

令和2年10月1日(木)
13時30分～16時30分
ホテルグランドパレス

特別研修会(改正税法研修会)資料

令和2年度の税制改正を中心として

講師

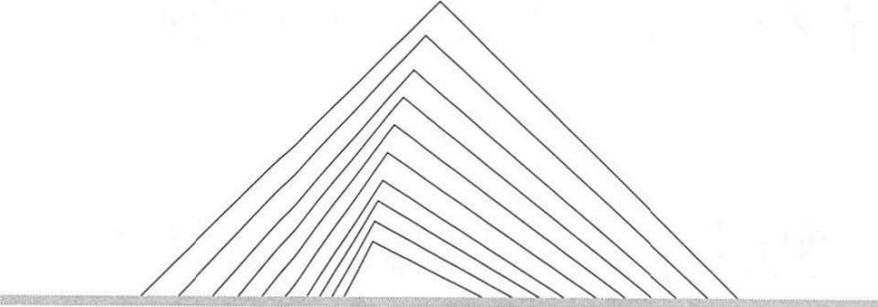
税理士 ^{まつ}松 ^{おか}岡 ^{あき}章 ^お夫氏

東京税理士会 麴町支部

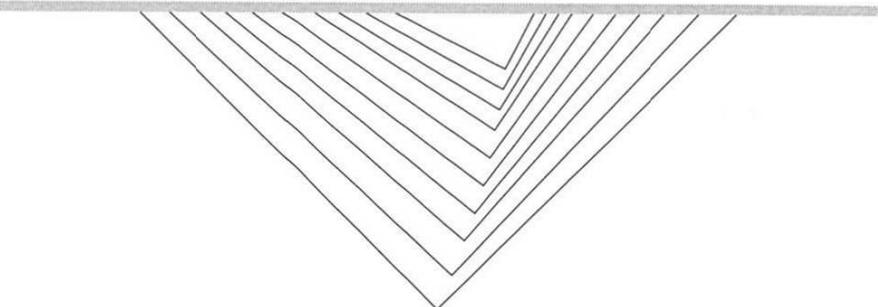
一般財団法人 大蔵財務協会 発行

「令和2年度 税制改正早わかり」

(抜粋)



法人税関係



イノベーション強化に向けた取組み

特別新事業開拓事業者に対し特定事業活動として出資をした場合の課税の特例 (オープンイノベーション促進税制) (創設)

1 新制度の内容

(1) 原則

青色申告書を提出する法人で産業競争力強化法に規定する新事業開拓事業者と共同して同法に規定する特定事業活動を行うもの（注1）（以下「対象法人」という。）が、令和2年4月1日から令和4年3月31日までの期間内の日を含む各事業年度（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の日の前日を含む事業年度を除く。）のその期間内において特定株式（注2）を取得し、かつ、これをその取得した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、その特定株式の取得価額（100億円を超える場合には、100億円）の25%相当額（その事業年度においてその特定株式の帳簿価額を減額した場合には、その減額した金額のうちその事業年度の損金の額に算入された金額に係る部分の金額として一定の金額を控除した金額）以下の金額をその事業年度の確定した決算において各特別新事業開拓事業者別に特別勘定を設ける方法（決算の確定の日

(参考資料) 令和2年度税制改正大綱「第一 令和2年度税制改正の
基本的考え方」(令和元年12月12日自由民主党・公明党)

(抜粋)

1. デフレ脱却と経済再生

(1) イノベーション強化に向けた取組み

① オープンイノベーションに係る措置

既存企業が従前の閉鎖的でコストの高い自己開発にこだわることなく、新たな分野に投資するなど自ら事業革新を進めることは、この時代において企業が生き残るために必要不可欠である。そのための手段として、新しい技術・ノウハウ等を持つイノベーションの担い手であるベンチャー企業と協働し、オープンイノベーションの取組みを重点的に進めていくことが重要であり、税制においても、事業会社による一定のベンチャー企業への出資に対し、極めて異例の措置ではあるが、出資の一定額の所得控除を認める措置を設けることとする。その際、こうした趣旨に沿って利用されるよう経済産業大臣による確認の仕組みや、一定期間内に出資した株式を処分等した場合は、取り戻し等を行う仕組みを設ける。

イノベーション強化に向けた取組み

特別新事業開拓事業者に対し特定事業活動として出資をした場合の課税の特例 (オープンイノベーション促進税制) (創設)

1 新制度の内容

(1) 原則

青色申告書を提出する法人で産業競争力強化法に規定する新事業開拓事業者と共同して同法に規定する特定事業活動を行うもの（注1）（以下「対象法人」という。）が、令和2年4月1日から令和4年3月31日までの期間内の日を含む各事業年度（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の日の前日を含む事業年度を除く。）のその期間内において特定株式（注2）を取得し、かつ、これをその取得した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、その特定株式の取得価額（100億円を超える場合には、100億円）の25%相当額（その事業年度においてその特定株式の帳簿価額を減額した場合には、その減額した金額のうちその事業年度の損金の額に算入された金額に係る部分の金額として一定の金額を控除した金額）以下の金額をその事業年度の確定した決算において各特別新事業開拓事業者別に特別勘定を設ける方法（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む。)により経理したときは、その経理した金額相当額は、その事業年度の所得の金額として一定の金額(125億円を超える場合には、125億円)を上限にその事業年度の損金の額に算入することとされます(新措法66の13①、政令改正)。

この特別勘定の金額は、取崩し事由(注3)に該当することとなった場合には、その事由に応じた金額を取り崩して、その該当することとなった日を含む事業年度の益金の額に算入され(新措法66の13⑩)、また、その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、その金額を取り崩して、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を含む事業年度の益金の額に算入されます(新措法66の13⑥)。

ただし、その特定株式のうち取得の日から5年を経過した一定のものに係る特別勘定の金額については、適用しないこととされます(新措法66の13⑫)。

(注)1 特定事業活動を行うものとは、自らの経営資源以外の経営資源を活用し、高い生産性が見込まれる事業を行うこと又は新たな事業の開拓を行うことを目指す株式会社等として一定のものをいう(産業競争力強化法2⑳、省令改正)。

2 特定株式とは、新事業開拓事業者のうち特定事業活動に資する事業を行う内国法人(既に事業を開始しているもので、設立後10年未満のものに限る。)又はこれに類する外国法人(以下「特別新事業開拓事業者」という。)の株式のうち、次の要件を満たすことにつき経済産業大臣の証明があるものをいう(新措法66の13①、政令改正、省令改

正)。

- ① 対象法人が取得するもの又はその対象法人が出資額割合50%超の唯一の有限責任組合員である投資事業有限責任組合の組合財産等となるものであること
- ② 資本金の増加に伴う払込みにより交付されるものであること
- ③ その払込金額が1億円以上（中小企業者にあつては1,000万円以上とし、外国法人への払込みにあつては5億円以上とする。）であること（ただし、対象となる払込みに上限を設ける。）
- ④ 対象法人が特別新事業開拓事業者の株式の取得等をする一定の事業活動を行う場合であつて、その特別新事業開拓事業者の経営資源が、その一定の事業活動における高い生産性が見込まれる事業を行うこと又は新たな事業の開拓を行うことに資するものであることその他の基準を満たすこと

3 取崩し事由とは、次の事由をいう（新措法66の13⑩⑪、省令改正）。

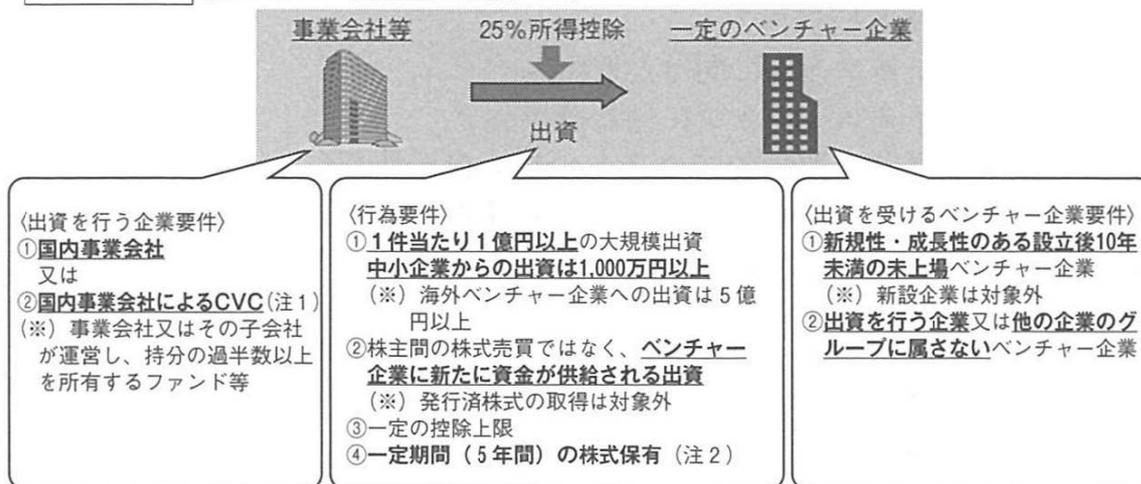
- ① 特定株式につき経済産業大臣の証明が取り消された場合
- ② 特定株式の全部又は一部を有しなくなった場合
- ③ 特定株式につき剰余金の配当を受けた場合
- ④ 特定株式の帳簿価額を減額した場合
- ⑤ 特定株式を組合財産とする投資事業有限責任組合等の出資額割合の変更があつた場合
- ⑥ 特定株式に係る特別新事業開拓事業者が解散した場合
- ⑦ 対象法人が解散した場合
- ⑧ 特別勘定の金額を任意に取り崩した場合
- ⑨ 合併（適格合併を除く。）により特定株式を移転した場合

なお、対象法人には、中小企業者も含まれています（新措法66の13①）。

また、連結納税制度においても同様の措置が講じられます（新措法68の98）。

- アベノミクスの成果により増加してきた現預金等を活用して、イノベーションの担い手となるスタートアップへの新たな資金の供給を促進し成長に繋げていくため、国内の事業会社やCVC（コーポレートベンチャーキャピタル）から、創業10年未満・未上場のベンチャー企業に対する1億円以上の出資について、25%の所得控除を講ずる。

改正概要 【適用期限：令和3年度末まで】



+

- 事業者は、経済産業省に対し、1年間の出資案件に関して、「各出資が事業会社、ベンチャー企業双方の事業革新に有効であり、制度を濫用するものでないこと」を決算期にまとめて報告。（事前認定は行わない）

（注1）cvcとは、事業会社によるベンチャーキャピタルのことを指す。

（注2）5年間以内に株式を譲渡した場合や配当の支払いを受けた場合等には、控除額を益金算入。

（経済産業省資料より）

2 適用時期

上記の改正は、令和2年4月1日から適用されます（改正法附則1）。

なお、連結納税制度においても同様です（改正法附則1）。

法人税額から控除される特別控除額の特例（大企業に対する租税特別措置の適用要件の見直し）

1 改正前の制度の概要

大企業（中小企業者（注1）（適用除外事業者（注2）に該当するものを除く。）又は農業協同組合等以外の法人をいう（措法42の13⑥）。）が、平成30年4月1日から令和3年3月31日までの間に開始する各事業年度（以下「対象年度」という。）において特定税額控除規定（注3）の適用を受けようとする場合で、次の要件のいずれにも該当しない場合には、その対象年度については、特定税額控除規定が適用できないこととされています（措法42の13⑥）。ただし、対象年度（設立事業年度（設立の日その他一定の日を含む事業年度をいう。）及び合併の日の属する事業年度等を除く。）の所得の金額が前事業年度の所得の金額以下の一定の場合にあっては、対象外とされています（措法42の13⑥）。

- ① 継続雇用者給与等支給額（注4）が継続雇用者比較給与等支給額（注4）を超えること
- ② 国内設備投資額（注4）が当期償却費総額（注4）の10%を超えること

（注1） 中小企業者とは、資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人のうち、同一の大規模法人（次のいずれかの法人をいう。）に発行済株

式若しくは出資の総数若しくは総額の2分の1以上を所有されている法人及び2以上の大規模法人にその発行済株式若しくは出資の総数若しくは総額の3分の2以上を所有されている法人以外の法人をいい、資本若しくは出資を有しない法人の場合には、常時使用する従業員の数が1,000人以下の法人をいう（措法42の4⑧七、措令27の4⑫）。

- ① 資本金の額又は出資金の額が1億円を超える法人
 - ② 資本又は出資を有しない法人で常時使用する従業員の数が1,000人を超える法人
 - ③ 大法人（資本金の額又は出資金の額が5億円以上である法人等をいう。）との間に大法人による完全支配関係がある法人
 - ④ 普通法人との間に完全支配関係がある全ての大法人に発行済株式又は出資の全部を保有されている法人
- 2 適用除外事業者とは、その事業年度開始の日前3年以内に終了した各事業年度の所得の金額の合計額をその各事業年度の月数の合計数で除し、これに12を乗じて計算した金額その他一定の金額が15億円を超える法人をいう（措法42の4⑧八）。
- 3 特定税額控除規定とは、次の規定をいう（措法42の13⑥）。
- ① 試験研究を行った場合の特別税額控除制度（研究開発税制）
 - ② 地域経済牽引事業の促進区域内において特定事業用機械等を取得した場合の特別償却又は特別税額控除制度（地域未来投資促進税制）
 - ③ 革新的情報産業活用設備を取得した場合の特別税額控除制度（情報連携投資の促進に係る税制）
- 4 継続雇用者給与等支給額、継続雇用者比較給与等支給額、国内設備投資額及び当期償却費総額については「給与等の引上げ及び設備投資を行った場合等の特別税額控除制度」（90頁）を参照されたい。

なお、連結納税制度においても同様の措置が講じられています（措法68の15の8）。

2 改正の内容

大企業につき特定税額控除規定を適用できないこととする措置について、次の見直しが行われます。

(1) 適用要件の見直し

その大企業の国内設備投資額が当期償却費総額の10%を超えることとの要件について、当期償却費総額の30%を超えることとされます（新措法42の13⑥）。

(2) 特定税額控除規定に追加

本措置の対象に、「認定特定高度情報通信技術活用設備を取得した場合の特別償却又は特別税額控除制度」（99頁参照）の特別税額控除が加えられます（新措法42の13⑥）。

なお、「革新的情報産業活用設備を取得した場合の特別税額控除制度」は、所要の経過措置が講じられた上、令和2年3月31日をもって廃止されます（162頁参照）。

また、連結納税制度においても同様の措置が講じられます（新措法68の15の8）。

- 収益が拡大しているにも関わらず、**賃上げや設備投資に積極的でない大企業に対し、キャッシュアウトを促すため**、研究開発税制等の生産性向上に資する租税特別措置の適用が停止される要件のうち、**設備投資要件を強化**。

