

Japan Tax Newsletter

デロイト トーマツ 税理士法人

2021 年 9 月 1 日

繰越欠損金の控除上限の特例の申請受付開始、その適用対象は？ ～令和 3 年度税制改正最新情報～

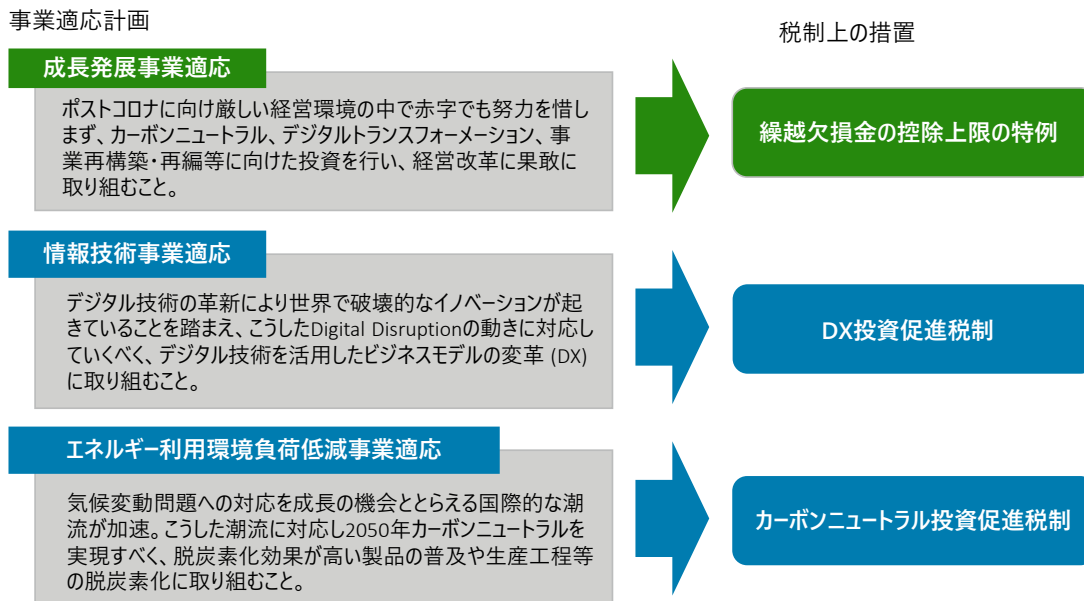
Executive Summary

- 令和 3 年度税制改正のうち、産業競争力強化法の改正を前提とした措置について、令和 3 年 8 月 2 日の同法施行により事業適応計画の申請受付が開始された
- 本ニュースレターでは、そのうち、繰越欠損金の控除上限の特例について、その税務上の取扱いを確認するとともに、同法の施行により明らかになった適用対象の詳細について確認する
- 特例の内容は、産業競争力強化法の事業適応計画の認定を受け、成長発展事業適応を実施する法人については、特例対象欠損金額について、欠損等控除前所得の金額の最大 100%を上限として損金算入できるものである
- 成長発展事業適応として認定されるための要件については実施指針等が公表されている
- 当該特例の適用を受けるためには、産業競争力強化法の改正法の施行日（令和 3 年 8 月 2 日）から同日以後 1 年を経過する日までの間に産業競争力強化法の事業適応計画の認定を受けることが要件となっているため、早期の検討が推奨される

1. はじめに

令和 3 年度税制改正では、産業競争力強化法の改正を前提とし、その認定を受けた事業適応計画に従って実施する生産性向上・需要開拓を目指す取組みに対する支援措置が創設されたが、その産業競争力強化法等の一部を改正する等の法律が令和 3 年 8 月 2 日に施行された。

事業適応計画の類型は以下の3つが想定されており、それぞれ、税制上の措置が手当されている。



(それぞれの事業適応の定義は経済産業省ウェブサイト「[事業適応計画全体概要資料](#)」(PDF)より)

