

目 次

第 1 法人税基本通達関係

○ リース税制の改正に伴う見直し

【改正】 2-1-1（収益の計上の単位の通則）	2
【改正】 2-1-1 の 8（資産の販売等又は資産の賃貸借に係る収益の額に含めないことができる利息相当部分）	5
【改正】 2-1-29（賃貸借契約に基づく使用料等の帰属の時期）	7
【新設】 7-5-3（減価償却資産の償却費の損金経理額に含まれるもの）	9
【改正】 7-6 の 2-2（著しく有利な価額で買い取るものであることにより権利行使が確実と見込まれるものに該当するものの例示）	11
【改正】 7-6 の 2-9（賃借人におけるリース資産の取得価額）	13
【新設】 7-6 の 2-10 の 2（賃借人の会計リース期間をリース期間とする場合の取扱い）	16
【改正】 7-6 の 2-11（リース期間の終了に伴い返還を受けた資産の取得価額）	18
【新設】 7-6 の 2-17（リースを構成する部分とリースを構成しない部分とがある場合の取扱い）	20
【新設】 12 の 5-1-1（資産の賃貸借の範囲）	23
【新設】 12 の 5-1-3（リース取引の判定）	25
【新設】 12 の 5-1-4（サブリースに係るリース取引の判定）	28
【新設・改正】 12 の 5-1-6（おおむね 100 分の 90 の判定等）	31
（注） 令和 7 年 6 月 30 日付課法 2-7 ほか 1 課共同「法人税基本通達等の一部改正について」（法令解釈通達）により新設、令和 7 年 11 月 27 日付課法 2-19 ほか 1 課共同「法人税基本通達等の一部改正について」（法令解釈通達）により一部改正。	
【新設】 12 の 5-1-7（リースを構成する部分とリースを構成しない部分とがある場合の取扱い）	35
【新設】 12 の 5-3-1（資産の賃貸借の範囲）	39
【新設】 12 の 5-3-2（無償等賃貸期間を含む賃貸借取引に係る支払額の損金算入）	40
【新設】 12 の 5-3-3（リースを構成する部分とリースを構成しない部分とがある場合の取扱い）	43
【改正】 12 の 7-1-6（償却費として損金経理をした金額の意義）	46
【改正】 20-5-2（内部取引から生ずる恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算）	47
【新設】 20-5-8 の 3（賃貸借取引に係る費用の損金算入）	50

第 2 租税特別措置法関係通達（法人税編）関係

1 リース税制の改正に伴う見直し

【改正】 42 の 13-10（償却費として損金経理をした金額）	52
【新設】 65 の 7(3)-4 の 2（販売代価と利息に相当する金額とが区分されている場合の譲渡に係る対価の額）	53
2 第 42 条の 6（中小企業者等が機械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	
【改正】 42 の 6-1 の 2（中小企業者であるかどうか等の判定の時期）	55

	【新設】42の6-1の3（従業員数基準の適用等）	57
3	第42条の12の4《中小企業者等が特定経営力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	
	【新設】42の12の4-3（特別償却等の対象となる建物の附属設備）	61
	【新設】42の12の4-5の2（取得価額の合計額が60億円を超えるかどうかの判定）	62
	【新設】42の12の4-5の3（2以上の事業年度において指定事業の用に供した場合の取得価額の計算）	63
4	第44条の5《生産方式革新事業活動用資産等の特別償却》関係	
	【新設】44の5-1（特別償却の対象となる建物の附属設備）	66
5	第59条の3《特許権等の譲渡等による所得の課税の特例》関係	
	【新設】59の3(1)-1（発行済株式）	69
	【新設】59の3(1)-2（直接又は間接保有の株式）	70
	【新設・改正】59の3(1)-3（実質的支配関係があるかどうかの判定）	71
	（注）令和7年6月30日付課法2-7ほか1課共同「法人税基本通達等の一部改正について」（法令解釈通達）により新設、令和7年11月27日付課法2-19ほか1課共同「法人税基本通達等の一部改正について」（法令解釈通達）により一部改正。	
	【新設】59の3(2)-1（研究開発費の額の対象とならない建物の附属設備）	73
	【新設】59の3(2)-2（他の者から支払を受ける金額の範囲）	74
	【新設】59の3(2)-3（研究開発費として損金経理をした金額の範囲）	76
	【新設】59の3(2)-4（経済的な性質が利子に準ずるもの）	78
	【新設】59の3(2)-5（償却費として損金経理をした金額の意義）	79
	【新設】59の3(3)-1（契約において特許権譲渡等取引の対価の額が明らかにされているかどうかの判定単位）	81
	【新設】59の3(3)-2（特許権譲渡等取引に係る益金の額）	83
	【新設】59の3(3)-3（特許権譲渡等取引の対価につき値引き等があった場合の損金算入額の計算）	85
	【新設】59の3(4)-1（独立企業間価格の算定）	86
	【新設】59の3(4)-2（独立企業間価格との差額の調整）	87
	【新設】59の3(5)-1（申告に係る損金の額に算入されるべき金額の意義）	88

省 略 用 語 例

法令等の名称	本文中略語	引用略語
法人税法	—	法
法人税法施行令	—	令
法人税法施行規則	—	規
所得税法等の一部を改正する法律（令和 7 年法律第 13 号）による改正前の法人税法	—	旧法
法人税法施行令及び法人税法施行令等の一部を改正する政令の一部を改正する政令（令和 7 年政令第 121 号）による改正前の法人税法施行令	—	旧令
法人税基本通達	—	基通
減価償却資産の耐用年数等に関する省令	—	耐令
租税特別措置法	—	措法
租税特別措置法施行令	—	措令
租税特別措置法関係通達（法人税編）	措置法通達	措通
企業会計基準第 29 号「収益認識に関する会計基準」	収益認識基準	収益認識基準
企業会計基準適用指針第 30 号「収益認識に関する会計基準の適用指針」	収益認識基準 適用指針	収益認識基準 適用指針
企業会計基準第 13 号「リース取引に関する会計基準」	旧リース会計基準	—
企業会計基準第 34 号「リースに関する会計基準」	新リース会計基準	リースに関する 会計基準
企業会計基準適用指針第 33 号「リースに関する会計基準の適用指針」	—	リースに関する会 計基準の適用指針

（注）この情報は、令和 7 年 11 月 27 日現在の法令に基づいて作成している。

第 1 法人税基本通達関係

○ リース税制の改正に伴う見直し

【改正の概要】

新リース会計基準の公表に伴い、令和 7 年度の税制改正により、リース税制について次の改正が行われた。

- (1) オペレーティング・リース取引に係る契約をした事業年度以後の各事業年度においてその契約に基づきその法人が支払うこととされている金額がある場合には、その支払うこととされている金額のうちその各事業年度において債務の確定した部分の金額をその各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する（すなわち、引き続き賃貸借取引として支払賃借料を損金の額に算入する）こととされた（法53）。
- (2) 令和 9 年 4 月 1 日以後に締結された所有権移転外リース取引に係る契約に係るリース資産の減価償却（リース期間定額法）の計算の基礎となるリース資産の取得価額については、そのリース資産の取得価額に含まれている残価保証額に相当する金額を控除しないこととし、リース期間内において定額で 1 円（備忘価額）まで償却できることとされた（令48の 2 ①六④、61①二イ）。
- (3) 新リース会計基準において割賦基準（注 1）が認められなくなったことを契機として、リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例は、廃止された（旧法63、旧令124～128）。

なお、リース譲渡に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例の廃止後においても、新リース会計基準において引き続き認められるファイナンス・リースに係る収益の計上方法（注 2）により経理された収益の額及び費用の額は、益金の額及び損金の額に算入される（法22、22の 2）。

- (注1) 割賦基準とは、貸手において、リース期間中の各期に受け取るリース料（以下「受取リース料」という。）を各期において売上高として計上し、その金額から各期に配分された利息相当額を差し引いた額を売上原価として処理する方法をいう。
- (注2) 新リース会計基準において引き続き認められるファイナンス・リースに係る収益の計上方法とは、貸手において、リース開始日に貸手のリース料（借手が貸手のリース期間中に原資産を使用する権利に関して行う貸手に対する支払であり、リースにおいて合意された使用料（残価保証がある場合は、残価保証額を含む。）をいう。）からこれに含まれている利息相当額を控除した額で売上高を、原資産の帳簿価額により売上原価をそれぞれ計上し、受取リース料のうち利息相当額を各期の損益として処理する方法又は受取リース料を利息相当額と元本回収とに区分し、当該利息相当額を各期の損益として処理する方法をいう。

【改正】（収益の計上の単位の通則）

2－1－1 資産の販売若しくは譲渡若しくは役務の提供（2－1－1の10《資産の引渡しの時の価額等の通則》及び2－1－40の2《返金不要の支払の帰属の時期》を除き、平成30年3月30日付企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識基準」という。）の適用対象となる取引に該当するものに限る。以下この節において「資産の販売等」という。）又は資産の賃貸借に係る収益の額は、原則として個々の契約ごとに計上する。ただし、次に掲げる取引の区分に応じ、それぞれ次に定めるところによりその収益の額を計上することができる。

(1) 資産の販売等 次に掲げる場合に該当する場合には、それぞれ次に定めるところにより区分した単位ごとにその収益の額を計上することができる。

イ 同一の相手方及びこれとの間に支配関係その他これに準ずる関係のある者と同時期に締結した複数の契約について、当該複数の契約において約束した資産の販売等を組み合わせて初めて単一の履行義務（収益認識基準第7項に定める履行義務をいう。以下2－1－21の7までにおいて同じ。）となる場合 当該複数の契約による資産の販売等の組合せ

ロ 一の契約の中に複数の履行義務が含まれている場合 それぞれの履行義務に係る資産の販売等

(注)1 同一の相手方及びこれとの間に支配関係その他これに準ずる関係のある者と同時期に締結した複数の契約について、次のいずれかに該当する場合には、当該複数の契約を結合したものを一の契約とみなしてロを適用する。

(1) 当該複数の契約が同一の商業目的を有するものとして交渉されたこと。

(2) 一の契約において支払を受ける対価の額が、他の契約の価格又は履行により影響を受けること。

2 工事（製造及びソフトウェアの開発を含む。以下2－1－1において同じ。）の請負に係る契約について、次の(1)に区分した単位における収益の計上時期及び金額が、次の(2)に区分した単位における収益の計上時期及び金額に比してその差異に重要性が乏しいと認められる場合には、次の(1)に区分した単位ごとにその収益の額を計上することができる。

(1) 当事者間で合意された実質的な取引の単位を反映するように複数の契約（異なる相手方と締結した複数の契約又は異なる時点に締結した複数の契約を含む。）を結合した場合のその複数の契約において約束した工事の組合せ

(2) 同一の相手方及びこれとの間に支配関係その他これに準ずる関係のある者と同時期に締結した複数の契約について、イ又はロに掲げる場合に該当する場合（ロにあつては、上記(注)1においてみなして適用される場合に限る。）におけるそれぞれイ又はロに定めるところにより区分した単位

3 一の資産の販売等に係る契約につきただし書の(1)の適用を受けた場合には、同様の資産の販売等に係る契約については、継続し

てその適用を受けたイ又はロに定めるところにより区分した単位ごとに収益の額を計上することに留意する。

(2) 資産の賃貸借 資産の賃貸借に係る契約にリースを構成する部分とリースを構成しない部分とがある場合（当該契約における対価の中に、原資産の維持管理に伴う固定資産税、保険料等の諸費用が含まれる場合を含む。）において、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに分ける方法により経理しているときは、その方法により区分した単位ごとにその収益の額を計上することができる。

(注) 次に掲げる用語の意義については、それぞれ次による。以下この節において同じ。

(1) リース 原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部分をいう。

(2) 原資産 リースの対象となる資産で賃貸人によって賃借人に当該資産を使用する権利が移転されているものをいう。

【解説】

- 1 本通達では、資産の販売等又は資産の賃貸借を行った場合に収益を計上する単位についての一般的基準を明らかにしている。
- 2 新リース会計基準が公表され、リースに係る貸手の会計処理については、収益認識基準との整合性を図ることとされ、また、契約の当事者は、契約の締結時に、当該契約がリースを含むか否かを判断し（リースに関する会計基準 25）、借手及び貸手は、リースを含む契約については、原則として、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに分けて会計処理を行うこととされた（リースに関する会計基準 28）。ここで「リース」とは、原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部分をいうとされ、「原資産」とは、リースの対象となる資産で、貸手によって借手に当該資産を使用する権利が移転されているものをいうとされ、「借手」とは、リースにおいて原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に獲得する企業をいうとされ、「貸手」とは、リースにおいて原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に提供する企業をいうとされている（リースに関する会計基準 6～9）。
- 3 令和7年6月30日付課法2-7ほか1課共同「法人税基本通達等の一部改正について」（法令解釈通達）（以下「令和7年6月改正通達」という。）による改正前の本通達においては、取引は契約という私法上の法律行為に基づくものであることが一般的であること、実際には多くの取引において契約単位と履行義務が一致すると考えられること、従来、企業会計においては原則として契約について履行義務の識別を行っていないこと、収益認識基準適用指針において、一定の要件を満たす場合には、契約に基づく収益認識の単位及び取引価格の配分を認める代替的な取扱いが設けられていることを踏まえ、法人税の取扱いにおいては、資産の販売等に係る収益の額は、原則として個々の契約ごとに計上するとした上で、収益認識基準において、履行義務を収益の計上単位とすることが原則とされていることを踏まえ、継続適用を前提に、履行義務単位ごとに収益の額を計上することができるという取扱いを明らかにしていた。

今般、新リース会計基準においても、個々の契約を単位としない収益計上に係る会計処理が行われることとなったことから、本通達について、新リース会計基準における会計処理を踏まえた改正を行っている。

- 4 具体的には、資産の賃貸借について、上記2のとおり、新リース会計基準においては原則としてリースを含む契約につきリースを構成する部分とリースを構成しない部分とに分けて会計処理を行うとされていることを踏まえ、税務上も、新リース会計基準に基づき区分された単位ごとに収益の額を計上することができることとしている。
- 5 なお、新リース会計基準において、貸手は、契約における対価の金額について、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに配分するに当たって、契約における対価の中に、原資産の維持管理に伴う固定資産税、保険料等の諸費用（以下「維持管理費用相当額」という。）が含まれる場合、当該維持管理費用相当額を契約における対価から控除し収益に計上する、又は貸手の固定資産税、保険料等の費用の控除額として処理する（ただし、維持管理費用相当額がリースを構成する部分の金額に対する割合に重要性が乏しいときは、当該維持管理費用相当額についてリースを構成する部分の金額に含めることができる。）とされており（リースに関する会計基準の適用指針 13）、資産の賃貸借に係る契約における対価の中に維持管理費用相当額が含まれる場合も新リース会計基準に基づく区分の対象とされているため、上記4の取扱いの対象とすることとしている。

【改正】（資産の販売等又は資産の賃貸借に係る収益の額に含めないことができる利息相当部分）

2-1-1の8 法人が資産の販売等又は資産の賃貸借（令和6年9月13日付企業会計基準第34号「リースに関する会計基準」（以下「リース基準」という。）の適用対象となる取引に該当するものに限る。以下2-1-1の8において同じ。）を行った場合において、次の(1)に掲げる額及び次の(2)に掲げる事実並びにその他のこれらに関連する全ての事実及び状況を総合的に勘案して、当該資産の販売等又は資産の賃貸借に係る契約に金銭の貸付けに準じた取引が含まれていると認められるときは、継続適用を条件として、当該取引に係る利息相当額を当該資産の販売等又は資産の賃貸借に係る収益の額に含めないことができる。

- (1) 資産の販売等又は資産の賃貸借に係る契約の対価の額と現金販売価格（資産の販売等又は資産の賃貸借と同時にその対価の全額の支払を受ける場合の価格をいう。）との差額
- (2) 資産の販売等又は資産の賃貸借に係る目的物の引渡し又は役務の提供をしてから相手方が当該資産の販売等又は資産の賃貸借に係る対価の支払を行うまでの予想される期間及び市場金利の影響

【解説】

- 1 本通達では、資産の販売等又は資産の賃貸借に係る収益の額に含めないことができる利息相当部分についての一般的基準を明らかにしている。
- 2 会計上、利息相当部分の区分について、収益認識基準の導入前は、商品の販売取引と金融取引とを区分して会計処理するような具体的な定めは設けられていなかった。
収益認識基準では、契約の当事者が明示的又は黙示的に合意した支払時期により、財又はサービスの顧客への移転に係る信用供与についての重要な便益が顧客又は企業に提供される場合には、顧客との契約は重要な金融要素を含むものとされ（収益認識基準 56）、利息部分を切り離して収益認識することとされている。
- 3 法人税においては、収益認識基準の導入前は、平成30年5月30日付課法2-8ほか2課共同「法人税基本通達等の一部改正について」（法令解釈通達）による改正前の法人税基本通達2-4-11《長期割賦販売等に係る収益の額に含めないことができる利息相当部分》において、割賦販売等に係る契約により販売代価と賦払期間中の利息に相当する金額とが明確、かつ、合理的に区分されているときは、当該利息相当額を当該割賦販売等に係る収益の額に含めないことができる取扱いを設けていたが、収益認識基準の導入を踏まえ、令和7年6月改正通達による改正前の本通達で一般的な取扱いを明らかにしていた。

- 4 具体的には、法人が資産の販売等を行った場合において、令和 7 年 6 月改正通達による改正前の本通達の(1)に掲げる額及び(2)に掲げる事実並びにその他のこれらに関連する全ての事実及び状況を総合的に勘案して、当該資産の販売等に係る契約に金銭の貸付けに準じた取引が含まれていると認められるときは、継続適用を条件として、当該取引に係る利息相当額を当該資産の販売等に係る収益の額に含めないことができる旨を令和 7 年 6 月改正通達による改正前の本通達で明らかにしていた。
- 5 なお、令和 7 年 6 月改正通達による改正前の本通達の(1)及び(2)の考慮要素は、契約に金融要素が含まれるかどうか、それが契約にとって重要であるかどうかを判定する収益認識基準適用指針第 27 項の考慮要素と同様であり、令和 7 年 6 月改正通達による改正前の本通達は収益認識基準でいうところの契約において重要な金融要素が含まれている場合の取扱いを取り込んだものということになる。
- 6 新リース会計基準における利息相当額の取扱いは、リースの金融的な側面に着目し、収益認識基準における重要な金融要素に関する取扱いと整合的になるよう定められているため、税務上も、新リース会計基準に基づき利息相当額が区分されている場合には、収益認識基準における契約において重要な金融要素が含まれている場合と同様に取り扱うのが相当であると考えられることから、新リース会計基準の制定を契機として、令和 7 年 6 月改正通達による改正前の法人税基本通達 2－1－1 の 9 《割賦販売等に係る収益の額に含めないことができる利息相当部分》において設けていたリース取引に係る利息相当額が区分されている場合の取扱いを同通達の対象から除外し、本通達の対象に新リース会計基準の対象となる資産の賃貸借を追加している。
- 7 また、新リース会計基準においては、収益認識基準と異なり、契約において重要な金融要素が含まれているかの判定を行うこととはされていないものの、一般的には、新リース会計基準の対象となる資産の賃貸借は本通達に掲げる考慮要素を勘案すると金銭の貸付けに準じた取引が含まれていると認められることになると考えられること、仮に当該考慮要素を勘案した結果、金銭の貸付けに準じた取引が含まれているとは認められないようなものである場合、収益認識基準の対象となる取引との均衡から本通達による取扱いを認めるべきではないと考えられることから、新リース会計基準の対象となる資産の賃貸借についても同様の考慮要素としている。
- 8 なお、本通達の取扱いにより資産の販売等又は資産の賃貸借に係る収益の額に含めないこととした利息相当額に係る収益の帰属時期については、法人税基本通達 2－1－24 《貸付金利子等の帰属の時期》の取扱いによることとなる。

【改正】（賃貸借契約に基づく使用料等の帰属の時期）

2-1-29 資産の賃貸借（平成11年1月22日付企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」の適用対象となる資産、負債及びデリバティブ取引（以下この章において「金融商品」という。）に係る取引、リース取引並びに2-3-62《暗号資産信用取引に係る売付け及び買付けに係る対価の額》の対象となる取引に該当するものを除くものとし、知的財産のライセンスの供与に係る取引にあっては、その収益の額を賃貸人の会計リース期間にわたり定額で計上する場合における当該取引に該当するもの（リース取引に該当するものを除く。）に限る。以下2-1-29において同じ。）は、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに該当し、その収益の額は2-1-21の2《履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに係る収益の帰属の時期》の事業年度の益金の額に算入する。ただし、資産の賃貸借契約に基づいて支払を受ける使用料等の額（前受けに係る額を除く。）について、当該契約又は慣習によりその支払を受けるべき日において収益計上を行っている場合には、その支払を受けるべき日は、その資産の賃貸借に係る役務の提供の日に近接する日に該当するものとして、法第22条の2第2項《収益の額》の規定を適用する。

(注)1 当該賃貸借契約について係争（使用料等の額の増減に関するものを除く。）があるためその支払を受けるべき使用料等の額が確定せず、当該事業年度においてその支払を受けていないときは、相手方が供託をしたかどうかにかかわらず、その係争が解決して当該使用料等の額が確定し、その支払を受けることとなるまで当該使用料等の額を益金の額に算入することを見合わせる事ができるものとする。

2 使用料等の額の増減に関して係争がある場合には(注)1の取扱いによらないのであるが、この場合には、契約の内容、相手方が供託をした金額等を勘案してその使用料等の額を合理的に見積もるものとする。

3 収入する金額が期間のみに応じて定まっている資産の賃貸借に係る収益の額の算定に要する2-1-21の6《履行義務の充足に係る進捗度》の進捗度の見積りに使用されるのに適切な指標は、通常は経過期間となるため、その収益は毎事業年度定額で益金の額に算入されることになる。

4 本文の賃貸人の会計リース期間とは、その賃貸人が選択した次のいずれかの期間をいう。

(1) 賃借人のリース期間（解約不能期間（リースに係る契約に基づく賃貸借期間の中途においてその解除をすることができないこととされている期間をいう。以下この節において同じ。）に7-6の2-10の2(注)1及び(2)《賃借人の会計リース期間をリース期間とする場合の取扱い》の期間を加えた期間をいう。以下この節において同じ。）と同様の方法により決定した期間

(2) 賃借人が原資産を使用する権利を有する解約不能期間にリースが置かれている状況からみて賃借人が再リースする意思が明らかでない場合の再リースに係る賃貸借期間を加えた期間

