

（ 令 7 . 1 1 . 1 2  
証 6 - 1 ）

# 説 明 資 料

〔租税特別措置の検証（研究開発税制）〕

令和7年11月12日（水）

財 務 省

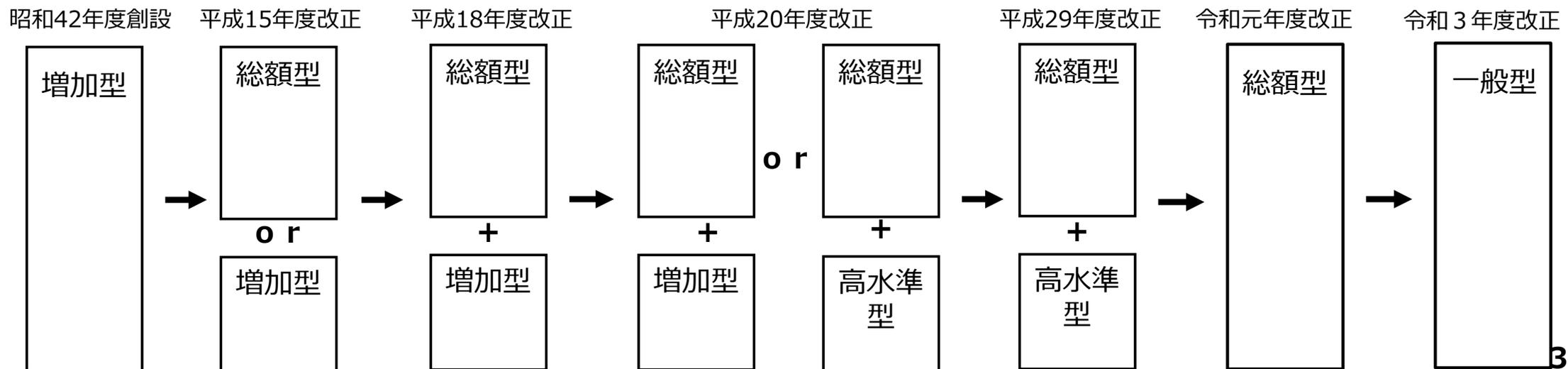
# 制度概要

## 及び

前回（2025年6月）のご意見の主な観点

# 研究開発税制の主な改正

- 昭和42年度改正：開発研究機械の特別償却制度を廃止して、税額控除制度（増加型）を創設
  - **平成15年度改正：総額型の税額控除制度（増加型との選択制）を創設**
  - 平成18年度改正：総額型と増加型とを統合し、併用を可能とする措置に改組
  - 平成20年度改正：高水準型の税額控除制度を創設（増加型との選択制。総額型との併用可）
  - 平成25年度改正：総額型について税額控除限度額の引上げ（法人税額の20%→30%）
  - 平成26年度改正：増加型について試験研究費の増加割合に応じて税額控除割合が高まる仕組みに改組
  - 平成27年度改正：総額型について、控除限度額の総枠は「法人税額の30%」を維持しつつ、共同研究などの「特別試験研究費」については控除限度額を別枠化（法人税額の5%）
  - **平成29年度改正：総額型について、試験研究費の増減割合に応じた税額控除率とする仕組みに改組し、増加型を廃止**
  - 令和元年度改正：総額型のうち、「特別試験研究費」の控除限度額の引上げ（法人税額の5%→10%）をし、高水準型については、総額型において控除率の割増し措置を創設し統合
  - 令和3年度改正：一般型（旧称：総額型）について、一定の企業の控除限度額の引上げ（法人税額の25%→30%）及び税額控除率の見直し
  - **令和5年度改正：一般型について、控除上限額が変動（法人税額の20%～30%）する仕組みの導入及び税額控除率の見直し**
- ※ 令和6年度改正では、令和8年4月1日以降に開始する事業年度につき、一般型について税額控除率の見直しを行うとともに、税額控除率の下限（改正前：1%）を撤廃（イノベーションボックス税制創設に伴う対応）



# 「研究開発減税・投資減税の集中」に関する考え方（抄）

研究開発減税・投資減税の基本的枠組み（別紙）

平成14年10月17日  
税制調査会会長談話

## 1. 研究開発税制

企業が行う研究開発の成果は広く経済全体に恩恵を及ぼすものである。しかし、投資リスクが高いため、市場原理に任せるだけでは十分な活動が行われない可能性がある。このような外部効果を有する研究開発に対し、政策税制で支援することには一定の合理性が認められる。

このため、「議論の中間整理」においては、「厳しい経済状況の下、研究開発の分野でも合理化、効率化が進められる中で、試験研究費の額が「増加した場合等に税額控除を行う現行制度が有効に機能しなくなっている面があり、見直す必要がある。このため、英米等の例も参考としつつ、新たな研究開発税制を設ける。」との考え方を示した。

（中略）

現下の状況を踏まえ、我が国においても、研究開発支出の「総額」の一定割合を税額控除する制度を新たに導入する必要がある。その際、以下の点を踏まえた制度設計を行うこととする。

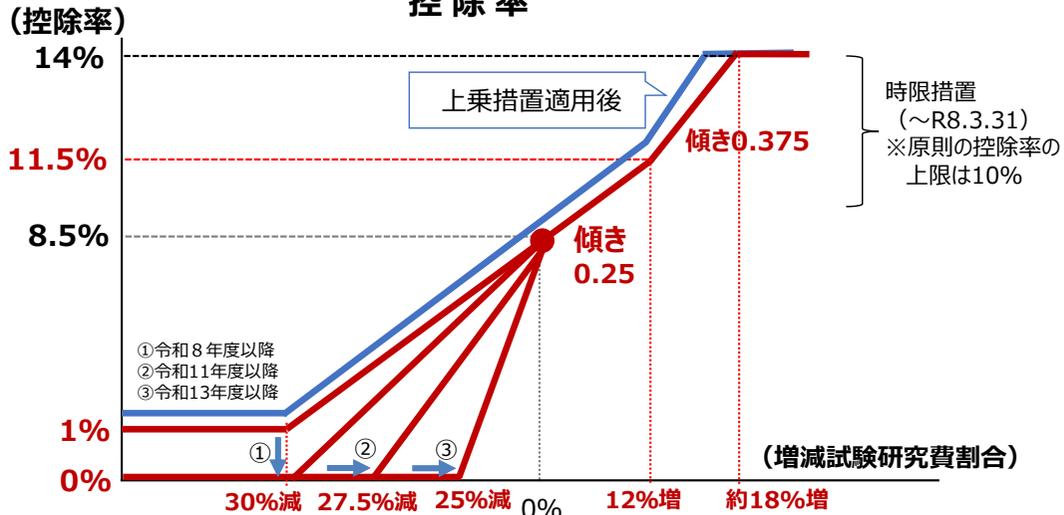
- ① 研究開発支出を増加させるインセンティブを高める観点から、基本的に売上高に占める研究開発支出の比率が高いほど、税額控除率を高く設定する。
- ② 研究開発はあらゆる分野で行われるものであることから、支援対象を特定の業種に限定せず、海外への委託研究を含め研究開発全般に適用する。
- ③ 基礎的、創造的な研究活動を支援するとともに、大学・研究機関の専門知識の活用を促進する観点から、産学官連携の共同研究、委託研究に対し、高い税額控除率を設定する。また、経営基盤の弱い中小企業の研究開発活動を支援する観点から、同じように一定の配慮を行う。
- ④ 研究開発の促進は21世紀の我が国を支える産業・技術の創出につながることから、本制度の基幹的部分は期限を区切らない措置とする。ただし、集中的に政策効果を高める観点から、時限措置として上乗せする部分を設ける。

# 研究開発税制の概要

政策目的：我が国の研究開発投資総額の大層を占める民間企業の研究開発投資を維持・拡大することにより、イノベーション創出に繋がる研究開発等を促し、我が国の成長力・国際競争力を強化する。

## <一般型>

### 控除率

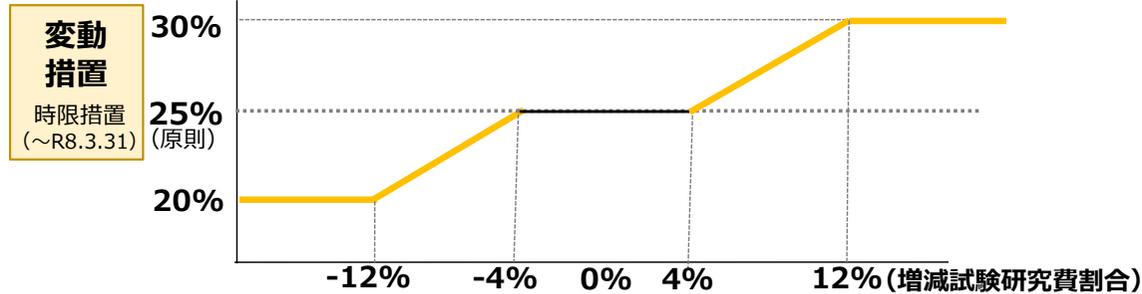


(乗上措置 (～R8.3.31)) 試験研究費割合が10%超の場合  
 : 控除率 × (試験研究費割合 - 10%) × 0.5 を加算  
 [最大10%]

※ 中小法人の場合の控除率は、12%～17% (乗上措置適用可)

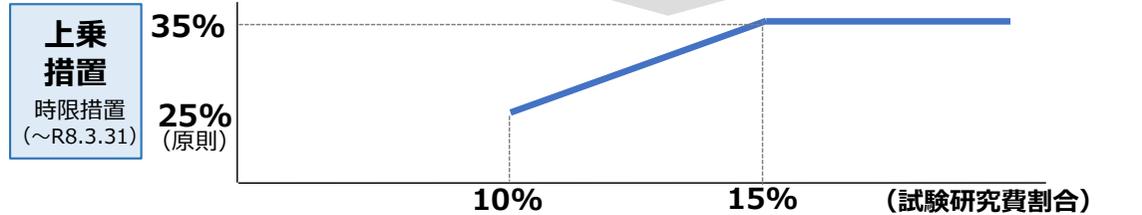
### 控除上限

#### (控除上限)



**変動措置**  
 時限措置 (～R8.3.31)  
 ※原則の控除率の上限は10%

#### (控除上限)



**乗上措置**  
 時限措置 (～R8.3.31)

(乗上措置) 試験研究費割合が10%超の場合：(試験研究費割合-10%) × 2 [最大10%] を加算

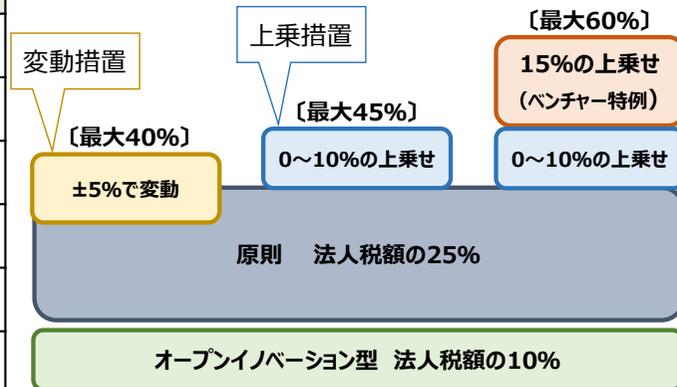
※ 1 研究開発を行う一定のベンチャーは、変動措置又は乗上措置に加えて15%上乘せ

※ 2 中小法人の場合の控除上限は、上記の乗上措置と増減試験研究費割合が12%超の場合に10%上乘せできる措置とのうち高い措置を適用

## <オープンイノベーション型>

| 特別試験研究費                   | 相手方           | 控除率 |
|---------------------------|---------------|-----|
| 共同試験研究<br>・<br>委託試験研究     | 特別研究機関等・大学等   | 30% |
|                           | 研究開発型スタートアップ等 | 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         |               | 20% |

### ～研究開発税制全体の控除上限のイメージ～



#### (注1) 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期の試験研究費の額平均額

#### (注2) 試験研究費割合

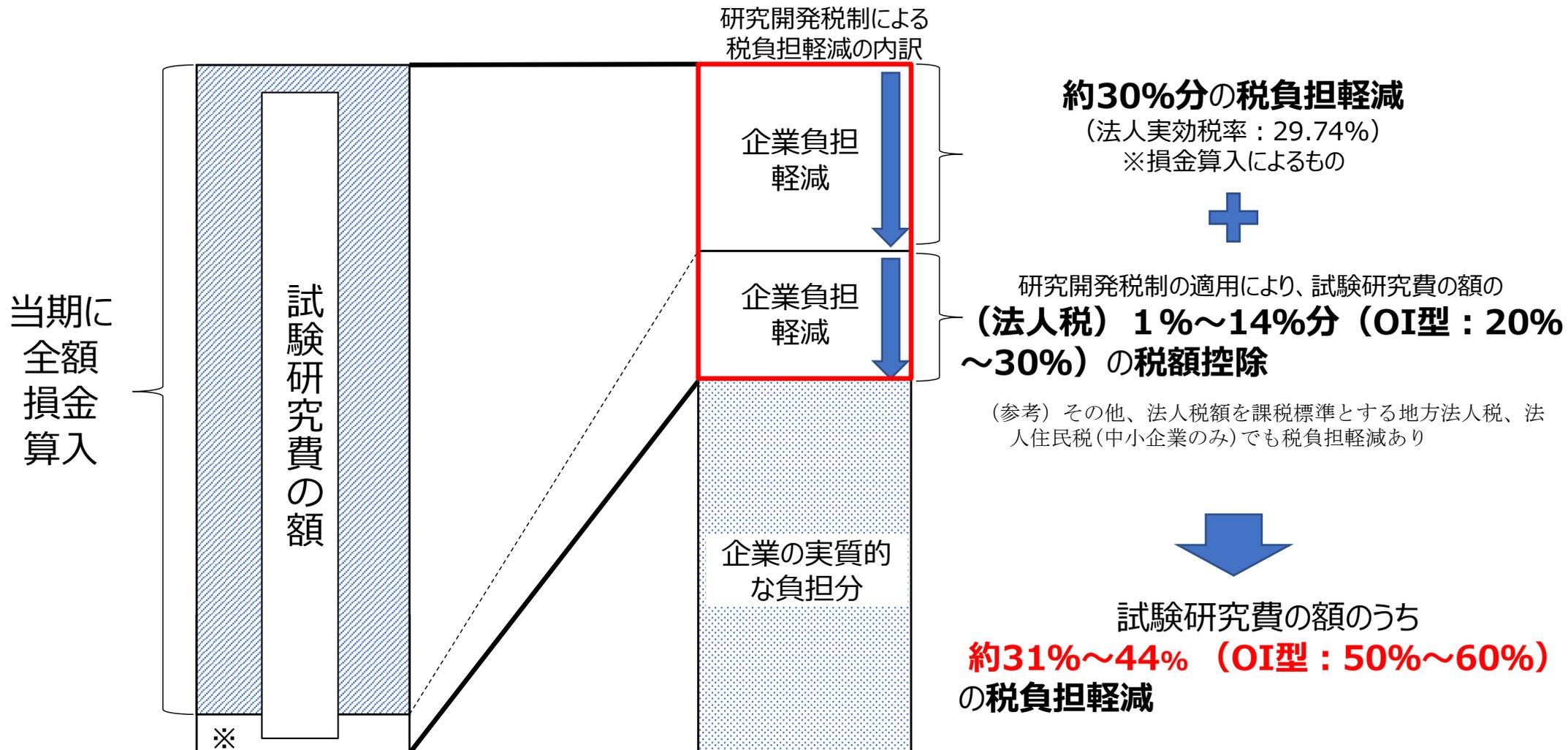
試験研究費の額の平均売上金額(\*)に対する割合  
 ※当期及び前3期の売上金額の平均額

#### (注3) 特別研究機関等：以下の①～④

- ① 科技イノベ法に規定する試験研究機関等
- ② 国立研究開発法人 (日本医療研究開発機構、量子科学技術研究開発機構等)
- ③ 福島国際研究教育機構
- ④ 国立健康危機管理研究機構

## (参考) 研究開発税制の概要イメージ

- 試験研究費の額は、基本的には当期に全額損金算入されるため、課税所得が減ることにより、試験研究費の額のうち損金算入される部分の約30%分の税負担が軽減される。
  - 加えて、研究開発税制の適用によって試験研究費の額の1%~14%分（OI型：20%~30%）（注1）が税額控除されることにより、試験研究費の額のうち約31%~44%（OI型：50%~60%）（注2）につき、税負担の軽減がなされることになる。
- （注1）中小企業の場合は12%~17%。（注2）中小企業の場合は42%~47%。



