

目 次

第 1 法人税基本通達関係

1 特殊な資産についての償却計算	
【改正】 7-6-1 の 2 (採掘権等の取得価額)	2
【改正】 7-6-4 (鉱業用減価償却資産等の償却限度額の計算単位)	3
【改正】 7-6-5 (生産高比例法を定額法に変更した場合等の償却限度額の計算)	4
【改正】 7-6-7 (定額法又は定率法を生産高比例法に変更した場合等の償却限度額の計算)	6
2 寄附金	
【新設】 9-4-7 の 3 (出資に関する信託事務に充てられることが明らかな寄附金)	8
3 関連者間取引に係る書類の整理保存の特例	
【新設】 17-3-1 (発行済株式)	11
【新設】 17-3-2 (直接又は間接保有の株式)	12
【新設】 17-3-3 (実質的支配関係があるかどうかの判定)	13
【新設】 17-3-4 (工業所有権等の意義)	15
【新設】 17-3-5 (取引を行った場合の意義)	17
【新設】 17-3-6 (特定事項記載書類の性質)	18
【新設】 17-3-7 (特定事項記載書類の取得等を要しない場合)	19
【新設】 17-3-8 (反復継続取引)	20
【新設】 17-3-9 (費用分担等に係る事業活動の例示)	22
【新設】 17-3-10 (経営の管理又は指導等に係る役務提供の例示)	25
【新設】 17-3-11 (関連者間取引に係る書類の整理保存の特例に係る取扱いの準用)	28

第 2 租税特別措置法関係通達 (法人税編) 関係

1 第 42 条の 4・第 42 条の 4 の 2 《試験研究を行った場合の法人税額の特別控除》関係	
【新設】 42 の 4(1) - 7 (他の者に委託する試験研究が国外において行われるかどうかの判定)	30
【改正】 42 の 4(3) - 1 (中小企業者であるかどうかの判定の時期)	33
【新設】 42 の 4(4) - 7 (被合併法人等有する繰越税額控除限度超過額)	35
2 第 42 条の 11 の 2 《地域経済牽引事業の促進区域内において特定事業用機械等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除》関係	
【新設】 42 の 11 の 2-5 の 2 (法人が共同して計画の認定を受けた場合の取得価額の計算)	36
(注) 令和 7 年 12 月 24 日付課法 2-24 ほか 1 課共同「租税特別措置法関係通達 (法人税編) の一部改正について」(法令解釈通達) により新設。	
3 第 42 条の 12 《地方活力向上地域等において特定建物等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除》関係	
【改正】 42 の 12-1 (特別償却等の対象となる建物の附属設備)	40

【改正】	42 の 12-4（取得価額の合計額が 80 億円を超えるかどうか等の判定）	41
4	第 42 条の 12 の 7《特定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	
【新設】	42 の 12 の 7-1（生産等設備の範囲）	44
	（注）令和 8 年 9 月 4 日付課法 2-19 ほか 1 課共同「租税特別措置法関係通達（法人税編）の一部改正について」（法令解釈通達）により新設。	
【新設】	42 の 12 の 7-2（取得価額の判定単位）	45
	（注）令和 8 年 9 月 4 日付課法 2-19 ほか 1 課共同「租税特別措置法関係通達（法人税編）の一部改正について」（法令解釈通達）により新設。	
【新設】	42 の 12 の 7-3（圧縮記帳の適用を受けた場合の特定機械装置等の取得価額要件の判定）	46
	（注）令和 8 年 9 月 4 日付課法 2-19 ほか 1 課共同「租税特別措置法関係通達（法人税編）の一部改正について」（法令解釈通達）により新設。	
【新設】	42 の 12 の 7-4（貸付けの用に供したものに該当しない資産の貸与）	48
	（注）令和 8 年 9 月 4 日付課法 2-19 ほか 1 課共同「租税特別措置法関係通達（法人税編）の一部改正について」（法令解釈通達）により新設。	
【新設】	42 の 12 の 7-5（中小企業者であるかどうかの判定の時期等）	49
	（注）令和 8 年 9 月 4 日付課法 2-19 ほか 1 課共同「租税特別措置法関係通達（法人税編）の一部改正について」（法令解釈通達）により新設。	
5	第 44 条の 6《再資源化事業等高度化設備の特別償却》関係	
【新設】	44 の 6-1（取得価額の判定単位）	54
	（注）令和 7 年 12 月 24 日付課法 2-24 ほか 1 課共同「租税特別措置法関係通達（法人税編）の一部改正について」（法令解釈通達）により新設。	
【新設・改正】	44 の 6-2（圧縮記帳の適用を受けた場合の再資源化事業等高度化設備の取得価額要件の判定）	55
	（注）令和 7 年 12 月 24 日付課法 2-24 ほか 1 課共同「租税特別措置法関係通達（法人税編）の一部改正について」（法令解釈通達）により新設、令和 8 年 6 月 30 日付課法 2-9 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】	44 の 6-3（取得価額の合計額が 20 億円を超えるかどうかの判定）	57
	（注）令和 7 年 12 月 24 日付課法 2-24 ほか 1 課共同「租税特別措置法関係通達（法人税編）の一部改正について」（法令解釈通達）により新設。	
【新設】	44 の 6-4（法人が共同して計画の認定を受けた場合の取得価額の計算）	59
	（注）令和 7 年 12 月 24 日付課法 2-24 ほか 1 課共同「租税特別措置法関係通達（法人税編）の一部改正について」（法令解釈通達）により新設。	
【新設】	44 の 6-5（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）	61
	（注）令和 7 年 12 月 24 日付課法 2-24 ほか 1 課共同「租税特別措置法関係通達（法人税編）の一部改正について」（法令解釈通達）により新設。	
6	第 66 条の 6～第 66 条の 9《内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例》関係	
【改正】	66 の 6-27（累進税率の場合の特例の適用）	64

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
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	措置法	措法
租税特別措置法施行令	措置法令	措令
租税特別措置法施行規則	—	措規
経済社会情勢の変化を踏まえた企業の事業活動の持続的な発展を図るための産業競争力強化法等の一部を改正する法律（令和８年法律第 29 号）	産競法等改正法	—
租税特別措置法関係通達（法人税編）	措置法通達	—

（注）この情報は、令和８年９月４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

1 特殊な資産についての償却計算

【改正の概要】

令和 6 年 5 月 24 日に公布された二酸化炭素の貯留事業に関する法律において、貯留区域内の貯留層における二酸化炭素を貯留層に貯蔵する事業の用に供する貯留等工作物をその貯留区域に設置し、及び運用し、並びにその貯留層に二酸化炭素を貯蔵する権利として「貯留権」が定められ、試掘区域における試掘の用に供する貯留等工作物をその試掘区域に設置し、及び運用し、並びにその試掘区域において試掘を行う権利として「試掘権」が定められた（令和 8 年 5 月 22 日（試掘権に関する規定は令和 6 年 11 月 18 日）施行）。

上記に伴い、令和 8 年度の税制改正において、貯留権について、次のとおり整備が行われた。

(1) 減価償却資産の範囲の見直し

貯留権が、減価償却資産（無形固定資産）とされた（令 13 八ロ）。

上記に伴い、鉱業権に含めることとされる「租鉱権及び採石権その他土石を採掘し又は採取する権利」から貯留権を除くこととされた（令 13 八イ、耐令 1）。

(2) 減価償却資産の償却の方法の見直し

平成 19 年 4 月 1 日以後に取得をされた減価償却資産のうち鉱業権及び貯留権の償却限度額の計算上選定をすることができる償却の方法について、定額法又は生産高等比例法（改正前：定額法又は生産高比例法）とされ、貯留権の償却限度額は、定額法又は生産高等比例法に基づき計算することとされた（令 48 の 2 ①五）。

（注）生産高等比例法とは、鉱業権又は貯留権の取得価額をこれらの資産の耐用年数（これらの資産の属する鉱区又は貯留区域の採掘予定年数又は注入予定年数がその耐用年数より短い場合には、当該鉱区又は貯留区域の採掘予定年数又は注入予定年数）の期間内におけるこれらの資産の属する鉱区又は貯留区域の採掘予定数量又は注入予定数量で除して計算した一定単位当たりの金額に当該事業年度におけるその鉱区又は貯留区域の採掘数量又は注入数量を乗じて計算した金額を各事業年度の償却限度額として償却する方法をいう（令 48 の 2 ①五ロ）。

(3) 耐用年数

貯留権の耐用年数が定められ、貯留権に係る貯留区域の注入予定数量を、その貯留区域の最近における年間注入数量その他その貯留区域に属する設備の注入能力等に照らし適正に推計される年間注入数量で除して計算した数を基礎として納税地の所轄税務署長の認定した年数とされた（耐令 1 ②五）。

【改正】（採掘権等の取得価額）

7-6-1の2 法人がその有する試掘権の目的となっている鉱物に係る鉱区につき採掘権を取得した場合には、当該試掘権の未償却残額に相当する金額と当該採掘権の出願料、登録免許税その他その取得のために直接要した費用の額の合計額を当該採掘権の取得価額とする。

法人がその有する二酸化炭素の貯留事業に関する法律（令和6年法律第38号）第2条第8項《定義》に規定する試掘権に係る試掘区域につき貯留権を取得した場合についても、同様とする。

【解説】

- 1 本通達では、法人が有する試掘権の目的となっている鉱物に係る鉱区につき採掘権を取得した場合又は法人が有する二酸化炭素の貯留事業に関する法律に規定する試掘権（以下「貯留試掘権」という。）に係る試掘区域につき貯留権を取得した場合の採掘権又は貯留権の取得価額についての取扱いを明らかにしている。
- 2 試掘権については、次の区分に応じ、それぞれ次に掲げる年数を基とし旧生産高比例法、生産高等比例法、旧定額法又は定額法（貯留試掘権については定額法）により償却することとされている（令48①五、48の2①四・五、耐令1②二）。
 - (1) 石油又は可燃性天然ガスに係る試掘権及び貯留試掘権 6年
 - (2) (1)に掲げる試掘権以外の試掘権 5年
- 3 この試掘権のうち、貯留試掘権以外のものは、鉱区において登録を受けた鉱物の賦存状況、品質、開発の適否などを調査するための権利であることから、その試掘権の目的となっている鉱物に係る鉱区につき採掘権を取得した場合には、あたかも出願権に対する本権である工業所有権の取得と同様に、試掘権は採掘権の前提となるべきものである。したがって、その場合、その未償却残額と採掘権の出願料、登録免許税その他その取得のために直接要した費用の合計額を採掘権の取得価額とすることを本通達の前段において明らかにしている。
- 4 また、貯留試掘権は、地下の地層が貯留層に該当するかどうかを調査するために地層の掘削を行う権利であり、貯留試掘権と貯留権との関係についても試掘権と採掘権との関係と同様のことがいえることから、上記3と同様に取り扱うことを本通達の後段において明らかにしている。

【改正】（鉱業用減価償却資産等の償却限度額の計算単位）

7－6－4 鉱業用減価償却資産、令第13条第8号イ《減価償却資産の範囲》に掲げる鉱業権（以下7－6－7までにおいて「鉱業権」という。）又は貯留権（以下「鉱業用減価償却資産等」という。）に係る旧生産高比例法、生産高比例法又は生産高等比例法による償却限度額は、坑道についてはその坑道ごと、その他の鉱業用減価償却資産については1鉱業所ごと、鉱業権については1鉱区ごと、貯留権については1貯留区域ごとに計算する。

【解説】

耐用年数に基づいて償却限度額を計算するものの計算単位は法人税法施行規則第19条《種類等を同じくする減価償却資産の償却限度額》で明らかにされているが、旧生産高比例法、生産高比例法又は生産高等比例法によるものについての計算単位は法文上明らかでない。

そこで、本通達において、坑道についてはその坑道ごと、その他の鉱業用減価償却資産については1鉱業所ごと、鉱業権については1鉱区ごと、貯留権については1貯留区域ごとに償却限度額を計算することを明らかにしている。

【改正】（生産高比例法を定額法に変更した場合等の償却限度額の計算）

7－6－5 鉱業用減価償却資産等の償却方法について、旧生産高比例法を旧定額法に変更した場合又は生産高比例法若しくは生産高等比例法を定額法に変更した場合には、その後の償却限度額（令第61条第2項《減価償却資産の償却累積額による償却限度額の特例》の規定による償却限度額を除く。）は、次の(1)に定める取得価額又は残存価額を基礎とし、次の(2)に定める年数に応ずるそれぞれの償却方法に係る償却率により計算するものとする。

(1) 取得価額又は残存価額は、当該減価償却資産の取得の時期に応じて次のイ又はロに定める価額による。

イ 平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産 その変更をした事業年度開始の日における帳簿価額を取得価額とみなし、実際の取得価額の10%相当額（鉱業権及び坑道については、零）を残存価額とする。

ロ 平成19年4月1日以後に取得した減価償却資産 その変更をした事業年度開始の日における帳簿価額を取得価額とみなす。

(2) 耐用年数は、次の資産の区分に応じ、次に定める年数による。

イ 鉱業権（試掘権を除く。）及び坑道 その変更をした事業年度開始の日以後における採掘予定数量を基礎として耐用年数省令第1条第2項第1号、第3号又は第4号《一般の減価償却資産の耐用年数》の規定により、税務署長が認定した年数

ロ 貯留権 その変更をした事業年度開始の日以後における注入予定数量を基礎として同項第5号の規定により、税務署長が認定した年数

ハ 坑道以外の鉱業用減価償却資産 その資産について定められている耐用年数又は次の算式により計算した年数（その年数が2年に満たない場合には、2年）

（算式）

$$\text{法定耐用年数} \times \frac{\text{その変更をした事業年度開始の日における当該資産の帳簿価額}}{\text{当該資産の実際の取得価額}}$$

【解説】

鉱業用減価償却資産等については、旧定額法、定額法、旧定率法、定率法、旧生産高比例法、生産高比例法又は生産高等比例法（鉱業用減価償却資産については、旧定額法、定額法、旧定率法、定率法、旧生産高比例法又は生産高比例法、法人税法施行令第13条第8号イ《減価償却資産の範囲》に掲げる鉱業権については旧定額法、定額法、旧生産高比例法又は生産高等比例法、貯留権については定額法又は生産高等比

例法）のいずれか一つを選定できるので（令 48①、48 の 2 ①）、本通達において、税務署長の承認を得て、旧生産高比例法から旧定額法に変更した場合又は生産高比例法若しくは生産高等比例法から定額法に変更した場合の取扱いを明らかにしている。

【改正】（定額法又は定率法を生産高比例法に変更した場合等の償却限度額の計算）

7－6－7 鉱業用減価償却資産等の償却方法について、旧定額法若しくは旧定率法を旧生産高比例法に変更した場合、定額法若しくは定率法を生産高比例法に変更した場合又は定額法を生産高等比例法に変更した場合には、その後の償却限度額（令第61条第2項（減価償却資産の償却累積額による償却限度額の特例）の規定による償却限度額を除く。）は、当該減価償却資産の取得の時期に応じて次に定める取得価額、残存価額又は残存耐用年数を基礎として計算する。

- (1) 平成19年3月31日以前に取得した減価償却資産 その変更をした事業年度開始の日における帳簿価額を取得価額とみなし、実際の取得価額の10%相当額（鉱業権及び坑道については、零）を残存価額として当該減価償却資産の残存耐用年数（当該減価償却資産の属する鉱区の当該変更をした事業年度開始の日以後における採掘予定年数がその残存耐用年数より短い場合には、当該鉱区の当該採掘予定年数）を基礎とする。
 - (2) 平成19年4月1日以後に取得した減価償却資産 その変更をした事業年度開始の日における帳簿価額を取得価額とみなし、当該減価償却資産の残存耐用年数（当該減価償却資産の属する鉱区又は貯留区域の当該変更をした事業年度開始の日以後における採掘予定年数又は注入予定年数がその残存耐用年数より短い場合には、当該鉱区又は貯留区域の当該採掘予定年数又は注入予定年数）を基礎とする。
- (注) 当該減価償却資産の残存耐用年数は、7－4－4《定率法を定額法に変更した場合等の償却限度額の計算》の(2)のロ及び7－4－4の2《旧定率法を旧定額法に変更した後に資本的支出をした場合等》の例による。

【解説】

本通達においては、旧定額法若しくは旧定率法を旧生産高比例法に変更した場合、定額法若しくは定率法を生産高比例法に変更した場合又は定額法を生産高等比例法に変更した場合の償却限度額の計算について定めているが、その変更後における耐用年数については、定率法を定額法に変更した場合等（基通7－4－4参照）と同様に、残存耐用年数方式を用いることを認めている。

