

# 中小企業の特例税制(税額控除、特別償却)総合解説

税理士・公認会計士 太田達也氏

四国税理士会  
令和5年1月26日

## I 中小企業が受けることができる主な特例税制

次の各ケースに掲げる事由に該当するときは、対応する税制の適用が可能であるかどうかをチェックする必要がある。

各ケース	対応する税制
設備投資計画がある場合 (設備投資の予定がある場合) 設備投資を行った場合	中小企業経営強化税制(措法 42 条の 12 の 4) または 中小企業投資促進税制(措法 42 条の 6)  (防災・減災設備に対する投資である場合) 中小企業防災・減災投資促進税制
給料を増額した場合 人員を増やした場合	賃上げ促進税制(措法 42 条の 12 の 5)
研究開発を行っている場合 産学連携等を行う場合	試験研究費に係る税額控除(措法 42 条の 4) (中小企業技術基盤強化税制)
M&A を行う計画がある場合	中小企業事業再編投資損失準備金(措法 56 条) 中小企業経営強化税制の D 類型
ベンチャー企業への出資がある場合	オープンイノベーション促進税制(措法 66 条の 13)
固定資産の買換えがある場合	固定資産の買換えに係る圧縮記帳(措法 65 条の 7)
収用等に伴い代替資産の取得の予定がある場合	収用等に伴い取得した代替資産の圧縮記帳(措法 64 条)
保険金等により資産を取得する計画がある場合	保険金等により取得した資産の圧縮記帳(法 47 条)
国庫補助金等により資産を取得する計画がある場合	国庫補助金等により取得した資産の圧縮記帳(法 42 条)

令和 5 年 3 月期を前提として、各税制のポイントと留意点(別表や特別償却の付表の記載方法を含む)を解説する。

## II 中小企業者向け設備投資に係る特例税制

### 1. 中小企業経営強化税制

#### (1) 税制の内容

青色申告書を提出する中小企業者または農業協同組合等もしくは商店街振興組合(以下、「中小企業者等」という)で中小企業等経営強化法の経営力向上計画の認定を受けたものが、平成29年4月1日から令和5年3月31日(令和5年度税制改正により2年延長予定)までの間に、生産等設備<sup>1</sup>を構成する機械装置、工具、器具備品、建物附属設備およびソフトウェアで、特定経営力向上設備等に該当するもののうち、一定の規模以上のものの取得等(取得または製作もしくは建設)をして、その特定経営力向上設備等を国内にあるその法人の指定事業の用に供した場合には、その指定事業の用に供した日を含む事業年度(解散(合併による解散を除く)の日を含む事業年度および清算中の各事業年度を除く)において、その特定経営力向上設備等の**普通償却限度額との合計でその取得価額までの特別償却(即時償却)とその取得価額の7%(特定中小企業者等<sup>2</sup>の場合は10%)の税額控除との選択適用ができる。**

新品が対象であり、貸付けの用に供するものは対象にならない。

また、税制措置の適用を受けるためには、その特定経営力向上設備等が、主務大臣の認定を受けた経営力向上計画(中小企業等経営強化法18条1項の規定による変更の認定があったときは、その変更後のもの)に記載されたものに限られる。

税額控除における控除税額は当期の法人税額の20%を上限<sup>3</sup>とし、控除限度超過額は1年間の繰越ができる。また、特別償却は、償却限度額まで償却費を計上しなかった場合には、その償却不足額を翌事業年度に繰り越すことができる。

---

<sup>1</sup> 生産等設備とは、例えば、製造業を営む法人の工場、小売業を営む法人の店舗または自動車整備業を営む法人の作業場のように、その法人が行う生産活動、販売活動、役務提供活動その他収益を獲得するために行う活動の用に直接供される減価償却資産で構成されるものをいう。したがって、例えば、本店、寄宿舎等の建物、事務用器具備品、福利厚生施設等は対象外となる。一棟の建物が本店用と店舗用に供されている場合など、減価償却資産の一部が法人の生産等活動の用に直接供されているものについては、そのすべてが生産等設備となる。

<sup>2</sup> 資本金または出資金が3,000万円以下の法人、農業協同組合等、商店街振興組合および個人事業者をいう。

<sup>3</sup> 税額控除を適用する場合は、①中小企業投資促進税制および②中小企業経営強化税制、以上2つの税制の控除税額の合計で、当期の法人税額の20%が上限とされる点に留意する必要がある。

## ポイント

- ・ 中小企業等経営強化法上の経営力向上計画の認定を受けた中小企業者等(かつ中小企業等経営強化法 2 条 6 項に規定する特定事業者等<sup>4)</sup>)であること
- ・ 生産等設備を構成する機械装置、工具、器具備品、建物附属設備およびソフトウェアで一定のもの
- ・ 特定経営力向上設備等に該当するものであること(後で説明する生産性向上設備、収益力強化設備、デジタル化設備または経営資源集約化設備のいずれかであること)
- ・ 特定経営力向上設備等が、経営力向上計画(中小企業等経営強化法 18 条1項の規定による変更の認定があったときは、その変更後のもの)に記載されたものであること
- ・ 一定の規模以上のものであること(最低取得価額要件を満たすものであること)
- ・ 指定事業の用に供するものであること
- ・ 即時償却または税額控除のいずれかを選択適用できる(設備ごとに選択できる)
- ・ 令和 3 年度税制改正により、経営資源集約化設備(D類型)が対象に追加された。

---

<sup>4</sup> 中小企業等経営強化法 2 条 5 項に特定事業者の定義が定められている。製造業、建設業、運輸業等については常時使用する従業員の数が 500 人以下の会社および個人、卸売業については常時使用する従業員の数が 400 人以下の会社および個人、小売業またはサービス業常時使用する従業員の数が 300 人以下の会社および個人というように、業種ごとに従業員数の基準が設けられている。ただし、中小企業等経営強化法改正前の同法の中小企業者等で改正後の同法の特定事業者等に該当しないものについては、経過措置として、令和 5 年 3 月 31 日までの間は、同法の特定事業者等とみなして、同法の経営力向上に関する規定を適用することとされている(産競法等改正法附則 9 条 2 項)。

もっとも税制措置の適用を受けることができるのは、租税特別措置法上の中小企業者等であるため、資本金または出資金の額が1億円以下の法人、従業員数 1,000 人以下の個人事業者、組合等が対象になる。

(2) 特定経営力向上設備とは

この税制の適用を受けることができる「特定経営力向上設備等」とは、経営力向上設備等のうち経営力向上に著しく資する一定のもので、その法人の主務大臣による認定を受けた経営力向上計画に記載されたものをいう。

中小企業経営強化税制の適用対象となる経営力向上設備等とは、中小企業等経営強化法に規定する次の設備をいう。

経営力向上設備等

	生産性向上設備 (A類型)		収益力強化 設備 (B類型)	デジタル化 設備 (C類型)	経営資源集約化 設備 (D類型)	最低取得価額要件
	販売 開始 時期	生産性向 上要件				
機械装置	10年 以内	旧モデル 比で年平均 1%以上 生産性が 向上	年平均5%以 上の投資利 益率が見込 まれるもの であること につき 経済産業大 臣の確認を 受けた投資 計画に記 載された もの	遠隔操作、 可視化、自 動制御化の いずれかを 可能にする 設備	修正ROAま たは有形固 定資産回 転率が一定 以上上昇す る経営力 向上計画(事 業承継等事 前調査に 関する事項 の記載があ るものに 限る)を 実施する ために必要 不可欠な 設備	一台または一基当たり 取得価額 160 万円以上
工具(A類型のみ 測定工具および 検査工具に限る)	5年 以内					一台または一基当たり 取得価額 30 万円以上
器具備品 <sup>(注1)</sup>	6年 以内					一台または一基当たり 取得価額 30 万円以上
建物附属設備 <sup>(注1)</sup>	14年 以内					一の取得価額 60 万円 以上
ソフトウェア <sup>(注2)</sup>	5年 以内	不要				

(注1) 器具備品から医療保健業を行う事業者が取得等する医療機器は除外され、建物附属設備から医療保健業を行う事業者が取得等するものは除外されている。

(注2) A類型のソフトウェアで対象となるのは、設備の稼働状況等に係る情報収集機能および分析・指示機能を有するものに限られる。すなわち、すでに適用期限を経過した旧生産性向上設備投資促進税制におけるA類型の対象となるソフトウェアと同じである。(一般社団法人)情報サービス産業協会の対象リストが参考になる。また、複写して販売するための原本、開発研究用のもの、サーバー用OSのうち一定のものは対象外である。

(注3) 発電の用に供する設備にあつては、主として電気の販売を行うために取得または製作をするもの(経営力向上計画の実施時期のうちで発電した電気の販売を行う期間中の発電量のうち、販売を行うことが見込まれる電気の量が占める割合が2分の1を超える発電設備等)を除く。

これらの要件のほかにも、新品であること、貸付資産でないこと、国内の指定事業の用に供されるものであることなどの要件がある。所有権移転外リース取引については、(リースの借手において) 税額控除のみ適用することができる。

生産性向上設備(A類型)については工業会の証明書、収益力強化設備(B類型)、デジタル化設備(C類型)および経営資源集約化設備(D類型)については経済産業局の確認が必要である。

