

3 第42条の12の2《国内の設備投資額が増加した場合の機械等の特別償却又は法人税額の特別控除》関係

【制度の概要】

この制度は、青色申告法人が平成25年4月1日から平成27年3月31日までの間に開始する各事業年度（設立事業年度を除き、以下「適用対象年度」という。）において取得等をした一又は二以上の生産等設備を構成する減価償却資産で国内の事業の用に供するもの（以下「生産等資産」という。）のうち、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が次の①及び②のいずれの金額も超える場合に、その生産等資産のうち事業の用に供されたことのない機械及び装置をその法人の国内の事業の用に供したときは、その機械及び装置の取得価額の30%の特別償却と3%の法人税額の特別控除との選択適用を行うことができるというものである。ただし、税額控除における特別控除税額は、当期の法人税額の20%を限度とされている。

- ① 法人の有する減価償却資産につき適用対象年度の償却費として損金経理をした金額
- ② 適用対象年度の前事業年度において取得等をした生産等資産の取得価額の合計額の110%相当額

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】(生産等設備の範囲)

42の12の2-1 措置法第42条の12の2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)1 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（以下「共用資産」という。）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。

2 法人がその有する共用資産を生産等活動の用に供される部分とそれ以外の用に供される部分とに合理的に区分し、これに基づいて措置法第42条の12の2第1項に規定する生産等資産の取得価額の合計額及び同項に規定する比較取得資産総額を計算している場合には、継続適用を条件としてこれを認める。

【解説】

1 平成25年度の税制改正において創設された本制度は、国内における生産等設備への投資額を増加させた場合に特別償却又は法人税額の特別控除が適用できる制度である。

この国内における生産等設備への投資額に当たるのが、適用対象年度において取得等をした生産等資産の取得価額の合計額であり、生産等資産とは生産等設備を構成する減価償却資産(国内にある当該法人の事業の用に供する法人税法施行令第13条第1号から第7号まで《減価償却資産の範囲》に掲げる資産に限る。)とされている(措法42の12の2①)。

2 措置法における各特例制度の中には、生産等設備を構成する減価償却資産の取得価額の合計額が一定額以上の場合に特別償却等の適用が認められるものがあるが(措法45等)、これらの制度は特定の地域における特定の事業に対する助成措置として設けられていることを踏まえ、その適用上、生産等設備とは当該特定の事業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旨を通達で明らかにしている(措通45-1《生産等設備の範囲》等参照)。

これに対して、本制度は、これらの各特例制度と異なり、法人の営む事業の業種が限定されていない。このため、その生産等設備の範囲には、どのような減価償却資産が含まれるのか、本制度の適用に当たっては、その範囲は必ずしも明らかではない。

3 この点、生産等設備の考え方については、基本的にはこれらの各特例制度と同様であり、その法人の営む事業に応じ、例えば、製造業を営む法人の工場、小売業を営む法人の店舗又は自動車整備業を営む法人の作業場のように、その法人が行う生産活動、販売活動、役務提供活動その他収益を稼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をいうことを本通達において明らかにしている。

4 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、通常、経営統括、従業員の利便、従業員の確保といった目的に用いられるものであって、生産、販売、役務提供といった付加価値の生成による収益の稼得に直接関係するというよりは、むしろ間接的に寄与する資産に該当するため、このような減価償却資産は、一般的に生産等設備には含まれないこととなる。本通達の後段では、このことを例示により明らかにしている。

- 5 また、一棟の建物が本店用と店舗用に共用される場合など、減価償却資産の一部が法人の生産等活動の用に直接供されるもの（共用資産）については、その減価償却資産は一の生産等設備を構成しており、その全てが生産等設備に該当することになる。なお、このような共用資産の他の例としては、工場施設内に社員食堂が常設されている場合における当該工場施設などが挙げられる。本通達の注書きの1では、このことを明らかにしている。

ただし、法人の選択により、その有する共用資産を生産等活動の用に供される部分とそれ以外の用に供される部分とに合理的に区分して、これに基づいて適用対象年度における生産等資産の取得価額の合計額や適用対象年度の前年度における生産等資産の取得価額の合計額（比較取得資産総額）を計算している場合には、每期その計算法を継続する限りにおいては、課税上の弊害もないと考えられることから、これを認めることとしている。本通達の注書きの2では、このことを明らかにしている。

- 6 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 15 の 3 - 1）を定めている。

【新設】(償却費として損金経理をした金額)

42の12の2-2 措置法第42条の12の2第1項に規定する「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は含まれないことに留意する。

