

2 第44条の4《特定農産加工品生産設備等の特別償却》関係

【制度の概要】

平成23年12月の税制改正により、青色申告書を提出する法人で特定農産加工業経営改善臨時措置法に規定する特定農産加工業者に該当するもののうち経営改善措置に関する計画について承認を受けたものが、平成24年4月1日から平成26年3月31日までの間に、その承認に係る経営改善計画に記載された一定の機械及び装置（以下「特定農産加工品生産設備」という。）でその製作の後事業の用に供されたことのないものの取得等をして、これを当該法人の特定農産加工業に属する事業の用に供した場合には、初年度においてその特定農産加工品生産設備の取得価額の30%相当額の特別償却ができる制度が創設された(措法44の4①)。

なお、連結納税制度においても同様の規定が定められている。

【新設】(中小企業者であるかどうかの判定の時期)

44の4(1)-1 法人が、措置法第44条の4第1項に規定する「中小企業者」に該当する法人であるかどうかは、その取得し、又は製作した同項に規定する特定農産加工品生産設備（以下「特定農産加工品生産設備」という。）を事業の用に供した日の現況によって判定するものとする。

【解説】

- 1 本制度による特別償却制度（措法44の4①）の適用対象となる中小企業者とは、資本金の額若しくは出資金の額が1億円以下の法人のうち次に掲げる法人以外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人以下の法人をいうこととされている（措令27の4⑩）。
 - ① その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（資本金の額若しくは出資金の額が1億円を超える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人を超える法人をいい、中小企業投資育成株式会社を除く。②において同じ。）の所有に属している法人
 - ② ①の法人のほか、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
- 2 この「中小企業者」に該当するかどうかの判定は、上記1のとおり資本金の額若しくは出資金の額又は従業員数の外形的基準で行うこととされているため、その判定の時期として、例えば、①期首、②特定農産加工品生産設備を取得し、又は製作した時、③特定農産加工品生産設備を事業の用に供した時あるいは④期末をあげることができ、これらの時期のうちいずれの時期において中小企業者に該当しても、他のいずれかの時期においては中小企業者に該当しないということがあり得るところである。このため、中小企業者に該当するかどうかの判定をいつの時点で行うべきかという疑問が生ずる。
- 3 ところで、中小企業者に係る特別償却制度は、中小企業者が行う設備投資に対する税制上の優遇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もとに特定農産加工品生産設備を取得し、又は製作してこれを対象事業の用に供することを予定しているものといえる。このため、中小企業者であるという現況のもとに特定農産加工品生産設備を取得し、又は製作して対象事業の用に供した法人につき、期末において中小企業者に該当しなくなったとして本制度の適用を受けられないとすることは、当該法人に思わぬ税負担を強いることになり、ひいては設備投資計画の修正を余儀なくさせる結果をも生ずることとなり、本制度の趣旨に合致しないこととなる。
- 4 そこで、中小企業者に該当するかどうかの判定は、その特定農産加工品生産設備を取得し、又は製作して対象事業の用に供した時の現況により行う旨を、本通達において明らかにしている。したがって、特定農産加工品生産設備の取得等をした時において中小企業者に該当していたとしても、それを長期間貯蔵していたために、対象事業の用に供した時には中小企業者に該当しなくなった場合には、この特別償却制度の適用はないことになる。
- 5 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の25(1)-1）を定めている。

【新設】(事業の用に供したものとされる資産の貸与)

44 の 4(1)－2 法人が、自己の下請業者（措置法第 44 条の 4 第 1 項に規定する経営改善計画の承認を受けたものに限る。）で同項の特定農産加工業（以下「特定農産加工業」という。）に属する事業を営むものに対し、当該事業の用に供する特定農産加工品生産設備を貸し付けている場合において、当該特定農産加工品生産設備が専ら当該法人の製造する製品の加工等の用に供されるものであるときは、その貸し付けている特定農産加工品生産設備は当該法人の営む特定農産加工業に属する事業の用に供したものととして取り扱う。

