全部又は一部を買い取ることができる。この場合においては、次に掲げる事項を定めなければならない。

一 買い取る株式の数（種類株式発行会社にあっては、株式の種類及び種類ごとの数）

二 前号の株式の買取りをするのと引換えに交付する金銭の総額

#### 5・6 省略

第235条 株式会社は株式の分割又は株式の併合をすることにより株式の数に1株に満たない端数が生ずるときは、その端数の合計数（その合計数に1に満たない端数が生ずる場合にあっては、これを切り捨てるものとする。）に相当する数の株式を競売し、かつ、その端数に応じてその競売により得られた代金を株主に交付しなければならない。

2 前条第2項から第5項までの規定は、前項の場合について準用する。

(ト) 法人税法施行令第119条の8の2（取得請求権付株式の取得等の対価として生ずる端数の取扱い）に規定する1株に満たない端数に相当する部分の対価としての金銭の交付による自己株式の取得は、みなし配当

の基因となる自己株式の取得から除外されました（法令23③七）。

すなわち、取得請求権付株式の取得時に端数に相当する部分の対価として金銭が交付される場合には、端数部分の株式がいったん交付され、直ちに金銭で買い取られたものとして所得計算をすることとされていますが（下記3(2)①ハ参照）、この場合の買取りがみなし配当が生じる自己株式の取得から除外されました。

(チ) 合併又は分割型分割に際しいわゆる抱合株式等に対して株式割当等があり、又はあったものとみなされたことにより自己の株式を取得し、又は取得したものとみなされた場合には、その取得の対価の交付がないため「金銭その他の資産の交付」に該当せず、みなし配当の基因となる自己株式の取得に該当しないことは明白であるため、株式割当等をみなし配当の基因となる自己株式の取得から除外する規定は削除されました（旧法令23③五）。

(リ) 出資の払戻しが、みなし配当の基因となる事由に該当することが明確化されました（法24①五）。

(注) この場合の対応資本金等の額の計算は、下記ロを参照して下さい。

#### (参考)

##### ○ 会社法

第624条 社員は、持分会社に対し、既に出資として払込み又は給付をした金銭等の払戻し（以下この編において「出資の払戻し」という。）を請求することができる。この場合において、当該金銭等が金銭以外の財産であるときは、当該財産の価額に相当する金銭の払戻しを請求することを妨げない。

2 持分会社は、出資の払戻しを請求する方法その他の出資の払戻しに関する事項を定款で定めることができる。

3 社員の持分の差押えは、出資の払戻しを請求する権利に対しても、その効力を有する。

(ヌ) 組織変更の際して組織変更法人の株式以外の資産を交付した場合のその組織変更が、みなし配当の基因となる事由に追加されました(法法24①六)。

(注) 今回の改正により、法人税法第24条第1項は、第3号が株主の持分に絶対的・相対的な変動がないもの、第4号が自己株式の取得、第5号及び第6号が株式又は出資が社外で消滅すると同時に対価が交付されるものという整理となっています。したがって、投資法人の投資口の払戻しは第5号に、投資法人の利益を超える金銭の分配は第3号に該当すると考えられます。

ロ 対応資本金等の額の計算方法の改正

(イ) 法人が自己株式の取得等(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、すなわち、自己の株式の取得、出資の消却、出資の払戻し、持分の払戻し等及び組織変更をいいます。以下同じ。)により金銭その他の資産の交付を受けた場合において、その自己株式の取得等を行った法人(以下「取得等法人」といいます。)が2以上の種類の株式を発行する法人であったときのみなし配当の額の計算上その株式に対応する部分の資本金等の額は、取得等法人の種類ごとに区分された資本金等の額(種類資本金額:上記1(3)④参照)を基礎として計算することとされました(法令23①四)。

すなわち、自己株式の取得等の場合の対応資本金等の額は、次の計算式により計算された金額とされました。

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と同一の種類  
の株式に係る種類資  
本金額  
×  
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と同一の種類  
の株式(取得等法人  
が直前に有していた  
自己株式の数を除き  
ます。)の発行済総  
数

金銭その他の資産の交付を受けた法人が自己株式の取得等の直前に有していた取得等法人の自己株式の取得等に係る株式の数

また、持分会社のように出資に口数概念がない法人が出資の払戻し又は持分の払戻しによる金銭その他の資産の交付に係るみなし配当の額を計算する場合には、出資の金額を基礎として計算することが明確化されました。

(注) 1 これにより、出資の払戻し又は持分の払戻しは、出資1円を1株とし、自己株式の取得と消却を同時に行った場合と同様の計算となります。

2 出資の金額とは、持分会社の定款に記載される社員の出資の額のことを指します。

(ロ) 合併、分割型分割によるみなし配当に係る対応資本金等の額の計算上、発行済株式から自己が有する自己の株式を除くこととされました(法令23①一、二)。

これは、上記1(3)③で述べたように、自己株式は取得時に資本金等の額を減少させることとされたことによるものです。

ハ みなし配当の額の通知義務の改正

みなし配当の額の通知義務について、次の改正が行われました(法令23④)。

(イ) 金銭その他の資産の交付をした法人が持分会社のように出資に口数概念のない法人である場合には、出資者ごとのみなし配当の額を通知することとされました。

(ロ) 株主等である外国法人についても通知しなければならないこととされました。

## ニ 抱合株式等に対するみなし割当ての改正

(イ) 合併による株式割当等がなかった場合に株式割当等があったとみなす取扱いの対象から、被合併法人の有する自己の株式に対して合併による株式割当等がなかった場合が除外されました（法法24②）。

これは、自己株式が取得時に資本金等の額から控除されることとなったこと（上記1(3)③参照）に伴うものです。

(ロ) 分割法人の株式で、分割承継法人が分割型分割の直前に有していたもの及び分割承継法人が分割型分割により分割法人又は他の分割法人から移転を受けた資産に含まれていたものに対し株式割当等がなかった場合に株式割当等があったものとみなす取扱いが廃止されました。

これは、分割型分割における分割対価資産の交付が会社法上は分割承継法人株式による剰余金の配当となるため、会社法上は上記分割法人の株式以外の株式について株式割当等をする一方で、上記分割法人の株式に株式割当等をしないということがないということによるものです。

(注) 仮に実務上株式割当等を省略した場合には、従前どおり株式割当等があったものとして法人税法の規定を適用することになると考えられます。

## (3) 適用関係

① 上記(2)①の改正は、法人が受ける平成18年5月1日以後の日をその支払に係る基準日とする配当等の額（会社法第454条第1項若しくは第5項の決議又は同法第459条第1項の規定による定款の定めがある場合における取締役会の決議による剰余金の配当で、その支払に係る基準日が同日前の日であるもの（以下「経過配当」といいます。）の額を含みます。）について適用し、法人が受けた同日前の日をその支払に係る

基準日とする配当等の額（経過配当の額を除きます。）については、従前どおりとされています（改正法附則26①）。

すなわち、支払法人側（上記1(3)⑦参照）と同様に、会社法の手続による剰余金の配当は法人税法上も改正後の規定を適用し、旧商法の手続による利益の配当（中間配当を含みます。）は法人税法上も改正前の規定を適用することとされています。

## (参考)

### ○ 会社法

（剰余金の配当に関する事項の決定）

第454条 株式会社は、前条の規定による剰余金の配当をしようとするときは、その都度、株主総会の決議によって、次に掲げる事項を定めなければならない。

- 一 配当財産の種類（当該株式会社の株式等を除く。）及び帳簿価額の総額
- 二 株主に対する配当財産の割当てに関する事項
- 三 当該剰余金の配当がその効力を生ずる日

### 2～4 省 略

5 取締役会設置会社は、1事業年度の途中において1回に限り取締役会の決議によって剰余金の配当（配当財産が金銭であるものに限る。以下この項において「中間配当」という。）をすることができる旨を定款で定めることができる。この場合における中間配当についての第1項の規定の適用については、同項中「株主総会」とあるのは、「取締役会」とする。（剰余金の配当等を取締役会が決定する旨の定款の定め）

第459条 会計監査人設置会社（取締役の任期の末日が選任後1年以内に終了する事業年度のうち最終のものに関する定時株主総会の終結の日後の日であるもの及び監査役設置会社であって監査役会設置会社でないものを除く。）は、次に掲げる事項を取締役会（第2号に掲げる事項については第436条第3項の取締役会

に限る。)が定めることができる旨を定款で定めることができる。

一 第160条第1項の規定による決定をする場合以外の場合における第156条第1項各号に掲げる事項

二 第449条第1項第2号に該当する場合における第448条第1項第1号及び第3号に掲げる事項

三 第452条後段の事項

四 第454条第1項各号及び同条第4項各号に掲げる事項。ただし、配当財産が金銭以外の財産であり、かつ、株主に対して金銭分配請求権を与えないこととする場合を除く。

2 前項の規定による定款の定めは、最終事業年度に係る計算書類が法令及び定款に従い株式会社会社の財産及び損益の状況を正しく表示しているものとして法務省令で定める要件に該当する場合に限り、その効力を有する。

3 第1項の規定による定款の定めがある場合における第449条第1項第1号の規定の適用については、同号中「定時株主総会」とあるのは、「定時株主総会又は第436条第3項の取締役会」とする。

② 上記(2)②の改正は、法人が受ける平成18年5月1日以後の日をその支払に係る基準日とする配当等の額(経過配当の額を含みます。)について適用し、法人が受けた同日前の日をその支払に係る基準日とする配当等の額(経過配当の額を除きます。)については、従前どおりとされています(改正法令附則11①、30②)。

③ 上記(2)③ロの改正は、平成18年10月1日前に行われた株式等の譲受けについては、従前どおりとされています(改正法令附則11④)。

④ 上記(2)④の改正は、法人が受ける平成18年5月1日以後の日を基準日とする配当等の額について適用し、法人が受けたその計算の基礎となった期間の末日が同日前である配当等の額については、従前どおりとされています(改正法令附則26②、45)。

⑤ 上記(2)⑤イ(イ)の改正は、法人が平成18年5月1日以後の日をその支払に係る基準日とする資本の払戻し(経過配当に該当する剰余金の配当を含みます。)により金銭その他の資産の交付を受ける場合について適用し、法人が同日前の日をその支払に係る基準日とする資本又は出資の減少により金銭その他の資産の交付を受けた場合については、従前どおりとされています(改正法附則26③)。

⑥ 上記(2)⑤イ(ロ)の改正は、平成18年4月1日前行われた株式の消却により金銭その他の資産の交付を受けた場合については、従前どおりとされています(改正法附則26④)。なお、平成18年4月1日以後に旧商法の規定に基づいて株式の消却が行われた場合には、新法人税法第24条第1項第5号の「株式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」に該当します。

⑦ 上記(2)⑤イ(ハ)の改正は、法人が平成18年5月1日以後に行う取得請求権付株式等の請求権の行使等について適用することとされています(改正法附則35⑥)。

⑧ 上記(2)⑤イ(ニ)から(ト)までの改正は、平成18年5月1日以後に生ずるこれらの事由による取得について適用し、同日前に生じたこれらの事由による取得については、従前どおりとされています(改正法令附則12④)。また、会社法の制定により廃止された旧商法の端株は、会社法の施行の際(平成18年5月1日)現に存するものについては従前どおりとされていますが、その端株の買取りは、みなし配当の基因となる自己株式の取得から除外されています(改正法令附則12⑤)。

(参考)

○ 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)

(端株に関する経過措置)

第86条 この法律の施行の際現に存する旧株式会社の端株については、なお従前の例による。

2 省 略

- ⑨ 上記(2)⑤イ(リ)の改正は、法人が平成18年4月1日以後に金銭その他の資産の交付を受ける場合について適用し、法人が同日前に金銭その他の資産の交付を受けた場合については、従前どおりとされています（改正法附則26⑤）。
- ⑩ 上記(2)⑤イ(ス)の改正は、法人が平成18年5月1日以後に行われる組織変更により金銭その他の資産の交付を受ける場合について適用することとされています（改正法附則26⑥）。
- ⑪ 上記(2)⑤ロの改正は、法人が平成18年4月1日以後に行う合併、分割型分割又は自己株式の取得等について適用し、法人が同日前に行った合併、分割型分割、株式の消却、自己の株式の取得又は社員の退社若しくは脱退による持分の払戻しについては、従前どおりとされています（改正法令附則12①②）。
- ⑫ 上記(2)⑤ハの改正は、法人が平成18年5月1日以後に株主等である法人に金銭その他の資産を交付する場合について適用し、法人が同日前に株主等である法人に金銭その他の資産を交付した場合については、従前どおりとされています（改正法令附則12⑥）。
- ⑬ 上記(2)⑤ニの改正は、法人が平成18年5月1日以後に行う合併について適用し、法人が同日前に行った合併及び分割型分割については、従前どおりとされています（改正法附則26⑦）。

### 3 有価証券の譲渡損益

#### (1) 改正前の制度の概要

##### ① 有価証券の譲渡損益の益金又は損金算入

イ 法人が有価証券の譲渡をした場合には、譲渡利益額又は譲渡損失額は、その譲渡に係る契約をした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（法法61の2①）。

ロ 法人がその有する株式（以下「旧株」といいます。）を発行した法人の合併（被合併法人の株主等に合併法人の株式（出資を含みます。以下同じ。）以外の資産が交付されなかったものに限り。）により合併法人の株

式の交付を受けた場合の譲渡対価は、いずれも旧株の帳簿価額に相当する金額とすることとされています（法法61の2②）。

ハ 法人が旧株を発行した法人の分割型分割により分割承継法人の株式その他の資産の交付を受けた場合には、分割法人株式の部分譲渡があったものとして有価証券の譲渡損益の計算をすることとされています。この場合において、金銭等交付分割型分割の場合の旧株の譲渡原価は旧株の分割純資産対応帳簿価額と、金銭等交付分割型分割以外の場合の旧株の譲渡対価及び譲渡原価はいずれも旧株の分割純資産対応帳簿価額とされています（法法61の2③）。

ニ 合併法人又は分割法人は、次に掲げる株式に対し合併又は分割型分割による株式の割当て及び株式以外の資産の交付（株式割当等）をしなかった場合においても、株式割当等があったものとしてイからハまでの制度を適用することとされています（法法61の2④）。

(イ) 合併法人、被合併法人又は他の被合併法人が有していたその被合併法人の株式

(ロ) 分割法人の株式で、分割承継法人が分割型分割の直前に有していたもの及び分割承継法人が分割型分割により分割法人又は他の分割法人から移転を受けた資産に含まれていたもの

ホ 法人が自己株式を譲渡した場合の譲渡対価は、その譲渡の直前の帳簿価額に相当する金額とされています（法法61の2⑤）。

ヘ 法人が自己を被合併法人又は分割法人とする適格合併又は適格分割型分割により法人税法第62条の2第1項後段の規定によりその株主等に合併法人又は分割承継法人の株式を交付したものとされる場合のその株式の譲渡対価及び譲渡原価は、いずれもその合併又は分割型分割に係る純資産価額に相当する金額とされています（法法61の2⑥）。

ト 法人が所有株式を発行した法人の資本若しくは出資の払戻し（株式が消却されたものを

除きます。)又は解散による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おける所有株式の譲渡対価は、次の計算式により計算した金額とされています(法法61の2⑦)。

$$\text{払戻し等の直前の所有株式の帳簿価額} \times \frac{\text{払戻法人が払戻し等により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額}}{\text{払戻法人の払戻し等の前事業年度等末の簿価純資産価額}}$$

## ② 有価証券の取得価額

イ 有価証券の取得価額は、次の有価証券の区分に応じそれぞれ次の金額とされています(法令119①)。

- (イ) 購入した有価証券…購入の代価
- (ロ) 金銭の払込みにより取得をした有価証券…その払い込んだ金額
- (ハ) 有利発行に係る払込みにより取得をした有価証券…払込期日における価額
- (ニ) 株式交換又は株式移転により受け入れた有価証券…その受入価額
- (ホ) 合併(被合併法人の株主等に金銭その他の資産が交付されなかったものに限り)により交付を受けた合併法人の株式…被合併法人株式の合併直前の帳簿価額に相当する金額(みなし配当の額がある場合には、みなし配当の額を加算した金額)
- (ヘ) 分割型分割(分割法人の株主等に金銭その他の資産が交付されなかったものに限り)により交付を受けた分割承継法人の株式…分割法人株式の分割型分割の直前の帳簿価額に法人税法施行令第119条の8に規定する割合を乗じて計算した金額(みなし配当の額がある場合には、みなし配当の額を加算した金額)
- (ト) 適格分社型分割又は適格現物出資により交付を受けた分割承継法人又は被現物出資法人の株式…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

- (チ) 上記(イ)から(ト)までの方法以外の方法により取得をした有価証券…その取得時の時価
- ロ 上記イの取得価額の規定は、次の取得には適用されないものとされています(法令119③)。
  - (イ) 自己を分割承継法人又は被現物出資人とする適格分社型分割又は適格現物出資を行った場合における分割法人又は現物出資法人からの取得
  - (ロ) 上記①ニの株式割当等による自己株式の取得
  - (ハ) 自己を被合併法人又は分割法人とする適格合併又は適格分割型分割により法人税法第62条の2第1項後段の規定により合併法人又は分割承継法人の株式を取得したものとされる場合のその取得

## ③ 有価証券の1単位当たりの帳簿価額の算出の方法

- イ 有価証券の譲渡に係る原価の額を計算する場合におけるその1単位当たりの帳簿価額の算出の方法は、移動平均法又は総平均法とされています(法令119の2①)。
- ロ 法人の有する有価証券について評価換え等があった場合には、その時点で評価換え後の価額で取得したものとみなし、また、総平均法によっている場合には事業年度開始の時から評価換え等の直前の時までの期間及び評価換え等の時から事業年度終了の時までの期間をそれぞれ1事業年度とみなすなどの調整をすることとされています(法令119の3、法令119の4)。

## (2) 改正の内容

### ① 取得請求権付株式等の請求権の行使等による株式の譲渡

- イ 法人がその有する次の株式の対象事由による譲渡が適用要件を満たす場合には、その譲渡対価は、その譲渡をした株式の譲渡直前の帳簿価額に相当する金額とされ、その譲渡損



益の計上を繰り延べることとされました（法 法61の2⑩一～三）。

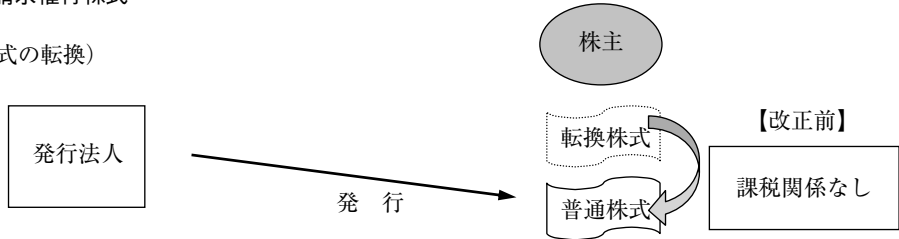
株式の範囲	対象事由	適用要件
取得請求権付株式（法人がその発行する全部又は一部の株式の内容として株主等が発行人に対して発行株式の取得を請求することができる旨の定めを設けている場合のその株式をいいます。）	請求権の行使	イ 取得の対価として取得法人の株式のみが交付されること ロ 取得された株式と交付を受けた株式が概ね同額であること
取得条項付株式（法人がその発行する全部又は一部の株式の内容として発行人が一定の事由（以下「取得事由」といいます。）が発生したことを条件としてその株式の取得をすることができる旨の定めを設けている場合のその株式をいいます。）	取得事由の発生	イ 取得の対価として取得をされる株主等に発行人の株式のみが交付されること（その取得の対象となった種類の株式のすべてが取得をされる場合には、その取得の対価としてその取得をされる株主等に発行人の株式及び新株予約権のみが交付される場合を含みます。） ロ 取得された株式と交付を受けた株式又は新株予約権が概ね同額であること
全部取得条項付種類株式（ある種類の株式について、発行人が株主総会その他これに類するものの決議（以下「取得決議」といいます。）によってその全部の取得をする旨の定めがある場合のその種類の株式をいいます。）	取得決議	イ 取得の対価として取得をされる株主等に発行人の株式のみ又は発行人の株式及び新株予約権のみが交付されること ロ 取得された株式と交付を受けた株式又は新株予約権が概ね同額であること

すなわち、旧商法の転換予約権付株式、強制転換条項付株式、償還株式及び買受株式は、会社法では取得請求権付株式の取得と対価の交付及び取得条項付株式の取得と対価の交付という構成とされ、旧商法の株式の強制消却は会社法では全部取得条項付種類株式の取得と対価の交付及び取得した自己株式の消却という構成とされ、これらの取得の対価として新株、自己株式、新株予約権、金銭その他あらゆる資産を交付し、又は何も交付しないことが可能となりました。これは、株主側から見れば株式の譲渡となるため、法人税法上は譲渡損益が計上され、また、みなし配当の額が生ずるところです。しかしながら、その対

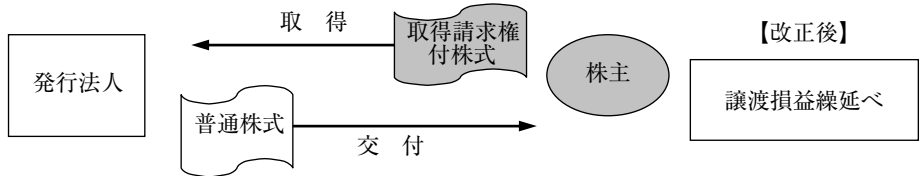
価が発行人の株式のみである場合には、従前の転換株式の転換と経済的な効果は変わらず、投資が継続しているという点を考慮し、いわゆる簿価譲渡として課税を繰り延べるとともに、みなし配当課税を適用除外とすることとされたものです。ただし、合併又は分割型分割の場合と同様、対価に発行人の株式以外の資産が含まれている場合（複数の株主の株式が取得される場合には、いずれかの株主に発行人の株式以外の資産が交付される場合）には、対価として交付される発行人の株式に対応する部分を含めて課税の繰延べはしないこととされています。

○ 転換株式と取得請求権付株式

- ・ 商法（株式の転換）



- ・ 会社法（取得請求権付株式の請求権の行使）



また、適用要件として「概ね同額」とあるのは、例えばグループ法人内や同族会社の株主間でこれらの株式を使用して持分割合を恣意的に移転させることができますが、このような場合についてまで譲渡益課税を繰り延べることは適当でないことから、課税の繰延べは正常な取引として行われた場面に限るという趣旨で設けられたものです。したがって、通常のオプションプレミアム程度の価値差であれば、「概ね同額」であると考えられます。

また、すべての株主を対象として株式が取得され、対価として株式と新株予約権が交付される場合には、株式の取得及び株式の交付という取引と新株予約権無償割当てという取引の2つの取引が同時に行われたものと同様とみることができるため、この場合にも課税を繰り延べることとされています。（新株予約権無償割当てについては下記⑤(ロ)参照）

なお、これらの譲渡損益の計上が繰り延べられる場合には、みなし配当課税の適用も除外されており、また、発行法人側の資本金等の額及び利益積立金額も変動しないこととされています（法24④四、法令8①一チ）。

(注) 100%減資などの場面で全部取得条項付種類株式が取得決議に基づき無償で取得された場合には、対価が株式のみであるという要件

を満たさないため法人税法第61条の2第11項の規定の適用はありませんが、通常の譲渡として法人税法第61条の2第1項の規定の適用の対象となり、株主においてはその株式の帳簿価額に相当する金額が譲渡損となります。

ロ 上記イの株主等である法人が取得をした株式の取得価額は、その譲渡をした株式の譲渡直前の帳簿価額に相当する金額（その交付を受けるために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）とされました。また、上記イの株主等である法人が取得をした新株予約権の取得価額は、零とされました（法令119①十四～十八）。

ハ 取得請求権付株式の請求権の行使の場合に会社法第167条第3項の規定により1株に満たない端数が生じる場合のその1株に満たない端数に相当する部分（これに準ずるものを含みます。）は、その行使により交付を受ける発行法人の株式に含まれることとされました（法令119の8の2）。

すなわち、取得請求権付株式の行使に伴い交付を受ける株式について、転換比率の設定により1株未満の端数が生ずる場合には、その端数部分の株式の価額に相当する金銭を交付する（会社法167）こととされていますが、法人税法上はいったん端数に相当する株式が

交付され、直ちに金銭をもって買い取られたと考えることとされました。したがって、そのような端数代わり金が交付された場合にも、簿価譲渡の要件を満たすこととなります。なお「これに準ずるもの」とは、会社法以外の法律（外国法を含みます。）における同様のものという趣旨です。

また、上記により買い取ったとみなされた場合のその買取りについては、自己株式の取得に該当することとなりますが、会社法第234条の端数部分の発行人による買取りがみなし配当課税の対象外とされていることと同様に、その買取りについてもみなし配当課税の対象外とされています（法令23③七）。

（参考）

○ 会社法  
（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。

一～十七 省 略

十八 取得請求権付株式 株式会社がその発行する全部又は一部の株式の内容として株主が当該株式会社に対して当該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における当該株式をいう。

十九 取得条項付株式 株式会社がその発行する全部又は一部の株式の内容として当該株式会社が一定の事由が生じたことを条件として当該株式を取得することができる旨の定めを設けている場合における当該株式をいう。

二十～三十四 省 略

（全部取得条項付種類株式の取得に関する決定）

第171条 全部取得条項付種類株式（第108条第1項第7号に掲げる事項についての定めがある種類の株式をいう。以下この款において同じ。）を発行した種類株式発行人は、株主総会の決議によって、全部取得条項付種類株式

の全部を取得することができる。この場合においては、当該株主総会の決議によって、次に掲げる事項を定めなければならない。

- 一 全部取得条項付種類株式を取得すると引換えに金銭等を交付するときは、当該金銭等（以下この条において「取得対価」という。）についての次に掲げる事項
    - イ 当該取得対価が当該株式会社の株式であるときは、当該株式の種類及び種類ごとの数又はその数の算定方法
    - ロ 当該取得対価が当該株式会社の社債（新株予約権付社債についてのものを除く。）であるときは、当該社債の種類及び種類ごとの各社債の金額の合計額又はその算定方法
    - ハ 当該取得対価が当該株式会社の新株予約権（新株予約権付社債に付されたものを除く。）であるときは、当該新株予約権の内容及び数又はその算定方法
    - ニ 当該取得対価が当該株式会社の新株予約権付社債であるときは、当該新株予約権付社債についてのロに規定する事項及び当該新株予約権付社債に付された新株予約権についてのハに規定する事項
    - ホ 当該取得対価が当該株式会社の株式等以外の財産であるときは、当該財産の内容及び数若しくは額又はこれらの算定方法
  - 二 前号に規定する場合には、全部取得条項付種類株式の株主に対する取得対価の割当てに関する事項
  - 三 株式会社が全部取得条項付種類株式を取得する日（以下この款において「取得日」という。）
- 2 前項第2号に掲げる事項についての定めは、株主（当該株式会社を除く。）の有する全部取得条項付種類株式の数に応じて取得対価を割り当てることを内容とするものでなければならない。
- 3 取締役は、第1項の株主総会において、全

部取得条項付種類株式の全部を取得することを必要とする理由を説明しなければならない。

## ② 新株予約権付社債に付された新株予約権の行使等による社債の譲渡

イ 法人が新株予約権付社債についての社債をその新株予約権付社債に付された新株予約権の行使により給付し、発行人の株式の交付を受けた場合のその譲渡対価は、その社債の行使直前の帳簿価額に相当する金額とされました（法法61の2⑩四）。

すなわち、新株予約権付社債の行使でいわゆる代用払込みとなるものについては、会社法においては繰上償還ではなく社債部分の現物出資という構成とされましたが、新株予約権付社債の経済的な性質までもが変わったものではないため、その社債の給付を簿価譲渡とし、従前どおり新株予約権付社債の行使の場面においては課税関係が生じないこととされました。ただし、上記①と同様、課税繰延べは譲渡資産と取得資産が概ね同額である場合に限られます。

(注) 1 新株予約権付社債について一括法による処理（新株予約権部分と社債部分を区分しないで資産に計上する方法）を採用している場合には、全体を社債部分の帳簿価額として計算するものと考えられます。

2 新株予約権付社債に付された新株予約権の行使に伴うその社債部分の給付は上記イの取扱いとされるため、適格現物出資の範囲から除外されました（法法2十二の十四）。

なお、新株予約権は一種のコール・オプションであるため、金融商品としての株式オプションと類似した経済的効果を持つものですが、従前より、実務及び会計を考慮し、株式オプションの処理と異なり権利行使時に課税関係が原則として生じない取扱いとされていたところです。

(参考) 新会社法の解説(6)新株予約権（相澤哲・豊田裕子 商事法務No.1742）において、「会社法では、いわゆる転換社債型の新株予約権付社債は、新株予約権付社債に係る社債を新株予約権の行使に際してする出資の目的（会社法236条1項3号）とするものと構成される」との記載がされています。

ロ 取得条項付新株予約権（新株予約権について、これを発行した法人が一定の事由（以下「取得事由」といいます。）が発生したことを条件としてこれを取得することができる旨の定めがある場合の当該新株予約権をいいます。）又は取得条項付新株予約権が付された新株予約権付社債に係る取得事由の発生によりその取得の対価としてその取得をされる新株予約権者に発行人の株式のみが交付される場合のその取得条項付新株予約権又はその新株予約権付社債の譲渡対価は、その取得事由の発生直前のその取得条項付新株予約権又はその新株予約権付社債の帳簿価額に相当する金額とされました（法法61の2⑩五）。

すなわち、会社法の制定により取得条項付新株予約権の発行ができることとされましたが、これは株式への転換権が発行人側にある転換社債型新株予約権付社債（強制転換条項付転換社債型新株予約権付社債）を実現するために設けられた制度であり、その経済的性質は転換権者の違いを除いて新株予約権又は新株予約権付社債と同様であると考えられることから、取得事由の発生による取得の場面の取扱いが新株予約権の行使の場面と同様の取扱いとされたものです。

(参考)

### ○ 会社法

（新株予約権の内容）

第236条 株式会社が新株予約権を発行するときは、次に掲げる事項を当該新株予約権の内容としなければならない。

一～六 省 略

七 当該新株予約権について、当該株式会社  
社が一定の事由が生じたことを条件とし  
てこれを取得することができることとす  
るときは、次に掲げる事項

イ 一定の事由が生じた日に当該株式会  
社がその新株予約権を取得する旨及び  
その事由

ロ 当該株式会社が別に定める日が到来  
することをもってイの事由とするとき  
は、その旨

ハ イの事由が生じた日にイの新株予約  
権の一部を取得することとするときは、  
その旨及び取得する新株予約権の一部  
の決定の方法

ニ イの新株予約権を取得するのと引換  
えに当該新株予約権の新株予約権者に  
対して当該株式会社の株式を交付する  
ときは、当該株式の数（種類株式発行  
会社にあつては、株式の種類及び種類  
ごとの数）又はその算定方法

ホ イの新株予約権を取得するのと引換  
えに当該新株予約権の新株予約権者に  
対して当該株式会社の社債（新株予約  
権付社債についてのものを除く。）を交  
付するときは、当該社債の種類及び種  
類ごとの各社債の金額の合計額又はそ  
の算定方法

ヘ イの新株予約権を取得するのと引換  
えに当該新株予約権の新株予約権者に  
対して当該株式会社の他の新株予約権  
（新株予約権付社債に付されたものを除  
く。）を交付するときは、当該他の新株  
予約権の内容及び数又はその算定方法

ト イの新株予約権を取得するのと引換  
えに当該新株予約権の新株予約権者に  
対して当該株式会社の新株予約権付社  
債を交付するときは、当該新株予約権  
付社債についてのホに規定する事項及  
び当該新株予約権付社債に付された新

株予約権についてのへに規定する事項

チ イの新株予約権を取得するのと引換  
えに当該新株予約権の新株予約権者に  
対して当該株式会社の株式等以外の財  
産を交付するときは、当該財産の内容  
及び数若しくは額又はこれらの算定方  
法

八～十一 省 略

2 省 略

ハ 上記イにより発行人の株式を取得した新  
株予約権者のその株式の取得価額は、その行  
使の直前のその新株予約権付社債の帳簿価額  
（その交付を受けるために要した費用がある  
場合には、その費用の額を加算した金額）と  
されました（法令119①十九）。

上記ロにより発行人の株式を取得した新  
株予約権者のその株式の取得価額は、その取  
得事由の発生に係る新株予約権又は新株予約  
権付社債のその取得事由の発生の直前の帳簿  
価額に相当する金額（その交付を受けるため  
に要した費用がある場合には、その費用の額  
を加算した金額）とされました（法令119①二  
十）。また、発行人が上記ロにより取得した  
新株予約権又は新株予約権付社債の取得価額  
は、その取得した新株予約権又は新株予約権  
付社債の（貸方の）帳簿価額（新株予約権付  
社債である場合には、新株予約権付社債の償還  
金額から社債発行差金の帳簿価額を控除した  
金額）に相当する金額（その取得のために要  
した費用がある場合には、その費用の額を加  
算した金額）とされました（法令119①二十一）。

ニ 新株予約権の行使の場合に会社法第283条  
の規定により1株に満たない端数が生じる場  
合のその1株に満たない端数に相当する部分  
（これに準ずるものを含みます。）は、その行  
使により交付を受ける発行人の株式に含ま  
れることとされました（法令119の8の2）。

すなわち、新株予約権の行使に伴い転換比  
率の設定により交付を受ける株式に1株未満

の端数が生ずる場合には、その端数部分の株式の価額に相当する金銭を交付することができる（会社法283）こととされていますが、上記①ハの取得請求権付株式の場合と同様に、法人税法上はいったん端数に相当する株式が交付され、直ちに金銭をもって買い取られたと考えることとされました。したがって、そのような端数代わり金が交付された場合にも、簿価譲渡の要件を満たすこととなります。

また、上記により買い取ったとみなされた場合のその買取りは、自己株式の取得に該当することとなりますが、会社法第234条の端数部分の発行法人による買取りがみなし配当課税の対象外とされているのと同様に、その買取りについてもみなし配当課税の対象外とされています（法令23③七）。

**(参考)**

○ **会社法**

（1に満たない端数の処理）

第283条 新株予約権を行使した場合において、当該新株予約権の新株予約権者に交付する株式の数に1株に満たない端数があるときは、株式会社は、当該新株予約権者に対し、次の各号に掲げる場合の区分に応じ、当該各号に定める額にその端数を乗じて得た額に相当する金銭を交付しなければならない。ただし、第236条第1項第9号に掲げる事項についての定めがある場合は、この限りでない。

- 一 当該株式が市場価格のある株式である場合 当該株式1株の市場価格として法務省令で定める方法により算定される額
- 二 前号に掲げる場合以外の場合 1株当たり純資産額

**③ 組織再編成における新株予約権の処理**

イ 法人がその有する新株予約権（新株予約権付社債を含みます。以下「旧新株予約権等」といいます。）を発行した法人を被合併法人、

分割法人、株式交換完全子法人又は株式移転完全子法人（以下「被合併法人等」といいます。）とする合併、分割、株式交換又は株式移転（以下「合併等」といいます。）によりその旧新株予約権等に代えてその合併等に係る合併法人、分割承継法人、株式交換完全親法人又は株式移転完全親法人（以下「合併法人等」といいます。）の新株予約権（新株予約権付社債を含みます。）のみの交付を受けた場合における譲渡対価は、その旧新株予約権等のその合併等の直前の帳簿価額に相当する金額とすることとされました（法法61の2⑨）。

すなわち、会社法においては、合併等により被合併法人等に新株予約権者がある場合には、被合併法人等の新株予約権を消滅させ、これに代えて合併法人の新株予約権又は金銭を交付するという構成とされたため、新株予約権者からみれば被合併法人等の新株予約権の消滅の対価として合併法人等の新株予約権の交付を受けることとなり、法人税法上は譲渡損益の計上の対象となるべきところですが、新株予約権の合併等による承継という経済的な性質が従前と変わるものではないため、簿価譲渡とすることにより課税を繰り延べることとされました。

ロ 上記イの場合の合併法人等の新株予約権又は新株予約権付社債の取得価額は、被合併法人等の新株予約権又は新株予約権付社債の合併等の直前の帳簿価額に相当する金額（その交付を受けるために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）とされました（法令119①十二）。

**(参考)**

○ **会社法**

（株式会社が存続する吸収合併契約）

第749条 会社が吸収合併をする場合において、吸収合併後存続する会社（以下この編において「吸収合併存続会社」という。）が株式会社

であるときは、吸収合併契約において、次に掲げる事項を定めなければならない。

一～三 省略

四 吸収合併消滅株式会社が新株予約権を発行しているときは、吸収合併存続株式会社が吸収合併に際して当該新株予約権の新株予約権者に対して交付する当該新株予約権に代わる当該吸収合併存続株式会社の

新株予約権又は金銭についての次に掲げる事項

イ 当該吸収合併消滅株式会社の新株予約権の新株予約権者に対して吸収合併存続株式会社の新株予約権を交付するときは、当該新株予約権の内容及び数又はその算定方法

ロ イに規定する場合において、イの吸収合併消滅株式会社の新株予約権が新株予約権付社債に付された新株予約権であるときは、吸収合併存続株式会社が当該新株予約権付社債についての社債に係る債務を承継する旨並びにその承継に係る社債の種類及び種類ごとの各社債の金額の合計額又はその算定方法

ハ 当該吸収合併消滅株式会社の新株予約権の新株予約権者に対して金銭を交付するときは、当該金銭の額又はその算定方法

五 前号に規定する場合には、吸収合併消滅株式会社の新株予約権の新株予約権者に対する同号の吸収合併存続株式会社の新株予約権又は金銭の割当てに関する事項

六 省略

2・3 省略

(株式会社が存続する吸収合併の効力の発生等)

第750条 省略

2・3 省略

4 吸収合併消滅株式会社の新株予約権は、効力発生日に、消滅する。

5 前条第1項第4号イに規定する場合には、吸収合併消滅株式会社の新株予約権の新株予約権者は、効力発生日に、同項第5号に掲げ

る事項についての定めに従い、同項第4号イの吸収合併存続株式会社の新株予約権の新株予約権者となる。

6 省略

④ 組織変更における株主等の取扱い

イ 法人がその有する株式（以下「旧株」といいます。）を発行した法人の行った組織変更（株主等にその法人の株式又は出資のみが交付されたものに限り、）に際してその法人（以下「組織変更法人」といいます。）の株式又は出資の交付を受けた場合における旧株の譲渡対価は、旧株の組織変更の直前の帳簿価額に相当する金額とすることとされました（法61の2⑩）。

すなわち、組織変更は株主等にとっては所有している株式又は出資の内容の変更に過ぎず、本来そこで譲渡損益を計上すべきものではないと考えられますが、会社法では組織変更の際に組織変更法人の株式又は出資以外の資産の交付をすることができることとされ（会社法744、746）、そのような場合には投資の清算として譲渡損益を計上することとされたものです。

また、組織変更法人の株式又は出資以外の資産が交付される場合にはみなし配当課税の対象とされています（法24①六）。なお、組織変更法人の株式又は出資以外の資産が交付されない場合には、組織変更法人の資本金等の額及び利益積立金額の変動はないこととされています（法令8①一ト）。

ロ 上記イの組織変更の際に組織変更法人の株式又は出資の交付を受けた場合におけるその株式又は出資の取得価額は、旧株の組織変更の直前の帳簿価額に相当する金額とすることとされました（法令119①十三）。

⑤ 金銭の払込み又は金銭以外の資産の給付等により取得した有価証券の取得価額

イ 金銭の払込み又は金銭以外の資産の給付に

より取得した有価証券及び無償取得した有価証券の取得価額は、次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定める金額とされました（法令119①二～四）。

(イ) 金銭の払込み又は金銭以外の資産の給付により取得をした有価証券（下記(ハ)に該当する有価証券、新株予約権付社債に付された新株予約権の行使により取得した有価証券で上記②イにより新株予約権者の譲渡損益の計上が繰り延べられるもの及び適格現物出資により取得をしたものを除きます。）…その払込みをした金銭の額及び給付をした金銭以外の資産の価額の合計額（新株予約権の行使により取得をした有価証券にあっては新株予約権のその行使の直前の帳簿価額を含み、その払込み又は給付による取得のために要した費用がある場合にはその費用の額を加算した金額とします。）

ここでいう金銭の払込み及び金銭以外の資産の給付とは、募集株式の発行等の手続き（会社法以外の法律によるこれと同様のものを含みます。）による新株の発行又は自己株式の処分によるものを指します。したがって、取得請求権付株式等の請求権の行使等により発行人の株式の交付を受ける場合にその取得請求権付株式等を発行人に譲渡することや、株式交換又は株式移転により完全親法人株式の交付を受ける場合にその有する完全子法人株式を完全親法人に譲渡することなどはこれに該当しません。

(ロ) 株式等無償交付（法人がその株主等に対して新たに金銭の払込み又は金銭以外の資産の給付をさせないで当該法人の株式又は新株予約権を交付することをいいます。以下同じ。）により取得をした株式又は新株予約権（下記(ハ)に該当する有価証券及び新株予約権付社債に付された新株予約権を除きます。）…零

なお、株式等無償交付には、株式無償割当て、新株予約権無償割当て及び株式分割が該当します。

株式分割については、会社法によると、株主はいわゆる親株を有したままいわゆる子株を「取得」（会社法184①）するものと整理されています。また、株式分割割合は、発行済株式総数に占める子株の割合（会社法183②一）とされています。これらのことから株式分割は、株主の手元で株式が増加するものではなく、株式無償割当てと同様に、株主が新たに払込みをしないでその有する株式数に応じて発行人から株式を取得する行為であるといえます。したがって、株式分割を受けた株主の課税関係は、株式無償割当てを受けた場合と同様に、無償による株式の取得としてその取得価額を零とすることとされました。しかしながら、帳簿価額が零の状態が継続するのではなく、移動平均法により1単位当たり帳簿価額を算出している場合にはその取得直後に1単位当たり帳簿価額は親株と子株で平均化され、総平均法により1単位当たり帳簿価額を算出している場合にはその株式分割の時点でいったん計算を区切る（下記口参照）ことにより、帳簿価額の平均化がされることとなります。

(ハ) 有価証券と引換えに払込みをした金銭の額及び給付をした金銭以外の資産の価額の合計額がその取得の時ににおけるその有価証券の取得のために通常要する価額に比して有利な金額である場合（いわゆる有利発行の場合）におけるその払込み又は給付（以下「払込み等」といいます。）により取得をした有価証券（新たな払込み等をせずに取得をした有価証券を含むものとし、法人の株主等が株主等として金銭その他の資産の払込み等又は株式等無償交付により取得をした当該法人の株式又は新株予約権（発行人の他の株主等に損害を及ぼすお



それがないと認められる場合におけるその株式又は新株予約権に限ります。)、新株予約権付社債に付された新株予約権の行使により取得した有価証券で上記②イにより新株予約権者の課税が繰り延べられるもの及び適格現物出資により取得をしたものを除きます。) …その取得の時ににおけるその有価証券の取得のために通常要する価額

すなわち、発行法人から取得した有価証券については、払込金額又は給付資産価額をもってその取得価額とする(無償の場合には取得価額を零とする)こととなりますが(上記イ)又は(ロ)に該当)、有利発行又は無償交付の場合で、株主等として取得していない場合及び株主等として取得した場合であっても他の株主等に損害を及ぼすおそれがある場合には、取得した有価証券の時価をもって取得価額を認識し、払込金額又は給付資産価額との差額について受贈益課税がされることとなります(上記ハ)に該当)。

この、他の株主等に損害を及ぼすおそれがある場合を除くという要件は、会社法の制定による種類株式の多様化に伴い、従前の「株主等として取得したこと」(税制上の株主平等)の内容を、より明確化したものです。

ここで、他の株主等に損害を及ぼす恐れがある場合とは、例えば2以上の種類の株式を発行している場合で、1の種類の株式を対象に新株の有利発行又は無償交付が行われ、他の種類の株式について転換割合の調整条項がない場合などの理由により他の種類の株式の価値が低下する場合などがこれに該当すると考えられます。なお、他の株主等に損害を及ぼすおそれがあるかどうかは、会社法第322条の決議があったかどうかにかかわらず、実態を見て判断することとなります。

株式無償割当てについては、無償割当ての対象となった株式(旧株)と異なる種類の株式が割り当てられる場合には、本来的には旧株の簿価を旧株と割り当てられた株式(新株)

との時価で按分するなどして新株の帳簿価額を計算すべきと考えられますが、種類株式の評価方法などの事務負担も考慮し、取得価額を零としたところです。

(参考)

○ 会社法

(株式の分割)

第183条 株式会社は、株式の分割をすることができる。

2 株式会社は、株式の分割をしようとするときは、その都度、株主総会(取締役会設置会社にあつては、取締役会)の決議によって、次に掲げる事項を定めなければならない。

一 株式の分割により増加する株式の総数の株式の分割前の発行済株式(種類株式発行会社にあつては、第3号の種類発行済株式)の総数に対する割合及び当該株式の分割に係る基準日

二 株式の分割がその効力を生ずる日

三 株式会社が種類株式発行会社である場合には、分割する株式の種類(効力の発生等)

第184条 基準日において株主名簿に記載され、又は記録されている株主(種類株式発行会社にあつては、基準日において株主名簿に記載され、又は記録されている前条第2項第3号の種類の種類株主)は、同項第2号の日に、基準日に有する株式(種類株式発行会社にあつては、同項第3号の種類株式。以下この項において同じ。)の数に同条第2項第1号の割合を乗じて得た数の株式を取得する。

2 株式会社(現に2以上の種類の株式を発行しているものを除く。)は、第466条の規定にかかわらず、株主総会の決議によらないで、前条第2項第2号の日における発行可能株式総数をその日の前日の発行可能株式総数に同項第1号の割合を乗じて得た数の範囲内で増加する定款の変更をすることができる。

(株式無償割当て)

第185条 株式会社は、株主（種類株式発行会社  
にあっては、ある種類の種類株主）に対して  
新たに払込みをさせないで当該株式会社の株  
式の割当て（以下この款において「株式無償  
割当て」という。）をすることができる。

（新株予約権無償割当て）

第277条 株式会社は、株主（種類株式発行会社  
にあっては、ある種類の種類株主）に対して  
新たに払込みをさせないで当該株式会社の新  
株予約権の割当て（以下この節において「新  
株予約権無償割当て」という。）をすることが  
できる。

（ある種類の種類株主に損害を及ぼすおそれがある場合の種類株主総会）

第322条 種類株式発行会社が次に掲げる行為を  
する場合において、ある種類の株式の種類株  
主に損害を及ぼすおそれがあるときは、当該  
行為は、当該種類の株式の種類株主を構成員  
とする種類株主総会（当該種類株主に係る株  
式の種類が2以上ある場合にあっては、当該  
2以上の株式の種類別に区分された種類株主  
を構成員とする各種類株主総会。以下この条  
において同じ。）の決議がなければ、その効力  
を生じない。ただし、当該種類株主総会にお  
いて議決権を行使することができる種類株主  
が存しない場合は、この限りでない。

一 次に掲げる事項についての定款の変更  
（第111条第1項又は第2項に規定するもの  
を除く。）

イ 株式の種類を追加

ロ 株式の内容の変更

ハ 発行可能株式総数又は発行可能種類株  
式総数の増加

二 株式の併合又は株式の分割

三 第185条に規定する株式無償割当て

四 当該株式会社の株式を引き受ける者の募  
集（第202条第1項各号に掲げる事項を定め  
るものに限る。）

五 当該株式会社の新株予約権を引き受ける  
者の募集（第241条第1項各号に掲げる事項

を定めるものに限る。）

六 第277条に規定する新株予約権無償割当て

七 合併

八 吸収分割

九 吸収分割による他の会社とその事業に関  
して有する権利義務の全部又は一部の承継

十 新設分割

十一 株式交換

十二 株式交換による他の株式会社の発行済  
株式全部の取得

十三 株式移転

2 種類株式発行会社は、ある種類の株式の内  
容として、前項の規定による種類株主総会の  
決議を要しない旨を定款で定めることができ  
る。

3 第1項の規定は、前項の規定による定款の  
定めがある種類の株式の種類株主を構成員と  
する種類株主総会については、適用しない。  
ただし、第1項第1号に規定する定款の変更  
（単元株式数についてのものを除く。）を行う  
場合は、この限りでない。

4 ある種類の株式の発行後に定款を変更して  
当該種類の株式について第2項の規定による  
定款の定めを設けようとするときは、当該種  
類の種類株主全員の同意を得なければならない。

ロ 株式等無償交付があった場合の総平均法の  
特例

総平均法により有価証券の1単位当たり帳  
簿価額を算出している場合において、株式等  
無償交付を受けたときは、事業年度開始の時  
から株式等無償交付の直前の時までの期間及  
び株式等無償交付の時から事業年度終了の時  
までの期間をそれぞれ1事業年度とみなして  
1単位当たりの帳簿価額を算出するものとさ  
れました（法令119の4③）。

なお、上記イで述べたとおり株式分割が無  
償による株式の取得と整理されたため、移動  
平均法により1単位当たり帳簿価額を算出し

ている場合に株式分割時に直前の旧株の簿価を新株の数で除して平均単価を算出し、その算出した平均単価その1単位当たりの帳簿価額とする規定は削除されました（法令119の3⑥）。

⑥ 有価証券の譲渡損益の益金又は損金算入時期

有価証券を譲渡した場合の譲渡損益の益金又は損金算入時期は、譲渡に係る契約をした日とされていますが、次に掲げる場合には、それぞれ次に定める日の属する事業年度とされました（法法61の2①、法規27の3の2）。これは、みなし配当が生ずる場合やいずれかの法人の資本金等の額又は利益積立金額の変動が移転資産の移転時の時価を基礎として計算される場合には、双方の取引価格をなるべく一致させるため、同時点で計上することを明確化したものです。

イ 剰余金の配当若しくは利益の配当又は剰余金の分配（分割型分割によるものを除きます。）…これらの効力が生ずる日

剰余金の配当として有価証券を交付する場合にはその有価証券の時価と帳簿価額との差額について課税関係が生じますが、それは効力発生日の属する事業年度の益金の額又は損金の額に算入されることとなります。なお、ここでいう剰余金の配当には、資本剰余金の額の減少に伴う剰余金の配当も含まれます。

ロ その有していた株式又は出資を発行した法人を被合併法人とする合併…その合併の日

ハ 自己を合併法人とする合併…その合併の日  
これは、合併の対価として他の法人の株式等の有価証券を交付する場合があります。

ニ その有していた株式又は出資を発行した法人を分割法人とする分割型分割…その分割型分割の日

ホ 自己を分割承継法人とする分割…その分割の日

これは、分割の対価として他の法人の株式等の有価証券を交付する場合があります。

ヘ 自己を現物出資法人とする適格現物出資に

該当しない現物出資（新株予約権又は社債と引換えにする給付を含む。）…その現物出資の日

これは、現物出資財産として有価証券を給付する場合があります。

ト 自己を事後設立法人とする適格事後設立…その適格事後設立の日

チ その有していた株式を発行した法人を株式交換完全子法人とする株式交換…その株式交換の日

リ 自己を株式交換完全親法人とする株式交換…その株式交換の日

これは、株式交換の対価として他の法人の株式等の有価証券を交付する場合があります。

ヌ その有していた株式を発行した法人を株式移転完全子法人とする株式移転…当該株式移転の日

ル 自己の株式又は出資の取得の対価としての交付（ヲに掲げるものを除きます。）…その取得の日

ヲ 合併に反対する被合併法人の株主等、株式交換に反対する株式交換完全子法人の株主又は株式移転に反対する株式移転完全子法人の株主の買取請求に基づく買取りの対価としての交付…その合併の日、株式交換の日又は株式移転の日

ワ 出資の消却、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取得することなく消滅させることによる対価としての交付…これらの事由が生じた日

カ 組織変更…その組織変更の日

これは、組織変更に際して他の法人の株式等の有価証券を交付する場合があります。

ヨ 解散による残余財産の分配…その分配の日

タ その有していた取得請求権付株式の請求権の行使、取得条項付株式の取得事由の発生及び全部取得条項付種類株式についての取得決議（それぞれその取得の対価として発行人

の株式のみが交付される場合に限り、並びに新株予約権付社債についての新株予約権の行使（その社債を給付するものに限り、）及び取得条項付新株予約権の取得事由の発生（その取得の対価として発行法人の株式のみが交付される場合に限り、）…これらの事由の生じた日

レ 自己を譲受け法人又は移転法人とする事業の譲受けで、法人税法第62条の8第1項（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等）に規定する非適格合併等に該当するもの…その事業の譲受けの日

## ⑦ その他

イ 自己株式の処理方法の変更による整備

上記1(3)③により自己株式についてはその取得時に資本金等の額及び利益積立金額を減少させることとされ、有価証券の範囲から除外されたため、自己株式の譲渡対価の規定及び有価証券の購入による取得の場合の取得価額から自己株式の取得に係るみなし配当相当額を控除する旨の規定が削除されました（旧法61の2⑤、旧法令119①一）。

ロ 出資の払戻しがあった場合の譲渡原価

持分会社のように出資に口数概念がない法人が出資の払戻しを行った場合の社員の譲渡原価について、次の計算式による金額とすることが明確化されました（法61の2⑬）。

$$\text{社員の出資の払戻し直前の帳簿価額} \times \frac{\text{払戻しに係る出資の金額}}{\text{払戻しの直前の出資の総額}}$$

ハ 連結子法人株式の帳簿価額の修正

連結子法人株式の帳簿価額の修正事由から除外される事由に、取得請求権付株式等に該当する他の連結法人の株式の請求権の行使による譲渡等による譲渡（法人税法第61条の2第11項の規定により株主等の譲渡損益の計上が繰り延べられるものに限り、）が追加されました（法令9②一へ）。

## (3) 適用関係

① 上記(2)①イ、⑦ハの改正基準は、平成18年5月1日以後に請求権の行使、取得事由の発生又は取得決議がある場合について適用することとされています（改正法附則35⑥）。

② 上記(2)①ロ、②ハ、③ロ、④ロの改正は、平成18年5月1日以後に取得する有価証券について適用することとされています（改正法令附則23⑤）。

③ 上記(2)②イ及びロの改正は、平成18年5月1日以後に新株予約権の行使又は取得事由の発生がある場合について適用することとされています（改正法附則35⑥）。

④ 上記(2)③イ、④イの改正は、平成18年5月1日以後に合併等又は組織変更が行われる場合について適用することとされています（改正法附則35④）。

⑤ 上記(2)⑤の改正は、平成18年5月1日以後に取得する有価証券について適用することとされています（改正法令附則23②、⑦及び⑨）。

⑥ 上記(2)⑦イの改正は、平成18年4月1日以前に行われた自己株式の譲渡及び同日前に取得した株式の取得価額については、従前どおりとされています（改正法附則35①、改正法令附則23①）。

⑦ 上記(2)⑦ロの改正は、平成18年4月1日以後に出資の払戻しが行われる場合について適用することとされています（改正法附則35⑦）。

## 4 同族会社の判定

### (1) 改正前の制度の概要

同族会社とは、会社の株主等（その会社が自己の株式又は出資を有する場合のその会社を除きます。以下同じです。）の3人以下並びにこれらと特殊の関係のある個人及び法人がその会社の発行済株式等（その会社が有する自己の株式等を除きます。）の50%を超える数の株式等を有する場合におけるその会社をいうこととされています（法20、法令4）。

(2) 改正の内容

① 同族会社の判定基準に、一定の議決権及び持分会社の社員の数が追加されました（法第20条、法令4③⑤）。すなわち、会社の株主等の3人以下並びにこれらと特殊の関係のある個人及び法人が、①その会社の一定の議決権のいずれかにつきその総数（その議決権を行使することができない株主等が有するその議決権の数を除きます。）の50%を超える数を有する場合又は②持分会社（合名会社、合資会社又は合同会社）の社員（その会社が業務を執行する社員を定めた場合にあつては、業務を執行する社員）の総数の半数を超える数を占める場合には、その会社は同族会社となります。特殊の関係のある法人の判定においても同様とされています（法令4②③）。

なお、一定の議決権とは、次に掲げるものをいうこととされています。

- イ 事業の全部若しくは重要な部分の譲渡、解散、継続、合併、分割、株式交換、株式移転又は現物出資に関する決議に係る議決権
- ロ 役員を選任及び解任に関する決議に係る議決権
- ハ 役員報酬、賞与その他の職務執行の対価として会社が供与する財産上の利益に関する事項についての決議に係る議決権
- ニ 剰余金の配当又は利益の配当に関する決議に係る議決権

会社法において議決権制限株式を発行済株式の2分の1までとする制限が公開会社以外の会社について廃止され、多様な種類の株式の発行が可能となったため、議決権制限株式を利用して持株数では少数となる者が議決権を多数有することにより実質的に会社を支配するという同族会社逃れも想定されるところです。そこで、そのような潜脱的な議決権制限株式の利用による同族会社逃れに対応するため、同族会社の判定に一定の議決権による判定が追加されたものです。

ここでは、議決権の中でも税の観点から重要

性の高いもの、すなわち、会社のヒトの支配に関する議決権（上記ロ）、会社のモノの支配に関する議決権（上記イ）及び会社のカネに関する議決権（上記ハニ）に着目し、3株主グループがこれらの議決権のいずれかを50%超有する場合には同族会社に該当することとされました。なお、持分会社について、社員（業務執行社員を定めた場合にあつては、業務執行社員）の数による判定も追加することとされました。

議決権を行使することができない株主等が有する議決権とは、例えば子会社の有する親会社株式など、株式の設定としては議決権があるものの、その株主等が有することを理由に法令等の制限により議決権がない場合におけるその議決権のことです。なお、議決権の不行使について他の株主等と同意をしている株主等の議決権もこれに含まれます。

② 個人又は法人との間でその個人又は法人の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者がある場合には、その者が有する議決権はその個人又は法人が有するものとみなし、かつ、その個人又は法人（その議決権に係る会社の株主等であるものを除きます。）はその議決権に係る会社の株主等であるものとみなして、①の規定を適用することとされました（法令4⑥）。

すなわち、形式上の議決権の行使者と実質上の議決権の行使者が異なる場合には、実質上の議決権の行使者が所有しているものとみなして議決権割合の判定をするというものです。これには、株式の所有が組合形態で行われている場合で特定の組合員の意思により議決権が行使される旨の合意がある場合、株式の所有が信託形態で行われている場合で委託者又は受益者の意思（指図）により議決権を行使する旨の合意がある場合、相互持合いで議決権の行使についてお互いの意に沿うよう行使する旨の合意がある場合などもこれに該当するものと考えられます。

## 5 役員 の 範囲

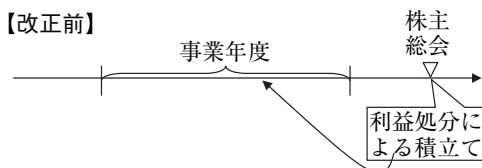
### (1) 改正前の制度の概要

法人税法上の役員 の 範囲は、法人の取締役、執行役、監査役、理事、監事及び清算人並びにこれら以外の者で法人の経営に従事している者のうち一定のものとされています（法法2十五）。

### (2) 改正の内容

役員 の 範囲に、会計参与が追加されました（法法2十五）。

なお、会社法では会計参与及び持分会社の社員に法人がなることも可能となりましたが、法人税法においても、特に個人に限定していなければ、役員 の 範囲に法人であるものも含まれることとなります。



### (2) 改正の内容

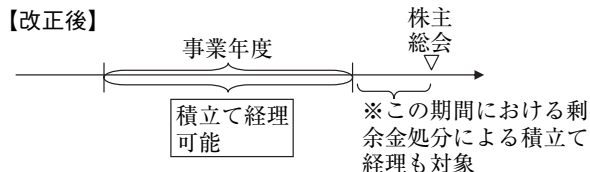
国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入制度等について、損金経理により帳簿価額を減額する方法に代わる方法が、確定した決算において積立金として積み立てる方法（決算の確定の日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法を含みます。）とされました（法法42～49、法令80、83、86）。なお、損金経理により引当金勘定に繰り入れる方法は廃止されました。

会社法の制定により利益処分計算書が廃止され、株主資本の係数の変動は事業年度中のいつでも可能となり、一事業年度中の株主資本の変動を株主（社員）資本等変動計算書に記載することとされたことに伴い、積立金方式による圧縮記帳は定時総会の利益処分ではなく、会社計算規則第181条第2項第2号の規定に基づいて期中に行うこと

## 6 国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入等

### (1) 改正前の制度の概要

法人が、各事業年度において固定資産の取得又は改良に充てるために国又は地方公共団体の補助金その他これに準ずるもの（以下「国庫補助金等」といいます。）の交付を受け、その交付の目的に適合した固定資産の取得又は改良をした場合等において、その取得又は改良に充てた国庫補助金等の額に相当する金額（以下「圧縮限度額」といいます。）の範囲内でその帳簿価額を損金経理により減額し、又はその圧縮限度額以下の金額を損金経理により引当金勘定に繰り入れる方法若しくは利益処分方式により積立金として積み立てる方法により経理をしたときは、その減額し又は経理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42等）。



なります。上記の改正は、この方法によった場合に圧縮記帳の適用が可能となるように整備が行われたものです。上記の「確定した決算において」とは、圧縮記帳の適用を受けようとする事業年度の確定した決算書の1つである株主（社員）資本等変動計算書に記載し、貸借対照表に反映させる方法によるという意味です。なお、剰余金処分計算書を引き続き作成する法人形態（協同組合等）において、従来どおり剰余金処分計算書において積立金として積み立てる方法によっても圧縮記帳の適用を受けることができます。

### (参考)

#### ○ 会社計算規則

第181条 法第452条後段に規定する法務省令で定める事項は、同条前段に規定する剰余金の処分

(同条前段の株主総会の決議を経ないで剰余金の項目に係る額の増加又は減少をすべき場合における剰余金の処分を除く。)に係る次に掲げる事項とする。

- 一 増加する剰余金の項目
- 二 減少する剰余金の項目
- 三 処分する各剰余金の項目に係る額

2 前項に規定する「株主総会の決議を経ないで剰余金の項目に係る額の増加又は減少をすべき場合」とは、次に掲げる場合とする。

一 法令又は定款の規定(法第452条の規定及び同条前段の株主総会(法第459条の定款の定めがある場合にあっては、取締役会。以下この条において同じ。)の決議によるべき旨を定める規定を除く。)により剰余金の項目に係る額の増加又は減少をすべき場合

二 法第452条前段の株主総会の決議によりある剰余金の項目に係る額の増加又は減少をさせた場合において、当該決議の定めるところに従い、同条前段の株主総会の決議を経ないで当該剰余金の項目に係る額の減少又は増加をすべきとき。

○ **株主資本等変動計算書に関する会計基準の適用指針**(平成17年12月27日 企業会計基準委員会)

25. 決算日後に剰余金の配当が決議され、当該剰余金の配当の効力発生日(会社法第454条第1項第3号参照)が決算日後に生じる場合(決算日を配当基準日とする剰余金の配当を決算日後に決議した場合などが該当する。)には、翌期の株主資本が減少することとなるため、開示後発事象としての性格を有することになる。

本適用指針では、当該配当の質的重要性や我が国における税制にも配慮し、配当の効力発生日が決算日後であっても、配当基準日が当期に属する場合には、金額の重要性にかかわらず連結株主資本等変動計算書の注記事項として取り扱うこととした(第13項(4)③参照)。

なお、税法上の積立金(例えば、圧縮積立金)は、これまで利益処分案の株主総会決議によって積立て及び取崩しがなされていたが、会社法

の下では、法人税等の税額計算を含む決算手続として会計処理することになる。具体的には、当期末の個別貸借対照表に税法上の積立金の積立て及び取崩しを反映させるとともに、個別株主資本等変動計算書に税法上の積立金の積立額と取崩額を記載(注記により開示する場合を含む。)し、株主総会又は取締役会で当該財務諸表を承認することになる。

(3) **適用関係**

上記(2)の改正は、平成18年5月1日以後に終了する事業年度の所得に対する法人税について適用し、同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29、改正法令附則18)。

**7 会社更生等による債務免除等があった場合の欠損金の損金算入**

(1) **改正前の制度の概要**

① **会社更生による債務免除等があった場合の欠損金の損金算入**

法人について会社更生法等の規定による更生手続開始の決定があった場合において、次のイからハまでに掲げる場合に該当するときは、繰越欠損金額で一定のもののうち、次のイからハまでに定める金額の合計額に達するまでの金額は、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ています(法第59①)。

イ 更生手続開始の決定時においてその法人に対し債権を有する者からその債権につき債務の免除を受けた場合…その債務の免除を受けた金額

ロ 更生手続開始の決定に伴いその法人の役員等から金銭等の贈与を受けた場合…その贈与を受けた金銭等の額

ハ 会社更生法等の規定に従って行う評価換えをした場合…その評価換えによる益金算入額(その評価換えによる損金算入額がある場合には、その益金算入額からその損金算入額を

控除した金額)

② 民事再生等による債務免除等があった場合の欠損金の損金算入

法人について民事再生法の規定による再生手続開始の決定があったこと等特定の事実が生じた場合において、次のハに掲げる場合に該当するときは、繰越欠損金額で一定のもののうち、次のイからハまでに定める金額の合計額（青色欠損金の繰越控除規定（法法57①）及び災害損失欠損金の繰越控除規定（法法58①）並びにこの制度の適用前の所得の金額が限度となります。）に達するまでの金額は、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ています（法法59②）。

イ 特定の事実が生じた時においてその法人に対し債権を有する者からその債権につき債務の免除を受けた場合…その債務の免除を受けた金額

ロ 特定の事実が生じたことに伴いその法人の役員等から金銭等の贈与を受けた場合…その贈与を受けた金銭等の額

ハ 民事再生等の場合における評価益の益金算入規定（法法25③）又は評価損の損金算入規定（法法33③）の適用を受ける場合…評価益の益金算入規定による益金算入額から評価損の損金算入規定による損金算入額を減算した金額

なお、上記ハに掲げる場合に該当しない場合

には、上記イ及びロに定める金額の合計額（この制度の適用前の所得の金額が限度となります。）に達するまでの金額について損金の額に算入することとされています。

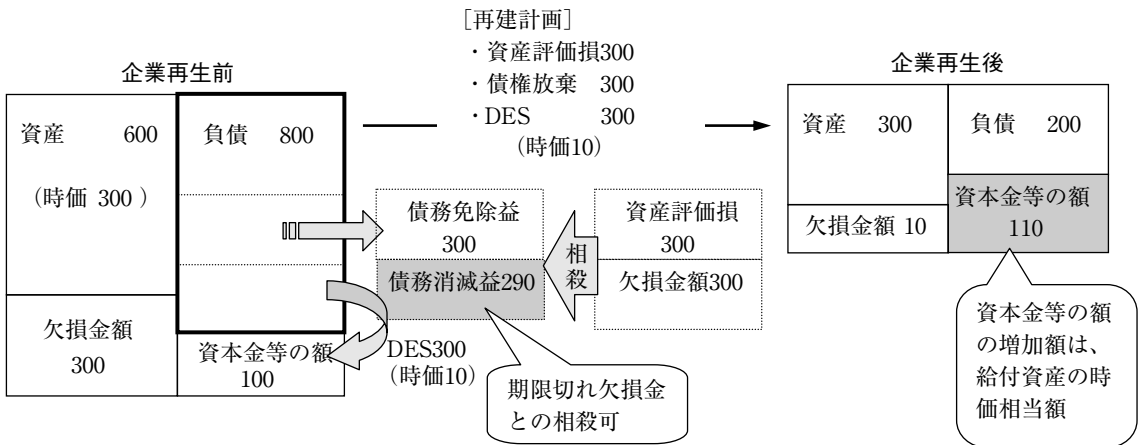
(2) 改正の内容

法人に対し債権を有する者からその債権につき債務の免除を受けた場合にその債権が債務の免除以外の事由により消滅した場合でその消滅した債務に係る利益の額が生ずるときを含むこととされ、債務の免除を受けた金額にその消滅した債務に係る利益の額を含むこととされました（法法59①一、②一）。

すなわち、会社更生等の法的整理及び一定の私的整理においていわゆるデット・エクイティ・スワップ（以下「DES」といいます。）が行われる場合には、そのDESによる債務消滅益の額を会社更生等による債務免除等があった場合の欠損金の損金算入制度の対象とすることとされました。

ところで、会社法においては、株式について発行価額という概念がなくなり、株主となる者が会社に対して払込み又は給付をした財産の額をもって増加する資本金の額及び資本準備金の額とすることとされているところです（会社法445）。また、法人税法においても今回の改正により新株の発行及び自己の株式の譲渡の際に増加する資本金等の額について、払い込まれた金銭の額及び給付を受けた金銭以外の資産の価額その他の対価の額

○ 企業再生でDESが行われる場合の処理のイメージ





に相当する金額とされたところです（一1(2)②を参照）。このため、法人がDESによる自己宛債権の現物出資（適格現物出資を除きます。）を受けた場合には、債務者である法人の増加する資本金等の額は、その券面額でなく時価によることとなります。また、債務者である法人が現物出資を受けた自己宛債権に対応する債務について、その券面額と自己宛債権の時価との差額が債務の消滅益として計上されることとなります。

DESが行われるのは一般的に企業を再生する状況においてと考えられますが、そのような状況の下で行われるDESは、債務超過を解消し財務状態を改善するための手段のひとつと考えられます。債務の免除と同様の効果をもたらすものと考えられます。

そこで、会社更生等の法的整理及び一定の私的整理の場合において、DESによる債務消滅益が生ずるときは、その債務消滅益を債務免除益と同様に扱い繰越欠損金額の損金算入の対象としたものです。

### (3) 適用関係

上記の改正は、平成18年5月1日以後に債務の免除等を受ける場合について適用し、同日前に債務の免除等を受けた場合については、従前どおりとされています（改正法附則33）。

## 8 分割型分割その他の組織再編税制に係る所要の整備

### (1) 改正前の制度の概要

① 分割型分割とは、分割により分割承継法人の株式その他の資産が分割法人の株主等のみ交付される場合のその分割とされています（法法2十二の九）。一方、分社型分割とは、分割により分割承継法人の株式その他の資産が分割法人にのみ交付される場合のその分割とされています（法法2十二の十）。分割型分割の場合には、適格の場合に利益積立金額を引き継ぐことやみなし事業年度を設けることなどで分社型分割と異なった取扱いとされています。

なお、分割承継法人の株式その他の資産を分割法人及び分割法人の株主等のいずれにも交付する分割（いわゆる中間型分割）が行われたときは、分割型分割と分社型分割の双方が行われたものとみなして、法人税法の規定を適用することとされています（法法62の6）。

- ② 分割型分割により資産及び負債の移転をした法人は、分割承継法人から新株等（その分割承継法人がその分割型分割により交付したその分割承継法人の株式その他の資産）をその時の価額により取得し、直ちにその新株等をその法人の株主等に交付したものとすることとされています（法法62）。
- ③ 法人が適格分割型分割により分割承継法人にその有する資産及び負債の移転をしたときは、その分割承継法人にその移転をした資産及び負債のその適格分割型分割に係る分割前事業年度終了の時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ています。この場合においては、その法人は、上記②にかかわらず、その分割承継法人からその分割承継法人の株式をその適格分割型分割に係る簿価純資産価額に相当する金額により取得し、直ちにその株式をその法人の株主等に交付したものとすることとされています（法法62の2）。
- ④ 分割承継法人が、分割法人の株式で分割型分割の直前に有していたもの及び分割型分割によりその分割法人又は他の分割法人から移転を受けた資産に含まれていたものに対し、分割型分割による株式の割当て及び株式以外の資産の交付（以下「株式割当等」といいます。）をしなかった場合においても、株式割当等があったものとしてみなし配当等の制度を適用することとされています（法法24②、61の2④）。
- ⑤ 適格合併、適格分割又は適格現物出資とは、いわゆる、企業グループ内の合併等や共同事業を行うための合併等とされていますが、その対価として金銭等の交付（利益の配当等としての交付を除きます。）がないものをいうこととさ

れています（法法2十二の八、十二の十一、十二の十四、法令4の2）。

(2) 改正の内容

① 分割型分割の意義

これまでの商法では、分割によって分割承継法人に移転した資産等に係る支払対価（以下「分割対価」といいます。）を分割法人に交付する形態、いわゆる物的分割と、これを分割法人の株主に直接交付する形態、いわゆる人的分割とが認められていましたが、今回の会社法では、人的分割が実質的には物的分割と剰余金の配当等が合わせて行われる性質を有するものであることから、物的分割のみが規定され人的分割は廃止されたところです。ただし、分割対価を剰余金の配当により分割法人の株主に交付する際には財源規制を課さないものとすることや利益剰余金の実質的な引継ぎにより、これまでの人的分割に係る規律の実質は維持されているところです。

法人税法においては、商法の物的分割に相当するものを分社型分割と、人的分割に相当するものを分割型分割と規定していたところですが、会社法の制定に併せて、これまでの分割型分割を実質的に維持する整備が行われました。

具体的には、分割型分割は、分割により分割法人が交付を受ける分割承継法人の株式その他の資産（以下「分割対価資産」といいます。）のすべてが分割の日において分割法人の株主に交付される場合の分割をいうこととされまし

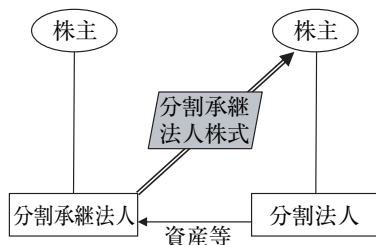
た（法法2十二の九）。一方、分社型分割は、分割により分割法人が交付を受ける分割対価資産が分割の日において分割法人の株主に交付されない場合の分割をいうこととされました（法法2十二の十）。

この分割対価資産の分割法人の株主等に対する交付は会社法上は剰余金の配当とされるため、分割の日において行われる分割とは関係のない通常の剰余金の配当との区別等いくつか留意すべき点があります。まず、適格分割か否かの判定及び株主等の譲渡損益の課税繰延べ規定の適用の有無の判定における交付金銭等の有無については、分割とは関係のない通常の剰余金の配当により交付される資産と区別するため、剰余金の配当として交付される金銭その他の資産のうち分割対価資産以外のものを除いて判定することとされています（法法2十二の十一、61の2④、法令23②、119①六）。

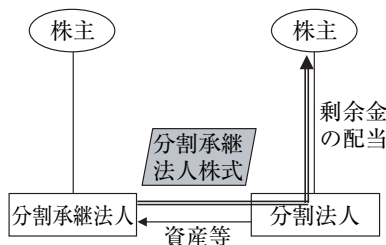
また、分割法人の株主に対して分割対価資産の一部が交付される場合には、中間型分割として取り扱われることとなります（下記③参照）。

さらに、分割対価資産に加えて分割法人が有する資産が交付される場合には、分割型分割と通常の剰余金の配当の双方が行われたものと取り扱われます。なお、分割の日において剰余金の配当が行われる場合であっても、分割対価資産と異なる資産が交付されるときには、分社型分割と剰余金の配当の双方の行為が行われたものとされます。

(商法)



(会社法)



(参考)

○ 会社法

(株式会社に権利義務を承継させる吸収分割契約)

第758条 会社が吸収分割をする場合において、吸収分割承継会社が株式会社であるときは、吸収分割契約において、次に掲げる事項を定めなければならない。

一～七 省略

八 吸収分割株式会社が効力発生日に次に掲げる行為をするときは、その旨

イ 第171条第1項の規定による株式の取得(同項第1号に規定する取得対価が吸収分割承継株式会社の株式(吸収分割株式会社が吸収分割をする前から有するものを除き、吸収分割承継株式会社の株式に準ずるものとして法務省令で定めるものを含む。ロにおいて同じ。)のみであるものに限る。)

ロ 剰余金の配当(配当財産が吸収分割承継株式会社の株式のみであるものに限る。)

(持分会社に権利義務を承継させる吸収分割契約)

第760条 会社が吸収分割をする場合において、吸収分割承継会社が持分会社であるときは、吸収分割契約において、次に掲げる事項を定めなければならない。

一～六 省略

七 吸収分割株式会社が効力発生日に次に掲げる行為をするときは、その旨

イ 第171条第1項の規定による株式の取得(同項第1号に規定する取得対価が吸収分割承継持分会社の持分(吸収分割株式会社が吸収分割をする前から有するものを除き、吸収分割承継持分会社の持分に準ずるものとして法務省令で定めるものを含む。ロにおいて同じ。)のみであるものに限る。)

ロ 剰余金の配当(配当財産が吸収分割承

継持分会社の持分のみであるものに限る。

(剰余金の配当等に関する特則)

第792条 第458条及び第2編第5章第6節の規定は、次に掲げる行為については、適用しない。

一 第758条第8号イ又は第760条第7号イの株式の取得

二 第758条第8号ロ又は第760条第7号ロの剰余金の配当

② 分割型分割の間接交付化に伴う整備

分割型分割が上記①で述べたように、まず分割法人が分割対価資産を受け取り、次に、分割法人がこれをその株主等に交付する形態であるので、上記(1)②のように分割対価資産が分割承継法人から分割法人を経由して株主に移転すると仮定する規定は廃止されました(法法61の2⑥、62、62の2、法令123の3)。また、上記(1)④の株主割当等がなかった場合に株主割当等があったものとみなす規定も廃止されました(法法24②、旧法法61の2④、法令23⑤)。

(注) 株式割当等があったものとみなす規定の廃止の理由や実務上株式割当等を省略した場合の取扱いについては、上記2(2)⑤ニ(ロ)を参照して下さい。

また、分割型分割の第2段階としての分割対価資産の株主等への交付につき、その株主等が受け取るべき分割承継法人の株式に1未満の端数が生ずる場合には、いったん端数部分が交付されて競売が行われるといったことではなく、そもそも分割法人から代わり金が交付されることになるものと考えられます(端数の規定である会社法第234条の対象外)が、この場合には、法人税法上はいったん端数に相当する株式が交付され、直ちにその代わり金により買い取られたものとみることとされました(法令123の2の2)。この買取りは自己株式の取得となりますが、会社法第234条により生じた端数部分の発行人による買取りがみなし配当課税の対象外とされているのと同様に、この買取りもみな

し配当課税の対象外とされています（法令23③七）。なお、この制度の対象となる端数代わり金は、分割型分割により交付される金銭に該当しないものとして扱われることとなります。

### ③ 中間型分割

上記①で述べたとおり、分割型分割は分割対価資産が分割法人からその株主等に交付される形態ということになりましたが、分割対価資産の一部が株主等に交付され、残りが分割法人の手元に留まるといったことも考えられます。そこで、このような場合（いわゆる中間型分割の場合）には、これまでと同様に、分割型分割と分社型分割の双方が行われたものとみなされることとされました（法法62の6、法令123の7）。

### ④ 移転負債の範囲に含まれる新株予約権交付義務

法人が合併又は分割により合併法人又は分割承継法人に移転をする負債には、その法人のその合併又は分割により消滅する新株予約権に代えて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して被合併法人及び分割法人の資産及び負債の譲渡損益を計算することとされました。この場合において、適格合併又は適格分割に係るその交付すべき資産が合併法人又は分割承継法人の新株予約権であるときは、上記債務の帳簿価額は、その消滅する新株予約権のその法人におけるその消滅の直前の帳簿価額に相当する金額とすることとされました（法令123②）。

すなわち、旧商法における合併又は分割による新株予約権の承継は、会社法においては合併又は分割により被合併法人又は分割法人の発行していた新株予約権に代えて合併法人又は分割承継法人の新株予約権を発行する行為とされましたが、その実質は従前どおり義務の承継であると考えられるため、新たな新株予約権の発行に係る債務を移転負債に含めることによって、実質的に承継と同様の効果となるように規定が整備されたものです。これにより、適格合併又は適格分割の場合には新株予約権債務がその帳

簿価額により引き継ぎがれるのと同様の処理となり、非適格合併又は非適格分割の場合には新株予約権債務がその時価（旧新株予約権に代えて金銭を交付すべきこととされている場合には、一般的にはその交付金銭の額となると考えられます。）により譲渡されるのと同様の処理となります。

### ⑤ 合併反対株主の買取請求による交付金銭の取扱い

合併に反対する被合併法人の株主等の買取請求により合併法人がその株主等に交付する金銭その他の資産は、適格合併か否かの判定及びその株主等の譲渡損益の課税繰延べ規定の適用の有無の判定における交付金銭等から除かれることとされました（法法22の八、61の2②、法令8①五、23②、119①五）。

これは、会社法では合併に反対する株主の買取請求は合併の時にその効力が生じ（すなわち抽象的な債権債務関係が生じ）、合併後に金額が確定して対価が交付されることとされましたが、これは合併全体の対価について金銭による交付をしたものといえるまでのものではないことから、交付金銭等に含まれないことが確認的に規定されたものです。

#### （参考）

##### ○ 会社法

（反対株主の株式買取請求）

第785条 吸収合併等をする場合（次に掲げる場合を除く。）には、反対株主は、消滅株式会社等に対し、自己の有する株式を公正な価格で買い取ることを請求することができる。

一・二 省 略

2～7 省 略

（株式の価格の決定等）

第786条 株式買取請求があった場合において、株式の価格の決定について、株主と消滅株式会社等（吸収合併をする場合における効力発生日後にあつては、吸収合併存続会社。以下この条において同じ。）との間に協議が調った

ときは、消滅株式会社等は、効力発生日から60日以内にその支払をしなければならない。

- 2 株式の価格の決定について、効力発生日から30日以内に協議が調わないときは、株主又は消滅株式会社等は、その期間の満了の日後30日以内に、裁判所に対し、価格の決定の申立てをすることができる。

### 3・4 省略

- 5 株式買取請求に係る株式の買取りは、効力発生日（吸収分割をする場合にあっては、当該株式の代金の支払の時）に、その効力を生ずる。

### 6 省略

## ⑥ 特定役員の範囲

共同事業を営むための適格合併、適格分割又は適格現物出資の判定において、特定役員に代表執行役が含まれることが明示されました（法令4の2③二）。

また、特定適格合併等の場合の未処理欠損金額の引継ぎ等の制限（法法57③⑤）及び特定資産等の譲渡等損失の損金不算入制度（法法62の7）におけるみなし共同事業要件の判定における特定役員についても同様の改正が行われています（法令112⑦五、123の8④五）。

なお、代表執行役は、従前から「代表取締役に準ずる役員」として特定役員に含まれると考えられることから、実質的内容の改正ではありません。

## ⑦ 議決権のない株式の範囲

共同事業を営むための適格合併、適格分割、適格株式交換又は適格株式移転の株式継続保有要件の判定において、対象から除かれる議決権のない株式の範囲について例示規定が設けられました（法規3の2）。

### イ 議決権のない株式に含まれるもの

- (イ) 自己が有する自己の株式
- (ロ) 一定の事由が生じたことを条件として議決権を有することとなる旨の定めがある株式で、その事由が生じていないもの

### ロ 議決権のない株式に含まれないもの

- (イ) 会社法第879条第3項の規定により議決権を有するものとみなされる株式（子会社・関係会社が有する親会社株式）
- (ロ) 会社法第109条第2項の規定により株主総会において決議をすることができる事項の全部につき議決権を行使することができる旨を定められた株主が有する株式
- (ハ) 単元株式数に満たない株式

これは、会社法の制定による株式の種類ごとの議決権の設定の多様化や無議決権株式の発行限度の撤廃等により、これまで以上に多様な種類の株式が発行されると想定されることから、議決権のない株式の範囲について、課税上の取扱いの明確化のために設けられたものです。なお、自己株式のほかは、所有者のステータスによって議決権が一時的に行使できないものは議決権のない株式に含まれないという基本的な考え方によって整理されています。

### (参考)

#### ○ 会社法

(株主の平等)

第109条 株式会社は、株主を、その有する株式の内容及び数に応じて、平等に取り扱わなければならない。

2 前項の規定にかかわらず、公開会社でない株式会社は、第105条第1項各号に掲げる権利に関する事項について、株主ごとに異なる取扱いを行う旨を定款で定めることができる。

3 前項の規定による定款の定めがある場合には、同項の株主が有する株式を同項の権利に関する事項について内容の異なる種類の株式とみなして、この編及び第5編の規定を適用する。

(議決権の数)

第308条 株主（株式会社がその総株主の議決権の4分の1以上を有することその他の事由を通じて株式会社がその経営を実質的に支配することが可能な関係にあるものとして法務省

令で定める株主を除く。)は、株主総会において、その有する株式一株につき1個の議決権を有する。ただし、単元株式数を定款で定めている場合には、1単元の株式につき1個の議決権を有する。

2 前項の規定にかかわらず、株式会社は、自己株式については、議決権を有しない。

(特別清算事件の管轄)

第879条 省 略

2 省 略

3 前2項の規定の適用については、第308条第1項の法務省令で定める株主は、その有する株式について、議決権を有するものとみなす。

4 省 略

### (3) 適用関係

上記(2)①から⑤までの改正は、平成18年5月1日以後に行われる合併又は分割について適用し、同日前に行われた合併又は分割については従前どおりとされています(改正法附則24②、38①、改正法令附則4②、24①②④)。

## 9 その他の所要の整備

会社法の制定に伴い、上記1から8までの改正のほか、次のとおり所要の整備が行われています。

(1) 株主等の範囲について、有限会社の社員が除外され、合同会社の社員が追加されました(法24)。

(2) 事業年度とは、法人の財産及び損益の計算の単位となる期間(以下「会計期間」といいます。)で、法令で定めるもの又は法人の定款、寄附行為、規則若しくは規約(以下「定款等」といいます。)に定めるものをいい、法令又は定款等に会計期間の定めがない場合には、納税地の所轄税務署長に届け出た会計期間又は納税地の所轄税務署長が指定した会計期間若しくは暦年をいうものとされました(法13)。

なお、会社法の制定により清算中の会社は解散の日以後1年ごとの期間を清算事務年度とすることになりますが、この清算事務年度も会計

期間に該当します。

### (参考)

#### ○ 会社法

(清算の開始原因)

第475条 株式会社は、次に掲げる場合には、この章の定めるところにより、清算をしなければならない。

一 解散した場合(第471条第4号に掲げる事由によって解散した場合及び破産手続開始の決定により解散した場合であって当該破産手続が終了していない場合を除く。)

二 設立の無効の訴えに係る請求を認容する判決が確定した場合

三 株式移転の無効の訴えに係る請求を認容する判決が確定した場合

(貸借対照表等の作成及び保存)

第494条 清算株式会社は、法務省令で定めるところにより、各清算事務年度(第475条各号に掲げる場合に該当することとなった日の翌日又はその後毎年その日に相当する日(相当する日がない場合にあっては、その前日)から始まる各1年の期間をいう。)に係る貸借対照表及び事務報告並びにこれらの附属明細書を作成しなければならない。

2 前項の貸借対照表及び事務報告並びにこれらの附属明細書は、電磁的記録をもって作成することができる。

3 清算株式会社は、第1項の貸借対照表を作成した時からその本店の所在地における清算終了の登記の時までの間、当該貸借対照表及びその附属明細書を保存しなければならない。

(3) 寄附金の損金不算入制度について、寄附金の額につき利益処分による経理をした場合に損金不算入とする取扱いが廃止されました(旧法37①、81の6①)。

なお、損金算入限度額の計算における「資本又は出資を有しないもの」(法令73①二)とは、資本制度が存在しない法人形態を指すため、株

株式会社や持分会社など資本制度の存在する会社は「資本又は出資を有しないもの」に該当しないこととなります。

上記の改正は、法人が平成18年5月1日前に終了した事業年度において支出した寄附金の額で利益処分による経理をしたものについては、従前どおりとされています（改正法附則28①、46①）。

(4) 有価証券に準ずるものの範囲について、次の改正が行われました（法令11）。

① 端株制度の廃止に伴い、商法第220条第1項に規定する端数の部分（いわゆる端株）が除外されました。

なお、会社法第234条及び第235条に規定する1株に満たない端数は、株式が端数部分の所有者に共有されている状態と解されることから、有価証券に準ずるものの範囲として規定するまでもなく、株式そのものであると考えられ、特に規定は設けられていません。

上記の改正について、法人が平成18年5月1日前に取得した端数の部分については、従前どおりとされています（改正法令附則9）。

#### (参考)

#### ○ 会社法

(1に満たない端数の処理)

第234条 次の各号に掲げる行為に際して当該各号に定める者に当該株式会社の株式を交付する場合において、その者に対し交付しなければならない当該株式会社の株式の数に1株に満たない端数があるときは、その端数の合計数（その合計数に1に満たない端数がある場合にあっては、これを切り捨てるものとする。）に相当する数の株式を競売し、かつ、その端数に応じてその競売により得られた代金を当該者に交付しなければならない。

- 一 第170条第1項の規定による株式の取得  
当該株式会社の株主
- 二 第173条第1項の規定による株式の取得  
当該株式会社の株主

三 第185条に規定する株式無償割当て 当該株式会社の株主

四 第275条第1項の規定による新株予約権の取得 第236条第1項第7号イの新株予約権の新株予約権者

五 合併（合併により当該株式会社が存続する場合に限る。） 合併後消滅する会社の株主又は社員

六 合併契約に基づく設立時発行株式の発行 合併後消滅する会社の株主又は社員

七 株式交換による他の株式会社の発行済株式全部の取得 株式交換をする株式会社の株主

八 株式移転計画に基づく設立時発行株式の発行 株式移転をする株式会社の株主

2 株式会社は、前項の規定による競売に代えて、市場価格のある同項の株式については市場価格として法務省令で定める方法により算定される額をもって、市場価格のない同項の株式については裁判所の許可を得て競売以外の方法により、これを売却することができる。この場合において、当該許可の申立ては、取締役が2人以上あるときは、その全員の同意によってしなければならない。

3 前項の規定により第1項の株式を売却した場合における同項の規定の適用については、同項中「競売により」とあるのは、「売却により」とする。

4 株式会社は、第2項の規定により売却する株式の全部又は一部を買い取ることができる。この場合においては、次に掲げる事項を定めなければならない。

- 一 買い取る株式の数（種類株式発行会社にあっては、株式の種類及び種類ごとの数）
- 二 前号の株式の買取りをするのと引換えに交付する金銭の総額

5 取締役会設置会社においては、前項各号に掲げる事項の決定は、取締役会の決議によらなければならない。

6 第1項から第4項までの規定は、第1項各

号に掲げる行為に際して当該各号に定める者に当該株式会社の社債又は新株予約権を交付するときについて準用する。

第235条 株式会社が株式の分割又は株式の併合をすることにより株式の数に1株に満たない端数が生ずるときは、その端数の合計数（その合計数に1に満たない端数が生ずる場合にあっては、これを切り捨てるものとする。）に相当する数の株式を競売し、かつ、その端数に応じてその競売により得られた代金を株主に交付しなければならない。

2 前条第2項から第5項までの規定は、前項の場合について準用する。

- ② 株式の引受けによる権利（いわゆる権利株）が、会社法の規定の整備に伴い、株主となる権利とされました。同様に、協同組織金融機関の優先出資に関する法律に規定する優先出資者となる権利及び資産の流動化に関する法律に規定する優先出資の引受けによる権利が、それぞれ優先出資者となる権利及び優先出資社員となる権利とされ、資産の流動化に関する法律に規定する特定社員となる権利が追加されました。

#### (参考)

##### ○ 会社法

（設立時発行株式の株主となる権利の譲渡）

第35条 前条第1項の規定による払込み又は給付（以下この章において「出資の履行」という。）をすることにより設立時発行株式の株主となる権利の譲渡は、成立後の株式会社に対抗することができない。

（株式の引受人の権利）

第50条 発起人は、株式会社の成立の時に、出資の履行をした設立時発行株式の株主となる。

2 前項の規定により株主となる権利の譲渡は、成立後の株式会社に対抗することができない。  
（設立時募集株式の払込金額の払込み）

第63条 設立時募集株式の引受人は、第58条第1項第3号の期日又は同号の期間内に、発起

人が定めた銀行等の払込みの取扱いの場所において、それぞれの設立時募集株式の払込金額の全額の払込みを行わなければならない。

2 前項の規定による払込みをすることにより設立時発行株式の株主となる権利の譲渡は、成立後の株式会社に対抗することができない。

3 設立時募集株式の引受人は、第1項の規定による払込みをしないときは、当該払込みをすることにより設立時募集株式の株主となる権利を失う。

（出資の履行）

第208条 募集株式の引受人（現物出資財産を給付する者を除く。）は、第199条第1項第4号の期日又は同号の期間内に、株式会社が定めた銀行等の払込みの取扱いの場所において、それぞれの募集株式の払込金額の全額を払い込まなければならない。

2 募集株式の引受人（現物出資財産を給付する者に限る。）は、第199条第1項第4号の期日又は同号の期間内に、それぞれの募集株式の払込金額の全額に相当する現物出資財産を給付しなければならない。

3 募集株式の引受人は、第1項の規定による払込み又は前項の規定による給付（以下この款において「出資の履行」という。）をする債務と株式会社に対する債権とを相殺することができない。

4 出資の履行をすることにより募集株式の株主となる権利の譲渡は、株式会社に対抗することができない。

5 募集株式の引受人は、出資の履行をしないときは、当該出資の履行をすることにより募集株式の株主となる権利を失う。

③ 有限会社の社員の持分が除外され、合同会社の社員の持分が追加されました。

(5) 繰延資産の範囲から建設利息が除外されました（旧法令14①二）。

法人が平成18年5月1日前に支出した建設利息については、従前どおりとされています（改



正法令附則10)。

- (6) 資産の評価益の益金算入制度について、資産の評価益の計上ができる評価換えから組織の変更に伴って行う資産の評価換えが除外されました(旧法令24一)。

なお、会社計算規則上も、組織変更をすることを理由に資産の評価換えをすることができないこととされています。

この改正は、法人が平成18年5月1日前の組織の変更に伴って行った資産の評価換えについては、従前どおりとされています(改正法令附則13①)。

(参考)

○ 会社計算規則

(組織変更の際の資産及び負債の評価替えの禁止)

第7条 会社が組織変更をする場合には、当該組織変更をすることを理由にその有する資産及び負債の帳簿価額を変更することはできない。

- (7) 会社整理制度の廃止に伴い、次の制度について整理開始の申立て、整理開始の命令又は整理計画の決定がその適用要件等から除外されるとともに、特別清算制度の見直しに伴い所要の整備が行われました。

- ① 民事再生法の規定による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の益金算入及び資産の評価損の損金算入(法令24の2①、68の2①)

平成18年5月1日前にされた整理計画の決定(同日に現に係属している会社の整理に関する事件に係る整理計画の決定を含みます。)については、従前どおりとされています(改正法令附則13②)。

- ② 資産の評価損の損金算入(法令68①)

平成18年5月1日前に整理開始の命令があった場合又は同日に現に係属している会社の整理に関する事件について同日以後に整理開始の命

令があった場合における評価換えについては、従前どおりとされています(改正法令附則15)。

- ③ 個別評価貸倒引当金(法令96①、法規25の2)

100%繰入れに係る平成18年5月1日前にされた整理計画の決定(同日に現に係属している会社の整理に関する事件に係る整理計画の決定を含みます。)については、従前どおりとされています(改正法規附則2)。また、50%繰入れに係る平成18年5月1日前にされた整理開始の申立てに係る会社の整理に関する事件については、従前どおりとされています(改正法令附則19②)。

- ④ 会社更生等による債務免除等があった場合の欠損金の損金算入(法令117)

平成18年5月1日前に整理開始の命令があった場合又は同日に現に係属している会社の整理に関する事件について同日以後に整理開始の命令があった場合については、従前どおりとされています(改正法令附則21)。

また、制度の適用対象となる事由に、会社法の規定による特別清算開始の命令が該当することが明示されましたが(法令117二)、従前においても商法の規定による特別清算開始の命令は「前3号に掲げる事実に至る事実(法令117四)」に該当すると考えられ、実質的な内容の改正を伴うものではありません。

- ⑤ 欠損金の繰戻しによる還付(法令154の3、156①)

平成18年5月1日前に整理開始の命令があった場合又は同日に現に係属している会社の整理に関する事件について同日以後に整理開始の命令があった場合については、従前どおりとされています(改正法令附則28、35)。

- (8) 1株未満の株式等の処理の場合等の所得計算の特例制度について、会社法の制定に伴い新株予約権者に端数代わり金を交付する場合を追加することとされたほか、会社法等の改正に伴う所要の規定の整備が行われました(法令139の3)。

上記の改正は、法人が平成18年5月1日以後にその株主等又はその新株予約権者に交付すべきものとして収入する金額及びその株主等又はその新株予約権者に交付する金額に係る法人税について適用し、法人が同日前にその株主等に交付すべきものとして収入した金額及びその株主等に交付した金額（会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律の規定によりなお従前の例によるものとされる旧法人税法施行令第139条の3第1項各号に掲げる規定に基づいてその株主等に交付すべきものとして収入した金額及びその株主等に交付した金額を含みます。）に係る法人税については、従前どおりとされています（改正法令附則25）。

- (9) 所得税額控除制度について、資本剰余金の額の減少に伴う剰余金の配当及び分割型分割による剰余金の配当が期間按分計算の対象外とされるとともに、配当の計算の基礎となった期間を、

前回の配当の支払に係る基準日の翌日（同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。）から今回の配当の支払に係る基準日までの期間とすることとされました（法令140の2①②、155の26②）。この改正の趣旨は、連結法人株式等に係る配当（上記2(2)②参照）と同様です。

上記の改正は、法人が受ける平成18年5月1日以後の日を計算の基礎となった期間の末日とする配当等（上記2(3)①の経過配当を含みます。）について適用し、法人が受けた平成18年5月1日前の日を計算の基礎となった期間の末日とする同項に規定する配当等（経過配当を除きます。）については、従前どおりとされています（改正法令附則27①、33①）。

## 二 株式交換等に係る税制

### 1 改正前の制度の概要

株式交換又は株式移転（以下「株式交換等」といいます。）が行われた場合の株主の取扱いについては、租税特別措置として平成11年の税制改正で創設されました。また、連結納税制度の創設の際にも株式交換等が行われた場合の所要の措置が講じられています。これらの概要については、次のとおりとなります。

#### (1) 子会社の株主の子会社株式の譲渡益課税の繰延べ等

子会社株式の親会社における受入価額が子会社株主の帳簿価額相当額以下であること等の要件を満たすときは、その株主について、子会社株式に係る譲渡損益の計上を繰り延べるものとされています（措法67の9）。

また、株式移転後に、子会社が有する全額出資の会社の株式等（以下「孫会社株式等」といいます。）を親会社に対して譲渡した場合において、親会社が孫会社株式等の取得価額を子会社のその譲渡直前の帳簿価額相当額とすること等の要件を満たすときは、子会社において、孫会社株式等について計上される譲渡益に相当する金額を損金の額に算入することとされています（措法67の10）。

す。）を親会社に対して譲渡した場合において、親会社が孫会社株式等の取得価額を子会社のその譲渡直前の帳簿価額相当額とすること等の要件を満たすときは、子会社において、孫会社株式等について計上される譲渡益に相当する金額を損金の額に算入することとされています（措法67の10）。

なお、上記制度の詳細は、「租税特別措置法等（法人税関係の準備金、土地税制、その他特別措置関係）の改正」（444頁）を参照してください。

#### (2) 連結納税の開始・加入に伴う資産の時価評価

連結納税の承認を受けて連結子法人となる他の法人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法人との間に完全支配関係を有するもの又は連結親法人による完全支配関係を有することとなった法人（連結グループに加入する子法人）が、連結開始直前事業年度（最初連結親法人事業年度開始の日の前日の属する事業年度をいいます。）又は連結加入直前事業年度（その完全

支配関係を有することとなった日の前日の属する事業年度をいいます。) 終了の時ににおいて有する時価評価資産の評価益又は評価損は、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ています(法61の11①、61の12①)。

ただし、連結親法人となる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継続して法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有している場合のその法人など一定の法人については、適用除外とされています(法61の11①一～六、61の12①一～五)。この適用除外となる法人のうち、株式交換等に関するものは次のとおりです。

### ① 連結納税の開始に伴う時価評価

イ 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、かつ、連結親法人となる法人がその株式移転の日からその開始の日まで継続してその株式移転に係る完全子会社であった法人の発行済株式の全部を直接又は間接に保有している場合のその法人

ロ 連結親法人となる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適格合併、合併類似適格分割型分割又は株式移転(以下「適格合併等」といいます。)により法人の発行済株式等の全部を保有することとなり、かつ、連結親法人となる法人がその適格合併等の日からその開始の日まで継続してその発行済株式等の全部を直接又は間接に保有する場合のその法人

ハ 連結親法人となる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交換により法人の発行済株式等の全部を有することとなり、かつ、連結親法人となる法人がその株式交換の日からその開始の日まで継続してその発行済株式等の全部を直接又は間接に保有している場合(次に掲げる要件のすべてを満たす場合に限り)ます。)のその法人

(イ) 連結開始直前事業年度終了の時ににおいて、その法人の時価評価資産の全部につき、その開始の日以後に譲渡等による利益の額又は損失の額を益金の額又は損金の額に算入することが見込まれていないこと

(ロ) その法人の連結開始直前事業年度終了の時の時価評価資産について、その連結開始直前事業年度に係る確定申告書の提出期限までに、時価評価資産の種類等を記載した届出書を納税地の所轄税務署長に提出していること

ハ) 連結開始直前事業年度終了の時ににおいて、連結親法人となる法人が継続してその法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有することが見込まれていること

(ニ) 連結親法人となる法人が明らかに法人税を免れる目的でその法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に有することとしたと認められるものでないこと

### ② 連結納税への加入に伴う時価評価

連結親法人が、株式交換により法人の発行済株式等の全部を有することとなった場合において一定の要件(上記①ハ(イ)から(ニ)までと基本的に同様です。)を満たすときのその法人

### (3) 連結欠損金の繰越し

連結親法人の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がある場合には、その連結欠損金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、損金の額に算入することとされていますが(法81の9①)、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完全子会社の青色欠損金額等は、連結欠損金額とみなされることとされています(法81の9②二)。

## 2 改正の趣旨及び概要

### (1) 改正の趣旨

株式交換は、子法人となる法人の発行済株式の

すべてを親法人となる法人に取得させる行為であり、したがって株主による任意の行為とは異なり、完全親子関係を創設する組織法上の行為と位置付けられます。具体的には、子法人がその発行済株式の全部を他の法人に取得させる行為であり、子法人が株式交換契約の締結当事者となるなど子法人の主体的な行為とされています。したがって、子法人の株主にとっては、その個別意思とは必ずしも関係なく株主たる地位を失って、代わりに親法人の株主になることとなり（反対株主の買取請求は認められます。）、この点において、被合併法人の株主がその個別意思とは必ずしも関係なく合併法人の株主になる合併と類似している一方、株主個々の個別意思により行われる「株式と株式の交換」といった事実行為と異なるといえます。

また、株式交換により親法人は子法人の発行済株式の全部を取得することになるので、これにより、子法人の役員を選解任や子法人からの剰余金の配当に係る議決権を完全に掌握することから、子法人の事業や資産、利益の全てを親法人が実質的に支配することになるといえます。したがって、株式交換には、株式取得を通じて子法人の事業、資産を実質的に取得するのと同様の効果があるといえます。合併は法人の事業や資産を直接的に取得する行為ですから、両者はこのような点で共通性がある行為とみることができます。言い換えると、「合併は会社財産の取得」であるのに対し、「株式交換は会社そのものの取得」であるということになります。

組織再編成の法的な仕組みが異なるとしても、実質的に同様の効果を得られる取引に対して異なる課税を行うとなると、組織再編成の手法の選択に歪みをもたらしかねないなどの問題が生ずることになります。株式交換等と合併の類似性に加え、株式交換によって出来上がる形態が、子法人を吸収合併した後に現物出資したのと同じ形態（完全親子会社関係）となることも考え合わせると、株式交換に対する課税は、課税の中立性等の観点から、合併等に係る税制と整合性を持ったものとするのが適当と考えられます。そこで、株式交換

等に係る税制の見直しを行った上で、一体的な組織再編成に係る税制として再構築することとされたものです。

## (2) 改正の概要

株式交換等に係る税制について、これまでの合併等に係る税制と整合性をもったものとするため、子法人の有する資産の含み損益に対する課税については、その株式交換等が適格要件に該当するものであるかどうかによることとされました。すなわち、その株式交換等が適格要件に該当するものである場合には子法人が有する資産の含み損益を計上せず、適格要件に該当しないものである場合に、子法人の有する資産の含み損益を計上するものとされました。この場合、含み損益の計上は、子法人の有する資産は取引行為の直接の対象となっていないため、その時価評価により含み益及び含み損を計上することにされています。なお、資産の含み損益の計上の他、長期割賦販売等に係る繰延損益の計上や租税特別措置法上の圧縮特別勘定の取崩しも行われることとなります。

子法人の株主に対する課税は、親法人株式以外の資産の交付を受けなかった場合には、子法人株式の帳簿価額による譲渡を行ったものとして譲渡損益の計上を繰り延べ、親法人株式以外の資産の交付を受けた場合には、原則どおりその譲渡損益の計上を行うこととされました。なお、株式交換等が適格要件に該当しない場合であっても、子法人から株主への資産の交付がないことから、合併等の場合とは異なりみなし配当課税は行わないこととされています。

また、各個別制度においては、連結開始・加入時の時価評価の適用除外や連結欠損金額とみなされる欠損金額等について、上記の取扱いと整合性を持たせるようその見直しが行われました。

## 3 改正の内容

### (1) 適格株式交換及び適格株式移転の範囲

適格株式交換及び適格株式移転の範囲について、次の①及び②のとおりとされました。

なお、株式交換完全子法人は、株式交換によりその株主の有する株式を他の法人に取得させた当該株式を発行した法人と、株式交換完全親法人は、株式交換により他の法人の株式を取得したことによって当該法人の発行済株式の全部を有することとなった法人と、株式移転完全子法人は、株式移転によりその株主の有する株式を当該株式移転により設立された法人に取得させた当該株式を発行した法人と、株式移転完全親法人は、株式移転により他の法人の発行済株式の全部を取得した当該株式移転により設立された法人と定められ（法法 2 十二の六の三～十二の七）、この中で株式交換及び株式移転が前述のとおり完全子法人による行為であることが示されています。

また、株式交換を利用する組織再編成をみると、株式交換によってグループ化した上で、その後株式交換完全子法人の事業を合併、分割等によりグループ内の法人に移転する実態も多いことを考慮して、2 回目の組織再編成が見込まれる場合の手当てが合併税制に比して広範に講じられています。

**(参考)**

○ **会社法**

(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。

三十一 株式交換 株式会社がその発行済株式（株式会社が発行している株式をいう。

以下同じ。）の全部を他の株式会社又は合同会社に取得させることをいう。

三十二 株式移転 1 又は 2 以上の株式会社がその発行済株式の全部を新たに設立する株式会社に取得させることをいう。

① **適格株式交換**

適格株式交換とは、次のいずれかに該当する株式交換で、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ものをいいます（法法 2 十二の十六、法令 4 の 2 ⑫～⑮）。

(注) 株主に対する剰余金の配当として交付される金銭その他の資産及び株式交換に反対する株主の買取請求に基づく対価として交付される金銭その他の資産は、上記の株式交換完全親法人の株式以外の資産から除外されています。

イ **企業グループ内の株式交換**

(イ) 同一者による完全支配関係がある法人間で行う株式交換…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同一の者によってそれぞれの法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有される関係（以下「同一者による完全支配関係」といいます。）があり、かつ、株式交換後にその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者による完全支配関係が継続することが見込まれている場合におけるその株式交換をいいます（法法 2 十二の十六イ、法令 4 の 2 ⑫）。

(注) 1 「同一の者」が個人である場合には、同族関係者を含むこととされています（以下同じです）。

2 株式交換後に株式交換完全子法人等を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、上記の株式交換後の完全支配関係の継続は、次に掲げることとされています。

(1) 株式交換完全子法人を被合併法人とする適格合併が見込まれている場合…株式交換後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者による完全支配関係があり、かつ、株式交換の時から適格合併の直前の時まで株式交換完全親法人が株式交換完全子法人の発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続すること

(2) 株式交換完全親法人を被合併

法人とする適格合併が見込まれている場合…株式交換後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者による完全支配関係があり、かつ、株式交換の時から適格合併の直前の時まで株式交換完全親法人が株式交換完全子法人の発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続すること。なお、合併法人がその同一の者によって発行済株式等の全部を直接又は間接に保有される関係がない法人である場合には、適格合併後に合併法人が株式交換完全子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が継続することも要件とされます。

- (3) 同一の者を被合併法人とする適格合併が見込まれている場合…株式交換後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者による完全支配関係があり、かつ、株式交換の時から適格合併の直前の時まで株式交換完全親法人が株式交換完全子法人の発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続し、適格合併後にその株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との間に合併法人によって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直接又は間接に保有される関係が継続すること

- (ロ) 支配関係がある法人間で行う株式交換…次の(a)及び(b)の株式交換をいいます(法法 2 十二の十六ロ、法令 4 の 2 ⑬⑭)。  
 (a) 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

方の法人が他方の法人の発行済株式等の総数の50%を超え、かつ、100%に満たない数の株式(以下「支配株式」といいます。)を直接又は間接に保有する関係(以下「当事者間の支配関係」といいます。)があり、かつ、株式交換後に株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との間に当事者間の支配関係が継続することが見込まれている場合の株式交換で、次の i 及び ii の要件に該当するもの(法法 2 十二の十六ロ、法令 4 の 2 ⑬一)。

(注) 株式交換後に株式交換完全子法人等を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれる場合には、上記の株式交換後の支配関係の継続は、次に掲げることとされています。

- (1) 株式交換完全子法人を被合併法人とする適格合併が見込まれている場合…株式交換の時から適格合併の直前の時まで株式交換完全親法人が株式交換完全子法人の発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続すること  
 (2) 株式交換完全親法人を被合併法人とする適格合併が見込まれている場合…株式交換の時から適格合併の直前の時まで株式交換完全親法人が株式交換完全子法人の発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続し、適格合併後に合併法人が株式交換完全子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が継続すること

- i 株式交換完全子法人の株式交換の直前の従業者のうち、その総数の概ね80%以上に相当する数の者が株式交換完全子法人の業務に引き続き従事する

ことが見込まれていること

(注) 株式交換後に株式交換完全子法人を被合併法人等とする適格合併、適格分割、適格現物出資又は適格事後設立（以下「適格組織再編成」といいます。）を行うことが見込まれている場合には、上記の80%以上に相当する数の従業者のうち、適格組織再編成に伴い合併法人等（合併法人以外の法人にあっては株式交換完全親法人との間に次に掲げる関係があるものに限ります（法令4の2⑭）。）に引き継がれるもの（以下「合併等引継従業者」といいます。）について株式交換後に株式交換完全子法人の業務に従事し適格組織再編成後に合併法人等の業務に従事することが見込まれ、かつ、合併等引継従業者以外のものについて株式交換完全子法人の業務に引き続き従事することが見込まれていることとされています。

- 1 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(a)に掲げる関係がある場合…株式交換完全親法人が分割承継法人、被現物出資法人又は被事後設立法人の発行済株式等の総数の50%を超える数の株式を直接又は間接に保有する関係
- 2 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下記(b)に掲げる関係がある場合…同一者による支配関係

ii 株式交換完全子法人の株式交換前に営む主要な事業が株式交換完全子法人において引き続き営まれることが見込まれていること

(注) 株式交換後に株式交換完全子

法人を被合併法人等とする適格組織再編成により主要な事業が移転することが見込まれている場合には、その主要な事業が、株式交換後に株式交換完全子法人において営まれ、適格組織再編成後に合併法人等において引き続き営まれることが見込まれていることとされています。

(b) 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ってそれぞれの支配株式を直接又は間接に保有される関係（以下「同一者による支配関係」といいます。）があり、かつ、株式交換後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者による支配関係が継続することが見込まれている場合の株式交換で、上記(a) i 及び ii の要件に該当するもの（法法22の十六口、法令4の2⑬二）

(注) 株式交換後に株式交換完全子法人等を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれる場合には、上記の株式交換後の支配関係の継続は、次に掲げることとされています。

- 1 株式交換完全子法人を被合併法人とする適格合併が見込まれている場合…株式交換後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者による支配関係があり、かつ、株式交換の時から適格合併の直前の時まで株式交換完全親法人が株式交換完全子法人の発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続すること
- 2 株式交換完全親法人を被合併法人とする適格合併が見込まれている場合…株式交換後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者による支配関係があ

り、かつ、株式交換の時から適格合併の直前の時まで株式交換完全親法人が株式交換完全子法人の発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続し、適格合併後に合併法人が株式交換完全子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が継続すること

- 3 同一の者を被合併法人とする適格合併が見込まれている場合…株式交換後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者による支配関係があり、かつ、株式交換の時から適格合併の直前の時まで株式交換完全親法人が株式交換完全子法人の発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続し、適格合併後に株式交換完全子法人と株式交換完全親法人との間に合併法人によって株式交換完全子法人及び株式交換完全親法人の支配株式を直接又は間接に保有される関係が継続すること

ロ 共同事業を営むための株式交換

上記イ以外の株式交換で、次の要件（株式交換完全子法人の株主の数が50人以上である場合には、下記ホ）以外の要件）のすべてに該当するものをいいます（法法2十二の十六ハ、法令4の2⑮）。

- (イ) 株式交換完全子法人の子法人事業（株式交換完全子法人の株式交換前に営む主要な事業のうちのいずれかの事業をいいます。）と株式交換完全親法人の親法人事業（株式交換完全親法人の株式交換前に営む事業のうちのいずれかの事業をいいます。）とが相互に関連するものであること

（注）持株会社が株式交換完全親法人となる場合についても、その持株会社が行っている事業により事業関連性の判定を行うこととなります。この場合に、

持株会社の事業をどのように見るかはその実態に応じることとなりますが、持株会社が子法人の事業について、その重要な機能の一部を担っている場合など、持株会社が子法人と共同してその子法人の事業を行っていると認められる実態が備わっている場合には、その子法人の事業も含めて事業関連性の判定を行うことが考えられます。

- (ロ) 株式交換完全子法人と株式交換完全親法人のそれぞれの事業規模の割合が概ね5倍を超えないこと又は株式交換前の株式交換完全子法人の特定役員（のいずれかが株式交換に伴って退任をするものでないこと

この事業規模とは、子法人事業と親法人事業（子法人事業と関連する事業に限ります。）のそれぞれの売上金額、子法人事業と親法人事業のそれぞれの従業者の数若しくはこれらに準ずるものの規模をいいます。

また、特定役員とは、社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役又は常務取締役又はこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者をいい、合併等における適格要件と同様となっています。

（注）1 上記の「退任」からは、株式交換完全親法人の役員への就任に伴う退任及び株式交換後に株式交換完全子法人を被合併法人等とする適格組織再編成を行うことが見込まれている場合における合併法人等の役員への就任に伴う退任は除かれています。これは、このような場合には、親法人の役員ないし合併法人等の役員として実質的に以前と同様の影響力を及ぼすことが可能であり単なる退任とは異なると考えられるからです。

2 合併等とは異なり株式交換に伴い役員が他の法人の役員として就任するものでないことから、上記



のとおり、退任しないことが要件とされています。このほか、主要事業の継続要件や従業者の継続要件についても合併等の場合の適格要件と規定振りが異なっていますが、いずれも株式交換によって移転するものでないことによるものであって、従前の状態が継続していることを要件としているという点で基本的な整理が異なるものではありません。

- (ハ) 株式交換完全子法人の株式交換の直前の従業者のうち、その総数の概ね80%以上に相当する数の者が株式交換完全子法人の業務に引き続き従事することが見込まれていること

(注) 株式交換後に株式交換完全子法人を被合併法人等とする適格組織再編成に伴い従業者が合併法人等に引き継がれることが見込まれている場合には、上記の80%以上に相当する数の従業者のうち、適格組織再編成に伴い合併法人等に引き継がれるもの（以下「合併等引継従業者」といいます。）について株式交換後にその株式交換完全子法人の業務に従事し適格組織再編成後に合併法人等の業務に従事することが見込まれ、かつ、合併等引継従業者以外のものについて株式交換完全子法人の業務に引き続き従事することが見込まれていることとされています。

- (ニ) 子法人事業（親法人事業と関連する事業に限ります。）が株式交換完全子法人において引き続き営まれることが見込まれていること

(注) 株式交換後に株式交換完全子法人を被合併法人等とする適格組織再編成により子法人事業が移転することが見込まれている場合には、その移転する子法人事業（以下「合併等移転子法人事業」といいます。）が株式交換後に株式交換完全子法人において営まれ、適格組織再編成後に合併法人等において引き続き営まれることが見込まれ、かつ、株式交換完全子法人の子法人事業のうち合併等移転子法人事業以外のものが株式交換完全子法人において引き続き営まれることが見込まれていることとされています。

業」といいます。）が株式交換後に株式交換完全子法人において営まれ、適格組織再編成後に合併法人等において引き続き営まれることが見込まれ、かつ、株式交換完全子法人の子法人事業のうち合併等移転子法人事業以外のものが株式交換完全子法人において引き続き営まれることが見込まれていることとされています。

- (ホ) 株式交換の直前の株式交換完全子法人の株主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（議決権のないものを除きます。）の全部を継続して保有することが見込まれる者が有する株式交換完全子法人の株式（議決権のないものを除きます。）の数を合計した数が株式交換完全子法人の発行済株式等（株式交換完全親法人が有するもの、株式交換完全親法人により発行済株式等の総数の50%を超える数の株式を保有されている法人が有するもの及び議決権のないものを除きます。）の総数の80%以上であること。

(注) 上記の見込まれる者は、株式交換後にその者を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には株式交換後にその者が交付を受ける株式の全部を保有し、適格合併後に合併法人が交付を受ける株式の全部を継続して保有することが見込まれるときのその者とし、株式交換後に株式交換完全親法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には株式交換の時から適格合併の直前の時まで交付を受ける株式の全部を継続して保有することが見込まれるときのその者とされています。

- (ヘ) 株式交換後に株式交換完全親法人が株式交換完全子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が継続することが見込まれていること

(注) 1 株式交換後に株式交換完全親法人等を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、次のとおりとされています。

(1) 株式交換完全親法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合…株式交換の時から適格合併の直前の時まで株式交換完全親法人が株式交換完全子法人の発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続し、適格合併後に合併法人が株式交換完全子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が継続することが見込まれていること

(2) 株式交換完全子法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合…株式交換の時から適格合併の直前の時まで株式交換完全親法人が株式交換完全子法人の発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続することが見込まれていること

2 株式交換後に株式交換完全子法人を合併法人、分割承継法人又は被現物出資法人とする適格合併、適格分割又は適格現物出資（以下「適格合併等」といいます。）を行うことが見込まれている場合には、株式交換後に株式交換完全親法人が株式交換完全子法人の発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続し、適格合併等後に株式交換完全親法人がその株式交換完全子法人の適格合併等の直前の発行済株式等の全部に相当する数の株式を継続して保有することが見込まれていることとされています。

## ② 適格株式移転

適格株式移転とは、次のいずれかに該当する株式移転で、株式移転完全子法人の株主に株式移転完全親法人の株式以外の資産が交付されないものをいいます（法法 2 十二の十七、法令 4 の 2 ⑩～⑳）。

(注) 株式移転に反対する株主の買取請求に基づく対価として交付される金銭その他の資産は、上記株式移転完全親法人の株式以外の資産から除外されています。

### イ 企業グループ内の株式移転

(イ) 完全支配関係がある法人間で行う株式移転…次に掲げる株式移転をいいます（法法 2 十二の十七イ、法令 4 の 2 ⑩⑪）。

(a) 株式移転前に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同一者による完全支配関係があり、かつ、株式移転後に株式移転完全親法人と株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人との間に同一者による完全支配関係が継続することが見込まれている場合におけるその株式移転（法法 2 十二の十七イ、法令 4 の 2 ⑩）。

(注) 株式移転後に株式移転完全親法人等を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、上記の株式移転後の完全支配関係の継続は、次に掲げることとされています。

1 株式移転完全親法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合…株式移転後に株式移転完全親法人と株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人との間に同一者による完全支配関係があり、かつ、株式移転の時から適格合併の直前の時までその株式移転完全親法人が株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人の

発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続すること。なお、合併法人が同一の者によって発行済株式等の全部を直接又は間接に保有される関係がない法人である場合には、適格合併後に合併法人が株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子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が継続することも要件とされます。

- 2 株式移転完全子法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合…株式移転後に株式移転完全親法人と株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人との間に同一者による完全支配関係があり、かつ、適格合併後に株式移転完全親法人と他の株式移転完全子法人との間に同一者による完全支配関係が継続すること。なお、被合併法人となる株式移転完全子法人にあっては、株式移転の時から適格合併の直前の時まで株式移転完全親法人が株式移転完全子法人の発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続することが要件とされます。
- 3 他の株式移転完全子法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合…株式移転後に株式移転完全親法人と株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人との間に同一者による完全支配関係があり、かつ、適格合併後に株式移転完全親法人と株式移転完全子法人との間に同一者による完全支配

関係が継続すること。なお、被合併法人となる他の株式移転完全子法人にあっては、株式移転の時から適格合併の直前の時まで株式移転完全親法人が他の株式移転完全子法人の発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続することが要件とされます。

- 4 同一の者を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合…株式移転後に株式移転完全親法人と株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人との間に同一者による完全支配関係があり、かつ、株式移転の時から適格合併の直前の時まで株式移転完全親法人が株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人の発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続し、適格合併後に株式移転完全親法人と株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人との間に合併法人によって株式移転完全親法人と株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有される関係が継続すること

- (b) 一の法人のみがその株式移転完全子法人となる株式移転（単独株式移転）で、株式移転後に株式移転完全親法人が株式移転完全子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が継続することが見込まれているもの（法法22の十七イ、法令4の2⑰）。

（注） 株式移転後に株式移転完全親法人等を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれてい

る場合には、上記の株式移転後の関係の継続は、次に掲げることとされています。

- 1 株式移転完全親法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合…株式移転の時から適格合併の直前の時まで株式移転完全親法人が株式移転完全子法人の発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続し、かつ、適格合併後に合併法人が株式移転完全子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が継続すること
  - 2 株式移転完全子法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合…株式移転の時から適格合併の直前の時まで株式移転完全親法人が株式移転完全子法人の発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続すること
- (ロ) 支配関係がある法人間で行う株式移転…次の(a)及び(b)の株式移転をいいます(法法2十二の十七ロ、法令4の2⑱⑲)。
- (a) 株式移転前に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当事者間の支配関係があり、かつ、株式移転後に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株式移転完全親法人によって株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人の支配株式を直接又は間接に保有される関係が継続することが見込まれている場合におけるその株式移転で、次のi及びiiの要件に該当するもの(法法2十二の十七ロ、法令4の2⑱一)。
- (注) 株式移転後に株式移転完全親法人等を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている

場合には、上記の株式移転後の関係の継続は、次に掲げることとされています。

- 1 株式移転完全親法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合…株式移転の時から適格合併の直前の時まで株式移転完全親法人が株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人の発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続し、適格合併後に合併法人が株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子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が継続すること
- 2 株式移転完全子法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合…株式移転の時から適格合併の直前の時まで株式移転完全親法人が株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人の発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続し、適格合併後に株式移転完全親法人が他の株式移転完全子法人の支配株式を直接又は間接に保有する関係が継続すること
- 3 他の株式移転完全子法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合…株式移転の時から適格合併の直前の時まで株式移転完全親法人が株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人の発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続し、適格合併後に株式移転完全親法人が株式移転完全子法人の支配株式を直接又は間接に保有する関係が継続すること

- i 各株式移転完全子法人の株式移転の直前の従業者のうち、その総数の概ね80%以上に相当する数の者がその株式移転完全子法人の業務に引き続き従事することが見込まれていること

(注) 株式移転後に株式移転完全子法人を被合併法人等とする適格組織再編成を行うことが見込まれている場合には、上記の80%以上に相当する数の従業者のうち、適格組織再編成に伴い合併法人等（合併法人以外の法人にあっては、株式移転完全親法人との間に次に掲げる関係があるものに限ります（法令4の2⑱）。）に引き継がれるもの（以下「合併等引継従業者」といいます。）について株式移転後に株式移転完全子法人の業務に従事し適格組織再編成後に合併法人等の業務に従事することが見込まれ、かつ、合併等引継従業者以外のものについて株式移転完全子法人の業務に引き続き従事することが見込まれていることとされています。

- 1 株式移転前に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(a)に掲げる関係がある場合…株式移転完全親法人が分割承継法人、被現物出資法人又は被事後設立法人の発行済株式等の総数の50%を超える数の株式を直接又は間接に保有する関係
- 2 株式移転前に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下記(b)に掲げる関係がある場合…同一者によ

る支配関係

- ii 各株式移転完全子法人の株式移転前に営む主要な事業がその株式移転完全子法人において引き続き営まれることが見込まれていること

(注) 株式移転後に株式移転完全子法人を被合併法人等とする適格組織再編成により主要な事業が移転することが見込まれている場合には、その主要な事業が、株式移転後に株式移転完全子法人において営まれ、適格組織再編成後に合併法人等において引き続き営まれることが見込まれていることとされています。

- (b) 株式移転前に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同一の者によってそれぞれの支配株式を直接又は間接に保有される関係（以下「同一者による支配関係」といいます。）があり、かつ、株式移転後にその株式移転完全親法人と株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人との間に同一者による支配関係が継続することが見込まれている場合の株式移転で、上記(a) i 及び ii の要件に該当するもの（法法2十二の十七ロ、法令4の2⑱二）。

(注) 株式移転後に株式移転完全親法人等を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれる場合には、上記の株式移転後の支配関係の継続は、次に掲げることとされています。

- 1 株式移転完全親法人を被合併法人とする適格合併が見込まれている場合…株式移転後に株式移転完全親法人と株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人との間に同一者による支配

関係があり、かつ、株式移転の時から適格合併の直前の時まで株式移転完全親法人が株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人の発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続し、適格合併後に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合併法人によって株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子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が継続すること

2 株式移転完全子法人を被合併法人とする適格合併が見込まれている場合…株式移転後に株式移転完全親法人と株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人との間に同一者による支配関係があり、かつ、適格合併後に株式移転完全親法人と他の株式移転完全子法人との間に同一者による支配関係が継続すること。なお、被合併法人となる株式移転完全子法人にあっては、株式移転の時から適格合併の直前の時まで株式移転完全親法人が株式移転完全子法人の発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続することが要件とされます。

3 他の株式移転完全子法人を被合併法人とする適格合併が見込まれている場合…株式移転後に株式移転完全親法人と株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人との間に同一者による支配関係があり、かつ、適格合併後に株式移転完全親法人と株式移転完全子法人との間に同一

者による支配関係が継続すること。なお、被合併法人となる他の株式移転完全子法人にあっては、株式移転の時から適格合併の直前の時まで株式移転完全親法人が他の株式移転完全子法人の発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続することが要件とされます。

4 同一の者を被合併法人とする適格合併が見込まれている場合…株式移転後に株式移転完全親法人と株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人との間に同一者による支配関係があり、かつ、株式移転の時から適格合併の直前の時まで株式移転完全親法人が株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人の発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続し、適格合併後に株式移転完全親法人と株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人との間に合併法人によって株式移転完全親法人と株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人の支配株式を直接又は間接に保有される関係が継続すること

#### ロ 共同事業を営むための株式移転

上記イ以外の株式移転で、次の要件（株式移転完全子法人の株主の数が50人以上である場合には、下記(ホ)以外の要件）のすべてに該当するものをいいます（法法2十二の十七八、法令4の2⑳）。

(イ) 子法人事業（株式移転完全子法人の株式移転前に営む主要な事業のうちのいずれかの事業をいいます。）と他の子法人事業（他の株式移転完全子法人の株式移転前に営む事業のうちのいずれかの事業をいいます。）

す。)とが相互に関連するものであること

- (ロ) 株式移転完全子法人と他の株式移転完全子法人のそれぞれの事業規模の割合が概ね5倍を超えないこと又は株式移転前の株式移転完全子法人若しくは他の株式移転完全子法人の特定役員のいずれかが株式移転に伴って退任をするものでないこと

(注) 上記の「退任」からは、株式移転完全親法人の役員への就任に伴う退任及び株式移転後に株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人を被合併法人等とする適格組織再編成を行うことが見込まれている場合における合併法人等の役員への就任に伴う退任が除かれています。これは、株式交換の場合と同様の理由によるものです。

- (ハ) 株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人の株式移転の直前の従業者のうち、それぞれその総数の概ね80%以上に相当する数の者が、それぞれその株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人の業務に引き続き従事することが見込まれていること

(注) 株式移転後に株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人を被合併法人等とする適格組織再編成に伴い従業者が合併法人等に引き継がれることが見込まれている場合には、上記の80%以上に相当する数の従業者のうち、適格組織再編成に伴い合併法人等に引き継がれるもの（以下「合併等引継従業者」といいます。）について株式移転後にその株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人の業務に従事し適格組織再編成後に合併法人等の業務に従事することが見込まれ、かつ、合併等引継従業者以外のものについて株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法

人の業務に引き続き従事することが見込まれていることとされています。

- (ニ) 子法人事業又は他の子法人事業（相互に関連する事業に限ります。）が株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人において引き続き営まれることが見込まれていること

(注) 株式移転後に株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人を被合併法人等とする適格組織再編成により子法人事業又は他の子法人事業が移転することが見込まれている場合には、その移転する子法人事業又は他の子法人事業（以下「合併等移転子法人事業」といいます。）が株式移転後に株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人において営まれ、適格組織再編成後に合併法人等において引き続き営まれることが見込まれ、かつ、子法人事業又は他の子法人事業のうち合併等移転子法人事業以外のものが株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人において引き続き営まれることが見込まれていることとされています。

- (ホ) 株式移転の直前の株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人の株主でその株式移転により交付を受ける株式移転完全親法人の株式（議決権のないものを除きます。）の全部を継続して保有することが見込まれる者が有する株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人の株式（議決権のないものを除きます。）の数を合計した数がそれぞれ株式移転完全子法人又は他の株式移転完全子法人の発行済株式等（他の株式移転完全子法人又は株式移転完全子法人が有するもの及び議決権のないものを除きます。）の総数の80%以上であること

(注) 上記の見込まれる者は、株式移転後にその者を被合併法人とする適

格合併を行うことが見込まれている場合には株式移転後にその者が交付を受ける株式の全部を保有し、適格合併後に合併法人が交付を受ける株式の全部を継続して保有することが見込まれるときのその者とし、株式移転後に株式移転完全親法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には株式移転の時から適格合併の直前の時まで交付を受ける株式の全部を継続して保有することが見込まれるときのその者とされています。

- (㊦) 株式移転後に株式移転完全親法人が株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子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が継続することが見込まれていること

(注) 1 株式移転後に株式移転完全親法人等を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合には、次のとおりとされています。

- (1) 株式移転完全親法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合…株式移転の時から適格合併の直前の時まで株式移転完全親法人が株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人の発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続し、適格合併後に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合併法人によって株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人の発行済株式等の全部を直接又は間接に保有される関係が継続することが見込まれていること
- (2) 株式移転完全子法人を被合併

法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合…株式移転の時から適格合併の直前の時まで株式移転完全親法人が株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人の発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続し、適格合併後に株式移転完全親法人が他の株式移転完全子法人の発行済株式の全部を直接又は間接に保有する関係が継続することが見込まれていること

- (3) 他の株式移転完全子法人を被合併法人とする適格合併を行うことが見込まれている場合…株式移転の時から適格合併の直前の時まで株式移転完全親法人が株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人の発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続し、適格合併後に株式移転完全親法人がその株式移転完全子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が継続することが見込まれていること

2 株式移転後に株式移転完全子法人等を合併法人等とする適格合併、適格分割又は適格現物出資（以下「適格合併等」といいます。）を行うことが見込まれている場合には、次のとおりとされています。

- (1) 株式移転完全子法人を合併法人等とする適格合併等を行うことが見込まれている場合…株式移転後に株式移転完全親法人が株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人の発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続し、かつ、適格合併等後



に株式移転完全親法人が他の株式移転完全子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が継続することが見込まれていること。なお、合併法人等となる株式移転完全子法人にあっては、適格合併等後に株式移転完全親法人が株式移転完全子法人の適格合併等の直前の発行済株式等の全部に相当する数の株式を継続して保有することが見込まれていることが要件とされます。

- (2) 他の株式移転完全子法人を合併法人等とする適格合併等を行うことが見込まれている場合…  
株式移転後に株式移転完全親法

人が株式移転完全子法人及び他の株式移転完全子法人の発行済株式等の全部を直接に保有する関係が継続し、かつ、適格合併等後に株式移転完全親法人が株式移転完全子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が継続することが見込まれていること。なお、合併法人等となる他の株式移転完全子法人にあっては、適格合併等後に株式移転完全親法人が他の株式移転完全子法人の適格合併等の直前の発行済株式等の全部に相当する数の株式を継続して保有することが見込まれていることが要件とされます。

○株式交換・株式移転の適格要件の概要

	企業グループ内の株式交換・株式移転		共同事業を営むための株式交換・株式移転
	100%グループ内	50%グループ内	
株式交換	<p>〈同一者間〉 (法法22の十六イ、法令4の2⑫) ・同一者100%関係の継続</p>	<p>〈当事者間〉 (法法22の十六ロ、法令4の2⑬一) ・当事者50%超関係の継続 ①従業員の継続従事 (80%以上) ②主要な事業の継続</p> <p>〈同一者間〉 (法法22の十六ロ、法令4の2⑬二) ・同一者50%超関係の継続 ①従業員の継続従事 (80%以上) ②主要な事業の継続</p>	<p>〔法人〕 (法法22の十六ハ、法令4の2⑮) ①事業関連性 ②事業規模が5倍を超えないこと又は特定役員のいずれかが退任しないこと ③従業員の継続従事 (80%以上) ④主要な事業の継続 ⑤完全親子関係の継続</p> <p>〔株主〕 ⑥株主の親法人株式の継続保有</p>
株式移転	<p>〈同一者間〉 (法法22の十七イ、法令4の2⑯) ・同一者100%関係の継続</p>	<p>〈当事者間〉 (法法22の十七ロ、法令4の2⑰一) ・完全親法人を同一者とする50%超関係の継続 ①従業員の継続従事 (80%以上) ②主要な事業の継続</p>	<p>〔法人〕 (法法22の十七ハ、法令4の2⑳) ①事業関連性 ②事業規模が5倍を超えないこと又は特定役員のいずれかが退任しないこと ③従業員の継続従事 (80%以上) ④主要な事業の継続 ⑤完全親子関係の継続</p>

<p>〈単独株式移転〉 (法法22の十七イ、法令4の2⑰) ・完全親子関係の継続</p>	<p>〈同一者間〉 (法法22の十七ロ、法令4の2⑱二) ・同一者50%超関係の継続 ①従業者の継続従事 (80%以上) ②主要な事業の継続</p>	<p>〔株主〕 ⑥株主の親法人株式の継続保有</p>
--	--	--------------------------------

(注) 1. 株式交換・株式移転とも株主に金銭等の交付がないものに限る。  
2. 株式交換・株式移転後に適格組織再編成が見込まれる場合の適格要件については省略

(2) 非適格株式交換等に係る子法人の有する資産の時価評価等

① 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は、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こととされました(法法62の9①)。

これは、株式交換等は、上記2(1)で述べたように、株式取得を通じて会社財産を間接的に取得でき、合併と株式交換等は組織法上の行為による会社財産の取得という点で共通の行為と見ることができることから、非適格合併等の場合に被合併法人等の資産について譲渡損益が計上されることとの整合性などを図るため、非適格株式交換等の場合に株式交換完全子法人又は株式移転完全子法人の有する資産について時価評価により評価損益の計上を行うこととされたものです。

イ 時価評価資産とは、固定資産、土地等、有価証券、金銭債権及び繰延資産とされていますが、次に掲げるものは除かれます(法法62の9①、法令123の11①)。

(イ) 前5年内事業年度等(非適格株式交換等の日の属する事業年度開始の日前5年内に開始した各事業年度又は各連結事業年

度)をいいます。)において次の(a)から(h)までの圧縮記帳の規定の適用を受けた減価償却資産

- (a) 国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入規定(法法42①②⑤⑥)
- (b) 特別勘定を設けた場合の国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入規定(法法44①④)
- (c) 工事負担金で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入規定(法法45①②⑤⑥)
- (d) 保険金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入規定(法法47①②⑤⑥)
- (e) 特別勘定を設けた場合の保険金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入規定(法法49①④)
- (f) 個別益金額又は個別損金額の益金又は損金算入規定(法法81の3①((a)から(e)までの規定により同項に規定する個別損金額を計算する場合に限ります。))
- (g) 転廃業助成金等に係る課税の特例(措法67の4①~③⑨⑩)
- (h) 連結法人の転廃業助成金等に係る課税の特例(措法68の102①~③⑩⑪)

なお、(イ)の減価償却資産には、適格組織再編成により被合併法人等から移転を受けた減価償却資産のうち、被合併法人等において当該前5年内事業年度等において上記(a)から(h)までの規定の適用を受けたものも含まれます。

- (ロ) 売買目的有価証券
- (ハ) 償還有価証券

- (二) 資産の価額とその帳簿価額との差額（含み損益）が資本金等の額の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未満のもの

この資産の価額とその帳簿価額は、資産を次の単位に区分した後のそれぞれの資産の価額と帳簿価額とされています（法規27の16の2、27の15①）。

- (a) 金銭債権…一の債務者ごと  
 (b) 減価償却資産  
     i 建物…一棟（区分所有権である場合には、区分所有権）ごと  
     ii 機械及び装置…一の生産設備又は一台若しくは一基（通常、一組又は一式を取引の単位とされるものは、一組又は一式）ごと  
     iii その他の減価償却資産…上記に準じた区分  
 (c) 土地等…一筆（一体として事業の用に供される一団の土地等には、その一団の土地等）ごと  
 (d) 有価証券…その銘柄の異なるごと  
 (e) その他の資産…通常取引の単位を基準とした区分

上記の差額は、前5年内事業年度等において(i)(a)から(h)までの規定の適用を受けた固定資産（減価償却資産を除きます。）で、その価額がその帳簿価額を超えるものについては、前5年内事業年度等においてこれらの規定により損金の額に算入された金額又はその超える部分の金額のいずれか少ない金額を控除した金額となります。

また、この差額は、その資産が法人税法第61条の6第1項（繰延ヘッジ処理による利益額又は損失額の繰延べ）の規定の適用を受けている場合には、その差額にヘッジの有効性割合が概ね80%から125%までとなっていた直近の有効性判定におけるデリバティブ取引等に係る法人税法施行令第121条の3第4項（デリバティブ取引等に

係る利益額又は損失額のうちヘッジとして有効である部分の金額等）に規定する利益額又は損失額に相当する金額の調整を加えた金額によるものとされています（法令123の11②）。

(注) 株式交換完全子法人等が含み損益を計上すべき資産及び負債の範囲は、全ての資産及び負債とすることも考えられますが、その資産について取引行為が行われるものでないことや制度間の整合性等を勘案し、連結納税の時価評価資産と同じ範囲とされているものです。

ロ 上記の時価評価が行われた場合のその時価評価資産の評価損益については、資産の評価益の益金不算入の規定（法法25①）及び資産の評価損の損金不算入の規定（法法33①）は適用しないこととされています（法令123の11③）。

## ② 長期割賦販売等に係る繰延損益

非適格株式交換等を行った株式交換完全子法人等が、非適格株式交換等の日の属する事業年度（以下「非適格株式交換等事業年度」といいます。）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（非適格株式交換等事業年度前の各事業年度又は各連結事業年度の益金の額及び損金の額に算入されるもの並びに延払基準の適用により非適格株式交換等事業年度の益金の額及び損金の額に算入されるものを除きます。）は、非適格株式交換等事業年度の所得の金額の計算上、益金の額及び損金の額に算入することとされました（法法63③、法令126の3）。

ただし、長期割賦販売等に該当する資産の販売等に係る契約についての非適格株式交換等事業年度終了時の繰延長期割賦損益額（イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した金額（ロに掲げる金額がイに掲げる金額を超える場合には、ロに掲げる金額からイに掲げる金額を控除した金額）をいいます。）が1,000万円に満たな

いものには、この規定は適用されません（法令126の2）。

イ その資産の販売等に係る収益の額（非適格株式交換等事業年度以前の各事業年度又は各連結事業年度の益金の額に算入されるものを除きます。）

ロ その資産の販売等に係る費用の額（非適格株式交換等事業年度以前の各事業年度又は各連結事業年度の損金の額に算入されるものを除きます。）

また、次のイからハまでに掲げる長期割賦販売等に該当する資産の販売等についての契約についても、この規定は適用されません。

イ 非適格株式交換等の日前の適格分社型分割、適格現物出資又は適格事後設立により分割承継法人、被現物出資法人又は被事後設立法人に移転をしたもの

ロ 非適格株式交換等の日以後の適格組織再編成により被合併法人等から移転を受けたもの  
ハ 非適格株式交換等の日以後の資産の販売等に係るもの

すなわち、非適格株式交換等の日において有する長期割賦販売に該当する資産の販売等に係る契約のみが対象となります。

なお、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に行われた適格分社型分割、適格現物出資又は適格事後設立により長期割賦販売等に該当する資産の販売等についての契約の移転をした場合には、その移転を受けた法人においては、長期割賦販売に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例制度の適用を受けることはできないこととされています（法令128）。

### ③ 資産の時価評価に伴うその他の取扱い

非適格株式交換等による時価評価が行われた場合の諸制度について、次のとおり所要の整備が行われました。

#### イ 棚卸資産の取得価額

棚卸資産について非適格株式交換等による

時価評価が行われた場合には、その非適格株式交換等の日においてその棚卸資産の取得価額にその評価益を加算し又はその棚卸資産の取得価額からその評価損を減算した金額によりその棚卸資産を取得したものとみなして、各事業年度の期末評価額の計算を行うこととされました（法令33④）。

#### ロ 減価償却

##### (イ) 定率法の整備

定率法を採用している減価償却資産について非適格株式交換等による時価評価が行われたことによりその帳簿価額が減額された場合には、その非適格株式交換等が行われた事業年度以後の各事業年度においては、その減価償却資産について既に行った償却の額には、その減額された金額を含むものとされました（法令48③）。

(注) 非適格株式交換等が行われた事業年度においては、まず非適格株式交換等による時価評価が行われ、次に減価償却が行われたものとして処理することとなります（以下ハまで同じです。）。

##### (ロ) 生産高比例法の整備

生産高比例法を採用している鉱業用減価償却資産について非適格株式交換等による時価評価が行われた場合には、その非適格株式交換等が行われた事業年度以後の各事業年度においては、その非適格株式交換等の直後の帳簿価額からその残存価額を控除した金額を残存採掘予定数量（鉱業用減価償却資産に係る当初の採掘予定数量から非適格株式交換等が行われた事業年度開始の日前の採掘数量を控除した残量をいいます。）で除して計算した一定単位当たりの金額に、各事業年度における採掘数量を乗じて計算した金額をその償却限度額として償却することとされました（法令48④）。

##### (ハ) リース期間定額法の整備

国外リース資産について非適格株式交換

等による時価評価が行われた場合には、その非適格株式交換等が行われた事業年度以後の各事業年度においては、その非適格株式交換等の直後の帳簿価額から見積残存価額を控除した金額を未經過リース期間（リース期間のうち非適格株式交換等が行われた事業年度開始の日以後の期間をいいます。）の月数で除して計算した金額に、その事業年度におけるリース期間の月数を乗じて計算した金額をその償却限度額として償却することとされました（法令48⑤）。

(二) 取得価額の整備

減価償却資産について非適格株式交換等が行われたことによりその帳簿価額が増額された場合には、非適格株式交換等による時価評価が行われた事業年度以後の各事業年度においては、その増額された金額を当初の取得価額に加算した金額に相当する金額をもってそ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ました（法令54④）。

(ホ) 減価償却資産の償却可能限度額等の整備

非適格株式交換等による時価評価が行われたことによりその帳簿価額が減額された減価償却資産の償却額の累積額には、その減額された金額を含むこととされました（法令61①）。

また、非適格株式交換等による時価評価が行われた場合の陳腐化した減価償却資産の償却限度額について所要の規定の整備が行われました（法令60の2⑤）。

(ハ) みなし損金経理額の整備

非適格株式交換等による時価評価が行われたことによりその帳簿価額が増額された減価償却資産について、これを有する法人がその非適格株式交換等の時の直前の価額として会計帳簿に記載した金額（その減価償却資産に係る償却超過額がある場合には、これを加算した金額）が、その非適格株式

交換等による時価評価による増額後の帳簿価額に満たない場合には、その満たない部分の金額は、その非適格株式交換等が行われた事業年度前の各事業年度の損金経理額（減価償却資産につき償却費として損金経理をした金額をいいます。）とみなすこととされました（法令61の3表五）。

ハ 繰延資産の償却

(イ) 任意償却される繰延資産に係る整備

任意償却される繰延資産について非適格株式交換等による時価評価が行われたことによりその帳簿価額が減額された場合には、その非適格株式交換等による時価評価が行われた事業年度以後の各事業年度においては、その償却限度額の計算の基礎となる繰延資産の額は、当初の支出額から既に行った償却の額のほか、その減額された金額も控除して計算することとされました（法令64②）。

(注) 非適格株式交換等が行われた事業年度においては、まず非適格株式交換等による時価評価が行われ、次に繰延資産の償却が行われたものとして処理することとなります（以下(ニ)まで同じです）。

(ロ) 社債発行差金に係る整備

社債発行差金について非適格株式交換等による時価評価が行われたことによりその帳簿価額が減額された場合には、その非適格株式交換等が行われた事業年度以後の各事業年度においては、その非適格株式交換等の直後の帳簿価額を未經過期間（社債の償還期間のうち非適格株式交換等が行われた事業年度開始の日以後の期間をいいます。）の月数で除して計算した金額に、その事業年度の月数を乗じて計算した金額をその償却限度額として償却することとされました（法令64③）。

(ハ) その他の繰延資産に係る整備

上記(イ)及び(ロ)以外の繰延資産について

非適格株式交換等による時価評価が行われた場合には、その非適格株式交換等が行われた事業年度以後の各事業年度においては、その非適格株式交換等の直後の帳簿価額を未経過期間の月数で除して計算した金額に、その事業年度の月数を乗じて計算した金額をその償却限度額として償却することとされました（法令64④）。

(二) みなし損金経理額の整備

非適格株式交換等による時価評価が行われたことによりその帳簿価額が増額された繰延資産について、その繰延資産につき法人がその非適格株式交換等の時の直前の価額として会計帳簿に記載した金額（その繰延資産に係る償却超過額がある場合には、これを加算した金額）が、その非適格株式交換等による時価評価による増額後の帳簿価額に満たない場合には、その満たない部分の金額は、その非適格株式交換等が行われた事業年度前の各事業年度の損金経理額（繰延資産につき償却費として損金経理をした金額をいいます。）とみなすこととされました（法令66の2表五）。

二 有価証券に係る移動平均法又は総平均法の特例

有価証券について非適格株式交換等による時価評価が行われた場合で、その有価証券につき1単位当たりの帳簿価額の算出方法として移動平均法を採用しているときは、その1単位当たりの帳簿価額は、非適格株式交換等の日の前日における帳簿価額に非適格株式交換等による時価評価による評価益を加算し又はその前日の帳簿価額から非適格株式交換等による時価評価による評価損を減算した金額をその有価証券の数で除して算出することとされ、また、総平均法を採用しているときは、その1単位当たりの帳簿価額は、事業年度開始の時からその非適格株式交換等の直前の時までの期間及びその非適格株式交換等があった時から事業年度終了の時までの期間をそれ

ぞれ1事業年度とみなして総平均法により算出することとされました（法令119の3④、119の4①②）。

ホ 外貨建資産等の評価換えをした場合のみなし取得による換算

外貨建資産等について非適格株式交換等による時価評価が行われた場合には、その外貨建資産等の取得又は発生の基因となった外貨建取引はその非適格株式交換等による時価評価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）の規定を適用することとされました（法令122の2）。

ヘ 連結法人間取引の損益の調整

連結法人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を益金の額又は損金の額に算入する事由に、非適格株式交換等による時価評価が追加されました（法令122の14④、155の22③）。

ト 特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入

(イ) 特定引継資産又は特定保有資産が非適格株式交換等の時価評価資産に該当し、かつ、特定引継資産又は特定保有資産につき非適格株式交換等による時価評価の制度の適用がある場合には、その評価損は特定資産譲渡等損失額とすることとされました（法令123の8⑤）。

(ロ) 特定資産譲渡等損失額の発生の基因となる譲渡等特定事由に、非適格株式交換等による時価評価による評価損の計上追加されました（法令123の8⑧）。

(ハ) 特定資産譲渡等損失額から控除する利益額の発生の基因となる譲渡又は評価換えに、非適格株式交換等による時価評価による評価益の計上及び非適格株式交換等による租税特別措置法上の圧縮特別勘定の金額の取崩しが追加されました（法令123の8⑫、155の5五）。

(3) 子法人株主の旧株の譲渡損益の取扱い

① 株式交換完全子法人又は株式移転完全子法人（以下「完全子法人」といいます。）の株主が、株式交換等により株式交換完全親法人又は株式移転完全親法人（以下「完全親法人」といいます。）の株式以外の資産の交付を受けなかった場合には、完全子法人の株式（以下「旧株」といいます。）の旧株の帳簿価額による譲渡を行ったものとして譲渡損益の計上を繰り延べることとされました（法61の2⑦⑧）。これは、完全親法人の株式以外の資産の交付を受けていないときは、従来から有していた株式に係る投資が株式交換等の後も継続していると考えられることによるものです。なお、完全親法人の株式以外の資産の交付を受けた場合には、原則どおり譲渡損益の計上を行うこととなります。

（注） 株主に対する剰余金の配当として交付される金銭その他の資産及び株式交換等に反対する株主の買取請求に基づく対価として交付される金銭その他の資産は、上記の完全親法人の株式以外の資産から除外されています。

② 完全子法人の株主が株式交換等により完全親法人の株式以外の資産の交付を受けなかった場合における完全親法人の株式の取得価額は、旧株の株式交換等の直前の帳簿価額に相当する金額（その取得に要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）とされました（法令119①八、十）。

（注） 完全親法人の株式以外の資産の交付を受けた場合における完全親法人の株式の取得価額はその取得の時におけるその株式の取得のために通常要する金額となります（法令119①二十二）。

③ 売買目的有価証券の範囲に、内国法人が株式交換等（完全子法人の株主に完全親法人の株式以外の資産が交付されないものに限ります。）により交付を受けた完全親法人の株式で、その交付の基因となった完全子法人の株式が売買目的有価証券とされていたものが追加されました（法令119の12四）。

(4) 親法人の子法人株式の取得価額等

① 親法人の子法人株式の取得価額

完全親法人の完全子法人株式の取得価額は、適格株式交換又は適格株式移転（以下「適格株式交換等」といいます。）の場合は完全子法人株主の旧帳簿価額の合計額（株主50人以上の場合には、完全子法人の簿価純資産額）と、適格株式交換等に該当しない株式交換等（以下「非適格株式交換等」といいます。）の場合は時価とされました。具体的には次のとおりとされています。（法令119①九、十一、二十二）。

イ 適格株式交換等（適格株式交換等の直前における完全子法人の株主の数が50人未満である場合）…完全子法人の株主が有していた完全子法人の株式の適格株式交換等の直前の帳簿価額（株主が個人である場合には、適格株式交換等の直前の取得価額）に相当する金額の合計額（その株式の取得をするために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）

ロ 適格株式交換等（適格株式交換等の直前における完全子法人の株主の数が50人以上である場合）…完全子法人の適格株式交換等の直前の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額（その株式の取得をするために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額）

（注）1 資産の帳簿価額には、適格株式交換等に基因して連結子法人株式の帳簿価額の修正を行った場合のその修正額（法令9①四の金額）を含むこととされています。

2 株式交換完全親法人が適格株式交換の直前に株式交換完全子法人の株式を有していた場合には、その簿価純資産価額に、完全子法人の適格株式交換の直前の発行済株式の総数のうちに適格株式交換により完全親法人が取得をした完全子法人の株式の数の占める割合を乗じて計算した金額（取得費用を加

算します。)とされています。なお、完全子法人が2以上の種類の株式を発行する法人である場合には、その割合に代えて、完全子法人の適格株式交換の直前の基準株式数(会社法施行規則第25条第4項に規定する基準株式数をいいます。)が適格株式交換により取得をした完全子法人の各種類の株式の数にその種類の株式に係る株式係数(会社法施行規則第25条第5項に規定する株式係数をいいます。)を乗じて得た数の合計数のうちに占める割合を乗ずる方法その他合理的な方法によって算定することとされています(法規27の2)。

- 3 株式交換等に伴う新株予約権の引継ぎは、会社法上旧新株予約権の消滅と新たな新株予約権の交付とされているため、株式交換等に際して完全子法人の新株予約権者に完全親法人の新株予約権を交付する場合には、一般的には完全子法人において新株予約権の消滅益が計上され、新株予約権消滅後の簿価純資産価額を基礎として完全子法人株式の取得価額を算定することとなります。

(参考)

○ 会社法施行規則

(1株当たり純資産額)

- 第25条 法第141条第2項に規定する法務省令で定める方法は、基準純資産額を基準株式数で除して得た額に1株当たり純資産額を算定すべき株式についての株式係数を乗じて得た額をもって当該株式の1株当たりの純資産額とする方法とする。
- 2 当該株式会社が算定基準日において清算株式会社である場合における前項の規定の適用については、同項中「基準純資産額」とあるのは、「法第492条第1項の規定により作成した貸借対照表の資産の

部に計上した額から負債の部に計上した額を減じて得た額(零未満である場合にあっては、零)」とする。

- 3 第1項に規定する「基準純資産額」とは、算定基準日における第1号から第6号までに掲げる額の合計額から第7号に掲げる額を減じて得た額(零未満である場合にあっては、零)をいう。
  - 一 資本金の額
  - 二 資本準備金の額
  - 三 利益準備金の額
  - 四 法第446条に規定する剰余金の額
  - 五 最終事業年度(法第461条第2項第2号に規定する場合にあっては、法第441条第1項第2号の期間(当該期間が2以上ある場合にあっては、その末日が最も遅いもの)の末日(最終事業年度がない場合にあっては、株式会社の成立の日)における評価・換算差額等に係る額
  - 六 新株予約権の帳簿価額
  - 七 自己株式及び自己新株予約権の帳簿価額の合計額
- 4 第1項に規定する「基準株式数」とは、次に掲げる場合の区分に応じ、当該各号に定める数をいう。
  - 一 種類株式発行会社でない場合 発行済株式(自己株式を除く。)の総数
  - 二 種類株式発行会社である場合 株式会社が発行している各種類の株式(自己株式を除く。)の数に当該種類の株式に係る株式係数を乗じて得た数の合計数をいう。
- 5 第1項及び前項第2号に規定する「株式係数」とは、1(種類株式発行会社において、定款である種類の株式についての第一項及び前項の適用に関して当該種類の株式1株を1とは異なる数の株式として取り扱うために1以外の数を定めた場合にあっては、当該数)をいう。



6 第2項及び第3項に規定する「算定基準日」とは、次の各号に掲げる規定に規定する1株当たり純資産額を算定する場合における当該各号に定める日をいう。

一 法第141条第2項 同条第1項の規定による通知の日

二 法第142条第2項 同条第1項の規定による通知の日

三 法第144条第5項 法第141条第1項の規定による通知の日

四 法第144条第7項において準用する同条第5項 法第142条第1項の規定による通知の日

五 法第167条第3項第2号 法第166条第1項本文の規定による請求の日

六 法第193条第5項 法第192条第1項の規定による請求の日

七 法第194条第4項において準用する法第193条第5項 単元未満株式売渡請求の日

八 法第283条第2号 新株予約権の行使の日

九 法第796条第3項第1号イ 吸収合併契約、吸収分割契約又は株式交換契約を締結した日（当該契約により当該契約を締結した日と異なる時（当該契約を締結した日後から当該吸収合併、吸収分割又は株式交換の効力が生ずる時の直前までの間の時に限る。）を定めた場合にあっては、当該時）

十 第33条第2号 法第166条第1項本文の規定による請求の日

ハ 非適格株式交換等…その取得の時ににおけるその有価証券の取得のために通常要する価額

## ② 親法人の増加資本金等の額

完全親法人の増加資本金等の額は、完全子法人の株式の取得価額に相当する金額とされました。ただし、株式交換等により金銭その他の資

産を交付した場合には、その取得価額から交付した金銭のその他の資産の価額の合計額（適格株式交換等により完全子法人の新株予約権者に新株予約権を交付した場合には、完全子法人における新株予約権の帳簿価額に相当する金額）を減算した金額が完全親法人の増加資本金等の額となります。詳細は一(3)⑥を参照してください。

## (5) 連結納税の開始・加入に伴う資産の時価評価

適格合併により移転をする資産やこれによりグループ化する子法人等に対する時価評価課税の取扱いとの整合性を図り、株式交換に係る時価評価課税がされない子法人等についても、連結納税の開始等に伴う時価評価課税を行わないこととされました。具体的には次のとおりです。

① 連結納税の開始に伴う資産の時価評価について、次の改正が行われました。

イ 連結親法人となる法人が、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適格株式交換を行い、かつ、適格株式交換の日からその開始の日まで継続して発行済株式の全部を直接又は間接に保有している株式交換完全子法人であった法人が、適用除外法人とされました（法第61条の11①四）。

ロ 適用除外法人となる法人について、連結親法人となる法人が行った最初連結親法人事業年度開始の前5年以内の適格合併等により発行済株式の全部を直接又は間接に保有する関係（以下「100%所有関係」といいます。）を有することとなった法人の範囲から適格株式移転に該当しない株式移転により100%所有関係を有することとなった法人が除外され、その範囲に適格株式交換により100%所有関係を有することとなった法人が追加されました（法第61条の11①五）。

② 連結納税への加入に伴う資産の時価評価について、次の改正が行われました。

イ 株式交換に係る適用除外法人は、連結親法

人が適格株式交換により法人の発行済株式の全部を有することとなった場合のその法人とされました（法法61の12①二）。

- ロ 適用除外法人となる法人について、連結親法人が行った適格合併等により100%所有関係となった法人の範囲に、適格株式交換により100%所有関係を有することとなった法人が追加されました（法法61の12①三）。

## (6) 連結欠損金の繰越し

最初連結親法人事業年度開始の日以前5年以内に行われた株式移転に係る株式移転完全子法人のその開始の日前7年以内に開始した各事業年度等において生じた青色欠損金額等のうち、適格株式移転に該当しない株式移転の日の属する事業年度前の各事業年度等において生じたものが、連結欠損金額にみなされる金額から除外されました（法法81の9②二イ、ロ）。

なお、最初連結親法人事業年度又は最初連結事業年度の特例申請承認前期間において連結親法人又は株式移転完全子法人が他の株式移転完全子法人との間で適格合併又は合併類似適格分割型分割を行った場合のみなし連結欠損金額の特例（法令155の19③④）について、上記と同様の整備が行われました。

## (7) その他の所要の整備

株式交換等の税制の改正に伴い、上記(1)から(6)までのほか、次の制度について整備が行われています。

### ① 連結子法人株式の帳簿価額の修正

株式交換等に係る連結子法人株式の帳簿価額の修正事由から除かれる事由が、次の事由とされました（法令9②一ニ、ホ）。

- イ 他の連結法人を株式交換完全子法人とする適格株式交換による当該他の連結法人の株式の譲渡

(注) 上記の適格株式交換は、他の連結法人との間に連結完全支配関係がある連結法人を株式交換完全親法人とするものに限

られており、2以上の法人を株式交換完全子法人とする適格株式交換で連結親法人以外の連結法人を株式交換完全親法人とするものにあつては連結親法人との間に連結完全支配関係がない法人を株式交換完全子法人とするものは除かれています。

- ロ 他の連結法人を株式移転完全子法人とする適格株式移転による当該他の連結法人の株式の譲渡

(注) 上記の適格株式移転は、2以上の法人を株式移転完全子法人とするものにあつては、他の連結法人との間に連結完全支配関係がない法人を株式移転完全子法人とするものは除かれています。

### ② 関係法人株式等（再掲）

関係法人株式等の判定をする場合における株式の所有期間の計算上、株式移転に係る完全親会社が完全子会社からその設立の日以後1年以内に株式を譲り受けた場合に完全子会社における所有期間を通算する取扱いが廃止されました（旧法令22の2②六）。

### ③ 所得税額控除

所得税額控除の額の計算をする場合における株式の所有期間の計算上、株式移転に係る完全親会社が完全子会社からその設立の日以後1年以内に利子配当等の元本を譲り受けた場合に完全子会社における所有期間を通算する取扱いが廃止されました（旧法令140の2④六）。

### ④ 組織再編成に係る行為又は計算の否認

株式交換等に係る税制が組織再編税制の下に位置付けられ本則化されたことに伴い、組織再編成に係る行為又は計算の否認の対象に、株式交換又は株式移転をした一方の法人若しくは他方の法人又はこれらの法人の株主等の行為又は計算が追加されました（法法132の2）。

### ⑤ 株式移転後の孫法人の子法人化に伴う孫法人株式の譲渡益の課税繰延べ

株式移転後に行う孫法人の子法人化（孫法人株式の譲渡）については、租税特別措置として

孫法人株式の譲渡益の計上の繰延べが認められていましたが、今回の見直しによって廃止されました(旧措法67の10、68の105)。

#### 4 適用関係

- (1) 上記3(1)の改正は、平成18年10月1日以後に行われる株式交換等について適用することとされています(改正法附則24①④)。
- (2) 上記3(2)①③の改正は、法人が平成18年10月1日以後に行う株式交換及び株式移転について適用することとされています(改正法附則40)。
- (3) 上記3(2)②の改正は、法人の平成18年10月1日以後に終了する事業年度の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41)。
- (4) 上記3(3)①の改正は、平成18年10月1日以後に株式交換等が行われる場合について適用することとされています(改正法附則35③)。
- (5) 上記3(3)②の改正は、法人が平成18年10月1日以後に取得する有価証券について適用することとされています(改正法令附則23③)。
- (6) 上記3(4)①の改正は、法人が平成18年10月1日以後に取得する有価証券について適用することとされています(改正法令附則23③)。なお、法人が平成18年9月30日までに株式交換等により受け入れる有価証券については、従前どおりとされています(改正法令附則23④)。
- (7) 上記3(5)①イ及び②イの改正は、平成18年10月1日以後に行われる適格株式交換に係る株式交換完全子法人である法人について適用することとされています(改正法附則36①④)。なお、平成18年10月1日以前に行われた株式交換に係る法人については、従前どおりとされています(改正法附則36③⑥)。
- (8) 上記3(5)①ロ及び②ロの改正は、平成18年10月1日以後に行われる適格株式交換又は適格株式移転に係る法人について適用し、同日以前に行われた株式移転に係る法人については、従前どおりとされています(改正法附則36②⑤)。
- (9) 上記3(6)の改正は、連結子法人が平成18年10月1日以後に行う適格株式移転に該当しない株式移転に係る株式移転完全子法人である場合におけるその株式移転の日の属する事業年度等前の各事業年度等において生じた欠損金額等について適用し、連結子法人が平成18年10月1日以前に行った株式移転に係る完全子会社である場合におけるその株式移転の日の属する事業年度又は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、従前どおりとされています(改正法附則47①)。
- (10) 上記3(7)①の改正は、平成18年10月1日以後に行われる株式交換及び株式移転について適用することとされています(改正法附則24④)。
- (11) 上記3(7)②の改正は、平成18年10月1日以前に行われた株式等の譲受けについては、従前どおりとされています(改正法令附則11④)。
- (12) 上記3(7)③の改正は、平成18年10月1日以前に行われた完全子会社からの譲受けについては、従前どおりとされています(改正法令附則27③)。
- (13) 上記3(7)④の改正は、法人が平成18年10月1日以後に行う行為又は計算について適用し、法人が同日以前に行った行為又は計算については、従前どおりとされています(改正法附則55②)。

### 三 役員給与

#### 1 役員給与の損金不算入

##### (1) 改正前の制度の概要

法人がその役員に対して支給する給与のうち、

報酬については不相当に高額な部分の金額を、その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34①)。また、隠ぺい仮装経理により支給する報酬

の額についても、損金の額に算入されません（法  
法34②）。

賞与については、その支給額の全額を損金の額  
に算入しないこととされています（法法35①）。  
ただし、法人が各事業年度においてその使用人兼  
務役員の使用人分賞与を他の使用人に対する賞与  
の支給時期に支給する場合において損金経理をし  
たときは、その金額のうち職務に対する相当な賞  
与の額に達するまでの金額は、損金の額に算入す  
ることとされています（法法35②⑤）。

この賞与とは、役員又は使用人に対して支給す  
る臨時的な給与（債務の免除による利益などの経  
済的な利益を含みます。）のうち、他に定期の給  
与を受けていない者に対し継続して毎年所定の時  
期に定額（利益に一定の割合を乗ずる方法により  
算定されることとなっているものを除きます。）  
を支給する旨の定めに基づいて支給されるものと  
及び退職給与以外のものをいいます（法法35④）。

また、法人が退職した役員に対して支給する退  
職給与の額のうち、損金経理をしなかった金額及  
び損金経理をした金額のうち不相当に高額な部分  
の金額は、その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36）。

## (2) 改正の趣旨

法人が支給する役員給与については、役員に直  
接的に経済的利益を帰属させるというその態様か  
ら、お手盛りの支給が懸念され、会社法制上も  
特段の手続的規制に服するものとされています。  
税制上の観点からは、このような性質の経費につ  
いて法人段階での損金算入を安易に認め、結果と  
して法人の税負担の減少を容認することは、課税  
の公平の観点からもとより問題があります。加え  
て役員給与については、支給を受ける側の課税関  
係において、未払計上の場合にあつては所得税法  
上の賞与に該当しない部分について現実の支払時  
まで個人所得税の負担が生じないこととされ、ま  
た、未払計上でない場合にあつても支給額に  
応じて逡増する給与所得控除部分が課税されないこと

とされており、こうした中で法人段階での安易な  
損金算入を認めれば、法人・個人を通じた税負担  
の軽減効果が高く、課税上の弊害が極めて大きい  
仕組みとなってしまいます。

このような状況の下、わが国税制では、従来か  
ら役員給与の支給の恣意性を排除することが適正  
な課税を実現する観点から不可欠と考えており、  
具体的には、法人段階において損金算入される役  
員給与の範囲を職務執行の対価として相当とされ  
る範囲内に制限することとされてきました。

そして、役員給与が職務執行の対価として相当  
な範囲内であるか否かを個々の事例に応じて実質  
的に判定することが困難であることを踏まえ、改  
正前においては、この区別を専ら役員給与の外形  
的な支給形態によって行うこととし、具体的には、  
定期に定額支給するものを「報酬」、それ以外の  
ものを「賞与」と区別して、役員賞与に該当する  
ものについては、損金の額に算入しないこととし  
てきました。しかし、この区別については、基準  
としては明確なものである反面、画一的・形式的  
に過ぎるといった指摘もあったところです。

今般の税制改正においては、会社法制や会計制  
度など周延的な制度が大きく変わる機会を捉えて、  
こうした役員給与の損金算入のあり方を見直すこ  
ととし、具体的には、従来の役員報酬に相当する  
ものだけでなく、事前の定めにより役員給与の支  
給時期・支給額に対する恣意性が排除されている  
ものについて損金算入を認めることとするとも  
に、従来課税上の弊害が最も大きいと考えられた  
法人の利益と連動する役員給与についてもその適  
正性や透明性が担保されていることを条件に損金  
算入を認めることとしました。

## (3) 改正の内容

### ① 損金算入となる役員給与

法人が役員に対して支給する給与のうち、次  
に掲げるものは損金の額に算入することとされ  
ました。ただし、これらの役員給与であっても、  
不相当に高額な部分の金額及び隠ぺい仮装経理  
によるものは損金の額に算入されません。

イ 定期同額給与

1月以内の一定期間ごと支給するもので、かつ、各支給時期における支給額が同額である給与など次に掲げるものがこれに該当します。この定期同額給与は、改正前の「役員報酬」に相当するものといえます。

(イ) 支給時期が1月以下の一定期間ごとであり、かつ、当該事業年度の各支給時期における支給額が同額である給与（法法34①一）

(ロ) 定期給与の額につき当該事業年度開始の日の属する会計期間開始の日から3月を経過する日（保険会社にあつては、当該会計期間開始の日から4月を経過する日。以下「3月経過日」といいます。）までにその改定がされた場合における次の定期給与（法令69①一）

(a) その改定前の各支給時期（当該事業年度に属するものに限ります。（b）において同じです。）における支給額が同額である定期給与

(b) その改定以後の各支給時期における支給額が同額である定期給与

なお、改定が3月経過日までとされている理由は、次のとおりです。

1. 役員給与の支給額を定める時期が、一般的に定時株主総会（保険会社にあつては、社員総会）の時であること
2. 事業年度終了の日間近の改定を許容すると、利益の払出しの性格を有する増額改定を認める余地が生じること

(注) 役員給与の改定が3月経過日後に行われた場合には、法人税法第34条の規定上定期同額給与に該当しないこととなります。他方、親会社の使用人が子会社へと出向し役員に就任しているケースにおいては、親会社が出向役員の給与の額等を実質的に決定し、その金額等によって子会社で所定の手続を行うといった実態もあるようです。このように、役員給与の

増額改定後の支給時期・支給額が、実質的に3月経過日までに確定している場合で、子会社の承認手続が3月経過日までに終了しない事情があるときには、この制度の規定の趣旨を踏まえ、この給与がただちに定期同額給与に当たらないものとするはしないことが適当と考えられます。

なお、3月経過日について、会計期間開始の日からと規定している理由は、みなし事業年度を考慮してのものです。

(ハ) 定期給与の額につき法人の経営の状況が著しく悪化したことその他これに類する理由によりその改定がされた場合（減額した場合に限り、上記(ロ)に規定する場合を除きます。）の当該事業年度のその改定前の各支給時期における支給額及びその改定以後の各支給時期における支給額がそれぞれ同額である定期給与（法令69①二）

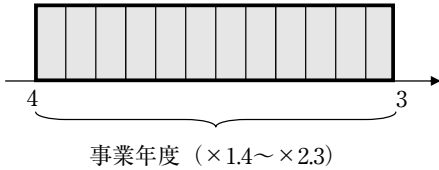
上記(ロ)に規定する一般的な改定時期によるもののほか、経営状況が著しく悪化した場合などやむを得ず減額せざるを得ない場合については、改定の前後ともそれぞれ同額である要件を満たすものに限り、定期同額給与に該当することとされています。なお、元々定められていた役員給与の額を減額せざるを得ないようなやむを得ない事情があるかどうかについては、その実態に応じて判断することとなりますが、単に目標としていた業績に達しなかった等の理由は、これに該当しないものとなります。

(ニ) 継続的に供与される経済的な利益のうち、その供与される利益の額が毎月概ね一定であるもの（法令69①三）

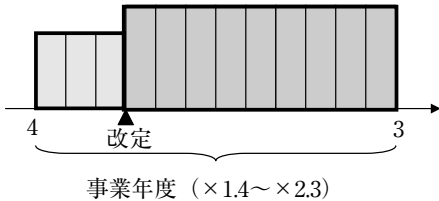
この場合の毎月概ね一定であるかどうかについては、役員が供与を受ける経済的な利益によって判定することとなりますので、法人が負担した費用の支出時期によるものではないこととなります。

○定期同額給与のイメージ

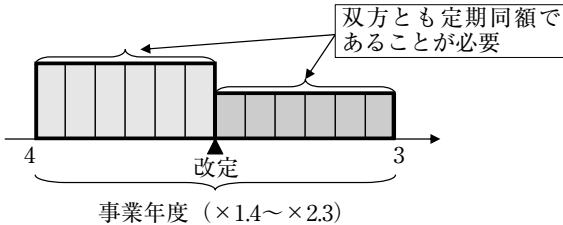
① 同一事業年度内定期同額給与



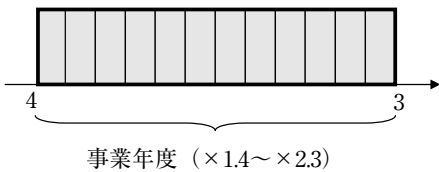
② 3月以内改定の場合の改定前定期同額給与・改定後定期同額給与



③ 経営悪化の場合の改定前後定期同額給与



④ 概ね同額の経済的利益



ロ 事前確定届出給与

役員の職務につき所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与(定期同額給与及び利益連動給与に該当しない給与をいいます。)で、その届出期限(その給与に係る職務の執行を開始する日(以下「職務執行開始日」といいます。))と3月経過日とのいずれか早い日をいいます。)までに、所定の事項を記載した書類を税務署長に届け出をしている場合のその給与をいいます(法34①二、法令69②)。

今回の改正においては、その職務執行の対価として支給される役員給与についてその定

めをいつ行ったのか、つまり職務執行の開始前なのか又は職務執行の開始後なのかによって損金算入の可否を区別することとしたことから、この事実を確認するために職務執行開始日までに税務署長に対してその定めの内容を届け出ることとされたものです。

この場合、その職務執行開始日がいつであるかについては、個別の実情に応じて判断すべきものと考えられますが、その支給すべき役員給与を法人の業績等により算定する場合や役員の貢献度を加味して事後に決定する場合は職務執行開始前に役員給与の額が確定していたとはいえないこととなります。

なお、税務署長に届け出る事項は、次のとおりとされています(法規22の3①)。

- (イ) 事前確定届出給与の支給の対象となる者(以下「事前確定届出給与対象者」といいます。)の氏名及び役職名
- (ロ) 事前確定届出給与の支給時期及び各支給時期における支給金額
- (ハ) (ロ)の支給時期及び支給金額を定めた日並びにその定めを行った機関等
- (ニ) 事前確定届出給与に係る職務執行開始日
- (ホ) 事前確定届出給与につき定期同額給与による支給としない理由及び事前確定届出給与の支給時期を(ロ)の支給時期とした理由
- (ヘ) 事業年度開始日の属する会計期間において事前確定届出給与対象者に対して事前確定届出給与と事前確定届出給与以外の給与(上記イ又は下記ハの給与をいいます。)を支給する場合におけるその事前確定届出給与以外の給与の支給時期及び各支給時期における支給金額
- (ト) (ヘ)の会計期間の直前の会計期間において事前確定届出給与対象者に対して支給した給与がある場合におけるその給与の支給時期及び各支給時期における支給金額
- (テ) 事前確定届出給与対象者以外の役員に

