

追 録

平成21年度版「改正税法の要点解説」（平成21年7月15日発行）につき、書籍校了後に、「経済危機対策」における税制上の措置として、租税特別措置法の一部を改正する法律（平成21年法律第61号）が成立いたしました。下記の3つの制度が創設・改正されましたので、ご参照ください。

【所得税関係】

① 試験研究を行った場合の所得税額の特別控除の特例の創設

1 制度の内容

(1) 税額控除限度額等の特例の導入

試験研究費の総額に係る特別税額控除制度、特別試験研究費の額に係る特別税額控除制度、繰越税額控除限度超過額に係る特別税額控除制度、中小企業技術基盤強化税制及び繰越中小企業者税額控除限度超過額に係る特別税額控除制度の各制度について、平成22年及び平成23年の各年分（事業を廃止した日の属する年分を除きます。）において適用を受ける場合には、これらの税額控除の適用を受けることができる限度額が、その年分の事業所得に係る所得税額の20%相当額から30%相当額に引き上げられました（措法10の2①）。

(2) 平成22年分及び平成23年分の繰越税額控除限度超過額に係る特例の導入

① 繰越税額控除限度超過額に係る特別税額控除制度及び繰越中小企業者税額控除限度超過額に係る特別税額控除制度について、平成24年において適用を受ける場合に、平成22年に生じた繰越（中小企業者）税額控除限度超過額があるときは、これを含めて繰越控除できることとされました。この場合に、繰越控除の適用を受けることができる限度額は、その年分の事業所得に係る所得税額の30%相当額となります（措法10の2②二、③二）。

② 繰越税額控除限度超過額に係る特別税額控除制度及び繰越中小企業者税額控除限度超過額に係る特別税額控除制度について、平成25年において適用を受ける場合に、平成22年又は平成23年に生じた繰越（中小企業者）税額控除限度超過額があるときは、これを含めて繰越控除できることとされました。この場合に、繰越控除の適用を受けることができる限度額は、その年分の事業所得に係る所得税額の30%相当額となります（措法10の2②三、③三）。

2 所得税関係

(3) 適用対象者、適用要件等

- ① (1)及び(2)の適用対象者は、青色申告書を提出する個人です。
- ② (1)及び(2)の適用要件として、繰越税額控除の適用を受けようとする場合には、税額控除の適用を受けたその前年分の確定申告書に繰越税額控除限度超過額の明細書の添付があり、かつ、その繰越税額控除の適用を受けようとするその年分の確定申告書にその控除を受ける金額について記載及び明細書の添付がある場合に適用することができることとされています（措法10の2⑥）。
- ③ 試験研究費の総額に係る特別税額控除制度、特別試験研究費の額に係る特別税額控除制度、繰越税額控除限度超過額に係る特別税額控除制度、中小企業技術基盤強化税制及び繰越中小企業者税額控除限度超過額に係る特別税額控除制度の各制度により控除すべき金額は、その年分の総所得金額に係る所得税額から控除することとされており、その際、配当控除の額があるときは、まず配当控除の額を控除するよう、政令において控除の順序が定められています（措令5の3①③⑤⑦⑨）。これらの規定の適用において、この特例の適用を受けて計算された税額控除額が基礎となることが明らかにされています。

2 適用関係

上記1の改正は、平成22年分以後の所得税について適用することとされています（改正措法附則2）。

② その他の所要の整備（所得税の額から控除される特別控除額の特例）

上記①の「試験研究を行った場合の所得税額の特別控除の特例の創設」に伴い、一の年において複数の特別税額控除制度を適用した場合における所要の整備が行われ、所得税の額から控除される特別税額控除の特例が設けられました。

1 制度の概要等

(1) 制度の概要及び趣旨

個人がその年において、租税特別措置法における特別税額控除制度のうち複数の規定の適用を受けようとする場合において、その適用を受けようとする規定による税額控除可能額の合計額がその年分の事業所得に係る所得税額を超える場合には、その超える部分の金額は、その年分の総所得金額に係る所得税額から控除せず（措法10の7①）に、各税額控除制度の繰越税額控除限度超過額

としてその翌年分以後に繰越控除する（措法10の7③）ことが明らかにされました。

改正前においては、複数の特別税額控除制度の適用に関する調整規定が存在しないため、控除税額の合計額がその年分の事業所得に係る所得税額を超えることがあった場合に、その超える部分の金額は切り捨てるべきか、繰越控除すべきか等の処理について、規定上、明らかではありませんでした。今回、税額控除の適用を受けることができる限度額が拡充されることに伴い、整備されたものです。

(2) 対象となる特別税額控除の規定

対象となる租税特別措置法の特別税額控除の規定は、次のとおりです（措法10の7①）。

- ① 第10条第1項から第3項まで（これらの規定を第10条の2第1項又は第2項の規定により読み替えて適用する場合を含みます。）
- ② 第10条第4項又は第5項（これらの規定を第10条の2第1項又は第3項の規定により読み替えて適用する場合を含みます。）
- ③ 第10条第6項
- ④ 第10条の2の2（改正前の第10条の2）第3項又は第4項
- ⑤ 第10条の3第3項又は第4項
- ⑥ 第10条の4第3項、第4項又は第6項
- ⑦ 第10条の5第3項又は第4項
- ⑧ 第10条の6第3項又は第4項

