



海外主要国の研究開発税制等にかかる実態調査

調査報告書

令和 3 年 3 月

委託元：経済産業省

委託先：KPMG 税理士法人

【目次】

1. イギリス	3
1.1 研究開発税制概要	3
1.2 フラスカティ・マニュアル（Frascati Manual）への順守状況	4
1.3 税制の対象費目の違い.....	6
1.4 ソフトウェアの税法上の扱い.....	10
2. フランス	11
2.1 研究開発税制概要	11
2.2 フラスカティ・マニュアル（Frascati Manual）への順守状況	12
2.3 税制の対象費目の違い.....	14
2.4 ソフトウェアの税法上の扱い.....	19
3. ドイツ	21
3.1 研究開発税制概要	21
3.2 フラスカティ・マニュアル（Frascati Manual）への順守状況	22
3.3 税制の対象費目の違い.....	25
3.4 ソフトウェアの税法上の扱い.....	27
4. オーストリア	29
4.1 研究開発税制概要	29
4.2 フラスカティ・マニュアル（Frascati Manual）への順守状況	29
4.3 税制の対象費目の違い.....	32
4.4 ソフトウェアの税法上の扱い.....	35

1. イギリス

1.1 研究開発税制概要

制度概要

イギリスの研究開発税制は、研究開発活動を行う企業の規模¹に応じて、中小企業スキーム（The Small or Medium-sized Enterprise (SME) Scheme）と大企業スキームの二つのスキーム（The Large Company Scheme）がある。なお、ビジネス・エネルギー・産業戦略省による研究開発にかかる税務上の研究開発の定義に係るガイドライン（以下、「BEIS ガイドライン」とする。）を満たす限り基礎研究、応用研究、開発（工業化）研究のいずれの研究で生じたコストも、上記どちらかのスキームの対象となり、スキームごとでその定義の差異はない。

① 中小企業スキーム（研究開発費用の割増損金算入制度）

適格研究開発費の一定割合を法人所得税の計算上、追加で損金算入し、課税所得から控除するものであり、SMEと称される。なお、大企業が中小企業に対して研究開発を委託する場合、委託側である大企業は税額控除を適用できないが、受託者である中小企業は、中小企業スキーム下の研究開発税制を適用するか、大企業スキームを適用することが認められる。

② 大企業スキーム（研究開発税額控除制度）

適格研究開発費に税額控除率を乗じ、税額控除を算出し、法人税やその他の税額から控除するものであり、研究開発税額控除（R&D Expenditure Credit : RDEC）と称される。

控除額

① 中小企業スキーム

損金算入額 = 適格研究開発費 × 230%

（つまり、適格研究開発費用についてその 130%の割増損金算入が認められる。）

¹ 中小企業とは以下の要件をすべて満たす企業をいう。1) 従業員数 500 人未満、2) 年間売上高が 1 億ユーロ以下または総資産 86 百万ユーロ以下。EU 法により定義される中小企業の基準の倍となっている。

限度額は定められていないが、一つの研究開発プロジェクトにつき適用可能な研究開発費は 7.5 百万ユーロまでの支出という上限がある²。ただし、実務的に各プロジェクトを細分することにより当該上限の適用を受けない。

② 大企業スキーム

研究開発税額控除額(RDEC) = 適格研究開発費×13% (2020 年 4 月 1 日以降の料率)

研究開発税額控除の控除限度額については、過年度からの控除余裕額の繰越を含めた詳細な規定がある。

1.2 フラスカティ・マニュアル (Frascati Manual) への順守状況

イギリスにおける研究開発税制における研究開発の定義については、1988 年の所得税・法人税法第 837A 条において、規定されている。そこでは、研究開発の定義は一般的に公正妥当と認められた会計慣行に従うとされており、研究開発を定義した標準会計実務書 (Statement of Standard Accounting Practice, SSAP) として、“SSAP 13 Accounting for research and development (研究開発の会計処理)”が定められている。会計上の定義は、その後、国会規則によって法的効力を与えられている BEIS ガイドライン³によって税務上の定義として修正されている。

一般的に、適格となる研究開発プロジェクトは次の基準を満たす必要があるとされている⁴。

- 「科学」または「技術」の分野での進歩の達成を目指すプロジェクトであること。
- この進歩が科学的・技術的な不確実性⁵の解決を通じて達成される⁶こと。

² <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/corporate-intangibles-research-and-development-manual/cird81160> 参照。

³ Guidances on the Meaning of Research and Development for Tax Purposes (ビジネス・エネルギー・産業戦略省 (Department for Business, Energy and Industrial Strategy) による税務上の研究開発の定義に係るガイドライン)、

https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/71260/bis-10-1393-rd-tax-purposes.pdf 参照。

⁴ CIRD (Corporate Intangibles Research and Development Manual、以下同じ。) 81900 第 3、4 項、<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/cird81900.htm> 参照。

⁵ 見識を有する専門家にとって「容易に推論できる」場合、または解決策が公的に利用可能な場合、技術的な不確実性が存在するとは言えないとされる (CIRD 81900 第 13、14、20 項)。

⁶ 科学的・技術的不確実性の解決に直接寄与している限り、プロジェクトに関連する間接活動も研究開発活動とされる (CIRD 81900 第 5 項)。

上記の定義は、フラスカティ・マニュアルにおける研究開発活動に求められる 5 つの基準（①新規性、②創造性、③不確実性、④体系的、⑤譲渡・複製可能）との間に類似性が見られるが、イギリスの研究開発の定義は例えば以下の通り、より詳細に記載されている⁷。

- 「科学」とは、物理的・物質的な宇宙の本質（nature）と挙動(behavior)を体系的に研究することである。芸術、人文科学、経済学を含む社会科学における活動は、本ガイドラインにおいては科学とはされない。数学的手法は科学で頻繁に使用されるが、物理的・物質的な宇宙の本質および挙動を表現する進歩でない限り、数学的進歩はそれ自体、科学とはされない。
- 「技術」とは、科学的な原理と知識の実践的な応用（practical application）であり、“科学的”とは上記の科学の定義に基づく⁸。

このように、イギリス研究開発税制においては特にフラスカティ・マニュアルについて言及されておらず、また言及していない理由についても特に記載はない。しかしながら、政府は生産性向上を目的として、現代の知識経済(modern knowledge economy)を構築したいと考えていることが記されている。BEIS ガイドラインにおける研究開発の定義では、政府が研究開発に対するインセンティブを与えることで、現代の知識経済を実現できると考えている研究分野に焦点を当てている。

イギリスの研究開発税制における支援対象範囲の差異について（工業化研究、人文社会関係、プロダクト・イノベーションとプロセス・イノベーション）

（1）開発（工業化）研究

また、BEIS ガイドラインにおいては（研究開発）プロジェクトを以下の通り定義している⁹。

“イノベーションと商業的・日常的な活動を区別するために、プロジェクトとは科学や技術の進歩を達成するために、ある方法や計画に基づいて実施されるいくつかの活動で構成される。プロジェクトの境界を正確に把握することが重要である。プロジェクトとは、科学や技術の進歩を達成することで不確実性を解消するすべての活動を総称したものであり、いくつかの異なるサブプロジェクトを含んでいてもよい。プロジェクト自体は商業的プロジェクトの一部であることも可能だが、科学的・技術的な不確実性に対処していない商業的プロジェクトの部分は研究開発活動としては認められない。”

⁷ BEIS ガイドライン、第 15 項。

⁸ 同上、第 17 項。

⁹ 同上、第 19 項。

以上に基づく、研究開発税制の対象となる研究開発活動か否かは、その活動が科学や技術の進歩を達成することで科学的・技術的な不確実性の解消へ向けて対処している限り開発（工業化）研究とされ、そうでなければ商業化段階として研究開発活動には含まれないとされる。

(2) 人文社会関係

前述の通り、イギリスの研究開発活動の定義について、BEIS ガイドラインにおいて人文・社会科学に対する研究活動は除外されており、このことはフラスカティ・マニュアルとの大きな相違点と言える。

(3) プロダクト・イノベーションとプロセス・イノベーション

BEIS ガイドラインにおいては税制上適格な研究開発活動に該当するかの判断基準として、ある活動がプロダクト・イノベーションやプロセス・イノベーションに関連する活動かどうかの要素は、特段含まれていない。あくまでも、科学的・技術的な進歩の達成及び不確実性の解消へ向けて対処していることが、当該活動が研究開発税制の対象となる研究開発活動となることの判断基準となっている。

1.3 税制の対象費目の違い

前述した税務上適格な研究開発活動において、研究開発を目的として生じた適格支出として次の項目が含まれるとされる¹⁰。

① 人件費

人件費には、雇用主によって支払われた、直接または間接に研究開発活動に従事している取締役または従業員に関連する雇用契約に起因する報酬または給与の他、立替経費、英国公的年金のクラス 1 に対する拠出金（NIC Class1）、EEA 加盟国の社会保障法に基づく強制拠出金、および年金拠出金などが含まれる。ただし、対象とならないものとして、これらの者に支給される現物支給、ストックオプションなどがある。

