

### 3 第 42 条の 10《国家戦略特別区域において機械等を取得した場合の特別償却等又は法人税額の特別控除》関係

#### 【制度の概要】

この制度は、次の 2 つの仕組みから構成されている。

#### 1 特別償却又は法人税額の特別控除

青色申告法人で特定事業の実施主体として国家戦略特別区域法（平成 25 年法律第 107 号）の認定区域計画に定められたものが、同法附則第 1 条第 1 号に定める日（平成 26 年 4 月 1 日）から平成 28 年 3 月 31 日までの期間（指定期間）内に、国家戦略特別区域内において、特定事業の実施に関する計画に記載された特定機械装置等の取得又は製作若しくは建設をして、特定事業の用に供した場合には、供用年度においてその特定機械装置等の取得価額の 50%（建物及びその附属設備（以下「建物等」という。）並びに構築物については、25%）の特別償却とその取得価額の 15%（建物等及び構築物については、8%）の法人税額の特別控除（特別控除税額は当期の法人税額の 20%を限度とし、税額控除限度超過額は 1 年間の繰越しができる。）との選択適用を行うことができる（措法 42 の 10①一ロ・二②）。

なお、中核的な特定事業の用に供される機械及び装置並びに器具及び備品（開発研究の用に供されるものに限る。）で一定規模以上のものの取得等をして、中核的な特定事業の用に供した場合には、供用年度において即時償却とその取得価額の 15%（建物等及び構築物については、8%）の法人税額の特別控除（特別控除税額は当期の法人税額の 20%を限度とし、税額控除限度超過額は 1 年間の繰越しができる。）との選択適用を行うことができる（措法 42 の 10①一イ②）。

#### 2 研究開発税制（特別試験研究費）の特例

上記 1 の即時償却の対象となる機械及び装置並びに器具及び備品（いずれも開発研究の用に供されるものに限る。）につき、上記 1 の特別償却又は即時償却の適用を受ける場合には、その減価償却費として損金の額に算入する金額は、特別試験研究費の額とみなして、その特別試験研究費の額の 12%の法人税額の特別控除を行うことができる（措法 42 の 10⑥）。

なお、連結納税制度においても上記 1 及び 2 と同様の規定が定められている。

**【新設】(取得価額の判定単位)**

42の10-1 措置法令第27条の10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1,000万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。

同条第3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4,000万円以上又は2,000万円以上であるかどうかの判定についても、同様とする。

**【解説】**

1 本制度においては、適用対象資産である機械及び装置並びに器具及び備品（開発研究の用に供されるものに限る。以下「開発研究用器具備品」という。）について規模基準が設けられており、機械及び装置については1台又は1基の取得価額が2,000万円以上（即時償却の対象となる中核的な特定事業の用に供されるものについては、4,000万円以上）であるもの、開発研究用器具備品については1台又は1基の取得価額が1,000万円以上（即時償却の対象となる中核的な特定事業の用に供されるものについては、2,000万円以上）であるものについて本制度の適用がある（措法42の10①、措令27の10②③）。

本通達では、この規模基準の判定に当たっては、通常一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2,000万円以上（又は4,000万円以上）であるかどうかの判定を行うことができる旨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14-1）を定めている。

**【新設】(圧縮記帳をした特定機械装置等の取得価額)**

**42の10-2** 措置法令第27条の10第2項に規定する機械及び装置若しくは器具及び備品の取得価額が2,000万円以上若しくは1,000万円以上であるかどうか又は同条第3項に規定する機械及び装置若しくは器具及び備品の取得価額が4,000万円以上若しくは2,000万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。

措置法令第27条の10第2項に規定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1億円以上であるかどうかを判定する場合においても、同様とする。

**【解説】**

- 1 本制度の適用対象である特定機械装置等については、機械及び装置並びに器具及び備品（開発研究の用に供されるものに限る。以下「開発研究用器具備品」という。）はその取得価額が2,000万円以上又は1,000万円以上（即時償却の対象となる中核的な特定事業の用に供される機械及び装置並びに開発研究用器具備品については、4,000万円以上又は2,000万円以上）、建物及びその附属設備（以下「建物等」という。）並びに構築物はその取得価額の合計額が1億円以上のものとされているが（措令27の10②③）、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特定機械装置等について本制度の特別償却又は法人税額の特別控除の適用を受けようとする場合には、その取得価額又はその取得価額の合計額が上記の金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義が生じる。

