

26法人税法税制改正

項 目	該当ページ
応用編テキストCHAPTER4の改正	4-2~4-44
応用編問題集CHAPTER4問題編の改正	4-2~4-15
応用編問題集CHAPTER4解答編の改正	4-16~4-27
税制改正編1	改正1~改正5
税制改正編2	改正2-1~改正2-4
改正理論	1~8
改正理論・改正部分明示	1~7

8-5 営業経費等

不正行為等に係る費用等の損金不算入



1 隠ぺい偽装行為（法55①②）❖❖❖

- (1) 内国法人が、隠ぺい偽装行為によりその法人税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合には、その隠ぺい偽装行為に要する費用の額又はその隠ぺい偽装行為により生ずる損失の額は、各事業年度の損金の額に算入しない。
- (2) (1)の規定は、内国法人が隠ぺい偽装行為によりその納付すべき法人税以外の租税の負担を減少させ、又は減少させようとする場合について準用する。
- (3) 内国法人が、隠ぺい偽装行為に基づき確定申告書を提出しており、又は確定申告書を提出していなかった場合には、これらの確定申告書に係る事業年度の原価の額、費用の額及び損失の額（その内国法人がその事業年度の確定申告書を提出していた場合には、これらの額のうち、その確定申告書に記載した金額等を除く。）は、各事業年度の損金の額に算入しない。ただし、保存する帳簿書類等により、取引が行われたこと及びこれらの額が明らかである場合には、この限りでない。

2 附帯税等（法55③④）❖❖

内国法人が納付する次のものの額は、各事業年度の損金の額に算入しない。

- (1) 附帯税等
 - ① 国税に係る延滞税等並びに印紙税法の規定による過怠税
 - ② 地方税に係る延滞金等（納期限の延長による延滞金を除く。）
- (2) 罰料金等
 - ① 罰金及び科料並びに過料
 - ② 一定の法律の規定による課徴金及び延滞金

3 贈賄等（法55⑤）❖

内国法人が供与する次の額は、各事業年度の損金の額に算入しない。

- (1) 刑法に規定する賄賂に相当する費用又は損失の額
- (2) 不正競争防止法に規定する金銭その他の利益に相当する費用又は損失の額

15-4 税額計算

試験研究費の特別控除



1 総額に係る税額控除（措法42の4①②）❖❖❖

青色申告法人の各事業年度において、**試験研究費の額**（その試験研究費に充てるため他の者から支払を受ける金額を控除した金額。以下同じ。）がある場合には、その事業年度の調整前法人税額から、次の金額を控除する。

ただし、その事業年度の調整前法人税額の**25%相当額**を限度とする。

試験研究費の額×税額控除割合（下記の(注)の割合とするが、設立事業年度等であるときは8.5%）

(注)① 増減試験研究費割合 > **12%**の場合

$11.5\% + (\text{増減試験研究費割合} - 12\%) \times 0.375$ （小数点以下3位未満切捨、最高14%）

② 増減試験研究費割合 ≤ **12%**の場合

$11.5\% - (12\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.25$ （小数点以下3位未満切捨、最低**1%**）

2 中小企業者等の税額控除（措法42の4④⑤）❖❖❖

中小企業者等（適用除外事業者に該当するものを除く。）の各事業年度（**①**の適用を受ける事業年度を除く。）において、試験研究費の額がある場合には、その事業年度の調整前法人税額からその試験研究費の額に**税額控除割合（12%）**を乗じた金額を控除する。

ただし、その事業年度の調整前法人税額の25%相当額を限度とする。

なお、増減試験研究費割合が**12%超**の場合は、**税額控除割合は次の割合とする。**

$12\% + (\text{増減試験研究費割合} - 12\%) \times 0.375$ （小数点以下3位未満切捨、最高17%）

3 試験研究費割合が10%超の場合の税額控除割合（措法42の4②⑤）

①又は**②**の適用を受ける事業年度において、**試験研究費割合が10%超**の場合には、**①**又は**②**の税額控除割合は、**①**又は**②**の税額控除割合と**①**又は**②**の税額控除割合に次の割合を乗じて計算した割合とを合計した割合（**①**は最高14%。**②**は最高17%）とする。

$(\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 0.5$ （最高10%）

4 総額に係る税額控除の控除上限額の特例（措法42の4③）

①に規定する法人の次のそれぞれの事業年度における①の適用については、控除上限額は、①にかかわらず、その事業年度の調整前法人税額の25%相当額に次のそれぞれの金額（いずれにも該当する事業年度にあつては、それぞれの金額の合計額）を加算した金額とする。

(1) 設立日以後10年を経過する日までの期間内の日を含む一定の事業年度

調整前法人税額の15%相当額

(2) 次の事業年度

調整前法人税額に次の事業年度の区分に応じそれぞれ次に定める割合（①及び③の事業年度のいずれにも該当する事業年度にあつては、①又は③のいずれか高い割合）を乗じて計算した金額

① 増減試験研究費割合が4%を超える事業年度（設立事業年度等を除く。）

$(\text{増減試験研究費割合} - 4\%) \times 0.625$ （小数点以下3位未満切捨、最高5%）

② 増減試験研究費割合が0に満たない場合のその満たない部分の割合が4%を超える事業年度（設立事業年度等及び③の事業年度を除く。）

$0 - (0 \text{ に満たない部分の割合} - 4\%) \times 0.625$ （小数点以下3位未満切捨、最高5%）

③ 試験研究費割合が10%超の事業年度

$(\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 2$ （小数点以下3位未満切捨、最高10%）

5 中小企業者等の税額控除の控除上限額の特例（措法42の4⑥）

②に規定する中小企業者等の次のそれぞれの事業年度における②の適用については、控除上限額は、②にかかわらず、その事業年度の調整前法人税額の25%相当額に次のそれぞれの金額を加算した金額とする。

(1) 増減試験研究費割合が12%超の事業年度

調整前法人税額の10%相当額

(2) 試験研究費割合が10%超の事業年度（(1)の事業年度を除く。）

調整前法人税額 \times $(\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 2$ （小数点以下3位未満切捨、最高10%）

6 特別試験研究費の額がある場合（措法42の4⑦）❖❖

青色申告法人の各事業年度において、特別試験研究費の額（①又は②の計算の基礎になったものを除く。）がある場合には、その事業年度の調整前法人税額から、次の金額の合計額を控除する。

ただし、その事業年度の調整前法人税額の10%相当額を限度とする。

- (1) その特別試験研究費の額のうち**特別試験研究機関等と共同**又はその機関等に委託する試験研究費の額として一定のものの30%相当額
- (2) その特別試験研究費の額のうち**他の者と共同**して行う試験研究又は他の者に委託する試験研究であって、**革新的なもの又は国立研究開発法人等**における**研究開発の成果を実用化**するために行うものに係る試験研究費の額として一定のものの25%相当額
- (3) その特別試験研究費の額のうち(1)及び(2)に該当しないものの20%相当額

7 給与が増加しなかった場合等の適用除外（措法42の13⑥）❖

① ⑥の規定は、**中小企業者等**（適用除外事業者に該当するものを除く。）以外の法人が、その特定対象年度において次の要件のいずれにも該当しないとき（特定対象年度の所得の金額がその前事業年度の所得の金額以下である一定の場合を除く。）は、適用しない。

- (1) 次の区分に応じそれぞれ次に定める要件に該当すること。
 - ① その対象年度終了の時ににおいて、その法人の資本金の額等が10億円以上であり、かつ、常時使用する従業員の数が1,000人以上である場合で一定の場合

$$\frac{\text{継続雇用者給与等支給額} - \text{継続雇用者比較給与等支給額}}{\text{継続雇用者比較給与等支給額}} \geq 1\%$$
 - ② ①以外の場合

その法人の**継続雇用者給与等支給額**がその**継続雇用者比較給与等支給額**を超えること。
- (2) その法人の**国内設備投資額**がその**当期償却費総額**の30%相当額を超えること。

8 申告要件（措法42の4㉑）❖

① ② ⑥の規定は、確定申告書等（これらの規定により控除を受ける金額を増加させる**修正申告書**又は**更正請求書**を含む。）に控除を受ける金額その他一定の金額及びその明細を記載した書類の**添付**がある場合に限り、控除額の計算の基礎となる試験研究費の額等は、確定申告書等に添付された書類に記載された試験研究費の額等を基礎として計算した金額を限度として適用する。

9 試験研究費の額の意義（措法42の4⑱）❖❖

次に掲げる金額の合計額（その金額に係る費用に充てるため**他の者から支払**を受ける金額を控除した金額）をいう。

- (1) 次に掲げる費用の額（原価として損金算入されるものを除く。）で**損金算入**されるもの

- ① **製品の製造又は技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究**（新たな知見を得るため又は利用可能な知見の新たな応用を考案するために行うものに限る。）のために要する費用（一定のものを除く。）
 - ② **対価を得て提供する新たな役務の開発に係る試験研究**として一定の試験研究のために要する費用で一定のもの
- (2) (1)に掲げる費用の額で**研究開発費**として損金経理した金額のうち、**棚卸資産若しくは固定資産**（事業供用時において(1)の試験研究の用に供する固定資産を除く。）の取得に要した金額とされるべき費用の額又は**繰延資産**（(1)の試験研究のために支出した費用に係る繰延資産を除く。）となる費用の額

20-2 その他

出題年度：なし

公益法人関係税制の概要**1 課税所得の範囲及び税率❖❖❖****(1) 課税所得の範囲（法5、7、令5）**

公益法人等に対しては、各事業年度の所得のうち収益事業から生じた所得について、各事業年度の所得に対する法人税を課する。

ただし、公益社団法人及び公益財団法人の公益目的事業に係るものについては、この限りでない。

(2) 税率（法66、措法42の3の2①）**① 一般社団法人等**

23.2%（各事業年度の所得の金額のうち年800万円以下の金額については15%）

② ①以外の公益法人等

19%（各事業年度の所得の金額のうち年800万円以下の金額については15%）

2 公益法人等に移行する場合❖❖**(1) 課税所得等の範囲の変更（法10の3①②）**

普通法人又は協同組合等が公益法人等に該当することとなった場合には、その該当日の前日にその普通法人又は協同組合等が解散したものとみなし、その該当日にその公益法人等が設立されたものとみなす。

(2) 事業年度の特例（法14四）

普通法人若しくは協同組合等が事業年度の中途において公益法人等に該当することとなった場合の事業年度は、事業年度の意義の規定にかかわらず、その事実が生じた日の前日に終了し、これに続く事業年度は、同日の翌日から開始するものとする。

3 普通法人に移行する場合❖❖

(1) 所得金額の計算（法64の4①、令131の4①）

公共法人又は公益法人等が普通法人又は協同組合等に該当することとなった場合には、その該当日前の収益事業（公益法人等が行うものに限る。）以外の事業から生じた累積所得金額又は累積欠損金額相当額は、その該当日の属する事業年度の益金の額又は損金の額に算入する。

（注1）累積所得金額

該当日の資産の帳簿価額が負債の帳簿価額並びに資本金等の額及び利益積立金額の合計額を超える場合のその超える部分の金額をいう。

（注2）累積欠損金額

該当日の負債の帳簿価額並びに資本金等の額及び利益積立金額の合計額が資産の帳簿価額を超える場合のその超える部分の金額という。

(2) 事業年度の特例（法14四）

公共法人又は公益法人等が事業年度の中途において普通法人若しくは協同組合等に該当することとなった場合の事業年度は、事業年度の意義の規定にかかわらず、その事実が生じた日の前日に終了し、これに続く事業年度は、同日の翌日から開始するものとする。

新規 組織再編成等

出題年度：H24

株式等を対価とする株式の譲渡**1 株式交付子会社の株主**

- (1) 有価証券の取得価額
 - ① ②以外の場合（令119①）

取得時における取得のために通常要する価額とする。
 - ② (2)②の適用を受けた場合（措令39の10の2③）

譲渡株式の譲渡直前の帳簿価額に株式交付割合を乗じて計算した金額に交付費用を加算した金額とする。
- (2) 有価証券の譲渡損益（法61の2①②）
 - ① ②以外の場合

内国法人が有価証券の譲渡をした場合には、その譲渡に係る譲渡利益額（(イ)から(ロ)を控除した金額）又は譲渡損失額（(ロ)から(イ)を控除した金額）は、合併の日の属する事業年度の益金の額又は損金の額に算入する。

(イ) その有価証券の譲渡時の有償によるその譲渡により通常得べき対価の額（みなし配当の額を控除した金額）

(ロ) その有価証券の譲渡原価の額
 - ② 特例（措法66の2）

法人が、所有株式を発行した他の法人を株式交付子会社とする株式交付によりその所有株式を譲渡し、その株式交付に係る株式交付親会社株式の交付を受けた場合（交付を受けた株式交付親会社株式の価額が交付を受けた資産の価額の合計額の80%未満の場合を除く。）におけるその譲渡により通常得べき対価の額は、その所有株式のその株式交付の直前の帳簿価額相当額に株式交付割合を乗じて計算した金額と交付を受けた資産の価額（株式交付親会社株式の価額等を除く。）とを合計した金額とする。

2 株式交付親会社

- (1) 有価証券の取得価額（令119①）
 - ① ②以外の場合

取得時における取得のために通常要する価額とする。
 - ② 株式交付により株式交付子会社株式を取得した場合（交付した自己株式の価額が交付した資産の価額の合計額の80%未満の場合を除く。）（措令39の10の2④）
 - (イ) 株式交付親会社株式以外の資産を交付しない場合

- (a) 株式交付子会社株式を50人未満の株主から取得した場合
その株主が有していたその株式のその取得の直前における帳簿価額相当額
(取得費用の額を加算した金額)
 - (b) 株式交付子会社株式を50人以上の株主から取得した場合
その株式交付子会社の前事業年度終了の時の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額相当額に株式交付子会社の発行済株式総数のうち
に取得した株式交付子会社株式数の占める割合を乗ずる方法その他一定の方法
により計算した金額 (取得費用の額を加算した金額)
 - (c) 株式交付親会社株式以外の資産を交付した場合
上記(i)の(a)又は(b)の金額に株式交付割合を乗じて計算した金額と交付した資産
の価額等の合計額 (取得費用を加算した金額)
- (2) 資本金等の額の増加額
- 次の金額の合計額は、資本金等の額の増加額とする。
- ① 株式交付により増加した資本金の額
 - ② 株式交付子会社株式の取得価額から増加資本金額等を減算した

Chapter 4

特別控除

税額控除とは、課税所得に税率をかけて算出した本来納めるべき法人税額から、一定の金額を差し引ける制度ですが、そのうち租税特別措置法上の控除制度については、試験研究活動の促進、賃上げの促進や投資促進などの政策目的の各種政策的な観点から「租税特別措置法」に優遇規定として定められているものです。

このChapterでは、特別控除を学習します。

試験研究費の特別控除

法人が製品の製造技術の開発等のために試験研究費を支出した場合には、その試験研究費の額を基礎として計算した一定の金額の税額控除が認められています。試験研究費の特別控除は、法人の試験研究活動を促進し、科学技術の向上とその開発力の強化を図るという政策目的から認められている租税特別措置法上の優遇規定の一つです。

このSectionでは、試験研究費の特別控除を学習します。

1 試験研究費の総額に係る税額控除(措法42の4①②③⑩)

1. 制度の概要

青色申告法人の各事業年度において、試験研究費の額（その試験研究費に充てるため他の者から支払を受ける金額を控除した金額。以下同じ。）がある場合には、その事業年度の法人税額から、特別控除額を控除することができます。

適用要件

- ① 青色申告法人であること
- ② 当期に試験研究費の額があること^{*01)}
- ③ 次の要件のいずれかに該当すること
 - イ 当期所得金額 ≤ 前期所得金額
 - ロ 継続雇用者給与等支給額^{*02)} > 継続雇用者比較給与等支給額
(一定の場合には一定の要件)
 - ハ 国内設備投資額 > 当期減価償却費の総額の30%
(一定の場合には一定の要件)

^{*01)} 試験研究費の額があればよく、過去の実績に対して増加しているかどうかは問われていません。

^{*02)} 継続雇用者とは当期及び前期の各月において給与等の支給を受けた国内雇用者をいい、継続雇用者給与等支給額とは、継続雇用者に対する当期に損金の額に算入される給与等の支給額をいいます。また、継続雇用者比較給与等支給額とは、継続雇用者に対する前期に損金の額に算入される給与等の支給額をいいます。

2. 特別控除額の計算

(1) 特別控除額

試験研究費の総額に係る税額控除制度（以下「総額制度」といいます。）に係る特別控除額は、次のとおり計算します。

基本算式

(1) 支出基準額

(当期の試験研究費の額 - 特別試験研究費の額^{*03)}) × 総額制度に係る税額控除割合

(2) 税額基準額

当期の調整前法人税額 × 25% (± 5%)

(3) 特別控除額

(1)と(2)のいずれか少ない方

^{*03)} 次の特別試験研究費の額のところでみていきます。

(注) 税額基準における「当期の調整前法人税額」は、所得金額に税率を乗じて計算した法人税額（別表一②の法人税額）を指しています。

(2) 税額控除割合

増減試験研究費割合を次のとおりに区分し、それぞれの区分による算出方法により計算される割合となります。なお、小数点以下3位未満切捨^{*04)}となります。

*04) 納税者にとって不利な端数処理になります。

基本算式

- ① 増減試験研究費割合が12%超
 $11.5\% + (\text{その割合} - 12\%) \times 0.375$ (最高14%)
- ② 増減試験研究費割合が12%以下 (0%以上)
 $11.5\% - (12\% - \text{その割合}) \times 0.25$ (~~最低1%~~)
- ③ 増減試験研究費割合がマイナス
 $8.5\% - \text{その割合} \times \frac{8.5}{30}$ (最低0%)

増減試験研究費割合に応じて、1%から14%の範囲に設定されています。

(3) 増減試験研究費割合

増減試験研究費割合とは、次の算式により計算した割合をいいます。

基本算式

$$\frac{\text{増減試験研究費}^{*05})}{\text{比較試験研究費}}$$

*05) 端数処理はありません。通常は割り切れないため、割り切れないまま使用します。

(4) 増減試験研究費

当期試験研究費の額から比較試験研究費の額を減算した金額であり、マイナスの金額が生じた場合は、増減試験研究費割合もマイナスとなります。

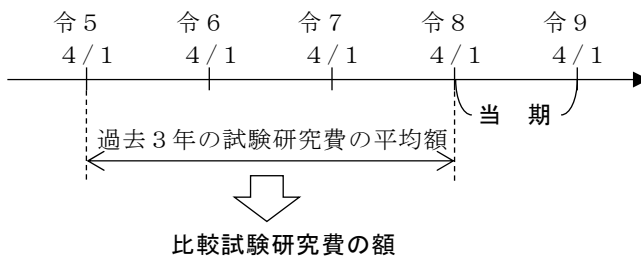
(5) 比較試験研究費の額

比較試験研究費の額とは、当期開始日前3年以内に開始した各事業年度の試験研究費の額の合計額をその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で、次の算式により計算します。

基本算式

$$\frac{\text{直近過去3年間の試験研究費の額の合計額}}{3}$$

<図解>



(6) 税額基準割合

総額制度に係る税額基準割合は、次の区分に応じた割合となります。

基本算式

- ① 増減試験研究費割合が±4%以下

25%

- ② 増減試験研究費割合が±4%超

増減試験研究費割合 > 4%

∴ 当期の調整前法人税額 × 25% + 当期の調整前法人税額 × ※

※ (増減試験研究費割合 - 4%) × 0.625

(小数点以下3位未満切捨、最高5%)

△増減試験研究費割合 < △4%

∴ 当期の調整前法人税額 × 25% - 当期の調整前法人税額 × ※

※ (0に満たない部分の割合 - 4%) × 0.625

(小数点以下3位未満切捨、最高5%)

(注) ±4%以下とは、△4%から+4%までのことをいい、±4%

超とは、それ以外(例、△5%や+5%が該当)をいいます。

次の資料により、当社（非中小企業者等）の当期における増減試験研究費割合を計算しなさい。

－資料－

事業年度	R 5.4.1 ～R 6.3.31	R 6.4.1 ～R 7.3.31	R 7.4.1 ～R 8.3.31	R 8.4.1 ～R 9.3.31
試験研究費の額	42,500,000円	43,200,000円	52,700,000円	56,600,000円

解答

(1) 総額制度に係る税額控除割合

① 当期試験研究費

56,600,000円

② 比較試験研究費

$$\frac{42,500,000 + 43,200,000 + 52,700,000}{3} = 46,133,333円$$

③ 増減試験研究費

①－②＝10,466,667円（マイナスの場合は、そのまま）

④ 増減試験研究費割合

$$\frac{③}{②} = 0.2268\dots$$

次の資料により、当社（非中小企業者等）の当期における増減試験研究費割合を計算しなさい。

－資料－

事業年度	R 5.4.1 ～R 6.3.31	R 6.4.1 ～R 7.3.31	R 7.4.1 ～R 8.3.31	R 8.4.1 ～R 9.3.31
試験研究費の額	42,500,000円	43,200,000円	52,700,000円	46,000,000円

