

適用除外事業者について  
－中小企業向けの特例の除外対象の拡大－

## 1. 概要

平成 29 年、平成 30 年度税制改正により、中小企業者のうち適用除外事業者に該当する法人は、租税特別措置法上の中小企業向けの特例の対象から除外されることとなる改正が行われました。

本制度は平成 31 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用が開始されることとされており、3 月決算法人の場合は令和 2 年 3 月期の申告から、12 月決算法人場合は令和 2 年 12 月期の申告から適用が開始されます。今回は本制度により適用除外事業者となる法人の範囲及び関係する法令等について確認したいと思います。

## 2. 制度主旨

租税特別措置として、財務基盤の弱い中小企業を支援するという目的で創設された中小企業向け各種特例ですが、その適用の対象となる中小企業については、これまで資本基準のみで判定を行ってきました。しかし、資本規模は小さいものの、課税所得が一定規模（過去 3 年間平均 1 5 億円超）ある法人は大企業並みの規模の法人であるということがいえるため、このような法人に対してまで中小企業向け租税特別措置の適用を認めることは制度趣旨に合いません。そこで、これまでの資本基準に加えて以下のような課税所得基準ともいうべき基準が、特例の対象となる中小企業の判定基準として追加されることとなりました。

## 3. 適用除外事業者の判定

## (1) 判定方法

基準年度（事業年度開始の日前 3 年以内に終了した各事業年度）の所得金額の平均額が 15 億円を超える法人が適用除外事業者に該当することとなります。

これを判定算式で表すと以下ようになります。

$$\text{基準年度の所得金額} \times \frac{12}{\text{基準年度の月数の合計数}} \begin{matrix} > \\ \leq \end{matrix} 15 \text{ 億円}$$

**Tax Consulting Firm EOS**  
**Firm News Vol.62 Nov'20****(2) 基準年度の所得金額**

原則として基準年度の所得を合計したものが基準年度の所得金額となりますが、次の①から⑥の調整事由に該当する場合はそれぞれ一定の調整が必要となります。なお、この場合の所得金額は欠損金繰越控除適用後のものであり、また、欠損事業年度の場合はマイナスとするのではなく 0 円とすることとされています。

**① 設立後 3 年を経過していない場合（次の③及び④に該当しない場合に限る）**

設立後 3 年を経過していない法人については、基準所得金額は 0 円とみなされ、たとえ過年度に所得金額が発生していたとしても、適用除外事業者には該当しないこととなります（措令 27 の 4⑭一）。

**② 繰戻し還付の規定の適用を受けた場合**

基準年度の各事業年度の法人税について繰戻し還付の適用を受けた場合は、各事業年度の欠損金の繰戻し還付の基礎となった欠損金相当額を基準年度の所得金額から控除した金額で判定します（措令 27 の 4⑭二）。

なお、判定対象事業年度においては繰戻し還付制度の適用をこれから受けようとする場合においては、判定時においてはまだ適用を受けていない繰戻し還付を基準年度の課税所得から控除して判定して良いかが問題となり得ますが、この点は繰戻し還付制度の適用を受けることを前提とした金額で判定して問題ないとの考えが通達で示されています（措法通達 42 の 3 の 2-1 解説）。※「判定対象事業年度」とは判定対象となる事業年度をいい、「基準日」とは判定対象年度開始の日から起算して三年前の日をといいます（以後同じ）。

**③ 特定合併等（合併、分割、現物出資、事業の譲受け又は特別の法律に基づく承継）に係る合併法人等に該当する場合（下記④から⑥に該当する場合を除く）**

その特定合併等に係る被合併法人等の所得の金額を加算する等一定の方法（措令 27 の 4⑭三）。

**④ 連結法人に該当していた場合**

その法人の基準日から判定対象年度開始の日の前日までの間の連結グループの連結所得の金額を加算する等一定の方法（措令 27 の 4⑭四）。

**⑤ 公益法人又は内国法人である人格のない社団等に該当していた場合**

その法人の基準日から判定対象年度開始の日の前日までの間において公益法人等に該当していた事業年度については収益事業から生じた所得の金額により計算する等一定の方法（措令 27 の 4⑭五）。

**⑥ 外国法人に該当する場合（上記①に該当し、かつ③に該当しない場合を除く）**

国内源泉所得に③の計算方法に準じた調整額を加算する等一定の方法（措令 27 の 4⑭六）。

**(3) 修正申告、更正の請求により基準年度の課税所得が変更された場合の取り扱い**

この適用除外事業者の判定に当たっては、各基準年度の確定申告書に記載された所得の金額により計算することされていますが、確定申告後に修正申告や更正により変更された場合には、その変

## Tax Consulting Firm EOS Firm News Vol.62 Nov'20

更後の正当額をもってその基準平均所得金額を再計算することとなります。その結果、適用除外事業者に該当することとなれば、遡って中小企業向け租税特別措置の適用を受けることはできないこととなります。また、特定合併等が行われたこと等の一定の事由がある場合においても、例えば、基準年度における被合併法人の所得の金額につき修正申告や更正により変更された場合はその変更後の各事業年度の所得金額をもって判定することとなります（措法通達 42 の 3 の 2-1）。

