

疑問 相談

法人税

過年度に吸収分割を行った分割法人の試験研究費の特別控除について（平成 29 年度税制改正の留意点）

Q

P 社（資本金 1 億円超、3 月決算）は、以前から試験研究費に係る特別控除（総額型）の適用を受けています。P 社は、平成 28 年 10 月 1 日に吸収分割を行い、事業の一部（これに係る試験研究部門を含みます。）を分割承継法人に移転しましたが、試験研究費の額及び売上金額の区分計算の適用を受けるための一定の申請書及び届出書を提出していませんでした。

平成 29 年度税制改正により、試験研究費に係る特別控除（総額型）の計算方法の見直しが行われましたが、P 社では過去に申請書及び届出書を提出していないため、当期（平成 29 年 4 月 1 日～平成 30 年 3 月 31 日）は区分計算の適用を受けることはできないでしょうか。

なお、P 社の当期以前の試験研究費の額及び売上金額は以下のとおりです。

P 社は連結納税を適用したことはなく、また特別試験研究費の支出もありません。

	H26/4/1	H27/4/1	H28/4/1	分割 H28/10/1	H29/4/1	当期 H30/3/31
① 試験研究費		9,000	9,600	11,400		9,000
② (うち移転事業分)		(2,000)	(1,600)	(2,400)		
③ ① - ②		7,000	8,000	9,000		
④ 売上金額		80,000	100,000	150,000		70,000
⑤ (うち移転事業分)		(20,000)	(30,000)	(30,000)		
⑥ ④ - ⑤		60,000	70,000	120,000		

調整前法人税額：3,200

A

P 社の当期においては、平成 29 年 9 月 30 日までに一定の申請書及び届出書を提出した場合には、試験研究費の額及び売上金額の区分計算の適用を受けることができます（当該申請に係る認定を受けた場合に限られます）。

P 社の当期において、上記区分計算を行う場合の試験研究費の税額控除額（総額型）は

以下のように計算されます。

1 税額控除限度額の計算

- (1) 比較試験研究費の額： $(7,000 + 8,000 + 9,000) / 3 = 8,000$
- (2) 増減試験研究費割合： $(9,000 - 8,000) / 8,000 = 0.125 > 0.05$
- (3) 控除率： $0.09 + (0.125 - 0.05) \times 0.3 = 0.1125 \rightarrow 0.112$ (小数点3位未満切捨て)
- (4) 税額控除限度額： $9,000 \times 0.112 = 1,008$

2 税額基準額の計算

- (1) 平均売上金額： $(60,000 + 70,000 + 120,000 + 70,000) / 4 = 80,000$
- (2) 試験研究費割合： $9,000 / 80,000 = 0.1125 > 0.1$ (税額基準額の上乗せあり)
- (3) 税額基準額： $3,200 \times 0.25 + 3,200 \times ((0.1125 - 0.1) \times 2) = 880$

3 税額控除額：880 ((1)と(2)のいずれか小さいほう)

(参考) 区分計算を行わない場合

1 税額控除限度額の計算

- (1) 比較試験研究費の額： $(9,000 + 9,600 + 11,400) / 3 = 10,000$
- (2) 増減試験研究費割合： $(9,000 - 10,000) / 10,000 = -0.1 \leq 0.05$
- (3) 控除率： $0.09 - (0.05 + 0.1) \times 0.1 = 0.075$
- (4) 税額控除限度額： $9,000 \times 0.075 = 675$

2 税額基準額の計算

- (1) 平均売上金額： $(80,000 + 100,000 + 150,000 + 70,000) / 4 = 100,000$
- (2) 試験研究費割合： $9,000 / 100,000 = 0.09 \leq 0.1$ (税額基準額の上乗せなし)
- (3) 税額基準額： $3,200 \times 0.25 = 800$

3 税額控除額：675 ((1)と(2)のいずれか小さいほう)

【解 説】

平成29年度税制改正により、試験研究費の特別控除（総額型）の計算方法の見直しが行われました。分割等を行った場合において、分割法人又は分割承継法人が試験研究費及び売上金額の区分計算の適用を受けるためには、一定の申請書及び届出書を分割等の日以後2月以内に提出する必要がありますが、分割等が平成29年4月1日以後最初に開始する事業年度開始の前に行われたものである場合には、その事業年度開始の日以後6月以内に

提出すればよいこととされています。

1 試験研究費の特別控除（総額型）の概要

平成29年4月1日以後に開始する事業年度における試験研究費の特別控除（総額型）の計算の概要は以下のとおりです（措法42の4①②⑤⑧三・五・八・十、措令27の4⑯）。