#### ① 生産性向上設備(A類型)

生産性向上設備(A類型)については、工業会の証明書が必要である。

生産性向上要件は、旧モデル比で経営力の向上に資するものの指標(生産効率、エネルギー効率、精度等)が年平均1%以上向上するものであることである。

**最新モデル要件はない。**販売開始時期の要件が満たされていれば2代前、3代前のモデルでも対象になる。したがって、導入しようとしているモデルの1代前モデルから生産性が年平均1%以上向上している場合は、中小企業経営強化税制の対象となる点に留意する必要がある。

#### ② 収益力強化設備(B類型)

収益力強化設備(B類型)については、経済産業局の確認が必要である。

また、収益力強化設備(B類型)の要件である経済産業局に確認申請する前に、経営革新等支援機関の事前確認を受ける必要があるとされている。

公認会計士または税理士はその対象設備の確認(投資目的に必要な不可欠な設備であることの確認)および投資利益率要件を満たしていることの確認(投資の効果としてのリターン<sup>※1</sup>の算出方法の確認等)を行う。年平均の投資利益率が5%以上であることの確認とその算出方法の適切性をチェックすることになる。

年平均の投資利益率の算定方法

$\frac{\text{「営業利益+減価償却費※1」の増加額※2※3}}$
※1 会計上の減価償却費
※2 設備の取得等をする年度の翌年度以降3年度の平均額
※3 設備の取得等をする年度におけるその取得等をする設備の取得価額の合計額

### ③ デジタル化設備(C類型)

業務のデジタル化(テレワーク等)を促進するために、遠隔操作、可視化、自動制御化のいずれかに該当することについて経済産業大臣の確認を受けた経営力向上計画に記載された設備が対象である。

下記のいずれかに該当する設備であることが要件である。対象設備は、(i)から(iii)のいずれかを満たす投資計画を達成するために必要不可欠なデジタル化設備であるが、テレワークを可能にするための設備は、下記の(i)の要件を満たすことが多いと考えられる。

C類型の対象設備

	投資計画の要件	認定されうる例
(i) 遠隔操作	① デジタル技術を用いて、遠隔操作をすること ② 以下のいずれかを目的とすること ・事業を非対面で行うことができるようにすること ・事業に従事する者が、通常行っている業務を、通常出勤している場所以外の場所で行うことができるようにすること	テレワークを導入するため社内システムを社外でも利用できるようにする VPN、社外利用可PCなど
(ii) 可視化	①データの集約・分析を、デジタル技術を用いて行うこと ②①のデータが、現在行っている事業や事業プロセスに関係するものであること ③①により事業プロセスに関する最新の状況を把握し経営資源等の最適化※を行うことができるようにすること	顧客の行動などを把握して販売に役立てる ビッグデータ分析ソフトなど
(iii) 自動制御化	①デジタル技術を用いて、状況に応じて自動的に指令を行うことができるようにすること ②①の指令が、現在行っている事業プロセスに関する経営資源等を最適化するためのものであること	製品を自動で組み立てて製造ラインを効率化する 自動化ロボットなど

(注)「経営資源等の最適化」とは、「設備、技術、個人の有する知識および技能等を含む事業活動に活用される資源等の最適な配分等」をいう。

#### ④ 経営資源集約化設備(D類型)

以下の要件を満たすもので、経営力向上計画に事業承継等事前調査に関する事項の記載があるものであって、経営力向上計画に従って事業承継等を行った後に取得等をするものが対象となる。

事業承継等事前調査とは、事業承継等により取得し、または提供を受けようとする経営資源が他の経営資源と一体的に用いるために必要な機能その他の要素を備えていないことにより損害が生ずるおそれがあるかどうかについて、法務、財務、税務その他の観点から行う調査をいう(中小企業等経営強化法 17 条 4 項 2 号)。M&Aを行うにあたってのデューデリジェンスを意味するものである。経営力向上計画に記載する実施内容については、「事業承継等事前調査チェックシート」に記載して、それを添付すれば足りる。

また、具体的な要件として、計画終了年次の有形固定資産回転率または修正ROAが下記の表の要件を満たすことが見込まれるものであることにつき、経済産業大臣(経済産業局)の確認を受けた投資計画に記載された投資の目的を達成するために必要不可欠な設備であることであることが必要である。

有形固定資産回転率または修正ROAに係る要件

計画期間	有形固定資産回転率	修正ROA
3年	+2%	+0.3ポイント
4年	+2.5%	+0.4ポイント
5年	+3%	+0.5ポイント

有形固定資産回転率、修正ROAは、次の算式により計算する。

$$\text{有形固定資産回転率(変化率)} = \frac{\frac{\text{計画終了年度における売上高} - \text{基準年度}^{※2} \text{における売上高}}{\text{計画終了年度における有形固定資産}^{※1}}}{\frac{\text{基準年度における売上高}}{\text{基準年度における有形固定資産}}}$$

※1 帳簿価額を指す。

※2 計画開始直前における事業年度の確定決算時の数値(以下の修正ROAも同じ)

$$\text{修正ROA(変化分)} = \frac{\frac{\text{計画終了年度における営業利益} + \text{減価償却費}^{※3} + \text{研究開発費}^{※3}}{\text{計画終了年度における総資産}^{※4}}}{\frac{\text{基準年度における営業利益} + \text{減価償却費} + \text{研究開発費}}{\text{基準年度における総資産}}}$$

※3 会計上の減価償却費および研究開発費

※4 帳簿価額を指す。



D類型は、中小企業のM&Aの効果を高める設備投資減税の性格を有していると考えられる。例えば、事業承継等(M&A)に伴って次のような設備投資を行うものは対象になると考えられる。

(例)

- ・自社と取得した技術を組み合わせた新製品を製造する設備投資
- ・原材料の仕入・製品販売に係る共通システムの導入

経営資源の集約化によって生産性向上等を目指す計画の認定を受けた中小企業者等が、計画に基づくM&Aを実施した場合に、設備投資減税が受けられる仕組みになっている。

この場合に、中小企業事業再編投資損失準備金の積立てにより、一定額の損金算入が認められるメリットが伴うこともあり得る。同一の者に支配された法人間での事業の移転等、実質的に事業の承継といえないものは除かれる。事業を承継させる側の経営者と事業を承継する側の経営者が親族関係にない場合であれば、認定対象となり得る。

企業規模にかかわらず、経済産業局への確認申請に先立って公認会計士または税理士の事前確認が必要である点に留意が必要である。会計監査人や顧問税理士等でなくてもよく、社内の有資格者が事前確認する対応でも問題ない。公認会計士または税理士の事前確認書の交付を受けた後に、経済産業局に対して、投資計画と事前確認書を添付の上確認書発行申請を行う。

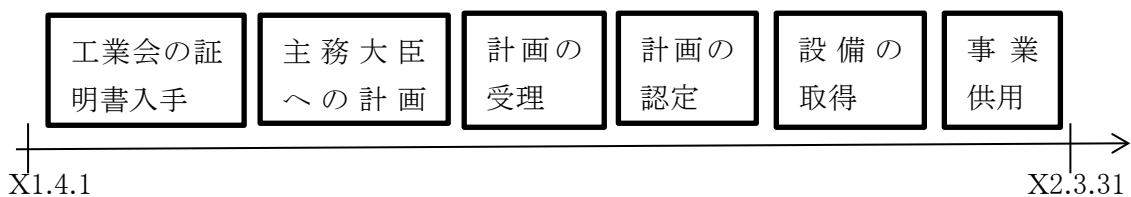
なお、計画認定後、事業の承継報告および事業承継等に関する状況報告を、決められた期間提出する必要がある。ただし、有形固定資産回転率または修正ROAが計画未達であったことのみを理由として、認定が取り消されることはない。

(3) 手続の流れ

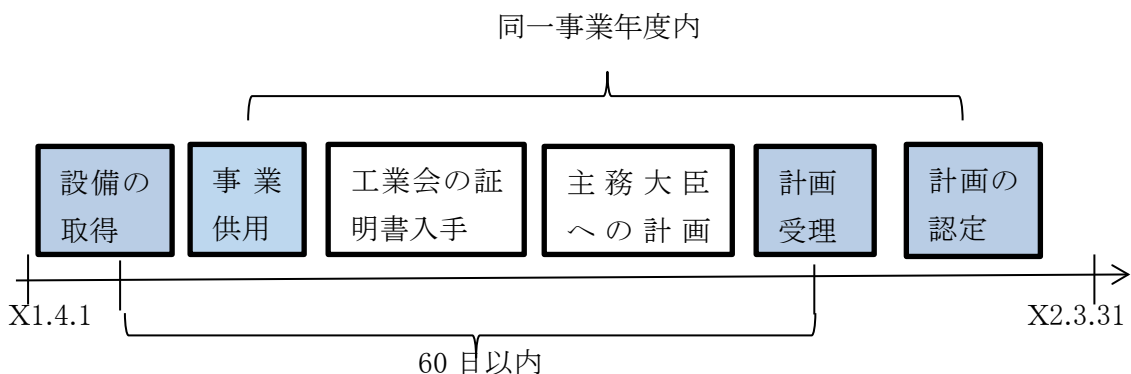
A 類型、B 類型、C 類型については、認定の前に設備を先行取得する場合を認める取扱いがあるが、D 類型にはそのような取扱いはない。

