

2019

研究開発税制

Q&A



はしがき(改定版)

日本税理士会連合会は、経済産業省から委託を受けて、企業や税理士をはじめとする実務家の皆さまが、研究開発税制を具体的に活用するために知っておくべき情報を本パンフレットにとりまとめました。

資源に乏しいわが国にとって、独自製品や技術の開発は、国内のみならず海外企業との厳しい競争を勝ち抜いていくために必須のものといえます。企業の皆さまは、その必要性を十分認識されていることでしょう。しかし、研究開発への継続的な投資が、経済的に重い負担であることは事実です。

そこで、研究開発を税制面から支援することを目的に、法人税額が軽減される「研究開発税制」が設けられています。この制度は、研究開発を行っている企業が、青色申告法人であることと、法人税の確定申告書に明細書を添付することの要件を満たしていれば企業規模の大小を問わず適用可能であり、中小企業者に対しては特に手厚い制度となっています。

平成31年4月より、質の高い研究開発へ支援を強化する観点から、オープンイノベーション型について、その対象に民間企業(研究開発型ベンチャーを含む)への一定の委託研究を追加する等とともに、控除上限が引き上げられました。

また、総額型については、研究開発を行う一定のベンチャー企業の控除上限を引き上げるとともに増加インセンティブを強化する観点から控除率カーブが見直されました。

従来の高水準型については、試験研究費が高い水準の企業に対する控除率の割増し措置を創設し、総額型に統合するなどの改正が行われました。改定版では、これらの改正点に関する説明を加えました。

税制関連のパンフレットは専門用語が多く、専門家でない方にとって理解しづらいところがあります。そこで私たちは、本パンフレットの作成にあたって、できるだけ分かりやすい表現を目指し、図表を多用して明解な解説を心がけました。

少しでも多くの企業の皆さまが、本パンフレットをお読みになることで研究開発税制に関心を持ち、理解し、活用していただくこと、また、制度を利用する企業を支援する実務家の皆さまの手引書としていただくことを、願ってやみません。

令和元年12月

目 次

研究開発税制の概要

Q1	研究開発税制とはどのような制度ですか？	5
Q2	試験研究費について教えてください	11
Q3-1	研究活動について説明してください	12
Q3-2	税額控除の対象となる「試験研究費」は？	13
Q3-3	ビッグデータ等を活用した第4次産業革命型の新たなサービスの開発に係る試験研究費について説明してください	14
Q3-4	製造費用として処理した開発研究に係る試験研究費についても税額控除の対象となりますか？	15
Q4-1	特別試験研究費の税額控除制度(オープン・イノベーション型)とはどのような制度ですか？	16
Q4-2	特別試験研究費の税額控除制度(オープン・イノベーション型)の適用を受けるための手続きについて教えてください	18

試験研究費の対象となる「人件費」

Q5-1	「人件費」の範囲は？	20
Q5-2	「人件費」の「専ら」要件について教えてください	21
Q5-3	役員が試験研究プロジェクトに従事する場合は？	22
Q5-4	退職金の取扱いについて教えてください	22
Q5-5	業務上有益な発明、考案をした従業員に対して金銭を支払いました この場合の取扱いについて教えてください	24

研究開発費と固定資産

Q6-1	研究開発のための機械装置を購入した場合、税務上の取扱いは？	26
Q6-2	少額の減価償却資産には特例があるそうですね？	27
Q6-3	研究開発のためにライバル社が製造した機械装置を購入し、それを分解、改造した場合 の経理処理はどう扱えばよいのですか？ また、研究段階でつくった試作品や模型は資産 となるのですか？	28
Q6-4	研究開発の成果として取得する特許権、実用新案権、商標権、意匠権などの工業所有権の 取得価額はどのように計上するのですか？	29

Q6-5	開発研究用減価償却資産の耐用年数の特例について教えてください	30
Q6-6	公的機関の補助金を受け、試験研究用の機械を購入しました 補助金で固定資産を購入した場合、圧縮記帳という制度を利用すると課税の繰り延べができると聞きました その概要を教えてください	31

研究開発のための体制づくり

Q7-1	研究開発税制を活用する体制づくりについて教えてください	32
Q7-2	試験研究費の集計方法と財務システムを活用するには?	33
Q7-3	研究開発に関わる労務管理の方法について教えてください	34

資金調達の方法

Q8	研究開発のための資金調達方法にはどのようなものがありますか?	35
----	--------------------------------	----

研究開発税制の税額控除計算

Q9-1	試験研究費控除額計算フローチャート(手順)	36
Q9-2	研究開発税制の税額控除計算公式	37
Q9-3	研究開発税制の税額控除の具体的な計算方法を教えてください	39
Q10	研究開発税制を適用するための税務申告手続きについて教えてください	40
Q11	研究開発税制以外に、中小企業者が活用できる優遇措置(税額控除)を教えてください	45

クローズアップ

地方税について	8
研究開発費の会計処理について	15
建設業者の試験研究費	20
対象となる人件費の具体的な活用例を示してください	23
収益・費用、益金・損金という言葉がよく出てきますが、どういった違いがあるのですか?	26
「損金経理」とはどのような意味ですか?	26
研究用の消耗品について(貯蔵品となる場合)	28

■凡例(平成31年4月1日現在の法令通達によっています。)

- 法法…法人税法
- 法令…法人税法施行令
- 法規…法人税法施行規則
- 法基通…法人税基本通達
- 所基通…所得税基本通達
- 消法…消費税法
- 消令…消費税法施行令
- 消規…消費税法施行規則
- 消基通…消費税法基本通達
- 措法…租税特別措置法
- 措令…租税特別措置法施行令
- 措規…租税特別措置法施行規則
- 措通…租税特別措置法関係通達
- 告示…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
- 地法…地方税法
- 地法附則…地方税法附則
- 地令…地方税法施行令
- 地規…地方税法施行規則
- 耐年令…減価償却資産の耐用年数等に関する省令
- 耐通…耐用年数の適用等に関する取扱通達

【使用例】法人税法第22条第3項第2号→法法22③二

■用語

- 総額型(大法人) …………… 試験研究費の総額に係る税額控除(措法42の4①)
- 総額型(中小企業) …………… 中小企業技術基盤強化税制(措法42の4④)
- 〇I型 …………… 特別試験研究費の額に係る税額控除(オープン・イノベーション型)(措法42の4⑦)

2019

研究開発税制

Q&A

Q & A

研究開発税制の概要



Q1 研究開発税制とはどのような制度ですか？

研究開発税制は、試験研究費に対する税額控除制度です。青色申告法人の各事業年度に試験研究費が発生した場合、その総額のうち一定割合に相当する金額がその事業年度の法人税額から控除されます。



また、「中小企業技術基盤強化税制」という優遇措置により、中小企業者がより大きな税額控除を受けられる制度となっています。

例えば、控除税額を求める際の計算(総額型)で比較すると、大企業は、その事業年度の試験研究費の額に対して6~14%の税額控除割合となる
ところ、中小企業者は12~17%の税額控除割合となります。



1. 税額控除割合等の改正前と改正後の比較

	平29.4.1から平31.3.31までの間に開始する事業年度	
	税額控除割合	税額控除上限額
改正前	試験研究費の総額に係る税額控除	6~14% 〔増減試験研究費割合 5%超:9~14% 5%以下:6~9%以下〕 調整前法人税額の25%相当額 〔試験研究費割合10%超:最大10%上乘せ〕
	中小企業技術基盤強化税制	12~17% 〔増減試験研究費割合 5%超:12~17% 5%以下:12%〕 調整前法人税額の25%相当額 〔増減試験研究費割合5%超:10%上乘せ 又は 試験研究費割合10%超:最大10%上乘せ〕
	平均売上金額の10%を超える試験研究費に係る税額控除(高水準型)	0~10% 〔超過税額控除割合に応じて〕 調整前法人税額の10%相当額
改正後	平31.4.1から令3.3.31までの間に開始する事業年度	
	税額控除割合	税額控除上限額
	試験研究費の総額に係る税額控除	6~14% 〔増減試験研究費割合 8%超:9.9%+(増減試験研究費割合-8%)×0.3 8%以下:9.9%-(8%-増減試験研究費割合)×0.175 (比較試験研究費=0):8.5% 試験研究費割合 10%超:上記割合+(上記割合×控除割増率)〕 調整前法人税額の25%相当額 一定の法人 ^(注1) :調整前法人税額の40%相当額 〔試験研究費割合 10%超:上記上限額に最大10%上乘せ〕
中小企業技術基盤強化税制	12~17% 〔増減試験研究費割合 8%超:1.2%+(増減試験研究費割合-8%)×0.3 8%以下 (比較試験研究費=0):1.2% 試験研究費割合 10%超:上記割合+(上記割合×控除割増率)〕 調整前法人税額の25%相当額 〔増減試験研究費割合8%超:10%上乘せ 又は 試験研究費割合10%超:最大10%上乘せ〕	
平均売上金額の10%を超える試験研究費に係る税額控除(高水準型)	(廃止)	

(注1) 設立後10年以内の法人で当期において翌期繰越欠損金額を有するもの(大法人の100%子会社等一定の法人を除く)

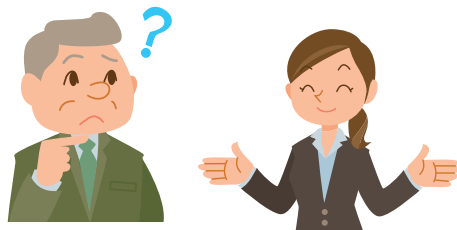
《出典》●国税庁「令和元年度法人税関係法令の改正の概要」(筆者一部加工)

2. 制度の概要(●大企業 ●中小企業者)

上乗せ措置(平成31年4月1日から令和3年3月31日までの間に開始する各事業年度の時限措置)		税額控除上限額 合計で法人税額の45%(設立後10年以内法人で一定のものは60%)まで控除可能
[C Aのうち本則(主に大企業)の上乗せ措置] ● 試験研究費割合10%超の場合	[D Aのうち中小企業者等の上乗せ措置] ● 試験研究費割合10%超の場合	
控除増率: (試験研究費割合-10%)×0.5(上限割合10%) ^(※4)	控除増率: (試験研究費割合-10%)×0.5(上限割合10%) ^(※5)	 C・D 10% 【時限措置】
税額控除上限額:法人税額×特例加算割合(0%~10%)	税額控除上限額:法人税額×特例加算割合(0%~10%) ^(※6)	
+ C・Dは選択適用		
恒久措置		 A 25%・40% B 10% 【恒久措置】 35%又は50%
[A 総額型] ●● 試験研究費の総額にかかる控除制度	[B オープン・イノベーション(OI)型] ●● 特別試験研究費にかかる控除制度	
(本則【主に大企業】)(Q9-2(1)参照) ① 控除限度額:試験研究費の総額×6%~14% ^(※1) ② 税額控除上限額:法人税額×25% 設立後10年以内の法人で当期において翌期繰越欠損金額を有するもの(大企業の100%子会社等一定の法人を除く)については、法人税額×40%が限度となります。	控除限度額:特別試験研究費の総額×20%、25%又は30% ① 特別試験研究機関等(試験研究機関、大学等)と共同又は委託する試験研究費...30% ② 新事業開拓事業者等(産業競争力強化法に規定する新事業開拓事業者のうちその発行する株式の全部又は一部が認定特定新事業開拓投資事業組合の組合財産であるなどで一定のもの)と共同又は委託する試験研究費...25% ③ 上記①及び②以外の試験研究費...20%	
(中小企業者等)(Q9-2(2)参照) ① 控除限度額:試験研究費の総額×12%~17% ^(※2) ② 税額控除上限額:法人税額×25% 増減試験研究費割合が8%を超えるものについては、法人税額×35%が限度となります ^(※3) 。	税額控除上限額:法人税額×10%	

- (※1) 平成31年4月1日から令和3年3月31日までの間に開始する各事業年度の時限措置。恒久措置は10%まで。
 (※2) 平成29年4月1日から令和3年3月31日までの間に開始する各事業年度の時限措置。恒久措置は12%。
 (※3) 平成29年4月1日から令和3年3月31日までの間に開始する各事業年度の時限措置。
 (※4) A+Cの適用により、税額控除割合はA+A×割増控除率(上限割合14%)となります。
 (※5) A+Dの適用により、税額控除割合はA+A×割増控除率(上限割合17%)となります。
 (※6) Aの適用により、増減試験研究費割合が8%超の場合はDによる税額控除上限額の上乗せ措置の適用がありません。

【参照条文等】●措法42の4①~⑧ ●措令27の4⑫⑬



3. 総額型の控除限度額に係る税額控除割合の計算

●本則(主に大企業)の税額控除割合

	増減試験研究費割合が8%超の場合	増減試験研究費割合が8%以下の場合
A 総額型 試験研究費割合が10%以下の場合	《本則》 $9.9\% + \left(\text{増減試験研究費割合} - 8\% \right) \times 0.3 \quad (\text{上限割合14\%})$ (小数点以下3位未満切捨て) ^{※1}	《本則》 $9.9\% - \left(8\% - \text{増減試験研究費割合} \right) \times 0.175 \quad (\text{下限割合6\%})$ (小数点以下3位未満切捨て) ^{※1}
C 総額型 試験研究費割合が10%超の場合	《上乗せ措置》 控除割増率(上限割合10%) $\text{本則割合} + \text{本則割合} \times \left(\text{試験研究費割合} - 10\% \right) \times 0.5$ (上限割合14%、小数点以下3位未満切捨て) ^{※2}	《上乗せ措置》 控除割増率(上限割合10%) $\text{本則割合} + \text{本則割合} \times \left(\text{試験研究費割合} - 10\% \right) \times 0.5$ (下限割合6%+6%×控除割増率、小数点以下3位未満切捨て) ^{※2}

