

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 ……………243	特例 ……………263
一 海外投資等損失準備金 ……………243	二 鉱工業技術研究組合等の所得計算の特例 ……………264
二 特定都市鉄道整備準備金 ……………244	三 特定の基金に対する負担金等の損金算入の特例 ……………264
三 日本国際博覧会出展準備金 ……………245	四 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 ……………265
四 使用済核燃料再処理準備金（使用済燃料再処理準備金に改組） ……………245	五 欠損金の繰戻しによる還付の不適用…267
五 保険会社等の異常危険準備金 ……………250	六 特定の医療法人の法人税率の特例 …268
六 その他の準備金等 ……………252	七 農業生産法人の肉用牛の売却に係る所得の課税の特例 ……………269
第二 土地税制関係 ……………252	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〔創設〕 ……………269
一 土地の譲渡等がある場合の特別税率…252	九 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〔創設〕 ……………280
二 収用等に伴い代替資産を取得した場合等の課税の特例 ……………255	十 中小企業者等に対する同族会社の特別税率の不適用 ……………283
三 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 …257	十一 退職年金等積立金に対する法人税（特別法人税）の課税の停止措置 ……284
四 農地保有の合理化のために農地等を譲渡した場合の所得の特別控除 ……258	十二 適格退職年金契約に係る退職年金等積立金の額の計算の特例 ……………284
五 特定の資産の買換えの場合等の課税の特例 ……………259	
六 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 ……………263	
第三 その他の特別措置関係 ……………263	
一 共同で現物出資をした場合の課税の	

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55①）。

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（措法55③）。

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

準備金の益金算入規定に、適格現物出資により外国法人である被現物出資法人に特定法人の株式等又は資源特定債権の全部又は一部を移転した場合が追加されました（措法55④三、措令32の2⑬⑭⑯）。

ただし、その外国法人である被現物出資法人が資源開発投資法人に該当するときは、その特定法人に係る海外投資等損失準備金の金額は、その資

源開発投資法人に係る海外投資等損失準備金の金額とみなすこととされています（措法55⑬、措令32の2⑮）。

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43④三⑮、措令39の72⑨⑰）。

3 適用関係

上記2の改正は、法人が平成17年4月1日以後に適格現物出資により外国法人である被現物出資法人に移転する特定法人の株式（出資を含みます。）又は債権について適用することとされています（改正法附則34①、改正措令附則19①）。連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則48①、改正措令附則29①）。

二 特定都市鉄道整備準備金

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特定都市鉄道整備促進特別措置法の認定事業者であるものが、適用事業年度（同法の認定（平成17年9月30日までに受けたものに限り。）に係る特定都市鉄道整備事業計画（以下「整備事業計画」といいます。）に記載された同法第3条第1項第2号に規定する期間内の日を含む事業年度）において、整備事業計画に定められた大都市及びその周辺地域における複々線化工事又は大規模な改良工事の費用に充てるため、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というものです（措法56①）。

（注） 積立限度額とは、次の(1)又は(2)の金額のうちいずれか低い金額をいいます。

- (1) 指定法人に積み立てられる金額のうち当期の旅客運送収入に対応する額
- (2) $\text{工事費総額} \times \frac{4}{10} (\text{累積限度額}) - \text{前事業年度等から繰り越された準備金の額}$

この準備金は、整備事業計画の期間の末日又は特定都市鉄道工事の施行に伴い取得等をした施設を事業の用に供した日のいずれか早い日を含む事業年度の翌事業年度から、10年間で均等額を益金

の額に算入することとされています（措法56④）。

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47）。

2 改正の内容

本制度は、整備事業計画の認定期限（平成17年9月30日）の到来をもって廃止されます（旧措法56、68の47）。

3 適用関係

上記2の改正は、法人の平成17年10月1日前に

認定を受けた整備事業計画に係る特定都市鉄道整備準備金については、従来どおり適用できるとされるとともに、法人の同日前に開始した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た特定都市鉄道整備準備金の金額については、改正前の規定により従来と同様の益金算入を行うこと等とされています（改正法附則34②、改正措令附則19②③）。連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則48②、改正措令附則29②）。

三 日本国際博覧会出展準備金

1 改正前の制度の概要

この制度は、国際博覧会に関する条約の適用を受けて開催される2005年日本国際博覧会を主催する団体等との間にその博覧会への出展参加契約を締結した青色申告書を提出する法人が、平成14年7月1日から平成17年3月24日までの期間内の日を含む各事業年度（以下「適用年度」といいます。）において、その出展により生ずる費用又は損失（以下「出展費用等」といいます。）の支出又は補てんに備えるため、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57の2①）。

（注） 積立限度額とは、次の計算により算出された金額をいいます。

$$\left[\begin{array}{l} \text{出展参加契約に基づいて定められ} \\ \text{敷地面積に応じ 1㎡当たり 54万} \\ \text{円として計算した金額に相当する} \\ \text{金額のうちその出展をする法人に} \\ \text{係るもの} \end{array} \right] \times \frac{\text{適用年度の月数}}{33}$$

この準備金は、出展費用等の額でその適用年度

の所得の金額の計算上損金の額に算入される金額がある場合には、その金額に相当する金額をその適用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2②）。

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52）。

2 改正の内容

本制度は、適用期限（平成17年3月24日）の到来をもって廃止されました（旧措法57の2、68の52）。

3 適用関係

上記2の改正は、法人の平成18年3月24日を含む事業年度以前の事業年度の所得の金額の計算については、従来どおり適用できるとされました（改正法附則34③、改正措令附則19④）。連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則48③、改正措令附則29③）。

四 使用済核燃料再処理準備金（使用済燃料再処理準備金に改組）

1 改正前の制度の概要

この制度は、青色申告法人で電気事業を営むも

のが、原子力発電用原子炉に燃料として使用した核燃料物質の再処理に要する費用の支出に充てるため、特定原子力発電施設ごとに、次の積立限度

額以下の金額を使用済核燃料再処理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3①）。

（注） 積立限度額とは、次の(1)又は(2)の金額のうちいずれか少ない金額とされています。

$$(1) \left\{ \begin{array}{l} \text{当期末} \\ \text{の使用} \\ \text{済燃料} \\ \text{の再処} \\ \text{理費の} \\ \text{総額} \end{array} \right\} - \left\{ \begin{array}{l} \text{当期末の使用} \\ \text{済燃料の再} \\ \text{処理に伴} \\ \text{い回収され} \\ \text{る有用物質} \\ \text{の価額の合} \\ \text{計額} \end{array} \right\} - \left\{ \begin{array}{l} \text{当期末} \\ \text{の使用} \\ \text{済燃料} \\ \text{の再処} \\ \text{理費の} \\ \text{総額} \end{array} \right\} - \left\{ \begin{array}{l} \text{前期末の使用} \\ \text{済燃料の再} \\ \text{処理に伴} \\ \text{い回収され} \\ \text{る有用物質} \\ \text{の価額の合} \\ \text{計額} \end{array} \right\}$$

A

(2) $A \times 60\%$ - （前事業年度等から繰り越された使用済核燃料再処理準備金の金額）

この準備金は、使用済核燃料について生じた再処理費の額でその事業年度の所得金額の計算上損金の額に算入される金額がある場合には、その再処理費の額に対応する部分の金額を益金の額に算入することとされています（措法57の3②）。

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53）。

2 改正の趣旨

わが国においては、供給安定性や環境適合性に優れている原子力発電が基幹電源と位置づけられており、これを的確に推進していくに当たり、原子力発電の運転に伴って生じる使用済燃料を再処理し、有用物質を回収して再び燃料として利用する核燃料サイクルを推進することが基本的考えとされています。この核燃料サイクルの根幹をなす再処理等の事業については、極めて長い時間を要すること等から、その事業に要する費用は確実に確保していくことが必要とされています。

このような考え方にに基づき、使用済燃料の再処理等を適正に実施するため、発電用原子炉を設置している者に対して、毎年度、一定の金銭を使用済燃料再処理等積立金として資金管理人に積み立てることを義務づけること等を内容とする「原子力発電における使用済燃料の再処理等のための積立金の積立て及び管理に関する法律（平成17年法律第48号）」がこの通常国会において成立しま

した。

税制においては、従来より使用済燃料の再処理に対応するため、使用済核燃料再処理準備金制度が設けられていたところでありましたが、この使用済核燃料再処理準備金制度について、通常国会において成立した原子力発電における使用済燃料の再処理等のための積立金の積立て及び管理に関する法律に基づく外部積立て方式の使用済燃料再処理等積立金制度に対応する準備金制度に改組することとされました。

3 改正の内容

本制度は次のとおり使用済燃料再処理準備金として改組されました（新措法57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（新措法68の53）。

(1) 制度の概要

青色申告書を提出する特定実用発電用原子炉設置者等であるものが、各事業年度において、原子力発電における使用済燃料の再処理等のための積立金の積立て及び管理に関する法律の使用済燃料の再処理等に要する費用の支出に充てるため、同法の規定により資金管理人に使用済燃料再処理等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使用済燃料再処理準備金として積み立てたときは、当該積み立てた金額は、当該積立てをした事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入するというものです（措法57の3①）。

（参考） 原子力発電における使用済燃料の再処理等のための積立金の積立て及び管理に関する法律の関係条文

（目的）

第1条 この法律は、原子力発電における使用済燃料の再処理等を適正に実施するため、使用済燃料再処理等積立金の積立て及び管理のために必要な措置を講ずることにより、発電に関する原子力に係る環境の整備を図り、もって国民経済の健全な発展と国民生活の安定に寄与することを目的とする。

（定義）

第2条 この法律において「使用済燃料」とは、核原料物質、核燃料物質及び原子炉の規制に関する法律（昭和32年法律第166号。以下「原子炉等規制法」という。）第23条第1項第1号に規定する実用発電用原子炉において燃料として使用した核燃料物質（原子力基本法（昭和30年法律第186号）第3条第2号に規定する核燃料物質をいう。以下同じ。）をいう。

2 この法律において「再処理」とは、使用済燃料から核燃料物質その他の有用物質を分離するために、使用済燃料を化学的方法により処理することをいう。

3 この法律において「分離有用物質」とは、再処理に伴い使用済燃料から分離された核燃料物質その他の有用物質をいう。

4 この法律において「再処理等」とは、次に掲げるものをいう。

一 再処理

二 次に掲げるものの処理、管理及び処分（特定放射性廃棄物の最終処分に関する法律（平成12年法律第117号）第2条第2項に規定する最終処分を除く。）

イ 再処理に伴い使用済燃料から分離有用物質を分離した後に残存する物（以下「残存物」という。）

ロ 再処理に伴い使用済燃料、分離有用物質又は残存物によって汚染された物

三 再処理施設（原子炉等規制法第44条第2項第2号に規定する再処理施設をいう。以下同じ。）の解体

四 前3号に掲げるもののほか、分離有用物質の貯蔵（再処理施設において行うものに限る。）その他の政令で定める行為

5 この法律において「特定実用発電用原子炉」とは、原子炉等規制法第23条第2項第8号に掲げる処分の方法として再処理する旨を記載して同条第1項の許可を受けた実用発電用原子炉をいう。

6 この法律において「特定実用発電用原子炉設置者」とは、特定実用発電用原子炉を設置している者をいう。

（使用済燃料再処理等積立金）

第3条 特定実用発電用原子炉設置者は、特定実用発電用原子炉の運転に伴って生ずる使用済燃料の再処理等を適正に実施するため、毎年度、経済産業省令で定めるところにより、経済産業大臣が第4項の規定により通知する額（第5項の変更の通知があった場合は、その変更後の額）の金銭を使用済燃料再処理等積立金として積み立てなければならない。

2 使用済燃料再処理等積立金の積立ては、経済産業省令で定めるところにより、第10条第1項に規定する資金管理法人（次項及び第6条において単に「資金管理法人」という。）にしなければならない。

3 使用済燃料再処理等積立金は、資金管理法人が管理する。

4 使用済燃料再処理等積立金の額は、特定実用発電用原子炉の運転に伴う使用済燃料の発生の状況、再処理施設の再処理能力及び稼働状況（分離有用物質の発生の状況を含む。）、再処理等に要する費用その他の事項を基礎とし、経済産業省令で定める基準に従い、特定実用発電用原子炉設置者ごとに経済産業大臣が算定して通知する額とする。

5 経済産業大臣は、使用済燃料の発生の状況の著しい変化その他著しい事情の変更があると認めるときは、前項の額の変更を通知することができる。

6 経済産業大臣は、第4項の規定により通知する場合において必要があると認めるときは、併せて、特定実用発電用原子炉設置者であった者に対して、その者が現に積み立てている使用済燃料再処理等積立金の額、再処理等に要する費用その他の事情を勘案して、使用済燃料再処理等積立金として追

加して積み立てるべき金額を通知することができる。

- 7 前項の規定による通知を受けた者は、経済産業省令で定めるところにより、その通知された額の金銭を使用済燃料再処理等積立金として積み立てなければならない。

（取戻し）

- 第7条 特定実用発電用原子炉設置者等（特定実用発電用原子炉設置者及び特定実用発電用原子炉設置者であった者をいう。以下同じ。）は、再処理等の実施に要する費用に充てる場合その他使用済燃料再処理等積立金を積み立てておく必要がないものとして経済産業省令で定める場合には、経済産業省令で定めるところにより、次項の規定により承認を受けた計画に従って使用済燃料再処理等積立金を取り戻すことができる。