○A類型(生産性向上設備)の場合

・原則な取扱いによるフロー



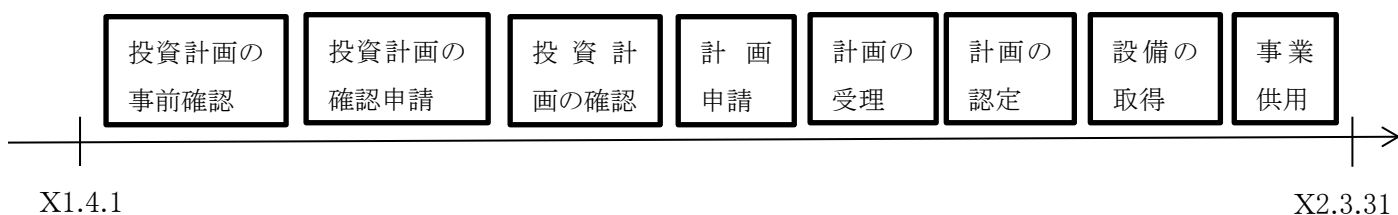
・弾力的な運用によるフロー



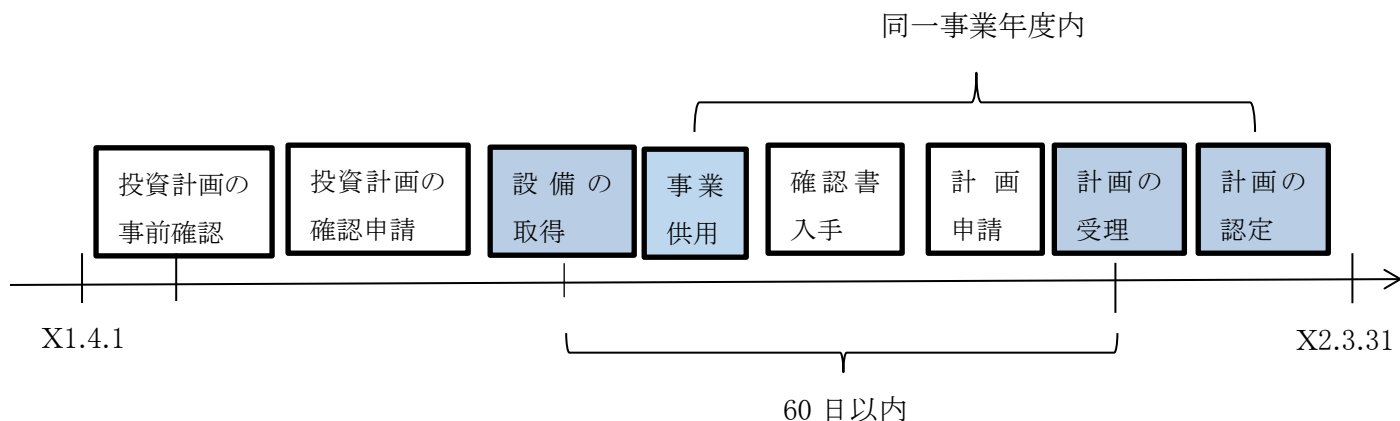
弾力的な運用による場合、設備の取得と計画受理の間が 60 日以内であること、設備を事業の用に供した日と主務大臣による計画認定が同一事業年度内でなければならない。

○B類型(収益力強化設備)の場合

原則な取扱いによるフロー



### 弾力的な運用によるフロー



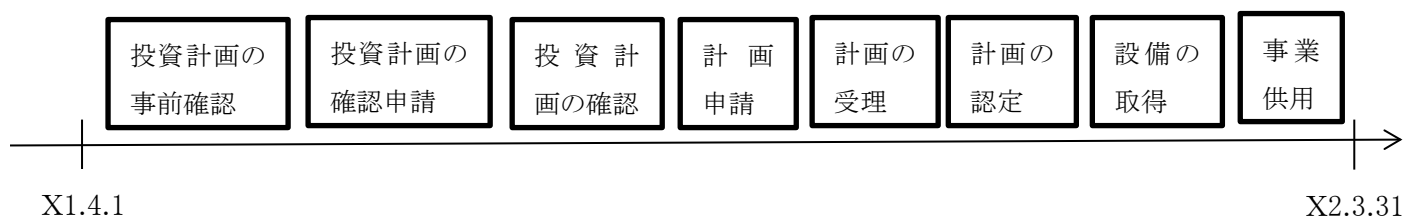
**弾力的な運用による場合、設備の取得と計画受理の間が 60 日以内であること、設備を事業の用に供した日と主務大臣による計画認定が同一事業年度内でなければならない。**

また、弾力的な運用による場合、経済産業局への投資計画の確認申請が設備の取得の前でなければいけない点に留意する必要がある。

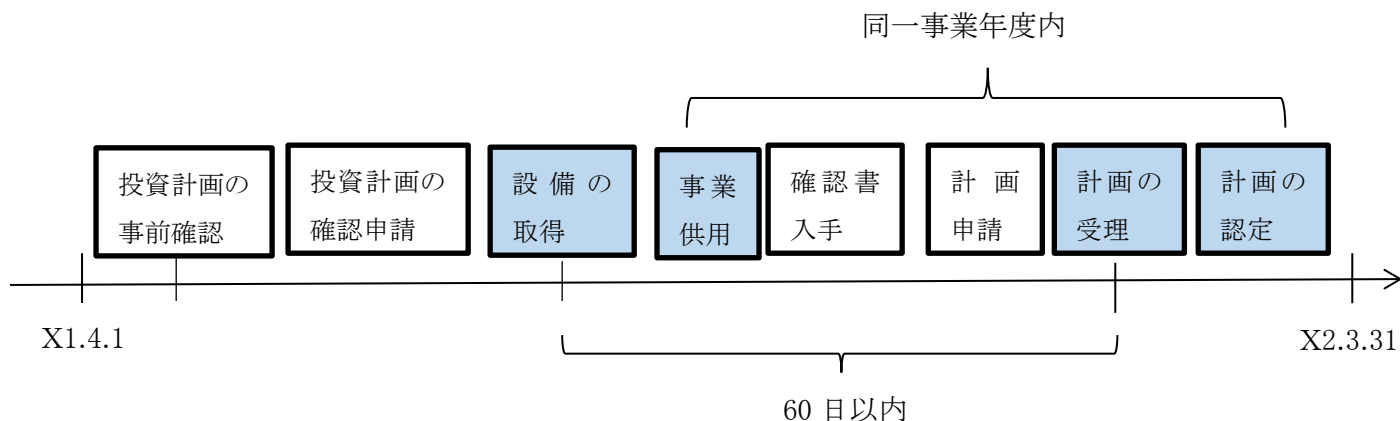
### 〇C類型（デジタル化設備）の場合

原則的な取扱いによるフローと弾力的な運用によるフローは、次のとおりである。

### 原則的な取扱いによるフロー



## 弾力的な運用によるフロー



デジタル化設備(C類型)を取得する経営力向上計画を申請するときは、計画申請の際、経済産業局によるデジタル化設備に関する確認書が必要になる。設備取得の前に、経済産業局へ発行を申請し、デジタル化設備に関する確認書を取得しなければならない。

また、弾力的な運用による場合、経済産業局への投資計画の確認申請が設備の取得の前でなければいけない点に留意する必要がある。

D類型については、M&Aに伴う設備投資が対象であるため、認定後に設備を取得することになる(弾力的な運用はない)。

### (4) 指定事業

指定事業は、次の事業である。

具体的には、製造業、建設業、農業、林業、漁業、水産養殖業、鉱業、採石業、砂利採取業、卸売業、道路貨物運送業、倉庫業、港湾運送業、ガス業、小売業、料理店業その他の飲食店業(料亭、バー、キャバレー、ナイトクラブその他これらに類する飲食店業は、生活衛生同業組合の組合員が営むもののみが対象)、一般旅客自動車運送業、海洋運輸業および沿海運輸業、内航船舶貸渡業、旅行業、こん包業、郵便業、損害保険代理業、不動産業、情報通信業、駐車場業、物品賃貸業、学術研究、専門・技術サービス業、宿泊業、洗濯・理容・美容・浴場業、その他の生活関連サービス業、教育、学習支援業、医療、福祉業、協同組合(他に分類されないもの)、サービス業(他に分類されないもの)である。

**電気業、水道業、鉄道業、航空運輸業、銀行業、娯楽業(映画業を除く)等は対象外である。**また、「風俗営業等の規制及び業務の適正化等に関する法律」2条5項に規定する性風俗関連特殊営業に該当するものも除外されている。料亭、バー、キャバレー、ナイトクラブその他これらに類する飲食店業は、生活衛生同業組合の組合員が営むもののみが指定事業となる。

## (5)別表、特別償却の附表の記載例

### 前提条件

- ・ A社（特定中小企業者等、令和5年3月期）
- ・ 取得した設備：機械装置（アルミニウム製品製造業用設備）
- ・ 取得価額：23,000,000円
- ・ 当期の所得に対する法人税の額：15,600,000円

なお、当期において、中小企業投資促進税制の適用はないものとする。

## 2. 中小企業投資促進税制

### 1. 制度の内容

#### (1) 対象法人

対象となる法人は、租税特別措置法42条の4第19項7号に規定する中小企業者または農業協同組合等もしくは商店街振興組合で、青色申告書を提出するもの（以下、「中小企業者等」）である（措法42条の6第1項）。なお、個人事業者も対象である（措法10条の3）。