(3) 税額控除可能額

(2)①から⑧までの規定の税額控除限度額のうちこれらの規定による控除をしても控除しきれなかった金額（いわゆる繰越税額控除の対象となる繰越税額控除限度超過額が該当します。）を控除した金額が、本制度の適用対象である税額控除可能額となります（措法10の7①）。

(4) 所得税額超過額

その年分において適用を受けようとする特別税額控除制度の税額控除可能額の合計額のうち、その年分の事業所得に係る所得税の額を超える部分の金額が所得税額超過額です。この所得税額超過額は、(2)①から⑧までの規定のうち控除可能期間が最も長いものから順次成ることとされています（措法10の7①後段）。

この控除可能期間とは、(2)①から⑧までの規定の適用を受けた年の翌年1月1日から、これらの規定による税額控除可能額についてそれぞれの制度の繰越

4 所得税関係

税額控除に関する規定（例えば、租税特別措置法第10条第3項）を適用したならば繰越税額控除が可能な最終の年の12月31日までの期間をいいます（措法10の7②）。つまり、税額控除可能額を個々の税額控除制度における税額控除限度超過額と仮定した場合にその繰り越して税額控除することができる期間ということになります。

また、特別税額控除制度における繰り越して税額控除することができる期間は、現行の特別控除制度においては1年間というものが大半です。そこで、控除可能期間が同じになる税額控除可能額については、個人が選択した順に控除可能期間が長いものとして、適用することができることとされています（措令5の9②）。

なお、所得税額超過額は、その年分の総所得金額に係る所得税の額から控除しないこと（措法10の7①）とされていることから、(2)①から⑧までのそれぞれの特別税額控除に関する規定の適用においても、本特例の適用を受けた後の金額が対象となります。

(5) 所得税額超過額の繰越控除

(2)①から⑧までの規定による税額控除可能額のうち所得税額超過額を構成することとされた部分に相当する金額は、翌年以後の各年分において、これらの規定による税額控除制度における繰越税額控除限度超過額に該当するもの限り、その税額控除制度による繰越税額控除に関する規定を適用して、税額控除をすることができます（措法10の7③）。

つまり、(2)①から⑧までの規定による税額控除可能額のうち所得税額超過額を構成することとされた部分に相当する金額は、個別の税額控除制度における繰越税額控除限度超過額と同様に扱って繰越控除することになります。

なお、租税特別措置法第10条の5第5項に規定する繰越税額控除限度超過額で繰越控除されるべき金額が所得税額超過額を構成することとされた場合には、その所得税額超過額とされた年で新たに生じたものとするのではなく、もともと発生した年において生じたものとなりますので、超過額の繰越期間がこの制度によって延びることはありません。

(6) 明細書の添付等

(5)の規定の適用を受けるためには、所得税額超過額が生じた年及びその翌年以後の各年分の確定申告書に所得税額超過額の明細書を添付し、また、(5)の規定の適用を受ける年の確定申告書に、繰越控除を受ける金額の記載及びその金額に関する明細書の添付が必要です（措法10の7④）。

なお、租税特別措置法第10条の7第4項には、「控除される金額は、当初申告に係るその控除を受けるべき金額に限る」との規定はありませんが、所得税

額超過額の繰越控除の税額控除段階においては、個別の税額控除制度の規定を適用するため本制度に規定していないだけであり、個別の税額控除制度における規定により、控除される金額はその当初申告に係るその控除を受けるべき金額に限られます。

2 適用関係

上記1の制度は、個人の平成22年分以後の所得税について適用することとされています（改正措法附則3）。

【法人税関係】

① 中小企業の交際費等の損金不算入制度

1 改正前の制度の概要

この制度は、法人が平成18年4月1日から平成22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、その事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないというものです（措法61の4）。ただし、資本金の額又は出資金の額が1億円以下である法人については、支出する交際費等の額の年400万円（定額控除限度額）以下の部分の10%に相当する金額と年400万円を超える部分の金額との合計額が損金不算入となります。

（注） 清算中の各事業年度については、本制度の対象となる事業年度から除かれます。

なお、連結納税制度の場合についても、概ね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

資本金の額又は出資金の額が1億円以下である法人の定額控除限度額が400万円から600万円に引き上げられました（措法61の4①）。

なお、連結納税制度の場合についても、同様の改正が行われています（措法68の66①）。

3 適用関係

上記2の改正は、法人の平成21年4月1日以後に終了する事業年度分の法人

6 法人税関係

税について適用し、法人の同日前に終了した事業年度分の法人税については、従前どおりとされています（改正措法附則6）。

連結納税制度の場合については、連結法人の連結親法人事業年度が平成21年4月1日以後に終了する連結事業年度分の法人税について適用し、連結法人の連結親法人事業年度が同日前に終了した連結事業年度分の法人税については、従前どおりとされています（改正措法附則9）。

なお、平成21年4月1日以後に終了した事業年度について、既にその確定申告書を提出している場合であっても、本措置を適用することができます。連結納税制度の場合についても同様です。

