

税理士法人プライスウォーターハウスクーパース 荒井優美子
公認会計士・税理士

試験研究費の総額等に係る法人税額の特別控除に関する明細書

		事業年度	24・1・1 24・12・31	法人名																		
試験研究費の総額に係る税額控除	試験研究費の額	1	900,000,000	特別試験研究費の税額控除	法人税額超過構成額 (別表六(二十)「20の②」)	17	0															
	平均売上金額 (別表六(九)「5」)	2	8,000,000,000	当期分の特別控除額 (16) - (17)		18	2,000,000															
	試験研究費割合 $\frac{(1)}{(2)}$	3	0.1125	差引当期税額基準額残額 $(8) \times \left[\frac{(7) \times 30}{100} \right] - (9) - (16)$		19	28,000,000															
	試験研究費の総額に係る税額控除割合 (3) ≥ 10% の場合 (3) < 10% の場合 $(3) \times 0.2 + \frac{8}{100}$ (小数点以下3位未満切捨て)	4	0.1	繰越税額控除限度超過額 (別表六(六)付表「4の計」(総額+特別))		20	0															
		5		平成21年度分繰越税額控除限度超過額 (別表六(六)付表「7の計」(総額+特別))		21	14,000,000															
	税額控除限度額 (1) × (4) 又は (1) × (5)	6	90,000,000	平成22年度分繰越税額控除限度超過額 (別表六(六)付表「10の計」(総額+特別))		22	20,000,000															
	当期の所得に対する法人税の額 (別表一(一)「2」、別表一(二)「2」 又は別表一(三)「2」)	7	400,000,000	計 $(20) + (21) + (22)$		23	34,000,000															
	当期税額基準額 $(7) \times \frac{30}{100}$	8	120,000,000	同上のうち当期繰越税額控除可能額 (19) と (23) のうち少ない金額 (別表六(六)付表「1の①」) ≤ (別表六(六)付表「3の②」) の場合は 0		24	28,000,000															
	当期税額控除可能額 (6) と (8) のうち少ない金額	9	90,000,000	法人税額超過構成額 (別表六(二十)「17の②」+「18の②」)		25	0															
	法人税額超過構成額 (別表六(二十)「19の②」)	10	0	当期繰越税額控除額 (24) - (25)		26	28,000,000															
	当期分の特別控除額 (9) - (10)	11	90,000,000	法人税額の特別控除額 (11) + (18) + (26)		27	120,000,000															
特別試験研究費の税額控除	特別試験研究費の額 (29)の計	12	100,000,000	特別試験研究費の額の明細																		
	特別試験研究費に係る税額控除割合 $\frac{12}{100} - ((4) \text{又は}(5))$	13	$\frac{2}{100}$	特別試験研究等の内容	特別試験研究費の額		100,000,000															
	特別研究税額控除限度額 (12) × (13)	14	2,000,000	当期の試験研究費の額9億円(そのうち特別試験研究費の額1億円) 当期の所得に対する法人税額4億円																		
	当期税額基準額残額 (8) - (9)	15	30,000,000	<table border="1"> <thead> <tr> <th>事業年度</th> <th>試験研究費の額</th> <th>売上高</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>21年度</td> <td>8億円</td> <td>10億円</td> </tr> <tr> <td>22年度</td> <td>6億円</td> <td>5億円</td> </tr> <tr> <td>23年度</td> <td>7億円</td> <td>8億円</td> </tr> <tr> <td>24年度</td> <td>9億円</td> <td>9億円</td> </tr> </tbody> </table>		事業年度	試験研究費の額	売上高	21年度	8億円	10億円	22年度	6億円	5億円	23年度	7億円	8億円	24年度	9億円	9億円		
事業年度	試験研究費の額	売上高																				
21年度	8億円	10億円																				
22年度	6億円	5億円																				
23年度	7億円	8億円																				
24年度	9億円	9億円																				
当期税額控除可能額 (14) と (15) のうち少ない金額	16	2,000,000	計				100,000,000															

別表六(六)