#### (2) 制度の内容

中小企業者等が、平成10年6月1日から令和5年3月31日（令和5年度税制改正により2年延長予定）までの期間（以下、「指定期間」という）内に、一定の減価償却資産でその製作の後事業の用に供されたことのないもの（以下、「特定機械装置等」）を取得、または製作して、これを国内にあるその中小企業者等の営む指定事業の用（貸付けの用を除く）に供した場合には、その指定事業の用に供した日を含む事業年度（解散（合併による解散を除く）の日を含む事業年度および清算中の各事業年度を除く。以下、「供用年度」）において、特別償却（取得価額の30%）または税額控除（特定中小企業者等に限り、取得価額の7%）のいずれかを選択適用できる（措法42条の6第1項、2項）。

税額控除の適用が受けられるのは、特定中小企業者等、すなわち中小企業者のうち資本金の額もしくは出資金の額が3,000万円以下の法人または農業協同組合等に限られる。

税額控除は、中小企業投資促進税制、商業等活性化税制および中小企業経営強化税制の3つの控除税額の合計額で、当期の法人税の20%が上限である。20%を超えて控除しきれなかった額があるときは、1年間に限り繰越が認められる。

## 2. 適用要件等

### (1) 適用対象資産

適用対象資産(特定機械装置等)は、次のもので、かつ、新品である。

中小企業等投資促進税制の適用対象資産

中小企業等投資促進税制 の対象設備	最低取得価額等
機械装置	単品 160 万円以上
測定工具および検査工具	単品 120 万円以上 (複数合計 120 万円以上を含む※)
一定のソフトウェア <sup>5</sup>	単品 70 万円以上 (複数合計 70 万円以上を含む)
普通貨物自動車	車両総重量 3.5 トン以上
内航船舶	対象は取得価額の 75%

※複数合計 120 万円以上取得で、単品 30 万円以上であることが必要。

### (2) 指定事業

指定事業は、中小企業経営強化税制における指定事業と同じである。

なお、申告書に明細書を添付することは当然に必要であるが、特に工業会の証明書とか認定書などはこの税制ではもともと要求されていないので、添付する必要はない。

### (3) 別表、特別償却の付表の記載例

#### 前提条件

- ・ B社 (特定中小企業者等、令和 5 年 3 月期)
- ・ 取得した設備：機械装置 (自動車部品製造業用設備)
- ・ 取得価額：6,520,000 円
- ・ 当期の所得に対する法人税の額：2,800,000 円

なお、当期において、中小企業経営強化税制の適用はないものとする。

<sup>5</sup> 対象となるソフトウェアは、次のようなものをいう。業務用に使用されるワープロソフト・表計算ソフト・経理ソフト・給与ソフトの他にも、イラストソフト・画像ソフト・CADソフトが該当する。

中小企業者向けの設備投資に係る特例税制の比較

	中小企業経営強化税制	中小企業投資促進税制
対象資産	生産等設備を構成する機械装置、工具、器具備品、建物附属設備、ソフトウェア  特定経営力向上設備等であることが必要であり、A類型からD類型のいずれかに当てはまるものであることが必要	機械装置、測定工具および検査工具、一定のソフトウェア、普通貨物自動車(車両総重量3.5t以上)、内航船舶
公的機関の確認・認定の要否	事業分野別の主務大臣の認定を受けた経営力向上計画に記載されている設備であることが必要  A類型については工業会の証明書、B類型からD類型については経済産業局からの確認書の入手が必要	不要
対象事業	指定事業の用に供されたものであることが必要  当該指定事業は中小企業投資促進税制の指定事業と同じ	同左
最低取得価額要件	あり  (資産の種類ごとに定められた最低取得価額以上のものが対象)	あり  (ただし、普通貨物自動車、内航船舶についてはなし)
税額控除の内容	特定中小企業者等については取得価額の10%、それ以外の中小企業者等については取得価額の7%	特定中小企業者等についてのみ取得価額の7%
特別償却の内容	即時償却  (特別償却限度額は、取得価額から普通償却限度額を控除した残額)  特別償却不足額は1年間繰越可	取得価額の30%  同左
税額控除額の上限	中小企業経営強化税制および中小企業投資促進税制の控除税額の合計額で、当期の所得に対する法人税の20%が上限  (20%を超えて控除しきれなかった額があるときは、1年間だけ繰越可)	同左

### Ⅲ 賃上げ促進税制(所得拡大促進税制)

#### 1. 令和4年度税制改正

令和4年度税制改正により、内容が改められた。

「中小企業者等以外の法人および中小企業者等対象の賃上げ促進税制」については、従来の人材確保等促進税制を改めて、継続雇用者に対する給与等支給額の増加率で適用要件を判定する内容とされた。また、「中小企業者等のみ対象の賃上げ促進税制」については、従来どおり国内雇用者に対する給与等支給額の総額の増加率で判定するルールが維持された。

改正後の取扱いは、令和4年4月1日から令和6年3月31日までの間に開始する各事業年度に適用される。

	令和4年3月期から令和5年2月期まで	令和5年3月期から令和7年2月期まで
中小企業者等以外の法人および中小企業者等対象	新規雇用者に対する給与等支給額の対前年比増加率で判定	継続雇用者に対する給与等支給額の対前年比増加率で判定
中小企業者等のみ対象	国内雇用者に対する給与等支給額の対前年比増加率で判定	同左

(注)1年を事業年度とする法人を前提に記述している。

なお、中小企業者等が「中小企業者等以外の法人および中小企業者等対象の賃上げ促進税制」を適用する機会はかなり限定されると思われる。なぜならば、「中小企業者等以外の法人および中小企業者等対象の賃上げ促進税制」は、継続雇用者を対象として適用要件を判定するが、要件を満たしたときに計算する税額控除限度額の計算上の上限額となる調整雇用者給与等支給増加額については、国内雇用者全体の給与等支給額の対前年比増加額とされているからである。

中小企業者等が「中小企業者等のみ対象の賃上げ促進税制」の適用要件を満たせないが、「中小企業者等以外の法人および中小企業者等対象の賃上げ促進税制」の適用要件を満たせるケースは確率論的にあり得るが、その場合に実際に税額控除の適用を受けられる金額は少額になることが考えられる。中小企業者等が「中小企業者等以外の法人および中小企業者等対象の賃上げ促進税制」の適用要件を判定するかどうかについては、実務負担等も考慮して判断することが考えられる。



「中小企業者等以外の法人および中小企業者等対象の賃上げ促進税制」の適用対象となる法人は、青色申告書を提出する法人に限定されているほか、特段の要件はない(措法 42 条の 12 の 5 第 1 項)。したがって、外国法人、公益法人等および人格のない社団等も適用対象法人となる。

なお、令和 4 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から適用されているグループ通算制度においては、旧連結納税制度と異なり、法人ごとに税額控除限度額等の計算を行うこととされている。

## 2. 中小企業者等以外の法人および中小企業者等対象の賃上げ促進税制

中小企業者等以外の法人および中小企業者等対象の賃上げ促進税制は、次の内容である。  
上乗せなしの措置の場合、継続雇用者給与等支給額が継続雇用者比較給与等支給額に対して 3%以上増加することが要件である。

適用要件および税額控除限度額

	適用要件	税額控除限度額
上乗せなし	$\frac{\text{継続雇用者給与等支給額} - \text{継続雇用者比較給与等支給額}}{\text{継続雇用者比較給与等支給額}} \geq 3\%$	控除対象雇用者給与等支給増加額の 15%相当額
上乗せ措置	$\frac{\text{継続雇用者給与等支給額} - \text{継続雇用者比較給与等支給額}}{\text{継続雇用者比較給与等支給額}} \geq 4\%$	控除対象雇用者給与等支給増加額の 10%相当額を上乗せ
	$\frac{\text{教育訓練費の額} - \text{比較教育訓練費}}{\text{比較教育訓練費}} \geq 20\%$	控除対象雇用者給与等支給増加額の 5%相当額を上乗せ
	(注) 比較教育訓練費は、前事業年度の教育訓練費	

※税額控除額は、当期の所得に対する法人税額の 20%相当額を上限とする。

※控除対象雇用者給与等支給増加額は、調整雇用者給与等支給増加額を上限とする。

適用要件の判定結果に応じて、税額控除率は次のようになる。

適用要件の判定結果	税額控除限度額
継続雇用者給与等支給額が継続雇用者比較給与等支給額に対して 3%以上 4%未満増加し、かつ、教育訓練費の要件を満たさなかった場合	控除対象雇用者給与等支給増加額の 15%相当額
継続雇用者給与等支給額が継続雇用者比較給与等支給額に対して 4%以上増加し、かつ、教育訓練費の要件を満たさなかった場合	控除対象雇用者給与等支給増加額の 25% (15% + 10%) 相当額
継続雇用者給与等支給額が継続雇用者比較給与等支給額に対して 3%以上 4%未満増加し、かつ、教育訓練費の額が比較教育訓練費の額に対して 20%以上増加した場合	控除対象雇用者給与等支給増加額の 20% (15% + 5%) 相当額
継続雇用者給与等支給額が継続雇用者比較給与等支給額に対して 4%以上増加し、かつ、教育訓練費の額が比較教育訓練費の額に対して 20%以上増加した場合	控除対象雇用者給与等支給増加額の 30% (15% + 10% + 5%) 相当額