(※1) 設立事業年度又は比較試験研究費の額がゼロの場合:8.5%

(※2) 税額控除上限額は、法人税額×25%又は40%に、法人税額×特例加算割合(試験研究費割合から10%を控除した割合に2を乗じた割合、上限割合10%、小数点以下3位未満切捨て)を加算する。

●中小企業者等の税額控除割合

	増減試験研究費割合が8%超の場合	増減試験研究費割合が8%以下の場合
A 総額型 試験研究費割合が10%以下の場合	《本則》 $12\% + \left(\text{増減試験研究費割合} - 8\% \right) \times 0.3 \quad (\text{上限割合17\%})$ (小数点以下3位未満切捨て)	《本則》 12%
D 総額型 試験研究費割合が10%超の場合	《上乗せ措置》 控除割増率(上限割合10%) $\text{本則割合} + \text{本則割合} \times \left(\text{試験研究費割合} - 10\% \right) \times 0.5$ (上限割合17%、小数点以下3位未満切捨て) ^{※3}	《上乗せ措置》 控除割増率(上限割合10%) $\text{本則割合} + \text{本則割合} \times \left(\text{試験研究費割合} - 10\% \right) \times 0.5$ (小数点以下3位未満切捨て) ^{※3}

(※3) 税額控除上限額は、法人税額×25%に、法人税額×特例加算割合(試験研究費割合から10%を控除した割合に2を乗じた割合、上限割合10%、小数点以下3位未満切捨て)を加算する。ただし、増減試験研究費割合が8%超の場合は、35%。



4. 税額控除上限の組み合わせイメージ

本則(主に大企業)の場合

組み合わせパターン 税額控除上限率

試験研究費割合が10%以下の場合、かつ、
設立後10年以内の法人等に該当しない場合

【A + B】

A 総額型 (25%) + B OI型 (10%)

35%

試験研究費割合が10%以下の場合、かつ、
設立後10年以内の法人等に該当する場合

【A + B】

A 総額型 (40%) + B OI型 (10%)

50%

試験研究費割合が10%超の場合、かつ、
設立後10年以内の法人等に該当しない場合

【A + B + C】

A 総額型 (25%) + B OI型 (10%)
+ C 上乗せ (0%~10%)

35%~45%

試験研究費割合が10%超の場合、かつ、
設立後10年以内の法人等に該当する場合

【A + B + C】

A 総額型 (40%) + B OI型 (10%)
+ C 上乗せ (0%~10%)

50%~60%

中小企業者等の場合

組み合わせパターン 税額控除上限率

試験研究費割合が10%以下の場合、かつ、
増減試験研究費割合が8%以下の場合

【A + B】

A 総額型 (25%) + B OI型 (10%)

35%

試験研究費割合が10%以下の場合、かつ、
増減試験研究費割合が8%超の場合

【A + B】

A 総額型 (35%) + B OI型 (10%)

45%

試験研究費割合が10%超の場合、かつ、
増減試験研究費割合が8%以下の場合

【A + B + D】

②A 総額型 (25%) + B OI型 (10%)
+ D 上乗せ (0%~10%)

35%~45%

試験研究費割合が10%超の場合、かつ、
増減試験研究費割合が8%超の場合

【A + B】

A 総額型 (35%) + B OI型 (10%)
※Dの上乗せ措置の適用はなし

45%



地方税について〈中小企業者等の試験研究費に係る特例措置〉

中小企業者等が試験研究を行う場合、道府県民税、市町村民税(法人税割)の課税標準額は、試験研究費に係る税額控除後の法人税額をもとに計算されるため結果的に地方税負担が軽減されます。

用語の説明

試験研究費

製品の製造もしくは技術の改良、考案もしくは発明に係る試験研究のために要する費用又は対価を得て提供する新たな役務(サービス)の開発に係る試験研究のために要する費用で一定のものをいいます。(Q3-2参照)

比較試験研究費の額

$$\frac{\text{適用年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度の試験研究費の額の合計額}}{3(3年間の各事業年度の月数が12月の場合)}$$

※適用年度及び比較年度の試験研究費の範囲、試験研究費を計算する場合の共通経費の配賦基準等については、継続して同一の方法によることに留意する必要があります。

増減試験研究費割合

$$\frac{\text{増減試験研究費の額(適用年度の試験研究費の額-比較試験研究費の額)}}{\text{比較試験研究費の額}}$$

平均売上金額

$$\frac{\text{適用年度と適用年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度の売上金額の合計}}{4(4年間の各事業年度の月数が12月の場合)}$$

試験研究費割合

$$\frac{\text{適用年度の試験研究費の額}}{\text{平均売上金額}}$$

特別試験研究費

試験研究費の額のうち国の試験研究機関・大学その他の者と共同して行う試験研究、国の試験研究機関・大学その他の者に委託する試験研究、中小企業者からその有する知的財産権の設定又は許諾を受けて行う試験研究、その用途に係る対象者が少数である医薬品に関する試験研究その他の試験研究で一定のものをいいます。(Q4-1参照)

大企業、中小企業者及び中小企業者等

大企業		中小企業者・中小企業者等	
大規模法人	資本金の額又は出資の額が1億円超の法人	中小企業者	中小企業者等 (青色申告書を提出するものに限り)
	資本又は出資を有しない法人のうち常時使用する従業員 ^(注1) の数が1,000人超の法人		
	資本金の額若しくは出資金の額が5億円以上である法人(大法人)の100%子法人		
上記以外の法人	100%グループ内の複数の大法人に発行済株式の全部を保有されている法人	農業協同組合等 ^(注3)	
	同一の大規模法人が発行済株式又は出資 ^(注2) の2分の1以上を所有している法人		
適用除外事業者	2以上の大規模法人が発行済株式又は出資 ^(注2) の額の3分の2以上を所有している法人		
	その事業年度開始の日前3年以内に終了した各事業年度の所得の金額の年平均額が15億円を超える法人		

NO

(注1) 常時使用する従業員の数、常用、臨時を問わず常時就労している職員、工員などの総数により判定しますが、役員を除きます。
(注2) 大企業の判定は、発行済株式又は出資からその判定対象法人の有する自己の株式又は出資を除外します。
(注3) 農業協同組合、農業協同組合連合会、中小企業等協同組合

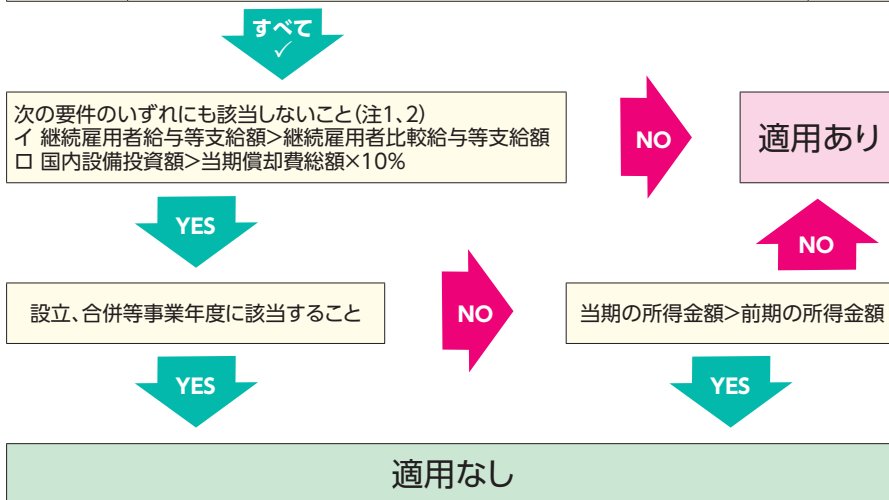
中小企業者のうち適用除外事業者

下記の算式により計算した3年間の平均所得金額が15億円を超える法人は、適用除外事業者となり、中小企業者に該当しません。

$$\frac{\text{その事業年度開始の日前3年以内に終了した各事業年度の所得の金額の合計額}}{36(3年間の各事業年度の月数が12月の場合)} \times 12$$

研究開発税制の大企業に係る適用判定

適用法人	中小企業者(適用除外事業者に該当するものを除く)又は農業協同組合等以外の法人(青色申告書を提出するものに限る)であること	<input type="checkbox"/>
対象年度	平成30年4月1日から令和3年3月31日までの間に開始する各事業年度であること	<input type="checkbox"/>



(注1) 継続雇用者給与等支給額及び継続雇用者比較給与等支給額の金額がいずれもゼロの場合であっても、この要件に該当するものとされています(措法42の13⑨、措令27の13⑦)。
 この場合における継続雇用者給与等支給額とは、継続雇用者(法人の適用年度及び前事業年度等の期間内の各月においてその法人の給与等の支給を受けた国内雇用者として一定のものをいいます)に対する適用年度の給与等の支給額をいいます(措法42の12の5③六、措令27の12の5⑬⑭)。また、継続雇用者比較給与等支給額とは、法人の継続雇用者に対する前事業年度等の給与等の支給額をいいます(措法42の12の5③七、措令27の12の5⑮)。

(注2) この場合、本要件のいずれかに該当することを明らかにする書類(具体的には、法人税申告書別表六(七)《特定税額控除規定の適用可否の判定に関する明細書》)を添付する必要があります(措法42の13⑧)。

《参照条文等》●措法42の4①⑦⑧一、三、五～十一、42の13⑥⑦、●措令27の4②～④、⑫～⑭、⑱～㉑





Q2 試験研究費について教えてください。

試験研究費に該当するかどうかのフローチャート



製品の製造もしくは技術の改良、考案、発明のために要する支出、またはサービス開発 (Q3-2参照) に要する支出ですか？

Yes

No

基礎研究または応用研究に関わる支出ですか？ (Q3-1参照)
不明な場合はNoへ進む

該当しません

Yes

No

基礎研究・応用研究に関わる支出

開発研究に関わる支出 (Q3-4参照)

開発研究は完了しましたか？

No

Yes

完了後に係る費用は製造原価であり試験研究費に該当しません

試験研究に該当する支出

資産の取得以外の支出 (Q3-2参照)

資産の取得に関わる支出 (Q6-1参照)

債務は確定していますか？

No

Yes

減価償却費

該当しません

損金算入(※)していますか？

No

Yes

該当しません

試験研究費に該当します

※損金算入については、26ページの「クローズアップ」を参照



Q3-1 研究活動について説明してください。



研究活動は、自然界の物事、機能、現象を調べ、その真相を解き明かすことから始まります。次に、その研究によって知り得た知識を人間の生活に応用し、役立てられるかどうかを考えます。そして、製品化に向けて具体的にアイデアを研究し、生産開始に至ります。

これらの研究活動は、科学技術基本法を例にしますと、次の3つの定義に区分されています。

- ①基礎研究：自然界に存在する科学的な事実(理論、法則、物質、属性、性質、現象など)を発見・立証する研究
- ②応用研究：基礎研究によって発見された知識を利用して、特定の目標を定めて実用化の可能性を確かめる研究や、すでに実用化されている方法に関して新たな応用方法を探索する研究
- ③開発研究：基礎研究、応用研究および実際の経験から得た知識の利用であり、新しい材料、装置、製品、システム、工程などの導入又は既存のこれらのものの改良をねらいとする研究

基礎研究、応用研究は、製品化前の研究活動であり、時間とコストがかかるので、大半は大学や公的機関で行われています。一方、開発研究の大半は企業で行われています。

最近の主なノーベル賞受賞者と研究活動

受賞年	受賞者	賞	受賞内容	研究活動
平成24年	山中 伸弥	生理学・医学賞	iPS細胞の解明	基礎研究
平成26年	赤崎 勇 天野 浩 中村 修二	物理学賞	青色発光ダイオードの発明と量産化	応用研究
平成27年	大村 智	生理学・医学賞	線虫の寄生によって引き起こされる感染症に対する新たな治療法の発見	応用研究
平成28年	大隈 良典	生理学・医学賞	オートファジーの仕組みの解明	基礎研究
平成30年	本庶 佑 ジェームズ・アリソン	生理学・医学賞	免疫抑制の阻害によるがん療法の発見	基礎研究
令和元年	吉野 彰 ジョン・グッドイナフ マイケル・ウィッティンガム	化学賞	リチウムイオン電池の開発	基礎研究

●総務省の平成30年科学技術研究調査では、平成29年度の企業の研究費は13兆7,989 億円(対前年度比3.6%増)、大学等は3兆6,418億円(同1.0%増)、非営利団体・公的機関は1兆6,097億円(同6.6%増)となっています。

Q3-2 税額控除の対象となる「試験研究費」は？

(1) 製品の製造等に係る試験研究費

製品の製造又は技術の改良、考案もしくは発明に係る試験研究のために要する費用で、①～④が該当します。

- ① 試験研究を行うために要する原材料費、人件費および経費
- ② 試験研究のために外部に支払う委託研究費
- ③ 技術研究組合に支払う賦課金
- ④ 試験研究のために使用する減価償却資産の減価償却費

(2) サービス開発に係る試験研究費

対価を得て提供する新たな役務の開発(サービス開発)に係る試験研究のために要する費用で①～③が該当します。

- ① 試験研究を行うために要する原材料費、人件費(専ら従事する情報解析専門家に対するものに限る)及び経費^(※1)
- ② 試験研究のために外部に支払う委託研究費^(※2)
- ③ 試験研究のために使用する減価償却資産の減価償却費