※ 会計上は研究開発費として支出時の費用となる一方、税務上は棚卸資産、固定資産・繰延資産の取得価額に含まれるものが該当する。  
(具体的には、棚卸資産を製作するための研究開発に要する費用や、「自社利用ソフトウェア」の製作のための研究開発費のうち将来の収益獲得又は費用削減になるかどうか不明なもの等。)

## 前回（2025年6月）のご意見の主な観点

- 適用企業の実態はどうなっているのか。
- 研究開発税制によってどのような成果・効果が生まれたのか。
- 研究開発税制の適用対象となる費用の範囲をどう考えるか。
- 予算と税制の役割分担をどう考えるのか。

# 適用企業の実態

## 「適用企業の実態」に関する前回（2025年6月）のご意見（要旨）

- 適用の9割以上が大企業というのは問題。多様な主体に広く恩恵が及ぶべき。
- 大企業と中小企業では、税額控除の基礎となる税額の規模に差があることも踏まえて評価する必要。
- 適用額が大きい化学分野は製薬とその他に分けて検証する必要。
- 高い控除率が適用されている企業はどのような企業か。

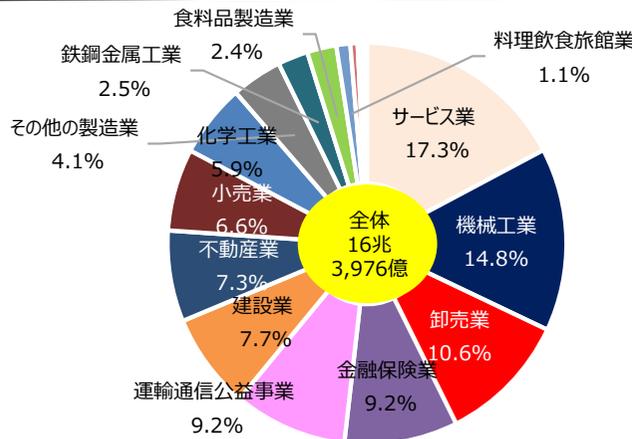
# 研究開発税制の適用実態①

- 研究開発税制の適用の状況については、
  - ・ 業種別に見ると、適用件数では業種の偏りは少ないが、適用額では輸送用機械器具製造業と化学工業で約4割を占める。
  - ・ 資本金別に見ると、資本金 1 億円超の大企業が、法人税額全体では 6 割弱である一方、研究開発税制の適用額では 9 割以上を占める。

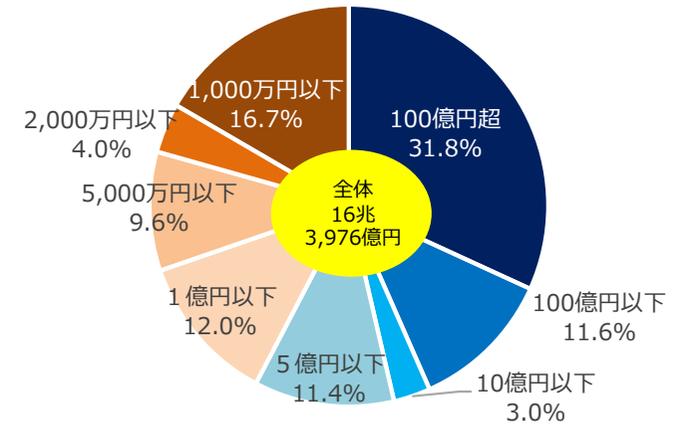
法人税額

【令和 5 年度】

業種別



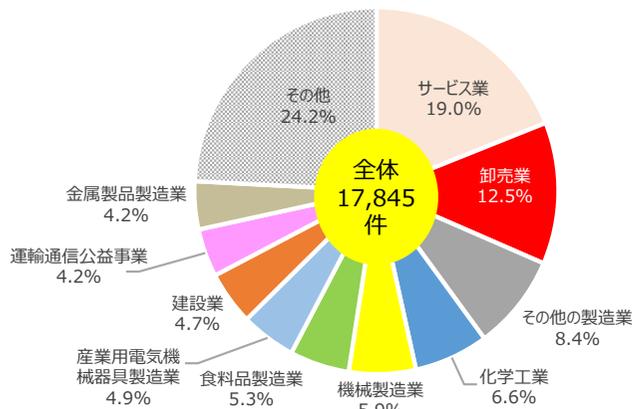
資本金別



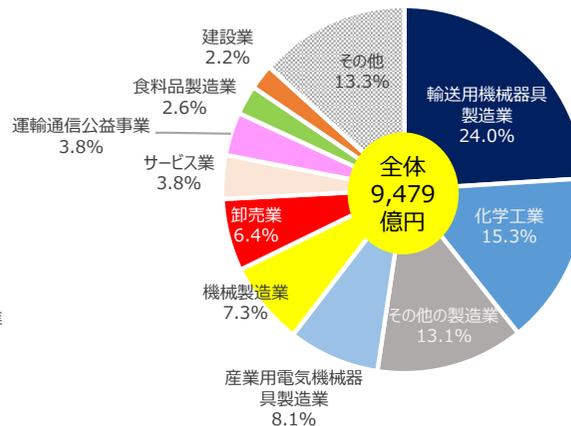
研究開発税制

【令和 5 年度】

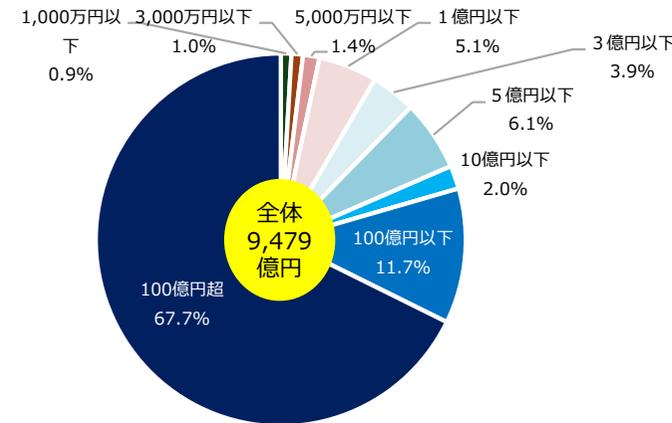
適用件数



適用額



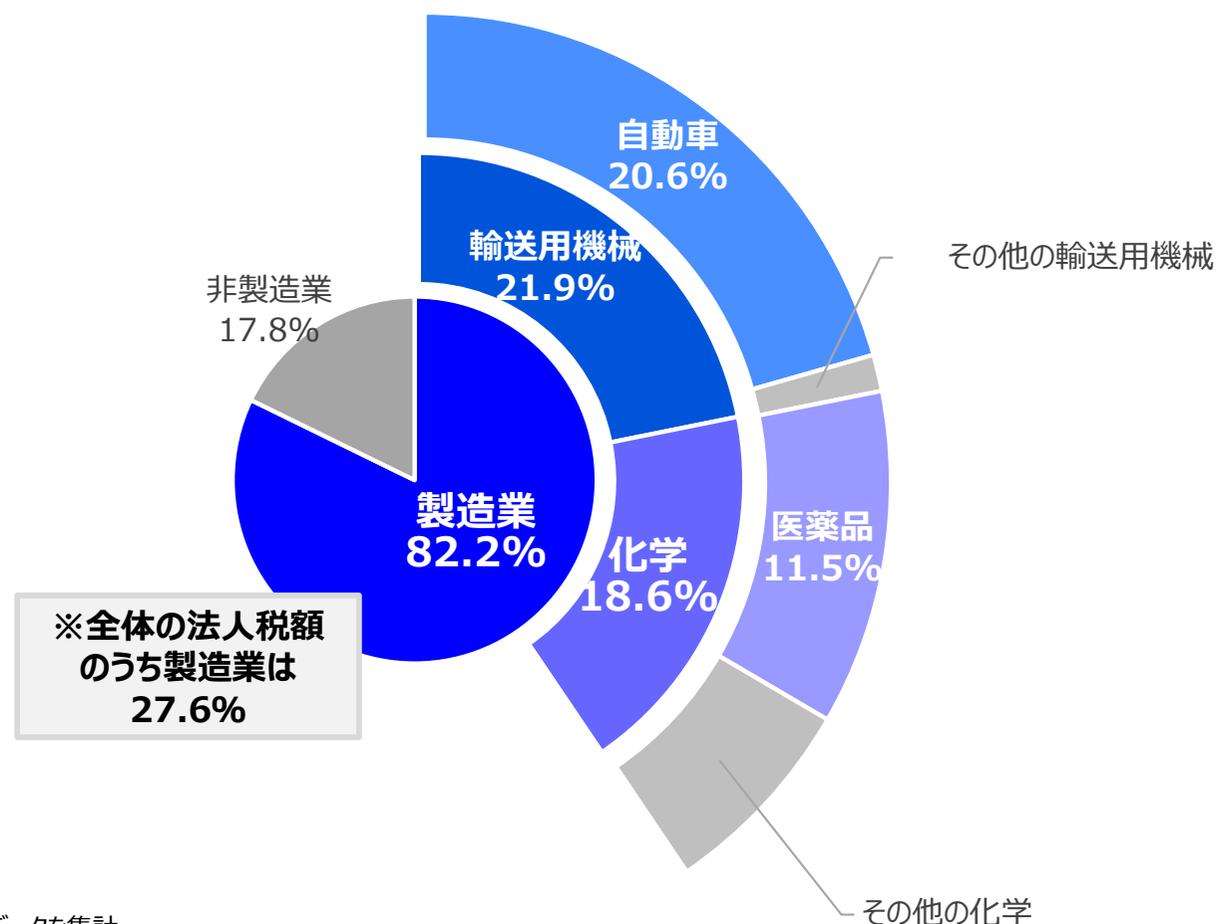
適用額



(注) 「研究開発税制」の業種は適用実態調査報告書における上位 10 業種を抽出しており、「その他」には上位 10 業種以外の業種が含まれている。

(出所) 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」、国税庁「会社標本調査」

- 令和4年度における、研究開発税制（一般型）の適用額のうち製造業が占める割合は約8割（全体の法人税額のうち製造業が占める割合は3割程度）。
- さらに細かな業種別では、輸送用機械と化学で適用額全体の約4割を占めている（輸送用機械の約9割が自動車、化学の約6割が医薬品）。



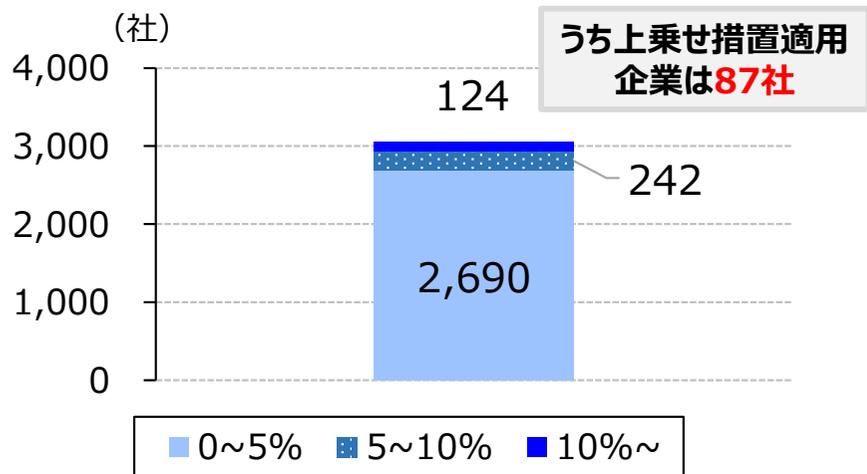
(注1) 適用額については適用額明細書の税額控除額のデータを集計。

(注2) 業種は、法人税申告書別表1等に記載のあるものを用いる。ただし、適用額明細書に記載されている業種とは若干の乖離があり得るため、「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」の集計値とは必ずしも一致しないことに留意。

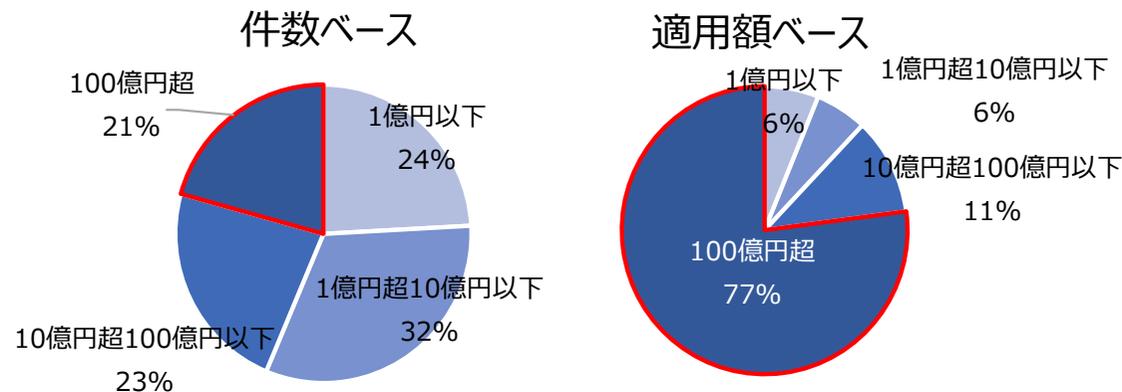
(出所) 法人税の申告データを基に、財務省で作成。

- 令和4年度において売上高試験研究費割合が10%を超え、税額控除の上限の上乗せ措置の適用企業数（87社）は、研究開発税制適用企業全体の3%程度。こうした企業の法人税額は研究開発税制適用企業全体の2%程度であるのに対し、適用額に占める割合は1割近い。
- 税額控除上限の上乗せ措置のうち資本金規模100億円超の企業は、件数では約2割、適用額では**約8割**。これらの企業を属性別にみると、**約8割が医薬品・電子機器**となっている。

売上高試験研究費割合の分布（令和4年度）



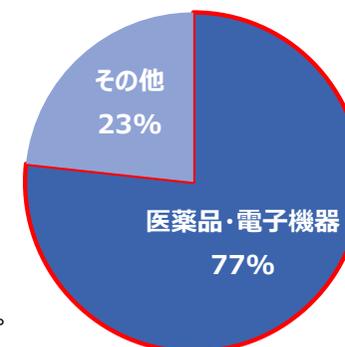
控除上限上乗せ措置適用企業による適用実績  
資本金別構成比（令和4年度）



控除上限上乗せ措置適用企業の適用額及び法人税額（令和4年度）

| 項目   | 金額（研究開発税制適用企業全体比） |
|------|-------------------|
| 法人税額 | 1,134億円（2.4%）     |
| 適用額  | 697億円（9.7%）       |

資本金100億円超の控除上限上乗せ措置適用企業による適用額  
業種別構成比（令和4年度）



(注1) 適用額明細書・研究開発税制関連別表を提出している法人を対象としている。連結法人及び通算法人はグループ全体を1社とみなす。  
 (注2) ここでの「適用企業全体」とは、適用額明細書・研究開発税制関連別表の提出があった法人。  
 (注3) 業種は、法人税申告書別表1等に記載のあるものを用いる。  
 (出所) 法人税の申告データを基に、財務省で作成。

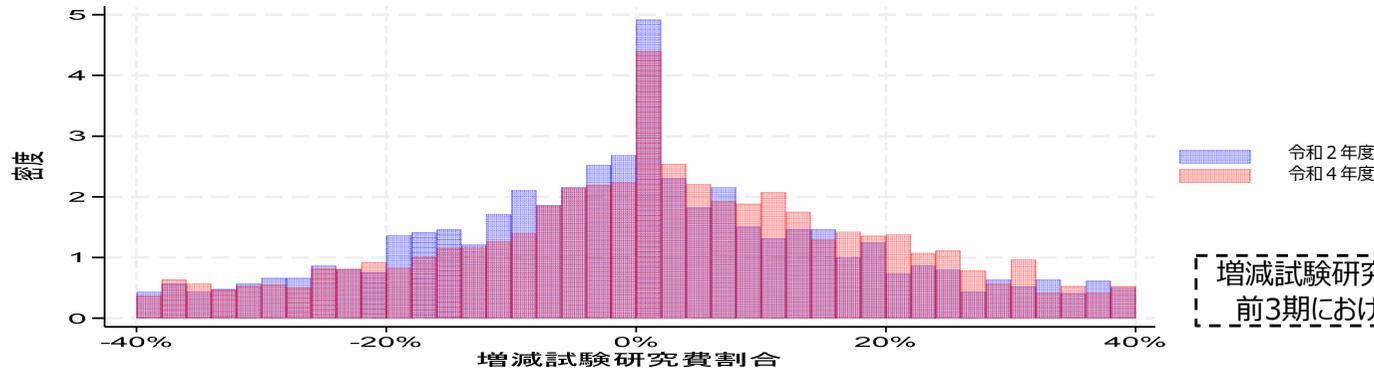
# 研究開発税制の効果の有無

- 研究開発税制がどれほど試験研究費の増加に寄与しているのか。
- 事後的なインセンティブになっているのではないか。低調な実績を踏まえれば資金の出し方を再考する必要。
- インセンティブが機能していない部分があるのではないか。税務データを活用し、控除率の変化点でバンキングが生じているか分析を行うべき。
- どのような企業に効果があったのか、効果が出やすいのかなど細かく分析する必要。
- 研究開発税制によってどのようなイノベーション・知的財産が生じたのか。量よりも質を追求する思想の転換が必要。
- 税制よりも先に、イノベーションのボトルネックがどこにあるのかの特定をすべき。企業のイノベーションや競争力には税制と無関係の要素が影響している可能性がある。
- 海外の研究を参考にするとしても制度の差を考慮する必要がある。