繰越税額控除限度超過額等に関する明細書

事業年度	24・1・1 24・12・31	法人名	
------	--------------------	-----	--

別表六(六)付表

前期試験超過要件に係る額の計算	当該事業年度		前事業年度又は前連結事業年度			
	①	②	③	④		
試験研究費の額	1	900,000,000 円	700,000,000	円		
当該事業年度の月数 前事業年度の月数又は 前連結事業年度の月数	2		12 12			
改定試験研究費の額 (1)×(2)	3		700,000,000	円		
翌期繰越税額控除限度超過額の計算	事業年度又は連結事業年度	区分	前期繰越額又は当期税額控除限度額	当期控除可能額	翌期繰越額 (4)-(5)	
		4	5	6		
	平	円	円			
	平			外 円		
	計					
	当 期 分	別表六(六)「6」 別表六(六)「14」	別表六(六)「9」 別表六(六)「16」	外 外		
	合 計					
	平成21年度分繰越税額控除限度超過額の計算	事業年度又は連結事業年度	区分	前期繰越額又は当期税額控除限度額	当期控除可能額	翌期繰越額 (7)-(8)
			7	8	9	
	平	円	円	外 円		
	平			外		
	計	Check⑦				
当 期 分	別表六(六)「6」 別表六(六)「14」	14,000,000 別表六(六)「16」	14,000,000 外	0 外		
合 計				0		
平成22年度分繰越税額控除限度超過額の計算	事業年度又は連結事業年度	区分	前期繰越額又は当期税額控除限度額	当期控除可能額	翌期繰越額 (10)-(11)	
		10	11	12		
平	円	円	外 円			
平			外			
計	Check⑧					
当 期 分	別表六(六)「6」 別表六(六)「14」	20,000,000 別表六(六)「16」	14,000,000 外	6,000,000 外		
合 計				6,000,000		

試験研究費の増加額等に係る法人税額の特別控除に関する明細書

事業年度	24・1・1 24・12・31	法人名	
------	--------------------	-----	--

別表六(八)

試験研究費の増加額		円	円	円		
試験研究費の増加額に係る税額控除	Check① 試験研究費の額	1	900,000,000	平均売上金額 (別表六(九)「5」)	9	8,000,000,000
	当期の所得に対する法人税の額 (別表一(一)「2」、別表一(二)「2」 又は別表一(三)「2」)	2	400,000,000	平均売上金額の10%相当額 $(9) \times \frac{10}{100}$	10	800,000,000
				平均売上金額の10%相当額を超える試験研究費の額 (1) - (10)	11	100,000,000
	比較試験研究費の額 (別表六(九)「10」)	3	700,000,000	試験研究費割合 $\frac{(1)}{(9)}$	12	0.1125
	基準試験研究費の額 (別表六(九)「11」)	4	800,000,000	超過税額控除割合 $(12) - \frac{10}{100} \times 0.2$	13	0.0025
	試験研究費の増加額 (1) - (3) (1) ≤ (4)の場合は0)	5	200,000,000	平均売上金額の10%相当額を超える試験研究費の額に係る税額控除限度額 (11) × (13)	14	250,000
	試験研究費の増加額に係る税額控除限度額 $(5) \times \frac{5}{100}$	6	10,000,000	当期税額基準額 $(2) \times \frac{10}{100}$	15	40,000,000
				当期税額控除可能額 (14)と(15)のうち少ない金額)	16	250,000
当期税額基準額 $(2) \times \frac{10}{100}$	7	40,000,000	当期税額控除可能額 (8)の金額又は(16)の金額	17	10,000,000	
当期税額控除可能額 (6)と(7)のうち少ない金額)	8	10,000,000	法人税額超過構成額 (別表六(二十)「29の②」)	18	0	
			法人税額の特別控除額 (17) - (18)	19	10,000,000	
					Check⑨	

試験研究を行った場合の法人税額の特別控除における平均売上金額、比較試験研究費の額及び基準試験研究費の額の計算に関する明細書

事業年度	24・1・1 24・12・31	法人名	
------	--------------------	-----	--

別表六(九)