租税特別措置の適用要件の見直し【現行制度】

大企業について、次の要件のいずれにも該当しない場合、その企業には研究開発税制その他一定の税額控除（※）の規定を適用しない。

- ① 継続雇用者給与等支給額 > 継続雇用者比較給与等支給額
② 国内設備投資額 > 当期減価償却費総額の1割の金額

但し、大企業の**所得金額**が前事業年度の所得金額以下の場合には対象外とする。

（※）対象となる税額控除：特定の地域、業種、中小企業を対象とする措置等を除く、生産性の向上に関連する租税特別措置（研究開発税制、地域未来投資促進税制、情報連携投資の促進に係る税制）

改正概要 【適用期限：令和2年度末まで】

- ・上記の②の要件について、下記の通り強化。
「その大企業の国内設備投資額が当期減価償却費総額の**3割**の金額を超えること」
（注）本措置の対象に5G投資促進税制が追加

（経済産業省資料を一部修正）

3 適用時期

- (1) 上記2(1)の改正は、令和2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ます（改正法附則78）。
- (2) 上記2(2)の改正は、「特定高度情報通信技術活用システムの開発供給及び導入の促進に関する法律」の施行の日から適用されます（改正法附則1九、85）。

なお、連結納税制度においても同様です（改正法附則1九、78、99）。

(参考資料) 令和2年度税制改正大綱「第一 令和2年度税制改正の
基本的考え方」(令和元年12月12日自由民主党・公明党)
(抜粋)

1. デフレ脱却と経済再生

(1) イノベーション強化に向けた取組み

… (略) …

② 投資や賃上げを促すための措置

企業におけるいわゆる内部留保、特に現預金はいまなお増加してきている。積極的な投資や賃上げなどの重要性については、これまでの累次の与党税制改正大綱で指摘してきたところであるが、経営者自身の意識改革が重要であり、「攻めの経営」に向けた自己改革と挑戦を改めて強く求めたい。今回の税制措置の効果についてもしっかりと検証する必要がある。加えて、いわゆる内部留保、特に現預金に対しては、以下の措置を併せて講ずることとする。

イ 企業マインドを変革させ、果敢な経営判断を促す観点から、収益が拡大しているにもかかわらず賃上げも投資も消極的な企業に対し研究開発税制などの租税特別措置の適用を停止する措置を強化する。

… (略) …

給与等の引上げ及び設備投資を行った 場合等の特別税額控除制度

1 改正前の制度の概要

青色申告書を提出する法人が、平成30年4月1日から令和3年3月31日までの間に開始する各事業年度（設立事業年度（設立の日その他一定の日を含む事業年度をいう。）、解散（合併による解散を除く。）の日を含む事業年度及び清算中の各事業年度を除く。）において国内雇用者（注1）に対して給与等を支給する場合において、その事業年度において次の①及び②の要件を満たすとき（その法人の雇用者給与等支給額（注2）が比較雇用者給与等支給額（注3）以下である場合を除く。）は、雇用者給与等支給額から比較雇用者給与等支給額を控除した金額（注4）の15%（その事業年度において次の③の要件を満たす場合には、20%）相当額の特別税額控除（その事業年度の所得に対する法人税の額の20%相当額を限度とする。）ができることとされます（措法42の12の5①③一）。

- ① 継続雇用者給与等支給額（注5）から継続雇用者比較給与等支給額（注6）を控除した金額のその継続雇用者比較給与等支給額に対する割合が3%以上であること
- ② 国内設備投資額（注7）が当期償却費総額（注8）の90%以上であること

2 改正の内容

給与等の引上げ及び設備投資を行った場合等の特別税額控除制度における国内設備投資額が当期償却費総額の90%以上であることとの要件について、当期償却費総額の95%以上であることとされます（新措法42の15①）。

なお、連結納税制度においても同様の措置が講じられます（新措法68の15の6）。

- 設備投資の堅調な増加等を踏まえ、**国内設備投資に対して一層のインセンティブを付与するため、大企業の賃上げ・生産性向上のための税制について、設備投資要件を厳格化。**

賃上げ・生産性向上のための税制【現行制度】	
要件	一定以上の賃上げと国内設備投資を達成 ① 継続雇用者給与等支給額の増加率が3%以上 ② 国内設備投資額 \geq 当期償却費総額の90% ※ 人的投資に積極的な企業（教育訓練費を一定以上増加させた企業）向けに上乗せ要件あり
税額控除	給与等支給額の 前年度からの増加額の15%※ （法人税額の20%を上限） ※ 人的投資に積極的な企業は20% （法人税額の20%を上限）

改正概要 【適用期限：令和2年度末まで】

- ・上記の②の要件について、下記の通り強化。
国内設備投資額 \geq 当期償却費総額の95%

（経済産業省資料を一部修正）

3 適用時期

上記の改正は、令和2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ます（改正法附則78）。

なお、連結納税制度においても同様です（改正法附則78）。

(参考資料) 令和2年度税制改正大綱「第一 令和2年度税制改正の基本的考え方」(令和元年12月12日自由民主党・公明党)
(抜粋)

- | |
|--|
| <p>1. デフレ脱却と経済再生</p> <p>(1) イノベーション強化に向けた取組み
… (略) …</p> <p>② 投資や賃上げを促すための措置
… (略) …</p> <p>ロ 大企業に対する賃上げ及び投資促進税制について、設備投資額が増えてきている状況に鑑み、設備投資要件を強化し、賃上げへのインセンティブを通じた税制効果を発揮しやすくなるよう見直す。
… (略) …</p> |
|--|

交際費等の損金不算入制度

1 改正前の制度の概要

法人が平成26年4月1日から令和2年3月31日までの間に開始する各事業年度において支出する交際費等の額は、その全額が損金不算入となるのが原則とされていますが、交際費等の額のうち、接待飲食費（注）の額の50%相当額については、損金算入が認められる措置（接待飲食費に係る損金算入の特例）が講じられています（措法61の4①）。

また、中小法人（その事業年度終了の日における資本金の額等が1億円以下である一定の法人をいう。）については、交際費等の額のうち、年800万円まで損金算入が認められる特例措置（中小法人に係る損金算入の特例）が講じられており、接待飲食費に係る損金算入の特例との選択適用とされています（措法61の4②）。

ただし、中小法人に係る損金算入の特例は、確定申告書等、修正申告書又は更正請求書に定額控除限度額の計算に関する明細書の添付がある場合に限り、適用できることとされています（措法61の4⑤）。

なお、1人当たり5,000円以下の一定の飲食費については、交際費等の対象から除かれています（措法61の4④二、措令37の5①）。

（注） 接待飲食費とは、交際費等のうち飲食その他これに類する行為のために要する費用（専らその法人の法人税法上の役員若しくは従業員又はこ

これらの親族に対する接待等のために支出するものを除く。) であって、その旨につき一定の方法により明らかにされているものをいう (措法61の4④)。

なお、連結納税制度においても同様の措置が講じられています (措法68の66)。

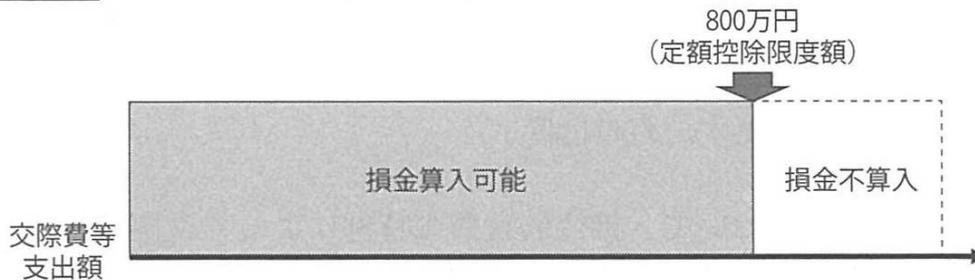
2 改正の内容

交際費等の損金不算入制度について、その適用期限が2年延長されるとともに、接待飲食費に係る損金算入の特例の対象法人からその事業年度終了の日における資本金の額等が100億円を超える法人が除外されます (新措法61の4①)。

なお、連結納税制度においても同様の措置が講じられます (新措法68の66)。

- 法人が支出した交際費等は原則として損金に算入できないこととされているが、特例として、**中小法人については定額控除限度額（800万円）までの交際費等を全額損金算入することが可能。**
- 販売促進手段が限られる中小法人にとって、**交際費等は事業活動に不可欠な経費**であること等を踏まえ、本税制措置の適用期限を2年間延長する。

改正概要 ○適用期限を2年間延長（令和3年度末まで）



「交際費等」とは、交際費、接待費、機密費その他の費用。
得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する、接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為のための支出。

【参考】中小法人については、上記特例措置（※1）と交際費等のうち接待飲食費の50%までを損金に算入することができる措置（大法人も適用可能※2）との選択適用が可能。

※1 平成25年度税制改正で、定額控除限度額の引上げ（600→800万円）、損金算入割合の拡充（90→100%）が行われた。

※2 平成26年度創設。令和2年度税制改正で、資本金の額等が100億円超の大法人については適用外となる。

（経済産業省資料を一部修正）

3 適用時期

上記の改正は、令和2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ます（改正法附則78）。

なお、連結納税制度においても同様です（改正法附則78）。

5 G（第5世代移動通信システム）

認定特定高度情報通信技術活用設備を 取得した場合の特別償却又は特別税額 控除制度（5 G投資促進税制）（創設）

1 新制度の内容

青色申告書を提出する法人で「特定高度情報通信技術活用システムの開発供給及び導入の促進に関する法律」に規定する認定導入事業者（注1）であるものが、同法の施行の日から令和4年3月31日までの期間内に認定特定高度情報通信技術活用設備（注2）の取得等をして、国内にあるその法人の事業の用に供した場合（貸付けの用に供した場合を除く。）には、その取得価額の30%相当額の特別償却とその取得価額の15%相当額の特別税額控除（その事業年度の所得に対する法人税の額の20%相当額を限度とする。）との選択適用ができることとされます（新措法42の12の5の2①②）。

（注1） 認定導入事業者とは、「特定高度情報通信技術活用システムの開発供給及び導入の促進に関する法律」に規定する認定導入計画に従って実施される同法に規定する特定高度情報通信技術活用システムの導入で、その早期の普及を促すものであってその供給の安定性の確保に特に資するものとして基準に適合することについて主務大臣の確認を受けたものを行う事業者をいう（特定高度情報通信技術活用システムの

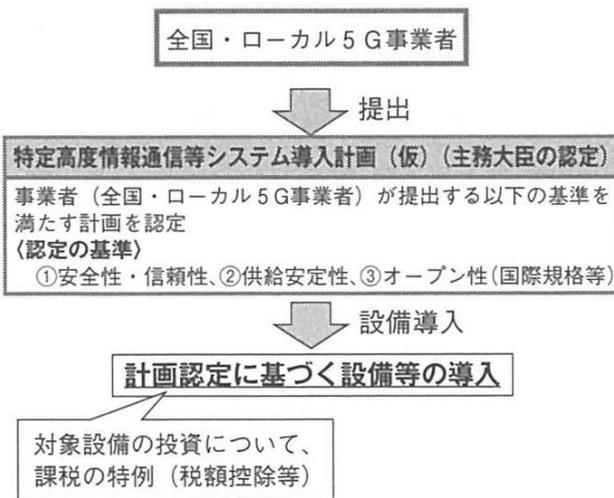
開発供給及び導入の促進に関する法律26)。

- 2 認定特定高度情報通信技術活用設備とは、その法人の認定導入計画に記載された機械その他の減価償却資産で、認定導入計画に従って実施される特定高度情報通信技術活用システムの導入の用に供するためのものであること等の一定の要件を満たすものをいう（新措法42の12の5の2①）。

なお、連結納税制度においても同様の措置が講じられます（新措法68の15の6の2）。

- 5Gは、スマート工場や自動運転等の産業用途のほか、遠隔医療や防災等、地域の社会課題の解決にもつながる、次世代の基幹インフラ。サイバーセキュリティなど、安全性・信頼性等の確保が極めて重要。
- Society5.0の実現に向け、国際連携の下での信頼できるベンダーの育成を図りつつ、安全・安心な5G情報通信インフラの早期かつ集中的な整備を行うため、主務大臣の認定に基づき、5G設備に係る投資について、税額控除又は特別償却を認める措置を新たに講じる。

○制度概要【適用期限：令和3年度末まで】



○課税の特例の内容

対象事業者	税額控除	特別償却
全国・ローカル5G事業者	15%	30%

（※）控除税額は、当期の法人税額の20%を上限。

【対象設備（イメージ）】

- ・全国5G事業者が整備する基地局の前倒し整備分
 - 送受信設備
 - 空中線（アンテナ）
- ・ローカル5G事業者が整備する5G設備
 - 送受信設備
 - 通信モジュール
 - コア設備
 - 光ファイバ

（※）ローカル5Gの活用事例（イメージ）

（経済産業省資料より）

2 適用時期

上記の改正は、「特定高度情報通信技術活用システムの開発供給及び導入の促進に関する法律」の施行の日から適用されます（改正法附則1九）。

なお、連結納税制度においても同様です（改正法附則1九）。

(参考資料) 令和2年度税制改正大綱「第一 令和2年度税制改正の基本的考え方」(令和元年12月12日自由民主党・公明党)
(抜粋)

1. デフレ脱却と経済再生

… (略) …

(2) 5G (第5世代移動通信システム)

5GはSociety5.0の実現に不可欠な社会基盤であり、安全・信頼性、供給安定性、オープン性が保証された5Gシステムを構築する必要がある。わが国経済社会や国民生活の根幹をなす5G情報通信インフラを早期に広く国民に普及させるため、超高速・大容量通信を実現する全国基地局の前倒し整備を支援するとともに、地域活性化や地域の課題解決を促進するため、地域の企業等様々な主体が、自ら5Gシステムを構築可能とするローカル5Gの整備を支援することが極めて重要である。こうした点を踏まえ、新たに制定される特定高度情報通信等システム普及促進法(仮称)に基づく認定導入計画(仮称)に従って導入される5Gシステムに係る一定の投資について、早急に、期間を限定した上で、国家戦略としての5Gシステム構築を進めるための措置を講ずる。

連結納税制度の見直し

連結納税制度

1 改正前の制度の概要

(1) 適用法人

適用法人は、内国法人（普通法人又は協同組合等に限る、一定の法人を除く。）及びその内国法人との間にその内国法人による完全支配関係（一定の法人が介在しない関係に限る。以下「連結完全支配関係」という。）がある他の内国法人（一定の法人を除く。）とされています（法法2十二の七の七、4の2）。

(2) 適用方法

イ 承認の申請

連結納税の適用を受けようとする場合には、連結納税を適用する最初の事業年度としようとする期間の開始の日の3月前の日までに、上記(1)の内国法人及び他の内国法人の全ての連名で一定の事項を記載した申請書とその内国法人の納税地の所轄税務署長を経由して国税庁長官に提出しなければならないこととされており

