



新経済連盟の研究開発税制 に関する基本的な考え方

第3回研究開発税制等の在り方に関する研究会

2025年6月30日

社会構造の変化と税制

社会構造の変化

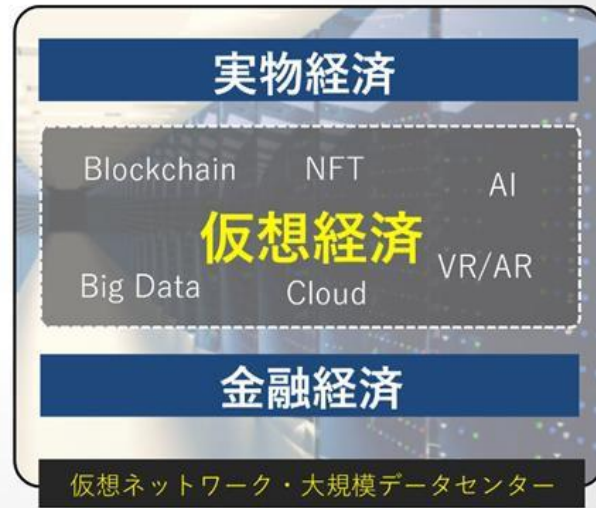
4つの革命：仮想経済がより重要に

インターネット革命

スマートフォン革命

クラウド革命

AI革命



インターネット、スマートフォン、クラウド、AIは全ての産業で用いられる共通基盤となった。→**実物経済や金融経済が、仮想ネットワーク等からなる「仮想経済」の上に成立する経済構造に。**

研究開発こそイノベーションとクリエイティビティの原点。日本の税制は「仮想経済」を支える先端技術領域の研究開発を後押しできているか？

新経済連盟の研究開発税制に関する基本的な考え方

1

研究開発拠点としての魅力向上

日本でイノベーションの好循環を生み出すため、国内外問わず研究開発拠点として選ばれるためのインセンティブを向上させるべき。

- ✓ AI関連などあらゆる産業の共通基盤となる技術領域に特化した税額控除率の引上げ

2

財務状況に依らない税制適用

赤字企業にとっても研究開発は重要。財務状況に依らず研究開発を継続できるよう、企業にとって中長期的な予見可能性を高める制度改善が必要

- ✓ 給付付き税額控除や繰越控除

3

非製造業の開発実態を踏まえた要件化

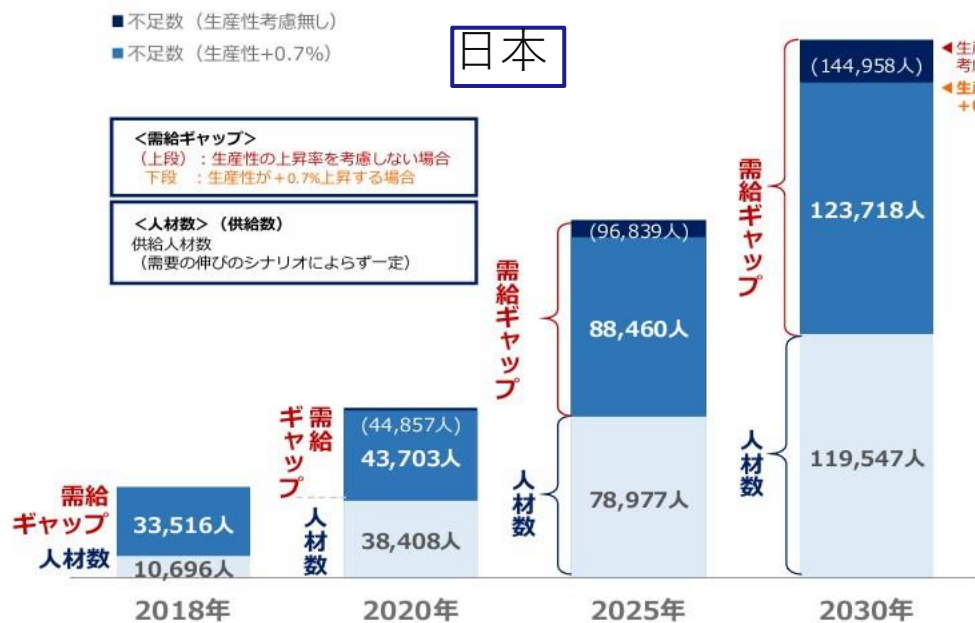
情報産業は開発と運用が密接で「人」による区分けが困難なうえ、企業規模を問わず人手不足。試験研究の業務を特定し、従事した人件費を人・工（にんく）で抽出すること等により試験研究費と認め、「専ら」要件を撤廃すべき。