解答

(1) 総額制度に係る税額控除割合

① 当期試験研究費

46,000,000円

② 比較試験研究費

$$\frac{42,500,000 + 43,200,000 + 52,700,000}{3} = 46,133,333円$$

③ 増減試験研究費

①－②＝△133,333（マイナスの場合は、そのまま）

④ 増減試験研究費割合

$$\frac{③}{②} = \triangle 0.0028\dots$$

次の資料により、当社（非中小企業者等）の当期における総額に係る税額控除割合を計算しなさい。

－資料－

事業年度	R 5.4.1 ～R 6.3.31	R 6.4.1 ～R 7.3.31	R 7.4.1 ～R 8.3.31	R 8.4.1 ～R 9.3.31
試験研究費の額	42,500,000円	43,200,000円	52,700,000円	56,600,000円

解答

(1) 総額制度に係る税額控除割合

- ① 当期試験研究費 56,600,000円
- ② 比較試験研究費 46,133,333円
- ③ 増減試験研究費 ①－②＝10,466,667円（マイナスの場合は、そのまま）
- ④ 増減試験研究費割合

$$\frac{\text{③}}{\text{②}} = 0.2268\dots$$

⑤ 税額控除割合

$$\text{④} > 12\% \quad \therefore 11.5\% + \left(\frac{\text{③}}{\text{②}} - 12\%\right) \times 0.375 = 0.15507\dots \text{（小数点以下3位未満切捨、最高14\%）} \rightarrow 0.14$$

次の資料により、当社（非中小企業者等）の当期における総額に係る税額控除割合を計算しなさい。

－資料－

事業年度	R 5.4.1 ～R 6.3.31	R 6.4.1 ～R 7.3.31	R 7.4.1 ～R 8.3.31	R 8.4.1 ～R 9.3.31
試験研究費の額	42,500,000円	43,200,000円	52,700,000円	46,000,000円

解答

(1) 総額制度に係る税額控除割合

- ① 当期試験研究費 46,000,000円
- ② 比較試験研究費 46,133,333円
- ③ 増減試験研究費 ①－②＝△133,333（マイナスの場合は、そのまま）
- ④ 増減試験研究費割合

$$\frac{\text{③}}{\text{②}} = \triangle 0.0028\dots$$

⑤ 税額控除割合

$$\text{④がマイナス} \quad \therefore 8.5\% + \frac{\text{③}}{\text{②}} \times \frac{8.5}{30} = 0.0841\dots$$

（小数点以下3位未満切捨、最低0%） → 0.084

設例 1-5

試験研究費総額に係る税額控除(1)

次の資料により、当社（非中小企業者等）の当期における総額に係る税額控除額を計算しなさい。なお、当期の調整前法人税額は69,600,000円である。

事業年度	R 5.4.1 ～R 6.3.31	R 6.4.1 ～R 7.3.31	R 7.4.1 ～R 8.3.31	R 8.4.1 ～R 9.3.31
試験研究費の額	42,500,000円	43,200,000円	52,700,000円	56,600,000円

解答

(1) 総額制度に係る税額控除割合

- ① 当期試験研究費 56,600,000円
- ② 比較試験研究費 46,133,333円
- ③ 増減試験研究費 10,466,667円（マイナスの場合は、そのまま）
- ④ 増減試験研究費割合 0.2268…
- ⑤ 税額控除割合 0.14

(2) 支出基準額

$$56,600,000 \times 0.14 = 7,924,000 \text{ 円}$$

(3) 税額基準額 (1)④ > 4% ∴ 69,600,000 × 25% + 69,600,000 × 0.05※ = 20,880,000円

$$\text{※ } (1)④ - 4\% \times 0.625 = 0.11679\cdots \text{ (小数点以下3位未満切捨、最高5\%)} \rightarrow 0.05$$

(4) 特別控除額

$$(2) < (3) \quad \therefore 7,924,000 \text{ 円 (別表一・法人税額の下控除)}$$

設例 1-6

試験研究費総額に係る税額控除(2)

次の資料により、当社（非中小企業者等）の当期における総額に係る税額控除額を計算しなさい。なお、当期の調整前法人税額は69,600,000円である。

事業年度	R 5.4.1 ～R 6.3.31	R 6.4.1 ～R 7.3.31	R 7.4.1 ～R 8.3.31	R 8.4.1 ～R 9.3.31
試験研究費の額	42,500,000円	43,200,000円	52,700,000円	46,000,000円

解答

(1) 総額制度に係る税額控除割合

- ① 当期試験研究費 46,000,000円
- ② 比較試験研究費 46,133,333円
- ③ 増減試験研究費 △133,333
- ④ 増減試験研究費割合 △0.0028…
- ⑤ 税額控除割合 0.084

(2) 支出基準額

$$46,000,000 \times 0.084 = 3,864,000 \text{ 円}$$

(3) 税額基準額

$$\triangle 0.0028\cdots \geq \triangle 4\%$$

$$\therefore 69,600,000 \times 25\% = 17,400,000 \text{ 円}$$

(4) 特別控除額

$$(2) < (3) \quad \therefore 3,864,000 \text{ 円 (別表一・法人税額の下控除)}$$

3. 特別試験研究費がある場合（措法42の4⑦）

(1) 制度の概要

青色申告法人の各事業年度において、特別試験研究費の額がある場合には、その事業年度の法人税額から、特別控除額を控除することができます。

この制度は、その事業年度に特別試験研究費の額がある場合に、その事業年度の所得に対する法人税額から次の金額の合計額（「特別研究税額控除限度額」といいます。）を控除することができる制度となっています。

なお、この特別研究税額控除限度額は、当期の調整前法人税額の10%相当額が限度とされています。

特別研究税額 控除限度額	① その事業年度の特別試験研究費の額のうち <u>特別試験研究機関等^{*06)}と共同して行う試験研究又は特別試験研究機関等に委託する試験研究に係る試験研究費の額の30%相当額</u>
	② その事業年度の特別試験研究費の額のうち <u>他の者と共同して行う試験研究又は他の者に委託する試験研究であって、革新的なもの又は国立研究開発法人等における研究開発の成果を実用化するために行うもの</u> に係る試験研究費の額として一定の金額の25% ^{*07)} 相当額
	③ その事業年度の特別試験研究費の額のうち①及び②の試験研究費の額以外の試験研究費の額の20% ^{*08)} 相当額

^{*06)} 国の試験研究機関、大学その他これらに準ずる者をいいます。

^{*07)} 控除率25%とされるものには、特別試験研究費の額のうち特定新事業開拓事業者、成果活用促進事業者との共同研究又は委託研究に係る一定の試験研究費の額があります。特定新事業開拓事業者とは、新事業開拓事業者のうち特定事業活動（自らの経営資源以外の経営資源を活用し、高い生産性が見込まれる事業を行うこと又は新たな事業の開拓を行うことを目指した事業活動をいいます。）を行い、又は行おうとする会社で一定の要件を満たすものをいいます。

^{*08)} 控除率20%とされるものには、「新規高度研究業務従事者」に対する人件費があります。

^{*09)} 契約又は協定は、その契約又は協定において、その試験研究に要する費用の分担及びその明細並びにその試験研究の成果の帰属及びその公表に関する事項が定められているものに限るなどとされています。なお、上記①30%を乗ずる特別試験研究費として、イ国の試験研究機関等又は大学等と共同して行う試験研究、ロ国の試験研究機関等又は大学等に委託する試験研究があり、上記③の20%を乗ずるものとして、その用途に係る対象者が少数である医薬品に関する試験研究があります。

(2) 特別控除額

特別試験研究費に係る税額控除制度に係る特別控除額は、次のとおり計算します。

基本算式

① 支出基準額

当期の上記箱図①×30%+当期の上記箱図②×25%+当期の上記箱図③×20%

② 税額基準額

当期の調整前法人税額×10%

③ 特別控除額

①と②のいずれか少ない方

(3) 特別試験研究費の額

特別試験研究費の額とは、試験研究費の額のうち一定の試験研究に係るもので契約又は協定^{*9)}に基づいて行われるものをいいます。

次の資料により、当社の当期における試験研究費の特別控除額を計算しなさい。

- (1) 当社が当期において支出した試験研究費の額は38,000,000円（大学と共同して行う特別試験研究費の額に該当するものが3,000,000円含まれている。）である。
- (2) 当期における総額に係る税額控除割合は、9%（増減試験研究費割合2%）であるものとする。
- (3) 当社の当期末における資本金の額は200,000,000円であり、当期の調整前法人税額（別表一②の金額）は20,880,000円である。

解答

1. 総額

(1) 支出基準額

$$(38,000,000 - 3,000,000) \times 9\% = 3,150,000\text{円}$$

(2) 税額基準額

$$20,880,000 \times 25\% = 5,220,000\text{円}$$

$$(3) (1) < (2) \quad \therefore 3,150,000\text{円}$$

2. 特別

(1) 支出基準額

$$3,000,000 \times 30\% = 900,000\text{円}$$

(2) 税額基準額

$$20,880,000 \times 10\% = 2,088,000\text{円}$$

$$(3) (1) < (2) \quad \therefore 900,000\text{円}$$

3. 特別控除額

$$3,150,000 + 900,000 = 4,050,000\text{円} \quad (\text{別表一・法人税額の下控除})$$

解説

特別試験研究費の額に係る支出基準額は、特別試験研究費のうち、特別試験研究機関等と共同して行う試験研究又は特別試験研究機関等に委託する試験研究の場合は30%、革新的なものに係る試験研究費の額として一定のものは25%、それ以外の特別試験研究費は20%の割合を乗ずることになります。

2 中小企業者等の特例（措法42の4④⑤⑥）

1. 制度の概要

中小企業者等（適用除外事業者に該当する場合を除きます。）の各事業年度（総額制度の適用を受ける事業年度を除きます*01）において、試験研究費の額がある場合には、その事業年度の法人税額から特別控除額を控除することができます。

適用要件

- ① 当社が中小企業者等に該当していること
- ② 当期に試験研究費の額があること*02

*01) 総額制度と中小企業者等の特例制度は、いずれかの制度を選択して適用することになります。

*02) 総額制度と同様に試験研究費の額があればよく、過去の実績に対して増加しているかどうかは問われていません。

2. 特別控除額

(1) 特別控除額

中小企業者等の特例に係る特別控除額は、次のとおり計算します。

基本算式

(1) 支出基準額

$(\text{当期の試験研究費の額} - \text{特別試験研究費の額}) \times \text{中小企業者等の特例制度に係る税額控除割合}$

(2) 税額基準額

$\text{当期の調整前法人税額} \times \text{税額基準割合}$

(3) 特別控除額

(1)と(2)のいずれか少ない方

(2) 税額控除割合

増減試験研究費割合を次のとおりに区分し、それぞれの区分による算出方法により計算される割合となります。なお、小数点以下3位未満切捨となります。

基本算式

① 増減試験研究費割合が12%超

$12\% + (\text{増減試験研究費割合} - 12\%) \times 0.375$ （最高17%）

② 増減試験研究費割合が12%以下

12%

試験研究費割合に応じて、12%から17%の範囲に設定されています。

(3) 税額基準割合

中小企業者等の特例に係る税額基準割合は、次の区分に応じた割合となります。

基本算式

① 増減試験研究費割合が12%超

35%

② 増減試験研究費割合が12%以下

25%

3. 制度の選択

総額制度と中小企業者等の特例制度は選択適用の関係にあります
が、その適用の選択は次のとおり行います。

区 分	適用する制度
中小企業者等の場合	中小企業者等の特例制度＋特別試験研究費制度
中小企業者等以外の 法人の場合	総額制度＋特別試験研究費制度

当社が中小企業者等に該当する場合には、規定上は総額制度を選択することも可能ですが、税額控除割合の設定との関係から中小企業者等の特例制度が必ず有利となります。したがって、中小企業者等の特例制度を適用することになります。

次の資料により、当社（中小企業者等）の当期における税額控除額を計算しなさい。なお、当期の調整前法人税額は42,960,000円であり、比較試験研究費の額は46,133,333円である。

－資料－

事業年度	R 5.4.1 ～R 6.3.31	R 6.4.1 ～R 7.3.31	R 7.4.1 ～R 8.3.31	R 8.4.1 ～R 9.3.31
試験研究費の額	42,500,000円	43,200,000円	52,700,000円	56,600,000円

解答

(1) 中小企業者等制度に係る税額控除割合

- ① 当期試験研究費 56,600,000円
- ② 比較試験研究費 46,133,333円
- ③ 増減試験研究費 10,466,667円（マイナスの場合は、そのまま）
- ④ 増減試験研究費割合

$$\frac{\text{③}}{\text{②}} = 0.2268\dots$$

⑤ 税額控除割合

$$\frac{\text{③}}{\text{②}} > 12\% \quad \therefore 12\% + \left(\frac{\text{③}}{\text{②}} - 12\%\right) \times 0.375 = 0.16007\dots \text{（小数点以下3位未満切捨、最高17\%）} \rightarrow 0.160$$

(2) 支出基準額

$$56,600,000 \times 0.160 = 9,056,000 \text{円}$$

(3) 税額基準額

$$42,960,000 \times 35\% = 15,036,000 \text{円}$$

(4) 特別控除額

$$(2) < (3) \quad \therefore 9,056,000 \text{円（別表一・法人税額の下控除）}$$

次の資料により、当社（中小企業者等）の当期における税額控除額を計算しなさい。なお、当期の調整前法人税額は42,960,000円であり、比較試験研究費の額は46,133,333円である。

－資料－

事業年度	R 5.4.1 ～R 6.3.31	R 6.4.1 ～R 7.3.31	R 7.4.1 ～R 8.3.31	R 8.4.1 ～R 9.3.31
試験研究費の額	42,500,000円	43,200,000円	52,700,000円	36,600,000円

解答

(1) 中小企業者等制度に係る税額控除割合

- ① 当期試験研究費 36,600,000円
 ② 比較試験研究費 46,133,333円
 ③ 増減試験研究費 $\Delta 9,533,333$ （マイナスの場合は、そのまま）

④ 増減試験研究費割合

$$\frac{\text{③}}{\text{②}} = \Delta 0.2066\dots$$

⑤ 税額控除割合

$$\frac{\text{③}}{\text{②}} \leq 12\% \quad \therefore 12\%$$

(2) 支出基準額

$$36,600,000 \times 12\% = 4,392,000 \text{円}$$

(3) 税額基準額

$$42,960,000 \times 25\% = 10,740,000 \text{円}$$

(4) 特別控除額

$$(2) < (3) \quad \therefore 4,392,000 \text{円 (別表一・法人税額の下控除)}$$

3 高水準型制度（措法42の4②③⑥）

1. 制度の概要

青色申告法人が、次の場合には、税額控除割合に一定の割合〔原則の税額控除割合×(試験研究費割合－10%)×0.5(10%上限)〕を加算することとされています。

当期の試験研究費の額が、平均売上金額の10%相当額を超える支出水準である場合

また、税額基準額の計算上、調整前法人税額×(試験研究費割合－10%)×2(小数点以下3位未満切捨、最高10%)を加算します(中小企業者等制度の35%の適用を受ける場合を除きます。)

2. 適用判定

(1) 判定

高水準型制度の適用判定は、次のとおり行います。

基本算式

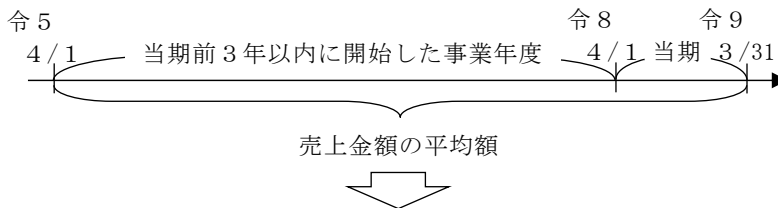
- ① 当期試験研究費
- ② 平均売上金額 $\frac{\text{当期以前4年間の売上金額の合計額}}{4}$
- ③ 試験研究費割合^{*01} $\frac{\text{当期の試験研究費の額}}{\text{平均売上金額}}$
- ④ 判定 ③>10% ∴ 適用あり

*01 端数処理はありません。通常は割り切れないため、割り切れないまま使用します。

(2) 平均売上金額

当期及び当期開始日前3年以内に開始した各事業年度の売上金額(営業外収益とされるものは除きます。)の平均額をいいます。

<図解>



当期を含む4年間の売上金額÷4

平均売上金額は、当期を含む4年間の売上金額の平均額です。

次の資料により、試験研究費の特別控除に係る高水準型制度の適用有無の判定を示しなさい。

当社が当期において支出し損金の額に算入された試験研究費の額は20,000,000円であり、当期における平均売上金額は160,000,000円である。

解答

- ① 当期試験研究費
20,000,000円
- ② 平均売上金額
160,000,000円
- ③ 試験研究費割合
 $\frac{\text{①}}{\text{②}}$
- ④ 判定
③ > 10% ∴ 適用あり

解説

試験研究費割合が10%を超える水準で支出されているか否かを判定します。

3. 特別控除額の計算

高水準型制度の適用がある場合の特別控除額は、次のとおり計算します。

基本算式

〈総額制度〉

(1) 判定

- ① 当期試験研究費
- ② 平均売上金額 $\frac{\text{当期以前4年間の売上金額の合計額}}{4}$
- ③ 試験研究費割合 $\frac{\text{当期の試験研究費の額}}{\text{平均売上金額}}$
- ④ 判定 ③ > 10% ∴ 適用あり

(3) 総額制度に係る税額控除割合

- ① 当期試験研究費
- ② 比較試験研究費
- ③ 増減試験研究費
- ④ 増減試験研究費割合
- ⑤ 税額控除割合

イ 増減試験研究費割合が12%超

- ① $11.5\% + (\text{④} - 12\%) \times 0.375$ (端数処理なし)
- ② $\frac{\text{①} \times (\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 0.5}{10\%}$ (端数処理なし、最高10%)
- ③ $\text{①} + \text{②}$ (小数点以下3位未満切捨、最高14%)

ロ 増減試験研究費割合が0%以上12%以下

- ① $11.5\% - (12\% - \text{④}) \times 0.25$ (端数処理なし、最低1%)
- ② $\frac{\text{①} \times (\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 0.5}{10\%}$ (端数処理なし、最高10%)
- ③ $\text{①} + \text{②}$ (小数点以下3位未満切捨)

(4) 支出基準額

(5) 税額基準額

- ① $\frac{\text{当期の調整前法人税額} \times 25\% + \text{当期の調整前法人税額} \times (\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 2}{10\%}$ (小数点以下3位未満切捨、最高10%)
- ② 増減試験研究費割合が±4%超
増減試験研究費割合 > 4%
∴ 当期の法人税額 × 25% + 当期の法人税額 × ※
※ $(\text{増減試験研究費割合} - 4\%) \times 0.625$
(小数点以下3位未満切捨、最高5%)

- ③ ①と②のいずれが多い方

(6) 特別控除額 (4)と(5)のいずれが少ない方

基本算式

〈中小企業者等制度〉

(1) 高水準制度の判定

① 当期試験研究費

② 平均売上金額 $\frac{\text{当期以前4年間の売上金額の合計額}}{4}$

③ 試験研究費割合 $\frac{\text{当期の試験研究費の額}}{\text{平均売上金額}}$

④ 判定 ③ > 10% ∴ 適用あり

(2) 中小企業者等制度に係る税額控除割合

① 当期試験研究費

② 比較試験研究費

③ 増減試験研究費

④ 増減試験研究費割合

⑤ 税額控除割合

イ 増減試験研究費割合が12%超

① $12\% + (\text{④} - 12\%) \times 0.375$ (端数処理なし)

② $\frac{\text{①} \times (\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 0.5}{10\%}$ (端数処理なし、最高)

③ $\frac{\text{①} + \text{②}}{\text{④}}$ (小数点以下3位未満切捨、最高17%)

ロ 増減試験研究費割合が12%以下

① 12%

② $\frac{\text{①} \times (\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 0.5}{10\%}$ (端数処理なし、最高)

③ $\frac{\text{①} + \text{②}}{\text{④}}$ (小数点以下3位未満切捨)

(3) 支出基準額

当期試験研究費の額 (特別試験研究費を控除) × 中小企業者等の特例制度に係る税額控除割合

(4) 税額基準額

① (2)⑤イの場合

当期の調整前法人税額 × 35%

② (2)⑤ロの場合

当期の調整前法人税額 × 25% + 当期の調整前法人税額 × $\frac{(\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 2}{10\%}$ (小数点以下3位未満切捨、最高)

