

【論 文】

試験研究に対する税額控除制度に関する一考察

加藤 恵吉・齊藤 孝平

はじめに

近年、経済のグローバル化や消費者ニーズの多様化等により企業間競争が激化している。このような経済環境において、特に製造業では多額の資金を投じて積極的に研究開発および試験研究を行い、新技術や新製品を獲得する重要性はますます高まっている。さらに天然資源に乏しい我が国の産業経済が持続的な発展を遂げていくためにも企業の試験研究を推進していくことは必要不可欠である。我が国では、企業の試験研究を税制面から支援する措置として特別償却制度と税額控除制度が講じられている。特に税額控除制度は、特別償却制度に比べて税負担の軽減効果が大い。また近年、制度の拡張が行われており、政策的な重要性も高まっている。

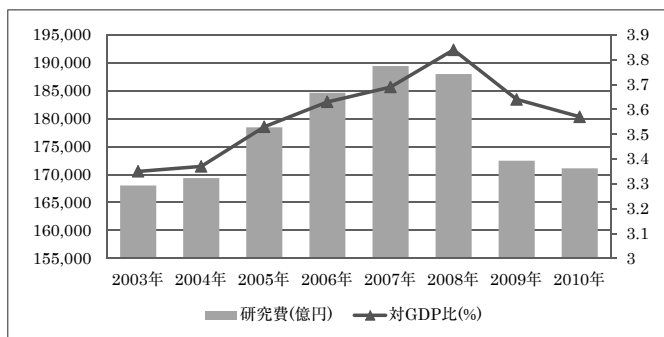
本稿では我が国の試験研究に対する税額控除制度の意義について考察し、その重要性についての再検討を行い、今後の試験研究に対する税額控除制度のあり方について述べていく。

1 我が国の試験研究支出の現状

1.1 試験研究支出の推移

我が国の企業は現下の厳しい経済状況にもかかわらず、多額の資金を投じて積極的に試験研究を行い、企業価値の創出に取り組む等、試験研究の重要性はますます高まっている。また、我が国の産業経済が今後さらに国際競争力を維持、強化していく上でも企業の試験研究を推進していくことは不可欠である。総務省統計局が毎年実施している科学技術研究調査による近年の我が国における企業等、非営利団体・公的機関及び大学等が試験研究に要した支出額の推移は図表1-1のとおりである。

図表1-1 近年の我が国における試験研究支出の推移



出所：総務省統計局「科学技術研究調査」より作成

図表 1-1 によれば、我が国の試験研究支出は2008年まで18兆円を超える高い水準で推移している。対国内総生産（GDP）比も2008年には過去最高の3.8%まで増加しており、試験研究の必要性が高まっていることを示している。2009年は、前年度から約 1 兆5,500億円の大規模な減少となっているが、これは2008年 9 月に発生したリーマン・ショックの影響によるものであり、試験研究の必要性そのものが低下したことを示すものではない。

次に我が国の企業等、非営利団体・公的機関及び大学等が試験研究に要した支出額の推移を研究主体別に示すと図表 1-2 のとおりとなる。

図表 1-2 研究主体別推移（単位：億円）

区分	総額	企業等	構成比	非営利団体・公的機関	構成比	大学等	構成比
2003年	168,042	117,589	70.0	17,821	10.6	32,631	19.4
2004年	169,376	118,673	70.1	17,963	10.6	32,740	19.3
2005年	178,452	127,458	71.4	16,920	9.5	34,074	19.1
2006年	184,631	133,274	72.2	17,533	9.5	33,824	18.3
2007年	189,438	138,304	73.0	16,897	8.9	34,237	18.1
2008年	188,001	136,345	72.5	17,206	9.2	34,450	18.3
2009年	172,463	119,838	69.5	17,127	9.9	35,498	20.6
2010年	171,100	121,100	70.2	16,659	9.7	34,340	20.1

出所：総務省統計局「科学技術研究調査」より作成

図表 1-2 によれば、企業等は我が国の試験研究支出のうち約70%を占めており、支出額の点からは試験研究の多くが企業等で行われていることが分かる。これは、企業間競争が激化したため、企業が新製品及び新技術の開発により、競争優位を築こうとしているためであると思われる。また、我が国の試験研究支出は2009年から 2 年連続の減少となっているが、企業等は2010年に再び増加に転じており、現下の厳しい経済状況においても新しい価値の創出を獲得するためにますます試験研究の重要性が高まっていると言える。

次に、我が国の試験研究支出の約70%を占めている企業等の試験研究支出の推移を資本金階級別に示したのが図表 1-3 である。

図表 1-3 資本金階級別推移（単位：億円）

資本金階級	2003年	2004年	2005年	2006年	2007年	2008年	2009年	2010年
全産業	117,589	118,673	127,458	133,274	138,304	136,345	119,838	121,100
1000万円～1億円未満	6,590	5,022	5,388	5,216	4,140	3,722	3,534	3,740
1億円～10億円未満	7,767	7,839	8,021	8,113	7,297	6,908	6,574	6,819
10億円～100億円未満	20,289	21,015	22,827	23,940	25,416	25,256	21,762	21,619
100億円以上	82,401	84,603	91,037	95,837	101,177	100,252	87,735	87,738
特殊法人・独立行政法人	543	194	186	167	275	207	234	184

出所：総務省統計局「科学技術研究調査」より作成

我が国の企業等の全体の試験研究支出は2007年まで堅調に伸びていたが、資本金1000万円以上1億円未満の企業は前年比でマイナスとなっていることが多く、低迷している。一方、資本金が100億円以上の大企業は2007年までは堅調に試験研究支出を増加させていたが、2009年は前年比で12.5%のマイナスとなっており、大企業の試験研究支出は景気循環の影響が反映されやすいものとなっている。

1.2 試験研究等の概念および範囲

試験研究に対する税額控除制度は、法人が試験研究を行った場合に一定の金額を法人税額から控除することができるという法人税法上の特例である。そのため、法人税法における試験研究がどのような概念であるかを明確にする必要があるが、法人税法関係法令では、その概念について明確な定義はなされていない。

法人税関係法令において、試験研究に関連する用語として、試験研究費（措法42の4の⑫一、措令27の4の6）、研究開発（措令28の2①一）、研究所用（措法43の2①、措令28の2①一、措令27の9⑤五、⑦五、28の9⑨五）、自然科学研究所（措令27の9⑥、⑦五、28の9⑧⑨五）、開発研究（耐令2二、措規20の2の2③、20の5の2①）、研究開発費（法基通7-3-15の3(2)）等が用いられている。

これらは各制度の適用要件となっているものの、法令上、その範囲等が明確に定められているのは、試験研究に対する税額控除制度における試験研究費のみである。

試験研究に対する税額控除制度における試験研究費とは、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の費用であり、次にあげるものをいう（措法42の4⑫一、措令27の4⑥）。

当該制度における試験研究は、「単に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」とだけされており、前節で概説した基礎研究、応用研究、開発研究はすべてその範囲に含まれることになる。また、「新たな製品」や「新たな技術」といった文言がないことから、既存の製品や技術の改良等のための試験研究も含まれる。さらに、「特定の目的」といった文言もないため、工場等で日常的に行われる試験研究も含まれることになる。ただし、当該制度における試験研究はあくまでも「製品の製造又は技術の改良、考案もしくは発明」を目的としており、人文・社会科学分野の研究は含まれない。そうした人文・社会科学分野に関連する費用の多くは、繰延資産である開発費¹や開業費に該当することが多いと考えられる²。

¹ 開発費とは、(a) 新技術や新経営組織の採用、(b) 資源の開発、(c) 市場の開拓、(d) 生産能率の向上や生産計画の変更のための設備の大規模な配置換えを行った場合等に支出した費用のことをいう。

² 成松洋一『試験研究費の法人税務（四訂版）』369-370頁

1.3 試験研究費と研究開発費

試験研究費に類似する概念として、研究開発費があげられる。特に近年は「研究開発費等に係る会計基準」の公表や国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards）の導入等により研究開発費の取扱いは注目を浴びている。また、税務と会計は密接な関係にあるため、法人税法における試験研究費と企業会計における研究開発費の相違点について明らかにすることは重要である。

試験研究に対する税額控除制度における試験研究費には、試験研究のために要する原材料費、人件費、経費、外部への委託研究費、技術研究組合により賦課される負担金等が含まれる。こうした試験研究費の範囲を企業会計上の研究開発費の範囲と比較すると、原材料費、人件費、経費については、研究開発費等に係る会計基準及び日本公認会計士協会の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の例にすべて該当すると考えられる。しかし、外部への委託研究費及び技術研究組合により賦課される負担金については、企業会計上の研究開発費の概念と一致するものはない。したがって、一般的な意味においては開発活動を含んでいる研究開発の方が広範な概念であると考えられるが、試験研究に対する税額控除制度における試験研究費と企業会計上の研究開発費を比較した場合は、前者の方がより広い概念であるのが特徴となっている³。