本ニュースレターでは、一つ目の成長発展事業適応を認定事業適応計画に従って実施する者に対する税制上の措置として、緑越欠損金の控除上限の特例について解説を行う。

2. 緑越欠損金の控除上限の特例

(1) 概要

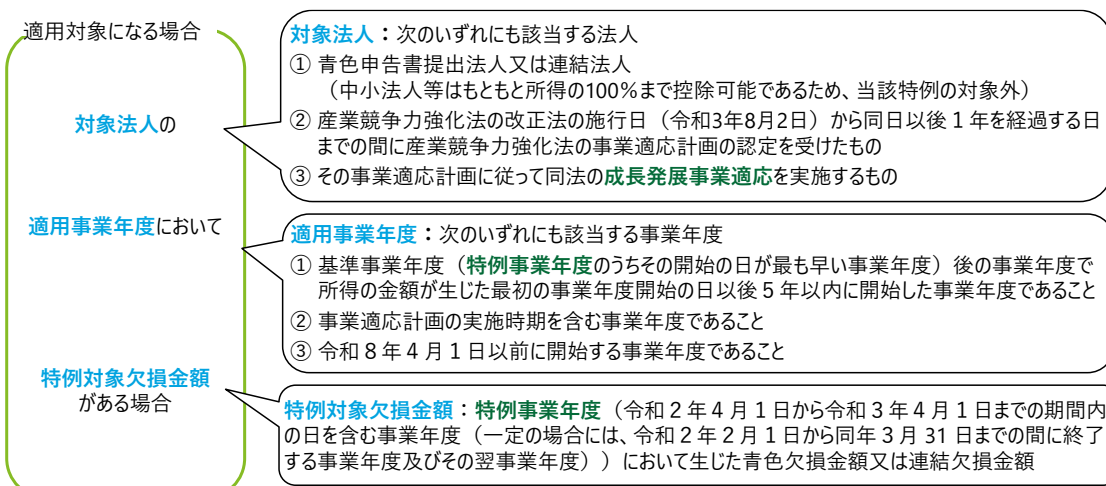
産業競争力強化法の改正を前提に、コロナ禍による欠損金については、一定期間に限り、デジタルトランスフォーメーション(DX)やカーボンニュートラル等、事業再構築・再編に係る投資に応じた範囲において、所得の最大100%までの控除を可能とする特例が設けられた(措法66の11の4、68の96の2、産業競争力強化法2⑫・21の28①)。

現行制度においては、青色申告書提出法人の緑越欠損金は10年間繰り越され、その欠損等控除前所得の50%相当額を上限として控除することができる(中小法人や新設法人等の一定の法人については100%) (法法57①、⑩)。

この欠損等控除前所得の50%相当額の控除上限について、臨時措置として、対象法人の適用事業年度において特例対象欠損金額がある場合には、その特例対象欠損金額については、欠損等控除前所得の金額の最大100%を上限として損金算入できるとされた。

(2) 適用対象になる場合

当該特例の適用対象になる場合は次の場合とされている。

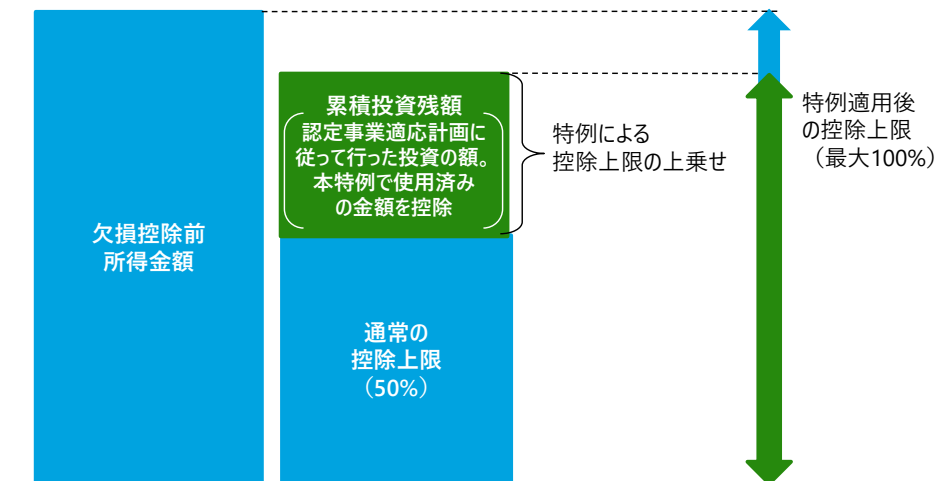


(3) 特例の内容

特定事業年度に生じた青色欠損金額については、欠損金の繰越控除前の所得の金額の 100%（その所得の金額の 50% を超える部分については、累積投資残額(※)に達するまでの金額に限る）の範囲内で損金算入できる（措法 66 の 11 の 4）。

