

研究開発税制の概要と 令和5・6年度の税制改正について

**経済産業省産業技術環境局
技術振興・大学連携推進課**

(令和6年4月現在の制度について解説しています)

目次

- 1. 研究開発税制の全体像**
- 2. 制度の詳細**
- 3. 参考資料**
- 4. 令和5年度の改正概要**
- 5. 令和6年度の改正概要**

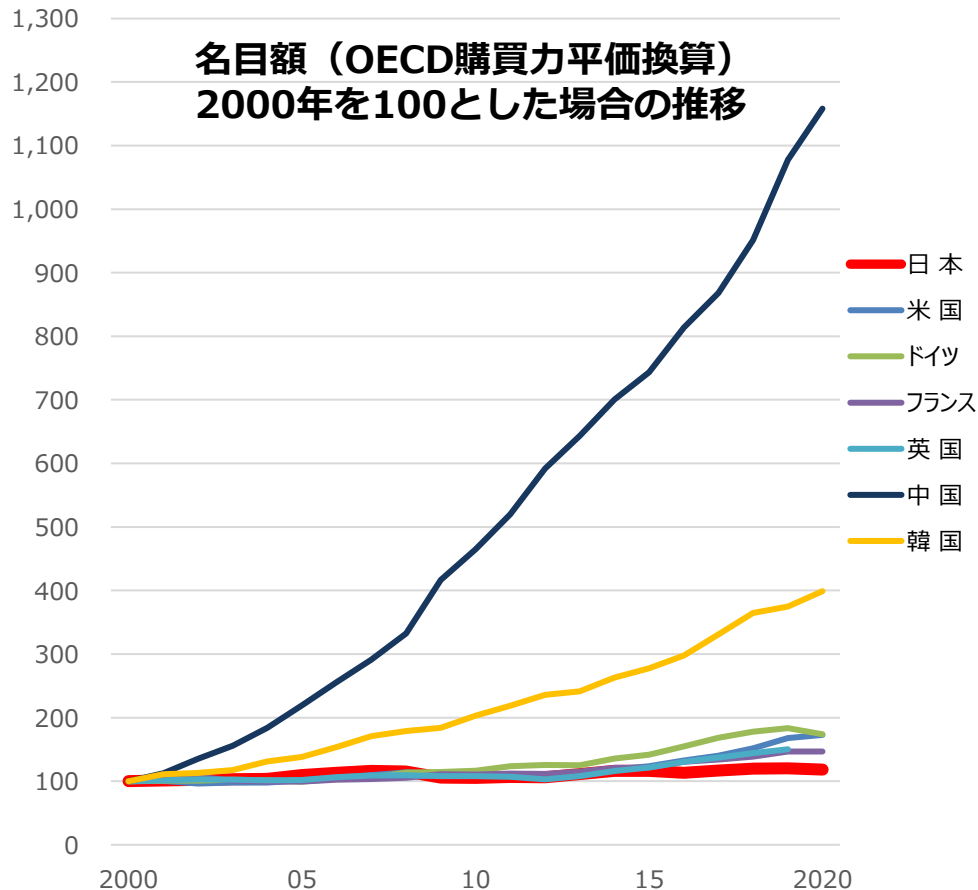
1. 研究開発税制の全体像

研究開発税制が必要な背景①

- 日本の研究開発投資額は米中に大きく引き離されており、研究開発投資の伸び率についても近隣の中国や韓国が躍進している中で停滞しています。
- 日本のGDPの実額は長らく横ばいで、GDP成長率も国際的に低い水準が続いており、長らく経済成長が鈍化している状況と言えます。

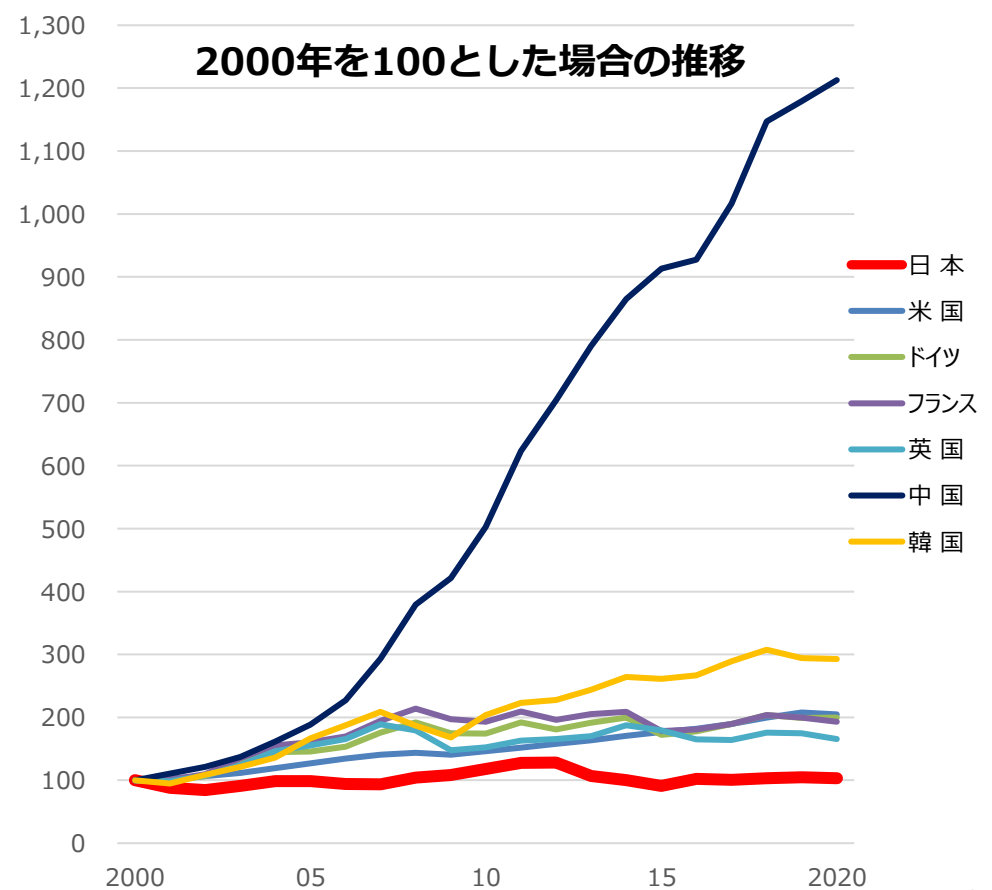
研究開発投資の伸び率の推移

名目額（OECD購買力平価換算）
2000年を100とした場合の推移



主要国の名目GDP成長率の推移

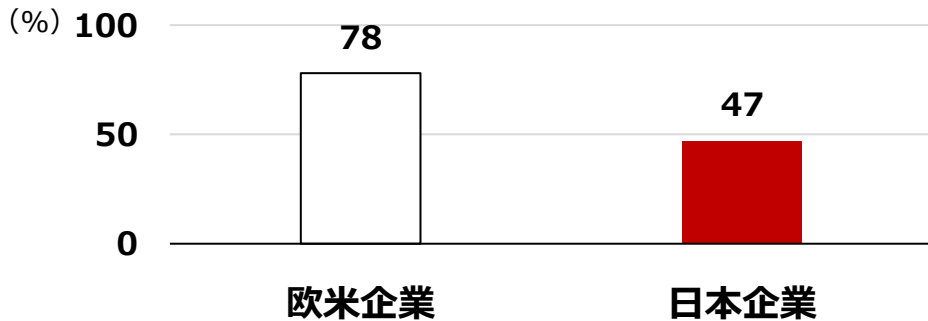
2000年を100とした場合の推移



研究開発税制が必要な背景②

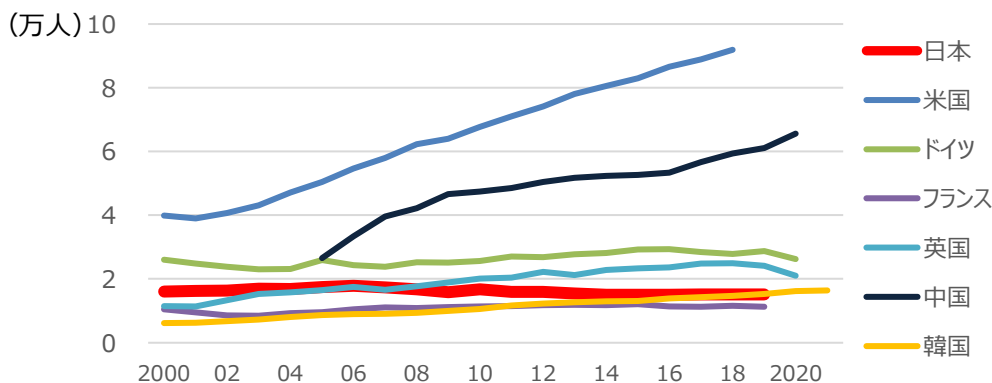
- 我が国の民間企業は、欧米企業と比べてオープンイノベーション実施率が低い状況にあります。
- また、民間企業が採用した研究者のうち、中途採用者の割合は30%程度で横ばいとなっており、研究人材の流動性は10年以上変化していません。
- さらに、高度な研究の担い手である博士号取得者数が伸びておらず、世界の主要国と比べて博士号取得率も低い状況となっています。

オープンイノベーションの実施率



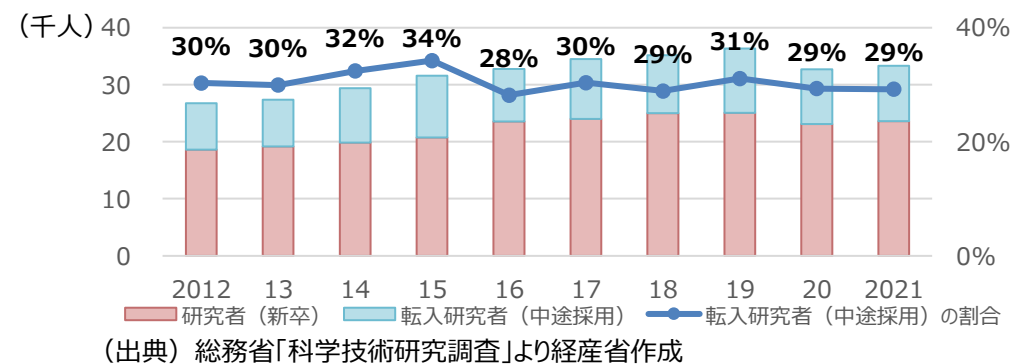
(出典) 米山(2017)「日米欧企業におけるオープン・イノベーション活動の比較研究」

主要国の年間博士号取得者数の推移



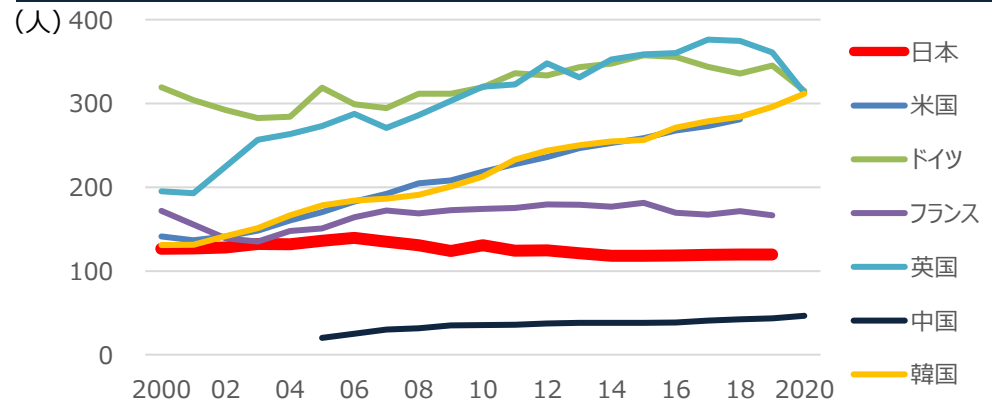
(出典) 文部科学省 科学技術・学術政策研究所、「科学技術指標2022」を基に、経産省作成

新卒・中途採用研究者の推移



(出典) 総務省「科学技術研究調査」より経産省作成

主要国の人口100万人当たり博士号取得者の推移



研究開発税制の意義

研究開発投資の維持・拡大

- 研究開発投資は経済成長のエンジンであるとともに、感染症、地球温暖化、安全保障等、世界が直面する様々な社会課題を解決するための鍵です。
- 一方で、研究開発投資は、投資を継続しても成果が生まれるか分からない不確実性と、仮に成果が生まれても、フリーライドされてしまうという公共財的な性格を有しており、十分な投資が行われにくいという性質があります。
- そのため、政府としては、民間企業の持つ自由な発想や市場原理を有効に活用しながらも、民間企業のリスクの一部を負担する研究開発税制を通じて、日本全体の7割を占める民間企業の研究開発投資を維持・拡大していきたいと考えています。

オープンイノベーションの促進

- 革新的な新製品を生み出し続けるためには、自社内の既存技術を改善するだけでなく、外部の新鮮な知恵を積極的に取り入れて、新しい技術を生み出していくことが必要不可欠です。
- そのためには、大学やスタートアップなど、革新的な技術を有する外部の組織と積極的に共同研究を進めていくことや、社外から高度な知見を有する研究人材を獲得し、自社に無い新しい発想を活用していくことが重要です。
- 研究開発税制は、こうした企業に新しい知見をもたらすオープンイノベーション活動を促進することで、企業の研究開発の質の向上に貢献します。

研究開発税制の機能

① 研究開発に対するリスクテイクの下支え

- 研究開発活動は、経済成長を促し、様々な社会課題を解決するために重要であるものの、**民間企業にとっては「今すぐには稼げない投資」**。民間企業の**研究開発リスクを国が一部負担**することで、研究開発投資の維持・拡大を促す。

② 分野や主体に関わらない幅広い支援

- イノベーションがどのような研究開発から生まれるかを正確に予測するのは困難。政府が特定した分野・領域以外からも、将来イノベーションが起きる可能性が存在するため、**分野、業種、規模、時期等に限られない幅広い、継続的な研究開発投資**を促す。

③ 研究開発投資によるスピルオーバー効果

- 研究開発は、**実施主体の企業のみならず、外部の企業に対してもプラスの影響を与える**。この際、同業他社はもちろん、**異業種の企業の生産性向上に資するケースもあり、結果として、社会全体の生産性の向上に貢献**する。

④ 国際的なイコールフットイング

- 海外の主要国が税制や予算措置等の様々な政策を講じる**ことにより、**自国の研究開発拠点としての立地競争力を高める中、研究開発税制は日本の研究開発拠点としての魅力を向上させる**上で中心的な役割を担っている。