- 2 特定実用発電用原子炉設置者等は、使用済燃料再処理等積立金を取り戻そうとするときは、毎年度、経済産業省令で定めるところにより、使用済燃料再処理等積立金の取戻しに関する計画を作成し、経済産業大臣の承認を受けなければならない。これを変更しようとするときも、同様とする。

（承継）

- 第8条 特定実用発電用原子炉設置者等について相続又は合併があったときは、当該特定実用発電用原子炉設置者等が積み立てた使用済燃料再処理等積立金は、当該特定実用発電用原子炉設置者等の相続人又は合併後存続する法人若しくは合併により設立された法人が積み立てたものとみなす。

- 2 特定実用発電用原子炉設置者から他の特定実用発電用原子炉設置者に対する使用済燃料の譲渡があったときは、当該特定実用発電用原子炉設置者が積み立てた当該使用済燃料に係る使用済燃料再処理等積立金は、当該他の特定実用発電用原子炉設置者が積み立てたものとみなす。

- 3 前項の規定は、特定実用発電用原子炉設

置者であった者から特定実用発電用原子炉設置者に対する使用済燃料の譲渡があった場合に準用する。

（2）適用対象法人

適用対象法人は、青色申告書を提出する法人で原子力発電における使用済燃料の再処理等のための積立金の積立て及び管理に関する法律第7条第1項に規定する特定実用発電用原子炉設置者等であるものです（措法57の3①）。

（3）適用対象期間

適用対象期間は、制度の性格に鑑み、特に期限は定められていませんが、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被合併法人の合併（適格合併を除きます。）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3①）。

（4）積立限度額

積立限度額は、原子力発電における使用済燃料の再処理等のための積立金の積立て及び管理に関する法律第3条第1項、第2項及び第7項の規定により同条第2項に規定する資金管理法人に使用済燃料再処理等積立金として積み立てた金額とされています。すなわち、新法の制定により再処理等に要する費用が外部法人に積立てられることとされるため、この外部法人に積み立てた金額を限度額として規定しています（措法57の3①）。

（5）損金経理要件

この準備金は、上記(4)の積立限度額以下の金額を損金経理の方法により積み立てることとされていますが、他の準備金制度と同様に、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によることも認められています。

（6）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は、使用済燃料再処理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を行い、かつ、その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3⑥）。

（7）準備金の取崩し（益金算入）等

① 目的取崩し

原子力発電における使用済燃料の再処理等のための積立金の積立て及び管理に関する法律の使用済燃料再処理等積立金を積み立てている法人が、使用済燃料について生じた再処理等に要する費用の額がある場合には、同法第7条第1項の規定により経済産業大臣の承認を受けた取戻しに関する計画に従って使用済燃料再処理等積立金の取戻しをすることとされています。本準備金制度においても、使用済燃料再処理準備金を積み立てている法人が外部積立をしている使用済燃料再処理等積立金を取り戻した場合には、これに併せて、その取戻しをした日における使用済燃料再処理準備金の金額のうちその取戻しをした使用済燃料再処理等積立金の額に相当する金額を、その取戻しを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3②）。

② 目的外取崩し等

使用済燃料再処理準備金を積み立てている法人が次のイからニまでの場合に該当することとなった場合には、それぞれイからニまでの金額に相当する金額は、その該当することとなった日を含む事業年度（ロ i の場合には、合併の日の前日を含む事業年度）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3③）。

イ 上記①の取戻しをした場合以外の場合において、原子力発電における使用済燃料の再処理等のための積立金の積立て及び管理に関する法律第7条第1項の規定により使用済燃料再処理等積立金の全部又は一部の取戻しをした場合（措法57の3③一）

その取戻しをした日における使用済燃料再処理準備金の金額のうちその取戻しをした使用済燃料再処理等積立金の額に相当する金額

ロ 原子力発電における使用済燃料の再処理等のための積立金の積立て及び管理に関する法律第8条の規定により使用済燃料再処理等積立金の全部又は一部を有しないこととなった場合（措法57の3③二）

i 非適格合併により合併法人に使用済燃料に係る使用済燃料再処理等積立金を移転したことにより当該使用済燃料再処理等積立金を有しないこととなった場合

その非適格合併の直前における使用済燃料再処理準備金の金額

ii i 以外の場合

その有しないこととなった日における使用済燃料再処理準備金の金額のうちその有しないこととなった使用済燃料再処理等積立金の額に相当する金額

ハ 解散した場合（合併により解散した場合を除きます。）（措法57の3③三）

その解散の日における使用済燃料再処理準備金の金額

ニ 使用済燃料再処理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当該使用済燃料再処理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（措法57の3③四）

③ 青色申告の取消し等

使用済燃料再処理準備金を積み立てている法人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における使用済燃料再処理準備金の金額は、他の準備金制度と同様に、その日を含む事業年度から当該事業年度開始の日以後2年を経過した日の前日を含む事業年度まで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57の3④）。

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は、これも他の準備金制度と同様に、その事業年度終了の日における使用済燃料再処理準備金の金額は、益金の額に算入することとされています（措法57の3⑤）。

(8) 適格合併による引継ぎ

使用済燃料再処理準備金を積み立てている法人が適格合併により合併法人に使用済燃料を移転した場合には、使用済燃料再処理準備金を合併法人に引き継ぐこととされています（措法57の3⑦）。

(9) 経過措置

新準備金制度に改組されたことに伴い、次の経過措置が講じられています。

① 新準備金制度の施行時に有する使用済燃料再処理準備金に対する経過措置

上記(2)の適用対象法人が、原子力発電における使用済燃料の再処理等のための積立金の積立て及び管理に関する法律の施行の日以後15年以内の日を含む各事業年度において、その施行の日において有する使用済燃料の再処理等に要する費用の支出に充てるため、同法附則第3条第1項、第3項及び第4項の規定により資金管理法に積み立てた金額で同条第2項の規定により使用済燃料再処理等積立金とみなされた金額（同条第3項の規定により分割して行われる積立てに係る利息に相当する金額は除かれます。）

に相当する金額以下の金額を使用済燃料再処理準備金として積み立てたときは、その積み立てた金額は、損金の額に算入するというものです（改正法附則34⑤）。この場合に積み立てられた使用済燃料再処理準備金の金額は、新租税特別措置法第57条の3第1項の規定の使用済燃料再処理準備金として積み立てた金額とみなされ、取崩し等については、本則の準備金と同様に取り扱われます（改正法附則34⑤）。

② 新準備金制度の施行時に有する旧使用済核燃料再処理準備金の取崩しに関する経過措置

原子力発電における使用済燃料の再処理等のための積立金の積立て及び管理に関する法律の施行の日において旧使用済核燃料再処理準備金の残額がある場合には、その日を含む事業年度開始の日から15年以内の各事業年度で、その残額を均等に取り崩して益金算入することとされています（改正法附則34⑥）。また、他の準備金制度同様、その15年以内の期間で解散した場合や青色申告の取消しをされた場合等においては、それぞれ従来どおりの方法で益金算入することとされています（改正法附則34⑧～⑩）。

3 適用関係

上記2の改正は、法人が原子力発電における使用済燃料の再処理等のための積立金の積立て及び管理に関する法律の施行の日以後に終了する事業年度について適用されます（改正法附則34④）。連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則48④）。

五 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）。
積立率等は、下記の表に掲げるとおりです。

○ 異常危険準備金の積立率等

(%)

保 険 及 び 共 済 の 種 類			積 立 率	洗 替 保 証 限 度 率	異 常 災 害 損 失 率
保 険	船 舶 保 険、航 空 保 険		3	—	80
	火 災・風 水 害・動 産 総 合・建 設 工 事・賠 償 責 任・積 荷・運 送 保 険		(3) 2	30	50
共 済	火 災 共 済	農 家 火 災 共 済	(4) 2	35	50
		火 災 共 済 協 同 組 合 等 の 共 済	(5) 2.5	(75) 60	(90) 75
		消 費 生 活 協 同 組 合 等 の 共 済	2.5	40	50
	風 水 害 等 共 済	特 殊 風 水 害 等 共 済	15 7.5	75	75
		建 物 更 生 共 済	9		50
		自 然 災 害 共 済	15		60
		生 活 総 合 共 済	9 4.5		75
	生 命 共 済 付 建 物 共 済		8 4	75	75
	森 林 災 害 共 済		3	50	60
	長 期 育 林 共 済		6	55	55

- (備考) 1. 火災保険等の（ ）書きは、平成8年4月1日から平成19年3月31日までの間に開始する各事業年度に限り適用されます。
2. 農家火災共済の（ ）書きは、風水害付団体建物火災共済に適用されます。
3. 火災共済協同組合等の積立率の（ ）書きは、平成5年4月1日から平成19年3月31日までの間に開始する各事業年度に限り適用されます。
4. 火災共済協同組合等の洗替保証限度額及び異常危険損失率の（ ）書きは、再共済を行う協同組合連合会に適用されます。

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55）。

2 改正の内容

自然災害の多発により大幅に減少した責任準備金を緊急に積み立てることを支援するため、火災保険等に係る措置について、2年間（平成19年3

月31日まで）の臨時異例の措置として、特例積立率がさらに1%上乘せして4%（改正前：3%）に引き上げられました（措令33の5㉔）。

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（措令39の83㉔）。

3 適用関係

上記 2 の改正は、法人の平成17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15）。連結納税制度の場合についても同様です（改正措令附則15）。

六 その他の準備金等

1 次の準備金等の適用期限が、それぞれ平成19年 3 月31日まで 2 年延長されました。

- (1) 特定災害防止準備金（措法55の 6、68の 45）
- (2) 電子計算機買戻損失準備金（措法57、68の 50）
- (3) 中小企業等の貸倒引当金の特例（繰入限度額の16%割増措置）（措法57の 9、68の59）
- (4) 漁業協同組合等の留保所得の特別控除（措法61）

(5) 農用地利用集積準備金（措法61の 2、68の 64）

2 上記 1 (1)の特定災害防止準備金のうち廃棄物最終処分場の最終処分災害防止費用に係る措置における平成17年 4 月 1 日以後に設置される安定型産業廃棄物最終処分場に係る特定災害防止準備金について、その積立方式を外積方式に変更し、維持管理積立金に係る特定災害防止準備金に移行することとされました（措法55の 7、68の46、廃掃法規12の 7 の 4）。

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日本道路公団等の国若しくは地方公共団体に準ずる法人に対する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 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
- ⑧ 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
- ⑨ 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

- ⑩ 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
- ⑪ 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
- ⑫ 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
- ⑬ 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ます。）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にその事業者に対して行う土地等の譲渡
- ⑮ 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⑩から⑮までに掲げる土地等の譲渡に該当することが事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

① 適用除外措置の対象となる土地等の譲渡の追加

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）における都市再生特別措置法の一部改正に伴い、適用除外措置の対象となる土地等の譲渡に、認定整備事業計画に係る都市再生整備事業の認定整備事業者に対する土地等の譲渡で、その譲渡された土地等がその都市再生整備事業の用に供されるものが追加されました（措法62の3④七）。

(注) 1 「認定整備事業計画」とは、都市再生特別措置法第67条に規定する認定整備事業計画（国土交通大臣の認定を受けた民間都市再生整備事業計画をいい、認定整備事業計画に変更があった場合にはその変更後のもの）をいいます。

2 「都市再生整備事業」とは、都市再生整備計画の区域内における都市開発事業であってその区域の面積が0.5ha以上のものをいい、本措置の対象となるためには、次の①～③に掲げる要件を満たす必要があります（措法62の3④七、措令38の4⑰）。

① 認定整備事業計画に定められた建築面積1,500㎡以上の建築物の建築がされること。

② その事業の施行される土地の区域の面積が0.5ha以上であること。

③ 都市再生特別措置法第2条第2項に規

定する公共施設の整備がされること。

3 「認定整備事業者」とは、民間都市再生整備事業計画の認定を受けた民間事業者をいいます。なお、本措置の対象となる認定整備事業者には、認定整備事業計画の定めるところによりその認定整備事業者とその認定整備事業計画の区域内の土地等の取得に関する協定を締結した独立行政法人都市再生機構が含まれます。

なお、本措置の適用に際しては、その土地等の買取りをする認定整備事業者（独立行政法人都市再生機構を含みます。）から交付を受けた次のイ及びロに掲げる書類を法人税申告書に添付する必要があります（措法62の3④七、措規21の19②七）。

イ 国土交通大臣の都市再生事業が都市再生特別措置法第67条に規定する認定整備事業である旨及び上記①(注)2①～③に掲げる要件を満たすものである旨を証する書類の写し

ロ その土地等を都市再生整備事業の用に供するために買い取った旨を証する書類（その土地等の買取りをする者が独立行政法人都市再生機構である場合は、その書類及び認定整備事業計画の定めるところにより認定整備事業者との間で締結したその認定整備事業計画の区域内の土地等の取得に関する協定に基づき買い取ったものである旨を証する書類）

