

令和5年6月20日付課法2－8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）による主な改正点は、次のとおりです。

第1 法人税基本通達関係

1 事業年度（改正）

土地改良法の改正による土地改良区から一般社団法人又は認可地縁団体への組織変更制度の創設に伴い、公共法人が事業年度の中途において公益法人等又は普通法人に該当することとなった場合には、その該当することとなった日の前日に事業年度が終了し、これに続く事業年度はその翌日から開始するものとされました。

○ 公共法人が収益事業を行う公益法人等に該当することとなった事実が生じた日等（基通1－2－6 改正）

土地改良区（公共法人）が非営利型法人である一般社団法人（収益事業を行うものに限ります。）若しくは認可地縁団体（収益事業を行うものに限ります。）又は非営利型法人以外の一般社団法人に該当することとなった場合のその該当することとなった事実が生じた日は、土地改良法の規定による組織変更の区分に応じ、それぞれ、その組織変更の効力発生日をいうことを明らかにしています。

2 暗号資産（改正）

自己が発行した暗号資産については、その取得価額が発行のために要した費用の額とされるとともに、法人が事業年度末において有する暗号資産のうち、次の(1)及び(2)のいずれにも該当するものは、時価評価の対象となる暗号資産から除かれました。

- (1) 自己が発行した暗号資産でその発行の時から継続して保有しているものであること。
- (2) その暗号資産の発行の時から継続して次のいずれかにより譲渡制限が付されているものであること。
 - イ 他の者に移転することができないようにする技術的措置として一定の措置がとられていること。
 - ロ 一定の要件を満たす信託の信託財産としていること。

○ 発行のために要した費用の額に含まれないものの例示（基通2－3－62の2 新設）

次に掲げるような費用の額は、上記 2 の「発行のために要した費用の額」に含まれないことを明らかにしています。

- イ 資金調達の目的で暗号資産を発行する法人が、当該暗号資産の発行に係る計画の設計（いわゆるホワイトペーパーの作成を含みます。）等のために他の者へ支払うコンサルタント料、相談料又は顧問料
- ロ 自己が発行する暗号資産について、上記 2(2)イ又はロによる譲渡制限を付すために要する費用

○ 技術的措置の意義（基通 2－3－67の 2 新設）

上記 2(2)イの他の者に移転することができないようにする技術的措置として、例えば、次に掲げるような措置が該当することを明らかにしています。

- イ ロックアップコード（あらかじめ定められた特定の条件の成立まで対象となる暗号資産の移転を不能にする条件式をいいます。以下同じです。）のうち一定期間の経過がその特定の条件として定められているもの（当該ロックアップコードを変更できる権能を持ついわゆる特権 ID を設定していないものに限りします。）の設定をする措置
- ロ 暗号資産の移転を可能にするために必要な条件として複数の秘密鍵を設定し、それらの秘密鍵を関係者以外の者を含む複数の者でそれぞれ管理することにより、当該関係者のみによっては当該暗号資産を移転することができないようにする措置（その移転することができない期間が定められているものに限りします。）

※ 上記ロの関係者とは、その暗号資産を発行した内国法人（その内国法人との間に完全支配関係がある他の者を含みます。）の役員及び使用人並びにこれらの者と一定の関係を有する者をいいます。

○ 一定期間の経過以外の条件により譲渡制限を付した場合の取扱い（基通 2－3－67の 3 新設）

法人が、ロックアップコードの設定をする措置により自己が発行し、かつ、保有する暗号資産に対し譲渡制限を付す場合において、当該譲渡制限が解除される条件を一定期間の経過以外の条件のみとしているときであっても、その条件がその成立におおむね 1 月を超える期間を要すると見込まれるものである場合の当該ロックアップコードは、「一定期間の経過がその特定の条件として定められているもの」に該当するものとして取り扱うことを明らかにしています。

○ 継続して譲渡制限が付されているものとして取り扱う期間（基通 2－3－67の 4 新設）

発行の時から継続して譲渡制限が付されている暗号資産のうち、例えば、次に掲げる場合の当該暗号資産については、その経緯を明らかにする書類の保存がある場合に限り、その解除をしてから再度譲渡制限を付すまでの期間（おおむね1月以内の期間に限りです。）は継続して譲渡制限が付されているものとして取り扱うことを明らかにしています。