⑤ 共同研究等の推進

- 革新的な技術やアイデアを有する大学・スタートアップ等と連携し、共同の研究プロジェクトを生み出していくことに対してインセンティブを設ける**ことで、**企業が新しい知見を獲得し、新しい技術を生み出していく**ことを促す。

⑥ 高度な研究人材の獲得

- 自社以外の組織において様々なノウハウを身につけた研究人材や、大学で専門分野を深く掘り下げた経験を有する博士人材**などの採用にインセンティブを設けることで、**自社に無い新しい知見を獲得し、新しい技術を生み出す**ことを促す。

参考：研究開発投資目標

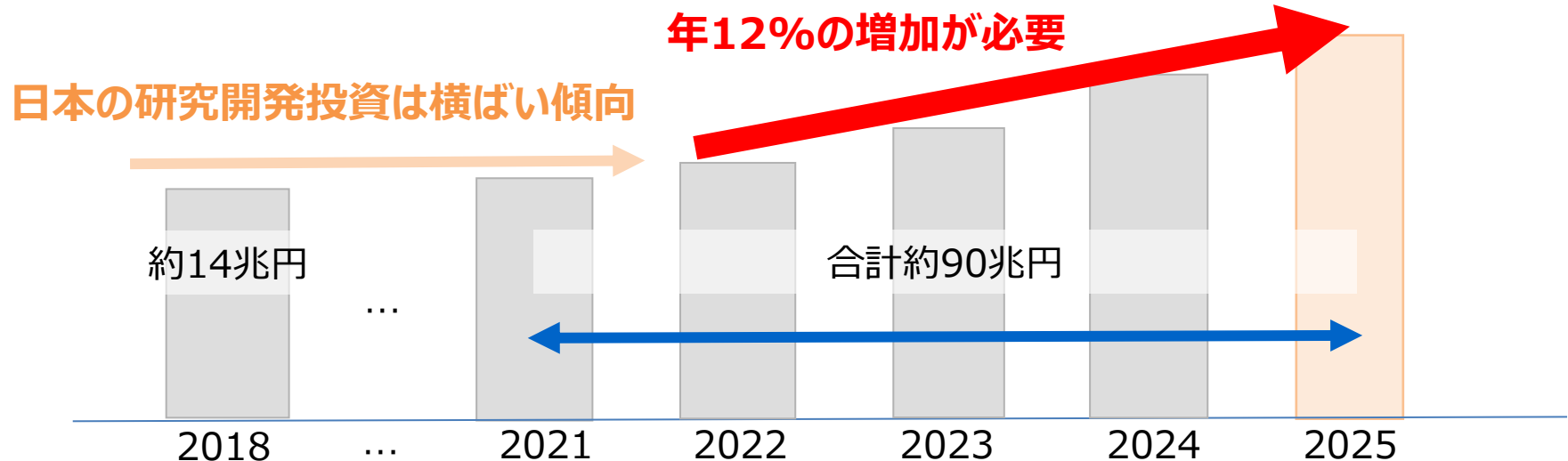
- 我が国が目指すべき Society 5.0 の未来社会像を、「持続可能性と強靱性を備え、国民の安全と安心を確保するとともに、一人ひとりが多様な幸せ（well-being）を実現できる社会」と表現し、その実現に向けた『「総合知による社会変革」と「知・人への投資」の好循環』という科学技術・イノベーション政策の方向性を示し、**2021年～2025年の5年間で官民合わせて約 120 兆円の研究開発投資**を行っていく方針（※第6期科学技術・イノベーション基本計画(2021年3月閣議決定)）。

第6期科学技術・イノベーション基本計画 (2021年3月 閣議決定)

次の5年間で約 30 兆円の政府研究開発投資を確保し、これを呼び水として官民合わせて約 120 兆円の研究開発投資を行っていく

→民間企業の研究開発投資の目標は約90兆円

民間企業の研究開発費の目標



研究開発税制の全体像

- 研究開発税制は、研究開発投資額の一定割合を法人税額から税額控除できる制度です。
- 研究開発投資の全体額に適用可能な一般型（※ 1）と、2 者以上が関わる共同研究等において適用可能なオープンイノベーション型（※ 2）が存在します。

※ 1 資本金1億円以下等の中小企業は、一般型よりも高い控除率を措置している「中小企業技術基盤強化税制」が適用可能。
※ 2 オープンイノベーション型を適用した試験研究費の額については、「一般型」及び「中小企業技術基盤強化税制」を適用することはできない。

控除額の算出のイメージ

一般型

研究開発投資（試験研究費）の全体額

控除率
(1～14%)

①

控除額

控除上限
(20～50%)

②

法人税額

控除上限
(10%)

③

控除額

オープンイノベーション型

共同・委託試験研究費等
(特別試験研究費)の額

控除率
(20～30%)

④

類型により変化

研究開発投資の増減により変化

①と②の小さい方が控除額

③と④の小さい方が控除額

合計の控除額

法人税額に対して控除可能な割合（控除上限）

ベース

時限措置①

研究開発投資の増減に応じた
控除上限の変動措置

時限措置②

売上に対する研究開発投資の割合が
10%超の場合の上乗せ措置

最大35%

一般型

25%

オープン
イノベーション型

10%

最大40%

一般型変動部分

一般型

-5%~5%

25%

オープン
イノベーション型

10%

最大45%

一般型
上乗せ部分

0%~10%

一般型

25%

オープン
イノベーション型

10%

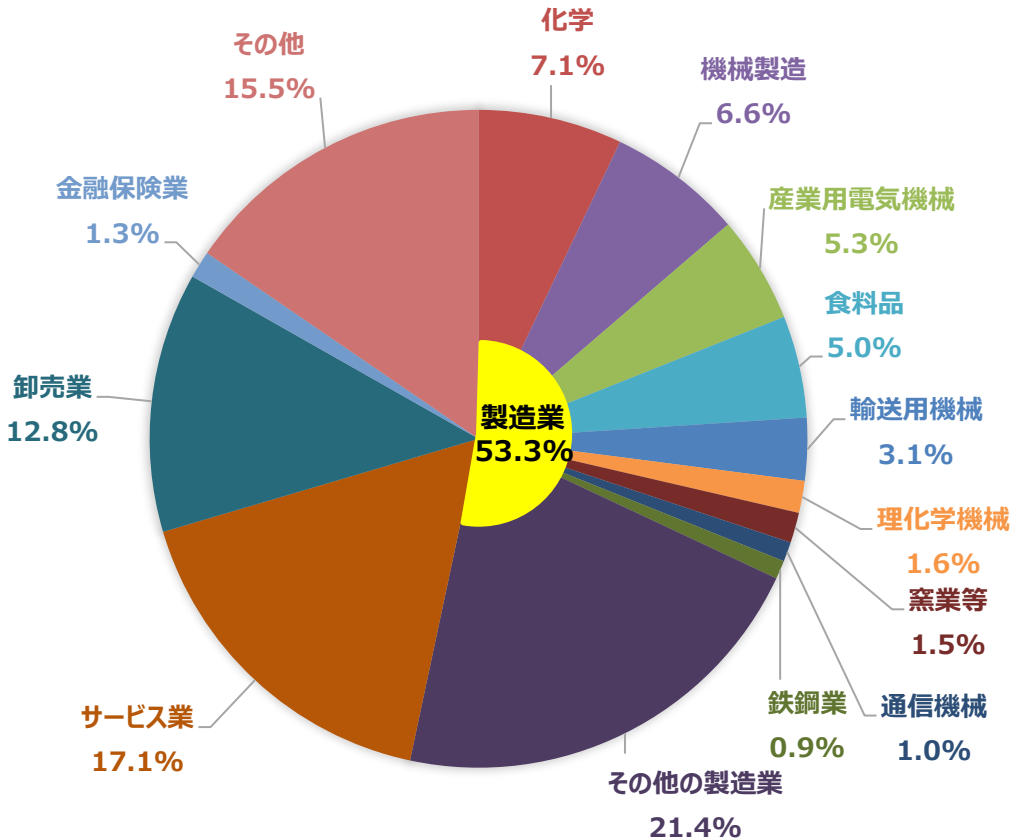
高い方
を適用

- 税額控除限度額（試験研究費の額×控除率）と控除上限を比較して**小さい金額**が控除額となる。
- 設立10年以内等の要件を満たす**ベンチャー企業**の控除上限については、上記に**15%**上乗せ。

研究開発税制の適用状況 令和4年度【件数ベース】

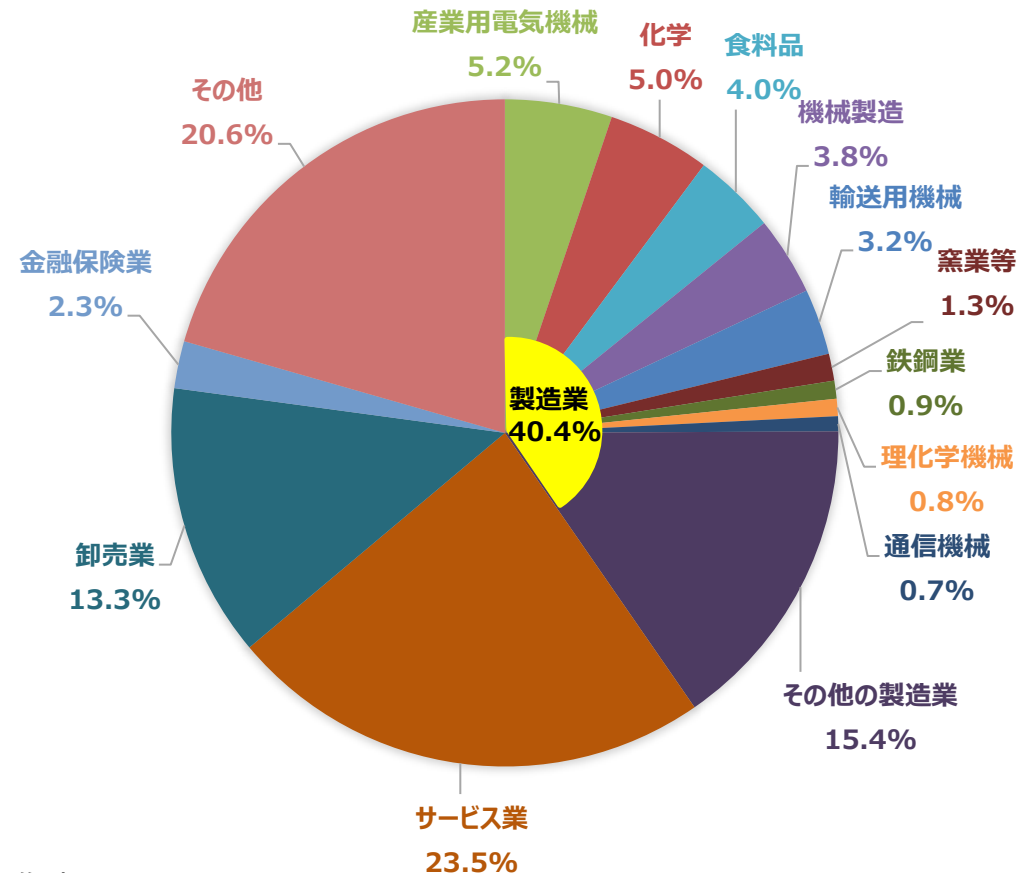
1. 一般型+中小企業技術基盤強化税制

適用件数：13,650件^注
(7,495億円)



2. オープンイノベーション型

適用件数：2,752件^注
(141億円)



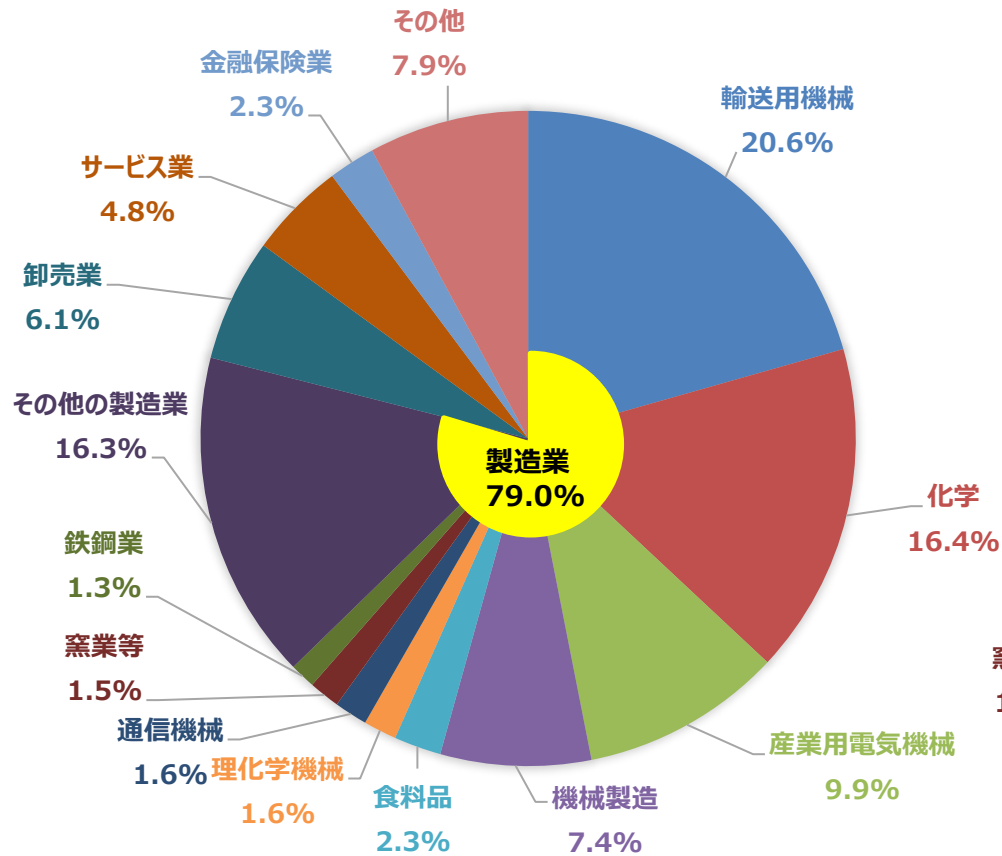
(出典) 財務省「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」を基に作成。

(注) 令和3年度までの連結納税制度では、適用額明細書は親法人のみ提出していたが、令和4年度よりグループ通算制度が開始し、適用額明細書を通算親法人・通算子法人がそれぞれで提出することとされた。