対する給与の支給時期及び各支給時期における支給金額

(リ) その他参考となるべき事項

- (注) 1 平成18年4月1日以後最初に開始する事業年度については、届出期限が平成18年6月30日以前であっても、これを平成18年6月30日とする経過措置が講じられています。ただし、この経過措置は職務執行開始日までに給与についての定めがされたものに限り適用されることとなります。
- 2 確定額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与が対象となりますので、現物資産による支給など支給額の確定していないものは、届出の対象になりません。また、一定の条件を付すなどにより支給額が変動するように定められているものについても、あらかじめ確定しているとはいえないことから、「確定額」に該当しないこととなるものと考えられます。
- 3 支給額の増額あるいは減額支給等、あ

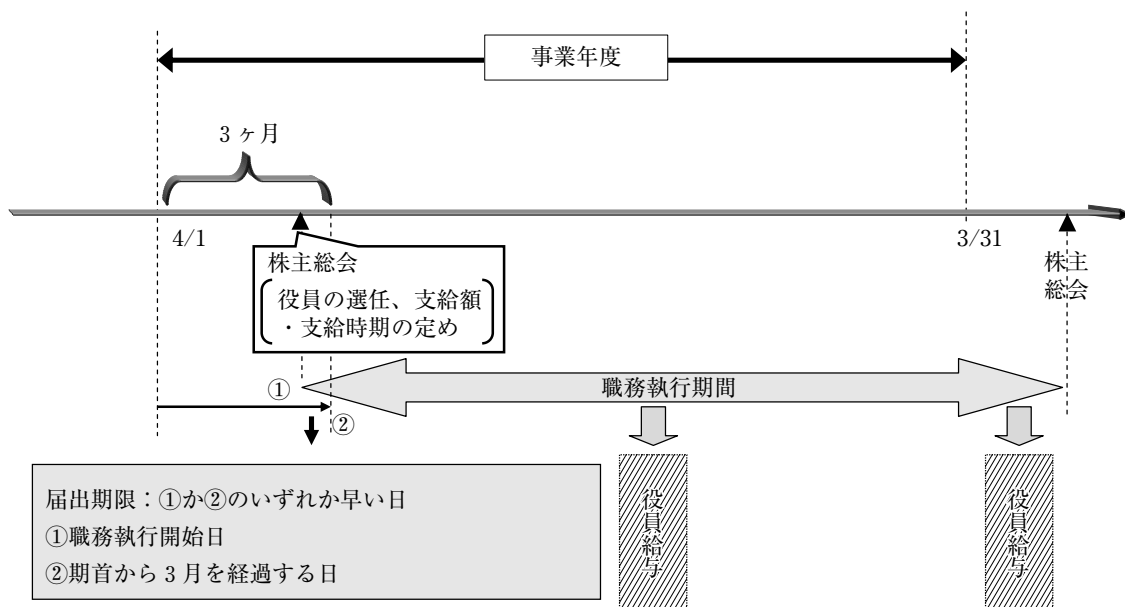
らかじめ届け出た支給額とその後の支給額とが異なる場合については、一般的には、給与の支給額が届出時に確定していると言えるものでなく、職務執行開始後に支給額が定められたものと考えられます。

したがって、届け出た金額と異なる金額を支給する場合には、それが増額する場合であっても減額する場合であってもその支給額の全額が損金不算入と取り扱われることとなります。

なお、未払計上については、事前確定届出給与が債務として確定したものであれば、他の費用と異なった取扱いをするものではありませんが、いずれにしても給与としての実態を伴っているかどうかその実質により判断することとなります。

- 4 定期同額給与に該当しないものについて、事前の届出によって職務執行開始前に支給額等が確定していることを確認することとされたため、改正前は役員報酬

○ 事前確定届出給与の届出期限



※ 職務執行開始前に定められた事前確定給与につき、その届出期限が平成18年6月30日以前の日となるときは平成18年6月30日とする経過措置あり。

に該当するものとして損金の額に算入されていた非常勤役員に対する年払い等の給与についても、この届出をする必要があります。

なお、この事前確定届出給与について、税務署長は、届出期限までに届出がなかった場合においても、届出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、届出期限までに届出があったものとして適用することができる旨の宥恕規定が設けられています（法令69③）。

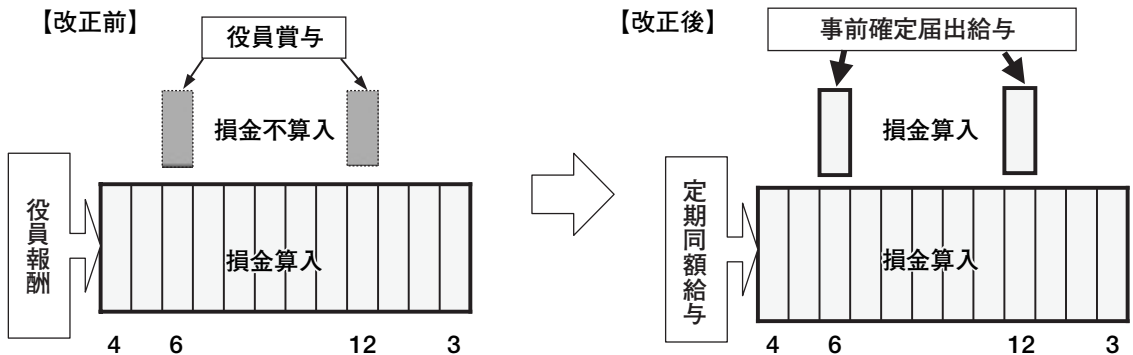
ここでいうやむを得ない事情については、あくまでも本来の届出期限に届出できる状態、即ち、職務執行開始日までにその支給時期及び支給金額が決まっている状態にあったということが前提となります。つまり、この規定は、職務執行開始後に支給額等が定められる

ものなど本来の届出期限までに役員給与の支給時期・支給額が決められなかったものについて届出要件を緩和するものではないということに留意する必要があります。

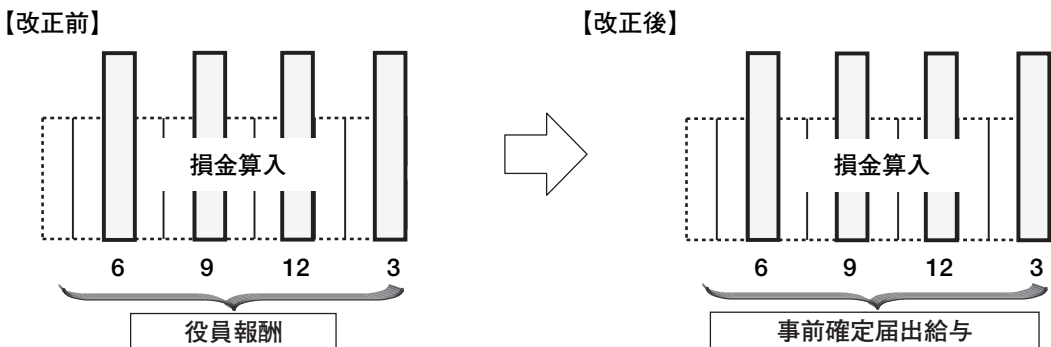
ハ 利益連動給与

いわゆる業績連動型報酬については、法人の利益に連動して役員給与の支給額を事後的に定めることを許容することは安易な課税所得の操作の余地を与えることとなりかねず、課税上の弊害が極めて大きいことから、およそ損金算入が認められる余地がないものと考えられてきました。しかし、このような形態の役員給与であっても、職務執行の対価性に欠けるものではなく、支給時期・支給額に対する恣意性を排除した上で損金算入の余地を与えることとすれば、多様な役員給与の支給形態により中立的な税制を実現し得ることと

(例1)



(例2)



※非常勤役員の一四半期ごと給与（定期給与なし）の例



なります。そこで、支給の透明性・適正性を確保するための一定の要件を課した上で、このような形態の役員給与についても損金算入を可能とすることとされました。この損金算入の対象となる役員給与は、利益連動給与のうち、一定の要件を満たすものとされていますが、具体的には、同族会社に該当しない法人が業務執行役員に対して支給する利益連動給与で(イ)から(ハ)までに掲げる要件を満たすもの（他の業務執行役員のすべてに対してこれらの要件を満たす利益連動給与を支給する場合に限ります。）となります（法令34①三、法令69④～⑧、法規22の3②）

(イ) 算定方法が、その事業年度の利益に関する指標（有価証券報告書に記載されるものに限り。）を基礎とした客観的なものであり、次の(a)から(c)までに掲げる要件を満たすものであること。

(a) 確定額を限度としているものであり、かつ、他の業務執行役員に対して支給する利益連動給与に係る算定方法と同様のものであること。この場合の、確定額を限度としているとは、支給額の上限額が具体的な金額によって定められることをいいます。

(b) 3月経過日までに、報酬委員会（業務執行役員又はその業務執行役員と一定の特殊の関係のある者がその委員になっているものを除きます。）が決定をしていることその他これに準ずる適正な手続として一定の手続を経ていること。

(注) 一定の手続とは、次のものとなります。

- 1 株主総会の決議による決定
- 2 取締役会の決議による決定（取締役会の諮問に応じて業務執行役員の個別給与の内容につき意見を述べる3以上の外部の委員から構成される報酬諮問委員会（業務執行役員等が委員となっているもの

を除きます。）の審議等を経たものに限り。）

3 取締役会の決議による決定（監査役会設置会社（業務執行役員関連者が監査役となっているものを除きます。）であって、監査役の過半数が算定方法につき適正と認められる旨の書面を提出したものに限り。）

(c) その内容が、(b)の決定又は手続の終了の日以後遅滞なく、有価証券報告書やT Dnet（証券取引所適時開示資料）等で開示されていること

(ロ) 利益に関する指標の数値が確定した後1月以内に支払われ、又は支払われる見込みであること。

利益に関する指標の数値が確定したとは、株主総会によって決算の承認手続を経た日など、指標の数値に関する事項につき一定の決議を経た日がこれに該当することになります。

(ハ) 損金経理していること。

(注) 1 同族会社に該当しない法人に限り適用されることとされていますが、これは、少数株主によって支配されている会社でないことを定義しているものです。このため、持株会社に全株式を保有されている子会社などのいわゆる非同族の同族会社についてもこの制度の適用はないこととなります。

2 業務執行役員のすべての者について上記に掲げる要件を満たすことが必要とされていますので、業務執行役員の一部の者が要件を満たさない場合には、すべての利益連動給与が損金算入できないこととなります。

3 業務執行役員とは、(イ)の算定方法についての(イ)(b)の決定又は手続の終了の日において次の役員に該当する者をいいます。なお、③については①又は②に該当しな

い者のうち実質的に法人の業務を執行している役員（みなし役員を含みます。）がこれに該当します。

- ① 会社法第363条第1項各号（取締役会設置会社の取締役の権限）に掲げる取締役
  - ② 会社法第418条（執行役の権限）の執行役
  - ③ ①又は②に掲げる役員に準ずる役員
- 4 「他の業務執行役員に対して支給する利益連動給与に係る算定方法と同様のものであること」とは、基本的には、算定方法の基礎となる利益関連指標が同一であり算定式の内容が類似していること等を指しますが、役員の職務の内容等に応じて合理的に定められている場合には、役員ごとに利益関連指標が異なることを妨げるものではありません。もとより、限度とされる確定額の水準や算定に用いる係数が同一であることまでを求めるものではありません。
- 5 (イ)から(ハ)までの要件については、個々の業務執行役員に対して支給する役員給与について満たすことが求められており、したがって(イ)(c)に規定する開示要件についても、個々の業務執行役員に対して支給する役員給与についてその算定方法の内容の個別の開示が求められることとなります。ただし、個別の役員給与の算定方法の内容が結果として明らかとなるものであればよく、算定方法が同様の役員給与について算定方法の内容を包括的に開示することを妨げるものではありません。また、開示の対象はあくまで役員給与の算定方法の内容であり、役員個人の人名の開示を求めるものではなく、業務執行役員についてその肩書き別に役員給与の算定方法の内容が明らかにされていれば足りることとなります。
- 6 事前に定められた算定方法に基づいて

支給するものが適用の対象となりますので、事後の株主総会等で支給額の決定を行うなど、事前の定めとは別途の決議に基づいて支給する給与については、上記の要件を満たさないこととなります。

なお、法人が役員に対して支給する給与（上記(イ)から(ハ)までの要件を満たす給与のほか退職給与、ストック・オプションによるもの及び使用人兼務役員に対して支給する使用人分給与を含みます。）のうち、不相当に高額な部分の金額及び隠ぺい仮装経理により支給する給与の額は、改正前と同様、損金の額に算入されないこととされています（法第34②③）。

## ② 役員退職給与の損金経理要件の廃止

役員退職給与についても、役員給与の損金算入のあり方の見直しの中で、役員職務執行の対価としての性質を有する点で役員給与と同様であり、会社法において利益処分による支給ができないこととされたこと等も踏まえ、損金経理要件が廃止されています。

## ③ その他

会社法の制定等に伴って規定の整備が行われています。具体的には以下のとおりです。

### イ 不相当に高額な部分の金額の整備

法人が役員に対して支給する給与のうち不相当に高額な部分として損金の額に算入されない金額は、次の(イ)から(ハ)までに掲げる金額の合計額とされました（法令70）。

(イ) 次の(a)及び(b)に掲げる金額のいずれが多い金額

(a) 実質基準による超過額

(b) 形式基準による超過額

上記の実質基準による超過額又は形式基準による超過額は、改正前の不相当に高額な部分の金額と基本的に同様のものとなっていますが、形式基準による超過額については、株主総会等において役員に対する給与の限度額として確定額ではなく算定方法を決議していた場合や現物給与（ストック・オプションによるものもこれに含まれ

ます。)により支給する場合のその現物資産の内容を決議していた場合にも形式基準の適用があることが明確化されました。形式基準による限度額は、①定められた確定額、②定められた算定方法により算定した金額、③現物給与として定められた資産で実際に支給されたものの支給時の時価の3つの合計額となります。

(ロ) 退職給与に係る超過額

改正前の退職給与に係る不相当に高額な部分の金額(旧法令72)と同様です。

(ハ) 使用人兼務役員の使用人としての職務に対する賞与で、他の使用人に対する賞与の支給時期と異なる時期に支給したものの額

これは、従前は役員賞与と同様のものとして損金の額に算入されなかった(旧法35②)ものについて、改正後においては不相当に高額な金額として引き続き損金の額に算入されないこととされたものです。なお、この給与は上記①イからハまでの給与からは除かれていますので、事前確定届出給与として届け出ることとはできないこととなります。

ロ 使用人兼務役員とされない役員範囲の整備

使用人兼務役員とされない役員は、次の(イ)から(ホ)までに掲げる役員とされました(法令71①～③)。

(イ) 代表取締役、代表執行役、代表理事及び清算人

(ロ) 副社長、専務、常務その他これらに準ずる職制上の地位を有する役員

(ハ) 合名会社、合資会社及び合同会社の業務を執行する社員

(ニ) 取締役(委員会設置会社の取締役に限ります。)、会計参与及び監査役並びに監事

(イ)から(ニ)までについては、考え方は従前どおりですが、会社法の制定及び法人の統治形態の多様化に伴い、(イ)は私法上代

表権を有する機関というカテゴリ(代表執行役が使用人兼務役員とされないことが明確化されています。)、(ロ)は職制上の地位で従前から表見代表として私法上の責任を有するものというカテゴリ(会社法では、専務や常務という職制上の地位を具体的に列挙することなく表見代表取締役及び表見代表執行役の規定を置いています。旧商法において専務や常務という職制上の地位を有する者が表見代表取締役とされていたことと趣旨は変わっていないものと考えられます。また、最近「最高経営責任者」や「最高執行責任者」などという職制上の地位を設ける法人がありますが、これらも「これらに準ずる職制上の地位」に該当するものと考えられます。)、(ハ)は株式会社以外の会社において私法上代表権を有する機関というカテゴリ、(ニ)は私法上使用人を兼務することが認められていないものというカテゴリとして整理されています。

(ホ) (イ)から(ニ)までに掲げるもののほか、同族会社の役員のうち一定の要件を満たしている者

(ホ)については、同族会社の判定方法の改正(上記一4参照)に伴い、同族会社の使用人兼務役員とされない役員範囲の判定においても、持株割合だけでなく議決権割合及び社員数割合による判定を追加することとされました。これらの割合を総称して「所有割合」といいますが、この所有割合は具体的には次のとおりとされています。

1 その会社とその株主等の有する株式又は出資の数又は金額による判定により同族会社に該当する場合には、その株主グループ(その株主等並びに株主等と特殊の関係のある個人及び法人をいいます。以下同じです。)の有する株式の数又は出資の金額の合計額がその会社の発行済株式又は出資(その会社が有する自己の株式又は出資を除きます。)の総数又は

総額のうちに占める割合

- 2 その会社が議決権による判定により同族会社に該当することとなる場合には、その株主グループの有するその議決権上記一4(2)①イからニまでに掲げる議決権をいいます。)の数がその議決権の総数(その議決権を行使することができない株主等が有するその議決権の数を除きます。)のうちに占める割合
- 3 その会社が社員又は業務を執行する社員の数による判定により同族会社に該当する場合には、その株主グループに属する社員又は業務を執行する社員の数が社員又は業務を執行する社員の総数のうちに占める割合

上記1から3までのいずれかの判定方法により使用人兼務役員とされない役員に該当すれば、その者は使用人兼務役員とされないこととなります。

また、同族会社の判定と同様、個人又は法人との間でその個人又は法人の意思と同一の内容の議決権を行使することに

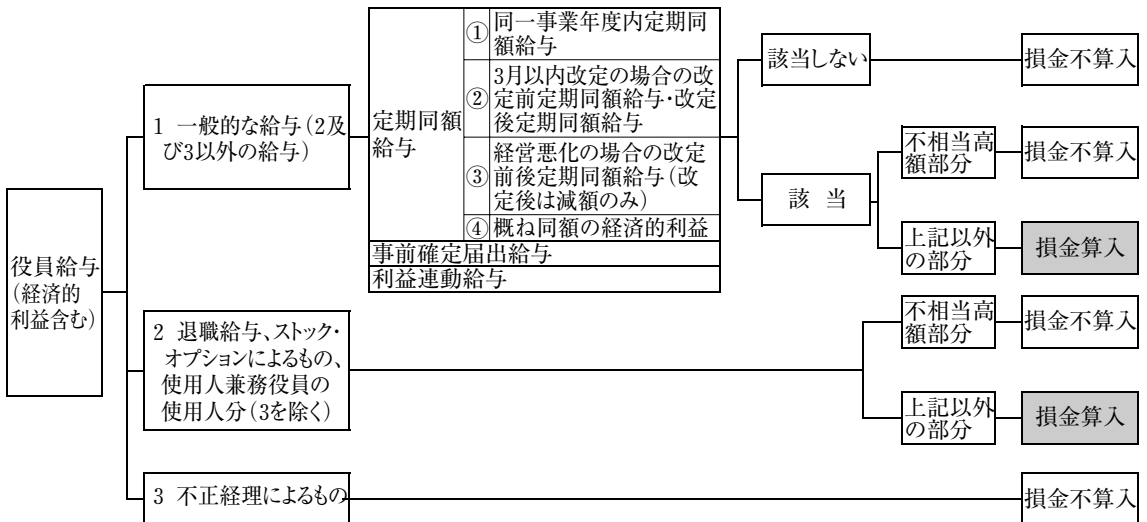
同意している者がある場合には、その者が有する議決権はその個人又は法人が有するものとみなし、かつ、その個人又は法人(その議決権に係る会社の株主等であるものを除きます。)はその議決権に係る会社の株主等であるものとみなして、上記の判定をすることとされました(法令71④)。

この趣旨については、上記一4(2)①を参照して下さい。

ハ 使用人賞与の損金算入時期

使用人に対して支給する賞与の損金算入時期に関する規定について、所要の整備を行い、法人税法施行令第72条の5として規定されました。なお、これまでの取扱い(旧法令134の2)を変更するものではありません。

上記の措置の「役員」とは、法人税法第2条第15号に規定する役員となりますので、会計参与である監査法人又は税理士法人や持分会社の法人である社員についても、これらの措置の適用の対象となります。



(注) 1 役員給与の損金経理要件は利益連動給与のみ(役員退職給与の損金経理要件は撤廃)  
2 特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の給与と所得控除相当額の損金不算入(法法35)を除く。

(4) 適用関係

上記(3)の改正は、平成18年4月1日以後に開始

する事業年度について適用することとされています(改正法附則23)。

上記(3)③口の改正のうち(イ)から(ニ)までに係る部分は、平成18年5月1日以後に支給する給与（平成18年4月1日前に開始した事業年度の平成18年5月1日以後の期間において支給する上記(3)①による改正前の制度における給与を含みます。）について適用し、平成18年5月1日前に支給した給与については従前どおりとされています（改正法令附則16③）。

なお、事前確定届出給与の届出期限については、適用初年度（平成18年4月1日以後最初に開始する事業年度をいいます。）において、届出期限が平成18年6月30日以前となる場合には、その届出期限を平成18年6月30日とする経過措置が講じられています（改正法令附則16①）。ただし、役員給与の支給時期・支給額が職務執行開始日までに定められていないものは対象外となります（再掲）。

## 2 特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入（創設）

### (1) 制度創設の趣旨

そもそも法人が支給する役員給与について法人段階での損金算入を制限すべき理由については、すでに1(2)で述べました。

そこで指摘された法人段階で役員給与の安易な損金算入を認めた場合の課税上の弊害は、特にオーナー役員（以下「業務主宰役員」といいます）による実質的な支配度合いが強い実質的な一人会社（以下「特殊支配同族会社」といいます）においてより顕著に表れることとなります。すなわち、こうした会社においては、①業務主宰役員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、②その役員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っています。そして、業務主宰役員が事実上自らの役員給与の決定権を有している以上、こうした構造が課税所得の操作に利用される余地は極めて大きいものとなっています。

また、こうした仕組みは、特殊支配同族会社の

実態は個人事業者と実質的に変わらないにもかかわらず、特殊支配同族会社においては稼得した収益に対する経費が法人段階と個人段階の二段階に分けて考慮されていることを意味し（いわゆる「経費の二重控除」）、個人事業者との課税上の不公平が端的に表れることとなります。今回の会社法における一人会社の全面的解禁や最低資本金規制の撤廃等により、法人の設立が容易なることを踏まえると、このような状況を放置したままでは、個人事業者が租税回避を目的として法人形態を選択する「法人成り」が増加するなど、法人形態と個人形態との課税上の不公平がさらに増大するおそれがあります。

加えて、業務主宰役員が株主等であることを踏まえると、こうした会社における業務主宰役員への役員給与の支給は、配当の支払いと実質的な差異を認めたい面があり、これを役員給与の支給とするか配当の支払いとするかの裁量権が事実上業務主宰役員に与えられている会社において、これを役員給与の支給とすれば直ちに損金算入を認めるということでは、課税上の公平を欠くこととなりかねません。

そこで、今般の措置は、特殊支配同族会社における業務主宰役員への役員給与の支給がこのように経費性の観点から様々な問題を惹起していることを踏まえ、そのうち特に課税上の弊害が大きい部分、すなわち個人事業者との課税上の不公平を惹起している給与所得控除に相当する部分について損金算入を原則として制限することとしたものです。すなわち、今回の措置については、法人が支給する役員給与について、その支給による課税所得の操作が容易であることを踏まえ、課税上の弊害の度合に応じて法人段階で損金算入を制限してきたという法人税の従来からの基本的な考え方の延長線上に措置されたものと位置づけることができます。

(注) 今回の措置の背景である法人形態と個人形態の税負担差に由来する課税上の不公平や役員給与の支給を通じた課税所得の操作の問題は、政府税制調査会等で長年議論されてきた論点であ

り、特に実態として個人事業者と変わらない小規模同族法人に係る課税のあり方や法人の適正な経費のあり方を見直すべきことは、政府税制調査会等においてかねて具体的な検討課題として掲げられてきました。

このうち、15年度与党税制改正大綱では、法人形態と個人形態の税負担差に関し、同族会社の留保金課税制度と並んで法人経費の問題が重要であるとの認識の下、「留保金課税の基本的あり方について、法人の適正な経費のあり方とあわせて検討する」ことが明記されました。

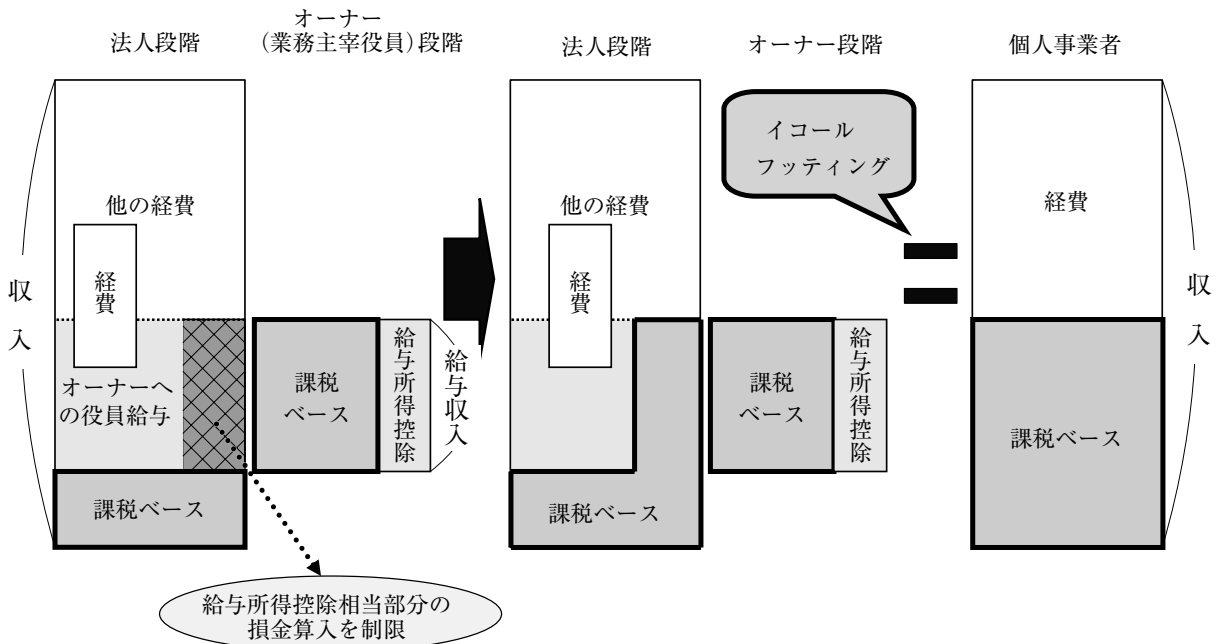
この点について敷衍すれば、同族会社の留保金課税制度は、法人形態と個人形態の税負担差を是正しようとする制度ですが、法人形態と個人形態の税負担差に関しては、税率格差のみならず、法人形態では法人から株主等への経済的利益の移転が経費の支出という形で可能となるという差異の問題が重要です。すなわち、制度上の理由や執行上の限界からこうした経済的利益への個人段階での課税について十全を期しがたい中で、実質的に個人事業者と同視し得るような少数支配の法人であるほど、こうした経済

的利益の移転に関し、法人段階での経費の安易な計上が行われやすいという問題があり、結果として法人形態の方が法人・個人を通じた税負担の面で有利になりやすいものとなっています。

このように、法人経費の適正化を図ることは法人形態と個人形態の税負担差の是正を図る上で不可欠なものであり、こうした15年度与党税制改正大綱の記載に沿って、同族会社の留保金課税制度について抜本的な見直しが行われ、その一方で新会社法制の施行を機に法人形態と個人形態の課税上の不公平が増大しかねないという状況を踏まえつつ、今回の措置が導入されることとなったということになります。

なお、今回の措置の導入に当たっては、政府税制調査会においても、役員給与の損金算入のあり方として具体的な議論が行われたところであり、17年11月の「18年度税制改正に関する答申」において「法人課税」の課題として「個人形態と法人形態の税負担の差に由来する不公平は是正すべきである」と明記されていたところです。

○ 特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入措置のイメージ



## (2) 制度の概要

今回の措置の趣旨に照らせば、措置の対象となる法人は業務主宰役員が自らに支給する役員給与に関する決定権を実質的に確立している法人であり、また、個人事業者と実質的に同視し得る法人であることが合理的です。こうした観点から、特殊支配同族会社の定義は、業務主宰役員及びその同族関係者等（以下「業務主宰役員グループ」といいます。）が、株式等の90%以上を保有し、かつ、常務に従事する役員の過半数を占めている同族会社とされています。そして、こうした特殊支配同族会社において、業務主宰役員に対して支給する給与の額のうち経費の二重控除に相当する部分（給与所得控除相当部分）の金額は、法人段階、即ち特殊支配同族会社において損金算入を制限することとされました。

なお、基準所得金額が一定の金額以下である事業年度については、この制度が適用除外となる措置が講じられています。

## (3) 制度の内容

### ① 特殊支配同族会社の範囲

特殊支配同族会社とは、同族会社の業務主宰役員及び業務主宰役員関連者がその同族会社の発行済株式又は出資の総数又は総額の90%以上に相当する数又は金額の株式又は出資を有し、かつ、常務に従事する役員の過半数を占める場合その他一定の場合に該当する同族会社をいいます（法法35①、法令72①～④）。

イ 業務主宰役員とは、法人の業務を主宰している役員一人を指す概念であり、個人に限ります。

具体的には、税務上の役員のうち、会社の経営に最も中心的に関わっている役員をいいます。通常は、代表取締役や社長といわれる役員がこれに該当することになることが多いと考えられますが、実質的な関わりにより判定することになるため、たとえば、役員給与の多寡などもその判断の一つの要素となるといえます。なお、私法上役員としての地位を

有しない者であっても、会社の経営に従事している事実があり税務上役員とみなされる場合には、業務主宰役員になり得ることとなります。

ロ 業務主宰役員関連者とは、次の者（(イ)から(ホ)に掲げる者には役員であるものに限りません。）をいいます（法令72①）。

(イ) 業務主宰役員の親族

(ロ) 業務主宰役員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) 業務主宰役員の使用人

(ニ) (イ)から(ハ)までに掲げる者以外の者で業務主宰役員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

(ヘ) 業務主宰役員及び(イ)から(ホ)までに掲げる者（以下「業務主宰役員等」といいます。）が同族会社を支配している場合における当該同族会社

(ト) (ヘ)若しくは(チ)に掲げる者又は業務主宰役員等及び(ヘ)若しくは(チ)に掲げる者が同族会社を支配している場合における当該同族会社

(チ) (ト)に掲げる者又は業務主宰役員等及び(ト)に掲げる者が同族会社を支配している場合における当該同族会社

ハ 「常務に従事する役員」とは、会社の経営に関する業務を役員として実質的に、日常継続的に遂行している役員をいいます。このため常勤役員についても、このような役員に該当するかどうかにより判断することになります。他方、非常勤役員であっても、役員として経営への影響度合いが高い者などについても、これに該当することになります。つまり、その会社の役員が常務に従事する役員に該当するかどうかについては、形式ではなく、その業務の内容や従事の実態などを踏まえ、その実質に応じて個々に判断することになります。

す。また、何が会社の「常務」に該当するかについても、会社毎に個々に判断することとなりますが、法人としての事業活動がそれほど盛んでなく、例えば非常勤役員しかいないような会社であっても、会社の「常務」自体は存在し、その非常勤役員のいずれか一人以上は「常務に従事する役員」に該当することとなります。なお、単に取締役会のメンバーとして業務執行に関する意思決定に参画するに過ぎない役員については、常務に従事する役員に該当しないこととなります。

ニ ロ(イ)(ロ)(ハ)の「同族会社を支配している場合」とは、次に掲げる場合のいずれかに該当する場合をいいます（法令72②）。

- (イ) 同族会社の発行済株式又は出資（その同族会社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90%以上に相当する数又は金額の株式又は出資を有する場合
- (ロ) 同族会社の次に掲げる議決権のいずれかにつき、その総数（当該議決権を行使することができない株主等が有する当該議決権の数を除きます。）の90%以上に相当する数を有する場合
  - (a) 事業の全部若しくは重要な部分の譲渡、解散、継続、合併、分割、株式交換、株式移転又は現物出資に関する決議に係る議決権
  - (b) 役員を選任及び解任に関する決議に係る議決権
  - (c) 役員報酬、賞与その他の職務執行の対価として会社が供与する財産上の利益に関する事項についての決議に係る議決権
  - (d) 剰余金の配当又は利益の配当に関する決議に係る議決権
- (ハ) 同族会社の株主等（持分会社の社員（当該同族会社が業務を執行する社員を定めた場合にあつては、業務を執行する社員）に限ります。）の総数の90%以上に相当す

る数を占める場合

ホ ①の「その他一定の場合」とは、次に掲げる場合をいいます（法令72③）。

- (イ) 業務主宰役員及びロ(イ)から(イ)までに掲げる者（以下「業務主宰役員グループ」といいます。）が同族会社の発行済株式又は出資（その同族会社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90%以上に相当する数又は金額の株式又は出資を有する場合
- (ロ) 業務主宰役員グループが同族会社のニ(ロ) a から d までに掲げる議決権のいずれかにつき、その総数（当該議決権を行使することができない株主等が有する当該議決権の数を除きます。）の90%以上に相当する数を有する場合
- (ハ) 業務主宰役員グループが同族会社の株主等（持分会社の社員（当該同族会社が業務を執行する社員を定めた場合にあつては、業務を執行する社員）に限ります。）の総数の90%以上に相当する数を占める場合

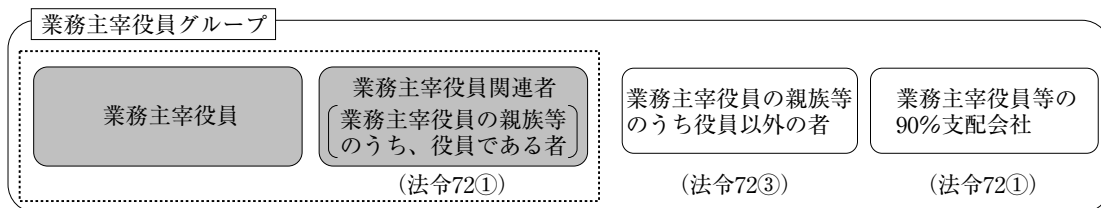
(注) (イ)に規定されている「ロ(イ)から(イ)に掲げる者」には、法人の役員でない者も含まれます。これにより、役員でない親族等を含めて持株割合が90%以上である場合には、①の「その他一定の場合」に該当することとなります。

ヘ なお、ニとホにあつては、個人又は法人との間で当該個人又は法人の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者がある場合には、当該者が有する議決権は当該個人又は法人が有するものとみなし、かつ、当該個人又は法人（当該議決権に係る会社の株主等であるものを除きます。）は当該議決権に係る会社の株主等であるものとみなすこととされています（法令72④）。

すなわち、同族会社の判定（上記一4）と同様に、形式上の議決権の行使者と実質上の議決権の行使者が異なる場合には、実質上の議決権の行使者が所有しているものとみなし



○ 業務主宰役員グループのイメージ



て議決権割合の判定をするというものです。これには、株式の所有が組合形態で行われている場合で特定の組合員の意思により議決権が行使される旨の合意がある場合、株式の所有が信託形態で行われている場合で委託者又は受益者の意思（指図）により議決権を行使する旨の合意がある場合、相互持合いで議決権の行使についてお互いの意に沿うよう行使する旨の合意がある場合などもこれに該当するものと考えられます。

他方、議決権を行使しない旨の同意を与えている個人又は法人の株主等がいた場合は、その株主等は「議決権を行使することができない株主等」（法令72③二）ということとなり、こうした株主等の有する議決権の数を除いた上で議決権割合の判定が行われることとなります。

② 損金不算入額の計算

損金不算入となる金額は、当該事業年度の業務主宰役員給与額（当該事業年度の業務主宰役員であった期間が1年に満たない場合には、当該業務主宰役員給与額を当該期間の月数で除し、これに12を乗じて計算した金額）が次に掲げる場合のいずれに該当するかに応じそれぞれ次に定める金額（当該事業年度の業務主宰役員であった期間が1年に満たない場合には、当該定める金額を12で除し、これに当該期間の月数を乗じて計算した金額）とされています（法令72の2①）。なお、この金額は所得税法に規定されている給与所得控除額の計算と同様のものとなっています。

イ 65万円以下である場合…業務主宰役員給与

相当額

- ロ 65万円を超え180万円以下である場合…業務主宰役員給与額の40%相当額（65万円に満たない場合には、65万円）
- ハ 180万円を超え360万円以下である場合…72万円と業務主宰役員給与額から180万円を控除した金額の30%相当額との合計額
- ニ 360万円を超え660万円以下である場合…126万円と業務主宰役員給与額から360万円を控除した金額の20%相当額との合計額
- ホ 660万円を超え1,000万円以下である場合…186万円と業務主宰役員給与額から660万円を控除した金額の10%相当額との合計額
- ヘ 1,000万円を超える場合…220万円と業務主宰役員給与額から1,000万円を控除した金額の5%相当額との合計額

なお、当該事業年度において業務主宰役員に異動があったときは、期末業務主宰役員又は期中業務主宰役員に該当する者の業務主宰役員給与額について、それぞれ上記イからへまでの計算を行い、その金額の合計額が損金不算入額となります。

また、業務主宰役員が業務主宰役員であった期間に相当する期間において他の特殊支配同族会社における業務主宰役員給与額（以下「合算対象給与額」といいます。）がある場合の②の金額は、当該特殊支配同族会社における業務主宰役員給与額（以下「対象給与額」といいます。）と合算対象給与額との合計額について②により計算した金額を、その対象給与額と合算対象給与額との合計額で除し、これに対象給与額を乗じて計算した金額とされます（法令72の2②）。なお、この計算については、当該事業年度の確

定申告書の提出期限（中間申告書を提出する場合には、その中間申告書の提出期限）までに、合算対象給与額その他の事項について記載した書類を納税地の所轄税務署長に提出している場合に限り適用され、当該合算対象給与額は、その金額として記載された金額が限度となります（法令72の2④）。

(注) 他の特殊支配同族会社とは、本制度の適用に係る特殊支配同族会社の当該事業年度終了の時の現況による判定により特殊支配同族会社に該当することとなる他の同族会社をいいます（法令72の2③）。また、この合算規定は、一の者が複数の特殊支配同族会社の経営を行い業務主宰役員給与額の支給を受けている場合において、特殊支配同族会社ごとに損金不算入額の計算を行うこととすると、実際に業務主宰役員が享受する給与所得控除額を超える損金不算入額となる場合があることに配慮して設けられた特例計算です。このため、この適用を受けようとする場合にあっては一定の書類を税務署長に提出することとされています。

業務主宰役員給与額とは、特殊支配同族会社の業務主宰役員（業務主宰役員に異動があった場合には、期末業務主宰役員又は期中業務主宰役員に該当するものに限り）の各事業年度の当該業務主宰役員であった期間において支給される給与（退職給与を除きます。）の額（法人税法第34条の規定による損金不算入額を除きます。）をいいます（法令72の2⑩）。

### ③ 適用除外

基準所得金額が800万円以下である事業年度など一定の事業年度にあっては適用除外となる措置が講じられています。具体的には、次のとおりです。

#### イ 適用除外となる事業年度

基準所得金額が次に掲げる金額である場合の事業年度については、本制度の適用はありません（法令72の2⑧）。

(イ) 800万円以下

(ロ) 800万円超3,000万円以下（基準期間にお

ける業務主宰役員給与額の年平均額が基準所得金額の50%相当額以下である場合に限り）。

この基準所得金額の800万円や3,000万円という水準は、今回の措置の趣旨に鑑み、個人形態と法人形態の税負担差が所得水準や業務主宰役員への役員給与の支給に応じてどのように生ずるかを考慮に入れた上で、中小法人の軽減税率その他の税法上の措置との整合性も踏まえつつ設定されているものです。

例えば、基準所得金額が年3,000万円超という所得水準である場合には業務主宰役員に支給する役員給与の額の割合にかかわらず今回の措置の適用があるものとされていますが、これは所得金額が年3,000万円超である場合には税率格差の点からも個人形態と比べて法人形態が有利であり、業務主宰役員に役員給与が若干でも支給されれば、更に税負担差が拡大することを踏まえたものであり、同族会社の留保金課税制度における課税最低限の水準ともおのずと整合性が図られることとなっています。

(注) なお、基準期間がない特殊支配同族会社にあっては、当年度の所得金額を基礎として下記ロと同様の計算をした金額（以下「当年度基準所得金額」といいます。）により適用除外の判定を行うこととされています（法令72の2⑨、155の2①）。

#### ロ 基準所得金額

基準所得金額は、基準期間（前3年以内に開始した各事業年度等（特殊支配同族会社に該当しない事業年度等がある場合には、その該当しない事業年度等のうち、最も新しい事業年度等以前の各事業年度等を除きます。）をいいます。）に含まれる各事業年度等（以下「基準期間内事業年度等」といいます。）の(イ)に掲げる金額の合計額から(ロ)及び(ハ)に掲げる金額の合計額を減算した金額の1年当たりの金額（以下「前三年基準所得金額」といいます。）とされています（法令72の2⑤）。

- (イ) 調整所得金額（所得の金額又は個別所得金額に次に掲げる金額を加算した金額（欠損金額又は個別欠損金額（連結欠損金額が生ずる場合には、そのうち当該特殊支配同族会社に帰せられる金額を加算した金額）が生じた事業年度等にあつては、次に掲げる金額から欠損金額又は個別欠損金額を控除した金額）
- (a) 業務主宰役員給与額のうち損金の額に算入された金額
- (b) 青色欠損金額の当期控除額又は連結欠損金額の当期控除額のうち当該特殊支配同族会社に帰せられる金額
- (ロ) 調整欠損金額（欠損金額から(イ)(a)に掲げる金額を控除した金額又は個別欠損金額から(イ)(a)及び(b)に掲げる金額の合計額を控除した金額）
- (ハ) 各基準期間前事業年度等（基準期間開始の日の前日以前に開始した事業年度等をいいます。）の次に掲げる金額をこれらの金額が生じた事業年度等（以下「発生事業年度等」といいます。）開始の日後7年（発生事業年度等が平成13年4月1日前に開始した事業年度等のものにあつては、5年（改正法令附則16⑦））以内に開始した各事業年度等の調整所得金額（当該発生事業年度等前の事業年度等において生じた欠損金額から控除するものとされる金額を除きます。）の最も古い事業年度等に生じたものから順次控除するものとした場合における基準期間前事業年度等において生じ、かつ、基準期間内事業年度等の調整所得金額から控除されることとなる金額の合計額（青色欠損金額に該当するものに限ります（法令72の2⑦）。）
- (a) 非特殊支配同族会社最後事業年度等（基準期間前事業年度等の特殊支配同族会社に該当しない事業年度等のうち、最も新しい事業年度等をいいます。）後の事業年度等において生じた調整欠損金額

を発生事業年度等の終了の日の翌日前3年以内に開始した各事業年度等（非特殊支配同族会社最後事業年度等後の事業年度等に限ります。）のうち最も古い事業年度等の調整所得金額から順次控除するものとした場合に控除しきれなかった金額

- (b) 非特殊支配同族会社最後事業年度等以前の事業年度等において生じた欠損金額又は連結欠損金個別帰属額（いずれも欠損金の繰戻し還付の規定の適用を受けた金額を除きます。）

(注) 1 (ハ)の金額には、当該事業年度前の各事業年度等において特殊支配同族会社を合併法人等とする適格合併等を行った場合等に欠損金額とみなされる金額又ははないものとされる欠損金額について所要の調整をすることとされていませす（法令72の2⑥）。

2 (ハ)の金額の適用については、平成15年4月1日前に開始した事業年度等は特殊支配同族会社に該当しない事業年度等として、その金額を計算する経過措置が講じられています（改正法令附則16⑥）。これにより、施行日（平成18年4月1日）以後最初に開始する事業年度等にあつては、平成15年4月1日以後最初に開始する事業年度等（非特殊支配同族会社最後事業年度等後の事業年度等に限ります。）において有する控除未済欠損金額又は控除未済連結欠損金個別帰属額的全額が(ハ)(b)の金額として適用できることとされていませす。

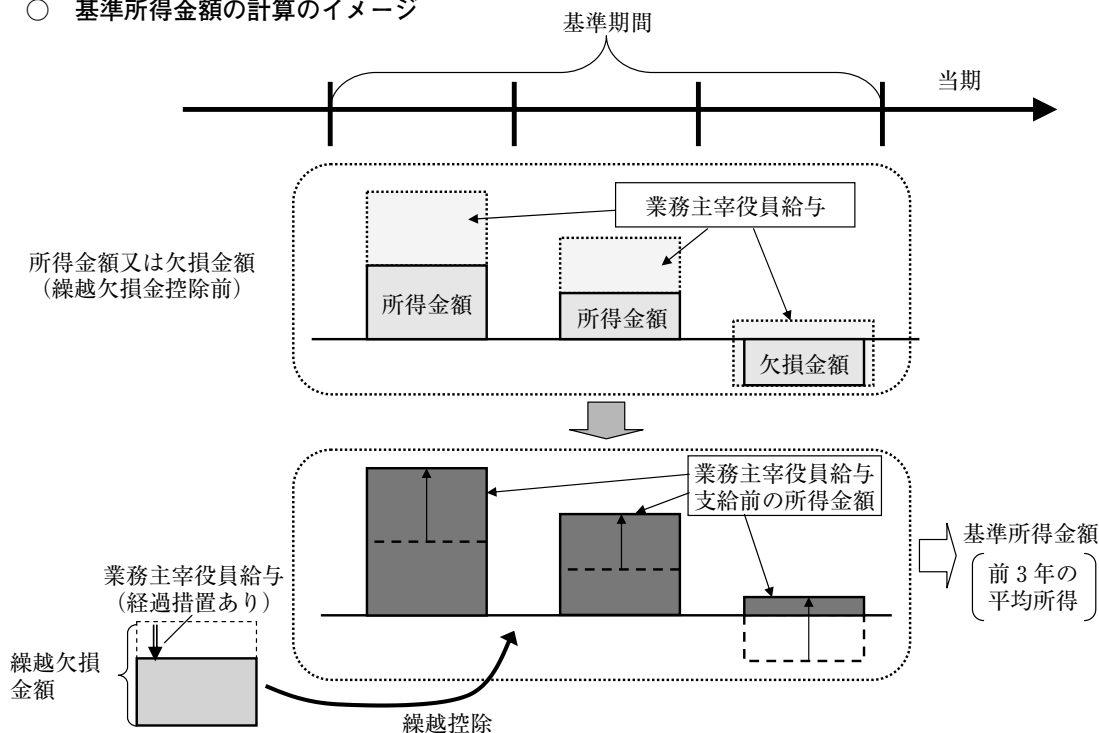
基準所得金額の計算は、業務主宰役員給与の支給前の所得の金額を算出することとしているものです。このため、基準期間内の各事業年度等の所得の金額の計算はもとより、基準期間前事業年度等において生じた欠損金額（青色欠損金額に限ります。）についても、業

務主宰役員への役員給与の支給前の金額を用いることとしています。これは今回の措置の趣旨に沿って業務主宰役員への役員給与の経費性に対し厳格な見方を徹底したものです。同時に、特殊支配同族会社と個人事業者との間の実質的な課税の公平を図る観点から、適用除外のメルクマールとなる基準所得金額の計算においても個人形態に近づけた形での所得計算を行うこととしているものと位置付けることができます。

④ その他

イ 法人が特殊支配同族会社に該当する場合には、各事業年度の確定申告書に前3年基準所得金額又は当年度基準所得金額の計算及び損

○ 基準所得金額の計算のイメージ



金不算入額の計算に関する明細書（法規別表14(1)及び14(1)付表）を添付しなければならないこととされています（法令72の2⑬）。

ロ 特殊支配同族会社の役員給与につき、いわゆる形式基準に基づく過大役員給与の損金不算入額がある場合について、その損金不算入額のうち業務主宰役員に係る部分の金額を算出する所要の規定が設けられています（法令72の2⑭）。

(4) 適用関係

上記の制度は、平成18年4月1日以後に開始する事業年度について適用することとされています（改正法附則23）。

## 四 特定同族会社の特別税率

### 1 改正前の制度の概要

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67）。

- (1) 年3,000万円以下の金額 10%
- (2) 年3,000万円超1億円以下の金額 15%
- (3) 年1億円超の金額 20%

(注) 1 留保金額とは、所得等の金額のうち留保した金額から法人税等の額を控除した金額をいいます。

2 留保控除額とは、次の金額のうち最も多い金額をいいます。

- ・ 所得基準額（所得等の金額の35%相当額）
- ・ 定額基準額（年1,500万円）
- ・ 積立金基準額（利益積立金額が資本の金額の25%相当額に満たない場合におけるその満たない部分の金額に相当する金額）

なお、連結納税制度及び特定信託の場合についても、同様の措置が講じられています（法法81の13、82の5）。

## 2 改正の趣旨及び改正の内容

### (1) 改正の趣旨

平成18年度税制改正においては、同族会社の特別税率いわゆる留保金課税制度について、経済社会の構造変化に的確に対応し、中小企業の財務基盤の強化を図る観点から、そのあり方が抜本的に見直されました。

具体的には、共同出資型のベンチャー企業経営が進展するなど、株主グループ相互の独立性が高まっている状況を踏まえ、留保金課税の対象となる同族会社の判定について、3株主グループによる判定から1株主グループによる判定とする緩和が行われました。

また、法人の合理的な内部留保を留保金課税の対象から適切に除外する観点から、企業の実態に配慮しつつ留保控除額が拡充されました。

具体的には、まず、所得基準額について、従来大法人の平均的な内部留保比率を勘案して定められてきたことを踏まえ、最近5年間の同比率を勘案し、「所得等の金額の35%相当額」から「所得等の金額の40%相当額」に引き上げることとされました。

なお、これまでは中小法人についても、大法人

の平均的な内部留保比率を勘案して定められた所得基準額が一律に適用され、結果的には平均的な内部留保比率が相対的に高い中小法人にとって負担感がある制度設計となっていました。大法人と中小法人の平均的な内部留保比率の格差の原因を課税上の考慮による配当の繰延べのみに求めることは必ずしも適当ではありません。そこで、中小法人については、その経営の実態に配慮した所得基準額として、中小法人の平均的な内部留保割合を勘案した所得基準額（「所得等の金額の50%相当額」）を設定することとされました。この結果、特に中小法人にとって大幅な所得基準の上げが実現し、配当性向が平均的である中小法人が留保金課税の対象となることがないようにになりました。

次に、定額基準額については、法人形態と個人形態の税負担が均衡する場合の所得水準と留保金課税制度の課税最低限とが整合的になるよう定められてきたところであり、現行の法人税と個人所得税の税率構造を反映させた見直しを行った結果、「年1,500万円」から「年2,000万円」への引上げが実現されました。

さらに、従来積立金基準額が、増資によって資本金の引き上げを行うことが容易な大法人にとって相対的に有利な制度となっていたことを踏まえ、中小法人向けの新たな留保控除額として自己資本基準額が設けられました。これは、中小法人について自己資本比率が全法人の平均（平成16年度29.8%、法人企業統計）に達するまでの内部留保の蓄積に合理性を認めるものであり、これまで租税特別措置として講じられてきた自己資本比率50%以下の中小法人を対象とする留保金課税の不適用措置を改組した上で本則上の措置としたものと位置付けることも可能です。

これらの改正の結果、留保金課税制度は大幅なスリム化が図られることになると考えられます。

### (2) 改正の内容

#### ① 対象となる会社の範囲の改正

イ この制度の適用対象となる会社（以下「特

定同族会社」といいます。)の判定について、3株主グループによる判定から1株主グループによる判定とされました(法法67①②)。

(注)1 同族会社の判定は従前どおり3株主グループにより行うこととされていますが、この制度の適用の対象となる特定同族会社の判定については1株主グループにより判定することとされたものです。

2 50%超を1株主グループにより支配されている会社を被支配会社と定義し、被支配会社でない法人を判定の対象となる株主又は社員から除外して判定するものとした場合においても被支配会社となるものを特定同族会社と定義していますが、これは、従前のいわゆる非同族の同族会社を制度の適用対象から除外することと同様の趣旨です。

ロ 同族会社の判定において議決権等の基準による判定が追加されたことに伴い、特定同族会社の判定においても議決権等の基準による判定をすることとされました(法法67②、法令139の7)。

具体的には、1人の株主及びその同族関係者が、次に掲げる議決権の50%を超える数を有する場合又は持分会社(合名・合資・合同会社)の社員(その会社が業務を執行する社員を定めた場合にあつては、業務を執行する社員)の総数の半数を超える数を占める場合には、その会社は被支配会社となることとされています。

(イ) 事業の全部若しくは重要な部分の譲渡、解散、継続、合併、分割、株式交換、株式移転又は現物出資に関する決議に係る議決権

(ロ) 役員を選任及び解任に関する決議に係る議決権

(ハ) 役員報酬、賞与その他の職務執行の対価として会社が供与する財産上の利益に関する事項についての決議に係る議決権

(ニ) 剰余金の配当又は利益の配当に関する

決議に係る議決権

(注)1 特殊の関係のある法人の判定においても同様に議決権による判定を行うこととされています(法令139の7②③)。

2 同族会社の判定と同様、個人又は法人との間で当該個人又は法人の意思と同一の内容の議決権を行使することに同意している者がある場合には、その者が有する議決権はその個人又は法人が有するものとみなし、かつ、その個人又は法人はその議決権に係る会社の株主等であるものとみなして判定をすることとされています(法令139の7⑥)。

## ② 留保控除額の改正

留保控除額が、次に掲げる金額(二に掲げる金額にあつては、当該事業年度終了の時における資本金の額が1億円以下である特定同族会社に限り)のうち最も多い金額とされました(法法67⑤)。

イ 所得基準額(所得等の金額の40%(当該事業年度終了の時における資本金の額が1億円以下である特定同族会社にあつては、50%)相当額)(改正前:35%相当額)

ロ 定額基準額(年2,000万円)(改正前:1,500万円)

ハ 積立金基準額(利益積立金額が資本金の額の25%相当額に満たない場合におけるその満たない部分の金額に相当する金額)(改正なし)

ニ 自己資本基準額(前事業年度終了の時の自己資本比率が30%に満たない場合におけるその満たない部分の金額に相当する金額)(新設)

(イ) 本制度における自己資本比率とは、前年度総資産額に占める前年度自己資本額の割合をいいます。基本的に旧租税特別措置法第68条の2第1項第3号(自己資本比率が50%に満たない場合の留保金課税の不適用制度)と同様の計算となっています。

(ロ) 前年度総資産額は、特定同族会社の前

事業年度の確定した決算に基づく貸借対照表に計上されている総資産の帳簿価額の合計額となります。ただし、法人税法施行令第22条第1項第1号イからニまでに掲げる金額（連結法人である場合には、同号イからホまでに掲げる金額）がある場合にはこれを減算し、同号へに掲げる金額がある場合にはこれを加算した金額とされています（法令140④）。受取配当等の益金不算入制度における負債利子控除の計算の際に使用される総資産の帳簿価額と同様ということになります。

なお、前事業年度が連結事業年度となる場合には、その特定同族会社の連結事業年度となります。（ハ）においても同様です。

- (ハ) 前年度自己資本額は、特定同族会社の前事業年度終了の時における資本金等の額及び利益積立金額の合計額となります。同族株主等に対する負債（借入金その他利子の支払の基因となるものに限ります。）の額がある場合には、これを加算した金額とされています（法令140②）。

(注) 同族株主等とは、特定同族会社の株主等のうち、次に掲げる要件を満たす者をいいます（法令140③）。なお、その特定同族会社が連結子法人である場合には、その連結子法人との間に連結完全支配関係がある連結親法人の株主等で判定することになります。

- 1 その株主等並びに特殊の関係のある個人及び法人のその特定同族会社に係る所有割合が50%を超えていること
- 2 その株主等（その配偶者及びこれらの者の所有割合が50%を超える場合における他の会社を含みます。）のその特定同族会社に係る所有割合が5%を超えていること

上記1、2の所有割合とは、次の区分に応じそれぞれ次の割合とされています（法令140④）。

- 1 その会社がその株主等の有する株式又は出資の数又は金額による判定により特定同族会社に該当する場合…その株主グループ（その株主等並びに特殊の関係のある個人及び法人をいいます。以下同じです。）の有する株式の数又は出資の金額の合計額がその会社の発行済株式又は出資（その会社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占める割合
- 2 その会社が議決権による判定により特定同族会社に該当することとなる場合…その株主グループの有するその議決権の数がその会社のその議決権の総数（その議決権を行使することができない株主等有するその議決権の数を除きます。）のうちに占める割合
- 3 その会社が社員又は業務を執行する社員の数による判定により特定同族会社に該当する場合…その株主グループに属する社員又は業務を執行する社員の数がその会社の社員又は業務を執行する社員の総数のうちに占める割合

上記1から3までのいずれかの判定方法により同族株主等に該当すれば、その株主等は同族株主等に該当することとなります。

- (ニ) 30%に満たない部分の金額に相当する金額は、次の計算式により計算した金額とされています（法令140⑥）。

$$\left( \begin{array}{l} \text{前年度総} \\ \text{資産額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{前年度自} \\ \text{己資本額} \end{array} \right) \times \frac{3}{7} - \begin{array}{l} \text{前年度自} \\ \text{己資本額} \end{array}$$

すなわち、前年度自己資本額が30%に満たない部分をすべて資産の増加（負債の減少ではなく）を伴う自己資本の増加で充当したと仮定した場合にその充当に必要な金額とされています。

なお、設立の日を含む事業年度には「前年度」がないため、自己資本基準額の適用

はないこととなります。

### ③ 支払配当等の取扱いの整備

イ 特定同族会社の留保金額の計算については、その特定同族会社による剰余金の配当又は利益の配当（その支払に係る決議の日がその支払に係る基準日の属する事業年度終了の日の翌日から当該基準日の属する事業年度に係る決算の確定の日までの期間内にあるものに限ります。）の額は、その基準日の属する事業年度に支払われたものとして留保金額の計算をすることとされました（法法67④）。

これは、会社法の制定に伴い法人税法上の配当の流出時期をその効力発生日とする整備が行われましたが（上記一1(3)⑦参照）、留保金課税はもともと同族会社の配当を促進する意味合いをもつ制度であるため、期末後の株主総会で決議される従来のいわゆる決算配当に相当するものを留保金額に含めてしまうと趣旨が損なわれるなどによるものです。

(注) 1 連結法人間配当（その支払に係る基準日に連結完全支配関係がある連結法人に対する配当をいいます。）は対象外とされています（法令139の11）。

2 現物配当である場合には、その資産のその基準日の属する事業年度終了の時点における帳簿価額（その資産が当該基準日の属する事業年度終了の日後に取得したものである場合にあっては、その取得価額）に相当する金額が、基準日の属する事業年度に支払われたものとされる金額とされています。

3 資本の払戻し（法法24①三）に該当する資本剰余金の減少に伴う剰余金の配当も対象となります。この場合には、みなし配当として利益積立金額を減算すべき金額に相当する金額が基準日に支払われたものとされて留保金額から除かれることとなります。

ロ 会社法の制定により利益処分計算書が廃止されたため、利益処分による決算賞与という

ものが存在しなくなることにより、利益処分による賞与でその利益の処分の確定した日においてその賞与を受ける者ごとの債務の確定していない賞与の額を留保金額に含める規定は廃止されました。

### ④ 連結納税における取扱い

連結納税においても、上記①から③までと同様の改正が行われています（法法81の13、法令155の23、155の25の2、155の25の3）。この場合において、中小法人（資本金1億円以下の法人）のみが適用対象となる所得基準額の50%を適用できるかどうか及び自己資本基準額を適用できるかどうかは、連結親法人の当該連結事業年度終了の時点における資本金の額で判定することとされています。また、自己資本基準額の計算上の前年度総資産額及び前年度自己資本額は、各連結法人の合計額とされています。

また、個別留保税額の計算において、全体計算で自己資本基準額を適用した場合に個別留保税額を配分する計算規定が整備されています（法令155の43④四）。

### ⑤ 特定信託における取扱い

同族特定信託における留保金課税においても上記①から③までと同様の改正が行われています（法法82の5）。なお、所得基準額は当該計算期間の所得等の金額の40%とされ、自己資本基準額の適用はないこととされています。

## 3 適用関係

(1) 上記2(2)①及び②の改正は、平成18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、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23）。

(2) 上記2(2)③の改正（連結法人に係る部分を含みます。）は、平成18年5月1日以後に終了する事業年度にその支払に係る基準日がある剰余金の配当又は利益の配当について適用することとされています（改正法附則43①、51②）。なお、平成18年4月1日以後に開始し、平成18



年4月30日以前に終了した事業年度における利益処分による賞与でその利益の処分の確定した日においてその賞与を受ける者ごとの債務の確定していない賞与の額は、留保金額に含まれるものとされています（改正法附則43②、51③）。

(3) 上記2(2)④の改正（支払相当等の取扱いの整備に係る部分を除きます。）は、連結親法人事業年度が平成18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施行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51①）。

(4) 上記2(2)⑤の改正は、平成18年4月1日以後に終了する計算期間の所得に対する法人税について適用し、同日前に終了した計算期間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23）。

## 五 新株予約権を対価とする費用等（創設）

### 1 制度創設の趣旨

わが国では、平成13年商法改正により新株予約権制度が導入されて以来、従業員又は役員に対して、インセンティブとして新株予約権（いわゆるストック・オプション）を付与する事例が増加しています。

ストック・オプションの付与時の法律・企業会計上の処理としては、旧商法では労務出資規制との関係上、無償による新株予約権の発行として整理され、企業会計上は特に処理を明示しておらず、法人税法上も特段の規定は存在しませんでした。

そのような中で企業会計では、新株予約権のストック・オプションとしての利用が活発化し、海外におけるストック・オプション等の会計基準の整備がされつつあったことから、企業会計基準委員会において平成14年5月にストック・オプション等専門委員会を設置して会計基準及び適用指針の開発を進め、平成17年12月に「ストック・オプション等に関する会計基準」及び「ストック・オプション等に関する会計基準の適用指針」を公表しました。上記会計基準においては、ストック・オプションがその付与日における価値を前提として、サービスの対価として用いていると考えられることを前提に、ストック・オプションの付与日における公正な評価額を付与日から権利確定日までの期間にわたって費用計上することとされました。

会社法では、新株予約権と引換えにする金銭の

払込みに代えて役務の提供により発生する報酬債権で相殺するという法律構成をとることによって、労務出資規制との関係を解決し、会計上費用計上するに当たっての対応が図られています。

税制では、ストック・オプションの付与を受けた者の所得税法上の課税は、権利行使時に払込金額と取得した株式の時価との差額について給与所得等として課税されるのを原則としつつ（所法36、所令84）、いわゆる税制適格ストック・オプション（措法29の2）に該当するものについては、付与時及び権利行使時には課税されず、権利行使により取得した株式を譲渡した時に譲渡所得として課税されることとされています。

これらの状況を踏まえ法人税法では、従業員等から役務の提供を受けているのであれば、それに対し法人は何らかの対価を支払うべき債務を負うのであるから、その対価が自己の新株予約権である場合にも基本的には損金性があることとなります。しかしながら新株予約権の交付を受けた者において所得税課税される時点が、支給時ではなく権利行使時や譲渡時に繰り延べられており、かつ、譲渡時に課税される場合には低率の分離課税であることなどを考慮すると、原則どおり役務提供完了時に費用計上することとするのは必ずしも適当ではありません。すなわち、役務提供完了時に損金算入すると、所得税と法人税とを総合して考えた場合に、損金計上が先行して事実上の課税の繰延になること、さらに所得税が低率の課税である

ときに法人税が全額損金算入すると課税ベースを縮小させる結果になることから、従業員等において所得税法上の給与所得その他の勤労性の所得として課税される場合に限り、その課税される事由が発生する時点で損金算入を認めることとされたものです。

(参考)

○ **ストック・オプション等に関する会計基準**

(平成17年12月27日 企業会計基準委員会)

4. スtock・オプションを付与し、これに応じて企業が従業員等から取得するサービスは、その取得に応じて費用として計上し、対応する金額を、ストック・オプションの権利の行使又は失効が確定するまでの間、貸借対照表の純資産の部に新株予約権として計上する。
5. 各会計期間における費用計上額は、ストック・オプションの公正な評価額のうち、対象勤務期間を基礎とする方法その他の合理的な方法に基づき当期に発生したと認められる額である。ストック・オプションの公正な評価額は、公正な評価単価にストック・オプション数を乗じて算定する。

○ **会社法**

(募集事項の決定)

第238条 株式会社は、その発行する新株予約権を引き受ける者の募集をしようとするときは、その都度、募集新株予約権（当該募集に応じて当該新株予約権の引受けの申込みをした者に対して割り当てる新株予約権をいう。以下この章において同じ。）について次に掲げる事項（以下この節において「募集事項」という。）を定めなければならない。

- 一 募集新株予約権の内容及び数
- 二 募集新株予約権と引換えに金銭の払込みを要しないこととする場合には、その旨
- 三 前号に規定する場合以外の場合には、募集新株予約権の払込金額（募集新株予約権1個と引換えに払い込む金銭の額をいう。以下この章において同じ。）又はその算定方法
- 四 募集新株予約権を割り当てる日（以下この

節において「割当日」という。）

- 五 募集新株予約権と引換えにする金銭の払込みの期日を定めるときは、その期日
  - 六 募集新株予約権が新株予約権付社債に付されたものである場合には、第676条各号に掲げる事項
  - 七 前号に規定する場合において、同号の新株予約権付社債に付された募集新株予約権についての第118条第1項、第777条第1項、第787条第1項又は第808条第1項の規定による請求の方法につき別段の定めをするときは、その定め
  - 2 募集事項の決定は、株主総会の決議によらなければならない。
  - 3 次に掲げる場合には、取締役は、前項の株主総会において、第1号の条件又は第2号の金額で募集新株予約権を引き受ける者の募集をすることを必要とする理由を説明しなければならない。
    - 一 第1項第2号に規定する場合において、金銭の払込みを要しないこととすることが当該者に特に有利な条件であるとき。
    - 二 第1項第3号に規定する場合において、同号の払込金額が当該者に特に有利な金額であるとき。
  - 4 種類株式発行会社において、募集新株予約権の目的である株式の種類の一部が譲渡制限株式であるときは、当該募集新株予約権に関する募集事項の決定は、当該種類の株式を目的とする募集新株予約権を引き受ける者の募集について当該種類の株式の種類株主を構成員とする種類株主総会の決議を要しない旨の定款の定めがある場合を除き、当該種類株主総会の決議がなければ、その効力を生じない。ただし、当該種類株主総会において議決権を行使することができる種類株主が存しない場合は、この限りでない。
  - 5 募集事項は、第1項の募集ごとに、均等に定めなければならない。
- 第246条 第238条第1項第3号に規定する場合には、新株予約権者は、募集新株予約権についての第236条第1項第4号の期間の初日の前日（第238条

第1項第5号に規定する場合にあっては、同号の期日。第3項において「払込期日」という。)までに、株式会社が定めた銀行等の払込みの取扱いの場所において、それぞれの募集新株予約権の払込金額の全額を払い込まなければならない。

- 2 前項の規定にかかわらず、新株予約権者は、株式会社の承諾を得て、同項の規定による払込みに代えて、払込金額に相当する金銭以外の財産を給付し、又は当該株式会社に対する債権をもって相殺することができる。
- 3 第238条第1項第3号に規定する場合には、新株予約権者は、募集新株予約権についての払込期日までに、それぞれの募集新株予約権の払込金額の全額の払込み(当該払込みに代えてする金銭以外の財産の給付又は当該株式会社に対する債権をもってする相殺を含む。)をしないときは、当該募集新株予約権を行使することができない。

## 2 新株予約権を対価とする費用の帰属事業年度の特例

- (1) 法人が、個人から役務の提供を受ける場合において、その役務の提供に係る費用の額につきその対価として新株予約権(その役務の提供の対価としてその個人に生ずる債権をその新株予約権と引換えにする払込みに代えて相殺すべきものに限ります。)を発行したときは、その個人においてその役務の提供につき所得税法その他所得税に関する法令の規定によりその個人の給与所得等の所得の金額に係る収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額を生ずべき事由(以下「給与等課税事由」といいます。)が生じた日においてその役務の提供を受けたものとして、取り扱うこととされました(法法54④)。

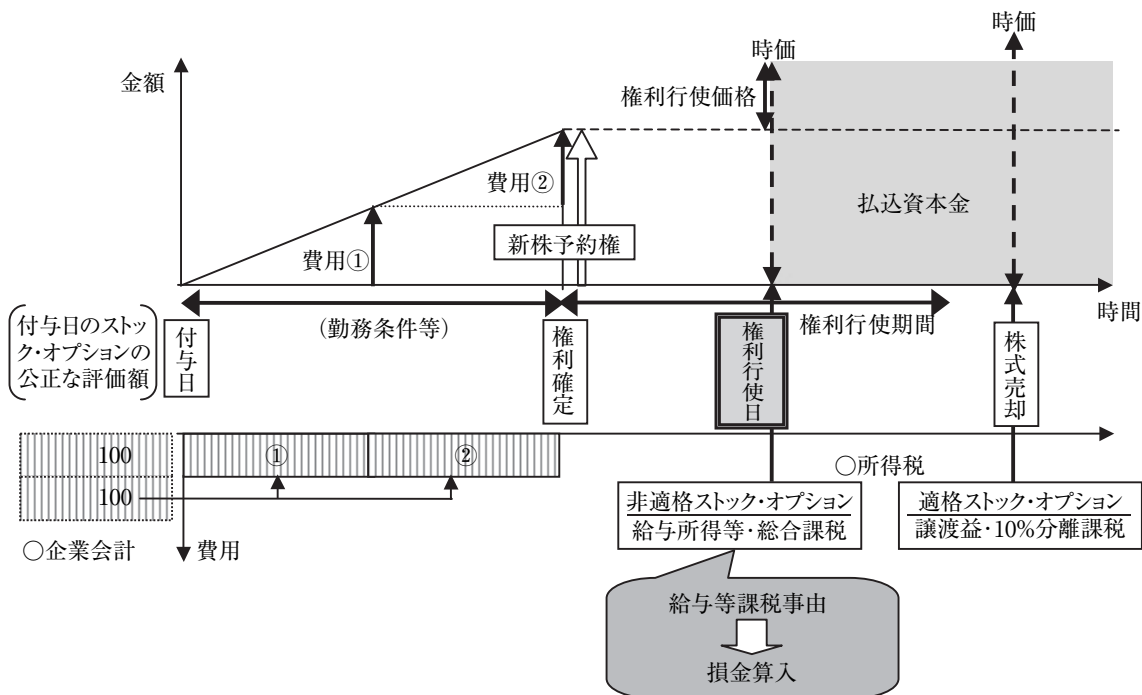
すなわち、新株予約権を対価とする役務提供費用について、被付与者における所得税課税との整合性を考慮した上での損金として認識すべき時期についての規定が設けられました。なお、損金の額に算入する旨の規定ではないため、損金の額に算入できるかどうかは、役員給与の損

金不算入制度(法法34)等の各制度の規定により別途判断することとなります。

新株予約権が「役務の提供の対価として個人に生ずる債権をその新株予約権と引換えにする払込みに代えて相殺すべきもの」であること、すなわち新株予約権の発行が役務の提供の対価であることがこの制度の適用の前提となりますが、役務の提供の対価でない場合にはそもそも当然に損金の額に算入する余地はないと考えられます(法法54⑤)。役務の提供の対価であるかどうかは、第一義的には新株予約権の発行に係る決議が役務の提供に係る債権をもって払込みに代えて相殺する旨の会社法上の決議があったかどうかで判断することとなります。ただし、役務の提供に係る債権をもって払込みに代えて相殺する旨の会社法上の決議により付与されたとしても、実際に役務の提供がされていない場合には、損金の額に算入すべき金額はないこととなると考えられ、逆に、無償発行の決議により付与されたとしても、実態的には役務の提供の対価としての付与であり、何らかの合理的な理由で無償付与の決議によらざるを得なかったことが説明可能であれば、損金の額に算入すべき余地があると考えられます。

なお、ストック・オプションによる給与について損金経理していない場合に、損金経理していないことをもって損金不算入とされるわけではありませんが、そのような場合には法人がそもそも役務の提供の対価として認識していなかったのではないかとの疑義が生ずると考えられます。

また、親会社の子会社の従業員又は役員に親会社の新株予約権を直接付与することがありますが、その場合にもその従業員又は役員からその親会社に役務の提供があったかどうか、税務上の費用となるかどうかの判断基準となると考えられます。この役務の提供は、基本的には直接的な役務の提供を前提としているものですが、例えば親会社がいわゆる純粹持株会社の場合など、親子会社が事実上一体となっている場



合には、子会社の従業員又は役員から親会社に対する役務の提供があったといえる場面もあるものと考えられます。

- (2) 合併、分割、株式交換又は株式移転（以下「合併等」といいます。）に際しその合併等に係る合併法人、分割承継法人、株式交換完全親法人又は株式移転完全親法人（以下「合併法人等」といいます。）である法人がその合併等に係る被合併法人、分割法人、株式交換完全子法人又は株式移転完全子法人の新株予約権者に対し自己の新株予約権（以下「承継新株予約権」といいます。）を交付したときにも、その合併法人等である法人が受けた役務の提供に係る費用について上記(1)と同様の取扱いとされています（法54①）。
- (3) 上記(1)の給与所得等とは、給与所得、事業所得、退職所得及び雑所得とされています（法111の2①）。すなわち、勤労性の所得のみが対象となります。なお、この制度の対象となる新株予約権は、従業員又は役員に対して発行するものに限らず、一般的に個人に対する役務の提供の対価として発行するものとしていること

から、事業所得や雑所得となるものも含まれることとなります。

なお、非居住者が権利行使をした場合には、その時に生ずる所得は、所得税法上は給与所得等ではないこととされるため、給与等課税事由とはなりません。

- (4) 法人が発行する新株予約権が所得税法施行令第84条に規定する権利の譲渡についての制限その他特別の条件が付されている権利に該当しない場合には、その新株予約権については、上記(1)の適用がないこととされています（法111の2②）。この場合には、所得税法上付与時課税とされるため、付与法人においては原則どおり債務確定時の費用となります。

また、上記(1)の給与等課税事由が生じる時とは、所得税法施行令第84条の規定により、通常は権利行使時となります。

- (5) 上記(1)の場合において、被付与者たる個人において役務の提供につき給与等課税事由が生じないときは、新株予約権を発行した法人（承継新株予約権を交付した合併法人等である法人を含みます。以下「発行法人」といいます。）の

その役務の提供に係る費用の額は、その発行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54②)。

すなわち、付与した新株予約権がいわゆる税制適格ストック・オプション(租税特別措置法第29条の2(特定の取締役等が受ける新株予約権等の行使による株式の取得に係る経済的利益の非課税等)の規定によりその行使による株式の取得に係る経済的利益に所得税が課税されない新株予約権をいいます。)である場合等、給与等課税事由が生じない場合には損金算入額はしないこととなります。

(注) 行使時の株価が行使価額を下回っていることにより所得税の課税対象額がゼロとなる場合にも、給与等課税事由は生じたこととなります。

- (6) 上記(1)の場合において、新株予約権(承継新株予約権を含みます。)が消滅をしたときは、その消滅による利益の額は、発行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54③)。

すなわち、新株予約権が権利確定後に消滅した場合には会計上は収益の額が生じますが、税務上は未だ損金の額に算入されていないため、その収益の額は益金不算入とされています。

- (7) 発行人は、確定申告書に新株予約権の1個当たりのその発行の時の価額、発行数、その事業年度において行使された数その他新株予約権の状況に関する明細書の添付をしなければならないこととされています(法54④)。

すなわち、書類添付要件が課されています。具体的には法人税法施行規則別表9(2)によることとなります。この書類添付は、その新株予約権の発行による役務提供費用が損金算入可能であるかどうかにかかわらず必要ですが、上記(4)により制度の対象外となる新株予約権については書類添付も不要となります。

- (8) 上記(1)の新株予約権の発行が正常な取引条件で行われた場合には、役務の提供に係る費用の額は、その新株予約権の発行の時の価額に相当する金額とされました(法令111の2③)。

すなわち、法人税法上役務の提供による費用の額は、提供を受けた役務の価額によることが原則となりますが、提供を受けた役務の価額ではなく交付した新株予約権の価額で代替的に測定するとしても、費用計上時期を繰り延べるため、価額の変動がある資産を対価とするゆえにどの時点での価額で測定すべきか必ずしも明確ではないこととなります。そこで、その役務の提供による費用の額は付与時の新株予約権の価額で測定することを明らかにしたものです。これにより、税務上の費用の額は原則的に会計上の費用計上額と一致することとなります。正常な取引条件で行われた場合という条件は、会計上は等価交換の前提がありますが、税務上はそれがいないため、取引が正常でない場合には原則に戻って提供を受けた役務の価額によって費用の額を測定することを意味します。

なお、法人税法上の損金算入額は上記のとおり新株予約権の発行時の価額に相当する金額となりますが、所得税法上の課税の基礎となる金額は権利行使時の株式の時価と払込金額との差額であることから、これらの金額は一致しないこととなります。

### 3 新株予約権の発行に係る払込金額が過少若しくは無償又は過大であった場合の発行人の処理

法人が新株予約権を発行する場合において、その新株予約権と引換えに払い込まれる金銭の額(金銭の払込みに代えて給付される金銭以外の資産の価額及び相殺される債権の額を含みます。)がその新株予約権のその発行の時の価額に満たないときは、その満たない部分の金額に相当する金額は、その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54⑤)。

また、法人が新株予約権を発行する場合において、その新株予約権を無償で発行したときは、その発行の時の価額に相当する金額は、その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54⑤）。

逆に、法人が新株予約権を発行する場合において、その新株予約権と引換えに払い込まれる金銭の額（金銭の払込みに代えて給付される金銭以外の資産の価額及び相殺される債権の額を含みます。）がその新株予約権のその発行の時の価額を超えるときは、その超える部分の金額に相当する金額は、その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54⑤）。

すなわち、新株予約権を利用した取引は従前より資本等取引に類似した取引と考えられています。

たが、発行の場面においては資本等取引と同様に発行法人側に損金及び益金が生じないことを処理面から明確にしたものです。なお、この規定は、新株予約権者側の取扱いに何ら影響を与えるものではありません。

#### 4 適用関係

上記2及び3の制度は、平成18年5月1日以後にその発行に係る決議をする新株予約権（その新株予約権に係る上記2(2)の承継新株予約権を含みます。）について適用することとされています（改正法附則30①）。

#### （参考）新株予約権の会計・税務処理

時点	会計処理	税務処理	申告調整
付与時	—	前払費用 200 ／新株予約権債務 200	（別表5(1) 利益積立金額の計算に関する明細書） 前払費用 200（当期の増） 新株予約権 △200（当期の増）
役務提供時	役員報酬 100 ／新株予約権 100	—	（別表4 所得の金額の計算に関する明細書） 役員給与等の損金不算入 100（加算・留保） （別表5(1) 利益積立金額の計算に関する明細書） 新株予約権 △100（当期の減）
〃	役員報酬 100 ／新株予約権 100	—	（別表4 所得の金額の計算に関する明細書） 役員給与等の損金不算入 100（加算・留保） （別表5(1) 利益積立金額の計算に関する明細書） 新株予約権 △100（当期の減）
確定前失効時	（見積り変更）	新株予約権債務 200 ／前払費用 200	（別表5(1) 利益積立金額の計算に関する明細書） 前払費用 200（当期の減） 新株予約権 △200（当期の減）
権利確定時	—	—	—
権利行使時 （非適格）	新株予約権 200 現金 100 ／資本金等 300	新株予約権債務 200 現金 100 ／資本金等 300 役員報酬 200 ／前払費用 200	（別表4 所得の金額の計算に関する明細書） 役員給与等の認容 200（減算・留保） （別表5(1) 利益積立金額の計算に関する明細書） 前払費用 200（当期の減）
権利行使時 （適格）	新株予約権 200 現金 100 ／資本金等 300	新株予約権債務 200 現金 100 ／資本金等 300 その他流出 200	（別表4 所得の金額の計算に関する明細書） 役員給与等の損金不算入 200（加算・流出） 役員給与等の認容 200（減算・留保）

		／前払費用 200	(別表5(1) 利益積立金額の計算に関する 明細書) 前払費用 200 (当期の減)
確定後失効時	新株予約権 200 ／特別利益 200	新株予約権債務 200 ／前払費用 200	(別表4 所得の金額の計算に関する明細書) 新株予約権消滅益の益金不算入 200 (減算・ 留保) (別表5(1) 利益積立金額の計算に関する 明細書) 前払費用 200 (当期の減)

## 六 不正行為等に係る費用等

### 1 改正の趣旨及び内容

#### (1) 賄賂等の損金不算入

##### ① 改正の趣旨

いわゆる賄賂については、これまでも租税特別措置法第61条の4に規定する交際費等に該当することとされ、実質的に損金の額に算入しない取扱いとなっていたところですが、今回、国内公務員及び外国公務員への賄賂の税控除を認めてはならないとする「腐敗の防止に関する国際連合条約」(第164回通常国会において批准されました。以下「腐敗防止国連条約」といいます。)の国内法制の担保措置として、国際的な協調の観点から損金不算入であることを明確化する整備を行うこととされました。

##### ② 改正の内容

法人が供与をする刑法第198条(贈賄)に規定する賄賂又は不正競争防止法第18条第1項(外国公務員等に対する不正の利益の供与等の禁止)に規定する金銭その他の利益に当たるべき金銭の額及び金銭以外の資産の価額並びに経済的な利益の額の合計額に相当する費用又は損失の額(その供与に要する費用の額又はその供与により生ずる損失の額を含みます。)は、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55⑤)。

(注) 所得税法においても、同様の趣旨から、賄賂について必要経費に算入しないことの明確

化が図られています(所法45②)。

賄賂等の定義について、「内国法人が供与をする刑法第198条(贈賄)に規定する賄賂又は不正競争防止法第18条第1項(外国公務員等に対する不正の利益の供与等の禁止)に規定する金銭その他の利益に当たるべき金銭の額…」としていることから、刑事手続において実際にその支出が賄賂等として認定される必要はないと考えられます。このように、本条文においては、刑法の賄賂等といった概念を引用しているに過ぎないことから、税務執行当局において贈賄罪等の犯罪の成否自体を認定することを求めるものではありません。また、税務執行当局の判断は、あくまでもある支出の損金性の有無に係るものに過ぎず、その支出の相手方の刑事責任の有無を判断するものでもありません。

#### (参考)

##### ○ 刑法(明治40年法律第45号)

(贈賄)

第198条 第197条から第197条の4までに規定する賄賂を供与し、又はその申込み若しくは約束をした者は、3年以下の懲役又は250万円以下の罰金に処する。

##### ○ 不正競争防止法(平成5年法律第47号)

(外国公務員等に対する不正の利益の供与等の禁止)

第18条 何人も、外国公務員等に対し、国際的な商取引に関して営業上の不正の利益を得るため

に、その外国公務員等に、その職務に関する行為をさせ若しくはさせないこと、又はその地位を利用して他の外国公務員等にその職務に関する行為をさせ若しくはさせないようにあつせんをさせることを目的として、金銭その他の利益を供与し、又はその申込み若しくは約束をしてはならない。

2 前項において「外国公務員等」とは、次に掲げる者をいう。

- 一 外国の政府又は地方公共団体の公務に従事する者
- 二 公共の利益に関する特定の事務を行うために外国の特別の法令により設立されたものの事務に従事する者
- 三 1又は2以上の外国の政府又は地方公共団体により、発行済株式のうち議決権のある株式の総数若しくは出資の金額の総額の100分の50を超える当該株式の数若しくは出資の金額を直接に所有され、又は役員（取締役、監査役、理事、監事及び清算人並びにこれら以外の者で事業の経営に従事しているものをいう。）の過半数を任命され若しくは指名されている事業者であつて、その事業の遂行に当たり、外国の政府又は地方公共団体から特に権益を付与されているものの事務に従事する者その他これに準ずる者として政令で定める者
- 四 国際機関（政府又は政府間の国際機関によって構成される国際機関をいう。次号において同じ。）の公務に従事する者
- 五 外国の政府若しくは地方公共団体又は国際機関の権限に属する事務であつて、これらの機関から委任されたものに従事する者

○ 腐敗の防止に関する国際連合条約（仮訳）

第12条 民間部門

1～3 省略

4 締約国は、第15条（自国の公務員に係る贈収賄）及び第16条（外国公務員及び公的国際機関の職員に係る贈収賄）の規定に従つて定められる犯罪を構成する要素の一である賄賂と成る支出並びに、適当な場合には、腐敗を

助長するために要したその他の支出について、税の控除を認めてはならない。

(2) 隠ぺい偽装行為に要する費用等の損金不算入

① 改正の趣旨

上記(1)の改正により違法支出の一形態である賄賂の損金不算入を明確にする場合、反射的にそれ以外の違法支出、とりわけ隠ぺい偽装行為に要する費用等の損金算入が許容されるといった解釈につながりかねないことも懸念されたことから、特に法人税法自らを否定する支出である隠ぺい偽装行為に要する費用等については、上記(1)の改正に併せて損金不算入となることを明確化する整備を行うこととされました。

② 改正の内容

法人が、その所得の金額若しくは欠損金額又は法人税の額の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は偽装すること（以下「隠ぺい偽装行為」といいます。）によりその法人税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合には、その隠ぺい偽装行為に要する費用の額又はその隠ぺい偽装行為により生ずる損失の額は、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55①）。また、法人が隠ぺい偽装行為によりその納付すべき法人税以外の租税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合についても適用されることとされました（法法55②）。

この規定の対象となる支出は、上記のとおり隠ぺい偽装行為により法人税の負担を減少させる行為に係る費用等であり、偽りその他不正の行為により法人税を免れる罪（法法159）いわゆるほ脱犯が成立する行為に係る費用等より広い概念と考えられるため、ほ脱犯が成立する行為に係る費用等だけに限定されるものではありません。また、欠損金額を増加させる等未だ法人税の負担を減少させていない場合にも適用することができるものと考えられます。

なお、上記(1)及び(2)の改正はいずれも現行の取扱いの明確化を図る措置であつて、これら以



外の違法支出一般に対する現行の基本的な考え方を変更するものではありません。したがって、賄賂及び隠ぺい仮装行為に要する費用等以外の違法支出については、これまでの判例等の実務（法人税法第22条第4項等による否認）に沿って取り扱われることとなるものと考えられます。

### (3) 法人税額等の損金不算入等の整備

① これまでの法人税額等の損金不算入の規定（旧法38）は、法人税本税のほか、法人税等に係る附帯税等、罰課金及び科料等の損金不算入についても規定されていましたが、上記(1)及び(2)の改正を機会に、法人税の所得課税としての性格や法人税額を算定するための所得金額の計算構造上の要請により損金不算入とされるものを対象とした規定、すなわち法人税本税の額等の損金不算入の規定（法38）と改組するとともに、法人税等に係る附帯税等、罰課金及び科料等については、上記(1)及び(2)とまとめて、租税政策又は社会政策等の要請により損金不算

入とする規定、すなわち不正行為等に係る費用等の損金不算入の規定（法55③④）として新たに規定されました。

② 上記①の改正に伴い、法人税の還付があった場合等の益金不算入の規定について所要の整備が行われました（法26①⑤）。

## 2 適用関係

上記1(1)の改正は、法人が平成18年4月1日以後に供与をする金銭の額等について適用することとされています（改正法附則31②）。

上記1(2)の改正は、法人が平成18年4月1日以後に支出する費用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31①）。

上記1(3)の改正は、平成18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、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23）。

## 七 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等（創設）

### 1 制度創設の趣旨

法人が有する欠損金はその後の事業年度の所得金額から繰越控除（青色欠損金の繰越控除等（法57等））されることとなりますが、例えば、ある者が欠損金を有する法人を買収した上でその法人の事業を大幅に変更したとしても、その法人の欠損金の繰越控除は何ら制限を受けないものとされていました。最近、このような欠損金の繰越控除の仕組みを利用し、欠損金を有する法人を買収した上で利益の見込まれる事業をその法人に移転することによって課税所得を圧縮するといった租税回避行為が多く見受けられるようになってきたところです。

そこで、今回の税制改正において、このような租税回避行為を防止するため、欠損金を利用する

ための買収と認められる場合に、その買収された法人の欠損金の繰越控除を認めない措置が講じられたものです。また、このような租税回避行為は、欠損金に限らず資産の含み損を利用しても可能となることから、欠損金を有する法人のみならず、資産の含み損を有する法人も本措置の対象とするとともに、その含み損を実現した場合についてもこれを制限する措置も講じられています。

具体的には、単体納税制度における青色欠損金の繰越控除を認めない措置（下記2参照）及び連結納税制度における連結欠損金の繰越控除を認めない措置（下記3参照）並びに資産の含み損の利用を制限する措置（下記4参照）とされています。

## 2 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の内容

### (1) 制度の概要

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（以下「支配日」あるいは「特定支配日」といいます。）の属する事業年度（以下「特定支配事業年度」といいます。）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（以下「欠損等法人」といいます。）が、その支配日以後5年を経過した日の前日までに適用事由に該当する場合には、その該当することとなった日（以下「該当日」といいます。）の属する事業年度（以下「適用事業年度」といいます。）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ました（法法57の2）。したがって、この場合には、適用事業年度前の青色欠損金について繰越控除ができないこととなります。

### (2) 特定支配関係

#### ① 特定支配関係の範囲

特定支配関係とは、次のイ又はロのいずれかの関係をいいます（法令113の2①）。

イ 2の法人のいずれか一方の法人（組合関連者を含みます。）が他方の法人の発行済株式又は出資（自己が有する自己の株式又は出資を除きます。以下「発行済株式等」といいます。）の総数（出資にあつては、総額。以下同じ。）の50%を超える数（出資にあつては、金額。以下同じ。）の株式（出資を含みます。）を直接又は間接に保有する関係

ただし、この2の法人が同一の者によってそれぞれの法人の発行済株式等の総数の50%を超える数の株式を直接又は間接に保有される関係がある場合は除かれています（法令

113の2①一）。つまり、株式の所有を通じた支配関係の頂点に立つ法人（親法人）と支配される各法人（子法人、孫法人等）との間の関係は特定支配関係に該当しますが、支配される各法人間の関係は特定支配関係に該当しないということです。

なお、組合関連者とは、一の法人又は個人が締結している組合契約等（任意組合契約、投資事業有限責任組合契約、有限責任事業組合契約並びに外国おけるこれらの契約に類する契約等をいいます。）に係る他の組合員である者をいいます（法令113の2⑤）。

ロ 一の個人（特殊の関係のある個人及び組合関連者を含みます。）が法人の発行済株式等の総数の50%を超える数の株式を直接又は間接に保有する関係

上記イの一方の法人が他方の法人の発行済株式等の総数の50%を超える数の株式を直接又は間接に保有するかどうかの判定は、その一方の法人のその他方の法人に係る直接保有の株式の保有割合とその一方の法人がその他方の法人に係る間接保有の株式の保有割合とを合計した割合により行うこととなります（法令113の2②）。上記ロの判定についても同様です（法令113の2④）。

#### ② 特定支配関係から除外される関係

次の事由により生じた関係は、特定支配関係から除外されています（法令113の2⑥）。

イ 適格合併、適格分割、適格現物出資、適格株式交換又は適格株式移転

これは、適格合併等により生じた関係は特定支配関係とならないということですが、既に特定の者による特定支配関係がある法人がその関連者（その特定の者による特定支配関係がある者をいいます。）との間にその関連者による関係を有することとなるものは除外されません。

例えば、親法人と孫法人の間に特定支配関係がある場合に、親法人が子法人に吸収される適格合併が行われるときは、その適格合併により生ずる子法人と孫法人との関係は特定

支配関係から除外されないこととなります。

ロ 法人について債務処理計画（会社更生法等による更生手続開始の決定及び法人税法施行令第117条各号に掲げる事実に関して策定された債務処理に関する計画をいいます。）に基づいて行われるその法人の株式の発行又は譲渡

### (3) 欠損等法人

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、特定支配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（法法57の2①）。

### (4) 欠損金額と評価損資産

この制度の対象となる法人は、上記(3)のとおり特定支配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とされていますが、この欠損金額と評価損資産はそれぞれ次のとおりとされています。

欠損金額は、青色欠損金の繰越控除の規定（法法57①）の適用を受けるものに限られています（法法57の2①）。なお、この欠損金額には、適格合併や合併類似適格分割型分割に係る被合併法人等の未処理欠損金額で引き継いだもの等も含まれます。

評価損資産とは、含み損を有する資産をいいます。具体的には、その法人が支配日において有する固定資産、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（売買目的有価証券及び償還有価証券を除きます。）、金銭債権及び繰延資産並びに資産調整勘定の金額に係る資産で、支配日における価額（資産を法人税法施行規則第27条の15第1項の単位に区分した後のそれぞれの資産の価額をいいます。）が支配日における帳簿価額（資産区分後のそれぞれの資産の帳簿価額をいいます。）に満たないものをいいます（法令113の2⑦、法規26の5①）。ただし、その満たない金額がその法人の資本金等の額の2分の1に相当する金額と1,000万円とのいずれか少ない金額に満たないものは評価損資産

から除かれています。

### (5) 適用除外（適用事由の判定期限を繰り上げる事由）

支配日以後5年を経過した日の前日までに適用事由に該当する場合に本制度が適用されることとなりますが、次の事実が生じた場合には、この「5年を経過した日の前日まで」は、これらの事実が生じた日までとなります（法令113の2⑨⑩⑪）。すなわち、特定支配関係の喪失や債務処理等の事実があった場合には、欠損金の利用制限をする必要性がもはや無くなるため、判定期限を繰り上げることによって制度を適用しないこととされているものです。

- ① 他の者が有する欠損等法人の株式が譲渡されたことその他の事由により、その欠損等法人が当該他の者による特定支配関係を有しなくなったこと
- ② 欠損等法人の債務につきその債権者から受ける債務の免除（債権者において寄附金に該当しないものに限り、）又はその債権者から受ける自己宛債権の現物出資（以下「債務免除等」といいます。）で、これらの行為によって欠損等法人に生ずる利益の額（債務免除益又は債務消滅益の額）がその欠損等法人のこれらの行為の日の属する事業年度開始の時における欠損金額（上記(4)の欠損金額をいい、これらの行為の日の属する事業年度の直前の事業年度終了の時における評価損資産の評価損の額の合計額から評価益のある資産の評価益の額の合計額を控除した金額を含みます。）の概ね90%に相当する金額を超える債務免除等があったこと
- ③ 更生手続開始の決定等（会社更生法等の規定による更生手続開始の決定及び法人税法施行令第117条各号に掲げる事実をいいます。）
- ④ 解散（解散後の継続又は下記(6)②の資金借入れ等の見込みがないものに限り、特定支配日以前の解散及び合併による解散を除きます。）
- ⑤ 連結事業年度の期間中において生じた上記①から④までに相当する事実（下記3(4)参照）

(6) 適用事由の範囲

適用事由とは、次の①から⑤までに掲げる事由をいいます（法57の2①）。

- ① 欠損等法人が特定支配日の直前において事業を営んでいない場合（清算中の場合を含みます。）において、その特定支配日以後に事業を開始すること（清算中の欠損等法人が継続することを含みます。）

いわゆる休業中の法人を買収し、その後に事業を開始したようなケースが該当します。

- ② 欠損等法人が特定支配日の直前において営む事業（以下「旧事業」といいます。）のすべてをその特定支配日以後に廃止し、又は廃止することが見込まれている場合において、その旧事業のその特定支配日の直前における事業規模の概ね5倍を超える資金の借入れ又は出資による金銭その他の資産の受入れ（合併又は分割による資産の受入れを含みます。以下「資金借入れ等」といいます。）を行うこと

事業規模とは、売上金額、収入金額その他の事業の種類に応じたものをいいますが、具体的には、次の事業の区分に応じ次に定める金額（その事業が2以上ある場合には、それぞれの事業の区分に応じそれぞれ次に定める金額の合計額）となります（法113の2②）。

イ 資産の譲渡を主な内容とする事業…その事業の事業規模算定期間におけるその資産の譲渡による売上金額その他の収益の額の合計額

ロ 資産の貸付けを主な内容とする事業…その事業の事業規模算定期間におけるその資産の貸付けによる収入金額その他の収益の額の合計額

ハ 役務の提供を主な内容とする事業…その事業の事業規模算定期間におけるその役務の提供による収入金額その他の収益の額の合計額

事業規模算定期間とは、旧事業に係る事業の規模を算定する場合にあっては欠損等法人の支配日直前期間（欠損等法人の特定支配日の1年前の日から当該特定支配日までの期間をいいます。）又は支配日直前事業年度等（欠損等法人の特定支配日の属する事業年度又は連結事業年度の直前の事業年度又は連結事業年度をいいます。）をいい、新事業に係る事業規模を算定する場合にあっては資金借入れ等の日以後の期間を1年ごとに区分した期間又は同日の属する事業年度若しくは連結事業年度以後の事業年度若しくは連結事業年度をいいます。

す。）又は支配日直前事業年度等（欠損等法人の特定支配日の属する事業年度又は連結事業年度の直前の事業年度又は連結事業年度をいいます。）をいい、新事業に係る事業規模を算定する場合にあっては資金借入れ等の日以後の期間を1年ごとに区分した期間又は同日の属する事業年度若しくは連結事業年度以後の事業年度若しくは連結事業年度をいいます。

資金借入れ等には、その資金借入れ等による金銭その他の資産の概ね全部が欠損等法人の債務の弁済に充てられることが明らかなものや自己宛債権の現物出資を受けることは含まれないこととされています（法113の2⑰）。なお、債務の弁済に充てられるとは、資金借入れ等による金銭等が直接債務弁済に充てられることをいいますので、事業資金等に投下された後にその事業から生じる利益等を債務弁済に充てるものは、これに含まれません。

- (注)1 資金借入れ等により行われることが見込まれる事業（以下「新事業」といいます。）の内容が明らかである場合には、欠損等法人が旧事業の事業規模の概ね5倍を超える資金の借入れ等を行ったかどうかの判定は、その旧事業の譲渡収益額、貸付収益額若しくは役務提供収益額又はその旧事業に係る事業資金額と新事業の譲渡収益額、貸付収益額若しくは役務提供収益額又は新事業に係る事業資金額とを比較する方法により行うことができることとされています（法113の2⑱、法規26の5②）。なお、この方法は、下記（注）2の書類の添付がある場合に限り適用されます。

この具体的な方法は、以下のとおりとされています。

(イ) 旧事業による収益が資産の譲渡によるものである場合で、新事業が次に掲げるものであることが明らかであるとき…次に掲げる新事業の区分に応じそれぞれ次に定める方法

- (a) 資産の譲渡による事業…次に掲げる金額 ((a)において「旧事業計数」といいます。) とそれぞれ次に定める金額 ((a)に

において「新事業計数」といいます。)とを比較し、新事業計数が旧事業計数の概ね5倍を超えるものとなるかどうかを判定する方法

- i 旧事業による事業規模算定期間における譲渡収益額…新事業による事業規模算定期間における譲渡収益額として合理的に見込まれる金額
  - ii 旧事業による事業規模算定期間における棚卸資産に係る譲渡原価の額と当該棚卸資産の当該事業規模算定期間終了の時点における残高から当該事業規模算定期間開始の時点における残高を控除した金額との合計額(以下「原価所要額」といいます。)…資金借入れ等による金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額(資金借入れ等が合併、分割又は現物出資(以下「合併等」といいます。)によるものである場合にあっては、当該合併等により移転を受けた棚卸資産の価額と金銭の額及び金銭以外の預金、貯金、貸付金、売掛金その他の債権の価額(これらに対応する貸倒引当金勘定の金額がある場合には、これを控除した金額。以下「金銭等価額」といいます。)との合計額。以下「棚卸資産資金額」といいます。)
- (b) 資産の貸付けによる事業…次に掲げる金額((b)において「旧事業計数」といいます。)とそれぞれ次に定める金額((b)において「新事業計数」といいます。)とを比較し、新事業計数が旧事業計数の概ね5倍を超えるものとなるかどうかを判定する方法
- i 旧事業による事業規模算定期間における譲渡利益額(譲渡収益額から、その売上原価その他の原価の額を控除した金額をいいます。以下同じ。)…新事業による事業規模算定期間における貸付収益額として合理的に見込まれる金額

- ii 旧事業による事業規模算定期間における原価所要額…資金借入れ等による金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額(資金借入れ等が合併等によるものである場合にあっては、当該合併等により移転を受けた貸付けの用に供されることが見込まれる資産の価額と金銭等価額との合計額。以下「貸付資産資金額」といいます。)
- (c) 役務の提供による事業…次に掲げる金額((c)において「旧事業計数」といいます。)とそれぞれ次に定める金額((c)において「新事業計数」といいます。)とを比較し、新事業計数が旧事業計数の概ね5倍を超えるものとなるかどうかを判定する方法
- i 旧事業による事業規模算定期間における譲渡利益額…新事業による事業規模算定期間における役務提供収益額として合理的に見込まれる金額
  - ii 旧事業による事業規模算定期間における原価所要額…資金借入れ等による金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額(資金借入れ等が合併等によるものである場合にあっては、当該合併等により移転を受けた当該役務の提供の用に供することが見込まれる資産の価額と金銭等価額との合計額。以下「役務提供資金額」といいます。)
- (ロ) 旧事業による収益が資産の貸付けによるものである場合で、新事業が次に掲げるものであることが明らかであるとき…次に掲げる新事業の区分に応じそれぞれ次に定める方法
- (a) 資産の譲渡による事業…次に掲げる金額((a)において「旧事業計数」といいます。)とそれぞれ次に定める金額((a)において「新事業計数」といいます。)とを比較し、新事業計数が旧事業計数の概ね5倍を超えるものとなるかどうかを判定する方法

- i 旧事業による事業規模算定期間における貸付収益額…新事業による事業規模算定期間における譲渡利益額として合理的に見込まれる金額
  - ii 旧事業による事業規模算定期間終了の時の貸付けの用に供していた資産の価額（以下「貸付資産額」といいます。）…資金借入れ等による棚卸資産資金額
- (b) 資産の貸付けによる事業…次に掲げる金額（(b)において「旧事業計数」といいます。）とそれぞれ次に定める金額（(b)において「新事業計数」といいます。）とを比較し、新事業計数が旧事業計数の概ね5倍を超えるものとなるかどうかを判定する方法
- i 旧事業による事業規模算定期間における貸付収益額…新事業による事業規模算定期間における貸付収益額として合理的に見込まれる金額
  - ii 旧事業による事業規模算定期間終了の時の貸付資産額…資金借入れ等による貸付資産資金額
- (c) 役務の提供による事業…次に掲げる金額（(c)において「旧事業計数」といいます。）とそれぞれ次に定める金額（(c)において「新事業計数」といいます。）とを比較し、新事業計数が旧事業計数の概ね5倍を超えるものとなるかどうかを判定する方法
- i 旧事業による事業規模算定期間における貸付収益額…新事業による事業規模算定期間における役務提供収益額として合理的に見込まれる金額
  - ii 旧事業による事業規模算定期間終了の時の貸付資産額…資金借入れ等による役務提供資金額
- (d) 旧事業による収益が役務の提供によるものである場合、新事業が次に掲げるものであることが明らかであるとき…次に掲げる新事業の区分に応じそれぞれ次に定める方法
- (a) 資産の譲渡による事業…次に掲げる金額（(a)において「旧事業計数」といいます。）とそれぞれ次に定める金額（(a)において「新事業計数」といいます。）とを比較し、新事業計数が旧事業計数の概ね5倍を超えるものとなるかどうかを判定する方法
- i 旧事業による事業規模算定期間における役務提供収益額…新事業による事業規模算定期間における譲渡利益額として合理的に見込まれる金額
  - ii 旧事業による事業規模算定期間における役務の提供の用に供していた資産の額（以下「役務提供所要額」といいます。）…資金借入れ等による棚卸資産資金額
- (b) 資産の貸付けによる事業…次に掲げる金額（(b)において「旧事業計数」という。）とそれぞれ次に定める金額（(b)において「新事業計数」という。）とを比較し、新事業計数が旧事業計数の概ね5倍を超えるものとなるかどうかを判定する方法
- i 旧事業による事業規模算定期間における役務提供収益額…新事業による事業規模算定期間における貸付収益額として合理的に見込まれる金額
  - ii 旧事業による事業規模算定期間における役務提供所要額…資金借入れ等による貸付資産資金額
- (c) 役務の提供による事業…次に掲げる金額（(c)において「旧事業計数」といいます。）とそれぞれ次に定める金額（(c)において「新事業計数」といいます。）とを比較し、新事業計数が旧事業計数の概ね5倍を超えるものとなるかどうかを判定する方法
- i 旧事業による事業規模算定期間における役務提供収益額…新事業による事業規模算定期間における役務提供収益額

額として合理的に見込まれる金額

- ii 旧事業による事業規模算定期間における役務提供所要額…資金借入れ等による役務提供資金額

2 上記(注)1の方法は、資金借入れ等を行った日の属する事業年度の確定申告書に次の事項を記載した書類の添付がある場合に限り適用されることとなります(法令113の2⑮、法規26の5④)。

- (イ) 旧事業及び新事業に係る譲渡収益額、貸付収益額若しくは役務提供収益額又は事業資金額
- (ロ) 欠損等法人である法人の名称及び納税地並びにその納税地と本店又は主たる事務所の所在地とが異なる場合には、その本店又は主たる事務所の所在地
- (ハ) 旧業の内容並びに新事業の内容及びその新事業が資金借入れ等により行われることについての説明
- (ニ) 旧事業の事業規模算定期間の開始の日及び終了の日並びにその事業規模算定期間における旧事業の事業規模
- (ホ) 新事業の事業規模算定期間の開始の日及び終了の日並びにその事業規模算定期間における事業規模
- (ヘ) その他参考となるべき事項

③ 他の者又は当該他の者との間に特定支配関係(欠損等法人との間の当該他の者による特定支配関係を除きます。)がある者(以下「関連者」といいます。)が当該他の者及び関連者以外の者から欠損等法人に対する特定債権を取得している場合において、旧事業の5倍を超える資金借入れ等を行うこと

イ 取得する債権についてその取得後に債務の免除等を行うことが見込まれる場合にあつては、債権の取得が欠損金等を利用する目的とはいえないことから、この事由には当たらないこととされています。

ロ 特定債権とは、欠損等法人の債権でその取

得の対価の額がその債権の額の50%に相当する金額に満たない場合で、かつ、その債権の額の取得の時における欠損等法人の債務の総額のうちに占める割合が50%を超える場合におけるその債権をいいます(法令113の2⑰)。

ハ 特定支配日前に特定債権を取得している場合も上記③の事由に含まれますが、その特定債権につきその特定支配日以後に債務の免除又は欠損等法人に対する現物出資(これらの行為により消滅する債務の額が欠損等法人の債務の総額の50%に相当する金額を超える場合のこれらの行為に限ります。)が行われることが見込まれている場合は、上記③の事由から除かれています(法令113の2⑱)。

④ 上記①から③までの場合において、その欠損等法人が自己を被合併法人又は分割法人とする法第57条第2項に規定する適格合併等を行うこと  
これは、適用事由に該当する直前の欠損等法人が、これに該当することを回避するために、合併等による組織再編成を利用するといった潜脱行為に対応するために設けられたものです。

⑤ 欠損等法人が特定支配関係を有することとなったことに基因して、欠損等法人の特定支配日の直前の役員のすべてが退任(業務を執行しないものとなることを含みます。)をし、かつ、特定支配日の直前において欠損等法人の業務に従事する使用人(以下「旧使用人」といいます。)の総数の概ね20%以上に相当する数の者が欠損等法人の使用人でなくなった場合において、欠損等法人の非従事事業(旧使用人が特定支配日以後その業務に実質的に従事しない事業をいいます。)の事業規模が旧事業の特定支配日の直前における事業規模の概ね5倍を超えることとなること

イ 上記⑤の役員は、社長、副社長、代表取締役、代表執行役、専務取締役若しくは常務取締役又はこれらに準ずる者で法人の経営に従事している者に限ります(法令113の2㉑)。

ロ 欠損等法人の事業規模算定期間における非

従事事業の事業規模（その事業規模算定期間においてその欠損等法人を合併法人、分割承継法人又は被現物出資法人とする合併、分割又は現物出資でそれぞれ共同事業を営むための組織再編成の要件のすべてを満たすものを行っている場合には、その合併、分割又は現物出資により移転を受けた事業に係る部分を除きます。）がその事業規模算定期間の直前の事業規模算定期間における非従事事業の事業規模の概ね5倍を超えない場合については、上記⑤の事由から除かれます（法令113の2②）。

ハ 上記ロの非従事事業の事業規模算定期間とは、支配日以後期間（欠損等法人の特定支配日以後の期間を1年ごとに区分した期間をいいます。）又は支配日以後事業年度等（欠損等法人の特定支配日の属する事業年度又は連結事業年度以後の事業年度又は連結事業年度をいいます。）をいいます。

## （7）制限措置の内容

### ① 欠損金の繰越控除の不適用

欠損等法人の適用事業年度以後の各事業年度において、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ています（法法57の2①）。すなわち、適用事業年度前の青色欠損金について繰越控除ができないこととなります。

### ② 組織再編成が行われた場合

欠損等法人が適格合併を行った場合に、被合併法人の未処理欠損金額を引き継がないこととする取扱い等、欠損等法人が組織再編成を行った場合等に関する取扱いが次のとおり定められています。

イ 欠損等法人が該当日以後に自己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を行う場合には、その被合併法人又は分割法人の未処理欠損金額等（その適格合併等が欠損等法人の適用事業年度開始の日以後3年を経過する日（その経過する

日が特定支配日以後5年を経過する日後となる場合にあっては、同日）後に行われるものである場合には、未処理欠損金額等のうち、これらの生じた事業年度等開始の日が適用事業年度開始の日前であるもの）について、引継ぎ規定（法法57②③⑦）は、適用しないこととされています（法法57の2②一）。

つまり、欠損等法人は被合併法人等の未処理欠損金額等を引き継がないこととされています。

ロ 欠損等法人が該当日以後に自己を合併法人、分割承継法人又は被現物出資法人とする適格合併等を行う場合には、その欠損等法人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、みなし共同事業要件を満たさない適格合併等を行った場合の自己の欠損金額の制限規定（法法57⑤）は、適用しないこととされています（法法57の2②二）。

ハ 欠損等連結法人（下記3(2)参照）が該当日以後に分割型分割を行う場合又は連結納税の承認の取消し等の場合に該当する場合には、その欠損等連結法人の適用連結事業年度前の各連結事業年度において生じた連結欠損金個別帰属額を青色欠損金額とみなす規定（法法57⑥）は、適用しないこととされています（法法57の2③）。

ニ 上記イの適格合併等が行われる場合であっても、その未処理欠損金額等について一部引き継げる余地があります。この場合に、その適格合併等が特定資本関係があるみなし共同事業要件を満たさない適格合併等に該当する場合には、その未処理欠損金額等について引継ぎ制限を受けることとなりますが、この制限を受ける金額について時価純資産価額を基礎とした特例計算規定（法令113①④）を適用することはできないこととされています（法令113の2③）。

ホ 法人が欠損等法人との間で自己を合併法人又は分割承継法人とする適格合併等を行う場合には、その欠損等法人の適用事業年度前の



各事業年度において生じた未処理欠損金額等について、引継ぎ規定（法法57②③⑦）は、適用しないこととされています（法法57の2④）。

つまり、欠損等法人の適用事業年度前の欠損金額は、青色欠損金の繰越控除が不適用とされるだけでなく、適格合併等によって他の法人への引継ぎもできないこととされています。

### 3 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の不適用制度の内容

#### (1) 制度の概要

連結親法人で他の者との間に当該他の者による上記2(2)の特定支配関係を有することとなったもの及びその連結親法人との間に連結完全支配関係がある連結子法人のうち、その特定支配関係を有することとなった日（以下「支配日」といいます。）の属する連結事業年度（以下「特定支配連結事業年度」といいます。）において特定支配連結事業年度前の各連結事業年度において生じた連結欠損金額又は上記2(4)の評価損資産を有するもの（以下「欠損等連結法人」といいます。）が、その支配日以後5年を経過した日の前日までに適用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連結事業年度（以下「適用連結事業年度」といいます。）以後の各連結事業年度においては、その適用連結事業年度前の各連結事業年度において生じた連結欠損金額のうち一定の金額については、法人税法第81条の9第1項の規定は適用しないこととされました（法法81の9の2）。したがって、この場合には、適用連結事業年度前の連結欠損金額のうち一定の金額について繰越控除できないこととなります。

#### (2) 欠損等連結法人

欠損等連結法人には、上記のほか、次の法人（以下「連結前欠損等法人」といいます。）が含まれます（法法81の9の2①、法令155の21の2②③）。

① 次に掲げる法人のうち、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事業年度開始の日の前日において欠損等法人であったもの

イ 連結親法人

ロ 法人税法第81条の9第2項第2号に規定する連結子法人

ハ 法人税法第61条の11第1項各号に掲げる法人又は法人税法第61条の12第1項各号に掲げる法人に該当した連結子法人（すなわち連結納税の開始・加入時の時価評価の対象外となった法人）のうち、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又は各連結事業年度において、特定株主等（連結親法人が他の者との間に当該他の者による特定支配関係がある場合の当該他の者をいいます。）との間にその特定株主等による特定支配関係を有することとなったもので、その連結開始直前事業年度又は連結加入直前事業年度終了の時ににおいて連結納税に係る時価評価資産（法法61の11①）を有していたもの

② 最初連結親法人事業年度開始の日において株式移転（法人税法第81条の9第2項第2号に規定する株式移転、すなわち、連結納税への欠損金の持込みができる株式移転に限ります。）が行われたこと又は同日以後に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こと（以下「連結開始等」といいます。）に基因して連結納税の承認が取り消された連結法人で、その承認に係る連結事業年度（その承認を受けた日から連結開始等の日の前日までの間の連結事業年度に該当しない事業年度を含みます。）において欠損等連結法人であったもの

#### (3) 適用事由の範囲

適用事由は、特定支配日以後5年を経過した日の前日までに生じた次の①から⑥までの事由とされています（法令155の21の2⑤）。ただし、特定支配関係の喪失等（下記(4)参照）の事実が生じた欠損等連結法人にあっては、その事実が生じた日までに適用事由を判定することとなります。

- ① 欠損等連結法人（欠損等連結法人との間に連結完全支配関係がある欠損等連結法人及び欠損等連結法人でない連結法人を含みます。）のすべて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おいて、欠損等連結法人のいずれかが特定支配日以後に事業を開始すること

（注） 上記の事業からは、連結親法人が当該連結親法人との間に連結完全支配関係がある連結子法人の発行済株式又は出資の全部又は一部を有することを除きます。

- ② 欠損等連結法人のすべてが旧事業の全部を特定支配日以後に廃止し、又は廃止することが見込まれている場合において、欠損等連結法人のいずれかが欠損等連結法人のすべての旧事業の特定支配日の直前における事業規模の合計額の概ね5倍を超える資金借入れ等を行うこと

- ③ 上記①又は②に規定する場合において、欠損等連結法人である連結親法人が自己を被合併法人又は分割法人とする適格合併等を行うこと

- ④ 他の者又は当該他の者との間に当該他の者による特定支配関係がある者（欠損等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を除きます。以下「関連者」といいます。）が当該他の者及び関連者以外の者から欠損等連結法人のいずれかに対する特定債権を取得している場合（特定支配日前に特定債権を取得している場合を含むものとし、特定債権につき特定支配日以後に債務の免除等が行われることが見込まれる場合を除きます。）において、債務者である欠損等連結法人が旧事業の特定支配日の直前における事業規模の概ね5倍を超える資金借入れ等を行うこと

- ⑤ 上記④の場合において、債務者である欠損等連結法人が自己を被合併法人又は分割法人とする適格合併等（欠損等連結法人が連結子法人である場合にあっては、当該連結子法人との間に連結完全支配関係が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ます。）を行うこと

- ⑥ 欠損等連結法人が特定支配関係を有すること

となったことに基因して、欠損等連結法人の特定支配日の直前の特定役員（上記2(6)⑤イの役員をいいます。）のすべてが退任（業務を執行しないものとなることを含みます。）をした場合で、かつ、特定支配日の直前において欠損等連結法人の業務に従事する使用人（以下「旧使用人」といいます。）の総数の概ね20%以上に相当する数の者がその欠損等連結法人の使用人でなくなった場合（その欠損等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の業務に従事することに伴って、その欠損等連結法人の使用人でなくなった場合を除きます。）において、その欠損等連結法人の非従事事業（旧使用人（他の連結法人を被合併法人、分割法人又は現物出資法人とする適格合併、適格分割又は適格現物出資に伴い引継ぎを受けた使用人を含みます。）が特定支配日以後その業務に実質的に従事しない事業をいいます。以下同じ。）の事業規模が旧事業の当該特定支配日の直前における事業規模の概ね5倍を超えることとなること（欠損等連結法人の事業規模算定期間における非従事事業の事業規模（事業規模算定期間において欠損等連結法人を合併法人、分割承継法人又は被現物出資法人とする合併、分割又は現物出資でそれぞれ共同事業を営むための組織再編成の要件のすべてを満たすものを行っている場合には、合併、分割又は現物出資により移転を受けた事業に係る部分を除きます。）が事業規模算定期間の直前の事業規模算定期間における非従事事業の事業規模の概ね5倍を超えない場合を除きます。）

- (4) 適用除外（適用事由の判定期限を繰り上げる事由）

上記(3)の特定支配関係の喪失等とは、次の①から④までに掲げるものをいいます（法令155の21の2⑥）。

- ① 他の者（連結前欠損等法人に係る他の者を含みます。）が有する連結親法人の株式が譲渡されたことその他の事由により、その連結親法人

が当該他の者との間に当該他の者による特定支配関係を有しなくなったこと

- ② 次に掲げる行為によって欠損等連結法人に生ずる債務の消滅による利益の額が欠損等連結法人のその行為の日の属する連結事業年度開始の時の連結欠損金個別帰属額（以下「連結欠損金個別帰属額等」といいます。）の概ね90%に相当する金額を超える場合（当該行為によって消滅する債務の額が当該欠損等連結法人の当該行為の直前における債務の総額の50%に相当する金額を超える場合には、その利益の額がその連結欠損金個別帰属額等の概ね50%に相当する金額を超えるとき）における当該行為
- イ 欠損等連結法人がその債権者から受ける債務の免除（その債権者において免除により生ずる損失の額が寄附金の額に該当しないものに限ります。）

ロ 欠損等連結法人がその債権者から受ける自己債権（欠損等連結法人に対する債権をいいます。）の現物出資

上記の連結欠損金個別帰属額は、繰越控除される連結欠損金額に係るものに限るものとし、その欠損等連結法人が当該連結事業年度の直前の連結事業年度又は事業年度終了の時ににおいて評価損資産を有している場合には、その評価損資産の評価損の合計額（その時において有する上記2(4)の資産を上記2(4)の単位に区分した後のそれぞれの資産のうちその時の価額からその時の帳簿価額を控除した金額がそのいずれか少ない金額を超えるものがある場合には、その資産の当該控除した金額の合計額を控除した金額）を含みます。

評価損資産の評価損とは、当該連結事業年度の直前の連結事業年度又は事業年度終了の時の価額がその時の帳簿価額に満たない場合のその満たない部分の金額をいい、その金額が当該欠損等連結法人の連結個別資本金等の額の2分の1に相当する金額と1,000万円とのいずれか少ない金額に満たないものは除かれます。

- ③ 連結親法人について生じた更生手続開始の決

定等

- ④ 連結前欠損等法人である欠損等連結法人についての上記2(5)に掲げる事由等（その欠損等連結法人の最初連結事業年度開始の日前に生じたものに限ります。）

## (5) 制限措置の内容

### ① 連結欠損金の繰越控除の不適用

制限の対象となる連結欠損金額等は、次のとおりとされています（法令155の21の2⑨）。

イ 上記(3)①から③までに掲げる適用事由に該当する場合…これらの適用事由に該当することとなった日（以下「該当日」といいます。）の属する連結事業年度（以下「適用連結事業年度」といいます。）前の各連結事業年度において生じた連結欠損金額

ロ 上記(3)④から⑥までに掲げる適用事由に該当する場合…これらの適用事由に該当することとなった欠損等連結法人の連結欠損金額に係る連結欠損金個別帰属額（法人税法第81条の9第5項に規定する連結欠損金個別帰属額をいいます。以下同じ。）

すなわち、全体判定により適用事由に該当することとなった場合には連結欠損金額の全部が、個別判定により適用事由に該当することとなった場合にはその適用事由に係る連結法人の連結欠損金個別帰属額に相当する部分が制限の対象となります。

### ② 組織再編成が行われた場合

欠損等連結法人が適格合併を行った場合に、被合併法人の欠損金額又は連結欠損金個別帰属額を引き継がないこととする取扱い等、欠損等連結法人が組織再編成を行った場合等に関する取扱いが次のとおり定められています（法第81の9の2②～④、法令155の21の2⑩⑪）。

イ 欠損等連結法人である連結親法人が該当日以後に合併、分割又は現物出資を行う場合には、次のとおりの取扱いとなります。すなわち、欠損等連結法人は、該当日以後の適格合併等により被合併法人等から欠損金額又は連

結欠損金個別帰属額の全部又は一部の引継ぎを受けることができないこととされています。

(イ) 連結親法人が連結親法人との間に完全支配関係がない法人（以下「非支配法人」といいます。）との間で自己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を行う場合には、その被合併法人又は分割法人である非支配法人のその適格合併等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又は各連結事業年度において生じた同条第2項第3号に定める欠損金額又は連結欠損金個別帰属額（その適格合併等がその連結親法人の適用事業年度又は適用連結事業年度開始の日以後3年を経過する日（その経過する日が特定支配日以後5年を経過する日後となる場合にあっては、同日）後に行われるものである場合には、その欠損金額又は連結欠損金個別帰属額のうち、これらの生じた事業年度又は連結事業年度開始の日が適用事業年度又は適用連結事業年度開始の日前であるもの）について、引継ぎ規定（法法81の9②）は、適用しないこととされています（法法81の9の2②一）。

(ロ) 連結親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との間で自己を合併法人、分割承継法人又は被現物出資法人とする適格合併等を行う場合には、その連結親法人の適用連結事業年度前の各連結事業年度において生じた連結欠損金個別帰属額について、自己の連結欠損金個別帰属額の制限規定（法法81の9④）は、適用しないこととされています（法法81の9の2②二）。

コ 連結親法人又は最初連結親法人事業年度開始の前日5年以内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が、最初連結親法人事業年度開始の前日において欠損等法人又は欠損等連結法人である場合には、その連結親法人又は連結子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法人税法第81条の9第2項第1号又は第2号に定める欠損金額又は連結欠損金個別帰属額については、同項の規定は適用しないこととされています。すなわち、単体納税において制限対象となっている欠損金額又は他の連結グループにおいて制限対象となっている連結欠損金個別帰属額は、連結欠損金にみなされないこととされています。

ハ 連結親法人が欠損等法人又は欠損等連結法人である非支配法人との間で自己を合併法人等とする適格合併等を行う場合には、その適格合併等に係る被合併法人等であるその非支配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法人税法第81条の9第2項第3号に定める欠損金額又は連結欠損金個別帰属額については、同項の規定は適用しないこととされています。すなわち、この制度により制限の対象となる連結欠損金個別帰属額は、適格合併等によって他の連結親法人に引継ぎをすることができないこととされています。

ニ 法人税法施行令第155条の19第3項に規定する他の連結子法人又は同条第4項に規定する完全子会社が最初連結親法人事業年度開始の前日において欠損等法人又は欠損等連結法人である場合には、これらの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同条第3項に規定する未処理欠損金額又は連結欠損金個別帰属額については、同項及び同条第4項の規定は適用しないこととされています。

ホ 本制度の適用を受ける連結法人に係る法人税法施行令第155条の21第3項の規定の適用については、同項に規定する連結欠損金個別帰属額には、上記(5)①の制限される連結欠損金額等を含まないものとする事とされています。すなわち、本制度の対象となる連結欠損金額及び連結欠損金個別帰属額は、切り捨てられたのではなく、連結欠損金の繰越控除

の規定の適用がないこととしているのみですが、連結欠損金の繰越控除制度により損金の額に算入される金額の個別帰属額の計算上は、現存する連結欠損金個別帰属額を基礎とするため、制限対象となっている連結欠損金個別帰属額をないものとして計算することとされています。

#### 4 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制度の内容

##### (1) 制度の概要

欠損等法人の適用期間において生ずる特定資産の譲渡等による損失の額は、その欠損等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61①）。なお、連結納税制度においても同様の取扱いとされています（法法81の3）。

##### (2) 欠損等法人

欠損等法人には、特定支配日に評価損資産を有する欠損等連結法人が含まれます（法法61①）。

##### (3) 適用期間

欠損等法人の適用事業年度又は適用連結事業年度開始の日から同日以後3年を経過する日までの期間が適用期間となります（法法61①）。ただし、その3年を経過する日が特定支配日以後5年を経過する日より後の日となる場合にはその5年を経過する日までと、連結納税や株式交換等の時価評価課税（法法61の11①、61の12①、62の9①）の適用を受ける場合にはその適用を受ける事業年度終了の日までとなります。

##### (4) 特定資産の範囲

特定資産とは、欠損等法人が特定支配日において有し、又は適格分割等（特定支配関係がある他の者を分割法人若しくは現物出資法人とする適格分割若しくは適格現物出資又は関連者を被合併法人、分割法人若しくは現物出資法人とする適格合

併、適格分割若しくは適格現物出資をいいます。）により移転を受けた固定資産、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（売買目的有価証券及び償還有価証券を除きます。）、金銭債権及び繰延資産並びに資産調整勘定の金額に係る資産をいいます（法法61①、法令118の3①）。ただし、これらの資産のうち、特定支配日又は適格分割等の日における価額（資産を上記2(4)の単位に区分した後のそれぞれの価額をいいます。）とその帳簿価額（資産を上記2(4)の単位に区分した後のそれぞれの帳簿価額をいいます。）との差額が特定支配日又は適格分割等の日における欠損等法人の資本金等の額の2分の1に相当する金額と1,000万円とのいずれか少ない金額に満たないものは除きます。

##### (5) 制限措置の内容

欠損等法人の適用期間において生ずる譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由による損失の額（特定資産の譲渡又は評価換えによる利益の額がある場合には、これらを控除した金額）は、その欠損等法人の各事業年度の所得の計算上、損金の額に算入しないこととされています（法法61①）。

なお、特定資産の評価換えにより生じた損失の額につき資産の評価損の損金算入規定（法法33②）の適用のある場合又はその特定資産の評価損につき連結納税や株式交換等の時価評価課税（法法61の11①、61の12①、62の9①）の適用がある場合には、これらの評価換損失額又は評価損は、上記損失の額として扱われることとなります（法令118の3②）。

##### (6) 適格組織再編成が行われた場合

欠損等法人がその適用期間内に自己を被合併法人、分割法人、現物出資法人又は事後設立法人とする適格合併等によりその有する特定資産をその合併法人等に移転した場合には、その合併法人等を欠損等法人とみなすこととされています（法法61②）。これにより、合併法人等は、適格合併等

により欠損等法人から移転を受けた特定資産に係る損失の額について、上記(5)の取扱いを受けることとなります(法令118の3③)。

#### (7) 他の制度との調整

本制度と特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入制度等との適用関係の調整について、次の①から④までのように定められています(法62の7④～⑥、法令112⑧)。すなわち、本制度の適用期間においては、特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入制度等は適用されないこと、特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入制度等の適用期間内に本制度の適用期間が開始した場合には本制度が優先すること、本制度の適用期間において生じた欠損金額については引継ぎ制限の対象から除くこととされています。

- ① 法人が特定資本関係法人又は被合併法人等(特定適格合併等の直前に欠損等法人であるものに限り)から特定適格合併等(本制度の適用期間内に行われるものに限り)により移転を受けた資産については、特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入制度は、適用しない(法62の7④)。
- ② 欠損等法人が本制度の適用期間内に特定適格合併等を行った場合には、その欠損等法人が有する資産については、特定資産に係る譲渡等損失額

の損金不算入制度は、適用しない(法62の7⑤)。

- ③ 法人が特定適格合併等後に欠損等法人となり、かつ、本制度の適用期間が開始したときは、特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入制度の適用期間は、本制度の適用期間開始の日の前日に終了する(法62の7⑥)。
- ④ 特定資本関係がある法人間でみなし共同事業要件を満たさない適格合併等を行った場合に合併法人等の欠損金額とみなされない金額の計算の基礎となる被合併法人の対象事業年度から、本制度の適用期間を除く(法令112⑧)。

## 5 適用関係

- (1) 上記2の制度は、平成18年4月1日以後に特定支配関係を有することとなる場合における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適用することとされています(改正法附則32)。
- (2) 上記3の制度は、平成18年4月1日以後に特定支配関係を有することとなる場合における適用連結事業年度前の各連結事業年度において生じた連結欠損金額について適用することとされています(改正法附則48)。
- (3) 上記4の制度は、平成18年4月1日以後に終了する事業年度の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34①)。

## 八 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(創設)

### 1 制度創設の趣旨

法人が組織再編成によって複数の資産や負債を一体的に取得した場合の取扱いについては、平成13年度に創設された組織再編成に係る税制によってその太宗を占めるとされる適格組織再編成に係る取扱いが規定される一方、非適格組織再編成に係る取扱いについては従来からの営業譲受けの場合の取扱いと基本的に同様となることから特段

の規定は設けられなかったところです。他方、非適格組織再編成や営業譲受けの場合の資産や負債の取扱い、とりわけ平成15年度から段階的に廃止された退職給与引当金の実務的な取扱いについてはその金額の大きさも相まってその明確化を求める指摘等も見受けられる状況となっていました。

企業会計においても、これらの取扱いは実務的な対応に委ねられている部分も多かったと思われますが、平成15年に企業結合会計基準、その後事

業分離等に関する会計基準及びこれらの基準の適用指針が公表され、これらの基準等が平成18年4月1日以後に開始する事業年度から適用することとされたところです。この企業結合会計基準等では、個々の資産や負債の取得価額については個別時価を付すとともに、これらの合計額と取得対価との間に生ずる差額を「(差額)のれん」として計上することとされています。

このような中で、これまでの非適格組織再編成や営業譲受けに係る実務的な取扱いの状況や上記の企業結合会計基準等における取扱いなどを勘案し、今回の税制改正において、非適格組織再編成や営業譲受けの場合の取扱いの明確化を図ることとされたものです。具体的には、非適格組織再編成や営業譲受けにより移転を受けた資産及び負債の取得価額は個別時価を付すとともに、退職給付債務等に相当する負債を認識した上で、これら資産及び負債の時価純資産価額と非適格組織再編成等の対価との差額について資産又は負債の調整勘定を計上することとされています。これにより、非適格組織再編成等の場合の処理について、これまでの負債に関する実務的な問題に対応できるとともに、企業会計と比較的調和のとれた取扱いとなるものと考えられます。

## 2 制度の内容

### (1) 資産調整勘定

法人が非適格合併等によりその非適格合併等に係る被合併法人、分割法人、現物出資法人又は事業譲受けに係る移転法人（以下「被合併法人等」といいます。）から資産又は負債の移転を受けた場合において、その法人が非適格合併等により交付した非適格合併等対価額がその移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額を超えるときは、その超える部分の金額は、資産調整勘定の金額とされました（法法62の8①）。この資産調整勘定の金額の計算の仕組みから、これを算定する前の、その資産の取得価額の合計額がその負債の額の合計額に満たない場合もあるため、上記の超える部分の金額は、その満たない部分の金額を加算した

金額とされています。なお、上記の超える部分の金額について、下記④の資産等超過差額がある場合には、資産調整勘定の金額は、この資産等超過差額を除いた金額となります。

この資産調整勘定の金額は、企業結合会計における（正の）差額のれんに相当するものといえます（この差額のれんと金額が異なることもあります。）。

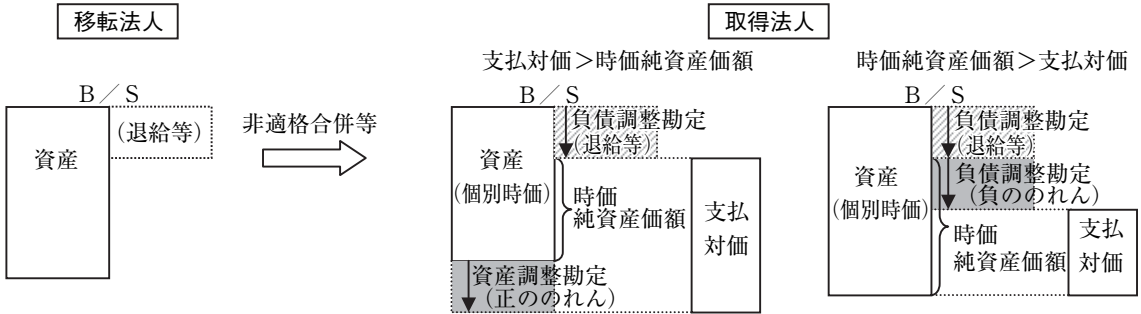
### ① 非適格合併等の範囲

非適格合併等とは、次に掲げるものをいいます（法法62の8①、法令123の10①）。

- イ 適格合併に該当しない合併
- ロ 適格分割に該当しない分割、適格現物出資に該当しない現物出資又は事業の譲受け（以下「非適格分割等」といいます。）のうち、非適格分割等に係る分割法人、現物出資法人又は移転法人（事業の譲受けをした法人（以下「譲受け法人」といいます。）に対して事業の移転をした法人をいいます。）の非適格分割等の直前において営む事業及びその事業に係る主要な資産又は負債の概ね全部が非適格分割等により非適格分割等に係る分割承継法人、被現物出資法人又は譲受け法人に移転をするもの

すなわち、事業全体が一体として移転する場合に取得資産・負債の価額と交付対価の額との間に差額、いわゆる「のれん」=資産・負債調整勘定が生ずることが考えられますが、個別資産のみが移転するような場合にはこのような差額が生ずることは一般的には考えられないことから、制度の対象を事業やその主要な資産又は負債が一体として移転する場合に限っているものです。したがって、法人が複数の事業を営んでいる場合には、これらの複数の事業のうちの1つの事業のみを移転した場合にも、この制度の対象となります。

（注）この場合の事業（営業）とは、旧商法において会社の分割における承継の対象が営業の全部又は一部とされていたところのその「営業」や会社法の事業譲渡（会社法467）における「事業」の概念と基本的に同様のものと



考えられます。なお、旧商法等における営業とは「営業用財産である物及び権利だけでなく、これに得意先関係、仕入先関係、販売の機会、営業上の秘訣、経営の組織等の経済的価値のある事実関係を加え、一定の営業目的のために組織化され、有機的の一体として機能する財産」をいう（最大判昭40.9.22）こととされています。

また、非適格合併等により移転する資産又は負債が主要なものであるかどうかについては、これまでの組織再編成に係る税制における取扱いも参考になるものと思われます。また、非適格合併等の状況によっては、主要な資産について賃貸借によらざるを得ないような場合も考えられますが、これによってただちにその資産が移転しないものと扱われるといったことではなく、その経緯や譲受け法人における使用の状況等の実態をみて実質的に判断することになるものと思われます。

このように、この制度が負債に関する実務的な問題に対応する観点から設けられているといった趣旨を踏まえ、広範な適用が望まれるところとす。

## ② 非適格合併等対価額

非適格合併等対価額とは、法人が非適格合併等により交付した金銭の額及び金銭以外の資産（非適格合併にあっては、法人税法第62条第1項に規定する新株等）の価額の合計額をいいます（法法62の8①）。ただし、非適格合併の場合に、みなし株式割当等（法法61の2③）の適用を受けるときは、この交付金銭等にみなし株

式割当等を含めることとなります。なお、非適格合併等対価額は、非適格合併等においてその被合併法人等から支出を受けた寄附金の額に相当する金額を含み、その被合併法人等に対して支出をした寄附金の額に相当する金額を除くこととされています。

## ③ 移転資産・負債の時価純資産価額

移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額とは、法人が非適格合併等により被合併法人等から移転を受けた資産の取得価額の合計額からその移転を受けた負債の額の合計額を控除した金額をいいます（法法62の8①、法令123の10③）。移転を受けた資産が営業権であるときは、独立した資産として取引される慣習のある営業権に限って、上記の時価純資産価額を計算する資産とします。この独立した資産として取引される慣習のある営業権とは、営業権のうちその権利のみを一の資産として取引の対象になるものをいいます。なお、これによって営業権の一般的な概念を画したのではなく、あくまで、差額概念である資産調整勘定（あるいは差額負債調整勘定）を算定するためのものであるということに留意しておく必要があります。また、移転を受けた負債の額には、下記(2)①の退職給与負債調整勘定の金額及び短期重要負債調整勘定の金額が含まれます。

なお、これらの資産の取得価額や負債の額は、それぞれ個々の価額（すなわち時価）によることとなります。

## ④ 資産調整勘定の金額

イ 資産調整勘定の金額は、非適格合併等によ



り交付した非適格合併等対価額がその移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額を超える場合のその超える部分の金額とされています（法法62の8①）。

ロ ただし、移転を受けた資産の取得価額の合計額が負債の額の合計額に満たない場合には時価純資産価額は零となってしまうことから、この場合の資産調整勘定の金額は、非適格合併等対価額にその満たない部分の金額を加算した金額とされています。

ハ また、資産等超過差額がある場合には、資産調整勘定の金額は、これを除いた金額とされています。

資産調整勘定の金額の計算の仕組みは、移転資産とその対価が等価のものとして合理的に成り立っていることを前提としているものです。この前提との関係で考えると、非適格合併等によりそれぞれの資産を交換することを合意したいわゆる約定時には正常な取引であればこの前提が成り立っていると考えられますが、例えば、上場株式をその対価とする場合でその後異常な高騰があったときなどについてまでこの前提が成り立っているかという疑問が残るところです。すなわち、その対価である株式の価額が異常に高騰した場合に、移転資産の価額もそれに見合っており異常に高騰しているとは考え難いということです。そこで、このような場合に、その異常な部分についてまで5年間で償却すべき資産調整勘定の金額とすべきかという、資産としての扱いまでを否定しないものの資産調整勘定の金額とは異なった取扱いとすることとされたものです。なお、価額の変動は一般的に起こり得るものであることから、この取扱いは、それが異常といえるようなものに限ることとしています。

また、被合併法人等の欠損金相当額が潜脱的に営業権として扱われている実態もあるといった従来からの問題に関し、今回の仕組みによってこれが資産調整勘定の金額に置き換わって取り扱われることは避けなければなりません。そこで、このような欠損金相当額についても資産調整勘定の金

額とは異なった取扱いとすることとされたものです。

この資産等超過差額は、具体的には、次の(イ)又は(ロ)の区分に応じそれぞれに定める金額とされています。ただし、次の(イ)及び(ロ)のいずれにも該当する場合には、それぞれに定める金額の合計額となります（法令123の10④、法規27の16）。

(イ) 非適格合併等対価資産（非適格合併等により交付された法人の株式その他の資産をいいます。）の非適格合併等の時における価額（以下「交付時価額」といいます。）が非適格合併等により非適格合併等対価資産を交付することを約した時の価額（以下「約定時価額」といいます。）と著しい差異を生じている場合。この著しい差異を生じている場合とは、非適格合併等対価資産の交付時価額が約定時価額の2倍を超える場合とされています。…(a)又は(b)に掲げる金額。ただし、(a)に掲げる金額の算定をしていない場合又は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を保存していない場合にあっては、(b)に掲げる金額となります。

(a) 非適格合併等対価資産の交付時価額から非適格合併等により移転を受けた事業の価値に相当する金額として当該事業により見込まれる収益の額を基礎として合理的に見積られる金額を控除した金額

これは、営業権的なものも含めて移転を受けた事業全体の価値に相当する金額を独自に算定した上で、交付時価額とこのような事業全体の価値に相当する金額との差額について、資産等超過差額とするものです。

(注) 1 事業の価値に相当する金額とは、企業評価の場面で用いられるいわゆる「事業価値」や「企業価値」ではなく、非事業用資産や有利子負債を考慮した、移転資産・負債全体としての価値のことを指すものです。

2 事業により見込まれる収益の額を基礎として合理的に見積もる方法は、いわゆるDCF（ディスカウント・キャッシュ

ユ・フロー)法などがこれに該当すると考えられます。

- (b) 非適格合併等対価資産の交付時価額から約定時価額を控除した金額。ただし、時価純資産価額が約定時価額を超える場合には、交付時価額から時価純資産価額を控除した金額となります。

これは、交付時価額と約定時価額との差額を単純に資産等超過差額とするもので、いわば簡便法といえるものです。ただし、時価純資産価額が約定時価額を超える場合についてまでこの差額を資産等超過差額とすると不合理となることから、この場合には、交付時価額から時価純資産価額を控除した金額とされています。

- (ロ) 非適格合併又は非適格分割の場合において、上記イの超える部分の金額（上記ロの場合には、上記ロの加算した金額）がその合併等により移転を受ける事業により見込まれる収益の額の状態その他の事情からみて実質的に被合併法人等の欠損金額（その移転を受ける事業による収益の額によって補てんされると見込まれるものを除きます。）に相当する部分から成ると認められる金額があるとき…その欠損金額に相当する部分から成ると認められる金額

この資産等超過差額は資産として扱われるので、これを有する法人が、自己を被合併法人とする適格合併を行った場合には合併法人に引き継ぐものとされています（法令123の10⑤）。

⑤ 資産調整勘定の取崩し

資産調整勘定を有する法人は、各資産調整勘定の金額に係る当初計上額（非適格合併等の時に資産調整勘定とするものとされた金額をいいます。）を60で除して計算した金額に当該事業年度の月数を乗じて計算した金額（その法人が自己を被合併法人とする非適格合併を行う場合にあっては、その合併の日の前日の属する事業年度終了の時の金額）に相当する金額を、当該事業年度において減額しなければならないこととされています（法62の8④）。

また、その減額すべきこととなった資産調整勘定の金額に相当する金額は、その減額すべきこととなった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62の8⑤）。

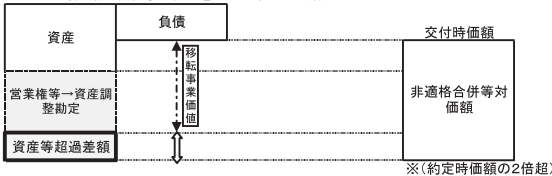
すなわち、5年間で均等償却をすることとなりますが、これは、営業権の償却と平仄を合わせたものです。

なお、会社法や企業会計ではのれんの償却期間を適正に見積る（最長20年）こととされていますが、任意の期間により償却することを税制上の措置とした場合は、償却費を通じた費用の計上時期の任意設定につながりかねないため償却期間を固定する必要がある一方、一律20年とすると相当長期にわたるものとなるので、実務的な負担も考慮する必要があることなどを勘案し、資産調整勘定の減額（償却）期間は5年とされたものです。

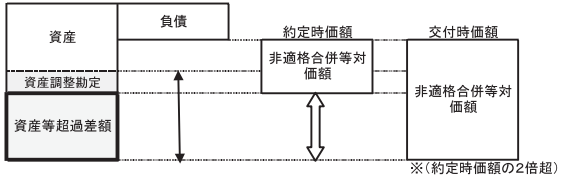
(注) 資産調整勘定の金額は、税制上のみの取扱

(イ) 支払対価額の著しい変動…次のいずれかの金額

(a) 交付時価額が移転事業価値を超える部分の金額



(b) 交付時価額が約定時価額を超える部分の金額



(ロ) 被合併法人等の欠損金代替額



いであるため、損金経理要件が課されるものではありません。

## (2) 負債調整勘定

### ① 退職給与負債調整勘定

法人が非適格合併等により被合併法人等から資産又は負債の移転を受けた場合において、非適格合併等に伴い被合併法人等から引継ぎを受けた従業者につき退職給与債務引受けをした場合には、退職給与債務引受額を退職給与負債調整勘定の金額とすることとされました（法法62の8②一）。

この退職給与債務引受けとは、非適格合併等後の退職その他の事由によりその非適格合併等に伴い引継ぎを受けた従業者に支給する退職給与の額につき、非適格合併等前における在職期間その他の勤務実績等を勘案して算定する旨を約し、かつ、これに伴う負担の引受けをすることをいいます。

また、退職給与債務引受額とは、非適格合併等の時における従業者に係る退職給付引当金の額（一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って算定され、かつ、その額につき下記(3)の明細書に記載がある場合の退職給付引当金の額に限り、以下「退職給付引当金額」といいます。）に相当する金額をいいます（法令123の10⑦）。

(注) 退職給付引当金額が一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って算定されていない場合や、その額につき下記(3)の明細書に記載がない場合には、退職給与負債調整勘定の金額はないこととされ、その分の差額は下記③の差額負債調整勘定の金額（又は資産調整勘定のマイナス）となります。

### ② 短期重要負債調整勘定

法人が非適格合併等により被合併法人等から資産又は負債の移転を受けた場合において、非適格合併等により被合併法人等から移転を受けた事業に係る将来の債務（その事業の利益に重大な影響を与えるものに限るものとし、退職給

与債務引受けに係るもの及び既にその履行をすべきことが確定しているものを除きます。）で、その履行が非適格合併等の日からおおむね3年以内に見込まれるものについて、その法人がその履行に係る負担の引受けをした場合には、短期重要債務見込額を短期重要負債調整勘定の金額とすることとされました（法法62の8②二）。

短期重要債務見込額とは、その移転を受けた事業に係る将来の債務の額（債務の額に相当する金額としてその事業につき生ずるおそれのある損失の額として見込まれる金額がその移転を受けた資産の取得価額の合計額の20%に相当する金額を超える場合におけるその債務の額に限り、）に相当する金額をいいます（法令123の10⑧）。

### ③ 差額負債調整勘定

法人が非適格合併等により被合併法人等から資産又は負債の移転を受けた場合において、非適格合併等に係る非適格合併等対価額がその被合併法人等から移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額に満たないときは、その満たない部分の金額を差額負債調整勘定の金額とすることとされました（法法62の8③）。

この差額調整勘定の金額は、企業結合会計における（負の）差額のれんに相当するものといえます（この差額のれんと金額が異なることもあります。）。

### ④ 負債調整勘定の取崩し

イ 退職給与負債調整勘定又は短期重要負債調整勘定の金額を有する法人は、次に掲げる場合に該当する場合には、その負債調整勘定の金額につき、その該当することとなった日の属する事業年度において次に定める金額を減額しなければならないこととされています（法法62の8⑥）。

(イ) 退職給与引受従業者（退職給与債務引受けの対象とされた従業者をいいます。以下同じ。）が退職その他の事由によりその法人の従業者でなくなった場合（退職給与引受従業者が、下記(4)イ(イ)又はロ(イ)の場

合に該当する場合を除きます。)又は退職給与引受従業者に対して退職給与を支給する場合…減額対象従業者(退職給与引受従業者のうち、これらの場合に該当するもの。すなわち当該事業年度においてその法人の従業者でなくなったもの又は退職給与の支給を受けたものをいいます。以下同じ。)に係る退職給与負債調整勘定の金額のうち減額対象従業者に係る退職給与負債相当額の合計額とされています(法令123の10⑩)。

この退職給与負債相当額とは、その退職給与負債調整勘定の金額に係る当初計上額(非適格合併等の時に退職給与負債調整勘定の金額とするものとされた金額をい、既に減額した金額を除きます。)をその退職給与引受従業者(既にその法人の従業者でなくなったもの及び退職給与の支給を受けたものを除きます。)の数で除して計算した金額をいいます(法令123の10⑩)。つまり退職給与引受従業者1人当たりの平均額ということですが、特例として、その法人が退職給与引受従業者ごとの退職給付引当金額の計算に関する明細を記載した書類を保存していることを要件に、退職給与負債相当額は、退職給与引受従業者ごとの退職給付引当金額に相当する金額とすることも認められています。ただし、過去の(イ)に掲げる場合に該当した事業年度又は当該事業年度終了の日前の下記(4)ロの適格分割等につき、この特例によって退職給与引受従業者ごとの退職給付引当金額により減額すべき金額又は引き継ぐ金額の計算をしていなかった場合には、以後は原則計算しか適用できないこととされています(法令123の10⑫)。

(ロ) 短期重要債務見込額に係る損失が生じ、又は非適格合併等の日から3年が経過した場合…短期重要負債調整勘定の金額のうち損失の額に相当する金額(3年が経過した場合にあっては、その短期重要負債調整勘

定の金額)

ロ 差額負債調整勘定の金額を有する法人は、各差額負債調整勘定の金額に係る当初計上額(非適格合併等の時に差額負債調整勘定の金額とするものとされた金額をいいます。)を60で除して計算した金額に当該事業年度の月数を乗じて計算した金額(その法人が自己を被合併法人とする非適格合併を行う場合にあっては、その合併の日の前日の属する事業年度終了の時の金額)に相当する金額を、当該事業年度において減額しなければならないこととされました(法法62の8⑦)。

ハ 上記イ及びロにより減額すべきこととなった負債調整勘定の金額に相当する金額は、その減額すべきこととなった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(法法62の8⑧)。

### (3) 明細書の添付

資産調整勘定の金額又は負債調整勘定の金額を有する法人は、その有することとなった事業年度(下記(4)の適格組織再編成によりこれらの金額の引継ぎを受けた事業年度を含みます。)及び上記(1)⑤又は(2)④によりこれらの金額を減額する事業年度の確定申告書に、その有することとなった金額(その引継ぎを受けた金額を含みます。)の計算又は上記(1)⑤若しくは(2)④により損金の額若しくは益金の額に算入される金額の計算に関する明細書(法規別表16(10))を添付することとされました(法令123の10⑨)。

### (4) 適格組織再編成が行われた場合の調整勘定

法人が自己を被合併法人、分割法人、現物出資法人又は事後設立法人とする適格合併、適格分割、適格現物出資又は適格事後設立(以下「適格組織再編成」といいます。)を行った場合には、次に掲げる適格組織再編成の区分に応じ、次の資産調整勘定の金額及び負債調整勘定の金額は、その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事後設立法

人（以下「合併法人等」といいます。）に引き継ぐものとされました（法法62の8⑨）。

イ 適格合併…適格合併の直前における資産調整勘定の金額及び次に掲げる負債調整勘定の金額

(イ) 退職給与負債調整勘定の金額のうち、法人が適格合併を行ったことに伴いその退職給与引受従業者が適格合併に係る合併法人の業務に従事することとなった場合（合併法人において退職給与債務引受けがされた場合に限り、）のその退職給与引受従業者に係る上記(2)④イ(イ)の退職給与負債相当額の合計額（法令123の10⑩）

(ロ) 短期重要負債調整勘定の金額

(ハ) 差額負債調整勘定の金額

ロ 適格分割、適格現物出資又は適格事後設立（以下「適格分割等」といいます。）…適格分割等の直前における次に掲げる負債調整勘定の金額

(イ) 退職給与負債調整勘定の金額のうち、法人が適格分割等を行ったことに伴いその退職給与引受従業者が適格分割等に係る分割承継法人、被現物出資法人又は被事後設立法人（以下「分割承継法人等」といいます。）の業務に従事することとなった場合（分割承継法人等において退職給与債務引受けがされた場合に限り、）のその退職給与引受従業者に係る上記(2)④イ(イ)の退職給与負債相当額の合計額（法令123の10⑩）

(ロ) 当該適格分割等により移転する事業又は資産若しくは負債と密接な関連を有する短期重要負債調整勘定の金額、すなわち、法人の適格分割等の直前における上記(2)②の短期重要負債調整勘定の金額に係る移転事業が適格分割等により移転をする場合における短期重要負債調整勘定の金額（法令123の10⑬）

ただし、その法人においてその適格分割等以後もその移転事業に相当する事業が営まれることが見込まれる場合にあっては、その移転事業がその適格分割等により移転をする場合で、かつ、その移転事業に係る

資産及び負債のおおむね全部がその適格分割等により移転をするときに限り、この短期重要負債調整勘定の金額を引き継ぐこととなります。

(注) イ(イ)又はロ(イ)の退職給与負債相当額について、上記(2)④イ(イ)と同様に、法人が退職給与引受従業者ごとの退職給付引当金額の計算に関する明細を記載した書類を保存していることを要件に、退職給与引受従業者ごとの退職給付引当金額に相当する金額とすることも認められます。ただし、過去の上記(2)④イ(イ)に掲げる場合に該当した事業年度又はその適格合併若しくは適格分割等前の適格分割等につき、この特例によって退職給与引受従業者ごとの退職給付引当金額により減額すべき金額又は引き継ぐ金額の計算をしていなかった場合には、以後は原則計算しか適用できないこととされています（法令123の10⑫）。

また、合併法人等が引継ぎを受けた資産調整勘定の金額並びに退職給与負債調整勘定の金額、短期重要負債調整勘定の金額及び差額負債調整勘定の金額は、それぞれその合併法人等が同項の適格組織再編成の時にあって有する資産調整勘定の金額並びに退職給与負債調整勘定の金額、短期重要負債調整勘定の金額及び差額負債調整勘定の金額とみなすこととされました（法法62の8⑩）。

なお、(1)の資産調整勘定の金額又は(2)③の差額負債調整勘定の金額の引継ぎを受けた法人の資産調整勘定の金額に係る当初計上額又は差額負債調整勘定の金額に係る当初計上額は、適格合併に係る被合併法人における資産調整勘定の金額に係る当初計上額又は差額負債調整勘定の金額に係る当初計上額とすることとされています（法令123の10⑭）。

### 3 適用関係

上記の制度は、平成18年5月1日以後に行う非適格合併等について適用することとされています（改正法附則39）。

## 九 その他の改正

### 1 法人税率

#### (1) 改正前の制度の概要

経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律（以下「負担軽減措置法」といいます。）により、法

人税率の特例が定められており、法人税法本法の税率（以下「本則税率」といいます。）の規定にかかわらず、負担軽減措置法に定める次の税率（以下「特例税率」といいます。）とすることとされています（負担軽減措置法16、負担軽減措置法施行令8）。

区 分		本則税率	特例税率
社 団 等  人 格 の な い  普 通 法 人 ・	資本金1億円超の法人	34.5%	30%
	資本金1億円以下の法人		
	年所得800万円超の部分 年所得800万円以下の部分	34.5% 25%	30% 22%
公益法人等及び協同組合等		25%	22%
連 結 親 法 人	資本金1億円超の普通法人	34.5%	30%
	資本金1億円以下の普通法人		
	年所得800万円超の部分 年所得800万円以下の部分	34.5% 25%	30% 22%
	協同組合等	26%	23%
特定信託の受託者である内国法人		34.5%	30%
解 散	普通法人	30.7%	27.1%
	協同組合等	23.1%	20.5%

#### (2) 改正の内容

負担軽減措置法において定められていた特例税率が、次のとおり本則化されました（法法66、

81の12、82の4、99、102）。この改正は、特例税率を本則税率とするものであり、実質的な税率の変更をするものではありません。

区 分		改正前	改正後
社 団 等  人 格 の な い  普 通 法 人 ・	資本金1億円超の法人	34.5%	30%
	資本金1億円以下の法人		
	年所得800万円超の部分 年所得800万円以下の部分	34.5% 25%	30% 22%
公益法人等及び協同組合等		25%	22%
連 結 親 法 人	資本金1億円超の普通法人	34.5%	30%
	資本金1億円以下の普通法人		
	年所得800万円超の部分 年所得800万円以下の部分	34.5% 25%	30% 22%
	協同組合等	26%	23%
特定信託の受託者である内国法人		34.5%	30%
解 散	普通法人	30.7%	27.1%
	協同組合等	23.1%	20.5%

### (3) 適用関係

上記の改正は、平成19年1月1日以後に開始する事業年度等の所得等に対する法人税について適用し、同日前に開始した事業年度等の所得等に対する法人税については、従前どおりとされていません（改正法附則42、50、53、54）。

## 2 同族会社等の行為又は計算の否認

### (1) 改正前の制度の概要

税務署長は、同族会社等の行為又は計算で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、その課税標準若しくは欠損金額又は法人税の額を計算できることとされています（法法132①）。

### (2) 改正の趣旨及び内容

#### ① 改正の趣旨

所得税法第157条や相続税法第64条の規定の適用による所得税、相続税又は贈与税の増額計算が行われた際に、反射的に法人税の課税所得等を減少させる計算を行う権限が税務署長に法律上授權されているかは必ずしも明らかではありません。このような状況の下では、納税者の利便性が損なわれる上、例えば、法人の収益のすべてをその株主等の所得として計算することによる租税回避的な「法人成り」に対応する際に、その執行に支障を来しかねないといったことが考えられます。そこで、会社法の制定を機に「法人成り」の増加も見込まれるという状況をも踏まえ、所得税法及び相続税法の適用関係に係る明確化措置として、所得税法第157条や相続税法第64条の規定の適用による所得税、相続税又は贈与税の増額計算が行われる場合に、税務署長に法人税における反射的な計算処理を行う権限があることを明定することとされました。

#### ② 改正の内容

同族会社等の行為又は計算の否認制度について、所得税法第157条第1項（同族会社等の行

為又は計算の否認等）若しくは相続税法第64条第1項（同族会社等の行為又は計算の否認等）又は地価税法第32条第1項（同族会社等の行為又は計算の否認等）の規定の適用によりそれぞれ所得税若しくは相続税若しくは贈与税又は地価税の更正等があった場合に、税務署長は、法人税についてもこの制度の適用により課税標準等を計算できることが明確化されました（法法132③）。

### (3) 適用関係

上記の改正は、平成18年4月1日以後に行う行為又は計算について適用することとされています（改正法附則55①）。

## 3 申告書の公示

### (1) 改正前の制度の概要

税務署長は、確定申告書、連結確定申告書又はこれらの申告書に係る修正申告書に記載された所得の金額（修正申告書の場合には、その修正申告後の所得の金額）が4,000万円（事業年度が6月以下の場合には、2,000万円）を超える法人について、その法人の名称等の事項をその提出があった日から3月以内に、少なくとも1月間その税務署の掲示場に公示しなければならないこととされています（法法152、法規68）。

### (2) 改正の内容

法人税の公示制度が廃止されました（旧法法152、旧法規68）。

公示制度は、第三者の監視による牽制的効果の発揮を目的として設けられていましたが、所期の目的外に利用される面がある、取引先との関係に支障を及ぼしている等の種々の弊害が指摘されています（累次の税制調査会答申においても指摘がなされています）。こうした状況を踏まえ、廃止することとされたものです。

### (3) 適用関係

平成18年4月1日前行った公示については、

従前どおりとされています（改正法附則58）。

## 4 申告書の添付書類

### (1) 改正前の制度の概要

確定申告書等の提出の際には、当該事業年度の貸借対照表及び損益計算書、当該事業年度の損益金の処分表、勘定科目内訳明細書並びに組織再編成に係る契約書等の写し及び移転資産等の明細書等を添付することとされています（法規33、35、37の10、37の12、37の17）。

### (2) 改正の内容

① 会社法において利益処分案（損失処理案）は廃止され、株主（社員）資本等変動計算書が計算書類とされたことに伴い、会社法の適用を受ける法人については、損益金の処分表に代えて当該事業年度の株主（社員）資本等変動計算書を、仮決算をした場合の中間申告書、確定申告書、仮決算をした場合の連結中間申告書、連結確定申告書及び個別帰属額等の届出書に添付することとされました（法規33一、35二、37の10一、37の12二、37の17二）。

また、支払配当が事業年度に対応しないものとされた（上記一1(3)⑦参照）ことから、仮決算をした場合の中間申告書及び連結中間申告書の添付書類から、中間配当の決議の日及びその内容を明らかにする書類が除外されました（旧法規33三、37の10三）。

なお、当該事業年度終了の日の翌日から当該事業年度に係る決算の確定の日までの間に行われた剰余金の処分の内容について他の添付書類にその記載がない場合には、その内容を記載した書類についても、確定申告書、連結確定申告書及び個別帰属額等の届出書に添付することとされています。例えば、当該事業年度終了の日を基準日とし、当該事業年度終了の日後に決議をした剰余金の配当を後発事象に関する注記として注記表に記載した場合には、その記載された注記表を確定申告書等に添付することとなります。

（参考）

#### ○ 会社法

（計算書類等の作成及び保存）

第435条 省 略

2 株式会社は、法務省令で定めるところにより、各事業年度に係る計算書類（貸借対照表、損益計算書その他株式会社の財産及び損益の状況を示すために必要かつ適当なものとして法務省令で定めるものをいう。以下この章において同じ。）及び事業報告並びにこれらの附属明細書を作成しなければならない。

3・4 省 略

#### ○ 会社計算規則

（各事業年度に係る計算書類）

第91条 法第435条第2項に規定する法務省令で定めるものは、この編の規定に従い作成される株主資本等変動計算書及び個別注記表とする。

2・3 省 略

② 確定申告書、連結確定申告書及び個別帰属額等の届出書の添付書類に、法人の事業等の概況に関する書類が追加されました（法規35四、37の12五、37の17四）。

### (3) 適用関係

上記(2)①の改正は、平成18年5月1日以後に終了する事業年度の確定申告書等について適用し、同日前に終了した事業年度の確定申告書等については、従前どおりとされています（改正法規附則5①）。

上記(2)②の改正は、平成18年4月1日以後に開始する事業年度の確定申告書等について適用することとされています（改正法規附則5②）。

## 5 その他の改正

### (1) 公益法人等の収益事業

#### ① 改正前の制度の概要

イ 公益法人等及び人格のない社団等については、各事業年度の所得のうち収益事業から生じたもののみが課税の対象とされ、公益法人等については22%の軽減税率が、人格のない



社団等については普通法人と同じ税率（基本税率30%、軽減税率22%）が適用されます（法7、66①～③、負担軽減措置法16）。

ロ この収益事業とは、販売業、製造業その他の一定の事業で、継続して事業場を設けて営まれるものをいい（法23）、具体的には、政令で33業種が定められています（法5）。ただし、法律に基づいて行われる公益性の高い一定の事業は、除外されています。

## ② 改正の内容

収益事業の範囲について、次のとおり見直されました。

イ 独立行政法人中小企業基盤整備機構法の改正により(独)中小企業基盤整備機構が行うこととなった同法附則第5条第1項第5号の規定に基づく工場用地等の管理及び譲渡の業務が収益事業の範囲から除外されました（法5①二二、五ル）。

### (参考)

#### 1. 独立行政法人中小企業基盤整備機構法等関係条文

##### (1) 独立行政法人中小企業基盤整備機構法

###### 附 則

（公団の工業再配置等業務に係る業務の特例）

第5条 機構は、政令で定める日までの間、第15条第1項及び第2項並びに前条の業務のほか、次に掲げる業務を行う。

一～四 省略

五 前各号に掲げる業務のほか、中小企業の新たな事業活動の促進に関する法律附則第4条第1項の業務を行うこと。

六 省略

##### (2) 独立行政法人中小企業基盤整備機構法施行令

###### 附 則

（地域振興整備公団の工業再配置等業務に係る業務を行う期限等）

第2条 法附則第5条第1項の政令で定める日は、平成26年3月31日とする。

2 省略

#### 2. 中小企業の新たな事業活動の促進に関する法律関係条文

##### 附 則

（独立行政法人中小企業基盤整備機構法の特例）

第4条 中小企業基盤整備機構は、独立行政法人中小企業基盤整備機構法附則第5条第1項の政令で定める日までの間、同項第1号から第3号まで及び同条第2項の規定により管理を行っている工場用地、産業業務施設用地又は業務用地について、次に掲げる者の事業の用に供するために管理及び譲渡の業務を行うことができる。

一 創業者及び新規中小企業者、第9条第1項の承認を受けた中小企業者等並びに認定中小企業者

二 特定高度技術産学連携地域において、高度技術に関する研究開発及びその成果を活用した事業を行うための事業場として相当数の事業者を利用させるための施設の整備並びに賃貸及び管理の事業を行う者

2 省略

ロ (独)農業工学研究所、(独)食品総合研究所及び(独)農業者大学校が(独)農業・生物系特定産業技術研究機構（以下「旧機構」といいます。）に統合され、(独)農業・食品産業技術総合研究機構となることに伴い、次の改正が行われました。

(イ) (独)農業・食品産業技術総合研究機構が新たに行うこととなった独立行政法人農業・食品産業技術総合研究機構法第14条第1項第4号の試験及び研究のため加工した食品並びにその原料又は材料の配布の業務が収益事業の範囲から除外されました（法5①六）。

(ロ) 収益事業の範囲から除外されている旧機構の行う次の事業について、所要の整備が行われました（法5①三イ・六、法規8①）。

(a) 金銭貸付業（貸付債権の管理及び回

収の業務)

- (b) 家畜及び家禽専用の血清類及び薬品の製造及び配布の業務
- (c) 無体財産権の提供等の事業

(参考) 独立行政法人農業・食品産業技術総合研究機構法関係条文

(業務の範囲)

第14条 研究機構は、第4条第1項の目的を達成するため、次の業務を行う。

一・二 省略

三 家畜及び家きん専用の血清類及び薬品の製造及び配布を行うこと。

四 試験及び研究のため加工した食品並びにその原料又は材料の配布を行うこと。

五～十 省略

十一 前各号の業務に附帯する業務を行うこと。

2 省略

### ③ 適用関係

上記②の改正は、法人の平成18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から適用することし、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2)。

## (2) 寄附金の損金不算入(会社法関係を除く。)

### ① 改正前の制度の概要

寄附金を支出した場合に、その寄附金を利益処分により経理したときは、国又は地方公共団体に対する寄附金、指定寄附金及び特定公益増進法人に対する寄附金などの寄附金を除き、その経理した金額は損金不算入とされています(法法37①)が、一般の寄附金(利益処分により経理した寄附金並びに国又は地方公共団体に対する寄附金、指定寄附金及び特定公益増進法人に対する寄附金以外の寄附金をいいます。)については、次の資本等の金額及び当該事業年度の所得の金額を基礎として計算した損金算入

限度額に達するまでの金額は損金算入とされています(法法37③、法令73)。

損金算入限度額

$$= \left( \text{期末資本等の金額} \times \frac{\text{当期の月数}}{12} \times \frac{2.5}{1000} + \text{所得金額} \times \frac{2.5}{100} \right) \times \frac{1}{2}$$

法人が支出した寄附金のうち、国又は地方公共団体に対する寄附金、指定寄附金及び特定公益増進法人に対する寄附金については、次のとおり、その寄附金の種類に応じ損金算入されます(法法37④)。

- イ 国又は地方公共団体に対する寄附金…支出した寄附金の全額
- ロ 指定寄附金…支出した寄附金の全額
- ハ 特定公益増進法人に対する寄附金…支出した寄附金の全額(上記の一般の寄附金の損金算入限度額とは別枠で、損金算入限度額と同額を限度とします。)

### ② 改正の内容

特定公益増進法人の範囲が次のとおり見直されました。

- イ 日本司法支援センターが追加されました(法令77①一の三)。
- ロ 対象となる民法法人から、貧困者の訴訟援助を主たる目的とする法人でその業務が全国の区域に及ぶものが除外されました(旧法令77①三ナ)。

### ③ 適用関係

イ 上記②イの改正は、法人が平成18年4月1日以後に支出する寄附金について適用し、法人が同日前に支出した寄附金については、従前どおりとされています(改正法令附則17①)。

ロ 上記②ロの改正は、法人が総合法律支援法附則第1条第2号に定める日以後に支出する寄附金について適用し、法人が同日前に支出した寄附金については、従前どおりとされています(改正法令附則17②)。

(3) 連結法人間取引の損益の調整（株式交換等関係を除く。）

① 改正前の制度の概要

内国法人が譲渡損益調整資産（固定資産、土地、有価証券、金銭債権及び繰延資産で一定のものをいいます。）を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、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13①、81の10①）。

本制度の適用を受けた譲渡損益調整資産につき、上記の他の連結法人において譲渡、評価換え、貸倒れ、除却その他これらに類する事由（以下「損益戻入れ事由」といいます。）が生じた場合等には、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、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、81の10②）。

② 改正の内容

自己株式が資産に計上しないこととされ、その取得の時に資本金等の額及び利益積立金額を減少させることとされたことに伴い、制度の対象から株式又は出資のその発行法人に対して譲渡した場合が除外されました（法法61の13①、81の10①）。

③ 適用関係

上記②の改正は、法人が平成18年4月1日以後に譲渡損益調整資産を譲渡する場合について適用し、法人が同日前に譲渡損益調整資産を譲渡した場合には、従前どおりとされています（改正法附則37①、49①）。

法人が平成18年3月31日において譲渡損益調整資産（自己の株式又は出資に限ります。）を有していた場合には、譲渡損益調整資産につき損益戻入れ事由が生じたものとみなすこととされています（改正法附則37②、49②）。

(4) 特定資産に係る譲渡等損失額の損金不算入（会社法関係、株式交換等関係及び特定株主等

によって買収された欠損等法人の資産の譲渡等損失の損金不算入関係を除く。）

① 改正前の制度の概要

法人が特定資本関係法人との間で自己を合併法人等とする特定適格合併等（適格合併、適格分割又は適格現物出資のうち、みなし共同事業要件を満たさないものをいいます。以下同じ。）を行った場合において、特定資本関係が特定適格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ときは、その法人の適用期間（特定適格合併等事業年度開始の日から3年間）において生ずる特定資産の譲渡等損失額は、損金の額に算入しないこととされています（法法62の7①）。

「特定資産」とは、特定引継資産（法人が特定適格合併等により移転を受けた資産で特定資本関係法人が特定資本関係発生前日から有していたもの）及び特定保有資産（その法人が特定資本関係発生前日から有していた資産）とされています。ただし、次のものは除かれます（法法62の7②、法令123の8⑥）。

イ 棚卸資産（土地等を除きます。）

ロ 売買目的有価証券

ハ 特定適格合併等の日における帳簿価額又は取得価額が1,000万円未満の資産

ニ 特定資本関係日における価額が特定資本関係日における帳簿価額を下回っていない資産

② 改正の内容

上記①ハの判定について、特定保有資産については特定適格合併等の日の属する事業年度開始の日における帳簿価額及び取得価額によることが明確化されました（法令123の8⑩）。

③ 適用関係

上記②の改正は、法人の平成18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2）。

(5) 旧退職給与引当金

① 現行制度の概要

退職給与引当金制度については、連結納税制度の創設に伴い、課税ベースの見直しの観点から廃止されましたが、次のようにその取崩しに当たり段階的に行う等の経過措置が設けられています（平成14年改正法法等附則8）。

イ 退職給与引当金の取崩し

法人が、平成15年3月31日以後最初に終了する事業年度又は連結事業年度（以下「改正事業年度」といいます。）開始の時ににおいて退職給与引当金勘定の金額を有する場合には、その退職給与引当金勘定の金額は、改正事業年度終了の時ににおける資本の金額が1億円超の法人にあっては4年間で、改正事業年度終了の時ににおける資本の金額が1億円以下の法人にあっては10年間で、それぞれ取り崩すこととされています（平成14年改正法法等附則8②）。

ロ 組織再編成による退職給与引当金の引継ぎ

合併、分割、現物出資又は事後設立（以下「組織再編成」といいます。）に伴い被合併法人等の使用人が合併法人等の業務に従事することとなった場合に、その使用人の全部又は一部に退職給与を支給しないこと等の要件を満たすときは、組織再編成の直前に有する退職給与引当金勘定の金額のうち一定の金額を合併法人等に引き継ぐこととされています（平成14年改正法法等附則8⑤、平成14年改正法令等附則5）。

② 改正の内容

イ 組織再編成に係る合併法人等が改正事業年度終了の時ににおける資本の金額が1億円超の法人である場合には、退職給与引当金を引き継がないこととされました（平成14年改正法令等附則5①四）。

ロ 組織再編成が法人税法第62条の8第1項（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等の損金算入等）に規定する非適格合併等に該当する場合には、退職給与引当金を引き継がないこととされました（平成14年改正法令等附則5①五）。

③ 適用関係

上記②イの改正は、平成18年4月1日以後に行われる組織再編成について適用することとされています（改正法令附則38）。

上記②ロの改正は、法人が平成18年5月1日以後に行う非適格合併等について適用することとされています（改正法附則39）。

(6) 国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入（会社法関係を除く。）

国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入について、補助金改革による補助金の交付金化に伴う規定の整備が行われました（法42①、法令79）。

(7) 公共法人又は公益法人等の範囲

独立行政法人の廃止・統合に伴い、公共法人又は公益法人等となる独立行政法人の範囲について所要の整備が行われました（平18.3.31財務告141、142）。

# 租税特別措置法等（法人税関係の特別控除等、特別償却関係）の改正

目 次	
第一 税額控除関係 ……………382	(情報基盤強化税制) (創設) ……………391
一 試験研究費の額が増加した場合等の法人税額の特別控除〔試験研究を行った場合の法人税額の特別控除〕 ……………382	七 情報通信機器等を取得した場合等の特別償却又は法人税額の特別控除 (IT投資促進税制) ……………395
二 エネルギー需給構造改革推進設備等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除 (エネルギー需給構造改革推進投資促進税制) ……………386	第二 特別償却関係 ……………396
三 中小企業者等が機械等を取得した場合等の特別償却又は法人税額の特別控除 (連結：中小連結法人が機械等を取得した場合等の特別償却又は法人税額の特別控除) (中小企業投資促進税制) ……………387	一 特定設備等の特別償却 ……………396
四 事業基盤強化設備を取得した場合等の特別償却又は法人税額の特別控除 (中小企業等基盤強化税制) ……………389	二 地震防災対策用資産の特別償却 ……397
五 沖縄の特定中小企業者が経営革新設備等を取得した場合等の特別償却又は法人税額の特別控除 ……………391	三 開発研究用設備の特別償却 ……………401
六 情報基盤強化設備等を取得した場合等の特別償却又は法人税額の特別控除 ……………391	四 特定電気通信設備等の特別償却 ……402
	五 商業施設等の特別償却 ……………403
	六 再商品化設備等の特別償却 ……………404
	七 障害者を雇用する場合の機械等の割増償却等 ……………405
	八 農業経営改善計画等を実施する法人の機械等の割増償却〔農業経営改善計画を実施する法人の機械等の割増償却〕 ……………406
	九 漁業経営改善計画を実施する法人の漁船の割増償却 ……………407
	十 優良賃貸住宅等の割増償却等 ……408
	十一 準備金方式による特別償却 ……410
	十二 その他 ……………411

