

固定資産の特別償却(II)

畠 中 瞳

1. はじめに
2. 特別償却の種類および償却限度額（後部以下本号）
3. 特別償却における会計処理
4. おわりに

(17) 低開発地域等における工業用機械等の特別償却

低開発地域工業開発地区，農村地域工業導入地区，半島振興対策実施地域，過疎地域，産炭地域等又は沖縄振興開発特別措置法に規定する工業等開発地区及び自由貿易地域に工場を進出させることによって，これらの地域における工業開発を促進することを目的としている。

この制度では，低開発地域等において一定規模の工業用生産設備等を新設又は増設をした場合に，機械及び装置並びに工業用建物及びその附属設備を取得し，又は製作し若しくは建設して，これをその地区内において事業の用に供したとき，初年度において取得価額の一定割合⁵²⁾の特別償却が認められている。⁵³⁾

(18) 中小企業者の機械等の特別償却

① 中小企業等の機械の特別償却

中小企業者が新規に取得する機械について，広く特別償却を認めることによって中小企業の近代化を促進するために中小企業者の機械等の特別償却制度が設けられた。

当初は中小企業合理化機械の特別償却制度とされていたが，昭和47年の

税制改正において、中小企業の新規設備投資による体質強化に重点を置くこととして製造業、建設業、農林業等の一定業種については機械及び装置の仕様を限定せず、特別償却を認めることとし、制度の合理化と税務執行の簡素化が図られた。

この制度では、青色申告法人で中小企業者及び農業協同組合等に該当する法人が昭和47年4月1日から平成9年3月31日までの間に取得し、特定の事業⁵⁴⁾の用に供した新品の機械装置(1台又は1基の取得価額220万円以上)等については、初年度において、取得価額の11%相当額の特別償却が認められる。⁵⁵⁾

② 医療用機器等の特別償却

『医療用機器等については、最近における技術の進歩により、たとえば電子装置を組み込んで高度な機能を有するいわゆる ME 機器(医療用電子機器)等の開発がめざましく、これらの機器を使用することによって従来より、より高度な治療が可能になってきているが、現状ではその普及が十分でない状況にある。

これらの高度な機能を有する新鋭の医療用機器等の導入を促進することは国民に医学医術の進歩に伴う高度な医療を提供していくうえからも重要なことと考えられる。』⁵⁶⁾そこで、これらの医療用機器をはじめ新たな医療用機器等を取得した場合に、特別償却が認められている。

青色申告書を提出する法人で医療保健業又は民間老後施設整備促進法の認定事業者のうち特定民間施設の設置等の事業を営むものが、昭和54年4月1日から平成9年3月31日までの間に、医療用機器(取得価額240万円以上)で特定のものの取得等をして、これらを医療保健業の用に供した場合には、取得価額の一定割合⁵⁷⁾の特別償却が認められる。⁵⁸⁾

③ 特定医療用建物の割増償却

青色申告書を提出する法人で医療保健業を営むものが、平成3年4月1日から平成9年3月31日までの間に、特定医療用建物⁵⁹⁾を取得し又は建設して、これを医療保健業の用に供した場合は、普通償却限度額の一定割合⁶⁰⁾の割増償却が認められる。なお、割増償却は医療保健業の用に供した日以後5年以内でその用に供している期間に限って認められる。⁶¹⁾

(19) 鉱業用坑道等の特別償却

鉱業用坑道等の特別償却制度は、生産を維持するための坑道等について、それを事業に使用した時にその取得価額の全額を一時に損金に算入することができる。また、坑外から掘さくされる通気坑道又は排水坑道についても割増償却をすることができる。⁶²⁾

この制度の概要は、次のとおりである。次の①については初年度一時償却を、②については每期普通償却限度額の14%の割増償却を認めている。⁶³⁾

① 鉱業を営む法人が、採掘場所の深部移行又は坑内条件の悪化に対処し、その生産を維持するために必要な坑道、及び坑内において施設又は使用される機械等を取得し、又は製作して、これを事業の用に供した場合における鉱業用坑道等（a.坑内において掘さくされる坑道 b.坑内において施設される軌条、動力線、排水管その他の機械及び装置 c.坑内において使用される車両及び運搬具並びに工具、器具及び備品）

