

事務局資料

(中長期的な研究開発投資促進 を巡る論点 (案) について)

2025年6月30日

イノベーション・環境局 研究開発課

論点３：中長期的な研究開発投資促進を巡る論点（改訂案）

論点（改訂案）

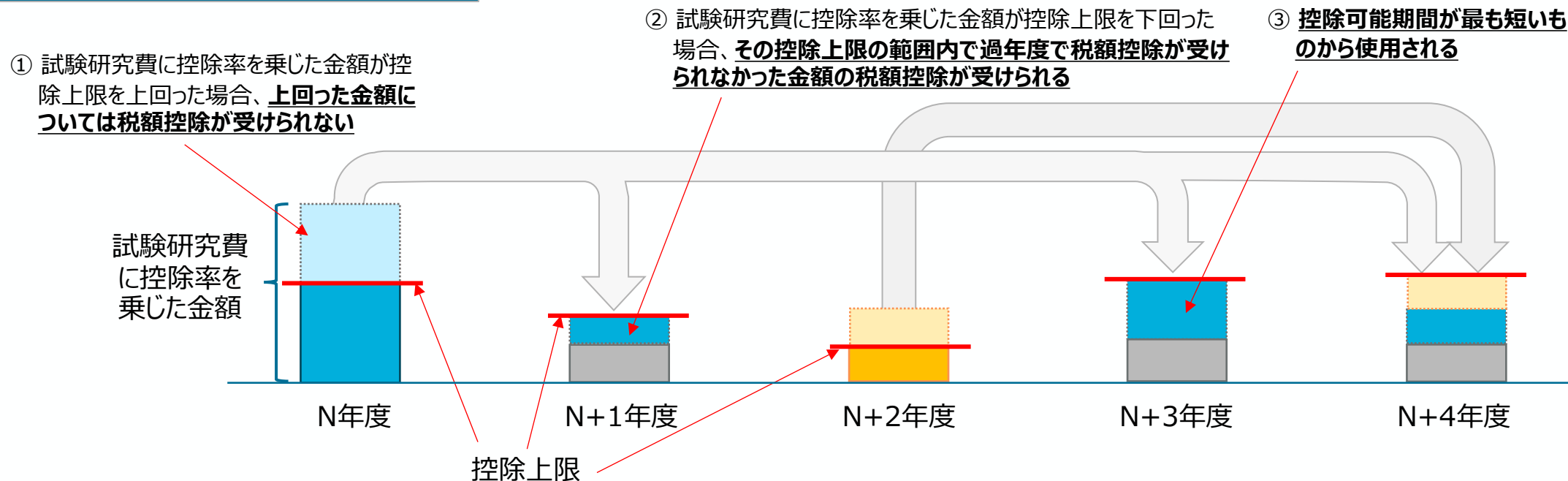
- 中長期目線で研究開発に係る投資環境を整備する上で、国際的な動向を踏まえながら、研究開発税制は我が国の法体系や執行等も踏まえてどのようなインセンティブ措置を講じるべきか。例えば、研究開発税制を措置している諸外国の中には、繰越制度やRefundable Tax Credit（RTC）を導入している国もあるが、我が国の法制度・予算制度やこれまでの見直しの経緯、適用企業の偏在などを踏まえ、どのように考えるか。
- 税制の適切な執行を前提に、簡素な手続きを実現するには、具体的にどのような手法が考えられるか。

繰越控除制度の概要

- 企業に中長期的な研究開発投資を促す上で、試験研究費に対して税額控除を受けられる額の予見可能性を高め、研究開発税制における試験研究費の増加のインセンティブ性を高めることも重要である。
- 我が国では繰越控除制度などは導入していないが、OECD加盟国の多くの国が繰越控除制度などを導入している(注)。繰越控除制度があれば適用年度に控除を受けられなかった額の一部又は全額について、後年度において税額控除を受けられる。
- 繰越控除制度などの導入は、急に利益が出なくなる、大きな投資を行っても控除上限に当たってしまうなどの理由で投資の規模感を抑えるといった投資を抑制する動きを回避し、企業の投資を促す効果があるのではないか。

(注) OECD加盟国38ヶ国のうち、データの集計が可能な30ヶ国の中で、繰越控除制度又はRTC制度を導入している国が28ヶ国。(2023年時点)