1.4 小 括

本節では、近年の我が国企業等における試験研究の状況及び本稿の主題となる試験研究に対する税額控除制度における試験研究等の概念について概観した。我が国企業等における試験研究の現状については、2008年9月のリーマン・ショックの影響により、2009年の試験研究支出は減少しているが、企業の試験研究に対する投資意欲は高く、試験研究の重要性は高まってきている。我が国において、試験研究等の概念について明らかにしているのは、試験研究に対する税額控除制度（措法42の4）のみである。しかし、そこで示される試験研究の概念は広範であり、試験研究の本来の目的である新たな知識や技術の発見等に関連しないものまでもが含まれている。そうした問題点を解消するためには、試験研究に対する税額控除制度を法人税法に取り込みなど、より詳細な定義を明らかにしていく必要がある。また、試験研究に対する税額控除制度における試験研究費と企業会計上の研究開発費を比較すると、前者の方がより広い概念であり、こうした税法と企業会計の取扱いの違いについても整合性を図っていく必要がある⁴。次節では、本稿の主題である試験研究に対する税額控除制度を中心とした税制上の優遇措置について考察を行っていく。

³ 伊藤邦雄『無形資産の会計』中央経済社 2006年 225-226頁

⁴ 例えば、法人税法上、繰延資産であった試験研究費は2007年度税制改正により廃止されており、会社法や企業会計との整合性は図られてきている。

2 試験研究に対する優遇税制

1で触れたように、近年、我が国の企業等における試験研究支出は増加傾向にあり、試験研究に対する重要性は高まっている。現在、我が国では試験研究に対する優遇税制として、特別償却制度と税額控除制度を設けている。特別償却制度は、通常の償却に加えて、対象となる資産の取得価額又は通常の償却額の一定割合相当額を特別に償却することができる制度である。一方、税額控除制度は、対象となる資産又は費用に一定の割合を乗じて算定された金額を当該事業年度に納付すべき法人税額から控除することができる制度である。このうち税額控除制度は、近年、制度の拡張が頻繁に行われ、その控除税額も拡大しており政策的な観点からも重要性が高まっている。また、海外主要国においても税額控除を中心とした試験研究に対する優遇税制は積極的に導入されている。本節では、試験研究に対する税制上の優遇措置である特別償却制度と税額控除制度について概観する。

2.1 試験研究に対する特別償却制度と税額控除制度

特別償却制度は、通常の償却に加えて、対象となる資産の取得価額又は通常の償却額に一定割合相当額を特別に償却することができる制度である。特別償却の対象となる事業や資産の中には、企業の試験研究に関連するものも少なくない。現在、試験研究事業や試験研究用資産を対象とした特別償却制度には次のようなものがある。

- ①エネルギー需給構造改革推進設備等を取得した場合の特別償却（措法42の5）
- ②中小企業者等が機械等を取得した場合の特別償却（措法42の6）
- ③事業基盤強化設備等を取得した場合の特別償却（措法42の7）
- ④関西文化学術研究都市の文化学術研究地区における文化学術研究施設の特別償却（措法43の2）
- ⑤事業革新設備等の特別償却（措法44の2）
- ⑥特定地域における工業用機械等の特別償却（措法45）

特別償却のメリットは、税額控除に比べて初年度の税負担が軽減されることである。そのため、大企業に比べて内部留保の少ない中小企業が内部留保を増大させたい場合や資金繰り等の理由により資金の社外流出を防ぎたい場合に有効な制度である。しかし、次年度以降は償却額が少なくなるため、長期間に及ぶ企業の試験研究活動を支援する措置としては十分に有効であるとは言えない。

次に、税額控除制度は、対象となる資産又は費用に一定の割合を乗じて算定された金額を当該事業年度に納付すべき法人税額から控除することができる制度であり、特別償却と同様に企業の試験研究の促進を目的とした制度がいくつかある。現在次のようなものがある。

- ①試験研究費の総額に係る税額控除制度（措法42の4①）
- ②大学・公的研究機関等との共同研究・委託研究に係る税額控除制度（措法42の4②）
- ③中小企業技術基盤強化税制（措法42の4⑥）
- ④試験研究費の増加額等に係る税額控除制度（措法42の4⑨）

⑤エネルギー需給構造改革推進設備等を取得した場合の税額控除（措法42の5）⁵

⑥中小企業者等が機械等を取得した場合の税額控除（措法42の6）⁶

⑦事業基盤強化設備等を取得した場合の税額控除（措法42の7）⁷

⑧教育訓練費に係る税額控除制度（措法42の7⑤）

上記①から④の制度は、直接に企業の試験研究費を税額控除の対象としている。一方、⑤から⑧の制度は、試験研究用資産や教育訓練費といった間接的に企業の試験研究に関連するものを税額控除の対象としている。

税額控除のメリットは、常に一定の税負担が軽減されることである。そのため、長期間に及ぶ企業の試験研究活動を支援する措置としては、特別償却よりも有効であると考えられる。

2.2 試験研究に対する税額控除制度の変遷

現在、我が国では試験研究に対する優遇税制として、特別償却制度と税額控除制度が設けられている。特に税額控除制度は、長期間にわたって実施される企業の試験研究活動を支援する措置として有効であると考えられる。我が国において、試験研究に対する税額控除制度は、制度変更が何度か行われてきている。近年では、制度の拡張が頻繁に行われており政策的な重要性も高まっている。

2.2.1 試験研究に対する税額控除制度の生成

我が国において、試験研究活動に対する本格的な優遇税制が創設されたのは1967年のことである。それ以前は、開発研究機械等の取得時95%の割増減価償却の特例が存在していたが、期限切れを迎えたことにより試験研究費の増加額に係る税額控除制度が創設された⁸。当該制度は、当時の我が国企業が資本自由化を目前にして、激しい国際競争に直面し、新技術の開発能力や優秀な頭脳の開発強化の重要性が増したことを受けて時限措置として創設された⁹。これにより、企業は適用期限内ではあるが、試験研究活動に関する意思決定において優遇措置を考慮することができるようになった。

1985年には、中小企業の試験研究費水準の高まりやベンチャービジネスの台頭等の経済状況を背景に、中小企業の試験研究を支援することを目的とした中小企業技術基盤強化税制が創設された¹⁰。当該制度は、上述した試験研究費の増加額に係る税額控除制度とは異なり、試験研究費の総額をベースに法人税額を控除することができる制度として創設された。したがって、資金面で大企業に劣る中小企業は、試験研究費の増加という条件なしで、法人税額の控除をすることができるようになったのである。

⁵ エネルギー需給構造改革推進設備等を取得した場合の特別償却（措法42の5）との選択適用となる。

⁶ 中小企業者等が機械等を取得した場合の特別償却（措法42の6）との選択適用となる。

⁷ 事業基盤強化設備等を取得した場合の特別償却（措法42の7）との選択適用となる。

⁸ 西沢脩 同掲書 70頁

⁹ 成松洋一『試験 研究費の法人税務』大蔵財務協会 1997年 240頁

¹⁰ 同上書 257頁

さらに1993年には、特別試験研究費に係る税額控除制度が創設された。当該制度は、新たな経済環境に即応したエネルギーや特定物質の合理的かつ適正な利用等の促進を支援することを目的に創設された¹¹。創設当初は、公的な試験研究機関等との共同研究に係る試験研究費のみが制度の適用対象であったが、その範囲は順次拡大していくことになる。1994年は海外の試験研究機関等との共同試験研究、1995年は大学等との共同試験研究、2001年には研究交流促進法の試験研究機関等に該当する独立行政法人との共同試験研究が追加される等、産学官連携の共同試験研究は重点分野として推進が図られていった。試験研究に対する税額控除制度は1967年の創設以来順調に拡大を続けていた。しかし、バブル経済崩壊後は、企業の試験研究活動が縮小したことを受けて制度の利用もマイナスへと転じた。特に試験研究費の増加額に係る税額控除制度における試験研究費の増加という条件は、制度の利用を阻害する大きな要因であった。これを受けて1999年度税制改正により、制度の適用要件の緩和が図られたが、制度の利用は改善されなかった。そのため、試験研究に対する税額控除制度は抜本的な見直しが迫られることになった。

2.2.2 試験研究に対する税額控除制度の拡張

2000年代に入ると、経済のグローバル化や企業間競争が激化のため、我が国企業の国際競争力の強化は重要な課題となった。税制面では、研究開発投資や設備投資、IT投資等の促進を図る措置が講じられていった。特に試験研究に対する税額控除制度は、重点分野として2003年度税制改正において抜本的な改革が行われた以降も拡張を続けている（図表2-1）。