### (4) 連結法人、通算法人の取り扱い

連結法人は連結所得の金額の合計額で適用除外事業者の判定を行います。グループ通算法人の場合においては通算グループ内の各社ごとで判定を行い、通算グループ内のいずれかの法人が適用除外事業者に該当する場合は、通算グループ内のすべての法人が適用除外事業者に該当することとなります。なお、連結法人及び通算法人の所得についても調整事由に該当する場合には、所得に対して一定の調整額を加算する等の調整が必要となります。

### (5) 適用除外事業者判定表

下記のリンクにて国税庁から以下のような「適用除外事業者判定表」が公表されておりますのでご参考ください。<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/tebiki2019/pdf/04.pdf>

適用除外事業者の判定表			
設立の日の翌日以後3年を経過していない場合			非該当
調整計算の要否		不要・要（措置法令第27条の4第13項第（ ）号）	
事業年度	各基準年度の所得金額 （別表一「1」等） （マイナスの場合は0）		「1」に対する法人税の額に係る 欠損金の繰戻し還付の金額の計 算の基礎となった欠損金相当額
	1	2	3
基準 年 度	・	円	円
	・		
	・		
	・		
	・		
	・		
計			
基準年度の平均所得金額 (((1の計) - (2の計)) / (3の計)) × 12			4
調 整 計 算 が 「 要 」 で あ る 場 合	(1の計) - (2の計) ((3の計) > 36の場合には、 (((1の計) - (2の計)) / (3の計)) × 36の金額)		5
	合併等調整額		6
	加算対象連結所得金額		7
	計 (5) + (6) + (7)		8
	平均所得金額 (8) / 3		9
適用除外事業者の判定 (4) 又は (9) > 15億円			10
			該当・非該当

#### 4. 適用除外事業者に該当した場合の租税特別措置法の適用関係

下記一覧のとおり、適用除外事業者となった場合には多くの中小企業向け優遇措置が適用停止となります。ただし、租税特別措置法の特例であっても、交際費の定額控除限度額や欠損金の繰戻しによる還付の不適用については適用停止の対象となっておりません。また、これまで本法の中小法人であれば、自動的に措置法の中小企業の軽減税率（現行 15%）の適用も可能でしたが、本制度の施行により、本法の中小法人であっても適用除外事業者に該当する場合は、中小企業の軽減税率が適用できなくなり、本法の中小法人の軽減税率（現行 19%）が適用されることとなる点にも注意が必要です。

**適用除外事業者に該当した場合の租税特別措置法の適用関係**

租税特別措置法関連法令	適用除外事業者に 該当した場合の 適用の有無
中小企業者等の法人税率の特例（15%） （措法42の3の2①②）	X
試験研究を行った場合の法人税額の特別控除 【中小企業者特例の部分】（措法42の4④）	X
高度省エネルギー増進設備等を取得した場合の 特別償却又は法人税額の特別控除（措法42の5②）	X
中小企業者等が機械等を取得した場合の 特別償却又は法人税額の特別控除（措法42の6①）	X
地方活力向上地域等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（措法42の11の3①）	X
特定中小企業者等が経営改善設備を取得した場合の 特別償却又は法人税額の特別控除（措法42の12の3①）	X
中小企業者等が特定経営力向上設備等を取得した場合の 特別償却又は法人税額の特別控除（措法42の12の4①）	X
給与等の引上げ及び設備投資を行った場合等の法人税額の 特別控除【中小企業者特例の部分】（措法42の12の5②）	X
法人税の額から控除される特別控除額の特例 （措法42の13⑥）	X
被災代替資産等の特別償却 （措法43の3①②）	X
特定事業継続力強化設備等の特別償却 （措法44の2①）	X
特定地域における工業用機械等の特別償却 （措法45②）	X
貸倒引当金の特例（一括評価引当金_法定繰入率） （措法57の9①）	X
交際費の定額控除限度額（800万円） （措法61の4②）	○
中小企業者の欠損金等以外の 欠損金の繰戻しによる還付の不適用（措法66の12）	○
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（措法67の5①）	X

## 5. まとめ

本制度の他に租税特別措置法の適用を制限する規定として、大企業向けの制限措置\*1や大規模法人の範囲拡大\*2、交際費等の接待飲食費に係る損金算入の特例対象の縮小\*3などがあります。これらの規定のように、租税特別措置法の特例の対象となる法人が年々縮小されてきている傾向にありますので、今後も租税特別措置法の適用関係については注視していく必要があります。

### \*1：大企業向けの制限措置

中小企業者（適用除外事業者を除く）又は農業協同組合等以外の法人のうち、下記のイ若しくはロのいずれかを満たさないものは試験研究費を行った場合等の特別控除等の適用を受けることができない。

イ 継続雇用者給与等支給額 > 継続雇用者比較給与等支給額

ロ 国内設備投資額 > 当期償却費総額 × 30%

### \*2：中小企業者から除外されるみなし大企業の範囲の見直し

みなし大企業の判定における大規模法人に大法人（資本金の額又は出資金の額が 5 億円以上である法人等をいう）との間にその大法人による完全支配関係がある普通法人等が追加された。

### \*3：交際費等の接待飲食費に係る損金算入の特例対象の縮小

交際費等の接待飲食費の 50%相当額の損金算入の特例はすべての法人に対して認められていたが、令和 2 年税制改正により、期末資本金の額等が 100 億円を超える法人がこの特例の対象から除外された。