

## 5 第42条の12の5《生産性向上設備等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除》関係

### 【制度の概要】

この制度は、次の3つの仕組みから構成されている。

#### 1 指定期間内に取得・供用した場合の特別償却又は法人税額の特別控除

青色申告法人が、産業競争力強化法（平成25年法律第98号）の施行の日（平成26年1月20日）から平成29年3月31日までの期間（指定期間）内に、特定生産性向上設備等<sup>(注)</sup>の取得等をして、これを国内にある当該法人の事業の用（貸付けの用を除く。以下同じ。）に供した場合には、その事業の用に供した日を含む事業年度（平成26年4月1日以後に終了する事業年度に限り、合併以外の事由による解散の日を含む事業年度及び清算中の各事業年度を除く。下記2(1)の場合において同じ。）において、その特定生産性向上設備等の取得価額の50%（建物及び構築物については25%）相当額の特別償却とその取得価額の4%（建物及び構築物については2%）の法人税額の特別控除との選択適用ができる（措法42の12の5①⑦）。ただし、法人税額の特別控除における特別控除税額は、当期の法人税額の20%を限度とされている。

#### 2 指定期間内に取得・供用した場合の即時償却又は法人税額の特別控除

##### (1) 平成26年4月1日以後に終了する事業年度の場合（原則）

青色申告法人が、産業競争力強化法の施行の日（平成26年1月20日）から平成28年3月31日までの期間（指定期間）内に、取得等をして、国内にある当該法人の事業の用に供した特定生産性向上設備等<sup>(注)</sup>については、その国内にある当該法人の事業の用に供した日を含む事業年度において、即時償却とその取得価額の5%（建物及び構築物については3%）の法人税額の特別控除との選択適用ができる（措法42の12の5①②⑦⑧）。ただし、法人税額の特別控除における特別控除税額は、当期の法人税額の20%を限度とされている。

##### (2) 平成26年4月1日前に終了する事業年度の場合（特例）

青色申告法人が、産業競争力強化法の施行の日（平成26年1月20日）から同年4月1日前に終了した事業年度の末日までの間に、取得等をして、国内にある当該法人の事業の用に供した特定生産性向上設備等<sup>(注)</sup>については、同年4月1日を含む事業年度（特例適用事業年度）において、即時償却（特例適用事業年度開始の時における帳簿価額に相当する金額の償却）とその取得価額の5%（建物及び構築物については3%）の法人税額の特別控除との選択適用ができる（措法42の12の5③⑦～⑨）。ただし、法人税額の特別控除における特別控除税額は、当期の法人税額の20%を限度とされている。

(注) 特定生産性向上設備等とは、生産等設備を構成する機械及び装置、工具、器具及び備品、建物、建物附属設備、構築物並びに一定のソフトウェアで、産業競争力強化法第2条第13項《定義》に規定する生産性向上設備等に該当するもののうち、それぞれの資産の種類ごとに定める取得価額要件を満たすものをいう。

なお、連結納税制度においても上記1及び2と同様の規定が定められている。

**【新設】(生産等設備の範囲)**

**42の12の5-1** 措置法第42条の12の5第1項に規定する生産等設備（以下「生産等設備」という。）とは、例えば、製造業を営む法人の工場、小売業を営む法人の店舗又は自動車整備業を営む法人の作業場のように、その法人が行う生産活動、販売活動、役務提供活動その他収益を稼得するために行う活動（以下これらを「生産等活動」という。）の用に直接供される減価償却資産で構成されているものをいう。したがって、例えば、本店、寄宿舎等の建物、事務用器具備品、乗用自動車、福利厚生施設のようなものは、これに該当しない。

(注) 一棟の建物が本店用と店舗用に供されている場合など、減価償却資産の一部が法人の生産等活動の用に直接供されているものについては、その全てが生産等設備となることに留意する。