【解説】

- 1 本通達では、資産の賃貸借に係る契約に基づく使用料等の収益の帰属時期についての取扱いを明らかにしている。
- 2 新リース会計基準が公表され、知的財産のライセンスの供与については、「リースを主たる事業としている企業のように製造又は販売以外を事業とする貸手においては、リースがソフトウェアの機能を顧客に提供するために利用されておらず専ら金融取引として利息相当額を稼得するために利用されていると考えられることを踏まえると、このような貸手においては収益認識基準の範囲に含まれる貸手による知的財産のライセンスの供与を区分し収益認識基準に従って会計処理を行うことの有用性は乏しいと考えられる」との理由から、製造又は販売以外を事業とする貸手については収益認識基準ではなく新リース会計基準を適用することを認めることとされた（リースに関する会計基準3(2)ただし書・BC17 参照）。
- 3 本通達は、資産の賃貸借については、履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに該当するものとし、役務の提供が行われていくそれぞれの日の属する事業年度の益金の額に算入していくことが実態に適するものと考えられることから、原則として、法人税基本通達2-1-21の2《履行義務が一定の期間にわたり充足されるものに係る収益の帰属の時期》に基づき、その収益の額を期間の経過に応じて益金の額に算入することとし、例外的にその支払を受けるべき日又は係争が解決し支払を受けることとなる日の属する事業年度の益金の額に算入することも認めることとしているものであるが、上記2を受け、知的財産のライセンスの供与のうち、いわゆるオペレーティング・リースに該当して、貸手のリース料について、貸手のリース期間にわたり原則として定額法で計上されるもの（リースに関する会計基準の適用指針82 参照）については、令和7年6月改正通達による改正前の本通達の対象として明示していた他の資産の賃貸借と別異に取り扱うべき理由はないと考えられるため、本通達の取扱いの対象となることを明らかにしている。

なお、知的財産のライセンスの供与のうち、本通達の適用がないもの（上記のライセンスの供与以外のライセンスの供与）については、法人税基本通達2-1-30《知的財産のライセンスの供与に係る収益の帰属の時期》又は2-1-30の4《知的財産のライセンスの供与に係る売上高等に基づく使用料に係る収益の帰属の時期》の取扱いによることとなる。

【新設】（減価償却資産の償却費の損金経理額に含まれるもの）

7-5-3 法第64条の2第1項《リース取引に係る所得の金額の計算》に規定するリース資産に係る法第31条第1項《減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法》に規定する「その償却費として損金経理をした金額」には、内国法人が当該リース資産についてその確定した決算において当該リース資産に係る使用権資産（賃借人が原資産（2-1-1ただし書の(2)㉔(2)《収益の計上の単位の通則》に定める原資産をいう。）をリース期間（7-6の2-10の2㉔《賃借人の会計リース期間をリース期間とする場合の取扱い》に定める賃借人の会計リース期間をいう。）にわたり使用する権利を表す資産として財務諸表に記載されるものをいう。）の減価償却費として経理した金額が含まれることに留意する。

【解説】

- 1 本通達では、新リース会計基準を適用する法人が、リースを行った場合に計上することとなる使用権資産について、その減価償却費として経理した金額の税務上の取扱いを明らかにしている。
- 2 新リース会計基準における借手の会計処理は、全てのリースを使用権の取得と捉えて使用権資産を計上するとともに、リースの費用配分の方法については、リースがファイナンス・リースであるかオペレーティング・リースであるかにかかわらず、使用権資産に係る減価償却費及びリース負債に係る利息相当額を計上することとされている（リースに関する会計基準 33～38）。そして、使用権資産の償却について、契約上の諸条件に照らして原資産の所有権が借手に移転すると認められるリースに係る使用権資産の減価償却費は、原資産を自ら所有していたと仮定した場合に適用する減価償却方法と同一の方法により算定することとされている（リースに関する会計基準 37）。
- 3 ここで、リースに係る使用権資産は、会計上、借手が原資産をリース期間にわたり使用する権利を表す資産をいうとされ（リースに関する会計基準 10）、リースの対象となる資産そのもの（原資産）とは別のものとされており、また、法人税法施行令第 13 条各号《減価償却資産の範囲》に掲げる資産には含まれないことから、法人税法上の減価償却資産には該当しない。
そのため、法人が、会計上、リースに係る使用権資産について減価償却費として経理した金額が、税務上、リース取引により取得したものとされるリース資産の「その償却費として損金経理をした金額」に該当するか疑問が生ずる。
- 4 この点、確かに、リースに係る使用権資産は、法人税法上の減価償却資産に該当しないものの、そのリースの対象となる資産（原資産）は、リース取引に係る賃借人が取得したものとされるリース資産そのものであり、使用権資産とリース資産は概念上別のものであるとはいえ、実態としては同等のものであるといえることから、そのリースに係る使用権資産について減価償却費として経理した金額は、法人税法上、そのリース取引に係るリース資産の「その償却費として損金経理をした金額」に該当するものとして取り扱うことが相当である。

本通達は、このことを留意的に明らかにしている。

【改正】（著しく有利な価額で買い取るものであることにより権利行使が確実と見込まれるものに該当するものの例示）

7-6の2-2 リース期間終了の時又はリース期間の中途においてリース資産を買い取る権利が与えられているリース取引のうち、賃借人がそのリース資産を買い取る権利に基づき当該リース資産を購入する場合の対価の額が、賃貸人において当該リース資産につき令第56条（減価償却資産の耐用年数、償却率等）に規定する財務省令で定める耐用年数（以下この節において「耐用年数」という。）を基礎として定率法により計算するものとした場合におけるその購入時の未償却残額に相当する金額（当該未償却残額が当該リース資産の取得価額の5%相当額を下回る場合には、当該5%相当額）以上の金額とされているものであっても、当該対価の額が当該権利行使時の公正な市場価額に比し著しく下回るものについては、令第48条の2第5項第5号ロ（減価償却資産の償却の方法）に規定する「当該権利が目的資産を著しく有利な価額で買い取るものであること……により当該権利が行使されることが確実であると見込まれるもの」に該当する。

【解説】

- 1 リース取引のうち、「賃借人に対しリース期間終了の時又はリース期間の中途において目的資産を買い取る権利が与えられており、かつ、当該権利が目的資産を著しく有利な価額で買い取るものであることその他の事情により当該権利が行使されることが確実であると見込まれるもの」に該当するものは、所有権移転外リース取引に該当しないこととされている（令48の2⑤五ロ）。これは、リース契約において賃借人がリース期間終了の時又はリース期間の中途においてリース資産を買い取る権利（以下「購入選択権」という。）が与えられているリース取引について、その購入選択権の行使価格が賃借人にとって著しく有利な価額であることその他の事情により、その行使が確実であると見込まれる場合には、賃借人がその権利を行使してリース資産を買い取ることが予定されていると認められることから、リース期間に応じた償却をするのではなく、通常取得される資産と同様に償却を行うようにするためである。
- 2 令和7年度の税制改正において、所有権移転外リース取引に該当しないこととなる要件として、購入選択権が著しく有利な価額で買い取る権利である場合のほか、他の事情によってもその権利行使が確実であることが見込まれる場合が追加された。これは、新リース会計基準において、「契約期間終了後又は契約期間の途中で、借手による購入オプションの行使が合理的に確実であるリース」が、原資産の所有権が借手に移転すると認められるリースとされ（リースに関する会計基準の適用指針43(2)）、買取価額が著しく有利な価額でなくとも、その他の要因も考慮して購入オプションの行使が合理的に確実であるものは、所有権が借手に移転すると認められるリースとされたことを踏まえたものである。
- 3 一般的に、「著しく有利な価額」とは、購入選択権の行使価格がその行使時におけるリース資産の時価に比して著しく低い場合のその行使価格をいうものと解されるが、多種多様なリース資産につき、契約時にそのリース期間終了時の時価を算定することが実務上困難な場合も

少なくないと思われる。そこで、令和 7 年 6 月改正通達による改正前の本通達においては、「著しく有利な価額」に該当するかどうかの判定に際しての一種の簡便基準として、賃貸人がリース資産をそのまま事業供用するものと仮定した場合の定率法により計算したリース期間終了時の未償却残額相当額を権利行使時の時価とみなし、購入選択権の行使価格が当該未償却残額相当額以上の金額とされている場合には、原則として、「著しく有利な価額」に該当しないものとするとしていた。

令和 7 年度の税制改正後においても、上記の考え方は妥当であると考えられることから、本通達においても、引き続き、上記の取扱いを維持することとしている。

なお、未償却残額がそのリース資産の取得価額の 5 % 相当額を下回る場合には、5 % 相当額を下限とすることとしている。これは、購入選択権が付されるようなリース資産については、リース期間終了後も賃借人によって引き続き使用されることが見込まれ、又は第三者に売却が可能であるということが過去の取引や中古市場の相場などにより明らかである資産であることから、そのような取引実態を踏まえて、いわゆる備忘価額等ではなく、そのリース資産の取得価額の 5 % 相当額を簡便基準の下限としているものである。

また、購入選択権の行使価格が未償却残額相当額以上であっても、購入選択権の権利行使時におけるリース資産の時価がその購入選択権の行使価格を著しく上回ると認められる場合には、当然ながら著しく有利な価額となる。

ただし、著しく有利な価額に該当しないと判断されたとしても、他の事情によりその権利行使が確実であることが見込まれるかどうかの判定が必要となることに留意が必要である。

【改正】（賃借人におけるリース資産の取得価額）

7-6の2-9 賃借人におけるリース資産の取得価額は、原則としてそのリース期間中のリース料の額の合計額による。ただし、リース料の額の合計額のうち利息相当額から成る部分の金額を合理的に区分することができる場合には、当該リース料の額の合計額から当該利息相当額を控除した金額を当該リース資産の取得価額とすることができる。

(注) 1 再リース料の額は、原則として、リース資産の取得価額に算入しない。ただし、再リースをすることが明らかな場合には、当該再リース料の額は、リース資産の取得価額に含まれる。

2 リース資産を事業の用に供するために賃借人が支出する付随費用の額は、リース資産の取得価額に含まれる。

3 本文ただし書の適用を受ける場合には、当該利息相当額は、リース期間の経過に応じて利息法又は定額法により損金の額に算入する。

【解説】

- 1 平成 20 年 4 月 1 日以後の契約に係るリース取引については、リース資産を賃貸人から賃借人に引き渡した時に売買があったものとされることから（法 64 の 2 ①）、その引渡しの時に賃借人がリース資産を取得することとなる。そして、賃借人においては、そのリース取引が所有権移転外リース取引に該当するものであれば、リース期間定額法により、所有権移転外リース取引以外のリース取引に該当するものであれば、法人が有するそのリース資産と同じ区分の他の減価償却資産について採用している償却の方法により償却を行うこととなる（令 48 の 2 ①）。

このように、税務上は賃借人がリース資産を取得したものとして取り扱われるのであるが、他方、リース取引は法形式上は資産の賃貸借であるとともに、その実態としては、賃貸借、売買、金融等の異なる取引目的を同時に達成させる複合的な性格を持つものであることから、賃借人においてリース資産の取得価額をどのように算定するか疑問が生ずる。

この点、税務上はリース資産の売買があったものとされるのであるから、リース取引において賃借人が支払うリース料の額は、基本的には、そのリース資産の購入代金の分割払いの金額であるとみて、その合計額をリース資産の取得価額とすることが相当であろう。

一方、新リース会計基準においては、借手は、リース開始日に、原則として、同日において未払である借手のリース料からこれに含まれている利息相当額の合理的な見積額を控除し、現在価値により算定する方法に従い算定された額によりリース負債を計上するとともに、当該リース負債にリース開始日までに支払った借手のリース料、付随費用及び資産除去債務に対応する除去費用を加算し、受け取ったリース・インセンティブを控除した額により使用权資産を計上することとされている（リースに関する会計基準 33・34）。そして、借手のリース

料は、原則として、利息相当額部分とリース負債の元本返済額部分とに区分計算し、前者は支払利息として会計処理を行い、後者はリース負債の元本返済として会計処理を行い（リースに関する会計基準の適用指針 38）、利息相当額は、借手のリース期間にわたり、原則として、利息法により配分することとされている（リースに関する会計基準 36、リースに関する会計基準の適用指針 39）。

ただし、使用権資産総額に重要性が乏しいと認められる場合は、リース料総額から利息相当額を控除しない処理も認められている（リースに関する会計基準の適用指針 40(1)）。

リース取引は、上記のとおり、賃貸借、売買、金融等の異なる取引目的を同時に達成させる複合的な性格を持つものであり、かつ、新リース会計基準においては原則として借手のリース料の合計額を元本返済額と利息相当額とに区分し、元本返済額部分に基づき使用権資産を計上することとされていることを踏まえると、新リース会計基準に従い利息相当額が合理的に区分されている場合には、税務上も当該利息相当額については、取得価額とは区分して取り扱っても差し支えないと考えられる。

そこで、本通達においては、賃借人におけるリース資産の取得価額は、原則として、リース期間中のリース料の合計額によることとし、リース料の合計額のうち利息相当額から成る部分の金額を合理的に区分できる場合には、当該リース料の合計額から当該利息相当額を控除した金額とすることもできるとしている。

- 2 なお、リース契約において再リース料が定められている場合であっても、再リースをすることが明らかなではない限り、再リース料の額をリース資産の取得価額に含める必要はない。ここでいう再リースをすることが明らかな場合とは、契約書上で再リースをすることが明示されている場合だけでなく、当事者間において再リースをすることが予定されていることが一連の事実関係から明らかな場合も含まれる。本通達の注書 1 において、このことを明らかにしている。

また、リース料とは別に賃借人がリース資産の設置等に当たり据付費や運送費など、そのリース資産を事業の用に供するに当たって支出した金額がある場合には、それらの金額も取得価額に含まれることを本通達の注書 2 において明らかにしている。資産を取得した場合にその資産を事業の用に供するために直接支出した費用については、取得価額に含まれることとされており、リース資産についても同様であることから、このような取扱いを定めているものである。

なお、新リース会計基準において使用権資産の計上に当たり加算することとされている資産除去債務に対応する除去費用は、リース料の額及びリース資産を事業の用に供するために直接支出した費用には該当しないため、リース資産の取得価額には含まれないこととなる。

- 3 ところで、新リース会計基準に従ってリース料の合計額を利息相当額と元本相当額とに区分し、リース料の合計額から利息相当額を控除した金額をリース資産の取得価額とした場合には、その利息相当額はリース期間の経過に応じて利息法又は定額法により損金の額に算入することとなる。本通達の注書 3 において、そのことを明らかにしている。

4 なお、新リース会計基準における借手の会計処理については、全てのリースについて使用権資産及びリース負債を計上し、当該使用権資産に係る減価償却費及び当該リース負債に係る利息相当額を費用配分することとされたが（リースに関する会計基準 33～38）、リース取引に該当するものについては、リース資産と使用権資産という違いはあるものの、リース料の合計額に基づき資産の計上額の算定を行うべき点は旧リース会計基準と同様であるため、本通達においては、文言の適正化を行った上で、改正前と同様の取扱いを行うことを明らかにしている。

【新設】（賃借人の会計リース期間をリース期間とする場合の取扱い）

7-6の2-10の2 賃借人が、賃借人の会計リース期間を用いて経理を行っているリース資産に係る令第48条の2第1項第6号《減価償却資産の償却の方法》の規定又はこの節における各通達の適用に当たっては、当該賃借人の会計リース期間を同号の「リース期間」又は当該各通達の「リース期間」とする。

(注) 本文の賃借人の会計リース期間とは、賃借人が原資産（2-1-1ただし書の(2)㉔(2)《収益の計上の単位の通則》に定める原資産をいう。以下この節において同じ。）を使用する権利を有する解約不能期間（2-1-29㉔4(1)《賃貸借契約に基づく使用料等の帰属の時期》に定める解約不能期間をいう。）に次の(1)及び(2)の期間を加えた期間をリース期間としている場合の当該リース期間をいう。

(1) 賃借人が行使することが合理的に確実であるリース（2-1-1ただし書の(2)㉔(1)に定めるリースをいう。以下この節において同じ。）の延長オプションの対象期間

(2) 賃借人が行使しないことが合理的に確実であるリースの解約オプションの対象期間

【解説】

- 1 本通達では、リース取引の賃借人が、当該リース取引に係る契約における延長オプション又は解約オプションの対象期間を含めてリース期間の算定を行っている場合の取扱いについて明らかにしている。
- 2 新リース会計基準における借手のリース期間は、借手が原資産を使用する権利を有する解約不能期間に、①借手が行使することが合理的に確実であるリースの延長オプションの対象期間及び②借手が行使しないことが合理的に確実であるリースの解約オプションの対象期間の両方の期間を加えて決定することとされている（リースに関する会計基準 15・31）。
すなわち、契約に定められたリースの解約不能期間そのものをリース期間とするのではなく、オプションの行使を含めた原資産を使用する期間についての企業の合理的な見積りをリース期間に反映することとされている。
これは、存在するオプションの対象期間について、企業の合理的な判断に基づき資産及び負債を計上することが、財務諸表利用者にとって有用な情報をもたらすものと考えられること、及び、国際会計基準との整合による国際的な比較可能性を確保することを理由とするものである（リース会計基準 BC36 参照）。
- 3 他方、法人税法上、リース期間は、リース取引に係る契約において定められているリース資産の賃貸借の期間をいうとされている（令 48 の2⑤七）。

4 ここで、新リース会計基準においてリース期間に含めることとされている上記２①②の期間は、契約期間そのものではなく、借手の合理的な見積りを反映したものであるため、税務上のリース期間に該当するか疑問が生ずる。

5 この点、確かに、上記２①②の期間は、借手の見積りを反映したものであるものの、その行使可能性については「合理的に確実」であることが要求されており、恣意的な見積りが許されるものではなく、また、加算することになる期間も、あくまでリース取引に係る契約において定められているオプションの対象期間であることから、リース取引の賃借人が会計上採用することとしたリース期間を、税務上のリース期間とすることに特段の問題はないと考えられる。

したがって、本通達において、リース取引の賃借人が新リース会計基準に基づくリース期間を用いて経理を行っているリース資産については、その用いたリース期間を税務上のリース期間として取り扱う旨を明らかにしている。

【改正】（リース期間の終了に伴い返還を受けた資産の取得価額）

7-6の2-11 リース期間の終了に伴い賃貸人が賃借人からそのリース取引の目的物であった資産の返還を受けた場合には、賃貸人は当該リース期間終了の時に当該資産を取得したものとする。この場合における当該資産の取得価額は、原則として、返還の時の価額による。リース期間の終了に伴い再リースをする場合についても、同様とする。

【解説】

1 リース取引についてはリース資産の賃貸人から賃借人への引渡しの際にそのリース資産の売買があったものとして所得金額を計算することとされていることから（法 64 の 2 ①）、賃貸人はリース資産の引渡し時に賃借人に対しリース資産を譲渡したこととなる。しかしながら、リース取引は法形式上は資産の賃貸借であることから、リース期間終了時には賃借人はリース資産を賃貸人に返還することとなる。この場合、返還に伴う金銭の授受は通常行われないのであるが、賃貸人は現実には資産を有することとなることから、税務上これをどのように取り扱うべきか疑問が生ずる。

また、リース期間の終了に伴い再リースをする場合においても、通常、再リースは税務上売買とされるリース取引には該当しないため、賃貸人においてリース資産の返還を受けた上で、改めて賃借人に対して賃貸をするということになるか疑問が生ずる。

2 前者について、本通達の前段では、リース期間の終了に伴い賃貸人が賃借人からリース資産の返還を受けた場合には、税務上、賃貸人はそのリース期間の終了の時にその資産を取得したものとするを明らかにしている。また、後者のリース期間の終了に伴い再リースをする場合についても、これと同様にすること、すなわち、税務上は、賃貸人においてリース資産の返還を受けた上で、改めて賃借人に対して賃貸をするということになるのであり、本通達の後段でこのことを明らかにしている。これらの場合における賃貸人が返還を受けた資産及び再リースをする資産の取得価額については、その返還の際における時価による。これらの取扱いは、賃貸人においては、リース取引の目的であった資産の返還を受け、その後、その資産を処分（売却など）し、又は再リースをすることとなるのであるから、何らかの価値を有する資産を無償で取得したものとして、無償で減価償却資産を取得した場合の取得価額の取扱い（令 54①六）と同様に、その返還の際における時価をその返還を受けた資産の取得価額とすることとしているものである。

なお、賃貸人（リース会社）においては、通常、リース契約を締結するに当たりそのリース資産がリース期間終了時にどの程度の価額で処分できるのか又は再リースができるのかを過去の実績や中古市場の相場などから見積もっており、その見積残存価額もリース料の算定の基礎計数となっている。また、新リース会計基準においては、賃手は、所有権移転外ファイナンス・リース取引で生じる資産、すなわち、将来のリース料を収受する権利と見積残存価額を、リース投資資産として計上することとされ（リースに関する会計基準 BC56 参照）、リース

期間の終了により借手からリース物件の返却を受けた場合は、当該リース物件を見積残存価額でリース投資資産からその後の保有目的に応じ貯蔵品又は固定資産等に振り替えることとされている（リースに関する会計基準の適用指針 76）。したがって、賃貸人（リース会社）が、新リース会計基準に従い、その見積残存価額で返還を受けた資産の取得価額に振り替えているのであれば、その見積残存価額が中古市場や再リース料などと比較して相当の差異があるものでない限り、その処理を認めて差し支えないと考えられる。

- 3 なお、令和 7 年 6 月改正通達による改正前の本通達においては、旧リース会計基準で、所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る契約に残価保証額に関する取決めがある場合、原則として、当該残価保証額を残存価額とすることとされていたことを踏まえ、残価保証額がリース期間終了時の見積時価と大幅に乖離していないことを想定して、残価保証額の定めがある場合における返還を受けた資産の取得価額は当該残価保証額とする旨の取扱いを定めていたが、新リース会計基準における使用权資産の償却においては、残存価額を 0 とする（リースに関する会計基準 38）こととされたことを踏まえ、令和 7 年 6 月改正通達において、残価保証額の定めがある場合の取扱いは廃止している。

【新設】（リースを構成する部分とリースを構成しない部分とがある場合の取扱い）

7-6の2-17 リースを含む契約にリースを構成する部分とリースを構成しない部分とがある場合において、次に掲げる方法により経理しているときは、当該方法により区分された後の当該リースを構成する部分に係るリース資産の取得価額とされるべき金額について法第31条（減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法）その他の減価償却に関する規定及びこの章の取扱いを適用する。

(1) リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに分ける方法

(2) 対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合に貸借対照表において表示するであろう科目ごと又は性質及び当該法人の営業における用途が類似する原資産のグループごとに、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とを分けずに、リースを構成する部分と関連するリースを構成しない部分とを合わせてリースを構成する部分とする方法