② 試験研究を行った場合の法人税額の特別控除の特例の創設

1 改正前の制度の概要

この制度は次の仕組みから構成されています。

(1) 試験研究費の総額に係る税額控除制度

この制度は、青色申告書を提出する法人の各事業年度において、その事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される試験研究費の額がある場合に、その事業年度の所得に対する法人税額から、試験研究費の額に試験研究費割合に応じた税額控除割合（8～10%）を乗じて計算した金額を控除することができるというものです（措法42の4①）。ただし、合併による解散以外の解散の日を含む事業年度及び清算中の各事業年度は、この制度の適用を受けることはできません。

なお、この場合の特別控除税額は、当期の法人税額の20%相当額を限度とし、控除限度超過額については、1年間の繰越しが認められています（措法42の4①後段、42の4③）。この繰り越された控除限度超過額についての繰越し税額控除制度については、下記(3)の制度をご参照ください。

(2) 特別試験研究費の額に係る税額控除制度

この制度は、青色申告書を提出する法人の各事業年度において、その事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される特別試験研究費の額がある場合に、その事業年度の所得に対する法人税額から、その事業年度の特別試験研究費の額に税額控除割合を乗じて計算した金額を控除することができるというものです（措法42の4②）。ただし、合併による解散以外の解散の日を含む事業年度及び清算中の各事業年度は、この制度の適用を受けることはできません。また、この税額控除割合は、12%から上記(1)の税額控除割合を控除した割合と

されています。これにより、特別試験研究費については、上記(1)の制度と合わせて12%相当額の税額控除をすることができます。

なお、この場合の特別控除税額は、上記(1)の試験研究費の総額に係る税額控除制度と合わせて法人税額の20%相当額を限度とし、控除限度超過額については、1年間の繰越しが認められています(措法42の4②後段、42の4③)。この繰り越された控除限度超過額についての繰越税額控除制度については、下記(3)の制度をご参照ください。

(3) 繰越税額控除限度超過額に係る税額控除制度

この制度は、青色申告書を提出する法人の各事業年度において、繰越税額控除限度超過額を有する場合には、当該各事業年度の試験研究費の額が前事業年度の試験研究費の額を超えていることを要件として、当該事業年度の法人税の額から当該繰越税額控除限度超過額に相当する金額を控除できるというものです(措法42の4③)。

なお、この場合の特別控除税額は、法人税額の20%相当額が限度とされていますが、その事業年度において、上記(1)又は(2)の制度の適用がある場合には、法人税額の20%相当額からこれらの制度により法人税の額から控除される金額を控除した金額が限度となります(措法42の4③)。

(注) 繰越税額控除限度超過額とは、法人の事業年度開始の日前1年以内に開始した各事業年度で、上記(1)又は(2)の制度における試験研究費の額又は特別試験研究費の額に税額控除割合を乗じた金額のうち、法人税額の20%相当額の限度額を超えていることにより、控除をしても控除しきれなかった金額をいいます。ただし、既に本制度の適用を受け、繰越税額控除されている金額がある場合には、これを除きます(措法42の4⑭四)。

(4) 中小企業技術基盤強化税制

この制度は、青色申告書を提出する中小企業者等の各事業年度において、所得の金額の計算上損金の額に算入される試験研究費の額がある場合に、上記(1)及び(2)の各税額控除の適用に代えて、その事業年度の法人税の額から試験研究費の額の12%相当額を控除することができるというものです(措法42の4⑥)。ただし、合併による解散以外の解散の日を含む事業年度及び清算中の各事業年度は、この制度の適用を受けることはできません。

なお、この場合の税額控除限度額は、当期の法人税額の20%相当額とし、控除限度超過額については、1年間の繰越しが認められています(措法42の4⑥後段、⑦)。この繰り越された控除限度超過額についての繰越税額控除制度については、下記(5)の制度をご参照ください。

8 法人税関係

(5) 繰越中小企業者等税額控除限度超過額に係る税額控除制度

この制度は、青色申告書を提出する法人の各事業年度において、繰越中小企業者等税額控除限度超過額を有する場合には、当該各事業年度の試験研究費の額が前事業年度の試験研究費の額を超えていることを要件として、当該事業年度の法人税の額から当該繰越中小企業者等税額控除限度超過額に相当する金額を控除できるといふものです（措法42の4⑦）。

なお、この場合の特別控除税額は、法人税額の20%相当額が限度となります。

ただし、その事業年度において、上記(4)の制度の適用がある場合には、法人税額の20%相当額から(4)の制度により法人税の額から控除される金額を控除した金額が限度となります（措法42の4⑦）。

(注) 繰越中小企業者等税額控除限度超過額とは、法人の事業年度開始の前日以前1年以内に開始した各事業年度で、上記(4)の制度における試験研究費の額に税額控除割合（12%）を乗じた金額のうち、法人税額の20%相当額の限度額を超えていることにより、控除をしても控除しきれなかった金額をいいます。ただし、既に本制度の適用を受け、繰越税額控除されている金額がある場合には、これを除きます（措法42の4⑯七）。