¹⁰ CIRD 82000、<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/CIRD82000.htm> を参照。

② 委託費用

外注費に関してはいくつか制限があり、特に中小企業の場合には、当事者間の“関連”がない場合には、適格支出とされる対象費用は自動的に当該委託費用の 65%に制限される。ここでいう“関連”とは、一方が他方を支配している（株式の 50%以上を保有している）場合や、一方の会社が重要な利害関係を有している（他方の会社の株式の 40%以上を保有し、他の投資家と合わせてその会社の全体の 50%以上を支配している）場合を指す。

なお、委託先が“関連”請負業者である場合には、「請負業者への支払額」および「請負業者における当該研究に係る支出額」のいずれか低い方の額を用いて研究開発税制上の対象費用とすることができるとされている¹¹。

委託先が“関連”請負業者でない場合の適格対象費用が支出額の 65%に制限されている理由として、研究開発の請負業者が設定する利益率に加えて、その他の不適格な費用（間接費等）を除外する目的があると考えられる。

また、大企業の場合、他社への研究の委託に係る費用の支払いについては、対象費用に含めることは認められない¹²。

③ 外部人員費用（externally provided workers）

外部人員とは、他方の者より企業に対して派遣され、研究開発税制を適用する当該企業による管理、指示、監督の下で働く人員のことを指す。この人員に係る派遣費用についても、上述した非“関連”者間の 65%の制限をはじめとしたいくつかの制限が適用される。

¹¹ CIRD 84200 参照。

¹² ただし、大企業が個人または個人の集まり（有限責任パートナーシップ等）、慈善団体、大学、科学研究機関、医療サービス機関などの適格機関に委託した際の費用は、研究開発税制の対象費用となる（CIRD 84200）。
<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/cird84200.htm> 参照。

④ 消耗された原材料費(consumables)

消耗された原材料費とは、研究開発の過程で使用される消耗品や変形可能な材料に係る費用を指す。

2015 年 4 月 1 日¹³より、研究開発活動が、企業の通常の事業過程で販売される物品やサービスをもたらした場合、これらの商品やサービスを提供するために生じた消耗された原材料費は、研究開発税制の対象外となるという、新たな制限が適用されている。適格の消耗された原材料費として、研究開発活動において完全に使い切りまたは消費され、かつ商業化製品の一部として販売されないものに限られる¹⁴。2016 年 5 月、消耗された原材料費に係る法律に関する新しいガイダンスが公表されている¹⁵。

⑤ 製薬業界における臨床試験参加費

⑥ 研究開発に直接関連するソフトウェアに係るライセンス料

ソフトウェアに係るライセンス料は、それが研究開発活動に使用されている場合、対象費用として含めることができる。研究開発に直接使用されていないソフトウェアのライセンス料は、対象とならず、ソフトウェアが直接研究開発に部分的にしか使用されていない場合は、適切な割合を用いて計算したライセンス料の金額が対象とされる。

また、研究開発に係る費用が上記の適格な費目のいずれかに該当し、当該期間に企業において発生したものであれば、研究開発活動が行われる場所は関係ない。

減価償却費が対象になっているか、対象になっていない場合はその理由

研究開発税制の対象となる減価償却費については、以下の通り整理される。

会計上、「有形固定資産」として資産化された支出が税務上収益性の（Revenue in nature）支出となる場合において、当該支出が（BEIS ガイドラインに定めるところの）研究開発活動に関連するものであるときは、企業はその支出を SME および RDEC における対象費用として含めることができる。ただし、この場合、毎年の税務上の損金算入償却額を SME および RDEC における対象費用として含めることになる。

¹³ 2015 年 4 月 1 日前は、試作品や試用品が販売されている場合においても、消耗された原材料費は研究開発税制の対象となっていた。

¹⁴ 消耗された原材料費に係る新たな規定は CTA2009 第 1126A において定められ、Finance (No.2) Act 2015 に追加されている。

¹⁵ CIRD 81350、<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cirdmanual/cird81350.htm> 参照。

会計上、「有形固定資産」として資産化された支出が税務上資本性の（Capital in nature）支出となる場合（研究開発用の工場や機械、不動産、サーバー費用など）において、当該支出が（BEIS ガイドラインに定めるところの）研究開発活動に関連するものであるときであっても、企業はその支出を SME および RDEC における対象費用として含めることができない。ただし、その支出は研究開発資本控除（Research and Development Allowances）の対象とすることができる。

会計上、「無形固定資産」として資産化された支出が税務上収益性の（Revenue in nature）支出となる場合において、当該支出が（BEIS ガイドラインに定めるところの）研究開発活動に関連するものであるときは、企業は当該支出の生じた事業年度において税務上即時で損金算入することを選択でき、その支出額は SME および RDEC の対象となる¹⁶。また、税務上即時で損金算入することを選択しない場合にも、税務上の損金算入償却費を SME および RDEC における対象費用として含めることができる。

会計上、「無形固定資産」として資産化された支出が税務上資本性の（Capital in nature）支出となる場合において、当該支出が（BEIS ガイドラインに定めるところの）研究開発活動に関連するものであっても、企業はその支出を SME および RDEC における対象費用として含めることができない。ただし、その支出は研究開発資本控除（Research and Development Allowances）の対象とすることができる。

外注費について、特段の制限あるか。ある場合はその理由

前述の通り、中小企業における非“関連”者間委託研究の場合には、当該費用の 65%までに制限される¹⁷。また、65%に制限されている理由として挙げた、利益率及びその他の不適格な費用（間接費等）の除外という目的については、法令もしくは CIRD マニュアルにおいて言及されていない。

しかしながら、前述の通り、65%の制限が適用されない場合（すなわち、委託先が“関連”請負業者である場合）には、請負業者への支払額および請負業者における当該研究に係る支出額のいずれか低い方の額を用いて研究開発税制上の対象費用とすることができるとしていることから、政府は関連支出のみを対象とし、利益、マークアップ、間接費などはすべて対象外とすることを意図していると考えられる。

¹⁶ Corporate Tax Act2009 第 1308 条。

¹⁷ 条件については前掲参照。

また、“関連”者間および非“関連”者間の委託研究に対する対象費用の取り扱いが異なる理由については法令および CIRD マニュアルには明記されていない。しかしながらその理由として、“関連”請負業者の性質上、研究開発税制を適用する会社においては経費の詳細に関する機密性の高い情報を有している可能性が高く、利益、マークアップ、及び間接費を正確に分割することが可能であると考えられることが挙げられる。

以上の条件を満たしていれば、研究開発活動に係る外注費について、委託先の規模・種類・所在地、研究分野、研究開発成果の帰属は関係なく、対象として認められる。

1.4 ソフトウェアの税法上の扱い

支出時損金算入される範囲。資産計上される範囲、その考え方

ソフトウェア開発の人件費は、税務上、ソフトウェアが継続的な利益の獲得を企図されているかに応じて、費用計上又は、無形資産として資産計上する。

また、自社開発ソフトウェアに関しては、自社利用目的ソフトウェアと、販売およびサービス目的のソフトウェアとの税務上の取り扱いにおける区別はない。したがって、いずれのソフトウェアの開発においても BEIS ガイドラインにおける研究開発の定義を満たしており、かつ、税務上収益性の支出に該当する限り、その開発に係るコストは研究開発税制の対象となる。

研究開発税制の対象となる費目

会計上、「無形固定資産」として資産化された支出が税務上収益性の（Revenue in nature）支出となる場合において、当該支出が（BEIS ガイドラインに定めるところの）研究開発活動に関連するものであるときは、企業はその支出が生じた事業年度において損金算入することを選択し、その損金算入額を関連する SME および RDEC の対象費用として含めることができる。

また、税務上即時で損金算入することを選択しない場合にも、損金算入償却費を SME および RDEC における対象費用として含めることができる。

それ以外の場合には、研究開発税制の対象とならない。

2. フランス

2.1 研究開発税制概要

制度概要

フランス税法の下では、適格研究開発費用を支出するすべての企業は、その規模、業種、国籍を問わず、フランスの研究開発税額控除を適用することができる¹⁸。中小企業には、一般的な研究開発税額控除に加え、革新的な技術開発に支出した一定の費用に対してイノベーション税額控除が認められており、同時適用が可能である。ただし、イノベーション税額控除の対象となった費用は適格研究開発税額控除の対象となる適格研究開発費から除外される。