# 増減試験研究費割合の分布①

- 令和2年度と令和4年度の適用企業の増減試験研究費割合の分布はプラス方向に移動（中央値で3.0%pt程度）。
- 我が国の企業の国内研究費は、人件費が約4割と原材料費が約1割を占めるが、近年、物価・賃金は3%程度の上昇傾向。
- 物価・賃金が増加傾向にある現状において、現行制度は、試験研究を実質的に増加させるインセンティブとして機能していないのではないか。

増減試験研究費割合の分布（令和2年度及び令和4年度）



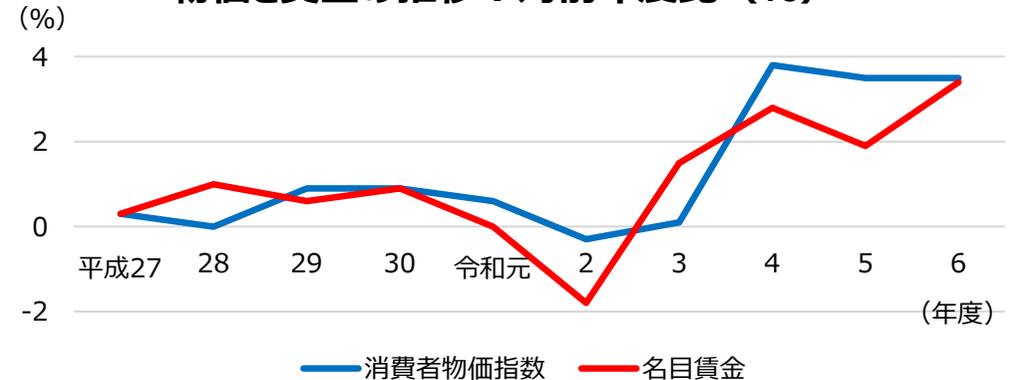
| 事業年度 | 中央値  |
|------|------|
| 令和2  | 0.0% |
| 令和4  | 3.0% |

増減試験研究費割合：  
前3期における平均試験研究費と比較した増加率

企業の費目別研究費の推移

| 区分       | 総額      | 人件費    | 原材料費   | 有形固定資産<br>購入費 | 無形固定資産<br>購入費 | リース料 | その他の<br>経費 |
|----------|---------|--------|--------|---------------|---------------|------|------------|
| 研究費 (億円) |         |        |        |               |               |      |            |
| 令和元年度    | 142,121 | 55,884 | 21,341 | 11,427        | 2,174         | 390  | 50,905     |
| 2年度      | 138,608 | 56,652 | 19,476 | 11,045        | 2,383         | 328  | 48,724     |
| 3年度      | 142,244 | 59,029 | 19,027 | 11,643        | 2,250         | 312  | 49,983     |
| 4年度      | 151,306 | 61,128 | 19,958 | 12,327        | 2,461         | 343  | 55,088     |
| 5年度      | 161,199 | 61,349 | 20,488 | 14,276        | 3,187         | 368  | 61,531     |
| 構成比      |         |        |        |               |               |      |            |
| 令和元年度    | 100     | 39.3   | 15.0   | 8.0           | 1.5           | 0.3  | 35.8       |
| 2年度      | 100     | 40.9   | 14.1   | 8.0           | 1.7           | 0.2  | 35.2       |
| 3年度      | 100     | 41.5   | 13.4   | 8.2           | 1.6           | 0.2  | 35.1       |
| 4年度      | 100     | 40.4   | 13.2   | 8.1           | 1.6           | 0.2  | 36.4       |
| 5年度      | 100     | 38.1   | 12.7   | 8.9           | 2.0           | 0.2  | 38.2       |

物価と賃金の推移：対前年度比（%）



(注1) 適用額明細書・研究開発税制関連別表を提出している法人を対象としている。連結法人及び通算法人はグループ全体を1社とみなす。ヒストグラムは、範囲：-40%~40%、幅：2%。

(注2) 科学技術研究調査において、派遣労働者に関する費用が令和3年度以降その他の経費に含まれるが、比較のため令和2年度と同様人件費に含めている。

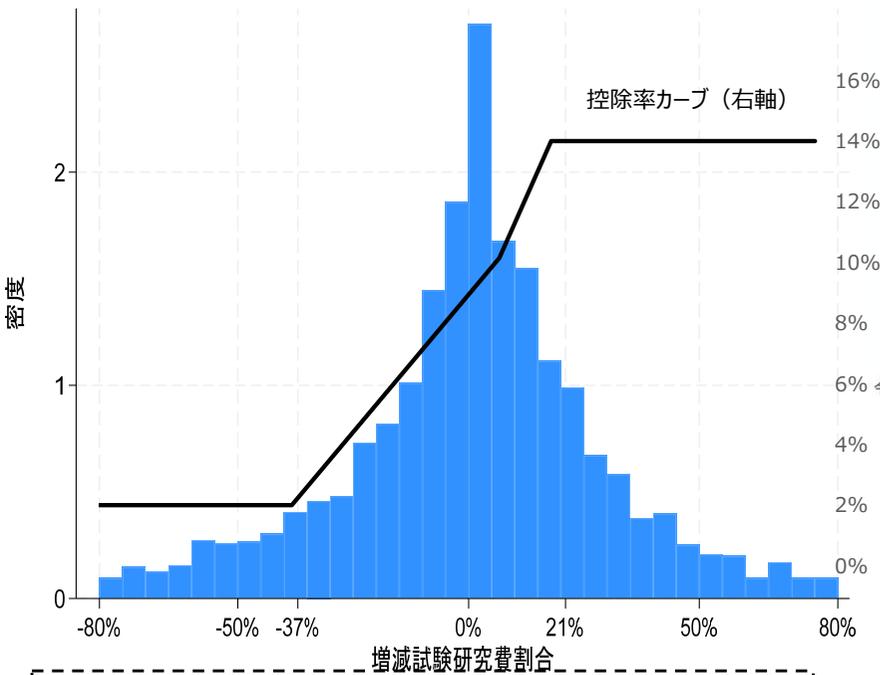
(注3) 消費者物価指数は、持家の帰属家賃を除く総合の前年度比。名目賃金は、現金給与総額（事業所規模30人以上、就業形態計、調査産業計）の前年度比。

(出所) 左上図：法人税の申告データを基に、財務省で作成。左下表：総務省「科学技術研究調査」、右下図：総務省「消費者物価指数（CPI）」、厚労省「毎月勤労統計調査」

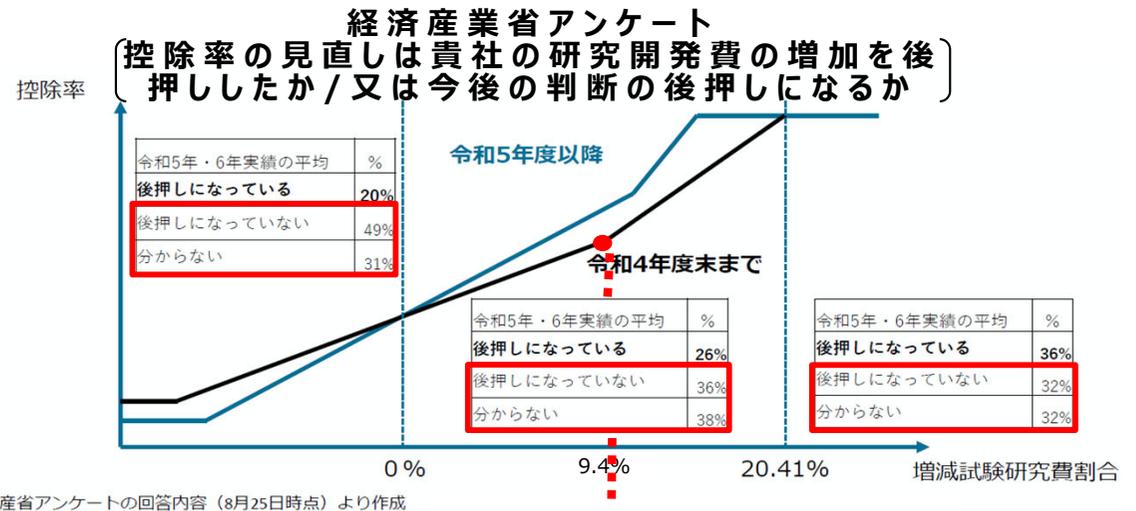
# 増減試験研究費割合の分布②（控除率カーブ）

- 研究開発税制においては、増減試験研究費割合が上昇すると、より高い控除率が適用される仕組みとしているが、令和4年度に研究開発税制の適用を受けた企業について、増減試験研究費割合の分布は、
  - ・ 増減試験研究費割合が0%前後の企業が最も多く、左右にほぼ対称の形状となっており、
  - ・ 控除率の傾きの変化点である+9.4%（当時）の前後においても分布に変化は見られないなど、インセンティブとして機能していないことが示唆される。
- また、経済産業省による事業者へのアンケートにおいても、過半の企業は令和5年度改正における控除率カーブの見直しが研究開発費の増加又は今後の判断の「後押しになっていない」または「分からない」との回答となっている。

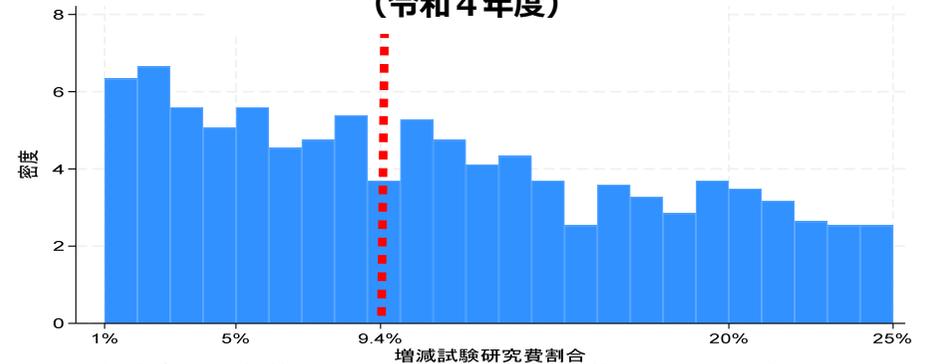
増減試験研究費割合の分布  
(令和4年度)



増減試験研究費割合：  
前3期における平均試験研究費と比較した増加率



増減試験研究費割合の分布  
(令和4年度)

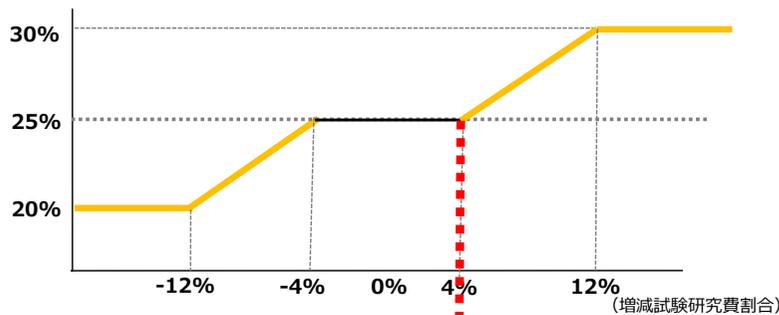


(注) 適用額明細書・研究開発税制関連別表を提出している法人を対象としている。連結法人及び通算法人はグループ全体を1社とみなす。ヒストグラムは、左 範囲:-80%~80%,幅:5%; 右 範囲:1%~25%,幅:1%)。 (出所) 法人税の申告データを基に、財務省で作成。

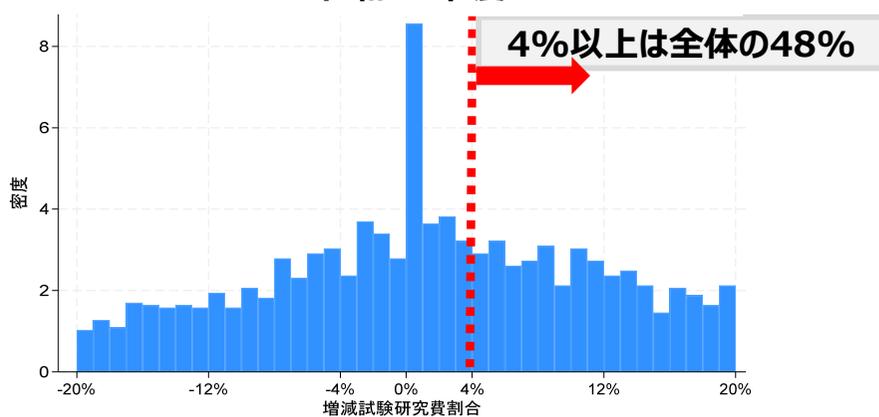
# 増減試験研究費割合の分布③（控除上限の変動措置）

- 令和5年度以降、税額控除の上限が増減試験研究費割合に応じて変動する措置を導入。増減試験研究費割合が4%以上の場合、控除上限が原則よりも上昇する仕組み。
- この控除上限の変動措置の導入以前である令和4年度時点において、既に半数近い社が増減試験研究費割合が4%以上となっている。
- 経済産業省による事業者へのアンケート結果においても、過半の事業者にとっては、控除上限の変動措置が試験研究費を増加させる「後押しになっていない」または「分からない」との回答となっている。