図表2-1 近年の試験研究に対する税額控除制度の改正

年度	改正内容
2003年	試験研究費の総額に係る税額控除制度の創設
	大学・公的研究機関等との共同研究・委託研究に係る税額控除制度の創設
	中小企業技術基盤強化税制の強化・拡充
	税額控除限度超過額の繰越控除制度（1年）の創設
	試験研究費の増加額に係る税額控除制度の適用期限延長（3年間）
2004年	試験研究費及び特別試験研究費の範囲の見直し
	試験研究費の増加額に係る税額控除制度について、対象となる試験研究費の範囲から中小企業経営革新支援法に係る措置（沖縄振興特別措置法に係る部分を除く。）を除外
2005年	試験研究費の増加額に係る税額控除制度について、対象となる試験研究費の範囲から食品の製造過程の管理の高度化に関する臨時措置法に係る負担金及び沖縄振興特別臨時措置法に係る負担金を除外
2006年	試験研究費の総額に係る税額控除制度について、税額控除率に5%の上乗せ措置
	中小企業技術基盤強化税制について、税額控除率に5%の上乗せ措置
	試験研究費の増加額に係る税額控除制度の廃止
2008年	特別共同試験研究費の範囲に希少疾病用医薬品及び希少疾病用医療機器に関する試験研究費を追加
2009年	試験研究費の増加額等に係る税額控除制度の改組（増加型と高水準型の選択適用制度の創設）
2010年	特別試験研究費の範囲に改正後産業技術力強化法に規定する試験研究独立行政法人と共同して行う試験研究に係る費用及び同法人に委託する試験研究に係る費用を追加
2011年	試験研究費の増加額などに係る税額控除制度の適用期限延長（2年間）
2011年	試験研究を行った場合の法人税額の特別控除に係る特例の廃止

出所：財務省HP「税制改正の大綱（2003年～2011年度）」より作成

¹¹ 同上書 260頁

図表 2-1 から2003年以降は試験研究に対する税額控除制度に関する項目がほぼ毎年のように改正されており、その重要性は増していると言える。特に2003年、2006年、2008年の改正は制度の見直しや新制度の創設等が行われた重要な改正である。

2003年度税制改正は、試験研究に対する税額控除制度の抜本的改革が行われた重要な改正である。税制調査会はその意義について、次のように述べている¹²。

「厳しい経済状況の下、研究開発の分野でも合理化や効率化が進められる中で、研究開発支出が『増加』した場合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る。このため、研究開発支出の『総額』の一定割合を税額控除する制度を導入する。その際、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。また、研究開発は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、制度の基幹的部分は期限を区切らない措置とする。」

以上のように本改正の意義は、試験研究に対する税額控除制度の恒久化と全事業者向けに総額ベースの制度が創設されたことである。すなわち、従来は時限措置であった試験研究に対する税額控除制度の恒久化と全事業者向けに総額ベースの制度が創設されたことにより、企業は長期的な試験研究活動に関する意思決定においても優遇措置を考慮することができるようになったのである。

また、2006年度税制改正においては、試験研究費の総額に係る税額控除制度と試験研究費の増加額に係る税額控除制度の統合が行われた。2003年度税制改正以降利用の減少していた試験研究費の増加額に係る税額控除制度を上乗せ分として、試験研究費の総額に係る税額控除制度と統合することにより、実質的に両制度の併用が認められることとなった。

さらに2008年度税制改正においては、試験研究費の増加額等に係る税額控除制度の改組が行われた。本改正により、従来の試験研究費が比較試験研究を超え、かつ、基準試験研究費を超える場合と試験研究費が平均売上金額の10%相当額を超える場合のいずれかを選択適用できる制度が創設された。また、当該制度は、試験研究費の総額に係る税額控除制度とは別枠として創設されたため、併用が可能であり、控除税額の上限はさらに引き上げられることとなった。

2.2.3 今後の試験研究に対する税額控除制度

経済産業省は「2012年度税制改正に関する経済産業省要望」の中で、試験研究に対する税額控除制度の拡充を盛り込んでいる。現在、時限措置とされている試験研究費の増加額等に係る税額控除制度の恒久化することがその中心である。日本経済団体連合会（以下「経団連」とする。）も「2012年度税制改正に関する提言」の中で当該制度について、少なくとも延長する必要があるとしている。また、経団連は試験研究に対する税額控除制度の本則化、控除税額の上限引上げ（現行の20%から30%）、繰越税額控除限度超過額の繰越期間の拡大（現行の1年間から3年間）等についても

¹² 政府税制調査会「平成15年度の税制改革に関する答申」2002年 7頁

言及している。

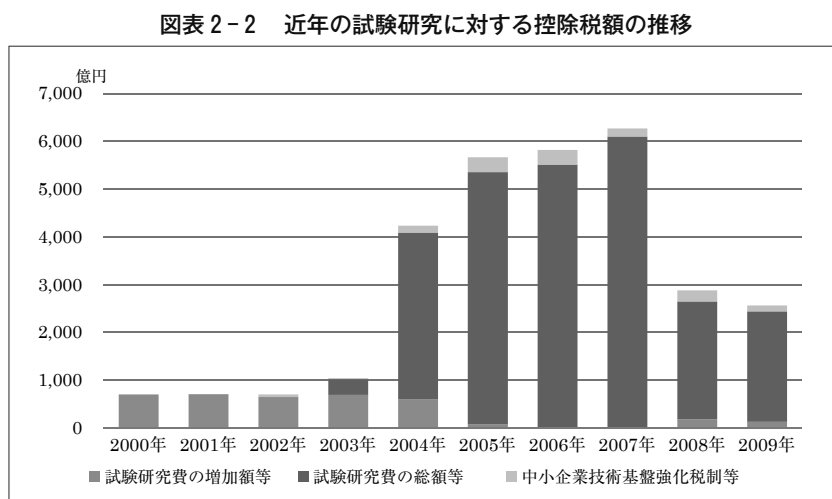
近年、我が国の試験研究に対する税額控除制度は拡張を続けており、現行制度を最大限に活用すれば、企業は当該事業年度に納付すべき法人税額の40%相当額を控除できるまでに至っている。しかし、主要先進国においても国際競争力の強化のために研究開発に対する優遇措置は拡張される傾向にあり、カナダのように控除税額の上限が設けられていない国も存在する。こうした中で、我が国の産業経済が持続的な発展を遂げていくためには、試験研究に対する税額控除制度のさらなる拡張を行うとともに、より多くの企業が活用できる制度の構築に向けた議論を行っていく必要がある。

2.3 試験研究に対する税額控除制度の実態

考察のように、近年、我が国の試験研究に対する税額控除制度は制度面での拡張を続けている。しかし、控除税額等がどのように推移しているか、といった試験研究に対する税額控除制度の実態についても整理しておく必要がある。

本稿では、国税庁が毎年実施している「会社標本調査（税務統計から見た法人企業の実態）」に基づき、近年の試験研究に対する税額控除制度の実態について整理する。

まず、近年の我が国の試験研究に対する控除税額の推移を示すと図表2-2のとおりとある。



出所：国税庁「会社標本調査（税務統計から見た法人企業の実態）」より作成

2003年度税制改正により試験研究に対する税額控除制度の抜本的な改革が行われたため、2003年以降の控除税額は増加傾向となっている。2007年には過去最高の6,269億円に達し2003年から約6倍の増加となっている。試験研究費の増加額に係る税額控除制度が中心であった2000～2002年までの3年間の控除税額が700億円程度で推移していることを考慮すれば、2003年以降の控除税額の拡大が驚異的であると言える。2008年以降はリーマン・ショックの影響により、企業の試験研究が縮

小したため、控除税額も減少傾向となっている。

各制度個別の控除税額の推移に注目すると、特に試験研究費の総額に係る控除税額の拡大が著しく、2007年には6,102億円となり全体の約97%を占めるまでになった。

中小企業技術基盤強化税制に係る控除税額も近年増加傾向にあるが、その推移は他の制度と若干異なる。例えば、試験研究費の総額に係る税額控除制度には2008年のリーマン・ショックの影響が直ちに反映されているが、中小企業技術基盤強化税制は2009年から控除税額が減少している。すなわち、両制度の効果発現時期にはタイムラグが存在すると考えられる。一方で、試験研究費の増加額等に係る控除税額は、2003年以降減少が続き、2005年には83億円にまで減少しており、事実上制度利用によるメリットがなくなっていたと言える。その点で2006年度税制改正による、試験研究費の総額に係る税額控除制度との統合には意義があったと言える。2008年度税制改正により、再び制度の改組が行われたが、統合前の水準を上回っており、一定の効果はあったと言える。

次に、近年の我が国の試験研究に対する控除税額の資本金階級別の推移を示すと図表2-3のとおりとなる。

図表2-3 資本金階級別試験研究に対する税額控除制度に係る控除税額の推移（単位：百万円）

資本金階級	2003年	2004年	2005年	2006年	2007年	2008年	2009年
100万円未満	0	0	2	0	0	0	0
100万円以上	0	0	86	5	6	0	20
200万円以上	0	366	2	311	126	0	35
500万円以上	2	0	3	13	0	0	30
1,000万円以上	224	4,677	6,169	4,256	1,746	3,562	1,535
2,000万円以上	3,079	3,397	6,362	10,308	2,585	12,377	3,277
5,000万円以上	3,767	8,980	15,512	15,583	12,303	7,903	5,622
1億円以上	5,686	20,711	18,206	27,337	23,896	29,049	17,555
5億円以上	514	9,620	2,336	3,466	3,315	1,170	3,996
10億円以上	17,716	35,125	39,125	36,885	50,525	20,757	18,830
50億円以上	4,081	24,979	27,074	26,830	29,859	14,148	17,536
100億円以上	69,532	315,075	343,465	373,974	264,354	156,267	123,734
連結法人	15	647	107,993	83,045	237,929	42,647	64,329