控除額

① 研究開発税額控除

$$\text{税額控除額} = \text{適格研究開発費} \times \text{税額控除率}$$

年間 1 億ユーロまでの適格研究開発費・・・30%

年間 1 億ユーロを超える適格研究開発費のうち超えた部分の金額・・・5%

限度額は定められていないが、適格研究開発費が年間 1 億ユーロを超えると税額控除率は下がる。

② 中小企業のイノベーション税額控除制度

$$\text{税額控除額} = \text{適格イノベーション費用} \times 20\% \text{ (注)}$$

(注) 国外部門で管理されるイノベーション費用については 40%、コルシカ島で管理されるイノベーション費用については 35% の控除率が適用される。

適格イノベーション費用は年間 40 万ユーロが上限である。

¹⁸ Article 244 of French Tax Code

2.2 フラスカティ・マニュアル（Frascati Manual）への順守状況

研究開発税制が適用される研究開発活動は、基礎研究、応用研究、および開発（工業化）研究活動の 3 つのカテゴリーに分けられる¹⁹。

- (1) 基礎研究：説明図やわかりやすい理論を用いて、特性、構造、物理現象及び自然現象を分析し、当該分析から明らかになる事実を体系化するために行われる研究をいう。
- (2) 応用研究：基礎研究の成果に基づく応用の可能性や、企業による特定の目標の達成可能性を識別するために実施する新たな解決策に関する研究をいう。応用研究の成果は、プロトタイプの商品、プロセスまたはメソドロジーである。
- (3) 開発（工業化）研究：新たな原材料、機器、製品、プロセス、システム、サービスを生み出すため、または既存のそれらを大幅に改良するために、プロトタイプまたはパイロット設備を用いて実施される研究をいう。

そして、制度の対象となる研究開発活動の範囲は、上記 3 種類の 1 つ以上に該当し、①新規性、②創造性、③不確実性、④体系的、⑤譲渡・複製可能、という、フラスカティ・マニュアルで掲げられているすべての評価基準を満たす活動が対象となっている。

税務当局（以下、「FTA」とする。）およびフランス研究省が公表している研究開発税制優遇ガイドラインによると、上記の研究活動の定義は、フラスカティ・マニュアルが定めた研究開発の定義と一致している。なお、フランスの研究開発税制は、フラスカティ・マニュアルで定義されている研究開発活動の範囲に直接該当しない特定の費用についても、控除対象としている。特に、工業所有権の保護、規格化（Standardization）、技術調査のために発生した費用がこれに該当する。対象費用については次章参照。

フランスの研究開発税制における支援対象範囲の差異について（工業化研究、人文社会関係、プロダクト・イノベーションとプロセス・イノベーション）

（1）開発（工業化）研究

フラスカティ・マニュアルや研究省のガイドラインによると、開発（工業化）研究と製品開発（アイデアやコンセプトの策定から製品化までの全プロセスで、新製品を市場に送り出すことを目的とするもの）は区分されるべきとのことである。開発（工業化）研究とは、新しい知識の創造であり、研究開発活動の基準が適用できなくなった時点で開発（工業化）研究は終了するといった特徴がある。

¹⁹ French Tax Authorities guidelines BOI-BIC-RICI-10-10-10-20 n°1

そして FTA のガイドライン²⁰ に基づけば、製品改良につながる科学的・技術的で不確実性を取り除くための設計・建設・試作品試験は、研究開発活動の一環、すなわち開発（工業化）研究に該当する。

一方で、試作品に必要な修正、試験が成功・完了した後は、その製品の複製が研究開発担当者によって行われたとしても、その複製は研究開発活動には含まれない。そのため、新製品を製造開始段階で複製することや、実需を伴う複製は、研究開発活動の一部ではない。

さらに、パイロット設備が実験段階終了と同時に通常の生産設備として稼働し始める場合、パイロット設備としての適格性が残っていても、研究開発活動の遂行に関連するものではない。

したがって、開発（工業化）研究フェーズが商業化フェーズに移行する時点は、その活動の主要目的が「実験を重ねることや、技術的・科学的な不確実性に対する答えを見つけること」ではなく、「研究開発プロジェクトの結果として完成した製品を販売することになること」になった時点によって判断される。そして研究開発税制の対象となる経費の適格性は、計画されている事業・活動自体がフランスカティ・マニュアルの定義に適合するかによって判断される。

(2) 人文社会関係

FTA のガイドライン²¹においては、人文社会科学に関する研究開発活動で、フランスカティ・マニュアルの定義を満たし、かつ科学的性質を示すものとして以下に関連する活動が、研究開発税制の優遇措置の対象となる活動であることが示されている。

- 金融リスクに関する新理論の開発。
- 市場リスクをカバーするための保険や貯蓄契約を可能にする新しいタイプのアルゴリズムの研究。
- 新しい金融アルゴリズムに基づいたリスク管理ソフトやサービスの開発。
- 学習能力を左右する環境要因の分析（研究）、また、これらの要因を分析し、特定の環境ハンディキャップを是正するために設計された教育プログラムを評価するための分析（研究）。
- 特定の子どもたちの集団に最も適した教育を決定する方法の開発。
- 読書のメカニズムの研究、すなわち、人間が視覚的な記号からどのようにして言葉、画像、図形としての情報を獲得していくのかを研究すること。
- 子どもや大人の読書指導の新しい方法を考案するための読書メカニズムの研究。
- 失読症の子供たちを対象とした特定のプログラムの開発とテスト。

²⁰ French Tax Authorities guidelines BOI-BIC-RICI-10-10-10-20 n° 340

²¹ French Tax Authorities guidelines BOI-BIC-RICI-10-10-10-20 n°180

(3) プロダクト・イノベーションとプロセス・イノベーション

開発（工業化）研究フェーズと商業化フェーズの区別については、（1）の通りである。新製品・プロセスの創出や既存製品・プロセスの改良を目的として遂行された体系的研究は、フラスカティ・マニュアルの定義を満たし、新たな知見を生み出した場合に、研究開発税制の対象となる。ただし、ここでいう「改良」は、「実質的（substantial）で、その分野における既存の技術を単純に使用しただけでは得られない、新しい性質を持った変更」を意味する²²。

したがって、プロトタイプやパイロット設備の設計、建設、評価が、科学的または技術的な不確実性を解決する限り、ないし部分的であっても実験実施に役立つ限り、プロセス・イノベーション・プロダクト・イノベーションの区別はない。

例えば、研究開発のプロトタイプやパイロット設備の設計・製造に必要な手順、技術仕様、操作特性を定義するための計画や図面の作成など、研究開発作業中に必要な設計研究は制度の対象となる。一方で、生産の工程や作業内容を科学的に分析するインダストリアル・エンジニアリングは、生産プロセスの一部とみなされ、フラスカティ・マニュアルの定義を満たすものを除き、研究開発活動には当てはまらない。また、生産ラインの導入及び改善に伴う試作生産は、実規模実験（full scale testing）を必要としない場合には、研究開発活動とはみなされない。

2.3 税制の対象費目の違い

① 研究開発税制額控除

研究開発税制において対象となる適格費用は、以下のとおりである²³。なお、研究開発税制はすべての業種に適用されるが、研究活動はフランス領内にて遂行されることが求められる。

(1) 人件費

対象となる人件費として、研究者・研究技術者への報酬・付随費用・社会保険料負担金が規定されている。対象者には、研究業務に直接かつ専ら従事する研修生・実習生（補助員を除く）が含まれている。

研究開発活動に配属された若年博士研究者については、無期限雇用契約であることと、研究員の人数が前年を下回っていないことを条件に、雇用開始から最初の 24 ヶ月間の給与の 2 倍の

²² Article 49 septies F of Annex III of French Tax Code

²³ Article 244 quarter B II of French Tax Code

金額が、対象経費として含まれる。

研究業務の結果発明を考案した発案者である、研究職ではない従業員に支払われる報酬・権利の公正価格も含まれている。また、対象者に対するインセンティブは、実際に支払われた会計年度において制度の対象となる。

なお、人件費の 43%は経常経費（operating expenditures）として別途対象費用として加算される。下記のような人件費についても対象となるため、参照されたい。

- 社内での研究活動を通じて、またはそれ以前に、技術者と同等のスキルを身につけた社員で、学位を持っていない技術者と同等のスキルを身につけた者。
- 給与課税が選択される公務員。
- 研究開発プロジェクトに効果的かつ個人的に参加している非雇用者である会社代表者。
- 研究者や国際的な企業のボランティア社員（国家公務員法に規定された制度のもと企業に派遣された若年者）。

(2) 償却費

研究開発業務に直接使用される資産の減価償却費が制度の対象となる。更にその 75%は経常経費として別途加算される。

有形固定資産だけでなく、研究開発業務のために取得した特許権の償却費も対象となっている。

固定資産については、新規に作成または取得した資産で、研究開発業務に直接かつ排他的に使用されているものが対象資産である²⁴。

固定資産が研究と製造双方で使用されている場合、研究部分のみに配分された減価償却費を計算し、使用しなければならない。これについては、使用時間に基づいて按分し、配分額を決定する。具体的には、下記の資産に係る減価償却費が対象となる。

