

1 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

【改正の内容】

平成 26 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について、次の見直しが行われた。

- ① 中小企業者等が、産業競争力強化法（平成 25 年法律第 98 号）の施行の日（平成 26 年 1 月 20 日）から平成 29 年 3 月 31 日までの期間（特定期間）内に、特定機械装置等のうち特定生産性向上設備等（措置法第 42 条の 12 の 5）に該当するもの（以下「特定生産性向上設備等」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を取得し、又は特定生産性向上設備等を製作して、これを国内にある当該中小企業者等の営む指定事業の用に供した場合には、その指定事業の用に供した日を含む事業年度のうち平成 26 年 4 月 1 日以後に終了する事業年度において、即時償却とその取得価額の 7%（特定中小企業者等については 10%）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こととされた（措法 42 の 6 ②⑧）。
 - ② 中小企業者等が、特定期間内の日を含む各事業年度のうち平成 26 年 4 月 1 日前に終了した事業年度（特例対象事業年度等）の特定期間内に、特定生産性向上設備等の取得等をして、これを国内にある当該中小企業者等の営む指定事業の用に供した場合（特例対象事業年度等において他の特別償却等に関する規定の適用を受けた場合を除く。）には、平成 26 年 4 月 1 日を含む事業年度（特例適用事業年度）において、即時償却（特例適用事業年度開始の時における帳簿価額に相当する金額の償却）とその取得価額の 7%（特定中小企業者等については 10%）を繰越税額控除限度超過額とする繰越控除との選択適用を行うことができることとされた（措法 42 の 6 ③⑨⑩）。
- なお、連結納税制度においても同様の改正がされている。

【改正】（事業年度の中途において中小企業者等に該当しなくなった場合等の適用）

42の6-1 法人が各事業年度の中途において措置法第42条の6第1項に規定する中小企業者等（以下「中小企業者等という。）に該当しないこととなった場合においても、その該当しないこととなった日前に取得又は製作（以下「取得等」という。）をして同項に規定する事業（以下「指定事業という。）の用に供した特定機械装置等（同項に規定する「特定機械装置等」をいう。以下42の6-9までにおいて同じ。）については同項の規定の適用があり、その該当しないこととなった日前に取得等をして指定事業の用に供した特定生産性向上設備等（同条第2項又は第8項に規定する「特定生産性向上設備等」をいう。）については同条第2項及び第8項の規定の適用があることに留意する。この場合において、措置法規則第20条の3第5項又は第6項に規定する取得価額の合計額がこれらの項に規定する金額（以下「取得価額基準額という。）以上であるかどうかは、その中小企業者等に該当していた期間内に取得等をして指定事業の用に供していたものの取得価額の合計額によって判定することに留意する。

④1 法人が各事業年度の中途において特定中小企業者等（措置法第42条の6第7項に規定する「特定中小企業者等」をいう。以下同じ。）に該当しないこととなった場合の同項の規定の適用についても、同様とする。

2 本文後段の判定の結果、中小企業者等に該当していた期間内に取得等をして指定事業の用に供していた措置法規則第20条の3第1項第1号、第2号若しくは第4号又は第3項に掲げる減価償却資産の取得価額の合計額が取得価額基準額以上である場合において、その中小企業者等に該当していた期間のうちに特定中小企業者等に該当していた期間があるときの措置法第42条の6第8項に規定する税額控除限度額は、次による。

(1) 当該特定中小企業者等に該当していた期間内に取得等をして指定事業の用に供していた同項に規定する特定生産性向上設備等 その取得価額の合計額の100分の10に相当する金額