なお、教育訓練費に係る税額控除率の上乗せ措置の適用を受ける場合には、教育訓練費の明細を記載した書類の保存(改正前:確定申告書への添付)をしなければならないこととされた(措令 27 の 12 の 5 第 11 項)。

継続雇用者、継続雇用者給与等支給額、控除対象雇用者給与等支給増加額などの内容については、後で詳説する。

### 3. 中小企業者等のみ対象の賃上げ促進税制

#### (1) 適用要件

上乗せなしについては改正なし、上乗せ措置の部分が改正された。すなわち、中小企業者等のみ対象の賃上げ促進税制は、雇用者給与等支給額が比較雇用者給与等支給額に対して一定割合以上増加するというシンプルな適用要件がそのまま維持された。ただし、上乗せ措置の内容の見直しがされた。

適用要件および税額控除制度

	適用要件	税額控除限度額
上 乗 せ な し	$\frac{\text{雇用者給与等支給額} - \text{比較雇用者給与等支給額}}{\text{比較雇用者給与等支給額}} \geq 1.5\%$	控除対象雇用者給与等支給増加額の15%相当額
上 乗 せ	$\frac{\text{雇用者給与等支給額} - \text{比較雇用者給与等支給額}}{\text{比較雇用者給与等支給額}} \geq 2.5\%$	控除対象雇用者給与等支給増加額の15%相当額を上乗せ
措 置	$\frac{\text{教育訓練費の額} - \text{比較教育訓練費}}{\text{比較教育訓練費}} \geq 10\%$ <p>(注)比較教育訓練費は、前事業年度の教育訓練費</p>	控除対象雇用者給与等支給増加額の10%相当額を上乗せ

(注)税額控除額は、当期の所得に対する法人税額の20%相当額を上限とする。

適用要件の判定結果に応じて、税額控除率は次のようになる。

適用要件の判定結果	税額控除限度額
雇用者給与等支給額が比較雇用者給与等支給額に対して1.5%以上2.5%未満増加し、かつ、教育訓練費の要件を満たさなかった場合	控除対象雇用者給与等支給増加額の15%相当額
雇用者給与等支給額が比較雇用者給与等支給額に対して2.5%以上増加し、かつ、教育訓練費の要件を満たさなかった場合	控除対象雇用者給与等支給増加額の30%(15%+15%)相当額
雇用者給与等支給額が比較雇用者給与等支給額に対して1.5%以上2.5%未満増加し、かつ、教育訓練費の額が比較教育訓練費の額に対して10%以上増加した場合	控除対象雇用者給与等支給増加額の25%(15%+10%)相当額
雇用者給与等支給額が比較雇用者給与等支給額に対して2.5%以上増加し、かつ、教育訓練費の額が比較教育訓練費の額に対して10%以上増加した場合	控除対象雇用者給与等支給増加額の40%(15%+15%+10%)相当額

なお、教育訓練費に係る税額控除率の上乗せ措置の適用を受ける場合には、教育訓練費の明細を記載した書類の保存(改正前:確定申告書への添付)をしなければならないこととされた(措令27の12の5第11項)。

雇用者給与等支給額、比較雇用者給与等支給額、控除対象雇用者給与等支給増加額などの内容については、後で詳説する。

## (2) 中小企業者の定義

中小企業者に該当するかどうかについては、事業年度終了の日の現況により判定することになる。最新の法令に基づいて、中小企業者であるかどうかを適切に判定する必要がある。

中小企業者とは、次に掲げる法人をいう(措法 42 条の4第 19 項7号、措令 27 条の4第 25 項)。ただし、中小企業者のうち適用除外事業者に該当するものは、本税制の対象から除かれる。

- ① 資本金の額または出資金の額が 1 億円以下の法人のうち次に掲げる法人以外の法人
  - イ その発行済株式または出資（自己の株式または出資を除く。以下ロにおいて同じ）の総数または総額の 2 分の 1 以上を同一の大規模法人に所有されている法人
  - ロ 上記イのほか、その発行済株式または出資の総数または総額の 3 分の 2 以上を複数の大規模法人に所有されている法人
  - ハ 受託法人
- ② 資本また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（受託法人を除く）

大規模法人とは、次に掲げる法人をいい、中小企業投資育成株式会社を除く。

- ① 資本金の額または出資金の額が 1 億円を超える法人
- ② 資本また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
- ③ 大法人（次に掲げる法人をいう）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
  - イ 資本金の額または出資金の額が 5 億円以上の法人
  - ロ 相互会社およ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
  - ハ 受託法人
- ④ 100%グループ内の複数の大法人に発行済株式等の全部を直接または間接に保有されている普通法人

## 4. 各用語の内容

(1) 国内雇用者、雇用者給与等支給額、控除対象雇用者給与等支給増加額

### ① 国内雇用者

法人の使用人のうちその法人の有する国内の事業所に勤務する雇用者として政令で定めるものに該当するものである。具体的には、国内に所在する事業所について作成された労働基準法 108 条に規定する賃金台帳に記載された者である(措法 42 条の 12 の 5 第 3 項 2 号、措令 27 条の 12 の 5 第 6 項)。

労働基準法上、賃金台帳には、日々雇い入れられる者も記載することとされているので、日々雇い入れられる者も国内雇用者に該当することになる。

なお、法人の使用人に限定されており、役員、役員の特殊関係者および使用人兼務役員は除かれる(措法 42 条の 12 の 5 第 3 項 2 号)。

### ② 雇用者給与等支給額

雇用者給与等支給額の定義は、従来と同じである。すなわち、雇用者給与等支給額とは、適用年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される国内雇用者に対する給与等の支給額をいう。

給与等の支給額は、その給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額がある場合には、その金額を控除した金額である(措法 42 条の 12 の 5 第 3 項 4 号)。ただし、その給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額のうち雇用安定助成金額は、給与等の支給額から控除しない(措法 42 条の 12 の 5 第 3 項 4 号)。比較雇用者給与等支給額についても、もちろん同様である。

従来と同様に、適用要件の判定上は、雇用安定助成金額を控除しないが、税額控除限度額を計算するときの上限額となる調整雇用者給与等支給増加額の計算上は、雇用安定助成金額も含めて給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額を控除することになる。雇用安定助成金額については、後で詳説する。

この給与等の支給額の算定上、正社員、アルバイト、パート、日雇い等のいずれの者であるかに関わらず、国内の事業所について作成された賃金台帳に記載された者に対して支給された給与等であれば対象となる。ただし、その法人の損金の額に算入されるものに限られるので、本来その法人に帰属しないなど、税務上の損金とならない給与等は対象外となる。

### ③ 控除対象雇用者給与等支給増加額

控除対象雇用者給与等支給増加額とは、雇用者給与等支給額から比較雇用者給与等支給額を控除した金額をいう(措法 42 条の 12 の 5 第 3 項 12 号)。ただし、その金額がその適用年度の調整雇用者給与等支給増加額を超える場合には、その調整雇用者給与等支給増加額を上限とする(措法 42 条の 12 の 5 第 3 項 6 号)。

調整雇用者給与等支給増加額とは、適用年度の給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額(雇用安定助成金額を含む)を控除した「雇用者給与等支給額」から、前事業年度の給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額(雇用安定助成金額を含む)を控除した「比較雇用者給与等支給額」を控除した金額をいう(措法 42 条の 12 の 5 第 3 項 6 号)。

「控除対象雇用者給与等支給増加額」の定義は、「中小企業者等以外の法人および中小企業者等対象の賃上げ促進税制」についても同じである。

#### 控除対象雇用者給与等支給増加額および調整雇用者給与等支給増加額の内容

控除対象雇用者給与等支給増加額	適用年度の給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額(雇用安定助成金額を除く)を控除した「雇用者給与等支給額」から、前事業年度の給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額(雇用安定助成金額を除く)を控除した「比較雇用者給与等支給額」を控除した金額
調整雇用者給与等支給増加額	適用年度の給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額(雇用安定助成金額を含む)を控除した「雇用者給与等支給額」から、前事業年度の給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額(雇用安定助成金額を含む)を控除した「比較雇用者給与等支給額」を控除した金額

## (2) 継続雇用者、継続雇用者給与等支給額等の内容

### ① 継続雇用者

継続雇用者の定義は、令和3年度税制改正前の賃上げ促進税制における継続雇用者の定義と同じである。

継続雇用者の定義は、次のとおりである。当期と前期の全期間の各月において給与等の支給を受ける国内雇用者、かつ、一般被保険者に該当するものをいう。ただし、「高年齢者等の雇用の安定等に関する法律」9条1項2号に規定する「継続雇用制度対象者」を除くものとされている(措法42条の12の5第3項4号、措令27条の12の5第7項)。

例えば当期も12ヵ月、前期も12ヵ月であった場合、当期および前期の24ヵ月すべてにおいて給与等の支給を受ける国内雇用者で、かつ、一般被保険者に該当するものであり、「高年齢者等の雇用の安定等に関する法律」9条1項2号に規定する「継続雇用制度対象者」を除くものということになる。

ここで注意しなければならない点は、上記の例において、24ヵ月のうち1ヵ月でも被保険者以外の者として給与等の支給を受けたものは継続雇用者ではないし、24ヵ月のうち1ヵ月でも高年齢被保険者、短期雇用特例被保険者または日雇労働被保険者として給与等の支給を受けたものも継続雇用者ではないという点である。また、当期または前期の途中で定年に達し、「高年齢者等の雇用の安定等に関する法律」9条1項2号に規定する「継続雇用制度対象者」に該当したものは継続雇用者ではないことになる。

