

# 中小企業の税制優遇措置の適用要件の見直しと実務上の留意点

Issue 21, November 2018

## In brief

アベノミクスの成長戦略は、法人税の実効税率の引下げを始めとする、大企業重視の経済政策であると言われることもありますが、地域中核企業向け設備投資促進税制の創設や、地方拠点強化税制による地方創生の推進、事業承継税制の大幅な拡充等、中小企業を対象とする税制優遇措置(以下、「中小企業税制」)についても、重要な経済施策として手当がされているといえます。このような背景には、中小企業が我が国の企業の99.7%を占め、雇用の70%強を担っており、我が国経済において中心的な役割を果たしていることに加えて、急速に進む人口減少や大幅な需要減少といった経済社会構造変化の中で、地方基盤企業の統合・強化・生産性向上が地方経済再生の喫緊の課題であると認識されている状況があります。

その一方で中小企業税制の対象については、現行の資本金基準が必ずしも中小企業の判定基準として適切ではないと考えられる場合もあることから、近年の改正では、中小企業税制の対象法人の見直しが行われています。

本ニュースレターでは、法人税関連の中小企業税制の対象法人に係る近年の見直しと適用上の留意点について解説いたします。

## In detail

### 1. 中小企業税制と近年の改正動向

中小企業税制は、法人税法に規定された恒久的な措置(法人税の軽減税率、留保金課税制度、欠損金の繰越控除制度、貸倒引当金制度等)の他に、租税特別措置法に規定されている時限的な措置(法人税の軽減税率、交際費課税、投資減税、固定資産税の軽減等)があります。租税特別措置法の政策税制(投資減税)の対象法人については「中小企業者」の定義が置かれているため、その対象法人を「中小企業者」とし、それ以外の税制優遇措置の対象法人を「中小法人」として、以下区別することにします。

租税特別措置法の政策税制(投資減税)は、中小企業のみを対象とした制度もありますが、大企業も対象とされる政策税制では、中小企業の適用要件の緩和や優遇措置の上乗せが措置されている場合が一般的です。中小企業は、わが国の雇用の70%強を担い、地域経済を支える基盤となっている一方で、財務基盤が大企業に比べて弱いことが多く、税制支援も含めた企業基盤の強化策として、中小企業向けの政策税制がこれまで多く導入されて来ました。

その一方で、中小企業税制の適用対象法人を資本金基準のみで判定することが立法趣旨にそぐわない場合も生じていることから、近年の改正では、租税特別措置法の政策税制(投資減税等)の対象となる中小企業者について、資本金基準の見直しが行われています。

## 2. 中小企業税制の適用対象法人についての近年の改正

平成28年度税制改正前は、中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例制度の適用対象となる中小企業者は、以下のように定義されており、資本金基準ないしは従業員数により判定が行われていました。

- ① 資本金の額又は出資金の額が1億円以下(法人により所有されている法人を除く)である法人又は、
  - ② 資本又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
- 改正により、①についても、常時使用する従業員の数が1,000人以下の法人に限定されることとされ、改正後の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例制度の適用に係る中小企業者の範囲は、資本金と従業員数を併用して判定されることとされました(2016年4月1日以後に取得等された少額減価償却資産について適用)。

さらに、平成29年度及び平成30年度税制改正では、一定の政策税制については、所得基準を導入する見直しが行われました。すなわち、下記の特別措置については、2019年4月1日以後に開始する事業年度の適用対象から、中小企業者のうち適用除外事業者(措法42の4⑧六の二)に該当するものを除外することとされ、適用除外事業者以外の中小企業者のみが特別措置の適用を受けられることとなります。なお、現行の規定では、適用除外事業者の除外規定が無い場合も、今後の改正により設けられる可能性がありますので、注意が必要です。