研究開発税制の適用状況 令和4年度【適用額ベース】

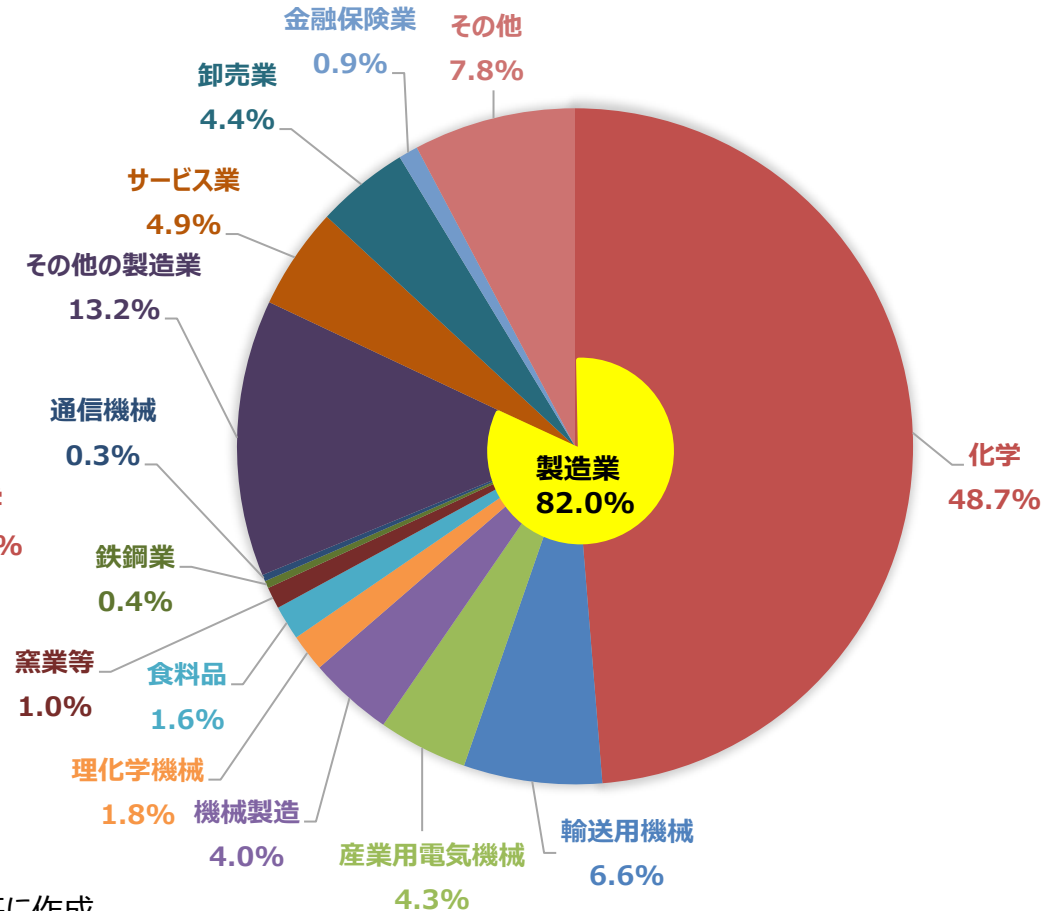
1. 一般型+中小企業技術基盤強化税制

適用額：7,495億円
(13,650件)^注



2. オープンイノベーション型

適用額：141億円
(2,752件)^注



(出典) 財務省「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」を基に作成。

(注) 令和3年度までの連結納税制度では、適用額明細書は親法人のみ提出していたが、令和4年度よりグループ通算制度が開始し、適用額明細書を通算親法人・通算子法人がそれぞれで提出することとされた。

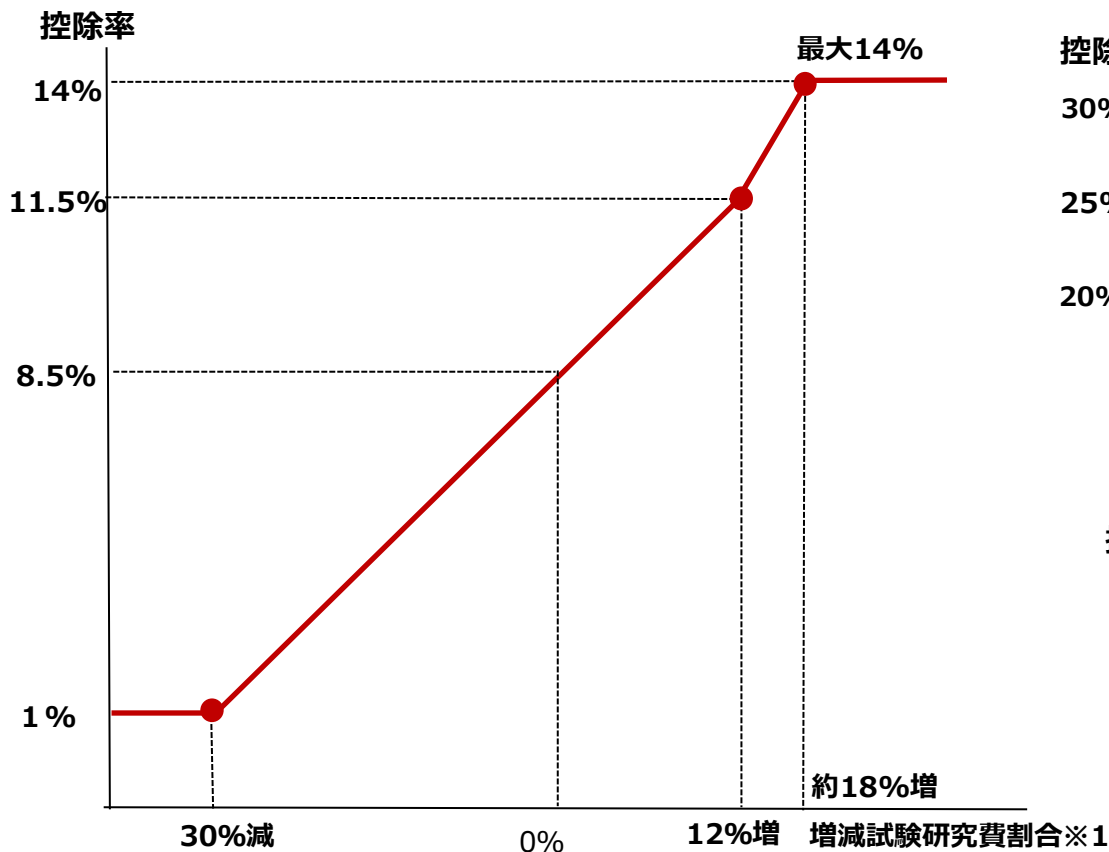
2. 研究開発税制の詳細

研究開発税制の概要（一般型）

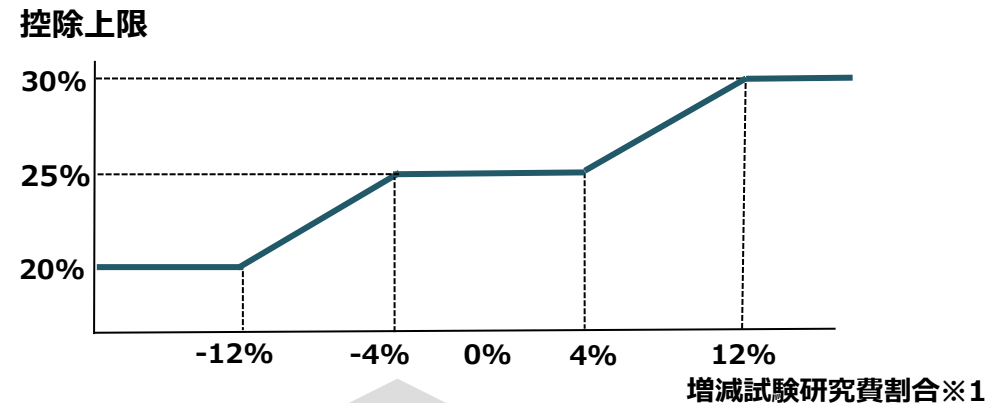
- 研究開発税制の一般型は、企業の研究開発投資の増加を促す観点から、研究開発投資額の増減に応じて、控除率等が増減する仕組みです。

この頁では令和8年3月31日までに開始する事業年度に適用される控除率と控除上限について記載しています。
令和8年4月1日以後開始する事業年度の控除率については令和6年度税制改正において改正がされています。内容についてはp.41をご参照ください。

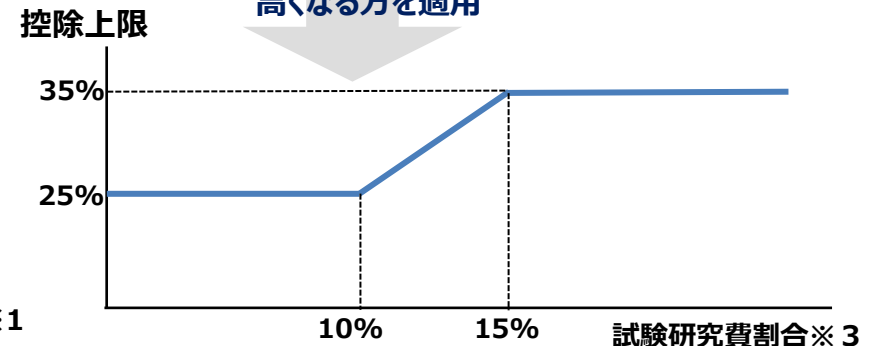
控除率の変動イメージ



控除上限の変動イメージ



控除上限が
高くなる方を適用



- ※1 増減試験研究費割合とは、増減試験研究費の額（試験研究費の額から比較試験研究費の額（※2）を減算した金額）の比較試験研究費の額に対する割合をいう。
※2 比較試験研究費の額とは、前3年以内に開始した各事業年度の試験研究費の額を平均した額をいう。
※3 試験研究費割合とは、平均売上金額（適用年及び前3年以内の事業年度における売上金額の平均額）に占める試験研究費の額の割合をいう。

研究開発税制の一般型の控除額算出方法

この頁では令和8年3月31日までに開始する事業年度に適用される控除率と控除上限について記載しています。
令和8年4月1日以後開始する事業年度の控除率については令和6年度税制改正において改正がされています。内容についてはp.41をご参照ください。

税額控除限度額

試験研究費の額×控除率（1～14%）

控除率は以下のとおり算出される。

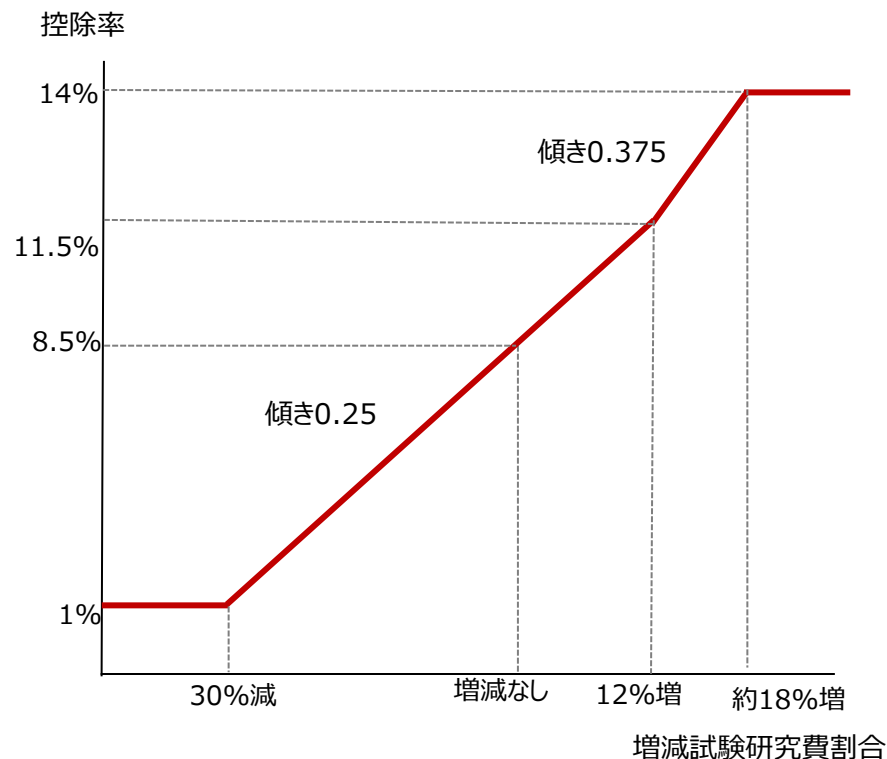
・増減試験研究費割合 **12%超**

$11.5\% + (\text{増減試験研究費割合} - 12\%) \times 0.375$
(最大14%)

・増減試験研究費割合 **12%以下**

$11.5\% - (12\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.25$
(最小1%)

・設立事業年度であるとき又は比較試験研究費の額が零であるときの
控除率は、**8.5%**



控除上限

法人税額×**25%**

※令和7年度末までは次頁に記載の時限措置が適用される
※設立10年以内等の要件を満たすベンチャー企業の控除上限
については、**法人税額×40%**（次頁に記載の時限措置①と
②の控除上限の算式における「25%」が「40%」となる）

研究開発税制の一般型の控除額算出方法【時限措置】

この頁では**令和8年3月31日までに開始する事業年度**に適用される控除率と控除上限について記載しています。
令和8年4月1日以後開始する事業年度の控除率については令和6年度税制改正において改正がされています。内容についてはp.41をご参照ください。

時限措置①

研究開発投資の増減に応じた控除上限の変動措置

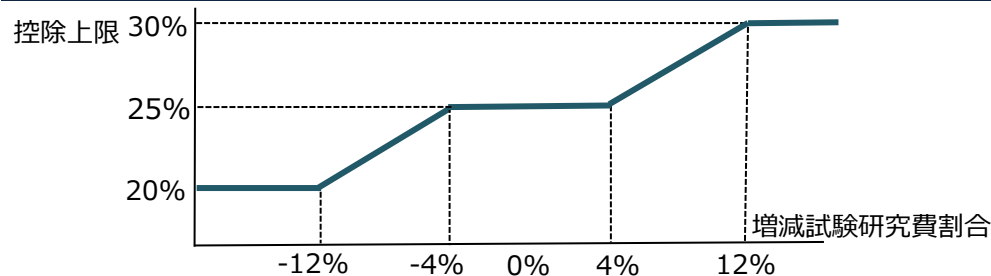
税額控除限度額(前頁同様)

試験研究費の額×控除率 **(1~14%)**

控除率は以下のとおり算出される。

- 増減試験研究費割合 **12%超**
 $11.5\% + (\text{増減試験研究費割合} - 12\%) \times 0.375$ **(最大14%)**
- 増減試験研究費割合 **12%以下**
 $11.5\% - (12\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.25$ **(最小1%)**
- 設立事業年度であるとき又は比較試験研究費の額が零であるときの控除率は、**8.5%**