2 寄附金

【改正の概要】

公益信託制度の見直しを踏まえ、令和6年度の税制改正において、内国法人が各事業年度において支出した寄附金の額のうち公益信託に関する法律第2条第1項第1号《定義》に規定する公益信託の信託財産とするために支出したその公益信託に係る信託事務に関連する寄附金（出資に関する信託事務に充てられることが明らかなもの及び国若しくは地方公共団体に対する寄附金若しくは指定寄附金又は特定公益増進法人に対する寄附金に該当するものを除く。）の額があるときは、その寄附金の額の合計額は、一定の金額を限度（損金算入限度額）として、一般の寄附金の損金算入限度額とは別に損金の額に算入することとされ（法37⑤）、同改正は令和8年4月1日に施行された。

【新設】（出資に関する信託事務に充てられることが明らかな寄附金）

9－4－7の3 法第37条第5項《寄附金の損金不算入》に規定する「出資に関する信託事務に充てられることが明らかなもの」とは、例えば次のようなものが該当する。

- (1) 寄附金の使途を出資に関する信託事務に限定して募集されたもの
- (2) 出資に関する信託事務に使途を指定して行われたもの

【解説】

- 1 本通達においては、公益信託の信託財産とするために支出したその公益信託に係る信託事務に関連する寄附金から除かれる「出資に関する信託事務に充てられることが明らかなもの」とは、例えば、次のようなものが該当することを明らかにしている。
 - (1) 寄附金の使途を出資に関する信託事務に限定して募集されたもの
 - (2) 出資に関する信託事務に使途を指定して行われたもの
- 2 令和6年度の税制改正において、新たな公益信託制度の創設に伴い、公益信託に係る信託事務に関連する寄附金について、一般の寄附金の損金算入限度額とは別に損金の額に算入する措置（以下「本措置」という。）が講じられ、本措置の対象となる寄附金が、公益信託の信託財産とするために支出したその公益信託に係る信託事務に関連する寄附金のうち、出資に関する信託事務に充てられることが明らかなもの及び国若しくは地方公共団体に対する寄附金若しくは指定寄附金又は特定公益増進法人に対する寄附金に該当するもの以外のものとされた（法37⑤）。ここで、「出資に関する信託事務に充てられることが明らかな寄附金」を除くこととされているのは、特定公益増進法人に対する寄附金と同様の取扱いであるが、これは、新たな公益信託制度においては、信託事務の範囲が拡充され、公益信託形態を用いて出資を行うことが可能となることから、本措置にも取り入れられることとされたことによる。
- 3 ところで、公益信託においても、その性格上、様々な趣旨の寄附金を信託財産として受け入れることが想定され、また、受託者は必ずしも単一の信託事務だけを行っているわけではなく、日々様々な信託事務が行われており、受け入れた寄附金についてもその様々な信託事務に充てられることになる点は特定公益増進法人と同様である。したがって、具体的にどのような寄附金が「出資に関する信託事務に充てられることが明らかなもの」に該当するのかについても、特定公益増進法人に対する寄附金における「出資に関する業務に充てられることが明らかなもの」と同様の疑義が生ずる。
- 4 この点、特定公益増進法人に対する寄附金に係る法人税基本通達9－4－7の2《出資に関する業務に充てられることが明らかな寄附金》の取扱いと同様、少なくとも、使途を出資に関する信託事務に限定して募集された寄附金や出資に関する信託事務に使途を指定して行

う寄附金については、公益信託の信託財産において受け入れた寄附金を出資に関する信託事務に充てることが明らかであり、このような受入側又は寄附側において「出資に関する信託事務」に充てる旨の意思が示された寄附金については、ここでいう「出資に関する信託事務に充てられることが明らかなもの」に該当し、一般の寄附金として取り扱うこととなる。

- 5 なお、使途が具体的に指定されていない寄附金のように、出資に関する信託事務に充てられるかどうか寄附時点で不明確なものについては、たとえそれが結果的に出資に充てられたとしても、「充てられることが明らかなもの」には該当しない。

3 関連者間取引に係る書類の整理保存の特例

【制度の概要】

令和8年度の税制改正により、青色申告の承認を受けている内国法人（以下「青色申告法人」という。）が、その関連者（注1）との間で関連者間取引（注2）を行った場合において、その関連者間取引に関して受領し、又は作成した注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類（自己の作成したこれらの書類でその写しがあるものはその写しを、これらの書類の作成に代えて電磁的記録の作成がされている場合にはその電磁的記録を、それぞれ含む。）で、法人税に関する法令の規定により保存しなければならないこととされているもの（取引関連書類等）に、その取引に関する資産又は役務の提供の明細、その取引においてその青色申告法人が負担することとなる費用の額の計算の方法等、その取引に係る対価の額を算定するために必要な事項の記載又は記録がないときは、その記載又は記録がない事項を明らかにする書類（以下「特定事項記載書類」という。）をその取引を行った事業年度の申告書の提出期限までに取得し、又は作成し、その特定事項記載書類を整理し、起算日から7年間、これを納税地等に保存しなければならない特例が創設された（規59の2①）。

また、内国法人である普通法人等（注3）についても、同様の特例が創設された（規67の2①）。

（注1） 関連者とは、法人で、その青色申告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等（自己株式等を除く。）の総数等の50%以上の株式等を直接又は間接に保有する関係その他の一定の特殊の関係のあるものをいう。

（注2） 関連者間取引とは、次の(1)又は(2)の取引のうち、販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用でその事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額の基となるものをいう。

(1) 関連者がその青色申告法人に対して行う工業所有権等（注4）の譲渡又は貸付け（工業所有権等に係る権利の設定その他工業所有権等を使用させる行為を含む。）

(2) 関連者がその青色申告法人に対して行う役務の提供のうち一定のもの

（注3） 普通法人等とは、普通法人、協同組合等並びに収益事業を行う公益法人等及び人格のない社団等（青色申告法人を除く。）をいう。

（注4） 工業所有権とは、工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの、著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。）又は著作権法第2条第1項第10号の2《定義》に規定するプログラムの同項第1号に規定する著作物をいう。

【新設】（発行済株式）

17-3-1 規則第59条の2第3項第1号（関連者間取引に係る書類の整理保存の特例）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17-3-2において「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17-3-2において「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 本通達は、法人税法施行規則第59条の2第3項第1号（関連者間取引に係る書類の整理保存の特例）の「発行済株式」の意義について明らかにしたものである。
- 2 本特例は、内国法人と関連者との間で行われる一定の取引を対象としているが、ここでいう関連者は、内国法人との間に支配関係又は実質的支配関係を有する法人をいうこととされており（規59の2③）、その判定は、「移転価格税制における関連者と同様の基準」によることとされている（「令和8年度税制改正の大綱」（令和7年12月26日閣議決定））。
- 3 ところで、同項では、二の法人の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の総数又は総額の50%以上を直接又は間接に保有する関係等を支配関係等としているところ、この場合の「発行済株式」について、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を含むのかどうかは、必ずしも明らかであるとは言い難い。

この点、移転価格税制における国外関連者については、措置法通達66の4(1)-1（発行済株式）において、発行済株式には、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も含むことが明らかにされている。もっとも、この取扱い、国外関連者の判定対象となる外国法人を念頭に置いたものであり、我が国の会社法制の下では、一般に募集株式について払込みが完了しなければ株式は発行されないこととされているため、判定対象が内国法人である場合には、この取扱いが問題となる場面は極めて限定的であると考えられる。しかしながら、本特例の適用に当たっては、内国法人のみならず外国法人との関係で関連者該当性を判定する場合も想定されるところである。

- 4 そこで、本通達においては、本特例における発行済株式の取扱いについても移転価格税制との整合性を図る観点から、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株式を含めて判定することを明らかにしている。

【新設】（直接又は間接保有の株式）

17-3-2 規則第59条の2第1項《関連者間取引に係る書類の整理保存の特例》の青色申告法人（以下17-3-9において「青色申告法人」という。）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同条第3項各号に掲げる関係（以下17-3-2において「特殊の関係」という。）にあるかどうかを判定する場合の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関係の有無を判定することに留意する。

【解説】

- 1 本通達は、法人税法施行規則第59条の2第3項各号《関連者間取引に係る書類の整理保存の特例》に掲げる特殊の関係の有無を判定する場合における「直接又は間接に保有する株式」の意義について明らかにしたものである。
- 2 本特例の対象となる関連者とは、内国法人との間に特殊の関係を有する法人をいうこととされており、この特殊の関係の有無については、法人が直接又は間接に保有する株式の数等を基礎として判定することとされている（規59の2③）。
- 3 ところで、本特例における特殊の関係は、移転価格税制における国外関連者に係る特殊の関係と同様の文言によって規定されている。この点、措置法通達66の4(1)-2《直接又は間接保有の株式》においては、措置法通達66の4(1)-1《発行済株式》における「発行済株式」の範囲に関する取扱いとの整合性を図るため、特殊の関係の有無を判定する場合における直接又は間接に保有する株式の数の計算上、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も含まれるものとして取り扱うことが明らかにされている。本特例においても、法人税基本通達17-3-1《発行済株式》における「発行済株式」の範囲に関する取扱いとの整合性を図る必要があることから、措置法通達66の4(1)-2と同様に取り扱うのが適当である。
- 4 そこで、本通達においては、特殊の関係の有無を判定する場合における直接又は間接に保有する株式についても、移転価格税制と同様に、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ことを明らかにしている。
- 5 なお、名義株については、その実際の権利者が所有するものとして特殊の関係の有無を判定することとしているが、これは株式の名義ではなく実質的な権利関係に基づいて判定するという当然の考え方を確認的に示したものであり、念のため注書においてその取扱いを明らかにしたものである。

【新設】（実質的支配関係があるかどうかの判定）

17-3-3 規則第59条の2第3項第3号《関連者間取引に係る書類の整理保存の特例》に規定する「その他これに類する事実」とは、例えば、次に掲げるような事実をいう。

- (1) 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著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む。）、工業所有権（特許権、実用新案権、意匠権及び商標権をいう。以下17-3-4において同じ。）、ノウハウ等に依存してその事業活動を行っていること。
- (2) 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こと。

【解説】

- 1 本通達は、法人税法施行規則第59条の2第3項第3号《関連者間取引に係る書類の整理保存の特例》に規定する「その他これに類する事実」の意義について明らかにしたものである。
- 2 本特例の対象となる関連者とは、内国法人との間に特殊の関係を有する法人をいうこととされており、具体的には、出資関係を通じた支配関係のほか、一方の法人が実質的に他方の法人の事業活動の方針決定を支配していると認められる関係もこれに含まれる（規59の2③）。
- 3 ところで、同号イからハまでにおいては一方の法人が実質的に他方の法人の事業活動の方針決定を支配している関係と認められる一定の事実が掲げられているほか、同号においては「その他これに類する事実」も規定されている。しかしながら、どのような事実がこれに該当するのかについては必ずしも明らかではない。
- 4 この点、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著作権、工業所有権、ノウハウ等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場合には、同号イからハまでに掲げる事実がある場合と同様に、一方の法人が他方の法人の事業活動の方針決定に対して実質的な影響力を有しているものと考えられる。

また、これらの事実は、移転価格税制における国外関連者の判定に係る措置法通達66の4(1)-3《実質的支配関係があるかどうかの判定》において、「その他これに類する事実」の例として掲げられているものである。本特例における実質的支配関係は、移転価格税制における国外関連者に係る実質的支配関係と同様の文言によって規定されていることから、本特例においてもこれらの事実を「その他これに類する事実」の例として取り扱うことが適当である。

- 5 そこで、本通達において、このような事実を「その他これに類する事実」の例として掲げ、そのような関係にある法人についても実質的支配関係があるものとして取り扱うことを明らかにしている。
- 6 なお、本通達に掲げる事実は、あくまで「その他これに類する事実」の例示であり、他にこれらと同様の取扱いをすべきと認められる事実がある場合には、その実態に応じて実質的支配関係の有無を判定することとなる。

【新設】（工業所有権等の意義）

17-3-4 規則第59条の2第1項第1号《関連者間取引に係る書類の整理保存の特例》の「工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの」とは、工業所有権及びその実施権等のほか、これらの権利の目的にはなっていないが、生産その他業務に関し繰り返し使用し得るまでに形成された創作、すなわち、特別の原料、処方、機械、器具、工程によるなど独自の考案又は方法を用いた生産についての方式、これに準ずる秘けつ、秘伝その他特別に技術的価値を有する知識及び意匠等をいう。したがって、ノウハウはもちろん、機械、設備等の設計及び図面等に化体された生産方式、デザインもこれに含まれるが、技術の動向、製品の販路、特定の品目の生産高等の情報又は機械、装置、原材料等の材質等の鑑定若しくは性能の調査、検査等は、これに該当しない。

(注) 本文の「技術の動向、製品の販路、特定の品目の生産高等の情報又は機械、装置、原材料等の材質等の鑑定若しくは性能の調査、検査等」の提供、実施等が同項第2号イからハまでに掲げる役務の提供に該当する場合には、同項の規定の適用があることに留意する。

【解説】

- 1 本通達は、法人税法施行規則第59条の2第1項第1号《関連者間取引に係る書類の整理保存の特例》に規定する「工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの」の意義について明らかにしたものである。
- 2 本特例においては、関連者との間で行われる一定の工業所有権等の譲渡又は貸付けについて受領し、又は作成した書類で、法人税に関する法令の規定により保存しなければならないものに同号に定める事項の記載又は記録がない場合には、特定事項記載書類の取得又は作成及び保存等をしなければならないこととされている（規59の2①）。このため、本特例の対象となる「工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの」の範囲をどのように解するかが問題となる。
- 3 この点、同号に規定する「工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの」は、法人税法施行令第4条の3第10項第1号《適格組織再編成における株式の保有関係等》及び同令第183条第3項第1号イ《租税条約に異なる定めがある場合の国内源泉所得》と同様の文言によって規定されており、これらの規定との整合性を図る観点からも、その意義については従来と同様に解することが相当と考えられる。
- 4 そこで、本通達において、「工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式若しくはこれらに準ずるもの」とは、法人税基本通達1-4-12《工業所有権等の意義》及び20-3-2《工業所有権等の意義》と同様に、工業所有権及びその実施権等のほか、生産その他業務に関し繰り返し使用し得るまでに形成された創作、すなわち、特別の原料、処方、機械、器具、工程によるなど独自の考案又は方法を用いた生産についての方式、これに準ずる秘けつ、秘伝その他特別に技術的価値を有する知識及び意匠等をいうことを明らかにし

ている。したがって、ノウハウはもちろん、機械、設備等の設計及び図面等に化体された生産方式やデザインもこれに含まれることとなる。

5 一方、技術の動向、製品の販路、特定の品目の生産高等の情報又は機械、装置、原材料等の材質等の鑑定若しくは性能の調査、検査等については、生産その他業務に関し繰り返し使用し得るまでに形成された創作そのものではなく、その時点における情報又は個別の鑑定、調査若しくは検査の結果を内容とするものであることから、これに該当しないことを明らかにしている。

6 なお、上記5の技術の動向、製品の販路、特定の品目の生産高等の情報又は機械、装置、原材料等の材質等の鑑定若しくは性能の調査、検査等については、工業所有権等には該当しないものの、その提供又は実施の態様によっては、法人税法施行規則第59条の2第1項第2号イからハまでに掲げる役務の提供として本特例の対象となる場合がある。このため、本通達の注書においては、これらが同項第1号に該当しないことのみをもって直ちに本特例の対象外となるものではないことを併せて明らかにしている。

【新設】（取引を行った場合の意義）

17－3－5 規則第59条の2第1項（関連者間取引に係る書類の整理保存の特例）の「取引（……）を行った場合」とは、各事業年度において同項第1号の譲渡若しくは貸付け又は同項第2号の役務の提供を行った場合をいうのであるから、同項第1号の貸付け又は同項第2号の役務の提供が2以上の事業年度にわたって反復又は継続して行われる場合には、これらの貸付け又は役務の提供が行われる日の属する各事業年度において同項の規定の適用があることに留意する。