以上をまとめると、**継続雇用者とは、以下のすべてを満たす者である**(措法42条の12の5第3項4号、措令27条の12の5第7項、措規20条の10第1項)。

#### 継続雇用者であるための要件

- |   |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"><li>① 前事業年度および適用年度のすべての月分の給与等の支給を受けた国内雇用者であること</li><li>② 前事業年度および適用年度のすべての期間において雇用保険の一般被保険者であること</li><li>③ 前事業年度および適用年度のすべてまたは一部の期間において「高年齢者等の雇用の安定等に関する法律」9条1項2号に定める継続雇用制度の対象となっていないこと</li></ul> |
|---|

なお、一般被保険者および継続雇用制度対象者の定義については、拙著「決算・税務申告対策の手引(令和5年3月期決算法人対応)」(税務研究会出版局)を参照されたい。

## ② 継続雇用者給与等支給額

**継続雇用者給与等支給額とは、雇用者給与等支給額のうち継続雇用者に係る金額である**(措法42条の12の5第3項4号、措令27条の12の5第8項)。すでに説明したように、24ヵ月のうち1ヵ月でも被保険者以外の者として給与等の支給を受けたもの、24ヵ月のうち1ヵ月でも高年齢被保険者、短期雇用特例被保険者または日雇労働被保険者として給与等の支給を受けたもの、または当期または前期の途中で定年に達し、「高年齢者等の雇用の安定等に関する法律」9条1項2号に規定する「継続雇用制度対象者」に該当したものは、そもそも継続雇用者ではないので、ここでいう継続雇用者給与等支給額にはカウントされない。

雇用者給与等支給額の計算上給与等の支給額から控除する「他の者から支払を受ける金額」に雇用安定助成金額が含まれないことを除き、令和3年度税制改正前の継続雇用者給与等支給額と同じである。

また、継続雇用者比較給与等支給額とは、前事業年度に係る給与等支給額のうち継続雇用者に係る金額である(措令27条の12の5第9項1号)。給与等支給額とは、法人の事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される国内雇用者に対する給与等の支給額をいう。

継続雇用者給与等支給額の総額と継続雇用者給与等支給額の総額を比較して増加割合を確かめれば足りるわけである。当期において継続雇用者と判定された者に係る当期の給与等支給額の総額が「継続雇用者給与等支給額」であり、当期において継続雇用者と判定された同じ者に係る前期の給与等支給額の総額が「継続雇用者比較給与等支給額」であり、両者の増加割合を確かめることになる。



## 5. 給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額

給与等支給額からは、給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額を控除して判定する。ただし、雇用安定助成金額は控除しないで判定する。

一方、税額控除率を乗ずる控除対象雇用者給与等支給増加額の上限額となる「調整雇用者給与等支給増加額」の計算上、雇用安定助成金額も含めて給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額を控除する点に留意する必要がある。

給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額とは、具体的に以下のようなものが該当する。

給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額

補助金等の類型	該当する例
① 補助金、助成金、給付金または負担金その他これらに準ずるもの（以下、「補助金等」という）の要綱、要領または契約において、その補助金等の交付の趣旨または目的がその交付を受ける法人の給与等の支給額に係る負担を軽減させることであることが明らかにされている場合のその補助金等の交付額	業務改善助成金
② ①以外の補助金等の交付額で、資産の譲渡、資産の貸付けおよび役務の提供に係る反対給付としての交付額に該当しないもののうち、その算定方法が給与等の支給実績または支給単価（雇用契約において時間、日、月、年ごとにあらかじめ決められている給与等の支給額をいう）を基礎として定められているもの	雇用調整助成金、緊急雇用安定助成金、産業雇用安定助成金、労働移動支援助成金（早期雇い入れコース）、キャリアアップ助成金（正社員化コース）、特定求職者雇用開発助成金（就職氷河期世代安定雇用実現コース）、特定求職者雇用開発助成金（特定就職困難者コース）
③ ①および②以外の補助金等の交付額で、法人の使用者が他の法人に出向した場合において、その出向した使用者（出向者）に対する給与を出向元法人が支給することとしているときに、出向元法人が出向先法人から支払を受けた出向先法人の負担すべき給与に相当する金額（以下、「給与負担金の額」という）	出向先法人から出向元法人に支払う給与負担金（出向負担金）

また、雇用安定助成金額とは、「国または地方公共団体から受ける雇用保険法 62 条 1 項 1 号に掲げる事業として支給が行われる助成金その他これに類するものの額」をいい、具体的に以下のようなものが該当する。

- ① 雇用調整助成金、産業雇用安定助成金または緊急雇用安定助成金の額
- ② ①に上乗せして支給される助成金の額その他の①に準じて地方公共団体が支給する助成金の額

## 6. 別表の記載例

令和 5 年 3 月期以降の申告においては、「中小企業者等以外の法人および中小企業者等対象の賃上げ促進税制」および「中小企業者等のみ対象の賃上げ促進税制」ともに、確定申告書に別表 6(31)「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」および別表 6(31)付表 1「給与等支給額及び比較教育訓練費の額の計算に関する明細書」を添付する。

(1) 中小企業者等以外の法人および中小企業者等対象の賃上げ促進税制を適用した場合

### 前提条件

- ・C社(令和 5 年3月期、中小企業者等以外の法人)
- ・当期の国内雇用者に対する給与等の支給額 2,862,500,000 円
- ・上記の給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額 66,200,000 円
- ・上記のうち雇用安定助成金額 58,900,000 円
- ・雇用者給与等支給額 2,855,200,000 円
- ・前期の国内雇用者に対する給与等の支給額 2,775,600,000 円
- ・上記の給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額 64,300,000 円
- ・上記のうち雇用安定助成金額 56,800,000 円
- ・比較雇用者給与等支給額 2,768,100,000 円
- ・当期の継続雇用者に対する給与等の支給額 2,452,300,000 円
- ・上記の給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額 57,850,000 円
- ・上記のうち雇用安定助成金額 52,430,000 円
- ・継続雇用者給与等支給額 2,446,880,000 円
- ・前期の継続雇用者に対する給与等の支給額 2,372,700,000 円
- ・上記の給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額 53,650,000 円
- ・上記のうち雇用安定助成金額 51,820,000 円

- ・継続雇用者比較給与等支給額 2,370,870,000 円
- ・当期の教育訓練費の額 48,850,000 円
- ・比較教育訓練費の額 39,862,000 円
- ・当期の所得に対する法人税の額(別表1の2欄) 110,000,000 円

なお、3 欄の適用可否欄であるが、この欄は、期末現在の資本金または出資金の額が 10 億円以上であり、かつ、期末現在の常時使用する従業員の数が 1,000 人以上である場合で、「マルチステークホルダー方針」を公表している場合(経済産業大臣(経済産業省)の受理通知の写しの添付がある場合に限る)、およびそれ以外のすべての場合に「可」と記載する。

## (2) 中小企業者等のみ対象の賃上げ促進税制を適用した場合

### 前提条件

- ・D社(令和 5 年3月期、中小企業者等)
- ・当期の国内雇用者に対する給与等の支給額 124,600,000 円
- ・上記の給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額 4,253,000 円
- ・上記のうち雇用安定助成金額 3,952,000 円
- ・雇用者給与等支給額 124,299,000 円
- ・前期の国内雇用者に対する給与等の支給額 121,356,000 円
- ・上記の給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額 4,023,000 円
- ・上記のうち雇用安定助成金額 3,725,000 円
- ・比較雇用者給与等支給額 121,058,000 円
- ・教育訓練費の額 365,000 円
- ・比較教育訓練費の額 327,000 円
- ・当期の所得に対する法人税の額(別表1の2欄) 7,400,000 円

## IV 試験研究費の税額控除(中小企業技術基盤強化税制)

試験研究費の税額控除制度は、中小企業者等以外の法人および中小企業者等対象の一般試験研究費の額に係る税額控除制度と、中小企業者等のみ対象の中小企業技術基盤強化税制から成る。中小企業者等は、中小企業技術基盤強化税制の方が有利であるため、通常中小企業技術基盤強化税制を適用する。

中小企業技術基盤強化税制は、中小企業者（適用除外事業者を除く）または農業協同組合等で、青色申告書を提出するものに適用される。一般試験研究費の額に係る税額控除制度よりも有利性があるため、中小企業者等は通常こちらの制度を適用することになる。

### (1) 税額控除率

適用要件となる増減試験研究費割合が 9.4%超とされており、その適用期限は令和 5 年 3 月 31 日である（令和 5 年度税制改正により、内容を改めた上で期限を 3 年延長予定）。

税額控除率について、税額控除率の算出の基準となる増減試験研究費割合が 9.4%を超える場合には、次の割合とされる（措法 42 条の 4 第 5 項）。

税額控除率（17%を上限）＝12%＋（増減試験研究費割合－9.4%）×0.35

※算出された割合に小数点以下 3 位未満の端数があるときは、端数を切り捨てる。

増減試験研究費割合が 9.4%以下であるときは、税額控除率は一律 12%である。ただし、試験研究費割合が 10%を超える場合は、上乗せ措置が受けられる。

なお、税額控除上限額は、原則として当期の法人税額の 25%相当額であるが、増減試験研究費割合が 9.4%を超える場合には、税額控除上限額が 10%相当額上乗せされ、35%相当額とされる（措法 42 条の 4 第 6 項 1 号）。これは中小企業技術基盤強化税制のみの特例である。