② 鉱業を営む法人が、坑外から掘さくされる通気坑道又は排水坑道で政令で定めるものを取得して、これを事業の用に供した場合の鉱業用通気坑道又は排水坑道

(20) 植林費の損金算入の特例

青色申告法人で森林所有者が、森林施業計画及び複層林施業の特定森林

施業計画に基づき造林（植栽又は播種により森林を造成すること。）をするための植林費（種苗費，植栽費及び地ごしらえ費その他造林のために必要な費用をいい，減価償却資産とされるべき費用を除く。）を支出した場合には，損金経理を要件として，支出した金額の25%を損金の額に算入することが認められる。⁶⁴⁾

(2) 鉱工業技術研究組合等に対する支出金の特別償却

青色申告書を提出する法人で鉱工業技術研究組合等特定の組合が試験研究を行うために必要な試験研究用の減価償却資産を取得するための費用を負担金として負担した組合員等が平成9年3月31日までに負担金を支出した場合には，その負担金を支出した日を含む事業年度以後の各事業年度において損金経理をした金額は当該事業年度の損金の額に算入される。なお，この場合の特例の対象となる負担金とは，次のものをいう。⁶⁵⁾

- ① 鉱工業技術研究組合法第14条第1項の規定による承認を受けた鉱工業技術研究組合が試験研究用資産の取得のために組合員に賦課する費用
- ② 中小企業近代化促進法第4条第1項に規定する新商品，新技術開発事業に係る中小企業構造改善計画につき承認を受けた商工組合等が，組合員等に賦課する負担金
- ③ 繊維産業構造改善臨時措置法第4条第1項に規定する新商品，新技術開発事業に係る構造改善事業計画又は構造改善円滑化計画につき承認を受けた特定組合又は特定商工組合等が，組合員等に賦課する負担金
- ④ 特定農産加工業経営改善臨時措置法第3条第1項に規定する経営改善措置に関する計画又は同法の事業提携に関する計画につき承認を受

けた特定事業協同組合等が、組合員に賦課する負担金

- ⑤ 特定中小企業集積の活性化に関する臨時措置法第7条第1項に規定する新商品、新技術開発事業に係る進出計画又は円滑化計画につき承認を受けた者又は商工組合等が、構成員に賦課する負担金
- ⑥ 伝統的工芸品産業の振興に関する法律第7条第1項に規定する新商品開発事業に係る活用計画につき認定を受けた製造協同組合等が、その構成員に賦課する負担金
- ⑦ エネルギー等の使用の合理化及び再生資源の利用に関する事業活動の促進に関する臨時措置法第20条第1項に規定する一定の技術に関する研究開発に係る事業計画につき承認を受けた組合等が、構成員に賦課する負担金
- ⑧ 特定中小企業者が新分野進出等による経済の構造的変化への適応の円滑化に関する臨時措置法第3条第2項に規定する新分野進出等計画又は事業開始計画（いずれの計画も新商品又は新技術の研究開発に関する事業について計画が定められているものに限る。）に係る承認を受けた組合等が、これらの計画で定める賦課の基準に基づき、試験研究に必要な機械装置（工具、器具及び備品を含む。）を取得し、又は製作するための費用に充てるために、その構成員に賦課する負担金
- ⑨ 中小企業の創造的事業活動の促進に関する臨時措置法第4条第1項に規定する研究開発事業計画に係る認定を受けた組合等の同法に規定する負担金

B 割増償却

- (1) 製品輸入額が増加した場合の製造用機械の割増償却

わが国の経常収支の大幅な黒字は、縮小傾向にあるもののなかなか減少

しないのである。このような状況は、わが国の経済運営や世界経済の調和ある発展という観点からみると、決して望ましいものではない。

わが国としては、『經常収支黒字削減のためにも、引き続き、内需主導型の経済運営、構造調整、一層の輸入拡大に努めていく必要があるが、その一環として、特に製品輸入の拡大』⁶⁶⁾を促進するため、製品輸入促進税制が創設されたのである。

『この措置は、卸・小売業には国内市場の開拓に要する費用に配慮して準備金の積立てを、製造業に対しては、一定の税額控除又は機械装置の割増償却を認める』⁶⁷⁾こととしている。

すなわち、『輸入製品の販売を行う卸・小売業者は国内市場の開拓のため商品発掘、販売促進のための費用の支出あるいは返品等のリスクを負うことになるため、こうしたコストやリスクに対し、一定の準備金の積立てを認めることにより輸入拡大に対するインセンティブにしようというものである。』⁶⁸⁾