(6) 試験研究費の増加額等に係る税額控除制度

青色申告書を提出する法人が、平成20年4月1日から平成22年3月31日までの間に開始する各事業年度において、次の①又は②に該当する場合に、それぞれ①又は②の算式により計算した金額を税額控除することができるというものです（措法42の4⑨）。ただし、法人が①と②のいずれにも該当する場合には、法人の選択によりいずれか1つの制度のみ適用することとし、①と②の双方を同時に適用することはできません（措法42の4⑩）。

なお、この措置により税額控除される金額は、当期の法人税の額の10%相当額を限度とすることとされています。

① 当期の試験研究費の額が、比較試験研究費の額を超え、かつ、基準試験研究費の額を超える場合（措法42の4⑨一）

算式：（当期の試験研究費の額－比較試験研究費の額）×5%

② 当期の試験研究費の額が平均売上金額の10%相当額を超える場合（措法42の4⑨二）

算式：（当期の試験研究費の額－平均売上金額×10%）×超過税額控除割合

（注） 超過税額控除割合：（試験研究費割合－10%）×0.2

(7) 連結納税制度における試験研究費の総額に係る税額控除制度等

連結親法人又はその連結子法人の連結所得の金額の計算上損金の額に算入される試験研究費の額がある場合に上記(1)から(6)までとはほぼ同様の制度が講じら

れていますが、上記(1)の試験研究費の総額に係る税額控除制度、上記(2)の特別試験研究費の額に係る税額控除制度、上記(4)の中小企業技術基盤強化税制及び上記(6)の試験研究費の増加額等に係る税額控除制度のいずれの制度についても、特別控除税額は、連結グループ全体で計算することとされています（措法68の9）。

2 改正の趣旨

現在の景気の低迷により法人税額が下落する企業に対しても、引き続き研究開発を促し、将来の成長力の強化を図ることが重要です。

そこで、今回、研究開発税制のメリットを確保するため、現行の研究開発税制において法人税額を基準として定められている特別税額控除額の上限について、時限的に引上げ等を行うことにより、企業の研究開発投資を下支えし、我が国経済の成長力強化につなげようとするものです。

3 改正の内容

(1) 改正の概要

上記1(1)の「試験研究費の総額に係る税額控除制度」、(2)の「特別試験研究費の税額控除制度」、(3)の「繰越税額控除限度超過額に係る税額控除制度」、(4)の「中小企業技術基盤強化税制」及び(5)の「繰越中小企業者等税額控除限度超過額に係る税額控除制度」について、次の特例が設けられました。

① 平成21年度及び平成22年度に開始した事業年度の特例

上記1(1)から(5)までの制度について、平成21年4月1日から平成23年3月31日までの間に開始する各事業年度における税額控除の適用を受けることができる限度額が、当期の法人税額の20%から30%に引き上げられました（措法42の4の2①）。

② 平成23年度及び平成24年度に開始した事業年度の特例

上記1(3)及び(5)の制度について、平成23年4月1日から平成25年3月31日までの間に開始する各事業年度における繰越税額控除について、次の特例が設けられました。

イ 平成23年4月1日から平成24年3月31日までの間に開始する事業年度において平成21年度に生じた繰越税額控除限度超過額がある場合には、これを含めて繰越控除できることとされました。また、平成21年度又は平成22年度に生じた繰越税額控除限度超過額がある場合に、繰越控除の適用を受けることができる限度額は、当期の法人税額の30%となります（措法42の4の2②三、⑤三）。

ロ 平成24年4月1日から平成25年3月31日までの間に開始する事業年度において平成21年度又は平成22年度に生じた繰越税額控除限度超過額がある

10 法人税関係

場合には、これを含めて繰越控除できることとされました。この場合に、繰越控除の適用を受けることができる限度額は、当期の法人税額の30%となります（措法42の4の2②四、⑤四）。

(2) 適用対象法人

適用対象法人は、上記1(1)から(5)までの制度を適用する場合と同じです。すなわち、上記1(1)から(3)まで及び(5)の制度であれば青色申告書を提出する法人であり、上記1(4)の制度であれば青色申告書を提出する中小企業者等となります。

(3) 適用対象事業年度等

既に上記(1) 改正の概要でも記載しているとおり、平成21年4月1日から平成23年3月31日までに開始する事業年度については、上記1(1)から(5)までの制度の税額控除の適用を受けることができる限度額が当期の法人税額の30%となります。

また平成23年4月1日から平成25年3月31日までに開始する事業年度については、平成21年度分繰越税額控除限度超過額又は平成22年度分繰越税額控除限度超過額がある場合に限り、これらの金額を繰越控除することが可能となるとともに、繰越控除制度における税額控除の適用を受けることができる限度額が当期の法人税額の30%となります。

(4) 適用要件

適用要件は、上記1(1)から(5)までの制度を適用する場合と同じです。したがって、繰越税額控除を適用する場合の適用要件である当期の試験研究費が前期の試験研究費を超えていること、繰越事業年度において明細書を添付すること等の要件も同じです。

(5) 連結納税制度

連結納税制度についても、上記(1)から(4)までと同様の特例が設けられています。

4 適用関係

上記3の改正は、法人の平成21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することとされています（改正措法附則4）。