控除上限



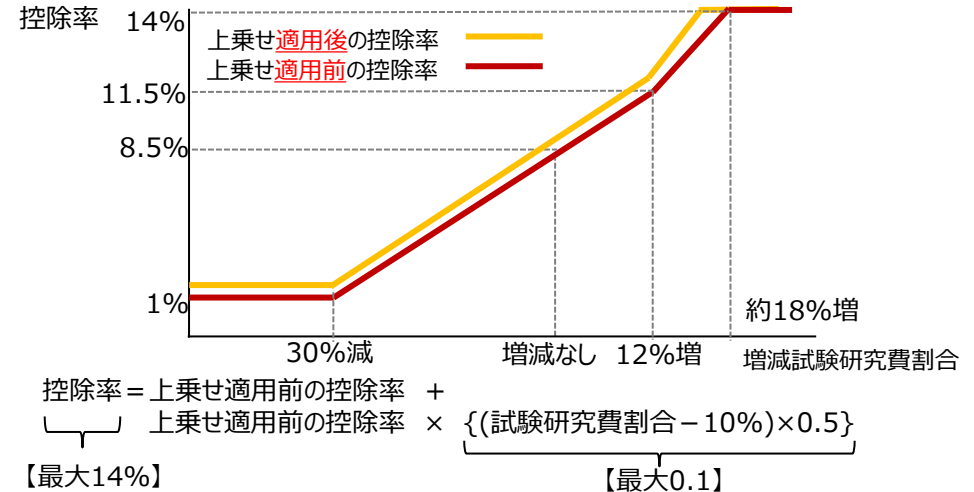
法人税額に対して以下の計算を行う。

- 増減試験研究費割合 **4%超**
 $25\% + 0.625 \times (\text{増減試験研究費割合} - 4\%)$ **(最大30%)**
- 増減試験研究費割合 **-4%未満**
 $25\% + 0.625 \times (\text{増減試験研究費割合} + 4\%)$ **(最小20%)**

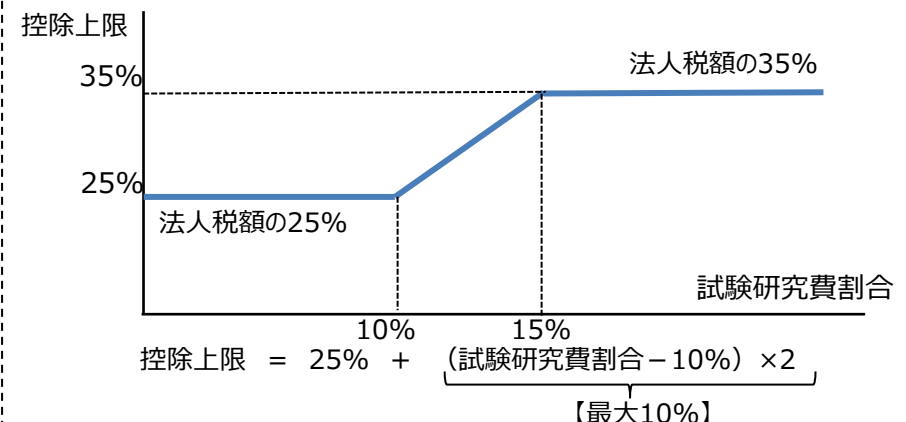
時限措置②

売上に対する研究開発投資の割合が10%超の場合の上乗せ措置

税額控除限度額



控除上限



試験研究費割合が**10%を超える**場合には、時限措置①と時限措置②のうち**控除税額の上限が大きくなる方が適用される。**

(参考) 一般型の計算例

以下の条件の場合の計算例

- ・試験研究費の額：1億円 ・法人税額：3,000万円
- ・増減試験研究費割合：6% ・試験研究費割合：12%

基本形の計算

【控除率】

増減試験研究費割合が12%以下の場合、以下の計算になる

$$11.5\% - (12\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.25 = 11.5\% - (12\% - 6\%) \times 0.25 = \underline{10\%}$$

【控除上限】 研究開発投資の増減に応じた控除上限の変動措置（令和7年度末までの時限措置）を適用
増減試験研究費割合 4%超のため、以下の計算になる

$$25\% + 0.625 \times (\text{増減試験研究費割合} - 4\%) = 25\% + 0.625 \times (6\% - 4\%) = \underline{26.25\%} \cdots \textcircled{1}$$

上乗せ措置：試験研究費割合が10%を超えるので上乗せ措置（令和7年度末までの時限措置）が適用できる。

【控除率】

$$\begin{aligned} & \text{上乗せ適用前の控除率} + \{(\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 0.5\} \times \text{上乗せ適用前の控除率} \\ & = 10\% + \{(12\% - 10\%) \times 0.5\} \times 10\% = \underline{10.1\%} \end{aligned}$$

【控除上限】

$$25\% + (\text{試験研究費割合} - 10\%) \times 2 = 25\% + (12\% - 10\%) \times 2 = \underline{29\%} \cdots \textcircled{2}$$

適用控除率：10.1%、適用控除上限：②>①より法人税額×29%が上限

よって、控除できる金額は、1億円×10.1%と3,000万円×29%の小さい方となる。

$$1\text{億円} \times 10.1\% = 1,010\text{万円} > 3,000\text{万円} \times 29\% = 870\text{万円} \Rightarrow \underline{\text{控除額は870万円}}$$

研究開発税制の概要（オープンイノベーション型）

- 研究開発税制のオープンイノベーション型は、大学やスタートアップ等との共同研究等の金額について、法人税額の一部を控除できる制度です。
- オープンイノベーション型を利用するためには、税務申告時に書類を添付するなどの手続が必要となります。詳細は以下のガイドラインを参照してください。

【特別試験研究費税額控除ガイドライン】

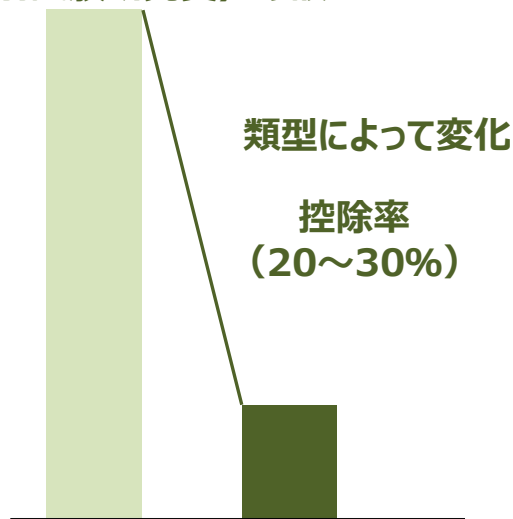
https://www.meti.go.jp/policy/tech_promotion/tax/tax_guideline.html

こちらからもご確認いただけます▶



控除額の算出のイメージ

共同・委託試験研究費等
(特別試験研究費)の額

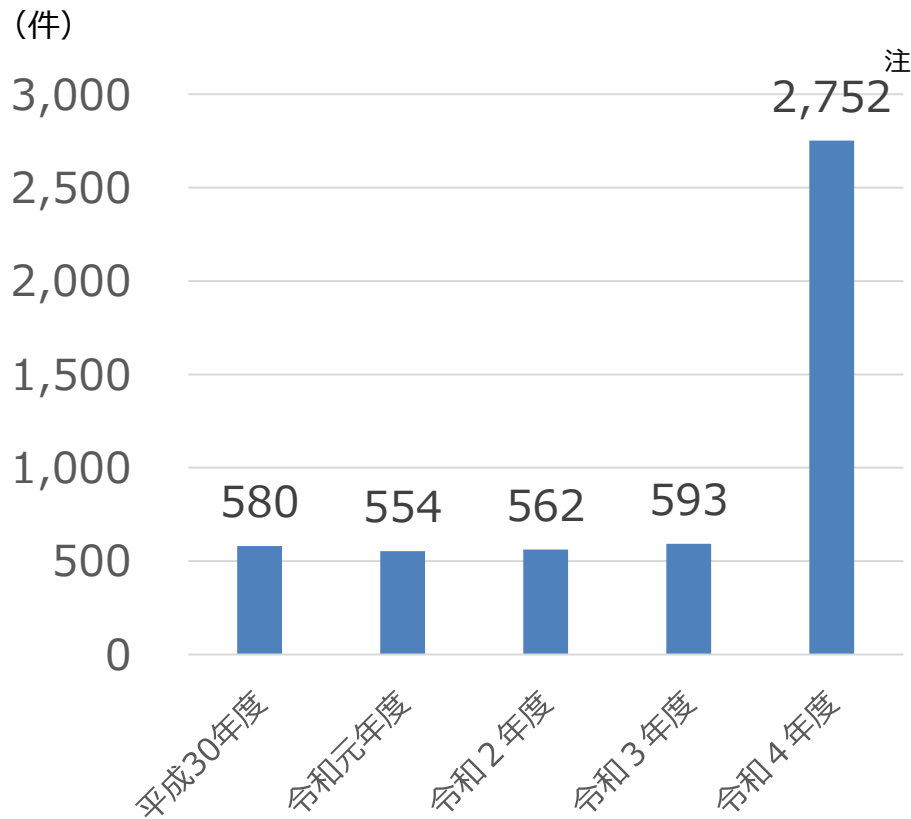


※最大で法人税額の10%まで

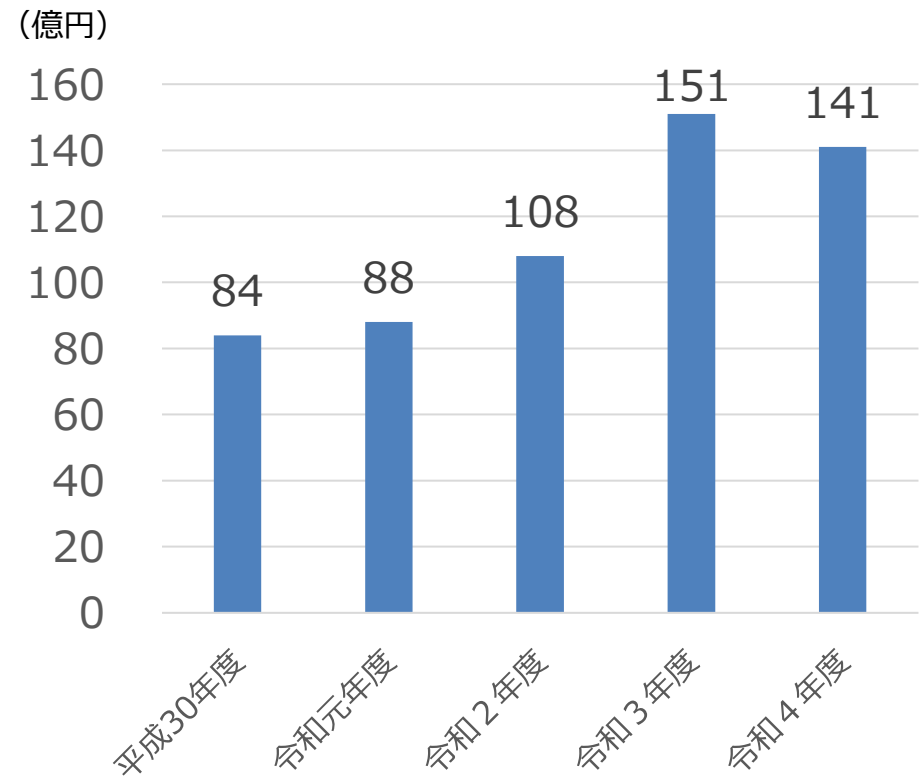
制度の類型	控除率
特別研究機関、大学等との共同・委託試験研究	30%
スタートアップ等との共同・委託試験研究	25%
その他の民間企業等との共同・委託試験研究	20%
中小企業者の知的財産を使用して行う試験研究	
技術研究組合の組合員が協同して行う試験研究	
高度研究人材の活用に関する試験研究	
希少疾病用医薬品・特定用途医薬品等に関する試験研究	

オープンイノベーション型の適用状況

【適用件数】



【適用額】



(出典) 財務省「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」を基に作成。

(注) 令和3年度までの連結納税制度では、適用額明細書は親法人のみ提出していたが、令和4年度よりグループ通算制度が開始し、適用額明細書を通算親法人・通算子法人がそれぞれで提出することとされた。

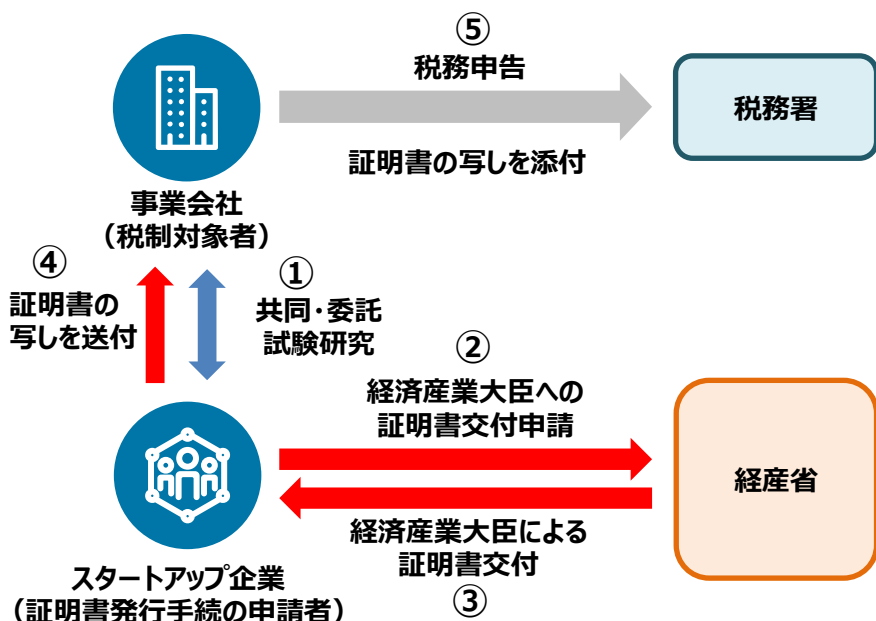
オープンイノベーション型（スタートアップとの共同研究等）

- 一定の要件を満たすスタートアップと共同・委託試験研究を行う場合には、必要となった共同・委託試験研究費の額の25%を税額控除することができます。
- この制度を利用するためには、スタートアップが要件を満たしていることについて、経産省より証明書の交付を受ける必要があります。