<p><b>適用除外事業者:</b> <math>(1)/(2) \times 12 (*) &gt; 15</math>億円</p> <p>(1) 特別措置の適用事業年度開始の日前3年以内に終了した各事業年度(以下「基準年度」)の所得の金額の合計額</p> <p>(2) 各基準年度の月数の合計数</p> <p>(*) 一定の事由がある場合(設立後3年以内の法人である場合等)には、その計算した金額に一定の調整を加えた金額</p> <p><b>適用除外事業者に該当する中小企業者の除外規定がある措置</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>① 試験研究を行った場合の法人税額の特別控除制度に係る中小企業者等を対象とする措置(措法42の4③)</li> <li>② 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制度に係る中小企業者に対する投資規模要件の引下げ措置(措令27の11の3)</li> <li>③ 所得拡大促進税制(措法42の12の5②)</li> <li>④ 省エネ高度化投資促進税制(措法42の5②)</li> <li>⑤ 特定設備等の特別償却制度に係る公害防止用設備の特別償却(措法43①表一・②)</li> <li>⑥ 特定設備等の特別償却制度に係る自動車教習用貨物自動車の特別償却(措法43①表三・②)</li> <li>⑦ 被災代替資産等の特別償却制度に係る中小企業者等に対する特別償却割合の上乗せ措置(措法43の3①②)</li> <li>⑧ 中小企業等の貸倒引当金の特例制度に係る中小法人等に対する法定繰入率の選択を認める措置(措法57の9①②)</li> <li>⑨ 一定の租税特別措置の適用要件(42の13⑥)</li> </ul>
--

## 3. 「中小法人」と「中小企業者」の違い

「中小法人」と「中小企業者」は、いずれも事業年度末の資本金の額により判定されますが、グループ企業の子会社である場合は、対象範囲が異なることがあります。

「中小法人」は、資本金の額又は出資金の額が1億円以下である法人ですが、以下の法人は中小法人の定義から除かれています。

- ① 大法人(資本金の額又は出資金の額が5億円以上である法人、相互会社、受託法人)との間に当該大法人による完全支配関係がある普通法人
- ② 普通法人との間に完全支配関係がある全ての大法人が有する株式及び出資の全部を当該全ての大法人のうちいずれかの法人が有するものとみなした場合において、当該いずれかの法人と当該普通法人との間に当該いずれかの法人による完全支配関係があることとなるときの当該普通法人
- ③ 相互会社、投資法人、特定目的会社、受託法人

#### グループ企業の「中小法人」

大法人との間に当該大法人による完全支配関係がある普通法人(法法66⑥二)とは、大法人との直接又は間接の100%保有の場合を指し、親法人のいずれかが大法人であれば、直接の親法人が大法人ではない場合も、中小法人に該当しなません(法基通16-5-1)。

普通法人との間に完全支配関係がある全ての大法人が有する株式及び出資の全部を当該全ての大法人のうちいずれかの法人が有するものとみなした場合において当該いずれかの法人と当該普通法人との間に当該いずれかの法人による完全支配関係があることとなるとき(法法66⑥三)とは、100%グループ企業内の複数の法人により保有されている場合が考えられます。

なお、100%グループ企業でない場合(少数株主が存在する場合)の子法人は、当該法人の資本金が1億円以下であれば、「中小法人」に該当することになり、100%グループ企業の親法人(相互会社、受託法人を除く)の資本金がいずれも5億円未満であるときも、その子法人の資本金が1億円以下であれば、「中小法人」に該当します。

一方の「中小企業者」は、以下のように定義されています。

- ① 資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人
- ② 資本又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

なお、①について以下の法人が「中小企業者」から除外されているので注意が必要です。

- (イ) 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)の所有に属している法人、
- (ロ) その発行済株式又は出資の総数又は総額の3の2以上が大規模法人の所有に属している法人

#### グループ企業の「中小企業者」

大規模法人による50%以上(複数のグループ企業により保有される場合は3の2以上)の保有関係があれば「中小企業者」に該当しません。なお、「大規模法人の所有に属している」のは、直接保有に限られますので、直接の親法人が大規模法人に該当しなければ、資本金基準ないし従業員基準により、「中小企業者」に該当するか否かが判定されます。資本金基準を満たす法人は、資本又は出資を有しない法人に該当しない限り、従業員の規模に関係なく「中小企業者」に該当します<sup>1</sup>(少額減価償却資産の特例の適用の場合を除く)。従業者基準における「常時使用する従業員」とは、正規社員、非正規社員を問わず常時の就労状況で判断されます<sup>2</sup>。