② 適用除外措置の対象となる土地等の譲渡の範囲の見直し

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）における土地地区画整理法の一部改正に伴い、適用除外措置の対象となる開発許可又は土地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（上記1(2)⑩）における土地地区画整理事業の認可に、土地地区画整理法の区画整理会社（同法の土地地区画整理事業の施行者として地権者と民間

事業者が共同で設立する株式会社又は有限会社をいいます。）が施行する場合の認可が追加されました（措法62の4④十一口）。

ただし、この土地等の譲渡からは、区画整理会社に対するその区画整理会社の株主又は社員の有する土地等の譲渡は除外されます（措法62の3④十一、措令38の4②②）。

また、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（上記1(2)⑬）における土地等の譲渡からも、同様に区画整理会社に対するその区画整理会社の株主又は社員の有する土地等の譲渡は除外されます（措法62の3④十一、措令38の4②②）。

(2) その他の規定の整備

- ① 道路関係四公団の民営化に伴う規定の整備が行われました（措令38の4⑫三）。
- ② 民間都市開発の推進に関する特別措置法の民間都市開発推進機構が行う土地取得譲渡業務の終了に伴い、適用除外措置の対象となる土地等の譲渡のうち、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（上記1(2)②）における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法人から民間都市開発推進機構が除外されました（旧措令38の4⑬三）。

- ③ 建築物の安全性及び市街地の防災機能の確保等を図るための建築基準法等の一部を改正する法律（平成16年法律第67号）における建築基準法の一部改正により公共事業に係る収用等により敷地面積に関する規定に適合しなくなる建築物を既存不適格建築物として扱うこととなったことに伴い、適用除外措置の対象となる土地等の譲渡のうち、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）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（上記1(2)⑦）の対象建築物にその既存不適格建築物として扱うこととなった建築物が追加されました（措令38の4⑬）。

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

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 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、収用換地等の場合の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うもので

す（措法64）。

(2) 収用等に伴い特別勘定を設けた場合の課税の特例

上記(1)の収用等による譲渡があったものの、その収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

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）における土地区画整理法の一部改正に伴い、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) 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の法律に基づく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清算金（一定のものを除きます。）を取得するときから、区画整理会社が施行者となる土地区画整理事業において、その区画整理会社の株主又は社員の有する土地等に係る換地処分により土地区画整理法第94条に規定する清算金を取得する場合が除外されました（措法64①三、措令39⑥）。
- (2) 土地等について土地収用法等の規定に基づいて収用され、補償金を取得する場合等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）につき収用をし、若しくは取壊し若しくは除去をしなけれ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から、区画整理会社が施行者となる土地区画整理事業において、その区画整理会社の株主又は社員（換地処分により土地等又は土地区画整理法第93条第4項若しくは第5項に規定する建築物の一部及びその建築物の存する土地の共有持分を取得する者を除きます。）の有する資産の取壊し又は除去をしなければならなくなった場合にその資産の損失につき補償金を取得するときに除外されました（措令39⑧二）。

なお、土地区画整理法による土地区画整理事業で同法の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、公共施設の用地に充てられるべきものとしてその土地区画整理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については、区画整理会社が施行者となる土地区画整理事業の場合には減価補償金の交付が行われないため、従来どおりとなっています（措法64①三の五）。

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）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35①）。連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則49①）。
- (2) 上記2(2)の改正は、法人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）の施行の日以後に補償金を取得する場合について適用し、法人が同日前に補償金を取得した場合については、なお従前の例によることとされています（改正措令附則20

①）。連結納税制度の場合についても同様です。

三 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

適用対象に、地方公共団体又は景観法の景観整備機構が同法の景観計画に定められた同法の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、その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が追加されました（措法65の4①十）。

(注) 1 「景観整備機構」とは、景観形成に取り組む公益法人、NPO法人のうち、景観法第7条第1項に規定する景観行政団体の長が同法第92条第1項の規定により指定する団体をいいます。

なお、本特例の対象となる景観整備機構は、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られます（措法65の4①十、措令39の5⑯）。

2 「景観計画」とは、都市、農山漁村その他市街地又は集落を形成している地域及びこれと一体となって景観を形成している地域における現にある良好な景観を保全する必要があると認められる土地の区域又は地域の自然、歴史、文化等からみて、地域の特性にふさわしい良好な景観を形成する必要があると認められる土地の区域等について、景観法第7条第1項に規定する景観行政団体が定める良好な景観の形成に関する計画をいいます。

3 「景観重要公共施設」とは、道路、河川、都市公園、海岸、港湾、漁港、自然公園法による公園事業に係る施設その他の一定の公共施設で、良好な景観の形成のために重要なものをいいます。

また、次の場合が適用対象から除かれています。

- ① 地方公共団体が住宅又は生活関連施設の整備改善を図るために行う地域改善対策特定事業に係る国の財政上の特別措置に関する法律附則第1条第6項に規定する経過措置対象事業の用に供するために土地等が買い取られる場合（旧措法65の4①二、旧措令39の5④）
- ② 日本道路公団法第19条第1項第5号に規定するトラックターミナル等の施設の用に供するために土地等が日本道路公団に買い取られる場合（旧措法65の4①十七）
- ③ 道路予定地が民間都市開発の推進に関する特別措置法の民間都市開発推進機構に買い取られる場合（旧措法65の4①十八、旧措令39の5⑳）

(2) 適用対象の範囲の見直し

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）における土地区画整理法の一部改正に伴い、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 一団の宅地の造成が土地区画整理事業として行われる場合（その造成に係る一団の土地の面積が5 ha以上であること、土地区画整理事業の認可の申請があった日の属する年の1月1日以後に土地区画整理事業に係る買取りをする個人又は法人に土地等を買収されること等の要件を満たすものに限られます。）における土地区画整理事業の認可に、土地区画整理法の区画整理会社（同法の土地区画整理事業の施行者として地権者と民間事業者が共同で設立する株式会社又は有限会社をいいます。）が施行する場合の認可が追加されました（措令39の5⑦）。

ただし、区画整理会社の株主又は社員の有する土地等がその区画整理会社を買収される場合は除外されます（措令39の5⑦）。

- ② 土地区画整理事業の施行に伴い、建築基準法の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から、区画整理会社が施行者となる土地区画整理事業において、その区画整理会社の株主又は社員がその有する土地等につき換地が定められなかったことにより土地区画整理法第94条に規定する清算金を取得するときに除外されました（措法

65の4①二十、措令39の5③〇）。

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、法人が平成17年4月1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35②～⑤）。連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則49②～⑤）。
- (2) 上記2(2)①の改正は、法人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）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（改正措令附則20②）。連結納税制度の場合についても同様です。
- (3) 上記2(2)②の改正は、法人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）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35⑥）。連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則49⑥）。

四 農地保有の合理化のために農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、農地法第2条第7項に規定する農業生産法人の有する土地等が農業振興地域の整備に関する法律第23条に規定する勧告に係る協議、

調停又はあっせんその他農地保有の合理化のために譲渡をされた場合について、一定の要件の下に、その譲渡益の額のうち年間800万円までは、所得の金額の計算上損金の額に算入するというものです（措法65の5）。

この譲渡について、その一部又は全部につき特定の資産の買換えの場合の課税の特例（措法65の7から65の9まで）等の適用を受けた場合には、当該措置の適用はない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76）。

2 改正の内容

農業経営基盤強化促進法等の一部を改正する法律（平成17年法律第53号）における農業経営基盤強化促進法の一部改正に伴い、適用対象に市町村長から要活用農地としての通知を受けた農業振興地域の整備に関する法律第8条第2項第1号に規定する農用地区域内にある土地等を農業経営基盤強化促進法第27条の3第1項に規定する勧告に係る協議によりその勧告を行った市町村長がその協議を行う者として定めた特定農業法人に譲渡した場合が追加されました（措法65の5①三）。

（注）1 「要活用農地」とは、遊休農地及び遊休農地となるおそれがある農地並びにこれらの農地のうち農業上の利用の増進を図る必要があるものをいいます。

2 「特定農業法人」とは、農業経営基盤強化促進法の規定により農用地利用規程で農用地利用改善団体の構成員から農用地についての利用権の設定等を受けて農用地の利用を集積することを定められた農業生産法人をいいます。

本措置の適用に際しては、市町村長のその土地等が農用地区域内にある旨、その土地等につき勧告をした旨、その勧告に係る協議を行う者として特定農業法人を定めた旨及びその土地等の譲渡が本特例の適用対象となるものである旨を証する書類を確定申告書等に添付する必要があります（措規22の6④六）。

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。

3 適用関係

上記2の改正は、法人が農業経営基盤強化促進法等の一部を改正する法律の施行の日以後に行う土地等の譲渡について適用することとされています（改正法附則35⑦）。連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則49⑦）。

五 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用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

(1) 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

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適用対象地区に、都市再生特別措置法第66条第1項に規定する認定整備事業計画の区域が追加されました（措令39の7⑩）。

(2) 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措置の改正

① 農業経営基盤強化促進法の一部改正に伴う改正

遊休農地の発生防止と解消を図る趣旨から、農業経営基盤強化促進法等の一部を改正する法律（平成17年法律第53号）において農業経営基盤強化促進法等が改正され、この改正により特定農業法人が農業経営基盤強化促進法第27条の3第1項に規定する市町村長の勧告に係る協議により遊休農地を買い取る制度が創設されました。

（参考） 農業経営基盤強化促進法（昭和55年法律第65号）第27条、第27条の2及び第27条の3

（農業委員会の指導）

第27条 同意市町村の農業委員会は、基本構想の達成に資する見地から特に必要であると認めるときは、その区域（市街化区域を除く。）内に存する要活用農地の所有者又はその要活用農地について所有権以外の権原に基づき使用及び収益をする者（次条第1項において「使用収益権を有する者」という。）に対し、当該要活用農地の農業上の利用の増進を図るため必要な指導をするものとする。

2 農業委員会は、前項の規定による指導をした場合においてもなお当該指導に係る要活用農地が相当期間耕作の目的に供されないとき、又は同項の規定による指導をすることができないときは、同意市町村の長に対し、次条第1項の規定による通知をするよう要請することができる。（特定遊休農地である旨の通知等）

第27条の2 同意市町村の長は、前条第2項の規定による要請を受けた場合において、当該要請に係る要活用農地が引き続き耕作の目的に供されないことが当該要活用農地を含む周辺の地域の農業の振興を図る上で著しく支障があると認めるときは、農林水産省令で定めるところにより、当該要活用農地の農地所有者（使用収益権を有する者である場合には、その者。以下「農地所有者等」という。）に対し、当該要活用農地が特定遊休農地である旨を通知するものとする。ただし、過失がなくて通知を受けるべき特定遊休農地の農地所有者等を確知することができないときは、農林水産省令で定めるところにより、その旨を公告するものとする。

2 前項の規定による通知を受けた者は、農林水産省令で定める事由に該当する場合を除き、当該通知があつた日から起算して6週間以内に、農林水産省令で定めるところにより、当該通知に係る特定遊休農地の農業上の利用に関する計画を同意市町村の長に届け出なければならない。

3・4 省略

（特定遊休農地の農業上の利用の増進に関する勧告等）

第27条の3 同意市町村の長は、前条第2項の規定による届出があつた場合において、当該届出に係る計画の内容からみて、基本構想の達成に支障が生ずるおそれがあると認めるときは、当該届出をした者に対し、相当の期限を定めて、当該特定

遊休農地の農業上の利用の増進を図るために必要な措置を講ずべきことを勧告することができる。

2 同意市町村の長は、前項の規定による勧告をした場合において、当該勧告を受けた者が当該勧告に従わないときは、当該勧告に係る特定遊休農地の利用権の設定等を希望する農地保有合理化法人、市町村又は特定農業法人（以下「農地保有合理化法人等」という。）で農林水産省令で定める要件に該当するもののうちから利用権の設定等に関する協議を行う者を指定して、その者が利用権の設定等に関する協議を行う旨を当該勧告を受けた者に通知するものとする。

3 前項の規定により協議を行う者として指定された農地保有合理化法人等は、同項の規定による通知があつた日から起算して6週間を経過する日までの間、当該通知を受けた者と当該通知に係る特定遊休農地の利用権の設定等に関する協議を行うことができる。この場合において、当該通知を受けた者は、正当な理由がなければ、当該特定遊休農地の利用権の設定等に関する協議を行うことを拒んではならない。

4 省略

この特定農業法人が取得する市町村長から活用すべき農地としての通知を受けた農用地区域内にある農地が買換資産に追加されました（措法65の7①表十六）。

② 特定農業法人の譲渡資産及び買換資産の範囲の改正

イ 譲渡資産

特定農業法人が本措置の適用を受ける場合には、譲渡資産は、農業経営基盤強化促進法第23条第3項の認定に係る同条第7項に規定する特定農用地利用規程に定められた同条第2項第2号の農用地利用改善事業の実施区域外にある土地等で次のものに限定されました