(参考資料) 令和2年度税制改正大綱「第一 令和2年度税制改正の
基本的考え方」(令和元年12月12日自由民主党・公明党)
(抜粋)

1. デフレ脱却と経済再生

… (略) …

(3) 連結納税制度の見直し

連結納税制度は、企業の組織再編成を促進し、わが国の企業の国際競争力の維持強化と経済の構造改革に資することになるとの考えに基づき、平成14年度に導入されて以降、18年が経過した。その間、本制度は企業グループの一体的経営を進展させ、競争力を強化する中で有効に活用されてきた。一方、親法人への情報等の集約化の程度は様々である、本制度の下での税額計算が煩雑である、税務調査後の修正・更正等に時間がかかり過ぎる、といった指摘があり、損益通算のメリットがあるにもかかわらず、本制度を選択していない企業グループも多く存在する。

このため、企業の機動的な組織再編を促し、企業グループの一体的で効率的な経営を後押しすることで、企業の国際的な競争力の維持・強化を図るため、平成14年度の制度創設以来18年ぶりに連結納税制度を抜本的に見直し、グループ通算制度へ移行する。

具体的には、企業グループ全体を一つの納税単位とする現行制度に代えて、企業グループ内の各法人を納税単位として、各法人が個別に法人税額の計算及び申告を行いつつ、損益通算等の調整を行う簡素な仕組みとすることなどにより事務負担の軽減を図る。また、開始・加入時の時価評価課税・欠損金の持込み等について組織再編税制と整合性が取れた制度とすることで、時価評価課税や繰越欠損金切り捨ての対象を縮小する。

国際競争が激化する中、企業が事業再編を迅速かつ戦略的に行えるよう、税制も含めた各般の制度を引き続き見直していく。

3 適用時期

上記の改正は、令和4年4月1日以後に開始する事業年度（連結子法人の連結親法人事業年度が同日前に開始した事業年度を除く。）から適用されます（改正法附則14①）。

なお、連結納税制度からの移行に伴い、次の経過措置が講じられます。

- (1) 令和4年3月31日において連結親法人に該当する内国法人（一定のものを除く。）及び同日の属する連結親法人事業年度終了の日においてその内国法人との間に連結完全支配関係がある連結子法人については、同日の翌日において、グループ通算制度の承認があったものとみなされます（改正法附則29①）。
- (2) 連結親法人が令和4年4月1日以後最初に開始する事業年度開始の日の前日までに一定の事項を記載した届出書を納税地の所轄税務署長に提出した場合には、その連結親法人及びその前日において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については、グループ通算制度を適用しない法人となることができることとされます（改正法附則29②）。
- (3) 上記(1)によりグループ通算制度の承認があったものとみなされた内国法人については、連結納税制度における法人税法81の9第3項に規定する特定連結欠損金個別帰属額が特定欠損金とみなされます（改正法附則28③）。
- (4) 上記(1)によりグループ通算制度の承認があったものとみなされた内国法人が令和4年4月1日前に開始した事業年度において更生法

続して連結親法人となる法人との間にその法人による完全支配関係がある法人等の一定のものを除く。)のその直前において有する一定の資産を時価評価することとされており(法法61の11①)、連結納税の加入の際には、連結子法人となる法人(連結親法人又は連結子法人がその連結親法人又は連結子法人による完全支配関係がある法人を設立した場合におけるその法人等の一定のものを除く。)のその直前において有する一定の資産を時価評価することとされています(法法61の12①)。

ハ 連結納税制度の開始又は加入時の欠損金額の引継ぎ

連結納税の開始又は加入の際には、連結子法人となる法人(上記口の時価評価の対象外である一定の法人を除く。)のその直前において有する欠損金が切り捨てられ、繰越控除行うことができないこととされています(法法81の9②)。

ニ 連結納税制度からの離脱

連結納税の取りやめの承認を受けた法人及び連結子法人が連結親法人との間にその連結親法人による連結完全支配関係を有しなくなった場合には、その承認を受けた日の属する連結親法人の事業年度終了の日の翌日又はその有しなくなった日以後5年を経過する日の属する事業年度終了の日までは、連結納税への再加入ができないこととされています(法令14の6①四・五)。

2 改正の内容

連結納税制度が見直され、損益及び欠損金の通算制度(以下「グル

他不実の記載又は記録があると認められる相当の理由があることが加えられます（新法64の9③三ハ）。

- （ハ）青色申告の承認が取消しの通知を受けた場合には、その法人は、その通知を受けた日からグループ通算制度の承認の効力を失うこととされ、グループ通算制度固有の取消事由が設けられないこととされます（新法64の10⑤）。

ハ 納税主体等

- （イ）親法人及び各子法人（以下「通算法人」という。）が法人税の申告を行うこととされます（新法74①）。
- （ロ）通算法人には、他の通算法人の法人税（その通算法人と他の通算法人との間に一定の完全支配関係がある期間内に納税義務が成立したものに限り。）について、連帯納付の責めを負うこととされます（新法152①）。
- （ハ）親法人の電子署名により子法人の申告及び申請、届出等を行うことができることとされるほか、ダイレクト納付についても所要の措置が講じられます（新法150の3、省令改正）。

二 事業年度

適用法人の事業年度は、連結納税制度と同様に、親法人の事業年度に合わせたみなし事業年度とされます（新法14③）。

ホ 所得金額及び法人税額の計算

連結納税義務者に関する規定（法1編2章の2）並びに連結所得の金額及び連結法人税額の計算に関する規定（法2編1章の2）が削除されるとともに、次の措置が講じられます。

(イ) 損益通算

- a 通算法人の所得事業年度（この損益通算の規定及び一定の規定を適用する前の所得の金額（以下「通算前所得金額」という。）が生ずる事業年度（その通算法人に係る通算親法人の事業年度終了の日に終了するものに限る。）をいう。）終了の日（以下 a において「基準日」という。）において完全支配関係（一定の法人が介在しない関係に限る。以下「通算完全支配関係」という。）がある他の通算法人の基準日に終了する事業年度においてこの損益通算の規定及び一定の規定を適用する前の欠損金額（以下「通算前欠損金額」という。）が生ずる場合には、その通算法人のその所得事業年度の通算対象欠損金額（注1）は、その所得事業年度において損金の額に算入することとされます（新法64の5①）。

(注1) 通算対象欠損金額とは、他の通算法人の基準日に終了する事業年度において生ずる通算前欠損金額の合計額（一定の金額を限度とする。）に、通算法人の所得事業年度の通算前所得金額が、通算法人の所得事業年度及び他の通算法人の基準日に終了する事業年度の通算前所得金額の合計額のうちを占める割合を乗じて計算した金額をいう（新法64の5②）。

- b 通算法人の欠損事業年度（通算前欠損金額が生ずる事業年度（その通算法人に係る通算親法人の事業年度終了の日に終了するものに限る。）をいう。）終了の日（以下 b において「基準日」という。）において通算完全支配関係がある他の通算法人の基準日に終了する事業年度において通算前所得金額が生ずる場合には、その通算法人のその欠損事業年度の通算

対象所得金額（注2）は、その欠損事業年度において益金の額に算入することとされます（新法64の5③）。

（注2） 通算対象所得金額とは、他の通算法人の基準日に終了する事業年度において生ずる通算前所得金額の合計額（一定の金額を限度とする。）に、通算法人の欠損事業年度において生ずる通算前欠損金額が、通算法人の欠損事業年度及び他の通算法人の基準日に終了する事業年度において生ずる通算前欠損金額の合計額のうち占める割合を乗じて計算した金額をいう（新法64の5④）。

c 通算法人の通算前所得金額又は通算前欠損金額が、期限内申告書に添付された書類に記載された金額と異なる場合には、その記載された通算前所得金額又は通算前欠損金額を上記 a 又は b の通算前所得金額又は通算前欠損金額とみなして上記 a 又は b の計算をすることとされます（新法64の5⑤）。

（ロ） 欠損金の通算

a 通算法人の欠損金の繰越控除の適用を受ける事業年度開始の日前10年以内に開始した事業年度において生じた欠損金額は、その通算法人の特定欠損金額（注3）と、各通算法人の欠損金額のうち特定欠損金額以外の金額（以下「非特定欠損金額」という。）の合計額を各通算法人の特定欠損金の繰越控除後の損金算入限度額（一定の所得の金額の50%相当額をいう。）（注4）の比で配分した金額との合計額とされ、繰越控除は次に掲げる金額の合計額が限度とされます（新法64の7①二・三）。

（a） 各通算法人の損金算入限度額の合計額を各通算法人の特

定欠損金額のうち欠損金の繰越控除前の所得の金額に達するまでの金額の比で配分した金額

- (b) 各通算法人の特定欠損金の繰越控除後の損金算入限度額の合計額を各通算法人の配分後の非特定欠損金額の比で配分した金額

(注)3 特定欠損金額とは、通算法人（下記ト(ロ)①又は②に掲げる法人に限る。）のグループ通算制度の適用開始又はグループ通算制度へ加入する事業年度開始の日前10年以内に開始した各事業年度において生じた欠損金額及び下記ト(ニ)c及びdによりないものとされる欠損金額その他一定の欠損金額をいう（新法64の7②）。

- 4 損金算入限度額は、通算法人が中小法人等、更生法人等又は新設法人である場合には、一定の所得の金額（100%相当額）とされる（新法57⑪）。

なお、更生法人等の判定は各通算法人で行い、他の通算法人のいずれかが中小法人等又は新設法人に該当しない場合には、その通算法人も中小法人等又は新設法人に該当しないこととされる（新法57⑪一イ・三）。

- b 他の通算法人のその事業年度の損金算入限度額又はその事業年度開始の日前10年以内に開始した事業年度において生じた一定の欠損金額若しくは欠損金の繰越控除前の所得の金額が、期限内申告書に添付された書類に記載された金額と異なる場合には、その記載された金額をその事業年度の損金算入限度額又はその事業年度開始の日前10年以内に開始した事業年度において生じた一定の欠損金額若しくは欠損金の繰越控除前の所得の金額とみなすこととされます（新法64の7④）。

価額が離脱法人の簿価純資産価額に相当する金額とされます（政令改正）。

- c グループ通算制度の適用開始又は通算グループへの加入をする子法人で親法人との間に親法人による完全支配関係の継続が見込まれないものの株式をグループ通算制度の適用開始直前又は通算グループへの加入時に有する内国法人は、その株式について時価評価により評価損益を計上することとされます（新法64の11②、64の12②）。

ただし、グループ通算制度の適用開始又はグループ通算制度への加入後、損益通算をせずに2月以内にグループ通算制度から離脱する法人については、上記aからcまでを適用しないこととされます（新法25④、33の⑤、61の11⑧、64の11②、64の12②、政令改正）。

(へ) 税率

税率は、各通算法人の適用税率によります。なお、中小法人の軽減税率の適用対象となる所得の金額は、年800万円を各通算法人の所得の金額の比で配分（注5）した金額とされます（新法66⑥⑦）。

(注5) 所得法人の所得の金額が期限内申告における所得の金額と異なる場合には、原則として期限内申告における所得の金額により配分する（新法66⑧）。

(ト) 税効果相当額の授受

内国法人が他の内国法人との間で通算税効果額（注6）を授受する場合には、その授受する金額は、益金の額及び損金の額

に算入しないこととされます（新法26④、38③）。

(注)6 通算税効果額とは、グループ通算制度を適用することにより減少する法人税及び地方法人税の額に相当する金額として通算法人間で授受される金額をいう（新法26④）。

へ 申告及び納付

(イ) 通算法人は、電子情報処理組織を使用する方法（e-Tax）により法人税及び地方法人税の確定申告書、中間申告書及び修正申告書を提出しなければならないこととされます（新法75の4①②）。

なお、添付書類の提出方法及び電子情報処理組織による申告が困難である場合の特例についても、大法人と同様とされます（新法75の4③～⑤、75の5）。

(ロ) 中間申告については、清算中の子法人も対象とされ、子法人にあっては、親法人の事業年度が6月を超え、かつ、その事業年度開始の日以後6月を経過した日において親法人との間に通算完全支配関係がある場合には、中間申告をしなければならないこととされた上、親法人である協同組合等との間に通算完全支配関係がある子法人は中間申告を要しないこととされます（新法71①）。

(ハ) 仮決算による中間申告については、子法人の中間申告をする期間はその事業年度開始の日から親法人の事業年度開始の日以後6月を経過した日の前日までの期間とし、他の通算法人のいずれかが仮決算による中間申告を行わなかった場合において、中間申告をすべき法人である場合には、前事業年度の実績に基

(ロ) グループ通算制度の適用開始又はグループ通算制度への加入に際して行う資産の時価評価について、グループ通算制度の開始にあっては親法人も対象とされ、対象外となる法人が次の法人とされます（新法64の11①、64の12①、政令改正）。

① 適用開始時の時価評価課税の対象外となる法人

- i 親法人との間に親法人による完全支配関係の継続が見込まれている子法人
- ii いずれかの子法人との間に親法人による完全支配関係の継続が見込まれている親法人

② 加入時の時価評価課税の対象外となる法人

- i 適格株式交換等により加入した株式交換等完全子法人
- ii 通算法人が親法人による完全支配関係がある法人を設立した場合のその法人
- iii 適格組織再編成と同様の要件として次の要件（加入の直前に支配関係がある場合には、次の(i)から(iii)までの要件)の全てに該当する法人（非適格株式交換等により加入した株式交換等完全子法人を除く。）
 - (i) 親法人との間の完全支配関係の継続要件
 - (ii) その法人の従業者継続要件（加入直前の従業者の総数のおおむね80%以上に相当する数の者がその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）
 - (iii) その法人の主要事業継続要件（加入前に行う主要な事業が引き続き行われることが見込まれていること）
 - (iv) その法人の主要な事業といずれかの通算法人の事業と

次のとおりとされます（新法61の11④、63④、新措法65の8⑪、政令改正）。

① 上記(ホ) b ①に該当する場合

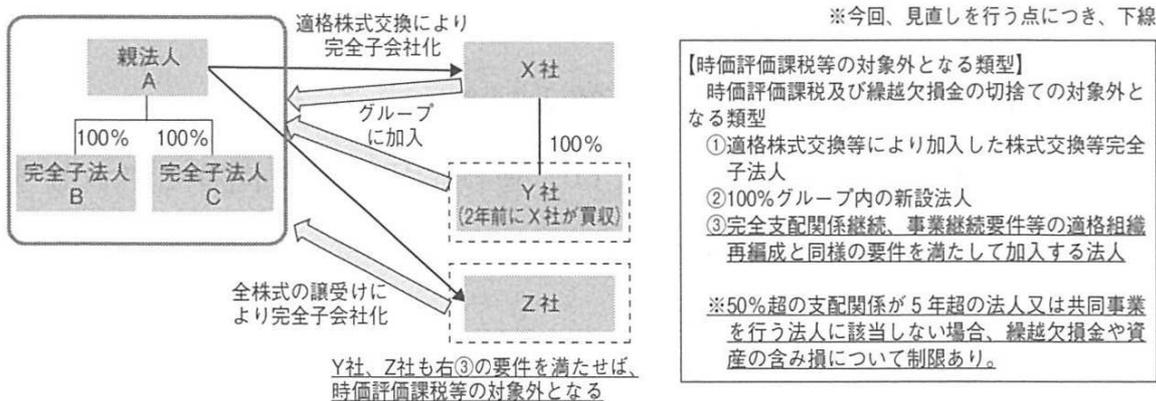
その繰り延べている譲渡損益及び延払損益（1,000万円未満のものを除く。）の計上並びにその特別勘定の金額（1,000万円未満のものを除く。）の取崩し