I 平均売上金額の計算に関する明細書				
事業年度又は連結事業年度		売上金額	$\frac{\text{当該事業年度の月数}}{\text{(1)の事業年度の月数又は連結事業年度の月数}}$	改定売上金額 (2)×(3)
1		2	3	4
売上調整年度	平 21・1・1	10,000,000,000 円	$\frac{12}{12}$	10,000,000,000 円
	平 21・12・31			
	平 22・1・1	5,000,000,000	$\frac{12}{12}$	5,000,000,000
	平 22・12・31			
	平 23・1・1	8,000,000,000	$\frac{12}{12}$	8,000,000,000
	平 23・12・31			
	平		-----	
	平		-----	
	平		-----	
	平		-----	
平		-----		
当期				9,000,000,000
計				32,000,000,000
平均売上金額 (4)の計) ÷ (1+売上調整年度数)		5	8,000,000,000 円	

II 比較試験研究費の額及び基準試験研究費の額の計算に関する明細書

事業年度又は連結事業年度		試験研究費の額	$\frac{\text{当該事業年度の月数}}{\text{(6)の事業年度の月数又は連結事業年度の月数}}$	改定試験研究費の額 (7)×(8)
6		7	8	9
調整対象年度	平 21・1・1	800,000,000 円	$\frac{12}{12}$	800,000,000 円
	平 21・12・31			
	平 22・1・1	600,000,000	$\frac{12}{12}$	600,000,000
	平 22・12・31			
	平 23・1・1	700,000,000	$\frac{12}{12}$	700,000,000
	平 23・12・31			
	平		-----	
	平		-----	
	平		-----	
	平		-----	
平		-----		
計				2,100,000,000
比較試験研究費の額 (9)の計) ÷ (調整対象年度数)		10	700,000,000 円	
基準試験研究費の額 (前2年以内に開始した事業年度又は連結事業年度の(9)の金額のうち最も多い金額)		11	800,000,000	

法人税の額から控除される特別控除額に関する
明細書

事業 年 度	24・1・1 24・12・31	法人名	
-----------	--------------------	-----	--

別表六(二十)

法人税額超過額の計算					
当期税額控除可能額	1	(71の①) 130,000,000 円	法人税の額から控除される特別控除額 (1)と(2)のうち少ない金額	3	130,000,000 円
当期の所得に対する法人税の額 (別表一(一)②、別表一(二)②、別表一(三)②)	2	400,000,000	法人税額超過額 (1)-(3)	4	0

法人税額超過構成額の明細							
指し第12条の13第1 項各号の該当号等	事業年度又は連結事業年度		当期税額控除可能額	法人税額超過構成額			
			①	②			
第1号	前期繰越分	平 22・1・1	5 総額	14,000,000 円	0 円		
		平 22・12・31	6 特別				
		平 23・1・1	7 総額	14,000,000	0		
		平 23・12・31	8 特別				
		・	9 総額				
		・	10 特別				
		・	11 総額				
		・	12 特別				
		・	13 総額				
	当 期 分	計	14 特別				
			15 総額				
			16 特別				
			17 総額				
			18 特別				
			19 総額	別表六(六)「9」 90,000,000	0		
			20 特別	別表六(六)「16」 2,000,000	0		
		第2号	前期繰越分	・	21		
				・	22		
・	23						
・	24						
・	25						
・	26						
計	27		別表六(七)「13」				
当 期 分	28	別表六(七)「5」					
第3号	当 期 分	29	別表六(八)「17」	10,000,000	0		
合 計		71		130,000,000	(4) 0		

① 別表記載例の解説

Check①

試験研究費の額

当期の所得計算上損金算入されるものに限られるため、期末在庫に含まれる金額は控除する。他者から支払を受ける試験研究費も控除する。修正申告や更正請求書において試験研究費の増額控除を行う場合も、当初の確定申告書記載の試験研究費の額は変更できない。