他方、『製造業者は輸入製品の国内市場の開拓に係るコストはないが、輸入機械のメンテナンスや輸入原材料の欠陥等のコストやリスクを負うこと、また、今回の輸入促進対象品目の相当範囲を輸入する当事者であること等から、輸入増加額を基準とした税額控除と早期償却が可能となる割増償却との選択適用を認めることとしたものである。』⁶⁹⁾

この制度の概要は、次のとおりである。①青色申告法人で国内において主として製造業を営む法人が、指定期間⁷⁰⁾内の日を含む各事業年度において、輸入促進対象製品の輸入を行った場合（製品輸入増加割合が2%以上である場合に限られる。）には、(イ)当期又は当期前2年間に取得した製造業用機械について10%（輸入促進対象製品である機械は20%）の割増償却（製品輸入増加割合に2.5を乗じた割合……25%を限度）または、(ロ)製品輸入増

加額に増加割合の2分の1を乗じた割合（5%を限度）を乗じた金額の税額控除（当期の法人税額の10%（中小企業者等である場合には15%）相当額が限度）の選択適用が認められている。⁷¹⁾

②青色申告法人で国内において主として卸売及び小売業を営むものが、指定期間⁷²⁾内の日を含む各事業年度において輸入促進対象製品の輸入を行った場合（当期の製品輸入額が基準年度の製品輸入額の102%相当額以上である場合に限られる。）において、輸入促進対象製品の国内市場の開拓に要する費用の支出に備えるため、製品輸入増加額に増加割合に2を乗じた割合（20%限度）を乗じた金額相当額を輸入製品国内市場開拓準備金として積み立てたときは、その積立額の損金算入が認められている。⁷³⁾

(2) 中小企業構造改善計画を実施する商工組合等の構成員の機械等の割増償却

この制度は、次の三つから構成されている。

第一の『中小企業構造改善計画を実施する商工組合等の構成員の機械等の割増償却制度は、商工組合等を中心として業界ぐるみの構造改善計画を推進する中小企業者について、その計画の促進を容易にするために内部留保を充実する』⁷⁴⁾ことにより、業界全体の構造改善を積極的に推進してその近代化を図ることを目的として設けられたものである。

第二の『繊維工業構造改善事業計画を実施する特定組合の構成員の機械等の割増償却制度は、従来からその中小零細性、需給構造の急激な変化、発展途上国の急成長といった内外環境の激しい変化に直面している繊維工業について、従来から行われてきた構造改善をさらに強力に実施する見地から繊維工業構造改善臨時措置法が制定されたのを機に創設された。』⁷⁵⁾

第三の『中小漁業構造改善計画を実施する漁業協同組合等の構成員の漁

船の割増償却制度は、中小漁業者についても中小企業近代化促進法の規定による中小企業者の構造改善制度と同様の制度が設けられ、特定業種に指定された業種について全国的な規模で合併、協業化等による経営規模の拡大を中心とした構造改善事業を行うこととされたことに伴い、金融上の措置のほか、税制上においても、昭和47年度の税制改正の際に漁船について中小企業者の場合とおおむね同様な制度が設けられた。なお、昭和51年度の税制改正において、その根拠法が漁業再建整備特別措置法と改められた。』⁷⁶⁾

この制度においては、中小企業構造改善計画を実施する特定業種の中小企業者等の有する機械装置、工業用建物、漁船等⁷⁷⁾について、普通償却限度額の20%の割増償却が認められている。⁷⁸⁾

(3) 障害者を雇用する場合の機械等の割増償却

障害者を多数雇用する場合には、高性能の機械設備を導入して生産性の低下を補ったり、障害者が使用する機械設備等を特別に製作するかあるいは障害者がその機械等を簡単に操作できるように改善する必要が生じる。また工場全体を障害者が作業しやすい構造にするなど作業環境を改良する必要がある。

このような理由から、障害者を多数雇用する場合には、健常者の場合と比べて多額の設備投資を要するので、税制面においても割増償却制度を創設することによりその負担の軽減を図り、障害者の雇用の安定と拡大を図ることを目的としている。⁷⁹⁾

この制度においては、身体障害者の雇用割合⁸⁰⁾が50%（雇用障害者数が20人以上の場合は25%）以上である法人について、取得してから5年以内の機械装置、工業用建物等及び車両運搬具について普通償却限度額の24%（工

