

## Japan Tax Newsletter

デロイト トーマツ税理士法人

2023 年 10 月 1 日

### 研究開発税制に関する留意点

#### ～令和 5 年度税制改正の最新情報～

#### Executive Summary

- 一般試験研究費の額に係る税額控除制度について、投資を増加させるインセンティブを強化する見直しが行われ、控除率カーブの傾きを大きくする控除率の計算方法へ改正された。税額控除割合の下限についても1%（改正前2%）へ引き下げられた。また、変動型控除上限制度が創設され、試験研究費の額の増減に応じて控除税額の上限が加算又は減算される制度が導入された
- 中小企業技術基盤強化税制については、増減試験研究費割合の基準が12%（改正前9.4%）に見直され、増減試験研究費割合が増加しない場合には、改正前に比して税額控除率が下がる可能性がある
- 試験研究費の範囲についても見直しが行われ、新たなサービス開発を促進するため、既存ビッグデータを活用して行うサービス開発に係る一定の費用も、試験研究費の対象とされた
- 特別試験研究費の額に係る税額控除制度（オープンイノベーション型制度）の対象について、特定新事業開拓事業者（経済産業省から証明書の交付を受けたもの）との共同研究及び委託研究に係る試験研究費の額が追加され、また、研究開発の質を高める観点から、高度専門知識等を有する者に対して人件費の額が特別試験研究費の対象に追加された。高度専門知識を有する者に関する学位の意義やその証明書類については新設措置法通達により明らかにされた

#### 1. 試験研究を行った場合の税額控除制度（研究開発税制）の見直し

研究開発税制については、研究開発投資を増額するインセンティブが働くような控除率カーブの見直しや控除上限の引上げに加え、特別試験研究費の額に係る税額控除の対象となる試験研究費の範囲の見直し等が行われた（所得税についても同様）。

##### (1) 一般試験研究費の額に係る税額控除制度の見直し

一般試験研究費の額に係る税額控除制度における税額控除率の算式について、よりインセンティブが働くよう、控除率カーブの見直し及び控除率の下限の引下げが行われた。また、控除税額の上限についても、一律に設定されている控除税額の上限を試験研究費の増減に応じて変動させる仕組みが導入された。

改正後の概要は次表のとおりであり、改正項目①～④については以下の説明を参照されたい。

	改正前			改正後		
	増減試験研究費割合	税額控除率の計算方法	税額控除率の上限・下限	増減試験研究費割合	税額控除率の計算方法	税額控除率の上限・下限
税額控除率	9.4%以下の 場合	$10.145\% - (9.4\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.175$	2%	12%以下の 場合①	$11.5\% - (12\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.25$ ①	1%①
	9.4%超の 場合	$10.145\% + (\text{増減試験研究費割合} - 9.4\%) \times 0.35$	10% (14% ◇)	12%超の 場合①	$11.5\% + (\text{増減試験研究費割合} - 12\%) \times 0.375$ ①	10% (14%◇) ①
	平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合、(上記で算出した割合) × (控除割増率(※)) に相当する割合を加算する◇ (※) 控除割増率 = (試験研究費割合 - 10%) × 0.5 (10%を上限)			平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合、改正前と同様の割合を加算する◇③		
控除税額 の 上限	当期の法人税額×25% (ア) 一定のベンチャー企業(※)は、40% (※) 一定のベンチャー企業・設立後10年以内の法人のうち当期において翌期繰越欠損金額を有するもの(大法人の子会社等を除く) (イ) 一定のベンチャー企業に該当しない法人で、以下の要件を満たす場合は、30%◇② ・基準年度比売上金額減少割合≧2% ・試験研究費の額 > 基準年度試験研究費の額			当期の法人税額×25% (ア) 一定のベンチャー企業は、40% (改正前と同様) (イ) 試験研究費の増減に応じて、控除税額の上限を加算又は減算する◇④ ・増減試験研究費割合が4%を超える部分は、1%当たり当期の法人税額の0.625% (5%を上限) を加算 ・増減試験研究費割合がマイナス4%を下回る部分は、1%当たり当期の法人税額の0.625% (5%を上限) を減算		
	平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合、(試験研究費割合 - 10%) × 2 に相当する割合(10%を上限)が上乘せ◇			平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合、(試験研究費割合 - 10%) × 2 に相当する割合(10%を上限)が上乘せ③(改正前と同様)◇		

