

特集

地域創生や活力ある地域経済の実現

公認会計士・税理士：村上 裕樹

弁護士：吉田 渉

目次	次
1 法人版事業承継税制の特例制度における後継者の役員就任要件の見直し（資産課税）……………27	3 中小企業投資促進税制の期限延長等（法人課税）……………33
(1) 改正の背景……………27	(1) 改正の背景……………33
(2) 改正の概要……………28	(2) 改正前の制度の概要……………33
(3) 改正の留意点と今後の展望……………29	(3) 改正の概要・影響……………34
2 中小企業者等の法人税率の特例の延長等（法人課税）……………30	(4) 改正に関する留意点と課題……………34
(1) 改正の背景……………30	4 中小企業経営強化税制の期限延長等（法人課税）……………35
(2) 改正前の制度の概要……………31	(1) 改正の背景……………35
(3) 改正の概要・影響……………32	(2) 改正前の制度の概要……………35
(4) 改正に関する留意点と課題……………32	(3) 改正の概要・影響……………37
	(4) 改正に関する留意点と課題……………39

1 法人版事業承継税制の特例制度における後継者の役員就任要件の見直し（資産課税）

(1) 改正の背景

平成21年に中小企業の事業承継を支援する目的により導入された非上場株式等についての贈与税又は相続税の納税猶予及び免除制度（措法70の7～70の7の4）（以下「一般制度」という。）は、制度が複雑で要件も厳しいことから、抜本的な適用者の増加につながらなかった。このため、平成30

年度税制改正では、同税制の特例制度（措法70の7の5～70の7の8）（以下「特例制度」という。）が導入され、適用対象株式数が3分の2から全株式まで、猶予税額（相続税）も8割から全額まで拡大されたことで適用者が大幅に増加した。また、特例制度の導入後においても、ほぼ毎年、要件又は手続の緩和が図られており、令和7年度税制改正でも贈与税の特例制度（措法70の7の5①）における後継者の役員就任要件が緩和される。

現行の贈与税の特例制度では、先代経営

者（特例贈与者）が対象会社（特例認定贈与承継会社）の株式を後継者（特例経営承継受贈者）に贈与する日まで、後継者が引き続き3年以上にわたり対象会社の役員の地位を有していることが要件とされている（措法70の7の5②六へ）。この要件は、先代経営者からの円滑な事業の引継ぎや対象会社内外の関係を安定維持させる観点から、事業承継は一定期間かけて行うべきという考えにより、規定されているものである。

しかし、贈与税の特例制度の適用期限は令和9年12月31日までとなっていることから、令和7年1月1日以降に事業承継を決断するケースでは、後継者が令和6年12月31日までに役員に就任していないとこの要件を充たさないため、同税制を適用することができない。さらに、当初令和5年3月31日までであった特例承継計画の提出期限を令和4年度税制改正で令和6年3月31日まで延長したが、令和6年度税制改正で、中小企業の事業承継を後押しし、特例制度の利用を促すことを目的として、この提出

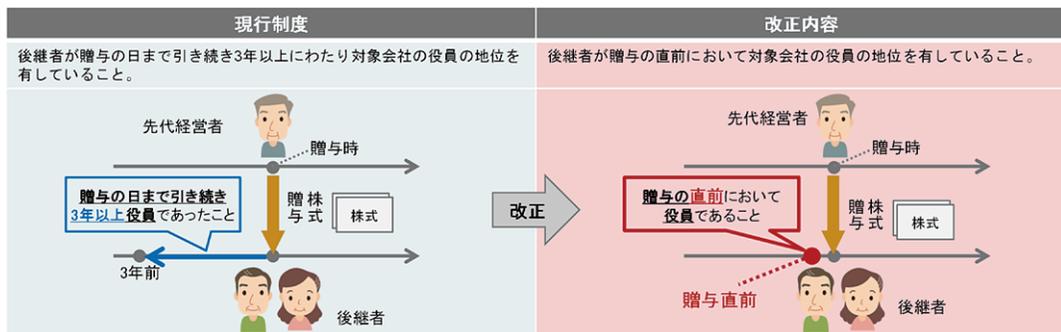
期限を令和8年3月31日まで再延長している。このような対応を行っているにもかかわらず、特例承継計画を提出していても後継者の役員就任要件を充たせずに同税制の活用を断念するケースや、とりあえず令和6年12月31日までに後継者を駆け込みで役員に就任させないといけないケースが生じてしまうのは望ましくないため、後継者の役員就任要件見直しの声が上がりが^{*1}、今回の改正を行うことになる。

(2) 改正の概要

現行制度と改正案における後継者の役員就任要件は、次の図表1のとおりである。この役員とは会社法329条1項に規定する役員であり、取締役、監査役又は会計参与が該当する。