【解説】

- 1 本通達は、法人税法施行規則第59条の2第1項（関連者間取引に係る書類の整理保存の特例）の「取引を行った場合」の意義について明らかにしたものである。
- 2 本特例においては、関連者との間で行われる一定の取引に関して受領し、又は作成した書類等で、法人税に関する法令の規定により保存しなければならないものに同項各号に定める事項の記載又は記録がない場合には、特定事項記載書類の取得又は作成及び保存等をしなければならないこととされている（規59の2①）。これは、関連者との間で行われる取引について、その内容、支払金額の計算根拠その他の事項を客観的に把握し得るようにする趣旨によるものと考えられる。
- 3 ところで、本特例の対象となる工業所有権等の貸付けや役務の提供については、一の契約に基づき複数の事業年度にわたって反復又は継続して行われることも少なくないことから、このような場合において同項の「取引を行った場合」を契約の締結時点に着目して捉えるのか、それとも各事業年度において現に行われる工業所有権等の貸付け又は役務の提供に着目して捉えるのが問題となる。
- 4 この点、本特例は、関連者との間で行われる一定の取引について、その内容、支払金額の計算根拠その他の事項を客観的に把握することができる状態を確保しようとするものであることから、その適用の有無についても、当該事業年度において現に行われた工業所有権等の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供との関係において判断するのが适当である。換言すれば、本特例において問題となる「取引」とは、契約の締結の有無又はその時期それ自体ではなく、当該事業年度において費用の額の基因となった工業所有権等の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供等の経済的事実をいうものと解され、このように解することは、各事業年度において関連者との間で行われる取引の内容及びその支払金額の計算根拠を把握することができる状態を確保しようとする本特例の趣旨にも沿うものである。
- 5 そこで、本通達において、同項第1号の貸付け又は同項第2号の役務の提供が2以上の事業年度にわたって反復又は継続して行われる場合には、当該貸付け又は役務の提供が行われた各事業年度において同項の規定の適用があることを明らかにしている。

【新設】（特定事項記載書類の性質）

17－3－6 規則第59条の2第1項《関連者間取引に係る書類の整理保存の特例》に規定する特定事項記載書類（以下17－3－8までにおいて「特定事項記載書類」という。）は、同項に規定する関連者間取引（以下17－3－11までにおいて「関連者間取引」という。）に関して受領し、又は作成した同項に規定する書類で、法人税に関する法令の規定により保存しなければならないもの（以下17－3－7において「取引関係書類」という。）に同項各号に掲げる当該関連者間取引の区分に応じ当該各号に定める事項（以下17－3－7において「必要記載事項」という。）の記載又は記録がない場合に、その記載又は記録がない事項（以下17－3－8までにおいて「特定事項」という。）を明らかにするためのものであるから、当該関連者間取引について、その内容の全てを記載する必要はなく、特定事項が明らかにされていれば足りることに留意する。

なお、特定事項がない場合には、特定事項記載書類の取得等を要しないことに留意する。

【解説】

- 1 本通達は、法人税法施行規則第59条の2第1項《関連者間取引に係る書類の整理保存の特例》に規定する特定事項記載書類が、特定事項を明らかにするためのものであるとともに、特定事項がない場合には特定事項記載書類の取得等を要しないことを明らかにしたものである。
- 2 本特例においては、関連者間取引に関して受領し、又は作成した取引関係書類に必要記載事項の記載又は記録がない場合には、特定事項記載書類の取得又は作成及び保存等をしなければならないこととされている（規59の2①）。
- 3 ところで、本特例においては、関連者間取引に関して特定事項記載書類の取得又は作成が求められることから、その前提となる取引関係書類に記載又は記録された事項と特定事項記載書類に記載すべき事項との関係が問題となる。しかしながら、本特例において取得又は作成を求められるのは、関連者間取引に関する包括的な説明資料ではなく、取引関係書類によって明らかにならない特定事項を明らかにするためのものである。したがって、取引関係書類により必要記載事項を確認することができる場合には、特定事項が存在しないため、特定事項記載書類の取得又は作成を要しないこととなる。また、特定事項が存在する場合であっても、特定事項記載書類に記載すべき事項は、当該特定事項に限られ、取引関係書類に既に記載又は記録されている事項まで含めて関連者間取引の内容を網羅的に整理し、記載することを求めるものではない。
- 4 そこで、本通達においては、特定事項記載書類に記載すべき事項は特定事項に限られ、関連者間取引の内容の全てを記載する必要はないこと、また、特定事項がない場合には特定事項記載書類の取得等を要しないことを留意的に明らかにしている。

【新設】（特定事項記載書類の取得等を要しない場合）

17-3-7 関連者間取引に係る必要記載事項について、当該関連者間取引に係る複数の取引関係書類に記載又は記録されている事項を総合して確認することができる場合には、特定事項はなく、特定事項記載書類の取得等を要しないことに留意する。

【解説】

- 1 本通達は、関連者間取引に係る必要記載事項について、複数の取引関係書類によって確認することができる場合の取扱いを明らかにしたものである。
- 2 本特例においては、関連者間取引に関して受領し、又は作成した注文書、契約書、請求書その他の書類（取引関係書類）に、法人税法施行規則第 59 条の 2 第 1 項各号《関連者間取引に係る書類の整理保存の特例》に定める事項（必要記載事項）の記載又は記録がない場合には、特定事項記載書類の取得又は作成及び保存等をしなければならないこととされている（規 59 の 2 ①）。
- 3 ところで、取引の内容や対価の算定根拠については、通常の経理実務においても、一の書類のみによって確認されとは限らず、契約書、請求書、計算資料その他の複数の書類によって確認されることも少なくない。例えば、契約書には取引の内容や対価の算定方法が記載されている一方で、請求書には各事業年度における請求金額のみが記載されていることや、契約書には対価の算定方法が記載されているものの、その具体的な計算過程については別途作成された計算資料によって確認されることもある。このような場合に、個々の取引関係書類ごとに必要記載事項が記載又は記録されているかどうかを判定し、その都度特定事項記載書類の取得又は作成を求めることとすると、本特例が予定していない追加的な事務負担を生じさせることになりかねない。また、本特例の趣旨は、関連者間取引に係る必要記載事項を確認することができる状態を求めるものであって、必要記載事項の全てが一の取引関係書類に記載又は記録されていることまで求めるものではない。
- 4 したがって、関連者間取引に係る複数の取引関係書類によって必要記載事項を確認することができる場合には、特定事項はないこととなる。例えば、契約書において工業所有権等の貸付けの内容、当該工業所有権等が果たす機能及び対価の算定方法等が明らかにされており、請求書及び計算資料において当該算定方法に基づく具体的な金額が確認できる場合には、これらの書類によって必要記載事項を確認することができる。また、役務提供取引について、基本契約書に役務の内容及び費用配賦の考え方等が記載されており、各事業年度の配賦計算資料において当該役務に係る費用負担額が確認できる場合も同様である。
- 5 そこで、本通達において、関連者間取引に係る複数の取引関係書類に記載又は記録された事項を総合して必要記載事項を確認することができる場合には、特定事項記載書類の取得等を要しないことを明らかにしている。

【新設】（反復継続取引）

17－3－8 同一内容の貸付け又は役務の提供が反復又は継続して行われている場合において、当該貸付け又は役務の提供に係る取引条件や役務内容に変更がないことが契約書、協定書その他の資料により確認できるときは、当該貸付け又は役務の提供に係る特定事項について、一の特定事項記載書類を取得又は作成し、これを保存することとして差し支えない。

【解説】

- 1 本通達は、同一内容の貸付け又は役務の提供が反復又は継続して行われている場合における特定事項記載書類の取得又は作成及び保存等の取扱いを明らかにしたものである。
- 2 法人税基本通達 17－3－5《取引を行った場合の意義》のとおり、本特例は、当該事業年度において行われた関連者間取引ごとにその適用の有無を判断することとしている。したがって、工業所有権等の貸付け又は役務の提供が複数の事業年度にわたって反復又は継続して行われる場合には、当該貸付け又は役務の提供が行われた各事業年度において、本特例の適用の有無を判断することが原則である。
- 3 ところで、関連者間取引の中には、ライセンス契約に基づく工業所有権等の貸付けやグループ内の経営管理、システム管理、研究開発等に係る役務の提供のように、一の契約又は協定に基づき長期間継続して行われるものも少なくない。このような取引について、取引内容及び取引条件に変更がないにもかかわらず、事業年度ごとに同一内容の特定事項記載書類の取得又は作成を求めることとすると、本特例が予定しない追加的な事務負担を生じさせることになりかねない。しかしながら、本特例は、関連者間取引の内容及び対価の算定根拠を客観的に把握することができる状態を確保しようとするものであって、同一内容の資料を形式的に繰り返し取得し、又は作成することを求めるものではない。
- 4 そこで、本通達において、同一内容の貸付け又は役務の提供が反復又は継続して行われている場合において、当該貸付け又は役務の提供に係る取引条件や役務内容に変更がないことが契約書、協定書その他の資料によって確認できるときは、その後の事業年度において改めて同一内容の特定事項記載書類を取得し、又は作成することを要せず、既に取得し、又は作成した特定事項記載書類を保存しておけば足りることを明らかにしている。例えば、ライセンス契約に基づく工業所有権等の貸付けについて複数の事業年度にわたり同一の算定方法によりロイヤルティが支払われている場合や、グループ内の管理業務について毎事業年度同一の役務内容及び配賦基準に基づき費用負担が行われている場合において、取引条件又は役務内容に変更がないことが確認できるときは、既に取得し、又は作成した特定事項記載書類を引き続き保存しておけば足りることとなる。
- 5 もっとも、この取扱いは、反復又は継続して行われている取引であれば常に適用されるものではない。そもそも、同一内容の取引につい

ては、既存の契約書その他の資料に基づいて継続的にその内容を把握することが通常の経理実務であり、本通達の取扱いもそのような実務を前提とするものである。したがって、例えば、ロイヤルティの算定方法が変更された場合、費用配賦の基準が見直された場合又は役務内容そのものの変更がされた場合には、従来の特記事項記載書類のみでは当該事業年度における関連者間取引の内容を明らかにすることができないこととなる。このため、当該変更後の取引条件又は役務内容に応じて、改めて必要記載事項が取引関係書類によって確認できるかどうかを検討し、必要があるときは新たな特記事項記載書類を取得し、又は作成することとなる。

- 6 また、本通達の取扱いにより、既に取得し、又は作成した特記事項記載書類を複数の事業年度にわたって利用することとした場合であっても、その保存義務は、本特例の適用がある各事業年度において生ずるものである。したがって、当該特記事項記載書類の保存期間については、関連者間取引に係る事業年度ごとに判断されることとなるため、その起算日はそれぞれの事業年度に係る確定申告期限の翌日となることに留意する必要がある。

【新設】（費用分担等に係る事業活動の例示）

17-3-9 規則第59条の2第1項第2号イの事業活動には、当該事業活動に要する費用を役務の提供を受ける者が分担して負担するものとして、例えば、次に掲げるものが含まれる。

(1) 同号イ(1)に掲げる研究開発、広告宣伝その他の経営資源を活用して行われる事業活動

イ 青色申告法人及び関連者（同条第3項に規定する関連者をいう。）に共通する商号、ブランド、商標その他これらに類する無体の財産的価値の維持又は向上を目的として実施される広告宣伝、販売促進、市場分析その他これらに類する活動

ロ 新製品若しくは新技術の開発又は既存の製品等の改良その他の研究開発に係る事業活動であって、技術、ノウハウその他の専門的知識又は経験を活用して行われるもの

(2) 同号イ(2)に掲げる専用資産を活用する事業活動

イ 情報システム、データベースその他事務処理の用に供する資産をグループで共通利用し、その提供、維持又は管理を行う事業活動

ロ 建物、設備その他の資産をグループで共通利用し、その提供、維持又は管理を行う事業活動

なお、当該事業活動に要する費用について、複数の役務の提供に係るものとして一括して請求されるなど、個々の役務の提供ごとに明確に区分されていない場合であっても、そのことのみをもって同号イの事業活動に該当しないこととはならないことに留意する。

【解説】

- 1 本通達は、法人税法施行規則第59条の2第1項第2号イ《関連者間取引に係る書類の整理保存の特例》に規定する費用分担等に係る事業活動について、その代表的な例を明らかにしたものである。
- 2 本特例においては、関連者間取引に関して受領し、又は作成した取引関係書類に、必要記載事項の記載又は記録がない場合には、特定事項記載書類の取得又は作成及び保存等をしなければならないこととされている（規59の2①）。このうち、同号イは、関連者との契約又は協定に基づき行われる一定の事業活動について、その事業活動に係る費用を、その事業活動による便益を受ける者が分担して負担するものを対象としている（規59の2①ニイ）。これは、企業グループ内で発生する共通の事業活動を特定の法人に集約し、その事業活動により生じた費用を、企業グループ内の他の法人がその便益に応じて分担して負担する取引を念頭に置くものである。このような取引は、企業グループ内における共通の事業活動に要する費用を複数の法人が分担して負担するものであることから、その費用負担額の計算方法や配賦基準が必ずしも外形的に明らかでない場合も少なくない。また、このような取引における費用負担額は、一般的に、通常の役務提供取引における対価とは異なり、その事業活動から得られる便益の程度その他の一定の基準に応じて算定されることが少なくなく、契約書や請求書のみでは、

どのような事業活動が行われたのか、その費用がどのような考え方に基づいて配賦されているのかを把握することが困難な場合もある。このように、同号イは企業グループ内における共通の事業活動に係る費用分担を対象とするものであるが、同号イ(1)に掲げる研究開発、広告宣伝その他の経営資源を活用して行われる事業活動及び同号イ(2)に掲げる専用資産を活用する事業活動には様々なものが含まれ得ることから、本通達においては、同号イの対象となる代表的な事業活動の例を示し、その対象範囲を明らかにしている。

3 同号イの対象となる事業活動としては、企業グループ共通のブランド価値を維持又は向上させるために行われる広告宣伝活動や、新製品若しくは新技術の開発又は既存の製品等の改良を行うための研究開発活動のように、技術、ノウハウその他の専門的知識又は経験を活用して行われる事業活動のほか、企業グループ共通の情報システム、設備その他の資産について、その維持及び管理を行う事業活動がこれに該当する。本通達(1)は、技術、ノウハウその他の専門的知識又は経験を活用して行われる事業活動の例を、本通達(2)は、情報システム、設備その他の資産の提供、維持又は管理に係る事業活動の例を、それぞれ示している。

(1) 本通達(1)イ（ブランド価値等の維持又は向上に係る活動）は、企業グループ共通の商号、ブランド、商標その他これらに類する無体の財産的価値の維持又は向上を目的として行われる活動を例示したものである。例えば、企業グループ共通のブランド戦略の立案、ブランドガイドラインの策定その他ブランド価値の維持又は向上を目的とする広告宣伝活動、市場調査又はマーケティング活動などがこれに該当する。

(2) 本通達(1)ロ（研究開発に係る活動）は、新製品若しくは新技術の開発又は既存の製品等の改良を行うための研究開発に係る事業活動を例示したものである。例えば、研究開発を専門とする法人等が企業グループ全体のために研究開発を行い、その成果を利用する法人が当該研究開発に係る費用の一部を分担するような場合がこれに該当する。

(3) 本通達(2)イ（情報システム等）は、情報システム、データベースその他事務処理の用に供する資産を企業グループ内で共通利用し、その提供、維持又は管理を行う事業活動を例示したものである。例えば、ERP システム、会計システム、人事システムその他の業務システム及びクラウド基盤、データベースその他の情報処理基盤を一括して整備し、その提供、維持又は管理を行う活動がこれに該当する。また、近年においては、外部ベンダーが提供するクラウドサービスを企業グループ内の一法人が一括して契約し、他の法人に利用させる形態も広くみられるところである。このような場合であっても、当該法人が役務提供者として情報システム基盤の提供、維持又は管理を行い、その便益を受ける他の法人がその費用を分担するものであるときは、これに該当する。

(4) 本通達(2)ロ（設備その他の資産）は、建物、設備その他の資産を企業グループ内で共通利用し、その提供、維持又は管理を行う事業活動を例示したものである。例えば、本社ビル、研究施設、研修施設、物流施設、生産設備その他の共用資産について、その提供、維持又は管理を行う活動がこれに該当する。具体的には、企業グループ内の一法人がこれらの資産を保有し、他の法人に使用させるとともに、その維持又は管理を行い、その費用を当該資産を利用する法人が分担する場合がこれに当たる。

