

通算法人が中小企業向け租税特別措置の適用を受ける場合の中小企業者判定等

租税特別措置法には、「中小企業者等の試験研究費に係る法人税額の特別控除」のように中小企業者等のみが適用を受けることができる規定など、中小企業者等に対して異なる取扱いがされる租税特別措置（税額控除や特別償却等）が設けられています。

以下の別表に対応する各租税特別措置については、その適用を受けようとする通算法人が中小企業者等に該当する場合には異なる取扱いがされます（中小企業者の判定については「1」をご確認ください。）。

なお、各租税特別措置の適用を受けようとする通算法人が中小企業者に該当する場合であっても、その通算法人が適用除外事業者又は通算適用除外事業者に該当するときには、各租税特別措置の適用関係が異なることとなります（詳細については「2」及び「4」をご確認ください。）。

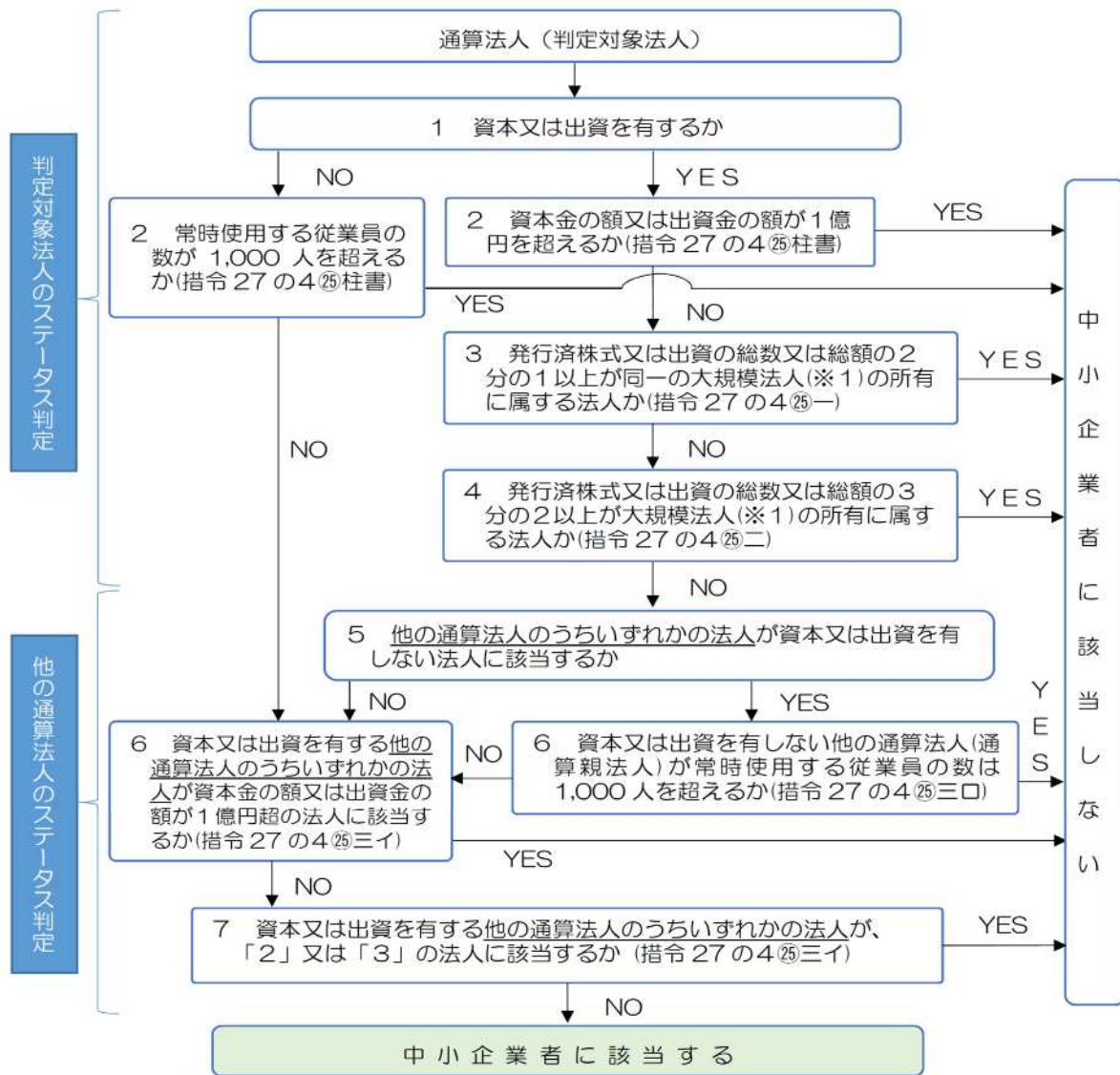
また、通算親法人が農業協同組合等である場合の取扱いについては、「3」をご確認ください。