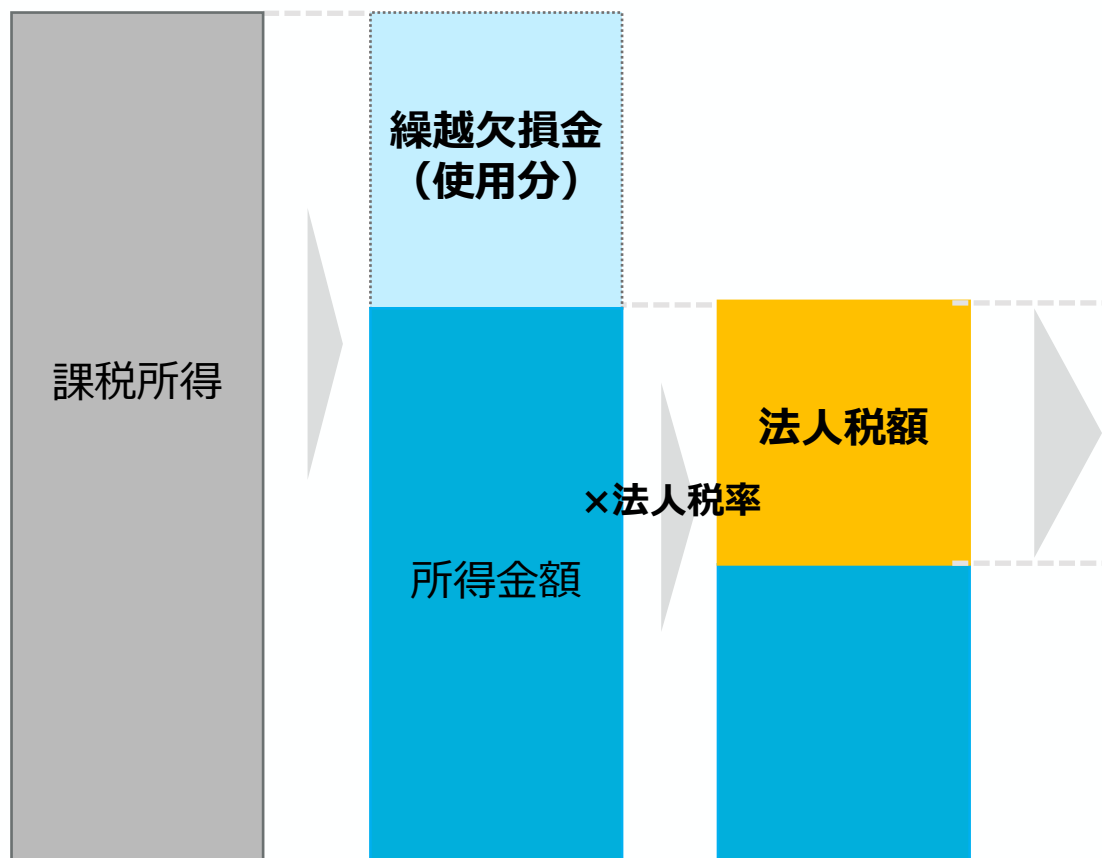
繰越控除制度の仕組み概要図



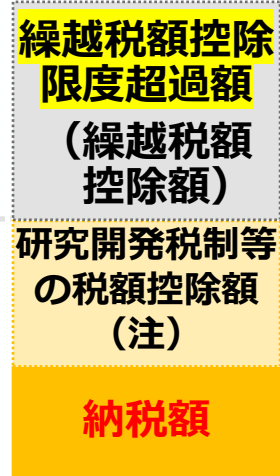
繰越控除制度と繰越欠損金・他税制との関係

- 法人税額は、課税所得から「繰越欠損金」を差し引いた後に、法人税率を乗じて算出される。
- その後、「研究開発税制等の税額控除額」を差し引いた金額が納税額となり、研究開発税制等の税額控除分として使用されなかった部分が「繰越税額控除限度超過額」となる。