【解説】

- 1 本通達では、リースを含む契約にリースを構成する部分とリースを構成しない部分とがある場合において、新リース会計基準に定める会計処理の方法により経理しているときのリース取引に係る賃借人が行う減価償却の取扱いについて明らかにしている。
- 2 新リース会計基準において、借手は、リースを含む契約について、原則として、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに分けて会計処理を行うこととされ（リースに関する会計基準 28）、リースを構成する部分については、新リース会計基準に基づく会計処理を行い、リースを構成しない部分については、該当する他の会計基準等に従って会計処理を行うこととされている（リースに関する会計基準の適用指針 10）。

新リース会計基準における借手の会計処理については、全てのリースについて使用权資産に係る減価償却費及びリース負債に係る利息相当額として費用の配分を行うこととされており（リースに関する会計基準 33～38）、借手のリース料には、原則として、リースを構成しない部分に配分する対価は含まれないため（リースに関する会計基準 19）、リースを構成する部分に配分された金額に基づき使用权資産の取得価額の認識及び当該費用の配分を行っていくこととなる。

新リース会計基準におけるリースとは、原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部をいうものとされており（リースに関する会計基準 6）、契約におけるリースを構成しない部分については、資産を使用する権利の移転に関わらない部分であるため、リースのうち、税務上、リース取引とされるものに係るリース資産の取得価額とされるべき金額については、基本的にはリースを構成する部分に配分された金額に基づくべきものと考えられる。

3 ここで、契約における対価の金額について、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに配分するに当たっては、それぞれの部分の独立価格の比率に基づいて配分することとされ、契約における対価の中に、借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストについて借手が支払う金額が含まれる場合、当該金額を契約における対価の一部としてリースを構成する部分とリースを構成しない部分とに配分することとされている（リースに関する会計基準の適用指針 11）。

すなわち、貸手が負担する借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト（例えば、固定資産税や保険料等）について借手が支払う金額が契約における対価の中に含まれている場合であっても、当該金額を契約における対価の金額から控除せず、リースを構成する部分とリースを構成しない部分の独立価格の比率に基づいて配分することとされている。

これについては、貸手が支払う固定資産税や保険料等はリース料に含めて回収されることになると考えられるところ、リース料に含まれるこれらの金額が借手に示されることは通常は想定されないため、借手がこれらの金額を算定することは困難であると考えられることが理由の一つとして説明されている（リースに関する会計基準の適用指針 BC19 参照）が、借手がこれらの金額につき把握している場合であっても同様の処理を行うこととされている。

そのため、厳密に言えばリースを構成する部分又はリースを構成しない部分のいずれかのみに対応する費用であっても、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに配分される場合もあるものと考えられる。

4 また、新リース会計基準における借手の例外的な処理として、対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合に貸借対照表において表示するであろう科目ごと又は性質及び企業の営業における用途が類似する原資産のグループごとに、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とを分けずに、リースを構成する部分と関連するリースを構成しない部分とを合わせてリースを構成する部分として会計処理を行うことを選択することができることとされている（リースに関する会計基準 29）。

この例外的な取扱いは、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに分けて会計処理を行うコストと複雑性を低減しつつ、会計基準の開発目的を達成するためのものであると説明されている（リースに関する会計基準 BC33 参照）。

例えば、自動車のリースにおいてメンテナンス・サービスが含まれる場合などのように、契約の中には、リースを構成する部分とリースを構成しない部分の両方を含むものがあるところ、このような場合に会計上の例外的な取扱いを採用すると、サービス部分も含めて使用権資産の取得価額とすることになる。

5 上記 3 又は 4 のような会計処理に基づくものについては、税務上、どのように取り扱うべきか疑問が生ずるところであるが、新リース会計基準の公表に伴い、令和 7 年度の税制改正において、新リース会計基準に従った会計処理についても、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（法 22④）に従った計算に該当し得ることを前提に、オペレーティング・リースの借手の賃借費用として損金の額に算入する金額については、会計処理にかかわらず、賃借料のうち債務の確定した部分の金額とする規定（法 53）が設けられたのに対し、

ファイナンス・リースについては、従来の会計処理と基本的に同様であることから、税務上も特段の改正が行われず、その基本的な取扱いに変更がないことを踏まえ、令和 7 年 6 月改正通達による改正で、会計上設けられた実務上の便法（新リース会計基準に基づき区分したところによる会計処理）を税務上も許容する旨を明らかにしている。

具体的には、リースを含む契約にリースを構成する部分とリースを構成しない部分とがある場合の借手の取扱いについては、リース資産の取得価額、償却費の計算その他の減価償却に関する規定又は取扱いの適用上、上記 3 の借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストについて借手が支払う金額の配分を含めて、法人の新リース会計基準に基づく区分を税務上受け入れる旨を本通達の(1)において明らかにし、上記 4 の例外的な取扱いについても税務上受け入れる旨を本通達の(2)において明らかにするとともに、法人税基本通達 12 の 5－1－7《リースを構成する部分とリースを構成しない部分とがある場合の取扱い》において、賃貸人及び賃借人についてのリース取引の判定、リース取引に係る所得の金額の計算等の規定又は取扱いの適用上も同様に取り扱う旨を、法人税基本通達 12 の 5－3－3《リースを構成する部分とリースを構成しない部分とがある場合の取扱い》において、賃借人についての賃貸借取引に係る費用の規定又は取扱いの適用上も同様に取り扱う旨を、それぞれ明らかにしている。

【新設】（資産の賃貸借の範囲）

12の5-1-1 法第64条の2第3項《リース取引に係る所得の金額の計算》の「資産の賃貸借」には、民法第601条《賃貸借》の規定により効力を生ずることとなる契約に基づく行為のほか、資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する行為も含まれることに留意する。

【解説】

- 1 本通達では、リース取引に係る所得の金額の計算の規定（法 64 の 2）の対象となるリース取引の「資産の賃貸借」の範囲について明らかにしている。
- 2 リース取引に係る所得の金額の計算の規定の対象となるリース取引については、資産の賃貸借（所有権が移転しない土地の賃貸借その他の一定のものを除く。）で、①当該賃貸借に係る契約が、賃貸借期間の中途においてその解除をすることができないものであること又はこれに準ずるものであること、及び、②当該賃貸借に係る賃借人が当該賃貸借に係る資産からもたらされる経済的な利益を実質的に享受することができ、かつ、当該資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきこととされているものであること、の要件に該当するものをいうこととされている（法 64 の 2 ③）。

他方、新リース会計基準においては、「リース」とは、原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部分をいうとされ（リースに関する会計基準 6）、賃貸借契約又はこれに類する契約に限られるものではなく、例えば、電力供給契約といったものについても対象となり得るため、この「資産の賃貸借」の範囲について、賃貸借契約又はこれに類する契約のみならず、その他の契約形態に係るものも含まれるのか疑問が生ずる。

本通達では、この「資産の賃貸借」については、民法第 601 条《賃貸借》の規定により効力を生ずることとなる契約に基づく行為のほか、新リース会計基準に従ってリースと判定された契約に基づく行為のような、資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する行為も含まれることを、留意的に明らかにしている。

- 3 リースに対する法人税法上の取扱いについては、個々の取引の経済的実態に合わせた処理が定められており、リース取引（ファイナンス・リース）は、法的には賃貸借の性格を有するものの、経済的には資産の売買及び融資と類似の性格を有し、借手がリース資産を分割払いで購入したことと同一の効果を生ずるものと考えられることから、リース資産を取得したものとして減価償却等により損金算入することとされ、その他のリース（オペレーティング・リース）は、経済的にも通常の資産の借受けと変わらないことから、賃貸借期間内の賃貸借取引の目的となる資産の使用（賃貸借期間の経過）に応じ、対応する金額を損金算入することとされている。

- 4 このように、取引の経済的実態との整合性を優先する法人税法の考え方からすれば、売買取引として取り扱うリース取引に該当するかどうかを判定すべき対象となる「資産の賃貸借」とは、法形式として賃貸借契約又はこれに類する契約に基づく行為に限られるものではなく、取引概念として、資産を使用する権利の移転を伴う行為を含み得るものである。
- 5 そのため、上記2のとおり、新リース会計基準におけるリースの定義は原資産を使用する権利に着目したものであるところ、会計上、リースとされる契約に基づく行為については、「資産の賃貸借」に含まれるものとして、リース取引に該当するかどうかを判定すべきこととなる。
- 6 なお、賃貸借取引に係る費用の規定（法 53）における「資産の賃貸借」の範囲については、法人税基本通達 12 の5－3－1《資産の賃貸借の範囲》において、本通達を準用することにより本通達と同様に取り扱う旨を明らかにしている。

【新設】（リース取引の判定）

12の5-1-3 資産の賃貸借が法第64条の2第3項各号《リース取引に係る所得の金額の計算》に掲げる要件に該当するかどうかを判定する場合において、当該資産の賃貸借が次のいずれかに該当するときは、当該資産の賃貸借は、同項第2号に掲げる要件に該当することに留意する。

- (1) 賃貸人の会計リース料の現在価値が、原資産の現金購入価額のおおむね90%以上であること。
- (2) 賃貸人の会計リース期間が、原資産の経済的耐用年数のおおむね75%以上であること（原資産の特性、経済的耐用年数の長さ、原資産の中古市場の存在等を考慮した場合に、(1)による判定が90%を大きく下回ることが明らかな場合を除く。）。

(注)1 本文(1)及び(2)の次に掲げる用語の意義は、それぞれ次による。以下この章において同じ。

(1) 賃貸人の会計リース料 賃借人が賃貸人の会計リース期間中に原資産を使用する権利に関して行う賃貸人に対する支払であり、リース（2-1-1ただし書の(2)㉔(1)《収益の計上の単位の通則》に定めるリースをいう。以下この章において同じ。）において合意された使用料をいう。ただし、残価保証（リース期間（リース契約において定められた賃貸借期間をいう。以下この章において同じ。）終了の時に賃貸借資産の処分価額が当該リースに係る契約において定められている保証額に満たない場合にその満たない部分の金額を当該リースに係る賃借人その他の者がその賃貸人に支払うことにつき保証がされている場合における当該保証をいう。以下この章において同じ。）がある場合には、当該残価保証の額を含むものとし、契約におけるリースを構成しない部分に配分する対価及び将来の業績等により変動する使用料が含まれる場合には、これを含まないものとする。

(2) 原資産 2-1-1ただし書の(2)(注)(2)に定める原資産をいう。

(3) 賃貸人の会計リース期間 2-1-29（注）4《賃貸借契約に基づく使用料等の帰属の時期》に定める賃貸人の会計リース期間をいう。

(4) 経済的耐用年数 資産の賃貸借の時ににおける賃貸借資産の性能、規格、陳腐化の状況等を考慮して見積もった経済的使用可能予測期間を用いて計算した年数をいう。

2 賃借人が本文の判定を行う場合には、それぞれ次のとおりとする。

(1) 本文(1)の「賃貸人の会計リース料」を次のとおり読み替える。

賃借人の会計リース料（賃借人が賃借人の会計リース期間（7-6の2-10の2㉔《賃借人の会計リース期間をリース期間とする場合の取扱い》に定める賃借人の会計リース期間をいう。以下この章において同じ。）中に原資産を使用する権利に関して行う賃貸人に対する支払であり、次のもので構成される使用料をいう。以下この章において同じ。）

イ 賃借人の固定リース料（賃借人が賃借人の会計リース期間中に原資産を使用する権利に関して行う賃貸人に対する支払であり、賃借人の変動リース料（賃借人が賃借人の会計リース期間中に原資産を使用する権利に関して行う賃貸人に対する支払である使用料のうち、リース開始日以後に発生する事象又は状況の変化で時の経過によるもの以外のものにより変動する部分をいう。以下12の5－1－3において同じ。）以外の使用料をいう。）

ロ 指数又はレートに応じて決まる賃借人の変動リース料

ハ 残価保証に係る賃借人による支払見込額

ニ 賃借人が行使することが合理的に確実である購入オプションの行使価額

ホ リースの解約に対する違約金の賃借人による支払額（賃借人の会計リース期間に賃借人による解約オプションの行使を反映している場合に限る。）

(2) 本文(2)の「賃貸人の会計リース期間」を「賃借人の会計リース期間」と読み替える。

【解説】

- 1 本通達では、資産の賃貸借が法人税法第 64 条の 2 第 3 項各号《リース取引に係る所得の金額の計算》に掲げる要件に該当するかどうかの判定について、新リース会計基準における貸手が行うリースの分類に係る判定基準に基づきファイナンス・リースと判定されるものは、同項第 2 号に掲げる要件に該当するものであることを明らかにしている。
- 2 法人税法上、リース取引とは、資産の賃貸借で、①当該賃貸借に係る契約が、賃貸借期間の中途においてその解除をすることができないものであること又はこれに準ずるものであること、及び、②当該賃貸借に係る賃借人が当該賃貸借に係る資産からもたらされる経済的な利益を実質的に享受することができ、かつ、当該資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきこととされているものであること、の要件に該当するものをいうとされており（法 64 の 2 ③）、②の要件に該当する場合の例示として、法人税法施行令第 131 条の 2 第 2 項《リース取引》において、資産の賃貸借につき、その賃貸借期間（当該資産の賃貸借に係る契約の解除をすることができないものとされている期間に限る。）において賃借人が支払う賃借料の金額の合計額がその資産の取得のために通常要する価額（当該資産を事業の用に供するために要する費用の額を含む。）のおおむね 100 分の 90 に相当する金額を超える場合が規定されている。
- 3 他方、新リース会計基準において、「ファイナンス・リース」とは、契約に定められた期間の中途において当該契約を解除することができないリース又はこれに準ずるリースで、借手が、原資産からもたらされる経済的利益を実質的に享受することができ、かつ、当該原資産の使用に伴って生じるコストを実質的に負担することとなるリースをいうとされ（リースに関する会計基準 11）、リースがファイナンス・リー

スに該当するかどうかの具体的な判定基準については、①現在価値基準として、「貸手のリース料の現在価値が、原資産の現金購入価額の概ね 90 パーセント以上であること」、②経済的耐用年数基準として、「貸手のリース期間が、原資産の経済的耐用年数の概ね 75 パーセント以上であること」（ただし、原資産の特性、経済的耐用年数の長さ、原資産の中古市場の存在等を勘案すると、①の判定結果が 90 パーセントを大きく下回ることが明らかな場合を除く。）が掲げられており、①②のいずれかに該当する場合には、そのリースはファイナンス・リースと判定されることとされている（リースに関する会計基準の適用指針 62）。

- 4 ここで、上記 3 ①については、リース料の現在価値を基準としている点において、法人税法施行令第 131 条の 2 第 2 項に規定する場合と必ずしも一致しないと考えられ、また、上記 3 ②については、同項に規定されていないものであることから、新リース会計基準に基づきファイナンス・リースに該当するものが、法人税法上のリース取引に該当するか疑問が生ずる。
- 5 この点、法人税法施行令第 131 条の 2 第 2 項は、あくまで例示として規定されているものであり、法人税法第 64 条の 2 第 3 項における上記 2 ②の要件は、新リース会計基準におけるファイナンス・リースの定義の後段部分と同様に定められていることからすれば、会計上、上記 3 ①又は②の基準に該当するものについては、上記 2 ②の要件に該当するものとして判定するのが相当であると考えられる。そのため、新リース会計基準における上記 3 ①の現在価値基準又は②の経済的耐用年数基準のいずれかに該当する資産の賃貸借については、上記 2 ②の法人税法第 64 条の 2 第 3 項第 2 号に掲げる要件に該当することを、本通達の本文並びに(1)及び(2)において留意的に明らかにしている。
- 6 また、新リース会計基準における借手の会計処理については、全てのリースについて使用権資産に係る減価償却費及びリース負債に係る利息相当額として費用配分するという単一モデルを採用することとされたため、借手においてはリースがファイナンス・リースに該当するかの判定を行わないこととされたが（リースに関する会計基準 33～42）、法人税法上は、引き続き、賃借人も資産の賃貸借がリース取引に該当するかの判定を行う必要があるところ、この判定については、賃借人においても賃貸人と同様の方法で判定すべきものと考えられるため、賃借人が当該判定を行う場合には、会計上、貸手が行うこととされている判定方法につき、借手のリース料、借手のリース期間等に置き換えて判定を行った結果、上記 3 ①又は②の基準に該当することになるものについては、上記 2 ②の法人税法第 64 条の 2 第 3 項第 2 号に掲げる要件に該当することとなる旨を、本通達の注書 2 において明らかにしている。

【新設】（サブリースに係るリース取引の判定）

12 の 5－1－4 資産の賃貸借（サブリースに該当するものに限る。）が法第 64 条の 2 第 3 項各号《リース取引に係る所得の金額の計算》に掲げる要件に該当するかどうかを判定する場合において、当該資産の賃貸借が次のいずれかに該当するときは、当該資産の賃貸借は、12 の 5－1－3 《リース取引の判定》にかかわらず、同項第 2 号に掲げる要件に該当することに留意する。

- (1) サブリースにおける賃貸人の会計リース料の現在価値が、独立第三者間取引における使用権資産のリース料のおおむね 90%以上であること。
- (2) サブリースにおける賃貸人の会計リース期間が、ヘッドリースにおける残りの賃借人の会計リース期間のおおむね 75%以上であること（(1)による判定が 90%を大きく下回ることが明らかな場合を除く。）。

(注) 1 本文並びに本文(1)及び(2)の次に掲げる用語の意義は、それぞれ次による。以下この章において同じ。

- (1) サブリース サブリース取引（原資産が賃借人から第三者（以下 12 の 5－1－4 において「サブリースの賃借人」という。）にさらにリースされ、当初の賃貸人と賃借人との間のリースが依然として有効である取引をいう。以下同じ。）における当初の賃借人とサブリースの賃借人との間のリースをいう。
- (2) 独立第三者間取引における使用権資産のリース料 サブリース取引の対象とする原資産に係る使用権資産（7－5－3 《減価償却資産の償却費の損金経理額に含まれるもの》に定める使用権資産をいう。）に係るサブリースのリース開始日に現金で全額が支払われるものと仮定した場合のリース料（当該サブリースを実行するために必要な知識を持つ自発的な独立第三者の当事者が行うと仮定した場合のリース料に限る。）をいう。
- (3) ヘッドリース サブリース取引における、当初の賃貸人と賃借人との間のリースをいう。

- 2 サブリースの賃借人が本文の判定を行う場合には、本文(1)中「賃貸人の会計リース料」とあるのは「賃借人の会計リース料」と、本文(2)中「賃貸人の会計リース期間」とあるのは「賃借人の会計リース期間」と、それぞれ読み替える。

【解説】

- 1 本通達では、資産の賃貸借が法人税法第 64 条の 2 第 3 項各号《リース取引に係る所得の金額の計算》に掲げる要件に該当するかどうかの判定について、新リース会計基準におけるサブリース取引の中間的な貸手が行うリースの分類に係る判定基準に基づきファイナンス・リースと判定されるものは、同項第 2 号に掲げる要件に該当することを明らかにしている。

2 新リース会計基準においては、サブリース取引とは、原資産が借手から第三者にさらにリースされ、当初の貸手と借手との間のリースが依然として有効である取引をいうこととされ、当初の貸手と借手とのリースがヘッドリース、ヘッドリースにおける借手（中間的な貸手）と第三者との間のリースがサブリースと定義されている（リースに関する会計基準の適用指針 4 (12)）。

サブリース取引における中間的な貸手は、ヘッドリースについて、借手のリースの会計処理を行い、サブリースについて、サブリースがファイナンス・リースとオペレーティング・リースのいずれに該当するかにより、それぞれの場合に応じた会計処理を行うこととされている（リースに関する会計基準の適用指針 89）。

すなわち、ヘッドリースとサブリースをそれぞれ別の取引として取り扱い、サブリースについては、貸手の立場からそれがファイナンス・リースとオペレーティング・リースのいずれに該当するかの判定を行った上、それぞれの場合に応じて会計処理を行うべきこととされている。

3 このサブリースについてのリースの分類に係る判定基準としては、①現在価値基準として、「サブリースにおける貸手のリース料の現在価値が、独立第三者間取引における使用権資産のリース料の概ね 90 パーセント以上であること」、②経済的耐用年数基準として、「サブリースにおける貸手のリース期間が、ヘッドリースにおける残りの借手のリース期間の概ね 75 パーセント以上であること」（ただし、①の判定結果が 90 パーセントを大きく下回ることが明らかな場合を除く。）が掲げられており、①②のいずれかに該当する場合には、そのサブリースはファイナンス・リースと判定されることとされている（リースに関する会計基準の適用指針 91）。

4 ヘッドリースとサブリースは、それぞれ別の当事者間で行われる独立した取引であることを踏まえれば、税務上も、それぞれ異なる取引として個々にリース取引に該当するかを判定すべきものと考えられ、法人税法第 64 条の 2 第 3 項第 2 号に掲げる「当該賃貸借に係る賃借人が当該賃貸借に係る資産からもたらされる経済的な利益を実質的に享受することができ、かつ、当該資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきこととされているものであること」との要件が、新リース会計基準における「契約に定められた期間の中途において当該契約を解除することができないリース又はこれに準ずるリースで、借手が、原資産からもたらされる経済的利益を実質的に享受することができ、かつ、当該原資産の使用に伴って生じるコストを実質的に負担することとなるリースをいう」（リースに関する会計基準 11）とのファイナンス・リースの定義の後段部分と同様に定められていることからすれば、会計上、ファイナンス・リースと判定される上記 3 ①又は②の基準に該当するサブリースについては、同号に掲げる要件に該当するものとして判定するのが相当であると考えられる。そのため、新リース会計基準における上記 3 ①の現在価値基準又は②の経済的耐用年数基準のいずれかに該当するサブリースについては、同号に掲げる要件に該当することを、本通達の本文並びに(1)及び(2)において留意的に明らかにしている。

5 また、新リース会計基準における借手の会計処理については、全てのリースについて使用権資産に係る減価償却費及びリース負債に係る利息相当額として費用配分するという単一モデルを採用することとされたため、借手においてはリースがファイナンス・リースに該当する

かの判定を行わないこととされたが（リースに関する会計基準 33～42）、法人税法上は、引き続き、賃借人も資産の賃貸借がリース取引に該当するかの判定を行う必要があるところ、この判定については、賃借人においても賃貸人と同様の方法で判定すべきものと考えられるため（基通 12 の 5－1－3 参照）、賃借人が当該判定を行う場合には、会計上、貸手が行うこととされている判定方法につき、借手のリース料、借手のリース期間等に置き換えて判定を行った結果、上記 3 ①又は②の基準に該当することになるものについては、同号に掲げる要件に該当することとなる旨を、本通達の注書 2 において明らかにしている。