## はじめに

平成18年度税制改正においては、現下の経済・財政状況等を踏まえ、持続的な経済社会の活性化を実現するための「あるべき税制」の構築に向け、所得税から個人住民税への本格的な税源移譲を実施するとともに、定率減税を廃止し、合わせて法人関連税制、土地・住宅税制、国際課税、酒税・たばこ税等について所要の措置を講ずることとされ、関係法令の改正が行われました。

このうち法人税関係の改正については、民間の

研究開発活動の促進のために研究開発税制を見直すとともに、情報インフラの脆弱性を克服するとともに生産性の一層の向上を図ることを目指し、情報基盤強化税制が、2年間の時限措置として創設されました。

また、中小企業の活力を最大限引き出す観点から、中小企業投資促進税制の対象資産を見直し、ソフトウェア等の追加が行われたほか、交際費等の損金不算入の対象となる範囲から1人当たり5,000円以下の一定の飲食費の除外、創業5年以内の中小企業に対する欠損金の繰戻還付の特例の

延長などが行われています。また、法人税法の改正として、同族会社の留保金課税制度について、同族会社の判定の大幅な緩和や留保控除額の拡充等抜本的な見直しが行われました。

さらに、会社法の制定に伴う所要の整備等が行われたほか、いわゆるIT投資促進税制などの平成15年度税制改正で実施された政策税制の相当部分が廃止されました。

このように、平成18年度の法人税制に関する改正では、社会経済情勢の変化に適切に対応し、真に有効な政策税制への集中・重点化を図る一方で、所要の整理合理化が行われました。

本稿は、これらの改正のうち法人税関係の租税特別措置の改正について、その内容を紹介するものです。

なお、関係法令は次のとおりです。

**(法律)**

- 所得税法等の一部を改正する等の法律（平18.3.31法律第10号）

**(政令)**

- 法人税法施行令の一部を改正する政令（平18.3.31政令第125号）
- 租税特別措置法施行令の一部を改正する政令（平18.3.31政令第135号）

**(省令)**

- 法人税法施行規則の一部を改正する省令（平18.3.31財務省令第19号）
- 租税特別措置法施行規則の一部を改正する省令（平18.3.31財務省令第26号）
- 法人税法施行規則の一部を改正する省令（平18.4.13財務省令第35号）（申告書別表関係）
- 法人税法施行規則の一部を改正する省令（平18.4.28財務省令第41号）

**(告示)**

- 法人税法別表第1第1号の表の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18.3.31財務省告示第141号）
- 法人税法別表第2第1号の表の独立行政法人の項の規定に基づき、収益事業から生じた所得以外の

所得に対する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18.3.31財務省告示第142号）

- 租税特別措置法第10条の2第1項第1号及び第2号並びに第42条の5第1項第1号及び第2号の規定の適用を受ける減価償却資産を指定する件の一部を改正する件（平18.3.31財務省告示第148号）〈エネルギー需給構造改革推進設備〉
- 租税特別措置法第11条第1項の表の第1号及び第3号並びに第43条第1項の表の第1号、第3号及び第4号の規定の適用を受ける機械その他の減価償却資産及び期間を指定する件の一部を改正する件（平18.3.31財務省告示第149号）〈特定設備等〉
- 租税特別措置法第11条の9第1項及び第44条の9第1項の規定の適用を受ける機械その他の減価償却資産を指定する件の一部を改正する件（平18.3.31財務省告示第150号）〈再商品化設備等〉
- 租税特別措置法第37条第1項の表第17号及び第65条の7第1項の表の第18号の規定の適用を受ける船舶を指定する件（平18.3.31財務省告示第151号）〈買換資産対象船舶〉

**(他法令等の改正によるもの)**

**(省令)**

- 薬事法施行規則の一部を改正する省令（平18.3.31厚生労働省令第90号）

**(告示)**

- 租税特別措置法施行令第5条の11第2項第1号及び第28条の4第2項第1号の規定に基づき内閣総理大臣が指定する区域を定めた件の一部を改正する件（平18.3.31内閣府告示第54号）〈地震防災対策用資産〉※
- 租税特別措置法施行令第6条の6第3項第1号及び第28条の14第3項第1号に規定する厚生労働大臣の定める基準を改める件（平18.3.31厚生労働省告示第312号）〈医療用機器〉※
- 租税特別措置法施行令第6条の7及び第28条の14第5項の規定に基づく建替え病院用等建物の特別償却に関する基準を改める件の一部を改正する件（平18.3.31厚生労働省告示第313号）〈建替え病院用等建物〉※

※印は、年度改正に伴う条項ずれのみのもの。

## 第一 税額控除関係

### 一 試験研究費の額が増加した場合等の法人税額の特別控除 〔試験研究を行った場合の法人税額の特別控除〕

#### 1 改正前の制度の概要

この制度は次の仕組みから構成されています。

##### (1) 増加試験研究費の税額控除制度

この制度は、青色申告書を提出する法人の昭和42年6月1日から平成18年3月31日までの間に開始する各事業年度の試験研究費の額が、比較試験研究費の額を超え、かつ、基準試験研究費の額を超える場合には、比較試験研究費の額を超える額の15%相当額を法人税額から控除することができるというものです（措法42の4①）。

なお、この場合の税額控除限度額は、その適用を受ける事業年度の所得に対する法人税額の12%相当額（特別試験研究費の額がある場合には、その支出額の15%相当額を加算した金額又は法人税額の14%相当額のいずれか少ない金額）とされています（措法42の4①）。

##### (2) 試験研究費の総額に係る税額控除制度

この制度は、青色申告書を提出する法人の各事業年度（上記(1)の増加試験研究費の税額控除制度の適用を受ける事業年度、解散（合併による解散を除きます。）の日を含む事業年度及び清算中の各事業年度を除きます。）において、その事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される試験研究費の額がある場合には、その事業年度の所得に対する法人税額から、試験研究費の額に一定の税額控除割合（8～10%（平成15年1月1日から平成18年3月31日までの間に開始する各事業年度については、10～12%））を乗じて計算した金額を控除することができるというものです（措法42の4②）。

なお、この場合の特別控除税額は、その適用を受ける事業年度の所得に対する法人税額の20%相当額を限度とし、控除限度超過額については、1年間の繰越しが認められています（措法42の4②④）。

##### (3) 産学官連携の共同研究・委託研究に係る税額控除制度

青色申告書を提出する法人の各事業年度（上記(1)の増加試験研究費の税額控除制度の適用を受ける事業年度、解散（合併による解散を除きます。）の日を含む事業年度及び清算中の各事業年度を除きます。）において、その事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される特別共同試験研究費の額がある場合には、その事業年度の所得に対する法人税額から、その事業年度の特別共同試験研究費の額に税額控除割合（12%（平成15年1月1日から平成18年3月31日までの間に開始する各事業年度については、15%））を乗じて計算した金額を控除することができるというものです（措法42の4③）。

なお、この場合の特別控除税額は、上記(2)の試験研究費の総額に係る税額控除制度と合わせて法人税額の20%相当額を限度とし、控除限度超過額については、1年間の繰越しが認められています（措法42の4③後段、42の4④）。

##### (4) 中小企業技術基盤強化税制

青色申告書を提出する中小企業者等の各事業年度において、所得の金額の計算上損金の額に算入される試験研究費の額がある場合には、上記(1)～(3)の各税額控除の適用に代えて、当該事業年度の法人税の額から試験研究費の額（増加額ではなく、

その全額）の12%（平成15年1月1日から平成18年3月31日までの間に開始する各事業年度（平成15年4月1日以後に終了する事業年度に限ります。）については、3%割増しされて15%）相当額を控除することができるというものです（措法42の4⑦⑩）。

なお、この場合の税額控除限度額は、当期の法人税額の20%相当額とし、控除限度超過額については、1年間の繰越しが認められています（措法42の4⑧）。

#### (5) 連結納税制度における増加試験研究費の税額控除制度等

連結親法人又はその連結子法人の連結所得の金額の計算上損金の額に算入される試験研究費の額がある場合に上記(1)から(4)までとほぼ同様の制度が講じられていますが、上記(1)の増加試験研究費の税額控除制度、上記(2)の試験研究費の総額に係る税額控除制度、上記(3)の産学官連携の共同研究・委託研究に係る税額控除制度及び上記(4)の中小企業技術基盤強化税制のいずれの制度についても、特別控除税額は、連結グループ全体で計算することとされています（措法68の9）。

## 2 改正の趣旨

本税制については、まず、3年間の時限措置として講じられた試験研究費の総額に係る税額控除制度等の税額控除率の上乗せ措置については、期限の到来をもって廃止することとされました。

一方、今後とも民間の試験研究費を増加させるインセンティブを付与するとの観点から、増加試験研究費の税額控除制度と試験研究費の総額に係る税額控除制度が統合されました。

## 3 改正の内容

- (1) 増加試験研究費の税額控除制度（上記1(1)）が、適用期限（平成18年3月31日）の到来をもって廃止されました（旧措法42の4①⑫三～五、旧措令27の4⑩～⑫、旧措規20①～⑥）。
- (2) 試験研究費の総額に係る税額控除制度（上記

1(2)、産学官連携の共同研究・委託研究に係る税額控除制度（上記1(3)）及び中小企業技術基盤強化税制（上記1(4)）に係る税額控除割合の上乗せ措置（総額：8～10%⇒10～12%（2%の上乗せ）、特別共同・中小：12%⇒15%（3%の上乗せ））が、適用期限（平成18年3月31日）の到来をもって廃止されました（旧措法42の4⑩）。

- (3) 試験研究費の総額に係る税額控除制度（上記1(2)）及び中小企業技術基盤強化税制（上記1(4)）について、次のとおり、比較試験研究費の額を上回る部分（増加分）について税額控除率を上乗せして税額控除ができる措置が講じられました（措法42の4⑨）。

#### ① 適用対象法人

この措置の適用対象となる法人は、試験研究費の総額に係る税額控除制度の適用対象法人又は中小企業技術基盤強化税制の適用対象中小企業者等とされています（措法42の4⑨）。

#### ② 適用期間

この措置は、法人が、平成18年4月1日から平成20年3月31日までの間に開始する各事業年度について適用することとされています（措法42の4⑨）。

#### ③ 適用要件

この措置は、適用対象法人の適用期間に開始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る試験研究費の額が、その法人の比較試験研究費の額を超え、かつ、基準試験研究費の額を超える場合に適用することとされています（措法42の4⑨）。

#### ④ 比較試験研究費の額

比較試験研究費の額は、上記1(1)の増加試験研究費の税額控除制度における比較試験研究費の額とほぼ同様の内容となりますが、増加試験研究費の税額控除制度では、適用事業年度開始の日前5年以内に開始した各事業年度の損金の額に算入された試験研究費の額のうちその額が多い上位3事業年度の平均額と



されていましたが、今回の措置では、適用事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度の損金の額に算入された試験研究費の額の平均額とされています。

具体的には、この措置の適用を受けようとする事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度の損金の額に算入された試験研究費の額の合計額を各事業年度の数で除して計算した金額となります（措法42の4⑩九）。

この場合に、適用を受けようとする事業年度開始の日前3年以内に開始した事業年度が連結事業年度である場合には、その3年以内に開始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試験研究費の額をもって計算することになります。また、3年以内に開始した各事業年度の月数とこの措置の適用を受けようとする事業年度の月数とが異なる場合には、その試験研究費の額にその適用を受けようとする事業年度の月数を乗じてこれを事業年度の月数が異なる各事業年度の月数で除して計算した金額が、その各事業年度の試験研究費の額になります（措法42の4⑩九）。

なお、適用を受けようとする事業年度及びその前3年以内に開始した事業年度において、合併、分割、現物出資又は事後設立が行われている場合には、上記1(1)の増加試験研究費の税額控除制度における比較試験研究費の額の調整規定と同様の調整規定が設けられています（措令27の4⑱～㉑）。

#### ⑤ 基準試験研究費の額

基準試験研究費の額は、上記1(1)の増加試験研究費の税額控除制度における基準試験研究費の額と同様の内容とされています。

具体的には、基準試験研究費の額は、この措置の適用を受けようとする事業年度開始の日前2年以内に開始した各事業年度の損金の額に算入された試験研究費の額のうち最も多い額をいいます（措法42の4⑩十）。

この場合に、適用を受けようとする事業年

度開始の日前2年以内に開始した事業年度が連結事業年度である場合には、その2年以内に開始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試験研究費の額をもって計算することになります。また、2年以内に開始した各事業年度の月数とこの措置の適用を受けようとする事業年度の月数とが異なる場合には、その試験研究費の額にその適用を受けようとする事業年度の月数を乗じてこれを事業年度の月数が異なる各事業年度の月数で除して計算した金額が、その各事業年度の試験研究費の額になります（措法42の4⑩十）。

なお、適用を受けようとする事業年度及びその前2年以内に開始した事業年度において、合併、分割、現物出資又は事後設立が行われている場合には、基準試験研究費の額について比較試験研究費の額に準じた調整規定が設けられています（措令27の4㉓㉔）。

#### ⑥ 税額控除額

この措置を適用する場合の税額控除額は、次の区分に応じそれぞれ次の金額とされています（措法42の4⑨）。

イ 試験研究費の総額に係る税額控除の適用を受ける場合

- i 特別試験研究費の額 ≤ 比較試験研究費の額（特別試験研究費の額がない場合も含みます。）

$$(\text{試験研究費の額}) \times 8 \sim 10\%$$

+

$$(\text{特別試験研究費の額}) \times 4 \sim 2\%$$

+

$$\{(\text{試験研究費の額}) -$$

$$(\text{比較試験研究費の額})\} \times 5\%$$

- ii 特別試験研究費の額 > 比較試験研究費の額

$$(\text{試験研究費の額}) \times 8 \sim 10\%$$

+

$$(\text{比較試験研究費の額}) \times 4 \sim 2\%$$

+

$\{(\text{試験研究費の額}) - (\text{比較試験研究費の額})\} \times 5\%$   
ロ 中小企業技術基盤強化税制の適用を受ける場合

$(\text{試験研究費の額}) \times 12\%$   
+  
 $\{(\text{試験研究費の額}) - (\text{比較試験研究費の額})\} \times 5\%$

なお、いずれの場合も、その適用しようとする事業年度の法人税額の20%相当額を限度とすることとされています（措法42の4①後段②後段⑥後段）。

(4) 産学官連携の共同研究・委託研究に係る税額控除制度（上記1(3)）について、対象となる試験研究費（特別試験研究費）の範囲に、希少疾病医薬品及び希少疾病用医療機器（オーファンドラッグ）に関する試験研究費が追加されました（措法42の4②⑪三、措令27の4⑭⑮）。

なお、この改正及び増加試験研究費の税額控除制度の廃止に伴い、本制度の名称が特別試験研究費の税額控除制度に改称されています。

また、平成18年4月1日に施行された薬事法施行規則の一部改正により、このオーファンドラッグの範囲に一定のワクチンが追加されています（薬事法施行規則250の2）。

(参考) 「一定のワクチン」の関係条文

薬事法

(指定等)

第77条の2 厚生労働大臣は、次の各号のいずれにも該当する医薬品又は医療機器につき、製造販売をしようとする者（本邦に輸出されるものにつき、外国において製造等をする者を含む。）から申請があつたときは、薬事・食品衛生審議会の意見を聴いて、当該申請に係る医薬品又は医療機器を希少疾病用医薬品又は希少疾病用医療機器として指定することができる。

一 その用途に係る対象者の数が本邦において厚生労働省令で定める人数に達しないこと。

二 申請に係る医薬品又は医療機器につき、製造販売の承認が与えられるとしたならば、その用途に関し、特に優れた使用価値を有することとなる物であること。

2 省略

薬事法施行規則

(希少疾病用医薬品及び希少疾病用医療機器の指定の申請)

第250条 法第77条の2第1項の規定による希少疾病用医薬品又は希少疾病用医療機器の指定の申請は、様式第107による申請書（正副2通）を提出することによつて行うものとする。

2 省略

(感染性の疾病の予防の用途に用いる医薬品に係る対象者)

第250条の2 前条第1項の申請に係る医薬品が感染性の疾病の予防の用途に用いるものである場合においては、法第77条の2第1項第1号の対象者は、当該申請時において当該医薬品につき、製造販売の承認が与えられるとしたならば当該医薬品を当該用途に使用すると見込まれる者とする。

なお、連結納税制度の場合についても、上記(1)から(4)までと同様の改正が行われています（措法68の9、措令39の39、措規22の23）。

## 4 適用関係

(1) 上記3(1)~(4)の改正は、法人の平成18年4月1日以後に開始する事業年度分の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分の法人税については、なお従前の例によることとされています（改正法附則102）。連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則129①）。

(2) 上記(1)のほか、次の経過措置が講じられています。

① 税額控除限度超過額の繰越控除制度に関する経過措置

この制度の適用を受けるための要件として、その適用を受けようとする事業年度の損金の額に算入される試験研究費の額が前事業年度の損金の額に算入された試験研究費の額を超えていることが必要とされていますが、この場合の試験研究費の額の計算について、従前のおおりに、開発研究用設備に係る特別償却実施額がある場合には調整計算を行うことができることとされています（改正法附則103、改正措令附則24①②）。連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則129②、改正措令附則37①～③）。

② 試験研究費の増加分に係る税額控除率の上乗せ措置における分割等がある場合の比較試験研究費の額の計算に関する経過措置

イ 増加試験研究費の税額控除制度（上記1(1)）における分割等がある場合の所轄税務署長の認定を受けた合理的方法による試験研究費の額の区分計算の適用を受けた法

人である場合には、その合理的方法について受けた認定は、新たに措置された試験研究費の増加分に係る税額控除率の上乗せ措置における比較試験研究費の額の計算に係る合理的方法について受けた認定とみなすこととされています（改正措令附則24③）。その合理的方法によることの届出についても同様です（改正措令附則24③）。

ロ イの場合を除き、その分割等が平成18年4月1日以後最初に開始する事業年度開始の日前に行われたものである場合において合理的な方法により区分計算を行おうとするときは、その事業年度開始の日以後6月以内にその合理的方法に係る認定の申請書及び届出書を提出することとされています（改正措令附則24④、改正措規附則12）。なお、連結納税制度の場合についても同様です（改正措令附則37④⑤、改正措規附則19）。

## 二 エネルギー需給構造改革推進設備等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除（エネルギー需給構造改革推進投資促進税制）

### 1 改正前の制度の概要

この制度は、青色申告書を提出する法人が、平成4年4月1日から平成18年3月31日までの期間（指定期間）内にエネルギー需給構造改革推進設備等の取得等（取得又は製作若しくは建設をいいます。）をして、その取得等をした日から1年以内に事業の用に供した場合には、一定の要件の下に、基準取得価額の30%の特別償却と基準取得価額の7%の税額控除（当期の法人税額の20%相当額を限度とし、控除限度超過額については、1年間の繰越しが認められます。）との選択適用を行うことができるというものです（措法42の5①～④）。

ただし、基準取得価額の7%の税額控除の適用対象法人は、中小企業者等（租税特別措置法第42

条の4第7項に規定する中小企業者又は農業協同組合等をいいます。）に限ることとされています（措法42の5①②）。

なお、連結親法人又はその連結子法人がエネルギー需給構造改革推進設備等の取得等をした場合についても、同様の措置が講じられています（措法68の10）。

### 2 改正の内容

#### (1) 対象設備の見直し

制度の適用対象となるエネルギー需給構造改革推進設備等（告示において定められている個別指定設備）について、次のとおり見直しが行われました（旧措規20の2一イ・ロ、平18.3.31財務告148）。

除外：15設備 縮減：1設備 追加：11

## 設備

① 次の設備が除外されました。

イ エネルギー有効利用製造設備等（5 設備）

- ・ 溶液紡糸式高速製糸装置
- ・ 熔融紡糸式高速多糸条製糸装置
- ・ 高性能線材圧延設備
- ・ 酸素燃焼方式ガラス熔融炉
- ・ 浸管燃焼加熱式めっき炉

ロ エネルギー有効利用付加設備等（6 設備）

- ・ デシカント除湿機
- ・ 廃熱利用高効率吸着式冷凍機
- ・ アンモニア吸収冷凍機
- ・ 冷凍機内蔵冷却塔
- ・ 高効率変圧器
- ・ 遠赤外線利用暖房装置

ハ 電気・ガス需要平準化設備（3 設備）

- ・ 蓄熱式空調・給湯装置（熱源装置及び蓄熱槽を同時設置）
- ・ 蓄熱式空調・給湯装置（蓄熱槽及び自動調整装置を同時設置）
- ・ 深夜電力利用型蓄熱式暖房装置

ニ 新エネルギー利用設備等（1 設備）

- ・ セメント焼成用廃タイヤ処理装置

② 次の設備が見直されました。

- ・ 熱弁給型動力発生装置  
選択還元脱硝方式のエンジン又は中高温選択還元脱硝方式のタービンによるものが対象から除かれました。

③ 次の設備が追加されました。

イ エネルギー有効利用製造設備等（1 設備）

- ・ 高性能機械組立設備

ロ エネルギー有効利用付加設備等（8 設備）

- ・ 高効率型電動熱源機
- ・ 無枠生造型機
- ・ 油入変圧器（特定高効率変圧器）
- ・ モールド変圧器（特定高効率変圧器）
- ・ 高効率複合研削盤（高効率複合工作機械）
- ・ 高効率空調設備

ハ 高断熱窓ガラス（高断熱窓設備）

・ 発光ダイオード照明装置

ハ 新エネルギー利用設備等（2 設備）

- ・ 木質バイオマス発電装置（廃棄物利用装置）
- ・ バイオマスエタノール製造設備

## (2) 適用期限の延長

制度の適用期限が平成20年3月31日まで2年延長されました（措法42の5①）。連結納税制度の場合についても同様の改正が行われています（措法68の10①）。

## 3 適用関係

上記2(1)の改正は、法人が平成18年4月1日以後に取得等をするエネルギー需給構造改革推進設備等について適用し、法人が同日前に取得等をしたエネルギー需給構造改革推進設備等については、なお従前の例によることとされています（改正措規附則13、改正告示前文）。連結納税制度の場合についても同様です。

## 三 中小企業者等が機械等を取得した場合等の特別償却又は法人税額の特別控除（連結：中小連結法人が機械等を取得した場合等の特別償却又は法人税額の特別控除）（中小企業投資促進税制）

### 1 改正前の制度の概要

この制度は、青色申告書を提出する中小企業者等（措置法第42条の4第7項に規定する中小企業

者又は農業協同組合等をいいます。）が、平成10年6月1日から平成18年3月31日までの期間（指定期間）内に、特定機械装置等の取得又は製作をして事業の用に供した場合には、基準取得価

額の30%の特別償却と基準取得価額の7%の税額控除（当期の法人税額の20%相当額を限度とし、控除限度超過額については、1年間の繰越しが認められます。）との選択適用を行うことができるというものです（措法42の6①②④⑤）。

ただし、資本金3,000万円超の法人（農業協同組合等を除きます。）については、基準取得価額の30%の特別償却のみ行うことができることとされています（措法42の6①②）。

また、一定のリース資産については、これを賃借する中小企業者等に対して、リース契約期間が5年以上で、かつ、法定耐用年数を超えないものであること等一定の要件の下に、リース費用総額の60%相当額について7%の税額控除を行うことができることとされています（措法42の6③）。

（注） 特定機械装置等の範囲

- ① 機械及び装置で、1台又は1基の取得価額が160万円以上のもの又はリース費用の総額が210万円以上のもの（取得価額）
- ② 事務処理の能率化等に資する電子計算機等9種類の器具及び備品で、原則として1台又は1基の取得価額が120万円以上のもの又はリース費用の総額が160万円以上のもの（取得価額）
- ③ 貨物の運送の用に供される車両総重量が3.5トン以上の普通自動車（取得価額）
- ④ 内航運送業及び内航海運業の用に供される船舶（取得価額×75%）

（注）（ ）書きは、特別償却又は税額控除の基礎となる取得価額（基準取得価額）

なお、連結親法人又はその連結子法人が特定機械装置等の取得若しくは製作又は賃借をした場合についても、同様の措置が講じられています（措法68の11）。

## 2 改正の内容

### (1) 対象資産の範囲の見直し

- ① 対象資産から次の器具備品が除外されました（旧措規20の2の2①二～九）。

- イ デジタル複写機
- ロ ファクシミリ
- ハ デジタル交換設備
- ニ デジタルボタン電話設備
- ホ 電子ファイリング設備
- ヘ マイクロファイル設備
- ト ICカード利用設備
- チ 冷房用又は暖房用機器

- ② 対象資産に次の資産が追加されました（措法42の6①二、措令27の6①③⑨、措規20の2の2①二・②③⑥⑨）。

イ デジタル複合機〔器具備品〕  
インターネットに接続されたもので、次の3つの機能を有するものに限られます。

- ・ 紙面を光学的に読み取り、デジタル信号に変換し、色の濃度補正、縦横独立変倍及び画像記憶を行う機能
- ・ 外部から入力されたデジタル信号を画像情報に変換する機能
- ・ 記憶した画像情報を保存し、送信し、及び紙面に出力する機能

（注） デジタル複合機の定義において、同時に設置する附属品について定められていませんが、デジタル複合機と同時に設置する専用の附属品である自動原稿送り装置、給紙装置のように、デジタル複合機と合わせて1つの取得価額を構成するのは、当然に本制度の対象となります。

ロ ソフトウェア（システム仕様書等が含まれています。）

取得価額が70万円以上（リース費用の総額：100万円以上）のもので、次のものの以外のもにに限られます。

- ・ 複写して販売するための原本
- ・ 開発研究用に使用されるもの
- ・ サーバー用のOS（オペレーティングシステム）
- ・ データベース管理システム
- ・ ファイアウォール

## (2) 適用期限の延長

制度の適用期限が平成20年3月31日まで2年延長されました（措法42の6①）。連結納税制度の場合についても、同様の改正が行われています（措法68の11①）。

## (3) 会社法の施行に伴う整備

会社法の制定に伴い、リースに係る税額控除の適用を受けた機械装置等を事業の用に供しなくなった場合に控除税額を取り戻す措置から除外される事実について所要の整備が行われました（旧措令27の6⑩二）。連結納税制度の場合についても、同様の改正が行われています（措令39の41⑩二）。

## 3 適用関係

(1) 上記2(1)の改正は、法人が平成18年4月1日

以後に取得若しくは製作又は賃借をする機械装置等について適用し、法人が同日前に取得若しくは製作又は賃借をする機械装置等については、なお従前の例によることとされています（改正法附則104）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則130）。

(2) 上記2(3)の改正は、平成18年5月1日（会社法施行の日）前に整理開始の命令があった場合又は会社法の施行の際現に係属している会社の整理に関する事件について同日以後に整理開始の命令があった場合のその事実については、なお従前の例によることとされています（改正措令附則25）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正措令附則38）。

# 四 事業基盤強化設備を取得した場合等の特別償却又は法人税額の特別控除（中小企業等基盤強化税制）

## 1 改正前の制度の概要

この制度は、青色申告書を提出する法人で特定中小企業者等（資本金3,000万円以下の法人及び農業協同組合等をいいます。）に該当するものが、昭和62年4月1日から平成19年3月31日までの期間（指定期間）内に、特定事業基盤強化設備の取得又は製作をして事業の用に供した場合には、基準取得価額（大規模法人が取得又は製作をする特定のサービス業用の特定事業基盤強化設備については取得価額の35%相当額、その他の特定事業基盤強化設備については取得価額）の30%の特別償却と基準取得価額の7%の税額控除（当期の法人税額の20%相当額を限度とし、控除限度超過額については1年間の繰越しが認められます。）との選択適用を行うことができるというものです（措法42の7①②④⑤）。ただし、特定農産加工業経営改善臨時措置法及び持続性の高い農業生産方式の導入の促進に関する法律に係る措置については、資本金3,000万円超の法人（農業協同組合等

を除きます。）について、30%の特別償却のみ行うことができることとされています（措法42の7①②）。

また、一定の要件を満たすリース資産については、リース費用総額の60%相当額（大規模法人が賃借をする特定のサービス業用の事業基盤強化設備については、リース費用総額の60%相当額の35%相当額）について7%の税額控除を行うことができることとされています（措法42の7③）。

なお、連結親法人又はその連結子法人が事業基盤強化設備の取得若しくは製作又は賃借をした場合についても、同様の措置が講じられています（措法68の12）。

## 2 改正の内容

会社法の制定に伴い、リースに係る税額控除の適用を受けた事業基盤強化設備を事業の用に供しなくなった場合に控除税額を取り戻す措置から除外される事実について所要の整備が行われました（措令27の7⑬二）。連結納税制度の場合について

（参考）特定中小企業者等及び特定事業基盤強化設備の範囲

	特定中小企業者等	特定事業基盤強化設備
(1)	特定農産加工業経営改善臨時措置法の特定農産加工業者（措法42の4⑦の中小企業者等に限る。）	経営改善措置に関する計画に定める機械及び装置
(2)	卸売業又は小売業を営む措法42の4⑦の中小企業者	機械及び装置並びに器具及び備品
(3)	飲食店業を営む措法42の4⑦の中小企業者	一定の器具及び備品
(4)	特定のサービス業を営む法人	
	措法42の4⑦の中小企業者	機械及び装置並びに器具及び備品
	措法42の4⑦の中小企業者以外のもの（特定旅館業を営む大規模法人）	特定旅館業の基盤の強化に寄与するものとして財務大臣の指定する機械及び装置並びに器具及び備品
(5)	持続性の高い農業生産方式の導入の促進に関する法律の認定導入計画に従って持続性の高い農業生産方式を導入する認定農業者（措法42の4⑦の中小企業者等に限る。）	持続性の高い農業生産方式の実施に資する農業用の機械及び装置として農林水産大臣が財務大臣と協議して指定するもので認定導入計画に定められたもの
(6)	中小企業の新たな事業活動の促進に関する法律の承認経営革新計画に従って経営革新のための事業を行う同法の中小企業者	承認経営革新計画に定める機械及び装置
(7)	中小企業の新たな事業活動の促進に関する法律の認定異分野連携新事業分野開拓計画に従って異分野連携新事業分野開拓のための事業を行う同法の中小企業者で同法第15条第2項の確認を受けたもの	認定異分野連携新事業分野開拓計画に定める機械及び装置
(8)	中小企業の新たな事業活動の促進に関する法律の中小企業者に該当する同法第8条第1項の業種に属する事業を営む法人のうち設立の日以後5年を経過していないもの	機械及び装置

（注）原則として、1台又は1基（通常1組又は1式をもって取引の単位とされるものについては、1組又は1式）の取得価額が、機械及び装置については280万円以上、器具及び備品については120万円以上のもの（リースの場合は、リース費用の総額が、機械及び装置については370万円以上、器具及び備品については160万円以上のもの）が適用対象となります。

も、同様の改正が行われています（措令39の42⑯二）。

### 3 適用関係

上記2の改正は、平成18年5月1日（会社法施行の日）前に整理開始の命令があった場合又は会

社法の施行の際現に係属している会社の整理に関する事件について同日以後に整理開始の命令があった場合のその事実については、なお従前の例によることとされています（改正措令附則25）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正措令附則38）。

## 五 沖縄の特定中小企業者が経営革新設備等を取得した場合等の特別償却又は法人税額の特別控除

### 1 改正前の制度の概要

この制度は、青色申告書を提出する法人で特定中小企業者が、平成14年4月1日から平成19年3月31日までの期間内に、特定経営革新設備等の取得又は製作若しくは建設をして、沖縄県の地域内において当該特定中小企業者の営む事業の用に供した場合には、取得価額の34%（建物及びその附属設備については、20%）の特別償却又は取得価額の15%（建物及びその附属設備については、8%）の税額控除（当期の法人税額の20%相当額を限度とし、控除限度超過額については4年間の繰越しが認められます。）のいずれかを選択適用できるというものです（措法42の10①②）。

また、リース契約期間が5年以上で、かつ、法定耐用年数を超えないものであること等一定の要件を満たすリース資産については、リース費用総額の60%相当額について15%の税額控除を行うことができることとされています（措法42の10③）。

なお、連結親法人又はその連結子法人が特定経

営革新設備等の取得又は製作若しくは建設をした場合についても、同様の措置が講じられています（措法68の14）。

### 2 改正の内容

会社法の制定に伴い、リースに係る税額控除の適用を受けた経営革新設備を事業の用に供しなくなった場合に控除税額を取り戻す措置から除外される事実について所要の整備が行われました（措令27の10⑤二）。連結納税制度の場合についても、同様の改正が行われています（措令39の44⑧二）。

### 3 適用関係

上記2の改正は、平成18年5月1日（会社法施行の日）前に整理開始の命令があった場合又は会社法の施行の際現に係属している会社の整理に関する事件について同日以後に整理開始の命令があった場合のその事実については、なお従前の例によることとされています（改正措令附則25）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正措令附則38）。

## 六 情報基盤強化設備等を取得した場合等の特別償却又は法人税額の特別控除（情報基盤強化税制）（創設）

### 1 制度の創設の趣旨

近年、情報化・国際化が進展する中で、不正アクセスやシステム障害を防止するとともに、情報

の共有・一元化を一層進めることによって生産性を向上させることが重要な課題となっています。

このような視点に立ち、国際標準に基づいて高い安全性が確認されたOS（オペレーションシス



テム）やデータベース管理ソフトウェアを中核とする新しい情報システムへの投資を促進することにより、情報インフラの脆弱性を克服するとともに生産性の一層の向上を図ることを目指すため、今年度の税制改正により、この情報基盤強化税制が創設されました。

## 2 制度の概要

この制度は、青色申告書を提出する法人が、平成18年4月1日から平成20年3月31日までの期間内に情報基盤強化設備等の取得又は製作をして、事業の用に供した場合には、その基準取得価額（取得価額の70%相当額）の50%の特別償却と基準取得価額の10%の税額控除（その適用を受けようとする事業年度の法人税額の20%を限度とし、税額控除限度超過額については1年間の繰越しが認められます。）との選択適用を行うことができることとされました（措法42の11）。

また、リース契約期間が4年以上で、かつ、法定耐用年数を超えないものであること等一定の要件を満たすリース資産については、リース費用総額の42%相当額について10%の税額控除を行うことができることとされています（措法42の11③）。

なお、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（措法68の15）。

## 2 制度の内容

### (1) 適用対象者

この制度の適用対象となる法人は、青色申告書を提出する法人で、業種の限定は特にありません。

ただし、リース費用に係る税額控除は、青色申告書を提出する法人のうち、次の法人以外の法人及び相互会社（外国相互会社を含みます。）については適用がありません（措法42の11③、措令27の11④、措規20の5の2②）。

- ・ 資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人
- ・ 公益法人等
- ・ 協同組合等

### (2) 対象設備の範囲

この制度の対象となる情報基盤強化設備等とは、次に掲げるものです。ただし、③の設備については、①又は②の設備と同時に設置するものに限られています（措規20の5の2①）。

#### ① 基本システム

イ サーバー用のOS（オペレーションシステム）のうち、ISO/IEC 15408認証されたもの

ロ サーバー用の電子計算機（イのOSが書き込まれたもの）に限り、これと同時に設置する附属の補助記憶装置又は電源装置を含みます。）

② データベース管理ソフトウェア（ISO/IEC 15408認証されたもの）又はこのデータベース管理ソフトウェアとそのデータベースを構成する情報を加工する機能を有するアプリケーションソフトウェア

③ ファイアウォールソフトウェア（インターネットに対応するもの）又はファイアウォール装置（インターネットに対応するもの）のうち、ISO/IEC 15408認証されたもの

なお、販売用の原本及び開発研究の用に供されるソフトウェアは、この制度の適用はありません。

(注)1 「ISO/IEC 15408認証されたもの」とは、国際標準化機構及び国際電気標準会議の規格15408に基づき評価及び認証されたものをいいます。

(注)2 金融機関のATMは、サーバー機能を有していること、本税制の趣旨である安全性の向上に資すること等を踏まえ、①イのOSをインストールされているものは、他の要件を満たすときは、本税制の適用対象となります。

(注)3 サーバー用の電子計算機の定義において、同時に設置する附属品について補助記憶装置及び電源装置のみが定められていますが、その電子計算機と同時に設置する専用の附属品であるキーボードや表示装置のように、その電子計算機と合わせて1つの取得価額を構成するものは、当然に本税制の適用対象となります。

ます。

### (3) 対象設備の要件

この制度の適用を受けるためには、対象設備について次の要件を満たすことが必要とされています。

① その事業年度において事業の用に供した情報基盤強化設備等の取得価額の合計額が、次の法人の区分に応じてそれぞれ次の金額以上であること（措令27の11①、措規20の5の2②）。

イ 資本金の額又は出資金の額が10億円超の法人及び相互会社（外国相互会社を含みます。）…1億円以上

ロ 資本金の額又は出資金の額が1億円超10億円以下の法人…3,000万円以上

ハ 資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人並びに公益法人等及び協同組合等…300万円以上

なお、取得等に係る税額控除の場合も同様です（措令27の11③）。また、上記ハの法人のリース費用に係る税額控除については、その事業年度におけるリース費用の総額の合計額が420万円以上であることとされています（措令27の11⑥）。

② その製作の後事業の用に供されたことのないものであること（措法42の11①～③）。

③ 国内にあるその法人の事業の用に供されるものであること（措法42の11①～③）。ただし、貸付の用に供されるものは除かれます。

④ 他の特別償却制度、税額控除制度等の適用を受けないこと。

### (4) リースに係る要件

① 物品賃貸業を営む者から次の要件を満たすリース契約により賃借をした情報基盤強化設備等に限定されています（措法42の11③、措令27の11⑤）。

イ リース契約において定められたリース契約期間が、4年以上、かつ、その情報基盤

強化設備等の耐用年数を超えないものであること。

ロ リース契約においてリース費用の総額が情報基盤強化設備等ごと（同一の情報基盤強化設備等が2以上ある場合には、1台又は1基（通常1組又は1式をもって取引の単位とされるものあっては、1組又は1式）ごととする。）に定められているものであること。

ハ リース契約においてリース費用の総額がリース契約期間内に均等額により定期的に支払われることとされていること。

② 情報基盤強化設備等を賃借して事業の用に供した日を含む事業年度終了の日まで引き続き事業の用に供している場合に限定されています。

### (5) 適用期間

この制度は、法人が、平成18年4月1日から平成20年3月31日までの期間（指定期間）に、情報基盤強化設備等の取得若しくは製作又は賃借をして事業の用に供した場合について適用することとされています（措法42の11①～③）。

なお、解散（合併による解散を除きます。）の日を含む事業年度及び清算中の各事業年度については、適用がありません。

### (6) 特別償却限度額

情報基盤強化設備等の基準取得価額（取得価額の70%相当額）の50%相当額が特別償却限度額とされています（措法42の11①、措令27の11②）。

### (7) 取得等に係る税額控除限度額

情報基盤強化設備等の基準取得価額（取得価額の70%相当額）の合計額の10%相当額が税額控除限度額とされています（措法42の11②、措令27の11②）。

ただし、その税額控除限度額がその適用を受けようとする事業年度の法人税額の20%相当額を超える場合には、法人税額の20%相当額が限度とさ

れています（措法42の11②後段）。

#### (8) リースに係る税額控除限度額

情報基盤強化設備等のリース費用の総額に42%を乗じて計算した金額の合計額の10%相当額が税額控除限度額とされています（措法42の11③、措令27の11⑦）。

ただし、その税額控除限度額がその適用を受けようとする事業年度の法人税額の20%相当額を超える場合には、法人税額の20%相当額が限度とされています（措法42の11③後段）。

#### (9) 税額控除限度超過額の繰越控除

情報基盤強化設備等に係る税額控除限度額のうち、その取得等又は賃借をして事業の用に供した事業年度又は連結事業年度において、法人税額基準（法人税額の20%相当額が限度）により控除しきれなかった金額（繰越税額控除限度超過額）がある場合には、その繰越税額控除限度超過額については、1年間繰り越して税額控除（繰越控除）を行うことが認められます（措法42の11④）。

ただし、その繰越控除を行うことができる金額は、繰越控除を行おうとする事業年度の法人税額の20%相当額を限度とされています（措法42の11④後段）。なお、その事業年度において取得等に係る税額控除又はリース費用に係る税額控除により控除される金額がある場合には、法人税額の20%相当額は、まずこれらの税額控除の金額に充てられ、その残額が繰越税額控除限度超過額に充てられることとされています（措法42の11④後段）。

#### (10) リース情報基盤強化設備等を事業の用に供しなくなった場合の法人税額

情報基盤強化設備等の賃借をして、リース費用に係る税額控除の適用を受けた法人が、そのリース契約期間内にその情報基盤強化設備等を事業の用に供しなくなった場合には、その事業の用に供しなくなった事業年度の法人税額に、リース税額控除実施額（リース費用に係る税額控除の適用を

受け法人税額から控除された金額とその情報基盤強化設備等に係るリース費用の総額に42%を乗じて計算した金額の10%相当額とのいずれか少ない金額）のうち事業の用に供しなくなった期間に対応する部分の金額を加算することとされています（措法42の11⑥、措令27の11⑧～⑩）。

#### (11) 連結納税の承認を取り消された場合の法人税額

連結子法人が法人税法第4条の5第1項の規定により連結納税の承認を取り消された場合において、その連結子法人がその取消の日（取消日）前5年以内に開始した各連結事業年度において情報基盤強化設備等の取得等又は賃借をした場合の税額控除の適用に係る連結子法人であるときは、その連結子法人の取消日の前日を含む事業年度の所得に対する法人税額に、その各連結事業年度の連結所得に対する法人税額から控除された金額のうちその連結子法人に帰せられる金額を加算することとされています（措法42の11⑦、措令27の11⑬）。

#### (12) 申告要件

この制度の適用を受ける場合の申告要件が次のように定められています。

- ① 特別償却は、確定申告書等に償却限度額の計算に関する明細書の添付がある場合に限り、適用できます（措法42の11⑧）。
- ② 税額控除は、確定申告書等に、控除を受ける金額の申告の記載があり、かつ、その金額の計算に関する明細書の添付がある場合に限り、適用できます（措法42の11⑨）。
- ③ 税額控除限度超過額の繰越控除は、供用年度以後の各事業年度の確定申告書に繰越税額控除限度超過額の明細書の添付がある場合で、かつ、その繰越控除の適用を受けようとする事業年度の確定申告書等に、控除を受ける金額の申告の記載及びその金額の計算に関する明細書の添付がある場合に限り、適用できません（措法42の11⑩）。

なお、上記②及び③の場合において、申告後の税務調査等により限度額に異動が生じても、税額控除額は申告書に記載された金額を基礎として控除を受けることができる正当額に限るものとされています（措法42の11⑨ただし書、⑩ただし書）。

### 3 連結納税制度

連結親法人又はその連結子法人が情報基盤強化設備等の取得若しくは製作又は賃借をした場合に

ついても、同様の措置が講じられています（措法68の15、措令39の45）。

### 4 適用関係

この制度は、法人が平成18年4月1日以後に取得若しくは製作又は賃借をする情報基盤強化設備等について適用することとされています（改正法附則105）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則131）。

## 七 情報通信機器等を取得した場合等の特別償却又は法人税額の特別控除（IT投資促進税制）

### 1 改正前の制度の概要

この制度は、青色申告書を提出する法人が、平成15年1月1日から平成18年3月31日までの期間（指定期間）内に、情報通信機器等で一定の規模のものの取得又は製作をして事業の用に供した場合には、取得価額の50%の特別償却と取得価額の10%の税額控除（当期の法人税額の20%相当額を限度とし、控除限度超過額については、1年間の繰越しが認められます。）との選択適用を行うことができるというものです（措法42の11①⑥）。

また、リース契約期間が4年以上で、かつ、法定耐用年数を超えないものであること等一定の要件を満たすリース資産については、リース費用総額の60%相当額について10%の税額控除を行うことができることとされています（措法42の11⑦）。

なお、連結親法人又はその連結子法人が情報通信機器等の取得若しくは製作又は賃借をした場合についても、同様の措置が講じられています（措法68の15）。

### 2 改正の内容

この制度は、適用期限（平成18年3月31日）

の到来をもって廃止されました（旧措法42の11、旧措令27の11、旧措規20の5の2）。連結納税制度においても同様の改正が行われています（旧措法68の15、旧措令39の45、旧措規22の28）。

### 3 適用関係

上記2の改正は、平成18年4月1日前に取得若しくは製作又は賃借をした情報通信機器等については、従来どおり適用できることとされています（改正法附則106、改正措令附則27、改正措規附則15）。この場合に、本制度の税額控除限度超過額の繰越し控除制度の適用については、その繰越し控除の適用を受ける事業年度において、本制度における取得等に係る税額控除若しくはリースに係る税額控除又は情報基盤強化税制における取得等に係る税額控除若しくはリースに係る税額控除がある場合には、税額控除の上限である法人税額の20%相当額については、まずこれらの税額控除の金額に充てられ、その残額を繰越し税額控除限度超過額に充てる経過措置が設けられています。

なお、連結納税制度の場合についても同様の経過措置が講じられています（改正法附則132、改正措令附則40、改正措規附則20）。

## 第二 特別償却関係

### 一 特定設備等の特別償却

#### 1 改正前の制度の概要

この制度は、青色申告書を提出する法人が、指定期間（具体的には、告示で指定されています。）内に、公害の防止等に資する特定設備等でその製作又は建設の後事業の用に供されたことのないものの取得等（取得又は製作若しくは建設をいいます。）をし、事業の用に供したときは、初年度において取得価額（公害防止用設備を中小企業者等以外の法人が取得等をした場合には、取得価額の75%相当額）の一定割合の特別償却を行うことができるというものです（措法43①）。

適用対象となる特定設備等及び特別償却割合は、次のとおりです。

- (1) 公害防止用設備…14%（構築物については、10%）
- (2) 電線類地中化設備…5%
- (3) 船舶…16%（外航近代化船については、18%）
- (4) 航空機…5%

なお、連結納税制度の場合についても、同様の措置が講じられています（措法68の16）。

#### 2 改正の内容

次のとおり、各措置について見直しが行われるとともに、適用期限の延長が行われました。

##### (1) 公害防止用設備の特別償却

###### ① 対象設備の見直し

イ 家畜排せつ物処理・保管用施設が対象設備から除外されました（措法43①表一、旧措令28①二、②、旧措規20の6①、平18.3.31財務告149）。なお、家畜排せつ物処理・保管用施設のうち家畜排せつ物たい肥

化設備については、再商品化設備等の特別償却の対象設備に追加されています（措法44の7①二）。

ロ 上記イの他、次の設備が対象設備から除外されました（旧措令28①四、平18.3.31財務告149）。

- ・ 一般公害防止用設備のうち、ばい煙処理用設備（煙突）
- ・ 特定フロン等破壊等設備

ハ 一般公害防止用設備の対象にアスベスト廃棄物処理用設備が追加されました（措令28③二、措規20の6⑧⑨）。

（注） 具体的な設備については、石綿による健康等に係る被害の防止のための大気汚染防止法等の一部を改正する法律第4条により改正される廃棄物の処理及び清掃に関する法律の施行の日に合わせて財務省告示により指定されます。

##### ② 適用期限の延長

次の設備について、その適用期限が次のとおり延長されました（平18.3.31財務告149）。

（1年〔平成19年3月31日まで〕延長）

- ・ 一般公害防止用設備のうち、指定物質回収設備
- ・ 脱特定物質対応型設備

（2年〔平成20年3月31日まで〕延長）

- ・ 一般公害防止用設備
  - i 汚水処理用設備（槽）
  - ii 汚水処理用等設備のうち、汚水処理装置
  - iii ばい煙処理用等設備のうち、ばい煙処理装置
  - iv P C B汚染物等処理用設備

## (2) 電線類地中化設備の特別償却

その適用期限（平成18年3月31日）の到来をもって廃止されました（旧措法43①表二、旧措令28⑥）。

## (3) 航空機の特別償却

その適用期限（平成18年3月31日）の到来をもって廃止されました（旧措法43①表四、旧措令28⑨）。なお、航空機のうち身体障害者その他これに準ずる者の利用に資するものについては、障害者対応設備等の特別償却の対象設備に追加されています（措法46の2②表五）。

なお、連結納税制度の場合についても、上記(1)～(3)と同様の改正が行われています（措法68の16①、措令39の46③、旧措令39の46①②⑥⑨⑩、措規22の30⑧⑨、旧措規22の30①）。

## 3 適用関係

(1) 上記2(1)①イの改正は、法人が平成18年4月1日以後に取得等をする特定設備等について適

用し、法人が同日前に取得等をした特定設備等については、なお従前の例によることとされています（改正法附則107①、改正措令附則28①、改正告示前文）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則133①、改正措令附則41①）。

(2) 上記2(1)①ロ並びに2(2)及び(3)の改正は、法人が平成18年4月1日前に取得等をした特定設備等については、なお従前の例によることとされています（改正法附則107②、改正告示前文）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則133②）。

(3) 上記2(1)①ハの改正は、法人が石綿による健康等に係る被害の防止のための大気汚染防止法等の一部を改正する法律附則第1条第2号に定める日以後に取得等をする特定設備等について適用することとされています（改正措令附則28②）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正措令附則41②）。

## 二 地震防災対策用資産の特別償却

### 1 改正前の制度の概要

この制度は、青色申告書を提出する法人でその施設等につき地震防災のための対策を早急に講ずる必要がある一定のもの（注）が、昭和62年4月1日から平成19年3月31日までの間に、地震防災対策強化地域等内において、地震防災対策用資産の取得等をして、これを事業の用に供した場合には、初年度において8%の特別償却を行うことができるというものです（措法44①）。

（注）対象法人は、大規模地震対策特別措置法施行令第4条各号に掲げる施設又は事業の管理又は運営を行う法人に限られ、具体的には、百貨店、ホテル等の不特定多数の者が出入りする施設や、危険物、火薬類の製造所等及び一般旅客運送事業等の管理又は運営を行う法人が該当します。

（参考）具体的な地震防災対策用資産は次のとおりで

す。

- ・ 移動式消火設備及び動力消防ポンプ
- ・ ろ水装置
- ・ 感震装置及び緊急遮断装置
- ・ 携帯発電機及び照明器具
- ・ 災害時用井戸

なお、連結納税制度の場合についても、同様の措置が講じられています（措法68の19）。

### 2 改正の内容

建築物の耐震改修の促進に関する法律の改正に伴い、青色申告書を提出する事業者が、平成18年4月1日から平成20年3月31日までの期間内に、耐震診断により耐震改修が必要とされた特定建築物について同法の計画の認定を受けた計画に基づき耐震改修工事を行う場合には、その耐震改修工事に伴い取得等をする建物部分の取得価額の10%

の特別償却を行うことができることとされました（措法44①表二、68条の19①表二）。

#### (1) 適用対象法人

青色申告書を提出する法人で、建築物の耐震改修の促進に関する法律第6条の特定建築物（同法第2条第1項の耐震診断により耐震改修が必要とされたものに限られます。以下「特定建築物」といいます。）を有するものとされています（措法44①表二）。ただし、その法人が、その特定建築物の耐震改修につき所管行政庁から同法第7条第2項の規定による指示を受けていないことが要件とされています（措法44①表二）。したがって、この指示を受けている法人は、適用対象法人にはなりません。

#### (2) 適用対象資産

建築物の耐震改修の促進に関する法律第10条に規定する計画の認定を受けた計画に基づき行う耐震改修のための工事の施行に伴って取得し、又は建設する特定建築物の部分が、地震防災対策用資産としてこの制度の適用対象とされています（措法44①表二）。

#### (3) 適用期間

この制度は、平成18年4月1日から平成20年3月31日までの期間内に取得し、又は建設して、事業の用に供した場合に適用されます（措法44①表二）。

#### (4) 特別償却限度額

取得価額の10%相当額とされています（措法44①表二）。

#### (5) 申告要件

この制度は、確定申告書等にその償却限度額の計算に関する明細書の添付がない場合には適用できません。

なお、連結納税制度の場合についても、上記と同様の措置が講じられています（措法68の19①

表二）。

(参考) 1 建築物の耐震改修の促進に関する法律関連条文  
(定義)

第2条 この法律において「耐震診断」とは、地震に対する安全性を評価することをいう。

2 この法律において「耐震改修」とは、地震に対する安全性の向上を目的として、増築、改築、修繕若しくは模様替又は敷地の整備をすることをいう。

3 この法律において「所管行政庁」とは、建築主事を置く市町村又は特別区の区域については当該市町村又は特別区の長をいい、その他の市町村又は特別区の区域については都道府県知事をいう。ただし、建築基準法(昭和25年法律第201号)第97条の2第1項又は第97条の3第1項の規定により建築主事を置く市町村又は特別区の区域内の政令で定める建築物については、都道府県知事とする。

(基本方針)

第4条 国土交通大臣は、建築物の耐震診断及び耐震改修の促進を図るための基本的な方針（以下「基本方針」という。）を定めなければならない。

2 基本方針においては、次に掲げる事項を定めるものとする。

一 建築物の耐震診断及び耐震改修の促進に関する基本的な事項

二 建築物の耐震診断及び耐震改修の実施に関する目標の設定に関する事項

三 建築物の耐震診断及び耐震改修の実施について技術上の指針となるべき事項

四 建築物の地震に対する安全性の向上に関する啓発及び知識の普及に関する基本的な事項

五 次条第1項に規定する都道府県耐震改修促進計画の策定に関する基本的な事項  
その他建築物の耐震診断及び耐震改修の促進に関する重要事項

### 3 省略

（都道府県耐震改修促進計画等）

第5条 都道府県は、基本方針に基づき、当該都道府県の区域内の建築物の耐震診断及び耐震改修の促進を図るための計画（以下「都道府県耐震改修促進計画」という。）を定めるものとする。

2 都道府県耐震改修促進計画においては、次に掲げる事項を定めるものとする。

一 当該都道府県の区域内の建築物の耐震診断及び耐震改修の実施に関する目標

二 当該都道府県の区域内の建築物の耐震診断及び耐震改修の促進を図るための施策に関する事項

三 建築物の地震に対する安全性の向上に関する啓発及び知識の普及に関する事項

四 建築基準法第10条第1項から第3項までの規定による勧告又は命令その他建築物の地震に対する安全性を確保し、又はその向上を図るための措置の実施についての所管行政庁との連携に関する事項

五 その他当該都道府県の区域内の建築物の耐震診断及び耐震改修の促進に関し必要な事項

3 都道府県は、次の各号に掲げる場合には、前項第2号に掲げる事項に、当該各号に定める事項を記載することができる。

一 建築物が地震によって倒壊した場合においてその敷地に接する道路の通行を妨げ、多数の者の円滑な避難を困難とすることを防止するため、当該道路にその敷地が接する建築物の耐震診断及び耐震改修の促進を図ることが必要と認められる場合 当該耐震診断及び耐震改修の促進を図るべき建築物の敷地に接する道路に関する事項

二 特定優良賃貸住宅の供給の促進に関する法律（平成5年法律第52号。以下「特定優良賃貸住宅法」という。）第3条第4号に規定する資格を有する入居者をその

全部又は一部について確保することができない特定優良賃貸住宅（特定優良賃貸住宅法第6条に規定する特定優良賃貸住宅をいう。以下同じ。）を活用し、第10条に規定する認定建築物である住宅の耐震改修の実施に伴い仮住居を必要とする者（特定優良賃貸住宅法第3条第4号に規定する資格を有する者を除く。以下「特定入居者」という。）に対する仮住居を提供することが必要と認められる場合 特定優良賃貸住宅の特定入居者に対する賃貸に関する事項

三 前項第1号の目標を達成するため、当該都道府県の区域内において独立行政法人都市再生機構（以下「機構」という。）又は地方住宅供給公社（以下「公社」という。）による建築物の耐震診断及び耐震改修の実施が必要と認められる場合 機構又は公社による建築物の耐震診断及び耐震改修の実施に関する事項

### 4～8 省略

（特定建築物の所有者の努力）

第6条 次に掲げる建築物のうち、地震に対する安全性に係る建築基準法又はこれに基づく命令若しくは条例の規定（第8条において「耐震関係規定」という。）に適合しない建築物で同法第3条第2項の規定の適用を受けているもの（以下「特定建築物」という。）の所有者は、当該特定建築物について耐震診断を行い、必要に応じ、当該特定建築物について耐震改修を行うよう努めなければならない。

一 学校、体育館、病院、劇場、観覧場、集会場、展示場、百貨店、事務所、老人ホームその他多数の者が利用する建築物で政令で定めるものであって政令で定める規模以上のもの

二 火薬類、石油類その他政令で定める危険物であって政令で定める数量以上のものの貯蔵場又は処理場の用途に供する建



## 建築物

- 三 地震によって倒壊した場合においてその敷地に接する道路の通行を妨げ、多数の者の円滑な避難を困難とするおそれがあるものとして政令で定める建築物であつて、その敷地が前条第三項第一号の規定により都道府県耐震改修促進計画に記載された道路に接するもの

(指導及び助言並びに指示等)

### 第7条 省略

- 2 所管行政庁は、次に掲げる特定建築物のうち、地震に対する安全性の向上を図ることが特に必要なものとして政令で定めるものであつて政令で定める規模以上のものについて必要な耐震診断又は耐震改修が行われていないと認めるときは、特定建築物の所有者に対し、基本方針のうち第4条第2項第3号の技術上の指針となるべき事項を勘案して、必要な指示をすることができる。

- 一 病院、劇場、観覧場、集会場、展示場、百貨店その他不特定かつ多数の者が利用する特定建築物
- 二 小学校、老人ホームその他地震の際の避難確保上特に配慮を要する者が主として利用する特定建築物
- 三 前条第2号に掲げる建築物である特定建築物

### 3～6 省略

(計画の認定)

- 第8条 建築物の耐震改修をしようとする者は、国土交通省令で定めるところにより、建築物の耐震改修の計画を作成し、所管行政庁の認定を申請することができる。

- 2 前項の計画には、次に掲げる事項を記載しなければならない。

- 一 建築物の位置
- 二 建築物の階数、延べ面積、構造方法及び用途
- 三 建築物の耐震改修の事業の内容
- 四 建築物の耐震改修の事業に関する資金

## 計画

- 五 その他国土交通省令で定める事項

- 3 所管行政庁は、第一項の申請があつた場合において、建築物の耐震改修の計画が次に掲げる基準に適合すると認めるときは、その旨の認定（以下この章において「計画の認定」という。）をすることができる。

一～四 省略

### 4～8 省略

(計画の変更)

- 第9条 計画の認定を受けた者（第13条第1項及び第3項を除き、以下「認定事業者」という。）は、当該計画の認定を受けた計画の変更（国土交通省令で定める軽微な変更を除く。）をしようとするときは、所管行政庁の認定を受けなければならない。

### 2 省略

(報告の徴収)

- 第10条 所管行政庁は、認定事業者に対し、計画の認定を受けた計画（前条第一項の規定による変更の認定があつたときは、その変更後のもの。次条において同じ。）に係る建築物（以下「認定建築物」という。）の耐震改修の状況について報告を求めることができる。

(参考) 2 建築物の耐震改修の促進に関する法律施行令関連

(所管行政庁による指示の対象となる特定建築物の要件)

- 第5条 法第7条第2項の政令で定める特定建築物は、次に掲げるものとする。

- 一 体育館（一般公共の用に供されるものに限る。）、ボーリング場、スケート場、水泳場その他これらに類する運動施設
- 二 病院又は診療所
- 三 劇場、観覧場、映画館又は演芸場
- 四 集会場又は公会堂
- 五 展示場
- 六 百貨店、マーケットその他の物品販売業を営む店舗

- 七 ホテル又は旅館
- 八 老人福祉センター、児童厚生施設、身体障害者福祉センターその他これらに類するもの
- 九 博物館、美術館又は図書館
- 十 遊技場
- 十一 公衆浴場
- 十二 飲食店、キャバレー、料理店、ナイトクラブ、ダンスホールその他これらに類するもの
- 十三 理髪店、質屋、貸衣装屋、銀行その他これらに類するサービス業を営む店舗
- 十四 車両の停車場又は船舶若しくは航空機の発着場を構成する建築物で旅客の乗降又は待合いの用に供するもの
- 十五 自動車車庫その他の自動車又は自転車の停留又は駐車のための施設で、一般公共の用に供されるもの
- 十六 郵便局、保健所、税務署その他これらに類する公益上必要な建築物
- 十七 幼稚園又は小学校等
- 十八 老人ホーム、老人短期入所施設、保

育所、身体障害者福祉ホームその他これらに類するもの

十九 法第7条第2項第3号に掲げる特定建築物

2 法第7条第2項の政令で定める規模は、次に掲げる特定建築物の区分に応じ、それぞれ当該各号に定めるものとする。

一 前項第1号から第16号まで又は第18号に掲げる特定建築物（保育所を除く。）床面積の合計が2000平方メートルのもの

二 幼稚園又は保育所 床面積の合計が750平方メートルのもの

三 小学校等 床面積の合計が1500平方メートルのもの

四 前項第19号に掲げる特定建築物 床面積の合計が500平方メートルのもの

### 3 適用関係

上記2の改正は、法人が施行日以後に取得等をする地震防災対策用資産について適用することとされています（改正法附則107③）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則133③）。

## 三 開発研究用設備の特別償却

### 1 改正前の制度の概要

この制度は、青色申告書を提出する法人が、平成15年1月1日から平成18年3月31日までの期間内に開発研究用設備の取得又は製作をして、これを国内にある当該法人の開発研究の用に供した場合には、平成15年4月1日以後に終了する事業年度において、その取得価額の50%の特別償却を行うことができるというものです（措法44の3）。

なお、連結納税制度の場合についても、同様の措置が講じられています（措法68の20の2）。

### 2 改正の内容

その適用期限（平成18年3月31日）の到来を

もって廃止されました（旧措法44の3、旧措令28の6、旧措規20の9）。

なお、連結納税制度の場合についても、同様の改正が行われています（旧措法68の20の2、旧措令39の50、旧措規22の31）。

### 3 適用関係

上記2の改正は、法人が施行日前に取得又は製作をした開発研究用設備については、なお従前の例によることとされています（改正法附則107④）。連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則133④）。

## 四 特定電気通信設備等の特別償却

### 1 改正前の制度の概要

この制度は次の仕組みから構成されています（措法44の6）。

#### (1) 電気通信利便性充実設備に係る特別償却

青色申告書を提出する法人で電気通信事業法第2条第5号に規定する電気通信事業者又は有線テレビジョン放送法第2条第4項に規定する有線テレビジョン放送事業者に該当するものが、平成15年4月1日から平成18年5月31日までの期間内に、電気通信利便性充実設備の取得等をして、これを当該法人の事業の用に供した場合には、初年度において取得価額の5%（デジタル送信用光伝送装置については10%）の特別償却を行うことができます。

#### (注) 電気通信利便性充実設備の範囲

- ・ デジタル送信用光伝送装置
- ・ 加入者系光ファイバケーブル

#### (2) 広帯域加入者網普及促進設備に係る特別償却

青色申告書を提出する法人で電気通信事業者又は有線放送電話に関する法律第5条に規定する有線放送電話業者に該当するものが、平成15年4月1日から平成18年5月31日までの間に、広帯域加入者網普及促進設備の取得等をして、これを当該法人の事業の用に供した場合には、初年度において取得価額の12%の特別償却を行うことができます。

#### (注) 広帯域加入者網普及促進設備の範囲

- ・ デジタル加入者回線多重化装置

#### (3) 高度テレビジョン放送制作等利便性充実設備に係る特別償却

青色申告書を提出する法人で、放送法第2条第3号の3に規定する放送事業者に該当する法人（テレビジョン放送を行うもののうち放送対

象地域が全国、関東広域圏又は近畿広域圏である法人以外の法人に限られます。）及び放送番組を制作する法人（地域の振興に資する放送番組を制作する事業を的確に行う能力がある者として総務大臣が認定した法人に限られます。）が、平成15年4月1日から平成19年3月31日までの間に、テレビジョン放送の利便性を著しく高める設備の取得等をして、これを当該法人の事業の用に供した場合には、初年度において取得価額の15%の特別償却を行うことができます。

#### (注) テレビジョン放送の利便性を著しく高める設備の範囲

- ・ デジタル撮像装置
- ・ デジタル素材伝送装置
- ・ デジタル副調整設備
- ・ デジタル記録・再生装置
- ・ デジタル送出・伝送装置（一般放送事業者のみ）
- ・ デジタル送受信装置（一般放送事業者のみ）

なお、連結納税制度の場合についても、上記(1)から(3)までと同様の措置が講じられています（措法68の23）。

## 2 改正の内容

### (1) 電気通信利便性充実設備に係る措置

#### ① 対象設備の見直し

対象設備からデジタル送信用光伝送装置（特別償却割合10%）が除外される（措法44の4①表一、旧措令28の7②、旧措規20の11②）とともに、次の設備が追加されました（措規20の11①）。

イ 光伝送装置（特別償却割合5%）

ロ き線点から最終配線盤までの間を接続する加入者系光ファイバケーブル（特別償却割合5%）

② 適用期限の延長

制度の適用期限が平成20年3月31日まで延長されました（措法44の4①）。

(2) 広帯域加入者網普及促進設備に係る措置

① 特別償却割合の見直し

特別償却割合が10%（改正前：12%）に引き下げられました（措法44の4①表二）。

② 対象設備の見直し

デジタル加入者回線多重化装置について、回線収容能力が500回線以下のものに限定されました（措規20の11②）。

③ 適用期限の延長

制度の適用期限が平成20年3月31日まで延長されました（措法44の4①）。

なお、連結納税制度の場合についても、同様の改正が行われています（措法68の23①表一・二、旧措令39の52②、旧措規22の33②）。

### 3 適用関係

上記2(1)①並びに(2)①及び②の改正は、法人が平成18年6月1日以後に取得等をする特定電気通信設備等について適用し、法人が同日前に取得等をした特定電気通信設備等については、なお従前の例によることとされています（改正法附則107⑤、改正措規附則16②）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則133⑤、改正措規附則21②）。

## 五 商業施設等の特別償却

### 1 改正前の制度の概要

この制度は、事業協同組合等、中小小売商業者等が、平成3年4月1日から平成19年3月31日（(4)の措置については、平成18年3月31日）までの間に取得等（取得又は製作若しくは建設をいいます。）をする次に掲げる商業施設等について、初年度において取得価額の8%（(1)のうち公衆利便施設及び(4)のうち商業基盤施設については、12%）の特別償却を行うことができるというものです（措法44の7①）。

- (1) 中小小売商業振興法の認定計画により設置される共同利用施設
- (2) 中小小売商業振興法の認定計画により設置される店舗用又は倉庫用の建物及びその附属設備
- (3) 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の認定振興計画により設置される共同利用施設
- (4) 中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の認定中小小売商業高度化事業計画により設置される

商業施設又は商業基盤施設

なお、連結納税制度の場合についても、同様の措置が講じられています（措法68の24）。

### 2 改正の内容

適用対象から、中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の認定中小小売商業高度化事業計画に係る措置（上記1(4)）が除外されました（旧措法44の7①表四、旧措令28の10③～⑦、旧措規20の12）。

なお、連結納税制度の場合についても、同様の改正が行われています（旧措法68の24①表四、旧措令39の53③～⑦、旧措規22の34）。

### 3 適用関係

上記2の改正は、法人が平成18年4月1日前に取得等をした商業施設等については、なお従前の例によることとされています（改正法附則107⑥）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則133⑥）。

## 六 再商品化設備等の特別償却

### 1 改正前の制度の概要

この制度は、青色申告書を提出する法人が、平成8年4月1日から平成18年3月31日までの間に、次の再商品化設備等の取得等（取得又は製作若しくは建設をいいます。）をして、これを事業の用（貸付けの用を除きます。）に供した場合には、初年度において取得価額（(2)の機械その他の減価償却資産のうち、食品循環資源再生利用設備については取得価額の75%相当額とされ、相当程度普及が進んでいるものについては取得価額の50%相当額とされています。）の次の割合による特別償却を行うことができるというものです（措法44の9①）。

- (1) 容器包装に係る分別収集及び再商品化の促進等に関する法律に規定する分別基準適合物の再商品化又は使用済自動車の再資源化等に関する法律に規定する自動車破砕残さの再資源化をするための機械その他の減価償却資産……23%
- (2) 再生資源を利用した製品を製造するための機械その他の減価償却資産（(1)に掲げるものを除きます。）……14%（再生資源の利用の促進に著しく資するものについては、23%）
- (3) 再生資源の分別回収を行うための機械その他の減価償却資産で建設工事に係る資材の再資源化等に関する法律に規定する特定建設資材廃棄物の再資源化に資するもの……14%

なお、連結納税制度の場合についても、同様の措置が講じられています（措法68の26）。

### 2 改正の内容

#### (1) 対象設備の見直し

##### ① 対象設備の除外

次の設備が対象設備から除外されました（措法44の7①、旧措令28の12②③⑤、旧措規20の14、平18.3.31財務告150）。

イ 再商品化設備及び再資源化設備（上記1

(1)のうちカレット窯業原料製造設備

ロ 再生資源利用製品製造設備（上記1(2)

#### ② 対象設備の追加

次のとおり対象設備が追加されました（措法44の7①二、措令28の10②、平18.3.31財務告示150）。

イ 生物資源利用製品製造設備

- ・ 食品循環資源再生利用設備
- ・ 炭化製品製造設備
- ・ 木質固形燃料製造設備
- ・ 精油抽出設備
- ・ 家畜排せつ物たい肥化設備

ロ 特別償却割合：14%

ハ 適用期間：平成18年4月1日から平成20年3月31日まで

#### ③ 対象設備の見直し

自動車破砕残さ再資源化設備について、施設投入回収割合が70%以上である施設に設置されるものに限ることとされました（措令28の10①二、措規20の14）。

#### (2) 適用期限の延長

制度の適用期限が、平成20年3月31日まで2年延長されました（措法44の7①）。

なお、連結納税制度の場合についても、同様の改正が行われています（措法68の26、措令39の55）。

### 3 適用関係

上記2(1)の改正は、法人が平成18年4月1日以後に取得等をする再商品化設備等について適用し、法人が同日前に取得等をした再商品化設備等については、なお従前の例によることとされています（改正法附則107⑦、改正措令附則28④、告示前文）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則133⑦）。

## 七 障害者を雇用する場合の機械等の割増償却等

### 1 改正前の制度の概要

この制度は、次の仕組みから構成されています。

#### (1) 障害者を雇用する場合の機械等の割増償却

青色申告書を提出する法人が、昭和48年4月1日から平成19年3月31日までの期間内の日を含む各事業年度において障害者を雇用しており、かつ、その障害者雇用割合が50%（雇用障害者数が20人以上である場合は、25%）以上である場合

には、その事業年度末において有する機械及び装置並びに工場用の建物及びその附属設備（その事業年度又はその事業年度開始の日前5年以内に開始した各事業年度において取得等（取得又は製作若しくは建設をいいます。）をしたものに限ります。）について、普通償却限度額の24%（工場用の建物及びその附属設備については、32%）の割増償却を行うことができるというものです（措法46の2①）。

対象法人	対象設備	基準取得価額	特別償却割合
鉄道事業者	障害者対応型エレベーター・エスカレーター		15%
軌道事業者	低床型路面電車	取得価額の40%	20%
バス事業者	リフト付きバス ノンステップバス	取得価額の40%	20%
タクシー事業者	リフト付きタクシー スロープ付きタクシー	取得価額の20%	20%

#### (2) 公共交通機関に係る障害者対応設備等の特別償却

青色申告書を提出する法人で次に掲げるものが、平成10年4月1日から平成18年3月31日までの間に、次に掲げる障害者対応設備等の取得又は製作をして事業の用に供した場合には、初年度において次に掲げる基準取得価額の一定割合（次に掲げる割合）の特別償却を行うことができるというものです（措法46の2②、措令29の2③）。

なお、連結納税制度の場合についても、上記(1)及び(2)と同様の措置が講じられています（措法68の31）。

### 2 改正の内容

#### (1) 障害者を雇用する場合の機械等の割増償却

- ① 雇用障害者の範囲に精神障害者が追加され

ました（措令29の2⑧二）。

- ② 障害者雇用割合の計算の基礎となる雇用障害者数の対象に精神障害者及び精神障害者である短時間労働者が追加されました（措法46の2③三、措令29の2⑧二、⑩、措規20の18④）。

#### (2) 公共交通機関に係る障害者対応設備等の特別償却

- ① 対象設備の見直し

イ 高齢者、身体障害者等の公共交通機関を利用した移動の円滑化の促進に関する法律の移動円滑化基準に適合する客席数60席以上の航空機（基準取得価額：取得価額の20%、特別償却割合20%）が対象設備に追加されました（措法46の2②表五、措令29

の2③⑥⑦、措規20の18③）。

ロ 鉄道事業者の駅に設置されるエスカレーターで複数のエスカレーターが隣接する場合の2台目以降のエスカレーターに係る移動円滑化基準が次のとおり変更されました。

i エスカレーターの有効幅が100cm（変更前80cm）

ii 30m／分以下の速度で運転可能

## ② 適用期限の延長

制度の適用期限が、平成20年3月31日までで2年延長されました（措法46の2②）。

なお、連結納税制度の場合についても、上記(1)並びに(2)①イ及び②と同様の改正が行われていません（措法68の31、措令39の60）。

## 3 適用関係

(1) 上記2(1)の改正は、法人の平成18年4月1日以後に終了する事業年度分の法人税について適用し、法人の同日前に終了した事業年度分の法人税については、なお従前の例によることとされています（改正法附則107⑨、改正措令附則28⑤）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則133⑨）。

(2) 上記2(2)①イの改正は、法人が平成18年4月1日以後に取得又は製作をする減価償却資産について適用することとされています（改正法附則107⑧）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則133⑧）。

## 八 農業経営改善計画等を実施する法人の機械等の割増償却

〔農業経営改善計画を実施する法人の機械等の割増償却〕

### 1 改正前の制度の概要

この制度は、青色申告書を提出する法人が、次の(1)又は(2)の認定のあった日（(1)については、営農規模の拡大を達成した日）を含む事業年度開始の日から5年以内の日を含む各事業年度終了の日において、それぞれ次の(1)又は(2)に掲げる場合に該当する場合には、同日において有するそれぞれに定める減価償却資産について、普通償却限度額の20%（(2)に定める資産である場合には12%）の割増償却を行うことができるというものです（措法46の3①②）。

(1) 当該法人が、平成5年4月1日から平成19年3月31日までの間に農業経営基盤強化促進法に基づく農業経営改善計画の認定を受けた農業生産法人で、当該農業経営改善計画に従って営農の規模拡大を行っているものに該当する場合…農業用の機械及び装置（農林水産大臣が指定する農業用の構築物並びに車両及び運搬具を含みます。）、建物及びその附属設備並びに生物（2

回目以降の農業経営改善計画を実施している場合には、当該農業経営改善計画の承認の日以後に取得等（取得又は製作若しくは建設をいいます。）をしたものに限られます。）

(2) 当該法人が、平成8年4月1日から平成18年3月31日までの間に林業労働力の確保の促進に関する法律に基づく共同改善計画の認定を受けた素材生産業を営む森林組合等又は主として素材生産業を営む法人で、当該共同改善計画に従って改善措置を実施しているものに該当する場合…林業用の機械及び装置（2回目以降の共同改善計画を実施している場合には、当該共同改善計画の認定の日以後に取得又は製作をしたものに限られます。）

なお、連結納税制度の場合についても、上記(1)及び(2)と同様の措置が講じられています（措法68の32）。

### 2 改正の内容

上記1(2)の林業労働力の確保の促進に関する法

律に基づく共同改善計画に係る措置が除外されました（旧措法46の3①二、旧措令29の3⑪、旧措規20の19④⑤二）。

なお、連結納税制度の場合についても、同様の改正が行われています（旧措法68の32①二、旧措令39の61⑪、旧規則22の40④⑤二）。

### 3 適用関係

上記2の改正は、平成18年4月1日前に共同改

善計画につき認定を受けた法人が有する減価償却資産については、従来どおり適用できることとされています（改正法附則107⑩、改正措令附則28⑥、改正措規附則16④）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則133⑩、改正措令附則41③、改正措規附則21③）。

## 九 漁業経営改善計画を実施する法人の漁船の割増償却

### 1 改正前の制度の概要

この制度は、青色申告書を提出する法人で、漁業再建整備特別措置法等の一部を改正する法律の施行の日から平成18年3月31日までの期間内に漁業経営の改善及び再建整備に関する特別措置法の認定を受けた漁業者であるものが、同法の認定改善計画に従って漁船を取得し、又は建造して漁業の用に供した日から5年以内の日を含む各事業年度終了の日において、その認定改善計画に従って改善措置を実施している場合に該当する場合には、同日において有する漁船（その事業年度又はその事業年度開始の前日4年以内に開始した各事業年度において同法の認定改善計画に従って取得し、又は建造して漁業の用に供した漁船に限られます。）について、普通償却限度額の14%の割増償却を行うことができるというものです（措法46の4①②）。

なお、連結納税制度の場合についても、同様の措置が講じられています（措法68の33）。

### 2 改正の内容

その適用期限（平成18年3月31日）の到来をもって廃止されました（旧措法46の4、旧措令29の3の2）。

なお、連結納税制度の場合についても、同様の改正が行われています（旧措法68の33、旧措令39の62）。

### 3 適用関係

上記2の改正は、平成18年4月1日前に改善計画につき認定を受けた法人が有する漁船については、従来どおり適用できることとされています（改正法附則107⑪、改正措令附則28⑦）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則133⑪、改正措令附則41④）。

## 十 優良賃貸住宅等の割増償却等

### 1 改正前の制度の概要

この制度は次の仕組みから構成されています。

#### (1) 特定優良賃貸住宅等の割増償却

法人が、平成7年4月1日から平成18年3月31日までの間に、特定優良賃貸住宅（特定優良賃

貸住宅の供給の促進に関する法律に規定する特定優良賃貸住宅のうち、地方公共団体の補助を受けて新築した賃貸住宅をいいます。）を取得し又は新築して賃貸の用に供した場合には、その賃貸の用に供した日から5年間、普通償却限度額の15%（耐用年数が35年以上のものについては、20%）の割増償却を行うことができるというものです



(措法47①)。

## (2) 高齢者向け優良賃貸住宅の割増償却

法人が、高齢者の居住の安定確保に関する法律の施行の日（平成13年8月5日）から平成19年3月31日までの間に取得又は新築をして賃貸の用に供した高齢者向け優良賃貸住宅について、その賃貸の用に供した日から5年間（高齢者向け優良賃貸住宅について、同法第36条第1項（目的外使用）の承認を受けた場合には、当該承認を受けた日以後の期間は除かれます。）、普通償却限度額の36%（耐用年数が35年以上のものについては、50%）の割増償却を行うことができるというものです（措法47③）。

## (3) 改良優良賃貸住宅の特別償却

既存建築物を有する法人が、平成15年4月1日から平成19年3月31日までの間に、その建築物を次に掲げる賃貸住宅とするための改良（用途の変更を伴うものを含みます。）をし賃貸の用に供した場合には、その工事によって取得又は建設した建物及びその附属設備部分について、取得価額の10%の特別償却を行うことができるというものです（措法47⑤）。

① 賃貸住宅のうち特にその建設の促進を図る必要がある賃貸住宅で一定のもの

② 高齢者の居住の安定確保に関する法律第34条に規定する高齢者向け優良賃貸住宅で一定のもの

なお、連結納税制度の場合についても、上記(1)から(3)までと同様の措置が講じられています（措法68の34①③⑤）。

## 2 改正の内容

次のとおり適用対象が見直されました。

- (1) 特定優良賃貸住宅に係る措置が除外されました（旧措法47①）。
- (2) 中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の一部を改正する等の法律の制定に伴い、法人が、同

法の施行の日から平成20年3月31日までの期間内に、中心市街地優良賃貸住宅（中心市街地の活性化に関する法律の認定中心市街地の区域内において同法の認定計画に基づき建築される賃貸住宅のうち、地方公共団体の補助を受けて新築した賃貸住宅をいいます。）を取得し又は新築して賃貸の用に供した場合には、その賃貸の用に供した日から5年間、普通償却限度額の36%（耐用年数が35年以上のものについては、50%）の割増償却を行うことができることとされました（措法47①、措令29の4①）。

(参考) 中心市街地の活性化に関する法律関係条文  
(中心市街地)

第2条 この法律による措置は、都市の中心の市街地であって、次に掲げる要件に該当するもの（以下「中心市街地」という。）について講じられるものとする。

一 当該市街地に、相当数の小売商業者が集積し、及び都市機能が相当程度集積しており、その存在している市町村の中心としての役割を果たしている市街地であること。

二 当該市街地の土地利用及び商業活動の状況等からみて、機能的な都市活動の確保又は経済活力の維持に支障を生じ、又は生ずるおそれがあると認められる市街地であること。

三 当該市街地において市街地の整備改善及び商業等の活性化を一体的に推進することが、当該市街地の存在する市町村及びその周辺の地域の発展にとって有効かつ適切であると認められること。

(定義)

第7条 省略

2～5 省略

6 この法律において「中心市街地共同住宅供給事業」とは、この法律で定めるところに従って行われる共同住宅の建設及びその管理又は譲渡に関する事業並びにこれらに附帯する事業をいう。

7～10 省略

（基本計画の認定）

第9条 市町村は、基本方針に基づき、当該市町村の区域内の中心市街地について、中心市街地の活性化に関する施策を総合的かつ一体的に推進するための基本的な計画（以下「基本計画」という。）を作成し、内閣総理大臣の認定を申請することができる。

2 基本計画においては、次に掲げる事項について定めるものとする。

一～五 省略

六 公営住宅等を整備する事業、中心市街地共同住宅供給事業その他の住宅の供給のための事業及び当該事業と一体として行う居住環境の向上のための事業に関する事項（地方住宅供給公社の活用により中心市街地共同住宅供給事業を促進することが必要と認められる場合にあっては、地方住宅供給公社による中心市街地共同住宅供給事業の促進に関する業務の実施に関する事項）

七～十二 省略

3～5 省略

6 内閣総理大臣は、第1項の規定による認定の申請があった基本計画が次に掲げる基準に適合すると認めるときは、その認定をするものとする。

一～三 省略

7・8 省略

9 内閣総理大臣は、第6項の認定をしたときは、遅滞なく、その旨を当該市町村に通知しなければならない。

10 市町村は、前項の通知を受けたときは、遅滞なく、都道府県及び第4項の規定により意見を聴いた中心市街地活性化協議会又は商工会若しくは商工会議所に当該認定を受けた基本計画（以下「認定基本計画」という。）の写しを送付するとともに、その内容を公表しなければならない。

11 省略

（土地区画整理事業の換地計画において定める保留地の特例）

第16条 認定基本計画において第9条第2項第4号に掲げる事項として定められた土地区画整理事業であつて土地区画整理法第3条第4項、第3条の2又は第3条の3の規定により施行するものの換地計画（認定基本計画において定められた中心市街地（以下「認定中心市街地」という。）の区域内の宅地について定められたものに限る。）においては、都市福利施設（認定中心市街地の区域内の住民等の共同の福祉又は利便のため必要な施設に限る。）で国、地方公共団体、中心市街地整備推進機構その他政令で定める者が設置するもの（同法第2条第5項に規定する公共施設を除き、認定基本計画において第9条第2項第5号に掲げる事項として土地区画整理事業と併せてその整備が定められたものに限る。）又は公営住宅等（認定基本計画において第9条第2項第6号に掲げる事項として土地区画整理事業と併せてその整備が定められたものに限る。）の用に供するため、一定の土地を換地として定めないうで、その土地を保留地として定めることができる。この場合においては、当該保留地の地積について、当該土地区画整理事業を施行する土地の区域内の宅地について所有権、地上権、永小作権、賃借権その他の宅地を使用し、又は収益することができる権利を有するすべての者の同意を得なければならない。

2～4 省略

（認定計画の変更）

第25条 計画の認定を受けた者（次条から第31条まで及び第71条において「認定事業者」という。）は、当該計画の認定を受けた第22条第1項の計画（第28条及び第31条において「認定計画」という。）の変更（国土交通省例で定める軽微な変更を除く。）をしようとするときは、市町村長の認定を受けなけ

ればならない。

## 2 省略

(改善命令)

第28条 市町村長は、認定事業者が認定計画（第25条第1項の規定による変更の認定があったときは、その変更後のもの。第31条において同じ。）に従って中心市街地共同住宅供給事業を実施していないと認めるときは、当該認定事業者に対し、相当の期間を定めて、その改善に必要な措置をとるべきことを命ずることができる。

(費用の補助)

第30条 地方公共団体は、認定事業者に対して、中心市街地共同住宅供給事業の実施に要する費用の一部を補助することができる。

## 2 省略

なお、連結納税制度の場合についても、上記(1)及び(2)と同様の改正が行われています（措法68の

34①、措令39の63①）。

## 3 適用関係

(1) 上記2(1)の改正は、法人が平成18年4月1日前に取得又は新築をした特定優良賃貸住宅については、従来どおり適用できることとされています（改正法附則107⑬、改正措令附則28⑧）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則133⑬、改正措令附則41⑤）。

(2) 上記2(2)の改正は、法人が中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の一部を改正する等の法律の施行の日以後に取得又は新築をする中心市街地優良賃貸住宅について適用することとされています（改正法附則107⑫）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則133⑫）。

# 十一 準備金方式による特別償却

## 1 改正前の制度の概要

この制度は、特別償却の適用を受けることができる法人が、その適用を受けようとする事業年度において、特別償却に関する規定の適用を受けることに代えて、その各特別償却対象資産別にそれぞれの特別償却限度額以下の金額を損金経理の方法（確定した決算において利益又は剰余金の処分により積立金として積み立てる方法を含みます。）により特別償却準備金として積み立てたときは、その積み立てた金額は、その事業年度の損金の額に算入されるというものです（措法52の3①）。

また、適格分社型分割等（適格分社型分割、適格現物出資又は適格事後設立をいいます。）により特別償却対象資産を移転する場合におけるその適格分社型分割等直前の時に特別償却準備金として積み立てたときは、その積み立てた金額は、その事業年度の損金の額に算入できることとされています（措法52の3①）。

この各特別償却対象資産別に区分した準備金は、積立てをした事業年度ごとに区分し、その区分された金額につき、積立て後7年間（耐用年数10年未満の資産については、5年間又はその耐用年数のいずれか短い年数）で均等額を取り崩して益金の額に算入することとされています（措法52の3⑤）。

## 2 改正の内容

会社法の制定に伴い、準備金を積み立てる方法について、適用しようとする事業年度の決算の確定の日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法によることができること等の所要の整備が行われました（措法52の3）。

なお、連結納税制度の場合についても、同様の改正が行われています（措法68の41）。

## 3 適用関係

上記2の改正は、会社法の施行の日以後に終了

する事業年度分の法人税について適用し、同日前に終了した事業年度分の法人税について、なお従前の例によることとされています（改正法附則

108）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則134）。

## 十二 その他

次の制度の適用期限が、平成19年3月31日まで1年延長されました。

(1) 特定地域における工業用機械等の特別償却制度

① 過疎地域等における工業用機械等の特別償却のうち、奄美群島振興開発特別措置法の奄美群

島に係る措置（措令28の11①二ニ）

② 離島振興対策実施地域における工業用機械等の特別償却のうち、奄美群島振興開発特別措置法の奄美群島に係る措置（措令28の11①三口）

(2) 倉庫用建物等の割増償却制度（措法48①、68の36①）

# 租税特別措置法等（法人税関係の準備金、土地税制、その他特別措置関係）の改正

目 次	
第一 準備金等関係 ……………413	第三 その他 ……………438
一 海外投資等損失準備金 ……………413	一 交際費等の損金不算入 ……………438
二 特定災害防止準備金 ……………414	二 認定特定非営利活動法人に対する寄附金の損金算入等の特例 ……………439
三 ガス熱量変更準備金 ……………415	三 欠損金の繰戻しによる還付の不適用 ……………441
四 保険会社等の異常危険準備金 ……………415	四 転廃業助成金等に係る課税の特例 ……………442
五 社会・地域貢献準備金（創設） ……………418	五 金融機関等の受取配当等の益金不算入等の特例〔損害保険会社の受取配当等の益金不算入等の特例〕 ……………442
六 その他の準備金等 ……………421	六 中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例 ……………443
第二 土地税制関係 ……………421	七 株式交換又は株式移転に係る課税の特例 ……………444
一 土地の譲渡等がある場合の特別税率 ……………421	八 民法上の組合契約等による組合事業に係る損失がある場合の課税の特例の改正 ……………445
二 短期所有土地等に係る土地の譲渡等がある場合の特別税率 ……………424	九 有限責任事業組合による組合事業に係る損失がある場合の課税の特例の改正 ……………446
三 収用等に伴い代替資産を取得した場合等の課税の特例 ……………424	十 特定目的会社に係る課税の特例 ……………446
四 換地処分等に伴い資産を取得した場合の課税の特例 ……………426	十一 投資法人に係る課税の特例 ……………447
五 特定住宅地造成事業等のために土地等を譲渡した場合の所得の特別控除 ……………426	十二 中小企業者等に対する同族会社の特別税率の不適用〔経営革新計画を実施する中小企業者に対する特定同族会社の特別税率の不適用〕 ……………448
六 特定の資産の買換えの場合等の課税の特例 ……………428	十三 株式等を分割法人と分割法人の株主等に交付する分割の特例 ……………448
七 大規模な住宅地等造成事業の施行区域内にある土地等の造成のための交換等の場合等の課税の特例 ……………431	十四 その他 ……………449
八 認定事業用地適正化計画の事業用地の区域内にある土地等の交換等の場合の課税の特例 ……………432	
九 承継業務の事業計画の施行区域内にある土地等の交換の場合の課税の特例 ……………434	
十 特定普通財産とその隣接する土地等の交換の場合の課税の特例（創設） ……………434	

# 第一 準備金等関係

## 一 海外投資等損失準備金

### 1 改正前の制度の概要

この制度は、青色申告書を提出する内国法人が、昭和48年4月1日から平成18年3月31日までの期間（指定期間）内において、次の表に掲げる特定法人の特定株式等（株式、出資及び一定の貸付金又は社債）を取得し、かつ、これをその取得の日を含む事業年度終了の日まで引き続き有してい

る場合において、その特定株式等の価格の低落又は貸倒れによる損失に備えるため、その取得価額にそれぞれ次の表に定める割合を乗じて計算した金額以下の金額を各特定法人別及びそれぞれの特定株式等の種類別に海外投資等損失準備金として積み立てたときは、その積立額の損金算入ができるというものです（措法55）。

特定法人	特定株式等	割合
(1) 資源開発事業法人	新增資資源株式等又は購入資源株式等	30%
(2) 資源開発投資法人	新增資資源株式等	30%
(3) 資源探鉱事業法人	新增資資源株式等又は購入資源株式等	100%
(4) 資源探鉱投資法人	新增資資源株式等	100%

この準備金は、積立て後5年間据え置いた後、5年間で均等額を取り崩して益金の額に算入することとされています。

なお、連結納税制度の場合についても、同様の措置が講じられています（措法68の43）。

### 2 改正の内容

#### (1) 対象資源の見直し

資源開発事業等の対象となる資源の範囲から、蛍石が除外されました（措令32の2②）。

#### (2) 会社法の制定に伴う所要の整備

会社法の制定に伴い、次のとおり所要の整備が行われました。

- ① 海外投資等損失準備金の積立方法について、損金経理の方法によるほか、適用を受けようとする事業年度の決算の確定の日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法によることとされました（措法55①）。
- ② 海外投資等損失準備金に係る特定法人の株

式等又は資源特定債権の全部又は一部を有しないこととなった場合の益金の額に算入する金額について、次に掲げる場合には、それぞれ次に定める割合をその有しないこととなった日における海外投資等損失準備金の金額に乘じて計算した金額とすることとされました（措令32の2①二・三）。

- イ 海外投資等損失準備金に係る特定法人の資本の払戻しにより株式の一部を有しないこととなった場合 その特定法人の資本の払戻しの日の属する事業年度の前事業年度終了の時における資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を控除した金額のうち資本の払戻しにより減少した資本剰余金の額の占める割合
- ロ 海外投資等損失準備金に係る特定法人の出資の払戻しにより出資の一部を有しないこととなった場合 その払戻し直前の出資の金額のうち払戻しに係る出資の金額の占める割合

### (3) 適用期限の延長

本制度の適用期限が、平成20年3月31日まで2年延長されました（措法55①）。

連結納税制度の場合についても、上記(1)から(3)までと同様の改正が行われています（措法68の43①、措令39の72⑦）。

## 3 適用関係

(1) 上記2(1)の改正は、法人が平成18年4月1日以後に取得をする特定株式等について適用し、法人が同日前に取得をした特定株式等については、なお従前の例によることとされています

（改正措令附則29①）。

(2) 上記2(2)①の改正は、法人の会社法の施行の日（平成18年5月1日）以後に終了する事業年度について適用し、法人の同日前に終了した事業年度については、なお従前の例によることとされています（改正法附則109①）。また、上記2(2)②の改正については、会社法の施行の日から施行することとされています（改正措令附則1七）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則135①、改正措令附則1七）。

## 二 特定災害防止準備金

### 1 改正前の制度の概要

この制度は、次の仕組みから構成されています（措法55の6）。

- (1) 採石業者が、岩石採取場の岩石の採取の終了後における災害の防止に要する費用（採石災害防止費用）の支出に備えるため、積立限度額以下の金額を準備金として積み立てたときは、その積立額の損金算入ができる。
- (2) 廃棄物処分業者が、廃棄物最終処分場（維持管理積立金の積立てがされるべき特定廃棄物最終処分場に該当するものを除きます。）の廃棄物の最終処分の終了後における廃棄物による地下水の汚染その他の災害の防止に要する費用（最終処分災害防止費用）の支出に備えるため、積立限度額以下の金額を準備金として積み立てたときは、その積立額の損金算入ができる。
- (3) 露天掘により石炭等の採掘を行う事業者が、露天石炭等採掘場の石炭等の採掘の終了後における災害の防止に要する費用（露天石炭等採掘災害防止費用）の支出に備えるため、積立限度額以下の金額を準備金として積み立てたときは、その積立額の損金算入ができる。  
この準備金は、採石災害防止費用、最終処分災

害防止費用又は露天石炭等採掘災害防止費用の額を支出した場合、岩石の採取を廃止した場合、廃棄物の最終処分を廃止した場合又は石炭等の採掘を廃止した場合等に、取り崩して益金の額に算入することとされています。

### 2 改正の内容

#### (1) 適用措置の除外

廃棄物の処理及び清掃に関する法律の改正に伴い、平成18年4月1日以後は、すべての管理型最終処分場及び安定型最終処分場が維持管理積立金の対象とされることから、上記1(2)の廃棄物最終処分場に係る措置が廃止され、維持管理積立金に係る特定災害防止準備金制度に統合されました（旧措法55の6①表二）。

#### (2) 会社法の制定に伴う積立方法の所要の整備

会社法の制定に伴い、準備金の積立方法について、損金経理の方法によるほか、適用を受けようとする事業年度の決算の確定の日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法によることとされました（措法55の6①）。

連結納税制度の場合についても、上記(1)及び(2)と同様の改正が行われています（措法68の45）。

### 3 適用関係

- (1) 上記2(1)の改正は、平成18年4月1日前に最終処分災害防止費用の支出に備えるために信託契約を締結している法人の同日以後に終了する事業年度については、廃棄物最終処分場に係る特定災害防止準備金は、従来どおり適用できることとされています（改正法附則109④⑤）。連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則135④⑤）。
- (2) 上記2(2)の改正は、法人の平成18年4月1日以後に終了する事業年度について適用し、法人

の同日前に終了した事業年度については、なお従前の例によることとされていますが（改正法附則109②）、会社法の施行の日（平成18年5月1日）前に終了する事業年度については所要の読替え規定が措置されていることから（改正法附則109③）、会社法の制定に伴う所要の整備については、他の準備金制度と同様、会社法の施行の日以後に終了する事業年度について適用されることとなります。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則135②③）。

## 三 ガス熱量変更準備金

### 1 改正前の制度の概要

この制度は、青色申告書を提出する法人でガス事業法に規定する一般ガス事業者（ガスメータの取付数が50万個を超える大規模事業者を除きます。）であるものが、平成6年4月1日から平成18年3月31日までの間に届出のあった熱量変更計画を定めたガスの供給計画による熱量変更着手予定日を含む事業年度前5年間に、熱量の変更に要する費用の支出に備えるため、積立限度額以下の金額を積み立てたときは、その積立額の損金算入ができるというものです（措法56の2）。なお、連結納税制度の場合についても、同様の措置が講じられています（措法68の49）。

### 2 改正の内容

本制度は、適用期限の到来をもって廃止されました（旧措法56の2）。

連結納税制度の場合についても同様です（旧措法68の49）。

### 3 適用関係

上記2の改正は、熱量変更計画を定めたガスの供給計画の届出を平成18年4月1日に行った法人の当該熱量変更計画に係るガス熱量変更準備金については、従来どおり適用できることとされています（改正法附則109⑥）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則135⑥）。

## 四 保険会社等の異常危険準備金

### 1 改正前の制度の概要

この制度は、損害保険会社又は損害共済事業を行う特定の協同組合等で青色申告書を提出するものが、特定の保険又は共済に係る異常損害損失の補てんに充てるため、保険又は共済の種類ごとに、

当期の正味収入保険料又は正味収入共済掛金に一定の積立率を乗じて計算した金額以下の金額を異常危険準備金として積み立てたときは、その積立額の損金算入ができるというものです（措法57の5①）。

この準備金は、異常災害損失が生じた場合、又



は積立後10年を経過した場合（期末残高が洗替保証限度額以下である場合を除きます。）に取り崩して益金の額に算入することとされています（措法57の5⑥⑦）。

## 2 改正の内容

### (1) 適用対象の追加

本制度の適用対象に保険業法第272条第1項に規定する登録を受けて同法第2条第17項に規定する少額短期保険業を行う法人（損害保険業を行うものに限ります。）の火災保険等に係る異常危険準備金が追加されました（措法57の5①二の二）。

この場合の火災保険等に係る積立率は、2%とされています。

なお、少額短期保険業とは、保険業のうち、保険期間が1年（損害保険の場合は、2年）以内であって、保険金額が1,000万円を超えない範囲内において保険の区分に応じて定める金額以下の保険（生存保険等一定の保険を除きます。）のみの引受けを行う事業をいうこととされています。

(参考) i 保険業法（平成7年法律第105号）

(定義)

第2条 省略

2～16 省略

17 この法律において「少額短期保険業」とは、保険業のうち、保険期間が2年以内の政令で定める期間以内であって、保険金額が1,000万円を超えない範囲内において政令で定める金額以下の保険（政令で定めるものを除く。）のみの引受けを行う事業をいう。

(登録)

第272条 内閣総理大臣の登録を受けた者は、第3条第1項の規定にかかわらず、少額短期保険業を行うことができる。

2 少額短期保険業者は、小規模事業者（その収受する保険料が政令で定める基準を超えないものをいう。第272条の26第1項第3号において同じ。）でなければならない。

ii 保険業法施行令（平成7年政令第425号）

(少額短期保険業に係る保険の保険期間)

第1条の5 法第2条第17項に規定する政令で定める期間は、1年（法第3条第5項第1号に掲げる保険にあっては、2年）とする。

(少額短期保険業に係る保険の保険金額)

第1条の6 法第2条第17項に規定する政令で定める金額は、一の被保険者につき、次の各号に掲げる保険の区分に応じ、当該各号に定める金額とする。

一 人の死亡に関し、一定額の保険金を支払うことを約する保険（第5号に掲げるものを除く。） 300万円

二 法第3条第4項第2号イ、ロ、ニ又はホに掲げる事由に関し、一定額の保険金を支払うこと又はこれらによって生ずることのある当該人の損害をてん補することを約する保険（次号及び第四号に掲げるものを除く。） 80万円

三 重度障害保険（法第3条第4項第2号ロ又はニに掲げる事由のうち、人の重度の障害の状態として内閣府令で定めるものに関し、一定額の保険金を支払うこと又はこれらによって生ずることのある当該人の損害をてん補することを約する保険をいう。以下この号及び次号において同じ。）であって、同一の被保険者について引き受ける保険に重度障害保険のほか第1号、次号又は第5号に掲げる保険が含まれる場合には、当該重度障害保険に係る保険金の支払又は損害のてん補（以下この条において「保険金の支払等」という。）により、第1号、次号又は第5号に掲げる保険の保険金額から当該保険金の支払等に係る金額に相当する部分が減額されることとされているもの（次号に掲げるものを除く。） 300万円

四 特定重度障害保険（重度障害保険のうち、傷害を受けたことを原因とする人の重度の障害の状態に関するものをいう。以下この号において同じ。）であって、同

一の被保険者について引き受ける保険に特定重度障害保険のほか第1号、前号又は次号に掲げる保険が含まれる場合には、当該特定重度障害保険に係る保険金の支払等により、第1号、前号又は次号に掲げる保険の保険金額から当該保険金の支払等に係る金額に相当する部分が減額されることとされているもの 600万円

五 傷害死亡保険（法第3条第4項第2号ハに掲げる事由に関し、一定額の保険金を支払うこと又はこれによって生ずることのある当該人の損害をてん補することを約する保険をいう。以下この号において同じ。） 300万円（同一の被保険者について引き受ける保険に傷害死亡保険のほか第1号に掲げる保険が含まれる場合に、当該傷害死亡保険に係る保険金の支払等により、同号に掲げる保険の保険金額から当該保険金の支払等に係る金額に相当する部分が減額されることとされているものあっては、600万円）

六 法第3条第5項第1号に掲げる保険 1,000万円

（少額短期保険業に係る保険から除外される保険）

第1条の7 法第2条第17項に規定する政令で定めるものは、次に掲げる保険とする。

一 人の生存に関し、一定額の保険金を支払うことを約する保険

二 保険期間の満了後満期返戻金を支払うことを約する保険

三 法第118条第1項の規定により同項に規

定する特別勘定を設けなければならない保険

四 再保険

五 保険料又は保険金、返戻金その他の給付金の額が外国通貨で表示された保険

六 保険金の全部又は一部を定期的に、又は分割払の方法により支払う保険であって、その支払の期間が1年を超えるもの

## (2) 会社法の制定に伴う積立方法の所要の整備

会社法の制定に伴い、準備金の積立方法について、損金経理の方法によるほか、適用を受けようとする事業年度の決算の確定の日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法によることとされました（措法57の5①）。

連結納税制度の場合についても、上記(1)及び(2)と同様の改正が行われています（措法68の55①）。

## 3 適用関係

(1) 上記2(1)の改正は、法人の保険業法等の一部を改正する法律の施行の日（平成18年4月1日）以後に開始する事業年度について適用することとされています（改正法附則109⑦）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則135⑦）。

(2) 上記2(2)の改正は、法人の会社法の施行の日（平成18年5月1日）以後に終了する事業年度について適用し、法人の同日前に終了した事業年度については、なお従前の例によることとされています（改正法附則109①）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則135①）。

## 五 社会・地域貢献準備金（創設）

### 1 制度の概要

この制度は、日本郵政株式会社が、日本郵政株式会社法の社会・地域貢献基金の積立てに係る適用事業年度において、社会・地域貢献資金の交付に備えるため、積立限度額以下の金額を社会・地域貢献準備金として積み立てたときは、その積立額の損金算入ができるというものです（措法57の9）。連結納税制度の場合についても、同様の措置が講じられています（措法68の58の2）。

この準備金は、積立後10年を経過したものがあ  
る場合には、その後10年間で均等額を取り崩して  
益金の額に算入するほか、社会・地域貢献資金の  
交付の財源に充てるため基金を取り崩した場合に  
は、その取り崩した金額に相当する金額を益金の  
額に算入することとされています。

### 2 制度の内容

#### (1) 適用対象法人

日本郵政株式会社（以下「会社」といいます。）  
が本制度の適用対象法人とされています（措法57  
の9①）。

会社は、郵便事業会社に対し、郵便事業株式  
会社法の社会貢献業務計画に従い、社会貢献業務  
の実施に要する費用に充てるための社会貢献資金  
を交付することとされており（日本郵政株式  
会社法6①）、また、郵便局株式会社に対し、  
郵便局株式会社法の地域貢献業務計画に従い、  
地域貢献業務の実施に要する費用に充てるた  
めの地域貢献資金を交付することとされてい  
ます（日本郵政株式会社法6②）。

これらの資金（以下「社会・地域貢献資金」と  
いいます。）の交付の財源をその運用によって  
得るために社会・地域貢献基金（以下「基金」と  
いいます。）を設け、毎事業年度の利益金の額  
のうち一定の金額を、1兆円に達するまで  
基金に積み立てなければならないこととされ  
ています（日本

郵政株式会社法13①②）。

（参考）日本郵政株式会社法（平成17年法律第98号）  
（社会・地域貢献資金の交付）

第六条 会社は、郵便事業株式会社に対し、  
郵便事業株式会社法（平成17年法律第99号）  
第4条第4項に規定する社会貢献業務計画  
の定めるところに従い、社会貢献業務（同  
条第2項に規定する社会貢献業務をいう。  
以下同じ。）の実施に要する費用に充てるも  
のとして、社会貢献資金を交付するものと  
する。

2 会社は、郵便局株式会社に対し、郵便局  
株式会社法（平成17年法律第100号）第六  
条第五項に規定する地域貢献業務計画の定め  
るところに従い、地域貢献業務（同条第3  
項に規定する地域貢献業務をいう。以下同  
じ。）の実施に要する費用に充てるものと  
して、地域貢献資金を交付するものとする。

3 前2項に規定するもののほか、社会貢献  
資金又は地域貢献資金（以下「社会・地域  
貢献資金」という。）の交付に関し必要な事  
項は、総務省令で定める。  
（社会・地域貢献基金）

第13条 会社は、社会・地域貢献資金の交付  
の財源をその運用によって得るために社  
会・地域貢献基金（以下「基金」という。）  
を設け、次項の規定により積み立てる金額  
をもってこれに充てるものとする。

2 会社は、毎事業年度の損益計算上の利益  
金の額のうち、企業一般の配当の動向を考  
慮して政令で定めるところにより計算した  
金額を、1兆円に達するまで、基金に積み  
立てなければならない。

3 基金の運用により生じた収益は、社会・  
地域貢献資金の交付の財源に充てるほか、  
当該収益の生じた事業年度中会社の他の支  
出の財源に充ててはならない。

- 4 基金は、取り崩してはならない。ただし、基金の運用により生じた収益のみによっては社会・地域貢献資金の交付の財源を確保することができない場合であって、社会・地域貢献資金が交付されないことにより郵便事業株式会社又は郵便局株式会社の経営努力のみによっては社会貢献業務又は地域貢献業務の実施が困難となり、地域社会の安定に重大な影響を及ぼすおそれがあると認められるときは、この限りでない。
- 5 会社は、基金に係る経理については、総務省令で定めるところにより、その他の経理と区分して整理しなければならない。
- 6 会社は、総務省令で定めるところにより、確実かつ有利な方法により基金を運用しなければならない。
- 7 会社は、郵便事業株式会社法第4条第3項又は郵便局株式会社法第6条第4項の規定により提出された申請書を総務大臣に提出するときは、基金の運用により生ずる収益の見通しに関する書類を併せて提出しなければならない。
- 8 第2項の規定は、1兆円を超えて基金を積み立てることを妨げるものではない。ただし、2兆円に達するまでは、同項に規定する政令で定めるところにより計算した金額をもって積み立てなければならない。
- 9 前各項に定めるもののほか、基金に関し必要な事項は、総務省令で定める。

## (2) 適用事業年度

積立期間内の日を含む各事業年度が適用事業年度とされていますが、解散の日を含む事業年度及び清算中の各事業年度並びに非適格の合併又は非適格の分割型分割の日の前日を含む事業年度を除くこととされています（措法57の9②）。

なお、積立期間とは、平成19年10月1日から次に掲げる日のいずれか早い日までの期間をいいます（措法57の9②）。

- ① 平成29年9月30日

- ② 基金の積立金額の合計額から取崩し金額の合計額を控除した残額が最初に1兆円に達した日（その達した日が事業年度終了の日の翌日から当該事業年度の決算の確定の日までの期間内の日である場合（当該事業年度の基金の積立てを当該期間内において剰余金の処分により行っている場合に限り）には、当該事業年度終了の日）

## (3) 積立限度額

各事業年度における積立限度額は、次に掲げる金額のうちいずれか少ない金額とされています（措法57の9①）。

- ① 当該事業年度の会社の利益金の額のうち基金に積み立てた金額
- ② 1兆円から前事業年度から繰り越された社会・地域貢献準備金の金額（当該事業年度終了の日までに下記(4)の②若しくは③により益金の額に算入された、若しくは算入されるべきこととなった金額又は前事業年度の終了の日までに下記(4)の①により益金の額に算入された金額がある場合には、これらの金額を控除した金額となります。）を控除した金額

## (4) 準備金の取崩し

- ① 積立後10年経過後の10年均等取崩し

積立期間の末日を含む事業年度終了の日の翌日から10年を経過した日を含む事業年度以後の各事業年度終了の日において、前事業年度から繰り越された社会・地域貢献準備金の金額（以下「社会・地域貢献準備金残額」といいます。）がある場合には、当該事業年度の開始の日における社会・地域貢献準備金の金額に当該各事業年度の月数を乗じてこれを120で除して計算した金額（当該計算した金額が社会・地域貢献準備金残額を超える場合には、当該社会・地域貢献準備金残額）に相当する金額を、当該各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（措法57の9③）。

## ② 目的取崩し

社会・地域貢献資金の交付の財源に充てるため日本郵政株式会社法第13条第4項ただし書の規定により基金を取り崩した場合には、その取り崩した金額（当該取り崩した金額がその取り崩した時における社会・地域貢献準備金の金額を超える場合には、社会・地域貢献準備金の金額）に相当する金額は、その取り崩した日を含む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（措法57の9④）。

## ③ 目的外取崩し等

会社が次に掲げる場合（適格合併又は適格分割型分割により基金を移転する場合を除きます。）に該当することとなった場合には、それぞれ次に定める金額に相当する金額を、その該当することとなった日を含む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（措法57の9⑤）。

イ 合併又は分割型分割により合併法人又は分割承継法人に基金を移転したことにより基金を有しないこととなった場合 その合併又は分割型分割の直前における社会・地域貢献準備金の金額

ロ 解散した場合（合併により解散した場合を除きます。） その解散の日における社会・地域貢献準備金の金額

ハ 上記①、②並びにイ及びロの場合以外の場合において社会・地域貢献準備金の金額を取り崩した場合 その取り崩した日における社会・地域貢献準備金の金額のうちその取り崩した金額に相当する金額

## ④ 青色申告の取消しの場合等における取崩し

会社が青色申告書の提出の承認を取り消され、又は青色申告書による申告をやめる旨の届出書の提出をした場合には、その承認の取消しの基因となった事実のあった日又はその届出書の提出をした日（その届出書の提出をした日が青色申告書による申告をやめた事業年度終了の日後である場合には、同日）にお

ける社会・地域貢献準備金の金額は、その日を含む事業年度から2年間で均分して益金の額に算入することとされています（措法57の9⑥、措令33の8）。

また、前期が連結事業年度で、当期が連結事業年度に該当しない事業年度である場合で、当該事業年度の確定申告書等を青色申告書により提出できる者でないとき（青色申告書の提出の承認を取り消され、又は青色申告書による申告をやめる旨の届出書の提出をしたことにより、当該事業年度の確定申告書等を青色申告書により提出できる者でないこととなった場合を含みます。）は、当該事業年度終了の日における社会・地域貢献準備金の金額は、当該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（措法57の9⑦）。

## (5) 申告要件

この準備金制度の適用を受けようとする事業年度の確定申告書等に社会・地域貢献準備金として積み立てた金額の損金算入に関する申告の記載があり、かつ、当該確定申告書等にその積み立てた金額の計算に関する明細書を添付する必要があります（措法57の9⑨）。

## (6) 適格合併等が行われた場合の取扱い

会社が、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基金に係る資産を移転する場合における準備金の引継ぎ等について、所要の規定が整備されています（措法57の9⑩⑪）。

## 3 連結納税制度

連結納税制度の場合も、上記2と同様の制度が創設されています（措法68の58の2、措令39の85の2）。

## 4 適用関係

上記2(2)のとおり、適用事業年度において積み立てた社会・地域貢献準備金の金額について損金

の額に算入することとされています。上記3の連 結納税制度の場合も同様です。

## 六 その他の準備金等

(1) 会社法の制定に伴い、次のとおり、所要の整備が行われました。

① 次の準備金制度について、準備金の積立方法が損金経理の方法によるほか、適用を受けようとする事業年度の決算の確定の日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法によることとされました。連結納税制度の場合についても、同様の改正が行われています。

イ 金属鉱業等鉱害防止準備金（措法55の5①、68の44①）

ロ 維持管理積立金に係る特定災害防止準備金（措法55の7①、68の46①）

ハ 電子計算機買戻損失準備金（措法57①、68の50①）

ニ 原子力保険又は地震保険に係る異常危険準備金（措法57の6①、68の56①）

ホ 関西国際空港整備準備金又は中部国際空港整備準備金（措法57の7①⑤、68の57①⑤）

へ 特別修繕準備金（措法57の8①、68の58①）

ト 探鉱準備金又は海外探鉱準備金（措法58①②、68の61①②）

チ 農用地利用集積準備金（措法61の2①、68の64①）

② 農用地等を取得した場合の課税の特例

圧縮記帳による経理方法について、損金経理により帳簿価額を直接減額する方法のほか、農用地等の取得等をした日を含む事業年度の確定した決算において積立金として積み立てる方法又は当該事業年度の決算の確定の日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法によることとされました（措法61の3①）。

連結納税制度の場合についても、同様の改正が行われています（68の65①）。

なお、上記①及び②の改正は、法人の会社法の施行の日（平成18年5月1日）以後に終了する事業年度について適用し、法人の同日前に終了した事業年度については、なお従前の例によることとされています（改正法附則109①、111）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則135①、136）。

(2) 次の準備金制度について、制度の適用期限が平成20年3月31日まで2年延長されました。

① 金属鉱業等鉱害防止準備金（措法55の5、68の44）

② 維持管理積立金に係る特定災害防止準備金（措法55の7、68の46）

## 第二 土地税制関係

### 一 土地の譲渡等がある場合の特別税率

#### 1 改正前の制度の概要

この制度は、法人が土地等を譲渡した場合には、その譲渡（短期所有土地等に係る追加課税の適用

があるものを除きます。）に係る譲渡利益金額（譲渡収入から、取得価額及びその譲渡のために直接又は間接に要した経費の額を控除した金額）の合計額に対し、通常の法人税とは別に、5%の

税率による追加課税を行うというものです。なお、株式の譲渡益や土地売買の仲介手数料のうち実質的に土地の譲渡益と認められるもの等についても、この追加課税の対象となります（措法62の3）。

ただし、平成10年1月1日から平成20年12月31日までの間の土地の譲渡等については、本制度の適用が停止されています。

また、次に掲げる土地等の譲渡については、この追加課税の適用をしないこととされています。

#### (1) 棚卸資産に該当する土地等の譲渡

棚卸資産に該当する土地等の譲渡については原則として適用除外とされます。

#### (2) 優良住宅地等のための譲渡に該当する土地等の譲渡

法人が平成4年1月1日から平成20年12月31日までの間にその有する土地等の譲渡をした場合において、その土地等の譲渡が次に掲げる優良住宅地等のための譲渡に該当することにつき財務省令で定めるところにより証明がされたときは、適用除外とされます（この適用除外の範囲は、個人の「優良住宅地の造成等のために土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例（軽減税率の適用）」の適用対象となる譲渡と同様です。）。

- ① 国若しくは地方公共団体に対する土地等の譲渡、日本郵政公社に対する郵便業務等の用に供されるための土地等の譲渡又は地方道路公社等に対する土地収用法等に基づく収用対償地に充てるための土地等の譲渡
- ② 宅地若しくは住宅の供給又は土地等の先行取得の業務を行うことを目的とする独立行政法人都市再生機構、土地開発公社等に対する土地等の譲渡でその譲渡した土地等がその業務を行うために直接必要であると認められるもの
- ③ 資産の収用換地等（土地収用法、都市計画法、都市再開発法その他の法律の規定による収用、買取り、換地処分、権利変換、買収、買入れ又は消滅をいいます。）による土地等

の譲渡

- ④ 都市再開発法による第一種市街地再開発事業の用に供するためにその施行者に対して行う土地等の譲渡
- ⑤ 密集市街地における防災街区の整備の促進に関する法律による防災街区整備事業の用に供するためにその施行者に対して行う土地等の譲渡
- ⑥ 都市再生特別措置法の認定を受けた都市再生事業（建築面積が1,500㎡以上の建築物の建築がされること等一定の要件を満たすものに限ります。）の用に供するためにその都市再生事業の認定事業者に対して行う土地等の譲渡
- ⑦ 都市再生特別措置法の認定を受けた都市再生整備事業（建築面積が1,500㎡以上の建築物の建築がされること等一定の要件を満たすものに限ります。）の用に供するためにその都市再生整備事業の認定整備事業者に対して行う土地等の譲渡
- ⑧ マンションの建替えの円滑化等に関する法律による売渡請求、買取請求若しくは権利変換を希望しない旨の申出に基づくマンション建替事業の施行者に対する土地等の譲渡又は一定の要件を満たすマンション建替事業の施行者に対する土地等（隣接施行敷地に係るものに限ります。）の譲渡で、その譲渡に係る土地等がそのマンション建替事業の用に供されるもの
- ⑨ 建築面積150㎡以上の建築物の建築事業（施行地区の面積が500㎡以上であること等一定の要件を満たすものに限ります。）の用に供するためにその事業者に対して行う土地等の譲渡
- ⑩ 既成市街地等内において行われる特定の民間再開発事業（地上階数4以上の中高層の耐火建築物の建築をする一定の事業）の用に供するためにその事業者に対して行う土地等の譲渡
- ⑪ 開発許可又は土地区画整理事業の認可を受

けて、1,000㎡以上の一団の宅地の造成が行われる一定の宅地造成事業の用に供するためにその事業者に対して行う土地等の譲渡

- ⑫ 大都市地域における優良宅地開発の促進に関する緊急措置法の認定及び都市計画法の開発許可を受けて一団の宅地の造成が行われる一定の宅地開発事業の用に供するためにその事業者に対して行う土地等の譲渡
- ⑬ 都市計画法の開発許可を受けて住宅建設の用に供される一団の宅地の造成が行われる一定の住宅地造成事業の用に供するためにその事業者に対して行う土地等の譲渡
- ⑭ 都市計画区域内の宅地の造成につき開発許可を要しない場合において住宅建設の用に供される1,000㎡以上の一団の宅地（優良宅地の認定を受けたものに限り。）の造成が行われる一定の住宅地造成事業の用に供するためにその事業者に対して行う土地等の譲渡
- ⑮ 都市計画区域内において25戸以上の一団の住宅又は15戸以上若しくは床面積1,000㎡以上の中高層耐火共同住宅（優良住宅の認定を受けたものに限り。）の建設が行われる一定の住宅建設事業の用に供するためにその事業者に対して行う土地等の譲渡
- ⑯ 住宅又は中高層の耐火共同住宅の建設を行う個人又は法人に対する土地等（仮換地の指定がされたものに限り。）の譲渡のうち、その譲渡がその指定の効力発生の日から3年を経過する日の属する年の12月31日までの間に行われるもので、一定の住宅又は中高層の耐火共同住宅の用に供するために行う土地等の譲渡

### (3) 確定優良住宅地等予定地のための譲渡

法人が平成4年1月1日から平成20年12月31日までの間にその有する土地等の譲渡をした場合において、当該土地等の譲渡が確定優良住宅地等予定地のための譲渡（その譲渡の日から一定期間（予定期間）内に上記(2)の⑪から⑯までに掲げる土地等の譲渡に該当することが確実であると認め

られることにつき財務省令で定めるところにより証明がされた譲渡をいいます。）に該当するときは、上記(2)と同様に適用除外が認められます。

なお、連結納税制度の場合についても、同様の措置が講じられています（措法68の68）。

## 2 改正の内容

### (1) 優良住宅地等のための譲渡に係る適用除外措置

適用除外措置の対象となる土地等の譲渡先である中心市街地整備推進機構の範囲を、民法第34条の規定により設立された法人でその設立当初において拠出をされた金額の2分の1以上の金額が地方公共団体により拠出をされ、かつ、その寄附行為又は定款において、その法人が解散した場合にその残余財産が地方公共団体又は当該法人と類似の目的をもつ他の公益を目的とする事業を行う法人に帰属する旨の定めがあるものに限定することとされたほか、中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の改正（改正後の法律名は「中心市街地の活性化に関する法律」となります。）に伴う所要の規定の整備が行われました（措令38の4⑫五）。

### (2) 会社法の制定に伴う所要の整備

会社法の制定に伴い、土地の譲渡等の範囲から、法人の組織変更に伴う資産の評価換えにより土地等の帳簿価額が増額される場合が除外されるなど、所要の規定の整備が行われました（旧措法62の3②一ハ、旧措令38の4③・④三・⑥三・⑩七）。

なお、連結納税制度の場合についても、上記(1)及び(2)と同様の改正が行われています（旧措法68の68②一ハ、旧措令39の97②三・④三・⑫六）。

## 3 適用関係

- (1) 上記2(1)の改正は、中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の一部を改正する等の法律の施行の日から施行することとされています（改正措令附則1九）。



- (2) 上記2(2)の改正は、会社法の施行の日（平成18年5月1日）から施行することとされています（改正法附則1六ハ、改正措令附則1七）。
- 連結納税制度の場合も同様です。なお、本制度は適用停止中であることから、特段の経過措置は設けられていません。

## 二 短期所有土地等に係る土地の譲渡等がある場合の特別税率

### 1 改正前の制度の概要

この制度は、法人が短期所有に係る土地を譲渡等（土地の譲渡等のうち、当該法人がその取得をした日から引き続き所有していた土地等（他の者から取得したものに限り、）で、その年の1月1日において所有期間が5年以下であるものの譲渡その他これに準ずるものをいいます。）をした場合には、その譲渡に係る譲渡利益金額（譲渡収入から、取得価額及びその譲渡のために直接又は間接に要した経費の額を控除した金額）の合計額に対し、通常の法人税とは別に、10%の税率による追加課税を行うというものです。なお、株式の譲渡益や土地売買の仲介手数料のうち実質的に土地の譲渡益と認められるもの等についても、この追加課税の対象となります（措法63）。

ただし、土地の譲渡等がある場合の特別税率（措法62の3）と同様、平成10年1月1日から平成20年12月31日までの間の短期所有に係る土地の譲渡等については、本制度の適用が停止されています。

なお、連結納税制度の場合についても、同様の措置が講じられています（措法68の69）。

### 2 改正の内容

- (1) 本制度の適用除外措置の対象となる土地等の譲渡先について、年金福祉事業団の解散及び業務の承継等に関する法律の廃止に伴う所要の規定の整備が行われました（措規22②一・③一）。
- (2) 会社法の制定に伴い、短期所有に係る土地の譲渡等の範囲から、法人の組織変更に伴う資産の評価換えにより土地等の帳簿価額が増額される場合が除外されました（旧措令38の5①四）。連結納税制度の場合についても、上記と同様の改正が行われています（旧措令39の98①四）。

### 3 適用関係

- (1) 上記2(1)の改正は、平成18年4月1日から施行することとされています（改正措規附則1）。
- (2) 上記2(2)の改正は、会社法の施行の日（平成18年5月1日）から施行することとされています（改正措令附則1七）。
- 連結納税制度の場合も同様です。なお、本制度は適用停止中であることから、特段の経過措置は設けられていません。

## 三 収用等に伴い代替資産を取得した場合等の課税の特例

### 1 改正前の制度の概要

- (1) 収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例

この制度は、法人の有する資産（棚卸資産を除きます。）が、土地収用法その他の法律の規定に

よって収用権が認められている事業等のために収用、買取り等をされ、その補償金、対価又は清算金（以下「補償金等」といいます。）の額の全部又は一部に相当する金額をもって、その収用等により譲渡した資産と同種の資産その他これに代わるべき資産（以下「代替資産」といいます。）の

取得をしたときは、一定の要件の下に、取用換地等の場合の5,000万円特別控除制度（措法65の2）との選択適用により、その代替資産につき譲渡益の範囲内で圧縮記帳の特例を認めるといふものです（措法64）。

## (2) 取用等に伴い特別勘定を設けた場合の課税の特例

上記(1)の取用等による譲渡があったものの、その取用等があった事業年度では代替資産の取得がなく、翌期以降指定期間内に補償金等をもって代替資産の取得をする見込みであるときは、一定の要件の下に、その譲渡益の範囲内で特別勘定として繰り越すことができるというものです。この場合には、その代替資産の取得をしたときにおいて、上記(1)に準じて課税の特例を適用することができます（措法64の2）。

なお、連結納税制度の場合についても、上記(1)及び(2)と同様の措置が講じられています（措法68の70、68の71）。

## 2 改正の内容

### (1) 圧縮記帳等による経理方法の所要の整備

会社法の制定に伴い、圧縮記帳による経理方法について、損金経理により帳簿価額を直接減額する方法のほか、その取用等のあった日を含む事業年度の確定した決算において積立金として積み立てる方法又は当該事業年度の決算の確定の日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法によることとされました（措法64①）。

また、特別勘定を設ける場合の経理方法については、当該取用等のあった日を含む事業年度の確定した決算において特別勘定を設ける方法又は当該事業年度の決算の確定の日までに剰余金の処分

により積立金として積み立てる方法によることとされました（措法64の2①）。

### (2) 非適格株式交換等を行った場合の特別勘定の益金算入

株式交換及び株式移転に係る税制が組織再編税制の下に位置付けられ、非適格株式交換等に係る株式交換完全子法人又は株式移転完全子法人の有する資産の時価評価損益に関する規定（法法62の9）が措置されたことに伴い、取用等に伴い特別勘定を設けている法人が、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非適格株式交換等を行った場合には、その直前における特別勘定の金額は、益金の額に算入することとされました（措法64の2①②）。ただし、特別勘定の金額が1,000万円未満である場合には、この措置は適用されません（措法64の2①②、措令39②⑦）。

なお、連結納税制度の場合についても、上記(1)及び(2)と同様の改正が行われています（措法68の70①、68の71①②、措令39の99②）。

## 3 適用関係

(1) 上記2(1)の改正は、法人の会社法の施行の日（平成18年5月1日）以後に終了する事業年度について適用し、法人の同日前に終了した事業年度については、なお従前の例によることとされています（改正法附則112①②）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則138①②）。

(2) 上記2(2)の改正は、法人が平成18年10月1日以後に行う非適格株式交換等について適用することとされています（改正法附則112③）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則138③）。

## 四 換地処分等に伴い資産を取得した場合の課税の特例

### 1 改正前の制度の概要

この制度は、法人の有する資産につき土地収用法等の規定による収用があった場合において当該資産と同種の資産を取得するとき、土地等につき土地改良法による土地改良事業等が施行された場合において当該土地等に係る交換により土地等を取得するとき等一定の場合に該当することとなった場合（交換取得資産とともに補償金等又は保留地の対価を取得した場合を含みます。）において、当該法人が換地処分等（収用、買取り、換地処分、権利変換又は交換）により取得した資産につき、当該交換取得資産の価額から当該換地処分等により譲渡した資産の譲渡直前の帳簿価額を控除した残額（圧縮限度額）の範囲内で当該交換取得資産の帳簿価額を損金経理により減額したときは、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、即ち帳簿価額の引継ぎによる課税の繰延べができるというものです（措法65）。

なお、連結納税制度の場合についても、同様の措置が講じられています（措法68の72）。

### 2 改正の内容

本特例の適用対象とされている交換取得資産とともに保留地の対価を取得した場合のうち、中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の規定による保留地の対価の取得については、同法の改正に伴い、改正後の中心市街地の活性化に関する法律の規定による保留地の対価の取得とすることとされました（措法65①）。

なお、連結納税制度の場合についても、上記と同様の改正が行われています。

### 3 適用関係

上記2の改正は、法人が中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の一部を改正する等の法律の施行の日以後に行う土地等の譲渡について適用し、法人が同日前に行った土地等の譲渡については、なお従前の例によることとされています（改正法附則112④）。

## 五 特定住宅地造成事業等のために土地等を譲渡した場合の所得の特別控除

### 1 改正前の制度の概要

この制度は、法人の有する土地等が収用権等を背景とするような事業ではないが、地方公共団体等の行う住宅建設又は宅地造成事業のために土地等が買い取られる場合、収用の対償地に充てるために土地等が買い取られる場合、住宅地区改良法の改良住宅建設のため改良地区外の土地等が買い取られる場合等のように、その事業内容からみて土地等の買取りを促進する必要があると認められる事業のために土地等を譲渡した場合（特定住宅

地造成事業等のために買い取られる場合）について、一定の要件の下に、その譲渡益の額のうち年間1,500万円までは、所得の金額の計算上損金の額に算入することができるというものです（措法65の4①）。

なお、連結納税制度の場合についても、同様の措置が講じられています（措法68の75）。

### 2 改正の内容

#### (1) 適用対象の見直し

中心市街地における市街地の整備改善及び商業

等の活性化の一体的推進に関する法律の一部を改正する等の法律による特定商業集積の整備の促進に関する特別措置法の廃止に伴い、同法に規定する同意基本構想に係る特定商業集積を構成する施設を設置する事業のために地方公共団体の出資に係る法人等に土地等を買取られる場合が、適用対象から除外されました（旧措法65の4①十二ロ）。

## (2) 適用対象の範囲の見直し

次のとおり本特例の適用対象となる場合について改正が行われました。

- ① 地方公共団体又は中心市街地整備推進機構が中心市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律（以下「中心市街地整備改善活性化法」といいます。）の基本計画の内容に即して行う一定の事業の用に供するために、同法の特定中心市街地の区域内にある土地等がこれらの者に取り買われる場合について、この買取りを行う中心市街地整備推進機構の範囲を、民法第34条の規定により設立された法人でその設立当初において拠出をされた金額の2分の1以上の金額が地方公共団体により拠出をされ、かつ、その寄附行為又は定款において、その法人が解散した場合にその残余財産が地方公共団体又は当該法人と類似の目的をもつ他の公益を目的とする事業を行う法人に帰属する旨の定めがあるものに限定することとされました（措法65の4①九、措令39の5⑮）。
- ② 中心市街地整備改善活性化法に規定する認定中小小売商業高度化事業計画に基づく中小小売商業高度化事業の用に供するために買取られる場合について、同法の改正に伴い、

改正後の中心市街地の活性化に関する法律に規定する認定特定民間中心市街地活性化事業計画に基づく中小小売商業高度化事業の用に供するために買取られる場合とすることとされました（旧措法65の4①十二ハ、措法65の4①十二ロ）。

- ③ 中心市街地整備改善活性化法の基本計画に定められた土地区画整理事業による住民等の福祉・便利施設の用地に充てるための保留地とするために換地を取得しないで換地処分により土地等を譲渡した場合について、当該保留地の上に都市福利施設又は公営住宅等を設置する者を国、地方公共団体のほか一定の中心市街地整備推進機構（具体的には、上記①の中心市街地整備推進機構をいいます。）等に限定することとされました（措法65の4①十九、措令39の5⑳）。

なお、連結納税制度の場合についても、上記(1)及び(2)と同様の改正が行われています。

## 3 適用関係

- (1) 上記2(1)の改正は、法人の有する土地等が平成18年4月1日前に買取られた場合については、なお従前の例によることとされています（改正法附則112⑥）。
  - (2) 上記2(2)の改正は、法人が中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の一部を改正する等の法律の施行の日以後に行う土地等の譲渡については、なお従前の例によることとされています（改正法附則112⑤⑦⑨）。
- 連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則138⑤⑥⑦⑨）。

## 六 特定の資産の買換えの場合等の課税の特例

### 1 改正前の制度の概要

この制度は、法人が昭和45年4月1日から平成18年3月31日までの間（18の場合には、平成10年1月1日から平成18年12月31日までの間）に、その有する特定の地域内にある事業用の土地、建物等及び日本船舶を譲渡し、その譲渡の日を含む事業年度において、一定の要件に該当する土地、建物等、機械装置及び日本船舶等を取得し、かつ、その取得の日から1年以内に特定の地域内において事業の用に供した場合には、その取得資産につき、圧縮限度額（譲渡益の80%相当額）以下の金額について損金算入（圧縮記帳による課税の繰延べ）を行うことができるというものです（措法65の7）。また、特別勘定を設けた場合（措法65の8）や買換え特例の対象となる資産を交換した場合（措法65の9）にも同様の措置が講じられています。

この制度における買換えの態様は、次のとおりです。

- (1) 所有期間10年超の建物等の既成市街地等の内から外への買換え
- (2) 大気汚染規制区域内の内から外への、ばい煙発生施設の移転を伴う買換え
- (3) 騒音規制地域の内から外への、騒音発生施設の移転を伴う買換え
- (4) 水質汚濁規制水域等の内から外への、汚水排出施設の移転を伴う買換え
- (5) 市街化区域又は既成市街地等の内から外への農林業用資産の買換え
- (6) 航空機騒音障害区域の内から外への買換え
- (7) 誘致区域（誘致度の非常に高い地域）の外から内への買換え
- (8) 農村地域及び誘致区域の外から農村地域工業等導入地区の内への買換え
- (9) 低開発地域工業開発地域等（誘致度が誘致区

域よりやや低い区域）及び誘致区域の外から低開発地域工業開発地域等の内への買換え

- (10) 既成市街地等内及びこれに類する一定の区域（人口集中地区）内での土地の計画的かつ効率的な利用に資する施策の実施に伴う買換え
  - (11) 既成市街地等内の建物の高層化に伴う同一敷地上の権利の変換が行われる場合のその買換え
  - (12) 既成市街地等内において行われる特定民間再開発事業（地上階数4以上の中高層の耐火建築物の建築をする一定の事業）の実施に伴う土地、建物等の買換え
  - (13) 都道府県知事が指定した特定整備区域内にある木造貸家住宅で地方公共団体に譲渡されるものから中高層貸家住宅への買換え
  - (14) 農業振興地域の整備に関する法律に基づく協議、調停又はあっせんによる農業振興地域の農用地区域等内にある土地等の買換え
  - (15) 特定農山村地域における農林業等の活性化のための基盤整備の促進に関する法律の所有権移転等促進計画による土地等の買換え
  - (16) 幹線道路の沿道の整備に関する法律の沿道整備権利移転等促進計画に基づき沿道地区計画の区域内で行われる土地等の買換え
  - (17) 密集市街地整備法の防災再開発促進地区内で防災街区整備事業に関する都市計画に従って行われる土地等の買換え
  - (18) 長期所有土地等（所有期間10年超のもの）から国内にある土地等、建物、構築物、機械装置等への買換え
  - (19) その譲渡が内航海運業の構造改善に資することとなる内航海運業の日本船舶から船舶以外の減価償却資産への買換え
  - (20) 内航海運業用以外の日本船舶から日本船舶への買換え
- なお、連結納税制度の場合についても、同様の措置が講じられています（措法68の78～68の80）。

## 2 改正の内容

農用地に造成されることとなる地域として定められた区域

### (1) 誘致区域の外から内への買換え措置の改正

① 本措置の適用対象地区に、中心市街地の活性化に関する法律に規定する認定中心市街地の区域が追加されました（措令39の7⑤八）。

なお、この場合の買換え資産は、中心市街地の活性化に関する法律に規定する認定基本計画に記載された施設において営むこととされている事業の用に供されるものとされています（措令39の7⑤）。

② 本措置の適用対象地区のうち、港湾法に規定する臨港地区又は港湾区域内の公有水面の埋立てに係る区域について、買換え資産を流通業務の総合化及び効率化の促進に関する法律に規定する認定総合効率化計画の流通業務総合効率化事業に係る倉庫業の用に供されるものに限定することとされました（措令39の7⑤）。

③ 次の区域については、適用期限の到来をもって、本措置の適用対象地区から除外されました（旧措令39の7⑤二～五・十）。

イ 工場立地法の規定による工場適地の調査に基づいて工場又は事業場の立地に相当であるとされた団地の区域

ロ 都市計画法に規定する都市計画区域のうち、用途地域に関する都市計画が定められた地域等内において、用途の区分に応じて造成した団地の区域

ハ 解散前の環境事業団が旧環境事業団法の規定に基づいて設置した建物に係る敷地等の区域

ニ 公共用飛行場周辺における航空機騒音による障害の防止等に関する法律に規定する空港周辺整備計画が定められた地域のうち独立行政法人空港周辺整備機構が当該計画に従って整備した土地の区域

ホ 農林水産大臣等が土地改良事業に関する基本的事項について定める計画において、土地改良事業により土地改良法に規定する

### (2) 既成市街地等内において行われる特定民間再開発事業の実施に伴う土地、建物等の買換え措置の改正

本措置の適用対象地区のうち、中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律（以下「中心市街地整備改善活性化法」といいます。）に規定する特定中心市街地の区域のうち都市再開発法第2条の3第2項に規定する地区については、中心市街地整備改善活性化法の改正に伴い、改正後の中心市街地の活性化に関する法律に規定する認定中心市街地の区域とすることとされました（措令39の7⑩三）。

### (3) 適用対象範囲の見直し

① 買換え資産が土地等である場合の面積要件について、市街化区域又は既成市街地等の内から外への農林業用資産の買換え措置のうち、一定の畜産農業の用に供する土地等の特例（譲渡資産である土地等の面積の30倍まで）が廃止されました（旧措令39の7⑳一）。

② 内航海運業以外以外の日本船舶から日本船舶への買換え措置（漁船への買換えの場合を除きます。）について、買換え資産を環境への負荷の低減に資する船舶として財務大臣が指定するもの及びその建造後事業の用に供されたことのない船舶に限定することとされました（措法65の7①表十八、措令39の7⑳、平18.3.31財務告151）。

### (4) 適用措置の除外

次の買換え措置については、適用期限の到来をもって廃止することとされました

① 低開発地域工業開発地区等及び誘致区域の外から低開発地域工業開発地区等の内への買換えのうち、低開発地域工業開発地区に係る措置（措法65の7①表九イ）

② 特定農山村地域における農林業等の活性化

のための基盤整備の促進に関する法律の所有権移転等促進計画による土地等の買換え措置（旧措法65の7①表十七）

- ③ 幹線道路の沿道の整備に関する法律の沿道整備権利移転等促進計画に基づき沿道地区計画の区域内で行われる土地等の買換え措置（旧措法65の7①表十八）

#### (5) 圧縮記帳等による経理方法の所要の整備

会社法の制定に伴い、圧縮記帳による経理方法について、損金経理による帳簿価額を直接減額する方法のほか、特定の資産の譲渡の日を含む事業年度の確定した決算において積立金として積み立てる方法又は当該事業年度の決算の確定の日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法によることとされました（措法65の7①）。

また、特別勘定を設ける場合の経理方法については、当該譲渡の日を含む事業年度の確定した決算において特別勘定を設ける方法又は当該事業年度の決算の確定の日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法によることとされました（措法65の8①）。

#### (6) 非適格株式交換等を行った場合の特別勘定の益金算入

株式交換又は株式移転に係る税制が組織再編税制の下に位置付けられ、非適格株式交換等に係る株式交換完全子法人又は株式移転完全子法人の有する資産の時価評価損益に関する規定（法62の9）が措置されたことに伴い、特定の資産の譲渡に伴い特別勘定を設けている法人が、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非適格株式交換等を行った場合に、その直前における特別勘定の金額は、益金の額に算入することとされました（措法65の8⑩）。ただし、特別勘定の金額が1,000万円未満である場合には、この措置は適用されません（措法65の8⑩、措令39の7⑤④）。

#### (7) 適用期限の延長

制度の適用期限が平成23年3月31日まで5年延長されました（措法65の7①、65の8①、65の9）。

なお、連結納税制度の場合についても、上記(1)から(7)までと同様の改正が行われています（措法68の78～68の80、措令39の106）。

### 3 適用関係

- (1) 上記2(1)①の改正は、法人が中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の一部を改正する等の法律の施行の日以後に行う資産の譲渡について適用することとされています（改正措令附則30③）。

連結納税制度の場合についても同様です。

- (2) 上記2(1)②の改正は、法人が平成18年4月1日以後に行う資産の譲渡について適用し、法人が同日前に行った資産の譲渡については、なお従前の例によることとされています（改正措令附則30①）。

連結納税制度の場合についても同様です。

- (3) 上記2(1)③の改正は、法人が平成18年4月1日前に取得をした資産については、なお従前の例によることとされています（改正措令附則30②）。

連結納税制度の場合についても同様です。

- (4) 上記2(2)の改正は、法人が中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の一部を改正する等の法律の施行の日以後に行う資産の譲渡について適用し、法人が同日前に行った資産の譲渡については、なお従前の例によることとされています（改正措令附則30④）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正措令附則43①）。

- (5) 上記2(3)①の改正は、法人が平成18年4月1日以後に取得をする土地等について適用し、法人が同日前に取得をした土地等については、なお従前の例によることとされています（改正措令附則30⑤）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正措令附則43②）。

- (6) 上記2(3)②の改正は、法人が平成18年4月1日以後に取得をする資産について適用し、法人が同日前に取得をした資産については、なお従前の例によることとされています（改正法附則112⑬）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則138⑬）。

- (7) 上記2(4)①の改正は、法人が平成18年4月1日以後に行う資産の譲渡について適用し、法人が同日前に行った資産の譲渡については、なお従前の例によることとされています（改正法附則112⑭）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則138⑭）。

- (8) 上記2(4)②及び③の改正は、法人が平成18年

4月1日前に行った資産の譲渡については、なお従前の例によることとされています（改正法附則112⑫）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則138⑫）。

- (9) 上記2(5)の改正は、法人の会社法の施行の日（平成18年5月1日）以後に終了する事業年度について適用し、法人の同日前に終了した事業年度については、なお従前の例によることとされています（改正法附則112⑩⑭）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則138⑩⑭）。

- (10) 上記2(6)の改正は、法人が平成18年10月1日以後に行う非適格株式交換等について適用することとされています（改正法附則112⑮）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則138⑮）。

## 七 大規模な住宅地等造成事業の施行区域内にある土地等の造成のための交換等の場合等の課税の特例

### 1 改正前の制度の概要

- (1) 大規模な住宅地等造成事業の施行区域内にある土地等の造成のための交換等の場合の課税の特例

この制度は、開発許可を受けて行われる面積20ヘクタール以上の宅地造成事業の施行区域内となる土地等又は大都市地域における優良宅地開発の促進に関する緊急措置法により国土交通大臣の認定を受けて行われる一団の宅地の造成事業で開発許可を受けて行われるものに係る土地等について、所有者である法人がこれを造成後の宅地と交換した場合又は造成後の宅地を譲り受けることを約して譲渡した場合には、一定の要件の下で、交換又は譲受けにより取得した宅地（交換取得資産等）の帳簿価額につき当該交換又は譲渡をした土地等（交換譲渡資産等）の帳簿価額まで圧縮記帳を認めるというものです（措法65の11）。

- (2) 大規模な住宅地等造成事業の施行区域内にある土地等の造成のための譲渡に伴い特別勘定を設けた場合の課税の特例

(1)の宅地を譲り受けることを約して土地等の譲渡をした法人が、翌事業年度開始の日から所轄税務署長が認定する期間内に(1)の宅地の譲受けをする見込みであることにつき当該所轄税務署長の承認を受けたときは、当該宅地の取得価額の見積額から当該土地等の譲渡直前の帳簿価額を控除した金額の範囲内で特別勘定として繰り越すことができる（特別勘定として経理した金額に相当する金額の損金算入を認める。）というものです。この場合には、宅地の譲受けをしたときにおいて、(1)に準じて課税の特例を適用することができます（措法65の12）。

なお、連結納税制度の場合についても、同様の措置が講じられています（措法68の82、68の83）。



## 2 改正の内容

### (1) 圧縮記帳等による経理方法の所要の整備

会社法の制定に伴い、圧縮記帳による経理方法について、損金経理により帳簿価額を直接減額する方法のほかに、その交換又は譲渡をした日を含む事業年度の確定した決算において積立金として積み立てる方法又は当該事業年度の決算の確定の日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法によることとされました（措法65の11①）。

また、特別勘定を設ける場合の経理方法については、当該譲渡をした日を含む事業年度の確定した決算において特別勘定を設ける方法又は当該事業年度の決算の確定の日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法によることとされました（措法65の12①）。

### (2) 非適格株式交換等を行った場合の特別勘定の益金算入

株式交換又は株式移転に係る税制が組織再編税制の下に位置付けられ、非適格株式交換等に係る株式交換完全子法人又は株式移転完全子法人の有する資産の時価評価損益に関する規定（法法62の9）が措置されたことに伴い、土地等の譲渡に伴

い特別勘定を設けている法人が、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非適格株式交換等を行った場合に、その直前における特別勘定の金額は、益金の額に算入することとされました（措法65の12②）。ただし、特別勘定が1,000万円未満である場合には、適用されません（措法65の12②、措令39の②①）。

なお、連結納税制度の場合についても、上記(1)及び(2)と同様の改正が行われています（措法68の82①、68の83①③、措令39の108⑧）。

## 3 適用関係

(1) 上記2(1)の改正は、法人の会社法の施行の日（平成18年5月1日）以後に終了する事業年度について適用し、法人の同日前に終了した事業年度については、なお従前の例によることとされています（改正法附則112⑩）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則138⑩）。

(2) 上記2(2)の改正は、法人が平成18年10月1日以後に行う非適格株式交換等について適用することとされています（改正法附則112⑪）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則138⑪）。

## 八 認定事業用地適正化計画の事業用地の区域内にある土地等の交換等の場合の課税の特例

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 認定事業用地適正化計画の事業用地の区域内にある土地等の交換等の場合の課税の特例（措法65の13）

この制度は、法人が民間都市開発の推進に関する特別措置法の規定による国土交通大臣の認定がされた一定の事業用地適正化計画（以下「認定計画」といいます。）に係る認定の日から平成19年3月31日までの期間内に、当該認定計画に定められた事業用地（以下「認定事業用地」といいます。）

の区域内に有する所有隣接土地等の次に掲げる交換又は譲渡（その認定計画に従って取得するものに限られます。）をしたときは、その交換により取得した次の①の土地建物等又はその譲渡により譲り受けた②の土地建物等（以下「交換取得資産等」といいます。）の取得価額から所有隣接土地等の譲渡直前の帳簿価額を控除した残額の範囲内で、圧縮記帳による課税の繰延べを認めるといいます。

① 所有隣接土地等と当該認定計画に係る認定事業者の有する土地建物等で当該認定計画に

係る認定事業用地の区域以外の地域内にあるものとの交換

- ② 当該認定計画に係る認定事業者に所有隣接土地等の譲渡をし、かつ、その譲渡をした日を含む事業年度において民間都市開発推進機構からその有する土地建物等で当該認定計画に係る認定事業用地の区域以外の地域内にあるものを一定の方法により譲り受けた場合のその譲渡

## (2) 認定事業用地適正化計画の事業用地の区域内にある土地等の譲渡に伴い特別勘定を設けた場合の課税の特例（措法65の14）

上記(1)の認定計画に係る認定の日から平成19年3月31日までの期間内に所有隣接土地等の譲渡をした法人が、翌事業年度開始の日から1年以内に上記(1)の交換取得資産等である土地建物等の譲受けをする見込みである場合には、所轄税務署長の承認を受けて、当該土地建物等の取得価額の見込額から所有隣接土地等の譲渡直前の帳簿価額を控除した金額の範囲内で、特別勘定として繰り越すことができるというものです。この場合には、その土地建物等の譲受けをしたときにおいて、(1)に準じて課税の特例を適用することができます。

なお、連結納税制度の場合についても、同様の措置が講じられています（措法68の84、68の85）。

## 2 改正の内容

### (1) 適用対象の追加

中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の改正に伴い、改正後の中心市街地の活性化に関する法律に規定する認定中心市街地の区域内において認定計画が施行される場合が本特例の適用対象に追加されました（措令39の9の2①一ニ）。

### (2) 圧縮記帳等による経理方法の所要の整備

会社法の制定に伴い、圧縮記帳による経理方法について、損金経理により帳簿価額を直接減額する方法のほか、所有隣接土地等の交換又は譲渡

をした日を含む事業年度の確定した決算において積立金として積み立てる方法又は当該事業年度の決算の確定の日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法によることとされました（措法65の13①）。

また、特別勘定を設ける場合の経理方法については、所有隣接土地等の譲渡の日を含む事業年度の確定した決算において特別勘定を設ける方法又は当該事業年度の決算の確定の日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法によることとされました（措法65の14①）。

### (3) 非適格株式交換等を行った場合の特別勘定の益金算入

株式交換又は株式移転に係る税制が組織再編税制の下に位置付けられ、非適格株式交換等に係る株式交換完全子法人又は株式移転完全子法人の有する資産の時価評価損益に関する規定（法62の9）が措置されたことに伴い、所有隣接土地等の譲渡に伴い特別勘定を設けている法人が、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非適格株式交換等を行った場合に、その直前における特別勘定の金額は、益金の額に算入することとされました（措法65の14②）。ただし、特別勘定の金額が1,000万円未満である場合には、この措置は適用されません（措法65の14②、措令39の9の④）。

なお、連結納税制度の場合についても、上記(1)から(3)までと同様の改正が行われています（措法68の84①、68の85①⑬、措令39の109①）。

## 3 適用関係

- (1) 上記2(1)の改正は、法人が中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的推進に関する法律の一部を改正する等の法律の施行の日以後に行う所有隣接土地等の交換又は譲渡について適用し、法人が同日に行った所有隣接土地等の交換又は譲渡については、なお従前の例によることとされています（改正措令附則30⑥）。連結納税制度の場合についても

同様です。

(2) 上記 2(2)の改正は、法人の会社法の施行の日（平成18年5月1日）以後に終了する事業年度について適用し、法人の同日前に終了した事業年度については、なお従前の例によることとされています（改正法附則112⑱）。連結納税制度

の場合についても同様です（改正法附則138⑱）。

(3) 上記 2(3)の改正は、法人が平成18年10月1日以後に行う非適格株式交換等について適用することとされています（改正法附則112⑲）。連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則138⑲）。

## 九 承継業務の事業計画の施行区域内にある土地等の交換の場合の課税の特例

### 1 改正前の制度の概要

この制度は、独立行政法人都市再生機構が旧都市基盤整備公団から承継した業務のうち国土交通大臣の認可を受けた計画（以下「認可計画」といいます。）に係る業務が施行される場合において、その認可計画の施行区域内の都市計画施設の用に供される土地等を有する法人が、平成16年7月1日から平成21年6月30日までの間に、認可計画に従って、その有する土地等と独立行政法人都市再生機構の認可計画の施行区域内にある事業用地との交換をしたときは、当該交換により取得した用地（交換取得資産）の取得価額から当該交換により譲渡した土地等（交換譲渡資産）の譲渡直前の帳簿価額を控除した残額の範囲内で圧縮記帳による課税の繰延べを認めるというものです（措法65の15）。

なお、連結納税制度の場合についても、同様の措置が講じられています（措法68の85の2）。

### 2 改正の内容

会社法の制定に伴い、圧縮記帳による経理方法

について、損金経理により帳簿価額を直接減額する方法のほかに、土地等の交換をした日を含む事業年度の確定した決算において積立金として積み立てる方法又は当該事業年度の決算の確定の日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法によることとされました（措法65の15①）。

なお、連結納税制度の場合についても、上記と同様の改正が行われています（措法68の85の2①）。

### 3 適用関係

上記 2の改正は、法人の会社法の施行の日（平成18年5月1日）以後に終了する事業年度について適用し、法人の同日前に終了した事業年度については、なお従前の例によることとされています（改正法附則112⑳）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則138㉑）。

## 十 特定普通財産とその隣接する土地等の交換の場合の課税の特例（創設）

### 1 制度創設の趣旨

国有財産行政をめぐる状況は、平成18年1月18日の財政制度等審議会の答申において指摘され

ているとおりの大きな転機に直面していると言えます。答申においては次のとおり指摘されています。

「相続税の物納申請の増加を背景として過去に急増した未利用国有地については、これま

で積極的に売却が行われてきた結果、そのストックは平成16年度末で約6,300億円と、その5年前の約1兆8,100億円に比べて約3分の1にまで減少した。しかし、売却が困難な財産は約2,100億円と、その5年前の約700億円の3倍となり、増加傾向にある。また、権利付財産についても、ストックは約3万件（約6,500億円）と、依然として高水準で推移している。現下の極めて厳しい財政事情の下、今後は、相当残っているこうした財産も工夫して売却していかなければならない。

売却困難財産のうち立地条件が劣る無道路地、不整形地等については、隣接地と土地の一部を交換して、進入路の確保、土地の整形化等を行うことができれば、処分を容易にすることが可能である。また、権利付財産のうち借地契約の対象となっている土地については、借地権と底地である国有地の一部を交換して当該国有地の借地権を消滅させることができれば、処分を容易にすることが可能である。」

（「今後の国有財産の制度及び管理処分のあり方について 一効率性重視に向けた改革— 平成18年1月18日 財政制度等審議会」より）

このような状況の下、売却困難財産や権利付財産の売却を促進するための交換を可能とすること等を内容とする「国有財産の効率的な活用を推進するための国有財産法等の一部を改正する法律案」が今通常国会（第164回国会）に提出されました。同法律案により国有財産特別措置法が改正され、国有財産の処分を目的とした交換及び借地権を対象とした交換が認められることとなりました。

税制においても、本年度税制改正において、物納財産の円滑な処分に資する等の観点から、新たに創設される国有財産特別措置法の交換の特例が適用される場合には、次の措置を講ずることとされました。

## 2 制度の概要

この制度は、法人が、その有する国有財産特別措置法第9条第2項の普通財産のうち同項に規定する土地等として財務局長等により一定の証明がされたもの（以下「特定普通財産」といいます。）に隣接する土地（その特定普通財産の上に存する地上権又は賃借権を含み、棚卸資産を除きます。以下「所有隣接土地等」といいます。）につき、同項の規定により当該所有隣接土地等と当該特定普通財産との交換をしたときは、当該交換により取得した特定普通財産（以下「交換取得資産」といいます。）の取得価額から当該交換により譲渡をした所有隣接土地等（以下「交換譲渡資産」といいます。）の譲渡直前の帳簿価額を控除した残額の範囲内で圧縮記帳による課税の繰延べを認めるといえるものです（措法66）。

## 3 制度の内容

### (1) 適用対象法人

対象となる法人については特に限定はなく、特定の資産の買換えの場合の課税の特例等の場合と同様、青色申告要件も付されていませんが、清算中の法人は除かれています（措法66①、65の7①）。

### (2) 適用対象となる交換の範囲

その交換が国有財産特別措置法第9条第2項の規定による交換である場合にこの特例の適用対象となります。国有財産特別措置法第9条第2項では、売却困難財産等の売却を促進するために各省各庁の長が必要と認める場合に交換が行われることとされています。

（参考） 国有財産特別措置法第9条

（交換の特例）

第9条 普通財産のうち土地又は建物その他の土地の定着物は、国又は公共団体において公共用、公用又は国の企業若しくは公益事業の用に供するため必要があるときは、国有財産法第27条第1項の規定による場合

のほか、土地又は建物その他の土地の定着物と交換することができる。ただし、交換に係る財産の価額の差額がその価額の多いものの四分の一を超えるときは、この限りでない。

- 2 前項に規定するもののほか、普通財産のうち土地及び土地の定着物（以下この項において「土地等」という。）は、所管する各省各庁の長が当該土地を円滑に売り払うため必要があると認めるときは、当該土地等の一部について、隣接する土地等の一部若しくは全部又は当該土地の上に存する借地権の一部と交換することができる。
- 3 前二項の交換は、交換に係る財産の価額の差額がその価額の多いものの四分の一を超えるときは、行うことができない。

### (3) 適用対象となる交換譲渡資産の範囲

この特例の適用対象となる交換譲渡資産は、上記2で述べたとおり、所有隣接土地等（特定普通財産に隣接する土地で、当該特定普通財産の上に存する地上権又は賃借権を含み、棚卸資産を除きます。）とされています（措法66①）。

(注) 特定普通財産とは、国有財産特別措置法第9条第2項の普通財産（国有財産法に規定する公用財産、公共用財産、皇室用財産及び企業用財産以外の一切の国有財産をいいます。）のうち、財務局長等（財務局長若しくは福岡財務支局長又は沖縄総合事務局の長をいいます。）によりその土地等が円滑に売り払うため必要があると認められるものとして次のいずれかに該当する土地等であることにつき証明がされたものとされています（措規22の9の4①）。

- イ 建築物の敷地の用に供する場合には建築基準法第43条の規定（敷地等と道路との関係、いわゆる接道制限）に適合しないこととなる土地等
- ロ 財務局長等が著しく不整形と認める土地等
- ハ 建物又は構築物の所有を目的とする地上権又は賃借権の目的となっている土地等

なお、交換により取得する特定普通財産については、その種類、面積、取得後の用途等についての要件は付されていません。

### (4) 対象となる交換

この特例の対象となる交換は、交換取得資産と交換譲渡資産の等価交換のほか、交換差金（交換により取得した資産の価額と交換により譲渡した資産の差額を補うための金銭）の授受を伴う交換も含まれますが、特定の事業用資産を交換した場合の課税の特例（措法65の9）の適用を受けるものは、この特例の対象となる交換の範囲から除かれています（措法66①、措令39の10①）。

なお、法人税法第50条第1項又は第5項（交換により取得した資産の圧縮額の損金算入）の規定の適用を受ける交換又は租税特別措置法第65条の10（特定の交換分合により土地等を取得した場合の課税の特例）の規定の適用を受ける交換については、それぞれの規定に定める要件から、法人がその所有する土地等を国有財産の売却円滑化の促進のために交換する場合には適用が考えられないため、特に適用を除外する規定が置かれていません。

### (5) 圧縮限度額の計算

圧縮限度額は、交換取得資産の取得価額から交換譲渡資産の譲渡直前の帳簿価額を控除した残額です（措法66①）。

ただし、この譲渡直前の帳簿価額は、次の①から③までの場合に該当する場合には、それぞれ次の金額とされています（措法66②）

- ① 交換取得資産とともに交換差金を取得した場合（措法66②一、措令39の10②）

$$\left[ \begin{array}{l} \text{交換譲渡} \\ \text{資産の帳} \\ \text{簿価額} \end{array} \right] - \left[ \begin{array}{l} \text{交換譲渡} \\ \text{資産の帳} \\ \text{簿価額} \end{array} \right] \times \frac{\text{交換差金の額}}{\text{交換取得資産の取得価額} + \text{交換差金の額}}$$

- ② 交換とともに交換差金を支出した場合（措法66②二）

交換譲渡資産の帳簿価額 + 交換差金の額

③ 交換譲渡資産の交換に要した経費がある場合  
(措法66②三)

イ 交換取得資産とともに交換差金を取得した  
場合（措令39の10③一）

$$\left[ \begin{array}{l} \text{交換譲渡} \\ \text{資産の帳} \\ \text{簿価額} \end{array} \right] + \left[ \begin{array}{l} \text{経費の} \\ \text{金額の} \\ \text{合計額} \end{array} \right] \times \frac{\text{交換取得資産の取得価額}}{\text{交換取得資産の取得価額} + \text{交換差金の額}}$$

ロ 上記イの場合以外の場合（措令39の10③二）  
交換譲渡資産の帳簿価額 + 経費の金額の合計額

(6) その他

① 圧縮記帳の経理方法

圧縮記帳による経理方法は、他の制度と同様、圧縮限度額の範囲内で交換取得資産の帳簿価額を損金経理により減額する方法（直接減額方式）のほか、圧縮限度額以下の金額をその交換をした日を含む事業年度の確定した決算において積立金として積み立てる方法及びその事業年度の決算の確定の日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法も認められます（措法66①）。

② 圧縮記帳の適用を受けた交換取得資産の取得価額

この特例の適用を受けた交換取得資産の取得価額について、法人税に関する法令の規定を適用する場合には、圧縮記帳による損金算入額は、その交換取得資産の取得価額に算入しないこととされています（措法66⑤、65の7⑧）。

③ 申告要件

この特例の適用を受けるためには、確定申告書等に損金算入に関する申告の記載があり、かつ、その確定申告書等にその損金の額に関する明細書及び次の書類を添付することが必要です（措法66③、65の7⑤・⑥、措規22の9の4②）。

イ 交換取得資産に関する登記事項証明書そ

の他その交換取得資産を取得した旨を証する書類の写し

ロ 上記(4)の交換の契約書の写し

ハ 次に掲げる区分に応じそれぞれ次に定める書類

i 特定普通財産が国の一般会計に属する場合 当該特定普通財産の所在地を管轄する財務局長等から交付を受けた国有財産特別措置法第9条第2項の規定に基づき交換をした旨及びその特定普通財産が上記(3)（注）イ～ハのいずれかの土地等に該当する旨を証する書類

ii 特定普通財産が特別会計に属する場合 その特定普通財産を所管する各省各庁の長から交付を受けた次に掲げる書類

- ・ その特定普通財産の所在地を管轄する財務局長等が発行する当該各省各庁の長から協議されたその特定普通財産の国有財産特別措置法第9条第2項に規定する交換について同意する旨及び当該特定普通財産が上記(3)（注）イ～ハのいずれかの土地等に該当する旨を証する書類の写し

- ・ 当該各省各庁の長が発行する国有財産特別措置法第9条第2項の規定に基づき交換をした旨を証する書類

④ 適格分社型分割等があった場合の圧縮記帳

上記(4)の交換をした日を含む事業年度において、適格分社型分割、適格現物出資又は適格事後設立（その日以後に行われるものに限ります。）を行う場合に、その事業年度開始の日からその適格分社型分割等の直前の時までの間に取得した交換取得資産を分割承継法人、被現物出資法人又は被事後設立法人に移転するときは、他の制度と同様に、圧縮記帳が認められます（措法66④）。

なお、この場合には、適格分社型分割等の日以後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する必要があります（措法66⑥、措規22の9の4③）。

- イ 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
- ロ 分割承継法人、被現物出資法人又は被事後設立法人の名称及び納税地並びに代表者の氏名
- ハ 適格分社型分割等の年月日
- ニ 交換に係る交換譲渡資産の種類、所在地及び規模並びに当該交換の年月日
- ホ 交換取得資産の所在地及び規模
- ヘ 損金の額に算入される帳簿価額を減額した金額及びその金額の計算に関する明細
- ト その他参考となるべき事項

## 5 連結納税制度

連結納税制度の場合も上記 3 と同様の制度が創

設されています（措法68の85の3、措令39の109の3、措規22の73）。

## 6 適用関係

上記 3 の改正は、法人が国有財産の効率的な活用を推進するための国有財産法等の一部を改正する法律の施行の日（平成18年4月28日）以後に行う所有隣接土地等の交換について適用することとされています（改正法附則112①）。

上記 4 の連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則138②）。

# 第三 その他

## 一 交際費等の損金不算入

### 1 改正前の制度の概要

この制度は、法人が昭和57年4月1日から平成18年3月31日までの間に開始する各事業年度（清算中の各事業年度を除きます。）において支出する交際費等の額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないというものです。

ただし、資本又は出資の金額が1億円以下の法人については、支出交際費の年400万円以下の部分の10%相当額と年400万円を超える部分の金額の合計額が損金不算入とされます（措法61の4）。

なお、連結納税制度の場合についても、ほぼ同様の措置が講じられています（措法68の66）が、損金不算入額、定額控除限度額は、連結グループ全体で計算することとなります。

### 2 改正の内容

#### (1) 交際費の範囲の見直し

交際費等の範囲から、一人当たり5,000円以下

の一定の飲食費が除外されました（措法61の4③二、措令37の5①）。

一定の飲食費とは、具体的には、飲食その他これに類する行為（飲食等）のために要する費用をいいますが、専らその法人の役員、従業員又はこれらの親族に対する接待等のために支出する費用は除かれています。

また、一人当たり5,000円以下の判定は、飲食等のために要する費用として支出する金額をその飲食等に参加した者の数で除して計算した金額により行うこととされています。

なお、この適用を受けるには、飲食等のために要する費用について、次の事項を記載した書類を保存することが必要とされています（措法61の4④、措規21の18の2）。

- ① その飲食等のあった日
- ② その飲食等に参加した得意先、仕入先その他事業に関係のある者等の氏名又は名称とその関係

- ③ その飲食等に参加した者の数
- ④ その飲食等のために要する費用の金額並びに飲食店、料理店等の名称及びその所在地  
ただし、その名称及び所在地が、店舗を有しないこと等により明らかでないときは、領収書等に記載された支払先の氏名又は名称及び住所若しくは居所又は本店若しくは主たる事務所の所在地でよいこととされています。
- ⑤ その他参考となるべき事項

## (2) 適用期限の延長

制度の適用期限が、平成20年3月31日まで2

年延長されました（措法61の4①）。

なお、連結納税制度の場合についても、上記(1)及び(2)と同様の改正が行われています（措法68の66①・③二、措令39の94①）。

## 3 適用関係

上記2(1)の改正は、法人の平成18年4月1日以後に開始する事業年度について適用し、法人の同日前に開始した事業年度については、なお従前の例によることとされています（改正法附則102）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則137）。

# 二 認定特定非営利活動法人に対する寄附金の損金算入等の特例

## 1 改正前の制度の概要

この制度は、次の二つの仕組みから構成されています。

### (1) 認定特定非営利活動法人の寄附金の損金算入の特例

特定非営利活動法人（NPO法人）のうち、一定の要件を満たすものとして国税庁長官の認定を受けた認定特定非営利活動法人（認定NPO法人）が、その収益事業に属する資産のうちからその収益事業以外の事業のために支出した金額を収益事業に係る寄附金の額とみなすとともに、寄附金の損金算入限度額を所得の金額の20%とするというものです（措法66の11の2①）。

### (2) 認定特定非営利活動法人に対する寄附金の損金算入の特例

法人が、各事業年度において支出した寄附金の額のうちに認定NPO法人の行う特定非営利活動に係る事業に関連する寄附金の額がある場合には、一般の寄附金の損金算入限度額とは別枠で、特定公益増進法人に対する寄附金と合わせて一般の寄附金の損金算入限度額と同額までを限度として損

金の額に算入することができるというものです（措法66の11の2②）。

(注) 一般の寄附金の損金算入限度額

$$\text{損金算入限度額} = \left\{ \left[ \frac{\text{期末資本等の金額}}{1,000} \times 2.5 \right] + \left[ \frac{\text{当期所得}}{100} \times 2.5 \right] \right\} \times \frac{1}{2}$$

(備考) 別途、個人が行った認定NPO法人に対する寄附に係る特例（寄付金控除の特例の適用）及び相続人等が行った認定NPO法人に対する相続財産等の寄附に係る特例（相続税の非課税）が措置されています。

なお、連結納税制度の場合についても、同様の措置が講じられています（措法68の96①）。

## 2 改正の内容

認定NPO法人の認定要件について、次のとおり見直しが行われました。

### (1) パブリック・サポート・テストの見直し

いわゆるパブリック・サポート・テスト（総収入金額のうちに寄附金総額の占める割合が3分の1以上（特例5分の1以上）であること）について、次のとおり見直しが行われました。



① 受入寄附金総額から控除する一者当たり基準限度超過額（同一の者からの寄附金のうち受入寄附金総額の5%を超える部分の金額）について、次のとおり見直しが行われました。

イ 特定公益増進法人及び認定NPO法人からの寄附金については、同一の法人からの寄附金のうち受入寄附金総額の50%を超える部分の金額とすることとされました（措令39の23①ロ、措規22の12③）。

ロ 役員又は社員以外の寄附者からの寄附金については、その親族等からの寄附金を同一の者からの寄附金とみなす規定は適用しないこととされました（措規22の12⑤）。

② 国、地方公共団体又はわが国が加盟している国際機関（以下「国等」といいます。）からの補助金その他国等が反対給付を受けないで交付するもの（以下「国の補助金等」といいます。）について、分母から除外する場合との選択で、分子に算入する受入寄附金の額を限度として分子に算入し、全額を分母に算入することができることとされました（措令39の23②）。

③ 社員からの会費について、一定の要件を満たす法人の場合には、会費収入から、共益的な活動等に係る部分（具体的には、会費収入に租税特別措置法施行令第39条の23第1項第2号の規定により算出した割合を乗じて計算した金額をいいます。）を控除した金額を分子に算入することとされました。

ただし、分子に算入する受入寄附金の額が限度とされています（措令39の23①ハ）。

なお、一定の要件とは、次のとおりです（措規22の12①）。

イ 社員の会費の額が合理的と認められる基準により定められていること。

ロ 社員の表決権が平等であること。

ハ 社員（役員又はその親族等に該当する者を除きます。）の数が20人以上であること。

④ 割合が5分の1以上であることとする特例の適用期限が平成20年3月31日まで2年延長

されました（措令39の23⑫）。

## (2) 運営組織に関する要件の見直し

役員又は社員の数のうちに役員又は社員の親族等及び特定の法人の占める割合が3分の1以下であることとする要件について、社員の数が100人以上の法人である場合には、社員の数のうちに親族等の占める割合に係る要件を適用しないこととされました（措令39の23①三）。

## (3) 閲覧対象となる書類等の見直し

① 一者からの20万円以上の寄附金に関する事項について、閲覧の対象となる寄附者を役員若しくは社員又はこれらの親族等に限定するとともに、寄附者の住所又は事務所の所在地を閲覧事項から除外することとされました（措規22の12⑫四）。なお、受け入れた寄附金に関する事項については、従来どおり、国税庁長官に提出する必要があります（措規22の12⑫三イ）。

② 報酬又は給与を得た役員又は従業員に関する事項について、閲覧の対象となる従業員の氏名及び金額は、従業員が社員又は役員若しくは社員の親族等である場合に限定するほか、給与を得た従業員の総数及び給与の支給総額を閲覧事項に追加することとされました（措規22の12⑫五・六）。

③ 認定NPO法人の公示事項等に変更があった場合の国税庁長官への届出書の添付書類について、所要の整備が行われました（措令39の23⑩⑪、措規22の12⑫五）。

## (4) 小規模法人の特例措置

小規模法人が平成18年4月1日から平成20年3月31日までの間に申請書を提出する場合については、パブリック・サポート・テストに代えて、次のとおり簡素化した計算式で判定（割合が3分の1以上であること）を行うことができることとされました（措令39の23⑬、措規22の12⑫⑰・⑳）。

① 一者当たり基準限度超過額の計算において、

親族等からの寄附金を合算して同一の者からの寄附金とみなす取扱いをしない。

② 分子に算入する受入寄附金を計算する際の1,000円未満の少額寄附金及び募金等の匿名寄附金の控除計算を不要とする。

③ 各事業年度ごとに割合が10分の1以上であることとする基準は適用しない。

この場合の小規模法人とは、実績判定期間における各事業年度の総収入金額の平均が800万円未満で、かつ、実績判定期間において、役員及び社員を除く50者以上の寄附者から、一人につき3,000円以上の寄附金を受け入れている法人をいいます（措令39の23<sup>15</sup>）。

なお、小規模法人の特例を適用した場合にも、

国の補助金等について、分母から除外する場合との選択で、分子に算入する受入寄附金の額を限度として分子に算入し、全額を分母に算入することができることとされています（措令39の23<sup>14</sup>）。

### 3 適用関係

上記2(1)から(4)までの改正は、法人が平成18年4月1日以後に行う認定の申請又は国税庁長官が同日以後に行う認定の取消しについて適用し、法人が同日以前に行った認定の申請又は国税庁長官が同日以前に行った認定の取消しについては、なお従前の例によることとされています（改正措令附則32、改正措規附則18）。

## 三 欠損金の繰戻しによる還付の不適用

### 1 改正前の制度の概要

この制度は、法人の平成4年4月1日から平成18年3月31日までの間に終了する各事業年度において生じた欠損金額（解散、営業の全部譲渡などの一定の事実が生じた日前1年以内に終了した事業年度又は同日の属する事業年度の欠損金額及び産業活力再生特別措置法の事業再構築計画等に基づく設備廃棄等欠損金額は除かれます。）については、法人税法に定める欠損金の繰戻し還付の措置を適用しないというものです（措法66の12、68の98）。

ただし、中小企業者（措法42の4⑦）に該当する法人の設立の日を含む事業年度の翌事業年度から当該事業年度開始の日以後5年を経過する日を

含む事業年度までの各事業年度に生じた欠損金額については、この措置の対象から除外されており、繰戻し還付を適用することができます。

### 2 改正の内容

#### (1) 適用期限の延長

本制度の適用期限が平成20年3月31日まで2年延長されました（措法66の12<sup>①</sup>）。

連結納税制度の場合についても同様の改正が行われています（措法68の98<sup>①</sup>）。

#### (2) 中小企業者の設立後5年以内に生じた欠損金額に係る適用除外措置

適用除外措置の適用期限が平成20年3月31日まで2年延長されました（措法66の12<sup>①</sup>）。

## 四 転廃業助成金等に係る課税の特例

### 1 改正前の制度の概要

- (1) この制度は、法令の制定、条約の締結その他の国際約束の締結等により、事業の整備その他の事業活動に関する制限が行われ、これに伴って事業の廃止又は転換をしなければならないこととなる法人（以下「廃止業者等」といいます。）がその事業の廃止又は転換について、国若しくは地方公共団体の補助金又は残存事業者等の拠出した補償金のうち一定のもの（以下「転廃業助成金等」といいます。）の交付を受けた場合には、当該転廃業助成金等のうちその法人の有する減価償却資産の減価をうめるための費用に対応する部分（減価補てん金）の金額の範囲内で損金算入ができるというものです（措法67の4①）。
- (2) また、廃止業者等である法人が転廃業助成金等の交付を受けた場合において、転廃業助成金等のうちその営む事業の廃止又は転換を助成するための費用に対応する部分（以下「転廃業助成金」といいます。）の金額の全部又は一部に相当する金額をもって固定資産の取得又は改良をしたときは、その取得又は改良に充てた転廃業助成金の金額に相当する金額の範囲内で、圧縮記帳を適用することができるというものです（措法67の4②）。