(注) 自己の計算において原材料等を購入し、これをあらかじめ指示した条件に従って下請加工させて完成品とするいわゆる製造問屋の事業は、特定農産加工業に属する事業に該当しない。

【解説】

- 1 法人で経営改善措置に関する計画の承認を受けたものが、特定農産加工品生産設備でその製作の後事業の用に供されたことのないものの取得等をして、これを当該法人の特定農産加工業に属する事業の用に供した場合には、その特定農産加工品生産設備について特別償却ができるのであるが、法人が下請業者に対し特定農産加工品生産設備を貸与した場合に、その貸与が「特定農産加工業に属する事業の用に供した場合」に該当するのかが問題となる。
- 2 この点、下請業者に貸し付けた特定農産加工品生産設備が、専ら経営改善措置に関する計画の承認を受けた法人の製造する製品の加工等の用に供されるものであり、当該下請業者が経営改善措置に関する計画の承認を受けて特定農産加工業に属する事業を営むものであるときには、当該特定農産加工品生産設備は当該法人の営む特定農産加工業に属する事業の用に供されているものと同視して特定農産加工品生産設備の特別償却の適用を認めることとしている。本通達では、このことを明らかにしている。
なお、いわゆる製造問屋は、自ら製造の事業を営んでいる者ではないから、製造問屋が下請業者に特定農産加工品生産設備を賃貸しても、この取扱いの適用はない。
- 3 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 25(1)－2）を定めている。

【新設】(取得価額の判定単位)

44の4(1)-3 措置法令第28条の7第1項に規定する機械及び装置の1台又は1基の取得価額が340万円以上であるかどうかについては、通常一単位として取引される単位ごとに判定するのであるが、個々の機械及び装置の本体と同時に設置する自動調整装置又は原動機のような附属機器で当該本体と一体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 本制度は、適用対象設備となる機械及び装置について規模基準を採っており、1台又は1基の取得価額が340万円以上であるものについて適用される(措法44の4①、措令28の7①)。

本通達では、この規模基準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、例えば、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や原動機のような附属機器でその機械及び装置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340万円以上であるかどうかの判定を行うことができることを明らかにしている。

- 2 連結納税制度においても、同様の通達(連措通68の25(1)-3)を定めている。

【新設】(圧縮記帳をした特定農産加工品生産設備の取得価額)

44の4(1)-4 措置法令第28条の7第1項に規定する機械及び装置の取得価額が340万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は、その圧縮記帳後の金額に基づいてその判定を行うものとする。

【解説】

- 1 本制度は、適用対象設備となる機械及び装置について規模基準を採っており、取得価額が340万円以上のものに限ることとされているが(措令28の7①)、本制度と法人税法上の圧縮記帳制度とは重複適用が可能であるから、同法上の圧縮記帳の適用を受けた特定農産加工品生産設備について本制度の適用を受ける場合に、その取得価額が340万円以上であるかをその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が問題となる。
- 2 この点、法人税法上の圧縮記帳の適用を受けた減価償却資産については、圧縮記帳後の金額を税務上の取得価額とするものとされており(法令54③)、本制度の適用に当たっても、措置法令第28条の7第1項の規定振りからみて同様に取り扱うべきものと解される。
- 3 そこで、本通達において、法人税法上の圧縮記帳の適用を受けた設備が、特定農産加工品生産設備の規模基準を満たすかどうかは、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。この場合、特別償却の計算も、圧縮記帳後の金額に基づいて行うこととなる。
- 4 なお、この特別償却と措置法上の圧縮記帳制度とは重複適用ができないこととされているから(措法53①)、措置法上の圧縮記帳の適用を受けた特定農産加工品生産設備については、このような問題は生じない。
- 5 連結納税制度においても、同様の通達(連措通68の25(1)-4)を定めている。