【新設・改正】（おおむね100分の90の判定等）

12の5-1-6 令第131条の2第2項《リース取引》に規定する「おおむね100分の90」の判定に当たっては、同項の「賃借人が支払う賃借料の金額の合計額」については、それぞれ次のとおり取り扱うことに留意する。

(1) 資産の賃貸借に係る契約等において、賃借人が賃貸借資産を購入する権利を有し、当該権利の行使が確実であると認められる場合には、当該権利の行使により購入するときの購入価額を加算する。

(注) この場合において、その契約書等に当該購入価額についての定めがないときは、残価（賃貸人におけるリース料の額の算定に当たって賃貸借資産の取得価額及びその取引に係る付随費用（賃貸借資産の取得に要する資金の利子、固定資産税、保険料等その取引に関連して賃貸人が支出する費用をいう。）の額の合計額からリース料として回収することとしている金額の合計額を控除した残額をいう。）に相当する金額を購入価額とする。

(2) 資産の賃貸借に係る契約等において、中途解約に伴い賃貸借資産を賃貸人が処分し、未経過期間に対応するリース料の額からその処分価額の全部又は一部を控除した金額を賃借人が支払うこととしている場合には、当該全部又は一部に相当する金額を加算する。

(3) 賃貸借資産の賃貸人に対して補助金等（国又は地方公共団体等から交付を受ける補助金又は助成金等をいい、その交付に当たり当該賃貸借資産に係るリース料の減額が条件とされているものに限る。）が交付される場合には、当該リース料の減額部分に相当する金額を加算する。

(注) 当該リース料の減額部分に相当する金額は、7-6の2-9《賃借人におけるリース資産の取得価額》の「賃借人におけるリース資産の取得価額」に含まれない。

12の5-1-2(1)《解除をすることができないものに準ずるものの意義》に定める「おおむね全部」の判定並びに12の5-1-3(注)2《リース取引の判定》により読み替えられた場合の同通達(1)に定める「おおむね90%以上」の判定及び12の5-1-4(注)2《サブリースに係るリース取引の判定》により読み替えられた場合の同通達(1)に定める「おおむね90%以上」の判定に当たっても、同様とする。

(注) 同項に規定する「賃貸借期間」には、再リースを行う意思が明らかな場合の当該再リースに係る賃貸借期間を含める。

【解説】

- 1 本通達では、法人税法施行令第131条の2第2項《リース取引》に規定する「おおむね100分の90」の判定等における取扱いを明らかにしている。

2 新リース会計基準における借手の会計処理については、全てのリースについて使用権資産に係る減価償却費及びリース負債に係る利息相当額として費用配分するという単一モデルを採用することとされたため、借手においてはリースがファイナンス・リースに該当するかの判定を行わないこととされたが（リースに関する会計基準 33～42）、貸手においては引き続き、従前と同様の基準により、リースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースとに分類した上で、それぞれに応じた会計処理を行うこととされた（リースに関する会計基準 44・45・48、リースに関する会計基準の適用指針 59・62）。

他方で、税務上は、引き続き賃借人においても資産の賃貸借につきリース取引に該当するかの判定を行うこととされ、この判定については、賃貸人における判定と同様に行うべきものと考えられる（法基通 12 の 5－1－3 参照）。そのため、本通達は、令和 7 年 6 月改正通達による改正前の法人税基本通達 12 の 5－1－2《おおむね 100 分の 90 の判定等》の取扱いを基本的に維持しつつリース取引の判定場面における取扱いの 1 つとして移設し、同改正により新設又は改正した他の通達との適用関係を明らかにするとともに、所要の文言修正等を行っている。

3 法人税法上、リース取引とは、資産の賃貸借（所有権が移転しない土地の賃貸借その他の一定のものを除く。）で、①当該賃貸借に係る契約が、賃貸借期間の中途においてその解除をすることができないものであること又はこれに準ずるものであること、及び、②当該賃貸借に係る賃借人が当該賃貸借に係る資産からもたらされる経済的な利益を実質的に享受することができ、かつ、当該資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきこととされているものであること、の要件に該当するものをいうこととされているが（法 64 の 2 ③）、この 2 つの要件の意義については、法人税法施行令第 131 条の 2 第 2 項及び法人税基本通達 12 の 5－1－2《解除をすることができないものに準ずるものの意義》において明らかにされている。本通達においては、これらの取扱いにおける「おおむね 100 分の 90」又は「おおむね全部」の判定を行う場合に、契約等において次のような条項・条件等があるときには、それぞれ次のように取り扱う旨を明らかにしている。

4 まず、本通達の(1)では、資産の賃貸借に係る契約等において賃借人が賃貸借資産を購入する権利を有し、当該権利の行使が確実であると認められる場合に、その購入価額を「おおむね 100 分の 90」又は「おおむね全部」の判定の際に考慮するか否かについて定めている。

この点、購入選択権の価額が中古市場価額（時価）に相当する金額であれば、賃借人が購入選択権を行使することが確実とはいえないことから（購入選択権を行使しない場合には、賃貸人は賃貸借資産を第三者に売却又は再リースをすることになろう。）、「おおむね 100 分の 90」又は「おおむね全部」の判定に当たっては、その購入価額をリース料の合計額に加算する必要はない。

しかし、購入選択権の価額が中古市場価額よりも低い場合など、賃借人がその購入選択権を行使することが確実であると認められるときには、賃借人は、リース料の合計額と購入価額に相当する金額との合計額を賃貸人に対して支払うことが予定されていると考えられることから、その購入価額をリース料の合計額に加算して「おおむね 100 分の 90」又は「おおむね全部」の判定を行うこととなる。

例えば、レバレッジド・リース取引については、一般には、賃借人に対して中古市場価額よりも低い価額による購入選択権を付与していることから、その権利行使が確実であると考えられる。

- 5 次に、本通達の(2)では、資産の賃貸借に係る契約等において、中途解約したことに伴い賃貸借資産を賃借人が処分し、未経過期間に対応するリース料の額からその処分価額の全部又は一部を控除した額を賃借人が解約金等として支払うこととする、いわゆる清算条項がある場合の「おおむね 100 分の 90」又は「おおむね全部」の判定について定めている。

すなわち、その場合にもその処分価額控除前の未経過期間に対応するリース料の額を加算した金額により「おおむね 100 分の 90」又は「おおむね全部」の判定を行うのか、それともその処分価額控除後の未経過期間に対応するリース料の額を加算した金額によりその判定を行うのかにより上記と同様の問題が生ずる。

この点については、いわゆる清算条項が付されている契約等であっても、処分価額がなければ当然賃借人が未経過期間に対応するリース料の額の全額を支払うことになるのであるから、契約時にリース取引に該当するかどうかを判定する場面では、その処分価額を解約金等として支払う金額に加算した金額、つまり、その処分価額控除前の未経過期間に対応するリース料の額を加算した金額により「おおむね 100 分の 90」又は「おおむね全部」の判定を行うこととしている。

- 6 さらに本通達の(3)では、資産の賃貸借に係る契約等がいわゆる「補助付きリース」（事業者がリース会社と共同申請した補助金等（リース会社が受領するもの）を基に取得した賃貸借資産を当該事業者が賃借するリースで、当該補助金等の交付に当たりリース料の減額が条件とされているもの）である場合の「おおむね 100 分の 90」又は「おおむね全部」の判定について定めている。

いわゆる「補助付きリース」では、補助金等に相当する金額を減額した金額を購入金額としてリース契約が締結されているのが通例であるが、その場合、法人税法施行令第 131 条の 2 第 2 項の「賃借人が支払う賃借料の金額の合計額」については、当該リース料の減額相当額を加算した金額を用いて上記の判定を行うことを念のため明らかにしている。

なお、この取扱いは、あくまでもリース取引の判定上の取扱いであり、賃借人が法人税法第 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）から第 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）までの規定による圧縮記帳の適用を受ける場合における当該補助金の減額相当額は、賃借人が取得したものとみなされる賃貸借資産の（リース期間定額法により減価償却を行うに当たっての計算の基礎となる）取得価額には当然含まれない。このことを本通達の(3)注書において明らかにしている。

- 7 また、新リース会計基準上、借手においてはリースがファイナンス・リースに該当するかの判定を行わないこととされたことを受け、会計上、貸手が行うこととされている判定方法につき、借手のリース料、借手のリース期間等に置き換えて判定を行った結果、ファイナンス・リースに該当することになるものについては、法人税法第 64 条の 2 第 3 項第 2 号（リース取引に係る所得の金額の計算）に掲げる要件に該当する旨の取扱いを新設した法人税基本通達 12 の 5-1-3（リース取引の判定）で明らかにし、新リース会計基準によりサブリース

に係るファイナンス・リースの判定方法が明らかにされたことを受け、当該判定によりファイナンス・リース取引と判定されるものについては、同号に掲げる要件に該当する旨の取扱いを新設した法人税基本通達 12 の 5－1－4 《サブリースに係るリース取引の判定》で明らかにしているが、これらはいずれもリース取引の判定に係るものであるため、「おおむね 90%以上」とされている要件については、上記 4 ないし 6 と同様に取り扱う旨を本通達の後段において明らかにしている。

【新設】（リースを構成する部分とリースを構成しない部分とがある場合の取扱い）

12の5-1-7 リースを含む契約にリースを構成する部分とリースを構成しない部分とがある場合において、次に掲げる方法により経理しているときは、当該方法により区分された後の当該リースを構成する部分に係る資産の賃貸借について法第64条の2（リース取引に係る所得の金額の計算）及び令第131条の2（リース取引）の規定並びにこの節及び第12章の5第2節（金銭の貸借とされるリース取引）の取扱いを適用する。

(1) リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに分ける方法

(2) 対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合に貸借対照表において表示するであろう科目ごと又は性質及び当該法人の営業における用途が類似する原資産のグループごとに、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とを分けずに、リースを構成する部分と関連するリースを構成しない部分とを合わせてリースを構成する部分とする方法

【解説】

- 1 本通達では、リースを含む契約にリースを構成する部分とリースを構成しない部分とがある場合において、新リース会計基準に定める会計処理の方法により経理しているときのリース取引に係る賃貸人及び賃借人の所得の金額の計算等の取扱いについて明らかにしている。
- 2 新リース会計基準においては、借手及び貸手は、リースを含む契約について、原則として、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに分けて会計処理を行うこととされており（リースに関する会計基準 28）、契約における対価の金額について、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに配分するに当たっては、それぞれの部分の独立価格の比率に基づいて配分することとされ（リースに関する会計基準の適用指針 11、13）、リースを構成する部分については、新リース会計基準に基づく会計処理を行い、リースを構成しない部分については、該当する他の会計基準等に従って会計処理を行うこととされている（リースに関する会計基準の適用指針 10、12）。

新リース会計基準における貸手は、リースをファイナンス・リースとオペレーティング・リースとに分類することとされており（リースに関する会計基準 43）、貸手のリース料には、リースを構成しない部分に配分する対価は含まれないため（リースに関する会計基準 23）、リースを構成する部分に配分された金額に基づきリースの分類及び収益の計上を行っていくこととなる（リースに関する会計基準の適用指針 62、71、82）。

また、借手の会計処理については、全てのリースについて使用権資産に係る減価償却費及びリース負債に係る利息相当額として費用の配分を行う単一モデルを採用することとされたため、借手においてはリースがファイナンス・リースに該当するかの判定を行わないこととされているが（リースに関する会計基準 33～42）、借手のリース料には、原則として、リースを構成しない部分に配分する対価は含まれない

め（リースに関する会計基準 19）、リースを構成する部分に配分された金額に基づき使用権資産の取得価額の認識及び当該費用の配分を行っていくこととなる（リースに関する会計基準 33～38）。

新リース会計基準におけるリースとは、原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部分をいうものとされており（リースに関する会計基準 6）、契約におけるリースを構成しない部分については、資産を使用する権利の移転に関わらない部分であるため、リースのうち、税務上、リース取引とされるものに係る所得金額の計算及びその前提となるリース取引の判定については、基本的にはリースを構成する部分に配分された金額に基づくべきものと考えられる。

- 3 また、借手は、契約における対価の中に、借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストについて借手が支払う金額が含まれる場合、当該金額を契約における対価の一部としてリースを構成する部分とリースを構成しない部分とに配分することとされている（リースに関する会計基準の適用指針 11）。

すなわち、貸手が負担する借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト（例えば、固定資産税や保険料等）について借手が支払う金額が契約における対価の中に含まれている場合であっても、当該金額を契約における対価の金額から控除せず、リースを構成する部分とリースを構成しない部分の独立価格の比率に基づいて配分することとされている。

これについては、貸手が支払う固定資産税や保険料等はリース料に含めて回収されることになると考えられるところ、リース料に含まれるこれらの金額が借手に示されることは通常は想定されないため、借手がこれらの金額を算定することは困難であると考えられることが理由の一つとして説明されている（リースに関する会計基準の適用指針 BC19 参照）が、借手がこれらの金額につき把握している場合であっても同様の処理を行うこととされている。

- 4 他方、貸手は、契約における対価の中に、借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストについて借手が支払う金額が含まれる場合、当該配分に当たって、①当該金額を契約における対価の一部としてリースを構成する部分とリースを構成しない部分とに配分する方法、②維持管理費用相当額については、当該金額を契約における対価の金額から控除して収益に計上する方法又は貸手の費用の控除額として処理する方法のいずれかの方法により会計処理を行うこととされている。ただし、②の方法を選択する場合で、維持管理費用相当額がリースを構成する部分の金額に対する割合に重要性が乏しいときは、当該維持管理費用相当額についてリースを構成する部分の金額に含めることができることとされている（リースに関する会計基準の適用指針 13）。

すなわち、貸手は、原資産の維持管理に伴う固定資産税、保険料等についてはリースを構成する部分とリースを構成しない部分とに配分するか契約における対価の金額から控除するかを選択できることとされている。

- 5 上記 3 及び 4 からすれば、厳密に言えばリースを構成する部分又はリースを構成しない部分のいずれかのみに対応する費用であっても、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに配分される場合もあるものと考えられる。

6 また、新リース会計基準における借手の例外的な処理として、対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合に貸借対照表において表示するであろう科目ごと又は性質及び企業の営業における用途が類似する原資産のグループごとに、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とを分けずに、リースを構成する部分と関連するリースを構成しない部分とを合わせてリースを構成する部分として会計処理を行うことを選択することができることとされている（リースに関する会計基準 29）。

この例外的な取扱い、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに分けて会計処理を行うコストと複雑性を低減しつつ、会計基準の開発目的を達成するためのものであると説明されている（リースに関する会計基準 BC33 参照）。

例えば、自動車のリースにおいてメンテナンス・サービスが含まれる場合などのように、契約の中には、リースを構成する部分とリースを構成しない部分の両方を含むものがあるところ、このような場合に会計上の例外的な取扱いを採用すると、サービス部分も含めてリース料の額や使用権資産の取得価額とすることになる。

7 上記 5 又は 6 のような会計処理に基づくものについては、税務上、どのように取り扱うべきか疑問が生ずるところであるが、新リース会計基準の公表に伴い、令和 7 年度の税制改正において、新リース会計基準に従った会計処理についても、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（法 22④）に従った計算に該当し得ると考えられることを前提に、オペレーティング・リースの借手の賃借費用として損金の額に算入する金額については、会計処理にかかわらず、賃借料のうち債務の確定した部分の金額とする規定（法 53）が設けられたのに対し、ファイナンス・リースについては、従来の会計処理と基本的に同様であることから、税務上も特段の改正が行われず、その基本的な取扱いに変更がないことを踏まえ、令和 7 年 6 月改正通達による改正で、会計上設けられた実務上の便法（新リース会計基準に基づき区分したところによる会計処理）を税務上も許容する旨を明らかにしている。

8 具体的には、リースを含む契約にリースを構成する部分とリースを構成しない部分とがある場合の借手及び貸手の取扱いについては、リース取引の判定、リース取引に係る所得の金額の計算等の規定又は取扱いの適用上、上記 5 のような配分を含めて、法人の新リース会計基準に基づく区分を税務上受け入れる旨を本通達の(1)において明らかにし、上記 6 の例外的な取扱いについても税務上受け入れる旨を本通達の(2)において明らかにするとともに、法人税基本通達 7-6 の 2-17《リースを構成する部分とリースを構成しない部分とがある場合の取扱い》において、賃借人についてのリース資産の取得価額、償却費の計算その他の減価償却に関する規定又は取扱いの適用上も同様に取り扱う旨を、法人税基本通達 12 の 5-3-3《リースを構成する部分とリースを構成しない部分とがある場合の取扱い》において、賃借人についての賃貸借取引に係る費用の規定又は取扱いの適用上も同様に取り扱う旨を、それぞれ明らかにしている。

9 なお、貸手については、新リース会計基準において上記 6 のような例外的な取扱いは設けられておらず、例外的な処理として、リースを含む契約についてリースを構成しない部分が収益認識基準の適用対象であって、かつ、①リースを構成する部分と関連するリースを構成しない部分の収益の計上の時期及びパターンが同じである、②リースを構成する部分がオペレーティング・リースに分類されるという要件を

いずれも満たす場合には、貸手は、契約ごとにリースを構成する部分と関連するリースを構成しない部分とを合わせて取り扱うことができることとされているが（リースに関する会計基準の適用指針 14）、リースを構成する部分がオペレーティング・リースに分類されることを前提としていることからすれば、このような場合、当該リースは、いずれの処理方法を採用したとしても、通常、リース取引には該当しないものと考えられる。したがって、貸手の例外的な会計処理に相当するものについては、リース取引の判定、リース取引に係る所得の金額の計算等の規定又は取扱いの適用に係る本通達による取扱いの対象とはしていない。

【新設】（資産の賃貸借の範囲）

12の5-3-1 法第53条第1項《賃貸借取引に係る費用》の「資産の賃貸借」の範囲については、12の5-1-1《資産の賃貸借の範囲》の取扱いを準用する。

【解説】

- 1 本通達では、賃貸借取引に係る費用の規定（法 53）の対象となる賃貸借取引の「資産の賃貸借」の範囲について明らかにしている。
- 2 賃貸借取引に係る費用の規定の対象となる賃貸借取引については、資産の賃貸借で法人税法第 64 条の 2 第 3 項《リース取引に係る所得の金額の計算》に規定するリース取引以外のものをいうこととされている（法 53①）。

また、リース取引に係る所得の金額の計算の規定（法 64 の 2）の対象となるリース取引については、資産の賃貸借（所有権が移転しない土地の賃貸借その他の一定のものを除く。）で、①当該賃貸借に係る契約が、賃貸借期間の中途においてその解除をすることができないものであること又はこれに準ずるものであること、及び、②当該賃貸借に係る賃借人が当該賃貸借に係る資産からもたらされる経済的な利益を実質的に享受することができ、かつ、当該資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきこととされているものであること、の要件に該当するものをいうこととされている（法 64 の 2 ③）。

このように賃貸借取引とリース取引は、ともに「資産の賃貸借」を外延として、相互に排他的関係として定められているため、この両者における「資産の賃貸借」は同義に解すべきと考えられるところ、本通達において、法人税法第 53 条第 1 項《賃貸借取引に係る費用》の「資産の賃貸借」の範囲については、法人税基本通達 12 の 5 - 1 - 1 《資産の賃貸借の範囲》の取扱いを準用することにより同通達と同様に取り扱う旨を明らかにしている。

【新設】（無償等賃借期間を含む賃貸借取引に係る支払額の損金算入）

12の5-3-2 賃借期間のうち賃料の支払がない又は通常に比して少額である期間（以下12の5-3-2において「無償等賃借期間」という。）が定められた契約のうち、次に掲げる場合に該当するなどの課税上弊害があるもの以外のものに基づく法第53条第1項《賃貸借取引に係る費用》に規定する賃貸借取引（以下12の5-3-2において「賃貸借取引」という。）に係る当該契約に基づき支払うこととされている金額についての同項の規定の適用に当たっては、当該金額が当該賃借期間にわたり支払われるべきものとした場合に各事業年度中に支払われるべきこととなる金額（当該事業年度終了の日までに損金経理をした金額に限る。）を当該各事業年度の損金の額に算入するものとする。

- (1) 当該無償等賃借期間に関する定めがないとした場合に当該賃貸借取引につき支払うこととなる金額と当該契約に基づき支払うこととされている金額との差額が当該契約に基づき支払うこととされている金額のおおむね2割を超える場合
- (2) 当該賃借期間の開始の日の属する事業年度終了の日において、当該無償等賃借期間内の日の属する各事業年度のいずれかの事業年度で、当該事業年度における賃借期間のおおむね5割を超える期間が賃料の支払がない又は通常に比して少額であるものとなる見込まれる場合（当該契約に係る無償等賃借期間が4月を超える場合に限る。）

【解説】

- 1 本通達では、賃貸借取引のうち、賃借期間のうち賃料の支払がない又は通常に比して少額である期間が定められた契約に係るものに係る支払額の損金算入の取扱いについて明らかにしている。
- 2 令和7年度の税制改正により、法人が賃貸借取引によりその賃貸借取引の目的となる資産の賃借を行った場合において、その賃貸借取引に係る契約をした事業年度以後の各事業年度においてその契約に基づきその法人が支払うこととされている金額があるときは、その支払うこととされている金額のうちその各事業年度において債務の確定した部分の金額は、その各事業年度において損金の額に算入することとする別段の定めが設けられた（法53①）。
- 3 ここで、この「債務の確定」とはどのようなことをいうのかが問題となるが、法人税基本通達2-2-12《債務の確定の判定》では、法人税法第22条第3項第2号《各事業年度の所得の金額の計算の通則》における「債務の確定」の意義につき、別に定めるものを除き、当該事業年度終了の日までに、①債務が成立していること、②その成立した債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること、③金額が合理的に算出できることの三つの要件に該当するものであることを明らかにしている。これは、法人税法が「債務確定基準」を採ることとしたのが、企業の恣意性排除ひいては課税の公平の確保のため、原則的に引当金や見越費用等の計上を認めないとする趣

旨であることに鑑みたものである。そのため、法人税法第 53 条第 1 項《貸貸借取引に係る費用》における「債務の確定」も、基本的にはこれと同様に解すべきものと考えられる。