② 上記(ホ) b ②に該当する場合

譲渡損益調整資産の譲渡損失で繰り延べている金額が10億円を超え、かつ、譲受法人において譲渡等による損失が計上されることが見込まれている場合におけるその譲渡損失の計上

- 現行制度では、適格株式交換等の場合を除き、完全子会社化してグループに加入する場合には、原則、加入会社の土地等の時価評価課税を行うとともに、繰越欠損金を切捨てることとなる。
- 機動的な事業再編を円滑化する観点から、加入時の時価評価課税や繰越欠損金の切り捨てるの対象を縮小する。

グループ加入時に時価評価課税等の対象外となる類型の例



（経済産業省資料を一部修正）

限度額は、通算法人の損益通算及び青色欠損金等の繰越控除後の所得の金額とされます（新法法59③④）。

- ハ) 損金算入の対象となる債務免除益等の金額について、グループ通算制度においては、債務免除に係る債権を有する者等から除かれている法人を、その事業年度終了の日が親法人の事業年度終了の日である通算法人に係る他の通算法人で同日に事業年度が終了するものとされます（新法法59①一、②一、③一）。

ト 中小法人の判定

次の制度における中小法人の判定については、通算法人である普通法人又は各事業年度終了の日においてその普通法人との間に通算完全支配関係がある他の通算法人のうちいずれかの法人が中小法人に該当しない場合には、通算法人の全てが中小法人に該当しないこととされます。

- ① 貸倒引当金制度（新法法52①一イ）
- ② 欠損金の繰越控除制度（新法法57⑪一イ）
- ③ 軽減税率（新法法66⑥）
- ④ 特定同族会社の特別税率の不適用（新法法67①）
- ⑤ 中小企業等向けの各租税特別措置（新措法42の4⑲七他）

チ 所得税額控除

所得税額控除額は、各通算法人において計算することとされます（新法法68）。

リ 外国税額控除

- イ) 各通算法人の控除限度額の計算は、基本的に連結納税制度と同様とされます（新法法69①⑭）。

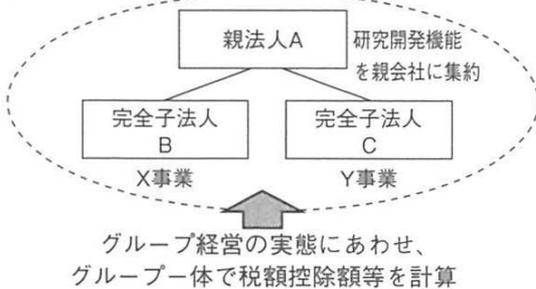
- 現行の連結納税制度において、研究開発税制や外国税額控除等については、連結グループ全体で計算している（「グループ調整計算」）。
- グループ通算制度においても、効率的なグループ経営を促進する観点から、それらについて引き続き同様の取扱いを行う。

連結納税制度の見直しの意義

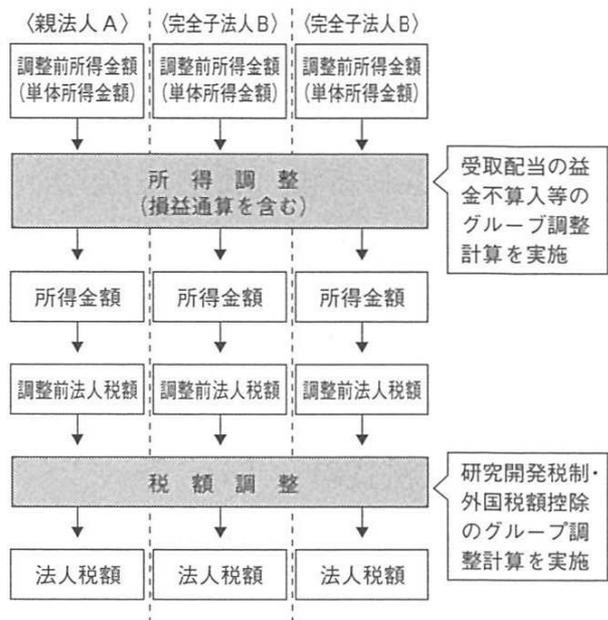
- 連結納税制度の適用実態やグループ経営の実態を踏まえた上で、事務負担の軽減を図るための簡素化やグループ経営の多様化に対応した中立性・公平性の観点から見直しを行うことにより、日本の企業がより効率的にグループ経営を行い、競争力を十分に発揮できる環境を整備することができると考えられる
（政府税制調査会 連結納税制度に関する専門家会合報告書（RI.8.27）より抜粋）

グループ調整計算の意義

（イメージ図）



グループ通算制度における所得金額等の計算のイメージ



（経済産業省資料より）

(3) 租税回避行為の防止

グループ通算制度に関しては、多様な租税回避行為が想定されることから、上記(1)ホ(ニ)及びト(ロ)から(へ)まで並びに(2)リ(ニ)の措置のほか、連結納税制度と同様に、包括的な租税回避行為を防止するための規定が設けられます（新法132の3）。

(4) その他の整備

イ 質問検査権等

質問検査権、罰則、徴収の所轄庁等について、連結納税制度と

地方創生の推進

地方拠点強化税制

1 改正前の制度の概要

(1) 地方活力向上地域等特定業務施設整備計画

イ 地方活力向上地域等特定業務施設整備計画の申請

都道府県が作成した地域再生計画（地方活力向上地域等特定業務施設整備事業（注1）が記載されたものに限る。）が内閣総理大臣により認定された日以後において、次の①又は②に掲げる事業を実施するものは、その地方活力向上地域等特定業務施設整備事業の実施に関する計画（以下「地方活力向上地域等特定業務施設整備計画」という。）を作成し、その都道府県の知事の認定を申請することができることとされています（地域再生法17の2①）。

① 集中地域のうち特定業務施設の集積の程度が著しく高い地域として一定の地域（以下「特定集中地域」という。）から特定業務施設を地方活力向上地域に移転して整備する事業（以下「移転型事業」という。）

② 地方活力向上地域（一定の要件に該当するものに限る。）に

2 改正の内容

(1) 地方活力向上地域等において特定建物等を取得した場合の特別償却又は特別税額控除制度（オフィス減税）

上記1(2)の地方活力向上地域等において特定建物等を取得した場合の特別償却又は特別税額控除制度の適用期限が2年延長されます（新措法42の11の3①）。

(2) 地方活力向上地域等において雇用者の数が増加した場合の特別税額控除制度（雇用促進税制）

地方活力向上地域等において雇用者の数が増加した場合の特別税額控除制度について、次の措置が講じられた上、その適用期限が2年延長されます（新措法42の12①②）。

イ 上記1(3)イの地方事業所基準雇用者数に係る措置における「給与等支給額が比較給与等支給額以上であること」との要件が廃止されます。

ロ 上記1(3)イの地方事業所基準雇用者数に係る措置における税額控除限度額について、対象となる雇用者数から非特定新規雇用者数が除外された上、基準雇用者割合にかかわらず、次の金額の合計額とされます。

① 30万円に、適用年度の地方事業所基準雇用者数（その適用年度の基準雇用者数を超える場合には、基準雇用者数。以下ロにおいて同じ。）のうち適用年度の新規雇用者数に達するまでの数を乗じて計算した金額（移転型特定業務施設において適

認定地方公共団体の寄附活用事業に関連する寄附をした場合の特別税額控除制度 (企業版ふるさと納税)

1 改正前の制度の概要

青色申告書を提出する法人が、「地域再生法の一部を改正する法律」の施行の日（平成28年4月20日）から令和2年3月31日までの間に、地域再生法に規定する認定地方公共団体（注1）に対してその認定地方公共団体が行った同法に規定するまち・ひと・しごと創生寄附活用事業（注2）に関連する寄附金（以下「特定寄附金」という。）を支出した場合には、その事業年度（解散（合併による解散を除く。）の日を含む事業年度及び清算中の各事業年度を除く。）において支出した特定寄附金の額の合計額の20%相当額からその特定寄附金の支出について地方税法の規定により道府県民税及び市町村民税（都民税を含む。）の額から控除される金額を控除した金額とその事業年度において支出した特定寄附金の額の合計額の10%相当額とのうちいずれか少ない金額（以下「特別税額控除限度額」という。）の特別税額控除（その事業年度の所得に対する法人税の額の5%相当額を限度とする。）ができることとされています（措法42の12の2①）。

(注1) 認定地方公共団体とは、地方公共団体が一定の方針に基づき作成した、地域再生を図るための計画（以下「地域再生計画」という。）に記載されている地域再生を図るために行う一定の事業等について、内

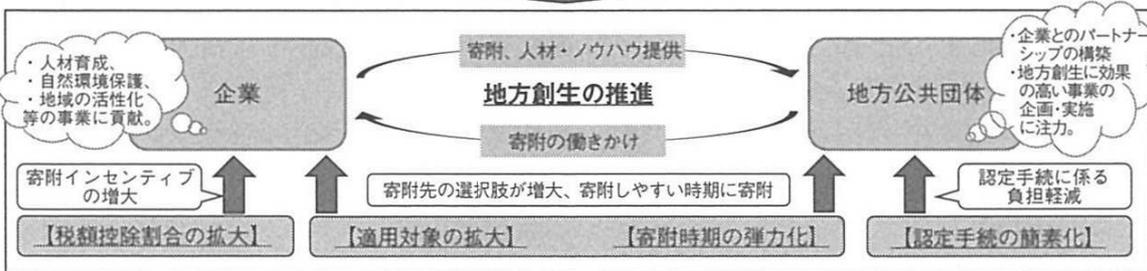
- 地方創生の更なる充実・強化に向け、地方への資金の流れを飛躍的に高める観点から、企業版ふるさと納税について、税額控除割合の引上げや手続の簡素化等、大幅な見直しを実施する。

改正のポイント

- ・ 以下の見直しを行った上、**適用期限を5年間延長**する。
- ☑ 税額控除の割合を現行の2倍に引上げ、**税の軽減効果を最大約9割（現行約6割）**に
- ☑ **地方版総合戦略の抜粋・転記**による地域再生計画の申請・認定を可能に
- ☑ 地方創生関係交付金や地方財政措置を伴わない補助金・交付金に加え、**併用可能な国の補助金・交付金の範囲を拡大**
- ☑ 地域再生計画の認定後、「**寄附（受入れ）の金額の目安**」の範囲内であれば、**事業費確定前の寄附の受領**を可能に

【税額控除割合の引上げ（イメージ）】

例) 1,000万円寄附すると、最大約900万円の法人関係税（法人住民税、法人事業税、法人税）が軽減



(内閣府資料より)

3 適用時期

上記2(1)及び(3)の改正は、令和2年4月1日以後に支出する特定寄附金について適用されます（改正法附則83）。

なお、連結納税制度においても同様です（改正法附則97）。

その他

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

中小企業者（「法人税額から控除される特別控除額の特例」（85頁）参照）及び農業協同組合等で青色申告書を提出するもの（常時使用する従業員の数が1,000人以下の法人に限る。）が、平成18年4月1日から令和2年3月31日までの間に少額減価償却資産（注）の取得等をし、その少額減価償却資産の取得価額に相当する金額につき事業の用に供した日を含む事業年度において損金経理をしたときは、その損金経理をした金額をその事業年度の損金の額に算入することとされています（措法67の5①、措令39の28①）。

ただし、その事業年度における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、損金の額に算入する金額は、その取得価額の合計額のうち300万円に達するまでの金額が限度とされています（措法67の5①）。

（注） 少額減価償却資産とは、取得価額が30万円未満の減価償却資産（取得価額が10万円未満の減価償却資産の損金算入の規定（法令133）又は一

括償却資産の損金算入の規定（法令133の2）等の適用を受ける一定の減価償却資産を除く。）をいう（措法67の5①、措令39の28②）。

なお、連結納税制度においても同様の措置が講じられています（措法68の102の2）。

2 改正の内容

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、対象法人の要件のうち常時使用する従業員の数の要件が500人以下（現行：1,000人以下）に引き下げられた上、その適用期限が2年延長されます（新措法67の5、政令改正）。

なお、連結納税制度における、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（措法68の102の2、措令39の124）は、適用期限の到来をもって廃止されます。

- 中小企業者等が30万円未満の減価償却資産を取得した場合、合計300万円までを限度に、即時償却（全額損金算入）することが可能となる税制措置。
- 中小企業者等における①償却資産の管理や申告手続などの事務負担の軽減、②少額減価償却資産の取得促進による事務処理能力・事業効率の向上を図るため、適用対象者を見直した上で、適用期限を2年間延長する。

改正概要

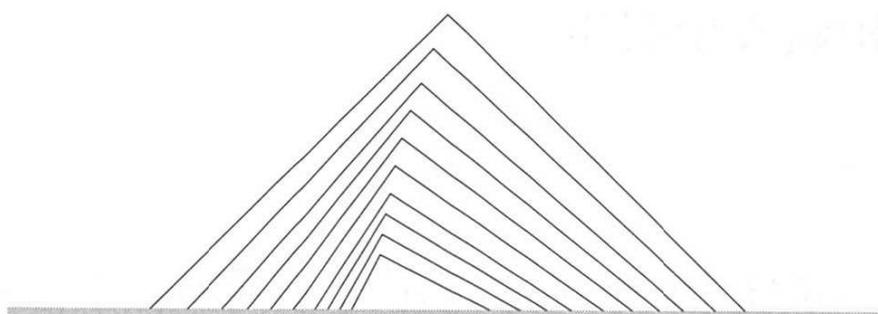
- 適用期限を2年間延長（令和3年度末まで）
- 適用対象から、連結納税制度適用事業者及び従業員500人超の法人を除外する。

	取得価額	償却方法	
中小企業者等のみ	30万円未満	全額損金算入 (即時償却)	合計300万円 まで
全ての企業	20万円未満	3年間で均等償却(注) (残存価額なし)	本則
	10万円未満	全額損金算入 (即時償却)	

