

Chapter 1

R3税制改正の項目

Sec	項 目	基 礎 導入編	基 礎 完成編	応用編	適用時期
1	試験研究費の特別控除制度			★	R3.4.1
2	給与等の支給額が増加した場合の特別控除制度			★	R3.4.1
3	高度省エネルギー増進設備等を取得した場合の特別償却又は税額控除制度			★	R3.4.1
4	特定中小企業者等が経営改善設備を取得した場合の特別償却			★	R3.4.1
5	貸倒引当金制度		★		R3.4.1

★マークは、各教科書で学習した項目を示しています。

法人税法 税制改正

本年度の法人税法の改正は、ポストコロナに向けた経済構造の転換・好循環の実現を図るための税制上の措置を講ずるとされています。

この資料では、令和3年度本試験に関係する税制改正について学習します。

1 改正の概要

令和3年度（第71回）本試験に関係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3年4月1日以後（又は令和3年4月1日以後開始事業年度）について適用されます。

1. 試験研究費の特別控除制度（措法42の4）

試験研究を行った場合の税額控除制度について、次の見直し^{*01}がされました。

(1) 総額制度

税額控除率を次のとおり見直し、その下限を2%（現行：6%）に引き下げた上、その上限を14%とする特例の適用期限を2年延長されました。

① 増減試験研究費割合が9.4%超

$$10.145\% + (\text{増減試験研究費割合} - 9.4\%) \times 0.35$$

② 増減試験研究費割合が9.4%以下

$$10.145\% - (9.4\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.175$$

(2) 中小企業者等の特例

増減試験研究費割合が8%を超える場合の特例を増減試験研究費割合が9.4%を超える場合に次のとおりとする特例に見直した上、その適用期限を2年延長されました。

① 税額控除率（12%）に、増減試験研究費割合から9.4%を控除した割合に0.35を乗じて計算した割合を加算します。

② 控除税額の上限に当期の法人税額の10%を上乗せします。

（注） 税額控除率は、17%を上限とするのは、改正前と同じです。

(3) 基準年度比売上金額減少割合が2%以上の場合の特例

次の要件を全て満たした場合には、控除税額の上限に当期の法人税額の5%の上乗せ（一定の場合を除きます。）することとされました。

① 基準年度に比べて当期の売上が2%以上減少

② 基準年度に比べて試験研究費の額が増加

（注） 基準年度とは、令和2年2月1日前に最後に終了した事業年度

(4) 特別試験研究費の額に係る税額控除制度

次の見直しを行うこととされました。

^{*01} 試験研究を行った場合の税額控除制度については、他にもいろいろ改正がありますが、負担になるため、状況を見ながら、今後、情報提供するかを決定いたします。

- ① 対象となる特別試験研究費の額に、国立研究開発法人の外部化法人との共同研究及び国立研究開発法人の外部化法人への委託研究に要する費用の額を加え、その税額控除率を25%とします。
 - ② 特別試験研究費の対象となる特別研究機関等との共同研究等について、特別研究機関等の範囲に人文系の研究機関を加えました。
 - ③ 特別試験研究費の対象となる大学等との共同研究及び大学等への委託研究について、契約上の試験研究費の総見込額が50万円を超えるものに限定されました。
- (5) 試験研究費の額の見直し
- 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は、当期の損金の額に算入されるもので、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定とされました。
 - ② 試験研究用棚卸資産については、売上原価として損金の額に算入される時に試験研究費の額に含まれるのではなく、取得時に研究開発費として損金経理した金額が試験研究費の額に含まれることとされました。
 - ③ 非試験研究用の固定資産及び繰延資産のうち、取得価額に研究開発費として損金経理をした金額が含まれる非試験研究用資産の償却費、譲渡損及び除却損を研究開発税制の対象となる試験研究費から除外となりますが、取得価額に研究開発費として損金経理をした金額が試験研究費の額に含まれることとされました（非試験研究用固定資産について研究開発税制と特別償却等に関する制度との選択適用とされます。）。

2. 給与等の支給額が増加した場合の特別控除制度（措法42の12の5）

(1) 中小企業者等以外

給与等の引上げ及び設備投資を行った場合の税額控除制度を見直し、青色申告書を提出する法人が、国内新規雇用者に対して給与等を支給する場合において、新規雇用者給与等支給額の新規雇用者比較給与等支給額に対する増加割合が2%以上であるときは、控除対象新規雇用者給与等支給額の15%の税額控除ができる制度とされました。