業用建物は32%)の割増償却が認められている。⁸¹⁾

(4) 農業経営改善計画等を実施する法人の機械等の割増償却

『我が国の農業を取り巻く状況は、自給率の低下、農業就業人口の減少、耕作放棄地の増大、兼業化、高齢化、混住化などの面で大きく変化している。また、現在の農業経営は、他産業への就業機会の増大、休日制などの労働条件面での遅れ、生活環境整備の立ち遅れなどの問題を抱えており、農業経営を担う者の確保が深刻な状況となっている。このような状況下で、経営感覚に優れた効率的・安定的な農業経営体を育成するため、農業政策について生産・流通段階における規制と保護のあり方を見直し、市場・競争原理の一層の導入を図る政策体系に転換すること等を内容とした「農業経営基盤の強化のための関係法律の整備に関する法律」が平成5年6月16日に公布された。

同法による改正後の農用地利用増進法（改正後の名称は農業経営基盤強化促進法）では、経営感覚に優れた効率的・安定的な経営体を育成・確保し、これらが農業生産を担う農業構造を確立するため、これらの経営体に段階的かつ継続的に農地の利用集積を図ることとしているが、農地を集積して規模拡大を行うに当たっては、基本的な生産要素である農地の取得の負担に加え、多額の設備取得資金や営農資金が必要となることから、税制上も割増償却を認めることにより、これらの経営体の農業経営の安定と経営体質の強化を図ろうとしたものである。

また、林業・木材産業をめぐる状況は、木材価格の低迷等による林業採算性の低下、製材品輸入の増加、非木質系建築用資材の増加等、依然として厳しいものがある。このような状況の中で、異部門の事業者間の連携の強化により木材産業の構造改革を進め、木材の低コスト供給体制を実現す

るとともに、木材需要の拡大を図るため、木材製造業者等が共同して構造改善に関する措置を内容とする合理化計画を作成することができることとする等々を内容とした「林業等振興資金融通暫定措置法の一部を改正する法律」が平成5年6月18日に公布された。

ところで、この合理化計画を作成することができるもののうち、素材生産業者は、木材産業の中で最も脆弱な部門となっており、近年における事業体数の減少が最も大きいうえ、経営規模は零細で資金力も乏しく、組織率も極めて低い実態にある。立木の伐採の促進は、林業・木材産業の活性化を図る上で基本となるものであり、この部門において効率的な生産体制を実現しなければ、木材の生産部門及び流通部門の構造改善は促進されないことになる。そこで、素材生産業者が一定の合理化計画を作成して構造改善を行った場合に割増償却を認めることにより、その事業規模の拡大と機械化の促進を図ることとされた。』⁸²⁾

この制度の概要は、次のとおりである。青色申告書を提出する法人が、次に掲げる①又は②の認定のあった日を含む事業年度開始の日から5年以内の日を含む各事業年度終了の日において、次の①又は②に該当する場合には、同日において有する①又は②に掲げる減価償却資産について、普通償却限度額の20%に相当する額の割増償却が認められている。⁸³⁾

- ① その法人が、平成5年4月1日から平成9年3月31日までの間に農業経営基盤強化促進法に基づく農業経営改善計画の認定を受けた農業生産法人で、当該農業経営改善計画に従って取得し、又は使用収益権の設定を受けた農用地の面積が一定の面積を超え又は一定の要件を具備しており、かつ、当該農用地において農業を営んでいるものに該当する場合……農業用の機械装置（一定の構築物等を含む。）、建物等及び生物（2回目以降の農業経営改善計画を実施している場合には、そ

の農業経営改善計画の承認の日以後に取得等をしたものに限る。)

- ② その法人が、平成5年4月1日から平成9年3月31日までの間に林業等振興資金金融暫定措置法に基づく合理化計画の認定を受けた素材生産業を営む一定の法人で、その合理化計画に従って事業規模の拡大を行っているものに該当する場合……林業用の機械装置（2回目以降の合理化計画を実施している場合には、その合理化計画の承認の日以後に取得等をしたものに限る。)

(5) 優良賃貸住宅等の割増償却

法人が平成7年4月1日から平成10年3月31日までの間に新築した次の賃貸住宅（優良賃貸住宅）を取得または新築して賃貸の用に供したときは、その日から5年間、普通償却限度額のほかに、普通償却限度額の50%に相当する額の割増償却が認められている。⁸⁴⁾

- ① 特定優良賃貸住宅⁸⁵⁾のうち特にその建設の促進を図る必要があると認められるもの
- ② 大都市地域における住宅及び住宅地の供給促進に関する特別措置法第2条第5号に規定する区域内に建築される賃貸住宅のうち次のもの
- (イ) 同法第101条の8の認定計画により建築される建築物に係る一定の要件を具備する賃貸住宅
- (ロ) 次の建築物（一定の要件を満たすもの）に係る賃貸住宅で優良な共同住宅に該当するもの
- a 都市計画法第4条第1項に規定する都市計画に定められた高度利用地区等に建設される建築物
- b 建築基準法第59条の2第1項による許可を受けて建築される建築物

