

分割の後に合併があった場合の分割承継法人及び合併法人における試験研究費の特別控除 [Profession Journal No. 19(2013年5月16日)に掲載]

日本税制研究所研究員 朝長 明日香

【問】

当社は、数年前よりA社及びB社の発行済株式の100%を有しています。

A社は、従来から2つの商品の研究開発事業を行ってきましたが、経営の効率化のため、平成24年8月1日に、当社との間で当社を分割承継法人とする適格分割を行い、P1商品の開発事業を当社に移転しました。

その後、平成25年10月1日に、A社とB社との間でB社を合併法人とする適格合併が行われ、A社は解散し、P2商品の開発事業がB社に移転されました。

当社及びB社においても、従来から、それぞれ独自に商品の研究開発事業を行っていましたが、当社及びB社がそれぞれ当期（平成25年4月1日から平成26年3月31日まで）に試験研究を行った場合の法人税額の特別控除の適用を受けるに当たって、A社から移転を受けた研究開発事業に係る試験研究費の額や売上調整年度の売上金額の取扱いが分かりませんので、ご教授下さい。

なお、いずれの法人も、事業年度は、毎年、4月1日から3月31日までとなっています。

【回答（要旨）】

分割承継法人や合併法人における増加型の比較試験研究費の額若しくは基準試験研究費の額、高水準型又は総額型の売上調整年度の売上金額の算定方法に関しては、いずれも分割法人や被合併法人の試験研究費の額又は売上金額を加味するという考え方が採られています。

本稿では、増加型の比較試験研究費の額を例にとりて説明することとします。

貴社は、原則として、貴社の調整対象年度の試験研究費の額に、平成22年4月1日から平成24年7月31日までの期間のA社のP1商品及びP2商品の開発事業に係る試験研究費の額を加算して、比較試験研究費の額を計算することとなります。ただし、届出をすることにより、P1商品の開発事業に係る試験研究費の額のみを加算して計算することが可能です。

B社は、B社の調整対象年度の試験研究費の額に、平成22年4月1日から平成25年9月30日までの期間のA社のP1商品及びP2商品の開発事業に係る試験研究費の額を加算して、比較試験研究費の額を計算することとなります。

各法人の各事業年度における試験研究費の額を下図のとおりと仮定し、貴社及びB社に

おける取扱いを具体的な数値を用いて述べることにします。

〈各法人の各事業年度における試験研究費の額〉

(単位：円)

	基準日※1 H22.4.1	H23.4.1	H24.4.1	H25.4.1	適用年度	H26.3.31
貴社	300,000	300,000	300,000	300,000	300,000	
A社	600,000	400,000	100,000	1,000,000	1,200,000	
B社	200,000	200,000	200,000	200,000	200,000	
				H24.8.1 分割		
					H25.10.1 合併	
					920,000	
					690,000※2	
					360,000	

※1 「基準日」とは、適用年度開始の前日3年以内に開始した事業年度のうち最も古い事業年度開始の日をいいます。

※2 690,000円のうち、分割の日の前日を事業年度終了の日とした場合にその事業年度に係るものとみなされる金額は、230,000円とします（計算方法に関しては、次の1（1）ii注記を参照して下さい。）。

1 貴社（分割承継法人）における取扱い

（1）原則による場合

分割承継法人の基準日から適用年度開始の前日までの期間内に行われた分割に係るその分割承継法人の適用年度における比較試験研究費の額の計算の基礎となる試験研究費の額は、その基準日から分割の前日までの期間内の日を含む各事業年度（以下、1において「調整対象年度」といいます。）については、その各調整対象年度ごとに次のiとiiの金額を合計した金額をもって各調整対象年度に係る試験研究費の額とすることとされています（措令27の4⑫二）。

- i 各調整対象年度に係る試験研究費の額
- ii 分割法人の月別試験研究費の額（注）の合計額

（注）「月別試験研究費の額」は、分割法人の各事業年度の試験研究費の額を当該各事業年度の月数で除して算出します。分割の日を含む事業年度にあつては、分割の前日を事業年度終了の日とした場合に損金の額に算入される試験研究費の額を、分割の日の属する事業年度開始の日から分割の前日までの月数で除して算出します（措令27の4⑬）。