(※) 法人税の軽減税率の特例措置、貸倒引当金の繰入限度額の計算における法定繰入率及び交際費等の損金算入限度額の計算における定額控除限度額の特例の適用については「中小通算法人の判定」、「貸倒引当金の損金算入に係る中小通算法人の判定」及び「交際費等の損金不算入（定額控除限度額の特例）における中小法人等の判定」をご参照ください。

別表番号	別表名
六(九)	一般試験研究費に係る法人税額の特別控除に関する明細書
六(十)	中小企業者等の試験研究費に係る法人税額の特別控除に関する明細書
六(十四)	特別試験研究費に係る法人税額の特別控除に関する明細書
六(十八)	中小企業者等が機械等を取得した場合の法人税額の特別控除に関する明細書
六(二十二)	地域経済牽引事業の促進区域内において特定事業用機械等を取得した場合の法人税額の特別控除に関する明細書
六(二十三)	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法人税額の特別控除に関する明細書
六(二十七)	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法人税額の特別控除に関する明細書
六(三十一)	給与等の支給額が増加した場合の法人税額の特別控除に関する明細書
六(三十二)	認定特定高度情報通信技術活用設備を取得した場合の法人税額の特別控除に関する明細書
六(三十三)	事業適応設備を取得した場合等の法人税額の特別控除に関する明細書

1 通算法人における中小企業者の判定

上記表の別表に対応する各租税特別措置を適用する上で通算法人が「中小企業者」に該当するかどうかは、次の判定フロー及び判定表により判定することができます。すなわち、通算グループ内の法人のうちいずれかの法人が中小企業者に該当しない場合には、その通算グループ内の法人の全てが中小企業者に該当しないこととなります。



発行済株式又は出資の総数又は総額		a	大規模法人名	順位	大規模法人名		株式数又は出資金の額
aのうちその有する自己の株式又は出資の総数又は総額		b		1	i		
差引 (a) - (b)		c			j		
常時使用する従業員の数		d			k		
大規模法人の保有株式	第1順位の株式数又は出資金の額 (i)	e	保有明する細	l			
	保有割合 (e)/(c)	f		m			
	大規模法人の保有する株式数等の計 (o)	g		n			
	保有割合 (g)/(c)	h		計 (i)+(j)+(k)+(l)+(m)+(n)	o		
判定	資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人	「f」が1/2以上又は「h」が2/3以上の場合					⇒「中小企業者」非該当
	資本又は出資を有しない法人	「d」が1,000人を超える場合					

「大規模法人の保有する株式数等の明細 i ~ n」の各欄は、判定対象法人又は他の通算法人の株主等のうち大規模法人について、その所有する株式数又は出資金の額の最も多いものから順次記載します。