(5) 特別控除額

(3)と(4)のいずれか少ない方

次の資料により、試験研究費の特別控除に係る高水準型制度による特別控除額を計算しなさい。

- (1) 当社（中小企業者等）の当期における損金の額に算入される試験研究費の額は40,000,000円である。増減試験研究費割合は12%以下である。
- (2) 当社の平均売上金額は335,000,000円と計算されている。
- (3) 当社の当期の調整前法人税額（別表一②の金額）は23,240,000円である。

解答

- (1) 高水準制度の判定

- ① 当期試験研究費 40,000,000円
- ② 平均売上金額 335,000,000円
- ③ 試験研究費割合 $\frac{40,000,000}{335,000,000}$
- ④ 判定 ③ > 10% ∴ 適用あり

- (2) 中小企業者等制度に係る税額控除割合

- ① 当期試験研究費 40,000,000円
- ② 税額控除割合

イ 増減試験研究費割合は12%以下 ∴ 12%

ロ イ × (試験研究費割合 - 10%) × 0.5 = 0.00116… (端数処理なし、最高10%)

ハ イ + ロ = 0.12116… (小数点以下3位未満切捨) → 0.121

- (3) 支出基準額

$$40,000,000 \times 0.121 = 4,840,000 \text{円}$$

- (4) 税額基準額

$$23,240,000 \times 25\% + 23,240,000 \times \ast 0.038 = 6,693,120 \text{円}$$

$$\ast \left(\frac{40,000,000}{335,000,000} - 10\% \right) \times 2 = 0.0388\cdots \text{ (小数点以下3位未満切捨、最高10\%)}$$

$$\rightarrow 0.038$$

- (5) 特別控除額

$$(3) < (4) \quad \therefore 4,840,000 \text{円}$$

解説

端数処理があるものないもの、また、端数処理の場所などをしっかり押さえる必要があります。

4 試験研究費の範囲（措法42の4⑨一、措通42の4(1)-1、3、4、5）

1. 試験研究費の額

試験研究費の額^{*01)}とは、製品の製造又は技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究のために要する一定の費用^{*02)}又は対価を得て提供する新たな役務の開発に係る試験研究として一定のもののために要する費用その他一定の費用で、具体的には次の費用をいいます。

(1) 試験研究費の額に含まれるもの

- ① 原材料費
- ② 人件費（専門的知識をもってその試験研究業務に専ら従事する者に係るもの。）
- ③ 経費
- ④ 委託試験研究費の額
- ⑤ 試験研究用減価償却資産の減価償却費（特別償却に係るものを含む。）^{*03)}
- ⑥ 試験研究用固定資産の通常行われる取替更新に基づく除却損、譲渡損等

(2) 試験研究費の額に含まれないもの

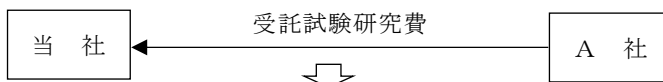
- ① 事務職員、守衛、運転手等のように試験研究に直接従事していない者に係る人件費
- ② 試験研究用減価償却資産に係る特別償却準備金の積立額
- ③ 試験研究用固定資産の災害、研究項目の廃止等に基づく臨時的、偶発的な除却損、譲渡損等

2. 試験研究費の額から控除するもの

試験研究費に充てるため、他の者から支払を受ける金額は、税額控除の対象となる試験研究費の額から控除する必要があります。具体的には、次のようなものがあります。

区分	内容
国庫補助金等	国等からその試験研究費に充てるため交付を受けた補助金（返還不要の確定した金額に限ります。） ^{*04)}
受託試験研究費	他の者から支払いを受ける委託試験研究費の額 ^{*05)}

<図解>



当社の試験研究費の額から控除します

当社が支出した試験研究費の額から、A社より受領した受託試験研究費の額を控除した金額が、当社における税額控除の対象額となります。

^{*01)} 損金算入される試験研究を行うために要する人件費（専門的知識をもって試験研究の業務に専ら従事する者に係るもの）及び経費の額などのほか、試験研究のために要する研究開発費として損金経理した金額のうち、棚卸資産若しくは固定資産（事業供用時において試験研究の用に供する固定資産を除きます。）の取得に要した金額とされるべき費用の額等が該当します。

^{*02)} 製品の製造又は技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究については、新たな知見を得るため又は利用可能な知見の新たな応用を考案するために行うものに限られます。

^{*03)} 試験研究用減価償却資産に係る試験研究費の額は、当期の損金の額に算入されるものに限られています。そのため、減価償却超過額等の損金不算入とされる金額は試験研究費の額に含まれません。

^{*04)} 試験研究用資産の国庫補助金等の圧縮記帳による損金算入額は、試験研究費の額に含まれます。

^{*05)} 委託試験研究費の額は、その委託試験研究費を支払った法人において税額控除の対象となるため、支払いを受けた法人の試験研究費の額から控除します。

次の資料により、当社の当期における試験研究費の特別控除額を計算しなさい。

- (1) 当社が当期において支出した試験研究費は60,100,000円であり、その内訳は次のとおりである。
- | | |
|-----------------|----------------|
| ① 原材料費 | 18,000,000円 |
| ② 人件費（専任研究員分） | 17,500,000円 |
| ③ 人件費（事務職員分） | 4,300,000円 |
| ④ 法定福利費（専任研究員分） | 2,500,000円 |
| ⑤ 法定福利費（事務職員分） | 1,800,000円 |
| ⑥ 経費 | 16,000,000円（注） |
- （注） このうちには、研究項目の廃止に基づく除却損が2,500,000円、B社に支払った委託研究費の額が4,000,000円含まれている。
- (2) (1)のほか、A社からの委託による試験研究に充てるため、A社から支払いを受けた委託研究費の額が6,000,000円ある。当社は、A社から支払いを受けた金額を当期の収益に計上している。
- (3) 当社の当期の調整前法人税額（別表一①の金額）は29,880,000円である。
- (4) 当社は、青色申告書を提出する中小企業者に該当する法人である。なお、税額控除割合は12%、税額基準割合は25%であるものとする。

解答

- (1) 当期試験研究費
 $60,100,000 - 4,300,000 - 1,800,000 - 2,500,000 - 6,000,000 = 45,500,000$ 円
- (2) 特別控除額
- ① 支出基準額
 $45,500,000 \times 12\% = 5,460,000$ 円
- ② 税額基準額
 $29,880,000 \times 25\% = 7,470,000$ 円
- ③ ① < ② ∴ 5,460,000円

解説

- ① 人件費（法定福利費を含みます。）は、専任研究員分のみが試験研究費に含まれます。また、研究項目の廃止に基づく除却損は、臨時的な経費であり試験研究費に含まれません。
- ② 当社が委託研究費を支払った場合には、その支払った金額は試験研究費の額に含まれますが、支払を受けた場合には、その支払いを受けた金額は当社の試験研究費の額から控除する必要があります。

5 まとめ

1. 総額制度

基本算式（高水準型制度を除きます。以下同じ。）

(1) 判定

所得が前期の所得以下の一定の事業年度を除き、イ継続雇用者給与等支給額がその継続雇用者比較給与等支給額を超えること、口国内設備投資額が減価償却費の総額の30%を超えること、の要件のいずれかに該当すること

(2) 支出基準額

当期試験研究費の額（特別試験研究費を控除）×総額制度に係る税額控除割合

(3) 税額基準額

① 増減試験研究費割合が±4%以下

25%

② 増減試験研究費割合が±4%超

増減試験研究費割合 > 4%

∴ 当期の調整前法人税額×25%＋当期の調整前法人税額×※
※（増減試験研究費割合－4%）×0.625

（小数点以下3位未満切捨、最高5%）

△増減試験研究費割合 < △4%

∴ 当期の調整前法人税額×25%－当期の調整前法人税額×※
※（0に満たない部分の割合－4%）×0.625

（小数点以下3位未満切捨、最高5%）

(4) 特別控除額

(2)と(3)のいずれか少ない方

2. 中小企業者等の特例制度

基本算式

(1) 支出基準額

当期試験研究費の額（特別試験研究費を控除）×中小企業者等の特例制度に係る税額控除割合

(2) 税額基準額

当期の調整前法人税額×25%（又は35%）

(3) 特別控除額

(1)と(2)のいずれか少ない方

3. 特別試験研究費制度

基本算式

(1) 支出基準額

国の試験研究機関、大学等の特別試験研究費の額×30%+他の者と共同又は委託して行う試験研究であって、革新的なもの×25%+その他の特別試験研究費の額×20%

(2) 税額基準額

当期の調整前法人税額×10%

(3) 特別控除額

(1)と(2)のいずれか少ない方

4. 高水準型制度

基本算式

〈総額制度〉

(1) 判定

(2) 高水準制度の判定

- ① 当期試験研究費
- ② 平均売上金額
- ③ 試験研究費割合
- ④ 判定 ③>10% ∴ 適用あり

(3) 総額制度に係る税額控除割合

- ① 当期試験研究費
- ② 比較試験研究費
- ③ 増減試験研究費
- ④ 増減試験研究費割合
- ⑤ 税額控除割合

イ 増減試験研究費割合が12%超

- ① $11.5\% + (\text{④} - 12\%) \times 0.375$ (端数処理なし)
- ② $\text{①} \times (\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 0.5$ (端数処理なし、最高10%)
- ③ $\text{①} + \text{②}$ (小数点以下3位未満切捨、最高14%)

ロ 増減試験研究費割合が0%以上12%以下

- ① $11.5\% - (12\% - \text{④}) \times 0.25$ (端数処理なし、~~最低1%~~)
- ② $\text{①} \times (\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 0.5$ (端数処理なし、最高10%)
- ③ $\text{①} + \text{②}$ (小数点以下3位未満切捨)

(4) 支出基準額

(5) 税額基準額

- ① 当期の調整前法人税額×25%+当期の調整前法人税額×(試験研究費割合-10%)×2 (小数点以下3位未満切捨、最高10%)

② 増減試験研究費割合が±4%超

増減試験研究費割合 > 4%

∴ 当期の調整前法人税額×25%+当期の調整前法人税額×※

※ (増減試験研究費割合-4%)×0.625

(小数点以下3位未満切捨、最高5%)

③ ①と②のいずれが多い方

(6) 特別控除額

(4)と(5)のいずれが少ない方

基本算式

〈中小企業者等制度〉

(1) 高水準制度の判定

① 当期試験研究費

② 平均売上金額 $\frac{\text{当期以前4年間の売上金額の合計額}}{4}$

③ 試験研究費割合 $\frac{\text{当期の試験研究費の額}}{\text{平均売上金額}}$

④ 判定 ③ > 10% ∴ 適用あり

(2) 中小企業者等制度に係る税額控除割合

① 当期試験研究費

② 比較試験研究費

③ 増減試験研究費

④ 増減試験研究費割合

⑤ 税額控除割合

イ 増減試験研究費割合が12%超

① $12\% + (\text{④} - 12\%) \times 0.375$ (端数処理なし)

② $\frac{\text{①} \times (\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 0.5}{10\%}$ (端数処理なし、最高)

③ $\text{①} + \text{②}$ (小数点以下3位未満切捨、最高17%)

ロ 増減試験研究費割合が12%以下

① 12%

② $\frac{\text{①} \times (\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 0.5}{10\%}$ (端数処理なし、最高)

③ $\text{①} + \text{②}$ (小数点以下3位未満切捨)

(3) 支出基準額

当期試験研究費の額 (特別試験研究費を控除) × 中小企業者等の特例制度に係る税額控除割合

(4) 税額基準額

① (2)⑤イの場合

当期の法調整前人税額 × 35%

② (2)⑤ロの場合

当期の調整前法人税額 × 25% + 当期の調整前法人税額 × $\frac{(\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 2}{10\%}$ (小数点以下3位未満切捨、最高)

(5) 特別控除額

(3)と(4)のいずれか少ない方

資産取得の特別控除

資産取得の特別控除制度は、法人の設備投資を促進するために設けられた租税特別措置法上の税額控除制度です。政策目的に合致する資産を取得した場合に、その取得価額の一定割合分の税額控除を認める制度です。

このSectionでは、資産取得の特別控除を学習します。

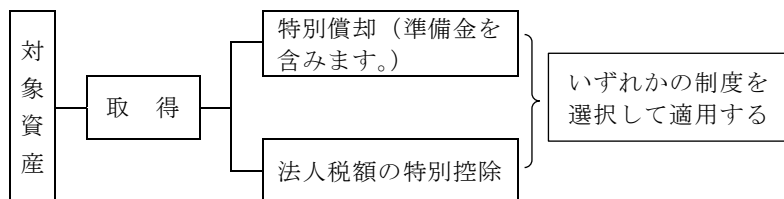
1 資産取得の特別控除の概要

資産取得の特別控除のうち、学習上重要性のある規定は次のとおりです。

- (1) 中小企業者等の機械等の特別控除
- (2) 特定経営力向上設備等の特別控除

これらの規定は適用対象となる法人の範囲は異なりますが、対象資産が中小企業者等の機械等の特別償却制度等と同様のものであり、その法人の規模に応じていずれかの制度を選択して適用することになります。

<図解>



2 中小企業者等の機械等の特別控除（措法42の6②、措令27の6⑦）

1. 制度の概要

特定中小企業者等が、新品の特定機械装置等を取得等し、事業の用に供した場合において、特別償却の適用を受けないときは、供用年度の法人税額から特別控除額を控除します。

- (1) 対象法人
特定中小企業者等であること（適用除外事業者を除きます。）
- (2) 対象資産
新品の特定機械装置等を取得等し、事業供用すること
- (3) 選択適用
特別償却の適用を受けないこと

(注) 特定中小企業者等とは、中小企業者等に該当し、かつ、資本金の額が3,000万円以下の法人をいいます。なお、特定中小企業者等に該当するか否かの判定は、事業供用日の現況によります。

2. 対象資産の範囲^{*01)} (措法42の6①、措令27の6③⑤)

^{*01)} 対象資産の範囲は特別償却の場合と同じです。

対象資産である特定機械装置等とは、新品の機械装置等で次のものをいいます。なお、中小企業者等の機械等の特別償却の対象資産と同様です。

- (1) 取得価額が160万円以上の機械及び装置
- (2) 取得価額が70万円以上のソフトウェアのうち一定のもの
- (3) 取得価額が120万円以上の工具のうち一定のもの
- (4) その他一定のもの

3. 特別控除額

中小企業者等の機械等の特別控除の適用を受ける場合の特別控除額は、次のように計算します。

基本算式

- (1) 税額控除限度額
特定機械装置等の取得価額の合計額 × 7%
- (2) 税額基準額
当期の調整前法人税額 × 20%
- (3) 特別控除額
(1)と(2)のいずれか少ない方

なお、特別償却不足額の繰越しの規定との関係から、控除不足額(税額控除限度額のうち税額基準額を超えるため控除しきれない金額=繰越税額控除限度超過額)については1年間の繰越しが認められています。

次の資料により、当社の当期における法人税額の特別控除額を計算しなさい。

- (1) 当社は、令和8年7月1日に新品の機械及び装置A(法定耐用年数6年のものである。)を19,400,000円で取得し、取得後直ちに事業の用に供している。なお、当社は特別償却と特別控除の選択適用ができる資産については、特別控除を選択することとしている。
- (2) 当社の当期における調整前法人税額(別表一②の金額)は9,088,000円である。
- (3) 当社は設立以来、資本金の額が30,000,000円(当社の株主に法人株主はいない。)の青色申告書を提出する法人である。

解答

- (1) 税額控除限度額
 $19,400,000 \times 7\% = 1,358,000$ 円
- (2) 税額基準額
 $9,088,000 \times 20\% = 1,817,600$ 円
- (3) (1) < (2) \therefore 1,358,000円

3 特定経営力向上設備等の特別控除(措法42の12の4②③④)

1. 制度の概要

青色申告書を提出する中小企業者等で中小企業等経営強化法の経営力向上計画の認定を受けたものが、特定経営力向上設備等を事業の用に供した場合において、特別償却の適用を受けないときは、供用年度の法人税額から特別控除額を控除します。

(1) 対象法人

中小企業者等で中小企業等経営強化法の経営力向上計画の認定を受けたもの（適用除外事業者に該当する場合を除きます。）

(2) 対象資産

新品の特定経営力向上設備等を取等し、事業供用すること

2. 対象資産の範囲

対象資産である特定経営力向上設備等とは、生産性向上設備、収益力強化設備、経営資源集約化設備又はデジタル化設備に該当するもの*01)のうち次のものをいいます。

*01) 対象資産の範囲は特別償却の場合と同じです。

- (1) 取得価額が160万円以上の機械及び装置
- (2) 取得価額が70万円以上のソフトウェア
- (3) 取得価額が30万円以上の器具備品又は工具
- (4) 取得価額が60万円以上の建物附属設備
- (5) その他一定のもの

3. 特別控除額

対象資産が通常の特等機械装置等又は特定経営力向上設備等により、適用対象法人及び控除割合が異なります。

対象資産	法人の区分	適用の有無	控除割合
通常の 特定機械装置等	下記以外の 中小企業者等	なし	—
	資本金が3,000万円 以下の中小企業者等	あり	7%
適用対象法人が 取得した特定経 営力向上設備等	下記以外の 中小企業者等	あり	7%
	資本金が3,000万円 以下の中小企業者等	あり	10%

特定経営力向上設備等の特別控除の適用を受ける場合の特別控除額は、次のように計算します。

基本算式

- (1) 税額控除限度額
特定経営力向上設備等の取得価額の合計額×7%（又は10%）
- (2) 税額基準額
当期の調整前法人税額×20%
- (3) 特別控除額
(1)と(2)のいずれか少ない方

なお、特別償却不足額の繰越しの規定との関係から、控除不足額（税額控除限度額のうち税額基準額を超えるため控除しきれない金額）については1年間の繰越しが認められています。

次の資料により、当社の当期における法人税額の特別控除額を計算しなさい。

- (1) 当社（中小企業等経営強化法の経営力向上計画の認定を受けている。）は、令和8年7月1日に新品の機械及び装置A（法定耐用年数6年のものである。特定経営力向上設備等に該当する。）を19,400,000円で取得し、取得後直ちに事業の用に供している。なお、当社は特別償却と特別控除の選択適用ができる資産については、特別控除を選択することとしている。
- (2) 当社の当期における調整前法人税額（別表一②の金額）は8,160,000円である。
- (3) 当社は設立以来、資本金の額が100,000,000円（当社の株主に法人株主はいない。）の青色申告書を提出する法人（適用除外事業者には該当しない。）である。

解答

- (1) 税額控除限度額
 $19,400,000 \times 7\% = 1,358,000$ 円
- (2) 税額基準額
 $8,160,000 \times 20\% = 1,632,000$ 円
- (3) (1) < (2) $\therefore 1,358,000$ 円

次の資料により、当社の当期における法人税額の特別控除額を計算しなさい。

- (1) 当社（中小企業等経営強化法の経営力向上計画の認定を受けている。）は、令和8年7月1日に新品の機械及び装置A（法定耐用年数6年のものである。特定経営力向上設備等に該当する。）を19,400,000円で取得し、取得後直ちに事業の用に供している。なお、当社（適用除外事業者に該当しない。）は、特別償却と特別控除の選択適用ができる資産については、特別控除を選択することとしている。
- (2) 当社の当期における調整前法人税額（別表一②の金額）は8,160,000円である。
- (3) 当社は設立以来、資本金の額が30,000,000円（当社の株主に法人株主はいない。）の青色申告書を提出する法人である。

解答

- (1) 税額控除限度額
 $19,400,000 \times 10\% = 1,940,000$ 円
- (2) 税額基準額
 $8,160,000 \times 20\% = 1,632,000$ 円
- (3) (1) > (2) $\therefore 1,632,000$ 円

解説

特定経営力向上設備等に該当する場合には、当社が中小企業者等であれば、特別控除の適用を受けることができ、当社の資本金が3,000万円以下であれば、さらに、控除割合も7%でなく、10%となります。

給与等の支給額が増加した場合の特別控除

雇用情勢は改善しましたが、給与所得者の平均給与額は大企業等を除き、増加しない傾向にあります。このような状況の中、個人所得の拡大を図るため、法人の労働分配の増加を促すことを目的として、法人が支給する給与等が増加した場合に、増加額に対して一定割合の税額控除を認める制度（所得拡大促進税制）が設けられています。このSectionでは、給与等の支給額が増加した場合の特別控除制度を学習します。

1 制度の概要（措法42の12の5）

1. 適用要件

青色申告法人が各事業年度において、国内雇用者に対して給与等を支給する場合において、次の要件を満たすときは、その事業年度の調整前法人税額から特別控除額を控除します。