Check②

平均売上金額

営業外収益は含めない。

Check③

当期税額基準額

平成24年3月31日まで開始事業年度については、 $\frac{30}{100}$ 。

Check④

差引当期税額基準額残額

当期の特別控除を行い、次に前期よりの繰越控除限度超過額を控除する。

Check⑤

繰越税額控除限度超過額関係

繰越控除を適用するためには、別表六(六)付表の添付が必要。

Check⑥**当期繰越税額控除可能額**

前期からの繰越控除限度超過額で当期に控除できなかった金額は原則として切捨て。

Check⑦**平成21年度分繰越税額控除限度超過額の計算**

平成21年4月1日～22年3月31日までに開始した事業年度において生じた繰越額

Check⑧**平成22年度分繰越税額控除限度超過額の計算**

平成22年4月1日～23年3月31日までに開始した事業年度において生じた繰越額

Check⑨**当期税額控除可能額**

増加試験研究費の税額控除額か、売上規模ベースの試験研究費の税額控除のいずれか有利なほうを選択できる。

② 制度の適用上の留意点**1 試験研究費の額**

この制度の対象となる試験研究費の額とは、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「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費用である。特別試験研究に係る税額控除制度特別試験研究費の額は、試験研究費の額のうち、国の試験研究機関又は大学と共同して行う試験研究、国の試験研究機関又は大学に委託する試験

研究、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などに係る試験研究費の額をいう。

なお、他者からの委託により、支払を受けて試験研究を行う場合には、当該支払を受ける金額を控除する。

試験研究費の額とは、適用年度の所得計算上、損金算入される金額とされているため、原価計算により試験研究費が売上原価に配賦されている場合は、期末の商品在庫に含まれる金額は支出年度の試験研究費の額から控除する必要がある（次年度以後の事業年度において税額控除の対象となる）。

2 試験研究費の控除税額の計算

各々の制度における控除税額は下記のとおり計算される（控除限度額は次頁図表に示すとおりである）。

(1) 総額試験研究費控除制度における控除税額の算式

$(\text{試験研究費割合} \times 0.2) + 8\%$ （小数点以下1位未満の端数は切り捨て、10%を上限とする）

$$\text{試験研究費割合} = \frac{\text{当該事業年度の試験研究費の額}}{\text{平均売上金額}}$$

平均売上金額＝

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の売上金額の平均額（営業外収益を除く）

(2) 特別試験研究費控除制度における控除税額の算式

$$\text{特別試験研究費の額} \times \left(12\% - \frac{\text{総額試験研究費控除割合}}{\text{試験研究費の額}} \right)$$

【図表】 研究開発税制の概要

制度分類	制度の概要	控除限度額		
恒久的措置	試験研究費の総額に係る税額控除制度	青色申告法人の事業年度において損金の額に算入される試験研究費の額がある場合に、その試験研究費の額の一定割合の金額をその事業年度の法人税額から控除することを認める制度	繰越控除制度適用	
	特別試験研究費に係る税額控除制度	青色申告法人の事業年度において損金の額に算入される特別試験研究費の額がある場合に、その特別試験研究費の額の一定割合の金額をその事業年度の法人税額から控除することを認める制度		
	中小企業技術基盤強化税制	中小企業者等である青色申告法人の事業年度において損金の額に算入される試験研究費の額がある場合に、「試験研究費の総額に係る税額控除制度」又は「特別試験研究に係る税額控除制度」との選択適用で、その試験研究費の額の一定割合の金額をその事業年度の法人税額から控除することを認める制度		
時限的措置	試験研究費の額が増加した場合等の税額控除制度	青色申告法人の平成20年4月1日から平成26年3月31日までの間に開始する各事業年度において損金の額に算入される試験研究費の額がある場合で、増加試験研究費等の要件を満たす場合に、上記の制度とは別枠でその試験研究費の額の一定割合の金額をその事業年度の法人税額から控除することを認める制度	その事業年度の法人税額の10%相当額	繰越控除制度不適用

- (3) 中小企業技術基盤強化税制における
控除税額の算式
特別試験研究費の額×12%

比較試験研究費の額＝
適用年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度において損金の額に算入される試験研究費の額の平均額

- (4) 増加試験研究費等控除制度における
控除税額の算式
平成26年3月31日までの間に開始する各事業年度（適用年度）において、次の何れかの要件を満たす場合には、上記制度による税額控除限度額とは別枠で税額控除が認められる。

基準試験研究費の額＝
適用年度開始の日前2年以内に開始した各事業年度において損金の額に算入される試験研究費の額のうち最も多い額

- ① 試験研究費の増加額に係る税額控除
(試験研究費の額>比較試験研究費の額、かつ試験研究費の額>基準試験研究費の額の場合に限る)