- ✓ 専ら要件の撤廃

【参考】（法人税）ソフトウェア投資の強化に向けた制度整備

研究開発税制 ① 研究開発拠点としての魅力向上

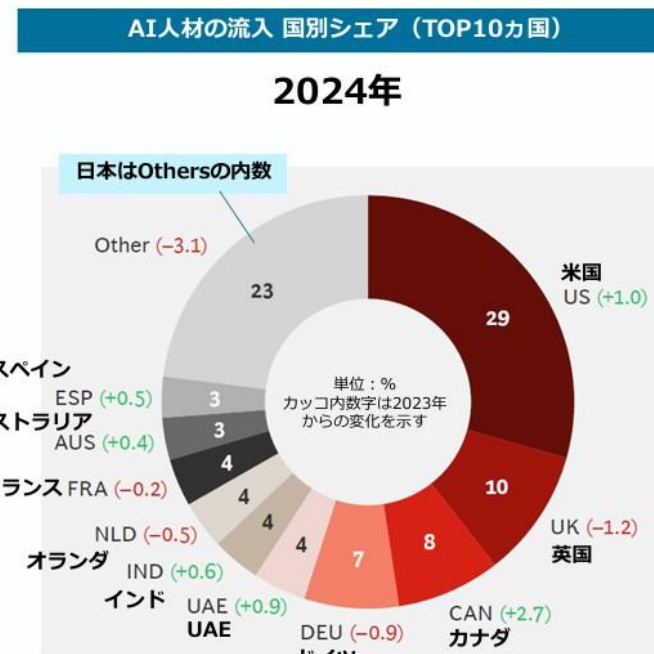
- ・ 研究開発拠点としての国際競争が激化する中、AI関連などあらゆる産業の共通基盤となる技術領域について税額控除率や控除上限を他国並み以上に引き上げていく必要。
- ・ 特にAIについては日本が強みを発揮するための集中支援を早急に実施すべき。AI開発を進める場合の試験研究費の税額控除率引き上げや、AI人材確保に関する優遇施策などが挙げられる。



←生産性向上※1を考慮しても、2030年には約12万4000人のAI人材※2が不足

※1 生産性+0.7%は2010年代の情報通信産業の労働生産性の伸び率を用いて条件設定。
※2 AI研究者、AI開発者、AI事業企画者

左図出所：IT人材需給に関する調査（経済産業省委託事業、みずほ情報総研、2019年3月）



- ・ AI人材は、深層学習、コンピュータビジョン、PyTorch、Hadoop、強化学習、ニューラルネットワーク、MapReduce、または高性能コンピューティングのいずれかのスキルを持つ人々
- ・ 2024年に国際移動した3.1万人の対象者を調査