**【解説】**

- 1 本制度は、国内における生産性向上設備等（事業の生産性の向上に特に資する設備等）への投資をした場合に、一定の要件の下、特別償却又は法人税額の特別控除が選択適用できる制度であり、その適用対象資産は、生産等設備を構成する機械及び装置、工具、器具及び備品、建物、建物附属設備、構築物並びに一定のソフトウェアであって、産業競争力強化法（平成25年法律第98号）第2条第13項《定義》に規定する生産性向上設備等に該当するもののうち一定の規模のもの（特定生産性向上設備等）とされている（措法42の12の5①）。
- 2 措置法における各特例制度の中には、生産等設備を構成する減価償却資産を対象に、一定の要件を満たした場合に特別償却等の適用が認められるものがあるが、本制度は、法人の営む事業が限定されておらず、この点において生産等設備投資促進税制（措法42の12の2）と共通する。そこで、措置法通達42の12の2-1《生産等設備の範囲》と同様に、その法人の営む事業に応じ、例えば、製造業を営む法人の工場、小売業を営む法人の店舗又は自動車整備業を営む法人の作業場のように、その法人が行う生産活動、販売活動又は役務提供活動その他収益を獲得するために行う活動（生産等活動）の用に直接供される減価償却資産で構成されているものが生産等設備に該当することを、本通達において明らかにしている。
- 3 したがって、例えば、本店の機能のみを有する建物や寄宿舎等の建物、事務用器具備品、乗用自動車、福利厚生施設等の資産は、通常、経営統括、従業員の利用、従業員の確保といった目的に用いられるものであって、生産、販売、役務提供といった付加価値の生成による収益の稼得に直接関係するというよりは、むしろ間接的に寄与する資産に該当するため、このような減価償却資産は、一般的に生産等設備には含まれないこととなる。本通達の後段では、このことを例示により明らかにしている。
- 4 また、一棟の建物が本店用と店舗用に共用される場合など、減価償却資産の一部が法人の生産等活動の用に直接供されるもの（共用資産）については、その減価償却資産は一の生産等設備を構成しており、その全てが生産等設備に該当することになる。なお、このような共用資産の他の例としては、工場施設内に社員食堂が常設されている場合における当該工場施設などが挙げられる。本通達の注書きでは、このことを明らかにしている。

5 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 15 の 6－1）を定めている。

**【新設】（取得価額の判定単位）**

42の12の5-2 措置法令第27条の12の5第2項第1号又は第2号に規定する機械及び装置又は工具、器具及び備品の1台又は1基の取得価額が160万円以上又は120万円以上であるかどうかについては、通常一単位として取引される単位ごとに判定するのであるが、個々の機械及び装置の本体と同時に設置する自動調整装置又は原動機のような附属機器で当該本体と一体になって使用するものがある場合には、これらの附属機器を含めたところによりその判定を行うことができるものとする。

同条第3項第1号若しくは第2号又は第5項第1号若しくは第2号に規定する機械及び装置又は工具、器具及び備品の1台又は1基の取得価額の判定についても、同様とする。

**【解説】**

- 1 本制度の適用対象資産である機械及び装置又は工具、器具及び備品は、1台又は1基の取得価額が160万円（工具、器具及び備品は120万円）以上のものとされている（措法42の12の5①③④、措令27の12の5②③⑤）。この取得価額の判定に当たっては、通常一単位として取引される単位ごとに判定することを原則とし、個々の機械及び装置等の本体と同時に設置する自動調整装置や原動機のような附属機器でその機械及び装置等の本体と一体となって使用するものがある場合には、これらの附属機器を含めたところでその取得価額が160万円以上であるかどうかの判定を行うことができる。本通達では、このことを明らかにしている。
- 2 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の15の6-2）を定めている。

**【新設】(取得価額の合計額の判定)**

42の12の5-3 措置法令第27条の12の5第2項第2号に規定する工具、器具及び備品の取得価額の合計額の判定は、工具と器具及び備品とを区別してそれぞれごとに行うことに留意する。