なお、改正後の役員就任要件は、令和7年1月1日以後に後継者が贈与により取得する対象会社株式に係る贈与税について適用される。

図表1 現行制度と改正内容の比較



今回の改正により、後継者が贈与の直前に

対象会社の役員の地位を有していれば役員

^{*1} 「新しい資本主義のグランドデザイン及び実行計画 2024年改訂版」（令和6年6月21日 閣議決定）、日本税理士会連合会「令和7年度税制改正に関する建議書」や日本商工会議所「令和7年度税制改正に関する意見」で提言されている。

就任要件を充たすことになる。これにより、令和6年12月31日時点で後継者が役員に就任していない場合でも、贈与税の特例制度を活用することが可能となる。なお、役員の見任日については、履歴事項全部証明書上の役員に関する事項の記載欄の見任日で判定する。この見任日は、株主総会の決議により役員に選任され、かつ、後継者が承諾した日であり（会社法330、民法643）、登記が完了した日ではない点に注意が必要である。

また、後継者は役員就任要件のほかに、代表者^{*2}就任要件も充たす必要がある。この代表者就任要件は、先代経営者が対象会社の株式を後継者に贈与する時において、対象会社の代表権を有していることである。後継者の役員就任は今回の改正により「贈与直前」に要件を充たす必要があるのに対して、後継者の代表者就任は「贈与の時」に要件を充たす必要がある。この2つの要件は、若干の時点の差はあるが、今後贈与直前に後継者が役員に就任するケースでは、登記手続きの手間等を考えると、後継者の役員就任時に代表者に就任することも併せて検討することが望ましい。

なお、今回改正されるのは贈与税の特例制度のみであり、贈与税の一般制度については、要件が緩和されないことにも留意が必要である。また、令和7年度税制改正では、贈与税の個人版事業承継税制の特例制度（措法70の6の8）についても後継者要件が緩和され、後継者は贈与の直前において承継する事業に従事していれば要件を充

たすことになる。

(3) 改正の留意点と今後の展望

今回の特例制度に関する改正は、後継者の役員就任要件の緩和のみである。一方で、与党の令和7年度税制改正大綱（以下「大綱」という。）では、特例制度の適用期限について延長しないことが明記された^{*3}。この特例制度の適用期限を延長しない旨は、過去にも特例承継計画の延長に係る税制改正が行われた際に大綱で明記されており、今回で異例ともいえる3回目となる。ここまで適用期限を延長しない旨を繰り返していることから、特例制度の適用を検討されている方は、今後も適用期限の延長は見込まれないものとして、事業承継を進めていく必要がある。

また、対象会社が資産保有型会社等に該当しないための事業実態要件（措令40の8の5⑤（同令40の8⑥二））についても、後継者の役員就任要件と同様に一定期間の継続が要件となっているため、改正の動向が注目されていた。対象会社は、資産保有型会社等に該当しないために、形式要件（措法70の7の5②三（同法70の7②八）、措法70の7の5②四（同法70の7②九））又は事業実態要件のいずれかを充たす必要がある。この事業実態要件^{*4}の1つである事業継続要件（措令40の8⑥二イ、措規23の9⑤）については、対象会社が贈与の日まで3年以上継続して「商品の販売」、「資産の貸付（後継者及び後継者と特別の関係がある者に対する貸付を除く。）」又は

*2 株式会社で取締役会設置会社の場合、代表者は代表取締役（指名委員会等設置会社であれば代表執行役）になる。

*3 大綱において、「本措置は、中小企業の円滑な世代交代を通じた生産性向上という待たなしの課題を解決するための極めて異例の時限措置であることを踏まえ、適用期限は今後とも延長しない。」と明記されている。

*4 事業実態要件は、「事業要件」のほかに、「親族外従業員数要件」、「固定施設利用要件」がある。

「役務の提供」を行っている必要がある。今回の改正で後継者の役員就任要件は期間制限がなくなるが、この事業継続要件については改正されない。このため、令和7年1月1日以降で新たに事業を開始するケースでは、この事業実態要件を充たすことができない。このような場合、形式要件を充たすことができるよう検討する必要がある。

最後に、特例制度の適用期限が令和9年12月31日となっているため、令和9年中で同税制の適用を検討している方が多いと思われる。同税制が導入された際には利点ばかり取り上げられていた印象があるが、その特例制度の最大の利点である、非上場株式の承継における税額について全額免除を受けるためには、注意すべき点が多く、特例制度を活用した後継者が免除要件を確実に充たせるように同税制の適用前に慎重な検討が必要である*⁵。この注意点の中には一般制度を改正することで手当てできるような事項もある。このため、大綱で「事業承継による世代交代の停滞や地域経済の成長への影響に係る懸念も踏まえ、事業承継のあり方については今後も検討する」とされていることから、特例制度の適用期限が到来し、延長されないとしても、過去に特例制度を活用した後継者及び今後事業承継を検討している方のどちらも安心して活用できる税制の設計がなされることを期待したい。また、例えば令和5年度税制改正で超富裕層に対するミニマムタックス課税が導入された際に、令和7年分の所得から適用になり、適用されるまでの期間がとら