連結納税制度の場合については、連結法人の連結親法人事業年度が平成21年4月1日以後に開始する連結事業年度分の法人税について適用することとされています（改正措法附則7）。

③ その他の所要の整備（法人税の額から控除される特別控除額の特例）

上記「② 試験研究を行った場合の法人税額の特別控除の特例の創設」に伴い、一の事業年度において複数の特別税額控除制度を適用した場合における所要の整備が行われました。具体的には、「法人税の額から控除される特別控除額の特例」が設けられ、その制度の概要等は次のとおりです。

1 制度の概要等

(1) 制度の概要

法人が一の事業年度において、租税特別措置法における特別税額控除制度のうち複数の規定の適用を受けようとする場合において、その適用を受けようとする規定による税額控除可能額の合計額が当期の法人税額を超える場合には、その超える部分の金額は、当期の法人税額から控除せずに（措法42の12①）、各税額控除制度の繰越税額控除限度超過額として翌期以後に繰越控除する（措法42の12③）ことが明確化されました。

(2) 対象となる特別税額控除の規定

対象となる租税特別措置法の特別税額控除の規定は、次のとおりです（措法42の12①）。

- ① 第42条の4第1項から第3項まで（これらの規定を第42条の4の2第1項又は第2項の規定により読み替えて適用する場合があります。）
- ② 第42条の4第6項又は第7項（これらの規定を第42条の4の2第1項又は第5項の規定により読み替えて適用する場合があります。）
- ③ 第42条の4第9項
- ④ 第42条の5第2項又は第3項
- ⑤ 第42条の6第2項又は第3項
- ⑥ 第42条の7第2項、第3項又は第5項
- ⑦ 第42条の9第1項又は第2項
- ⑧ 第42条の10第2項又は第3項
- ⑨ 第42条の11第2項又は第3項

(3) 税額控除可能額

上記②①から⑨までの規定の税額控除限度額のうちこれらの規定による控除をしても控除しきれなかった金額を控除した金額が、本制度の適用対象である税額控除可能額となります（措法42の12①）。

(4) 法人税額超過額

当期において適用を受けようとする特別税額控除制度の税額控除可能額の合計額のうち、当期の法人税の額を超える部分の金額が法人税額超過額です。この法人税額超過額は、上記(2)①から⑨までの規定のうち控除可能期間が最も長いものから順次成ることとされています（措法42の12①後段）。

この控除可能期間とは、上記(2)①から⑨までの規定の適用を受けた事業年度終了の日の翌日から、これらの規定による税額控除可能額についてそれぞれの制度の繰越控除に関する規定を適用したならば繰越税額控除が可能な最終の事業年度終了の日までの期間をいいます（措法42の12②）。つまり、税額控除可能額を個々の税額控除制度における税額控除限度超過額と仮定した場合にその繰り越して税額控除することができる期間ということになります。

また、特別税額控除制度における繰り越して税額控除することができる控除可能期間が同じになる税額控除可能額については、法人が選択した順に控除可能期間が長いものとして、適用することができることとされています（措令27の12①）。

このように、法人税額超過額を構成する金額は、個々の税額控除の規定による税額控除可能額のうち、まず控除可能期間の長いものに配賦し、次に控除可能期間が同じものがあるのであれば、法人の選択により配賦することとなります。

(5) 法人税額超過額の繰越控除

上記(2)①から⑨までの規定による税額控除可能額のうち法人税額超過額を構成することとされた部分に相当する金額は、翌事業年度以後において、その規定による税額控除制度における繰越税額控除限度超過額に該当するものに限り、その税額控除制度による繰越税額控除に関する規定を適用して、税額控除をすることができます（措法42の12③）。

つまり、上記(2)①から⑨までの規定による税額控除可能額のうち法人税額超過額を構成することとされた部分に相当する金額は、個別の税額控除制度における繰越税額控除限度超過額と同様に扱って繰越控除することになります。

(6) 明細書の添付等

上記(5)の規定の適用を受けるためには、法人税額超過額が生じた事業年度以後の各事業年度の確定申告書に法人税額超過額の明細書を添付し、また、上記(5)の規定の適用を受ける事業年度の確定申告書等に、繰越控除を受ける金額の申告の記載及びその金額に関する明細書の添付が必要です（措法42の12⑤）。

(7) 連結納税制度の場合

連結納税制度についても同様の特例が設けられています（措法68の15の2）。

ただし、上記(4)の法人税額超過額は、調整前連結税額超過額と定義されています。そして、この調整前連結税額超過額を構成する金額は、単体納税制度の場合と同様に、控除可能期間が長いものから順に配賦され、控除可能期間の判定単位も、単体納税制度と同様に、各条項単位であり、さらに繰越税額控除に関しては繰越税額控除限度超過額の発生した事業年度単位で判定することとされています。

なお、同一の連結事業年度において、同一の規定を適用している連結法人が複数存在する場合における各連結法人への配賦は、次のとおりとされています（措令39の45の2③）。