課税所得→法人税額の計算



法人税額→納税額および繰越税額控除額の計算



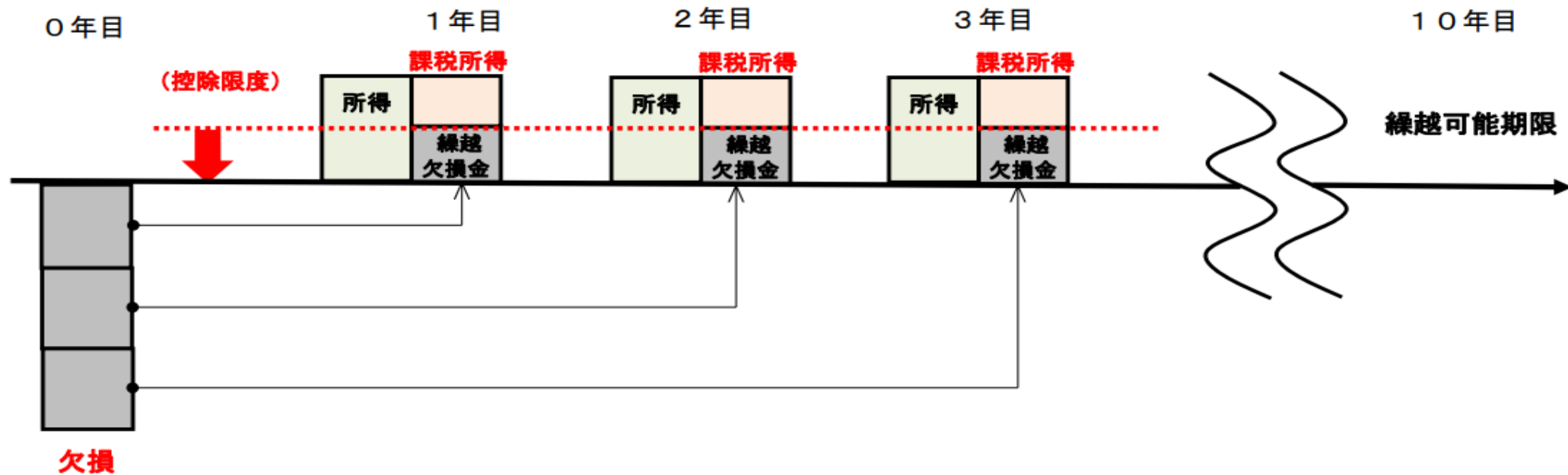
<繰越税額控除限度超過額>

- 調整前法人税額超過額は各種特別税額控除制度による控除可能期間が最も長いものから順次成るため、超過繰越分は結果として繰越期限の短い順で使用される（法令：措法42の13）。
- 合併等により消滅する会社が繰越税額控除限度超過額を有していたとしても、当該繰越税額控除限度超過額を合併法人等引き継ぐことは認められない（法令：措置法通達42の5～48（共）-4）。

（注）税額控除額が法人税額の90%を超える場合、超えた分は税額控除ができない。

(参考) 欠損金繰越控除制度の概要 (出典：財務省ホームページ)

- 欠損金の繰越控除は、各事業年度の法人税負担の平準化を図るための制度であり、事業年度開始の日前10年以内に開始した事業年度に生じた欠損金額については、当期の所得金額の50%を限度に損金算入できることとしている。なお、中小法人等については、「所得の全額」まで損金算入できる。
- また、大法人についても、再建計画への影響や設立間もない法人の財務基盤の健全化・安定化に配慮し、再建中の法人や新設法人については、一定期間、「所得の全額」まで損金算入できる。



(出典) 財務省ホームページ : https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/c02_4.pdf

研究開発税制における繰越控除制度の措置の経緯

2003年度：控除限度超過額が発生した場合は、翌年度の法人税額に対する控除上限（20％）の範囲で、前年度よりも試験研究費が増加した場合に限り、1年間の繰越控除制度を導入。

- 控除上限に到達して減税額が頭打ちになるとインセンティブ効果が減殺されることを回避する観点から導入した。

2009年度：2009年度及び2010年度に控除限度超過額が発生した場合は、2012年度まで繰越控除が認められる制度が措置された（繰越期間2～3年）。また、試験研究費の前年度からの増加要件が撤廃された（当該年度終了後は、従前どおりの要件）。

- リーマンブラザーズ破綻に端を発した経済危機による収益悪化により企業収益が圧迫され、法人税額に対する控除上限の金額が低くなることに対応する観点から導入した。

2015年度：研究開発税制の繰越控除制度（1年）は廃止。

- 同年に法人税率25.5%→23.9%への引き下げ、欠損金繰越控除期間9年→10年の期間延長等が措置された。

(参考) 過去の研究開発税制の繰越控除制度の適用実績

単位：億円（％）

	一般＋中小	OI	増加型等	繰越	繰越（中小）	合計
2012年度	3,229(81.7%)	1(0.0%)	266(6.7%)	440(11.1%)	16(0.4%)	3,952
2013年度	5,037(80.7%)	2(0.0%)	416(6.7%)	773(12.4%)	11(0.2%)	6,239
2014年度	5,555(82.4%)	3(0.0%)	1,090(16.1%)	92(1.4%)	5(0.1%)	6,745
2015年度	5,115(83.1%)	39(0.6%)	988(16.0%)	11(0.2%)	5(0.1%)	6,158