- 4 ただし、同法第 22 条第 3 項第 2 号が、各事業年度の所得の金額の計算における販売費、一般管理費その他の費用一般の損金算入について、適正な期間損益計算のための通則的な規定として定められているものであるのに対し、同法第 53 条第 1 項は、取引の経済的実態との整合性の観点から、貸貸借取引に係る適正な期間損益計算の調整のために同法第 22 条第 3 項の別段の定めとして定められているものであるため、同法第 53 条第 1 項における「債務の確定した部分の金額」については、同法第 22 条第 3 項における「債務の確定」に基づく金額とは異なり、各貸貸借取引の契約内容や経済的実態に照らして判定することが適当な場合もあると考えられる。
- 5 例えば、貸貸借取引においては、一定の賃借期間について賃料の支払を行わない又は他の賃借期間に比し少額の支払とするような契約（いわゆるフリーレントやステップレント）が締結される場合があるが、このような場合には、契約内容にもよるものの、基本的には、賃料の支払がない期間においては成立する債務はないものと考えられ、また、賃料の支払が通常に比して少額である期間においてはその少額である債務が成立するものと考えられる。

そのため、前述の法人税基本通達 2-2-12 の判定基準に従えば、上記のように成立する債務がない場合には「債務の確定」はないものとされ、また、少額である債務が成立する場合には「債務の確定」はその少額である範囲に限られることになり、従来はそのように取り扱ってきたところである。

- 6 ところで、今般、新リース会計基準において、従来明らかでなかった無償賃貸期間に関する会計処理について、無償期間も含めて収益・費用を計上することが明らかにされ（リースに関する会計基準 33~38・48、リースに関する会計基準の適用指針 82・BC121 参照）、また、取引の経済的実態との整合性の観点から貸貸借取引に係る適正な期間損益計算の調整のために別段の定めとして同法第 53 条第 1 項が設けられたことを契機に、上記の賃料の支払がない期間又は通常に比して少額である期間（以下「無償等賃借期間」という。）が含まれている貸貸借取引について鑑みると、その契約期間を通じて生ずることとなる債務の額を期間の経過に応じて成立したものとみても、企業の恣意的な見積りを許す結果になるものでなく、取引の経済的実態を重視すれば、そのようにみることも一定の合理性を有するとも考えられるところである。

そこで、無償等賃借期間が含まれている貸貸借取引については、各事業年度において「債務の確定した部分の金額」を切り出して損金算入の適否を判断する、すなわち、損金経理を要件として、賃借期間を通じた支払額を賃借期間にわたって均等に支払われるべきものとしてみた場合に各事業年度中に支払われるべきこととなる費用の額を当該各事業年度の損金の額に算入するものとして取り扱うこととし、本通達において、そのことを明らかにしている。

7 ただし、本通達の(1)(2)に掲げるように、無償等賃借期間における支払の減額部分が契約総額に占める割合が不相当に大きい場合や、いずれかの事業年度において無償等賃借期間がその事業年度に含まれる賃借期間の過半を占めると見込まれるような場合など、課税上弊害があると認められる場合については、本通達の取扱いの適用はない。

ここで、賃貸借契約につき、中途解約が生ずる場合も考えられるが、本通達の(1)は契約上支払うことが予定されている金額により判定するものであるため、中途解約により生ずる違約金等の条件付きの支払については、中途解約が予定されているような場合を除きこれに含まれず、また、本通達の(2)は賃借期間の開始の日の属する事業年度終了の日において見込まれる期間に基づき判定するものであるため、事後の中途解約により結果的に当該事業年度における賃借期間の5割を超える期間が賃料の支払がない又は通常に比して少額であるものとなった場合であっても、その中途解約があらかじめ見込まれていたような場合を除き、過去に遡って本通達の適用が否定されるものではない。

8 なお、法人税法第 53 条の規定及び本通達は、令和 7 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るものであるため（令和 7 年改正法附則 14、令和 7 年 6 月改正通達経過的取扱い(1)）、令和 7 年 4 月 1 日前に開始する事業年度分の法人税の計算における賃貸借取引に係る費用については、引き続き、同法第 22 条第 3 項第 2 号及び法人税基本通達 2－2－12 によって債務確定及び損金算入を判断すべきこととなる。

また、本通達は、同法第 53 条の対象となる賃貸借取引に係る費用についての取扱いであるため、賃貸借取引以外に係る費用の債務の確定の判定については、引き続き、法人税基本通達 2－2－12 による。

【新設】（リースを構成する部分とリースを構成しない部分とがある場合の取扱い）

12の5-3-3 リースを含む契約にリースを構成する部分とリースを構成しない部分とがある場合において、次に掲げる方法により経理しているときは、当該方法により区分された後の当該リースを構成する部分に係る資産の賃貸借について法第53条《賃貸借取引に係る費用》の規定及びこの節の取扱いを適用する。

(1) リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに分ける方法

(2) 対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合に貸借対照表において表示するであろう科目ごと又は性質及び当該法人の営業における用途が類似する原資産のグループごとに、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とを分けずに、リースを構成する部分と関連するリースを構成しない部分とを合わせてリースを構成する部分とする方法

【解説】

- 1 本通達では、リースを含む契約にリースを構成する部分とリースを構成しない部分とがある場合において、新リース会計基準に定める会計処理の方法により経理している場合の賃貸借取引に係る賃借人の費用の取扱いについて明らかにしている。
- 2 新リース会計基準において、借手は、リースを含む契約について、原則として、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに分けて会計処理を行うこととされ（リースに関する会計基準28）、リースを構成する部分については、新リース会計基準に基づく会計処理を行い、リースを構成しない部分については、該当する他の会計基準等に従って会計処理を行うこととされている（リースに関する会計基準の適用指針10）。

新リース会計基準における借手の会計処理については、全てのリースについて使用権資産に係る減価償却費及びリース負債に係る利息相当額として費用の配分を行うこととされており（リースに関する会計基準33～38）、借手のリース料には、原則として、リースを構成しない部分に配分する対価は含まれないため（リースに関する会計基準19）、リースを構成する部分に配分された金額に基づき使用権資産の取得価額の認識及び当該費用の配分を行っていくこととなる。

新リース会計基準におけるリースとは、原資産を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部をいうものとされており（リースに関する会計基準6）、契約におけるリースを構成しない部分については、資産を使用する権利の移転に関わらない部分であるため、リースのうち、法人税法第53条第1項に規定する賃貸借取引に該当する取引に係るものに基づき支払うこととされている金額については、基本的にはリースを構成する部分に配分された金額に基づくべきものと考えられる。

3 ここで、契約における対価の金額について、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに配分するに当たっては、それぞれの部分の独立価格の比率に基づいて配分することとされ、契約における対価の中に、借手に財又はサービスを移転しない活動及びコストについて借手が支払う金額が含まれる場合、当該金額を契約における対価の一部としてリースを構成する部分とリースを構成しない部分とに配分することとされている（リースに関する会計基準の適用指針 11）。

すなわち、貸手が負担する借手に財又はサービスを移転しない活動及びコスト（例えば、固定資産税や保険料等）について借手が支払う金額が契約における対価の中に含まれている場合であっても、当該金額を契約における対価の金額から控除せず、リースを構成する部分とリースを構成しない部分の独立価格の比率に基づいて配分することとされている。

これについては、貸手が支払う固定資産税や保険料等はリース料に含めて回収されることになると考えられるところ、リース料に含まれるこれらの金額が借手に示されることは通常は想定されないため、借手がこれらの金額を算定することは困難であると考えられることが理由の一つとして説明されている（リースに関する会計基準の適用指針 BC19 参照）が、借手がこれらの金額につき把握している場合であっても同様の処理を行うこととされている。

そのため、厳密に言えばリースを構成する部分又はリースを構成しない部分のいずれかのみに対応する費用であっても、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに配分される場合もあるものと考えられる。

4 また、新リース会計基準における借手の例外的な処理として、対応する原資産を自ら所有していたと仮定した場合に貸借対照表において表示するであろう科目ごと又は性質及び企業の営業における用途が類似する原資産のグループごとに、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とを分けずに、リースを構成する部分と関連するリースを構成しない部分とを合わせてリースを構成する部分として会計処理を行うことを選択することができることとされている（リースに関する会計基準 29）。

この例外的な取扱いは、リースを構成する部分とリースを構成しない部分とに分けて会計処理を行うコストと複雑性を低減しつつ、会計基準の開発目的を達成するためのものであると説明されている（リースに関する会計基準の適用指針 BC33 参照）。

例えば、自動車のリースにおいてメンテナンス・サービスが含まれる場合などのように、契約の中には、リースを構成する部分とリースを構成しない部分の両方を含むものがあるところ、このような場合に会計上の例外的な取扱いを採用すると、サービス部分も含めて賃貸借取引に係る費用とすることになる。

5 上記 3 又は 4 のような会計処理に基づくものについては、税務上、どのように取り扱うべきか疑問が生ずるところであるが、税務上は、賃貸借取引に係る費用であれば、会計処理の如何にかかわらず、法人税法第 53 条《賃貸借取引に係る費用》の規定に基づき債務の確定を要件に損金算入されるべきこととなり、サービス部分に係る費用として認識した部分については新リース会計基準以外の会計基準等に従って会計処理が行われるため、減価償却費や利息相当額として費用配分されることにはならず、同法第 22 条第 3 項《各事業年度の所得の金額の

計算の通則》の規定に基づき債務の確定を要件に損金算入されるべきこととなるため、基本的には損金算入についての取扱いが異なることになるものではない。

- 6 そのため、リースを含む契約にリースを構成する部分とリースを構成しない部分とがある場合の借手の取扱いについては、本通達において、賃貸借取引に係る費用の規定又は取扱いの適用上、上記４の例外的な取扱いを含めて、法人が新リース会計基準に基づき選択した経理方法による区分を税務上も受け入れる旨を明らかにしている。

【改正】（償却費として損金経理をした金額の意義）

12の7-1-6 令第131条の8第6項第2号《損益通算の対象となる欠損金額の特例》に規定する「償却費として損金経理をした金額」には、7-5-1《償却費として損金経理をした金額の意義》又は7-5-2《申告調整による償却費の損金算入》の取扱いにより償却費として損金経理をした金額に該当するものとされる金額が含まれることに留意する。

7-5-3《減価償却資産の償却費の損金経理額に含まれるもの》の取扱いにおけるその確定した決算において法第64条の2第1項《リース取引に係る所得の金額の計算》に規定するリース資産に係る同通達に定める使用権資産の減価償却費として経理した金額についても、同様とする。

【解説】

- 1 通算法人の多額の償却費の額が生ずる事業年度において生ずる通算前欠損金額は、損益通算（法64の5）の対象とならないこととされているが（法64の6①③）、本通達では、この「多額の償却費の額が生ずる事業年度」の計算の基礎となる「償却費として損金経理をした金額」（令131の8⑥二）につき、法人税基本通達7-5-1《償却費として損金経理をした金額の意義》又は7-5-2《申告調整による償却費の損金算入》の取扱いにより償却費として損金経理をした金額に該当するものとされる金額が含まれることを明らかにしている。
- 2 新リース会計基準が公表され、リースの借手の会計処理につき、全てのリースを使用権の取得と捉えて使用権資産を計上するとともに、使用権資産に係る減価償却費を計上することとされた（リースに関する会計基準33・37・38）ことを受け、法人税基本通達7-5-3《減価償却資産の償却費の損金経理額に含まれるもの》において、リース資産に係る「その償却費として損金経理をした金額」には、内国法人が当該リース資産についてその確定した決算において当該リース資産に係る使用権資産の減価償却費として経理した金額が含まれることを留意的に明らかにする改正を行っている。
- 3 上記2の改正により明らかにされた取扱いは、本通達においても同様となることを、本通達の改正により明らかにしている。

【改正】（内部取引から生ずる恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算）

20-5-2 内部取引から生ずる恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算については、適格合併、適格分割、適格現物出資、適格現物分配、適格株式交換等及び適格株式移転に係る取扱いを除き、次に掲げる取扱いを準用する。

- (1) 第2章《収益並びに費用及び損失の計算》の取扱い（2-1-18《固定資産を譲渡担保に供した場合》、2-1-25《相当期間未収が継続した場合等の貸付金利子等の帰属時期の特例》から2-1-28《剰余金の配当等の帰属時期の特例》まで、2-1-29の④の1及び2《賃貸借契約に基づく使用料等の帰属の時期》、2-1-31《送金が許可されない利子、配当等の帰属の時期の特例》（2-1-27《剰余金の配当等の帰属の時期》）に定める剰余金の配当等の取扱いに限る。）、2-1-44《金融資産の消滅を認識する権利支配移転の範囲》から2-1-46《金融資産等の消滅時に発生する資産及び負債の取扱い》まで、2-2-5の④《請負収益に対応する原価の額》、2-2-12《債務の確定の判定》、2-3-23《追加型株式投資信託に係る特別分配金の取扱い》並びに2-3-60《繰延ヘッジ処理を適用している場合等における負債の利子の額の計算》の取扱いを除く。）

④ 第2章第1節《収益等の計上に関する通則》の取扱いを準用するに当たっては、資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供に相当する内部取引について収益認識基準の適用対象となるものとする。

- (2) 第4章《その他の益金等》の取扱い（第2節第3款《完全支配関係がある法人間の受贈益》の取扱いを除く。）
- (3) 第5章《棚卸資産の評価》の取扱い
- (4) 第7章《減価償却資産の償却等》の取扱い
- (5) 第8章《繰延資産の償却》の取扱い
- (6) 第9章《その他の損金》の取扱い（9-1-3の2の④《評価換えの対象となる資産の範囲》、9-2-47の④の1《出向者に対する給与の較差補填》、9-4-1《子会社等を整理する場合の損失負担等》、9-4-2《子会社等を再建する場合の無利息貸付け等》、第4節第2款《完全支配関係がある法人間の寄附金》、9-4-6の2《災害の場合の取引先に対する売掛債権の免除等》、9-4-6の3《災害の場合の取引先に対する低利又は無利息による融資》、第5節第2款《外国子会社から受ける配当等に係る外国源泉税等》、第6節第1款《金銭債権の貸倒れ》及び9-7-12の④《資産に計上した入会金の処理》の取扱いを除く。）
- (7) 第10章《圧縮記帳》の取扱い（第4節《非出資組合が賦課金で取得した資産の圧縮記帳》の取扱いを除く。）
- (8) 第12章の5《リース取引及び賃貸借取引》の取扱い（12の5-3-2《無償等賃借期間を含む賃貸借取引に係る支払額の損金算入》の取扱いを除く。）
- (9) 第13章《借地権の設定等に伴う所得の計算》の取扱い

10) 第 13 章の 2 《外貨建取引の換算等》の取扱い（13 の 2－2－9 の後段《期末時換算法－為替差損益の一括表示》の取扱いを除く。）

【解説】

- 1 本通達では、内部取引から生ずる恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算については、所得の金額の計算に係る法人税基本通達第 2 章《収益並びに費用及び損失の計算》、第 4 章《その他の益金等》、第 5 章《棚卸資産の評価》、第 7 章《減価償却資産の償却等》から第 10 章《圧縮記帳》まで、第 12 章の 5 《リース取引及び賃貸借取引》、第 13 章《借地権の設定等に伴う所得の計算》及び第 13 章の 2 《外貨建取引の換算等》の取扱いのうち、以下の取扱いを除いて準用することを明らかにしている。
 - (1) 適格合併、適格分割、適格現物出資、適格現物分配、適格株式交換等及び適格株式移転に係る取扱い
 - (2) 法人税基本通達第 2 章《収益並びに費用及び損失の計算》の取扱いのうち一定のもの
 - (3) 完全支配関係がある法人間の受贈益の取扱い
 - (4) 法人税基本通達第 9 章《その他の損金》の取扱いのうち一定のもの
 - (5) 協同組合等に係る取扱い
 - (6) 無償等賃借期間を含む賃貸借取引に係る支払額の損金算入の取扱い
 - (7) 為替差損益の一括表示を採用している場合の貸倒引当金の計算の基礎となる金銭債権の額の取扱い
- 2 令和 7 年度の税制改正により、内国法人が賃貸借取引によりその賃貸借取引の目的となる資産の賃借を行った場合において、その賃貸借取引に係る契約をした事業年度以後の各事業年度においてその契約に基づきその内国法人が支払うこととされている金額があるときは、その支払うこととされている金額のうちその各事業年度において債務の確定した部分の金額は、その各事業年度において損金の額に算入することとする別段の定めが設けられた（法 53①）。

ここで、無償等賃借期間が含まれている賃貸借取引については、損金経理を要件として、賃借期間を通じた支払額を賃借期間にわたって均等に支払われるべきものとしてみた場合に各事業年度中に支払われるべきこととなる費用の額を当該各事業年度の損金の額に算入するものとして取り扱うことを法人税基本通達 12 の 5－3－2 《無償等賃借期間を含む賃貸借取引に係る支払額の損金算入》において明らかにしている。
- 3 恒久的施設を有する外国法人の恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算については、別段の定めがあるものを除き、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算規定（一部の規定を除く。）に準じて計算することとされているところ（法 142①②）、恒久的施設を通じて行う事

業に係る益金の額又は損金の額については、外国法人の内部取引に係る益金の額又は損金の額も含まれていることから、その内部取引に係る益金の額又は損金の額についても内国法人の各事業年度の所得の金額の計算規定（一部の規定を除く。）に準じて計算することになる。

したがって、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算について定めた法人税基本通達についても、原則として準用することになるが、内部取引の性質などからその通達の全てを準用することはできない。

- 4 そのため、本通達では、内部取引の性質などから準用することができない取扱いを除いた上、準用すべき取扱いを列挙しているのであるが、内部取引においてもリース取引（又はその判定の基礎となる資産の賃貸借）に該当するような行為が行われることから、令和7年6月改正通達による改正前の本通達においては、これらの取引に関する法人税基本通達の取扱いを準用することとしていた。

この点、令和7年度の税制改正により創設された法人税法第53条《賃貸借取引に係る費用》の規定の恒久的施設を有する外国法人の恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算への準用については、法人税法施行令第184条第1項第14号ロ《恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算》において、内部取引の性格に鑑み、いわゆる債務確定基準の対象外とする修正規定が設けられている。これは、内部取引が、恒久的施設とその本店等との間で行われた資産の移転、役務の提供その他の事実で、独立の事業者の間で同様の事実があったとしたならば、これらの事業者の間で、資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引が行われたと認められるものであり（法138②）、私法上の取引ではないことから、債務の確定をその事業年度の損金算入要件とすると内部取引である賃貸借取引に係る費用を損金の額に算入できないとの誤解を生じかねないため、内部取引に係る費用についてはいわゆる債務確定基準の対象外とすることが確認的に規定されたものである。

上記2により追加された法人税基本通達12の5-3-2の取扱いは、賃貸借取引に関していわゆる債務確定基準の例外的取扱いを定めたものであることから、同通達については、本通達における準用の対象外としている。

【新設】(賃貸借取引に係る費用の損金算入)

20-5-8 の 3 外国法人の恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算上、令第 184 条第 1 項（第 14 号ロに係る部分に限る。）（(恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算)）の規定の適用に当たっては、20-5-8（(販売費及び一般管理費等の損金算入)）の例による。

【解説】

- 1 恒久的施設を有する外国法人の恒久的施設帰属所得に係る所得の金額は、恒久的施設を通じて行う事業に係る益金の額からその事業に係る損金の額を控除した金額とされ、その具体的な計算については、別段の定めがあるものを除き、内国法人の各事業年度の所得の金額の計算規定（一部の規定を除く。）に準じて計算することとされている（法 142①②）。
さらに、この計算規定に準じて計算する場合、一定の規定については適用関係の明確化等の理由から修正規定が設けられている。
- 2 法人税法第 53 条《賃貸借取引に係る費用》の規定に準じて計算する場合には、対象とされる賃貸借取引は、外国法人が恒久的施設を通じて行う事業に係る当該賃貸借取引に限るものとされ（法令 184①十四イ）、損金の額に算入されることとなる金額には、同条第 1 項に規定する債務の確定した部分の金額のほか、同項に規定する支払うこととされている金額のうち恒久的施設と本店等との間の内部取引に係るものであって債務の確定しないものを含むものとされている（法令 184①十四ロ）。これは、内部取引が、恒久的施設とその本店等との間で行われた資産の移転、役務の提供その他の事実で、独立の事業者の間で同様の事実があったとしたならば、これらの事業者の間で、資産の販売、資産の購入、役務の提供その他の取引が行われたと認められるものであり（法 138②）、私法上の取引ではないことから、債務の確定をその事業年度の損金算入要件とすると内部取引である賃貸借取引に係る費用を損金の額に算入できないとの誤解を生じかねないため、内部取引に係る費用についてはいわゆる債務確定基準の対象外とすることが確認的に規定されたものである。
- 3 しかしながら、内部取引に係る費用については、無条件でその事業年度において損金算入が認められるという趣旨ではなく、債務の確定に相当する事実がなければ損金算入は認められないのであるから、内部取引に係る費用について債務の確定に相当する事実の有無を確認する必要がある。
- 4 この点、同法第 22 条第 3 項第 2 号《各事業年度の所得の金額の計算の通則》においても、債務確定基準が定められているが、同号の規定に準じて計算する場合については、法人税基本通達 20-5-8《販売費及び一般管理費等の損金算入》において、債務の確定に相当する事実があるものと認められる要件を掲げ、販売費、一般管理費その他の費用のうち内部取引に係るものについては、同通達に掲げる全ての要件に該当することとなった日の属する事業年度の損金の額に算入することを明らかにしている。

5 同法第 53 条の規定に準じて計算する場合についても、債務の確定に相当する事実の有無については、同様の要件により判定すべきものと考えられるため、本通達において、法人税法施行令第 184 条第 1 項第 14 号ロ《恒久的施設帰属所得に係る所得の金額の計算》の規定の適用に当たっては、法人税基本通達 20－5－8 の例により損金算入の適否を判断すべきことを明らかにしている。

第2 租税特別措置法関係通達（法人税編）関係

1 リース税制の改正に伴う見直し

【改正】（償却費として損金経理をした金額）

42の13-10 措置法第42条の13第5項第2号ロの「償却費として損金経理をした金額」には、基本通達7-5-1又は7-5-2の取扱いにより償却費として損金経理をした金額に該当するものとされる金額が含まれることに留意する。

ただし、法人が継続して、これらの金額につき「償却費として損金経理をした金額」に含めないこととして計算している場合には、国内設備投資額の計算につき当該法人の有する国内資産に係るこれらの金額に相当する金額を含めないこととしているときに限り、この計算を認める。

（注）基本通達7-5-3の取扱いにおけるその確定した決算において法第64条の2第1項に規定するリース資産に係る同通達に定める使用権資産の減価償却費として経理した金額についても、同様とする。

【解説】

- 1 本制度のうち特定税額控除制度の不適用措置の適用除外要件の一つとして、国内設備投資額が当期償却費総額の30%相当額（一定の場合には40%相当額）を超えること（以下「国内設備投資額要件」という。）とされているのであるが、この当期償却費総額とは、法令上、「法人がその有する減価償却資産につき当該対象年度においてその償却費として損金経理をした金額（（…））の合計額」と定義されている（措法42の13⑤二ロ）。

