

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

【改正の概要】

平成27年度の税制改正において、特別試験研究費の額に係る税額控除制度について、次の見直しが行われた。

(1) 税額控除限度額の上限の見直し

税額控除限度額の上限が、試験研究費の総額に係る税額控除制度（中小企業者等にあつては、中小企業技術基盤強化税制）とは別枠で、当期の調整前法人税額の5%（改正前：試験研究費の総額に係る税額控除制度との合計で30%）とされた（措法42の4③）。

なお、本制度の適用対象とした特別試験研究費の額については、試験研究費の総額に係る税額控除制度（中小企業者等にあつては、中小企業技術基盤強化税制）の適用対象となる試験研究費の額から除くこととされた（措法42の4③）。

(2) 税額控除割合の引上げ

税額控除割合が、次の特別試験研究費の額の区分に応じ、それぞれ次の割合（改正前：12%から試験研究費の総額に係る税額控除制度で適用した税額控除割合（8～10%）を控除した割合）とされた（措法42の4③一、二）。

イ 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係る特別試験研究費の額 30%

ロ イの特別試験研究費の額以外の特別試験研究費の額 20%

(3) 特別試験研究費の範囲の見直し

イ 試験研究独立行政法人のうち国立研究開発法人以外のものが特別研究機関等から除外された（措令27の4⑥一口）。

ロ 特定中小企業者等に対する委託研究の対象となる委託先の範囲に公益法人等（法人税法以外の法律によって公益法人等とみなされているものを除く。）その他試験研究を行う一定の機関が追加された（措令27の4⑥七、措規20⑤）。

ハ 特定中小企業者等（中小事業者等に限る。）に対して支払う知的財産権の使用料が追加された（措令27の4⑥八、⑦四）。

ニ 希少疾病用医薬品等に関する試験研究について、希少疾病用医薬品等の範囲が拡充された（医薬品、医療機器等の品質、有効性及び安全性の確保等に関する法律施行規則251ただし書）。

なお、連結納税制度においても同様の改正がされている（措法68の9）。

【新設】(知的財産権の使用料)

42の4(3)-2 法人が措置法令第27条の4第6項第8号の特定中小企業者等からその有する知的財産権の設定又は許諾を受けて行う試験研究のために要する費用の額のうち、措置法規則第20条第11項に規定する知的財産権の使用料の額以外のものであっても、試験研究費に該当する費用の額は措置法第42条の4第1項又は第2項の規定の適用があることに留意する。

【解説】

1 平成27年度の税制改正において、特別試験研究費の額に係る税額控除制度について見直しが行われ、特定中小企業者等からその有する知的財産権の設定又は許諾を受けて行う一定の試験研究でその特定中小企業者等との契約又は協定に基づいて行われるものに係る試験研究費の額のうちその知的財産権の使用料の額が、特別試験研究費の額に追加されている(措令27の4⑥八)。

2 特別試験研究費の額として、例えば、特定中小企業者等に委託する試験研究でその特定中小企業者等との契約又は協定に基づいて行われるものについては、その試験研究に要した費用の額で所定の証明がされた金額が特別試験研究費の額とされているが(措令27の4⑥七、⑦二、措規20⑩四)、平成27年度の税制改正により追加された特定中小企業者等からその有する知的財産権の設定又は許諾を受けて行う一定の試験研究でその特定中小企業者等との契約又は協定に基づいて行われるものについては、その試験研究に要した費用の額のうち知的財産権の使用料の額で所定の証明がされた金額が特別試験研究費の額とされている(措令27の4⑥八、⑦四、措規20⑩)。

このように、その試験研究に要した費用の額のうち所定の証明がされた知的財産権の使用料の額については、試験研究費の額又は特別試験研究費の額として、試験研究費の総額に係る税額控除制度(措法42の4①)若しくは中小企業技術基盤強化税制(措法42の4②)又は本制度(措法42の4③)のいずれかを選択の上、その適用を受けることができる一方で、その試験研究に要した費用の額のうち所定の証明がされた知的財産権の使用料の額以外の費用の額については、その適用がどのようになるのか疑義が生じ得るところである。

そこで、本通達では、法人が特定中小企業者等からその有する知的財産権の設定又は許諾を受けて行う試験研究のために要する費用の額のうち、知的財産権の使用料の額以外の額であっても、その費用が試験研究費に該当するものについては、試験研究費の総額に係る税額控除制度(措法42の4①)又は中小企業技術基盤強化税制(措法42の4②)の適用があることを留意的に明らかにしている。

3 ところで、特定中小企業者等からその有する知的財産権の設定又は許諾を受けて行う試験研究に係る試験研究費の額のうち特別試験研究費の額とされる金額は、その法人の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うち試験研究に係る知的財産権の使用料の額であってその法人がその特定中小企業者等に対して支払ったものであることにつき、監査を受け、かつ、その特定中小企業者等の確認を受けた金額で、その金額を支出した事業年度の確定申告書等にその監査及び確認に係る書類の写しを添付す

ることにより証明がされた金額とされている（措令 27 の 4 ⑦四、措規 20⑩）。

この特別試験研究費の監査及び確認に係る書類に関して、どのような書類の写しを確定申告書等に添付すればよいのか実務上の疑義も生ずるところである。この点については、経済産業省が「特別試験研究費税額控除制度ガイドライン」を公表しており、このガイドラインの中で特別試験研究費の確認に関する報告書の参考様式を掲載しているほか、契約又は協定に記載すべき事項の記載例など、特別試験研究費税額控除制度の適用に当たって注意すべき事項が掲載されており、実務の参考となろう。

4 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。

(参考) 「特別試験研究費税額控除制度ガイドライン」の掲載場所

(URL) http://www.meti.go.jp/policy/tech_promotion/tax/27FYguidline.pdf