Deloitte.
デロイト トーマツ

Japan Tax Newsletter

デロイトトーマツ税理士法人

2026 年 11 月 2 日

研究開発税制の見直し（全 2 回）：第 1 回「一般試験研究費など」

～2026(R8)年度税制改正最新情報～

Executive Summary

- 一般型の研究開発税制について、2027(R9)年 4 月 1 日以後に開始する各事業年度から、控除率カーブ及び控除上限の変動措置の見直しが行われた。
- 中小企業技術基盤強化税制について、上乗せ特例の適用期限が 2029(R11)年 3 月 31 日までの間に開始される事業年度まで延長されると共に、新たに繰越税額控除制度が創設された。
- オープンイノベーション型の税額控除制度について、大学等との共同・委託研究時の研究費用についての手続が合理化されるとともに、高度研究人材の定義の拡充及び募集要件の見直しが行われた。
- 海外への委託研究費について、2026(R8)年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から一定の制限が追加された。

1. はじめに

2026(R8)年度税制改正では、研究開発税制における「重点産業技術試験研究費の税額控除制度」が創設されたが、一般試験研究費などの従来の制度についても改正が行われた。新たに創設された「重点産業技術試験研究費の税額控除制度」については、次号にて掲載予定とし、本ニュースレターでは、一般試験研究費などの改正内容を解説する。

一般試験研究費については、試験研究費を増加させるインセンティブを更に強化する観点から、控除率カーブ及び控除上限の変動措置について見直しが行われた。

中小企業技術基盤強化税制については、適用期限が 3 年延長されるとともに、新たに繰越税額控除制度が創設され、控除限度超過額について 3 年間の繰越ができることとなった。

また、オープンイノベーション型については、共同・委託研究時の対象費用について、一定の要件を満たした場合には、第三者の監査が廃止されるなど手続が合理化され、また、高度研究人材については、新たに博士の学位を授与された者に関する定義が拡充されたほか、募集要件についても一部緩和された。

一方で、海外への委託研究費については、国内の研究人材や研究開発拠点の維持・強化を図る観点から、諸外国同様、段階的に一定の制限が設けられることとなった。

2. 一般試験研究費の税額控除についての見直し

2027(R9)年 4 月 1 日以後に開始する各事業年度から、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、控除率カーブ及び控除上限の変動措置の見直しが行われた。

<table>
<tr><th rowspan="2">項目</th><th colspan="3">改正前</th><th colspan="3">改正後</th></tr>
<tr><th>増減試験研究費割合
(※1)</th><th>税額控除率の計算方法</th><th>税額控除率の上限・下限</th><th>増減試験研究費割合</th><th>税額控除率の計算方法</th><th>税額控除率の上限・下限</th></tr>
<tr><td rowspan="4">税額控除率</td><td>0%未満の場合
(※3)</td><td>8.5%+増減試験研究費割合×$\frac{8.5}{30}$</td><td>なし</td><td>3%以下の場合①</td><td>8.5%+（増減試験研究費割合−3%）×$\frac{8.5}{13}$①</td><td>なし
（改正前と同様）</td></tr>
<tr><td>0%以上12%以下の場合
(※4)</td><td>11.5%−（12%−増減試験研究費割合）×0.25</td><td>1%
(※4)</td><td>3%超15%以下の場合①</td><td>8.5%+（増減試験研究費割合−3%）×0.25①</td><td>なし
（改正前と同様）</td></tr>
<tr><td>12%超の場合</td><td>11.5%+（増減試験研究費割合−12%）×0.375</td><td>10%
（14%）</td><td>15%超の場合①</td><td>11.5%+（増減試験研究費割合−15%）×0.375①</td><td>10%
（14%◇）
（改正前と同様）①</td></tr>
<tr><td colspan="3">平均売上金額（※2）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）</td><td colspan="3">（改正前と同様）②◇</td></tr>
<tr><td rowspan="2">控除税額の上限</td><td colspan="3">当期の法人税額×25%
(ア) 一定のベンチャー企業は、40%
(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
・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</td><td colspan="3">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③◇
・増減試験研究費割合が 7%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 1%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</td></tr>
<tr><td colspan="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、（試験研究費割合−10%）×2 に相当する割合（10%を上限）が上乗せ</td><td colspan="3">（改正前と同様）③◇</td></tr>
</table>

◇は、2028(R10)年度末までの時限措置

（※1）増減試験研究費割合とは、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(*)を控除した金額）の比較試験研究費の額に対する割合をいう。