(2) (1)以外の同項に規定する特定生産性向上設備等 その取得価額の合計額の100分の7に相当する金額

【解説】

- 1 改正前の本通達の本文前段では、法人が事業年度の中途において増資を行ったこと等により中小企業者等に該当しないこととなった場合においても、その該当しないこととなった日前に取得等をして指定事業の用に供した特定機械装置等については、本制度の適用を認めることを明らかにしていた。すなわち、法人が特定機械装置等を指定事業の用に供した日の現況において当該法人が中小企業者等に該当するかどうかを判定するということがある。
- 2 平成26年度の税制改正において、本制度の対象資産である特定機械装置等のうち措置法第42条の12の5《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》に規定する特定生産性向上設備等に該当するもの（以下「特定生産性向上設備等という。）については、法人の選択により即時償却又は法人税額の特別控除ができるといった特例措置が追加された（措法42の6②⑧）。そこで、この特例措置の対象となる特定生産性向上

設備等についても、改正前の特定機械装置等の取扱いと同様に取り扱うこととし、法人が事業年度の中途において増資を行ったこと等により中小企業者等に該当しないこととなった場合において、その該当しないこととなった日前に取得等をして指定事業の用に供した特定生産性向上設備等については、この特例措置の適用があることを、本通達の本文前段で留意的に明らかにしている。

- 3 また、特定生産性向上設備等について法人税額の特別控除を適用する場合、特定中小企業者等については10%、特定中小企業者等以外の中小企業者等については7%と異なる税額控除割合を適用することとされているが、他方で、対象資産である工具、器具及び備品又は一定のソフトウェアが特定生産性向上設備等に該当するかどうかについては、同一事業年度内における取得価額の合計額が一定額以上でなければならないといった基準（以下「合計規模要件」という。）が設けられているため、同一事業年度内に特定中小企業者等に該当する期間と特定中小企業者等以外の中小企業者等に該当する期間があるときには、特定中小企業者等に該当する期間と特定中小企業者等以外の中小企業者等に該当する期間とそれぞれの期間ごとにこの合計規模要件を満たす必要があるのではないかといった疑義が生じる。

この点について、この合計規模要件は、措置法第42条の12の5第1項に規定する特定生産性向上設備等の該当性を判定する上で設けられた基準であり、特定中小企業者等に該当するか特定中小企業者等以外の中小企業者等に該当するかにより区別すべきものではないことから、その判定に当たっては、特定中小企業者等に該当していた期間と特定中小企業者等以外の中小企業者等に該当していた期間とを通算して、中小企業者等に該当していた期間全体を通じて取得等をして指定事業の用に供したものの取得価額の合計額により行うこととなる。

また、この合計規模要件の判定の結果、一定の基準額以上である場合に適用される税額控除割合は、特定中小企業者等に該当していた期間内において取得等をして指定事業の用に供した特定生産性向上設備等については10%、それ以外の特定生産性向上設備等については7%となることを、本通達の注書2で明らかにしている。

- 4 連結納税制度においても、同様の通達改正（連措通68の11-1）を行っている。

【新設】(特例対象事業年度等に取得供用した特定生産性向上設備等についての適用)

42の6-1の2 措置法第42条の6第3項又は第10項の規定は、同条第3項に規定する特例適用事業年度（以下42の6-1の2において「特例適用事業年度」という。）終了の日において中小企業者等に該当する法人が、中小企業者等に該当していた期間（同項に規定する特例対象事業年度等の特定期間内の期間に限る。）内に取得等をして指定事業の用に供した特定生産性向上設備等（同項又は同条第10項に規定する「特定生産性向上設備等」をいう。）について適用があることに留意する。

① 同条第4項に規定する特定生産性向上設備等についても、本文と同様、特例適用事業年度終了の日において中小企業者等に該当する法人に適用があることに留意する。

2 特例適用事業年度終了の日において特定中小企業者等に該当する法人が、特定中小企業者等に該当していた期間（同条第3項に規定する特例対象事業年度等の特定期間内の期間に限る。）内に取得等をして指定事業の用に供した同条第10項に規定する特定生産性向上設備等に係る同項の繰越税額控除限度超過額に加算する金額は、当該特定生産性向上設備等の取得価額の合計額の100分の10に相当する金額による。