特別勘定を設けた場合にも同様の措置が講じられています（措法67の4④）。  
なお、連結納税制度の場合についても、同様の

措置が講じられています（措法68の102）。

### 2 改正の内容

会社法の制定に伴い、圧縮記帳による経理方法について、損金経理により帳簿価額を直接減額する方法のほか、転廃業助成金等の交付を受けた日を含む事業年度の確定した決算において積立金として積み立てる方法又は当該事業年度の決算の確定の日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法によることとされました（措法67の4②）。

また、特別勘定を設ける場合の経理方法については、当該転廃業助成金等の交付を受けた日を含む事業年度の確定した決算において特別勘定を設ける方法又は当該事業年度の決算の確定の日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法によることとされました（措法67の4④）。

連結納税制度の場合についても、同様の改正が行われています（措法68の102）。

### 3 適用関係

上記2の改正は、法人の会社法の施行の日（平成18年5月1日）以後に終了する事業年度について適用し、法人の同日前に終了した事業年度については、なお従前の例によることとされています（改正法附則118）。

連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則144）。

## 五 金融機関等の受取配当等の益金不算入等の特例

### 〔損害保険会社の受取配当等の益金不算入等の特例〕

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 銀行持株会社等に係る措置

この制度は、金融機能の早期健全化のための緊急措置に関する法律に基づき経営健全化計画を提

出する銀行持株会社等が、平成14年4月1日から平成18年3月31日までの間に開始する各事業年度の終了の日において同法に規定する発行金融機関等で一定のものの発行済株式の全部を有している場合等において、当該各事業年度において支払

う特別利子は、受取配当等の益金不算入制度における負債利子控除の対象となる負債利子から除外するというものです（措法67の6）。

## (2) 損害保険会社に係る措置

この制度は、損害保険業を行う法人の平成16年4月1日から平成21年3月31日までの間に開始する各事業年度の積立勘定（その運用財産が株式等でないものに限ります。）から支払われる利子（特別利子）は、受取配当等の益金不算入制度における負債利子控除の対象となる負債利子から除外するというものです（措法67の7）。なお、連結納税制度の場合についても、同様の措置が講じられています（措法68の103の2）。

# 六 中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例

## 1 改正前の制度の概要

この制度は、中小企業者等が、平成15年4月1日から平成18年3月31日までの間に、取得価額30万円未満の減価償却資産（以下「少額減価償却資産」といいます。）の取得等をした場合に、その取得価額の全額について損金算入を認めるというものです（措法67の8）。

なお、連結納税制度の場合についても、同様の措置が講じられています（68の103の3）。

## 2 改正の内容

平成18年4月1日から平成20年3月31日までの間に取得等をした少額減価償却資産については、その取得価額の全額について損金算入することができますが、各事業年度において取得等をした少額減価償却資産の取得価額が300万円を超えるときは、その取得価額の合計額のうち300万円に達するまでの少額減価償却資産の取得価額の合計額を限度とする制度とされました（措法67の5①）。

この限度額は、少額減価償却資産の取得価額の合計額について規定されており、少額減価償却資

## 2 改正の内容

銀行持株会社等に係る措置について、適用期限の到来をもって廃止されました（旧措法67の6）。

これに伴い、本制度の名称が「損害保険会社の受取配当等の益金不算入等の特例」に改められました（措法67の7）。

## 3 適用関係

上記の改正は、法人の平成18年4月1日以後に開始する事業年度について適用し、法人の同日前に開始した事業年度については、なお従前の例によることとされています（改正法附則102）。

産を単位として判定することになります。すなわち、1つの少額減価償却資産について、本制度の対象となる部分と対象とならない部分があるということはありません。例えば、他の少額減価償却資産の取得価額の合計が290万円である場合に、25万円の少額減価償却資産の取得等をしたときは、この25万円のうち10万円だけが本制度の対象で、残り15万円を原則どおり減価償却を行うということではなく、290万円が限度となります。

なお、少額減価償却資産の取得価額を合計する場合に、法人税法施行令第133条及び第133条の2の規定の適用を受けるものは、少額減価償却資産とはならないことから、その合計額に含める必要はありません。つまり、取得価額が10万円未満の減価償却資産や一括償却資産の適用を受ける減価償却資産は300万円の限度額の計算には含まれないこととされています。

また、平成18年4月1日を跨ぐ事業年度について、特段の経過措置が講じられていませんので、新制度は平成18年4月1日以後に取得等をした少額減価償却資産に適用することとなります。例えば、12月決算の法人であれば、平成18年1月1

日から平成18年3月31日までの間に取得等をした少額減価償却資産については、旧制度の適用によりその全額が損金算入することができ、平成18年4月1日から平成18年12月31日までの間に取得等をした少額減価償却資産については、新制度の適用により取得価額の合計額が300万円に達するまでのものが損金算入することができます。すなわち、平成18年4月1日を跨ぐ事業年度につき、そのことをもって300万円を月数按分する必要はありません。

連結納税制度の場合についても、上記と同様の

改正が行われています（措法68の102の2）。

### 3 適用関係

上記の改正は、法人が平成18年4月1日以後に取得等をする少額減価償却資産について適用し、法人が平成18年3月31日以前に取得等をした少額減価償却資産については、なお従前の例によることとされています（改正法附則119）。連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則145）。

## 七 株式交換又は株式移転に係る課税の特例

### 1 改正前の制度の概要

株式交換又は株式移転（以下「株式交換等」といいます。）が行われた場合において、①特定子会社（株式交換等により完全子会社となる法人をいいます。以下同じ。）の株式（以下「特定子会社株式」といいます。）の特定親会社（株式交換等により完全親会社となる法人をいいます。以下同じ。）における受入価額が特定子会社の株主の帳簿価額に相当する金額以下であること、②株式交換等により交付を受けた新株の価額及び金銭等の額の合計額のうち新株の価額の占める割合が95%以上であることの要件を満たすときは、その株主について、譲渡損益の計上を繰り延べることとされています（措法67の9）。

また、株式移転の後に、特定子会社がある全額出資の子会社株式等を特定親会社に対して譲渡した場合において、特定親会社がある子会社株式等の取得価額を特定子会社のその譲渡直前の帳簿価額に相当する金額とすること等の要件を満たすときは、特定子会社において、その子会社株式等について形状される譲渡益に相当する金額を損金の額に算入することとされています（措法67の10）。

なお、連結納税制度の場合についても、同様の

措置が講じられています（措法67の104、67の105）。

### 2 改正の内容

株式交換等に係る税制が法人税法の組織再編税制の下に位置づけられ、本則化されたことに伴い、本制度は廃止されました（旧措法67の9、67の10、旧措令39の30）。

なお、連結納税制度の場合についても、同様の改正が行われています（旧措法67の104、67の105、旧措令39の125）。

（注） 株式交換等に係る税制の本則化の内容については、「法人税法の改正 二 株式交換等に係る税制」を参照してください。

### 3 適用関係

株式交換等に係る税制の本則化は平成18年10月1日以後に行われる株式交換等について適用することとされており（改正法附則24等）、同日以前に行われた特定子会社株式の株式交換等による移転及び株式移転後の子会社株式等の譲渡については、上記2の改正前の制度が適用されることとなります（改正法附則120①）。連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則146①）。

## 八 民法上の組合契約等による組合事業に係る損失がある場合の課税の特例の改正

### 1 改正前の制度の概要

この制度は、民法上の組合契約や匿名組合契約等を締結している法人組合員のうち特定組合員に該当するものが、

- (1) その組合契約に係る組合事業について債務を弁済する責任の限度が実質的に組合財産の価額とされている場合等には、その法人の組合損失額のうちその組合事業に係る出資の価額を基礎として計算した金額（以下「調整出資金額」といいます。）を超える部分の金額に相当する金額をその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し、
- (2) その組合事業が実質的に欠損とならないと見込まれるものである場合には、組合損失額に相当する金額の全額をその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するというものです（措法67の12）。

(1)の調整出資金額とは、基本的には、組合事業に係る簿価純資産価額（資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額。以下同じ。）に相当するものとなっています。このため、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をいいます。以下同じ。）に伴い組合員たる地位の承継を受けた場合には、従前の組合員の調整出資金額がその承継を受けた法人の調整出資金額とされています（措令39の31⑥二、三）。ただし、適格分社型分割、適格現物出資又は適格事後設立（以下「適格分社型分割等」といいます。）により組合員たる地位の承継を受けた場合には、分割法人、現物出資法人又は事後設立法人（以下「分割法人等」といいます。）における調整出資金額が組合事業に係る簿価純資産価額と一致しているか否かによって区分され、これらが一致している場合にあっては分割法人等が適格分社型分割等

により移転をした組合事業に係る簿価純資産価額に相当する金額と、一致していない場合にあっては分割法人等の適格分社型分割等前事業年度等（適格分社型分割等の日を含む事業年度開始の日の前日を含む事業年度又は連結事業年度をいいます。）の終了の時の調整出資金額とされています。

なお、連結納税制度の場合についても、同様の措置が講じられています（措法68の105の2、措令39の125の2）。

### 2 改正の内容

法人が適格分社型分割等によって分割法人等から組合契約に係る組合員たる地位の継承を受けた場合におけるその承継を受けた時の調整出資金額は、上記の区分をせずに分割法人等が適格分社型分割等により移転をした組合事業に係るその移転の直前の簿価純資産価額に相当する金額とされました（措令39の31⑥三）。ただし、分割法人等が適格組織再編成以外による承継によって組合員となったものである場合には、その移転の直前の簿価純資産価額から投資勘定差額（その適格組織再編成以外による承継に係る対価の額からその承継によって調整出資金額とされた金額を減算した金額をいいます。）を減算した金額となります（措令39の31⑥三かっこ書き）。

これは、分割法人等における調整出資金額と組合事業に係る簿価純資産価額が一致していない場合であっても、組合事業に係る移転資産等の簿価純資産価額からこの一致していない金額（投資勘定差額）に相当する金額を減算することによって、調整出資金額の引継ぎを行うことが可能であることから改正されたものです。

なお、連結納税制度の場合についても、上記と同様の改正が行われています（措令39の125④三）。

### 3 適用関係

上記の改正は、法人の平成18年4月1日以後に開始する事業年度分の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分の法人税については、なお従前の例によることとされています（改正措令附則23）。連結納税制度の場合についても同様です。

## 九 有限責任事業組合による組合事業に係る損失がある場合の課税の特例の改正

### 1 改正前の制度の概要

この制度は、有限責任事業組合契約に係る適正な課税関係を構築する観点から有限責任事業組合契約を締結している法人組合員の組合損失額について、その出資の価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するというものです（措法67の13）。

本制度においても、法人が有限責任事業組合契約に係る組合員からその地位の承継を受けた場合のその法人の調整出資金額の取扱いについて、前述の「八 民法上の組合契約等による組合事業に係る損失がある場合の課税の特例の改正」の1と同様に承継の区分に応じた金額とする旨の規定が置かれています（措令39の32③）。

なお、連結納税制度の場合についても、同様の措置が講じられています（措法68の105の3、措令39の125の3）。

### 2 改正の内容

有限責任事業組合契約を締結している組合員から適格分社型分割、適格現物出資又は適格事後設立によってその地位の承継を受けた場合の調整出資金額について、「八 民法上の組合契約等による組合事業に係る損失がある場合の課税の特例の改正」の2の記述と同様の改正が行われています（措令39の32③三）。

なお、連結納税制度の場合についても、上記と同様の改正が行われています（措令39の126③三）。

### 3 適用関係

上記の改正は、法人の平成18年4月1日以後に開始する事業年度分の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分の法人税については、なお従前の例によることとされています（改正措令附則23）。連結納税制度の場合についても同様です。

## 十 特定目的会社に係る課税の特例

### 1 改正前の制度の概要

この制度は、資産の流動化に関する法律（以下「資産流動化法」といいます。）に規定する特定目的会社で、多数の投資家又は適格機関投資家に対して優先出資証券又は特定社債券を発行している等の一定の要件を満たすものが、配当可能所得の90%超を配当として支払っていること等の一定の要件を満たしている場合には、所得の金額を限度

として、当該事業年度に係る支払配当の額を損金の額に算入することができるほか、特定目的会社に対する法人税法及び租税特別措置法の規定の適用に関する特例、特定目的会社から支払いを受ける利益の配当の特例等の措置を講じるというものです（措法67の14）。

### 2 改正の内容

会社法の制定に伴い、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）において、旧特定目的会社による特定資産の流動化に関する法律に規定する特定目的会社（以下「旧特定目的会社」といいます。）については資産流動化法に規定する特定目的会社とみなすなど、資産流動化法の規定の適用について所要の規定の整備が行われています。

本制度についても、旧特定目的会社が適用を受ける場合の要件の読替え規定など会社法の制定に伴う資産流動化法の改正に対応した所要の規定の

整備が行われました（措法67の14、改正法附則121②、措令39の32の2、改正措令附則34）。

### 3 適用関係

上記の改正は、特定目的会社の会社法の施行の日（平成18年5月1日）以後に終了する事業年度について適用し、特定目的会社の同日前に終了した事業年度については、なお従前の例によることとされています（改正法附則121①）。

## 十一 投資法人に係る課税の特例

### 1 改正前の制度の概要

この制度は、投資信託及び投資法人に関する法律に規定する投資法人で、多数の投資家又は適格機関投資家が出資している等の一定の要件を満たすものが、他の法人の発行済株式又は出資を50%以上有していないこと、配当可能所得の90%超を配当として支払っていること等の一定の要件を満たしている場合には、所得の金額を限度として、当該事業年度に係る支払配当等の額を損金の額に算入することができるほか、投資法人に対する法人税法及び租税特別措置法の規定の適用に関する特例、投資法人から支払いを受ける利益の配当の特例等の措置を講じるというものです（措法67の15）。

### 2 改正の内容

投資法人の事業年度終了の時ににおいて決済されていない取引のうち法人税法第61条の5第1項に規定するデリバティブ取引とみなして利益又は損

失に相当する金額を益金の額又は損金の額に算入する措置について、デリバティブ取引とみなされる取引の範囲につき、会社法の制定に伴う投資信託及び投資法人に関する法律の改正に対応した所要の整備が行われました。

具体的には、投資法人の計算に関する規則（平成18年内閣府令第47号）第6条第1項各号に掲げる有価証券を有しないでその売付けをする取引及び投資信託及び投資法人に関する法律施行規則（平成12年総理府令第129号）第27条第4項第3号に掲げる取引がその適用対象とされました（措令39の32の3⑦、措規22の19③）。

### 3 適用関係

上記の改正は、投資法人の会社法の施行の日（平成18年5月1日）以後に終了する事業年度について適用し、投資法人の同日前に終了した事業年度については、なお従前の例によることとされています（改正措令附則35）。



## 十二 中小企業者等に対する同族会社の特別税率の不適用 〔経営革新計画を実施する中小企業者に対する特定同族会社の特別税率の不適用〕

### 1 改正前の制度の概要

この制度は、青色申告書を提出する同族会社で次に掲げるもののそれぞれ次に定める事業年度については、同族会社の特別税率（法67：同族会社の留保金課税）を適用しないというものです（措法68の2）。

- (1) 中小企業の新たな事業活動の促進に関する法律の中小企業者に該当する同族会社 当該同族会社の設立の日を含む事業年度から当該設立の日以後10年を経過する日を含む事業年度までの各事業年度（平成12年4月1日から平成18年3月31日までの間に開始する各事業年度に限ります。）
- (2) 中小企業の新たな事業活動の促進に関する法律の承認を受けた中小企業者に該当する同族会社 当該事業年度終了の時ににおいて承認経営革新計画に従って経営革新のための事業を実施している場合における当該事業年度（平成18年3月31日までに開始する各事業年度に限ります。）
- (3) 各事業年度終了の時ににおける資本又は出資の金額が1億円以下の同族会社で前事業年度終了の時ににおける自己資本比率が50%以下であるもの 当該事業年度（平成15年4月1日から平成18年3月31日までの間に開始する各事業年度に限ります。）

なお、連結納税制度の場合についても、上記(1)

から(3)までと同様の措置が講じられています（措法68の109）。

### 2 改正の内容

同族会社の特別税率制度の見直し等に伴い、本制度については、中小企業の新たな事業活動の促進に関する法律の承認を受けた中小企業者に該当する特定同族会社が、平成18年4月1日から平成20年3月31日までの間に開始する各事業年度終了の時ににおいて承認経営革新計画に従って経営革新のための事業を実施している場合における当該事業年度については、特定同族会社の特別税率を適用しないこととする制度に改組され、制度名も「経営革新計画を実施する中小企業者に対する特定同族会社の特別税率の不適用」とすることとされました（措法68の2）。

なお、連結納税制度の場合についても、上記と同様の改正が行われています（措法68の109）。

### 3 適用関係

上記2の改正は、法人の平成18年4月1日以後に開始する事業年度について適用し、法人の同日前に開始した事業年度については、なお従前の例によることとされています（改正法附則102）。

連結納税制度の場合も同様です（改正法附則148・149）。

## 十三 株式等を分割法人と分割法人の株主等に交付する分割の特例

### 1 改正前の制度の概要

この制度は、分割承継法人の株式等を分割法人及び分割法人の株主等のいずれにも交付する分割

が行われたときは、分割型分割と分社型分割の双方が行われたものとみなして、租税特別措置法における法人税の特例に関する規定を適用するというものです（措法68の3の2）。

## 2 改正の内容

会社法の制定に伴い、分割承継法人の株式等を分割法人の株主に直接交付されることがなくなり、間接交付されることとなったため、本特例についても所要の整備が行われました（措法68の3の2①）。

具体的には、分割法人が分割承継法人の株式等の一部のみを当該分割法人の株主等に交付する分

割が行われたときは、分割型分割と分社型分割の双方が行われたものとみなすこととされています。

## 3 適用関係

上記2の改正は、法人が会社法の施行の日以後に行う分割について適用し、法人が同日前に行った分割については、なお従前の例によることとされています（改正法附則124）。

## 十四 その他

次の制度の適用期限が、それぞれ平成20年3月31日まで2年延長されました。

(1) 使途秘匿金の支出がある場合の課税の特例（措法62①）

(2) 特定目的信託の各計算期間における欠損金の繰戻しによる還付の不適用（措法68の3の3⑨）

(3) 特定投資信託の各計算期間における欠損金の繰戻しによる還付の不適用（措法68の3の4⑨）。

# 国際課税関係の改正

目	次
はじめに	(二) 民間国外債等の利子及び発行差金の課税の特例 ……………471
一 非永住者制度の改正 ……………451	(三) 特別国際金融取引勘定において経理された預金等の利子の課税の特例 ……………473
二 国外支配株主等に係る負債の利子の課税の特例（過少資本税制）の改正 ……………454	(四) 外国金融機関等の債券現先取引に係る利子の課税の特例 ……………473
三 国外関連者との取引に係る課税の特例（移転価格税制）の改正 ……………460	(五) 外国法人に係る同族特定信託の留保金課税 ……………474
四 特定外国子会社等に係る所得等の課税の特例（外国子会社合算税制）の改正 ……463	
五 その他の国際課税の改正 ……………470	
(一) 外国法人の確定申告書の添付書類 470	

## はじめに

○ 平成18年度税制改正においては、昨年及び一昨年に引き続き、持続的な経済社会の活性化を実現するための「あるべき税制」の構築に向けた各般の措置が講じられています。国際課税の分野でも、この一環として、以下のような近年の国際課税を取り巻く環境の変化を踏まえつつ、必要な措置を講じました。

まず、第一に、国際課税の役割として、従来より積極的に、国際的な投資交流・技術移転等を通じた経済交流の活性化、及び、これを通じた我が国経済の活性化を重視するようになってきています。この点については、租税条約ネットワークを拡充する中で、いわゆる投資所得に対する源泉地国課税の更なる縮減という形で具体化してきています（なお、併せて、条約の濫用による資源配分の歪曲や課税ベースの流出を抑制する措置も講じています）。平成18年度改正においても、このような租税条約ネットワーク拡充に対応する所要の国内法令の改正を行っています。

第二に、ますます重要になってきている経済インフラとしての国際課税制度は、経済のグロ

ーバル化・電子化等による経済活動の複雑化・多様化に応じ、不断のメンテナンスが必要となっています。特に、各国経済の結びつきがますます緊密になる中で、我が国を含む各国の税制が企業活動によりストレートかつダイナミックに影響を与えるという状況も十分に考慮に入れなければなりません。

第三に、このような経済インフラがその使命をまっとうするためには、これを毀損する国際的な租税回避行為等に対しては、厳正に対処し、その防止に努めることが重要です。

国内法に規定する国際課税に関しては、このような背景を踏まえ、概ね(1)経済活動の実態の変化への対応、(2)税の公平性・中立性の確保／租税回避行為への対応、及び、(3)確実な執行の確保・手続の整備、の3つの視点から税制改正を行ってきています。

平成18年度改正においては、(1)の観点から、企業の資金調達を仲介するレポ取引を過少資本税制の対象から除外する措置を、(2)の観点から、わが国に短期間滞在する居住外国人の課税範囲を限定している非永住者制度の見直しや、過少資本税制の適正化を、(3)の観点から、条約上の情報交換規定に基づく情報提供要請に応える情

報収集手段の拡充などの措置を、それぞれ講じたところです。

○ なお、今回の国際課税の改正（平成18年3月）は、次の法令及び関係告示等により行われています。

（法律）

- ・ 所得税法等の一部を改正する等の法律（平18.3.31 法律第10号）

（政令）

- ・ 所得税法施行令の一部を改正する政令（平18.3.31 政令第124号）
- ・ 法人税法施行令の一部を改正する政令（平18.3.31 政令第125号）

- ・ 租税特別措置法施行令の一部を改正する政令（平18.3.31 政令第135号）

（省令）

- ・ 所得税法施行規則の一部を改正する省令（平18.3.31 財務省令第18号）
- ・ 法人税法施行規則の一部を改正する省令（平18.3.31 財務省令第19号）
- ・ 租税特別措置法施行規則の一部を改正する省令（平18.3.31 財務省令第26号）
- ・ 法人税法施行規則の一部を改正する省令（平18.4.13 財務省令第35号）（申告書別表関係）

## 一 非永住者制度の改正

### 1 改正前の制度の概要

我が国の所得税は、個人の納税者を居住者と非居住者に区分し、それぞれ異なる範囲の所得を課税対象としています。居住者は「国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて1年以上居所を有する個人」とされ（所法2①三）、居住者に対しては、所得の源泉地を問わずすべての所得が課税対象とされています（所法7①一）。一方、非居住者は「居住者以外の個人」とされ（所法2①五）、非居住者に対しては国内源泉所得のみが課税対象とされています（所法7①三）。

この居住者に対する全世界所得課税の原則の例外として、居住者であっても我が国における滞在

期間が短い者等については、「非永住者」としてその課税対象とされる所得を一定の範囲に制限することとされています。具体的には、非永住者は「居住者のうち、国内に永住する意思がなく、かつ、現在まで引き続いて5年以下の期間国内に住所又は居所を有する個人」とされ（旧所法2①四）、非永住者に対しては、国内源泉所得及びこれ以外の所得で国内において支払われ、又は国外から送金されたものが課税対象とされています（所法7①二）。したがって、国外源泉所得のうち国外において支払われ、かつ、国内に送金されないものは、課税所得の範囲から除かれています。そして、非永住者に該当するかどうかの判定において、その者が次のいずれかに該当する場合には、国内に

（参考）個人納税者の区分と課税所得の範囲（改正前）

納税者の区分		課税所得の範囲
居住者	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 国内に住所を有する個人</li> <li>○ 現在まで引き続き1年以上居所を有する個人</li> </ul>	○ すべての所得（全世界所得）
非永住者	○ 国内に永住する意思がなく、かつ、現在まで引き続いて5年以下の期間国内に住所又は居所を有する個人	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 国内源泉所得</li> <li>○ 国外源泉所得（国内払い・国内送金分に限る）</li> </ul>
非居住者	○ 居住者以外の個人	○ 国内源泉所得のみ

永住する意思がないものと推定することとされて  
いました（旧所令16）。

- ① その者が日本の国籍を有しないこと。
- ② その者が日本の国籍のほか外国の国籍を有し、かつ、その納税地の所轄税務署長に対し、国内に永住する意思がない旨を表明したこと。

非永住者制度は、戦後の占領政策により居住外国人の非円通貨所得に対して我が国では課税されていなかったものが、昭和25年にその課税権が復活した際に課税優遇措置として導入されたものがその原型であるといえます。そして昭和32年の改正により、居住者のうち国内に現に住所がなく過去1年以上5年以下の期間居所又は住所を有する者を非永住者として一般の居住者と区分し、国内に源泉のある所得の全部及びその他の所得で国内において支払われ又はその国外から送金されたものに対し課税する非永住者制度が恒久的な制度として創設されました。その後、昭和37年には、非永住者の定義を「現に住所がない者」でなく「国内に永住する意思がない者」とすることとされ、現在にいたっています。

この非永住者制度については、その趣旨を逸脱して適用を受けている者も見受けられるとして、そのような問題点が指摘されていました。

- ① 外資系企業に就職した者（日本国籍）が、国外で数年間勤務した後、日本企業に転職し、日本の自宅から通勤しているような場合でも、永住の意思がないとして適用を受けている事例
- ② 外資系金融機関の日本支店に勤める者が、

平成9年に来日した後、平成13年まで非永住者として申告していたが、平成14年の途中にいったんアメリカに帰国した後、平成15年に再度来日し、平成15年からあらためて非永住者制度の適用を受け始めている事例

## 2 今回の改正の内容

### (1) 非永住者の定義の改正

このような問題点に対処するため、平成18年度改正においては、非永住者の範囲の見直しを行うこととされました。具体的には、居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ、過去10年以内において国内に住所又は居所を有していた期間（以下「居住期間」といいます。）の合計が5年以下である個人をいうこととされました（新所法2①四）。

日本の国籍を有していない者を対象としたのは、上記の事例①の問題点は制度の適用がその者の意思によって左右されることであり、本人の意思といった主観的なものを判定基準とするのではなく、なんらかの客観的な基準を設けることによって前述のような問題点が解決されること、そして日本の国籍を有することにより受けることができる便益等を考慮すれば、その課税所得の範囲について、非永住者以外の居住者として課税されている者とあえて差異を設ける必要はないと考えられたことによるものです。

また、過去10年以内の居住期間の合計が5年以下である者を対象としたのは、過去に一定以上の居住期間があれば、その者については非永住者制

（参考）個人納税者の区分と課税所得の範囲（改正後）

納税者の区分		課税所得の範囲
居住者	○ 国内に住所を有する個人 ○ 現在まで引き続き1年以上居所を有する個人	○ すべての所得（全世界所得）
非永住者	○ 日本の国籍を有しておらず、かつ、過去10年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が5年以下である個人	○ 国内源泉所得 ○ 国外源泉所得（国内払い・国内送金分に限る）
非居住者	○ 居住者以外の個人	○ 国内源泉所得のみ

度の適用を全く認めないとすることも考えられるところですが、それまでの国内の居住履歴をすべて要件としたのでは、その管理が本人にとっても税務当局にとっても容易でないこと等から、今回の改正においては、過去10年を区切りとして、現行と同様に5年間は非永住者制度の適用を認めることとし、そのうえで過去10年以内の居住期間が5年を超える者については非永住者制度の適用を認めないこととされました。

なお、この過去の居住期間の判定は従来どおり日数を基準とするため、過去10年以内の居住期間の合計が5年を超えることとなる日以降は、その者は非永住者に該当しないこととなります。また、その判定の際の「過去10年」はその判定の日からさかのぼった10年であり、その対象となる過去10年の開始日も、その判定をしようとする日の経過に応じて移動することとなります。

## (2) 居住期間等を記載した書類の確定申告書への添付

非永住者の範囲の見直しが行われたことに伴い、その判定の基礎となる国籍や過去の居住期間を的確に把握する必要があることから、その年において非永住者であった期間を有する者がその年の確定申告書を提出する場合には、その者の国籍や過去の居住期間など必要な事項を記載した書類を、確定申告書に添付しなければならないこととされました（新所法120⑤）。具体的な記載内容は次のとおりです（新所規47の4）。

- ① その申告書を提出する者の氏名、国籍及び住所又は居所
- ② その年の前年以前10年内の各年において、国内に住所又は居所を有することとなった日及び有しないこととなった日並びに国内に住所又は居所を有していた期間
- ③ その年において非永住者、非永住者以外の居住者及び非居住者であったそれぞれの期間
- ④ その年において非永住者であった期間内に生じた次に掲げる金額
  - イ 国内源泉所得の金額

ロ 国内源泉所得以外の所得の金額並びにその金額のうち、国内において支払われた金額及び国外から送金された金額

### ⑤ その他参考となるべき事項

なお、この書類は、還付の申告書、確定損失申告書、準確定申告書を提出する場合にも添付しなければならないこととされました（新所法122③、123③、125④、127④）。

## 3 適用関係

(1) 上記2(1)の改正は、平成18年4月1日以後の納税義務者の区分に応じそれぞれの課税所得について適用されます（改正法附則3）。つまり、同日以後は、改正後の定義によって非永住者に該当するかどうか判定されることとなります。例えば、同日前には改正前の定義によって非永住者に該当していた者が、同日以後に改正後の定義によって非永住者に該当しないこととなる者（例えば日本国籍を有していて非永住者として申告していた者）については、平成18年3月31日までの間については非永住者の課税所得の範囲（国内源泉所得と、国外源泉所得のうち国内で支払われ又は国外から送金されたもの）に対して所得税が課され、平成18年4月1日以後の期間については非永住者以外の居住者の課税所得の範囲（すべての所得）に対して所得税が課されることとなります。

(2) 上記2(2)の改正は、平成18年4月1日以後に非永住者であった期間を有する者が、平成18年分以後の所得税に係る確定申告書を提出する場合に適用されます（改正法附則13）。

## 二 国外支配株主等に係る負債の利子の課税の特例 (過少資本税制)の改正

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 制度の趣旨

過少資本税制は、海外の関連企業との間において、出資に代えて貸付けを多くすることによる税負担の軽減を防止するために、一定割合を超える支払利子の損金算入を認めないこととする制度です。

つまり、外国企業が我が国に子会社（日本子会社）を設ける場合において、日本子会社に対する出資を少なくし、貸付けを多くすれば、日本子会社の所得に対する課税上、出資に対する配当は損金として控除されませんが、貸付けに対する支払利子は損金として控除されることから、我が国の法人税が減少することになるため、これを防止する観点から設けられているものです。

#### (2) 制度の内容

##### ① 制度の概要

内国法人の各事業年度の国外支配株主等に対する負債の平均残高が国外支配株主等の資本持分の3倍を超える場合には、その事業年度において国外支配株主等に支払う負債の利子のうちその超過額に対応する部分の金額は、損金の額に算入しないこととされています（旧措法66の5①）。ただし、各事業年度の総負債に係る平均残高がその事業年度の自己資本の額の3倍以内である場合には、この制度の適用はないこととされています。

なお、本制度は、国内において事業を行う外国法人が支払う負債の利子についても適用することとされています（旧措法66の5⑦）。

(注) 特定信託の各計算期間の所得に対する法人税及び連結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も、同様の措置が講じられています（措法68の3の6、

68の89）が、基本的な仕組みは内国法人と同様ですので、説明は省略します。

##### ② 用語の意義

###### イ 国外支配株主等

内国法人の発行済株式の総数又は出資金額の50%以上を有する非居住者又は外国法人、その他その内国法人との間に特殊の関係のあるものをいいます（旧措法66の5③）。

###### ロ 負債及び負債の利子の範囲

対象となる負債は、利子の支払の基因となる負債（有利子負債）とされています（旧措法66の5①）。ここで言う利子には、借入金の利子、手形の割引料、社債発行差金その他経済的な性質が利子に準ずるものを含むこととされています（旧措令39の13①）。また、国外支配株主等に対する負債の額には、国外支配株主等が第三者に対して融資を行い、第三者が内国法人に融資をした場合のように、実質的に国外支配株主等がその内国法人に対して供与したと認められる資金に係る負債も含まれることとされています（旧措令39の13④）。なお、国外支配株主等が国内に支店等の恒久的施設を有しており、受け取る利子が法人税の課税対象所得に含まれる場合には、その利子の支払の基因となる負債は除かれることとされています（旧措令39の13②）。

###### ハ 国外支配株主等の資本持分

内国法人の自己資本の額に国外支配株主等の内国法人に対する直接及び間接の持分割合を乗じて計算した金額をいいます（旧措令39の13⑨）。

###### ニ 自己資本の額

内国法人の総資産の帳簿価額から総負債の帳簿価額を控除した残額（その金額が法

人税法に規定する資本等の金額に満たない場合には、資本等の金額)をいいます(旧措令39の13⑤)。

### ③ 損金不算入額の計算

損金不算入額は、次により算定することとされています(旧措令39の13⑬)。

$$\text{国外支配株主等に支払う負債利子の額} = \frac{\text{国外支配株主等の資本持分} \times 3}{\text{国外支配株主等に対する負債に係る平均負債残高(A)}}$$

### ④ 類似法人の負債・資本比率

本制度の適用対象法人は、適用要件の判定と損金不算入額を計算する場合において、上記③の算式にある3倍という倍数に代えて、その法人と同種の事業を営む内国法人で事業規模その他の状況が類似するもの(以下「類似法人」といいます。)の負債・自己資本比率に照らし妥当な倍数を用いることができることとされています(旧措法66の5②)。この場合に用いる類似法人の負債・自己資本比率は、この比率を用いようとする内国法人の各事業年度終了の日以前3年以内に終了した類似法人の各事業年度のうちいずれかの事業年度終了の日における負債の額の同日における資本金、法定準備金及び剰余金の合計額に対する比率とされています(旧措令39の13⑰)。

## 2 改正の内容

### (1) 対象となる負債及び負債の利子等の追加

#### ① 改正の趣旨

本制度においては、内国法人が国外支配株主等から直接に供与された資金に係る負債及びその負債の利子のほか、第三者を通じて供与された資金に係る負債及びその負債の利子についても、その対象とされています。

今回の改正では、内国法人の資金調達に関して、国外支配株主等が関与しているにも関わらず、本制度の適用を受けないものが見受けられることから、対象となる負債及び負債

の利子に、一定のものが加えられました。

#### ② 改正の内容

本制度の対象となる負債及び負債の利子に、次のものが追加されました(新措法66の5④二~四、新措令39の13⑬~⑰)。

#### イ 対象となる負債

(イ) 内国法人に係る国外支配株主等が第三者に対して債務の保証をすることにより、第三者が内国法人に対して資金を供与したと認められる場合におけるその資金に係る負債

(ロ) 内国法人に係る国外支配株主等からその内国法人に貸し付けられた債券(国外支配株主等が内国法人の債務の保証をすることにより、第三者からその内国法人に貸し付けられた債券を含みます。)が他の第三者に、担保として提供され、債券現先取引で譲渡され、又は現金担保付債券貸借取引で貸し付けられることにより、当該他の第三者が内国法人に対して資金を供与したと認められる場合におけるその資金に係る負債

#### ロ 対象となる負債の利子及び資金調達に係る費用

(イ) 上記イ(イ)の場合において、国外支配株主等に支払う債務の保証料及び第三者に支払う負債の利子

(ロ) 上記イ(ロ)の場合において、国外支配株主等に支払う債券の使用料及び債務の保証料、第三者に支払う債券の使用料並びに他の第三者に支払う負債の利子

### (2) 借入れと貸付けの対応関係が明らかな債券現先取引等に係る負債等の控除

#### ① 改正の趣旨

わが国の過少資本税制は、国外支配株主等に対する負債が国外支配株主等に係る自己資本の一定の倍数を超える場合にその超過額に対応する負債の利子を損金不算入とすることとしています。諸外国の過少資本税制には、



負債の内容等を考慮して個別に対応するものと、わが国のように総量で規制するものがありますが、個別の判定においては非常に困難が伴うため、わが国では総量で規制する仕組みが採られています。

しかし、金融機関においては、国外支配株主等から債券現先取引等により借り入れた資金を自らの事業に用いずに、国内の金融機関に対して貸し付ける取引が一般に行われており、国外支配株主等に係る負債に対する国外支配株主等に係る自己資本の倍数が、本制度で予定する倍数（3倍）を大きく超える場合があります。そこで、債券現先取引等のうち、借入れと貸付けの対応関係が明らかなものについて、一定の措置を講じることとされました。

## ② 改正の内容

国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債のうちに、借入れと貸付けの対応関係が明らかな債券現先取引等（以下「特定債券現先取引等」といいます。）がある場合には、国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債並びに国外支配株主等及び資金供与者等に支払う負債の利子等の額から、特定債券現先取引等に係るものを控除することとされました（新措法66の5②）。

## 3 改正後の制度の内容

平成18年度改正においては、上記2のように改正が行われ、これに伴い、負債の利子等の損金不算入額の計算その他の規定について、所要の措置が講じられましたが、制度の内容に大きな変更がありますので、改正後の制度の内容を説明することとします。

### (1) 制度の概要

内国法人の各事業年度の国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債の平均残高が国外支配株主等の内国法人に対する資本持分の3倍を超える場合には、その事業年度において国外支配株主等

及び資金供与者等に支払う負債の利子等のうちその超過額に対応する部分の金額は、損金の額に算入しないこととされました（新措法66の5①）。ただし、各事業年度の総負債に係る平均残高がその事業年度の自己資本の額の3倍以内である場合には、この制度の適用はないこととされます。

### (2) 用語の意義

#### ① 国外支配株主等

非居住者又は外国法人（以下「非居住者等」といいます。）で、内国法人との間に、非居住者等が内国法人の発行済株式等の50%以上を直接又は間接に保有する関係その他の特殊の関係のあるものをいいます（新措法66の5④一、新措令39の13⑪）。

#### ② 資金供与者等

内国法人に資金を供与する者及びその資金の供与に関係のある者をいい、具体的には、次の者をいいます（新措法66の5④二、新措令39の13⑬）。

イ 国外支配株主等が第三者を通じて内国法人に対して資金を供与したと認められる場合におけるその第三者

ロ 内国法人に係る国外支配株主等が第三者に対して債務の保証をすることにより、第三者が内国法人に対して資金を供与したと認められる場合におけるその第三者

ハ 内国法人に係る国外支配株主等からその内国法人に貸し付けられた債券（国外支配株主等が内国法人の債務の保証をすることにより、第三者から内国法人に貸し付けられた債券を含みます。）が、他の第三者に、担保として提供され、債券現先取引で譲渡され、又は現金担保付債券貸借取引で貸し付けられることにより、当該他の第三者が内国法人に対して資金を供与したと認められる場合におけるその第三者及び他の第三者

#### ③ 負債の利子等

負債の利子及び次の資金調達に係る費用を

います（新措法66の5④三、新措令39の13⑭⑮）。

イ 上記②ロの場合において、内国法人が国外支配株主等に支払う債務の保証料

ロ 上記②ハの場合において、内国法人が国外支配株主等に支払う債券の使用料若しくは債務の保証料又は第三者に支払う債券の使用料

④ 国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債

国外支配株主等に対する負債及び上記②イからハマまでの場合におけるこれらの資金に係る負債をいいます（新措法66の5④四、新措令39の13⑯）。

⑤ 国外支配株主等の資本持分

内国法人の自己資本の額に国外支配株主等の内国法人に対する直接及び間接の持分割合を乗じて計算した金額をいいます（新措法66の5④六、新措令39の13⑰）。

⑥ 自己資本の額

内国法人の総資産の帳簿価額から総負債の帳簿価額を控除した残額（その金額が法人税

法に規定する資本金等の額に満たない場合には、資本金等の額）をいいます（新措法66の5④七、新措令39の13⑱）。

⑦ 特定債券現先取引等

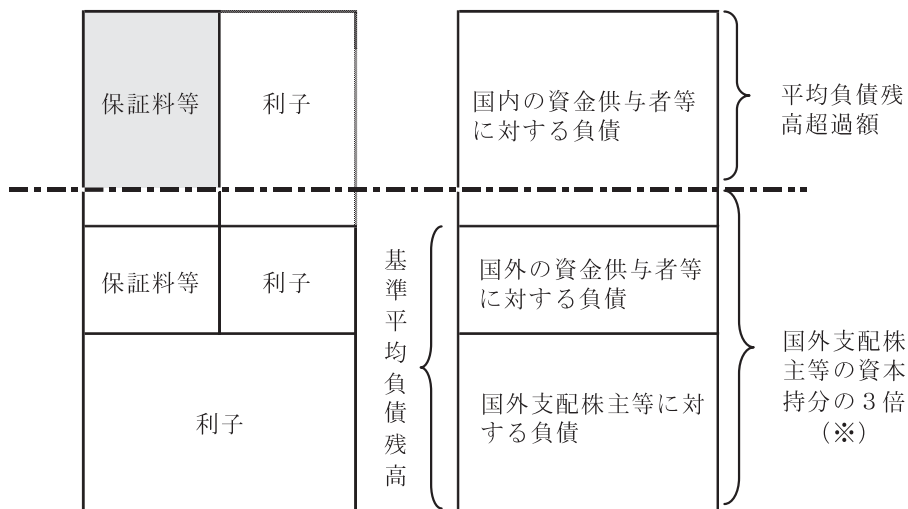
債券現先取引及び現金担保付債券貸借取引のうち、現金担保付債券貸借取引で借り入れた債券又は債券現先取引で購入した債券を、現金担保付債券貸借取引で貸し付ける場合又は債券現先取引で譲渡する場合におけるその現金担保付債券貸借取引又は債券現先取引をいいます（新措法66の5④八、新措令39の13㉔）。

(3) 損金不算入額の計算

損金不算入額は、次により計算することとされました（新措令39の13①）。

- ① 国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債に係る平均負債残高から国内の資金供与者等に対する負債に係る平均負債残高を控除した金額（以下「基準平均負債残高」といいます。）が、国外支配株主等の資本持分の3倍以下である場合

$$\frac{\text{国内の資金供与者等に対する負債に係る保証料等の額} + \text{平均負債残高超過額}}{\text{国内の資金供与者等に対する負債に係る平均負債残高}}$$



※ 類似法人基準を用いる場合には、類似法人の負債・資本倍率

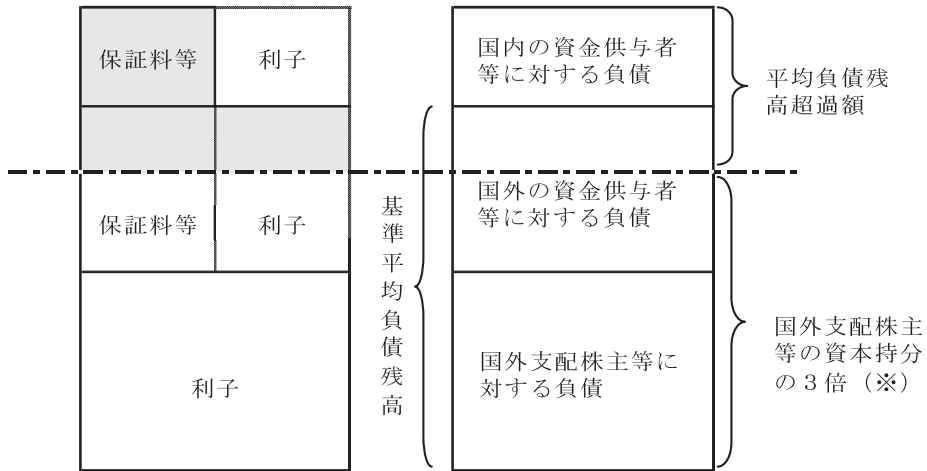
② 基準平均負債残高が国外支配株主等の資本持分の3倍を超える場合

国内の資金供与者等に対する負債に係る保証料等の額 +

$$\left[ \frac{\text{国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債に係る負債の利息等の額}}{\text{国内の資金供与者等に対する負債に係る保証料等の額}} \right] \times$$

$$\text{平均負債残高超過額} - \frac{\text{国内の資金供与者等に対する負債に係る平均負債残高}}{\text{国内の資金供与者等に対する負債に係る平均負債残高}}$$

$$\frac{\text{国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債に係る平均負債残高}}{\text{国内の資金供与者等に対する負債に係る平均負債残高}}$$



※ 類似法人基準を用いる場合には、類似法人の負債・資本比率

(4) 特定債券現先取引等に係る負債がある場合の特例

① 特例の内容

国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債のうちに、特定債券現先取引等がある場合には、国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債並びに国外支配株主等及び資金供与者等に支払う負債の利息等の額から、特定債券現先取引等に係るものを控除することとされました(新措法66の5②)。

この場合において、制度の適用がないこととされる国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債に係る平均残高の国外支配株主等の資本持分に対する倍数及び総負債に係る平均残高の自己資本の額に対する倍数は、2倍以内(特例がない場合は、3倍以内)とされます。なお、本特例の適用を受ける場合においても、2倍という倍数に代えて、類似法人

の負債・自己資本比率に照らし妥当な倍数を用いることができるとされています。

② 特定債券現先取引等に係る負債がある場合の国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債等の計算

イ 国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債に係る平均負債残高

国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債に係る平均負債残高は、その平均負債残高から、国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債のうち特定債券現先取引等に係るものに係る平均負債残高(平均負債残高が特定債券現先取引等に係る資産に係る平均資産残高を超える場合には、平均資産残高。ニ及びホにおいて「調整後平均負債残高」といいます。)を控除して計算した金額とされました(新措法66の5②、新措令39の13⑤)。

つまり、債券現先取引等の対象となる債券の種類・名称ごとに、その平均負債残高及び平均資産残高を計算して、いずれか少ない金額を控除する特定債券現先取引等に係る平均負債残高とすることとされています。原則として、借入れと貸付けの対応関係が明らかな債券現先取引等を控除すべきですが、計算の簡便性に考慮し、債券の種類・名称ごとに、その平均残高で計算することを認めることとしたものです。

ロ 当該事業年度の総負債に係る平均負債残高

当該事業年度の総負債に係る平均負債残高は、その平均負債残高から、当該事業年度の総負債のうち特定債券現先取引等に係るものに係る平均負債残高（平均負債残高が特定債券現先取引等に係る資産に係る平均資産残高を超える場合には、平均資産残高）を控除して計算した金額とされました（新措法66の5②、新措令39の13⑥）。

ハ 国外支配株主等の資本持分に係る倍数及び自己資本の額に係る倍数

国外支配株主等の資本持分に係る倍数は、イの国外支配株主等及び資金供与者等に対する負債に係る平均負債残高を国外支配株主等の資本持分で除して計算した倍数とされ、自己資本の額に係る倍数は、ロの当該事業年度の総負債に係る平均負債残高を自己資本の額で除して計算した倍数とされました（新措法66の5②、新措令39の13⑦）。

ニ 国外支配株主等及び資金供与者等に支払う負債の利子等の額

国外支配株主等及び資金供与者等に支払う負債の利子等の額は、その金額から、国外支配株主等及び資金供与者等に支払う負債の利子等の額のうち特定債券現先取引等に係るものに、調整後平均負債残高を特定債券現先取引等に係る負債に係る平均負債残高で除して得た割合を乗じて計算した金額を控除して計算した金額とされました

（新措法66の5②、新措令39の13⑧）。

ホ 課税対象所得に係る保証料等の金額

課税対象所得に係る保証料等の金額は、その金額から、課税対象所得に係る保証料等の金額のうち特定債券現先取引等に係るものに、その金額に係る負債に係る調整後平均負債残高をその負債のうち特定債券現先取引等に係るものに係る平均負債残高で除して得た割合を乗じて計算した金額を控除して計算した金額とされました（新措令39の13⑨）。

ヘ 類似法人の総負債の額

類似法人の負債・資本比率を採用する場合における類似法人の総負債の額は、その金額から、次のうち少ない金額を控除して計算した金額とされました（新措令39の13⑩、新措規22の10の2）。

(イ) 債券現先取引等に係る借入金の金額（債券現先取引等に係る借入金の金額が他の借入金の金額と区分されていない場合には、債券現先取引等に係る借入金の金額を含む勘定科目に計上されている金額）

(ロ) 債券現先取引等に係る貸付金の金額（債券現先取引等に係る貸付金の金額が他の貸付金の金額と区分されていない場合には、債券現先取引等に係る貸付金の金額を含む勘定科目に計上されている金額）

③ 申告及び保存要件

特定債券現先取引等に係る負債がある場合の特例は、その旨を記載した書面並びに特定債券現先取引等に係る負債に係る平均負債残高及び負債の利子等の額の計算に関する明細書を確定申告書（中間申告書を含みます。）に添付し、その計算に関する書類を保存している場合に限り、適用を受けることができるとされました（新措法66の5⑥）。

ただし、書面若しくは明細書の添付又は計算書類の保存をしていなかった場合において

も、税務署長は、その書面若しくは明細書の添付又は計算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、その書面若しくは明細書又は計算書類の提出があった場合には、特定債券現先取引等に係る負債がある場合の特例を適用することができることとされました（新措法66の5⑦）。

#### 4 適用関係

上記2(1)の改正は、平成18年4月1日以後に開

始する事業年度分の法人税について適用され、同日前に開始する事業年度分の法人税については、なお従前の例によることとされています。また、上記2(2)の改正は、平成18年4月1日以後に終了する事業年度分の法人税について適用され、同日前に終了する事業年度分の法人税については、なお従前の例によることとされています（改正法附則114、改正措令附則31）。

### 三 国外関連者との取引に係る課税の特例（移転価格税制）の改正

#### 1 改正前の制度の概要

##### (1) 制度の概要

法人と国外関連者との間の取引（国外関連者が法人税法第141条第1号から第3号までに掲げる外国法人のいずれに該当するかに応じ、国外関連者のこれらの号に掲げる国内源泉所得（租税条約の規定により法人税が軽減され、又は免除される所得を除きます。）に係る取引を除きます。以下「国外関連取引」といいます。）を独立企業間価格に比して低価又は高価で行ったことにより、その法人の所得が減少する場合には、その取引が独立企業間価格で行われたものとみなして法人税の課税所得を計算することとされています（措法66の4①、措令39の12⑤）。

(注)1 国外関連者とは、その法人との間に50%以上の株式の保有関係等の特殊の関係のある外国法人をいいます（措法66の4①、措令39の12①）。

2 国外関連者との取引に係る課税の特例については、特定信託の各計算期間の所得に対する法人税及び連結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も、同様の措置が講じられています（措法68の3の5、68の88）が、基本的な仕組みは、上記と同様とされていますので、説明は省略します。

##### (2) 独立企業間価格の算定方法

棚卸資産の販売又は購入に係る独立企業間価格は、次に掲げる方法（算定方法）のいずれかによって算定することとされています。ただし、④⑤については①～③の方法を用いることができない場合に限り、用いることができるとされています（措法66の4②一）。また、棚卸資産の販売又は購入以外の取引に係る独立企業間価格については、①から⑤までの算定方法と同等の方法により算定することとされています（措法66の4②二）。

###### ① 独立価格比準法

独立価格比準法とは、特殊の関係にない売手と買手が、国外関連取引に係る棚卸資産と同種の棚卸資産をその国外関連取引と取引段階、取引数量その他が同様の状況の下で売買した取引の対価の額に相当する金額をもって国外関連取引の対価の額とする方法とされています（措法66の4②一イ）。

###### ② 再販売価格基準法

再販売価格基準法とは、国外関連取引に係る棚卸資産の買手が特殊の関係にない者に対してその棚卸資産を販売した対価の額（以下「再販売価格」といいます。）から通常の利潤の額を控除して計算した金額をもって国外関連取引の対価の額とする方法とされています

(措法66の4②一ロ)。

ここでいう通常の利潤の額とは、再販売価格に、国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を特殊の関係にない者（以下「非関連者」といいます。）から購入した者（以下「再販売者」といいます。）がその同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対して販売した取引に係る再販売者の売上総利益の額の収入金額の合計額に対する割合を乗じて計算した金額とされています（措令39の12⑥）。

### ③ 原価基準法

国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得の原価の額に通常の利潤の額を加算して計算した金額をもって国外関連取引の対価の額とする方法とされています（措法66の4②一ハ）。

ここでいう通常の利潤の額とは、原価の額に、国外関連取引に係る棚卸資産と同種又は類似の棚卸資産を、購入（非関連者からの購入に限ります。）、製造その他の行為により取得した者（以下「販売者」といいます。）がその同種又は類似の棚卸資産を非関連者に対して販売した取引に係る販売者の売上総利益の額の原価の額の合計額に対する割合を乗じて計算した金額とされています（措令39の12⑦）。

### ④ 上記①から③までの方法に準ずる方法

### ⑤ その他の方法

#### イ 利益分割法

利益分割法とは、法人又はその国外関連者による棚卸資産の購入、製造、販売その他の行為による所得について、その発生に寄与した要因に応じてその法人又は国外関連者に帰属するものとして計算した金額をもって国外関連取引の対価の額とする方法とされています（措令39の12⑧一）。

#### ロ 取引単位営業利益法

取引単位営業利益法とは、再販売価格基準法及び原価基準法が売上総利益をもとに

原価の額又は売上金額を算出する方法であるのに対して、営業利益をもとにして原価の額又は売上金額を算出する方法とされています（措令39の12⑧二、三）。

#### ハ ロに準ずる方法

## (3) 推定による課税

### ① 規定の概要

国外関連者との取引に係る独立企業間価格は、上記(2)の方法のいずれかによって算定することとされていますが、法人が独立企業間価格を算定するために必要と認められる帳簿書類又はその写しを課税当局の要求後遅滞なく提示又は提出しなかった場合には、税務署長は、国外関連取引に係る事業と同種の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似する法人のその事業に係る売上総利益率その他これに準ずる割合を基礎として、再販売価格基準法又は原価基準法又はこれらと同等の方法を用いて算定した金額を独立企業間価格と推定して、更正又は決定をすることができるとされています（旧措法66の4⑦）。

諸外国を見ますと、アメリカ、イギリス、カナダにおいては一般的に納税者に立証責任があります。ドイツにおいては、納税者が文書化ルールに従っていない場合、課税当局は一定の範囲内で最も納税者に不利な金額を独立企業間価格と推定して課税することができるとされています。フランスにおいては、課税当局からの資料要求の回答がなされなかった場合、課税当局は利用可能なあらゆる情報及び算定手法に基づき更正をすることができるとされています。

### ② 適用要件

推定規定を適用するためには次のような要件を満たす必要があります。

イ 独立企業間価格の算定に必要な書類が当局の要求後遅滞なく提示又は提出されなかったこと

ロ 同種の事業を営む、事業規模その他の事業の内容が類似する法人の売上総利益率又はこれに準ずる割合を用いること

③ 効果

税務署長が上記の要件を満たす推定による課税を行った場合には、納税者は、自己の主張する価格が法定された方法による独立企業間価格であることを立証しない限り、当局の算定した価格が独立企業間価格になります。

## 2 改正の内容

### (1) 改正の背景等

推定規定は、独立企業間価格の算定に必要な資料の提供について納税者の協力が得られない場合に働くものです。納税者から資料提供の協力が得られない場合に、課税当局が何らの手だてもなくこれを放置せざるを得ないことになれば、課税の公平を損なうこととなります。取引の形態が多様化・複雑化する中で、課税当局が推定する独立企業間価格の算定方法を再販売価格基準法、原価基準法及びこれらと同等の方法に限るのは結果的に課税当局が放置せざるを得ない状況を増加させることになりかねません。そこで、通常の独立企業間価格の算定において用いられる方法と同等の方法を用いて課税当局が適切に課税を行うことができるよう、独立企業間価格と推定できる方法が追加されました。

### (2) 推定課税における独立企業間価格の算定方法の追加

推定課税における独立企業間価格の算定方法に次の①から④までの方法が追加されました。これらの方法は、国外関連取引が棚卸資産の販売又は購入である場合には①から③までの方法が用いられ、国外関連取引が棚卸資産の販売又は購入以外の取引である場合には①又は④の方法が用いられることとされています。なお、これらの方法は、再販売価格基準法、原価基準法及びこれらと同等の方法を用いることができない場合に限り、用いることができます（新措法66の4⑦）。

### ① 利益分割法に対応する方法

法人及びその法人の国外関連取引に係る国外関連者の属する企業集団の財産及び損益の状況を連結して記載した計算書類（連結財務諸表又はこれに類似するもの）における国外関連取引に係る事業に係る所得について、国外関連取引に係る事業に係る費用の額、使用した固定資産の価額その他その所得の発生に寄与した程度を推測するに足りる要因に応じてその法人及び国外関連者に帰属するものとして計算した金額をもって国外関連取引の対価の額とする方法（新措令39の12⑫一）。

なお、上記の計算書類において、国外関連取引に係る事業に係る所得が他の事業に係る所得と区分されていない場合には、その事業を含む事業に係る所得について計算を行い、その事業に係る費用の額又は固定資産の価額が他の事業に係る費用の額又は固定資産の価額と区分されていない場合には、その事業を含む事業に係る費用の額又は固定資産の価額に応じて計算を行います。

### ② 取引単位営業利益法に対応する方法

イ 国外関連取引が棚卸資産の購入である場合

国外関連取引が棚卸資産の購入である場合の取引単位営業利益法に対応する算定方法は、国外関連取引に係る棚卸資産の買手が非関連者に対して棚卸資産を販売した対価の額（以下「再販売価格」といいます。）から、再販売価格に(イ)に掲げる金額の(ロ)に掲げる金額に対する割合を乗じて計算した金額に国外関連取引に係る棚卸資産の販売のために要した販売費及び一般管理費の額を加算した金額を控除した金額をもって国外関連取引の対価の額とする方法です（新措令39の12⑫二）。

(イ) 国外関連取引に係る事業と同種又は類似の事業を営む法人で事業規模その他の事業の内容が類似する法人のその事業（以下「比較対象事業」といいます。）に

- 係る棚卸資産の販売による営業利益の額の合計額
- (ロ) 比較対象事業に係る棚卸資産の販売による収入金額の合計額
- ロ 国外関連取引が棚卸資産の販売である場合
- 国外関連取引が棚卸資産の販売である場合の取引単位営業利益法に対応する算定方法は、国外関連取引に係る棚卸資産の売手の購入、製造その他の行為による取得の原価の額（以下「取得原価の額」といいます。）に、(イ)に掲げる金額に(ロ)に掲げる金額の(ハ)に掲げる金額に対する割合を乗じて計算した金額及び(イ) b に掲げる金額の合計額を加算した金額をもって国外関連取引の対価の額とする方法です（新措令39の12②三）。
- (イ) 次に掲げる金額の合計額
- a 取得原価の額

- b 国外関連取引に係る棚卸資産の販売のために要した販売費及び一般管理費の額
- (ロ) 比較対象事業に係る棚卸資産の販売による営業利益の額の合計額
- (ハ) 比較対象事業に係る棚卸資産の販売による収入金額の合計額から(ロ)に掲げる金額を控除した金額
- ③ ②に掲げる方法に準ずる方法
- ④ ②③に掲げる方法と同等の方法

### 3 適用関係

上記2の改正は、平成18年4月1日以後に開始する事業年度分の法人税について更正又は決定をする場合について適用され、同日前に開始した事業年度分の法人税について更正又は決定をする場合については、従前の例によることとされています（改正法附則113）。

## 四 特定外国子会社等に係る所得等の課税の特例 (外国子会社合算税制)の改正

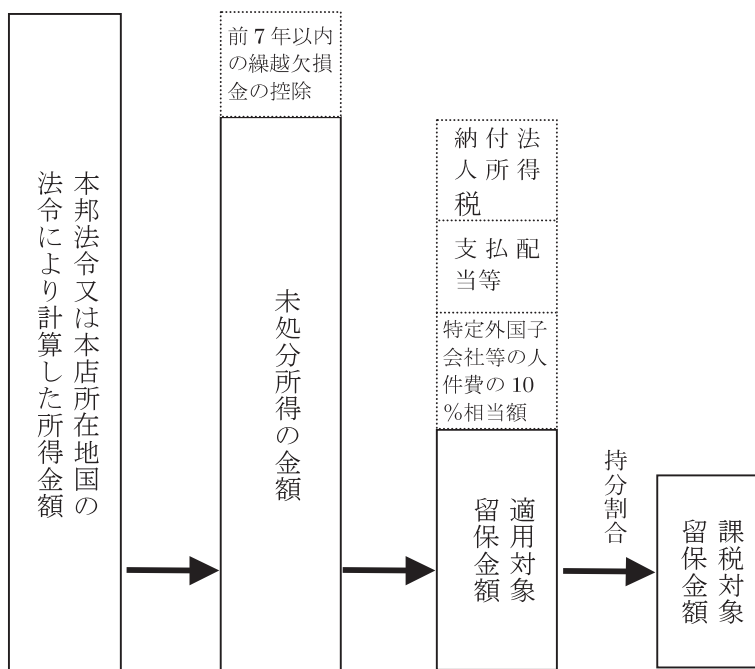
### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 概要

内国法人が発行済株式等の50%超を保有している外国法人（以下「外国関係会社」といいます。）で、本店等の所在地における所得に対して課される税の負担が我が国における法人の所得に対して課される税の負担に比して著しく低いもの（以下「特定外国子会社等」といいます。）について、留保した所得（適用対象留保金額）のうち内国法人の持分に対応する部分の金額（以下「課税対象留保金額」といいます。）を収益の額とみなして、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入することとされています（措法66の6①）。ただし、特定外国子会社等が独立企業としての実体を備える等所定の要件を満たす場合には、この合算課税は行われなことをされています（措法66の6④）。

(注) 外国子会社合算税制は、居住者の各年の所得に対する所得税、特定信託の各計算期間の所得に対する法人税及び連結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も、同様の措置が講じられています（措法40の4、68の3の7、68の90）。また、一定の外国信託に留保された所得を合算して課税する制度が、居住者の各年の所得に対する所得税、内国法人の各事業年度の所得に対する法人税、特定信託の各計算期間の所得に対する法人税及び連結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も、同様の措置が講じられています（措法40の7、66の9の2、68の3の11、68の93の2）。これらの措置の基本的な仕組みは、内国法人の特定外国子会社等に留保された所得の合算課税制度と同様ですので、説明は省略します。





## (2) 合算対象金額の計算

内国法人の所得に合算して課税される特定外国子会社等の留保所得の計算の概要は上図のとおりです。

## (3) 課税済留保金額の損金算入

特定外国子会社等が配当等を支払った場合において、その配当の支払の事実が生じた日を含む内国法人の事業年度開始の日前10年以内に開始した各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入された課税対象留保金額（課税済留保金額）があるときは、その配当等の額のうち過年度に合算課税の対象とされた課税対象留保所得から成る部分の金額を内国法人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（措法66の8①）。

## 2 改正の内容

### (1) 改正の概要

#### ① 配当の範囲

外国子会社合算税制は、特定外国子会社等が留保した所得を合算の対象としています。したがって、特定外国子会社等が「利益の配

当又は剰余金の分配」を行った場合には、合算対象所得から控除し、また、合算課税後に「利益の配当又は剰余金の分配」が行われた場合には、過年度の合算課税相当額の損金算入を行うこととされています。

先般制定された会社法においては、株主に対する利益の還元方法の多様化・柔軟化を図る等の観点から、株主に対する金銭等の分配及び自己株式の有償取得を「剰余金の配当」として整理し、これらについて統一的に財源規制をかけることとされました。したがって、会社法においては株式等の発行人から株主等への金銭その他の資産の交付はすべて「剰余金の配当」と整理されることになりました。

一方、税制においては、会社から株主への金銭等の交付について、従来どおり、株主抛出の返還部分と株主への利益の分配部分に区分をすることとされ、従来の利益性の配当という意味の「利益の配当又は剰余金の分配」という表現に代わるものとして、「剰余金の配当（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く。）、利益の配当

(分割型分割によるものを除く。)、剰余金の分配(出資に係るものに限る。)」という表現が用いられることとされました。外国子会社合算税制において調整の対象とすべき配当についても、わが国の税制上の観点での利益性の配当という意味で、この表現振りをを用いることとされました。

## ② 留保所得から控除するタイミング

法人税においては、従来から、支払配当は、その計算期間に係る事業年度の利益積立金(留保利益)を減額することとされてきました(例えば3月決算法人が17年3月期の配当を17年6月に支払った場合には、17年3月期の利益積立金(留保利益)を減少させることとされてきました。)

しかし、会社法の制定に伴い、いつの事業年度分の配当かという考え方がなくなり、会計上は、その配当の支払の効力発生日の属する事業年度の剰余金を減少させる処理が行われることとなりました。これに伴い、法人税においても、原則として、支払配当はその支払の効力発生日の属する事業年度の利益積立金(留保利益)を減少させることとされました。

(注) この例外として、特定同族会社の留保金課税制度においては、配当の基準日の属する事業年度終了の日の翌日から基準日の属する事業年度の決算の確定までに行われた配当は、当該事業年度の留保所得を減少させることとされています(新法67④)。

外国子会社合算税制では、支払配当は、その配当の計算の基礎となった事業年度の適用対象留保金額の計算上控除することとされていたところですが(旧措令39の16①二)、今回の改正では、実質的に従来と同様の処理を維持させるために、配当の支払に係る基準日の属する事業年度の適用対象留保金額の計算上控除する等の改正が行われました(新措令39の16①二等)。したがって、実際の配当の支払日の属する事業年度の適用対象

留保金額の計算上控除する処理は行われなかったこととされました。

(注) 配当の支払事業年度の留保所得から控除するという処理も考えられますが、留保所得から控除するタイミングの切替えに伴い1回分合算課税額が生じることになり、更に、この合算課税額が永久に調整されないことになってしまうために、従来どおりの処理を維持することとされたものです。

## ③ 配当の支払回数の制限の撤廃への対応

外国子会社合算税制が対象とする外国法人は年1回の配当を行うという前提の下で制度設計が行われているものと考えられ、外国法人が中間配当を支払った場合の処理が不明確な場面がありました。そこで、取扱通達で特定外国子会社等が中間配当を行った場合の処理が示されていました。

しかし、会社法においてわが国の会社について配当の支払回数制限が撤廃されたことから、外国子会社合算税制が対象とする外国法人についても、配当の支払回数の制限がないという前提で適用対象留保金額、課税対象留保金額、課税済留保金額の損算入額の計算を行うこととし、所要の規定の整備が行われました。

## (2) 具体的な改正の内容

### ① 適用対象留保金額の計算

適用対象留保金額は、未処分所得から支払配当及び法人所得税(一定の要件を満たす場合には、これらに加えて特定外国子会社等の人件費の10%相当額)を控除した残額とされています。この控除の対象となる支払配当は特定外国子会社等の各事業年度に係るものとされており(旧措令39の16①二)、具体的には、特定外国子会社等の事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日を含む内国法人の事業年度終了の日までに配当等の額として確定しているものが控除の対象になるものとして取り扱われていました。

今回の改正では、適用対象留保金額の計算において控除の対象となる配当は、特定外国子会社等の各事業年度を基準事業年度（配当の支払に係る基準日の属する事業年度）とする配当の額で、その各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日を含む内国法人の事業年度終了の日までに支払義務が確定したものの合計額とされました（新措令39の16①二）。

また、下記(3)の課税済留保金額の損金算入額の計算方法の改正に伴い、適用対象留保金額の計算上控除された配当の額を明らかにする必要が生じたことから、納付法人所得税及び支払配当の額の合計額が未処分所得の金額を超える場合には、まず納付法人所得税の控除を行い、次に支払配当の控除を行うこととされました（新措令39の16①）。なお、人件費の10%相当額の控除がある場合には、まず、納付法人所得税及び人件費の10%相当額の控除を行い、次に支払配当の控除を行うこととなります。

(注) 配当の全部又は一部が受取配当軽減課税の外国関係会社や他の特定外国子会社等に支払われた場合には、支払配当の全額が適用対象留保金額の計算において控除されないこととされています（新措令39の16①二）。

## ② 課税対象留保金額の計算

課税対象留保金額は、適用対象留保金額に内国法人が有する特定外国子会社等の請求権勘案保有株式等の保有割合を乗じて計算した金額とされています。ただし、配当の全部又は一部が受取配当軽減課税の外国関係会社や他の特定外国子会社等に支払われたために、配当の全額が適用対象留保金額の計算において控除されない場合には、適用対象留保金額の計算上控除されない配当の額に内国法人が有する特定外国子会社等の請求権勘案保有株式

等（受取配当軽減課税の外国関係会社や他の特定外国子会社等を通じて保有するものを除きます。）の保有割合を乗じた金額を、課税対象留保金額の計算上控除することとされています（措令39の16②一）。また、控除の対象となる配当は、特定外国子会社等の各事業年度終了の日の翌日から内国法人の合算課税の適用に係る事業年度終了の日までに支払われたものに限ることとされていました（旧措令39の16②）。

(注) 請求権勘案保有株式等とは、株主等がその請求権（剰余金の配当等、財産の分配その他の経済的な利益の給付を請求する権利）に基づき受けることができる剰余金の配当等の額のその総額に占める割合にその外国法人の発行済株式の数を乗じて計算した数をいいます。

今回の改正では、控除の対象となる配当は、内国法人の合算課税の適用に係る事業年度（つまり、特定外国子会社等の各事業年度終了の日の翌日から2月を経過する日を含む内国法人の事業年度）中に支払われたものに限ることとされ、課税対象留保金額の計算において控除される期間が拡大されました（新措令39の16②）。

## ③ 課税済留保金額の損金算入額の計算

特定外国子会社等が配当を支払った場合において、配当の支払の事実が生じた日を含む内国法人の事業年度開始の日前10年以内に開始した各事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入された課税対象留保金額（課税済留保金額）があるときは、課税済留保金額に相当する金額は、次の算式により計算した金額を限度として、内国法人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（旧措法66の8①、旧措令39の19②一）。

$$\left[ \begin{array}{l} \text{(A) 特定外国} \\ \text{子会社等が支} \\ \text{払う配当の額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{配当事業年度} \\ \text{(注1)の未処} \\ \text{分所得の金額} \end{array} \begin{array}{l} \text{配当事業年度におい} \\ \text{て納付することとな} \\ \text{る法人所得税の額} \end{array} \right] \times \begin{array}{l} \text{配当事業年度終了時に内国} \\ \text{法人の有する特定外国子会} \\ \text{社等の請求権勘案保有株式} \\ \text{等(注2)の保有割合} \end{array}$$

(注)1 配当事業年度とは、Aの配当の額の計算の基礎となった事業年度をいいます。

- 2 配当軽減課税外国関係会社及び他の特定外国子会社等を通じて保有する請求権勘案間接保有株式等を除きます(以下の算式においても同様)。

改正前の制度は、1回の配当の支払金額が1事業年度の未処分所得の金額を超える場合に課税済留保金額の損金算入額の計算が行われることとされており、特定外国子会社等が年1回の配当を支払うという前提の下で制度設計がなされていたものと考えられます。会社法の改正に伴い、我が国の会社は配当の支払回数の制限が撤廃されたことから、外国子会社合算税制において対象とする外国法人についても配当の支払回数の制限がないということを前提にした制度設計を行うことが適当と考えられます。

そこで今回の改正では、支払配当が配当事業年度の未処分所得の金額を超えるか否かという基準を改め、支払配当のうち合算対象所得の計算の段階(適用対象留保金額の計算及び課税対象留保金額の計算)で控除されな

った金額を課税済留保金額の損金算入の対象とすることとされました。具体的には、1回目の配当の支払があった場合と、2回目以後の配当の支払があった場合に区分して、次のイからハまでのように課税済留保金額の損金算入額の計算を行うこととされました。

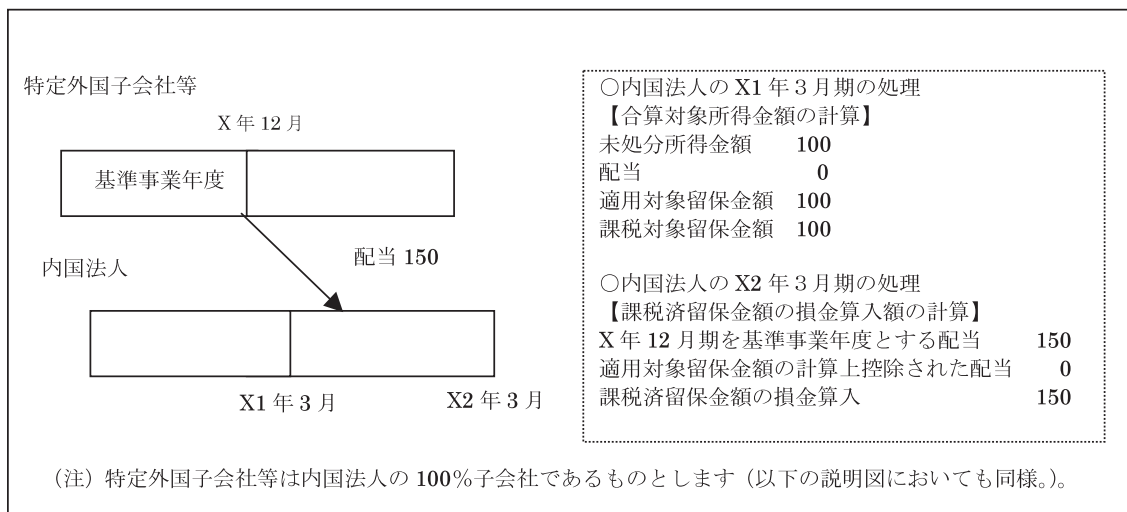
イ 1回目の配当の支払があった場合

特定外国子会社等が配当を支払った場合において配当の額がその特定外国子会社等の基準事業年度に係る適用対象留保金額の計算上控除される配当の額を超えることとなるときには、次の算式により計算した金額に相当する金額を、内国法人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(新措令39の19②一)。ただし、その損金算入額は、前10年以内の課税済留保金額が限度とされます(措法66の8①)。

$$\left[ \begin{array}{l} \text{特定外国子会} \\ \text{社等が支払う} \\ \text{配当の額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{基準事業年度の適用対} \\ \text{象留保金額の計算上控} \\ \text{除される配当の額} \end{array} \right] - \begin{array}{l} \text{基準事業年度終了時に内国} \\ \text{法人の有する特定外国子会} \\ \text{社等の請求権勘案保有株式} \\ \text{等(注1)の保有割合} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{基準事業年度の課} \\ \text{税対象留保金額の} \\ \text{計算上控除される} \\ \text{金額(注2)} \end{array}$$

(注)1 配当軽減課税外国関係会社及び他の特定外国子会社等を通じて保有する請求権勘案間接保有株式等を除きます。

(注)2 通常の配当の他に、みなし配当相当額や控除未済課税済配当等の額を有する外国関係会社からの配当があったために複数の控除事由が重複した場合には、通常の配当の控除が優先します(措令39の16④)。



ロ 2 回目以後の配当の支払があった場合

特定外国子会社等が四半期配当を支払う場合など、基準事業年度 (配当の支払に係る基準日の属する事業年度) を同じくする複数回の配当の支払がある場合には、基準事業年度を同じくする配当の額をその支払が行われる都度次々と累積し、配当の支払の累積額が、特定外国子会社等の基準事業年度の適用対象留保金額の計算上控除され

る剰余金の配当等の額を超えることとなった場合に、その超えることとなった日の属する内国法人の事業年度において、次の算式により計算した金額を損金の額に算入することとされました (新措令39の19③)。ただし、その損金算入額は、前10年以内の課税済留保金額が限度とされます (措法66の8①)。

$$\left( \begin{array}{l} \text{(A)内国法人の事業年度終了の日までに特定外国子会社等が支払った配当の額の合計額 (注1)} \\ \text{Aの配当の額の合計額につき基準事業年度の適用対象留保金額の計算上控除される金額の合計額} \end{array} \right) \times \begin{array}{l} \text{基準事業年度終了時に内国法人の有する特定外国子会社等の請求権勘案保有株式等 (注2)の保有割合} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Aの配当の額の合計額につき基準事業年度の課税対象留保金額の計算上控除される金額 (注3)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Aの配当の額の合計額につき既に課税済留保金額の損金算入に充てられた金額の合計額 (注4)} \end{array}$$

(注) 1 同一基準事業年度の期間内の日を配当の支払に係る基準日とするものに限ります。

(注) 2 配当軽減課税外国関係会社及び他の特定外国子会社等を通じて保有する請求権勘案間接保有株式等を除きます。

(注) 3 通常の配当の他に、みなし配当相当額や控除未済課税済配当等の額を有する外国関係会社からの配当があったために複数の控除事由が重複した場合には、通常の配当の控除が優先します (措令39の16④)。

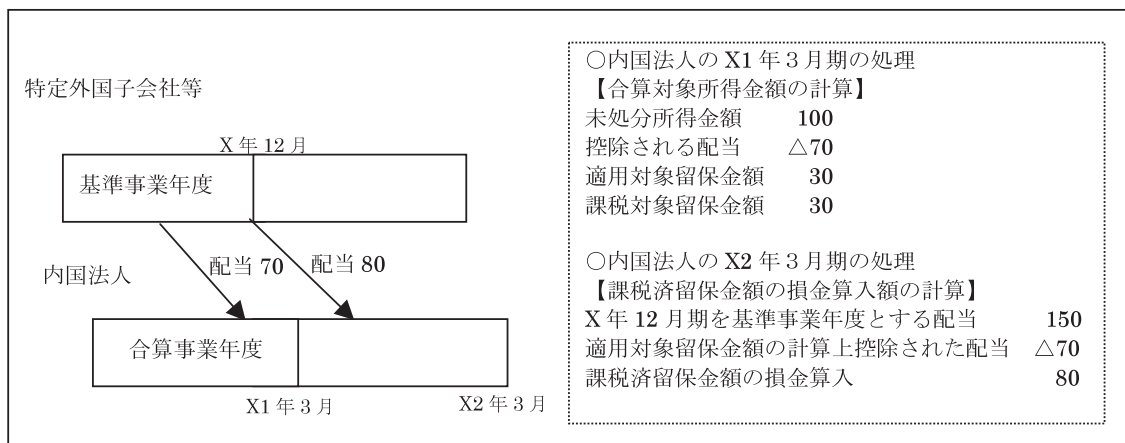
(注) 4 損金算入事業年度において、通常の配当の他にみなし配当相当額 (措法66の8①二、措令39の19②二) や控除未済課税済配当等の額を有する外国関係会社からの配当 (措法66の8①三、措令39の19②三) などがあったために複数の損金算入事由が重複した場合には、通常の配当に係る損金算入が優先します。

ハ 合算事業年度前に支払われた配当がある場合の取扱い

特定外国子会社等の基準事業年度分の留保所得を合算する内国法人の事業年度より前に支払われた配当（以下「特定剰余金配当等」といいます。）がある場合には、その特定剰余金配当等の支払が行われた日の属する内国法人の事業年度においては、課税済留保金額の損金算入額の計算は行わず、合算課税が行われる事業年度以後に課税済留保金額の損金算入額の計算（上記口による計算）を行うこととされました（新措令39の19②一、③）。その処理は、具体的には次のとおりです。

(イ) 特定剰余金配当等の支払後に他の配当の支払がある場合

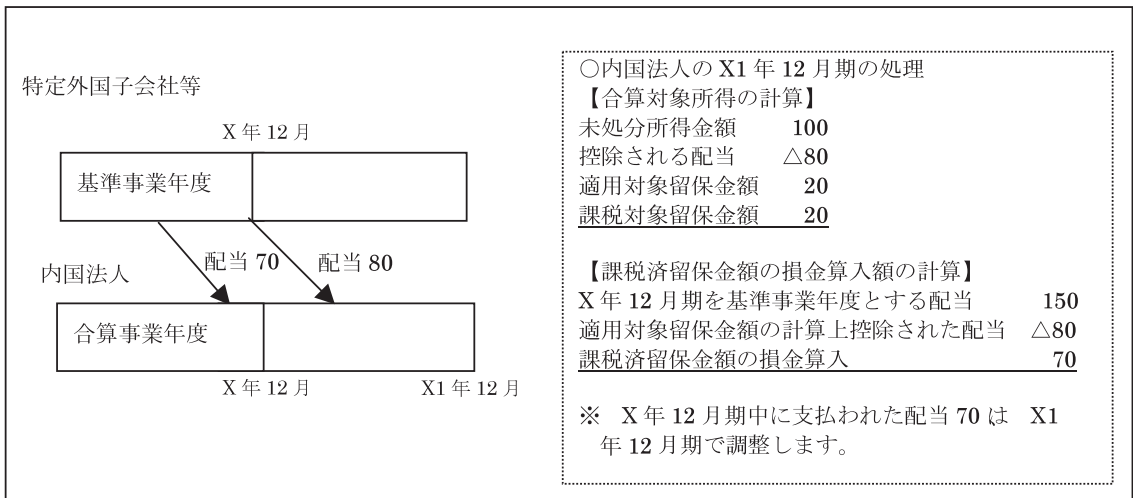
特定剰余金配当等の支払後に、同一基準事業年度を配当の支払の基準日とする他の配当（その基準事業年度の特定外国子会社等の留保所得を合算する内国法人の事業年度以後に支払われるものに限ります。）の支払がある場合には、他の配当の支払が行われた日の属する内国法人の事業年度において、特定剰余金配当等の額と他の配当の額の合計額につき、課税済留保金額の損金算入額の計算を行うこととされました（新措令39の19③）。例えば、特定剰余金配当等に該当する中間配当を行った後に決算配当があった場合には、その中間配当と決算配当の合計額をもって、課税済留保金額の損金算入額の計算を行うこととなります。



(ロ) 特定剰余金配当等以外の配当の支払がない場合

特定剰余金配当等以外の配当の支払がない場合には、特定剰余金配当等に係る基準事業年度終了の日から6月を経過する日を含む内国法人の事業年度において、特定剰余金配当等の額につき、課税済留保金額の損金算入額の計算を行うことと

されました（新措令39の19③）。例えば、特定剰余金配当等に該当する中間配当を行ったものの、その後決算配当を行うことができないような場合には、基準事業年度終了の日から6月を経過する日を含む内国法人の事業年度において、課税済留保金額の損金算入額の計算を行うこととなります。



### 3 適用関係

上記 2 の改正は、会社法施行日（平成18年 5 月 1 日）以後の日を基準日とする剰余金の配当等の

支払がある場合について適用され、会社法施行日前の日をその支払に係る基準日とする利益の配当又は剰余金の分配がある場合には、従前の例によることとされています（改正法附則115）。

## 五 その他の国際課税の改正

### （一）外国法人の確定申告書の添付書類

#### 1 改正前の制度の概要

外国法人が提出する法人税の確定申告書には、次の書類を添付しなければならないこととされています（法法145①において準用する法法74②、法規61①において準用する法規35）。

- ① 貸借対照表及び損益計算書
- ② 損益金の処分表
- ③ 勘定科目内訳明細書（国内源泉所得に係る所得の金額の計算に係る部分に限ります。）
- ④ 合併、分割、現物出資又は事後設立に係る合併契約書、分割契約書、分割計画書その他これらに類するものの写し等

なお、①の貸借対照表及び損益計算書並びに②の損益金の処分表については、外国法人の全体の財産及び損益の状況を示すものが必要となります。また、外国法人が提出する法人税の確定申告書

には、①から④までの書類に加えて、次のイ及びロの書類を添付しなければならないこととされています（法規61②）。

- イ 外国法人の国内において行う事業又は国内にある資産に係る貸借対照表及び損益計算書並びにこれらの書類に係る勘定科目内訳明細書
- ロ 外国法人の国内及び国外の双方にわたって行う事業に係る収益の額又は費用若しくは損失の額を国内源泉所得に係る所得の金額の計算上益金の額又は損金の額に算入すべき金額として配分している場合のその収益の額又は費用若しくは損失の額及びその配分に関する計算の基礎その他参考となるべき事項を記載した明細書

#### 2 改正の内容

##### （1）株主資本等変動計算書の追加

外国法人が提出する法人税の確定申告書に、当該事業年度の株主資本等変動計算書若しくは社員

資本等変動計算書又は損益金の処分表（当該事業年度終了の日の翌日から当該事業年度に係る決算の確定の日までの間に行われた剰余金の処分の内容を記載した書類を含みます。）を添付しなければならないこととされました（法法145①において準用する法法74②、新法規61①において準用する新法規35二）。また法人税の中間申告書にも、これと同様の書類を添付しなければならないこととされました（新法規61①において準用する新法規33一）。

## (2) 事業概況説明書の追加

外国法人が提出する法人税の確定申告書に、事業等の概況に関する書類を添付しなければならないこととされました（法法145①において準用する法法74②、新法規61①において準用する新法規35四）。この事業等の概況に関する書類は、外国法人全体に係る事業等の概況を記載することとなります。

また、外国法人が提出する確定申告書には、上記の外国法人の全体の事業等の概況に関する書類に加えて、その外国法人の国内において行う事業等の概況に関する書類を添付しなければならないこととされました（新法規61②二）。

なお、法人税の中間申告書には、これらの事業等の概況に関する書類を添付する必要はありません。（参考）平成18年度税制改正の要綱（平成18年1月

17日 閣議決定）

### 八 その他

6 法人税の確定申告書等の添付書類に、法人の事業等の概況に関する書類を加える。

## 3 適用関係

(1) 上記2(1)の改正は、平成18年5月1日以後に終了する期間の中間申告書又は同日以後に終了する事業年度の確定申告書を提出する場合について適用され、同日前に終了した期間の中間申告書又は同日前に終了した事業年度の確定申告書を提出する場合については、なお従前の例によることとされています（改正法規附則5①）。

(2) 上記2(2)の改正は、平成18年4月1日以後に開始する事業年度の確定申告書を提出する場合に適用されます（改正法規附則5②）。

## (二) 民間国外債等の利子及び発行差金の課税の特例

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 所得税の特例

##### ① 一般民間国外債の利子の非課税

非居住者又は外国法人が、平成10年4月1日から平成18年3月31日までの間に発行された民間国外債（内国法人が国外において発行した債券で、その利子の支払が国外において行われるものをいいます。）のうち一般民間国外債（注）の利子の支払を受ける場合において、その利子につき非課税適用申告書を、その支払を受ける際、その利子の支払者を經由して税務署長に提出したときは、その利子（その利子のうちその非居住者の国内において行う事業に帰せられるものを除きます。）については、所得税を課さないこととされています（措法6④）。

（注）一般民間国外債とは、指定民間国外債（下記④参照）以外のものをいいます。

##### ② 特定民間国外債の利子の非課税

非居住者又は外国法人が平成10年4月1日から平成18年3月31日までの間に発行された一般民間国外債のうち特定民間国外債（注）を一定の方法によりその利子の支払の取扱者に保管の委託をし、その支払の取扱者を通じてその利子の支払を受ける場合において、その保管の委託を受けている支払の取扱者がその利子の受領者に関する情報（利子受領者情報）をその利子の支払者に対し通知し、その利子の支払者がその通知を受けた利子受領者情報に基づき作成した利子受領者確認書を税務署長に提出したときは、その非居住者又は外国法人はその支払を受ける利子につき上記①の非課税適用申告書を提出したものとみな



されて、非課税とされます（措法6⑦）。

（注） 特定民間国外債とは、

- 1 一般民間国外債の引受契約等に、居住者又は内国法人（一定の金融機関等を除きます。）に対し、引受に基づく販売（募集・売出し等）の禁止が定められていること
- 2 一般民間国外債の券面・目論見書に、居住者又は内国法人がその利子の支払を受ける場合（一定の金融機関等が本人確認手続を準用する場合を除きます。）の課税関係につき、一定の記載があること  
等の要件を満たすものをいいます。

③ 国内金融機関等が支払を受ける一般民間国外債の利子の非課税

国内金融機関等が平成10年4月1日から平成18年3月31日までの間に発行された一般民間国外債の利子を国外において直接受け取る場合には、上記①又は②の取扱いが準用され、上記①又は②と同様の手続により、その支払を受ける利子について所得税を課さない（源泉徴収をしない）こととされています（措法6⑧）。

④ 指定民間国外債の利子の非課税

非居住者又は外国法人が、平成10年4月1日から平成18年3月31日までの間に発行された指定民間国外債（注）につき支払を受ける利子（その利子のうちその非居住者の国内において行う事業に帰せられるものを除きます。）については、所得税を課さないこととされています（措法6⑩）。

（注） 指定民間国外債とは、指定国（現在、スイスが指定されています）において発行された民間国外債でその利子の支払がその指定国で行われる等一定の要件を満たしているものをいいます（措法6⑪）。

⑤ 居住者又は内国法人が国外で支払を受ける一般民間国外債の利子に係る課税

イ 内国法人が平成10年4月1日から平成18年3月31日までの間に発行された一般民間国外債の利子を国外において直接に受け取

る場合には、その支払を受ける利子については、所得税の納税義務があり、その利子に対して15%の税率により所得税を課することとされています（措法6①）。

ロ 平成10年4月1日から平成18年3月31日までの間に発行した一般民間国外債につき、その利子を居住者又は内国法人に対し支払う場合（国内の支払の取扱者を通じてその利子の支払が行われる場合を除きます。）には、その支払の際、その利子の金額の15%の所得税の源泉徴収をし、これをその支払日の属する月の翌月末日までに国に納付しなければならないこととされています（措法6②）。

〔備考〕 この結果、居住者又は内国法人が平成10年4月1日から平成18年3月31日までの間に発行された一般民間国外債の利子を受け取る場合、

- 1 国外において直接受け取る際には、その支払を受ける利子については、一般民間国外債の発行体により、15%の税率で所得税が源泉徴収されることとなります。
- 2 国内の支払の取扱者を通じて受け取る際には、その取扱者により、15%の税率で所得税が源泉徴収されることとなります。

⑥ 外貨公債等の利子の非課税

イ 外貨公債の発行に関する法律の規定により発行される外貨公債のうち、平成10年4月1日から平成18年3月31日までの間に国外において発行され、その利子の支払が国外において行われるものの利子については、同法の非課税規定（外貨公債法2、4）にかかわらず、上記①から⑤までの取扱いが準用され、その利子に係る所得税の課税については、当分の間、所得税法及び租税特別措置法の定めるところによることとされています（措法6⑬、外貨公債法附則③）。

ロ 特定の内国法人が発行する債券でその債務につき政府が保証契約をしたもののうち、

国外において発行され、その利子の支払が国外において行われるものの利子については、国際復興開発銀行等からの外資の受入に関する特別措置に関する法律（以下「世銀特措法」といいます。）の非課税規定（世銀特措法5）にかかわらず、当分の間、所得税法及び租税特別措置法の定めるところによることとされています（世銀特措法附則②）。

#### ⑦ 民間国外債の発行差金の非課税

非居住者が平成10年4月1日から平成18年3月31日までの間に発行された民間国外債につき支払を受ける発行差金（その発行差金のうちその非居住者の国内において行う事業に帰せられるものを除きます。）については、所得税を課さないこととされています（措法41の13）。

### (2) 法人税の特例

外国法人が平成10年4月1日から平成18年3月31日までの間に発行された民間国外債につき支払を受ける利子又は発行差金については、法人税を課さないこととされています（措法67の16②）。ただし、その利子又は発行差金のうちその外国法人の国内において行う事業に帰せられるものは、非課税とされません。

## 2 改正の内容

上記1(1)及び(2)の各非課税措置について、適用期限がそれぞれ平成20年3月31日まで2年間延長されました（措法6、41の13、67の16②）。

### (三) 特別国際金融取引勘定において 経理された預金等の利子の課税の 特例

#### 1 改正前の制度の概要

##### (1) 所得税の特例

外国為替及び外国貿易法第21条第3項に規定する金融機関が、平成10年4月1日から平成18年

3月31日までの間に、外国法人で同項に規定する非居住者であることにつき一定の証明がされたものから預入を受け、又は借り入れる預金又は借入金で、いわゆるオフショア勘定において経理したものに付き、その外国法人に対して支払う利子については、所得税を課さないこととされています（措法7本文）。

(注) オフショア勘定とは、正式には、外国為替及び外国貿易法第21条第3項に規定する特別国際金融取引勘定をいいます。

#### (2) 法人税の特例

国内に支店等を有する外国法人で外国為替及び外国貿易法第21条第3項に規定する非居住者であることにつき一定の証明がされたものが、平成10年4月1日から平成18年3月31日までの間に、同項に規定する金融機関に預入し、又は貸し付けた預金又は貸付金で、いわゆるオフショア勘定において経理されたものに付き支払を受ける利子（上記(1)の特例により所得税が課されないものに限ります。）については、法人税を課さないこととされています（措法67の11①）。

## 2 改正の内容

上記1(1)及び(2)の措置について、適用期限がそれぞれ平成20年3月31日まで2年間延長されました（措法7、67の11①）。

### (四) 外国金融機関等の債券現先取引 に係る利子の課税の特例

#### 1 改正前の制度の概要

##### (1) 所得税の特例

外国金融機関等が平成14年4月1日から平成18年3月31日までの間に開始した債券現先取引で所得税法第161条第6号に掲げる国内源泉所得の基因となる取引につき、取引の相手方である特定金融機関等から支払を受ける利子（以下「特定利子」といいます。）については、所得税を課さないこととされています（措法42の2①）。

(注) 1 外国金融機関等とは、次の外国法人をいいます（措法42の2④一）。

- ① 外国の法令に準拠してその国において銀行業、証券業又は保険業を営む外国法人
- ② 外国の中央銀行
- ③ 国際間の取極に基づき設立された国際機関

(注) 2 債券現先取引とは、社債等の振替に関する法律第88条に規定する振替国債等の一定の債券をあらかじめ約定した期日にあらかじめ約定した価格で買い戻し、又は売り戻すことを約定して譲渡し、又は購入し、かつ、その約定に基づきその債券を買い戻し、又は売り戻す取引をいいます（措法42の2①一～三、措令27の2①）。

(注) 3 特定金融機関等とは、次の法人をいいます（措法42の2④二）。

- ① 租税特別措置法第8条第1項（金融機関等の受ける利子所得に対する源泉徴収の不適用）に規定する金融機関及び同条第2項に規定する証券業者等で、金融機関等が行う特定金融取引の一括清算に関する法律第2条第2項に規定する金融機関等に該当する法人（国内に営業所等を有するものに限ります。）
- ② 日本銀行

## (2) 法人税の特例

国内に恒久的施設を有する外国法人で外国金融機関等に該当するものが、平成14年4月1日から平成18年3月31日までの間において開始した債券現先取引につき特定金融機関等から支払を受ける特定利子（国内において行う事業に帰せられるものを除きます。）については、法人税を課さな

いこととされています（措法67の16⑤）。

## 2 改正の内容

本措置について、適用期限が平成20年3月31日まで2年間延長されました（措法42の2①、67の16⑤）。

## (五) 外国法人に係る同族特定信託の留保金課税

### 1 改正前の制度の概要

外国法人に係る同族特定信託の各計算期間の留保金額が留保控除額を超える場合には、その超える部分に特別の税率を乗じて計算した法人税を課すこととされています（法法145の5①）。この留保控除額は、①又は②のいずれか多い金額とされていました（旧法法145の5③）。

- ① 当該計算期間の所得等の金額の35%に相当する金額
- ② 年1,500万円

### 2 改正の内容

留保控除額が引き上げられ、①又は②のいずれか多い金額とされました（新法法145の5③）。

- ① 当該計算期間の所得等の金額の40%に相当する金額
- ② 年2,000万円

### 3 適用関係

上記2の改正は、平成18年4月1日以後に開始する計算期間分の法人税について適用され、同日前に開始した計算期間分の法人税については、なお従前の例によることとされています（改正法附則23）。

# 租税条約実施特例法関係の改正

	目	次
はじめに		課税上の取扱いの異なる事業体を通じて支払を受ける配当等に対する課税の特例の改正 ……………486
一 租税条約上の情報交換規定に基づく情報収集手段の拡充 ……………	475	
二 相手国居住者等配当等に係る所得税の軽減又は免除を受ける者の届出等の改正 ……………	481	五 我が国の居住者が条約相手国との間で課税上の取扱いの異なる事業体を通じて支払を受ける配当等に関する改正 ……………487
三 特典条項に係る規定の改正 ……………	483	
四 第三国の居住者が条約相手国との間で		六 外国の芸能法人等に対する租税条約の免税手続の改正 ……………489

## はじめに

平成18年度税制改正においては、租税条約の情報交換規定に基づく条約相手国からの犯則事件調査のための情報提供要請があった場合の情報収集手段の拡充、租税条約の規定に基づき軽減又は免除を受ける場合の届出書の記載事項等に関する改正、所得及び譲渡収益に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とグレートブリテン及び北アイルランド連合王国との間の条約（以下「日英新租税条約」といいます。）の締結に伴う国内法令の整備などが、次の法令により行われています。

(1) 所得税法等の一部を改正する等の法律（平

18.3.31 法律第10号）

- (2) 租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律施行令の一部を改正する政令（平18.3.31 政令第134号）
- (3) 租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律の施行に関する省令の一部を改正する省令（平18.3.31 総務・財務省令第2号）
- (4) 租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律に基づく相手国居住者等に係る租税条約に基づく認定に関する省令の一部を改正する省令（平18.3.31 財務省令第17号）

## 一 租税条約上の情報交換規定に基づく情報収集手段の拡充

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 制度の趣旨

経済活動の国際化が著しく進展した現在、自国の税の賦課徴収を確保するためには国外の情報を適切に収集することが不可欠であることから、我が国を含む各国は、租税条約に、それぞれの税法の執行のために情報を提供し合うことを互いに義務付ける規定（以下「情報交換規定」といいます。）

を置いています。

この情報交換規定に基づき、我が国の租税条約相手国から情報提供の要請があった場合に、我が国の税務当局がこれに対応する目的で調査を行うための権限が設けられています。

#### (2) 制度の内容

我が国の租税条約相手国の税務当局から租税条約の規定に基づいた情報提供の要請（相手国の刑

事事件の捜査に関するものを除きます。)があった場合に、国税庁、国税局又は税務署の担当職員が、要請に応じて情報提供を行うため、要請において特定された者に対して質問又は検査を行うことができることとされています(実特法9)。

この制度は、平成15年の税制改正で新たに創設されたものですが、相手国の刑事事件の捜査に関する情報提供の要請が除かれていることから、相手国からの提供要請に係る情報が相手国の犯則事件の調査に必要な場合には、質問検査権を行使することはできませんでした。

## 2 改正の内容

### (1) 情報収集手段拡充の背景

租税条約上の情報交換規定は、上記のとおり、税法の適正な執行等のために必要な情報を締約国の税務当局間で交換すべきことを求めています。近年、脱税等のいわゆる犯則事件調査のための情報交換の必要性に対する各国税務当局の認識が一層高まってきています。OECD租税委員会等の国際フォーラムにおいても、経済活動のグローバル化が進む中悪質な脱税事案等に適切に対応するためには租税条約上の情報交換をより積極的に活用することが必要であるという議論が従来にも増して行われるようになり、そうした中、平成17年7月に改訂されたOECDモデル租税条約のコメントリーにおいても、租税条約に基づく情報交換には犯則事件に関する情報も含まれるという各国税務当局の一致した意見が確認的に明記されたところです。

ところが、これまで我が国においては、「租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律」(以下「実特法」といいます。)第9条により、相手国からの提供要請に係る情報が相手国の一般的な課税調査に必要な場合には、我が国に課税利益がなくとも要請に基づく質問検査を行うことができることとされましたが、相手国からの提供要請に係る情報が相手国の犯則事件の調査に必要な場合には、質問検査権を行使することができず、その情報が調査権を行

用することなくして入手できるものか、又は税務当局が内国税の調査により得ることができた情報でなければ、相手国に情報を提供することができない状態にありました。

今回の改正前の我が国のこのような状況は、犯則事件に関する情報交換についての国際的潮流に反し、我が国税務当局に対する国際的信頼が低下するおそれがあり、上記のようなOECD租税委員会等における議論も踏まえ、今回、実特法を改正し、租税条約の情報交換規定に基づいて、条約相手国から相手国の犯則事件の調査に必要な情報提供の要請があった場合に、要請に応じて情報提供を行うための情報収集手段を拡充することとされました。

なお、租税条約に基づく情報交換は相互主義が前提となっていることから、今回の改正により、我が国からの情報提供要請の実効性も確保されることとなります。

### (2) 具体的内容

今回の改正により、租税条約の情報交換規定に基づいて、条約相手国から相手国の租税に関して相手国の租税に関する法令を執行する当局が行う犯則事件の調査に必要な情報(以下「必要犯則情報」といいます。)の提供の要請があった場合に、必要犯則情報の提供を行うために、収税官吏は、任意調査(質問・検査・領置)を行うことができることとされ(実特法10の2)、また、司法審査を経た上で、強制調査(臨検・捜索・差押え)も行うことができることとされました(実特法10の3)。これら任意調査及び強制調査については、その性質にかんがみ、国税犯則取締法(以下「国犯法」といいます。)の規定を準用することとされました(実特法10の4)。

#### ① 調査の主体

任意調査及び強制調査を行う主体は「収税官吏」であり、これは国犯法第1条に規定する「収税官吏」と同義です。主体が「収税官吏」とされたのは、必要犯則情報の提供要請に基づいて行われる情報収集については、我が国にお

ける犯則調査に従事している「収税官吏」がその専門性を活かしてこれに当たることが、その実効性を確保するという観点からも適当であると考えられたためです。

## ② 租税に関する犯則事件の意義

ここでいう「相手国の租税に関」する犯則事件とは、条約相手国がその違反に対して刑事罰をもって臨んでいる行為のうち、租税の納付、賦課、徴収に直接的な犯罪行為を指しています。つまり、「犯則事件」はあくまでも実体上の概念として用いられており、条約相手国において、我が国のような犯則手続を有するか否かは問いません。

## ③ 任意調査について

### イ 質問、検査、領置の意義

収税官吏は、必要犯則情報の提供を行うために、相手国からの要請において特定された者に対する質問、その者の事業に関する帳簿書類その他の物件の検査又はこれらの者が任意に提出した物の領置をすることができます。

「質問」とは、当該要請において特定された者に対して、その犯則事件に関係のある問を發して答を求める処分、「検査」とは、承諾を得て、その者の事業に関する帳簿書類その他の物件について、その存在及び性質、形状、現象その他の状態を五官の作用によって知覚実験し、認識を得る処分、「領置」とは、これらの者が任意に提出した物の占有を取得する処分を指します。

### ロ 任意調査の相手方

任意調査の対象者は、条約相手国からの要請において「特定された者」です（実特法10の2柱書）。

ここでいう「特定」の程度については、一般に、我が国の税務当局がいかなる者に対して調査を行うかを実際に判断できる程度に対象者が特定されていれば足り、要請において氏名、住所等の人定事項がもれなく特定されている必要はありません。

## ハ 任意調査の要件

(イ) 我が国の租税条約相手国からの要請であること

必要犯則情報の提供要請は、我が国の租税条約相手国からのものである必要があります。仮に租税条約の相手国以外の国からそのような要請があったとしても、それに対応するために質問又は検査を行うことはできません（租税条約前置主義）。

(ロ) 租税条約の情報交換規定に基づく要請であること

必要犯則情報の提供要請は、「租税条約の規定に基づく」くもの（実特法10の2柱書）、すなわち各租税条約の情報交換規定が定める要件を充足したものである必要があります。

したがって、日・スイス租税条約のような情報交換規定のない租税条約の相手国からの情報提供要請があったとしても、これに基づく任意調査は行えませんし、情報交換規定の対象となっていない相手国の租税に関して情報提供要請があったとしても、これに基づく任意調査は行えません。

また、情報交換規定では、公開することが公の秩序に反することになる情報等所定の情報に関しては、相手国に提供する義務がない旨規定するのが通例であり（例えば、日米租税条約26条3(c)）、提供要請を受けた情報が明らかにそのようなものと認められる場合にも、任意調査はできないこととなります。

(ハ) 実特法10条の2但書各号の除外事由がないこと

今回の法改正で拡充された情報収集の制度においては、調査の必要性等の判断は基本的には相手国税務当局に委ねられています。一方で、我が国の国益に悪影響が及ぶ場合や、相手国に協力することが適当でない場合にまで調査を行うこ

とは妥当ではありません。そこで、以下 a～c までの除外事由がある場合には、任意調査を行い得ないこととされています。

ところで、除外事由がないことは、改正実特法に基づく任意調査を行うための要件ですから、その判断は、当然、調査の主体である収税官吏が行うべきこととなります。各除外事由は、条文上、「…と認められるとき」又は「……と認められないとき」と表現されていますが、これらはいずれも、収税官吏が、任意調査を行う事案における個別具体的な状況に照らし、所定の事由が存在する又は存在しないと合理的に認定したことが除外事由となることを、条文上確認的に明らかにしたものです。

a 相互主義が保証されないと認められる場合（実特法10の2但書一）

租税条約に基づく情報交換は相互主義の下に行われるものであり、条約相手国が同様の措置を講ずることができない場合、我が国もそのような措置をとる義務を負わないこととなります。

b 我が国の利益を害するおそれがあると認められる場合（実特法10の2但書二）

任意調査の実施が「我が国の租税に関する法令の執行に支障を及ぼし、その他我が国の利益を害するおそれがあると認められるとき」には、これを行うことができないものとされています。

「我が国の租税に関する法令の執行に支障を及ぼすと認められるとき」とは、相手国からの要請に応じたとする、国税庁、国税局又は税務署が法令に基づいて行っている我が国の内国税法の執行に関連する事務の全部又は一部に支障が出ると認められる場合をいいます。

また、「その他我が国の利益を害す

るおそれがあると認められるとき」とは、相手国からの要請に応ずることにより我が国の利益が害されるおそれがあると認められる場合を広く含み、例えば、我が国の外交上・安全保障上の利益に影響が及ぶと認められる場合や、治安の確保や犯罪捜査に支障が出ると認められる場合があります。

c 相手国当局にとって当該必要犯則情報が入手困難であると認められない場合（実特法10の2但書三）

当該必要犯則情報を取得するために自国で利用可能な手段があるにもかかわらずこれを利用することなく安易に条約相手国にその提供を求めることは妥当でないことから、そのような場合には任意調査を行い得ないこととしたものです。

#### ④ 強制調査について

##### イ 臨検、搜索、差押えの意義

収税官吏は、必要犯則情報の提供を行うために、必要があると認めるときは、裁判官があらかじめ発する許可状により、臨検、搜索又は差押えをすることができることとされています（実特法10の3①）。

「臨検」とは、相手国の犯則事件に関係のある帳簿、書類その他の物件等について、その存在及び性質、形状、現象その他の状態を五官の作用によって知覚実験し、認識をすることを目的とする強制処分、「搜索」とは、差し押さえるべき物件を発見するために行う強制処分、「差押え」とは、相手国の犯則事件の証ひょうと思料される物件の占有を取得する強制処分をいいます。

必要犯則情報の提供要請に基づく情報収集手段として、強制調査を行えることとされたのは、任意調査のみしか有しない場合には、収税官吏による質問等に対してその相手方が拒否したときにはもはや情報を収集する途が閉ざされてしまい、相手国から

の情報提供要請に十分に応えることができなくなるおそれがあるからです。

#### ロ 強制調査の要件

強制調査を行うためには、まず、実特法10条の2の質問、検査又は領置をすることができる場合であることが必要であり、具体的には、上記③ハで述べたような要件を充足する必要があります。

さらに、強制調査の要件として、裁判官の令状によることとした（令状主義）ほか、当該必要犯則情報が相手国の犯則事件の調査に欠くことのできないものであることを明らかにした当該相手国の書面（以下「不可欠性の書面」といいます。）があることが必要です（実特法10の3①）。

##### (イ) 令状主義

強制調査を行うためには、裁判官の令状による必要があります。

これは、相手国に提供するための情報の収集は刑事制裁を科する目的の手続ではなく、あくまでも行政事務の一つではあるものの、処分の方法が臨検・捜索・差押えという直接強制であって、刑事訴訟法上の検証・捜索・差押えと同様の性質を有することから、憲法35条の保障が及ぶものと考えられるからです。

なお、令状関係の手続については、後記ハで述べることとします。

##### (ロ) 不可欠性の書面

強制調査については、不可欠性の書面があることを要件とされていますが、これは国民の権利保護の観点から、特に必要犯則情報の不可欠性が疎明されているときにのみ、強制調査を行い得ることとしたものです。

「犯則事件の調査に欠くことのできないものである」とは、当該相手国において犯則事件の調査を支障なく行うためには当該情報を入手しなければ他にこれに変わるべき適当な方法がないことをい

ます。

なお、「相手国の書面」とは、独立した書面である必要はなく、情報提供を要請した書面やその他関係書類中に当該必要犯則情報の不可欠性が明らかにされていれば足りります。

#### ハ 強制調査の手続

実特法10条の3は、各項において、強制調査の手続に関し定められていますが、具体的には以下のとおりです。

##### (イ) 許可状の請求手続

許可状の請求権者は収税官吏ですが、許可状の請求先は、請求権者の所属官署の所在地を管轄する地方裁判所の裁判官が原則です（実特法10の3①）。請求先を「地方裁判所の裁判官」に限定したのは、実特法に定める手続が外国当局の要請に基づいて行う外国の犯則事件に関連する手続ですので、場合により外国の法令等についての知識を必要とされることもあり得るなど、我が国の犯則調査手続とは異なった特殊性が存在すると考えられるからです。

また、急速を要する場合には、臨検すべき場所、捜索すべき場所、身体若しくは物件又は差し押さえるべき物件の所在地を管轄する地方裁判所に許可状を請求することもできます（実特法10の3②）。処分を行うべき場所に比較的近距離の地方裁判所の裁判官からこの許可を受けることを必要とするような急速を要する場合もあると考えられることからこのような規定を置いています。

##### (ロ) 請求の方式

許可状を請求する際には、相手国の犯則事件が存在すると認められる資料及び不可欠性の書面を提出しなければならないこととされています（実特法10の3③）。

許可状の請求方式については、刑事訴訟規則に見られるような詳細な規定は置



かれてはませんが、同規則139条1項が書面によるべき旨を明記しており、手続の明確化の観点からも書面（許可状交付請求書）によることが必要であると考えられます。

許可状交付請求書の記載事項に関しては、刑事訴訟規則155条の趣旨や実特法10条の3第4項が規定する許可状に記載すべき事項に照らし、臨検すべき場所、搜索すべき場所、身体若しくは物件又は差し押さえるべき物件、請求者の官職及び氏名、さらに、相手国の犯則事件の犯則嫌疑者の氏名又は犯則の事実が明らかであるときはこれらの事項等を記載すべきものと解されます。

#### (ハ) 許可状の交付

収税官吏から許可状の請求を受けた地方裁判所の裁判官は、許可状の請求が法の要求する方式に合致しかつその理由があるならば、所定の事項を記載し、自己の記名押印した許可状を交付しなければならないこととされています（実特法10の3④）。

なお、強制調査を行うためには、実特法10条の2の質問、検査又は領置をすることができる場合であることが必要であり、具体的には、同条但書各号の除外事由がないことが必要です。これら除外事由に該当するかどうかについては、これが個々の処分をするための法律上の前提要件ではありますが、実特法上、その判断は、前記のとおり、収税官吏が行うこととされており、その趣旨からして、裁判官は、明らかに収税官吏の判断に誤りがあり、これらの除外事由に該当すると認められる事情がある場合を除いては、除外事由に該当することを理由として許可状の発付を拒否することはできないものと解されます。

#### (ニ) 強制調査の実施

許可状を請求してその交付を受けた収税官吏がみずから当該強制調査を行う必要はなく、当該許可状を他の収税官吏に交付して、臨検、搜索又は差し押えをさせることができることとされています（実特法10の3⑤）。

#### ⑤ 国犯法の準用

実特法10条の4は、「第10条の2の質問、検査若しくは領置又は前条の臨検、搜索若しくは差し押えについては、この法律に特別の定めがあるもののほか、その性質に反しない限り、国税犯則取締法（明治33年法律第67号）の規定を準用する。」と規定されています。

これは、仮に国犯法の規定を適用しても調査の趣旨・目的と矛盾しない、ないしは問題が生じないならば、国犯法の規定を準用する旨の規定であり、例えば、開鎖・開封等に関する国犯法3条の2や強制処分の時刻制限に関する国犯法8条1項本文等が準用され得る規定としてあげられます。

また、国税犯則取締法規則も、調査の性質に反しない限り準用され、例えば、封印に関する同規則第2条等が準用されることとなります。

### 3 適用関係

上記2の改正は、平成18年4月1日前にした行為であっても、その行為に係る犯則事件に関する必要犯則情報の提供の要請について適用されます（改正法附則75⑦）。

## 二 相手国居住者等配当等に係る所得税の軽減又は免除を受ける者の届出等の改正

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 条約届出書の提出

非居住者又は外国法人で租税条約の規定により相手国の居住者又は法人とされるもの（以下「相手国居住者等」といいます。）は、支払を受ける配当等のうち相手国の法令に基づき相手国居住者等の所得として取り扱われるもの（以下「相手国居住者等配当等」といいます。）に対して源泉徴収される所得税について租税条約の規定に基づき軽減又は免除を受けようとする場合には、相手国居住者等配当等に係る源泉徴収義務者ごとに、一定の事項を記載した届出書（以下「条約届出書」といいます。）を、租税条約の効力発生の日以後最初に支払を受ける日の前日まで（無記名の株式、出資若しくは受益証券に係るもの又は無記名の債券に係るもの（以下「無記名配当等」といいます。）である場合にあっては、支払を受ける都度、その支払を受ける時）に、源泉徴収義務者を經由して、源泉徴収義務者の納税地の所轄税務署長に提出しなければならないこととされています（実特規2①）。

なお、配当、利子又は使用料に対して源泉徴収される所得税について租税条約の規定に基づき免除を受けようとする場合には、一定の書類の添付が必要とされています（旧実特規2④～⑥）。

（注）条約届出書の提出、条約届出書の記載事項及び異動届出書の提出については、条約相手国との間で課税上の取扱いが異なる事業体を通じた所得で租税条約の規定の適用があるもの（株主等配当等、相手国団体配当等、第三国団体配当等及び特定配当等）についても、同様の措置が講じられています（実特規2の2～2の5）が、基本的な仕組みは相手国居住者等配当等と同様ですので、説明は省略します。

#### (2) 条約届出書の記載事項

相手国居住者等配当等について、租税条約の規定に基づき軽減又は免除を受けようとする場合に提出する条約届出書には、相手国居住者等配当等の内容に関し、次の事項を記載することとされています（旧実特規2①五）。

- ① 配当の支払を受ける場合 配当に係る株式、出資、基金又は受益証券の銘柄又は名称（記号及び番号があるものについては、その記号及び番号を含みます。）、種類及び数量並びにその取得の日
- ② 債券に係る利子（以下「債券利子」といいます。）の支払を受ける場合 債券の種類、名称（記号及び番号があるものについては、その記号及び番号を含みます。）、額面金額及び数量並びにその取得の日
- ③ 債券利子以外の利子の支払を受ける場合 利子の支払の基因となった契約の締結の日、契約金額及び契約期間並びにその契約期間において支払われる利子の金額及びその支払期日
- ④ 使用料の支払を受ける場合 使用料の支払の基因となった契約の締結の日及び契約期間並びにその契約期間において支払われる使用料の金額及びその支払期日
- ⑤ その他の所得の支払を受ける場合 その他の所得の種類、金額、支払方法、支払期日及び支払の基因となった契約の内容

#### (3) 異動届出書の提出及び提出省略の特例

条約届出書（無記名配当等に係るものを除きます。）を提出した後、その記載事項について異動を生じた場合には、異動を生じた事項等を記載した届出書（以下「異動届出書」といいます。）を、異動を生じた日以後最初に相手国居住者等配当等の支払を受ける日の前日までに、源泉徴収義務者

を經由して、源泉徴収義務者の納税地の所轄税務署長に提出しなければならないこととされています（実特規 2 ②）。

ただし、異動を生じた事項が、配当又は利子に関する次の①～③に掲げる事項（これらに類する事項を含みます。）のみである場合には、その異動届出書の提出は省略することができることとされています（旧実特規 2 ③）。

- ① 配当である場合 株式等の数量
- ② 債券利子である場合 債券の額面金額
- ③ 債券利子以外の利子である場合 契約金額

## 2 改正の内容

### (1) 条約届出書の記載事項の簡素化

条約届出書の記載事項について、配当及び債券利子の支払を受ける場合の株式又は債券等の記号及び番号の記載は不要となりました（新実特規 2 ①五、2 の 2 ①六、2 の 3 ①六、2 の 4 ①六、2 の 5 ①六）。

### (2) 異動届出書の提出省略の特例の対象範囲の拡充

#### ① 改正の概要

一定の利子や配当等については、既に提出した条約届出書に記載した利子や配当等と異なる種類の利子や配当等の支払を受けることとなる場合においても、異動届出書の提出の省略ができることとなりました。

#### ② 異動届出書の提出省略の特例の対象範囲の拡充

相手国居住者等が、相手国居住者等配当等につき提出した条約届出書の記載事項に異動が生じた場合において、異動を生じた事項が特定利子配当等に係る次に掲げる事項のみであるとき（その事項の異動により、その異動前に適用される租税条約の規定と異なる租税条約の規定が適用されることとなる場合を除きます。）には、異動届出書の提出を省略することができることとされました（新実特規 2 ③）。

なお、特定利子配当等以外の相手国居住者等

配当等は、これまでと同様に、異動を生じた事項が数量、額面金額又は契約金額（これらに類する事項を含みます。）のみである場合に限り、異動届出書の提出を省略することができます。

#### イ 配当の支払を受ける場合

配当に係る株式、出資、基金又は受益証券の銘柄又は名称、種類及び数量並びにその取得の日

#### ロ 債券利子の支払を受ける場合

債券の種類、名称、額面金額及び数量並びにその取得の日

#### ハ 債券利子以外の利子の支払を受ける場合

利子の支払の基因となった契約の締結の日、契約金額及び契約期間並びにその契約期間において支払われる利子の金額及びその支払期日

#### ニ その他の所得の支払を受ける場合

その他の所得の種類、金額、支払方法、支払期日及び支払の基因となった契約の内容

(注) 株主等配当等、相手国団体配当等、第三国団体配当等及び特定配当等に係る条約届出書の記載事項に異動が生じた場合において、その異動を生じた事項が特定利子配当等に係る事項のみであるときにも、相手国居住者等配当等と同様に、異動届出書の提出を省略することとされました（新実特規 2 の 2 ③、2 の 3 ③、2 の 4 ③、2 の 5 ③）。

#### ③ 特定利子配当等の範囲

異動届出書の提出を省略できる特定利子配当等とは、国内源泉所得のうち次のものをいいます（新実特規 2 ④）。

#### イ 国債又は地方債の利子

#### ロ 内国法人の公募社債の利子

#### ハ 国内にある営業所に預け入れられた預貯金の利子

#### ニ 国内にある営業所に信託された合同運用信託、公社債投資信託又は公募公社債等運用投資信託の収益の分配

#### ホ 上場株式等の配当等（一定の大口投資家

が支払を受けるものを除きます。)

へ 公募証券投資信託（特定株式投資信託を除きます。）の収益の分配に係る配当等

ト 特定投資法人の投資口の配当等

チ 国内にある営業所が受け入れた定期積金に係る給付補てん金等

リ 懸賞金付預貯金等の懸賞金等

(注) 「一定の大口投資家」とは、その配当等の支払に係る基準日においてその内国法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の5%以上に相当する数又は金額の株式又は出資を有する者をいいます。

### 3 適用関係

(1) 上記2(1)の改正は、相手国居住者等が平成18年4月1日以後に支払を受けるべき相手国居住者等配当等について適用され、相手国居住者等が同日前に支払を受けるべき相手国居住者等配当等については、従前どおりとされています(改正実特規附則3①)。

(2) 上記2(2)の改正は、平成18年4月1日以後に異動が生じる場合について適用され、同日前に異動が生じた場合については、従前どおりとされています(改正実特規附則3②)。

## 三 特典条項に係る規定の改正

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 特典条項に係る届出書の提出

相手国居住者等が、我が国において取得し、又は取得することとなる所得について、特典条項の適用がある租税条約の規定(以下「特定規定」といいます。)に基づき軽減又は免除を受けようとする場合の手続は次のとおりとされています。

##### ① 申告納税の場合

特典条項に定められている条件を満たすこと等を記載した届出書にその内容を明らかにする書類等を添付した書類(以下「適用届出書等」といいます。)を、所得税の確定申告書又は法人税の中間申告書若しくは確定申告書に添付しなければならないこととされています(実特規9の2①)。

##### ② 源泉徴収の場合

特典条項に定められている条件を満たすこと等を記載した届出書にその内容を明らかにする書類等を添付した書類(以下「特典条項関係書類等」といいます。)を添付した条約届出書(以下「特典条項条約届出書等」といいます。)を、租税条約の効力発生の日以後国内源泉所得の支払を受ける都度、その支払を受ける日の前日まで(国内源泉所得が無記名配当等である場

合にあつては、その支払を受ける時)に、源泉徴収義務者を經由して、源泉徴収義務者の納税地の所轄税務署長に提出しなければならないこととされています(実特規9の5①)。

なお、特典条項とは、非居住者又は外国法人の有する国内源泉所得に対する租税の軽減又は免除を定める租税条約の適用に関する条件を定める租税条約の規定をいい、平成18年5月現在、日米租税条約第22条1、2及び4が定められています(実特規9の2②、実特告示)。

(注) 適用届出書等及び特典条項条約届出書等の提出及びその提出の省略については、条約相手国との間で課税上の取扱いが異なる事業体を通じた所得で特定規定の適用があるもの(申告対象株主等所得、申告対象相手国団体所得、株主等配当等、相手国団体配当等、第三国団体配当等及び特定配当等)についても、同様の措置が講じられています(実特規9の3、9の4、9の6～9の9)が、基本的な仕組みは相手国居住者等の場合と同様ですので、説明は省略します。

#### (2) 特典条項に係る届出書の提出省略の特例

##### ① 申告納税の場合

相手国居住者等(認定適格者等を除きます。)

は、適用年の前年以前2年内の年分の所得税又は適用事業年度開始の前日2年以内に開始した事業年度の法人税につき適用届出書等の添付がある所得税の確定申告書又は法人税の中間申告書若しくは確定申告書を提出している場合には、適用年又は適用事業年度における適用届出書等の添付を省略できることとされています。ただし、既に提出した適用届出書等の記載事項と異なる場合には、この特例の適用を受けることはできません（実特規9の2③⑤）。

## ② 源泉徴収の場合

相手国居住者等は、国内源泉所得（無記名配当等を除きます。以下「対象国内源泉所得」といいます。）の支払を受ける日の前日以前3年内（その者が認定適格者等である場合には、1年内）のいずれかの時において、支払を受けた国内源泉所得（その国内源泉所得に係る資産、契約その他その所得の基因となるものが対象国内源泉所得に係るものと同一であるものに限り）につき特典条項条約届出書等を提出している場合には、その支払を受ける対象国内源泉所得に係る特典条項条約届出書等の提出は省略することができることとされています。ただし、既に提出した特典条項条約届出書等の記載事項と異なる場合には、この特例の適用を受けることはできません（実特規9の5②）。

（注） 認定適格者等とは、日米租税条約第22条1（f）、2又は4に定める条件を満たすことにより条約の特典を受ける者をいいます（旧実特規9の2⑤）。

## (3) 特定利子配当等に係る特典条項条約届出書等の提出省略の特例

相手国居住者等は、支払を受ける特定利子配当等（無記名配当等を除きます。以下「対象特定利子配当等」といいます。）に対して源泉徴収される所得税について、租税条約の特定規定に基づき軽減又は免除を受けようとする場合において、既に支払を受けた特定利子配当等（特定利子配当等に係る資産、契約その他その所得の基因となるも

のが対象特定利子配当等に係るものと同一であるものに限ります。）につき特定利子配当等に係る源泉徴収義務者を經由して、源泉徴収義務者の納税地の所轄税務署長に対し特典条項条約届出書等を提出している場合には、その支払を受ける対象特定利子配当等に係る特典条項条約届出書等の提出を省略することができることとされています（旧実特規9の5⑤）。

ただし、既に提出した特典条項条約届出書等の記載事項と異なる場合には、この特例の適用を受けることはできません。

（注） 特定利子配当等については、上記2(2)③参照。

## (4) 租税条約に基づく権限ある当局の認定手続

国内源泉所得を有し、又は有することとなる相手国居住者等で租税条約の規定に基づく権限ある当局の認定を受けようとするものは、申請書に必要な書類を添付して国税庁長官に提出し、国税庁長官から認定を受けることができることとされています（旧実特法6の2①②、旧認定省令1①）。

（注） 権限ある当局の認定の対象となる租税条約の規定として、日米租税条約第22条4が定められています（旧実特令5①）。

日米租税条約第22条4では、条約の特典を受けることができる者の条件として定められた一定の要件に該当しない場合においても、特典の要求を受ける締約国の権限ある当局が「その者の設立、取得又は維持及びその業務の遂行が租税条約の特典を受けることをその主たる目的の一つとするものでない」と認定するときには、条約の特典を受けることができることとされています。

## 2 改正の内容

### (1) 特典条項条約届出書等の提出省略の特例の対象範囲の拡充

相手国居住者等が支払を受ける対象国内源泉所得（特定利子配当等に該当するものに限ります。以下「特定国内源泉所得」といいます。）に係る

特典条項条約届出書等について、その特定国内源泉所得に係る資産、契約その他その所得の基因となるもの（以下「資産等」といいます。）が既に提出した特典条項条約届出書等に記載した特定国内源泉所得に係る資産等と異なる場合においても、その提出を省略することができることとされました（新実特規9の5⑤）。

（注）株主等配当等、相手国団体配当等、第三国団体配当等及び特定配当等で特定利子配当等に該当するものに係る特典条項条約届出書等についても、相手国居住者等の場合と同様に、その提出を省略することができることとされました（新実特規9の6⑤、9の7⑤、9の8⑤、9の9⑤）。

## （2）租税条約に基づく認定に係る対象者の追加

### ① 対象者の追加

租税条約に基づく認定を受けることができる者に、次のイからニまでの条約相手国との間で課税上の取扱いが異なる事業体及び構成員が追加されました（新実特法6の2②～⑤）。

イ 外国法人で、国内源泉所得のうち、租税条約の規定において、相手国の法令に基づき外国法人の株主等である者（租税条約の規定により相手国の居住者とされる者に限ります。）の所得として取り扱われるものとされる部分（以下「株主等所得」といいます。）を有し、又は有することとなるもの。

ロ 非居住者又は外国法人で、国内源泉所得のうち、その非居住者又は外国法人に係る相手国との間の租税条約の規定において、その相手国の法令に基づき非居住者又は外国法人が構成員となっている相手国の団体の所得として取り扱われるものとされるもの（以下「相手国団体所得」といいます。）を有し、又は有することとなるもの。

ハ 非居住者又は外国法人で、国内源泉所得のうち、その非居住者又は外国法人に係る国以外の相手国との間の租税条約の規定に

おいて、その相手国の法令に基づき非居住者又は外国法人が構成員となっている相手国の団体の所得として取り扱われるものとされるもの（以下「第三国団体所得」といいます。）を有し、又は有することとなるもの。

ニ 居住者又は内国法人で、国内源泉所得のうち、租税条約の規定において、その相手国の法令に基づき居住者又は内国法人が構成員となっている相手国の団体の所得として取り扱われるものとされるもの（以下「特定所得」といいます。）を有し、又は有することとなるもの。

### ② 追加された対象者の認定申請手続等

上記①イからニまでの租税条約に基づく認定を受けようとする者は、株主等所得、相手国団体所得、第三国団体所得又は特定所得ごとに、租税条約に基づく認定を受けることとなります（新実特法6の2②～⑤）。この場合、認定を受けようとする者は、所定の事項を記載した申請書に居住者証明書等の書類を添付して国税庁長官に提出することとされました（新認定省令1①～③）。

また、相手国団体所得、第三国団体所得又は特定所得（以下「相手国団体所得等」といいます。）の支払を受ける団体の構成員（以下「相手国団体等構成員」といいます。）が、その団体の他のすべての構成員が支払を受ける相手国団体所得等につき他のすべての構成員が提出する申請書（以下「構成員認定申請書」といいます。）に記載すべき事項の通知を受けた場合には、相手国団体等構成員は、相手国団体所得等につき相手国団体等構成員に係る事項のほか、通知を受けた事項を併せて記載した構成員認定申請書を提出することができることとされました。この場合、他のすべての構成員については、構成員認定申請書の提出があったものとみなされます（新認定省令1④）。

### (3) 日英新租税条約の締結に伴う改正

日英新租税条約において、条約の特典を受けることができる者を一定の要件を満たした相手国の居住者とする条項が設けられていることに伴い、以下の改正が行われました。

#### ① 認定適格者等の追加

認定適格者等に、日英新租税条約第22条2(f)(g)、3、5又は6に定める条件を満たすことにより条約の特典を受けることができる者が追加されました(新実特規9の2⑤)。

#### ② 租税条約に基づく認定の対象となる租税条約の規定の追加

租税条約に基づく認定の対象となる租税条約の規定に、日英新租税条約第22条6が追加され

ました(新実特令5①)。

## 3 適用関係

(1) 上記2(1)の改正は、相手国居住者等が平成18年4月1日以後に支払を受けるべき特定国内源泉所得について適用され、相手国居住者等が同日前に支払を受けるべき対象特定利子配当等については、従前どおりとされています(改正実特規附則8)。

(2) 上記2(2)の改正は、平成18年4月1日から適用されます(改正法附則1)。

(3) 上記2(3)の改正は、日英新租税条約が我が国について効力を生ずる日から適用されます(改正実特令附則1ただし書、改正実特規附則1二)。

## 四 第三国の居住者が条約相手国との間で課税上の取扱いの異なる事業体を通じて支払を受ける配当等に対する課税の特例の改正

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 第三国団体配当等に対する課税の特例

非居住者又は外国法人が支払を受ける配当等のうち、その非居住者又は外国法人に係る国以外の相手国との間の租税条約の規定において、その相手国の法令に基づき非居住者又は外国法人が構成員となっている団体(以下「第三国団体」といいます。)の所得として取り扱われることとされているもの(以下「第三国団体配当等」といいます。)については、次のような措置が講じられています。

① 第三国団体配当等で限度税率を定める租税条約の規定の適用があるものについては、その第三国団体配当等に対する所得税の源泉徴収税率が租税条約により適用される限度税率によることとされています(実特法3の2⑦)。

② 第三国団体配当等で所得税の免除を定める租税条約の規定の適用があるものについては、その第三国団体配当等に係る所得税の源泉徴収義務がないものとされています(実特法3の2⑧)。

#### (2) 第三国団体配当等に対する課税の特例の適用を受けた場合の申告納税

非居住者又は外国法人が、第三国団体配当等に対する課税の特例を受けて、第三国団体配当等(所得税又は法人税の申告の対象となるものを除きます。)に対して源泉徴収される所得税が軽減又は免除されたときは、非居住者又は外国法人は、第三国団体配当等に対して所得税法等の規定に基づき計算される所得税額とこの特例の適用を受けて軽減又は免除された後の源泉徴収税額との差額を納付するため、一定の事項を記載した申告書を、その年の翌年3月15日までに所轄税務署長に対して提出し、その申告書の提出期限までに所得税を納付しなければならないこととされています(旧実特法3の2⑫)。

## 2 改正の内容

### (1) 改正の概要

国内に恒久的施設を有する非居住者に係る第三国団体配当等で確定申告を要しないこととされているものが第三国団体配当等に対する課税の特例

の適用を受けた場合について、所得税法等の規定に基づき計算される所得税額と第三国団体配当等に対する課税の特例に基づき軽減又は免除された後の源泉徴収税額との差額を納付するための措置が講じられました。

## (2) 申告不要第三国団体配当等に対する申告分離課税制度

国内に恒久的施設を有する非居住者が支払を受ける第三国団体配当等（所得税法第164条第1項第2号又は第3号に掲げる者については、これらの号に掲げる国内源泉所得に該当するものに限り、うち、租税条約の限度税率又は免税の適用を受けるもので確定申告を要しないこととされる配当等（以下「申告不要第三国団体配当等」といいます。）に係る配当所得について、申告不要制度（措法8の5）の適用はしないこととされました。

なお、申告不要第三国団体配当等については、確定申告の際に申告分離課税を選択することができることとされています。申告分離課税を選択する場合には、他の所得と区分し、配当所得に対する源泉徴収税率（20%。ただし、一定の上場株式等の配当等については、平成20年3月31日までは7%、同日後は15%）から限度税率を控除して得た率（免税の場合は20%。ただし、一定の上場株式等の配当等については、平成20年3月31日までは7%、同日後は15%）を、申告不要第三国団体配当等の金額に乗じて計算した所得税が課さ

れることとなります（新実特法3の2⑭⑮、新実特令2の2②～④）。

## (3) 申告不要第三国団体配当等の範囲

この制度の対象となる申告不要第三国団体配当等とは、第三国団体配当等のうち措法8条の5第1項に掲げる次の①から⑤の配当等で租税条約の軽減又は免除の適用を受けたものです。

- ① 一定の金額以下の配当等
- ② 上場株式等の配当等（一定の大口投資家が支払を受けるものを除きます。）
- ③ 公募証券投資信託（特定株式投資信託を除きます。）の収益の分配に係る配当等
- ④ 特定株式投資信託の収益の分配に係る配当等
- ⑤ 特定投資法人の投資口の配当等

- (注) 1 一定の金額とは、1回に支払を受ける金額が、10万円に配当計算期間の月数を乗じてこれを12で除して計算した金額とされています。
- 2 一定の大口投資家とは、その配当等の支払に係る基準日においてその内国法人の発行済株式又は出資の総数又は総額の5%以上に相当する数又は金額の株式又は出資を有する者をいいます。

## 3 適用関係

上記2の改正は、非居住者が平成18年4月1日以後に支払を受けるべき申告不要第三国団体配当等について適用されます（改正法附則75③）。

# 五 我が国の居住者が条約相手国との間で課税上の取扱いの異なる事業体を通じて支払を受ける配当等に関する改正

## 1 改正前の制度の概要

### (1) 特定配当等に対する課税の特例

居住者又は内国法人が支払を受ける配当等のうち、租税条約の規定において、その相手国の法令に基づき居住者又は内国法人が構成員となっている相手国の団体（以下「相手国団体」といいます。）

の所得として取り扱われることとされているもの（以下「特定配当等」といいます。）については、次のような措置が講じられています。

- ① 特定配当等で限度税率を定める租税条約の規定の適用があるものについては、その特定配当等に対する所得税の源泉徴収税率及び内国法人の所得税の税率が租税条約により適用



される限度税率によることとされています（旧実特法3の2⑨）。

- ② 特定配当等で所得税の免除を定める租税条約の規定の適用があるものについては、その特定配当等に係る所得税の源泉徴収義務及び内国法人の所得税の納税義務がないものとされています（旧実特法3の2⑩）。

## (2) 特定配当等に対する課税の特例の適用を受けた場合の申告納税

居住者が特定配当等に対する課税の特例の適用を受けた場合において、特定配当等（源泉分離課税の対象となる利子等に限り、）に対して源泉徴収される所得税が軽減又は免除されたときは、居住者は、特定配当等に対して所得税法等の規定に基づき計算される所得税額とこの特例の適用を受けて軽減又は免除された後の源泉徴収税額との差額について申告分離課税により納付することとされており、一定の事項を記載した申告書を、その年の翌年3月15日までに所轄税務署長に対して提出し、その申告書の提出期限までに所得税を納付しなければならないこととされています（旧実特法3の2⑬～⑳、旧実特令2の3）。

## 2 改正の内容

### (1) 租税条約の対象税目に住民税が含まれている場合の源泉徴収に係る所得税の税率の改正

#### ① 改正の概要

日英新租税条約は、対象税目に住民税も含まれている条約としては我が国で初めて、条約相手国との間で課税上の取扱いの異なる事業体を通じて支払を受ける所得に対して一定の範囲内で条約の特典を与えるための規定が設けられています。

そのため、居住者又は内国法人がそのような事業体を通じて支払を受ける配当等で住民税利子割又は配当割が課されるものに対し、住民税も対象税目とされている租税条約の限度税率の適用がある場合における源泉徴収等に関して、所要の規定の整備が行われました。

#### ② 租税条約の対象税目に住民税が含まれている場合の適用限度税率

我が国の居住者又は内国法人が相手国団体を通じて特定配当等の支払を受ける場合において、所得税に加えて住民税も対象とする租税条約に規定する限度税率の適用があるときは、所得税の源泉徴収税率及び内国法人の所得税の税率を、その限度税率からその特定配当等に適用される住民税利子割又は配当割の税率を控除した率（控除後の率が零を下回る場合には零。以下「適用限度税率」といいます。）とすることとされました（新実特法3の2⑨⑩）。

（備考）適用限度税率が適用されるのは、その適用限度税率が所得税法等により適用される税率より低い場合に限られます（新実特法3の2⑫）。

なお、この適用を受けた所得について、居住者が1(2)の申告納税を行う場合には、源泉分離課税に係る税率から適用限度税率を控除して得た率を乗じて計算した金額に相当する所得税を申告分離課税により納付することとなります（新実特法3の2⑬～⑲、⑳～㉑、新実特令2の3①～⑥、⑩～⑱）。

### (2) 申告不要特定配当等に対する申告分離課税制度の創設

#### ① 改正の概要

特定配当等で確定申告を要しないこととされるものが特定配当等に対する課税の特例の適用を受けた場合において、所得税法等の規定に基づき計算される所得税額と租税条約の規定に基づき軽減又は免除された後の源泉徴収税額との差額を納付するための措置が講じられました。

#### ② 申告不要特定配当等に対する申告分離課税制度

居住者が支払を受けるべき特定配当等のうち、租税条約の限度税率又は免税の適用を受

けるもので確定申告を要しないこととされる配当等（以下「申告不要特定配当等」といいます。）に係る配当所得について、申告不要制度（措法8の5）の適用はしないこととされました。

なお、申告不要特定配当等については、確定申告の際に申告分離課税を選択することができることとされています。申告分離課税を選択する場合には、他の所得と区分し、配当所得に対する源泉徴収税率（20%。ただし、一定の上場株式等の配当等については、平成20年3月31日までは7%、同日後は15%）から適用限度税率を控除して得た率（免税の場合は20%。ただし、一定の上場株式等の配当等については、平成20年3月31日までは7%、同日後は15%）を、申告不要特定配当等の金額に乗じて計算した所得税が課されることとなります（新実特法3の2<sup>20</sup><sup>21</sup>、新実特令2の3<sup>7</sup>～<sup>9</sup>）。

### ③ 申告不要特定配当等の範囲

この制度の対象となる申告不要特定配当等とは、特定配当等のうち措法8条の5第1項に掲げる配当等で租税条約の軽減又は免除の適用を受けたものです。

（注） 措法8条の5第1項に掲げる配当等は、上記四2(3)参照。

### (3) その他の改正

- ① 特定配当等に対する課税の特例の対象となる源泉徴収の規定に、報酬、料金等（所法204、205）、生命保険契約等に基づく年金（所法207、208）及び匿名組合契約等の利益の分配（所法210、211）に係る源泉徴収の規定が追加されました（新実特法3の2<sup>9</sup><sup>11</sup>）。
- ② 特定配当等である使用料につき租税条約の規定に基づき免税を受けようとする場合には、使用料の支払の基因となった契約の内容を記載した書類を添付しなければならないこととされました（新実特規2の5<sup>6</sup>）。

## 3 適用関係

- (1) 上記2(1)の改正は、居住者又は内国法人が平成18年4月1日以後に支払を受けるべき特定配当等について適用され、同日前に支払を受けるべき特定配当等については、従前どおりとされています（改正法附則75<sup>2</sup>）。
- (2) 上記2(2)の改正は、居住者が平成18年4月1日以後に支払を受けるべき申告不要特定配当等について適用されます（改正法附則75<sup>5</sup>）。
- (3) 上記2(3)①の改正は、平成18年4月1日から適用されます（改正法附則1）。
- (4) 上記2(3)②の改正は、居住者が平成18年4月1日以後に支払を受けるべき特定配当等である使用料について適用されます（改正実特規附則7<sup>2</sup>）。

## 六 外国の芸能法人等に対する租税条約の免税手続の改正

### 1 改正前の制度の概要

非居住者である芸能人等が、国内において芸能人等の役務提供事業を行う外国法人等で租税条約の規定によりその所得に対する課税が免除されるもの（以下「免税芸能法人等」といいます。）を通じて活動した場合には、我が国における適正な課税を確保することが困難であることから、次の措置が講じられています。

- (1) 免税芸能法人等に支払われる芸能人等の役務提供に係る対価については、租税条約で免税とされる場合であっても、いったん支払時に15%の税率で源泉徴収が行われ、その徴収された所得税は免税芸能法人等からの還付請求に基づき、税務署長からその免税芸能法人等に対して直接還付することとされています（所法212<sup>1</sup>、213<sup>1</sup>、措法42<sup>3</sup>、実特法3<sup>1</sup><sup>2</sup>、実特令2、実特規1の3）。

(2) 免税芸能法人等は、その免税とされる対価のうちから非居住者である芸能人等に支払う報酬について20%の税率による所得税の源泉徴収義務が課されており（所法212①、措法42①）、上記(1)の還付の時期は、免税芸能法人等が芸能人等に支払う報酬について徴収すべき所得税を納付した後とされています（実特法3③）。

## 2 改正の内容

### (1) 改正の概要

条約相手国との間で課税上の取扱いが異なる事業体が支払を受ける芸能人等の役務提供に係る対価について、租税条約の規定による免税の適用を受ける場合の手続が定められました。

### (2) 制度の対象者の追加

租税条約の免税手続を受ける外国の芸能法人等に、免税芸能法人等に該当する外国法人で、その支払を受ける芸能人等の役務提供に係る対価（租税条約の規定により所得税が免除されるものに限ります。）のうち、租税条約の規定において、相手国の法令に基づき外国法人の株主等である者（租税条約の規定により相手国の居住者とされる者に限ります。）の所得として取り扱われるものとされる部分（以下「免税対象の役務提供対価」といいます。）を有するもの（以下「免税芸能外国法人」といいます。）が追加されました（新実特法3①）。

### (3) 還付請求の手続

免税芸能外国法人は、①の事項を記載した還付請求書に②の書類を添付して、これを免税対象の役務提供対価の支払者の源泉所得税の納税地の所轄税務署長に提出することにより、芸能人等に支払う報酬について徴収すべき所得税を納付した後に、免税対象の役務提供対価について徴収された所得税の還付を受けることができることとなります（新実特法3②③、新実特令2、新実特規1の3②、9の6⑦）。

### ① 還付請求書の記載事項

イ 免税芸能外国法人の名称・所在地等、国内における芸能人等の役務提供事業の開始日、納税管理人の氏名・住所等

ロ 株主等である者の所得として取り扱われる事情の詳細

ハ 株主等である者の各人別の氏名、住所等及びその者の所得として取り扱われる部分の金額等

ニ 所得税の免除を受けることができる事情の詳細

ホ 免税対象の役務提供対価の種類・金額等、その支払者の氏名・住所等

ヘ 芸能人等に対して支払う報酬の種類・金額等、その支払を受ける者の氏名・住所等

ト その他参考となるべき事項

### ② 添付書類

イ 株主等である者の所得として取り扱われる事情を明らかにする書類

ロ 株主等である者について、免税芸能法人等の株主等であることを明らかにする書類、相手国の居住者であることを証明する書類

ハ 芸能人等に対して支払う報酬の種類・金額等を明らかにする書類、その報酬に対する源泉徴収税額を明らかにする書類等

ニ 適用を受ける租税条約の規定が特定規定である場合には、特典条項の適用を受けることができるとする理由の詳細を記載した書類等

(備考) 平成18年5月現在で締結されている租税条約のうち、芸能法人等に対する租税条約の免税手続が適用される規定（芸能法人が支払を受ける芸能人等の役務提供に係る対価について事業所得条項の適用があり得るもの）となっており、かつ、条約相手国との間で課税上の取扱いが異なる事業体に関する規定が設けられているものは、日米租税条約のみとなっています。

なお、日英新租税条約では、条約相手国との間で課税上の取扱いが異なる事業体に対す

る租税条約の適用に関する規定は設けられていますが、芸能法人が支払を受ける芸能人等の役務提供に係る対価について事業所得条項の適用はありません。

4月1日以後に支払を受ける免税対象の役務提供対価について適用され、相手国居住者等が同日前に支払を受けた芸能人等の役務提供に係る対価については、従前どおりとされています（改正法附則75④）。

### 3 適用関係

上記2の改正は、免税芸能外国法人が平成18年

# 租税条約の改正

目 次	
第一 日・イギリス租税条約の改正 ……492	十六 芸能人等（第16条） ……511
はじめに	十七 退職年金等（第17条） ……512
一 適用対象者（第1条） ……493	十八 政府職員（第18条） ……512
二 対象税目（第2条） ……493	十九 学生等（第19条） ……513
三 一般的定義（第3条） ……493	二十 匿名組合（第20条） ……513
四 居住者（第4条） ……495	二十一 その他の所得（第21条） ……514
五 恒久的施設（第5条） ……497	二十二 特典条項（第22条） ……515
六 不動産所得（第6条） ……498	二十三 二重課税の排除（第23条） ……519
七 事業所得（第7条） ……498	二十四 無差別取扱い（第24条） ……520
八 国際運輸業所得（第8条） ……499	二十五 相互協議（第25条） ……520
九 特殊関連企業（第9条） ……499	二十六 情報交換（第26条） ……521
十 配当（第10条） ……500	二十七 外交官（第27条） ……522
十一 利子（第11条） ……504	二十八 発効、適用開始（第28条） ……522
十二 使用料（第12条） ……508	二十九 終了（第29条） ……523
十三 譲渡収益（第13条） ……509	三十 議定書 ……523
十四 給与所得（第14条） ……510	第二 日・インド租税条約改正議定書の改
十五 役員報酬（第15条） ……511	正 ……527

## 第一 日・イギリス租税条約の改正

### はじめに

日英間ではこれまで、昭和45（1970）年に締結された日英租税条約（昭和45年条約第23号、以下「旧条約」といいます。）の下で二重課税の防止が図られてきていますが、締結から相当の期間が経過し、現在の日英間の経済関係の現状にそぐわなくなってきたことや、日米租税条約（平成16年条約第2号）の締結等を契機として、日英両国政府は、旧条約に代わる新条約を締結するための交渉を開始することで合意し、平成16年11月に東京で正式交渉を開始し、数度にわたる非公式の協議ををさみつつ、平成17年5月に第二回

の交渉を行い、同年7月に両国政府間で新条約の内容について基本合意に達しました。その後、それぞれの国内での所要の手続を経て、平成18年2月2日には新条約の署名が行われました。新条約は両国の国内法の手続に従って承認されたことを通知する公文の交換の日の後30日目の日に発効することとなります。

新条約は、旧条約の内容を全面的に新しくするものであり、OECD条約モデルを基本としつつも、日英両国の緊密な経済関係を反映して積極的に投資交流の促進を図るため、日米租税条約同様に、①使用料（著作権、特許権等）、一定の親会社間配当及び一定の主体の受け取る利子等につ

いては源泉地国免税とするなど、配当、利子及び使用料の支払における源泉地国課税（限度税率）を大幅に引き下げるとともに、②租税回避の防止のための措置をとることとしています。

新条約の規定は、日本においては、源泉徴収される租税については平成19年1月1日以後に租税を課される額から、源泉徴収されない所得に対する租税及び事業税については平成19年1月1日以後に開始する課税年度の所得から、それぞれ適用されます。また、英国においては、源泉徴収される租税については平成19年1月1日以後に取得する所得から、源泉徴収される場合を除くほか、所得税及び譲渡収益税については平成19年4月6日

以後に開始する賦課年度のものから、法人税については平成19年4月1日以後に開始する会計年度のものから、それぞれ適用されます。

新条約が締結されることにより、両国間の二重課税の排除、相手国における課税関係の明確化、両国の税務当局間の協力体制の整備等を通じ、日英両国間の投資交流が促進され、両国の経済関係が一層緊密なものとなることが期待されます。

以下では、新条約の内容について、逐条で解説していくこととします。

なお、新条約の締結に伴う国内法令の改正については、「租税条約実施特例法関係の改正」を参照ください。

## 一 適用対象者（第1条）

新条約は、原則として、我が国又は英国の居住者及び双方の締約国の居住者に対して適用される旨が定められています。日本と英国の双方の締約国において居住者とされる「双方居住者」は、い

ずれか一方の締約国の居住者に振り分けられた上（第4条参照）、租税条約の各規定の適用を受けます。

## 二 対象税目（第2条）

① 新条約の適用を受ける対象税目はそれぞれ次のとおりです（本条1）：

- イ 日本国……所得税、法人税及び住民税
- ロ 英国……所得税、法人税及び譲渡収益税（注）

（注）旧条約においては、英国の開発用地税と石油収入税が対象税目に含まれていましたが、新条約では適用対象外とされました。同税目については、新条約が効力を生ずる日以後、適用されません（第28条4参照）。

② また、これらの租税に加えて又はこれらに代わって新条約の署名の日の後に課される租税で

あって、これらの租税と同一であるもの又は実質的に類似するものについては、特に条約の改正を要することなく新条約が適用されることとなります（本条2）。

③ なお、我が国の対象税目の中には、地方税である住民税が含まれていますが、英国には地方税の中に所得に対する租税が存在しないため、英国の対象税目は国税だけとなっています（注）。

（注）旧条約第2条3は、国際運輸業所得についてのみ我が国の事業税を対象税目に含めることとされていますが、新条約でも同様の取扱いとなります（第8条3参照）。

## 三 一般的定義（第3条）

(1) 各用語の定義（本条1）

条約中に使用される各用語の定義を置いていま

す。

イ 「英国」（第3条1(a)）及び「日本国」（同

1 (b))

ロ 「一方の締約国」及び「他方の締約国」(同

1 (c))

ハ 「租税」(同 1 (d))

ニ 「者」(同 1 (e))

ホ 「法人」(同 1 (f))

ヘ 「企業」(同 1 (g))

ト 「一方の締約国の企業」及び「他方の締約  
国の企業」(同 1 (h))

チ 「国際運輸」(同 1 (i))

リ 一方の締約国の「国民」(同 1 (j))

ヌ 「権限のある当局」(同 1 (k))

ル 「事業」(同 1 (l))

ヲ 「年金基金又は年金計画」(同 1 (m)) (注)

(注) 「年金基金又は年金計画」については、以下の  
とおり、日英新租税条約に関する交換公文にお  
いてその範囲について解釈が示されています  
(交換公文1)。

「年金基金又は年金計画」には、①「日本国の  
年金基金又は年金計画」又は②「英国の年金基  
金又は年金計画」に規定するもの並びに条約の  
署名の日の後に成立した法律に基づいて設立さ  
れる同一又は実質的に類似するものを含むこと  
が了解される。

① 日本国の次に掲げる法令の規定に従って実  
施される年金制度又は退職手当に関する共済  
制度により設立される年金基金又は年金計画

イ 国民年金法 (昭和34年法律第141号)

ロ 厚生年金保険法 (昭和29年法律第115号)

ハ 国家公務員共済組合法 (昭和33年法律第  
128号)

ニ 地方公務員等共済組合法 (昭和37年法律  
第152号)

ホ 私立学校教職員共済法 (昭和28年法律第  
245号)

ヘ 石炭鉱業年金基金法 (昭和42年法律第135  
号)

ト 確定給付企業年金法 (平成13年法律第50

号)

チ 確定拠出年金法 (平成13年法律第88号)

リ 独立行政法人農業者年金基金法 (平成14  
年法律第127号)

ヌ 法人税法 (昭和40年法律第34号)

ル 中小企業退職金共済法 (昭和34年法律第  
160号)

ヲ 小規模企業共済法 (昭和40年法律第102号)

ワ 所得税法施行令 (昭和40年政令第96号)

② 英国の法令に基づいて設立される年金基金  
又は年金計画

イ 1988年所得及び法人税法第14部第1章の  
規定に基づき退職手当に関する制度として  
承認された雇用に関する仕組み (社会保障  
制度に基づくものを除く。)

ロ 同法第14部第4章の規定に基づき承認さ  
れた個人年金に関する計画

ハ 2004年財政法第四部の規定に基づき承認  
された計画

さらに、「年金基金又は年金計画」には、日  
本国については、投資基金又は投資信託の持  
分の全部が年金基金又は年金計画に所有され  
るものを含み、英国については、保険会社と  
の契約に基づく年金基金又は年金計画及び持  
分証券の所有者の全部が年金基金又は年金計  
画とされるユニット・トラストを含むことが  
了解される。

## (2) 条約において定義されない用語の意義 (本条 2)

また、文脈により別に解釈すべき場合を除き、  
新条約において定義されていない用語の意義は、  
新条約の適用を受ける租税に関する締約国の国内  
法令において適用時点で有する意義を有するもの  
とされています。この場合、租税に関する法令上  
の意義が他の法令上の意義に優先するものとされ  
ています。

## 四 居住者（第4条）

### 1 趣旨

新条約は一方又は双方の締約国の居住者である者にのみ適用することとされていますが、本条はここでいう「居住者」の意義等を定めるものです（本条1）。

本条は、我が国の租税条約例及びOECD条約モデルに準じつつ、

- イ 双方居住者の振り分け規定を修正したこと（本条2及び3）
- ロ 国外源泉所得の一部が課税所得とならない居住者に対する条約適用について、旧条約第5条と同趣旨の規定を設けたこと（本条4）
- ハ 両国間で課税上の取扱いが異なる事業体に関する条約の規定の適用方法に関する規定を新設したこと（本条5）

が旧条約の第4条の規定と異なるものとなっています。

### 2 解説

#### (1) 居住者の定義（本条1）

##### ① 一般原則

本条1は、新条約にいう「一方の締約国の居住者」とは、「当該一方の締約国の法令の下において、住所、居所、本店又は主たる事務所の所在地、事業の管理の場所、法人の設立場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けるべきものとされる者」をいうと規定しています。要するに、「居住者」とは、当該一方の締約国においていわゆる全世界所得課税を受ける無制限納税義務者を指すこととなります。国内源泉所得についてのみ課税を受ける者（いわゆる制限納税義務者であり、我が国の所得税法でいうと「非居住者」又は「外国法人」にあたる者）は含みません。

##### ② 政府、年金基金又は年金計画、公益団体等

の取扱い

以下のものについては、国内法上、無制限納税義務者とされるか否かを問わず、条約上の「一方の締約国の居住者」に該当するものとされています。

- イ 一方の締約国の政府、地方政府又は地方公共団体
- ロ 一方の締約国の法令に基づいて設立された年金基金又は年金計画
- ハ 一定の公益団体（一方の締約国の法令に基づいて設立された団体で、専ら宗教、慈善、教育、科学、芸術、文化その他公の目的のために運営され、所得又は収益の一部又は全部が免税とされるもの）

#### (2) 双方居住者となる個人の振り分け規定（本条2）

① 本条2及び3の規定は、本条1の原則を当てはめた場合に日英両締約国の「居住者」となる者を、条約上いずれか一方の締約国の居住者に振り分けるためのいわゆる居住者振り分け規定です。

② 本条2は、個人についての居住者振り分け規定であり、個人が我が国と英国の双方の居住者に該当する場合、その個人の居住地国は以下のように定められます。

- イ その使用する恒久的住居が所在する締約国（双方の締約国内に恒久的住居を有する場合には、その人的及び経済的關係がより密接な締約国（重要な利害關係の中心がある締約国））
- ロ 上記イにより決することができない場合、その有する常用の住居が所在する締約国
- ハ 上記ロによっても決することができない場合、その個人が国民である締約国
- ニ 上記ハによっても決することができない場合、両締約国の権限のある当局が合意に



より当該事案を解決します。

- ③ なお、我が国の居住者であると同時に英国の居住者である個人が本条2の規定の適用により英国の居住者とされた場合、当該個人は、我が国の国内税法上、国内に住所及び居所を有しないものとみなされ、非居住者として課税されることとなります（租税条約実施特例法第6条）。

### (3) 双方居住者となる個人以外の者の振り分け規定（本条3）

本条3は、個人以外の者の場合の居住者振り分け規定であり、その者が英国と我が国の双方の居住者に該当するときの居住地国は、両締約国の権限のある当局が合意により決することとなります。そのような合意がないか又はできなかった場合には、その者は、原則として、新条約により認められる特典を要求する上で、いずれの締約国の居住者ともされません（第23条1、第24条及び第25条により認められる特典を除きます。）。

### (4) 国外源泉所得の一部が課税されない居住者の取扱い（本条4）

本条4は、国外源泉所得の一部が課税されない居住者について、条約に基づく税の減免の適用範囲を定めるものです。居住者が取得する国外源泉所得のうち、居住地国に送金され又は居住地で受領されている部分についてのみ居住地で課税される場合には、源泉地国における新条約の軽減又は免除はその送金され又は受領された部分のみに適用されることとなります。

我が国の所得税法上の非永住者は、我が国の居住者ではありますが、国内源泉所得及びこれ以外の所得で国内において支払われ又は国外から送金されたものに限り課税されるものとされていることから（所得税法第7条①一二）、この規定の適用を受けることとなります。

なお、英国は我が国の非永住者制度に類似した制度を有しており、その制度の対象者はこの規定の適用を受けることとなります。

### (5) 両国間で課税上の取扱いが異なる事業体への条約適用（本条5）

一方の締約国の事業体が他方の締約国（源泉地国）から所得を得る場合において、源泉地国ではその事業体を納税義務者として認識する（団体課税）が、当該事業体の所在地国では事業体そのものではなくその構成員を納税義務者として認識する（構成員課税）といったことが起こり得ますが、この場合、本条1の原則を適用するとすると、源泉地国で納税主体とされる当該事業体は、その所在地国では「課税を受けるべきものとされ」ないことから、条約上の居住者には該当せず、源泉地国においては、相手国の「居住者」について適用があるものとされる条約の特典（条約の規定に基づく税の減免）を認められないこととなります。そこで、本条5は、日英両締約国間で課税上の取扱いが異なる事業体又はその構成員が他方の締約国から取得する所得、利得又は収益について、当該所得、利得又は収益を取得する者の居住地国における課税上の取扱いを基にして、源泉地国における課税にも一定の範囲で条約の特典が及ぶよう、条約の適用関係を以下のように定めています。

イ 一方の締約国（源泉地国）から他方の締約国の事業体を通じて所得、利得又は収益が取得され、当該事業体はその所在地国において構成員課税を受ける場合には、当該事業体が源泉地国では団体課税を受けるときであっても、当該所得、利得又は収益のうち、事業体所在地国居住者である当該事業体の構成員が取得する部分につき、条約の特典が与えられます（本条5(a)）。

ロ 一方の締約国（源泉地国）から他方の締約国の事業体を通じて所得、利得又は収益が取得され、当該事業体はその所在地国において団体課税を受ける場合には、当該事業体が源泉地国では構成員課税を受けるときであっても、当該所得、利得又は収益には条約の特典が与えられます（本条5(b)）。

ハ 一方の締約国（源泉地国）からその国の事業体を通じて所得、利得又は収益が取得され、

当該事業体が他方の締約国で団体課税とされる場合には、当該所得、利得又は収益には条約の特典は与えられません（本条5(c)）。

(注) 日米租税条約では、両締約国間で課税上の取

扱いが異なる事業体の所在地が第三国である場合の取扱いに関する規定を定めていますが、本新条約ではそのような規定は定めていません。

## 五 恒久的施設（第5条）

### 1 趣旨

「恒久的施設」の定義に関して規定されています。第7条（事業所得）に規定する企業の利得に対しては、源泉地国においては、「恒久的施設なければ課税なし」の原則が適用されることとなります。

### 2 解説

① 「恒久的施設」とは、「事業を行う一定の場所であって企業がその事業の全部又は一部を行っているもの」をいいます（本条1）。具体的には、以下のものを例示しています（本条2）。

イ 事業の管理の場所

ロ 支店

ハ 事務所

ニ 工場

ホ 作業場

ヘ 鉱山、石油又は天然ガスの坑井、採石場  
その他天然資源を採取する場所

② また、建築工事現場又は建設若しくは据付けの工事については、これらの工事現場又は工事が12か月を超える期間存続する場合には、恒久的施設を構成するものとされています（本条3）。

③ 上記の①又は②の恒久的施設であっても、次のいずれかの要件に該当する場合には、恒久的施設に該当しません（本条4）。

イ 企業に属する物品又は商品の保管、展示又は引渡しのためにのみ施設を使用すること

ロ 企業に属する物品又は商品の在庫を保管、

展示又は引渡しのためにのみ保有すること  
ハ 企業に属する物品又は商品の在庫を他の企業による加工のためにのみ保有すること  
ニ 企業のために物品若しくは商品を購入し、又は情報を収集することのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること  
ホ 企業のためにその他の準備的又は補助的な性格の活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること  
ヘ イからホまでに掲げる活動を組み合わせた活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。ただし、当該一定の場所におけるこのような組み合わせによる活動の全体が準備的又は補助的な性格のものである場合に限りま

④ 上記の①にかかわらず、企業の代理人が（下記⑤の独立の代理人を除きます）、一方の締約国内で、当該企業に代わって契約を締結する権限を有し、かつ、この権限を反復して行使する場合には、当該企業は、その代理人が当該企業のために行うすべての活動について、当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされます。ただし、上記の③の活動のみを行う場合はこの限りではありません（本条5）。

⑤ 企業は、通常の方法で業務を行う仲立人、間屋その他の独立の地位を有する代理人を通じて一方の締約国内で事業を行っているという理由のみでは、当該一方の締約国内に恒久的施設を有するものとされません（本条6）。

⑥ 法人間に支配関係があるとの事実関係のみによっては、いずれの一方の法人も、他方の法人の恒久的施設とはされません（本条7）。

## 六 不動産所得（第6条）

### 1 趣 旨

一方の締約国の居住者が他方の締約国内に存在する不動産から取得する所得（不動産所得）の課税上の取扱いを規定しています。

### 2 解 説

#### (1) 不動産所得の取扱い（本条1）

不動産から取得する所得（農業又は林業から生ずる所得を含む。）については、その不動産の所在地国（源泉地国）で租税を課することができます。

#### (2) 不動産の定義（本条2）

「不動産」とは、当該財産が存在する締約国の法令における不動産の意義を有するものとされていますが、船舶及び航空機は含まれません。

#### (3) 不動産所得の範囲（本条3）

上記(1)の規定は、直接使用、賃貸その他のすべての形式による不動産の使用から生ずる所得について適用されます。

#### (4) 企業の不動産所得の取扱い（本条4）

上記(1)及び(3)の規定は、企業の不動産から生ずる所得についても適用されます。

## 七 事業所得（第7条）

### 1 趣 旨

企業の利得（事業から生ずる所得）に関する課税上の取扱いにつき規定されています。特に国外に支店等の恒久的施設を有する企業は、本店と支店等において独立企業の原則に基づき企業の利得の計算を行うこととされています。

### 2 解 説

#### (1) 企業の利得の取扱い（本条1）

一方の締約国の企業の利得に対しては、その企業が他方の締約国内にある恒久的施設（第5条参照）を通じて当該他方の締約国内において事業を行わない限り、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができます。当該企業が当該他方の締約国内にある恒久的施設を通じて当該他方の締約国内において事業を行う場合には、当該企業の利得のうち当該恒久的施設に帰せられる部分に対してのみ、当該他方の締約国において租税を課することができます。

#### (2) 恒久的施設に帰属する利得の計算に係る諸規定（本条2、3、4、5、6）

恒久的施設に帰属する利得については、次の諸原則に従って計算されます。

① 支店等の恒久的施設に帰属する利得は、当該支店等の恒久的施設を本店と取引を行う独立した企業とみなして計算する（本条2、独立企業の原則）。

② 恒久的施設の利得の計算上、当該恒久的施設において生じた直接経費だけでなく、経営費及び一般管理費等の経費も当該恒久的施設のために生じたものは生じた場所にかかわらず損金に算入することが認められます（本条3、経費控除の原則）。

③ 一定の場合には、慣行により、企業全体の利得を按分する方法で恒久的施設の利得を決定することが認められます（本条4、所得の按分計算）。

④ 恒久的施設が当該企業のために行う商品等の単なる購入からは、いかなる利得も生じないものとされます（本条5、単純購入非課税）。

⑤ 毎年の利得の計算方法は、正当な理由のない限り変更することはできません（本条 6、所得計算方法継続の原則）。

### (3) 企業の利得と別途明示された各種類の所得との適用関係（本条 7）

配当、利子、使用料、譲渡収益、匿名組合契約に関連する所得等条約中に別途定められている所

得が企業の利得に含まれている場合については各種類の所得に関する規定に従って課税されることとなります。

なお、投資所得等については、恒久的施設に実質的に関連する場合等、各種類の所得を規定する条項中に本条の規定に従って租税を課される旨規定されている場合は、本条に規定する企業の利得として租税が課されることとなります。

## 八 国際運輸業所得（第 8 条）

### 1 趣 旨

企業が船舶又は航空機を国際運輸に運用することによって取得する利得（国際運輸業所得）については、国際運輸が多数の国にわたって行われることから所得の源泉地の特定及び源泉地国ごとの所得金額の計算が困難です。このため、国際運輸業所得については相互主義に基づき当該企業の居住地国にのみ課税権を配分することとしています。

### 2 解 説

#### (1) 国際運輸業所得の取扱い（本条 1）

一方の締約国の企業が船舶又は航空機を国際運輸に運用することによって取得する利得（国際運輸業所得）に対しては、当該企業の居住地国においてのみ租税を課することができます。

#### (2) 国際運輸業所得の範囲（本条 2）

国際運輸業所得には、船舶又は航空機の賃貸によって取得する利得、物品又は商品の運送のために使用されるコンテナ（コンテナの運送のた

めのトレーラー及び関連設備を含みます。）の使用、保管又は賃貸から取得する利得が含まれます。ただし、当該船舶又は航空機を国際運輸に運用することに付随する場合に限りです。

#### (3) 我が国の事業税における国際運輸業所得の取扱い（本条 3）

国際運輸業所得の源泉地国における相互免税の趣旨を徹底するため、我が国の事業税及び英国における我が国の事業税に類似する税（ただし、現在英国にそのような税はありません。）も免税の対象としています。

#### (4) 共同事業に係る国際運輸業所得の取扱い（本条 4）

上記(1)から(3)までの取扱いは、共同計算、共同経営又は国際経営共同体に参加していることによって取得する利得（共同事業における参加者の持分に比例して当該参加者に帰せられる利得に限り）についても適用されます。

## 九 特殊関連企業（第 9 条）

### 1 趣 旨

親子会社間等の特殊な関係にある企業間の取引における課税上の取扱いについて規定されています。

### 2 解 説

#### (1) 移転価格課税（本条 1）

一方の締約国は、条約相手国企業の子会社等、自国企業と特殊関係にある相手国企業に対してか

かる特殊関係に基づき移転したと認められる所得を、独立企業間価格に引き直し、当該自国企業の所得に含めて課税を行うことができることとしています。

## (2) 対応的調整 (本条 2)

上記(1)の課税の結果、特殊関連企業間で同一の所得が双方の締約国で二重に課税される(いわゆる経済的<sup>二重課税</sup>)こととなりますが、その場合、これを排除するため、他方の締約国において、双方の締約国が合意した独立企業間価格に基づき適当な調整計算を行うこと(対応的調整)とされています。

## (3) 移転価格課税に係る期間制限 (本条 3)

上記(1)の課税に係る期間制限を条約上設けるこ

ととされています。具体的には、企業の利得に係る課税期間終了後7年以内に当該課税に係る調査を開始しない場合には、当該企業の利得を更正してはならないこととされています。これは、一方の締約国において、取引が行われてから長期間を経過した後に移転価格課税の更正処分が行われた場合には、対応的調整の前提となる相互協議を行うにも独立企業間価格の算定に必要な情報が得られず、合意を行うことができない結果、事実上二重課税が放置されるという問題があり、このような事態の発生をなるべく防止するため、移転価格課税を行うことができる期間を合理的な範囲に制限するものです。ただし、不正に租税を免れた場合又は定められた期間内に調査を開始することが当該企業の作為又は不作為に起因する場合には、この期間制限は適用されません。

# 十 配当 (第10条)

## 1 趣 旨

本条は、配当に対する源泉地国課税に関し限度税率又は免税を定めるとともに、所要の規定を整備するものです。

旧条約では第11条が本条に相当する規定となっていました。新条約は、次の諸点に関し旧条約を改正し、その結果、旧条約の規定内容はほぼ全面的に改められることとなりました。

- ① 源泉地国課税の大幅な減免
- ② 「受益者」概念の採用
- ③ 年金基金又は年金計画を受益者とする配当に対する源泉地国免税
- ④ いわゆるペイスルー法人が支払う配当に対する適用制限
- ⑤ 「導管取引」及び「濫用目的」に対する条約特典の不適用

## 2 解 説

### (1) 配当に対する居住地国での課税 (本条 1)

一方の締約国の居住者である法人が他方の締約

国の居住者に支払う配当については、当該他方の締約国(すなわち居住地国)による課税が容認されます。

### (2) 配当に対する源泉地国における課税 (本条 2 及び 3)

ア. 親子間配当に対する源泉地国課税の大幅な減免 (本条 2 及び 3 (a))

本条 2 は、配当に対する源泉地国課税に関する条約上許容される上限の税率(限度税率)について、旧条約の限度税率を大幅に軽減するものとなっています。具体的には、下記一覧表のとおり、「配当の支払を受ける者が特定される日」(注)を末日とする6ヶ月の期間を通じ、当該配当を支払う法人の議決権株式の10%以上を直接又は間接に所有する法人が当該配当の受益者である場合には5%(旧条約では10%又は15%)に、それ以外の一般の配当の場合には10%(旧条約では15%)とされています。

本条 3 (a)は、当該配当の支払を受ける者が特定される日を末日とする6ヶ月の期間を通じ、

当該配当を支払う法人の議決権株式の50%以上を直接又は間接に所有する法人が当該配当の受益者である場合には、当該配当について源泉地国免税としています。なお、親子間配当免税を受けるためには、後述する特典条項（第22条）において、一定の要件を満たす適格な居住者等と認められることが必要となります。

親子関係にある法人間で行われる株式投資は、短期売買目的のための一般のポートフォリオ投資とは異なり、事業活動に係る直接投資としての性格が強く、このような配当に対する源泉地国課税の大幅な減免を通じて投資交流の促進が図られることが期待されます。

	旧 条 約	新 条 約
一般の配当	15%	10%
親子会社間配当	10% ( 持株割合25%以上その他 所定の要件を満たすもの )	5% ( 持株割合10%以上その他 所定の要件を満たすもの )
		免 税 ( 持株割合50%以上その他 所定の要件を満たすもの )

(注) 「配当の支払を受ける者が特定される日」とは、我が国の法人については、利得の分配に係る会計期間の終了の日をいうものとされています（交換公文2）。例えば、決算配当についてはその配当に係る基準日を、中間配当についてはこれに相当する日を指します。

#### イ. 「受益者」概念の採用

本条2その他新条約の様々な条項において、旧条約では配当等の支払を受ける者（受領者）に対して認められることとされていた条約に基づく税の減免の措置（特典）が、配当等の「受益者（beneficial owner）」に対して認められることと改められています。

ここでいう「受益者」とは、単に所得を受領する者ではなく、その所得が実質的に帰属する者（実質的な所有者）をいいます。所得を受領する者が代理人若しくは名義人である場合や所得を実際に享受する別の者のための単なる導管であるような場合、当該所得は受領者には実質的には帰属しないため、課税上、当該受領者の所得として課税されません。別の言い方をすれば、所得が帰属しない受領者に対して課税が行われるものではないので、当該受領者に対して条約上の特典を与える必要はないこととなります。さらに言えば、このような場合に条約上の

特典を否認することとしなければ、本来、租税条約の適用が予定されていない者が租税条約を濫用する恐れも出てきます。

このため、新条約では、特典を認められるのは、かかる形式的な所得の受領者ではなく、当該所得が実質的に帰属する者すなわち受益者に限られることを文言上明らかにしています(注)。OECD条約モデル及び我が国が近年締結した租税条約のいずれにおいても新条約と同様に「受益者」の語が用いられているところです。

(注) 我が国の国内法においても、所得税法第12条又は法人税法第11条において実質所得者課税の原則を規定しています。

#### ウ. 年金基金又は年金計画を受益者とする配当に関する源泉地国免税（本条3(b)）

本条3(b)は、年金基金又は年金計画を受益者とする配当について源泉地国免税としています。

わが国及び英国では、それぞれの国内法上、年金基金等が行う国内株式、国内債券への運用

益に対しては非課税とされていますが、これは、年金資金に対する実質的な二重課税を排除するため、拠出時及び運用時には課税を行わず給付時のみ課税を行うという原則的な考え方に従って運用時非課税とされているものです。年金資金に対して運用時点において課税が行われると、通常長期間が経過した後に行われる年金給付時点において実質的な二重課税を調整することが困難となります。

そこで、新条約では新たに、居住地国において租税が免除されている年金基金又は年金計画を受益者とする外国株式の配当に対しては、当該配当が当該年金基金又は年金計画が直接又は間接に事業を遂行することにより取得されたものである場合を除き、源泉地国において免税とすることとされました。

ここでいう「事業」とは、年金基金が本来行うべきものとされている「退職年金、退職手当その他これに類する報酬を管理し、若しくは給付すること又は一若しくは二以上の仕組みの利益のために所得若しくは収益を取得すること」(第3条1(m)(ii))のための活動以外の活動をいい、具体的には、たとえば年金被保険者の福祉の増進を目的とした福祉施設業務(宿泊所、保養所等)の活動などが該当します。

### (3) いわゆるペイスルー法人が支払う配当に対する適用制限(本条4)

わが国の特定目的会社、投資法人等(以下「ペイスルー法人」といいます。)は、国内法制上、特定の目的を実現するための「導管」と位置付けられており、課税上も一定の要件を満たす場合(当該課税年度に生じた課税所得の90%以上を配当する場合等)には受益者に対して支払う配当を損金算入することができることとされています。通常の配当が課税後の利益処分であるにもかかわらず、ペイスルー法人の配当は、当該配当の基因となる利得に対する法人税が課税されないこととされています。