出所：国税庁「会社標本調査（税務統計から見た法人企業の実態）」より作成

図表2-3によれば、資本金100億円以上の企業の控除税額が2003年以降、すべての年度において最も大きな割合を占めていることが分かる。特に2006年は資本金100億円以上の企業の控除税額が3,739億円であり、全体の約64%を占めるまでになっている。また、連結法人が控除税額全体に占める割合も資本金100億円以上の企業に次いで高く、2005年以降は約15～40%で推移している。

次に、算出税額に対する試験研究に対する控除税額の割合を示すと図表2-4のとおりとなる。

図表 2-4 算出税額に対する試験研究に対する税額控除制度に係る控除税額の割合

資本金階級	2003年	2004年	2005年	2006年	2007年	2008年	2009年
100万円未満	0.00	0.00	0.01	0.00	0.00	0.00	0.00
100万円以上	0.00	0.00	1.10	0.10	0.06	0.00	0.14
200万円以上	0.00	0.14	0.00	0.10	0.04	0.00	0.01
500万円以上	0.00	0.00	0.00	0.01	0.00	0.00	0.02
1,000万円以上	0.02	0.34	0.48	0.30	0.14	0.33	0.19
2,000万円以上	0.32	0.38	0.62	0.92	0.22	1.35	0.45
5,000万円以上	0.48	0.99	1.65	1.28	0.94	1.00	0.88
1 億円以上	0.51	1.61	1.32	1.78	1.42	2.08	1.76
5 億円以上	0.19	2.63	0.65	0.83	1.13	0.40	1.39
10億円以上	1.75	3.13	3.03	2.57	3.44	2.05	2.05
50億円以上	0.88	4.61	4.38	3.84	4.29	3.17	3.83
100億円以上	1.91	7.12	7.20	6.40	4.58	4.80	4.38
連結法人	0.12	0.66	22.22	8.00	11.24	6.64	9.18

出所：国税庁「会社標本調査（税務統計から見た法人企業の実態）」に基づき作成

図表 2-4 によれば、2005年以降は連結法人が一貫して、最も高い比率となっている。次いで、資本金100億円以上の企業となっている。一方で、資本金が1,000万円以下の企業においては2003年以降一度も1%を超えた年度が無く、試験研究に対する税額控除制度の恩恵を享受できていないという状況にある。

以上より、我が国では資本金100億円以上の企業や連結法人といった大企業が試験研究に対する税額控除制度を有効に活用し税負担を軽減しているが、中小企業はその恩恵を享受できていないという現状にある。

大企業が我が国の産業経済を牽引していることは間違いないが、そうした大企業の経済活動も中小企業の優れた技術力に支えられている。そのため、今後は、租税の公平や中立の観点から、大企業だけではなく、中小企業等も制度利用による恩恵を享受できるような制度設計に向けた議論を行っていく必要があると考えられる。

2.4 海外の優遇税制の動向

近年、海外主要国においても試験研究活動に対する優遇税制は積極的に導入されている。OECD加盟国の導入は、1995年には12カ国であったのに2010年には22カ国にまで増加している。そして、制度が整備されていないドイツやフィンランド等でも導入が検討されていると言われている。以下では、経済産業省産業技術環境局が実施した「平成22年度海外主要国における研究開発税制及びパテント等からのロイヤルティ収入に係る優遇措置に関する動向調査」を参考に海外の動向について整理する。

近年、海外主要国では控除税額の上限を撤廃あるいは緩和する動きが目立っている。カナダ、オーストラリア、韓国、中国等の試験研究に対する税額控除制度では既に控除税額の上限を設けない制度となっている。上限が設けられている国においても緩和や撤廃の検討が進められている。ユーロ圏の動向に注目すると、フランスは2008年の税制改正により、それまで1,600万ユーロとしていた控除税額の上限を撤廃している。また、オランダでは2010年にイノベーション・ボックス制度が導入されているが、適用限度額についての上限は設けられていない。さらに、スペインでも控除税額の上限を50%から60%へ引き上げることが検討されている。

他の発展途上国であるブラジル、インド、シンガポール、南アフリカ共和国等においても、国際競争力強化のために競い合って試験研究に対する優遇税制の整備が進められている。企業の試験研究活動が産業経済全体を支えている我が国にとって、こうした国際的な動向への対応は不可欠なものとなっている。

2.5 小 括

本章では、我が国の試験研究に対する優遇税制、特に税額控除制度の変遷及び実態に焦点を当てて考察した。税額控除制度は、常に一定の税負担が軽減されるため、長期間に及ぶ企業の試験研究活動を支援する措置としては、特別償却制度よりも優れている。我が国では、1967年に試験研究に対する税額控除制度が創設されて以来、長らく試験研究費の増加額に係る税額控除制度を主とする期間が続いていたが、2000年代に入ると、2003年度税制改正により試験研究費の総額に係る税額控除制度が創設される等、拡張が頻繁に行われるようになってきている。その影響は控除税額にも反映されており、2003年から2007年までは増加傾向が続いていた。しかし、我が国では中小企業が試験研究に対する税額控除制度の恩恵を享受できていないという状況にあるため、中小企業にも配慮した制度設計を行っていく必要がある。

さらに、海外主要国の試験研究に対する優遇税制の動向については、近年海外主要国においても国際競争力強化のために試験研究に対する優遇税制は拡張される傾向にある。既にカナダやオーストラリア等では、控除税額の上限を設けない制度を導入しており、上限を設けている国でも緩和や撤廃を行っていく方向にあり、我が国でも海外主要国と同程度まで制度を拡張していく必要がある。

本章で述べたような変遷を経て、我が国の試験研究に対する税額控除制度は現在に至っている。次章では、そうした現行制度の概要について考察を行う。

3 試験研究に対する税額控除制度の構造

2で考察したように、近年、我が国の試験研究に対する税額控除制度は拡張を続けている。また、企業側にとっての実務上の取扱いも年々改善され現在の制度に至っている。

現在、試験研究を行った場合に一定の金額を法人税額から控除することができる制度としては、

すべての事業者が適用の対象となる「試験研究費の総額に係る税額控除制度」、「大学・公的研究機関等との共同研究・委託研究に係る税額控除制度」、「試験研究費の増加額等に係る税額控除制度」及び中小企業者向けの「中小企業技術基盤強化税制」の4つの制度がある（図表3-1）。現行制度を最大限に活用すれば、企業は当該事業年度に納付すべき法人税額の40%相当額を控除することができる。しかし、我が国の試験研究に対する税額控除制度は拡張を続けてはいるものの、海外主要国の制度と比較して、いくつかの制約が存在することが指摘されている。そこで、本節では、現行の試験研究に対する税額控除制度における控除税額の算定方法等の基本的仕組みについて概観し、各制度個別の論点についても言及する。さらに、現行制度における制約や問題点について、海外主要国の制度との比較等を交えながら明らかにしていく。

図表 3-1 試験研究に対する税額控除制度の区分

区 分	適用対象法人		適用事業年度
試験研究費の総額に係る税額控除制度（措法42の4①）	青色申告法人	法人 （人格のない社団等を含む）	適用期限なし
大学・公的研究機関等との共同研究・委託研究に係る税額控除制度（措法42の4②）			
中小企業技術基盤強化税制（措法42の4⑥）		中小企業者等	
試験研究費の増加額等に係る税額控除制度（措法42の4⑨）		法人 （人格のない社団等を含む）	2008年4月1日から2012年3月31日までの間に開始する各事業年度

出所：松本（2011）659頁

3.1 試験研究費の総額に係る税額控除制度

試験研究費の総額に係る税額控除制度は、青色申告法人の各事業年度（合併による解散以外の解散の日を含む事業年度及び清算中の事業年度を除く。以下で述べる税額控除制度においても同様とする。）において、損金に算入される試験研究費がある場合に、試験研究費の総額に対して一定の税額控除割合を乗じて計算された金額を当該事業年度に納付すべき法人税額から控除することができる制度である（措法42の4①）。

3.1.1 損金算入要件

試験研究に対する税額控除制度における試験研究費とは、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のための費用である（措法42の4⑫一）。しかし、当該制度の適用対象となる試験研究費は、各事業年度の課税所得の計算上、損金に算入されるものに限られる（措法42の4①）。