- 4 本通達のなお書は、複数の役務に係る費用が一括して請求されている場合の取扱いを明らかにしたものである。一般に、このような事業活動については、複数の役務が一体として提供されるため、請求書その他の取引関係書類において、その対価が一括して記載されていることも少なくない。例えば、上記3(3)の情報システム等に係る事業活動については、システムの運用、監視、保守その他の役務が包括的に提供されることが一般的である。しかしながら、本特例は、請求書その他の取引関係書類における記載の形式によってその適用の有無を判断するものではなく、実質的に同号イに規定する事業活動に係る費用負担が行われているかどうかに着目して判断するものである。したがって、個々の役務ごとの費用が明確に区分されていない場合であっても、そのことのみをもって同号イの対象外となるものではない。
- 5 なお、同号イへの該当性は、その実態に照らし、契約又は協定に基づいて行われる事業活動に要する費用を、その事業活動による便益を享受する関連者が分担して負担するものと認められるかどうかにより判断されるものである。したがって、本通達に例示されていない事業活動であっても、その実態がこれに該当する場合には、同号イの対象となり得ることに留意する必要がある。

【新設】（経営の管理又は指導等に係る役務提供の例示）

17-3-10 規則第59条の2第1項第2号ロの役務の提供には、例えば、次に掲げるものが含まれる。

- (1) 経営に関し、事業計画の策定、業績管理又は内部管理体制の整備について助言又は指導を行うもの
- (2) 人事、労務、法務、財務その他の業務運営に関し、専門的知識又は経験に基づき支援を行うもの
- (3) 事業運営に資する情報を、定期的又は組織的に提供するもの

(注) 1 株主又は出資者としての地位に基づき行われる活動であって、専らその地位に基づいて行われ、役務の提供として対価の授受を予定していないものは、通常、同号ロに掲げる役務の提供には当たらない。

2 17-3-9《費用分担等に係る事業活動の例示》のなお書の取扱いは、同号ロに掲げる役務の提供について準用する。

【解説】

- 1 本通達は、法人税法施行規則第59条の2第1項第2号ロ《関連者間取引に係る書類の整理保存の特例》に規定する経営の管理若しくは指導又は事業運営に資する情報の提供その他の役務の提供について、その代表的な例を明らかにしたものである。
- 2 本特例においては、関連者取引に関して受領し、又は作成した取引関係書類に、必要記載事項の記載又は記録がない場合には、特定事項記載書類の取得又は作成及び保存等を行わなければならないこととされている。このうち、同号ロは、同号イに掲げる費用分担等に係る事業活動を除き、関連者がその有する産業、商業又は学術に関する知識経験に基づいて行う経営の管理又は指導、情報の提供その他の役務の提供を対象としている（規59の2①ニロ）。
- 3 近年、企業グループにおいて、経営企画、人事、法務、財務、内部統制等の管理機能を親会社、地域統括会社又はグループサービスセンター（シェアードサービスを行う会社等）に集約し、これらの機能を通じてグループ各社に対して継続的な役務の提供を行う例が広くみられる。また、経営分析資料、経営指標、業界動向その他事業運営上有用な情報を一元的に収集し、又は分析してグループ各社に継続的に提供することも一般的となっている。このような役務については、請求書等には「経営指導料」、「マネジメントフィー」、「サービスフィー」、「管理費」、「運営支援料」等の抽象的な表示しかないことも少なくなく、実際にどのような支援が行われたのか、また、その対価の額の計算方法を取引関係書類のみから把握することが困難な場合がある。このように、同号ロは関連者がその有する産業、商業又は学術に関する知識経験に基づいて行う経営の管理若しくは指導、情報の提供その他の役務の提供を対象とするものであるが、当該役務の提供には様々なものが含まれ得ることから、本通達においては、同号ロの対象となる代表的な役務の提供の例を示し、その対象範囲を明らかにしている。

- 4 同号ロの対象となる役務の提供としては、役務提供者が有する産業、商業若しくは学術に関する知識経験に基づき行われる経営に関する助言若しくは指導、人事、労務、法務、財務その他の業務運営に係る支援又は事業運営に資する情報の提供などがある。本通達(1)は経営に関する助言又は指導を、本通達(2)は人事、労務、法務、財務その他の業務運営に係る支援を、本通達(3)は事業運営に資する情報の提供を、それぞれ代表的な例として示したものである。
- (1) 本通達(1)（経営に関する助言又は指導）は、経営に関し、事業計画の策定、業績管理又は内部管理体制の整備について助言又は指導を行う役務を例示している。例えば、グループ全体の経営戦略の策定支援、中期経営計画の策定支援、経営指標の設定及び管理、予算管理、内部統制体制の構築又はリスク管理体制の整備に係る助言若しくは指導等がこれに該当する。
- (2) 本通達(2)（人事、労務、法務又は財務に係る支援）は、人事、労務、法務、財務その他の業務運営に関し、専門的知識又は経験に基づき支援を行う役務を例示している。例えば、人事制度の設計、人材育成制度の策定、労務管理体制の構築、法的リスクに関する助言、契約管理体制の整備、資金調達方針の策定、グループ資金管理又は財務分析等がこれに該当する。
- (3) 本通達(3)（事業運営に資する情報の提供）は、事業運営に資する情報を定期的又は組織的に提供する役務を例示している。例えば、業界動向、市場分析、法令改正情報その他事業運営上有用な情報を定期的又は組織的に収集し、提供する役務がこれに該当する。
- 5 本通達注書 1（株主活動との関係）は、株主又は出資者としての地位に基づいて行われる活動と同号ロに規定する役務の提供との関係を明らかにしたものである。株主又は出資者は、その出資先の状況を把握し、投資価値の維持又は向上を図る観点から各種の活動を行うことがある。しかしながら、そのような活動のうち、専ら株主又は出資者としての地位に基づいて行われるものであって、役務の提供として対価の授受を予定していないものについては、通常、同号ロの役務の提供には当たらない。このような考え方は、移転価格税制における株主活動に係る取扱いとも整合的であり、OECD 移転価格ガイドラインや我が国の企業グループ内役務提供に係る取扱い（平成 13 年 6 月 1 日付査調 7－1 他 3 課合同「移転価格事務運営要領の制定について（事務運営指針）」 3－10《企業グループ内における役務提供の取扱い》）においても、専ら株主としての地位に基づいて行われる活動については、通常、役務提供として取り扱われていない。もっとも、親会社が行う活動であっても、その実質がグループ会社に対する経営支援、助言、指導又は情報提供であり、役務被提供者に便益が認められるものである場合には、単に親会社が行ったという理由のみをもって株主活動に該当するものではないことに留意する必要がある。
- 6 本通達注書 2 は、法人税基本通達 17－3－9《費用分担等に係る事業活動の例示》のなお書の取扱いを同号ロに掲げる役務の提供について準用することを明らかにしたものである。同号ロに掲げる役務の提供については、複数の役務が一体として提供されるため、請求書その他の取引関係書類において、その対価が管理費、マネジメントフィーその他の名目により包括的に記載されていることも少なくない。例えば、人事、法務、財務又は情報提供に係るサービスについては、複数の役務が組み合わされて提供されることが一般的であり、請求書その他の取引関係書類において個々の役務ごとの費用が明確に区分されていない場合もある。しかしながら、本特例は、請求書その他の取引関

係書類における記載の形式によってその適用の有無を判断するものではなく、実質的に同号ロに規定する役務の提供が行われているかどうかに着目して判断するものである。したがって、個々の役務ごとの費用が明確に区分されていない場合であっても、そのことのみをもって同号ロの対象外となるものではなく、その該当性は実際に提供された役務の内容その他の実態に照らして判断することとなる。

【新設】（関連者間取引に係る書類の整理保存の特例に係る取扱いの準用）

17-3-11 内国法人である普通法人等（法第150条の2第1項《帳簿書類の備付け等》に規定する普通法人等をいう。）に対する規則第67条の2《関連者間取引に係る書類の整理保存の特例》の規定の適用に当たっては、17-3-1《発行済株式》から17-3-10《経営の管理又は指導等に係る役務提供の例示》までの取扱いを準用する。

【解説】

- 1 本通達は、法人税法施行規則第67条の2《関連者間取引に係る書類の整理保存の特例》の適用に当たり、法人税基本通達17-3-1《発行済株式》から17-3-10《経営の管理又は指導等に係る役務提供の例示》までの取扱いを準用することを明らかにしたものである。
- 2 本特例は、青色申告法人については同令第59条の2《関連者間取引に係る書類の整理保存の特例》に規定されている一方、内国法人である普通法人等については同令第67条の2において同様の制度が設けられている。これらの規定は、いずれも関連者間取引に係る取引関係書類のみでは必要記載事項を確認することができない場合に、特定事項記載書類の取得又は作成及び保存等を求めるものであり、その制度趣旨及び規定内容に実質的な差異はない。
- 3 このため、関連者の判定、関連者間取引の範囲、特定事項記載書類の性質、反復継続取引の取扱い及び対象となる譲渡若しくは貸付け又は役務の提供の考え方についても、それぞれの規定において異なる取扱いをすべき理由はないものと考えられる。そこで、本通達において、同令第67条の2の適用に当たっては、法人税基本通達17-3-1から17-3-10までの取扱いを準用することを明らかにしている。これにより、内国法人である普通法人等についても、関連者の範囲、関連者間取引の範囲及び特定事項記載書類に係る取扱いについては、青色申告法人の場合と同様に取り扱うこととなる。

第2 租税特別措置法関係通達（法人税編）関係

1 第42条の4・第42条の4の2《試験研究を行った場合の法人税額の特別控除》関係

【改正の概要】

令和8年度の税制改正において、研究開発税制（措法42の4、42の4の2）について、一般試験研究費の額に係る税額控除制度における税額控除割合、税額控除限度額の特例（措法42の4②）及び税額控除額の上限の特例（措法42の4③）につき見直しが行われるとともに、特別試験研究費の額に係る税額控除制度における高度専門知識等を有する者に対して人件費を支出して行う試験研究の要件（措令27の5②十五）、指定大学等との共同研究及び指定大学等への委託研究に係る試験研究費の額の要件（措規22の2②一）が見直されたほか、次の措置その他適用期限の延長等所要の措置が講じられた。

(1) 控除対象となる試験研究費の額の範囲の見直し

研究開発税制において控除対象となる試験研究費の額（特別試験研究費の額に係る税額控除制度においては特別試験研究費の額。以下同じ。）について、その試験研究費の額のうち他の者に委託する試験研究に係る試験研究費の額にあつては、次の試験研究費の額の区分に応じた金額が税額控除の対象とされた（措法42の4①②の二・十四、42の4の2③二、措令27の4③、措規20⑧）。

イ 国外委託試験研究（注）に係る試験研究費の額 その試験研究費の額の50%相当額（令和8年4月1日から令和9年3月31日までの間に開始する事業年度については70%相当額、令和9年4月1日から令和10年3月31日までの間に開始する事業年度については60%相当額）

ロ 上記イ以外の試験研究費の額 その試験研究費の額の全額

(2) 中小企業技術基盤強化税制における繰越税額控除制度の創設

中小企業技術基盤強化税制について、各事業年度において繰越税額控除限度超過額を有する場合に調整前法人税額からその繰越税額控除限度超過額（中小企業技術基盤強化税制における試験研究費の額に係る税額控除制度による控除額との合計で調整前法人税額の25%（税額控除額の上限の特例の適用により最大で35%）が上限）を控除できる措置（繰越税額控除制度）が創設された（措法42の4⑦）。

（注）国外委託試験研究とは、他の者に委託する試験研究のうち国外において行われるもので、医薬品等（医薬品、医療機器等の品質、有効性及び安全性の確保等に関する法律第2条第1項に規定する医薬品、同条第4項に規定する医療機器及び同条第9項に規定する再生医療等製品をいう。）に係る試験研究で当該医薬品等の有効性及び安全性の確認のために行う臨床試験（科学的な質及び成績の信頼性が確保されていると認められる一定のものに限る。）に関するもの以外のものをいう。

【新設】（他の者に委託する試験研究が国外において行われるかどうかの判定）

42 の 4 (1)－7 措置法第 42 条の 4 第 19 項第 14 号に規定する国外委託試験研究に該当するかどうかの判定に当たり、他の者に委託する試験研究が国外において行われるかどうかは、当該他の者が内国法人であるか外国法人であるか等にかかわらず、当該試験研究が行われる場所が国外であるかどうかにより判定することに留意する。

この場合において、当該試験研究が行われる場所については、当該試験研究に係る個々の活動の内容及び実施態様に即して判断するのであるが、例えば、次に掲げる試験研究については、原則として、それぞれ次に定める場所で行われたものとする。

(1) 研究所、試験場、工場その他の研究開発施設を利用して行われる試験研究（(2)に掲げる試験研究に該当するものを除く。） 当該研究開発施設の所在する場所

(2) 主として研究開発施設を利用して行われるものでない試験研究で、研究員、調査員、作業員、技術者等の試験研究従事者により行われるもの 当該試験研究が行われる時において当該試験研究従事者が当該試験研究に従事する場所

(注) 1 試験研究が国内及び国外の双方で行われるものである場合には、当該試験研究に係る試験研究費の額を実施場所ごとに合理的に区分する必要がある。この場合、当該委託に係る契約内容、取引慣行その他の事情に照らし通常知り得る情報に基づき判断することに留意する。

2 注書 1 により試験研究に係る試験研究費の額を実施場所ごとに合理的に区分することがその性質上著しく困難であると認められる場合には、当該試験研究は、その全部を国外において行われるものとして取り扱うものとする。

【解説】

- 1 本通達では、研究開発税制における国外委託試験研究に該当するかどうかの判定に当たっての、他の者に委託する試験研究が国外において行われるかどうかについての判定に係る取扱いを明らかにしている。
- 2 令和 8 年度の税制改正において、国外委託試験研究に係る試験研究費の額又は特別試験研究費の額にあっては、一定の金額に限って税額控除の対象とすることとされた（措法 42 の 4 ⑭二の二・十四、42 の 4 の 2 ③二、措令 27 の 4 ③、措規 20⑧）。これは、科学技術創造立国実現の礎となる、国内の研究人材や研究開発拠点の維持・強化の観点から、海外への委託研究について、諸外国と同様、一定の制限を設けることとしたものとされている。
- 3 上記 2 の改正の趣旨からすれば、試験研究が「国外において行われるもの」であるかどうかは、文字通りその試験研究が行われる場所が国外であるかどうかにより判定すべきものであり、試験研究の委託先が内国法人であるか外国法人であるか等の委託先の属性にはかかわら

ない。本通達の前段において、このことを留意的に明らかにしている。

- 4 しかしながら、一概に「試験研究が行われる場所」といっても、研究所や工場の設備をリモートで操作している場合などのように研究開発施設の所在する場所と試験研究従事者の所在する場所が異なっている事例や、クラウド上でプログラムの開発を行っている場合などのように研究開発施設の所在する場所が明らかとはいえない事例も想定され、このような場合に「試験研究が行われる場所」をどのように判断するのか疑問が生ずる。
- 5 この点、個々の活動の内容及び実施態様に即して判断すべきものではあるが、国外の研究開発施設を利用して行われる試験研究については国内の研究開発拠点の強化に資するものとは言えず、また、国内に研究開発施設を有する場合であっても、主として当該施設を利用して試験研究が行われるものでなく、国外に所在する試験研究従事者により試験研究が行われるものであれば、国内の研究人材や研究開発拠点の維持・強化に資するものとは言えないため、国内の研究人材や研究開発拠点の維持・強化という改正の趣旨を踏まえれば、そうした試験研究に係る試験研究費の額の全額を本制度の控除対象とするのは相当でない。したがって、原則として、研究開発施設を利用して行われる試験研究については、その研究開発施設の所在する場所により、主として研究開発施設を利用して行われるものでない試験研究で、試験研究従事者により行われるものについては、その試験研究が行われる時においてその試験研究従事者が当該試験研究に従事する場所によりそれぞれ判定することを、本通達の後段において例示により明らかにしている。
- 6 また、委託先が国内外に研究開発施設又は試験研究従事者を有している場合、同一の委託契約等に基づく試験研究であっても、それが国内外にわたって行われることも考えられる。こうした場合、その試験研究に係る個々の活動内容及び実施態様に即して、契約等に基づく試験研究費の額を個々の活動の実施場所ごとに合理的に区分する必要があるが生ずるが、委託による試験研究については、その実施態様の詳細が常に委託者に共有されとは限らない。特に、委託先の研究開発の体制や人員配置、再委託の状況等によっては、委託者が試験研究の実際の実施場所を常に把握することが困難な場合も少なくないと考えられる。また、委託契約の内容等によっては、逐次試験研究の実施場所について委託者に報告することまでは義務付けられていないことも想定される。