同条第3項第2号又は第5項第2号に規定する工具、器具及び備品の取得価額の合計額の判定についても、同様とする。

**【解説】**

- 1 本制度の適用対象資産である機械及び装置、工具、器具及び備品、建物、建物附属設備及び構築物並びに一定のソフトウェアについては、通常一単位として取引される単位ごとの取得価額が一定額以上でなければならないとする要件が設けられている（措令27の12の5②③⑤）。このうち、「工具」及び「器具及び備品」の取得価額に係る要件については、それぞれ、①一台又は一基の取得価額が120万円以上のものであること、又は②一台又は一基の取得価額が30万円以上で、かつ、一事業年度における取得価額の合計額が120万円以上のものであることとされている。
- 2 一方、本制度と同じく国内における生産性向上設備等（事業の生産性の向上に特に資する設備等）への投資に対するインセンティブ措置として中小企業者等向けに設けられている中小企業投資促進税制（措法42の6）においても、「工具」及び「器具及び備品」に該当する資産について、上記1②のように一事業年度における複数の資産の取得価額の合計額が一定額以上でなければならないとする要件（以下「合計規模要件」という。）が定められているが、同制度では、「器具及び備品」に区分される資産について、その細目である「電子計算機」及び「試験又は測定機器」の区分ごとにそれぞれ合計額を算出し、要件を満たすかどうかの判定を行うこととされている（措規20の3⑤）。
- 3 このように、本制度と中小企業投資促進税制とでは、「器具及び備品」の合計規模要件の判定における合計単位について、①「器具及び備品」のグループを1つの単位とみるのか、②「器具及び備品」の細目ごとのグループを1つの単位とみるのか、といった点で異なる制度設計となっており、本制度では、「工具」と「器具及び備品」とを区分して、これらをそれぞれ1つの合計単位として取得価額の合計額の判定を行うことを、本通達において留意的に明らかにしている。
- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の15の6-3）を定めている。

**【新設】(圧縮記帳の適用を受けた場合の特定生産性向上設備等の取得価額要件の判定)**

42の12の5-4 措置法令第27条の12の5第2項各号に規定する機械及び装置、工具、器具及び備品、建物、建物附属設備、構築物又はソフトウェアの取得価額が160万円以上、120万円以上又は70万円以上であるかどうかを判定する場合において、その機械及び装置、工具、器具及び備品、建物、建物附属設備、構築物又はソフトウェアが法第42条から第49条までの規定による圧縮記帳の適用を受けたものであるとき(42の12の5-5(2)に掲げる場合を含む。)は、その圧縮記帳後の金額(42の12の5-5(2)に掲げる場合にあっては、42の12の5-5(2)に定める金額)に基づいてその判定を行うものとする。

措置法令第27条の12の5第3項又は第5項の取得価額の判定についても、同様とする。

**【解説】**

- 1 本制度の適用対象である特定生産性向上設備等は、その取得価額が機械及び装置は160万円以上、工具、器具及び備品、建物、建物附属設備並びに構築物は120万円以上、ソフトウェアは70万円以上のものとされているが(措令27の12の5②③⑤)、本制度と法人税法上の圧縮記帳とは重複適用が可能であることから、法人税法上の圧縮記帳の適用を受けた特定生産性向上設備等について本制度の特別償却又は法人税額の特別控除の適用を受けようとする場合には、その取得価額が上記の金額以上であるかどうかを圧縮記帳前又は圧縮記帳後のいずれの金額によって判定するのか疑義が生じる。
- 2 この点、法人税法上の圧縮記帳の適用を受けた減価償却資産については、圧縮記帳後の金額を取得価額とするものとされており(法令54③)、本制度の適用に当たっても、措置法令第27条の12の5第2項、第3項及び第5項の規定振りからみて同様に取り扱うのが相当であることから、機械及び装置の取得価額が160万円以上であるかどうか、工具、器具及び備品、建物、建物附属設備並びに構築物の取得価額が120万円以上であるかどうか、あるいはソフトウェアの取得価額が70万円以上であるかどうかを判定する場合、その資産が法人税法上の圧縮記帳の適用を受けたものであるときは、その圧縮記帳後の金額に基づいてその判定を行うこととなる。本通達では、このことを明らかにしている。  
なお、この場合には、特別償却又は法人税の特別控除税額の計算も、圧縮記帳後の金額に基づいて行うこととなる。
- 3 ところで、措置法通達42の12の5-5《国庫補助金等の圧縮記帳の適用を受ける場合の取得価額》の本文(2)では、本制度における法人税額の特別控除の適用を受ける場合の取得価額について、特定生産性向上設備等の取得等をして事業の用に供した事業年度(供用年度)後の事業年度において法人税法上の国庫補助金等の圧縮記帳の適用を受けることが予定されている場合には、国庫補助金等の交付予定金額を控除した金額によることとしている。この取扱いは、同一年度において国庫補助金等の圧縮記帳と本制度の法人税額の特別控除とを適用する者とのバランスを考慮して設けた取扱いであるため、本制度の取得価額に係る要件の判定においても、取扱いを区別することなく、国庫補助金等相当額を控除した金額によることを、本通達の前段の括弧書きで明らかにしている。
- 4 連結納税制度においても、同様の通達(連措通68の15の6-4)を定めている。