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（法令54③）、本制度の適用に当たっても、措置法令第27条の10第2項及び第3項の規定振りからみて同様に取り扱うのが相当である。

そこで、本通達において、機械及び装置並びに開発研究用器具備品の取得価額が2,000万円以上又は1,000万円以上（即時償却の対象となる中核的な特定事業の用に供されるものについては、4,000万円以上又は2,000万円以上）であるかどうか、あるいは建物等及び構築物の取得価額の合計額が1億円以上であるかどうかを判定する場合、そ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、特別償却又は法人税の特別控除税額の計算も、圧縮記帳後の金額に基づいて行うこととなる。

- 2 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の14-2）を定めている。

**【新設】(特別償却等の対象となる建物の附属設備)**

**42の10-3** 措置法第42条の10第1項第2号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、機械及び装置、器具及び備品（開発研究の用に供されるものに限る。）、建物並びに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10①）、その対象となる特定機械装置等は、国家戦略特別区域法（平成25年法律第107号）に規定する認定区域計画に定められた特定事業の用に供するものとして同計画に記載されるものであること、建物附属設備の取得又は建設は、通常、建物の取得又は建設と同時に行われるものであり、また、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、建物附属設備については、その建物本体と同時に取得又は建設をする場合に限って本制度の対象とすることが予定されている。

本通達では、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14-3）を定めている。

**【新設】(特定事業の用に供したものとされる資産の貸与)**

**42の10-4** 措置法第42条の10第1項に規定する実施法人（以下「実施法人」という。）が、その取得又は製作若しくは建設をした同項に規定する特定機械装置等を自己の下請業者に貸与した場合において、当該特定機械装置等が同項に規定する国家戦略特別区域内において専ら当該実施法人の同項に規定する特定事業（以下「特定事業」という。）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実施法人の営む特定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 国家戦略特別区域法（平成25年法律第107号）第8条第2項第2号《区域計画の認定》に規定する実施主体として同法第11条第1項《認定の取消し》に規定する認定区域計画に定められたもの（実施法人）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認定区域計画に係る同法第2条第1項《定義等》に規定する国家戦略特別区域内において当該実施法人の営む特定事業の用に供することが要件とされている（措法42の10①）。したがって、その特定機械装置等を他の者に貸し付けるような場合には、たとえ当該他の者が国家戦略特別区域内において事業を行う法人であっても、当該実施法人が営む事業の用に供しているとはいえず、その適用はないことになる。
- 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適用対象外とすることについては、やや問題がある。特に、実施法人が専属の下請業者に対してその製品を加工させるために貸与する機械及び装置などについては、その実態は、その実施法人が特定事業の用に供していると見る余地がある。
- 3 そこで、本通達において、形式的には特定機械装置等の貸与であっても、実質的に実施法人自らの事業の用に供したと同視し得るとき、すなわち、実施法人が取得等をした特定機械装置等を自己の下請業者に貸与した場合において、その下請業者が国家戦略特別区域内においてその特定機械装置等を専らその実施法人の特定事業のためにする製品の加工等の用に供するときは、その特定機械装置等はその実施法人の営む特定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 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の14-4）を定めている。

**【新設】（開発研究の意義）**

**42の10-5** 措置法第42条の10第1項第1号に規定する開発研究（以下「開発研究」という。）とは、次に掲げる試験研究をいう。

- (1) 新規原理の発見又は新規製品の発明のための研究
- (2) 新規製品の製造、製造工程の創設又は未利用資源の活用方法の研究
- (3) (1)又は(2)の研究を基礎とし、これらの研究の成果を企業化するためのデータの収集
- (4) 現に企業化されている製造方法その他の生産技術の著しい改善のための研究