れたように、事業承継に関する税制についても、円滑に事業承継を進めるうえで、令和9年12月末の特例制度の期限到来直前ではなく、例えば令和8年や9年度税制改正で、一般制度の改正や新制度が措置されることが望まれる。

【村上 裕樹】

2 中小企業者等の法人税率の特例の延長等（法人課税）

(1) 改正の背景

中小企業者等の法人税率の特例（措法42の3の2）（以下「本特例」という。）は、平成20年に発生したリーマンショックを受けた経済対策として、平成21年に施行された時限措置である。その後、本特例は、平成23年度税制改正において税率の引下げが行われ、さらに、中小企業を取り巻く状況等に鑑みて期限到来の度に延長が重ねられ、今般、令和7年3月31日に期限の到来を迎えるに至った。

令和7年度税制改正要望においては、本特例の延長が、経済産業省の要望事項に挙げられていた。

これに対し、本特例については、平成26年の時点で政府税制調査会から「同じ所得金額には、同じ税率を適用すべきであり」、「リーマンショック後の対応として設けられた時限的な軽減税率（15%）はその役割を終えている」という指摘がなされていた*⁶。また、近時の政府税制調査会においても、本特例について、「中小企業に特定の行動変容（投資や研究開発など）を

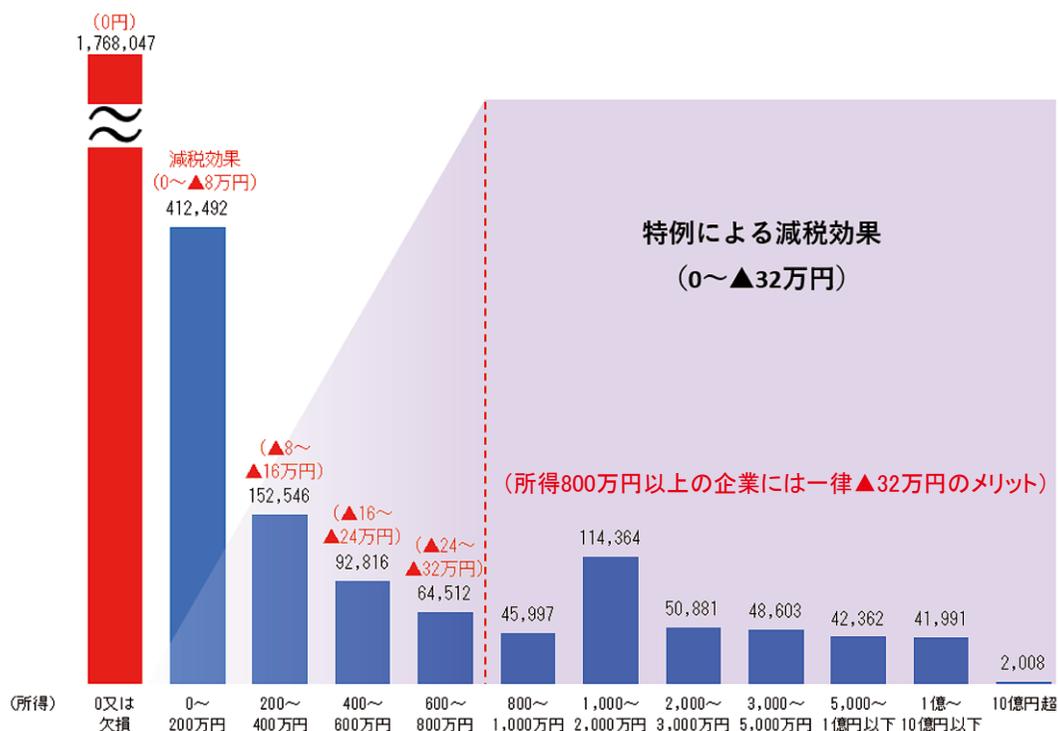
*⁵ 注意すべき点等については、本誌2024年5月号に掲載されている「法人版事業承継税制（特例制度）の活用における出口段階の検討」を参照されたい。

*⁶ 政府税制調査会「法人税の改革について（平成26年6月）」8頁

促すものとはなっておらず、いわば事後的に減税メリット（▲最大32万円）が発生している」、「特に、所得が大きい中小企業にも一律▲32万円の減税メリットが生じている」、「中小法人全体の6割を占める欠損法人（約177万件）に対しては、効果が及ばない」*7との問題提起がなされていた。

なお、国税庁の令和4年度分法人標本調査によると、令和4年度における本特例の適用件数1,068,172件のうち、所得金額年10億円超の法人は2,008件であった*8。また、法人税法66条6項に規定する中小通算法人のうち利益計上法人は338件（欠損法人は573件）であった*9。