**【新設】(国庫補助金等の圧縮記帳の適用を受ける場合の取得価額)**

42の12の5-5 措置法第42条の12の5第7項に規定する税額控除限度額(同条第8項の規定により同条第7項に規定する税額控除限度額とされる金額を含む。以下42の12の5-5において「税額控除限度額」という。)を計算する場合における特定生産性向上設備等(同条第1項又は第9項に規定する「特定生産性向上設備等」をいう。以下42の12の5-5において同じ。)の取得価額は、次に掲げる場合には、それぞれ次に定める金額による。

(1) 法人が取得又は製作若しくは建設(以下「取得等」という。)をした特定生産性向上設備等につき、当該取得等をして事業の用に供した事業年度(措置法第42条の12の5第9項に規定する特定生産性向上設備等について同項の規定の適用を受けようとする場合にあっては、同項に規定する特例適用事業年度を含む。以下42の12の5-5において「供用年度」という。)において法第42条又は第44条の規定の適用を受ける場合 令第54条第3項の規定により同条第1項の取得価額とみなすこととされた金額

(2) 法人が取得等をした特定生産性向上設備等につき、供用年度後の事業年度において法第42条又は第44条の規定の適用を受けることが予定されている場合 令第54条第1項各号に掲げる金額から法第42条第1項に規定する国庫補助金等(以下「国庫補助金等」という。)の交付予定金額を控除した金額

(ⅱ) ① (2)の国庫補助金等の交付予定金額は、供用年度終了の日において見込まれる金額による。

② 特定生産性向上設備等の供用年度において、当該特定生産性向上設備等を対象とした国庫補助金等の交付を受けていない場合で、法人が、税額控除限度額の計算の基礎となる取得価額を上記(2)に定める金額によることなく令第54条第1項各号に掲げる金額により申告をしたときは、供用年度後の事業年度(その事業年度が連結事業年度に該当する場合には、当該連結事業年度)において基本通達10-2-2(連結基本通達9-2-3を含む。)の取扱いの適用はないことに留意する。

**【解説】**

- 1 本通達では、特定生産性向上設備等の取得等に当たり、国庫補助金等が交付され、法人税法第42条《国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入》又は第44条《特別勘定を設けた場合の国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入》の規定による国庫補助金等の圧縮記帳を適用する場合において、本制度の法人税額の特別控除の計算の基礎となる特定生産性向上設備等の取得価額を明らかにしている。
- 2 本通達の本文(1)では、法人が特定生産性向上設備等の取得等をして事業の用に供した事業年度(供用年度)において国庫補助金等の圧縮記帳を適用した場合には、法人税法上の取得価額が圧縮記帳による損金算入額を控除した金額となるため(法令54③)、本制度の法人税額の特別控除の計算の基礎となる取得価額も同様となることを明らかにしている。
- 3 本通達の本文(2)では、国庫補助金等の交付が必ずしも供用年度に行われるとも限らないため、特定生産性向上設備等の供用年度後の事業年度に国庫補助金等の交付がある場合についての本制度の法人税額の特別控除の計算の基礎となる取得価額を明らかにしている。

基本的には、供用年度において圧縮記帳をした場合と同様、圧縮記帳による損金算入額を控除した金額をその取得価額とすべきであるが、国庫補助金等の交付が翌年度であるため、圧縮記帳の適用を受けていない時点でその取得価額を算出しなければならないという問題が生じる。