※1 経費のうち、外注費については、外注先の原材料費及び人件費並びにその試験研究を行うために直接要する経費に相当する部分に限られます。例えば、外注先が再外注する費用については対象となりません。

※2 ①の原材料費、人件費及び経費に相当する部分に限られます。

上記の(1)(2)のうち、特別試験研究費については、別途税額控除(オープン・イノベーション型)が受けられます。

税額控除の対象となるのは、法人税法上の損金となるものに限られます。従って、会計上費用として処理した金額でも、交際費や寄付金などの申告調整された金額は、所得金額の計算上、損金の額に算入されませんので、試験研究費の対象から除外されます。

さらに、試験研究費の損金算入の要件として、期末に、その債務が確定している必要があります。

- 外部委託研究費は、他の専門機関、大学、関係会社、業界団体などの外部機関に研究を委託して支払う費用をいいます。ただし、国や専門機関から受けた補助金などがある場合は、相殺した後の金額が試験研究費の額となります。
- 「製品の製造」又は「技術の改良、考案若しくは発明」に当たらない人文・社会科学関係の研究は対象とはなりません。例えば、次のような費用は含まれませんので、ご注意ください。
 - 事務能率・経営組織の改善に係る費用
 - 販売技術・方法の改良や販路の開拓に係る費用
 - 単なる製品のデザイン考案に係る費用
 - 既存製品に対する特定の表示の許可申請のために行うデータ集積等の臨床実験費用
- 技術研究組合は、産業活動で利用される技術に関して組合員が自らのために研究者、研究費、設備などを出し合って共同研究を行い、その成果を共同で管理し、組合員相互で活用する組織です。

《参照条文等》 ● 措法42の4⑧一、十 ● 措令27の4②～④⑱⑲ ● 措規20①②⑳～㉒
 ● 措通42の4(1)-1、-2、-3、措通42の4(2)-4
 ● 国税庁「Q&A 研究開発減税・設備投資減税について(法人税)」

Q3-3 ビッグデータ等を活用した第4次産業革命型の新たなサービスの開発に係る試験研究費について説明してください。

対価を得て提供する新たな役務の開発(サービス開発)に係る試験研究は、対価を得て提供する新たな役務の開発を目的として下記①～④のすべてが行われる場合におけるそれぞれ下記①～④をいいます。

①データの収集	センサー等を活用して、自動的に種々様々なデータを収集
②データの分析	情報解析専門家が、AI等の情報解析技術によってデータを分析
③サービスの設計	データの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
④サービスの適用	サービスの再現性を確かめる

- 対価を得て提供するとは、他者に販売することを目的としたサービスの開発をいい、自社の業務改善等のためのサービス開発は対象となりません。ただし、他者に販売することを目的として開発したものを自社で使用した場合は対象とすることができます。
- 新たな役務は、以前に提供したことのない役務について対象となりますので、既存のサービスの改良、効率化等は対象となりません。以前に提供している役務があったとしても、新たな内容が付加されている場合又は提供方法が新たなものである場合は「新たな役務」に該当します。
- 4つの工程のすべてが行われるかどうかは、法人の計画段階で決定しているかどうかにより判断し、事業年度末に完了していない場合や試験研究が中止となった場合であっても計画段階で全工程を行うことが決定していればすべての工程が行われる試験研究に該当します。

対象となるサービス開発の事例としては下記のものがあります。

<p>自然災害予測サービス</p> <p>ドローンにより山地の地形や土砂、降雪状況等を収集・分析 → 的確な自然災害予測を提供</p>	<p>農業支援サービス</p> <p>センサーにより農地の温度や湿度等細かく収集・分析 → 効果的な農作業情報を配信</p>
<p>ヘルスケアサービス</p> <p>ウェアラブルデバイスにより個人の健康状態を細かく収集・分析 → 健康維持サポート情報を配信</p>	<p>観光サービス</p> <p>ドローンや人工衛星により自然界や生態系情報を細かく収集・分析 → 観光情報(オーロラやクジラが見られる等)を配信</p>

- 情報解析専門家は、収集した情報について、一定の法則を発見するために、その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をいいます。
- 情報処理とは、電子計算機(計数型のものに限る)を使用して、情報につき計算、検索その他これらに類する処理を行うことをいいます。



Q3-4 製造費用として処理した開発研究に係る試験研究費についても税額控除の対象となりますか?



開発研究は、基礎研究、応用研究を経た最終段階で、製品化を目指す研究であり、その費用は税額控除の対象となります。

これは、現に生産中の製品の製造や既存の技術の改良等のための開発研究であっても、また、開発研究に要した費用が製造原価や棚卸資産として計上される場合であっても同様です。

ただし、棚卸資産として計上されている場合には、費用が発生した事業年度ではなく、製品を販売して収益が計上された事業年度に損金算入して控除を受けられることとなりますので、注意が必要です。

ところで、一般的には、開発研究を終えてから製品の量産を開始することとなりますが、当然、量産において発生した費用は研究活動に当たらないため、試験研究費には該当しないこととなります。このように、開発研究の完了を機に発生する費用の取扱いが変わってきますので、どこまでが開発研究により発生した費用で、どこからが量産において発生した費用なのか、明確に区別する必要があります。

研 究 開 発		
基礎研究	応用研究	開発研究
試験研究費		製造費用

(注) 製造費用に該当する部分については、損金算入の時期に留意してください。
(注) 法人税では開発研究を工業化研究と称しています。



実務のポイント

量産開始の具体的な時期の判断は、客観的に証明することが困難であるため、取締役会などの機関決定の書類(議事録、稟議書など)を整備しておくことをおすすめします。



研究開発費の会計処理について

(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4項)

研究開発費は、新製品の計画・設計、既存製品の著しい改良等のために発生する費用であり、一般的には原価性がないと考えられるため、通常、一般管理費として計上する。ただし、製造現場において研究開発活動が行われ、かつ、当該研究開発に要した費用を一括して製造現場で発生する原価に含めて計上しているような場合があることから、研究開発費を当期製造費用に算入することが認められている。

この場合、当期製造費用に算入するに当たっては、研究開発費としての内容を十分に検討してその範囲を明確にすることとし、製造現場で発生していても製造原価に含めることが不合理であると認められる研究開発費については、当期製造費用に算入してはならないこととなる。

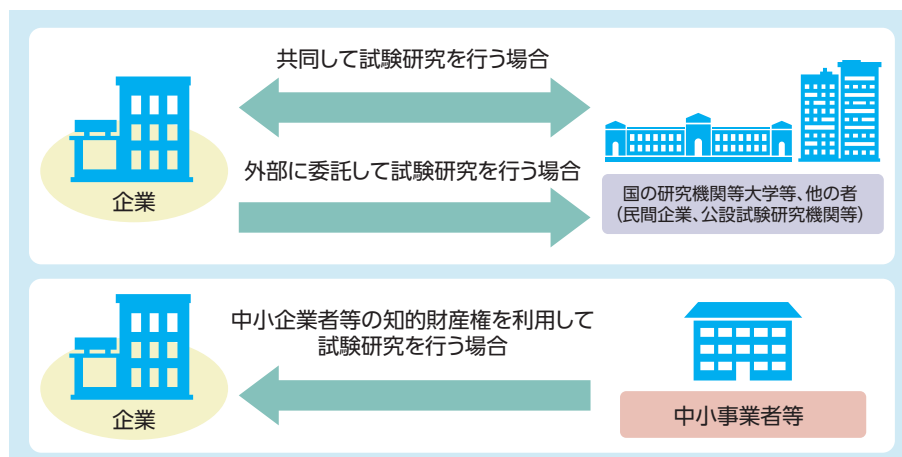




Q 4-1 特別試験研究費の税額控除制度(オープン・イノベーション型)とはどのような制度ですか?



特別試験研究費の税額控除制度は、企業のオープン・イノベーション(OI)を後押しするため企業の試験研究費のうち国の試験研究機関・大学その他の者との共同研究や委託研究に要した費用、特定中小企業者等^(注)への委託研究の費用や中小事業者等への知的財産権の使用料について、試験研究費の総額型とは別に税額控除が受けられる制度です。令和元年度税制改正では、新事業開拓事業者等に委託する試験研究のうち一定のもの及び大企業等への委託研究が適用対象に加えられました。なお、これら委託研究に要した費用は、委任契約等に基づき行われる業務が基礎研究、応用研究又は知的財産権等を活用して行う試験研究に限られ、その試験研究費の主要な部分について再委託を行わない等の制限があります。



《出典》●経済産業省「平成31年4月以降の特別試験研究費税額控除制度(オープンイノベーション型)の概要」

(注) 特定中小企業者等とは、下記①のいずれかに該当するものですが、そのうち②に該当するものは除かれます。なお、知的財産権を利用して試験研究を行う場合には、①(イ)の中小企業者等(②(イ)～(二)に該当するものを除きます)に限ります。

- ①(イ) 中小事業者等(青色申告個人事業者、青色申告法人及び中小連結法人)
 - (ロ) 法人税法別表第二に掲げる法人
 - 公益社団法人、公益財団法人、一般社団法人(非営利型に限る)、一般財団法人(非営利型に限る)、学校法人、社会医療法人など
 - (ハ) 国の機関
 - (ニ) 地方公共団体及びその機関
 - (ホ) 独立行政法人及び地方独立行政法人
- ②(イ) 申告法人がその発行済株式等の総数の25%以上を有している他の法人(連結完全支配関係にある各連結子法人を含む)
 - (ロ) 申告法人の発行済株式等の総数の25%以上を有している他の者(当該他の者が連結親法人である場合には当該連結親法人による連結完全支配関係にある各連結子法人を、当該他の者が連結子法人である場合には当該連結子法人に係る連結親法人及び当該連結親法人による連結完全支配関係にある他の連結子法人を、それぞれ含む)
 - (ハ) 申告法人との間に支配関係(法法二十二の七の五に規定する支配関係をいう)がある他の者
 - (二) 大学等、特別研究機関等

《参照条文等》●措法2①十一、10⑦六、42の4⑧七、68の9⑧六
●措令27の4⑩三イ～ハ、八

【特別試験研究費とは】

オープン・イノベーションの種類	特別試験研究費の範囲
共同試験研究	契約又は協定に基づく、自社外試験研究費（相手方が支出した共同試験研究に係る試験研究費のうち、自社が負担したもの）と自社内試験研究費（自社が自らの負担で支出したもの）の両方が対象
委託試験研究	契約又は協定に基づき、相手方が支出した費用のうち、自社が負担したもの
技術研究組合の組合員が行う協同試験研究	自社が技術研究組合の組合員である場合の賦課金（組合の定款、規約又は事業計画において、組合員の役割分担が記載されているもの）
中小事業者等に支払った知的財産権の使用料	契約又は協定に基づき中小事業者等に支払った知的財産権（特許権、実用新案権、著作権、商標権等）の使用料
希少疾病用医薬品等・特定用途医薬品等の試験研究	医薬品、医療機器等の品質、有効性及び安全性の確保等に関する法律に規定する希少疾病用医薬品等・特定用途医薬品等に関する試験研究に係る費用で一定のもの

 実務のポイント①

- 共同試験研究、委託試験研究で特別試験研究費の対象となる相手方の支出は、自社が相手方に支払った額そのものではなく、相手方がその試験研究のために支出した費用、具体的には、原材料費、人件費、および経費(旅費、外注費、減価償却費、光熱費、修繕費等)のうち自社が負担したものです。自社内試験研究費と合わせてその金額を明らかにし制度の適用を受けるために実施すべき手続きは、相手方により異なります。
- オープン・イノベーション型の特別試験研究費でもその一部を特別試験研究費の税額控除の対象とせず、総額型の試験研究費や中小企業技術基盤強化税制の対象費用とすることができます。
- 中小企業者の発行済株式総数の25%以上の株式を有している場合やその中小企業者に発行済株式総数の25%以上を所有されている場合、その中小企業者との間に支配関係(法法22の7の5に規定する支配関係)がある場合には、その中小企業者へ支払う委託研究の費用や知的財産権の使用料は、特別試験研究費の対象となりません。

《参照条文等》 ● 措法42の4⑦ ● 措令27の4②～④⑧⑨

 実務のポイント②

- 経済産業省が公表した平成31年度版「特別試験研究費税額控除制度ガイドライン」には、制度の詳しい説明のほか契約書や協定書、費用の分担およびその明細、認定書、監査報告書、確認報告書など必要な書類のひな型も掲載されています。その他、当初の契約又は協定に不備がある場合の取扱いや税額控除割合が異なる二者以上の共同研究の取扱い等も明らかにされています。有効活用しましょう。



Q4-2 特別試験研究費の税額控除制度(オープン・イノベーション型)の適用を受けるための手続きについて教えてください。



特別試験研究費の税額控除制度(オープン・イノベーション型)の適用を受けるためには、共同試験研究や委託試験研究等を行う前に契約又は協定により費用の分担や成果の帰属などの取決めを行う必要があります。また、相手方が国の研究機関、国立研究開発法人以外である場合、支出した特別試験研究費については費目別に整理し、税理士、公認会計士、監査役などの監査を受ける必要がありますので事前の準備が重要となります。

なお、監査とは、いわゆる会計監査ではなく、契約又は協定の内容、支出額の把握に当たり作成した当該支出額を客観的に判断できるような書類等と突合することにより、当該契約又は協定に従い負担した特別試験研究費の額であることを証明するものです。