図表2 令和4年度分所得分布別 軽減税率の適用件数（計1,068,172件）



（出典）財務省「説明資料〔租税特別措置の検証（中小企業税制）〕」（政府税制調査会第2回税制のEBPMに関する専門家会合（令和6年11月19日））13頁を基に筆者作成

(2) 改正前の制度の概要

本特例は、資本金の額又は出資金の額が1億円以下であるなど一定の要件に該当す

る法人等の所得金額のうち年800万円以下の部分に対する法人税について、法人税法66条2項に規定する本則税率19%を引き下

*7 財務省「説明資料〔租税特別措置の検証（中小企業税制）〕」（政府税制調査会第2回税制のEBPMに関する専門家会合（令和6年11月19日））13頁
 *8 財務省「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書（第213回国会提出）」「中小企業者等の法人税率の特例の業種別・所得階級別適用件数及び適用額」（単体・連結）
 *9 国税庁「令和4年度分法人標本調査」178頁

げ、軽減税率である15%を適用する制度である（措法42の3の2①）。

通算法人のうち、法人税法66条6項に規定する中小通算法人は、本特例の適用対象となる（措法42の3の2①、同条③）。

(3) 改正の概要・影響

本特例は、「今般、賃上げや物価高への対応に直面している中小企業の状況を踏まえ、適用期限を2年延長するが、極めて所得の高い中小企業等については一定の見直

しを行う」こととされている^{*10}。

具体的には、本特例は、①所得金額が年10億円を超える事業年度において、所得金額年800万円以下の部分の法人税の適用税率を15%から17%に引き上げる旨（図表3参照）、②通算法人を適用対象から除外する旨の見直しを行った上で、適用期限が2年延長され、令和7年4月1日から令和9年3月31日までの間に開始する各事業年度の所得に係る法人税について適用されることになる。

図表3 中小企業者等の軽減税率の特例の改正（税率引上げ）

所得金額	改正前		改正後		
	本則税率	特例税率	本則税率	特例税率	
				所得金額年10億円以下の事業年度	所得金額年10億円超の事業年度
年800万円以下の部分	19%	15%	19%	15%	17%
年800万円超の部分	23.2%	—	—	—	—

なお、2(1)で示した令和4年度における所得金額年10億円超の法人及び中小通算法人のうち利益計上法人の件数は、本特例の改正の影響を受ける法人の概数を把握する上で参考になるものと考えられる。

(4) 改正に関する留意点と課題

本特例の改正内容は、いずれも対象者の範囲が限定的であるとはいえ、本特例の効果や適用範囲を縮減し、法人税の負担を増加させるものである。

この点、大綱には、本特例について、「特例税制が設けられた経緯等を踏まえ、次の適用期限の到来時に改めて検討する」、

「今回の特例税率の見直しの対象となる極めて所得が高い中小企業等の多数は、一定の要件の下で、中小企業経営強化税制の拡充措置を活用することができ、その場合、特例税率の見直しを大きく上回るメリットを受けることができる。こうした税制面での対応により、地域経済における前向きな投資を後押しする。」^{*11}と記載されている。

こうした大綱の記載内容は、2(1)で述べた政府税制調査会における問題提起と方向性を同じくするものと考えられる。

以上のことを踏まえると、今後の中小企業税制のあり方として、投資や研究開発等のインセンティブ措置の拡充が検討される

*10 大綱8頁

*11 大綱8頁

一方で、本特例については縮小・廃止の方向で検討が進められていく可能性が窺われるところであり、今後の動向をさらに注視していく必要がある。

3 中小企業投資促進税制の期限延長等（法人課税）

(1) 改正の背景

中小企業投資促進税制（措法42の6^{*12}）は、民間投資の促進のための1年間の臨時時限措置^{*13}として平成10年に創設され、その後、適用期限の延長が重ねられ、今般、令和7年3月31日に期限の到来を迎えるに至った。

令和7年度税制改正要望においては、中小企業投資促進税制の延長が、総務省・厚生労働省・農林水産省・経済産業省・国土交通省の共同要望事項に挙げられていた。

(2) 改正前の制度の概要

中小企業投資促進税制は、中小企業者等

が特定機械装置等^{*14}を取得又は製造し、これを国内にある当該中小企業者等の指定事業^{*15}の用に供した場合に、その事業供用開始日を含む事業年度において、当該特定機械装置等の取得価額の30%相当額の特別償却又は取得価額の7%相当額の税額控除のいずれか選択した方（資本金・出資金3,000万円超の場合には特別償却のみ）の適用を受ける制度である（措法42の6①②、措令27の6⑧）。

この税制における中小企業者等とは、中小企業者、農業協同組合等又は商店街振興組合で、青色申告書を提出しているものをいう（措法42の6①）。そして、中小企業者とは、**図表4**の左欄のいずれかに該当する法人で、これらの区分に対応する**図表4**の右欄のいずれかに該当する法人（以下「みなし大企業」という。）以外の法人をいう（措法42の4⑯七、措令27の4⑰）。