【解説】

- 1 平成26年度の税制改正により、本制度において、新たに以下の特例措置が設けられた。
 - ① 産業競争力強化法（平成25年法律第98号）の施行の日（平成26年1月20日）から平成29年3月31日までの期間（特定期間）内に、特定機械装置等のうち特定生産性向上設備等（措置法第42条の12の5）に該当するもの（以下「特定生産性向上設備等」という。）の取得等をして指定事業の用に供した場合には、その取得等をして指定事業の用に供した事業年度において、即時償却又は法人税額の特別控除をすることができる（措法42の6②⑧）。
 - ② 特定期間内の日を含む各事業年度のうち平成26年4月1日前に終了した事業年度（特例対象事業年度等）の特定期間内に取得等をして国内にある当該法人の指定事業の用に供した特定生産性向上設備等については、平成26年4月1日を含む事業年度（特例適用事業年度）において、即時償却（特例適用事業年度開始の時ににおける帳簿価額相当額の償却）又は法人税額の特別控除をすることができる（措法42の6③⑩）。
- 2 ところで、本制度は中小企業者等に限り適用できることとされているものであるが、法人が事業年度の中途において中小企業者等に該当しないこととなった場合に、中小企業者等の判定はどのようにして行うかといった点については、措置法通達42の6-1《事業年度の中途において中小企業者等に該当しなくなった場合等の適用》において、指定事業の用に供した時の現況により行う旨、明らかにしている。
- 3 この点、上記1②の特例措置は、資産の取得等をして指定事業の用に供した事業年度（供用年度）で特別償却又は法人税額の特別控除の適用がなく、平成26年4月1日を含む事業年度（特例適用事業年度）で特別償却又は法人税額の特別控除の適用を受けられるものであるが、このように指定事業の用に供した事業年度と特別償却又は法人税額の特別控除の適用を受ける事業年度とが異なるものについても、措置法通達42の6-1と同様に、指定

事業の用に供した時の現況により判定することが可能ではないかとも考えられる。

しかしながら、上記 1 ②の特例措置は、特別償却又は法人税額の特別控除の適用を受ける事業年度は改正法の施行後である平成 26 年 4 月 1 日を含む事業年度（特例適用事業年度）とした上で、施行日である平成 26 年 4 月 1 日より前に終了した事業年度において取得等をした資産についても遡及的に適用を受けることができることとした措置であることを踏まえれば、取得等をして指定事業の用に供した時だけではなく、実際に特別償却又は法人税額の特別控除の適用を受ける事業年度においても、中小企業者等に該当する必要があると考えられる。

そして、法令上もこのことが明確に規定され、特例適用事業年度の定義を「当該中小企業者等の同日を含む事業年度」（措法 42 の 6 ③）としているところである。

なお、特例適用事業年度において中小企業者等に該当することについては、原則として、その特例適用事業年度を通じて中小企業者等に該当しなければならないと考えられるが、適用事業年度の終了時において中小企業者等に該当すれば適用を認める他の制度における取扱い（措通 42 の 12-1 等）も存在することから、上記 1 ②の特例措置についても、特例適用事業年度終了の日に中小企業者等に該当すれば適用を認めても差し支えないと考えられる。本通達の本文において、このことを留意的に明らかにしている。

- 4 本通達の本文の取扱いは、特例対象事業年度等に取得等をして指定事業の用に供した特定生産性向上設備等を適格合併等により引き継いだ場合（措法 42 の 6 ④）における合併法人等においても同様であり、本通達の注書 1 においてこのことを留意的に明らかにしている。
- 5 また、法人が特定中小企業者等に該当する場合の税額控除割合は 10%とされているが、この特定中小企業者等についての取扱いも、本通達の本文と同様である。すなわち、特定生産性向上設備等の取得等をして指定事業の用に供した時点において特定中小企業者等に該当することに加えて、特例適用事業年度終了の日においても特定中小企業者等に該当する場合に限り、10%の税額控除割合を適用できるということになり、本通達の注書 2 でこのことを明らかにしている。これにより、特定生産性向上設備等の取得等をして指定事業の用に供した時点又は特例適用事業年度終了の日のいずれかにおいて特定中小企業者等以外の中小企業者等に該当する場合には、7%の税額控除割合が適用されることとなる。
- 6 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 11-1 の 2）を定めている。