この場合において、教育訓練費の額の比較教育訓練費の額に対する増加割合が20%以上であるときは、控除対象新規雇用者給与等支給額の20%の税額控除ができることとされました。ただし、控除税額は、当期の法人税額の20%を上限とされました。

（注1） 設立事業年度は対象外とされました。

（注2） 上記の「新規雇用者給与等支給額」とは、国内の事業所において新たに雇用した雇用保険法の一般被保険者（一定の者を除

きます。) に対してその雇用した日から1年以内に支給する給与等の支給額をいい、上記の「新規雇用者比較給与等支給額」とは、前期の新規雇用者給与等支給額をいいます。

(注3) 上記の「控除対象新規雇用者給与等支給額」とは、国内の事業所において新たに雇用した者(一定の者を除きます。)に対してその雇用した日から1年以内に支給する給与等の支給額をいいます。ただし、雇用者給与等支給額から比較雇用者給与等支給額を控除した金額を上限とされました。

(注4) 比較教育訓練費の額は、前期の教育訓練費の額とされました。

(注5) 給与等の支給額から控除する「給与等に充てるため他の者から支払を受ける金額」について、新規雇用者給与等支給額及び新規雇用者比較給与等支給額からは雇用調整助成金及びこれに類するものの額を控除しないこととされました。

(2) 中小企業者等

中小企業における所得拡大促進税制について、次の見直しを行った上、その適用期限を2年延長されました。

- ① 適用要件のうち、継続雇用者給与等支給額の継続雇用者比較給与等支給額に対する増加割合が1.5%以上であることとの要件を、雇用者給与等支給額の比較雇用者給与等支給額に対する増加割合が1.5%以上であることとの要件に見直されました。
- ② 税額控除率が25%となる要件のうち、継続雇用者給与等支給額の継続雇用者比較給与等支給額に対する増加割合が2.5%以上であることとの要件を、雇用者給与等支給額の比較雇用者給与等支給額に対する増加割合が2.5%以上であることとの要件に見直されました。
- ③ 税額控除率を乗ずる基礎となる雇用者給与等支給額から比較雇用者給与等支給額を控除した金額は、雇用安定助成金及びこれに類するものの額を控除して計算した金額を上限とされました。

3. 高度省エネルギー増進設備等を取得した場合の特別償却又は税額控除制度(措法42の5)

廃止となりました。

4. 特定中小企業者等が経営改善設備を取得した場合の特別償却(措法42の12の3)

廃止となりました。

5. 貸倒引当金制度(法52、措令33の7④)

中小企業者等の貸倒引当金の特例について、割賦販売小売業並びに包括信用購入あっせん業及び個別信用購入あっせん業に係る法定繰入率を1,000分の7(改正前:1,000分の13)に引き下げされました。

2 試験研究費の特別控除の改正（措法42の4①②③④⑤⑥）

〈計算パターン（総額制度）〉

改正前	改正後
(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、ロ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) 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 8 % 超 $9.9\% + (\text{④} - 8\%) \times 0.3$ （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 8 % 以下 $9.9\% - (8\% - \text{④}) \times 0.175$ （小数点以下 3 位未満切捨、最低 6 %） (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） ×総額制度に係る税額控除割合 (4) 税額基準額 当期の法人税額×25% (5) 特別控除額 (3)と(4)のいずれか少ない方	(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、ロ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) 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 9.4% 超 $10.145\% + (\text{④} - 9.4\%) \times 0.35$ （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 9.4% 以下 $10.145\% - (9.4\% - \text{④}) \times 0.175$ （小数点以下 3 位未満切捨、最低 2 %） (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） ×総額制度に係る税額控除割合 (4) 税額基準額 当期の法人税額×25% (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、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	360,000,000円

- (2) 当社の当期の別表一①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。

解答 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 360,000,000円

③ 試験研究費割合 $\frac{①}{②}$

④ 判 定 $③ \leq 10\%$ ∴ 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 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 $\frac{③}{②} = 0.2$