〈中小企業者等の場合〉（適用除外事業者に該当する場合は除きます。）

適用要件

$$\frac{\text{雇用者給与等支給額} - \text{比較雇用者給与等支給額}}{\text{比較雇用者給与等支給額}} \geq 1.5\%$$

〈中小企業者等以外の場合〉従業員数2,000人以下の中堅企業の場合^{*01}

適用要件

$$\frac{\text{継続雇用者給与等支給額} - \text{継続雇用者比較給与等支給額}}{\text{継続雇用者比較給与等支給額}} \geq 4\%$$

^{*01}従業員数2,000人超の場合は、**税制大綱**によると**廃止**となっています。

2. 雇用者給与等支給額

適用年度の損金の額に算入される国内雇用者^{*02}に対する給与等の支給額（その給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額（雇用安定助成金額を除く。）を控除した金額）をいいます。

^{*02}法人の使用人（特殊関係使用人及び使用人兼務役員を除きます。）のうち国内事業所に勤務する雇用者をいいます。

3. 比較雇用者給与等支給額

適用年度の前事業年度の損金の額に算入される国内雇用者に対する給与等の支給額（その給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額（雇用安定助成金額を除く。）を控除した金額）をいいます。

4. 国内雇用者

法人の使用人のうちその法人の有する国内の事業所に勤務する雇用者として一定のものに該当するものをいいます。

5. 継続雇用者給与等支給額

継続雇用者（法人の適用年度及びその前事業年度の期間内の各月分のその法人の給与等の支給を受けた国内雇用者として一定のものをいう。）に対するその適用年度の給与等の支給額（その給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額（一定のものを除く。）を控除した金額）として一定の金額をいいます。

6. 継続雇用者比較給与等支給額

法人の継続雇用者に対する前事業年度の給与等の支給額として一定の金額をいいます。

7. 特別控除額

給与等の支給額が増加した場合の特別控除は、次の算式により計算した金額となります。

〈中小企業者等の場合〉

基本算式

① 税額控除限度額

控除対象雇用者給与等支給増加額 × 15%^{※1※2※3}

② 税額基準額 当期の調整前法人税額 × 20%

③ 特別控除額 ①と②のいずれか少ない方 → 給与等増加の特別控除

(別表一・法人税額の下控除)

④ ② > ③の場合 「② - ③」の金額の5年間の繰越しが可能

※1 次の場合には、上記割合に15%加算

$$\frac{\text{雇用者給与等支給額} - \text{比較雇用者給与等支給額}}{\text{比較雇用者給与等支給額}} \geq 2.5\%$$

~~※2 次の場合には、上記割合に10%加算~~

~~$$\frac{\text{損金算入教育訓練費の額} - \text{比較教育訓練費の額}}{\text{比較教育訓練費の額}} \geq 5\% \text{ かつ}$$~~

~~$$\frac{\text{損金算入教育訓練費の額}}{\text{雇用者給与等支給額}} \geq 0.05\%$$~~

※2 次の場合には、上記割合に5%加算

~~当期中にくるみん認定、くるみんプラス認定若しくはえるぼし認定(2段階目以上)を取得したこと、又は当期終了の時に於いて、プラチナくるみん認定、プラチナくるみんプラス認定若しくはプラチナえるぼし認定、くるみん認定若しくはえるぼし認定(2段階目)を取得していること。~~

(注1) 控除対象雇用者給与等支給増加額

雇用者給与等支給額 - 比較雇用者給与等支給額

≦ 雇用者給与等支給額 (雇用安定助成金額を控除した金額) -

比較雇用者給与等支給額 (雇用安定助成金額を控除した金額)

∴ いずれか少

~~(注2) 教育訓練費とは、法人がその国内雇用者の職務に必要な技術又は知識を習得させ、又は向上させるために支出する費用で次のものをいいます。~~

~~① 法人がその国内雇用者に対して教育、訓練、研修、講習その他これらに類するもの(以下「教育訓練等」という。)を自ら行う場合~~

~~② 教育訓練等のために講師又は指導者(その法人の役員又は使用人である者を除く。)に対して支払う報酬等の費用~~

~~ロ 教育訓練等のために施設、設備その他の資産を賃借する場合におけるその賃借に要する費用等~~

~~② 法人から委託を受けた他の者が教育訓練等を行う場合その教育訓練等のために当該他の者に対して支払う費用~~

~~③ 法人がその国内雇用者を他の者が行う教育訓練等に参加させる場合~~

~~当該他の者に対して支払う授業料等の費用~~

~~(注3) 比較教育訓練費の額~~

~~法人の適用年度開始の前日1年以内に開始した各事業年度の損金算入される教育訓練費の額の合計額をその各事業年度の数で除して計算した金額をいいます。~~

(注3) くるみん（次世代育成支援対策推進法に基づくくるみん認定等）

「次世代育成支援対策推進法」に基づき、企業が労働者の仕事と子育ての両立に関する「一般事業主行動計画」を策定し、行動計画に定めた目標を達成したなど一定の基準を満たした場合に、申請することにより、厚生労働大臣の認定を受けることができる制度。さらに、認定を受けた企業が、より高い水準の取組を行い一定の要件を満たすと、特例認定（プラチナくるみん認定）を受けることができるほか、不妊治療と仕事の両立に係る「プラス認定」もあります。

(注4) えるぼし（女性の職業生活における活躍の推進に関する法律に基づくえるぼし認定等）

「女性の職業生活における活躍の推進に関する法律」に基づき、企業が女性の活躍に関する「一般事業主行動計画」を策定し、取組の実施状況が優良であるなどの一定の要件を満たした場合に厚生労働大臣の認定を受けることができる制度。さらに、えるぼし認定を受けた企業のうち、一般事業主行動計画の目標達成や女性の活躍推進に関する取組の実施状況が特に優良である等の一定の要件を満たした場合は、特例認定（プラチナえるぼし認定）を受けることができます。

(注5) 繰越税額控除限度超過額を有するとき

繰越税額控除限度超過額とは、法人の適用年度開始の日前5年以内に開始した各事業年度（適用年度まで連続して青色申告書の提出をしている場合の各事業年度に限ります。）における中小企業者等税額控除限度額のうち、控除をしてもなお控除しきれない金額（既に前期までに控除された金額については除かれます。）の合計額をいいます。

青色申告書を提出する法人の各事業年度（一定の事業年度を除きます。）において、その法人の雇用者給与等支給額がその比較雇用者給与等支給額を超える場合において、繰越税額控除限度超過額を有するときは、当該事業年度の所得に対する調整前法人税額から、当該繰越税額控除限度超過額に相当する金額を控除します。

この場合において、その法人のその事業年度における繰越税額控除限度超過額がその法人の当該事業年度の所得に対する調整前法人税額の20%相当額を超えるときは、その控除を受ける金額は、20%相当額を限度とします。

〈中小企業者等以外の場合〉従業員数2,000人以下⁺⁰²の中堅企業の場合

基本算式

① 税額控除限度額

控除対象雇用者給与等支給増加額 × 10%^{※1※2} ~~※3~~

② 税額基準額

当期の調整前法人税額 × 20%

③ 特別控除額

①と②のいずれか少ない方 → 給与等増加の特別控除

(別表一・法人税額の下控除)

※1 次の区分に応じ、上記割合にそれぞれの割合を加算

$$\frac{\text{継続雇用者給与等支給額} - \text{継続雇用者比較給与等支給額}}{\text{継続雇用者比較給与等支給額}} \geq 5\% \quad \therefore 5\%$$
$$\geq 6\% \quad \therefore 15\%$$

~~※2 次の場合には、上記割合に5%加算~~

~~$$\frac{\text{損金算入教育訓練費の額} - \text{比較教育訓練費の額}}{\text{比較教育訓練費の額}} \geq 10\% \quad \text{かつ}$$~~

~~$$\frac{\text{損金算入教育訓練費の額}}{\text{雇用者給与等支給額}} \geq 0.05\%$$~~

※2 次の場合には、上記割合に5%加算

~~当期中に~~えるぼし認定（3段階目）~~を取得したこと、又は当期終了時において、~~
プラチナくるみん認定若しくはプラチナえるぼし認定を取得していること。

2 まとめ

〈中小企業者等の場合〉

基本算式

(1) 判定

$$\frac{\text{雇用者給与等支給額} - \text{比較雇用者給与等支給額}}{\text{比較雇用者給与等支給額}} \geq 1.5\% \quad \therefore \text{適用あり}$$

(2) 特別控除額

① 税額控除限度額

$$\text{控除対象雇用者給与等支給増加額} \times 15\% \text{ ※1 ※2 ※3}$$

② 税額基準額 当期の調整前法人税額 $\times 20\%$

③ 特別控除額 ①と②のいずれか少ない方 \rightarrow 給与等増加の特別控除

(別表一・法人税額の下控除)

④ ② > ③の場合 「②-③」の金額の5年間の繰越しが可能

※1 次の場合には、上記割合に15%加算

$$\frac{\text{雇用者給与等支給額} - \text{比較雇用者給与等支給額}}{\text{比較雇用者給与等支給額}} \geq 2.5\%$$

~~※2 次の場合には、上記割合に10%加算~~

$$\frac{\text{損金算入教育訓練費の額} - \text{比較教育訓練費の額}}{\text{比較教育訓練費の額}} \geq 5\% \text{ かつ}$$

$$\frac{\text{損金算入教育訓練費の額}}{\text{雇用者給与等支給額}} \geq 0.05\%$$

※2 次の場合には、上記割合に5%加算

~~当期中に「くるみん認定、くるみんプラス認定若しくはえるぼし認定（2段階目以上）」を取得したこと、又は当期終了の時に「プラチナくるみん認定、プラチナくるみんプラス認定若しくはプラチナえるぼし認定、くるみん認定、若しくはえるぼし認定（2段階目）」を取得していること。~~

〈中小企業者等以外の場合〉従業員数2,000人以下の中堅企業の場合

基本算式

(1) 判定

$$\frac{\text{継続雇用者給与等支給額} - \text{継続雇用者比較給与等支給額}}{\text{継続雇用者比較給与等支給額}} \geq 4\%$$

∴ 適用あり

(2) 特別控除額

① 税額控除限度額

$$\text{控除対象雇用者給与等支給増加額} \times 10\%^{※1 ※ 2 ※ 3}$$

② 税額基準額

$$\text{当期の調整前法人税額} \times 20\%$$

③ 特別控除額

①と②のいずれか少ない方 → 給与等増加の特別控除

(別表一・法人税額の下控除)

※1 次の区分に応じ、上記割合にそれぞれの割合を加算

$$\frac{\text{継続雇用者給与等支給額} - \text{継続雇用者比較給与等支給額}}{\text{継続雇用者比較給与等支給額}} \geq 5\% \quad \therefore 5\%$$
$$\geq 6\% \quad \therefore 15\%$$

~~※2 次の場合には、上記割合に5%加算~~

~~$$\frac{\text{損金算入教育訓練費の額} - \text{比較教育訓練費の額}}{\text{比較教育訓練費の額}} \geq 10\% \quad \text{かつ}$$~~
~~$$\frac{\text{損金算入教育訓練費の額}}{\text{雇用者給与等支給額}} \geq 0.05\%$$~~

※2 次の場合には、上記割合に5%加算

~~当期中に~~えるぼし認定(3段階目) ~~を取得したこと、又は当期終了時に~~
~~いて~~、プラチナくるみん認定若しくはプラチナえるぼし認定を取得して
いること。

次の資料により、当社（適用除外事業者に該当しない。）の当期における法人税額の特別控除額を計算しなさい。

- (1) 当社の当期における給与等支給額は455,400,000円である。また、前期における給与等支給額は402,500,000円であった。
- (2) 当社の当期における調整前法人税額（別表一②の欄に記載されている金額）は70,800,000円である。
- (3) 当社は、青色申告書を提出する中小企業者である。

解答

- (1) 判定

$$\frac{455,400,000 - 402,500,000}{402,500,000} = 13.1\cdots\% \geq 1.5\%$$

∴ 適用あり

- (2) 特別控除額

- ① 税額控除限度額

$$(455,400,000 - 402,500,000) \times 30\%^{\ast} = 15,870,000\text{円}$$

$$\ast 13.1\cdots\% \geq 2.5\% \quad \therefore 30\%$$

- ② 税額基準額

$$70,800,000 \times 20\% = 14,160,000\text{円}$$

- ③ 特別控除額

$$\text{①} > \text{②} \quad \therefore 14,160,000\text{円}$$

次の資料により、当社の当期における法人税額の特別控除額を計算しなさい。

- (1) 当社の当期における給与等支給額は455,400,000円である。また、前期における給与等支給額は402,500,000円であった。なお、前期首から当期末まで、雇用者に変動は生じていない。
- (2) 当社の当期における調整前法人税額（別表一②の欄に記載されている金額）は74,240,000円である。
- (3) 当社は、青色申告書を提出する法人（常時使用する従業員数は2,000人以下である。）であるが、中小企業者に該当しない。

解答

- (1) 判定

$$\frac{455,400,000 - 402,500,000}{402,500,000} = 13.1\cdots\% \geq 4\%$$

∴ 適用あり

- (2) 特別控除額

- ① 税額控除限度額

$$(455,400,000 - 402,500,000) \times 25\%^{\ast} = 13,225,000\text{円}$$

$$\ast 13.1\cdots\% \geq 6\% \quad \therefore 25\%$$

- ② 税額基準額

$$74,240,000 \times 20\% = 14,848,000\text{円}$$

- ③ 特別控除額

$$\textcircled{1} < \textcircled{2} \quad \therefore 13,225,000\text{円}$$

次の資料により、当社（適用除外事業者には該当しない。）の当期における法人税額の特別控除額を計算しなさい。

- (1) 当社の当期における給与等支給額は455,400,000円である。また、前期における給与等支給額は402,500,000円であった。
- (2) 当社の当期における調整前法人税額（別表②の欄に記載されている金額）は70,800,000円である。
- (3) 当社は、青色申告書を提出する中小企業者である。
- (4) 当社の教育訓練費は、当期において5,000,000円、前期において4,000,000円、前々期において3,000,000円、前々々期において2,000,000円である。

解答

(1) 判定

$$= \frac{455,400,000 - 402,500,000}{402,500,000} = 13.1\% \geq 1.5\%$$

∴ 適用あり

(2) 特別控除額

① 税額控除限度額

$$= (455,400,000 - 402,500,000) \times 40\%^{*1-2} = 21,160,000\text{円}$$

$$*1 \quad 13.1\% \geq 2.5\%$$

$$*2 \quad = \frac{5,000,000 - 4,000,000}{4,000,000} = 25\% \geq 5\% \quad \text{か}$$

$$= \frac{5,000,000}{455,400,000} = 1.09\% \geq 0.05\%$$

∴ 40%

② 税額基準額

$$70,800,000 \times 20\% = 14,160,000\text{円}$$

③ 特別控除額

$$① > ② \quad \therefore 14,160,000\text{円}$$

~~次の資料により、当社の当期における法人税額の特別控除額を計算しなさい。~~

- (1) ~~当社の当期における給与等支給額は455,400,000円である。また、前期における給与等支給額は402,500,000円であった。なお、前期首から当期末まで、雇用者に変動は生じていない。~~
- (2) ~~当社の当期における調整前法人税額（別表②の欄に記載されている金額）は74,240,000円である。~~
- (3) ~~当社は、青色申告書を提出する法人（常時使用する従業員数は2,000人以下である。）であるが、中小企業者に該当しない。~~
- (4) ~~当社の教育訓練費は、当期において5,000,000円、前期において3,500,000円、前々期において3,000,000円、前々々期において2,000,000円である。~~

解答

(1) ~~判定~~

$$\frac{455,400,000 - 402,500,000}{402,500,000} = 13.1\% \geq 3\% \quad \therefore \text{適用あり}$$

(2) ~~特別控除額~~

① ~~税額控除限度額~~

$$(455,400,000 - 402,500,000) \times 30\% \text{※1、2} = 15,870,000\text{円}$$

$$\text{※1 } 13.1\% \geq 4\%$$

$$\text{※2 } \frac{5,000,000 - 3,500,000}{3,500,000} = 42.8\% \geq 10\% \quad \text{か}$$

$$\frac{5,000,000}{455,400,000} = 1.09\% \geq 0.05\%$$

$$\therefore 30\%$$

② ~~税額基準額~~

$$74,240,000 \times 20\% = 14,848,000\text{円}$$

③ ~~特別控除額~~

$$\text{①} > \text{②} \quad \therefore 14,848,000\text{円}$$

次の資料により、試験研究費の特別控除を計算しなさい。

(1) 当社（資本金4億円）が当期において支出した試験研究費の額は次のとおりであり、当期における平均売上金額は840,000,000円である。なお、当期の所得金額は前期の所得金額以下であるため、試験研究費の特別控除の適用はある。

① 原材料費	21,000,000円
② 人件費（専任研究員分）	15,300,000円
③ 人件費（事務職員分）	3,200,000円
④ 人件費（事務職兼研究職の兼任者分）	6,300,000円（うち研究職分4,800,000円）
⑤ 経費	14,600,000円（注）

(注) このうちには、通常の見直し更新に基づく除却損が1,300,000円、B社に支払った委託研究費の額が3,000,000円含まれている。

(2) C社から試験研究を受託し、收受した金額が12,000,000円あり、収益に計上されている。

(3) 当社の最近の各事業年度における試験研究費の額は、次のとおりである。

事業年度	試験研究費の額
令和3年4月1日～令和4年3月31日	17,000,000円
令和4年4月1日～令和5年3月31日	18,000,000円
令和5年4月1日～令和6年3月31日	38,000,000円
令和6年4月1日～令和7年3月31日	41,000,000円
令和7年4月1日～令和8年3月31日	35,000,000円

(3) 当社の当期の調整前法人税額（別表一①の金額）は76,560,000円である。

答案用紙

1. 総額

(1) 高水準制度の判定

① 当期試験研究費

② 平均売上金額

③ 試験研究費割合

④ 判定

(2) 総額制度に係る税額控除割合

① 当期試験研究費

② 比較試験研究費

③ 増減試験研究費

④ 増減試験研究費割合

⑤ 税額控除割合

(2) 特別控除額

解答

1. 総額

(1) 高水準制度の判定

① 当期試験研究費

$$21,000,000 + 15,300,000 + 14,600,000 - 12,000,000 = 38,900,000 \text{円} \text{①}$$

② 平均売上金額 840,000,000円

③ 試験研究費割合

$$\frac{38,900,000}{840,000,000} \text{①}$$

④ 判定 ③ ≤ 10% ∴ 適用なし①

(2) 総額制度に係る税額控除割合

① 当期試験研究費 38,900,000円

② 比較試験研究費

$$\frac{38,000,000 + 41,000,000 + 35,000,000}{3} = 38,000,000 \text{円} \text{①}$$

③ 増減試験研究費

$$\text{①} - \text{②} = 900,000 \text{円} \text{①}$$

④ 増減試験研究費割合

$$\frac{\text{③}}{\text{②}} = 0.023 \dots$$

⑤ 税額控除割合

$$\text{④} \leq 12\% \text{③} \quad \therefore 11.5\% - (12\% - \text{その割合}) \times 0.25 = 0.0909 \dots \\ \rightarrow 0.090 \text{①} \text{ (最低 1\%)}$$

(3) 特別控除額

① 支出基準額

$$38,900,000 \times 0.090 = 3,501,000 \text{円} \text{①}$$

② 税額基準額

$$76,560,000 \times 25\% = 19,140,000 \text{円} \text{①}$$

③ ① < ② ∴ 3,501,000円①

解説

- ① 人件費は、専門的知識をもって試験研究の業務に専ら従事する者に係るものだけが、試験研究費の額に含まれます。したがって、研究員であっても事務職を兼ねている場合には、研究員部分が合理的に算出可能であったとしても、その研究員部分についても試験研究費の額に該当しません。
- ② 除却損は、臨時的又は偶発的なものは試験研究費の額に含まれませんが、通常取替え更新に基づくものは、試験研究費の額に含まれます。
- ③ 他者に対して試験研究を委託した場合には、その委託に要した費用は試験研究費の額に含まれますが、試験研究の受託を受けた場合の他者から支払いを受けた金額は、試験研究費の額の計算上、控除します。つまり、試験研究費の実質当社負担分が試験研究費の額となります。
- ④ 総額に係る特別控除の税額控除割合は、試験研究費割合の段階では端数処理をしますが、税額控除割合は小数点以下3位未満切捨てとなります。