◇は、令和4年度末まで(改正前)又は令和7年度末(改正後)までの時限措置

- ① 一般試験研究費の額に係る税額控除制度について、税額控除率の計算及び税額控除率の下限が見直された。税額控除率の下限は改正後では1% (改正前：2%)とされ、税額控除率の上限については14%とする特例の適用期限が3年延長された(措法42の4①②一)。
- ② 基準年度比売上金額減少割合が2%以上であり、かつ、試験研究費の額が基準年度試験研究費の額を超える事業年度の控除税額上限に当期の法人税額の5%が上乘せされる措置は、適用期限の到来をもって廃止された(旧措法42の4③三)。
- ③ 平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合における、税額控除率の加算措置及び控除税額上限の上乗せ措置の適用期限が3年延長された(措法42の4②二、③二八)。
- ④ 令和5年4月1日から令和8年3月31日までの間に開始する各事業年度の控除税額上限について、増減試験研究費割合に応じて加減算される特例が適用される。また、平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合には、上記の特例と試験研究費の額が平均売上金額の10%を超える場合における控除税額上限の上乗せ特例のうち控除税額上限が大きくなる方の特例が適用される(措法42の4③二八)。

## (2) 中小企業技術基盤強化税制に係る税額控除制度の見直し

中小企業者等に対して適用される、中小企業技術基盤強化税制に係る税額控除制度についても、上記(1)と同様の趣旨により、次のとおり控除率カーブの見直しが行われた。改正後の概要は下表のとおりであり、改正項目①～③については以下の説明を参照されたい。

	改正前			改正後		
	増減試験研究費割合	税額控除率の計算方法	税額控除率の上限・下限	増減試験研究費割合	税額控除率の計算方法	税額控除率の上限・下限
税額控除率	9.4%以下の場合	12%	—	12%以下の場合①	12%	—
	9.4%超の場合	12% + (増減試験研究費割合 - 9.4%) × 0.35◇	17%◇	12%超の場合①	12% + (増減試験研究費割合 - 12%) × 0.375◇①	17%◇①
	平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合、(上記で算出した割合) × (控除割増率(※)) に相当する割合を加算する◇(※) 控除割増率 = (試験研究費割合 - 10%) × 0.5 (10%を上限)			平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合、改正前と同様の割合を加算する◇③		
控除税額の上限	当期の法人税額×25% (ア) 増減試験研究費割合が9.4%を超える場合は、35%◇ (イ) 増減試験研究費割合が9.4%以下で、かつ、平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合、(試験研究費割合 - 10%) × 2 に相当する割合(10%を上限)が25%に上乗せ◇			当期の法人税額×25% (ア) 増減試験研究費割合が12%を超える場合は、35%◇① (イ) 増減試験研究費割合が12%以下で、かつ、平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合、(試験研究費割合 - 10%) × 2 に相当する割合(10%を上限)が25%に上乗せ◇③		
	以下の要件を満たす場合は、30%◇② ・ 基準年度比売上金額減少割合 ≧ 2% ・ 試験研究費の額 > 基準年度試験研究費の額			適用期限の到来をもって廃止		