（措法65の7①表十六、措令39の7⑩）。

i 農業振興地域の整備に関する法律第23条に規定するあつせん若しくは当該あつせんに準ずる農業委員会のあつせんにより譲渡をされる土地等

ii 農業経営基盤強化促進法第19条の規定による公告があつた農用地利用集積計画の定めるところにより譲渡をされる土地等

iii 農業経営基盤強化促進法第4条第2項に規定する農地保有合理化法人に対し、その行う農地売買等事業のために譲渡をされる次の土地等

(i) 農地又は採草放牧地

(ii) 開発して農地とすることが適当な土地又は農業振興地域の整備に関する法律の農業上の用途区分が農業用施設の用に供することとされている土地（農地の保全又は利用上必要な施設で一定のものの用に供する土地を含みます。）

(iii) (i)又は(ii)の土地の上に存する権利

ロ 買換資産

特定農業法人が本措置の適用を受ける場合には、買換資産は、農業経営基盤強化促進法第23条第3項の認定に係る同条第7項に規定する特定農用地利用規程に定められた同条第2項第2号の農用地利用改善事業の実施区域内にある土地等に限定されました（措法65の7①表十六）。

（参考）農業経営基盤強化促進法第4条、第19条及び第23条

（定義）

第4条 省略

2 この法律において「農地保有合理化事業」とは、農業経営の規模の拡大、農地の集団化その他農地保有の合理化を促進するため、この法律で定めるところにより、第7条第1項の承認を受けた法人（以下「農地保有合理化法人」という。）が行う次に掲げる事業をいう。

一～四 省略

3・4 省略

（農用地利用集積計画の公告）

第19条 同意市町村は、農用地利用集積計画を定めたときは、農林水産省令で定めるところにより、遅滞なく、その旨を公告しなければならない。

（農用地利用規程）

第23条 省略

2 農用地利用規程においては、次に掲げる事項を定めるものとする。

一 省略

二 農用地利用改善事業の実施区域

三～六 省略

3 同意市町村は、第1項の認定の申請があつた場合において、その申請に係る農用地利用規程が次に掲げる要件に該当するときは、同項の認定をするものとする。

一 農用地利用規程の内容が基本構想に適合するものであること。

二 農用地利用規程の内容が農用地の効率的かつ総合的な利用を図るために適切なものであること。

二の二 前項第4号に掲げる役割分担が認定農業者の農業経営の改善に資するものであること。

三 農用地利用規程が適正に定められており、かつ、申請者が当該農用地利用規程で定めるところに従い農用地利用改善事業を実施する見込みが確実であること。

4～6 省略

7 第五項各号に掲げる事項が定められている農用地利用規程（以下「特定農用地利用規程」という。）で定められた特定農業法人は認定農業者と、特定農用地利用規程は認定計画とみなす。

8～10 省略

（参考）農業振興地域の整備に関する法律（昭和44年法律第58号）第23条

（土地の譲渡しに係る所得税等の軽減）

第23条 個人又は法人がその所有する土地を第13条の2第1項の規定による交換分合、第14条第2項の規定による勧告に係る協議、第15条第1項の調停又は第18条の規定による農業委員会のあつせんによつて譲り渡した場合には、租税特別措置法（昭和32年法律第26号）の定めるところにより、所得税又は法人税を軽減する。

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78①表十四、措令39の106③⑦）。

3 適用関係

(1) 上記2(1)の改正は、法人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（平成17年4月27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20③）。連結納税制度の場合についても同様です（改正措令附則30）。

(2) 上記2(2)①の改正は、法人が農業経営基盤強化促進法等の一部を改正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することとされています（改正法附則35⑩）。連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則49⑨）。

(3) 上記2(2)②の改正は、法人が平成17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35⑧）。連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則49⑧）。

六 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

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の適用期

限が平成19年3月31日まで2年延長されました（措法65の13①、68の84①）。

第三 その他の特別措置関係

一 共同で現物出資をした場合の課税の特例

1 改正前の制度の概要

青色申告書を提出する法人で産業活力再生特別措置法の共同事業再編計画の認定を受けた法人が、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から平成17年3月31日までの間に、その共同事業再編計画に従って他の共同事業再編法人と共同で現物出資により共同新設会社を設立する

場合に、その現物出資により生ずる譲渡益について、圧縮記帳による課税の繰延べができるというものです（措法66①）。

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86）。

2 改正の内容

本制度は、適用期限（平成17年3月31日）の到

来をもって廃止されました（旧措法66、68の86）。

3 適用関係

上記 2 の改正は、法人が特定共同現物出資によ

り平成17年4月1日前に取得した株式又は出資については、なお従前の例によることとされています（改正法附則36）。連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則50）。

二 鉱工業技術研究組合等の所得計算の特例

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鉱工業技術研究組合等が平成17年3月31日までに、次に掲げる特定の試験研究用資産を取得するために組合員に賦課したことにより納付された負担金等により取得し又は製作した当該試験研究用固定資産につき、その負担金相当額の圧縮記帳による課税の繰延べができるというものです（措法66の10）。

- (1) 鉱工業技術研究組合が鉱工業の生産技術に関する試験研究の用に直接供する固定資産
 - (2) 沖縄振興特別措置法の特定組合等が承認を受けた経営革新計画において定める新商品の開発事業として行う試験研究の用に直接供する固定資産
 - (3) 食品の製造過程の管理の高度化に関する臨時措置法の規定により厚生労働大臣及び農林水産大臣が指定する法人が認定を受けた試験研究計画において定める高度化基準の作成のために必要な試験研究の用に直接供する固定資産
- 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94）。

2 改正の内容

(1) 適用対象となる固定資産の見直し

本制度の適用対象となる試験研究用資産の範囲から上記 1 (2) の固定資産が除外されました（措法66の10①二）。

(2) 適用期限の延長

制度の適用期限が平成19年3月31日まで2年延長されました（措法66の10①）。

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94①）。

3 適用関係

上記 2 (1) の改正は、法人が平成17年4月1日前に取得又は製作をした固定資産については、なお従前の例によることとされています（改正法附則38）。連結納税制度の場合についても同様です（改正法附則52）。

三 特定の基金に対する負担金等の損金算入の特例

1 改正前の制度の概要

この制度は、法人が各事業年度において、長期間にわたって使用され又は運用される基金に係る負担金又は掛金で、次に掲げるものを支出した場合には、その支出した金額について、その支出時に全額損金算入をすることができるというものです（措法66の11）。

- (1) 中小企業者又は農林漁業者に対する信用保証の業務を法令の規定に基づいて行うことを主たる目的とする一定の法人（信用保証協会、農業信用基金協会等）に対する当該業務に係る基金に充てるための負担金
- (2) 中小企業総合事業団が行う中小企業倒産防止共済事業に係る基金に充てるための共済契約に係る基金

- (3) 本州四国連絡橋公団が行う退職金支払確保契約に関する業務に係る基金に充てるための同契約に係る掛金
 - (4) 独立行政法人石油天然ガス・金属鉱物資源機構に設けられた金属鉱業等鉱害対策特別措置法の鉱害防止事業基金に充てるための負担金
 - (5) 社債等の振替に関する法律に規定する加入者保護信託の信託財産とするための負担金
 - (6) 公害の発生による損失を補てんするための業務その他特定の業務を主たる目的とする公益法人等で、当該特定の業務が国若しくは地方公共団体の施策の実施に著しく寄与し、かつ、公的に運営されていることにつき一定の要件を満たすもの又は特定の業務を行う公共法人でその特定の業務に係る基金に充てるための負担金
- 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95）。

2 改正の内容

特定の業務を主たる目的とする公益法人等のその特定の業務に係る基金に充てるための負担金

（上記1(6)の負担金）の範囲から次の負担金が除外されました。

- (1) 電気通信又は情報処理の高度化に資する業務で、その高度化を先行的に図る必要がある地域（いわゆるテレトピア地域）において行われるものに係る基金に充てるための負担金（旧措令39の22②六）
- (2) 新事業創出促進法の認定中核的支援機関が行う支援事業に属する業務に係る基金に充てるための負担金（旧措令39の22②十一）

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95①）。

3 適用関係

上記2の改正は、法人が平成17年4月1日前に支出した上記2の業務に係る基金に充てるための負担金については、なお従前の例によることとされています（改正措令附則22）。連結納税制度の場合についても同様です。

四 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

$$\text{損金算入限度額} = \left\{ \left[\frac{\text{期末資本等の金額}}{\text{当期月数}} \times \frac{2.5}{1,000} \right] + \left[\frac{\text{当期所得}}{100} \times \frac{2.5}{100} \right] \right\} \times \frac{1}{2}$$

（備考） 別途、個人が行った認定NPO法人に対する

る寄附に係る特例（寄附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

(1) 認定NPO法人の認定要件の緩和

認定NPO法人の認定要件について、次のとおり緩和されました（措令39の23①一、措規22の12①～③）。

- ① いわゆるパブリック・サポート・テストについて、実績判定期間における割合が3分の1（平成15年4月1日から平成18年3月31日までの間は、5分の1）以上であり、かつ、実績判定期間内の各事業年度の割合が10分の1以上であることとされました（改正前：直前2事業年度等における各事業年度の割合が3分の1（平成15年4月1日から平成18年3月31日までの間は、5分の1）以上であること）。

この実績判定期間とは、NPO法人の直前に終了した事業年度終了の日以前2年以内に終了した各事業年度のうち最も古い事業年度開始の日から当該終了の日までの期間（事業年度の定めがない場合には、直前に終了した年以前2年間）をいいます（措令39の23②）。

（参考）パブリックサポートテストとは、認定特定非営利活動法人の要件のうち、実績判定期間における次のiの金額のうちにiiの金額の占める割合が3分の1（平成15年4月1日から平成18年3月31日までの間は、5分の1）以上であることをいいます。

- i 総収入金額から国、地方公共団体又は国際機関からの補助金、臨時的な収入などの次の金額を控除した金額
- (i) 国、地方公共団体又は国際機関（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

(ロ) 委託の対価としての収入で国等から支払われるもの

(ハ) 法律又は政令の規定に基づき行われる事業でその対価の全部又は一部につき、その対価を支払うべき者に代わり国又は地方公共団体が負担することとされている場合のその負担部分

(ニ) 資産の売却による収入で臨時的なものの

(ホ) 遺贈（贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を含みます。）により受け入れた寄附金等のうち、下記iiに規定する一者当たり基準限度超過額に相当する部分

(ヘ) 同一の者から受け入れた寄附金で事業年度中（事業年度の定めがない場合には、年間）の合計額が1,000円に満たないもの

(ト) 寄附者の氏名又は名称が明らかでない寄附金

ii 受け入れた寄附金の額の総額（以下「受入寄附金総額」といいます。）から一者当たり基準限度超過額（同一の者からの寄附金の額の合計額のうち受入寄附金総額の5%を超える部分の金額をいいます。以下同じです。）などの次の寄附金の額の合計額を控除した金額

(イ) 受け入れた寄附金のうち一者当たり基準限度超過額に相当する部分

(ロ) 同一の者から受け入れた寄附金で事業年度中（事業年度の定めがない場合には、年間）の合計額が1,000円に満たないもの

(ハ) 寄附者の氏名又は名称が明らかでない寄附金

- ② 共益的な活動に係る要件（事業活動のうちに共益的な活動の占める割合が100分の50未満であること）について、次のとおり見直しすることとされました（措令39の23①二、措規22の12④～⑨）。

- イ 会員等の範囲から、そのNPO法人の運営又は業務の執行に関係しない者で、不特定多数の者を対象とする資産の譲渡等（資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供をいいます。以下同じです。）の相手方であって、当該資産の譲渡等以外の当該NPO法人の活動に関係しないもの（単なる顧客）を除外する。
 - ロ NPO法人等の運営又は活動に関する連絡、助言又は援助の活動を行うことを主たる目的とするNPO法人（いわゆるネットワーク型NPO法人）の会員等に対する助成事業のうち、特定公益増進法人又は認定NPO法人が参加する事業を共益的活動の範囲から除外する。
 - ハ 共益的活動の割合を実績判定期間により算定する。
 - ③ 運営組織、経理及び事業活動に関する要件について、次のとおり見直しすることとされました（措令39の23①三、措規22の12⑩）。
 - イ 役員及び社員の親族に係る要件について、親族の範囲を配偶者及び三親等以内の親族に限定する。
 - ロ 事業費総額のうちに特定非営利活動に係る事業費の額の占める割合に関する要件（100分の80以上であること）について、実績判定期間により算定する。
 - ハ 受入寄附金総額の100分の70以上を特定非営利活動に係る事業費に充当する要件について、実績判定期間により算定する。
 - ニ 助成金の支給を行う場合には、事前に助成内容等を記載した書類を、事後遅滞なく助成実績を記載した書類を国税庁長官に提出する要件について、事前の提出を廃止する。
- (2) 認定NPO法人の申請書の添付書類及び各事業年度の報告書類の簡素化
- 認定NPO法人の申請書の添付書類及び各事業年度の報告書類について、次のとおり簡素化されました（措令39の23④、措規22の12⑬）。
- ① 申請書の添付書類について、既に国税庁長官に提出しているもののうち、その記載した事項に変更のないものは提出を要しない。
 - ② 認定NPO法人の各事業年度の報告書類について、会員の資格要件等会員制度に関する事項、寄附金の募集に関する事項及び受け入れた寄附金の使途の実績に関する事項を報告対象から除外する。