【新設】（取得価額の合計額で判定する特定生産性向上設備等）

42の6-2の2 措置法第42条の6第2項から第4項まで、第8項又は第10項に規定する特定生産性向上設備等（以下42の6-2の2において「中小企業投資促進税制の特定生産性向上設備等」という。）は、特定機械装置等及び措置法第42条の12の5第1項、第3項、第4項又は第9項に規定する特定生産性向上設備等（以下42の6-2の2において「生産性向上設備投資促進税制の特定生産性向上設備等」という。）のいずれにも該当するものをいう。

④ 例えば、生産性向上設備投資促進税制の特定生産性向上設備等に係る規模要件（措置法令第27条の12の5第2項第2号若しくは第4号、第3項第2号若しくは第4号又は第5項第2号若しくは第4号に規定する取得価額に係る要件をいう。）のうち複数の減価償却資産（工具、器具及び備品又はソフトウェアに限る。以下42の6-2の2において同じ。）の取得価額の合計額に係る要件について、特定機械装置等に該当する減価償却資産の取得価額のみ合計額による判定では当該規模要件を満たさない場合であっても特定機械装置等に該当しない減価償却資産を含めた判定において当該規模要件を満たすときには、その規模要件を満たす減価償却資産のうち特定機械装置等に該当するものは、中小企業投資促進税制の特定生産性向上設備等に該当する。

【解説】

1 本制度の対象資産である特定機械装置等のうち、「工具」（測定工具及び検査工具）、「器具及び備品」（電子計算機、インターネットに接続されたデジタル複合機及び試験又は測定機器）及び一定の「ソフトウェア」については、取得価額に係る要件が定められており、その中には一事業年度の取得価額の合計額が一定額以上であるとする要件（以下「合計規模要件」という。）が定められている。

例えば、「器具及び備品」（電子計算機、インターネットに接続されたデジタル複合機及び試験又は測定機器）については、取得価額に係る要件は次のとおり定められている。

特定機械装置等の取得価額に係る要件

① 一単位当たりの取得価額要件

一の器具及び備品（a 電子計算機、b インターネットに接続されたデジタル複合機、c 試験又は測定機器に限る。）の取得価額が120万円以上のもの

② 合計規模要件

a 電子計算機（法人税法施行令第133条《少額の減価償却資産の取得価額の損金算入》又は第133条の2《一括償却資産の損金算入》の適用を受けるものを除く。）、c 試験又は測定機器（一台30万円未満のものを除く。）について、それぞれ一事業年度の取得価額の合計額が120万円以上のもの

一方、平成26年度の税制改正において、特定機械装置等のうち生産性向上設備投資促進税制（措置法第42条の12の5）の特定生産性向上設備等に該当するもの（中小企業投資促進税制の特定生産性向上設備等）について即時償却又は法人税額の特別控除ができるといった特例措置（以下「本特例措置」という。）が追加されたが、その対象となる生産性向上設備投資促進税制の特定生産性向上設備等についても取得価額に係る要件が定められて

おり、そのうち「工具」、「器具及び備品」、「建物附属設備」及び一定の「ソフトウェア」については、一単位当たりの取得価額要件に加え、合計規模要件が定められている。

例えば、「器具及び備品」については、取得価額に係る要件は次のとおり定められている。

特定生産性向上設備等の取得価額に係る要件	
①	一単位当たりの取得価額要件 一の器具及び備品の取得価額が 120 万円以上のもの
②	合計規模要件 一事業年度の器具及び備品の取得価額の合計額が 120 万円以上のもの（一台 30 万円未満のものを除く。）

- 2 ところで、「工具」、「器具及び備品」及び「ソフトウェア」に区分される資産については、特定機械装置等に係る取得価額の要件と生産性向上設備投資促進税制の特定生産性向上設備等に係る取得価額の要件とのいずれも満たすものでなければ、本特例措置の対象とはならない。