① 試験研究費に係る税額控除制度

調整前連結税額から控除された金額の配分計算と同様に、租税特別措置法施行令第39条の39第30項各号の規定を適用して配分されます。なお、税額控除可能額の全部が調整前連結税額超過額を構成する場合には、同項の規定により配賦される金額がなくなり、単に税額控除限度額の全部が繰越税額控除限度超過個別帰属額として配賦されることとなります（措令39の45の2③一）。

② 教育訓練費に係る税額控除制度

調整前連結税額から控除された金額の配分計算と同様に、各連結法人の教育訓練費の額に応じて按分することとなります（措令39の45の2③四口(3)）。

③ 上記以外の税額控除制度

一の税額控除制度の規定による税額控除可能額のうち調整前連結税額超過額を構成することとされた部分に相当する金額を各連結法人の当該規定による税額控除可能額で按分することとなります。なお、当該規定による税額控除可能額の全部が調整前連結税額超過額を構成する場合には、各連結法人の当該規定による税額控除可能額がすべて調整前連結税額超過額となります。

2 適用関係

上記1の制度は、法人の平成21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することとされています（改正措法附則5）。

連結納税制度の場合については、連結法人の連結親法人事業年度が平成21年4月1日以後に開始する連結事業年度分の法人税について適用することとされています（改正措法附則8）。

【贈与税関係】

○直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税の創設

1 制度創設の背景

現下の経済情勢を踏まえれば、景気回復に向けた取組の一つとして、高齢者の保有する金融資産を活用し、需要の創出を図ることが重要と考えられました。こうした観点から、生前贈与を促進することによる高齢者の資産を活用した需要の創出を図るため、住宅取得等のための時限的な贈与税の軽減措置を講ずることとされました。

2 制度の内容

(1) 制度の概要

平成21年1月1日から平成22年12月31日までの間にその直系尊属（父母、祖父母、養父母等）からの贈与（贈与者の死亡により効力を生ずる贈与を除きます。以下同じです。）により住宅用家屋の新築、取得又は増改築等に充てるための金銭（以下「住宅取得等資金」といいます。）の取得をした一定の要件を満たす受贈者（以下「特定受贈者」といいます。）が、住宅用家屋の新築、取得又は増改築等について次の要件を満たす場合には、その贈与により取得をした住宅取得等資金のうち500万円までの金額（既にこの特例の適用を受けて贈与税の課税価格に算入しなかった金額がある場合には、その算入しなかった金額を控除した残額）については、贈与税の課税価格に算入しないこととされました（措法70の2①）。

① 住宅用家屋の新築又は建築後使用されたことのない住宅用家屋の取得の場合（措法70の2①一）

イ 住宅取得等資金を贈与により取得した年の翌年3月15日までにその住宅取得等資金の全額により住宅用家屋を新築するか、建築後使用されたことのない住宅用家屋を取得し、その日までに特定受贈者の居住の用に供していること。

ロ 住宅取得等資金を贈与により取得した年の翌年3月15日までにその住宅取得等資金の全額により住宅用家屋を新築するか、建築後使用されたことのない住宅用家屋を取得し、その日後遅滞なく特定受贈者の居住の用に供することが確実に見込まれること。

（注）1 新築には、新築に準ずる状態として、屋根（その骨組みを含みま

す。)を有し、土地に定着した建造物として認められる時以後の状態を含みます(措規23の5の2①)。

(注)2 住宅取得等資金には、住宅用家屋と同時に取得するその敷地の用に供する土地(借地権等を含みます。以下「土地等」といいます。)の対価に充てる部分を含みます。

② 既存住宅用家屋の取得の場合(措法70の2①二)

イ 住宅取得等資金を贈与により取得した年の翌年3月15日までにその住宅取得等資金の全額により既存住宅用家屋(建築後使用されたことのある住宅用家屋で一定のものをいいます。以下同じです。)を取得し、その日までに特定受贈者の居住の用に供していること。

ロ 住宅取得等資金を贈与により取得した年の翌年3月15日までにその住宅取得等資金の全額により既存住宅用家屋を取得し、その日後遅滞なく特定受贈者の居住の用に供することが確実と見込まれること。

(注) 住宅取得等資金には、既存住宅用家屋と同時に取得するその敷地の用に供する土地等の対価に充てる部分を含みます。

③ 増改築等の場合(措法70の2①三)

イ 住宅取得等資金を贈与により取得した年の翌年3月15日までにその住宅取得等資金の全額を特定受贈者が居住の用に供している家屋の増改築等の対価に充てて増改築等を行い、その日までに特定受贈者の居住の用に供していること。

ロ 住宅取得等資金を贈与により取得した年の翌年3月15日までにその住宅取得等資金の全額を特定受贈者が居住の用に供している家屋の増改築等の対価に充てて増改築等を行い、その日後遅滞なく特定受贈者の居住の用に供することが確実と見込まれること。

(注)1 増改築等には、増改築等の完了に準ずる状態として、屋根(その骨組みを含みます。)を有し、既存の家屋と一体となって土地に定着した建造物として認められる時以後の状態を含みます(措規23の5の2②)。