## (2) 控除上限額の上乗せ措置

令和3年4月1日から令和5年3月31日までの間に開始する各事業年度のうち基準年度比売上金額減少割合が2%以上であり、かつ、試験研究費の額が基準年度試験研究費の額を超える事業年度の控除税額の上限に当期の法人税額の5%が上乗せされる。一般試験研究費に係る税額控除制度と同様の措置が置かれている。

この特例は、増減研究費割合が9.4%を超える場合または試験研究費の額が平均売上金額の10%を超える場合における税額控除額の上限の特例と重複適用することができる。増減試験研究費割合が9.4%を超える場合で、この制度を重複適用した場合の税額控除額の上限は、当期の法人税額の40%（25%+10%+5%）相当額となる。

## (3) 試験研究費の額が平均売上金額の10%を超える場合の特例

試験研究費の額が平均売上金額の10%を超える場合における税額控除率および税額控除上限額の特例に係る期限が令和5年3月31日まで延長されている。

試験研究費割合が10%を超える事業年度（設立事業年度および比較試験研究費の額がゼロである事業年度を除く）で、増減試験研究費割合が9.4%以下である場合の税額控除率は、次のとおりである。

税額控除率 =  $12\% + 12\% \times \text{控除割増率}$

※控除割増率とは、次の算式で計算される割合である（以下同様）。

控除割増率（10%を上限） =  $(\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 0.5$

増減試験研究費割合が9.4%を超え、かつ、試験研究費割合が10%を超える事業年度（設立事業年度および比較試験研究費の額がゼロである事業年度を除く）の場合の税額控除率は、次のとおりである。

税額控除率（17%を上限）

=  $12\% \times (1 + \text{控除割増率}) + (\text{増減試験研究費割合} - 9.4\%) \times 0.35 \times (1 + \text{控除割増率})$

## V 特定事業継続力強化設備等の特別償却制度

### (中小企業防災・減災投資促進税制)

近年、自然災害が頻発し、中小企業・小規模事業者の事業活動の継続に支障をきたす事態が生じている。このような中小企業・小規模事業者をめぐる環境の変化を踏まえ、我が国の経済の活力の源泉である中小企業・小規模事業者の経営の強靱化を図り、事業活動の継続に資するため、地域の経済・雇用を支える中小企業を中心に災害への対応力を高める必要がある。事前の防災・減災対策の先行事例を踏まえ、中小企業者の事業継続力強化に関する基本方針を策定するとともに、中小企業者が単独でまたは相互に連携して行う事業継続力強化のための計画を認定し、認定を受けた者について、各種の支援措置を講ずることとされた。税制においても、中小企業者が行う事業継続力強化に資する設備投資を促進する観点から、特別償却制度が創設された。中小企業が災害への事前対策を強化するための設備投資を後押しするための特例税制として創設されたものである。

認定を受けた事業継続力強化計画等に記載された機械及び装置、器具及び備品ならびに建物附属設備が対象となる(措法 44 条の 2 第1項)。対象となる設備は事前対策を強化するために必要な防災・減災設備である。

#### 1. 税制の内容

青色申告書を提出する法人で中小企業者(適用除外事業者に該当するものを除く)等であるもののうち、「中小企業の事業活動の継続に資するための中小企業等経営強化法等の一部を改正する法律」の施行の日(令和元年7月16日)から令和5年3月31日までの間に、中小企業等経営強化法 56 条 1 項または 58 条 1 項の認定を受けた同法 2 条 1 項に規定する中小企業者に該当するものが、その認定を受けた日から同日以後 1 年を経過する日までの間に、認定を受けた事業継続力強化計画等に記載された特定事業継続力強化設備等の取得等(取得または製作もしくは建設)をして、その法人の事業の用に供した場合には、その事業の用に供した日を含む事業年度において、その特定事業継続力強化設備等の取得価額の 20%相当額の特別償却が認められる(措法 44 条の2第1項)。

事業継続力強化計画に記載された設備が対象であり、当該計画について経済産業大臣の認定を受けることも要件となる。当該計画には、取組内容・実施期間、防災・減災設備の内容などを記載することになる。**認定の前に取得した設備は対象にならない点に留意する必要がある。**

## 2. 適用対象法人

適用対象法人は、青色申告書を提出する法人で租税特別措置法 42 条の 4 第 19 項 7 号に規定する中小企業者(適用除外事業者に該当するものを除く)またはこれに準ずる法人であるもののうち中小企業等経営強化法 56 条1項または 58 条1項の認定を受けた同法 2 条 1 項に規定する中小企業者に該当するもの(以下、「特定中小企業者等」)である(措法 44 条の2第1項)。対象事業は、限定されていない。

なお、本税制措置の適用上、法人が中小企業者に該当するかどうかの判定は、特定事業継続力強化設備等の取得または製作もしくは建設をした日および事業の用に供した日の現況による(措通 44 の2-1)。

## 3. 適用対象設備

### ① 対象資産

対象資産は、その認定を受けた日から同日以後1年を経過する日までの間に取得または製作もしくは建設をして、その法人の事業の用に供した資産とされている(措法 44 条の2第1項)。この制度の適用を受けようとする法人は、令和5年3月 31 日までに事業継続力強化計画または連携事業継続力強化計画の認定を受け、かつ、その認定を受けた日から1年以内に、特定事業継続力強化設備等の取得または製作もしくは建設をし、その法人の事業の用に供する必要がある。

対象資産から次の資産が除外されている。

- イ 資産の取得または製作もしくは建設に充てるための国または地方公共団体の補助金等の交付を受けた法人が、その補助金等をもって取得または製作もしくは建設をしたその補助金等の交付の目的に適合した資産(措法 44 条の2第2項)
- ロ 消火、排煙または災害報知設備および防火シャッターその他の自然災害に起因する発火の影響の軽減に資する機能を有するもの(中小企業等経営強化法施行規則 29 条)

機械及び装置ならびに器具及び備品の部分について行う改良または機械及び装置ならびに器具及び備品の移転のための工事の施行に伴って取得または製作するものを含むとされており、資本的支出により取得した資産についてもこの制度の対象となる。

中小企業庁の「中小企業防災・減災投資促進税制(特定事業継続力強化設備等の特別償却制度)の運用に係る実施要領」において、次の設備が対象になる旨が示されている。対象設備の種類等は、中小企業等経営強化法施行規則 29 条の規定に基づき、自然災害(「器具及び備品」については、自然災害または感染症)の発生が事業活動に与える影響の軽減に資する機能を有する減価償却資産のうち、次に掲げるものとされる。

減価償却資産の種類	対象となるものの用途または細目
機械及び装置	自家発電設備、浄水装置、揚水ポンプ、排水ポンプ、制震・免震装置 (これらと同等に、自然災害の発生が事業活動に与える影響の軽減に資する機能を有するものを含む。)
器具備品	自然災害:すべての設備 感染症:サーモグラフィ装置 (同等に、感染症の発生が事業活動に与える影響の軽減に資する機能を有するものを含む。)
建物附属設備	自家発電設備、キューピクル式高圧受電設備、変圧器、配電設備、電力供給自動制御システム、照明設備、無停電電源装置、貯水タンク、浄水装置、排水ポンプ、揚水ポンプ、格納式避難設備、止水板、制震・免震装置、架台(対象設備をかさ上げするために取得等するものに限る。)、防水シャッター (これらと同等に、自然災害の発生が事業活動に与える影響の軽減に資する機能を有するものを含む。)

次のいずれかに該当する設備は、対象外である。

- |   |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>・消防法および建築基準法に基づき設置が義務づけられている設備</li> <li>・中古品、所有権移転外リースによる貸付資産</li> <li>・設備の取得等に充てるための国または地方公共団体の補助金等の交付を受けて取得等をする設備</li> </ul> |
|---|

一定の規模以上のものが対象となり、機械及び装置の場合は1台または1基の取得価額が100万円以上のもの、器具及び備品の場合は1台または1基の取得価額が30万円以上のもの、建物附属設備の場合は、一の建物附属設備の取得価額が60万円以上のものとされる(措令28条の5第2項)。

なお、新品が対象となり、所有権移転外リース取引により取得された設備は対象外である。



#### 4. 特別償却限度額

特別償却限度額は、取得価額の20%相当額(令和5年4月1日以後取得等分は18%相当額)<sup>6</sup>である。特別償却不足額については、他の特別償却制度と同様に、1年間繰り越すことができる(措法52条の2)。

また、他の特別償却制度と同様に、特別償却の方法として、準備金方式による特別償却制度の適用(特別償却準備金の積立て)ができるとともに、特別償却準備金積立不足額については、1年間の繰越しができる(措法52条の3)。

#### 5. 申告要件

本税制措置の適用を受けるためには、確定申告書等に特定事業継続力強化設備等の償却限度額の計算に関する明細書を添付する必要がある(措法44条の2第2項、43条2項)。具体的には、特別償却の付表である。