対象となる費用	対象となる相手方	手続きの概要
共同試験研究又は委託試験研究に要した費用	国の研究機関及び国立研究開発法人等	1. 契約又は協定に一定の内容を記載 2. 額について相手方の長(国の研究機関の場合は地方支分部局の長でも可)の認定を受ける
	大学等、新事業開拓事業者等、上記以外の者	1. 契約又は協定に一定の内容を記載 2. 額について専門家(税理士・公認会計士・監査役など)による監査を受ける
知的財産権の使用料(研究開発目的に限る)	中小企業者等	3. 額について相手方の確認を受ける
技術研究組合の賦課金		1. 技術研究組合の定款、規約又は事業計画に一定の内容を記載

(注)「認定手続き」、「専門家による監査」及び「相手方の確認」の要否について

国の研究機関及び国立研究開発法人等との共同試験研究又は委託試験研究、並びにその用途に係る対象者が少数である医薬品に関する試験研究の場合には、試験研究費の額のうちその試験研究に要した費用の額について認定を受ける必要があります。

一方、上述した「国の研究機関及び国立研究開発法人等」以外の者(大学等、新事業開拓事業者等、他の者など)との共同試験研究若しくは委託試験研究又は知的財産権の設定等を受けて行う試験研究の場合には、その費用の額について認定を受ける必要はありませんが、専門家による監査及び相手方の確認を受ける必要があります。

税額控除を受ける場合には、法人税の確定申告書に法人税別表6(10)「特別試験研究費の額に係る法人税額の特別控除に関する明細書」、認定書の写しや監査および確認を受けた書類も併せて添付する必要があります。

実務のポイント

- ①当初契約又は協定において記載すべき事項が充足しておらず、後日、契約変更により記載すべき事項を充足した場合、契約変更前に生じた費用であっても、その契約に係るものであることが明らかであり、その費用発生と契約変更日が同一事業年度にあればその費用も対象となります。
- ②特別試験研究費の額について、共同・委託試験研究の相手先に対象費用の額の確認を受ける必要があります。これは、費用額の集計表の確認を行えばよく、領収書等支出を証明できる書類を突合する必要はありません。
- ③共同・委託試験研究の相手先に支払う費用については、当該研究に要した費用の総額であり、間接経費(光熱費や修繕費等)も含まれます。また、計上額の妥当性を客観的に判断できる資料が必要とされています。
- ④特別試験研究費の額は、オープン・イノベーション型の適用により税額控除上限額を超える場合において、当該超える部分に対応する特別試験研究費の額について、総額型を適用することができます。



試験研究費の対象となる「人件費」

Q5-1 「人件費」の範囲は？



試験研究費の人件費の範囲は「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」(Q5-2参照)であり、さらに、新たなサービス開発に係る試験研究費の人件費の範囲は、「分析(収集した情報について、一定の法則を発見するために行われる分析)を行うために必要な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」に限ります。



人件費の範囲は、研究員の次の費用が含まれます。

- ①賃金・給与、諸手当
- ②賞与
- ③退職金
- ④法定福利費(健康保険法・雇用保険法等による事業主負担額)
- ⑤福利厚生費(医務、衛生、保険その他従業員の福利厚生の経費)

ただし、教育訓練費や従業員募集費など、従業員を雇用するにあたって支出する間接的な費用は含まれません。

なお、法人の所得金額の計算上、損金の額に算入されることが前提となります。

《参照条文等》●措法42の4⑧ ●措令27の4③一、二 ●措通42の4(2)-3



実務のポイント

試験研究費に占める人件費の割合は高く、人件費の範囲をおさえることは重要です。人件費の「専ら」の要件についてはQ5-2を参照してください。



建設業者の試験研究費

研究開発は、研究施設のなかで行われるものばかりではありません。例えば建設業では、現地における実証実験等の必要性から、試験研究の専従技術者が建設工事現場において試験研究を行うこともあります。このような場合でも、専従技術者の人件費を試験研究費に含めることは可能ですが、建設工事現場での研究開発に要する費用と施工に要する費用を明確に区分する必要があるため、調査報告書などの整備が必要不可欠となります。



Q5-2 「人件費」の「専ら」要件について教えてください。



「人件費」の「専ら」とは、100%専属で試験研究業務をしている者、又は、研究プロジェクトの全期間中従事した者です。新たなサービス開発に係る試験研究については、情報解析専門家でその専門的な知識をもって試験研究業務に従事する者に限られます。

しかし、中小企業は、人的な余裕がなく限られた経営資源の中で研究開発に取り組まざるを得ないため、試験研究以外の業務を兼務するケースが多く見られます。

そのようなケースについては、次のすべての要件を満たせば「専ら従事する者」に該当します。

- ①試験研究プロジェクトの業務の全期間従事しなくても、研究プロジェクト計画における設計、試作、開発、評価、分析、データ収集などの業務のうち、その担当者が専門的知識をもって担当する業務を、その担当業務が行われる期間、専属的に従事すること
- ②試験研究プロジェクトにとって、その担当者の専門的知識が不可欠で、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ること
- ③担当者の従事する実態が、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カ月(実働20日程度)以上)あること(担当する業務が、その特殊性により期間内で間隔を置きながら行われる場合は、それらの期間をトータルします)
- ④担当者の担当業務への従事状況が明確に区分され、担当業務の人件費が適正に計算されていること



実務のポイント

「専ら」要件は、あくまで、専門的知識をもってその試験研究の業務に携わる者が対象で、新たなサービス開発に係る試験研究にあっては、情報解析専門家に限られます。事務職員、守衛、運転手など試験研究に直接従事しない者は含まれません。従って、同じ研究所に勤務する者の人件費であっても、管理部門の人件費は除かれます。

兼務者については、試験研究プロジェクトに従事した期間・費用が明確にわかる日報等を作成しておきましょう。(Q7-3参照)

《参考》

- 国税庁「試験研究費税額控除制度における人件費に係る「専ら」要件の税務上の取扱いについて(課法2-28平成15年12月25日)」
- 国税庁「試験研究費に含まれる人件費の範囲(質疑応答事例)」



Q5-3 役員が試験研究プロジェクトに従事する場合は？

中小企業の場合、役員が試験研究プロジェクトの中心的な役割を果たすケースが少なくありません。その場合、その役員報酬が試験研究費に該当するかどうか問題になります。



役員が試験研究プロジェクトに従事する場合、社内のほかの研究者と同様に職務が具体的で、「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」(Q5-1、Q5-2参照)の条件をみたすのであれば、その役員報酬は試験研究費に該当します。



実務のポイント

このような場合、試験研究費に算入する役員報酬は、その役員の研究業務の実態や社内のほかの研究者に対する人件費から鑑みて、その金額が、研究者の職務に対する額としてふさわしいものでなければなりません。



Q5-4 退職金の取扱いについて教えてください。

在職期間中に研究員であった場合は、退職金の期間配分を行い、研究開発に専ら従事していた期間に相当する額だけを試験研究費に含めます。この場合は、単純な月割りの計算で差し支えありません。できる限り多くの資料(例えば勤務履歴を証明する資料)で、研究開発に専ら従事していた期間を説明できるようにしておきましょう。





対象となる人件費の具体的な活用例を示してください。

次のような前提条件で、具体的な計算を行います。

D社の事例

- ・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

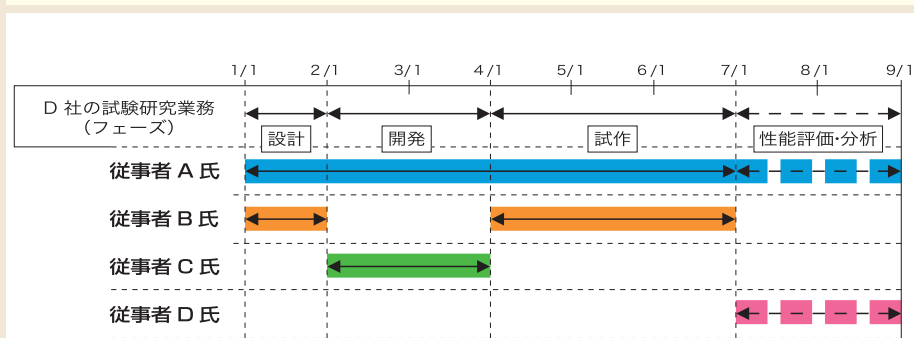
- ・試験研究の従事者の人数 4名

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



D社の例では色塗りの部分の人件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人件費が対象となります。

経済産業省「研究開発税制の概要(平成31年4月現在)」より

計算例(月給をA氏：60万円、B氏・C氏・D氏：30万円とする)

A氏 450万円 = 60万円(1/1～1/31分人件費) + 120万円(2/1～3/31分人件費) + 180万円(4/1～6/30分人件費) + 90万円(7/1～8/31の2カ月(総実働40日)のうち、性能評価・分析に従事した期間が実働延べ30日であるので、2カ月の人件費120万円の40分の30である90万円を、合理的な方法により計算した人件費として計上)

B氏 120万円 = 30万円(1/1～1/31分人件費) + 90万円(4/1～6/30分人件費)

C氏 60万円(2/1～3/31分人件費)

D氏 45万円(7/1～8/31の2カ月(総実働40日)のうち、性能評価・分析に従事した期間が実働延べ30日であるので、2カ月の人件費60万円の40分の30である45万円を、合理的な方法により計算した人件費として計上)

POINT

試験研究担当業務以外の業務と兼務する者の人件費を試験研究費として計上するには、「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」が必要です。このため、試験研究プロジェクトの計画書・報告書や兼務者がその試験研究プロジェクトに従事した期間・費用が明確に分かる勤務記録などが必要となります。

中小企業庁「中小企業税制33問33答(平成25年2月改訂版)」より



Q5-5 業務上有益な発明、考案をした従業員に対して金銭を支払いました。
この場合の取扱いについて教えてください。

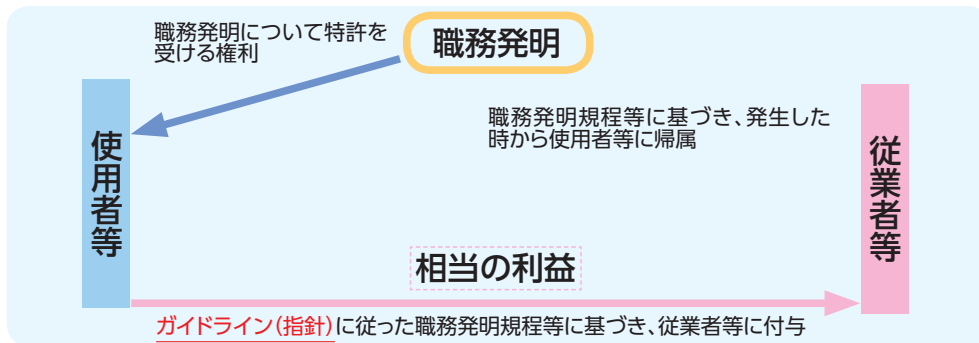


平成28年4月1日施行の特許法改正後の職務発明の取扱いについては、職務発明制度(特許法35)として、特許権等を取得した場合の権利やその対価(相当の利益)の取扱いについて以下の2通りの方法を定めています。

I 原始使用者等帰属の場合

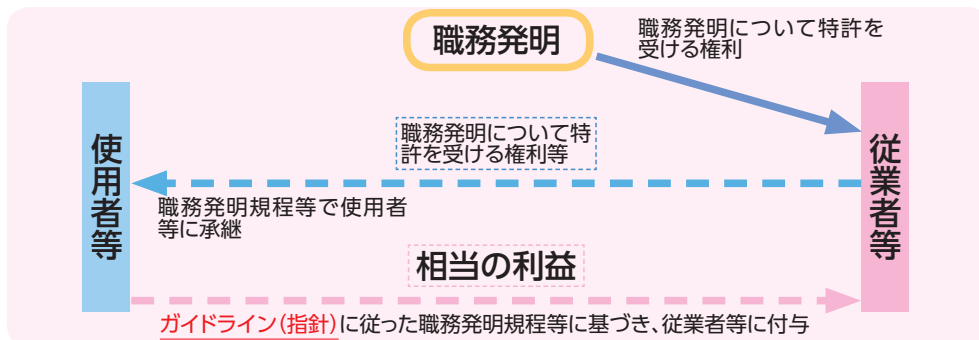
使用者等が従業者等に対してあらかじめ職務発明規程等に基づいて帰属の意思表示をした場合には、以下のとおりとする。

- ①特許を受ける権利は、発生したとき(発明が生まれたとき)から使用者等に帰属する。
- ②従業者等は、相当の金銭その他の経済上の利益を受ける権利を有する。
- ③ガイドライン(指針)に従って、相当の金銭その他の経済上の利益の内容を決定する。



II 原始従業者等帰属の場合

大学や中小企業の一部などの中に、従業者等帰属を希望する法人もあることから、使用者等が従業者等に対してあらかじめ職務発明規程等により帰属する意思表示をしなければ、特許を受ける権利は、従業者等に帰属する。



《参考》●特許庁「特許法第35条第6項に基づく発明を奨励するための相当の金銭その他の経済上の利益について定める場合に考慮すべき使用者等と従業者等との間で行われる協議の状況に関する指針」