控除上限（変動措置）  
令和5年度以降導入

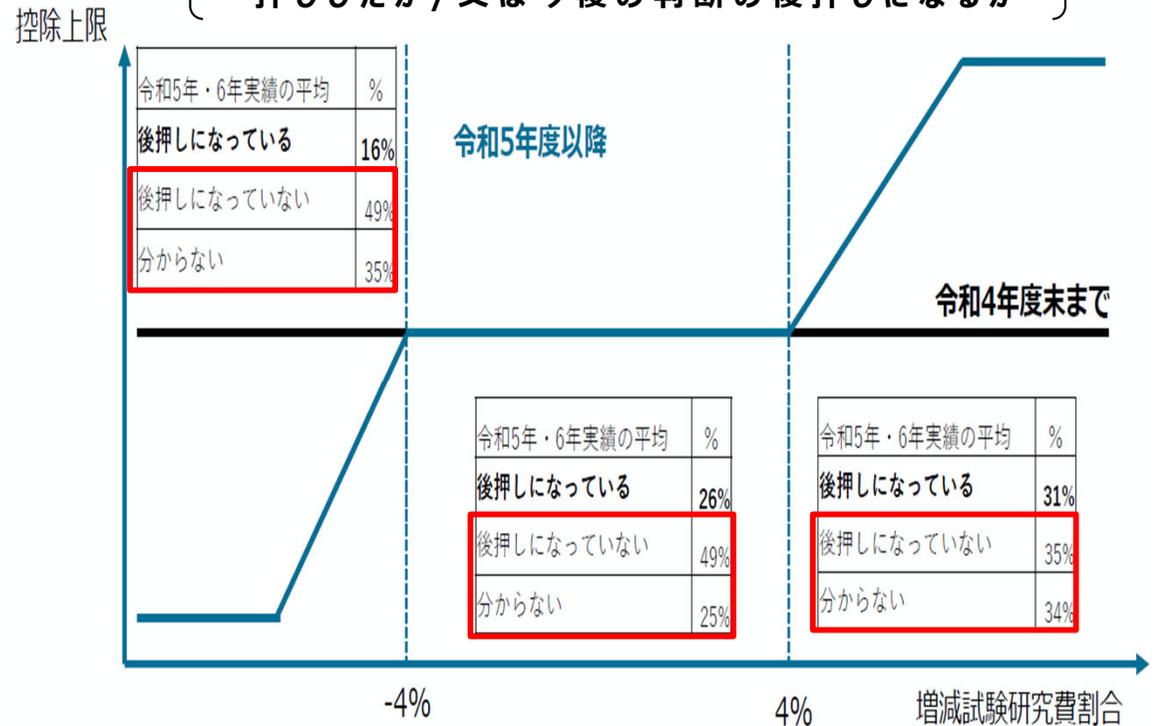


増減試験研究費割合  
令和4年度



経済産業省アンケート

〔控除上限の見直しは貴社の研究開発費の増加を後押ししたか / 又は今後の判断の後押しになるか〕



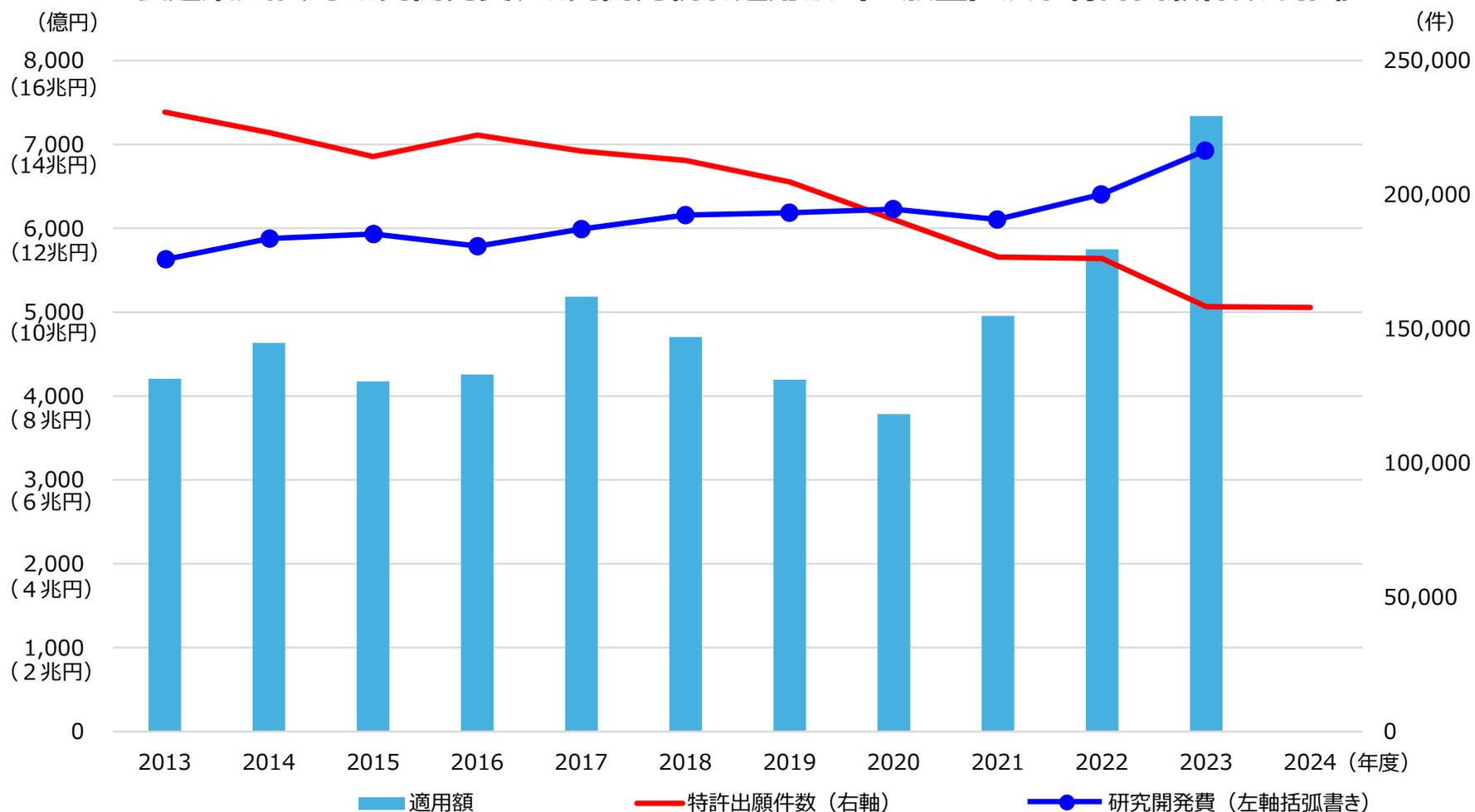
令和7年度経産省アンケートの回答内容（8月25日時点）より作成

(注) 適用額明細書・研究開発税制関連別表を提出している法人を対象としている。連結法人及び通算法人はグループ全体を1社とみなす。ヒストグラムは、範囲:-20%~20%,幅:1%。  
(出所) 法人税の申告データを基に、財務省で作成。

# 製造業における特許出願件数の推移

- 製造業による研究開発費は近年までは、ほぼ横ばいであったが、近年ではやや増加傾向にあり研究開発税制の適用額も大きく伸びている。
- 他方、研究開発の質を測る 1 つの指標とも考えられる特許の出願件数（製造業）は長期にわたって低下傾向にある。

製造業における研究開発費、研究開発税制適用額（一般型）及び特許出願件数の推移



(出所) 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」、特許庁「特許行政年次報告書」、総務省「科学技術研究調査」

# 試験研究費の対象範囲

- 新しいイノベーションを生むために必要な要件設定や試験研究費の範囲はどのようなものか、という視点で検討が必要。日本の場合、研究開発税制の適用のために求められる新規性の水準が低いため、本当にイノベーションを起こす可能性があるが不確実性を伴うような研究開発を阻害している可能性。
- 研究拠点の国内回帰を目指す（例：イノベーションボックス税制）のであれば、研究開発税制において海外への委託費を対象とすることは見直しが必要。

# 試験研究費の額の意義

**試験研究費の額**とは、次の①及び②の金額の合計額をいう。(注)

- ① 次の費用の額で各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されるもの
  - イ 製品の製造又は技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究（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ものに限る。）のために要する費用で一定のもの
  - ロ 対価を得て提供する新たな役務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
- ② ①イ又はロの費用の額で各事業年度において研究開発費として損金経理をした金額のうち、次の金額
  - イ 棚卸資産又は固定資産（事業の用に供する時において①イの試験研究又は①ロの試験研究の用に供する固定資産を除く。）の取得に要した金額とされるべき費用の額
  - ロ 繰延資産（①イの試験研究又は①ロの試験研究のために支出した費用に係る繰延資産を除く。）となる費用の額

(参考) 租税特別措置法関係通達〈法人税編〉

(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。

(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)・(4) 省 略
- (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)~(16) 省 略

(注) その金額に係る費用に充てるため他の者から支払を受ける金額は対象外となる。例えば、国から委託を受けて研究開発を行う際、企業が支出した研究開発費のうち、補助金の交付を受けた部分は税制の対象外となるが、自己負担部分は対象となる。

# 諸外国における試験研究費の範囲

- 諸外国における研究開発税制の対象となる試験研究費については、外部委託費について一定の制限がかけられており、海外への委託費についても厳しく制限されている場合が多い。
- また、適格な試験研究費と認められるためには、企業自身にとってのみならず業界や科学・技術分野全体にとっての新規性を求めるケースも多い中、日本の要件は相対的に寛容であり、新たなイノベーションを生み出すインセンティブとして不十分ではないか。

(2025年9月現在)

|            | 日本   | 英国   | フランス  | ドイツ  | 米国  |
|------------|--|--|---|--|---|
| 主な試験研究費の範囲 | ・人件費<br>・減価償却費<br>・外部委託費 (注2)  | ・人件費<br>・外部委託費の65%   | ・人件費<br>・減価償却費<br>・外部委託費 (注6)   | ・人件費<br>・減価償却費<br>・外部委託費の70%   | ・人件費<br>・外部委託費の65%  |
| 海外への委託費    | 対象となる  | ・研究開発に必要な条件が英国内に存在しない<br>・研究開発実施地で条件が満たされる<br>・英国内での条件再現が全く不合理の3つの要件を満たす場合のみ可能。<br>※条件とは、地理的、環境的または社会的条件、法的または規制上の要件のことを指す。  | EU圏内のみ (注7)   | EU圏内のみ (注7)  | 対象とならない   |
| 新規性の要件     | 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作的で体系的な調査、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、 <u>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。</u> | 「科学・技術分野全体の進歩」に直接貢献するもの(企業自身のみには貢献するものではない)。例えば、<br>・科学的・技術的な変更を通じて、既存のプロセス・材料・デバイス・製品・サービスに「 <b>大幅な改善</b> 」を加えること。<br>※ たとえその業界としては新しいプロセス・材料・デバイス・製品・サービスであったとしても、単に企業自身が科学技術の全体的な知識や能力の水準に適合するだけでは大幅な改善には該当しない。 | プロトタイプやパイロット設備を用いて、新しい材料、装置、製品、プロセス、システム、サービスの生産、またはそれらの <b>大幅な改善</b> に必要な技術を獲得することを目的とした、 <u>実験的開発研究</u> 。<br><b>大幅な改良</b> とは、既存の技術を利用しただけでは得られない、 <b>新規性のある変更</b> を意味する。<br>※ 新規性とは…企業にとって新規であり、かつ業界で既知でない知見を生み出すものでなければならない。 | <u>新規または改良された製品、プロセス、サービスを開発することを目的とした既存の科学的、技術的、経済的及びその他の関連知識と技能の取得、組み合わせ、設計及び利用を含む活動であり、<b>新規性の基準</b>を満たす必要がある。</u><br>※ 新規性とは…企業にとって新規であり、かつ業界で既知でない知見を生み出すものでなければならない。 | 納税者が取引もしくは事業に関連して用いる、製品やプロセスの <b>新規開発または改善</b> を目的として米国内で行われる研究または実験。 |
| 限度額        | ・一般型：法人税額の20～35%<br>・OI型：法人税額の10%<br>※ベンチャー特例を含めると最大法人税額の60%<br>・また、他の税額控除制度と合わせ、法人税額の90%を限度   | なし<br>※ただし、税額から控除しきれない部分を還付する場合の還付額について、<br>・税額控除相当額×75% (注4)<br>・2万ポンド+3×(源泉徴収税額と社会保険料の合計支払額)の二つを限度 (注5)  | なし  | ・1企業または企業グループの1事業年度当たり、試験研究費が1,000万ユーロに達するまでかつ<br>・国による他の援助と合わせ、1研究プロジェクト当たりの援助総額が1,500万ユーロに達するまで  | 他の一般事業税額控除と併せ、税額控除前法人税額(法人代替ミニマム税がある場合は当該額を含む)から外国税額控除等を除いた額の約75%     |

(注1) 原則的な取扱いを示したものの。

(注2) OI型の対象となる外部委託費は、一定の委託研究に限られている。

(注3) 英国には別途、研究開発用の建物や機械・設備等の購入費用の初年度100%償却制度が存在する。

(注4) 広義の課税所得が5万ポンド以下の場合81% (広義の課税所得とは、課税所得に加えて他の会社(子会社等を除く)から受け取った適格な配当を含む額のことを指す)。

(注5) 控除しきれない部分のうち、還付限度額を超えたものは翌期以降に無期限に繰り越され、還付限度額を超えないものは過去の事業年度における未払法人税額や他の税目における未払税額等に充当されたうえで、残額が還付される。

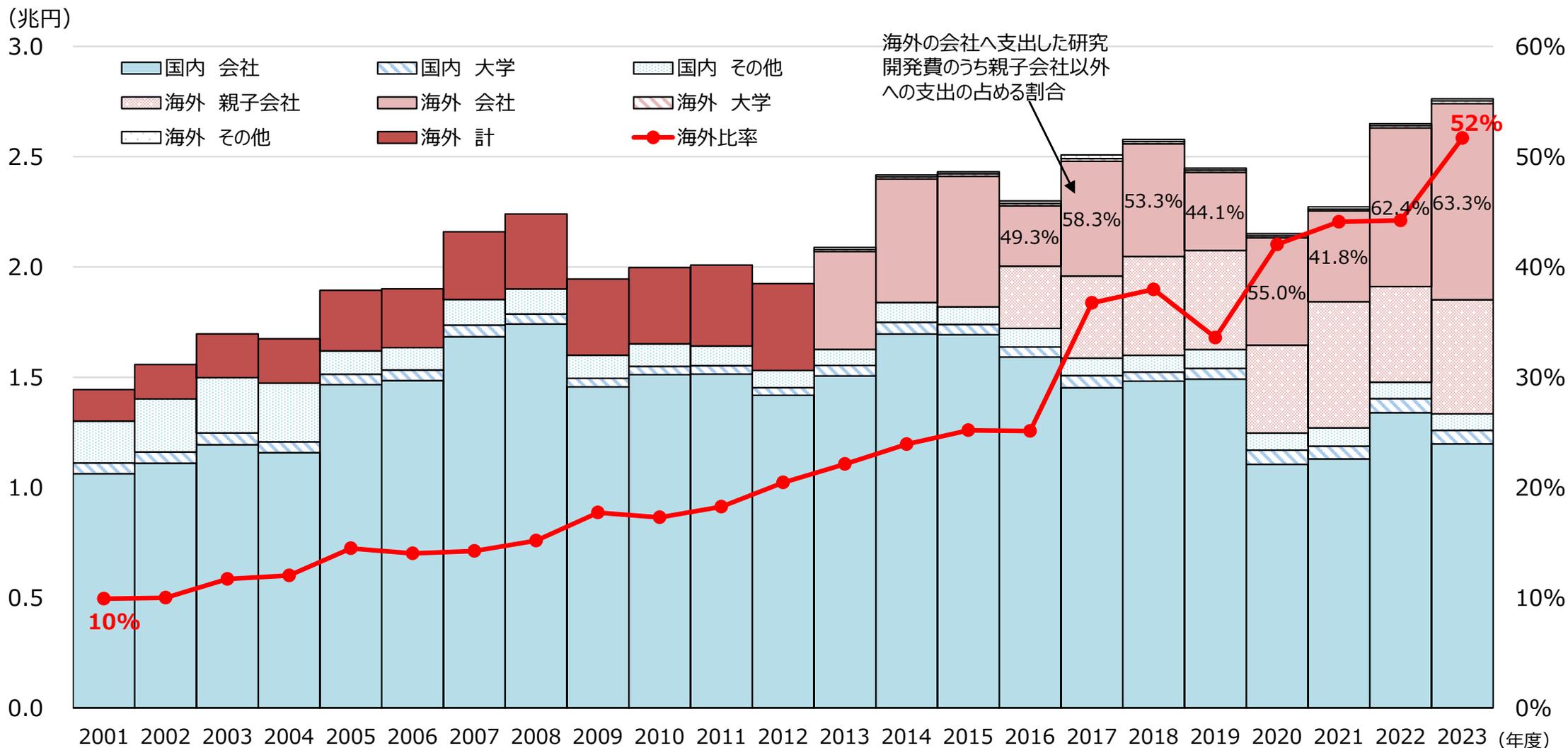
(注6) 委託者と受託者に支配関係がある等の場合、人件費、減価償却費など他の試験研究費総額の300%相当額または200万ユーロのいずれか小さい額までに制限。支配関係がない場合は、限度額が1,000万ユーロとなる。

(注7) EU+EEA加盟国

(注8) 米国には別途、試験研究費を資本勘定に計上し5年間以上の償却をするか即時費用とするかを選べる制度が存在(外国での研究に起因する場合は15年間にわたって償却を認める制度が適用される)。

# 日本企業における外部支出研究開発費の推移

- 近年、日本企業における外部支出研究開発費（委託等）に占める海外への支出割合が増加しており、足元では50%を超えている。
- また、海外の会社への研究開発費支出のうち親子会社以外への支出の割合も上昇している。