Chapter 4

特別控除

No	内 容		標準時間	重要度	難易度
問題1	試験研究費の特別控除・中小企業者等以外の場合	計算	12分	A	基本
問題2	試験研究費の特別控除・中小企業者等の場合	計算	12分	A	基本
問題3	試験研究費の特別控除・国庫補助金がある場合	計算	15分	A	応用
問題4	試験研究費の特別控除・高水準その1	計算	10分	B	基本
問題5	試験研究費の特別控除・高水準その2	計算	10分	B	応用
問題6	中小企業者等の機械等（特別控除）	計算	3分	A	基本
問題7	中小企業者等の機械等（控除税額の繰越し）	計算	7分	A	応用
問題8	中小企業者等の特定経営力向上設備等（特別控除）	計算	4分	A	基本
問題9	給与等の支給額が増加した場合の特別控除・中小企業者等	計算	5分	A	基本
問題10	給与等の支給額が増加した場合の特別控除・中小企業者等以外	計算	5分	A	基本
問題11	給与等の支給額が増加した場合の特別控除・教育訓練費(1)	計算	7分	A	基本
問題12	給与等の支給額が増加した場合の特別控除・教育訓練費(2)	計算	7分	A	基本
問題13	ミニテスト	計算	10分	A	基本
問題14	ミニテスト	計算	12分	A	応用

問題1 試験研究費の特別控除・中小企業者等以外の場合

重要

基本

12分

次の資料に基づき、青色申告法人である当社の当期における試験研究費の特別控除額の計算を行いなさい。

- (1) 当期以前5事業年度の試験研究費の額は、それぞれ次のとおりである。

事業年度	試験研究費の額	売上金額
令和4年4月1日～令和5年3月31日	57,600,000円	1,367,650,000円
令和5年4月1日～令和6年3月31日	62,340,000円	1,547,845,000円
令和6年4月1日～令和7年3月31日	58,650,000円	1,483,450,000円
令和7年4月1日～令和8年3月31日	69,600,000円	1,573,450,000円
令和8年4月1日～令和9年3月31日	65,375,000円	1,772,140,000円

- (2) 当社の期末資本金の額は2億円であり、当期の調整前法人税額は140,360,000円である。なお、当社は、継続雇用者給与等支給額がその継続雇用者比較給与等支給額を超えている。

問題2 試験研究費の特別控除・中小企業者等の場合

重要

基本

12分

次の資料に基づき、青色申告法人である当社の当期における試験研究費の特別控除額の計算を行いなさい。

(1) 当期において試験研究等のために要した費用の額は、次のとおりである。

- ① 原材料費 12,250,000 円
 ② 人件費 32,504,300 円

なお、人件費の内訳は、次のとおりである。

- (イ) 研究所の守衛分 2,080,000 円
 (ロ) 研究所の事務職員分 2,320,000 円
 (ハ) 研究所専属の研究職員分 20,964,200 円
 (ニ) 製造部門との兼任の研究職員分 7,140,100 円

- ③ 経費 45,820,000 円

なお、経費の額には、研究の委託費用 4,500,000 円及び試験研究用の固定資産の通常取替更新に基づく除却損 4,390,000 円（税務上適正額）が含まれている。

(2) 当期以前5事業年度の損金の額に算入された試験研究費の額等は、それぞれ次のとおりである。

事業年度	試験研究費の額	売上金額
令和4年4月1日～令和5年3月31日	59,640,000 円	715,220,000 円
令和5年4月1日～令和6年3月31日	66,276,000 円	979,506,000 円
令和6年4月1日～令和7年3月31日	61,110,000 円	885,060,000 円
令和7年4月1日～令和8年3月31日	91,140,000 円	1,017,060,000 円
令和8年4月1日～令和9年3月31日	各自算定	1,066,670,000 円

(3) 当社は中小企業者等（適用除外事業者に該当しない。）であり、当期の調整前法人税額は 93,304,000 円である。

問題3 試験研究費の特別控除・国庫補助金がある場合

重要

応用

15分

次の資料により、当社の当期における試験研究費の特別控除額を計算しなさい。

- (1) 当期において試験研究のために要した費用の額は、次のとおりである。

内 容	金 額	備 考
原 材 料 費	32,450,000円	----
人 件 費	22,000,000円	内訳は次のとおりである。 ① 研究所の専任研究員分 15,400,000円 ② 研究所の事務職員、守衛分 6,600,000円
経 費	44,000,000円	研究項目の廃止により生じた試験研究用資産に係る除却損が4,400,000円含まれている。

- (2) 当社は、令和8年7月4日に試験研究用の機械装置の取得に充てるため、国から国庫補助金の額3,300,000円の交付を受け、収益に計上している（当該国庫補助金は、当期末において全額の返還不要が確定している。）。

なお、当該機械装置について損金経理により機械装置圧縮損及び減価償却費を計上している（上記(1)の経費の金額に含まれている。）が、そのうち償却限度額（特別償却限度額も含む。）を超える金額であるため当期の別表四において加算調整される金額が550,000円ある。

- (3) 当期における試験研究費の額のうち租税特別措置法第42条の4に規定する特別試験研究費の額（特別試験研究機関等と共同して行う試験研究又は特別試験研究機関等に委託する試験研究及び革新的なものに係る試験研究費に該当しない。）に該当するものは、1,100,000円である。

- (4) 当社の前期までの各事業年度における試験研究費の額等の資料は、次のとおりである。なお、試験研究費の額は、いずれもそれぞれの事業年度において損金の額に算入された金額である。

区 分	金 額
当期前3期分の試験研究費の額の平均額	42,900,000円
前期及び前々期の試験研究費の額のうちいずれか多い金額	46,200,000円
租税特別措置法第42条の4に規定する平均売上金額	1,197,735,000円

- (5) 当社の当期の別表一②の欄に記載されている法人税額は、92,800,000円である。
- (6) 当社は、青色申告書を提出する期末資本金の額が300,000,000円（株主は全員個人である。）の法人である。
- (7) 当社は、①継続雇用者給与等支給額がその継続雇用者比較給与等支給額を超えること、②国内設備投資額が減価償却費の総額の30%を超えること、の要件のいずれかに該当する。

問題4 試験研究費の特別控除・高水準その1

基本

10分

次の資料により、当社（適用除外事業者に該当しない。）の当期における試験研究費の特別控除額を計算しなさい。

- (1) 当期において費用に計上し損金の額に算入される試験研究費の額は、36,000,000円であるが、租税特別措置法第42条の4に規定する比較試験研究費の額及び平均売上金額は、次のとおりである。

区 分	金 額
比較試験研究費の額	30,000,000円
平均売上金額	351,000,000円

- (2) 当社の当期の別表一②の欄に記載されている法人税額は、26,720,000円である。
- (3) 当社は、当期末における資本金の額が30,000,000円（当社の株主に法人株主はいない。）の青色申告書を提出する法人である。

問題5 試験研究費の特別控除・高水準その2

応用

10分

次の資料により、当社の当期における試験研究費の特別控除額を計算しなさい。

- (1) 当期において費用に計上し損金の額に算入される試験研究費の額は、36,000,000円であるが、租税特別措置法第42条の4に規定する比較試験研究費の額及び平均売上金額は、次のとおりである。

区 分	金 額
比較試験研究費の額	30,000,000円
平均売上金額	351,000,000円

- (2) 当社の当期の別表一②の欄に記載されている法人税額は、23,200,000円である。
- (3) 当社は、当期末における資本金の額が300,000,000円（当社の株主に法人株主はいない。）の青色申告書を提出する法人（常時使用従業員数は1,000人）である。
- (4) 当社は、①継続雇用者給与等支給額がその継続雇用者比較給与等支給額を超えること、②国内設備投資額が減価償却費の総額の30%を超えること、の要件のいずれかに該当する。

問題6 中小企業者等の機械等（特別控除）

重要

基本

3分

次の資料により、当社（適用除外事業者に該当しない。）の当期における法人税額の特別控除額を計算しなさい。

- (1) 当社は、令和8年8月5日に次の機械及び装置（新品のものである。）を取得している。

種 類	取得価額	耐用年数	事業供用日
機械及び装置	7,200,000円	9年	令和8年8月10日

- (2) 当社の当期における法人税額（別表一②の欄に記載されている金額）は19,760,000円と計算されている。
- (3) 当社は、青色申告書を提出する期末資本金の額が30,000,000円（中小企業者に該当する。）の内国法人である。

問題7 中小企業者等の機械等（控除税額の繰越し）

重要

応用

7分

次の資料により、当社（適用除外事業者に該当しない。）の当期における税務上の調整を示すとともに、法人税額の特別控除額を計算しなさい。

- (1) 当社の当期における減価償却資産の償却状況等のうち特に考慮すべき事項には、次のものがある。なお、当社は下記の資産について、取得後直ちに事業の用に供している。

種類等	取得価額	期首帳簿価額	当期償却費	取得年月日	耐用年数
機械装置A	9,000,000円	6,858,000円	1,800,000円	令和7年4月1日	11年
機械装置B	7,600,000円	—	900,000円	令和8年10月15日	11年

(注1) 機械装置Aについては、前期において、租税特別措置法第42条の6《中小企業者等が機械等を取得した場合の法人税額の特別控除等》の規定の適用を受け、法人税額の特別控除を適用している。なお、繰越税額控除限度超過額が85,000円、繰越償却超過額が99,000円それぞれ当期に繰り越されてきている。

(注2) 機械装置Bについては、当期において、租税特別措置法第42条の6の規定による法人税額の特別控除を適用することとしている。

(注3) 機械装置A及び機械装置Bは、同一の設備の種類に属するものである。

- (2) 当社は、減価償却資産につき償却の方法として定率法を選定し届け出ており、耐用年数が11年の200%定率法の場合の償却率等の資料は、次のとおりである。

償却率	0.182
改定償却率	0.200
保証率	0.05992

- (3) 当社は、製造業を営む期末資本金の額が15,000,000円（株主に法人株主はいない。）の青色申告書を提出する内国法人である。
- (4) 当社の当期における法人税額（別表一②の欄に記載されている金額）は3,056,000円と計算されている。

問題8 中小企業者等の特定経営力向上設備等（特別控除）

重要

基本

4分

次の資料により、当社（適用除外事業者には該当しない。また、中小企業者等であり、中小企業等経営強化法の経営力向上計画の認定を受けたものである。）が資本金の額が3,000万円以下である場合と3,000万円超である場合における法人税額の特別控除額を計算しなさい。

- (1) 当社は、令和8年8月5日に次の機械及び装置（新品の特定経営力向上設備等に該当する。）を取得している。

種類	取得価額	耐用年数	事業供用日
機械及び装置	7,200,000円	9年	令和8年8月10日

- (2) 当社の当期における法人税額（別表一②の欄に記載されている金額）は17,440,000円と計算されている。

問題 9

給与等の支給額が増加した場合の特別控除・中小企業者等

重要

基本

5分

次の資料により、当社（適用除外事業者に該当しない。）の当期における法人税額の特別控除額を計算しなさい。

- (1) 当社の当期における給与等支給額は455,400,000円である。また、前期における給与等支給額は402,500,000円であった。
- (2) 当社の当期における法人税額（別表一②の欄に記載されている金額）は70,800,000円である。
- (3) 当社は、青色申告書を提出する中小企業者である。

問題10	給与等の支給額が増加した場合の特別控除・中小企業者等以外	重要	基本	5分
------	------------------------------	----	----	----

次の資料により、当社の当期における法人税額の特別控除額を計算しなさい。

- (1) 当社の当期における給与等支給額は455,400,000円である。また、前期における給与等支給額は402,500,000円であった。なお、前期首から当期末まで、雇用者に変動は生じていない。
- (2) 当社の当期における法人税額（別表一②の欄に記載されている金額）は74,240,000円である。
- (3) 当社は、青色申告書を提出する法人（常時使用する従業員数は2,000人以下である。）であるが、中小企業者に該当しない。

問題11 ~~給与等の支給額が増加した場合の特別控除・教育訓練費(1)~~**重要****基本****7分**

~~次の資料により、当社（適用除外事業者に該当しない。）の当期における法人税額の特別控除額を計算しなさい。~~

- ~~(1) 当社の当期における雇用者の給与等支給額は460,400,000円、前期における給与等支給額は402,500,000円である。~~
- ~~(2) 当社の当期における法人税額（別表一②の欄に記載されている金額）は70,800,000円である。~~
- ~~(3) 当社は、青色申告書を提出する中小企業者である。~~
- ~~(4) 当社が当期中に支出した教育訓練に係る費用で損金の額に算入したものは、次のとおりである。~~
 - ~~① 研修の会場として使用した施設の使用料 1,200,000円~~
 - ~~② 外部の講師に対して支払った謝礼金 2,400,000円~~
 - ~~③ 他社が主催したセミナーの参加費（教育訓練に必要なもの） 90,000円~~
- ~~(5) 過年度における教育訓練費は、前期において2,000,000円、前々期において1,200,000円、前々々期において1,000,000円である。~~

問題12 ~~給与等の支給額が増加した場合の特別控除・教育訓練費(2)~~

重要

基本

7分

~~次の資料により、当社の当期における法人税額の特別控除額を計算しなさい。~~

- ~~(1) 当社の雇用者の当期における給与等支給額は455,400,000円、前期における給与等支給額は402,500,000円である。なお、前期首から当期末まで、雇用者に変動は生じていない。~~
- ~~(2) 当社の当期における法人税額（別表②の欄に記載されている金額）は74,240,000円である。~~
- ~~(3) 当社は、青色申告書を提出する法人（常時使用する従業員数は2,000人以下である。）であるが、中小企業者に該当しない。~~
- ~~(4) 当社が当期中に支出した教育訓練に係る費用で損金の額に算入したものは、次のとおりである。~~
 - ~~① 研修の会場として使用した施設の使用料 1,200,000円~~
 - ~~② 外部の講師に対して支払った謝礼金 2,400,000円~~
 - ~~③ 講師を行った当社の社員に対して支払った指導料 80,000円~~
- ~~(5) 過年度における教育訓練費は、前期において1,650,000円、前々期において1,300,000円、前々々期において1,000,000円である。~~

問題13 ミニテスト



基本

10分

次の資料により、当社（適用除外事業者に該当しない。）の当期における税務上の調整を示すとともに、試験研究費の特別控除額を計算しなさい。

- (1) 当期において試験研究のために要した費用の額は次のとおりであり、いずれも当期の費用に計上されている。

内容	金額	備考
原材料費	42,000,000円	——
人件費	21,000,000円	内訳は次のとおりである。 (イ) 研究所の専属の研究職員分 15,400,000円 (ロ) 研究所の専属の事務職員分 5,600,000円
経費	35,000,000円	左の金額のうち、4,247,600円は下記(2)の機械装置に係る減価償却費である。

- (2) 当社の減価償却資産の償却状況等は次のとおりである。なお、下記以外の減価償却資産については適正に処理されている。

種類等	取得価額	当期償却費	期末帳簿価額	法定耐用年数	事業供用日
機械装置	8,400,000円	4,247,600円	4,152,400円	7年	令和8年11月20日

(注) 当社は機械装置の償却方法として定率法を選定し届け出ており、耐用年数が7年の場合の200%定率法の償却率は次のとおりである。なお、この機械装置は新品のものである。

償却率	0.286
改定償却率	0.334
保証率	0.08680

- (3) 当社の当期の別表一②の欄に記載されている法人税額は、70,800,000円である。
 (4) 当社の当期末における資本金の額は50,000,000円（株主に大規模法人はいない。）の青色申告書を提出する法人である。
 (5) 当期の試験研究費の額が平均売上金額の10%以下であり、増減試験研究費割合は12%以下である。

問題14 ミニテスト

重要

応用

12分

次の資料により、当社（適用除外事業者に該当しない。）の当期における税務上の調整を示すとともに、試験研究費の特別控除額を計算しなさい。

- (1) 当社は、製品の製造に関する試験研究を行っており、租税特別措置法第42条の4第1項に規定する試験研究費を支出している。

当社が当期において試験研究費として費用に計上した金額の内訳は、次のとおりである。

原材料費の額	専任研究員の人件費の額	経費の額
55,900,000円	59,800,000円	66,300,000円

(注1) 当期における租税特別措置法第42条の4に規定する特別試験研究費の額（大学に委託する試験研究で協定に基づくもの）は6,500,000円である。

(注2) 経費の額のうちには、下記(2)の機械装置に係る圧縮損及び減価償却費が含まれている。

- (2) 当社は、令和8年4月17日に中古の機械装置（試験研究用資産である。）の取得に充てるための国庫補助金1,500,000円の交付を受けたため、当期の収益に計上するとともに、当該国庫補助金に自己資金を加えて次の機械装置を取得し、事業の用に供している。

種類	取得価額	耐用年数	事業供用日
機械装置	4,000,000円	15年	令和8年7月20日

なお、当社は、この機械装置につき損金経理により圧縮損として2,000,000円を計上し、その帳簿価額を直接減額するとともに、減価償却費として840,000円を当期の費用に計上している。なお、当該国庫補助金は、当期末までにその全額の返還を要しないことが確定している。

- (3) 当社は、機械装置の償却方法として、定率法を選定し届け出ており、耐用年数15年の場合の200%定率法の償却率等の資料は次のとおりである。

償却率	0.133
改定償却率	0.143
保証率	0.04565

- (4) 当社の当期の別表一②の欄に記載されている法人税額は、170,560,000円である。
- (5) 当社は、青色申告書を提出する中小企業者等に該当する内国法人である。
- (6) 当期の試験研究費の額が平均売上金額の10%以下であり、増減試験研究費割合は12%以下である。

解答 問題1 試験研究費の特別控除・中小企業者等以外の場合

1. 総額

(1) 判定

当社は、①継続雇用者給与等支給額がその継続雇用者比較給与等支給額を超えること、②国内設備投資額が減価償却費の総額の30%を超えること、の要件のいずれかに該当する。

∴ 適用あり

(2) 高水準制度の判定

① 当期試験研究費 65,375,000円

② 平均売上金額

$$(1,547,845,000 + 1,483,450,000 + 1,573,450,000 + 1,772,140,000) \div 4 = 1,594,221,250\text{円}$$

③ 試験研究費割合 $\frac{\text{①}}{\text{②}}$

④ 判定 ③ ≤ 10% ∴ 適用なし

(3) 総額制度に係る税額控除割合

① 当期試験研究費 65,375,000円

② 比較試験研究費

$$\frac{62,340,000 + 58,650,000 + 69,600,000}{3} = 63,530,000\text{円}$$

③ 増減試験研究費 ① - ② = 1,845,000円

④ 増減試験研究費割合 $\frac{\text{③}}{\text{②}} = 0.02904\dots$

⑤ 税額控除割合

$$\text{④} \leq 12\% \quad \therefore 11.5\% - \left(12\% - \frac{\text{③}}{\text{②}}\right) \times 0.25 = 0.0922\dots$$

(小数点以下3位未満切捨、~~最低1%~~) → 0.092

⑥ 特別控除額

イ 支出基準額

$$65,375,000 \times 0.092 = 6,014,500\text{円}$$

ロ 税額基準額

$$140,360,000 \times 25\% = 35,090,000\text{円}$$

ハ イ < ロ ∴ 6,014,500円

解説

- ① 当社は、中小企業者等以外であり、増減試験研究費割合が12%以下の場合に該当するため、税額控除割合は、 $11.5\% - (12\% - \text{その割合}) \times 0.25$ の算式で求めます。その割合は、小数点以下3位未満切捨で最低1%となります。
- ② 税額基準額は、法人税額（税率を適用した直後の法人税額）の25%相当額となります。
- ③ 比較試験研究費の額は、当期前3年以内に開始した各事業年度（通常は前期以前の3期）の試験研究費の額の平均額をいいます。

解答 問題2 試験研究費の特別控除・中小企業者等の場合

中 小（控除割合より、明らかに中小企業者等の特例が有利。）

(1) 高水準制度の判定

① 当期試験研究費

$$12,250,000 + 20,964,200 + 45,820,000 = 79,034,200\text{円}$$

② 平均売上金額

$$(979,506,000 + 885,060,000 + 1,017,060,000 + 1,066,670,000) \div 4 = 987,074,000\text{円}$$

③ 試験研究費割合 $\frac{\text{①}}{\text{②}}$

④ 判定 ③ $\leq 10\%$ \therefore 適用なし

(2) 中小企業者等制度に係る税額控除割合

① 当期試験研究費

$$79,034,200\text{円}$$

② 比較試験研究費

$$\frac{66,276,000 + 61,110,000 + 91,140,000}{3} = 72,842,000\text{円}$$

③ 増減試験研究費

$$\text{①} - \text{②} = 6,192,200\text{円}$$

④ 増減試験研究費割合

$$\frac{\text{③}}{\text{②}} = 0.085\dots$$

⑤ 税額控除割合

$$\text{④} \leq 12\% \therefore 12\%$$

(3) 支出基準額

$$79,034,200 \times 0.12 = 9,484,104\text{円}$$

(4) 税額基準額

$$93,304,000 \times 25\% = 23,326,000\text{円}$$

(5) 特別控除額

$$\text{(3)} < \text{(4)} \therefore 9,484,104\text{円}$$

解説

- ① 当社は、中小企業者に該当します。したがって、中小企業者等の特例により控除税額を計算します。
- ② 中小企業者等の特例における支出基準額に係る税額控除割合は、増減試験研究費割合 $\leq 12\%$ の場合には、12%になります。