- 平成 3 年 1 月 1 日時点で新規に建設または取得した研究開発用の建物
- 新規に作成または取得した動産であって、研究に直接割り当てられたもの（操作機器・計算機、コンピュータ、試作品を製造する機械等。ただし、電話機、小型事務機器、事務用家具等は除く。）

²⁴ Article 244 quarter B II a of French Tax Code, Article 49 septies I a of Appendix III of French Tax Code

- リースで新規取得した物品で、研究に直接配分されたもの
- 研究・実験開発の遂行を目的として取得された特許。これには、製造プロセスに組み込まれること、生産性や収益性を向上させることを目的とした特許は含まれず、一般的に研究業務の範囲外の業務となる。したがって、ライセンスやノウハウの取得に対応する費用は、研究開発税制の優遇措置の恩恵を受けられない可能性がある。

(3) その他

- 特許及び植物新品種保護権の取得・維持・保護に要する費用（2014 年以降、EU や EEA 内だけではなく、全世界で発生する当該費用も対象となっている）。
- 特許保険契約に関連する保険料・分担金（年間 6 万ユーロを上限）。
- 規格化費用：規格化活動そのものはフラスカティ・マニュアルの定義の範囲外だが、フランスは独自に規格化費用を対象にしている。
- 技術動向モニタリング費用（年間 6 万ユーロを上限）など

(4) 委託研究に関する支出（外注費）

研究開発業務への外注費は、後述の一定の条件のもと、委託者側で制度の対象となる²⁵。

一方サービスを提供する受託者側は、フランス国内、EU 加盟国、EEA 加盟国に所在している必要があり、民間企業については、事前に研究担当省の承認を受けなければならない。

2020 年 1 月 1 日より、委託した研究開発が委託先によって直接行われ、再委託がされないという条件を充足する場合のみ、委託者側で対象とされることとなった²⁶。ただし、例外的にその委託先がその研究開発に必要となる一定の業務を公的及び民間団体へ再委託する場合はこの限りではない。

外注費が対象となるには、委託契約が一定の要件を満たしていなければならない。受託機関は一定水準の科学的技術力を備えている必要がある。委託側は委託業務の個別化（証拠となる書面等の作成に当たり、各研究開発活動と外注業者への委託業務とその経費の詳細を記載する。）と成果物の明確・正当な特定をする必要がある。

²⁵ Article 244 quarter B II d, d bis and d ter of French Tax Code

²⁶ Article 244 quater B of the French Tax Code

対象となる外注費は、以下のように委託先によって要件、優遇条件が異なる。なお、研究機関等に研究開発活動を委託した場合、その外注費の金額の 200%を適格研究開発費に含めることができる（詳細は下記表参照）。

研究開発活動の委託先 (受託者の種類)	省の承認	委託・受託者間で関係なし		委託・受託者間で関係あり ⁱ⁾	
		200%控除 ⁱⁱ⁾	上限 ⁱⁱⁱ⁾	200%控除	上限
民間団体 -民間企業 -関連会社 -認定された科学技術専門機関	要	適用なし	€ 10M	適用なし	€ 2M
研究・関連機関 -公的研究機関 -高等教育機関 -科学協力のための公的機関 -農業研究における農場の実験施設	不要	適用あり	€ 12M ^{v)}	適用なし	€ 2M
非営利組織 ^{iv)} -1901 年フランス法に基づく協会	要	適用あり	€ 12M ^{v)}	適用なし	€ 2M
公益財団等 -公益性があると認められたもの -科学協力のための団体	要	適用あり	€ 12M ^{v)}	適用なし	€ 2M

- i) ここでの“関係性”とは、一方が他方の資本金の大部分を直接若しくは媒介で保有し、若しくは意思決定権を行使する直接的関係性、または両者が同一の第三会社の支配下に置かれた場合の間接的関係性を指す（FTC39 条 12 項）。
- ii) 2021 年度の財務法第 35 条により、2022 年 1 月 1 日以降、委託研究開発費の 200%考慮の優遇規定は廃止されることが規定された。
- iii) 全世界限度額 12 百万ユーロ（依存関係のある組織とない組織の経費の合計）の範囲内であること。
- iv) ここでいう非営利組織とは、公的な研究機関や修士号を授与する高等教育機関を設立者やメンバーとする非営利団体（協会）、またはこれらの団体のいずれかが資本金や議決権を 50%以上保有する企業を指す。
- v) なお、民間研究機関以外の事業者に委託した経費の上限を年間 2 百万ユーロ引き上げる現行制度は、2022 年 1 月 1 日以降に発生した経費については廃止される。

② 中小企業のイノベーション税額控除制度

イノベーション税額控除の適用対象となる費用は、研究段階でない、「新製品」のプロトタイプ的设计もしくは同様の性質のパイロット版の制作を目的とした活動の実施のための費用であり、認可された企業もしくはコンサルタントファームへの委託も認められている。

「新製品」とは市場でまだ入手可能ではなく、既存または以前の製品と比べて技術面、環境性能、人間工学面、もしくは機能性の何れかにおいて優れた性能をもって区別することのできる有形資産または無形資産のことを指す。

適用対象となる費用は以下の通りとなる。

- 適格イノベーション活動に従事した従業員の人件費
- 認定民間研究機関等への外部委託費
- 適格イノベーション活動に使用された固定資産（特許権、新品種保護権含む）の償却費
- その他の業務運営費
- 知的財産（特許および育成者権の取得・維持等に係る費用やデザイン・モデルの申請等）に関連する費用
- 試作品やパイロット設備の設計費

減価償却費が対象になっているか、対象になっていない場合はその理由

固定資産に係る減価償却費は、前述の法律で定められた条件²⁷を満たす限り、研究開発税制の対象となる。

この条件は、中小企業のイノベーション税額控除制度における減価償却費にも適用される。ただし、イノベーション税制については減価償却費以外の費用も含め、年間 40 万ユーロが上限である。イノベーション税制の減価償却費は、新規に作成または取得した資産に関連していて、新製品の試作品やパイロット設備（既に研究開発業務で考慮されている試作品や設備を除く。）の設計に直接寄与していなければならない。

外注費について、特段の制限あるか。ある場合はその理由

前述の通り、外注業務の委託先は、フランス、EU、欧州経済圏に所在する業者であることが条件となり、民間企業については研究省の承認が必要である。なお、公的機関の研究機関は承認を必要としない。認可を受けた事業者は省のウェブサイトに掲載されている。

なお、イノベーション税制に関しては、外注業者に委託された新製品の試作又は試験設備の設計実現のための費用は、工業省の承認を受けている場合に限り、税制の対象となる²⁸。この承認は、外注業者がパイロット設備の試作品設計業務に加えて研究開発業務を委託された場合に、研究省から認められるものである。

²⁷ Article 244 quarter B II-a of FTC and 49 septies I a of Appendix III of French Tax Code

²⁸ Article 244 quarter B II, k, 6° of the French Tax Code, Article 49 septies I of annex III of French Tax Code

FTA のガイドラインによると、イノベーション業務を実施する資格のある外注業者は、設計・エンジニアリング事務所、設計事務所、産業技術センター(ITC)である場合が多い。

なお、FTA は、フラスカティ・マニュアルを参考に、2014 年 6 月 17 日の欧州委員会規則第 651:2014 号の定義（従業員数が 250 人以下で、年間収益が 50 百万ユーロ以下、または貸借対照表が 43 百万ユーロ以下）に該当する中小・零細企業についても、イノベーション税制の恩恵を受けられるようにした。

2.4 ソフトウェアの税法上の扱い

支出時損金算入される範囲、資産計上される範囲、その考え方

一般的な税務上の取扱いに関して、ソフトウェア開発に関連する費用は、企業の選択により資産化し償却する、または発生事業年度に直ちに損金算入される²⁹。

ソフトウェア開発費の取り扱いに関しては、「スタンドアローン型ソフトウェア」の場合と、「開発プロジェクト統合型ソフトウェア」とで扱いが異なる。

「スタンドアローン型ソフトウェア」は、社内で制作された自社利用目的のソフトウェアであり、会計上、無形資産として計上され³⁰、発生時の費用計上は認められない。ただし、税務上は、ソフトウェア開発に関連する費用を即時損金算入もしくは資産計上するかを当該プロジェクトごとに個別に選択できる³¹。したがって、会計上は資産計上していても税務上は費用として損金算入することも可能である。

「開発プロジェクト統合型ソフトウェア」は、会計上、ソフトウェア開発が当該開発プロジェクトの一部をなしている場合には、プロジェクト全体の開発費の処理と同じように、費用もしくは固定資産として処理することができる。税務上は即時損金算入が認められており³²、税務当局は会計上の扱いとは異なる処理方法も認めている。