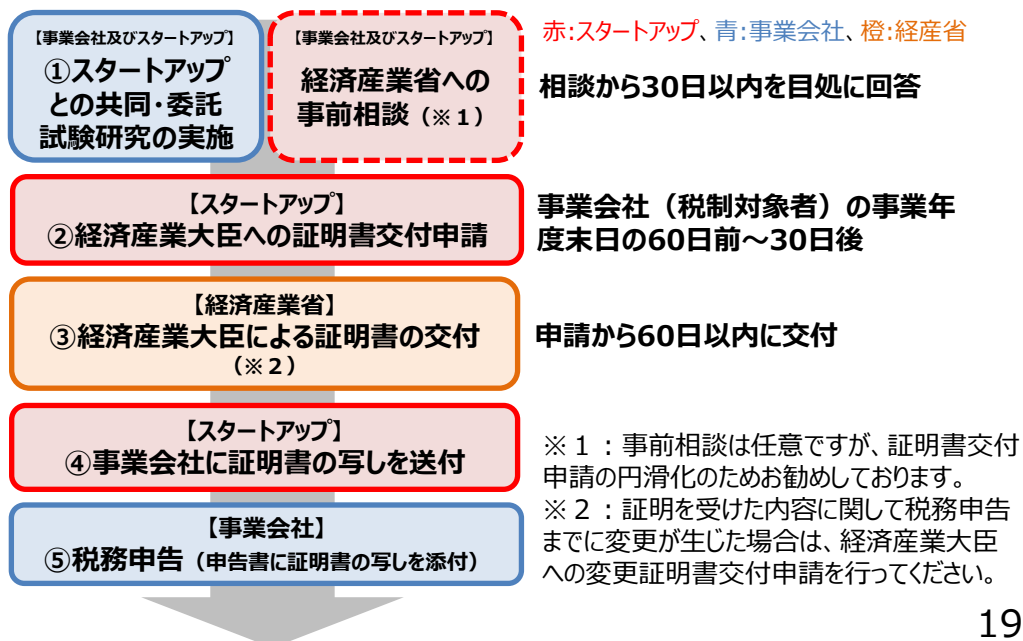
相手方となるスタートアップの要件（詳細は次頁参照）

- ① 設立15年未満（設立10年以上の場合は営業損失を生じているもの）
- ② 売上高研究開発費割合10%以上
- ③ スタートアップに対する投資を目的とする投資事業有限責任組合（VCの運営するファンド）又は研究開発法人の出資先
- ④ 未上場の株式会社かつ他の会社の子会社ではないもの 等

手続のスキーム



手続の流れ



(参考) 経済産業大臣による証明の対象となる研究開発型スタートアップの要件

(経済産業省関係産業競争力強化法施行規則 (平成26年経済産業省令第1号) 第2条第3号)

次に掲げる要件の全てを満たす株式会社

①会社の子会社に属さないもの

- 発行済株式の総数の2分の1を超える株式が同一の会社及び当該会社と特殊の関係のある会社の所有に属している会社以外の会社であること (※)

②未上場の株式会社

- 金融商品取引法 (昭和23年法律第25号) 第2条第16項に規定する金融商品取引所に上場されている株式又は同法第67条の11第1項に規定する店頭売買有価証券登録原簿に登録されている株式の発行者である会社以外の会社であること

③VC等の出資先であること

- その発行する株式が投資事業有限責任組合 (投資事業有限責任組合契約に関する法律 (平成10年法律第90号) 第2条第2項に規定する投資事業有限責任組合をいい、新たな事業を創出し、及び当該事業の成長発展を図る事業者に対する資金供給を行うもの (事業の再生又は事業の承継を実施する事業者に対する資金供給を行うものを除く。) に限る。) の組合財産である会社 (すなわち、ベンチャーキャピタル (VC) の運営するファンドの出資先である会社)
- 科学技術・イノベーション創出の活性化に関する法律 (平成20年法律第63号) 第34条の6第1項の規定により出資を受ける同項第1号に掲げる者

④設立15年未満 (設立10年以上の場合は営業損失を生じている者に限る。) であること

- 設立の日以後の期間が10年未満の会社
- 設立の日以後の期間が10年以上15年未満の会社であって、営業損失を生じているもの

⑤売上高研究開発費比率10%以上

- 直前の事業年度の確定した決算において、研究開発費の額の売上高の額に対する割合が100分の10以上であるもの

上記の①から⑤までに加えて、風俗営業等に該当する事業を営む会社ではないこと、暴力団員等が役員にいる会社又は事業活動を支配する会社ではないことも要件。

※注：上記要件を全て満たし、経済産業大臣による証明を受けた場合であっても、**租税特別措置法施行令 (昭和32年政令第43号) 第27条の4第24項第3号イ～ハに該当する場合、オープンイノベーション型のスタートアップ等との共同・委託試験研究に係る類型による税額控除を受けることはできません。**

高度研究人材の活用

- **高度研究人材（博士号取得者や外部で一定の研究者としてのキャリアを積んだ人材）を採用し一定の試験研究を行う場合**には、その試験研究費に係るその採用した**高度研究人材の人件費の額の20%を税額控除**することができます。
- この制度を利用するためには、**①昨年と比べて試験研究費の額のうち人件費の額に占める高度研究人材に係る人件費の額の割合を増加させていること及び②研究開発のテーマを社内外で公募していること**の2つの要件を満たしていることが必要となります。詳細は以下のガイドラインをご参照ください。

【特別試験研究費税額控除ガイドライン】

https://www.meti.go.jp/policy/tech_promotion/tax/tax_guideline.html

こちらからもご確認いただけます▶



制度利用の要件

以下の条件①及び条件②を満たす場合に利用可能

条件①：高度研究人材に係る人件費の額の割合の増加

新規高度人件費割合（ $A \div B$ ）が対前年度比で3%以上増加していること

A：試験研究費の額（工業化研究に係る試験研究費の額を除く）のうち新規高度研究業務従事者（aまたはb）に対する人件費の額

a:博士号を授与されて5年を経過しない者

b:他の事業者で10年以上研究業務に従事し雇用されてから5年を経過しない者

B：試験研究費の額のうち人件費の額

条件②：研究テーマの社内外への公募

以下のいずれかを満たす試験研究であること

A：当該試験研究の内容が一般に広く募集されていること

B：当該試験研究の内容が新規高度研究業務従事者からの提案であること

C：当該試験研究に従事する者が広く一般に募集され、新規高度研究業務従事者がその募集に応じた者であること

手続のスキーム



事業会社
(税制対象者)

採用



高度研究人材

税務申告

必要書類を添付

税務署

書類に記載すべき事項

- ・ 試験研究の目的及び内容
- ・ 試験研究の実施期間
- ・ 試験研究に従事する高度研究人材の氏名・役職
- ・ 試験研究に従事する高度研究人材の人件費

保存すべき書類（詳細はガイドライン参照）

- ・ 新規高度研究業務従事者であることを明らかにする書類
- ・ 新規高度人件費割合が対前年度比で3%以上増加していることを明らかにする書類
- ・ 公募要件を満たしていることを明らかにする書類

サービス開発

- ビッグデータを利用した新しいサービスを開発する場合には、一定の要件を満たすことで、そのサービスの開発のために必要となった費用を研究開発税制の対象にすることができます。
- 本制度によって、一般的な「ものづくり」の研究開発を行う製造業だけでなく、金融やITなど様々な業種において、税制の活用が可能となります。

※詳細は「サービス開発にかかるQ & A」もご参照ください こちらからもご確認いただけます ▶
https://www.meti.go.jp/policy/tech_promotion/tax/about_tax.html



サービス開発として必要となるプロセス

以下の4つのプロセスをすべて経る場合（②～④はサービス開発を目的として行った場合）に本制度を利用可能

プロセス①：分析対象となるビッグデータの準備

以下のいずれかの方法によって分析対象のデータを準備する

- 大量のデータを自動的に収集できる機器または技術を用いてデータを収集（外部委託による収集も可能）
- 大量のデータを自動的に収集できる機器または技術を用いて収集されたデータを取得（外部からの購入や提供を想定）
- 過去に収集・生成されたビッグデータ（他者から取得したデータを含む）を利用

プロセス②：データの分析

法人内においてデータサイエンスの専門性があると認められた者によって、AI等の技術を用いてデータを分析

プロセス③：サービスの設計

データ分析によって得られた一定の法則性を利用した新たなサービスを設計

プロセス④：サービスの適用

当該サービスの再現性を確かめる

対象となる試験研究費

- ①～④のプロセスがすべて行われる試験研究を行うために要する原材料費、人件費及び経費（※）
- 他の者に委託して試験研究を行う法人の当該試験研究のために当該委託を受けた者に対して支払う費用

※ サービス開発に係る人件費については、以下の者を対象とするものに限る。

・情報の解析に必要な確率論及び統計学に関する知識並びに情報処理に関して必要な知識を有すると認められる者（情報解析専門家）であり、その専門的な知識をもってサービス開発に係る試験研究の業務に専ら従事する者

※ 過去に収集・生成、取得したビッグデータを使用する場合、その収集・生成に要した費用や研究開発目的でないデータの取得の際にかかった費用について、試験研究費には入らない。

活用が想定される事例

事例①：人流分析ツール

- スマホアプリユーザー等から取得した位置情報をもとに、分単位の位置情報、移動方向などの情報を分析し、それぞれの居住エリア・勤務エリア等の情報を推定。密に伴う感染症の感染予測、マーケティングや需要予測、観光調査などに活用。

事例②：防災・減災の支援ツール

- 保険事業によって蓄積された過去の災害時のデータをもとに、降雨データ、SNSへの投稿内容などを分析し、エリア毎の洪水リスクや予想被害を可視化。自治体の防災・減災対策に活用。企業向けにもより幅広いリスクに対するソリューションの提供。

中小企業技術基盤強化税制

- 研究開発税制の一般型よりも高い控除率を措置（中小企業技術基盤強化税制）することで、中小企業の研究開発投資を後押しします。

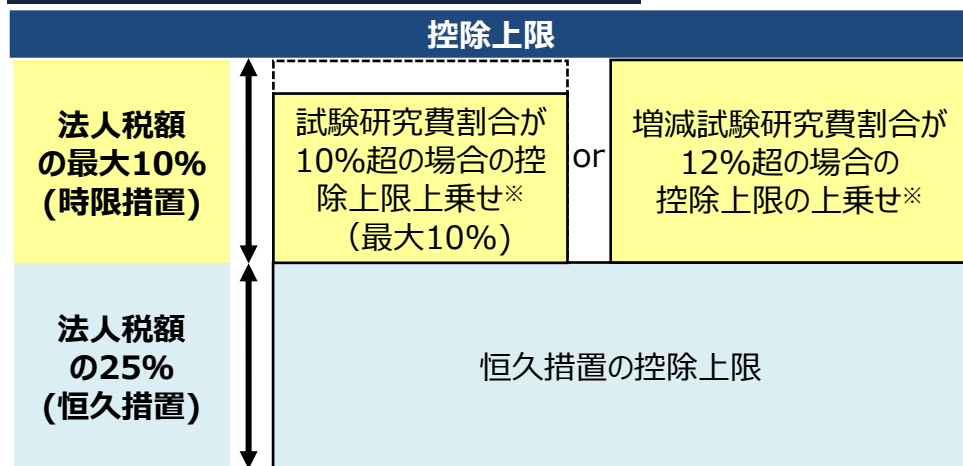
詳細は、中小企業庁サイトをご参照ください。

<https://www.chusho.meti.go.jp/zaimu/zeisei/kenkyukaihatsu/index.html>

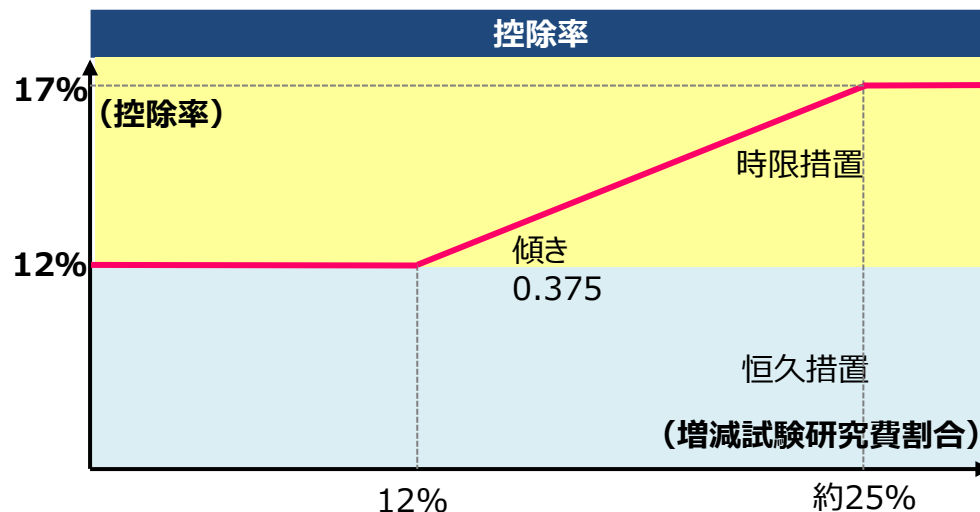
こちらからもご確認いただけます▶



制度概要



※適用期限（時限措置）：令和7年度末まで



法人住民税（※）に関する措置

大企業等の場合

法人住民税の
課税標準額

研究開発税制等
(国税)における控除額

中小企業者等の場合

法人住民税の
課税標準額

中小企業技術基盤強化税制等(国税)
における控除額

※ 法人住民税の課税標準となる法人税額は、原則として税額控除（地方税法により定められたもの）を行う前の法人税額を用いることとされている。

3. 參考資料

試験研究の意義・範囲

(試験研究の意義)

42の4(1)－1 措置法第 42 条の 4 第19項第 1 号イ(1)に規定する試験研究とは、事物、機能、現象などについて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創造的で体系的な調査、収集、分析その他の活動のうち自然科学に係るものをいい、新製品の製造又は新技術の改良、考案若しくは発明に係るものに限らず、現に生産中の製品の製造又は既存の技術の改良、考案若しくは発明に係るものも含まれる。

〔租税特別措置法関係通達〈法人税編〉 第42条の4《試験研究を行った場合の法人税額の特別控除》関係〕

(試験研究に含まれないもの)