解答 問題3 試験研究費の特別控除・国庫補助金がある場合

1. 総額

(1) 判定

当社は、①継続雇用者給与等支給額がその継続雇用者比較給与等支給額を超えること、②国内設備投資額が減価償却費の総額の30%を超えること、の要件のいずれかに該当する。 ∴ 適用あり

(2) 高水準制度の判定

① 当期試験研究費

$$32,450,000 + 15,400,000 + (44,000,000 - 4,400,000) - 3,300,000 - 550,000 = 83,600,000円$$

② 平均売上金額

$$1,197,735,000円$$

③ 試験研究費割合 $\frac{①}{②}$

④ 判定 ③ ≤ 10% ∴ 適用なし

(3) 総額制度に係る税額控除割合

① 当期試験研究費

$$83,600,000円$$

② 比較試験研究費

$$42,900,000円$$

③ 増減試験研究費

$$① - ② = 40,700,000円$$

④ 増減試験研究費割合

$$\frac{③}{②} = 0.948\dots$$

⑤ 税額控除割合

$$④ > 12\% \quad \therefore 11.5\% + (④ - 12\%) \times 0.375 = 0.4257\dots \text{ (小数点以下3位未満切捨、最高14\%)} \\ \rightarrow 0.14$$

⑥ 特別控除額

イ 支出基準額

$$(③① - 1,100,000) \times 0.14 = 11,550,000円$$

ロ 税額基準額

$$④ > 4\%$$

$$\therefore 92,800,000 \times 25\% + \text{当期の法人税額} \times *0.05 = 27,840,000円$$

$$* (④ - 4\%) \times 0.625 = 0.567\dots \rightarrow 0.05 \text{ (小数点以下3位未満切捨、最高5\%)}$$

$$\text{ハ } \text{イ} < \text{ロ} \quad \therefore 11,550,000円$$

2. 特別

(1) 支出基準額

$$1,100,000 \times 20\% = 220,000円$$

(2) 税額基準額

$$92,800,000 \times 10\% = 9,280,000円$$

(3) (1) < (2) ∴ 220,000円

$$3. 1. + 2. = 11,770,000円$$

解説

- ① 人件費のうち「研究所の事務職員、守衛分」については、専門的知識をもってその試験研究業務に専ら従事する者に係るものではないことから、試験研究費の額に含まれません。
- ② 経費のうち、研究項目廃止により生じた除却損は、臨時に生じたものであり、試験研究費の額に含まれません。
- ③ 当社は、試験研究用の機械装置の取得に充てるための国庫補助金の交付を受けていますが、圧縮記帳による損金算入額は試験研究費の額に含まれます。また、返還不要が確定した国庫補助金の額は、他の者から支払いを受ける金額として試験研究費の額から控除します。なお、試験研究費の額に含まれる減価償却費は、損金算入額に限られるため、償却超過額を控除して集計する必要があります。
- ④ 特別試験研究費の額がある場合の総額制度の計算は、その特別試験研究費の額を控除して計算することになります。
- ⑤ 特別試験研究費がある場合の特別試験研究費に係る支出基準額の割合は、特別試験研究機関等と共同して行う試験研究又は特別試験研究機関等に委託する試験研究に該当しないものは、20%相当額となります。また、税額基準額は、総額制度等とは別枠で10%となります。

解答 問題4 試験研究費の特別控除・高水準その1

中 小（控除割合より、明らかに中小企業者等の特例が有利。）

(1) 高水準制度の判定

- ① 当期試験研究費 36,000,000円
- ② 平均売上金額
351,000,000円
- ③ 試験研究費割合 $\frac{\text{①}}{\text{②}}$
- ④ 判定 ③ > 10% ∴ 適用あり

(2) 中小企業者等制度に係る税額控除割合

- ① 当期試験研究費 36,000,000円
- ② 比較試験研究費 30,000,000円
- ③ 増減試験研究費 ① - ② = 6,000,000円
- ④ 増減試験研究費割合
 $\frac{\text{③}}{\text{②}} = 0.2$
- ⑤ 税額控除割合
④ > 12%
∴ ① 12% + (④ - 12%) × 0.375 (端数処理なし)
⊖ ① × (試験研究費割合 - 10%) × 0.5 (端数処理なし、最高10%)
⊗ ① + ⊖ = 0.1501... → 0.150 (小数点以下3位未満切捨、最高17%)

(3) 支出基準額

$$36,000,000 \times 0.150 = 5,400,000 \text{ 円}$$

(4) 税額基準額

$$26,720,000 \times 35\% = 9,352,000 \text{ 円}$$

(5) 特別控除額

$$(3) < (4) \quad \therefore 5,400,000 \text{ 円}$$

解説

- ① 試験研究費割合が10%を超えているため、高水準型の適用があります。そのため、通常の税額控除割合×(試験研究費割合－10%)×0.5(端数処理なし、最高10%)分だけ、通常の税額控除割合に加算した割合を税額控除割合としますが、端数処理に気をつけましょう。
- ② 増減試験研究費割合が12%超の場合の税額基準額の割合は35%となります。

解答 問題5 試験研究費の特別控除・高水準その2

総額

(1) 判定

当社は、①継続雇用者給与等支給額がその継続雇用者比較給与等支給額を超えること、②国内設備投資額が減価償却費の総額の30%を超えること、の要件のいずれかに該当する。

∴ 適用あり

(2) 高水準制度の判定

① 当期試験研究費 36,000,000円

② 平均売上金額

$$351,000,000 \text{ 円}$$

③ 試験研究費割合 $\frac{\text{①}}{\text{②}}$

④ 判定 ③ > 10% ∴ 適用あり

(3) 総額制度に係る税額控除割合

① 当期試験研究費 36,000,000円

② 比較試験研究費 30,000,000円

③ 増減試験研究費 ①－②＝6,000,000円

④ 増減試験研究費割合

$$\frac{\text{③}}{\text{②}} = 0.2$$

⑤ 税額控除割合

$$\text{④} > 12\%$$

$$\therefore \text{①} \cdot 11.5\% + (\text{④} - 12\%) \times 0.375 \text{ (端数処理なし)}$$

$$\text{㊸} \text{ ①} \times [(\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 0.5] \text{ (端数処理なし、最高10\%)}$$

$$\text{㊸} \text{ ①} + \text{㊸} = 0.1451\cdots \rightarrow 0.14 \text{ (小数点以下3位未満切捨、最高14\%)}$$

(4) 支出基準額

$$36,000,000 \times 0.14 = 5,040,000 \text{ 円}$$

(5) 税額基準額

$$23,200,000 \times 25\% + 23,200,000 \times \ast 0.05 = 6,960,000 \text{ 円}$$

$$(3) \textcircled{4} > 4\% \quad \text{かつ} \quad (2) \textcircled{3} > 10\%$$

$$\ast \quad ((3) \textcircled{4} - 4\%) \times 0.625 = 0.1 \dots \rightarrow 0.05 \text{ (小数点以下3位未満切捨、最高5\%)}$$

$$> ((2) \textcircled{3} - 10\%) \times 2 = 0.0051 \dots \rightarrow 0.005 \text{ (小数点以下3位未満切捨、最高10\%)}$$

$$\therefore 0.05$$

(6) 特別控除額

$$(4) < (5) \quad \therefore 5,040,000 \text{ 円}$$

解説

総額制度で高水準型の適用があるときは、税額基準額の割合は、通常の割合に試験研究費割合が10%を超える部分の2倍した割合分を加算した金額となります。端数処理に注意しましょう。

なお、増減試験研究費割合が4%を超える場合の特例とのいずれか高い割合となります。

解答 問題6 中小企業者等の機械等（特別控除）

(1) 税額控除限度額

$$7,200,000 \times 7\% = 504,000 \text{ 円}$$

(2) 税額基準額

$$19,760,000 \times 20\% = 3,952,000 \text{ 円}$$

$$(3) (1) < (2) \quad \therefore 504,000 \text{ 円}$$

解説

当社は特定中小企業者等（中小企業者等のうち、資本金の額が30,000,000円以下の法人）に該当するため、法人税額の特別控除を選択することができます。

解答 問題7 中小企業者等の機械等（控除税額の繰越し）

1. 減価償却

(1) 償却限度額

$$\textcircled{1} (6,858,000 + 99,000) \times 0.182 = 1,266,174 \text{ 円} \geq 9,000,000 \times 0.05992 = 539,280 \text{ 円}$$

$$\therefore 1,266,174 \text{ 円}$$

$$\textcircled{2} 7,600,000 \times 0.182 = 1,383,200 \text{ 円} \geq 7,600,000 \times 0.05992 = 455,392 \text{ 円}$$

$$\therefore 1,383,200 \times \frac{6}{12} = 691,600 \text{ 円}$$

$$\textcircled{3} \textcircled{1} + \textcircled{2} = 1,957,774 \text{ 円}$$

(2) 償却超過額

$$(1,800,000 + 900,000) - 1,957,774 = 742,226 \text{ 円}$$

(単位：円)

項 目		金 額	留 保	社外流出
加算	減 価 償 却 超 過 額 (機械装置A・B)	742,226	742,226	
減算				

2. 特別控除額

(1) 当期分（機械装置B）

① 税額控除限度額

$$7,600,000 \times 7\% = 532,000\text{円}$$

② 税額基準額

$$3,056,000 \times 20\% = 611,200\text{円}$$

③ ①<② ∴ 532,000円

(2) 前期分（機械装置A）

① 繰越税額控除限度超過額

$$85,000\text{円}$$

② 税額基準額

$$611,200 - 532,000 = 79,200\text{円}$$

③ ①>② ∴ 79,200円

(3) (1)+(2)=611,200円

解 説

- ① 機械装置A及び機械装置Bは、いずれも特別控除を選択しているため、特別償却を選択した場合は異なり、償却限度額の計算にはグルーピングが必要となります。
- ② 特別控除額は、当期分の次に前期分（繰越分）を計算することになります。特に前期分（繰越分）の計算における税額基準額（法人税額の20%相当額から当期分における特別控除額を控除した金額）に注意が必要です。

解答 問題8 中小企業者等の特定経営力向上設備等（特別控除）

1. 資本金の額が3,000万円以下の中小企業者等である場合

(1) 税額控除限度額

$$7,200,000 \times 10\% = 720,000\text{円}$$

(2) 税額基準額

$$17,440,000 \times 20\% = 3,488,000\text{円}$$

(3) (1) < (2) ∴ 720,000円

2. 資本金の額が3,000万円超の中小企業者等である場合

(1) 税額控除限度額

$$7,200,000 \times 7\% = 504,000\text{円}$$

(2) 税額基準額

$$17,440,000 \times 20\% = 3,488,000\text{円}$$

(3) (1) < (2) ∴ 504,000円

解説

本問の機械装置は、特定経営力向上設備等に該当し、当社は中小企業等経営強化法の経営力向上計画の認定を受けた中小企業者等であるため、中小企業者等の特定経営力向上設備等の特別控除の適用があります。税額控除限度額の割合は、資本金の額が3,000万円以下の中小企業者等である場合は10%となり、資本金の額が3,000万円超の中小企業者等の場合は7%となります。

解答 問題9 給与等の支給額が増加した場合の特別控除・中小企業者等

(1) 判定

$$\frac{455,400,000 - 402,500,000}{402,500,000} = 13.1\cdots\% \geq 1.5\%$$

∴ 適用あり

(2) 特別控除額

① 税額控除限度額

$$(455,400,000 - 402,500,000) \times 30\%^{*} = 15,870,000\text{円}$$

$$* 13.1\cdots\% \geq 2.5\% \quad \therefore 30\%$$

② 税額基準額

$$70,800,000 \times 20\% = 14,160,000\text{円}$$

③ 特別控除額

$$\text{①} > \text{②} \quad \therefore 14,160,000\text{円 (別表一法人税額の下・控除)}$$

解答 問題10 給与等の支給額が増加した場合の特別控除・中小企業者等以外

(1) 判定

$$\frac{455,400,000 - 402,500,000}{402,500,000} = 13.1\cdots\% \geq 4\%$$

∴ 適用あり

(2) 特別控除額

① 税額控除限度額

$$(455,400,000 - 402,500,000) \times 25\%^{*} = 13,225,000\text{円}$$

$$* 13.1\cdots\% \geq 6\% \quad \therefore 25\%$$

② 税額基準額

$$74,240,000 \times 20\% = 14,848,000\text{円}$$

③ 特別控除額

$$\textcircled{1} < \textcircled{2} \quad \therefore 13,225,000\text{円 (別表一法人税額の下・控除)}$$

解答 問題11 給与等の支給額が増加した場合の特別控除・教育訓練費(1)

~~(1) 判定~~

~~$$\frac{460,400,000 - 402,500,000}{402,500,000} = 14.3\cdots\% \geq 1.5\%$$~~

~~∴ 適用あり~~

~~(2) 特別控除額~~

~~① 税額控除限度額~~

~~$$(460,400,000 - 402,500,000) \times 40\%^{*1,2} = 23,160,000\text{円}$$~~

~~$$*1 \quad 14.3\cdots\% \geq 2.5\%$$~~

~~$$*2 \quad \text{教育訓練費 } 1,200,000 + 2,400,000 + 90,000 = 3,690,000\text{円}$$~~

~~$$\frac{3,690,000 - 2,000,000}{2,000,000} = 84.5\% \geq 5\% \quad \text{かつ}$$~~

~~$$\frac{3,690,000}{460,400,000} = 0.8\cdots\% \geq 0.05\%$$~~

~~∴ 40%~~

~~② 税額基準額~~

~~$$70,800,000 \times 20\% = 14,160,000\text{円}$$~~

~~③ 特別控除額~~

~~$$\textcircled{1} > \textcircled{2} \quad \therefore 14,160,000\text{円 (別表一法人税額の下・控除)}$$~~

解答 問題12 給与等の支給額が増加した場合の特別控除・教育訓練費(2)

(1) ~~判定~~

$$\frac{455,400,000 - 402,500,000}{402,500,000} = 13.1\% \geq 3\%$$

~~適用あり~~

(2) ~~特別控除額~~

① ~~税額控除限度額~~

$$(455,400,000 - 402,500,000) \times 30\% \text{※1,2} = 15,870,000\text{円}$$

$$\text{※1 } 13.1\% \geq 4\%$$

$$\text{※2 } \text{イ 教育訓練費 } 1,200,000 + 2,400,000 = 3,600,000\text{円}$$

$$\frac{3,600,000 - 1,650,000}{1,650,000} = 118.1\% \geq 10\% \text{ かつ}$$

$$\frac{3,600,000}{455,400,000} = 0.7\% \geq 0.05\%$$

~~∴ 30%~~

② ~~税額基準額~~

$$74,240,000 \times 20\% = 14,848,000\text{円}$$

③ ~~特別控除額~~

$$\text{①} > \text{②} \quad \therefore 14,848,000\text{円 (別表 法人税額の下 控除)}$$

解答 問題13 ミニテスト

1. 減価償却

(1) 償却限度額

① 普通償却

$$8,400,000 \times 0.286 = 2,402,400\text{円} \geq 8,400,000 \times 0.08680 = 729,120\text{円}$$

$$\therefore 2,402,400 \times \frac{5}{12} = 1,001,000\text{円}$$

② 特別償却

$$8,400,000 \times 30\% = 2,520,000\text{円}$$

③ ①+②=3,521,000円

(2) 償却超過額

$$4,247,600 - 3,521,000 = 726,600\text{円}$$

(単位：円)

	項 目	金 額	留 保	社外流出
加算	減 価 償 却 超 過 額 (機 械 装 置)	726,600	726,600	
減算				

2. 試験研究費の特別控除額

当期の試験研究費の額が平均売上金額の10%以下のため高水準型の適用なし。

中 小（控除割合より、明らかに中小企業者等の特例が有利。）

(1) 当期試験研究費

$$42,000,000 + 15,400,000 + (35,000,000 - 726,600) = 91,673,400円$$

(2) 特別控除額

増減試験研究費割合は12%以下であるため、支出基準額の割合は12%

① 支出基準額

$$(1) \times 12\% = 11,000,808円$$

② 税額基準額

$$70,800,000 \times 25\% = 17,700,000円$$

③ ① < ② ∴ 11,000,808円

解答 問題14 ミニテスト

1. 国庫補助金

(1) 圧縮限度額

$$1,500,000円 < 4,000,000円 \quad \therefore 1,500,000円$$

(2) 圧縮超過額

$$2,000,000 - 1,500,000 = 500,000円 (償却費)$$

2. 減価償却

(1) 償却限度額

$$(4,000,000 - 1,500,000) \times 0.133 = 332,500円 \geq (4,000,000 - 1,500,000) \times 0.04565 = 114,125円$$

$$\therefore 332,500 \times \frac{9}{12} = 249,375円$$

(2) 償却超過額

$$(840,000 + 500,000) - 249,375 = 1,090,625円$$

(単位：円)

	項 目	金 額	留 保	社外流出
加算	減 価 償 却 超 過 額 (機 械 装 置)	1,090,625	1,090,625	
減算				

3. 試験研究費の特別控除

当期の試験研究費の額が平均売上金額の10%以下のため高水準型の適用なし。

(1) 中 小（控除割合より、明らかに中小企業者等の特例が有利。）

① 当期試験研究費

$$55,900,000 + 59,800,000 + 66,300,000 - 1,090,625 - 1,500,000 = 179,409,375円$$

② 特別控除額

増減試験研究費割合は12%以下であるため、支出基準額の割合は12%

(イ) 支出基準額

$$(\text{①} - 6,500,000) \times 12\% = 20,749,125\text{円}$$

(ロ) 税額基準額

$$170,560,000 \times 25\% = 42,640,000\text{円}$$

(ハ) (イ) < (ロ) $\therefore 20,749,125\text{円}$

(2) 特別

① 支出基準額

$$6,500,000 \times 30\% = 1,950,000\text{円}$$

② 税額基準額

$$170,560,000 \times 10\% = 17,056,000\text{円}$$

③ ① < ② $\therefore 1,950,000\text{円}$

(3) (1) + (2) = 22,699,125円

..... *Memorandum Sheet*

法人税法 直前講義 税制改正編 1

本年度の改正は、「強い経済」の実現に向けた対応として、大胆な設備投資の促進に向けた税制措置を創設するほか、租税特別措置等の適正化の観点から、賃上げ促進税制の見直しや研究開発税制の強化等を行う。税負担の公平性を確保する観点から、極めて高い水準の所得に対する負担の適正化措置の見直し等を行うとされました。

1 改正の概要

令和8年度（第76回）本試験に関する法人税に関する税制改正は、主に次の項目について行われています。なお、これらの改正は、原則として令和8年4月1日以後（又は令和8年4月1日以後開始事業年度）について適用されます。

1. 中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例（措法67の5）

次の措置を講じた上、その適用期限を3年延長することとされました。

対象となる減価償却資産の取得価額を40万円未満（改正前：30万円未満）に引き上げることとされました。

対象となる法人から常時使用する従業員の数が400人を超える法人を除外することとされました。

（注） 今回の改正は税制大綱により改訂した教材及び講義をご提供している以外で重要な論点は、この「中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例（措法67の5）」となります。その他は、理論も含めて重要性は低いですので、税制改正編2で取り上げてまいります。なお、今回の教材はボリュームが少ないため、次ページから問題編となっており、基礎編問題集の改訂問題となっており、問題番号も基礎編問題集のままとなります。

問題10 少額減価償却資産

重要

基本

5分

次の資料により、当社（中小企業者等に該当する。また、適用除外事業者に該当せず、常時使用する従業員の数が400人以下である。）の当期における税務上の調整を示しなさい。

- (1) 当社の当期に減価償却費として費用に計上した金額には次のものが含まれている。

種 類	取得価額	当期計上償却費	取得年月日	耐用年数
A 車 両 運 搬 具	200,000円（1台）	200,000円	令和8年10月25日	6年
B 車 両 運 搬 具	195,000円（1台）	195,000円	令和8年11月10日	5年
C 器 具 備 品	85,000円（1台）	85,000円	令和9年2月20日	6年
D 工 具	590,000円（2個）	590,000円	令和9年3月20日	5年
E ソフトウェア	190,000円（1個）	190,000円	令和9年1月15日	5年

(注) 上記の資産は、すべて取得後直ちに事業の用に供している。

- (2) 当社が選定し届け出た償却方法は定率法である。なお、減価償却資産の定額法及び定率法（平成24年4月1日以後取得分）の償却率等は、次のとおりである。

耐用 年数	定額法 償却率	定率法		
		償却率	改定償却率	保証率
5	0.200	0.400	0.500	0.10800
6	0.167	0.333	0.334	0.09911