そのため、仮に製品の製造又は技術の改良等のための試験研究の用に供される試験研究用資産で

あっても、取得価額がそのまま試験研究費とはならず、当該試験研究用資産の減価償却費が、償却を行うつど試験研究費となる¹³。同様に退職給付引当金や賞与引当金を計上している場合であっても、引当金繰入額は損金に算入できないため、当該事業年度の試験研究費とはならず、退職一時金等を実際に支払った事業年度において試験研究費となる¹⁴。なお、この取扱いは以下で述べる税額控除制度においても同様である。

3.1.2 控除税額の算定

当該制度における控除税額は、次の計算式により算定された金額となる（措法42の4①、42の4の2①）。

控除税額＝試験研究費の総額×税額控除割合

当該制度における税額控除割合は、試験研究費の平均売上金額¹⁵に対する割合（以下「試験研究費割合」とする。）に応じて次のとおりとなる。

a. 試験研究費割合が10%以上……10%

b. 試験研究費割合が10%未満……8%＋試験研究費割合×0.2

控除税額は、当該事業年度に納付すべき法人税額の20%相当額を限度とする。ただし、2009年4月1日から2012年3月31日までの間に開始する各事業年度については当該事業年度に納付すべき法人税額の30%相当額を限度とする。

3.1.3 申告要件

当該制度の適用を受けるためには、確定申告書等に控除を受ける金額の申告を記載し、かつ、その金額の計算に関する明細書を添付する必要がある。そして、控除される金額は、その申告に係る控除を受けるべき金額に限られる（措法42の4⑭）。

ここで、「その申告に係る控除を受けるべき金額」とは、申告書に記載された控除税額そのものではなく、その申告書に記載された事項を基礎に計算する場合に控除を受けることができる正当額をいう。すなわち、所得金額等の更正の結果、法人税額が増加することになっても、控除を受けることができる金額は、その正当額に限られる（法措通42の4③－4）。なお、この取扱い以下で述べる税額控除制度においても同じとなる。

3.1.4 繰越税額控除限度超過額等の繰越控除制度

繰越税額控除限度超過額等の繰越控除制度は、青色申告法人の各事業年度の試験研究費が前事業

¹³ 成松洋一 同掲書 375頁

¹⁴ 中村元彦・中村友理香・吉田健太郎 同掲書 221頁

¹⁵ 当該事業年度を含む過去4年間における平均の売上金額のことをいう（措法42の4⑫二、十一）。

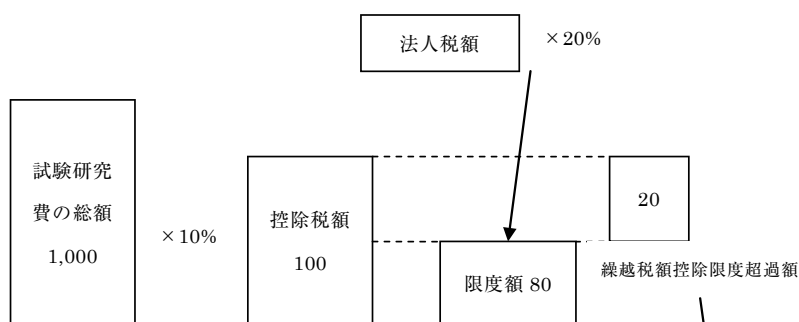
年度の試験研究費を超える場合において、繰越税額控除限度超過額¹⁶を有するときに、当該事業年度に納付すべき法人税額からその繰越税額控除限度超過額相当額を控除することができる制度である（措法42の4③）。

繰越税額控除限度額は、当該事業年度に納付すべき法人税額の20%相当額を限度とする。ただし、2009年4月1日から2012年3月31日までの間に開始する各事業年度においては、当該事業年度に納付すべき法人税額の30%相当額を限度とする。

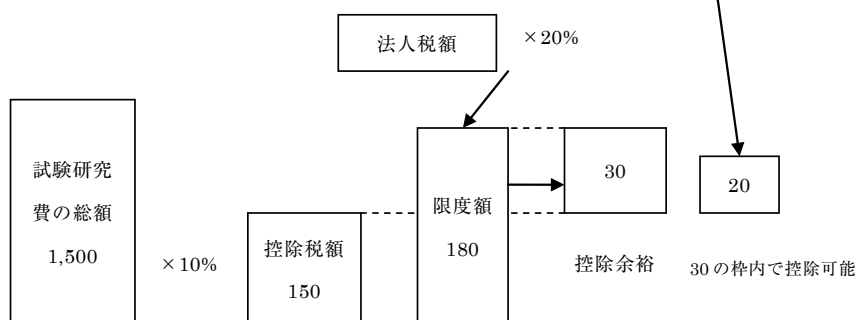
当該制度の概要は次のとおりである。

図表 3-2 繰越税額控除限度超過額等の繰越控除制度のイメージ図

前事業年度(税額控除割合は 10%とする)



当該事業年度(税額控除割合は 10%とする)



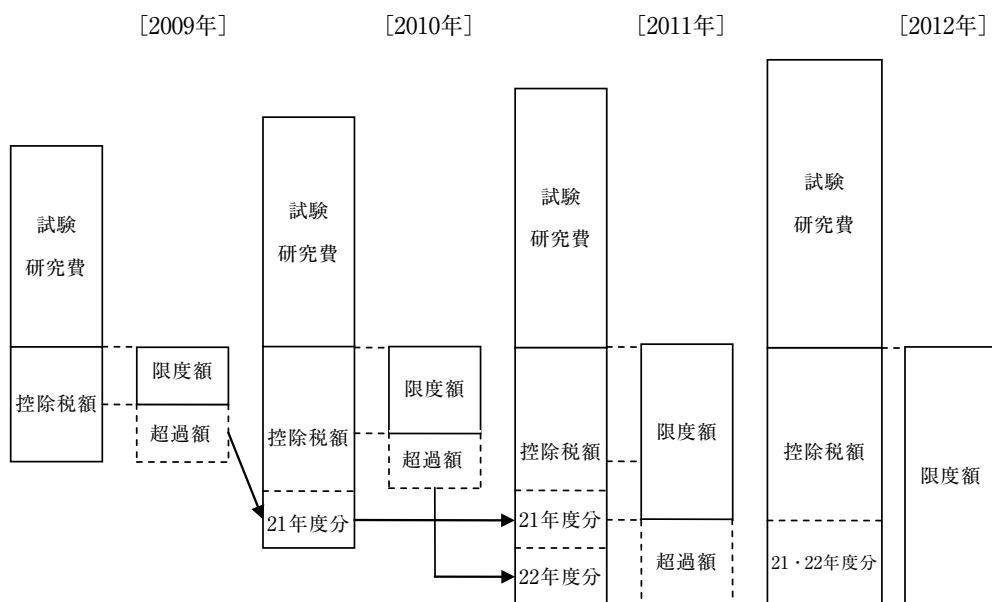
出所：国税庁HP「繰越税額控除限度超過額等の繰越控除制度」に基づき作成

図表 3-2 からわかるように、当該制度は当該事業年度の控除税額が控除限度額を超えず、控除余裕枠がある場合にのみ適用される。

¹⁶ 当該事業年度開始の日前1年以内に開始した各事業年度における税額控除限度超過額のうち、当該制度による控除を行ってもなお控除しきれない金額のことをいう（措法42の4⑫四）。

また、2011年4月1日から2013年3月31日からまでの間に開始する各事業年度において、2009年度及び2010年度に生じた繰越税額控除限度超過額がある場合には、当該事業年度開始の日前1年以内に開始した事業年度に生じた繰越税額控除限度超過額とともに繰越控除することができるという特例が設けられている（措法42の4の2）。

図表 3-3 繰越税額控除超過額の繰越期間のイメージ図



出所：松本（2011）666頁

図表 3-3 から分かるように、繰越税額控除超過額は2009年度分が最長3年間、2010年度分が最長2年間の繰越控除が認められている。なお、繰越税額控除限度超過額等の繰越控除は、試験研究費の総額に係る税額控除制度の他、大学・公的研究機関等との委託研究・共同研究に係る税額控除制度及び中小企業技術基盤強化税制についても認められている（措法42の4③、42の4⑦）。

3.2 大学・公的研究機関等との共同研究・委託研究に係る税額控除制度

大学・公的研究機関等の共同研究・委託研究に係る税額控除制度は、青色申告法人の各事業年度において、損金に算入される国の試験研究機関又は大学と共同して行う試験研究等に係る試験研究費（以下「特別試験研究費」とする。）がある場合に、試験研究費の総額に係る税額控除制度と合わせて、これらの試験研究に係る試験研究費のうち一定の金額を当該事業年度に納付すべき法人税額から控除することができる制度である（措法42の4②）。以下見ていく。

3.2.1 特別試験研究費の範囲

当該制度における特別試験研究費は、前述した試験研究費の範囲に含まれるもののうち、国の試験研究機関又は大学と共同して行う試験研究、国の試験研究機関又は大学に委託する試験研究、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等であり、次に挙げる試験研究に係る試験研究費のことをいう（措法42の4⑫三、措令27の4⑧⑨、措規20①～⑥）。