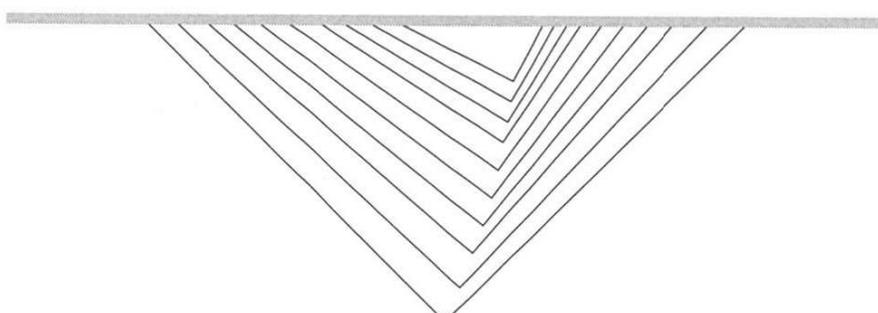
(注) 10万円以上20万円未満の減価償却資産は、3年間で毎年1/3ずつ損金算入することが可能。
(経済産業省資料より)

3 適用時期

上記の改正のうち、対象法人の要件に関するものの適用時期は、改正政令附則において定められます。



国際課税関係



国際課税関係

子会社からの配当と子会社株式の譲渡 を組み合わせた租税回避への対応

これまで我が国は「BEPS プロジェクト」の合意事項等を踏まえ、租税回避防止措置等に関する累次の制度整備を行ってきました。令和2年度税制改正においては、子会社株式の譲渡等により譲渡損失を創出させる租税回避に対処するための見直しが行われます。

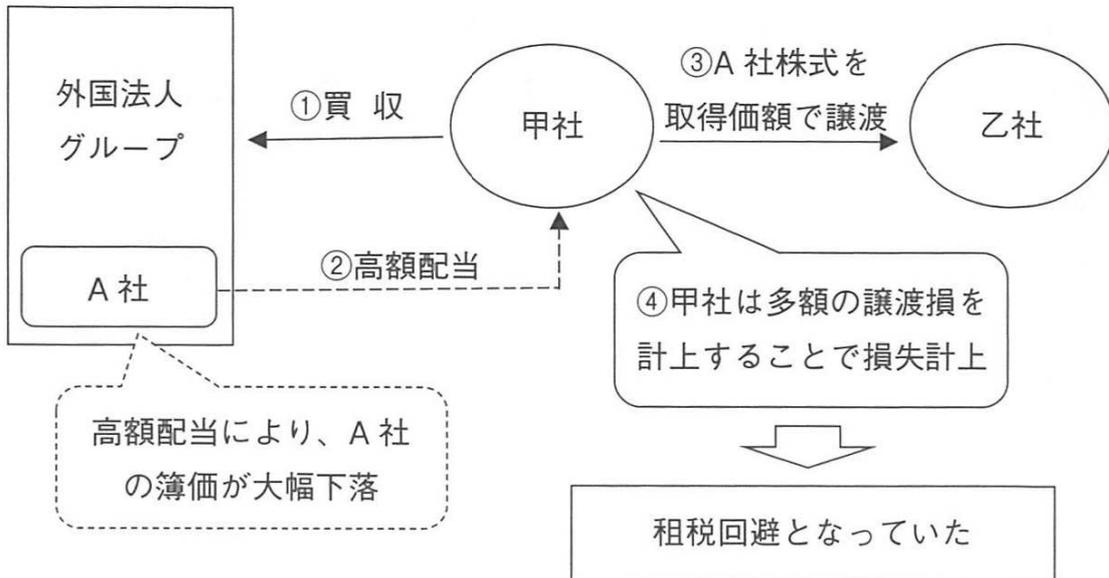
1 新制度の内容

子会社からの配当と子会社株式の譲渡を組み合わせた租税回避への対応

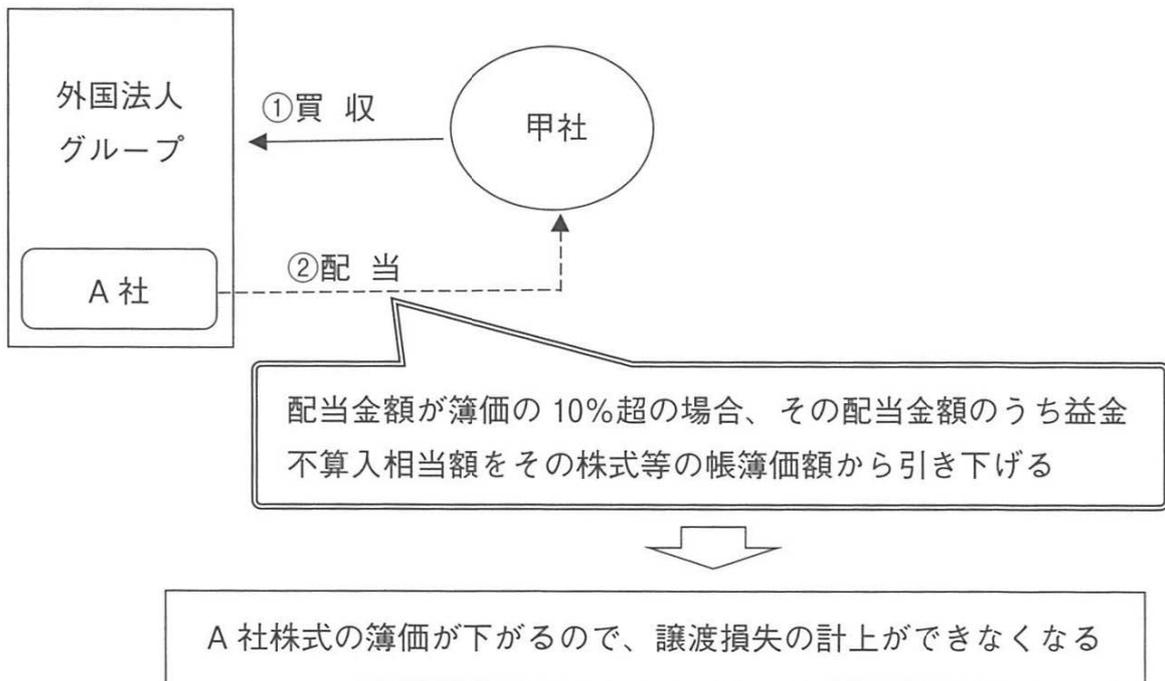
(1) 制度の概要

法人が、特定関係子法人から受ける配当等の額（その事業年度開始の日からその受ける直前までにその特定関係子法人から受ける配当等の額を含む。以下「対象配当金額」という。）が株式等の帳簿価額の10%相当額を超える場合には、その対象配当金額のうち益金不算入相

(イメージ図 (改正前))



(イメージ図 (改正後))



(図は筆者作成)

(2) 本措置の対象外となる配当等の額

次に掲げる配当等の額は、本措置の対象から除外されます。

- イ 内国普通法人である特定関係子法人の設立の日から特定支配関係発生日（法人との間に特定支配関係を有することとなった日をいう。以下同じ。）までの間において、その発行済株式の総数等の90%以上を内国普通法人若しくは協同組合等又は居住者が有する場合の対象配当金額
- ロ ①に掲げる金額から②に掲げる金額を減算した金額が(3)に掲げる金額以上である場合における特定関係子法人から受ける対象配当金額
 - ① 配当決議日の属する特定関係子法人の事業年度開始の日における当該特定関係子法人の利益剰余金の額
 - ② 当該開始の日からその配当等を受ける日までの間に特定関係子法人の株主が受ける配当等の総額
 - ③ 特定支配関係発生日の属する特定関係子法人の事業年度開始の日における利益剰余金の額に一定の調整を加えた金額
- ハ 特定支配関係発生日から10年を経過した日以後に受ける配当等の額
- ニ 対象配当金額が2,000万円を超えない場合におけるその対象配当金額

(3) 対象配当金額のうち益金不算入相当額

対象配当金額のうち、特定支配関係発生日以後の利益剰余金の額から支払われたものと認められる部分の金額がある場合には、その部分

の金額を超える金額を益金不算入相当額とすることができます。

(4) その他

その他所要の措置が講じられます。

2 適用時期

上記の改正は、令和2年4月1日から適用されます（改正法附則1）。

特別研修会資料 (別冊)

麴町支部研修資料別冊 (2020.10.1)

税理士 松岡 章夫

目次

- I 配偶者居住権について・・・1
- II 令和2年度消費税法の改正・・・12

配偶者居住権について

配偶者居住権とは、被相続人の配偶者が、被相続人の財産に属した建物に相続開始の時に居住していた場合において、その居住していた建物（以下、「居住建物」という。）の全部について無償で使用及び収益をする権利をいいます。

1 創設の趣旨

A 配偶者居住権の制度創設

なお、配偶者居住権制度は、2020年4月1日以降に相続が開始した場合に限り、活用することができます。

B 配偶者居住権を利用しなかった場合と利用した場合の違い

次のケースを見てください。

相続人が被相続人である夫の妻と子の2名です。

夫の遺産は、自宅（建物と土地）と預貯金であり、それぞれその評価額は建物が1,000万円、土地が2,000万円、預貯金が1,000万円であるとします。

また、配偶者居住権の評価額が、仮に1,500万円であったとします。

① 配偶者居住権を利用しない場合

妻が自宅不動産（建物と土地。評価額の合計は3,000万円）を相続すると、妻の法定相続分（遺産の2分の1である2,000万円）を1,000万円オーバーします。

遺産分割において、妻が総額3,000万円の不動産、子が1,000万円の金融資産を相続することにつき、子が同意しない場合、子は妻に対し、自己の法定相続分（2,000万円）と取得する金融資産との差額1,000万円につき、妻から子に1,000万円を支払う義務を負担しなければ、遺産分割に応じないと主張することが考えられます。

② 配偶者居住権を利用した場合

これに対し、配偶者居住権の制度を利用しますと、妻は配偶者居住権（評価額1,500万円）と金融資産（500万円）を取得し、子は、自宅不動産の所有権（配偶者居住権の負担付き。評価額は3,000万円－1,500万円（配偶者居住権）＝1,500万円）と金融資産（500万円）を取得することができます。

消費税法改正のお知らせ

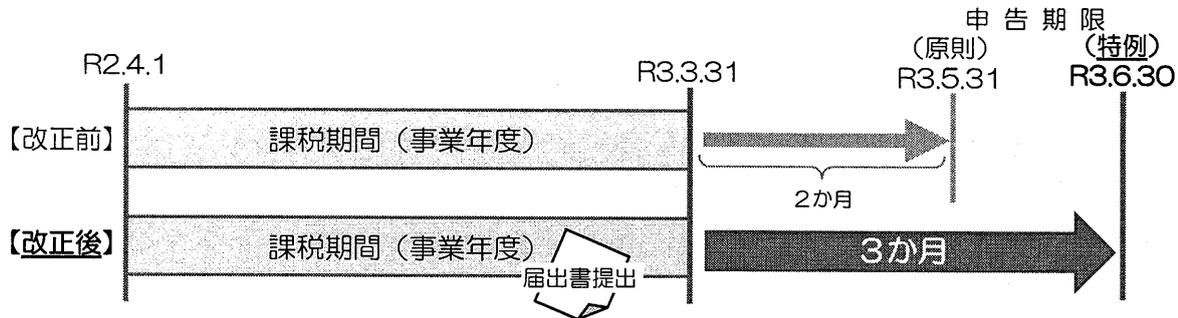
令和2年4月
国税庁

令和2年4月に消費税法等の一部が改正されました。主な改正内容は次のとおりです。

I. 法人に係る消費税の申告期限の特例の創設

「法人税の申告期限の延長の特例」の適用を受ける法人が、「消費税法申告期限延長届出書」を提出した場合には、その提出をした日の属する事業年度以後の各事業年度終了の日の属する課税期間に係る消費税の確定申告の期限を1月延長することとされました。

○適用関係の具体例（「法人税の申告期限の延長の特例」の適用を受ける3月決算法人の場合）



- 注1 この特例の適用により、消費税の確定申告の期限が延長された期間の消費税及び地方消費税の納付については、その延長された期間に係る利子税を併せて納付することとなります。
- 2 この特例の適用により、消費税の確定申告の期限が延長された場合でも、「中間申告」（年11回中間申告を行う場合の1回目及び2回目の中間申告対象期間を除きます。）の期限や「課税期間の特例により短縮された課税期間」（事業年度終了の日の属する課税期間を除きます。）に係る確定申告の期限は延長されません。
- 3 「国、地方公共団体に準ずる法人の申告期限の特例」の適用を受けている法人はこの特例の適用を受けることはできません。
- 4 「法人税の申告期限の延長の特例」の適用を受ける連結親法人又はその連結子法人が「消費税法申告期限延長届出書」を提出した場合にも、その提出をした日の属する連結事業年度（その連結事業年度終了の日の翌日から45日以内に提出した場合のその連結事業年度を含みます。）以後の各連結事業年度終了の日の属する課税期間に係る消費税の確定申告の期限を1月延長することとされました。

【適用開始時期】令和3年3月31日以後に終了する事業年度又は連結事業年度終了の日の属する課税期間から適用されます。なお、届出書は令和3年3月31日前であっても提出することができます。

II. 居住用賃貸建物の取得等に係る消費税の仕入税額控除制度の適正化

1. 居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除の制限

事業者が、国内において行う居住用賃貸建物（住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物^{※1}以外の建物であって高額特定資産又は調整対象自己建設高額資産^{※2}に該当するもの）に係る課税仕入れ等の税額については、仕入税額控除の対象としないこととされました。

※1 住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物とは、建物の構造や設備等の状況により住宅の貸付けの用に供しないことが客観的に明らかなものをいい、例えば、その全てが店舗である建物など建物の設備等の状況により住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物が該当します。

※2 高額特定資産及び調整対象自己建設高額資産の意義については、後掲Ⅳの※1、※3をそれぞれ参照ください。

注 例えば、建物の一部が店舗用になっている居住用賃貸建物を、その構造及び設備その他の状況により住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな部分とそれ以外の部分（居住用賃貸部分）とに合理的に区分しているときは、その居住用賃貸部分以外の部分に係る課税仕入れ等の税額については、これまでと同様、仕入税額控除の対象となります。