⑤ 税額控除割合

④ $> 9.4\%$

∴ $10.145\% + (④ - 9.4\%) \times 0.35 = 0.13855 \rightarrow 0.138$

（小数点以下3位未満切捨、最高14%）

(4) 支出基準額

$36,000,000 \times 0.138 = 4,968,000$ 円

(5) 税額基準額

$23,200,000 \times 25\% = 5,800,000$ 円

(6) 特別控除額

(4) $<$ (5) ∴ 4,968,000円

〈計算パターン（中小企業者等の特例）〉

改正前	改正後
(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 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 8 % 超 $12\% + (④ - 8\%) \times 0.3$ (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 8 % 以下 12% (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）× 中小企業者等の特例制度に係る税額控除割合 (3) 税額基準額 当期の法人税額 × 25%（又は 35%） (4) 特別控除額 (2) と (3) のいずれか少ない方	(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 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 9.4 % 超 $12\% + (④ - 9.4\%) \times 0.35$ (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 9.4 % 以下 12% (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）× 中小企業者等の特例制度に係る税額控除割合 (3) 税額基準額 当期の法人税額 × 25%（又は 35%） (4) 特別控除額 (2) と (3) のいずれか少ない方

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	360,000,000円

- (2) 当社の当期の別表一①の欄に記載されている法人税額は、22,544,000円である。
 (3) 当社は中小企業者等（適用除外法人に該当しない。）である。

解答 中小企業者等の特例

当社は中小企業者等に該当し、中小企業者等の特例が有利なため、その特例を適用する。

(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 360,000,000円
 ③ 試験研究費割合 $\frac{①}{②}$
 ④ 判 定 ③ $\leq$ 10% ∴ 適用なし

(2) 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 $\frac{③}{②}=0.2$

⑤ 税額控除割合

$$④ > 9.4\%$$

$$\therefore 12\% + (④ - 9.4\%) \times 0.35 = 0.1571 \rightarrow 0.157 \text{ (小数点以下3位未満切捨、最高17\%)}$$

(3) 支出基準額

$$36,000,000 \times 0.157 = 5,652,000 \text{ 円}$$

(4) 税額基準額

$$22,544,000 \times 35\% = 7,890,400 \text{ 円}$$

(5) 特別控除額

$$(3) < (4) \quad \therefore 5,652,000 \text{ 円}$$

〈計算パターン（基準年度比売上金額減少割合が2%以上の中小企業者等の特例）〉

改正前	改正後
(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 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8%超 $12\% + (\text{④} - 8\%) \times 0.3$ （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8%以下 12% (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）×中小企業者等の特例制度に係る税額控除割合 (3) 税額基準額 当期の法人税額×25%（又は35%） (4) 特別控除額 (2)と(3)のいずれか少ない方	(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 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9.4%超 $12\% + (\text{④} - 9.4\%) \times 0.35$ （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9.4%以下 12% (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）×中小企業者等の特例制度に係る税額控除割合 (3) 税額基準額 当期の法人税額×30%※（又は40%※） ※① 平成31年3月期の売上金額 ② 当期の売上金額 ③ ①－② ④ $\frac{\text{③}}{\text{①}} \geq 2\%$ ⑤ 当期の試験研究費＞平成31年3月期の試験研究費 ∴ 5%の上乗せ適用あり (4) 特別控除額 (2)と(3)のいずれか少ない方

（注） 総額制度においても、基準年度比売上金額減少割合が2%以上の場合は同様に控除税額の上限に当期の法人税額の5%の上乗せとなります。

設例－3

試験研究費の特別控除・基準年度比売上金額減少割合が2%以上の場合

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（平成31年3月期における試験研究費の額は34,000,000円であった。）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。なお、当期における売上金額は350,000,000円であるが、平成31年3月期における売上金額は370,000,000円であった。

区 分	金 額
比較試験研究費の額	30,000,000円
平均売上金額	360,000,000円

- (2) 当社の当期の別表一①の欄に記載されている法人税額は、10,944,000円である。
 (3) 当社は中小企業者等（適用除外法人に該当しない。）である。

解答 中小企業者等の特例

当社は中小企業者等に該当し、中小企業者等の特例が有利なため、その特例を適用する。

(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 360,000,000円
 ③ 試験研究費割合 $\frac{①}{②}$
 ④ 判 定 ③ $\leq 10\%$ $\therefore$ 適用なし

(2) 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 $\frac{③}{②}=0.2$
 ⑤ 税額控除割合
 ④ $>9.4\%$
 $\therefore 12\% + (④ - 9.4\%) \times 0.35 = 0.1571 \rightarrow 0.157$ （小数点以下3位未満切捨、最高17%）