◇は、令和4年度末まで(改正前)又は令和7年度末(改正後)までの時限措置

- ① 中小企業技術基盤強化税制について、増減試験研究費割合が9.4%を超える場合の特例が、増減試験研究費割合の12%を超える場合の特例に見直され、その適用期限が3年延長された。控除税額の上限は、改正前と同じく17%とされた(措法42の4⑤一、⑥一)。
- ② 基準年度比売上金額減少割合が2%以上であり、かつ、試験研究費の額が基準年度試験研究費の額を超える事業年度の控除税額の上限に当期の法人税額の5%が上乗せされる措置は、適用期限の到来をもって廃止された(旧措法42の4⑥三)。
- ③ 上記(1)③と同様に、平均売上金額に対する試験研究費の割合が10%を超える場合における、税額控除率の加算措置及び控除税額上限の上乗せ措置の適用期限が3年延長された(措法42の4⑤二、三、⑥二)。

### (3) 特別試験研究費の範囲の見直し

特別試験研究費の額に係る税額控除制度の対象となる試験研究費について、以下の見直しが行われた。

項目	改正後
対象となる特別試験研究費の額の追加	<p>特定新事業開拓事業者(※1)との共同研究(※2)及び特定新事業開拓事業者への委託研究(※2)に係る試験研究費の額が特掲され、税額控除率を25%とすることとされた(措令27の4⑭三、十)</p> <p>(※1) 特定新事業開拓事業者とは、産業競争力強化法の新事業開拓事業者のうち同法の特定事業活動に資する事業を行う一定の会社(※3)で、自らの経営資源以外の経営資源を活用し、高い生産性が見込まれる事業を行うこと又は新たな事業の開拓を行うことに資するものであることその他の基準を満たすことにつき経済産業大臣の証明があるものをいう</p>

	<p>(※2) 共同研究及び委託研究の範囲は、改正前の研究開発型ベンチャー企業との共同研究及び研究開発型ベンチャー企業への委託研究と同様に一定の契約又は協定に基づいて行われるものとする</p> <p>(※3) 既に事業を開始しているもので、一定の投資事業有限責任組合を通じて又は国立研究開発法人から出資を受けていること、設立後 15 年未満で研究開発費の額の売上高の額に対する割合が 10% 以上であること等の要件に該当するものに限る</p>
	<p>次の要件の全てを満たす試験研究に係る、新規高度研究業務従事者（※1）に対する人件費の額が追加され（措令 27 の 4<sup>㉔</sup>十五）、税額控除率を 20% とすることとされた</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ その法人の役員又は使用人である新規高度研究業務従事者（※1）に対して人件費を支出して行う試験研究であること</li> <li>■ 当期の新規高度人件費割合（※2）を前期の新規高度人件費割合で除して計算した割合が 1.03 以上である法人が行う試験研究（工業化研究を除く）であること</li> <li>■ 次のいずれかに該当する試験研究であること <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ その内容に関する提案が広く一般に又は広くその法人の使用人に募集されたこと</li> <li>➢ その内容がその試験研究に従事する新規高度研究業務従事者から提案されたものであること</li> <li>➢ その試験研究に従事する者が広く一般に又は広くその法人の使用人に若しくは広くその役員及び使用人に募集され、その試験研究に従事する新規高度研究業務従事者がその募集に応じた者であること</li> </ul> </li> </ul> <p>(※1) 新規高度研究業務従事者とは、その法人の役員又は使用人である次の者をいう</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 博士の学位（その学位を授与された者が、その学位を得るための研究活動の過程で習得した専門的知識をもって試験研究に従事する場合における当該学位をいう（措通 42 の 4(4)-3 の 2）。なお、博士の学位を授与された者であることを明らかにする書類には、当該学位に係る学位記の写しが該当する（措通 42 の 4(4)-3 の 4））を授与された者（外国においてこれに相当する学位を授与された者を含む）で、その授与された日から 5 年を経過していないもの</li> <li>■ 他の者（その法人との間に一定の資本関係がある者を除く）の役員又は使用人として 10 年以上専ら研究業務に従事していた者で、その法人（その法人との間に一定の資本関係がある者を含む）の役員又は使用人となった日から 5 年を経過していないもの。なお、当該状況を明らかにする書類は、その者により作成された一定の事項が記載された職務経歴書が該当する（措通 42 の 4(4)-3 の 4）</li> </ul> <p>(※2) 新規高度人件費割合とは、以下 A)の額が B)の額のうちに占める割合をいう</p> <p>A) 試験研究費の額（工業化研究に該当する試験研究に係る試験研究費の額を除く）のうち新規高度研究業務従事者に対する人件費の額</p> <p>B) 試験研究費の額のうちその法人の役員又は使用人である者に対する人件費の額</p>
<p><b>対象となる特別試験研究費からの除外</b></p>	<p>研究開発型ベンチャー企業との共同研究及び研究開発型ベンチャー企業への委託研究に係る試験研究費が、特別試験研究費の範囲から除外された</p>
<p><b>対象となる特別研究機関等の追加</b></p>	<p>特別試験研究費の対象となる特別研究機関等との共同研究及び特別研究機関等への委託研究について、特別研究機関等の範囲に福島国際研究教育機構が追加された（措令 27 の 4<sup>㉔</sup>一）</p>