(注1) 国内のその他には国・公営の研究機関、特殊法人・独立行政法人の研究所、公庫・公団、非営利団体などを含む。

(注2) 海外への研究開発費の内訳が公表されているのは2013年度以降。

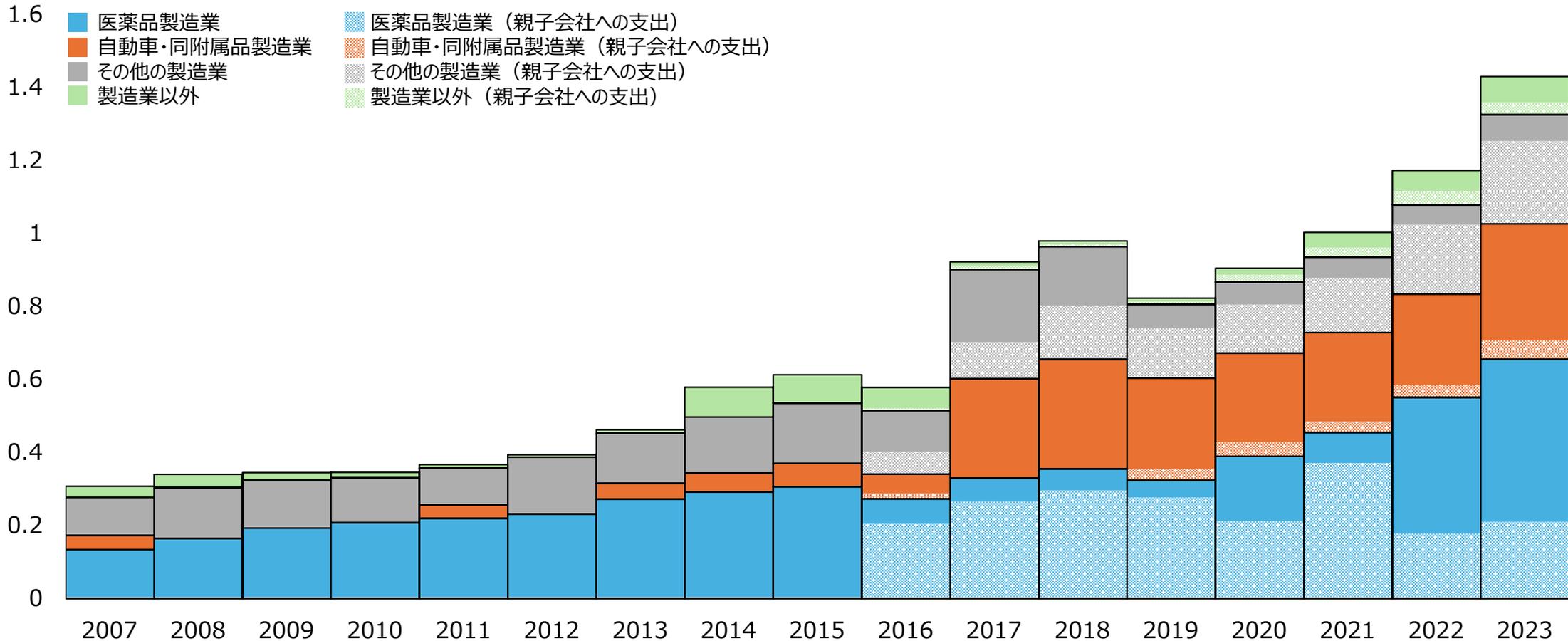
(注3) 「海外 会社」のうち、「海外 親子会社」の区分が統計上公開されているのは2016年度以降。

(資料) 総務省「科学技術研究調査報告」、文部科学省 科学技術・学術政策研究所「科学技術指標2025」を基に、財務省が加工・作成。

# 日本企業における海外への外部支出研究開発費の推移（業種別）

- 日本企業における海外への外部支出研究開発費（委託等）を業種別でみると、約4～5割程度が医薬品製造業となっているが、近年では自動車・同附属品製造業の海外への外部支出研究開発費が大きく増加している。
- また、医薬品製造業や自動車・同附属品製造業の外部支出研究開発費の大半は、親子会社以外への支出が占めている。

(兆円)



(注1) 2008、2009、2010、2012年度の自動車・同附属品製造業の「海外への外部支出研究開発費」、2017、2018年度の「海外親子会社への支出」については、データが秘匿され（年度）

ているため把握不能。

(注2) 「海外 会社」のうち、「海外 親子会社」の区分が統計上公開されているのは2016年度以降。

(資料) 総務省「科学技術研究調査報告」

# 研究開発の波及効果について (Belderbos et al., 2025)

- 日本の製造業工場等の研究開発に関するパネルデータを用いて、他の工場及び大学によるR&Dストックから生じるスピルオーバーが工場単位の生産性に及ぼす影響を分析。
- 工場間のR&Dストックのスピルオーバーは有意に正（他者工場のR&Dストックが増加すると自社工場の生産性が向上する）であるが、その効果は二地点間の距離とともに指数関数的に減少し、200km以上離れるとその効果の大部分を失う。さらに、大学によるR&Dストックのスピルオーバーについては、工場と大学がより近接していないと正の効果がないことが示唆されている。

Table 3. Fixed effect panel estimation of plant-level TFP

|                        | [1]                                   | [2]                    | [3]                    | [4]                    |
|------------------------|---------------------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|
| 他工場から受けるスピルオーバー        | Private R&D stock (t-1)               | 0.0324***<br>[0.0000]  |                        | 0.0310***<br>[0.0000]  |
| 大学（同市町村内）から受けるスピルオーバー  | Public R&D stock (t-3) municipal      |                        | 0.0221***<br>[0.0000]  | 0.0216***<br>[0.0000]  |
| 大学（同都道府県内）から受けるスピルオーバー | Public R&D stock (t-3) prefecture     |                        | 0.0017<br>[0.4804]     | 0.0008<br>[0.7583]     |
|                        | Parent firm R&D stock (t-1)           | 0.0090***<br>[0.0000]  | 0.0092***<br>[0.0000]  | 0.0088***<br>[0.0000]  |
|                        | Manufacturing density (municipal)     | 0.0165***<br>[0.0000]  | 0.0148***<br>[0.0000]  | 0.0169***<br>[0.0000]  |
|                        | Number of plant employees             | -0.0421***<br>[0.0000] | -0.0422***<br>[0.0000] | -0.0421***<br>[0.0000] |
|                        | Number of other plants of parent firm | -0.0042<br>[0.1207]    | -0.0042<br>[0.1157]    | -0.0042<br>[0.1132]    |
|                        | Number of parent firm employees       | -0.0034*<br>[0.0997]   | -0.0034<br>[0.1047]    | -0.0033<br>[0.1136]    |
|                        | Entry plant dummy                     | -0.0225***<br>[0.0000] | -0.0224***<br>[0.0000] | -0.0224***<br>[0.0000] |
|                        | Multi-product plant (dummy)           | 0.0007<br>[0.6633]     | 0.0006<br>[0.7083]     | 0.0007<br>[0.6656]     |
|                        | No parent R&D stock available (dummy) | 0.0030<br>[0.1543]     | 0.0031<br>[0.1496]     | 0.0030<br>[0.1687]     |
|                        | Industry-year dummies                 | Yes                    | Yes                    | Yes                    |
|                        | Decay parameter:                      |                        | -0.0080***<br>[0.0004] | -0.0083***<br>[0.0000] |
|                        | # plants                              | 20,386                 | 20,386                 | 20,386                 |
|                        | # observations                        | 264,147                | 264,147                | 264,147                |
|                        | R-squared                             | 0.33608                | 0.33627                | 0.33635                |

P-values based on cluster-robust standard errors in brackets. \*p<0.10, \*\*p< 0.05, \*\*\*p<0.01

距離が離れるとどの程度スピルオーバーが低下するか示すパラメータ ( $\tau$ )

⇒200kmで効果は20%未満に減少

$$e^{\tau d} = e^{-0.0083 \times 200} \approx 0.19$$

# 予算と税制の役割分担

- 税制と予算の役割は異なるが、財政的には同質であるという認識が必要。
- 税制と予算を一体で考える必要。一方を拡充するなら、他方を縮減することが必要。
- イノベーションの基本政策として、税制は広く薄く、予算は戦略分野や高リスク分野の初期フェーズという役割分担が国際的な共通認識。
- ガバナンスが効いている企業であれば、投資判断において、決算まで適用額が不明な税制よりも、補助額があらかじめ把握できる予算の方がインセンティブとして機能しやすいはず。
- 企業の利潤動機という観点からは、渡し切りの補助金よりも租特の方が効果的と考えられる。

# 租税特別措置と予算事業

第4回税制のEBPMに関する専門家会  
合資料（令和7年6月3日）  
（再掲）

|          | 租税特別措置  | 予算事業  |
|----------|---|---|
| 対象法人     | <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 基本的には、納税額がある黒字法人が対象</li> <li>✓ 黒字企業の方が適用の効果が大きい場合が多く、企業にとって収益を上げるインセンティブとして機能</li> </ul>                   | <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 民間団体等が行う特定の事業に着目して、これを政策的に後押しするものであり、企業の収益状況にかかわらず対象</li> </ul>  |
| 適用の予見可能性 | <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 適用期限が複数年度にわたって設定されることが多い</li> <li>✓ 法令上明確にされている客観的な要件を満たせば、全ての法人が適用可能（財政への影響を事前に予測することが難しい面がある）</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 国会の議決を得た予算の範囲内での支援（総額に上限あり）</li> <li>✓ 民間団体等の申請を受けた上で、補助要綱における補助目的・補助要件に沿っているか行政側が審査を行った上で交付を決定</li> </ul> |

## （参考）経済産業省所管の令和7年度予算における主な研究開発関連の予算事業

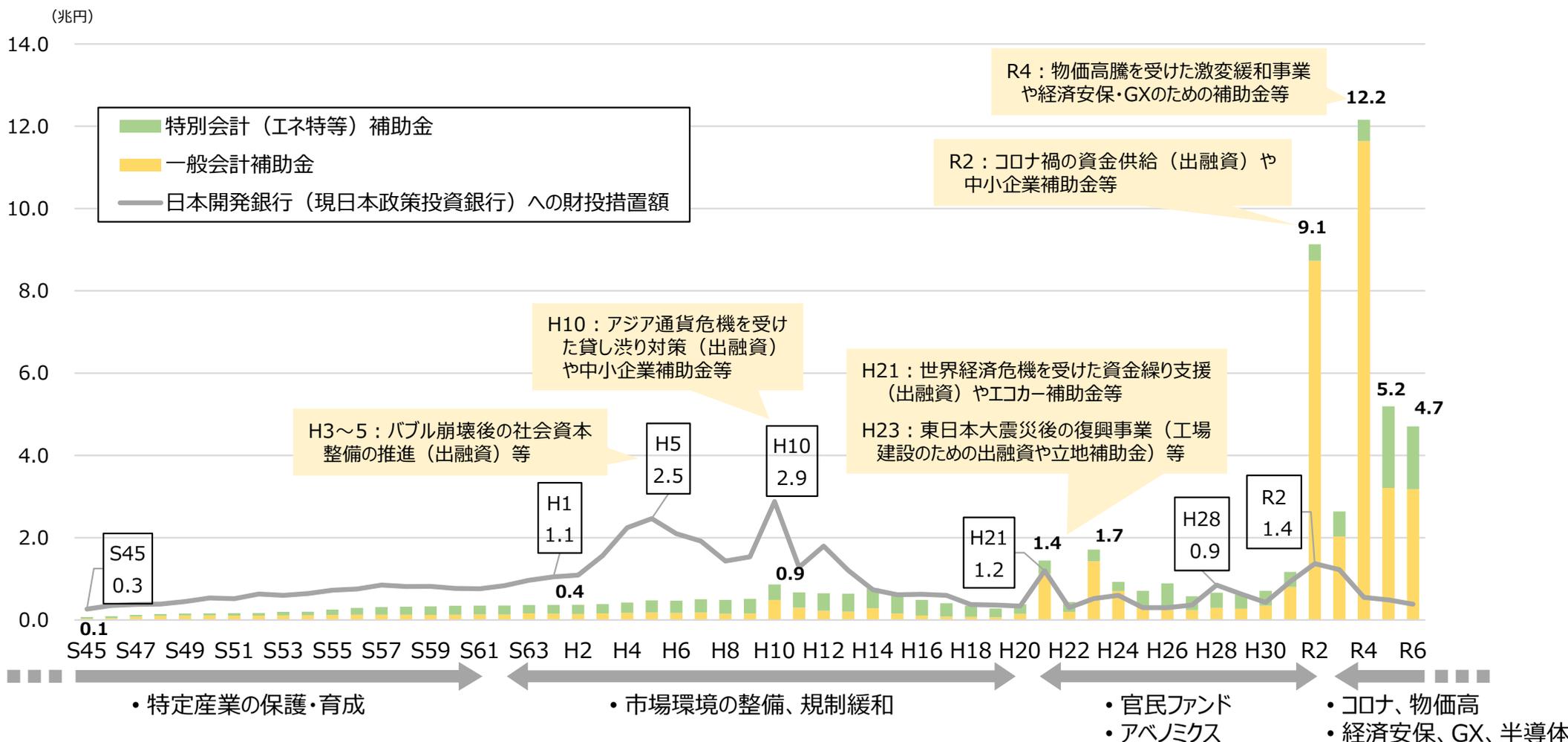
※ 研究開発税制は、他の予算事業との重複適用も可能。

- ・ 次世代治療・診断実現のための創薬基盤技術開発事業(58億円)
- ・ 成長型中小企業等研究開発支援事業(Go-Tech 事業)(123億円)
- ・ 再生可能エネルギーの大量導入に向けた次世代型の電力制御技術開発事業(72億円)
- ・ 競争的な水素サプライチェーン構築に向けた技術開発事業(83億円)
- ・ 産業活動等の抜本的な脱炭素化に向けた水素社会モデル構築実証事業(62億円)
- ・ 水素利用拡大に向けた基盤強化のための研究開発事業(72億円)
- ・ 脱炭素社会実現に向けた省エネルギー技術の研究開発・社会実装促進事業(58億円)
- ・ 福島県における再生可能エネルギー等の導入促進のための支援事業(52億円)
- ・ 石油・天然ガス開発や権益確保に資する技術開発等の促進事業(76億円)
- ・ 国内石油天然ガスに係る地質調査・メタンハイドレートの研究開発等委託費(255億円)
- ・ 次世代燃料の生産・利用技術開発事業(84億円)
- ・ カーボンリサイクル・次世代火力発電の技術開発事業(128億円)
- ・ CCUS研究開発・実証関連事業(75億円)
- ・ エネルギー構造高度化・転換理解促進事業費補助金(79億円)
- ・ ポスト5G 情報通信システム基盤強化研究開発事業(1,617億円)
- ・ 次世代エッジAI 半導体研究開発事業(295億円)
- ・ 高速炉実証炉開発事業(393億円)
- ・ 高温ガス炉実証炉開発事業(436億円)
- ・ 次世代革新炉の開発・建設に向けた技術開発・サプライチェーン構築支援事業(60億円)
- ・ GX 分野のディープテック・スタートアップ支援事業(300億円)

