

**【新設】（試験研究費の額又は特別試験研究費の額を有しない通算法人に係る適用関係）**

**3-3** 通算法人の措置法第42条の4第8項第2号《試験研究を行った場合の法人税額の特別控除》に規定する適用対象事業年度における同条の規定の適用に当たっては、それぞれ次のことに留意する。

- (1) 当該通算法人に同条第1項に規定する試験研究費の額がない場合であっても、同条第8項第2号に定めるところにより、同条第1項又は第4項の規定の適用がある。
- (2) 当該通算法人に同条第7項に規定する特別試験研究費の額がない場合であっても、同条第18項の規定により読み替えて準用する同条第8項第2号に定めるところにより、同条第7項の規定の適用がある。

**【解説】**

1 研究開発税制（措法42の4、以下「本制度」という。）においては、試験研究費の総額に係る税額控除（措法42の4①）、中小企業技術基盤強化税制（措法42の4④）及び特別試験研究費の額に係る税額控除（措法42の4⑦）の各措置について、グループ通算制度適用法人に係るグループ調整計算の規定がそれぞれ設けられている（措法42の4⑧三、措法42の4⑩において準用する措法42の4⑧三）。

2 ここで、上記1の試験研究費の総額に係る税額控除及び中小企業技術基盤強化税制の適用を受けようとする通算法人の適用対象事業年度（措置法第42条の4第8項第2号《試験研究を行った場合の法人税額の特別控除》に規定する適用対象事業年度をいう。以下同じ。）終了の日において当該通算法人との間に通算完全支配関係がある他の通算法人（以下「他の通算法人」という。）の適用対象事業年度終了の日に終了する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は、その通算法人の適用対象事業年度における試験研究費の総額に係る税額控除及び中小企業技術基盤強化税制の各措置の対象となる試験研究費の額はあるものとする旨規定されている（措法42の4⑧二）。

また、上記1の特別試験研究費の額に係る税額控除についても、これと同様に、その適用を受けようとする通算法人の他の通算法人の適用対象事業年度終了の日に終了する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は、その通算法人の適用対象事業年度における特別試験研究費の額に係る税額控除の対象となる特別試験研究費の額はあるものとする旨規定されている（措法42の4⑩において準用する措法42の4⑧二）。

3 この上記2の各規定は、グループ通算制度適用法人と単体納税制度適用法人とでは税額控除限度額（措法42の4①）及び中小企業者等税額控除限度額（措法42の4④）並びに特別研究税額控除限度額（措法42の4⑦）の計算構造が異なることとされている（注）一方で、上記1の各措置はそ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又は特別試験研究費の額があることが適用要件として定められているところ（措法42の4①④⑦）、グループ通算制度でもこれらの各規定を適用して税額控除を受ける法令構造とされ、当該通算法人自体にこれらの試験研究費の額又は特別試験研究費の額がない場合でもグループ

通算制度で上記1の各措置で定める適用要件を満たすこととするために必要となることから、定められたものである。

(注) グループ通算制度適用法人の税額控除限度額及び中小企業者等税額控除限度額並びに特別研究税額控除限度額については税額控除可能額(当該適用対象事業年度及び他の通算法人の当該適用対象事業年度終了の日に終了する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又は特別試験研究費の額の通算グループ全体の合計額等を基礎として計算した金額)を各通算法人の調整前法人税額の比に応じた分配額として計算した金額とされ(措法42の4⑧三、措法42の4⑩において準用する措法42の4⑧三)、単体納税制度適用法人の税額控除限度額及び中小企業者等税額控除限度額並びに特別研究税額控除限度額については当該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又は特別試験研究費の額を基礎として計算した金額とされている(措法42の4①④⑦)。

この上記2の各規定の位置付けとしてはこのとおりであるが、その具体的に意味するところについて換言するならば、当該通算法人の適用対象事業年度に損金の額に算入される試験研究費の額(措法42の4①)又は特別試験研究費の額(措法42の4⑦)がない場合であっても、この上記2の各規定にそれぞれ定めるところにより、当該通算法人については、措置法第42条の4第8項第3号(同条第18項の規定により読み替えて準用する場合を含む。)の規定によるグループ調整計算を適用する法人として(すなわち、グループ調整計算による税額控除限度額及び中小企業者等税額控除限度額並びに特別研究税額控除限度額を基礎として)試験研究費の総額に係る税額控除若しくは中小企業技術基盤強化税制又は特別試験研究費の額に係る税額控除の規定の適用があるということである。本通達の(1)及び(2)において、これらのことを留意的に明らかにしている。