(4) その他

その他、以下の見直しが行われた。

項目	改正後
<p><b>対象となる試験研究費の額の範囲等</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 試験研究費のうち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一定の費用について、既に有する大量の情報を用いる場合についても対象とされた（措令 27 の 4<sup>㉔</sup>）</li> <li>■ 試験研究費の範囲から、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考案されるデザインに基づき行う設計及び試作に要する費用が除外された（措通 42 の 4(1)-2）</li> </ul>

- |  |   |
|--|---|
|  | <ul style="list-style-type: none"><li>■ 分割等があった場合の調整計算の特例の適用を受けるための手続が見直され、税務署長の認定及び当事者全てによる届出が不要とされ、特例の適用を受ける法人がその適用を受ける事業年度の確定申告書等に所定の事項を記載した書類を添付することにより適用を受けることができることとされた。なお、旧制度で届出をした場合の新制度移行後の取扱いについては、新制度の適用要件を満たすものとみなす等の経過措置の規定が設けられた（改正措令附則 4, 7）</li></ul> |
|--|---|

## 2. おわりに

令和 5 年度税制改正における研究開発税制の改正は、日本の研究開発投資の伸び率が他の主要国に比して低いこと等を踏まえ、試験研究費の増減に応じたインセンティブがより効果的に働くような控除率の仕組みへの改正がされた。試験研究の範囲に関しては、新たなサービス開発を促すため企業が既に保有しているビッグデータを活用して行うサービス開発が試験研究の対象に追加され、従来研究開発税制が適用されていなかった企業へも適用範囲が拡充されている。新規適用の可能性や試験研究費の増加が見込まれる企業においては、是非とも新制度の活用に向け積極的な検討を進めていただきたい。

（東京事務所 中村 浩子、片寄 祐希）

過去のニュースレター

過去に発行されたニュースレターは、下記のウェブサイトをご覧ください。

[www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan](http://www.deloitte.com/jp/tax/nl/japan)

## 問い合わせ

### デロイト トーマツ 税理士法人

#### 東京事務所

所在地 〒100-8362 東京都千代田区丸の内 3-2-3

丸の内二重橋ビルディング

Tel 03-6213-3800 (代)

#### 大阪事務所

所在地 〒541-0042 大阪府大阪市中央区今橋 4-1-1

淀屋橋三井ビルディング 5 階

Tel 06-4560-8000 (代)

#### 名古屋事務所

所在地 〒450-8503 愛知県名古屋市中村区名駅 1-1-1

JP タワー名古屋 37 階

Tel 052-565-5533 (代)

email [tax.cs@tohmatu.co.jp](mailto:tax.cs@tohmatu.co.jp)

会社概要 [www.deloitte.com/jp/tax](http://www.deloitte.com/jp/tax)

税務サービス [www.deloitte.com/jp/tax-services](http://www.deloitte.com/jp/tax-services)

令和 5 年度 税制改正トピックス [www.deloitte.com/jp/tax/tax-reform](http://www.deloitte.com/jp/tax/tax-reform)