親子間配当に対する限度税率を一般の配当に対

する限度税率よりも低く定めるのは、親子関係にある法人間で行われる株式投資は事業活動に係る直接投資としての性格が強いことに着目しての措置ですが、ペイスルー法人とその出資者との関係は、親子会社間とは異なり、それぞれの出資者が資産運用としてポートフォリオ投資を行う目的で運用委託しているにすぎません。そこで、ペイスルー法人から支払われる配当については、親子間配当の軽減税率を適用せず、原則として一般の配当に対する限度税率(10%)が適用されることとされました(ただし、年金基金又は年金計画がペイスルー法人から受領する配当については、本条3(b)が適用され、原則免税とされます。)

### (4) 「配当」の定義(本条5)

本条において、「配当」とは、「株式その他利得の分配を受ける権利(信用に係る債権を除く。)から生ずる所得及び支払者が居住者とされる締約国の租税に関する法令上株式から生ずる所得と同様に取り扱われる所得」をいいます。

### (5) 恒久的施設に実質的に関連する配当の取扱い(本条6)

本条6は、配当の支払の基因となった株式その他の持分が、恒久的施設と実質的な関連を有する場合には、本条ではなく事業所得条項(第7条)が適用されることを明らかにしています。これは、事業活動の拠点である恒久的施設に配当所得が帰属する場合には、当該恒久的施設に帰属する他の所得と合算した上で事業活動により生ずる利得として総合課税により租税の額を確定すべきであることを意味しています。

本条6の規定は、源泉地国が恒久的施設を有する者に対して配当等の支払が行われる都度第10条の規定により源泉徴収を行うことを否定するものではありません。わが国においては、第7条の規定に従って、各種所得を合算した利得に基づく申告納税により当該課税年度の税額を確定し、その際、その源泉徴収された税額が調整されることとなります。

## (6) 追いかけて課税の原則禁止（本条7）

本条7は、条約相手国の居住者である法人が支払う配当及び当該法人に留保された所得に対しては、たとえ当該配当及び留保所得の原資が自国から生じたものであっても、当該配当及び留保所得に対して課税することができないことを規定しています（いわゆる追いかけて課税の禁止）。

例えば、英国に恒久的施設を有する日本法人が、その利得のすべてを英国源泉から取得しているような場合、源泉地国である英国は、当該日本法人が英国法人であったとしたならばその法人の所得に対する課税のほかにその法人の利益処分に対しても課税（配当に対する源泉課税）を行うこととのバランスから、当該日本法人の配当に対して課税（追掛け課税）を行おうとすることが考えられます。OECD条約モデル及び各国との間で締結される大方の租税条約においては、かかる課税は、租税条約により両締約国の間に適切に配分された課税権を超えて課税を行うものとして禁止され、本規定もこれに倣ったものです。

この場合の配当からは、自国の居住者に支払われるもの及び自国内に所在する恒久的施設と実質的な関連を有する株式等について支払われるものが除かれています。

## (7) 「導管取引」（本条8）及び「濫用目的」（本条9）に対する条約特典の不適用

### ア. 概要

新条約は、投資所得（配当、利子、使用料）に対する源泉地国課税の減免を大幅に導入しており、旧条約よりも第三国居住者による条約濫用の機会が増大することが懸念されます。このため、条約上、これを防止するための各種の手当てがなされているところ、本条に規定する導管取引及び濫用目的取引に対する濫用防止規定は、主として取引形態や目的に着目した防止措置であり、条約が適用される相手国居住者等の類型に着目した防止措置である特典条項（第22条）と相俟って、条約の濫用防止に資することが期待されます。

新条約第22条の特典条項は、取引の事前の審査として、条約特典を受けることができる者を一定の要件を満たす適格な居住者等に限定することとしています。納税者の負担等を考慮し、新条約では条約濫用の可能性が特に高いと考えられる源泉地国免税となる各種の所得についてのみ適用の対象としました。これに対して、本条項は、導管取引や濫用目的取引であると事実認定されれば、源泉地国免税とされる場合だけではなく、軽減税率の適用の場合についても、条約特典は与えられません。

### イ. 「導管取引」（本条8）に対する条約特典の不適用

租税条約の特典（租税の減免）を受けるのは、一方の締約国の居住者がこの条約の特典を受けることとなる各種の所得の「受益者」である場合、すなわち当該所得が実質的に帰属する者である場合に限られます。本条8、第11条9、第12条5及び第21条4に規定される導管取引に対する濫用防止規定は、いずれも受益者に該当しない場合の取引の典型例を示すことにより、受益者概念の更なる明確化を図るものです。

具体的には、所得の受領者である相手国居住者が当該所得を取得する取引と同種の取引を第三国居住者との間で行い、かつ、両取引の間に条件関係が認められるようないわゆる導管取引に該当する場合には、当該受領者は当該所得の受益者には該当せず、租税の減免を認めない旨が明らかにされています。配当の場合には、

- ① 優先株式に係る配当を日英間で受領する受領者が、みずから優先株式を第三国居住者に対して発行していること（以下では、説明の便宜上、最初の優先株式を「第一優先株式」、第三国居住者が有している第一優先株式の株主の優先株式を「第二優先株式」と表現しています。）
- ② 第二優先株式が、第一優先株式と「同等」のものであること
- ③ 受領者による第一優先株式の保有と、第三国居住者による第二優先株式の保有との間に、



「前者がなかったとしたならば後者はなかったはずである」という条件関係が存在すること

- ④ 当該第三国居住者が、本来配当の源泉地国と当該第三国との租税条約に基づき日英租税条約に基づく特典と同等か又はより有利な特典を得られる立場にある、という場合ではないこと

の4条件が満たされることが、本条8の適用の前提となっています。

上記の②でいう「同等の」第二優先株式とは、第一優先株式に基づく配当の支払に関して新条約により与えられる特典を第三国居住者等が実質的に享受することを可能とするような内容の優先株式をいいます。その最も典型的な例は、第三国居住者等が当該受領者の優先株式を100%保有し、その優先株式が、当該受領者が第一優先株式等に基づいて受領した配当をそのまま当該第三国居住者等に対して配当として支払うことを内容とするような場合です。

導管取引に対する濫用防止規定は、あくまでも投資所得の受領者が「受益者」に該当しない場合の典型例を示したに過ぎないものですから、実際の取引が各規定の場面設定にそのとおり当てはまらなかったとしても、そのことから直ちに受領者に対し新条約の条約特典が与えられるということにはなりません。問題は投資所得の受領者の状況を個別に観察した場合に当該受領者が条約上の受益者と認められるか否かであり、当該所得の経済的利益が実質的に帰属すると認められない限り当該受領者には新条約の特典は与えられないこととなります。

ウ。「濫用目的」(本条9)に対する条約特典の不適用

本条9、第11条10、第12条6及び第21条5に規定される濫用防止規定は、新条約の特典を受けることを主たる目的として、第三国居住者が、ペーパーカンパニーをいずれか一方の締約国に設立し、又は一方の締約国の居住者に株式、権利若しくは財産を移転することにより、当該ペーパーカンパニー又は当該一方の締約国の居住者を「受益者」として新条約の特典を受けさせるといった取引が行われる場合には、当該ペーパーカンパニー又は当該一方の締約国の居住者を真正な受益者とみなすことはできないことから、これらの者に対して租税の減免を認めないこととしたものです。

#### (8) 条約特典の請求に係る特例措置(交換公文3)

第10条(配当)、第11条(利子)又は第12条(使用料)の規定により認められる特典に係る請求に関して、一方の締約国において設立された投資基金の受託者又は運用者が当該請求を行うことができることとされました(交換公文3)。なお、投資基金とは、我が国については、投資信託及び投資法人に関する法律(昭和26年法律第198号)第2条第3項及び第28項に定義する投資信託及び外国投資信託、貸付信託法(昭和27年法律第195号)第2条第1項に定義する貸付信託、所得税法(昭和40年法律第33号)第2条第1項第11号に定義する合同運用信託並びに資産の流動化に関する法律(平成10年法律第105号)第2条第13項に定義する特定目的信託を含むことが明らかにされています。

## 十一 利子(第11条)

### 1 趣旨

本条は、利子に対する源泉地国課税に関し、日米租税条約同様に、限度税率を旧条約の場合と同様に原則10%と定める一方、金融機関を含む所定

の居住者が受益者である利子について免税としています。

旧条約では第12条が本条に相当する規定となっていました。新条約は、次の諸点で旧条約を改正するものとなっています。

- ① 「受益者」概念の採用（配当条項（第10条）同様）
- ② 所定の居住者が受益者である利子に対する免税
- ③ 「導管取引」及び「濫用目的」に対する条約特典の不適用

## 2 解 説

### (1) 利子に対する居住地国での課税（本条1）

一方の締約国内において生じ、他方の締約国の居住者に対して支払われる利子に対しては、当該他方の締約国すなわち居住地国による課税が容認されます。

### (2) 利子に対する源泉地国における課税（本条2）

本条2は、利子に対する源泉地国課税に関し、旧条約同様に、限度税率を原則10%に制限するものです。我が国では、利子の支払をする者の所得の計算上、支払利子を損金算入する一方、非居住者が受け取る利子については源泉徴収により課税することとしています。このような非居住者が受け取るクロスボーダー利子全般について、仮に租税条約により源泉地国免税とした場合には、支払者側・受取者側の両面にわたり源泉地国では一切課税できないこととなるため、条約濫用のおそれが高まります。そこで、OECD条約モデルでも10%を上限として源泉地国での課税を容認しているところであり（同第11条2）、本条2もこれを踏襲して限度税率を原則10%と定めています。

また、利子についても、配当条項（第10条）同様、「受益者」概念が採用されています。その趣旨は、第10条の解説部分で述べたところと同じです。ので、該当部分（前記十2(2)イ。）を参照してください。

### (3) 所定の居住者が受益者である場合の利子免税（本条3）

#### ア. 規定の概要

以下の場合については、利子に対する源泉地国による課税を免除しています（源泉地国免税）。

- ① 利子の受益者が、締約国の政府、その地方政府・地方公共団体、中央銀行又は当該締約国の政府が全面的に所有する機関である場合（本条3(a)）
- ② 締約国の政府、その地方政府・地方公共団体、中央銀行又は当該締約国の政府が全面的に所有する機関により保証された債権、これらによって保険の引受けが行われた債権又はこれらによる間接金融に係る債権に関して利子が支払われる場合（本条3(b)）
- ③ 利子の受益者が、銀行、保険会社、証券会社又は資金仲介業務を営むものとして定められた一定の定量基準を満たす企業である場合（本条3(c)）
- ④ 利子の受益者が年金基金又は年金計画である場合（本条3(d)）
- ⑤ 信用供与による設備又は物品の販売の一環として生ずる所定の債権に関し利子が支払われる場合（本条3(e)）。

#### イ. 締約国の政府、中央銀行等を受益者とする利子の免税（本条3(a)）

利子の受益者が、締約国の政府、その地方政府・地方公共団体、中央銀行又は当該締約国の政府が全面的に所有する機関である場合は、源泉地国免税とされます（本条3(a)）。ここでいう「当該締約国が全面的に所有する機関」については、以下のとおりその詳細が本条4に規定されています。

- ① 我が国については、
  - イ 日本銀行
  - ロ 国際協力銀行
  - ハ 独立行政法人日本貿易保険
  - ニ 日本国政府が資本の全部を所有するその他の類似の機関で両締約国の政府が外交上の公文の交換により随時合意するもの
- ② 英国については、
  - イ イングランド銀行
  - ロ 英連邦開発公社
  - ハ 英国政府が資本の全部を所有するその他の類似の機関で両締約国の政府が外交上の

公文の交換により随時合意するもの

ウ. 締約国の政府等から保証等がなされた債権に関する利子の免税（本条 3 (b)）

締約国の政府、その地方政府・地方公共団体、中央銀行又は当該締約国の政府が全面的に所有する機関（以下「政府等」といいます。）により保証された債権、政府等によって保険の引受けが行われた債権又は政府等による間接融資に係る債権に関して利子が支払われる場合も、源泉地国における免税の対象となります。

エ. 金融機関を受益者とする利子の免税（本条 3 (c)）

広く一般から資金を調達してこれを不特定多数の者に貸し付け、貸付金利と調達金利との利ざやをもって主要な収益源とする企業の場合、支払利子総額（グロス）に対して源泉地国で10%の源泉徴収が行われると、当該源泉徴収税額が純利益（ネット）を上回り、期中における金融機関のキャッシュフローに過度の負担をかけ、与信取引自体を阻害するおそれがあります。そこで、本条 3 (c) では、資金仲介業務を営む以下の企業を受益者とする利子について、源泉地国で免税とされました。

- ① 銀行
- ② 保険会社
- ③ 証券会社
- ④ 上記の①から③までに掲げるもの以外の企業で、当該利子の支払が行われる課税年度の直前 3 課税年度において、その負債の50%を超える部分が金融市場において発行された債券又は有利子預金から成り、かつ、その資産の50%を超える部分が当該企業の特殊関係企業以外の者に対する債権から成るもの

上記④は、上記①から③までに掲名された金融機関以外ではあるものの、これら金融機関と同様の資金仲介業務を営むものとして両締約国が合意した数値基準を満たす企業に利子免税の

特典を与えることとしたものです。

オ. 年金基金又は年金計画を受益者とする利子の免税（本条 3 (d)）

年金基金又は年金計画を受益者とする利子について、当該年金基金又は年金計画が直接又は間接に事業を遂行することにより取得されたものである場合を除き、源泉地国免税とされました（本条 3 (d)）。その趣旨は、配当所得条項の同様の規定（第10条 3 (b)）について述べたところと同一ですので、その解説部分（前記 12 (2) ウ.）を参照してください。

カ. 信用販売の一環として生ずる債権に関して支払われる利子の免税（本条 3 (e)）

利子の支払が信用供与による設備又は物品の販売の一環として生ずる債権に関し行われる場合も、新条約に基づく利子免税の対象となります。この場合、設備又は物品の売主は、利子の受益者（債権者）と同一の者であることまでは必要ありませんが、少なくとも当該受益者と同一の締約国の居住者でなければなりません。また、信用の供与は、設備又は物品の販売の一環として行われる必要があります。

例えば、一般的な信用販売に見られるように信用を供与する主体が売主であるか又はその関連企業であって、買主による売買契約の申込みと合わせて融資の申込みが行われるような場合は本規定の対象となりますが、買主が売買契約とは全く別個に借り入れを行ってそれを売買代金の支払に充当した場合における借入金にかかる利子の支払は、本規定の対象とはなりません。

#### (4) 「利子」の定義（本条 5）

本条において、「利子」とは、担保の有無及び債務者の利得の分配を受ける権利の有無を問わず、すべての種類の信用に係る債権から生じた所得をいい、償還差益を含みます。ただし、第10条にいう「配当」にあたる所得は、本条の「利子」からは除かれます。

(5) 恒久的施設に実質的に関連する利子の取扱い  
(本条6)

本条6では、企業が取得する利子であって、当該利子の支払の基因となった債権が、当該企業が源泉地国に有する恒久的施設と実質的な関連を有するものについては、配当条項(第10条)同様に、本条ではなく事業所得条項(第7条)が適用されることを明らかにしています。

(6) 利子に関する源泉地国の定め(ソースルール)  
(本条7)

本条7は利子の所得源泉地を定める規定であり、利子の支払者が一方の締約国の居住者である場合には当該利子は当該一方の締約国内で生じたものとされる旨の原則を規定しています(第一文)。また、その特則として、当該利子の支払の基因となった債務が恒久的施設により負担されるものであるときには、当該利子は、かかる恒久的施設がいずれかの締約国に存在する場合には当該締約国で発生したものとし、両締約国以外の第三国に存在する場合にはいずれの締約国で発生したものでないこととする旨が規定されています(第二文)。

本条7第二文はOECD条約モデルの規定とは異なるものです。同条約モデルの規定では、債務が恒久的施設に負担される場合の特則に関し、当該恒久的施設が存在する締約国を所得源泉地とする旨を規定するのみであり、例えば、日本法人が英国以外の第三国に恒久的施設を有し、利子が当該第三国の恒久的施設により負担される場合については、一般原則に戻り、当該利子は債務者(日本法人)の居住地である日本に源泉があることとされます。ところが、この場合に、当該利子に関し、当該第三国と英国との間の租税条約において当該第三国の源泉地国課税が認められていたとすると(両国間の租税条約がOECD条約モデル型だとそのような結論となります。)、当該第三国においても課税が行われ、源泉地国課税の重複となります。このような結果を回避するため、新条約では、債務を負担する恒久的施設がいずれの締約国にもない場合の規定を置くことにより、恒久的

施設所在地国の課税権を優先することとしたものです。

(7) 独立企業間価格超過利子の取扱い(本条8)

特殊関連者間で第9条1に規定する独立企業間価格から乖離した内容の取引を行うことにより取引価格を操作した場合には、その乖離した部分についてまで条約上の特典(限度税率の適用等)を及ぼすべきではないとの観点から、一般に租税条約では、利子、使用料等の収入のうち独立企業間価格を超過する部分の所得については、これらに関連する条項に基づく源泉地国課税の減免を行わず、源泉地国の国内法に従って課税することとしています(本条8、第12条4)。また、その他の所得についても、利子又は使用料と同様に移転価格課税の対象となる取引が存在すると考えられることから、これらと同様の規定を設けることとしています(第21条3)。

なお、「(理由のいかんを問わない。)」の規定の解釈について、独立企業間価格を超過した利子所得を異なる種類の所得に変更することを認めるものではないことが了解されています(交換公文4)。

(8) 「導管取引」(本条9)及び「濫用目的」(本条10)に対する条約特典の不適用

本条についても、配当条項(第10条)と概ね同様の「導管取引」(本条9)及び「濫用目的」(本条10)に対する濫用防止規定が設けられています。導管取引については、

- ① ある債権(第一債権)にかかる利子が日英間で支払われる場合において、第三国居住者が当該受領者に対する別の債権(第二債権)を有していること
- ② 第二債権が、第一債権と「同等」のものであること
- ③ 受領者による第一債権の保有と、第三国居住者による第二債権の保有との間に、「前者がなかったとしたならば後者はなかったはずである」という条件関係が存在すること

- ④ 当該第三国居住者が、本来利子の源泉地国と当該第三国との租税条約に基づき日英租税条約に基づく特典と同等か又はより有利な特典を得られる立場にある、という場合ではないこと

の4条件が満たされる場合には、当該受領者は第一債権に関し支払われる利子の「受益者」とされません。このケースがあくまでも利子の受領者が

その受益者に当たらない場合の例示であることも、配当条項（第10条8）の場合と同様です。その他規定の趣旨の詳細等については、配当条項（第10条）の解説部分（前記12(7)）を参照してください。

- (9) 条約特典の請求に係る特例措置(交換公文3) 十 配当(第10条)2(8)を参照してください。

## 十二 使用料(第12条)

### 1 趣旨

本条は、使用料に対する源泉地国課税に関し、日米租税条約同様に、原則として免税とすることなどを規定しています。わが国は従来、使用料の源泉地国課税を留保することを原則とし、概ね10%をその限度税率としてきており、旧条約では10%の限度税率を定めていましたが（旧条約第13条2）、新条約は、日米租税条約に続き、使用料を源泉地国免税としたわが国の第二番目の租税条約となりました。

使用料について一律に源泉地国免税とすることは、無体財産権を通じたわが国への対内投資を促進し、ひいては、わが国産業の国際競争力の強化や構造改革の進展にも資するものと期待されます。また、英国との間で使用料を源泉地国免税とした場合、それによる両国間の投資交流促進の効果も高いと期待されます。

なお、OECD条約モデルにおいても、使用料は源泉地国免税としています。

その他、本条では、他の投資所得に関する規定の場合と同様に、

- ① 「受益者」概念の採用
- ② 「導管取引」及び「濫用目的」に対する条約特典の不適用

などについて定められています。

### 2 解説

#### (1) 使用料に関する源泉地国免税(本条1)

一方の締約国内において生じ、他方の締約国の居住者が受益者である使用料に対しては、当該他方の締約国(居住地国)においてのみ租税を課することができる、すなわち、使用料の支払に関し源泉地国では一律に免税とされました。

#### (2) 「使用料」の定義(本条2)

本条において「使用料」とは、「文学上、芸術上若しくは学術上の著作物(映画フィルム及びラジオ放送用又はテレビジョン放送用のフィルム又はテープを含む。)の著作権、特許権、商標権、意匠、模型、図面、秘密方式若しくは秘密工程の使用若しくは使用の権利の対価として、又は産業上、商業上若しくは学術上の経験に関する情報の対価として受領するすべての種類の支払金等」をいいます。

#### (3) 恒久的施設に実質的に関連する使用料の取扱い(本条3)

本条3は、企業が取得する使用料であって、当該使用料の支払の基因となった権利又は財産が、当該企業が源泉地国に有する恒久的施設と実質的な関連を有するものについては、配当や利子の場合と同様、本条ではなく事業所得条項(第7条)が適用されることを明らかにしています。

(4) **独立企業間価格超過使用料の取扱い(本条4)**

本条4は、利子条項(第11条8)と同様に、使用料に対する源泉地国免税の規定は、支払使用料のうち独立企業間価格を超過する部分については適用されず、源泉地国の国内法に従って課税することとしています。

なお、「(理由のいかんを問わない。)」の規定の解釈について、独立企業間価格を超過した使用料所得を異なる種類の所得に変更することを認めるものではないことが了解されています(交換公文4)。

(5) **「導管取引」(本条5)及び「濫用目的」(本条6)に対する条約特典の不適用**

本条についても、配当条項(第10条)や利子条項(第11条)と概ね同様の「導管取引」(本条5)及び「濫用目的」(本条6)に対する濫用防止規定が設けられています。導管取引については、

- ① 当該使用料の受領者が、当該使用料の支払の基となった無体財産権と同一の無体財産

権の使用に関し、第三国居住者に対して使用料を支払っていること

- ② 双方の使用料の支払の間に条件関係が認められること

- ③ 当該第三国居住者が、当該使用料の源泉地国と当該第三国との租税条約に基づき日英租税条約に基づく特典と同等か又はより有利な特典を得られる立場にある、という場合ではないこと

のいずれかが満たされるときは、当該受領者は当該使用料の「受益者」とはされません。このケースがあくまでも使用料の受領者がその受益者に当たらない場合の例示であることも、配当条項(第10条8)及び利子条項(第11条9)の場合と同様です。その他規定の趣旨の詳細等については、配当条項(第10条)の解説部分(前記12(7))を参照してください。

- (6) **条約特典の請求に係る特例措置(交換公文3) 十 配当(第10条)2(8)を参照してください。**

## 十三 譲渡収益(第13条)

### 1 趣旨

財産の譲渡によって取得する収益に対する課税上の取扱いについて規定しています。

### 2 解説

(1) **不動産の譲渡(本条1)**

一方の締約国の居住者が他方の締約国内に存在する不動産の譲渡によって取得する収益に対しては、当該不動産の所在地国において租税を課することができます。

(2) **不動産化体株式の譲渡(本条2)**

一方の締約国の居住者が、法人、組合及び信託財産(以下「法人等」といいます。)の株式又は持分(以下「株式等」といいます。)の譲渡によって取得する収益に対しては、当該法人等の資産

価値の50%以上が他方の締約国内に存在する不動産により直接又は間接に構成される場合に限り、当該他方の締結国(不動産の所在地国)において租税を課することができます。ただし、当該株式等と同種の株式等が公認の有価証券市場において取引され、かつ、当該一方の締約国の居住者及びその特殊関係者が保有する同種の株式等がその同種の株式等の総数の5%以下である場合はこの限りではなく、譲渡者の居住地国のみにより課税されることとなります。

(3) **事業譲渡類似株式の譲渡(本条3)**

- ① 一方の締約国の居住者が他方の締約国の居住者である法人の発行した株式の譲渡によって取得する収益に対しては、次の要件を満たす場合には、当該他方の締約国(源泉地国)において租税を課することができます。ただ

し、当該一方の締約国（居住地国）において当該譲渡収益に対して「租税が課されない」場合に限りです。

イ 譲渡者及びその特殊関係者が保有する株式の数が、当該譲渡が行われた課税年度又は賦課年度中のいずれかの時点において、発行済株式総数の25%以上であること

ロ 譲渡者及びその特殊関係者が当該譲渡が行われた課税年度又は賦課年度中に譲渡した株式の総数が、発行済株式総数の5%以上であること

② 上記①の「租税が課されない」の意義について、当該株式の譲渡によって取得する収益について、居住地国においてその他の株式の譲渡によって取得する収益と同一の要件により租税が課される場合には、当該株式の譲渡によって取得する収益は、「租税が課されるもの」とされます（源泉地国課税なし）（交換公文5）。例えば、英国において資本参加免税等により、英国法人が支配する日本の子会社の株式の譲渡によって取得する収益が免税とされる場合には、「租税が課されるもの」に該当せず、日本は、当該譲渡収益に対して租税を課することができることとなります（源泉地国課税あり）。

③ 事業譲渡類似株式に関する規定は旧条約においても規定されていますが、この「租税が課されない要件が加わった点が異なります。将来、英国が事業譲渡類似株式の譲渡収益に対して課税することとなった場合には、日本は、課税しないこととなります。

④ また、法人の組織再編成において株式の譲渡から生ずる収益に対し当該株式の譲渡者の

居住地国の法令により課税の繰り延べ措置が認められる場合には、当該繰り延べ措置の対象となった譲渡収益は、「租税が課されるもの」とされます。ただし、当該繰り延べの対象となった収益の全部又は一部に相当する収益が、将来の譲渡又は組織再編成の時点で免税となる場合には、「租税が課されるもの」とされません（交換公文5）。

#### (4) 恒久的施設の事業用資産を構成する動産の譲渡（本条4）

一方の締約国の企業が他方の締約国内に有する恒久的施設の事業用資産を構成する動産の譲渡から生ずる収益（当該恒久的施設の譲渡又は企業全体の譲渡の一部としての当該恒久的施設の譲渡から生ずる収益を含みます。）に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができます。

#### (5) 国際運輸に運用される船舶又は航空機等の譲渡（本条5）

一方の締約国の企業が国際運輸に運用する船舶若しくは航空機、又はこれらの船舶若しくは航空機の運用に係る動産の譲渡によって当該企業が取得する収益に対しては、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができます。

#### (6) 上記(1)から(5)までの財産以外の財産にかかる譲渡（本条6）

上記(1)から(5)までに規定する財産以外の財産の譲渡から生ずる収益に対しては、譲渡者が居住者とされる締約国においてのみ租税を課することができます。

## 十四 給与所得（第14条）

### 1 趣旨

雇用関係に基づき取得する給料、賃金その他これらに類する報酬（給与所得）に対する課税上の

取扱いについて規定しています。

### 2 解説

(1) 給料、賃金その他これらに類する報酬の課税

**(本条 1)**

一方の締約国の居住者がその勤務について取得する給料、賃金その他これらに類する報酬（給与所得）は、その基となった勤務が相手国内で行われる場合に限り、当該相手国においても課税することができます。ただし、給料等が第15条（役員報酬）、第17条（退職年金等）又は第18条（政府職員）に該当する場合にはこれらの規定が優先して適用されます。

**(2) 短期滞在者免税（本条 2）**

上記(1)の規定にかかわらず、次の条件をすべて満たす場合には当該相手国で免税とされます。

- ① 相手国内において行う勤務に係る滞在期間が、当該課税年度又は賦課年度において開始し、又

は終了するいずれの12か月の期間においても合計183日以内であること

- ② 給与所得が、勤務を行う相手国の居住者でない雇用者又はこれに代わる者から支払われるものであること  
③ 給与所得が雇用者が相手国内に有する恒久的施設によって負担されるものでないこと

**(3) 国際運輸に運用する船舶又は航空機内の勤務に係る報酬（本条 3）**

上記(1)及び(2)の規定にかかわらず、一方の締約国の企業が国際運輸に運用する船舶又は航空機内において行われる勤務に係る給与所得に対しては、当該一方の締約国において租税を課することができます。

## 十五 役員報酬（第15条）

### 1 趣 旨

企業の役員報酬に関する課税上の取扱いについて規定しています。

### 2 解 説

企業の役員としての役務が現実にどこで提供され

たかを判定することは困難であり、給与所得条項（第14条）によっては課税関係を適切に規律できない可能性があります。そこで、一方の締約国の居住者が他方の締約国の居住者である法人の役員資格で取得する役員報酬その他これに類する支払金に対しては、当該他方の締約国において租税を課することができることとされています。

## 十六 芸能人等（第16条）

### 1 趣 旨

芸能人又は運動家として行う活動により取得する所得に対する課税上の取扱いについて規定しています。

### 2 解 説

**(1) 芸能人等が取得する芸能報酬の取扱い（本条 1）**

演劇、映画、ラジオ若しくはテレビジョンの俳優、音楽家その他の芸能人又は運動家（以下「芸

能人等」といいます。）として相手国（源泉地国）内で行う個人的活動（以下「芸能活動等」といいます。）によって取得する所得については、芸能人等は、短期間の滞在で多額の報酬を受けることが想定されること又はこれらの者が海外で活動したことによって取得する所得を居住地国で把握することが実務上困難であること等の理由により、OECD条約モデルの規定にならい、当該相手国（源泉地国）において租税を課することができることとしています。



(2) **芸能法人等の取得する芸能報酬の取扱い（本条2）**

芸能人等が芸能活動等により取得した所得について第三者（芸能法人）に帰属する場合であって

も、芸能人等が個人として所得を取得する場合と同様に源泉地国課税を行うことができることとしています。

## 十七 退職年金等（第17条）

### 1 趣旨

退職年金その他これに類する報酬についての課税上の取扱いを規定しています。

金を除き（第18条2）、退職年金その他これに類する報酬に対しては、勤務が行なわれた場所の如何を問わず、当該報酬の受益者の居住地国においてのみ租税を課することができます。

### 2 解説

政府職員であった者に対して支払われる退職年

## 十八 政府職員（第18条）

### 1 趣旨

租税条約では、外交官及び領事官以外の一般の政府職員についても国際礼讓等の見地から滞在地国においてその給与を免税とすることが通例となっており、新条約においてもこれにならった規定を置いています。

み租税を課することができます（本条1(b)）。

- ① 当該他方の締約国の国民
- ② 専ら当該役務を提供するため当該他方の締約国の居住者となった者でないもの。

### 2 解説

(1) **政府職員等の給料等の取扱い（本条1）**

政府の職務の遂行として一方の締約国、地方政府若しくは地方公共団体等（以下「政府等」といいます。）に対し役務を提供する個人（以下「政府職員等」といいます。）に対し政府等から支払われる給料、賃金その他これらに類する報酬（以下「給料等」といいます。）に対しては、その支払国においてのみ租税を課することができます（本条1(a)）。

(2) **政府職員等の退職年金の取扱い（本条2）**

上記(1)の規定にかかわらず、政府職員等に対し、政府等によって支払われ又はこれらが拠出した基金から支払われる退職年金その他これに類する報酬に対しては、当該一方の締約国においてのみ租税を課することができます（本条2(a)）。

ただし、当該退職年金その他これに類する報酬については、政府職員等が、他方の締約国の居住者であり、かつ、当該他方の締約国の国民である場合には、当該他方の締約国においてのみ租税を課することができます（本条2(b)）。

ただし、政府職員等に対する給料等のうち役務が他方の締約国において提供され、かつ、政府職員等が次のいずれかの要件を満たす他方の締約国（役務提供地国）の居住者である場合には、当該給料等に対しては、当該他方の締約国においての

(3) **政府の現業部門の職員の給料等の取扱い（本条3）**

政府職員等に対して支払われる給料等であっても、それが政府等の行う「事業（business）」に関連して提供される役務につき支払われる給料、賃金、退職年金その他これらに類する報酬である

場合には、本規定が適用されず、第14条（給与所得）、第15条（役員報酬）、第16条（芸能人）又は第17条（退職年金）の規定が適用されます。

## 十九 学生等（第19条）

### 1 趣 旨

学生又は事業修習者に対する課税上の取扱いについて規定しています。

### 2 解 説

専ら教育又は訓練を受けることを目的として一方の締約国内に滞在する学生又は事業修習者であって、現に他方の締約国の居住者であるもの又はその滞在の直前に他方の締約国の居住者であったものがその生計、教育又は訓練のために受け取る給付であって、当該一方の締約国外から支払われる給付については、当該一方の締約国において租

税を課することができません。この条における租税の免除は、事業修習者については、当該一方の締約国において最初に訓練を開始した日から1年を超えない期間に限り適用されます。

なお、給付の支払いをする者が一方の締約国外に所在する場合には、当該給付は当該一方の締約国外から支払われる給付とされることが了解されています（交換公文6第一文）。

さらに、当該給付の支払をする者の実態を決定するに当たっては、適当とされる場合には、形式よりも実質が勘案されることが了解されています（交換公文6第二文）。

## 二十 匿名組合（第20条）

### 1 趣 旨

匿名組合契約その他これに類する契約に関連して匿名組合員が取得する所得、利得又は収益に関する課税上の取扱いについて規定しています。

### 2 解 説

この条約の他の規定にかかわらず、匿名組合契約その他これに類する契約に関連して匿名組合員が取得する所得、利得又は収益に対しては、当該所得、利得又は収益が生ずる締約国（源泉地国）において、当該締約国の法令に従って租税を課することができます。

匿名組合契約に基づき匿名組合員に対する利益の分配は、契約上の取決めにより、匿名組合員が

受けるべき利益について営業者の課税所得の計算上は損金（必要経費）に算入することができます。

他方で、匿名組合契約に基づく利益の分配については、従来の我が国の租税条約の多くには明示の規定がない結果、バスケットクローズである「その他の所得」条項の適用（OECD条約モデルではそのようになります。）により居住地国のみ課税とされています。このため、例えば、当該利益の分配が、主として匿名組合契約に係る営業者の日本国内における事業活動から生じた所得に起因するものであったとしても、租税条約の適用により、国内法上の課税権を放棄する結果となっていました。そこで、我が国が適正な課税権を行使することができるように、匿名組合に関する規定を設けることとしました。

## 二十一 その他の所得（第21条）

### 1 趣 旨

新条約では、第6条から第20条にかけて不動産所得、事業所得、各投資所得（配当、利子、使用料）、譲渡収益といった各種類の所得について個別にその課税上の取扱いを定めていますが、本条は、これら個別に規定された所得のいずれにも当てはまらない「その他の所得」に関する課税上の取扱いについて規定しています。具体的には、「その他の所得」に対しては、原則としてその受益者の居住地国においてのみ課税することができる（すなわち源泉地国免税）こととされています。

その他、本条では、他の投資所得に関する規定の場合と同様に、

- ① 「受益者」概念の採用
- ② 「導管取引」及び「濫用目的」に対する条約特典の不適用

などの規定が置かれています。

### 2 解 説

#### (1) 条約に明示のない所得（その他の所得）の取扱い（本条1）

第6条から第20条までに掲げられた各種類の所得に該当しない所得（以下「その他の所得」といいます。）については、その源泉地を問わず、原則としてその受益者の居住地国においてのみ租税を課することができます。

ただし、「信託財産又は管理された遺産」から支払われる所得については、「その他の所得」条項の適用対象から除くこととし、国内法の規定に従って租税を課することとされました。この「信託財産又は管理された遺産」とは、英国における裁量信託若しくは累積扶養信託その他の信託財産又は遺産財団（以下「裁量信託等」といいます。）を念頭に置いています。これらの裁量信託等は、具体的には、財産の管理及び受益者に対する利益の分配につき受託者に対して裁量を与える信託契

約に基づき設定された信託財産をいいます。

なお、旧条約第23条においても、同様の趣旨から、「信託から支払われる所得」をその他の所得から除くこととしています。

#### (2) 恒久的施設に実質的に関連するその他の所得の取扱い（本条2）

本条2では、企業が取得するその他の所得（第6条2に規定する不動産から生ずる所得を除く。）であって、当該その他の所得の支払の基因となった権利又は財産が、当該企業が源泉地国に有する恒久的施設と実質的な関連を有するものについては、配当、利子等他の投資所得の場合と同様、本条ではなく事業所得条項（第7条）が適用されることを明らかにしています。

#### (3) 独立企業間価格超過その他の所得の取扱い（本条3）

利子条項（第11条8）及び使用料条項（第12条4）と同様に、その他の所得に対する源泉地国免税の規定は、その他の所得のうち独立企業間価格を超過する部分については適用されず、源泉地国の国内法に従って課税することとされています。

#### (4) 「導管取引」（本条4）及び「濫用目的」（本条5）に対する条約特典の不適用

本条についても、配当条項（第10条）、利子条項（第11条）及び使用料条項（第12条）と概ね同様の「導管取引」（本条4）及び「濫用目的」（本条5）に対する濫用防止規定が設けられています。導管取引については、

- ① 当該その他の所得の受領者が、当該その他の所得の支払の基因となった権利又は財産と同一の権利又は財産に関し、第三国居住者に対してその他の所得を支払っていること
- ② 双方のその他の所得の支払の間に条件関係が認められること

③ 当該第三国居住者が、当該その他の所得の源泉地国と当該第三国との租税条約に基づき日英租税条約に基づく特典と同等か又はより有利な特典を得られる立場にある、という場合ではないこと  
のいずれかが満たされるときは、当該受領者は当該その他の所得の「受益者」とはされません。こ

のケースがあくまでもその他の所得の受領者がその受益者に当たらない場合の例示であることも、配当条項（第10条8）、利子条項（第11条9）及び使用料条項（第12条5）の場合と同様です。その他規定の趣旨の詳細等については、配当条項（第10条）の解説部分（前記十2(7)）を参照してください。

## 二十二 特典条項（第22条）

### 1 趣 旨

一般に租税条約では、条約相手国の居住者に対して条約に基づく租税の減免（特典）を認めています。新条約の場合、投資所得に対する源泉地国免税を大幅に導入したことから、第三国居住者が形式的に締約国の居住者となることにより条約の特典を濫用する可能性が増大すると予想されます。このため、本条は、そのような条約の濫用を防止するため、事業所得（第7条）、配当免税（第10条3）、利子免税（第11条3）、使用料（第12条）、譲渡所得（第13条）、その他の所得（第21条）（以下「特典条項対象所得」といいます。）に関して、日米租税条約同様に、新条約に基づく特典を享受できる者を、条約相手国の居住者のうち本条所定の要件を満たす適格な居住者に限定することとしています。

特典条項は、日米租税条約において初めて導入されたものであり、日米租税条約では、条約に規定されるすべての条約特典を対象としています。これに対して新条約では、課税当局、源泉徴収義務者、納税者の手続上の負担等も考慮しつつ条約の濫用防止の重点化・効率化を図る観点から、条約の濫用の可能性が最も高い投資所得等の源泉地国免税の場合に特典条項の適用を重点化するとともに、非公開法人に係る課税ベース浸食基準の廃止等の簡素化を行いました。

### 2 解 説

#### (1) 特典条項の基本的な考え方

一方の締約国の居住者は、以下のいずれかの基準に該当する場合に、特典条項対象所得に関して新条約の特典を受けることができることとされています。

- ① 一方の締約国の居住者である、(a)個人、(b)適格政府機関、(c)所定の公開法人、(d)所定の公開信託財産（ユニット・トラスト）、(e)年金基金又は年金計画並びに所定の公益団体、(f)所定の非公開法人等及び(g)所定の非公開信託財産は、「適格者」として、すべての特典条項対象所得につき特典を受けることができます（本条1及び2、「適格者基準」）。
- ② 「適格者」に該当しない一方の締約国の居住者である法人であっても、当該法人の所有に関する所定の条件を満たす場合（7以下の同等受益者が当該法人の議決権の75%以上を直接又は間接に所有する場合）には、条約特典の請求の対象となる特典条項対象所得について特典を受けることができます（本条3、「派生的受益基準」）。

(注) 「同等受益者」とは、新条約の特典を濫用する可能性がないと考えられる第三国（①源泉地国と当該第三国との間の租税条約が実効的な情報交換に関する規定を有する場合で、②当該租税条約の適用上、適格者に該当し（当該租税条約に適格者基準がなければ新条約の適格者基準により判断）、③当

該租税条約に規定される税率その他の要件が新条約の税率その他の要件よりも制限的でない場合)の居住者をいいます(本条7(e))。

- ③ 「適格者」に該当しない一方の締約国の居住者であっても、当該一方の締約国内で事業を行なっており、特典条項対象所得が当該事業に関連又は付随して取得される場合(当該居住者の行う他方の締約国において行う事業から当該特典条項対象所得を取得する場合には、当該事業と当該居住者の居住地国における事業とが実質的に関連する場合に限る。)には、条約特典の請求の対象となる当該所得について特典を受けることができます(本条5、「能動的事業基準」)。
- ④ 上記①から③までのいずれにも該当しない一方の締約国の居住者であっても、条約の特典を不正に享受することを主要な目的として同国の居住者となったものでない他方の締約国の権限のある当局が認定する場合には、条約特典の請求の対象となる特典条項対象所得について特典を受けることができます(本条6、「権限のある当局による認定」)。
- 以下、各々の基準について説明します。

## (2) 適格者基準(本条1及び2)

特典条項対象所得に関し、条約上の別条に規定する各要件を満たし、かつ、以下のいずれかの適格者に該当する一方の締約国の居住者は、新条約に基づくすべての租税の減免(特典)を受けることができることとされています。

ア. 個人(本条2(a))

イ. 適格政府機関(本条2(b))

①締約国の政府、②締約国の地方政府又は地方公共団体、③日本銀行、④イングランド銀行、⑤締約国の政府、締約国の地方政府又は地方公共団体が直接・間接に全面的に所有する者は、「適格者」として、新条約に基づくすべての租税の減免(特典)を受けることができます(本条7(a))。

ウ. 所定の公開法人(本条2(c))

- ① 「その主たる種類の株式が、本条7(c)(i)又は(ii)に規定する公認の有価証券市場に上場され若しくは登録され、又は当該公認の有価証券市場において取引が認められ、かつ、一又は二以上の公認の有価証券市場において通常取引される」法人は、「適格者」として、新条約に基づくすべての租税の減免(特典)を受けることができます。
- ② 「主たる種類の株式」とは、「法人の議決権の過半数を占める普通又は一般の株式」のことをいい、「普通又は一般の株式が単独で法人の議決権の過半数を占めていない場合には、合計して当該法人の議決権の過半数を占める二以上の種類の株式」をいいます(本条7(b))。
- ③ 「公認の有価証券市場」とは、次のものをいいます(本条7(c))

イ ロンドン証券取引所及び1986年金融サービス法又は2000年金融サービス市場法に基づき公認された有価証券市場

ロ 我が国の証券取引法(昭和23年法律第25号)に基づき設立された証券取引所又は証券業協会により設立された有価証券市場

ハ スイス証券取引所、アイルランド証券取引所、アムステルダム証券取引所、ブリュッセル証券取引所、デュッセルドルフ証券取引所、フランクフルト証券取引所、ハンブルグ証券取引所、ヨハネスブルグ証券取引所、ルクセンブルグ証券取引所、マドリッド証券取引所、ミラノ証券取引所、ニューヨーク証券取引所、パリ証券取引所、シンガポール証券取引所、ストックホルム証券取引所、シドニー証券取引所、トロント証券取引所及びウィーン証券取引所並びにナスダック市場

ニ 両締約国の権限のある当局が公認の有価証券市場として合意するもの

エ. 所定の公開信託財産(ユニット・トラスト)

(本条 2(d)) 及び所定の非公開信託財産 (本条 2(g))

① 本条 2(d)又は(g)は、英国が締結した租税条約 (英米租税条約 (2001年署名)) の特典条項の規定を踏まえ、英国のユニット・トラストその他の信託が特典条項の適格者として明らかにされることが重要であるとの英国の要望を取り入れて、適格者基準として規定することとしたものです。これらの規定に該当するものとして、両国において信託財産を単位にその所得に課税されるもの (受託者課税の対象となる信託財産) が含まれます。日英両国ともに国内法上信託財産自体を納税者とはしていませんが、一の「信託財産」を単位に運用が行われている経済実態を踏まえ、受託者課税とされる信託財産については「者」として租税条約を適用することとして合意しました。

② 本条 2(d)は、本条 2(c)に規定する「公開法人」以外の公開事業体を意味し、具体的には、英国のユニット・トラストを念頭に置いています。また、本条 2(g)は、後述の本条 2(f)に掲げる非公開法人等と同様に、信託財産又は信託財産の受託者に対して、当該信託財産の受益に関する持分の50%以上を本条 2(a)から(e)に該当する日英両締約国の適格者又は本条 7(e)(i)に規定する同等受益者が直接又は間接に所有する場合、適格者として、新条約に基づくすべての租税の減免 (特典) を認めています。

オ. 年金基金又は年金計画及び第 4 条 1(c)所定の公益団体 (本条 2(e))

① 年金基金又は年金計画は、この条約の特典の付与が問題となる課税年度の直前の課税年度の終了の日においてその受益者、構成員又は参加者の50%を超えるものがいずれかの締約国の居住者である個人である場合には、適格者として、新条約に基づくすべての租税の減免 (特典) を受けることができます。

② 第 4 条 1(c)所定の公益団体、すなわち、一方の締約国の法令に基づいて設立された団体であって、専ら宗教、慈善、教育、科学、芸術、文化その他公の目的のために運営されるもの (当該一方の締約国の法令において所得又は収益の全部又は一部に対する租税が免除されるものに限り) は、適格者として、新条約に基づくすべての租税の減免 (特典) を受けることができます。

カ. 所定の非公開法人等 (本条 2(f))

① 適格要件

本条 2(f)は、法人等の議決権の50%以上に相当する株式を本条 2(a)から(e)に該当する日英両締約国の適格者が直接又は間接に所有する場合について、当該法人等を適格者として、新条約に基づくすべての租税の減免 (特典) を認めています (「支配基準」)。

② 適格要件の判定基準 (本条 4)

支配基準の適用に当たっては、次の基準によることとされています。

イ 源泉徴収による課税については、所得、利得又は収益の支払が行われる日 (配当については、当該配当の支払を受ける者が特定される日をいいます) に先立つ12ヶ月の期間を通じて、支配基準が満たされていること

ロ その他のすべての場合については、その所得、利得又は収益の支払が行われる課税年度の総日数の半数以上の日において、支配基準が満たされていること

日米租税条約では、源泉徴収の場合については、課税年度中のその所得の支払が行われる日に先立つ期間及び当該課税年度の直前の課税年度を通じて所定の持分要件を満たすこととされていますが、新条約では期間が短縮されています。

(3) 派生的受益基準 (本条 3)

本条 3は、本条 2に掲げる適格者基準に該当しない一方の締約国の法人であっても、当該法人の所有に関する所定の要件を満たす場合には、その

法人の取得する所得を単位として新条約の特典の適用を認めるものです。具体的には、一方の締約国の法人の株主（出資者）について、7以下の同等受益者が75%以上に相当する株式を直接又は間接に所有し、かつ、本規定の適用の対象となる所得に関し、条約上の別条に規定する各要件を満たすときは、当該法人は、新条約に基づく租税の減免（特典）を受けることができることとされています。

派生的受益基準は、わが国の租税条約において、新条約において初めて規定されるものです。日英両締約国以外の第三国居住者が支配する所定の一方の締約国の法人であっても、当該第三国居住者が以下の要件を満たす同等受益者である場合には、当該法人は新条約の特典を濫用することを目的として当該第三国居住者が設立したペーパーカンパニー等であるとは認められないため、新条約の特典の適用を認めることとしています（本条7(e)）。

- ① 源泉地国と当該第三国との間の租税条約（以下、「租税条約」という。）が実効的な情報交換規定を有する場合
- ② 当該第三国居住者が、当該租税条約の適用上、適格者に該当する場合（当該租税条約に適格者基準がなければ新条約の適格者基準により判断）
- ③ 当該租税条約に規定する税率その他の要件が、新条約に規定する税率その他の要件よりも制限的でない場合

なお、「75%以上」の支配基準の適用に当たっては、前述の(2)カ②で説明した判定基準が用いられます。

#### (4) 能動的事業基準（本条5）

本条5は、本条2に掲げる適格者基準に該当しない一方の締約国の居住者であっても、当該一方の締約国の居住者が、当該一方の締約国において実態として物品の譲渡又は役務の提供等の能動的な事業を遂行しており、他方の締約国において取得する所得が当該事業に関連又は付随して取得されるものであり、かつ、本規定の適用の対象とな

る所得に関し条約上の別条に規定する各要件を満たすときは、当該居住者は新条約に基づく租税の減免（特典）を受けることができることとされています。

具体的には、以下の要件を満たす必要があります。

- ① 一方の締約国（居住地国）の居住者が、当該一方の締約国（居住地国）内において能動的事業を行い（事業とは、金融機関の行う事業を除き、当該居住者が自己の勘定のために投資を行い、又は管理するものである場合を除く。）、他方の締約国（源泉地国）において取得する所得、利得又は収益が、当該（居住地国の）事業に関連し、又は付随して取得されること（本条5(a)）。
- ② 一方の締約国（居住地国）の居住者又はその特殊関係会社（例えば、当該居住者の持株会社、子会社又は兄弟会社等をいう。）が他方の締約国（源泉地国）において行う事業から所得、利得又は収益を取得する場合には、当該他方の締約国において行う事業が当該居住者の居住地国における事業と実質的な関係にあること（本条5(b)）。
- ③ 一方の締約国（居住地国）内において事業を行っているか否かを決定するに当たっては、以下の事業については、その者が行うものとみなします（本条5(c)）。
  - イ その者が組合員である組合が行う事業
  - ロ その者に関連する者（持株会社等）が行う事業
- ④ この場合、以下のいずれかの要件を満たす場合に上記①にいう関連するものとされます（本条5(c)）。
  - イ 持分の50%以上を所有する関係の場合（親子会社等）
  - ロ 第三者がそれぞれの者の持分の50%以上を所有する場合。

#### (5) 権限のある当局による認定（本条6）

本条6は、適格者基準（本条1及び2）、派生

的受益基準（本条3）又は能動的事業基準（本条5）の規定により特典条項対象所得について条約の特典を受ける権利を有する場合に該当しない一方の締約国の居住者であっても、他方の締約国（源泉地国）の権限のある当局が、当該居住者の設立、取得又は維持及びその業務の遂行の主たる目的が条約の特典を受けることでないと認定したときは、当該居住者は、特典条項対象所得に対して新条約に基づく租税の減免（特典）を受けることができることとされています。

これは、言わば最終的な救済規定であり、権限のある当局の認定を受けようとする者は、財務省令で定めるところにより、その者の氏名又は名称及び住所、認定を受けることができるとする理由その他の財務省令で定める事項を記載した申請書に財務省令で定める書類を添付して、国税庁長官に提出しなければなりません。権限のある当局の認定については、租税条約の実施特例法第6条2、同法施行令第5条、同法省令第9条の2から第9条の9までに規定されています。

## 二十三 二重課税の排除（第23条）

### 1 趣 旨

本条は、各締約国が、それぞれの国内法に従って、自国の居住者に対し二重課税を排除するための措置をとることを規定しています。

### 2 解 説

#### (1) 我が国による外国税額控除（本条2）

我が国における二重課税の排除は、我が国の国内法の規定（所得税法第95条及び法人税法第69条）に従って外国税額控除の方式により行われます。具体的には、我が国の居住者は、全世界から生ずる所得を課税標準として税額が算出され、そこから外国で課された税額が控除されます（直接外国税額控除）。ただし、その控除は、我が国の租税の額のうち英国において取得される当該所得に対応する部分を限度として控除されることとなります（本条2(a)）。

また、英国の法人の議決権株式又は発行済株式の25%以上を6か月以上所有する我が国の法人が、当該英国の法人から配当を受け取る場合には、その配当の原資となった所得に課される英国の租税の額のうち、当該配当に対応する部分を我が国の法人が納付する租税の額から控除することができます（間接外国税額控除）（本条2(b)）。

#### (2) 英国による外国税額控除（本条1）

英国における二重課税の排除は、外国税額控除による方式で行われます。間接外国税額控除の対象となる法人の株式保有割合は10%以上とされています（本条1(b)）。

#### (3) 所得源泉地のみなし規定（本条3）

上記(1)又は(2)の規定の適用上、一方の締約国の居住者が受益者である所得、利得又は収益であってこの条約の規定に従って他方の締約国において租税を課されるものは、当該他方の締約国内にその所得、利得又は収益の源泉地があるものとみなされることとなります。

我が国の国内法上国内源泉所得に該当する所得に対し、英国に課税権が認められる場合がありますが、このような我が国の国内源泉所得に対する外国法人税額については、計算上、控除限度額が発生しないため、条約に所得源泉地を置き換える規定がないと、外国税額控除ができない場合も生じることとなります。

このような場合に生ずる二重課税に対処するため、相手国において課税される所得については、国内法上の扱いにかかわらず、国外源泉所得とみなすことが規定されています。



## 二十四 無差別取扱い（第24条）

### 1 趣 旨

各締約国が自国の居住者又は国民と相手国の居住者又は国民に対し課税上の内外無差別の待遇を与えることを内容とする規定が置かれています。本規定は、第2条に掲げる対象税目を範囲としています。

### 2 解 説

各締約国は、課税上、以下のそれぞれの無差別原則を遵守しなければならないこととされています。

#### (1) 国籍無差別（本条1）

相手国の国民に対して課税上同様の状況にある自国民に与える待遇より不利益な待遇を与えてはならないことを規定しています。「特に居住者であるか否かに関し、」とは、居住者又は非居住者を判定するに当たって外国籍か否かを要件とされないことを意味し、一方の締約国の租税に関する法令上、居住者と非居住者を同等に取り扱うことを意味するものではありません。

#### (2) 恒久的施設無差別（本条2）

自国内にある相手国企業の恒久的施設に対し、同様の活動を行う自国の企業より不利益な課税を

行ってはならないことを規定しています。なお、本規定の無差別の趣旨は、一般的に、企業の利得に対する課税所得の計算に関する取扱いを念頭においていますので、その趣旨を確認するために、配偶者控除、扶養控除といった人的控除等を相手国の居住者に与えないことはここにいう不利益な課税には当たらないことを第二文において確認しています。

#### (3) 支払先無差別（本条3）

利子、使用料等が自国の居住者に支払われる場合には制限なしに認められる経費控除が非居住者に支払われる場合には制限され、又は禁止される等の差別的な取扱いをしてはならないことを規定しています。無差別条項の違反とされる当該経費控除の否認は、租税回避行為を排除するために設けられた課税上の措置等についてまで適用することは妥当でないため、新条約中に規定されたそのような措置に関する規定については本規定の適用除外とすることが明らかにされました。

#### (4) 資本無差別（本条4）

資本の全部又は一部が相手国居住者によって所有又は支配されている企業に対し、類似の自国の企業よりも不利益な課税を行ってはならないことを規定しています。

## 二十五 相互協議（第25条）

### 1 趣 旨

この条約の適用から生じる困難を解決するための相互協議手続に関して規定しています。

### 2 解 説

#### (1) 相互協議の申立て（本条1）

一方の締約国の居住者は、いずれか一方又は双

方の締約国の措置によりこの条約の規定に適合しない課税を受け又は受けることになることを認めるときは、自己が居住者である又は自己が国民である締約国の権限のある当局に対し申立てをすることができます。

申立ては、申立人が当該一方の締約国の法令上の救済手段とは別に、行うことができるとされています。申立て先は、当該課税を受け又は課

税を受けることとなる居住者の締約国の権限のある当局です。ただし、国籍無差別（第24条1）を内容とする事案に関しては、自己が国民である締約国の権限のある当局に対して申立てをすることができます（第一文）。

申立ては、その対象となる課税に係る措置の最初の通知の日から3年の期間が満了する日又は租税の賦課に係る課税年度又は賦課年度の終了の日から6年の期間が満了する日のいずれか遅い日までに行なわなければならないこととされています（第二文）。

## (2) 相互協議及び合意の実施（本条2）

申立てを受けた権限のある当局は、当該申立てを正当と認める場合であって、かつ、当該当局による措置のみでは満足すべき解決を与えることができない場合には、相手国の権限のある当局との間で相互協議の手続を開始し、さらに当該事案の解決のために努力することとされています（第一

文）。

両締約国の権限のある当局が相互協議につき合意に達した場合には、当該権限のある当局は、期間制限その他の国内法上の手続的制限にかかわらず（ただし、当該合意を実施するための手続上の制限を除きます）、当該合意を実施しなければならないこととされています（第二文）。

## (3) 新条約の解釈又は適用に関する相互協議（本条3）

その他、両締約国の権限のある当局は、新条約の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義についても、相互協議に基づく合意により解決するよう努力することとされています。

## (4) 権限のある当局の直接相互通信（本条4）

以上の相互協議による合意に到達するため、両締約国の権限のある当局は、直接相互に通信することができることとされています。

# 二十六 情報交換（第26条）

## 1 趣旨

経済活動の国際化が進展した現在、国外における情報を適切に収集することが自国の適正な課税の実現又は脱税の防止のために必要です。このため、両締約国の税務当局がそれぞれ相手国の課税のために必要な情報を交換することが規定されています。

## 2 解説

### (1) 権限のある当局間による情報交換（本条1）

両締約国の権限のある当局は、この条約の規定又はこの条約が適用される租税及び両締約国が課するすべての種類の租税に関する両締約国の法令の規定の実施に関連する情報（当該法令に基づく課税がこの条約の規定に反しない場合に限り）を交換することとされています。なお、この情報の交換は、第1条の規定による制限を受け

ません。

### (2) 交換された情報の取扱い（本条2）

上記(1)の規定に基づき一方の締約国が受領した情報は、当該一方の締約国の法令に基づいて入手した情報と同様に秘密として取扱うこととされています。ただし、当該情報は、上記(1)に規定する租税の賦課若しくは徴収、これらの租税に関する執行若しくは訴追、これらの租税に関する不服申立てについての決定又はこれらの監督に関与する者又は当局（裁判所及び行政機関を含む。）に対してのみ、かつ、それぞれの職務を遂行するために必要な範囲でのみ、開示されます。

これらの者又は当局は、当該情報をそれぞれの職務の遂行のためにのみ使用し、また、当該情報を公開の法廷における審理又は司法上の決定において開示することができることとされています。

(3) 締約国の義務の範囲 (本条 3)

上記(1)及び(2)の規定は、いずれの締約国も、次のことを行う義務を課されるものではありません。

- ① 当該一方の締約国又は他方の締約国の法令及び行政上の慣行に抵触する行政上の措置をとること。
- ② 当該一方の締約国又は他方の締約国の法令の下において又は行政の通常の運営において入手することができない情報を提供すること。
- ③ 営業上、事業上、産業上、商業上若しくは職業上の秘密若しくは取引の過程を明らかにするような情報又は公開することが公の秩序に反することになる情報を提供すること。

(4) 調査権限の国内措置 (本条 4)

条約相手国より本条の規定に従って情報の提供の要請がある場合には、自国の課税目的のために必要な情報が否かにかかわらず、当該情報を入手するための必要な手段を措置することとされています。この措置は、上記(3)に掲げることを行うこ

とを義務とするものではありませんが、当該情報が自国の課税目的のためでないことのみを理由として当該情報の提供を拒否することは認められません。

(5) 弁護士等の守秘義務 (本条 5)

また、上記(3)の規定にかかわらず、条約相手国から提供要請のある情報が、銀行その他の金融機関、名義人若しくは代理人若しくは受託者が有する情報又はある者の所有に関する情報であることのみを理由として、自国が当該提供要請のある情報の相手国への提供を拒否することはできないこととされています (第一文)。

ただし、弁護士その他の法律事務代理人がその職務に関してその依頼者との間で行う通信に関する情報であって、当該情報の提供要請を受けた国の法令に基づいて保護されるものについては、その提供を拒否することができることとされています (第二文)。

## 二十七 外交官 (第27条)

外交使節団及び領事機関の構成員は、国際法上接受国において一定の租税を免除される特権を有することとされていますが (外交関係ウィーン条約第34条、領事関係ウィーン条約第49条等)、本

条は、新条約の締結によってもこれらの特権が損なわれるものではないことを確認的に規定しています。

## 二十八 発効、適用開始 (第28条)

- ① 新条約は、両締約国が国内法上の手続きに従って承認したことを通知する外交上の公文の交換の日の翌日から数えて30日目の日に発効することとされています (本条 1)。
- ② その上で、新条約が発効した日に応じ、かつ、それぞれの締約国における対象税目ごとに次のとおり新条約の適用開始日が定められています (本条 2)。
  - イ 英国においては、
    - (i) 源泉徴収される租税に関しては、新条約

- が効力を生ずる年の翌年の1月1日 (すなわち平成19年1月1日) 以後に取得する所得
- (ii) (i)の規定が適用される場合を除くほか、所得税及び譲渡収益税に関しては、新条約が効力を生ずる年の翌年の4月6日 (すなわち平成19年4月6日) 以後に開始する各賦課年度のもの
- (iii) 法人税に関しては、新条約が効力を生ずる年の翌年の4月1日 (すなわち平成19年

4月1日)以後に開始する各会計年度のもの

ロ 日本国においては、

(i) 源泉徴収される租税に関しては、新条約が効力を生ずる年の翌年の1月1日(すなわち平成19年1月1日)以後に租税を課される額

(ii) 源泉徴収されない所得に対する租税及び事業税に関しては、新条約が効力を生ずる年の翌年の1月1日(すなわち平成19年1月1日)以後に開始する各課税年度の所得

③ 旧条約は、上記②の規定に従って新条約が適用される租税につき、新条約の適用の日以後、適用しません(本条3)。

④ 旧条約は、旧条約が適用される英国の開発用地税及び石油収入税について、新条約が効力を

生ずる日以後、適用しません(本条4)。

⑤ 旧条約は、上記③及び④に従って、税目ごとに適用が終了していきませんが、旧条約は、そのすべての対象税目の適用が終了する日に終了します(本条5)。

⑥ 旧条約第22条(教授条項)の規定により認められる特典を受ける権利を有する個人については、経過措置が設けられています。旧条約の規定により効力を有するとした場合における当該特典を受ける権利を失う時まで、当該特典を受ける権利を引き続き有することとされています。旧条約第22条(教授条項)では、相手国を訪問後、2年を超えない期間滞在する教授又は教員で、その教育に関して取得する報酬につき、当該相手国において租税を免除すること等を定めています。

## 二十九 終了(第29条)

新条約は一方の締約国により終了させられる時まで無期限に効力を有するものとされています。いずれの締約国も、新条約の発効の日から5年の期間が満了した後に、外交上の経路を通じて書面

による通告を条約相手国に対し行うことにより新条約を終了させることができます。本条各号にはその場合の適用関係の詳細が定められています。

## 三十 議定書

新条約には、議定書が付されていますが、これは新条約の不可分の一部を成すものとして、新条約と同時に署名、議会・国会での承認、そして締結がなされるものであり、各規定の国際法上の効力は新条約本体の各規定のそれと何ら変わるところはありません。以下、各パラグラフにつき解説します。

### 1 年金基金又は年金計画に関する特別法人税の取扱い(議定書1)

新条約にいう「年金基金又は年金計画」は、その設立国において退職年金等の資金の管理、給付又は給付のための運用活動に関して取得する所得又は収益について当該設立国において租税を免除

されることが要件とされていますが(新条約第3条1(m)(iii))、議定書1は、我が国の特別法人税(法人税法第8条、第10条の3及び同法附則第20条1)が課されるからといって、新条約上の「年金基金又は年金計画」たる性格が失われるわけではないことを明らかにするものです。

特別法人税は、退職年金等積立金の拠出額(元本)に課されるものであり、「年金基金又は年金計画」の活動において取得する運用収益に対して租税が課されているものではありません。議定書1は、特別法人税が課されたとしても、「年金基金又は年金計画」の活動に関して取得する所得又は収益につき当該一方の締約国において租税が免除されている者として取り扱われる旨を確信的に

規定しているものです。

## 2 英国における恒久的施設の参加者が取得する所得の取扱い（議定書2）

英国は、英国の居住者が英国内の事業から生ずる所得、利得又は収益について条約相手国で設立された組合（パートナーシップ）を通じて取得する場合であっても、当該英国の居住者の持分に対応する所得、利得又は収益については英国の国内法の規定に従って課税する権利を確保することを、英国が租税条約を締結する上での基本方針としています。議定書2は、この基本方針を反映した規定です。

英国は、パートナーシップについて国内法上構成員課税としており、英国の居住者が英国源泉の所得を条約相手国で設立した組合を通じて取得する場合であっても、当該組合自体を納税義務者と認識しないため、英国の居住者が直接英国源泉所得を取得したものとして、課税を行うこととなります。

英国が締結した最近の租税条約では、新条約第4条5と同様の異なる課税上の取扱いをする事業体の条約適用に関する規定が含まれており、このような規定が租税条約に含まれている場合、条約相手国の国内法の改正によりパートナーシップが団体課税とされたときには、当該相手国の課税上の取扱いに合わせて条約を適用することとなります。この場合に、英国最高裁において、英国源泉の利得であって英国居住者である組合構成員の持分に対応する利得については、新条約第7条1（事業所得）の規定に従い、当該パートナーシップの恒久的施設が英国内にある場合を除き、英国の課税権が放棄されたと解すべきとの判決が出されており、このような解釈がなされる懸念を除去するため、英国側は本規定を置くこととしています。

組合に関する現行のわが国の課税上の取扱いは、英国と同様、日本の組合の英国構成員の持分に対応する利得を直接当該構成員に帰属し英国で課税すべきものとしているため、日英間では本規定は

現時点において必須ではありませんが、日本が将来的に国内法の改正により組合を団体課税する可能性については排除できないこと、及び本規定がわが国の課税権を制限するものではないこともあり、英国の事情を踏まえて議定書2を規定することとしました。

## 3 英国居住者であった者の譲渡収益の取扱い（議定書3）

新条約第13条（譲渡収益）においては、譲渡収益のうち源泉地国において課税が容認されている不動産・一定の大口株式の譲渡・恒久的施設の資産等を除き、原則として譲渡者の居住地国のみで課税が行われることとされています。このため、例えば、英国居住者が英国内にある資産を売却すれば英国で課税されるのに対して、条約相手国の居住者が英国内にある資産を売却した場合には、条約の適用により、免税となります。

このような租税条約の譲渡収益源泉地国免税の特典を利用するため、近年、英国居住者が一時的に条約相手国に移住し、相手国の居住者（英国から見れば非居住者）となった後に、当該英国一時的非居住者が英国内に所有している資産を売却し、租税条約の適用により英国における源泉地国課税を回避した後、英国に帰国するという行為が多発するに至りました。

このような状況に対処するため、英国は、英国一時的非居住者が資産の譲渡により取得した譲渡収益のうち、当該資産が譲渡された財政年度及びそれ以前六財政年度のいずれかの時点において英国居住者であった者が取得するものについては英国の課税権が及ぶよう国内法を改正しました。ただし、この国内法の改正は、条約締結国との間では、条約の免税規定（新条約第13条6）が優先的に適用されることとなるため、英国は、租税条約自体にこのような英国国内法で認められた一時的非居住者の譲渡収益に対する課税権を確保する規定を置くことを基本方針としています。

わが国においては、英国のように一時的非居住者に対する課税を規定した国内法はありませんが、

自国居住者による租税回避行為を防止しようとする英国国内法の趣旨は理解できるため、議定書3を規定することとしました。

#### 4 スtock・オプションに関する給与所得条項の解釈の取扱い（議定書4）

ストック・オプションから生じる所得に対する課税については、国により課税を行うタイミング、課税する範囲等の取扱いが様々であり、租税条約上の取扱いが必ずしも明確でなく国際的な二重課税が生じやすいことから、議定書4は、ストック・オプションから生じる所得の取扱いについて定めているものです。

- ① スtock・オプション制度に基づき被用者が享受する利益のうち、ストック・オプションの付与から行使までの期間に関連する部分については、新条約第14条（給与所得）の適用上、「その他これらに類する報酬」に該当し、同条が適用されることとされています。
- ② 被用者が以下の各条件を満たす場合には、ストック・オプション行使時に当該被用者の居住国ではない締約国は、ストック・オプションの付与から行使までの期間に関連するストック・オプションにより被用者が享受する所得のうち、当該被用者が当該締約国で勤務を行った期間に対応する所得についてのみ租税を課することができることとされています。
  - イ 当該被用者が、当該勤務に関して当該ストック・オプションを付与されたこと
  - ロ 当該被用者が、当該ストック・オプションの付与から行使までの期間中両締約国内において当該勤務を行ったこと
  - ハ 当該被用者が、当該行使の日において当該勤務を行っていること
  - ニ 当該被用者が、両締約国の法令に基づいて両締約国において当該利益について租税が課されることになること

議定書4ではまた、ストック・オプション制度に基づき被用者が享受する利益について除去できない二重課税を生じさせないため、両締約国の権

限のある当局（税務当局）は、新条約第14条（給与所得）及び新条約第23条（二重課税の排除）の解釈又は適用に関して生ずる困難又は疑義を、相互協議によって解決するよう努めることとされています。

#### 5 配当免税の適用に関連する同等受益者の定義の特例（議定書5）

議定書5は、配当の源泉地国免税（新条約第10条3）を要求する法人が新条約第22条3に規定する派生的受益基準を満たすかどうかを判定する場合に、当該法人の株主が新条約第22条7(e)に規定する同等受益者に該当するかどうかを決定するに当たって、当該株主は当該配当免税を要求する法人が所有している当該配当を支払う法人の発行する議決権のある株式と同数の株式を所有しているものとみなすこととしています。

新条約第10条3に規定する配当の源泉地国免税を享受するためには、配当を支払う法人の株式について持株要件（50%以上）等の要件を満たすとともに（新条約第10条3）、新条約第22条（特典条項）に規定する諸基準のいずれか（適格者基準（同条1及び2）、派生的受益基準（同条3）、能動的事業基準（同条5）、権限のある当局による認定（同条6））に該当することが必要です。このうち、派生的受益基準については、適格者基準に該当しない条約相手国の居住者である法人について、当該法人の所有に関する所定の条件を満たす場合（7以下の同等受益者が当該法人の議決権の75%以上を所有する場合には、特典を与えることとするものです。

議定書5を理解するため、具体例を挙げて考えてみたいと思います。例えば、日本子会社が支払う配当について、英国親会社が免税を要求する場合であって、当該英国親会社の株式が仏の2つの会社（A又はB）と英国の会社Cにより3分の1ずつ所有されているとします。

現行の日仏租税条約は、新条約に匹敵する条件（持株割合15%以上（ただし直接保有の場合に限る。））により、配当の源泉地国免税（日仏租税条

約第10条2(c)を規定しています。この事例の場合、仏会社A及びBは、英国親会社を経由せずに直接日本子会社に出資することによっても、同様の条件の下で日本子会社が支払う配当に対する免税を享受できますので、新条約の特典を濫用する目的で英国親会社を設立するおそれはないと考えられます。したがって、仏会社A及びBを同等受益者と認定し、新条約第22条3に規定する派生的受益基準を適用することにより、英国親会社に対して日本子会社が支払う配当に対しては源泉地国免税が認められることとなります。

しかしながら、新条約第22条7(e)(i)(cc)の規定において、この事例を文字通りに当てはめて解釈すると、次のとおりとなります。

・「配当に関し、仏会社A（又はB）が、日本子会社が支払う配当について日仏租税条約の適用を受けたとしたならば、日英租税条約に規定する税率以下の税率（すなわち免税）の適用を受けるであろうとみられること（日仏租税条約に規定する要件が日英租税条約に規定する要件よりも制限的でない場合に限る。）。」

前述のように、日仏租税条約における配当の源泉地国免税の要件は直接保有で15%以上保有している場合です。しかしながら、仏会社A及びBは、英国親会社を通じて間接的に日本子会社株式を保有しているにすぎませんので（その持株割合は、 $100\% \times 33\% = 33\%$ ）、新条約第22条7(e)(i)(cc)の規定を文字通りに解釈するならば、日仏租税条約の適用上、仏会社A及びBは、日本子会社が支払う配当について源泉地国免税を受けることはできないこととなります。その結果、仏会社A及びBは新条約第22条7(e)(i)(cc)に規定する同等受益者とはならず、英国親会社は新条約第22条3に規定する派生的受益基準を満たさないため、日本子会社が支払う配当に対する源泉地国免税を受けられないこととなります。

しかしながら、このような解釈は、第三国居住者による条約濫用を防止する特典条項の趣旨からすれば、必要以上に条約の特典を認めないこととなりますので、議定書5は、このような事例の場合について、仏会社A及びBが同等受益者に該当するかどうかを決定するに当たって、その保有する日本子会社の持株割合を英国親会社の持株割合と同数であるとみなすことにより、仏会社A及びBが同等受益者に該当し、その結果として英国親会社が配当免税を享受できるように措置するものです。

## 6 英国居住者であった者の譲渡収益に対する外国税額控除の取扱い（議定書6）

議定書3に基づき英国が一時的非居住者の英国資産の譲渡収益に対して課税をする場合には、英国とわが国との間で二重課税が生じます。新条約第23条1に規定する英国の外国税額控除制度は、英国居住者が納めたわが国の租税を英国の租税から控除するものですが、議定書3が適用されるケースのように、わが国の租税を課された時点（英国資産を譲渡した時点）において英国の非居住者である場合には、そのままの形では、新条約第23条1は当該一時的非居住者には適用されません。また、英国資産の譲渡であり英国から見た国外源泉所得が発生しないため、わが国の租税を控除できないこととなります。

このような二重課税の状況に対処するため、議定書6は、議定書3により英国が一時的非居住者の英国資産の譲渡収益に課税する場合に、当該英国資産の譲渡収益の源泉がわが国にあるということ、及び英国の非居住者期間において課税されたわが国の租税を新条約第23条1に規定されている方法に従って、外国税額控除することが規定されています。

## 第二 日・インド租税条約改正議定書の改正

現行の日・インド租税条約は、平成元年（1989年）3月に署名されたものですが、今回の改正議定書では以下の改正が行われています（以下の参照条文は、改正後の条約及び議定書によります）。

### 1 配当に係る限度税率の引下げ（条約第10条2項）

現行条約では、配当に対する源泉地国での課税については、配当の額の15%を超えないこととされています。

今回の改正では、配当に係る限度税率を10%に引き下げることにしました。

### 2 利子に係る限度税率の引下げ（条約第11条2項）

現行条約では、利子に対する源泉地国での課税については、銀行が受け取る配当については利子の額の10%を、その他の利子については利子の額の15%を超えないこととされています。

今回の改正では、利子に係る限度税率を一律10%に引き下げることにしました。

### 3 使用料及び技術上の役務に対する料金に対する限度税率の引下げ（条約第23条2項）

現行条約では、使用料及び技術上の役務に対する料金に対する源泉地国での課税については、使用料又は技術上の役務に対する料金の額の20%を超えないこととされています。

今回の改正では、使用料及び技術上の役務に対する料金にかかる限度税率を一律10%に引き下げることにしました。

これにより、日本法人がインド法人のソフトウェア開発に対して支払う対価を含む技術上の役務

に対する料金についての源泉地国課税が軽減されることとなります。

### 4 みなし外国税額控除の廃止（改正議定書第4条）

みなし外国税額控除（タックス・スペアリング・クレジット）とは、主として発展途上国の経済発展を促進するなどの観点から、条約相手国に投資している我が国の居住者が当該相手国の優遇措置により減免を受けた租税の額を当該相手国において納付したものとみなして我が国の税額から控除することを認めるものであり、現行条約では、第23条3項(c)に規定されています。

みなし外国税額控除については、課税の公平性や中立性の観点から、近年締結・改正した条約においてはできる限り見直し・縮減を図ってきていたところ、これを廃止することでインド側と意見が一致したことから、廃止することにしました。

### 5 発効・適用開始（改正議定書第5条）

この改正議定書は、我が国及びインドにおいて国内法の手続に従って承認された後、両国間で外交上の公文の交換を行い、交換の日の翌日から30日目の日に効力が生じます。仮に、この議定書が本年中に発効することとなった場合には、我が国においては次のものに適用されます。

- (1) 源泉徴収される租税に関しては、この改正議定書が本年6月30日までに発効した場合には本年7月1日以後に租税を課される額、この改正議定書が本年7月1日以後に発効した場合には平成19年（2007年）1月1日以後に租税を課される額
- (2) 源泉徴収されない所得に対する租税に関しては、平成19年（2007年）1月1日以後に開始する各課税年度の所得



# 相続税・贈与税関係の改正

## 目 次

一 相続税の物納制度の改正	3 物納申請の全部又は一部却下による延納の申請 ……………555
I 相続税の物納制度改正の背景	4 その他の延納関係の改正 ……………556
II 物納手続の改正	三 その他の相続税法関係の改正
1 物納手続に必要な書類の制定 ……530	1 公示制度の廃止 ……………557
2 物納手続関係書類の提出期限の延長手続の整備 ……………533	2 物納の許可審査期間における利子税の整備 ……………558
3 物納申請の許可に係る審査期間の制定 ……………534	3 利子税の計算方法の改正 ……………559
4 物納手続に必要な書類の補完要請規定の創設 ……………535	4 更正の請求の特則の改正 ……………560
5 物納手続に必要な書類の補完期限の延長手続の整備 ……………535	5 延滞税の特則の規定の整備 ……………561
6 収納に必要な措置命令規定の創設 536	6 同族会社の行為又は計算の否認規定の改正 ……………562
7 収納に必要な措置の期限の延長手続の整備 ……………536	7 充当等の規定等の整備 ……………563
8 条件付許可規定の創設 ……………536	8 官公署等への協力要請の規定の整備 ……………564
9 物納の許可の取消規定の創設 ……537	四 租税特別措置法関係の改正
10 適用関係 ……………537	1 国等に対して相続財産を贈与した場合等の相続税の非課税措置の改正（措法70） ……………564
III 物納財産の範囲等の改正	2 住宅取得等資金に係る相続時精算課税制度の特例の改正（措法70の3・70の3の2） ……………565
1 物納不適格財産の改正 ……………538	3 小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例の改正（措法69の4） ……………567
2 物納劣後財産の創設 ……………543	4 特定事業用資産についての相続税の課税価格の計算の特例の改正（措法69の5） ……………570
3 物納申請の再申請制度の創設 ……544	5 農地等に係る贈与税の納税猶予制度の改正（措法70の4） ……………572
IV 特定物納制度の創設	6 農地等についての相続税の納税猶予制度の改正（措法70の6） ……………573
1 制度の内容 ……………544	7 その他の特例の規定の整備 ……………574
2 適用関係 ……………545	
V 物納制度のその他の改正	
1 金銭による納付困難要件の明確化 545	
2 超過物納の規定の整備 ……………546	
3 物納の撤回制度の改正 ……………547	
二 相続税及び贈与税の延納制度の改正	
1 相続税及び贈与税の延納制度の改正の背景 ……………549	
2 延納手続の整備 ……………549	

現在、我が国は、先進国中最悪の危機的財政状況の下、少子・高齢化、グローバル化といった大きな構造変化に直面しています。この中で、政府は将来にわたり公正な社会を維持し、持続的な経済社会の活性化を実現するため、広範な分野の構造改革に取り組んでいます。税制についても、新たな社会に相応しい姿に再構築するため、「あるべき税制」の具体化に向けた取組みを進めています。

平成18年度の税制改正においては、経済状況の改善を踏まえ、税制改正の視点を従来のような景気刺激型から景気中立型へと転換するとともに、経済社会の構造変化に対応し、持続可能で活力のある、安心・安全な社会を構築するといった視点も重視した改正を行ったところです。

具体的には、景気対策として講じてきた定率減税等の政策税制を根本的に見直す一方で、国民生活における安心・安全の確保、企業の国際競争力の強化や中小企業の経営の活性化、地方分権の推進等の視点から、個人所得課税、法人関連税制、土地・住宅税制、国際課税、酒税・たばこ税等

について、所要の措置が講じられました。

本稿では、これらの平成18年度の税制改正に盛り込まれた改正事項のうち、相続税・贈与税関係の改正事項の概要について説明します。

これらの改正事項が織り込まれた「所得税法等の一部を改正する等の法律」は、去る3月27日参議院本会議において可決・成立し、同月31日に公布（平成18年法律第10号）されています。また次の関係政省令もそれぞれ同日公布又は制定されています。

- ・相続税法施行令の一部を改正する政令（平成18年政令第126号）
- ・租税特別措置法施行令の一部を改正する政令（平成18年政令第135号）
- ・相続税法施行規則の一部を改正する省令（平成18年財務省令第20号）
- ・相続税の物納財産収納後の手続等に関する省令の一部を改正する省令（平成18年財務省令第21号）
- ・租税特別措置法施行規則の一部を改正する省令（平成18年財務省令第26号）

## 一 相続税の物納制度の改正

### I 相続税の物納制度改正の背景

相続税の物納制度は、昭和16年の税制改正において創設されました。当時は、不動産の収益率が低く、換価が容易でないことから、この不動産について、相続財産に占める不動産の割合が50%を超える場合に限り物納が認められるという制度でしたが、その後の改正を経て現在の制度となっています。

この物納制度については、平成4年に実施された土地の評価の適正化やバブルの崩壊に伴う地価の下落などを背景として、その利用が急速に増えてきた中で、

- ① 物納申請から許可までに長期間を要するケースがある。

- ② 物納の許可基準が明確でなく分かりにくい。
- ③ 許可基準を満たすための措置（補完措置）のルールが不明確。
- ④ 取れて市場価値の低い相続財産から物納申請をする納税者の存在。

などの問題が生じてきていました。このような問題点を踏まえ、物納制度に対する信頼性の確保や物納手続の円滑化・明確化等の観点から、物納の申請から許可・却下までの標準的な処理期間や物納不適格財産の内容を法令上明記すること等を内容とする制度の見直しが行われたところです。

なお、今回の見直しに当たっては、物納財産が複数ある場合には、それぞれの財産ごとに物納の許可又は却下を行うことを明らかにすることにより、以下に述べる手続も基本的には、物納財産ご

とに行われることとなります（新相法42②）。

## II 物納手続の改正

### 1 物納手続に必要な書類の制定

#### (1) 改正前の制度の概要

物納の申請は、相続税の法定納期限までに、物納財産の種類、価額その他の必要事項を記載した申請書を提出しなければならないこととされてきました（旧相法42①）。しかしながら、実際に不動産の所有権を移転するには、印鑑証明書など各種の手続書類を納税者に提出してもらう必要がありましたが、具体的な手続は定められていませんでした。これらの必要書類は、物納手続を進め、所有権を移転する手続の中で、税務署から納税者に個々に請求していました。

#### (2) 今回の改正の内容

上記のように物納手続に必要な書類を、手続を進めていく中で個々に請求する方法では、必然的に手続に時間を要することになっていました。そこで、今回の改正では、この必要書類を「物納手続関係書類」として位置づけ、原則として、物納の申請期限（相続税の法定納期限）までに申請書に添付して提出しなければならないこととされました（新相法42①）。

(注) 相続税の法定納期限は、以下のとおりです。

① 期限内申告書に係る相続税	相続の開始のあったことを知った日の翌日から10月を経過する日
② 修正申告書に係る相続税	修正申告書の提出の日
③ 期限後申告書に係る相続税	期限後申告書の提出の日
④ 更正又は決定に係る相続税	更正通知書又は決定通知書が発せられた日の翌日から起算して1ヶ月を経過する日

この「物納手続関係書類」は、次の財産の種類に応じて、原則として、次の書類とされています（新相規22②）。

#### ① 土地

次に掲げる書類（土地の取引において通常必要とされない場合には、ハに掲げるものを除きます。）

イ 物納に充てようとする土地（以下「物納申請土地」といいます。）に関する登記事項証明書

ロ 不動産登記法に規定する地図の写し、地図に準ずる図面の写しその他の土地の所在を明らかにする図面（以下「地図等」といいます。）

ハ 不動産登記令に規定する地積測量図

ニ 隣地の所有者（当該隣地が国有地又は公有地である場合には、その管理者）との間で境界の同意がある旨を確認した書類

ホ 物納申請土地の維持及び管理に要する費用の明細書

ヘ 税務署長が提出を求めた場合には、次に掲げる書類を速やかに提出することを納税義務者が約する書類

a 所有権の移転の登記に係る納税者のその移転を承諾する旨の書類（納税者の記名押印があるものに限ります。）

b 所有権の移転の登記の原因を明らかにする書類（納税者の記名押印があるものに限ります。）

c 納税者の印鑑証明書

#### ② 建物

次に掲げる書類

イ 物納に充てようとする建物（以下「物納申請建物」といいます。）の登記事項証明書

ロ 地図等及び物納申請建物の建物所在図

ハ 建物図面、各階平面図その他の図面で部屋の配置を明らかにするもの

ニ 物納申請建物の維持及び管理に要する費用の明細書

- ホ ①へに掲げる書類
- ヘ 区分所有建物等について物納の許可の申請をする場合には、その区分所有建物等の管理規約
- ③ 立木  
次に掲げる書類（登記のない立木の場合はイ及びニに掲げるものを除きます。）
- イ 物納に充てようとする立木（以下「物納申請立木」といいます。）の登記事項証明書
- ロ 地図等及び物納申請立木の所在を明らかにする図面
- ハ 樹齢、樹種その他物納申請立木を特定するために必要な事項を記載した書類
- ニ ①へに掲げる書類
- ④ 船舶  
次に掲げる書類
- イ 物納に充てようとする船舶の登記事項証明書、登録事項証明書等その他これらに類する書類
- ロ 税務署長が提出を求めた場合には、速やかに①へaからcまでに掲げる書類、譲渡証明書その他船舶の収納の手續に必要な書類を提出することを納税義務者が約する書類
- ⑤ 非上場株式（証券取引所に上場されていない株式をいいます。）  
次に掲げる書類
- イ 非上場株式に係る法人の登記事項証明書
- ロ 非上場株式に係る法人の決算書（物納の許可の申請の前二年間に終了した事業年度に係るものに限り。）
- ハ 非上場株式に係る法人の株主名簿の写し
- ニ 税務署長が次に掲げる行為を求めた場合には、これを履行することを納税義務者が約する書類
- a 証券取引法その他の法令の規定により一般競争入札に際し必要なものとして定められている書類を発行会社が税務署長に求められた日から6月以内に提出すること。
- b 株式の価額を算定する上で必要な書類を速やかに提出すること。
- ⑤ 動産  
次に掲げる書類
- イ 動産の価額の計算の明細を記載した書類
- ロ 税務署長が収納に必要な手續をとることを求めた場合には、速やかにその手續をとることを納税義務者が約する書類
- また、物納に充てようとする財産に特別な事情が存する場合には、上記の書類のほか、次の事情の区分に応じて、次の書類を「物納手續関係書類」として提出しなければならないこととされました（新相規22③④）。ただし、二以上の財産を物納に充てようとする場合において他の財産について同一の書類を提出するときは、重ねて提出することを要しないこととされています（新相規22⑤）。
- ① 物納申請土地に土地使用収益権が設定されている場合又は設定されることとなる場合（新相規22③一）  
次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定める書類
- イ 当該土地の上に建物が存しない場合  
次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定める書類
- a 物納申請土地に土地使用収益権を設定し、物納の許可の申請をする者が土地使用収益権者となる場合
- i 物納申請土地を国から借り受ける旨の書類
- ii 土地使用収益権が設定されている土地の範囲を明らかにした図面で、その範囲の面積及び境界を確認できるもの
- b aに掲げる場合以外の場合
- i 土地使用収益契約の内容を確認できる書類
- ii iに掲げる書類により土地使用収益権が設定されている土地の範囲を明らかにできない場合には、その土地使用

収益権の設定されている土地の範囲を明らかにした書類

- iii 土地使用収益権者ごとに土地使用収益権が設定されている土地の範囲を明らかにした図面で、その範囲の面積及び境界を確認できるもの
- iv 物納の許可の申請の日前3月間の地代の支払状況が確認できる書類（3月間に地代の支払期限がない場合には、直前の支払期限に係る支払の状況が確認できる書類）
- v 敷金、保証金その他の債務については納税義務者と土地使用収益権者との間において清算し、その債務を国に引き受けさせない旨を確認する書類
- vi 申請書の提出期限（特定物納にあつては、申請書の提出の日）の翌日から起算して1年以内に物納の許可がされない場合には、税務署長が求めたときには、その求めた日前3月間の地代の支払状況が確認できる書類（3月間に地代の支払期限がない場合には、直前の支払期限に係る支払状況が確認できる書類）を提出することを約する書類

ロ 当該土地の上に建物が存する場合

次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定める書類

- a 物納申請土地に土地使用収益権を設定し、物納の許可の申請をする者が土地使用収益権者となる場合
  - i イ a に定める書類
  - ii 建物の登記事項証明書（その建物が未登記の場合には、固定資産税評価証明書その他の書類で所有者を明らかにするもの）
- b a に掲げる場合以外の場合
  - i イ b に定める書類
  - ii a ii に掲げる書類

② 物納申請土地に係る土地使用収益契約の相手方と当該物納申請土地の占有者が異なる場

合（新相規22③二）

土地使用収益契約の相手方と物納申請土地の占有者が異なる理由を明らかにする書類

③ 物納申請土地の隣地の上に存する建物のひさし、工作物又は樹木の枝その他これらに類するもの（以下「ひさし等」といいます。）が境界を越える場合でその境界を越える度合が軽微な場合又は境界上にある場合（新相規22③三）

次に掲げる書類

イ ひさし等の所有者が改築等を行うに際してそのひさし等を撤去し、又は移動することを約する書類

ロ 境界を越えている状況又は境界上に存している状況を示した図面

④ 物納申請土地（借地権が設定されている土地を除き、物納財産である建物の所有を目的として設定されている借地権を含みます。以下④において同じです。）の上に存する建物、工作物又は樹木その他これらに類するもの（以下④において「建物等」といいます。）が、物納申請土地の隣地との境界を越える場合又は境界上に存する場合（新相規22③四）

次に掲げる書類

イ 隣地の所有者（その隣地の土地使用収益権者がいる場合には、その土地使用収益権者が物納申請土地の収納後においても建物等の撤去及び隣地の使用料その他の負担を求めないことを約する書類

ロ 建物等が物納申請土地の隣地との境界を越えている状況又は境界上に存している状況を示した図面

⑤ 物納申請土地が建築基準法に規定する道路に接していない場合（新相規22③五）

当該物納申請土地の隣地の所有者が当該隣地を通行することを承諾した旨の書類

⑥ 物納申請土地が土地区画整理事業等の施行区域内にある場合（新相規22③六）

次に掲げる書類

イ 土地区画整理法等の規定による仮換地若

しくは一時利用地の指定の通知書の写し又は土地区画整理事業等の進捗状況を確認できる書類

ロ 仮換地若しくは一時利用地の位置及び形状を表示した図面の写し又は土地区画整理法等の規定による換地設計の内容を確認できる図面の写し

ハ 収納の時までに発生した土地区画整理法等の規定による賦課金その他これに類する債務を納税者が負担することの確認ができる書類

ニ 土地区画整理法等の規定による清算金の授受に係る権利及び義務が納税者に帰属することの確認ができる書類

⑦ 敷地とともに建物を物納に充てる場合（新相規22④一）

次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定める書類

イ 建物に賃借人がある場合

a 建物の賃貸借契約の内容を確認できる書類

b 物納の許可の申請の日前3月間の賃借料の支払状況が確認できる書類（当該3月間に賃借料の支払期限がない場合には、直前の支払期限に係る支払状況が確認できる書類）

c 敷金、保証金その他の債務については納税者と賃借人との間において清算し、当該債務を国へ引き継がないことを確認する書類

d 申請書の提出期限の翌日から起算して1年以内に物納の許可がされない場合において、税務署長が求めたときには、その求めた日前3月間の賃借料の支払状況が確認できる書類（その3月間に賃借料の支払期限がない場合には、直前の支払期限に係る支払状況が確認できる書類）を提出することを約する書類

ロ 建物に賃借権を設定し、物納の許可の申請をする者が賃借人となる場合

物納申請建物を国から借り受ける旨の書類

⑧ 物納に充てる建物の敷地に借地権が設定されている場合（新相規22④二）

次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定める書類

イ 建物に賃借人がある場合

a 建物の敷地である土地の登記事項証明書

b 借地契約の内容を確認できる書類

c bに掲げる書類により借地権が設定されている土地の範囲を明らかにできない場合には、借地権が設定されている土地の範囲を明らかにした敷地の所有者の書類

d 借地権が設定されている土地の範囲を明らかにした図面で、その範囲の面積及び境界を確認できるもの

e 敷地の所有者が借地権の譲渡を承諾する旨の書類（その所有者が自署し、又は自己の印を押しているものに限ります。）

f ⑦イに定める書類

ロ 建物に賃借権を設定し、物納の許可の申請をする者が賃借人となる場合

a イaからeまでに掲げる書類

b ⑦ロに定める書類

## 2 物納手続関係書類の提出期限の延長手続の整備

物納手続関係書類については、上記1で述べたように物納の申請書に添付して、相続税の法定納期限までに提出しなければならないこととされました。しかしながら、隣地の所有者から境界についてすぐに承諾が得られない場合、借地契約を口頭で行っていたために文書により借地契約を締結するのに時間を要する場合など納税者の事情によっては、定められた期限までに物納手続関係書類のすべてを提出することができないこともあります。このため、納税者が「物納手続関係書類提出期限延長届出書」を提出することにより、最長で1年間（1回の「物納手続関係書類提出期限延長届出書」の提出に

より3月以内に納税者が定める日まで延長。複数回の提出可)に限り、提出期限を延長することができることとされました(新相法42④～⑦)。

この物納手続関係書類提出期限延長届出書は、原則として、物納の申請書に添付して納税地の所轄税務署長へ提出することになります(新相令19の2①)が、物納手続関係書類の全てを提出したと考えていた納税者がその提出期限後において、物納手続関係書類の一部が不足していたことを知った場合には、その提出期限の翌日から起算して1月以内に限り、物納手続関係書類提出期限延長届出書を提出することができることとされています(新相令19の2②)。

### 3 物納申請の許可に係る審査期間の制定

物納の申請の許可又は却下については、その審査が済み次第速やかに行うことは当然のことではありますが、その審査に相当の期間を要する事例も見受けられることから、その是正も今回の物納制度改正の目的の一つとなっています。改正前の制度においては審査期間について何らの定めもないこともありましたが、物納の手続書類がきちんと定められていなかったこと、物納の審査が遅れても納税者には何ら不利益となることがなかったことなど様々な事情が積み重なった結果として、審査に時間を要することとなっていました。

そこで、物納制度の全体的な制度整備の一環として、審査期間を原則3月(例外として物納申請財産が多数ある場合などについて6月、積雪などの理由により現地確認などの審査ができない場合には9月)とすることとされました(新相法42②⑬⑯)。

ただし、上記2の物納手続関係書類の提出期限の延長、下記4から7までの物納手続に必要な書類の補正の要請、その補正期限の延長、収納に必要な措置に係る命令、その措置期限の延長があった場合には、上記の審査期間は、次のとおり延長されることとなります。

なお、この審査期間内に税務署長が、許可又は

却下を行わない場合には、物納の許可があったものとみなす規定も設けられました(新相法42⑳)。

#### (1) 納税者が物納手続関係書類提出期限延長届出書を提出した場合

納税者が物納手続関係書類提出期限延長届出書を提出した場合には、物納手続関係書類提出期限延長届出書による物納手続関係書類の提出期限から3月以内に税務署長は許可又は却下の処分を行うこととされました(新相法42⑦)。

#### (2) 税務署長が物納の申請書の訂正を求めた場合

税務署長が物納の申請書の訂正を求めた場合には、物納の申請書の提出期限から3月に訂正を求める旨の通知を受けた日の翌日から20日を経過する日までの期間(この通知が複数ある場合には、その期間を合計し、重複する期間は控除した期間となります。)を加算した期間までに税務署長は許可又は却下の処分を行うこととされました(新相法42⑭)。

#### (3) 税務署長が物納手続関係書類の訂正又は提出を求めた場合

税務署長が物納手続関係書類の訂正又は提出を求めた場合には、物納の申請書の提出期限から3月に訂正又は提出を求める旨の通知を納税者が受けた日の翌日から20日を経過する日(納税者が物納手続関係書類補完期限延長届出書を提出した場合には、その物納手続関係書類補完期限延長届出書による物納手続関係書類の提出期限)までの期間(この通知が複数ある場合には、その期間を合計し、重複する期間は控除した期間となります。)を加算した期間までに税務署長は許可又は却下の処分を行うこととされました(新相法42⑭)。

#### (4) 税務署長が物納財産の収納に必要な措置を命じた場合

税務署長が物納財産の収納に必要な措置を命

じた場合には、物納の申請書の提出期限から3月に収納に必要な措置を命ずる旨の通知を納税者が受けた日の翌日から税務署長が定めた期限（納税者が収納関係措置期限延長届出書を提出した場合には、当該収納関係措置期限延長届出書による物納財産の収納に必要な措置を行う期限）までの期間を加算した期間までに税務署長は許可又は却下の処分を行うこととされました（新相法42②）。

#### 4 物納手続に必要な書類の補完要請規定の創設

物納の申請には、物納の申請書に物納手続関係書類を添付して、相続税の法定納期限までに納税地の所轄税務署長に提出することが必要とされたところです。しかしながら、納税者が提出した申請書又は物納手続関係書類に記載の誤りがある場合には、間違っただま物納の申請を許可することができないのはもちろんのことですが、記載に誤りがあることを理由に物納の申請を却下することもまた現実的な対応とは考えられません。

また、物納手続関係書類については、物納申請時に提出できない書類がある場合には、物納手続関係書類提出期限延長届出書によりその提出期限を延長する手続規定を設けたところですが、実際には提出すべき書類を提出していないのに、納税者の思い違いによりすべての書類を提出していると考え、物納手続関係書類提出期限延長届出書を提出しないという場合においても、物納手続関係書類がすべて提出されていないことをもって物納申請を却下することは、現実的な対応とは言えません。

そこで、納税者に対し税務署長が申請書又は物納手続関係書類の補完の要請を行うことにより、手続を円滑に進める必要があります。しかしながら、物納手続については、今回の制度改正において、その手続の詳細を法令で規定することとされたことから、このような

補完の手続についても、税務署長がどのような手続によりこれらの書類の補完の要請を行うかについて法令による規定の整備を図る必要が生じました。

このようなことから、物納の申請書若しくは物納手続関係書類に記載誤り等の不備がある場合又は物納手続関係書類の全部又は一部の提出がない場合には、税務署長は、申請書若しくは物納手続関係書類の訂正を求め、又は物納手続関係書類の提出を求めることができる規定が整備されました（新相法42⑧、新相令19の3）。なお、物納手続関係書類の提出期限の延長をした納税者が延長された提出期限において物納手続関係書類を提出していない場合にまで、この規定により提出を求めるという趣旨ではありません。

また、税務署長は、申請書の訂正又は物納手続関係書類の訂正若しくは提出を求める場合には、その旨及びその理由を記載した書面により、通知する（新相法42⑨）こととなりますが、通知を受けた納税者は、通知を受けた翌日から起算して20日以内に申請書の訂正又は物納手続関係書類の訂正又は提出をしなければならないこととされました（新相法42⑩）。

#### 5 物納手続に必要な書類の補完期限の延長手続の整備

物納手続関係書類については、上記4で述べたように物納手続関係書類の訂正又は提出を求める通知を受けた日の翌日から起算して20日以内に物納手続関係書類の訂正又は提出をしなければならないこととされました。しかしながら、上記2で述べたように納税者の事情によっては定められた期限までに物納手続関係書類の訂正又は提出ができるとはかぎりません。このため、納税者が「物納手続関係書類補完期限延長届出書」を提出することにより、最長で1年間（1回の「物納手続関係書類補完期限延長届出書」の提出により3月



以内で納税者が定める日まで延長。複数回の提出可)に限り、提出期限を延長することができることとされました(新相法42⑪~⑭)。

また、全部又は一部の物納手続関係書類の提出ができないため、物納手続関係書類提出期限延長届出書を提出していた納税者について、さらに別の物納手続関係書類の提出が必要と認められることから、税務署長がその納税者に対し物納手続関係書類の訂正又は提出を求めた場合における物納手続関係書類補完期限延長届出書による提出期限は、既に納税者が提出している物納手続関係書類提出期限延長届出書の提出期限より後の日とすることはできないこととされる調整規定も整備されています(新相法42⑮)。

なお、物納の申請書については、訂正期限を延長することについて物納手続関係書類と同様の事情があるとは認められないことから、この訂正期限の延長は認められていません。

## 6 収納に必要な措置命令規定の創設

物納財産を国が収納するに当たっては、通常の売買において売主が所有者としての管理義務の一環として行っているのと同様に、廃材などの廃棄物の撤去等や危険な状態にある土地の土留めなどの工事などがきちんと行われていることが必要となります。納税者が物納の申請に際して自発的にこれらのことを行っているのであれば、問題は生じませんが、必ずしも全ての事案でこのようなことが行われているとは限りません。そこで、国が物納財産を収納するに当たり納税者に売主としての最低限の義務の履行を要請するために、税務署長は1年を超えない範囲で期限を定めて必要な措置を命ずることができることとされました(新相法42⑱)。

なお、この措置は、現状では土留めがなくとも危険な状態にあるとは認められないような物件に対して土留工事を命ずるような措置ではありません。また、土留工事が必要な土地は、通常課税段階において造成が必要な土地として造

成費等の控除が行われ、評価も低く見積もられることになると考えられます。そこで、収納に際して、土留工事を行った場合には、その分の価値が増加したことになりますので、収納価額の改訂が行われることになると思われます(新相法43①)。

## 7 収納に必要な措置の期限の延長手続の整備

上記6で述べたように、物納財産の収納に際して必要な措置は、税務署長の判断で期限を定めて命ずることになります。しかしながら、納税者の個々の事情により必ずしも定められた期限内に税務署長に求められた措置を行うことができない場合もあります。このような場合については、物納手続関係書類の提出期限の延長と同様、納税者が「収納関係措置期限延長届出書」を提出することにより、措置の通知を受けた日の翌日から起算して最長で1年間(1回の「収納関係措置期限延長届出書」の提出により3月以内で納税者が定める日まで延長。複数回の提出可)に限り、措置期限を延長することができることとされました(新相法42⑳~㉓)。

なお、納税者が税務署長に命じられた措置をとった場合には、遅滞なく、その旨その他の事項を記載した届出書をその税務署長に提出しなければならないこととされました(新相法42㉔)。

## 8 条件付許可規定の創設

物納財産は、国の歳入として使うために、基本的には、収納後に売却することにより現金化されることとなります。このため、物納財産は、原則として、国が一般競争入札により売却することとされています。しかしながら、このように売却された物納財産に瑕疵が見つかった場合には物納財産を購入した者の損害に対する賠償のほか、相続税の減額、相続税の追徴など様々な問題が生ずることになります。売却した物納財産について売却後に瑕疵が発見される主な事

例としては、売却した土地が有害物質により汚染されていたことや地下に廃棄物等の埋設物が埋まっていたことなどがあげられます。物納財産を収納する際に、このようなことを発見するには多額の費用をかけて調査をしなければなりません。全ての物納財産を調査するわけにもいかないことから、このような事情にあることを合理的に推察することも行っていますが、これにも限度があります。このようなことも物納の許可を与える上での判断の遅れの一要因となっていたとも考えられます。

また、非上場株式については、非上場株式について買受人がいる場合又は非上場株式に係る法人の業績が一定以上のものである場合に限り、その物納が認められていました。しかしながら、非上場株式の買受人が必ずしも買受けの約束を履行するとは限らず、その履行を担保する措置もない状況であったことから、非上場株式の物納に際しても慎重な審査が求められ、これも物納が認められない、又は物納の審査に時間を要する一つの要因となっていました。

そこで、このような事情による物納手続の遅れや納税者の負担を緩和する観点から、税務署長は物納財産の性質その他の事情に照らし、必要な条件を付して許可をする（新相法42⑦）ことができる規定が創設されることとされ、手続の促進が図られることになりました。この場合において、後日、付した条件を違えた場合には、税務署長は物納の許可を取り消すことにより、この条件の実効性を担保することとされました（新相法48）。

この条件は、法律においては、物納財産の性質その他の事情に照らし、必要なものと規定されていますが、法案の立案段階で想定されていたのは、次の二つです。

先ず一つ目は、物納財産である土地が有害物質に汚染されていたことやその土地の地下に廃棄物等の埋設物があったことが判明した場合には、その汚染物質や廃棄物等を除去する、又は除却費用を負担することを条件として許可する

ものです。

二つ目は、非上場の株式について、物納後に国が一般競争入札により売却する際に証券取引法等の規定により必要となる有価証券届出書等の書類を提出することを条件として許可するものです。

以上の条件は、あくまで立案段階で想定していたというだけであって、必ずしもこのような条件だけが付されるとは限りません。今後、物納事務を進めていく際に新たな問題が生じてきた場合などには、物納の許可に条件を付することで対応が図られることも十分考えられます。

## 9 物納の許可の取消規定の創設

上記8で述べたとおり、物納財産の性質その他の事情に照らし必要があると税務署長が認めるときは、必要な限度において物納の許可に条件を付す規定が創設されたところです。

この条件のうち、上記8で例示で示した二つの例にあるように、物納財産について一定の事項の履行を求める条件を付して物納の許可をした場合には、税務署長は当然のことながら、その条件に従って期限を定めて、一定の事項の履行を求めることとなります。この場合において、納税者がその期限までに一定の事項を履行しないときは、条件を付して許可の通知をした日の翌日から起算して5年を経過する日までに一定の事項を求める通知をしたときに限り、物納の許可を取り消すことができる規定が創設されました（新相法48②）。

## 10 適用関係

上記1から9までの改正は、平成18年4月1日以後に相続又は遺贈により取得する財産（その相続又は遺贈の3年前以内に贈与により取得した財産でその相続又は遺贈に係る相続税の課税価格に加算されたものを含みます。）に係る相続税について適用し、平成18年3月31日以前に相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税については、従前どおりとされています

(改正法附則59①)。

### Ⅲ 物納財産の範囲等の改正

#### 1 物納不適格財産の改正

##### (1) 改正前の制度の概要

物納に充てることができる財産としては、次の財産が定められるとともに、第一順位として次の①の財産、第二順位として次の②の財産、第三順位として次の③の財産が定められ、後順位の財産は先順位の財産に適当な価額のものがない場合又は税務署長において特別な事情があると認める場合に限り、物納をすることができることとされてきました(旧相法41②～④)。

① 国債、地方債、船舶及び不動産

② 一定の社債、株式、証券投資信託又は貸付信託の受益証券

③ 動産

さらに、上記の財産に該当しても管理又は処分を不適当とする場合には、物納が認められないこととされてきました(旧相法42②)。

この管理又は処分をするのに不適当である財産については、法令上、これ以上の詳細な規定がなく、相続税法基本通達42-2において、管理又は処分をするのに不適当である財産の例が次のように定められていました。

(参考) 相続税法基本通達(抄)

42-2 法第42条第2項ただし書に規定する「管理又は処分をするのに不適当であると認める」財産とは、次に掲げるような財産をいうものとする。

ただし、許可の時までに次に掲げるような管理又は処分をするのに不適当とする事由が消滅(解除)されるときは、この限りでない。

##### (1) 共通事項

イ 質権、抵当権その他の担保権の目的となっている財産

ロ 所有権の帰属等について係争中の財産

ハ 共有財産。ただし、共有者全員が持分の全部を物納する場合を除く。

ニ 譲渡に関して法令に特別の定めのある財産

(注) 国債及び日本銀行出資証券は、法令により譲渡が禁止され又は譲渡につき承認を要することとされているものであってもこれに当たらないのであるから留意する。

##### (2) 有価証券

イ 取納時において利払期の到来していない利札が切り取られている国債、地方債又は社債

ロ 譲渡に関して定款に制限がある株式又は出資証券

ハ 売却できる見込みのない有価証券

(注) 取引相場のない株式で次に掲げる場合は、「売却できる見込みのない有価証券」に該当しないものとして取り扱うことに留意する。

1 株式発行会社について、直近2期における総資本経常利益率、売上高経常利益率及び総資本回転率のいずれか2つの指標が「法人企業統計調査」(指定統計第110号)における同業種の直近2か年度の平均比率を超えていること、発行会社の直近2期における当期利益(税引後)がマイナスとなっていないこと、発行会社の直近2期において配当可能利益(当期末処分利益及びその他資本剰余金)があること、のいずれの要件も満たし、売払いが確実に見込まれるなど、経営内容等から取納を適当と認める場合。

2 物納後当該株式を買い受ける希望を有する者がいることが確認できる場合

##### (3) 不動産

イ 買戻しの特約の登記、所有権移転の仮登記等のある不動産

ロ 売却できる見込みのない不動産

(注) 例えば、次に掲げるような不動産をいう。

- 1 崖地や地形狭長な土地等で、単独には通常の用途に供することができない土地。ただし、当該土地が通常の用途に供することができる宅地等に通常付随する程度のもので、当該宅地等とともに物納する場合を除く。
  - 2 借地権又は借地権の及ぶ範囲が明らかでない貸地
  - 3 無道路地
  - 4 私道で多数の者が利用している土地。ただし、通常の用途に供することができる宅地等と一体として利用されているもので、当該宅地等とともに物納する場合を除く。
  - 5 借地権の伴わない建物（建物のみの物納の場合で、地主から借地権譲渡に対する承諾の得られないものなどをいう。）
  - 6 土壤汚染対策法(平成14年法律第53号)により都道府県知事から汚染区域として指定されている土地及び都道府県知事から土壤汚染状況の調査命令が出されている土地。ただし、汚染区域としての指定が解除された場合又は調査の結果、汚染状態が同法で定める基準に適合することの確認が得られる場合を除く。
- ハ 稼働工場の一部を構成する不動産等のように他の財産と一体として効用を有する不動産

(注) 例えば、次に掲げるような不動産をいう。

- 1 工場と一体となっている倉庫、事務所等の附属建物
- 2 いわゆる離れを有する旅館の当該離れ
- 3 専用私道付宅地の私道部分のみ又は当該宅地部分のみ
- 4 一棟の建物又は一団の建物群の敷地の一部分。ただし、次に該当する財産を除く。
  - (1) 当該一部分が駐車場等に利用されている場合で、物納に当たり当該部分を

分割しても既存の建物又は建物群につき、法令上問題がないもの（当該部分が借地契約の目的となっているものを除く。）

- (2) 納税義務者以外の者の所有する土地と一体として借地契約の目的とされている土地で、物納後においても借地契約の円滑な継続が可能なもの
- ニ 現状を維持するための土留、護岸等の築造又はその修理を要する土地
- ホ 境界線が明確でない土地で、隣接地主から境界線に異議のない旨の了解が得られない土地。ただし、既存の登記関係書類等により境界線が明確であり、かつ、隣接地主との間に争いが無い事実が確認できるものを除く。
- ヘ 隣接地の建物の一部が境界線を越境しているもの又は塀等の囲障が境界線を越境して若しくは境界線上に設置されているもの。ただし、当該建物又は囲障の所有者が改築等を行うに際してこれらを撤去又は移動することを確認できるものを除く。
- ト 物納申請された建物の一部が境界線を越境しているもの又は塀等の囲障が境界線を越境して若しくは境界線上に設置されているもの。ただし、隣接地主から当該建物等につき物納後においても撤去及び使用料等を求めないことを確認できるものを除く。
- チ 敷金、保証金等の債務がある貸地又は貸家。ただし、当該債務を国に引き継がない旨の確認が得られるものを除く。
- リ 現に公共の用に供されている又は近い将来において供されることが見込まれる土地又は建物
- (注) 次に掲げる施設については、これに該当しないものとして取り扱うものとする。
- 1 公園
  - 2 公共用駐車場
  - 3 公共用スポーツ施設
- ヌ 入会慣習のある土地

- ル 今後数年以内の使用に耐えないと認められる建物
- ヲ 維持又は管理に特殊技能を要する劇場、工場、浴場その他の大建築物
- ワ 土地の所有権の伴わない立木。ただし、「立木ニ関スル法律」の規定により登記してある立木は、この限りでない。
- カ 借地、借家契約の円滑な継続が困難な不動産

(注) 例えば、次に掲げるような不動産をいう。

- 1 社会通念に照らし、契約内容が貸主に著しく不利な貸地又は貸家
- 2 賃貸料の滞納が発生している財産その他物納後において、用途等について円滑な契約の履行に著しい支障を及ぼすと見込まれるもの
- 3 相応の価額で国が借り受けられる見込みのない土地上の建物
- 4 賃借人から物納後において国の定める貸付基準による賃貸料に是正する旨の確認が得られないもの

#### (4) 動産

- イ 総トン数20トン未満の船舶。ただし、納税義務者において管理することを承諾したものを除く。
- ロ 今後数年以内の使用に耐えないと認められる船舶又は機械
- ハ 国において管理することが困難なもので、かつ、納税義務者において管理することを承諾しないもの

このように、通達においては、管理又は処分をするのに不適當であると認める財産の例示が定められていたに過ぎず、この通達に列挙された財産以外にも物納財産として不適當となる財産があったことから、物納の許可基準が分かりにくいものとなっていました。

## (2) 今回の改正の内容

今回の改正においては、様々な個別の事情

が存在する財産一つ一つに適合する基準を明確に定めることは不可能ですが、管理又は処分をするのに不適當な基準を政令及び財務省令により細部にわたり規定することにより、できる限りその範囲を明らかにすることとされました。

また、政令及び財務省令で範囲を規定することにより、これらに規定されたもの以外は物納可能となることとなり、制度の透明性を高めることになると期待されています。

具体的な、管理又は処分をするのに不適當な財産の範囲は、以下のとおりとされました。(新相法41②、新相令18、新相規21)。

### ① 不動産

- イ 担保権が設定されていることその他これに準ずる事情がある不動産として次に定めるもの
  - a 抵当権の目的となつている不動産
  - b 譲渡により担保の目的となっている不動産
  - c 差押えがされている不動産
  - d 買戻しの特約が付されている不動産
  - e その他のその処分が制限されている不動産
- ロ 権利の帰属について争いがある不動産として次に定めるもの
  - a 所有権の存否又は帰属について争いがある不動産
  - b 地上権、永小作権、賃借権その他の所有権以外の使用及び収益を目的とする権利の存否又は帰属について争いがある不動産
- ハ 境界が明らかでない土地として次に定めるもの
  - a 境界標の設置（隣地の所有者との間の合意に基づくものに限る。）がされていないことにより他の土地との境界を認識することができない土地（境界標の設置がされていない場合であっても当該土地の取引において通常行われる他の土地と

- の境界の確認方法により境界を認識できるものを除く。)
- b 土地使用収益権（地上権、永小作権、賃借権その他の土地の使用及び収益を目的とする権利をいう。以下同じ。）が設定されている土地の範囲が明らかでない土地
- 二 隣接する不動産の所有者その他の者との争訟によらなければ通常の使用ができないと見込まれる不動産として次に定めるもの
- a 隣地の上に存する建物、工作物又は樹木その他これらに類するもの（以下「建物等」といいます。）が、土地の境界を越える場合又は境界上に存する場合におけるその土地（その建物のひさし、当該工作物又は当該樹木の枝その他これらに類するもの（以下「ひさし等」といいます。）の境界を越える度合が軽微な場合又は境界上にある場合で、当該建物等の所有者が改築等を行うに際して当該ひさし等を撤去し、又は移動することを約するときににおける当該土地を除きます。)
- b 建物等がその敷地である土地の隣地との境界を越える場合又は境界上に存する場合における当該土地（借地権を含み、その隣地の所有者（その隣地を使用する権利を有する者がいる場合には、その者）が当該土地の収納後においても建物等の撤去及び隣地の使用料その他の負担を求めないことを約する場合における当該土地並びに借地権が設定されている当該土地を除きます。)
- c 土地使用収益権の設定契約（以下「土地使用収益契約」といいます。）の内容が当該土地使用収益権を設定している者にとって著しく不利な場合における当該土地使用収益権の目的となっている土地
- d 建物の使用又は収益をする契約（以下「建物使用収益契約」といいます。）の内容がその使用又は収益をする権利を設定している者にとって著しく不利な場合におけるその使用又は収益をする権利の目的となっている建物
- e 賃貸料の滞納がある不動産その他収納後の円滑な土地使用収益契約又は建物使用収益契約の履行に著しい支障を及ぼす事情が存すると見込まれる不動産
- f その敷地を通常支払うべき地代により国が借り受けられる見込みがない場合における当該敷地の上に存する建物
- ホ 他の土地に囲まれて公道に通じない土地で民法第210条の規定による通行権の内容が明確でないもの
- ヘ 借地権の目的となっている土地で、当該借地権を有する者が不明であることその他これに類する事情があるもの
- ト 他の不動産（他の不動産の上に存する権利を含む。）と社会通念上一体として利用されている不動産又は利用されるべき不動産として次に定めるもの
- a 二以上の者の共有に属する不動産で次に掲げる不動産以外のもの
- i 当該不動産のすべての共有者が当該不動産について物納の許可の申請をする場合における当該不動産
- ii 私道の用に供されている土地（一体となってその効用を有する他の土地とともに物納の許可の申請をする場合における当該土地に限ります。)
- b がけ地、面積が著しく狭い土地又は形状が著しく不整形である土地でこれらの土地のみでは使用することが困難であるもの
- c 私道の用に供されている土地（一体となってその効用を有する他の土地とともに物納の許可の申請をする場合における当該土地を除きます。)
- d 敷地とともに物納の許可の申請がされる建物以外の建物（当該建物の敷地に借地権が設定されているものを除きます。)

- e 他の不動産と一体となってその効用を有する不動産（これらの不動産のすべてが一の土地使用収益権の目的となっている場合で収納後の円滑な土地使用収益契約の履行が可能なものを除きます。）
  - チ 耐用年数を経過している建物（通常の使用ができるものを除く。）
  - リ 敷金の返還に係る債務その他の債務を国が負担することとなる不動産として次に定めるもの
    - a 敷金その他の財産の返還に係る債務を国が負うこととなる不動産
    - b 土地区画整理事業等が施行されている場合において、収納の時までに発生した当該不動産に係る土地区画整理法第40条の規定による賦課金その他これに類する債務を国が負うこととなる不動産
    - c 土地区画整理事業等の清算金の授受の義務を国が負うこととなる不動産
  - ヌ その管理又は処分を行うために要する費用の額がその収納価額と比較して過大となると見込まれる不動産として次に定めるもの
    - a 土壤汚染対策法第2条第1項に規定する特定有害物質その他これに類する有害物質により汚染されている不動産
    - b 廃棄物の処理及び清掃に関する法律第2条第1項に規定する廃棄物その他の物で除去しなければ通常の使用ができないものが地下にある不動産
    - c 農地法第4条第1項又は第5条第1項の規定による許可を受けずに転用されている土地
    - d 土留その他の施設の設置、護岸の建設その他の現状を維持するための工事が必要となる不動産
  - ル 公の秩序又は善良の風俗を害するおそれのある目的に使用されている不動産その他社会通念上適切でない認められる目的に使用されている不動産として次に定めるもの
    - a 風俗営業等の規制及び業務の適正化等に関する法律第2条第1項に規定する風俗営業又は同条第5項に規定する性風俗関連特殊営業の用に供されている不動産
    - b 暴力団員による不当な行為の防止等に関する法律第2条第2号に規定する暴力団の事務所その他これに類するものの用に供されている不動産
  - ヲ 引渡しに際して通常必要とされる行為がされていない不動産として次に定めるもの（イに掲げるものを除く。）
    - a その上の建物が既に滅失している場合において、その建物の滅失の登記がされていない土地
    - b その上に廃棄物その他の物がある不動産
    - c 生産緑地法第2条第3号に規定する生産緑地で、同法第7条から第9条までの規定が適用されるもの（その生産緑地において、農林漁業を営む権利を有する者が当該農林漁業を営んでいる土地を除きます。）
- ② 株式
- イ 譲渡に関して証券取引法その他の法令の規定により一定の手続が定められている株式で、その手続がとられていないものとして次に定めるもの
    - a 物納財産である株式を一般競争入札により売却することとした場合（証券取引法第4条第1項の届出及び同法第15条第2項の目論見書の交付が必要とされる場合に限ります。）において、その届出に係る書類及び当該目論見書の提出がされる見込みがないもの
    - b 物納財産である株式を一般競争入札により売却することとした場合（証券取引法第4条第5項の通知書の提出及び目論見書の交付が必要とされる場合に限ります。）において、その通知書及び目論見書の提出がされる見込みがないもの

- ロ 譲渡制限株式
- ハ 質権その他の担保権の目的となっている株式
- ニ 権利の帰属について争いがある株式
- ホ 二以上の者の共有に属する株式（共有者の全員が当該株式について物納の許可を申請する場合を除く。）

- ③ ①及び②に掲げる財産以外の財産  
財産の性質が①及び②に定める財産に準ずるものとして税務署長が認めるもの

## 2 物納劣後財産の創設

従前の物納制度においては、例えば、物納財産が不動産である場合において、上記の管理又は処分をするのに不適当な財産に該当しない限り、どのような財産を物納財産とするかは納税者の選択に任されていました。当然ながら、納税者は自分で一番不必要だと思う財産を選択することになりますが、このような財産は他の者にとっても必要としないものも多くあり、収納手続の遅れや、売却のネックになることがありました。そもそも物納制度は、納税者に代わって国が財産を市場で換金することにより、国家財政に役立てようとするものです。税制としてその財産に一定の市場価値を認め相続税を課税するからには、その市場価値を認めるというのは当然のことですが、一方で、国家財政のためには、市場で売却しやすい財産を優先的に受け取り、速やかに売却するということも必要なことと考えられます。

そこで、今回の改正においては、前述したとおり、物納不適格財産の範囲を明確にするとともに、できる限り不適格となる範囲の縮小を図った上で、売却し難い財産を指定し、これを物納劣後財産と位置づけ、売却しやすい財産を優先的に物納していただくこととしました。すなわち、不動産、株式などの財産の種類による順番に加えて、不動産の中で、劣後するものとそうでないもの、株式の中で劣後するものとそうでないものといったように区分し、劣後しない

ものの物納を優先することとされました（新相法41④、新相令19）。

これにより、売却しやすい財産が優先的に物納に充てられることになることから、物納の許可の審査期間の短縮に加え、収納後の売却までの期間の短縮にも資することが期待されています。また、このことにより、物納制度の信頼性の向上にも資するものと考えています。

なお、具体的な物納劣後財産は、次のとおりです（新相令19）。

- (1) 地上権、永小作権若しくは耕作を目的とする賃借権、地役権又は入会権が設定されている土地
- (2) 法令の規定に違反して建築された建物及びその敷地
- (3) 次の①から⑤までに掲げる事業が施行され、その施行に係る土地につき①から⑤までに規定する法律の定めるところにより仮換地（仮に使用又は収益をすることができる権利の目的となるべき土地又はその部分を含む。）又は一時利用地の指定がされていない土地（指定後において使用又は収益をすることができない仮換地又は一時利用地に係る土地を含む。）
  - ① 土地区画整理法による土地区画整理事業
  - ② 新都市基盤整備法による土地整理
  - ③ 大都市地域における住宅及び住宅地の供給の促進に関する特別措置法による住宅街区整備事業
  - ④ 土地改良法による土地改良事業
  - ⑤ 独立行政法人緑資源機構法第11条第1項第7号イの事業
- (4) 現に納税義務者の居住の用又は事業の用に供されている建物及びその敷地（納税義務者がその建物及びその敷地について物納の許可を申請する場合を除きます。）
- (5) 劇場、工場、浴場その他の維持又は管理に特殊技能を要する建物及びこれらの敷地
- (6) 建築基準法第43条第1項に規定する道路に2メートル以上接していない土地



- (7) 都市計画法第29条第1項又は第2項の規定による都道府県知事の許可を受けなければならない同法第4条第12項に規定する開発行為をする場合において、その開発行為が同法第33条第1項第2号に掲げる基準に適合しないときにおけるその開発行為に係る土地
- (8) 都市計画法第7条第2項に規定する市街化区域以外の区域にある土地（宅地として造成することができるものを除きます。）
- (9) 農業振興地域の整備に関する法律第8条第1項の農業振興地域整備計画において同条第2項第1号の農用地区域として定められた区域内の土地
- (10) 森林法第25条又は第25条の2の規定により保安林として指定された区域内の土地
- (11) 法令の規定により建物の建築をすることができない土地（建物の建築をすることができる面積が著しく狭くなる土地を含む。）
- (12) 過去に生じた事件又は事故その他の事情により、正常な取引が行われぬおそれがある不動産及びこれに隣接する不動産
- (13) 事業の休止（一時的な休止を除く。）をしている法人に係る株式

### 3 物納申請の再申請制度の創設

従来の物納制度では、物納財産が管理又は処分をするのに不適當である場合には、財産の変更要求を行うこととされており、却下事由とは位置づけられていなかったことから、管理又は処分をするのに不適當である財産が物納財産として申請されている限り、税務署長は変更要求しか行えない仕組みとなっていました。今回の改正ではこのような制度を改め、管理又は処分をするのに不適當な財産の範囲を明確化するとともに、管理処分不適當財産が物納財産として申請された場合や新たに創設された物納劣後財産が物納劣後財産を物納できる条件を満たさずに物納財産として申請された場合には、財産の変更要求ではなく、却下を行うこととし、制度の簡素化を図ることとされました（新相法42

②）。

しかしながら、誤って申請した者の救済のため、物納申請財産が管理処分不適當財産であることから物納の申請を却下された者や物納申請財産が物納劣後財産であるために物納の申請を却下された者について、一度に限り物納の再申請を行うことができることとされました（新相法45）。

なお、この物納の再申請は、上記で述べたとおり、物納申請財産が管理処分不適當財産に該当したこと又は物納劣後財産に該当したことにより物納申請を却下された者に対して認められるものであり、他の者、例えば、措置命令を履行しないことにより物納申請を却下された者などについては認められないこととなります。

## IV 特定物納制度の創設

### 1 制度の内容

#### (1) 特定物納の要件

税務署長は、延納の許可を受けた者について、延納税額からその納期限が到来している分納税額を控除した残額（以下「特定物納対象税額」といいます。）を変更された条件による延納によっても金銭で納付することを困難とする事由が生じた場合においては、その相続税の申告期限から10年を経過する日までに限り、その者の申請により、特定物納対象税額のうちその納付を困難とする金額として一定の額（一般の物納に係る延納によっても納付を困難とする金額に準じた額となります。）を限度として、物納の許可をすることができることとされました（新相法48の2①、相令25の7①）。

#### (2) 特定物納の手続

(1)による物納（以下「特定物納」といいます。）の許可を受けようとする者は、その特定物納に係る相続税の申告期限の翌日から起算して10年を経過する日までに、特定物納対象税額、金銭で納付することを困難とする金

額及びその困難とする事由、特定物納の許可を求めようとする税額その他の一定の事項を記載した申請書に物納手続関係書類を添付し、これを納税地の所轄税務署長に提出しなければならないこととされました（新相法48の2①）。

### (3) 特定物納の許可又は申請の却下に係る審査期間

税務署長は、(2)の申請書の提出があった場合においては、その申請者及びその申請に係る事項について特定物納の要件に該当するか否かの調査を行い、その調査に基づき、その提出があった日の翌日から起算して3ヶ月以内にその申請に係る特定物納の許可を求めようとする税額の全部又は一部についてその特定物納に係る財産ごとにその特定物納の許可をし、又はその申請の却下をすることとされました（新相法48の2③）。

### (4) 特定物納の申請に係る分納期限の延長

(2)による申請書の提出があった場合において、その申請により特定物納の許可を求めようとする税額のうち、その提出があった日から次に掲げる日までの間にその分納期限が到来する分納税額の納期限は、次に定める日まで延長することとされました（新相法48の2④）。

- ① 申請の却下がされる日、申請を取り下げたものとみなされる日又は自ら申請を取り下げる日…これらの日の翌日から起算して一月を経過する日
- ② 相続税の納付があったものとされる日…その納付があったものとされる日

### (5) 特定物納に係る財産の収納価額

特定物納に係る財産の収納価額は、その特定物納に係る申請の時の価額によります。ただし、税務署長は、収納の時までにその財産の状況に著しい変化が生じたときは、収納の

時の現況によりその財産の収納価額を定めることができることとされました（新相法48の2⑤）。

## 2 適用関係

上記1の改正は、平成18年4月1日以後に相続又は遺贈により取得する財産に係る相続税について適用し、平成18年3月31日以前の相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税については従前どおりとされています（改正法附則59①）。

## V 物納制度のその他の改正

### 1 金銭による納付困難要件の明確化

#### (1) 改正前の制度の概要

相続税は、相続税の法定納期限までに納付しなければなりません。法定納期限において、現金で納付が困難であり、延納によっても金銭で納付が困難である金額について、相続した財産そのものによる納付（物納）が認められています。

(注) 相続税の法定納期限は、以下のとおり。

- 1 期限内申告…相続の開始があったことを知った日から10月を経過する日
- 2 修正申告及び期限後申告…修正申告書又は期限後申告書の提出の日
- 3 更正又は決定…更正通知書又は決定通知書が発せられた日の翌日から1ヶ月を経過する日

#### (2) 今回の改正の内容

従来の物納制度において問題となっていた様々な事象の原因の一つとして、金銭による納付困難要件を厳密に審査せず、安易に物納を認めてきたという点も指摘を受けたところでした。

そもそも相続税に限らず租税債権は、すべて金銭債権として成立・確定しているものです。金銭で納付することが原則です。あ

くまでその原則の例外として、物納制度は、他の税にはない相続財産そのものを課税対象とする財産税的な性格を相続税が有すること等にかんがみ、認められているものであるという原点に戻り、今回の改正においては、少しでも多く原則である現金納付又は延納による金銭納付により相続税を納付していただくため、金銭による納付困難要件の判定方法を法令に規定することとされました。

なお、法令に規定することにより、金銭による納付困難要件を判定する際には、相続財産だけではなく、納税者の固有の財産も対象として判定することが明らかにされました。

具体的には、相続税額から現金で即納することができる金額と延納によって納付することができる金額の合計額を控除した金額を物納可能額とすることとされました（新相法41①、新相令17）。

この「現金で即納することができる金額」及び「延納によって納付することができる金額」の算定方法は、以下のとおりです（新相令12、17）。

#### ① 現金で即納することができる金額

現金で、即納することができる金額は、次の算式で計算された金額をいいます（新相令12①）。

$$A - (B + C)$$

A 納税義務者が相続税の法定納期限において有する現金、預貯金その他換価の容易な財産（物納対象財産は除きます。）の価額に相当する金額

B 納税者及び納税者と生計を一にする配偶者その他の親族（内縁の妻及びその親族を含みます。）の生活のために通常必要とされる費用の3月分に相当する金額（納税者が負担すべきものに限り。）

C 納税者の事業の継続のために当面必要な運転資金の額

#### ② 延納によって納付することができる金額

延納によって納付することができる金額は、次のAの将来の収入金額と次のB及びCから①の「金銭で即納することができる金額」を控除した将来の支出金額から延納の年数、利子税率等を勘案して、延納することができる金額として算出された額をいいます（新相令17）。

A 相続税の法定納期限以後において見込まれる納税者の収入の額として合理的に計算した額

B 相続税の法定納期限以後において、納税者及び納税者と生計を一にする配偶者その他の親族（内縁の妻及びその親族を含みます。）の生活のために通常必要とされる費用に相当する金額（納税者が負担すべきものに限り。）

C 相続税の法定納期限以後において、その者の事業の継続のために必要な運転資金の額

なお、上記の延納によって納付することができる金額の算定方法の詳細については、今後、国税庁の通達で定まることとなります。しかしながら、今回の改正では、先にも述べましたが、金銭による納付困難要件を算定するに当たっては、相続人である納税者固有の資産についても算定の対象となることが明らかにされたほか、生計費の範囲として、一定の親族に限定されるとともに、生計を一にする者の中に収入のある者がある場合には、その者の負担すべき分をも勘案して納税者の負担分を算出することが明らかにされました。また、事業の経費については、必要な運転資金であることが明らかにされました。この運転資金については、各々の事業により、資金の循環期間が異なることから、事業規模は同じであっても、運転資金が同額ということにはならないことに留意が必要です。

## 2 超過物納の規定の整備

物納については、上記で述べたように金銭

納付が困難な金額に限って認められることとなりますが、相続財産の太宗を占め、さらに物納財産の太宗を占める不動産については、金銭納付が困難な金額と同一の金額の不動産が物納財産となることは考えられません。従来は、取扱いで金銭納付が困難な金額を上回る財産の物納を認めてきたのですが、最低限のものに限られていました。その結果、物納財産の価額をできる限り金銭納付が困難な金額に近づきよう土地を分筆して納付することも行われてきましたが、周辺の建物の敷地と比べて狭い場合には買い手がなかなかつかない状況となったり、残された土地を持つ納税者も使い勝手の悪い土地を所有することになるという問題が指摘されていたところです。

このため、今回の改正においては、物納財産の性質、形状、その他の特徴により金銭納付が困難な金額を超える金額の物納財産を収納することについて、法律上の位置づけが与えられました（新相法41①）。このことにより、物納財産の価額を金銭納付が困難な金額に近づけるために無理な分筆ををして、結果として売却しにくい財産を収納することとなるといった問題の解消に資するものと考えています。

### 3 物納の撤回制度の改正

#### (1) 改正前の制度の概要

賃借権その他の不動産を使用する権利の目的となっている不動産の物納を許可した場合において、その物納の許可を受けた者が、その許可後物納に係る相続税を金銭で一時に納付し、又は延納によって納付できることとなったときは、物納の許可を受けた日から1年以内に限り、税務署長は、その者の申請により物納の撤回を承認することができることとされていました（旧相法43⑤）。

#### (2) 今回の改正の内容

物納の撤回制度は、昭和47年度の税制改正

において、賃借権等の権利の目的となっている不動産について他の財産と同一に取扱い難い特殊な事情があることが考慮され、創設されたものです。その特殊な事情とは、賃借権等の権利の目的となっている不動産については、その権利関係が錯綜していることから売却について長期間を要するのが通例であること、そのために相続税の法定納期限までに売払いの見込みがつかず金銭納付が困難となって、やむを得ず物納を選択したが、物納の許可後に至って関係者間の話し合いがつき、金銭納付が可能となる場合があるといったことです。

今回の改正に当たっては、基本的な考え方に変更はありませんが、物納手続全体としての審査期間の法定化等の物納手続の改正と同様の改正が行われています。

#### ① 物納の撤回の審査期間の法定化

物納の審査期間が、原則3月（例外として、6月又は9月）とされたことは、先に述べましたが、物納の撤回の審査期間についても同様に審査期間が3月とされました。

なお、この審査期間の例外としては、次のものがあります。

イ 物納財産を撤回する場合に撤回する財産と一体として使用されるべき財産を追加するよう要請した場合には、その要請の通知が発せられた日から2月以内とされました（新相法46④）。

ロ 物納の撤回に係る相続税のうち金銭で一時に納付すべき金額がある場合又は国が支出した有益費がある場合には、これらの納付を求める通知が発せられた日から2月以内とされました（新相法46⑤）。

#### ② 一時に納付すべき相続税に関する改正

物納の撤回に係る相続税のうち金銭で一時に納付すべき相続税があるときは、その旨の通知が発せられた日から1月以内にその相続税が完納されることを条件として物納撤回の許可をすることができることと

されてきました（旧相令19の2⑥）が、今回の改正により、一時に納付すべき相続税の完納を待って物納の撤回の許可又は却下を行うこととされました（新相法46⑤）。

③ 有益費の納付に関する改正

物納の撤回に係る財産について、国が支出した有益費があるときは、その額を財務局長等が告知することとされてきました（旧相令19の4⑥）が、今回の改正により、有益費の完納を待って物納の撤回の許可又は却下を行うこととされました（新相法46⑤）。

④ 物納の撤回財産に追加すべき不適格財産の範囲の明確化

物納の許可があった二以上の不動産の一部について物納の撤回の申請があり、又は物納の許可があった一の不動産を分割してその一部について物納の撤回の申請があった場合（これらの申請のあった財産以外の物納財産のうちその物納の撤回により管理又は処分をするのに不適格な財産がある場合に限り、）において、税務署長は、その不適格な財産を物納の撤回の申請に係る財産に追加することを求め、納税者が物納の撤回財産にその不適格な財産を追加するのを待って、撤回の申請の許可又は却下をすることができることとされてきました（旧相令19の4②）。

この場合の不適格な財産は、物納をすることができない財産と同様に「管理又は処分をすることが不相当」と定められていましたが、今回の物納不適格財産の明確化と同様の改正が行われました。具体的には、他の不動産（他の不動産の上に存する権利を含む。）と社会通念上一体として利用されている不動産又は利用されるべき不動産

として次に定めるものとされました（新相法46④、相令25の4①）。

イ 二以上の者の共有に属する不動産で次に掲げる不動産以外のもの

a 当該不動産のすべての共有者が当該不動産について物納の許可の申請をする場合における当該不動産

b 私道の用に供されている土地（一体となってその効用を有する他の土地とともに物納の許可の申請をする場合における土地に限り、）

ロ がけ地、面積が著しく狭い土地又は形状が著しく不整形である土地でこれらの土地のみでは使用することが困難であるもの

ハ 私道の用に供されている土地（一体となってその効用を有する他の土地とともに物納の許可の申請をする場合における当該土地を除き、）

ニ 敷地とともに物納の許可の申請がされる建物以外の建物（当該建物の敷地に借地権が設定されているものを除き、）

ホ 他の不動産と一体となってその効用を有する不動産（これらの不動産のすべてが一の土地使用収益権の目的となっている場合で収納後の円滑な土地使用収益契約の履行が可能なるものを除き、）

(4) 適用関係

上記(1)から(3)までの改正は、平成18年4月1日以後に相続又は遺贈により取得する財産に係る相続税について適用し、平成18年3月31日以前の相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税については従前どおりとされています（改正法附則59①）。

## 二 相続税及び贈与税の延納制度の改正

### 1 相続税及び贈与税の延納制度の改正の背景

相続税及び贈与税の延納制度については、物納で指摘されてきたような問題もなく概ね順調に事務運営がなされている状況でした。しかしながら、前述したとおり、物納手続については、様々な問題が指摘され、その問題の解決のために、物納手続を一新する法改正が必要となりました。相続税において延納の事務と物納の事務は一体不可分の事務であることに加え、似通った仕組みとなっています。そこで、物納手続のうち改正された手続と、同様の仕組みを持つ延納手続についても物納手続に準じた見直しが行われることとなりました。

### 2 延納手続の改正

#### (1) 延納手続に必要な書類の整備

##### ① 改正前の制度の概要

延納の申請は、相続税の法定納期限までに、法定納期限に現金で納付することを困難とする理由、延納を求めようとする税額、延納期間その他の必要事項を記載した申請書に担保の提供に関する書類を添付して、提出することとされてきました（旧相法39①）。ただし、担保の提供に関しては、担保の種類は国税通則法第50条に規定され、担保の手続については国税通則法施行令第16条第1項から第3項までに規定されていました。

##### ② 今回の改正の内容

今回の改正では、物納における物納手続関係書類と同様の位置づけを有するものとして「担保提供係書類」を定め、原則として、相続税又は贈与税の法定納期限までに申請書に添付して提出しなければならない

こととされました（新相法39①②⑥）。

（注）贈与税の法定納期限は、以下のとおりです。

なお、相続税の法定納期限は物納の「物納手続に必要な書類の明確化等」の項を参照して下さい。

- ① 期限内申告書に係る贈与税…贈与のあった年の翌年3月15日
- ② 修正申告書に係る贈与税…修正申告書の提出の日
- ③ 期限後申告書に係る贈与税…期限後申告書の提出の日
- ④ 更正又は決定に係る贈与税…更正通知書又は決定通知書が発せられた日の翌日から起算して1ヶ月を経過する日

この「担保提供関係書類」は、今回の改正により、相続税法及び相続税法施行規則の規定により細目まで定められましたが、国税通則法、国税通則法施行令等の規定の特則を定めたものではなく、国税通則法、国税通則法施行令等の規定の範囲において、担保の手続に関する書類の詳細を定めたものと位置づけられます。

具体的には、次の財産の種類に応じて、次の書類とされています（新相規20②）。

#### イ 国債

次に掲げる国債の区分に応じ、それぞれ次に定める書類

##### a 登録国債

国債規則の規定により担保の登録をした旨の同規則第41条に規定する登録済通知書

##### b aに掲げる国債以外の国債 供託書の正本

ロ 地方債 次に掲げる地方債の区分に応じ、それぞれ次に定める書類

##### a 社債等登録法の規定により登録され

○相続税の延納制度の概要

区 分		分納税額 (最 高)	延納期間 (最 高)	利子税 年割合	特例適用 後の割合
① 不動産等の 価額が課税 相続財産の 価額の50% 以上の場合	イ 不動産等の価額に対応する税額 (ロ、ハ、ニを除く)	年賦均等額	15年	3.6%	2.0%
	ロ 不動産等の価額が課税相続財産の価額の75% 以上の場合の不動産等部分の税額	年賦均等額	20年		
	ハ 緑地保全地区、歴史的風土特別保存地区等 の土地の価額に対応する税額	年賦均等額	15年	1.2%	0.6%
	ニ 計画伐採立木の価額が課税相続財産の価額 20%以上の場合 イ) 森林施業計画対象立木部分の税額 ロ) 特定森林施業計画対象立木部分の税額	年賦均等額 と計画伐採 立木の伐採 の時期及び 材積に応ず る年賦不均 等額との選 択	イ) 20年 ロ) 40年		
	ホ その他の財産の価額に対応する税額	年賦均等額	10年		
② 不動産等の 価額が課税 相続財産の 価額の50% 未満の場合	イ 立木の価額が課税相続財産の30%を超える 場合の立木の価額に対応する税額 (ハを除 く。)	年賦均等額	5年	4.8%	2.6%
	ロ 緑地保全地区、歴史的風土特別保存地区等 の土地の価額に対応する税額	年賦均等額		4.2%	2.3%
	ハ 計画伐採立木の価額が課税相続財産の価額 の20%以上の場合の場合の森林施業計画対 象立木部分の税額	年賦均等額 と計画伐採 立木の伐採 の時期及び 材積に応ず る年賦不均 等額との選 択		1.2%	0.6%
	ニ その他の財産の価額に対応する税額	年賦均等額		6.0%	3.3%

(注1) 不動産等とは、不動産や不動産の上に存する権利、立木、事業用の減価償却資産、特定同族会社の株式や出資をいう。この場合の特定同族会社とは、相続や遺贈により財産を取得した人とその特別関係者の有する株式や出資の金額の合計額が、その会社の株式金額や出資金額の50%以上を占めている非上場会社をいいます。

(注2) 特例適用後の割合は公定歩合0.1%の場合(平成13年11月1日以後に開始する分納期間に適用)のものです。

た 地方債

社債等登録法の規定により担保の登録をした旨の担保権登録内容証明書

- b a に掲げる地方債以外の地方債  
供託書の正本

ハ 社債等

次に掲げる社債等の区分に応じ、それぞれ次に定める書類

- a 社債等登録法の規定により登録された社債等

- 社債等登録法の規定により担保の登録をした旨の担保権登録内容証明書
- b aに掲げる社債等以外の社債等  
供託書の正本
- ニ イからハマまでに掲げる有価証券以外の有価証券  
供託書の正本
- ホ 土地  
次に掲げる書類（担保の提供に係る相続税の課税価格計算の基礎となつた財産を担保に提供しようとする場合には、bに掲げるものを除く。）
- a 登記事項証明書
- b 担保となる土地の評価の明細（固定資産税評価証明書を含みます。）
- c 税務署長が提出を求めた場合には、次に掲げる書類を速やかに提出することを納税者が約する書類
- i 抵当権の設定の登記に係る土地の所有者の当該設定を承諾する旨の書類（当該所有者の記名押印があるものに限ります。）
- ii 抵当権の設定の登記の原因を明らかにする書類（土地の所有者の記名押印があるものに限ります。）
- iii 土地の所有者の印鑑証明書
- へ 建物、立木及び登記される船舶並びに登録を受けた飛行機、回転翼航空機及び自動車並びに登録を受けた建設機械（以下「建物等」といいます。）で、保険に付したもの  
次に掲げる書類（担保の提供に係る相続税の課税価格計算の基礎となつた財産を担保に提供しようとする場合には、bに掲げるものを除く。）
- a 登記事項証明書その他の登記又は登録がされている事項を明らかにする書類
- b 担保となる建物等の評価の明細（固定資産税評価証明書を含みます。）
- c 税務署長が提出を求めた場合には、次に掲げる書類を速やかに提出することを納税義務者が約する書類
- i 抵当権の設定の登記又は登録に係る鉄道財団等の所有者の当該設定を承諾する旨の書類（当該所有者の記名押印があるものに限ります。）
- c 税務署長が提出を求めた場合には、次に掲げる書類を速やかに提出することを納税者が約する書類
- i 抵当権の設定の登記又は登録に係る建物等の所有者の当該設定を承諾する旨の書類（当該所有者の記名押印があるものに限ります。）
- ii 抵当権の設定の登記又は登録の原因を明らかにする書類（建物等の所有者の記名押印があるものに限ります。）
- iii 建物等の所有者の印鑑証明書
- d 保険業法第2条第1項に規定する保険業その他これに類する事業を行う者に対して提出する書類で、建物等に付された保険に係る保険金請求権に質権を設定することの承認を請求するためのもの
- e 建物等に付された保険に係る保険証券の写し
- ト 鉄道財団、工場財団、鉱業財団、軌道財団、運河財団、漁業財団、港湾運送事業財団、道路交通事業財団及び観光施設財団（以下「鉄道財団等」といいます。）  
次に掲げる書類（担保の提供に係る相続税の課税価格計算の基礎となつた財産を担保に提供しようとする場合には、bに掲げるものを除きます。）
- a 登記事項証明書その他の登記又は登録がされている事項を明らかにする書類
- b 担保となる鉄道財団等の評価の明細（固定資産税評価証明書を含む。）
- c 税務署長が提出を求めた場合には、次に掲げる書類を速やかに提出することを納税義務者が約する書類
- i 抵当権の設定の登記又は登録に係る鉄道財団等の所有者の当該設定を承諾する旨の書類（当該所有者の記名押印があるものに限ります。）



- ii 抵当権の設定の登記又は登録の原因を明らかにする書類（鉄道財団等の所有者の記名押印があるものに限ります。）
  - iii 鉄道財団等の所有者の印鑑証明書
- チ 保証人の保証
- 保証人の保証を証する書類（保証人（保証人が法人の場合には、法人の代表者）の記名押印があるものに限ります。）のほか、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれ次に定める書類
- a 保証人が個人の場合 次に掲げる書類
    - i 保証人が所有する土地、建物等及び鉄道財団等に係るホ a 及び b、へ a 及び b 並びにト a 及び b に掲げる書類（担保の提供に係る相続税の課税価格計算の基礎となった財産を担保に提供しようとする場合には、ホ a、へ a 及びト a に掲げる書類）
    - ii 源泉徴収票その他の保証人の収入の状況を確認できる書類並びに当該保証人の財産及び債務の明細を記載した書類
    - iii 保証人の印鑑証明書
  - b 保証人が法人の場合次に掲げる書類
    - i 法人に係る登記事項証明書
    - ii 法人の延納の許可の申請の日前の直前に終了した事業年度に係る貸借対照表及び損益計算書の写し
    - iii 法人がその役員である納税者のために保証する場合には、取締役会の議事録その他これに準ずる書類（法人が保証することにつき取締役会の承認その他これに準ずる手続をした事情を記載したものに限り。）
    - iv 法人の代表者の印鑑証明書

## (2) 担保提供関係書類の提出期限の延長手続の整備

担保提供関係書類については、上記(1)②で述べたように延納の申請書に添付して、相続税又は贈与税の法定納期限までに提出しなければならないこととされました。しかしながら、既に他の者からの借入金の担保となっており、他の担保への差し替えについてすぐに他の者から承諾が得られない場合、保証人からすぐに了解が得られない場合など納税者の事情によっては、定められた期限までに担保提供関係書類のすべてを提出することができないことが予想されます。このため、「担保提供関係書類提出期限延長届出書」を提出することにより、最長で6ヶ月（1回の「担保提供関係書類提出期限延長届出書」の提出により3月以内で納税者が定める日まで延長。複数回の提出可）に限り、提出期限を延長することができることとされました（新相法39⑥～⑨）。

この担保提供関係書類提出期限延長届出書は、原則としては、延納の申請書に添付して納税地の所轄税務署長へ提出することになります（新相令15①）が、担保提供関係書類の全てを提出したと考えていた納税者がその提出期限後において、担保提供関係書類の一部が不足していたことを知った場合には、その提出期限の翌日から起算して1月以内に限り、担保提供関係書類提出期限延長届出書を提出することができることとされています（新相令15②）。

## (3) 延納申請の許可に係る審査期間の制定

物納の審査期間については、先に述べた事情により審査期間を法定することとなりました。延納の審査については物納と同様な事情はありませんが、物納制度と対をなす制度として同様の仕組みを取り入れることとされました。

そこで、制度的整備の一環として、審査期

間を原則3月（例外として延納申請に係る担保財産が多数ある場合などについて6月）とすることとされました（新相法39②②）。

なお、この審査期間内に税務署長が、延納の申請の許可又は却下を行わない場合には、延納の許可があったものとみなす規定も設けられました（新相法39⑤）。

また、上記(2)の担保提供関係書類の提出期限の延長、下記(4)から(7)までの延納手続に必要な書類の補正の要請、その補正期限の延長、担保の変更を求められた収納に必要な措置に係る命令、その措置期限の延長があった場合には、上記の審査期間は、次のとおり延長されることとなります。

① 納税者が担保提供関係書類提出期限延長届出書を提出した場合

納税者が担保提供関係書類提出期限延長届出書を提出した場合には、担保提供関係書類提出期限延長届出書による担保提供関係書類の提出期限から3月以内に税務署長は許可又は却下の処分を行うこととされました（新相法39⑨）。

② 税務署長が担保の変更を求めた場合

税務署長が担保の変更を求めた場合には、納税者が担保の変更を求める旨の通知を受けた日から起算して20日を経過する日から3月以内に税務署長は許可又は却下の処分を行うこととされました（新相法39⑰）。

③ 納税者が変更担保提供関係書類提出期限延長届出書を提出した場合

納税者が変更担保提供関係書類提出期限延長届出書を提出した場合には、変更担保提供関係書類提出期限延長届出書による担保提供関係書類の提出期限から3月以内に税務署長は許可又は却下の処分を行うこととされました（新相法39⑳）。

④ 税務署長が延納の申請書の訂正を求めた場合

税務署長が延納の申請書の訂正を求めた場合には、延納の申請書の提出期限から3

月に訂正を求める旨の通知を受けた日の翌日から20日を経過する日までの期間（この通知が複数ある場合には、その期間を合計し、重複する期間は控除した期間となります。）を加算した期間までに税務署長は許可又は却下の処分を行うこととされました（新相法39⑱）。

⑤ 税務署長が延納手続関係書類の訂正又は提出を求めた場合

税務署長が延納手続関係書類の訂正又は提出を求めた場合には、延納の申請書の提出期限から3月に訂正又は提出を求める旨の通知を納税者が受けた日の翌日から20日を経過する日（納税者が担保提供関係書類補完期限延長届出書を提出した場合には、当該担保提供関係書類補完期限延長届出書による担保提供関係書類の提出期限）までの期間（この通知が複数ある場合には、その期間を合計し、重複する期間は控除した期間となります。）を加算した期間までに税務署長は許可又は却下の処分を行うこととされました（新相法39⑲）。

(4) 担保の変更を求められた場合の手続規定の整備

税務署長は、納税者からの延納申請により延納の要件に該当するか否かの調査を行う中で、担保についても審査をすることになります。この場合において、納税者が提供しようとする担保が適当でないと認めるときはその変更を求めることとなります。担保の変更を求められた納税者は、変更を求める旨の通知を受けた日の翌日から起算して20日以内にその変更の求めに応じない場合には却下されることとされてきました（旧相法39②）。今回の改正においては、従来と取扱が変更されている訳ではありませんが、変更の求めに応ずることの具体的な手続として、変更を求める旨の通知を受けた日の翌日から起算して20日以内に変更に係る担保提供関係書類を提出し

なければならぬ旨が規定されました（新相法39⑤）。

**(5) 変更を求められた担保に係る担保提供関係書類の提出期限の延長手続の整備**

上記(4)により税務署長が担保について変更を求めた場合において、変更に係る担保提供関係書類については、上記(4)で述べたように変更を求める旨の通知を受けた日の翌日から起算して20日以内に提出しなければならないこととされました。しかしながら、上記(2)で既に述べたように納税者の事情によっては、定められた期限までに担保提供関係書類のすべてを提出することができないことが予想されます。このため、「変更担保提供関係書類提出期限延長届出書」を提出することにより、担保の変更に係る通知を受けた日の翌日から起算して最長で6月（1回の「変更担保提供関係書類提出期限延長届出書」の提出により3月以内で納税者が定める日まで延長。複数回の提出可）に限り、提出期限が延長されることとなります（新相法39⑱～⑳）。

この変更担保提供関係書類提出期限延長届出書は、原則として、変更を求める旨の通知を受けた日の翌日から起算して20日以内に納税地の所轄税務署長へ提出することとなります（新相令15④）が、担保提供関係書類の全てを提出したと考えていた納税者がその提出期限後において、担保提供関係書類の一部が不足していたことを知った場合には、その提出期限の翌日から起算して1月以内に限り、変更担保提供関係書類提出期限延長届出書を提出することができることとされています（新相令15⑤）。

**(6) 延納手続に必要な書類の補完要請規定の創設**

延納の申請に必要な手続は、延納の申請書及び担保提供関係書類の提出ですが、その申請書に記載誤りがある場合、担保提供関係書類に記

載誤りがある場合、さらには、納税者は全ての担保提供関係書類を提出したと考えていても、実際には提出すべき書類を提出していなかった場合には、税務署長は、申請書若しくは担保提供関係書類の訂正を求め、又は担保提供関係書類の提出を求めることができる規定が整備されました（新相法39⑩⑳、新相令16）。

税務署長は、申請書の訂正又は担保提供関係書類の訂正若しくは提出を求める場合には、その旨及びその理由を記載した書面により、通知することとなります（新相法39⑪）が、通知を受けた納税者は、通知を受けた翌日から起算して20日以内に申請書の訂正又は担保提供関係書類の訂正又は提出をしなければなりません（新相法39⑫⑳）。

**(7) 延納手続に必要な書類の補完期限の延長手続の整備**

担保提供関係書類については、上記(6)で述べたように担保提供関係書類の訂正又は提出を求める通知を受けた日の翌日から起算して20日以内に担保提供関係書類の訂正又は提出をしなければならないこととされました。しかしながら、上記(2)で述べたように納税者の事情によっては定められた期限までに担保提供関係書類の訂正又は提出ができるとはかぎりません。このため、「担保提供関係書類補完期限延長届出書」を提出することにより、最長で6月間（1回の「担保提供関係書類補完期限延長届出書」の提出により3月以内で納税者が定める日まで延長。複数回の提出可）に限り、提出期限を延長することができることとなります（新相法39⑬～⑯）。

また、全部又は一部の担保提供関係書類の提出ができないため、担保提供関係書類提出期限延長届出書又は変更担保提供関係書類提出期限延長届出書を提出していた納税者について、さらに別の担保提供関係書類の提出が必要と認められることから、税務署長がその納税者に対し担保提供関係書類の訂正又は提出を求めた場合

における担保提供関係書類補完期限延長届出書又は変更担保提供関係書類提出期限延長届出書による提出期限は、既に提出している担保提供関係書類提出期限延長届出書又は変更担保提供関係書類提出期限延長届出書の提出期限より後の日とすることはできません（新相法39④）。

なお、延納の申請書については、訂正期限を延長することについて担保提供関係書類と同様の事情があるとは認められないことから、この訂正期限の延長は認められていません。

### (8) 適用関係

① 上記(1)から(7)までの相続税に関する改正は、平成18年4月1日以後に相続又は遺贈により取得する財産に係る相続税について適用し、平成18年3月31日以前の相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税については従前どおりとされています（改正法附則59①）。

② 上記(1)から(7)までの贈与税に関する改正は、平成19年1月1日以後に贈与により取得する財産に係る贈与税について適用し、平成18年12月31日以前の贈与により取得した財産に係る贈与税については従前どおりとされています（改正法附則59②）。

## 3 物納申請の全部又は一部の却下による延納の申請

### (1) 制度改正の背景

相続税は、他の税目と同様に法定納期限までに現金で納付することが原則ですが、相続税は他の税にない相続財産そのものを課税対象とする財産税的な性格を有することから、長期で低利の延納制度と物納制度が整備されています。

相続税は、まずは現金で納付可能な額までは現金で納付し、次に延納により納付可能な金額は延納により納付することになります。最後に、現金でも延納でも納付が困難な金額について物納により納付する仕組みとなって

います。このように、相続税を納付するに当たっては、原則は現金納付、次に延納、最後に物納という順序となっているのですが、実際の納付に当たっては、納税者が自分の事情を判断して、現金納付、延納又は物納のいずれか又はこれらの納付方法を複合的に選択することとなります。

このうち、納税者が物納の申請を行った場合において、税務署長が審査を行った結果、現金での納付や延納による納付が可能であると判断されたときには、物納の申請は却下されることとなります。現金で納付が可能とされた納税者は現金で納付をすることになりますが、延納で納付が可能と判断された納税者は既に延納の申請期限を過ぎていることから、制度上は延納の申請を行えないこととなっていました。実務上、期限後においても延納の申請を認めてきました。

今回の改正においては、物納手続・延納手続についての大幅な見直しを行う一環として、本来、延納申請を行うべき者が物納申請を行ってしまった場合に限り、延納の申請を行えるよう制度の見直しが行われました。

### (2) 今回の改正の内容

物納を申請した納税者が、延納による納付が可能であったと税務署長が認めたことから、物納を却下された相続税額のうち延納による納付が可能であると認められた部分について、この却下の日の翌日から起算して20日以内に、延納の申請をすることができる制度が創設されました（新相法44）。

### (3) 適用関係

平成18年4月1日以後に相続又は遺贈により取得する財産に係る相続税について適用し、平成18年3月31日以前の相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税については従前どおりとされています（改正法附則59①）。

## 4 その他の延納関係の改正

### (1) 金銭による納付困難要件の明確化

#### ① 制度改正の背景

相続税に限らず租税債権は、すべて金銭債権として成立・確定しているものですので、金銭で納付することが原則です。しかしながら、相続税については、他の税にはない相続財産そのものを課税対象とする財産的な性格を有することに加え、相続の開始という予定することのできない事情により偶発的に納税義務が生じる等の特殊な事情があることから長期、低利の延納が認められています。ただし、延納が認められる金額は、法定納期限において、現金で納付が困難である金額を限度とされているところです。

今回の物納制度の改正において問題となっている様々な事象の原因の一つに、物納審査の際の金銭による納付困難要件を厳密に審査せず、安易に物納を認めてきたということもありました。その物納審査の前提として、延納の際の現金による納付困難要件の審査があることから、この現金による納付困難要件についても見直しを行うこととされました。

#### ② 今回の改正の内容

今回の改正においては、前述した租税の納付の原則に立ち返り、少しでも多く原則である現金による納付又は延納による納付をしていただくため、物納申請の際における金銭納付困難要件の判定方法を法令に規定することとされました。これと同様の観点で、物納申請の前提となる延納申請における現金納付困難要件の判定方法についても法令に規定することとされたところです。

なお、法令に規定することにより、現金納付困難要件を判定する際には、相続財産だけではなく、納税者の固有の財産も対象として判定することも併せて明らかにされ

たところです。

具体的には、相続税額から現金で即納することができる金額を控除した金額を延納許可限度額とすることとされました（新相法38①③、新相令12①②）。

この「現金で即納することができる金額」の算定方法は、次の算式で計算された金額をいいます（新相令12①②）。

$$A - (B + C)$$

A 納税義務者が相続税の法定納期限において有する現金、預貯金その他換価の容易な財産（物納対象財産は除きます。）の価額に相当する金額

B 納税者及び納税者と生計を一にする配偶者その他の親族（内縁の妻及びその親族を含みます。）の生活のために通常必要とされる費用の3月分に相当する金額（納税者が負担すべきものに限り。）

C 納税者の事業の継続のために当面必要な運転資金の額

なお、上記の延納によって納付することができる金額の算定方法の詳細については、今後、国税庁の通達で定まることとなります。しかしながら、今回の改正では、先にも述べましたが、現金による納付困難要件を算定するに当たっては、相続人である納税者固有の資産についても算定の対象となることが明らかにされました。また、生計費の範囲として、3月分の生計費であることが明らかにされたほか、一定の親族に限定されるとともに、生計を一にする者の中に収入のある者がある場合には、その者の負担すべき分をも勘案して納税者の負担分を算出することが明らかにされました。また、事業の経費については、当面必要な運転資金であることが明らかにされました。この運転資金については、各々の事業により、資金の循環期間が異なることから、事業規模は同じであっても、運転資金が同額ということにはならないことに留意が必要で

す。

## (2) 物納の撤回に係る延納の改正

### ① 改正前の制度の概要

税務署長は、物納の撤回の承認をする場合には、その物納の撤回に係る相続税につき、物納の撤回を受けようとする者の申請により、担保を提供させ、未経過延納税額（注1）のうち金銭で一時に納付することを困難とする金額を限度として、未経過延納期間内（注2）の年賦延納により、物納の撤回に係る延納を許可することができることとされています（旧相令19の2①）。

（注1）未経過延納税額とは、相続税法第38条第1項の規定により、当初から延納の許可を受けたものとした場合における各延納年割額のうち、物納の撤回の承認をする日以後に納期限が到来することとなる延納年割額の合計額をいいます（旧相令19の2②）。

（注2）未経過延納期間とは、物納の撤回に係る相続税につきその納期限又は納付すべ

き日に延納の許可があったものとした場合における延納期間のうち、物納の撤回の承認をする日以後の期間をいいます（旧相令19の2②）。

② 今回の改正の内容一般の延納に係る改正の内容に準じた改正がされました（相法47、相令25の5）。

## (3) 適用関係

① 上記(1)及び(2)の改正は、平成18年4月1日以後に相続又は遺贈により取得する財産に係る相続税について適用し、平成18年3月31日以前の相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税については従前どおりとされています（改正法附則59①）。

② 上記(2)の改正は、平成19年1月1日以後に贈与により取得する財産に係る贈与税について適用し、平成18年12月31日以前の贈与により取得した財産に係る贈与税については従来どおりとされています（改正法附則59②）。

## 三 その他の相続税法関係の改正

### 1 公示制度の廃止

#### (1) 改正前の制度の概要

税務署長は、相続税に係る申告書の提出があった場合において、次に掲げる場合に該当するときは、その申告書の提出があった日から4月以内に、その申告書の記載に従い、その者の氏名、納税地及び課税価格を少なくとも1月間公示しなければならないこととされていました（旧相法49①）。

① 申告書に記載された課税価格が2億円を超える場合

② 申告書に添付された明細書に記載された被相続人の死亡の時における財産（その被相続人が贈与をした財産で相続時精算課税

の適用を受けるものを含みます。）の価額（債務の金額がある場合には、その金額を控除した金額）が5億円を超える場合

また、贈与税に係る申告書の提出があった場合において、その申告書に記載された課税価格が4千万円を超えるときは、その申告書の提出があった日から4ヶ月以内に、その申告書の記載に従い、その者の氏名、納税地及び課税価格を少なくとも1ヶ月間公示しなければならないこととされています（旧相法49②）。

#### (2) 改正の内容

上記(1)の公示制度は廃止されました。

### (3) 適用関係

平成18年3月31日以前に行った公示については、従前どおりとされています（改正法附則59③）。

## 2 物納の許可の審査期間における利子税の整備

### (1) 制度の内容

#### ① 物納に係る利子税

物納の許可を受けた者は、その物納に係る相続税額の納期限又は納付すべき日（相続税法第51条第2項第1号の規定に該当する場合には同号に規定する期限後申告書又は修正申告書を提出した日とし、同項第2号の規定に該当する場合には同号に規定する更正通知書又は決定通知書を発した日とします。②において同じです。）の翌日から納付があったものとされた日までの期間につき、その相続税額を基礎とし、その期間に応じ、年7.3パーセントの割合を乗じて算出した金額に相当する利子税を納付しなければならないこととされました（新相法53①）。

#### ② 物納に係る利子税の免除

①の場合において、①の納期限又は納付すべき日の翌日（相続税法第42条第4項の物納手続関係書類提出期限延長届出書（同法第45条第2項において準用する同法第42条第4項の物納手続関係書類提出期限延長届出書の提出があった場合には、その物納手続関係書類提出期限延長届出書。以下「最終物納手続関係書類提出期限延長届出書」といいます。）の提出があった場合には、その最終物納手続関係書類提出期限延長届出書に係る物納手続関係書類の提出期限の翌日）から納付があったものとされた日までの期間（物納手続関係書類の訂正又は提出を行う期間その他の一定の期間を除きます。）に対応する部分の利子税は、納付することを要しないこととされました

（新相法53②）。

#### ③ 物納申請の却下等に係る利子税

相続又は遺贈により財産を取得した者について、物納の申請の却下があった場合（その物納に係る相続税について相続税法第44条第2項において準用する同法第39条第1項の規定による延納の申請をした場合を除きます。）又は物納の申請を取り下げたものとみなされる場合には、その取得した者は、その申請の却下又は取下げに係る相続税額の納期限又は納付すべき日の翌日からその物納の申請の却下があった日又は物納の申請を取り下げたものとみなされる日までの期間につき、その相続税額を基礎とし、その期間に応じ、年7.3パーセントの割合を乗じて算出した金額に相当する利子税を納付しなければならないこととされました（新相法53⑥）。

#### ④ 物納の許可の取消しに係る利子税

物納の許可の取消しを受けた者は、①及び②にかかわらず、その取消しに係る相続税額の納期限又は納付すべき日（相続税法第48条の2第6項において準用する同法第48条第2項の規定により物納の許可の取消しがあった場合には、第48条の2第6項において準用する同法第43条第2項の規定により納付があったものとされた日）の翌日からその取消しのあった日までの期間につき、その相続税額を基礎とし、その期間に応じ、年7.3パーセントの割合を乗じて算出した金額に相当する利子税を納付しなければならないこととされました。

なお、その取消しに係る物納財産につきその物納財産に係る納付があったものとされた日の翌日からその取消しのあった日までの期間内に国が取得した、又は取得すべき賃貸料その他の利益に相当する金額（国がその物納財産につき有益費を支出した場合には、その有益費の額に相当する金額を控除した金額）を返還することとされました。

た（新相法53⑦）。

### 3 利子税の計算方法の改正

#### (2) 適用関係

平成18年4月1日以後の相続又は遺贈により取得する財産に係る相続税又は贈与税について適用し、同日前の相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産に係る相続税又は贈与税については従前どおりとされています（改正法附則59①）。

#### (1) 改正前の制度の概要

- ① 延納期間及び利子税の割合  
各種の租税特別措置により以下の表のとおりとされています。
- ② 利子税の計算方法  
利子税の額は、利子税の割合の異なる区分ごとに、それぞれの延納税額（第2回目

基準時点における公定歩合が年0.1%の場合の延納利子税の特例割合

区 分		延納期間 (最高)	延納利子税割合 (年割合)	特例割合 (公定歩合が0.1%の場合)		
相 続 税	不動産等の割合が75%以上の場合	①動産等による延納相続税額	10年	5.4%	3.0%	
		②不動産等による延納相続税額 (③を除く。)	20年	3.6%	2.0%	
		③計画伐採立木の割合が20%以上の場合の計画伐採立木に係る延納相続税額	20年 (40年)	1.2%	0.6%	
	不動産等の割合が50%以上75%未満の場合	④動産等による延納相続税額	10年	5.4%	3.0%	
		⑤不動産等による延納相続税額 (⑥を除く。)	15年	3.6%	2.0%	
		⑥計画伐採立木の割合が20%以上の場合の計画伐採立木に係る延納相続税額	20年 (40年)	1.2%	0.6%	
	税	不動産等の割合が50%未満の場合	⑦一般の延納相続税額（⑧、⑨及び⑩を除く。)	5年	6.0%	3.3%
			⑧立木の割合が30%を超える場合の立木に係る延納相続税額（⑩を除く。)	5年	4.8%	2.6%
			⑨緑地保全地区等内の土地に係る延納相続税額	5年	4.2%	2.3%
			⑩計画伐採立木の割合が20%以上50%未満の場合の計画伐採立木に係る延納相続税額	5年	1.2%	0.6%
贈与税	延納贈与税額	5年	6.6%	3.7%		

- (注) 1 相続税の延納利子税割合は、平成12年4月1日以後の期間に対応する延納利子税について適用されます。  
2 特例割合は、平成12年1月1日以後の期間に対応する延納利子税について適用されます。

以降の利子税の計算に当たっては、前回までの分納税額を控除した金額を基礎として、納期限（第2回目以降の利子税の計算に当たっては、前回の分納期限）の翌日からその回の分納期限までの期間の月数に応じて計算することとされていました。

なお、分納期限前に納付があった場合には、上記により計算した金額からその納付額を基礎として納付の日の翌日からその回の分納期限までの期間の月数に応じ利子税の割合を乗じて算出した金額を控除することとされていました（旧相法52①）。



③ 利子税の計算期間の単位

延納の利子税は、月を単位に暦に従って期間計算することとされていますが、1月に満たない端数が生じた場合には15日以下の日数は切り捨て、15日を超える日数は切り上げることとされていました（旧相法52②）。

(2) 今回の改正の内容

① 利子税の計算期間の単位の改正

利子税の計算期間の単位が、月割から日割とされました（新相法52①②）。

② 延納の申請の却下又は取下げの場合の利子税

相続若しくは遺贈又は贈与により財産を取得した者について、延納の申請の却下があった場合又は延納の申請を取り下げたものとみなされる場合には、その取得した者は、その申請の却下又は取下げに係る相続税額又は贈与税額の納期限又は納付すべき日の翌日からその延納の申請の却下があった日又はその延納の取下げがあったものとみなされる日までの期間につき、その相続税額又は贈与税額を基礎とし、その期間に応じ、年7.3パーセントの割合を乗じて算出した金額に相当する利子税を納付しなければならないこととされました（新相法52④）。

(3) 適用関係

上記(2)①の改正は、平成18年4月1日前に延納の許可をした相続税額又は贈与税額に係る利子税で同日以後にその相続税額又は贈与税額に係る分納税額の納期限が到来するもの（同日以後最初にその納期限が到来するものを除きます。）及び同日以後に延納の許可をする相続税額又は贈与税額に係る利子税について適用され、平成18年3月31日までに納期限が到来するものについては、従前どおりとされています。

上記(2)②の改正は、平成18年4月1日以後の相続若しくは遺贈又は（平成19年1月1日以後の贈与）により取得する財産に係る相続税又は贈与税について適用し、これらの日前の相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産に係る相続税又は贈与税については従前どおりとされています（改正法附則59①②）。

4 更正の請求の特則の改正

(1) 改正前の制度の概要

相続税又は贈与税について申告書を提出した者又は決定を受けた者は、一定の事由によりその申告又は決定に係る課税価格及び相続税額又は贈与税額（その申告書を提出した後又はその決定を受けた後に修正申告書の提出又は更正があった場合には、その修正申告又は更正に係る課税価格及び相続税額又は贈与税額）が過大となったときは、その事由が生じたことを知った日の翌日から4カ月以内に限り、納税地の所轄税務署長に対し、その課税価格及び相続税額又は贈与税額につき国税通則法第23条第1項の規定による更正の請求をすることができることとされています（旧相法32）。

(2) 改正の内容

上記(1)の一定の事由に、相続税法第42条第27項（同法第45条第2項において準用する場合を含みます。）の規定により条件を付して物納の許可がされた場合（同法第48条第2項の規定によりその許可が取り消され、又は取り消されることとなる場合に限り。）において、その条件に係る物納に充てた財産の性質その他の事情に関して以下に掲げるものが生じたことが追加されました（新相法32五）。

① 物納財産が土地である場合において、その土地の土壌が土壌汚染対策法第2条第1項に規定する特定有害物質その他これに類

する有害物質により汚染されていることが判明したこと（新相令8①一）。

- ② 物納財産が土地である場合において、その土地の地下に廃棄物の処理及び清掃に関する法律第2条第1項に規定する廃棄物その他の物で除去しなければその土地の通常の使用ができないものがあることが判明したこと（新相令8①一）。

### (3) 適用関係

平成18年4月1日以後に相続又は遺贈により取得する財産（その相続又は遺贈の3年前に贈与により取得した財産でその相続又は遺贈に係る相続税の課税価格に加算されたものを含みます。）に係る相続税について適用し、同日前に相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税については従前どおりとされています（改正法附則59①）。

なお、上記の相続又は遺贈による取得した財産に含まれることとなる贈与財産に係る贈与税については、平成15年4月1日以後に贈与を受けた財産に係る贈与税について適用されることとなります。（改正附則2）。

## 5 延滞税の特則の規定の整備

### (1) 改正前の制度の概要

- ① 相続税については、次に掲げる期間は国税通則法第60条第2項の規定による延滞税の計算の基礎となる期間に算入しないこととされていました（旧相法51②）。

イ 相続又は遺贈により財産を取得した者が、期限内申告書の提出期限後に、相続税法第32条第1号から第5号までに規定する事由が生じたことその他の事由による期限後申告書又は修正申告書を提出したことにより納付すべき相続税額については同法第33条の規定による納期限の翌日からこれらの申告書の提出があった日までの期間

ロ 相続又は遺贈により財産を取得した者

について、相続税法第32条第1号から第5号までに規定する事由が生じたことその他の掲げる事由により更正又は決定があった場合におけるその更正又は決定により納付すべき相続税額については同法第33条の規定による納期限の翌日からその更正又は決定に係る国税通則法第28条第1項に規定する更正通知書又は決定通知書を発した日とその事由の生じた日から4ヶ月を経過する日とのいずれか早い日までの期間等

- ② 相続税について物納があった場合においては、その物納に係る相続税額の納期限又は納付すべき日（同日前にその物納の許可の申請があった場合には、その申請があった日）の翌日から納付があったものとされた日までの期間に対応する部分の延滞税は、納付することを要しないこととされていました（旧相法51④）。