この場合の「償却費として損金経理をした金額」とは、対象年度の確定した決算において費用又は損失として経理した減価償却資産の償却費の額をいい、これには損金経理の方法又は決算確定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による特別償却準備金として積み立てた金額を含み、法人税法第31条第4項の規定により償却費として損金経理をした金額に含むものとされる前事業年度等のいわゆる償却限度超過額や損金経理額とみなされる金額は除くこととしている。

- 2 新リース会計基準が公表され、リースの借手の会計処理につき、全てのリースを使用権の取得と捉えて使用権資産を計上するとともに、使用権資産に係る減価償却費を計上することとされた（リースに関する会計基準33・37・38）ことを受け、法人税基本通達7-5-3において、リース資産に係る「その償却費として損金経理をした金額」には、内国法人が当該リース資産についてその確定した決算において当該リース資産に係る使用権資産の減価償却費として経理した金額が含まれることを留意的に明らかにする改正を行っている。
- 3 上記2の改正により明らかにされた取扱いは、本通達においても同様となることを、本通達の改正により明らかにしている。

【新設】（販売代価と利息に相当する金額とが区分されている場合の譲渡に係る対価の額）

65 の 7(3)－4 の 2 法人が、基本通達 2－1－1 の 8 の資産の販売等又は資産の賃貸借に該当する資産の譲渡を行った場合（当該譲渡に係る対価の額と当該譲渡に係る利息相当額とが区分されている場合に限る。）において、当該譲渡について措置法第 65 条の 7 の規定を適用するときは、同条第 16 項第 3 号ロ及び第 4 号の「譲渡に係る対価の額」は、当該譲渡に係る販売代価の金額からその利息相当額を控除した金額による。

【解説】

- 1 本通達では、法人が法人税基本通達 2－1－1 の 8 に基づき、資産の販売等又は資産の賃貸借に係る利息相当額を当該資産の販売等又は資産の賃貸借に係る収益の額に含めていない場合において、特定の資産の買換えの場合の課税の特例（措法 65 の 7）を適用する際の圧縮限度額の計算の基礎となる譲渡資産の譲渡対価の額の計算に係る取扱いについて明らかにしている。
- 2 法人税基本通達 2－1－1 の 8 は、法人が資産の販売等又は資産の賃貸借を行った場合において、当該資産の販売等又は資産の賃貸借に係る契約の対価の額と現金販売価格との差額や、当該資産の販売等又は資産の賃貸借に係る目的物の引渡し又は役務の提供をしてから相手方が当該資産の販売等又は資産の賃貸借に係る対価の支払を行うまでの予想される期間及び市場金利の影響、その他の当該資産の販売等又は資産の賃貸借に関連する全ての事実及び状況を総合的に勘案して、当該資産の販売等又は資産の賃貸借に係る契約に金銭の貸付けに準じた取引が含まれていると認められるときは、継続適用を条件として、当該取引に係る利息相当額を当該資産の販売等又は資産の賃貸借に係る収益の額に含めないことができる旨を明らかにしている。
- 3 これは、契約に金銭の貸付けに準じた取引が含まれている場合には、当該取引に係る利息相当額を区分して処理を行うことも合理的であると認められることから、契約において重要な金融要素が含まれている場合の会計上の処理を受け入れることとしているものであるが、そのような場合、資産の販売等又は資産の賃貸借に係る対価の額は、契約に含まれる利息相当額を控除した金額と捉えることになるのであるから、本制度の適用に当たっても、圧縮限度額の計算の基礎となる譲渡資産の譲渡対価の額は、契約に含まれる利息相当額を控除した金額とすべきこととなる。

本通達では、そのことを念のため明らかにしている。

2 第 42 条の 6 《中小企業者等が機械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

【改正の概要】

令和 7 年度の税制改正において、中小企業者等が機械等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除制度（中小企業投資促進税制）について、次の見直しが行われた上、その適用期限が令和 9 年 3 月 31 日まで 2 年延長された。

- (1) 対象となる中小企業者から除くこととされる発行済株式又は出資の総数又は総額の 2 分の 1 以上が同一の大規模法人の所有に属している法人及びその発行済株式又は出資の総数又は総額の 3 分の 2 以上が大規模法人の所有に属している法人から、発行済株式又は出資の総数又は総額の 2 分の 1 を超える数又は金額の株式又は出資が一定の承認会社の所有に属している農地所有適格法人を除くこととされた（措法 42 の 6 ①、措令 27 の 6 ①）。
- (2) 対象となる中小企業者等の範囲から特定認定を受けた特定事業者等に該当するもののうちその特定認定に係る特定経営力向上計画に一定の減価償却資産が記載されているものを除くこととされた（措法 42 の 6 ①）。

【改正】（中小企業者であるかどうか等の判定の時期）

42の6-1の2 措置法第42条の6第1項又は第2項の規定の適用上、法人が同条第1項に規定する中小企業者に該当するかどうかの判定（以下「中小判定」という。）は、次に掲げる法人の区分に応じそれぞれ次に定める取扱いによるものとする。

(1) 通算法人以外の法人 当該法人の特定機械装置等の取得等をした日及び当該特定機械装置等を指定事業の用に供した日の現況による。

(2) 通算法人 当該通算法人及び他の通算法人（次のイ又はロの日及び次のハの日のいずれにおいても当該通算法人との間に通算完全支配関係がある法人に限る。）の当該イ及びロの日の現況による。

イ 当該通算法人が特定機械装置等の取得等をした日

ロ 当該通算法人が当該特定機械装置等を指定事業の用に供した日

ハ 当該通算法人の同項又は同条第2項の規定の適用を受けようとする事業年度終了の日

(注)1 通算親法人の事業年度の中途において通算承認の効力を失った通算法人のその効力を失った日の前日に終了する事業年度における中小判定についても、同様とする。

2 本文(1)の取扱いは、当該法人が同条第1項の「第42条の12の4第1項に規定する特定認定を受けた同項に規定する特定事業者等に該当するもののうち当該特定認定に係る同項に規定する特定経営力向上計画に同項第2号に掲げる減価償却資産が記載されているもの」に該当するかどうかの判定について準用する。

3 本文並びに注書1及び2の取扱いは、当該法人が措置法第42条の6第2項に規定する「中小企業者等のうち政令で定める法人以外の法人」に該当するかどうかの判定（措置法第42条の4第19項第8号に規定する適用除外事業者又は同項第8号の2に規定する通算適用除外事業者に該当するかどうかの判定を除く。）について準用する。

【解説】

- 1 本制度は、中小企業者又は農業協同組合等若しくは商店街振興組合を対象とする投資促進税制であり、本制度の適用上、法人が租税特別措置法第42条の6第1項に規定する中小企業者に該当するかどうかの判定（以下「中小判定」という。）に関しては、判定の時期に係る法令の明文規定が定められていないところ、本制度が設備投資に対する税制上の措置であることからみて、中小企業者であるという現況の下に対象資産の取得又は製作（以下「取得等」という。）をして事業の用に供することを予定しているものといえるため、中小判定は、法人の特定機械装置等の取得等の日及びその特定機械装置等を指定事業の用に供した日の現況により行うべきものと考えられる。

2 令和 7 年度の税制改正により本制度の対象となる中小企業者の範囲の見直しが行われ、本制度の対象となる中小企業者の範囲について、改正前においては、適用除外事業者又は通算適用除外事業者に該当しないこととの要件を除き、中小企業技術基盤強化税制（措法 42 の 4 ④）の中小企業者の範囲と同一とされていたものが、改正後においては、同制度における範囲とは異なるものとされ、同項及び租税特別措置法施行令第 27 条の 6 第 1 項に新たに規定された。

また、対象となる中小企業者等の範囲から特定認定を受けた特定事業者等に該当するもののうちその特定認定に係る特定経営力向上計画に一定の減価償却資産が記載されているものを除くこととされた（措法 42 の 6 ①）。

3 令和 7 年 6 月改正通達による改正前の本通達においては、上記 1 の取扱いが明らかでなかったところ、上記 2 の改正を契機に、本通達の(1)において、本制度の中小判定は、通算法人以外の法人については、法人の特定機械装置等の取得等の日及びその特定機械装置等を指定事業の用に供した日の現況により行う旨を明らかにしている。

また、本制度の対象から除かれる特定認定を受けた特定事業者等に該当するもののうちその特定認定に係る特定経営力向上計画に一定の減価償却資産が記載されているものについても、同様に判定を行うべきものと考えられるため、このことを本通達の注書 2 において明らかにしている。

4 なお、本通達の(2)については、令和 7 年 6 月改正通達による改正前の措置法通達 42 の 6－1 の 2 において明らかにしていた通算法人に係る中小判定の時期の取扱いを踏襲したものである。

【新設】（従業員数基準の適用等）

42 の 6－1 の 3 中小判定に当たっては、42 の 4 (3)－2 から 42 の 4 (3)－4 までの取扱いを準用する。

【解説】

- 1 本通達では、中小判定における従業員数基準の適用等の取扱いについて明らかにしている。
- 2 令和 7 年度の税制改正により本制度の対象となる中小企業者の範囲の見直しが行われ、本制度の対象となる中小企業者の範囲について、改正前においては、適用除外事業者又は通算適用除外事業者に該当しないこととの要件を除き、中小企業技術基盤強化税制（措法 42 の 4 ④）の中小企業者の範囲と同一とされていたものが、改正後においては、同制度における範囲とは異なるものとされ、租税特別措置法第 42 条の 6 第 1 項及び租税特別措置法施行令第 27 条の 6 第 1 項に新たに規定された。

これは、本制度の対象となる中小企業者から除くこととされる発行済株式又は出資（法人が有する自己の株式又は出資を除く。以下同じ。）の総数又は総額の 2 分の 1 以上が同一の大規模法人の所有に属している法人及びその発行済株式又は出資の総数又は総額の 3 分の 2 以上が大規模法人の所有に属している法人から、発行済株式又は出資の総数又は総額の 2 分の 1 を超える数又は金額の株式又は出資が一定の承認会社の所有に属している農地所有適格法人を除くこととされたことによるものであるが、これに関する点を除けば、中小判定に係る基準は、①資本金の額又は出資金の額が 1 億円以下かどうかという資本金基準と、②常時使用する従業員の数が 1,000 人以下かどうかという従業員数基準によっており（措令 27 の 6 ①）、これらの基準は、中小企業技術基盤強化税制の適用対象となる中小企業者（措法 42 の 4 ⑯七）に該当するかどうかの判定基準（措令 27 の 4 ⑰）と同様となっている。

ここで、②の従業員数基準は、判定の対象となる法人が資本又は出資を有しないものである場合の判定基準であることから、令和 7 年度の税制改正後も従前のとおり取り扱うべきこととなるのであるが、このことを明確にするため、本通達において、この中小判定における判定基準のうち従業員数基準の適用等の取扱いについて、措置法通達 42 の 4 (3)－2 から 42 の 4 (3)－4 までの取扱いを準用する旨を明らかにしている。具体的には、以下のとおりである。

- 3 資本金基準は、判定の対象となる法人が資本又は出資を有するものである場合の判定基準であり、一方、従業員数基準は、判定の対象となる法人が資本又は出資を有しないものである場合の判定基準である。したがって、例えば、資本金の額が 1 億円を超える法人は、たとえ常時使用する従業員の数が 1,000 人以下であっても中小企業者に該当せず、逆に、資本金の額が 1 億円以下の法人は、たとえ常時使用する従業員の数が 1,000 人を超えているときであっても基本的には中小企業者に該当することになる。

措置法通達 42 の 4 (3)－2 において、このことを留意的に明らかにしているところ、本通達において、本制度の従業員数基準による中小判定について、措置法通達 42 の 4 (3)－2 の取扱いに準じて取り扱う旨を明らかにしている。

- 4 中小企業技術基盤強化税制は、基本的に、資本金の額若しくは出資金の額が 1 億円以下の法人又は資本若しくは出資を有しない法人のうち常時使用する従業員の数が 1,000 人以下の法人のほか、農業協同組合等に適用される。

そこで、従業員の数が 1,000 人以下であるかどうかの判定に当たって、法人が常時使用する従業員の数何人かということが問題になるが、この場合の「常時使用する従業員の数」は、雇用形態が常用であると日々雇い入れるものであるとを問わず、常時就労している職員、工員等（役員を除く。）の数によること、及び、この場合において、法人が、その営む事業の繁忙期に数か月程度の期間労務に従事する者を使用しているときは、そのような事業の性質を考慮して、当該従事する者を「常時使用する従業員の数」に含めるものとするを、措置法通達 42 の 4 (3)－3 において明らかにしている。

同様に、本制度は、基本的に、資本金の額又は出資金の額が 1 億円以下の法人又は資本若しくは出資を有しない法人のうち常時使用する従業員の数 1,000 人以下の法人のほか、農業協同組合等又は商店街振興組合に適用されるものであるため、本制度の従業員数基準による中小判定について、措置法通達 42 の 4 (3)－3 の取扱いに準じて取り扱う旨を明らかにしている。

- 5 公益法人等又は人格のない社団等については、収益事業を行う場合のその収益事業に係る所得についてのみ法人税が課税されることとなる。このことからすると、公益法人等が中小企業者に該当するかどうかの判定基準である従業員数の基準の適用上も、これらの法人の行う収益事業に従事する従業員のみで判定することも考えられる。

しかしながら、収益事業に従事している従業員と収益事業以外の事業に従事している従業員とを区分することは実務上困難であり、また、公益法人等又は人格のない社団等の性格上全ての従業員が全体としてその行う事業に貢献しているともいえるところである。

このようなことから、措置法通達 42 の 4 (3)－4 において、中小企業技術基盤強化税制における公益法人等又は人格のない社団等に対する従業員数の基準の判定に当たっては、これらの法人の行う収益事業に従事する従業員の数だけでなく、その全ての従業員の数により判定することが相当であることとしているところ、本通達において、本制度の公益法人等又は人格のない社団等に対する従業員数基準による中小判定について、措置法通達 42 の 4 (3)－4 の取扱いに準じて取り扱う旨を明らかにしている。

3 第 42 条の 12 の 4 《中小企業者等が特定経営力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

【改正の概要】

令和 7 年度の税制改正において、中小企業者等が特定経営力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制度（中小企業経営強化税制）について、次の見直しが行われた上、その適用期限が令和 9 年 3 月 31 日まで 2 年延長された。

- (1) 対象となる中小企業者の範囲が、租税特別措置法第 42 条の 6 第 1 項に規定する中小企業者（改正前：租税特別措置法第 42 条の 4 第 19 項第 7 号に規定する中小企業者）とされた（措法 42 の 12 の 4 ①）。
- (2) 食品等の流通の合理化及び取引の適正化に関する法律及び卸売市場法の一部を改正する法律（令和 7 年法律第 69 号）第 1 条の規定による改正後の食品等の持続的な供給を実現するための食品等事業者による事業活動の促進及び食品等の取引の適正化に関する法律（以下「食品等持続的供給法」という。）の安定取引関係確立事業活動計画等（経営力向上に関する事項が記載されているものに限る。以下同じ。）につき農林水産大臣の認定を受けた食品等事業者を本制度の対象法人とし、生産等設備を構成する減価償却資産でその認定に係る安定取引関係確立事業活動計画等（変更の認定があったときは、その変更後のもの）に記載されたものを本制度の対象資産とすることとされた（措法 42 の 12 の 4 ①）。
- (3) 対象資産に、次のイからニまでの減価償却資産（それぞれ次の規模のものに限る。）で、中小企業等経営強化法第 17 条第 3 項に規定する経営力向上設備等（建物の新設又は増設をする場合におけるその建物を含む生産等設備を構成するもので、経営の向上及び経営の規模の拡大に著しく資する一定のものに限る。）に該当するもの（以下「特定機械装置等」という。）のうちその中小企業者等の同条第 1 項の認定（安定取引関係確立事業活動計画等につき食品等持続的供給法の認定を受けた場合におけるその認定を含む。以下「特定認定」という。）に係る中小企業等経営強化法第 17 条第 1 項の経営力向上計画（変更の認定があったときは、その変更後のものとし、安定取引関係確立事業活動計画等（変更の認定があったときは、その変更後のもの）を含む。以下「特定経営力向上計画」という。）に記載されたものが追加された（措法 42 の 12 の 4 ①、措令 27 の 12 の 4 ②二）。
 - イ 機械及び装置…… 1 台又は 1 基の取得価額が 160 万円以上のもの
 - ロ 工具、器具及び備品…… 1 台又は 1 基の取得価額が 30 万円以上のもの
 - ハ 建物及びその附属設備……一の建物及びその附属設備の取得価額の合計額が 1,000 万円以上のもの
 - ニ 一定のソフトウェア……一のソフトウェアの取得価額が 70 万円以上のもの
- (4) 特定機械装置等の特別償却限度額及び税額控除限度額が、次のとおりとされた。
 - イ 特別償却限度額……次の減価償却資産の区分に応じそれぞれ次の金額（措法 42 の 12 の 4 ①二）

- (イ) 機械及び装置、工具、器具及び備品並びに一定のソフトウェア……その取得価額（一の生産等設備を構成する特定機械装置等の取得価額の合計額が 60 億円を超える場合には、60 億円にその特定機械装置等の取得価額がその合計額のうちに占める割合を乗じて計算した金額。以下(4)において「基準取得価額」という。）から普通償却限度額に相当する金額を控除した金額（即時償却）（措法 42 の 12 の 4 ①ニイ）
- (ロ) 建物及びその附属設備……基準取得価額の 15%（特定建物等（その中小企業者等のその特定認定に係る特定経営力向上計画に記載された中小企業等経営強化法第 2 条第 10 項に規定する経営力向上が確実に行われるために必要なものとして建物及びその附属設備に係る計画確認を受けた投資計画に記載された給与支給額増加目標を達成するために必要不可欠な建物及びその附属設備で、その中小企業者等の事業年度が給与支給増加目標を達成し、かつ、給与の支給額が著しく増加した事業年度であることにつき、一定の書類を確定申告書等に添付することにより証明がされた事業年度において事業の用に供されたものをいう。以下同じ。）については、基準取得価額の 25%）相当額（措法 42 の 12 の 4 ①二ロ、措規 20 の 9 ④）
- ロ 税額控除限度額……次に掲げる減価償却資産の区分に応じそれぞれ次の金額（措法 42 の 12 の 4 ②）
 - (イ) 上記イ(イ)の減価償却資産……基準取得価額の 7%（中小企業者等のうち資本金の額又は出資金の額が 3,000 万円以下の法人等がその指定事業の用に供したものについては、10%）相当額（措法 42 の 12 の 4 ②一）
 - (ロ) 上記イ(ロ)の減価償却資産……基準取得価額の 1%（特定建物等については、2%）相当額（措法 42 の 12 の 4 ②二）

【新設】（特別償却等の対象となる建物の附属設備）

42 の 12 の 4－3 措置法第 42 条の 12 の 4 第 1 項第 2 号に規定する建物の附属設備は、当該建物とともに取得又は建設をする場合における建物附属設備に限られることに留意する。

【解説】

- 1 本通達では、租税特別措置法第 42 条の 12 の 4 第 1 項第 2 号に規定する建物の附属設備の範囲について明らかにしている。
- 2 令和 7 年度の税制改正において、本制度の対象となる資産に特定機械装置等のうちその中小企業者等の特定認定に係る特定経営力向上計画に記載されたものが追加された（措法 42 の 12 の 4 ①）。
- 3 この特定機械装置等のうち、建物の附属設備については、建物と別途独立して取得又は建設（以下「取得等」という。）をするものも本制度の対象となるか、建物と同時に取得等をするもののみが対象となるか疑問が生ずる。
- 4 この点、建物の附属設備は、通常、建物と同時にその取得等が行われるものであり、また、建物から独立して効用を有するものではないこと等から、その建物本体と同時に取得等をする場合に限って本制度の対象となる。
本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

【新設】（取得価額の合計額が 60 億円を超えるかどうかの判定）

42 の 12 の 4-5 の 2 措置法第 42 条の 12 の 4 の規定の適用上、一の生産等設備を構成する特定機械装置等（同条第 1 項第 2 号に規定する特定機械装置等をいう。以下同じ。）の取得価額の合計額が 60 億円を超えるかどうかは、その特定機械装置等が記載された同項に規定する特定経営力向上計画ごとに判定することに留意する。

【解説】

- 1 本通達では、本制度の対象となる特定機械装置等の取得価額の上限の判定単位について明らかにしている。
- 2 令和 7 年度の税制改正により、本制度の対象となる資産に特定機械装置等のうちその中小企業者等の特定認定に係る特定経営力向上計画に記載されたものが追加されたが（措法 42 の 12 の 4 ①）、この新たに追加された特定機械装置等に係る特別償却限度額又は税額控除限度額の計算の基礎となる特定機械装置等の取得価額（以下「基準取得価額」という。）は、各特定機械装置等の取得価額の合計で 60 億円を頭打ちとし、一の生産等設備を構成する特定機械装置等の合計額が 60 億円を超える場合には、基準取得価額は、60 億円にその特定機械装置等の取得価額がその合計額のうちに占める割合を乗じて計算した金額とされた（措法 42 の 12 の 4 ①二）。
- 3 ここで、逐次、生産等設備の整備を進めているような場合は、その整備の規模をどのような単位で捉えるか疑問が生ずる。これについては、その整備に係る特定経営力向上計画ごとに一の生産等設備を構成する特定機械装置等の取得価額の合計額が 60 億円を超えるかどうかで判定することを、本通達において留意的に明らかにしている。

【新設】（2以上の事業年度において指定事業の用に供した場合の取得価額の計算）

42の12の4-5の3 特定機械装置等に係る一の生産等設備を構成する特定機械装置等でその取得価額の合計額が60億円を超えるものを2以上の事業年度において指定事業の用に供した場合には、その取得価額の合計額が初めて60億円を超えることとなる事業年度（以下「超過事業年度」という。）における措置法第42条の12の4第1項の規定による特別償却限度額又は同条第2項の規定による税額控除限度額の計算の基礎となる個々の特定機械装置等の取得価額は、次の算式による。

（算式）

$$\left(60 \text{ 億円} - \frac{\text{超過事業年度前の各事業年度において指定事業の用に供した特定機械装置等の取得価額の合計額（注）}}{\text{超過事業年度において指定事業の用に供した個々の特定機械装置等の取得価額}} \right) \times \frac{\text{超過事業年度において指定事業の用に供した個々の特定機械装置等の取得価額}}{\text{超過事業年度において指定事業の用に供した特定機械装置等の取得価額の合計額}}$$