3 適用関係

上記2の改正は、法人が平成17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、法人が同日前に行った認定の申請又は国税庁長官が同日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23、改正措規附則11）。

五 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、中小企業者の次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。

- (1) 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

- (2) 中小企業経営革新支援法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一定の同法の中小企業者又は沖縄振興特別措置法の規定により読み替えて適用される中小企業経営革新支援法の規定による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沖縄の特定中小企業者の中小企業経営革新支援法の施行の日（平成11年7月2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

2 改正の内容

(1) 適用除外措置の対象の見直し

中小企業経営革新支援法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中小企業者に係る措置及び沖縄振興特別措置法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特定中

小企業者に係る措置（上記1の(2)）が適用除外措置の対象から除外されました（旧措法66の12①二）。

(2) 適用期限の延長

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に係る適用除外措置の適用期限が平成19年3月31日まで2年延長されました（措法66の12②）。

3 適用関係

上記2(1)の改正は、中小企業者又は特定中小企業者の中小企業経営革新支援法の一部を改正する法律（平成17年法律第30号）の施行の日（平成17年4月13日）前に終了した事業年度において生じた欠損金額については、なお従前の例によることとされています（改正法附則39）。

六 特定の医療法人の法人税率の特例

1 改正前の制度の概要

この制度は、財団又は持分の定めのない社団法人の医療法人のうち、その事業が医療の普及及び向上、社会福祉への貢献その他公益の増進に著しく寄与し、かつ、公的に運営されていることにつき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は、法人税率を22%とするというものです（措法67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が、法人税率は23%となっています（措法68の100）。

2 改正の内容

社会保険診療報酬の収入割合に関する要件（全

収入金額のうちに社会保険診療報酬の合計額の占める割合が80%超であること）について、健康増進法に基づく健康増進事業（健康審査に係るものに限ります。）による収入金額（当該収入金額が社会保険診療報酬と同一の基準によっている場合に限ります。）を社会保険診療報酬の合計額に含めることとされました（平17.3.31厚生労働告181）。連結納税制度の場合についても同様です。

3 適用関係

上記2の改正は、平成17年4月1日から適用することとされています（平17.3.31厚生労働告181前文）。連結納税制度の場合についても同様です。

七 農業生産法人の肉用牛の売却に係る所得の課税の特例

1 改正前の制度の概要

この制度は、農業生産法人が、その飼育した肉用牛を家畜市場、中央卸売市場等において売却した場合等において、その売却した肉用牛のうちに免税対象飼育牛があるときは、その売却による利益相当額を損金の額に算入することができるというものです（措法67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67の101）。

2 改正の内容

制度の適用期限が平成21年3月31日まで3年延長されました（措法67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（措法68の101①）。

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〔創設〕

1 制度創設の趣旨

近年、組合契約に基づいて行った事業から生じる損失を利用した租税回避行為が顕在化しています。典型的なスキームとしては、組合員からの少額の出資と多額の借入金を原資として購入した高額な減価償却資産を他の者に貸し付ける事業を営み、減価償却費や借入金利息を計上することによって創出した組合損失を組合員に帰属させ、組合員の他の所得と通算して税負担の軽減（課税の繰延べ）を図る場合があります。このようなスキームに参加する組合員は、一般にその組合事業についての専門的知識や経験に乏しいばかりでなく、組合事業への関与もほとんどありません。これらの組合員は税務上のメリットを享受することを主たる目的として出資をしており、その出資の意味するところは節税商品の購入というのが実態であるといえます。このような行為は、課税の公平を害し、経済的にも資源の効率的配分を歪め社会的不利益をもたらすことになると考えられます。

また、平成16年11月に公表された税制調査会の「平成17年度の税制改正に関する答申」においても、「今日、法人形態に限らず、多様な形態による事業・投資活動が行われるようになってきているが、こうした中で、組合事業から生じる損失を利用し

て節税を図る動きが顕在化している。このような租税回避行為を防止するため、適切な対応措置を講じる必要がある。」との指摘がなされています。

こうした指摘等を踏まえ、民法組合、匿名組合等の一定の法人組合員の組合損失額を損金の額に算入しない課税の特例として本制度が創設されました。

2 制度の概要

この制度は、組合契約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（以下「組合損失超過額」といいます。）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12①）。

①のように組合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には、組合財産の価額を超えて債務を弁済する責任が生じないため、組合債務を弁済する責任の限度が実質的に有限責任になっているものと認められます。このような場合には、実質的に債務を弁済する責任の範囲内においてのみ組合損失の計上を認めるべきであると考えられることから、組合損失超過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ています。また、②のように例えば、損失補てん等契約（下記 3 (2)②参照）を締結する等により組合事業が実質的に欠損とならないような場合には、債務を弁済する責任が実質的に何ら生じないこととなるため、組合損失額の全額に相当する金額を損金の額に算入しないこととしています。

損金不算入とされた組合損失額は組合損失超過合計額として翌期以後の事業年度に繰り越され（措法67の12①、③四）、その繰り越された事業年度以後の事業年度で生じた組合利益額を限度として損金算入されることになります（措法67の12②、下記 3 (7)参照）。

（注）1 組合員とは、組合契約を締結している者を意味し、外国においてその組合契約に類する契約を締結している者（措令39の31①）を含み、その組合契約が匿名組合契約等である場合には、匿名組合契約等に基づいて出資をする者及びその者のその匿名組合契約等に係る地位の承継をする者とされています（措法67の12①）。

2 組合契約とは、民法第667条第1項に規定する組合契約及び投資事業有限責任組合契約に関する法律（以下「投資事業有限責任組合契約法」といいます。）第3条第1項に規定する投資事業有限責任組合契約並びに外国におけるこれらに類する契約並びに匿名組合契約等をいいます（措法67の12③一）。この外国におけるこれらに類する契約には、外国における有限責任事業組合契約（有限責任事業組合契約に関する法律第3条第1項に規定する有限

責任事業組合契約をいいます。）に類する契約を含みます（措令39の31①）。

3 匿名組合契約等とは、匿名組合契約（これに準ずる契約として当事者の一方が相手方の事業のために出資をし、相手方がその事業から生ずる利益を分配することを約する契約を含みます。）及び外国におけるこれに類する契約をいいます（措法67の12③二、措令39の31②）。

4 組合事業とは、組合契約に基づいて営まれる事業（匿名組合契約等にあつては、匿名組合契約等に基づいて出資を受ける者の事業であつてその匿名組合契約等の目的であるもの）をいいます（措法67の12③三）。

3 制度の内容

(1) 適用対象法人

本制度の適用対象法人は、特定組合員に該当し、かつ、次の(2)において組合事業について相応のリスクを負っていないと認められる場合として掲げられている場合のいずれかの場合に該当する法人とされています（措法67の12①）。この特定組合員とは、組合契約に係る組合員のうち組合事業への実質的な関与度合いが低い組合員を意味し、具体的には、次に掲げる組合員のいずれにも該当しない組合員をいいます。

① 組合事業に係る重要な財産の処分若しくは譲受け又は組合事業に係る多額の借財に関する業務（以下「重要業務」といいます。）の執行の決定に関与し、かつ、その重要業務のうち契約を締結するための交渉その他の重要な部分（以下「重要執行部分」といいます。）を自ら執行する組合員（措令39の31②一）

この要件は、重要業務の執行の決定とその執行に継続的に参加することを求めるものであるため、法人が組合員となって以降に行われたすべての重要業務の執行の決定に関与し、かつ、その重要業務のうちすべての重要執行部分を自ら執行していることが必要となります。したがって、既に行われた重要業務の執行の決定（新

たにその組合契約に係る組合員となった者及びその組合契約に係る組合員たる地位の承継によりその組合契約に係る組合員となった者については、これらの組合員となった後に行われたものに限られます。）に一度でも関与しなかった場合、又はその重要業務のうち重要執行部分を一度でも自ら執行しなかった場合にはこの要件を満たさないことになります。また、組合員となって以後重要業務の執行の決定とその重要執行部分を自ら執行する機会がない場合にも、その機会があるまでの間はこの要件を満たさないものとして本条の規定を適用することとされています。

なお、業務の執行とは、そもそも、組合事業の存在を前提とした概念であり、組合契約の締結や変更、組合の解散といった組合事業の基礎自体に関する行為は含まれません。また、基本的には組合として意思決定された方針を具体的に実行、実現に移すための役務の提供行為を指し、意思決定前に方針案を立案し、これを提供することや意思決定の過程に参画すること自体は、これに該当しません。

- ② その組合員（匿名組合契約等を締結している組合員は除きます。）のすべてが組合契約が効力を生ずる時から組合契約に定める計算期間（以下「計算期間」といいます。）で既に終了したもののうち最も新しいものの終了の時まで組合事業と同種の事業（その組合事業自体は除かれます。）を主要な事業として営んでいる場合におけるこれらの組合員（措令39の31②二）

（注） 計算期間には、これに類する期間を含むものとし、これらの期間が1年を超える場合はその期間をその開始の日以後1年ごとに区分した各期間（最後に1年未満の期間が生じたときは、その1年未満の期間）とすることとされています。

なお、組合契約が効力を生じた後に新たにその組合契約に係る組合員となった者及びその組合契約に係る組合員たる地位の承継によりその組合契約に係る組合員となった者については、

これらの組合員となった時から上記②の要件の適否を判定することになります。

さらに、次の場合には次に掲げる組合員のみが上記②の要件の適否の判定対象となる組合員となります。

イ 組合員のいずれかに組合事業に係る業務の執行の委任をしている場合にあってはその委任を受けた組合員（組合契約においていわゆる業務執行組合員が置かれている場合の業務執行組合員）

ロ 投資事業有限責任組合契約法第3条第1項に規定する投資事業有限責任組合契約の場合にあっては無限責任組合員

上記①のように組合員が継続的に重要業務の執行の決定に関与し、かつ、自ら重要執行部分を執行している場合には、明らかに組合事業に対する実質的な関与度合いが高いと考えられます。また、上記②のように自己が主要な事業として営む事業と同種の事業について組合契約による共同事業（ジョイントベンチャー）を行う場合には、組合契約の目的とする事業についての専門的知識やノウハウを有し組合事業の経営を積極的に行う組合員でその共同事業が構成されることが考えられるため、①と同様に組合事業に対する実質的な関与度合いが高いとみなすことが可能と考えられます。このように①又は②の要件に該当する組合員は、組合契約が共同で事業を行うことを目的として営まれるものであるという本来の姿に合致するものであり、出資を行うのみで組合事業の重要な部分に関与しない投資家的組合員とは区別されるべきであると考えられるため、特定組合員から除くこととされています。

なお、匿名組合契約における匿名組合員は、法律上組合事業の業務執行を行うことが禁じられており（商542、156）おのずと特定組合員に該当することになります。また、投資事業有限責任組合契約における有限責任組合員についても、法律上業務執行を行うことが予定されていないことから（投資事業有限責任組合契約法7①）、同様に特定組合員に該当することとなります。

(2) 組合事業について相応のリスクを負っていないと認められる場合

次の①から⑥までのいずれかに該当する場合には、その組合員は組合事業について相応のリスクを負っていないと認められる場合に該当することになります（措法67の12①、措令39の31③）。

① 組合事業に係る債務（以下「組合債務」といいます。）の額のうちに占める責任限定特約債務（組合債務のいずれかにつきその弁済の責任が、特定の組合財産に限定されている場合、組合財産の価額が限度とされている場合その他これらに類する場合におけるその債務をいいます。以下同じ。）の額の割合、組合事業の形態、組合財産の種類、組合債務の弁済に関する契約の内容その他の状況からみて、組合債務を弁済する責任が実質的に組合財産となるべき資産に限定され、又はその価額が限度とされていると認められる場合（措令39の31③一）。

本制度は、2で述べたように、組合契約について、特定組合員に対する組合損失の計上をその実質的に債務を弁済する責任の範囲内に限るものです。このように税務上の損失の帰属の範囲を画する際に考慮される責任とは、あくまで納税義務者の固有財産による責任であり、責任限定特約債務には、いわゆるノンリコースローンの契約形態により責任財産が組合財産のみに限定され組合員の固有財産に対する執行が排除されている組合債務（いわゆる物的有限責任の組合債務）以外にも、組合員の固有財産に対する執行が許容されている組合債務のうち固有財産を引当てとする責任の限度が組合財産の価額の範囲とされているものが定義上これに含まれることとされています。

なお、組合債務の額のうちに占める責任限定特約債務の額の割合がおおむね80%以上である場合には、その組合事業は上記①の場合に該当するものとされています（措規22の18の2①）。ただし、組合債務の額のうちに占める責任限定特約債務の額の割合がおおむね80%未満となる場合であっても、組合事業の形態、組合財産の