他方で、本制度の適用を受けるに当たり、委託者が試験研究の実際の実施の状況について何ら確認を行わなくてよいというものでもない。委託者としては、その置かれた状況の下で合理的に取得可能な情報を収集し、その情報に基づいて実施場所を判定することが求められる。そこで、本通達の注書1において、委託者に対して試験研究の真実の実施場所の把握まで求めるものではなく、委託者が通常の経済取引の過程において合理的に入手し得る情報に基づいて判断すれば足りることを明らかにしている。

なお、実務的には、委託契約の締結時に試験研究の実施場所を条件として明記することや、試験研究の実施場所を報告書に盛り込む等により対応することが想定されるが、このような情報に基づき合理的に区分を行っていれば、委託者が実際の実施場所が契約上や報告書上のものと異なることを認識しているような特段の事情がない限り、注書1により合理的に区分を行っていることに該当すると考えられる。こ

のような対応がとられている場合には、その後の税務調査等により実際の実施場所が当初把握していたものと異なることが判明したとしても、そのことのみをもって直ちに当初の判定が不合理となるものではない。

- 7 上記6のとおり、委託先における試験研究が国内外にわたって行われるものである場合、契約等に基づく試験研究費の額を個々の活動の実施場所ごとに合理的に区分するのであるが、区分していった結果、例えば、国内外の研究開発施設の利用割合や試験研究従事者の従事割合等の合理的な費用配分基準を委託者において持ち得ないような試験研究活動については、区分できないことが想定される。このような場合、区分できない部分について国内において行われた部分がどの程度含まれているかを客観的に明らかにすることは容易ではなく、また、区分できない部分について国内において行われた部分を推計するような取扱いを認めると、国外委託試験研究について税額控除の対象を限定した改正趣旨との間でも問題が生じ得る。そこで、本通達の注書2において、上記2の改正の趣旨を踏まえ、その全部を国外において行われるものとして取り扱うものとしている。したがって、本制度の適用を受ける法人においては、試験研究費の額を合理的に区分できるよう、委託先との契約内容や報告の体制を整備しておくことが重要となろう。

【改正】（中小企業者であるかどうかの判定の時期）

42の4(3)－1 次に掲げる判定（以下「中小判定」という。）は、それぞれ次に定めるところによるものとする。

(1) 措置法第42条の4第4項から第6項までの規定の適用上、法人が中小企業者（同条第19項第7号に規定する中小企業者をいう。以下同じ。）に該当するかどうかの判定 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。

イ 通算法人以外の法人 当該法人の当該事業年度終了の時の現況による。

ロ 通算法人 当該通算法人及び他の通算法人（当該通算法人の同条第4項の規定の適用を受けようとする事業年度（以下「適用事業年度」という。）終了の日において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。）の当該適用事業年度終了の時の現況による。

(2) 措置法規則第20条の2第1項又は第9項の規定の適用上、法人が中小企業者に該当するかどうかの判定 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。

イ 通算法人以外の法人 当該法人の措置法令第27条の5第2項第2号又は第8号に規定する契約又は協定の締結時の現況による。

ロ 通算法人 当該通算法人及び他の通算法人（次の(イ)の時及び(ロ)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)の時の現況による。

(イ) 当該通算法人に係る措置法令第27条の5第2項第2号又は第8号に規定する契約又は協定の締結時

(ロ) 当該通算法人の措置法第42条の4の2第1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 (1)ロ及び(2)ロの取扱いは、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 措置法第42条の4第7項の規定の適用に当たっては、同項の規定の適用を受ける事業年度において中小企業者に該当する必要はないが、同条第19項第10号に規定する繰越税額控除限度超過額の生じた事業年度終了の時において中小企業者に該当する必要があることに留意する。

【解説】

- 1 本通達では、中小企業技術基盤強化税制において行う中小企業者に該当するかどうかの判定の時期を明らかにしている。
- 2 令和8年度の税制改正において、中小企業技術基盤強化税制について繰越税額控除制度が創設された。繰越税額控除制度は、青色申告書を提出する法人の各事業年度において、その法人の試験研究費の額がその比較試験研究費の額を超える場合には、その有する繰越税額控除

限度超過額の税額控除を認めるというものである（措法 42 の 4 ⑦）。また、繰越税額控除限度超過額とは、その事業年度開始の日前 3 年以内に開始した各事業年度で中小企業技術基盤強化税制における試験研究費の額に係る税額控除制度（以下「中小企業者等税額控除限度額に係る税額控除制度」という。）による控除をしてもなお控除しきれない金額（既に繰越税額控除制度の適用を受けて控除された金額を除く。）の合計額をいうこととされている（措法 42 の 4 ⑩）。この改正を受けて、本通達において、繰越税額控除制度に係る中小企業者の判定を明らかにする改正を行っている。

3 上記 2 のとおり、繰越税額控除制度による税額控除の基礎となる繰越税額控除限度超過額が中小企業者等税額控除限度額に係る税額控除制度の適用により生ずるものであることから、中小企業者等税額控除限度額に係る税額控除制度と同様に、繰越税額控除制度の適用を受ける事業年度終了の時点においても中小企業者に該当していなければならないのではないかと疑問が生ずる。

4 この点、繰越税額控除制度における繰越税額控除限度超過額は、中小企業者等税額控除限度額に係る税額控除制度を適用した結果として生じたものであるものの、繰越税額控除制度の適用を受けるための要件として中小企業者に該当することは法令上、定められていない。したがって、中小企業者等税額控除限度額に係る税額控除制度を適用した結果として控除しきれなかった部分の金額について実際に繰越税額控除制度の適用を受ける事業年度終了の時点において中小企業者に該当する必要はない。ただし、繰越税額控除限度超過額の生じた事業年度、すなわち中小企業者等税額控除限度額に係る税額控除制度を適用し、措置法第 42 条の 4 第 4 項に規定する中小企業者等税額控除限度額のうち控除をしてもなお控除しきれなかった金額が生じた事業年度は、当然にその事業年度終了の時点において中小企業者に該当する必要がある。本通達の注書 2 において、これらのことを留意的に明らかにしている。

【新設】（被合併法人等有する繰越税額控除限度超過額）

42の4(4)－7 措置法第42条の4第7項の繰越税額控除限度超過額を有している法人が、当該法人を被合併法人等（被合併法人、分割法人、現物出資法人又は現物分配法人をいう。）とする合併等（合併、分割、現物出資又は現物分配をいう。以下同じ。）を行った場合には、当該合併等が適格合併等（適格合併、適格分割、適格現物出資又は適格現物分配をいう。）に該当するときであっても、当該繰越税額控除限度超過額を合併法人等（合併法人、分割承継法人、被現物出資法人又は被現物分配法人をいう。）に引き継ぐことは認められないのであるから留意する。

【解説】

- 1 本通達では、中小企業技術基盤強化税制における繰越税額控除限度超過額を被合併法人等有している場合の取扱いについて明らかにしている。
- 2 令和8年度の税制改正において、中小企業技術基盤強化税制について繰越税額控除制度が創設された。繰越税額控除制度は、青色申告書を提出する法人の各事業年度において、その法人の試験研究費の額がその比較試験研究費の額を超える場合には、その有する繰越税額控除限度超過額の税額控除を認めるというものである（措法42の4⑦）。また、繰越税額控除限度超過額とは、その事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度で中小企業技術基盤強化税制における試験研究費の額に係る税額控除制度（以下「中小企業者等税額控除限度額に係る税額控除制度」という。）による控除をしてもなお控除しきれない金額（既に繰越税額控除制度の適用を受けて控除された金額を除く。）の合計額をいうこととされている（措法42の4⑩十）。
- 3 中小企業者等税額控除限度額に係る税額控除制度においては、合併法人等の比較試験研究費の額の計算における試験研究費の額について調整計算を行うこととされており、被合併法人等の試験研究費の額もその調整計算の基礎とされていることから、合併法人等が適格合併等により被合併法人等の資産及び負債の移転を受け、かつ、その被合併法人等が繰越税額控除限度超過額を有していた場合、合併法人等においてその繰越税額控除限度超過額による税額控除が認められるのではないかという疑問が生ずる。この点、適格合併等により被合併法人等の資産及び負債が移転した場合であっても、合併法人等に繰越税額控除限度超過額を引き継いで、合併法人等において繰越税額控除限度超過額による税額控除を受けることができるとする法令の定めはなく、繰越税額控除限度超過額を引き継ぐことは認められていない。
- 4 したがって、本通達では、適格合併等により被合併法人等の資産及び負債が移転した場合であっても、被合併法人等有する繰越税額控除限度超過額を合併法人等引き継ぐことは認められないことを留意的に明らかにしている。

2 第42条の11の2《地域経済牽引事業の促進区域内において特定事業用機械等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除》関係

【新設】（法人が共同して計画の認定を受けた場合の取得価額の計算）

42の11の2-5の2 承認地域経済牽引事業計画が共同計画（地域経済牽引事業の促進による地域の成長発展の基盤強化に関する法律第13条第1項の規定により同法第2条第1項に規定する地域経済牽引事業を行おうとする者が共同して作成した同法第13条第1項に規定する地域経済牽引事業計画をいう。以下同じ。）に係るものである場合において、特定事業用機械等に係る一の特定地域経済牽引事業施設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取得価額の合計額が80億円をその承認地域経済牽引事業計画の共同作成者の間で合理的にあん分した金額を超えるときは、措置法第42条の11の2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事業用機械等の取得価額は、そのあん分した金額にその特定事業用機械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によるものとする。

【解説】

- 1 本通達では、本制度の適用の前提となる承認地域経済牽引事業計画について、複数の法人が共同して地域経済牽引事業計画の承認を受けた場合に、本制度の対象となる特定事業用機械等に係る一の特定地域経済牽引事業施設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取得価額の合計額が80億円を超えるときにおけ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個々の特定事業用機械等の取得価額の計算方法を明らかにしている。
- 2 本制度の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事業用機械等の取得価額は、各特定事業用機械等の取得価額の合計で80億円を頭打ちとし、その80億円がいずれの特定事業用機械等の取得価額から成るかについては、特定の特定事業用機械等の取得価額から成るものとするのではなく、当該特定事業用機械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（措法42の11の2①括弧書）。
- 3 ところで、承認地域経済牽引事業計画については、地域経済牽引事業の促進による地域の成長発展の基盤強化に関する法律第13条第1項において、複数の事業者が共同して地域経済牽引事業計画を作成し、承認の申請をすることも予定されているが、その承認地域経済牽引事業計画が複数の事業者が共同して作成した地域経済牽引事業計画に係るものである場合において、これらの事業者が取得又は製作若しくは建設をする特定事業用機械等の取得価額の合計額が80億円を超えるときに、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取得価額をどのように計算するのか疑問が生ずる。

- 4 この点、措置法通達 42 の 11 の 2－6 では、2 以上の事業年度において事業の用に供した場合の取得価額の計算に関して、事業の用に供した特定事業用機械等の取得価額が初めて 80 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事業の用に供した特定事業用機械等の取得価額の調整計算を行うことを明らかにしているが、同通達の注書 2 において、承認地域経済牽引事業計画が、地域経済牽引事業を行おうとする者が共同して作成した地域経済牽引事業計画に係るものである場合には、80 億円を承認地域経済牽引事業計画の共同作成者の間で合理的にあん分した金額として調整計算を行う旨を明らかにしていた。すなわち、複数の法人が共同して承認地域経済牽引事業計画を作成していた場合であっても、特定事業用機械等の取得価額は複数の法人でその取得価額の合計額が 80 億円で頭打ちとすることとしている。
- 5 令和 7 年度の税制改正において、再資源化事業等高度化設備の特別償却制度（措法 44 の 6）が創設され、同制度における適用の前提となる認定計画について、複数の事業者が共同して作成し、計画の認定を申請することも予定されていることから、措置法通達 44 の 6－4 において、その認定計画が複数の事業者が共同して作成したものに係るものである場合には、同制度の対象となる資産の取得価額の合計額の上限をその認定計画の共同作成者の間で合理的にあん分し、そのあん分した金額に基づき、その取得価額の調整計算を行う旨を明らかにした。
- 本制度においては、上記 4 のとおり、承認地域経済牽引事業計画が複数の事業者が共同して作成した地域経済牽引事業計画に係るものである場合の取扱いを既に明らかにしていたが、再資源化事業等高度化設備の特別償却制度の創設に伴い、その取扱いを本通達において改めて明らかにするものであり、従来の取扱いを変更するものではない。

3 第 42 条の 12《地方活力向上地域等において特定建物等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除》関係

【改正の概要】

令和 8 年度の税制改正において、次の措置その他所要の措置が講じられた。

(1) 特別償却割合及び税額控除割合の引上げ

特定建物等（注 1）のうちその特定建物等に係る特定業務施設が就業の機会の創出に著しく資するものとして一定の要件を満たすもの（注 2）について、特別償却割合及び税額控除割合が引き上げられた（措法 42 の 12①一②一）

一定の要件とは、次の法人の区分に応じそれぞれ次の要件とされている（措令 27 の 12②）。

イ 下記ロの法人以外の法人 次の要件

(イ) 一の特定業務施設（特定業務児童福祉施設のうちその特定業務施設の新設に併せて整備されるものを含む。）を構成する建物及びその附属設備並びに構築物の取得価額の合計額が 10 億円以上のものであること。

(ロ) 次の特定雇用者の数を合計した数が 60 人以上のものであること。

A 特定建物等を事業の用に供した事業年度（以下「供用年度」という。）に新たに雇用された特定雇用者でその供用年度終了の日においてその特定建物等に係る特定業務施設（以下「対象施設」という。）に勤務するものの数

B 供用年度において集中地域内にある事業所から対象施設に転勤した特定雇用者でその供用年度終了の日においてその対象施設に勤務するものの数

(ハ) 認定地方活力向上地域等特定業務施設整備計画の実施期間にその認定地方活力向上地域等特定業務施設整備計画に係る対象施設において増加させると見込まれる常時雇用する従業員の数として 60 人以上の数が記載されたその認定地方活力向上地域等特定業務施設整備計画に係るものであること。

ロ 中小企業者（適用除外事業者又は通算適用除外事業者に該当するものを除く。以下同じ。） 次の要件

(イ) 上記イ(ロ)A及びBの特定雇用者の数を合計した数が 20 人以上のものであること。

(ロ) 認定地方活力向上地域等特定業務施設整備計画の実施期間にその認定地方活力向上地域等特定業務施設整備計画に係る対象施設において増加させると見込まれる常時雇用する従業員の数として 20 人以上の数が記載されたその認定地方活力向上地域等特定業務施設整備計画に係るものであること。

(2) 対象資産の見直し

対象となる資産が、次のとおり見直された。

イ 本制度の対象となる取得をした特定建物等について、「その建設の後事業の用に供されたことがないもの」であることとの要件が除外され、中古の建物及びその附属設備並びに構築物も本制度の対象とすることとされた。また、この中古の建物及びその附属設備並びに構築物の取得に伴って行う改修（増築、改築、修繕又は模様替をいう。以下同じ。）のための工事により取得又は建設をする建物及びその附属設備並びに構築物も本制度の対象とすることとされた（措法 42 の 12①）。

ロ 中小企業者以外の法人の適用対象となる特定建物等の取得価額に係る要件が、4,500 万円以上（改正前：3,500 万円以上）に引き上げられた（措令 27 の 12①）。

(注1) 特定建物等とは、認定地方活力向上地域等特定業務施設整備計画（地域再生法第 17 条の 2 第 3 項の認定を受けた地方活力向上地域等特定業務施設整備計画をいい、同条第 4 項の規定による変更の認定があったときは、その変更後のものをいう。）に記載された特定業務施設（特定業務児童福祉施設のうちその特定業務施設の新設に併せて整備されるものを含む。）に該当する建物及びその附属設備並びに構築物で、一定の規模のものをいう（措法 42 の 12①②）。

(注2) 上記(1)の特別償却割合及び税額控除割合の引上げ措置の対象となる特定建物等からは改修のための工事により取得又は建設をした特定建物等を除くこととされている（措法 42 の 12①一）。

【改正】（特別償却等の対象となる建物の附属設備）

42の12-1 措置法第42条の12第1項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（取得（その建設の後事業の用に供されたことのないものの取得を除く。）に伴って行う改修（増築、改築、修繕又は模様替をいう。）のための工事による取得又は建設を含む。以下「取得等」という。）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、建物及び構築物のほかその建物の附属設備も対象とされているが（措法 42 の 12①）、その対象となる特定建物等は、地域再生法による都道府県知事の認定を受けた地方活力向上地域等特定業務施設整備計画に記載されたものであること、また、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、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。