42 の 4(1)－2 措置法第 42 条の 4 第19項第 1 号イ(1)に規定する試験研究には、例えば、次に掲げる活動は含まれない。

- (1) 人文科学及び社会科学に係る活動
- (2) リバースエンジニアリング（既に実用化されている製品又は技術の構造や仕組み等に係る情報を自社の製品又は技術にそのまま活用することのみを目的として、当該情報を解析することをいう。）その他の単なる模倣を目的とする活動
- (3) 事務員による事務処理手順の変更若しくは簡素化又は部署編成の変更
- (4) 既存のマーケティング手法若しくは販売手法の導入等の販売技術若しくは販売方法の改良又は販路の開拓
- (5) 性能向上を目的としないことが明らかな開発業務の一部として行うデザインの考案
- (6) (5)により考案されたデザインに基づき行う設計又は試作
- (7) 製品に特定の表示をするための許可申請のために行うデータ集積等の臨床実験
- (8) 完成品の販売のために行うマーケティング調査又は消費者アンケートの収集
- (9) 既存の財務分析又は在庫管理の方法の導入
- (10) 既存製品の品質管理、完成品の製品検査、環境管理
- (11) 生産調整のために行う機械設備の移転又は製造ラインの配置転換
- (12) 生産方法、量産方法が技術的に確立している製品を量産化するための試作
- (13) 特許の出願及び訴訟に関する事務手続
- (14) 地質、海洋又は天体等の調査又は探査に係る一般的な情報の収集
- (15) 製品マスター完成後の市場販売目的のソフトウェアに係るプログラムの機能上の障害の除去等の機能維持に係る活動
- (16) ソフトウェア開発に係るシステム運用管理、ユーザードキュメントの作成、ユーザーサポート及びソフトウェアと明確に区分されるコンテンツの制作

〔租税特別措置法関係通達〈法人税編〉 第42条の4《試験研究を行った場合の法人税額の特別控除》関係〕

試験研究費の範囲（製品、技術）

- 研究開発税制の対象となる費用（試験研究費）は、端的に言えば、「自然科学に関する『研究開発』活動に要する費用」と言えます。

法令上の試験研究費の定義 概要

以下の1.～3.を満たすもの

1. 各事業年度の所得の金額の計算上、
 - ①損金の額に算入される費用
 - ②研究開発費として損金経理され、ソフトウェア等の取得価額に算入される費用
2. 以下の①～③に関して
「試験研究≡（研究開発）を行うための費用」
 - ①「製品の製造」
 - ②「技術の改良、考案若しくは発明」
 - ③「対価を得て提供する新たなサービスの開発」※
3. ①原材料費、人件費、経費 ②委託試験研究費
③技術研究組合の賦課金 ※一定の条件あり

研究開発（≡試験研究）とは

- ① 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活動で（新規性）、
- ② 独自の概念及び仮説に基づき（創造性）、
- ③ 結果に不確実が伴い（不確実性）、
- ④ 計画的に行われ（計画性）、
- ⑤ 結果の再現可能性があるもの（再現可能性）

研究開発か否かの具体的な判断の例

既に量産方法含めて技術的に確立している方法で製品を企画し、製造する行為は、新規性(①)や創造性(②)がないため、「研究開発」とは言えません。また、奇才の画家が独創的な作品を生み出す活動は、創造的活動(②)ですが、結果の再現性がなく、「研究開発」ではないと判断できます。

試験研究費の他の基準等との関係（会計基準、科学技術研究調査）

- 「研究開発」活動における個別の解釈を考える上では、各基準に関する文言の細かい解釈論に陥ることなく、その活動は研究開発と言えるか、基本に立ち戻って考えることが重要です。

試験研究費と似た概念を示している基準

- ◆ 会計基準（「研究開発費等に係る会計基準」「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」等）※
 - ◆ フラスカティ・マニュアル（OECD）
 - ◆ 科学技術研究調査（総務省）
- 等

※ 企業の研究開発活動に要した費用を、「会計基準」に基づいて研究開発費として処理するかどうかについては、企業や監査法人の経営判断や、業界の歴史によって異なるが、会計基準の根っこにある「R&D」とは何か、については、「フラスカティ・マニュアル」や「科学技術研究調査」と異なることはない

細かい文言は異なるが、
いずれも、いわゆる
「研究開発（R&D）」を
定義するためのもの

具体的な例

「研究開発費等に係る会計基準」においては、「新しい製品・サービス・生産方法（以下、「製品等」という。）についての計画若しくは設計又は既存の製品等を著しく改良するための計画若しくは設計として、研究の成果その他の知識を具体化すること」として、科学技術研究調査の定義にはない、「著しく」という文言が記載されているが、「研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書」（平成10年3月13日 企業会計審議会）によれば、「製造現場で行われる改良研究であっても、それが明確なプロジェクトとして行われている場合には、開発の定義における「著しい改良」に該当するものと考えられる。」として、フラスカティ・マニュアルや科学技術研究調査の考え方と類似の考え方が示されているように見えます。

研究者が研究以外の業務を兼務する場合について①

- 試験研究費のうち、人件費については、「専門的知識をもってその試験研究の業務に専ら従事する者に係るものに限る」とされています。

「専ら」要件に該当する者

「専ら」要件に該当する者としては、

- (1) 試験研究を専属業務とする者（試験研究部門に属している者や研究者としての肩書を有する者等）、
- (2) 研究プロジェクトの全期間中従事する者のほか、
- (3) 次の各事項のすべてを満たす者。

- ① 試験研究のために組織されたプロジェクトチームに参加する者が、研究プロジェクトの全期間にわたり研究プロジェクトの業務に従事するわけではないが、研究プロジェクト計画における設計、試作、開発、評価、分析、データ収集等の業務（フェーズ）のうち、その者が専門的知識をもって担当する業務（以下「担当業務」という。）に、当該**担当業務が行われる期間、専属的に従事**する場合であること。
- ② **担当業務が試験研究のプロセスの中で欠かせないものであり、かつ、当該者の専門的知識が当該担当業務に不可欠**であること。
- ③ その従事する実態が、**おおむね研究プロジェクト計画に沿って行われるものであり、従事期間がトータルとして相当期間（おおむね1ヶ月（実働20日程度）以上）**あること。この際、連続した期間従事する場合のみでなく、担当業務の特殊性等から、当該者の担当業務が期間内に間隔を置きながら行われる場合についても、当該担当業務が行われる時期において当該者が専属的に従事しているときは、該当するものとし、それらの期間をトータルするものとする。
- ④ 当該者の担当業務への**従事状況が明確に区分**され、当該担当業務に係る**人件費が適正に計算**されていること。

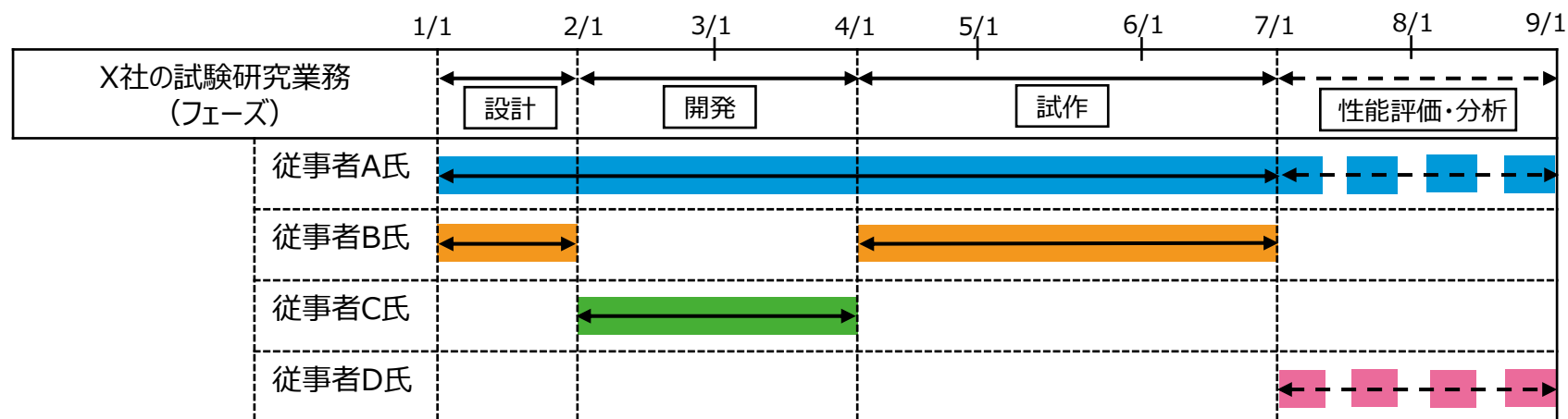
研究者が研究以外の業務を兼務する場合について②

【X社での事例】

- 微生物培養装置に関する試験研究のプロジェクト（プロジェクト総期間8カ月）
- プロジェクトスケジュール
設計：1/1～1/31 開発：2/1～3/31 試作：4/1～6/30
性能評価・分析：7/1～8/31のうち、断続的に実働延べ30日間性能評価・分析に従事

試験研究の従事者の人数 4名

- A氏（設計部） 担当業務：今回の培養装置開発のプロジェクトリーダー
B氏（生産部） 担当業務：同プロジェクトにおける培養装置の設計、試作
C氏（生産部） 担当業務：同プロジェクトにおける培養装置の開発
D氏（検査部） 担当業務：同プロジェクトにおける培養装置の性能評価・分析



X社の例では色塗りの部分の person 費がすべて試験研究費の対象となります。

この場合、性能評価・分析については、その業務の特殊性等から、期間的に間隔を置きながら行われましたが、性能評価・分析が行われる時期において専属的に従事したA氏及びD氏についても、その従事した実働期間に対応する部分の person 費が対象となります。

研究者が研究以外の業務を兼務する場合について③

- 研究者が他の業務と兼任する場合についても、各人の研究開発への従事状況を明確に区分することができれば税制の対象になり得ます。
- 兼任者の人件費については、コスト計算用ソフトで自動集計されるデータを用い、試験研究費となる金額を適正かつ効率的に算出している事例もあります。

コスト計算用ソフトを用いた人件費集計の例

法人概要

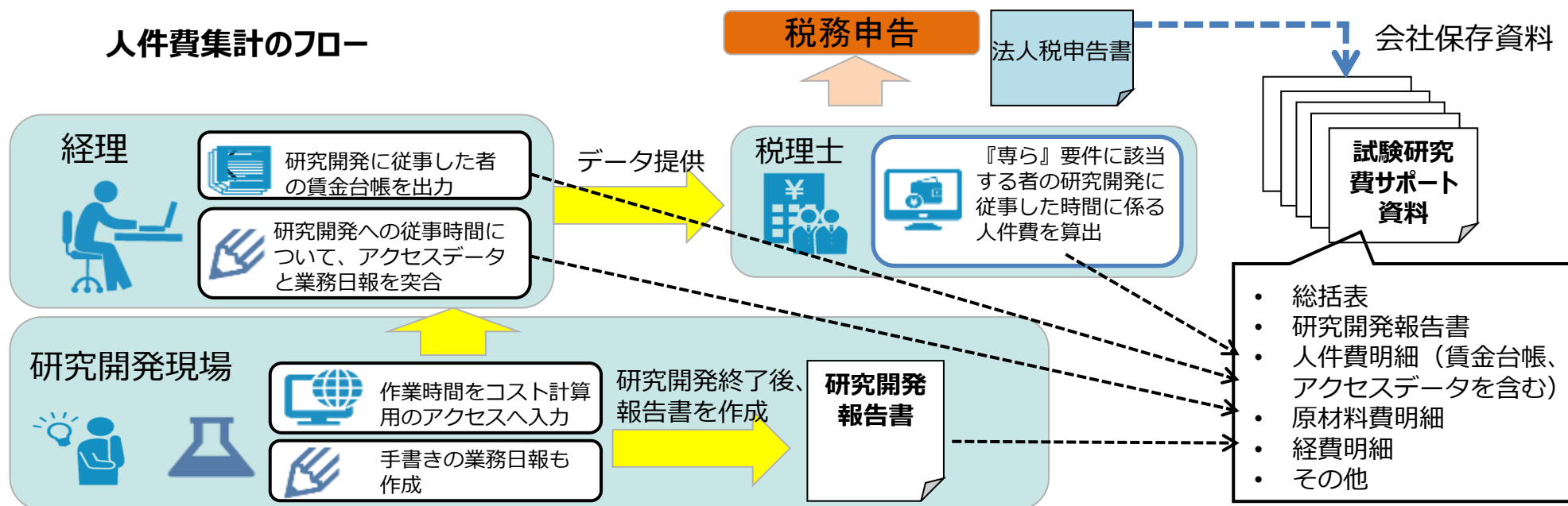
業種：試薬の製造・販売等

資本金：2,500万円

従業員数：約50名

研究開発体制：研究開発専門の部署は無く、必要な都度、社員をアサインしてプロジェクトを組んでいる。

人件費集計のフロー



組織再編を行う場合の計算方法について

- その事業年度又は前3年以内に開始した各事業年度に**組織再編（合併、分割、現物出資または現物分配）があった場合**は、分割法人等の試験研究費の額、売上金額を分割承継法人等の試験研究費の額、売上金額に加算することが原則（※1）ですが、**比較試験研究費の額及び平均売上金額の調整を行う際に、一定の手続きを行うことで、特例計算（※2）を行うことができます。**
- 具体的には、**前3年以内に開始した各事業年度の試験研究費の額及び売上金額について、移転事業に係る試験研究費の額と移転事業以外の事業に係る試験研究費の額及び売上金額を区分して計算を行うことができます。**

※1 合併・分割・現物出資のみ。現物分配法人の売上金額を被現物分配法人の売上金額に加算する措置は令和5年度に廃止。

※2 分割・現物出資・現物分配のみ。

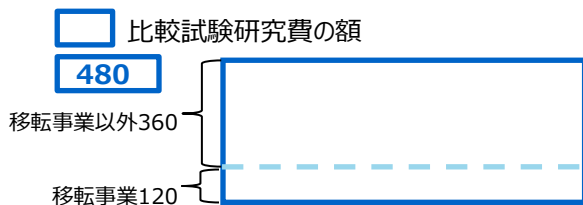
具体例（その事業年度に分割が行われた場合の比較試験研究費の額）

(1) 前提事項

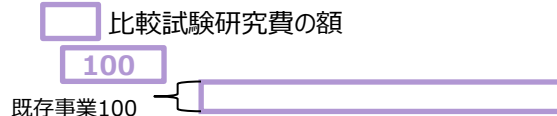
- ① 3月決算法人A社が、令和6年2月に会社分割により、事業の一部を3月決算法人B社へ移転
- ② 分割法人の移転事業に係る過去の試験研究費の額は各年度120、移転事業以外に係る過去の試験研究費の額は各年度360とする。
- ③ 分割承継法人の過去の試験研究費の額は各年度100とする。