※ 研究開発税制における繰越措置は、2003年度から2015年度まで措置されていた。

※ 2011年度以前は「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」の適用前のため、研究開発税制の繰越分のみの適用実績は公表されていない。

研究開発税制の繰越控除制度の効果検証に関する主な論文

- 日本の研究開発税制の効果に関する論文（池内(2022)）では、**2015年度の繰越控除制度の廃止が研究開発投資の減少に寄与した**としている。なお、同年度に実施したオープンイノベーション型の拡充が、平均で14.4%の外部支出研究開発投資の増加に寄与したことで、これらの効果が相殺されたとしている。
- 具体的には、繰越控除制度の廃止により、研究開発総額は約4%減少し、労働生産性上昇率についてもマイナスの効果があつたと試算している。

平成27年度の繰越控除制度廃止の効果の試算（注）

	平均	標準偏差	最小値	最大値
R&D総額増加率	-3.995%	0.0566	-0.3381	0.0000
R&D税額控除率	-4.524%	0.0641	-0.3829	0.0000
R&D総額増加額（百万円）	-145.9	1724.3	-70884.3	0.0
R&D税額控除額（百万円）	-175.0	2055.6	-84710.7	0.0
労働生産性上昇率	-0.082%	0.0012	-0.0069	0.0000

（注）反実仮想シミュレーションを実施

(参考) 研究開発税制の効果検証に関する主な論文

- 国際的には、研究開発税制がグローバル企業における研究開発拠点の立地選定の意思決定に影響を及ぼす効果があるという論文が公表されている。
- さらに、Cross-border effects of R&D tax incentives (2021年) では、税制優遇が手厚い国で研究開発投資が促進され、そうでない国では研究開発投資を減少させる傾向があるとまで言及している。

Do R&D Tax Credits Work? Evidence from a Panel of Countries 1979–1997 (2002年)

著者 : Nicholas Bloom (Institute for Fiscal Studies (IFS)) 、
Rachel Griffith (IFS and Centre for Economic Policy Research (CEPR))
John Van Reenen (University College London and CEPR)

発行機関 : Journal of Public Economics

概要 : 日本も含む9か国 (OECD加盟国) を対象に、研究開発税制が企業の研究開発投資に与える影響をモデルにより分析。
研究開発税制は、短期的には研究開発コストの10%の税額控除に対して約1%研究開発投資額の増加を促し、長期的には約10%の増加をもたらす。
研究開発税制の優遇の程度が研究開発拠点の立地決定に影響を与えることを示唆。

Cross-border effects of R&D tax incentives (2021年)

著者 : Nadine Riedel (University of Münster)
Johannes Voget (University of Mannheim) ら

掲載誌 : Research Policy

概要 : 多国籍企業の研究開発活動を対象として、研究開発税制が国際的な活動にどのような影響を与えるか分析。
税制優遇が手厚い国で研究開発投資が増加する一方で、そうではない国では研究開発投資を減少させる傾向が見られ、研究開発税制が国際的な研究開発拠点の再配置を促進する可能性を示唆。

(出典) 独立行政法人経済産業研究所 (RIETI) EBPMセンターからの情報提供を基に、経済産業省が作成。

(参考) 研究開発税制国際比較

	日本	米国	英国	フランス	ドイツ	韓国
控除率	一般型：研究開発費 × 1～14% (増減なしで8.5%) or 中小型：研究開発費 × 12～17% + OI型： 研究開発費× 20～30%	標準税額控除法： 研究開発費 × 10% (最大) or 代替簡易税額控除法： (研究開発費－研究開 発費の過去3年平均 × 1/2) × 14%	研究開発費× 20%	(研究開発費 1 億ユーロ以下) 研究開発費× 30% (研究開発費 1 億ユーロ超過分) 研究開発費× 5% + 中小企業イノベーション税額控除： イノベーション費用× 20% (上限40万ユーロ)	研究開発費× 25% 中小企業の場合は 研究開発費× 35%	研究開発費×控除率 (大企業 0～2%、 中堅企業 8%、中小企業25%) or 研究開発費の増加額×控除率 (大企業 25%、中堅企業40%、中小企業50%) + 時限措置として重点分野 (半導体等) は 研究開発費×控除率 (大企業20～ 40%、中堅企業20～40%、中小企業 30～50%) ※ 3
控除上限	原則25% (変動型：±5% or 上乗せ型：0～10% + ベンチャー特例：15%) + OI型：10%	上限なし ただし、他の政策減税と合 算し最大で約75%	上限なし	上限なし	大企業：250万ユーロ 中小企業：350万ユーロ	上限なし ただし、他の政策減税と合算した最低限税 率あり※ 4
繰越控除 制度	×	20年	無期限※ 1	3 年※ 2	×	10年
Refundable Tax Credit (RTC)	×	×	○	○	○	×