出典：ボストン・コンサルティング・グループ Top Talent Tracker, Q4 2024

←日本はAI人材の流入 国別シェアのトップ10カ国に入らず、Othersの内数に

左図出所：研究開発税制のあり方等に関する研究会第1回事務局資料（p3両図、p5右図も同じ）

図 4-5 AI 人材全体の需給についての試算結果①

（AI 需要の伸び「平均」、生産性上昇率「0.0%」「0.7%」）

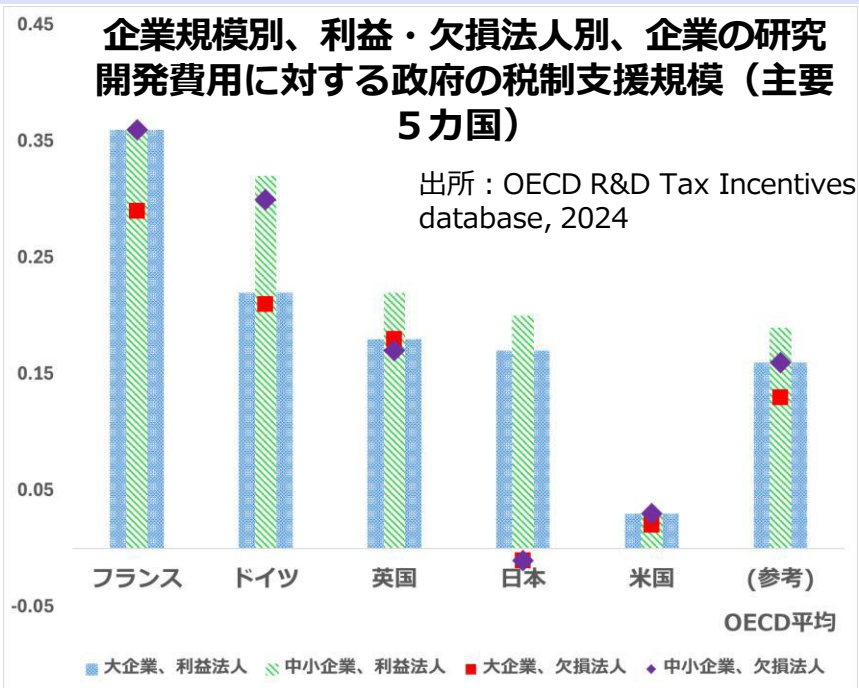
【会員企業の声】

- ✓ 試験研究費の税額控除率を引き上げるべき（最大14%→50%等）
- ✓ AIスキルの習得やAIリテラシー向上を目的として支出する教育費用に関して税額控除してほしい
- ✓ 外国の若手人材をAI人材として確保するために来日させる場合、一定期間における給与の全額を税額控除してほしい

研究開発税制 ② 財務状況に依らない税制適用

・財務状況が赤字であっても、研究開発がビジネスモデル上重要な企業は存在する。政府は企業の予見可能性を高め、継続的で中長期的な研究開発を後押しすることが肝要。赤字でも税制適用を受けられるよう、繰越税額控除と給付付き税額控除制度を創設すべき。

・OECDのBEPSの第二の柱に関するモデルルールによれば、4年以内に税金から控除ができない場合、現金または現金同等物を還付するような制度設計（Refundable tax credit）が提案されている。米英仏韓には繰越制度があるほか、英仏独では給付付き税額控除の制度あり。



←OECDデータによると、主要5カ国中日本だけ欠損法人の研究開発費用に対する税制支援の指標がマイナス。

※縦軸の数値は研究開発費一単位を相殺する公的支援を指標化した値で、数値が高いほど支援が手厚いことを示す。

研究開発税制適用額・件数

	適用額	割合	件数	割合
大企業	約8,672億円	約91.5%	5,313件	約29.8%
中小企業	約806億円	約8.5%	12,532件	約70.2%
合計	約9,479億円	-	17,845件	-

（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、経産省が加工・作成

※中小企業は資本金1億円以下の法人

出所：経済産業省研究開発税制のあり方等に関する研究会第1回事務局資料

【会員企業の声】

- ✓ 研究開発フェーズにおいては多額投資により赤字ポジションとなることが想定され、その場合には税額控除の恩恵を受けることができない。
- ✓ 事業環境に左右されずに中長期かつ安定的に研究開発を進められる制度が必要。諸外国では、Refundable tax creditとして赤字であっても還付を受けることができる制度が存在するため、日本も導入すべき。