「相当の利益」の支払い方法の経理処理や税務上の取扱い

I 原始使用者等帰属の場合			
報酬の支払方法	使用者等		従業者等
	法人税	消費税	所得税
出願、登録により支払う場合	無形固定資産	不課税	譲渡所得
特許の実施、譲渡により支払う場合	経費(損金算入)	不課税	雑所得
II 原始従業者等帰属の場合			
報酬の支払方法	使用者等		従業者等
	法人税	消費税	所得税
承継時に一時に支払う場合	無形固定資産	課税仕入	譲渡所得
継続して支払う場合	経費(損金算入)	不課税	雑所得
従業者が取得した特許権等につき権利設定をした場合	経費(損金算入)	課税仕入	雑所得

(注)この場合の特許権等の使用料は、源泉徴収の対象となる報酬・料金に該当します。

●無形固定資産の処理については、Q6-4を参照

《参照条文等》 ●所基通23～35共-1 ●名古屋国税局 文書回答(平29.1.27)
●タックスアンサーNo.2592

●名古屋国税局 文書回答事例(要約)(平成29年1月27日)

職務発明による特許を受ける権利を使用者に原始的に帰属させる制度を導入した場合の「相当の利益」に係る税務上の取扱いについて

(1)「相当の利益」の支給を受けた従業員等に係る所得税

使用人としてではなく「発明者」として支払いを受けるものであることから給与所得には該当せず、他のどの所得にも該当しないため雑所得に該当します。

なお、工業所有権等の使用料としてではなく、「相当の利益を受ける権利」に基づき支払いを受けるものであることから源泉徴収する必要はありません。

(2)「相当の利益」を支給した会社に係る法人税

①特許の出願、設定の登録がされたときの「相当の利益」・・・無形固定資産

②特許の実施許諾をしたとき、他社に譲渡したときの「相当の利益」・・・経費(損金算入)

(3)消費税

「相当の利益」は特許出願及び登録されたことに基づく支出、また特許使用により得られる利益の従業員への還元(分配)であり、資産の譲渡等の対価ではないことから課税の対象にはなりません。

《参照条文等》 ●所基通23～35共-1 ●耐年令別表第三 ●消基通5-1-3 ●特許法35



研究開発費と固定資産



Q6-1 研究開発のための機械装置を購入した場合、税務上の取扱いは？

研究開発用の減価償却資産については、一般の減価償却資産と同様、その法定耐用年数に応じて減価償却をしていくことになります。従って、資産の取得価額を一括損金として処理することはできません。



ご質問の機械装置については、その減価償却費を試験研究費として取り扱うことになります。

ここで、法定耐用年数を適用する場合には機械装置であれば耐年令別表第二を、機械装置以外の有形減価償却資産であれば耐年令別表第一を適用して減価償却を行うこととなります。しかし、開発研究用減価償却資産(Q6-5参照)に該当すれば、これに関わらず耐用年数の特例として別表第六が適用できます。

《参照条文等》●耐年令 別表第一、別表第二、別表第六

実務のポイント

臨時的・偶発的に発生した試験研究用固定資産の除却損及び譲渡損は含みません。通常行われる取替えや更新に基づくものが試験研究費となりますので注意しましょう。



Q 収益・費用、益金・損金という言葉がよく出てきますが、どういった違いがあるのですか？

会計上の利益は、「収益－費用＝利益」、法人税法上の所得は、「益金－損金＝所得」と計算されます。

上記の「収益」と「益金」、「費用」と「損金」、「利益」と「所得」はほとんど同じ概念ですが、会計法規と法人税法ではその目的が異なるため、その範囲や取扱いが異なるケースがあります。

例えば、会計上では費用として処理した場合でも、税務上は損金とならない場合(損金不算入)があります。また、会計上は収益として処理した場合でも、税務上は益金の額に算入させない場合(益金不算入)もあります。

Q 「損金経理」とはどういう意味ですか？

法人税の所得計算上、法人がその確定した決算で費用又は損失として経理処理することを要件としているものがあります。このように会計上、費用又は損失として経理することを「損金経理」といいます。損金経理を求める典型的なものに減価償却費があります。

Q6-2 少額の減価償却資産には特例があるそうですね?



減価償却資産は税務上、その耐用年数で償却するのが原則です。しかし、少額の減価償却資産の場合は、下記の3つの処理や特例が認められています。

①少額減価償却資産の取得価額の損金算入

減価償却資産で、その使用可能期間が1年未満であるもの、又は、取得価額が10万円未満の資産は、事業用に使用した事業年度で、その取得価額を費用として処理することができます。

②一括償却資産の損金算入

減価償却資産で、その取得価額が20万円未満であるものを事業用に使用した場合は、その資産の耐用年数に関わらず、3年間で均等償却することができます。

③中小企業者の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例

青色申告法人である中小企業者が令和2年3月31日までに取得し、かつ、事業用に使用した減価償却資産で、その取得価額が30万円未満であるものについては、事業用に使用した事業年度でその取得価額を費用として処理することができます。ただし、1事業年度中の取得価額の合計額が300万円を超える場合は、300万円を限度とします。

少額減価償却資産の取扱い

	本則		中小企業者の特例
	10万円未満	20万円未満	30万円未満
資産の取得価額	10万円未満	20万円未満	30万円未満
損金算入方法	全額損金算入	3年間均等償却	全額損金算入
限度額	なし	なし	年額300万円以下
償却資産に係る固定資産税	対象外	対象外	課税

●中小企業者の定義については、Q1を参照

《参照条文等》 ●法令133、133の2、措法67の5



Q6-3 研究開発のためにライバル社が製造した機械装置を購入し、それを分解、改造した場合の経理処理はどう扱えばよいのですか？ また、研究段階でつくった試作品や模型は資産となるのですか？



製品の製造や技術の改良、考案、発明のために参考用として他社製造の機械装置を分解、改造などをするのであれば、購入目的はあくまで研究のためで、その資産の持つ機能を使うためではありません。従って、分解などによって発生したそれぞれの部品は、研究のための素材に相当しますので、試験研究費として処理できます。

また、期末に、これらの部品がその機能として資産価値を有するものであれば、貯蔵品等の棚卸資産として処理する必要があります。

研究中途の段階でつくった試作品や模型についても、その効用や使用状況によって判断します。あくまで単なる試作品と模型であり、その機能や資産価値がなく、完成品でもなければ固定資産とはいえません。従って、資産に計上する必要はありません。

ただし、完成品とはいえなくても、実際に広告用途に使用するなど物として機能価値があるものについては固定資産として計上します。



研究用の消耗品について(貯蔵品となる場合)

研究開発を行っていく過程で、研究作業用の消耗品などを購入する場合があります。それらの経費については、2通りの方法によって取扱いが定められています。

- ①事業年度中に消費したものだけが損金算入の対象となり、試験研究費として取り扱われます。期末現在未使用のものは、「貯蔵品」として資産に計上します。「貯蔵品」は、次年度以降消費した事業年度の試験研究費として取り扱われます。
- ②作業用消耗品などで、各事業年度ごとにおおむね一定数量を購入し、かつ、経常的に消費するもののうち、毎事業年度、継続的に全額経費として経理している場合は、全額が損金算入、つまり、支出した全額が試験研究費としてみなされます。このような処理を選択する場合には、上記の要件を証明できるように内部資料を整理しておきましょう。

《参照条文等》 ● 法法2二十 ● 法令10 ● 法基通2-2-15



Q6-4 研究開発の成果として取得する特許権、実用新案権、商標権、意匠権などの工業所有権の取得価額はどのように計上するのですか？



工業所有権は無形固定資産であり、その取得に要した費用は資産として計上し、耐用年数に応じてそれぞれ減価償却を行うのが原則です。

その取得の形態として、他からこれらの権利を取得する場合と、自己の研究により取得する場合があります。

他から権利を取得する場合は、その購入対価と、事業に使うための付随費用との合計額が取得価額となります。

一方、自己の研究開発により取得した場合は、試験研究費はその発生の都度、その事業年度で費用処理していますので、発明した従業員に対して「相当の利益」を支払うなどの特別な場合を除き、取得価額は基本的にゼロとなります。(人件費について、[Q5-1](#)～[Q5-5](#)参照)

工業所有権の法定耐用年数は、耐年令別表第三に規定されていますが、下にその一部を抜粋します。(工業所有権のその取得後における存続期間が法定耐用年数に満たない場合は、当該存続期間の年数をその耐用年数をすることができます)

〈別表第三〉 無形減価償却資産の耐用年数表より抜粋

種 類	耐用年数
特 許 権	8
実 用 新 案 権	5
意 匠 権	7
商 標 権	10

《参照条文等》 ●法基通7-1-4の3 ●耐年令1三、別表第三





Q6-5 開発研究用減価償却資産の耐用年数の特例について教えてください。



減価償却計算の基礎となる耐用年数は法定されています。資産の種類、構造、用途などに応じた耐用年数が適用されますが、その用途の特例として「開発研究用減価償却資産」の耐用年数表が設けられています。ここでいう「開発研究」とは「新たな製品の製造もしくは新たな技術の発明又は現に企業化されている技術の著しい改善を目的として特別に行われる試験研究をいう」とされており、「試験研究費」の定義より厳しいものとなっています。つまり、新製品の製造や新技術の発明、既存の技術については著しい改善のための研究に使用される減価償却資産でなければ適用されません。

開発研究用資産は、企業の開発研究を奨励促進するため、および開発研究のリスクが高いこと、ならびに開発研究用資産が通常の資産に比べて使用期間が短いことなどの事情を考慮して、一般用減価償却資産より耐用年数が短くなっています。

ただし、この耐用年数が適用できるのは、主として開発研究のために使用されるものに限られますので、兼用の場合は開発研究用途への使用度合いによってその適用の可否が判断されることとなります。

〈別表第六〉 開発研究用減価償却資産の耐用年数表

種 類	細 目	耐用年数
建 物 及 び 建 物 附 属 設 備	建物の全部又は一部を低温室、恒温室、無響室、電磁しゃへい室、放射性同位元素取扱室その他の特殊室にするために特に施設した内部造作又は建物附属設備	5年
構 築 物	風どう、試験水そう及び防壁	5年
	ガス又は工業薬品貯そう、アンテナ、鉄塔及び特殊用途に使用するもの	7年
工 具		4年
器 具 及 び 備 品	試験又は測定機器、計算機器、撮影機及び顕微鏡	4年
機 械 及 び 装 置	汎用ポンプ、汎用モーター、汎用金属工作機械、汎用金属加工機械その他これらに類するもの	7年
	その他のもの	4年
ソ フ ト ウ ェ ア		3年

《参照条文等》 ● 耐年令2二

へーえ!
開発研究用には
こんなに
耐用年数が
違う特例も
あるんだ!





Q6-6 公的機関の補助金を受け、試験研究用の機械を購入しました。補助金で固定資産を購入した場合、圧縮記帳という制度を利用すると課税の繰り延べができると聞きました。その概要を教えてください。



補助金は、税務上、受贈益として益金の額に算入され、法人税が課税されます。補助金に課税されれば税金分が目減りすることになり、補助金の本来の目的が達成できなくなります。そこで、固定資産にあてられた補助金相当額を損金算入する制度が設けられています。これが圧縮記帳制度です。

〈事例〉

1,500万円の機械装置(耐用年数7年、定率法の償却率0.286)を購入し、補助金500万円を受けた場合の仕訳事例をご説明しましょう。

①補助金500万円は法人の収入として計上します。

(借方)現金預金 5,000,000円 (貸方)補助金収入 5,000,000円

②購入した機械装置は1,500万円で固定資産として処理されます。

(借方)機械装置 15,000,000円 (貸方)現金預金 15,000,000円

③機械装置の購入にあてた補助金相当額500万円を固定資産の購入価額から減額し、これを圧縮損として費用処理します。その結果、補助金収入と相殺され、課税関係が生じないこととなります。

(借方)機械圧縮損 5,000,000円 (貸方)機械装置 5,000,000円

④③の結果、機械装置の取得価額は、1,000万円となります。減価償却額は圧縮記帳後の取得価額を基準に計算されることとなります。

減価償却費 $10,000,000円 \times 0.286 = 2,860,000円$

(借方)減価償却費(注) 2,860,000円 (貸方)機械装置 2,860,000円

(注)上記の減価償却費は試験研究費に該当します。

なお、固定資産の取得のために補助金等を受けた場合には補助金等に対応する減価償却費は試験研究費に該当しません。

《参照条文等》 ●法法42

研究開発のための体制づくり



Q7-1 研究開発税制を活用する体制づくりについて教えてください。



研究開発税制を活用するための業務管理は、次の手順で行うとよいでしょう。

①企画案の管理

研究目的、組織体系、作業行程、スケジュールが決まれば、試験研究費の対象となる勘定科目の体系を決定します。企業機密の漏えいを防ぐため、「企業機密管理規程」を設け、研究開発成果が社外へ漏れることを防ぎます。また、成果物が最終的に誰に帰属するかも明確に規定します(Q5-5参照)。

②進捗状況の管理

研究開発を行うにあたり、「開発業務規程」を作成します。開発手順を明確化し、確実に実施できる体制を整えます(注)。進捗管理については、進捗状況を毎月報告させ、特記事項があれば、その都度技術会議などで処理します。半期ごとに役員会へも進捗・実績を報告します。

③予算の管理

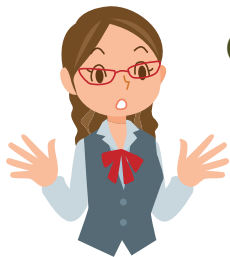
研究開発に関する予算管理を行います。予算設定、予算超過の場合の事前承認の方法などを規定し、管理します。通常予算と異なり、開発期間が予算期間となります。通常の会計年度予算に組み込むため、月別に編成します。

④労務の管理

労務管理の方法については、Q7-3を参照してください。

(注)開発業務規定は、例えば、下記のように章をたてて構成します。

第1章「目的と範囲」／第2章「テーマの検討・決定」／第3章「研究・開発の実施(計画立案を含む)」／第4章「設計の実施」／第5章「進捗管理」／第6章「工業所有権の管理」／第7章「技術管理」



Q7-2 試験研究費の集計方法と財務システムを活用するには？



試験研究費は、部門別・プロジェクト別に費用の管理を行います。

また、証ひょう資料づくりが大切です。証ひょう資料とは、試験研究費に関連する費用を発生時点から把握し、研究開発税制の適用要件を満たした資料のことです。

研究開発税制の適用の可否は科目名によってのみ判断されるのではないため、せっかく該当する費用の範囲に含まれていても、その証ひょう資料が作成されていないと、税務調査時のトラブルとなってしまいます。

ところで、財務システムを活用する場合は、試験研究費に関連する費用であることが分かる摘要記載をすることが肝要です。

費用の期末一括集計を行う場合にも、同一文言による摘要記載を行っておけば、摘要検索などの方法によって集計する場合も便利で、集計漏れを防げます。

特別試験研究費に関しても同様に区分管理しておきましょう。

会計伝票	
借方科目	貸方科目
××円	××円
取引先 研究開発PT株式会社	
摘要 (A 研究プロジェクト) 研究用フラスコ代	

部門別管理 (1 事業年度単位で集計)		
損益計算書		
勘定科目	A研究PT	B研究PT
給 与	××円	××円
消耗品費	××円	××円
修 繕 費	××円	××円
...