- イ 資金調達環境の変化その他の事情により譲渡制限期間が経過する前にその暗号資産の一部を譲渡する必要性が生じたことにより、一度全ての暗号資産について譲渡制限を解除し、当該解除の後に譲渡をしない暗号資産について改めて譲渡制限を付す必要がある場合
- ロ 譲渡制限期間が経過する前に一部の秘密鍵につき紛失又は盗難等による流出があったこと等譲渡制限の安定的な維持が困難になったことにより、当該譲渡制限の解除をしてから改めて譲渡制限を付す必要がある場合

○ 特定自己発行暗号資産に該当しなくなった時（基通2-3-67の5 新設）

特定自己発行暗号資産（上記2(1)及び(2)のいずれにも該当する暗号資産をいいます。）に該当しなくなった時について、上記2(2)イ又はロのいずれの方法で譲渡制限を付しているかに応じ、それぞれどのような事実があった時をいうのか、例示により明らかにしています。

第2 租税特別措置法通達関係

1 試験研究を行った場合の税額控除制度（改正）

試験研究を行った場合の税額控除制度（研究開発税制）について、試験研究費の範囲から、性能向上を目的としないことが明らかな開発業務の一部として考案されるデザインに基づき行う設計及び試作に要する費用が除外されました。

また、特別試験研究費の額に係る税額控除制度の対象となる試験研究費の額に、次の要件の全てを満たす試験研究に係る(2)イの額等が追加されました。

- (1) その法人の役員又は使用人である次の者（以下「新規高度研究業務従事者」といいます。）に対して人件費を支出して行う試験研究であること。
 - イ 博士の学位を授与された者で、その授与された日から5年を経過していないもの
 - ロ 他の者（その法人との間に一定の資本関係がある者を除きます。）の役員又は使用人として10年以上専ら研究業務

に従事していた者で、その法人（その法人との間に一定の資本関係がある者を含みます。）の役員又は使用人となった日から5年を経過していないもの

- (2) 次のイの額がロの額のうちに占める割合（以下「新規高度人件費割合」といいます。）を前期の新規高度人件費割合で除して計算した割合が1.03以上である法人又は前期高度人件費割合が0である法人が行う試験研究（工業化研究を除きます。）であること。

イ 試験研究費の額（工業化研究に係る試験研究費の額を除きます。）のうち新規高度研究業務従事者に対する人件費の額

ロ 試験研究費の額のうちその法人の役員又は使用人である者に対する人件費の額

- (3) 次のいずれかに該当する試験研究であること。

イ その内容に関する提案が広く一般に又は広くその法人の使用人に募集されたこと。

ロ その内容がその試験研究に従事する新規高度研究業務従事者から提案されたものであること。

ハ その試験研究に従事する者が広く一般に又は広くその法人の使用人に若しくは広くその法人の役員及び使用人に募集され、その試験研究に従事する新規高度研究業務従事者がその募集に応じた者であること。

このほか、一般試験研究費の額に係る税額控除制度の税額控除割合等について、所要の改正が行われました。

○ 試験研究に含まれないもの（措通42の4(1)－2 改正）

試験研究に含まれない活動のうち、「単なる製品のデザインの考案」は、性能向上を目的としないことが明らかな開発業務の一部として行うデザインの考案であることを明確化するとともに、その考案されたデザインに基づき行う設計又は試作は、試験研究に含まれない活動に該当することを明らかにしています。

○ 学位の意義（措通42の4(4)－3の2 新設）

上記1(1)イの「博士の学位」については、その学位を授与された者が、その学位を得るための研究活動の過程で習得した専門的知識をもって試験研究に従事する場合におけるその学位をいうことを留意的に明らかにしています。

○ 被合併法人等において募集が行われていた場合の取扱い（措通42の4(4)－3の3 新設）

上記 1(3)イの「募集」は、広く一般に又は広くその法人の使用人に対して行われたものでなければならぬところ、例えば、法人が他の法人から合併、分割又は現物出資により当該他の法人が行っていた試験研究に関する事業の移転を受ける場合において、当該他の法人において当該試験研究の内容に関する提案が広く当該他の法人の使用人に募集されていたときは、広くその法人の使用人に対して行われたものと取り扱うことを明らかにしています。