ただし、ソフトウェア開発費を会計上費用計上していた場合には、税務上も必ず損金として認識しなくてはならない。

²⁹ Article 236 of the French Tax Code

³⁰ Article 611-3 of the Plan Comptable Général

³¹ Article 236, I of the French Tax Code

³² Article 236, I of the French Tax Code

なお、販売/サービス提供を目的として作成されたソフトウェアは、それが長期的に会社に保持されることを意図しているため、以下の条件を満たしていれば、スタンドアローン型ソフトウェアと同様に、会計上無形固定資産として認識される。

- 開発プロジェクトが技術的に成功し、商業的にも収益性が高い可能性があると判断された場合。
- 当該ソフトウェアを開発し、顧客のニーズに合わせて長期的に使用する意思を示し、実施する人的・技術的資源を特定していること。

税務処理については、「スタンドアローン型ソフトウェア」の記載参照。

研究開発税制の対象となる費目

ソフトウェア開発費は、前述の研究開発活動の定義に該当する場合に限り、対象費用（損金算入額）が税額控除の対象となる。判例では、革新的なソフトウェアを作成する場合や既存製品の大幅な改良をもたらすために要した費用に限り、税額控除の対象となる可能性があるとされている。

研究省が公表している2020年の研究開発税制ガイドラインでは、ソフトウェアを開発する際の研究開発区分の中で、どういった費用が対象となるかについて、いくつか具体例を紹介している。

- 実績のある独自の技術や、既存の技術よりも優れた技術を創出する事業における研究開発費（一般的には、企業の他の活動の中で課題が特定され、その解決が研究開発事業の目的となっている場合）。
- 実績のある独自の方法論および／または既存の方法論よりも優れた方法論（新しい方法論、新しいソフトウェア開発戦略、または特定のケーススタディへの体系的な適用を伴う既存の方法論の適応）を定義する業務における研究開発費。
- 既存の概念や技術を利用した、あるいは応用ノウハウが確立されておらず、課題が顕在化している既存の概念や技術に関するノウハウを改良するための研究開発費。

このように、ソフトウェア開発のための研究開発費は、実施された業務が科学的および／または技術的進歩を示す場合において、税制優遇措置の対象となる。

3. ドイツ

3.1 研究開発税制概要

制度概要

研究開発に係る税制上の優遇措置に関する法律である Research Allowance Act（以下、「RAA」という。）は、2020 年 1 月 1 日から法律として施行され、企業（特に中小企業）に対してより有効な優遇措置を提供し、ドイツ企業による研究開発を促進することを目的として導入された。

連邦政府は、今回の租税優遇措置により中小企業がより積極的に研究開発活動に投資することを期待している。しかし、大企業を対象外とするのではなく、上限額の設定などにより、ある程度、対象者を絞った上で幅広く優遇措置を与えられるよう考慮している。

適用対象となる納税者は、ドイツで所得税または法人税の課税対象となる事業を行う個人又は企業である。規模や事業活動の内容による制限はなく、所得税法および法人税法上の定義にある条件を満たす例えば以下のような納税者が租税優遇措置の対象者となる。従って非課税法人は本法律の適用対象者とはならない。

- ドイツで設立され、または事業の実質的管理の場所がある企業
- ドイツに居住している、または常用の住居がある個人
- 上記のいずれにも該当しない企業または個人で、ドイツで一定のドイツ源泉所得を得ている（例：外国企業がドイツに恒久的施設があるなど）場合における当該企業または個人

適用対象となる納税者は、農業および森林運営からの所得、独立した役務提供からの所得、または貿易や事業から生じる所得を稼得する納税者に限定されている。

なお、RAA は、他の法律や規制からは独立した特別な法律・制度であり、税法や会計法の一部ではない点留意する必要がある。

控除額

$$\text{控除額} = \text{適格研究開発費} \times \text{税額控除率}$$

優遇額は適格研究開発費の 25%相当額である。ただし、優遇の対象となる適格研究開発費の上限額は一企業あたり年間 4 百万ユーロであり、除限度額は最大年間 1 百万ユーロ（4 百万ユーロ×25%）と計算される。また、優遇措置を含む研究開発プロジェクトに対する政府からの補助金額は、企業および研究開発プロジェクトごとに 15 百万ユーロが上限額であるという制限もある。なお、企業の細分化による複数適用を避けるために、厳密には適用限度額は一企業グループ（関連企業を含む）で判断される。

適格研究開発費は、下記の通り計算される。対象費用の内容については、3.3 参照。

従業員に支払われる賃金および給与（研究開発活動期間のみ）
+ 従業員の将来を保証するために雇用主が負担する付随的な人件費（実費）
= 適格研究開発費（※）

（※）委託研究開発の場合、受託者に支払った報酬の 60%相当額が適格研究開発費として加算される。

3.2 フラスカティ・マニュアル（Frascati Manual）への順守状況

RAA によると、適格研究開発費を構成するための適格研究開発プロジェクトは、基礎研究、応用研究、または開発（工業化）研究のいずれか 1 以上に該当することが前提となる。それぞれの定義は下記のとおりである。

- （1）基礎研究：直接的な商業的応用や使用を考えずに、主に現象や観察可能な事実の基礎となる新しい知識を習得するために行われる実験的または理論的な作業。
- （2）応用研究：新製品、プロセス又はサービスを開発するため、又は既存の製品、プロセス又はサービスの大幅な改善をもたらすための新たな知識及び技能の獲得を目的とした計画的な研究又は重要な調査。これには、実験室環境や既存システムとのインターフェースをシミュレートした環境における試作品作成や、産業研究、特に汎用技術の検証に必要なパイロットラインの作成を含むことがある。
- （3）開発（工業化）研究：新規または改良された製品、プロセスまたはサービスの開発を目的とした、既存の科学的、技術的、ビジネス的、その他の関連する知識や技能の習得、組み合わせ、形成、利用。これには、例えば、新製品、新プロセス、新サービスの概念的な定義、計画、文書化を目的とした活動も含まれる。

開発（工業化）研究は、実質的に完成していない製品、プロセスまたはサービスをさらに技術的に改善することを主な目的とする場合、新規または改良された製品、プロセスまたはサービスの実際の動作環境下における試作、実証、試験および検証を含んでいてもよい。これには、商業的に使用可能な試作品やパイロットの開発が含まれるが、これは必ずしも最終的な商業製品ではなく、製造コストが高すぎるため、デモンストレーションや検証の目的でのみ使用されるものを指す。

開発（工業化）研究には、既存の製品、生産ライン、製造プロセス、サービス、および進行中のその他の業務に対する定期的または定期的な変更は含まれない。

適格な研究開発領域の定義と評価は、総合一括適用免除規則（GBER）に定められた基準に従う内容となっている。原則として、優遇される研究開発プロジェクトは、次の 5 つの基準によって判断される。

- ① 新しい知識の獲得を目的としている（新規性）
- ② 独創的で、非自明な概念と仮説に基づいている（創造性）
- ③ 最終結果が不確かである（不確実性）
- ④ 計画に従って行われており、予算を立てている（体系的）
- ⑤ 再現可能な結果を導く（譲渡/複製可能）

したがって、基礎研究、応用研究または開発（工業化）研究のいずれか 1 つ以上に該当する活動で、かつ、上記 5 つの基準のすべてについて評価できるものが、RAA の対象となる研究開発プロジェクトとなる。

RAA で対象となる研究開発の上記それぞれの定義、範囲および具体例等については、フラスカティ・マニュアルの内容をほぼ踏襲している。その内容は、フラスカティ・マニュアルのものとある程度似ているが、より詳細なものとなっている。

例えば、応用研究は、定義自体はフラスカティ・マニュアルと同じだが、市場投入を除く試作品の作成など、より具体的な例にまで及んでいる。また、開発（工業化）研究の定義に関して若干の違いがあるが、これもフラスカティ・マニュアルによる定義に基づいている。

なお、RAA の法律自体は用語について定義を詳細に規定しておらず、欧州国家援助規制（EU State Aid Law。以下、「EU 法」とする。）の定義を参照する形式を採用している³³。

³³ Sec. 2 Para 1 – 3 and Sec. 9 of the R&D incentive regulation, Commission Regulation No 651/2014 of 17 June 2014 Art. 2 Para 84 to 86

このような参照体系になっているのは、RAA が、特別な資金調達手段としての性質上、国家補助金として EU 法の対象となるため、法整備に当たってはこの規制に準拠する必要があった背景による。

当初立法段階では、RAA における各種用語の定義について、フラスカティ・マニュアルを反映させて、全く新しい基準や判断基準を開発することは回避しようとしていた。しかし、上記の背景から RAA の法律自体を EU 法に準拠させた結果、RAA における各種用語の定義は、フラスカティ・マニュアルのそれよりも詳細な内容になった³⁴。