# 産業政策関連補助金等の推移

令和7年4月15日  
財政制度等審議会資料

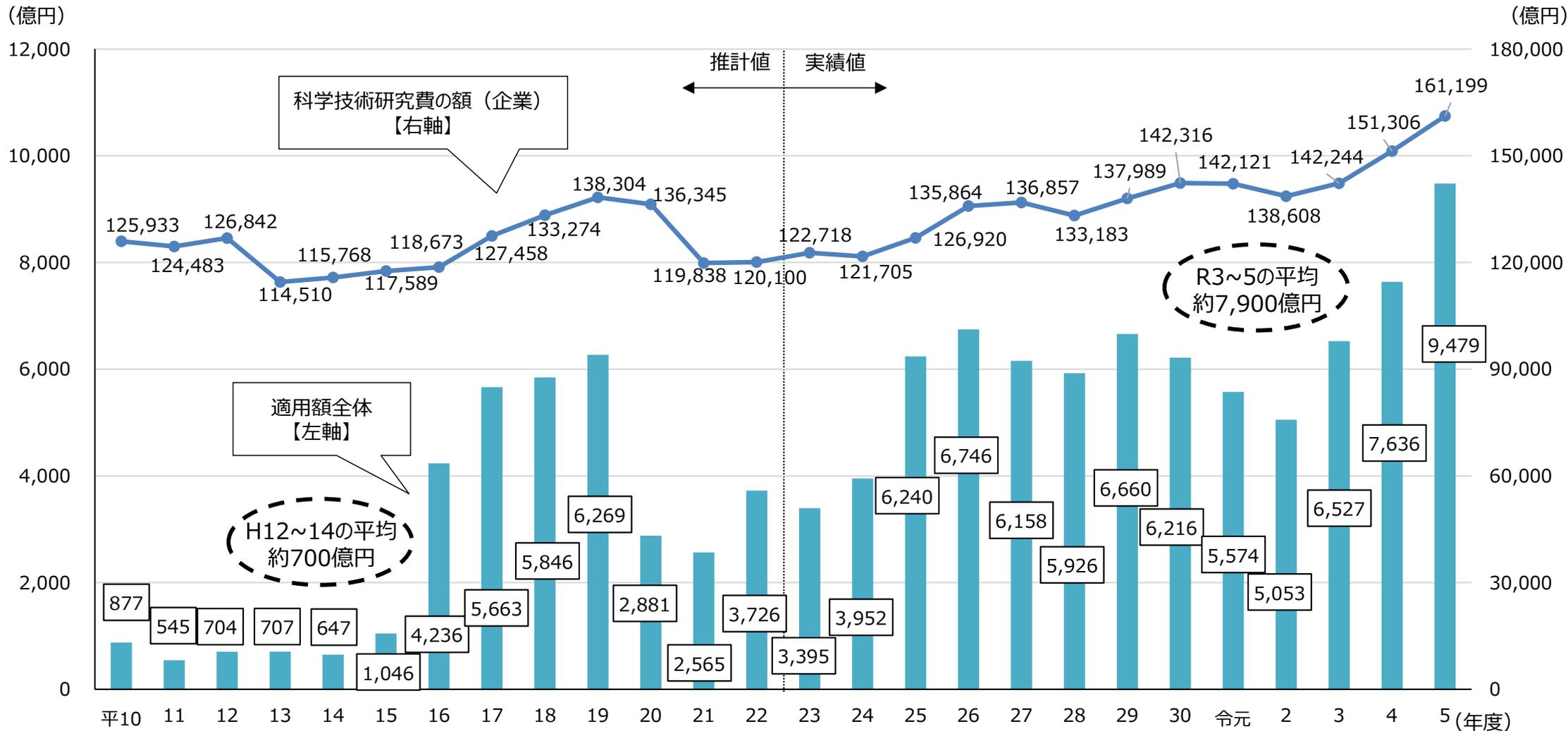
○ これまでの産業政策は、戦後の特定産業の保護・育成や出融資による支援、規制緩和等を中心に講じられてきたが、近年、**渡し切りの補助金による企業支援が大きく増加している**。



|   |  |  |   |
|---|--|--|---|
| <b>主な税制措置</b><br>・増加試験研究費の税額控除創設（S42）<br>・エネルギー・中小企業関係の投資促進税制（S53～） | ・法人税率引下げと課税ベース拡大の税構造改革（H10）<br>・研究開発税制の拡充（総額型の創設）（H15）<br>・欠損金繰越控除期間の延長（H16） | ・賃上げ促進税制の創設（H25）<br>・成長志向の法人税改革（法人税率引下げと課税ベース拡大）（H27、28） | ・DX・CN投資促進税制の創設（R3）<br>・戦略分野国内生産促進税制の創設（R6） |
|---|--|--|---|

# 科学技術研究費の額と研究開発税制の適用額の推移

- 平成15年度改正以降、研究開発税制の規模は大きく増加し、法人税関係の租税特別措置の中で最大の減収額となっている。特に、足元では1兆円に迫る動き。
- 他方、企業による研究費の額は、長期的に見ると概ね横ばいの動きで、必ずしも研究開発税制が研究費の増加につながっていない可能性。



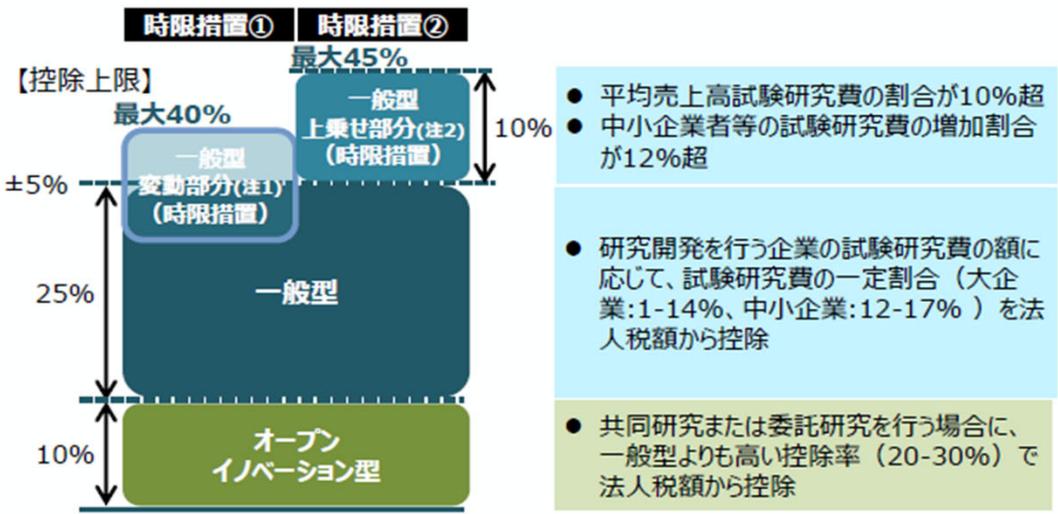
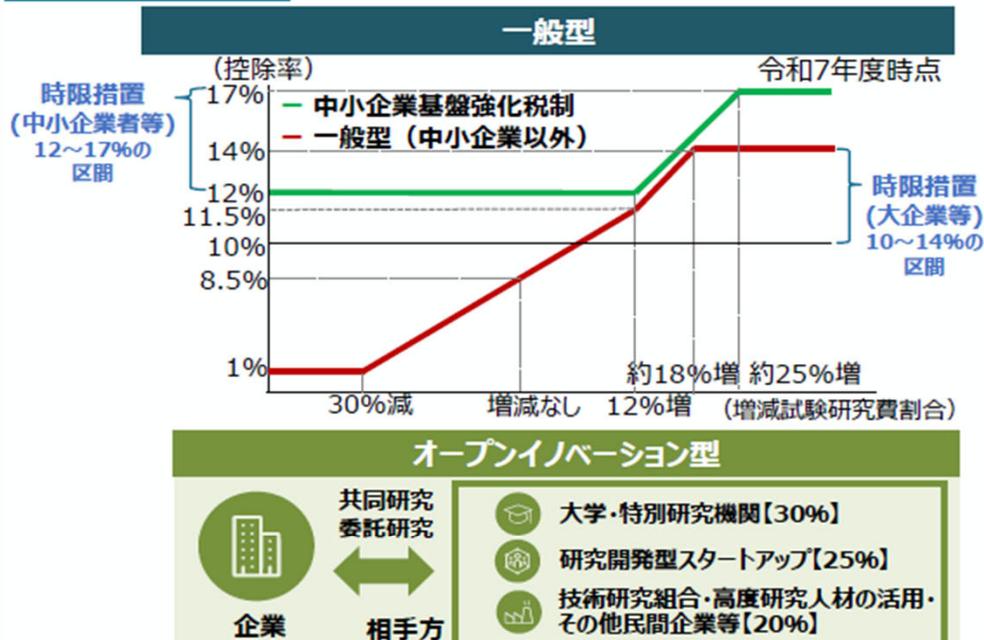
(注1) 研究開発税制の適用額については、平成10年～平成17年までは2-1決算期ベース、平成18年以降は4-3決算期ベースにより算出。科学技術研究費の額（企業）については、4-3決算期ベースにより算出  
 (注2) 平成10年度から平成13年度までの適用額は会社標本調査（国税庁）の「試験研究費の控除額等」の欄を、平成14年度から平成22年度までの適用額は同調査の「試験研究費の総額」、「中小企業者等の試験研究費」等の欄の合計額を記載  
 (注3) 科学技術研究調査上、企業には「卸売業」、「金融・保険業」及び「サービス業」は平成12年度以前は含まれない。また、平成23年度以前は一部の特殊法人・独立行政法人が企業に含まれる。  
 (出所) 租税特別措置の適用実態調査（平成23年度以降）、会社標本調査（国税庁）（平成22年度以前）、科学技術研究調査（総務省）

# 研究開発税制の拡充及び延長 (所得税・法人税・法人住民税)

拡充・延長

- 科学に対する官民の投下資本が巨大化し、科学からビジネスに至るまでのスピードが加速する「科学とビジネスの近接化」の時代が到来。各国は、戦略的な科学技術領域を選定し、政策リソースを重点投下。
- また、各国においてイノベーション拠点の獲得に向けた、政策的な競争が激化。
- このため、現行の一般型を土台として民間の創意工夫を分野を問わず支えた上で、戦略技術領域に対する研究開発投資の拡大、大学等における戦略研究拠点との産学連携の促進、中長期的な研究開発投資を促し国際的にイコルフッティングな投資環境の整備等に必要な措置を要望。

## 現行制度



注1 研究開発投資の増減に応じた控除上限の変動措置  
 注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 (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。

## 要望内容

- 既存の一般型等とは別に、日本の戦略技術領域を対象とした戦略技術領域型を創設し、重点化 (控除率のインセンティブを強化・控除上限を別枠で措置)
- OI型の中に、特定大学等戦略研究拠点との共同・委託研究を追加 (控除率のインセンティブを強化)
- 大学等との共同・委託研究時の対象費用の明確化、手続き合理化

- 税額控除の繰越制度の導入
- 高度研究人材の活用に関する試験研究費の拡充
- 中堅企業に対するインセンティブを強化
- 試験研究費の範囲の明確化
- 時限措置の適用期限の延長 等

## 1.2. イノベーション政策全体の方向性

5 改正時の  
経産省作成資料

第4回税制のEBPMに関する専門家会  
合資料（令和7年6月3日）  
（再掲）

- イノベーション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・少子高齢化等、世界が直面する様々な社会課題解決の鍵。そして、研究開発は、イノベーションを生み出すための源泉。
- その一方で、研究開発は、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った公共財的な性格を有することから、民間企業のみ任せると過小投資に陥りやすいという傾向がある。そのため、政府が民間企業のリスクの一部を負担することで、日本全体の研究開発投資の維持・拡大を図ることが必要。
- この際、国の介入すべき程度や研究開発のリスクの大きさなどを踏まえて、民間の活力を最大限に活かす手段をケースバイケースで選択していくこと（様々な政策のポリシーミックス）が重要。
- 市場性がなく国が優先的に解決すべき社会課題や今後成長可能性があるものの過少投資となり得る分野・領域に対しては、政府の方針を示しつつ、予算による手厚い後押しを行う。
- その上で、分野、業種、規模、期間等の制限を設けず、民間企業の自由な発想や市場原理を活用することを目的に、税制による後押しを行う。必ずしも政府が特定した分野・領域以外にも、将来イノベーションを引き起こす可能性が存在し得ることや研究開発そのものの過少投資に陥りやすい性質を考慮し、日本全体の7割を占める民間の研究開発投資を維持・拡大が必要。
- こうした中で、研究開発税制は、研究開発投資の維持・拡大を図ることを目的としており、景気動向等の様々な環境要因の影響を受けながらも、研究開発投資は概ね右肩上がりで推移しており長年にわたって研究開発の主体となる民間の取組を後押ししてきたと考えている一方で、研究開発投資の伸び率が低位に留まっている状況や研究開発投資が経済成長に繋がっていない可能性を踏まえ、これらの課題に対応する制度に変更していくことが必要ではないか。

## まとめ（本日まで議論いただきたい論点）（案）

- 適用額が法人税負担以上に一部の業種や大法人に偏っていることをどう考えるか。
- 物価上昇局面において、試験研究費の増加割合に基づく現行の控除割合や控除上限はインセンティブ機能を十分に発揮しないのではないか。
- 適用額が大きく、また拡大している製造業においては、例えば、特許の出願件数は減少しているが、研究開発税制の適用が効果的な研究開発に結び付いているか、結び付けるには何が必要か。
- 制度の対象となる試験研究費の範囲が広く、研究開発税制が新たなイノベーションを生み出すインセンティブとして十分機能していない可能性があるのではないか。また、研究開発の波及効果や国内の研究開発拠点の確保の観点から、研究開発税制における海外への支出の取扱いをどう考えるべきか。
- 特定の分野に特化して政策的に後押しする場合には予算措置、分野を限定せず企業の幅広い試験研究から生み出される成果を広く薄く後押しする税制措置という役割分担の中で、研究開発税制が果たすべき役割は何か。

等

(参考資料)

## 第2部 個別税目の現状と課題

### IV. 法人課税

#### 1. 法人税

#### (4) 法人税制における今後の課題

##### ③ 租税特別措置

##### (租税特別措置を設けるに当たっての基本的考え方)

法人税の租税特別措置は、一般的に、特定の者の負担を軽減することで、特定の政策目的を達成することを旨とし、講じられています。

こうした政策税制は、租税の公平原則や中立原則の大きな例外となっています。例えば、減収額が最大である研究開発税制は、その恩恵を享受するのは全納税法人約109万社のうち1万社程度であり、業種別では適用額の80%が製造業（中でも輸送用機械、化学（製薬含む）、産業用電気機械）に集中し、サービス産業の適用は少なくなっています。

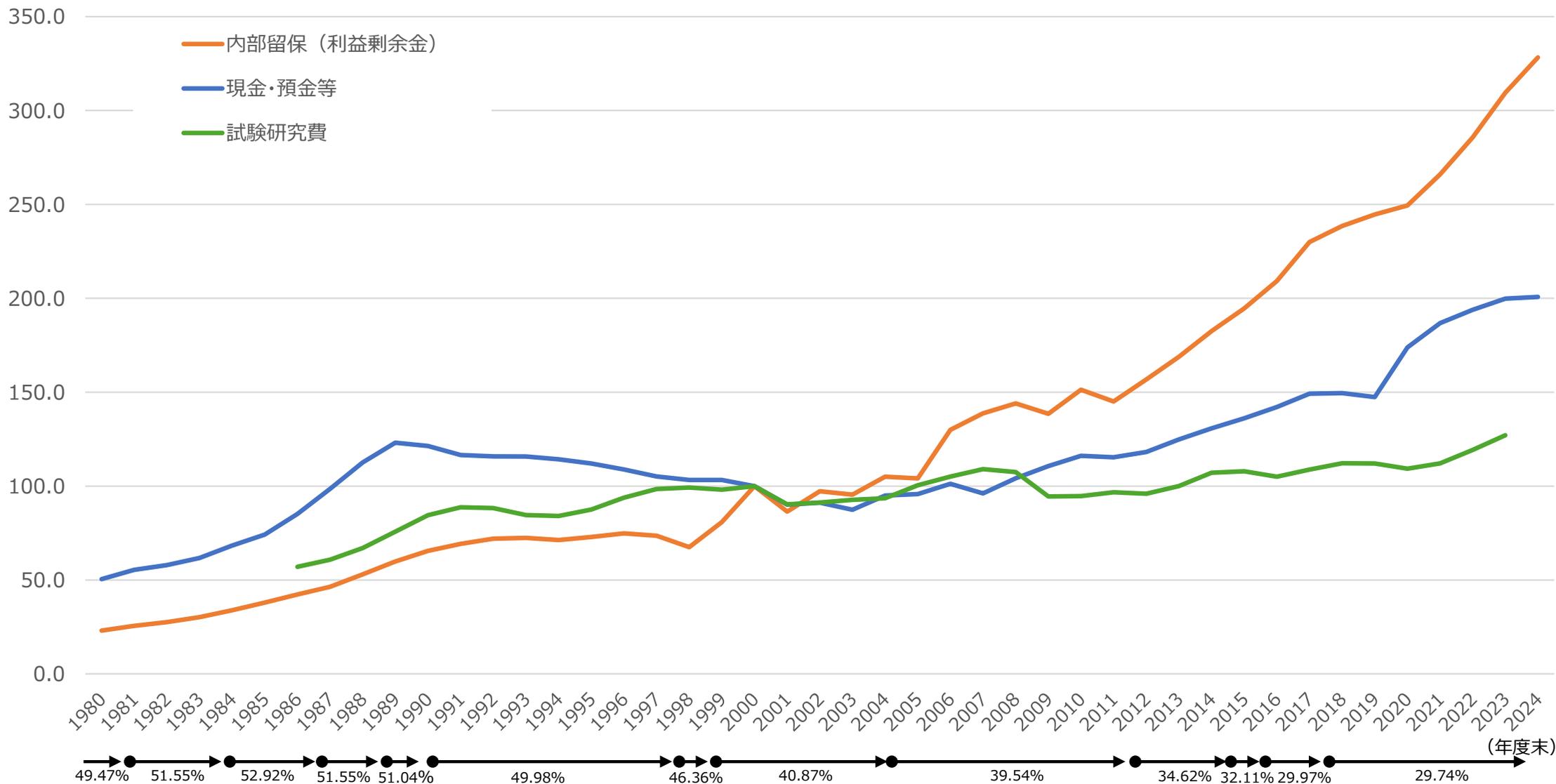
政策税制は、こうした租税原則の歪みを生じさせてなお、必要性や有効性があることが明確に認められるものみに限定し、期限を区切って措置することが原則です。期限到来時には、必要性や有効性を検証の上、廃止を含めてゼロベースで見直す必要があります。