### (2) 改正の内容

- ① 新たに贈与税について、次に掲げる期間は国税通則法第60条第2項の規定による延滞税の計算の基礎となる期間に算入しないこととされました（新相法51③）。

イ 相続税法第21条の2第4項の規定の適用を受けていた者が、同法第32条第1号から第6号までに規定する事由が生じたことにより相続又は遺贈による財産の取得をしないこととなったため期限後申告書又は修正申告書を提出したことにより納付すべき贈与税額については、同法第33条の規定による納期限の翌日からこれらの申告書の提出があった日までの期間

ロ 相続税法第21条の2第4項の規定の適用を受けていた者について、同法第32条第1号から第6号までに規定する事由が生じたことにより相続又は遺贈による財産の取得をしないこととなったため更正

又は決定があった場合におけるその更正又は決定により納付すべき贈与税額については、同法第33条の規定による納期限の翌日からその更正又は決定に係る国税通則法第28条第1項に規定する更正通知書又は決定通知書を発した日とその事由の生じた日の翌日から起算して4月経過する日とのいずれか早い日までの期間

- ② 今回の物納制度の見直しにより、物納については、納期限又は納付すべき日の翌日から納付があったものとされた日までの期間のうち一定の期間は、上記2で説明したとおり利子税を課すこととされたため、上記(1)②についての規定は削除されました。

### (3) 適用関係

上記(2)①については、平成19年1月1日以後に贈与により取得する財産に係る贈与税について、上記(2)②については、平成18年4月1日以後に相続又は遺贈により取得する相続税についてそれぞれ適用し、これらの日前に相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産に係る相続税又は贈与税については従前どおりとされています（改正法附則59①②）。

## 6 同族会社の行為又は計算の否認規定の改正

### (1) 改正前の制度の概要

税務署長は、相続税又は贈与税についての更正又は決定に際し、以下の場合には法人の行為又は計算にかかわらず、その認めるところにより、課税価格を計算することができることとされています。

- ① 同族会社(注)の行為又は計算で、これを容認した場合にはその株主若しくは社員又はその親族その他これらの者と一定の特別の関係がある者の相続税又は贈与税

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（旧相法64①）。

(注) 法人税法第2条第10号に規定する同族会社をいいます（旧相法64②）。

- ② 移転法人（合併、分割、現物出資又は法人税法第2条第12号の6に規定する事後設立（以下(2)において「合併等」といいます。）によりその有する資産の移転を行い、又はこれと併せてその有する負債の移転を行った法人をいいます。以下(2)において同じ。）又は取得法人（合併等により資産の移転を受け、又はこれと併せて負債の移転を受けた法人をいいます。以下(2)において同じ。）の行為又は計算で、これを容認した場合にはその移転法人若しくは当該取得法人の株主若しくは社員又はこれらの者と政令で定める特別の関係がある者の相続税又は贈与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（旧相法64③）。

### (2) 改正の内容

- ① 上記(1)①の同族会社の範囲に、所得税法第157条第1項第2号に掲げる法人が追加されました（②において同族会社等といえます。）（新相法64①③）。
- ② 同族会社等の行為又は計算につき、法人税法第132条第1項若しくは所得税法第157条第1項又は地価税法第32条第1項の規定の適用があった場合において、その同族会社等の株主若しくは社員又はその親族その他これらの者と一定の特別の関係がある者の相続税又は贈与税について、更正又は決定を行う必要が生じたときは、上記(1)①に準じて行うことができることとされました（新相法64②）。
- ③ 上記(1)②の対象となる組織再編の範囲に、株式交換及び株式移転が追加されました（新相法64④）。

### (3) 適用関係

法人が平成18年4月1日（上記(2)③改正については平成18年10月1日）以後に行う行為又は計算について適用し、同日前に行った行為又は計算については従前どおりとされています（改正法附則59⑥⑦）。

## 7 充當の規定等の整備

### (1) 改正前の制度の概要

平成15年度の税制改正において相続時精算課税制度が導入されたことにより、相続税制として制度的な還付規定が設けられ、その際に充當の順序についても規定されたところであります。

すなわち、相続時、精算課税制度の導入により従前に支払っていた相続時精算課税に係る贈与税の還付を受ける場合には、次の順序により未納の国税及び滞納処分費に充當することとされていました（旧相令10）。

イ 還付を受けようとする者が相続若しくは遺贈により取得した財産又は相続税法第19条又は第21条の9第3項の規定の適用を受ける財産に係る相続税で修正申告書の提出又は更正により納付すべきものがあるときのその相続税

ロ イの充當をしてもなお還付すべき金額がある場合において、相続税法19条又は第21条の9第3項の規定の適用を受ける財産に係る贈与税で未納の贈与税

ハ イ及びロの充當をしてもなお還付すべき金額があるときは、その他の未納の国税及び滞納処分費

### (2) 今回の改正の内容

贈与税については、その年に贈与により取得した財産に係る贈与税については、最終的には合計の金額の贈与税額となり、この贈与税額の総額を納付することになります。例えば、精算課税を選択していないAさんとBさんから贈与を受けた場合には、課税価格の段

階で合計することになります。また、精算課税の適用を受けるCさんから贈与を受けた場合には、最後の贈与税額が合計されることになります。

このような贈与税の仕組みから、例えば精算課税に係る分の贈与税について、複数回充當することとなった場合には、その充當の仕方により、充當可能額が異なる結果となることになります。同年分の贈与税のうち、一部を充當してもその年分の贈与税としては未納のまま処理を継続しなければならないということもあり、今回の改正において、その年分の贈与税については、精算課税に係る分等に限らず、充當することができることとする規定の整備が行われました（新相令10①、旧相令10②）。

また、上述したとおり、平成15年度の税制改正において相続時精算課税制度が導入されたことにより、相続税制として制度的な還付規定が設けられたところですが、他の還付規定が設けられている税とは異なり、贈与税を納付してから相続時精算課税に係る相続税により還付されるまでの期間が何十年も経過することも考えられるところです。このようなことから、贈与税において何らかの事情があり、未納のまま徴収権が消滅してしまっているということも理論的には考えられるところです。そこで、このようなことに対処する観点から、次に掲げる贈与税額については、相続税において還付する額から控除し、還付しないこととする規定の整備が行われました（新相令10③）。

イ 滞納処分の停止により納付する義務が消滅した贈与税額

ロ 国税の徴収権が消滅した贈与税額

### (3) 適用関係

上記の改正のうち、還付金の充當に係る改正については、平成18年4月1日以後に還付金を充當する場合について適用し、平成18年

3月31日以前に還付金を充当した場合については従来どおりとされています（改正相令附則①）。

上記の改正のうち、還付金の減額に係る改正については、平成18年4月1日以後に還付する場合について適用されます（改正相令附則②）。

## 8 官公署等への協力要請の規定の整備

適正公平な課税の実現のためには、課税の基礎となる事実関係を適格に把握することが要求されています。そのため、各租税法はそれぞれに応じ税務官庁が課税資料を収集するための権

限を定めていますが、相続税法においても課税資料収集のため官公署又は政府機関に、相続税又は贈与税の調査に関し参考となるべき簿書及び資料の閲覧又は提供その他の協力を求めることができる規定がおかれています（旧相法60の2）。

今回の改正においては、国税徴収法において同様の規定が設けられたことを契機に従来の閲覧等の対象の規定の仕方が「簿書及び資料」というように電子データを勘案していないものであったことから、これを現代的な規定の例にならない「帳簿書類その他の物件」と整備されたところです（新相法60の2）。

## 四 租税特別措置法関係の改正

### 1 国等に対して相続財産を贈与した場合等の相続税の非課税措置の改正（措法70）

#### (1) 改正前の制度の概要

相続又は遺贈により財産を取得した者が、その財産を相続税の申告書の提出期限までに、国若しくは地方公共団体又は民法第34条の規定により設立された法人その他の公益を目的とする事業を営む法人のうち、教育若しくは科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与する特定の法人に贈与した場合には、その贈与した財産の価額は、その相続又は遺贈に係る相続税の課税価格の計算の基礎に算入しないこととされています（措法70①）。

なお、上記の特定の法人で贈与を受けたものが次の場合に該当するときは、上記の規定にかかわらず、上記の贈与した財産の価額は、その相続又は遺贈に係る相続税の課税価格の計算の基礎に算入することとされています（措法70②）。

① その贈与があった日から2年を経過した日までに上記の特定の法人に該当しないこ

ととなった場合

- ② 上記の贈与により取得した財産をその贈与があった日から2年を経過した日においてなおその公益を目的とする事業の用に供していない場合

(注)「民法第34条の規定により設立された法人その他の公益を目的とする事業を営む法人のうち、教育若しくは科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与する特定の法人」とは、次の法人をいいます（旧措令40の3①）。

- a 独立行政法人
- b 国立大学法人及び大学共同利用機関法人
- c 地方独立行政法人のうち一定の法人
- d 公立大学法人
- e 自動車安全運転センター、日本原子力研究所、核燃料サイクル開発機構、日本私立学校振興・共済事業団及び日本赤十字社
- f 財団法人日本体育協会、財団法人日本貿易研修センター、財団法人長寿社会開発センター、財団法人日本オリンピック委員会、精神障害者社会復帰促進センタ

—

- g 民法第34条の規定により設立された法人のうち、科学技術に関する試験研究を主たる目的とする法人など特定の事業を目的とする法人でその適正な運営がされているものであることなどの要件を満たすことにつき主務官庁の認定を受け、かつ、その認定を受けてから一定期間を経過していないもの
- h 一定の学校法人
- i 社会福祉法人
- j 更生保護法人

## (2) 今回の改正の内容

- ① この措置の適用対象となる法人に、日本司法支援センターが追加されました（新措令40の3一の五）。

(注) 日本司法支援センター

この日本司法支援センターは、総合法律支援法（平成16年法律第74号）により設立された法人で、裁判その他の法による紛争解決制度の利用をより容易にするとともに、弁護士等のサービスをより身近に受けられるようにするための総合的な支援（総合法律支援）の中核をなす法人で、独立行政法人の枠組みに従いつつ、最高裁判所が設立・運営に関与する法人です。

- ② この措置の適用対象となる法人の範囲から、貧困者の訴訟援助を主たる目的とする法人でその業務が全国の区域に及ぶものが除外されました（新措令40の3三）。

この法人は、具体的には財団法人法律扶助協会が対象となることとなりますが、上記の日本司法支援センターへ貧困者の訴訟援助に係る業務を一本化するため、当該業務を廃止することとしています。これにより貧困者の訴訟援助に係る業務を行う法人がなくなることから規定の整備を行うものです。

## (3) 適用関係

上記(2)①の改正は、相続又は遺贈により取得した財産を平成18年4月1日以後に贈与をする場合について適用されます（改正措令附則1）。

上記(2)②の改正は、総合法律支援法（平成16年法律第74号）附則第1条第2号に定める日（18年10月1日）から適用されます（改正措令附則1十）。

## 2 住宅取得等資金に係る相続時精算課税制度の特例の改正（措法70の3・70の3の2）

### (1) 改正前の制度の概要

- ① 住宅取得等資金に係る相続時精算課税の特例の概要

平成15年1月1日から平成17年12月31日までの間に、一定の要件を満たす受贈者（以下「特定受贈者」といいます。）が、その年の1月1日において65歳未満の者から贈与により住宅の取得等の対価に充てるための金銭（以下「住宅取得等資金」といいます。）を取得し、次の条件を満たす新築、取得又は増改築等を行った場合には、その特定受贈者は、相続時精算課税制度を選択することができます（旧措法70の3①一～三）。

(注) 一定の要件を満たす受贈者（特定受贈者）

とは、次の要件を満たす者をいいます（旧措法70の3③一）。

- a 贈与税について、無制限納税義務者であること。
- b 住宅取得等資金の贈与をした者の直系卑属である推定相続人であること。
- c その年の1月1日において、20歳以上であること。

イ 住宅用家屋の新築又は建築後使用されたことのない住宅用家屋の取得の場合  
住宅取得等資金を贈与により取得した年の翌年3月15日までに住宅用家屋を新

築するか、建築後使用されたことのない住宅用家屋を取得し、その日までに特定受贈者の居住の用に供しているか、またはその日後遅滞なく特定受贈者の居住の用に供することが確実と見込まれること。

ロ 既存住宅用家屋の取得の場合

住宅取得等資金を贈与により取得した年の翌年3月15日までに既存住宅用家屋を取得し、その日までに特定受贈者の居住の用に供しているか、またはその日後遅滞なく特定受贈者の居住の用に供することが確実と見込まれること。

ハ 増改築等の場合

住宅取得等資金を贈与により取得した年の翌年3月15日までに特定受贈者が居住の用に供している家屋の増改築の対価に充てて増改築等を行い、その日までに特定受贈者の居住の用に供しているか、またはその日後遅滞なく特定受贈者の居住の用に供することが確実と見込まれること。

② 住宅取得等資金の贈与を受けた場合の相続時精算課税に係る贈与税の特別控除の特例の概要

平成15年1月1日から平成17年12月31日までの間に住宅取得等資金を贈与により取得した特定受贈者が、①相続時精算課税適用者である場合又は②住宅取得等資金について相続時精算課税選択届出書を提出しようとする者（上記①①～③の要件に該当することにより相続時精算課税選択届出書を提出しようとする者を含みます。）である場合は、その住宅取得等資金の贈与があった年分の贈与税については、住宅資金特別控除額（1,000万円またはその年分のその贈与者から贈与により取得した住宅取得等資金の額のうちいずれか低い金額）を控除することができます。

③ 対象となる住宅の範囲

イ 住宅用家屋の範囲

この特例の対象となる住宅用の家屋とは、特定受贈者の居住の用に供する家屋で次の要件を満たすものをいいます（旧措法70の3③二、旧措令40の5①）。

a その家屋の床面積の2分の1以上に相当する部分が専ら居住の用に供されるものであること。

b 相続税法の施行地内にあること。

c 次のいずれかの要件を満たすこと。

i 1棟の家屋で床面積が50m<sup>2</sup>以上であること。

ii 区分所有建物である場合には、専有部分の床面積が50m<sup>2</sup>以上であること。

ロ 建築後使用されたことのある住宅用家屋の範囲

この特例の対象となる建築後使用されたことのある住宅用家屋とは、特定受贈者の居住の用に供する家屋で次の要件を満たすものをいいます（旧措法70の3③三、旧措令40の5②、旧措規23の6③）。

a 上記イのaからcまでの要件を満たすものであること。

b 次に掲げる家屋の区分に応じてそれぞれ次に定めるいずれかの要件を満たすものであること。

i 耐火建築物である家屋

(a) 建築後25年以内であること。

(b) 建築基準法施行令第3章及び第5章の4の規定又は国土交通大臣が財務大臣と協議して定める地震に対する安全性に係る基準に適合するものであること。

ii 耐火建築物以外の家屋

(a) 建築後20年以内であること。

(b) i(b)に掲げる要件を満たすものであること。

④ 増改築等の範囲

この特例の対象となる住宅の増改築等とは、特定受贈者が所有する家屋につい

て行う工事で次の要件を満たすものをいいます（旧措法70の3③四、旧措令40の5③④）。

イ 相続税法の施行地で行われる工事であること。

ロ 工事に要した費用の額が100万円以上であること。

ハ 工事をした家屋が特定受贈者が主としてその居住の用に供するものであると認められるものであること。

ニ 増築、改築、大規模の修繕又は大規模の模様替等であること。

ホ 工事をした家屋が特定受贈者の居住の用以外の用にも供するものである場合には、居住の用に供する部分の工事に要した費用の額が2分の1以上であること。

ヘ 工事をした家屋が、次のいずれかに該当するものであること。

a 1棟の家屋で床面積が50m<sup>2</sup>以上であること。

b 区分所有建物である場合には、専有部分の床面積が50m<sup>2</sup>以上であること。

## (2) 今回の改正の内容

この特例は、平成15年度税制改正において、相続時精算課税制度が創設されたことを受けて創設されたものです。30代の団塊ジュニア世代と称される世代が自己の住宅を取得しようとする場合には、その親は当然ながら団塊の世代のと称される世代となります。この世代の方たちは、未だ65歳に達しない者も多くいることから、相続時精算課税制度を使ってジュニア世代が住宅を取得するための資金の贈与を行うことができないこととなります。住宅の取得は、もちろん大きな決断も必要ですが、その家族において必要とする時期、タイミングというのも重要な要素となってきます。この特例は、このような住宅を必要とす

る時期に必要な資金を入手できるよう精算課税制度の贈与者年齢の要件を緩和するとともに、非課税措置の上積みを行うことにより、よりインセンティブを高める制度となっています。平成18年以降においても平成17年以前と状況は同様と考えられたことから、平成18年度税制改正において、この特例の適用期限が、平成19年12月31日まで2年間延長されました（新措法70の3①、70の3の2①）。

## (3) 適用関係

この特例は、平成18年1月1日以後引き続き適用されることとなります（新措法70の3①、70の3の2①）。

## 3 小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例の改正（措法69の4）

### (1) 改正前の制度の概要

#### ① 制度の概要

個人が相続又は遺贈（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を含みます。）により財産を取得した場合において、その財産のうちに、その相続の開始の直前において、被相続人又は被相続人と生計を一にしていた親族（以下「被相続人等」といいます。）の事業（準事業を含みます。）の用若しくは居住の用に供されていた宅地等（土地及びその土地の上に存する権利をいいます。）で建物若しくは構築物の敷地の用に供されているもの又は国の事業の用に供されている宅地等で国が設置する郵便局以外の郵便局（いわゆる特定郵便局）の敷地の用に供されているもの（以下「国の事業の用に供されている宅地等」といいます。）で棚卸資産に該当しない宅地等（被相続人等の事業の用若しくは居住の用に供されていた宅地等又は国の事業の用に供されている宅地等のうちに事業の用若しくは居住の用並びに国の事業の用以外の用に供



されていた部分があるときは、事業の用若しくは居住の用又は国の事業の用に供されていた部分に限られます。なお、被相続人等の居住の用に供されていた部分が特定居住用宅地等（下記②ロ参照）に該当する場合において、その居住の用に供されていた部分が一棟の建物に係るものであるときは、その一棟の建物の敷地の用に供されていた宅地等のうち事業の用及び居住の用並びに国の事業の用以外の用に供されていた部分を含みます。以下「特例対象宅地等」といいます。）があるときは、その相続又は遺贈により財産を取得した者に係るすべてのこれらの宅地等でこの特例の規定の適用を受けるものとして次に定めるとおりに選択したもの（選択特例対象宅地等）が、限度面積要件を満たす選択特例対象宅地等（以下「小規模宅地等」といいます。）である場合に限り、相続税の課税価格に算入すべき価額は、通常の方法によって評価した価額に、次に掲げる小規模宅地等の区分に応じ、それぞれに定める割合を乗じて計算した金額とされています（旧措法69の4①）。

イ 特定事業用宅地等である小規模宅地等、特定居住用宅地等である小規模宅地等、国営事業用宅地等である小規模宅地等及び特定同族会社事業用宅地等である小規模宅地等……………20%

ロ 上記イに掲げる小規模宅地等以外的小規模宅地等……………50%

（注）上記の「準事業」とは、事業と称するに至らない不動産の貸付け（国の事業の用に供されている宅地等に係る不動産の貸付けを除きます。）その他これに類する行為で相当の対価を得て継続的に行うものをいいます（旧措令40の2①）。

## ② 小規模宅地等の範囲

上記①イに掲げる小規模宅地等とは、具体的には、次の宅地等をいうこととされて

います（旧措法69の4③、旧措令40の2④～⑨）。

### イ 特定事業用宅地等

相続開始の直前において被相続人等の事業（不動産貸付業、駐車場業、自転車駐車場業及び準事業を除きます。）の用に供されていた宅地等で、相続又は遺贈によりその宅地等を取得した個人のうちに、相続開始の時から相続税の申告書の提出期限までの間にその宅地等の上で営まれていた被相続人の事業を引き継ぎ、申告期限まで引き続きその宅地等を所有し、かつ、その事業を営んでいること等の要件を満たす被相続人の親族がいる場合におけるその宅地等をいいます。

### ロ 特定居住用宅地等

被相続人等の居住の用に供されていた宅地等で、相続又は遺贈によりその宅地等を取得した個人のうちに、被相続人の配偶者又は相続開始の直前においてその宅地等の上に存する被相続人の居住の用に供されていた家屋に居住していた者であって、相続開始の時から申告期限まで引き続きその宅地等を所有し、かつ、その家屋に居住していること等の要件を満たす被相続人の親族がいる場合のその宅地等をいいます。

### ハ 国営事業用宅地等

国の事業の用（特定郵便局の用）に供されている宅地等で、相続又は遺贈によりその宅地等を取得した個人のうちに被相続人の親族がおり、その親族から相続開始後5年以上その宅地等を国の事業の用に供するために借り受ける見込みであることについて一定の証明がされた宅地等をいいます。

### ニ 特定同族会社事業用宅地等

相続開始の直前において被相続人等が有する株式又は出資金額の合計額がその株式等に係る法人の発行済株式の総数又

は出資金額の10分の5以上である法人の事業（不動産貸付業、駐車場業、自転車駐車場業及び準事業を除きます。）の用に供されていた宅地等で、相続又は遺贈によりその宅地等を取得した個人のうちにその法人の役員である被相続人の親族がおり、その宅地等を取得した親族が相続開始の時から申告期限まで引き続きその宅地等を所有し、かつ、申告期限まで引き続きその法人の事業の用に供されている場合におけるその宅地等をいいます。

## (2) 今回の改正の内容

### ① 特定物納制度の創設に伴う整備

延納中の者について延納により納付することが困難な事由が生じた場合において、相続税の申告期限後10年以内に限り、延納により納付を困難とする金額を限度として、その申請時の時価により物納が認められる制度が創設されました（新相法48）。

この特定物納制度は、相続税の課税価格で収納する通常物納制度とは異なり、時価により収納することとされていることから、本特例との調整が必要となりました。すなわち、本特例は、基本的には、居住の継続、事業の継続を前提に置いて、引き続き小規模宅地を保有させるために課税の軽減を行うものであることから、物納制度とは相容れない制度であります。通常物納では課税価格で収納することから、この特例を受けた者は通常5分の1等の価額で収納されることとなることから、物納による納付は考えられないところです。しかしながら、特定物納は、申請時の時価により収納することとされていることから、片方では保有し続けるために権をし、片方では国に代物弁済をするための特例を適用させるといふように矛盾したこととなります。そこで、この特例の適用を受けた小規模宅

地等については、特定物納制度の対象外とする規定の整備が行われました（新措法69の4⑧）。

### ② 特定同族会社事業用宅地等の対象となる法人についての規定の整備

上述したように本特例は、居住の継続又は事業の継続を前提とした特例であることから、本来清算中の法人を対象とすることは予定していませんでしたが、法文上明示的に除外されていませんでした。そこで、今回、会社法関係の整備を行う機会に清算中の法人は、特定同族会社事業用宅地等の対象となる法人に該当しないこととする規定の整備が行われました（新措令40の2⑪）。

また、特定同族会社事業用宅地等に係る法人の要件のうち株式の議決権の制限について確認する上で定款が必要であることから、今回の整備の一環として、添付書類に当該法人の定款が追加されました（新措規23の2⑬四口）。

### ③ 会社法の制定に伴う規定の整備等

旧商法から会社関係の規定を独立させた会社法が、平成18年5月1日から施行されることとなっています。この会社法の制定に伴い、所要の規定の整備が行われることとなりました（新措令40の2⑨五、⑩、新措規23の2⑪⑫⑬四ハ）。

## (3) 適用関係

① 上記(2)①による改正後の規定は、平成18年4月1日以後に相続又は遺贈により取得する財産に係る相続税について適用され、平成18年3月31日までに相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税については、従来どおりとされています（改正法附則150①）。

② 上記(2)②及び③による改正後の規定は、会社法の施行日（平成18年5月1日）以後に相続又は遺贈により取得する財産に係る

相続税について適用され、平成18年4月30日までに相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税については、従来どおりとされています（改正措令附則1七、改正措規附則1五）。

#### 4 特定事業用資産についての相続税の課税価格の計算の特例の改正（措法69の5）

##### (1) 改正前の制度の概要

###### ① 制度の概要

特定事業用資産相続人等が、相続若しくは遺贈（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を含みます。以下同じ。）又は贈与（相続時精算課税の適用を受ける財産に係る贈与に限ります。以下同じ。）により取得した特定事業用資産でこの特例の適用を受けるものとして次に定めるとおりに選択をしたもの（以下「選択特定事業用資産」といいます。）について、その相続の開始の時（贈与により取得したものである場合には、その贈与の時）からその相続又は遺贈に係る相続税の申告書の提出期限（その特定事業用資産相続人等がその提出期限の前に死亡した場合には、その死亡の日。以下同じ。）まで引き続きその選択特定事業用資産のすべてを有している場合その他これに準ずる一定の場合には、相続税の課税価格に算入すべき価額は、その選択特定事業用資産の価額に次に掲げる選択特定事業用資産の区分に応じ、それぞれに定める割合を乗じて計算した金額とされました（旧措法69の5①）。

イ 特定同族会社株式等又は特定受贈同族会社株式等である選択特定事業用資産 90%

ロ 特定森林施業計画対象山林又は特定受贈森林施業計画対象山林である選択特定事業用資産 95%

###### ② 特定事業用資産相続人等の範囲

この特例の適用を受けることのできる特定事業用資産相続人等とは、次に掲げる区分に応じ、それぞれに定める要件のすべてを満たす者をいうものとされています（旧措法69の5②五、九、旧措令40の2の2⑤⑩、旧措規23の2の2⑦）。

イ 相続又は遺贈により特定同族会社株式等を取得した個人

a その個人が、被相続人から特定同族会社株式等を相続又は遺贈により取得した者であり、かつ、その被相続人の親族であること。

b その個人が、相続税の申告期限を経過する時において選択特定事業用資産である特定同族会社株式等に係るすべての法人の役員（法人税法第2条第15号に規定する役員に限ります。）であること。

c この個人が、相続開始の時において、選択特定事業用資産である特定同族会社株式に係る全ての法人について、その法人の発行済株式等の総数又は総額の5%以上の株式又は出資を有していること。

ロ 相続又は遺贈により特定森林施業計画対象山林を取得した個人

a その個人が、被相続人から特定森林施業計画対象山林を相続又は遺贈により取得した者であり、かつ、その被相続人の親族であること。

b その個人が、相続開始の時から相続税の申告期限まで引き続き特定森林施業計画対象山林について市町村長等の認定を受けた森林施業計画に基づき施業を行っていること。

ハ 贈与により特定受贈同族会社株式等を取得した個人

a その個人が、贈与を受けた特定受贈同族会社株式等について相続時精算課税の適用を受ける者であること。

b その個人が、特定受贈同族会社株式等に係る贈与の時から特定贈与者であった被相続人の死亡により開始した相続に係る相続税の申告期限を経過する時までの間のうち一定の期間において特定受贈同族会社株式等に係る選択特定事業用資産である特定受贈同族会社株式等に係るすべての法人の役員（法人税法第2条第15号に規定する役員に限ります。）であること。

## ニ 贈与により特定受贈森林施業計画対象山林を取得した個人

- a その個人が、贈与を受けた特定受贈森林施業計画対象山林について相続時精算課税の適用を受ける者であること。
- b 特定受贈森林施業計画対象山林に係る贈与の時から被相続人である特定贈与者の死亡により開始した相続に係る相続税の申告期限まで引き続き特定受贈森林施業計画対象山林について市町村長等の認定を受けた森林施業計画に基づき施業を行っていること。

### ③ 特定事業用資産の範囲

上記①の「特定事業用資産」とは、次の①又は②に掲げるものをいいます（旧措法69の5②十）。

イ 特定同族会社株式等又は特定受贈同族会社株式等（贈与時から相続開始時まで特定事業用資産相続人等が有しているものに限り。）である株式又は出資のうち10億円に相当する特定同族会社株式等又は特定受贈同族会社株式等

ロ 一定の立木又は土地等

### ④ 相続税の申告期限までの引き続き保有要件

特定事業用資産相続人等は、この特例の適用を受けるものとして選択をした選択特定事業用資産については、その被相続人の相続の開始の時からその相続又は遺贈に係る相続税の申告書の提出期限（特定事業用

資産相続人等がその提出期限前に死亡した場合には、その死亡の日）まで引き続きその選択特定事業用資産のすべてを有していなければこの特例の適用を受けることはできないこととされていますが、その選択特定事業用資産のすべてを有している場合に準ずる一定の場合については、その例外として、この特例の適用を受けることができるものとされていました（旧措法69の5①、旧措令40の2の2②）。

## (2) 今回の改正の内容

### ① 特定物納制度の創設に伴う整備

延納中の者について延納により納付することが困難な事由が生じた場合において、相続税の申告期限後10年以内に限り、延納により納付を困難とする金額を限度として、その申請時の時価により物納が認められる制度が創設されました（新相法48）。

この特定物納制度は、上記の小規模宅地等に係る課税価格の計算の特例で述べたように、事業の継続を前提とする本特例とは相容れない制度であります。そこで、小規模宅地等の課税価格の計算の特例と同様、この特例の適用を受けた選択特定事業用資産については、特定物納制度の対象外とする規定の整備が行われました（新措法69の4⑭）。

### ② 特定同族会社株式等に係る要件の整備

上述したように本特例は、事業の継続を前提とした特例であることから、本来清算中の法人を対象とすることは予定していませんでしたが、法文上明示的に除外されていませんでした。そこで、今回、会社法関係の整備を行う機会に相続税の申告期限において清算中となった法人は、特定同族会社株式等の対象となる法人に該当しないこととする規定の整備が行われました（新措令40の2の2③）。

また、法人の役員の範囲から清算人を除

く整備も同時に行われています（新措規23の2の2⑬）。これにより、特定受贈同族会社株式等については、清算期間が長くなる法人は自ずと対象外となることとなります。

③ 会社法の制定に伴う規定の整備等

旧商法から会社関係の規定を独立させた会社法の制定、有限会社法の廃止等の会社法制の見直し、平成18年5月1日から施行されることとなっています。この会社法の制定等に伴い、「有限会社」の文言を削除する等の規定の整備が行われました（新措法69の5②⑤、新措令40の2の2⑤⑦⑨、新措規23の2の2④⑤）。

また、今回の会社法制の一連の改正に伴い、資本の払戻しが剰余金の分配として、利益処分と一体として行うことができるようになったこと等を踏まえ、会社分割、株式分割、株式無償割当て、株式交換、剰余金の配当その他の事由（以下「会社分割等」といいます。）により資本等の払戻しがあった場合には、特定受贈同族会社株式等の価額の調整のための計算規定を整備するとともに、代替して取得した株式等についての引継価額の計算規定について、次のとおり規定の整備が行われることとなりました。

イ 会社分割等により特定受贈同族会社株式等について1株当たりの資本金等の額の減少があった場合における当該株式等の1株当たりの価額の算定方法が定められました（新措令40の2の2⑩⑬）。

ロ 株式の分割・併合、合併、分割、株式交換及び株式移転により特定受贈同族会社株式等に対応する株式を取得した場合の当該対応する株式の1株又は1口当たりの価額の算定方法が定められました（新措令40の2の2⑪⑬）。

ハ 会社分割等により剰余金の配当として金銭その他の資産の交付を受けた場合に

おける相続税の課税価格の算定方法が定められました（新措令40の2の2⑫⑬）。

(3) 適用関係

① 上記(2)①による改正後の規定は、平成18年4月1日以後に相続又は遺贈により取得する財産に係る相続税について適用され、平成18年3月31日までに相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税については、従来どおりとされています（改正法附則150①）。

② 上記(2)②及び③による改正後の規定は、会社法の施行日（平成18年5月1日）以後に相続又は遺贈により取得する財産に係る相続税について適用され、平成18年4月30日までに相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税については、従来どおりとされています（改正措令附則1七、改正措規附則1五）。

## 5 農地等に係る贈与税の納税猶予制度の改正（措法70の4）

(1) 改正前の制度の概要

① 贈与税の納税猶予制度

農業を営む個人が、その推定相続人のうちの一人に農地（特定市街化区域農地等を除きます。）の全部並びに採草放牧地（特定市街化区域農地等を除きます。）及び準農地のそれぞれ3分の2以上を贈与した場合の贈与税については、担保の提供を条件にその納税を猶予し、贈与者が死亡した場合又は贈与者の死亡前に受贈者が死亡した場合には、猶予税額の納付を免除することとされています（旧措法70の4①）。

なお、贈与者が死亡したときは、その贈与者の死亡による相続等に係る相続税については、その受贈者が納税猶予を受けていた農地等を贈与者から相続等により取得したものとみなされ、相続税の課税対象とな

ることとなっています（旧措法70の5①）。

② 納税猶予税額の全部の期限の確定

この特例の規定の適用を受けた場合において、次の①又は②に該当することとなった場合等には、それぞれの事実が生じた日から2月を経過する日等に猶予期限が到来し、猶予されていた贈与税額及びその税額に対応する利子税額をあわせて納付しなければならないこととされています（旧措法70の4①）。

イ その贈与を受けた農地等について、譲渡、贈与若しくは転用をし、又はその農地等につき使用貸借による権利若しくは賃借権の設定をした場合等において、その譲渡、贈与、転用又は設定等（以下「譲渡等」といいます。）があったその農地等の面積が納税猶予の適用を受けた農地等の面積の20%を超える場合

ロ その贈与により取得した農地等に係る農業経営を廃止した場合

③ 納税猶予税額の一部の期限の確定

この特例の適用を受ける農地等の一部につき受贈者による譲渡等があった場合（その譲渡等により猶予税額の全部について納期限が確定する場合は除かれます。）又は贈与税の申告書の提出期限後10年を経過する日において特例の適用を受けている準農地のうちに農地等として受贈者の農業の用に供されていないものがある場合には、納税猶予税額のうちその譲渡等があった農地等又は農業の用に供されていない準農地の価額に対応する部分の贈与税については、その譲渡等があった日又はその10年を経過する日の翌日から2月を経過する日をもって納期限が確定し、納税猶予を受けていた贈与税額及びその税額に対応する利子税額をあわせて納付しなければならないこととされています（旧措法70の4③）。

(2) 今回の改正の内容

相続税及び贈与税の利子税については、延納の年割額を納付するに際して、納付する日が1日でもずれると利子税額が異動することが納税者及び税務署にとって必要以上の手数を要すること等から昭和48年度の税制改正において、月割計算を導入してきたところですが、今回の物納申請期間中における利子税の導入により、月割単位では実務上の対応が困難となる場合が想定されるとともに、税務事務の機械化により利子税の計算も容易に行えるようになってきたという現状を踏まえて、日割り計算とすることとされました。

そこで、贈与税の納税猶予の猶予期限の確定事由に該当したことによる猶予税額の納付とあわせて納付することとされている利子税についても同様に、月割計算から日割計算とする改正が行われました（新措法70の4②<sup>9</sup>）。

(3) 適用関係

改正後のこの特例の規定は、平成18年4月1日以後に猶予期限の確定事由に該当することとなるこの特例の適用を受ける贈与税について適用されます（改正所法等附則150②）。

## 6 農地等についての相続税の納税猶予制度の改正（措法70の6）

(1) 改正前の制度の概要

① 制度の仕組み

農地及び採草放牧地並びに準農地（特定市街化区域農地等を除きます。以下「特例農地等」といいます。）を相続した農業相続人が、農業を営んでいた被相続人から相続又は遺贈により特例農地等を取得し、その者の農業の用に供し農業を継続していく場合は、農地の価額のうち農業投資価格（恒久的に農業の用に供されるべき農地として取引される場合に通常成立すると認められる価格）を超える部分に対応する相続

税について、担保の提供を条件に納税猶予期限までその納税を猶予し、その農業相続人が死亡した場合、農業相続人の農業後継者に特例農地等を租税特別措置法第70条の4の規定の適用を受ける贈与を行った場合、申告期限後20年間農業を継続した場合（都市営農農地等についてこの特例の適用を受けている場合を除きます。）には、猶予税額の納付を免除することとされています（旧措法70の6①）。

## ② 納税猶予税額の全部の期限の確定

この特例の適用を受けた場合において、次の①又は②に該当することとなった場合等には、それぞれの事実が生じた日から2月を経過する日等に猶予期限が到来し、猶予されていた相続税額及びその税額に対応する利子税額をあわせて納付しなければならないこととされています（旧措法70の6①）。

イ 相続等により取得した特例農地等について、譲渡、贈与（贈与税の納税猶予の特例に係る贈与は除かれます。）若しくは転用をし、又はその特例農地等につき使用貸借による権利若しくは賃借権の設定をした場合等において、その譲渡、贈与、転用又は設定等（以下「譲渡等」といいます。）があったその特例農地等に係る土地の面積が、その農業相続人の納税猶予の適用を受けた特例農地等の面積の20%を超える場合

ロ 相続等により取得した特例農地等に係る農業経営を廃止した場合

## ③ 納税猶予税額の一部の期限の確定

この特例の適用を受ける特例農地等の一部につき農業相続人による譲渡等があった場合（その譲渡等により猶予税額の一部について納期限が確定する場合は除かれます。）又は相続税の申告書の提出期限後10年を経過する日において特例の適用を受けている準農地のうちに農地又は採草放牧地

として農業相続人の農業の用に供されていないものがある場合には、納税猶予税額のうちその譲渡等があった特例農地等又は農業の用に供されていない準農地の価額に対応する部分の相続税については、その譲渡等があった日又はその10年を経過する日の翌日から2月を経過する日をもって納期限が確定し、納税猶予を受けていた相続税額及びその税額に対応する利子税額（年6.6%）をあわせて納付しなければならないこととされています（旧措法70の4③）。

## (2) 今回の改正の内容

相続税及び贈与税の利子税については、農地等についての贈与税の納税猶予制度の改正の項で説明したとおり、月割計算から日割計算とすることとされました。

そこで、相続税の納税猶予の猶予期限の確定事由に該当したことによる猶予税額の納付とあわせて納付することとされている利子税についても同様に、月割計算から日割計算とする改正が行われたほか、所要の規定の整備が行われました（新措法70の6③⑤）。

## (3) 適用関係

改正後のこの特例の規定は、平成18年4月1日以後に猶予期限の確定事由に該当することとなるこの特例の適用を受ける相続税について適用されます（改正所法等附則150③）。

## 7 その他の特例の規定の整備

相続税及び贈与税の延納制度及び物納制度について、相続税法において大幅な改正が行われたところですが、これに伴い、次の延納の特例及び物納の特例について規定の整備が行われています。

(1) 計画伐採に係る相続税の延納等の特例（措法70の8）

(2) 特別緑地保全地区等内の土地に係る相続税の延納に伴う利子税の特例（措法70の9）

- (3) 不動産等に係る相続税の延納等の特例（措  
法70の10） の11）
- (4) 相続税の延納に伴う利子税の特例（措法70  
（5） 相続税の物納の特例（措法70の12）



# 租税特別措置法（登録免許税関係）の改正

目	次
一 土地の売買による所有権の移転登記等に対する税率の軽減措置の創設（新措法72）	率の軽減措置の改正 （新措法78の2①）
二 農林中央金庫等が行う組織再編成によってする登記に対する税率の軽減措置の創設（新措法80の3）	八 漁業協同組合が漁業協同組合合併促進法の規定による認定を受けて合併した場合の不動産の所有権の移転登記等に対する税率の軽減措置の改正（新措法78の2②）
三 特定外貿埠頭管理運営者が指定法人からの出資に伴い土地等を取得した場合の所有権の移転登記に対する税率の軽減措置の創設（新措法82の3）	九 勧告等によってする登記に対する税率の軽減措置の改正（新措法79）
四 会社分割に伴う不動産の権利の移転登記等に対する税率の軽減措置の改正（新措法81）	十 産業活力再生特別措置法に規定する認定事業者等が認定事業再構築計画等に基づき受ける登記に対する税率の軽減措置の改正（新措法80）
五 特定目的会社が資産流動化計画に基づき特定不動産等を取得した場合等の所有権の移転登記等に対する税率の軽減措置の改正（新措法83の3）	十一 認定経営基盤強化計画に基づき行う登記に対する税率の軽減措置の改正（新措法80の2）
六 認定民間都市再生事業計画等に基づき土地等を取得した場合等の所有権の移転登記等に対する税率の軽減措置の改正（新措法83）	十二 農林漁業金融公庫資金等の転貸の場合の抵当権の設定登記に対する税率の軽減措置の改正（新措法78）
七 漁業協同組合が漁業協同組合連合会から権利義務の承継により不動産等を取得した場合の所有権の移転登記に対する税	十三 国際船舶の所有権の保存登記等に対する税率の軽減措置の改正（新措法82の2）
	十四 租税特別措置の適用期限の延長
	十五 租税特例措置の廃止

現在、我が国は、先進国中最悪の危機的財政状況の下、少子・高齢化、グローバル化といった大きな構造変化に直面しています。この中で、政府は将来にわたり公正な社会を維持し、持続的な経済社会の活性化を実現するために、広範な分野の構造改革に取り組んでいます。税制についても、新たな社会に相応しい姿に再構築するため、「あるべき税制」の具体化に向けた取組みを進めています。

平成18年度の税制改正においては、経済状況の改善を踏まえ、税制改正の視点を従来のような景気刺激型から景気中立型へと転換するとともに、経済社会の構造変化に対応し、持続可能で活力のある、安心・安全な社会を構築するといった視点も重視した改正を行ったところです。

具体的には、景気対策として講じてきた定率減税等の政策税制を根本的に見直す一方で、国民生活における安心・安全の確保、企業の国際競争力

の強化や中小企業の経営の活性化、地方分権の推進等の視点から、個人所得課税、法人関連税制、土地・住宅税制、国際課税、酒税・たばこ税等について、所要の措置を講じたところです。

本稿では、これらの平成18年度の税制改正に盛り込まれた改正事項のうち、登録免許税の特例（租税特別措置法関係）の改正事項の概要について説明します。

これらの改正事項が織り込まれた「所得税法等の一部を改正する等の法律」は、去る3月27日参議院本会議において可決、成立し、同月31日に平成18年法律第10号として公布されています。ま

た、次の関係政省令もそれぞれ公布又は制定されています。

- ・ 租税特別措置法施行令の一部を改正する政令（平成18年政令第135号）
- ・ 租税特別措置法施行規則の一部を改正する省令（平成18年財務省令第26号）
- ・ 租税特別措置法第80条の3第1項に規定する農林中央金庫等の業務の健全かつ効率的な運営に資するものとして内閣総理大臣及び農林水産大臣が定める基準を定める件（平成18年3月金融庁・農林水産省告示第6号）

## 一 土地の売買による所有権の移転登記等に対する 税率の軽減措置の創設（新措法72）

### 1 制度創設の背景

不動産に係る登録免許税については、平成15年度税制改正において土地と建物との間の実質的な税負担水準の格差を解消し、各種登記間における税負担のバランスの是正や登記制度の悪用に対処する観点から、

- ① 不動産登記に係る不動産価額の特例を15年3月31日の期限の到来をもって廃止する
- ② 上記①の特例の廃止に伴い、登録免許税の税率の改正により、税負担を総合的に調整する

等の改正が行われるとともに、当時の地価事情、すなわち、地価の下落が続く、土地市場が個々の土地の利便性、収益性を重視する方向へと構造的に変化する中で、当時の低迷する経済情勢をも勘案し、平成15年4月1日から平成18年3月31日までの間の措置として、課税標準を不動産の価額とする登記の税率を一律本則の2分の1に軽減する特例措置が講じられました。この特例は、多年度税収中立の枠組みの中で、先行減税の一つとして行われたことから、期限の到来をもって廃止することとされていました。

平成18年度税制改正においては、景気が穏や

かな回復を見せ、さらに先行きについても、企業部門の好調さが雇用・所得環境の改善を通じて家計部門に波及している状況にあり、国内民間需要に支えられた景気回復が続くと見込まれている状況にあります。また、土地については、一部の地域を中心に、収益性・利便性に応じた土地取引の活発化の動きが見られますが、こうした動きをより広範かつ確実なものとするためには、土地の更なる有効利用の促進や土地取引の活性化を後押しする施策が求められていました。

ただし、平成15年当時の地価が全面的に下落するなどの当時の低迷した経済状況とは異なり、近年の経済状況の改善、土地取引を巡る状況の変化等を勘案し、土地取引の中心である土地の売買及び信託に限定した軽減措置に集中・重点化を図ることとされ、土地の売買及び信託に係る登録免許税を軽減する措置が講じられることとなりました。

### 2 制度の概要

- (1) 個人又は法人が、平成18年4月1日から平成20年3月31日までの間に、土地に関する登記で次に掲げるものを受ける場合には、そ

の登記に係る登録免許税の税率は、次に掲げる登記の区分に応じ、それぞれに次に定める割合に軽減することとされました（新措法72①）。

イ 売買による所有権の移転の登記 1,000分の10（本則：1,000分の20）

ロ 所有権の信託の登記 1,000分の2（本則：1,000分の4）

- (2) 平成15年4月1日から平成18年3月31日までの間に所有権の移転の仮登記又は所有権の移転の請求権の保全のための仮登記（登録免許税法別表第1第1号（十二）ロ(3)）又は所有権の信託の仮登記又は信託の設定の請求権の保全のための仮登記（登録免許税法別表第1第1号（十二）ニ(1)）を受けた者が、土地について、これらの仮登記に基づき、平成18年4月1日から平成20年3月31日までの間に上記(1)イ又はロの登記を受ける場合には、登録免許税法第17条第1項（仮登記等のある不動産等の移転登記の場合の税率の特例）の規定により控除する割合は、次に掲げる登記の区分に応じ、それぞれ次の定める割合とされました（新措法72②）。

イ 売買による所有権の移転の登記 1,000分の5（本則：1,000分の10）

ロ 所有権の信託の登記 1,000分の1（本則：1,000分の2）

- (3) 平成15年3月31日以前に所有権の移転の仮登記又は所有権の移転の請求権の保全のた

めの仮登記（旧登録免許税法別表第1第1号（九）イ）を受けた者が、土地について、その仮登記に基づき、平成18年4月1日から平成20年3月31日までの間に上記(1)イの登記を受ける場合には、登録免許税法第17条第1項（仮登記等のある不動産等の移転登記の場合の税率の特例）の規定により控除する割合は、1,000分の2とされました（新措法72③）。

なお、平成15年3月31日以前に所有権の信託の仮登記又は信託の設定の請求権の保全のための仮登記（旧登録免許税法別表第1第1号（九）ロ）を受けた者が、土地について、その仮登記に基づき、上記(1)ロの登記を受ける場合には、登録免許税法第17条第1項（仮登記等のある不動産等の移転登記の場合の税率の特例）の規定は適用されないこととされています（平成15年改正法附則24⑤）。したがって、平成15年3月31日以前に所有権の信託の仮登記又は信託の設定の請求権の保全のための仮登記を受けた者が、平成18年4月1日から平成20年3月31日までの間に、土地に関する所有権の信託の登記を受ける場合の税率は、1,000分の2となります。

### 3 適用関係

改正後のこの特例の規定は、平成18年4月1日以後に受ける登記に係る登録免許税について適用されます（改正所法等附則1）。

## 二 農林中央金庫等が行う組織再編成によってする登記に対する税率の軽減措置の創設（新措法80の3）

### 1 制度創設の背景

農林水産省では、農林中央金庫及び特定農水産業等協同組等による信用事業の再編及び強化に関する法律を制定し、農協系統の金融業務の効率化及び健全な運営の確保を図ることに努めてきたところです。登録免許税においても、こ

のような施策を支援するため、農林中央金庫が信用農業協同組合から事業譲渡により土地等を取得した場合の軽減措置や農業協同組合が農業協同組合連合会から権利義務を承継した場合の軽減措置などの特例措置を講じてきました。

一方で、我が国の金融システムを一層堅固なものとし預金者の信頼を回復するためには、金

融機関の経営基盤の強化を図ることが重要となっていることから、平成15年に「金融機関等の組織再編成の促進に関する特別措置法（以下「金融再編法」といいます。）」が公布され、金融機関が自主的な経営判断により合併等の組織再編成を選択する場合の障害を除去し、合併等を促進するための法整備が行われました。これを受けて、登録免許税においても「認定経営基盤強化計画に基づき行う登記の税率の軽減措置が創設されています。

この金融再編法の金融機関には、農業協同組合は該当しませんが、農林中央金庫と信用農業協同組合連合会が該当することになりますが、農林中央金庫等には別途上述した特例措置が通用されることから、金融再編法の特例について農林中央金庫と信用農業協同組合連合会を対象外とすることとされていました。

平成18年度の税制改正においては、農協系統の金融機関について、従来の措置を廃止した上で他の金融機関と同様の措置をとることとされました。すなわち、農林中央金庫及び信用農業協同組合連合会については、金融再編法の特例の対象とされることとなりました。さらに、金融再編法では、健全な自己資本の状況にある金融機関が組織再編成により業務の効率の向上を図り、その収益性を相当程度向上させる場合に適用があることとなっており、この適用を受けることのできない金融機関の組織再編については産業再生法の対象となっていることを踏まえ、産業再生法の対象とならない農協系統の金融機関について、新たな措置を講ずることとされました。

## 2 制度の内容

(1) 農林中央金庫が、平成18年4月1日から平成20年3月31日までの間に、農林中央金庫及び特定農水産業協同組合等による信用事業の再編及び強化に関する法律（以下「再編強化法」といいます。）に規定する信用農業協同組合連合会から再編強化法の規定による主

務大臣の認可を受けた事業譲渡（農林中央金庫、信用農業協同組合連合会及び農業協同組合（以下「農林中央金庫等」といいます。）が組織の再編成を行う場合において、農林中央金庫等の業務の健全かつ効率的な運営に資するものとして内閣総理大臣及び農林水産大臣が定める基準（以下「農林中央金庫等業務健全基準」といいます。）を満たすものに限ります。）により不動産に関する権利を取得した場合には、その不動産に係る抵当権の移転登記に係る登録免許税の税率は、その権利の取得後1年以内に登記を受けるものに限り、1,000分の1.5（本則：1,000分の2）に軽減することとされました（新措法80の3①本文）。

なお、当該農林中央金庫及び当該信用農業協同組合連合会が金融機関等の組織再編成の促進に関する特別措置法第5条第1号及び第4号（経営基盤強化計画の認定）の要件に該当する場合には、上記の軽減措置の適用を受けることはできません（新措法80の3①ただし書）。

(注) 農林中央金庫が信用農業協同組合から事業譲渡により不動産の権利を取得する場合の「農林中央金庫等業務健全基準」は、次のとおりとなります（租税特別措置法第83条の3第1項に規定する農林中央金庫等の業務の健全かつ効率的な運営に資するものとして内閣総理大臣及び農林水産大臣が定める基準を定める件（平成18年3月金融庁・農林水産省告示第6号））。

1 事業譲渡に係る農林中央金庫及び特定農水産業協同組合等による信用事業の再編及び強化に関する法律施行規則（平成9年大蔵省・農林水産省令第1号）第6条第2項第6号に掲げる事業計画書に定める計画その他の計画（以下「事業譲渡計画」といいます。）の実施により、次に掲げる事項を総合的に判断して、農林中央金庫が業務の健全性を維持しつつ、業務の効率化を図ることを通じ、信用事業を再編及び強化することが明らかな場合であつ

て、2に掲げる基準をいずれも満たすこと。

- (1) 業務粗利益
- (2) 経費
- (3) 業務純益
- (4) 不良債権処理損失額
- (5) 株式等関係損益
- (6) 当年度純利益
- (7) 預貸金利鞘
- (8) 総資金利鞘
- (9) 自己資本比率
- (10) リスク管理債権比率（リスク管理債権残高を貸出金残高で除したものをいいます。）
- (11) 預貸率（貸出金残高を預金、農林債及び譲渡性預金の残高の合計額で除したものをいいます。）

2 1に規定する基準とは、次に掲げるものをいいます。

- (1) 事業譲渡に係る事業譲渡計画の実施により、農林中央金庫の自己資本当期利益率（1(6)を資本勘定の当期中平均残高で除したものをいいます。）を百分率で表した値が事業譲渡の直後に比して改善が見込まれること
- (2) 事業譲渡に係る事業譲渡計画の実施により、業務粗利益経費率（1(2)を1(1)で除したものをいいます。）を百分率で表した値が事業譲渡の直後に比して改善が見込まれること

3 事業譲渡に係る事業譲渡計画が農林中央金庫の経営資源に照らして過度に実施困難なものでなく、当該事業譲渡計画が適切に実施される経営体制及び法令遵守体制が確立されているものであること。

4 事業譲渡に係る事業譲渡計画の実施により、事業を譲渡する信用農業協同組合連合会が事業を行っている地区において、農林中央金庫又はその子会社等が当該地区における信用供与の方針を定めそのための実効性ある体制整備が確実になされること。

5 事業譲渡に係る事業譲渡計画の実施により、農林中央金庫の自己資本の充実の状況が、農林中央金庫がその経営の健全性を判断するための基準（平成13年12月金融庁・農林水産省告示第15号）第1条及び第12条に規定する基準に適合することが見込まれること。

6 農林中央金庫において、労働組合と必要な協議を行うこと等労使間で十分に話し合いを行い、かつ、事業譲渡に係る事業譲渡計画の実施に際して雇用の安定等に十分な配慮が行われていること。

7 事業の一部を譲渡する信用農業協同組合連合会にあっては、事業譲渡の日から起算して5年以内に解散することが確定していること。

(2) 再編強化法に規定する信用農業協同組合連合会が、平成18年4月1日から平成20年3月31日までの間に、特定農業協同組合から農業協同組合法に規定する行政庁の認可を受けた信用事業の全部又は一部の譲受け（農林中央金庫等業務健全基準を満たすものに限り）により不動産に関する権利を取得した場合には、その不動産に係る抵当権の移転登記に係る登録免許税の税率は、その権利の取得後1年以内に登記を受けるものに限り、1,000分の1.5（本則：1,000分の2）に軽減することとされました（新措法80の3②本文）。

なお、信用農業協同組合連合会及び特定農業協同組合が金融機関等の組織再編成の促進に関する特別措置法第5条第1号及び第4号（経営基盤強化計画の認定）の要件に該当する場合には、上記の軽減措置の適用を受けることはできません（新措法80の3②ただし書）。

(注) 信用農業協同組合連合会が特定農業協同組合から信用事業の譲受けにより不動産の権利を取得する場合の「農林中央金庫等業務健全基準」は、次のとおりとなります。

1 信用事業の譲受けに係る農業協同組合及び農業協同組合連合会の信用事業に関する命令（平成5年大蔵省・農林水産省令第1号。以

下「信用事業命令」といいます。）第51条第1項第6号の2に掲げる事業計画書に定める計画その他の計画（以下「事業譲渡計画」といいます。）の実施により、次に掲げる事項を総合的に判断して、信用農業協同組合連合会が業務の健全性を維持しつつ、業務の効率化を図ることを通じ、信用事業を再編及び強化することが明らかな場合であって、2に掲げる基準をいずれも満たすこと。

- (1) 上記(1)の(注) 1(1)から(5)までに掲げる事項
- (2) 当期剰余金
- (3) 貯貸金利鞘
- (4) 上記(1)の(注) 1(8)から(10)までに掲げる事項
- (5) 貯貸率（貸出金残高を貯金及び譲渡性貯金の残高の合計額で除したものをいいます。）

2 1に規定する基準とは、次に掲げるものをいいます。

- (1) 信用事業の譲受けに係る事業譲渡計画の実施により、信用農業協同組合連合会の自己資本当期利益率（1(2)を資本勘定の当期中平均残高で除したものをいいます。）を百分率で表した値が信用事業の譲受けの直後に比して改善が見込まれること
- (2) 信用事業の譲受けに係る事業譲渡計画の実施により、業務粗利益経費率を百分率で表した値が信用事業の譲受けの直後に比して改善が見込まれること

3 信用事業の譲受けに係る事業譲渡計画が信用農業協同組合連合会の経営資源に照らして過度に実施困難なものでなく、当該事業譲渡計画が適切に実施される経営体制及び法令遵守体制が確立されているものであること。

4 信用事業の譲受けに係る事業譲渡計画の実施により、信用事業の全部又は一部を譲渡する特定農業協同組合が信用事業を行っている地区において、信用農業協同組合連合会又はその子会社等が当該地区における信用供与の

方針を定めそのための実効性ある体制整備が確実になされること。

5 信用事業の譲受けに係る事業譲渡計画の実施により、信用農業協同組合連合会の自己資本の充実の状況が、平成9年7月大蔵省・農林水産省告示第29号（農業協同組合法第11条の2の規定に基づき、組合の経営の健全性を判断するための基準を定める件）第1条及び第7条に規定する基準（以下「自己資本比率基準」といいます。）に適合することが見込まれること。

6 信用農業協同組合連合会において、労働組合と必要な協議を行うこと等労使間で十分に話し合いを行い、かつ、信用事業の譲受けに係る事業譲渡計画の実施に際して雇用の安定等に十分な配慮が行われていること。

7 信用事業の一部を譲渡する特定農業協同組合にあつては、信用農業協同組合連合会に信用事業の一部を譲渡した日から起算して3年以内に、その残りの信用事業の全部を農林中央金庫、信用農業協同組合連合会又は他の特定農業協同組合に譲渡することが確定していること。

(3) 再編強化法に規定する特定農業協同組合が、平成18年4月1日から平成20年3月31日までの間に、他の特定農業協同組合から農業協同組合法に規定する行政庁の認可を受けた信用事業の全部又は一部の譲受け（農林中央金庫等業務健全基準を満たすものに限り、）により不動産に関する権利を取得した場合には、その不動産に係る抵当権の移転登記に係る登録免許税の税率は、その権利の取得後1年以内に登記を受けるものに限り、1,000分の1.5（本則：1,000分の2）に軽減することとされました（新措法80の3③）。

(注) 特定農業協同組合が他の特定農業協同組合から信用事業の譲受けにより不動産の権利を取得する場合の「農林中央金庫等業務健全基準」は、次のとおりとなります。

1 信用事業の譲受けに係る事業譲渡計画の実

施により、次に掲げる事項を総合的に判断して、信用事業の全部又は一部を譲り受ける特定農業協同組合が業務の健全性を維持しつつ、業務の効率化を図ることを通じ、信用事業を再編及び強化することが明らかな場合であつて、2に掲げる基準をいずれも満たすこと。

- (1) 信用事業総利益
- (2) 信用事業に係る事業管理費
- (3) 信用事業に係る事業純益
- (4) 上記(1)の（注）1(4)及び(5)に掲げる事項
- (5) 上記(2)の（注）1(2)から(5)までに掲げる事項

2 1に規定する基準とは、次に掲げるものを行います。

- (1) 信用事業の譲受けに係る事業譲渡計画の実施により、信用事業の全部又は一部を譲り受ける特定農業協同組合の自己資本当期利益率を百分率で表した値が信用事業の譲受けの直後に比して改善が見込まれること
- (2) 上記(2)の（注）2(2)に掲げる基準

3 信用事業の譲受けに係る事業譲渡計画が信用事業の全部又は一部を譲り受ける特定農業協同組合の経営資源に照らして過度に実施困難なものでなく、当該事業譲渡計画が適切に実施される経営体制及び法令遵守体制が確立されているものであること。

4 信用事業の譲受けに係る事業譲渡計画の実施により、信用事業の全部又は一部を譲渡する特定農業協同組合が信用事業を行っている地区において、信用事業の全部又は一部を譲り受ける特定農業協同組合又はその子会社等が当該地区における信用供与の方針を定めそのための実効性ある体制整備が確実になされること。

5 信用事業の譲受けに係る事業譲渡計画の実施により、信用事業の全部又は一部を譲り受ける特定農業協同組合の自己資本の充実の状況が、自己資本比率基準に適合することが見

込まれること。

6 信用事業の全部又は一部を譲り受ける特定農業協同組合において、労働組合と必要な協議を行うこと等労使間で十分に話し合いを行い、かつ、信用事業の譲受けに係る事業譲渡計画の実施に際して雇用の安定等に十分な配慮が行われていること。

7 信用事業の一部を譲渡する特定農業協同組合にあっては、他の特定農業協同組合に信用事業の一部を譲渡した日から起算して3年以内に、その残りの信用事業の全部が農林中央金庫、信用農業協同組合連合会又は他の特定農業協同組合に譲渡することが確定していること。

(4) 再編強化法に規定する特定農業協同組合が、平成18年4月1日から平成20年3月31日までの間に、他の特定農業協同組合から農業協同組合法に規定する行政庁の認可を受けた合併（農林中央金庫等業務健全基準を満たすものに限ります。）により不動産に関する権利を取得した場合には、その不動産に係る権利の移転登記に係る登録免許税の税率は、その権利の取得後1年以内に登記を受けるもの限り、所有権の移転登記については1,000分の2.5（本則：1,000分の4）に、抵当権の移転登記については1,000分の0.5（本則：1,000分の1）にそれぞれ軽減することとされました（新措法80の3④）。

(注) 特定農業協同組合が他の特定農業協同組合との合併により不動産の権利を取得する場合の「農林中央金庫等業務健全基準」は、次のとおりとなります。

1 合併に係る信用事業命令第57条第1項第8号に掲げる事業計画書に定める計画その他の計画（以下「合併計画」といいます。）の実施により、上記(3)の（注）1(1)から(5)までに掲げる事項を総合的に判断して、合併後存続する特定農業協同組合又は合併により設立される特定農業協同組合が業務の健全性を維持しつつ、業務の効率化を図ることを通じ、信

用事業を再編及び強化することが明らかな場合であって、2に掲げる基準をいずれも満たすこと。

2 1に規定する基準とは、次に掲げるものをいいます。

(1) 合併に係る合併計画の実施により、合併後存続する特定農業協同組合又は合併によって設立される特定農業協同組合の自己資本当期利益率を百分率で表した値が合併の直後に比して改善が見込まれること

(2) 合併に係る合併計画の実施により、業務粗利益経費率を百分率で表した値が合併の直後に比して改善が見込まれること

3 合併に係る合併計画が合併後存続する特定農業協同組合又は合併によって設立される特定農業協同組合の経営資源に照らして過度に実施困難なものでなく、当該合併計画が適切に実施される経営体制及び法令遵守体制が確立されているものであること。

4 合併に係る合併計画の実施により、合併後消滅する特定農業協同組合が信用事業を行っ

ている地区において、合併後存続する特定農業協同組合又は合併によって設立される特定農業協同組合及びその子会社等が当該地区における信用供与の方針を定めそのための実効性ある体制整備が確実になされること。

5 合併に係る合併計画の実施により、合併後存続する特定農業協同組合又は合併によって設立される特定農業協同組合の自己資本の充実の状況が、自己資本比率基準に適合することが見込まれること。

6 合併後存続する特定農業協同組合又は合併によって設立される特定農業協同組合において、労働組合と必要な協議を行うこと等労使間で十分に話し合いを行い、かつ、合併に係る合併計画の実施に際して雇用の安定等に十分な配慮が行われていること。

### 3 適用関係

改正後のこの特例の規定は、平成18年4月1日以後に受ける登記に係る登録免許税について適用されず（改正所法等附則1）。

## 三 特定外貿埠頭管理運営者が指定法人からの出資に伴い土地等を取得した場合の所有権の移転登記に対する税率の軽減措置の創設（新措法82の3）

### 1 制度創設の背景

近年、世界の海運企業は、単位当たりコストの低減を目的にコンテナ船の大型化、アライアンス（企業間提携）の強化、基幹航路の寄港地の選別化を進めています。競争の結果、選ばれなかった港へは、地域のハブ港湾より小型船に積み替えた小口輸送（フィーダー輸送）で運ぶことになるため、現在、港湾同士の競争が国際的に激化してきているところです。

その中で、我が国の主要港は、釜山など近隣諸港と比較して、港湾コストが割高であり、また、入港から、通関、貨物搬出までのリードタイムも長い等の課題があることから、今後主要

船社は基幹航路を我が国に配船しなくなる懸念が生じています。既に、フィーダー輸送への我が国の依存度が、平成15年には15%を超えるなど、近年急速に進んできている状況にあります。

これらの課題解決のために、スーパー中樞港湾施策の推進により、港湾コストの3割低減、リードタイムの1日程度への短縮を実現すべく、港湾コストを構成する船舶関係費、ターミナルコスト、荷役料の全般にわたり可能な限りこれを低減することが求められています。

これらの目標を達成するために、これまでに、スーパー中樞港湾における先進的メガターミナルオペレーターの育成のための環境の整備に取



り組んできました。今後は、我が国の国際海上コンテナ貨物の8割を取り扱うスーパー中樞港湾の中でその7割を取り扱い、さらには基幹航路を中心に我が国に寄港している船社の多くが利用している埠頭公社のターミナルにおける港湾コストを低減させることが、スーパー中樞港湾政策の早期実現に最も効果的であるとされたところ。その実現のための最も合理的な方策として、埠頭公社の株式会社化を図ることとしており、それを具現化するために「外貿埠頭公社の解散及び業務の承継に関する法律」を「特定外貿埠頭の管理運営に関する法律」に改組する等の内容を含んだ「海上物流の基盤強化のための港湾法等の一部を改正する法律案」が今通常国会に提出され、平成18年5月17日に公布されています。このような港湾を巡る国際競争力の強化という施策の推進に寄与するため、登録免許税においては、埠頭公社の株式会社化を効果的に支援するための特別措置を講ずることとされました。

## 2 制度の内容

指定外貿埠頭管理運営者（特定外貿埠頭の管理運営に関する法律の規定による国土交通大臣の指定を受けた株式会社をいいます。）が、海上物流の基盤強化のための港湾法等の一部を改

正する法律（平成18年法律第38号）の施行の日（平成18年10月1日）から平成21年3月31日までの間に、同法附則の規定により同法附則に規定する指定法人から特定外貿埠頭の管理運営に関する法律に規定する外貿埠頭の建設並びに貸付け及び改良、維持、災害復旧その他の管理の業務の用に供する不動産として国土交通大臣が定めたもの（以下「外貿埠頭業務用不動産」といいます。）の出資を受けた場合には、その出資に伴う当該外貿埠頭業務用不動産の所有権の移転登記に係る登録免許税の税率は、その出資後1年以内に登記を受けるものに限り、1,000分の8（平成20年4月1日以後に受けるその出資に係るものについては、1,000分の15）（本則：1,000分の20）に軽減することとされました（新措法82の3）。

（注）上記の「外貿埠頭業務用不動産」の詳細については、今後国土交通省告示により定められることになります。

## 3 適用関係

改正後のこの特例の規定は、海上物流の基盤強化のための港湾法等の一部を改正する法律（平成18年法律第38号）の施行の日（平成18年10月1日）から施行することとされています（改正所法等附則1十二）。

# 四 会社分割に伴う不動産の権利の移転登記等に対する税率の軽減措置の改正（新措法81）

## 1 改正前の制度の概要

- (1) 株式会社又は有限会社が、平成18年3月31日までに、新設分割又は吸収分割により次の各種の権利を取得し、その権利を取得した

日以後3年以内に次の登記又は登録を受ける場合に限り、その登記又は登録に係る登録免許税の税率が次のとおり軽減されていました（旧措法81①）。

租税特別措置法（登録免許税関係）の改正

権 利	登記・登録事項	本則税率	軽減税率
① 不動産に関する権利	イ 所有権の移転登記	1,000分の20	1,000分の2
	ロ 地上権、永小作権、賃借権又は採石権の移転登記	1,000分の10	1,000分の1
	ハ 先取特権、質権又は抵当権の移転登記	1,000分の2	1,000分の1
	ニ 根抵当権の法人の分割による移転登記	1,000分の2	1,000分の1
② 船舶に関する権利	イ 所有権の移転登記	1,000分の28	1,000分の4
	ロ 抵当権の移転登記	1,000分の2	1,000分の1
	ハ 根抵当権の法人の分割による移転登記	1,000分の2	1,000分の1
③ ダム使用权	イ ダム使用权の移転登録	1,000分の5	1,000分の1
	ロ 抵当権の移転登録	1,000分の2	1,000分の1
	ハ 根抵当権の法人の分割による移転登録	1,000分の2	1,000分の1
④ 特許権	イ 特許権の移転登録	1件につき 15,000円	1件につき 3,000円
	ロ 専用実施権若しくは通常実施権の移転登録又はこれらの権利若しくは特許権を目的とする質権の移転登録	1件につき 3,000円	1件につき 1,500円
⑤ 実用新案権	イ 実用新案権の移転登録	1件につき 9,000円	1件につき 3,000円
	ロ 専用実施権若しくは通常実施権の移転登録又はこれらの権利若しくは実用新案権を目的とする質権の移転登録	1件につき 3,000円	1件につき 1,500円
⑥ 意匠権	イ 意匠権の移転登録	1件につき 9,000円	1件につき 3,000円
	ロ 専用実施権若しくは通常実施権の移転登録又はこれらの権利若しくは意匠権を目的とする質権の移転登録	1件につき 3,000円	1件につき 1,500円
⑦ 商標権	イ 商標権の移転登録	1件につき 30,000円	1件につき 3,000円
	ロ 専用実施権若しくは通常実施権の移転登録又はこれらの権利若しくは商標権を目的とする質権の移転登録	1件につき 9,000円	1件につき 3,000円
⑧ 回路配置利用権	イ 回路配置利用権の移転登録	1件につき 9,000円	1件につき 3,000円
	ロ 専用実施権若しくは通常実施権の移転登録又はこれらの権利若しくは回路配置利用権を目的とする質権の移転登録	1件につき 3,000円	1件につき 1,500円
⑨ 育成者権	イ 育成者権の移転登録	1件につき 9,000円	1件につき 3,000円
	ロ 専用実施権若しくは通常実施権の移転又はこれらの権利若しくは育成者権を目的とする質権の移転登録	1件につき 3,000円	1件につき 1,500円
⑩ 鉱業権 又は租鉱権（砂鉱を 目的とするものを除き ます。）	イ 試堀権の移転登録	1個につき 45,000円	1個につき 9,000円
	ロ 採掘権の移転登録	1個につき 90,000円	1個につき 18,000円
	ハ 租鉱権の移転登録	1個につき 9,000円	1個につき 1,800円
	ニ 抵当権の移転登録	1個につき 9,000円	1個につき 4,500円

⑪ 砂鉱権(砂鉱を目的とする鉱業権をいいます。)又は租鉱権(砂鉱に係るものに限ります。)	イ 砂鉱権の移転登録	1個につき 13,500円	1個につき 4,500円
	ロ 抵当権の移転登録	1個につき 9,000円	1個につき 4,500円
⑫ 特定鉱業権	イ 探査権の移転登録	10万m <sup>2</sup> につき 150円	10万m <sup>2</sup> につき 30円
	ロ 採掘権の移転登録	10万m <sup>2</sup> につき 1,200円	10万m <sup>2</sup> につき 240円
	ハ 抵当権の移転登録	10万m <sup>2</sup> につき 120円	10万m <sup>2</sup> につき 60円
⑬ 漁業権 又は入漁権	イ 漁業権の移転登録	1件につき 9,000円	1件につき 1,800円
	ロ 漁業権の持分の移転登録	1件につき 3,000円	1件につき 1,500円
	ハ 入漁権の移転登録	1件につき 4,500円	1件につき 1,500円
	ハ 入漁権の持分の移転登録	1件につき 3,000円	1件につき 1,500円
	ニ 先取特権又は抵当権の移転登録	1件につき 3,000円	1件につき 1,500円

(2) 株式会社又は有限会社が、平成18年3月31日までに、新設分割又は吸収分割を行った場合において、次の仮登記を受けるときは、新設分割又は吸収分割を行った日から3年以

内に登記を受けるものに限り、その仮登記に係る登録免許税の税率が以下のとおり軽減されてきました(旧措法81②)。

権 利	登録事項	本則税率	軽減税率
不動産に関する権利	イ 所有権の移転の仮登記又は移転の請求権の保全のための仮登記	1,000分の10	1,000分の1
	ロ 地上権、永小作権、賃借権若しくは採石権の移転の仮登記又は移転の請求権の保全のための仮登記	1,000分の5	1,000分の0.5

(3) 勧告等によってする登記に対する税率の軽減措置(旧措法80)、産業活力再生特別措置法に規定する認定事業者等が認定事業再構築計画等に基づき受ける登記に対する税率の軽減措置(旧措法80の2)及び認定経営基盤強化計画に基づき行う登記に対する税率の軽減措置(旧措法80の3)のうち、合併による会社の設立等の場合における不動産又は船舶の所有権移転登記については、分割による会社設立等の場合における不動産の権利の移転に

いても同様の軽減税率が適用されてきました(旧措法81④)。

## 2 改正の内容

平成13年4月1日から施行された商法の改正による会社分割制度の創設等に伴い、平成13年度税制改正において登録免許税の見直しが行われました。この会社分割による不動産等の権利の移転の登記又は登録については、合併の場合による権利の移転とは異なり、分割により被分

割会社への不動産等の権利の移転の登記又は登録には分割会社という旧所有者を含めた第三者に対して不動産等の権利に対する対抗要件を具備する利益が存することになることから、売買等による通常の移転の登記又は登録と同様の税負担とすることとされたところです。

しかしながら、企業の経営の効率化、企業統治の実効性の向上、国際競争力の強化等を図るために柔軟な組織の再編成が可能となるよう、商法等の改正により会社分割制度が創設された経緯や当時の経済情勢等を勘案し、会社分割制度の円滑な立ち上げを政策的に支援する観点から5年間の特別措置として、合併と同水準の税率とするこの特例措置が創設されたところです。

平成18年度税制改正においては、会社分割制度の円滑な立ち上げを政策的に支援するという本特例の所期の目的は達成されてはいますが、土地取引を巡る状況や企業の動向を含めた社会経済の情勢等を勘案すれば、企業の経営の効率化、企業統治の実効性の向上、国際競争力の強化等を図るために会社分割制度による柔軟な組織の再編成の必要性はまだ認められることから、税率を一挙に売買と同水準に引き上げるのではなく、徐々に引き上げていくことが企業の行動に与える影響の上からも望ましいと考えられたことから、3年間の時限措置を講じ、その中で税率を引き上げていく等の改正が行われることとされました。

すなわち、不動産の権利の登記については、平成18年4月1日から平成20年3月31日までの2年間について改正前の税率の2倍の水準とし、平成20年4月1日から平成21年3月31日までの1年間について改正前の税率の4倍の水準とすることとされました。

また、不動産の権利以外の権利の登記については、平成18年4月1日から平成20年3月31日までの2年間について、本則税率の半分の水準となる税率の軽減措置を講じ、平成20年4月1日からは本則税率とすることとされました。具体的な改正内容は、以下のとおりです。

(1) 不動産に関する権利の登記に係る軽減税率の見直し等

株式会社（会社法の改正により株式会社とみなされることとなる有限会社を含みます。以下同じです。）が、平成18年4月1日から平成21年3月31日までの間に不動産に関する権利（上記1(1)の表の①及び②）を新設分割又は吸収分割により取得した場合において、その不動産に関する権利の移転登記を受けるときは、軽減税率が次のとおり引き上げられるとともに、その新設分割又は吸収分割により不動産に関する権利を取得日から3年以内に受ける登記について、平成21年3月31日以後であってもこの特例が適用されることとされました（新措法81①②④⑤）。

- ① 所有権の移転登記 1,000分の4（平成20年4月以後の分割に係るものについては1,000分の8）（改正前：1,000分の2）
- ② 地上権、永小作権、賃借権又は採石権の移転登記 1,000分の2（平成20年4月以後の分割に係るものについては1,000分の4）（改正前：1,000分の1）
- ③ 先取特権、質権又は抵当権の移転登記 1,000分の1.2（平成20年4月以後の分割に係るものについては1,000分の1.4）（改正前：1,000分の1）
- ④ 根抵当権の法人の分割による移転登記 1,000分の1.2（平成20年4月以後の分割に係るものについては1,000分の1.4）（改正前：1,000分の1）
- ⑤ 所有権の移転の仮登記又は移転の請求権の保全のための仮登記 1,000分の2（平成20年4月以後の分割に係るものについては1,000分の4）（改正前：1,000分の1）
- ⑥ 地上権、永小作権、賃借権若しくは採石権の移転の仮登記又は移転の請求権の保全のための仮登記 1,000分の1（平成20年4月以後の分割に係るものについては1,000分の2）（改正前：1,000分の0.5）

(2) 仮登記のある不動産に関する権利の本登記の場合の税率の特例

株式会社が、平成18年4月1日から平成21年3月31日までの間に新設分割又は吸収分割を行った場合において、上記(1)⑤又は⑥に掲げる仮登記がされている不動産について、その仮登記に基づきその所有権、地上権、永小作権、賃借権又は採石権の移転の登記を受けるときは、その登記に係る登録免許税の税率は、その新設分割又は吸収分割を行った日から3年以内に登記を受けるものに限り、その不動産についてのその登記の上記(1)①又は②に定める割合から次の掲げる登記の区分に応じ、それぞれに定める割合を控除した割合とされました（新措法81⑥⑦）。

- ① 所有権の移転登記 1,000分の2（平成20年4月以後の分割に係るものについては1,000分の4）
- ② 地上権、永小作権、賃借権又は採石権の移転登記 1,000分の1（平成20年4月以後の分割に係るものについては1,000分の2）

また、株式会社が、平成15年4月1日から平成18年3月31日までの間に新設分割又は吸収分割を行った場合において、上記(1)⑤又は⑥に掲げる仮登記がされている不動産について、平成18年4月1日以後で、かつ、その新設分割又は吸収分割を行った日から3年以内にその仮登記に基づきその所有権、地上権、永小作権、賃借権又は採石権の移転の登記を受けるときは、その登記に係る登録免許税の税率は、登記を受けるものに限り、その不動産についてのその登記の上記1(1)の表の①のイ又はロに定める割合から次に掲げる登記の区分に応じ、それぞれに定める割合を控除した割合とされました（改正法附則151⑩）。

- ① 所有権の移転登記 1,000分の1
- ② 地上権、永小作権、賃借権又は採石権の移転登記 1,000分の0.5

なお、次に掲げる場合において、次の仮登

記に基づきその所有権、地上権、永小作権、賃借権又は採石権の移転の登記を受けるときは、その登記に係る登録免許税の税率については、この特例の適用はなく本則税率が適用されることとなり、登録免許税法第17条の規定の適用については、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれに定めるところによることとなります（平成15年改正法附則24④⑤、改正法附則151⑮⑯、法17）。

- ③ 平成15年3月31日以前に会社分割を行った場合において、同日以前に上記(1)⑤に掲げる仮登記を行っているとき 1,000分の4の税率を控除
- ④ 平成15年3月31日以前に会社分割を行った場合において、同日以前に上記(1)⑥に掲げる仮登記を行っているとき 控除なし（登録免許税法第17条の規定は適用されない。）
- ⑤ 平成15年4月1日以後に会社分割を行い、上記(1)⑤又は⑥に掲げる仮登記を行っている場合において、会社分割の日から3年間が経過したとき 登録免許税法第17条第1項の規定により控除

(3) 不動産に関する権利以外の権利の登記に係る軽減税率の見直し等

株式会社が、平成18年4月1日から平成20年3月31日まで間に新設分割又は吸収分割により不動産に関する権利以外の権利（上記1(1)の表②から⑬までの権利）を取得した場合には、その不動産に関する権利以外の権利を取得した日から3年以内に受ける登記又は登録については、本則税率と改正前の軽減税率との中間水準の税率とする特例措置を講ずることとされました（新措法81③）。

なお、平成20年4月1日以後において、新設分割又は吸収分割により不動産に関する権利以外の権利を取得した場合には、本則税率が適用されることとなります。

(4) 平成18年3月31日までに新設分割又は吸収分割により権利を取得した場合の経過措置

株式会社が、平成18年3月31日までに新設分割又は吸収分割により上記1(1)の表及び(2)の表に掲げる権利を取得した場合には、改正前の法律によれば、平成18年3月31日までに登記又は登録を受けなければこの特例の規定の適用は受けられないこととされてきましたが、平成18年3月31日までに新設分割又は吸収分割により上記1(1)の表及び(2)の表に掲げる権利を取得した株式会社については、この権利を取得した日から3年以内にこの権利の移転の登記を受ける場合には、上記1(1)の表及び(2)の表に掲げる軽減税率により登記ができることとされました（改正法附則151⑮⑯）。

会社法制の見直しによる有限会社法の廃止に伴い、この軽減措置の規定から「有限会社」の文言を削除する規定の整備が行われるとともに、勧告等によってする登記に対する税率の軽減措置（新措法79）、産業活力再生特別措置法に規定する認定事業者等が認定事業再構築計画等に基づき受ける登記に対する税率の軽減措置（新措法80）及び認定経営基盤強化計画に基づき行う登記に対する税率の軽減措置（新措法80の2）のうち合併による会社の設立等の場合における不動産又は船舶の所有権移転登記については、分割による会社設立等の場合においても、この特例による所定の軽減税率と横並びの軽減税率が適用されることとされました（新措法81⑧～⑩）。

(5) その他の改正

(6) 今回の改正の結果、改正後の主な税率は次のようになります。

① 不動産に関する権利

(a) 平成18年4月1日から平成20年3月31日までの間の分割によるもの

登録事項	本則税率	軽減税率
所有権の移転登記	1,000分の20	1,000分の4
地上権、永小作権、賃借権又は採石権の移転登記	1,000分の10	1,000分の2
先取特権、質権又は抵当権の移転登記	1,000分の2	1,000分の1.2
根抵当権の法人の分割による移転登記	1,000分の2	1,000分の1.2
所有権の移転の仮登記又は移転の請求権の保全のための仮登記	1,000分の10	1,000分の2
地上権、永小作権、賃借権若しくは採石権の移転の仮登記又は移転の請求権の保全のための仮登記	1,000分の5	1,000分の1

(b) 平成20年4月1日以後の分割によるもの

登録事項	本則税率	軽減税率
所有権の移転登記	1,000分の20	1,000分の8
地上権、永小作権、賃借権又は採石権の移転登記	1,000分の10	1,000分の4
先取特権、質権又は抵当権の移転登記	1,000分の2	1,000分の1.4
根抵当権の法人の分割による移転登記	1,000分の2	1,000分の1.4
所有権の移転の仮登記又は移転の請求権の保全のための仮登記	1,000分の10	1,000分の4
地上権、永小作権、賃借権若しくは採石権の移転の仮登記又は移転の請求権の保全のための仮登記	1,000分の5	1,000分の2

② 不動産に関する権利以外の権利

権 利	登記・登録事項	本則税率	軽減税率
船舶に関する権利	所有権の移転登記	1,000分の28	1,000分の16
	抵当権の移転登記	1,000分の2	1,000分の1.5
	根抵当権の法人の分割による移転登記	1,000分の2	1,000分の1.5
ダム使用权	ダム使用权の移転登録	1,000分の5	1,000分の3
	抵当権の移転登録	1,000分の2	1,000分の1.5
	根抵当権の法人の分割による移転登録	1,000分の2	1,000分の1.5
特許権	特許権の移転登録	1件につき 15,000円	1件につき 9,000円
	専用実施権若しくは通常実施権の移転登録又はこれらの権利若しくは特許権を目的とする質権の移転登録	1件につき 3,000円	1件につき 2,000円
実用新案権	実用新案権の移転登録	1件につき 9,000円	1件につき 6,000円
	専用実施権若しくは通常実施権の移転登録又はこれらの権利若しくは実用新案権を目的とする質権の移転登録	1件につき 3,000円	1件につき 2,000円
意匠権	意匠権の移転登録	1件につき 9,000円	1件につき 6,000円
	専用実施権若しくは通常実施権の移転登録又はこれらの権利若しくは意匠権を目的とする質権の移転登録	1件につき 3,000円	1件につき 2,000円
商標権	商標権の移転登録	1件につき 30,000円	1件につき 16,000円
	専用実施権若しくは通常実施権の移転登録又はこれらの権利若しくは商標権を目的とする質権の移転登録	1件につき 9,000円	1件につき 6,000円
回路配置利用権	回路配置利用権の移転登録	1件につき 9,000円	1件につき 6,000円
	専用実施権若しくは通常実施権の移転登録又はこれらの権利若しくは回路配置利用権を目的とする質権の移転登録	1件につき 3,000円	1件につき 2,000円
育成者権	育成者権の移転登録	1件につき 9,000円	1件につき 6,000円
	専用実施権若しくは通常実施権の移転登録又はこれらの権利若しくは育成者権を目的とする質権の移転登録	1件につき 3,000円	1件につき 2,000円
鉱業権又は租鉱権（砂鉱を目的とするものを除きます。）	試掘権の移転登録	1個につき 45,000円	1個につき 27,000円
	採掘権の移転登録	1個につき 90,000円	1個につき 54,000円
	租鉱権の移転登録	1個につき 9,000円	1個につき 5,400円
	抵当権の移転登録	1個につき 9,000円	1個につき 6,500円
砂鉱権（砂鉱を目的とする鉱業権をいいます。）又は租鉱権（砂鉱に係るものに限ります。）	砂鉱権の移転登録	1個につき 13,500円	1個につき 9,000円
	抵当権の移転登録	1個につき 9,000円	1個につき 6,500円

租税特別措置法（登録免許税関係）の改正

特定鉱業権	探査権の移転登録	10万m <sup>2</sup> につき150円	10万m <sup>2</sup> につき90円
	採掘権の移転登録	10万m <sup>2</sup> につき1,200円	10万m <sup>2</sup> につき720円
	抵当権の移転登録	10万m <sup>2</sup> につき120円	10万m <sup>2</sup> につき90円
漁業権又は入漁権	漁業権の移転登録	1件につき9,000円	1件につき5,400円
	漁業権の持分の移転登録	1件につき3,000円	1件につき2,000円
	入漁権の移転登録	1件につき4,500円	1件につき3,000円
	入漁権の持分の移転登録	1件につき3,000円	1件につき2,000円
	先取特権又は抵当権の移転登録	1件につき3,000円	1件につき2,000円

③ 勧告等によってする登記に対する税率の軽減措置（措法79）等の税率

(a) 平成18年4月1日から平成19年3月31日までの間の吸収分割又は新設分割

措置法	登記事項	本則税率	軽減税率
79条	分割による法人の設立又は資本金等の増加の場合 ①不動産の所有権の取得 ②船舶の所有権の取得	1,000分の20 1,000分の28	1,000分の2 1,000分の6
80条	分割による法人の設立又は資本金等の増加の場合 ①不動産の所有権の取得 ②船舶の所有権の取得	1,000分の20 1,000分の28	1,000分の2 1,000分の6
80条の2	①分割による法人の設立又は資本金等の増加の場合における不動産の所有権の取得の所有権の取得	1,000分の20	1,000分の2
	②分割による法人の設立又は資本金等の増加の場合における抵当権の取得	1,000分の2	1,000分の0.6

(b) 平成19年4月1日から平成20年3月31日までの間の吸収分割又は新設分割

措置法	登記事項	本則税率	軽減税率
79条	分割による法人の設立又は資本金等の増加の場合 ①不動産の所有権の取得 ②船舶の所有権の取得	1,000分の20 1,000分の28	1,000分の2 1,000分の12
80条	分割による法人の設立又は資本金等の増加の場合 ①不動産の所有権の取得 ②船舶の所有権の取得	1,000分の20 1,000分の28	1,000分の2 1,000分の12
80条の2	①分割による法人の設立又は資本金等の増加の場合における不動産の所有権の取得	1,000分の20	1,000分の2
	②分割による法人の設立又は資本金等の増加の場合における抵当権の取得	1,000分の2	1,000分の0.6

(c) 平成20年4月1日から平成21年3月31日までの間の吸収分割又は新設分割

措置法	登記事項	本則税率	軽減税率
79条	分割による法人の設立又は資本金等の増加の場合 ①不動産の所有権の取得 ②船舶の所有権の取得	1,000分の20 1,000分の28	1,000分の4 1,000分の23



### 3 適用関係

改正後のこの特例の規定は、平成18年4月1日以後に株式会社（会社法の改正により株式会社とみなされることとなる有限会社を含みます。）が吸収分割又は新設分割を行う場合に受ける登記又は登録に係る登録免許税について適用され、平成18年3月31日以前に株式会社又は有限会社が吸収分割又は新設分割を行った場合については、吸収分割又は新設分割を行った日から3年以内に受ける登記について、従前の

特例と同様の規定（上記2(4)を参照）が適用されることとなります（改正所法等附則1、151⑮⑯）。なお、勧告等によってする登記に対する税率の軽減措置（措法79）等について、平成18年3月31日以前に勧告等があった場合には従来どおりとされています（改正法附則151⑰）。

また、今回の改正において会社法の関連の規定については、平成18年5月1日から適用されることとなるとともに、会社法関連の経過規定の整備もされています（改正法附則1六八、151⑱）。

## 五 特定目的会社が資産流動化計画に基づき特定不動産等を取得した場合等の所有権の移転登記等に対する税率の軽減措置の改正（新措法83の3）

### 1 改正前の制度の概要

(1) 一定の特定目的会社（SPC）が、特定目的会社による特定資産の流動化に関する法律等の一部を改正する法律の施行の日（平成12年11月30日）から平成18年3月31日までの間に、資産流動化計画に基づき一定の要件を満たして不動産又は指名金銭債権を取得した場合には、その取得後1年以内に登記を受けるものに限り、これらの権利の移転の登記に対する登録免許税の税率を以下のとおり軽減することとされていました（旧措法83の3①）。

イ 所有権の移転登記 1,000分の6（本則：1,000分の20）

ロ 質権又は抵当権の移転登記 1,000分の1（本則：1,000分の2）

(2) 信託会社等が、一定の投資信託を引き受けたことにより、平成13年4月1日から平成18年3月31日までの間に、投資信託約款に従い一定の要件を満たして特定不動産を取得した場合には、その取得後1年以内に登記を受けるものに限り、その所有権の移転の登記に対する登録免許税の税率が、1,000分の6

（本則：1,000分の20）に軽減されていました（旧措法83の3②）。

(3) 一定の投資法人が、平成13年4月1日から平成18年3月31日までの間に、規約に従い一定の要件を満たして特定不動産を取得した場合には、その取得後1年以内に登記を受けるものに限り、その所有権の移転の登記に対する登録免許税の税率が、1,000分の6（本則：1,000分の20）に軽減されていました（旧措法83の3③）。

### 2 改正の内容

この特例は、平成13年度税制改正において、当時の不動産市場における「市場の萎縮」や「買手の不在」に直面している状況を打破するため、Jリートをはじめとした不動産の証券化に取り組む施策について支援する観点から、従来措置されていた特定目的会社が資産流動化計画に基づき特定不動産を取得した場合の所有権の移転登記等の税率の軽減措置を改組して措置されたものです。

この特例は、主に当時上場が検討されているJリートなどの不動産証券化商品の商品性を個

人の投資家にわかりやすく説明するために、Jリートなどが購入する資産を不動産の現物とする必要があるとされたことから、Jリートが現物の不動産を取得する場合に軽減する仕組みとされました。これは、Jリートが信託受益権という権利の形で実質的に不動産を入手する場合には登録免許税が課税されないことから、この分の負担が軽くなることで現物の不動産の取得が阻害されることを避けるために措置されたものです。

しかしながら、平成18年度税制改正においては、個人投資家のJリーートの購入状況を検証した結果、必ずしも現物不動産を取得しているJリートに投資が集まっているわけでないことが判明したとことです。このようなことから、本特例については、廃止すべきとの考えもありましたが、不動産市場全体を考えた場合には、不動

産の登記に係る登録免許税の税率の特例の廃止を行うなど他にも負担も求める改正が行われることとなっています。

そこで、今回の改正においては、軽減税率について、不動産の所有権の移転登記については1,000分の8（改正前：1,000分の6）に、質権又は抵当権の移転登記については1,000分の1.5（改正前：1,000分の6）にそれぞれ引き上げられた上、その適用期限が平成20年3月31日まで2年延長されることとなりました（新措法83の3）。

### 3 適用関係

改正後のこの特例の規定は、平成18年4月1日以後に特定目的会社等が取得する不動産の所有権の移転登記等に係る登録免許税について適用されます（改正所法等附則151<sup>①②③</sup>）。

## 六 認定民間都市再生事業計画等に基づき土地等を取得した場合等の所有権の移転登記等に対する税率の軽減措置の改正（新措法83）

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 認定民間都市再生事業計画に係る特例

- ① 認定事業者が特定民間都市再生事業の用に供するため、当該事業区域内の土地を取得する場合

都市再生特別措置法第23条に規定する認定事業者（以下「認定事業者」といいます。）が、平成18年3月31日までに国土交通大臣の認定を受けた同法に規定する認定計画

（以下「認定民間都市再生事業計画」といいます。）に基づき特定民間都市再生事業の用に供するため、その認定の日から2年以内にその特定民間都市再生事業の事業区域（以下「事業区域」といいます。）内の土地を取得した場合における所有権の移転登記については、登録免許税の税率を次のように軽減することとされてきました（旧措法83<sup>①②</sup>）。

区 分	本則税率	軽減税率
平成17年3月31日までに認定を受けた認定民間都市再生事業計画に基づき取得する土地	1,000分の20	1,000分の5
平成18年3月31日までに認定を受けた認定民間都市再生事業計画に基づき取得する土地		1,000分の7

(注) 1. 「認定事業者」とは、国土交通大臣から民間都市再生事業計画の認定を受けた事業者をいいます。

2. 「特定民間都市再生事業」とは、次に掲げるいずれかの要件を満たす認定民間都市再生事業計画において定められている都市再生特別措置法第25条に規定する都市再生事業をいいます（旧措令43の2）。

イ 事業区域内に地上階数10以上又は延べ面積が5万平方メートル以上の耐火建築物が整備されること。

ロ 事業区域内において整備される公共施設の用に供される土地の面積の当該事業区域の面積のうちに占める割合が100分の30以上であること。

ハ 都市の居住者等の利便の増進に寄与する施設の整備に要する費用の額（当該施設に係る土地又は土地の上に存する権利の取得に必要な資金の額及び借入金の利子の額を除く。）が10億円以上であること。

② 認定事業者が特定民間都市再生事業により建築される建物を取得する場合

認定事業者が、認定民間都市再生事業計画に基づき特定民間都市再生事業の用に供する建築物の建築をした場合における所有権の保存登記については、登録免許税の税率を1,000分の1.5（本則：1,000分の4）に軽減することとされてきました（旧措法83③）。

③ 認定都市再生事業の用に供するために土地に関する権利を譲渡し、代替資産を取得した場合

認定民間都市再生事業計画に係る事業区域内の土地に関する権利を有していた者が、当該認定民間都市再生事業計画に基づきそ

の認定後2年以内に当該認定計画に係る特定民間都市再生事業を実施する認定事業者又は都市基盤整備公団若しくは地域振興整備公団（以下「認定事業者等」といいます。）に、その土地に関する権利の譲渡をし、その譲渡をした権利に代わるものとして当該認定事業者等から当該認定民間都市再生事業計画に従って建築された建築物の敷地の用に供されている土地を取得した場合における所有権の移転登記については、登録免許税の税率を1,000分の8（本則：1,000分の20）に軽減することとされてきました（旧措法83の3④）。

(2) 認定民間都市再生整備事業計画に係る特例

① 認定整備事業者が特定民間都市再生整備事業の用に供するため、当該整備事業区域内の土地を取得する場合

都市再生特別措置法第65条に規定する認定整備事業者（以下「認定整備事業者」といいます。）が、民間事業者の能力を活用した市街地の整備を推進するための都市再生特別措置法等の一部を改正する法律（平成17年法律第34号）附則第1条ただし書に規定する日の翌日から平成19年3月31日までの間に、国土交通大臣の認定を受けた同法に規定する認定整備事業計画（以下「認定民間都市再生整備事業計画」といいます。）に基づき特定民間都市再生整備事業の用に供するため、その認定の日から2年以内にその特定民間都市再生整備事業の事業区域（以下「整備事業区域」といいます。）内の土地を取得した場合における所有権の移転登記については、登録免許税の税率を次のように軽減することとされてきました（旧措法83⑤⑥）。

区 分	本則税率	軽減税率
平成18年3月31日までに認定を受けた認定民間都市再生整備事業計画に基づき取得する土地	1,000分の20	1,000分の7
平成19年3月31日までに認定を受けた認定民間都市再生整備事業計画に基づき取得する土地		1,000分の8

(注)1. 「認定整備事業者」とは、国土交通大臣から民間都市再生整備事業計画の認定を受けた事業者をいいます。

2. 「特定民間都市再生整備事業」とは、次に掲げるいずれかの要件を満たす認定民間都市再生整備事業計画において定められている都市再生特別措置法第67条に規定する都市再生整備事業（同法第47条第2項に規定する交付金（まちづくり交付金）を充てて行う同条第1項の都市再生整備計画に記載された事業と一体的に施行されるものに限ります。）をいいます（旧措令43の2②）。

イ 整備事業区域内に地上階数8以上又は延べ面積が2万平方メートル以上の耐火建築物が整備されること。

ロ 整備事業区域内において整備される公共施設の用に供される土地の面積の当該事業区域の面積のうち占める割合が100分の30以上であること。

ハ 都市の居住者等の利便の増進に寄与する施設の整備に要する費用の額（当該施設に係る土地又は土地の上に存する権利の取得に必要な資金の額及び借入金の利子の額を除く。）が5億円以上であること。

② 認定整備事業者が特定民間都市再生整備事業により建築される建物を取得する場合  
認定整備事業者が、認定民間都市再生整備事業計画に基づき特定民間都市再生整備事業の用に供する建築物の建築をした場合における所有権の保存登記については、登録免許税の税率を1,000分の1.5（本則：1,000分の4）に軽減することとされてきました（旧措法83⑦）。

③ 認定都市再生整備事業の用に供するために土地に関する権利を譲渡し、代替資産を取得した場合

認定民間都市再生整備事業計画に係る整備事業区域内の土地に関する権利を有していた者が、当該認定民間都市再生整備事業

計画に基づきその認定後2年以内に当該認定民間都市再生整備事業計画に係る特定民間都市再生整備事業を実施する認定整備事業者又は独立行政法人都市再生機構（以下「認定整備事業者等」といいます。）に、その土地に関する権利の譲渡をし、その譲渡をした権利に代わるものとして当該認定整備事業者等から当該認定民間都市再生整備事業計画に従って建築された建築物の敷地の用に供されている土地を取得した場合には、登録免許税の税率を1,000分の8（本則：1,000分の20）に軽減することとされてきました（旧措法83⑧）。

## 2 改正の概要

(1) 認定民間都市再生事業計画に係る特例（上記1(1)については、都市再生整備特別措置法の制定の経緯等を踏まえ、都市再生緊急整備地域における市街地の整備等をできる限り早く促進するための支援措置として設けられました。

平成18年度改正においては、事業の促進効果をもたらすため、税率を引き上げ、事業の内容についても必要な事業に限定した上で、1年に限り延長することにより、民間都市再生事業を支援することとされました。

具体的には、上記1(1)③の特例を期限どおり廃止することとし、上記1(1)①及び②の特例の軽減税率が、上記1(1)①の土地の所有権の移転登記については1,000分の8（改正前：1,000分の7）に、上記1(1)②の建物の所有権の保存登記（国土交通大臣の認定の日から3年以内に建築した場合に限ります。）については1,000分の3（改正前：1,000分の1.5）にそれぞれ引き上げられた上、その適用期限が平成19年3月31日まで1年延長されました（新措法83①②）。

(2) 認定民間都市再生整備事業計画に係る特例（上記1(2)については、今通常国会に提出

されている「中心市街地における市街地の整備改善及び商業等の活性化の一体的な推進に関する法律の一部を改正する等の法律」を含むまちづくり政策の見直しの一環として「特定民間都市再生整備事業」の面積要件が0.2ヘクタールに引き下げられることが予定されていますが、この特例の要件としては従来の0.5ヘクタールを維持すべきとされたことから、この特例の要件に、都市再生整備事業の施行される土地の区域の面積が0.5ヘクター

ル以上であることが追加されました（新措令43の3②）。

### 3 適用関係

改正後のこの特例の規定は、平成18年4月1日以後に受ける認定に係る登録免許税について適用され、平成18年3月31日以前に受けた認定に係る登録免許税については、従来どおりとされています（改正所法等附則1、151⑧、措法83①）。

## 七 漁業協同組合が漁業協同組合連合会から権利義務の承継により不動産等を取得した場合の所有権の移転登記に対する税率の軽減措置の改正（新措法78の2①）

### 1 改正前の制度の概要

漁業協同組合が、平成14年4月1日から平成18年3月31日までの間に、水産業協同組合法第91条の3第1項の規定によりその漁業協同組合のみを会員とする漁業協同組合連合会（具体的には、その会員である漁業協同組合の数が一

になった漁業協同組合連合会）から権利義務の承継をした場合には、その承継に係る不動産又は船舶の権利の移転登記に係る登録免許税の税率は、その承継の日から1年以内に登記を受けるものに限り、次の区分に応じてそれぞれに定める割合とされていました（旧措法78の2④）。

区 分	本則税率	軽減税率
イ 不動産の所有権の移転登記	1,000分の20	1,000分の2
ロ 不動産の地上権又は賃借権の移転登記	1,000分の10	1,000分の1
ハ 不動産の質権又は抵当権の移転登記	1,000分の2	1,000分の1
ニ 船舶の所有権の移転登記	1,000分の28	1,000分の4
ホ 船舶の抵当権の移転登記	1,000分の2	1,000分の1

### 2 改正の内容

漁業協同組合については、経営の合理化等を進める観点から平成20年3月31日までに全国で約250漁協とすることを目標として組織再編に取り組んでいるところであり、税制においても引き続き支援していくこととされました。

また、不動産の登記に係る登録免許税の税率の特例（旧措法72）の廃止に伴い、平成18年4月1日から合併による所有権の移転登記の税

率が引き上げられることから、この引き上げと均衡をとる観点から、上記1の表の軽減税率のうち、イが1,000分の4（改正前：1,000分の2）に、ロが1,000分の2（改正前：1,000分の1）にそれぞれ引き上げられた上、その適用期限が平成20年3月31日まで2年延長されました（新措法78①）。

今回の改正の結果、改正後の税率は次のようになります。

区 分	本則税率	軽減税率
不動産の所有権の移転登記	1,000分の20	1,000分の4
不動産の地上権又は賃借権の移転登記	1,000分の10	1,000分の2
不動産の質権又は抵当権の移転登記	1,000分の2	1,000分の1
船舶の所有権の移転登記	1,000分の28	1,000分の4
船舶の抵当権の移転登記	1,000分の2	1,000分の1

### 3 適用関係

改正後のこの特例の規定は、平成18年4月1日以後に漁業協同組合が権利義務の承継をする

場合における当該承継に係る不動産又は船舶の権利の移転の登記に係る登録免許税について適用されます（改正所法等附則151⑤）。

## 八 漁業協同組合が漁業協同組合合併促進法の規定による認定を受けて合併した場合の不動産の所有権の移転登記等に対する税率の軽減措置の改正（新措法78の2②）

### 1 改正前の制度の概要

漁業協同組合が、平成15年4月1日又は漁業協同組合合併促進法の一部を改正する法律（平成15年法律第13号）の施行の日の翌日のいずれか遅い日から平成18年3月31日までの間に、漁業協同組合合併促進法第4条第2項の都道府県知事の認定を受けて合併をした場合（その合併後存続する漁業協同組合又はその合併により設立した漁業協同組合が市町村のすべての区域

以上の区域を地区とする漁業協同組合となる場合その他一定の場合に限ります。）には、その合併後存続する漁業協同組合又はその合併により設立した漁業協同組合が、その合併により取得した不動産又は船舶の権利の移転の登記に係る登録免許税の税率は、その取得後1年以内に登記を受けるものに限りに、次の区分に応じてそれぞれに定める割合とされてきました（旧措法78の2⑤）。

区 分	本則税率	軽減税率
イ 不動産の所有権の移転登記	1,000分の20	1,000分の1
ロ 不動産の地上権又は賃借権の移転登記	1,000分の10	1,000分の0.5
ハ 船舶の所有権の移転登記	1,000分の28	1,000分の2

### 2 改正の内容

この特例についても上記七の特例と同様の事情にあることから、上記1の表の軽減税率のうち、イが1,000分の2（改正前：1,000分の1）に、ロが1,000分の1（改正前：1,000分の0.5）

にそれぞれ引き上げられた上、その適用期限が平成20年3月31日まで2年延長されました（新措法78②）。

今回の改正の結果、改正後の税率は次のようになります。

区 分	本則税率	軽減税率
不動産の所有権の移転登記	1,000分の20	1,000分の2
不動産の地上権又は賃借権の移転登記	1,000分の10	1,000分の1
船舶の所有権の移転登記	1,000分の28	1,000分の2

### 3 適用関係

改正後のこの特例の規定は、平成18年4月1日以後に漁業協同組合が合併をする場合におい

てその合併により取得する不動産又は船舶の権利の移転の登記に係る登録免許税について適用されます（改正所法等附則151⑥）。

## 九 勧告等によってする登記に対する税率の軽減措置の改正 （新措法79）

### 1 改正前の制度の概要

(1)の事由により、(2)の事項についての登記を受ける場合には、その事由があった日以後1年以内に登記を受けるときに限り、その税率が(2)のとおり軽減されておりました（旧措法80①）。

#### (1) 事由

- イ 行政機関の法令の規定に基づく勧告又は指示
- ロ 卸売市場法の規定による認定（平成18年3月31日までにされたものに限り。）

#### (2) 事項及び軽減税率

区 分	本則税率	軽減税率
会社の設立又は増資の登記	1,000分の7	1,000分の3.5
合併による会社の設立又は増資の登記	1,000分の1.5 （それぞれ資本の金額又は合併により増加した資本の金額のうち、合併により消滅した会社の当該合併の直前における資本の金額（当該消滅した会社が合名会社又は合資会社である場合には、900万円）を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の7）	1,000分の1 （それぞれ資本の金額又は合併により増加した資本の金額のうち、合併により消滅した会社の当該合併の直前における資本の金額（当該消滅した会社が合名会社又は合資会社である場合には、900万円）を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の3.5）
分割による会社の設立又は増資の登記	1,000分の1.5 （それぞれ資本の金額又は分割により増加した資本の金額のうち、分割をした会社の分割直前における資本の金額から分割直後における資本の金額を控除した金額を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の7）	1,000分の1 （それぞれ資本の金額又は分割により増加した資本の金額のうち、分割をした会社の分割直前における資本の金額から分割直後における資本の金額を控除した金額を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の3.5）
会社の設立等の場合における船舶の所有権移転登記	1,000分の28	1,000分の23
合併による会社の設立等の場合における次の登記 ・不動産の所有権移転登記 ・船舶の所有権移転登記	1,000分の4 1,000分の4	1,000分の1 1,000分の3

## 2 改正の内容

(1) この特例は昭和46年の税制改正において創設されたものですが、制度創設以来30年以上経過していることに加え、最近の適用実績も卸売業者について数件ある程度でした。このため、本特例の廃止も検討されましたが、平成16年に改正した卸売市場法において、低コスト流通実現の観点から委託手数料規制を平成21年4月から撤廃することとしており、これに対処する観点から卸売業者の経営基盤強化を目的とした統合大型化を促進するために本特例措置を延長することとなりました。

また、仲卸業者については平成16年の税制改正により対象と加えられたことから、この仲卸業者についても引き続き支援していくこととされました。さらに、この税制の支援を有効かつ効率的に行うため、この特例の適用対象期間中に税率を引き上げる措置をとることとされました。これにより、経営基盤強化への取組みを早期に行うインセンティブを与えることが期待されることです。具体的な見直し内容は、卸売市場法の認定による認定に係る登記に対する税率の軽減措置について、適用対象を卸売業者及び仲卸業者とするとともに、軽減税率を次の(2)のとおり引き上げる等の見直しを行った上、その適用期限が平成21年3月31日まで3年延長されました（新措法79①）。

(a) 平成18年4月1日から平成20年3月31日までの間に受ける認定に係るもの

区 分	本則税率	軽減税率
会社の設立又は増資の登記	1,000分の7	1,000分の3.5
合併による会社の設立又は増資の登記	1,000分の1.5 (それぞれ資本の金額又は合併により増加した資本の金額のうち、合併により消滅した会社の当該合併の直前における資本の金額（当該消滅した会社が合名会社又は合資会社である場合には、900万円）を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の7)	1,000分の1 (それぞれ資本の金額又は合併により増加した資本の金額のうち、合併により消滅した会社の当該合併の直前における資本の金額（当該消滅した会社が合名会社又は合資会社である場合には、900万円）を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の3.5)

(2) 軽減税率を次のとおり見直すこととされました。

- ① 合併による法人の設立の場合等における不動産の所有権の移転登記の税率が1,000分の3（平成18年4月1日から平成20年3月31日までの間に受ける認定に係るものにあつては1,000分の2）（改正前：1,000分の1）に、平成20年4月1日以後に受ける認定に係る会社の設立及び資本金の額の増加の登記における純増部分の登記にあつては1,000分の5（改正前：1,000分の3.5）にそれぞれ引き上げられました（新措法79①一～三、五、②）。
- ② 法人の設立、資本金若しくは出資金の額の増加又は事業に必要な資産の譲受けの場合における不動産の所有権移転登記について、その税率を1,000分の16（平成18年4月1日から平成20年3月31日までの間に受ける認定に係るものにあつては1,000分の14）とする措置が加えられました（新措法79①四イ、②）。
- ③ 新会社法の制定、有限会社法の廃止等の会社法制の見直しに伴い、この軽減措置の規定から「有限会社」の文言を削除する等の規定の整備が行われました（新措法79①）。
- ④ 今回の改正の結果、改正後の税率は次のようになります。



租税特別措置法（登録免許税関係）の改正

分割による会社の設立又は増資の登記	1,000分の1.5 （それぞれ資本の金額又は分割により増加した資本の金額のうち、分割をした会社の分割直前における資本の金額から分割直後における資本の金額を控除した金額を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の7）	1,000分の1 （それぞれ資本の金額又は分割により増加した資本の金額のうち、分割をした会社の分割直前における資本の金額から分割直後における資本の金額を控除した金額を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の3.5）
会社の設立等の場合における次の登記 ・不動産の所有権移転登記 ・船舶の所有権移転登記	1,000分の20 1,000分の28	1,000分の14 1,000分の23
合併による会社の設立等の場合における次の登記 ・不動産の所有権移転登記 ・船舶の所有権移転登記	1,000分の4 1,000分の4	1,000分の2 1,000分の3

(b) 平成20年4月1日以後に受ける認定に係るもの

区 分	本則税率	軽減税率
会社の設立又は増資の登記	1,000分の7	1,000分の5
合併による会社の設立又は増資の登記	1,000分の1.5 （それぞれ資本の金額又は合併により増加した資本の金額のうち、合併により消滅した会社の当該合併の直前における資本の金額（当該消滅した会社が合名会社又は合資会社である場合には、900万円）を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の7）	1,000分の1 （それぞれ資本の金額又は合併により増加した資本の金額のうち、合併により消滅した会社の当該合併の直前における資本の金額（当該消滅した会社が合名会社又は合資会社である場合には、900万円）を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の5）
分割による会社の設立又は増資の登記	1,000分の1.5 （それぞれ資本の金額又は分割により増加した資本の金額のうち、分割をした会社の分割直前における資本の金額から分割直後における資本の金額を控除した金額を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の7）	1,000分の1 （それぞれ資本の金額又は分割により増加した資本の金額のうち、分割をした会社の分割直前における資本の金額から分割直後における資本の金額を控除した金額を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の5）
会社の設立等の場合における次の登記 ・不動産の所有権移転登記 ・船舶の所有権移転登記	1,000分の20 1,000分の28	1,000分の16 1,000分の23
合併による会社の設立等の場合における次の登記 ・不動産の所有権移転登記 ・船舶の所有権移転登記	1,000分の4 1,000分の4	1,000分の3 1,000分の3

### 3 適用関係

改正後のこの特例の規定は、平成18年4月1日以後にされる勧告若しくは指示又は認定に係

る上記2(2)に掲げる事項についての登記に係る登録免許税について適用されます（改正所法等附則151⑨）。

## 十 産業活力再生特別措置法に規定する認定事業者等が認定事業再構築計画等に基づき受ける登記に対する税率の軽減措置の改正（新措法80）

### 1 改正前の制度の概要

次の(1)又は(2)に掲げる事項について登記を受ける場合において、その事項が、産業活力再生特別措置法に規定する認定事業再構築計画、認定共同事業再編計画又は認定経営資源再活用計画に係る認定（産業活力再生特別措置法の一部

を改正する法律の施行の日(平成15年4月9日)の翌日から平成20年3月31日までに受けるものに限り、これらの認定（認定共同事業再編計画にあっては、実施時期）の日から1年以内に登記を受けるものに限り、その登記の税率を次のとおり軽減することとされてきました（旧措法80の2①）。

#### (1) 平成18年3月31日までに受ける認定に係るもの

区 分	本則税率	軽減税率
会社の設立又は資本の増加の登記	1,000分の7	1,000分の1.5
合併による会社の設立又は資本の増加の登記	1,000分の1.5 （それぞれ資本の金額又は合併により増加した資本の金額のうち、合併により消滅した会社の当該合併の直前における資本の金額（当該消滅した会社が合名会社又は合資会社である場合には、900万円）を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の7）	1,000分の1 （それぞれ資本の金額又は合併により増加した資本の金額のうち、合併により消滅した会社の当該合併の直前における資本の金額（当該消滅した会社が合名会社又は合資会社である場合には、900万円）を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の1.5）
分割による会社の設立又は資本の増加の登記	1,000分の1.5 （それぞれ資本の金額又は分割により増加した資本の金額のうち、分割をした会社の分割直前における資本の金額から分割直後における資本の金額を控除した金額を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の7）	1,000分の1 （それぞれ資本の金額又は分割により増加した資本の金額のうち、分割をした会社の分割直前における資本の金額から分割直後における資本の金額を控除した金額を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の1.5）
会社の設立等の場合における船舶の所有権の移転登記	1,000分の28	1,000分の23
合併又は分割による会社の設立等の場合における次の登記 ・不動産の所有権の移転登記 ・船舶の所有権の移転登記	1,000分の4 1,000分の4	1,000分の1 1,000分の3

(2) 平成18年4月1日から平成20年3月31日までに受ける認定に係るもの

区 分	本則税率	軽減税率
会社の設立又は資本の増加の登記	1,000分の7	1,000分の2.5
合併による会社の設立又は資本の増加の登記	1,000分の1.5 （それぞれ資本の金額又は合併により増加した資本の金額のうち、合併により消滅した会社の当該合併の直前における資本の金額（当該消滅した会社が合名会社又は合資会社である場合には、900万円）を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の7）	1,000分の1 （それぞれ資本の金額又は合併により増加した資本の金額のうち、合併により消滅した会社の当該合併の直前における資本の金額（当該消滅した会社が合名会社又は合資会社である場合には、900万円）を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の2.5）
分割による会社の設立又は資本の増加の登記	1,000分の1.5 （それぞれ資本の金額又は分割により増加した資本の金額のうち、分割をした会社の分割直前における資本の金額から分割直後における資本の金額を控除した金額を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の7）	1,000分の1 （それぞれ資本の金額又は分割により増加した資本の金額のうち、分割をした会社の分割直前における資本の金額から分割直後における資本の金額を控除した金額を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の2.5）
会社の設立等の場合における船舶の所有権の移転登記	1,000分の28	1,000分の23
合併による会社の設立等の場合における次の登記 ・不動産の所有権の移転登記 ・船舶の所有権の移転登記	1,000分の4 1,000分の4	1,000分の1.5 1,000分の3

## 2 改正の内容

- (1) 法人の設立、資本金若しくは出資金の額の増加又は事業に必要な資産の譲受けの場合における不動産の所有権移転登記について、その軽減税率を1,000分の14とする措置が加えられました（新措法80①四イ）。
- (2) 新会社法の制定に伴い、所要の文言の整備が行われました（新措法80①③）。
- (3) 今回の改正の結果、改正後の税率（平成18年4月1日から平成20年3月31日までの間に受ける認定に係るもの）は次のようになります。

区 分	本則税率	軽減税率
会社の設立又は資本の増加の登記	1,000分の7	1,000分の2.5
合併による会社の設立又は資本の増加の登記	1,000分の1.5 （それぞれ資本の金額又は合併により増加した資本の金額のうち、合併により消滅した会社の当該合併の直前における資本の金額（当該消滅した会社が合名会社又は合資会社である場合には、900万円）を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の7）	1,000分の1 （それぞれ資本の金額又は合併により増加した資本の金額のうち、合併により消滅した会社の当該合併の直前における資本の金額（当該消滅した会社が合名会社又は合資会社である場合には、900万円）を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の2.5
分割による会社の設立又は資本の増加の登記	1,000分の1.5 （それぞれ資本の金額又は分割により増加した資本の金額のうち、分割をした会社の分割直前における資本の金額から分割直後における資本の金額を控除した金額を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の7）	1,000分の1 （それぞれ資本の金額又は分割により増加した資本の金額のうち、分割をした会社の分割直前における資本の金額から分割直後における資本の金額を控除した金額を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の2.5）
会社の設立等の場合における次の登記 ・不動産の所有権の移転登記 ・船舶の所有権移転登記	1,000分の20 1,000分の28	1,000分の14 1,000分の23
合併による会社の設立等の場合における次の登記 ・不動産の所有権の移転登記 ・船舶の所有権の移転登記	1,000分の4 1,000分の4	1,000分の1.5 1,000分の3

### 3 適用関係

改正後のこの特例の規定は、平成18年4月1日以後にされる認定に係る上記2(3)に掲げる事項についての登記に係る登録免許税について適

用されます（改正所法等附則151⑩）。

（注）平成18年3月31日までに受ける認定に係る上記1(1)の軽減税率については、設定後1年経過したときに適用関係は終了することとなります。

## 十一 認定経営基盤強化計画に基づき行う登記に対する税率の軽減措置の改正（新措法80の2）

### 1 改正前の制度の概要

次の(1)又は(2)に掲げる事項について登記を受ける場合において、その事項が、金融機関等の組織再編成の促進に関する特別措置法（以下「金融再編法」といいます。）第8条に規定する認定経営基盤強化計画に係る認定（平成20年3

月31日までに一定の金融機関等が受けるものに限ります。）に係るものであるときは、その認定の日から1年以内に登記を受けるもの限り、その登記の税率を以下のとおり軽減することとされてきました（旧措法80の3①）。

（注）「一定の金融機関等」とは、銀行、長期信用銀行、信用金庫、信用協同組合、労働金庫、信

租税特別措置法（登録免許税関係）の改正

用金庫連合会、信用協同組合連合会、労働金庫 をいいます（金融再編法第2①一～八、十三、  
連合会、銀行持株会社、長期信用銀行持株会社 十四）。

(1) 平成18年3月31日までに受ける認定に係るもの

区 分	本則税率	軽減税率
会社の設立又は資本の増加の登記	1,000分の7	1,000分の1.5
合併による会社の設立又は資本の増加の登記	1,000分の1.5 （それぞれ資本の金額又は合併により増加した資本の金額のうち、合併により消滅した会社の当該合併の直前における資本の金額を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の7）	1,000分の1 （それぞれ資本の金額又は合併により増加した資本の金額のうち、合併により消滅した会社の当該合併の直前における資本の金額を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の1.5）
分割による会社の設立又は資本の増加の登記	1,000分の1.5 （それぞれ資本の金額又は分割により増加した資本の金額のうち、分割をした会社の分割直前における資本の金額から分割直後における資本の金額を控除した金額を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の7）	1,000分の1 （それぞれ資本の金額又は分割により増加した資本の金額のうち、分割をした会社の分割直前における資本の金額から分割直後における資本の金額を控除した金額を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の1.5）
会社の設立等の場合における抵当権の移転登記	1,000分の2	1,000分の1
合併又は分割による会社の設立等の場合における次の登記 ・不動産の所有権の移転登記 ・抵当権の移転登記	1,000分の4 1,000分の1	1,000分の1 1,000分の0.5

(2) 平成18年4月1日から平成20年3月31日までに受ける認定に係るもの

区 分	本則税率	軽減税率
会社の設立又は資本の増加の登記	1,000分の7	1,000分の2.5
合併による会社の設立又は資本の増加の登記	1,000分の1.5 （それぞれ資本の金額又は合併により増加した資本の金額のうち、合併により消滅した会社の当該合併の直前における資本の金額を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の7）	1,000分の1 （それぞれ資本の金額又は合併により増加した資本の金額のうち、合併により消滅した会社の当該合併の直前における資本の金額を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の2.5）
分割による会社の設立又は資本の増加の登記	1,000分の1.5 （それぞれ資本の金額又は分割により増加した資本の金額のうち、分割をした会社の分割直前における資本の金額から分割直後における資本の金額を控除した金額を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の7）	1,000分の1 （それぞれ資本の金額又は分割により増加した資本の金額のうち、分割をした会社の分割直前における資本の金額から分割直後における資本の金額を控除した金額を超える資本の金額に対応する部分については、1,000分の2.5）

会社の設立等の場合における 抵当権の移転登記	1,000分の2	1,000分の1.5
合併による会社の設立等の場合における次の登記 ・不動産の所有権の移転登記 ・抵当権の移転登記	1,000分の4 1,000分の1	1,000分の1.5 1,000分の0.5

## 2 改正の内容

- (1) 農林中央金庫等が行う組織再編成によってする登記に対する税率の軽減措置の創設の説明で述べたとおり、農協系統金融機関に対する従来の特例を廃止し、他の金融機関と同様の措置をとることとされました。そこでこの特例の適用対象となる金融機関の範囲に、農協系統金融機関が追加されました（新措法80の2①）。

(注)「農協系統金融機関」とは、農林中央金庫及び貯金業務等を行う農業協同組合連合会を

いいます（金融再編法第2①九、十）。

- (2) 新会社法の制定に伴い、所要の文言の整備が行われました（新措法80の2①）。

## 3 適用関係

改正後のこの特例の規定は、平成18年4月1日以後にされる認定に係る上記1(2)に掲げる事項についての登記に係る登録免許税について適用されます（改正所法等附則151⑬）。

(注)平成18年3月31日までに受ける認定に係る上記1(1)の軽減税率については、期限の満了をもって適用関係は終了することとなります。

# 十二 農林漁業金融公庫資金等の転貸の場合の抵当権の設定登記に対する税率の軽減措置の改正（新措法78）

## 1 改正前の制度の概要

農業協同組合、農業協同組合連合会、森林組合、森林組合連合会、水産業協同組合又は中小企業等協同組合が、農林漁業金融公庫又は沖縄振興開発金融公庫から、農地の改良、造成又は復旧に必要な資金、農業経営の改善のためにする農地等の取得に必要な資金、造林に必要な資金、漁船の改造、建造又は取得に必要な資金等の貸付けを受け、平成18年3月31日までの間に、これらの資金をその貸付けの目的に従い、かつ、その貸付けと同一の条件（利率、償還期限、据置期間及び償還方法が同一であること。）で農林漁業者に貸し付けた場合には、その貸付債権を担保するために受ける抵当権の設定登記に対する登録免許税の税率は、農林漁業者に対する貸付の日以後1年以内に受ける登記で、登記申請書に農林漁業金融公庫等の証明書の添付

があるものに限り、1,000分の1.5（本則：1,000分の4）に軽減されてきました（旧措法78）。

## 2 改正の内容

農林漁業金融公庫については、昨年11月29日の経済財政諮問会議において「政策金融改革の基本方針」が決定され、その中で、平成20年度より中小企業金融公庫等ともに新たな組織の中で業務を行っていくこととされたところです。この特例の対象となる転貸業務は農林漁業金融公庫独自の制度であることに加え、この転貸業務のあり方が農協に負担を転嫁するなどの問題があったことから、今後、農林漁業金融公庫の業務、組織を平成20年度までに検討していく中でこの特例のあり方も検討していくこととされました。そこで、平成18年度税制改正においては、上記1の軽減税率が1,000分の2（改正前：1,000分の1.5）に引き上げられた上、その

適用期限が平成19年3月31日まで1年延長されました（新措法78）。

改正後のこの特例の規定は、平成18年4月1日以後にされる農林漁業者に対する貸付けに係る債権を担保するために受ける抵当権の設定の登記に係る登録免許税について適用されます（改正所法等附則151②）。

### 3 適用関係

## 十三 国際船舶の所有権の保存登記等に対する税率の軽減措置の改正（新措法82の2）

### 1 改正前の制度の概要

海上運送業を営む一定の者が、平成18年3月31日までに、建造する国際船舶で事業の用に供されたことのないもの又は外国法人から取得する国際船舶で建造された日から5年を経過していないものの所有権の保存登記又はこれらの国際船舶の建造又は取得のための資金の貸付け若しくはその建造の対価の延払いに係る債権を担保するために受けるこれらの国際船舶を目的とする抵当権の設定登記で、平成18年3月31日までに登記を受けるものについては、登録免許税の税率が1,000分の2（本則：1,000分の4）に軽減されていました（旧措法79③④）。

### 2 改正の内容

国際船舶制度は、日本籍船の減少に歯止めをかけるため、平成8年に日本籍船のうち国際海上輸送の確保上重要な船舶を国際船舶と位置づけ、海外への譲渡、貸渡について届出制・中止勧告をとる一方で、国際競争力を確保するため本特例をはじめとした税制上の措置などの支援

策を講じることによって、その維持・確保を図る目的で創設されたのですが、日本籍船の減少は続いているところです。このようなことから、国際船舶制度を支援するため引き続き特例措置を講ずることとされましたが、租税特別措置の整理合理化等の観点から軽減税率の引き上げを行うこととされました。

具体的には、この特例の軽減税率が1,000分の2.5（改正前：1,000分の2）に引き上げられた上、その適用期限が平成20年3月31日まで2年延長されました（新措法82の2）。

### 3 適用関係

改正後のこの特例の規定は、平成18年4月1日以後に受ける国際船舶の所有権の保存登記又はその国際船舶を目的とする抵当権の設定登記に係る登録免許税について適用され、平成18年3月31日以前に受けた国際船舶の所有権の保存登記又はその国際船舶を目的とする抵当権の設定登記に係る登録免許税については、従来どおりとされています（改正所法等附則151）。

## 十四 租税特別措置の適用期限の延長

次の特例措置の適用期限が、平成20年3月31日まで2年間延長されました。

- (1) マンション建替事業の施行者等が受ける権利変換手続開始の登記等の免税措置（新

措法75)

- (2) 農地保有合理化法人が農用地を取得した場合等の所有権の移転登記の税率の軽減措置（軽減税率：1,000分の8）（新措法76)

- (3) 関西国際空港株式会社等の登記の免税措置（新措法82）

## 十五 租税特例措置の廃止

次の特例措置について、租税特別措置の整理合理化等の観点から、所要の経過措置が講じられた上、廃止されました。

- (1) 不動産登記に係る登録免許税の税率の特例措置（旧措法72）
- (2) 農林中央金庫等が特定農業協同組合等から事業譲渡により不動産に関する権利を取得した場合の所有権の移転登記等に対する登録免許税の税率の軽減措置（旧措法78の2①）
- (3) 農業協同組合が農業協同組合法の規定により農業協同組合連合会の権利義務を包括承継した場合の不動産の権利の移転登記に対する登録免許税の税率の軽減措置（旧措法78の2②）
- (4) 特定の漁船等の所有権の保存登記等に対する登録免許税の税率の軽減措置（旧措法79）



# 登録免許税法の改正

## 目 次

一 学校法人が取得する特定保育所の用に 供する土地及び建物に係る登記の特例 …608	三 生命保険代理店等への登録事項の変更 の届出が新たな登録とみなされる場合の 当該届出の取扱い ……………622
二 個人の資格又は事業の開始等に係る登 録・免許等に対する登録免許税の整備 …609	

平成18年度の税制改正においては、現下の経済・財政状況等を踏まえ、持続的経済社会の活性化を実現するための「あるべき税制」の構築に向け、所得税から個人住民税への本格的な税源移譲を実施するとともに、定率減税を廃止し、併せて法人関連税制、土地・住宅税制、国際課税、酒税・たばこ税等について所要の措置を講ずる観点から改正が行われました。

登録免許税においても、「あるべき税制」の構築の一環として、学校法人が取得する特定保育所の用に供する土地及び建物に係る登記について登録免許税を非課税とする措置を講ずるほか、新たに事業免許等に対し登録免許税の負担を求めるなどの改正が行われたところです。

本稿では、これらの法令に盛り込まれた改正事項のうち、登録免許税関係の改正事項の概要について説明します。

なお、これらの改正事項が織り込まれた「所得税法等の一部を改正する等の法律」は、去る3月27日参議院本会議において可決、成立し、同月31日に公布（平成18年法律第10号）されています。また、同日に次の関係政省令もそれぞれ公布又は制定されています。

- ・ 登録免許税法施行令の一部を改正する政令（平成18年政令第128号）
- ・ 登録免許税法施行規則の一部を改正する省令（平成18年財務省令第23号）

## 一 学校法人が取得する特定保育所の用に供する土地及び建物に係る登記の特例

### 1 改正の趣旨

近年の社会構造・就業構造の著しい変化等を踏まえ、地域において児童を総合的に育み、児童の視点に立って新しい児童育成のための体制を整備する観点から、地域のニーズに応じ、就学前の教育・保育を一体として捉えた一貫した施設（幼保連携施設）の設置が求められていました。この幼保連携施設の設置については、「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2003」（平成15年6月閣議決定）において示され、「規制改革・民間開放推進3か年計画」（平成16年3月閣議決定）に

おいて、平成18年度から本格実施を行うこととされています。

「就学前の子どもに関する教育、保育等の総合的な提供の推進に関する法律」（現在国会審議中）により学校法人が設置する幼保連携施設については、非課税の対象となる幼稚園部分と課税対象となる保育園部分が一体的に設置されているものであること等を踏まえ、保育園部分を非課税とする措置が講じられることとなりました。

### 2 改正の内容

就学前の子どもに関する教育、保育等の総合的

な提供の推進に関する法律第3条第2項の認定を受けた学校法人が特定保育所（同項に規定する幼保連携施設（同項の認定を受けたものに限ります。）を構成する児童福祉法第7条第1項に規定する保育所をいいます。）の用に供する土地又は建物を取得した場合における登録免許税法別表第三（非課税の登記等の表）の一の項の規定の適用については、「特定保育所の用に供する建物」が同項に規定する校舎に含まれることとされると

もに、「特定保育所の用に供する建物の敷地」についても非課税の対象とされました（登法33）。

### 3 適用関係

この改正は、就学前の子どもに関する教育、保育等の総合的な提供の推進に関する法律（国会で審議中）の施行の日から施行することとされています（改正所法等附則1七）。

## 二 個人の資格又は事業の開始等に係る登録・免許等に対する登録免許税の整備

### 1 改正の趣旨

(1) 登録免許税は、国が行う登記・登録等を受けることによって生ずる利益に着目するとともに、その登記・登録等の背後にある財の売買その他の取引等を種々の形で評価し、その担税力に応じて課税を行う税であると言われていました。

個人の資格又は事業の開始等に係る登録・免許等（以下「事業免許等」といいます。）についても、法律の規定に基づき国が行う登録・免許等による業務の独占等の利益に着目し、その背後にある担税力に対して課税されています。

(注) 事業免許等については、昭和42年の登録税の全面改正の際に、当時既に課税対象となっていた登記又は登録に匹敵すると認められるものとして新たに課税対象に加えられたものです。

(2) 事業免許等であれば、原則として登録免許税の課税対象となりますが（課税原則）、登録免許税の性格上、次のような事業免許等については、登録免許税を課税するには及ばないものとして整理されています。

#### 〔個人の資格賦与に係る登録等〕

- ① 法律の規定に基づき賦与されるものでないもの
- ② 地方公共団体において賦与するもの
- ③ 人の資格と事業開始の双方について、独立しない登録や免許等の制度があるもので、ど

ちらか一方を課税対象としているもの

- ④ 免許等により、独占的又は排他的に利益が賦与されたとはいえないもの
- ⑤ 職場の責任上の必要に基づいて登録等をするもの

#### 〔事業開始に係る免許等〕

- ①～④ 上記①～④と同様
  - ⑤ 主として危険防止又は犯罪取締上のために賦与されるもの
  - ⑥ 事業経営に直接つながらないもの
- (3) 事業免許等の制度が新たに創設される場合には、上記(2)の整理により、当該事業免許等に対して登録免許税を課税すべきかどうかを検討され、その結果、課税すべきものとされた事業免許等については、原則として、当該事業免許等の制度に係る法律の施行に伴い登録免許税法が改正され、同法別表第一に追加されてきました。
- (4) しかしながら、事業免許等が登録免許税の課税対象とされてから40年近くが経過し、その間、社会経済情勢も大きく変化してきた結果、既に存在する事業免許等の中には、
- a. 過去において小規模・零細などを理由に課税が見送られものの、その後、個々の資格・事業を取り巻く環境が大きく変化したことにより、社会的認知度が上がり担税力を十分備えるほどに成長したもの
  - b. 新たに創設された事業免許等に対して課税

が行われてきた結果、類似業種間において、課税されている事業免許等との違いを総合的に説明しにくいもの

等が見受けられました。

- (5) 「あるべき税制」の構築に向けた取組みを進めていくに当たり、今後新たに登録・免許等が創設される際に総合的に対応できるようにするためには、このような状況を改善し、登録免許税について課税の適正化を図る必要があります。こうした点を踏まえ、18年度税制改正におい

ては、事業免許等に係る登録免許税について、課税のアンバランスを解消し、税負担の公平を確保する観点から、課税原則を踏まえつつ、一般的な見直しを行うこととされました。

## 2 改正の内容

- (1) 具体的には、以下の事業免許等について、それぞれ次の表のとおり次のとおり登録免許税の負担を求める規定の整備が行われました（登法別表第一・三二号～一五五号）。

### 別紙1

#### 【個人の資格の登録】

	登録等の区分	登 法 別表第一	根 拠 法	条 項	課税標準	税 率
①	行政書士の登録	32(2)	行政書士法	6①	登録件数	1件につき 30,000円
②	第一種作業環境測定士の登録	32(22)イ	作業環境測定法	7	登録件数	1件につき 30,000円
	第二種作業環境測定士の登録	32(22)ロ			登録件数	1件につき 15,000円
③	計量士の登録	32(23)	計量法	122①	登録件数	1件につき 30,000円
④	一級小型船舶操縦士の登録	32(26)イ	船舶職員及び小型船舶操縦者法	23の5	登録件数	1件につき 2,000円
	二級小型船舶操縦士の登録	32(26)ロ			登録件数	1件につき 1,800円
	特殊小型船舶操縦士の登録	32(26)ハ			登録件数	1件につき 1,500円
⑤	海事補佐人の登録	32(28)	海難審判法	25①	登録件数	1件につき 30,000円
⑥	耐空検査員の認定	32(30)ヲ	航空法	10の2①	認定件数	1件につき 6,000円
⑦	建築基準適合判定資格者の登録	32(33)	建築基準法	77の58①	登録件数	1件につき 10,000円
⑧	測量士の登録	32(35)イ	測量法	49①	登録件数	1件につき 30,000円
	測量士補の登録	32(35)ロ			登録件数	1件につき 15,000円

#### 【事業の開始等の登録等】

	登録等の区分	登 法 別表第一	根 拠 法	条 項	課税標準	税 率
①	認定個人情報保護団体の認定	33	個人情報の保護に関する法律	37①	認定件数	1件につき 90,000円
②	金融機関の信託業務の兼営の認可	35(9)	金融機関の信託業務の兼営等に関する法律	1①	認可件数	1件につき 150,000円
③	銀行持株会社の設立の認可	35(10)	銀行法	52の17①	認可件数	1件につき 150,000円
	銀行持株会社に係る特定持株会社の猶予期限後の持株会社の継続の認可			52の17③但		

登録等の区分		登 法 別表第一	根 拠 法	条 項	課税標準	税 率
④	長期信用銀行持株会社の設立の認可	35(11)	長期信用銀行法	16の2の4①	認可件数	1件につき150,000円
	長期信用銀行持株会社に係る特定持株会社の猶予期限後の持株会社の継続の認可			16の2の4③但		
⑤	生命保険代理店の登録	37(4)	保険業法	276	登録件数	1件につき15,000円
	損害保険代理店の登録					
	少額短期保険代理店の登録					
⑥	保険金信託業務の認可	37(5)	保険業法	99⑦	認可件数	1件につき150,000円
⑦	保険持株会社の設立の認可	37(6)		271の18①	認可件数	1件につき150,000円
	保険持株会社に係る特定持株会社の猶予期限後の持株会社の継続の認可			271の18③但		
⑧	担保附社債に関する信託事業の免許	39	担保附社債信託法	5①	免許件数	1件につき150,000円
⑨	有価証券市場の開設の免許（証券会員制法人に係るものに限る）	40(1)	証券取引法	80①	免許件数	1件につき150,000円
⑩	店頭売買有価証券市場の開設の認可	40(3)		76	認可件数	1件につき150,000円
⑪	証券取引所持株会社の設立の認可	40(5)		106の10①	認可件数	1件につき150,000円
	証券取引所持株会社に係る特定持株会社の猶予期限後の持株会社の継続の認可		106の10③但			
⑫	外国証券業者に係る引受業務の一部の許可	41(3)	外国証券業者に関する法律	13①	許可件数	1件につき90,000円
⑬	有価証券債務引受業の免許	41(6)	証券取引法	156の2	免許件数	1件につき150,000円
⑭	金融先物市場の開設の免許（金融先物会員制法人に係るものに限ります。）	42(1)	金融先物取引法	3	免許件数	1件につき150,000円
⑮	金融先物取引所持株会社の設立の認可	42(4)		34の34①	認可件数	1件につき150,000円
	金融先物取引所持株会社に係る特定持株会社の猶予期限後の持株会社の継続の認可			34の34③但		
⑯	金融先物債務引受業の免許	43(2)		115	免許件数	1件につき150,000円
⑰	証券金融会社の営業の免許	44	証券取引法	156の24①	免許件数	1件につき150,000円
⑱	特定金融会社等の登録	45	金融業者の貸付業務のための社債の発行等に関する法律	3	登録件数	1件につき150,000円

登録等の区分		登録 別表第一	根拠法	条項	課税標準	税率
①9	無尽業の免許	47(1)	無尽業法	3①	免許件数	1件につき 150,000円
	無尽会社の出張所若しくは代理店の設置の認可	47(2)		8三	出張所又は代理店の数	1箇所につき 90,000円
②0	電気通信事業者に係る変更登録（業務区域の増加に係るものに限ります。）	51(1)	電気通信事業法	13①	登録件数	1件につき 150,000円
②1	電子署名に係る認定認証事業者の認定	53(1)	電子署名及び 認証業務に関 する法律	4①	認定件数	1件につき 90,000円
②2	電子署名に係る認定外国認証事業者の認定	53(2)		15①	認定件数	1件につき 90,000円
②3	委託放送事業者の認定	55	放送法	52の13①	認定件数	1件につき 90,000円
②4	電気通信役務利用放送事業者に係る変更登録（電気通信役務利用放送の種類又は都道府県を超える業務区域の増加に係るものに限ります。）	56	電気通信役務 利用放送法	6①	登録件数	1件につき 150,000円
②5	有線放送電話業務の許可	57	有線放送電話 に関する法律	3	許可件数	1件につき 90,000円
②6	有線放送電話業務に係る業務区域の拡張の許可			5②		
②7	有線テレビジョン放送業務に係る放送施設の設置の許可	58	有線テレビジ ョン放送法	3①	許可件数	1件につき 150,000円
②8	酒母の製造免許	65(2)イ	酒税法	8	免許件数	1件につき 90,000円
②9	もろみの製造免許	65(2)ロ			免許件数	1件につき 120,000円
③0	製造たばこの出張販売の許可（臨時的なものを除きます。）	66(4)	たばこ事業法	26①	許可件数	1件につき 3,000円
③1	塩製造業者の登録	67(1)	塩事業法	5①	登録件数	1件につき 150,000円
③2	塩特定販売業者の登録	67(2)		16①	登録件数	1件につき 150,000円
③3	塩卸売業者の登録	67(3)		19①	登録件数	1件につき 90,000円
③4	水道事業の認可（都道府県知事が行うものを除きます。）	70(1)	水道法	6①	認可件数	1件につき 90,000円
③5	水道事業に係る給水区域の変更の認可（都道府県知事が行うものを除き、市町村を超える給水区域の拡張に係るものに限ります。）			10①		
③6	水道用水供給事業の認可（都道府県知事が行うものを除きます。）	70(2)		26	認可件数	1件につき 90,000円
③7	水道用水供給事業に係る給水対象の変更の認可（都道府県知事が行うものを除き、給水対象の増加に係るものに限ります。）			30①		

登録等の区分		登 法 別表第一	根 拠 法	条 項	課税標準	税 率
③⑧	業として行う採血の許可	74	安全な血液製剤の安定供給の確保等に関する法律	13①	許可件数	1件につき 150,000円
③⑨	業として行う臓器のあっせんの許可	75	臓器の移植に関する法律	12①	許可件数	1件につき 90,000円
④⑩	第一種医薬品製造販売業の許可 (都道府県知事が行うものを除きます。)	77(1)	薬事法	12① (83①)	許可件数	1件につき 150,000円
	第二種医薬品製造販売業の許可 (都道府県知事が行うものを除きます。)					
	医薬部外品製造販売業の許可 (都道府県知事が行うものを除きます。)					
	化粧品製造販売業の許可 (都道府県知事が行うものを除きます。)					
	第一種医療機器製造販売業の許可 (都道府県知事が行うものを除きます。)					
	第二種医療機器製造販売業の許可 (都道府県知事が行うものを除きます。)					
	第三種医療機器製造販売業の許可 (都道府県知事が行うものを除きます。)					
④⑪	医薬品製造業の許可 (都道府県知事が行うものを除きます。)	77(2)(5)		13① (83①)	許可件数	1件につき 90,000円
	医薬品製造業の製造所に係る許可の区分の追加の許可 (都道府県知事が行うものを除き、製造所に係る許可の区分の増加に係るものに限ります。)			13⑥ (83①)		
	医薬部外品製造業の変更許可 (都道府県知事が行うものを除きます。)			13① (83①)		
	医薬部外品製造業の製造所に係る許可の区分の追加の許可 (都道府県知事が行うものを除き、製造所に係る許可の区分の増加に係るものに限ります。)			13⑥ (83①)		
	化粧品製造業の許可 (都道府県知事が行うものを除きます。)			13① (83①)		

登録等の区分		登録 別表第一	根拠法	条項	課税標準	税率
④①	化粧品製造業の製造所に係る許可の区分の追加の許可 (都道府県知事が行うものを除き、製造所に係る許可の区分の増加に係るものに限りします。)	77(2)(5)		13⑥	許可件数	1件につき 90,000円
	医療機器製造業の許可 (都道府県知事が行うものを除きます。)			13① (83①)		
	医療機器製造業の製造所に係る許可の区分の追加の許可 (都道府県知事が行うものを除き、製造所に係る許可の区分の増加に係るものに限りします。)					
④②	医薬品等の外国製造業者の認定	77(3)(5)	薬事法	13の3① (83①)	認定件数	1件につき 90,000円
	医薬品等の外国製造業者の製造所に係る認定の区分の追加の認定 (製造所に係る許可の区分の増加に係るものに限りします。)			13の3③ (83①)		
④③	医療機器の修理業の許可 (都道府県知事が行うものを除きます。)	77(4)(5)		40の2① (83①)	許可件数	1件につき 90,000円
	医療機器の修理業の事業所に係る修理区分の追加の許可 (都道府県知事が行うものを除き、修理に係る許可の区分の増加に係るものに限りします。)			40の2⑤ (83①)		
④④	有料職業紹介事業の許可	81(1)	職業安定法	30①	許可件数	1件につき 90,000円
④⑤	一般労働者派遣事業の許可	81(2)	労働者派遣事業の適正な運営の確保及び派遣労働者の就業条件の整備等に関する法律	5①	許可件数	1件につき 90,000円
④⑥	港湾労働者派遣事業の許可	81(3)	港湾労働法	12①	許可件数	1件につき 90,000円
	港湾労働者派遣事業に係る変更の許可(派遣事業対象業務の種類増加に係るものに限りします。)	81(4)		81②	許可件数	1件につき 15,000円
④⑦	建設業務有料職業紹介事業の許可	81(5)	建設労働者の雇用の改善等に関する法律	18①	許可件数	1件につき 90,000円
④⑧	建設業務労働者就業機会確保事業の許可	81(6)		31①	許可件数	1件につき 90,000円
④⑨	ボイラー等に係る検査業者の登録	83(1)	労働安全衛生法	54の3①	登録件数	1件につき 90,000円

登録等の区分		登 法 別表第一	根 拠 法	条 項	課税標準	税 率
⑤①	普通肥料の生産の登録（都道府県知事が行うものを除きます。）	88(1)	肥料取締法	4①	登録件数	1件につき 15,000円
⑤②	普通肥料の輸入の登録	88(2)		4③	登録件数	1件につき 15,000円
⑤③	普通肥料の生産及び輸入の仮登録	88(3)		5	登録件数	1件につき 15,000円
⑤④	外国生産肥料の登録及び仮登録	88(4)		33の2①	登録件数	1件につき 15,000円
⑤⑤	特定飼料等製造業者の登録	89(1)	飼料の安全性の確保及び品質の改善に関する法律	7①	登録件数	1件につき 90,000円
⑤⑥	外国特定飼料等製造業者の登録	89(2)		21①	登録件数	1件につき 90,000円
⑤⑦	食品循環資源に係る登録再生利用事業者の登録	90	食品循環資源の再生利用等の促進に関する法律	10①	登録件数	1件につき 90,000円
⑤⑧	会員商品取引所の設立の許可	94(1)	商品取引所法	9	許可件数	1件につき 150,000円
⑤⑨	第一種特定商品市場類似施設の開設に係る変更の許可（取引の対象となる商品又は商品指数の増加に係るものに限ります。）	94(5)		335①	許可件数	1件につき 30,000円
	第二種特定商品市場類似施設の開設に係る変更の許可（取引の対象となる商品又は商品指数の増加に係るものに限ります。）		345① (335①準用)			
⑤⑩	商品投資販売業者に係る変更の認可（業務の種類が増加に係るものに限ります。）	96(3)	商品投資に係る事業の規制に関する法律	9	認可件数	1件につき 30,000円
	商品投資顧問業者に係る変更の認可（業務の種類が増加に係るものに限ります。）			33① (9準用)		
⑥①	液化石油ガス販売事業者の登録（都道府県知事が行うものを除きます。）	100(1)	液化石油ガスの保安の確保及び取引の適正化に関する法律	3①	登録件数	1件につき 30,000円
⑥②	液化石油ガスの供給設備等に係る保安業務を行う者（保安機関）の認定（都道府県知事が行うものを除きます。）	100(2)		29①	認定件数	1件につき 90,000円
⑥③	保安機関に係る一般消費者等の数の増加の認可（都道府県知事が行うものを除きます。）	100(3)		33①	認可件数	1件につき 15,000円
⑥④	認定完成検査実施者の認定	102(1)	高圧ガス保安法	20③二	認定件数	1件につき 90,000円
⑥⑤	認定保安検査実施者の認定	102(2)		35①二	認定件数	1件につき 90,000円



登録等の区分		登 法 別表第一	根 拠 法	条 項	課税標準	税 率
⑥⑤	高压ガスの充てんに係る容器検査所の登録 (都道府県知事が行うものを除きます。)	102(3)	高压ガス保安法	49①	登録件数	1件につき 90,000円
⑥⑥	高压ガスの充てんに係る容器等製造業者の登録	102(4)		49の5①	登録件数	1件につき 90,000円
⑥⑦	高压ガスの充てんに係る外国容器等製造業者の登録	102(5)		49の31①	登録件数	1件につき 90,000円
⑥⑧	高压ガスの製造に係る特定設備製造業者の登録	102(6)		56の6の2①	登録件数	1件につき 90,000円
⑥⑨	高压ガスの製造に係る外国特定設備製造業者の登録	102(7)		56の6の22①	登録件数	1件につき 90,000円
⑦⑩	一般電気事業の許可	104(1)イ	電気事業法	3①	許可件数	1件につき 90,000円
	一般電気事業に係る供給区域等の変更の許可 (市町村を超える供給区域の増加に係るものに限ります。)			8①		
⑦⑪	卸電気事業の許可	104(1)ロ		3①	許可件数	1件につき 90,000円
	卸電気事業に係る供給区域等の変更の許可 (供給の相手方たる一般電気事業者の増加に係るものに限ります。)			8①		
⑦⑫	電気の特設供給の許可	104(2)		17①	許可件数	1件につき 15,000円
⑦⑬	一般電気事業者に係る供給区域外の供給の許可	104(3)		25①	許可件数	1件につき 15,000円
⑦⑭	電気工事業者の登録 (都道府県知事が行うものを除きます。)	105		電気工事業者の業務の適正化に関する法律	3①	登録件数
⑦⑮	工業用水道事業の許可	107	工業用水道事業法	3②	許可件数	1件につき 90,000円
	工業用水道事業に係る給水区域の変更の許可 (市町村を超える給水区域の増加に係るものに限ります。)			6②		
⑦⑯	深海底鉱業の許可	108	深海底鉱業暫定措置法	4①	許可件数	1件につき 90,000円
	深海底鉱業に係る深海底鉱区の変更の許可 (深海底鉱区の面積の増加に係るものに限ります。)			14①		
⑦⑰	アルコールの製造の事業の許可	109(1)	アルコール事業法	3①	許可件数	1件につき 150,000円
	アルコールの輸入の事業の許可			16①		
⑦⑱	アルコールの製造の事業の許可	109(2)		21①	許可件数	1件につき 90,000円
⑦⑲	アルコールの使用の許可	109(3)		26①	許可件数	1件につき 15,000円

登録等の区分		登 法 別表第一	根 拠 法	条 項	課税標準	税 率
⑦⑨	アルコールの輸入の事アルコールの使用に係る変更の許可(用途の増加に係るものに限ります。)	109(3)	アルコール事業法	30 (8①準用)	許可件数	1件につき 15,000円
⑧⑩	航空機又は特定機器の製造事業又は修理事業の許可	110	航空機製造事業法	2の2	許可件数	1件につき 90,000円
	航空機又は特定機器の製造事業又は修理事業に係る事業の区分の変更の許可(事業の区分の増加に係るものに限ります。)			2の8①		
⑧⑪	認定特定計量証明事業者の認定	114(2)	計量法	121の2	認定件数	1件につき 90,000円
⑧⑫	特定輸出機器に係る国外適合性評価事業の認定	117	特定機器に係る適合性評価の欧州共同体及びシンガポール共和国との相互承認の実施に関する法律	3①	申請件数 (2回目以降の申請)	1件につき 90,000円 (15,000円)
⑧⑬	前払式割賦販売業の許可	118(1)	割賦販売法	11	許可件数	1件につき 150,000円
⑧⑭	割賦購入あっせん業者の登録	118(2)		31	登録件数	1件につき 150,000円
⑧⑮	前払式特定取引業の許可	118(3)		35の3の2	許可件数	1件につき 150,000円
⑧⑯	フロン類破壊業者の許可	119	特定製品に係るフロン類の回収及び破壊の実施の確保等に関する法律	25①	許可件数	1件につき 90,000円
⑧⑰	軌道事業から鉄道事業への変更の許可 (既に許可を受けている鉄道事業に係る路線に接続して路線を延長することの許可で、その許可に係る路線の長さが12km未満であるものに限ります。)	120(4)	鉄道事業法	62①	許可件数	1件につき 150,000円等
⑧⑱	自動車道事業の免許	121	道路運送法	47①	免許件数	1件につき 150,000円
⑧⑲	高速道路の新設又は改築の許可	122	道路整備特別措置法	3①	許可件数	1件につき 150,000円
⑧⑳	自動車ターミナル事業の許可	123	自動車ターミナル法	3	許可件数	1件につき 90,000円
⑧㉑	優良自動車整備事業者の認定(一種整備工場)	124(1)イ	道路運送車両法	94①	認定件数	1件につき 90,000円
⑧㉒	優良自動車整備事業者の認定(二種整備工場)	124(1)ロ			認定件数	1件につき 60,000円
⑧㉓	優良自動車整備事業者の認定(特殊整備工場)	124(1)ハ			認定件数	1件につき 30,000円

登録等の区分		登録 別表第一	根拠法	条項	課税標準	税率
⑨4	一般乗合旅客自動車運送事業に係る事業計画の変更の認可 (路線の増加に係るもの(一定の範囲のものを除きます。)に限ります。)	125(2)イ	道路運送法	15①	認可件数	1件につき 15,000円
	一般貸切旅客自動車運送事業に係る事業計画の変更の認可 (営業区域の増加に係るもの(一定の範囲のもの及び臨時的なものを除きます。)に限ります。)					
⑨5	一般乗用旅客自動車運送事業(個人タクシー事業を除く)に係る事業計画の変更の認可 (営業区域の増加に係るもの(一定の範囲のもの及び臨時的なものを除く)に限ります。)	125(2)ロ			認可件数	1件につき 15,000円
⑨6	自家用自動車の有償貸渡しの事業の許可 (試験研究のための臨時的なものを除きます。)	126		80②	許可件数	1件につき 90,000円
⑨7	運河の開設の免許	127	運河法	1	免許件数	1件につき 150,000円
⑨8	船舶の造船事業等に係る施設の新設等の許可 (施設占有主体の異動がない場合及び臨時的なものを除きます。)	128(1)	造船法	2①	許可件数	1件につき 150,000円
⑨9	船舶の造船事業等に係る設備の新設等の許可 (軽微なもの及び臨時的なものを除きます。)	128(2)		3①	許可件数	1件につき 30,000円
⑩0	小型船造船業者の登録	129	小型船造船業法	4	登録件数	1件につき 90,000円
⑩1	船舶等の製造工事又は改造修理工事に係る事業場の認定	130(1)	船舶安全法	6ノ2	申請件数 (2回目以降の申請)	1件につき 90,000円 (15,000円)
⑩2	船舶等の整備に係る事業場の認定	130(2)		6ノ3	申請件数 (2回目以降の申請)	1件につき 90,000円 (15,000円)
⑩3	海洋汚染等の防止に係る船舶の製造工事又は改造修理工事に係る事業場の認定	131(1)	海洋汚染等及び海上災害の防止に関する法律	19の49① (船舶安全法 6ノ2準用)	申請件数 (2回目以降の申請)	1件につき 90,000円 (15,000円)
⑩4	海洋汚染等の防止に係る船舶の整備に係る事業場の認定	131(2)		19の49① (船舶安全法 6ノ3準用)	申請件数 (2回目以降の申請)	1件につき 90,000円 (15,000円)
⑩5	廃油処理事業の許可	131(3)		20①	許可件数	1件につき 150,000円
⑩6	船員派遣事業の許可	137	船員職業安定法	55①	許可件数	1件につき 90,000円

登録等の区分		登 法 別表第一	根 拠 法	条 項	課税標準	税 率
⑩⑦	飛行場の設置の許可	138(1)イ	航空法	38①	許可件数	1件につき 150,000円
⑩⑧	航空保安施設の設置の許可	138(1)ロ			許可件数	1件につき 90,000円
⑩⑨	航空機等の設計検査等に係る事業場の認定	138(2)		20①	認定件数	1件につき 90,000円
⑩⑩	第一種貨物利用運送事業に係る変更登録 (利用運送に係る運送機関の種類又は利用運送の区域若しくは区間の増加に係るもの(貨物の運送を行う区域又は区間が増加した場合に限ります。)又は業務の範囲(貨物の種類に係るものに限ります。)の増加に係るものに限ります。)	139(2)	貨物利用運送 事業法	7①	登録件数	1件につき 15,000円
⑩⑪	第二種貨物利用運送事業に係る事業計画の変更の認可 (利用運送に係る運送機関の種類又は利用運送の区域若しくは区間の増加に係るもの(本邦と外国との間において貨物の運送を行う場合の当該外国が増加した場合に限ります。)又は業務の範囲(貨物の種類に係るものに限ります。)の増加に係るものに限ります。)	139(4)		25①	認可件数	1件につき 20,000円
⑩⑫	外国人第一種貨物利用運送事業の変更登録 (利用運送の区域又は区間の増加に係るもの(貨物の運送を行う区域又は区間が増加した場合に限ります。)又は業務の範囲(貨物の種類に係るものに限ります。)の増加に係るものに限ります。)	139(6)		139④	登録件数	1件につき 15,000円
⑩⑬	外国人第二種貨物利用運送事業に係る事業計画の変更の認可 (利用運送の区域若しくは区間の増加に係るもの(本邦と外国との間において貨物の運送を行う場合の当該外国が増加した場合に限ります。)又は業務の範囲(貨物の種類に係るものに限ります。)の増加に係るものに限ります。)	139(8)		46②	認可件数	1件につき 20,000円
⑩⑭	気象観測成果の無線通信による発表業務の許可	143(2)		気象業務法	26①	許可件数
⑩⑮	気象測器の器差に係る認定測定者の認定	143(3)	32の2①		認定件数	1件につき 90,000円
⑩⑯	工場において製造する浄化槽の型式の認定	145(1)	浄化槽法	13①	認定件数	1件につき 90000円等

登録等の区分		登 法 別表第一	根 拠 法	条 項	課税標準	税 率
⑪⑦	外国の工場において製造する浄化槽の型式の認定	145(2)	浄化槽法	13②	認定件数	1件につき 90000円等
⑪⑧	不動産鑑定業者の登録 (都道府県知事が行うもの及び不動産鑑定士の登録を受けている個人が受けるものを除きます。)	146(1)	不動産の鑑定評価に関する法律	22①	登録件数	1件につき 90,000円
	26①二					
⑪⑨	積立式宅地建物販売業の許可 (都道府県知事が行うものを除きます。)	148	積立式宅地建物販売業法	3	許可件数	1件につき 150,000円
⑪⑩	前払金保証事業の登録	149	公共工事の前払金保証事業に関する法律	3	登録件数	1件につき 150,000円
⑪⑪	不動産特定共同事業に係る業務の種別の変更の認可 (都道府県知事が行うものを除き、業務の種別の増加に係るものに限り。)	150(2)	不動産特定共同事業法	9 ①	認可件数	1件につき 30,000円
⑪⑫	一般廃棄物の再生利用の認定	155(1)		9の8①	認定件数	1件につき 150,000円
	産業廃棄物の再生利用の認定			15の4の2①		
⑪⑬	一般廃棄物の広域的処理に係る変更の認定 (処理を行う廃棄物の種類又は処理を行う区域の増加に係るものに限り。)	155(3)	廃棄物の処理及び清掃に関する法律	9の9⑧ 令5の8	認定件数	1件につき 30,000円
	産業廃棄物の広域的処理に係る変更の認定 (処理を行う廃棄物の種類又は処理を行う区域の増加に係るものに限り。)			15の4の3③ 令7の5		

(2) その他の所要の規定の整備

① 今回の改正において、新たに第一種作業環境測定士の登録、不動産鑑定業者の登録及び測量士の登録に対して登録免許税が課されるのに伴い、第一種作業環境測定士、不動産鑑定士又は測量士の登録を有している個人が、それぞれ作業環境測定機関の登録、不動産鑑定業者の登録又は測量業者の登録を受ける場合については、登録免許税を課さないこととされました（登法別表第一・八四号(-)、一四

六号(-)、一五二号(-)。

② 酒類の製造免許は、製造しようとする酒類の種類別（品目のあるものについては、品目別）に、かつ、製造場ごとに受けることになっています（酒税法7①）。これまで、酒類の製造免許を受けている者がその免許に係る製造場（試験のためにのみ酒類を製造する製造場を除きます。）において、その免許に係る酒類の種類（品目のある酒類の種類については、品目）以外の酒類を製造する場合に受

ける当該酒類の製造免許については、登録免許税を課さないこととされてきました（旧登令7一）。今回の改正により、このような場合に受ける免許（同じ製造場で種類の異なる酒類の製造を行う場合の当該酒類の製造免許）に対しても登録免許税を課すこととされました（旧登令7一）。

(3) さらに、第164回国会において提案されているその他の法律においても、例えば、次の①及び②に掲げる事業免許等が創設・改正されており、それぞれの附則において登録免許税法の規定の整備が行われています（登法別表第一関係）。

### ① 創設されたもの

登録等の区分		登 法 別表第一	根 拠 法	条 項	課税標準	税 率
①	登録施設利用研究促進機関の登録	69の2	特定先端大型研究施設の共用の促進に関する法律	8①	登録件数	1件につき 90,000円
②	登録情報提供機関の登録	124(3)	道路運送車両法	22③	登録件数	1件につき 90,000円
③	自家用有償旅客運送者の登録	125の2(1)	道路運送法	79	登録件数	1件につき 15,000円
	自家用有償旅客運送者の変更登録	125の2(2)		79の7①	登録件数	1件につき 3,000円
④	登録確認機関の登録	127の2	港湾法	56の2の2②	登録件数	1件につき 90,000円
⑤	登録水先人養成施設の登録	136の2(1)	水先法	5①二	登録件数	1件につき 90,000円
⑥	水先免許更新講習の登録	136の2(2)		10③	登録件数	1件につき 90,000円
⑦	一般廃棄物の無害化処理の認定	155(3)	廃棄物の処理及び清掃に関する法律	9の10①	認定件数	1件につき 150,000円
	産業廃棄物の無害化処理の認定			15の4の4①		

### ② 改正されたもの

水先人の登録（改正前：60,000円/件）について、等級免許制（一級～三級）が導入されることに伴い、登録免許税の税率も一級水先人60,000円/件、二級水先人30,000円/件、三級水先人15,000円/件の税率とされました（登法別表第一・三二(二七)）。

## 3 適用関係

- (1) 上記2(1)及び(2)の改正は、平成18年4月1日以後に受ける登録等に係る登録免許税について適用されます（改正所法等附則61①）。
- (2) 上記2(1)に係る登録等の申請書を平成18年4月1日前にその登録をつかさどる官署又は団体に提出した者が同日以後にその申請書に係る登録等を受ける場合における登録免許税の納付については、①電子納付の方法による納付（登法24の2）はできず、また②免許等の場合の納付の特例（登法24）の適用のある登録等とみなす

（事後納付しかできない）こととされています（改正所法等附則61②）。

- (3) 上記2(1)の登録等のうち新たに登録免許税が課されることに伴い手数料の廃止がなされるものについては、登録等の申請書の提出の際にその登録等に係る手数料を納付しているときは、その納付した手数料の額は、その登録等に係る登録免許税の全部又は一部として納付したものとみなされます（改正所法等附則61③）。
- (4) 上記2(1)の登録等のうち、酒母・もろみの製造免許、医薬品等の製造販売業、製造業若しくは修理業に係る許可若しくは認定又は認定特定

計量証明事業者の認定に係る登録等の申請書を平成18年1月1日前にその登録等をつかさどる官署又は団体に提出した者が、平成18年4月1日から4月30日（認定特定計量証明事業者の認定については5月31日）までの間にその申請書に係る登録等を受ける場合には、その登録等に

ついては登録免許税を課さないこととされています（改正所法等附則61④）。

- (5) 上記2(3)の改正は、上記2(3)に掲げる登録等に係る各根拠法の一部改正法等の施行の日以後に受ける登録等に係る登録免許税について適用することとされています。

### 三 生命保険代理店等への登録事項の変更の届出が新たな登録とみなされる場合の当該届出の取扱い

#### 1 改正の趣旨

- (1) 生命保険募集人、損害保険募集人又は少額短期保険募集人（以下「特定保険募集人」といいます。）となるには内閣総理大臣の登録を受けなければいけません（保険業法276①）、この特定保険募集人の登録を受けていた者のうち保険代理店（生命保険代理店、損害保険代理店又は少額短期保険代理店をいいます。以下同じ。）以外の者（保険会社の営業職員・内勤職員、保険代理店の使用人。以下「保険会社の営業職員等」といいます。）が、新たに保険代理店の業務を開始しようとする場合には、保険業法上、登録事項の変更の届出を行うことで足りることとされています（保険業法280①一）。

(注1) 特定保険募集人の登録には①営業職員、②内勤職員、③保険代理店、④保険代理店の使用人の登録がある（損害保険募集人については③のみ）。

(注2) 上記二2(1)⑤の通り、18年度税制改正において、特定保険募集人の登録のうち、保険代理店の登録に対して、15,000円／件の登録免許税が課されることとされました（登法別表第一・三七号四）。

- (2) 他方、登録免許税は、登記、登録、特許、免許、許可、認可、認定、指定及び技能証明について課税するものであり、「届出」は除かれています（登法2）。そのため、既に保険会社の営業職員等（保険代理店以外の者）として特定保険募集人の登録を受けている者が新たに保険

代理店の業務を開始しようとする場合には、（当該業務の開始が「（登録事項の変更の）届出」に基づくものであるため）登録免許税が課税されないという不都合が生じてしまいます。

そこで、この不都合を取り除くために、登録免許税において当該「（登録事項の変更の）届出」を「登録の申請」とみなすこととされました。

#### 2 改正の概要

- (1) 特定保険募集人の登録のうち保険会社の営業職員等（保険代理店以外の者）が新たに保険代理店の業務を開始しようとする場合には、内閣総理大臣に対して登録事項の変更の届出を行う必要があります（保険業法280①一）。今回の改正により保険代理店の登録に対して登録免許税が課税されることになったことに伴い（上記二「事業の開始等の登録等の⑤」参照）、この届出に基づいて内閣総理大臣が行う特定保険募集人登録簿への登録（保険代理店への職種区分の変更、保険業法280②）については、（届出であって登録ではありませんが）登録免許税法上は、新たな特定保険募集人の登録（保険業法276）とみなすこととされました（上記二2(1)⑤参照、登法別表第一・三七号）。

- (2) 特定保険募集人登録簿への登録のうち上記(1)により新たな特定保険募集人の登録とみなされるものに係る届出については、これを当該特定保険募集人登録簿への登録に係る申請とみなして、登録免許税法の規定を適用することとされ

ました（登法34）。

録に係る登録免許税について適用されます（改正  
所法等附則61①）。

### 3 適用関係

この改正は、平成18年4月1日以後に受ける登



# 酒税法等の改正

目	次
はじめに	一 入国者が輸入するウイスキー等に係 る酒税の税率の特例 ……633
第一 酒税法の改正 ……624	二 ビールに係る酒税の税率の特例 ……634
第二 租税特別措置法（酒税関係）の改正 ……………633	

## はじめに

平成18年度税制改正においては、現下の経済・財政状況等を踏まえ、持続的な経済社会の活性化を実現するための「あるべき税制」の構築に向け、所得税から個人住民税への本格的な税源移譲を実施するとともに、定率減税を廃止し、併せて法人関連税制、土地・住宅税制、国際課税等について所要の措置を講ずることとされました。

酒税についても、「あるべき税制」の構築に向けた改革の一環として、税制の中立性・公平性を確保する観点から、酒類の分類の簡素化及び酒類間の税負担格差の縮小等の改正が行われました。

この酒税法の改正を含む「所得税法等の一部を改正する等の法律」は、去る3月27日に参議院本会議で可決・成立し、3月31日に公布されています（平成18年法律第10号）。また、次の関係政省令もそれぞれ同日に公布されています。

- ・ 酒税法施行令の一部を改正する政令（平成18年政令第130号）
- ・ 酒税法施行規則の一部を改正する省令（平成18年財務省令第25号）
- ・ 租税特別措置法施行令の一部を改正する政令（平成18年政令第135号）
- ・ 租税特別措置法施行規則の一部を改正する省令（平成18年財務省令第26号）

## 第一 酒税法の改正

### 1 改正前の制度の概要及び改正の背景

#### (1) 改正前の制度の概要

酒税は、個々の酒類に対して、担税力に応じた負担を求めるため、酒類を細かく分類し、それぞれの酒類ごとに、その消費の態様等を勘案して税率が定められてきました。

その分類に当たっては、酒類を原料・製法等により10種類（しょうちゅう等の5種類の酒類についてはさらに11品目）に区分し、それぞれの酒類に対する酒税の税率は、表1のように定められていました。

#### (2) 改正の背景

長い歴史をもつわが国の酒税制度は、昭和37年に酒類の分類の改正等大幅な見直しが行われ、改正前の制度の基本的枠組みが構築されました。その後、平成元年には、税制の抜本改革の一環として酒税の課税制度が大幅に改められ、清酒やウイスキー等に設けられていた級別制度や一部の高価格品に適用されていた従価税制度が廃止されるとともに、酒類間の税負担格差の縮小を図る観点から税率の見直し等が行われました。

平成元年以降の数次の酒税改正においても、酒類の生産・消費の状況等を踏まえ、酒類間の税負担格差の縮小が図られてきました。

近年の酒類の生産・消費の状況を見ると、酒類

(表1) 改正前の酒税の税率

区 分 (種類・品目)		基準アル コール分	税 率 (1ℓ当たり)	アルコール分1度 当たり加減算額
		度	円	円
清 酒		15	140,500	9,367
合 成 清 酒		15	94,600	6,307
しょうちゅう	しょうちゅう甲類	25	248,100	9,924
	しょうちゅう乙類	25	248,100	9,924
み り ん		13.5	21,600	1,600
ビ ー ル		—	222,000	—
果 実 酒 類	果 実 酒	—	70,472	—
	甘 味 果 実 酒	12	103,722	8,644
ウイスキー類	ウ イ ス キ ー	40	409,000	10,225
	ブ ラ ン デ ー	40	409,000	10,225
スピリッツ類	ス ピ リ ッ ツ	37	367,188	9,924
	原料用アルコール	37	367,188	9,924
リ キ ュ ー ル 類		12	119,088	9,924
雑 酒	発泡酒(麦芽比率50%)	—	222,000	—
	〃 (麦芽比率25~50%未満)	—	178,125	—
	〃 (その他)	—	134,250	—
	粉末酒	—	320,500	—
	その他の雑酒(みりん類似)	13.5	21,600	1,600
	〃 (その他)	12	103,722	8,644

全体の消費が減少傾向にある中で、消費者のライフスタイルの変化等により酒類消費の多様化の進展がみられます。また、酒類の製造技術の向上等により従来とは異なる原料や製法の酒類が数多く生産・供給されるようになり、その消費が増加しています。

酒類を原料・製法等により細かく分類し、その分類ごとに異なる税率を定めていた改正前の制度の下では、このような酒類の生産・消費の態様の変化に伴い、酒類間の税負担の不均衡が顕著になってきたため、政府税制調査会等から酒税制度の全般的な見直しが指摘されていました。

同調査会は、近年の答申において、酒税の見直しについて、税制の中立性・公平性を確保する観点から、「酒類の分類の簡素化」及び「酒類間の

税負担格差の縮小」との方向性を累次にわたり示しています。

このような状況の下、平成18年度税制改正において、酒類の分類を大幅に簡素化するとともに、酒類間の税負担格差を縮小する方向で税率の見直しを行うこととされました。

(参考) 平成18年度の税制改正に関する答申(抄)  
(平成17年11月 政府税制調査会)

## 「二 主要な課題

### 4. 酒税

現行の酒税制度は、近年の酒類消費の多様化や製造技術の変革に必ずしも適切に対応したものはなっていない。このような状況を踏まえ、税制の中立性や公平性を確保する観点から、酒類の製法や性質等に着目してその

分類の大括り・簡素化を図り、酒類間の税負担格差を縮小する方向で包括的に見直す必要がある。」

## 2 改正の内容

### (1) 酒類の分類の簡素化

これまで10種類（清酒、合成清酒、しょうちゅう、みりん、ビール、果実酒類、ウイスキー類、スピリッツ類、リキュール類、雑酒）に区分されていた酒類の分類を、その製法や性状に着目して、発泡性酒類、醸造酒類、蒸留酒類、混成酒類の4種類に大括り・簡素化することとされました（酒法2②）。

分類の大括り・簡素化に当たっては、酒類の特性や区分の客観性の観点等を踏まえ、酒類を「発酵・蒸留・混成」というその基本的製法により区分するとともに、近年のビール・発泡酒を中心とした低アルコール分で発泡性を有する酒類の競合・代替性を勘案して、これらの酒類については、特にその性状に着目した分類を設けることとされました。

なお、これまでの10種類・11品目の酒類の区分については、消費者の商品選択の基準として既に定着したものとなっていること等を踏まえ、この区分を基本的に維持しつつ新たに酒類の品目として位置付けた上で存置することとされました。

(注)1 発泡性酒類とは、ビール、発泡酒及びその

他の発泡性酒類（ビール及び発泡酒以外の酒類のうちアルコール分10度未満で発泡性を有するもの）をいいます（酒法3三）。

2 醸造酒類とは、清酒、果実酒及びその他の醸造酒で、その他の発泡性酒類以外のものをいいます（酒法3四）。

3 蒸留酒類とは、連続式蒸留しょうちゅう、単式蒸留しょうちゅう、ウイスキー、ブランデー、原料用アルコール及びスピリッツで、その他の発泡性酒類以外のものをいいます（酒法3五）。

4 混成酒類とは、合成清酒、みりん、甘味果実酒、リキュール、粉末酒及び雑酒で、その

他の発泡性酒類以外のものをいいます（酒法3六）。

### (2) 酒類間の税負担格差の縮小

前述したように、近年、酒類の生産・消費の態様に変化がみられるため、税制の中立性・公平性を確保する観点から、酒類間の税負担格差を縮小する方向で税率の見直しを行うこととされました。

税率の見直しに当たっては、大括り・簡素化された4種類の分類ごとに、担税力に応じた負担を求める等の観点から基本税率を定めた上で、酒類の生産・消費に与える影響にも配慮しつつ、酒類間の税負担格差を縮小することとされました。また、ビール及び発泡酒以外の低アルコール分で発泡性を有する酒類については、その税率が基本的に一本化される等税率の簡素化が図られています。

このほか、清酒、合成清酒、みりん等については、アルコール分の上限が設けられる等の定義の見直しに伴い、アルコール分に比例した税率からアルコール分にかかわらず一律の税率に改められました。

改正後の酒税の税率は、表2のとおりです（酒法23）。

なお、今回の改正は、税制の中立性・公平性を確保する観点から行われたものであり、改正による増減収額は見込まれていません。

### (3) その他の改正

#### ① 酒類の定義規定の改正

近年の酒類の生産・消費の状況等を踏まえ、酒類の分類の簡素化及び酒税の税率構造の見直しに併せて、各酒類の定義等について、次のような見直しを行うこととされました。

イ 清酒については、その生産・消費の実態を踏まえ、醸造酒としての位置付けを明確化する観点から、アルコール分に比例した税率からアルコール分にかかわらず一律の税率に改められることに併せて、アルコール分の上限を設けるとともに、副原料の使用割合等について見直しを行うこととさ