(6) 特定再開発建築物の割増償却

青色申告書を提出する法人が、昭和60年4月1日から平成9年3月31日までの間に、特定再開発建築物を取得等して事業の用に供した場合には、その事業の用に供した日以後5年間に限り、普通償却限度額の18%（⑥については20%）の割増償却をすることができる。⁸⁶⁾なお、ここでいう特定再開発建築物とは、次に掲げるものをいう。⁸⁷⁾

① 高度利用地区建築物

都市計画に定められた都市計画法第8条第1項第3号の高度利用地区の区域内に建築される都市再開発法第2条第6号に規定する施設建築物

② 道路一体建物

都市計画に定められた都市計画法第12条の4第1項第1号又は第3号に掲げる地区計画又は再開発地区計画の一定の区域内に建築される道路一体建物

道路一体建物とは、建物内の道路部分の面積に対する道路一体建物の建築面積の割合が3分の1以上であることが必要である。

③ 次に掲げる駐車場の用に供される建築物

(イ) 直接地上へ通ずる出入口のある階以外の階に自動車の駐車のために供する部分を設ける駐車場または機械式駐車装置を用いた駐車場（大蔵省令で定める特殊の装置を用いる駐車場に限る。）

(ロ) 都市計画に定められた都市計画法第8条第1項第1号の近隣商業地域内若しくは商業地域内又はこれらの地域の周辺地域における駐車場整備地区内に建築し、又は設置される駐車場

④ 次に掲げる自転車駐車場の用に供される建築物

(イ) 都市計画駐車場として建築し、又は設置される自転車駐車場（自

転車の駐車のための施設で、直接地上へ通ずる出入口のある階以外の階に自転車の駐車の用に供する部分を設けるもの又は大蔵省令で定める特殊の装置を用いるものをいう。)

(ロ) 一般公共の用に供されるものであることその他の政令で定める要件を満たす自転車駐車場

⑤ 優良宅地開発事業計画の事業区域内の特定の建築物

大都市地域における優良宅地開発の促進に関する緊急措置法第3条第1項の宅地開発事業計画に規定する事業区域（面積20ha以上のものに限る。）内に建設される建築物（一定の購売施設，集会施設又は教養文化施設）

⑥ 高齢者・身体障害者円滑利用特定建築物

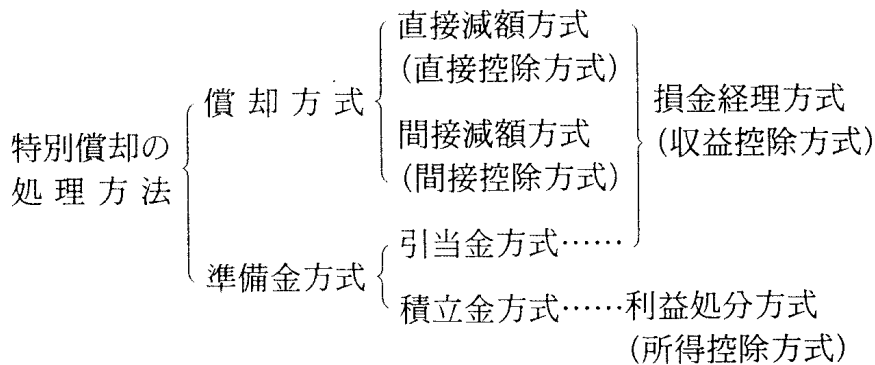
高齢者，身体障害者等が円滑に利用できる特定建築物の建築の促進に関する法律第7条に規定する認定建築物で床面積2,000㎡以上であり，かつ，高齢者・障害者用昇降機が設置されている建築物。

(7) 倉庫用建物等の割増償却

青色申告法人で倉庫業等を営むものが，倉庫用建物等（倉庫用の建物及びその附属設備若しくは構築物）を取得し，または建設して事業の用に供した場合には，取得または新築後5年間，普通償却限度額の16%の割増償却が認められる。⁸⁸⁾

3 特別償却における会計処理

特別償却額の処理方法としては，大別して償却方式と準備金方式の二つの方法がある。



(1) 償却方式

① 直接減額方式 (直接控除方式)