(※1) 大規模法人とは、次のイ~ハの法人をいい、中小企業投資育成株式会社を除きます。

イ 資本金の額又は出資金の額が1億円を超える法人

ロ 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人を超える法人

ハ 次の(イ)又は(ロ)の法人

(イ) 大法人(次のA~Cの法人をいいます。)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

A 資本金の額又は出資金の額が5億円以上である法人

B 相互会社及び外国相互会社のうち常時使用する従業員の数が1,000人を超える法人

C 受託法人

(ロ) 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その全ての大法人のうちいずれか一の法人が有するものとみなした場合において、そのいずれか一の法人とその普通法人との間にそのいずれか一の法人による完全支配関係があることとなるときのその普通法人((イ)の法人を除きます。)

(※2) 判定対象法人である通算法人が中小企業者に該当するかどうかの判定は、その通算法人及び他の通算法人の適用事業年度等(その通算法人が別表六(十)など各別表に対応する各租税特別措置の適用を受けようとする事業年度をいいます。)終了の時の現況により判定します。通算親法人の事業年度の中途において通算承認の効力を失った通算法人のその効力を失った日の前日に終了する事業年度における判定についても同様です(措通42の4(3)-1等)。

(※3) 判定対象法人である通算法人又は他の通算法人のうち、いずれかの法人が受託法人に該当する場合には、その通算法人は中小企業者に該当しません(措令1の2③)。

2 通算法人である中小企業者が適用除外事業者又は通算適用除外事業者に該当する場合の適用関係

(1) 次の租税特別措置の適用関係

イ 研究開発税制

通算法人である中小企業者が上記の別表六(九)、別表六(十)及び六(十四)に対応する各租税特別措置を適用しようとする場合(3の場合を除きます。)において、その中小企業者が適用除外事業者(※1)(通算加入適用除外事業者(※2)を除きます。)に該当するときは、別表六(十)に対応する租税特別措置の適用を受けることはできず、別表六(九)及び六(十四)に対応する各租税特別措置については、それぞれの規定の適用を受けることができるか否かの判定(通算法人の特定税額控除規定の不適用措置の判定(措法42の13⑤⑦))が必要となります。

また、その中小企業者が適用除外事業者に該当しない場合でも、通算グループ内の他の通算法人のうちいずれかの法人が適用除外事業者(通算加入適用除外事業者を除きます。)に該当するとき(すなわち、その中小企業者が通算適用除外事業者(※3)に該当するとき)は、上記と同様に別表六(十)に対応する租税特別措置の適用を受けることはできず、別表六(九)及び六(十四)に対応する各租税特別措置については、それぞれの規定の適用を受けることができるか否かの判定が必要となります。

ロ 地域経済牽引事業の促進区域内において特定事業用機械等を取得した場合の法人税額の特別控除、認定特定高度情報通信技術活用設備を取得した場合の法人税額の特別控除又は事業適応設備を取得した場合等の法人税額の特別控除

通算法人である中小企業者が別表六(二十二)、別表六(三十二)及び別表六(三十三)に対応する各租税特別措置を適用しようとする場合において、その中小企業者が適用除外事業者又は通算適用除外事業者に該当するときは、これらの各租税特別措置については、それぞれの規定の適用を受けることができるか否かの判定(通算法人の特定税額控除規定の不適用措置の判定(措法42の13⑤))が必要となります。

(2) (1)以外の租税特別措置の適用関係

通算法人である中小企業者が次に掲げる別表に対応する各租税特別措置を適用しようとする場合において、その中小企業者が適用除外事業者又は通算適用除外事業者に該当するときは、それぞれ次に定める適用関係となります。