- (3) 支出基準額 $36,000,000 \times 0.157 = 5,652,000$ 円

(4) 税額基準額

$$10,944,000 \times 40\%^{※} = 4,377,600 \text{ 円}$$

※① 平成31年3月期の売上金額 370,000,000円

② 当期の売上金額 350,000,000円

③ ①－②＝20,000,000円

④ $\frac{③}{①} \geq 2\%$

⑤ 36,000,000円 $>34,000,000$ 円

$\therefore 5\%$ の上乗せ適用あり

(5) 特別控除額

(3) $>(4)$ $\therefore 4,377,600$ 円

〈試験研究費の額の考え方〉

改正前においては、試験研究費の特別控除の対象となる試験研究費の額は損金に算入されるものに限られていましたが、試験研究費の定義の見直しにより、試験研究費のうち、研究開発費として損金経理をした金額で非試験研究用資産（棚卸資産、固定資産及び繰延資産で、事業供用時に試験研究用に供さないもの）の取得価額に含まれるもの（リリース後のソフトウェアのアップデートなど）で損金算入されてなくても対象とされました。

改正前は、「市場販売目的のソフトウェア（複写して販売するもの）」については、研究開発段階では、製品の製造に係る試験研究のために要する費用として、損金算入額が試験研究費の額に含まれましたが、「クラウドを通じてサービス提供を行うソフトウェア」については、原本をクラウド等に保存し、インターネットを通じて顧客にアクセスさせるため、「市場販売目的のソフトウェア（複写して販売するもの）」には該当せず、基本通達7-3-15の3より、「市場販売目的のソフトウェア（複写して販売するもの）」については研究開発費の額として損金算入されるのに対し、自社利用のソフトウェアについては、その利用により将来の収益獲得又は費用削減にならないことが明らかなものに限られるため、支出時には資産計上を要します。したがって、支出時において試験研究費の額に含まれませんでした。また、償却費についても、非試験研究用資産として、その償却費は試験研究費の額に含まれませんでした。

しかしながら、「クラウドを通じてサービス提供を行うソフトウェア」の実態上は、「市場販売目的のソフトウェア（複写して販売するもの）」と同様であることから、「市場販売目的のソフトウェア（複写して販売するもの）」と同様にするために、研究開発費計上額が損金算入されていなくても、試験研究費の額に含まれることになりました。

さらに、アップデートする前において非試験研究用資産であった「クラウドを通じてサービス提供を行うソフトウェア」について、試験研究用にアップデートするために支出した費用についても本体が非試験研究用資産であったため、その償却費も試験研究費の額に含まれませんでした。研究開発費計上額が含まれることになりました。

参考・特殊の減価償却資産の耐用年数二条・開発研究用減価償却資産とは

開発研究（新たな製品の製造若しくは新たな技術の発明又は現に企業化されている技術の著しい改善を目的として特別に行われる試験研究をいう。）の用に供されている減価償却資産で別表第六（開発研究用減価償却資産の耐用年数表）に掲げるもの

参考・耐用年数の適用等に関する取扱通達2-10-1

省令第2条第2号に規定する「開発研究」とは、次に掲げる試験研究をいう。

- (1) 新規原理の発見又は新規製品の発明のための研究
- (2) 新規製品の製造、製造工程の創設又は未利用資源の活用方法の研究
- (3) (1)又は(2)の研究を基礎とし、これらの研究の成果を企業化するためのデータの収集
- (4) 現に企業化されている製造方法その他の生産技術の著しい改善のための研究

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研究開発費として費用に計上し、損金の額に算入された金額は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（税務上棚卸資産に計上すべき金額3,000,000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。また、試験研究のために要した研究開発費で非試験研究用資産の取得に要したと認められる金額が600,000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%、税額基準額割合は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 税務上棚卸資産に計上すべき研究開発に計上した金額は、損金算入されていなくても試験研究費に含まれます。
- ② 試験研究のために要した研究開発費で非試験研究用資産の取得に要したと認められる金額は、損金算入されていなくても試験研究費に含まれます。

