

**【新設】(中小企業者であるかどうかの判定の時期)**

42の12の7-4 措置法第42条の12の7第6項の規定の適用上、法人が措置法第42条の4第19項第7号に規定する中小企業者に該当するかどうかの判定(以下「中小判定」という。)は、次に掲げる法人の区分に応じそれぞれ次に定める取扱いによるものとする。

- (1) 通算法人以外の法人 当該法人の生産工程効率化等設備の取得等をした日及び当該生産工程効率化等設備を事業の用に供した日の現況による。
  - (2) 通算法人 当該通算法人及び他の通算法人(次のイ又はロの日及び次のハの日のいずれにおいても当該通算法人との間に通算完全支配関係がある法人に限る。)の当該イ及びロの日の現況による。
    - イ 当該通算法人が生産工程効率化等設備の取得等をした日
    - ロ 当該通算法人が当該生産工程効率化等設備を事業の用に供した日
    - ハ 当該通算法人の措置法第42条の12の7第6項の規定の適用を受けようとする事業年度終了の日
- (注) 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中小判定についても、同様とする。

**【解説】**

- 1 本通達では、カーボンニュートラルに向けた投資促進税制において行う中小企業者であるかどうかの判定の時期について明らかにしている。
- 2 令和6年度の税制改正において、本制度の税額控除割合は、次の区分に応じそれぞれ次のとおりとされた(措法42の12の7⑥)。
  - (1) 中小企業者(適用除外事業者又は通算適用除外事業者に該当するものを除く。以下同じ。)が事業の用に供した生産工程効率化等設備……次の生産工程効率化等設備の区分に応じそれぞれ次の割合
    - イ エネルギーの利用による環境への負荷の低減に著しく資する生産工程効率化等設備……14%
    - ロ 上記イ以外の生産工程効率化等設備……10%
  - (2) 中小企業者以外の法人が事業の用に供した生産工程効率化等設備……次の生産工程効率化等設備の区分に応じそれぞれ次の割合
    - イ エネルギーの利用による環境への負荷の低減に特に著しく資する生産工程効率化等設備……10%
    - ロ 上記イ以外の生産工程効率化等設備……5%

- 3 この「中小企業者」は、資本金の額若しくは出資金の額が1億円以下の法人のうち一定の法人以外の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人以下の法人（その法人が通算親法人である場合には、一定の法人を除く。）とされている（措法42の4⑱七、措令27の4⑰）。この「中小企業者」に該当するかどうかの判定（以下「中小判定」という。）は、前述のとおり資本金の額若しくは出資金の額又は従業員の数といった外形的基準で行うこととされているため、その判定の時期として、例えば、①期首、②生産工程効率化等設備の取得等をした時、③生産工程効率化等設備を事業の用に供した時又は④期末などが考えられるが、これらの時期のうちいずれかの時期において中小企業者に該当しても、他のいずれかの時期においては中小企業者に該当しないということがあります。このため、中小判定をいつの時点で行うべきかという疑問が生ずる。
- 4 ところで、本制度は、法人が行う生産工程効率化等設備に対する投資を促進するために設けられた税制上の優遇措置であり、令和6年度の税制改正において中小企業者についてはより高い税額控除割合が適用されることとされたことからみて、中小企業者にあつては、中小企業者であるという現況の下に生産工程効率化等設備の取得等をし、その生産工程効率化等設備を事業の用に供することを予定しているものといえる。このため、中小企業者であるという現況の下に生産工程効率化等設備の取得等をし、その生産工程効率化等設備を事業の用に供した法人につき、期末において中小企業者に該当しなくなったとして、より高い税額控除割合の適用を受けられないとすることは、その法人に思わぬ税負担を強いることになり、ひいては設備投資計画の修正を余儀なくさせる事態をも生じさせることとなり、本制度の趣旨に合致しないこととなる。
- 5 そこで、本通達の(1)において、中小判定は、その生産工程効率化等設備の取得等をした日及びその生産工程効率化等設備を事業の用に供した日の現況により行う旨を明らかにしている。したがって、生産工程効率化等設備の取得等をした日において中小企業者に該当していたとしても、長期間それを事業の用に供さずにいたために、事業の用に供した日においては中小企業者に該当しなくなった場合には、中小企業者向けのより高い税額控除割合（上記2(1)）の適用はないことになる。
- 6 このほか、グループ通算制度適用法人に係る中小企業者（措法42の4⑱七）については、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ものとされているところ（措令27の4⑰）、グループ通算制度適用法人に係るこの判定の時期について具体的にどのような取扱いになるのか、疑問が生ずるところである。
- 7 この点について、グループ通算制度適用法人においてもグループ通算制度を適用しない法人と同様の取扱いとなること、すなわち、その通算法人（本制度の適用を受けようとする自ら）が生産工程効率化等設備の取得等をした日及びその生産工程効率化等設備を事業の用に供した日における、その通算法人及び他の通算法人（通算グループ内の他の通算法人）の現況によることを、本通達の(2)において明らかにしている。
- また、他の通算法人（通算グループ内の他の通算法人）について、通達上、「（次のイ又はロの日及び次のハの日のいずれにおいても当該通算法人との間に通算完全支配関係がある法人に限る。）」旨の限定が付されているが、グループ通算制度が適用されるのはその事業年度が当該