(参照資料) 各国政府等のホームページから情報を整理

※ 1 継続企業の原則を満たす必要あり
※ 2 3 年間で全額相殺されなかった場合給付が可能。
※ 3 新成長・源泉技術14分野 (ブロックチェーン技術、量子コンピューティング、AI、航空宇宙技術、バイオヘルス、カーボンニュートラル等) の控除率はそれぞれ大企業20～30%、中堅企業20～30%、中小企業30～40%、国家戦略技術7分野 (半導体、二次電池、ワクチン、ディスプレイ、水素、未来型移動手段、バイオ医薬品) の控除率はそれぞれ大企業30～40%、中堅企業30～40%、中小企業40～50%
※ 4 (租税減免前の課税標準) 100億ウォン以下分10%、100億ウォン超過1,000億ウォン以下分12%、1,000億ウォン超過分17%

RTC制度の概要

- 法人税における「RTC (Refundable Tax Credit) 制度」は、法人税から一定額を控除する減税措置において、法人税に対する控除上限額よりも控除額の方が大きい場合に、その差額の全額又は一部を現金等で給付する仕組み。納税額からの還付とは異なり、法人税の納付額よりも大きい金額が給付される場合もある（例えば、法人税の場合、欠損企業も給付を受けられる特徴がある）。

● OECDの「QRTC (Qualified Refundable Tax Credit) 制度」のルールについて

- QRTCは税制の仕組みを使ったインセンティブ措置であるものの、政府が給付する補助金と同じ特徴を共有しており、政府補助金と同様に扱うこととされている。また給付は税額控除の要件が満たされてから4年以内に行うこととしている。

➤ Article 3.2.4

- 給付可能な税額控除は、税制を通じて提供される政府のインセンティブです。
- 税額計算の誤りや帰属制度による、前期に支払われた税金の通常の給付ではありません。
- 企業が税額控除をまったく負っていない場合は、**未使用の控除額を政府が払い戻します**。
- このようにして、**政府は、事実上、助成金と同様の方法でその活動または支出に対して支払います**。
- 適格給付税額控除の額面金額は、**当該資格が発生した年に受領構成主体の GloBE 所得 (※1) として扱われます**。
- 給付税額控除が、最終的には現金または現金同等物で受け取ることができる特定のタイプの活動に対する政府の支援であることを考えると、**所得の一部を形成する政府補助金の特徴を共有しており、同様に扱われるべきであることを反映しています**。

➤ Article 10.1

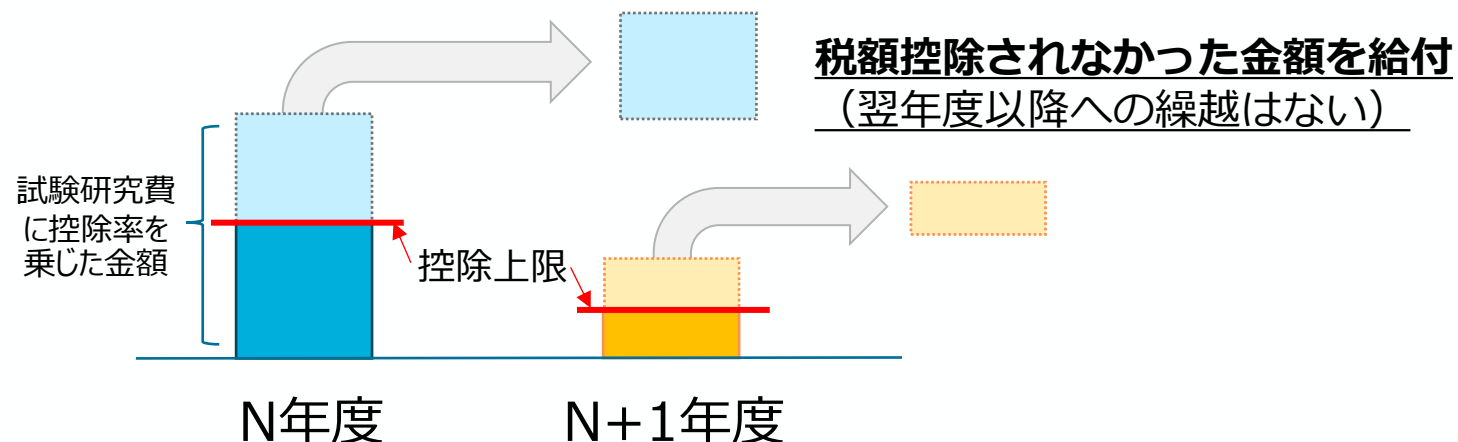
- GloBE 規則の下で適格給付可能税額控除として扱われるためには、**税額控除を付与する管轄区域の法律の条件が満たされてから4年以内に控除が給付可能となるように税額控除制度を設計する必要があります**。
- 給付可能とは、対象税の減額にまだ適用されていない控除額が**現金または現金同等物として支払われることを意味します**。
- 税額控除が4年以内に給付可能かどうかの判断は、**税額控除を付与する条件が満たされた時点で、税額控除を付与した管轄区域の法律に基づいて行われます**。