- ①特別試験研究機関等との一定の契約又は協定¹⁷に基づき特別試験研究機関等と共同して行う試験研究に要した費用であり、特別試験研究機関等の長等が試験研究に要した費用として認定した金額
- ②大学等と共同して行う試験研究であり、その大学等との一定の契約又は協定に基づき研究員をその大学等に派遣して行うもの（下記③に挙げるものを除く。）について、大学等が支出する試験研究費で、その法人が負担する金額
- ③大学等と共同して行う試験研究に係る試験研究費で、次の要件を満たすもののうち、大学等が支出する試験研究費でその法人が負担する金額及び対象となる事業を所管する大臣に試験研究に要した費用として認定された金額
- ④特別試験研究機関等に委託する試験研究で、特別試験研究機関等との一定の契約又は協定に基づいて行われるもので、特別試験研究機関等の長等に試験研究に要した費用として認定された金額
- ⑤大学等に委託する試験研究であり、次に挙げる要件を満たすもののうち対象となる事業を所管する大臣に試験研究に要した費用として認定された金額
- ⑥薬事法に規定する希少疾病用医薬品又は希少疾病用医療機器に関する試験研究に係る費用で、独立行政法人医薬基盤研究所法の規定による助成金の交付対象となった期間に行われ、独立行政法人医薬基盤研究所理事長に認定された金額

3.2.2 控除税額の算定

当該制度における控除税額は、次の計算式により算定された金額となる（措法42の4②、42の4の2①）。

控除税額＝特別試験研究費の額×（12%－上記3.1.2における税額控除割合）

控除税額は、当該事業年度に納付すべき法人税額の20%相当額から試験研究費の総額に係る税額控除制度の控除税額（以下「法人税額基準控除済金額」とする。）を引いた残額を限度とする。ただし、2009年4月1日から2012年3月31日までの間に開始する各事業年度については当該事業年度に納付すべき法人税額の30%相当額から法人税額基準控除済金額を引いた残額を限度とする。

3.3 中小企業技術基盤強化税制

中小企業技術基盤強化税制は、青色申告法人のうち中小企業者に該当する法人又は農業協同組合等の各事業年度において損金に算入される試験研究費がある場合に、一定の金額を当該事業年度に納付すべき法人税額から控除することができる制度である（措法42の4⑥）。当該制度は、前述し

¹⁷ その契約又は協定において、当該試験研究に要する費用の分担及びその明細並びに当該試験研究の成果の帰属及びその公表に関する事項が定められているものに限られる。

た試験研究費の総額に係る税額控除制度における税額控除割合を一律12%とすることで、資金面で大企業に劣る中小企業者等の試験研究の支援を目的としたものである。

なお、当該制度と試験研究費の総額に係る税額控除及び大学・公的研究機関等との共同研究・委託研究に係る税額控除制度はいずれかの選択適用となる。

3.3.1 中小企業者等の範囲

当該制度における中小企業者等とは、次のいずれかに該当する法人のことをいう（措法42の4⑥⑫五、六、措令27の4⑩）。

①資本金又は出資金の額が1億円以下の法人のうち、次にあげるもの以外のもの

イ 資本金又は出資金の額の2分の1以上が同一の大規模法人（資本金の額が1億円を超える法人又は資本金を有さない法人のうち常時使用する従業員数が1,000人を超える法人をいい、中小企業投資育成株式会社を除く。）の所有に属している法人

ロ 資本金又は出資金の額の3分の2以上が大規模法人の所有に属している法人

②資本金又は出資金の額を有さない法人のうち常時使用する従業員数が1,000人以下の法人

③農業協同組合等とは、農業協同組合、農業協同組合連合会、中小企業等協同組合、出資組合である商工組合及び商工組合連合会、内航海運組合、内航海運組合連合会、出資組合である生活衛生同業組合、漁業協同組合、漁業協同組合連合会、水産加工業協同組合、水産加工業協同組合連合会、森林組合並びに森林組合連合会組合をいう（措法42の4⑫六）。

また、法人が中小企業者等であるか否かの判定は、当該事業年度終了時点の現況によって行うことになるが（措通42の4(2)-1）、判定にあたっては次の点について留意する必要がある。

①法人が中小企業者等であるか否かの判定において、常時使用する従業員数を基準に判定を行うのは、資本金又は出資金の額を有さない法人のみである（措通42の4(2)-2）。

②「常時使用する従業員数」は、常用、日雇いを問わず、事務所又は事業所に常時就労している職員、工具（役員を除く。）の総数によって判断する（措通42の(2)-3）。

③出資を有しない公益法人又は人格のない社団等について、常時使用する従業員数が1,000人以下であるか否かの判定を行う場合、その全ての従業員数によって判定を行う（措通42の4(2)-4）。

3.3.2 控除税額の算定

当該制度における控除税額は、次の計算式により算定された金額となる（措法42の4⑥、42の4の2①）。

控除税額＝試験研究費の額×12%

控除税額は、当該事業年度に納付すべき法人税額の20%相当額を限度とする。ただし、2009年4月1日から2012年3月31日までの間に開始する各事業年度については当該事業年度に納付すべき法人税額の30%相当額を限度とする。

3.4 試験研究費の増加額等に係る税額控除制度

試験研究費の増加額等に係る税額控除制度は、青色申告法人が、2008年4月1日から2012年3月31日までの間に開始する各事業年度において、次のいずれかに該当する場合に、試験研究費の総額に係る税額控除制度及び中小企業技術基盤強化税制とは別に、一定の金額を当該事業年度に納付すべき法人税額から控除することができる制度である（措法42の4⑨）。

①当該事業年度に損金に算入される試験研究費が、比較試験研究費を超え、かつ、基準試験研究費を超える場合（以下「増加型」とする。）

②当該事業年度に損金に算入される試験研究費が、平均売上金額の10%相当額の金額を超える場合（以下「高水準型」とする。）

①と②の両方に該当する場合は、いずれか1つを選択して適用することになる（措法42の4⑩）。

当該制度は、2006年度税制改正において試験研究費の総額に係る税額控除制度と統合された試験研究費の増加額に係る税額控除制度が、2008年度税制改正により改組されたものである。上記①と②の選択適用とすることで、企業は年度毎にどちらか有利な方を適用することができる。また、試験研究費割合の高い医薬品産業等にとって有利な制度であると考えられる。

控除税額の算定について、当該制度における控除税額は、次の計算式により計算された金額となる（措法42の4⑨⑩）。

①増加型の場合

控除税額＝（当期試験研究費－比較試験研究費）×5%

②高水準型の場合

控除税額＝（当期試験研究費－平均売上金額×10%）×（上記1の試験研究費割合－10%）×0.2

控除税額は、当該事業年度に納付すべき法人税額の10%相当額を限度とする。

3.5 現行制度における制約と問題点

考察してきたように、近年、我が国の試験研究に対する税額控除制度は拡張を続けている。また、企業側にとっての制度を利用する勝手も年々、改善されている。しかし、海外主要国の制度と比較すると、たとえば、我が国の現行制度には「控除税額に上限を設けているシーリング」や「欠損法人への救済措置の欠如」といった制約も存在する。さらに、試験研究という概念の曖昧さに起因する「試験研究費の恣意的な操作可能性」といった問題点も存在する。以下、論じていく。

3.5.1 控除税額に対するシーリング

前述したように、我が国の試験研究に対する税額控除制度においては控除税額に上限が設けられている。現行制度では、試験研究費の総額に係る税額控除制度は法人税額の20%相当額、試験研究費の増加額に係る税額控除制度は法人税額の10%相当額の上限が設けられており、両制度を併用したとしても法人税額の30%相当額しか控除することができない。2003年度税制改正以降は控除税額

の上限を緩和する改正が行われるようになってはいるが、海外主要国の制度¹⁸と比べて我が国の水準は最も低く、十分であるとは言えない。

控除税額に上限を設けることで、安定的な税収を確保することができるため、国の財政にとってはメリットがある。しかし、試験研究を積極的に行っている企業ほど制約になることが多く、優遇税制の利用によるインセンティブを阻害している可能性があるため、控除税額の上限を撤廃、少なくとも緩和していく必要がある¹⁹。

3.5.2 欠損法人への救済措置の欠如

現在、我が国の試験研究に対する税額控除制度は、利益計上法人のみが対象となる制度であるため、欠損法人はその恩恵を享受することができていない。

2003年度税制改正から試験研究費の総額に係る税額控除制度について、翌年に試験研究費が増加した場合に限り、繰越控除を行えるようになったが、海外主要国の制度と比較すると不十分である。例えば、アメリカでは我が国と同様の繰越控除制度を導入しているが、1年間の繰戻し及び20年間の繰越しが認められている。また、カナダではこうした繰越控除制度に加えて、中小企業に限り控除税額の還付も認められている。