イ 別表六(十八)及び別表六(二十七) これらの各租税特別措置の適用を受けることはできません。

ロ 別表六(二十三) 中小企業者向けに緩和された対象設備の取得価額に係る要件に基づきこの租税特別措置の適用を受けることはできません。

ハ 別表六(三十一) この租税特別措置における中小企業者向け特例措置の適用を受けることはできません。

- (※1) 適用除外事業者については、4をご確認ください。
- (※2) 通算加入適用除外事業者とは、通算法人である法人の上記の各別表に対応する各租税特別措置の適用を受けようとする事業年度終了の日を含む当該法人に係る通算親法人の事業年度開始の日以後に当該通算親法人との間に通算完全支配関係を有することとなった一定の適用除外事業者をいいます(措法42の4⑱八の二、措令27の4⑱)。
- (※3) 通算適用除外事業者とは、通算法人である法人の上記の各別表に対応する各租税特別措置の適用を受けようとする事業年度終了の日においてその通算法人である法人との間に通算完全支配関係がある他の通算法人のうちいずれかの法人が適用除外事業者(通算加入適用除外事業者を除きます。)に該当する場合におけるその通算法人である法人をいいます(措法42の4⑱八の二)。

3 通算親法人が農業協同組合等である通算グループにおける研究開発税制の適用関係

上記の別表六(九)、別表六(十)及び六(十四)に対応する各租税特別措置の適用を受ける通算法人に係る通算親法人である農業協同組合等が(1)の中小通算農業協同組合等に該当する場合には、通算グループ全体でこれらの租税特別措置の適用を受けることができます。通算親法人及び通算子法人の具体的な適用関係は次のとおりです。

(1) 通算親法人である農業協同組合等の適用関係

通算親法人である農業協同組合等(※1)の各事業年度終了の日においてその農業協同組合等との間に通算完全支配関係がある他の通算法人(通算子法人)の全てが次のいずれにも該当しない場合(すなわち通算親法人である農業協同組合等が「中小通算農業協同組合等」に該当する場合には、別表六(九)及び六(十四)は特定税額控除規定の不適用措置の判定をする必要はありません(措法42の4④、42の13⑤⑦、措令1の2③、27の4①)。

- ① 資本金の額又は出資金の額が1億円を超える法人
- ② 適用除外事業者(通算加入適用除外事業者を除きます。)
- ③ 受託法人

(※1) 農業協同組合等とは、農業協同組合、農業協同組合連合会、中小企業等協同組合、出資組合である商工組合及び商工組合連合会、内航海運組合、内航海運組合連合会、出資組合である生活衛生同業組合、漁業協同組合、漁業協同組合連合会、水産加工業協同組合、水産加工業協同組合連合会、森林組合並びに森林組合連合会をいいます(措法42の4⑱九)。

(2) 上記(1)の中小通算農業協同組合等を通算親法人とする通算子法人の適用関係

通算子法人の各事業年度(その通算子法人に係る通算親法人の事業年度終了の日に終了するものに限り)終了の日においてその通算親法人が上記(1)の中小通算農業協同組合等に該当する場合には、その通算子法人が租税特別措置法第42条の4第19項第7号の中小企業者に該当しないとき又は通算親法人である中小通算農業協同組合等が適用除外事業者に該当するときであっても、別表六(九)及び六(十四)は特定税額控除規定の不適用措置の判定をする必要はありません(措法42の4④、42の13⑤⑦、措令27の4②、27の13⑨)。

4 適用除外事業者の判定

適用除外事業者とは、上記の各別表に対応する各租税特別措置の適用を受けようとする法人(以下「判定法人」といいます。)のその事業年度(以下「判定対象年度」といいます。)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」といいます。)の所得金額の合計額を各基準年度の月数の合計数で除し、これに12を乗じて計算した金額(次の①～④に掲げる事由がある場合には、その計算した金額に一定の調整を加えた金額)が15億円を超える法人をいいます(措法42の4⑱八、措令27の4⑳～㉑)。

したがって、次の①～④に掲げる事由に該当することがなければ、単純に、各基準年度の所得金額の合計額を各基準年度の合計月数で除し、12を乗じて計算した金額が15億円を超えるかどうかで判定することとなります。