プロジェクト管理 (プロジェクト開始から終了までの期間で集計)		
損益計算書		
勘定科目	A研究PT	B研究PT
給 与	××円	××円
消耗品費	××円	××円
修 繕 費	××円	××円
...



Q7-3 研究開発に関わる労務管理の方法について教えてください。

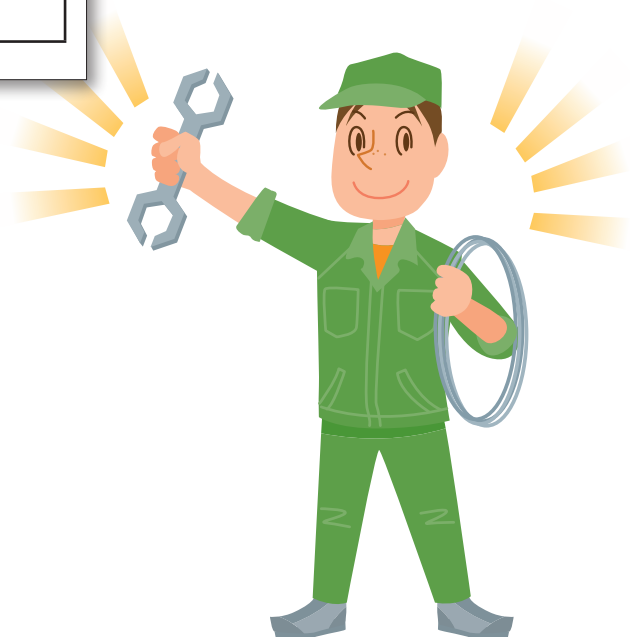


研究開発の全期間を、専門的知識をもって研究開発の業務に専属で従事した場合の person 費については、判断に迷うことはないでしょう。しかし、それ以外の場合、例えば「そのときは専属ではあるが全期間従事ではない」「専属する期間と兼務する期間がある」という場合は、**Q5-2**に記載している「専ら」要件を満たしているか各人ごとに労務管理を行う必要があります。

具体的には、例えば「研究開発課」など、試験研究を行うことを明確に示す名称の研究部門を設置し、各人の作業の管理を行います。作業日報の記載で留意すべきことは、次の2点です。

- ①日々の作業内容を詳細に記載する
- ②可能な限り、研究開発業務に従事している時間帯を明確に記載する

作業日報	
年 月 日	作業時間
担当者名	
作業内容	



資金調達の方法



Q8 研究開発のための資金調達方法にはどのようなものがありますか？



研究開発に要する資金を他から調達する方法としては、①補助金の活用②資金の借り入れ③私募債の発行④新株の発行があります。

①補助金の活用

研究開発のための資金調達で最も効率的・効果的なのは、国や地方公共団体などから補助金を受けることです。ベンチャー企業を支援するために、各種の補助金制度があります。

②資金の借り入れ

県・市区町村が提供している制度融資や政府系金融機関が広く利用されています。

③私募債の発行

企業の有利な資金調達手段の一つに私募債という社債の発行があります。私募債は、株式の第三者割当と違って、借入金と同じ負債です。5~10年という期間で返済する必要があります。しかし、購入者に議決権がないので、経営に干渉することはありません。また、金融機関のように担保もいらぬという利点がありますが、その分、会社や経営者に対する信頼感や事業の将来性への期待感が大切になります。

④新株の発行

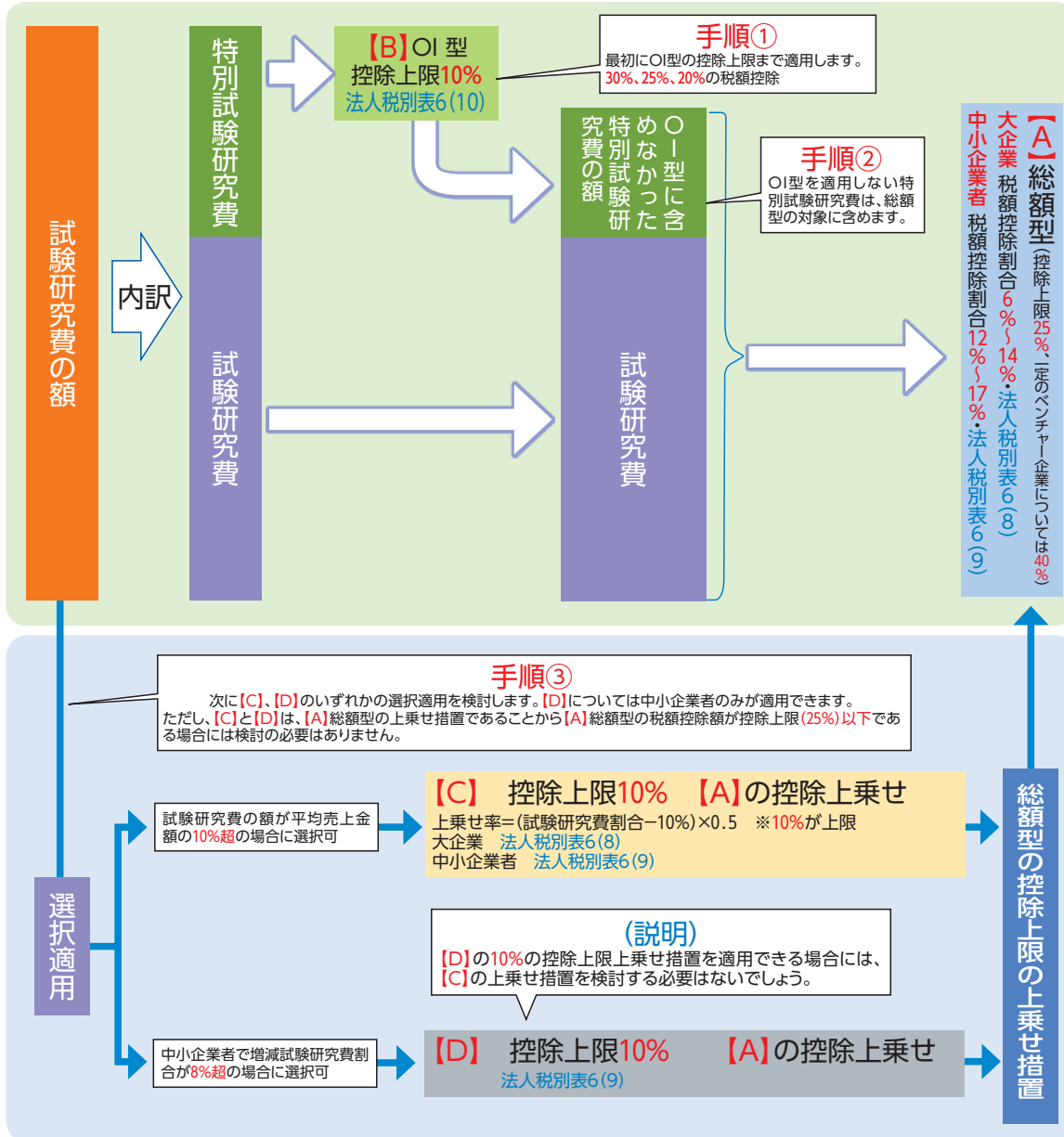
会社が増資、すなわち新株の発行により資金調達を行います。

また、これに関連して、個人投資家に対する優遇税制、いわゆるエンジェル税制の活用などもあります。

ここでいうエンジェルとは、創業期のベンチャー企業に出資を行う個人投資家のことです。エンジェル税制の特例は、ベンチャー企業の資金調達を容易にするため、その個人投資家に対して設けられている優遇措置です。

研究開発税制の税額控除計算

Q9-1 試験研究費控除額計算フローチャート (手順)



(注) 控除上限とは、税額控除額の頭打ち規定であり、法人税額に一定率を乗じた額です。

[A] 総額型 法人税額×25%又は40%

[B] OI型 法人税額×10%

加算される控除上限 ※CDのいずれかを選択適用

[C] 上乗せ 法人税額×計算した上乗せ率 ※10%限度

[D] 上乗せ 法人税額×10% ※上乗せ率10%固定

上記の組み合わせで最高60%の控除上限となります。

- [A][B][C][D]は、Q1を参照してください。
- 用語は9ページを参照してください。
- 具体的計算事例はQ9-3を参照してください。

Q 9-2 研究開発税制の税額控除計算公式

(1) 総額型 【A+D】(措法42の4①②③)

【制度の概要】 試験研究費の総額の一定割合を法人税から控除できる。

【税額控除額】 試験研究費の額×税額控除割合(6~14%※)

※令和2年度末までの時限措置。恒久措置は10%まで。

税額控除割合は以下のとおり算出される。

- 増減試験研究費割合^(※1)8%超のケース

$$9.9\% + (\text{増減試験研究費割合} - 8\%) \times 0.3 \quad (\text{小数点以下3位未満切捨て})$$

(注) 10%を上限。平成31年4月1日~令和3年3月31日開始事業年度は14%を上限。

- 増減試験研究費割合 8%以下のケース

$$9.9\% - (8\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.175 \quad (\text{小数点以下3位未満切捨て})$$

(注) 6%を下限。

- 比較試験研究費がゼロのケース 一律8.5%

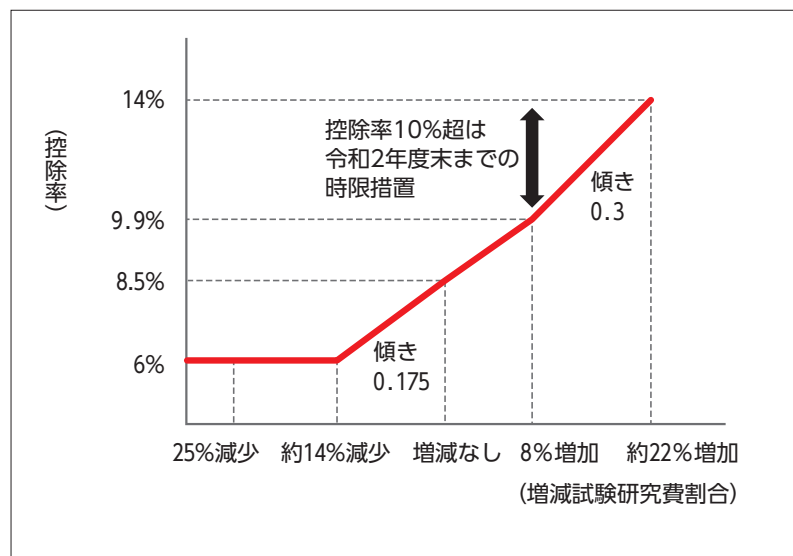
※1 増減試験研究費割合…(適用年度の試験研究費の額-比較試験研究費の額(※2))÷比較試験研究費の額

※2 比較試験研究費の額…適用年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度の試験研究費の額の合計額÷3(3年間の各事業年度の月数が12月の場合)

【税額控除上限額】 調整法人税額の25% 相当額(恒久措置。なお、設立後10年以内で、適用事業年度末において翌事業年度に繰り越される欠損金を有する一定の法人については40%相当額)

- 試験研究費割合が10%超の場合には、【C】の最大10%の上乗せ措置あり。

(Q1参照)



(2) 総額型(中小企業技術基盤強化税制) 【A】(措法42の4④⑤⑥)

【制度の概要】中小企業者等について、試験研究費の総額の一定割合を法人税から控除できる。

【税額控除額】試験研究費の額×税額控除割合(12~17%※)