直接減額方式は、特別償却費を減価償却資産の取得価額から直接控除し、その金額をその事業年度の償却額として損金経理する方法である。償却費計上時の仕訳は次のようになる。

(借) 特別償却費 ×××× (貸) 固定資産 ××××

② 間接減額方式 (間接控除方式)

間接減額方式は、特別償却費を減価償却資産の取得価額から直接減額しないで、減価償却引当金 (減価償却累計額) という評価勘定を用いて間接的に控除し、その金額をその事業年度の償却額として損金経理する方法である。償却費計上時の仕訳は次のようになる。

(借) 特別償却費 ×××× (貸) 減価償却累計額 ××××

なお、直接減額方式も間接減額方式も次期以降の減価償却費の計算は減価償却資産の取得価額から減価償却累計額を控除した未償却残高 (帳簿価額) を基礎として行われる。

(2) 準備金方式

① 引当金方式

引当金方式は、特別償却額をその事業年度の特別償却準備金繰入額 (特

別損失)として損金経理し、これを減価償却資産の取得価額から直接控除しないで、特別償却準備金(引当金)として積み立てる方法である。この場合の特別償却準備金は、減価償却資産の償却計算とは無関係であり、資産の帳簿価額とは無関係に存在する。損金の額に算入された特別償却準備金は積立てた事業年度の翌事業年度開始の日から7年間に均分して取り崩し、益金の額に算入すべきものとされている。⁸⁹⁾ 吉牟田勲教授は、7年均分益金算入が行われる理由を次のように論述している。

『この準備金は、取得価額を減額したり、評価勘定として相殺したりしない。そこで、普通償却費は取得価額を基礎に計算される。すなわち、取得価額100の機械について、特別償却準備金を初年度に利益処分で40計上して損金に算入しても、普通償却費は耐用年数10年の定率法であれば、初年度20.6、次年度16.3……と合計95が計上される。そこで、100の取得価額の資産について、特別償却40を含め取得価額を超え135の合計減価償却費が計上されることになるので、直接法や間接法と同様に95の償却限度になるよう特別償却費相当の40は7年間で均等益金算入を行うのである。

その機械の実際耐用年数は、さらに7年～15年等にわたっているので、厳密にはそれぞれの耐用年数に応じた取り戻し益金算入を行わないと直接法や間接法の償却計算と一致しない。しかし、これでは複雑すぎる弊害が生ずる。そこで、このような簡便法による7年均分益金算入の処理が認められているのである。』⁹⁰⁾

特別償却準備金繰入時の仕訳は次のようになる。

(借) 特別償却準備金繰入額 ×××× (貸) 特別償却準備金 ××××

② 積立金方式

積立金方式は、特別償却額を利益又は剰余金の処分により特別償却積立金または特別償却準備金(任意積立金)として積み立てる方法である。この

場合の特別償却積立金は、引当金方式の場合と同様にその資産の償却計算とは無関係に、繰り入れた事業年度の翌事業年度から7年間で均等額を益金の額に算入すべきものとされている。この方法は、特別償却額を損金経理ではなくて、利益処分による任意積立金とするため、会計帳簿には費用として計上されないのである。従って、会社計算では損金算入の機会がないので、納税申告書で所得から申告減算することが認められている。特別償却積立金繰入時の仕訳は次のようになる。

(借) 未処分利益 × × × × (貸) 特別償却積立金 × × × ×

4 おわりに

税法においては、償却方式における直接減額方式も間接減額方式もいずれによる償却費の計上も認められている。この方法は特別償却額を費用または損失に計上するので、特別償却は一般的に商法の「相当の償却」を超えるものと考えられ、対象資産についての減価発生の実事が希薄であることから、企業会計上の利益はそれだけ縮小して表示されることになり、さらに前期の特別償却不足額を当期に計上すれば、企業利益は更に歪曲されたものとなってくる。つまり、企業会計の適正な期間損益計算の見地からみれば、特別償却の行われる期間に過大な費用を計上することになり、その後の期間には費用を過小計上することになるのである。

したがって、これを回避するため、通常の償却方式にかえて特別償却準備金を積み立てる方法（準備金方式）を採用することができることとされている。

この準備金方式には、前述したように損金経理による方法（損金経理方式・引当金方式）と利益または剰余金の処分による方法（利益処分方式・

積立金方式)があり、どちらかの選択適用が認められている。

損金経理方式(引当金方式)によって、特別償却額を損金経理した特別償却準備金(引当金)は、商法第287条ノ2の引当金に該当しないため商法上の引当金として取り扱うことはできない。