図表4 中小企業投資促進税制における中小企業者の範囲

区 分	除外事由
資本金の額・出資金の額が1億円以下	<ul style="list-style-type: none"> ✓ その発行済株式又は出資の総数又は総額の2分の1以上が同一の大規模法人^{*16}の所有に帰属 ✓ その発行済株式又は出資の総数又は総額の3分の2以上が大規模法人の所有に帰属 ✓ 他の通算法人のうちいずれかの法人が中小企業者の要件に非該当
資本・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	<ul style="list-style-type: none"> ✓ 当該法人が通算親法人の場合、他の通算法人のうちいずれかの法人が中小企業者の要件に非該当

^{*12} 所得税については、租税特別措置法10条の3に規定されている。

^{*13} 経済対策閣僚会議「総合経済政策（平成10年4月24日）」のⅡの2の<投資減税>の(1)

^{*14} 機械装置、工具、ソフトウェア、車両運搬具又は船舶のうち、一定の規模以上のものであること等の要件を満たすものをいう（措法42の6①～五、措令27の6①～④、措則20の3①～⑦）。

^{*15} 製造業、建築業製造業、建設業、農業、林業、漁業、水産養殖業、鉱業、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事業については生活衛生同業組合の組合員が行うものに限る。）、一般旅客自動車運送業、海洋運輸業及び沿海運輸業、内航船舶賃渡業、旅行業、こん包業、郵便業、通信業、損害保険代理業及びサービス業（映画業以外の娯楽業を除く。）、不動産業、物品賃貸業をいい、性風俗関連特殊営業に該当するものは除く（措令27条の6⑥、措則20の3③）。

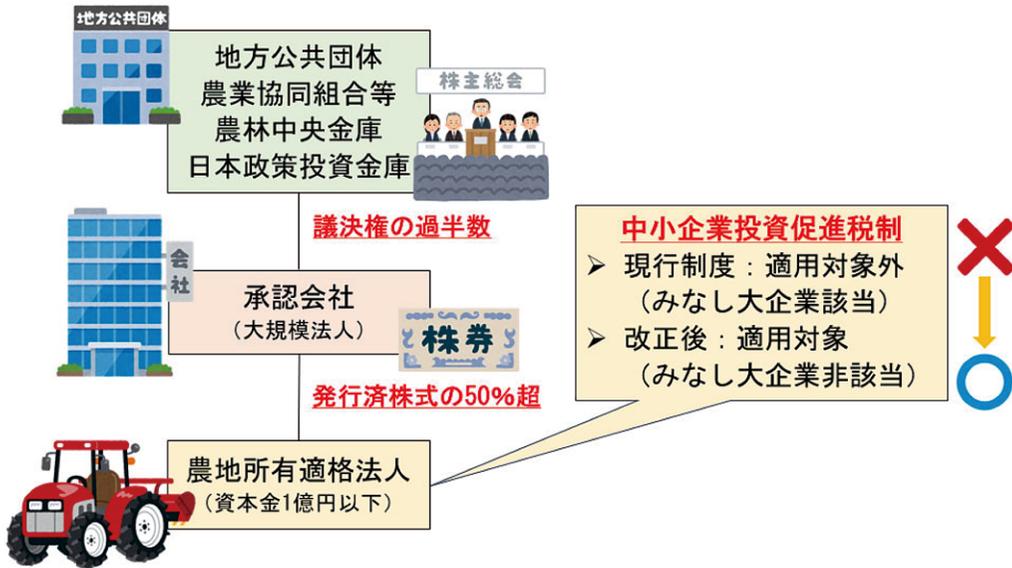
^{*16} 資本金の額又は出資金の額が1億円超の法人、資本又は出資を有しない法人のうち常時使用する従業員の数が1,000人超の法人等をいい、中小企業投資育成株式会社を除く（措令27の4⑰一）。

(3) 改正の概要・影響

中小企業投資促進税制は、関係法令の改正を前提に、みなし大企業の判定基準となる大規模法人の有する株式・出資から、その判定対象である法人が農地所有適格法人^{*17}である場合で、かつ、一定の承認会社^{*18}がその農地所有適格法人の発行済株

式・出資の50%を超える数・金額の株式・出資を所有する場合におけるその株式・出資を除外した上、適用期間を2年延長され、令和7年4月1日から令和9年3月31日までの期間内に取得等して事業の用に供した設備等について適用される。

図表5 中小企業投資促進税制の改正のイメージ



(4) 改正に関する留意点と課題

中小企業投資促進税制の改正は、一定の公的団体等の支配下にある農地所有適格法人をみなし大企業の範囲から除外することにより、そのような農地所有適格法人が中小企業投資促進税制の適用を受ける途を開いたものといえることができる。