研究開発税制 ③ 非製造業の開発実態を踏まえた要件化

- ・ DevOps（開発と運用の密な連携によるソフトウェア開発手法）という言葉に代表されるように、情報通信産業では開発と運用が密接で境目があいまい。研究開発税制創設時から存在する専ら要件で当初想定されていた、製造業における独立した研究所内の研究開発と、情報通信産業の研究開発では実態が異なる。
- ・ 企業の大小を問わず現在は人手不足であり、大企業であっても、サービスとして成り立たせないといけなないので、研究だけをしているわけにはいかない。「専ら」要件を撤廃しつつ、試験研究の業務を特定し、従事した人件費を人・工（にんく）で抽出・区分計上すること等により試験研究費と認めるべき。

【現行の「専ら」要件の規定】

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限る」

出所：経済産業省「研究開発税制の概要」

【「専ら」要件に該当する者】

- 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きを有する者等）
- 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、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、連続した期間に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。

【会員企業の声】

- ✓ 専ら要件を撤廃すべき。AI特化人材であっても、サービスとして成り立たせないといけなないので、研究だけでは済まない。データ整備のために必要な一連のプロセスを行う際に発生した費用は試験研究に含めて差し支えないとして、AIモデル等を開発する担当以外のデータアナリスト、エンジニアが行うデータマネジメント、エンジニアリング等のデータ収集、抽出、整備、探索的分析等の業務についても「所定のプロセス」の一部と評価されるべき。
- ✓ サービス開発の際、既存ビッグデータを活用する場合も試験研究費の対象とする改正が令和5年にあったが、適用要件が曖昧であるため、税制適用要件を明確化することに加え、具体的な税制適用事例や個別の照会対応などを実施していただきたい。
- ✓ 既存のリリースしているサービスに対する試験研究費だと応用研究となり、保守的な運用のため算入をあきらめてしまいがち。

【参考】（法人税）ソフトウェア投資の強化に向けた制度整備

・クラウド型ソフトウェアは自社利用、パッケージ型ソフトウェアは市場販売、という区分は不自然であり、クラウド型であっても市場販売目的なら税法上そのように位置付けるべき。現状、クラウド型は「製品マスター」を「複写して販売する」ものではないので「自社利用目的のソフトウェア」の位置づけとなっている。このため、市場販売目的の場合、「第三者から収益を得る目的で開発されたソフトウェア」と区分すべき。

現
行

区分	自社利用目的のソフトウェア			市場販売目的のソフトウェア		リリース後のアップデート	
区分例	- ユーザーへサービス提供を行い、その対価を得るために自社で利用するソフトウェア - 業務管理等を目的に自社で利用するためのソフトウェア			製品マスターを製作し、これを複写して不特定多数のユーザーに販売するパッケージソフトウェア		- プログラムの機能上の障害の除去 - 新たな機能の追加、機能向上	
判断基準	ソフトウェアの利用により将来の収益獲得又は費用削減につながるか			研究開発段階	研究開発終了後	機能の改良・強化を行う製作活動のための費用	
	つながることが明らか	不明	確実につながる		製品マスターの製作原価		
会計処理	費用	費用	資産	費用	資産	資産	費用（著しい改良）
税務処理	損金	資産	資産	損金	資産	資産	

提
案

区分	自社利用目的のソフトウェア			市場販売目的のソフトウェア		リリース後のアップデート	
区分例	業務管理等を目的に自社で利用するためのソフトウェア			第三者から収益を得る目的で開発されたソフトウェア		- プログラムの機能上の障害の除去 - 新たな機能の追加、機能向上	
判断基準	ソフトウェアの利用により将来の収益獲得又は費用削減につながるか			研究開発段階	研究開発終了後	機能の改良・強化を行う製作活動のための費用	
	つながることが明らか	不明	確実につながる		製品マスターの製作原価		
会計処理	費用	費用	資産	費用	資産	資産	費用（著しい改良）
税務処理	損金	資産	資産	損金	資産	資産	

左図出所：新経済連盟
事務局資料

【会員企業の声】

- ✓ 令和3 年税制改正により自社利用ソフトウェアの制作に係る研究開発費の税額控除について緩和がされたが、市場販売目的のソフトウェアと比較すると、ソフトウェア量産化などの試験研究段階から開発へ移行する明確な基準がないため、税制適用が難しい。
- ✓ ソフトウェアの利用場面が拡大する中で、会計処理と税務処理の不一致による税務申告の実務対応工数の煩雑化が加速している。税会一致にするか、全額損金処理としてほしい

