

《 課 税 ベ ー ス の 見 直 し 》

平成14年7月に公布された法人税法等の一部を改正する法律（平成14年法律第79号）において連結納税制度の創設とともに課税ベースの見直しが行われました。

1 受取配当等の益金不算入

[制度の概要]

法人が受ける次に掲げる配当等の額（外国法人、公益法人等又は人格のない社団等から受けるものを除きます。以下1において同じです。）については、その配当等の額の区分に応じそれぞれ次に掲げる算式により計算した金額は、各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入されません（旧法23 ）。

特定株式等に係る配当等の額

$$\boxed{\text{益金不算入額}} = \boxed{\text{特定株式等につき受ける配当等の額}} - \boxed{\text{その事業年度において支払う負債の利子の額のうち特定株式等に係る部分の金額}}$$

特定株式等以外の株式等に係る配当等の額

$$\boxed{\text{益金不算入額}} = \left(\boxed{\text{特定株式等以外の株式等につき受ける配当等の額}} - \boxed{\text{その事業年度において支払う負債の利子の額のうち特定株式等以外の株式等に係る部分の金額}} \right) \times 80\%$$

(注)1 「特定株式等」とは、法人が他の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（以下1において「株式等」といいます。）を有する場合として一定の要件を満たす場合における他の内国法人の株式等をいいます（旧法23 、旧法令22の2）。

2 「その事業年度において支払う負債の利子の額」からは、金融及び保険業を主として営む法人が支払う日本銀行からの借入金の利子などの特定利子が除かれます（旧法令22 ）。

[改正の内容]

(1) 配当等の額の区分の改正

配当等の額の区分が次のとおり改正されました。

連結法人株式等に係る配当等の額

この連結法人株式等とは、配当等の額を受ける法人と配当等の額を支払う他の法人との間に、その配当等の額の計算の基礎となった期間の開始の日からその期間の末日まで継続して連結完全支配関係があった場合の当該他の法人の株式等をいいます（法23 、法令18の3 ）。

(注)1 上記の「配当等の額を受ける法人」が連結子法人である場合には、連結親法人と配当等を支払う他の法人との間に上記の期間中継続して連結完全支配関係があるかどうかにより連結法人株式等に該当するかどうかを判定することとされています（法令18の3 ）。

2 その配当等の額が商法第293条ノ5第1項《中間配当》に規定する金銭の分配額である場合には、上記の「その期間の末日」は「商法第293条ノ5第1項に規定する一定の日」となります。

3 その配当等の額が法人税法第24条第1項《配当等の額とみなす金額》の規定により利益の配当又は剰余金の分配とみなされる金額であるときは、その金額の支払義務が確定する日の前日において他の法人との間に連結完全支配関係があるかどうかにより連結法人株式等に該当するかどうかを判定することとされています。

4 連結法人の株式が、上記の「その期間の末日」の翌日から配当等の額の支払義務が確定する日までの間に配当等の額を受ける法人を合併法人とする適格合併（その配当等を受ける法人との間に連結完全支配関係がある他の法人を被合併法人とするものを除きます。）により移転を受けたものである場合には、その適格合併に係る被合併法人と配当等の額を支払う法人との間に連結完全支配関係があるかどうかにより連結法人株式等に該当するかどうかを判定することとされています（法令18の3 ）。

関係法人株式等に係る配当等の額

この関係法人株式等とは、次に掲げる場合における他の法人の株式等（連結法人株式等を除きます。）をいいます（法23 、法令22の2 ）。

(イ) 法人が他の法人の発行済株式の総数又は出資金額（当該他の法人が有する自己の株式等を除き、以下において「発行済株式等」といいます。）の25%以上に相当する数又は金額の株式等を、その配当等の額の支払義務が確定する日以前6月以上引き続き有している場合

(ロ) 法人が株式移転により設立された法人であり、かつ、その法人が他の法人（完全子会社に限りません。）の発行済株式の総数（当該他の法人が有する自己の株式を除きます。）の25%以上に相当する数の株式（連結法人株式等を除きます。以下(ロ)において「関係法人株式」といいます。）を、

その法人の設立の日から同日以後最初にその関係法人株式に係る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（(イ)の場合を除きます。）

- (注) 1 その配当等の額が法人税法第24条第1項の規定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の場合には、当該他の法人の株式をその配当等の額の支払義務が確定する日の前日以前6月以上引き続き有しているかどうかにより(イ)の場合に該当するかどうかを判定することとされています。
- 2 他の法人が「その配当等の額の支払義務が確定する日」以前6月以内に設立をされた法人である場合には、その設立の日からその配当等の額の支払義務が確定する日まで当該他の法人の株式等を有しているかどうかにより(イ)の場合に該当するかどうかを判定することとされています。
- 3 法人が次に掲げる事由によりそれぞれ次に掲げる被合併法人等から他の法人の発行済株式等の25%以上に相当する株式等の移転を受けた場合には、それぞれ次に掲げる被合併法人等（その法人との間に連結完全支配関係があるものを除きます。）が当該他の法人の株式等を有していた期間は、その法人が有していた期間とみなして(イ)の場合に該当するかどうかを判定することとされています（法令22の2）。