ドイツの研究開発税制における支援対象範囲の差異（工業化研究、人文社会関係、プロダクト・イノベーションとプロセス・イノベーション）

（1）開発（工業化）研究

前述の通り、開発（工業化）研究には、主な目的が実質的に設定されていない製品、プロセス又はサービスのさらなる技術的改良を行うことである場合に、実際の動作環境に近い環境で行う、新規又は改良された製品、プロセス又はサービスの試作品の作成、実証、試験、検証を含むことができる。

したがって、製品が新製品であり、実質的に完成していない限り、まだ実験開発段階の領域にあるといえる。一方で、主な目的が市場調査や、マーケティングにおける障壁を取り除くための製品改良は、すでに商業段階にあり、研究開発の対象外である。

同様に、開発（工業化）研究には、たとえ改善を目的とするものであっても、既存の製品、生産ライン、製造プロセス、サービス、および稼働中のその他オペレーションに対して行われる日常的または定期的な変更は含まれず、商業段階に該当することとなる。

（2）人文社会関係

研究開発の定義では、自然科学、工学などの研究と人文社会関係の研究を区別していない。したがって、人文・社会関係の研究が上記の定義に該当する場合、RAA を適用できる可能性がある。

³⁴ Commission Regulation No 651/2014 of 17 June 2014

(3) プロダクト・イノベーションとプロセス・イノベーション

対象となる研究開発活動の定義を考慮すると、プロダクト・イノベーションとプロセス・イノベーションの両方が研究費控除の対象となるが、両者を具体的に区別することは法律では規定されていない。

なお、研究成果の自社利用、社外販売の違いは、RAA の適用対象の判断には影響しないと考えられている。それよりも、研究そのものがすでに製品の市場性に焦点を当てている場合等にあっては、RAA を適用することは難しいと考えられている。

3.3 税制の対象費目の違い

RAA は、支援対象となる経費として「社内研究のための人件費」と規定している³⁵。

これには、ドイツの賃金税の対象となる賃金・給与と、従業員の将来を保証するための事業主負担金が含まれる。

賃金・給与は、具体的には、研究開発プロジェクトのために雇用された従業員に対して支払われるものを指す。

ただし、研究開発プロジェクトチームのメンバーであっても、研究開発活動に従事していない従業員に係る賃金・給与は対象外となる。また、従業員が企業内において研究開発活動以外の業務にも従事している場合、研究開発活動に従事している賃金・給与相当額を配分する必要がある。

なお、上述の通り、通常はドイツ給与税の対象となる賃金・給与のみが対象だが、二重課税協定適用によってドイツ給与税の課税権が EU/EEA/スイス連邦の加盟国に割り当てられた場合でも、当該他国に課税権が割り当てられた賃金・給与も対象費用として認められる。

また、従業員の将来を保証するための事業主負担金とは、例えば、年金保険、失業保険、医療および長期介護保険に係る保険料などが挙げられる。ただし、実際に発生した費用のみが対象となる。

なお、研究開発活動を研究機関に委託している場合は、委託先への報酬、すなわち外注費の60%が経費として認められる。

³⁵ Section 3 of German Research and Development Tax Incentive Act

前述のように、RAAは人件費のみを対象費用としているが、これには、行政手続きや政策上の理由がそれぞれ考えられる。

行政手続きの観点からは、RAA 申請者と税務当局双方の実務負担を可能な限り抑え、明確かつ容易に証明可能な費用に制限できるという意図がある。RAA 申請者は、対象となる経費について、各自が管理する賃金台帳等の記録から比較的容易に情報を得ることができる。一方の税務当局も申請された内容と給与所得の申告書の情報を簡単に照合でき、人件費以外の費用を対象外とすることで、内容確認の負担増を回避できるメリットがある。

政策的観点からは次のような理由で人件費のみを制度の対象にしている。

一つは、研究者を雇用する企業を支援し、研究者を惹きつけることで、ドイツの研究者の一般的状況を改善することを意図している。また、企業側に対しては、研究そして研究者に対する更なる投資を促進する狙いがある。

別の理由として、賃金を判断基準とすることで、RAA があらゆる規模や種類の企業に同様に適用されることを企図している。当初の立法段階で、対象経費を人件費に集中させ、その他の経費、特に材料費を除外することを決定したが、その背景には、材料等調達のための資金が限られている新興企業に対しても、平等にインセンティブの機会を提供できるようにする狙いがあった。

このように、RAA の対象費用が人件費に限定されているのは、行政手続き上の背景と、あらゆる企業の研究活動の促進、研究者・研究環境の待遇改善といった政策的背景がある。

減価償却費が対象になっているか、対象になっていない場合はその理由

前述の通り、減価償却費はRAAの対象経費には含まれていない。この点については、材料調達や研究のための固定資産投資を行っているような一部の企業や研究者から批判の声が上がっている可能性はある。

外注費について、特段の制限あるか。ある場合はその理由

前述の通り、外注費についてはその60%がRAAの対象経費として認められている。

60%と設定されている背景には、研究開発が企業内で直接行われる場合、研究開発費の約60%が人件費に関連し、残りの40%は材料費等の人件費以外の費用になるとの統計結果に基づき、外部委託研究に係る外注費の対価の60%のみを対象とした立法経緯がある。

研究を外部に委託する企業は、委託先が EU/EEA 諸国の居住者であれば、RAA のインセンティブを受ける権利を有することとなり、申請することができる。

この点は、かつて集中的に議論されていた。もともと、国外での外部委託研究が多すぎるのではないかという懸念があり、当初はドイツ国外での委託研究に係る外注費については完全に制限することを想定していた。しかし、完全に制限することは欧州連合法に抵触する可能性があったため、上記現行法制に落ち着く結果となった。

なお、外部委託をする外注先が第三者に限定されている、という明確な制限はない。したがって、関係者に研究開発を委託し、RAA インセンティブの申請を行うことは可能ではある。ただし、RAA の対象となるのは研究開発の委託側のみであり、かつ企業グループで RAA インセンティブの上限を 1 回しか適用できないことに注意が必要である。

3.4 ソフトウェアの税法上の扱い

支出時損金算入される範囲、資産計上される範囲、その考え方

ソフトウェア開発費の取扱いについて、ドイツ商法の規定により、無形資産とみなされる自社開発ソフトウェアに関連する費用は、会計上資産として計上できるオプションがある。この場合、資産計上が可能な費用には、材料費、生産費、一定の間接材料費・間接生産費、関連する固定資産の減価償却費が含まれる³⁶。研究、マーケティング、流通コストは、対象とならない。

ただし、無形資産に係る費用（ソフトウェア開発費）に関しては、「開発」のための費用と「研究」のための費用に区別する必要がある。「開発」とは、商品やプロセスの新たな開発のために研究成果を応用すること指す。一方「研究」とは、一般的な性質の新しい科学的・技術的知識や経験を自主的に探索することであり、その技術的有用性や経済的成功がまだ評価できないもの、と定義されている。「研究」のための費用は、特定の資産に紐づくものではなく、より一般的な性質を有するため、資産計上はできない。開発・研究が明確に区別できない場合は、資産計上ではなく費用処理を行う。

なお、自社開発ソフトウェアに関連する費用は、会計上資産計上のオプションがあるが、税務上はそのようなオプションはなく、関連費用はすべて支出時に損金算入する必要がある。

³⁶ Section 255 of German Commercial Code

研究開発税制の対象となる費目

冒頭に述べた通り、RAA は税法からは独立した制度となっている。したがって、企業がソフトウェアを開発する場合で、関連する活動が前述の研究開発の定義に該当するときは、これらの対象となる研究開発プロジェクトに従事する研究者の人件費ないし外注費が RAA の対象となる。また、減価償却費等の人件費以外の費用はインセンティブの対象とならない。

なお、RAA は、自社開発ソフトウェアの開発費を、自社使用目的のソフトウェアと、他社販売目的のソフトウェアとに区別するような取扱いを設けてはいない。いずれの場合でも、その開発プロジェクトが前述の研究開発の定義に該当する限り、関連する人件費は RAA の対象経費になる。

4. オーストリア

4.1 研究開発税制概要

制度概要

オーストリアの研究開発税制においては、一定の研究開発活動に要する費用等の 14% (2018 年までは 12%)相当額の研究プロジェクトに係る研究開発プレミアム（税額控除制度）が適用される。

オーストリアの研究開発税制においては、大きく分けて以下の 2 種類の控除制度がある。

	制度	特徴
1	自社研究開発	適格研究開発費の 14%相当額の税額控除
2	委託研究開発	適格研究開発費の 14%相当額の税額控除 1 百万ユーロの上限あり（年間申請企業 1 社あたり）

4.2 フラスカティ・マニュアル（Frascati Manual）への順守状況

オーストリアでは、2002 年に初めて研究開発税制におけるフラスカティ・マニュアルの位置づけを法制化して以来、オーストリアの研究開発税制はフラスカティ・マニュアルに準拠している。関連する法律（2002 年経済再生法（Konjunkturbelebungs-Gesetz 2002））の解説には以下のよう記載されている。

"...OECDで一般的に使用されている定義によれば、研究開発とは、知識の蓄積を前進させ、その知識の新たな活用を開発させることを目的として、科学的手法を用いて、体系的な方法で行われる創造的なものと理解されている。これには、サービス分野の研究も含まれる。研究開発に含まれない例としては、実験的な生産と必要となる機械化、製品の市場開拓や生産前の計画、研究開発プロジェクトに直接関連しない行政または法的な特許とライセンスに係る業務、通常の品質管理及び生産管理または材料のテスト、データ収集と文書化（一定の研究プロジェクトに直接関連するものを除く）、あるいは市場調査やソフトウェアの通常の生産が挙げられる。..."