【解説】

- 1 本制度の適用上、適用対象年度中に取得等をした措置法第42条の12の2第1項に規定する生産等資産の取得価額の合計額が、法人が有する減価償却資産につき当該適用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」を超えることが要件の一つとされている。

この場合の「償却費として損金経理をした金額」とは、適用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、生産等資産のうち機械及び装置に係る普通償却限度額を超えて償却費として損金経理をした金額で特別償却に関する他の規定の適用により損金算入される金額以外の金額及び法人税法第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まれる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かれることとされている(措法42の12の2①)。

(注) 法人税法施行令第131条の2第3項《リース取引の範囲》の規定により「償却費として損金経理をした金額」に含まれるものとされるリース資産の賃借人が賃借料として損金経理をした金額又はいわゆるリースバック取引の譲渡人が賃借料として損金経理をした金額は、法令上除外されていないことから、本制度における「償却費として損金経理をした金額」に含まれる。

- 2 ところで、法人税基本通達7-5-1又は7-5-2により「償却費として損金経理をした金額」に含まれるものとされる金額は、本制度においてどのように扱われるのか疑義が生じる。

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たものである。

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、確定した決算と申告書の双方を通じてみて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たものである。

- 3 これら法人税基本通達の取扱いは、形式的に見る限り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

も減価償却をしたものと取り扱うこととしているものである。

- 4 一方、本制度における「償却費として損金経理をした金額」とは、法人が国内における生産等設備への投資額を増加させているかどうかの判定に当たり、その比較対象として用いられる指標である。法人が適用対象年度において生産等設備への投資額をいくりにするのかといった投資行動の決定に当たっては、本制度の適用が受けられるのかどうかといった点も重要な判断材料であり、その際に用いられる指標は、法人にとって予見可能性が高く、堅固なものであることが望ましい。

この点、法人税基本通達7-5-1又は7-5-2に掲げる金額が、本制度における「償却費として損金経理をした金額」に含まれるとした場合には、例えば、確定決算によって計上した減価償却資産に係る評価損が事後の税務調査等により否認されたために「償却費として損金経理をした金額」が増加し、結果的に本制度の適用が受けられなくなるといったケースも想定されるところであり、このような取扱いは、制度の安定性からいって問題がある。

また、これらの法人税基本通達は、上記3のとおり償却費の損金算入に関し課税上の弊害がないものを弾力的に取り扱う趣旨のものであり、本制度の趣旨からすれば、その適用要件である生産等資産の取得価額の合計額が「償却費として損金経理をした金額」を超えるかどうかの判定についてまで同様に取り扱うのは適当ではない。

- 5 このため、本制度における「償却費として損金経理をした金額」とは、法令の文言どおり、基本的には会計上償却費として損金経理をした金額をいい、法人税基本通達7-5-1又は7-5-2に掲げるような金額は含まれないことを本通達において留意的に明らかにしている。
- 6 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の15の3-2）を定めている。

【新設】(生産等資産の取得価額の合計額が償却費基準等を満たすかどうかの判定)

42の12の2-3 措置法第42条の12の2第1項に規定する生産等資産(以下「生産等資産」という。)で当該適用対象年度終了の日において有するものの取得価額の合計額が同項に規定する「その有する減価償却資産につき当該適用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」及び「当該適用対象年度開始の日の前日を含む事業年度における生産等資産の取得価額の合計額……の100分の110に相当する金額」を超えるかどうかについては、当該生産等資産のうち同条第3項第2号に規定する特別償却に関する他の規定の適用を受けるものがある場合であっても、当該特別償却に関する他の規定の適用を受けるものの取得価額を含めたところにより判定することに留意する。

【解説】

- 1 本制度の適用上、措置法第42条の12の2第1項に規定する生産等資産の取得価額の合計額が、法人が有する減価償却資産につき当該適用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及び当該適用対象年度の前事業年度における生産等資産の取得価額の合計額の100分の110に相当する金額を超えることが要件とされている。

これらの要件における生産等資産の取得価額の合計額を計算する場合において、法人の有する減価償却資産が措置法の特別償却の規定のうち二以上の規定の適用を受けることができる場合には、そのうちいずれか一の規定のみを適用し重複して他の制度を適用することができないこととされている(措法53)。このため、本制度以外の特別償却に関する他の規定の適用を受けた減価償却資産については、当該要件を判定する場合の「生産等資産」の範囲に含めずに生産等資産の取得価額の合計額を計算するのではないかといった疑義が生じる。

この点、法令上、生産等資産から特別償却に関する他の規定の適用を受ける減価償却資産を除くこととはされていないため、当該要件の判定に当たっては、特別償却に関する他の規定の適用を受けた資産の取得価額も、当然に生産等資産の取得価額に含まれることになる。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。