適格合併

その適格合併に係る被合併法人

適格分割

その適格分割に係る分割法人

適格現物出資

その適格現物出資に係る現物出資法人

適格事後設立

その適格事後設立に係る事後設立法人

特別の法律に基づく承継

その承継に係る被承継法人

株式等の譲受け（株式移転（保険業法第92条の8第1項の株式移転を含みます。）による完全親会社の設立の日以後1年以内に行われるその完全親会社のその株式移転に係る完全子会社からの株式等の譲受けに限ります。）

その完全子会社

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（以下1において「その他の株式等」といいます。）に係る配当等の額

(2) 受取配当等の益金不算入額の改正

法人が他の法人から受ける次に掲げる配当等の額については、その配当等の額の区分に応じそれぞれ次に掲げる金額が、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こととされました（法23）。

連結法人株式等に係る配当等の額 その全額
 関係法人株式等に係る配当等の額 次の算式により計算した金額

$$\boxed{\text{益金不算入額}} = \boxed{\text{関係法人株式等につき受ける配当等の額}} - \boxed{\text{その事業年度において支払う負債の利子の額のうち関係法人株式等に係る部分の金額}}$$

その他の株式等に係る配当等の額 次の算式により計算した金額

$$\boxed{\text{益金不算入額}} = \left(\boxed{\text{その他の株式等につき受ける配当等の額}} - \boxed{\text{その事業年度において支払う負債の利子の額のうちその他の株式等に係る部分の金額}} \right) \times 50\%$$

(注) 上記算式中の「50%」は、各事業年度終了の時における資本の金額又は出資金額が1億円を超える普通法人並びに保険業法に規定する相互会社及び同法第2条第10項に規定する外国相互会社が配当等を受ける場合を除き、それぞれ次に掲げる事業年度においてはそれぞれ次に掲げる割合となります（改正法附則6、改正法令附則3）。

- (イ) 平成14年4月1日から平成15年3月31日までの間に開始し、
 かつ、平成15年3月31日以後に終了する事業年度 ⇨ 70%
- (ロ) 平成15年4月1日から平成16年3月31日までの間に開始する
 事業年度 ⇨ 60%

(3) 受取配当等の金額から控除する負債の利子の額に係る改正

改正前において、受取配当等の益金不算入額の計算上、その事業年度において支払う負債の利子の額から特定利子を除くこととされていましたが、この特定利子に係る措置が廃止されました（旧法令22）。

ただし、次に掲げる負債の利子については、(2) 及び の受取配当等の益金不算入額の計算上、控除することとされている負債の利子の額から除くこととされています。

改正前の法人税法施行令第22条第3項第1号に規定する金融及び保険業を主として営む法人が平成14年4月1日から平成16年3月31日までの間に開始する各事業年度において支払う同号へに規定する利子(改正法令3)

青色申告書を提出する法人で金融機能の早期健全化のための緊急措置に関する法律第2条第1項第5号に規定する銀行持株会社等が、平成14年4月1日から平成16年3月31日までの間に開始する各事業年度終了の日において同法第4条第3項に規定する承認に係る同条第2項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において、その各事業年度において支払う特別利子(その発行金融機関等の財務内容の健全性のために発行し、又は借り入れた同法第2条第5項に規定する劣後特約付社債又は同条第6項に規定する劣後特約付金銭消費貸借に係る利子に限ります。)(措法67の7)

連結法人である法人の分割前事業年度において、その法人との間に完全支配関係がある連結法人に支払う利子(法23)

[適用時期]

平成15年3月31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ます(改正法附則2、改正法令附則2)

2 退職給与引当金

[制度の概要]

この制度は、法人のうち退職給与規程を定めているものが、使用人の退職により支給する退職給与に充てるため、事業年度終了の時に在職する使用人の全員が自己の都合により退職するものと仮定して計算した場合の退職給与の金額(以下「期末退職給与の要支給額」といいます。)として見積もられる金額のうちその事業年度において増加したと認められる部分の金額を基礎として計算した繰入限度額までの金額を損金経理により退職給与引当金勘定に繰り入れることができるというものです(旧法54)。

[改正の内容]

この制度が廃止されました(旧法54)