※1 GloBEルールとは、最低税率を導入する「Pillar Two (第2の柱、GM課税)」の構成要素の1つで、多国籍企業に対する最低限の税負担を確保するために導入される国内法上の措置で、GloBE所得とは、会計上の純損益をベースに、税金費用を足し戻す等の一定の調整を加え、当該企業の実効税率を計算する上での分母となる所得の金額を計算したものを指す。

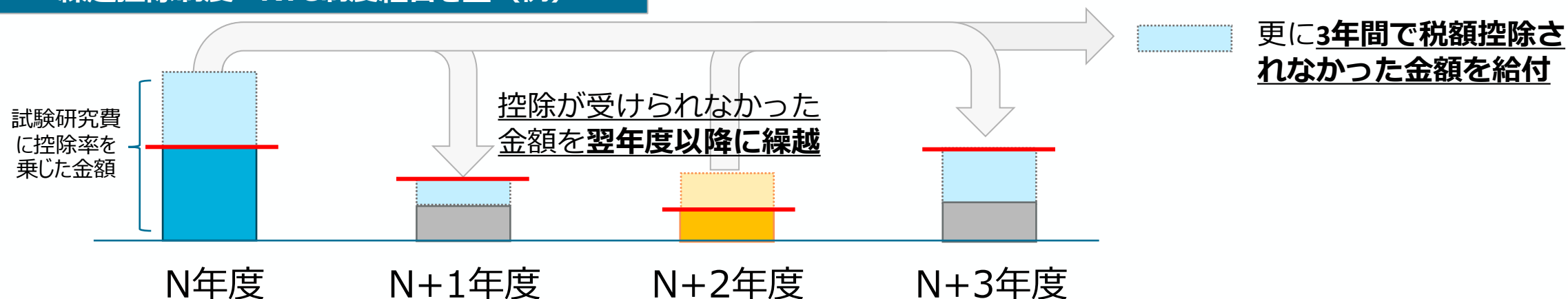
RTC制度の概要 (RTC単独型と繰越とRTCの併用型)

- 研究開発税制にRTC制度を導入している国には、RTC制度のみを導入している国と、RTC制度と繰越控除制度を組み合わせ導入している国がある。

RTC制度単独型 (例)



繰越控除制度・RTC制度組合せ型 (例)