(2) 分割法人及び分割承継法人の令和6年3月期の比較試験研究費の額

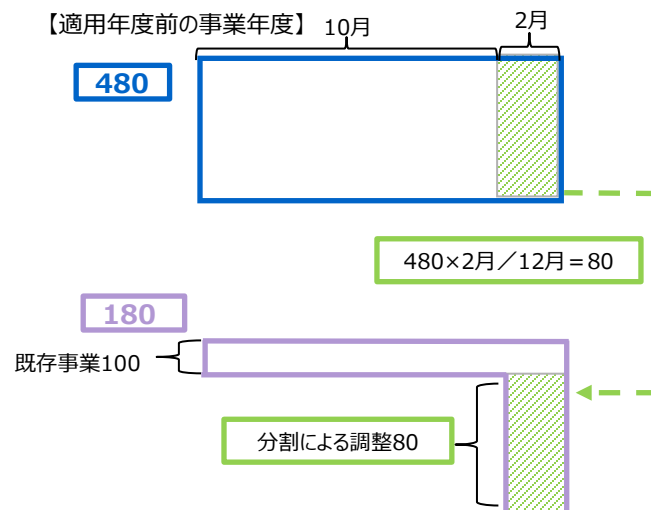
(分割法人A社) 組織再編調整前



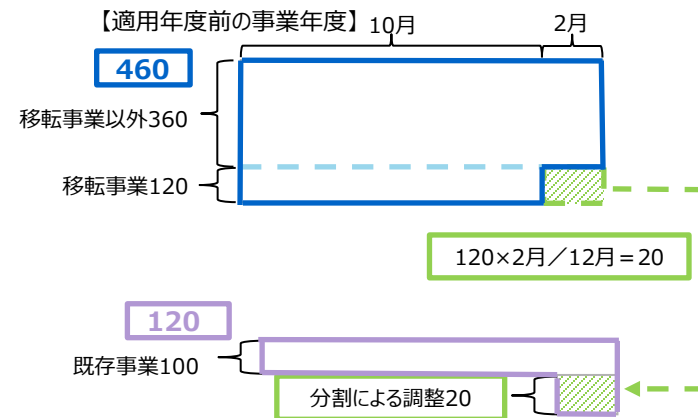
(分割承継法人B社)



組織再編調整後（原則）



組織再編調整後（特例）



(注) 組織再編があった場合に比較試験研究費の額等の特例計算を行うには、事前の認定申請手続・届出が必要だったが、令和5年度改正においてこれを廃止し、申告時に必要書類を添付することとなった。なお、令和5年4月1日以後においても令和5年改正前の旧法令が適用される分割法人等及び分割承継法人等については、特例計算に関する経過措置がある。

関係法令

※本資料は研究開発税制に関する概要を簡潔に説明するためのものです。
実際の適用にあたっては、税理士等へのご相談をおすすめします。

【関係法令】

○租税特別措置法：

- ＜所得税（個人事業主）＞ 第10条
- ＜法人税＞ 第42条の4

○租税特別措置法施行令：

- ＜所得税（個人事業主）＞ 第5条の3
- ＜法人税＞ 第27条の4

○租税特別措置法施行規則：

- ＜所得税（個人事業主）＞ 第5条の6
- ＜法人税＞ 第20条

○特別試験研究費税額控除に係る認定に関する手続を定める告示：

- ・令和五年 内閣府、国家公安委員会、総務省、法務省、財務省、文部科学省、厚生労働省、農林水産省、経済産業省、国土交通省、環境省、防衛省 告示第1号、第3号
- ・令和五年 内閣府、国家公安委員会、総務省、法務省、財務省、文部科学省、厚生労働省、農林水産省、経済産業省、国土交通省、環境省、防衛省 告示第2号、第4号（個人事業主）

○地方税法：附則第8条第1項

○研究開発税制

https://www.meti.go.jp/policy/tech_promotion/tax.html

こちらからもご確認いただけます ▶



○特別試験研究費税額控除制度ガイドライン

https://www.meti.go.jp/policy/tech_promotion/tax/tax_guideline.html

こちらからもご確認いただけます ▶



○中小企業関連税制

<https://www.chusho.meti.go.jp/zaimu/zeisei/index.html>

こちらからもご確認いただけます ▶



○令和5年度税制改正

https://www.meti.go.jp/main/zeisei/zeisei_fy2023/index.html

こちらからもご確認いただけます ▶



【お問い合わせ先】

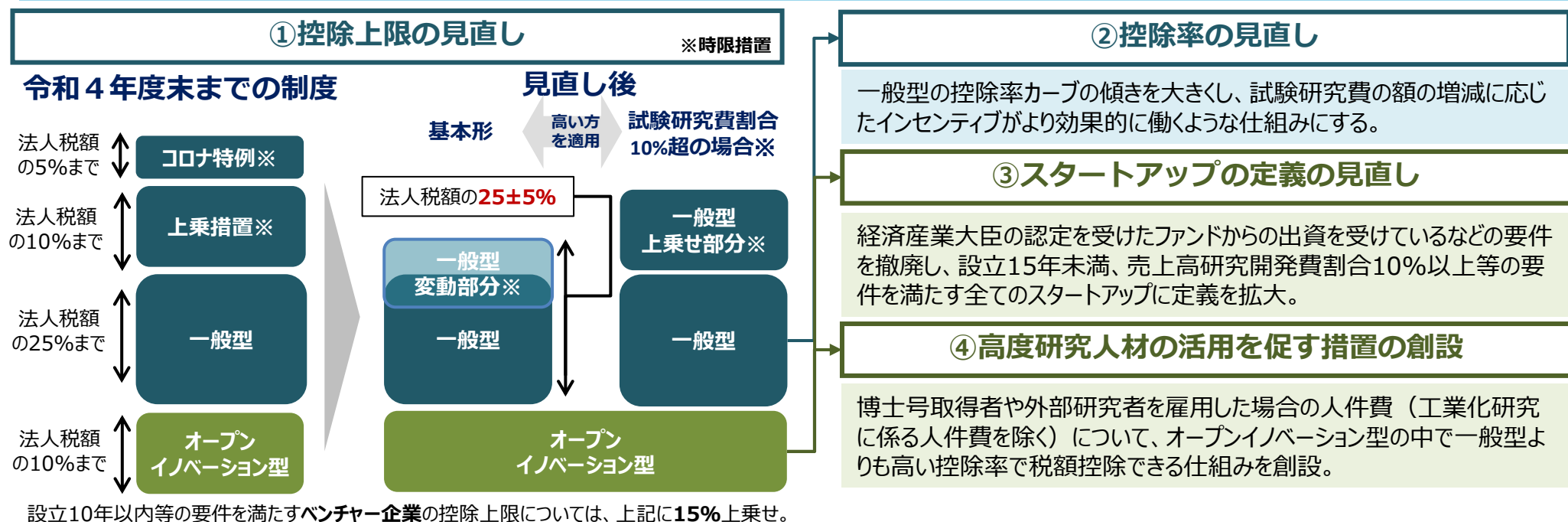
研究開発税制に関するご不明点は、お気軽に以下連絡先又はお近くの経済産業局までご連絡下さい。

経済産業省 産業技術環境局 技術振興・大学連携推進課 03-3501-1778

4. 令和5年度の改正概要

研究開発税制の延長及び拡充

- 研究開発投資を通じたイノベーションは、社会課題を成長のエンジンへと転換するために不可欠。しかしながら、日本の研究開発投資の伸び率は他の主要国に比して低い。また、スタートアップとのオープンイノベーションや博士号取得者などの高度研究人材の活用も欧米に比して十分に進んでいない状況。
- そのため、民間の研究開発投資の維持・拡大を促し、メリハリの効いたインセンティブをより多くの企業に働かせるため、一般型を見直す（①②）とともに、スタートアップとの共同・委託試験研究や高度研究人材の活用を促進するため、オープンイノベーション型の見直し（③④）を行った。さらに、デジタル化への対応やより質の高い試験研究を後押しする観点から、試験研究費の範囲や組織再編時の手続を見直した（⑤⑥⑦）。



試験研究費の範囲の見直し（⑤サービス開発、⑥デザインの試作・設計）

ビッグデータやAI等を活用したサービス開発において、データの収集だけでなく、「既存データ」を利活用する場合も税制の対象に追加。その一方で、性能向上を目的としない「デザイン」の設計・試作¹については税制の対象外とするなど、試験研究費の定義の見直しを行った。

⑦組織再編時の手続緩和

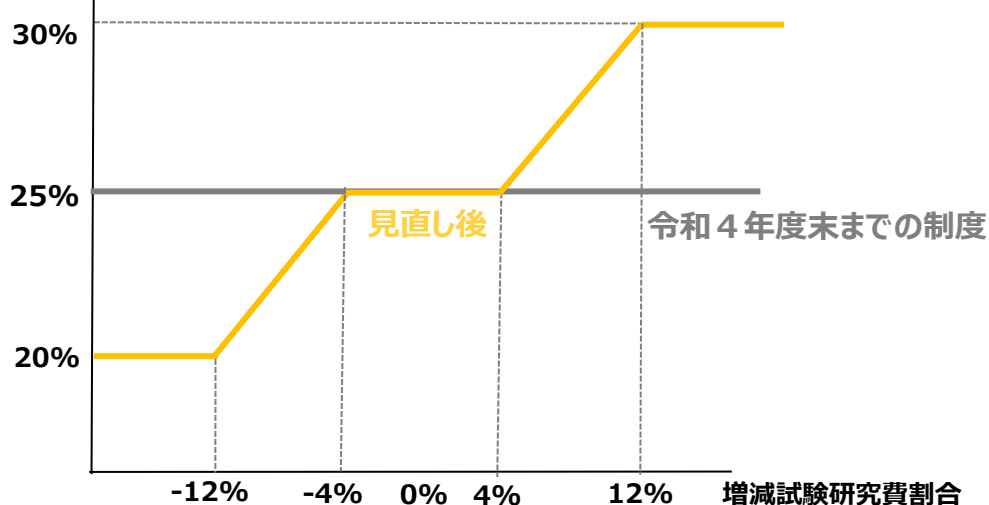
組織再編があった場合に比較試験研究費の額等の特例計算を行うには、事前に認定申請手続・届出を行う必要があったが、これを廃止し、代わりに申告時に必要書類を添付することとした。³⁵

一般型の見直し①控除上限、②控除率

- 研究開発投資の維持・拡大に対するインセンティブを強化するため、**試験研究費の増減割合に応じて控除上限が変動する制度を導入**するとともに、**控除率の傾きを見直した**。（コロナ特例（基準年度比売上金額減少割合が2%以上等の場合における控除税額の上限の上乗せ特例）については期限通り廃止。）
- また、**時限措置（控除率の上限引上げ、控除上限・控除率の上乗せ措置）**について、**適用期限を3年間延長**。

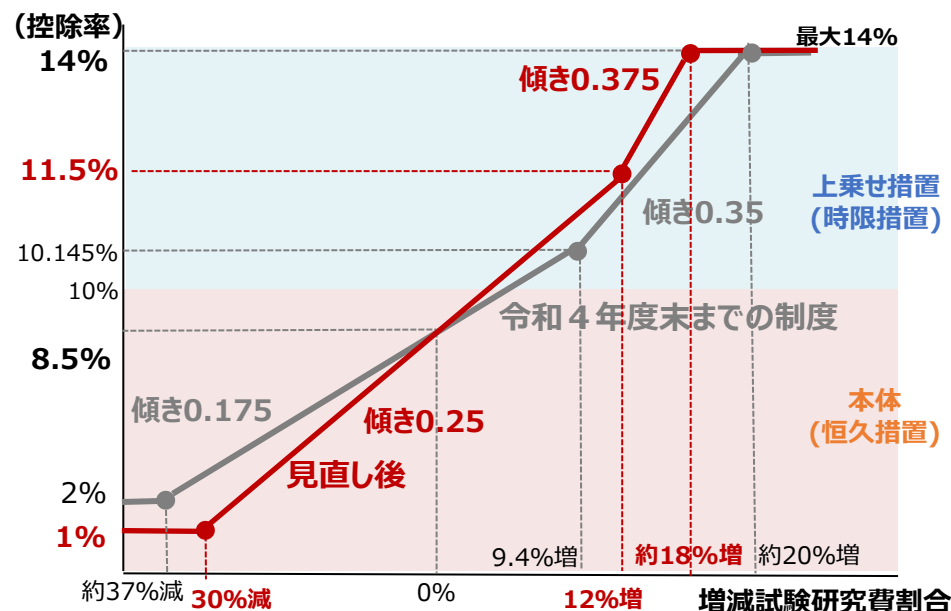
①控除上限のインセンティブ強化

（控除上限） ※ 変動型の控除上限は、3年間の時限措置（令和7年度末）



※ 試験研究費割合が10%超の場合は通常の控除上限（25%）に最大10%上乗せ（変動型の控除上限と比較し高い方を適用）（時限措置）

②控除率のインセンティブ強化



【時限措置の延長】

- (1) 控除率の上限について、一般型10%→14%とする特例について、**適用期限を令和7年度末までの3年間延長**
- (2) 試験研究費割合10%超の場合の控除上限・控除率の上乗せ措置について、**適用期限を令和7年度末までの3年間延長**

【参考】増減試験研究費割合

増減試験研究費の額（試験研究費の額から比較試験研究費の額(※)を減算した金額）の比較試験研究費の額に対する割合。

※前3年以内に開始した各事業年度の試験研究費の額を平均した額。

③研究開発型スタートアップの範囲の拡大

- 企業が革新的な新製品・新サービスを生み出すため、スタートアップの技術の取り込みが必要。また、スタートアップの事業成長の観点でも、他の企業との共同研究等の活用は非常に重要。
- 国内の企業とスタートアップとのオープンイノベーションを加速させるため、オープンイノベーション型において、共同研究等の対象となる研究開発型スタートアップの定義を見直し。

現行制度（約200社）

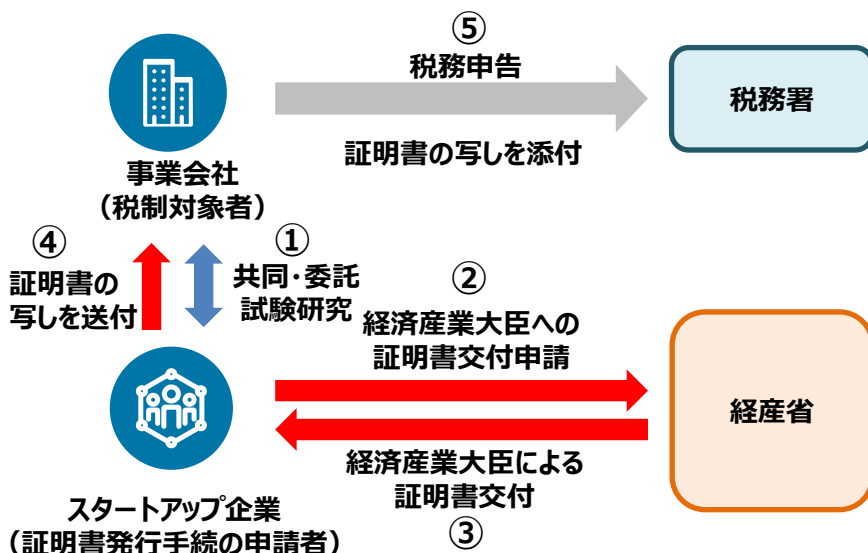
- (1) 産業競争力強化法により経済産業大臣が認定したベンチャーファンドから出資を受けたベンチャー企業
- (2) 研究開発法人・大学発ベンチャー企業で一定の要件を満たすもの
 - A) 認定国立大学ファンド又は研究開発法人が出資
 - B) 役員が研究開発法人・大学等の職を有している等