種類、組合債務の弁済に関する契約の内容その他の状況による実質的な判定が行われることに留意する必要があります。

② 組合事業について損失が生じた場合にこれを補てんすることを約し、又は一定額の収益が得られなかった場合にこれを補足することを約する契約その他これに類する契約（以下「損失補てん等契約」といいます。）が締結され、かつ、その損失補てん等契約が履行される場合には、その組合事業による累積損失額（その組合事業の各計算期間の損失の額の合計額がその各計算期間の利益の額（その補てんし、又は補足される金額を含みます。）の合計額を超える場合のその超える部分の金額をいいます。以下同じ。）がおおむね出資金合計額（各組合員が出資をした金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額をいいます。以下同じ。）以下の金額となり、又はその累積損失額がなくなると見込まれるとき（措令39の31③二）。

損失補てん等契約とは、具体的には組合契約や保険契約等組合契約以外の契約により組合事業から生じた損失を補てんする場合や組合事業に係る収入の全部又は一部を保証する場合など組合事業に係るリスクが相当程度軽減している場合における当該契約を指し、契約当事者が組合員同士であるか、組合員と第三者であるか、第三者同士であるかを問いません。

なお、組合事業について損失補てん等契約が締結されている場合で、かつ、その損失補てん等契約が履行される場合に、その履行後の累積損失額が出資金合計額のおおむね120%に相当する金額以下となると見込まれるときは、その組合事業は上記②の場合に該当するものとされています（措規22の18の2②）。

③ その組合員が組合債務を直接に負担するものでない場合（措令39の31③三）。

匿名組合契約では、匿名組合員は営業者の債権者に対し直接責任を負わないことから匿名組合契約における匿名組合員はこれに該当します。

④ その組合員に係る組合契約又は損益分配割合

の定めの内容、組合債務（その組合員に帰せられるものに限るものとし、組合員持分担保債務（組合員となる者がその組合契約に基づく出資を履行するために組合財産に対する自己の持分その他組合員が有することとなる権利を担保として行った借入れに係る債務をいいます。以下同じ。）を含みます。）の額のうちに占める責任限定特約債務（その組合員に帰せられるものに限るものとし、その組合員持分担保債務のうち責任限定特約債務に相当するものを含みます。）の額の割合、組合事業の形態、その組合員に帰せられる組合財産の種類、組合債務の弁済に関する契約の内容その他の状況からみて、その組合員が組合債務を弁済する責任が実質的にその組合員に帰せられる組合財産となるべき資産に限定され、又はその価額が限度とされていると認められる場合（措令39の31③四）。

組合員持分担保債務については、契約関係としては組合員固有の債務であって組合債務ではないとしても、これを組合債務に含めて組合債務の額のうちに占める責任限定特約債務の額の割合を計算しない場合には、その割合を抑えることが可能となり、本制度のせん脱が行われることとなる可能性があります。これを踏まえ、組合員持分担保債務を組合債務と同視して組合債務の額のうちに占める責任限定特約債務の額の割合を計算することとされています。

なお、投資事業有限責任組合契約の有限責任組合員については、法律上その組合債務の弁済に関する責任が出資の価額を限度とすることとされていますので（投資事業有限責任組合契約法9②）、上記④の場合に該当することになります。

また、その組合員に係る組合債務の額のうちに占める責任限定特約債務の額の割合がおおむね80%以上である場合には、その組合員につきその組合事業は上記④の場合に該当するものとされています（措規22の18の2③）。ただし、組合債務の額のうちに占める責任限定特約債務の額の割合がおおむね80%未満となる場合であ

っても、その組合員について、組合事業の形態、組合財産の種類、組合債務の弁済に関する契約の内容その他の状況による実質的な判定が行われることに留意する必要があります。

- ⑤ その組合員につき、組合事業に係る損失補てん等契約が締結され、かつ、その損失補てん等契約が履行される場合には、その組合員の組合事業による組合員累積損失額（その組合事業の各計算期間の損失の額のうちその組合員に帰せられるものの合計額が各計算期間の利益の額のうちその組合員に帰せられるもの（損失補てん等契約により補てんし、又は補足される金額を含みます。）の合計額を超える場合のその超える部分の金額をいいます。以下同じ。）がおおむね出資金額（その組合員が出資をした金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額（組合員持分担保債務の額に相当する金額を除きます。）をいいます。以下同じ。）以下の金額となり、又はその組合員累積損失額がなくなると見込まれるとき（措令39の31③五）。

なお、その組合員につき、損失補てん等契約が締結されている場合で、かつ、その損失補てん等契約が履行される場合に、その履行後の組合員累積損失額が出資金額のおおむね120%に相当する金額以下となると見込まれるときは、その組合員につき、その組合事業は上記⑤の場合に該当するものとされています（措規22の18の2④）。

- ⑥ ①から⑤までに掲げる場合に準ずる場合（措令39の31③六）。

上記①から⑥のうち①及び②については、組合事業全体で判定することとし、④及び⑤については、組合員が個別に責任限定特約債務や損失補てん等契約を締結している場合も考えられるため、個々の組合員単位での判定も行うことを明らかにしたものです。また、③の場合に該当するケースはおのずと④の場合に該当するものと考えられますが、適用関係の明確化の観点から③は別建てで規定されています。

(3) 実質的に欠損とならないと見込まれる場合

組合事業の最終的な損益の見込みが実質的に欠損となっていない場合において、その組合事業の形態、組合債務の弁済に関する契約、損失補てん等契約その他の契約の内容その他の状況からみて、その組合事業が明らかに欠損とならないと見込まれるときは、いわば組合員の出資元本が保証されたのと同様であり、組合事業についてリスクを負担しているとは言えないため、このような場合には組合損失額全額がその事業年度の損金の額に算入されません（措法67の12①、措令39の31⑦）。

したがって、損失補てん等契約等が履行されても欠損の一部分に補てんされない部分があることが明らかで、かつ、その損失補てん等の対象となる状況が一定の蓋然性をもって発生し得るものである場合には、基本的に「明らかに欠損とならないと見込まれる」場合には含まれないと考えられます。しかし、損失のほぼ全額に等しい金額が補てんされるがその欠損のわずかな部分に補てんされないような部分がある場合、具体的には、損失のうち少額の求償を受ける可能性がある場合や相対的に発生蓋然性の低い事由により生ずる損失が補てんされないこと等のみでは必ずしも租税特別措置法施行令第39条の31第7項の適用から除外されることにはならないと考えられます。また、いわゆる出資法との関係で契約に付されることが多い出資元本の払戻しを保証するものではない旨の文言の存在が、同項の規定の適用を免れる事由に該当し得ないことは言うまでもありません。

(4) 組合損失額の計算方法

組合損失額とは、法人の組合事業による組合損金額（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金額（欠損金の繰越控除の規定等を適用しないで計算した場合のその事業年度の損金算入額に限りません。）のうちその組合事業に帰せられる部分の金額をいいます。）がその組合事業による組合益金額（その事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入される金額（合併及び分割による資産等の時価による譲渡損益の帰属に関

する規定等を適用しないで計算した場合のその事業年度の益金算入額に限られます。）のうちその組合事業に帰せられる部分の金額をいいます。）を超える場合のその超える部分の金額とされています（措法67の12①、措令39の31④）。

法人は、自己が組合員となっている組合事業を含めすべての事業の所得（全体所得）計算を行いますが、組合事業については、組合損失額や調整出資金額等の計算をするために、法人のすべての事業から組合事業に係る部分を抽出する必要があります。この計算は、全体計算の中から合理的に算定することになりますが、例えば、連結納税制度を選択した場合における個別帰属額の算出方法と同様の方法などによることが適当であると考えられます。

(5) 組合損失超過合計額

組合損失超過合計額とは、法人のその事業年度の直前の事業年度（以下「前事業年度等」といいます。）以前の各事業年度における組合損失超過額のうち、その組合損失超過額につき本制度の適用により損金不算入とされた事業年度（以下「適用年度」といいます。）から前事業年度等まで連続して確定申告書の提出をしている場合（適用年度が前事業年度等である場合には、その適用年度の確定申告書の提出をしている場合）におけるその組合損失超過額を、各組合事業ごとに合計した金額（租税特別措置法第67条の12第2項の規定により前事業年度等まで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た金額がある場合には、これらの損金の額に算入された金額を控除した金額）をいいます（措法67の12③四）。つまり、組合損失超過合計額とは、当期前に損金不算入とされた組合損失額で未だ損金算入されていないものの合計額ということになります。ただし、無申告の事業年度以前に生じた組合損失超過額は、損金算入の対象となる組合損失超過合計額に含まれません。

なお、この組合損失超過合計額には、その法人が過去に連結法人であったときに同じ組合事業か

ら生じた連結組合損失超過額が含まれることとされています。ただし、上記と同様に連結確定申告書の連続提出要件を満たしている場合の連結組合損失超過額に限られ、前事業年度等までの各連結事業年度の連結所得の金額の計算上損金の額に算入された金額は控除されることとされています。

(6) 調整出資金額

① 調整出資金額の計算方法

本制度の適用により損金不算入となる組合損失超過額を算定するために組合損失額から控除される調整出資金額は、次のイ（当初出資及び追加出資の金額）及びロ（組合事業に係る利益積立金額又は連結利益積立金額）の合計額からハ（出資の払戻し又は利益の分配額）の金額を減算した金額となります。なお、この調整出資金額は基本的に組合事業に係る税務上の簿価純資産価額に相当します（措法67の12①、措令39の31⑤）。

イ その事業年度にその終了の日が属する組合損益計算期間（組合損失額又は組合利益額の計算の基礎となるその組合事業に係る損益が計算される期間をいいます。以下同じ。）のうち最も新しいもの（ハにおいて「最終組合損益計算期間」といいます。）の終了の時までにその組合契約に基づいて出資をした金銭の額及び金銭以外の資産（以下「現物資産」といいます。）の価額（その組合契約が匿名組合契約等以外のものである場合には、その現物資産に係る次に掲げる金額の合計額）の合計額（組合員持分担保債務がある場合にはその額に相当する金額を控除した金額とし、金銭又は現物資産と負債を併せて出資をした場合にはその負債の額を減算した金額とします。）

- i 現物資産の価額にその組合契約に係る他の組合員のその組合事業に係る組合財産に対する持分の割合を合計した割合を乗じて計算した金額
- ii 法人の出資の直前の現物資産の帳簿価額

に組合事業に係る組合財産に対するその法人の持分の割合を乗じて計算した金額

ロ 次に掲げる金額の合計額

- i 法人のその事業年度前の各事業年度における法人税法第2条第18号イからハまでに掲げる金額の合計額から同号チに掲げる金額を減算した金額（その金額のうちに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）のうちその組合事業に係るものの合計額
- ii 法人のその事業年度前の各連結事業年度における法人税法第2条第18号の2イ、ロ及びホに掲げる金額の合計額から同号リに掲げる金額を減算した金額（その金額のうちに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）のうちその組合事業に係るものの合計額

ハ 最終組合損益計算期間終了の時までに組合事業に係る利益の分配又は出資の払戻し（組合員持分担保債務に相当する払戻しを除きます。以下「分配等」といいます。）として交付を受けた金銭の額及び現物資産の価額（組合契約が匿名組合契約等以外のものである場合には、その現物資産に係る次に掲げる金額の合計額）の合計額（金銭又は現物資産と負債を併せて分配等として交付を受けた場合には、その負債の額を減算した金額）

- i 現物資産の価額に分配等の直前のその組合契約に係る他の組合員の組合財産に対する持分の割合を合計した割合を乗じて計算した金額
- ii 現物資産のその法人における分配等の直前の帳簿価額

② 現物資産による出資をした場合又は分配等を受けた場合の取扱い

民法上の組合契約では組合員が出資した財産は総組合員の共有（合有）に属すると解されています。すなわち、民法上の組合契約に基づき出資した財産は各組合員からある程度分離した

財産を形成することになりますが、組合員から独立した権利義務の帰属主体が出来上がるわけではなく、出資された財産は共有持分として各組合員に帰属することになります。

そこで税務上は、組合契約に基づき現物出資をした組合員については、上記の民法上の整理を踏まえ、その現物資産のうち、他の組合員の共有持分に帰属することとなる部分については、部分的に譲渡が行われたと考えるため現物出資時の価額で、自己の持分に帰属する部分については譲渡が行われていない部分として帳簿価額で調整出資金額を計算することとされています。

ところで、現物出資が行われる場合には、負債も併せて出資の対象となることがありますが、このようなときは、負債の額を減算することとされています。

また、現物資産による分配等を受けた場合にも同様に他の組合員に帰属する部分と自己に帰属する部分を区別して調整出資金額を計算することとされています。

なお、匿名組合契約では、匿名組合員が出資した財産は営業者に帰属することになるため、上述のように部分的に譲渡が行われたと認識することはなくすべて現物出資時の価額で調整出資金額の計算を行うこととされています。

③ 出資の履行又は払戻しに係る組合員持分担保債務の取扱いについて

上記(6)①イ及びハにおいて、組合員持分担保債務は上記(2)④で記述しているように本制度の適用上、組合債務として取り扱われるため、これを出資に含めて調整出資金額を計算すると組合損失額の損金算入額の上限を引き上げることになり過度な組合損失の計上による租税回避を防止しようとする本制度の趣旨に反することとなります。そこで、組合員持分担保債務に相当する金額は出資として拠出された金額又は出資の払戻しとして交付を受けた金額から除いて調整出資金額を計算することとされています。