2 給与等の増額があった場合の特別控除制度（措法42の12の5①）

〈計算パターン（中小企業者等以外）〉

改正前	改正後
(1) 判定 ① 雇用者給与等支給額 > 比較雇用者給与等支給額 ② $\frac{\text{継続雇用者給与等支給額} - \text{継続雇用者比較給与等支給額}}{\text{継続雇用者比較給与等支給額}} \geq 3\%$ ③ 国内設備投資額 $\geq$ 当期償却費総額 $\times 95\%$ ∴ 適用あり (2) 特別控除額 ① 税額控除限度額 (雇用者給与等支給額 - 比較雇用者給与等支給額) $\times 15\%$※ ② 税額基準額 当期の法人税額 $\times 20\%$ ③ 特別控除額 ①と②のいずれか少ない方 → 給与等の引上げ等の特別控除 (別表一・法人税額の下控除) ※ 次の場合には、上記15%の割合は20% $\frac{\text{損金算入教育訓練費の額} - \text{比較教育訓練費の額}}{\text{比較教育訓練費の額}} \geq 20\%$	(1) 判定 $\frac{\text{新規雇用者給与等支給額} - \text{新規雇用者比較給与等支給額}}{\text{新規雇用者比較給与等支給額}} \geq 2\%$ ∴ 適用あり (2) 特別控除額 ① 税額控除限度額 控除対象新規雇用者給与等支給額 $\times 15\%$※ ② 税額基準額 当期の法人税額 $\times 20\%$ 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) ※ 次の場合には、上記15%の割合は20% $\frac{\text{損金算入教育訓練費の額} - \text{比較教育訓練費の額}}{\text{比較教育訓練費の額}} \geq 20\%$

(注1) 新規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新規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。

(注2) 新規雇用者比較給与等支給額

適用年度の前事業年度の損金の額に算入される国内新規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。

(注3) 国内新規雇用者

法人の国内雇用者のうちその法人の有する国内の事業所に勤務することとなった日から一年を経過していないものとして一定のものをいいます。

(注4) 控除対象新規雇用者給与等支給額

新規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を控除した金額) $\leq$ 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5) 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(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。

(注6) 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。

(注7) 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います。

設例－1

給与等の支給額が増加した場合の特別控除・中小企業者等以外の場合

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(うち当期の新規雇用者給与等支給額は40,000,000円)である。また、前期における給与等支給額は402,500,000円(うち前期の新規雇用者給与等支給額は30,000,000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74,240,000円である。

解答

(1) 判定

$$\frac{40,000,000 - 30,000,000}{30,000,000} = 33.3\cdots\% \geq 2\%$$

(2) 特別控除額

① 税額控除限度額

$$40,000,000^{\ast} \times 15\% = 6,000,000\text{円}$$

$$\ast \quad 40,000,000\text{円} < 455,400,000 - 402,500,000 = 52,900,000\text{円} \quad \therefore 40,000,000\text{円}$$

② 税額基準額

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

③ 特別控除額

$$\textcircled{1} < \textcircled{2} \quad \therefore 6,000,000\text{円}$$

〈計算パターン（中小企業者等）〉

改正前	改正後
(1) 判 定 ① 雇用者給与等支給額＞比較雇用者給与等支給額 ② $\frac{\text{継続雇用者給与等支給額}-\text{継続雇用者比較給与等支給額}}{\text{継続雇用者比較給与等支給額}} \geq 1.5\%$ ∴ 適用あり (2) 特別控除額 ① 税額控除限度額 (雇用者給与等支給額－比較雇用者給与等支給額)×15%※ ② 税額基準額 当期の法人税額×20% ③ 特別控除額 ①と②のいずれか少ない方 →給与等の引上げ等の特別控除 (別表一・法人税額の下控除) ※ 次の要件を満たす場合には、上記15%の割合は25% ① $\frac{\text{継続雇用者給与等支給額}-\text{継続雇用者比較給与等支給額}}{\text{継続雇用者比較給与等支給額}} \geq 2.5\%$ ② 次のいずれかの要件を満たすこと イ $\frac{\text{損金算入教育訓練費の額}-\text{中小企業比較教育訓練費の額}}{\text{中小企業比較教育訓練費の額}} \geq 10\%$ ロ 当期末までに中小企業等経営強化法の認定を受け、その経営力向上計画における経営力向上が確実に行われたことの証明がされたこと	(1) 判 定 $\frac{\text{雇用者給与等支給額}-\text{比較雇用者給与等支給額}}{\text{比較雇用者給与等支給額}} \geq 1.5\%$ ∴ 適用あり (2) 特別控除額 ① 税額控除限度額 控除対象雇用者給与等支給増加額×15%※ ② 税額基準額 当期の法人税額×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) ※ 次の場合には、上記15%の割合は25% ① $\frac{\text{雇用者給与等支給額}-\text{比較雇用者給与等支給額}}{\text{比較雇用者給与等支給額}} \geq 2.5\%$ ② 次の要件のいずれかを満たすこと イ $\frac{\text{損金算入教育訓練費の額}-\text{比較教育訓練費の額}}{\text{比較教育訓練費の額}} \geq 10\%$ ロ その中小企業者等が、その事業年度終了の日までにおいて中小企業等経営強化法の認定を受けたものであり、その認定に係る経営力向上計画に記載された経営力向上が確実に行われたことにつき一定の証明がされたものであること