○ **新規高度研究業務従事者であることを明らかにする書類（措通42の4(4)－3の4 新設）**

上記 1(1)の新規高度研究業務従事者であることを明らかにする書類の例示として、その法人の役員又は使用人が上記 1(1)イ又はロのいずれに該当するかに応じ、授与された学位に係る学位記の写し又はその者により作成された職務経歴書等（一定の事項が記載されているものに限り、）が該当することを明らかにしています。

2 中小企業投資促進税制（改正）

中小企業投資促進税制について、対象資産から、コインランドリー業（主要な事業であるものを除きます。）の用に供する機械装置でその管理のおおむね全部を他の者に委託するものを除外することとされました。

このほか、対象資産となる船舶について、所要の改正が行われました。

○ **主要な事業であるものの例示（措通42の6－1の3 新設）**

上記 2の「主要な事業であるもの」の例示として、次に掲げるような行為が該当することを明らかにしています。

イ 中小企業者等がその所有する店舗、事務所等の一面を活用して、いわゆるコインランドリーを利用させる役務を提供する行為

ロ 公衆浴場を営む中小企業者等がその利用客に対して、いわゆるコインランドリーを利用させる役務を提供する行為

3 農業経営基盤強化準備金制度及び農用地等を取得した場合の課税の特例（改正）

農業経営基盤強化準備金制度及び農用地等を取得した場合の課税の特例について、対象となる特定農業用機械等から取得価額が30万円未満の資産が除外されました。

○ 取得価額の判定単位（措通61の3－1の2 新設）

本特例の適用を受けようとする資産の取得価額が30万円以上であるかどうかについては、通常一単位として取引される単位ごとに判定するところ、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ことを明らかにしています。

○ 圧縮記帳の適用を受けた場合の特定農業用機械等の取得価額要件の判定（措通61の3－1の3 新設）

本特例の適用を受けようとする資産の取得価額が30万円以上であるかどうかを判定する場合において、その資産が法人税法第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ます。

4 特定の資産の買換えの場合等の課税の特例（改正）

特定の資産の買換えの場合等の課税の特例について、交換以外で譲渡資産を譲渡した日と買換資産を取得した日が同一事業年度内の場合には、譲渡資産を譲渡した日又は買換資産を取得した日のいずれか早い日の属する3月期間の末日の翌日以後2月以内に本特例の適用を受ける旨、適用を受けようとする措置（租税特別措置法第65条の7第1項の表の各号）の別、取得予定資産又は譲渡予定資産の種類等を記載した届出書を納税地の所轄税務署長に届け出ることが適用要件に加えられました。

また、長期所有の土地、建物等から国内にある土地、建物等への買換えについて、東京都特別区の区域から地域再生法の集中地域以外の地域への本店又は主たる事務所の所在地の移転を伴う買換えの課税の繰延べ割合が90%（改正前：80%）に引き上げられ、同法の集中地域以外の地域から東京都の特別区の区域への本店又は主たる事務所の所在地の移転を伴う買換えの課税の繰延べ割合が60%（改正前：70%）に引き下げられました。

このほか、日本船舶から環境への賦課の低減に資する一定の日本船舶への買換えに係る港湾の作業船について譲渡資産の対象から平成23年1月1日以後建造された船舶が除外される等、所要の改正が行われました。

○ 届出をした場合における買換資産（措通65の7(1)－16 新設）

法人が、上記4の届出をした場合において、例えば、次に掲げるような事情により、その届出に係る届出書に記載した取得予定資産の全部又は一部を取得することが困難となったため、その取得予定資産以外の資産を取得した場合であっても、その取得した資産は届出をした場合における買換資産に該当するものとして、本特例の適用を受けられることを明らかにしています。