(表2) 改正後の酒税の税率

区 分	税 率 (1 <i>kl</i> 当たり)	アルコール分 1度当たり加算額
発泡性酒類	220,000 円	— 円
発泡酒 (麦芽比率25~50%未満でアルコール分10度未満)	178,125	—
発泡酒 (麦芽比率25%未満でアルコール分10度未満)	134,250	—
その他の発泡性酒類 (ホップ等を原料の一部とした酒類以外の酒類及び以下の酒類) ・糖類、ホップ、水及び一定の物品を原料として発酵させたもの (エキス分2度以上) (注1) ・一定の発泡酒に一定のスピリッツを加えたもの (エキス分2度以上) (注2)	80,000	—
醸造酒類	140,000	—
清 酒	120,000	—
果実酒	80,000	—
蒸留酒類	(アルコール分20度) 200,000	10,000
ウイスキー・ブランデー・スピリッツ	(アルコール分37度) 370,000	10,000
混成酒類	(アルコール分20度) 220,000	11,000
合成清酒	100,000	—
みりん・雑酒 (みりん類似)	20,000	—
甘味果実酒・リキュール	(アルコール分12度) 120,000	10,000
粉末酒	390,000	—

(注1) 「一定の物品」とは、次のものをいいます (酒令20①)。

イ たんぱく質物分解物(大豆を原料とするもの)及び酵母エキス又はこれらとカラメル  
ロ たんぱく質物分解物 (えんどうを原料とするもの) 及びカラメル又はこれらと食物繊維

ハ とうもろこし、たんぱく質物分解物 (とうもろこしを原料とするもの)、酵母エキス、アルコール、食物繊維、香料、くえん酸三カリウム及びカラメル

(注2) 「一定の発泡酒」とは、麦芽及びホップを原料の一部として発酵させたもので麦芽比率50%未満のものをいい、「一定のスピリッツ」とは、次のものをいいます (酒令20②、③)。

イ 大麦を原料の一部として発酵させたアルコール含有物を蒸留したもの

ロ 小麦を原料の一部として発酵させたアルコール含有物を蒸留したもの

(参考) 酒税の税率の改正内容 (改正前の区分ベース)

区 分	改 正 前		改 正 後	
	アルコール分	税 率	アルコール分	税 率
清 酒	15 度	円/ <i>kl</i> 140,500	— 度	円/ <i>kl</i> 120,000
合 成 清 酒	15	94,600	—	100,000
し ょ う ち ゅ う	25	248,100	25	250,000
み り ん	13.5	21,600	—	20,000
ビ ー ル	—	222,000	—	220,000
果 実 酒	—	70,472	—	80,000
甘 味 果 実 酒	12	103,722	12	120,000
ウ イ ス キ ー 類	40	409,000	40	400,000
ス ピ リ ッ ツ 類	37	367,188	37	370,000
リ キ ュ ー ル 類	12	119,088	12	120,000
発泡酒 (麦芽比率50%以上)	—	222,000	—	220,000
〃 (麦芽比率25~50%未満)	—	178,125	—	178,125
〃 (その他)	—	134,250	—	134,250
粉 末 酒	—	320,500	—	390,000
その他の雑酒 (みりん類似)	13.5	21,600	—	20,000
〃 (その他)	12	103,722	—	140,000

(付) 低アルコール分で発泡性を有する酒類

区 分	改 正 前		改 正 後	
	アルコール分	税 率	アルコール分	税 率
清 酒	8 度以下	円/ <i>kl</i> 74,910	10 度未満	円/ <i>kl</i> 80,000
合 成 清 酒	8 度以下	50,451	10 度未満	80,000
し ょ う ち ゅ う	8 度以下	79,392	10 度未満	80,000
み り ん	8 度以下	12,000	10 度未満	80,000
果 実 酒	8 度以下	46,976	10 度未満	80,000
甘 味 果 実 酒	8 度以下	69,144	10 度未満	80,000
ウ イ ス キ ー 類	8 度以下	81,800	10 度未満	80,000
ス ピ リ ッ ツ 類	8 度以下	79,392	10 度未満	80,000
リ キ ュ ー ル 類	8 度以下	79,392	10 度未満	80,000
その他の雑酒 (みりん類似)	8 度以下	12,000	10 度未満	80,000
〃 (その他)	8 度以下	69,144	10 度未満	80,000

れました。

具体的には、清酒の範囲がアルコール分22度未満のものに限られるとともに、米の重量まで認められていた副原料の使用量が米の重量の100分の50以下とされました。

このほか、副原料について、その範囲から麦、あわ、とうもろこし、こうりゃん、きび、ひえ、でんぷん（これらのこうじを含みます。）が除外されるとともに、ぶどう糖及び水あめに限られていた糖類の範囲が拡充されました（酒法3七、酒令2）。

ロ 合成清酒については、しょうちゅうに類似しているとして租税特別措置法の特例税率が適用されていたものをその範囲から除外することとされました。

具体的には、合成清酒の範囲がアルコール分16度未満・エキス分5度以上のものに限られるとともに、アミノ酸度0.5以上・酸度1以上であることとされました。

このほか、原料の範囲からあわ、こうりゃん、きび、ひえ、でんぷん（これらのこうじを含みます。）が除外されました（酒法3八、酒令3）。

ハ しょうちゅう甲類及びしょうちゅう乙類については、定義の明確化を図ることとされました。また、定義の見直しに伴い、これらの名称を変更することとされました。

具体的には、蒸留方法によりこれらを区分すること等が定義上明示的に定められるとともに、名称が、しょうちゅう甲類は「連続式蒸留しょうちゅう」に、しょうちゅう乙類は「単式蒸留しょうちゅう」に、それぞれ改められました（酒法3九、十）。

ニ みりんについては、合成清酒と同様、しょうちゅうに類似しているとして租税特別措置法の特例税率が適用されていたものをその範囲から除外することとされました。

具体的には、みりんの範囲がアルコール分15度未満・エキス分40度以上のものに限られるとともに、原料として使用できる

ぶどう糖及び水あめの重量の合計が米の重量の2.5倍以下であること等とされました（酒法3十一、酒令5①）。

ホ 果実酒については、その特性を勘案して、アルコール分の上限を設けることとされました。また、果実を主たる原料としたものであることを明確化する観点から、その範囲について見直しを行うこととされました。

具体的には、果実酒の範囲がアルコール分20度未満のものに限られるとともに、次のものがその範囲から除外されました（酒法3十三、酒令7①）。

(イ) 補糖して発酵させたもののうち、その補糖量が果実に含有される糖類の重量を超えるもの

(ロ) 果実酒に糖類を添加したもののうち、その添加量が添加後の酒類の重量の10%を超えるもの

ヘ その他の雑酒については、分類が4種類に大括り・簡素化されることに伴い、糖類等を原料として発酵させた酒類（アルコール分20度未満のものに限られます。）を醸造酒類である「その他の醸造酒」に、その他のものを混成酒類である「雑酒」に区分することとされました（酒法3十九、二十三）。

なお、次のものがその他の醸造酒の範囲から除外されました（酒令8）。

(イ) アルコール以外の酒類を原料の一部としたもの

(ロ) アルコールを原料の一部としたもので、アルコール分が15度以上のもの又はアルコールの重量が水以外の原料の重量の30%以上のもの

ト リキュールについては、性状がみりに類似するものとして一定のものをその範囲から除外することとされました。

具体的には、米及び米こうじを原料の一部として発酵させた酒類と木灰を原料の一部とした酒類のうちアルコール分15度未

満・エキス分16度以上もので次のいずれにも該当するものがリキュールの範囲から除外されました（酒法3二十一、酒令8の2）。

- (イ) 木灰の重量が製造後の酒類1キロリットルにつき1キログラム以上であること
- (ロ) 水素イオン指数5.5以上であること
- (ハ) 吸光度0.2以上であること

チ 以上のほか、ビール及び発泡酒については、これらの酒類の特性等を勘案して、アルコール分の上限を設けることとされ、その範囲がアルコール分20度未満のものに限られました（酒法3十二、十八）。

## ② 酒類の製造免許に係る最低製造数量基準の適用除外規定の改正

酒類の製造については、酒税の保全を図る観点から、製造場ごとに免許を受けることが必要とされていますが、その免許を受けるに当たっては免許後1年間の製造見込数量が酒類ごとに一定の数量（最低製造数量）以上であることが要件とされています。

ただし、特定の酒類について一定の製造規模を有しているのであれば、その酒類と製法や製造設備等が密接に関係する他の酒類についてまで製造規模を考慮する必要はないとして、次の場合には、最低製造数量基準を適用しないこととされています（酒法7③一～六）。

- イ 清酒の製造免許を受けた者が、その免許を受けた製造場において、単式蒸留しょうちゅう又はみりんを製造しようとする場合
  - ロ 連続式蒸留しょうちゅう又は単式蒸留しょうちゅうの製造免許を受けた者が、その免許を受けた製造場において、みりんを製造しようとする場合
  - ハ 果実酒又は甘味果実酒の製造免許を受けた者がブランデーを製造しようとする場合
- 今回の改正では、酒類消費の態様の変化に伴う多種多様な商品提供のニーズの高まりを踏まえ、以上の場合に準ずる場合として、清

酒、連続式蒸留しょうちゅう、単式蒸留しょうちゅう、ウイスキー、ブランデー、原料用アルコール、スピリッツの製造免許を受けた者が、その免許を受けた製造場において、自己の製造したこれらの酒類を原料としてリキュールを製造しようとする場合についても最低製造数量基準を適用しないこととされました（酒法7③七、酒令12の2）。

## ③ 酒類のみなし製造規定の改正

イ 酒類に水以外の物品（その酒類と同一の品目の酒類は除かれます。）を混和した場合には、混和後のものが酒類であるときは、一定の場合を除き、新たに酒類を製造したものとみなすこととされています（酒法43①）が、酒類に水を混和したときは、原則として、新たに酒類を製造したものはみなされないため、酒類の製造場以外の場所で酒類に水を混和した場合、その混和後の酒類には、通常、酒税が課されないこととされていました。

今回の改正において、清酒等の税率がアルコール分に比例した税率からアルコール分にかかわらず一律の税率に改められることに伴い、酒類の製造場以外の場所で清酒等に水を混和して販売することにより、その増量分について不当に税負担を免れるような場合が懸念されたため、酒類の製造場以外の場所で酒類と水との混和をしたときは、一定の場合を除き、新たに酒類を製造したものとみなすこととされました。なお、混和後の酒類の品目は、混和前の酒類の品目となります（酒法43⑤）。

ロ 酒類に水又は炭酸水を混和した場合には、原則として、その混和後の酒類の品目は、混和前の酒類の品目とすることとされていますが、合成清酒の定義の見直しに伴い、合成清酒に水又は炭酸水を混和してエキス分2度以上5度未満の酒類とした場合、その混和後の酒類は定義上リキュールに該当

し、同様にエキス分2度未満の酒類とした場合、その混和後の酒類は定義上スピリッツに該当することになるため、このような場合については、新たにリキュール又はスピリッツを製造したものとみなすこととされました。このほか、みりん、その他の醸造酒及び粉末酒についても、その定義等の見直しに伴い同趣旨の改正が行われています（酒令50⑨、⑩、⑪、⑫）。

### 3 適用関係

酒税法改正の実施時期は、改正の円滑な実施のための準備期間が考慮され、平成18年5月1日（酒類の製造免許に係る最低製造数量基準の適用除外規定の改正については、平成18年4月1日）とされました。

したがって、改正後の税率は、平成18年5月1日以後に酒類の製造場から移出され、又は保税地域から引き取られる酒類に対して適用されます。

### 4 経過措置等

#### (1) 清酒等に係る経過措置

酒税法改正の施行の際に、酒類の製造場に現存する酒類のうち、酒類の定義規定の改正により、改正前の種類又は品目に相当する改正後の品目と異なる品目の酒類となるもので一定のものについては、改正法の施行日から一定期間、改正前の種類又は品目に相当する改正後の品目の酒類とみなすこととされました。

具体的には、

- ① 改正法の施行日である平成18年5月1日に、酒類の製造場に現存する酒類のうち、改正前の清酒の定義規定に該当するものでアルコール分22度以上のもの又は副原料の重量が米の重量の100分の50を超えるものについて、これらの酒類に水又は清酒を混和して、改正後の清酒の定義規定に該当するものとする場合には、平成19年9月30日までの間、これらの酒類を清酒とみなすこととされました（改正法附則65）。

- ② みりん及び果実酒についても、その定義の見直しに伴い、平成19年9月30日までの間、同趣旨の経過措置が講じられました（改正法附則3）。

これらの経過措置は、酒類の定義規定の改正により酒類の品目区分が異動することに伴う酒類製造業者の製造計画等への影響を緩和するためのものであり、従来から酒類の定義規定の改正の際には同様の措置が講じられています。

#### (2) 製造免許等に係る経過措置

改正前の種類又は品目の製造免許又は販売業免許を受けていた者は、平成18年5月1日に、改正後の酒税法により、改正前の種類又は品目に相当する改正後の品目の製造免許又は販売業免許を受けたものとみなすこととされました（改正法附則66①）。

また、酒類の定義規定の改正に伴い、改正前の種類又は品目に相当する改正後の品目と異なる品目に区分されることになる酒類について製造免許又は販売業免許を受けていた者は、平成18年5月1日に、それぞれ、その酒類が新たに区分されることになる品目の製造免許又は販売業免許を受けたものとみなすこととされました（改正法附則66②）。

この経過措置は、酒類の分類及び定義規定等の改正により、酒類の製造業者又は販売業者が、新たな品目区分の酒類の製造免許又は販売業免許を改めて受けることがないようにするためのものであり、酒類製造業者等の既存の地位の安定を図るとともに、新たな免許手続の煩を避けるため、従来から酒類の定義規定等の改正の際には同様の措置が講じられています。

#### (3) 輸入酒類の移入に係る特例措置

酒類の販売業者である酒類引取者が、平成18年5月1日前に保税地域から引き取った酒類を同年4月中に国税庁長官の承認を受けた場所に移入した場合には、その酒類については、その承認を受けた場所を酒類の製造場とみなし、その移入を酒



類の製造場への戻入れとみなして、酒税法を適用する特例措置が講じられました（改正法附則67）。

この特例措置は、輸入業者においても、国産酒類と同様に輸入酒類に対して戻入れ控除等の酒税法の制度を適用することができるようにするためであり、従来から酒税の税率引下げの際には同様の措置が講じられています。

#### (4) 未納税移出等に係る経過措置

平成18年5月1日前に、税率改正により酒税額が増加することになる酒類を未納税移出又は輸出免税により酒類の製造場から移出した場合で、同月1日以後に条件不履行があり、酒税を徴収されることとなったときは、その酒税額は改正後の税率によることとされました（改正法附則68）。

また、未納税引取り等の規定の適用を受けて保税地域から免税で引き取られた酒類についても、同趣旨の経過措置が講じられました（改正法附則69）。

これらの経過措置は、税率改正の際に未納税移出等の制度を利用することによりその税差額を不当に利得するような場合が生じないように配慮されたものであり、従来から酒税の税率引上げの際には同様の措置が講じられています。

#### (5) 関連法令の改正

##### ① 租税特別措置法の改正

租税特別措置法に定められている「低アルコール分の蒸留酒類等に係る酒税の税率の特例措置」において、連続式蒸留しょうちゅう、単式蒸留しょうちゅう、ウイスキー、ブランデー、スピリッツ及びリキュールであってアルコール分が13度未満（リキュールについて

は12度未満）のものについては、それぞれの酒類の基準アルコール分における税率を基準として、その含有アルコール分に応じた税率を適用することとされていましたが、酒税の税率改正に伴い、これらの酒類に対する税率は、80,000円/*kl*（アルコール分9度以上13度未満のものについては、80,000円/*kl*にアルコール分8度を超える1度ごとに10,000円/*kl*を加算した額）とされました（措法87の2）。

##### ② 酒税の保全及び酒類業組合等に関する法律の改正

酒税の保全及び酒類業組合等に関する法律において、酒類製造業者が製造場から移出する酒類又は酒類販売業者が保税地域から引き取る酒類等については、その容器又は包装の見やすい所に、一定の事項を、容易に識別することができる方法で表示しなければならないこととされています（組合法86の5）。

具体的な表示事項は、同施行令において定められていますが、酒税法の改正に伴い、酒類の種類又は品目とされていた表示事項が酒類の品目に改められたほか、ビール及び発泡酒についてはアルコール分が、その他の発泡性酒類については発泡性を有する旨及び税率適用区分が、それぞれ表示事項に追加されました（組合法8の3）。

なお、表示事項の改正に伴い、新たなラベル等の準備期間が考慮され、平成18年10月31日までの間は、改正前の表示事項によることができることとされています（改正令附則7）。

## 第二 租税特別措置法（酒税関係）の改正

### 一 入国者が輸入するウイスキー等に係る酒税の税率の特例

#### 1 制度の概要等

輸入される酒類には、関税、酒税及び消費税（地方消費税を含みます。以下同じ。）がそれぞれ課されることが原則ですが、本邦に入国する旅客等が携帯し又は別送して輸入する酒類（免税となる数量を超えて商業量に達するまでの数量の酒類に限られます。）については、通関時における納税手続の簡素化等を図る観点から、関税が課されるものに対しては、関税、酒税及び消費税の率を統合したものを基礎として算出された関税の簡易税率が適用され（関税定率法3の2）、関税が無

税とされるウイスキー、ブランデー、ラム、ジン、ウオッカ等の蒸留酒の一部、リキュール等及びビール、発泡酒に対しては、酒税及び消費税の率を統合したものを基礎として算出された酒税の特例税率が適用されています。

この酒税の特例税率は、関税の無税化のほとんどが関税暫定措置法により1年間の措置とされていることとの関係からその適用期限も平成18年3月31日までとされていました。また、その対象酒類及び税率は次のとおりとされています（措法87の5）。

対象酒類	税 率
一 ビール（関税が無税とされるものに限る。）、発泡酒（関税定率法別表第2203.00号（条約の税率が無税とされるものに限る。）、第2206.00号の二の（二）のBの(a)）	200,000円/ℓ
二 ウイスキー、ブランデー（それぞれの原酒を除く。）（関税定率法別表第2208.20号の二、第2208.90号の一の（一）のB、第2208.30号（アルコール分が50%以上のもの（2リットル未満の容器入りにしたものを除く。）を除く。）	500,000円/ℓ
三 ラム及びタフィア、ジン及びジュネヴァ、ウオッカ（関税定率法別表第2208.40号、第2208.50号、第2208.60号）	400,000円/ℓ
四 リキュール及びコーディアル（関税定率法別表第2208.70号）	300,000円/ℓ

#### 2 改正の内容

平成18年3月31日に期限が到来するこの特例措置の適用期限については、平成18年度税制改正

においても、ウイスキー等に係る関税を無税とする関税暫定措置法の適用期限の1年延長に併せて、1年延長することとされました（措法87の5）。

## 二 ビールに係る酒税の税率の特例

### 1 制度の概要等

ビールの製造については、平成6年に規制緩和の一環としてその製造免許に係る最低製造数量基準が大幅に緩和され、小規模製造が可能とされましたが、その後における小規模ビール製造者を取り巻く環境は厳しい状況にありました。

「ビールに係る酒税の税率の特例措置」は、こうした状況が考慮され、小規模ビール製造者の創業期の経営基盤の強化に資する観点から、平成15年度税制改正において3年間の特例として設けられたものです。

この特例措置の具体的内容は次のとおりとされておりました（措法87の6）。

#### (1) 適用対象者

平成15年4月1日から平成18年3月31日までに初めてビールの製造免許を取得した者及び平成15年3月31日以前にビールの製造免許を取得した者で、前年度のビールの課税移出数量が1,300キロリットル以下である者

#### (2) 適用対象期間

- ① 平成15年4月1日から平成18年3月31日までに初めてビールの製造免許を取得した者については、その免許取得の日から3年を経過する日の属する月の末日まで
- ② 平成15年3月31日以前にビールの製造免許を取得した者については、平成15年4月1日から平成18年3月31日まで

#### (3) 軽減対象限度数量及び特例税率

各年度の課税移出数量が200キロリットルまで

の範囲内のビールに対する酒税の税率について、本則税率の100分の80

### 2 改正の内容

平成18年3月31日に期限が到来するこの特例措置については、小規模ビール製造者を取り巻く環境が依然として厳しい状況にあることから、引き続きその創業期における支援の必要性が勘案され、平成15年4月1日以降に初めてビールの製造免許を取得した者について製造免許の取得の日から3年間とされていた適用対象期間を5年間に延長した上で、その適用期限を2年延長することとされました。

改正後の適用対象者及び適用対象期間は次のとおりです（措法87の6）。

#### (1) 適用対象者

平成15年4月1日から平成20年3月31日までに初めてビールの製造免許を取得した者及び平成15年3月31日以前にビールの製造免許を取得した者で、前年度のビールの課税移出数量が1,300キロリットル以下である者

#### (2) 適用対象期間

- ① 平成15年4月1日から平成20年3月31日までに初めてビールの製造免許を取得した者については、その免許取得の日から5年を経過する日の属する月の末日まで
- ② 平成15年3月31日以前にビールの製造免許を取得した者については、平成15年4月1日から平成20年3月31日まで

# 租税特別措置法（たばこ税・印紙税・石油石炭税・自動車重量税関係）の改正

目 次	
一 たばこ税の改正関係 ……………635	三 特定の輸入石油製品等に係る石油石炭税の免税措置の延長等 ……………642
1 たばこ税の税率引上げ ……………635	四 特定の国産石油製品等に係る石油石炭税の還付措置の延長 ……………643
2 入国者が携帯して輸入する紙巻たばこに係るたばこ税の税率の特例措置の改正関係 ……………639	五 自動車検査証の有効期間が3年とされる二輪の小型自動車に係る税率の設定 ……644
二 印紙税の改正関係 ……………640	

## 一 たばこ税の改正関係

### 1 たばこ税の税率引上げ

#### (1) 改正の背景等

我が国の財政状況は、国、地方を通じ極めて厳しい状況にあります。平成18年度予算編成にあたり、現下の厳しい財政事情を踏まえ、総理は、財政当局に国債発行を極力圧縮し、国債費を極力30兆円に近づけるようにとの指示を行いました。これを踏まえ、歳出・歳入両面にわたる検討が行われ、その努力の一環として、国、地方のたばこ税を平成18年7月1日より引き上げることとされました。

このたばこ税の引上げにより、平成18年度の国のたばこ税の増収額は710億円、地方については610億円になるものと見込まれています。

(注) 上記の増収額は、初年度増収額ですが、平年度増収額は、国が940億円、地方は882億円になると見込まれています。

#### (2) 改正の概要

##### ① 引上げ額等

現在、たばこに対しては、個別間接税として国のたばこ税、たばこ特別税及び地方のたばこ税が課せられています。そして現在適用されている税率の国と地方の割合は、一対一となっています。

います。

今回のたばこに対する税負担の引上げに当たっては、国・地方ともに極めて厳しい財政事情に鑑みて行われるものであることから、国のたばこ税、地方のたばこ税をそれぞれ同額引き上げることを原則として行われることとされました。

また、その引上げ額については、今回の税率引上げは、前述したとおり現下の厳しい財政事情に対応するため、財政物資としてのたばこに更なる負担を求めると行うものであることから、消費者への影響のほか、たばこの消費数量が減少傾向にある中で、零細な小売販売業者が多いというたばこの流通の実態等を踏まえつつ、極力増収額を確保することが考慮された上で1本1円程度の価格引上げとなる水準として国・地方合わせて旧3級品以外の製造たばこについては1,000本あたり852円、旧3級品については1,000本あたり404円引き上げることとされました。

(注) 税率引上げ後の実際の価格は、事業者の判断により決定されます。

実施時期については、たばこの製造販売をめぐる事情も考慮され平成18年7月1日より実施

することとされました。

(注) 輸入される製造たばこについては、特定販売業者（自ら輸入した製造たばこを販売することを業とする者）が保税地域から引き取るものと、特定販売業者以外の者が引き取るものとは適用される国のたばこ税の税率が異なります。これは、前者は、引き取った製造たばこを販売する際に地方のたばこ税が課税されるのに対し、後者は、いわば消費者ということになるため地方のたばこ税が課税されることが地方税法の制度上ないため、負担の公平の観点から国のたばこ税において地方税分も合わせた税率が設定されているためです（た法11②）。

今回のたばこ税の引上げに当たっては、国・地方それぞれ1,000本あたり426円ずつ、合計で852円引き上げられることとされていますから、特定販売業者以外の者により保税地域から引き取られる製造たばこについては、国のたばこ税が852円引き上げられることとされています。

## ② 改正される法律

現在、国のたばこ税は、製造場から移出される製造たばこ及び保税地域から引き取られる製造たばこで特定販売業者が引き取るもの（要するに通常の流通経路にのる輸入製造たばこ）に対しては、租税特別措置法に規定された税率が適用されています（措法88）。

(注) 地方のたばこ税においては、租税特別措置法と同様の位置づけである地方税法附則に定められた税率が適用されています。

これは、平成11年度改正の際に、所得税・住民税等の恒久的減税の実施に伴い、地方財政の

円滑な実施に資する観点から、当分の間の措置として国のたばこ税を引き下げ、同額の地方のたばこ税の引上げを行うこととされたためです。

(注) 保税地域から引き取られる製造たばこで特定販売業者以外の者が引き取るものに対しては、地方のたばこ税の課税がないことから上述の平成11年度改正の対象とならなかったため、たばこ税法本法に規定された税率が適用されています（た法11②）。

上述のような法律の適用関係にある中で、今回の国・地方のたばこ税の引上げにあたり、改正の法形式（たばこ税法か、租税特別措置法か、それとも両方か）についても検討されました。

今回のたばこに係る負担の引上げは、恒久措置の性格を有するものです。また、現在の適用関係となったのは、上述したとおり恒久的減税の実施に伴うものです。この恒久的減税は、平成18年度改正において廃止されることとなりましたが、実施時期との関係上地方財政への影響は、なお、平成18年度に及びます。そのため、今回のたばこ税の引上げに係る改正は、たばこ税法本法の税率を引き上げる改正を行ったうえで、租税特別措置法に規定された税率も改正し、従来どおり租税特別措置法に規定される新たな税率を適用することとされました（た法11、措法88）。

(注) 地方のたばこ税も同様に本則税率と附則に規定された税率の両方を改正し、附則に定められた税率が適用されることとされています。

改正により、国及び地方のたばこ税とたばこ特別税については、基本的に次のようになります（それぞれの欄のくっつきが改正後の適用される税率になります。）。

たばこ税等の税率

区 分 種 類	国の たばこ税 (円/千本)	地方のたばこ税			小 計 (円/千本)	たばこ 特別税 (円/千本)	合 計 (円/千本)
		道府県 (円/千本)	市町村 (円/千本)	計 (円/千本)			
紙巻たばこ	3,126 (3,552)	969 (1,074)	2,977 (3,298)	3,946 (4,372)	7,072 (7,924)	820	7,892 (8,744)
パイプたばこ							
葉巻たばこ かみ用及びかぎ用の製造たばこ							
旧3級品の紙巻 たばこ	1,484 (1,686)	461 (511)	1,412 (1,564)	1,873 (2,075)	3,357 (3,761)	389	3,746 (4,150)

(参考) パイプたばこ及び葉巻たばこは1グラムを1本に、刻みたばこ、かみ用及びかぎ用の製造たばこは2グラムを1本に換算して税額を計算することとされています。

(注) 旧3級品の紙巻たばこは、専売納付金制度下において3級品とされていたわかば、エコー、しんせい、ウルマ、パイオレット、ゴールドデンパットの6銘柄を言います。これらの旧3級品については、通常のたばこよりも低税率とされていたことから、今回の引上げでは、旧3級品以外のものの税率に対する旧3級品の税率の割合と同率となるように引上げ額が設定されたものです。

③ 手持品課税

たばこ税の税率引上げが実施される7月1日に製造たばこの製造場又は保税地域以外の場所で、製造たばこを販売のため30,000本以上所持する製造たばこの製造者又は販売業者に対しては、その者が製造たばこの製造者として、その所持する製造たばこを7月1日に製造場から移出するものとみなして税率引上額によりたばこ税を課税する、いわゆる手持品課税を行うこととされています（改正法附則156）。

なお、30,000本の算定に当たっては、パイプたばこ及び葉巻たばこは1グラムを1本に、刻みたばこ、かみ用及びかぎ用の製造たばこは2グラムを1本に換算した数量によることとされています。

また、2以上の場所で製造たばこを所持している場合には、その合計数量が30,000本以上となれば手持品課税の対象となります。

手持品課税は、製造場移出課税等を採用している個別間接税の税率引上げ又は新規課税に際して国税及び地方税ともに行われている制度で

あり、たばこについては、前回の平成15年7月のたばこ税の税率引上げ、平成10年12月のたばこ特別税の創設、昭和61年5月のたばこ消費税（現行のたばこ税）の税率引上げの際に行われたほか、専売制度下においては、小売定価引上げの際に小売販売業者の在庫となっていた製造たばこに対し旧日本専売公社による追加徴収という形で行われています。

この手持品課税を行うのは、たばこ税は、製造たばこの最終消費者が負担をすることを予定した間接税であることから、流通段階に留まっている製造たばこについても、税率引上げ後に製造場から移出され、又は保税地域から引き取られる製造たばこ同一の税負担を求める必要があることなどによります。

(注) 今回の税率引上げに係る手持品課税は、国のほか地方も行うこととされています。国が行う手持品課税の納付方法等は、次のとおり規定されています。

イ 7月1日に製造たばこを販売のため30,000本以上所持していたことにより手持品課税

の該当者となった者は、その所持していた製造たばこについて、貯蔵場所（小売販売業者にあつては営業所）ごとに、その所持する製造たばこの数量及び納付すべき税額等を記載した納税申告書を7月末日までに、その貯蔵場所の所在地の所轄税務署長に申告しなければなりません（改正法附則156②）。

ロ 手持品課税の該当者は、国のたばこ税の納税申告書を道府県たばこ税又は市町村たばこ税の手持品課税に係る納税申告書に併せて道府県知事又は市町村長に提出することができます。この場合、道府県知事又は市町村長に提出された国のたばこ税の納税申告書は、税務署長に提出されたものとみなされます（改正法附則156③）。

（注）上記と同様の規定が地方税法の道府県たばこ税及び市町村たばこ税にも設けられています。これは、納税義務者である手持品課税の該当者の申告事務の簡素化を図るため、国、道府県及び市町村3者への申告を実質的に一本化することとし、納税義務者は、7月末日までに税務署長、道府県知事又は市町村長のいずれかに3者分の納税申告書をまとめて提出すれば足りることとされたものです。これは、平成15年7月、昭和61年5月の税率引上げの際にも実施されています。

ハ 納税申告書を提出した者は、平成19年1月4日までに手持品課税の納付税額を国に納付しなければなりません（改正法附則156④）。

ニ 手持品課税を受けた製造たばこのうち、特定販売業者が自ら輸入したもので販売のため所持するものを輸出した場合又は保税地域に入れ、税関長の承認を受けて廃棄した場合には、当初輸入の際に納付した税額と手持品課税により課された税額（手持品課税の対象となった製造たばこであることについて税関長の承認を受けたもの）に限り

ます。）との合計額を輸出等をした特定販売業者に還付することとされています（改正法附則156⑥）。

ホ 手持品課税を受けた製造たばこを、その後移出した製造場に戻し入れた場合（販売業者から返品された製造たばこを、その製造者の他の製造場に移入した場合を含みます。）又は移出した製造場以外の製造場に移入し再び移出した場合には、当初移出した際の税額（手持品課税の対象になった製造たばこであることについて税務署長の確認を受けたもの）に限り、その者に係るたばこ税額から控除し、又はその者に還付することとされています（改正法附則156⑦）。

ヘ 以上のほか、手持品課税に係る納税申告義務の承継規定及び罰則規定が設けられています。

#### ④ 未納税移出等の経過措置

税率引上げの実施日である7月1日以前に、製造たばこを未納税移出又は輸出免税により製造場から移出した場合で、同日以後に条件不履行があり、その製造たばこに係るたばこ税を徴収することとなった際の税額は、引上げ後の税率等によることとされています（改正法附則154）。

この経過措置は、税率引上げ等の際に未納税移出等の制度を利用して、その税差額を不当利得されないよう配慮したものであり、従来から個別間接税の引上げの際には同様の措置がとられているところです。

また、未納税引取等の規定の適用を受けて保税地域から免税で引き取られた製造たばこについても同趣旨の規定が設けられています（改正法附則155）。

#### ⑤ たばこ特別税に関する規定の改正

前述したとおり製造たばこには、国・地方のたばこ税のほか、たばこ特別税が課されていますが、このたばこ特別税は、国のたばこ税の申

告に併せて申告納付することとされています。また、たばこ特別税の収入は、たばこ税が一般会計の歳入とされるのに対し国債整理基金特別会計に直入することとされています。

従って、たばこ税とたばこ特別税の合計額で納付等された納付金額、控除金額、還付金額、延滞税額等について、一般会計の歳入となるたばこ税に係る部分と国債整理基金特別会計の歳入となるたばこ特別税に係る部分とに区分するの必要があり、その区分についての規定が、たばこ特別税の根拠法である一般会計における債務の承継等に伴い必要な財源の確保に係る特別措置に関する法律に定められています。

今回、たばこ税の税率が引き上げられることとされたことから、たばこ税とたばこ特別税の割合が変化するため、同法についても所要の規定の整備が行われました（改正法附則166）。

## 2 入国者が携帯して輸入する紙巻たばこに係るたばこ税の税率の特例措置の改正関係

### (1) 改正前の制度の概要

昭和62年4月から日・米たばこ協議の合意事項に基づき、紙巻たばこの関税が無税とされたことに伴い、それまで入国者によって携帯輸入される紙巻たばこに適用されていた関税定率法の規定に基づく簡易税率（1本につき5円。下記（注1）参照）が適用できなくなりました。そのため、昭和62年度税制改正において、その簡易税率と同じ水準で「入国者が輸入する紙巻たばこに係るたばこ税の税率の特例措置（1,000本につき5,000円）」が租税特別措置法に設けられました。

また、平成元年度の税制改正において、その適用対象に別送品が加えられ、平成15年度の税制改正において税率が引き上げられ、1,000本につき6,000円に改められています（措法88の2）。

（注1）「簡易税率」とは、入国者が入国の際に携帯又は別送して輸入する貨物に対して適用される関税率で、関税、内国消費税及び地方消費税の率を総合したものを基礎に定められるも

のですが、関税が無税の貨物には適用できないこととされています（関税定率法3の2）。また、簡易税率の適用を受ける貨物については、消費税などの内国消費税は課されないこととされています（輸徴法2の2）。

（注2）平成10年12月に創設されたたばこ特別税については、入国者が携帯又は別送して輸入する紙巻たばこに係る税率は、1,000本につき500円とされています。

従って、入国者が携帯又は別送して輸入する紙巻たばこのうち商業量に達するまでの数量については、たばこ税及びたばこ特別税を合わせて1,000本につき6,500円の税負担となります。

なお、入国者が携帯等して輸入する紙巻たばこについては、地方税は課されず、携帯等して輸入されるもののうち本特例措置の適用を受ける紙巻たばこについては、租税特別措置法において、消費税を課さないこととされています（措法86の3）。

### (2) 今回の改正の内容

#### ① 適用期限の延長

「入国者が輸入する紙巻たばこに係るたばこ税の税率の特例措置」については、紙巻たばこに係る関税の無税化が関税暫定措置法により1年ごとの措置とされているところから、この特例措置の適用期限も関税に併せて改正されました。

平成18年3月31日に期限が到来するこの特例措置の適用期限については、平成18年度改正においても、紙巻たばこに係る関税を無税とする関税暫定措置法の適用期限が1年延長されることに併せ、1年延長することが適当であるとされました。

#### ② 税率の引上げ

平成18年7月1日より国及び地方のたばこ税の税率が引き上げられることとされたのは前述のとおりですが、この「入国者が輸入する紙巻



たばこに係るたばこ税の税率の特例措置」における税率水準についても検討が行われました。

その結果、今回、通常の紙巻たばこの税率引上げが行われるにもかかわらず、本特例措置の税率水準を見直さないとした場合やたばこ特別税創設時と同額の500円の引上げに留めた場合には、通常の紙巻たばこの税負担との格差が更に拡大してしまうという問題を生ずるとの観点から、現行の特例措置の納税手続の簡素化を図る観点等を踏まえながら、負担の公平を図るため1,000本につき1,000円引き上げることとされました。

### ③ 適用関係

上記の改正により、入国者が携帯又は別送し

て輸入する紙巻たばこのうち、商業量に達しない数量の範囲内のものについては、たばこ税法の規定にかかわらず、平成18年6月30日までの間1,000本につき6,000円、すなわち1本につき6円のたばこ税の特例税率が、平成18年7月1日から平成19年3月31日までの間は、1,000本につき7,000円、すなわち1本につき7円のたばこ税の特例税率が適用されることとなります（措法88の2）。

なお、たばこ税の特例税率が適用される紙巻たばこについては、上記のほか1本につき50銭のたばこ特別税が課されることに変更はありません。

## 二 印紙税の改正関係

### 1 改正の背景等

最近の社会経済情勢の変化への対応等の観点から、最低資本金制度、機関設計、合併等の組織再編行為等、会社に係る各種の制度の在り方について、体系的かつ抜本的な見直しが行われ、商法第2編、有限会社法、株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律等の各規定が現代的な表記に改められた上で分かりやすく再編成された会社法が創設され、平成18年5月1日に施行されました。

各種経済取引に伴い作成される文書を課税対象とする印紙税は、上述した法令において規定された用語等を用いた規定もあることから、これらの法令が会社法に新たに再編されることに伴い用語の整理等が必要となりました。一部は、会社法と同時に公布された会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律により手当てされたところですが、租税特別措置法等について平成18年度改正において手当てされました。

### 2 改正の概要等

#### (1) 租税特別措置法等関係

##### ① 株式分割等に係る株券等の印紙税の非課税措置（租税特別措置法第91条の4関係）

株式分割等に係る株券等の印紙税の非課税措置とは、平成5年度税制改正において講じられた制度で、株式の投資単位の引下げを促進するため、一定の条件を満たした株式分割によって作成される株券等に対する印紙税を非課税とするものです。この特例措置について会社法の施行に伴い所要の規定の整備が行われました。主なものとして、これまで株式の無償割当ては、商法上は独立した根拠規定がないものの株式分割と同様のものとして取り扱われてきました。会社法においては、この株式の無償割当てについて新たに規定が設けられましたが、実質的にはこれまでの株式分割が整理されたものと考えられたことから、この会社法の規定に沿った改正が行われました（措法91の4）。

また、株式の無償割当てを行う場合には、自己株式には割当てを行うことは認められない一方、新株の発行に代えて自己株式（いわゆる金庫株）

を割当てることが可能とされたことから、これに伴う改正も行われました。具体的には、これまで非課税とされるのは、発行済株式の総数の2分の1以上の新株を発行する株式の分割とされていましたが、これを発行済株式の総数から自己株式の数を控除した数の2分の1以上の自己株式以外の株式を増加させる株式の分割等（無償割当を含みます。）とされました。これは、無償割当を行う場合には、自己株式に対しては割当てを行うことはできない反面、自己株式を割当てることが可能とされたことから、市中に流通する株式が分割等の前に比べ1.5倍になれば、本特例措置の目的にかなうと考えられたことから発行済株式総数及び増加させる株式の数から自己株式の数を除くこととしたものです。

なお、同様の趣旨から同特例措置に係る政令の改正が行われました（措令53）。

（注）会社法においては、株式分割等は、「株主総会（取締役会設置会社にあつては、取締役会）の決議」が必要と規定されています（会社法第183、186条）が、本特例措置では、取締役会の決議（委員会設置会社における執行役の決定を含みます。）のみが特例措置適用の要件とされています。これは、本特例措置は上場された株式を対象としており、株式を上場している会社は、会社法上は、取締役会の設置が義務付けられている公開会社に該当すると考えられたことによります（会社法第327条）。

## （2）印紙税法施行令関係

### ① 株券等に係る一株又は一口の金額（印紙税法施行令第24条関係）

印紙税法別表第1第4号の課税文書である株券、投資証券の課税標準については、券面金額の記載のあるものは券面金額と、券面金額の記載のないものについては印紙税法施行令で定める金額とすることとされています。

この印紙税法施行令で定める金額は、「発行価額（発行価額がない場合（再発行や無償割当などの場合を指します。）には資本の額

及び資本準備金の額の合計額を発行済み株式の総数で除した額」とされてきました。今回、会社法の創設により、発行価額に代り同法では払込金額という用語が用いられたことから、これに合わせるという用語の整理としての改正が行われました。

### ② 売上代金に該当しない対価の範囲等（印紙税法施行令第28条関係）

印紙税法別表第1第17号の課税文書である金銭又は有価証券の受取書のうち、売上代金に係るものは、その記載金額を課税標準とすることとされています。また、この売上代金とは資産の譲渡等の対価とされていますが、有価証券その他これに準ずるもので政令で定めるものについては、この売上代金に該当しないものとされています。

（注）有価証券に準ずるものとは、例えば、有価証券そのものではないが、その有価証券に表示されるべき権利などであり、権利が譲渡された際の対価は、有価証券の譲渡の際の対価と同様、売上代金に該当しないこととなります。

会社法の創設に伴い「株主の引受けによる権利」や「優先出資の引受けによる権利」などが「株主となる権利」や「優先出資者となる権利」等と整理されたことに伴い印紙税法施行令においても所要の規定の整備が行われました。

### 三 特定の輸入石油製品等に係る石油石炭税の 免税措置の延長等

#### 1 改正前の制度の概要

##### (1) 制度の趣旨

わが国の石油化学産業は、製品コストに占める原料コストの占める割合が大きく産業構造が脆弱であり、激化する国際競争の下で厳しい状況に置かれており、原料の多様化や原料コストの削減が重要な課題となっています。

また、わが国の農林水産業は、中小零細な事業者が多いという基本的な経営基盤の脆弱性を有しており、農林漁業用A重油は、農林水産業者にとって重要な生産資源であるとともに、経費に占める割合が高い状況にあります。

このような状況を踏まえ、租税特別措置法において、特定の輸入石油製品のうち、特定の石油化学製品の製造に使用される揮発油（ナフサ）や農林漁業用に供される一定のA重油等については、石油石炭税の免税措置が講じられています。

##### (2) 制度の概要

石油税（昭和53年創設、現在は石油石炭税）の創設の際、輸入石油製品のうち、特定の石油化学製品の製造に使用される揮発油（ナフサ）並びに農林漁業用に供される一定のA重油及び粗油（農林漁業用A重油）については、租税特別措置法において、石油税の免税措置が講じられました。

その後、昭和59年度の税制改正において、新たに石油税の課税対象とされたガス状炭化水素のうちアンモニア等の製造に使用される輸入LPGが免税対象に追加され、平成4年度の税制改正においては、石油化学製品製造用重質NGL、平成16年度改正においては、石油化学製品製造用灯油及び軽油が免税対象に追加されてきました。

なお、免税対象となる輸入石油製品等は、次のとおりです。

- ① 関税暫定措置法施行令第4条に掲げられて

いる石油化学製品の製造に使用する重質NGL（ガス状炭化水素を採取する際に採取された原油のうち、温度15度における比重が0.8017を超えないもの）

（参考：関税暫定措置法施行令第4条に掲げられる石油化学製品）

エチレン、プロピレン、ブチレン、ブタジエン、ベンゼン、トルエン、キシレン、ノルマルヘキサン、石油樹脂、酢酸、ぎ酸、プロピオン酸、こはく酸、アセトン、高級アルコール（一分子を構成する炭素の原子が7個から10個までのものに限る。）、ブチルアルコール、ノルマルブチルアルデヒド、シクロヘキサン、カプロラクタム、アンモニア

- ② 関税暫定措置法施行令第4条に掲げられている石油化学製品の製造に使用する揮発油（ナフサ）

- ③ 関税暫定措置法施行令第5条に掲げられている石油化学製品の製造に使用する灯油及び軽油

（参考：関税暫定措置法施行令第5条に掲げられている石油化学製品）

エチレン、プロピレン、ブチレン、ブタジエン、ベンゼン、トルエン、キシレン、石油樹脂

- ④ 農林漁業用に供される一定のA重油及び粗油（温度15度における比重が0.83以上0.9037以下の重油及び軽油で、引火点が温度130度以下のもの）

- ⑤ アンモニア、オレフィン系炭化水素又は無水マレイン酸の製造に使用する石油ガスその他のガス状炭化水素

#### 2 改正の内容

- (1) 「特定の輸入石油製品等に係る石油石炭税の

免税措置」は、適用期限が平成18年3月31日までとされていましたが、業界を取り巻く環境や原油の高騰といった現下の状況も踏まえ、平成20年3月31日まで2年延長することとされました（措法90条の4）。

- (2) 「商品の名称及び分類についての統一システムに関する国際条約」に定める品目表の改正に

伴い関税率表の品目分類に関する所要の調整が行われることとなり、石油化学製品製造用揮発油及び農林漁業用A重油について関税暫定措置法別表第一の品目番号が変更されることから、関税定率法等の一部を改正する法律の附則において、所要の規定の整備が行われました。

## 四 特定の国産石油製品等に係る石油石炭税の還付措置の延長

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 制度の趣旨

特定の石油化学製品の製造に使用される一定の輸入石油製品等については、前述のように免税措置が講じられてきており、これとのバランス等を考慮して、平成元年度の税制改正において、課税済みの原油等から国内において製造された石油化学製品製造用揮発油及び農林漁業用A重油について石油税（現行石油石炭税）の還付措置が講じられました。

その後、平成16年度改正において、還付措置の対象に石油化学製品製造用灯油及び軽油が追加されました。

#### (2) 制度の概要

「特定の国産石油製品等に係る石油石炭税の還付措置」の具体的な内容は以下のとおりです。

- ① 石油化学製品の製造者が、製造場の所在地の所轄税務署長の承認を受けて、課税済みの原油等から国内において製造された揮発油（ナフサ）、灯油または軽油を原料として、関

税暫定措置法施行令第4条に掲げられている石油化学製品（灯油または軽油にあつては、関税暫定措置法施行令第5条に掲げられている石油化学製品）を製造した場合には、その原料に供した国産ナフサ、灯油または軽油につき1ℓ当たり2,040円の税率により算出した石油石炭税額に相当する金額を国産ナフサ等の製造者に還付することとされています（措法90条の5）。

- ② 農林漁業を営む者が、課税済みの原油等から国内において製造されたA重油で、農林漁業の用に供するものを購入した場合には、その購入した国産A重油につき、1ℓ当たり2,040円の税率により算出した石油石炭税額に相当する金額を国産A重油の製造者に還付することとされています（措法90条の6）。

### 2 改正の内容

「特定の国産石油製品等に係る石油石炭税の還付措置」の適用期限は、平成18年3月31日までとされていましたが、2年延長することとされ、平成20年3月31日までとされました。

## 五 自動車検査証の有効期間が3年とされる二輪の 小型自動車に係る税率の設定

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 制度の趣旨

自動車重量税は、車検を受ける自動車（検査自動車）と届出のみの自動車（届出軽自動車）に課税されます。その内、検査自動車については、車検の際に自動車検査証の有効期間に応じて定められた税率にしたがって課税・徴収される仕組みとされており、その有効期間については、道路運送車両法（昭和26年法律第185号）に規定されています。

#### (2) 制度の概要

これまで二輪の小型自動車（排気量250cc超のオートバイ）に係る自動車重量税の税率については、自動車検査証の有効期間に応じて、次のように定められていました。

有効期間	特例税率（注1）		本則税率 （注2）
	自家用	営業用	
2年	5,000円	3,400円	3,000円
1年	2,500円	1,700円	1,500円

（注1） 租税特別措置法第90条の11第1項に規定する税率（適用期限：平成20年4月30日）

（注2） 自動車重量税法第7条第1項に規定する税率

### 2 改正の内容

(1) 自動車検査証の有効期間については、平成16年3月に閣議決定された「規制改革・民間開放推進3ヵ年計画」において、「安全で環境との調和のとれた車社会の実現を目指すという車検・点検整備制度本来の目的を念頭に置き、必要なデータ等を収集の上、安全確保、環境保全、技術進歩の面から有効期間の延長を判断するための調査を平成16年度中に取りまとめ、その結果に基づき速やかに所要の措置を講ずる。」こととされました。

この閣議決定に基づき、国土交通省の「自動車の検査・点検整備に関する基礎調査検討会」において、検査対象車全般にわたり総合的な検討が行われ、平成17年3月に「小型二輪については、初回の有効期間を2年から3年に延長しても、自動車の安全と環境面における影響は小さいものと考えられる。」との結論を得ました。

この結論を踏まえ、同月25日に「規制改革・民間開放推進3ヵ年計画（改定）」が閣議決定され、「小型二輪車の自動車検査証の有効期間については、初回2年を3年に延長が可能との結論に従い、速やかに所要の措置を講ずる（平成17年度中）」とされました。

(2) この閣議決定に基づき、道路運送車両法の改正が行われ、二輪の小型自動車の自動車検査証の有効期間が初回のみ2年から3年に延長されることに伴い、自動車重量税の税率も有効期間に応じて改正することとしました。

現行の税率は、自動車検査証の有効期間が2年のものは1年のものの2倍、3年のものは3倍とされていることから、自動車検査証の有効期間3年の二輪の小型自動車の税率についても、次のとおり、1年のものの3倍とすることとされました。

有効期間	特例税率		本則税率
	自家用	営業用	
3年	7,500円	5,100円	4,500円
2年	5,000円	3,400円	3,000円
1年	2,500円	1,700円	1,500円

(3) 二輪の小型自動車の自動車検査証の有効期間が延長されるのは、道路運送法等の一部を改正する法律が公布されてから1年以内の政令で定める日とされており、今回の新たに設けられた自動車重量税の税率については、上記政令で定められた日から適用されることとなります。

# 消費税関係の改正

目次	
はじめに	2 消費税法別表第三に掲げる法人の資産の譲渡等の時期の特例に係る申請の添付書類についての整備 ……654
一 災害等があった場合の簡易課税制度の届出に関する特例の創設 ……645	3 アスベスト健康被害救済法の制定に伴う所要の整備 ……654
二 介護保険制度の改革に伴う所要の整備 ……648	4 身体障害者用物品の指定等 ……654
三 その他の改正 ……652	5 輸入品に対する内国消費税に関する改正 ……655
1 会社法の制定に伴う所要の整備 ……652	

## はじめに

平成18年度の税制改正については、現下の経済・財政状況等を踏まえ、持続的な経済社会の活性化を実現するための「あるべき税制」の構築に向け、税制全般にわたる見直しが行われ、その内容を織り込んだ「所得税法等の一部を改正する等の法律」が、平成18年3月27日の参議院本会議において可決・成立し、同年3月31日に平成18年法律第10号として公布されています。この法律の中で、消費税については、災害等があった場合の簡易課税制度の届出に関する特例の創設等を内容とする消費税法の一部改正が行われており、平

成18年4月1日から実施されています。

なお、消費税法の改正に係る政省令は次のとおりであり、いずれも平成18年3月31日に公布されています。

- ・ 消費税法施行令の一部を改正する政令（平成18年政令第129号）
- ・ 消費税法施行規則の一部を改正する省令（平成18年財務省令第24号）
- ・ 租税特別措置法施行令の一部を改正する政令（平成18年政令第135号）

以下においては、これらの改正に係るものを中心としてその内容を説明します。

## 一 災害等があった場合の簡易課税制度の届出に関する特例の創設

### 1 改正前の制度の概要

消費税は、多段階累積排除型の間接税であり、国内取引については、事業者が行う課税資産の譲渡等（課税売上げ）に対して課税されますが、税の累積を排除する観点から、前段階の税額を控除する仕入税額控除制度が採用されています（消法30）。したがって、各事業者が申告・納付する消

費税額は、その課税期間中の売上げに係る消費税額から仕入れに係る消費税額を控除して計算することになります。

この仕入控除税額の計算については、中小事業者の納税事務負担に配慮し、課税仕入れの実績を基に計算する方法（以下「本則課税」といいます。）によらず、事業者の選択により、売上げに係る消費税額を基礎として、仕入れに係る消費税額を簡

易な方法により計算できる簡易課税制度が設けられています。

すなわち、その課税期間の基準期間（前々事業年度又は前々年）における課税売上高が5,000万円以下の中小事業者については、売上げに係る消費税額に事業の種類の区分に応じ定められたみなし仕入率（注参照）を乗じて計算した金額を仕入れに係る消費税額として控除することができます（消法37①）。

簡易課税制度の適用を受けようとする事業者はその旨の届出書（以下「簡易課税制度選択届出書」といいます。）を所轄税務署長に提出する必要があります。また、その適用を受けることをやめようとする場合（本則課税に移行する場合）には、その適用を受けることをやめる旨の届出書（以下「簡易課税制度選択不適用届出書」といいます。）を提出する必要があります。いずれの届出書を提出する場合もその届出の効果は、原則として、その提出した日の属する課税期間の翌課税期間から生じることとされています（消法37①、④）。ただし、事業者が、やむを得ない事情によりその課税期間開始前にこれらの届出書を提出できなかった場合において、その納税地の所轄税務署長の承認を受けたときは、その適用を受けようとする課税期間の開始の日の前日に提出したものとみなすこととする特例が設けられています（消法37⑤、消令57の2。以下「現行届出特例」といいます。）

（注）みなし仕入率は、次のように定められています。

第一種事業（卸売業）	90%
第二種事業（小売業）	80%
第三種事業（製造業等）	70%
第四種事業（その他）	60%
第五種事業（サービス業等）	50%

## 2 改正の内容

### (1) 制度創設の趣旨

前述のように簡易課税制度選択届出書及び簡易課税制度選択不適用届出書の提出の効力は翌課税

期間からとされていますので、いずれの届出書も、簡易課税制度の適用を受けようとし、又は適用を受けることをやめようとする（以下単に「適用の変更」といいます。）課税期間の開始の日の前日までに提出する必要があります。

消費税の簡易課税制度は、中小事業者の事務負担に配慮する観点から設けられた制度であり、

- ① 制度を選択するか否かにより売上げや仕入れに関する記帳義務の内容等が異なること、
  - ② 事後的に簡易課税か本則課税かを選択可能とした場合には、納税額が有利か不利かを考慮した上での制度の選択が可能となること
- などから、このように事前の届出制となっているものです。

しかしながら、災害等により被害を受けた場合にあっては、課税期間開始前に想定されなかった事務処理能力の低下や災害被害の復旧のために緊急の設備投資等の必要性が生じる場合があります。今般の改正では、このような特別な事情に配慮し、災害その他やむを得ない理由により被害を受けた事業者が、その被害により簡易課税制度の適用の変更の必要が生じた場合において、所轄税務署長の承認を受けたときにはその適用の変更を認めることとする特例（以下「災害届出特例」といいます。）を設けることとされました（新消法37の2）。

### (2) 災害その他やむを得ない理由の範囲

災害届出特例の適用を受ける対象者は、災害その他やむを得ない理由が生じたことにより被害を受けた事業者（免税事業者を除きます。）ですが、この災害その他やむを得ない理由には、おおむね以下のようなもの（以下「災害等」といいます。）が該当します。

- ① 地震、暴風、豪雨、豪雪、津波、落雷、地すべりその他の自然現象の異変による災害
- ② 火災、火薬類の爆発、ガス爆発、その他の人為による異常な災害
- ③ その他①、②の災害に準ずるような自己の責めに帰さないやむを得ない事実

### (3) 簡易課税制度の適用の変更の必要が生じた場合について

災害届出特例の適用を受けることができるのは、前述の災害等が生じたことにより被害を受けた事業者で、その被害を受けたことにより、簡易課税制度の適用の変更の必要が生じた場合です。ここでいう適用の変更の必要が生じた場合については、災害等の内容や被害の状況は個々の事例によって様々であり、それぞれのケースに応じて判断することになります。なお、おおむね次のような場合が該当することになります。

#### ① 簡易課税制度への変更の必要が生じた場合（新消法37の2①）【本則→簡易】

帳簿書類の紛失や災害等による事務処理能力の低下により、本則課税を継続することが困難と認められる場合

#### ② 本則課税への変更の必要が生じた場合（新消法37の2⑥）【簡易→本則】

災害等の被害の復旧のために緊急の設備投資等の必要性が生じた場合のように、簡易課税のままでは、相応の仕入税額控除を行うことができない場合。したがって、事業の用に供さない資産について被害を受けた場合などのように、災害等による仕入控除税額への影響がない場合には、通常、変更の必要が生じた場合に該当しないこととなります。

### (4) 対象となる課税期間

#### ① 簡易課税制度への変更の必要が生じた場合（新消法37の2①）【本則→簡易】

災害等が生じた日の属する課税期間が対象です。

#### ② 本則課税への変更の必要が生じた場合（新消法37の2⑥、新消令57の3①）【簡易→本則】

災害等が生じた日の属する課税期間のみならずその翌課税期間以後の課税期間のうち次に掲げる要件のすべてに該当する課税期間のうちいずれか一の課税期間も対象です。なお、この場合には、消費税法第37条第3項の規定は適用されませんので、簡易課税制度の2年間強制適用

の課税期間であっても災害届出特例の対象になります。

イ 災害等の生じた日からそのやんだ日までの間に開始した課税期間であること

ロ その災害等が生じた日の属する課税期間につき既に災害届出特例の承認を受けていないこと

ハ 簡易課税制度の2年間強制適用の課税期間であること

(注) 災害届出特例は、災害等が生じた日の属する課税期間が一般的な対象課税期間ですが、簡易課税から本則課税への変更の場合にはこのように2年間強制適用期間に限り災害等が生じた日の属する課税期間の翌課税期間も対象です。これは、災害等が課税期間の期末に生じ、翌課税期間にまで及んでいるような場合には、一般的には現行届出特例を利用すれば翌課税期間から本則課税への変更ができるのですが、当該翌課税期間が簡易課税を2年間強制適用しなければならぬ課税期間である場合には現行届出特例が利用できないため（そもそも簡易課税制度選択不適用届出書の提出が認められないため）、今般の災害届出特例の対象とされているものです。

### (5) 申請手続等

災害届出特例の承認を受けようとする事業者は、その災害等のやんだ日から2月以内に簡易課税制度の適用の変更を受けることが必要となった事情その他財務省令で定める事項を記載した申請書を税務署長に提出する必要があります。ただし、次に掲げる場合には、それぞれ次に掲げる期限までに提出することとされています（新消法37の2②、⑦、新措令46の4①、新消規17の2）。

① 災害等のやんだ日とその承認を受けようとする課税期間の末日の翌日（個人事業者の場合には翌年2月1日）以後に到来する場合 承認を受けようとする課税期間に係る確定申告書の提出期限

② ①の場合で、国税通則法第11条（災害等による期限の延長）の規定により、承認を受けよう



とする課税期間に係る確定申告書の提出期限が延長された場合 その延長後の確定申告書の提出期限

なお、適用の変更を行う事情が相当でないと税務署長が認める場合には、その申請は却下されま  
す（新消法37の2③、⑦）。

また、事業者が災害届出特例の適用を受ける旨の申請を行った場合において、その申請に係る課税期間の末日の翌日から2月（個人事業者の場合には3月）を経過する日までに承認又は却下の処分がなかったときは、上記の①又は②に該当する場合を除き、その日において税務署長の承認があったものとみなすこととされています（新消法37の2⑤、⑦）。

（注） 個人事業者についてはその確定申告書の提出期限が翌年3月末とされているため（措法86の6①）、上記のように異なる取扱いとなります。

#### （6）承認の効果

災害届出特例に係る(5)の申請に対し、所轄税務

署長が承認した場合には、その簡易課税制度の適用の変更が認められます。具体的には、災害等の生じた日の属する課税期間（(4)②の翌課税期間について申請した場合には当該申請に係る課税期間）の初日の前日に簡易課税制度の適用の変更を行おうとする旨の届出書を提出したものとみなされます（新消法37の2①、⑥）。

これにより、当該承認により適用の変更がされた課税期間以後の課税期間は新たに簡易課税制度の適用の変更のための届出書を提出しない限り、災害届出特例による変更後の仕入税額控除の計算方法（簡易課税又は本則課税）が適用されることとなります。

### 3 適用関係

上記2の改正は、災害等のやんだ日が平成18年4月1日以後に到来する場合における当該災害等の生じた日の属する課税期間から適用することとされています（所法等一部改正法附則63）。

## 二 介護保険制度の改革に伴う所要の整備

### 1 改正前の制度の概要

消費税は、国内における消費一般に対して広く公平に負担を求める税であり、原則としてすべての財貨・サービスの国内における販売、提供などをその課税対象としていますが、社会政策的な配慮から介護保険法の規定に基づく居宅介護サービス費の支給に係る居宅サービス、施設介護サービス費の支給に係る施設サービスその他これらに類するものは非課税とされています。

具体的には、次に掲げる介護サービスが非課税とされています。

#### （1）要介護者向け介護サービス

- ① 居宅介護サービス費の支給に係る次の介護サービス（消法別表第一第七号イ、消令14の2①）

訪問介護、訪問入浴介護、訪問看護、訪問リハビリテーション、居宅療養管理指導、通所介護、通所リハビリテーション、短期入所生活介護、短期入所療養介護、認知症対応型共同生活介護及び特定施設入所者生活介護（特別の居室の提供その他の財務大臣が指定する資産の譲渡等（平12蔵告第27号）に該当するものを除きます。以下「訪問介護等」といいます。）

- ② 特例居宅介護サービス費の支給に係る訪問介護等又はこれに相当するサービス（消令14の2③一）

- ③ 施設介護サービス費の支給に係る次の介護サービス（消法別表第一第七号イ、消令14の2②）

介護福祉施設サービス（特別養護老人ホーム）、介護保健施設サービス（老人保健施設）

及び介護療養施設サービス（介護療養型医療施設）（これらサービスのうち特別の居室の提供その他の財務大臣が指定する資産の譲渡等（平12蔵告第27号）に該当するものを除きます。以下「施設サービス」といいます。）

④ 特例施設介護サービス費の支給に係る施設サービス（消令14の2③二）

（注）「要介護者」とは身体上又は精神上の障害があるために、入浴、排せつ、食事等の日常生活における基本的な動作の全部又は一部について、継続して、常時介護を要すると見込まれる状態の者をいいます。介護の必要程度に応じて軽度の要介護1から重度の要介護5までの5段階の区分があります。

(2) 要支援者向け介護サービス

① 居宅支援サービス費の支給に係る訪問介護等（認知症対応型共同生活介護を除きます。）（消令14の2③三）

② 特例居宅支援サービス費の支給に係る訪問介護等（認知症対応型共同生活介護を除きます。）又はこれに相当するサービス（消令14の2③四）

（注）「要支援者」とは要介護状態となるおそれがある状態の者をいいます。

(3) その他の介護サービス

① 居宅介護サービス計画費又は居宅支援サービス計画費の支給に係る居宅介護支援（いわゆる「ケアプラン」の作成等）（消令14の2③五）

② 特例居宅介護サービス計画費又は特例居宅支援サービス計画費の支給に係る居宅介護支援又はこれに相当するサービス（消令14の2③六）

③ 市町村特別給付として行われる資産の譲渡等のうち訪問介護等に類するものとして厚生労働大臣が財務大臣と協議して指定するもの（消令14の2③七）。具体的には「要介護者等に対してその者の居宅において食事を提供す

る事業」が指定されています（平12厚告第126号）。

④ 生活保護法の規定に基づく介護扶助のための居宅介護（同法第15条の2第2項（介護扶助）に規定する訪問介護、訪問入浴介護、訪問看護、訪問リハビリテーション、居宅療養管理指導、通所介護、通所リハビリテーション、短期入所生活介護、短期入所療養介護、認知症対応型共同生活介護及び特定施設入所者生活介護並びにこれらに相当するサービスとして厚生労働大臣が財務大臣と協議して指定するものに限ります。）及び施設介護（消令14の2③八）

## 2 改正の内容

介護保険制度については、高齢化の一層の進展等社会経済情勢の変化に対応した持続可能な介護保険制度を構築するとともに、高齢者が尊厳を保持し、その有する能力に応じ自立した日常生活を営むことができる社会の実現に資するため、予防給付の給付内容の見直し、食費及び居住費に係る保険給付の見直し等保険給付の効率化及び重点化、地域密着型サービスの創設等新たなサービス類型の創設その他の見直し等の措置を講ずることとされ、平成17年の通常国会（第162回国会）において介護保険法等の一部を改正する法律（平成17年法律第77号）が可決・成立し、同年6月29日に公布されています。

この介護保険制度の改革における消費税に関連する事項及びその改革に伴う消費税関係の改正は以下のとおりです。なお、消費税の改正については、消費税法施行令の一部を改正する政令（平成18年政令第129号）等により所要の整備が行われています。

### (1) 施設サービスに係る居住費・食費の見直し（平成17年10月1日施行分）

介護保険サービスのうち、施設サービス（前述1(1)③、④のサービス）における居住費用や食費（いわゆるホテルコスト）については、在宅の場

合の利用者負担との公平化の観点から、保険給付の対象外、すなわち全額自己負担とする見直しが行われました。

施設介護サービス費又は特例施設介護サービス費の支給に係る施設サービスについては、消費税は原則として非課税とされています。この場合の「支給に係る」の意味は、1割の利用者負担部分はもとより、施設介護サービス費の支給対象となる介護サービスの一環として当然にそのサービスに付随して提供される不可欠のサービスも含む概念です。したがって、介護保険制度の改革により自己負担となったいわゆるホテルコスト部分についても、引き続きこのような不可欠のサービスの範囲内のものであるため、消費税の取扱いについては、これまで通り非課税のままとされています。

なお、前述のように、利用者の選定に基づく特別な室料及び特別な食費に係る費用については、従来と同様に、消費税が非課税となる施設サービスから除く必要があるため、当該除くものを定める財務省の告示（平12歳告第27号）について所要の整備が行われています。

## (2) 非課税とされる居宅サービス等の範囲に関する所要の整備（平成18年4月1日施行分）

### ① 「地域密着型介護サービス費」及び「特例地域密着型介護サービス費」の創設（要介護者向け介護サービスの新設）

介護保険サービスについては、認知症高齢者や独居高齢者の増加等を踏まえ、高齢者が要介護状態となっても、できる限り住み慣れた地域で生活を継続できるようにする観点から、原則として日常生活圏域内でサービスの利用及び提供が完結する新たなサービスとして、地域密着型介護サービスが創設されました。当該サービスにおいては、各市町村が指定及び指導・監督（従来の指定等権者は都道府県）を行い、地域の実情に応じて独自に指定基準や介護報酬の設定を行うことが可能となります。

具体的には、以下の介護サービスについて

「地域密着型介護サービス費」又は「特例地域密着型介護サービス費」が支給されることとされ、いずれも消費税が非課税とされる介護サービスの範囲に加えることとされました（新消令14の2③二、三）。

### イ 夜間対応型訪問介護（新介護保険法8⑮）

これまでの「訪問介護」につき、夜間において定期的な巡回訪問を行う介護を類型化するものです。

### ロ 認知症対応型通所介護（新介護保険法8⑯）及び認知症対応型共同生活介護（新介護保険法8⑰）

これまでの「通所介護」（デイサービス）につき、認知症要介護者に対して行うものを類型化するとともに、当該介護サービス及び「認知症対応型共同生活介護」（グループホーム）につき、そのサービス提供事業者の指導監督権限を市町村に移管するものです。

### ハ 小規模多機能型居宅介護（新介護保険法8⑱）

これまでの「訪問介護」、「通所介護」（デイサービス）及び「短期入所者生活介護」（ショートステイ）を包括的に同一の事業者が提供することを認めるものです。

### ニ 地域密着型特定施設入居者生活介護（新介護保険法8⑲）及び地域密着型介護老人福祉施設入所者生活介護（新介護保険法8⑳）

特定施設（有料老人ホーム等）及び介護老人福祉施設（特別養護老人ホーム）のうち小規模（29人以下）の施設において行う介護サービスにつき、サービス事業者の指導監督権限を市町村に移管するものです。

### ② 「介護予防サービス費」及び「特例介護予防サービス費」関係（要支援者向け介護サービスの再編等）

介護保険制度創設後、特に、要支援者及び要介護1の者が急増している状況等を踏まえ、要介護状態の軽減、悪化防止に効果的なサー

ビスを提供する観点から、軽度者を対象とした予防給付サービスの提供のあり方、対象者などの見直しを行うこととされました。

これに伴い、従来の「居宅支援サービス費」の支給対象者に要介護1のうち軽度の者を加える等の見直しを行い「介護予防サービス費」等に再編するとともに、それぞれの介護サービスの名称も介護予防サービス固有の名称を用いるなどの規定の整備が行われています。

具体的には、以下の介護サービスについて「介護予防サービス費」又は「特例介護予防サービス費」が支給されることとされ、いずれも消費税が非課税とされる介護サービスの範囲に加えることとされました（新消令14の2③五、六）。

イ 介護予防訪問介護（新介護保険法8の2②）

居宅で受ける入浴、排泄、食事等の介護その他日常生活上の支援

ロ 介護予防訪問入浴介護（新介護保険法8の2③）

居宅で浴槽を提供されて受ける入浴の介護

ハ 介護予防訪問看護（新介護保険法8の2④）

居宅で受ける療養上の世話

ニ 介護予防訪問リハビリテーション（新介護保険法8の2⑤）

居宅で受ける理学療法、作業療法その他必要なりハビリテーション

ホ 介護予防居宅療養管理指導（新介護保険法8の2⑥）

医師等から受ける療養上の管理、指導

ヘ 介護予防通所介護（新介護保険法8の2⑦）

デイサービスセンター等に通って受ける入浴、食事の提供その他日常生活上の支援、機能訓練（デイサービス）

ト 介護予防通所リハビリテーション（新介

護保険法8の2⑧）

医療機関で受ける理学療法、作業療法その他必要なりハビリテーション（デイケア）  
チ 介護予防短期入所生活介護（新介護保険法8の2⑨）

特別養護老人ホーム等への短期入所で受ける入浴、排泄、食事等の介護その他日常生活上の支援、機能訓練（ショートステイ）  
リ 介護予防短期入所療養介護（新介護保険法8の2⑩）

老人保健施設、医療施設等への短期入所で受ける看護、医学的管理下の介護、機能訓練（ショートステイ）

ヌ 介護予防特定施設入居者生活介護（新介護保険法8の2⑪）

有料老人ホーム等で受ける入浴、排泄、食事等の介護その他日常生活上の支援

③ 「地域密着型介護予防サービス費」及び「特例地域密着型介護予防サービス費」の創設（要支援者向け介護サービスの新設）

要支援者向けの介護サービスにも上記①の地域密着型サービスの類型が創設され、当該サービスについても消費税が非課税とされる介護サービスの範囲に加えることとされました（新消令14の2③七、八）。

④ その他

要支援者向けのケアプランの作成に係る介護サービス及び生活保護法の規定に基づく介護サービスについての見直しに伴い、これらの介護サービスについても消費税が引き続き非課税とされるよう所要の整備が行われています（新消令14の2③九、十、十二）。

また、以上の改正後においても、利用者の選定に基づく特別な室料や特別な食費その他の費用については、従来と同様に、消費税が非課税となる施設サービスから除く必要があるため、当該除くものを定める財務省の告示（平12蔵告第27号）について所要の整備が行われています。

(3) **包括的支援事業として行われる資産の譲渡等に係る非課税措置（平成18年4月1日施行分）**

要支援・要介護状態になる前からの介護予防を推進するとともに、地域における包括的・継続的なマネジメント機能を強化する観点から、市町村が実施する「地域支援事業」が創設されています。

その一環として、これまで老人介護支援センター（老人福祉法第20条の7の2に規定する老人介護支援センターをいいます。）において行われていた事業のうち以下の4事業を「包括的支援事業」と位置付け、要介護状態等となる者の増加を防止する施策を強化することとされました。

- ①（要支援・要介護者でない者に対する）介護予防事業のマネジメント（新介護保険法115条の38①二）
- ② 高齢者や家族からの相談、関係機関等との連絡調整（総合相談・支援）（新介護保険法115条の38①三）
- ③ 高齢者に対する虐待防止等の権利擁護事業（新介護保険法115条の38①四）
- ④ 支援困難ケースなどに係るケアマネジャーへの支援等（包括的・継続的マネジメント）（新介護保険法115条の38①五）

この包括的支援事業は市町村が自ら実施する場

合のほか、これまで通り老人介護支援センターの設置者である法人に委託して行う場合や地域の実情に応じて、市町村が老人介護支援センターの設置者以外の法人に委託して行う場合があります。

これらの包括的支援事業に係る消費税の取扱いについては、老人介護支援センターを経営する事業の一環として行われる場合には、当該事業は第二種社会福祉事業に該当するため、消費税は非課税となります。

他方、老人介護支援センター以外の法人が行う場合には第二種社会福祉事業に該当しないこととなりますが、老人介護支援センターが行う場合に消費税が非課税であることとの関係上、同様の事業を行う範囲内で社会福祉事業に類するものとして非課税となるよう所要の整備が行われています（新消令14の3五）。

なお、今般のこの整備により社会福祉事業に類するものとして非課税とされた範囲については、包括的支援事業と老人介護支援センターを経営する事業のそれぞれの範囲が同様のものであるかが必ずしも明らかでないため、厚生労働省告示において具体的な内容を定めることとされました（平18厚労告第311号）。

## 三 その他の改正

### 1 会社法の制定に伴う所要の整備

最近の社会経済情勢の変化への対応等の観点から、最低資本金制度、機関設計、合併等の組織再編行為等、会社に係る各種の制度の在り方について、体系的かつ抜本的な見直しを行うとともに、商法第2編、有限会社法、株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律等の各規定を現代的な表記に改めた上で分かりやすく再編成した新しい法典（会社法）が創設されました。この新しい法典は、平成17年の通常国会（第162回国会）において可決・成立し、同年7月26日に会社法（平成17年法律第86号）として公布されています。

この会社法の施行に伴う消費税の改正については、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296条において所要の整備が行われているところですが、平成18年度改正における消費税法施行令の一部を改正する政令（平成18年政令第129号）により、以下のように会社法の改正に伴う有価証券の範囲の整備等のほか、会社分割等が行われた場合の特定要件の見直し等も併せて行われています。

#### (1) **有価証券に類するものの範囲についての所要の整備**

会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する

法律第64条の規定による改正前の商法（明治32年法律第48号。以下「旧商法」といいます。）に規定する端数の部分（旧商法220①）は、その譲渡が非課税とされる有価証券に類するものの範囲として定められ（旧消令9①一）、また、課税売上割合の算定上、その分母に算入する金額を譲渡金額の5%相当額とするものの対象とされていました（旧消令48⑤）。

当該端数の部分については、今回の会社法の制定に当たり、従来の商法の規定に基づく端株制度が廃止されたことに伴い、消費税法施行令の関係規定から削除されました。

有価証券に類するものの範囲については、会社法の施行に伴い、そのほか、株式の引受けによる権利等について株主となる権利等に改正するとともに、新たな有限責任社員のみで構成される会社類型として新設された合同会社の社員の持分を加えるなど所要の整備が行われています（新消令9①）。

この改正は、平成18年5月1日（以下「会社法施行日」といいます。）から施行することとされています（改正消令附則1二）。

なお、事業者が会社法施行日前に取得した改正前の消費税法施行令第9条第1項第1号に掲げる端数の部分については、なお従前の例によることとされるとともに、当該端数の部分の譲渡に係る課税売上割合の計算についても、当該端数の部分の譲渡は有価証券等の譲渡とみなす経過措置が設けられています（改正消令附則2、4）。

## (2) 新設分割親法人の特殊関係者の範囲等の見直し

分割等（新設分割、現物出資による設立、事後設立をいいます。）があった場合の新設分割子法人の分割事業年度及びその翌事業年度については、基準期間がないため、新設分割親法人の課税売上高により事業者免税点等の判定を行うこととされています。さらにその後の事業年度においても、新設分割親法人と新設分割子法人が特定要件に該当する場合には基準期間における課税売上高の計

算上、相互に合算して事業者免税点の判定を行うこととされています（旧消法12③④、旧消令24）。

「特定要件」とは一定の支配関係にあることをいいますが、具体的には、各事業年度の基準期間の末日において、新設分割子法人の発行済株式等の100分の50超を新設分割親法人及びその特殊関係者が所有する場合をいうこととされています（旧消法12③）。

しかしながら、支配関係の有無の判定に当たっては、このような場合以外でも、

① 会社経営上の重要な事項に係る議決権のような一定の議決権について、その総数の100分の50を超える数を有する場合

② 合名会社、合資会社及び合同会社という持分会社においては、その社員の半数超（業務を執行する社員を定めた場合には、当該業務を執行する社員の半数超）を有する場合

には、同様に支配している場合とみることができることから、特定要件及び特殊関係者の範囲について、これらの場合を考慮した判定を行うこととされました（新消法12③④、新消令24）。

この改正は、合同会社に係る改正部分を除き、平成18年4月1日から施行されています（改正消令附則1、3）。

## (3) 貸倒れの範囲等についての所要の整備

事業者（免税事業者を除きます。）が売掛金その他の債権（以下「売掛金等」といいます。）につき会社更生法の規定による更生計画認可の決定等により債権の切捨てがあったため、その売掛金等の全部又は一部の領収をすることができなくなった場合には、その領収をすることができないこととなった日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から、その領収をすることができなくなった売掛金等に係る消費税額（その売掛金等に105分の4を乗じて算出した金額をいいます。）の合計額を控除することとされており、旧商法の規定による特別清算に係る協定の認可により債権の切捨てがあった場合についても、当該税額控除の対象とされていました。

会社法の制定に当たり、旧商法上の特別清算の制度について、協定の可決要件を緩和するなどその手続を迅速化・合理化するための見直しを行うとともに、会社の整理の制度を廃止することとされました。これに伴い、消費税法施行令について、新たに定められた会社法の規定による特別清算に係る協定の認可の決定による債権の切捨てがあった場合について、当該税額控除の対象とするよう所要の整備が行われました（新消令59二）。

なお、会社法施行日前にされた旧商法の規定による特別清算に係る協定の認可（会社法施行日前に解散した法人に係る旧商法の規定による特別清算に係る協定の認可を含みます。）により債権の切捨てがあった場合については、なお従前の例によることとされています（改正消令附則5）。

この改正は、会社法施行日から施行することとされています（改正消令附則1二）。

## 2 消費税法別表第三に掲げる法人の資産の譲渡等の時期の特例に係る申請の添付書類についての整備

国内取引に係る消費税の納税義務は、原則として、課税資産の譲渡等をした時に成立しますが、国又は地方公共団体が行った資産の譲渡等又は課税仕入れ等の時期については、その対価を収納すべき又はその費用の支払をすべき会計年度の末日に行われたものとする事ができる特例が設けられています。また、公共法人等（消費税法別表第三に掲げる法人）のうち、法令又はその法人の定款、寄附行為、規則若しくは規約（以下「定款等」といいます。）に定める会計処理の方法が、国又は地方公共団体の会計処理の方法に準ずるもので、所轄税務署長の承認を受けた場合にも当該特例の適用を受けることができます。

このように、税務署長は当該特例の承認の審査をするに当たり、定款等に定める会計処理の方法が国又は地方公共団体に準じていることを確認する必要がありますが、これまではその申請に際し、当該定款等の添付規定がありませんでしたので、これを明文化することとされました（新消令74

③）。

この改正は、平成18年4月1日から施行することとされています（改正消令附則1）。

## 3 アスベスト健康被害救済法の制定に伴う所要の整備

消費税は、国内における消費一般に対して広く公平に負担を求める税であり、原則としてすべての財貨・サービスの国内における販売、提供などをその課税対象としています。社会政策的な配慮から健康保険法等の規定に基づく医療等を非課税としています（消法別表第一第六号、消令14）。

今通常国会（第164回国会）において、石綿による健康被害の特殊性にかんがみ、石綿による健康被害を受けた者及びその遺族に対し、医療費等を支給するための措置を講ずることにより、石綿による健康被害の迅速な救済を図ることを目的とした「石綿による健康被害の救済に関する法律」（平成18年法律第4号。以下「アスベスト健康被害救済法」といいます。）が制定されています。

このアスベスト健康被害救済法に基づき、石綿による健康被害者に対し主として医療費の自己負担分が支給されることとされていますが、当該医療につき、消費税が非課税とされる医療の範囲に追加することとされました（新消令14十九）。

この改正は、平成18年3月27日（アスベスト健康被害救済法の施行の日）から施行されています。

## 4 身体障害者用物品の指定等

身体障害者の使用に供するための特殊な性状、構造又は機能を有する一定の身体障害者用物品の譲渡、貸付け等については消費税が非課税とされています（消法別表第一第十号）。

非課税となる身体障害者用物品とは、義肢、盲人安全つえ、義眼、点字器、人工喉頭、車いすその他の物品で身体障害者の使用に供するための特殊な性状、構造又は機能を有する物品として厚生労働大臣が財務大臣と協議して指定するものをいい、47品目が指定されています（消令14の4、

平成3年厚生省告示第130号)。

今回の改正では、「視覚障害者用ポータブルレコーダー(21号の2)」の範囲に再生専用機を追加することとされたほか、既に非課税物品に指定されている物品で別表に個別製品名が掲げられているものについて、バージョンアップ等に伴う所要の改正が行われました。この改正は、平成18年4月1日から適用されています(平18.3.29厚生省告示第174号)。

## 5 輸入品に対する内国消費税に関する改正

### (1) 税関長の権限の委任関係

関税法及び関税定率法その他の関税に関する法令の規定に基づく税関長の権限については、一定の権限を除き、支署長又は出張所長等に委任することとされており、内国消費税についても同様の権限委任に関する規定が輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律施行令に定められています。

平成18年度改正においては、納税環境の整備の一環として、税関長間の関税及び内国消費税の徴収の引継ぎを可能とする(新関税法10の2、新通則法43④)とともに、前述のように税関長から支署長又は出張所長等に委任された権限のうち、滞納額等の徴収の権限については、税関長が自ら行うことができることとされています(新関令92、新輸徴令30)。

### (2) 日・マレーシア経済連携協定の締結に伴う所要の整備

今通常国会(第164回国会)において成立した「関税定率法等の一部を改正する法律」(平成18年

法律第17号。以下「定率法等一部改正法」といいます。)において、「経済上の連携に関する日本国政府とマレーシア政府との間の協定」の締結のため国内法の整備として、マレーシアの特定の貨物に係る関税の緊急措置(二国間セーフガード)を創設することとする関税暫定措置法の一部改正が行われました(定率法等一部改正法9)。

当該緊急措置は、マレーシアからの貨物の輸入が急増した場合に、それによる国内産業に生ずる重大な損害等を救済・防止するために割増関税等の措置を課すものです。また、重大な損害等の事実の有無についての調査が完了して正式な緊急措置を課する前においても、十分な証拠によりこれが推定される場合には、暫定的に当該措置を課することができることとされています。ただし、調査が完了した時点で正式な緊急措置を課すに至らなかった場合には、当該暫定的な措置として課していた割増関税は還付することとされています(新暫定措置法7の10⑫)。

輸入品に係る消費税の課税標準にはこのような割増関税等の特殊関税額も含まれるため、当該特殊関税を還付する場合には、それに対応して課されていた輸入品に係る消費税についても併せて還付することとされています(輸徴法14)。前述の暫定緊急措置に係る関税の還付が行われる場合においても、併せて消費税の還付を行うことが可能となるよう、定率法等一部改正法により輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律について所要の整備が行われています(新輸徴法14①六)。

この改正は、経済上の連携に関する日本国政府とマレーシア政府との間の協定の効力発生の日から適用することとされています(定率法等一部改正法附則1七)。



# 国税通則法等の改正

目	次
はじめに	四 不納付加算税制度の改正
第一 国税通則法の改正	○ 法定納期限内に納付する意思があ ったと認められる場合の不納付加 算税の不適用制度の創設 ……675
一 郵送等に係る納税申告書等の提出時 期の改正 ……657	五 更正の請求制度の改正 ……678
二 徴収の引継ぎ制度の改正 ……668	第二 国税徴収法の改正
三 無申告加算税制度の改正	○ 官公署等への協力要請規定の創設 ……………680
(一) 法定申告期限内に申告する意思 があったと認められる場合の無申 告加算税の不適用制度の創設 ……670	第三 租税特別措置法等の改正
(二) 無申告加算税の割合の引上げ ……………673	○ 相続税の物納に係る利子税の整備 に伴う利子税の割合の特例の改正 ……………681

## はじめに

平成18年度税制改正においては、現下の経済・財政状況等を踏まえ、持続的な経済社会の活性化を実現するための「あるべき税制」の構築に向けた各般の措置が講じられました。

国税通則法等においても、「あるべき税制」の構築の一環として、円滑な申告納税のための環境を整備し、税制に対する国民の信頼を確保する観点から、郵便等により提出される書類の発信主義の適用範囲の拡大、期限内申告書を提出する意思があったと認められる場合における無申告加算税の不適用等、無申告加算税の割合の引上げ、更正の請求制度の拡充、他の税務署長への徴収の引継

ぎ制度の創設等の措置が講じられています。

これらの改正事項が盛り込まれた「所得税法等の一部を改正する等の法律（平成18年法律第10号）」は、去る3月27日に参議院本会議で可決・成立し、同月31日に公布されています。また、同日に次の関係政令も公布されています。

- ・ 国税通則法施行令の一部を改正する政令（平成18年政令第132号）
- ・ 国税徴収法施行令の一部を改正する政令（平成18年政令第133号）
- ・ 租税特別措置法施行令の一部を改正する政令（平成18年政令第135号）

以下では、これらの法令改正の主な内容について説明することとします。

# 第一 国税通則法の改正

## 一 郵送等に係る納税申告書等の提出時期の改正

### 1 改正前の制度の概要

納税申告書（その申告書に添付すべき書類その他その申告書の提出に関連して提出するものとされている書類を含みます。）が郵便又は信書便により提出された場合には、その郵便物又は信書便物の通信日付印により表示された日（その表示がないとき、又はその表示が明瞭でないときは、その郵便物又は信書便物について通常要する送付日数を基準とした場合にその日に相当するものと認められる日）にその提出がされたものとみなすこととされています（旧通法22）。この規定は、郵便又は信書便により提出される納税申告書その他これに関連する書類の提出時期の特例について規定したものです。

ところで、申告等の効力の発生時期を判定する一般的基準については、税法上特別の規定がありません。したがって、一般的には、民法上の原則であるいわゆる到達主義（民法97①）により、納税申告書等の提出（到達）の時にその効力が発生するものと解されています。この民法の到達主義の基本的な考え方は、表意者の意思内容を相手方が取り出して了解可能になるよう保存されることにより権利義務の変動が生ずると考えるものですが、一方で、発信主義を採ることが妥当な場合も多いことから、この規定は、表意者・相手方の利益の比較衡量に基づく任意規定であるとされています（注釈民法（有斐閣））。

この到達主義は、官庁に対する意思表示へも同様に適用されており、税務当局に提出される税務関係書類の効力の発生時期の一般原則もこれによっています。

この到達主義の原則に対して、国税通則法では、郵便事情等を考慮し、また、納税者と税務当局と

の地理的間隔の差異に基づく不公平を是正する必要性をも勘案して、郵便又は信書便により提出された納税申告書（申告書の提出に関連して提出するものを含みます。）については、その郵便物又は信書便物の通信日付印によって表示された日又はこれに準ずる日に提出があったものとみなしています（発信主義）。この結果、通信日付印によって表示された日に申告等の効力が発生することとなり、この意味で実質的に到達主義の例外を設けたものと言えます。

この規定の適用を受ける書類は、次に掲げる書類とされています。

#### (1) 納税申告書

国税通則法2条6号に規定する納税申告書であり、期限内申告書、期限後申告書及び修正申告書はもとより、還付金の還付を受けるための納税申告書についても適用されます。

#### (2) 納税申告書に添付すべき書類その他その申告書の提出に関連して提出するものとされている書類

納税申告書に添付すべき書類は、各税法で定められています。また、納税申告書の提出に関連して提出される書類としては、所得計算の特例、免税等の適用を受けるために納税申告書に添付する書類、確定申告による還付を受ける際の添付書類、純損失の繰戻しによる還付請求に係る書類、延納の申請書又は届出書、物納の申請書、申告納税方式による消費税等についての納期限の延長に係る申請書などが該当します。

#### (3) 国税通則法第22条を準用している書類

国税通則法第22条の規定は、更正の請求書、課

税標準申告書、異議申立書及び審査請求書についても準用されており、これらの書類についても適用されます。

## 2 改正の内容

納税者が税務官庁等へ提出する書類には、上記の納税申告書等以外にも、所得税や法人税の青色申告承認申請書や減価償却資産の償却方法の届出書、消費税の課税事業者選択届出書等様々なものがあります。これらの書類については、従来から、発信主義の対象にして欲しいという要望がありました。しかしながら、これらの書類の中には、提出期限までに到達していなければ、後続の手續に影響を及ぼすおそれのあるものもあります。そこ

で、民法の到達主義の原則を維持しつつ、納税者と税務官庁との地理的間隔の差異に基づく不公平を是正し、納税者の利便の向上と円滑な申請ができるような環境を整備するため、従来の納税申告書等に加えて、後続の手續に影響を及ぼすおそれのない書類として、別途、国税庁長官が定める書類についても、通則法22条の適用を受けることとされました（通法22）。

この改正を受けて、「国税通則法第22条に規定する国税庁長官が定める書類を定める件」として国税庁長官告示（平成18年国税庁告示第7号）が平成18年3月31日に公布されました。国税庁では、この告示について、以下の情報を国税庁のホームページに掲載しています（659頁～668頁参照）。

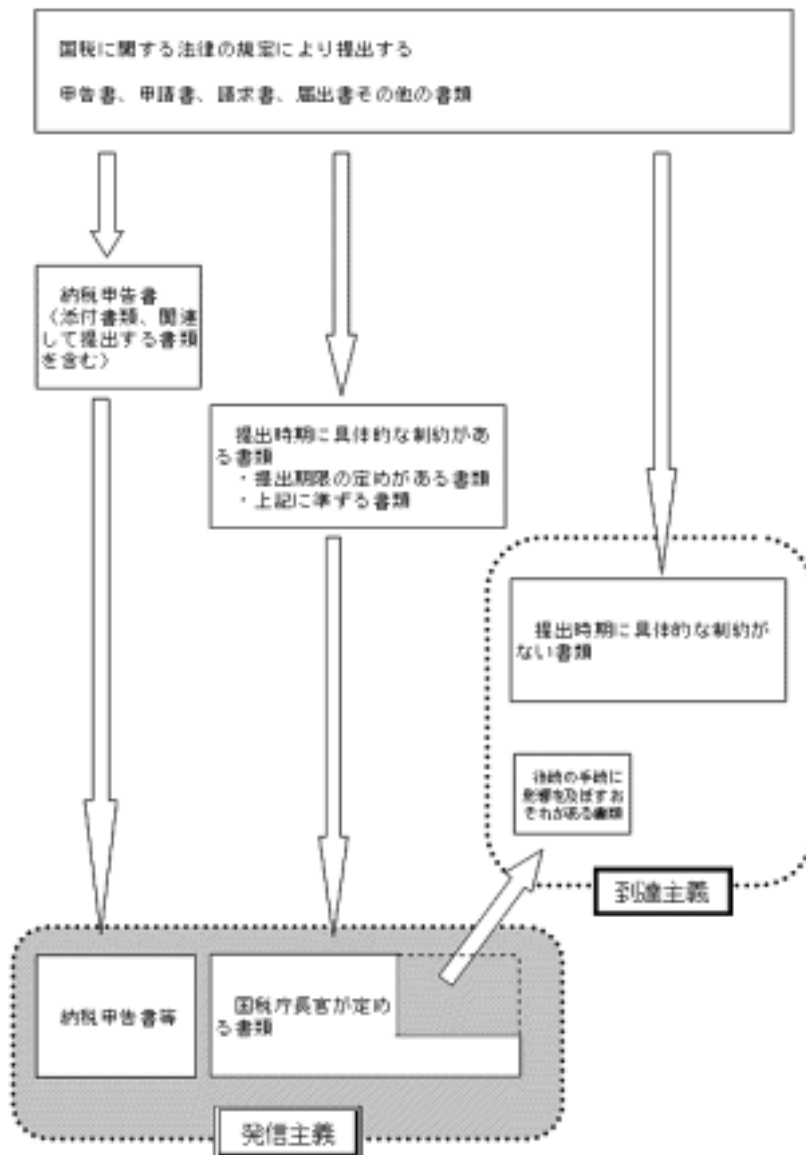
### 税務手続に関する書類の提出時期

税務手続に関する書類の提出日は、原則として税務官庁に書類が到達した日となります（到達主義）。ただし、納税申告書（添付書類及び関連して提出する書類を含む。）や提出時期に具体的な制約がある書類（後続の手続に影響を及ぼすおそれのある書類を除く。）については、その書類が郵便や信書便により提出された場合、その郵便物や信書便物の通信日付印により表示された日が提出日とみなされます（発信主義）。

◎ 税務手続に関する主な書類の提出時期については、こちらを参照してください。

「税務手続に関する主な書類の提出時期の一覧」

◎ 提出時期の区分（概念図）



（参考）税務手続に関する書類の提出時期についての詳細は、「発信主義の適用範囲を定める告示の制定」（662頁）を参照してください。

税務手続に関する主な書類の提出時期の一覧

税務手続の案内		書類名	提出時期	
分類			発信主義	到達主義
所得税関係	申告所得税関係	申告所得税の確定申告書	○	
		所得税の予定納税額の減額申請書	○	
		個人事業の開廃業等届出書	○	
		所得税・消費税の納税地の変更に関する届出書	○	
		所得税・消費税の納税地の異動に関する届出書		○
		所得税・消費税の納税管理人の届出書		○
		所得税の青色申告承認申請書	○	
		所得税の青色申告の取りやめ届出書	○	
		青色事業専従者給与に関する届出書	○	
		青色事業専従者給与に関する変更届出書		○
		所得税のたな卸資産の評価方法の届出書	○	
		所得税の減価償却資産の償却方法の届出書	○	
		所得税のたな卸資産の特別な評価方法の承認申請書		○
		年末調整のための住宅借入金等特別控除関係書類の交付申請書		○
		転任の命令等により居住しないこととなる旨の届出書	○	
	源泉所得税関係	給与所得者の扶養控除等（異動）申告書		○
		給与支払事務所等の開設・移転・廃止届出書	○	
		源泉所得税の納期の特例の承認に関する申請書	○	
		納期の特例適用者に係る納期限の特例に関する届出書	○	
		源泉所得税の納期の特例の要件に該当しなくなったことの届出書	○	
納期の特例適用者に係る納期限の特例の取りやめに関する届出書		○		
源泉所得税の年末調整過納額還付請求書		○		
源泉所得税の誤納額還付請求書		○		
源泉所得税（租税条約）関係	租税条約に関する届出書（配当に対する所得税の軽減・免除）など		○	
	租税条約に関する源泉徴収税額の還付請求書（割引債及び芸能人等の役務提供事業の対価に係るものを除く）	○		
譲渡所得税関係	租税特別措置法第40条の規定による承認申請書	○		
相続・贈与税関係	相続・贈与税関係	相続税の申告書	○	

相続・贈与 税関係	相続・贈与 税関係	贈与税の申告書	○	
		贈与税・相続税の免除届出書		○
		相続税法第49条第1項の規定に基づく開示請求書		○
法人税関係	法人税	法人税の確定申告書	○	
		法人設立届出書	○	
		異動届出書		○
		納税管理人届出書		○
		申告期限の延長の特例の申請書	○	
		青色申告の承認申請書	○	
		棚卸資産の評価方法の届出書	○	
		減価償却資産の償却方法の届出書	○	
		特別な償却方法の承認申請書		○
		欠損金の繰戻しによる還付請求書	○	
消費税及び 間接諸税関 係	消費税	消費税の確定申告書	○	
		消費税課税事業者選択届出書	○	
		消費税課税事業者選択不適用届出書	○	
		消費税課税事業者届出書		○
		消費税簡易課税制度選択届出書	○	
		消費税簡易課税制度選択不適用届出書	○	
		消費税課税売上割合に準ずる割合の適用承認申請書		○
	揮発油税	揮発油税特定用途免税揮発油移入届出書	○	
		揮発油税納期限延長申請書	○	
		揮発油税未納税引取課税物件移入届出書		○
酒税等関係	酒税関係	酒類販売業免許申請書		○
		酒類等の製造方法申告書		○
		酒類の製成及び移出の数量等申告書	○	
納税証明書及び 納税手続関係		納税証明書交付請求書		○
		納税の猶予申請書	○	
		差押換請求書		○
その他	更正の請求・ 災害関係	更正の請求書	○	
	法定資料関係	法定調書（不動産の使用料等の支払調書など）	○	
	電子帳簿保 存法関係	国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存等の 取りやめの届出書	○	
		国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存等の 変更の届出書		○
	異議申立関係	異議申立書	○	

## 発信主義の適用範囲を定める告示の制定

### 第1 通則法22条の改正

納税者が提出する書類の効力は、原則として書類が税務官庁に到達した時に生ずることとなりますが、国税通則法22条は、郵便又は信書便により提出された納税申告書（添付書類及び関連して提出される書類を含む。）については発信主義が適用され、通信日付印により表示された日が提出日とみなされます。

平成18年度の税制改正により、到達主義の原則を維持しつつ、納税者と税務官庁との地理的間隔の差異に基づく不公平を是正し、納税者利便の向上と円滑な申請ができるような環境を整備するため、国税通則法22条が改正され、納税申告書等に加え、「国税庁長官が定める書類」についても発信主義が適用されることになりました。

(参考1) 国税通則法22条の改正（下線部分が改正により追加）

（郵送等に係る納税申告書等の提出時期）

第二十二條 納税申告書（当該申告書に添付すべき書類その他当該申告書の提出に関連して提出するものとされている書類を含む。）その他国税庁長官が定める書類が郵便又は信書便により提出された場合には、その郵便物又は信書便物の通信日付印により表示された日（その表示がないとき、又はその表示が明瞭でないときは、その郵便物又は信書便物について通常要する送付日数を基準とした場合にその日に相当するものと認められる日）にその提出がされたものとみなす。

(参考2) 平成18年度の税制改正の要綱では、発信主義の適用範囲の拡大について、次のとおり記載されています。

「郵送等に係る書類の提出時期について、後続の手續に影響を及ぼすおそれのない書類として国税庁長官が定めるものが郵便等により提出された場合には、その郵便物等の通信日付印により表示された日にその提出がされたものとみなす。」

### 第2 告示の概要

国税通則法22条の規定に基づき、発信主義が適用される「国税庁長官が定める書類」を定める告示を平成18年3月31日に公布しました。

※ 国税通則法第22条に規定する国税庁長官が定める書類を定める件(平成18年国税庁告示第7号)

国税庁長官が定める発信主義を適用する書類は、国税通則法22条の改正趣旨を踏まえ、納税者と提出先である税務官庁や源泉徴収義務者等との地理的間隔の差異に基づく不公平を是正し、納税者利便の向上と円滑な申請ができるような書類を対象としつつ、税務官庁や源泉徴収義務者等の後続の手續に影響を及ぼすおそれのない書類としています。

具体的には、国税に関する法律の規定により提出が求められている申告書、申請書、請求書、届出書その他の書類のうち、提出期限の定めがあるものなど提出時期に具体的な制約がある書類（告示本則一号、二号）から、発信主義を適用した場合に税務官庁等の後続の手續に影響を及ぼすおそれのある書類（告示別表）を除いた書類が、発信主義の適用される「国税庁長官が定める書類」となります。

(注1) 告示により発信主義が適用される書類は、国税に関する法律の規定により提出する申告書、申請書、請求書、届出書その他の書類です。

そのため、税務官庁に提出する書類であっても、例えば、行政機関の保有する情報の公開に関する法律に基づく開示請求書や行政不服審査法に基づき提出する不作為についての異議申立書などは、告示の

対象になりません。

(注2) 国税に関する法律の規定によらずに納税者が任意で提出する書類も同様に告示の対象になりません。

(注3) 納税申告書、その添付書類及びその申告書の提出に関連して提出する書類については、国税通則法22条において発信主義の適用を受ける書類として個別に規定されているため、告示の対象からは除かれます。

### 第3 書類の提出時期

#### 1 発信主義が適用される書類

##### (1) 納税申告書等

従来から、納税申告書、その添付書類及びその申告書の提出に関連して提出する書類については、発信主義が適用されており、平成18年度の税制改正による国税通則法22条の改正後もその範囲に変更はありません。

##### 【例】

申告所得税の確定申告書	所得税法120条1項
相続税の申告書	相続税法27条1項
贈与税の申告書	相続税法28条1項
法人税の確定申告書	法人税法74条1項
欠損金の繰戻しによる還付請求書	法人税法80条5項
消費税の確定申告書	消費税法45条1項
揮発油税納期限延長申請書	揮発油税法13条1項
相続税の延納申請書	相続税法39条1項

また、国税通則法22条は、更正の請求書や異議申立書などにも準用されています（国税通則法23条7項、77条5項）。

##### (2) 告示により発信主義が適用される書類

提出時期に具体的な制約がある次の①、②の書類について、発信主義が適用されます（ただし、下記2(1)に該当する書類を除く。）。

##### ① 提出期限の定めがある書類

「3月15日まで」、「事業年度終了の日まで」など一定の日時により提出期限が定められているもの（告示本則一号）

##### 【例】

所得税の予定納税額の減額申請書	所得税法112条
個人事業の開廃業等届出書	所得税法229条
青色申告承認申請書	所得税法144条、法人税法122条
所得税の青色申告の取りやめ届出書	所得税法151条
青色事業専従者給与に関する届出書	所得税法57条2項
たな卸資産の評価方法の届出書	所得税法施行令100条2項 法人税法施行令29条2項



たな卸資産の評価方法の届出書	所得税法施行令100条2項 法人税法施行令29条2項
減価償却資産の償却方法の届出書	所得税法施行令123条2項 法人税法施行令51条2項
転任の命令等により居住しないこととなる旨の届出書	租税特別措置法41条8項
給与支払事務所等の開設・移転・廃止届出書	所得税法230条
源泉所得税の納期の特例適用者に係る納期限の特例に関する届出書	租税特別措置法41条の6第1項
租税特別措置法第40条の規定による承認申請書	租税特別措置法施行令25条の17第1項
法人設立届出書	法人税法148条
法人税申告期限の延長特例の申請書	法人税法75条の2第2項
揮発油税特定用途免税揮発油移入届出書	揮発油税法14条7項
酒類の製成及び移出の数量等申告書	酒税法施行令53条6項
支払調書 (不動産の使用料等の支払調書 など)	所得税法225条1項

② 提出期限の定めがある書類に準ずるもの

イ 消滅時効の影響を受ける書類

提出期限はないものの、還付請求権の消滅時効との関係で、時効が完成する前に提出しなければならないもの（告示本則二号イ）

【例】

源泉所得税の年末調整過納額還付請求書	所得税法施行令313条2項
源泉所得税の誤納額還付請求書	国税通則法施行令24条3項
租税条約に関する源泉徴収税額の還付請求書（割引債及び芸能人等の役務提供事業の対価に係るものを除く）	租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律の施行に関する省令4条6項 ほか

（注） 申告納税方式により税額が確定する申告所得税や法人税などに関する還付請求書は、上記(1)の納税申告書等に該当します。

ロ 一定の期間又は期日に提出することにより国税に関する法律の適用関係が定まる書類

提出期限はないものの、書類を提出した日を基準に税法の適用される期間又は期限が定まるため、納税者の意図する期間又は期限に税法の適用を受けるには、一定の期間又は期日に提出する必要があるもの（告示本則二号ロ）

【例】

所得税の納税地の変更に関する届出書	所得税法16条3項
源泉所得税の納期の特例の承認に関する申請書	所得税法217条1項

源泉所得税の納期の特例の要件に該当しなくなったことの届出書	所得税法218条
源泉所得税の納期の特例適用者に係る納期限の特例の取りやめに関する届出書	租税特別措置法施行令26条の8第1項
消費税課税事業者選択届出書	消費税法9条4項
消費税課税事業者選択不適用届出書	消費税法9条5項
消費税簡易課税制度選択届出書	消費税法37条1項
消費税簡易課税制度選択不適用届出書	消費税法37条2項
国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存等の取りやめの届出書	電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律7条1項

## 2 到達主義が適用される書類

### (1) 後続の手續に影響を及ぼすおそれのある書類

形式的には上記1(2)に該当する書類であっても、発信主義を適用することにより税務官庁や源泉徴収義務者等の後続の手續に影響を及ぼすおそれのある次の書類は、到達主義が適用されます。

#### ① 税務官庁において必要な審査期間の確保やその後の事務に支障を来す書類（告示別表一号）

【例】

差押換えの請求書	国税徴収法施行令19条1項
酒類・酒母・もろみの製造方法の申告書	酒税法施行令53条3項

#### ② 源泉徴収義務者等における源泉徴収事務等に支障を来す書類（告示別表二号）

【例】

給与所得者の扶養控除等（異動）申告書	所得税法194条1項
租税条約に関する届出書 （配当に対する所得税の軽減・免除） など	租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律の施行に関する省令2条1項 ほか

（注） 源泉徴収義務者など、税務署長等以外の者を経由して提出する書類であっても、上記1(2)②イの消滅時効の影響を受ける書類に該当する書類は発信主義が適用されます（告示別表二号かつこ書）。

具体的には、租税条約に関する源泉徴収税額の還付請求書（租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律の施行に関する省令4条6項）などが該当します。

### (2) 提出時期に具体的な制約がない書類

提出時期について具体的な制約が定められていない書類は、発信主義を適用したとしても、地理的間隔の差異に基づく不公平の是正や納税者の利便の向上などに直ちに資するものではないことから、原則どおり到達主義が適用されます。

#### ① 提出時期について、「速やかに」、「遅滞なく」、「直ちに」、「相当の期間内に」等の規定はあるものの、具体的な提出期限の定めがない書類

【例】

所得税・法人税・消費税の納税地の異動に関する届出書	所得税法20条、法人税法20条1項、消費税法25条
青色事業専従者給与に関する変更届出書	所得税法施行令164条2項
贈与税・相続税の免除届出書	租税特別措置法施行令40条の6第48項、40条の7第51項
消費税課税事業者届出書	消費税法57条1項1号
揮発油税未納税引取課税物件移入届出書	揮発油税法施行令6条2項

- ② 具体的な提出期限の定めがなく、「変更をしようとする場合には、…に提出しなければならない」、「廃止をしようとするときは、…に提出するものとする」、「承認を受けようとする者は、…に提出しなければならない」などのように一定の行為をしようとする者に対し提出を義務付けている書類

【例】

所得税のたな卸資産の特別な評価方法の承認申請書	所得税法施行令99条の2
年末調整のための住宅借入金等特別控除関係書類の交付申請書	租税特別措置法41条の2の2第5項
相続税法第49条第1項の規定に基づく開示請求書	相続税法49条1項
特別な償却方法の承認申請書	法人税法施行令48条の2第2項
消費税の課税売上割合に準ずる割合の適用承認申請書	消費税法施行令47条1項
酒類販売業免許申請書	酒税法施行令14条1項
納税証明書交付請求書	国税通則法施行令41条3項
国税関係帳簿書類の電磁的記録等による保存等の変更の届出書	電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律7条2項

- ③ 上記②のほか提出について時期的な制約がない書類

【例】

納税管理人の届出書	国税通則法117条2項
-----------	-------------

#### 第4 告示の適用日

発信主義の適用範囲を定める告示は、平成18年4月1日以後の通信日付印が表示されている郵便物又は信書便物について適用されます。

## 国税通則法第22条に規定する国税庁長官が定める書類を定める件

### 国税庁告示第7号

国税通則法（昭和37年法律第66号）第22条の規定に基づき、同条に規定する国税庁長官が定める書類を次のように定め、平成18年4月1日から適用する。

平成18年3月31日

国税庁長官 木村 幸俊

国税通則法第22条に規定する国税庁長官が定める書類は、国税に関する法律の規定により提出する申告書、申請書、請求書、届出書その他の書類のうち、次に掲げる書類から後続の手続に影響を及ぼすおそれのあるものとして別表に掲げる書類を除いた書類とする。

- 一 国税に関する法律に提出期限の定めがある書類
- 二 国税に関する法律に提出期限の定めがある書類に準ずる次に掲げる書類
  - イ 国税通則法第74条第1項の規定に基づき時効により消滅する場合がある還付金等に係る国に対する請求権を行使するために提出する書類
  - ロ 書類を提出した日を基準として国税に関する法律の規定が適用される期間又は期限が定まるため、一定の期間内又は期日に提出する必要がある書類

### 別表

- 一 次に掲げる書類
  - イ 国税徴収法（昭和34年法律第147号）第101条第1項の規定により提出する入札書
  - ロ 国税徴収法第130条第1項の規定により提出する申立書
  - ハ 国税徴収法第133条第2項の規定により提出する申出書
  - ニ 国税徴収法施行令（昭和34年政令第329号）第19条第1項の規定により提出する請求書
  - ホ 国税徴収法施行令第20条の規定により提出する請求書
  - へ 国税徴収法施行令第47条の規定により提出する申出書
  - ト 酒税法施行令（昭和37年政令第97号）第53条第3項の規定により提出する申告書
  - チ 酒税法施行令第56条の2第1項の規定により提出する届出書
- 二 税務署長、国税局長、国税庁長官、徴収職員（国税徴収法第2条第11号に規定する徴収職員をいう。）若しくは税関長（以下「税務署長等」という。）以外の者に提出する書類又は税務署長等以外の者を經由して提出する書類（本則第二号イに該当する書類を除く。）

### 3 適用関係

付印が表示されている郵便物又は信書郵便物について適用されています。

上記の改正は、平成18年4月1日以後の通信日

#### 郵送等による申告書等の提出時期

[改正前]

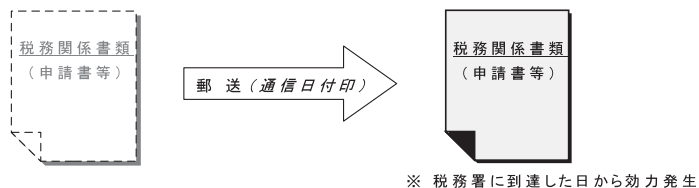
確定申告書及びその添付書類は発信主義。それ以外の税務関係書類は到達主義。

[改正後]

発信主義の対象として、青色申告承認申請書など、税務の後続手続に影響を及ぼすおそれのない税務関係書類を加える。

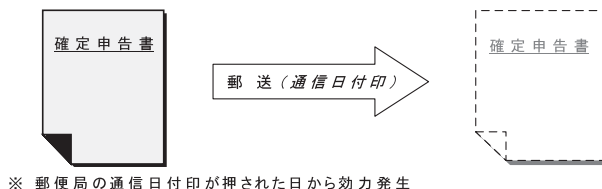
#### 税務関係書類

隔地者に対する意思表示は、相手方に到達した時から効力が生ずる(民法97条)。— 到達主義



郵送等により提出される確定申告書等(その提出に関連して提出されるものを含む。)

通信日付印の日に提出されたものとみなされ、その日から効力が生ずる(国税通則法22条)。— 発信主義



## 二 徴収の引継ぎ制度の改正

### 1 改正前の制度の概要

国税の徴収の所轄庁は、原則として税務行政の第一線機関である税務署長とされています。また、各税務署長相互間の権限の配分は、その国税の納税地に応じて定めることとされています。したがって、国税の徴収は、その徴収に係る処分の際におけるその国税の納税地を所轄する税務署長が行うこととされています。ただし、輸入品に課される消費税等については、それが通関行政と密接な関係にあるところから、税関長が所轄庁となることが適当であるため、保税地域からの引取りに係る消費税等その他税関長が課する消費税等につい

ては、その消費税等の納税地を所轄する税関長が行うこととされています(通法43①)。

また、国税の徴収及び滞納の整理は、所轄税務署長及びその所属の徴収職員が行うのが原則ですが、国税局長が税務署長から徴収の引継ぎを受けた場合には、その引継ぎを受けた国税局長が徴収の所轄庁となります。国税局長への徴収の引継ぎとは、国税局の国税徴収官等に滞納整理等を行わせる必要がある国税について、その徴収を行う一切の権限を税務署長からその管轄区域を所轄する国税局長に引き継ぐ行為をいいます(通法43③)。このように、大口の滞納や事案の複雑な滞納については、それを的確かつ能率的に整理するため、

別に滞納整理に熟達し、その専門家である国税徴収官が各国税局に配置され、その滞納が国税局管内のどこの税務署で発生したものであれ、国税局長に徴収の引継ぎを行った上で、国税局の国税徴収官がその整理にあたっています。

## 2 改正の内容

国税の徴収の所轄庁は、その国税の納税地に応じて定めることとされています。例えば、所得税の納税地は、原則、住所を有する場合はその住所地となり、法人税の納税地は、原則、内国法人の本店又は主たる事務所の所在地となっており、国税が成立し、又は確定した後においても納税地が異動しうるので、その徴収に係る処分におけるその国税の納税地を所轄する税務署長が徴収の所轄庁となります。しかし、例えば、源泉徴収に係る所得税の納税地は、給与等の支払の日における事務所等の所在地とされており、成立し確定した源泉徴収に係る所得税について、未納のまま事務所等が移転したとしても、納税地はあくまでも給与等の支払の日における事務所等の所在地となり、移転後の事務所等の所在地を所轄する税務署長が所轄庁となることはありません。このため、徴収職員は移転後の事務所まで行って滞納整理を行わなければならない、円滑な事務処理に支障を来していました。

そこで、今回の改正により、税務署長又は税関長は、必要があると認めるときは、その徴収する国税について他の税務署長又は税関長に徴収の引継ぎをすることができることとされました（通法43④）。

これにより、所轄税務署長は、必要があると認めるときは、他の税務署長に徴収の引継ぎをすることができるようになる結果、税務署にとって事務効率の向上が期待できることとなります。また、納税者にとっても最寄りの税務署に納付相談等を行うことができることとなり、利便性の向上に資するものであると言えます。この税務署長が必要

があると認めるときは、上記の源泉所得税の例に限らず、税務当局にとって円滑な税務執行に資するものとなる場合や広く納税者にとって利便が向上する場合などが考えられます。

他の税務署長へ徴収の引継ぎがあった場合には、その国税について督促、滞納処分、猶予、減免等徴収に関する一切の権限が、他の税務署長に引き継がれます。したがって、この引継ぎがあったときは、徴収決定済額も他の税務署長に移管され、以後における収納等の管理は、他の税務署長が行うこととなります。

なお、関税においては、一輸入業者が輸入貨物を全国各地で陸揚げし、複数の税関に輸入申告されていることが多い現状がありますが、関税を滞納した場合には、複数の税関がそれぞれ徴収を行うこととなるため、滞納処分の時期等の連絡調整に多くの手間と時間を必要とし、また、税関によっては、輸入者の所在が遠隔地にあるため事務処理に困難又は非効率を生じている現状がありました。そこで、関税についてもその徴収する関税について他の税関長に徴収の引継ぎをすることができることとされました（関税法10条の2）。これに伴い、税関長が課する消費税等についても、その消費税等の納税地を所轄する税関長が、必要があると認めるときは、その徴収する国税について他の税関長に徴収の引継ぎをすることができることとされました（通法43④）。

他の税務署長又は税関長への徴収の引継ぎがあったときは、納税者に新しい徴収の所轄庁を承知してもらう必要があることから、国税局長への徴収の引継ぎの場合と同様、その引継ぎを受けた税務署長又は税関長は、遅滞なく、その旨をその国税を納付すべき者に通知することとされています（通法43⑤）。

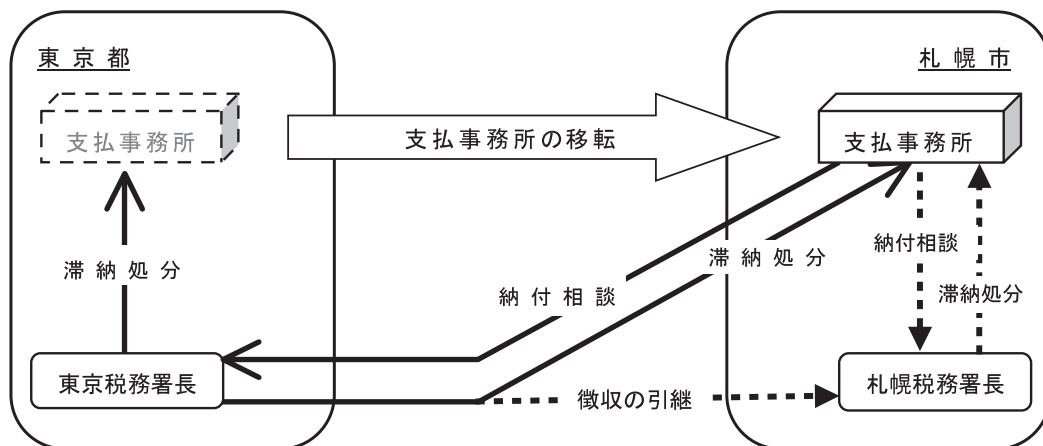
## 3 適用関係

上記の改正は、平成18年4月1日から適用されています。

徴収の引継ぎ

[改正後]

税務署長は、その徴収する国税について他の税務署長に徴収の引継ぎをすることができることとする。



(注) 源泉所得税の納税地は、給与等の支払の日における支払事務所の所在地とされている。

### 三 無申告加算税制度の改正

#### (一) 法定申告期限内に申告する意思があったと認められる場合の無申告加算税の不適用制度の創設

##### 1 改正前の制度の概要

次のいずれかに該当する場合には、納税者に対し、申告、更正又は決定に基づいて納付すべき税額に15%の割合を乗じて計算した金額に相当する無申告加算税を課すこととされています。ただし、期限内申告書の提出がなかったことについて正当な理由があると認められる場合は、無申告加算税は課されないこととされています(通法66①)。

- ① 期限後申告書の提出又は決定があった場合
  - ② 期限後申告書の提出又は決定があった後に修正申告書の提出又は更正があった場合
- 上記の期限内申告書の提出がなかったことにつ

いて正当な理由があると認められる場合については、どのような場合がこれに該当することとなるかについて、各税目ごとに国税庁の事務運営指針が定められており、基本的には、災害、交通・通信の途絶その他期限内に申告書を提出しなかったことについて真にやむを得ない事由があると認められる場合をいうこととされています。

(参考)

○ 「申告所得税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて(事務運営指針)」〈抜粋〉

##### 第2 無申告加算税の取扱い

(期限内申告書の提出がなかったことについて正当な理由があると認められる事実)

- 1 通則法第66条の規定を適用する場合において、災害、交通・通信の途絶その他期限内に申告書を提出しなかったことについて真にやむを得ない事由があると認められるときは、期限内申告

書の提出が無かったことについて正当な理由があるものとして取り扱う。

○ 「法人税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて（事務運営指針）」 〈抜粋〉

第2 無申告加算税の取扱い

（期限内申告書の提出が無かったことについて正当な理由があると認められる事実）

- 1 通則法第66条の規定を適用する場合において、災害、交通・通信の途絶その他期限内に申告書を提出しなかったことについて真にやむを得ない事由があると認められたときは、期限内申告書の提出が無かったことについて正当な理由があるものとして取り扱う。

○ 「消費税及び地方消費税の更正等及び加算税の取扱いについて（事務運営指針）」 〈抜粋〉

第2 消費税及び地方消費税の加算税の取扱い

Ⅲ 無申告加算税の取扱い

（期限内申告書の提出が無かったことについて正当な理由があると認められる事実）

- 1 通則法第66条の規定を適用する場合において、災害、交通・通信の途絶その他期限内に申告書を提出しなかったことについて真にやむを得ない事由があると認められる場合は、期限内申告書の提出が無かったことについて正当な理由があるものとして取り扱う。

## 2 改正の内容

近年、納付すべき税額は法定納期限内に全額納付していたにもかかわらず、申告書については、事務的な手違いで数日後に税務署に提出されるという事例が見受けられました。

申告納税方式による国税については、納税申告が納税義務を確定させる重要な意義を有するところから、その申告の適正を担保するため、行政制裁として無申告加算税制度が設けられており、災害等により、期限内申告書の提出ができなかったことについて正当な理由があると認められる場合を除いては、無申告加算税を課すこととされています。ただし、期限後申告書等の提出があった場合において、その提出が、その申告に係る国税に

についての調査があったことによりその国税について更正又は決定があるべきことを予知してされたものでないときは、その申告に基づく追徴税額に係る無申告加算税の額は、その追徴税額に5%の割合を乗じて計算した金額とされており、通常の場合（15%）より軽減されています。

しかしながら、無申告加算税制度の趣旨からすれば、期限内申告書を提出する意思があったと認められる場合で、かつ、法定申告期限後速やかに提出されたような場合にまで、行政制裁を課すこととなれば、誠実な納税者の適正な申告納税の意欲をそぐ結果ともなりかねません。

そこで、今回の改正により、期限後申告書の提出があった場合において、その提出が、その申告に係る国税についての調査があったことによりその国税について決定があるべきことを予知してされたものでなく、期限内申告書を提出する意思があったと認められる一定の場合に該当してされたものであり、かつ、当該期限後申告書の提出が法定申告期限から2週間を経過する日までに行われたものであるときは、無申告加算税は課さないこととする無申告加算税の不適用制度が設けられました（通法66⑥）。

期限内申告書を提出する意思があったと認められる一定の場合とは、次のいずれにも該当する場合であるとされています（通令27の2①）。

- (1) 自主的な期限後申告書の提出があった日の前日から起算して5年前の日（消費税等（消費税（課税資産の譲渡等に係る消費税を除きます。）、酒税、たばこ税、揮発油税、地方道路税、石油ガス税及び石油石炭税をいいます。）、航空機燃料税、電源開発促進税及び印紙税に係る期限後申告書（印紙税法第12条第5項（預貯金通帳等に係る申告及び納付等の特例）の規定によるものを除きます。）である場合には、一年前の日）までの間に、その期限後申告書に係る国税の属する税目について、期限後申告書の提出又は決定を受けたことにより無申告加算税又は重加算税を課されたことがない場合で、かつ、国税通則法第66条第6項（無申告加算税の不適用制度）

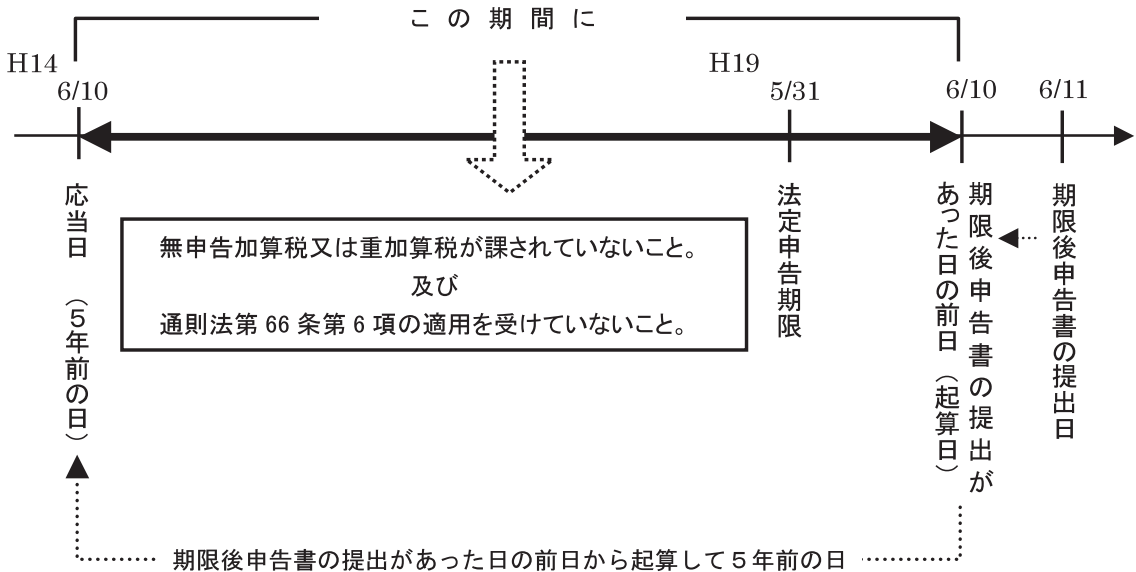


の規定の適用を受けていない場合

うになります。

(参考) この関係を具体例で図示すれば、以下のよ

〈設例〉 期限後申告書の提出があった日の前日から起算して5年前の日



(2) (1)の期限後申告書に係る納付すべき税額的全額が法定納期限(その期限後申告書に係る納付について、国税通則法第34条の2第1項(口座振替納付に係る納付書の送付等)に規定する依頼を税務署長が受けていた場合又は電子情報処理組織による税関手続の特例等に関する法律第4条第1項(口座振替納付に係る納付書の送付等)に規定する依頼を税関長が受けていた場合には、その期限後申告書を提出した日)までに納付されていた場合

なお、本特例の適用を受けた期限後申告書が提出された場合において、修正申告又は更正があったときは、過少申告加算税が課されることとなるため、これに関する所要の規定が整備されていません(通法65①、③二)。

(参考) 期限内申告書を提出する意思があったと認められる場合の要件の基本的考え方は、次のとおりです。

- ① 期限後申告の常習者については無申告加算税の不適用制度の対象とすべきではないことから、過去5年間に渡って、無申告加

算税又は重加算税を課されたり、本特例の適用を受けたことがない者であることが必要と考えられました。ただし、原則毎月申告である税目(注)については、年1回申告の税目との均衡を考慮し、過去1年間とすることが適当と考えられました。

(注) 消費税(課税資産の譲渡等に係る消費税を除きます。)、酒税、たばこ税、揮発油税、地方道路税、石油ガス税及び石油石炭税については、製造場等から移出した月の翌月末日、航空機燃料税については、航空機燃料の航空機への積込みの月の翌月末日、電源開発促進税については、販売電気に係る料金の支払を受ける権利が確定した月の翌月末日、税務署長の承認を受けて現金納付する印紙税については、翌月末日が法定申告期限です(ただし、預貯金通帳等に係る印紙税については、4月1日から翌年3月31日までの期間内に作成する預貯金通帳等に係る印紙税に

期限後申告を自主的に行った場合の加算税の取扱い

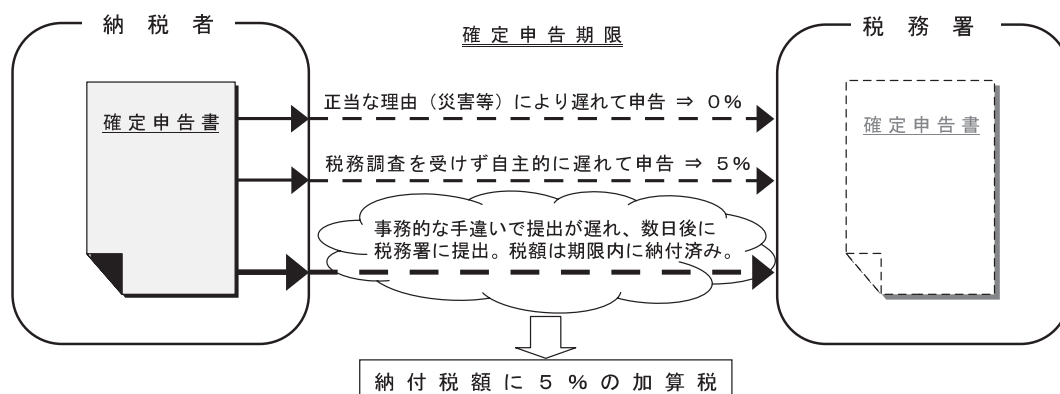
[改正前]

期限後申告を自主的に行った場合には、納付すべき税額に5%の無申告加算税が課される。

[改正後]

上記の自主的な期限後申告について、①法定申告期限から2週間以内に申告が行われ、かつ、②納付税額の全額が法定納期限までに納付されているなど、期限内申告書を提出する意思があったと認められる場合には、無申告加算税を課さないこととする。

(注) 不納付加算税についても、同様の措置を講ずる。



ついて、その期間の開始の日から起算して1月以内に申告することとされており、1年分を一度に申告することとなるため、過去5年間で対象となります。)

- ② 法定納期限までに納付すべき税額の全額を納付していれば、期限内申告書を提出する意思があったと一般的には考えられることから、法定納期限までに全額を納付していることを要件とすることが適当と考えられました。ただし、申告期限までに口座振替納付を選択していた場合には、事実上法定納期限内に納付することができません。したがって、期限後申告書を提出した日までに本税の全額が納付されていることを要件とすることが適当と考えられました。

### 3 適用関係

上記の改正は、平成19年1月1日以後に法定申告期限（国税に関する法律の規定により当該法定申告期限とみなされる期限を含みます。）が到来する国税について適用し、同日前に法定申告期限が到来した国税に係る無申告加算税の賦課については、なお従前の例によることとされています（改正法附則1五八、73、改正通令附則1）。

#### (二) 無申告加算税の割合の引上げ

##### 1 改正前の制度の概要

次のいずれかに該当する場合には、納税者に対し、申告、更正又は決定に基づいて納付すべき税額に15%の割合を乗じて計算した金額に相当する無申告加算税を課することとされています（通法66

- ①)。  
 ① 期限後申告書の提出又は決定があった場合  
 ② 期限後申告書の提出又は決定があった後に修正申告書の提出又は更正があった場合

## 2 改正の内容

無申告加算税の割合について、納付すべき税額が50万円を超える部分に対する割合を15%から20%に引き上げることとされました（通法66②③）。

具体的には、無申告加算税の賦課要件に該当する場合において、納付すべき税額（期限後申告又は決定後に修正申告書の提出又は更正があったときは、その国税に係る「累積納付税額」を加算した金額）が50万円を超えるときは、その申告等により納付すべき税額に15%の割合を乗じて計算した金額に、その超える部分に相当する税額（その申告等により納付すべき税額がその超える部分に相当する税額に満たないときは、その納付すべき税額）に5%の割合を乗じて計算した金額を加算した金額とすることとされました。

「累積納付税額」とは、期限後申告又は決定後の修正申告書の提出又は更正前にされたその国税についての次に掲げる納付すべき税額の合計額（その国税について、その納付すべき税額を減少させる更正又は更正に係る不服申立て若しくは訴えについての決定、裁決若しくは判決による原処分の異動があったときはこれらにより減少した部分の税額に相当する金額を控除した金額とし、税額の計算の基礎とされていなかったことについて正当な理由があると認められるものがある場合は、その事実に基づく税額として一定の計算をした金額を控除した金額）をいいます。

- ① 期限後申告書の提出又は決定に基づき納付すべき税額  
 ② 修正申告書の提出又は更正に基づき納付すべき税額

（参考） これらの改正の考え方は以下のとおりです。

近年、インターネットによる取引が急増している中、多額の利益を得ていたにもかかわらず、

無申告であるという事例が発生しています。

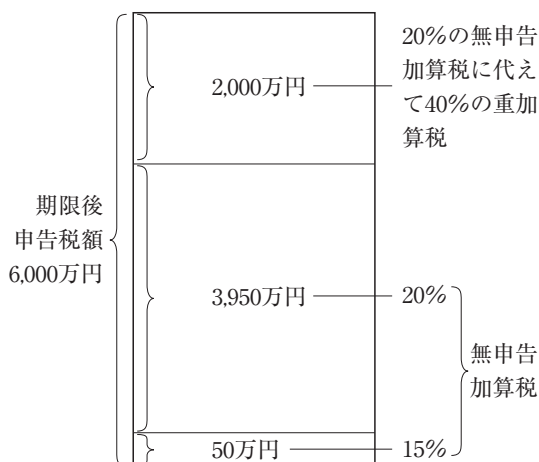
無申告は、過少申告と異なり、申告義務を果たしていないという点において、申告納税制度の根幹を揺るがす重大な違反行為であることから、上記のような実態を放置することは適当ではなく、無申告加算税において何らかの対応を早急に講じる必要があると考えられました。具体的には、期限内申告の促進、無申告の抑止の観点から、無申告加算税の割合について、少なくとも期限内申告を前提とする過少申告加算税の割合（15%）よりも高い割合とすることが適当と考えられました。

ただし、追徴税額が少額である場合については、法益に対する侵害の度合いも小さいことから、現行の割合（15%）を据え置くことが適当と考えられました。この場合、少額の基準額としては、過少申告加算税などの税法上の一般的な少額不追求の例を参照し、50万円とすることが適当と考えられました。

なお、加重された無申告加算税が課される場合において重加算税が課されるときは、重加算税は、まず、加重された無申告加算税に代えて課されるものとされています（通令27の3②）。

（参考） この関係を具体例で図示すれば、以下のようになります。

〈設例〉 期限後申告税額 6,000万円  
 内重加対象税額 2,000万円



### 3 適用関係

上記の改正は、平成19年1月1日以後に法定申告期限（国税に関する法律の規定により当該法定申告期限とみなされる期限を含みます。）が到来

する国税について適用し、同日前に法定申告期限が到来した国税に係る無申告加算税の賦課については、なお従前の例によることとされています（改正法附則1五八、73、改正通令附則1）。

#### 無申告加算税の割合の見直し

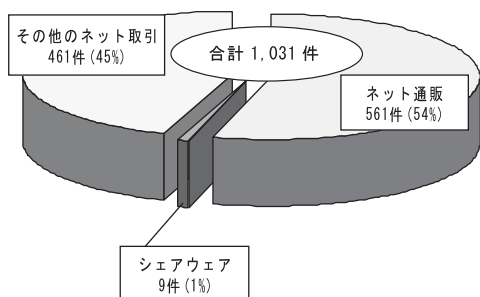
[改正前]

期限後申告又は決定による納付すべき税額に対して、15%の無申告加算税が課される。

[改正後]

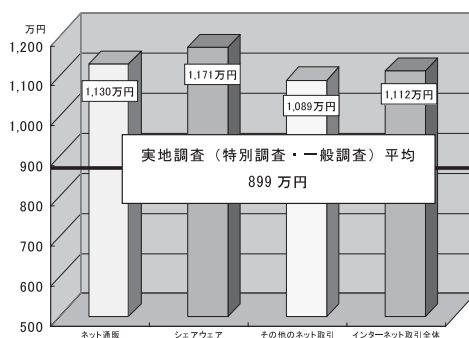
無申告加算税の割合を20%とする（納付すべき税額が50万円以下の部分については、15%）。

○ インターネット取引区分別の調査件数の状況



（出所）国税庁「平成16事務年度における所得税及び消費税調査等の状況（概要）」

○ 1件当たりの申告漏れ所得金額の状況



（参考1）上記取引区分別の調査件数の合計1,031件のうち、2割弱程度が無申告

（参考2）無申告の事例～平成16年度等における課税事績（国税庁記者発表関係資料）より

- 個人事業者：インターネットによる健康食品の販売代金を一切申告せず
- 法人：インターネットによる通信販売によって得た多額の利益を一切申告せず

## 四 不納付加算税制度の改正

○ **法定納期限内に納付する意思があったと認められる場合の不納付加算税の不適用制度の創設**

### 1 改正前の制度の概要

源泉徴収による国税がその法定納期限までに完納されなかった場合には、税務署長は、その納税者から、納税の告知に係る税額又はその法定納期限後に当該告知を受けることなく納付された税額

に10%の割合を乗じて計算した金額に相当する不納付加算税を徴収することとされています。ただし、その告知又は納付に係る国税を法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由があると認められる場合は、不納付加算税は徴収されないこととされています（通法67①）。

また、源泉徴収による国税が納税の告知を受けることなくその法定納期限後に納付された場合において、その納付が、その国税についての調査があったことにより納税の告知があるべきことを予

知してされたものでないときは、その納付された税額に係る不納付加算税の額は、その納付された税額に5%の割合を乗じて計算した金額とされています（通法67②）。

上記の法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由があると認められる場合については、国税庁の事務運営指針が定められており、基本的には、災害、交通・通信の途絶その他法定納期限内に納付しなかったことについて真にやむを得ない事由があると認められる場合をいうこととされています。

(参考)

○ 「源泉所得税の不納付加算税の取扱いについて（事務運営指針）」〈抜粋〉

### 第1 不納付加算税の取扱い

(源泉所得税を法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由があると認められる場合)

1 通則法第67条の規定の適用に当たり、例えば、源泉徴収義務者の責めに帰すべき事由のない次のような場合は、同条第1項ただし書きに規定する正当な理由があると認められる場合として取り扱う。

(1) 税法の解釈に関し、給与等の支払後取扱いが公表されたため、その公表された取扱いと源泉徴収義務者の解釈とが異なることとなった場合において、その源泉徴収義務者の解釈について相当の理由があると認められるとき。

(注) 税法の不知若しくは誤解又は事実誤認に基づくものはこれに当たらない。

(2) 給与所得者の扶養控除等申告書、給与所得者の配偶者特別控除申告書又は給与所得者の保険料控除申告書等に基づいてした控除が過大であった等の場合において、これらの申告書に基づき控除したことにつき源泉徴収義務者の責めに帰すべき事由があると認められないとき。

(3) 最寄りの収納機関が遠隔地であるため、源泉徴収義務者が収納機関以外の金融機関に税金の納付を委託した場合において、その委託が通常であれば法定納期限内に納付されるに足る時日

の余裕をもってされているにもかかわらず、委託を受けた金融機関の事務処理誤り等により、収納機関への納付が法定納期限後となったことが、当該金融機関の証明書等により証明されたとき。

(4) 災害、交通・通信の途絶その他法定納期限内に納付しなかったことについて真にやむを得ない事由があると認められるとき。

## 2 改正の内容

今回、無申告加算税について、法定申告期限内に申告する意思があったと認められる場合の不適用制度を創設することに併せ、不納付加算税制度についても、これと同旨の制度が創設されました。

具体的には、源泉徴収による国税が納税の告知を受けることなくその法定納期限後に納付された場合において、その納付が法定納期限までに納付する意思があったと認められる一定の場合に該当してされたものであり、かつ、当該納付に係る源泉徴収による国税が法定納期限から1月を経過する日までに納付されたものであるときは、適用しないこととされました（通法67③）。

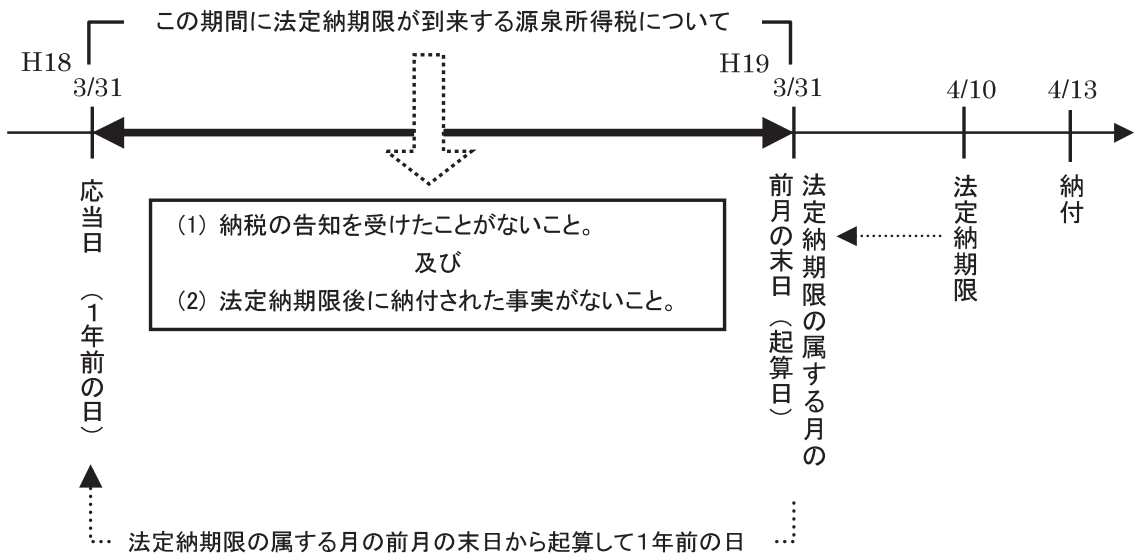
法定納期限までに納付する意思があったと認められる一定の場合とは、その納付に係る法定納期限の属する月の前月の末日から起算して1年前の日までの間に法定納期限が到来する源泉徴収による国税について、次のいずれにも該当する場合とされています（通令27の2②）。

(1) 納税の告知（法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由があると認められる場合における納税の告知を除きます。）を受けたことがない場合

(2) 納税の告知を受けることなく法定納期限後に納付された事実（法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由があると認められる場合における法定納期限後に納付された事実を除きます。）がない場合

(参考) この関係を具体例で図示すれば、以下のようになります。

〈設例〉源泉所得税の納付に係る法定納期限の属する月の前月の末日から起算して1年前の日



なお、現在、源泉所得税については、法定納期限後の納付が偶発的納付遅延等によるものである場合には、法定納期限までに納付しなかったことについて正当な理由があると認められる場合に該当するものとして取り扱うこととされ（事務運営指針）、不納付加算税は徴収されていませんが、今回の改正は、これとほぼ同様のものについて、法令上、不納付加算税を徴収しないこととするものです。

（参考）

○ 「源泉所得税の不納付加算税の取扱いについて（事務運営指針）」〈抜粋〉

第1 不納付加算税の取扱い

（偶発的納付遅延等によるものの特例）

2 通則法第67条の規定による不納付加算税を徴収する場合において、その基礎となる同条第1項の税額（納税の告知に係るものを除く。）がその法定納期限の翌日から起算して1か月以内に納付され、かつ、次のいずれかに該当するときは、同条第1項ただし書の正当な理由があると認められる場合に該当するものとして取り扱う。

(1) その直前1年分（所得税法第216条の規定によ

る納期の特例の承認を受けている者にあつては、今回の納付の目的となった最終月の直前1年分の月を含む納期に係る分）について納付の遅延（1に該当する納付の遅延を除く。）をしたことがないこと。

(2) 新たに源泉徴収義務者となった者の初回の納期に係るもの（当該源泉徴収義務者が給与等その他の源泉徴収の対象となるものの支払をすることにより徴収して納付すべきこととなった所得税の額で、最初の法定納期限に係るものをいう。）であること。

（注）新たに源泉徴収義務者になった者とは、その税務署の管轄区域において新たに給与等の支払事務を取扱う事務所、事業所その他これらに準ずるものを設けた者（給与等の支払事務を取り扱う事務所等の移転に伴い他の税務署の管轄区域から転入した者を除く。）をいう。

3 適用関係

上記の改正は、平成19年1月1日以後に法定納期限（国税に関する法律の規定により当該法定納

期限とみなされる期限を含みます。)が到来する源泉徴収による国税について適用し、同日前に法定納期限が到来した源泉徴収による国税に係る不

納付加算税の賦課については、なお従前の例によることとされています(改正法附則1五八、74、改正通令附則1)。

## 五 更正の請求制度の改正

### 1 改正前の制度の概要

納税申告書を提出した者は、次のいずれかに該当する場合には、その申告書に係る国税の法定申告期限から1年以内に限り、税務署長に対し、その申告に係る課税標準等又は税額等につき更正をすべき旨の請求をすることができることとされています(通法23①)。

- (1) その申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと又はその計算に誤りがあったことにより、その申告書の提出により納付すべき税額(その税額に関し更正があった場合には、その更正後の税額)が過大であるとき。
- (2) (1)の理由により、その申告書に記載した純損失等の金額が過少であるとき、又はその申告書に純損失等の金額の記載がなかったとき。
- (3) (1)の理由により、その申告書に記載した還付金の額に相当する税額が過少であるとき、又はその申告書に還付金の額に相当する税額の記載がなかったとき。

また、納税申告書を提出した者又は決定を受けた者は、次のいずれかに該当する後発的事由がある場合には、上記にかかわらず、それぞれに掲げる期間において、その該当することを理由として更正の請求をすることができます(通法23②)。

- (1) その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に関する訴えについての判決(判決と同一の効力を有する和解その他の行為を含みます。)により、その事実がその計算の基礎としたところと異なることが確定したとき。  
⇒その確定した日の翌日から起算して2月以内

- (2) その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算に当たってその申告をし、又は決定を受けた者に帰属するものとされていた所得その他課税物件が他の者に帰属するものとする当該他の者に係る国税の更正又は決定があったとき。

⇒その更正又は決定があった日の翌日から起算して2月以内

- (3) その他その国税の法定申告期限後に生じた(1)(2)に類する一定のやむを得ない理由があるとき。  
⇒その理由が生じた日の翌日から起算して2月以内  
上記(3)の一定のやむを得ない理由とは、次に掲げるものとされています(旧通令6①)。

- (1) その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた行為の効力に係る官公署の許可その他の処分が取り消されたこと。
- (2) その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る契約が、解除権の行使によって解除され、若しくはその契約の成立後生じたやむを得ない事情によって解除され、又は取り消されたこと。
- (3) 帳簿書類の押収その他やむを得ない事情により、課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき帳簿書類その他の記録に基づいて国税の課税標準等又は税額等を計算することができなかった場合において、その後、その事情が消滅したこと。
- (4) わが国が締結した所得に対する租税に関する二重課税の回避又は脱税の防止のための条約に規定する権限のある当局間の協議により、その申告、更正又は決定に係る課税標準等又は税額

等に関し、その内容と異なる内容の合意が行われたこと。

## 2 改正の内容

平成17年2月の最高裁判決により、贈与により取得したゴルフ会員権を譲渡した場合、そのゴルフ会員権の名義書換に要した手数料は、譲渡所得の計算上の取得費に当たるとする、これまでの取扱いとは異なる内容の判決がなされました。

これを受けて、国税庁では、贈与・相続の際に要した不動産登記費用等について、その取扱いを過年分に遡って適用することとし、減額更正の除斥期間である法定申告期限から5年までのものは、職権更正により還付する対応がとられました。

今回の改正においては、上記の様な場合を更正の請求の後発的事由に加え、国税庁長官の法令の解釈が変更され、遡って異なる取扱いを受けることとなった場合に更正の請求をすることができることとされました。

具体的には、その申告、更正又は決定に係る課

税標準等又は税額等の計算の基礎となった事実に係る国税庁長官が発した通達に示されている法令の解釈その他の国税庁長官の法令の解釈が、更正又は決定に係る審査請求若しくは訴えについての裁決若しくは判決に伴って変更され、変更後の解釈が国税庁長官により公表されたことにより、当該課税標準等又は税額等が異なることとなる取扱いを受けることとなったことを知った場合には、その知った日の翌日から起算して2月以内に更正の請求をすることができることとされました（通令6五）。

なお、この更正の請求により更正をする場合の除斥期間は、国税通則法70条による一般的な更正の期間制限によることとされています（通令24④（参考：通法71①二、通令30））。

## 3 適用関係

上記の改正は、平成18年4月1日以後にその理由が生じた場合について適用することとされています（改正通令附則1、2）。

### 更正の請求制度

#### [改正前]

後発的事由による更正の請求＝申告期限後に生じたやむを得ない理由（判決等）がある場合、税務署長に対して、その理由が生じた日から2月以内に更正の請求を行うことができる。

#### [改正後]

「後発的事由による更正の請求」の対象に『過去にさかのぼる取扱いの変更』を加える。

#### ▶ 最高裁判決（17年2月）

贈与により取得したゴルフ会員権の名義書換手数料について、同会員権を譲渡した場合における譲渡所得の計算上「資産の取得費」として控除されると判示された。

#### ▶ 国税庁の対応（17年2月）

上記判決を受けて、過去5年にさかのぼり、同様のものは同様の取扱いに改めることとした。  
過去にさかのぼって取扱いを改める必要が生じた事例は、おそらく初めて。

#### ▶ 納税者の手続（17年2月～）

取扱いの変更により、過去に申告した税額が減少する納税者は、税務署長に対して以下の手続を行い、減額更正の処分を受け、還付金を受領した。

- ① 申告期限から1年以内のもの＝法令上の手続である「更正の請求」を提出。
- ② 申告期限から1年を超えるもの＝法令上の手続でない職権による減額更正の「依頼」を提出。



『過去にさかのぼる取扱いの変更』は、「後発的事由による更正の請求」の対象ではないため、納税者は正当な権利として主張できない。



## 第二 国税徴収法の改正

### ○ 官公署等への協力要請規定の創設

#### 1 改正の内容

官公署等への協力要請規定は、昭和59年に所得税、法人税について設けられた後、消費税法、相続税法（昭和63年）、地価税法（平成3年）に同様の規定が設けられていますが、国税徴収法には、官公署等への協力要請規定がなく、滞納処分のための調査の際、法的根拠がないことを理由に官公署等から調査（照会）を拒まれる事例が散見され、実務に支障を生じている状況にありました。

こうした状況を踏まえ、適正・公平な課税を実現するための税務執行体制の整備の観点から、国税徴収法に所得税法等と同様の官公署等への協力要請規定を設けることとし、官公署等が協力しやすい体制づくりを行うこととされました。

具体的には、徴収職員は、滞納処分に関する調査について必要があるときは、官公署又は政府関係機関に、当該調査に関し参考となるべき帳簿書類その他の物件の閲覧又は提供その他の協力を求

めることができるという規定が創設されました（徴収法146の2）。

この帳簿書類には、その作成又は保存に代えて電磁的記録（電子的方式、磁気的方式その他の人の知覚によっては認識することができない方式で作られる記録であって、電子計算機による情報処理の用に供されるものをいいます。）の作成又は保存がされている場合におけるその電磁的記録も含むこととされています（徴収法141）。

なお、この規定は、協力要請の相手方である官公署等に協力義務を課すものではなく、また、守秘義務を解除するものでもないため、帳簿書類等の閲覧・提供等の協力要請に応じるか否かは、その官公署等がその行政目的を阻害するおそれがあるかどうかについて、ケース・バイ・ケースで判断することになります。

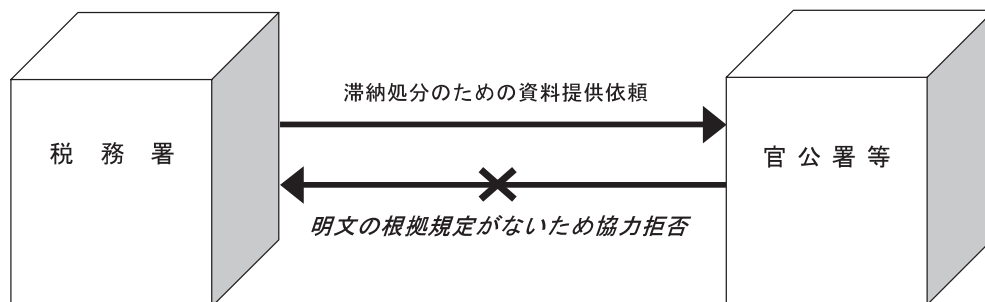
#### 2 適用関係

上記の改正は、平成18年4月1日から適用されています。

### 滞納処分のための官公署等への協力要請

[改正後]

滞納処分に関する調査について、官公署等への協力要請規定を設ける（国税徴収法）。



（参 考）所得税法、法人税法、相続税法、消費税法等には、官公署等への協力要請規定が設けられている。

## 第三 租税特別措置法等の改正

### ○ 相続税の物納に係る利子税の整備 に伴う利子税の割合の特例の改正

#### 1 改正の内容

今回の相続税法の改正において、物納の許可に係る審査期間の法定、納税者による書類提出期限の延長手続の整備に伴い、期限内に納付した者や延納により納付する者との均衡を図る等の観点から、物納により納付が完了されるまでの間について利子税の負担を求めることとされました。

この相続税法の改正に伴い、利子税の割合の特例等についても改正されました。

#### (1) 租税特別措置法の改正

所得税の確定申告税額の延納や法人税の確定申告期限の延長の特例に係る利子税等で年7.3%の割合が定められている利子税の割合については、各年の特例基準割合（各年の前年の11月30日を経過する時における公定歩合に年4%の割合を加算した割合をいいます。）が年7.3%の割合に満たない場合には、その年中においては、その特例基準割合とすることとされています（措法93①）。

今回の相続税法の改正において、相続税の延納の申請の却下があった場合又は延納の申請を取り下げたものとみなされる場合には、相続等により財産を取得した者は、一定の期間につき、年7.3%の割合を乗じて算出した金額に相当する利子税を納付しなければならないこととされました（相法52④）。

また、物納の許可を受けた者は、納付があったものとされた日までの一定の期間につき（相法53①①）、物納の撤回の承認を受けた者は、相続税を納付した日又は延納の許可を受けた日までの一定の期間につき（相法53④一、二イ）、物納の申請の却下があった場合又は物納の申請を取り下げたものとみなされる場合には、物納申請の却下があ

った日又は物納の申請を取り下げたものとみなされる日までの一定の期間につき（相法53⑥）、物納の許可の取消しを受けた者は、取消しのあった日までの一定の期間につき（相法53⑦）、年7.3%の割合を乗じて算出した金額に相当する利子税を納付しなければならないこととされました。

これらの改正に伴い、措置法93条1項の利子税の割合の特例の対象にこれらの利子税を加えることとされました（措法93①）。

また、物納の撤回に係る相続税額について延納の許可を受けた場合には、延納の許可を受けた日の翌日から延納期限までの一定の期間につき、年6.6%の割合を乗じて算出した金額に相当する利子税を納付しなければならないこととされましたが（相法53③二ロ、④二ロ、52）、この利子税についても措置法93条2項の利子税の割合の特例の規定に準じて計算した金額とすることとされ（措法93⑤）、各分納期間の延納特例基準割合（各分納期間の開始の日の属する月の2月前の月の末日を経過する時における公定歩合に年4%の割合を加算した割合をいいます。）が年7.3%の割合に満たない場合には、その分納期間における利子税の割合は、その利子税の割合にその延納特例基準割合が年7.3%の割合のうち占める割合を乗じて計算した割合とすることとされました。なお、この改正に伴い、租税特別措置法施行令旧第54条は削除されました。

#### (2) 国税通則法の改正

延滞税の額は、国税の法定納期限の翌日からその国税を完納する日までの期間の日数に応じ、その未納の税額に年14.6%の割合を乗じて計算した額とされています。ただし、納期限（延納の許可の取消しがあった場合には、その取消しに係る書面が発せられた日。）までの期間又は納期限の翌日から2月を経過する日までの期間については、その未納の税額に年7.3%の割合を乗じて計算し

た額とされています（旧通法60②）。

今回の相続税法の改正で物納の許可の取消しの制度が整備されたことに伴い、物納の許可の取消しがあった場合には、その取消しに係る書面が発せられた日までの期間又はその書面が発せられた日の翌日から2月を経過する日までの期間については、その未納の税額に年7.3%の割合を乗じて計算した額とされました（通法60②）。

また、延納又は納税申告書の提出期限の延長に係る国税の納税者は、国税に関する法律の定めるところにより、その国税にあわせて利子税を納付

しなければならないこととされています（旧通法64①）。

今回の相続税法の改正で物納に係る利子税の制度が設けられたことに伴い、物納に係る国税の納税者は、国税に関する法律の定めるところにより、その国税にあわせて利子税を納付しなければならないこととされました（通法64①）。

## 2 適用関係

上記1(1)(2)の改正は、平成18年4月1日から適用されています。

# 地方税法等の改正

目 次	
はじめに	十一 軽油引取税 ……………709
一 平成18年度地方財政計画 ……………683	十二 固定資産税・都市計画税 ……………710
二 平成18年度地方税収見込み ……………686	十三 特別土地保有税 ……………720
三 総則 ……………691	十四 軽自動車税 ……………720
四 個人住民税 ……………691	十五 道府県たばこ税及び市町村たばこ税 ……………720
五 法人住民税 ……………701	十六 事業所税 ……………721
六 法人事業税 ……………701	十七 国民健康保険税 ……………723
七 個人事業税 ……………702	十八 国有資産等所在市町村交納付金 ……725
八 不動産取得税 ……………703	十九 所得譲与税 ……………725
九 自動車税 ……………706	
十 自動車取得税 ……………708	

## はじめに

平成18年度の地方税に関する税制改正については、平成17年11月25日に政府税制調査会から提出された「平成18年度の税制改正に関する答申」及び平成17年12月15日に自由民主党及び公明党

で決定された「平成18年度税制改正大綱」等を受けて、平成18年2月6日に「地方税法等の一部を改正する法律案」が閣議決定され、翌7日、国会に提出されました。同法案は、3月27日に参議院本会議で可決され、同月31日に公布されました。

## 一 平成18年度地方財政計画

地方税の具体的な改正内容に入る前に、まず今回の改正の背景である地方財政の状況に触れることとします。

平成18年度の地方財政計画は、平成18年2月6日に閣議決定され、翌7日、国会に提出されました。

この地方財政計画に計上された歳入歳出の項目別の内訳は、資料1のとおりであり、その総額は、歳入歳出ともに、83兆1,508億円（対前年度比▲6,179億円（▲0.7%））となっています。

以下では、総務省から公表されている平成18年度の地方財政計画の策定方針のうち税制改正に関係する部分を引用することとします。

「平成18年度においては、極めて厳しい地方財

政の現状等を踏まえ、歳出面においては、累次の「基本方針」や「行政改革の重要方針」（平成17年12月24日閣議決定）等に沿って、歳出全般にわたり見直しを行うことにより歳出総額の計画的な抑制を図る一方、当面の重要課題である人間力の向上・発揮（教育・文化、科学技術、IT）、個性と工夫に満ちた魅力ある都市と地方の形成、公平で安心な高齢化社会・少子化対策、循環型社会の構築・地球環境問題への対応等に財源の重点的配分を図ることとし、歳入面においては、地方税負担の公平適正化の推進と安定的な財政運営に必要な地方交付税、地方税などの一般財源の確保を図ることを基本とするとともに、引き続き生ずることとなった大幅な財源不足について、地方財政

の運営上支障が生じないよう適切な補てん措置を講じることとし、次の方針に基づき平成18年度地方団体の歳入歳出総額の見込額を策定する。

1 地方税については、現下の経済・財政状況等を踏まえ、持続的な経済社会の活性化を実現するための「あるべき税制」の構築に向け、3兆円規模の所得税から個人住民税への税源移譲、定率減税の廃止、平成18年度の固定資産税の評価替えに伴う土地に係る固定資産税・都市計画税の税負担の調整措置の見直し、地方たばこ税の税率の引上げその他の所要の措置を講じることとする。

このうち、税源移譲については、応益性や偏在度の縮小といった観点を重視し、個人住民税の税率を10%比例税率（道府県民税4%、市町村民税6%）とすることとし、平成19年度分から適用することとする。

2 地方財源不足見込額について、地方財政の運営に支障が生じることのないよう、平成18年度の地方財源の不足見込額に対し、次の措置を講じることとする。

(1) 恒久的な減税に伴う影響額以外の地方財源不足（以下「通常収支に係る財源不足」という。）の見込額5兆7,044億円については、次の措置を講じる。

① 平成16年度に講じた平成18年度までの間の制度改正に基づき、財源不足のうち建設地方債（財源対策債）の増発等を除いた残余については国と地方が折半して補てんすることとし、国負担分については、国の一般会計からの加算により、地方負担分については地方財政法第5条の特例となる地方債（臨時財政対策債）により補てん措置を講じる。

また、投資的経費に係る地方単独事業費と一般行政経費に係る地方単独事業費の一体的かい離是正分の一般財源に相当する地方財源不足分については、基本的には国と地方が折半して負担することとするが、平成18年度は平成17年度は正分のうち2,800億円と平成18年度は正分の全額1兆円を地方財政法第5条

の特例となる地方債（臨時財政対策債）により措置することとし、国負担となるべき分については後年度に調整することとする。

臨時財政対策債の元利償還金相当額については、その全額を後年度地方交付税の基準財政需要額に算入する。

なお、平成5年度の投資的経費に係る国庫補助負担率の見直しに関し一般会計から交付税特別会計に繰り入れることとしていた額等2,495億円については法律の定めるところにより、平成19年度以降の地方交付税の総額に加算することとする。

② これに基づき、平成18年度の通常収支に係る財源不足見込額5兆7,044億円については、次により完全に補てんする。

ア. 地方交付税については、国の一般会計加算により1兆1,472億円（うち、地方交付税法附則第4条の2第2項の加算額1,685億円、同条第4項の加算額11億円、同条第8項の加算額2,747億円、臨時財政対策特例加算額7,029億円）増額する。

イ. 地方財政法第5条の特例となる地方債（臨時財政対策債）を2兆9,072億円発行する。

ウ. 建設地方債（財源対策債）を1兆6,500億円増発する。

なお、平成18年度税制改正により所得税から個人住民税への税源移譲が実施されることに伴う所得税に係る地方交付税率分の減少影響を緩和するため、地方財政に与える影響を勘案しつつ、平成19年度は2,600億円、平成20年度は2,000億円、平成21年度は1,400億円を交付税総額に加算することとする。

(2) 平成11年から実施されている恒久的な減税については、平成18年度税制改正により、定率減税は、所得税については平成18年分、個人住民税については平成18年度分をもって廃止するとともに、税源移譲に伴い、最高税率の特例を廃止し、特定扶養親族に係る扶養控除の額の加算の特例並びに法人税率の特例及び法人事業税率

の特例を本則の制度とすることとされた。

平成18年度においては、恒久的な減税に伴う地方財政への影響が引き続き見込まれるものであり、その影響額3兆376億円については、従前同様①、②の措置を講じる。また、平成19年度以降、恒久化される恒久的な減税に係る地方税の減収については、③の措置を講じる。

① 恒久的な減税の実施による地方税の減収

1兆8,080億円について、その4分の3相当額を国と地方のたばこ税の税率変更による地方たばこ税の増収措置(1,142億円)、法人税の地方交付税率の引上げによる増収措置(4,962億円)及び地方特例交付金(減税補てん特例交付金、7,456億円)により、その4分の1相当額を地方財政法第5条の特例となる地方債(減税補てん債、4,520億円)によ

(資料1) 平成18年度地方財政計画歳入歳出一覧

(単位：億円、%)

区 分	平成18年度 (A)	平成17年度 (B)	増減額 (A)-(B) (C)	増減率 (C)/(B)	備 考
(歳入)					
地方税	348,983	333,189	15,794	4.7	
地方譲与税	37,324	18,419	18,905	102.6	
地方特例交付金	8,160	15,180	▲7,020	▲46.2	
地方交付税金	159,073	168,979	▲9,906	▲5.9	
国庫支出金	102,015	111,967	▲9,952	▲8.9	
地方債	108,174	122,619	▲14,445	▲11.8	
使用量及び手数料	16,450	16,438	12	0.1	
雑収入	51,329	50,896	433	0.9	
計	831,508	837,687	▲6,179	▲0.7	
(歳出)					
給与関係経費	225,769	227,240	▲1,471	▲0.6	
退職手当以外	205,321	209,749	▲4,428	▲2.1	
退職手当	20,448	17,491	2,957	16.9	
一般行政経費	251,857	232,857	19,000	8.2	
補助	107,286	99,428	7,858	7.9	
単独	134,785	125,063	9,722	7.8	
国民健康保険関係事業費	9,786	8,366	1,420	17.0	▲0.2
公債費	132,979	133,803	▲824	▲0.6	〔投資的経費との一体的かい離是正+10,000億円を除いた場合〕
維持補修費	9,768	9,817	▲49	▲0.5	
投資的経費	168,889	195,211	▲26,322	▲13.5	
直轄・補助	67,978	70,300	▲2,322	▲3.3	
単独	100,911	124,911	▲24,000	▲19.2	▲3.2
公営企業繰出金	27,346	28,659	▲1,313	▲4.6	〔一般行政経費との一体的かい離是正▲20,000億円(一般財源ベース▲10,000億円)を除いた場合〕
企業債償還費普通会計負担分	18,828	20,568	▲1,740	▲8.5	
その他	8,518	8,091	427	5.3	
不交付団体水準超経費	14,900	10,100	4,800	47.5	
計	831,508	837,687	▲6,179	▲0.7	
地方一般歳出 (児童手当拡充等除く)	664,801 (656,256)	673,216 (669,684)	▲8,415 (▲13,428)	▲1.2 (▲2.0)	公債費、企業債償還費普通会計負担分、不交付団体水準超経費を除く

(注) 一般行政経費及び投資的経費の平成17年度の額は、平成18年度との比較対照のため一部組替えをしてある。

り完全に補てんする。

② 恒久的な減税の実施による地方交付税への影響額 1兆2,296億円のうち、平成18年度に新たに発生する地方交付税の減収 1兆888億円については、交付税特別会計借入金により措置し、その償還は国と地方が折半して負担することにより完全に補てんする。なお、所得税の定率減税の縮減により、地方交付税原資が増加した分に相当する借入金の縮減(4,051億円)が見込まれる。また、平成11年度以降地方交付税への影響額の補てん対策として措置した交付税特別会計借入金に係る利子相当額のうち国負担分686億円は一般会計からの繰入れにより、地方負担分722億円は交付税特別会計借入金により措置する。

③ 平成19年度以降、恒久化される恒久的な減税に係る地方税の減収については、次の措置により補てんする。

ア. 平成19年度以降、地方たばこ税の増収措置を恒久化する。

イ. 平成19年度以降、法人税に係る地方交付税率については34%とする。

ウ. 平成19年度以降において、上記ア及びイの措置によって補てんされない減収相当額については、国と地方が折半して補てんす

る措置を講じる。

エ. 減税補てん特例交付金については、平成19年度の総額は4,000億円、平成20年度の総額は2,000億円とし、平成21年度に廃止する。

オ. ウによる補てん措置として、一般会計から交付税特別会計に繰り入れる額は、平成19年度及び平成20年度にあつては、エの減税補てん特例交付金を除いた金額とする。

(3) 上記の結果、平成18年度の地方交付税については、15兆9,073億円(前年度比5.9%減)を確保する。

3 三位一体の改革の一環として、これまでの国庫補助負担金改革を踏まえ、平成18年度において、3兆94億円を所得譲与税として税源移譲することとし、税源移譲予定特例交付金を廃止する。

この平成18年度所得譲与税については、税源移譲後の道府県民税所得割、市町村民税所得割の税率を踏まえ、都道府県へ2兆1,794億円、市町村(特別区を含む。)へ8,300億円をそれぞれ譲与する。

(以下、地方特例交付金、地方債、使用料・手数料、財源の重点的配分、公債費負担、公営企業、地方行財政運営の合理化等に係る部分は、省略) 」

## 二 平成18年度地方税収見込み

平成18年度の地方財政計画における地方税収入見込額は、資料2のとおりです。

平成18年度の地方税収入総額は、税制改正による増減収額(差引き1,275億円の増収)込みで34兆8,983億円であり、前年度当初見込額(33兆3,189億円)に比べ、+1兆5,794億円の増(+4.7%)となっています。

道府県税と市町村税に分けてみると、道府県税が15兆4,308億円で前年度当初見込額(14兆2,737億円)に比べ+1兆1,571億円の増(+8.1%)、市町村税が19兆4,675億円で前年度当初見込額(19

兆452億円)に比べ+4,223億円の増(+2.2%)となっています。

企業収益の改善を背景に、法人事業税、法人住民税が増収となる一方、評価替えの実施により固定資産税、都市計画税が減収となっています。

平成18年度税制改正による増減収見込額は、資料3のとおりです。なお、税制改正のうち、所得税から個人住民税への税源移譲は平成19年度分から実施される予定であり、平成18年度は所得譲与税(3兆94億円)により措置されています。

(資料2) 平成18年度地方税収入見込額

(1) 総括表

(単位：億円)

区 分	平成17年度当初見込額 (A)	平成18年度							$\frac{(G)}{(A)} \times 100$ (%)	(G)の 構成割合 (%)
		平成17年度当初見込額に対する現行法による増減(△)収見込額 (B)	現行法による収入見込額(A)+(B) (c)	税制改正による増減(△)収見込額 地方税制の改正によるもの (D)	国税の改正に伴うもの (E)	計 (D)+(E) (F)	改正法による収入見込額(c)+(F) (G)	平成17年度当初見込額に対する増減(△)収額 (G)-(A)		
1.道府県税	142,737	11,144	153,881	318	109	427	154,308	11,571	108.1	44.2
2.市町村税	190,452	3,375	193,827	762	86	848	194,675	4,223	102.2	55.8
3. 計	333,189	14,519	347,708	1,080	195	1,275	348,983	15,794	104.7	100.0

(参考) 利子割交付金、配当割交付金、株式等譲渡所得割交付金、地方消費税交付金、ゴルフ場利用税交付金、自動車取得税交付金及び軽油引取税交付金に相当する金額を道府県税から控除し、市町村税に加算した場合の金額は、次のとおりである。

(単位：億円)

区 分	平成17年度当初見込額 (A)	平成18年度							$\frac{(G)}{(A)} \times 100$ (%)	(G)の 構成割合 (%)
		平成17年度当初見込額に対する現行法による増減(△)収見込額 (B)	現行法による収入見込額(A)+(B) (c)	税制改正による増減(△)収見込額 地方税制の改正によるもの (D)	国税の改正に伴うもの (E)	計 (D)+(E) (F)	改正法による収入見込額(c)+(F) (G)	平成17年度当初見込額に対する増減(△)収額 (G)-(A)		
1.道府県税	123,842	10,812	134,654	312	109	421	135,075	11,233	109.1	38.7
2.市町村税	209,347	3,707	213,054	768	86	854	213,908	4,561	102.2	61.3
3. 計	333,189	14,519	347,708	1,080	195	1,275	348,983	15,794	104.7	100.0



## (2) 税目別内訳

(単位：億円)

区 分	平成17年 度当初見 込額  (A)	平 成 18 年 度						平成17年 度当初見 込額に対 する増減 (△)収額 (G)－(A)  (%)	$\frac{(G)}{(A)} \times 100$
		平成17年 度当初見 込額に対 する現行 法による 増減(△) 収見込額 (B)	現行法に よる収入 見込額 (A)+(B)  (C)	税制改正による増減(△)収見込額 地方税制 の改正に よるもの (D)	国税の改 正に伴う もの (E)	計 (D)+(E) (F)	改正法に よる収入 見込額 (c)+(F) (G)		
A 道 府 県 税									
(I) 普 通 税									
1. 道 府 県 民 税	33,357	2,579	35,936	2	35	37	35,973	2,616	107.8
┌ 個人均等割	496	62	558				558	62	112.5
└ 法人均等割	1,365	2	1,367				1,367	2	100.1
所 得 割	21,833	2,412	24,245	2		2	24,247	2,414	111.1
法 人 税 割	6,666	759	7,425		35	35	7,460	794	111.9
利 子 割	1,549	△ 520	1,029				1,029	△ 520	66.4
配 当 割	1,169	△ 526	643				643	△ 526	55.0
株式等譲渡所得割	279	390	669				669	390	239.8
2. 事 業 税	43,462	7,057	50,519		74	74	50,593	7,131	116.4
┌ 個 人	2,152	△ 28	2,124				2,124	△ 28	98.7
└ 法 人	41,310	7,085	48,395		74	74	48,469	7,159	117.3
3. 地 方 消 費 税	25,061	1,282	26,343				26,343	1,282	105.1
┌ 譲 渡 割	19,497	650	20,147				20,147	650	103.3
└ 貨 物 割	5,564	632	6,196				6,196	632	111.4
4. 不 動 産 取 得 税	4,473	197	4,670	158		158	4,828	355	107.9
5. 道 府 県 た ば こ 税	2,682	16	2,698	150		150	2,848	166	106.2
6. ゴ ル フ 場 利 用 税	606	△ 23	583				583	△ 23	96.2
7. 自 動 車 税	17,713	△ 54	17,659				17,659	△ 54	99.7
8. 鉱 区 税	4	0	4				4	0	100.0
9. 固 定 資 産 税 (特 例 分)	142	△ 52	90				90	△ 52	63.4
普 通 税 計	127,500	11,002	138,502	310	109	419	138,921	11,421	109.0
(II) 目 的 税									
1. 自 動 車 取 得 税	4,655	79	4,734	8		8	4,742	87	101.9
2. 軽 油 引 取 税	10,556	64	10,620	△ 0		△ 0	10,620	64	100.6
3. 狩 猟 税	26	△ 1	25				25	△ 1	96.2
目 的 税 計	15,237	142	15,379	8		8	15,387	150	101.0
(III) 道 府 県 税 計	142,737	11,144	153,881	318	109	427	154,308	11,571	108.1

(単位：億円)

区 分	平成17年 度当初見 込額  (A)	平 成 18 年 度						平成17年 度当初見 込額に対 する増減 (△)収額 (G) - (A)  (%)	$\frac{(G)}{(A)} \times 100$
		平成17年 度当初見 込額に対 する現行 法による 増減(△) 収見込額 (B)	現行法に よる収入 見込額 (A)+(B)  (c)	税制改正による増減(△)収見込額			改正法に よる収入 見込額 (c)+(F)  (G)		
				地方税制 の改正に よるもの  (D)	国税の改 正に伴う もの  (E)	計 (D)+(E)  (F)			
B 市 町 村 税									
(I) 普通税									
1. 市町村民税	76,818	7,425	84,243	4	86	90	84,333	7,515	109.8
個人均等割	1,478	171	1,649				1,649	171	111.6
法人均等割	4,001	△ 72	3,929				3,929	△ 72	98.2
所得割	54,356	5,477	59,833	4		4	59,837	5,481	110.1
法人税割	16,983	1,849	18,832		86	86	18,918	1,935	111.4
2. 固定資産税	88,352	△ 3,629	84,723	268		268	84,991	△ 3,361	96.2
土地	33,972	△ 676	33,296	269		269	33,565	△ 407	98.8
家屋	37,503	△ 3,005	34,498	△ 0		△ 0	34,498	△ 3,005	92.0
償却資産	15,768	82	15,850	△ 1		△ 1	15,849	81	100.5
純固定資産税小計	87,243	△ 3,599	83,644	268		268	83,912	△ 3,331	96.2
交付金	998	△ 21	977				977	△ 21	97.9
納付金	111	△ 9	102				102	△ 9	91.9
交・納付金小計	1,109	△ 30	1,079				1,079	△ 30	97.3
3. 軽自動車税	1,519	54	1,573				1,573	54	103.6
4. 市町村たばこ税	8,240	50	8,290	460		460	8,750	510	106.2
5. 鉱産税	14	1	15				15	1	107.1
6. 特別土地保有税	47	△ 22	25				25	△ 22	53.2
普通税計	174,990	3,879	178,869	732	86	818	179,687	4,697	102.7
(II) 目的税									
1. 入湯税	252	18	270				270	18	107.1
2. 事業所税	2,916	76	2,992	2		2	2,994	78	102.7
3. 都市計画税	12,293	△ 598	11,695	28		28	11,723	△ 570	95.4
4. 水利地益税等	1	0	1				1	0	100.0
目的税計	15,462	△ 504	14,958	30		30	14,988	△ 474	96.9
(III) 市町村税計	190,452	3,375	193,827	762	86	848	194,675	4,223	102.2