（※）累積投資残額：事業適応計画に従って行った投資の額から、既に本特例により欠損金の繰越控除前の所得の金額の 50% を超えて損金算入した欠損金額に相当する金額を控除した金額をいう。

特例適用後の控除上限は、次の図のようになる。



【連結納税制度を適用している場合】

連結納税制度を適用している場合にも当該特例は適用可能であり、その場合には、事業適用計画の認定法人の累積投資残額について、連結欠損金の控除限度額が増額される（措法 68 の 96 の 2①②）。この場合、事業適応計画の申請主体は、連結親法人（納税主体）及び事業適応実施法人（投資を実施する主体）となる（経済産業省ウェブサイト「繰越欠損金の控除上限」の特例ガイドライン（PDF））。

令和 4 年 4 月 1 日以後開始事業年度については、連結納税制度はグループ通算制度に移行するが、その場合にも、損金算入限度額がその分増額される（令和 4 年 4 月 1 日以後の措法 66 の 11 の 4③④）。

(4) 特例事業年度とは

特例事業年度は、①新型コロナウイルス感染症による外部環境の変化によって、②事業活動に影響が生じたことで、③企業収益が悪化し欠損が生じた又は生じる見込みの事業年度をいい、その詳細は次のとおりである（産業競争力強化法施行規則様式 18 の 16）。

特例事業年度				
定性的要件	①新型コロナウイルス感染症による外部環境の変化によって、②事業活動に影響が生じたことで、③企業収益が悪化し欠損が生じた又は生じる見込みの 1 又は 2 の事業年度			
期間の原則	令和 2 年 4 月 1 日から令和 3 年 4 月 1 日までの期間内の日を含む事業年度のうち、新型コロナウイルス感染症の影響により青色欠損金額又は連結欠損金額が生じた 1 又は 2 の事業年度			
期間の例外	令和 2 年 2 月 1 日から同年 3 月 31 日までの間に終了した事業年度において新型コロナウイルス感染症の影響により青色欠損金額又は連結欠損金額が生じた場合において、成長発展事業適応を行う事業者（当該事業者がする子会社であってその親会社が次に掲げる法人の区分のいずれかに該当する場合にあっては、当該親会社）が次に掲げる法人の区分に応じそれぞれ次に定める要件に該当するときは、その要件に該当する最初の事業年度及びその翌事業年度を特例事業年度とすることができる。			
	<table border="1"> <thead> <tr> <th>事業者</th> <th>要件</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>令和 2 年 2 月 1 日から同年 3 月 31 日までの間に終了した事業年度に係る四半期報告書を提出した事業者であってその提出した四半期報</td> <td>次に掲げる事由のいずれかに該当すること。 イ 当該事業年度の開始日から当該事業年度に係る四半期報告書に係る報告期間のうち令和 2 年 1 月 31 日</td> </tr> </tbody> </table>	事業者	要件	令和 2 年 2 月 1 日から同年 3 月 31 日までの間に終了した事業年度に係る四半期報告書を提出した事業者であってその提出した四半期報
事業者	要件			
令和 2 年 2 月 1 日から同年 3 月 31 日までの間に終了した事業年度に係る四半期報告書を提出した事業者であってその提出した四半期報	次に掲げる事由のいずれかに該当すること。 イ 当該事業年度の開始日から当該事業年度に係る四半期報告書に係る報告期間のうち令和 2 年 1 月 31 日			