① 判定法人の判定対象年度に係る各基準年度で欠損金の繰戻しによる還付の規定の適用があったこと【2号】

② 判定法人が特定合併等に係る合併法人等に該当すること【3号】

(注1) 特定合併等とは、法人を設立する合併等(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)で事業を移転するもののうち、判定対象年度開始の日から起算して3年前の日(以下「基準日」といいます。)から判定対象年度開始の日までの間に行われたものなど事業を

行う法人を変更させる一定の合併等や、調整対象法人（判定法人に係る通算親法人の事業年度開始の時に於いてその通算親法人との間に通算完全支配関係があった法人のうち適用除外事業者に該当するもの）を被合併法人とする合併で、判定法人に係る通算親法人の事業年度開始の日の翌日から判定対象年度終了の日までに行われたものをいいます（措令27の4㉘一）。

（注2）一定の方法により特定合併等に係る被合併法人等の設立の日をその合併法人等の設立の日とみなしたとしても、判定対象年度開始の日において判定法人がその設立の日の翌日以後3年を経過していないこととなる場合には②の調整事由から除かれます（措令27の4㉘三）。

③ 判定法人が基準日から判定対象年度開始の日の前日までのいずれかの時に於いて公益法人等又は内国法人である人格のない社団等に該当していたこと【4号】

④ 判定法人が外国法人であること【5号】

適用除外事業者に該当するかどうかは、次表により判定することができます。

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26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）		各基準年度の月数
	1	2	3
基準年度	・	円	円
	・		月
	・		
	・		
	・		
	・		
	・		
計			
基準年度の平均所得金額 (((1の計) - (2の計)) / (3の計)) × 12		4	円
(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	
計 (5) + (6)		7	
平均所得金額 (7) / 3		8	
適用除外事業者の判定 (4)又は(8) > 15億円		9	該当・非該当

- イ 調整計算が「不要」となる場合には、「 $((1の計) / (3の計)) \times 12$ 」の金額を「基準年度の平均所得金額4」欄に記載し、「適用除外事業者の判定9」欄において適用除外事業者の判定を行います。
- ロ 判定法人の判定対象年度開始の日において判定法人の設立の日（公益法人等など一定の法人については、新たに収益事業を開始した日など一定の日（措令27の4②一）の翌日以後3年を経過していない場合には、適用除外事業者には該当しません。ただし、上記②の事由に該当する場合は、②の(注2)に該当するときに限られますので御注意ください（措令27の4②三、②一）。
- ハ 上記①～④の事由に該当する場合には、「調整計算の要否」の「要（措置法令第27条の4第26項第（ ）号）」欄に該当する号（上記①～④の【 】の号）を記載します（複数の号に該当する場合は全て記載します。）。この場合、基準年度の平均所得金額に一定の調整を加えて計算した金額（「5」から「8」までの各欄）により適用除外事業者の判定を行うこととなりますので御注意ください。
- ニ 「合併等調整額6」には、租税特別措置法施行令第27条の4第27項第3号から第5号までに規定する合併等調整額を記載します。
- (※) 連結納税制度からグループ通算制度への移行に伴い、適用除外事業者の判定に係る次の経過措置が定められています。
- ① 上記ニの合併等調整額の計算において、被合併法人等が連結法人に該当していた期間についての基準年度の平均所得金額の調整計算について、令和2年改正前の租税特別措置法施行令第27条の4第23項第3号ロ(1)に規定する被合併事業年度の連結所得の金額は租税特別措置法施行令第27条の4第27項第3号ロ(1)に規定する被合併事業年度の所得の金額とみなす等、一定の規定が定められています（令和2年6月改正法令等附則43③）。
 - ② 判定法人が基準日から判定対象年度開始の日の前日までのいずれかの時において連結法人に該当していた場合における基準年度の平均所得金額の調整計算について、その連結法人に該当していた期間に係る一定の規定が定められています（令和2年6月改正法令等附則43④）。