

制定された通達の主な内容は次のとおりです。

1 第68条の9《試験研究費の額が増加した場合等の法人税額の特別控除》関係

- (1) 連結法人のうちに設立初年度の法人が含まれている場合の試験研究費の額の合計額（連措通68の9－7）

単体納税を行う法人においては、設立初年度の法人は税額控除制度の適用対象となりません（措法42の4①）。

これに対して、連結納税を行う連結法人にあっては、仮に同一連結グループ内に設立初年度の連結法人がいたとしても、この設立初年度の連結法人の試験研究費の額も税額控除の計算の対象となります。

- (2) 分割型分割が行われた場合の比較試験研究費の額（連措通68の9－8）

本制度は、連結親法人及び連結子法人の試験研究費の額の合計額が、比較試験研究費の額の合計額を超え、かつ、基準試験研究費の額を超える場合に、その比較試験研究費の合計額を超える部分が対象とされます（措法68の9①）。

この場合の比較試験研究費の額とは、適用年度の連結親法人事業年度開始の日の5年前の日以後開始した各連結事業年度の試験研究費の額のうち、上位3連結事業年度の試験研究費の額の平均額をいい、各連結法人ごとに計算することとなります（措法68の9③二）。

この場合において、適用年度に係る連結親法人事業年度のうちにおいて分割型分割を行い、連結親法人事業年度開始の日からその分割の日の前日までの事業年度（みなし事業年度）につき単体納税による申告を行った連結法人がいる場合には、この連結親法人事業年度に係る比較試験研究費の額の計算の基礎となる試験研究費の額（上記のアンダーライン部分）には、このみなし事業年度の試験研究費の額が含まれることとなります。

- (3) 加入法人・離脱法人が存在する場合の基準試験研究費の額（連措通68の9－9）

本制度の税額控除額を計算する場合の基準試験研究費の額は、適用年度の連

結親法人事業年度の開始の日前2年以内に開始した各連結親法人事業年度ごとの連結グループ全体の試験研究費の額のうち、最も多い金額の試験研究費の額をいい、各連結親法人事業年度終了時の連結グループ全体で計算することとなります（措法68の9③三）。

この場合において、適用年度に係る連結親事業年度の中途において連結グループに加入又は連結グループから離脱した法人がいる場合、基準試験研究費の額の計算の基礎となる過去の連結事業年度の試験研究費の額（上記のアンダーライン部分）には、加入した法人の加入前の試験研究費の額は含まれませんが、離脱した法人の連結法人時の試験研究費の額は含まれることとなります。

## 2 第68条の73《収用換地等の場合の連結所得の特別控除》関係

- 5,000万円損金算入の特例と圧縮記帳等の特例との適用関係（連措通68の73-2）

5,000万円損金算入の特例は、措置法第68条の70～第68条の72に規定する収用・換地処分等に係る圧縮記帳等の特例との選択適用となっており、連結法人が譲渡資産につきこれらの圧縮記帳等の特例の規定の適用を受けた場合には、当該譲渡資産とは別に同一連結事業年度のうち同一の年に属する期間中に譲渡した他の譲渡資産があったとしても、当該他の譲渡資産について5,000万円損金算入の特例の適用を受けることはできないこととされています（措法68の73①）。

この重複適用排除は、個々の連結法人ごとに適用されることから、連結法人と同一の連結グループに属する他の連結法人がその譲渡資産につき措置法第68条の70～第68条の72に規定する圧縮記帳等の特例の適用を受けているかどうかにかかわらず、当該連結法人は自らの譲渡資産につき5,000万円損金算入の特例と圧縮記帳とのいずれかを選択適用することができます。

## 3 第68条の77《資産の譲渡に係る特別控除額の特例》関係

- 損金算入限度額の意義（連措通68の77-1）

措置法第68条の73《収用換地等の場合の連結所得の特別控除》から第68条の76《農地保有の合理化のために農地等を譲渡した場合の連結所得の特別控除》までの損金算入額は、各規定ごとに各連結法人ごとに設けられた損金算入限度額です(措法68の73～68の76)。

ただし、連結所得の金額の計算上、これらの規定による損金算入限度額の合計額のうち5,000万円を超える部分の金額は、損金の額に算入することができません(措法68の77①)。

この5,000万円の金額は、連結グループに対して設けられた金額であり、個々の連結法人の損金算入額の合計額が5,000万円未満であっても、他の連結法人の損金算入額の合計額と合算して5,000万円を超える場合には、その超える部分の金額は、連結所得の金額の計算上、損金の額に算入できません。