※令和2年度末までの時限措置。恒久措置は12%。

税額控除割合は以下のとおり算出される。

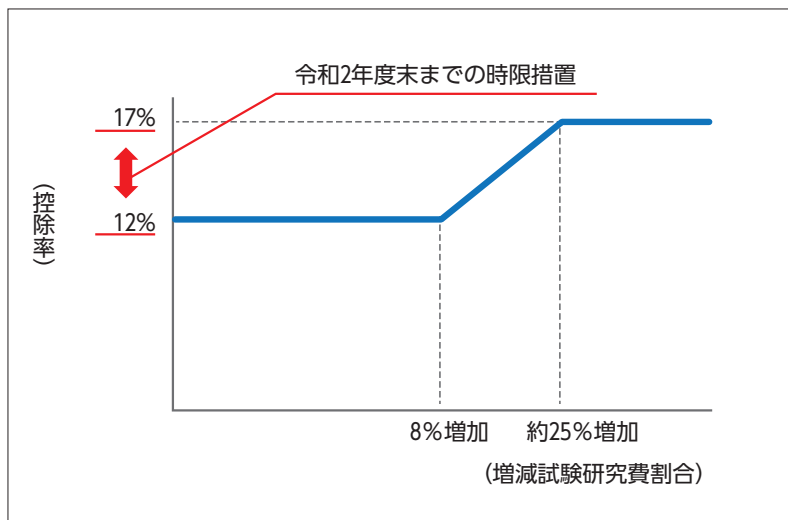
- 増減試験研究費割合 8%超のケース
 $12\% + (\text{増減試験研究費割合} - 8\%) \times 0.3$ (小数点以下3位未満切捨て)
(注)17%を上限

- 増減試験研究費割合 8%以下のケース 一律12%

【税額控除上限額】調整法人税額の25% 相当額(恒久措置)

- 増減試験研究費割合が8%超の場合には、【D】の10%の控除上乗せ措置又は、試験研究費割合が10%超の場合には【D】の上乗せ措置あり。

(Q1参照)



《参考》●経済産業省「研究開発税制の概要(平成31年4月現在)」



Q9-3 研究開発税制の税額控除の具体的な計算方法を教えてください。



<具体例>

資本金 1億円(中小企業者に該当)
 事業年度 平成31年4月1日~令和2年3月31日
 当期試験研究費総額 250,000千円
 (うち特別試験研究費 40,000千円(うちT大学への特別試験研究費 10,000千円))
 当期売上 2,000,000千円
 当期課税所得 300,000千円
 当期法人税額(30%) 90,000千円
 平均売上金額 1,750,000千円(当期を含む4年平均)
 比較試験研究費の額 210,000千円(前3年平均)

【B オープン・イノベーション(OI)型】 (措法42の4⑦)

特別試験研究費については、オープン・イノベーション型の税額控除上限額まで適用する。

税額控除上限額 90,000千円(法人税額) \times 10%=9,000千円

税額控除額

①T大学への特別試験研究費 10,000千円 \times 30%=3,000千円

②その他の特別試験研究費 30,000千円(注) \times 20%=6,000千円

(注)OI型適用上限額の計算

① 9,000千円(税額控除限度額)-①=6,000千円(税額控除残)

② ① \div 20%(その他の特別試験研究費の税額控除割合)=30,000千円

③ ①+②=9,000千円

※特別試験研究費40,000千円はオープン・イノベーション型を適用することが最も有利となります。特別試験研究費に頭打ち部分が生じる場合には、その部分を総額型の対象とした方が有利となる場合もあります。



【A 総額型】

●大企業 (措法第42条の4①②③)

①試験研究費の総額 250,000千円

②オープン・イノベーション型の対象とした特別試験研究費の額 40,000千円

③控除対象試験研究費の額 ①-②=210,000千円

④増減試験研究費割合の計算

イ.比較試験研究費の額 210,000千円 ロ.増減試験研究費の額 ①-イ=40,000千円

ハ.ロ/イ=0.19047...

⑤税額控除割合 ④>8% \therefore 9.9%+(19.047%-8%) \times (0.3+0.021^(注1))=13.4%(小数点以下3位未満切捨て)

(注1)上乗せ割合

イ. 250,000千円(試験研究費の額) \div 1,750,000千円(平均売上金額)=0.1428

ロ. (0.1428-0.1) \times 0.5=0.021(小数点以下3位未満切捨て)

⑥税額控除額 ③ \times ⑤=28,140千円

⑦税額控除上限額 90,000千円(法人税額) \times (25%+0.085^(注2))=30,150千円

(注2)上乗せ割合

イ. 250,000千円(試験研究費の額) \div 1,750,000千円(平均売上金額)=0.1428

ロ. (0.1428-0.1) \times 2=0.085(小数点以下3位未満切捨て)

⑧税額控除可能額 ⑥と⑦の少ない額 28,140千円

●中小企業者 中小企業技術基盤強化税制 (措法第42条の4④⑤⑥)

①~④は、上記(大企業)の場合と同じ

⑤税額控除割合 ④>8% \therefore 12%+(19.047%-8%) \times (0.3+0.021^(注1))=15.6%(小数点以下3位未満切捨て)

⑥税額控除額 ③ \times ⑤=32,760千円

⑦税額控除上限額 法人税額 90,000千円 \times 35%=31,500千円

⑧税額控除可能額 ⑥と⑦の少ない額 31,500千円



Q10 研究開発税制を適用するための税務申告手続きについて教えてください。

研究開発税制の適用を受けるためには、次の別表や明細書の添付が必要です。手続きに不備がないかどうか確認しましょう。



申告書の種類		確定申告書、修正申告書、更正請求書	
添付する別表及び明細書	別表1 (1)	法人税額の計算	特別控除額を記入
	別表6 (8)	試験研究費の総額等に係る法人税額の特別控除に関する明細書	措法42の4①③を適用する場合作成(総額型)
	別表6 (9)	中小企業者等の試験研究費に係る法人税額の特別控除に関する明細書	措法42の4④⑥を適用する場合作成(中小企業者等の総額型)
	別表6 (10)	特別試験研究費の額に係る法人税額の特別控除に関する明細書	措法42の4⑦を適用する場合作成(オープン・イノベーション型)
	別表6 (12)	試験研究を行った場合の法人税額の特別控除における比較試験研究費の額及び平均売上金額の計算に関する明細書	<ul style="list-style-type: none"> 平均売上金額 措法42の4①若しくは③(同条⑤の規定により読み替えて適用する場合に限る) 比較試験研究費 措法42の4①若しくは③(同条④の規定により読み替えて適用する場合に限る)
適用額明細書	別表6(8)(9)(10)(12)適用の場合		①措置法条項 ②区分番号 ③当期分の特別控除額を記載

(注)連結法人は別表6の2の関係を参照してください。



実務のポイント

申告書を作成する前に研究開発税制の税額控除について、再確認しておきましょう!

- ①税額控除の対象となった試験研究費は損金算入されていますか?
- ②減価償却費の損金算入限度超過額など、税務上損金として認められなかった部分は、税額控除の対象となる試験研究費から除外していますか?
- ③開発研究費のうち製造費用を税額控除の対象となる試験研究費から除外して計算していますか?
- ④人件費の「専ら」要件を満たす根拠資料を保管していますか?

別表記載例(Q9-3 中小企業③(A+B+D)のケース)

法人税の額から控除される特別控除額に関する明細書		事業年度	平成31.4.1 令和 2.3.31	法人名		
法人税額の特別控除額及び調整前法人税額超過額の計算						
当期税額控除可能額 (6の合計)	1	40,500,000	円	法人税額の特別控除額 ((1)と(3)のうち少ない金額)	4	40,500,000
調整前法人税額 (別表一「2」又は別表一の三 「2」若しくは「14」)	2	90,000,000		調整前法人税額超過額 (1) - (4)	5	0
当期税額基準額 (2) × $\frac{90}{100}$	3	81,000,000				
当期税額控除可能額及び調整前法人税額超過構成額の明細						
適用を受ける各特別控除制度		当期税額控除可能額		調整前法人税額超過構成額		
		6		7		
試験研究費の総額に係る法人税額の特別控除	当期分 ①	別表六(八)「22」	円	0		円
中小企業者等の試験研究費に係る法人税額の特別控除	当期分 ②	別表六(九)「18」		31,500,000		
特別試験研究費に係る法人税額の特別控除	当期分 ③	別表六(十)「9」		9,000,000		
平均売上金額の100分の10に相当する金額を超える試験研究費の額に係る法人税額の特別控除	当期分 ④	別表六(十一)「10」				
エネルギー環境負荷低減推進設備等 を取得した場合の法人税額の特別控除	前期繰越分計 ⑤	別表六(六)付表「1の③」				別表六(六)付表「2の③」
	当期分 ⑥	別表六(十三)「15」				
高度省エネルギー増進設備等 を取得した場合の法人税額の特別控除	当期分 ⑦	別表六(十四)「15」				
中小企業者等が機械等 を取得した場合の法人税額の特別控除	前期繰越分計 ⑧	別表六(六)付表「1の⑥」				別表六(六)付表「2の⑥」
	当期分 ⑨	別表六(十五)「14」				
沖縄の特定地域において工業用 機械等 を取得した場合の法人税額の特別控除	前期繰越分計 ⑩	別表六(六)付表「1の⑩」				別表六(六)付表「2の⑩」
	当期分 ⑪	別表六(十六)「16」				
国家戦略特別区域において機械等 を取得した場合の法人税額の特別控除	当期分 ⑫	別表六(十七)「23」				
国際戦略総合特別区域において機械等 を取得した場合の法人税額の特別控除	当期分 ⑬	別表六(十八)「23」				
地域経済牽引事業の促進区域内に おいて特定事業用機械等 を取得した場合の法人税額の特別控除	当期分 ⑭	別表六(十九)「17」				
地方活力向上地域等において特定 建物等 を取得した場合の法人税額の特別控除	当期分 ⑮	別表六(二十)「16」				
	当期分	⑯	別表六(二十一)「18」			
		⑰	別表六(二十一)「28」			
認定地方公共団体の寄附活用事業 に関する寄附をした場合の法人 税額の特別控除	当期分 ⑱	別表六(二十二)「8」				
特定中小企業者等が経営改善設備 を取得した場合の法人税額の特別 控除	前期繰越分計 ⑲	別表六(六)付表「1の⑱」				別表六(六)付表「2の⑱」
	当期分 ⑳	別表六(二十三)「14」				
中小企業者等が特定経営力向上設 備等 を取得した場合の法人税額の特別控除	前期繰越分計 ㉑	別表六(六)付表「1の㉑」				別表六(六)付表「2の㉑」
	当期分 ㉒	別表六(二十四)「15」				
給与等の引上げ及び設備投資を 行った場合の法人税額の特別控除	当期分 ㉓	別表六(二十五)「22」				
中小企業者等が給与等の引上げを 行った場合の法人税額の特別控除	当期分 ㉔	別表六(二十六)「19」				
革新的情報産業活用設備を取得し た場合の法人税額の特別控除	当期分 ㉕	別表六(二十七)「20」				
復興産業集積区域等において機械 等 を取得した場合の法人税額の特別控除	前期繰越分計 ㉖	別表六(六)付表「1の㉖」				別表六(六)付表「2の㉖」
	当期分 ㉗	別表六(二十八)「20」				
復興産業集積区域等において被災 雇用者等 を雇用した場合の法人税額の特別控除	当期分 ㉘	別表六(二十九)「11」				
合	計	40,500,000		(5)		

別表六(八) 平三十・四一 以後終了事業年度分

中小企業者等の試験研究費に係る法人税額の特別控除に関する明細書			事業年度	平成31.4. 1 令和 2.3.31	法人名		
	試験研究費の額	1	250,000,000		中小企業者等税額控除限度額 (4) × ((12) 又は 0.12)	13	32,760,000
控除対象試験研究費の額の計算	同上のうち特別試験研究費以外の額	2	210,000,000	当期税額基準額の計算	調整前法人税額 (別表一「2」又は別表一の三「2」 若しくは「14」)	14	90,000,000
	(1)のうち中小企業者等の試験研究費に係る税額控除の対象とする特別試験研究費の額	3					
	控除対象試験研究費の額 (2) + (3)	4	210,000,000		(7) > 8%の場合	15	0.35
増減試験研究費割合の計算	比較試験研究費の額 (別表六(十二)「5」)	5	210,000,000		(9) > 10%の場合の特例加算割合 $(9) - \frac{10}{100} \times 2$ (小数点以下3位未満切捨て) (0.1を超える場合は0.1)	16	
	増減試験研究費の額 (1) - (5)	6	40,000,000				
	増減試験研究費割合 $\frac{(6)}{(5)}$	7	0.190				
試験研究費割合の計算	平均売上金額 (別表六(十二)「10」)	8	1,750,000,000	当期税額基準額 (14) × ((15)、(0.25 + (16)) 又は 0.25)	17	31,500,000	
	試験研究費割合 $\frac{(1)}{(8)}$	9	0.142	当期税額控除可能額 ((13) と (17) のうち少ない金額)	18	31,500,000	
税額控除割合の計算	割増前税額控除割合 $\frac{12}{100} + ((7) - \frac{8}{100}) \times 0.3$ (0.12未満の場合、(5) = 0の場合 又は設立事業年度の場合は0.12)	10	0.153	調整前法人税額超過構成額 (別表六(六)「7の②」)	19		
	(9) > 10%の場合の控除割増率 $((9) - \frac{10}{100}) \times 0.5$ (0.1を超える場合は0.1)	11	0.021				
	税額控除割合 (10) + ((10) × (11)) (小数点以下3位未満切捨て) (0.17を超える場合は0.17)	12	0.156				法人税額の特別控除額 (18) - (19)