(資料3) 平成18年度税制改正による事項別増減収見込額

(単位：億円)

改正事項	初 年 度			平 年 度		
	道府県税	市町村税	計	道府県税	市町村税	計
1 個人住民税	2	4	6	22,645	10,126	32,771
(1) 税源移譲				21,800	8,300	30,100
(2) 分離課税等の税率割合等の見直し				145	△ 145	0
(3) 住宅借入金等特別税額控除に係る減額措置				△ 640	△ 960	△ 1,600
(4) 定率減税の廃止				1,341	2,933	4,274
(5) 損害保険料控除の廃止				35	52	87
(6) 地震保険料控除の創設				△ 40	△ 60	△ 99
(7) 所得割の非課税限度額の引下げ	2	4	6	4	5	9
2 不動産取得税	158		158	631		631
(1) 住宅以外の家屋に係る特例税率の見直し	158		158	630		630
(2) 非課税等特別措置の整理合理化等	0		0	1		1
3 自動車取得税	8		8	27		27
(1) 環境性能に優れた大型ディーゼル車に係る税率の特例措置の創設	△ 1		△ 1	△ 4		△ 4
(2) 低燃費車に係る課税標準の特例措置に係る見直し	9		9	31		31
4 軽油引取税	△ 0		△ 0	△ 0		△ 0
課税免除措置の拡充等	△ 0		△ 0	△ 0		△ 0
5 固定資産税		268	268		226	226
(1) 負担調整措置の見直し		269	269		269	269
(2) 住宅耐震改修に伴う減額措置の創設					△ 71	△ 71
(3) 非課税等特別措置の整理合理化等		△ 1	△ 1		28	28
6 地方たばこ税	150	460	610	218	664	882
税率の引上げ	150	460	610	218	664	882
7 事業所税		2	2		2	2
非課税等特別措置の整理合理化等		2	2		2	2
8 都市計画税		28	28		28	28
(1) 負担調整措置の見直し		28	28		28	28
(2) 非課税等特別措置の整理合理化等		△ 0	△ 0		0	0
合 計	318	762	1,080	23,521	11,046	34,566
国税の税制改正に伴うもの	109	86	195	528	427	955
法人住民税	35	86	121	174	427	601
法人事業税	74		74	354		354
再 計	427	848	1,275	24,048	11,473	35,521

- (注) 1 個人住民税の税源移譲による増収額は、所得税と個人住民税との人的控除額の差に基づく減額措置を適用した後の平年度増収見込額である。
- 2 個人住民税の住宅借入金等特別税額控除に係る減額措置は、平成19年分以後の所得税において住宅借入金等特別税額控除の適用がある者（平成11年から平成18年までに入居した者に限る）について翌年度の個人住民税額を減額する措置であり、平年度の減収見込額は、平成20年度における減収見込額を計上している。
- 3 上記の平成18年度税制改正による増減収見込額のほか、平成18年度の固定資産税及び都市計画税の税収は、評価替えの実施に伴い、平成17年度の税収（平成17年度地方財政計画計上額）と比べ、4,197億円減収する見込であり、この減収は、現行法ベースの固定資産税・都市計画税の税収見込額に反映されている。
- 4 表中における計数は、それぞれ四捨五入によっているので、計とは一致しない場合がある。

## 三 総則

### 1 不申告加算金の割合の引上げ

納税環境の整備については、政府税制調査会においても「税制に対する国民の信頼を確保するためには、制度のみならず、所得捕捉等の執行面においても適正・公平な課税の実現に努めるとともに、まじめな納税者の視点に立って制度を改善していく必要がある。」とされ、特に不申告加算金制度（国税においては無申告加算税制度）については、「近年のインターネット取引の急増等を背景に無申告事例が多発している状況等にかんがみ、申告秩序維持の観点からその割合を見直す必要がある。」（平成17年11月25日「平成18年度の税制改正に関する答申」とされました。平成18年度税制改正大綱においても、「税制を適正かつ公平に執行するためには、国民の視点に立ち、申告納税のための環境整備を図っていくことが重要である」とされました。

今回の改正では、地方税における不申告加算金の割合について、納付すべき税額が50万円を超える部分に対する割合が改正前の100分の15から100分の20に引き上げられました（地法71の14③など）。

### 2 不申告加算金の不適用制度の創設

調査があったことにより決定があるべきことを予知して提出されたものでない期限後申告書に係る不申告加算金について、その申告書が法定申告期限から2週間以内に提出され、かつ、その申告書に係る納付すべき税額の全額が法定納期限までに納付されている等の期限内に申告書を提出する意思があったと認められる一定の場合には、不申告加算金を課さないこととされました（地法71の14⑥など）。

これは、不申告加算金の割合を引き上げる一方で、納付すべき税額の全額が法定納期限までに納付されているにもかかわらず、申告書の提出がわずかに（2週間以内）遅れただけで不申告加算金が課されることとなるのは、不申告加算金の割合を引き上げることとの均衡を図る上でも必ずしも適切ではないことから、このような場合には不申告加算金を課さないこととされたものです。

### 3 適用関係

上記1、2の改正は、平成19年1月1日以後に申告書等の提出期限が到来する地方税に係る不申告加算金について適用されます（改正地法附則4）。

## 四 個人住民税

### 1 税源移譲

#### (1) 基本的考え方

政府・与党合意（平成17年11月30日）において、税源移譲に結びつく国庫補助負担金の改革案が決定され、これを踏まえ、同政府・与党合意において、所得税から個人住民税へ3兆円規模の税源移譲を実施することが決定されました。

所得税から個人住民税への税源移譲の具体的な制度設計については、これまで、骨太方針や、政

府税調答申、与党大綱等について、概ね次のような方針が決定されていました。

- ① 税源移譲に際しては、所得税及び個人住民税の役割分担の明確化を図ることとし、所得税においては所得再分配機能、個人住民税においては応益性や偏在度の縮小といった観点をそれぞれ重視する（個人住民税所得割の税率をフラット化する方向）。
- ② 税源移譲に伴い、個々の納税者の負担が極力変わらないよう配慮する。

今般の税制改正においては、こうした方針を踏まえ、所得税・個人住民税の税率設定や所要の調整措置など、具体的な税源移譲案が決定されました。

## (2) 個人住民税所得割の10%比例税率化

3兆円規模の税源移譲の具体案として、個人住民税所得割を10%比例税率化することとされました。

この10%比例税率化の趣旨については、次の2点が挙げられます。

### ① 応益性

これまでの所得に対し累進的な税負担から、一律に所得に比例した税負担になることから、これまで以上に、受益と負担の関係が明確になるとともに、負担分任という個人住民税の性格にもふさわしい改革となります。

このほか、累進税率から比例税率に変更されることにより、税収が景気変動に左右される度合いが小さくなり、税収の安定性を備えた地方税体系の構築にもつながるものと考えられます。

(注) 標準税率以外の税率により課税する場合においても、比例税率により課税されます(地法35①、314の3①)。

### ② 偏在度の縮小

個人住民税所得割の税率は、道府県民税と市町村民税をあわせ、現在、5%、10%、13%の3段階の税率構造となっており、所得が高くなるにつれ、高い税率が適用されていく「累進税率」の仕組みであることから、高額所得者の多い地域ほど、累進的に住民1人当たりの税収が多くなっています。

所得割を10%比例税率化することにより、5%の税率が10%に引き上げられる一方、13%の税率が10%に引き下げられることにより、5%ブラケットからの税収が占める割合が高い、比較的1人当たり税収の低い地域は、5%から10%に税率が引き上げられる影響が大きく働く一方、13%から10%に引き

下げられる影響が小さいことから、移譲による税収の増収率が高くなります。

逆に、高額所得者の割合が大きい地域は、13%から10%に引き下げられる影響が大きくなることで、移譲による税収の増収率が低くなります。

これらを通じて、税源の偏在度が縮小する形で税源移譲がなされることとなります。

## (3) 道府県民税及び市町村民税の税率設定

10%の所得割の税率のうち、道府県民税と市町村民税の税率については、今回の税源移譲が、国庫補助負担金改革と合わせて国から地方に税源移譲するものであることから、国庫補助負担金改革における都道府県と市町村への影響額を基本としつつ、基礎自治体である市町村の果たす役割にも留意し、各々の税率が設定されました。

具体的には、国庫補助負担金改革影響額約3兆100億円のうち、都道府県分が約2兆2,800億円、市町村分が約7,300億円となり、これを移譲前の税収にプラスすると、都道府県分41：市町村分59の比率となります。

これを基本としつつ、地方六団体の改革案(平成16年8月24日)や地方財政審議会の意見(平成17年6月10日)にもあるように、基礎自治体である市町村の果たす役割にも留意して、道府県民税4%、市町村民税6%との税率設定がなされました(地法35①、50の4、314の3①、328の3)。

これにより、単純に補助金影響額で配分した場合との比較で言うと、市町村へ約1,000億円多く(都道府県に約1,000億円少なく)税源移譲されるということになります。

### ① 道府県民税

改正前		改正後	
適用課税所得	税率	適用課税所得	税率
700万円以下の金額	2%	一律	4%
700万円を超える金額	3%		

② 市町村民税

改正前		改正後	
適用課税所得	税率	適用課税所得	税率
200万円以下の金額	3%	一律	6%
200万円を超える金額	8%		
700万円を超える金額	10%		

(4) 個人の負担変動の抑制

税源移譲は、国税である所得税の減税と地方税である個人住民税の増税を同時に同規模で行うことにより実施されますが、納税者の税負担そのものを増やしたり減らしたりすることを目的とするものではありません。

このため、前述の通り、これまでの骨太方針、政府税調答申、与党税制改正大綱等においても、税源移譲に当たっては、「税源移譲に伴い、個々の納税者の負担が極力変わらないよう配慮する」ということが、基本的な考え方として示されてきました。これを踏まえ、個人住民税における調整控除や住宅ローン控除の創設が行われました。

(所得税の税率については「所得税法等(税率構造の改正・定率減税の廃止関係)の改正」(64頁)参照)

① 個人住民税における調整控除

i 趣旨

個人住民税において、所得税と個人住民税の人的控除額の差額に基因する負担増を調整するため、新たな控除が創設されました。

所得税と個人住民税では、基礎控除や扶養控除等の人的控除額に差があるため、同じ収入を有していても、所得税と個人住民税では、課税標準に差が生じます。

具体的には、独身の場合で、基礎控除による5万円の差が、夫婦二人(子のうち、一人は特定扶養親族)の場合で、基礎控除、配偶者控除、扶養控除、特定扶養控除による合計33万円の差が生じます。

この差額の部分は、個人住民税のみが課税されて、所得税は課税されないことから、

個人住民税の税率を5%から10%にすると、この差額の部分については、単純に増税になってしまうため、個人住民税において新たな控除を設け、負担増とならないような調整を行うこととしました。

なお、所得税も個人住民税も現在、超過累進課税であり、この人的控除額の差に基づく課税標準の違いによる税負担増は、所得税が課税されておらず個人住民税のみ課税されている者にだけ生じるものではなく、全ての納税義務者に生じます。

したがって、この調整控除も、個人住民税の納税義務者全員が対象となります。

ii 具体的内容

具体的には、次の額が所得割額から控除されます(地法37、314の6)。

ア 個人住民税の合計課税所得金額(課税総所得金額、課税山林所得金額及び課税退職所得金額の合計額)が200万円以下の場合

a、bのいずれか少ない金額の5%(道府県民税2%、市町村民税3%)

- a 人的控除額の差の合計額
- b 合計課税所得金額

イ 個人住民税の合計課税所得金額が200万円を超える場合

aからbを控除した金額(5万円未満の場合は、5万円)の5%(道府県民税2%、市町村民税3%)

- a 人的控除額の差の合計額
- b 合計課税所得金額から200万円を控除した金額

基本的な考え方としては、両税の人的控除額の差額の5%相当額の負担増を控除しようとするものですが、控除額については、次のような一定の調整を行っています。

まず、アについては、課税標準である合計課税所得金額が人的控除額の差より少ない場合には、その合計課税所得金額の5%を控除すれば足りるので、この場合には当該合計課

税所得金額の5%を控除した額としています。

次にイについては、所得税の5%ブラケットの課税所得の設定を、独身を基準に195万円以下までとしている関係で、合計課税所得金額が200万円超の独身以外の世帯については、控除額を少なくしても調整可能となるため、控除額を減額しています。

すなわち、独身の場合は、個人住民税の税率を5%から10%に引き上げる課税所得200万円以下は、所得税の課税所得195万円以下となるので（個人住民税の課税所得200万円から独身の人的控除額の差の5万円を差し引いた額）、人的控除額の差の5%相当額を控除すればよいのですが、一方、独身以外の世帯で、住民税の合計課税所得金額が200万円を超える者については、従前に比べて減税となる部分が生じます。

例えば、夫婦子二人の場合は、個人住民税の課税所得200万円に相当する所得税の課税所得は、167万円（個人住民税の課税所得200万円から、人的控除額の差額33万円を差し引いた額）であり、195万円ではありません。

このため、所得税の課税所得167万円から195万円の所得（個人住民税の課税所得200万円から228万円の所得）に適用される税率は、移譲前と比べて5%減となっており（移譲前：所得税10%＋個人住民税10%＝20%→移譲後：所得税5%＋個人住民税10%＝15%）、この減税分と人的控除額の差による増税となる額とを相殺して、個人住民税から控除する額を算定することとされました。

なお、この控除額の算定に使用される「合計課税所得金額」は、今般の税源移譲の対象となった、総所得金額、山林所得金額及び退職所得金額に係る課税所得金額の合計額であり、課税長期譲渡所得等の申告分離課税に係る課税所得金額がある場合においても、これらの金額は「合計課税所得金額」に含まれないことに留意する必要があります。

## ② 住宅ローン控除

税源移譲に伴い、個々人の所得税額が減少することにより、住宅ローン控除が所得税から控除しきれなくなる場合であっても、個人住民税の負担が増加することから、住宅ローン控除の既存適用者の負担が増加することとなる場合が生ずるとの問題がありました。

住宅ローン控除制度は、所得税にのみある制度であり、住宅の取得に係る住宅借入金等を有する場合に、住宅借入金等残高に一定率（1%等）を乗じた金額（控除限度額）を、居住年以後一定の年分（10年間等）の所得税から控除するものであり、所得税額まで控除が可能です。

税源移譲により所得税額から控除する住宅ローン控除額が減少する場合については、こうした者の所得税額は既にゼロになっていること等を踏まえ、移譲前の所得税額において控除できた額と同等の負担の軽減となるように翌年度の個人住民税を減額する措置が講じられました。

具体的には、平成11年から平成18年までの居住者について、申告を求めた上、税源移譲による影響額が翌年度分の個人住民税の所得割の額から控除されます（控除割合は、道府県民税5分の2：市町村民税5分の3）（地法附則5の4）。

（注） 税源移譲による影響額

- i （所得税に係る住宅借入金等特別税額控除額）と ii （税源移譲前の所得税額）のいずれか少ない金額から iii に掲げる金額（税源移譲後の所得税額）を控除した金額
- i 所得税に係る住宅借入金等特別税額控除額
- ii アに掲げる金額とイに掲げる金額とを合計した額からウに掲げる金額（住宅ローン控除の前に税額控除等される額）を控除した金額
- ア 課税総所得金額、課税退職所得金額又は課税山林所得金額につき、税源移譲前

の税率を適用して計算した所得税額

- イ 申告分離課税に係る所得税額
- ウ 肉用牛の売却による事業所得の免税額、配当控除額、試験研究費の額が増加した場合等の所得税額の特別控除額等の控除額の合計額
- iii 税源移譲後の所得税額（住宅ローン控除額、政治活動等に関する寄附に係る特別控除額災害減免額、外国税額控除額がないものとして計算した額）

移譲前、移譲後の所得税額ともに、所得税における各種税額控除等のうち、住宅ローン控除前に控除される税額控除等を控除した場合の所得税額とされています。

納税義務者が確定申告を行う場合は、住民税における住宅ローン控除の申告書を税務署を経由して市町村に提出することができることとするとともに、個人住民税における控除額について、市町村長は、申告書の記載事項について税務署長に確認を求めるとし、税務署長は確認を求められた事項について、税務官署が保有する情報と異なるとき又は誤りを発見したときは、その内容を市町村長に通知することとされました（地法附則5の4④～⑫）。

## (5) 実施時期

- ① 税源移譲に伴う税率の改正は、平成19年度分以後の個人住民税から適用されます（改正地法附則5②、11②）。  
なお、退職所得に係る分離課税については、平成19年1月1日以後に支払われるべき退職手当等について適用されます（改正地法附則5③、11③）。
- ② 調整控除は、平成19年度分以後の個人住民税について適用されます（改正地法附則5②、11②）。
- ③ 個人住民税の住宅ローン控除は、平成20年度分から平成28年度分までの個人住民税について適用されます（地法附則5の4①⑥）。

## (6) 関連する制度改正

税源移譲に伴い、関連する制度について次のような改正が行われました。

### ① 申告分離課税等の税率割合等の改正

分離課税等に係る個人住民税の税率割合等についても、同じ個人所得に対する住民税であり、総合課税における税率割合等をもとに設定されているものであることから、今般の総合課税における所得割の税率の改正（道府県民税4%、市町村民税6%）に合わせ、改正が行われました。

- i 肉用牛の売却による事業所得に係る所得割の課税の特例（地法附則6②⑤）

	改正前	改正後
道府県民税	0.5%	0.6%
市町村民税	1%	0.9%

- ii 土地の譲渡等に係る事業所得等に係る課税の特例（地法附則33の3①⑤）

	改正前	改正後
道府県民税	3%	4.8%
市町村民税	9%	7.2%

- iii 長期譲渡所得の課税の特例（地法附則34①④）

	改正前	改正後
道府県民税	1.6%	2%
市町村民税	3.4%	3%

- iv 優良住宅地の造成等のために土地等を譲渡した場合の課税の特例（地法附則34の2①④）

	改正前		改正後	
	譲渡益 2,000万 円以下 の部分	譲渡益 2,000万 円超の 部分	譲渡益 2,000万 円以下 の部分	譲渡益 2,000万 円超の 部分
道府県民税	1.3%	1.6%	1.6%	2%
市町村民税	2.7%	3.4%	2.4%	3%



v 居住用財産を譲渡した場合の課税の特例  
(地法附則34の3①③)

	改正前		改正後	
	譲渡益 6,000万 円以下 の部分	譲渡益 6,000万 円超の 部分	譲渡益 6,000万 円以下 の部分	譲渡益 6,000万 円超の 部分
道府県民税	1.3%	1.6%	1.6%	2%
市町村民税	2.7%	3.4%	2.4%	3%

vi 短期譲渡所得の課税の特例 (地法附則35  
①③⑤⑦)

	改正前		改正後	
	イロ国等 以外の 譲渡	ロ国等 に対する 譲渡	イロ国等 以外の 譲渡	ロ国等 に対する 譲渡
道府県民税	3%	1.6%	3.6%	2%
市町村民税	6%	3.4%	5.4%	3%

vii 株式等に係る譲渡所得等に係る課税の特例  
(地法附則35の2①⑥)

	改正前	改正後
道府県民税	1.6%	2%
市町村民税	3.4%	3%

viii 上場株式等を譲渡した場合の株式等に係  
る譲渡所得等に係る課税の特例 (地法附則  
35の2の3①④)

	改正前	改正後
道府県民税	1%	1.2%
市町村民税	2%	1.8%

ix 先物取引に係る雑所得等に係る課税の特例  
(地法附則35の4①④)

	改正前	改正後
道府県民税	1.6%	2%
市町村民税	3.4%	3%

x 配当控除における控除率 (地法附則5①  
③)

ア イ、ウ以外の配当所得

	改正前		改正後	
	課税総所 得金額 1,000万円 以下の部 分	課税総 所得金 額1,000 万円超 の部分	課税総所 得金額 1,000万円 以下の部 分	課税総 所得金 額1,000 万円超 の部分
道府県民税	0.8%	0.4%	1.2%	0.6%
市町村民税	2%	1%	1.6%	0.8%

イ 証券投資信託に係る配当所得

	改正前		改正後	
	課税総所 得金額 1,000万円 以下の部 分	課税総 所得金 額1,000 万円超 の部分	課税総所 得金額 1,000万円 以下の部 分	課税総 所得金 額1,000 万円超 の部分
道府県民税	0.4%	0.2%	0.6%	0.3%
市町村民税	1%	0.5%	0.8%	0.4%

ウ 一般外貨建等証券投資信託の収益の分  
配に係る配当所得

	改正前		改正後	
	課税総所 得金額 1,000万円 以下の部 分	課税総 所得金 額1,000 万円超 の部分	課税総所 得金額 1,000万円 以下の部 分	課税総 所得金 額1,000 万円超 の部分
道府県民税	0.2%	0.1%	0.3%	0.15%
市町村民税	0.5%	0.25%	0.4%	0.2%

- xi 外国税額控除における控除限度額（地令7の19③、48の9の2④）

	改正前	改正後
道府県民税	国税の控除限度額の10%	国税の控除限度額の12%
市町村民税	国税の控除限度額の20%	国税の控除限度額の18%

- xii 配当割額又は株式等譲渡所得割額の控除において、配当割額又は株式等譲渡所得割額に乗ずる率（地法37の3、314の8①、旧地法附則5の2）

	改正前	改正後
道府県民税	3分の1	5分の2
市町村民税	3分の2	5分の3

- xiii 配当割、株式等譲渡所得割額の市町村に対する交付率（地法71の47①、71の67①、旧地法附則5の3②、35の3の2②）

改正前	改正後
3分の2	5分の3

これらの改正のうち、i～xiは平成19年度分以後の個人住民税について、xiiは平成20年度分以後の個人住民税について、xiiiは平成19年度以後の交付金について適用されます（改正地法附則5②⑧⑩⑪、11②⑧、改正地令附則2②）。

## ② 山林所得の五分五乗規定、平均課税の規定の廃止

累進課税を前提とした規定である山林所得の五分五乗規定や、変動所得又は臨時所得に係る平均課税の規定については、所得割の税率が比例税率化することに伴い、平成18年度分をもって廃止されました（地法35①、314の3①、旧地法36、314の4）。

## ③ 退職所得に係る特別徴収税額表の廃止

退職所得に係る特別徴収税額表については、比例税率化に伴い、税額計算が容易となることから、平成18年12月31日をもって廃止されました（旧地法別表1、別表2）。

## ④ 税源移譲時の年度間の所得の変動に係る経過措置

税源移譲時の年度間の所得の変動に係る経過措置として、平成19年度分個人住民税の課税所得金額（申告分離課税分を除く。）から所得税との人的控除差の合計額を控除した金額がある者で、かつ、平成20年度分個人住民税の課税所得金額（申告分離課税分を含む。）から所得税との人的控除差の合計額を控除した金額がない者については、申告により、平成19年度分の個人住民税を移譲前の個人住民税額まで減額する経過措置が講じられました（改正地法附則6、12）。

具体的には、当該納税義務者の課税総所得金額、課税退職所得金額又は課税山林所得金額につき、①移譲後の税率を適用し、調整控除を行った後の税額から②移譲前の税率を適用した税額を控除した額が減額されます。

この計算は、道府県民税、市町村民税それぞれで行われますが、道府県民税だけで見れば税源移譲前後で税額が増加しているものの、市町村民税だけで見れば税源移譲前後で税額が減少している場合もあります。この場合の道府県民税の減額する額は、道府県民税の増加額から市町村民税の減少額を控除した額とすることとしています。

減額対象となる所得割の額は、配当割・株式等譲渡所得割額控除をする前の所得割額です。

既に徴収等された額が減額後の所得割額を超える場合には、納税義務者に対し還付又は充当されます。

市町村が道府県民税の還付又は充当を行った場合には、当該還付又は充当した額を過誤納金の金額とみなして、徴収取扱費交付金に加算されます。

なお、17年度改正で行った65歳以上の者に係る非課税措置の廃止の際、経過措置として、19年度分個人住民税の所得割額についてその3分の1を控除されることから、この経

過措置の適用者については、今般の経過措置の適用にあつては、減額する額を、上記により計算した額の3分の2とされています。

#### ⑤ 道府県民税徴収取扱費交付金の基準の変更

道府県民税徴収取扱費交付金は、市町村による道府県民税の賦課徴収費用を補償するために、都道府県が市町村に交付するものです。改正前の制度においては、「道府県民税の税収入額」が算定の基準として使われており、税収の7%が交付されることとなっています（そのほかに、「納税通知書等の数」も算定の基準として使われていますが、この基準による交付額はごくわずかです）。

この算定方法をそのままにして税源移譲を行った場合、実際の賦課徴収費用は大きく変わらないにもかかわらず道府県民税収入額の増加に連動して交付金額が大幅に増加するという問題があるため、税源移譲に合わせて徴収取扱費交付金の算定方法が見直されました。

算定の基準としては、「税収入額」よりも「納税義務者数」の方が、実際の賦課徴収費用をよりよく表すものと考えられることから、「納税義務者数」を基準とすることとされました（地法47①）。

また、改正前の制度では、道府県知事の徴収取扱費の交付は、市町村長の報告から30日以内と規定されていましたが、今回の算定の基準の変更に伴い、徴収取扱費の算定及び交付に関し必要な事項は、道府県の条例で定めることとされました（地法47②、旧地法47③）。

これらの改正は、平成19年度以後において賦課決定された個人の道府県民税に係る徴収取扱費について適用されます（改正地法附則5⑨）。

具体的な算定方法は、市町村が実際に賦課徴収に要している経費の実状も踏まえつつ、これまでの市町村への実際の交付金額を勘案し、「納税義務者数×3千円」とされました。ただし、税源移譲直後においては、システム

変更や納税者の問合せへの対応など、過渡的に市町村の事務負担の増加が見込まれることから、平成19年度、20年度の2年間は「納税義務者数×4千円」を交付金額とすることとされました（地令8の3、地令附則5の3）。

また、この徴収取扱費交付金の規定の改正に合わせて、利子割、配当割、株式等譲渡所得割に係る徴収取扱費相当額についても見直しが行われ、都道府県が市町村に対して税収額の一定割合を交付する際、あらかじめ徴収取扱費相当額として控除する額について、改正前の「税収入額の5%」を、都道府県の利子割等の賦課徴収経費の実状を踏まえ、「税収入額の1%」と改正されました（地令9の14、9の15①、9の18、9の19①、9の22、9の23①、旧地令附則6の2、18の6の2、改正地令附則2③～⑤）。

#### ⑥ 市町村が道府県に払い込むべき徴収金のあん分率の特例の創設

平成19年4月から平成24年3月までの各月において市町村が道府県に払い込むべき個人の道府県民税に係る地方団体の徴収金の額のうち、平成18年度までにおいて課したものに係る部分の額の算定に用いるあん分率の特例措置が創設されました。（地令附則5の2）。

## 2 定率減税の廃止

平成18年度改正における税源移譲以外の個人所得課税の大きな改正として、定率減税の廃止があります。

定率減税は、平成11年度税制改正において、当時の著しく停滞した経済状況に対応して、緊急避難的な特例措置として導入されました。

平成16年度の与党税制改正大綱では、「平成17年度及び平成18年度において、わが国経済社会の動向を踏まえつつ、いわゆる恒久的減税（定率減税）の縮減、廃止とあわせ、三位一体の改革の中で、国・地方を通じた個人所得課税の抜本的見直しを行う。」とされました。

平成17年度税制改正においては、導入当時に比

べて不良債権処理が進み、個人消費を中心に経済状況に改善が見られていましたが、依然として景気への影響を慎重に判断する必要があるということから、定率減税を2分の1に縮小することとなりました。この結果、定率減税の額は、所得割額の15%相当額（上限4万円）の減税とされていたのが、所得割額の7.5%相当額（上限2万円）に改正されました。

今回の改正では、引き続き民間消費や企業の設備投資などの民需を主体に経済状況が改善しているため、平成18年度分をもって定率減税が廃止されました（旧地法附則40⑥～⑨）。

### 3 地震保険料控除の創設

平成17年度与党税制改正大綱において、「地震保険については、地震災害に対する国民の自助努力による個人資産（住宅・家財）の保全を促進し、地震災害時における将来的な国民負担軽減を図る必要があるとの指摘も踏まえ、現在販売されている各種商品の実態把握に努めつつ、損害保険料控除制度全体の見直しの中で、そのあり方を検討する。」とされていました。

今回の改正では、損害保険料控除が改組され、地震保険料控除が創設されました。

具体的な制度は、地震等による損害に基因して保険金又は共済金が支払われる損害保険契約等に係る地震等による損害の部分の保険料又は掛金の2分の1に相当する額を、上限2万5千円の範囲内で所得控除するというものです（地法34①五の三、314の2①五の三）。

この改正は、平成20年度分以後の個人住民税について適用されます（改正地法附則5④、11④）。

経過措置として、平成18年末までに結んだ長期の損害保険契約に係る保険料については従来の損保控除の適用を可能としており、既契約者に最大限配慮されています。ただし、同一の契約で新制度と旧制度の両方の適用を受けることはできず、また、同一の納税義務者についての所得控除額は、新制度と旧制度の合計で2万5千円が上限となっています（改正地法附則5⑤～⑦、11⑤～⑦）。

### 4 配当割・株式等譲渡所得割に係る還付が発生した場合の充当規定の整備等

改正前の制度では、配当割・株式等譲渡所得割に係る還付が発生した場合、次のような問題点がありました。

- ・ 還付を行う一方で、均等割等を課税するという状況が生じ、納税者にも市町村にも不便である。（改正前の制度では、還付通知を送付すると同時に一方で均等割の納税通知書を送付するというようなことがあり得る。）
- ・ 道府県民税所得割額から控除することができなかった金額を市町村が還付する場合、結果的に道府県が支出すべき金額を市町村が肩代わりすることとなってしまう、不合理である。

このため、今回、次の改正が行われました。

- (1) 配当割・株式等譲渡所得割に係る還付が発生した場合、還付額の均等割への充当や道府県民税・市町村民税間での充当することとされました（地法314の8②③）。
  - (2) 道府県民税所得割額から控除することができなかった金額を市町村が還付又は充当した場合には、その金額に相当する額を徴収取扱費交付金に加算することとされました（地法47①五）。
- これらの改正は、平成19年4月1日以後に適用されます（改正地法附則1五）。

### 5 非課税限度額等の見直し

均等割について市町村が非課税限度額を定める際の基準及び所得割の非課税限度額については、例年、生活保護基準額等の変更を勘案して見直しが行われています。

生活保護基準額等の見直しに合わせ、今回、次のような改正が行われました。

#### (1) 均等割の非課税限度額の基準の見直し

控除対象配偶者又は扶養親族を有する場合の加算額が21万円（改正前：22万円）とされました（地令47の3三）。

## (2) 所得割の非課税限度額の見直し

控除対象配偶者又は扶養親族を有する場合の加算額が32万円（改正前：35万円）とされました（地法附則3の3）。

これらの改正は、平成18年度分以後の個人住民税について適用されます（改正地法附則5①、11①、改正地令附則2①）。

## 6 租税条約実施特例法の規定の整備

### (1) 租税条約実施特例法の規定の整備の背景

日本国は、多くの国との間で租税条約を結んでいます。これらの租税条約の実施のために必要となる日本国内の税法の特例が、「租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律」に定められています。

個人住民税は、原則として地方団体の住民（国内居住者）のみに対して課されるものですので、基本的には他国の居住者などに影響が及ぶことはありません。そのため、これまで締結した租税条約においては、個人住民税に関する定めはなく、国内法制整備の必要もありませんでした。

この2月に正式署名に至った新日英租税条約においては、条約相手国との間で課税上の取扱いの異なる投資事業組合等の事業体を通じて利子や配当の支払いがある場合に税率の軽減や免税の規定の適用がなされることとされました。

これまでは、投資事業組合等の構成員が国内居住者であれば、条約の適用はなく、その国内居住者に係る利子や配当の支払いは、条約相手国の投資事業組合等への支払いについても住民税の特別徴収（所得税の源泉徴収も同様）ができました。

しかし、新条約では、構成員が日本国内居住者である場合も、この条約の税率軽減や免税の対象となる利子や配当の支払いについて、特別徴収等はできなくなりました。

(注) 条約上特別徴収ができないだけで、国内居住者に対する課税そのものは、条約の制限はありません。

そのため、この条約の実施に必要な租税条約実

施特例法の改正が行われました。

(注) 現時点においては、英国と日本は投資事業組合等について同様の課税上の取扱い（構成員課税）をしており、当面はこの特例の適用見込みはありません。

### (2) 規定の改正の具体的内容

具体的には、条約相手国との間で課税上の取扱いの異なる投資事業組合等を通じる利子や配当の支払いがあり、税率の軽減又は免税の適用となる場合において、国内居住者である当該投資事業組合等の構成員に課すべき利子又は配当に係る個人住民税について、次の措置が講じられました。

① 条約に定められた限度税率までは住民税又は所得税を特別徴収（又は源泉徴収）できるが、その配分について、住民税を優先することとされました（実特法3の2⑨）。

（例：上場株式等に係る配当所得に対する税率は、住民税3%、所得税7%です。限度税率が5%の場合、特別徴収等については住民税を優先し、住民税3%、所得税2%とされます。）

② 当該投資事業組合等に対する利子や配当の支払いについては、金融機関等に特別徴収義務を課することもできないため、特別徴収義務の解除規定が整備されました（実特法3の2の2①③）。

③ ②の規定により特別徴収できなかった住民税について、当該国内居住者である構成員に、市町村に対して申告する義務を課し、個人住民税所得割を課税することとされました（いわゆる「取戻し規定」）（実特法3の2の2④～⑮）。

なお、今回の租税条約実施特例法の改正は、国税に関する改正と併せて行われるため、「所得税法等の一部を改正する等の法律」による改正となっています。

これらの改正は、平成18年4月1日以後に適用されます。

## 7 その他

上記の改正は地方税法の改正によるものですが、

このほか所得税法及び租税特別措置法等の国税の改正の影響による改正があります。

## 五 法人住民税

### 1 中小企業技術基盤強化税制が適用される場合における法人税割の課税標準の特例措置の改正

法人税において、中小企業者等の試験研究費の一定割合を税額控除した場合（中小企業技術基盤強化税制の適用を受けた場合）、当該控除税額を法人住民税法人税割の課税標準から控除する特例措置が講じられていますが、試験研究費の総額の3%の上乗せ部分については、平成18年3月31日までの間に開始する事業年度までの措置とされています。

今回の改正では、法人税における研究開発税制の見直しの一環として、中小企業技術基盤強化税制について、当該上乗せ措置について廃止し、試験研究費のうち比較試験研究費を上回る部分の税額控除率につき5%を加える措置が2年間の時限措置として講じられたことから、法人住民税につ

いても、課税標準となる法人税額から控除する額について同様の措置が講じられています（地法附則8）。

### 2 利子割に係る還付が発生した場合の充当規定の整備

法人が支払を受ける利子等について、利子割額が課された場合、法人の道府県民税法人税割額との二重課税を排除するため、道府県民税法人税割額から控除されます。

このとき、道府県民税法人税割から控除しきれなかった額がある場合には、還付又は未納の徴収金に充当されますが、納税者の利便性の向上等のため、当該還付すべき額について、その事業年度分の道府県民税均等割に充当するための必要な措置が講じられました。

この改正は、平成19年4月1日以後適用されま

す（地法53④、改正地法附則1五）。

## 六 法人事業税

### 1 少額短期保険業に対する課税

#### (1) 制度の概要

保険業法等の改正に伴い、いわゆる「根拠法のない共済」が制度化されました。これは、契約者保護の観点から、保険業法の適用範囲を見直し、特定の者を相手方として保険の引受けを行う事業に、原則として保険業法の規定を適用することとし、一定の事業規模の範囲内で少額短期の保険のみの引受けを行う事業者について、登録制等の新たな規制の枠組み（＝少額短期保険業者）を創設するものです。既存の事業者には、2年間の移行期間が設けられています。

#### (2) 課税方式

今回、保険業法に新たに規定された少額短期保険業に係る法人事業税については、少額短期保険業が保険業の一種であることから、生命保険業及び損害保険業と同様の課税方式とされます。

なお、課税標準である収入金額については、少額短期保険業の特性（少額、短期、掛捨ての保険であること）を踏まえ、損害保険会社が扱う同種の保険（火災保険等）と同様、各事業年度の正味収入保険料に100分の40を乗じて得た金額とされました（地法72の2①三、72の12三、72の24の2④）。

また、少額短期保険業については、新たな業態

であり、実態が十分把握されていないため、保険業法に規定する少額短期保険業制度等の見直し期間（5年以内）を踏まえ、収入金額の2分の1に相当する金額を収入金額から控除する課税標準の特例措置が5年間に限り講じられています（地法附則9⑫）。

## 2 無償減資等特例の延長

累積欠損金を抱える法人が、企業再生を図る過程等において、当該欠損金の削減等のため無償減資又は資本準備金の取崩し（無償減資等）を行った場合、平成13年の法人税法改正前は、減資額又は資本準備金の減少額が資本等の金額から控除されていましたが、平成13年の法人税法改正により、当該額が資本等の金額から控除されなくなり資本等の金額が不変のままとなったところです。

平成16年度税制改正においては、我が国企業・経済の活性化が喫緊の課題である中、無償減資等を行う法人の税負担の軽減等を図り円滑な企業再生に資するため、無償減資等の額を資本割の課税標準である資本等の金額から控除する特例措置が講じられたところです。

今回の改正では、引き続き、円滑な企業再生に

資するため、この適用期限が2年延長されました（地法附則9④⑬）。

## 3 法人事業税率の特例の本則化

法人事業税率については、平成11年度税制改正において恒久的な減税として、標準税率の引下げが行われました。この改正は、法形式としては、地方税法第72条の24の7に規定されている法人事業税の標準税率を地方税法附則第40条第10項の規定によって読み替える形となっています。

今回、この法人事業税率の特例を本則の制度とすることとしたものです。

この改正は、平成19年4月1日以降に開始する事業年度から適用されます（地法72の24の7①～④、改正地法附則7④）。

## 4 会社法の制定等に伴う所要の規定の整備

今回の改正では、会社法の制定等に伴い、資本割の課税標準として用いている「資本等の金額」について「資本金等の額」とするとともに、法人税法の改正に併せ規定が整備されました。

# 七 個人事業税

## ○ 課税対象事業から通訳案内業を除く措置の廃止

個人事業税については、個人が行う第一種事業、第二種事業及び第三種事業に対し、所得を課税標準として課税されます。

今回の改正では、第一種事業の案内業から通訳案内業を除く措置が廃止されました。

この改正は、平成18年度分以後の個人事業税について適用されます（地令10の3五、改正地令附則4①）。

## 八 不動産取得税

### 1 標準税率の特例（標準税率4%を3年間3%とするもの）の延長と見直し

#### (1) 平成15年度税制改正において講じられた対応

不動産取得税に関しては、平成15年度税制改正において講じられた標準税率の暫定的な引き下げの取扱が大きな焦点となりました。

3年前の平成15年度税制改正前における我が国の経済状況は、デフレが長期化する中、平成14年4月に日経平均株価がバブル崩壊後の最安値である7,600円台にまで落ち込んだほか、失業率も5%台と高止まりが続くなど、その後の見通しについても深刻な懸念の声が高まっていました。

こうした中、政府においては、平成14年6月にはデフレ対策を最大の課題とした「当面の経済活性化策等の推進について」が策定され、都市再生等土地の有効利用に資する観点から土地関連流通税の見直しが検討されることとなりました。この流れを受け、平成15年度税制改正では、不動産取得税についても、標準税率を4%から3%に、3年間の時限措置として引き下げる特例措置が講じられました。

#### (2) 平成18年度税制改正における議論

今回の税制改正においては、株価の大幅な回復に加え、地価においても大都市圏を中心に上昇や下げ止まりの傾向が鮮明になるなど、経済状況は平成15年度税制改正の当時からは格段の変化が見られる一方で、国・地方を通じた厳しい財政事情が続いており、平成8年度には8,000億円を超えていた不動産取得税の税収は、平成16年度決算では4,500億円を割り込むなど、ピーク時の半分近くとなっていること等を踏まえ、この3年間に限った特例をどのように扱うかが課題となりました。

土地については、一部の地域を中心に土地取引が活発化しつつあるとはいえ、地方においては下

落が続いている地点も多く、前向きな動きを広範囲かつ確実なものとする必要があるとの意見もありましたが、最終的には、このような議論も踏まえ、平成15年度税制改正の以前から税率が3%とされていた住宅及び住宅用地の取得に加えて、住宅用地以外の土地の取得に対する不動産取得税についても、土地の更なる流動化を促進し、取引の活性化を図る観点から、税率を3%とする特例が3年間延長されました。また、住宅以外の家屋の取得に係る不動産取得税については、改正法附則において2年間税率を3.5%とする経過措置を講じつつ、廃止されました（地法附則11の2、改正地法附則8⑩）。

### 2 宅地評価土地に係る不動産取得税の課税標準を価格の2分の1とする特例措置の延長

不動産取得税は、その課税標準として、固定資産税の課税に用いる固定資産評価額を原則として用いられていますが、宅地評価土地（宅地と、いわゆる宅地並み評価の対象となる宅地比準土地のことをいう。）の取得に係る不動産取得税については、課税標準を価格の2分の1とする特例措置が時限的に講じられています。

これは、平成6年度の固定資産税の評価替えに際して、公的土地評価相互の均衡化・適正化を図る観点から、地価公示価格の7割を目標とする、いわゆる7割評価が導入されたことに伴い、税負担の急激な上昇を避ける観点などから導入されたものです。

今回の改正では、地価の大幅な下落などから、特例の導入時に比べて実質的な税負担は低減しているものの、上記1でも述べたように地価の動向はまだら模様であり、土地については引き続き流動化への配慮が必要との議論もあり、適用期限が平成21年3月31日まで延長されました。なお、本特例措置の延長に伴い、所要の調整措置が講じ



られています（地法附則11の5①③、改正地法附則8⑫～⑮）。

### 3 非課税等特別措置の創設等

#### (1) 港湾法の改正等による外貿埠頭公社の改革に伴う外貿埠頭公社の民営化に伴い、民営化会社が公社から承継する一定の不動産に係る非課税措置の創設

外貿埠頭公社が整備するコンテナターミナルについて、その管理運営の効率化を図るため、平成18年度以降に外貿埠頭公社の民営化が進められますが、これに伴うコンテナターミナル等の不動産の取得については、法律の規定に基づく不動産の形式的な承継であることから、不動産取得税の非課税措置が創設されました（地法附則39の3②）。

#### (2) 日本アルコール産業株式会社がNEDOから承継する不動産に係る非課税措置の創設

日本アルコール産業株式会社法の規定により、独立行政法人新エネルギー・産業技術総合開発機構（NEDO）のアルコール製造部門が特殊会社化されることとなっています。これに伴い、日本アルコール産業株式会社がNEDOから承継する不動産については、実質的な所有権の移転とは言えない形式的な承継に該当するものであることから、不動産取得税の非課税措置が創設されました（地法附則39の3①）。

#### (3) 社会福祉施設に係る非課税規定の整備

障害者に関する法体系の見直しに伴い、「障害者自立支援法」が制定されましたが、この法律に規定する障害者支援施設の用に供する一定の不動産に係る非課税措置が講じられています（地法73の4①四の四）。

（注）従来は、障害種別ごとに、身体障害者更生援護施設・知的障害者援護施設・精神障害者社会復帰施設のそれぞれについて、非課税措置が設けられていました（旧地法73の4①四の四～四の六）。

また、介護保険法の改正に伴い、新たに導入さ

れる包括的支援事業の用に供する不動産に係る非課税措置が講じられています（地法73の4①四の九）。

#### (4) 重度障害者多数雇用事業所施設設置等助成金の支給を受けて取得する事業用施設に係る税額の減額措置の範囲の拡充

心身障害者を多数雇用する事業所の事業主が障害者の雇用の促進等に関する法律に規定する重度障害者多数雇用事業所施設設置等助成金の支給を受けて取得する事業用施設については、税額から10分の1を減額する措置が講じられています。

今回の改正では、その対象となる施設の判定に用いる障害者の範囲に、精神障害者である短時間労働者が追加（人数は1/2換算）されました（地令附則9①）。

### 4 非課税等特別措置の延長

次の不動産取得税の非課税等特別措置の適用期限が平成20年3月31日まで2年延長されました（(14)を除く）。

- (1) 土地改良法の規定により取得する埋立地又は干拓地に係る非課税措置（地法附則10⑥）
- (2) 新築住宅を宅地建物取引業者等が取得したとみなす日を住宅新築の日から1年（本則6月）を経過した日に緩和する特例措置（地法附則10の2①）
- (3) 新築住宅特例適用住宅用土地に係る税額の減額措置について、土地取得後の住宅新築までの経過年数要件を緩和する特例措置（地法附則10の2②）
- (4) 農業振興地域の整備に関する法律の規定による市町村長の勧告等によって取得する農用区域内にある土地に係る課税標準の特例措置（地法附則11④）
- (5) 独立行政法人空港周辺整備機構が取得する公共用飛行場周辺における航空機騒音による障害の防止等に関する法律に規定する業務の用に供する土地（非課税であるものを除く。）に係る課税標準の特例措置（地法附則11⑥）

- (6) 河川法に規定する高規格堤防の整備に係る事業のために使用された土地の上に建築されている家屋について移転補償金を受けた者が当該土地の上に取得する代替家屋に係る課税標準の特例措置（地法附則11⑦）
- (7) 農地保有合理化法人が長期貸付保有合理化事業により取得する農地等に係る課税標準の特例措置（地法附則11⑧）
- (8) 高齢者、身体障害者等の公共交通機関を利用した移動の円滑化の促進に関する法律に規定する特定事業計画に基づき鉄軌道事業者等が既設の駅において実施する改良工事により取得する一定の家屋に係る課税標準の特例措置（地法附則11⑩）
- (9) マンション建替事業の施行に伴いやむを得ない事情により権利変換を希望しない旨の申出をした者が施行マンション内で行っていた事業を引き続き行うための当該事業の用に供する土地等（住宅の用に供するものを除く。）に係る課税標準の特例措置（地法附則11⑫）
- (10) 移転補助を受け土砂災害特別警戒区域から移転する者が従前の不動産に代わるものとして区域外に取得する不動産（住宅の用に供するものに限る。）に係る課税標準の特例措置（地法附則11⑲）
- (11) P F I 法に規定する選定事業者が政府の補助を受けて取得する国立大学法人の校舎の用に供する一定の家屋に係る課税標準の特例措置（地法附則11⑳）
- (12) 独立行政法人都市再生機構が取得する独立行政法人都市再生機構法に規定する業務の用に供する土地（非課税であるものを除く。）に係る課税標準の特例措置（地法附則11㉓）
- (13) 農地保有合理化法人が担い手農業者確保事業により取得する農地等に係る納税義務の免除措置等について、納税義務の免除措置等の期間を5年延長する特例措置（地法附則11の7）
- (14) 2005年日本国際博覧会の開催に伴い参加国・参加者・博覧会協会が取得した一定の家屋に係る非課税措置の適用期限が1年間延長されまし

た（地法附則39の2⑤）。

## 5 非課税等特別措置の縮減合理化

- (1) 国の補助金又は交付金の交付を受けて取得する農林漁業経営の近代化又は合理化のための共同利用施設に係る課税標準の特例措置の縮減・延長

国の行政機関の作成した計画に基づく政府の補助を受けて取得する農林漁業経営の近代化又は合理化のための共同利用施設については、その取得が平成18年3月31日までに行われたときに限り、価格に当該施設の取得価額に対する当該補助を受けた額の割合を乗じて得た額を価格から控除する課税標準の特例措置が講じられています。

今回の改正では、いわゆる三位一体の改革に伴う国庫補助負担金等の見直しの一環として、これまで本特例の対象となってきた補助制度が交付金化されたものもあることから、対象となる共同利用施設の要件として、「国の補助金又は交付金の交付を受けたもの」とした上、その適用期限が平成20年3月31日まで2年延長されました（地法附則11①）。

合わせて、この特例のほかに、当該施設が農業近代化資金等の貸付けを受けている場合については、価格に当該施設の取得価額に対する当該貸付けを受けた額の割合を乗じて得た額を価格から控除する課税標準の特例措置が講じられています。改正前の制度では、貸付けと補助金等の交付を共に受けている場合には、当該交付又は当該貸付けのうち、額がより小さい方について、価格から控除する額を当該交付又は当該貸付け相当額の5分の4とすることとし、特例が重複して適用される形となっています。しかし、これは他の特例との均衡を失っている面もあることから、特例が重複して適用される場合には、価格から控除する額を当該交付又は貸付けのうち、額がより小さい方については、今回の改正では、価格から控除する額を当該交付又は当該貸付け相当額の5分の2に縮減されました（地法附則11①②）。

(2) **軽自動車検査協会が軽自動車の検査事務の用に供する不動産に係る課税標準の特例措置の縮減**

軽自動車検査協会は、道路運送車両法の定めるところにより、軽自動車の安全性の確保と環境の保全のため、軽自動車の検査業務を行っている法人であり、昭和48年に検査業務を開始して以降、昭和62年に政府出資金を全額返還して民間法人化されて現在に至っています。業務の内容には公益性が認められることから、課税標準の特例措置（3分の2を控除）が講じられています。

今回の改正では、法人としての経営状況は良好であり、「官から民へ」の流れの中にあって、特例の必要性は薄れてきていることから、課税標準から控除する額を3分の1に縮減した上、その適用期限が平成20年3月31日まで2年延長されました（地法附則11②）。

(3) **商工会議所、日本商工会議所、商工会、都道府県商工会連合会及び全国商工会連合会の事業用不動産に係る非課税措置の縮減**

商工会議所、日本商工会議所、商工会、都道府県商工会連合会及び全国商工会連合会の事業用不動産に係る非課税措置について、今回の改正では、その対象資産の見直しが行われ、対象から職員の福利及び厚生のに供する不動産が除外されました（地令37の9の4三）。

(4) **独立行政法人中小企業基盤整備機構法の規定に基づく資金の貸付けを受けて事業協同組合等が取得する共同施設に係る課税標準の特例措置の縮減**

独立行政法人中小企業基盤整備機構法の規定に

基づく資金の貸付けを受けて事業協同組合等が取得する共同施設については、当該施設の取得価額に対する当該貸付けを受けた額の割合を乗じた額を控除する特例措置が講じられています。

今回の改正では、その対象施設の見直しが行われ、対象から協同組合連合会及び商工組合が取得する施設が除外されました（地令38の2）。

## 6 非課税等特別措置の廃止

次の非課税等特別措置が廃止されました。

- (1) 中小企業等協同組合法、中小企業団体の組織に関する法律及び商店街振興組合法による組合及び連合会が経営する病院及び診療所の用に供する不動産に係る非課税措置（旧地法73の4①八）
- (2) 林業・木材産業改善資金助成法の規定に基づく資金の貸付けを受けて森林組合等が取得する林業生産に係る作業場における休憩施設に係る課税標準の特例措置（旧地法73の14⑥）
- (3) 独立行政法人農業者年金基金が取得する独立行政法人農業者年金基金法に規定する業務の用に供する不動産に係る非課税措置（旧地法附則10④）
- (4) 日本下水道事業団が取得する日本下水道事業団法に規定する下水汚泥広域処理事業の用に供する不動産に係る非課税措置（旧地法附則10⑥）
- (5) 農林漁業団体が取得する発電所又は変電所の用に供する家屋に係る課税標準の特例措置（旧地法附則11⑤）

## 九 自動車税

### 1 制限税率の引上げ

自動車税の制限税率については、平成17年度の与党税制改正大綱において軽自動車税とともに検

討事項とされていたところですが、今回の改正では、地方分権の推進と課税自主権の拡大の観点から、軽自動車税とともに標準税率の1.5倍（改正前：1.2倍）に引き上げられました（地法147④）。

## 2 自動車税のグリーン化の見直し

自動車税のグリーン化は、環境負荷の小さい自動車に対する軽減措置と、環境負荷の大きい自動車に対する重課とを併せて行うことにより、自動車税の税収に影響を与えないように、トータルで税収中立となるよう、平成13年度税制改正で創設されました。

しかし、環境に対する国民意識の高まりや自動車メーカーの開発努力などもあり、改正の都度、対象を絞り込んだにもかかわらず、平成17年度の上半期に新車新規登録された乗用車のうち、改正前の制度の特例の対象となるものが55%を超えるなど、環境性能に優れた自動車は予想を超えて普及しています。

この結果、税収中立を前提としているはずの自動車税のグリーン化が、制度の適用が実際に開始された平成14年度から平成17年度までのわずか4年間の累計で909億円もの減収超過をもたらしており、平成18年度にも200億円近い減収超過が見込まれるなど、都道府県の財政への影響が大きくなっています。

こうした状況を踏まえて、今回の改正では、今後の対象車の普及や技術水準の向上を見込み、税収中立を前提として、NO<sub>x</sub>・PMなど地域の環境に悪影響を与える排出ガスの性能と、地球温暖化防止のためのCO<sub>2</sub>削減対策に資する燃費性能の双方において、より優れた自動車に対象が重点化されています。

排出ガス性能については☆マークのステッカーで表示がされていますが、平成17年排出ガス基準に比べ、75%以上低減しているもの、☆で言えば、☆☆☆☆のみに対象車が限定される一方、燃費性能についても、平成22年度基準を10%以上上回るものに限定した上、特例措置の期限が平成20年3月31日まで2年延長されました（地法附則12の3）。

具体的な措置の詳細は次のとおりです。

### (1) 軽減措置の内容

- ① 平成17年自動車排出ガス基準値より75%以上排出ガス性能の良い自動車で燃費基準値より20%以上燃費性能の良いもの並びに電気自動車、天然ガス自動車及びメタノール自動車新車新規登録翌年度の税率を概ね50%軽減（地法附則12の3③）
- ② 平成17年自動車排出ガス基準値より75%以上排出ガス性能の良い自動車で燃費基準値より10%以上燃費性能の良いもの 新車新規登録翌年度の税率を概ね25%軽減（地法附則12の3⑤）

### (2) 重課の内容

環境負荷の大きい自動車に対する特例については、一定以上の年数が経過した自動車に対して重課を行うこれまでの考え方を継続され、具体的には次のとおりの措置が講じられました。

平成18年度及び平成19年度に新車新規登録から一定の年数を超えている自動車（電気自動車、天然ガス自動車、メタノール自動車、一般乗合用バス及び被けん引車を除く。）について、その翌年度以降、次の特例措置が講じられました。なお、法律の規定ぶりに見直した点がありますが、実質的な内容はこれまでどおりです（地法附則12の3①）。

- ① ディーゼル車で新車新規登録から11年を経過したもの 税率を概ね100分の10重課
- ② ガソリン車又はLPG車で新車新規登録から13年を経過したもの 税率を概ね100分の10重課

## 3 道路運送車両法に規定する移転登録に際して課税される自動車税の徴収方法の変更

自動車税において、例外的に月割課税が残る場合として、移転登録（売買に伴うもの）の場合で前後の所有者のいずれかが（地方公共団体であるなど）非課税である場合等がありますが、こうした場合の課税を円滑にする観点から、今回の改正

では、移転登録に際して課税が行われる場合の徴収方法が証紙徴収から普通徴収に変更されました（地法151③④、151の2）。

## 十 自動車取得税

### 1 低燃費車特例の見直し

低燃費車特例は、地球温暖化対策として、二酸化炭素排出量削減の観点から平成11年度税制改正で創設され、一定の燃費基準を満たす自動車について、自動車取得税の取得価額から一定額を控除する特例措置を講じるものです。平成13年度からは、自動車税のグリーン化と同様に、排出ガス性能についても一定の基準を満たすことを要件とするなど、その延長に当たっては、対象の重点化が図られてきたところです。

今回の改正における議論では、この特例についても、自動車税のグリーン化と同様に、環境性能に優れた自動車の普及に役割を果たす一方で、大幅な減収が課題となっていることを踏まえて、対象となる自動車の範囲を重点化した上、その適用期限が2年延長されました。

- ① 平成17年自動車排出ガス基準値より75%以上排出ガス性能の良い自動車で燃費基準値より20%以上燃費性能の良いもの 取得価額から30万円を控除（地法附則32⑥）
- ② 平成17年自動車排出ガス基準値より75%以上排出ガス性能の良い自動車で燃費基準値より10%以上燃費性能の良いもの 取得価額から15万円を控除（地法附則32⑦）

### 2 環境性能に優れた大型ディーゼル車に対する特例措置の創設

車両総重量が3.5トンを超える大型のディーゼル車（トラック・バス等）については、政府の総合エネルギー調査会において新たに燃費基準が設定され、平成18年4月から導入されることとなっています。

今回の改正では、環境性能に優れた大型車を普及させるためのインセンティブとして、乗用車に

対する自動車税のグリーン化や自動車取得税の低燃費車特例との均衡なども踏まえ、排出ガス性能と燃費性能の双方が優れた大型ディーゼル車について、当該自動車の取得が平成18年4月1日から平成20年3月31日までの間に行われた場合に限って、次のとおり特例措置が講じられました（地法附則32⑩）。

- ① 車両総重量が3.5トンを超える自動車（ディーゼル車に限る。）のうち、平成17年重量車排出ガス保安基準に適合し、かつ、平成27年度燃費基準を満たすもの 税率を1%軽減
- ② ①に掲げる要件を満たし、かつ平成17年重量車排出ガス保安基準よりも10%以上NO<sub>x</sub>又はPMの排出量が少ない自動車 税率を2%軽減

なお、本特例の創設に伴い、これまで講じてきた新長期規制適合車に対する特例措置（いわゆる早出し特例）は廃止されました（旧地法附則32⑪）。

### 3 国の行政機関の作成した計画に基づく政府の補助を受けて取得するバスに係る非課税措置の適用期限の延長

国の行政機関の作成した計画に基づく政府の補助を受けて取得するバスについては、その取得が平成18年3月31日までに行われたときに限り非課税措置が講じられているところですが、この適用期限が平成20年3月31日まで2年延長されました（地法附則32⑬）。

### 4 日本アルコール産業株式会社がNEDOから承継する自動車に係る非課税措置の創設

日本アルコール産業株式会社法の規定により、独立行政法人新エネルギー・産業技術総合開発機

構（NEDO）のアルコール製造部門が特殊会社化されることとなっています。これに伴い、日本アルコール産業株式会社がNEDOから承継する自動車については、実質的な所有権の移転とは言

えない形式的な承継に該当するものであることから、自動車取得税の非課税措置が創設されました（地法附則39の3①）。

## 十一 軽油引取税

### 1 不正軽油の原材料の供給者等に対する罰則の創設

不正軽油製造に係る脱税対策として、平成16年度改正において、脱税に関する罪、製造承認義務違反の罪等の罰則強化のほか、不正軽油等譲受罪の創設等を行い、その成果は着実に上がっています。

そうした中で、不正軽油の原材料等の供給者について、製造承認義務違反の共犯ではなく独立罪とし幫助罪よりも罰則を重くすることに意義が認められること、最近の不正軽油製造の実態からみてこのような独立罪に係る罰則を創設することに意味があると考えられること等から、今回の改正では、「供給者罰則」が創設されました。

具体的には、不正軽油製造業者に対して、不正軽油の製造の用に供されることを知りながら、資金、土地、建物、艦船、車両、設備、機械、器具、原材料又は薬品を提供し、又は運搬したものは、3年以下の懲役若しくは300万円以下の罰金に処し、又はこれを併科することとされました（地法700の22の3②）。

また、法人重科の規定として、法人の代表者又は法人若しくは人の代理人、使用人その他の従業者がその法人又は人の業務に関して供給者罰則に当たる違反行為をした場合においては、その行為

者を罰するほか、その法人に対して2億円以下の罰金を科することとされました（地法700の22の3⑥二）。

あわせて、供給者罰則に当たる違反行為をした元売業者、特約業者、仮特約業者に対しては、その適格性を有しないことが明らかであるため、その指定を取り消すことができることとされました（地令56の5の3①九、56の5の5①八、56の5の7①八）。

### 2 質問検査権の規定の整備

都道府県の徴税吏員は、軽油引取税の賦課徴収に関する調査のために必要がある場合には、特別徴収義務者等に質問し、又はその者の事業に関する帳簿書類その他の物件を検査することができます。

しかし、都道府県の徴税吏員が、不正軽油の製造・運搬に関わっている疑いがある場合であっても、トラックの運転者に対し質問検査権を実施することができるか否かについては明文上必ずしも明らかになっていませんでした。

今回の改正では、これまでも質問検査権の対象となり得た石油製品を運搬する者について、都道府県の徴税吏員の質問検査権の対象となることが明らかとなるよう規定の整備が行われました（地法700の8①五）。

## 十二 固定資産税・都市計画税

### 1 平成18年度評価替えと固定資産税の現状

#### (1) 評価替えの状況と18年度税収見込み

まず、土地については、宅地の7割評価を継続し、評価の均衡化・適正化が引き続き推進されます。全国の地価の動向をみると、一部に上昇反転した土地があるものの、全体としては依然として下落傾向にあり、平成17年度地価公示価格では住宅地で▲4.6%、商業地で▲5.6%となっています。この傾向は固定資産税に係る評価替えにおいても同様の状況であり、宅地の評価の基準となる指定市の基準宅地路線価は、全国平均で対前基準年度（15年度）比▲23.2%、対前年度比▲5.0%となっています。こうしたことから、平成18年度評価額は大きく減少しており、17年度比では評価見込み額ベースで▲3.9%となっており、土地に係る18年度の税収（都市計画税を含む。以下同じ。）は、制度改正による増減収を除き800億円程度の減収となる見込みです。

次に、家屋については、再建築費評点基準表（木造17種類、非木造12種類及び単位当たり標準評点数）の標準評点数について、価格調査基準日（平成16年1月）における工事原価を基礎とした標準評点数に積算替えが行われました。また、これに伴い、在来分家屋の評価替えに用いる再建築費評点補正率が木造家屋0.98（15基準年度は0.96）、非木造家屋0.95（15基準年度は0.96）とされました。この結果、家屋に係る平成18年度の税収は、新增築分の増があるものの、全体として3,400億円程度の減収となる見込みです。

以上のように平成18年度は、現下の経済情勢を反映して償却資産について若干の増収が見込まれるものの、今回の評価替えに伴い、地価や建設物価の下落等の影響を受け、制度改正に伴う増減収を除き全体で約4,200億円もの減収となる見込みです。

（注） 税収は全て改正前の制度が維持された場合。

#### (2) 土地（宅地）に係る負担水準の状況

次に、土地に係る負担水準の状況についてみると、地価下落等の影響により、一定程度の均衡化が進んでいます。具体的には、平成18年度の全国平均での負担水準は、商業地等で65.9%、小規模住宅用地で85.9%になるものと見込まれます。商業地等についてみると、負担調整措置を導入した平成9年度において、税負担を引き上げている土地は全体の54.6%（課税標準額）でしたが、17年度には14.4%に減少しています。特に、大都市（東京都23区内及び政令指定都市）にあっては7.4%と1割を切る状況にあります。

一方で、例えば商業地等に係る県別の平均負担水準が60%を下回る県が10県ある（18年度見込み）など、なお土地や地域によって負担水準のばらつきが存在する状況がうかがえます。

7割評価を導入した平成6年度から既に10年以上が経過しましたが、依然として、同じ評価額であっても税負担が異なる状況が続いています。今回の税制改正においては、次項に述べるように、このような課税の不公平が長期間継続することに対してどのような措置を講じるかが大きなテーマとなりました。

### 2 土地に係る負担調整措置（平成18年度～20年度）

#### (1) 平成18年度税制改正における議論のポイント

平成18年度は以上のように評価替えの年にあたるため、向こう3年間（平成18年度～20年度）の土地に係る負担調整措置についても、今回の税制改正で決定する必要があります。

議論の焦点は、大きく次の二つに分けられます。

第一は、商業地等に係る課税標準額の上限（評価額の70%）についてです。この問題については、

経済界等から、負担水準が高い商業地等の税負担軽減を求めて、課税標準額の上限引下げの要望がなされ、平成15年度及び16年度税制改正において激しい議論が行われました。その結果、法定上限である評価額の70%は維持しつつ、地方公共団体が条例により60%~70%の範囲で上限を引き下げることを可能とする、条例減額制度が16年度に導入された経緯があります。ちなみに、この条例減額制度の導入団体は6団体あり、東京都23区、吉野川市(徳島県)、銚田市(茨城県)が条例で定める割合を65、宇都宮市、小山市、鹿沼市(以上、栃木県)が条例で定める割合を60としています。

今回の税制改正においては、

- ・ この条例減額制度の期限が到来するため、18年度以降の取扱いをどうするか、
- ・ 法律による上限引下げ(評価額の70%を60%に)要望にどう対処するか、

が、議論の焦点となりました。

第二は、改正前の負担調整措置については、以下のような問題があるとの認識の下、負担水準が低い土地に対して、均衡化を如何に促進していくか、複雑な仕組みを簡素化できないかとの問題です。

- ・ 負担水準が非常に低い土地でも、前年度税額比で最大15%の引上げに止まり、同じ評価額の土地であっても税負担が異なる不公平が長期間にわたって継続すること(場合によっては、30年以上)。
- ・ 評価額と税額が直接連動せず、前年度課税標準額に負担水準の区分毎に異なる調整率を乗じて税額を算出するという、納税者にとって複雑で分かりにくい仕組みであること。
- ・ 地価の下落を前提としており、地価が上昇すると、その土地の負担水準が低下し、再び据置きゾーンに達するまで長期間が必要となること。

## (2) 商業地等に係る課税標準額の上限について

結論から述べると、まず、商業地等に係る課税標準額の上限については、改正前の法定上限であ

る評価額の70%の水準を維持するとともに、16年度に導入した条例減額制度を継続することとなりました(地法附則21、27の4)。

こうした結果となった背景としては、以下の要因が挙げられます。

- ① 三位一体の改革で地方税財政が大きく変わろうとする中、市町村の基幹税である固定資産税については、その安定的な確保が望まれること。
- ② 平成18年度は評価替えにより、地価や建設物価の下落の影響を受け、改正前の制度のもとでも4千億円を超える減収となり、厳しい市町村財政に配慮する必要があること。
- ③ 土地に係る税負担については、負担水準の均衡化が進んだ結果、多くの土地で地価の下落が納税額の減につながる状況となっているほか、条例減額制度についても、東京都等が導入するなど一定の効果があったこと。
- ④ 地価の動向について、大都市部を中心に上昇や横ばいの地点が現れるなど、資産デフレに端を発するデフレスパイラルを起こさせない対策が急がれた平成15年当時とは明らかに状況の変化が見受けられること。また、地方部では依然地価の下落が続いているが、それに対する対策としては、主として不動産取得税といった流通課税の特例の延長問題が議論の焦点となったこと。
- ⑤ 経済情勢について、株価等各種経済指標の向上、企業業績の好転など景気回復が鮮明になる中、一方で、定率減税の廃止など個人に対しても負担を願わなければならない時期に、新たな減税については、その必要性、緊急性について慎重な検討を要すると考えられたこと。

## (3) 負担調整措置の見直し内容(均衡化の促進及び制度の簡素化)

負担水準が低い土地に係る負担調整措置の問題点については先に述べたところです。今回の地方税法改正においては、課税の公平及び制度の簡素



化の観点から、こうした土地に係る負担調整措置が大幅に見直されることとなりました。

具体的には、平成18年度～20年度における宅地等に係る負担調整措置は以下のとおりです。

- ① 負担水準が高い土地に係る措置は、改正前の制度と同じ。
  - ・ 負担水準が70%を超える商業地等については、当該年度の評価額の70%を課税標準額とする（地法附則18⑥、25⑥）。
  - ・ 負担水準が60%以上70%以下の商業地等、負担水準が80%以上100%未満の住宅用地については、前年度の課税標準額を据え置く（地法附則18④⑤、25④⑤）。
- ② 商業地等において60%未満の土地、住宅用地において80%未満の負担水準が低い土地に対する負担調整措置については、
  - ・ 従来の「負担水準の区分に応じて異なる調整率を前年度の課税標準額に乗じる方式」に代え、
  - ・ 「前年度の課税標準額に一律、当該年度の評価額（住宅用地等にあつては $\times 1/6$ 又は $1/3$ 。以下、同じ。）の5%を加える方式とし、制度の簡素化を図りつつ、負担調整の速度を一定程度速める（地法附則18①、25①）。
- ③ ただし、②において算定された額が
  - ・ 当該年度の評価額の60%（住宅用地にあつては80%）を上回る場合には、評価額の60%（住宅用地にあつては80%）を課税標準額とする（地法附則18②、25②）。
  - ・ 当該年度の評価額の20%を下回る場合には、評価額の20%を課税標準額とする（地法附則18③、25③）。
- ④ 農地に関しては、特定市街化区域農地については、一般住宅用地と同様の措置を講じることとし、上記②及び③による見直しを行う（地法附則19の4、27の2）。

一方、一般農地及び一般市街化区域農地については、改正前の負担調整措置を継続する（地法附則19、26、29の7）。

- ⑤ 著しい地価下落に対応した臨時的な税負担の据置措置については、廃止する（旧地法附則20、27の3）。
- ⑥ 以上の見直しに伴い、課税明細書の記載事項の特例、土地課税台帳等の登録事項等の特例などについて所要の改正を行う（地法附則27の5、28など）。
- ⑦ 上記以外の制度、例えば、住宅用地に係る課税標準の特例、市街化区域農地の $1/3$ 特例、据置年度における簡易な価格の下落修正、地目の変換又は用途変更があつた場合の取扱いなどは、いずれも改正前の措置を継続する（地法附則17の2、18の3、25の3、29の7など）。

この制度改正の趣旨及び効果は、次のとおりです。

- ① 負担水準の速やかな均衡化  
改正案によつた場合、最も負担水準が低い土地でも、商業地等で9年、住宅用地で13年と3～4回の評価替えて据置ゾーンに到達し、課税の不公平が早期に解消されることとなります。また、納税者に対しても、いつまで、どこまで税負担が上昇するのか説明することが容易となります。
  - ② 税額算定の仕組みの簡素化  
本来の税負担の水準に達していない場合は、一律評価額の5%上昇となり、従来に比べ納税者に分かりやすく説明することが可能となります。
  - ③ 地価の上昇への対応  
地価が上昇した場合、改正前の制度には前述のような問題が生じますが、新しい制度では、税負担の激変を緩和しつつ、比較的速やかに本来の税負担水準に戻ることとなります。また、課税標準額の下限（評価額の20%）の設定は、地価が急上昇した場合において、著しく負担水準が低下しないよう、一定の歯止めとなります。
- 次に、個々の制度設計について、その考え方を

ど若干補足的に説明を加えます。

まず、税負担が引き上げとなる場合に当該年度の「評価額」が用いられたのは、改正前の制度が先に述べたように税額と評価額が連動せず、納税者に分かりにくい仕組みであったことから、今回の改正では、前年度の課税標準額が据え置きとなる場合を除き、必ず当該年度の評価額を使って税額を計算することにしたものです。

引上げ幅となる評価額の5%及び下限の20%という水準については、負担水準が非常に低い土地であっても、個々の納税者がその負担増を受容できる程度である点も考慮したものです。また、下限（評価額の20%）設定の趣旨としては、これによる負担の均衡化促進よりも、むしろ先に述べたように、地価が上昇した場合における負担水準低下の歯止めとして意義が大きいところです。実際、負担水準が20%を下回るような土地は、商業地等、住宅用地とも全国でも僅少であり、下限設定による影響は限定的です。

次に、税負担の引上げについて、据置きゾーンの下限水準（商業地等で評価額の60%、住宅用地で80%）で頭打ちとなる措置が講じられていますが、これは既に据置きゾーンにあって税負担が据え置かれている土地との均衡に配慮したものです。従来の制度では、据置ゾーンに到達する間近の土地に対しては、最小の調整率である1.025を前年度課税標準額に乗じていたため、あまり問題とはなりませんでした。改正後の制度では、例えば、商業地等で負担水準が59%の土地についても評価額の5%を加算することとすると、既に評価額の60%水準で税負担が据置きとなっている土地とのバランスも捨象しえないことによるものです。

また、今回、著しい地価下落に対応した臨時的な税負担の据置措置が廃止されましたが、これは、地価下落の収束や負担水準の均衡化が進んだことにより、適用対象土地が減少したこと、商業地等において負担水準が45%程度の低位な土地（導入時の平成9年度は当該水準が全国平均であったことから、このような制度設計がなされています。）の税負担を据え置くことは、均衡化促進の方向性

とも相容れないことなどによるものです。

以上のように、今回、制度の簡素化と負担水準の均衡化の促進という二つの目的から、地価下落対応の臨時的な据置措置の廃止も含め、大幅な負担調整措置の改正が行われました。

固定資産税は、バブルの時期を挟んだ地価の乱高下により、様々な対応策が負担調整措置によって講じられてきました。その結果として、制度も複雑なものとならざるを得なかった面があります。

今回の改正は、こうしたバブル期の後遺症から抜け出し、簡素で納税者に分かりやすい、分権時代のあるべき固定資産税制の構築に向けたものと位置づけられます

地価の動向については先に述べましたが、今後は、地価が上昇する土地と下降する土地が混在する状況も想定されます。改正後の新たな制度によれば、そうした地価の上昇、下降に対応することが可能であり、例えば、毎年度の地価上昇が5%程度であれば、1回の評価替えの間にあるべき税負担水準に戻ることとなります。このように今回の措置は、負担水準の均衡化を促進するだけにとどまらず、均衡化が達成された後も継続的に適用できる負担調整の仕組みであると考えられます。

### 3 非課税等特別措置の創設等

#### (1) 住宅耐震改修に伴う減額措置の創設

近年における大規模な地震の頻発や被害想定公表などを背景に、生活の本拠である住宅の耐震性能確保が強く指摘され、既存住宅の耐震改修を税制上も促進すべきとの主張が広まりを見せました。

今回の改正では、

- ・ そもそも耐震改修が必要とされる既存住宅に対しては、通常は固定資産税が課されていること、
- ・ 高齢者世帯等を念頭に置くと、所有者の所得状況いかんにかかわらず、また、持ち家・貸家の別を問わず、対象を広くとらえられる支援策が望まれること、

などを勘案し、住宅耐震改修に伴う減額措置が創

設されました。

具体的な制度の内容は、基本的には、従来から存し、今回も延長することとしている新築住宅に対する固定資産税の減額措置（最初の3ないし5年度分、税額の2分の1を減額）に準じています。こうした減額措置の既存家屋に対する導入は、前例がないものの、耐震改修の喫緊性・重要性を考慮し、人命にも関わることから、踏み込んだ対応が図られています。

- ① 昭和57年1月1日以前から所在する住宅について、建築基準法に基づく現行の耐震基準（昭和56年6月1日施行）に適合させるよう一定の耐震改修（1戸当たり工事費30万円以上のもの）が行われ、その旨証明された場合、改修家屋全体に係る固定資産税の税額が2分の1減額されます。減額は、耐震改修完了日の翌年1月1日を賦課期日とする年度分から適用されます（地法附則16⑧）。

厳密には、現行の耐震基準によらずに着工された住宅を適用対象とすべきですが、課税する市町村において、着工日を確実に特定するには困難を伴う一方、固定資産税は毎年1月1日を賦課期日として課税されており、課税台帳を用いた家屋の所在確認は比較的容易であるため、現行基準施行後最初の賦課期日である昭和57年1月1日に存していた家屋を対象とされています。また、実効あるインセンティブを働かせるため、改修を施した部分に限らず、全体の税額が半減されます。

- ② 早く改修するほど減額期間が長くなるよう、耐震改修工事の完了時期に応じ、原則完了日の翌年1月1日を賦課期日とする年度分の固定資産税から、次の期間分の固定資産税が減額されます（地法附則16⑧）。

- ・ 平成18年～21年 3年度分
- ・ 平成22年～24年 2年度分
- ・ 平成25年～27年 1年度分のみ

この結果、今後10年の間（平成18年～27年。改正法施行前の18年3月までの耐震改修完了分については、遡及適用となります。）

に、耐震改修を行えば、税制上の優遇を受けられることとなります。

- ③ なお、減額を受けようとする住宅の納税義務者に対して、改修完了後3月以内（やむを得ない理由がある場合、経過後でも受理・適用可能）に、市町村条例に則り、適用すべき旨、市町村に申告する必要があります。耐震改修は、外観のみでは必ずしも明らかでないものが多く、課税事務の執行上、申告義務が課されています（地法附則16⑨⑩）。

- (2) 鉄道駅の耐震補強工事に係る特例措置の創設

鉄道駅は、日頃より、不特定多数の利用者や通行人が行き交うことから、地震災害時には、これらの者に対する安全な避難・滞留スペースの提供にはじまり、帰宅困難者への対応や応急・復旧対策時の輸送ネットワークの結節点を形成するなど、大きな役割を担います。

今回の改正では、鉄軌道事業者（鉄軌道施設を保有・貸付けする一定の第三セクターを含む。）が、一定の政府の補助を受けて取得した駅の耐震性向上に資する一定の償却資産について、課税標準を当初5年度分価格の3分の2とすることとされました（地法附則15⑫）。

- (3) 新潟県中越地震災害に伴う代替取得資産に係る特例措置の創設

平成16年10月23日に発生した新潟県中越地震は、避難者数が10万3千人を超え、家屋の全半壊が1万7千棟に迫るなど、阪神・淡路大震災以降最大の規模の地震災害となりました。また、過疎化・高齢化の著しい中山間地域・豪雪地域を中心に発生したことから、被災地の速やかで着実な復興が懸念されていました。「特定非常災害の被害者の権利利益の保全等を図るための特別措置に関する法律」に基づき、特定非常災害の指定を受けたように、他の自然災害に比較して、きわめて特殊であり、税制面においても、阪神・淡路大震災に準じる十分な対応が求められていました。

今回の改正では、平成16年新潟県中越地震によ

り滅失・損壊した家屋・償却資産に代わるものとして、地震発生当日から20年度までの間に取得する家屋に係る固定資産税・都市計画税及び償却資産に係る固定資産税については、それぞれ最初の4年度分、税負担を2分の1に軽減することとされました（家屋にあっては減額、償却資産にあっては課税標準の特例）（地法附則16の2⑬⑭）。

このうち、住宅用家屋の固定資産税に関しては、既存の新築住宅に対する減額措置（最初の3年度分2分の1を減額）と重複して適用が認められるため、基本的には、当初3年度分は4分の1まで税負担が減額されます。また、新築住宅が一定の中高層耐火建築物の要件を充足する場合、既存特例の対象期間が最初の5年度分まで延伸されるため、本特例との連乗の効果（4分の1までの減額）は、4年度分を通じて確保されます。

#### **(4) 排出ガス規制に適合した特定特殊自動車に係る特例措置の創設**

昨年成立した「特定特殊自動車排出ガスの規制等に関する法律」により、公道を走行しない特殊自動車（オフロード車）に対して、排出ガス規制が導入されることとなりました。従来、規制がなく、他の自動車に比して、単位当たりの粒子状物質や窒素酸化物の排出量が大きい状態にありました。

今回の改正では、同法に基づきの基準適合表示の付された特殊自動車であって平成19年9月30日までの間（一定のものについては平成20年9月30日までの間）に取得されたものについて、課税標準を取得後3年度分は価格の2分の1とされました（地法附則15⑤⑥）。

#### **(5) 外貿埠頭公社の民営化に伴う特例措置の創設**

外貿埠頭公社は、港湾管理者である地方公共団体が全額出資で設立した財団法人であり、関係法令に基づく大臣指定を受けて、一定のコンテナターミナルの設置・管理運営を担っています。

一方、国際港湾を取り巻く競争は激化の一途を

たどっており、他方、最近の行政改革の流れも受けて、この際、公社民営化（株式会社化）に道を開き、民営化の効果として、施設貸付料の低減とサービス向上を図り、ひいては、国際競争力の強化につなげる目的で、「海上物流の基盤強化のための港湾法等の一部を改正する法律案」が今国会に提出され、成立しました。

民営化されれば、企業性を基調として、より効率的な運営を図る中で、一般の民間企業同様、税負担は全額とすることが基本です。しかしながら、円滑な民営化のためには経営形態の変更に伴う固定資産税等の負担急増を緩和する必要があるため、今回の改正では、民営化会社が公社の出資を受けて承継取得した一定の固定資産（民営化前の公社に対して講じられていた特例措置の対象資産に限る。）について、課税標準を承継後10年度間は2分の1（公社が旧外貿埠頭公社から承継した資産については、5分の3）とされました（地法附則15⑤⑥）。

なお、引き続き、外貿埠頭公社のまま推移する場合には、今回、併せて延長する課税標準の特例措置の適用がありますが、この措置については、5(6)を参照してください。

#### **(6) 社会福祉施設に係る非課税規定の整備**

障害者に関する法体系の見直しに伴い、「障害者自立支援法」が制定されましたが、この法律に規定する障害者支援施設の用に供する一定の固定資産に係る非課税措置が講じられています（地法348②十の四）。

（注）従来は、障害種別ごとに、身体障害者更生援護施設・知的障害者援護施設・精神障害者社会復帰施設のそれぞれについて、非課税措置が設けられていました（旧地法348②十の四～十の六）。

また、介護保険法の改正に伴い、新たに導入される包括的支援事業の用に供する固定資産に係る非課税措置が講じられています（地法348②十の五）。

**(7) 心身障害者多数雇用事業所用の家屋に係る課税標準の特例措置の拡充**

心身障害者を多数雇用する事業所の事業主が障害者の雇用の促進等に関する法律に規定する重度障害者多数雇用事業所施設設置等助成金の支給を受けて取得する事業用の家屋については、新たに固定資産税が課されることになった年度から5年度分の課税標準を6分の5とする特例措置が講じられています。

今回の改正では、その対象となる家屋の判定に用いる障害者の範囲に、精神障害者である短時間労働者が追加（人数は1/2換算）されました（地法附則11⑳）。

**4 非課税等特別措置の延長**

次の非課税等特別措置の適用期限が2年延長されました（(12)及び(16)を除く）。

- (1) 外国貿易用コンテナに係る課税標準の特例（地法附則15①）
- (2) 国内路線就航航空機に係る課税標準の特例（地法附則15⑨）
- (3) 地震防災対策用の償却資産に係る課税標準の特例（地法附則15⑳）
- (4) J R貨物が取得する一定の新造車両に係る課税標準の特例（地法附則15㉒）
- (5) 電気通信基盤充実臨時措置法に基づく信頼性向上施設整備事業により新設される一定の電気通信設備・施設に係る課税標準の特例（地法附則15㉓）
- (6) 特定都市河川浸水被害対策法に基づき設置される一定の雨水貯留施設に係る課税標準の特例（地法附則15㉘）
- (7) 高齢者、身体障害者等の公共交通機関を利用した移動の円滑化の促進に関する法律に基づく公共交通特定事業により取得する一定の停車場建物等に係る課税標準の特例（地法附則15④）
- (8) 鉄道事業者等が取得する新造車両で高齢者、身体障害者等の利用の円滑化に資する一定の構造を有するものに係る課税標準の特例（地法附則15④㉒）

(9) 一定の第三セクターが国庫補助を受けて取得し、J R貨物に貸し付ける貨物輸送の効率化のための線路設備等に係る課税標準の特例（地法附則15④③）

(10) P F I法に基づく選定事業者が国の貸付けを受けて取得する一定の特定用途港湾施設に係る課税標準の特例（地法附則15④④）

(11) P F I法に基づく選定事業者が国庫補助を受けて取得する国立大学の校舎に係る課税標準の特例（地法附則15⑤①）

(12) 鉄道事業者等が国庫補助を受けて取得する火災時における旅客の安全の確保に資する家屋・償却資産に係る課税標準の特例（21年3月31日まで3年間延長）。（地法附則15⑤②）

(13) 新築住宅・新築中高層耐火建築住宅に係る固定資産税の減額措置（地法附則16①②）

(14) 高齢者向け優良賃貸住宅に係る固定資産税の減額措置（地法附則16⑥）

(15) 密集市街地における防災街区整備事業施行に伴い従前の権利者が取得する一定の施設建築物に係る固定資産税の減額措置（地法附則16⑦）

(16) 2005年日本国際博覧会の開催に伴い参加国・参加者・博覧会協会が取得した一定の資産に係る非課税措置（1年間延長）（地法附則39の2⑧）。

**5 非課税等特別措置の縮減合理化**

**(1) (独) 水産総合研究センターに係る非課税措置の縮減**

独立行政法人水産総合研究センターが一定の業務の用に供する固定資産について、非課税措置が講じられていますが、今回の改正では、独立行政法人さけ・ます資源管理センターを統合するに際して、附帯業務用固定資産が対象から除外されました（地法348②三十七）。

**(2) (独) 水資源機構が所有する水道・工業用水道用地に係る特例措置の縮減**

独立行政法人水資源機構が所有する水道・工業用水道用施設（ダムを除く。）の用に供する一定

の土地については、課税標準を価格の6分の1とする特例措置が講じられています。

今回の改正で、課税標準が価格の2分の1に縮減されました（地法349の3⑳）。

### (3) 農業協同組合等の有線放送電話業務用資産に係る特例措置の縮減

農業協同組合等が所有し、有線放送電話業務の用に供する一定の償却資産について、課税標準を価格の2分の1とする特例措置が講じられています。

今回の改正で、課税標準が価格の3分の2に縮減されました（地法349の3㉑）。

### (4) 公害防止設備に係る特例措置の縮減・延長

公共の危害を防止するために設置される各種公害防止設備については、その設備整備の緊要性や設備投資費用の多寡等を考慮した上で、段階を設け、課税標準の特例措置が講じられています。

今回の改正では、対象からばい煙処理のための煙突が除外されたほか、廃油・廃プラスチック類等の処理施設については課税標準が価格の3分の2（改正前：2分の1）に、自動車等破砕物処理施設については課税標準が価格の4分の3（改正前：3分の2）に、特定事業場における地下水浄化施設については課税標準が価格の2分の1（改正前：3分の1）に、それぞれ縮減されました。

また、ダイオキシン類処理施設に係る優良更新代替設備についても、課税標準が価格の3分の2（改正前：2分の1）に縮減されました。

これらの縮減を図った上、公害防止設備に係る特例措置全体について、適用期限が20年3月31日まで延長されました（地法附則15④⑤⑦⑧、旧地法附則15⑨）。

### (5) 火薬類取締法等に基づき設置される土堤等に係る特例措置の縮減・延長

公共の危害を防止するため、火薬類取締法等の関係法律に基づき事業者が設置する土堤・障壁等については、その設備整備により近隣地域の安全

を確保できるよう、設備投資費用をも考慮し、課税標準を価格の5分の3とする特例措置が講じられています。

今回の改正では、対象から高压ガス保安法又は液化石油ガスの保安の確保及び取引の適正化に関する法律許可等を受けた者が設置する障壁等が除外された上、適用期限が20年3月31日まで延長されました（地法附則15⑥）。

### (6) 外貿埠頭公社のコンテナ埠頭に係る特例措置の縮減・延長

外貿埠頭公社が特定用途港湾施設（コンテナ埠頭）の用に供する一定の固定資産については、その取得の時期に応じて区分を設け、課税標準の特例措置が講じられています。

今回の改正では、新設分のコンテナ埠頭に係る課税標準を当初10年度間、上増しして軽減する措置（価格の5分の1まで軽減）が、当初から価格の2分の1とした上、適用期限が2年間延長されました（地法附則15⑮⑯）。

### (7) 廃棄物再生処理用設備に係る特例措置の縮減・延長

資源の有効利用（リサイクル）の促進のため、廃棄物再生処理用の一定の機械その他の設備について、課税標準を取得後3年度分、価格の3分の2ないしは4分の3とする特例措置が講じられています。

今回の改正では、取得後3年度分の課税標準が価格の4分の3ないしは5分の4に縮減した上、適用期限が20年3月31日まで延長されました（地法附則15⑰）。

### (8) バイオテクノロジー研究開発用資産に係る特例措置の縮減・延長

遺伝子組換え技術・応用技術（バイオテクノロジー）の研究開発を推進するため、試験研究に際して、法律で定められた拡散防止措置に必要な一定の機械その他の設備について、固定資産税の課税標準を取得後3年度分、価格の4分の3とする

特例措置が講じられています。

今回の改正では、取得後3年度分の課税標準が価格の6分の5に縮減した上、適用期限が20年3月31日まで延長されました（地法附則15⑱）。

**(9) 中核的卸売市場に係る特例措置の縮減・延長**

地方卸売市場の広域化・高度化を通じ、集荷力を向上し、流通拠点機能を高められるよう、地方卸売市場が相互に連携・合併に取り組む卸売市場機能高度化事業を推進する必要があると、地方卸売市場の開設者や卸売業務を行う者等が、業務用に供する一定の家屋・償却資産について、課税標準を2分の1とする特例措置が講じられています。

今回の改正では、他の地方卸売市場の開設者等と連携して事業を行う場合（連携型事業）の対象資産を、当該事業により新たに取得される家屋・償却資産に限定した上、適用期限が20年3月31日まで延長されました（地法附則15⑲）。

**(10) 不正アクセス防止用の電気通信設備に係る特例措置の縮減・延長**

電気通信回線を通じた情報流通による電子計算機の障害の発生防止のため、「不正アクセス行為の禁止等に関する法律」に規定するアクセス管理者が取得する一定の電気通信設備（ファイアーウォール設備）について、固定資産税の課税標準を取得後5年度分、価格の6分の5とする特例措置が講じられています。

今回の改正では、対象設備の普及状況を勘案した結果、適用対象となるアクセス管理者を限定した上、適用期限が20年3月31日まで延長されました（地法附則15⑳）。

**(11) 鉄道駅における乗継円滑化のための大規模改良工事により取得する駅建物等に係る特例措置の縮減**

鉄道事業者等が既設の鉄道駅において利用者利便の向上（乗継円滑化）のために行う一定の大規模改良工事（相互乗入れ・直通化など）により取

得する一定の家屋・構築物（停車場建物、停車場設備など）について、課税標準を取得後5年度分、価格の3分の2とする特例措置が講じられています。

今回の改正では、取得後5年度分の課税標準が価格の4分の3に縮減されました（地法附則15㉓）。

**(12) 家畜排せつ物の管理施設に係る特例措置の縮減・延長**

家畜排せつ物の管理の適正化や利用促進を図るため、畜産業者が、法律に基づく管理基準に適合する一定の管理施設（堆肥化施設）を取得した場合、当該施設について課税標準を取得後5年度分、価格の2分の1とする特例措置が講じられています。

管理基準に適合する施設の整備は進捗しているものの、なお、防水シート等による簡易な対応にとどまっている畜産業者が相当数見られることから、今回の改正では、価格の3分の2に縮減した上で、適用期限が20年3月31日まで延長されました（地法附則15㉔）。

**(13) 特定市街化区域農地の宅地化に伴う貸家住宅に係る減額措置の縮減・延長**

三大都市圏の特定市における計画的な宅地化を促進し、良質な賃貸住宅の建設を促進するため、市街化区域農地を転用して新築された一定の貸家住宅及びその敷地について、固定資産税の減額措置が講じられています。

今回の改正では、三大都市圏における住宅事情を踏まえ、以下のような見直しを行った上、適用期限が21年3月31日まで延長されました（地法附則16③④）。

- ① 第1種中高層耐火建築物（地上階数4階以上）である貸家住宅にあっては、新築後5年度間は3分の2（改正前：4分の3）、その後の5年度間は3分の1（改正前：3分の2）を減額する。
- ② 敷地にあっては、新築後3年度間は6分の1

(改正前：3分の1)を減額する。

#### (14) 次世代ブロードバンド基盤構築設備に係る特例措置の見直し

電気信号の効率的な伝送を行うため、電気通信基盤充実臨時措置法に基づく高度通信施設整備事業により新設される電気通信の利便性を著しく高める一定の設備について、課税標準を取得後5年度分、価格の4分の3ないしは5分の4とする特例措置が講じられています。

従来、同様のスキームに基づき、新世代通信網・広帯域加入者網などを合わせて課税標準の特例措置が講じられてきましたが、今回の改正では、電気通信基盤充実臨時措置法の延長に伴い、新世代通信網整備に関する部分を取り出した上、対象設備を平成18年6月1日から20年3月31日までの間に新設した次世代ブロードバンド基盤構築設備とされました(地法附則15⑦)。

#### (15) 広帯域加入者網整備に係る特例措置の見直し

従来、ADSLなど、高速インターネット接続を可能とし、良好な通信環境を提供する広帯域加入者網の整備を推進するため、新世代通信網と合わせて課税標準の特例措置が講じられてきました。

今回の改正では、(14)で述べたように、次世代ブロードバンド基盤構築設備分を対象とするに際し、広帯域加入者網整備分についても、整理合理化が図られています。

具体的には、平成18年6月1日から20年3月31日までの間に新設した電気信号の伝送を高速かつ広帯域で行うための設備について、従前と同様の法律のスキームの下、課税標準を取得後5年度分、価格の3分の2ないしは5分の4とする特例措置とされました(地法附則15②)。

#### (16) 高度ケーブルテレビ放送設備に係る特例措置の見直し

有線テレビジョン(ケーブルテレビ)放送事業者が、電気通信基盤充実臨時措置法に基づく高度有線テレビジョン放送施設整備事業により新設す

る一定の設備について、固定資産税の課税標準を取得後5年度分、価格の5分の4ないしは8分の7とする特例措置が講じられています。

今回の改正では、電気通信基盤充実臨時措置法の延長に伴い、平成18年6月1日から20年3月31日までの間に新設した電気信号の効率的な伝送を行うための一定の設備について、課税標準を新設後5年度間はその価格の5分の4とする特例措置とされました(地法附則15⑥)。

#### (17) 本州と北海道を連絡する鉄道に係る鉄道施設に係る固定資産税の課税標準の特例措置の縮減

本州と北海道を連絡する鉄道に係る鉄道施設について、固定資産税の課税標準を価格の6分の1とする特例措置が講じられています。

今回の改正では、対象施設の見直しが行われ、その対象から北海道旅客鉄道株式会社が所有する鉄道施設が除外されました(地令52の5の2①)。

## 6 非課税等特別措置の廃止

次の非課税等特別措置について、所要の経過措置を講じた上で、廃止されました。

- (1) 中小企業等協同組合法等に基づく組合・連合会が所有・経営する病院・診療所に係る非課税措置(旧地法348②十一の三)
- (2) 日本下水道事業団が下水汚泥広域処理事業用に供する固定資産に係る非課税措置(旧地法附則14①)
- (3) 農林漁業団体が発電所・変電所・送電施設の用に供する資産に係る課税標準の特例(旧地法附則15①)
- (4) 救急病院等の救急医療用機器に係る課税標準の特例(旧地法附則15⑬)
- (5) 介護老人保健施設の用に供する資産に係る課税標準の特例(旧地法附則15⑮)
- (6) 水力発電施設に設けられる魚道用償却資産に係る課税標準の特例(旧地法附則15⑳)
- (7) 電線類地中化のため新設する償却資産に係る課税標準の特例(旧地法附則15㉔)
- (8) 特定優良賃貸住宅資産に係る固定資産税の減



額措置（旧地法附則16⑥）

## 7 その他

### (1) 国税資料の閲覧等の法定化

固定資産税（償却資産）の課税に必要な国税資料（具体的には、減価償却資産に係る付属明細書）の閲覧等について、他の税目と同様、市町村が国税資料の閲覧等を行う法律上の根拠が設けられました（地法354の2）。

### (2) 都市計画税の課税区域に係る規定の整備

中心市街地の活性化のためのまちづくり三法見直しの一環として、今国会に、「都市の秩序ある整備を図るための都市計画法等の一部を改正する

法律案」が提出され、成立しました。この中では、都市計画法における開発許可制度の見直しが予定され、市街化調整区域内の大規模開発を許可できる基準が廃止されました。

都市計画税は、市街化区域内において課されることを基本とし、一定の事情があり、市街化区域との均衡を著しく失う場合には、市街化調整区域内においても、条例で定める区域内で課することができますとされています。

今回の改正では、この都市計画法の引用規定が削除されることから、実質上、従来と同じ要件が充足されれば、課税区域とできるよう規定の整備が図られています（地法702①）。

## 十三 特別土地保有税

### ○ 非課税等特別措置

特別土地保有税の非課税措置に関して、17年度末で適用期限が到来するものについては、徴収猶予の根拠規定として適用実績があるもの以外は規

定を存置する意味合いに乏しいことから、今回の改正において削除されています。このほか、関係法律の改廃に伴い、規定の整備が行われています（地法586②、地法附則31の3）。

## 十四 軽自動車税

### ○ 制限税率の引上げ

軽自動車税の制限税率については、平成17年度の与党税制改正大綱において自動車税とともに検討事項とされていたところですが、今回の改正では、地方分権の推進と課税自主権の拡大の観点か

ら、自動車税とともに標準税率の1.5倍（改正前：1.2倍）に引き上げられました（地法444②）。

なお平成17年4月1日現在で、軽自動車税について超過課税を行っている市町村は、25団体となっています。

## 十五 道府県たばこ税及び市町村たばこ税

### 1 税率の引上げ

たばこ税については、現下の極めて厳しい財政事情に鑑み、その税率を一本あたり0.852円

（国：0.426円／本、地方：0.426円／本）引き上げられました。

地方のたばこ税については、次のとおり税率が引き上げられました。

- (1) 旧3級品以外の製造たばこ（地法74の5、（参考）  
468、地法附則12の2①、30の2①）

	改正前	改正後
道府県たばこ税	1,000本につき 969円	1,000本につき 1,074円
市町村たばこ税	1,000本につき 2,977円	1,000本につき 3,298円
合計	1,000本につき 3,946円	1,000本につき 4,372円

	改正前	改正後
国のたばこ税	1,000本につき 1,484円	1,000本につき 1,686円
たばこ特別税	1,000本につき 389円	(改正なし)
合計	1,000本につき 1,873円	1,000本につき 2,075円

(注) 旧3級品とは、専売納付金制度下において3級品とされていた紙巻たばこをいいます。

(参考)

	改正前	改正後
国のたばこ税	1,000本につき 3,126円	1,000本につき 3,552円
たばこ特別税	1,000本につき 820円	(改正なし)
合計	1,000本につき 3,946円	1,000本につき 4,372円

- (3) 適用関係

この改正は、平成18年7月1日から実施されます。

## 2 手持品課税

平成18年7月1日前に売り渡し等が行われた製造たばこを同日に販売のため所持する一定の卸売販売業者等及び小売販売業者に対して、手持品課税が実施されます（改正地法附則9、17）。

- (2) 旧3級品の製造たばこ（地法附則12の2②、  
30の2②）

	改正前	改正後
道府県たばこ税	1,000本につき 461円	1,000本につき 511円
市町村たばこ税	1,000本につき 1,412円	1,000本につき 1,564円
合計	1,000本につき 1,873円	1,000本につき 2,075円

# 十六 事業所税

## 1 非課税等特別措置の改正

- (1) 廃棄物の処理の事業の用に供する施設に対する資産割に係る課税標準の特例措置の延長  
廃棄物の処理及び清掃に関する法律に規定する広域的処理に係る環境大臣の認定を受けた者が専ら廃棄物の処理の事業の用に供する施設に対する資産割に係る課税標準の特例措置について、適用

期限が2年延長されました（地法附則32の7⑥）。

- (2) 特定農産加工業経営改善臨時措置法に規定する承認計画に基づき特定農産加工業者等が事業の用に供する一定の施設に対する課税標準の特例措置の縮減・延長  
特定農産加工業経営改善臨時措置法に基づく経営改善措置計画等の承認を受けた特定農産加工業

者等が当該計画に従って実施する経営改善措置等に係る事業の用に供する施設に対して、課税標準の特例措置（3分の1控除）が講じられています。

今回の改正では、資産割の課税標準を4分の1控除とした上、適用期限が2年延長されました（地法附則32の8②）。

**(3) 専ら公衆の利用を目的として電気通信回線設備を設置して電気通信事業を営む者のうち移動電話事業者が事業の用に供する一定の施設に対する課税標準の特例措置の縮減・延長**

専ら公衆の利用を目的として電気通信回線設備を設置して電気通信事業を営む者のうち携帯電話用装置、自動車電話用装置その他の無線通話装置を用いて電気通信役務を提供する者（いわゆる「移動電話事業者」）で総務大臣が指定する者がその事業の用に供する一定の施設について、課税標準の特例措置（2分の1控除）が講じられています。

今回の改正では、課税標準を4分の1控除とした上で、適用期限が2年延長されました（地法附則32の8③）。

**(4) 公害の防止又は資源の有効な利用のための施設に対する資産割の課税標準の特例措置の縮減**

公害の防止又は資源の有効な利用のための一定の施設について、資産割の課税標準の特例措置（4分の3控除）が講じられています。

今回の改正では、対象施設の見直しが行われ、容器包装に係る分別収集及び再商品化の促進等に関する法律に規定する特定事業者が再商品化の用に供する施設がその対象から除外されました（旧地令56の53①七）。

**(5) 公害の防止又は資源の有効な利用のための事業の用に供する施設に対する課税標準の特例措置の縮減**

公害の防止又は資源の有効な利用のための一定の施設について、課税標準の特例措置（資産割は4分の3控除、従業者割は2分の1控除）が講じ

られています。

今回の改正では、対象施設の見直しが行われ、次の施設がその対象から除外されました。

- ① 容器包装に係る分別収集及び再商品化の促進等に関する法律に規定する特定事業者又は指定法人から委託を受けて再商品化を業として行う者及び指定法人が行う再商品化の事業の用に供する施設（旧地令56の53の2①四）
- ② 使用済自動車の再資源化等に関する法律に規定する自動車製造業者等又は指定再資源化機関から委託を受けて自動車破砕残さの再資源化を業として行う者が行う再資源化の事業の用に供する施設（旧地令56の53の2①六）

**(6) 社会福祉施設に係る非課税規定の整備**

障害者に関する法体系の見直しに伴い、「障害者自立支援法」が制定されましたが、この法律に規定する障害者支援施設の用に供する一定の施設に係る非課税措置が講じられています（地法701の34③十の四）。

（注）従来は、障害種別ごとに、身体障害者更生援護施設・知的障害者援護施設・精神障害者社会復帰施設のそれぞれについて、非課税措置が設けられていました（旧地法701の34③十の四～十の六）。

また、介護保険法の改正に伴い、新たに導入される包括的支援事業の用に供する施設に係る非課税措置が講じられています（地法701の34③十の八）。

**(7) 心身障害者を多数雇用する事業所等に対する資産割の課税標準の特例措置の拡充**

心身障害者を多数雇用する一定の事業所等について、資産割の課税標準の特例措置（2分の1控除）が講じられています。

今回の改正では、その対象となる事業所等の判定に用いる障害者の範囲に、精神障害者である短時間労働者が追加（人数は1/2換算）されました（地令56の68①）。

## 2 非課税等特別措置の廃止

次の非課税等特別措置について、所要の経過措置を講じた上で、廃止されました。

- (1) 民法34条の法人が国から経営の委託を受けた施設について、資産割に係る非課税措置及び従業者割に係る課税標準の特例措置（旧地法701の34⑤、701の41①二）
- (2) 総合保養地域整備法に規定する特定民間施設に対する資産割に係る課税標準の特例措置（旧地法附則32の7①）
- (3) 地方拠点都市地域の整備及び産業業務施設の

再配置の促進に関する法律に規定する教養文化施設等に対する資産割に係る課税標準の特例措置（旧地法附則32の7④）

- (4) 大阪湾臨海地域開発整備法に規定する開発地区において整備される中核的施設に対する資産割に係る課税標準の特例措置（旧地法附則32の7⑤）
- (5) 民間事業者の能力の活用による特定施設の整備の促進に関する臨時措置法に規定する特定施設に対する資産割に係る課税標準の特例措置（旧地法附則32の7⑩）

## 十七 国民健康保険税

### 1 個人住民税の公的年金等控除の見直し等に伴う激変緩和措置

#### (1) 背景

国民健康保険税の税額（所得割部分）については、個人住民税の算定基礎となる所得金額や個人住民税額を基礎として、その算定を行っています。

平成18年度から実施される個人住民税の公的年金等控除の見直し（最低保障額を140万円から120万円に20万円引下げ）及び老年者控除（48万円）の廃止に伴い、個人住民税の算定基礎となる所得金額や個人住民税額が増加する一部の高齢者については、国民健康保険税の税額も増加することとなります。

このため、それらの者の国民健康保険税の所得割額（又は被保険者均等割・世帯別平等割額の軽減判定の基準）の算定について、平成18年度から2年間、激変緩和措置が講じられました。

#### (2) 公的年金等控除の廃止に伴う軽減判定基準に係る激変緩和措置

公的年金等控除の適用のある者について、被保険者均等割・世帯別平等割額の軽減判定の基準である所得金額から、平成18年度、平成19年度においてそれぞれ28万円、22万円（改正前：15万

円）（注）を控除することとされました（地法附則35②③）。

（注） それぞれ最低保障額の引下げ幅である20万円の3分の2、3分の1（13万円、7万円）を控除額（15万円）に加えたもの。

#### (3) 公的年金等控除の廃止に伴う激変緩和措置

平成17年度分及び当該年度分の個人住民税について公的年金等控除の適用を受けた者について、国民健康保険税の所得割額の算定（又は被保険者均等割・世帯別平等割額の軽減判定の基準）において次の措置が講じられました（地法附則35の5の2①、35の5の3①）。

① 所得金額を所得割額の算定基礎とする市町村については、平成18年度、平成19年度にそれぞれ13万円、7万円（注）を所得金額から控除する。

（注） それぞれ最低保障額の引下げ幅である20万円の3分の2、3分の1。

② 住民税額を所得割額の算定基礎とする市町村については、平成18年度、平成19年度ともに原則4千円（注）を住民税額から控除する。

（注） 所得ベースで13万円、7万円を税額に置き直したもの（平成19年度の控除額の計算については、個人住民税の比例税率化や定

率減税廃止の影響を加味している。)

#### (4) 高齢者控除の廃止に伴う激変緩和措置

平成17年度分及び当該年度分の個人住民税について高齢者控除の適用要件を満たす者について、国民健康保険税の所得割額の算定（又は被保険者均等割・世帯別平等割額の軽減判定の基準）において次の措置が講じられました（地法附則35の5の2②、35の5の3②）。

- ① 所得金額を算定基礎とする市町村については、平成18年度、平成19年度にそれぞれ32万円、16万円（注）を所得金額から控除する。

（注） それぞれ高齢者控除額48万円の3分の2、3分の1

- ② 住民税額を算定基礎とする市町村については、平成18年度、平成19年度にそれぞれ9千円、1万円（注）を住民税額から控除する（ただし、平成17年度税制改正による65歳以上の者に係る非課税限度額の廃止に伴う住民税額の激変緩和措置の適用を受ける者については、既に算定基礎である住民税額について激変緩和措置が講じられていることから、この控除は適用しない。)

（注） 所得ベースで32万円、16万円を税額に置き直したものの（平成19年度の控除額の計算については、個人住民税の比例税率化や定率減税廃止の影響を加味している。)

## 2 介護納付金課税額に係る課税限度額の引上げ

国民健康保険税の課税額は、被保険者の所得等に基づき世帯ごとに算定されますが、国民健康保険税は本来保険料の性格を有するため、課税額の上限である課税限度額が定められています（国民健康保険税の基礎課税額の限度は53万円、介護納付金課税額の限度額は8万円）。

今回の改正では、国民健康保険における賦課限度額の改正に合わせ、介護納付金課税額に係る課税限度額が9万円に引き上げられました（地令56

の88の2②）。

## 3 医療制度改革に伴う改正

医療制度改革に伴い、所要の改正がなされています。

### (1) 後期高齢者支援金等課税額の追加

今回の医療制度改革では、75歳以上の者が加入することとなる「後期高齢者医療保険制度」が創設されます。これに伴い、国民健康保険及び被用者保険から一定の費用の支援をすることとなっています。

国民健康保険税の税額は、改正前の制度では、基礎課税額及び介護納付金課税額の合算額とされていますが、「後期高齢者医療保険制度」の費用の支援のために、後期高齢者支援金等課税額が新たに追加されます（地法703の4）。

なお、退職医療制度については、当分の間経過期間を設けた上で廃止されます。そのため、国民健康保険税における退職被保険者の規定についても、本則からは削除され、当分の間、附則において経過規定が設けられることとなっています（地法附則38、38の2）。

### (2) 公的年金からの特別徴収

医療制度改革の一環として、国民健康保険料、国民健康保険税についても、介護保険料と同様、厚生年金などの公的年金からの特別徴収制度が導入されています。その仕組みについては、介護保険料の特別徴収の仕組みと同様なものとなっています（地法706、718の2～718の11）。

### (3) 適用関係

(1)、(2)の改正は、平成20年度以後の国民健康保険税について適用されます（健康保険法等改正法附則44②）。

なお、これらの地方税法の改正は、医療制度改革のための「健康保険法等の一部を改正する法律」によります。

## 十八 国有資産等所在市町村交付金

### 1 市町村交付金の特例

平成19年度から平成21年度までの各年度分の市町村交付金について、固定資産の価格の修正通知又は修正の申出をする場合に比較すべき類似の土地の価格に係る特例措置が講じられました（国有資産等所在市町村交付金及び納付金に関する法律附則⑮）。

### 2 市町村納付金の特例

平成18年度分及び平成19年度分の市町村納付金について、日本郵政公社が所有する土地で市町村納付金を納付されるべきものについて、当該土地に類似する土地で固定資産税を課されるものが

固定資産税の税負担の調整措置の適用を受ける場合における当該土地の価格に係る特例措置が講じられました（国有資産等所在市町村交付金及び納付金に関する法律附則⑯）。

### 3 2005年日本国際博覧会の開催に伴う市町村交付金の特例の改正

国又は地方公共団体が財団法人日本国際博覧会協会に無償で貸し付ける固定資産で2005年日本国際博覧会の会場内において当該博覧会の用に供するものについて、市町村交付金の交付対象から除外する特例措置の適用期限が平成19年度分まで延長されました（国有資産等所在市町村交付金及び納付金に関する法律施行令附則⑧）。

## 十九 所得譲与税

### 1 所得譲与税の総額の改正

所得税から個人住民税への税源移譲に伴う税率等の改正は、平成19年分所得税及び平成19年度分個人住民税から適用されることになったため、平成18年度については、所得譲与税により3兆94億円の税源移譲を行うこととされました。

都道府県・市町村への譲与割合については、最終的な税源移譲の姿である、道府県民税4%、市町村民税6%とした場合の税源移譲影響額と近似するよう、都道府県分を2兆1,794億円、市町村分を8,300億円とされました（所得譲与税法2）。

### 2 譲与基準の改正

平成16・17年度の所得譲与税は、各団体の人口を譲与基準として譲与されていましたが、平成18年度における譲与基準については、平成19年度以降の個人住民税における税源移譲の姿との「橋渡し役」的な位置づけとして、単に人口を基準として譲与するのではなく、①各団体の最終的

な税源移譲影響額、②平成17年度までに譲与等された所得譲与税・税源移譲予定特例交付金の金額を踏まえて譲与することとされました。

(1) 具体的には、都道府県分については、次の額を合算した額を譲与することとされました（所得譲与税法3）。

① 6,695.4億円については、各都道府県の平成17年度の所得譲与税の額にあん分した額

② 6,292億円については、各都道府県の平成17年度の税源移譲予定特例交付金の額にあん分した額

③ 8,806.6億円については、平成17年度の道府県民税所得割に係る納税義務者数及び課税総所得金額等の額（課税総所得金額、課税退職所得金額及び課税山林所得金額の合計額をいう。）を用いて算出した各都道府県の税源移譲見込額であん分した額

(2) 都道府県分における「税源移譲見込額」は、各都道府県ごとに平成17年度の道府県民税所得割について次に掲げる額を合計した額とされて

います。

- ① 課税総所得金額等の額が700万円以下である納税義務者の課税総所得金額等の額の総額に100分の2を乗じて得た額
  - ② 課税総所得金額等の額が700万円超である納税義務者の課税総所得金額等の額の総額に100分の1を乗じて得た額
  - ③ 課税総所得金額等の額が700万円超である納税義務者の数に7万円を乗じて得た額
- (3) 次に市町村（特別区を含む）分については、次の額を合算した額を譲与することとされました（所得譲与税法4）。
- ① 4,463.6億円については、各市町村の平成17年度の所得譲与税の額にあん分した額
  - ② 3,836.4億円については、平成17年度の市町村民税所得割に係る納税義務者数及び課税総所得金額等の額を用いて算出した各市町村の税源移譲見込額であん分した額
- (4) 市町村分における「税源移譲見込額」は、各市町村ごとに平成17年度の市町村民税所得割について①から③の合計額から④及び⑤を控除した額（当該額が負数の場合は0円）とされています。
- ① 課税総所得金額等の額が200万円以下である納税義務者の課税総所得金額等の額の総額に100分の3を乗じて得た額
  - ② 課税総所得金額等の額が200万円を超え700

万円以下である納税義務者の数に10万円を乗じて得た額

- ③ 課税総所得金額等の額が700万円超である納税義務者の数に24万円を乗じて得た額
  - ④ 課税総所得金額等の額が200万円を超え700万円以下である納税義務者の課税総所得金額等の額の総額に100分の2を乗じて得た額
  - ⑤ 課税総所得金額等の額が700万円超である納税義務者の課税総所得金額等の額の総額に100分の4を乗じて得た額
- (5) 平成18年度分の所得譲与税については、以上のような譲与基準を採用したことから、全ての団体において、少なくとも平成17年度所得譲与税の額と同一以上の額が譲与されることとなります。

### 3 所得譲与税の廃止

平成19年度以降については、個人住民税への税源移譲が行われることから、所得譲与税法は平成19年4月1日をもって廃止することとされました（改正地法附則2）。

このため、平成18年度分において生じた端数を平成19年度分で調整することができないことから、千円未満端数切り捨ての規定を削除することとし、平成18年度所得譲与税は、1円単位で計算し、譲与することとされました。

# 平成18年度の租税及び印紙収入 予算等について

目 次	
一 平成18年度予算について ……………727	1 平成18年度租税及び印紙収入予算の 規模 ……………731
1 予算編成の前提となる経済情勢及び 財政事情 ……………727	2 見積りの大要 ……………732
2 18年度予算編成の基本的考え方 ……727	3 平成18年度政府経済見通し ……734
3 18年度一般会計予算の規模等 ……728	三 各税の収入見積り ……………737
二 平成18年度租税及び印紙収入予算の概 要 ……………731	

## 一 平成18年度予算について

平成18年度予算は、平成17年12月20日に概算の閣議決定が行われ、平成18年1月20日に閣議決定を経て第164回国会に提出されました。その後、3月2日に衆議院で、3月27日に参議院で、それぞれ可決され、成立しました。

### 1 予算編成の前提となる経済情勢及び財政事情

#### (1) 経済情勢

平成17年度の我が国経済は、年央には、それまでの輸出・生産などに見られた弱い動きを脱し、景気は緩やかな回復を続けています。企業部門の好調さが、雇用・所得環境の改善を通じて家計部門へ波及しており、民間需要中心の緩やかな回復が続くと見込まれます。しかし、デフレからの脱却に向けた進展が見られるものの、物価は依然としてデフレ状況にあります。実体経済が緩やかに回復し、デフレ圧力の低下により消費者物価の下落幅は縮小していますが、原油価格の高騰により輸入物価が上昇している中、GDPデフレーター（物価変動指数）は下落を続けています。

平成18年度においても、消費及び設備投資は引き続き増加し、我が国経済は、民間需要中心の緩やかな回復を続けると見込まれます。物価につい

ては、政府・日本銀行が一体となった取組を行うことにより、デフレ脱却の展望が開け、消費者物価やGDPデフレーターも、年度を通して見るとわずかながらプラスに転じると見込まれます。デフレからの脱却の判断に当たっては、物価の基調やその背景を総合的に考慮し、慎重な判断を行うことが必要です。（第9表「主要経済指標の見通し」参照。）

#### (2) 財政事情

我が国財政は、平成17年度予算では公債依存度が41.8%にも及び、国・地方合わせた長期債務残高が17年度末でGDP比150%を超える見込みであるなど、先進国のいずれの国と比較しても極めて深刻な状況にあります。また、高齢化の進展等に伴う諸経費の増大や公債の累増に伴う国債費の増大等により歳入歳出構造はますます硬直化してきています。まずは、2010年代初頭における基礎的財政収支の黒字化に向け、歳出・歳入の両面において思い切った見直しを進め、将来世代に責任が持てる財政を確立する必要があります。

## 2 18年度予算編成の基本的考え方

18年度予算編成に当たっては、「平成18年度予算



編成の基本方針」(17年12月6日閣議決定)に基づき、次のような基本的考え方に立って編成することとしました。

18年度予算は、重点強化期間最後の重要な予算であり、「今後の経済財政運営及び経済社会の構造改革に関する基本方針」(平成13年6月26日閣議決定)以来の構造改革に一応の目途をつけるものと位置付けられます。同時に改革を加速するための予算でもあります。また、中期的には引き続き「2010年代初頭における基礎的財政収支の黒字化」及び「デフレの克服、民需主導の持続的経済成長」の実現を図らなければなりません。そのため、予算編成に当たっては、小さくて効率的な政府の実現に向け従来の歳出改革路線を堅持・強化します。このため、三位一体改革を推進するとともに、総人件費改革、医療制度改革、特別会計改革、資産・債務改革、政策金融改革等の構造改革について、順次予算に反映させます。また、歳出全般にわたる徹底した見直しを行い、一般歳出の水準について前年度よりも減額し、一般会計歳出についても厳しく抑制を図ります。さらに、足下の経済情勢や税収動向を踏まえ、新規国債発行額について平成17年度(34.4兆円)よりも大幅に減額し、30兆円にできるだけ近づけます。

予算の配分に当たっては、「公共投資関係費」、「裁量的経費」については、2割増の要望を認めつつ、その総額を前年度予算額から3%減算した額及び重点化促進加算額の範囲内とすることを基本に厳しく抑制を図ります。「義務的経費」は、自然増を放置することなく、制度・施策の抜本の見直しを行い、歳出の抑制を図ります。また、予算執行実績を的確に踏まえた予算とするため、個々の経費の積算内訳にまで踏み込んだ見直しを行い、その結果を適切に反映させます。

予算配分の重点化・効率化に当たっては、「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2005」(平成17年6月21日閣議決定)における「活性化のための政策三指針」を踏まえ、活力ある社会・経済の実現に向けた4分野へ施策を集中します。また、各府省は、各施策について成果目標を提示し、厳

格な事後評価を行います。政策評価等を活用し、歳出の効率化・合理化を進めます。さらに、民間委託・PFIなど民間活力の活用による効率化に努めるとともに、物価動向や行政サービスの合理化・効率化を織り込み、単価を引下げ、経費を削減します。

税制面においては、現下の経済・財政状況等を踏まえ、持続的な経済社会の活性化を実現するための「あるべき税制」の構築に向け、所得税から個人住民税への本格的な税源移譲を実施するとともに、定率減税を廃止し、併せて法人関連税制、土地・住宅税制、国際課税、酒税・たばこ税等について所要の措置を講じます。

### 3 18年度一般会計予算の規模等

#### (1) 一般会計予算の規模

18年度一般会計予算の規模は、796,860億円であって、17年度当初予算額に対して、24,969億円(3.0%)の減少となっています。

なお、一般歳出の規模は、463,660億円であって、17年度当初予算額に対して、9,169億円(1.9%)の減少となっています。(第1表及び第2表参照。)

#### (2) 一般会計予算と国内総生産

(イ) 一般会計予算の規模を国内総生産と対比すると、第3表のようになります。

(ロ) なお、18年度の政府支出の額は、113.2兆円程度であり、17年度実績見込みに対して、1.0%程度の減少となる見込みです。また、そのうち、公的固定資本形成は、5.4%程度の減少となるものと見込まれます。

#### (3) 一般会計歳入予算

(イ) 租税及び印紙収入は、現行法による場合、17年度当初予算額に対して33,780億円増の473,850億円になると見込まれますが、税源委譲に伴う所得税減税、定率減税の廃止等及び関税率の改定等の税制改正を行うほか、所得譲与税の譲与額を追加することとしている結果、17年度当初予算額に対して18,710億円

(4.3%)増の458,780億円になると見込まれます。

また、その他収入は、17年度当初予算額に対して491億円(1.3%)増(改革推進公共投資事業償還金等特別会計受入金を除き、4,180億円(12.2%)増)の38,350億円になると見込まれます。

(ロ) 18年度における公債金は17年度当初予算額を44,170億円下回る299,730億円です。

公債金のうち、54,840億円については、「財

政法」(昭22法34)第4条第1項ただし書の規定により発行する公債によることとし、244,890億円については、「平成18年度における財政運営のための公債の発行の特例等に関する法律」の規定により発行する公債によることとしています。この結果、18年度予算の公債依存度は37.6%(17年度当初予算41.8%)となっています。(第4表及び第5表参照。)

〈第1表〉平成18年度一般会計歳入歳出予算の概要

(単位：億円、%)

区 分	平成17年度予算額 (当初)	平成18年度予算額	(増△減率) 比較増△減額
( 歳 入 )			(4.3)
1 租 税 及 印 紙 収 入	440,070	458,780	18,710 (1.3)
2 そ の 他 収 入	37,859	38,350	491 (△12.8)
3 公 債 金	343,900	299,730	△44,170 (△3.0)
合 計	821,829	796,860	△24,969
( 歳 出 )			(1.7)
1 国 債 費	184,422	187,616	3,194 (△9.5)
2 地 方 交 付 税 交 付 金 等	160,889	145,584	△15,305 (△1.9)
3 一 般 歳 出	472,829	463,660	△9,169 (-)
4 改革推進公共投資事業償還時補助等	3,689	-	△3,689 (△3.0)
合 計	821,829	796,860	△24,969

〈第2表〉過去における一般歳出等の伸率(当初予算ベース)

年度	一般会計歳出総額 %	国 債 費 %	地 方 交 付 税 %	一 般 歳 出 %
56	9.9	25.3	23.5	4.3
57	6.2	17.7	14.2	1.8
58	1.4	4.6	△ 20.8	△ 0.0
59	0.5	11.7	21.5	△ 0.1
60	3.7	11.7	9.0	△ 0.0
61	3.0	10.7	5.1	△ 0.0
62	0.0	0.1	△ 0.0	△ 0.0
63	4.8	1.6	7.1	1.2
元	6.6	1.3	22.6	3.3
2	9.6	22.5	14.3	3.8
3	6.2	12.2	4.6	4.7

4	2.7	2.6	△ 1.3	4.5
5	0.2	△ 6.1	△ 1.0	3.1
6	1.0	△ 7.0	△ 18.3	2.3
7	△ 2.9	△ 7.9	3.6	3.1
8	5.5	23.9	2.9	2.4
9	3.0	2.6	13.8	1.5
10	0.4	2.7	2.5	△ 1.3
11	5.4	14.9	△ 14.8	5.3
12	3.8	10.8	10.4	2.6
13	△ 2.7	△ 21.8	12.7	1.2
14	△ 1.7	△ 2.9	1.1	△ 2.3
15	0.7	0.8	2.3	0.1
16	0.4	4.6	△ 5.2	0.1
17	0.1	5.0	△ 2.5	△ 0.7
18	△ 3.0	1.7	△ 9.5	△ 1.9

〈第3表〉 一般会計予算の国内総生産に対する割合

	(A) 一般会計 (億円)	(B) うち一般歳出 (億円)	(C) 国内総生産 (名目・兆円程度)	(A)／(C) (%程度)	(B)／(C) (%程度)
17年度	821,829	472,829	503.9	16.3	9.4
18年度	796,860	463,660	513.9	15.5	9.0
18年度の対前年度伸率	△3.0%	△1.9%	2.0%程度		

(注) 1 17年度の(A)欄及び(B)欄は、当初予算の計数です。

2 17年度及び18年度の(C)欄は、18年度政府経済見通しによっています。(17年度は実績見込み、18年度は見通し)

〈第4表〉 平成18年度一般会計歳入予算の概要

(単位：億円)	
1	租税及印紙収入
(1)	現行法を18年度に適用する場合の租税及印紙収入 473,850
(2)	税制改正による増△減収見込額 △ 15,070
イ	税源移譲に伴う所得税減税 △ 4,430
ロ	定率減税の廃止 1,990
ハ	法人関連税制 △ 2,570
ニ	土地・住宅税制 △ 1,520
ホ	たばこ税 710
ヘ	社会経済情勢の変化への対応 △ 10
ト	その他の租税特別措置の改正 9,620
チ	その他 20
	(内国税計 3,810)
リ	関税率の改定等 50
	(小計 3,860)
ヌ	所得譲与税による税源移譲 △ 18,930
(3)	18年度予算額(1)+(2) 458,780
2	その他収入 38,350
3	公債金 299,730
	合計 796,860

〈第5表〉 公債発行額等の推移

年度	公債発行額（当初）			公債依存度 %（実績）	公債残高 （実績） 億円	公債残高 GDP %	国債費 （当初） 億円	国債費 一般会計 %
	億円	億円	億円					
56	122,700	67,850	54,850	26.2(27.5)	822,734	31.4	66,542	14.2
57	104,400	65,160	39,240	21.0(29.7)	964,822	35.1	78,299	15.8
58	133,450	63,650	69,800	26.5(26.6)	1,096,947	38.3	81,925	16.3
59	126,800	62,250	64,550	25.0(24.8)	1,216,936	39.7	91,551	18.1
60	116,800	59,500	57,300	22.2(23.2)	1,344,314	41.1	102,242	19.5
61	109,460	57,000	52,460	20.2(21.0)	1,451,267	42.4	113,195	20.9
62	105,010	55,200	49,810	19.4(16.3)	1,518,093	42.2	113,335	20.9
63	88,410	56,900	31,510	15.6(11.6)	1,567,803	40.5	115,120	20.3
元	71,110	57,800	13,310	11.8(10.1)	1,609,100	38.8	116,649	19.3
2	55,932	55,932	—	8.4(10.6)	1,663,379	37.0	142,886	21.6
3	53,430	53,430	—	7.6( 9.5)	1,716,473	36.3	160,360	22.8
4	72,800	72,800	—	10.1(13.5)	1,783,681	36.9	164,473	22.8
5	81,300	81,300	—	11.2(21.5)	1,925,393	40.1	154,423	21.3
6	136,430	105,092	31,338	18.7(22.4)	2,066,046	42.4	143,602	19.6
7	125,980	97,469	28,511	17.7(28.0)	2,251,847	45.4	132,213	18.6
8	210,290	90,310	119,980	28.0(27.6)	2,446,581	48.3	163,752	21.8
9	167,070	92,370	74,700	21.6(23.5)	2,579,875	50.5	168,023	21.7
10	155,570	84,270	71,300	20.0(40.3)	2,952,491	58.9	172,628	22.2
11	310,500	93,400	217,100	37.9(42.1)	3,316,687	66.8	198,319	24.2
12	326,100	91,500	234,600	38.4(36.9)	3,675,547	73.1	219,653	25.8
13	283,180	87,600	195,580	34.3(35.4)	3,924,341	79.7	171,705	20.8
14	300,000	67,900	232,100	36.9(41.8)	4,210,991	86.2	166,712	20.5
15	364,450	64,200	300,250	44.6(42.9)	4,569,736	92.6	167,981	20.5
16	365,900	65,000	300,900	44.6(41.8)	4,990,137	100.6	175,686	21.4
17	343,900	61,800	282,100	41.8	5,364,724	106.5	184,422	22.4
18	299,730	54,840	244,890	37.6	5,417,988	105.4	187,616	23.5

(注) 1 公債残高は各年度の3月末現在額。ただし、17年度・18年度は見込み。

2 GDPは、93SNAによっています。また、平成16年度までは実績、17年度は実績見込み、18年度は政府見通し。

## 二 平成18年度租税及び印紙収入予算の概要

### 1 平成18年度租税及び印紙収入予算の規模

平成18年度一般会計租税及び印紙収入予算額は  
458,780億円

で、これは平成17年度当初予算額に対しては  
18,710億円の

増加です。また、これに特別会計分を加えた  
平成18年度租税及び印紙収入予算額の合計額は  
509,243億円

です。

#### A 一般会計

(1) 平成17年度当初予算額 440,070億円

(2) 平成18年度予算額

① 税制改正前収入見込額 473,850 〳

平成17年度当初予算額に対する増収見込額

33,780 〳

② 税制改正による増減収見込額

3,860 〳

内訳	(イ) 税源委譲に伴う所得税減税	△ 4,430億円
	(ロ) 定率減税の廃止	1,990 〳
	(ハ) 法人関連税制	△ 2,570 〳
	(ニ) 土地・住宅税制	△ 1,520 〳
	(ホ) たばこ税	710 〳
	(ヘ) 社会経済情勢の変化への対応	△ 10 〳
	(ト) その他の租税特別措置の改正	9,620 〳
	(チ) その他	20 〳
	(内国税計)	3,810 〳
	(リ) 関税率の改定等	50 〳
③ 所得譲与税の譲与額の追加による減収見込額	△ 18,930 〳	
④ 合計平成18年度予算額 (①+②+③)	458,780 〳	
平成17年度当初予算額に対する増収見込額	18,710 〳	

## B 特別会計

(1) 交付税及び譲与税配付金特別会計分	37,288億円
(2) 石油及びエネルギー需給構造高度化対策特別会計分	5 〳
(3) 電源開発促進対策特別会計分	3,540 〳
(4) 道路整備特別会計分	7,393 〳
(5) 国債整理基金特別会計分	2,237 〳
計	50,463 〳

C 合計 (A+B) 509,243 〳

(注) 一般会計の計数については、原則として10億円未満四捨五入によっています。

## 2 見積りの大要

前記の平成18年度租税及び印紙収入予算額は、税目ごとに、平成18年度政府経済見通しによる経済諸指標を基礎とし、最近までの課税実績、収入状況等を勘案して見積ったものです。(平成18年度政府経済見通しについては、3を参照。)

主な税目の見積りの大要を、経済諸指標等との

関連において説明すると、次のとおりです。

### (1) 源泉所得税

給与所得については、雇用の動向等を勘案し、給与総額が前年度に対し2%程度増加するものとして算定しました。利子所得は預金金利の水準、預入の動向等を勘案して算定し、配当所得は配当の支払状況等を勘案して算定し、その他の源泉徴収に係る所得は最近における課税実績等を勘案して算定しました。

### (2) 申告所得税

営業等所得については、生産、消費の動向等を勘案し、所得が前年に対し同程度と見込んで算定しました。給与、配当その他の所得の総合による申告所得については、源泉所得税で見込んだ所得の動向、最近における課税実績等を勘案して算定しました。

### (3) 法人税

生産、物価、消費の動向等を勘案し、法人の年税額は、前年度に対し3%程度増加するものとして算定しました。

### (4) 相続税

最近における課税財産価額の推移等を勘案して算定しました。

### (5) 消費税

民間最終消費支出の動向等を勘案し、事業者等の年税額は、前年度に対し3%程度増加するものとして算定しました。

### (6) 酒税

最近における課税実績、消費状況等を勘案して算定しました。

### (7) その他の諸税及び印紙収入

最近における課税実績、消費状況、輸入見込等を勘案して算定しました。

〈第6表〉 平成18年度租税及び印紙収入予算額

(単位：億円)

税 目	平成18年度					
	平成17年度 当初予算額	前年度当初 予算額に対 する現行法 による増減 (△) 収見 込額	現行法によ る収入見込 額	税制改正に よる増減 (△) 収見 込額	改正法によ る収入見込 額(予算額)	前年度当初 予算額に対 する増減 (△) 収見 込額
	(1)	(2)	(3)=(1)+(2)	(4)	(5)=(3)+(4)	(6)=(5)-(1)
(一) 一般会計						
所得税	108,350	14,040	122,390	△ 18,140	104,250	△ 4,100
源泉徴収	23,290	3,550	26,840	△ 3,210	23,630	340
法人税	131,640	17,590	149,230	△ 21,350	127,880	△ 3,760
人続税	115,130	11,130	126,260	4,320	130,580	15,450
消費税	12,450	1,350	13,800	—	13,800	1,350
酒税	101,640	3,740	105,380	—	105,380	3,740
たばこ税	16,250	△ 530	15,720	—	15,720	△ 530
揮発油税	8,620	70	8,690	710	9,400	780
石油ガス税	21,730	△ 170	21,560	—	21,560	△ 170
航空機燃料税	150	△ 10	140	—	140	△ 10
石油石炭税	890	△ 20	870	—	870	△ 20
自動車重量税	5,000	△ 240	4,760	—	4,760	△ 240
関税	7,550	△ 180	7,370	—	7,370	△ 180
とん税	7,790	1,220	9,010	50	9,060	1,270
印紙収入	90	0	90	—	90	0
収入印紙	8,310	△ 220	8,090	1,010	9,100	790
現金収入	2,830	50	2,880	190	3,070	240
合計	11,140	△ 170	10,970	1,200	12,170	1,030
合計	440,070	33,780	473,850	△ 15,070	458,780	18,710
(交付税及び譲与税配付金特別会計)						
所得税(譲与分)	11,159	0	11,159	18,935	30,094	18,935
地方道路税	3,118	△ 20	3,098	—	3,098	△ 20
石油ガス税(譲与分)	150	△ 10	140	—	140	△ 10
航空機燃料税(譲与分)	162	△ 4	158	—	158	△ 4
自動車重量税(譲与分)	3,775	△ 90	3,685	—	3,685	△ 90
特別とん税	113	0	113	—	113	0
合計	18,477	△ 124	18,353	18,935	37,288	18,811
(石油及びエネルギー需給構造) 高度化対策特別会計						
原油等関税	380	△ 375	5	—	5	△ 375
(電源開発促進対策特別会計)						
電源開発促進税	3,551	△ 11	3,540	—	3,540	△ 11
(道路整備特別会計)						
揮発油税	7,408	△ 15	7,393	—	7,393	△ 15
(国債整理基金特別会計)						
たばこ特別税	2,262	△ 25	2,237	—	2,237	△ 25
総計	472,148	33,230	505,378	3,865	509,243	37,095

(注) 一般会計分の税制改正による増減(△)収見込額には、所得譲与税による交付税及び譲与税配付金特別会計への追加的な組入れに伴う減収額(△18,930億円)が含まれています。

〈第7表〉 平成18年度の税制改正（内国税関係）による増減収見込額

（単位：億円）

改 正 事 項	平 年 度	初 年 度
1 税源移譲に伴う所得税減税	△ 30,970	△ 4,430
2 定率減税の廃止	13,060	1,990
3 法人関連税制		
(1) 試験研究費の増加を促進する措置の追加	△ 200	△ 160
(2) 情報基盤強化税制の創設	△ 1,000	△ 830
(3) 中小企業投資促進税制の対象資産の見直し	△ 560	△ 390
(4) 交際費等の損金不算入制度の見直し	△ 740	△ 440
(5) 同族会社の留保金課税制度の見直し等	△ 2,100	△ 750
計	△ 4,600	△ 2,570
4 土地・住宅税制		
(1) 土地の売買等に係る登録免許税の税率の軽減	△ 1,500	△ 1,500
(2) 既存住宅の耐震改修をした場合の所得税額控除の創設	△ 30	△ 20
計	△ 1,530	△ 1,520
5 たばこ税	940	710
6 社会経済情勢の変化への対応		
(1) 地震保険料控除の創設等	△ 80	—
(2) その他	△ 30	△ 10
計	△ 110	△ 10
7 その他の租税特別措置の改正		
(1) 研究開発税制の上乗せ措置の廃止	1,240	970
(2) IT投資促進税制の廃止	5,590	4,880
(3) 開発研究用設備の特別償却の廃止	670	540
(4) 同族会社の留保金課税制度の特例の廃止	1,550	460
(5) 不動産登記に係る登録免許税の税率の特例の廃止	2,660	2,660
(6) その他	140	110
計	11,850	9,620
8 その他		
事業免許等に係る登録免許税の整備	20	20
小 計	△ 11,340	3,810
9 所得譲与税による税源移譲	—	△ 18,930
一般会計分 計	△ 11,340	△ 15,120

(注) 1. 平成18年度の所得譲与税による税源移譲額は、30,090億円（平成17年度分11,160億円及び平成18年度追加分18,930億円の合計）です。

2. 上記の計数は、10億円未満を四捨五入しています。

### 3 平成18年度政府経済見通し

平成18年度租税及び印紙収入予算額の見積りの基礎となった平成17年度の我が国経済と平成18年度の経済見通しについて、平成18年1月20日に閣議決定された「平成18年度の経済見通しと経済財政運営の基本的態度」から引用します。

#### (1) 平成17年度の我が国経済

平成17年度の我が国経済は、年央には、それまでの輸出・生産などに見られた弱い動きを脱し、景気は、緩やかな回復を続けています。

企業部門の好調さが、雇用・所得環境の改善を通じて家計部門へ波及しており、民間需要中心の緩やかな回復が続くと見込まれます。

しかし、デフレからの脱却に向けた進展が見ら

〈第8表〉租税及び印紙収入（一般会計分）決算額の推移

年 度			平成14	平成15	平成16
税 目			億円	億円	億円
所得税	源 泉 分 申 告 分		122,492	113,926	121,846
			25,631	25,220	24,859
		計	148,123	139,146	146,705
法 人 税			95,234	101,152	114,437
相 続 税			14,529	14,425	14,465
消 費 税			98,115	97,128	99,743
酒 税			16,804	16,842	16,599
たばこ 税			8,441	9,032	9,097
揮 発 油 税			21,263	21,821	21,910
石 油 ガ ス 税			142	143	143
航 空 機 燃 料 税			901	909	880
石 油 石 炭 税			4,634	4,783	4,803
自 動 車 重 量 税			8,480	7,671	7,488
関 税			7,936	8,029	8,177
と 印 紙 収 入			87	88	90
そ の 他			13,638	11,651	11,350
			5	4	3
	計		438,332	432,824	455,890

れるものの、物価は依然としてデフレ状況にあります。実体経済が緩やかに回復し、デフレ圧力の低下により消費者物価の下落幅は縮小していますが、原油価格の高騰により輸入物価が上昇している中、GDPデフレーターは下落を続けています。

こうした結果、平成17年度の国内総生産の実質成長率は、2.7%程度（名目成長率は1.6%程度）になると見込まれます。

## (2) 平成18年度の経済見通し

平成18年度においても、消費及び設備投資は引き続き増加し、我が国経済は、民間需要中心の緩やかな回復を続けると見込まれます。

物価については、政府・日本銀行が一体となった取組を行うことにより、デフレ脱却の展望が開け、消費者物価やGDPデフレーターも、年度を通して見るとわずかながらプラスに転じると見込まれます。デフレからの脱却の判断に当たっては、

物価の基調やその背景を総合的に考慮し、慎重な判断を行うことが必要です。

こうした結果、平成18年度の我が国経済は、国内総生産の実質成長率が1.9%程度（名目成長率は2.0%程度）になるなど、第9表の主要経済指標のとおりと見通されています。

### ① 実質国内総生産

#### (i) 民間最終消費支出

雇用・所得環境が改善することから、引き続き増加します（対前年度比1.6%程度の増）。

#### (ii) 民間住宅投資

雇用・所得環境が改善することから、安定的に推移します（対前年度比0.4%程度の増）。

#### (iii) 民間企業設備投資

企業収益の改善に支えられ、引き続き増加します（対前年度比5.0%程度の増）。

#### (iv) 政府支出

歳出改革路線の堅持・強化により、公的固



〈第9表〉主要経済指標の見通し

	平成16年度 (2004年度) (実績)	平成17年度 (2005年度) (実績見込み)	平成18年度 (2006年度) (見通し)	対前年度比増減率					
				平成16年度 (2004年度)		平成17年度 (2005年度)		平成18年度 (2006年度)	
				% (名目)	% (実質)	%程度 (名目)	%程度 (実質)	%程度 (名目)	%程度 (実質)
国内総生産	496.2	503.9	513.9	0.5	1.7	1.6	2.7	2.0	1.9
民間最終消費支出	285.2	289.1	294.3	1.0	1.7	1.3	1.9	1.8	1.6
民間住宅	18.3	18.3	18.5	2.3	1.7	0.0	▲0.7	1.0	0.4
民間企業設備	71.1	75.9	79.6	4.4	5.4	6.8	7.7	4.8	5.0
民間在庫品増加( )内は寄与度	▲1.0	▲0.4	0.3	(▲0.3)	(▲0.3)	(0.1)	(0.1)	(0.1)	(0.1)
政府支出	113.6	114.3	113.2	▲1.9	▲1.4	0.6	0.5	▲1.0	▲0.9
政府最終消費支出	89.3	90.7	91.0	0.9	1.8	1.6	1.7	0.3	0.6
公的固定資本形成	24.0	23.5	22.2	▲11.4	▲12.4	▲2.3	▲3.4	▲5.4	▲6.2
財貨・サービスの輸出 (控除)財貨・サービスの輸入	67.0	73.8	81.1	11.0	11.4	10.0	7.7	9.9	7.3
内需寄与度	58.1	67.1	73.1	13.5	8.7	15.5	7.2	8.9	5.1
民需寄与度				0.6	1.3	2.0	2.5	1.7	1.5
公需寄与度				1.0	1.6	1.9	2.4	1.9	1.7
外需寄与度				▲0.4	▲0.3	0.1	0.1	▲0.2	▲0.2
				▲0.1	0.5	▲0.5	0.2	0.3	0.4
国民所得	361.0	367.7	375.6	0.7		1.8		2.2	
雇用者報酬	255.4	259.6	264.3	▲0.3		1.6		1.8	
財産所得	10.1	11.2	12.7	31.8		10.8		13.3	
企業所得	95.5	96.8	98.6	1.0		1.3		1.8	
労働・雇用	万人	万人程度	万人程度		%		%程度		%程度
労働力人口	6,639	6,660	6,660		▲0.3		0.3		0.0
就業者総数	6,332	6,370	6,385		0.2		0.6		0.2
雇用者総数	5,355	5,410	5,440		0.3		1.0		0.5
完全失業率	% 4.6	%程度 4.3	%程度 4.1						
生産	%	%程度	%程度						
鉱工業生産指数・増減率	4.1	1.8	2.9						
物価	%	%程度	%程度						
国内企業物価指数・変化率	1.5	1.7	0.9						
消費者物価指数・変化率	▲0.1	▲0.1	0.5						
GDPデフレーター・変化率(注1)	▲1.2	▲1.1	0.1						
国際収支	兆円	兆円程度	兆円程度		%		%程度		%程度
貿易・サービス収支	9.6	7.0	8.5						
貿易収支	13.2	9.8	11.5						
輸出	58.8	64.3	71.2						
輸入	45.7	54.5	59.8		10.2		9.3		10.8
経常収支	18.2	18.4	20.7		13.2		19.3		9.6
経常収支対名目GDP比	% 3.7	%程度 3.7	%程度 4.0						

(注1) GDPデフレーター(物価変動指数)：名目成長率からGDPデフレーターの変化率を差し引くと実質成長率になります。

(注2) 世界GDP、円相場、原油価格については、以下の前提を置いています。なお、これらは、作業のための想定であって、政府としての予測あるいは見通しを示すものではありません。

	平成16 年度	平成17 年度	平成18 年度
世界GDP(日本を除く)	3.7%	3.3%	3.4%
円相場(円/ドル)	107.5	113.6	118.4
原油価格(ドル/バレル)	38.7	54.6	56.5

(備考)

1. 世界GDP(日本を除く)は、国際機関等の経済見通しを基に算出。

2. 円相場は、平成17年11月1日～11月30日の1か月間の平均値(118.4円)で以後一定と想定。

3. 原油価格は、平成17年9月1日～11月30日の3か月間のスポット価格の平均値に運賃、保険料を付加して以後一定と想定(56.5ドル)。

定資本形成が減少することや、医療、介護における制度改革により医療や介護の保険給付の自然増が抑制されること等から、減少します（対前年度比0.9%程度の減）。

(v) 外需

世界経済の成長が続く中で、引き続き増加します（実質経済成長率に対する外需の寄与度0.4%程度）。

② 労働・雇用

厳しさが残るものの改善に広がりが見られ、完全失業率は前年度に比べ若干低下します（4.1%程度）。

③ 鉱工業生産

内需、外需が増加することから、引き続き増加します（対前年度比2.9%程度の増）。

④ 物価

国内企業物価は、上昇を続けます（対前年度

比0.9%程度の上昇）。消費者物価（対前年度比0.5%程度の上昇）やGDPデフレーター（対前年度比0.1%程度の上昇）は、わずかながらプラスに転じます。

⑤ 国際収支

所得収支の黒字が大きい中、世界経済と国内需要がともに回復を続けることにより、輸出入とも増加し、経常収支黒字はやや拡大します（経常収支対名目GDP比4.0%程度）。

なお、今後の原油価格や世界経済の動向等が我が国経済に与える影響には留意する必要があります。

(注) 我が国経済は民間活動がその主体をなすものであること、また、特に国際環境の変化には予見しがたい要素が多いことにかんがみ、主要経済指標の諸計数はある程度幅を持って考えられるべきものです。

### 三 各税の収入見積り

平成18年度の租税及び印紙収入予算額は、前述のとおり、税目ごとに、政府経済見通しによる経済諸指標を基礎とし、予算編成時点までの課税実績、収入状況等を勘案して見積ったものです。

以下、税目ごとに収入見積りの内容を説明します。

#### 一般会計

##### 1 所得税

現行法による収入見込額	149,230億円
税制改正による減	△ 2,420 〳
譲与額の追加による減	△ 18,930 〳
差引予算額	127,880 〳
<b>(1) 源泉所得税</b>	
現行法による収入見込額	122,390 〳
税制改正による減	△ 2,460 〳
譲与額の追加による減	△ 15,680 〳
差引予算額	104,250 〳

##### A 給与所得に対する源泉所得税

平成17年度の実績見込を基礎とし、平成18年度分給与総額の対前年度増加見込を2%程度増とし平成18年度の課税見込を	
納税人員	4,293万人
給与総額	2,166,330億円
	(1人当505万円)

と見込み、これから

給与所得控除額	614,440億円
基礎控除額	163,110 〳
配偶者控除額	49,350 〳
	(有配偶者割合30%)
配偶者特別控除額	2,390億円
扶養控除額	118,700 〳
	(平均扶養人員0.6人)
社会保険料控除、生命保険料控除、障害者控除等の額	255,850億円
計	1,203,840 〳
を差し引いた	

課税所得見込額 962,490億円  
(1人当224万円)  
に対する  
本年度分課税見込額 125,720億円  
(1人当29.3万円)  
のうち、収入歩合を99%として  
本年度収入見込額を 124,460億円  
とし、これに  
繰越滞納分の本年度収入見込額 690 〳  
を加え  
給与所得に対する本年度収入見込額を  
125,150 〳  
としました。

#### B 利子所得に対する源泉所得税

最近までの課税実績、預金金利の水準等を勘案して

利子所得に対する本年度収入見込額を  
2,950 〳

としました。

#### C 配当所得等に対する源泉所得税

最近までの課税実績等を勘案して、本年度収入見込額を

配当所得に対する税額	15,470 〳
退職所得に対する税額	2,250 〳
非居住者の所得に対する税額	2,580 〳
特定口座内保管上場株式等の譲渡所得等に対する税額	1,560 〳
社会保険診療報酬、外交員報酬、原稿料等に対する税額	14,350 〳
計	36,210 〳

としました。

D 合計 (A+B+C) 164,310 〳  
から

還付見込税額	△21,290 〳
定率減税による減収見込額	△11,390 〳
所得譲与税の譲与見込額	△ 9,240 〳

を差し引き

現行法による平成18年度収入見込額を  
122,390 〳

とし、これから

税制改正による減収見込額 △ 2,460億円  
を差し引き  
本年度収入見込額を 119,930 〳  
とし、これから  
所得譲与税の譲与額の追加による減収見込額  
△15,680 〳  
を差し引き  
平成18年度予算額を 104,250 〳  
としました。

(備考) 平成18年度の源泉所得税に係る所得譲与税による交付税及び譲与税配付金特別会計への組入見込額は、24,920億円(平成17年度譲与分9,240億円と平成18年度追加分15,680億円の合計)です。

(参考) 1 最近の給与所得者の納税人員の推移については、**第10表**参照。

2 最近の金利水準の推移については、**第11表**参照。

〈第10表〉 所得税納税人員の推移

年次 所得者別	平成15 (実績)	平成16 (実績)	平成17 (見込)	平成18 (予算)
	万人	万人	万人	万人
給与所得者	4,161	4,171	4,254	4,293
申告所得者	693	744	787	801
営業等	178	181	186	190
農業	15	14	14	14
その他	500	549	587	597

(備考) 1 給与所得者……「民間給与の実態」(国税庁)及び源泉所得税の課税実績から推計しました。

2 申告所得者……「申告所得税の実態」(国税庁)等によっています。

〈第11表〉 公定歩合の推移

実施年月日	公定歩合
	%
平成2年3月20日	5.25
8月30日	6.00
3年7月1日	5.50
11月14日	5.00
12月30日	4.50
4年4月1日	3.75
7月27日	3.25
5年2月4日	2.50
9月21日	1.75
7年4月14日	1.00
9月8日	0.50
13年2月13日	0.35
3月1日	0.25
9月19日	0.10

(2) 申告所得税

現行法による収入見込額	26,840億円
税制改正による増	40 〳
譲与額の追加による減	△ 3,250 〳
差引予算額	23,630 〳

平成17年の課税見込を基礎とし、平成18年分所得の増加割合を、業種別に

営業等	農業	その他	計
0%	0%	2%	1%

程度とし

平成18年分所得に対する本年度課税見込を

	営業等	農業	その他	計
納税人員	万人 190	14	597	801
総所得金額	億円 68,320	5,320	346,470	420,110
(1人当)	万円 (360)	(376)	(581)	(525)
基礎控除額	億円 7,210	540	22,670	30,420
配偶者控除額	億円 1,600	60	9,490	11,150
配偶者特別控除額	億円 160	0	480	640
扶養控除額	人 5,910	790	12,080	18,780
(平均扶養人員)	(0.7)	(1.1)	(0.4)	(0.5)

社会保険料控除、生命保険料控除、障害者控除等の額	億円 11,040	1,030	33,520	45,590
控除額計	億円 25,920	2,420	78,240	106,580
差引課税所得金額	億円 42,400	2,900	268,230	313,530
(1人当)	万円 (224)	(205)	(450)	(392)
算出税額	億円 7,510	360	46,670	54,540
配当控除、住宅ローン控除等の税額控除の額	億円 140	10	610	760
差引税額	億円 7,370	350	46,060	53,780
(1人当)	万円 (38.8)	(24.7)	(77.2)	(67.2)
源泉徴収税額	億円 1,760	10	21,890	23,660
再差引税額	億円 5,610	340	24,170	30,120

と見込み、予定納税分を調整し、収入歩合を98%として

本年度収入見込額を 30,500億円

とし、これに

過年所得分に対する徴収決定額のうち、本年度収入見込額 1,530 〳

と

繰越滞納分の本年度収入見込額 820 〳

とを加え

還付見込税額 △ 1,500 〳

定率減税による減収見込額 △ 2,590 〳

所得譲与税の譲与見込額 △ 1,920 〳

を差し引き

現行法による平成18年度収入見込額を 26,840 〳

とし、これに

税制改正による増収見込額 40 〳

を加え

本年度収入見込額を 26,880 〳

とし、これから

所得譲与税の譲与額の追加による減収見込額

	△ 3,250億円	総合	103億円
を差し引き		と見込み	
平成18年度予算額を	23,630 〳	平成18年度の年税額を	138,450 〳
としました。		とし、これに、平成18年4月から同年9月までに	
(備考) 1 「その他」の再差引税額24,170億円の内訳は		事業年度の終了する1年決算法人に係る中間申告	
次のとおりです。		分等を調整し	
(1) 土地等の譲渡所得に係る税額	4,620 〳	平成18年度申告見込税額を	134,130 〳
(2) 株式等の譲渡所得等に係る税額	1,090 〳	とし、これから	
(3) 上記以外の所得に係る税額	18,460 〳	前年度改正の平年度化による減収見込額	△ 100 〳
2 平成18年度の申告所得税に係る所得譲与税		を差し引き	
による交付税及び譲与税配付金特別会計への		平成18年度実際申告見込税額を	134,030 〳
組入見込額は、5,170億円(平成17年度譲与分		とし、これに	
1,920億円と平成18年度追加分3,250億円の合		前年度よりの期限内納付見込額	500 〳
計)です。		を加え	
(参考) 最近の各所得者別の納税人員の推移について		翌年度への期限内納付見込額	△ 490 〳
は、第10表参照。		を差し引いた額	134,040 〳
		のうち、収入歩合を98%として	
		本年度収入見込額を	131,360 〳
		としました。	
<b>2 法人税</b>		<b>B 更正決定分</b>	
現行法による収入見込額	126,260 〳	最近における更正決定の実績を勘案して	
税制改正による増	4,320 〳	更正決定による本年度収入見込額を	
合計予算額	130,580 〳		2,430 〳
<b>A 申告分</b>		としました。	
平成17年度年税額(平成17年4月から18年3月		<b>C 繰越滞納分</b>	
までに事業年度の終了する法人の年税額)の実績		本年度収入見込額を	870 〳
見込を基礎とし		としました。	
平成18年度政府経済見通しによる鉱工業生産、		<b>D 合計(A+B+C)</b>	134,660 〳
国内企業物価、消費者物価及び民間最終消費支出		から	
の伸びを基礎に、各決算期の所得の発生期間、年		還付見込税額	△ 8,400 〳
税額の月別割合等を勘案し、平成17年度に対する		を差し引き	
平成18年度年税額(平成18年4月から19年3月ま		現行法による平成18年度収入見込額を	126,260 〳
で事業年度の終了する法人の年税額)の割合を			
生産	103%程度	とし、これに	
物価	101 〳	税制改正による増収見込額	4,320 〳
生産・物価の相乗	104 〳	を加え	
消費	102 〳	平成18年度予算額を	130,580 〳
生産・物価及び消費の合算	103 〳	としました。	
所得率等による調整	100 〳		

〈第12表〉 法人数の状況

(1) 資本金階級別法人数の推移

年分	資本金階級	1,000万円未満	1億円未満	10億円未満	10億円以上	合計
		社	社	社	社	社
平成 14		1,375,699	1,134,835	32,289	7,264	2,550,087
15		1,393,557	1,120,107	32,175	7,296	2,553,135
16		1,418,157	1,114,917	31,759	7,255	2,572,088

(備考) 「法人企業の実態」(国税庁)によっています。

(2) 利益計上法人数と欠損法人数

年分	区分	法人数			欠損法人割合
		利益計上法人	欠損法人(A)	合計(B)	(A) / (B)
平成 14		社 792,626	社 1,757,461	社 2,550,087	% 68.9
15		813,184	1,737,382	2,550,566	68.1
16		846,630	1,722,023	2,568,653	67.0

(備考) 「法人企業の実態」(国税庁)によっています。

(注) 上記(1)及び(2)表中の平成15年分及び16年分の計数に関し、連結申告を行う法人については、「(1)資本金階級別法人数の推移」では連結親法人、連結子法人の別に集計され、「(2)利益計上法人数と欠損法人数」では連結親法人、連結子法人の双方を含む法人1グループを1法人とみなして集計されるため、両表の法人数の合計は一致しません。

〈第13表〉 企業収益の予測状況

調査名	業種別	経常利益の対前年度比増減率		
		平成15年度 (実績)	平成16年度 (実績)	平成17年度 (予測)
法人企業景気予測調査 (内閣府・財務省)	全規模・全産業	-	7.0	6.8
	製造業	-	13.8	6.8
	非製造業	-	2.8	6.8
全国企業短期経済観測調査 (日本銀行)	全規模・全産業	14.4	20.3	5.4
	製造業	23.2	27.7	7.0
	非製造業	8.7	14.9	4.2

(備考) 1 「法人企業景気予測調査」は、「法人企業動向調査」(内閣府)と「財務省景気予測調査」(財務省)を統合し、調査対象企業(標本)の拡充や業種分類の見直し等を行った上、平成16年度から新たに実施しているものであり、平成15年度(実績)の増減率はありません。なお、平成16年度(実績)の増減率は、平成17年10-12月期調査により得られた計数を基に算出しています。

2 平成17年度(予測)の増減率は、法人企業景気予測調査については平成17年10-12月期調査結果、全国企業短期経済観測調査については平成17年12月調査結果によっています。

- (参考) 1 最近の法人数の状況については、第12表参照。  
 2 最近の企業収益の動向については、第13表参照。

### 3 相続税

予算額 13,800億円  
 平成17年度の実績見込を基礎とし  
 平成18年中の相続・贈与に係る算出税額を

#### A 相続税

課税件数 46千件  
 納税人員 119千人  
 課税財産価額 104,040億円  
 (1件当 22,715万円)  
 遺産に係る基礎控除額 38,500億円  
 差引課税価額 65,540 〳  
 (1件当 14,309万円)  
 算出税額 17,540億円  
 (1件当 3,830万円)  
 (1人当 1,480万円)  
 平均税率 27%

#### B 贈与税

納税人員 262千人  
 課税財産価額 23,330億円  
 (1人当 891万円)  
 基礎控除及び配偶者控除並びに相続時精算課税に係る特別控除の額 17,440億円  
 差引課税価額 5,890 〳  
 (1人当 225万円)

算出税額 890億円  
 (1人当 34万円)  
 平均税率 15%

#### C 合計 (A + B)

算出税額 18,430億円  
 と見込み、これから  
 配偶者軽減見込額、未成年者控除見込額等  
 △ 6,270 〳  
 を差し引いた  
 平成18年の課税見込額 12,160 〳  
 から  
 平成19年度へ繰り越される相続に係る課税見込額  
 △ 4,710 〳  
 を差し引き  
 平成17年度以前分の平成18年度課税見込額  
 8,410 〳  
 を加えた  
 本年度課税見込額 15,860 〳  
 から  
 物納見込額 △ 1,290 〳  
 延納見込額 △ 1,600 〳  
 を差し引き  
 延納分の本年度徴収決定見込額 1,910 〳  
 を加えた  
 合計徴収決定見込額 14,880 〳  
 のうち  
 本年度収入見込額を 14,200 〳  
 とし、これから  
 還付見込税額 △ 400 〳

〈第14表〉 相続税・贈与税の納税人員等の推移

区分		年次	平成15 (実績)	平成16 (実績推計)	平成17 (見込)	平成18 (予算)
相続税	課税件数		千件 44	44	45	46
	納税人員		千人 115	113	117	119
贈与税	納税人員		千人 276	274	267	262

(備考) 「国税庁統計年報書」によっています。

を差し引き

平成18年度予算額を 13,800億円  
としました。

(参考) 最近の相続税の課税件数及び納税人員並びに  
贈与税の納税人員の推移については、表14表参  
照。

#### 4 消費税

予算額 105,380億円

平成17年度年税額（平成17年4月から18年3月  
までに課税期間の終了する事業者の年税額及び同  
期間の輸入に係る税額）の実績見込を基礎とし

平成18年度政府経済見通しによる民間最終消費  
支出、民間住宅、民間企業設備、公的固定資本形  
成並びに財貨・サービスの輸出及び輸入の伸びを  
基礎に、各課税期間、年税額の月別割合等を勘案  
し、平成17年度に対する平成18年度年税額（平成  
18年4月から19年3月までに課税期間の終了する  
事業者の年税額及び同期間の輸入に係る税額）の  
割合を

103%程度

と見込み

平成18年度の確定申告で納税申告を行う事業者  
に係る年税額の総額を 95,480億円  
と、平成18年度の輸入に係る税額を 25,420 〇  
とし、これらに、平成18年4月から19年1月まで  
に課税期間の終了する1年決算法人に係る中間申  
告分等を調整した

平成18年度納税申告等見込額 129,750 〇  
のうち、収入歩合を98%として

本年度収入見込額を 127,160 〇

とし、これから

還付申告に係る本年度還付見込税額  
△ 24,190 〇

を差し引き

繰越滞納分の本年度収入見込額 2,410 〇

を加え

平成18年度予算額を 105,380 〇

としました。

#### 5 酒税

予算額 15,720億円

最近における課税実績、消費状況等を勘案して  
平成18年度の課税見込を

	数 量	税 額
清酒	711千 $kl$	820億円
しょうちゅう	1,044 〇	2,480 〇
ビール	3,629 〇	7,970 〇
ウイスキー類	88 〇	330 〇
その他	3,965 〇	4,120 〇
合 計	9,437 〇	15,720 〇

とし

平成18年度予算額を 15,720億円

としました。

#### 6 たばこ税

現行法による収入見込額 8,690 〇

税制改正による増 710 〇

合計予算額 9,400 〇

最近における課税実績、消費状況等を勘案して  
現行法による平成18年度の課税見込を

数量	税額
2,798億本	8,690億円

とし

現行法による平成18年度収入見込額を  
8,690億円

とし、これに

税制改正による増収見込額 710 〇

を加え

平成18年度予算額を 9,400 〇

としました。

#### 7 揮発油税

予算額 21,560 〇

最近における課税実績、消費状況等を勘案して  
平成18年度の課税見込を

数量	税額
59,574千 $kl$	28,953億円



とし  
平成18年度収入見込額を 28,953億円  
とし、これから

道路整備特別会計への組入見込額 △7,393 〆  
を差し引き

平成18年度予算額を 21,560 〆  
としました。

## 8 石油ガス税

予算額 140 〆  
最近における課税実績、消費状況等を勘案して  
平成18年度の課税見込を

数量	税額
1,588千 t	280億円

とし、このうち

一般会計分収入（同上の2分の1） 140億円  
を平成18年度予算額としました。

## 9 航空機燃料税

予算額 870 〆  
最近における課税実績、消費状況等を勘案して  
平成18年度の課税見込を

数量	税額
4,289千 <i>kl</i>	1,028億円

とし、このうち

一般会計分収入（同上の13分の11） 870億円  
を平成18年度予算額としました。

## 10 石油石炭税

予算額 4,760 〆  
最近における課税実績、原油の需要見込等を勘  
案して  
平成18年度の課税見込を

	数 量	税 額
原油	218,266千 <i>kl</i>	4,450億円
その他	—	950 〆
合計	—	5,400 〆

とし、これから

還付見込税額 △640億円

を差し引き

平成18年度予算額を 4,760億円  
としました。

## 11 自動車重量税

予算額 7,370 〆

最近における課税実績、検査自動車台数等を勘  
案して

平成18年度収入見込額を 11,055 〆

とし、このうち

一般会計分収入（同上の3分の2） 7,370 〆  
を平成18年度予算額としました。

## 12 関税

現行法による収入見込額 9,010 〆

税制改正による増 50 〆

合計予算額 9,060 〆

最近における課税実績、輸入見込等を勘案して  
現行法による平成18年度収入見込額を

食料品 4,350 〆

原料品 150 〆

加工製品 4,510 〆

合 計 9,010 〆

とし、これに

税制改正による増収見込額 50 〆

を加え

平成18年度予算額を 9,060 〆

としました。

## 13 とん税

予算額 90 〆

最近における収入状況等を勘案して 90 〆  
を平成18年度予算額としました。

## 14 印紙収入

現行法による収入見込額 10,970 〆

税制改正による増 1,200 〆

合計予算額 12,170 〆

最近における収入状況、売りさばき状況等を勘

案して

現行法による平成18年度収入見込額を

収入印紙	8,090億円
現金収入	2,880 〳
合 計	10,970 〳

とし、これに

税制改正による増収見込額

1,200 〳

を加え

平成18年度予算額を

収入印紙	9,100 〳
現金収入	3,070 〳
合 計	12,170 〳

としました。

## 交付税及び譲与税配付金特別会計

### 15 所得税（譲与分）

現行法による収入見込額	11,159 〳
譲与額の追加による増	18,935 〳
合計予算額	30,094 〳
現行法による所得譲与税の収入見込額を	11,159 〳

とし、これに

所得譲与税の譲与額の追加による増収見込額

18,935 〳

を加え

平成18年度予算額を

30,094 〳

としました。

### 16 地方道路税

予算額 3,098 〳  
最近における課税実績、消費状況等を勘案して平成18年度の課税見込を

数量	税額
59,574千 $kl$	3,098億円

とし

平成18年度予算額を

3,098億円

としました。

### 17 石油ガス税（譲与分）

予算額 140 〳

石油ガス税において見込んだ収入見込額

280億円

のうち

石油ガス税（譲与分）収入（同上の2分の1）

140 〳

を平成18年度予算額としました。

### 18 航空機燃料税（譲与分）

予算額 158 〳

航空機燃料税において見込んだ収入見込額

1,028 〳

のうち

航空機燃料税（譲与分）収入（同上の13分の2）

158 〳

を平成18年度予算額としました。

### 19 自動車重量税（譲与分）

予算額 3,685 〳

自動車重量税において見込んだ収入見込額

11,055 〳

のうち

自動車重量税（譲与分）収入（同上の3分の1）

3,685 〳

を平成18年度予算額としました。

### 20 特別とん税

予算額 113 〳

最近における収入状況等を勘案して

113 〳

を平成18年度予算額としました。

## 石油及びエネルギー需給構造高度化対策特別会計

### 21 原油等関税

予算額 5 〳

最近における課税実績、輸入見込等を勘案して

5 〳

を平成18年度予算額としました。

### 電源開発促進対策特別会計

#### 22 電源開発促進税

予算額 3,540億円  
 最近における課税実績、一般電気事業者の販売電力量等を勘案して 3,540 〳  
 を平成18年度予算額としました。

### 道路整備特別会計

#### 23 揮発油税

予算額 7,393 〳  
 揮発油税において見込んだ収入見込額 28,953 〳  
 のうち  
 道路整備特別会計へ組み入れられる揮発油税収入 7,393 〳  
 を平成18年度予算額としました。

### 国債整理基金特別会計

#### 24 たばこ特別税

予算額 2,237 〳  
 最近における課税実績、消費状況等を勘案して平成18年度の課税見込を  

	数量	税額
	2,746億本	2,237億円

 とし  
 平成18年度予算額を 2,237億円  
 としました。

〈参考1〉国民所得に対する租税負担率

年度	国民所得	租税負担額			負担率	
		国税	地方税	計	国税	計
	百万円	百万円	百万円	百万円	%	%
昭和9～11年度	14,372	1,226	629	1,855	8.5	12.9
	億円	億円	億円	億円		
24	27,373	6,361	1,424	7,785	23.2	28.4
25	33,815	5,702	1,883	7,585	16.9	22.4
30	69,733	9,363	3,815	13,178	13.4	18.9
35	134,967	18,010	7,442	25,452	13.3	18.9
40	268,270	32,785	15,494	48,279	12.2	18.0
45	610,297	77,732	37,507	115,239	12.7	18.9
50	1,239,907	145,043	81,548	226,591	11.7	18.3
51	1,403,972	168,020	95,641	263,661	12.0	18.8
52	1,557,032	184,341	110,052	294,393	11.8	18.9
		(208,721)		(331,092)	(12.2)	(19.3)
53	1,717,785	232,239	122,371	354,610	13.5	20.6
54	1,822,066	249,566	140,315	389,881	13.7	21.4
55	2,032,410	283,688	158,938	442,626	14.0	21.8
56	2,118,783	304,551	173,255	477,806	14.4	22.6
57	2,200,091	320,031	186,286	506,317	14.5	23.0
58	2,312,854	341,621	198,413	540,034	14.8	23.3
59	2,431,547	367,748	214,939	582,687	15.1	24.0
60	2,610,890	391,502	233,165	624,667	15.0	23.9
61	2,680,934	428,510	246,282	674,792	16.0	25.2
62	2,818,190	478,068	272,040	750,108	17.0	26.6
63	3,039,679	521,938	301,169	823,107	17.2	27.1
平成 元	3,222,073	571,361	317,951	889,312	17.7	27.6
2	3,483,454	627,798	334,504	962,302	18.0	27.6
3	3,710,808	632,110	350,727	982,837	17.0	26.5
4	3,693,236	573,964	345,683	919,647	15.5	24.9
5	3,690,327	571,142	335,913	907,055	15.5	24.6
6	3,740,795	540,007	325,391	865,398	14.4	23.1
7	3,742,775	549,630	336,750	886,380	14.7	23.7
8	3,791,109	552,261	350,937	903,198	14.6	23.8
9	3,827,685	556,007	361,555	917,562	14.5	24.0
10	3,725,089	511,977	359,222	871,199	13.7	23.4
11	3,667,446	492,139	350,261	842,400	13.4	23.0
12	3,715,901	527,209	355,464	882,673	14.2	23.8
13	3,609,408	499,684	355,488	855,172	13.8	23.7
14	3,557,905	458,442	333,785	792,227	12.9	22.3
15	3,584,259	453,694	326,657	780,351	12.7	21.8
16	3,610,471	481,029	335,388	816,417	13.3	22.6
17 補正後	3,677,000	502,498	346,870	849,368	13.7	23.1
18 予算	3,756,000	509,243	355,010	864,253	13.6	23.0

(備考) 1 国民所得は、昭和25年度以前は「国民経済計算(53SNA)」、昭和30年度から昭和54年度までは「国民経済計算(68SNA)」及び昭和55年度から平成16年度までは「国民経済計算(93SNA)」による実績額であり、平成17年度及び平成18年度は「平成18年度の経済見通しと経済財政運営の基本的態度」(平成18年1月20日閣議決定)における「主要経済指標」の実績見込み及び見通しです。

2 国税は、特別会計分及び日本専売公社納付金を含み、平成16年度までは決算額、17年度は補正後予算額、18年度は予算額によっています。なお、昭和53年度のかっこ内は、年度所属区分の改正による増収額を除外した場合です。

3 地方税は平成16年度までは決算額、17年度及び18年度は見込額です。

〈参考2〉直接税及び間接税等の比率

年 度	総 額		直 接 税		間接税等	
		比 率		比 率		比 率
	百万円	%	百万円	%	百万円	%
昭和 9～11年度	1,226	100	427	34.8	799	65.2
	億円		億円		億円	
24	6,361	100	3,444	54.1	2,917	45.9
25	5,702	100	3,136	55.0	2,566	45.0
30	9,363	100	4,811	51.4	4,552	48.6
35	18,010	100	9,784	54.3	8,226	45.7
40	32,785	100	19,416	59.2	13,369	40.8
45	77,732	100	51,344	66.1	26,388	33.9
50	145,043	100	100,583	69.3	44,460	30.7
51	168,020	100	113,509	67.6	54,511	32.4
52	184,341	100	124,985	67.8	59,356	32.2
	(208,721)	(100)	(140,325)	(67.2)	(68,396)	(32.8)
53	232,239	100	160,888	69.3	71,351	30.7
54	249,566	100	170,827	68.4	78,739	31.6
55	283,688	100	201,628	71.1	82,060	28.9
56	304,551	100	213,550	70.1	91,001	29.9
57	320,031	100	226,446	70.8	93,585	29.2
58	341,621	100	242,535	71.0	99,086	29.0
59	367,748	100	262,813	71.5	104,935	28.5
60	391,502	100	285,170	72.8	106,332	27.2
61	428,510	100	313,144	73.1	115,366	26.9
62	478,068	100	350,270	73.3	127,798	26.7
63	521,938	100	382,228	73.2	139,710	26.8
平成 元	571,361	100	423,926	74.2	147,435	25.8
2	627,798	100	462,971	73.7	164,827	26.3
3	632,110	100	463,073	73.3	169,037	26.7
4	573,964	100	405,520	70.7	168,444	29.3
5	571,142	100	396,582	69.4	174,560	30.6
6	540,007	100	359,567	66.6	180,440	33.4
7	549,630	100	363,519	66.1	186,111	33.9
8	552,261	100	360,476	65.3	191,785	34.7
9	556,007	100	352,325	63.4	203,682	36.6
10	511,977	100	303,397	59.3	208,580	40.7
11	492,139	100	281,293	57.2	210,846	42.8
12	527,209	100	323,193	61.3	204,016	38.7
13	499,684	100	297,393	59.5	202,291	40.5
14	458,442	100	257,891	56.3	200,551	43.7
15	453,694	100	254,727	56.1	198,967	43.9
16	481,029	100	279,858	58.2	201,171	41.8
17 補正後	502,498	100	297,689	59.2	204,809	40.8
18 予算	509,243	100	302,354	59.4	206,889	40.6

(備考) 1 本表は国税について作成したものであり、その範囲等については前掲〈参考1〉備考2参照。

2 「直接税」及び「間接税等」の区分は下記によっています。

直 接 税 所得税（譲与分を含む。）、法人税、法人特別税、法人臨時特別税、会社臨時特別税、相続税、地価税、富裕税、再評価税、地租、営業収益税、資本利子税、鉱業税、臨時利得税、旧税及び還付税収入

間 接 税 等 直接税以外のもの

ファイナンス別冊 **平成18年度税制改正の解説**

---

平成18年6月20日 初版印刷

平成18年7月3日 初版発行

定価1,500円（本体1,429円＋税）（〒340円）

不  
許  
複  
製

編集人 財務省大臣官房文書課

発行所 財団 大蔵財務協会  
法人

〔郵便番号 102-8335〕

東京都千代田区三番町30番地2

（出版編集部）TEL03(3265)4142・FAX03(3264)1706

（業務部）TEL03(3265)4141・FAX03(3264)0524

<http://www.zaikyo.or.jp>

---

乱丁・落丁はお取替えいたします。

印刷 三松堂印刷株式会社

**ISBN4-7547-1320-6**

ISBN4-7547-1320-6

C3033 ¥1429E



9784754713201



定価 **1,500**円 (本体1,429円+税)

1923033014297