(7) 組合損失超過合計額の損金算入

本制度は、多額の組合損失を利用して過度な課税繰延べを図ることを防止するために組合損失の計上を制限する措置であるため、組合損失の計上を制限された事業年度後の各事業年度においてその組合事業による組合利益額（組合事業による組合益金額がその組合事業による組合損金額を超える場合のその超える部分の金額）が計上される場合には、その組合利益額を限度として前事業年度以前から繰り越された組合損失超過合計額を損金算入することとしています（措法67の12②、措令39の31⑨）。

なお、この損金算入の規定は、法人が組合利益額が計上される事業年度の確定申告書等を提出していない場合には適用されません。

(注) 組合損益を資産・負債の側面からみると組合損失の発生は、組合事業に係る資産の減少あるいは負債の増加に基因するものであり、組合損失超過額について損金不算入とすることにより、組合損失を計上する原因となった資産の減少あるいは負債の増加について、その否認に相当する処理が行われ、組合事業に係る税務計算上の簿価純資産額が組合損失超過額に相当する金額だけ増加することになります。

ところで、この組合損失超過額は、上記のとおり組合損失超過合計額として組合利益額を限度に損金算入されることになりますが、このうち損金算入されていない部分の金額（組合損失超過額のうち申告要件を充足しなかったことにより上記の損金算入の対象とならなかったものも含まれます。）を有している状態で組合員でなくなった場合には、組合損失を計上する原因となった資産の減少あるいは負債の増加について、その否認に相当する処理を戻し入れることとなるため、その金額は、その組合員でなくなった事業年度において損金算入されることとなります。

(8) 組合員に異動があった場合の取扱い

① 適格合併、適格分割、適格現物出資又は適格事後設立による組合員の属性の引継ぎ

法人が新たに組合契約の組合員となった場合や組合員たる地位の承継により組合員となった場合には、上記 3 (1)にあるようにその組合員になって以後の状況により特定組合員に該当するか否かの判定を行います。しかし、法人が適格合併、適格分割、適格現物出資又は適格事後設立（以下「適格合併等」といいます。）によりその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後設立法人（以下「被合併法人等」といいます。）が締結していた組合契約に係る組合員たる地位の承継をした場合にその被合併法人等が特定組合員に該当していたときは、その法人がその被合併法人等の組合員たる地位の承継を受けた時から特定組合員に該当するものとみなして本制度を適用します。なお、その承継を受けた法人が既にその組合契約に係る組合員である場合には、その組合事業への関与度合いにより特定組合員であるか否かの判定が行われているため、被合併法人等の特定組合員としての属性を承継しないこととされています（措令39の31⑬）。

② 適格合併等により組合員たる地位の承継を受けた場合の被合併法人等の組合損失超過合計額の取扱い

法人が適格合併等により被合併法人等が締結していた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、次のイ及びロに掲げる適格合併等の区分に応じそれぞれに定める金額は、その法人の適格合併等の日を含む事業年度開始の時に於いて有する組合損失超過合計額とみなすこととされています（措令39の31⑭）。

イ 適格合併又は適格分割型分割…適格合併又は適格分割型分割に係る被合併法人又は分割法人が適格合併等前事業年度等（適格合併又は適格分割型分割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。以下同じ。）の終了の時に於いて有する組合契約に係る組

合事業の組合損失超過合計額

ロ 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。）…適格分社型分割等に係る分割法人、現物出資法人又は事後設立法人が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。以下同じ。）の終了の時に於いて有する組合契約に係る組合事業の組合損失超過合計額

組合員たる地位の承継が行われた場合には、その承継に伴い従前の組合員から新たな組合員へ組合事業に係る資産・負債が移転します。この場合において、従前の組合員が組合損失超過合計額を有していた場合の取扱いについては、適格合併等による組合員たる地位の承継である場合に限り従前の組合員の組合損失超過合計額をその承継を受けた組合員の組合損失超過合計額とみなすこととされています。

なお、組合員の地位の承継に係る組合損失超過合計額について上記の取扱いを認めることは、その承継を受けた法人の将来の組合利益額との相殺を認めることになり、無条件にこれを認めることとすればこれを奇貨として租税回避目的の組織再編成が行われることとなりかねないことから、適格合併等であってもその承継を受ける法人又は被合併法人等が法人税を免れる目的でその承継をしたと認められる場合は、従前の組合員の組合損失超過合計額について上記の取扱いを認めないこととしています（措令39の31⑭但書）。

③ 組合員たる地位の承継を受けた場合の調整出資金額

法人が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は、次のイからハまでに掲げる承継の区分に応じそれぞれに定める金額とすることとされています。なお、その法人が承継の直前に既に同じ組合契約の組合員となっていた場合には、次のイからハまでに定める金額にその法人の承継の日を含

む組合損益計算期間の直前の組合損益計算期間終了の時の調整出資金額を加算した金額を新たな調整出資金額とすることとされています（措令39の31⑥）。

イ 適格合併等による承継以外の承継…承継をした日を含む組合損益計算期間又は計算期間の直前の組合損益計算期間又は計算期間終了の時におけるその組合事業に係る組合会計上の貸借対照表に計上されている組合資産の帳簿価額の合計額から組合負債の帳簿価額の合計額を減算した金額に、その法人が承継を受けた従前の組合員の持分の割合を乗じて計算した金額（その法人が承継に併せて従前の組合員の組合員持分担保債務の移転を受けている場合には、その金額からその組合員持分担保債務の額を減算した金額）

ロ 適格合併又は適格分割型分割による承継…適格合併又は適格分割型分割に係る被合併法人又は分割法人の適格合併等前事業年度等の終了の時の調整出資金額

適格合併又は適格分割型分割の場合には、合併又は分割の日の前後で事業年度が区切られるため、その合併又は分割の日の直前の被合併法人又は分割法人の調整出資金額を合併法人又は分割承継法人の調整出資金額とすることとしています。

ハ 適格分社型分割等による承継…適格分社型分割等に係る分割法人、現物出資法人又は事後設立法人の適格分社型分割等前事業年度等の終了の時の調整出資金額（その終了の時における従前の組合員の簿価純資産価額（組合員持分担保債務がある場合にはこれを減算します。）がその終了の時の調整出資金額と同額である場合には、その従前の組合員が適格分社型分割等により移転をしたその組合事業に係る簿価純資産価額に相当する金額）

(6)①にも記述したとおり調整出資金額は、上記イにおいて組合員たる地位の承継があったことに伴い新たに組合員になった場合においても、その時点における調整出資金額をその承継を受

けた法人の調整出資金額とすべきものと考えられます。しかしながら、適格合併等以外の場合に、従前の組合員の調整出資金額を新たな組合員のものとすることは現実的ではないことから、上記のイにおいては、組合事業に係る組合会計上の貸借対照表の簿価純資産価額に対応する金額を承継を受けた組合員の調整出資金額としているものです。

このように計算した調整出資金額は、譲渡等の対価の額と一致しないことがありますが、本制度の適用上はあくまでこの調整出資金額を基礎として損金不算入額の計算を行うこととなります。なお、その調整出資金額と譲渡等の対価の額の差額は投資勘定として留保され、調整出資金額と投資勘定の合計額が税務上の簿価純資産価額に一致することとなります。

適格合併等による承継の場合には、被合併法人等の資産等の簿価の引継ぎが行われることから、被合併法人等の調整出資金額を合併法人等の調整出資金額とすることとしています。ただし、適格分社型分割等による承継の場合には、承継の日において分割法人等の事業年度が区切られないことから、仮に承継直前の事業年度終了の日以後承継の日の直前までの間に組合損益の分配等がある場合には、承継直前の事業年度終了時の調整出資金額は、承継の日の直前の組合事業に係る簿価純資産価額と一致しないこととなります。このため従前の組合員の承継直前の事業年度終了時の簿価純資産価額がその時の調整出資金額と同額である場合に限り、適格分社型分割等の日における移転資産・負債の帳簿価額によることとし、調整出資金額を税務上の簿価純資産価額とする調整を図っています。

(注) 組合契約を通じて行われる組合事業は、本来、組合員である法人自身が行っているものと考えられるため、その法人の事業年度の期間に対応して組合事業の損益を計算することが基本となります。ただし、組合損益計算期間の終了の日の属する事業年度に組合事業の損益を計上することが認められています。こ

れは実務的には会計処理事務の煩雑さ等を考慮して便宜上その計算の基礎となる期間を法人事業年度に対応させて処理を行うことが認められているものです。

そこで、組合員の地位の承継を受けた法人が既に同じ組合契約の組合員となっている場合に、その承継の日の属する組合損益計算期間がその承継の日の属する事業年度において終了しないときは、その組合損益計算期間に対応する事業年度はその承継の日の属する事業年度の翌事業年度となるため、その法人の組合損失超過合計額とみなされる金額及び調整出資金額に加算される金額はその翌事業年度においてこれらの処理がされることとなります。

④ 組合員でなくなった場合の組合損失の損金不算入規定の適用除外

組合契約に係る組合員である法人が、その組合契約の終了、脱退、その地位の承継その他の事由によりその組合契約に係る組合員でなくなった場合には、その事由が生じた日を含む事業年度のその組合契約に係る組合事業による組合損失額については、上記 2 の損金不算入の規定は、適用しないこととされています（措令39の31⑧）。

これは本制度が組合契約を利用した過度な課税繰延べを防止しようとする趣旨で創設された措置であることに鑑みれば、組合員でなくなった日の属する最後の組合損益計算期間の組合損益についてまで、その損益が帰属する事業年度末において組合損失超過額を計算し、その事業年度に損金不算入とする意義に乏しいことなどによるものです。

なお、適格合併等により合併法人、分割承継法人、被現物出資法人又は被事後設立法人に地位の承継をしたことにより組合員でなくなった法人については、その承継が適格合併又は適格分割型分割である場合には、その適格合併又は適格分割型分割の日の前日が被合併法人又は分割法人の最終事業年度の日となるため本制度の損金不算入の規定の適用があり、組合損失超過額がある場合には

組合損失超過合計額として、合併法人又は分割承継法人の組合損失超過合計額とみなされることとなります（上記(8)②参照）。

また、その承継が適格分社型分割等である場合には、承継を受けた法人のものとみなされる組合損失超過合計額は、上記(8)②に記述したとおり適格分社型分割等前事業年度等の終了の時ににおいて有する組合損失超過合計額となります。このため、適格分社型分割等のあった日の属する事業年度に帰せられる組合損失額については、本制度の損金不算入の規定の適用がないこととなります。

⑤ 組合員の地位を移転した者の移転後の組合損失超過合計額の取扱い

組合契約に係る組合員である法人が、他の者にその組合員たる地位の承継をした場合には、その法人のその承継の日を含む事業年度後の各事業年度（その承継が適格分割型分割又は適格分社型分割等による承継である場合には、その承継の日を含む事業年度以後の各事業年度）においては、その法人のその承継をしたその組合契約に係る組合事業の組合損失超過合計額は、ないものとされています（措令39の31⑩）。

組合員たる地位を一旦他の者に承継し、承継の直前まで有していた組合損失超過合計額が他の者の組合損失超過合計額とみなされた場合には、承継後において再び同じ組合契約に係る組合員になったとしても、そのみなされた組合損失超過合計額が再度自己の組合損失超過合計額となることがないことについて確認的に規定されているものです。

⑥ 組合員間の地位の承継

上記(8)①から⑤までにおける組合員の地位の承継には、組合契約に係る組合員からその組合契約に係る他の組合員との間でなされる地位の承継が含まれることが確認的に規定されています（措令39の31⑪、措規22の18の2⑤）。

(9) 申告要件等

① 組合損失超過合計額を損金算入する場合の明細書添付

上記(7)本文において組合損失超過合計額を損金の額に算入しようとする法人は、その適用を受ける事業年度の確定申告書等に損金の額に算入される金額の計算に関する明細書を添付しなければなりません（措令39の31⑯）。

② 申告時の明細書添付

法人が各事業年度終了の時ににおいて特定組合員に該当する場合には、その法人は、その事業年度の確定申告書にその組合事業に係る組合損失額又は組合利益額、組合損失超過額及び組合損失超過合計額並びに調整出資金額の計算に関する明細書を添付しなければなりません（措令39の31⑰）。

したがって、法人が特定組合員に該当するときは、上記 3 (2)に掲げる場合に該当せず、組合損失額の損金算入について制限を受けない事業年度においても、その確定申告書に明細書を添

付する必要があります。

4 連結納税制度

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105の2、措令39の125の2）。

5 適用関係

上記の制度は、法人の平成17年4月1日（航空法に規定する航空運送事業に供する航空機の賃貸に係る組合契約については平成19年4月1日）以後に締結される組合契約及び平成17年4月1日以後に組合契約に係る組合員たる地位の承継（適格合併等に係る被合併法人等が同日前からその組合契約に係る組合員となっていた場合におけるその組合員たる地位の適格合併等による承継を除きます。）を受ける法人のその承継に係る組合契約について適用することとされています（改正法附則40①、53①、改正措令附則1八、24、32）。