商法第287条ノ2の引当金の性格について次の2つの考え方がある。

第一は減価償却資産が旧式化し、その資産を使用することによって、コスト高、生産性の低下等により経済的に採算が悪化すること、流行の変遷、経済的環境の変化等により製品、サービス等に対する需要が減退し、その減価償却資産の経済的価値が低下するといった予測できない将来の特定の損失に備えるという目的で設定される特定引当金であるとする立場(損失引当金説)

第二は税法上の租税政策的見地から、優遇措置として認められた臨時的な利益留保性の引当金であるとする立場(利益引当金説)

現行商法(昭和56年6月9日改正)が改正前には認めていた「特定引当金」を廃止したため、商法は将来の特定の損失に対する引当損という性格をもつ引当金の設定を認めないので、損金経理方式による特別償却準備金(引当金)は、商法上の引当金として計上できない。ゆえに、前者の損失引当金説を採用することはできないのである。

したがって、後者の利益引当金説をとらざるをえないのである。すなわち、会計上は利益処分方式により特別償却準備金(任意積立金)を設定し、その会計期間の損益計算に関係(企業利益の計算上は損金の額に算入しない)させないで、税務上の申告調整(申告書において所得を減少させる方法)により損金算入を行なうことにより、いわば特別控除という恩典を受けるとする方法をとることになるのである。このように利益処分方式(積立金方式)が税法上認められているので、特別償却額を特別損失として損

金経理を行なうことによって、企業の適正な期間損益計算が歪曲されるという難点はなくなったのである。

しかし、この場合の利益処分方式における特別償却準備金は内部留保額であり、特別償却額は償却費としての費用性も、将来の特定の損失に対する引当損という性格も持たないのである。特別償却額を特別償却準備金として内部留保することによって、流動化された資産が配当または法人税として社外に流出することを防ぎ、企業内に設備投資資金の増大をもたらす、または設備投資に投ぜられた借入金の返済を容易にする効果がある。ゆえに、この利益処分方式を採用した場合には特別償却の行われる事業年度においては法人税額の減少をもたらすものであるが、その後の事業年度においては7年均分益金算入によって法人税の取り戻しが行われることとなるので、結局は免税ではなく、課税の延期という性質を持っているにすぎないのである。

注

52) 一定割合とは、次に掲げるとおりである。(租税特別措置法45)

- ① 低開発地域工業開発地区内で新增設した機械及び装置、工場用建物及びその附属設備……12%(建物及びその附属設備については6%)
- ② 農村地域工業等導入地区内で新增設した機械及び装置、工場用建物及びその附属設備……12%(建物及びその附属設備については6%)
- ③ 半島振興対策実施地域内で新增設した機械及び装置、工場用建物及びその附属設備……14%(建物及びその附属設備については7%)
- ④ 過疎地域内で新增設した機械及び装置、工場用建物及びその附属設備、ホテル用建物及びその附属設備……14%(建物及びその附属設備については8%)
- ⑤ 離島振興対策実施地域内で新增設した機械及び装置、工場用建物及びその附属設備……15%(建物及びその附属設備については8%)
- ⑥ 産炭地域内で新增設した機械及び装置、工場用建物及びその附属設備等……14%(建物及びその附属設備については8%)
- ⑦ 産炭地域で稼行炭鉱の所在市町村内で新增設した機械及び装置、工場用建物及

びその附属設備……18%(建物及びその附属設備については9%)

⑧ 産炭地域内で新規閉山炭鉱が所在した市町村で新增設した機械及び装置,工場用建物及びその附属設備等……22%(建物及びその附属設備については11%)

⑨ 沖縄の工業等開発地区内で新增設した機械及び装置,工場用建物等及びその附属設備……34%(建物及びその附属設備については20%)

⑩ 沖縄の自由貿易地域内で新增設した機械及び装置,工場用建物等及びその附属設備……50%(建物及びその附属設備については25%)

53) 租税特別措置法45

54) 特定の事業とは,次に掲げるとおりである。(租税特別措置法45の2,租税特別措置法施行令28の14②,租税特別措置法規則20の14②)

① 製造業,建設業

② 農業,林業,漁業,水産養殖業,鉱業,卸売業,道路貨物運送業,港湾運送業,倉庫業,ガス業

③ 小売業,料理店その他の飲食店業(料亭,バー,キャバレー,ナイトクラブその他これに類する事業を除く),サービス業(物品貸付業,娯楽業(映画業を除く)及び特殊浴場業を除く),梱包業