(注) 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

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

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

∴ 適用あり

- (2) 特別控除額

- ① 税額控除限度額

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

$$\text{※イ } 13.1\cdots\% \geq 2.5\%$$

$$\text{ロ } \frac{5,000,000 - 4,000,000}{4,000,000} = 25\% \geq 10\%$$

∴ 25%

- ② 税額基準額

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

- ③ 特別控除額

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

Chapter2

理論集の改訂項目

番 号	項 目	該当ページ
8-1	寄附金の損金不算入	2～3
15-4	試験研究費の特別控除	4～5
15-6	給与等の支給額が増加した場合の特別控除	6～8

※ 改正による変更部分は、赤色及びラインで示しています。



寄附金の損金不算入

1 損金不算入（法37①）❖❖❖

内国法人が支出した**寄附金の額**（**②**の寄附金の額を除く。）の**合計額**のうち、**一般寄附金の損金算入限度額**を超える部分の金額は、各事業年度の損金の額に算入しない。

2 完全支配関係がある法人間の寄附金（法37②）❖❖❖

内国法人がその内国法人との間に**法人による**完全支配関係がある**他の内国法人**に対して支出した寄附金の額（**受贈益の益金不算入**の規定を適用しないとした場合に当該他の内国法人の益金の額に算入される**受贈益の額**に対応するものに限る。）は、各事業年度の損金の額に算入しない。

3 指定寄附金等の特例❖❖

(1) 指定寄附金等

① 内 容（法37③）

国又は地方公共団体に対する寄附金及び**財務大臣**が指定した寄附金の額の合計額は**①**の**寄附金の額の合計額**に算入しない。

② 申告要件（法37⑨）

①の規定は、確定申告書、**修正申告書又は更正請求書**に①の寄附金の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、その**記載金額を限度**に適用する。

(2) 特定公益増進法人等に対する寄附金

① 内 容（法37④、措法66の11の2②）

特定公益増進法人に対する寄附金及び**認定特定非営利活動法人**に対する寄附金の額の合計額（その合計額が**特別損金算入限度額**を超える場合には、**特別損金算入限度額**）は**①**の**寄附金の額の合計額**に算入しない。ただし、**公益法人等**が支出した寄附金の額については、この限りでない。

② 申告要件（法37⑨⑩）

①の規定は、税務署長が**やむを得ない事情がある**と認める場合を除き、確定申告書、**修正申告書又は更正請求書**に①の寄附金の額及びその明細を記載した書類の**添付**があり、かつ、一定の書類を**保存**している場合に限り、その**記載金額を限度**に適用する。

4 意 義❖❖❖

(1) 原 則 (法37⑦)

寄附金の額は、寄附金、拠出金、見舞金その他いずれの**名義**をもってするかを問わず、内国法人が金銭その他の資産又は経済的な利益の**贈与**又は**無償の供与**（広告宣伝費、見本品費、交際費、接待費及び福利厚生費とされるべきものを除く。）をした場合のその**金銭の額**若しくは金銭以外の資産のその**贈与時の価額**又はその経済的な利益のその**供与時の価額**による。

(2) 低額譲渡等の場合 (法37⑧)

内国法人が資産の**譲渡**又は経済的な利益の**供与**をした場合において、その**譲渡**又は**供与**の対価の額がその資産のその**譲渡時の価額**又はその経済的な利益のその**供与時の価額**に比して低いときは、その対価の額とその価額との差額のうち**実質的に贈与又は無償の供与をした**と認められる金額は、寄附金の額に含まれる。