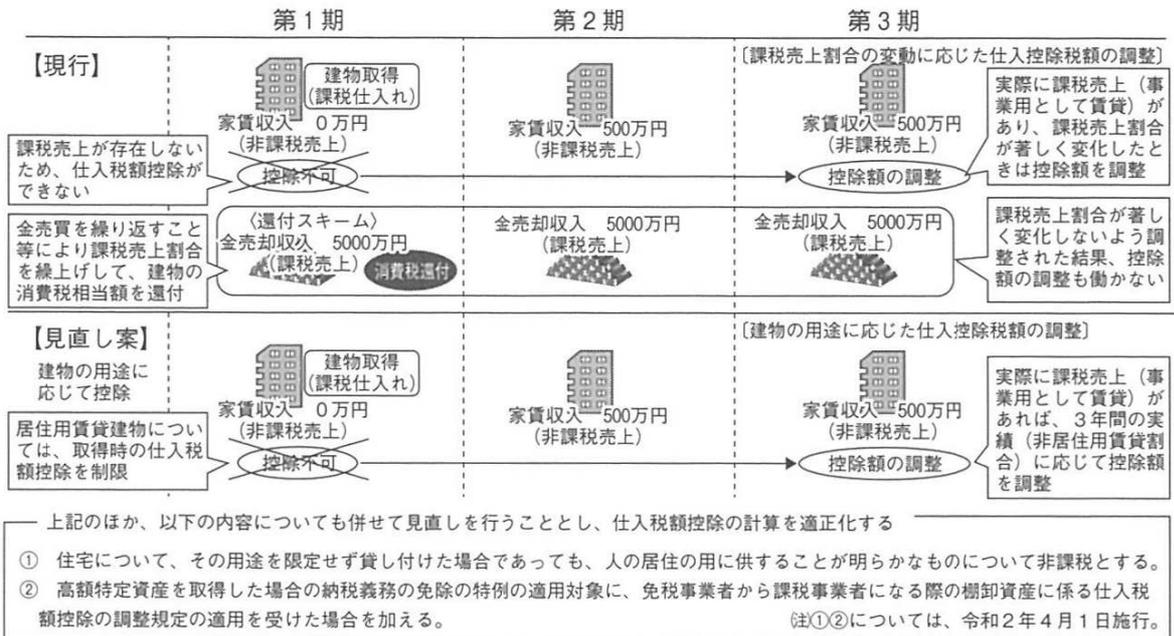
【適用開始時期】令和2年10月1日以後に行われる居住用賃貸建物の課税仕入れ等の税額について適用されます。
【経過措置】令和2年3月31日までに締結した契約に基づき令和2年10月1日以後に行われる居住用賃貸建物の課税仕入れ等については、上記の制限は適用されません。

居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除制度等の適正化（案）

居住用賃貸建物（賃貸住宅）の取得に係る仕入税額については、住宅家賃（非課税売上）に対応するため、本来仕入税額控除の対象となるべきものではないが、作為的な金の売買を継続して行う等の手法により、仕入税額控除を行う事例が散見される。

このため、居住用賃貸建物の取得に係る仕入税額控除の計算を適正化し、建物の用途の実態に応じて計算するよう見直す。

（注）令和2年10月1日以後に行う居住用賃貸建物の仕入れについて適用。ただし、令和2年3月末までに契約した居住用賃貸建物については、一定の経過措置を設ける。



登録免許税、消費税

（自民党税制調査会資料より）

2. 居住用賃貸建物の取得等に係る消費税額の調整

上記1「居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除の制限」の適用を受けた「居住用賃貸建物」について、次のいずれかに該当する場合には、**仕入控除税額を調整すること**とされました。

- ◆ 第三年度の課税期間*1の末日にその居住用賃貸建物を有しており、かつ、その居住用賃貸建物の全部又は一部を調整期間*2に課税賃貸用*3に供した場合

⇒ 次の算式で計算した消費税額を第三年度の課税期間の仕入控除税額に加算

$$\text{加算する消費税額} = \frac{\text{居住用賃貸建物の課税仕入れ等に係る消費税額}}{\text{課税仕入れ等に係る消費税額}} \times \frac{\text{Aのうち課税賃貸用に供したものに係る金額}}{\text{調整期間に行った居住用賃貸建物の貸付けの対価の額*4の合計額(A)}}$$

○適用関係及び調整計算方法の具体例

単位：万円（税抜き）

(R3.4.1に2億円で居住用賃貸建物を取得し、同日以後「居住用」として貸し付けていたが、R5.6.1から「課税賃貸用」に供した場合)



- ◆ その居住用賃貸建物の全部又は一部を調整期間に他の者に譲渡した場合

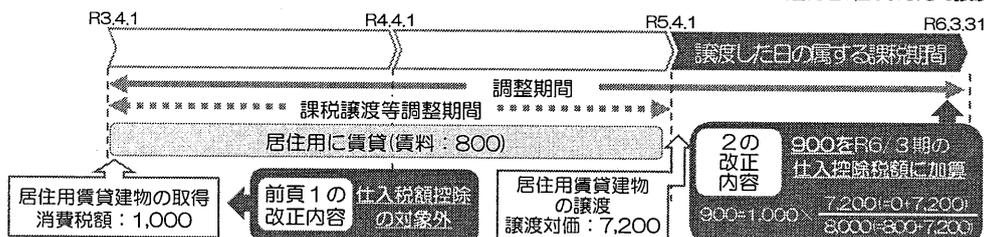
⇒ 次の算式で計算した消費税額を譲渡した日の属する課税期間の仕入控除税額に加算

$$\text{加算する消費税額} = \frac{\text{居住用賃貸建物の課税仕入れ等に係る消費税額}}{\text{課税仕入れ等に係る消費税額}} \times \frac{\text{Bのうち課税賃貸用に供したものに係る金額} + \text{Cの金額}}{\text{課税譲渡等調整期間*5に行った居住用賃貸建物の貸付けの対価の額*4(B) + 居住用賃貸建物の譲渡の対価の額*4(C)}}$$

○適用関係及び調整計算方法の具体例

単位：万円（税抜き）

(R3.4.1に1億円で居住用賃貸建物を取得し、同日以後「居住用」として貸し付けていたが、R5.4.1にこの建物を7,200万円で譲渡した場合)



- ※1 第三年度の課税期間とは、居住用賃貸建物の仕入れ等の日の属する課税期間の初日以後3年を経過する日の属する課税期間をいいます。
- 2 調整期間とは、居住用賃貸建物の仕入れ等の日から第三年度の課税期間の末日までの間をいいます。
- 3 課税賃貸用とは、非課税とされる住宅の貸付け以外の貸付けの用をいいます。
- 4 対価の額は税抜き金額で、この対価の額について値引き等（対価の返還等）がある場合には、その金額を控除した残額で計算します。
- 5 課税譲渡等調整期間とは、居住用賃貸建物の仕入れ等の日からその居住用賃貸建物を他の者に譲渡した日までの間をいいます。

Ⅲ. 住宅の貸付けに係る非課税範囲の見直し

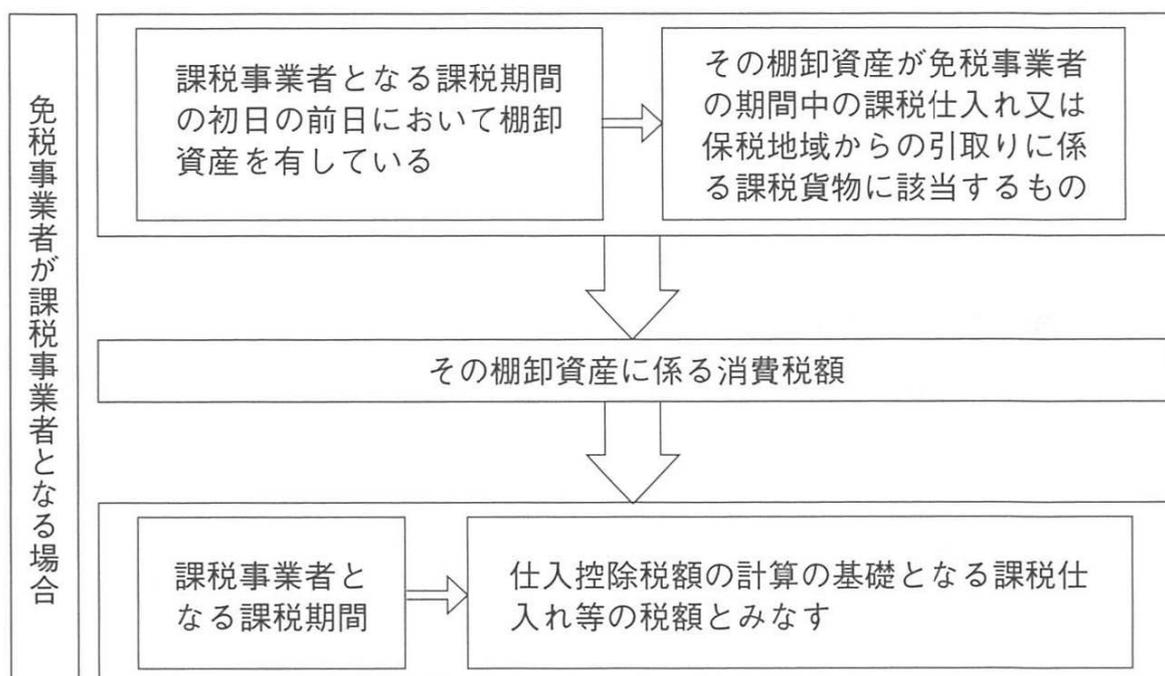
住宅の貸付けについては、その貸付けに係る契約において「人の居住の用」に供することが明らかでない場合に、消費税が非課税とされていますが、その契約において貸付けに係る用途が明らかにされていない場合であっても、その貸付け等の状況からみて人の居住の用に供されていることが明らかの場合*については、**消費税を非課税とすること**とされました。

- ※ 貸付け等の状況からみて人の居住の用に供することが明らかでない場合とは、例えば、住宅を賃貸する場合において、住宅の賃借人が個人であって、当該住宅が人の居住の用に供されていないことを賃貸人が把握していない場合が該当します。

【適用開始時期】令和2年4月1日以後に行われる住宅の貸付けから適用されます。

(3) 免税事業者が課税事業者となる場合の棚卸資産に係る仕入控除税額の調整

免税事業者が新たに課税事業者となる場合又は課税事業者が免税事業者となる場合には、棚卸資産に係る課税仕入れ等の税額について、次の方法により消費税額の調整を行うことになります（消法36）。



(4) 住宅の貸付け

住宅（人の居住の用に供する家屋又は家屋のうち人の居住の用に供する部分をいう。）の貸付け（当該貸付けに係る契約において人の居住の用に供することが明らかにされているものに限るものとし、一時的に使用させる場合その他の政令で定める場合を除く。）は、非課税になります（消法別表1十三、消令16の2）。

2. 居住用賃貸建物の取得等に係る消費税額の調整

上記1「居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除の制限」の適用を受けた「居住用賃貸建物」について、次のいずれかに該当する場合には、**仕入控除税額を調整すること**とされました。

- ◆ 第三年度の課税期間*1の末日にその居住用賃貸建物を有しており、かつ、その居住用賃貸建物の全部又は一部を調整期間*2に課税賃貸用*3に供した場合

⇒ 次の算式で計算した消費税額を第三年度の課税期間の仕入控除税額に加算

$$\text{加算する消費税額} = \frac{\text{居住用賃貸建物の課税仕入れ等に係る消費税額}}{\text{調整期間に行った居住用賃貸建物の貸付けの対価の額*4の合計額(A)}} \times \text{Aのうち課税賃貸用に供したものに係る金額}$$

○適用関係及び調整計算方法の具体例

単位：万円（税抜き）

(R3.4.1に2億円で居住用賃貸建物を取得し、同日以後「居住用」として貸し付けていたが、R5.6.1から「課税賃貸用」に供した場合)



- ◆ その居住用賃貸建物の全部又は一部を調整期間に他の者に譲渡した場合

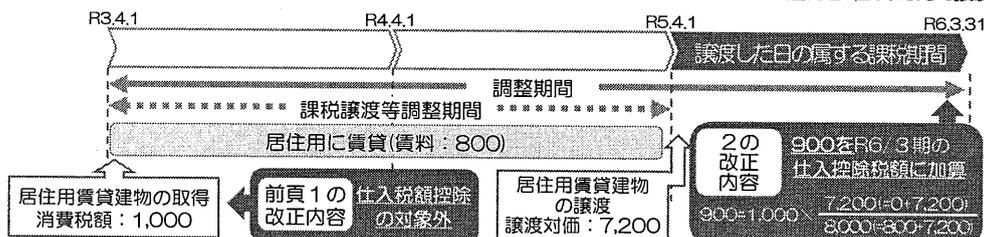
⇒ 次の算式で計算した消費税額を譲渡した日の属する課税期間の仕入控除税額に加算

$$\text{加算する消費税額} = \frac{\text{居住用賃貸建物の課税仕入れ等に係る消費税額}}{\text{課税譲渡等調整期間*5に行った居住用賃貸建物の貸付けの対価の額*4(B) + 居住用賃貸建物の譲渡の対価の額*4(C)}} \times (\text{Bのうち課税賃貸用に供したものに係る金額} + \text{Cの金額})$$

○適用関係及び調整計算方法の具体例

単位：万円（税抜き）

(R3.4.1に1億円で居住用賃貸建物を取得し、同日以後「居住用」として貸し付けていたが、R5.4.1にこの建物を7,200万円で譲渡した場合)



- ※1 第三年度の課税期間とは、居住用賃貸建物の仕入れ等の日の属する課税期間の初日以後3年を経過する日の属する課税期間をいいます。
- 2 調整期間とは、居住用賃貸建物の仕入れ等の日から第三年度の課税期間の末日までの間をいいます。
- 3 課税賃貸用とは、非課税とされる住宅の貸付け以外の貸付けの用をいいます。
- 4 対価の額は税抜き金額で、この対価の額について値引き等（対価の返還等）がある場合には、その金額を控除した残額で計算します。
- 5 課税譲渡等調整期間とは、居住用賃貸建物の仕入れ等の日からその居住用賃貸建物を他の者に譲渡した日までの間をいいます。

Ⅲ. 住宅の貸付けに係る非課税範囲の見直し

住宅の貸付けについては、その貸付けに係る契約において「人の居住の用」に供することが明らかでない場合に、消費税が非課税とされていますが、その契約において貸付けに係る用途が明らかにされていない場合であっても、その貸付け等の状況からみて人の居住の用に供されていることが明らかの場合*については、**消費税を非課税とすること**とされました。

- ※ 貸付け等の状況からみて人の居住の用に供することが明らかでない場合とは、例えば、住宅を賃貸する場合において、住宅の賃借人が個人であって、当該住宅が人の居住の用に供されていないことを賃貸人が把握していない場合が該当します。