上記注書きからも分かるとおり、比較試験研究費の額の計算上加算することとなる分割

法人の月別試験研究費の額は、原則として、移転事業に係るものとそれ以外のものを区分せず計算することとされているため、貴社は、調整対象年度である平成23年3月期から平成25年3月期までの期間におけるA社のP1商品及びP2商品の開発事業に係る試験研究費の額の合計額を加算して適用年度の比較試験研究費の額とすることとなります。

① 貴社の適用年度の試験研究費の額

$$300,000 \text{ 円} + 1,200,000 \text{ 円} = 1,500,000 \text{ 円}$$

② 貴社の適用年度の比較試験研究費の額（前3年間の試験研究費の平均額）

[H23年3月期]

$$\text{貴社 } 300,000 \text{ 円} + \text{A社 } (600,000 \text{ 円} + 710,000 \text{ 円}) = 1,610,000 \text{ 円}$$

[H24年3月期]

$$\text{貴社 } 300,000 \text{ 円} + \text{A社 } (400,000 \text{ 円} + 500,000 \text{ 円}) = 1,200,000 \text{ 円}$$

[H25年3月期]

$$\text{貴社 } (300,000 \text{ 円} + 1,000,000 \text{ 円}) + \text{A社 } (100,000 \text{ 円} + 230,000 \text{ 円}) \\ = 1,630,000 \text{ 円}$$

$$\frac{1,610,000 \text{ 円} + 1,200,000 \text{ 円} + 1,630,000 \text{ 円}}{3} = 1,480,000 \text{ 円}$$

③ 貴社の適用年度の基準試験研究費の額（前2年間の試験研究費のうち最大の額）

$$\text{H24年3月期 } 1,200,000 \text{ 円} < \text{H25年3月期 } 1,630,000 \text{ 円}$$

$$\therefore 1,630,000 \text{ 円}$$

④ 適用可否の判定

$$\text{① } 1,500,000 \text{ 円} > \text{② } 1,480,000 \text{ 円}$$

$$\text{① } 1,500,000 \text{ 円} \leq \text{③ } 1,630,000 \text{ 円} \quad \therefore \text{適用なし}$$

(2) 特例による場合

分割法人が、納税地の所轄税務署長の認定を受けた合理的な方法によって各事業年度の試験研究費の額を移転事業に係るものと移転事業以外の事業に係るものに区分している場合において、分割法人及び分割承継法人のすべてがそれぞれの納税地の所轄税務署長に特例の適用を受ける旨の届出をしたときは、上記(1) iiにおける月別試験研究費の額の合計額は、分割法人の月別試験研究費の額のうち移転事業に係る金額（月別移転試験研究費の額）の合計額とすることとなります（措令27の4⑭二・⑮）。

このため、貴社が特例の適用を受ける場合には、平成23年3月期から平成25年3月期までの期間のA社の試験研究費の額のうち、移転を受けたP1商品の開発事業に係る金額のみを加算の対象とすることができることとなります。

本件のように、分割法人が移転事業の他にも研究開発業務を行っているような場合には、特例の適用を受ける方が有利となります。

① 貴社の適用年度の試験研究費の額

300,000円 + 1,200,000円 = 1,500,000円

② 貴社の適用年度の比較試験研究費の額（前3年間の試験研究費の平均額）

[H23年3月期]

貴社 300,000円 + A社 600,000円 = 900,000円

[H24年3月期]

貴社 300,000円 + A社 400,000円 = 700,000円

[H25年3月期]

貴社 (300,000円 + 1,000,000円) + A社 100,000円 = 1,400,000円

$$\frac{900,000円 + 700,000円 + 1,400,000円}{3} = 1,000,000円$$

③ 貴社の適用年度の基準試験研究費の額（前2年間の試験研究費のうち最大の額）

H24年3月期 700,000円 < H25年3月期 1,400,000円

∴ 1,400,000円

④ 適用可否の判定

①1,500,000円 > ②1,000,000円

①1,500,000円 > ③1,400,000円 ∴ 適用あり

なお、試験研究費の法人税額からの控除は、確定申告の時に行うこととなりますが、上記の特例の認定の申請及び届出は、分割の日以後2月以内に行うこととされているため（措規20⑦・⑫）、この申請及び届出を失念することのないように、十分に注意する必要があります。