（注） 超過事業年度前の各事業年度において指定事業の用に供した個々の特定機械装置等については、その取得価額の調整は行わないことに留意する。

【解説】

- 1 本通達では、本制度の対象となる特定機械装置等を複数取得し、その取得価額の合計額が上限を超える場合で、それぞれの特定機械装置等を複数の事業年度において指定事業の用に供するときにおける特別償却限度額及び税額控除限度額の計算の基礎となる取得価額の計算方法を明らかにしている。
- 2 令和7年度の税制改正により、本制度の対象となる資産に特定機械装置等のうちその中小企業者等の特定認定に係る特定経営力向上計画に記載されたものが追加されたが（措法42の12の4①）、この新たに追加された特定機械装置等に係る特別償却限度額又は税額控除限度額の計算の基礎となる特定機械装置等の取得価額（以下「基準取得価額」という。）は、各特定機械装置等の取得価額の合計で60億円を頭打ちとし、一の生産等設備を構成する特定機械装置等の取得価額の合計額が60億円を超える場合には、基準取得価額は、60億円にその特定機械装置等の取得価額がその合計額のうちに占める割合を乗じて計算した金額とされた（措法42の12の4①二）。すなわち、その60億円がいずれの特定機械装置等の取得価額から成るのかについては、特定の特定機械装置等の取得価額から成るものとするのではなく、特定機械装置等の全部の取得価額の中に平均的に含まれているものとして計算することとされている。

3 ところで、一の特定経営力向上計画に従って生産等設備の整備をする場合において、特定機械装置等の取得価額の合計額が 60 億円を超え、かつ、その指定事業の用に供する時期が複数の事業年度にまたがるときの特別償却限度額又は税額控除限度額の計算については、その同一の特定経営力向上計画に基づいて取得する特定機械装置等の全部に 60 億円を配賦するという考え方、あるいは、その適用を受ける特定機械装置等の取得価額の合計額が 60 億円を超えることになった場合に、既にその適用を受けている事業年度に遡及してこれらの限度額の計算をするという考え方もある。しかしながら、これらによると計算が非常に煩雑になるため、本通達において、指定事業の用に供した特定機械装置等の取得価額が初めて 60 億円を超えることとなる事業年度で、その事業年度において指定事業の用に供した特定機械装置等について本制度の対象となる特定機械装置等の取得価額の調整計算をすることとしている。

4 第 44 条の 5 《生産方式革新事業活動用資産等の特別償却》関係

【制度の概要】

令和 6 年度の税制改正において、青色申告書を提出する法人で農業の生産性の向上のためのスマート農業技術の活用に関する法律（以下「スマート農業法」という。）の認定生産方式革新事業者であるものが、スマート農業法の施行の日（令和 6 年 10 月 1 日）から令和 9 年 3 月 31 日までの間に、その認定生産方式革新事業者として行う生産方式革新事業活動の用に供するための認定生産方式革新実施計画に記載された設備等を構成する機械その他の減価償却資産のうち農作業の効率化等を通じた農業の生産性の向上に著しく資する一定のもの等（以下「生産方式革新事業活動用資産等」という。）でその製作若しくは建設の後事業の用に供されたことのないものの取得又は生産方式革新事業活動用資産等の製作若しくは建設をして、これをその法人のその生産方式革新事業活動等の用に供した場合には、その用に供した日を含む事業年度において、その生産方式革新事業活動用資産等の区分に応じ次の特別償却限度額の特別償却ができる制度が創設された（措法 44 の 5 ①）。

- (1) 認定生産方式革新実施計画に記載された生産方式革新事業活動の用に供する設備等を構成する機械及び装置、器具及び備品、建物及びその附属設備並びに構築物……その取得価額の 32%（建物及びその附属設備並びに構築物については、16%）相当額
- (2) 認定生産方式革新実施計画に記載された促進措置の用に供する設備等を構成する機械及び装置……その取得価額の 25%相当額

【新設】（特別償却の対象となる建物の附属設備）

44 の 5－1 措置法第 44 条の 5 第 1 項第 1 号に規定する建物の附属設備は、当該建物とともに取得又は建設をする場合における建物附属設備に限られることに留意する。

【解説】

- 1 本制度は、スマート農業法第 7 条第 1 項の認定に係る生産方式革新実施計画に記載された生産方式革新事業活動の用に供する設備等を構成する機械及び装置、器具及び備品、建物及びその附属設備並びに構築物のうち一定のものを対象としている（措法 44 の 5 ①一）。
- 2 これらの対象資産のうち、建物の附属設備については、建物と別途独立して取得又は建設（以下「取得等」という。）をするものも本制度の対象となるのか、建物と同時に取得等をするもののみが対象となるのか、疑問が生ずる。
- 3 この点、建物の附属設備は、通常、建物と同時にその取得等が行われるものであり、また、建物から独立して効用を有するものではないこと等から、その建物本体と同時に取得等をする場合に限って本制度の対象となる。
本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

5 第 59 条の 3 《特許権等の譲渡等による所得の課税の特例》関係

【制度の概要】

令和 6 年度の税制改正において、青色申告書を提出する法人が、令和 7 年 4 月 1 日から令和 14 年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度（以下「対象事業年度」という。）において、特許権譲渡等取引を行った場合に、特許権譲渡等取引に係る所得の金額に研究開発費割合（一定の研究開発費の額のうち適格研究開発費の額の占める割合）を乗じて計算した金額の 30%相当額を、その対象事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する制度（イノベーションボックス税制）が創設された（措法 59 の 3 ①）。

本制度における適格研究開発費の額とは、研究開発費の額のうち、特許権譲受等取引によって生じた研究開発費の額などの一定の金額以外の金額をいうが（措法 59 の 3 ②五）、この特許権譲受等取引については、適用対象法人に係る関連者との間で特許権譲受等取引を行った場合に、その特許権譲受等取引につきその適用対象法人がその関連者に支払う対価の額が独立企業間価格に満たないときは、その適用対象法人のその事業年度以後の各事業年度における本制度の適用については、その特許権譲受等取引は、独立企業間価格で行われたものとみなすこととされている（措法 59 の 3 ④）。

また、関連者との間で特許権譲受等取引を行った場合には、所要の書類を作成し、税務当局からの求めがあった場合には遅滞なく提示し、又は提出しなければならないこととされているほか、更正期限を延長する特例、同業者に対する質問検査権、書類の提示又は提出がない場合の推定課税その他所要の措置が講じられている（措法 59 の 3 ⑦～⑭）。

（注1） 特許権譲渡等取引とは、次のものをいう。

- （1） 居住者又は内国法人（関連者を除く。）に対する特定特許権等の譲渡
- （2） 他の者（関連者を除く。）に対する特定特許権等の貸付け（特定特許権等に係る権利の設定その他他の者に特定特許権等を使用させる行為を含む。）

（注2） 本制度の対象となる特許権譲渡等取引に係る所得の金額については、特許権譲渡等取引以外の取引とあわせて行った特許権譲渡等取引にあっては、特許権譲渡等取引の対価の額が明らかにされている場合におけるその特許権譲渡等取引に係るものに限ることとされている。

（注3） 研究開発費の額とは、次に掲げる金額の合計額（その金額に係る費用に充てるため他の者から支払を受ける金額がある場合には、その金額を控除した金額）をいう。

- （1） 研究開発に要した費用の額（次に掲げる金額を除く。）のうち各事業年度において研究開発費として損金経理をした金額
イ 資産の償却費、除却による損失及び譲渡による損失の額

ロ 負債の利子の額その他これに類するものとされる一定の金額

(2) 各事業年度において事業の用に供した資産につきその取得をするため及びその事業の用に供するために支出した金額（(1)に掲げる金額を除く。）のうち研究開発に関連する部分の金額とされる一定の金額

(注4) 特許権譲受等取引とは、次のものをいう。

(1) 他の者からの適格特許権等（特許権又は人工知能関連技術を活用したプログラムの著作物のうち我が国の国際競争力の強化に資する一定のものであって、適用対象法人が令和6年4月1日以後に取得又は製作をしたものをいう。以下同じ。）の譲受け

(2) 他の者からの適格特許権等の借受け

(注5) 独立企業間価格とは、特許権譲受等取引の対価の額について移転価格税制に規定する方法に準じて算定した金額（その特許権譲受等取引が国外関連取引である場合には、移転価格税制において規定する独立企業間価格）をいう。

【新設】（発行済株式）

59 の 3(1)－1 措置法第 59 条の 3 第 2 項第 1 号の「発行済株式」には、その株式の払込み又は給付の金額（以下「払込金額等」という。）の全部又は一部について払込み又は給付（以下「払込み等」という。）が行われていないものも含まれるものとする。

【解説】

- 1 本制度の適用対象となる特許権譲渡等取引からは、関連者に対する特定特許権等の譲渡又は貸付けが除かれており（措法 59 の 3 ①）、この場合の関連者とは、法人で、適用対象法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資（その他方の法人が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の 50% 以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係その他の特殊の関係のあるものをいう（措法 59 の 3 ②一、措令 35 の 3 ⑦）。
- 2 ところで、法人の中には、その設立の根拠となった所在地国の会社法等の規定により、その株式の払込み又は給付の金額（以下「払込金額等」という。）の全部又は一部の払込み又は給付（以下「払込み等」という。）が行われていないものが存在する。この場合、その払込み等が行われていない株式をどのように取り扱うのかといった疑問が生ずるが、この点、その発行価額の全部又は一部の払込み等が行われていない株式についても、その株主たる地位が与えられるというのが通例であり、そのような株式を発行している法人が関連者に該当するかどうかを判定する場合には、その払込み等が行われていない株式をその判定の基礎となる株式に含めるのが相当であると考えられる。
- 3 そこで、本通達において、この場合の「発行済株式」には、この株式の払込金額等の全部又は一部について払込み等が行われていないものも含まれるものとして取り扱うことを明らかにしている。

【新設】（直接又は間接保有の株式）

59 の 3 (1)－2 法人がその取引の相手方である法人との間に出資関係を通じて措置法第 59 条の 3 第 2 項第 1 号に規定する特殊の関係（以下「特殊の関係」という。）にあるかどうかを判定する場合のいずれか一方の法人が直接又は間接に保有する株式には、その払込金額等の全部又は一部について払込み等が行われていないものが含まれるものとする。

(注) 名義株は、その実際の権利者が所有するものとして特殊の關係の有無を判定することに留意する。

【解説】

- 1 本制度における関連者とは、法人で、適用対象法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資（その他方の法人が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の 50% 以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係その他の特殊の関係のあるものをいう（措法 59 の 3 ②一、措令 35 の 3 ⑦）。
- 2 ところで、このいずれか一方の法人が直接又は間接に保有する株式かどうかの判定に当たっては、措置法通達 59 の 3 (1)－1 と同様に払込み等が行われていない株式をどのように取り扱うかといった疑問が生ずる。
- 3 この点については、措置法通達 59 の 3 (1)－1 における「発行済株式」の範囲に関する取扱いと同じ取扱いになるべきである。そこで、本通達では、このいずれか一方の法人が直接又は間接に保有する株式には、その株式の払込金額等の全部又は一部について払込み等が行われていないものも含まれるものとして取り扱うことを明らかにしている。
- 4 なお、名義株については実際の権利者が所有するものとして取り扱うのは当然のことであり、本通達の注書において、このことを留意的に明らかにしている。

【新設・改正】(実質的支配関係があるかどうかの判定)

59 の 3(1)－3 66 の 4(1)－3 の取扱いは、特殊の関係にあるかどうかを判定する場合における措置法令第 35 条の 3 第 7 項において準用する措置法令第 39 条の 12 第 1 項第 3 号に規定する「その他これに類する事実」について準用する。

【解説】

- 1 本制度における関連者とは、法人で、適用対象法人との間にいずれか一方の法人が他方の法人の発行済株式又は出資（その他方の法人が有する自己の株式又は出資を除く。）の総数又は総額の 50% 以上の数又は金額の株式又は出資を直接又は間接に保有する関係その他の特殊の関係のあるものをいうが（措法 59 の 3 ①）、この「特殊の関係」については、移転価格税制（措法 66 の 4）の規定（措令 39 の 12①～④）を準用することとされている（措令 35 の 3 ⑦）。
- 2 移転価格税制においては、国外関連者の範囲に出資関係を通ずる支配・被支配の関係にあるものだけでなく、①他方の法人の役員の 2 分の 1 以上又は代表する権限のある役員が、一方の法人の役員若しくは使用人を兼務している者又は一方の法人の役員若しくは使用人であった者であること、②他方の法人が事業活動の相当部分を一方の法人との取引に依存して行っていること、③他方の法人がその事業活動に必要とされる資金の相当部分を一方の法人からの借入れにより、又は一方の法人の保証を受けて調達していること、その他これに類する事実が存在することにより一方の法人が他方の法人の事業の方針の全部又は一部につき実質的に決定できる関係にあるものが含まれることとされている（措令 39 の 12①三）。
- 3 この規定は、必ずしも株式の出資関係がなくとも支配・被支配の関係が成立し得ることに対処するためのものであり、また、上記①から③までに掲げる事実が存在しない場合でも、「これに類する事実」が存在するときは実質支配の関係があることとなるという趣旨のものである。
- 4 そこで、この場合の「これに類する事実」とはどのような事実をいうのかが問題となるが、例えば、一方の法人が他方の法人から提供される事業活動の基本となる工業所有権、ノウハウ等の各種の無形資産に依存してその事業活動を行っている場合や、一方の法人の役員の 2 分の 1 以上又は代表する権限を有する役員が他方の法人によって実質的に決定されていると認められる事実がある場合には、その一方の法人と他方の法人との間には上記①から③までに掲げる事実がある場合と同じような支配・被支配関係が生ずることになる。そこで、措置法通達 66 の 4(1)－3 において、このようなケースを実質的支配関係の基となる事実の例示として掲げ、その相手方をいわゆる移転価格税制上の国外関連者として取り扱うことを明らかにしている。

- 5 このことは移転価格税制の規定を準用する本制度においても同様であることから、本通達では、国外関連者に係る特殊の関係の判定について定めている措置法通達 66 の 4 (1)－3 の取扱いを、本制度における関連者に係る特殊の関係の判定について準用する旨を明らかにしている。

【新設】（研究開発費の額の対象とならない建物の附属設備）

59 の 3(2)－1 措置法令第 35 条の 3 第 1 項に規定する建物の附属設備は、建物とともに取得をする場合における建物附属設備に限られないことに留意する。

【解説】

- 1 本制度の原則的な計算による場合（措法 59 の 3 ①－イ）における損金算入額を算出する際に使用する研究開発費割合の算定の基礎となる研究開発費の額からは、建物及びその附属設備に係る研究開発費の額は除かれている（措令 35 の 3 ①）。
- 2 このうち、建物附属設備は、通常、建物と同時に取得又は建設（以下「取得等」という。）が行われるものであり、また、建物から独立して効用を有するものではないことや、本制度では「建物附属設備」ではなく「建物及びその附属設備」と規定されていることから、建物と同時に取得等をするもののみが該当するのではないかという疑問が生ずる。
- 3 この点、本制度の原則的な計算による場合における損金算入額を算出する際に使用する研究開発費割合の算定の基礎となる研究開発費の額は、研究開発費の額のうち特許権譲渡等取引に係る特定特許権等に直接関連する研究開発に係る一定の金額であり、特定特許権等に直接関連すると認められる研究開発用の資産の取得等を行った場合には、その資産の取得価額に相当する金額を研究開発費の額として損金算入額の計算を行うものであるところ、建物及びその附属設備に係る取得費用等は特定特許権等に直接関連するとはいえないことから対象となる研究開発費の額から除かれているものであるため、対象から除外すべき研究開発費の額の範囲は、その資産の取得等の形態に影響されるべきものではない。したがって、研究開発費の額から除かれる建物附属設備に係る研究開発費の額の範囲について、その建物附属設備の取得等が建物本体の取得等と同時にであるか否かにより取扱いを異にすべき理由はないのであるから、建物本体と同時に取得等をした建物附属設備に限られないのである。

本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

【新設】(他の者から支払を受ける金額の範囲)

59 の 3(2)－2 措置法第 59 条の 3 の規定の適用上、同条第 2 項第 4 号に規定する研究開発費の額（以下「研究開発費の額」という。）の計算上控除される同号の「他の者から支払を受ける金額」には、次に掲げる金額を含むものとする。

- (1) 国等からその研究開発費の額に係る費用に充てるため交付を受けた補助金（法第 42 条第 1 項に規定する国庫補助金等を含む。）の額
- (2) 国立研究開発法人科学技術振興機構と締結した新技術開発委託契約に定めるところにより、同機構から返済義務の免除を受けた開発費の額（当該免除とともに金銭の支払をした場合には支払った金銭を控除した額）から引渡した物件の帳簿価額を控除した金額

(3) 委託研究費の額

- (注) 1 国庫補助金等の額を法第 43 条第 1 項に規定する特別勘定を設ける方法により経理した場合又は同条第 6 項に規定する期中特別勘定を設けた場合には、当該国庫補助金等の額は、これらの項の規定の適用を受ける事業年度においては「他の者から支払を受ける金額」には含めないものとし、同条第 3 項の規定により益金の額に算入する日を含む事業年度において、当該益金の額に算入する金額（当該事業年度において返還すべきことが確定したことにより益金の額に算入する金額を除く。）を「他の者から支払を受ける金額」に含める。

- 2 法第 42 条第 1 項若しくは第 5 項又は第 44 条第 1 項若しくは第 4 項の規定により研究開発用の固定資産につき損金の額に算入した金額は、その損金の額に算入した日を含む事業年度の研究開発費の額に含める。

【解説】

- 1 本制度における研究開発費の額とは、研究開発に要した一定の費用の額のうち各事業年度において研究開発費として損金経理をした金額等の合計額（その金額等に係る費用に充てるために他の者から支払を受ける金額がある場合には、その金額を控除した金額）をいう（措法 59 の 3 ②四）。したがって、研究開発費の額に係る費用に充てるための補助金等の交付を受けた場合には、その合計額からその交付を受けた補助金等の額を控除した金額が研究開発費の額となるのであるが、その交付を受けた補助金等の額をいつの事業年度の研究開発費の額の計算上控除すべきかが問題となる。このことについては、次による。
- 2 まず、本通達(1)の国庫補助金等の交付を受けた場合において、その国庫補助金等が研究開発用の固定資産の取得又は改良の費用に充てるものであるため、当該固定資産につき法人税法第 42 条の規定による圧縮記帳の適用を受けたときは、その国庫補助金等の交付を受けた事業年度において当該国庫補助金等の額に相当する金額を研究開発費の額から控除するとともにその圧縮記帳による損金算入額を当該事業年度の研究開発費の額に加算する。本通達の注書 2 はこのことを明らかにしている。ただし、研究開発用の固定資産の取得又は改良の費用に充

てるために交付を受けた国庫補助金等であっても、その国庫補助金等の返還を要しないことがその交付を受けた事業年度末までに確定していないものであるため当該国庫補助金等につき法人税法第 43 条第 1 項に規定する特別勘定を設ける方法により経理した場合又は同条第 6 項に規定する期中特別勘定を設けた場合には、当該国庫補助金等は一種の仮受金であることから、これらの項の規定の適用を受ける事業年度においては「他の者から支払を受ける金額」には該当しない。本通達の注書 1 前段はこのことを明らかにしている。

特別勘定又は期中特別勘定の金額（以下「特別勘定等」という。）は、国庫補助金等の返還をすべきこと又は返還を要しないことが確定した場合等にはこれを取り崩して益金の額に算入しなければならない（法 43②）。この場合、その返還すべきことが確定したためその特別勘定等を取り崩したときは、その取り崩した金額に相当する国庫補助金等の返還金は、あたかも仮受金の返還金であるから、その返還額はその返還すべきことが確定した事業年度の研究開発費の額から控除することを要しない。一方、その返還を要しないことが確定したためその特別勘定等を取り崩したときは、その取り崩した金額に相当する国庫補助金等の額は、「他の者から支払を受ける金額」としてその返還を要しないことが確定した事業年度の研究開発費の額から控除する。本通達の注書 1 後段はこのことを明らかにしている。

- 3 本通達(2)の開発費とは、法人が国立開発研究法人科学技術振興機構と締結した新技術開発委託契約に定めるところにより新技術の開発に要する費用に充てるために同機構から交付を受ける金銭をいい、新技術の開発が成功した場合には、当該法人がその開発した新技術を企業化する権利を取得するが、その反面既に交付を受けた開発費の額を同機構に返済しなければならないこととされているので、その実質は同機構からの借入金といえるものである。したがって、同機構から開発費の交付を受けたときには、その交付を受けた金額は「他の者から支払を受ける金額」には該当しない。

新技術の開発が成功しなかった場合には、その契約に定めるところにより同機構から既に交付を受けた開発費の額の返済の免除を受けることができるが、この場合には、その開発費により取得した物件の引渡しと、その開発費により効用が増加した施設等に代わるものとしての金銭の支払をしなければならないこととされている。このため、返済の免除を受けた開発費の額から支払った金銭の額と引き渡した物件の帳簿価額とを控除した金額が実際に同機構から債務の免除を受けた金額となるのであるが、結果的には、法人の研究開発に対し同機構から補助金の交付を受けたことと変わりがない。そこで、これをその免除を受けた事業年度の研究開発費の額から控除することとしているものである。

- 4 本通達(3)の委託研究費の額は、他の者から研究開発の委託を受けた場合に収受する金額であり、当該金額は委託者である当該他の者において研究開発費の額となるものであり、受託者においては研究開発費の額から当該金額を控除することになる。

【新設】（研究開発費として損金経理をした金額の範囲）

59 の 3 (2) - 3 措置法第 59 条の 3 第 2 項第 4 号イの「研究開発費として損金経理」をした金額には、研究開発費の科目をもって経理を行っていない金額であっても、法人の財務諸表の注記において研究開発費の総額に含まれていることが明らかなものが含まれるものとする。
措置法規則第 21 条の 17 の 2 第 8 項第 2 号の「研究開発費として損金経理」をした金額についても、同様とする。