現在、我が国の法人は70%以上が欠損法人となっている²⁰。本来であれば、こうした欠損法人こそが優遇税制を活用することで救済されるような制度であるべきである。これらの欠損法人が優遇税制の恩恵を享受するためには、我が国でも繰越控除制度の繰越期間を海外主要国と同程度まで拡張していく必要がある。

3.5.3 試験研究費の恣意的な操作可能性

古賀（1999）は、我が国の試験研究に対する税額控除制度において規定される試験研究費の定義は曖昧であり、また試験研究費の多くが人件費から構成されているため、優遇税制が単なる節税目的で利用される可能性があることを指摘している²¹。

また、同様の問題はアメリカでも指摘されている。Cordes（1989）によれば、1981年の試験研究活動に対する税額控除制度導入以降、アメリカ企業の試験研究支出は増加したが、新規の試験研究活動に対する支出の増加分よりも、制度の導入以前には試験研究支出に分類されていなかった費目が新たに試験研究支出として再分類されたことによる増加分の方が多いとしている²²。

¹⁸ 例えば、カナダ、オーストラリア、韓国、中国等の国々では控除税額の上限を設けない制度となっている。

¹⁹ 大西宏一郎・永田晃也「研究開発優遇税制は企業の研究開発投資を増加させるのか—試験研究費の総額に係る税額控除制度の導入効果分析—」『研究技術計画』第24巻第4号 2010年 402頁

²⁰ 国税庁「会社標本調査（税務統計から見た法人企業の実態）」によれば、平成21年度の我が国の欠損法人は1,900,157社であり、全法人2,610,709社の72.8%を占めている。

²¹ 古賀款久「研究開発と税制：問題点の整理」『研究技術計画』第13巻3号 1999年 150頁

²² Cordes, Joseph J. 1989, "Tax incentives and R&D spending: A review of the evidence", *Research Policy* 18, p.119

今後、我が国の試験研究に対する税額控除制度の実効性を高めていくためには制度を法人税法本則に取り込み、試験研究費の定義や分類をより詳細に規定していく必要がある。

3.6 小 括

本節では、現行の試験研究に対する税額控除制度の概要について概観した。

まず、試験研究費の総額に係る税額控除制度の概要については、他の税額控除制度についても適用されることも多く、現行制度の中核を成す重要な制度である。また、大学・公的研究機関等との共同研究・委託研究に係る税額控除制度、中小企業技術基盤強化税制、試験研究費の増加額等に係る税額控除制度については、特に大学・公的研究機関等との共同研究・委託研究に係る税額控除制度における特別試験研究費の範囲、中小企業技術基盤強化税制における中小企業者等の範囲は問題となることが多いため、留意点を交えて詳細に述べてきた。さらに、控除税額に対するシーリング、欠損法人への救済措置の欠如、試験研究費の恣意的な操作可能性といった現行制度の制約及び問題点の存在が明らかになった。控除税額に対するシーリングに関しては、近年の税制改正により、徐々にではあるが解消に向けた取り組みが進められている。次節では、上述したような制約を解消するために控除税額の上限緩和等が講じられた近年の税制改正についての当該研究領域における先行研究について概観する。

4 試験研究に対する税額控除制度の有効性に関する研究

試験研究に対する税額控除制度は、近年、我が国だけではなく海外主要国においても積極的に導入されている。それに伴い試験研究に対する税額控除制度の有効性に関する実証研究も行われている。そこで本章では、国内外の試験研究に対する税額控除制度の有効性に関する先行研究について概観する。

4.1 税価格弾力性に関する先行研究

税価格弾力性²³を用いて試験研究に対する税額控除制度の有効性を検証した先行研究としてHall (1993) が挙げられる。Hallは、1980年から1991年までの12年間にわたって、アメリカの製造業約1000社を分析対象企業とし、試験研究に対する税額控除制度の投資促進効果の検証を行っている。分析の結果、Hallは試験研究支出に対する税価格弾力性が短期的には-1.21、長期的には-2.48となることを発見した。すなわち、試験研究に対する税額控除制度を通じて、法人税額が1%低下したならば、試験研究支出は短期的には1.21%、長期的には2.48%増加することを意味しており、投

²³ 税価格弾力性とは、法人税額の変化率と試験研究支出の変化率の比率であり、 $\frac{\text{試験研究支出の変化率}}{\text{法人税額の変化率}}$ と定義される。税価格弾力性が-1よりも小さければ、法人税額が1%低下した場合に試験研究支出が1%以上増加することを示していることになる。

資促進政策としては有効であることを示唆している。

また、Hallと同様に税価格弾力性を用いた研究であり、かつ我が国の試験研究に対する税額控除制度の有効性を検証したものとして、Koga (2003) が挙げられる。Kogaは、1989年から1998年までの10年間にわたって、日本の製造業約904社を分析対象企業とし、試験研究に対する税額控除制度の投資促進効果の検証を行っている。分析の結果、Kogaは我が国の製造業における試験研究支出に対する税価格弾力性が-0.68であることを発見した。これは、上述したHallよりも小さい値である。しかし、Kogaは分析対象企業を企業規模で分類し、分析を行った結果、大企業では試験研究支出に対する税価格弾力性が-1.03となり、Hallと同程度の結果を得ている。すなわち、我が国の試験研究に対する税額控除制度は大企業に対する投資促進政策としては有効であることを示唆している。

4.2 試験研究支出の変化に関する研究

試験研究支出の変化に着目し、試験研究に対する税額控除制度の有効性を検証した先行研究としては、Billings and Fried (1999) が挙げられる。Billings and Friedは、1994年におけるアメリカの企業113社を分析対象企業とし、試験研究に対する税額控除制度の有効性を検証している。この研究においては、試験研究支出を売上高で除した値を試験研究集約度として、その決定要因には税額控除を含めて何があるか分析している。分析の結果、税額控除や有形固定資産比率、そして負債比率といった要因が試験研究支出の決定要因となっていることを発見し、税額控除制度の有効性について示唆している。

さらに、Billings et al. (2001) では、上記研究を発展させ、試験研究支出の決定要因として税額控除が有効か否かの検証を行っている。Billings et al.は、1992年から1998年までの7年間にわたって、サービス業以外の企業231社を分析対象企業として選択し、さらにそれらの企業を税額控除が有効な企業とそうでない企業に分類して分析を行っている。この研究では、試験研究支出を被説明変数とし、税額控除や負債比率等を説明変数とした回帰分析を行っている。分析の結果、税額控除が有効な企業の方が、そうでない企業に比べて試験研究支出を増加させており、試験研究に対する税額控除制度が投資促進政策として有効であることを示唆している。

また、Gupta et al. (2004) では、税額控除制度の変更が試験研究支出に与える影響についての分析を行っている。アメリカでは1989年以前は、過去3年間の試験研究支出の移動平均を上回る場合に控除を受けることができる制度であったが、1989年の制度改正により試験研究支出が売上高の一定割合を超える場合に控除が受けることが制度へと改組された。Gupta et al.は、この制度改正が試験研究支出に与える影響について分析を行っている。分析においては、1981年から1994年の14年間にわたって、アメリカ企業2540社を分析対象企業として選択して、1989年制度改正の影響を検証している。分析の結果、1989年の制度改正以降、試験研究集約型企業では試験研究支出が約15.9%増加していることを報告している。すなわち、1989年の制度改正は投資促進政策として十分機能していた事を示唆している。

4.3 小 括

本章では、試験研究に対する税額控除制度の有効性を検証した先行研究としてHall and Reenen (2000) の中であげられている研究手法に該当する研究について概観した。

まず、1つ目の手法は税価格弾力性を用いて試験研究の税額控除制度の有効性を検証しようとしたものであり、アメリカにおいてはHall (1993)、我が国ではKoga (2003) の研究が挙げられる。これらの研究結果は、試験研究支出に対する税価格弾力性は、短期的には約 -1 、長期的には -1 を超えるという結論で一致しており、法人税額が税額控除制度により 1% 減少すると試験研究支出が 1% 以上増加することを示唆している。

2つ目の手法は試験研究支出の変化についての検証をしようとしたものであり、Billings and Fried (1999) やBillings et al. (2001) の研究が挙げられる。これらの研究結果によれば、試験研究支出の決定要因として、税額控除制度が有効に機能していることが示唆されている。また、Gupta et al. (2004) はアメリカにおける税額控除制度の変更が試験研究支出に与える影響についての分析を行い、1989年税制改正以降、試験研究支出が増加していることを報告している。また、以上であげた他にも、税制改正大綱の公表日をイベント日とした先行研究として菅谷・東出 (2009) では2009年度J-REIT関連税制の改正を分析対象として取り上げ、資本市場がどのような反応を示すかについてイベント・スタディによる分析を行っている。検証の結果、イベント日の1日前から1日後にかけての3日間における累積超過収益率(CAR)が有意にポジティブに反応するサンプルが観察された。さらに、これらのCARについての要因分析を行うことで、2009年度税制改正が課税リスクを削減する効果があったと考えることができるとしている。また、イベント・スタディにおいて反応が見られないサンプルが存在することや投資口価格の低迷が続いていることから、いまだに解消されていない問題点が存在することも示唆している。