諸外国におけるRTCの制度概要

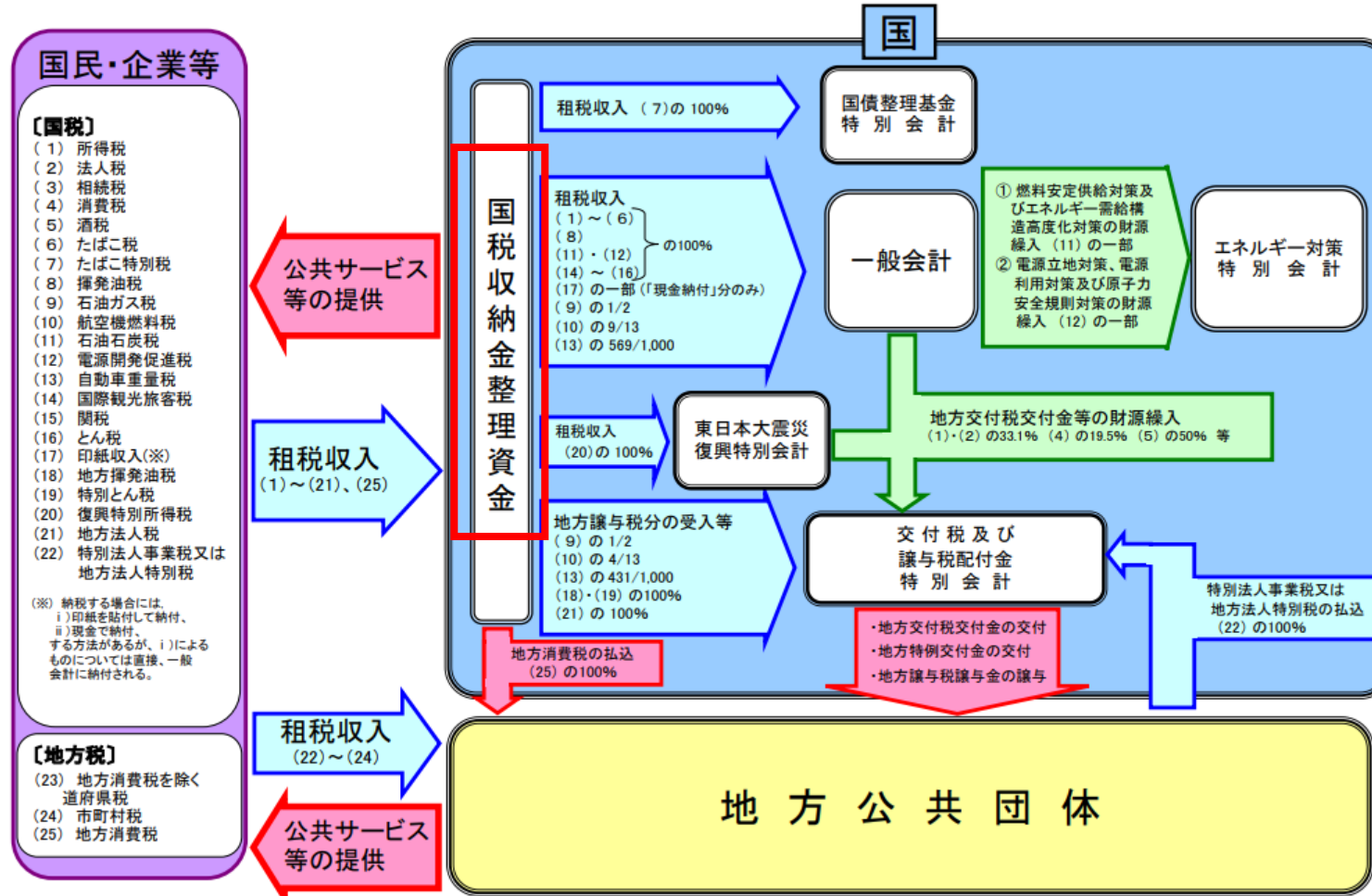
- ・ 執行機関については、英国やフランス、ドイツ、シンガポールでは、いずれも税務当局が給付の金額の適切性の確認や支払いを行っている（他機関と連携している国もある）。
- ・ 英国やフランス、ドイツは、給付に必要な費用の予算措置は行っていないが、シンガポールは、給付に必要な費用を拠出可能な基金を造成し、その中から給付を行っている。

	英国	フランス	ドイツ	シンガポール
制度名称	Research and Development Expenditure Tax Credit (RDEC)	Le crédit d'impôt recherche (CIR)	Forschungszulagengesetz (FZulG)	Refundable Investment Credit (RIC)
RTCの制度概要	➢ 法人税から税額控除できなかった金額のうち、一定の金額が給付される。給付されなかった金額は無期限に繰り越される。	➢ 法人税から税額控除できなかった金額は3年間繰越控除される。繰越期間終了後に未使用の控除残高がある場合は給付される。（中小企業等は即時給付も選択可）	➢ 法人税から税額控除できなかった金額のうち、一定の金額が給付される。（繰越控除制度はない）	➢ 法人税から税額控除できなかった金額は4年以内に給付される。 ➢ GloBEルール導入により税制優遇措置が無効化されることの回避も目的としている。
RTC導入年	大企業向け2013年/中小企業向け2000年（2024年に統合）	1983年	2019年	2025年
申請手続き	➢ 英国歳入関税庁（HMRC）に法人税申告書及び研究開発税制に関する計算資料等を提出することで、税額控除、給付、繰越が受けられる。	➢ フランス税務当局（FTA）に法人税申告書及び研究開発税制に関する計算資料等を提出することで、税額控除、繰越、給付が受けられる。	➢ 研究税額控除認証センター（BSFZ）に研究開発税制に関する計算資料等を提出し、管轄税務署にBSFZによる証明書や対象経費の申告書等を提出し事前確認を受ける。これらを管轄税務署に提出することで税額控除や給付が受けられる。	➢ シンガポール経済開発庁（EDB）又はシンガポール企業庁（ESG）に「ビジネスプラン」を提出しLetter of Awardの発行を受ける。 ➢ EDB又はESGに、事業年度毎に条件（投資額・雇用）を満たしていることの確認を受ける。 ➢ 上記と法人税申告書を内国歳入庁（IRAS）に提出することで、税額控除、給付、繰越が受けられる。
行政手続き	➢ HMRCが制度適用の適切性を審査した上で、HMRCが給付を行っている。 ➢ 給付に必要な資金を予算措置している訳ではない。	➢ FTAが他機関と連携し制度適用の適切性を審査した上で、FTAが給付を行っている。 ➢ 給付に必要な資金を予算措置している訳ではない。	➢ BSFZと管轄税務署が制度適用の適切性を審査した上で、管轄税務署が給付を行っている。 ➢ 給付に必要な資金を予算措置している訳ではない。	➢ EDB又はESGが制度適用の適切性を審査した上で、IRASが給付を行っている。 ➢ 給付に必要な資金は、予算措置した基金から一部をIRASに配分し、企業に給付している。