55) 租税特別措置法45の2①

56) 藤掛一雄「わかりやすい減価償却の税務」税務研究会出版局(平成5年)P.542

57) 一定割合とは,次に掲げるとおりである。(租税特別措置法45の2②)

(イ) 医療用機器等……12%

(ロ) 看護業務の省力化に資する機械装置,器具備品……18%

(ハ) 特定民間施設の特定の機械装置及び器具備品……16%

58) 租税特別措置法45の2②

59) 特定医療用建物とは,老人保健施設等の用に供される建物及びその附属施設で,その建設の後,事業の用に供されたことのないものをいう。

60) 一定割合とは,次に掲げるとおりである。(租税特別措置法45の2③)

(イ) 老人保健施設用建物等……10%

(ロ) 老人性痴呆疾患療養病棟用建物……8%

(ハ) 療養型病床群用建物……8%

61) 租税特別措置法45の2③

62) 藤掛一雄 前掲書 P.573

63) 租税特別措置法49

64) 租税特別措置法50

65) 租税特別措置法52

66) 藤掛一雄 前掲書 P.371

67) 藤掛一雄 前掲書 P.371

68) 山本守之「体系法人税法」税務経理協会(平成8年)P.1083

- 69) 山本守之 前掲書 P.1083
- 70) 平成2年4月1日から平成9年3月31日までの期間 (租税特別措置法42の9①)
- 71) 租税特別措置法42の9
- 72) 平成2年4月1日から平成9年3月31日までの期間 (租税特別措置法54①)
- 73) 租税特別措置法54
- 74) 藤掛一雄 前掲書 P.557
- 75) 藤掛一雄 前掲書 P.558
- 76) 藤掛一雄 前掲書 P.559
- 77) 特定業種の中小企業者等の有する機械装置, 工業用建物, 漁船等とは, 次に掲げるとおりである。(租税特別措置法46)
- (イ) 中小企業構造改善計画に係る承認を受けた商工組合等の構成員で, 中小企業近代化促進法第4条第1項の特定業種に属する中小企業が一定条件をみたす構造改善計画を作成実施する場合 (適正化事業及び新技術開発等の事業) における当該企業の保有する機械及び装置並びに工場用の建物及びその附属設備
- (ロ) 繊維産業構造改善事業計画に係る承認を受けた特定組合の組合員等又は構造改善円滑化計画に係る特定商工組合等の構成員であるその計画を実施する中小企業者の保有する機械及び装置並びに工場用建物及びその附属設備
- (ハ) 中小漁業構造改善計画 (協業化事業, エネルギー等の使用の合理化事業に限る。) に係る認定を受けた漁業協同組合等の構成員で, 中小漁業振興特別措置法第4条の2第1項の特定業種に属する中小漁業者が一定条件を満たす構造改善計画を作成実施する場合における当該企業の保有する漁船 (燃料の使用の合理化に著しく資するものに限る)。
- 78) 租税特別措置法46
- 79) 藤掛一雄 前掲書 P.573
- 80) 身体障害者雇用割合は次の算式によって計算する。(租税特別措置法46の2②)

$$\text{障害者雇用割合} = \frac{\text{雇用障害者数}^*}{\text{常時雇用する従業員の総数}}$$

$$\text{※ 雇用障害者数} = \text{常時雇用障害者数} + \text{常時雇用重度障害者数} + \text{重度障害者短時間労働者数}$$

- 81) 租税特別措置法46の2
- 82) 藤掛一雄 前掲書 P.584~585
- 83) 租税特別措置法46の3
- 84) 租税特別措置法47
- 85) 特定優良賃貸住宅とは, 特定優良賃貸住宅の供給の促進に関する法律による認定を受けた供給計画 (認定計画) に基づき建設される賃貸住宅をいう (特定優良賃貸住宅の供給の促進に関する法律第6条)。賃貸住宅の建設及び管理をしようとする者は, 供給計画を作成し, 都道府県知事の認定を申請することができ (同法2①), 都

道府県知事は、賃貸住宅の戸数、規模、構造、設備、資金計画、入居者の資格、賃貸の条件等が一定の基準に適合すると認めるときは、計画の認定をすることができる（同法3①）。

86) 租税特別措置法47②

87) 租税特別措置法47③

88) 租税特別措置法48

89) 租税特別措置法52の3④

90) 吉牟田勲「新版法人税法詳説—立法趣旨と解釈—」中央経済社（平成8年）P.171