別表六(九) 平三十一・四二 以後終了事業年度分

特別試験研究費に係る法人税額の特別控除に関する明細書		事業年度	平成31.4.1 令和 2.3.31	法人名		
特定税額控除規定の適用可否 (別表六(七)「3」、「7」若しくは「10」の要件のいずれかに該当する場合又は 中小企業者若しくは農業協同組合等である場合)					可	
特別試験研究費の額 (14の計)又は(17の計)	1	40,000,000	円	整前法人税額 (別表一「2」又は別表一の三「2」 若しくは「14」)	7	90,000,000
控除対象済特別試験研究費の額 (別表六(八)「3」)又は(別表六(九)「3」)	2			当期税額基準額 $(7) \times \frac{10}{100}$	8	9,000,000
差引対象特別試験研究費の額 (1) - (2)	3	40,000,000		当期税額控除可能額 (6)と(8)のうち少ない金額)	9	9,000,000
同上のうち税額控除割合が30%である 試験研究に係る特別試験研究費の額 (3)と(18)のうち少ない金額)	4	10,000,000		調整前法人税額超過構成額 (別表六(六)「7の③」)	10	
(3)のうち税額控除割合が25%である 試験研究に係る特別試験研究費の額 (3) - (4)と(19)のうち少ない金額)	5	0		法人税額の特別控除額 (9) - (10)	11	9,000,000
特別研究税額控除限度額 $(4) \times \frac{30}{100} + (5) \times \frac{25}{100} + ((3) - (4) - (5)) \times \frac{20}{100}$	6	9,000,000				
特別試験研究費の額の明細						
平成31年4月1日 前に開始した 事業年度の 場合	旧措法第42条の4第6項各号 の該当号	特別試験研究の内容				特別試験研究費 の額
	12	13				14
	第1号・第2号					円
	第1号・第2号					
	第1号・第2号					
	第1号・第2号					
	第1号・第2号					
	計					
平成31年4月1日 後に開始した 事業年度の 場合	措法第42条の4第7項各号 の該当号	特別試験研究の内容				特別試験研究費 の額
	15	16				17
	第1号・第2号・第3号	T大学				10,000,000
	第1号・第2号・第3号	その他				30,000,000
	第1号・第2号・第3号					
	第1号・第2号・第3号					
	第1号・第2号・第3号					
	計				40,000,000	
(14の計)又は(17の計)のうち(12)又は(15)が第1号である試験研究に係る特別試験研究費の額					18	10,000,000
((17の計)のうち(15)が第2号である試験研究に係る特別試験研究費の額					19	0

別表六(十) 平成三十一年度分 以後終了事業年度分

試験研究費を行った場合の法人税額の特別控除における比較試験研究費の額及び平均売上金額の計算に関する計算書

事業年度	平成31.4.1 令和 2.3.31	法人名	
------	-----------------------	-----	--

別表六(十二) 平三十一・四・一 以後終了事業年度分

I 比較試験研究費の額の計算に関する計算書

事業年度又は連結事業年度	試験研究費の額	当期の月数 (1)の事業年度又は 連結事業年度の月数	改定試験研究費の額 (2) × (3)	
1	2	3	4	
調整対象年度	平 28. 4. 1 平 29. 3. 31	210,000,000 円	$\frac{12}{12}$	210,000,000 円
	平 29. 4. 1 平 30. 3. 31	210,000,000	$\frac{12}{12}$	210,000,000
	平 30. 4. 1 平 31. 3. 31	210,000,000	$\frac{12}{12}$	210,000,000
			—	
			—	
			—	
計			630,000,000	
比較試験研究費の額 (4)の計 ÷ (調整対象年度数)		5	210,000,000 円	

II 平均売上金額の計算に関する計算書

事業年度又は連結事業年度	売上金額	当期の月数 (6)の事業年度又は 連結事業年度の月数	改定売上金額 (7) × (8)	
6	7	8	9	
売上調整年度	平 28. 4. 1 平 29. 3. 31	1,700,000,000 円	$\frac{12}{12}$	1,700,000,000 円
	平 29. 4. 1 平 30. 3. 31	1,700,000,000	$\frac{12}{12}$	1,700,000,000
	平 30. 4. 1 平 31. 3. 31	1,600,000,000	$\frac{12}{12}$	1,600,000,000
			—	
			—	
			—	
当期			2,000,000,000	
計			7,000,000,000	
平均売上金額 (9の計) ÷ (1 + 売上調整年度数)		10	1,750,000,000 円	



Q11 研究開発税制以外に、中小企業者が活用できる優遇措置(税額控除)を教えてください。

研究開発税制の要件に当てはまらない場合でも、新品の設備投資をした場合や人件費に関する優遇税制があります。



種 類	内 容
高度省エネルギー増進設備等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除 (措法42の5①②⑦、措令27の5、措規20の2)	【令和2年3月31日までに取得等】 <ul style="list-style-type: none"> 対象設備：高度省エネルギー増進設備等 特別償却：取得価額の30% 税額控除(中小企業者等のみ適用)：取得価額×7% (上限 法人税額の20%) ※特別償却との選択適用
中小企業者等が機械等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除 (措法42の6①②、措令27の6、措規20の3)	【令和3年3月31日までに取得等】 <ul style="list-style-type: none"> 対象設備： 機械装置(1台又は1基の取得価額が160万円以上のもの) 測定工具・検査工具(1台又は1基の取得価額が120万円以上のもの) 一定のソフトウェア(一のソフトウェアの取得価額が70万円以上のもの)等 特別償却：取得価額×30% 税額控除(資本金等3千万円以下の法人のみ適用)：取得価額×7% (上限 法人税額の20%¹⁾) ※特別償却との選択適用
地方活力向上地域等において雇用者の数が増加した場合の法人税額の特別控除 (措法42の12(②③を除く)、措令27の12①②⑥⑦⑩～⑬⑱、措規20の7)	【平成30年4月1日～令和2年3月31日までの開始事業年度】 <ul style="list-style-type: none"> 適用要件： ①適用年度中に特定新規雇用者等の数が2人以上であること ②適用年度及びその前事業年度に事業主都合による離職者がいないこと ③適用年度における給与等支給額がその前事業年度における給与等支給額よりも一定以上増加すること 等 税額控除：拡充型、移転型の区分ごとに雇用増加率に応じて、増加人数1人当たり20～90万円(上限 法人税額の20%)
特定中小企業者等が経営改善設備を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除 (措法42の12の3、措令27の12の3、措規20の8)	【令和3年3月31日までに取得等】 <ul style="list-style-type: none"> 対象法人：青色申告法人で認定経営革新等支援機関等による指導を受けた特定中小企業者等(適用除外事業者を除く) 対象資産(経営の改善に資する設備) ①器具備品(1台又は1基の取得価額が30万円以上) ②建物附属設備(一の取得価額が60万円以上) 特別償却：取得価額×30% 税額控除(資本金等3千万円以下の特定中小企業者のみ適用)：取得価額×7% (上限 法人税額の20%¹⁾) ※特別償却との選択適用

雇用者給与等支給額が増加した場合の法人税額の特別控除（措法42の12の5、措令27の12の5、措規20の10）

【平成30年4月1日～令和3年3月31日までの開始事業年度】

(1)中小法人

- ・対象法人：青色申告法人である中小企業者等
- ・適用要件及び控除額

①原則：国内雇用者に対して給与等を支給する場合において、継続雇用者給与等支給額から継続雇用者比較給与等支給額を控除した金額の継続雇用者比較給与等支給額に対する割合が1.5%以上であるときは、給与等支給増加額の15%の税額控除ができることとする。（上限 法人税額の20%）

②上乗せ措置：国内雇用者に対して給与等を支給する場合において、次の要件を満たすときは、①に代えて給与等支給増加額の25%の税額控除ができることとする。（上限 法人税額の20%）（措法42の12の5②）

㊦継続雇用者給与等支給額から継続雇用者比較給与等支給額を控除した金額の継続雇用者比較給与等支給額に対する割合が2.5%以上であること。

㊧次のいずれかの要件を満たすこと。

㊨教育訓練費の額の前期の教育訓練費の額に対する増加割合が10%以上であること。

㊩その中小企業者等がその事業年度終了の日までに中小企業等経営強化法の経営力向上計画の認定を受けたもので、その経営力向上計画に従って経営力向上が確実に行われたものとして証明がされたこと。

(2)中小法人以外

- ・対象法人：青色申告法人
- ・適用要件：次の要件を満たす法人

㊦継続雇用者給与等支給額から継続雇用者比較給与等支給額を控除した金額の継続雇用者比較給与等支給額に対する割合が3%以上であること。

㊧国内設備投資額が減価償却費の総額の90%以上であること。

(注1)「給与等支給増加額」とは、雇用者給与等支給額(当期分)から比較雇用者給与等支給額(前期分)を控除した金額をいう。

(注2)「継続雇用者給与等支給額」とは、適用年度の雇用者給与等支給額のうち継続雇用者に係る金額(雇用保険法第60条の2第1項2号に規定する一般被保険者に該当する者に対して支給したものに限り、継続雇用制度対象者に対して支給したものを除く)をいう。

(注3)「継続雇用者比較給与等支給額」とは、前事業年度等の継続雇用者に対する給与等の支給額をいう。

・控除額

給与等支給増加額の15%の税額控除ができる制度である。この場合において、教育訓練費の額の比較教育訓練費の額に対する増加割合が20%以上であるときは、給与等支給増加額の20%の税額控除ができることとする。（上限 法人税額の20%）（措法42の12の5①）

中小企業者等が特定
経営力向上設備等を
取得した場合の特別
償却又は法人税額の
特別控除
(措法42の12の4、措
令27の12の4、措規20
の9)

- 【平成29年4月1日から令和3年3月31日までの間に取得等】
- 対象法人:青色申告法人で中小企業等経営強化法の認定を受けた中小企業者等
 - ①生産性向上設備(A類型)
 - 適用要件:生産性が旧モデル比で年平均1%以上向上、一定期間内に販売されたモデルであること
 - 対象設備:機械装置(160万円以上、10年以内)
測定工具、検査工具(30万円以上、5年以内)
器具備品(30万円以上、6年以内)
建物附属設備(60万円以上、14年以内)
ソフトウェア(70万円以上、5年以内)
 - 即時償却又は税額控除^{*1}(取得価額×7%^{*2})
 - ②収益力強化設備(B類型)
 - 適用要件:
投資収益率が年平均5%以上の投資計画に係る設備
 - 対象設備:機械装置(160万円以上)、工具・器具備品(30万円以上)、建物附属設備(60万円以上)、ソフトウェア(70万円以上)
 - 即時償却又は税額控除^{*1}(取得価額×7%^{*2})

*1 これら3つの税制を合わせて、その事業年度の法人税額の20%が上限となる

*2 資本金3,000万円以下の中小企業者等は10%

実務のポイント

- 同一事業年度内に複数の税額控除が適用される場合、その事業年度の税額控除限度枠は、それぞれ別枠として計算されますが、その合計額が法人税額の90%を超える場合には、その超える部分は当期の法人税額から控除できません。ただし、その超える部分の金額は翌事業年度に繰り越すことができます。
- 設備に関する一の資産に対する措置法上の圧縮記帳、特別償却、税額控除の重複適用は認められていません。
- 優遇措置を受ける場合には、所定の明細書の添付が要件となっていますので注意しましょう。

《参照条文等》 ●措法42の5②等 ●措法42の13①③ ●措法53等



平成30年科学技術研究調査（総務省）

<https://www.stat.go.jp/data/kagaku/kekka/youyaku/pdf/30youyak.pdf>

Q & A 研究開発減税・設備投資減税について（国税庁）

<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kenkyu-qa2003//01.htm>

平成31年度版「特別試験研究費税額控除制度ガイドライン」（経済産業省）

https://www.meti.go.jp/policy/tech_promotion/tax/31FYguidline.pdf

研究開発税制の概要（経済産業省）平成31年4月現在

https://www.meti.go.jp/policy/tech_promotion/tax/31kennkyukaihatutaxgaiyou10.pdf

令和元年版「中小企業税制」（中小企業庁）

<http://www.chusho.meti.go.jp/zaimu/zeisei/pamphlet/2019/191010zeisei.pdf>

平成25年2月改訂版「中小企業税制33問33答」（中小企業庁）

<http://www.chusho.meti.go.jp/zaimu/zeisei/pamphlet/2013/index.htm>

改正特許法35条6項の指針（特許庁）

https://www.jpo.go.jp/system/patent/shutugan/shokumu/shokumu_guideline.html

2019 研究開発税制Q&A

令和元年12月 発行

■監修

日本税理士会連合会

日本税理士会連合会 調査研究部

〒141-0032 東京都品川区大崎1-11-8 日本税理士会館8階

TEL : 03-5435-0931

日本税理士会連合会HP : <http://www.nichizeiren.or.jp/>

■編集・執筆協力

矢ノ目 忠（東京税理士会） 藤 間 博 昭（東京税理士会）

清 水 一 男（東京税理士会） 菅 原 祥 元（東京税理士会）

嶋 協（東京税理士会） 鈴 木 涼 介（東京税理士会）

武 田 朋 之（東京税理士会） 荻 米 裕（東京税理士会）

奥 山 学（東京税理士会）

■発行主体 経済産業省 産業技術環境局

技術振興・大学連携推進課

〒100-8901 東京都千代田区霞が関1-3-1

TEL : 03-3501-1778

経済産業省HP : <https://www.meti.go.jp/>