5 結びにかえて

本節では結びとして、本稿全体の総括を行うとともに後の課題について述べる。

本稿では、試験研究に対する優遇税制のうち税額控除制度に焦点を当て、その重要性の再検討と有効性の検証を中心に考察を行ってきた。

1では、本稿の主題となる試験研究に対する優遇税制の具体的な考察を行う前に、我が国の企業等における試験研究の現状及び試験研究等の概念について明らかにした。近年の我が国の試験研究支出は、リーマン・ショックの影響により、2009年は減少しているが、企業の試験研究に対する投資意欲は高く、支出額の観点からも試験研究の重要性が高まってきていることが分かった。次に、本稿の主題である試験研究に対する税額控除制度等における試験研究の概念について考察を行った。試験研究に対する税額控除制度において、試験研究及び試験研究費の定義はなされているが、曖昧な点も多いため当該制度を法人税法本則に取り込む等してより詳細に定義を明らかにしていく

必要がある。また、企業会計上の概念である研究開発費と比較すると、当該制度における試験研究費の方がより広い概念であることが明らかになった。こうした税法と企業会計の取扱いの違いについても整合性を図っていくことも不可欠である。

2では、我が国の試験研究に対する優遇税制の全体像を概観し、その上で、近年、その重要性が高まっている税額控除制度の実態について明らかにした。我が国では、試験研究に対する税額控除制度が1967年に創設されて以来、長らく試験研究費の増加額に係る税額控除制度を主とする期間が続いていた。しかし、2000年代に入ると国際競争力強化のために、制度の拡張が頻繁に行われるようになってきている。それに伴い控除税額も大幅に増加したが、我が国の制度では中小企業がその恩恵を享受できていない状況にあるため、その点に配慮した制度設計が求められている。さらに、海外の試験研究に対する税額控除制度の動向についても考察を行った。海外主要国においても、試験研究に対する税額控除制度に対する重要性は高まっており、制度の整備も我が国よりも進んでいる。企業の試験研究活動が産業経済全体を支えている我が国にとっては、こうした国際的な動向への対応は不可欠となっている。

3では、現行の試験研究に対する税額控除制度における控除税額の算定方法等の基本的仕組みについて考察を行った。我が国では、現行制度を最大限に活用すれば、企業は当該事業年度に納付すべき法人税額の40%相当額を控除することができる。しかし、控除税額にシーリングが設けられていることや欠損法人への救済措置が欠如していること等の制度上の制約も多く存在する。そうした制約については近年の税制改正により、徐々にではあるが解消に向けた取り組みが進められてきている。

4では、試験研究に対する税額控除制度の有効性を検証した先行研究としてHall and Reenen (2000) で挙げられている研究手法に該当する研究について概観した。Hall and Reenenでは、試験研究に対する税額控除制度の有効性を検証するための手法として税価格弾力性についての検証、試験研究支出の変化についての検証等の手法が挙げられている。先行研究ではいずれの手法を用いた研究においても、試験研究に対する税額控除制度は、試験研究支出を増加させる効果があり、制度として有効であることを示唆している。また、税制改正大綱の公表日をイベント日としたイベント・スタディとして菅谷・東出(2009)では、当該研究領域とは異なるものの、税制改正大綱の公表日において資本市場が反応を示しているということを明らかにしており、制度の有効性を問う上で重要な分析である。

このように本稿においては税額控除制度について意義について考察し、その重要性について検討してきた。

近年、試験研究に対する税額控除制度の重要性は、市場参加者の間においても高まってきているが、我が国の試験研究に対する税額控除制度には未だ解消されていない制約が存在し、さらなる制度改善が必要である。近年の税制改正は本稿で指摘した控除税額のシーリング等の制約に対しての解決策としては不十分であり、今後はこうした点を踏まえた税制改正の議論が必要になる。また、

当該性制度は中小企業等に対する措置としては十分に機能していないため、租税の公平や中立の観点からも大企業だけではなく、中小企業等も制度利用による恩恵を享受できる制度の拡充が必要である。

最後に今後さらに試験研究に対する税額控除制度の有効性を検証する分析等が盛んに行われ、当該制度が企業の競争力強化や企業価値創出の源泉としての重要性が広く認識されていくことを期待したい。

本稿は平成22年度科学研究費基盤研究(C)「租税状況とコーポレート・ガバナンスの関係性」(課題番号22530494) および平成23年度科学研究費基盤研究(C)「多国籍企業における国際課税要因が資本市場に与える影響について」(課題番号23530562) の助成金による研究成果の一部である。謝してここに記す。

参考文献

- Billings, B. A. and Y. Fried. 1999, The effects of taxes and organizational variables on research and development intensity. *R&D Management* 29: 289-301
- Billings, B. A., S. N. Glazunov and M. Houston. 2001, The role of taxes in corporate research and development spending. *R&D Management* 31: 465-477
- Cordes, Joseph J. 1989, Tax incentives and R&D spending: A review of the evidence. *Research Policy* 18: 119-133
- Hall, B. 1993, R&D tax policy during the 1980s: success or failure? J. Potarba, eds., *Tax Policy and the Economy* vol. 7, The MIT Press, 1-35.
- Hall, B. and J. V. Reenen. 2000, How effective are fiscal incentives for R&D? A review of the evidence. *Research Policy* 29: 449-469
- Koga, T. 2003, Firm size and R&D tax incentives. *Technovation* 23: 643-648
- 伊藤邦雄『無形資産の会計』中央経済社 2006年
- 岩澤尚也「我が国における研究開発と租税特別措置」『経済研究—東京国際大学大学院経済学研究科—』第4号 73-74頁 2001年
- 大西宏一郎、永田晃也「研究開発優遇税制は企業の研究開発投資を増加させるのか：試験研究費の総額に係る税額控除制度の導入効果分析」『研究技術計画』第24巻第4号 400-412頁 2010年
- 金子宏『租税法第13版』弘文堂 2008年
- 古賀款久「研究開発と税制：問題点の整理」『研究技術計画』第13巻第3号 148-152 1999年
- 「研究開発と税制：展望」『関西大学経済論集』第55巻第2巻 255-271頁 2005年
- 桜井久勝『財務会計講義（第11版）』中央経済社 2010年
- 菅谷いつみ 東出一三「J-REIT 税制改正の政策評価と政策提言」『GraSPP ポリシーリサーチペーパー』2009年
- 「J-REIT 税制改正の政策評価分析」『季刊住宅土地経済』第80号 30-36頁 2011年
- 田中里美「租税特別措置と研究開発促進税制」『大月短大論集』第39号 79-104頁 2008年
- 中村元彦、中村友理香、吉田健太郎『試験研究費の会計と税務』税務研究会出版局 2010年
- 成松洋一『試験研究費の法人税務（四訂版）』大蔵財務協会 2009年
- 西沢脩『研究開発の会計と管理』白桃書房 2003年
- 松本善夫『図解法人税』大蔵財務協会 2011年
- 山本守之『税制改正の動き・焦点 平成20年度対応版』税務経理協会 2008年
- 研究.netHP「企業R&D データベース」<http://www.kenq.net/search/index.html> 2011年12月1日

国税庁ホームページ「会社標本調査（税務統計から見た法人企業の実態）」

平成12-20年度 <http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/kaishahyohon2010/menu/pdf/01.pdf>

国税庁ホームページ「繰越税額控除超過額等の繰越控除制度」<http://www.nta.go.jp/taxanswer/hojin/5450.htm>

財務省ホームページ「税制改正の大綱」平成15-23年度http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2003/zei001.pdf

社団法人日本経済団体連合会ホームページ「税制改正に関する提言」平成20年度 <http://www.keidanren.or.jp/japanese/policy/2007/072/index.html>

総務省統計局ホームページ「科学技術研究調査」

平成16-23年http://www.stat.go.jp/data/kagaku/2011/pdf/23ke_gai.pdf

経済産業省ホームページ「海外主要国における研究開発税制及びパテント等からのロイヤルティ収入に係る優遇税制に関する動向調査」http://www.meti.go.jp/meti_lib/report/2011fy/E001529.pdf

経済産業省ホームページ「平成24年度税制改正に関する経済産業省要望」

<http://www.meti.go.jp/main/yosangaisan/2012/doc04-2.pdf>

中小企業庁ホームページ「中小企業税制44問44答 平成23年度版」

http://www.chusho.meti.go.jp/zaimu/zeisei/pamphlet/2011/download/zeisei_2011_02.pdf

日本公認会計士協会HP「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」

http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/files/2-11-12-2-20110704.pdf

本文中に使用した主な略称は次の通りである。

法法	法人税法
法令	法人税法施行令
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
耐令	減価償却資産の耐用年数等に関する省令
法基通	法人税法基本通達
法措通	租税特別措置法関係通達
基準	研究開発費等に係る会計基準
基準注解	研究開発費等に係る会計基準注解
実務指針	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