この点、一般に資産の取得等をした場合に交付されることとなる国庫補助金等は、交付される金額が取得段階で明らかにされているケースが大半であり、あらかじめ交付予定金額を見積もることが容易であるといったことを踏まえ、本制度の法人税額の特別控除の計算の基礎となる特定生産性向上設備等の取得価額は、その実際の取得価額（法人税法施行令第54条第1項各号《減価償却資産の取得価額》に掲げる金額）から当該交付予定金額を控除した金額によることとしている。なお、実際の補助金交付額が交付予定金額として見積もった金額と異なることも考えられるが、交付予定金額が供用年度終了の日において合理的に見積もられていることを前提として、再計算の必要はないことを、本通達の注書1において明らかにしている。

また、供用年度において特定生産性向上設備等の実際の取得価額を基礎として法人税額の特別控除の適用を受けた法人については、国庫補助金等の交付を受けた事業年度において圧縮記帳の適用を受けることはできないことを、本通達の注書2において留意的に明らかにしている。

- 4 したがって、国庫補助金等の交付が供用年度後の事業年度となる場合には、供用年度において特定生産性向上設備等の実際の取得価額を基礎とした法人税額の特別控除の適用を受けるか、又は国庫補助金等の交付される事業年度において圧縮記帳の適用を受けることとして供用年度において国庫補助金等相当額の圧縮後の取得価額を基礎とした法人税額の特別控除の適用を受けるかを選択しなければならないこととなる。
- 5 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 15 の 6 - 5）を定めている。



**【新設】(貸付けの用に供したものに該当しない資産の貸与)**

**42の12の5-6** 法人が、その取得等をし、又は移転を受けた特定生産性向上設備等（措置法第42条の12の5第1項、第3項、第4項又は第9項に規定する「特定生産性向上設備等」をいう。）を自己の下請業者に貸与した場合において、当該特定生産性向上設備等が専ら当該法人のためにする製品の加工等の用に供されるものであるときは、当該特定生産性向上設備等は当該法人の営む事業の用に供したも~~の~~として同条の規定を適用する。

**【解説】**

- 1 法人が取得等をした特定生産性向上設備等について、本制度による特別償却又は法人税額の特別控除の適用を受けるためには、その特定生産性向上設備等を国内にある自己の事業の用に供することを要し、貸付けの用に供した場合には、その適用がないこととされている（措法42の12の5①）。

しかし、一口に貸付けの用といっても、その貸付けをするに至った事情や貸付けの態様には様々なものがあり、これを一律に本制度の適用対象外とすることについては、やや問題がある。特に、法人が専属の下請業者に対してその製品の加工等をさせるために貸与する特定生産性向上設備等については、その実態は、当該法人が自ら事業の用に供していると見る余地がある。

そこで、本通達では、本制度の適用対象法人が、その取得等をした特定生産性向上設備等を自己の下請業者に貸与した場合においても、その特定生産性向上設備等が、専ら当該適用対象法人のためにする国内における製品の加工等の用に供されるものであるときには、その特定生産性向上設備等は当該適用対象法人の営む事業の用に供されたものとして、本制度の適用を認めることを明らかにしている。

- 2 また、本制度は、特定生産性向上設備等を国内にある当該法人の事業の用に供した場合に適用があることから、本通達の取扱いについても、下請先が事業の用に供する場所は国内に限定されることとなる点に注意が必要である。
- 3 なお、形式的には貸付けの用に供されていたとしても専ら自社のためにする加工等の用に供されていれば本制度の適用を認めるといった考え方を採用することについては、本制度が国内における生産性向上設備等（事業の生産性の向上に特に資する設備等）への投資を促進する制度であることとの関係においても整合的であるといえる。
- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 15 の 6 - 6）を定めている。

**【新設】（特定生産性向上設備等の対価につき値引きがあった場合の税額控除限度額の計算）**

**42の12の5-7** 法人が措置法第42条の12の5第1項に規定する特定生産性向上設備等（同法第68条の15の6第1項に規定する特定生産性向上設備等を含む。）を事業の用に供した日を含む事業年度（その事業年度が連結事業年度に該当する場合には、当該連結事業年度。以下「供用年度」という。）後の事業年度において当該特定生産性向上設備等の対価の額につき値引きがあった場合には、供用年度に遡って当該値引きのあった特定生産性向上設備等に係る措置法第42条の12の5第7項又は第8項（同法第68条の15の6第7項又は第8項を含む。）に規定する税額控除限度額の修正を行うものとする。