- 2 連結納税制度においても、同様の通達(連措通68の15の3-3)を定めている。

【新設】(圧縮記帳をした生産等資産の取得価額)

42の12の2-4 生産等資産のうち法又は措置法の規定による圧縮記帳の適用を受けたものがある場合において、当該生産等資産で当該適用対象年度終了の日において有するものの取得価額の合計額が措置法第42条の12の2第1項に規定する「その有する減価償却資産につき当該適用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」及び「当該適用対象年度開始の日の前日を含む事業年度における生産等資産の取得価額の合計額……の100分の110に相当する金額」を超えるかどうかを判定するときは、その圧縮記帳の適用を受けた生産等資産の取得価額は、圧縮記帳前の実際の取得価額によるものとする。

(注) 法の規定による圧縮記帳の適用を受けた生産等資産が同項に規定する機械等に該当する場合には、同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取得価額は、圧縮記帳後の取得価額によることに留意する。

【解説】

1 本制度の適用上、措置法第42条の12の2第1項に規定する生産等資産の取得価額の合計額が、法人が有する減価償却資産につき当該適用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を超え、かつ、同項に規定する比較取得資産総額の100分の110に相当する金額を超えることが要件(いわゆる投資規模要件)とされている。

この投資規模要件を満たすかどうかの判定に当たって、生産等資産のうち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、生産等資産の取得価額を圧縮記帳前又は圧縮記帳後のいずれの金額によるのか疑義が生じる。

この点、本制度は、上記の一定規模を超える生産等資産の取得等があった場合に適用が認められるものであり、投資規模そのものを測定しようというものであることから、その判定に当たっては、実際の投資額を用いるのが合理的である。

したがって、本通達の本文では、その生産等資産のうち法人税法又は措置法の規定による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て、その投資規模要件の判定を行うことを明らかにしている。

なお、法人税法の規定による圧縮記帳の適用を受けた減価償却資産が本制度の適用対象資産である機械等に該当する場合には、措置法の規定による圧縮記帳の適用を受けた資産の場合(措法65の7⑦等)とは異なり、本制度の適用も受けることができるのであるが、圧縮記帳の適用を受けた減価償却資産の取得価額は、圧縮記帳による損金算入額を控除した後の金額とみなすこととされているため(法令54③)、特別償却限度額の計算については、圧縮記帳後の取得価額を基礎とすることになる。本通達の注書きではこのことを留意的に明らかにしている。

2 連結納税制度においても、同様の通達(連措通68の15の3-4)を定めている。

【新設】(機械等の範囲)

42の12の2-5 措置法第42条の12の2第1項に規定する機械等には、措置法第65条の7の規定による圧縮記帳の適用を受けたこと等により措置法第42条の12の2の適用がないものとされる減価償却資産は含まれないことに留意する。

【解説】

- 1 本制度の特別償却又は法人税額の特別控除と特定資産の買換えの場合の圧縮記帳とは選択適用となっており（措法65の7⑦、措法53①各号）、その圧縮記帳の適用を受けた減価償却資産については、本制度の特別償却又は法人税額の特別控除の対象となる機械等には含まれない。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。
- 2 なお、本制度の適用要件であるその取得等をした措置法第42条の12の2第1項に規定する生産等資産の取得価額の合計額が、法人の有する減価償却資産につき適用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及び同項に規定する比較取得資産総額（前事業年度における生産等資産の取得価額の合計額）の100分の110に相当する金額を超えるかどうかの判定においては、その圧縮記帳の適用を受けた減価償却資産はこれらの取得価額に含めて判定することとなる。
- 3 また、取用等に伴い取得した代替資産につき圧縮記帳の適用を受けた場合も本制度の適用はないが（措法64⑥、65⑩）、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、その圧縮記帳後の取得価額を基礎として本制度の適用を受けることができる（措通42の12の2-4参照）。
- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の15の3-5）を定めている。

【新設】(貸付けの用に供したものに該当しない資産の貸与)

42の12の2-6 措置法第42条の12の2第1項に規定する法人が、その取得又は製作若しくは建設をした機械及び装置を自己の下請業者に貸与した場合において、当該機械及び装置が専ら当該法人のためにする国内における製品の加工等の用に供されるものであるときは、当該機械及び装置は国内にある当該法人の営む事業の用に供したものととして同条の規定を適用する。

【解説】

- 1 法人がその取得等をした機械及び装置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を受けるためには、その機械及び装置を国内において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2①）。