また、政策税制の主な効果は投資コストを低減させることにありますが、投資の期待収益率は他のコストや産業の期待成長率に大きく影響されるため、税制による投資コストの低減のみで企業行動を変えることには限界があり、産業の構造的な課題を解決していくべきことにも留意が必要です。こうしたことを踏まえ、今一度、租税原則の原点に立ち返り、その可否を含め、租税特別措置のあり方を検討する必要があります。

# 利益剰余金及び現金・預金等及び試験研究費の推移

○ リーマン・ショック以降、内部留保（利益剰余金）、現金・預金等は増加傾向にある一方で、試験研究費の伸びは低調。

2000年度 = 100



※普通法人の各事業年度の所得に対する実効税率（復興特別法人税等を除く。）

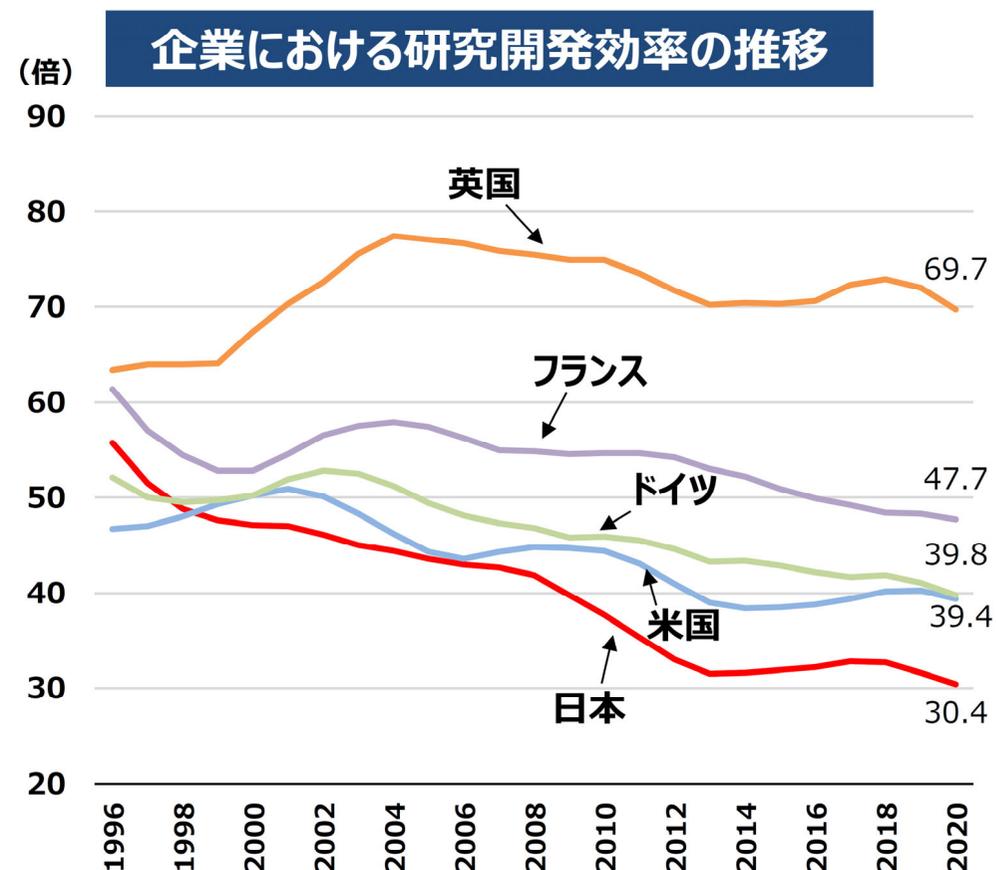
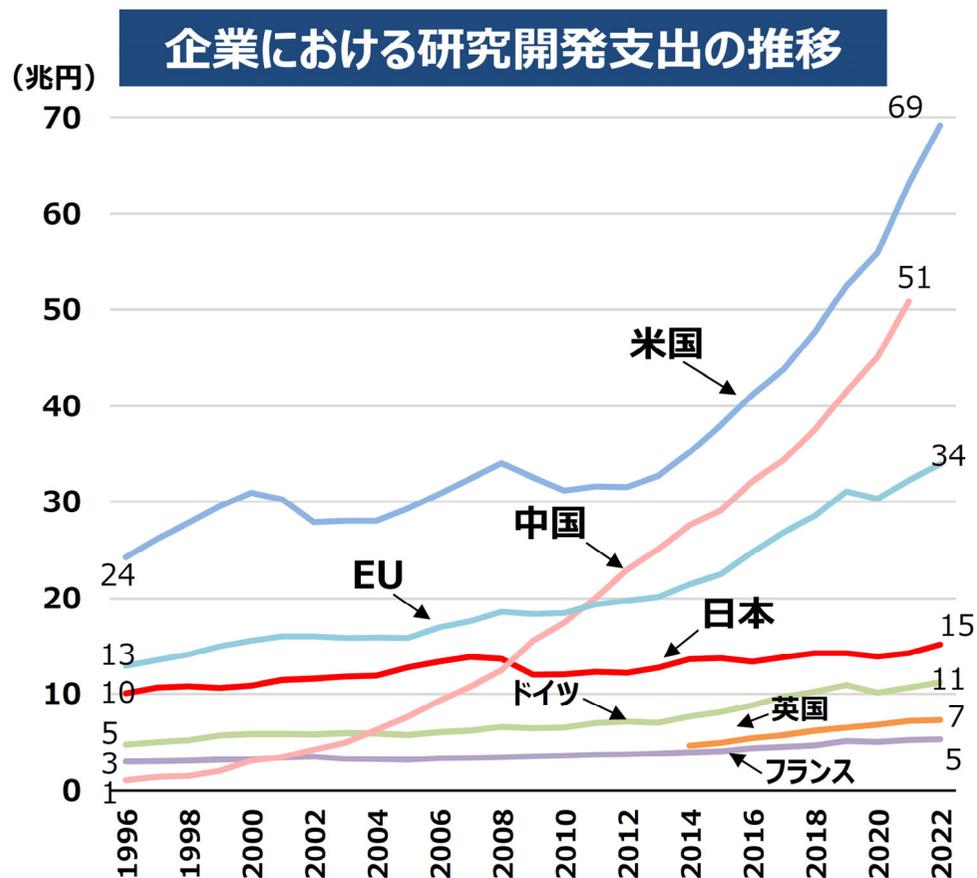
(出所) 財務省「法人企業統計年報」、総務省「科学技術研究調査」。

(注1) 全規模・全産業(金融・保険業除く)の数値。「現金・預金等」は現金・預金と有価証券(流動資産)の合計。

(注2) 科学技術研究調査上、企業には「卸売業」、「金融・保険業」及び「サービス業」は平成12年度以前は含まれない。また、平成23年度以前は一部の特殊法人・独立行政法人が企業に含まれる。

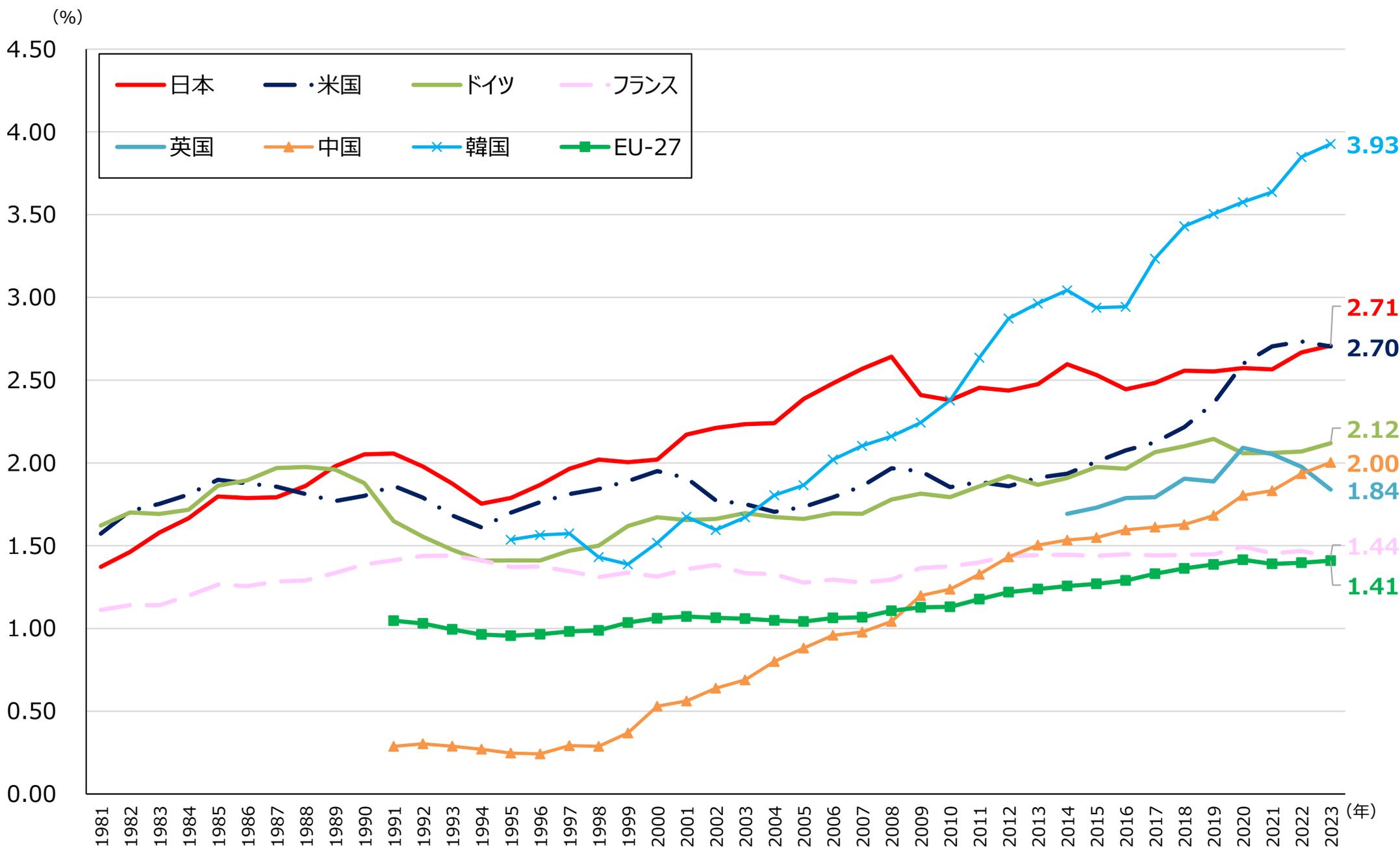
## イノベーション 日本企業の研究開発額は横ばいであり、研究開発効率も低下

- 1996年から2022年にかけて、各国企業の研究開発投資は、米国は2.9倍、中国は48.8倍、EUは2.6倍、ドイツは2.4倍、フランスは1.8倍であり、日本は1.5倍にとどまる。
- また、日本企業の研究開発効率（研究開発投資が5年後に生み出す付加価値額）は、日本では大きく低下。



(注) 左図の企業における研究開発支出は、購買力平価により円換算された名目値。EUは英国を含まない27か国。  
右図の研究開発効率は、各国の企業部門の生産付加価値と研究開発支出（PPPドルベース）について、後方5年移動平均をとった上で、5年間の増分の比により算出されたもの。  
(出所) 文部科学省科学技術・学術政策研究所「科学技術指標2024」、内閣府「令和4年度経済財政白書」（元データはOECD Stat）を基に事務局で作成。

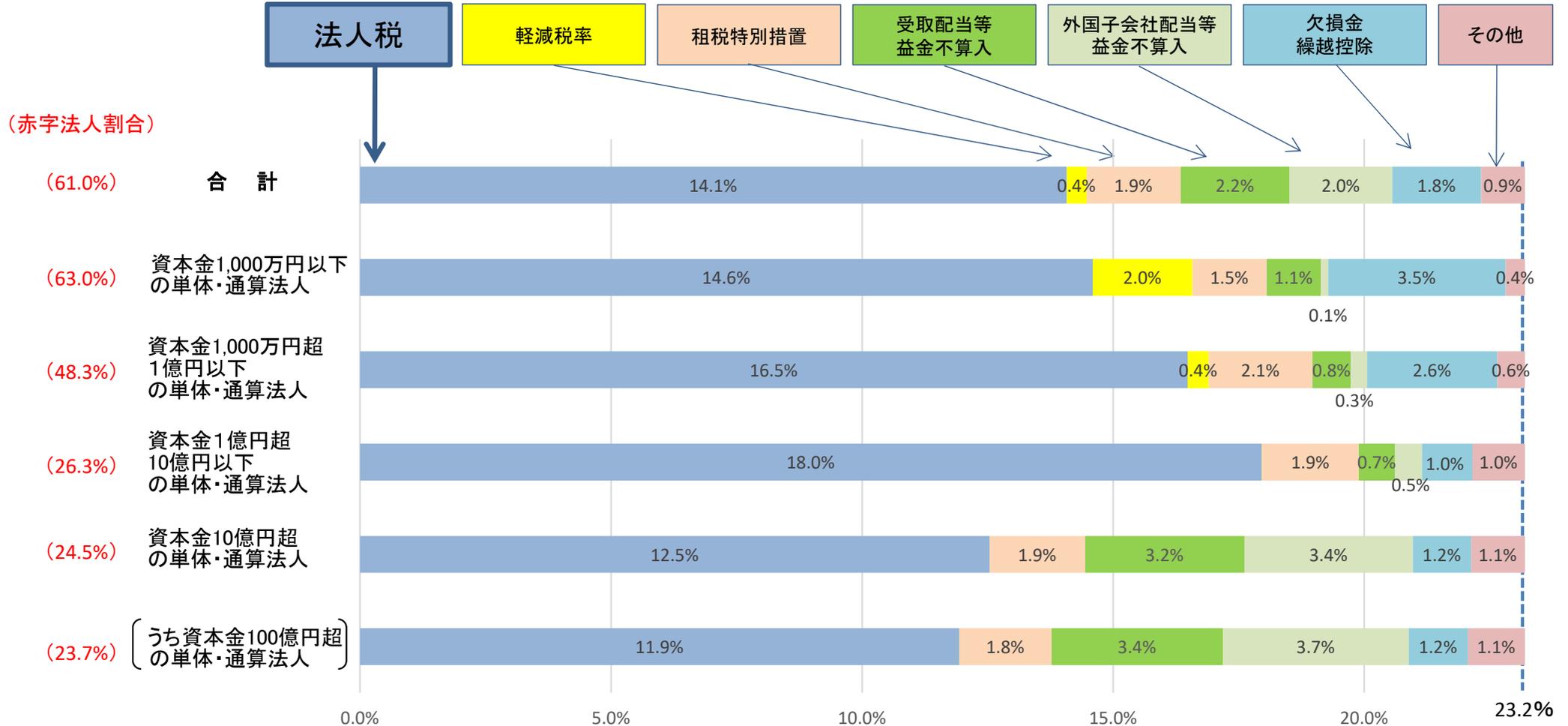
# 主要国における企業部門の研究開発費の対GDP比率の推移



(出典)文部科学省 科学技術・学術政策研究所、「科学技術指標2025」を基に、財務省が加工・作成。

# 資本金階級別の法人税(国税)に関する簡易推計

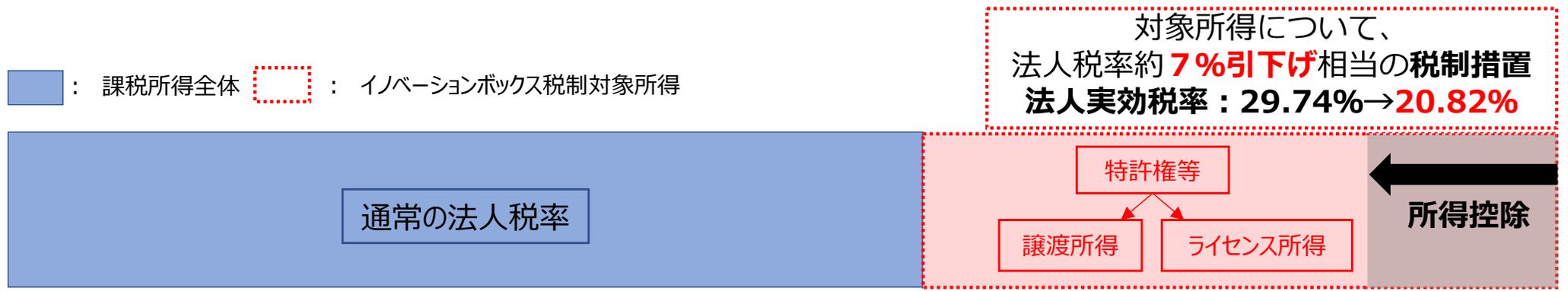
国税庁「会社標本調査」(令和5年度)等に基づき、利益計上法人(欠損金繰越控除、損益通算等を適用して所得金額ゼロとなる法人を含む。)について、  
 ・課税所得金額に、租税特別措置による減算額や、益金不算入とされた受取配当・外国子会社配当等を足し戻すことで、「税引前利益」を推計し、  
 ・その上で、当該「税引前利益」に対する法人税の割合や、法人税制上の主な措置の影響額の割合を簡易的に推計したもの。