**【解説】**

- 1 法人が特定生産性向上設備等の取得等をして、これにつき、本制度による法人税額の特別控除の適用を受けた場合に、その後の事業年度において、当該特定生産性向上設備等の対価の額につき値引きがあったようなときは、どのような処理を行うのかという疑義が生じる。

この点、法人税額の特別控除の適用に当たっては、税額控除限度額の計算の基礎となる特定生産性向上設備等の取得価額は正当な金額で計算すべきものであることから、当該特定生産性向上設備等の対価の額につき値引きがあったようなときは、原則として、既往に遡って特別控除税額の修正を行うべきと考えられる。本通達では、このことを明らかにしている。

もっとも、特定生産性向上設備等につき、法人税額の特別控除の適用を受ける時点でその対価の額の修正があることが不明なものについてまで、事後の値引きを理由として法人が既に申告した内容を修正させることは、法令上の明文規定がない中で適当ではないとも考えられることから、取引先との通謀による価額の水増し等の不正取引によって特別控除税額を過大に計上する等、法人税額の特別控除の適用を受ける時点で対価の額の修正が予定されているものについて、本通達の取扱いを適用することとなる。

- 2 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 15 の 6 - 7）を定めている。

**【新設】(ソフトウェアの改良費用)**

42の12の5-8 法人が、その有するソフトウェアにつき新たな機能の追加、機能の向上等に該当するプログラムの修正、改良等（以下「新たな機能の追加等」という。）のための費用を支出した場合において、その付加された機能等の内容からみて、実質的に新たなソフトウェアを取得したことと同様の状況にあるものと認められるときは、当該費用の額をソフトウェアの取得価額として措置法第42条の12の5第1項から第3項まで、第7項又は第8項の規定の適用があるものとする。

同条第4項に規定する被合併法人等が新たな機能の追加等のための費用を支出した場合についても、同様とする。

**【解説】**

- 1 本制度においては、電子計算機等のハードウェアのほか一定のソフトウェアについても、その製作の後事業の用に供されたことのないものを取得又は製作(以下「取得等」という。)して事業の用に供した場合に特別償却等の対象とすることとされている。
- 2 通常、法人が既存の特定生産性向上設備等について同種の上位機種等への切換えをする場合において、電子計算機等のハードウェアであれば同種の上位機種への物理的な買換えを行うところ、ソフトウェアについては既存のプログラムに改良等を加えるバージョンアップという手段により同種の上位製品に切り換えることが多い。このように行われるバージョンアップの中には、例えば、セキュリティパッチを適用するものなどのように既存の機能を強化・拡充する程度のバージョンアップもあれば、既存の機能の強化・拡充にとどまらず、それ自体機能的独立性が高い新機能を既存のものに追加するなど、実質的に新たにソフトウェアを購入したことと同視し得るバージョンアップもある。
- 3 ところで、法人が、その有するソフトウェアにつきプログラムの修正等を行った場合において、その修正等が、新たな機能の追加、機能の向上等に該当するときはその修正等に要した費用は資本的支出に該当することとされている(基通7-8-6の2)。このようなソフトウェアのバージョンアップ費用については、そのバージョンアップ等により実質的に新製品を購入したことと同様の状況にあるときであっても、法人税法上、資本的支出に該当するものであることから、新たなソフトウェアの取得等には該当せず、本制度の適用対象にはならないのではないかと疑義が生じる。

しかしながら、ソフトウェアについては、新規製品に切り換えるのに既存の製品のバージョンアップという手段をとることが一般的であるという状況を踏まえると、措置法令第27条の12の5第1項に規定するソフトウェアについて、新たな機能の追加、機能の向上等に該当するプログラムの修正、改良等を行い、その付加された機能等の内容から実質的に新たなソフトウェアを取得したと同様の状況にあると認められる場合には、その修正等に要した費用は、本制度の適用の場面においては、新たなソフトウェアの取得等として取り扱うのが相当である。

- 4 そこで、本通達において、資本的支出に該当するソフトウェアのバージョンアップ等の費用であっても、その付加された機能等の内容からみて、実質的に新たなソフトウェアを取得したことと同様の状況にあるものに係る費用については、本制度の適用対象となることを明らかにしている。

5 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 15 の 6－8）を定めている。