しかし、一口に貸付けの用といっても、その貸付けをするに至った事情や貸付けの対象には様々なものがあり、これを一律に本制度の適用対象外とすることについては問題がある。特に、法人が、専属の下請業者に対して、その製品の加工をさせるために貸与する機械及び装置については、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見る余地がある。

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

なお、本制度は、機械及び装置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、本通達における下請先が事業の用に供する場所も国内に限定される点に留意が必要である。

- 2 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 15 の 3 - 6）を定めている。

【新設】(贈与による取得があったものとされる場合の適用除外)

42の12の2-7 措置法第42条の12の2第1項の規定により、贈与による取得は同項の取得に該当しないのであるから、次に掲げる場合は、次によることに留意する。

- (1) 減価償却資産を著しく低い価額で譲り受けた場合において、その譲受価額と譲受けの時における当該減価償却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、同条の規定の適用に当たっては、当該譲受価額による取得があったものとする。
- (2) 減価償却資産を著しく高い価額で譲り受けた場合において、その譲受価額と譲受けの時における当該減価償却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、同条の規定の適用に当たっては、当該減価償却資産の価額による取得があったものとする。

【解説】

- 1 本制度の適用要件は、適用対象年度において法人が取得等をした生産等資産で当該適用対象年度終了の日において有するものの取得価額の合計額が、①法人の有する減価償却資産につき償却費として損金経理をした金額を超え、かつ、②比較取得資産総額の100分の110相当額を超えることとされているが、贈与による取得は、合併、分割、交換、現物出資、現物分配及び代物弁済による取得と並んで、本制度における取得には該当しないこととされている（措法42の12の2①、措令27の12の2①）。
- 2 本通達では、次に掲げるような減価償却資産の取得があった場合について、それぞれ次による旨を明らかにしている。
 - (1) 減価償却資産を著しく低い金額で譲り受けた場合において、その譲受価額と譲受けの時におけるその減価償却資産の価額との差額相当額について贈与を受けたものと認められるときは、その取引を譲受対価の授受が行われた部分と授受が行われなかった部分（贈与を受けたと認められる部分）とに区分し、譲受対価の授受が行われた部分についてのみ本制度の適用要件の判定に用いるとともに、特別償却・法人税額の特別控除の対象ともするものである。すなわち、対価を支払った部分のみが本制度の対象となり、贈与を受けたと認められる部分については本制度の対象とはならないことになる。
 - (2) 減価償却資産を著しく高い金額で譲り受けた場合において、その譲受価額と譲受けの時におけるその減価償却資産の価額との差額相当額について贈与を行ったものと認められるときは、その減価償却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本制度の適用要件の判定に用いるとともに、特別償却・法人税額の特別控除の対象ともするものである。すなわち、その減価償却資産の時価相当額部分のみが本制度の対象となり、その時価相当額を超える支払額で、贈与をしたと認められる金額については本制度の対象とはならないことになる。本通達は、これらのことを明らかにしている。

【例】

- (1) 低廉取得……時価10,000の減価償却資産を対価1,000で取得した場合

資 産	10,000	/	現 金	1,000
			受贈益	9,000

※ 本制度の対象金額は、資産の譲受価額（対価）の1,000となる。

- (2) 高額取得……時価10,000の減価償却資産を対価18,000で取得した場合

資 産	10,000	/	現 金	18,000
寄附金	8,000			

※ 本制度の対象金額は、資産の価額（時価）の10,000となる。

- 3 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 15 の 3 - 7）を定めている。

【新設】(機械等の対価につき値引きがあった場合の税額控除限度額の計算)

42の12の2-8 法人が措置法第42条の12の2第1項(同法第68条の15の3第1項を含む。)に規定する機械等を事業の用に供した日を含む事業年度(その事業年度が連結事業年度に該当する場合には、当該連結事業年度。以下「供用年度」という。)後の事業年度において当該機械等の対価の額につき値引きがあった場合には、供用年度に遡って当該値引きのあった機械等に係る措置法第42条の12の2第2項(同法第68条の15の3第2項を含む。)に規定する税額控除限度額の修正を行うものとする。

【解説】

- 1 法人が措置法第42条の12の2第1項に規定する機械等の取得等をして、これにつき、本制度による法人税額の特別控除の適用を受けた場合に、その後の事業年度において、当該機械等の対価の額につき値引きがあったようなときは、どのような処理を行うのかという疑義が生じる。

この点、取引先との通謀による価額の水増し等の不正取引によって特別税額控除額を過大に計上することを排除する観点から、当該機械等の対価の額につき値引きがあったようなときは、既往に遡って特別税額控除額の修正を行うことになる。本通達は、このことを明らかにしている。

- 2 連結納税制度においても、同様の通達(連措通68の15の3-8)を定めている。