このとき、同一事業年度内に取得等をして指定事業の用に供した複数の資産の取得価額の合計額により取得価額に係る要件の判定を行う場合には、本制度の特定生産性向上設備等（中小企業投資促進税制の特定生産性向上設備等）について、法令上「特定機械装置等のうち第 42 条の 12 の 5 第 1 項に規定する特定生産性向上設備等に該当するもの」（措法 42 の 6 ②）と規定されていることから、生産性向上設備投資促進税制の特定生産性向上設備等の合計規模要件の判定に当たっては、「特定機械装置等には該当しない資産」を含めてはならないのではないかとといった疑義が生じる。

- 3 しかしながら、仮にそのような理解の下で「特定機械装置等に該当する資産」のみで生産性向上設備投資促進税制の対象設備等の合計規模要件の判定を行うとすると、措置法第 42 条の 12 の 5 《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》の規定を適用しようとする場合の特定生産性向上設備等には該当する一方で、本制度の特定生産性向上設備等には該当しなくなってしまうケースもあり得るところである。これでは、本特例措置が、措置法第 42 条の 12 の 5 に規定する特定生産性向上設備等を対象にその設備投資を促進した中小企業者等に対するインセンティブ措置として設けられたものであるという趣旨に反する結果となる。

- 4 そこで、本制度の特定生産性向上設備等に該当するかの判定を行うに当たっては、特定機械装置等の合計規模要件の判定と生産性向上設備投資促進税制の対象設備等の合計規模要件の判定をそれぞれ別に行い、いずれにも該当する減価償却資産が本制度の特定生産性向上設備等に該当することとなる。本通達では、このことを明らかにしている。

具体的に下の「器具及び備品」の例でいえば、特定機械装置等に該当しないその他事務機器 C を含めたところで生産性向上設備投資促進税制の対象設備等の合計規模要件の判定を行い、電子計算機 B とその他事務機器 C が生産性向上設備投資促進税制の特定生産性向上設備等に該当すると判定された結果、特定機械装置等及び生産性向上設備投資促進税制の特定生産性向上設備等のいずれにも該当する電子計算機 B が、本制度の特定生産性向上設備等に該当するということになる。

- 5 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 11-2 の 2）を定めている。

【中小企業投資促進税制の特定生産性向上設備等の判定】

器具及び備品の内容	取得価額	中小企業投資促進税制の特定機械装置等の判定	生産性向上設備投資促進税制の対象設備等の判定	判定		
電子計算機A	25万円	} 合計120万円以上 ○	× (30万円未満のため)	×		
電子計算機B	100万円					
その他事務機器C	100万円	(対象外) ×	<table border="1"> <tr> <td>電子計算機Bとその他事務機器Cは合計できない?</td> <td>×?</td> </tr> </table>	電子計算機Bとその他事務機器Cは合計できない?	×?	×
電子計算機Bとその他事務機器Cは合計できない?	×?					



生産性向上設備投資促進税制の対象設備等の判定	判定		
× (30万円未満のため)	×		
<table border="1"> <tr> <td>電子計算機Bとその他事務機器Cは合計してOK</td> <td>○</td> </tr> </table>	電子計算機Bとその他事務機器Cは合計してOK	○	○
電子計算機Bとその他事務機器Cは合計してOK	○		
	×		

【新設】(国庫補助金等の圧縮記帳の適用を受ける場合の取得価額)

42の6-3の2 措置法第42条の6第8項に規定する税額控除限度額(同条第10項の繰越税額控除限度超過額に加算される金額を含む。)を計算する場合における特定生産性向上設備等(同条第8項又は第10項に規定する「特定生産性向上設備等」をいう。以下42の6-3の2において同じ。)の取得価額は、次に掲げる場合には、それぞれ次に定める金額による。