通算グループの通算親法人の事業年度終了の日に終了する法人に限られることから、これと整合性が採れるよう、その通算法人（自ら）に係る中小判定の対象に含める法人の範囲が定められたものである。

これらのことから、その通算法人（自ら）の生産工程効率化等設備の取得等をした日及びその生産工程効率化等設備を事業の用に供した日において中小企業者に該当しない法人が通算グループ内に1社でもいる場合には、その通算グループ内の通算法人全てが中小企業者に該当しないということになり、その通算法人は中小企業者向けのより高い税額控除割合（上記2(1)）の適用を受けられないということになる。ただし、通算グループ内にその通算法人が本制度の適用を受けようとする事業年度（＝通算親法人の事業年度）の途中で通算グループから離脱するなどして通算完全支配関係を有しなくなった他の通算法人がいる場合には、当該他の通算法人はこの判定対象に含める必要はない。

8 ここで、通算親法人の事業年度の中途において通算グループから離脱した等により通算承認の効力を失った通算法人（以下「中途離脱法人」という。）については、その通算承認の効力を失った日の前日にその中途離脱法人の事業年度は終了することとされているところ（法14②④二）、その中途離脱法人はその前日の属する事業年度において通算法人ステータスを満たしていたことには変わりはないことから、その中途離脱法人のその前日の属する事業年度における中小判定をどのように行えば良いのか、疑問が生ずる。

この点については、上記7の取扱いと同様、すなわち、その中途離脱法人（自ら）が生産工程効率化等設備の取得等をした日及びその生産工程効率化等設備を事業の用に供した日における、その中途離脱法人及び他の通算法人（通算グループ内の他の通算法人）の現況によることになる。したがって、その取得等をした日及びその事業の用に供した日において中小企業者に該当しない法人が通算グループ内に1社でもいる場合には、その中途離脱法人（自ら）のその前日の属する事業年度については中小企業者に該当しないということになり、その中途離脱法人は中小企業者向けのより高い税額控除割合（上記2(1)）の適用を受けられないということになる。この場合でも、その中途離脱法人（自ら）に係る中小判定の対象に含める法人は、本通達の(2)ハにより、その取得等をした日又はその事業の用に供した日にその中途離脱法人との間に通算完全支配関係がある法人のうちその中途離脱法人が本制度の適用を受けようとする事業年度終了の日（すなわち、離脱により通算承認の効力を失った日の前日）にその中途離脱法人との間に通算完全支配関係がある法人に限られることになる。

本通達の(2)注書において、このことを明らかにしている。