2 B社（合併法人）における取扱い

適用年度において行われた合併に係る合併法人（新設合併に係るものを除きます。）の適用年度における比較試験研究費の額の計算の基礎となる試験研究費の額は、その基準日から適用年度開始の日の前日までの期間内の日を含む各事業年度（以下、2において「調整対象年度」といいます。）については、その各調整対象年度ごとに次のiとiiの金額を合計した金額をもって各調整対象年度に係る試験研究費の額とすることとされています（措令27の4⑫一）。

i 各調整対象年度に係る試験研究費の額

ii 被合併法人の月別試験研究費の額（注）の合計額に合併の日から適用年度終了の日までの期間の月数を乗じてこれを適用年度の月数で除して計算した金額

（注）「月別試験研究費の額」は、被合併法人の各事業年度の試験研究費の額を当該各事業年度の月数で除して算出します（措令27の4⑬）。

このため、B社においても、平成23年3月期から平成25年3月期までの期間のA社のP1商品及びP2商品の開発事業に係る試験研究費の額の合計額を加算して適用年度の比較試験研究費の額を計算しなければならないこととなります。

① B社の適用年度の試験研究費の額

$$200,000 \text{ 円} + 920,000 \text{ 円} = 1,120,000 \text{ 円}$$

② B社の適用年度の比較試験研究費の額（前3年間の試験研究費の平均額）

[H23年3月期]

$$B社 200,000 \text{ 円} + A社 (600,000 \text{ 円} + 710,000 \text{ 円}) \times \frac{6}{12} = 855,000 \text{ 円}$$

[H24年3月期]

$$B社 200,000 \text{ 円} + A社 (400,000 \text{ 円} + 500,000 \text{ 円}) \times \frac{6}{12} = 650,000 \text{ 円}$$

[H25年3月期]

$$B社 200,000 \text{ 円} + A社 (100,000 \text{ 円} + 690,000 \text{ 円}) \times \frac{6}{12} = 595,000 \text{ 円}$$

$$\frac{855,000 \text{ 円} + 650,000 \text{ 円} + 595,000 \text{ 円}}{3} = 700,000 \text{ 円}$$

③ B社の適用年度の基準試験研究費の額（前2年間の試験研究費のうち最大の額）

$$H24年3月期 650,000 \text{ 円} < H25年3月期 595,000 \text{ 円}$$

$$\therefore 650,000 \text{ 円}$$

④ 適用可否の判定

$$\textcircled{1} 1,120,000 \text{ 円} > \textcircled{2} 700,000 \text{ 円}$$

$$\textcircled{1} 1,120,000 \text{ 円} > \textcircled{3} 650,000 \text{ 円} \quad \therefore \text{適用あり}$$

3 まとめ

以上のように、貴社（分割承継法人）は、特例の適用を受けることにより、A社（分割法人）の移転事業に係る試験研究費の額のみを加算して比較試験研究費の額の計算をすることが可能となりますが、現行の法令の規定上は、本件のように分割の後に合併を行うといったケースにはこのような特例は設けられておらず、B社（合併法人）は、既に分割承継法人に移転した事業に係る試験研究費の額についても、これを加算した金額で制度の適用可否の判定等を行わなければならないこととなっています。

合併法人は移転を受けていない事業に係る試験研究費の額までも加味して制度の適用の可否等を判断しなければならないこと、また、分割法人の過年度の試験研究費の額が分割承継法人及び合併法人において重複して計算の基礎とされることには、多分に疑問が残らざるを得ませんが、現行の法令の規定においては、このような取扱いとなると解さざるを得ません。

なお、上記の取扱いは、適格分割や適格合併に限定されたものではなく、非適格分割や非適格合併であっても同様の取扱いをすることとなります。