見直し後（2,000社超）

※以下を満たすスタートアップに、経済産業省の証明書を交付

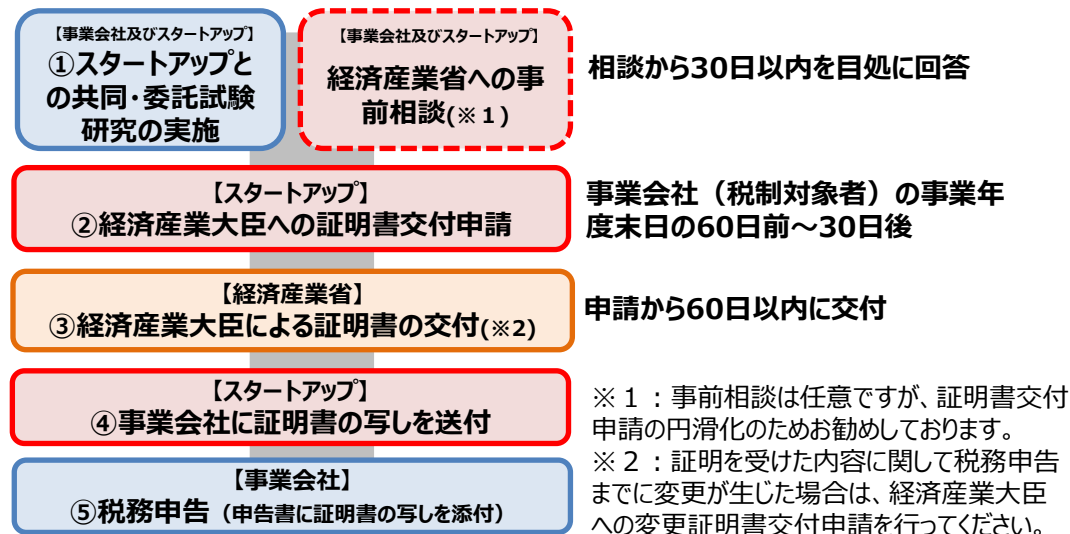
- (1) **設立15年未満**（設立10年以上の場合は営業損失を生じているもの）
- (2) **売上高研究開発費割合10%以上**
- (3) スタートアップに対する投資を目的とする投資事業有限責任組合の出資先又は研究開発法人の出資先
- (4) 未上場の株式会社かつ他の会社の子会社ではないもの 等

〈証明書発行の手続きスキーム〉



〈手続きの流れ〉

赤:スタートアップ、青:事業会社、橙:経産省



④高度研究人材の活用

- 質の高い研究開発を促進し、革新的なイノベーションを生み出す観点から、研究開発税制におけるオープンイノベーション型の類型の一つとして、試験研究費の額（工業化研究に係るものを除く）のうち、新規高度研究業務従事者（博士号取得者や外部で一定の研究者としてのキャリアを積んだ人材）に対する人件費の額が試験研究費の額のうち人件費の額に占める割合が対前年度比で3%以上増加する場合、その新規高度研究業務従事者に対する人件費の額の20%を税額控除できる制度を新たに創設。

※なお、オープンイノベーション型とは、大学やスタートアップ等と共同研究等を行う場合に、一般型よりも高い控除率が適用される制度。
（控除率：一般型 1～14%、オープンイノベーション型 20～30%）

オープンイノベーション型の類型

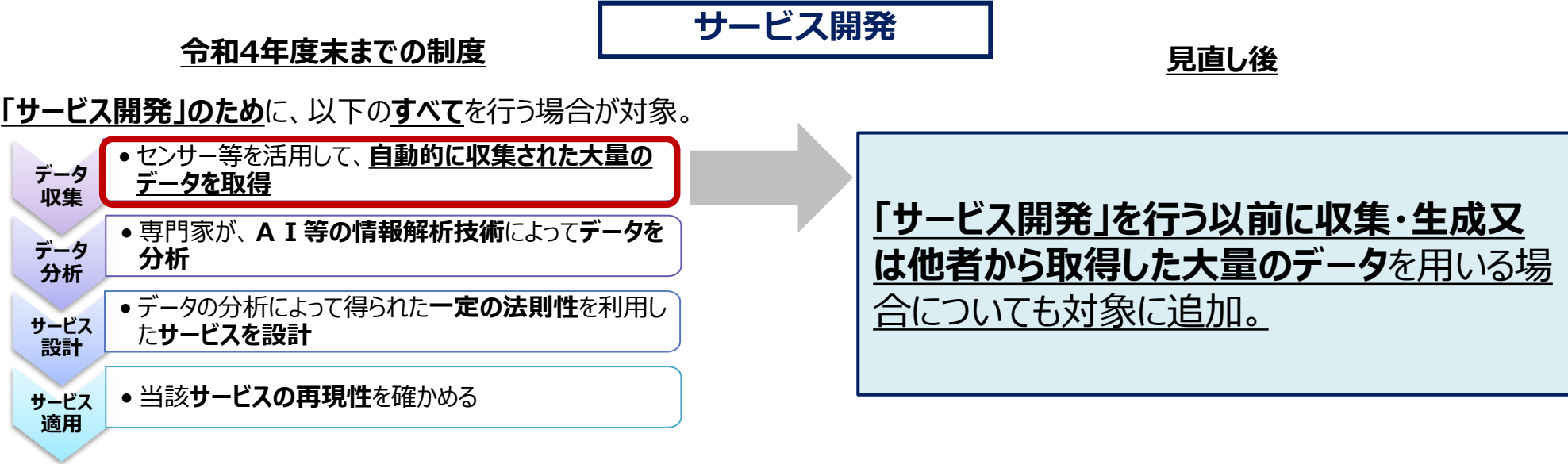
対象となる試験研究費	相手方	税額控除率
共同試験研究 ・ 委託試験研究	大学・特別研究機関	30%
	スタートアップ等	25%
	民間企業、技術研究組合	20%
知的財産権の使用料	中小企業者	20%
希少疾病用医薬品・特定用途医薬品等に関する試験研究		20%
高度研究人材の活用に関する試験研究（創設）		20%

以下の（１）及び（２）の要件を満たす場合に適用

- （１）次の $A \div B$ （新規高度人件費割合）が対前年度比で3%以上増加していること
- A：試験研究費の額（工業化研究に係る試験研究費の額を除く）のうち、新規高度研究業務従事者（①又は②）に対する人件費の額
- ①博士号を授与されて5年を経過しない者
 - ②他の事業者で10年以上研究業務に従事し雇用されてから5年を経過しない者
- B：試験研究費の額のうち人件費の額
- （２）以下のいずれかを満たす試験研究であること
- ①当該試験研究の内容が広く一般に又は広くその法人の使用人に募集されていること
 - ②当該試験研究の内容が新規高度研究業務従事者からの提案であること
 - ③当該試験研究に従事する者が広く一般に又は広くその法人の使用人に若しくは広くその法人の役員及び使用人に募集され、当該試験研究に従事する新規高度研究業務従事者がその募集に応じた者であること

試験研究費の範囲の見直し（⑤サービス開発 ⑥デザインの設計・試作）□

- ビッグデータやAI等を活用した第4次産業革命型サービス開発を促すため、既存データを活用する場合も一定の要件の下で税制の対象に追加。
- デザインの設計・試作においては、税制で後押しする研究開発の質を高めていく観点から、考案されたデザインに基づく「設計・試作」のうち、性能向上を目的としないものは、税制の対象外となるよう見直した。



デザインの設計・試作

現行制度			見直し後		
性能向上を目的としない開発業務	デザインの考案	×（対象外）	性能向上を目的としない開発業務	デザインの考案	×（対象外）
	考案されたデザインに基づく設計・試作	○（対象）		考案されたデザインに基づく設計・試作	×（対象外）

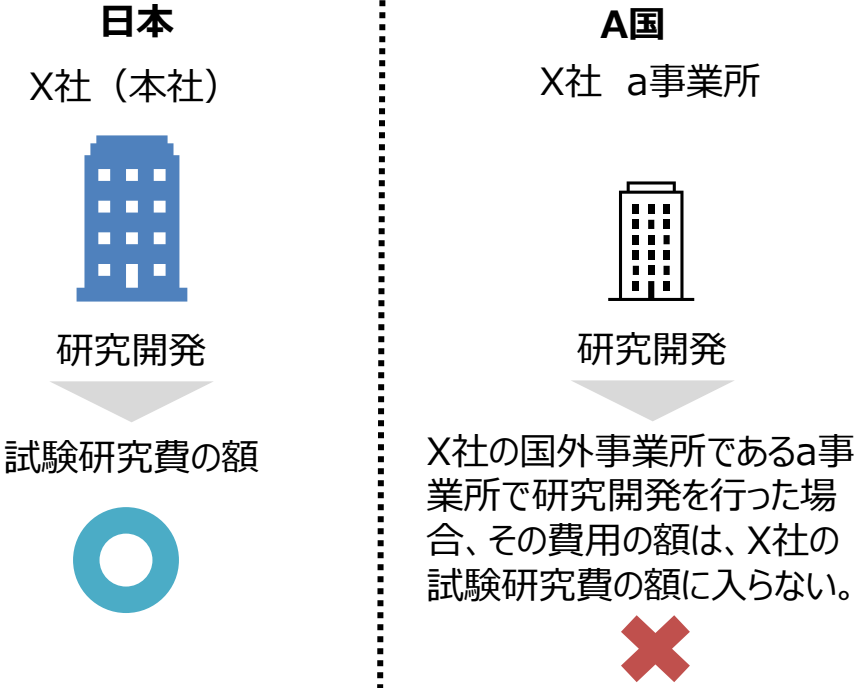
※性能向上を目的としているかは、例えば研究開発のプロジェクトなど、一連の開発業務の単位で判断。

5. 令和6年度の改正概要

令和6年度税制改正における変更点

試験研究費の額の範囲変更

令和7年4月1日以後開始する事業年度より、試験研究費の額の範囲から、国外事業所等※を通じて行う事業に係る費用の額を除くこととなりました。



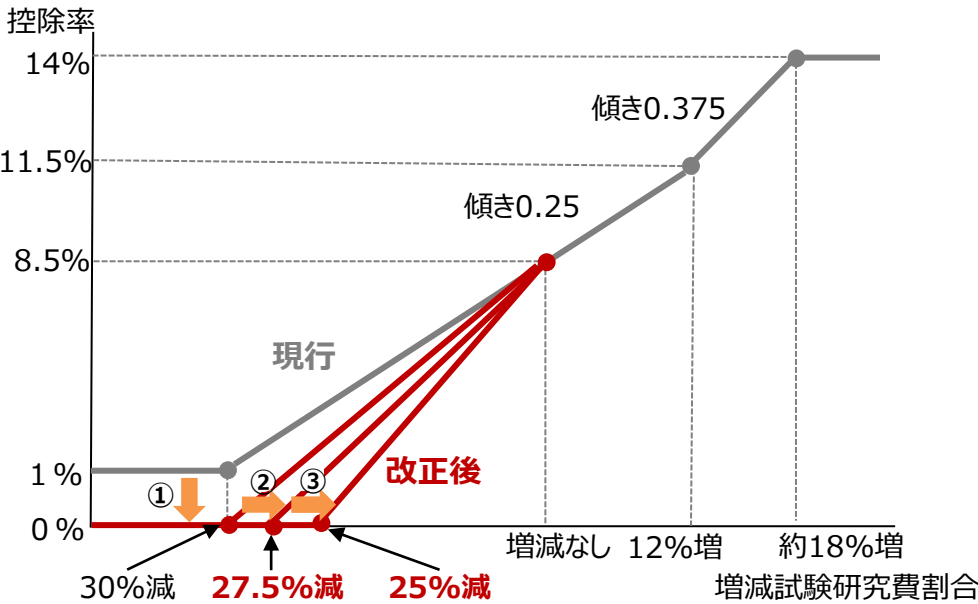
※ 国外事業所等とは、我が国が租税条約（恒久的施設に相当するものに関する定めを有するものに限ります。）を締結している条約相手国等（租税条約の我が国以外の締約国又は締約者をいいます。以下同じです。）についてはその租税条約の条約相手国等内にあるその租税条約に定める恒久的施設に相当するものをいい、その他の国又は地域についてはその国又は地域にある恒久的施設に相当するものをいいます。

（国税庁：「外国税額控除における国外所得金額の範囲」より抜粋）

控除率のメリハリ付け

研究開発費が減少している場合の控除率を段階的に調整することとなりました。

- ① 令和8年4月1日以後開始する事業年度
- ② 令和11年4月1日以後開始する事業年度
- ③ 令和13年4月1日以後開始する事業年度の3段階で実施



租税特別措置の不適用措置の見直しについて

- 収益が拡大しているにもかかわらず賃上げにも投資にも消極的な大企業に対して講ずることとしている、研究開発税制等の一部の租税特別措置の税額控除の適用を停止する措置について、**要件が一部見直され、令和6年4月1日以後開始する事業年度より**下記のとおりとなります。

制度概要

【適用期限：令和8年度末まで】 ※赤字：令和6年度税制改正における変更点

下記の①～③の全てを満たす**資本金1億円超の大企業**は不適用措置の対象。

①**所得金額**：対前年度比で増加

②**継続雇用者の給与等支給額**：

・大企業（下記以外の場合）：対前年度以下

・前年度が黒字の大企業（資本金10億円以上かつ従業員数1,000人以上、**又は、従業員数2,000人超**）：

対前年度増加率 1%未満

③**国内設備投資額**：

・大企業（下記以外の場合）：当期の減価償却費の3割以下

・**前年度が黒字の大企業（資本金10億円以上かつ従業員数1,000人以上、又は、従業員数2,000人超）：**

当期の減価償却費の4割以下

【対象となる租税特別措置】

研究開発税制、地域未来投資促進税制、5G導入促進税制、デジタルトランスフォーメーション投資促進税制、カーボンニュートラル投資促進税制