なお、法人の平成15年3月31日以後最初に終了する事業年度(以下「改正事業年度」といいます。)開始の時に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、それぞれ次の区分に応じて取り崩され、その取り崩した日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入されます(改正法附則8、改正法令附則5)。

法人	事業年度	取崩金額
改正事業年度終了の時の資本の金額又は出資金額が1億円を超える普通法人並びに保険業法に定める相互会社及び同法第2条第10項に規定する外国相互会社	平成14年4月1日から平成16年3月31日までの間に開始する事業年度	改正事業年度開始の時に有する退職給与引当金勘定の金額に10分の3を乗じて計算した金額にその事業年度の月数を乗じてこれを12で除して計算した金額
	平成16年4月1日から平成17年3月31日までの間に開始する事業年度	改正事業年度開始の時に有する退職給与引当金勘定の金額に10分の2を乗じて計算した金額にその事業年度の月数を乗じてこれを12で除して計算した金額
	平成17年4月1日以後に開始する事業年度で改正事業年度開始の日以後4年を経過した日の前日の属する事業年度までの事業年度	改正事業年度開始の時に有する退職給与引当金勘定の金額に10分の2を乗じて計算した金額にその事業年度の月数を乗じてこれを12で除して計算した金額(改正事業年度開始の日以後4年を経過した日の前日の属する事業年度は、残額のすべて)
の法人以外の法人	改正事業年度から改正事業年度開始の日以後10年を経過した日の前日の属する事業年度までの各事業年度	改正事業年度開始の時に有する退職給与引当金勘定の金額に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(改正事業年度開始の日以後10年を経過した日の前日の属する事業年度は、残額のすべて)

(注)1 この取崩しを行った後の退職給与引当金勘定の金額が、期末退職給与の要支給額の合計額を超えるときは、その超える部分の金額も取り崩す必要があります(改正法附則8)。

2 改正事業年度開始の時に改正時の退職給与引当金勘定の金額を有する法人が、改正事業年度以後の各事業年度において分社型分割等(分社型分割、現物出資又は事後設立をいい、その法人が施行日(平成14年8月1日)以後に行ったものに限ります。)(注)3までにおいて同じです。)を行ったことに伴い、その使用人がその分社型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の業務に従

事することとなった場合には、その事業年度開始の日から分社型分割等の日の前日までの期間及び分社型分割等の日からその事業年度終了の日までの期間をそれぞれ一事業年度とみなして取り崩すべきこととなる退職給与引当金勘定の金額を計算することとなります（改正法令附則5）。

- 3 退職給与引当金勘定の金額を有する法人が、改正事業年度以後の各事業年度において組織再編成（合併、分割、現物出資又は事後設立をいい、施行日以後に行ったものに限ります。）を行ったことに伴い、その使用人がその組織再編成に係る合併法人等（合併法人、分割承継法人、被現物出資法人又は被事後設立法人をいいます。）の業務に従事することとなった場合において、その法人がその従事することとなった使用人に退職給与を支給していないこと等一定の要件に該当するときは、次の区分に応じ、退職給与引当金勘定の金額を合併法人等に引き継ぎます（改正法令附則8、改正法令附則5）。
 - 合併
合併の直前に有する退職給与引当金勘定の金額
 - 分割型分割
分割型分割の直前に有する退職給与引当金勘定の金額のうちその分割型分割に係る分割承継法人の業務に従事することとなった使用人に係る退職給与引当金勘定の金額として計算した金額
 - 分社型分割等
分社型分割等の直前に有する退職給与引当金勘定の金額のうちその分社型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の業務に従事することとなった使用人に係る退職給与引当金勘定の金額として計算した金額
- 4 （注）3により合併法人等が引継ぎを受けた退職給与引当金勘定の金額は、その合併法人等が組織再編成の時に有する退職給与引当金勘定の金額とみなします。この場合において、退職給与引当金勘定の取崩額の計算については、その引継ぎを受けた退職給与引当金勘定の金額はその合併法人等の改正時の退職給与引当金勘定の金額に含まれます（改正法令附則5）
- 5 この改正は、連結事業年度の連結所得の計算においても適用されます。

[適用時期]

平成15年3月31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ます（改正法令附則2、改正法令附則2）。

ただし、法人が改正事業年度において分社型分割、現物出資又は事後設立（以下「分社型分割等」といいます。）を施行日（平成14年8月1日）前に行った場合には、その分社型分割等の時までの間は、改正前の規定が適用されます（改正法令附則8、改正法令附則5）。この場合において、改正前の規定により期中退職給与引当金勘定の金額を改正事業年度の損金の額に算入した場合には、その分社型分割等の時において有する退職給与引当金勘定の金額を基礎として上記の取崩しを行うこととなります（改正法令附則8、改正法令附則5）。