<sup>1</sup> 租税特別措置法関係通達42の4(3)―2 措置法令第27条の4第12項の規定により中小企業者に該当するかどうかを判定する場合において従業員数基準が適用されるのは、資本又は出資を有しない法人のみであるから、資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人については、同項各号に掲げるものを除き、常時使用する従業員の数が1,000人を超えても中小企業者に該当することに留意する。

<sup>2</sup> 租税特別措置法関係通達措通42の4(3)―3 措置法令第27条の4第12項に規定する「常時使用する従業員の数」は、常用であると日々雇い入れるものであると問わず、事務所又は事業所に常時就労している職員、工員等(役員を除く。)の総数によって判定することに留意する。この場合において、法人が酒造最盛期、野菜缶詰・瓶詰製造最盛期等に数か月程度の期間その労務に従事する者を使用するときは、当該従事する者の数を「常時使用する従業員の数」に含めるものとする。

【中小法人と中小企業者の判定例】



【中小法人を対象とする措置】

特例措置	適用期限	その他
貸倒引当金繰入	法人税法の規定: 恒久措置 措置法の規定: 2019年3月末までに開始した事業年度	<ul style="list-style-type: none"> <li>法定繰入率の選択容認</li> <li>2019年4月1日以後開始事業年度より、中小法人のうち適用除外事業者は適用外</li> </ul>
欠損金の繰越控除	恒久措置	
法人税の軽減税率	法人税法の規定: 恒久措置 措置法の規定: 2019年3月末開始事業年度	<ul style="list-style-type: none"> <li>年800万円以下の部分は19%</li> <li>年800万円以下の部分は15%</li> </ul>
欠損金の繰戻還付	恒久措置	
留保金課税	恒久措置 (留保金課税の適用除外)	
交際費課税	2019年3月末までに開始した事業年度	定額控除と接待飲食費の50%の損金算入の選択適用

【中小企業者を対象とする措置】

特例措置	適用期限	その他
中小企業技術基盤強化税制 (研究開発税制) (措法42の4)	2021年3月末までに開始した事業年度	2019年4月1日以後開始事業年度より適用除外事業者は適用外
コネクテッドインダストリーズ税制 (措法42の12の6)	2021年3月末までに資産等を取得して事業供用	経済産業局に確認申請書を提出し、確認書の交付を受ける必要あり
省エネ高度化投資促進税制 (措法42の5)	2020年3月末までに資産等を取得して事業供用	経済産業局に確認申請書を提出し、確認書の交付を受ける必要あり 2019年4月1日以後開始事業年度より適用除外事業者は適用外
中小企業投資促進税制(措法42の6)	2019年3月末までに資産等を取得して指定事業に供用	税額控除は特定中小企業者 <sup>3</sup> のみ適用
経営改善設備投資減税 (措法42の12の3)	2019年3月末までに資産等を取得して指定事業に供用	税額控除は特定中小企業者のみ適用
地方活力向上地域等の投資減税 (措法42の11の3)	2020年3月末までに認定を受け、2年以内に資産等を取得して事業供用	2019年4月1日以後開始事業年度より適用除外事業者は適用外
中小企業経営強化税制 (措法42の12の4)	2019年3月末までに資産等を取得して指定事業に供用	・経営力向上計画の認定が必要 ・特定中小企業者は税額控除率を優遇
所得拡大促進税制 (措法42の12の5)	2021年3月末までに開始した事業年度	2019年4月1日以後開始事業年度より適用除外事業者は適用外
一定の租税特別措置の適用要件 (措法42の13⑥)	2021年3月末までに開始した事業年度	2019年4月1日以後開始事業年度より適用除外事業者は適用外
被災代替資産等の特別償却 (措法43の3)	特定非常災害発生日から五年を経過する日までの間代替資産等を取得して事業供用	2019年4月1日以後開始事業年度より適用除外事業者は適用外
中小企業等経営強化法による固定資産税減免特例 (地方法附則15④)	2021年3月末までに対象資産等を取得	先端設備等導入計画の認定が必要
少額減価償却資産の特例 (措法67の5、措令39の28①)	2020年3月末までに資産等を取得して事業供用	常時使用する従業員数が1,000人を超える法人は、適用外
生産性向上特別措置法による固定資産税免税(50%)特例 (地方法附則15⑦)	2019年3月末までに対象資産等を取得	中小企業等経営強化法第2条第1項に規定する「中小企業者」(業種毎に定められた資本金基準又は従業員数基準を満たす必要がある <sup>4</sup> ) 経営力向上計画の認定、又は工業会の証明書が必要