問題11 中小企業者等の少額減価償却資産

重要

基本

5分

次の資料により、当社（中小企業者等に該当する。また、適用除外事業者に該当せず、常時使用する従業員の数が400人を超えたことがない。）の当期における税務上の調整を示しなさい。

- (1) 当社の当期におけるパソコンの取得状況は次のとおりである。

単価	台数	取得価額の合計額	購入日	法定耐用年数
195,000円	19台	3,705,000円	令和9年3月10日	4年

(注) 当社は以前より、パソコンについてその取得と同時に事業の用に供するとともに、確定した決算において消耗品費として費用計上している。

- (2) 減価償却資産の定額法及び定率法（平成24年4月1日以後取得分）の償却率等は、次のとおりである。

なお、当社は減価償却資産の償却方法について、何ら選定の届出を行っていない。

耐用年数	定額法 償却率	定率法		
		償却率	改定償却率	保証率
4	0.250	0.500	1.000	0.12499

- (3) 租税特別措置法に規定する特別償却又は法人税額の特別控除については、一切考慮する必要はない。

解答 問題10 少額減価償却資産

1. 少額の減価償却資産

C器具備品 85,000円 < 100,000円 ∴ 適正

2. 中小企業者等の少額減価償却資産

(1) 単価判定

- ① A車両運搬具 200,000円 < 400,000円 ∴ 該当
- ② B車両運搬具 195,000円 < 400,000円 ∴ 該当
- ③ D工具 590,000円 ÷ 2 = 295,000円 < 400,000円 ∴ 該当
- ④ Eソフトウェア 190,000円 < 400,000円 ∴ 該当

(2) 総額判定

200,000 + 195,000 + 590,000 + 190,000 = 1,175,000円 ≤ 3,000,000円 × $\frac{12}{12}$ = 3,000,000円 ∴ 適正

解説

- ① 当社は、取得価額相当額の全額を損金経理しています。本問では、当社は中小企業者等に該当（中小企業者等に該当しても適用できない場合もあります。）するため、少額の減価償却資産等は、取得価額（単価）の区分に応じて、次のように取り扱います。
 - (イ) 10万円未満 → 少額の減価償却資産として損金算入
 - (ロ) 10万円以上、かつ、40万円 → 中小企業者等の少額減価償却資産として損金算入
- ② C器具備品については、取得価額が10万円未満であり、取得価額相当額の全額を損金経理しているため、当期の損金の額に算入されます。
- ③ C器具備品以外の資産については、取得価額が10万円以上、かつ、40万円未満であり、取得価額相当額の全額を損金経理しています。したがって、取得価額の合計額が300万円以下の部分は損金の額に算入されます。
- ④ Eソフトウェアのような無形減価償却資産も減価償却資産です。したがって、少額の減価償却資産等の規定の適用があります。

解答 問題11 中小企業者等の少額減価償却資産

1. 中小企業者等の少額減価償却資産

(1) 単価判定

195,000円 < 400,000円 ∴ 該当

(2) 総額判定

① $195,000 \times 19台 = 3,705,000円 > 3,000,000円 \times \frac{12}{12} = 3,000,000円$

② $\frac{3,000,000}{195,000} = 15.3\dots \rightarrow 15台$

$195,000 \times 15台 = 2,925,000円 \leq 3,000,000円 \quad \therefore 2,925,000円$ （損金算入）

2. パソコン（1. の残り）

(1) 判定

195,000円 < 200,000円 ∴ 一括償却資産に該当

(2) 償却方法の判定

① $195,000 \times 0.500 = 97,500 \text{円} \geq 195,000 \times 0.12499 = 24,373 \text{円}$

∴ $97,500 \times \frac{1}{12} = 8,125 \text{円}$

② $195,000 \times \frac{12}{36} = 65,000 \text{円}$

③ ① < ② ∴ 一括償却有利

(3) 損金算入限度額

$195,000 \times (19 \text{台} - 15 \text{台}) \times \frac{12}{36} = 260,000 \text{円}$

(4) 損金算入限度超過額

$195,000 \times (19 \text{台} - 15 \text{台}) - 260,000 = 520,000 \text{円}$

(単位：円)

項 目		金 額	留 保	社外流出
加算	一括償却資産損金算入限度超過額	520,000	520,000	
減算				

解説

- ① 中小企業者等の少額減価償却資産の規定は、少額減価償却資産の取得価額の合計額が300万円を超えるときは、その取得価額の合計額のうち300万円に達するまでの少額減価償却資産の取得価額の合計額が限度とされます。本問では、パソコン19台の取得価額の合計額は、300万円を超えているため、300万円に達するまでの15台分の取得価額の合計額について適用することになります。
- ② ①の適用を受けられない4台については、取得価額が20万円未満であるため、一括償却と通常償却のうち、有利な方法を選択することができます。

法人税法 直前講義 税制改正編2

1 特別試験研究費に係る税額控除制度についての見直し（措法42の4の2）

改正前	改正後
<p>次の要件を満たすこととされました。</p>	<p>(1) 大学等との共同研究及び大学等への委託研究に係る試験研究費の額について、共同研究又は委託研究に要した費用であることにつき、監査を受け、その大学等の確認を受けた金額であることとの要件について、次の要件を満たすことにつき経済産業大臣の指定を受けた大学等については、その大学等の長が認定した金額とされました。</p> <p>① 大学等に企業との共同研究及び企業からの委託研究（以下「共同研究等」という。）についての管理を行う業務を集約する専門の部署が設置されていること等その大学等が共同研究等を行うに当たって管理を行うための体制が十分なものであると認められること。</p> <p>② その大学等の規則において共同研究等についての管理に関する業務方法等が定められており、その業務方法等が共同研究等を実施するに当たって適切なものであると認められること。</p> <p>③ その大学等において共同研究等についての企業との間の連絡調整及び事務手続に関する方法が具体的に定められていること。</p> <p>(2) 新規高度研究業務従事者に対して人件費を支出して行う試験研究について、次の見直しを行うこととされました。</p> <p>① 新規高度研究業務従事者の範囲に、博士の学位を授与された者（その授与された日以後5年以内にその法人の役員又は使用人となったものに限る。）で、その法人の役員又は使用人となった日から5年を経過していないものを加えることとされました。</p> <p>② その内容に関する提案が広く一般に又は広くその法人の使用人に募集されたこととの要件について、その内容に関する提案が広く一般に又は広くその法人の試験研究に専ら従事する使用人に募集されたこととされました。</p> <p>③ その内容がその試験研究に従事する新規高度研究業務従事者から提案されたものであることとの要件について、その内容がその試験研究に専ら従事する使用人から提案されたものであることとされました。</p>

2 特定の資産の買換えの場合等の課税の特例（措法65の7）

改正前	改正後
<p>次の要件を満たすこととされました。</p> <p>課税の繰延べ割合80%</p>	<p>三号買換え</p> <p>長期所有の土地、建物等から国内にある土地、建物等への買換えについて、買換資産のうち、建物及びその附属設備を特定施設の用に供される建物及びその附属設備に、構築物を特定施設に係る事業の遂行上必要なものに、それぞれ限定されました。</p> <p>(注) 特定施設とは、事務所、工場、作業所、研究所、営業所、店舗、倉庫、住宅その他これらに類する施設をいい、社宅、寮、宿泊所、集会所、診療所、保養所、体育館その他スポーツ施設、食堂、その他、これらに類する福利厚生施設は除かれます。</p> <p>二号買換え</p> <p>市街地再開発事業による買換えについて、買換資産が「特定・防災等の重要区域」以外の区域内にある場合の課税の繰延べ割合を60%に引き下げられました。</p>

3 給与が増加しなかった場合等の試験研究費の総額制度等の適用除外（措法42の13⑤）

〈計算パターン（中小企業者等の場合）〉

改正前	改正後
<p>次の要件を満たすこととされました。</p>	<p>中小企業者等（適用除外事業者に該当するものを除く。）以外の法人が、その対象年度において次の要件のいずれにも該当しないとき（対象年度の所得の金額がその前事業年度の所得の金額以下である一定の場合を除く。）は、総額制度及び特別試験研究費の特別控除の規定は適用しないとされました。</p> <p>(1) $\frac{\text{継続雇用者給与等支給額} - \text{継続雇用者比較給与等支給額}}{\text{継続雇用者比較給与等支給額}} \geq 1\%$（次のいずれにも該当する場合は2%）であること。</p> <p>① その対象年度終了の時ににおいて、その法人の資本金の額等が10億円以上であり、かつ、その法人の常時使用する従業員の数が1,000人以上である場合又はその対象年度終了の時ににおいてその法人の常時使用する従業員の数が2千人を超える場合</p> <p>② その対象年度が設立事業年その他一定の場合に該当しない場合</p> <p>(2) その法人の国内設備投資額がその当期償却費総額の30%（上記(1)①②のいずれにも該当する場合は40%）相当額を超えること。</p>

次の資料により、当社の当期における税務上の調整を示しなさい。

- (1) 当社は、令和9年1月10日に既成市街地等内に所在する当社所有の次の土地を不動産会社に譲渡している。なお、この土地の譲渡に伴い、この土地の上に存していた倉庫用建物を取り壊しており、その帳簿価額及び取壊費用その他譲渡に要した経費の合計額2,250,000円を当期の費用に計上している。

種類	取得日	譲渡対価の額	譲渡直前の帳簿価額	面積
土地	平成16年4月17日	90,000,000円	45,000,000円	1,164㎡

- (2) 当社は令和9年3月3日に(1)の譲渡代金に手持資金を加えて、既成市街地等内に所在する次の土地及びその上に存する倉庫用建物（5階建ての中高層耐火建築物）を取得し、直ちに事業の用に供している。なお、この取得は、都市再開発法による市街地再開発事業に関する都市計画の実施に伴うものである（特定・防災等の重要区域以外の区域）。

種類	取得日	購入代価の額	面積
土地	令和9年3月3日	75,000,000円	6,000㎡
倉庫用建物	令和9年3月3日	38,000,000円	—

- (3) 当社は上記の買換えに伴い、取得資産の購入代価の額を取得価額として付すとともに、譲渡資産の譲渡対価の額と譲渡直前の帳簿価額との差額を固定資産売却益として当期の収益に計上している。また、当社は、この買換えについて租税特別措置法第65条の7《特定の資産の買換えの場合の課税の特例》の規定の適用を受けることとし、取得した土地及び倉庫用建物について、次のとおり損金経理により圧縮損及び減価償却費を計上している。

種類	圧縮損	減価償却費
土地	35,000,000円	—
倉庫用建物	10,000,000円	98,000円

- (4) 当社は、減価償却資産の償却方法につき、定額法を選定し届け出ている。なお、償却率等の資料は次のとおりである。

耐用年数	定額法償却率
24年	0.042

解答

1. 圧縮記帳

- (1) 差益割合

$$\frac{90,000,000 - (45,000,000 + 2,250,000)}{90,000,000} = 0.475$$

- (2) 圧縮限度額

- ① 土地

$$90,000,000円 > 75,000,000円 \times \frac{1,164㎡ \times 5}{6,000㎡} = 72,750,000円 \quad \therefore 72,750,000円$$

$$72,750,000 \times 0.475 \times 60\% = 20,733,750円$$

- ② 倉庫用建物

$$90,000,000 - 72,750,000 = 17,250,000円 < 38,000,000円 \quad \therefore 17,250,000円$$

$$17,250,000 \times 0.475 \times 60\% = 4,916,250 \text{円}$$

(3) 圧縮超過額

① 土地

$$35,000,000 - 20,733,750 = 14,266,250 \text{円}$$

② 倉庫用建物

$$10,000,000 - 4,916,250 = 5,083,750 \text{円 (償却費)}$$

2. 減価償却

(1) 償却限度額

$$(38,000,000 - 4,916,250) \times 0.042 \times \frac{1}{12} = 115,793 \text{円}$$

(2) 償却超過額

$$(98,000 + 5,083,750) - 115,793 = 5,065,957 \text{円}$$

(単位：円)

	項 目	金 額	留 保	社 外 流 出
加 算	土 地 圧 縮 超 過 額	14,266,250	14,266,250	
	減 価 償 却 超 過 額 (倉庫用建物)	5,065,957	5,065,957	
減 算				

6-4 繰延資産・減価償却等

出題年度：なし

少額の減価償却資産等



1 少額の減価償却資産（令133）❖❖❖

内国法人が事業の用に供した減価償却資産（国外リース資産及びリース資産を除く。）で、取得価額が10万円未満のもの（貸付け（主要な事業として行われるものを除く。）の用に供したものを除く。）又は使用可能期間が1年未満のものを有する場合において、その取得価額相当額をその事業供用日の属する事業年度において損金経理をしたときは、その経理した金額は、その事業年度の損金の額に算入する。

2 一括償却資産

(1) 内容（令133の2①）❖❖❖

内国法人が減価償却資産で取得価額が20万円未満のもの（国外リース資産及びリース資産並びに①の適用を受けるものを除く。）を事業の用に供した場合において、その（貸付け（主要な事業として行われるものを除く。）の用に供したものを除く。）全部又は特定の一部を一括したものを（以下「一括償却資産」という。）の取得価額の合計額（以下「一括償却対象額」という。）をその事業年度以後の費用又は損失の額とする方法を選定したときは、その一括償却資産につきその事業年度以後の損金の額に算入する金額は、損金経理をした金額のうち、次の金額に達するまでの金額とする。

$$\text{一括償却対象額} \times \frac{\text{その事業年度の月数}}{36}$$

(2) 明細書の添付（令133の2⑩⑪⑫）

- ① (1)の規定は、一括償却資産の事業供用日の属する事業年度の確定申告書に、一括償却対象額の記載があり、かつ、その計算に関する書類を保存している場合に限り、適用する。
- ② 一括償却資産につき損金経理をした金額がある場合には、損金算入額に関する明細書を確定申告書に添付しなければならない。

3 中小企業者等の少額減価償却資産

(1) 内 容（措法67の5①、措令39の28①） ❀❀❀

中小企業者等（適用除外事業者に該当するものを除き、常時使用する従業員の数が**400人以下**のものに限る。）が、事業の用に供した減価償却資産で、その取得価額が**40万円未満**のもの（その取得価額が**10万円未満**のもの、貸付け（主要な事業として行われるものを除く。）の用に供したもの及び①又は②等の**適用を受けるもの**を除く。以下「**少額減価償却資産**」という。）を有する場合において、その**取得価額相当額**をその事業供用日の属する事業年度において**損金経理**をしたときは、その**経理した金額**は、その事業年度の損金の額に算入する。

（注）少額減価償却資産の取得価額の合計額が**300万円**を超えるときは、その取得価額の合計額のうち**300万円**に達するまでの少額減価償却資産の取得価額の合計額を限度とする。

(2) 明細書の添付（措法67の5③）

(1)の規定は、確定申告書に少額減価償却資産の取得価額に関する**明細書**の添付がある場合に限り、適用する。

試験研究費の特別控除



1 総額に係る税額控除（措法42の4①②）❖❖❖

青色申告法人の各事業年度において、**試験研究費の額**がある場合には、その事業年度の調整前法人税額から、次の金額を控除する。

ただし、その事業年度の調整前法人税額の**25%**相当額を限度とする。

試験研究費の額×税額控除割合（下記の(注)の割合とするが、設立事業年度等であるときは8.5%）

(注)① 増減試験研究費割合 > **12%**の場合（設立事業年度等を除く。）

$11.5\% + (\text{増減試験研究費割合} - 12\%) \times 0.375$ （小数点以下3位未満切捨、最高14%）

② $0\% \leq \text{増減試験研究費割合} \leq 12\%$ の場合（設立事業年度等を除く。）

$11.5\% - (12\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.25$ （小数点以下3位未満切捨）

③ 増減試験研究費割合 < 0%（設立事業年度等を除く。）

$8.5\% - (0\% - \text{増減試験研究費割合}) \times \frac{8.75}{30}$ （小数点以下3位未満切捨、0に満たないときは0）

2 中小企業者等の税額控除（措法42の4④⑤）❖❖❖

中小企業者等（適用除外事業者に該当するものを除く。）の各事業年度（**①**の適用を受ける事業年度を除く。）において、試験研究費の額がある場合には、その事業年度の調整前法人税額からその試験研究費の額に**税額控除割合（12%）**を乗じた金額を控除する。

ただし、その事業年度の調整前法人税額の25%相当額を限度とする。

なお、増減試験研究費割合が**12%超**の場合は、**税額控除割合は次の割合**とする。

$12\% + (\text{増減試験研究費割合} - 12\%) \times 0.375$ （小数点以下3位未満切捨、最高17%）

3 試験研究費割合が10%超の場合の税額控除割合（措法42の4②⑤）

①又は**②**の適用を受ける事業年度において、**試験研究費割合が10%超**の場合には、**①**又は**②**の税額控除割合は、**①**又は**②**の税額控除割合と**①**又は**②**の税額控除割合に次の割合を乗じて計算した割合とを合計した割合（**①**は最高14%。**②**は最高17%）とする。

$(\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 0.5$ （最高10%）

4 総額に係る税額控除の控除上限額の特例（措法42の4③）

①に規定する法人の次のそれぞれの事業年度における①の適用については、控除上限額は、①にかかわらず、その事業年度の調整前法人税額の25%相当額に次のそれぞれの金額（いずれにも該当する事業年度にあつては、それぞれの金額の合計額）を加算した金額とする。

(1) 設立日以後10年を経過する日までの期間内の日を含む一定の事業年度
調整前法人税額の15%相当額

(2) 次の事業年度

調整前法人税額に次の事業年度の区分に応じそれぞれ次に定める割合（①及び③の事業年度のいずれにも該当する事業年度にあつては、①又は③のいずれか高い割合）を乗じて計算した金額

① 増減試験研究費割合が4%を超える事業年度（設立事業年度等を除く。）

$(\text{増減試験研究費割合} - 4\%) \times 0.625$ （小数点以下3位未満切捨、最高5%）

② 増減試験研究費割合が0に満たない場合のその満たない部分の割合が4%を超える事業年度（設立事業年度等及び③の事業年度を除く。）

$0 - (0 \text{ に満たない部分の割合} - 4\%) \times 0.625$ （小数点以下3位未満切捨、最高5%）

③ 試験研究費割合が10%超の事業年度

$(\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 2$ （小数点以下3位未満切捨、最高10%）

5 中小企業者等の税額控除の控除上限額の特例（措法42の4⑥）

②に規定する中小企業者等の次のそれぞれの事業年度における②の適用については、控除上限額は、②にかかわらず、その事業年度の調整前法人税額の25%相当額に次のそれぞれの金額を加算した金額とする。

(1) 増減試験研究費割合が12%超の事業年度

調整前法人税額の10%相当額

(2) 試験研究費割合が10%超の事業年度（(1)の事業年度を除く。）

調整前法人税額 \times $(\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 2$ （小数点以下3位未満切捨、最高10%）

6 特別試験研究費の額がある場合（措法42の4の2①）❖❖

青色申告法人の各事業年度において、特別試験研究費の額（①又は②の計算の基礎になったものを除く。）がある場合には、その事業年度の調整前法人税額から、次の金額の合計額を控除する。

ただし、その事業年度の調整前法人税額の10%相当額を限度とする。

- (1) その特別試験研究費の額のうち**特別試験研究機関等と共同**又はその機関等に**委託**する試験研究費の額として一定のものの**30%**相当額
- (2) その特別試験研究費の額のうち**他の者と共同**して行う試験研究又は他の者に**委託**する試験研究であって、**革新的なもの**又は**国立研究開発法人等における研究開発の成果を実用化**するために行うものに係る試験研究費の額として一定のものの**25%**相当額
- (3) その特別試験研究費の額のうち**(1)及び(2)に該当しないもの**の**20%**相当額

7 給与が増加しなかった場合等の適用除外（措法42の13⑤）❖

〔1〕〔6〕の規定は、**中小企業者等（適用除外事業者に該当するものを除く。）**以外の法人が、その対象年度において**次の要件のいずれにも該当しないとき（対象年度の所得の金額がその前事業年度の所得の金額以下である一定の場合を除く。）**は、適用しない。

- (1)
$$\frac{\text{継続雇用者給与等支給額} - \text{継続雇用者比較給与等支給額}}{\text{継続雇用者比較給与等支給額}} \geq 1\%$$
（次のいずれにも該当する場合は2%）であること。
 - ① その対象年度終了の時ににおいて、その法人の資本金の額等が10億円以上であり、かつ、その法人の常時使用する従業員の数が1,000人以上である場合又はその対象年度終了の時ににおいてその法人の常時使用する従業員の数が2千人を超える場合
 - ② その対象年度が設立事業年その他一定の場合に該当しない場合
- (2) その法人の**国内設備投資額**がその**当期償却費総額の30%**（上記(1)①②のいずれにも**該当する場合は40%**）**相当額を超える**こと。