**【解説】**

1 本制度においては、専ら開発研究（新たな製品の製造若しくは新たな技術の発明又は現に企業化されている技術の著しい改善を目的として特別に行われる試験研究をいう。）の用に供される器具及び備品で一台又は一基の取得価額が1,000万円以上のもの（即時償却の対象となる中核的な特定事業の用に供されるものについては、2,000万円以上）が適用対象資産とされている（措法42の10①一、措令27の10②③）。

2 本制度の対象となる器具及び備品は、上記のとおり、法人の開発研究の用に供されるものである必要があるが、この場合の「開発研究」とはいかなるものが対象となるのかという疑義が生じる。この点、法令上は、措置法令第27条の10第1項において、「開発研究」とは、「新たな製品の製造」若しくは「新たな技術の発明」又は「現に企業化されている技術の著しい改善」を目的として「特別に行われる試験研究」をいう旨が定められている。

この「新たな製品」や「新たな技術」とは、今まで世の中に全く存在しなかった製品・技術であり、その法人における従来の製品・技術とは構造、性能、原理、方法等が全く異なるものを意味する。また、「現に企業化されている技術の著しい改善」とは、自社が開発した製造方法等の生産技術の著しい改善を意味する。したがって、現在生産している製品の改良のためのいわゆる通常研究や他社が開発した製造工程等の研究は、本制度でいう「開発研究」に含まれないこととなる。

3 本通達においては、この「開発研究」に該当する試験研究について個別に列挙し、その範囲を明らかにしている。

なお、本通達は、耐用年数省令第2条第2号《特殊の減価償却資産の耐用年数》に規定する「開発研究の用に供されている減価償却資産」に係る「開発研究」の意義を明らかにした耐用年数通達2-10-1《開発研究の意義》と同趣旨のものである。

4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の14-5）を定めている。

**【新設】(専ら開発研究の用に供される器具及び備品)**

**42の10-6** 措置法第42条の10第1項第1号に規定する「専ら開発研究(……)の用に供されるもの」とは、耐用年数省令別表第六に掲げる器具及び備品のうち専ら開発研究の用に供されるものをいうのであるから、開発研究を行う施設において供用されるものであっても、他の目的のために使用されている減価償却資産で必要に応じ開発研究の用に供されるものは、これに該当しないことに留意する。

**【解説】**

- 1 本制度の適用対象となる新たな製品の製造又は新たな技術の発明に係る試験研究を行う法人が取得等をする器具及び備品は、「専ら開発研究の用に供されるもの」であることが要件の一つとされている(措法42の10①一、措令27の10①)が、例えば、生産設備の一部に組み込まれ通常は開発研究以外のために使用され、必要に応じて開発研究の用に供されるような器具及び備品は、開発研究の用に供されている以上、本制度の適用があるのではないかという疑義が生じる。
- 2 この点、本制度における対象資産である①機械及び装置又は②建物及びその附属設備並びに構築物については、その資産の用途に特に限定が付されなかったのに対し、器具及び備品については、その性質から様々な用途に使用可能といった点を考慮して、その用途につき限定が付されたものである。また、当該器具及び備品は、具体的には、試験又は測定機器、計算機器、撮影機及び顕微鏡がこれに該当するが(耐令別表第六)、本制度は、法令上の文言からも明らかなおり、専ら開発研究の用に供される設備投資に限りインセンティブを与えることを予定したものであり、通常他の用途に使用され、必要に応じ開発研究の用に供されるような器具及び備品は、本制度の対象外となる。本通達では、このことを留意的に明らかにしている。
- 3 連結納税制度においても、同様の通達(連措通68の14-6)を定めている。

**【新設】(委託研究先への資産の貸与)**

42の10-7 実施法人が、その取得又は製作をした措置法第42条の10第1項第1号に規定する機械及び装置並びに器具及び備品を自己の開発研究の委託先に貸与した場合において、当該委託先において当該機械及び装置並びに器具及び備品が専ら当該実施法人のためにする開発研究の用に供されるものであるときは、当該機械及び装置並びに器具及び備品は当該実施法人の行う開発研究の用に供したものと取り扱う。