3 旧特別修繕引当金

[制度の概要]

平成10年度の税制改正において特別修繕引当金制度は廃止されましたが、法人が平成10年4月1日以後最初に開始する事業年度の直前事業年度終了の日において特別修繕引当金勘定が設けられている資産（以下「経過措置対象資産」といいます。）を有する場合には、その資産に係る特別修繕引当金勘定の金額については、廃止前の旧法人税法の規定が適用される等の経過措置が設けられています（旧平成10年改正法令附則7）。

[改正の内容]

- イ この旧特別修繕引当金制度に係る経過措置が廃止されました。
- ロ なお、経過措置対象資産が次に掲げる場合に該当することとなったときには、それぞれ次に掲げる金額を取り崩すこととされ、その取り崩した日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入されます（平成10年改正法令附則7、平成10年改正法令附則13）。

経過措置対象資産について特別の修繕を完了した場合

その完了した日におけるその経過措置対象資産に係る特別修繕引当金勘定の金額

経過措置対象資産を有しないこととなった場合（ の場合を除きます。）

その有しないこととなった日におけるその経過措置対象資産に係る特別修繕引当金勘定の金額

合併又は分割型分割により経過措置対象資産を移転した場合

その合併又は分割型分割の直前におけるその経過措置対象資産に係る特別修繕引当金勘定の金額

（注）1 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、八において同じです。）により経過措置対象資産を移転する場合を除きます。

- 2 このロにより取り崩すこととなった経過措置対象資産に係る特別修繕引当金勘定の金額は、その取り崩すこととなった日（適格合併に該当しない合併又は適格分割型分割に該当しない分割型分割によりその経過措置対象資産を合併法人又は分割承継法人に移転することに伴って特別修繕引当金勘定の金額を取り崩す場合

には、その合併又は分割型分割の日の前日)の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入されます(平成10年改正法附則7)。

八 経過措置対象資産を有する法人の平成15年3月31日以後に終了する各事業年度の終了の日において、前事業年度から繰り越されたその経過措置対象資産に係る特別修繕引当金勘定の金額がある場合には、その金額に各事業年度の月数を乗じてこれを48で除した金額(各事業年度終了の日における特別修繕引当金勘定の金額を限度とします。)を取り崩すこととされました(平10年改正法附則7)。

(注)1 法人が平成15年4月1日以後に行われる適格組織再編成により経過措置対象資産の移転(注)3に掲げる移転を除きます。)を受けた場合には、その適格組織再編成に係る被合併法人、分割法人、現物出資法人又は事後設立法人の平成15年3月31日以後最初に終了する事業年度終了の日におけるその経過措置対象資産に係る特別修繕引当金勘定の金額をその法人の経過措置対象資産に係る特別修繕引当金勘定の金額として八を適用することとされています(平成10年改正法令13)。

2 法人が適格分社型分割等(適格分社型分割、適格現物出資又は適格事後設立をいい、八において同じです。)により経過措置対象資産を移転する場合(平成15年4月1日以後に行われる適格分社型分割等により移転する場合に限られ、その法人の事業年度開始の日に行われる適格分社型分割等により移転する場合を除きます。)のその法人のその適格分社型分割等の日の属する事業年度については、その適格分社型分割等の日の前日を事業年度終了の日とみなして、八を適用することになります(平成10年改正法7)。

3 法人が、適格分社型分割等(分割法人、現物出資法人又は事後設立法人の平成15年3月31日以後最初に終了する事業年度終了の前日に行われるものに限ります。)により経過措置対象資産の移転を受けた場合(その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において注)2の適用がある場合に限ります。)には、その分割法人、現物出資法人又は事後設立法人のその適格分社型分割等の日の前日におけるその経過措置対象資産に係る特別修繕引当金勘定の金額をその法人の経過措置対象資産に係る特別修繕引当金勘定の金額として八を適用することとされています(平成10年改正法令13)。

4 適格組織再編成により経過措置対象資産の移転を受けた法人がその適格組織再編成の日の属する事業年度において取り崩すべき特別修繕引当金勘定の金額は、(注)1又は(注)3によりその法人の経過措置対象資産に係る特別修繕引当金勘定の金額とされる金額にその適格組織再編成の日からその事業年度終了の日までの期間の月数を乗じてこれを48で除して計算した金額(その事業年度終了の日におけるその経過措置対象資産に係る特別修繕引当金勘定の金額を限度とします。)となります(平成10年改正法令13)。

5 この制度は、連結事業年度の連結所得の金額の計算においても適用されます。

[適用関係]

平成15年3月31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ます(改正法附則2)。

ただし、上記八の(注)2については、平成15年4月1日以後に適格分社型分割等が行われる場合について適用されます(改正法附則34)。