研究開発税制の見直しとイノベーションの実装①

趣旨

- イノベーションの好循環を生み出すため、国内外の企業問わず、**日本が研究開発拠点として選ばれるための環境整備やインセンティブ強化を進めるべき**
- また、研究開発の社会的必要性は黒字・赤字企業と変わらず不変なもの。**各企業が事業環境・財務環境に依らず、研究開発税制の適用を受けられる状況が必要**
- 加えて、現行の研究開発税制やソフトウェア会計・税制はハード中心のモノづくりを前提としており、デジタル時代に対応しきれておらず抜本的な見直しを図るべき

具体策

- イノベーションボックス税制の着実な施行＜法人税＞
 - イノベーション拠点としての魅力向上に向けて、**無形資産や知的財産から生じる所得に対して優遇税率を付与するイノベーションボックス税制の導入**に際し、所得算定の算出などガイドラインや問い合わせ窓口等の支援施策を講じるべき
- **繰越税額控除・給付付き税額控除制度の創設**＜法人税＞
 - 控除限度超過額の繰越を5年間認める。また、赤字決算が一定期間継続した場合、試験研究費の税額控除分の現金等による還付も可能とする※

※OECDのBEPSの第二の柱に関するモデルルールによれば、4年以内に税金から控除ができない場合、現金または現金同等物を還付するような制度設計（Refundable tax credit）が提案されている（OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project"Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)",2021年12月）。

研究開発税制の見直しとイノベーションの実装②

具体策

- 制度の恒久化
 - 研究開発費の伸び率は依然として日本は他国に比べて低く、研究開発投資を拡大させていくためには、26年3月末までの上乗せ措置に係る控除率と控除上限を恒久化すべき
- 試験研究費範囲の見直し<法人税>
 - スタートアップは1人の従業員が複数職務を兼務するケースが大半である。大企業においても、例えばAI特化人材の場合、サービスとして成り立たせないといけないので、研究だけをしているわけにはいかない。試験研究の業務に従事した時間を区分計上することを前提に「専ら」要件を撤廃
 - 2024年度に、サービス開発の際「過去に収集・生成、取得したビッグデータを使用する場合」も試験研究費の対象とする改正があったが、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は、試験研究費の対象外となっている。他方、サービス開発においては、既に運用されているサービスから得られるデータを基にするケースもあり、より実務に即した要件とすべき。

研究開発税制の見直しとイノベーションの実装③

具体策

- ソフトウェア制作費の損金処理範囲の拡大〈法人税〉

- **ソフトウェア制作費については、その全額を損金算入可能とする**

※自社利用目的のソフトウェアのうち、その利用が将来の収益獲得又は費用削減につながることが明らかなものに限り制作費の損金算入が可能とされている。「将来の収益獲得又は費用削減につながるか不明確」なソフトウェアの制作費のうち、会計上期末時点で研究開発費として費用処理されたものは、令和3年度税制改正で研究開発費として税額控除の対象とすることとされたが、税務上資産の取り扱いであることに変わりはない。当該制作費についても損金算入可能とすべきである。このほか、会計上資産かつ税務上資産とされるソフトウェア制作費の税務上の取り扱いについても、中小企業経営強化税制における即時償却や国外の先行事例も踏まえ、DX投資・研究開発投資の促進等の観点から、損金算入可能にする等、どのような対応ができるか検討していくべきである。

- 自社利用ソフトウェア、市場販売用ソフトウェアの区分の見直し

- クラウドは自社利用、パッケージは市場販売、という整理自体が不自然であり税制の混乱の根本要因

※ 研究開発費等に係る会計基準においては、ソフトウェアは「受注製作」「市場販売目的」「自社利用」のいずれかに分類され、税法においても準拠。例えば、「クラウドを通じてサービス提供を行うソフトウェア」は、原本をクラウド等に保存し、インターネットを通じて顧客にアクセスさせるため、「製品マスター」を「複写して販売する」ものとは言えず「自社利用のソフトウェア」に区分される。しかし、「クラウドを通じてサービス提供を行うソフトウェア」に関する研究開発費は、実態上は「市場販売目的のソフトウェア」の研究開発費と同様であるように、**実態と整理が乖離している例が見られることから、区分の仕方や区分整理そのものを会計基準からも見直すべき**