前提条件

- ・ E社(中小企業者等、令和5年3月期)
- ・ 器具及び備品 サーモグラフィ装置 取得価額 350,000円

---

<sup>6</sup> 令和5年度税制改正により、令和7年4月1日以後取得等分は16%とされる見込み。

## VI 特別新事業開拓事業者に対し特定事業活動として出資をした場合の

### 課税の特例(オープンイノベーション促進税制)

#### 1. 制度の趣旨

第3次産業革命に続き、IoT、ビッグデータおよびAIを核とした技術革新を第4次産業革命というが、日本は海外に比べて、その取組みが遅れているといわれている。そのような状況下で、技術力を持ったベンチャー企業との連携を中心としたオープンイノベーションの進展が必要不可欠であると指摘されている。また、我が国の国際競争力を強化する観点から、既存企業からベンチャー企業への出資により、一層の人材・技術・資本の連携を進め、オープンイノベーションを促進することが重要かつ喫緊の課題であると認識されている。

ベンチャー企業への出資に係る税制措置として、その出資の一定額について所得控除を認める措置を創設することで、我が国企業が、いわゆる自前主義からの発想の転換を図り、いわゆるオープンイノベーションとして、自社にない技術等を持つベンチャー企業と協働することにより、生産性向上につながる事業革新を図ることを最大限支援することを狙いとする税制措置が令和2年度税制において創設されている。

#### 2. 税制の内容

##### (1) 税制の概要

青色申告書を提出する法人で一定の特定事業活動を行うものが、令和2年4月1日から令和6年3月31日までの期間内に特定株式を取得して、その取得した事業年度終了の日まで引き続き有している場合において、その特定株式の取得価額の25%相当額以下の金額を取得事業年度の確定した決算において特別勘定を設ける方法により経理したときは、その特別勘定の金額を損金の額に算入できるものとされた(措法66条の13第1項)。

この場合、特定株式につき、その取得の日から3年(令和4年3月31日以前に取得をした特定株式の場合は5年)を経過する日までの間は、産業競争力強化法に基づく証明がないことその他一定の事由に該当するときは、特別勘定の金額の全部または一部を取り崩して益金の額に算入する(措法66条の13第10項から12項)。

なお、損金の額に算入する金額は、所得金額等を限度とする(措法66条の13第1項)。すなわち、適用対象法人が、適用事業年度において、一定の要件を満たす出資をした場合には、その出資を3年(令和4年3月31日以前に取得をした特定株式の場合は5年)超継続する限り、一定の特別勘定の繰入額の所得控除ができるとする特例税制である。

**令和4年度税制改正により、令和4年4月1日以後に取得をした特定株式について、「5年超継続保有要件」が「3年超継続保有要件」に改められた。**

特定株式について、その取得の日から3年(令和4年3月31日以前に取得をした特定株式の場合は5年)を経過する日までの期間を含む事業年度において、オープンイノベーションが継続していることの経済産業大臣の証明を受けた場合には、その特定株式を発行した特別新事業開拓事業者とのオープンイノベーションは一定程度実現したものとして、その特定株式については、その特別勘定を利用した課税の繰延べではなく、実質的に課税が減免されることとなる。

したがって、3年(令和4年3月31日以前に取得をした特定株式の場合は5年)を超えて継続して保有した証明を受けた特定株式について、その証明を受けた以後においては、譲渡等によりその全部または一部を有しないことや配当を受けることなどによりその特定株式に係る特別勘定の金額を取り崩したとしても、益金算入する必要はない。特別勘定の役目を終えたこととなるからである。

## (2) 適用対象法人

青色申告書を提出する法人で、新事業開拓事業者と共同して特定事業活動を行うものとされている(措法66条の13第1項)。「新事業開拓事業者」とは、産業競争力強化法2条6項に規定する新事業開拓事業者をいう。また、特定事業活動とは、同条25項に規定する特定事業活動とされ、具体的には、自らの経営資源以外の経営資源を活用し、高い生産性が見込まれる事業を行うことまたは新たな事業の開拓を行うことを目指した事業活動をいう。

### 特別新事業開拓事業者の要件

- |   |  |
|---|--|
| イ | 株式会社であること                                |
| ロ | 設立の日以後10年未満であること <sup>34</sup>           |
| ハ | 未上場かつ未登録の会社であること                         |
| ニ | その株式の過半数を一の法人グループが有していないこと <sup>35</sup> |
| ホ | その株式の3分の2以上を法人が有していないこと <sup>36</sup>    |
| ヘ | 特定事業活動を行っているまたは行う予定であること                 |
| ト | 風俗営業または性風俗関連特殊営業に該当する事業を営まないこと           |
| チ | その役員が暴力団員等でない(暴力団員等が会社の事業活動を支配しない)こと     |

なお、経営資源とは、知識および技能ならびに技術、設備、情報システムその他の事業活動に活用される資源をいう(産業競争力強化法2条10項)。

また、「新事業開拓事業者と共同して特定事業活動を行うもの」とは、「国内外における経営資源活用の共同化に関する調査に関する省令」2条1項に規定する経営資源活用共同化推

進事業者に該当する法人とされている(措規22条の13第1項)。すなわち、適用対象法人は、具体的には、青色申告書を提出する株式会社、相互会社、中小企業等協同組合、農林中央金庫ならびに信用金庫および信用金庫連合会となる(措法66条の13第1項、国内外における経営資源活用の共同化に関する調査に関する省令(以下、「共同化調査省令」)2条1項、共同化調査基準等告示第3)。

なお、投資事業有限責任組合等を通じて出資を行う場合の一定の組合員等である上記の法人も、対象となる。

### (3) 適用対象事業年度

この制度の適用ができる事業年度は、令和2年4月1日から令和6年3月31日までの期間内の日を含む各事業年度とされる(措法66条の13第1項)。ただし、解散の日を含む事業年度および清算中の各事業年度は、対象外である。

### (4) 適用要件

この制度は、指定期間内に特定株式を取得し、かつ、その取得した特定株式をその取得の日を含む事業年度終了の日まで引き続き有していた場合において、その特定株式の取得価額の25%相当額以下の金額をその取得事業年度の確定した決算において各特別新事業開拓事業者別に特別勘定を設ける方法により経理したときに適用できる(措法66条の13第1項)。

なお、特定株式の取得価額が100億円を超える場合には、取得価額は100億円を限度とするとしているので、一の特定株式に係る特別勘定は最大で25億円となる。また、一の適用対象法人による一事業年度当たりの株式の取得価額の総額は500億円が限度とされる。

### (5) 申告要件

この制度による特定株式に係る特別勘定の金額の損金算入は、適用対象法人の確定申告書等にこの制度により損金の額に算入される金額の損金算入に関する申告の記載があり、かつ、その確定申告書等にその損金の額に算入される金額の計算に関する明細書、その特定株式に係る共同化調査省令4条1項の規定による経済産業大臣の証明に係る書類(証明書)の添付がある場合に限り、適用される(措法66条の13第13項、措規22条の13第10項)。

したがって、特定株式を取得した事業年度の当初申告において、これらの要件を満たさな

い場合は、この制度の適用を選択しなかったものとして、その特定株式についてはこの制度の適用を受けられない。

損金の額に算入される金額の計算に関する明細書としては、別表 10 (6) 「特別新事業開拓事業者に対し特定事業活動として出資をした場合の特別勘定の金額の損金算入に関する明細書」および別表 10 (6) 付表 1 「各特定株式の特別勘定の金額に関する明細書」を作成することになる。

## VII 中小企業の経営資源の集約化に資する税制の創設

### (中小企業事業再編投資損失準備金)

青色申告書を提出する中小企業者<sup>7</sup>のうち産業競争力強化法等の一部を改正する等の法律の施行日(令和3年8月2日)から令和6年3月31日までの間に経営力向上計画(事業承継等事前調査に関する事項の記載があるものに限る)について認定を受けたものが、各事業年度においてその認定に係る経営力向上計画に従って行う**事業承継等(他の特定事業者等の株式または持分の取得で一定のものに限る)**として**他の法人の株式または出資の取得(購入による取得に限る)**をし、かつ、これをその取得の日を含む事業年度終了の日まで引き続き有している場合において、株式または出資の価格の低落による損失に備えるため、その株式または出資の取得価額の70%相当額以下の金額を中小企業事業再編投資損失準備金として積み立てたときは、その積み立てた金額を損金の額に算入することができるとされた(措法55条の2第1項)。

この準備金は、据置期間中(準備金の積立事業年度終了の日の翌日からの5年間)に、その株式等の全部または一部を有しなくなった場合や、その株式等の帳簿価額を減額した場合等の取崩事由が生じた場合において取り崩す。

据置期間中に取崩事由が生じなかった場合であっても、その積み立てた事業年度終了の日の翌日から5年を経過した日を含む事業年度から5年間で準備金残高の均等額を取り崩して、益金算入するとされる。

以下、別表12(2)「中小企業事業再編投資損失準備金の損金算入に関する明細書」の記載例を示す。

#### 前提条件

- ・適用法人:F社(中小企業者等、令和5年3月期)
- ・特定法人の名称:甲株式会社
- ・経営力向上の認定を受けた日:令和5年1月12日
- ・特定株式等の取得年月日:令和5年3月10日
- ・特定株式等の取得価額 30,000,000円
- ・当期の積立額 21,000,000円(積立限度額と同額)

---

<sup>7</sup> 中小企業者とは、中小企業等経営強化法の中小企業者等であって、かつ、租税特別措置法の中小企業者に該当するものをいう。