② 試験研究費の額が平均売上金額の10%相当額を超える場合の税額控除
⇒ $\left(\frac{\text{試験研究費の額} - \text{平均売上金額} \times 10\%}{\text{試験研究費の額}} \right) \times \text{超過税額控除割合}$
超過税額控除割合 = (試験研究費割合 - 10%) × 0.2

⇒ (試験研究費の額 - 比較試験研究費の額) × 5%

3 控除限度額超過額の繰越し

増加試験研究費等控除制度以外の控除制

度については、適用年度の開始の日前1年以内に開始した各事業年度で繰越税額控除限度超過額がある場合、適用年度の法人税額から繰越税額控除限度超過額に相当する額の控除が認められる。すなわち、繰越控除が認められるのは1年である。

繰越税額控除限度超過額の税額控除を行う事業年度において新たに税額控除制度を適用した場合には、その新たな税額控除制度の控除額と繰越税額控除限度超過額との合計額で控除額の限度を判断する。税額控除の順序は、まず適用年度の税額控除を行い、その残額を繰越税額控除限度超過額の税額控除に充当する。繰越年度において控除できなかった金額については切捨てとなる。

控除限度額は、平成21年4月1日から平成24年3月31日までの間に開始する各事業年度においては、法人税の30%相当額とされ、平成24年4月1日以後開始事業年度からは法人税の20%相当額とされているが、平成22年4月1日から平成25年3月31日までの間に開始する各事業年度における繰越税額控除については以下の特例が設けられている。すなわち、平成23年4月1日から平成25年3月31日までの間に開始する各事業年度については、平成21年4月1日から平成24年3月31日までの間に開始する各事業年度に生じた控除限度超過額について、法人税額の30%相当額まで、2年又は3年の繰越しが認められることになる。

繰越控除年度	控除限度超過額発生年度	繰越額についての控除限度額	適用年度の控除限度額
平成22年度 (平成22年4月1日から23年3月31日までの間に開始する事業年度)	平成21年度	法人税額の30%相当額（繰越控除年度に新たに控除制度を適用した場合には、控除後の金額）	法人税額の30%相当額
平成23年度	平成21年度 平成22年度		法人税額の20%相当額
平成24年度	平成21年度 平成23年度 平成24年度		

4 申告要件

試験研究費の税額控除制度の適用を受けるには、確定申告書等に適用金額を記載するとともに、その金額の計算に関する明細書を添付する必要がある。上記の繰越控除制度の適用を受けるためには、繰越税額控除限度超過額が生じた事業年度以後の各事業年度の確定申告書に繰越税額控除限度超過額の明細書の添付をし、かつ、繰越控除を受けようとする事業年度の確定申告書等

に繰越控除を受ける金額を記載するとともに、その金額の計算に関する明細書を添付する必要がある。

平成23年12月の改正前の制度では、控除される金額は、確定申告書の別表六（六）に記載されたすべての事項を基礎として計算する場合に限られていた。このため、税務調査により法人税額が増加することとなっても、修正申告により特別控除額の増加は認められていなかった。

改正により、確定申告書等、修正申告書

又は更正請求書に、これらの規定による控除の対象となる試験研究費の額及び特別試験研究費の額、控除を受ける金額並びに当該金額の計算に関する明細を記載した書類の添付がある場合に限り、適用することとされたため、税務調査により法人税額が増加することとなった場合には、修正申告により特別控除額の増加が認められることとなる。

ただし、控除される金額は、当該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及び特別試験研究費の額を基礎として計算した金額に限られるため、確定申告書において試験研究費の額及び特別試

験研究費の額等の記載がない場合には、その後の修正申告ないしは更正請求書によって控除を受けることはできない。

[Profile]

荒井 優美子 (あらい ゆみこ)

税理士法人プライスウォーターハウスクーパース
マネージング・ディレクター 公認会計士・税理士
1996年に中央クーパース・アンド&ライブランド国際会計事務所（現税理士法人プライスウォーターハウスクーパース）へ入所、組織再編等の分野でコンサルティングに従事。

主著に『企業組織再編税制のすべて』（共著、中央経済社、以下同じ）、『事業再編税務ハンドブック』、『資本取引税務ハンドブック』、『株式・新株予約権税務ハンドブック』がある。