告書に係る報告期間のうちに同年1月31日以前に終了した報告期間がある事業者	<p>以前に最後に終了した報告期間の終了日までの累積した親会社株主に帰属する当期純損益が正の値であり、かつ、当該事業年度の親会社株主に帰属する当期純損益が負の値であること。</p> <p><input type="checkbox"/> 令和2年2月1日から当該事業年度の終了日までの期間内の任意の1カ月の売上高が前年同期間の売上高から2割以上減少していること。</p>
令和2年2月1日から同年3月31日までの間に終了した事業年度に係る半期報告書を提出した事業者のうち、その提出した半期報告書に係る報告期間の終了日が同年1月31日以前であるもの	<p>次に掲げる事由のいずれかに該当すること。</p> <p>イ 当該報告期間の親会社株主に帰属する当期純損益が正の値であり、かつ、当該事業年度の親会社株主に帰属する当期純損益が負の値であること。</p> <p><input type="checkbox"/> 令和2年2月1日から当該事業年度の終了日までの期間内の任意の1カ月の売上高が前年同期間の売上高から2割以上減少していること。</p>
令和2年1月31日以前に最後に終了した事業年度及び同年2月1日から同年3月31日までの間に終了した事業年度に係る有価証券報告書を提出した事業者	<p>次に掲げる事由のいずれかに該当すること。</p> <p>イ 令和2年1月31日以前に最後に終了した事業年度の親会社株主に帰属する当期純損益が正の値であり、かつ、同年2月1日から同年3月31日までの間に終了した事業年度の親会社株主に帰属する当期純損益が負の値であること。</p> <p><input type="checkbox"/> 令和2年2月1日から同日を含む事業年度の終了日までの期間内の任意の1カ月の売上高が前年同期間の売上高から2割以上減少していること。</p>
上記のいずれにも該当しないもの	<p>次に掲げる事由のいずれかに該当すること。</p> <p>イ 令和2年1月31日以前に最後に終了した事業年度の当期純損益が正の値であり、かつ、同年2月1日から同年3月31日までの間に終了した事業年度の当期純損益が負の値であること。</p> <p><input type="checkbox"/> 令和2年2月1日から同日を含む事業年度の終了日までの期間内の任意の1カ月の売上高が前年同期間の売上高から2割以上減少していること</p>

3. 成長発展事業適応計画の認定について

(1) 成長発展事業適応計画の要件

繰越欠損金の控除上限の特例の適用対象となる、成長発展事業適応を行う事業適応計画の認定要件は、次のとおりとされている。

項目	要件内容	根拠
計画の実施期間	5年以内とすること	産業競争力強化法施行規則11の2⑤
課税の特例を受けるための生産性向上に関する基準 (注)	<p>事業適応計画の申請の日を含む事業年度の前事業年度を基準として、計画期間終了時に以下のいずれかを目標とする計画であること。</p> <p>① ROA5%ポイント向上 $ROA = \text{総資産利益率} = \text{営業利益} \div \text{総資産の帳簿価額} \times 100$</p>	告示「産業競争力強化法第二十一条の二十八第一項の規定に基づく経済社会情勢の著しい変化に対応し

	② EBITDA マージン 5%ポイント向上 EBITDA マージン = (営業利益 + 減価償却費) ÷ 売上高 × 100	て行うものとして主務大臣が定める基準」
財務内容の健全性向上に関する目標の設定に関する基準	計画期間終了年度に次の①及び②を満たすことを目標とする計画であること。 ① (有利子負債 - 現預金・運転資金等) ÷ (留保利益 + 減価償却費 ± 引当金増減額) ≤ 10 ② ②経常収入 > 経常支出)	告示「 事業適応の実施に関する指針 」1の三のイ
意思決定に関する要件	全社の意思決定に基づくものであること (取締役会等の決議文書等)	産業競争力強化法 2⑫、告示「 事業適応の実施に関する指針 」2の一口
取組類型	次に掲げるいずれかの取組類型に該当すること。 ① 新商品の開発及び生産又は新たな役務の開発及び提供を行うものであって、計画終了年度において、当該新商品又は当該新たな役務の売上高の合計額が全ての事業の売上高の 1%以上となることが見込まれるものであること。 ② 商品の新たな生産の方式の導入又は設備の能率の向上を行うものであって、計画終了年度において、当該商品に係る一単位当たり製造原価を基準年度における当該製造原価より 5%以上低減させることが見込まれるものであること又はその事業適応に係る事業分野の特性に応じて、当該商品に係る売上原価の額をその売上高の額で除した値を基準年度における当該値より 5%以上低減させることが見込まれるものであること。 ③ 商品の新たな販売の方式の導入又は役務の新たな提供の方式の導入を行うものであって、計画終了年度において、当該商品若しくは役務の提供に係る一単位当たり販売費の額を基準年度における当該販売費の額より五パーセント以上低減させることが見込まれるものであること又はその事業適応に係る事業分野の特性に応じて、当該商品若しくは役務の提供に係る販売費及び一般管理費若しくは当該商品若しくは役務の提供に係る売上原価の額をその売上高の額で除した値を基準年度における当該値より 5%以上低減させることが見込まれるものであること。	告示「 事業適応の実施に関する指針 」2の一八①
投資の内容	以下のいずれかの投資を行うこと。 ① 研究開発投資 ② 固定資産投資 (有形・無形) ③ 企業の合併、買収その他戦略的取組への出資 ④ 人的投資 ⑤ 構造改革投資	告示「 事業適応の実施に関する指針 」2の一八②