<sup>3</sup> 資本金3,000万円以下の法人と資本金または出資金の額を有しない法人で常時使用する従業員の数が1,000人以下の法人

<sup>4</sup> 中小企業基本法における中小企業者の定義により、製造業その他(資本金3億円以下又は従業員数300人以下)、卸売業(資本金1億円以下又は従業員数100人以下)、小売業(資本金5,000万円以下又は従業員数50人以下)、サービス業(資本金5,000万円以下又は従業員数100人以下)。なお、政令指定業種は別途規定がある。

## Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

### PwC 税理士法人

〒100-6015 東京都千代田区霞が関 3 丁目 2 番 5 号 霞が関ビル 15 階

電話：03-5251-2400(代表)

Email: [pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com](mailto:pwcjapan.taxpr@jp.pwc.com)

[www.pwc.com/jp/tax](http://www.pwc.com/jp/tax)

パートナー

小林 和也

03-5251-2752

[kazuya.kobayashi@pwc.com](mailto:kazuya.kobayashi@pwc.com)

パートナー

遠藤 浩二郎

03-5251-2443

[kojiro.endo@pwc.com](mailto:kojiro.endo@pwc.com)

パートナー

望月 文太

080-3592-6071

[bunta.b.mochizuki@pwc.com](mailto:bunta.b.mochizuki@pwc.com)

ディレクター

荒井 優美子

03-5251-2475

[yumiko.arai@pwc.com](mailto:yumiko.arai@pwc.com)

シニア マネージャー

塩谷 洋子

080-3592-6068

[yoko.shionoya@pwc.com](mailto:yoko.shionoya@pwc.com)

シニア マネージャー

佐々木 真美

080-3592-6111

[mami.sasaki@pwc.com](mailto:mami.sasaki@pwc.com)

シニア マネージャー

林 雄高

080-4104-5418

[yutaka.y.hayashi@pwc.com](mailto:yutaka.y.hayashi@pwc.com)

シニア マネージャー

飯島 哉文

080-3592-6448

[saimon.ijjima@pwc.com](mailto:saimon.ijjima@pwc.com)

マネージャー

上平 洋輔

080-9648-4451

[yosuke.y.uehira@pwc.com](mailto:yosuke.y.uehira@pwc.com)

マネージャー

仲林 健太郎

080-9158-9497

[kentaro.nakabayashi@pwc.com](mailto:kentaro.nakabayashi@pwc.com)

PwC 税理士法人は、PwC のメンバーファームです。公認会計士、税理士など約 680 人を有する日本最大級のタックスアドバイザーとして、法人・個人の申告をはじめ、金融・不動産関連、移転価格、M&A、事業再編、国際税務、連結納税制度など幅広い分野において税務コンサルティングを提供しています。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose(存在意義)としています。私たちは、世界 158 カ国に及ぶグローバルネットワークに 250,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザーサービスを提供しています。詳細は [www.pwc.com](http://www.pwc.com) をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2018 PwC 税理士法人 無断複写・転載を禁じます。

PwC とはメンバーファームである PwC 税理士法人、または日本における PwC メンバーファームおよび(または)その指定子会社または PwC のネットワークを指しています。各メンバーファームおよび子会社は、別組織となっています。詳細は [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) をご覧ください。