(注)2 住宅取得等資金には、増改築等と同時に取得するその敷地の用に供することとなる土地等の対価に充てる部分を含みます。

(2) 特定受贈者の範囲

この特例の適用を受けることができる特定受贈者は、以下の要件をすべて満たす者です(措法70の2①、②一)。

① 住宅取得等資金の贈与をした者がその者の直系尊属であること。

② 贈与により住宅取得等資金を取得した時において国内に住所を有する者であること又は日本国籍を有する者で贈与により住宅取得等資金を取得した時

において国内に住所を有しない者（受贈者又は贈与者が贈与の日前5年以内に国内に住所を有したことがある場合に限り）であること。

- ③ 住宅取得等資金の贈与を受けた年の1月1日において20歳以上であること。

(3) 住宅取得等資金の範囲

次の新築、取得又は増改築等の対価に充てるための金銭をいいます（措法70の2②五）。

- ① 上記(1)①の新築又は取得
- ② 上記(1)②の取得
- ③ 上記(1)③の増改築等

(注) 1 いずれも同時に取得する土地等の対価に充てるための金銭を含みます。

(注) 2 特定受贈者の配偶者その他の特定受贈者と特別の関係がある者との請負契約その他の契約に基づき新築若しくは増改築等をする場合又はその特別の関係がある者から取得をする場合を除きます。

なお、「特定受贈者と特別の関係がある者」とは次の者をいいます（措令40の4の2⑤）。

- ① 特定受贈者の配偶者及び直系血族
- ② 特定受贈者の親族（①に掲げる者を除きます。）で特定受贈者と生計を一にしているもの
- ③ 特定受贈者と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者及びその者の親族でその者と生計を一にしているもの
- ④ 上記①から③までに掲げる者以外の者で特定受贈者から受ける金銭等によって生計を維持しているもの及びその者の親族でその者と生計を一にしているもの

(4) 対象となる住宅の範囲

① 住宅用家屋の範囲

この特例の対象となる住宅用家屋とは、特定受贈者の居住の用に供する家屋で次の要件を満たすものをいいます（措法70の2②二、措令40の4の2①）。

イ その家屋の床面積の2分の1以上に相当する部分が、専ら居住の用に供されるものであること。

ロ 国内にあること。

ハ 次のいずれかの要件を満たすものであること。

(i) 1棟の家屋で床面積が50㎡以上であること。

(ii) 区分所有建物である場合には、特定受贈者が区分所有する部分（以下「専有部分」といいます。）の床面積が50㎡以上であること。

なお、特定受贈者の居住の用に供する家屋が2以上ある場合には、これらの家屋のうち、特定受贈者が主として居住の用に供すると認められる1の家屋に限ります。

② 建築後使用されたことのある住宅用家屋の範囲

この特例の対象となる建築後使用されたことのある住宅用家屋とは、特定受贈者の居住の用に供する家屋で次の要件を満たすものをいいます（措法70の2②三、措令40の4の2②、措規23の5の2④）。

イ 上記①イからハまでの要件を満たすものであること。

ロ 次の家屋の区分に応じそれぞれに定める要件を満たすものであること。

(i) 耐火建築物の場合 次のいずれかの要件

a 建築後25年以内であること。

b 建築基準法施行令第3章及び第5章の4の規定又は国土交通大臣が財務大臣と協議して定める地震に対する安全性に係る基準（平成21年国土交通省告示第681号）に適合するものであること。

(注) 耐火建築物とは、登記簿に記載された構造が鉄骨造、鉄筋コンクリート造、鉄骨鉄筋コンクリート造、石造、れんが造又はコンクリートブロック造であるものをいいます。

(ii) 耐火建築物以外の建築物の場合 次のいずれかの要件

a 建築後20年以内であること。

b 上記(i)bの要件を満たすものであること。

なお、特定受贈者の居住の用に供する家屋が2以上ある場合には、これらの家屋のうち、特定受贈者が主として居住の用に供すると認められる1の家屋に限ります。

(5) 増改築等の範囲

特例の対象となる住宅の増改築等とは、特定受贈者が所有する家屋について行う工事で次の要件を満たすものをいいます（④から⑥まではいずれかに該当すること。）（措法70の2②四、措令40の4の2③④）。