デロイト トーマツ グループは、日本におけるデロイト アジア パシフィック リミテッドおよびデロイト ネットワークのメンバーであるデロイト トーマツ 合同会社ならびにそのグループ法人（有限責任監査法人 トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング 合同会社、デロイト トーマツ ファイナンシャル アドバイザリー 合同会社、デロイト トーマツ 税理士 法人、DT 弁護士 法人およびデロイト トーマツ コーポレート ソリューション 合同会社を含む）の総称です。デロイト トーマツ グループは、日本で最大級のプロフェッショナル グループのひとつであり、各法人がそれぞれの適用法令に従い、監査・保証業務、リスク アドバイザリー、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、税務、法務等を提供しています。また、国内約 30 都市に約 1 万 7 千名の専門家を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はデロイト トーマツ グループ Web サイト ([www.deloitte.com/jp](http://www.deloitte.com/jp)) をご覧ください。

Deloitte (デロイト) とは、デロイト トウシュ トーマツ リミテッド (“DTTL”)、そのグローバル ネットワーク 組織を構成するメンバー ファーム およびそれらの関係法人 (総称して “デロイト ネットワーク”) のひとつまたは複数 を指します。DTTL (または “Deloitte Global”) ならびに各メンバー ファーム および関係法人はそれぞれ法的に独立した別個の組織体であり、第三者に関して相互に義務を課しまたは拘束させることはありません。DTTL および DTTL の各メンバー ファーム ならびに関係法人は、自らの作為 および不作為 についてのみ責任を負い、互いに他のファーム または関係法人の作為 および不作為 について責任を負うものではありません。DTTL はクライアント へのサービス 提供を行いません。詳細は [www.deloitte.com/jp/about](http://www.deloitte.com/jp/about) をご覧ください。

デロイト アジア パシフィック リミテッドは DTTL のメンバー ファーム であり、保証 有限責任 会社です。デロイト アジア パシフィック リミテッドのメンバー およびそれらの関係法人は、それぞれ法的に独立した別個の組織体であり、アジア パシフィック における 100 を超える都市 (オークランド、バンコク、北京、ベンガルール、ハノイ、香港、ジャカルタ、クアラルンプール、マニラ、メルボルン、ムンバイ、ニューデリー、大阪、ソウル、上海、シンガポール、シドニー、台北、東京を含む) にてサービスを提供しています。

Deloitte (デロイト) は、監査・保証業務、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザリー、リスク アドバイザリー、税務、法務などに関連する最先端のサービス を、Fortune Global 500® の約 9 割の企業や多数のプライベート (非公開) 企業を含むクライアント に提供しています。デロイトは、資本市場 に対する社会的な信頼を高め、クライアント の変革と繁栄を促し、より豊かな経済、公正な社会、持続可能な世界の実現に向けて自ら率先して取り組むことを通じて、計測可能で継続性のある成果をもたらすプロフェッショナルの集団です。デロイトは、創設以来 175 年余りの歴史を有し、150 を超える国・地域にわたって活動を展開しています。“Making an impact that matters” をパーパス (存在理由) として標榜するデロイトの約 415,000 名の人材の活動の詳細については、([www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)) をご覧ください。

本資料は、関連税法およびその他の有効な典拠に従い、例示の事例についての現時点における一般的な解釈について述べたものです。デロイト ネットワークは、本資料により専門的アドバイスまたはサービスを提供するものではありません。貴社の財務または事業に影響を及ぼす可能性のある一切の決定または行為を行う前に、必ず資格のある専門家のアドバイスを受ける必要があります。また本資料中における意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト ネットワークの公式見解ではありません。デロイト ネットワークの各法人は、本資料に依拠することにより利用者が被った損失について一切責任を負わないものとします。

Member of  
Deloitte Touche Tohmatsu Limited

© 2023. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.



IS 669126 / ISO 27001



BCMS 764479 / ISO 22301