(注) 生産性又は新たな需要開拓のための事業適応計画認定要件として以下が設けられている (経済産業省ウェブサイト告示「[事業適応の実施に関する指針](#)」(PDF) 1の二イ) が、上記課税の特例の要件を満たすことにより、これらの事業適用計画認定要件を満たす仕組みになっているとのことである (経済産業省ウェブサイト「[事業適応計画全体概要資料](#)」(PDF))。

■ 生産性向上に関する目標：計画の終了年度において次のいずれか (①～④) の達成が見込まれること

- ① 修正 ROA 2%ポイント向上
修正 ROA = (営業利益 + 減価償却費 + 研究開発費) ÷ 総資産の帳簿価額 × 100
- ② 有形固定資産回転率 5%向上
有形固定資産回転率 = 売上高 ÷ 有形固定資産の帳簿価額
- ③ 従業員 1 人当たり付加価値額 6%向上
従業員 1 人当たり付加価値額 = (営業利益 + 人件費 + 減価償却費) ÷ 従業員数
- ④ 成長発展事業適応特例基準に定める指標

- 新たな需要開拓に関する目標：計画の終了年度において次の指標の達成が見込まれること

① 売上高伸び率 ≧ 過去 5 事業年度の業種売上高伸び率 + 3%ポイント

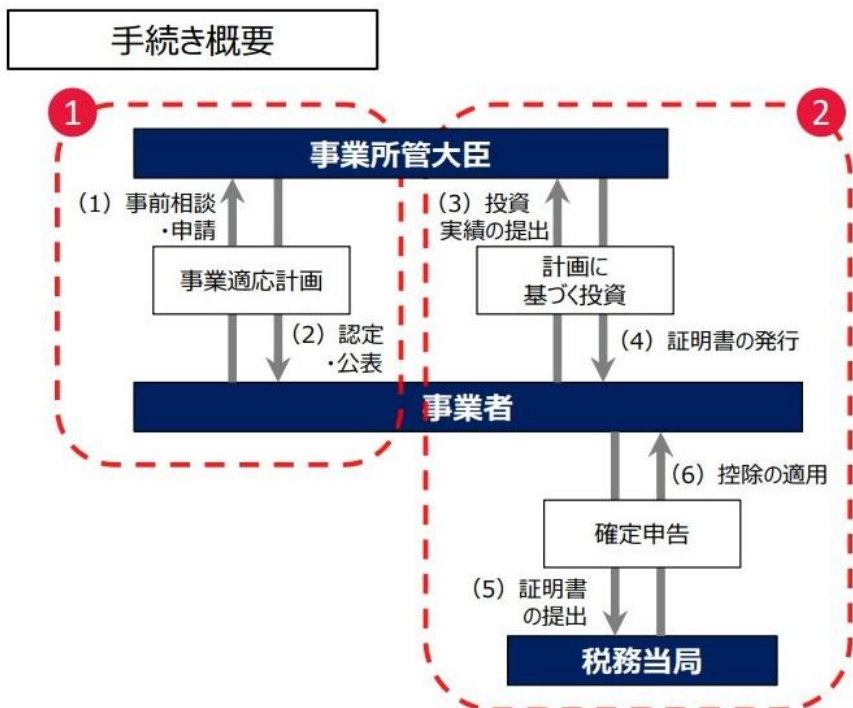
(2) 手続

繰越欠損金の控除上限の特例の適用を受けるためには、産業競争力強化法の改正法の施行日（令和 3 年 8 月 2 日）から同日以後 1 年を経過する日までの間に産業競争力強化法の事業適応計画の認定を受けることが要件となっている。

納税者が取るべき手続は、大きく分けて①事業適応計画の認定のための手続、②税制の適用を受けるための手続の 2 つである。

経済産業省ウェブサイトの「繰越欠損金の控除上限」の特例ガイドライン（PDF）によると、認定希望日から 2 カ月程度前までに、事業を所管している省庁への事前相談が必要となるとのことであり、早期の検討が推奨される。

手続の概要は次のとおりである。



- (1) 事業者は事業適応計画を策定し、事業の所管省庁に申請
- (2) 所管省庁が審査の上、事業所管大臣が認定（計画は公表）
- (3) 事業者は所管省庁に対し、計画に基づく投資を行った事業年度の終了日から 1 カ月以内に投資実績を提出
- (4) 事業者は所管省庁より証明書の発行を受ける
- (5) 事業者は税務申告時に証明書を合わせて提出

（経済産業省ウェブサイト「[事業適応計画全体概要資料](#)」（PDF）より転載）

（東京事務所 大野 久子）

関連ナレッジ及びサービス

- [令和 3 年度の税制改正トピックス](#)
- [カーボンニュートラル（CN）投資促進税制適用支援](#)
- [DX 投資促進税制適用支援](#)

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan

問い合わせ

デロイト トーマツ税理士法人

東京事務所

所在地 〒100-8362 東京都千代田区丸の内 3-2-3

丸の内二重橋ビルディング

Tel 03-6213-3800 (代)

大阪事務所

所在地 〒541-0042 大阪府大阪市中央区今橋 4-1-1

淀屋橋三井ビルディング 5 階

Tel 06-4560-8000 (代)

名古屋事務所

所在地 〒450-8503 愛知県名古屋市中村区名駅 1-1-1

JP タワー名古屋 37 階

Tel 052-565-5533 (代)

email tax.cs@tohmatu.co.jp

会社概要 www.deloitte.com/jp/tax

税務サービス www.deloitte.com/jp/tax-services