8 申告要件（措法42の4⑳）❖

〔1〕〔2〕〔6〕の規定は、**確定申告書等**（これらの規定により控除を受ける金額を増加させる**修正申告書**又は**更正請求書**を含む。）に**控除を受ける金額**その他一定の金額及びその**明細を記載した書類の添付**がある場合に限り、控除額の計算の基礎となる試験研究費の額等は、確定申告書等に添付された書類に記載された**試験研究費の額等を基礎として計算した金額を限度**として適用する。

9 繰越税額控除限度超過額がある場合（措法42の4⑦⑨十）❖❖

青色申告法人の各事業年度（〔1〕の適用を受ける事業年度、解散（合併による解散を除く。）の日を含む事業年度及び清算中の各事業年度を除く。）においてその**法人の試験研究費の額がその比較試験研究費の額を超える場合**において、その法人が**繰越税額控除限度超過額を有するとき**は、その事業年度の所得に対する調整前法人税額から、その繰越税額控除限度超過額に相当する金額を**控除**する。

ただし、その事業年度の調整前法人税額の25%相当額(②)の適用を受ける場合には、中小企業者等控除上限額から、その事業年度の調整前法人税額から控除される金額を控除した残額)を限度とする。

(注) 繰越税額控除限度超過額

法人のその事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度(その事業年度まで連続して青色申告書の提出をしている場合の各事業年度に限る。)における中小企業者等税額控除限度額のうち、控除をしてもなお控除しきれない一定の金額の合計額をいう。

10 試験研究費の額の意義(措法42の4⑱) ❖❖

次に掲げる金額の合計額(その金額に係る費用に充てるため他の者から支払を受ける金額を控除した金額)をいう。

- (1) 次に掲げる費用の額(原価として損金算入されるものを除く。)で損金算入されるものの
 - ① 製品の製造又は技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究(新たな知見を得るため又は利用可能な知見の新たな応用を考案するために行うものに限る。)のために要する費用(一定のものを除く。)
 - ② 対価を得て提供する新たな役務の開発に係る試験研究として一定の試験研究のために要する費用で一定のもの
- (2) (1)に掲げる費用の額で研究開発費として損金経理した金額のうち、棚卸資産若しくは固定資産(事業供用時において(1)の試験研究の用に供する固定資産を除く。)の取得に要した金額とされるべき費用の額又は繰延資産((1)の試験研究のために支出した費用に係る繰延資産を除く。)となる費用の額

15-6 税額計算

出題年度：なし

給与等の支給額が増加した場合の特別控除

1 中小企業者等以外の場合（特定法人の場合）（措法42の12の5①）❖❖

青色申告法人が各事業年度において、国内雇用者に対して給与等を支給し、かつ、事業年度終了時において特定法人に該当する場合において、継続雇用者給与等支給増加割合が4%以上であるとき（事業年度終了時の資本金の額等が10億円以上であり、かつ、常時使用従業員数が千人以上である場合には、一定の場合に限る。）は、その事業年度の調整前法人税額から控除対象雇用者給与等支給増加額の10%（次のそれぞれの要件を満たす場合はそれぞれに定める割合（2以上の要件を満たす場合はその合計した割合）を加算した割合）相当額を控除する。

ただし、その事業年度の調整前法人税額の20%相当額を限度とする。

- (1) 継続雇用者給与等支給増加割合が5%以上であること 5%（継続雇用者給与等支給増加割合が6%以上の場合は15%）
- (2) 一定の場合に該当すること 5%

2 中小企業者等の場合（措法42の12の5②③）❖❖❖

中小企業者等（適用除外事業者^①に該当するものを除く。）が各事業年度（^①、^②の適用を受ける事業年度を除く。）において、国内雇用者に対して給与等を支給する場合において、雇用者給与等支給増加割合が1.5%以上であるときは、その事業年度の調整前法人税額からその事業年度の控除対象雇用者給与等支給増加額の15%（次のそれぞれの要件を満たす場合はそれぞれに定める割合（2以上の要件を満たす場合はその合計した割合）を加算した割合）相当額を控除する。

ただし、その事業年度の調整前法人税額の20%相当額を限度とする。

なお、控除して控除しきれない金額は、5年間の繰越控除をする。

- (1) 雇用者給与等支給増加割合が2.5%以上であること 15%
- (2) 一定の場合に該当すること 5%

3 申告要件（措法42の12の5⑥）

^① ^②の規定は、確定申告書等（これらの規定により控除を受ける金額を増加させる修正申告書又は更正請求書を含む。）に控除を受ける金額その他一定の金額及びその明細を記載した書類の添付がある場合に限り、確定申告書等に添付された書類に記

載された**控除対象雇用者給与等支給増加額**を基礎として計算した金額を**限度**として適用する。

4 意義（措法42の12の5④、措令27の12の5⑰⑱）

(1) 雇用者給与等支給額❖

適用年度の損金の額に算入される**国内雇用者に対する給与等**の支給額をいう。

(2) 比較雇用者給与等支給額❖

適用年度の**前事業年度**の損金の額に算入される**国内雇用者に対する給与等**の支給額をいう。

(3) 国内雇用者 ❖

法人の使用人のうちその法人の有する国内の事業所に勤務する雇用者として一定のものに該当するものをいう。

(4) 継続雇用者給与等支給額❖

継続雇用者（法人の適用年度及びその前事業年度の期間内の各月分のその法人の給与等の支給を受けた国内雇用者として一定のものをいう。）に対するその適用年度の給与等の支給額（その給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額（一定のものを除く。）を控除した金額）として一定の金額をいう。

(5) 継続雇用者比較給与等支給額❖

法人の継続雇用者に対する前事業年度の給与等の支給額として一定の金額をいう。

(6) 控除対象雇用者給与等支給増加額❖

法人の雇用者給与等支給額からその比較雇用者給与等支給額を控除した金額（その金額がその法人の調整雇用者給与等支給増加額を超える場合には、その調整雇用者給与等支給増加額）をいう。

(7) 特定法人

常時使用従業員数が2千人以下の法人（その法人による支配関係がある他の法人の常時使用従業員数の合計数が1万人超のものを除く。）をいう。

15-4 税額計算

出題年度：H元・17

試験研究費の特別控除



1 総額に係る税額控除（措法42の4①②）❖❖❖

青色申告法人の各事業年度において、試験研究費の額がある場合には、その事業年度の調整前法人税額から、次の金額を控除する。

ただし、その事業年度の調整前法人税額の25%相当額を限度とする。

試験研究費の額×税額控除割合（下記の(注)の割合とするが、設立事業年度等であるときは8.5%）

(注)① 増減試験研究費割合 > 12% の場合（設立事業年度等を除く。）

$11.5\% + (\text{増減試験研究費割合} - 12\%) \times 0.375$ （小数点以下3位未満切捨、最高14%）

② $0\% \leq \text{増減試験研究費割合} \leq 12\%$ の場合（設立事業年度等を除く。）

$11.5\% - (12\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.25$ （小数点以下3位未満切捨）

③ 増減試験研究費割合 < 0%（設立事業年度等を除く。）

$8.5\% - (0\% - \text{増減試験研究費割合}) \times \frac{8.75}{30}$ （小数点以下3位未満切捨、

0に満たないときは0）

2 中小企業者等の税額控除（措法42の4④⑤）❖❖❖

中小企業者等（適用除外事業者に該当するものを除く。）の各事業年度（ $\square 1$ の適用を受ける事業年度を除く。）において、試験研究費の額がある場合には、その事業年度の調整前法人税額からその試験研究費の額に税額控除割合（12%）を乗じた金額を控除する。

ただし、その事業年度の調整前法人税額の25%相当額を限度とする。

なお、増減試験研究費割合が12%超の場合は、税額控除割合は次の割合とする。

$12\% + (\text{増減試験研究費割合} - 12\%) \times 0.375$ （小数点以下3位未満切捨、最高17%）

3 試験研究費割合が10%超の場合の税額控除割合（措法42の4②⑤）

$\square 1$ 又は $\square 2$ の適用を受ける事業年度において、試験研究費割合が10%超の場合には、 $\square 1$ 又は $\square 2$ の税額控除割合は、 $\square 1$ 又は $\square 2$ の税額控除割合と $\square 1$ 又は $\square 2$ の税額控除割合に次の割合を乗じて計算した割合とを合計した割合（ $\square 1$ は最高14%。 $\square 2$ は最高17%）とする。

$(\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 0.5$ （最高10%）

4 総額に係る税額控除の控除上限額の特例（措法42の4③）

①に規定する法人の次のそれぞれの事業年度における①の適用については、控除上限額は、①にかかわらず、その事業年度の調整前法人税額の25%相当額に次のそれぞれの金額（いずれにも該当する事業年度にあつては、それぞれの金額の合計額）を加算した金額とする。

(1) 設立日以後10年を経過する日までの期間内の日を含む一定の事業年度
調整前法人税額の15%相当額

(2) 次の事業年度

調整前法人税額に次の事業年度の区分に応じそれぞれ次に定める割合（①及び③の事業年度のいずれにも該当する事業年度にあつては、①又は③のいずれか高い割合）を乗じて計算した金額

① 増減試験研究費割合が4%を超える事業年度（設立事業年度等を除く。）

$(\text{増減試験研究費割合} - 4\%) \times 0.625$ （小数点以下3位未満切捨、最高5%）

② 増減試験研究費割合が0に満たない場合のその満たない部分の割合が4%を超える事業年度（設立事業年度等及び③の事業年度を除く。）

$0 - (0 \text{ に満たない部分の割合} - 4\%) \times 0.625$ （小数点以下3位未満切捨、最高5%）

③ 試験研究費割合が10%超の事業年度

$(\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 2$ （小数点以下3位未満切捨、最高10%）

5 中小企業者等の税額控除の控除上限額の特例（措法42の4⑥）

②に規定する中小企業者等の次のそれぞれの事業年度における②の適用については、控除上限額は、②にかかわらず、その事業年度の調整前法人税額の25%相当額に次のそれぞれの金額を加算した金額とする。

(1) 増減試験研究費割合が12%超の事業年度

調整前法人税額の10%相当額

(2) 試験研究費割合が10%超の事業年度（(1)の事業年度を除く。）

調整前法人税額 \times $(\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 2$ （小数点以下3位未満切捨、最高10%）

6 特別試験研究費の額がある場合（措法42の4の2①） ♣ ♣

青色申告法人の各事業年度において、特別試験研究費の額（①又は②の計算の基礎になったものを除く。）がある場合には、その事業年度の調整前法人税額から、次の金額の合計額を控除する。

ただし、その事業年度の調整前法人税額の10%相当額を限度とする。

- (1) その特別試験研究費の額のうち**特別試験研究機関等と共同**又はその機関等に**委託**する試験研究費の額として一定のものの**30%**相当額
- (2) その特別試験研究費の額のうち**他の者と共同**して行う試験研究又は他の者に**委託**する試験研究であって、**革新的なもの**又は**国立研究開発法人等における研究開発の成果を実用化**するために行うものに係る試験研究費の額として一定のものの**25%**相当額
- (3) その特別試験研究費の額のうち**(1)及び(2)に該当しないもの**の**20%**相当額

7 給与が増加しなかった場合等の適用除外（措法42の13⑤）❖

① ⑥の規定は、**中小企業者等（適用除外事業者に該当するものを除く。）**以外の法人が、その対象年度において**次の要件のいずれにも該当しないとき（対象年度の所得の金額がその前事業年度の所得の金額以下である一定の場合を除く。）**は、適用しない。

- (1) $\frac{\text{継続雇用者給与等支給額} - \text{継続雇用者比較給与等支給額}}{\text{継続雇用者比較給与等支給額}} \geq 1\%$ （次のいずれにも該当する場合は2%）であること。
 - ① その対象年度終了の時ににおいて、その法人の資本金の額等が10億円以上であり、かつ、その法人の常時使用する従業員の数が1,000人以上である場合又はその対象年度終了の時ににおいてその法人の常時使用する従業員の数が2千人を超える場合
 - ② その対象年度が設立事業年その他一定の場合に該当しない場合
- (2) その法人の**国内設備投資額**がその**当期償却費総額の30%**（上記(1)①②のいずれにも該当する場合は40%）相当額を超えること。

8 申告要件（措法42の4⑳）❖

① ② ⑥の規定は、**確定申告書等**（これらの規定により控除を受ける金額を増加させる**修正申告書**又は**更正請求書**を含む。）に**控除を受ける金額**その他一定の金額及びその**明細を記載した書類の添付**がある場合に限り、控除額の計算の基礎となる試験研究費の額等は、確定申告書等に添付された書類に記載された**試験研究費の額等を基礎として計算した金額を限度**として適用する。

9 繰越税額控除限度超過額がある場合（措法42の4㉞⑩）❖❖

青色申告法人の各事業年度（①の適用を受ける事業年度、解散（合併による解散を除く。）の日を含む事業年度及び清算中の各事業年度を除く。）においてその法人の試験研究費の額がその比較試験研究費の額を超える場合において、その法人が繰越税額控除限度超過額を有するときは、その事業年度の所得に対する調整前法人税額から、その繰越税額控除限度超過額に相当する金額を控除する。

ただし、その事業年度の**調整前法人税額の25%相当額**（②の適用を受ける場合には、

中小企業者等控除上限額から、その事業年度の調整前法人税額から控除される金額を控除した残額)を限度とする。

(注) 繰越税額控除限度超過額

法人のその事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度(その事業年度まで連続して青色申告書の提出をしている場合の各事業年度に限る。)における中小企業者等税額控除限度額のうち、控除をしてもなお控除しきれない一定の金額の合計額をいう。

10 試験研究費の額の意義 (措法42の4⑱) ❖❖

次に掲げる金額の合計額(その金額に係る費用に充てるため他の者から支払を受ける金額を控除した金額)をいう。

- (1) 次に掲げる費用の額(原価として損金算入されるものを除く。)で損金算入されるもの
 - ① 製品の製造又は技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究(新たな知見を得るため又は利用可能な知見の新たな応用を考案するために行うものに限る。)のために要する費用(一定のものを除く。)
 - ② 対価を得て提供する新たな役務の開発に係る試験研究として一定の試験研究のために要する費用で一定のもの
- (2) (1)に掲げる費用の額で研究開発費として損金経理した金額のうち、棚卸資産若しくは固定資産(事業供用時において(1)の試験研究の用に供する固定資産を除く。)の取得に要した金額とされるべき費用の額又は繰延資産((1)の試験研究のために支出した費用に係る繰延資産を除く。)となる費用の額

15-6 税額計算

出題年度：なし

給与等の支給額が増加した場合の特別控除

~~1~~ ~~中小企業者等以外の場合（措法42の12の5①）~~ ❖

~~青色申告法人が各事業年度（設立事業年度、解散日を含む事業年度及び清算中の各事業年度を除く。以下同じ。）において、国内雇用者に対して給与等を支給する場合において、継続雇用者給与等支給増加割合が3%以上であるとき（事業年度終了時において資本金の額等が10億円以上であり、かつ、常時使用従業員数が千人以上である場合又は事業年度終了時における常時使用従業員数が2千人を超える場合には、一定の場合に限る。）は、その事業年度の調整前法人税額から控除対象雇用者給与等支給増加額の10%（次のそれぞれの要件を満たす場合はそれぞれに定める割合（2以上の要件を満たす場合はその合計した割合）を加算した割合）相当額を控除する。~~

~~ただし、その事業年度の調整前法人税額の20%相当額を限度とする。~~

~~(1) 継続雇用者給与等支給増加割合が4%以上であること~~

~~5%（継続雇用者給与等支給増加割合が5%以上である場合には10%とし、継続雇用者給与等支給増加割合が7%以上である場合には15%とする。）~~

~~(2) 次に掲げる要件の全てを満たすこと 5%~~

$$\textcircled{1} \frac{\text{損金算入される教育訓練費の額} - \text{比較教育訓練費の額}}{\text{比較教育訓練費の額}} \geq 10\%$$

$$\textcircled{2} \frac{\text{損金算入される教育訓練費の額}}{\text{雇用者給与等支給額}} \geq 0.05\%$$

~~(3) 一定の場合に該当すること 5%~~

1 中小企業者等以外の場合（特定法人の場合）（措法42の12の5①） ❖❖

青色申告法人が各事業年度（1の適用を受ける事業年度を除く。）において、国内雇用者に対して給与等を支給し、かつ、事業年度終了時において特定法人に該当する場合において、継続雇用者給与等支給増加割合が4%以上であるとき（事業年度終了時の資本金の額等が10億円以上であり、かつ、常時使用従業員数が千人以上である場合には、一定の場合に限る。）は、その事業年度の調整前法人税額から控除対象雇用者給与等支給増加額の10%（次のそれぞれの要件を満たす場合はそれぞれに定める割合（2以上の要件を満たす場合はその合計した割合）を加算した割合）相当額を控除する。

ただし、その事業年度の調整前法人税額の20%相当額を限度とする。

(1) 継続雇用者給与等支給増加割合が5%以上であること 5%（継続雇用者給与等支給増加割合が6%以上の場合は15%）

~~(2) 次に掲げる要件の全てを満たすこと 5%~~

~~①
$$\frac{\text{損金算入される教育訓練費の額} - \text{比較教育訓練費の額}}{\text{比較教育訓練費の額}} \geq 10\%$$~~

~~②
$$\frac{\text{損金算入される教育訓練費の額}}{\text{雇用者給与等支給額}} \geq 0.05\%$$~~

(2) 一定の場合に該当すること 5%

2 中小企業者等の場合（措法42の12の5②③）❖❖❖

中小企業者等（適用除外事業者に該当するものを除く。）が各事業年度（1、2）の適用を受ける事業年度を除く。）において、国内雇用者に対して給与等を支給する場合において、雇用者給与等支給増加割合が1.5%以上であるときは、その事業年度の調整前法人税額からその事業年度の控除対象雇用者給与等支給増加額の15%（次のそれぞれの要件を満たす場合はそれぞれに定める割合（2以上の要件を満たす場合はその合計した割合）を加算した割合）相当額を控除する。

ただし、その事業年度の調整前法人税額の20%相当額を限度とする。

なお、控除して控除しきれない金額は、5年間の繰越控除をする。

(1) 雇用者給与等支給増加割合が2.5%以上であること

15%

~~(2) 次に掲げる要件の全てを満たすこと~~

~~10%~~

~~①
$$\frac{\text{損金算入される教育訓練費の額} - \text{比較教育訓練費の額}}{\text{比較教育訓練費の額}} \geq 5\%$$~~

~~②
$$\frac{\text{損金算入される教育訓練費の額}}{\text{雇用者給与等支給額}} \geq 0.05\%$$~~

(2) 一定の場合に該当すること 5%

3 申告要件（措法42の12の5⑥）

1 2 の規定は、確定申告書等（これらの規定により控除を受ける金額を増加させる修正申告書又は更正請求書を含む。）に控除を受ける金額その他一定の金額及びその明細を記載した書類の添付がある場合に限り、確定申告書等に添付された書類に記載された控除対象雇用者給与等支給増加額を基礎として計算した金額を限度として適用する。

4 意 義（措法42の12の5④、措令27の12の5⑰⑱）**(1) 雇用者給与等支給額❖**

適用年度の損金の額に算入される**国内雇用者に対する給与等**の支給額をいう。

(2) 比較雇用者給与等支給額❖

適用年度の**前事業年度**の損金の額に算入される**国内雇用者に対する給与等**の支給額をいう。

(3) 国内雇用者 ❖

法人の使用人のうちその法人の有する国内の事業所に勤務する雇用者として一定のものに該当するものをいう。

(4) 継続雇用者給与等支給額❖

継続雇用者（法人の適用年度及びその前事業年度の期間内の各月分のその法人の給与等の支給を受けた国内雇用者として一定のものをいう。）に対するその適用年度の給与等の支給額（その給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額（一定のものを除く。）を控除した金額）として一定の金額をいう。

(5) 継続雇用者比較給与等支給額❖

法人の継続雇用者に対する前事業年度の給与等の支給額として一定の金額をいう。

(6) 控除対象雇用者給与等支給増加額❖

法人の雇用者給与等支給額からその比較雇用者給与等支給額を控除した金額（その金額がその法人の調整雇用者給与等支給増加額を超える場合には、その調整雇用者給与等支給増加額）をいう。

~~**(7) 教育訓練費❖**~~~~法人がその**国内雇用者の職務に必要な技術又は知識を習得させ、又は向上させる**ために支出する費用で**一定のものをいう。**~~~~**(8) 比較教育訓練費の額❖**~~~~法人の**適用年度開始の日前1年以内に開始した各事業年度の損金算入される教育訓練費の額の合計額をその各事業年度の数で除して計算した金額をいう。**~~**(7) 特定法人**

常時使用従業員数が2千人以下の法人（その法人による支配関係がある他の法人の常時使用従業員数の合計数が1万人超のものを除く。）をいう。