(注) 租税特別措置については、「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」(令和5年度)を基に試算した減収額が100億円以上のものを集計している。

- \* 受取配当等益金不算入及び外国子会社配当等益金不算入は、子会社段階で法人税が課税されることを踏まえ、二重課税を避ける観点から設けられている制度である点に、留意が必要。
- \* 大法人(資本金1億円超)と中小法人(資本金1億円以下)では、利益計上法人の割合などの実態や税制上の取扱いが大きく異なっているため、法人税の負担割合を的確に比較することは困難であることに、留意が必要。
- \* 資本金1億円以下の単体・通算法人の区分には、大法人による完全支配関係がある法人や大通算法人等が含まれる点に、留意が必要。

- 研究開発拠点としての立地競争力強化のため、**国内で自ら研究開発した知的財産**から生じる一定の所得について、所得控除を行う。
  - 対象知的財産：特許権、AI関連のプログラムの著作権（令和6年4月1日以降に取得したもの）
  - 対象所得：譲渡所得、ライセンス所得（海外への譲渡に伴う譲渡所得及び関連者からの所得を除く）
  - 所得控除率：30%
  - 措置期間：7年間（令和7年4月1日施行）
- ➔ イノベーションボックス税制の創設は、G7ではフランス（2001年）、イギリス（2013年）に次ぐ3番目であり、海外に遜色ない制度で無形資産投資を後押ししていく。



<対象所得金額の計算イメージ>

$$\text{対象所得金額} = \text{特許権等から生じる譲渡所得・ライセンス所得の金額} \times \frac{\text{適格研究開発費の額}}{\text{研究開発費の額}}$$

※取引ごとに計算する

研究開発費の額から以下の費用を除外したもの

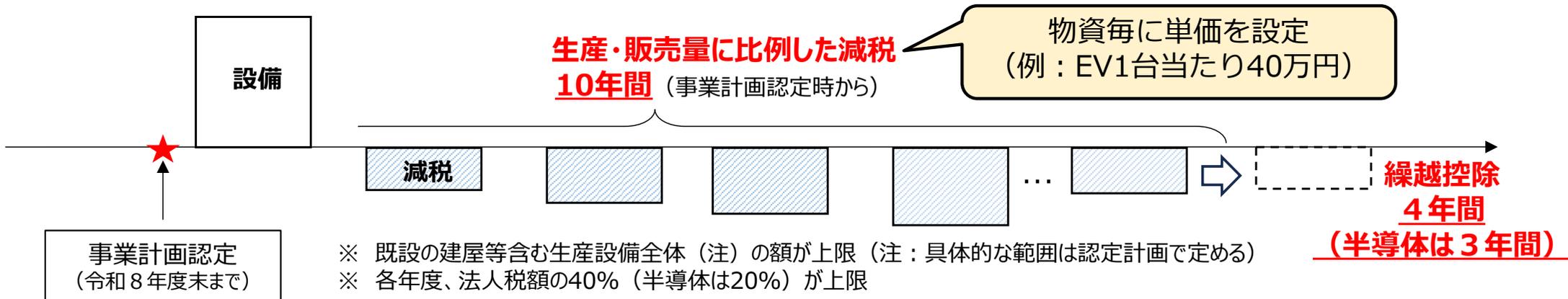
- ・特許権等の取得費、支払ライセンス料
- ・国外関連者に対する委託試験研究費
- ・国外事業所等を通じて行う事業に係る研究開発費の額

当期及び前期以前（R7.4.1以後開始事業年度に限る。）において生じた研究開発費の額のうち、その特許権等に直接関連する研究開発に係る金額の合計額（注）

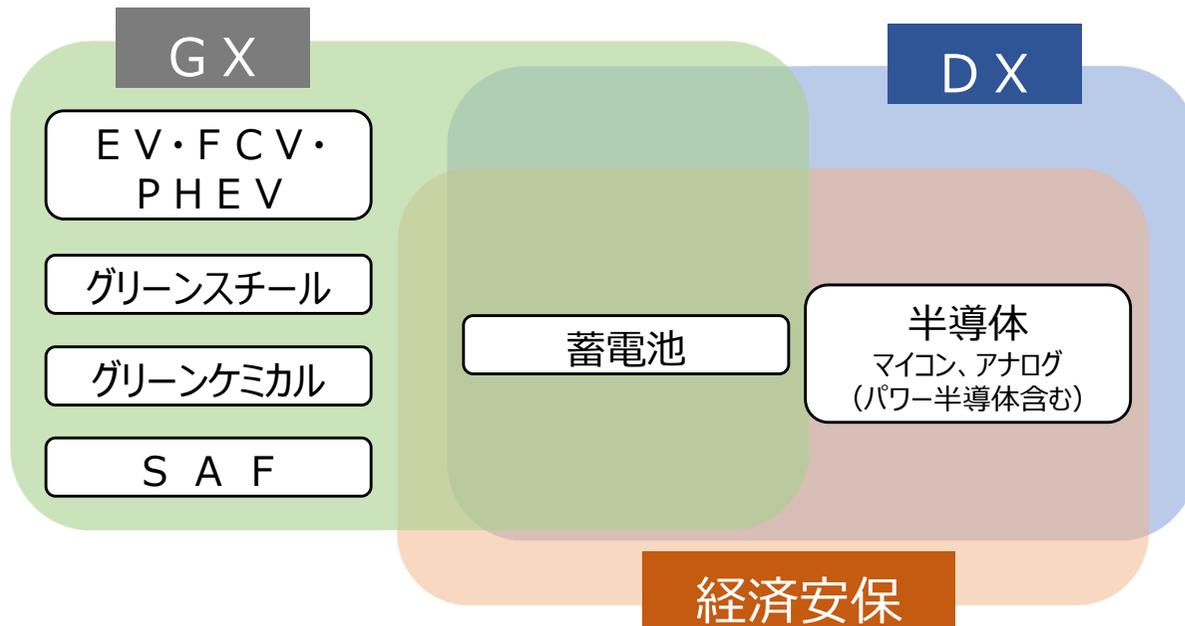
※研究開発費の額：研究開発費等に係る会計基準における研究開発費の額に一定の調整を加えた金額

（注）R9.4.1前に開始する事業年度において、R7.4.1以後最初に開始する事業年度より前に開始した研究開発に直接関連する特許権等がある場合には、当期、前期及び前々期において生じた研究開発費の額の合計額。（※該当する場合は、取引ごとではなく、当期において行った取引の総額で計算することとなる。）

- 民間として事業採算性に乗りにくい、国として特段に戦略的な長期投資が不可欠となる **GX・DX・経済安全保障** の戦略分野における **国内投資を促進** するため、**生産・販売量に応じて減税** を行う戦略分野国内生産促進税制を創設。



## <戦略分野に該当する物資>



GX 関連の物資については、**GX移行債**の発行収入 (エネ特) の一般会計繰入により減収額を補填。  
➡ これにより、既存の税制と大きく異なる規模・期間等の措置を実現。

## 減税措置の実効性を高める措置

- 以下①～③の要件全てに該当する場合、当該年度について税額控除を適用しない (繰越控除を除く)。
- ① 所得金額: 対前年度比で増加
  - ② 継続雇用者給与等支給総額: 対前年度増加率 **1%未満**
  - ③ 国内設備投資額: 当期の減価償却費の **4割以下**

※ 蓄電池に対する直接の措置は講じない (EVの中で対応)。

# 諸外国における主な研究開発税制の概要①

(2025年9月現在)

|            | 日本   | 米国   | 英国  | ドイツ  | フランス   | 韓国  |
|------------|--|--|---|--|--|---|
| 仕組み        | 税額控除<br>一般型  | 税額控除<br>増加型  | 税額控除<br>総額型   | 税額控除<br>総額型  | 税額控除<br>総額型  | 税額控除<br>総額型   |
| 概要         | <ul style="list-style-type: none"> <li>試験研究費の増減（増減割合）に応じて総額の1～14%<sup>(注2)</sup> ※<sup>1</sup>（中小企業は12～17%※<sup>2</sup>）の税額控除</li> <li>※<sup>1</sup> 試験研究費割合（試験研究費／平均売上金額）が10%超の場合は、令和7年度まで 控除率×（試験研究費割合-10%）×0.5を加算</li> <li>※<sup>1,2</sup> 控除率10%（中小企業は12%）超の部分は、令和7年度までの時限措置</li> <li>オープンバージョン型</li> <li>・特別試験研究費の20%、25%又は30%<sup>(注3)</sup>の税額控除</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>基準額を超える額の20%の税額控除<sup>(注5)</sup></li> <li>※直前3課税年度の平均試験研究費の50%を超える当課税年度試験研究費について、14%を税額控除する簡便法も選択可</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>総額の20%の税額控除<sup>(注7)</sup></li> </ul>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>総額の25%の税額控除</li> <li>※中小企業は、総額の35%の税額控除</li> </ul>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>1億ユーロ以下部分：総額の30%の税額控除</li> <li>1億ユーロ超部分：総額の5%の税額控除</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>①総額の最大2%の税額控除<sup>(注14)</sup></li> <li>※上記は大企業の場合（中堅企業は総額の8%、中小企業は総額の25%の税額控除）</li> <li>②重点分野について、総額の20～40%の税額控除<sup>(注15)</sup></li> <li>※上記は大企業・中堅企業の場合（中小企業は総額の30～50%の税額控除）【2027年末までの時限措置】</li> <li>増加型<sup>(注16)</sup></li> <li>③直前課税年度の研究開発費を超える額の25%の税額控除</li> <li>※上記は大企業の場合（中堅企業は40%、中小企業は50%を税額控除）</li> <li>※①、②、③の選択適用であり、重複適用は不可</li> </ul> |
| 主な試験研究費の範囲 | <ul style="list-style-type: none"> <li>・人件費</li> <li>・減価償却費</li> <li>・外部委託費<sup>(注4)</sup></li> </ul>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>・人件費</li> <li>・外部委託費の65%</li> <li>※減価償却費は対象外<sup>(注6)</sup></li> </ul>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>・人件費</li> <li>・外部委託費の65%</li> <li>※減価償却費は対象外<sup>(注8)</sup></li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>・人件費</li> <li>・減価償却費</li> <li>・外部委託費の70%</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>・人件費</li> <li>・減価償却費</li> <li>・外部委託費</li> <li>※外部委託費は、人件費、減価償却費など他の試験研究費総額の300%相当額または200万ユーロのいずれか小さい額までに制限<sup>(注12)</sup></li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>・人件費</li> <li>・外部委託費は特定の機関に対するもののみに制限</li> <li>※減価償却費は対象外</li> </ul>   |
| 限度額        | <ul style="list-style-type: none"> <li>・総枠で法人税額の35%（一般試験研究費25%※ + 特別試験研究費10%）</li> <li>※研究開発を行う一定のベンチャーは+15%</li> <li>※増減割合に応じて△5%～+5%（令和7年度まで）</li> <li>※増加割合が12%超の中小法人は、10%上乗せ（令和7年度まで）</li> <li>※試験研究費割合が10%超の場合は、（試験研究費割合-10%）×2を上乗せ（変動上限又は中小企業の10%上乗せ措置との選択適用）（令和7年度まで）</li> <li>・また、他の税額控除制度と合わせ、法人税額の90%を限度</li> </ul>                                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>他の一般事業税額控除と併せ、税額控除前法人税額（法人代替ミニマム税がある場合は当該額を含む）から外国税額控除等を除いた額の約75%</li> </ul>                                  | <ul style="list-style-type: none"> <li>なし</li> <li>※ただし、税額から控除しきれない部分を還付する場合の還付額について、<br/>・税額控除相当額×75%<sup>(注9)</sup></li> <li>・2万ポンド+3×（源泉徴収税額と社会保険料の合計支払額）の二つを限度<sup>(注10)</sup></li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>・1企業または企業グループの1事業年度当たり、試験研究費が1,000万ユーロに達するまで<br/>かつ</li> <li>・国による他の援助と合わせ、1研究プロジェクト当たりの援助総額が1,500万ユーロに達するまで</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>なし</li> </ul>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>なし</li> <li>※ただし、中小企業以外には最低限税額制度が存在（研究開発税額控除等の租税特別措置を適用後の法人税額は、最低限税額（一定の税制優遇を考慮しない所得×最低限税率（7%～17%））を下回ってはならない。）</li> </ul>   |
| 繰越期間       | —  | 20年（繰戻し1年）   | 無期限 <sup>(注10)</sup>  | —  | 3年 <sup>(注13)</sup>  | 10年   |

## 諸外国における主な研究開発税制の概要②

- (注1) 前頁の表は原則的な取扱いを示したもの。
- (注2) 増減割合がマイナスの場合の税額控除率を段階的（令和8年度、令和11年度、令和13年度の3段階）に引き下げるとともに、税額控除率の下限を撤廃。なお、内国法人の国外事業所等を通じて行う事業に係る試験研究費は、対象外（令和7年度以降適用）。
- (注3) 特別試験研究費の税額控除割合は、国の研究機関、大学などの共同研究又は委託研究は30%、国公立大学等の外部化法人、研究開発型ベンチャーとの共同研究又は委託研究は25%、それ以外は20%となっている。
- (注4) 特別試験研究費の対象となる外部委託費は、一定の委託研究に限られている。
- (注5) 基準額は、直前4課税年度の平均年間総収入×固定比率（1984～88年の試験研究費/1984～88年の総収入）で計算。1984年以降初めて総収入及び試験研究費を計上する法人等の固定比率は、最初の5課税年度は3%、6課税年度目以降は一定の年間総収入と試験研究費の割合から算出。
- (注6) 別途、試験研究費を資本勘定に計上し5年間以上の償却をするか即時費用とするかを選べる制度が存在（外国での研究に起因する場合は15年間にわたって償却を認める制度が適用される）。
- (注7) 税額控除相当額は益金に算入しなければならない。
- (注8) 当該控除とは別途、研究開発用の建物や機械・設備等の購入費用の初年度100%償却制度が存在する。
- (注9) 広義の課税所得が5万ポンド以下の場合には81%（広義の課税所得とは、課税所得に加えて他の会社（子会社等を除く）から受け取った適格な配当を含む額のことを指す。）。
- (注10) 控除しきれない部分のうち、還付限度額を超えたものは翌期以降に無期限に繰り越され、還付限度額を超えないものは過去の事業年度における未払法人税額や他の税目における未払税額等に充当されたうえで、残額が還付される。
- (注11) 控除しきれない部分は還付される。
- (注12) 外部委託費について、上記は委託者と受託者に支配関係がある等の場合。支配関係がない場合は、限度額が1,000万ユーロとなる。
- (注13) 3年間で控除しきれない部分は還付される。
- (注14) 大企業の場合、税額控除額は、総額に「当該課税年度の所得額に対する総額の占める割合×2分の1」をかけて計算され、その上限が総額の2%とされている。
- (注15) 控除率は、企業規模に応じて定められる基本の控除率に、(1)売上高に占める研究開発費の割合の3倍、(2)10%、のうちいずれか小さい方を足すことで決定される。基本の控除率は、新成長・源泉技術14分野（未来型自動車、人工知能等、次世代ソフトウェア・セキュリティ、コンテンツ、エネルギー・環境、航空・宇宙、先端素材等、防衛産業等）においては大企業・中堅企業が20%、中小企業が30%。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）においては、大企業・中堅企業が30%、中小企業が40%。
- (注16) 直近4課税年度において対象費用が発生しない、もしくは、前課税年度に発生した対象費用が直近4課税年度に発生した対象費用の平均額より少ない場合は、増加型を適用できない。