この改正は、その影響を直接受ける範囲がごく限定的なものと考えられるとはいえず、

中小企業投資促進税制の適用対象を拡大するものであり、上記2(4)で述べたところと併せて考えると、中小企業税制のあり方全体も含めて、今後の動向をさらに注視していく必要がある。

なお、4で後述する中小企業経営強化税制においても、この改正の効果が及ぶことになる。

^{*17} 農事組合法人、公開会社でない株式会社又は持分会社で、農地法2条3項各号に掲げる要件の全てを満たしているものをいう。

^{*18} 大綱53～54頁によれば、「農林漁業法人等に対する投資の円滑化に関する特別措置法に規定する承認会社のうち地方公共団体、農業協同組合、農業協同組合連合会、農林中央金庫又は株式会社日本政策投資金庫がその総株主の議決権の過半数を有しているものをいう。」とされている。

4 中小企業経営強化税制の期限延長等（法人課税）

(1) 改正の背景

中小企業経営強化税制（措法42の12の4^{*19}）は、平成29年に中小企業等経営強化法の経営力向上に関する計画に記載された一定の経営力向上設備等の取得等を促進する措置^{*20}として創設され、その後、適用期限の延長が重ねられ、今般、令和7年3月31日に期限の到来を迎えるに至った。

令和7年度税制改正要望においては、中小企業経営強化税制の拡充及び延長が、総務省・厚生労働省・農林水産省・経済産業省・国土交通省の共同要望事項に挙げられていた。この拡充の要望は、「中小企業の成長を後押しし、中堅企業への成長ポテンシャルが高い売上高100億円を超える中小企業（100億企業）の創出を促進するため、100億企業を目指す中小企業に対する上乗せ措置等を創設する」というものである。

この拡充の要望は、中小企業庁が令和6年6月28日に公表した「中小企業の成長経営の実現に向けた研究会第2次中間報告書」が、「日本経済・地域経済が発展していくためには、賃上げ等により人材を確保し、投資を積極的に進めながら、地域経済を先導するような企業、輸出等の外需を獲得する企業へと成長する企業を創出することが必要。こうした賃上げ・投資を積極的・継続的に行うには、一定の企業経済へ

の成長が必要となるが、100億企業は一つの目安となるような企業規模。」^{*21}と指摘した上で、「100億企業創出の加速に向けた政策の方向性」につき、中小企業の成長に向けた重要課題の一つとして「設備投資の促進」^{*22}を挙げたことを踏まえたものと考えられる。

(2) 改正前の制度の概要

中小企業経営強化税制は、中小企業者等^{*23}が、特定経営力向上設備等でその製作・建設の後、事業の用に供されたことのないものを取得、製作又は建設して、これを国内にある当該中小企業者等の指定事業の用に供した場合に、その取得価額の100%相当額の特別償却（即時控除）又は取得価額の7%（資本金・出資金3,000万円以下の法人については10%）相当額の税額控除のいずれか選択した方の適用を受けることができる制度である（措法42の12の4①②）。

特定経営力向上設備等とは、生産等設備を構成する機械及び装置、工具、器具及び備品、建物附属設備並びに一定のソフトウェアで、中小企業等経営強化法17条3項に規定する経営力向上設備等のうち一定の規模以上のものであること等の要件を満たしたものであり、「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）」の4類型が設けられている（中

*19 所得税については、租税特別措置法10条の5の3に規定されている。

*20 財務省「平成29年度税制改正の解説」427頁

*21 中小企業庁「中小企業の成長経営の実現に向けた研究会第2次中間報告書」3頁

*22 前出*21・49頁

*23 前記3(2)で述べた中小企業者等のうち、中小企業等経営強化法17条1項の認定を受けた同法16条2項に規定する特定事業者等に該当するものをいう。

小企業等経営強化法施行規則16①一～四、
同条②)。これらの詳細は、図表6のとおり

りである。また、図表7は同税制の実際の
適用事例である。

図表6 中小企業経営強化税制（現行制度）

類型	各類型の要件	対象設備	共通要件
生産性向上設備 (A類型)	経営力向上指標が旧モデル比1%以上向上	<ul style="list-style-type: none"> ■ 機械装置（160万円以上） ■ 工具（30万円以上） ■ 器具備品（30万円以上） ■ 建物附属設備（60万円以上） ■ ソフトウェア（70万円以上） 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ 生産等設備を構成するもの ✓ 国内の指定事業に供用するもの ✓ 中古資産・貸付資産でないこと ✓ コインランドリー業又は暗号資産マイニング業（主要な事業であるものを除く。）に供用する設備等で、その管理のおおむね全部を他の者に委託するもの以外のもの
収益力強化設備 (B類型)	投資利益率が年平均5%以上		
デジタル化設備 (C類型)	可視化、遠隔操作、自動制御化のいずれか		
経営資源集約化設備 (D類型)	修正ROA又は有形固定資産回転率が一定以上		