- 2 令和 8 年度の税制改正において、本制度の対象となる取得をした特定建物等について、「その建設の後事業の用に供されたことがないもの」であることとの要件が除外され、中古の建物及びその附属設備並びに構築物も本制度の対象とすることとされた。また、この中古の建物及びその附属設備並びに構築物の取得に伴って行う改修（増築、改築、修繕又は模様替をいう。）のための工事により取得又は建設をする建物及びその附属設備並びに構築物も本制度の対象とすることとされた（措法 42 の 12①）。

ここで、改修とは、増築、改築、修繕又は模様替をいうこととされているが、これは、建築基準法における確認申請の対象が、建築物の建築（新築、増築、改築又は移転）のほか、大規模の修繕、大規模の模様替えとされており（建築基準法 2 十三、6 ①）、ここにいう「修繕」とは既存の建築物の部分に対して、おおむね同様の形状、寸法、材料により行われる工事をいい、「模様替」とは、おおむね同様の形状、寸法によるが材料、構造種別等は異なるような既存の建築物の部分に対する工事をいうと解されていることから、このように規定されているものである。

また、「改修のための工事による取得又は建設」と規定されていることから、特定建物等を取得又は建設したものとはされない単なる修理や配置換えの工事について本規定が適用されるものではなく、建物の取得又は建設に伴って行われる建物附属設備に対する工事であっても、取得又は建設に該当しないようなものであれば、当然ながら本通達でいう建物附属設備とはならない。

【改正】（取得価額の合計額が 80 億円を超えるかどうか等の判定）

42 の 12－4 措置法第 42 条の 12 の規定の適用上、一の特定業務施設（同条第 1 項に規定する特定業務施設をいう。以下同じ。）を構成する建物及びその附属設備並びに構築物の取得価額の合計額が 80 億円を超えるかどうか又は 10 億円以上であるかどうかは、その特定業務施設が記載された同項又は同条第 2 項に規定する認定地方活力向上地域等特定業務施設整備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建物等の取得価額の合計額の上限の判定単位について明らかにしている。
- 2 本制度の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建物等の取得価額は、一の特定業務施設を構成する建物及びその附属設備並びに構築物の取得価額の合計額が 80 億円を超える場合には、80 億円にその特定建物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ている（措法 42 の 12①）。
- 3 また、令和 8 年度の税制改正により、一の特定業務施設を構成する建物及びその附属設備並びに構築物の取得価額の合計額が 10 億円以上のものである等の要件を満たす場合における特別償却割合及び税額控除割合が引き上げられた（措法 42 の 12①一②一、措令 27 の 12②）
- 4 ここで、逐次、特定業務施設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、その整備に係る認定地方活力向上地域等特定業務施設整備計画ごとに一の特定業務施設を構成する建物及びその附属設備並びに構築物の取得価額の合計額が 80 億円を超えるかどうか又は 10 億円以上であ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。

4 第 42 条の 12 の 7 《特定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】

令和 8 年度の税制改正において、青色申告書を提出する法人が、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、産業競争力強化法に規定する特定生産性向上設備等（その法人が産競法等改正法の施行の日（令和 8 年 7 月 31 日）から令和 11 年 3 月 31 日までの期間（以下「指定期間」という。）内に産業競争力強化法の確認を受けたものに限る。以下「特定生産性向上設備等」という。）に該当するもののうち一定の規模のもの（以下「特定機械装置等」という。）の取得等をする場合において、その確認を受けた日から同日以後 5 年を経過する日までの間に、その特定機械装置等の取得等をして、国内にあるその法人の事業の用に供したとき（貸付けの用に供した場合を除く。）は、その特定機械装置等の取得価額から普通償却限度額を控除した金額に相当する金額の特別償却（即時償却）とその取得価額の 7 %（建物、建物附属設備及び構築物については、4 %）相当額の税額控除との選択適用ができる制度が創設された（措法 42 の 12 の 7 ①②）。

なお、税額控除の適用を受ける場合における控除を受ける金額はその事業年度の調整前法人税額の 20 % を上限とし（措法 42 の 12 の 7 ②）、指定期間内にされた産業競争力強化法の認定に係る認定事業適応事業者（その同法の認定事業適応計画（同法の国際経済事情激変事業適応に関するものに限る。以下「認定国際経済事情激変事業適応計画」という。）にその認定国際経済事情激変事業適応計画に従って行う同法の国際経済事情激変事業適応のための措置として特定生産性向上設備等を導入する旨の記載があるものに限る。）であるものに係る税額控除限度超過額は 3 年間の繰越しができることとされている（措法 42 の 12 の 7 ③）。

また、本制度における特別償却又は税額控除限度額に係る税額控除は、法人（中小企業者（適用除外事業者又は通算適用除外事業者に該当するものを除く。）又は農業協同組合等を除く。）の次の(1)及び(2)の要件のいずれかに該当しない事業年度については、適用できないこととされている。ただし、次の(3)の場合に該当する場合には、次の(1)及び(2)の要件のいずれかに該当しない事業年度であっても適用できることとされている（措法 42 の 12 の 7 ⑧）。

(1) 継続雇用者給与等支給額から継続雇用者比較給与等支給額を控除した金額のその継続雇用者比較給与等支給額に対する割合が 1 %（次のいずれにも該当する場合には、2 %）以上であること。

イ その事業年度終了の時ににおいて、その法人の資本金の額若しくは出資金の額が 10 億円以上であり、かつ、その法人の常時使用する従業員の数が 1,000 人以上である場合又はその事業年度終了の時ににおいてその法人の常時使用する従業員の数が 2,000 人を超える場合

ロ その事業年度が設立事業年度及び合併等事業年度のいずれにも該当しない場合であってその事業年度の前事業年度の所得の金額が 0 を超える一定の場合又はその事業年度が設立事業年度若しくは合併等事業年度に該当する場合

(2) 次のイの金額が次のロの金額の 30%（上記(1)イ及びロのいずれにも該当する場合には、40%）相当額を超えること。

イ その法人がその事業年度において取得等をした国内資産でその事業年度の終了の日において有するものの取得価額の合計額

ロ その法人の有する減価償却資産につきその事業年度において償却費として損金経理をした金額の合計額

(3) その事業年度の所得の金額がその事業年度の前事業年度の所得の金額以下である場合（その事業年度が設立事業年度及び合併等事業年度のいずれにも該当しない場合に限る。）

【新設】（生産等設備の範囲）

42 の 12 の 7-1 措置法第 42 条の 12 の 7 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、寄宿舍等の建物、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、青色申告書を提出する法人が一定の期間内に特定機械装置等の取得等をし、その法人の営む国内にある事業の用に供した場合に、供用年度において、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る。その適用対象資産（特定機械装置等）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、産業競争力強化法第 2 条第 20 項に規定する特定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とされている（措法 42 の 12 の 7 ①）。
- 2 本通達は生産等設備の範囲を明らかにしたものであり、前段では、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製造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舍等の建物、事務用器具備品、乗用自動車、福利厚生施設等の資産は、経営統括、従業員の利便、従業員の確保といった目的のために通常用いられるものであり、生産、販売、役務提供といった直接的な付加価値の生成や収益の稼得に関係するものというよりは、むしろ間接的に寄与するものに該当するため、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。本通達の注書では、このことを明らかにしている。

【新設】（取得価額の判定単位）

42 の 12 の 7-2 措置法令第 27 条の 12 の 7 第 2 項第 1 号又は第 2 号に掲げ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 1 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。

【解説】

- 1 本通達では、本制度の取得価額要件の判定を行う場合のその判定単位について明らかにしている。
- 2 本制度の適用対象資産（特定機械装置等）は、減価償却資産の区分に応じてそれぞれ一定の規模のものと規定され（措法 42 の 12 の 7 ①）、具体的には、機械及び装置にあっては 1 台又は 1 基（通常一組又は一式をもって取引の単位とされるものにあっては、一組又は一式。以下同じ。）の取得価額が 160 万円以上のものと、工具又は器具及び備品にあっては 1 台又は 1 基の取得価額が 120 万円以上のもの（1 台又は 1 基の取得価額が 40 万円以上の工具又は器具及び備品で、特定生産性向上設備等の投資計画と同一の投資計画に記載されたものの取得価額の合計額がそれぞれ 120 万円以上である場合の当該特定生産性向上設備等である工具又は器具及び備品を含む。）と、建物にあっては一の取得価額が 1,000 万円以上のものと、建物附属設備及び構築物にあっては一の建物附属設備又は構築物の取得価額が 120 万円以上のもの（一の取得価額が 60 万円以上の建物附属設備で、特定生産性向上設備等の投資計画と同一の投資計画に記載されたものの取得価額の合計額が 120 万円以上である場合の当該特定生産性向上設備等である建物附属設備を含む。）と、ソフトウェアにあっては一の取得価額が 70 万円以上のものと、それぞれ定められている（措令 27 の 12 の 7 ②）。
- 3 この取得価額の判定に当たっては、通常 1 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一定の基準額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、これらのことを明らかにしている。
- 4 なお、上記 2 のとおり、本制度では、1 台又は 1 基の取得価額が 40 万円以上の工具又は器具及び備品について、それぞれの取得価額の合計額が 120 万円以上である場合には、一定の基準額以上のものに含むこととされているが、この場合の取得価額が一定の基準額以上であるかどうかの判定についても同様に、これらの資産と同時に設置する附属機器でこれらの資産と一定となって使用するものがある場合には、その附属機器を含めたところで行うことができる。

【新設】（圧縮記帳の適用を受けた場合の特定機械装置等の取得価額要件の判定）

42 の 12 の 7-3 措置法令第 27 条の 12 の 7 第 2 項第 1 号から第 5 号までに掲げる機械及び装置、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、1,000 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 6～47(共)－3 の 2(2)中「税額控除対象機械装置等」とあるのを「措置法令第 27 条の 12 の 7 第 2 項第 1 号から第 5 号までに掲げる機械及び装置、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」と読み替えた場合における 42 の 6～47(共)－3 の 2(2)に掲げる場合を含む。）は、その圧縮記帳後の金額（上記の 42 の 6～47(共)－3 の 2(2)に掲げる場合にあっては、42 の 6～47(共)－3 の 2(2)に定める金額）に基づいてその判定を行うものとする。

【解説】

- 1 本通達では、本制度の適用対象資産（特定機械装置等）について圧縮記帳の適用を受けた場合の取得価額要件の判定について明らかにしている。
- 2 本制度の適用対象資産は、減価償却資産の区分に応じてそれぞれ一定の規模のものと規定され（措法 42 の 12 の 7 ①）、具体的には、機械及び装置にあっては 1 台又は 1 基の取得価額が 160 万円以上のものと、工具又は器具及び備品にあっては 1 台又は 1 基の取得価額が 120 万円以上のもの（1 台又は 1 基の取得価額が 40 万円以上の工具又は器具及び備品で、特定生産性向上設備等の投資計画と同一の投資計画に記載されたものの取得価額の合計額がそれぞれ 120 万円以上である場合の当該特定生産性向上設備等である工具又は器具及び備品を含む。）と、建物にあっては一の取得価額が 1,000 万円以上のものと、建物附属設備及び構築物にあっては一の建物附属設備又は構築物の取得価額が 120 万円以上のもの（一の取得価額が 60 万円以上の建物附属設備で、特定生産性向上設備等の投資計画と同一の投資計画に記載されたものの取得価額の合計額が 120 万円以上である場合の当該特定生産性向上設備等である建物附属設備を含む。）と、ソフトウェアにあっては一の取得価額が 70 万円以上のものと、それぞれ定められているが（措令 27 の 12 の 7 ②）、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減価償却資産について本制度の適用を受けようとする場合に、その取得価額が一定の基準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問が生ずる。
- 3 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（令 54③）、本制度の適用に当たっても、措置法令第 27 条の 12 の 7 第 2 項の規定ぶりからみて同様に取り扱うのが相当である。そこで、本通達では、本

制度の適用を受けようとする減価償却資産の取得価額が一定の基準額以上であるかどうかを判定する場合において、その減価償却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を明らかにしている。

なお、この場合には、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も、圧縮記帳後の金額となる。

また、本制度と措置法上の圧縮記帳とは重複適用できないこととされていることから（措法 65 の 7 ⑦等）、措置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、このような問題は生じない。

4 ところで、措置法通達 42 の 6～47(共)－3 の 2 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、特定機械装置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、本通達前段の括弧書で明らかにしている。

5 なお、上記 2 のとおり、本制度では、1 台又は 1 基の取得価額が 40 万円以上の工具又は器具及び備品並びに一の取得価額が 60 万円以上の建物附属設備について、それぞれの取得価額の合計額が 120 万円以上である場合には、一定の基準額以上のものに含むこととされているが、この場合の取得価額が一定の基準額以上であるかどうかの判定についても同様に、これら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場合には、その圧縮記帳後の金額に基づいて行うこととなる。

【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 7-4 法人が、その取得又は製作若しくは建設をした特定機械装置等（措置法第 42 条の 12 の 7 第 1 項に規定する特定機械装置等をいう。以下同じ。）を委託先に貸与した場合において、当該特定機械装置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、当該特定機械装置等は当該法人の営む事業の用に供したものととして取り扱う。

【解説】

- 1 青色申告法人が、その取得等をした特定機械装置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、その特定機械装置等を国内にある自己の事業の用に供することを要し、他の者に貸し付けるような場合には、その適用がないこととされている（措法 42 の 12 の 7 ①②）。
- 2 しかしながら、一口に貸付けといっても、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、法人が専属の委託先に対してその製品の加工等を委託するために貸し付ける特定機械装置等については、その実態は、当該法人が自ら事業の用に供しているものとみる余地がある。
- 3 そこで、本通達において、形式的には特定機械装置等の他の者への貸与であっても、実質的に当該法人自ら事業の用に供したと同視し得る場合、すなわち、当該法人が、その取得等をした特定機械装置等を委託先に貸与した場合において、当該委託先が当該特定機械装置等を専ら当該法人のためにする製品の加工等の用に供するときは、当該特定機械装置等は当該法人の営む事業の用に供したものととして取り扱うことを明らかにしている。
- 4 なお、本制度は、特定機械装置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、委託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。

【新設】（中小企業者であるかどうかの判定の時期等）

42 の 12 の 7-5 措置法第 42 条の 12 の 7 第 8 項の規定の適用に当たっては、42 の 13-2 から 42 の 13-10 までの取扱いを準用する。

【解説】

- 1 本通達では、本制度の特別償却及び税額控除限度額に係る税額控除の不適用措置（以下「本制度の不適用措置」という。）における中小判定及び国内設備投資額要件の取扱いについて明らかにしている。
- 2 本制度は、特別償却、税額控除限度額に係る税額控除及び繰越税額控除限度額に係る税額控除の三つで構成されているが、これらのうち特別償却及び税額控除限度額に係る税額控除は、中小企業者等以外の法人の一定の要件に該当しない事業年度については、適用できないこととされた（措法 42 の 12 の 7 ⑧）。
- 3 本制度の不適用措置の対象とならない中小企業者については、法令上、「第 42 条の 4 第 19 項第 7 号に規定する中小企業者（…）…」と規定されており（措法 42 の 12 の 7 ⑧）、法人税の額から控除される特別控除額の特例における特定税額控除制度の不適用措置（措法 42 の 13 ⑤。以下「特定税額控除制度の不適用措置」という。）と同様となっている。特定税額控除制度の不適用措置における中小企業者に該当するかどうかの判定の時期については、措置法通達 42 の 13-2 において、通算法人以外の法人にあっては当該法人の事業年度終了の日の現況によることが、通算法人にあっては当該通算法人及び他の通算法人（当該通算法人の事業年度終了の日において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。）の事業年度終了の時の現況によることが、それぞれ明らかにされている。本通達において、本制度の不適用措置における中小企業者に該当するかどうかの時期について、措置法通達 42 の 13-2 の取扱いに準じて取り扱う旨を明らかにしている。
- 4 また、上記の一定の要件は、基本的には特定税額控除制度の不適用措置の要件と同様となっている。したがって、本通達では、①本制度の不適用措置に係る要件の上乗せ措置のうち「常時使用する従業員の数」の取扱いについて措置法通達 42 の 13-3 及び 42 の 13-4 の取扱いに準じて取り扱う旨を、②その法人がその事業年度において取得等をした国内資産でその事業年度終了の日において有するものの取得価額の合計額（以下「国内設備投資額」という。）がその法人がその有する減価償却資産につきその事業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（以下「当期償却費総額」という。）の 30%（本制度の不適用措置に係る要件の上乗せ措置の適用がある場合には、40%）相当額を超えることという要件（以下「国内設備投資額要件」という。）の取扱いについて措置法通達 42 の 13-5 から 42 の 13-10 までの取扱いに準じて取り扱う旨を、それぞれ明らかにしている。具体的には、以下のとおりである。
- 5 本制度の不適用措置に係る要件の上乗せ措置は、法令上、「当該事業年度終了の時ににおいて、当該法人の資本金の額若しくは出資金の額が十億円以上であり、かつ、当該法人の常時使用する従業員の数が千以上である場合又は当該事業年度終了の時ににおいて当該法人の常時使用