(1) 法人が取得等をした特定生産性向上設備等につき、当該取得等をして指定事業の用に供した事業年度(措置法第42条の6第10項に規定する特定生産性向上設備等について同項の規定の適用を受けようとする場合にあっては、同項に規定する特例適用事業年度を含む。以下42の6-3の2において「供用年度」という。)において法第42条又は第44条の規定の適用を受ける場合 令第54条第3項の規定により同条第1項の取得価額とみなすこととされた金額

(2) 法人が取得等をした特定生産性向上設備等につき、供用年度後の事業年度において法第42条又は第44条の規定の適用を受けることが予定されている場合 令第54条第1項各号に掲げる金額から法第42条第1項に規定する国庫補助金等(以下「国庫補助金等」という。)の交付予定金額を控除した金額

① ②の国庫補助金等の交付予定金額は、供用年度終了の日において見込まれる金額による。

2 特定生産性向上設備等の供用年度において、当該特定生産性向上設備等を対象とした国庫補助金等の交付を受けていない場合で、法人が、措置法第42条の6第8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を上記②に定める金額によることなく令第54条第1項各号に掲げる金額により申告をしたときは、供用年度後の事業年度(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)において基本通達10-2-2(連結基本通達9-2-3を含む。)の取扱いの適用はないことに留意する。

【解説】

- 1 本通達では、特定機械装置等のうち特定生産性向上設備等(措置法第42条の12の5)に該当するもの(以下「特定生産性向上設備等」という。)の取得等に当たり、国庫補助金等が交付され、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》又は第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》の規定による国庫補助金等の圧縮記帳を適用する場合において、本制度の法人税額の特別控除の計算の基礎となる特定生産性向上設備等の取得価額を明らかにしている。
- 2 本通達の本文(1)では、法人が特定生産性向上設備等の取得等をして指定事業の用に供した事業年度(供用年度)において国庫補助金等の圧縮記帳を適用した場合には、法人税法上の取得価額が圧縮記帳による損金算入額を控除した金額となるため(法令54③)、本制度の法人税額の特別控除の計算の基礎となる取得価額も同様となることを明らかにしている。
- 3 本通達の本文(2)では、国庫補助金等の交付が必ずしも供用年度に行われるとも限らないため、特定生産性向上設備等の供用年度後の事業年度に国庫補助金等の交付がある場合に

ついでの本制度の法人税額の特別控除の計算の基礎となる取得価額を明らかにしている。基本的には、供用年度において圧縮記帳をした場合と同様、圧縮記帳による損金算入額を控除した金額をその取得価額とすべきであるが、国庫補助金等の交付が翌年度であるため、圧縮記帳の適用を受けていない時点でその取得価額を算出しなければならないという問題が生じる。

この点、一般に資産の取得等をした場合に交付されることとなる国庫補助金等は、交付される金額が取得段階で明らかにされているケースが大半であり、あらかじめ交付予定金額を見積もることが容易であるといったことを踏まえ、本制度の法人税額の特別控除の計算の基礎となる特定生産性向上設備等の取得価額は、その実際の取得価額（法人税法施行令第54条第1項各号《減価償却資産の取得価額》に掲げる金額）から当該交付予定金額を控除した金額によることとしている。なお、実際の補助金交付額が交付予定金額として見積もった金額と異なることも考えられるが、交付予定金額が供用年度終了の日において合理的に見積もられていることを前提として、再計算の必要はないことを、本通達の注書1において明らかにしている。

また、供用年度において特定生産性向上設備等の実際の取得価額を基礎として法人税額の特別控除の適用を受けた法人については、国庫補助金等の交付を受けた事業年度において圧縮記帳の適用を受けることはできないことを、本通達の注書2において留意的に明らかにしている。

- 4 したがって、国庫補助金等の交付が供用年度後の事業年度となる場合には、供用年度において特定生産性向上設備等の実際の取得価額を基礎とした法人税額の特別控除の適用を受けるか、又は国庫補助金等の交付される事業年度において圧縮記帳の適用を受けることとして供用年度においては国庫補助金等相当額の圧縮後の取得価額を基礎とした法人税額の特別控除の適用を受けるかを選択しなければならないこととなる。
- 5 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 11-3 の 2）を定めている。