

6 第 45 条《特定地域における工業用機械等の特別償却》関係

【改正の内容】

平成 26 年度の税制改正において、特定地域における工業用機械等の特別償却制度について、次の見直しが行われた。

① 産業高度化・事業革新促進地域に係る措置

イ 対象資産について、機械及び装置並びに器具及び備品で、一の生産等設備を構成するものの取得価額の合計額の要件が 100 万円超（改正前 500 万円超）に引き下げられた（措令 28 の 9 ②二）。

ロ 一定の事業に係る対象資産に開発研究用の器具及び備品が追加された（措法 45①表二、措令 28 の 9 ⑦一、措規 20 の 16③）。

② 国際物流拠点産業集積地域に係る措置

イ 対象地区が、提出国際物流拠点産業集積計画において国際物流拠点産業集積地域として定められている地区とされた（措法 45①表三）。

ロ 対象資産について、機械及び装置で一の生産等設備を構成するものの取得価額の合計額が 100 万円超であることとする要件が追加され、一の生産等設備を構成する有形減価償却資産の取得価額の合計額が 1,000 万円超であることとする要件との選択適用とされた（措令 28 の 9 ②二）。

ハ 対象事業に航空機整備業が追加され、航空機整備業における対象資産が事務所用、作業場用、格納庫用又は倉庫用の建物及びその附属設備とされた（措令 28 の 9 ⑨、⑩四）。

③ 経済金融活性化特別地区に係る措置

青色申告法人が、経済金融活性化計画の認定の日から平成 29 年 3 月 31 日までの期間内に、経済金融活性化特別地区として指定された地区内において認定経済金融活性化計画に記載された特定経済金融活性化産業に属する事業の用に供する一定の設備の新增設をする場合において、その新增設に係る工業用機械等の取得等をして事業の用に供したときは、供用年度においてその工業用機械等の取得価額の 50%（建物及びその附属設備については、25%）の特別償却ができる措置が追加された（措法 45①表四）。

この制度の対象となる工業用機械等は、認定経済金融活性化計画に記載された特定経済金融活性化産業に属する事業の用に供する機械及び装置、一定の器具及び備品並びに建物及びその附属設備で、次のいずれかの規模のものとされている（措令 28 の 9 ②二）。

イ 一の生産等設備を構成する有形減価償却資産の取得価額の合計額が 1,000 万円を超えるもの

ロ 機械及び装置並びに器具及び備品で、一の生産等設備を構成するものの取得価額の合計額が 100 万円を超えるもの

④ 奄美群島に係る措置

青色申告法人が、認定産業振興促進計画に記載された計画期間の初日から平成 27 年 3 月 31 日までの期間内に、認定産業振興促進計画に記載された計画区域内の地区内において、機械及び装置、建物及びその附属設備並びに構築物の取得等をして製造業、農林水産物等販売業、旅館業及び情報サービス業等のうち、認定産業振興促進計画に記載され

た事業の用に供した場合には、これらにつき、5年間普通償却限度額の32%（建物及びその附属設備並びに構築物については、48%）の割増償却ができる措置に改組された（措法45②表三）。

この制度の適用対象となる資産は、機械及び装置、建物及びその附属設備並びに構築物のうち、次の事業の区分に応じそれぞれ次の設備を構成するこれらのものとされている（措令28の9⑳）。

イ 製造業又は旅館業 一の設備を構成する有形減価償却資産の取得価額の合計額が500万円以上（資本金の額等が5,000万円超1億円以下である法人にあっては1,000万円以上とし、資本金の額等が1億円超である法人にあっては2,000万円以上とする。）である場合のその一の設備

ロ 農林水産物等販売業又は情報サービス業等 一の設備を構成する有形減価償却資産の取得価額の合計額が500万円以上である場合のその一の設備

なお、連結納税制度においても同様の改正がされている。

【新設】（開発研究の意義）

45-7の2 措置法令第28条の9第7項第1号イ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 平成26年度の税制改正において、本制度のうち産業高度化・事業革新促進地域に係る措置の適用対象資産に、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が追加された（措法45①表二、措令28の9⑦一イ）。

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28条の9第7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、本措置でいう「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27-9の2）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)

45-7の3 措置法令第28条の9第7項第1号イに規定する「専ら開発研究(……)の用に供される器具及び備品」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 平成26年度の税制改正では、本制度のうち産業高度化・事業革新促進地域に係る措置について、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が新たに適用対象とされた。この器具及び備品は、「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45①表二、措令28の9⑦一イ)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)、本措置は、法令上の文言からも明らかにおり、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27-9の3)を定めている。

【新設】(委託研究先への資産の貸与)

45-7の4 法人が、その取得又は製作をした措置法第45条第1項の表の第2号の第3欄に規定する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器具及び備品が専ら当該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、当該器具及び備品は当該法人の行う開発研究の用に供したものととして取り扱う。

【解説】

- 1 法人がその取得又は製作をした器具及び備品について、本制度のうち産業高度化・事業革新促進地域に係る措置の適用を受けるためには、これらの資産を当該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45①表二）。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、当該法人の開発研究の用に供しているとはいえ、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器具及び備品などについては、その実態は、その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法人が行う開発研究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27-9の4）を定めている。