する従業員の数が二千人を超える場合」(措法 42 の 12 の 7 ⑧一イ)並びに当該事業年度が設立事業年度及び合併等事業年度のいずれにも該当しない一定の場合(措法 42 の 12 の 7 ⑧一ロ)のいずれの場合にも該当する場合に適用することが規定されており、特定税額控除制度の不適用措置に係る要件の上乗せ措置(措法 42 の 13⑤一イ・ロ)と同様となっている。特定税額控除制度の不適用措置に係る要件の上乗せ措置における「常時使用する従業員の数」については、措置法通達 42 の 13-3 において、事務所又は事業所に常時就労している職員、工員等(役員を除く。)の総数によって判定すること及び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当該従事する者をその数に含めることが、措置法通達 42 の 13-4 において、公益法人等は、収益事業に従事する従業員数だけでなくその全部の従業員数によって行うことが、それぞれ明らかにされている。本通達において、本制度の不適用措置に係る要件の上乗せ措置における「常時使用する従業員の数」について、措置法通達 42 の 13-3 及び 42 の 13-4 の取扱いに準じて取り扱う旨を明らかにしている。

6 本制度の不適用措置の国内設備投資額要件における国内設備投資額については、「国内資産」であることがその要件とされており、法令上、「国内資産(国内にある当該法人の事業の用に供する機械及び装置その他の資産で政令で定めるものをいう。)」(措法 42 の 12 の 7 ⑧二イ)と規定されており、特定税額控除制度の不適用措置の要件(措法 42 の 13⑤二イ)と同様となっている。特定税額控除制度の不適用措置の要件における「国内にある当該法人の事業の用に供する」資産かどうかの判定に当たっては、措置法通達 42 の 13-5 において、原則としてその事業の用に供する場所が国内かどうかにより判定する旨が明らかにされている。ただし、無形固定資産については、その事業の用に供される場所が外形的に明らかではないため、措置法通達 42 の 13-5 の(1)から(4)までにおいて無形固定資産のうち主要と考えられるものの具体的な判定場所が例示的に列挙されている。すなわち、鉱業権にあってはその鉱業権に係る鉱区の、租鉱権にあってはその租鉱権に係る租鉱区の、採石権等にあってはその採石権等に係る採石場の、貯留権(二酸化炭素の貯留事業に関する法律第 2 条第 8 項に規定する試掘権を含む。)にあってはその貯留権に係る貯留区域又は試掘区域の所在する場所とされ、特許権、実用新案権、意匠権、商標権若しくは育成者権(これらの権利を利用する権利を含む。)又は営業権にあっては、これらの権利が使用される場所とされ、ソフトウェアにあってはそのソフトウェアが組み込まれている資産の所在する場所とされている。本通達において、本制度の不適用措置の国内設備投資額要件における「国内にある当該法人の事業の用に供する」資産かどうかの判定について、措置法通達 42 の 13-5 の取扱いに準じて取り扱う旨を明らかにしている。

7 本制度の不適用措置の国内設備投資額要件における国内設備投資額については、「国内にある当該法人の事業の用に供する」資産であることがその要件とされており(措法 42 の 12 の 7 ⑧二イ)、特定税額控除制度の不適用措置の要件(措法 42 の 13⑤二イ)と同様となっている。特定税額控除制度の不適用措置の要件における「国内にある当該法人の事業の用に供する」資産かどうかの判定に当たっては、措置法通達 42 の 13-6 において、法人の有する資産が対象年度終了の日においてその法人の事業の用に供されていない場合であっても、その後、国内においてその法人の事業の用に供されることが見込まれるときには、その資産は国内資産に該当することが留意的に明らかにされている。

本通達において、本制度の不適用措置の国内設備投資額要件における「国内にある当該法人の事業の用に供する」資産かどうかの判定について、措置法通達 42 の 13－6 の取扱いに準じて取り扱う旨を明らかにしている。

8 本制度の不適用措置の国内設備投資額要件における国内設備投資額については、法令上、「取得等（取得又は製作若しくは建設をいい、…）をした国内資産（…）…の取得価額」（措法 42 の 12 の 7 ⑧二イ）と規定されており、特定税額控除制度の不適用措置の要件（措法 42 の 13 ⑤二イ）と同様となっている。特定税額控除制度の不適用措置の要件における「取得等（…）をした国内資産（…）…の取得価額」については、措置法通達 42 の 13－7 において、既に有する国内資産につき修理、改良等のために支出する金額で法人税法施行令第 132 条の適用を受けるもの（いわゆる資本的支出に係る金額）が含まれることが明らかにされている。本通達において、本制度の不適用措置の国内設備投資額要件における「取得等（…）をした国内資産（…）…の取得価額」について、措置法通達 42 の 13－7 の取扱いに準じて取り扱う旨を明らかにしている。

9 本制度の不適用措置の国内設備投資額要件における国内設備投資額については、法令上、「国内資産（…）で当該事業年度終了の日において有するものの取得価額」（措法 42 の 12 の 7 ⑧二イ）と規定されており、特定税額控除制度の不適用措置の要件（措法 42 の 13 ⑤二イ）と同様となっている。特定税額控除制度の不適用措置の要件における「国内資産（…）で当該対象年度終了の日において有するものの取得価額」については、措置法通達 42 の 13－8 において、国内資産でその対象年度終了の日において有するもののうちに法人税法又は措置法上の圧縮記帳の適用を受けたものがある場合には、実際の投資額である圧縮記帳前の取得価額を用いることが明らかにされている。本通達において、本制度の不適用措置の国内設備投資額要件における「国内資産（…）で当該事業年度終了の日において有するものの取得価額」について、措置法通達 42 の 13－8 の取扱いに準じて取り扱う旨を明らかにしている。

10 本制度の不適用措置の国内設備投資額要件における国内設備投資額については、法令上、「取得等（取得又は製作若しくは建設をいい、…）をした国内資産（…）…の取得価額」（措法 42 の 12 の 7 ⑧二イ）と規定されており、特定税額控除制度の不適用措置の要件（措法 42 の 13 ⑤二イ）と同様となっている。特定税額控除制度の不適用措置の要件における「取得等（取得又は製作若しくは建設をいい、…）をした国内資産（…）…の取得価額」については、措置法通達 42 の 13－9 において、贈与による取得は、国内設備投資額を計算するに当たっての取得には該当せず、次のような場合には、それぞれ次によることが留意的に明らかにされている。

(1) 資産を著しく低い対価の額で取得した場合において、その対価の額と取得の時にその資産の価額との差額に相当する金額について贈与を受けたものと認められるときは、その対価の額による取得が行われたものとして、その対価の授受が行われた部分のみを国内設備投資額要件の判定に用いる。

(2) 資産を著しく高い対価の額で取得した場合において、その対価の額と取得の時ににおけるその資産の価額との差額に相当する金額の贈与をしたものと認められるときは、その資産の時価による取得が行われたものとして、その時価相当額部分のみを国内設備投資額要件の判定に用いる。

本通達において、本制度の不適用措置の国内設備投資額要件における「取得等（取得又は製作若しくは建設をいい、…）をした国内資産（…）…の取得価額」について、措置法通達 42 の 13－9 の取扱いに準じて取り扱う旨を明らかにしている。

- 11 本制度の不適用措置の国内設備投資額要件における当期償却費総額については、法令上、「償却費として損金経理をした金額（…）の合計額」（措法 42 の 12 の 7⑧二ロ）と規定されており、特定税額控除制度の不適用措置の要件（措法 42 の 13⑤二ロ）と同様となっている。特定税額控除制度の不適用措置の要件における「償却費として損金経理をした金額」については、措置法通達 42 の 13－10 において、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が明らかにされており、併せて、法人が継続して、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につき、この「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いても法人の有する国内資産に係る法人税基本通達 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に相当する金額を含めないこととしている場合に限り、その計算を認めることも明らかにされている。本通達において、本制度の不適用措置の国内設備投資額要件における「償却費として損金経理をした金額」について、措置法通達 42 の 13－10 の取扱いに準じて取り扱う旨を明らかにしている。

5 第 44 条の 6 《再資源化事業等高度化設備の特別償却》関係

【制度の概要】

令和 7 年度の税制改正において、青色申告書を提出する法人で資源循環の促進のための再資源化事業等の高度化に関する法律（以下「再資源化事業等高度化法」という。）の高度再資源化事業計画又は高度分離・回収事業計画について再資源化事業等高度化法の認定を受けたものが、再資源化事業等高度化法の施行の日（令和 7 年 11 月 21 日）から令和 10 年 3 月 31 日までの間に、その認定に係る認定高度再資源化事業計画又は認定高度分離・回収事業計画に記載された廃棄物処理施設を構成する機械及び装置並びに器具及び備品のうち、再資源化事業等高度化法の再資源化事業等の高度化に著しく資する一定のものの取得等をして、その法人の高度再資源化事業又は高度分離・回収事業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、その取得価額（20 億円が上限）の 35%相当額の特別償却ができる制度が創設された（措法 44 の 6 ①）。

【新設】（取得価額の判定単位）

44の6-1 措置法令第28条の8の2第2項に規定する機械及び装置又は器具及び備品の1台又は1基の取得価額が2,000万円以上又は200万円以上であるかどうかについては、通常1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。

【解説】

- 1 本通達では、本制度の取得価額要件の判定を行う場合のその判定単位について明らかにしている。
- 2 本制度の適用対象資産（再資源化事業等高度化設備）は、減価償却資産の区分に応じてそれぞれ一定の規模のものと規定され（措法 44 の6①）、具体的には、機械及び装置にあつては1台又は1基（通常一組又は一式をもって取引の単位とされるものにあつては、一組又は一式。以下同じ。）の取得価額が2,000万円以上のものと、器具及び備品にあつては1台又は1基の取得価額が200万円以上のものと、それぞれ定められている（措令 28 の8の2②）。
- 3 この取得価額要件の判定に当たっては、通常1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又は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一定の基準額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。

【新設・改正】（圧縮記帳の適用を受けた場合の再資源化事業等高度化設備の取得価額要件の判定）

44 の 6－2 措置法令第 28 条の 8 の 2 第 2 項に規定する機械及び装置又は器具及び備品の取得価額が 2,000 万円以上又は 200 万円以上であるかどうかを判定する場合において、その機械及び装置又は器具及び備品が法第 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 6～47(共)－3 の 2 (2) 中「税額控除対象機械装置等」とあるのを「措置法令第 28 条の 8 の 2 第 2 項に規定する機械及び装置並びに器具及び備品」と読み替えた場合における 42 の 6～47(共)－3 の 2 (2) に掲げる場合を含む。）は、その圧縮記帳後の金額（上記の 42 の 6～47(共)－3 の 2 (2) に掲げる場合にあっては、42 の 6～47(共)－3 の 2 (2) に定める金額）に基づいてその判定を行うものとする。

【解説】

- 1 本通達では、本制度の適用対象資産（再資源化事業等高度化設備）について圧縮記帳の適用を受けた場合の取得価額要件の判定について明らかにしている。
- 2 本制度の適用対象資産は、減価償却資産の区分に応じてそれぞれ一定の規模のものと規定され（措法 44 の 6 ①）、具体的には、機械及び装置にあっては 1 台又は 1 基の取得価額が 2,000 万円以上のものと、器具及び備品にあっては 1 台又は 1 基の取得価額が 200 万円以上のものと、それぞれ定められているが（措令 28 の 8 の 2 ②）、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適用対象資産について本制度の適用を受けようとする場合に、その取得価額が一定の基準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問が生ずる。
- 3 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（令 54③）、本制度の適用に当たっても、措置法令第 28 条の 8 の 2 第 2 項の規定ぶりからみて同様に取り扱うのが相当である。そこで、本通達では、本制度の適用を受けようとする減価償却資産の取得価額が一定の基準額以上であるかどうかを判定する場合において、その適用対象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を明らかにしている。
なお、この場合には、特別償却限度額の計算も、圧縮記帳後の金額に基づいて行うこととなる。
また、本制度と措置法上の圧縮記帳とは重複適用できないこととされていることから（措法 65 の 7 ⑦等）、措置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、このような問題は生じない。
- 4 ところで、措置法通達 42 の 6～47(共)－3 の 2 の本文(2)では、一定の設備投資に係る法人税額の特別控除に関する規定の適用を受ける場合の取得価額について、減価償却資産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一定の設備投資に係る法人税額の特別控除に関する規定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、一定の設備投資に係る特例である本制度の取得価額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、本通達の括弧書で明らかにしている。

【新設】（取得価額の合計額が 20 億円を超えるかどうかの判定）

44 の 6－3 措置法第 44 条の 6 の規定の適用上、認定計画（同条第 1 項に規定する認定計画をいう。以下同じ。）に従って行う指定事業（同項に規定する指定事業をいう。以下同じ。）の用に供するために取得又は製作をする再資源化事業等高度化設備（同項に規定する再資源化事業等高度化設備をいう。以下同じ。）の取得価額の合計額が 20 億円を超えるかどうかは、その再資源化事業等高度化設備に係る同項各号に定める施設が記載されたその認定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再資源化事業等高度化設備の取得価額の合計額の上限の判定単位について明らかにしている。
- 2 本制度の特別償却限度額の計算の基礎となる再資源化事業等高度化設備の取得価額は、各再資源化事業等高度化設備の取得価額の合計で 20 億円を頭打ちとし、認定計画に従って行う指定事業の用に供するために取得又は製作をする再資源化事業等高度化設備の取得価額の合計額が 20 億円を超える場合には、20 億円にその指定事業の用に供した再資源化事業等高度化設備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ている（措法 44 の 6 ①）。
- 3 ここで、逐次、再資源化事業等高度化法第 11 条第 2 項第 9 号又は第 16 条第 2 項第 7 号に規定する廃棄物処理施設の整備を進めているような場合に、上記の取得価額の合計額の上限（20 億円）を法人単位で判定すべきか認定計画ごとに判定すべきか疑問が生ずる。
- 4 これについては、本制度は、再資源化事業等高度化法の認定を受けた「需要に応じた資源循環のために実施する再資源化のための廃棄物の収集、運搬及び処分の事業の実施に関する計画（高度再資源化事業計画）」又は「廃棄物から高度な技術を用いた有用なものの分離及び再生部品又は再生資源の回収を行う再資源化のための廃棄物の処分の事業の実施に関する計画（高度分離・回収事業計画）」に従って行う一定の設備投資に対する特別償却制度であるが、これらの計画の認定制度は、温室効果ガスの排出量削減の効果が高い資源循環を促進するために制定された再資源化事業等高度化法に規定され、環境大臣は、これらの計画ごとに、事業の内容が基本方針に照らして適切なものであるかどうか、その事業の内容が一定の基準に適合するものであるかなどの適合性を判断し、計画認定をすることとされている（再資源化事業等高度化法 11③、16③）。また、本制度における計画の認定制度では、一の法人が複数の計画を作成し、その認定を受けることも予定されているが、それぞれの計画自体が再資源化事業等高度化法の目指すべき「温室効果ガスの排出量削減の効果が高い資源循環を促進する」ことにつながるものであると考えられる。
- 5 このような再資源化事業等高度化法の枠組みや計画単位での投資促進を予定していることを踏まえ、上記の取得価額の合計額の上限を法人単位で 20 億円で頭打ちとするのではなく、再資源化事業等高度化法に規定する廃棄物処理施設の整備に係るその廃棄物処理施設が記載さ

れた認定計画ごとに再資源化事業等高度化設備の取得価額の合計額が 20 億円を超えるかどうかを判定することを、本通達において留意的に明らかにしている。

【新設】（法人が共同して計画の認定を受けた場合の取得価額の計算）

44 の 6－4 認定計画が共同計画（次に掲げる計画をいう。以下同じ。）に係るものである場合において、その認定計画に従って行う指定事業の用に供するために取得又は製作をする再資源化事業等高度化設備の取得価額の合計額が 20 億円をその認定計画の共同作成者の間で合理的にあん分した金額を超えるときは、措置法第 44 条の 6 第 1 項の規定による特別償却限度額の計算の基礎となる個々の再資源化事業等高度化設備の取得価額は、そのあん分した金額にその再資源化事業等高度化設備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によるものとする。