九 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〔創設〕

1 制度創設の背景

経済産業省は、組合員全員の有限責任を特徴とする新たな組合契約の類型として有限責任事業組合契約の仕組みを創設することを内容とする「有限責任事業組合契約に関する法律案」を第162回国会に提出し、同法律案は平成17年4月27日に可決・成立しました（以下「有限責任事業組合契約法」といいます。）。

有限責任事業組合契約は、民法上の組合契約の特例に相当し、法制上、

- ① 組合財産は組合員の共有（共有）に属する
 - ② 組合員は組合債務に対し直接責任を負う
 - ③ 各組合員が組合の解散請求権を有する
- といった組合契約としての特徴が保たれています（有限責任事業組合契約法15、56）。このような

法制上の特徴に則した有限責任事業組合契約については、社团性や財団性はなく、法人税法上法人課税の対象となる人格なき社团等に該当しないこととなります。

また、我が国税制においては、人格なき社团等を含め、特定目的信託など法人格のない事業体の一部に法人課税が行われていますが、その背景にある収益及び費用の私法上の実質的な帰属主体を納税義務者とする考え方に照らしても、上記に掲げた特徴等は、以下の点で有限責任事業組合契約の組合員に税務上も組合事業の収益及び費用を帰属させるべき実質が備わっていることを意味することとなります。

- ① 組合事業から生ずる収益が、組合員個々の同意に基づく損失分配の定めに基づいてその発生当初から共有持分として組合員に直接帰属する

こと（団体法理に基づく分配決議があって初めて組合員に組合収益に係る具体的な権利（利益分配請求権）が生じるわけではないこと。）。

- ② 組合員がその固有財産につき組合財産と同順位で組合債務に対し直接責任を負うこと。

すなわち組合段階で法人課税を行うのではなく、組合員を直接納税義務者とするのが適当ということとなります。

このように有限責任事業組合契約については、いわゆる構成員課税の仕組みが適用されることとなり、これを前提として平成17年度税制改正において、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法人組合員が所得金額の計算上、損金算入できる組合損失額を組合員の調整出資金額の範囲内に限る課税の特例制度が創設されました（措法67の13）。

なお、有限責任事業組合契約が構成員課税の適用を受けること、すなわち組合員が納税義務者となること自体については、特段の規定は置かれていません。有限責任事業組合契約が、先に述べたとおり法人税法上の人格なき社団等に原則として該当しない以上、組合収益について組合員が納税義務を負うという適用関係は法制上おのずと明らかであるためです。

（注） 民法上の組合契約においては、組合員は、組合債務につき組合財産による責任とともにその固有財産による責任を負うこととされており、両者の責任の関係は併存的であり、補充性はないとされています。すなわち、組合債権者はまず組合財産からの弁済を請求することが通常であり、かつ、これが信義に適うことと考えられるものの、私法上はそうしなければならないという義務はないこととなります。

有限責任事業組合契約の組合員が出資の価額を限度として組合債務について負うこととされる責任（有限責任事業組合契約法15）も、責任の範囲に出資の価額という上限があるとはいえ、こうした責任の構造自体は変わりません（私法上いわゆる物的有限責任とされているわけではありません。）。

もっとも、有限責任事業組合契約については、

- ① 組合財産の価額算定が容易でない場合には、組合員の固有財産に対する執行は、その範囲が不明確であるとして執行が困難となる可能性があること、

- ② 法律上組合財産の分別管理義務が課されていること（有限責任事業組合契約法20）

等を踏まえると、組合債権者が実際に組合員の固有財産に直接執行することは、民法上の組合契約以上に想定しにくい面もあると考えられます。また、組合債権者との間に私契約として組合財産からしか組合債務の弁済を受けない契約を個別に締結することも可能であり、こうした運用を行う有限責任事業組合契約が直ちに法人税法上の人格なき社団等に該当することになるわけではないと考えられます。

2 制度創設の趣旨

有限責任事業組合契約を締結している法人組合員が損金算入できる組合損失額を組合員の調整出資金額を限度としている趣旨は、以下のとおりです。

有限責任事業組合契約を締結している組合員については、固有財産によって負う組合債務の弁済の責任の範囲が法的に限定されている以上、会計上もおのずと組合損失の計上が一定の範囲に限られることが合理的と考えられます。しかし、こうした会計上の取扱いだけでは、未履行の出資に対応する部分までを含めた組合損失の計上や前述の「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」（措法67の12。以下「民法上の組合契約に係る課税の特例」といいます。）の解説 3 (2)④で述べた組合員持分担保債務を利用した組合損失の計上は許容される余地が生じ、その損金算入を利用した租税回避行為が行われる可能性が残ることとなります。そこで、有限責任事業組合契約についても、こうした租税回避行為の防止を図るため、法人組合員の組合損失の損金算入の範囲を税法上明確にすることとしたものです。

ただし、本制度は、民法上の組合契約に係る課税の特例と比較すれば、

- ① 有限責任事業組合契約については、組合員の組合債務に係る責任の限定が事実上のものではなく法制的に担保されていることを踏まえ、組合事業への実質的な関与度合の程度にかかわらず、法人組合員が損金算入できる組合損失額は組合員の調整出資金額が限度とされる、
- ② 有限責任事業組合契約の組合員においては、前記「民法上の組合契約に係る課税の特例の解説」3(1)①で述べた重要業務の執行の決定への関与及びその重要執行部分の自らによる執行という要件を満たさない場合であり、かつ、損失補てん等契約等により組合事業が実質的に欠損とならないことが明らかな場合であっても、法人組合員の調整出資金額までの組合損失額の損金算入が認められるという点に差異があります。

この②の取扱い、民法上の組合契約においては、組合員毎に組合事業への実質的な関与度合いの程度が区々であり業務執行組合員を置くケースも多いのに対し、有限責任事業組合契約においては、組合員全員に業務執行を行う義務が課されているなど組合事業への一定の関与が法制上確保されていること等を踏まえたものです。すなわち、有限責任事業組合契約については、組合員全員の組合事業への最低限の関与という形で相対的に組合事業が租税回避に用いられにくい仕組みが法制上確保されていることから、租税回避行為に対する更なる対応の要否は、今後の同契約の締結状況を見極めた上で判断することとしたものです。

(注) 有限責任事業組合契約については、債権者保護の要請から、

- ① 組合に係る重要な財産の処分及び譲受け並びに多額の借財といった重要な業務執行の決定は、原則組合員の全員一致によらなければならないこととするともに、
- ② すべての組合員について、業務執行を行う義務を課すこととされています（有限責任事業組合契約法12、13）。

なお、この場合における業務執行の概念は「民法上の組合契約に係る課税の特例の解説」

3(1)①で述べたものと同様と考えられます。

3 制度の内容

(1) 組合損失の損金不算入

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事業による組合損失額が調整出資金額を超える場合には、その超える部分の金額に相当する金額（組合損失超過額）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されています（措法67の13①、措法39の32①）。

(2) 組合損失超過合計額の損金算入

確定申告書等を提出する法人の各事業年度において組合事業による組合利益額（組合事業による組合益金額がその組合事業による組合損金額を超える場合のその超える部分の金額）が計上される場合で、その法人が前事業年度以前から繰り越された組合損失超過合計額（措法67の13③）を有する場合には、その組合利益額を限度として組合損失超過合計額を損金算入することとしています（措法67の13②、措令39の32⑤）。

なお、組合損失超過合計額のうち有限責任事業組合契約に係る事業の終了や組合員たる地位の承継等の事由によりその有限責任事業組合契約の組合員でなくなる時までに損金算入されていない部分の金額（組合損失超過額のうち申告要件を充足しなかったことにより損金算入の対象とならなかった金額を含みます。）は、それらの事由が生じたときに損金算入することになります。

(3) その他の事項の取扱い

組合損失超過額算出の基礎となる調整出資金額の計算、組合員の地位を承継した場合の調整出資金額及びその承継が適格合併等によるものである場合の組合損失超過合計額の取扱い並びに確定申告書等に係る明細書の添付要件等の事項等については、民法上の組合契約に係る課税の特例とほぼ同様の規定が設けられています（措令39の32②）

～④、⑥～⑪）。

4 連結納税制度

連結納税制度の場合についても、上記 3 と同様の措置が講じられています（措法67の105の3、措令39の125の3）。

5 適用関係

本制度は、有限責任事業組合契約法の施行の日

以後に締結される有限責任事業組合契約について適用することとされています（改正法附則40②、53②、改正措令附則1八）。

なお、有限責任事業組合契約法の施行期日は、同法の附則において、同法公布の日（平成17年5月6日）から起算して6ヶ月を超えない範囲内において政令で定める日から施行することとされています（有限責任事業組合契約法附則1）。

十 中小企業者等に対する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) 新事業創出促進法第2条第3項に規定する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) 新事業創出促進法第11条の3第2項に規定する認定事業者には該当する同族会社 事業年度終了の時ににおいて認定計画に従って新事業分野開拓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) 中小企業の創造的事業活動の促進に関する臨時措置法（以下「中小創造法」といいます。）第2条第1項に規定する中小企業者に該当する同族会社で前事業年度の試験研究費の額及び開発費の額の合計額の収入金額に対する割合が3%を超えるもの 当該事業年度（平成14年4月1日から平成17年4月13日までの間に開始する各事業年度に限ります。）
- (4) 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。）

(注) この制度における自己資本比率とは、総資産の額に占める自己資本の額の割合をいい、自己資本の額には、同族株主等からの借入金の額を含みます。

なお、連結納税制度の場合についても、上記(1)から(4)までと同様の措置が講じられています（措法68の109）。

2 改正の内容

中小企業経営革新支援法の一部を改正する法律（平成17年法律第30号）の施行に伴い、次のとおり適用対象の見直しが行われました（措法68の2①、措令39の34の2）。

(1) 措置の除外

- ① 新事業創出促進法の中小企業者に該当する同族会社で設立後10年未満のものに係る措置（上記1の(1)）
- ② 新事業創出促進法の認定事業者には該当する同族会社で認定計画を受けたものに係る措置（上記1の(2)）
- ③ 中小創造法の中小企業者に該当する同族会社で前事業年度の試験研究費及び開発費の収入金

額に対する割合が3%超のものに係る措置（上記1の(3)）

（2）措置の追加

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の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。）

本制度の適用を受けるためには、確定申告書に一定の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68の2②）が、資本金1億円以下の同族会社で自己資本比率が50%以下であるもの

に係る措置（上記1の(4)）の適用にあたっては、自己資本比率の割合に関する明細書を添付する旨の規定の整備が行われており（措法68の2②、旧措規22の20四）、具体的には、法人税申告書別表三(一)に「前期末の自己資本比率の計算」の欄が追加されています。

なお、連結納税制度の場合についても、上記(1)及び(2)と同様の改正が行われています（措法68の109、措令39の128、旧措規22の80四）。

3 適用関係

上記2(1)及び(2)の改正は、同族会社の中小企業経営革新支援法の一部を改正する法律の施行の日（平成17年4月13日）以後に開始する事業年度分の法人税について適用し、同族会社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43①）。連結納税制度の場合も同様です（改正法附則54①）。

十一 退職年金等積立金に対する法人税（特別法人税）の課税の停止措置

1 改正前の制度の概要

この制度は、退職年金業務等を行う内国法人及び外国法人の平成11年4月1日から平成17年3月31日までの間に開始する各事業年度の退職年金等積立金については、法人税法の規定にかかわらず、

退職年金等積立金に対する法人税を課さないというものです（措法68の4）。

2 改正の内容

制度の適用期限（課税の停止期間）が平成20年3月31日まで3年延長されました（措法68の4）。

十二 適格退職年金契約に係る退職年金等積立金の額の計算の特例

1 改正前の制度の概要

適格退職年金契約に係る信託、生命保険又は生命共済の業務を行う法人が特例適格退職年金契約

を締結している場合における退職年金等積立金額については、厚生年金基金を補完・代替するものとして特例的に厚生年金基金契約の場合に準じた非課税枠（厚生年金基金水準相当給付に必要な部

分)が設けられています(措法68の5①)。

なお、適格退職年金契約とは、退職年金に関する信託、生命保険又は生命共済の契約(原則として平成14年4月1日前に締結されたものに限ります。)で、その契約に係る掛金又は保険料及び給付の額が適正な年金数理に基づいて算定されていることなど一定の要件を備えたものをいい(法附則20③)、特例適格退職年金契約とは、適格退職年金契約のうち、年金としての実質が相当程度確保されており、かつ、厚生年金基金では対応しがたい、使用人数が少数である事業主等に係る契約をいい、具体的な要件は政令に定められています(措令39の36④)。

2 改正の内容

厚生年金基金が支給する老齢年金給付の努力目

標準の代行給付部分に対する割合及び代行給付に係る免除保険料率が改正されたこと並びに厚生年金保険について平成15年4月1日から総報酬制が導入されていることに伴い、特例適格退職年金契約に係る退職年金等積立金額から控除される厚生年金基金水準相当掛金額について所要の整備が行われました(措令39の36⑬三、措規22の21⑦⑧)。

3 適用関係

上記の改正は平成17年4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)。

なお、特別法人税は課税停止中のため、経過措置に関する規定は設けられていません。