

第2 租税特別措置法関係通達（法人税編）関係

1 第42条の4《試験研究を行った場合の法人税額の特別控除》関係

【改正の内容】

平成25年度の税制改正において、試験研究を行った場合の法人税額の特別控除制度について、次の見直しが行われた。

- ① 試験研究費の総額に係る税額控除制度、特別試験研究費の額に係る税額控除制度、繰越税額控除限度超過額に係る税額控除制度、中小企業技術基盤強化税制及び繰越中小企業者等税額控除限度超過額に係る税額控除制度について、2年間の時限措置として、控除税額の上限を当期の法人税額の30%（改正前20%）に引き上げることとされた。
- ② 特別試験研究費の額に係る税額控除制度について、特別試験研究費の範囲に一定の契約に基づき企業間で実施される共同研究に係る試験研究費等が追加された。

【新設】(事業年度の中途において他の者等に該当しなくなった場合の適用)

42の4(3)－2 措置法令第27条の4第8項第3号又は第7号の規定の適用上、法人と共同し又は法人から委託を受けて試験研究を行う者が、当該法人の事業年度の中途において同項第3号に規定する他の者又は同項第7号に規定する特定中小企業者に該当しないこととなった場合には、その該当しないこととなった日以後の期間に係る当該試験研究のために要する費用の額は、措置法第42条の4第12項第3号に規定する特別試験研究費の額に該当しないことに留意する。

(注) 法人と共同し又は法人から委託を受けて試験研究を行う者が、その試験研究に係る契約又は協定の締結時において措置法令第27条の4第8項第3号に規定する他の者又は同項第7号に規定する特定中小企業者に該当しない場合には、たとえその後これらの者に該当することとなったとしても、その試験研究のために要する費用の全額が、措置法第42条の4第12項第3号に規定する特別試験研究費の額に該当しないことに留意する。

【解説】

1 平成25年度の税制改正により、特別試験研究費の範囲に措置法令第27条の4第8項第3号の「他の者」との共同研究又は同項第7号の「特定中小企業者」への委託研究に係る試験研究費が追加されたが、規定上、次の者は上記「他の者」又は「特定中小企業者」（以下「他の者等」という。）から除くこととされている（措令27の4⑧三、七）。

- ① 適用法人が発行済株式の25%以上を有している他の法人
- ② 適用法人の発行済株式の25%以上を有している他の者
- ③ 適用法人との間に支配関係がある他の者
- ④ 措置法第10条第4項に規定する中小企業者以外の個人
- ⑤ 措置法第42条の4第6項に規定する中小企業者以外の法人
- ⑥ 措置法第68条の9第12項第6号に規定する中小連結法人以外の法人

ところで、適用法人の事業年度の中途において、他の者等が上記①から⑥までに掲げる者に該当することとなった場合、その該当することとなった日以後の試験研究に係る試験研究費の額を特別試験研究費の額として取り扱ってよいか疑義が生じる。

この点、措置法令第27条の4第8項第3号又は第7号に掲げる試験研究は、適用法人の相手先が他の者等に該当することが要件とされていることから、その相手先が上記①から⑥までに掲げる者に該当することとなった場合、換言すれば他の者等に該当しないこととなった場合には、その該当しないこととなった日以後の期間に係る適用法人の当該試験研究のために要する費用の額は、特別試験研究費の額に該当しないこととなる。本通達の本文では、このことを明らかにしている。

したがって、例えば試験研究費に含まれる労務費で、他の者等に該当していた期間と他の者等に該当しない期間に跨るものがあるような場合には、その費用の額のうち特別試験研究費の額に該当する部分の金額を、その従事割合等の比に基づいて合理的に算出する必要がある。

2 次に、法人と共同し又は法人から委託を受けて試験研究を行う者が、その共同研究や委

託研究に係る契約又は協定の締結時において1①から⑥までに掲げる者に該当しており、その後において他の者等に該当するに至った場合、当該法人の支出する当該試験研究のために要する費用の額は、当該他の者等に該当することとなった日以後は、特別試験研究費の額と取り扱われるのではないかといった疑問も生じるところである。

しかしながら、特別試験研究費に係る税額控除率の割増措置は、一定の要件を満たす者との間の契約又は協定に基づく共同研究・委託研究に対するインセンティブ措置であって、当初に要件を満たさない者が事後に要件を満たす者となった場合にまでこの措置の対象とすることはそもそも予定されていない。このことは、措置法令第27条の4第8項第3号又は第7号の規定上も契約又は協定の締結時に相手先が要件を満たさない場合には、たとえその後相手先が1①から⑥までに掲げる者に該当しないこととなったとしても、これらの各号に規定する要件を満たす試験研究には該当し得ない規定ぶりとなっていることから明らかであり、その試験研究に要する費用の全額が特別試験研究費の額に該当しないこととなる。本通達の注書きで、このことを留意的に明らかにしている。

3 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 9 (3)－ 2）を定めている。