- (1) 資源循環の促進のための再資源化事業等の高度化に関する法律第 11 条第 1 項に規定する高度再資源化事業を行おうとする者が共同して作成した同項に規定する高度再資源化事業計画
- (2) 同法第 16 条第 1 項に規定する高度分離・回収事業を行おうとする者が共同して作成した同項に規定する高度分離・回収事業計画

【解説】

- 1 本通達では、本制度の適用の前提となる再資源化事業等高度化法の認定高度再資源化事業計画又は認定高度分離・回収事業計画について、複数の法人が共同して高度再資源化事業計画又は高度分離・回収事業計画の認定を受けた場合に、本制度の対象となる再資源化事業等高度化設備の取得価額の合計額が 20 億円を超えるときにおける特別償却限度額の計算の基礎となる個々の再資源化事業等高度化設備の取得価額の計算方法を明らかにしている。
- 2 本制度の特別償却限度額の計算の基礎となる再資源化事業等高度化設備の取得価額は、各再資源化事業等高度化設備の取得価額の合計で 20 億円を頭打ちとし、認定計画に従って行う指定事業の用に供するために取得又は製作をする再資源化事業等高度化設備の取得価額の合計額が 20 億円を超える場合には、20 億円にその指定事業の用に供した再資源化事業等高度化設備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ている（措法 44 の 6 ①）。すなわち、その 20 億円がいずれの再資源化事業等高度化設備の取得価額から成るかについては、特定の再資源化事業等高度化設備の取得価額から成るものとするのではなく、再資源化事業等高度化設備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、再資源化事業等高度化法の認定高度再資源化事業計画又は認定高度分離・回収事業計画については、複数の事業者が共同して高度再資源化事業計画又は高度分離・回収事業計画を作成し、認定の申請をすることも予定されているが、認定計画が複数の事業者が共同して作成した計画に係るものである場合において、これらの事業者が取得又は製作をする再資源化事業等高度化設備の取得価額の合計額が 20 億円を超えるときに、特別償却限度額の計算の基礎となる取得価額をどのように計算するのか疑問が生ずる。

- 4 この点、本制度が再資源化事業等高度化法の認定を受けた「需要に応じた資源循環のために実施する再資源化のための廃棄物の収集、運搬及び処分の事業の実施に関する計画（高度再資源化事業計画）」又は「廃棄物から高度な技術を用いた有用なものの分離及び再生部品又は再生資源の回収を行う再資源化のための廃棄物の処分の事業の実施に関する計画（高度分離・回収事業計画）」に従って行う一定の設備投資に対する特別償却制度であることを踏まえ、措置法通達 44 の 6－3において取得価額の合計額の上限を認定計画ごとに判定することとしているが、これらの計画が複数の法人によって共同して作成されたものであったとしても、その計画を実施することによる「温室効果ガスの排出量削減の効果が高い資源循環を促進」することに何ら変わりはない。換言すれば、複数の法人が共同してこれらの計画を作成していたからといって、措置法通達 44 の 6－3 と別異に取り扱う理由はなく、1 計画の取得価額の合計額の上限は 20 億円であると考えるのが相当である。
- 5 そこで、本通達においては、認定計画が複数の事業者が共同して作成した計画に係るものである場合において、その認定計画に従って行う指定事業の用に供するために取得又は製作をする再資源化事業等高度化設備の取得価額の合計額が 20 億円をその認定計画の共同作成者の間で合理的にあん分した金額を超えるときは、そのあん分した金額に基づき、本制度の対象となる再資源化事業等高度化設備の取得価額の調整計算を行うこととしている。

なお、この「合理的にあん分した金額」の計算については、例えば、X 年において、A 社（3 月決算）の再資源化事業等高度化設備の取得価額の合計額が 15 億円、B 社（9 月決算）の再資源化事業等高度化設備の取得価額の合計額が 10 億円である場合に、A 社の X 年 3 月期において上記の取得価額の合計額の上限を 15 億円とし、B 社の X 年 9 月期において取得価額の合計額の上限を 5 億円とすることは、A 社に対して上限額を優先的に割り当てているのと同じであり、「合理的にあん分した金額」と認められないのは言うまでもない。一方で、例えば、実際に取得又は製作をした再資源化事業等高度化設備の取得価額の比に基づき、A 社の取得価額の合計額の上限を 12 億円（20 億円（上限額） $\times$ 15 億円（A 社の取得価額） $\div$ 25 億円（A 社と B 社の取得価額の合計））とし、B 社の取得価額の合計額の上限を 8 億円（20 億円（上限額） $\times$ 10 億円（B 社の取得価額） $\div$ 25 億円（A 社と B 社の取得価額の合計））とすることは、「合理的にあん分した金額」と認められるであろう。また、そのほか、認定計画に記載された再資源化事業等高度化設備の取得予定価額に基づき合理的にあん分している場合であっても、その取得予定価額が合理的に計算された金額であると認められるものであれば、「合理的にあん分した金額」と認められるであろう。ただし、いずれの場合であっても、「合理的にあん分した金額」の計算方法やその根拠となるべき事項その他参考となるべき事項を明らかにしておくことが望ましい。

【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）

44 の 6-5 認定計画に従って行う指定事業の用に供するために取得又は製作をする再資源化事業等高度化設備でその取得価額の合計額が 20 億円を超えるものを 2 以上の事業年度においてその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 20 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 44 条の 6 第 1 項の規定による特別償却限度額の計算の基礎となる個々の再資源化事業等高度化設備の取得価額は、次の算式による。

（算式）

$$\left(\begin{array}{l} \text{20 億円} \\ \text{—} \\ \text{超過事業年度前の各事業年度において指定} \\ \text{事業の用に供した再資源化事業等高度化設} \\ \text{備の取得価額の合計額（注 1）} \end{array} \right) \times \frac{\begin{array}{l} \text{超過事業年度において指定事業の用に供した} \\ \text{個々の再資源化事業等高度化設備の取得価額} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{超過事業年度において指定事業の用に供した再} \\ \text{資源化事業等高度化設備の取得価額の合計額} \end{array}}$$

（注）1 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再資源化事業等高度化設備については、その取得価額の調整は行わないことに留意する。

2 認定計画が共同計画に係るものである場合には、本文及び算式中「20 億円」とあるのは「20 億円を認定計画の共同作成者の間で合理的にあん分した金額」とする。

【解説】

- 1 本通達では、本制度の対象となる再資源化事業等高度化設備を複数取得し、その取得価額の合計額が上限を超える場合で、それぞれの再資源化事業等高度化設備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 本制度の特別償却限度額の計算の基礎となる再資源化事業等高度化設備の取得価額は、各再資源化事業等高度化設備の取得価額の合計で 20 億円を頭打ちとし、認定計画に従って行う指定事業の用に供するために取得又は製作をする再資源化事業等高度化設備の取得価額の合計額が 20 億円を超える場合には、20 億円にその指定事業の用に供した再資源化事業等高度化設備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ている（措法 44 の 6 ①）。すなわち、その 20 億円がいずれの再資源化事業等高度化設備の取得価額から成るかについては、特定の再資源化事業等高度化設備の取得価額から成るものとするのではなく、再資源化事業等高度化設備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、一の認定計画に従って廃棄物処理施設を整備する場合において、再資源化事業等高度化設備の取得価額の合計額が上限を超え、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の計算については、その同一の認定計画に基づいて取得する再資源化事業等高度化設備の全部に上限額を配賦するという考え方、あるいは、その適用を受ける再資源化事業等高度化設備の取得価額の合計額が上限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特別償却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再資源化事業等高度化設備の取得価額が初めて上限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再資源化事業等高度化設備の取得価額の調整計算を行うこととしている。
- 4 なお、認定計画については、複数の事業者が共同して高度再資源化事業計画又は高度分離・回収事業計画を作成し、認定の申請をすることも予定されているが、認定計画が複数の事業者が共同して作成した計画に係るものである場合における取得価額の合計額の上限については、措置法通達 44 の 6－4 と同様に取り扱うこと、すなわち、20 億円をその認定計画の共同作成者の間で合理的にあん分した金額とすることを本通達の注書 2 において明らかにしている。

6 第 66 条の 6 ～ 第 66 条の 9 《内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例》関係

【改正の概要】

令和 8 年度の税制改正において、外国子会社合算税制（措法 66 の 6）における外国関係会社の本店所在地国の外国法人税の税率が所得の額に応じて高くなる場合に最高税率を用いて租税負担割合を計算することができる特例について、その最高税率が適用されることが通常見込まれないこと、その最高税率が適用される所得の額の区分が適用される所得の金額が極めて限定されていることその他の事情により本特例を適用することが著しく不適當であると認められる場合には、本特例を適用できないこととする改正が行われた（措令 39 の 17 の 2 ②四）。

【改正】（累進税率の場合の特例の適用）

66 の 6－27 措置法令第 39 条の 17 の 2 第 2 項第 4 号の規定の適用に当たっては、次のことに留意する。

- (1) 同号の規定は、その本店所在地国の外国法人税の税率が所得の額に応じて高くなる場合に適用されるのであるから、法人の所得の区分に応じて税率が異なる場合には、同号の規定は適用されないこと。
- (2) 同号ただし書の「当該最も高い税率が適用されることが通常見込まれないこと」には、例えば、その本店所在地国の経済規模を踏まえれば、その本店所在地国内の法人に対して適用されることが想定し難いような高額所得の区分に対し、措置法第 66 条の 6 第 1 項、第 8 項又は第 10 項の規定の適用が免除となる税率が設定されていることが該当すること。
- (3) 同号ただし書の「当該最も高い税率が適用される所得の額の区分が適用される所得の金額が極めて限定されていること」には、例えば、その本店所在地国の累進課税制度において、最高税率が適用される所得の金額が少額の金額に限定されているといった特殊な累進課税制度であることが該当すること。
- (4) 同号ただし書の「その他の事情」には、例えば、本店所在地国において、形式的には累進課税制度の最高税率が適用されるものの、税額控除、補助金等により、実際の法人税の負担が著しく低くなることにより、実質的には同号ただし書の「当該最も高い税率が適用されることが通常見込まれないこと」と同様の状況となるような制度が設けられていることが該当すること。

【解説】

- 1 措置法第 66 条の 6（内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例）は、外国子会社等を利用した租税回避を抑制するため、一定の要件に該当する外国子会社等の所得に相当する金額について、日本の親会社の所得とみなして合算し、日本で課税する制度である。

ただし、外国関係会社の租税負担割合が一定の割合（特定外国関係会社は 27%、それ以外の外国関係会社は 20%）以上の場合には、合算課税の適用を免除することとされている。

本税制の適用免除の基準となる租税負担割合は、外国関係会社の各事業年度の所得に対して課される租税の額をその所得の金額で除して計算した割合とされており、この租税の額は、外国関係会社の各事業年度の決算に基づく所得の金額につき、その本店所在地国又は本店所在地国以外の国若しくは地域において課される外国法人税の額とされている。ただし、外国関係会社の本店所在地国の外国法人税の税率が所得の額に応じて高くなる場合（いわゆる累進課税制度である場合）の租税負担割合については、これらの税率をこれらの税率のうち最も高い税率であるものとして算定した外国法人税の額を用いて計算することができることとする特例（以下「累進税率特例」という。）が措置されている。

2 令和8年度の税制改正において、累進税率特例は、外国関係会社の本店所在地国において、累進税率の最も高い税率が適用されることが通常見込まれないこと、その最も高い税率が適用される所得の額の区分が適用される所得の金額が極めて限定されていることその他の事情により、累進税率特例を適用することが著しく不相当であると認められる場合は、適用することができないこととされた。

したがって、累進税率特例を適用することが著しく不相当と認められる累進課税制度を有する国又は地域を本店所在地国とする外国関係会社の租税負担割合は、原則どおり実際に課される外国法人税の額に基づき計算することになる。

3 平成4年度の税制改正において、軽課税国指定制度が廃止され、外国関係会社の各事業年度の租税負担割合（当時は25%）に基づき合算の対象となる法人に該当するかどうかを判定する制度に改組されたところ、累進税率特例は、外国関係会社の各事業年度の租税負担割合の計算において、ある事業年度の所得の金額が少なかったために低率の累進税率が適用され、その事業年度の所得に対する租税の額が少なくなり租税負担割合が低く計算されるケースに対応するために措置されたものである。

4 ところが、近年、諸外国の外国子会社合算税制等を調査した上で、当該税制の適用を回避するように自国の税制の制度設計をすることにより、現地における経済活動実態が伴わない企業の誘致を行うような国又は地域も把握されており、我が国の税制の特例等を利用した租税回避のリスクが高まっている。

ある国において、同国に所在する法人に対して適用されることが想定し難いような高額所得の区分に対して最高税率27%以上の累進税率が設定された累進課税制度を採用することにより、この累進税率特例を受け、我が国の外国子会社合算税制の適用を回避する事例が把握されている。

そこで、令和8年度の税制改正においては、上記2のとおり改正が行われたのである。

5 本通達(2)では、「当該最も高い税率が適用されることが通常見込まれないこと」には、例えば、本店所在地国において、その本店所在地国の経済規模を踏まえれば、その本店所在地国内の法人に対して適用されることが想定し難いような高額所得の累進区分に対し、措置法第66条の6第1項、第8項又は第10項の規定（外国子会社合算税制）の適用が免除となる税率（例えば、27%）が設定されていることが該当することを留意的に例示することにより明らかにしている。

上記4で記載した事例は、これに該当することとなるのはいうまでもない。

なお、「通常見込まれない」とあるとおり、実際にその最高税率が適用される法人があったとしても、直ちに本通達(2)に該当しないとまではいえず、例えば、その最高税率が適用される所得の額がその国又は地域の経済規模の実情に沿っているのかどうか等の判断が必要になると考えられる。

本通達(3)では、「当該最も高い税率が適用される所得の額の区分が適用される所得の金額が極めて限定されていること」には、例えば、その本店所在地国の累進課税制度において、最高税率が適用される所得の金額が少額の金額に限定されているといった特殊な累進課税制度であることが該当することを留意的に例示することにより明らかにしている。

例えば、所得の金額（Xドル）のうち0ドルから「X－100」ドルまでに対しては一般的な累進課税制度による段階的な税率（例えば、5%、10%、15%）が適用され、残りの100ドルのみに外国子会社合算税制の適用免除となる税率（例えば、27%）が適用されるような制度や、総所得の額の0.1%の金額に対してのみに外国子会社合算税制の適用免除となる税率が適用されるような制度があれば、これに該当すると考えられる。これは、一見すると累進課税制度と受け取られるような、一定額について高い税率を乗ずることとするような定めであろうかとも考えられるところであるが、実態は、先に100ドルや総所得の額の0.1%の金額について高い税率である27%の税率を乗ずることとなり、それらの額を超える部分の金額について低い税率を乗ずることとなるのであるから、所得の額に累減して課税される制度であるとも考えられる。このような場合は、累進税率特例の趣旨を没却するものである。

本通達(4)では、「その他の事情」には、形式的には措置法令第39条の17の2第2項第4号本文を適用できるような累進課税制度であったとしても、税額控除、補助金等により、実質的には同号ただし書の「当該最も高い税率が適用されることが通常見込まれないこと」と同様の状況となるような制度が設けられていることが該当することを留意的に例示することにより明らかにしている。これは、当然に、累進税率特例の趣旨を没却するものであるため、同号本文の規定によることが著しく不適當であると認められるのである。

また、当然に、「当該最も高い税率の適用を受けることが通常見込まれないこと」若しくは「当該最も高い税率が適用される所得の額の区分が適用される金額が極めて限定されていること」又は本通達(4)の事情に類する事情であって、その税率の水準、所得の額の区分その他の事情により、同号本文の規定によることが著しく不適當であると認められることがあれば、累進税率特例の適用は認められないものと考えられる。

- 6 なお、措置法令第39条の17の2第2項第4号ただし書は、「当該最も高い税率が適用されることが通常見込まれないこと、当該最も高い税率が適用される所得の額の区分が適用される所得の金額が極めて限定されていることその他の事情」により、累進税率特例を適用することが「著しく不適當であると認められる場合」に限り適用されるものであることから、単に外国関係会社の所得の額が低いことにより最高税率が適用されなかったことのみをもって累進税率特例の適用を否定するものではないことに留意する必要がある。