その後、研究に対する補助をより国際基準に近づけていくという立法府の考えのもと、研究費という概念をより広くとらえることで新たな研究開発税制が導入されることとなった。オーストリア立法府は、フラスカティ・マニュアルに記載されている研究開発の定義について、下記のとおり現行の国内法の規定に盛り込んでいる。

- 1988 年オーストリア所得税法（以下、「AITA」とする。）現行版第 108c 条³⁷、
- オーストリア研究税額控除省令³⁸（BGBl II 2012/515。以下、「ARTCO」とする。）
及び
- 2000 年オーストリア所得税指令³⁹ No.8208 – 8209d（GZ 06 0104/9-IV/6/00
の GZ BMF-010200/0024-IV/6/2019（2019 年 5 月 14 日発効）版⁴⁰。以下、
「AITD」とする。）

自社研究開発について規定している AITA 第 108c 条第 2 項第 1 号において、財務大臣には省令により税額控除対象となる研究費支出を決定する基準を定める権限が与えられている⁴¹とされている。また、自社研究開発とは「科学的方法を用いて体系的に実施されるものであり、その目的は知見を増加させその知見の新たな活用を開発することではなくてはならない」とされている。

AITA 第 108c 条に対応する省令である ARTCO において、付録 I Part A で記載している研究開発に係る定義と区分⁴²は、2002 年度版のフラスカティ・マニュアルにおける記載を基に定めており、フラスカティ・マニュアルの改正に伴いこれらの定義と区分を適宜補完すると明記されており⁴³、この記載により現行の研究開発税制においては 2015 年度版のフラスカティ・マニュアルにおける定義と区分に従っていることとされる。

³⁷ <https://www.ris.bka.gv.at/eli/bgbl/1988/400/P108c/NOR40194658?Abfrage=Bundesnormen&Kundmachungorgan=&Index=&Titel=ESTG&Gesetzesnummer=&VonArtikel=&BisArtikel=&VonParagraf=108c&BisParagraf=&VonAnlage=&BisAnlage=&Typ=&Kundmachungsnummer=&Unterzeichnungsdatum=&FassungVom=11.03.2021&VonInkrafttretedatum=&BisInkrafttretedatum=&VonAusserkrafttretedatum=&BisAusserkrafttretedatum=&NormabschnittnummerKombination=Und&ImRisSeitVonDatum=&ImRisSeitBisDatum=&ImRisSeit=Undefined&ResultPageSize=100&Suchworte=&Position=1&SkipToDocumentPage=true&ResultFunctionToken=3073099b-1e22-4c2f-b9a1-1169f43e19ea> 参照。

³⁸ <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20008172&FassungVom=2021-03-11> 参照。

³⁹ <https://findok.bmf.gv.at/findok/resources/pdf/1eceb83b-8314-445f-aeb1-4d4d43094863/19973.18.1.pdf>、p.2144 以降参照。

⁴⁰ 2021 年中に更新予定。なお、改正草案には研究開発に関する重要な注釈及び変更は含まれていない。

⁴¹ 科学的方法を用いて体系的に実施される社内研究及び開発研究。その目的は、知識のストックを増やし、その知識の新たな活用を開発することではない。研究は、国内企業または国内の恒久的施設で行われなければならない。連邦財務大臣には、条例により、控除対象となる研究費（支出）を決定する基準を定める権限が与えられている。

⁴² No.1（研究・実験開発）、No.2（基礎研究）、No.3（応用研究）、No.4（開発研究）、No.5（研究プロジェクト）、No.6（研究焦点）とされている。

⁴³ ARTCO 付録 I Part A、最終段落。

また、ARTCO 付録 I Part B⁴⁴において示されている対象となる活動の判断基準についても、一部はほぼ文字通りフラスカティ・マニュアルでの定義と一致しており、一致していない箇所も含めて全体としての内容はフラスカティ・マニュアルに一致している。

オーストリアの研究開発税制における支援対象範囲の差異（工業化研究、人文社会関係、プロダクト・イノベーションとプロセス・イノベーション）

開発（工業化）研究、人文・社会科学分野の研究、およびプロダクト・イノベーションとプロセス・イノベーションについてのオーストリア研究開発税制上の取り扱いもフラスカティ・マニュアルに準拠している。

（１）開発（工業化）研究

開発（工業化）研究と商業化段階の研究に係る区分については、例えば ARTCO 付録 I Part B において生産プロセスに係る装置の工業エンジニアリング及び改良、フォローアップのサポート、試験的生産の工場（パイロットプラント）、プロトタイプと定期的な検査について言及⁴⁵されており、共通して、その研究プロセスが人類・文化・社会の知見等の知識のストックを増加させる、または既存の知識の新たな応用を生み出すための、更なる研究開発⁴⁶の必要性につながるかどうかで区分されていると言える。

（２）人文社会関係

人文・社会科学分野の研究については、ARTCO 付録 I Part A 第 1 項において、研究開発税制の対象となると明記されている。

（３）プロダクト・イノベーションとプロセス・イノベーション

プロセス・イノベーションに関しても、上述の開発（工業化）研究と商業化段階の研究に係る区分と同様に、知識のストックの増加や既存の知識の新たな応用が研究開発活動の成果となるかどうかで研究開発税制の対象となるかが判断されると言える。また、研究開発に係るオーストリアの法制

⁴⁴ 「データ収集、文書化、失敗した研究及び開発研究、工業デザイン（作成を含む）、生産プロセスにおける工業エンジニアリング及び改修、ライセンス業務、市場調査、アフターサポート及びトラブル対応、特許業務、パイロットプラント（建設及び運営を含む）、プロトタイプ（デザイン、作成、および試験を含む）、日常的な点検、規格化に係る業務、ソフトウェア（生産）、試験的生産（試験的製造及び試験的運用を含む）、科学的・技術的知識へのアクセス」に関して、研究開発税制の対象となる基準が記載されている。

⁴⁵ ARTCO 付録 I Part B 第 5, 8, 10, 11, 12 項参照。

⁴⁶ 研究開発の定義については AITA 第 108c 条第 2 項第 1 号参照。

度では原則的に、研究開発は製品やプロセスの技術的な更なる改良を主な目的とした活動であるとされている（前提として、その活動におけるアプローチが新しい又は画期的に改良された素材、デバイス、製品、プロセス、方法またはシステムを生み出すための、知識の体系的な利用のもと行われるということも挙げられている）。

前述の通り、オーストリアの研究開発に係る税制上、フラスカティ・マニュアルにおける定義および支援対象範囲との差異は特段ないが、AITD の草案（No.8208da）においては医薬品研究分野の研究開発について、より詳細に規定されている。

また、同じく草案であるが AITD No.8208e において、国家プログラムである COMET（優れた技術のための能力；Competence for Excellent Technologies）への R&D 起業家からの拠出金についても、AITA 第 108c 条における条件を満たす限り、R&D 起業家において税額控除を適用することが可能であること、及び研究会の会費も科学的または技術的な知識へのアクセスに対する支出⁴⁷と考えられ対象費用に含まれるとされている。

4.3 税制の対象費目の違い

現行のオーストリア研究開発税制上、税額控除の対象となる費用は以下の 4 項目に規定されている⁴⁸。

(1) 研究・開発研究に従事する者の賃金・給料

これらには、雇用主負担の社会保険料、住宅補助料、地方税、事業主負担金・補助金、その他の人件費（任意の手当など）が含まれる。また、当該従事する者の事業所得となる報酬も含まれる（契約研究員として雇用されている研究者に支払われる報酬など）。研究・開発研究に専従していない従業員については、当該業務に相当する部分のみを対象とする。