図表7 中小企業経営強化税制の適用事例

株式会社アソビバ(技術サービス業/経済産業省認定/愛知県) 2020年3月認定

○様々なメーカーから新製品開発を請け負い、設計から試作品製作までを一貫して行う。顧客のイメージしたものを実現させ、顧客の製品開発に貢献する。
 ○需要を取り込み、今後の事業拡大のためには更なる**人員確保・育成**及び**設備投資**が必要である。
 - 既に多能工である社員が新入社員の教育を行い、**多能工の育成**と人材定着率の向上を図る。
 - **最新の設計用ソフトウェア**を積極的に導入することにより、試作の効率化を図る。



○最新設計ツール



○短納期で実現した試作品



○3Dプリンタ

○今まで利用している設計ツールは基本機能だけしかなく、中小企業経営強化税制を利用し、高機能、拡張ツールを導入したところ、**設計検討精度が向上**した。これより、納期短縮が実現し、より多くの受注を獲得できるようになったことで、**労働生産性が1年間で約49%向上**した。
 また、業務の効率化により、社員の働きやすい環境作りにもつながっている。

○2020年度の中途採用者の教育を進めている。一人で複数の業務を担当できるようになることで、さらに労働生産性が向上する見込みである。

〈事業者からの声〉



製品開発サイクルが年々短縮される昨今で、開発の時間を短縮することで優位性を出すことにつながりました。

(出典) 中小企業庁「中小企業等経営強化法認定計画事例集（第5回産業構造審議会経営力向上部会資料抜粋）（令和3年6月24日開催）」5頁

(3) 改正の概要・影響

イ 売上高100億円超を目指す中小企業に係る措置の創設

中小企業経営強化税制は、本項目で説明する措置の創設及び□で後述する措置を講じた上で、その適用期限を2年延長し、令和7年4月1日から令和9年3月31日までの期間内に取得等して事業の用に供した設備等について適用することとされている。

大綱では、「中小企業は、雇用の7割を抱える、わが国にとって重要な経済主体であり、その健全な成長が地域経済の維持・発展のために不可欠であるが」、「その中でも、売上高100億円を超えるような中小企業は、輸出や海外展開等により域外需要を獲得するとともに、域内調達により新たな需要を創出する地域の中核となる存在であり、そうした企業を育成することで、地域経済に好循環を生み出していくことが鍵となる」という認識の下、「売上高100億円超を目指す、成長意欲の高い中小企業が思い切った設備投資を行うことができるよう、中小企業経営強化税制を拡充し、対象設備に建物を加える」こととされている*24。

具体的には、「収益力強化設備（B類型）」の拡充として、関係法令の改正を前提に、①その投資計画における年平均の投資利益率が7%以上となることが見込まれるものであること及び②経営規模の拡大を行うも

のとして経済産業大臣が定める要件（以下「経営規模拡大要件」という。）に適合す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投資の目的を達成するために必要不可欠な設備（機械装置、工具、器具備品、建物及びその附属設備並びにソフトウェアで、一定の規模以上のもの）が、取得価額の合計額60億円の限度内で、中小企業経営強化税制の適用対象とされる。

「一定の規模以上のもの」とは、建物及びその附属設備以外の設備については前掲の図表6の「対象設備」欄に記載したものと同様であり、建物及びその附属設備については一の建物及びその附属設備の取得価額の合計額が1,000万円以上のものとされる。

また、特別償却率又は税額控除率は、建物及びその附属設備以外の設備については4(2)で前述した現行制度と同様であるが、建物及びその附属設備については、供用年度の給与増加割合によって異なっており、給与増加割合が2.5%以上の場合には取得価額の15%（特別償却）又は1%（税額控除）、給与増加割合が5%以上の場合には取得価額の25%又は2%となり、給与増加割合が2.5%未満の場合には、建物及びその附属設備について特別償却又は税額控除の適用を受けることができないとされる。

上記②の経営規模拡大要件の概要は、図表8のとおりである。

図表8 経営規模拡大要件の概要

1	売上向上のための施策及び設備投資時期を示した行程表（ロードマップ）を作成していること
2	基準事業年度*25の売上高が10億円超90億円未満であること

*24 大綱8頁

*25 経営力向上計画の認定を申請する事業年度の直前の事業年度をいう。

3	売上高100億円超を目指すための事業基盤、財政基盤及び組織基盤が整っていること
4	売上高100億円超及び年平均売上高10%以上の売上高成長率を目指す投資計画であること
5	次の要件を満たす設備投資を行う経営計画であること
	(1) 導入予定の設備が、売上高の増加に貢献するものであること
	(2) 経営力向上計画の認定を受けた日から2年以内に導入予定の設備の取得価額の合計額が、1億円と基準事業年度の売上高の5%相当額とのいずれか高い金額以上であること
(3) 生産性の向上に資する設備の導入に伴い建物及びその附属設備の新設又は増設をするものであること	
6	投資計画の計画期間中において、給与等の支給額を増加させるものであること
7	上記のほか、売上高100億円超を目指すために必要とされる要件を満たすこと