**【解説】**

- 1 実施法人がその取得又は製作をした本制度の対象資産である機械及び装置並びに器具及び備品について本制度の適用を受けるためには、これらの資産を当該実施法人が行う開発研究の用に供することが要件とされている（措法42の10）。したがって、これらの資産を他の者に貸し付けるような場合には、当該実施法人の開発研究の用に供しているとはいえず、その適用はないこととなる。
- 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適用対象外とすることについては、やや問題がある。特に、自己自身による開発研究能力の低い実施法人が専属の開発研究の委託業者に対してその開発研究をさせるために貸与する機械及び装置並びに器具及び備品などについては、その実態は、その実施法人が開発研究の用に供していると見る余地がある。
- 3 そこで、本通達において、形式的には対象資産である機械及び装置並びに器具及び備品の貸与であっても、実質的に自ら開発研究の用に供したと同視し得るとき、すなわち、その取得又は製作をしたこれらの資産が専ら当該実施法人のためにする開発研究の用に供されるときは、これらの資産は当該実施法人が行う開発研究の用に供したものと取り扱うことを明らかにしている。
- 4 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の14-7）を定めている。



**【新設】(特定機械装置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10-8** 法人が措置法第42条の10第1項(同法第68条の14第1項を含む。)に規定する特定機械装置等を特定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特定機械装置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特定機械装置等に係る措置法第42条の10第2項(同法第68条の14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 法人が特定機械装置等の取得等をして、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、当該特定機械装置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、法人税額の特別控除の適用に当たっては、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は正当な金額で計算すべきものであることから、当該特定機械装置等の対価の額につき値引きがあったようなときは、原則として、既往に遡って特別控除税額の修正を行うべきと考えられる。本通達では、このことを明らかにしている。

もっとも、特定機械装置等につき、法人税額の特別控除の適用を受ける時点でその対価の額の修正があることが不明なものについてまで、事後の値引きを理由として法人が既に申告した内容を修正させることは、法令上の明文規定がない中で適当ではないとも考えられることから、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控除税額を過大に計上する等、法人税額の特別控除の適用を受ける時点で対価の額の修正が予定されているものについて、本通達の取扱いを適用することとなる。

- 2 連結納税制度においても、同様の通達(連措通68の14-8)を定めている。

**【新設】（開発研究用資産の償却費）**

**42の10-9** 措置法第42条の10第6項に規定する開発研究用資産につき同条第1項の規定の適用を受けて償却費として損金の額に算入する金額が、措置法第42条の4第12項第3号に規定する特別試験研究費（以下42の10-9において「特別試験研究費」という。）の額に該当するものとみなされるのであるから、措置法第52条の3の規定による特別償却準備金の積立額は、特別試験研究費の額に該当しないことに留意する。

**【解説】**

- 1 本制度においては、即時償却の対象となる機械及び装置並びに器具及び備品（いずれも開発研究の用に供されるものに限る。以下「開発研究用資産」という。）につき、本制度の特別償却の適用を受ける場合には、その減価償却費として損金の額に算入する金額は、特別試験研究費の額とみなして、その特別試験研究費の額の12%の法人税額の特別控除を行うことができることとされている（措法42の10⑥）。
- 2 ところで、開発研究用資産に係る減価償却費の額が特別控除税額の計算の基礎となる特別試験研究費の額に含まれるとはいっても、特別償却の適用に代えて措置法第52条の3《準備金方式による特別償却》の規定により特別償却限度額以下の金額を「特別償却準備金」として積み立てた場合には、あくまでも特別償却準備金の積立額として損金の額に算入されるのであって、減価償却費として損金の額に算入されるのではない（例えば、同条の規定の適用を受けた当該資産の減価償却費については、定率法で計算する場合、同条の規定の適用を受けた積立額を取得価額から控除して計算するのではなく、取得価額を基礎として計算した金額となる。）ため、特別償却準備金の積立額は当該特別試験研究費の額に含まれないことになる。本通達の後段では、このことを留意的に明らかにしている。
- 3 連結納税制度においても、同様の通達（連措通68の14-9）を定めている。