

2 第 42 条の 12《地方活力向上地域において特定建物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

【制度の概要】

この制度は、青色申告法人で、地域再生法の一部を改正する法律（平成 27 年法律第 49 号）の施行の日（平成 27 年 8 月 10 日）から平成 30 年 3 月 31 日までの期間（指定期間）内に地方活力向上地域特定業務施設整備計画について地域再生法による都道府県知事の認定を受けたものが、その認定を受けた日から同日の翌日以後 2 年を経過する日までの間に、その認定をした都道府県知事が作成した同法の認定地域再生計画に記載されている地方活力向上地域内において、その地方活力向上地域特定業務施設整備計画に記載された特定業務施設に該当する建物及びその附属設備並びに構築物（以下「特定建物等」という。）の取得又は建設（以下「取得等」という。）をして、その法人の営む事業の用に供した場合には、供用年度においてその特定建物等の取得価額の 15%（その地方活力向上地域特定業務施設整備計画が移転型計画である場合には、25%）の特別償却とその取得価額の 4%（その地方活力向上地域特定業務施設整備計画が移転型計画である場合には、7%）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%を限度とする。）との選択適用ができるというものである（措法 42 の 12①②）。

なお、平成 29 年 4 月 1 日から平成 30 年 3 月 31 日までの期間内に地方活力向上地域特定業務施設整備計画について認定を受けた青色申告法人が取得等をした特定建物等については、法人税額の特別控除の割合は、2%（その地方活力向上地域特定業務施設整備計画が移転型計画である場合には、4%）となる（措法 42 の 12②）。

連結納税制度においても同様の規定が定められている（措法 68 の 15 の 2）。

【新設】（特別償却等の対象となる建物の附属設備）

42 の 12-1 措置法第 42 条の 12 第 1 項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（以下「取得等」という。）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、建物及び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 12①）、その対象となる特定建物等は、地域再生法による都道府県知事の認定を受けた地方活力向上地域特定業務施設整備計画に記載されたものであること、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されるものであり、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 15 の 2-1）を定めている。

【新設】(中小企業者であるかどうかの判定の時期)

42の12-2 法人が、措置法令第27条の12に規定する「中小企業者」(以下「中小企業者」という。)に該当する法人であるかどうかは、その取得等をした措置法第42条の12第1項に規定する建物及びその附属設備並びに構築物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 本制度の適用対象となる特定建物等は、地域再生法による都道府県知事の認定を受けた地方活力向上地域特定業務施設整備計画に記載された特定業務施設に該当する建物及びその附属設備並びに構築物であって、一の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2,000万円以上のものとされているが、中小企業者にあっては、一の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1,000万円以上のものとされている(措令27の12)。

この「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(措法42の4②、⑥四、措令27の4⑤)。

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の数といった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特定建物等の取得等をした時、③特定建物等を事業の用に供した時又は④期末などが考えられるが、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義が生ずる。

3 ところで、本制度は、法人が行う一定の規模以上の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、中小企業者にあっては、中小企業者であるという現況のもとに中小企業者としての取得価額要件を満たした建物等を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取得価額要件を満たした建物等を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り、取得価額要件を満たさ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事態をも生じさせることとなり、本制度の趣旨に合致しないこととなる。

4 そこで、本通達において、中小企業者に該当するかどうかの判定は、その建物等の取得等をして事業の用に供した日の現況により行う旨を明らかにしている。したがって、建物

等の取得等をした日において中小企業者に該当していたとしても、長期間それを事業の用に供さずにしたために、事業の用に供した日には中小企業者に該当しなくなり、取得価額要件を満たさなくなった場合には、本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 15 の 2 - 2）を定めている。

【新設】(圧縮記帳の適用を受けた場合の特定建物等の取得価額要件の判定)

42の12-3 措置法令第27条の12に規定する一の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2,000万円以上(中小企業者にあつては1,000万円以上)であるかどうかを判定する場合において、その一の建物及びその附属設備並びに構築物が法第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(42の12-4(2)に掲げる場合を含む。)は、その圧縮記帳後の金額(42の12-4(2)に掲げる場合にあつては、42の12-4(2)に定める金額)に基づいてその判定を行うものとする。

【解説】

- 1 本制度の適用対象となる特定建物等は、地域再生法による都道府県知事の認定を受けた地方活力向上地域特定業務施設整備計画に記載された特定業務施設に該当する建物及びその附属設備並びに構築物であつて、一の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2,000万円以上(中小企業者にあつては、1,000万円以上)のものとしていますが(措令27の12)、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建物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ずる。
- 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取得価額とするものとされており(令54③)、本制度の適用に当たっても、措置法令第27条の12の規定振りからみて同様に取り扱うのが相当であることから、一の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2,000万円以上(中小企業者にあつては、1,000万円以上)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となる。本通達では、この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額の特別控除の計算も、圧縮記帳後の金額に基づいて行うこととなる。
- 3 ところで、措置法通達42の12-4《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》の本文(2)では、本制度における法人税額の特別控除の適用を受ける場合の取得価額について、特定建物等の取得等をして事業の用に供した事業年度(供用年度)後の事業年度において法人税法上の国庫補助金等の圧縮記帳の適用を受けることが予定されている場合には、国庫補助金等の交付予定金額を控除した金額によることとしている。この取扱いは、同一年度において国庫補助金等の圧縮記帳と本制度の法人税額の特別控除とを適用する者とのバランスを考慮して設けた取扱いであるため、本制度の取得価額に係る要件の判定においても、取扱いを区別することなく、国庫補助金等相当額を控除した金額によることを、本通達の括弧書き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(連措通68の15の2-3)を定めている。

【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12-4 措置法第42条の12第2項に規定する税額控除限度額を計算する場合における同条第1項に規定する特定建物等(以下「特定建物等」という。)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建物等につき、当該取得等をして事業の用に供した事業年度(以下42の12-4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建物等につき、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 特定建物等の供用年度において、当該特定建物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12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を(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、特定建物等の取得等に当たり、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建物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、法人が特定建物等の取得等をして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(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、特定建物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て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ずる。
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建物等の取得価額は、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建物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建物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 なお、供用年度後の事業年度に国庫補助金等の交付を受ける見込みがある特定建物等について本制度の特別償却の適用を受けた場合において、供用年度後の事業年度に国庫補助金等の圧縮記帳の適用を受けるときは、実際の取得価額ではなく、国庫補助金等を受けた日における帳簿価額（既往の減価償却費が控除された金額）を基に圧縮限度額の計算を行うことで、特別償却をした部分についても圧縮記帳後の取得価額を基礎として計算した金額までの取戻しが行われることとなるため（基通10-2-2《固定資産の取得等の後に国庫補助金等を受けた場合の圧縮記帳》参照）、同一年度において国庫補助金等の圧縮記帳と本制度の特別償却の双方を適用する場合とのバランスを失するということはない。

そのため、供用年度後の事業年度に国庫補助金等の交付を受ける見込みがある特定建物等について本制度の特別償却の適用を受ける場合については、その取得価額から国庫補助金等の交付予定見込額を控除する旨の取扱いは設けていない。

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

【新設】(特定建物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12-5 法人が特定建物等(措置法第68条の15の2第1項に規定する特定建物等を含む。)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特定建物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建物等に係る措置法第42条の12第2項(同法第68条の15の2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 法人が特定建物等の取得等をして、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、当該特定建物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ずる。

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建物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、当該特定建物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、特定建物等につき、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15の2-5)を定めている。