□ その他の見直し

大綱では、中小企業経営強化税制は、EBPM^{*26}等の観点で踏まえ、関係法令の改

正を前提に、適用要件等の見直しを行うこととされている^{*27}。改正事項（上記イを含む。）は、**図表9**のとおりである。

図表9 中小企業経営強化税制（改正事項）

類型	各類型の要件	対象設備	共通要件
生産性向上設備 (A類型)	経営力向上指標は、単位時間当たり生産量、歩留まり率又は投入コスト削減率のいずれかにより評価	改正事項なし	✓ 暗号資産マイニング業供用設備等の適用除外
収益力強化設備 (B類型)	投資利益率を年平均7%以上に引上げ	改正事項なし	
	投資利益率が年平均7%以上かつ経営規模拡大要件を満たすものを追加	■ 建物及びその附属設備（1,000万円以上）を追加 ※ 特別償却率・税額控除率は、供用年度の給与増加割合が ・2.5%以上の場合：15%・1% ・5%以上の場合：25%・2% （2.5%未満の場合、特別償却・税額控除は適用不可）	
デジタル化設備 (C類型)	廃止		
経営資源集約化設備 (D類型)	改正事項なし		

^{*26} 証拠に基づく政策立案（Evidence Based Policy Making）の略称

^{*27} 大綱8頁

(4) 改正に関する留意点と課題

イ 売上高100億円超を目指す中小企業に係る措置の創設

売上高100億円超を目指す中小企業に係る措置の創設は、上記2(4)で述べた中小企業税制のあり方に関する検討や、上記4(1)で述べた中小企業庁の政策等を踏まえた上で、それまで中小企業経営強化税制の対象設備から除外されていた建物を新たに同税制の対象に加えることで、中小企業の積極的な設備投資を促進することを狙いとしたものと考えられる。

その一方で、新たに付加された経営規模拡大要件については、未だ具体的な内容が明らかになっていない部分があるほか、適用に必要な手続等についても大綱には記載されていない。

また、今回の改正により、中小企業経営強化税制のうち「収益力強化設備（B類型）」については、従来の措置と、今般創設される措置が並存することになると考えられるものの、大綱では、これらの措置の関係について特段の記載がない。そのため、例えば、今般創設される措置は対象設備の取得価額の合計額の上限を60億円としてい

るところ、中小企業者等が合計60億円超の設備投資を行う場合に、従来の措置と今般創設される措置を併用することができるか否か等の論点については、今後公表される予定の改正案の具体的な内容等を踏まえた検討を要するものと考えられる。

したがって、今後、改正案の具体的な内容等について引き続き注視する必要がある。

ロ その他の見直し

上記イ以外の中小企業経営強化税制の見直しは、いずれも適用を厳格化・縮減するものといえることができる。

したがって、今後、中小企業経営強化税制の利用を予定している中小企業者等においては今般の改正による自社への影響の有無等を確認することが必要になる。

また、これらの見直しは、「EBPM等の観点」を踏まえたものとされており、今後も、中小企業経営強化税制に関する検証の結果、政策効果が乏しいと判断されたもの等については、さらなる適用要件の厳格化や適用対象の縮減がなされる可能性があることに留意が必要と思われる。

【吉田 渉】

村上 裕樹

(むらかみ・ひろき)

野村資産承継研究所
主任研究員

- ◆**経歴** 新日本有限責任監査法人（現：EY新日本有限責任監査法人）を経て、
現職
公認会計士・税理士
- ◆**現職** 株式会社野村資産承継研究所 主任研究員
早稲田大学大学院会計研究科 非常勤講師
- ◆**雑誌寄稿** 税理2017年3月臨時増刊号『非上場株式の評価ガイドブック』（ぎょうせい）
税理2018年4月臨時増刊号『新税制対応 事業承継対策ガイドブック』（ぎょうせい）
- ◆**共著** 『資産・事業承継対策の現状と課題』（大蔵財務協会）
『新株式評価通達対応 非上場株式の評価ガイドブック』（ぎょうせい）
『事業承継対策ガイドブック』（ぎょうせい）
『Q & A 贈与税・相続税の事業承継税制の実務詳解』（大蔵財務協会）
『改訂新版 Q & A 法人版事業承継税制の実務詳解』（大蔵財務協会）



吉田 渉

(よしだ・わたる)

野村資産承継研究所
主任研究員

- ◆**経歴** 法律事務所、国税不服審判所を経て現職。弁護士
令和2年～令和6年 国税審判官（特定任期付職員）
- ◆**現職** 株式会社野村資産承継研究所 主任研究員