① 国内で行われる工事であること。

② 工事に要した費用の額が100万円以上であること。

③ 工事をした家屋が、特定受贈者が主としてその居住の用に供するものであると認められるものであること。

④ 次のいずれかに該当するものであること。

イ 増築、改築、大規模の修繕又は大規模の模様替であること。

ロ 区分所有建物の専有部分について行う修繕又は模様替で、次に掲げるものであること（イに該当するものを除きます。）。

(イ) 専有部分の床又は階段の過半について行う修繕又は模様替

18 贈与税関係

- (ロ) 専有部分の間仕切壁の室内に面する部分の過半について行う修繕又は模様替（その間仕切壁の一部について位置の変更を伴うものに限ります。）
 - (ハ) 専有部分の壁の室内に面する部分の過半について行う修繕又は模様替（その修繕又は模様替に係る壁の過半について遮音又は熱の損失の防止のための性能を向上させるものに限ります。）
 - ハ 家屋のうち居室、調理室、浴室その他の室で国土交通大臣が財務大臣と協議して定めるもの（平成21年国土交通省告示第682号）の一室の床又は壁の全部について行う修繕又は模様替（イ及びロに該当するものを除きます。）
 - ニ 家屋について行う建築基準法施行令第3章及び第5章の4の規定又は国土交通大臣が財務大臣と協議して定める地震に対する安全性に係る基準（平成21年国土交通省告示第683号）に適合させるために行う修繕又は模様替（イからハまでに該当するものを除きます。）
- ⑤ 工事をした家屋が特定受贈者の居住の用以外の用にも供するものである場合には、居住の用に供する部分の工事に要した費用の額が工事全体に要した費用の額の2分の1以上であること。
- ⑥ 工事をした家屋（床面積の2分の1以上に相当する部分が専ら居住の用に供されるものに限ります。）が、次のいずれかに該当するものであること。
- イ 1棟の家屋で床面積が50㎡以上であること。
 - ロ 区分所有建物である場合には、専有部分の床面積が50㎡以上であること。

(6) 申告要件

この特例は、その適用を受けようとする者の贈与税の期限内申告書に、その適用を受けようとする旨を記載し、計算の明細書等の書類を添付した場合に限り適用されます（措法70の2⑦）。

なお、税務署長は、その旨の記載又は計算の明細書等の書類の添付がない贈与税の申告書の提出があった場合において、その記載又は添付がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その後その旨を記載した書類及び計算の明細書等の書類の提出があった場合に限り、この特例を適用することができることとされています（措法70の2⑧）。

(注) 1 住宅取得等資金の贈与をした者（以下「住宅資金贈与者」といいます。）がその贈与をした年の中途において死亡した場合においては、次に掲げる場合に該当するときは、その住宅取得等資金を取得した特定受贈者は、贈与税の申告書等を期限内に提出することにより、この特例の適用を受けることができます（措令40の4の2⑥⑦）。

- ① 特定受贈者が、その住宅資金贈与者から相続又は遺贈により財産を

取得した場合

- ② 特定受贈者が、次に掲げる者のいずれかに該当する場合
- イ その住宅資金贈与者に係る相続税法第21条の9第5項に規定する相続時精算課税適用者（以下「相続時精算課税適用者」といいます。）
 - ロ 住宅取得等資金を贈与により取得した日の属する年中において、その住宅資金贈与者から贈与を受けた財産について、相続税法第21条の9第2項に規定する届出書（相続時精算課税選択届出書）を提出する者

(注) 2 特定受贈者が、贈与税の申告書等の提出期限前にその申告書等を提出しないで死亡した場合には、その特定受贈者の相続人（包括受遺者を含みます。）は、その申告書等を提出することにより、この特例の適用を受けることができます（措令40の4の2⑧）。

(7) 居住の用に供しなかった場合の修正申告等

住宅取得等資金の贈与を受けた後、居住の用に供する見込みでこの特例の適用を受けていた特定受贈者（上記(1)①ロ、②ロ、③ロに該当する者）が、贈与を受けた年の翌年12月31日までに、居住の用に供することが確実に見込まれていた家屋を居住の用に供していなかったときは、この特例は適用されないこととされ（措法70の2④前段）、同日から2月以内に修正申告書を提出し、その提出により納付すべき税額を納付しなければならないこととされています（措法70の2④後段）。

また、この場合において修正申告書の提出がないときは、税務署長は更正を行うこととされています（措法70の2⑤）。

(8) 住宅取得等資金の贈与をした者が死亡した場合

次に掲げる場合には、被相続人から贈与により取得した財産の価額は、その被相続人に係る相続税の課税価格に加算等されるのが原則です。

- ① 相続又は遺贈により財産を取得した者がその相続の開始前3年以内にその相続に係る被相続人から贈与により財産を取得したことがある場合（相法19①）。
- ② 相続時精算課税適用者に係る相続税法第21条の9第5項に規定する特定贈与者（(9)において「特定贈与者」といいます。）が死亡した場合において、その特定贈与者から贈与により取得をした財産で相続時精算課税の適用を受けるものがある場合（相法21の15①、21の16①）。

しかしながら、この特例の適用を受けた特定受贈者に係る住宅取得等資金の贈与をした者が死亡した場合には、上記①又は②に掲げる場合であっても、こ

20 贈与税関係

の特例により贈与税の課税価格に算入されなかった住宅取得等資金の金額は、相続税の課税価格の計算の基礎に算入されないこととされました（措法70の2③）。

(9) 他の特例等との適用関係

この特例は、暦年課税の基礎控除（相法21の5、措法70の2の2）、相続時精算課税の特別控除（相法21の12）、特定の贈与者から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の相続時精算課税の特例（措法70の3）又は住宅取得等資金の贈与を受けた場合の相続時精算課税に係る贈与税の特別控除の特例（措法70の3の2）と併せて適用が可能とされています。

したがって、相続時精算課税適用者が特定贈与者から贈与により取得をした住宅取得等資金の金額が500万円を超える場合には、その超える部分については、暦年課税の基礎控除（110万円）、相続時精算課税に係る特別控除（2,500万円）及び住宅資金特別控除（1,000万円）の対象となります。

3 適用関係

この特例は、平成21年1月1日以後に贈与により取得をした住宅取得等資金に係る贈与税について適用されます（措法70の2①）。