【適用開始時期】令和2年4月1日以後に行われる住宅の貸付けから適用されます。

IV. 高額特定資産である棚卸資産等について調整措置の適用を受けた場合の納税義務の免除の特例の制限

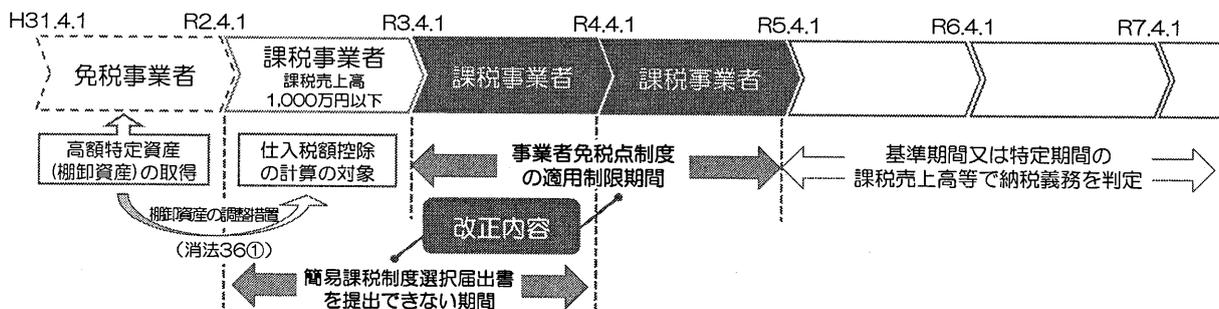
事業者が、**高額特定資産^{*1}**である棚卸資産等について、消費税法第36条第1項又は第3項の規定(以下「**棚卸資産の調整措置^{*2}**」といいます。)の適用を受けた場合には、その適用を受けた課税期間の翌課税期間からその適用を受けた課税期間の初日以後3年を経過する日の属する課税期間までの各課税期間については、**免税事業者になることができないこととされました。**

また、当該3年を経過する日の属する課税期間の初日の前日までの期間は、「**消費税簡易課税制度選択届出書**」を提出することができないこととされました。

※1 高額特定資産とは、一の取引単位につき、課税仕入れ等に係る支払対価の額(税抜き)が1,000万円以上の棚卸資産又は調整対象固定資産をいいます。

※2 棚卸資産の調整措置とは、免税事業者が課税事業者となる日の前日に、免税事業者であった期間中に行った課税仕入れ等に係る棚卸資産を有している場合、その棚卸資産の課税仕入れ等に係る消費税額を、課税事業者となった課税期間の課税仕入れ等に係る消費税額とみなして仕入税額控除の計算の対象とする等の制度です。

○適用関係の具体例

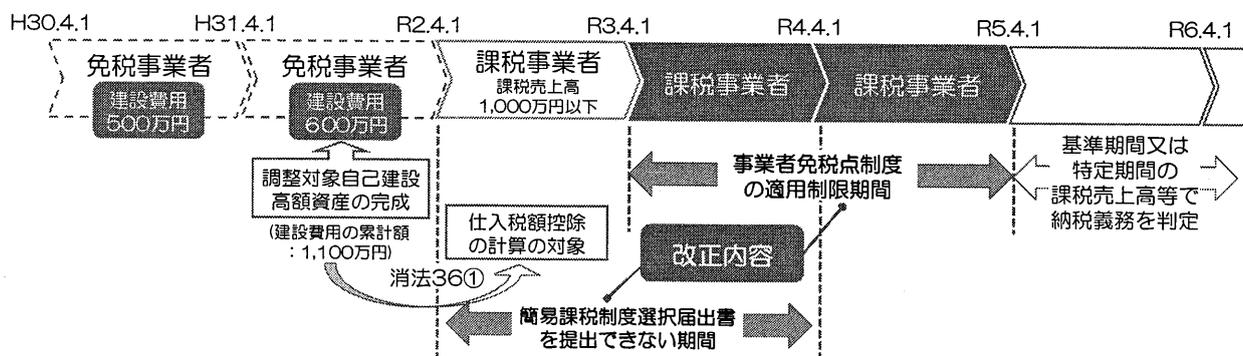


同様に、事業者が、**調整対象自己建設高額資産^{*3}**について、**棚卸資産の調整措置の適用を受けた場合**にも、その適用を受けた課税期間の翌課税期間からその適用を受けた課税期間(その適用を受けることとなった日の前日までに建設等が完了していない調整対象自己建設高額資産にあっては、その建設等が完了した日の属する課税期間)の初日以後3年を経過する日の属する課税期間までの各課税期間については、**免税事業者になることができないこととされました。**

また、当該3年を経過する日の属する課税期間の初日の前日までの期間は、「**消費税簡易課税制度選択届出書**」を提出することができないこととされました。

※3 調整対象自己建設高額資産とは、他の者との契約に基づき、又は事業者の棚卸資産として自ら建設等をした棚卸資産で、その建設等に要した課税仕入れに係る支払対価の額の100/110に相当する金額等の累計額が1,000万円以上となったものをいいます。

○適用関係の具体例



【適用開始時期】令和2年4月1日以後に棚卸資産の調整措置の適用を受けることとなった場合から適用されます。

麴町支部研修資料別冊 (2020.10.1)

税理士 松岡 章夫

目次

- I 配偶者居住権について・・・1
- II 令和2年度消費税法の改正・・・12

配偶者居住権について

配偶者居住権とは、被相続人の配偶者が、被相続人の財産に属した建物に相続開始の時に居住していた場合において、その居住していた建物（以下、「居住建物」という。）の全部について無償で使用及び収益をする権利をいいます。

1 創設の趣旨

A 配偶者居住権の制度創設

なお、配偶者居住権制度は、2020年4月1日以降に相続が開始した場合に限り、活用することができます。

B 配偶者居住権を利用しなかった場合と利用した場合の違い

次のケースを見てください。

相続人が被相続人である夫の妻と子の2名です。

夫の遺産は、自宅（建物と土地）と預貯金であり、それぞれその評価額は建物が1,000万円、土地が2,000万円、預貯金が1,000万円であるとします。

また、配偶者居住権の評価額が、仮に1,500万円であったとします。

① 配偶者居住権を利用しない場合

妻が自宅不動産（建物と土地。評価額の合計は3,000万円）を相続すると、妻の法定相続分（遺産の2分の1である2,000万円）を1,000万円オーバーします。

遺産分割において、妻が総額3,000万円の不動産、子が1,000万円の金融資産を相続することにつき、子が同意しない場合、子は妻に対し、自己の法定相続分（2,000万円）と取得する金融資産との差額1,000万円につき、妻から子に1,000万円を支払う義務を負担しなければ、遺産分割に応じないと主張することが考えられます。

② 配偶者居住権を利用した場合

これに対し、配偶者居住権の制度を利用しますと、妻は配偶者居住権（評価額1,500万円）と金融資産（500万円）を取得し、子は、自宅不動産の所有権（配偶者居住権の負担付き。評価額は3,000万円－1,500万円（配偶者居住権）＝1,500万円）と金融資産（500万円）を取得することができます。

2 配偶者居住権の成立要件等

A 成立要件

配偶者居住権は以下の3つの要件を満たした場合に発生します（民法1028条1項）。

- ① 被相続人の配偶者であること
- ② 被相続人の相続開始時に被相続人所有の建物に居住していたこと
- ③ ②の建物について配偶者に配偶者居住権を取得させる旨の遺産分割、又は遺贈、若しくは死因贈与のいずれかがあること

B 存続期間

配偶者居住権の存続期間は、原則として終身です（民法1030条本文）。

但し、遺産分割や遺贈の定めにより、有期の期間を定めることも可能です（同条但書）。

3 税法の評価

配偶者居住権については、取得した相続財産の分割行為である遺産分割等により定められ、具体的相続分を構成することから、相続により取得した財産として相続税の課税対象になります。その場合の財産評価については、下記の理由から相続税法第22条の「時価」によるのではなく、相続税法で別途評価方法を規定することとされました（相法23の2）。

① 法定評価とされた理由

相続税法は、相続税・贈与税における財産の評価額について、原則として、財産を取得した時における「時価」によることのみを定め（相法22）、具体的な評価方法については解釈に委ねられています（実務上は、専ら国税庁が定める「財産評価基本通達」により評価されています。）。ただし、地上権、定期金に関する権利等の一部の財産については、時価を把握することが困難である等の理由により、解釈に委ねるのではなく、相続税法に具体的な評価方法が法定されています。

配偶者居住権は、従前から居住していた建物を無償で使用・収益することができる権利であり、遺産分割においては具体的相続分を構成することから、一定の財産的価値を有しているものと考えられます。平成31年3月の相続税法の改正では、この配偶者居住権の評価について、原則的な「時価」による評価ではなく、地上権等と同様に評価方法を法定することとされました。その主な理由は次のとおりです。

イ 相続税法の「時価」とは、それぞれの財産の現況に応じ、不特定多数の当事者間で自由な取引が行われる場合に通常成立すると認められる価額、すなわち、客観的な交換価値をいうものと解されており、取引可能な財産を前提としているが、配偶者居住権は譲渡することが禁止されているため、この「時価」の解釈を前提とする限り、解釈に委ねるには馴染まないと考えられること。

ロ まだ制度が開始しておらず、配偶者居住権の評価額について解釈が確立されているとは言えない現状において解釈に委ねると、どのように評価すれば良いのか納税者が判断するのは困難であると考えられ、また、納税者によって評価方法が区々となり、課税の公平性が確保できなくなるおそれがあること。

ハ 配偶者の余命年数を大幅に超える存続期間を設定して配偶者居住権を過大に評価し、相続税の配偶者に対する税額軽減の適用を受ける等の租税回避的な行為を防止するためには、法令の定めによることが適切であると考えられること。

また、下記③のとおり、配偶者居住権のほか、配偶者居住権の目的となっている建物の所有権、配偶者居住権に基づく敷地の使用権及びその敷地の所有権等についても評価方法が法定されました。このうち、建物の所有権及び敷地の所有権等は、配偶者居住権そのものとは異なり取引可能な財産ですが、上記ロやハと同様の理由により法定評価とされています。

なお、遺産分割等においては、相続税法の法定評価によらず、例えば相続人間で合意した価額で配偶者居住権を設定することも当然ながら可能ですが、相続税の計算においては、法定評価を用いて評価しなければならず、他の評価方法で申告することは認められません（令和元年改正税法のすべて）。

② 評価方法の基本的な考え方

配偶者居住権を取得した配偶者は、その存続期間中、従前から居住していた建物を無償で使用・収益することができます。これをその建物を取得した相続人の側から見れば、配偶者居住権が存続する期間中は配偶者による無償の使用・収益を受忍する負担を負い、存続期間満了時点でその建物が自由な使用・収益が可能な完全な所有権に復帰することになります。

この点に着目し、まず、存続期間満了時点における建物所有権の価額を算定し、これを一定の割引率により現在価値に割り戻すことにより、相続開始時点における（配偶者居住権付の）建物所有権の評価額を算定します。そして、この価額を配偶者居住権が設定されなかったものとした場合の相続開始時点における建物所有権の評価額から控除することにより、間接的に配偶者居住権を評価することとされました（配偶者居住権に基づく敷地の使用権についても同様です）。

ところで、配偶者居住権は建物を無償で使用・収益する権利であり、配偶者は、建物の賃料に相当する額の利益を受けることになるという点に着目し、配偶者居住権が存続する期間中に受ける賃料相当額の総額を配偶者居住権の評価額とするというアプローチも考えられます。

しかしながら、建物の賃料は所在場所やその構造等によって様々であり、納税者が適正な賃料を算定することは一般に困難を伴うと考えられ、申告納税制度の下では、簡便性を欠くこととなります。そのため、このような賃料をベースとした評価方法は採用されませんでした（令和元年改正税法のすべて）。

③ 具体的な評価方法

具体的には、配偶者居住権、居住建物の所有権、配偶者居住権に基づき居住建物の敷地を使用する権利及び居住建物の敷地の用に供される土地等の4つに分割して評価をしていきます（相法23の2）。

まとめると、次のようになります。したがって、建物及び土地について、配偶者居住権部分と所有権部分との合計額は、当該建物及び土地の時価と一致することになります。

<建物側>

○配偶者居住権の価額

居住建物の時価－居住建物の所有権部分の価額

○居住建物の所有権部分の価額（これがマイナスのときは零となる。）

$$\text{居住建物の時価} \times \frac{\text{耐用年数} - \text{経過年数} - \text{存続年数}}{\text{耐用年数} - \text{経過年数}} \times A$$

A = 残存年数に応じた民法の法定利率による複利現価率

<土地側>

- 配偶者居住権に基づき居住建物の敷地を使用する権利の価額
当該敷地の時価 - 所有権部分の価額
- 居住建物の敷地の用に供される土地等の価額
当該敷地の時価 × A

ここで、上記の用語の定義は以下のとおりです。

(イ) 居住建物の時価

上記算式中の「居住建物の時価」とは、居住建物に配偶者居住権が設定されていないものとした場合のその居住建物の相続開始時における時価をいいます。

(注) ここでの配偶者居住権が設定されていないものとした場合の居住建物の時価とは、相続税法第22条の時価（財産評価基本通達で評価したもの）をいいます。

(ロ) 耐用年数

上記算式中の「耐用年数」とは、居住建物の全部が住宅用であるものとした場合におけるその居住建物に係る減価償却資産の耐用年数等に関する省令（耐用年数省令）に定める耐用年数に1.5を乗じて計算した年数（6月以上の端数は1年とし、6月に満たない端数は切り捨てます。）をいいます（相法23の2①ニイ、相令5の8②、相規12の2）。

ここで、耐用年数省令に定める耐用年数を1.5倍しているのは、耐用年数省令における耐用年数は事業用資産を前提として定められているところ、居住建物は通常は非事業用資産であり、事業用資産よりも耐用年数が長いと考えられることから、所得税の譲渡所得における非事業用資産の取得費の計算に関する規定（所令85）を参考にして、居住建物の耐用年数を設定したものです。

また、店舗併用住宅など、居住建物に非住宅用の部分がある場合の耐用年数については、用途区分毎に耐用年数を判定する等の方法も考えられますが、評価方法が煩雑となる面もあるため、簡便性の観点から、居住建物の全部が住宅用であるものとして、画一的に耐用年数を定めることとされました（令和元年改正税法のすべて）。

(ハ) 経過年数

上記算式中の「経過年数」とは、居住建物の新築時から配偶者居住権の設定時までの年数（6月以上の端数は1年とし、6月に満たない端数は切り捨てます。）をいいます（相法23の2①ニイ）。

なお、遺産分割の協議又は審判により配偶者居住権が設定される場合には、配偶者居住権の効力が生じるのは相続開始時よりも後の時点であり、その時点时起算点として配偶者居住権の存続年数が定まると考えられることから、居住建物の経過年数についても、相続開始時ではなく、配偶者居住権の設定時までの年数でカウントすることとされています。

また、被相続人が生前に増改築をした場合には、増改築部分を区分することなく、新築時からの経過年数によることとなります。

(二) 存続年数

上記算式中の「存続年数」とは、配偶者居住権が存続する年数をいいますが、具体的には、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれに定める年数（6月以上の端数は1年とし、6月に満たない端数は切り捨てます。）となります（相法23の2①ニイ、相令5の8③）。

A 配偶者居住権の存続期間が配偶者の終身の間とされている場合…その配偶者居住権が設定された時におけるその配偶者の平均余命（厚生労働省が男女別、年齢別に作成する完全生命表に掲載されている平均余命をいいます（相規12の3）。）また、ここでいう「完全生命表」は、配偶者居住権が設定された時の属する1月1日現在において公表されている最新のものによります（相基通23の2-5）