(3) みなし寄附金 (法37⑤⑥)

① **公益法人等**がその収益事業に属する資産のうちからその収益事業以外の事業のために支出した金額は、その**収益事業**に係る寄附金の額と**みなす**。

ただし、事実を隠蔽し、又は仮装して経理をすることにより支出した金額については、この限りでない。

② 内国法人が**特定公益信託**の信託財産とするために支出した**金銭の額**は、寄附金の額と**みなす**。

5 損金算入時期 (令78①) ❖❖

寄附金の支出は、その**支払がされる**までの間、なかったものとする。



出題年度：H元・17

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4①②③）❖❖❖

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%**（設立後一定の期間で一定の場合**等**は40%）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＜**9.4%**の場合

$10.145\% + (\text{増減試験研究費割合} - 9.4\%) \times 0.35$ （小数点以下3位未満切捨、最高14%）

② 増減試験研究費割合＜＝**9.4%**の場合

$10.145\% - (9.4\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.175$ （小数点以下3位未満切捨、最低**2%**）

2 中小企業者等の税額控除（措法42の4④⑤⑥）❖❖❖

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**9.4%**超の場合は、**税額控除割合は次の割合とし、上記25%は35%（一定の場合は40%）**とする。

$12\% + (\text{増減試験研究費割合} - 9.4\%) \times 0.35$ （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 試験研究費割合が10%超の場合の税額基準額（措法42の4③⑥）

①又は②の適用を受ける事業年度（②の35%の適用を受ける事業年度を除く。）において、試験研究費割合が10%超の場合には、①又は②の25%相当額は、25%相当額に次の金額を加算した金額とする。

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%）

5 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額の20%相当額

6 給与が増加しなかった場合等の適用除外（措法42の13⑥）❖

①⑤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) 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。

7 申告要件（措法42の4⑩）❖

①②⑤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。

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

(1) 内 容（措法42の12の5①）❖❖❖

青色申告法人が各事業年度において、国内新規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控除対象新規雇用者給与等支給額の15%相当額を控除する。

$$\frac{\text{新規雇用者給与等支給額} - \text{新規雇用者比較給与等支給額}}{\text{新規雇用者比較給与等支給額}} \geq 2\%$$

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。

(2) 教育訓練費を一定支出した場合（措法42の12の5①二）❖

次の要件を満たすときは、上記(1)の15%は20%とする。

$$\frac{\text{損金算入される教育訓練費の額} - \text{比較教育訓練費の額}}{\text{比較教育訓練費の額}} \geq 20\%$$

2 中小企業者等の場合

(1) 内 容（措法42の12の5②）❖❖❖

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その事業年度の控除対象雇用者給与等支給増加額の15%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。

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

(2) 教育訓練費を一定支出した場合等（措法42の12の5②一二）❖

次の要件を満たすときは、上記(1)の15%は25%とする。

$$\textcircled{1} \quad \frac{\text{雇用者給与等支給額} - \text{比較雇用者給与等支給額}}{\text{比較雇用者給与等支給額}} \geq 2.5\%$$

② 次の要件のいずれかを満たすこと。

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

ロ その中小企業者等が、その事業年度終了の日までにおいて中小企業等経営強化法の認定を受けたものであり、その認定に係る経営力向上計画に記載された経営力向上が確実に行われたことにつき一定の証明がされたものであること。

3 申告要件（措法42の12の5⑤）

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**控除対象新規雇用者給与等支給額又は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5③、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) **国内新規雇用者**❖

法人の国内雇用者のうちその法人の有する国内の事業所に勤務することとなった日から一年を経過していないものとして一定のものをいう。

(4) **控除対象新規雇用者給与等支給額**❖

法人の適用年度の損金の額に算入される国内新規雇用者に対する給与等の支給額のうちその法人のその適用年度の調整雇用者給与等支給増加額（上記(1)の一定の金額から(2)の一定の金額を控除した金額）に達するまでの金額をいう。

(5) **新規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新規雇用者に対する給与等の支給額をいう。

(6) **新規雇用者比較給与等支給額**❖

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

(7) **控除対象雇用者給与等支給増加額**❖

中小企業者等の雇用者給与等支給額からその中小企業者等の比較雇用者給与等支給額を控除した金額（中小企業者等の適用年度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。

(8) **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次のものをいう。

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

次に掲げる費用

イ 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

(9) 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。