(参考) 国内における還付制度

- 国税収納金等は、収納された時にすべて国税収納金整理資金に受け入れられる。過誤納金があった場合、外国税額控除等をしきれなかった場合、中間納付額より納税額が減少した場合等はこの資金から支払いが行われ、この資金に属する現金の受入れや支払いは歳入・歳出の外の扱いとなる。

租税（税金）に係る主な資金の流れ（概念図）



【論点】3-1. 中長期的な予見可能性の確保の在り方について

- 国際的にはOECD加盟国の多くの国が繰越控除制度又はRTC制度を導入している（注）。中長期的に企業の研究開発投資の増加を促す観点や、国際的な研究開発税制のイコールフットイングの観点から、企業の研究開発投資へのインセンティブを高めるため、我が国の研究開発税制において、どう対応すべきか。
- 繰越控除制度は我が国の他の租税特別措置でも導入されており、研究開発税制でも2003年度～2015年度まで導入されていた。一方で、RTC制度は我が国での実績はなく、実施のための制度面での検証や実施体制の整備などが必要となることを踏まえ、R8年度税制改正要望では具体的に何が求められるか。

（注）OECD加盟国38ヶ国のうち、データの集計が可能な30ヶ国の中で、繰越控除制度又はRTC制度を導入している国が28ヶ国。（2023年時点）

繰越制度とRTC制度の特徴

	繰越控除制度	RTC制度
概要	- 適用年度に控除が受けられなかった額の一部又は全額について、<u>後年度において控除上限の範囲内で税額控除を受けられる制度。</u> <u>日本の研究開発税制での導入実績あり。</u>	- 控除が受けられなかった額の一部又は全額について<u>現金等として給付される制度。</u> - 赤字企業でも、黒字企業と同じレベルの恩典を受けることができる。 - 日本での導入実績はない。
国際動向	OECD加盟国の多くの国では繰越控除制度などを導入している。	- ヨーロッパを中心にRTCを導入している国が増えつつある。 - 法人税実効税率が低い国がGloBEルールを踏まえ導入する傾向がある。
比較したメリット	- 一次的に赤字や控除上限に到達しても、後年度に税額控除が受けられる可能性があるため、<u>経営が安定しない企業や試験研究費を柔軟に変化させている企業等にメリット</u>がある。 - 一般論として、国および事業者双方にとってRTCより事務負担を軽くできる。	- 赤字が継続し黒字に転換しなくとも給付を受けられる可能性があるため、<u>繰越控除制度よりも幅広い企業に適用</u>できる。 - 現金等として早いタイミングで直接給付されるので、<u>資金繰り改善への貢献が大さい。</u>

【論点】3-2. 実務・執行手続きについて

- 繰越控除制度は我が国でも導入実績があるが、留意すべき点はあるか。
- RTC制度は我が国での導入実績はないが、実務的な手続きをどう構築すべきか検討が必要ではないか。
 - 英国やフランス、ドイツ、シンガポールにおける研究開発税制のRTC制度では、税務当局が税額控除に係る業務と合わせて給付業務を行っている。ドイツやシンガポールでは、税務当局以外の機関も証明書の発行等の業務に携わっている。
 - 我が国でRTC制度を実施する場合、税務当局以外の機関が業務の一部又は全部を担うことも考えられる。税務当局以外の機関が業務を担う場合には、事業者には税務申告書類の写しの提出を求め、これを根拠に支払うことが考えられる。この場合、税務当局に対し、事前に支払う金額の妥当性を確認することも考えられる。
 - RTC制度の実施に必要な資金の手当てについては、海外とは財政法等のスキームが異なりその点を考慮する必要があるが、シンガポールのように予算措置を行い基金等を造成して給付を行うことも考えられる。