B Aに掲げる場合以外の場合…遺産分割の協議・審判又は遺言により定められた配偶者居住権の存続年数（その年数がその配偶者居住権が設定された時における配偶者の平均余命を超える場合には、その平均余命とします。）

したがって、例えば平均余命が10年である配偶者について、遺産分割等により存続期間が20年の配偶者居住権を設定したとしても、上記Bカッコ書きの規定により、平均余命である10年が評価上の存続年数の上限となります。

(ホ) 存続年数に応じた法定利率による複利現価率

上記算式中の「存続年数に応じた法定利率による複利現価率」とは、次の算式（小数点以下3位未満四捨五入）により算出した率をいいます（相法23の2①三、相規12の4）。

ここでいう「法定利率」は、配偶者居住権が設定された時における民法404条の規定に基づく利率をいいます（相基通23の2-4）。令和2年4月1日から令和5年3月31日までは3%となります。

《算式》

$$\frac{1}{(1+r)^N}$$

r：民法の法定利率

N：配偶者居住権の存続年数（上記（二））

(ヘ) 配偶者居住権が設定された時の意義

配偶者居住権が設定された時とは、次の区分に応じ、それぞれ次に定める時をいいます（相基通23の2-2）。

- ・民法1028条1項1号の規定に該当する場合（遺産の分割によって配偶者居住権を取得するとき）
…遺産の分割が行われた時
- ・民法1028条1項2号の規定に該当する場合（配偶者居住権が遺贈の目的とされたとき）
…相続開始の時

具体例 1 (存続年数が残存耐用年数に満たない場合、遺贈のケース)

夫が死亡し(2020.10.1)、遺贈により、子が自宅の土地・建物の所有権を相続し、妻(1944.4.20生)が終身の配偶者居住権が設定された場合の配偶者居住権等の具体的な計算をしてみると以下ようになります。

(前提) 建物の相続税評価額：10,000 千円

土地の相続税評価額：80,000 千円

建物の法定耐用年数(木造)：22 年

建物建築日：2005.5.25

(計算) 耐用年数：22 年×1.5=33 年

経過年数：15 年 4 月⇒15 年

存続年数：妻の相続開始時点の年齢 76 歳 5 月⇒6 月未満は切捨て 76 歳

76 歳の女性の平均余命は 14.82 年⇒6 月以上は切上げ 15 年

15 年の民法の法定利率 3%による複利現価率：0.642

イ 居住建物の所有権部分の価額

(1) まず、居住建物の相続開始時点の相続税評価を基に耐用年数(法定耐用年数×1.5)を経過したときの居住建物の評価がゼロとなると仮定します。

(2) 次に、配偶者居住権の存続期間が満了する時点での価額を算出します。建物は、使用又は時の経過により減価するため、存続期間満了時点の価額は、上記①で仮定した直線で減価するものと仮定した額になります(相似の考え方)。

$$10,000 \text{ 千円} \times \frac{(22 \text{ 年} \times 1.5 - 15 \text{ 年}) - 15 \text{ 年}}{(22 \text{ 年} \times 1.5 - 15 \text{ 年})} = 1,666 \text{ 千円}$$

(3) この配偶者居住権の存続期間が満了する時点での価額を法定利率による複利計算で現在価値に割り戻すことにより、相続開始時点における(配偶者居住権付の)居住建物の価額を算出します。

$$1,666 \text{ 千円} \times 0.642 = 1,070 \text{ 千円} \Rightarrow \text{居住建物の所有権部分の価額}$$

ロ 配偶者居住権の価額

$$\text{居住建物の時価} - \text{居住建物の所有権部分の価額} = 10,000 \text{ 千円} - 1,070 \text{ 千円} = 8,930 \text{ 千円}$$

ハ 居住建物の敷地の用に供される土地等の価額

① 上記イの居住建物の所有権部分の価額の評価方法と同様に、まず、居住建物の敷地の用に供される土地(土地の上に存する権利を含みます。以下「土地等」といいます。)の配偶者居住権の存続期間が満了する時点での価額を算出します。この場合、将来時点における土地等の時価を評価するのは不

現実性を伴い困難な場合が多いと考えられること等から、時価変動を捨象し、存続期間満了時における価額は相続開始時における価額と等しいものと仮定されています(令和元年改正税法のすべて)。

配偶者居住権の存続期間が満了する時点での価額=80,000 千円

- ② 次に、この価額を法定利率による複利計算で現在価値に割り戻すことにより、相続開始時点における(配偶者居住権付の)土地等の価額を算出します(相法 23 の 2③④)。

$$80,000 \text{ 千円} \times 0.642 = 51,360 \text{ 千円}$$

二 配偶者居住権に基づき居住建物の敷地を使用する権利の価額
当該敷地の時価－所有権部分の価額

$$80,000 \text{ 千円} - 51,360 \text{ 千円} = 28,640 \text{ 千円}$$

<具体例 1 >

(千円)

	妻	子	合計
建物部分	8,930	1,070	10,000
土地部分	28,640	51,360	80,000
合計	37,570	52,430	90,000

4 配偶者が死亡したとき

配偶者が死亡した場合には、民法の規定により配偶者居住権が消滅することとなります。この場合、居住建物の所有者はその居住建物について使用収益ができることとなりますが、民法の規定により(予定どおり)配偶者居住権が消滅するものであり、配偶者から居住建物の所有者に相続を原因として移転する財産はありませんので、相続税の課税関係は生じません(配偶者居住権の存続期間が終身ではなく、例えば10年といった有期で設定されて存続期間が満了した場合も、同様に贈与税の課税関係は生じません。)(相基通9-13の2(注))。

これについては、居住建物の所有者が使用収益することが可能となったことを利益と捉え、その居住建物の所有者に対してみなし課税をするという考え方もありますが、このように配偶者の生存中存続し、死亡に伴い消滅するという権利関係が生じるのは民法に定められた配偶者居住権の意義そのものに由来するものであることや、居住建物の所有者は配偶者居住権の存続期間中は自らの使用収益が制約されるという負担を負っていること、上記の評価方法の考え方からすれば、その負担は存続期間にわたって逡減するものであり、配偶者の死亡時にまとまって解消されるのではないことを踏まえれば、課税の公平上問題があるとも言えないことから、みなし課税をする必要はないと考えられます。

また、上記(1)の場合と異なり、配偶者は、その死亡による配偶者居住権の消滅の時に、当初設定した配偶者居住権に基づき建物の使用収益の完了に至ることから、移転し得る経済的価値は存在しないと考えられ、相続税法第9条の規定の適用もないと考えられます。

なお、上記のとおり、配偶者居住権の評価に用いる存続年数は原則として平均余命によることとされていますが、実際には、配偶者は相続税の課税時期における平均余命より早く亡くなる場合もあれば、それより長く生存される場合もあります。この場合、課税時期に想定された平均余命による評価額と実際の死亡時期を用いた事後的な評価額とでは結果的に差を生じることとなりますが、平均余命による評価は、課税時期における最も合理的な評価方法であると考えられることから、この差を生じ

たことに伴い事後的に税額を調整する必要はないものと考えられます。この点は、同じく平均余命によっている相続税法第 24 条の定期金に関する権利の評価においても同様となっています（令和元年改正税法のすべて）。

5 期間の途中で合意解除、放棄等があった場合（無償のとき）

配偶者居住権は、当初設定した存続期間をその途中で変更することができないと解されていますが、配偶者が放棄をすること、配偶者と所有者との間の合意により解除することが可能と解されます。また、配偶者が民法第 1032 条第 1 項の用法遵守義務に違反した場合には、居住建物の所有者は、配偶者居住権を消滅させることができます。

このように配偶者居住権の存続期間の満了前に何らかの事由により配偶者居住権が消滅することとなった場合に、当該建物又はその敷地の所有者が、対価を支払わなかったとき、又は著しく低い価額の対価を支払ったときは、原則として、当該建物又は敷地の所有者が、その消滅直前に、当該配偶者が有していた配偶者居住権の価額又は敷地使用权の価額（対価の支払いがある場合にはその価額を控除した金額）を、当該配偶者から贈与により取得したものと、贈与税が課されることとなります（相基通 9-13 の 2）。

具体例 2（配偶者居住権設定から 4 年後に配偶者が老人ホームに入り配偶者居住権を放棄した場合）

2020.10.1

夫死亡

2024.10.10.

配偶者居住権放棄（無償）

夫が死亡し（2020.10.1）、遺贈により、子が自宅の土地・建物の所有権を相続し、妻（1944.4.20 生）が終身の配偶者居住権が設定された後、4 年余り後（2024.10.10）に配偶者が老人ホームに入ることになったので、配偶者居住権を放棄した場合の具体的な計算をしてみると以下のようになります。

この計算にあたっては、配偶者居住権等の設定時の評価を減価する方法もあるかと思いますが、配偶者居住権の存続期間の満了前に配偶者居住権が消滅することとなったのであり、課税時期は今回の消滅時であり、今回の消滅時に配偶者居住権の設定があったものとして計算することになります（相基通 23 の 2-6）。

（前提）建物の配偶者居住権消滅時の相続税評価額：8,000 千円

土地の配偶者居住権消滅時の相続税評価額：100,000 千円

建物の法定耐用年数（木造）：22 年

建物建築日：2005.5.25

（計算）耐用年数：22 年×1.5=33 年

経過年数：19 年 4 か月⇒19 年

存続年数：妻の相続開始時点の年齢 80 歳 5 か月⇒6 月未満は切捨て 80 歳

80 歳の女性の平均余命は 11.71 年⇒6 月以上は切上げ 12 年

12 年の民法の法定利率 3%による複利現価率：0.701

イ 居住建物の所有権部分の価額

$$\begin{aligned} & \text{居住建物の時価} \times \frac{\text{耐用年数} - \text{経過年数} - \text{存続年数}}{\text{耐用年数} - \text{経過年数}} \times A \\ &= 8,000 \text{ 千円} \times \frac{33 - 19 - 12}{33 - 19} \times 0.701 \\ &= 801 \text{ 千円} \end{aligned}$$

ロ 配偶者居住権の価額

$$\text{居住建物の時価} - \text{居住建物の所有権部分の価額} = 8,000 \text{ 千円} - 801 \text{ 千円} = 7,199 \text{ 千円}$$

ハ 居住建物の敷地の用に供される土地等の価額

$$100,000 \text{ 千円} \times 0.701 = 70,100 \text{ 千円}$$

ニ 配偶者居住権に基づき居住建物の敷地を使用する権利の価額

当該敷地の時価 - 所有権部分の価額

$$100,000 \text{ 千円} - 70,100 \text{ 千円} = 29,900 \text{ 千円}$$

ホ 贈与とみなされる金額

$$\text{ロ} + \text{ニ} = 7,199 \text{ 千円} + 29,900 \text{ 千円} = 37,099 \text{ 千円}$$

6 期間の途中で合意解除、放棄等があった場合（対価の授受があるとき）

(1) 対価の決め方

上記具体例2で示したとおり、配偶者居住権が消滅することとなった場合に、当該建物又はその敷地の所有者は対価を支払わなかったとき、又は著しく低い価額の対価を支払ったときは、贈与税が課されることとなりますので、配偶者居住権が消滅することとなった場合には、当該建物又は敷地の所有者が配偶者に何らかの対価を支払うことが想定されます。

では、このときの適正な対価とはどのように決まるのかですが、今回法定化された配偶者居住権の評価方法でその消滅直前の価額を算出することが考えられます。

収入金額は、以下のように決めることができます。

- ・ 配偶者居住権…7,199 千円
- ・ 配偶者居住権に基づき居住建物の敷地を使用する権利の価額…29,900 千円

合計 37,099 千円

この金額にしておけば、低額譲受というみなし贈与は発生しません。

(2)取得費の計算

配偶者居住権等の取得費の計算については、令和2年度税制改正において明確化されました。具体的には、配偶者居住権、居住建物の所有権、配偶者居住権に基づき居住建物の敷地を使用する権利及び居住建物の敷地の用に供される土地等の4つに分割して計算をしていきます（所法60②③、所令169の2①～④）。

<建物側>

イ 配偶者居住権の価額

配偶者居住権の設定時の被相続人から引き継いだ居住建物の取得費×B×(1-C)

$$B = \frac{\text{配偶者居住権の設定時の価額}}{\text{相続開始時の建物の相続税評価額}}$$

$$C = \frac{\text{配偶者居住権の設定から消滅時までの年数（6月以上の端数は1年、6月に満たない端数は切捨て）}}{\text{配偶者居住権の存続期間}}$$

ロ 居住建物の所有権部分の取得費

消滅時の居住建物の取得費－消滅時の配偶者居住権の取得費

<土地側>

ハ 配偶者居住権に基づき居住建物の敷地を使用する権利の価額

配偶者居住権の設定時の被相続人から引き継いだ当該土地の取得費×D×(1-C)

$$D = \frac{\text{配偶者居住権設定時の敷地使用权の価額}}{\text{相続開始時の土地の相続税評価額}}$$

ニ 居住建物の敷地の用に供される土地等の価額

消滅時の当該土地の取得費－消滅時の配偶者居住権の敷地使用权の取得費

(3) 所得区分

配偶者居住権及び配偶者居住権に基づき居住建物の敷地を使用する権利の消滅の対価については、総合譲渡所得とされます（所法33①③、所令82二、三）。ここで、長期・短期譲渡の区分となる5年の起算日は、配偶者居住権の設定の日ではなく、被相続人の配偶者居住権の目的となっている建物及び当該敷地の取得日となります（所令82二、三）。

7 小規模宅地等の特例の措置

この配偶者居住権は、借家権類似の建物についての権利とされていることから、配偶者居住権自体が小規模宅地特例の対象となることはありません。他方、配偶者居住権に付随するその目的となっている建物の敷地を使用する権利（敷地使用权）については、「土地の上に存する権利」に該当しますので、小規模宅地特例の対象となります。なお、小規模宅地特例を受けるものとしてその全部又は一部の選択をしようとする宅地等が配偶者居住権の目的となっている建物の敷地の用に供される宅地等又は配偶者居住権に基づく敷地使用权の全部又は一部である場合には、その宅地等の面積は、その面積に、それぞれその敷地の用に供される宅地等の価額又はその敷地使用权の価額がこれらの価額の合計額のうちに占める割合を乗じて得た面積であるものとみなして計算をし、限度面積要件を判定します（措令40の2⑥、措通69の4-1の2）。

配偶者居住権が設定されている場合における小規模宅地等の面積調整

【 例 】

- 土地：更地の相続税評価額 4,000 万円 面積 400 m²
- 子が土地・建物を相続
- 建物に配偶者が居住
- 配偶者居住権の敷地使用权の評価額 1,000 万円

【 面積調整 】

○配偶者・・・ $400 \text{ m}^2 \times 1,000 \text{ 万円} / 4,000 \text{ 万円} = 100 \text{ m}^2$ →居住用の限度面積を満たす。