- 企業における保守的な税務実務の改革

- 税務処理の妥当性について積極的に当局と協議する米国と比較し、日本企業は否認されることを恐れて試験研究費の計上が保守的と言われており、こうした慣行を変える仕組みを検討すべき

AIの開発強化・利活用促進に向けた税制の創設①

趣旨

- 生成AI技術をはじめとして、各国ではAIの開発・利活用が急速に進展している。現在の群雄割拠を好機と捉えて、**AI分野で日本が強みを発揮するための集中支援を早急に実施すべき**
- AI開発に必要な**計算資源の確保**や**高品質なデータの整備**のほか、**AI利活用促進に向けたインフラ・通信基盤の強化・人材育成等**を進めるため、税制面からも支援していくことが必要

具体策

- 開発強化に向けた優遇制度〈法人税〉
 - 戦略分野ラボ税制を創設し、科学研究データ創出基盤の強化等を目的として**AI関連の研究所等を設立した場合、試験研究費の税額控除率を引き上げ（最大14%⇒50%等）**
 - **高品質な日本語の大規模言語モデルの構築を後押し**すべく、**データ整備・開発を目的としてデータ保有者や開発企業等が連携する取組み**において、国がその計画を認定している場合等に、費用の税額控除等の優遇措置を検討
- 利活用促進に向けた優遇制度〈法人税〉
 - 医療・ロボットなど政府が指定する重点分野において、AI関連の投資を行った場合、法人税率の控除率を引き上げ
 - AI利活用促進税制を創設し、観光分野等での生産性向上やDX・GX分野に関連する新たな市場創造等を目的としてAIを導入した際、**その導入に要した費用の一部又は全額を税額控除**

AIの開発強化・利活用促進に向けた税制の創設②

具体策

- 人材育成・確保に向けた優遇制度 <法人税>
 - 修士号・博士号のAI人材に対する一定期間における給与の全額を、**赤字繰延特例も含めて税額控除**
 - 外国の若手人材をAI人材として確保するために来日させる場合、**一定期間における給与の全額を税額控除**
 - AIスキルの習得やAIリテラシー向上を目的として支出する教育費用に関して税額控除
- 生成AIインフラ強化・データ戦略に向けた優遇制度 <法人税>
 - 脱炭素電源等を一定以上利用するデータセンターを利用する場合、優遇措置や費用の一部税額控除を検討
 - 生成AIの開発・利活用に際して、国内データセンターの利活用による取組に関して優遇措置を検討
 - 5G/Beyond 5Gは、産業・社会のDXから、生成AIを支える基盤ネットワークとして期待されている。モバイルネットワークへの投資額の不足がインフラ整備の足かせとならないよう、5G導入促進税制（期限：2025年3月末）を延長するとともに、対象の導入事業者として、キャリアだけでなく、インフラシェアリング事業者も加えるべき。

【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%) ※4
控除上限	原則25% (変動型：±5% or 上乘せ型：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%	2万ポンド+ 3×(源泉徴収税額と社会 保険料の合計支払額)	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※5
海外委託費	○	×	△ (国内でできない研究開発 である等の要件あり※1)	△ (EU圏内のみ)	△ (EU圏内のみ)	○
繰越制度	×	20年	無期限※2	3年※3	×	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 R&Dに必要な条件がイギリス国内に存在しない、R&Dが行われる場所に必要の条件が存在する、会社がイギリス国内で条件を再現することが全く不合理である、という3つ状況を満たす。

※2 継続企業の原則を満たす必要あり

※3 3年間で全額相殺されなかった場合給付が可能。

※4 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%

※5 (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%