イ その届出をした日後に生じた事情により、その取得に関する計画の変更を余儀なくされたこと。

ロ 売主その他の関係者との交渉が成立せず、その取得ができなかったこと。

ハ イ又はロに準ずる特別な事情があること。

○ 買換資産の取得価額が譲渡資産の対価の額を超える場合（措通65の7(1)－17 新設）

買換資産の取得価額（当該買換資産が取得見込資産である場合は、その見込額）が、当該買換資産の取得に充てるために既に譲渡された譲渡資産の対価の額を超える場合において、その既にされた譲渡後に譲渡され、又は譲渡することが見込まれる他の譲渡資産があるときは、当該買換資産のうち当該対価の額を超える金額に相当する部分を一の買換資産とみなして、上記4の届出をすることを明らかにしています。

○ 建造された船舶の意義（措通65の7(1)－25 新設）

港湾の作業船について譲渡資産の対象から除かれる「平成23年1月1日以後に建造されたもの」とは、同日以後に竣工した船舶をいうところ、同日前に建造に着手したことを明らかにする書類の保存がある場合の当該船舶については、同日以後に建造された船舶に該当しないものとして取り扱うことを明らかにしています。

○ 本店資産であるかどうかの判定（措通65の7(3)－1の2 新設）

法人が、その本店所在地を現に本店又は主たる事務所として使用する建物等（建物及び構築物並びにこれらの敷地の用に供される土地等をいいます。）の所在地から買換資産の所在地へ移転しようとする場合において、当該買換資産の取得が間に合わないために、一時的に本店所在地を他の建物等の所在地へ移転させた場合においても、その譲渡する建物等は租税特別措置法第65条の7第14項の本店資産に該当することを明らかにし、一方で、法人が、当該他の建

物等を譲渡したとしても、その譲渡をする他の建物等は同項の本店資産に該当しないことを留意的に明らかにしています。

○ 確定申告書添付書類等による届出の代用（措通65の7(5)－2の2 新設）

次に掲げる届出については、それぞれ次に定める書類に当該届出に係る法定の記載事項が記載されている場合には、当該届出がされたものとして取り扱うことを明らかにしています。

イ 租税特別措置法第65条の7第1項の届出

その届出の期限までに同項の適用を受けようとする事業年度の確定申告書の提出がされた場合において、同条第5項の規定により当該確定申告書に添付された明細書

ロ 租税特別措置法第65条の7第9項の届出

同項の規定の適用を受けようとする買換資産（同一の三月期間内に同項の譲渡及び取得が行われた場合の当該買換資産に限ります。）を移転させる同項の適格分割等が当該三月期間内に行われた場合において、同条第11項の規定により納税地の所轄税務署長に提出された書類

5 特定事業活動として特別新事業開拓事業者の株式の取得をした場合の課税の特例（改正）

特別新事業開拓事業者に対し特定事業活動として出資をした場合の課税の特例（オープンイノベーション促進税制）について、対象となる特定株式に、発行法人以外の者から購入により取得した特別新事業開拓事業者の株式でその取得により総株主の議決権の過半数を有することとなるものが加えられました。

このほか、増資特定株式に係る取得価額の上限の見直し等、所要の改正が行われました。

○ 特定株式の取得の日の判定（措通66の13－1 改正）

上記5の購入により取得した特別新事業開拓事業者の株式の取得の日については、その引渡しの日によることを明らかにしています。

6 認定株式分配に係る課税の特例（新設）

令和5年4月1日から令和6年3月31日までの間に産業競争力強化法の事業再編計画の認定を受けた法人が同法の特定剰余金配当として行う現物分配で完全子法人の株式が移転するものは、株式分配に該当することとし、その現物分配のうち一定の要件に該当するものは、適格株式分配に該当することとされました。

○ 認定株式分配の場合の適格株式分配の要件に係る従業員の範囲等（措通68の2の2－1 新設）

認定株式分配が適格株式分配に該当するかどうかの判定において、租税特別措置法施行令第39条の34の3第1項第4号の「従業員」及び同項第5号の「主要な事業」については、法人税基本通達1－4－4及び1－4－5の取扱いを準用することを明らかにしています。

第3 その他

「阪神・淡路大震災に関する諸費用の法人税の取扱いについて」ほか3件の法令解釈通達を廃止します。