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイトネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ合同会社ならびにそのグループ法人（有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー合同会社、デロイト トーマツ税理士法人、DT 弁護士法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション合同会社を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスクアドバイザー、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 30 都市以上に 1 万人を超える専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト (www.deloitte.com/jp) をご覧ください。

Deloitte (デロイト) とは、デロイト トウシュトーマツリミテッド ("DTTL")、そのグローバルネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびそれらの関係法人（総称して"デロイトネットワーク") のひとつまたは複数を含みます。DTTL (または"Deloitte Global") ならびに各メンバーファームおよび関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバーファームならびに関係法人は、自らの作為および不作為についてのみ責任を負い、互いに他のファームまたは関係法人の作為および不作為について責任を負うものではありません。DTTL はクライアントへのサービス提供を行いません。詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバーファームであり、保証有限責任会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバーおよびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィックにおける 100 を超える都市（オークランド、バンコク、北京、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む）にてサービスを提供しています。

Deloitte (デロイト) は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー、リスクアドバイザー、税務およびこれらに関連するプロフェッショナルサービスの分野で世界最大級の規模を有し、150 を超える国・地域にわたるメンバーファームや関係法人のグローバルネットワーク（総称して"デロイトネットワーク") を通じ Fortune Global 500® の 8 割の企業に対してサービスを提供しています。"Making an impact that matters" を自らの使命とするデロイトの約 312,000 名の専門家については、(www.deloitte.com) をご覧ください。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイトネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイトネットワークの公式見解ではありません。デロイトネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2021. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001