

【新設】（適用除外事業者であるかどうかの判定）

42の3の2-1 措置法第42条の3の2第1項の規定の適用上、法人が適用除外事業者（同項に規定する適用除外事業者をいう。）に該当するかどうかの判定に当たっては、措置法第42条の4第8項第8号に規定する乗じて計算した金額は、正当額によるのであるから、例えば、確定申告により確定した所得の金額が修正申告や更正により変更された場合には、その判定を改めて行う必要があることに留意する。

㊦ 措置法令第27条の4第13項各号に掲げる事由がある場合の同条第14項各号に定める金額の計算についても、同様とする。

【解説】

- 1 中小企業者等の法人税率の特例について、令和元年度の税制改正における適用期限の延長に伴い、中小企業者のうち適用除外事業者に該当するものは、その該当する事業年度においては適用を停止することとされた。なお、この適用除外事業者とは、基準年度の所得の金額の年平均額が15億円を超える法人をいうこととされている（措法42の4⑧八）。
- 2 この適用除外事業者の判定に当たっては、この年平均額は、基本的には、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となるのであるが、確定申告により一旦確定した所得の金額が修正申告や更正により変更された場合には、その変更後の所得の金額をもってその年平均額を再計算することとなるのか、当初の確定申告書に記載された所得の金額から計算した年平均額でよいのか疑問が生ずる。
この点、所得の金額に変更があった場合に当初の確定申告書に記載された所得の金額により計算した年平均額とする特段の規定はないことから、各基準年度の所得の金額が修正申告や更正により変更された場合には、この年平均額はその変更後の正当額により計算することとなる。本通達の本文ではこのことを留意的に明らかにしている。その結果として、それ以前の判定で適用除外事業者に該当しなかった法人が改めて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る。
- 3 また、この適用除外事業者の判定に当たっては、過去3年以内に合併等が行われたこと等の一定の事由がある場合には、調整計算を行うこととされている。このため、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ることもあり得るが、その場合には、本通達の本文と同様に、その変更後の各事業年度の所得の金額をもってその年平均額を計算することを本通達の注書において明らかにしている。
- 4 ところで、適用除外事業者の判定に関しては、判定対象年度に欠損金の繰戻しによる法人税の還付制度（以下「繰戻還付制度」という。）（法80）の適用があった場合には、その判定対象年度に生ずる欠損金額のうちその適用を受ける欠損金額を各基準年度の所得の金額の合計額から控除することとされている（措令27の4⑬二⑭二）。この時間問題となるのは、判定対象年度に繰戻還付制度の適用を受けないとしたならば、基準年度の所得の金額の年平均額が15億円超となって判定対象年度で適用除外事業者に該当するが、判定対象年度で繰戻還付制度の適用を受けたとしたならば、当該年平均額が15億円以下となって判定対象年度で適用除外事業者に該当しなくなる状況下に置かれるケースである。このような状況においては、適用除外事業者に該当するかどうかを判定する時点では、判定対象年度において当該制度の適用を受けていないことから適用除外事業者に該当することとなるので、そ

のような場合であっても当該制度の適用を受けることを前提として（判定対象年度で適用除外事業者該当しないこととなることを前提として）、例えば中小企業向け特別償却制度などの租税特別措置の適用を受けてよいものか疑問が生ずる向きもあるようである。

この点、当該法人は判定対象年度に繰戻還付制度の適用を受けることにより、その判定対象年度においては適用除外事業者該当しないこととなるのであるから、繰戻還付制度の適用を受けることを前提として、中小企業向け租税特別措置を適用することとしても問題ないと考えられる。

- 5 なお、措置法通達 42 の 4 (3) - 1 の 2、42 の 5 - 2 の 2、42 の 6 - 1 の 5、42 の 11 の 3 - 2 の 2、42 の 12 の 3 - 1 の 2、42 の 12 の 4 - 1 の 2、42 の 12 の 5 - 1 の 2、42 の 13 - 3、43 の 3 - 9、45 - 14、57 の 9 - 1 及び 67 の 5 - 1 の 2 並びに連結措置法通達 68 の 8 - 1、68 の 9 (3) - 1 の 2、68 の 10 - 2 の 2、68 の 11 - 1 の 4、68 の 15 - 2 の 2、68 の 15 の 4 - 1 の 2、68 の 15 の 5 - 1 の 2、68 の 15 の 6 - 1 の 2、68 の 15 の 8 - 3、68 の 18 - 9、68 の 27 - 16、68 の 59 - 1 及び 68 の 102 の 2 - 1 の 2 においても同様の取扱いを定めている。