(2) 直接費用（支出）と直接投資（土地や建物等の不動産の取得を含む）

これらの費用は、研究及び開発研究に“継続的に”（定義については AITD 8208i を参照）関連する限り含まれる。

⁴⁷ ARTCO 付録 I Part B 第 16 項において、その支出が一以上の特定の研究目的に直接寄与することができ、研究および開発研究に継続的に資する限り、研究開発税制の対象費用とされる。

⁴⁸ ARTCO 付録 II。

直接支出の具体的な例としては、材料費、光熱費など（建物の全部が研究開発⁴⁹のために使用されている場合）、研究所における設備など（“継続的に使用”（定義については以下に記載の AITD 8208i 参照）されている固定施設）の研究開発設備、及び研究開発人員に必要とされる道具に係る費用などが挙げられる。

直接投資に関して、建物等の完成まで数年にわたる場合には、完成した事業年度において投資額全額を対象費用として含めることとし、研究開発に継続的に使用する建物を建設予定の土地についてはその土地の取得の年度に含めることとされる⁵⁰。また、研究開発資産の取得に際して非課税となる補助金を受け取っている場合には、その補助金の額を当該研究開発に係る資産の取得価額から控除し、控除後の額を対象費用とする（当該資産の全部を研究開発に使用していない場合には、控除額も按分して算出する）⁵¹。

(3) 財務費用（支出）

研究及び開発研究に起因するものである限り含まれる⁵²。

財務費用について、研究開発に関する建物または固定資産が住宅ローンまたはローンによって資金調達されており、この取得物が研究開発活動⁵³に使用されている場合、利子、印紙税、および資金の借入に付随するその他の費用が対象となる。

(4) 研究及び開発研究に起因する間接費

例えば、給与計算部門の費用（研究要員に帰すべきものである限り）及び按分された管理費は含まれ、頒布費用は含まれない（AITD 8208g を参照）。

なお、間接費とは、個々の費用の種類に制限されることなく、以下の要件を満たすことを条件に、研究開発に割り当てられたすべての間接コストのことを指すとされる。

- その額が会計上の費用計上した額と一致していること。
- その額の税務上の損金算入可能性（AITA 第 20 条における損金不算入の費目など）が考慮されていること。

⁴⁹ 研究開発の定義については AITA 第 108c 条第 2 項第 1 号を参照。

⁵⁰ AITD 8208i 参照。

⁵¹ AITD 8208f, 8208fb 参照。

⁵² 詳細は AITD 8208fa 参照。

⁵³ 同上。

- 流通コスト（広告費や按分された頒布費用など）が含まれていないこと。

減価償却費が対象になっているか、対象になっていない場合はその理由

減価償却費については研究開発に直接資する投資については減価償却が認められていない一方で、研究開発に直接貢献していない投資については減価償却費が間接費として考慮される。

例えば⁵⁴、研究開発を行う企業が、建物を 20 万ユーロで購入し社内食堂を設置し、社内スタッフ、つまり研究開発人員のみが食事をする場合、この建物への投資は研究開発を直接目的としたものではないため、投資費用自体は対象費用とは認められない。しかし、食堂の建物の減価償却費は、明確な根拠に基づいて研究開発に按分される限り、間接費として対象費用の一部となる。また、研究開発を行う企業が、研究開発に直接使用される研究室（建物全体の床面積の 40%）と自社の食堂（建物全体の床面積の 60%）が入った建物を購入する場合、取得価額のうち研究室に帰属する部分（取得価額の 40%）については、取得価額が直接対象費用となり、食堂に帰属する部分（取得価額の 60%）については、明確な根拠に基づいて配分されている限り、その配分された金額に係る減価償却費は、間接費の一部として減価償却費が対象となる。

外注費について、特段の制限があるか。ある場合はその理由

外注費については、AITA 第 108c 条第 2 項第 2 号において委託研究が規定されており、研究開発の定義については AITA 第 108c 条第 2 項第 1 号の記載に従う形となっている。AITA 第 108c 条第 2 項第 2 号において、委託研究費の費用は以下の要件を満たす限り対象費用となるとされている。

- 研究は、国内の企業または国内の恒久的施設が発注するものでなければならない。
- 研究業務や開発研究業務に従事し、欧州連合（EU）または欧州経済圏（EEA）の州に登録されている機関または企業に限り、委託することができる。
- 請負業者は、委託元の支配的影響下にある、もしくは、委託元が所属する企業グループ（1988 年オーストリア法人税法第 9 条）の一員であってはならない。
- 委託研究開発に係る税額控除制度は、1 事業年度あたり 1 百万ユーロの委託費用を上限として適用することができる。ただし、事業年度の期間が 12 ヶ月未満の場合は、最高額 1 百万ユーロは事業年度の月数に応じて按分計算される（ひと月未満は、ひと月とみなされる）。

⁵⁴ AITD 8208g 参照。

- 委託元が委託研究開発に係る税額控除制度の適用を申請する費用の範囲を事業年度末までに明示的に受託者に通知していることが必要となる。その際、対象となる費用は委託者が受託者から請求された額となる⁵⁵。また、受託者は、届出の対象となる費用について、研究開発に係る税額控除制度の適用を申請することはできない。
- 自社研究開発に係る税額控除制度の算定の基礎となる費用は、委託研究開発に係る税額控除の適用を申請することはできない。

上述の要件を満たしている限り、その他の条件、例えば委託先の規模、会社形態、または研究分野や成果物の帰属に関する制限はないと言える。

4.4 ソフトウェアの税法上の扱い

支出時損金算入される範囲、資産計上される範囲、その考え方

税務上のソフトウェア開発に係る費用に対する税務上の取り扱い⁵⁶は、会計上の取り扱い⁵⁷と一致しており、自社開発のソフトウェアについては無形資産として資産計上は認められておらず、支出時に損金算入される。

研究開発税制の対象となる費目

ソフトウェア開発費について、ARTCO 付録 I Part B 第 14 項において、以下の通り規定されている。

“ソフトウェア開発は、プロジェクトの一部であるか最終製品であるかを問わず、科学的及び／又は技術的進歩を表す問題解決に寄与する限り、研究・開発研究とされる。プロジェクトの目的は、科学的及び／又は技術的な不確実性を明らかにしたり、解消したりすることではなければならない。この目的は、体系的な科学的根拠に基づいて追求されなければならない。ソフトウェア(標準的なソフトウェアまたはカスタマイズされたソフトウェア)の通常の生産は、研究及び開発研究には該当しない。新しい活用や新しい目的のためにソフトウェアを使用することも、同様に研究及び開発研究には該当しない。その活用によって以前の解決策から大きく派生し、一般的な関連性のある問題の解決に資する場合、研究及び開発研究に分類される。”

⁵⁵ AITD 8209a 参照。

⁵⁶ AITA 第 4 条第 1 項。

⁵⁷ オーストリア商法第 197 条第 2 項。

具体的には、以下のようなソフトウェア開発が研究・開発研究とされている。

- 理論計算機科学の分野における新しい定理やアルゴリズムの開発。
- OS、プログラミング言語、データ管理システム、通信ソフトウェア、アクセス技術、ソフトウェア開発ツール（ソフトウェア開発ツール、埋め込み型システム、人間工学に基づいたインターフェース）の開発。
- インターネット技術の発展
- ソフトウェアの開発・利用・保護・保存方法の研究
- データの取得、送信、保存、検索、処理、統合、表示、保護の一般的な進歩につながるソフトウェアの開発。
- ソフトウェアプログラムやシステムの開発における技術的な知識のギャップを埋めるための開発研究。
- 専門分野の応用（画像処理、地理データやその他のデータの表示、文字認識、人工知能、可視化、テレメトリーやセンサーデータの統合、さらなる処理のための集約や分解、シミュレーションやその他の分野）におけるソフトウェアツールまたはソフトウェア技術に関する研究・開発研究。

また、以下のソフトウェア開発については、研究・開発研究とはみなされない。

- 既知の方法と既存のソフトウェアツールを使用する規格化されたユーザーソフトウェアと情報システム。
- 既に存在するシステムのサポート。
- 構造やプロセスに大きな変更を加えることのない、既存のソフトウェアの適応させる調整。
- コンピュータ言語の変換及び／又は翻訳
- プログラムエラーの解消。
- ユーザーマニュアルやドキュメントの作成

つまり、ソフトウェア開発に係る費用についても税額控除の対象となる費用に含まれる一方で、自社利用目的ソフトウェアと販売目的ソフトウェアは区別されるが、両者とも科学的及び／又は技術的進歩を表す問題解決に寄与する場合に限り、対象費用となる。

対象となる費目については、前項での記載と同様、1. 研究・開発研究に従事する者の賃金・給料、2. 直接費用（支出）と直接投資（土地や建物等の不動産の取得を含む）、3. 財務費用（支出）、および 4. 研究及び開発研究に起因する間接費となる。