【解説】

- 1 本通達においては、本制度による損金算入額を算出する際に使用する研究開発費割合の算定の基礎となる研究開発費の額について、その計算に含まれることとなる「研究開発費として損金経理」をした金額の範囲について明らかにしている。
- 2 本制度における研究開発費の額は、次の金額の合計額（その金額に係る費用に充てるため他の者から支払を受ける金額がある場合には、その金額を控除した金額）をいうとされている（措法 59 の 3 ②四、措令 35 の 3 ⑧⑨、措規 21 の 17 の 2 ⑧）。
 - (1) 研究開発に要した費用の額（次に掲げる金額を除く。）のうち各事業年度において研究開発費として損金経理をした金額
 - イ 資産の償却費、除却による損失及び譲渡による損失の額
 - ロ 負債の利子の額、手形の割引料、法人税法施行令第 136 条の 2 第 1 項に規定する満たない部分の金額その他経済的な性質が利子に準ずるものの額
 - (2) 各事業年度において事業の用に供した資産につきその取得をするため及びその事業の用に供するために支出した金額（上記(1)の金額を除く。）のうち、研究開発の用に供する資産の法人税法施行令第 54 条第 1 項各号の規定により計算した取得価額（その取得価額のうちに上記(1)ロに掲げる金額が含まれている場合には、その金額を控除した金額。以下「取得価額」という。）に相当する金額（研究開発の用に供しない部分がある資産にあつては、適用対象法人がその事業の用に供した資産のうち研究開発の用に供するもの（研究開発の用に供しない部分がある資産に限る。イにおいて「併用資産」という。）の取得価額に、イに掲げる金額のうちにロに掲げる金額の占める割合を乗じて計算した金額）
 - イ 適用対象法人のその併用資産を事業の用に供した日を含む事業年度におけるその併用資産の償却費として損金経理をした金額
 - ロ イに掲げる金額のうち研究開発費として損金経理をした金額
- 3 上記 2 (1) のとおり、研究開発費の額には、各事業年度において研究開発費として損金経理をした金額が含まれ、損金経理とは、法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいうところ（法 2 二十五）、仮決算の中間申告を行うような場合には、半期の仮決算において費用又は損失として経理した金額をいうこととされている。すなわち、確定した決算（又は仮決算）で研究開発費として費用

化した金額ということになるが、「研究開発費」以外の科目名を用いている場合に、極めて形式的に、本税制の研究開発費の額に含めないとするものも種々実情に適さない。

このため、法人が「研究開発費」以外の科目名で費用処理した金額であっても、その性質上研究開発費として損金経理をしたものとみて差し支えないものは対象に含めることとしたものである。具体的には、「研究開発費等に係る会計基準」（平成 10 年 企業会計審議会）の五財務諸表の注記において、「一般管理費及び当期製造費用に含まれる研究開発費の総額は、財務諸表に注記しなければならない」こととされており、「研究開発費」以外の科目を用いた場合であっても、この注記における研究開発費の総額の内訳に含まれていることが明らかなものについては研究開発費として損金経理をした金額に含めることとし、本通達の前段では資産計上されない研究開発費について、本通達の後段では研究開発の用とその他の事業の用とに併用される資産の取得価額のうち研究開発に供用される部分の金額を算出する際の基準となる研究開発費について、それぞれの取扱いを明らかにしている。

【新設】（経済的な性質が利子に準ずるもの）

59 の 3(2)－4 措置法令第 35 条の 3 第 8 項に規定する「経済的な性質が利子に準ずるもの」には、基本通達 2－1－34 の調整差額で損金の額に算入されるものが含まれることに留意する。

【解説】

- 1 本制度における研究開発費の額からは、法人が支払う負債の利子の額のほか、これに準ずるものの額が除かれることとされ（措法 59 の 3 ②四、措令 35 の 3 ⑧）、この支払う負債の利子の額に準ずるものとして、①手形の割引料、②法人税法施行令第 136 条の 2 第 1 項に規定する満たない部分の金額のほか、③経済的な性質が支払う利子に準ずるものの額が定められている（措令 35 の 3 ⑧）。
- 2 本通達では、上記 1 ③の「経済的な性質が支払う利子に準ずるもの」に含まれるものの具体例として、金銭債権をその債権金額を超える価額で取得した場合において損金の額に算入される調整差額（法人税基本通達 2－1－34 の調整差額で損金の額に算入される金額をいう。）を例示している。法人税基本通達 2－1－34 では、金銭債権をその債権金額を超える価額で取得した場合において、その債権金額とその取得に要した価額との差額相当額（実質的な贈与と認められる部分の金額を除く。以下「取得差額」という。）の全部又は一部が金利の調整により生じたものと認められるときは、原則として、その金銭債権に係る支払期日までの期間の経過に応じ、利息法又は定額法に基づきその取得差額の範囲内において金利の調整により生じた部分の金額（以下「調整差額」という。）を損金の額に算入することを明らかにしているところであるが、その調整差額は、その経済的な実質に鑑みて、上記「経済的な性質が支払う利子に準ずるもの」に含まれることを、本通達において留意的に明らかにしている。

【新設】(償却費として損金経理をした金額の意義)

59 の 3(2)－5 措置法規則第 21 条の 17 の 2 第 8 項第 1 号に規定する「償却費として損金経理をした金額」には、基本通達 7－5－1 又は 7－5－2 の取扱いにより償却費として損金経理をした金額に該当するものとされる金額が含まれることに留意する。

(注) 基本通達 7－5－3 の取扱いにおけるその確定した決算において法第 64 条の 2 第 1 項に規定するリース資産に係る同通達に定める使用権資産の減価償却費として経理した金額についても、同様とする。

【解説】

- 1 本制度における研究開発費の額は、次の金額の合計額（その金額に係る費用に充てるため他の者から支払を受ける金額がある場合には、その金額を控除した金額）をいうとされている（措法 59 の 3 ②四、措令 35 の 3 ⑧⑨、措規 21 の 17 の 2 ⑧）。
 - (1) 研究開発に要した費用の額（次に掲げる金額を除く。）のうち各事業年度において研究開発費として損金経理をした金額
 - イ 資産の償却費、除却による損失及び譲渡による損失の額
 - ロ 負債の利子の額、手形の割引料、法人税法施行令第 136 条の 2 第 1 項に規定する満たない部分の金額その他経済的な性質が利子に準ずるものの額
 - (2) 各事業年度において事業の用に供した資産につきその取得をするため及びその事業の用に供するために支出した金額（上記(1)の金額を除く。）のうち、研究開発の用に供する資産の法人税法施行令第 54 条第 1 項各号の規定により計算した取得価額（その取得価額のうちに上記(1)ロに掲げる金額が含まれている場合には、その金額を控除した金額。以下「取得価額」という。）に相当する金額（研究開発の用に供しない部分がある資産にあつては、適用対象法人がその事業の用に供した資産のうち研究開発の用に供するもの（研究開発の用に供しない部分がある資産に限る。イにおいて「併用資産」という。）の取得価額に、イに掲げる金額のうちにロに掲げる金額の占める割合を乗じて計算した金額）
 - イ 適用対象法人のその併用資産を事業の用に供した日を含む事業年度におけるその併用資産の償却費として損金経理をした金額
 - ロ イに掲げる金額のうち研究開発費として損金経理をした金額
- 2 「償却費として損金経理をした金額」については、法人税基本通達 7－5－1 又は 7－5－2 において、これに含まれるものとされる金額を定めているが、上記 1 (2)イの「償却費として損金経理をした金額」にも、これらに定める金額が含まれるのかどうかといった点について疑問が生ずるところである。

3 この点、まず、法人税基本通達 7-5-1 は、法人が減価償却資産について償却費以外の科目名で費用化した金額であっても、その性質上償却費として損金経理をしたものとみて差し支えないものを例示し、これについては、税務上も減価償却をしたものとして取り扱うこととしているものである。

次に、法人税基本通達 7-5-2 は、法人が減価償却資産の全部又は一部を資産に計上しないで損金経理をした場合又は贈与により取得した減価償却資産の取得価額の全部を資産に計上しなかった場合でも、その事業年度の確定申告書又は修正申告書に添付する減価償却資産の償却額の計算に関する明細書でその金額を記載し申告調整をしているときは、確定した決算に基づく財務諸表と申告書の双方を通じて見れば償却の意思が表示されているので、その記載した金額は「償却費として損金経理をした金額」として取り扱うこととしているものである。

これらの通達で定めている取扱いは、形式的に見る限りにおいては法人が償却費として損金経理をした金額には該当しないものであっても、種々の実情に即して実質的に償却費として損金経理をした金額とみて差し支えないものについては、課税上の弊害にも配慮しつつ、税務上の減価償却として損金経理をしたものとみなして取り扱うこととしているものであり、このことは、本制度における研究開発費の額を計算する場合においても同様の取扱いとした方が運用上の同一性が保たれると考えられる。

したがって、「償却費として損金経理をした金額」には、原則として、法人税基本通達 7-5-1 又は 7-5-2 の取扱いにより償却費として損金経理をした金額に該当するものとされる金額が含まれることを、本通達の本文において留意的に明らかにしている。

4 また、法人税基本通達 7-5-3 は、リース資産に係る「その償却費として損金経理をした金額」には、内国法人が当該リース資産についてその確定した決算において当該リース資産に係る使用権資産の減価償却費として経理した金額が含まれることを明らかにしているところ、同通達により明らかにしている取扱いは、本通達においても同様となることを、本通達の注書において明らかにしている。

【新設】（契約において特許権譲渡等取引の対価の額が明らかにされているかどうかの判定単位）

59 の 3 (3) - 1 措置法第 59 条の 3 第 1 項第 1 号イに規定する「その契約において特許権譲渡等取引の対価の額が明らかにされている場合」に該当するかどうかは、原則として、個々の特定特許権等（同条第 2 項第 2 号に規定する特定特許権等をいう。以下同じ。）に係る取引ごとに判定するのであるが、特定特許権等の譲渡又は貸付け（特定特許権等に係る権利の設定その他他の者に特定特許権等を使用させる行為を含む。以下同じ。）に係る契約において複数の特定特許権等が一括して譲渡又は貸付けの対象とされている場合（個々の特定特許権等の譲渡又は貸付けについて対価の額が算定されておらず、その一括して譲渡又は貸付けをした特定特許権等の対価の額が算定されている場合に限る。）には、その一括して対象とされている譲渡又は貸付けを一の取引として判定を行うこととして差し支えない。

（注） 本文に定めるところにより区分した単位を一の取引の単位とすることとした場合には、当該単位により同条第 1 項第 1 号に掲げる金額の計算を行うことに留意する。

【解説】

- 1 本制度による所得控除の計算の対象となる特許権譲渡等取引に係る所得の金額については、特許権譲渡等取引以外の取引とあわせて行った特許権譲渡等取引にあっては、「その契約において特許権譲渡等取引の対価の額が明らかにされている場合」における特許権譲渡等取引に限って、その計算の基礎に含めることとされている（措法 59 の 3 ①イ）。
- 2 ここで、特許権譲渡等取引とは、基本的には個々の特定特許権等の譲渡又は貸付け（特定特許権等に係る権利の設定その他他の者に特定特許権等を使用させる行為を含む。以下同じ。）を指すものであるため、原則として、「その契約において特許権譲渡等取引の対価の額が明らかにされている場合」に該当するかどうかについては、個々の取引ごとに判定するのであるが、複数の特定特許権等が同一の契約において一括して取引の対象とされる場合も考えられるところ、このような場合において、個々の特定特許権等の譲渡又は貸付けについて対価の額が算定されていないときは、その一括して取引の対象とされた特定特許権等の譲渡又は貸付けが一体として特許権譲渡等取引に係る所得の源泉となっても考えられ、また、本制度の適用に当たっては、当該契約における複数の特定特許権等の譲渡又は貸付けの対価の額の合計額が明らかとなっていれば、その複数の特定特許権等の譲渡又は貸付けを一体的な取引とみて所得控除の計算を行うことは可能であるものと考えられる。
- 3 そこで、本通達の本文において、このような場合には、一括して対象とされている譲渡又は貸付けを一の取引として「その契約において特許権譲渡等取引の対価の額が明らかにされている場合」に該当するかの判定を行うこととして差し支えない旨を明らかにしている。すなわち、複数の特定特許権等と特定特許権等以外の特許権等が同一の契約において一括して取引の対象とされている場合については、その契

約における対価の額が、特定特許権等に係るものと特定特許権等以外の特許権等に係るものに区分されている限り、「その契約において特許権譲渡等取引の対価の額が明らかにされている場合」に該当するものとして、本制度による所得控除の計算の対象とすることができることとしている。

- 4 なお、本制度における特許権譲渡等取引に係る所得の金額については、原則として、特許権譲渡等取引ごとに計算することとされているが（措法 59 の 3 ①ーイ）、上記 3 の取扱いによる場合、一括して対象とされている譲渡又は貸付けを一の取引として、その取引に係る所得の金額を一括して計算することになる。

本通達の注書においては、このことを留意的に明らかにしている。

【新設】（特許権譲渡等取引に係る益金の額）

59 の 3 (3)－2 措置法第 59 条の 3 第 1 項第 1 号イに規定する特許権譲渡等取引（以下「特許権譲渡等取引」という。）に係る契約において、特定特許権等の譲渡又は貸付けと当該特定特許権等に係るノウハウ又はデータの譲渡又は貸付けその他役務の提供（以下「ノウハウ等の譲渡等」という。）とがあわせて行われる場合には、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める金額は、原則として、措置法令第 35 条の 3 第 2 項に規定する「特許権譲渡等取引（……）に係る収益の額として当該対象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」に含まれないことに留意する。

(1) 特定特許権等の譲渡又は貸付けに係る対価の額とノウハウ等の譲渡等に係る対価の額とが契約において区分されている場合 当該ノウハウ等の譲渡等に係る対価の額に係る収入金額

(2) 上記(1)に掲げる場合以外の場合 当該特許権譲渡等取引に係る全ての収入金額

(注) 特定特許権等の譲渡又は貸付けとあわせてノウハウ等の譲渡等が行われる場合であっても、当該ノウハウ等の譲渡等が、通常単独では取引の対象とならないものであり、かつ、当該ノウハウ等の譲渡等がなければ、当該取引の対象となる特定特許権等の利用が困難であると認められる場合など、当該ノウハウ等の譲渡等が当該特定特許権等の譲渡又は貸付けの一環として行われるに過ぎないと認められる場合には、当該ノウハウ等の譲渡等を含めた取引に係る収入金額を特許権譲渡等取引に係る収入金額として取り扱って差し支えない。

【解説】

- 1 本制度による所得控除の計算の対象となる特許権譲渡等取引に係る所得の金額については、原則として、適用対象法人が対象事業年度において行った特許権譲渡等取引に係る収益の額としてその対象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から、その特許権譲渡等取引に係る原価の額、その特許権譲渡等取引に係る特定特許権等の償却費の額等の費用の額等一定の金額を減算した金額とされている（措法 59 の 3 ①－イ(1)、措令 35 の 3 ②）。
- 2 ここで、特許権譲渡等取引とは、居住者若しくは内国法人（関連者であるものを除く。）に対する特定特許権等の譲渡又は他の者（関連者であるものを除く。）に対する特定特許権等の貸付け（特定特許権等に係る権利の設定その他他の者に特定特許権等を使用させる行為を含む。）をいうとされおり（措法 59 の 3 ①）、この特定特許権等とは、特許権又は人工知能関連技術を活用したプログラムの著作物のうち、我が国の国際競争力の強化に資する一定のものであって、適用対象法人が令和 6 年 4 月 1 日以後に取得又は製作をしたものをいうとされている（措法 59 の 3 ②二）。

したがって、特許権又は人工知能関連技術を活用したプログラムの著作物（以下「特許権等」という。）以外のもの、例えば、特許権等に係るノウハウ又はデータの譲渡又は貸付けその他役務の提供（以下「ノウハウ等の譲渡等」という。）は、原則として、特定特許権等の譲渡又は貸付けに該当せず、本制度による所得控除の計算の対象とはならない。

本通達の本文の(1)は、このことを明らかにしている。

- 3 また、本制度による所得控除の計算の対象となる特許権譲渡等取引に係る所得の金額については、特許権譲渡等取引以外の取引とあわせて行った特許権譲渡等取引にあっては、その契約において特許権譲渡等取引の対価の額が明らかにされている場合におけるその特許権譲渡等取引に限って、その計算の基礎に含めることとされているため（措法 59 の 3 ①一イ）、特定特許権等の譲渡又は貸付けとあわせてノウハウ等の譲渡等が行われる場合、特定特許権等の譲渡又は貸付けに係る対価の額とノウハウ等の譲渡等に係る対価の額とが契約において区分されていなければ、特定特許権等の譲渡又は貸付け自体についても所得控除の計算の対象とはならない。

本通達の本文の(2)は、このことを明らかにしている。

- 4 しかしながら、特許権等の取引においては、当該特許権等に係るノウハウ等の譲渡等があわせて行われることも一般的であると考えられ、その中には、例えば、当該特許権等の利活用に必要な不可欠な基礎データで当該特許権の利活用以外に使用できないものの提供など、ノウハウ等の譲渡等そのものだけでは価値を有さず、単独では取引の対象とならないものも存在すると考えられる。

このような場合にまで、契約上、ノウハウ等の譲渡等が取引の対象に含まれていることを理由に、その契約に係る対価の額について特許権譲渡等取引に係るものとノウハウ等の譲渡等に係るものに明確に区分する必要があるとするのも実情に合わないと考えられることから、本通達の注書において、ノウハウ等の譲渡等が特定特許権等の譲渡又は貸付けの一環として行われるに過ぎないと認められる場合については、ノウハウ等の譲渡等を含めた取引に係る収入金額を特許権譲渡等取引に係る収入金額とすることができることを明らかにしている。

【新設】（特許権譲渡等取引の対価につき値引き等があった場合の損金算入額の計算）

59 の 3 (3) -3 法人が特許権譲渡等取引を行った事業年度（以下「取引年度」という。）後の事業年度において当該特許権譲渡等取引の対価の額につき値引き、割戻しその他当該対価の額が減少することとなる事実（以下「値引き等」という。）があった場合には、取引年度に遡って当該値引き等があった特許権譲渡等取引に係る措置法第 59 条の 3 第 1 項の規定による損金算入額の修正を行うものとする。

【解説】

- 1 法人が特許権譲渡等取引を行って、これにつき、本制度の適用を受けた場合に、その後の事業年度において、当該特許権譲渡等取引の対価の額につき値引き、割戻しその他当該対価の額が減少することとなる事実（以下「値引き等」という。）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問が生ずる。
- 2 この点、本制度の適用に当たっては、損金算入額の計算の基礎となる特許権譲渡等取引に係る所得の金額は正当な金額で計算すべきものであることから、当該特許権譲渡等取引の対価の額につき値引き等があったようなときは、原則として、既往に遡って損金算入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。
- 3 もっとも、特許権譲渡等取引につき、事後の値引き等があった全ての場合について、法人が既に申告した内容を修正させることを求める趣旨ではなく、当初の取引対価の設定の時点で合理的な見積りが行われていないものについて、本通達の取扱いを適用することとなる。

【新設】（独立企業間価格の算定）

59 の 3(4)－1 66 の 4(2)－1 から 66 の 4(3)－4 まで、66 の 4(4)－2 から 66 の 4(8)－1 まで及び 66 の 4(8)－7 から 66 の 4(9)－4 までの取扱いは、関連者（措置法第 59 条の 3 第 2 項第 1 号に規定する関連者をいう。以下同じ。）との間で行った特許権譲受等取引（同項第 5 号イに規定する特許権譲受等取引をいう。以下同じ。）の対価の額を同条第 5 項の規定により措置法第 66 条の 4 第 2 項に規定する方法に準じて算定する場合について準用する。

【解説】

- 1 本制度においては、適用対象法人と関連者との特許権譲受等取引が独立企業間価格で行われていない場合で、適用対象法人が関連者に支払う対価の額が独立企業間価格に満たない場合、その特許権譲受等取引は独立企業間価格で行われたものとみなすこととされ、この独立企業間価格については、特許権譲受等取引の対価の額について移転価格税制の規定（措法 66 の 4 ②）に準じて算定した金額（その特許権譲受等取引が租税特別措置法第 66 条の 4 第 1 項に規定する国外関連取引である場合には、同項に規定する独立企業間価格）をいうとされている。
- 2 すなわち、本制度においては、独立企業間価格で行われたものとみなされる取引の範囲は異なるものの、その算定については移転価格税制と同様とされているものであるため、本通達において、対象取引の性質上、本制度の独立企業間価格の算定に関連しない取扱いを除き、移転価格税制における独立企業間価格の算定に関する取扱いを準用することを明らかにしている。

【新設】（独立企業間価格との差額の調整）

59 の 3 (4)－2 措置法第 59 条の 3 第 4 項に規定する「当該特許権譲受等取引は、独立企業間価格で行われたものとみなす」とは、法人が関連者に支払う対価の額が同条第 5 項に規定する独立企業間価格（以下「独立企業間価格」という。）に満たない場合は、その対価の額と独立企業間価格との差額のうちその特許権譲受等取引により生じた研究開発費の額に相当する部分の金額を研究開発費の額及び同条第 2 項第 5 号イに掲げる金額に含めることをいうのであるから留意する。

【解説】

本制度においては、適用対象法人と関連者との間で行った特許権譲受等取引が独立企業間価格で行われていない場合において、その適用対象法人がその関連者に支払う対価の額が独立企業間価格に満たないときは、その特許権譲受等取引は独立企業間価格で行われたものとみなすこととされているが（措法 59 の 3 ④）、これについては、所得の金額の計算全てについて独立企業間価格で行われたものとみなすのではなく、本制度による所得控除の計算においてのみ独立企業間価格で行われたものとみなすこととされている。したがって、特許権譲受等取引につき関連者に支払う対価の額が独立企業間価格に満たない場合におけるその特許権譲受等取引の対価の額と独立企業間価格との差額のうちその特許権譲受等取引により生じた研究開発費の額に相当する部分の金額については、申告調整により所得金額から減算するのではなく、本制度による所得控除の計算における研究開発費の額及び適格研究開発費の額から除かれる租税特別措置法第 59 条の 3 第 2 項第 5 号イに掲げる金額のみに加算することとなる。

本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

【新設】（申告に係る損金の額に算入されるべき金額の意義）

59 の 3(5)－1 措置法第 59 条の 3 第 15 項に規定する「申告に係るその損金の額に算入されるべき金額」とは、確定申告書等に記載された損金算入額そのものをいうのではなく、当該確定申告書等に記載された事項を基礎として計算する場合に損金の額に算入することができる正当額をいう。したがって、所得金額等の更正の結果、損金の額に算入することができる金額が当該正当額を超えても、損金の額に算入すべき金額には影響を及ぼさないことに留意する。

【解説】

本制度における「申告に係る損金の額に算入されるべき金額」とは、確定申告書等（確定申告書又は仮決算をした場合の中間申告書をいう。）に記載された損金算入額そのものをいうのではなく、その確定申告書等に記載された事項を基礎として計算する場合に損金の額に算入することができる正当額をいう。したがって、その正当額がその確定申告書等に記載された損金算入額を超える場合には、その超える部分の金額については、更正等に際して損金算入される。

しかし、所得金額等の更正の結果、損金算入されるべき金額が増加したとしても、それは確定申告書等に記載された事項を基礎に計算して増加したものではないから、その増加した部分の金額について損金算入することはできないこととなる。

本通達では、このことを留意的に明らかにしている。