(1) 税額控除限度額

試験研究費の額 × 控除率（*1）

(2) 税額基準額

調整前法人税額 × 25 % + 上乗せ (*
2)

(3) 特別控除額

(1)と(2)のいずれか小さい額

	増減試験研究費割合	控除率	上限・下限
(* 1)	5 %超	$9 \% + (\text{増減試験研究費割合} - 5 \%) \times 0.3$	上限 10 % (時限措置として 2 年間は 14 %)
	5 %以下	$9 \% - (5 \% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.1$	下限 6 %

・増減試験研究費割合： $(\text{試験研究費} - \text{比較試験研究費}) \div \text{比較試験研究費}$
 ※比較試験研究費：直近過去 3 期の試験研究費の額の平均

	要件	上乗せ額	備考
(* 2)	試験研究費割合 > 10 %	$\text{調整前法人税額} \times \frac{(\text{試験研究費割合} - 10 \%) \times 2}{100}$	<ul style="list-style-type: none"> ・下線の上限は 10 % ・2 年間の時限措置 ・高水準型との選択適用

・試験研究費割合： $\text{試験研究費} \div \text{平均売上金額}$
 ※平均売上金額：当期を含む 4 期の平均売上金額

(* 3)：(* 1)の控除率、(* 2)の下線は小数点 3 位未満切捨て

2 分割等を行った場合の区分計算

(1) 概要

過去に分割等を行った分割法人等が、比較試験研究費の額及び平均売上金額の算定上区分計算を適用する場合には、移転した事業に係る試験研究費の額及び売上金額を控除して計算することとなります。

(2) 計算方法

① 比較試験研究費の額

比較試験研究費の額は、適用年度開始の前日 3 年以内に開始した各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算

入される試験研究費の額の合計額を当該 3 年以内に開始した各事業年度の数で除して計算した金額とされています (措法 42 の 4 ⑧五)。

基準日^{注 1}から適用年度開始の日の前日までの期間内において行われた分割等に係る分割法人等が区分計算の適用を受ける場合には、基準日から分割等の日の前日までの期間内の日を含む各事業年度 (以下「調整対象年度」)

注 1 基準日：適用年度開始の前日 3 年以内に開始した各事業年度のうち最も古い事業年度開始の日をいいます (措令 27 の 4 ⑦一)。

について、試験研究費の額から移転試験研究費の額^{注2}を控除した金額をもって、各調整対象年度の試験研究費の額とすることとされています（措令 27 の 4 ⑨一ロ）。

② 平均売上金額

平均売上金額は、適用年度及び適用年度開始の日前 3 年以内に開始した各事業年度（以下「売上調整年度」）の売上金額の合計額を適用年度及び各売上調整年度の数で除して計算した金額とされています（措法 42 の 4 ⑧十、措令 27 の 4 ⑩）。

売上調整年度において行われた分割等に係る分割法人等が区分計算の適用を受ける場合には、各売上調整年度のうち最も古い売上調整年度から当該分割等の日の前日を含む売上調整年度について、売上金額から移転売上金額^{注3}を控除した金額をもって、各売上調整年度の売上金額とすることとされています（措令 27 の 4 ⑨一ロ）。

注 2 移転試験研究の額：移転事業（分割等により分割承継法人等に移転する事業をいいます。）に係る試験研究費の額をいいます（措令 27 の 4 ⑨）。

注 3 移転売上金額：移転事業に係る売上金額をいいます（措令 27 の 4 ⑨）。

※ 本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません

《デロイト トーマツ税理士法人 グローバル タックス サービス

パートナー 西村 美智子 シニアアソシエイト 信夫 将》

③ 手続

上記区分計算の適用を受けるためには、分割法人等が所轄税務署長に区分計算に関する認定を受けるための申請書を提出し、かつ分割法人等及び分割承継法人等のすべてがそれぞれの所轄税務署長に当該区分計算の適用を受ける旨の届出書を提出する必要があります（措令 27 の 4 ⑨⑰）。

なお、当該申請書及び届出書の原則的な提出期限はいずれも分割等の日以後 2 月以内とされていますが（措規 20 ③⑧⑳㉔㉕）、平成 29 年 4 月 1 日以後最初に開始する事業年度開始の日前に行われた分割等にあつては、その事業年度開始の日以後 6 月以内とされています（平成 29 年改正措規附則 7 ①③）。

3 まとめ

平成 29 年度税制改正により試験研究費の特別控除（総額型）の計算方法が大きく変わりました。過去に分割等を行った分割法人等にあつては、比較試験研究費の額及び平均売上金額につき区分計算の適用の有無が税額控除額に大きな影響を与える可能性があるため、申請書及び届出書の提出につき迅速に対応する必要があると考えられます。