(*)前 3 年以内に開始した各事業年度の試験研究費の額の平均額

（※2）平均売上金額とは、適用事業年度及び前 3 年以内の事業年度における売上金額の平均額をいう。

（※3）2026(R8)年 4 月 1 日以後に開始する事業年度に限る。2026(R8)年 3 月 31 日以前に開始する事業年度においては 0%未満の区分はなし。

（※4）2026(R8)年 3 月 31 日以前に開始する事業年度においては、増額試験研究費割合が 12%以下の場合（0%未満との区分無し）。また、2026(R8)年 4 月 1 日以後に開始する事業年度については、税額控除率の下限を 1%とする特例は撤廃された。

【改正項目】

① 一般試験研究費の額に係る税額控除制度について、税額控除率の計算が見直された。また、税額控除率の上限を14%とする特例の適用期限が 3 年延長された（措法 42 の 4①②）。

② 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 4②③）。

③ 2027(R9)年 4 月 1 日から 2030(R12)年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度の控除税額の上限について、増減試験研究費割合に応じて加減算される特例の計算が見直された。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、当該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の上限の上乗せ特例とのうち控除税額の上限が大きくなる方の特例が適用される（措法 42 の 4③）

3. 中小企業者の試験研究費の税額控除（中小企業技術基盤強化税制）についての見直し

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、上乗せ特例の適用期限が 3 年延長され、また、繰越税額控除制度が創設された（措法 42 の 4④⑤⑥⑦）。

<table>
<tr><th rowspan="2">項目</th><th colspan="3">改正前</th><th colspan="3">改正後</th></tr>
<tr><th>増減試験研究費割合</th><th>税額控除率の計算方法</th><th>税額控除率の上限・下限</th><th>増減試験研究費割合</th><th>税額控除率の計算方法</th><th>税額控除率の上限・下限</th></tr>
<tr><td rowspan="3">税額控除率</td><td>12%以下の場合</td><td>12%</td><td>—</td><td colspan="3" rowspan="3">（改正前と同様）</td></tr>
<tr><td>12%超の場合</td><td>12%＋（増減試験研究費割合－12%）×0.375</td><td rowspan="2">17%</td></tr>
<tr><td colspan="2">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）</td></tr>
<tr><td>控除税額の上限</td><td colspan="3">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%
(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</td><td colspan="3">（改正前と同様）</td></tr>
<tr><td>繰越税額控除</td><td colspan="3">制度なし
（控除限度超過額は、繰越不可）</td><td colspan="3">控除限度超過額は 3 年間の繰越しが可能となった。
➢ 繰越税額控除の適用を受けようとする事業年度において、試験研究費の額が比較試験研究費の額を超える場合に限り適用できる。
➢ ただし、一般試験研究費の額に係る税額控除制度の適用を受ける事業年度は、適用不可。
➢ なお、通算法人については、試験研究費の税額控除制度について基本的に通算グループを一体として計算することとされていることから、繰越税額控除制度の適用要件等について、通算グループ全体の数字等による判定・計算を行うこととされるなど、必要な措置がとられた（措法 42 の 4⑧）。</td></tr>
</table>

4. 特別試験研究費の税額控除（オープンイノベーション型）についての見直し

特別試験研究費の税額控除（オープンイノベーション型）について、以下の見直しが行われた。

(1) 大学等との共同・委託研究の手続合理化

大学等との共同研究及び大学等への委託研究に係る試験研究費の額について、監査を受け、その大学等の確認を受けた金額であることとの要件について、次の要件を満たすことにつき経済産業大臣の指定を受けた大学等については、その大学等の長が認定した金額とされた（措規 20 の 2㉑）。

- 大学等に企業との共同研究及び企業からの委託研究（以下「共同研究等」）についての管理を行う業務を集約する専門の部署が設置されていること等その大学等が共同研究等を行うに当たって管理を行うための体制が十分なものであると認められること。
- その大学等の規則において共同研究等についての管理に関する業務方法等が定められており、その業務方法等が共同研究等を実施するに当たって適切なものであると認められること。
- その大学等において共同研究等についての企業との間の連絡調整及び事務手続に関する方法が具体的に定められていること。

項目	改正前	改正後
手続	大学等の確認	大学等の長の認定
監査	要	不要

(2) 高度研究人材の定義の拡充

新規高度研究業務従事者に対して人件費を支出して行う試験研究について、以下の見直しが行われた（措令 27 の 5②十五）。

- 新規高度研究業務従事者の範囲に、博士の学位を授与された者（その授与された日以後 5 年以内にその法人の役員又は使用人となったものに限る）で、その法人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が追加された。
- 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との要件について、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試験研究に専ら従事する使用人に募集されたこととされた。
- 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との要件について、その内容がその試験研究に専ら従事する使用人から提案されたものであることとされた。

項目	改正前	改正後
高度研究人材の定義	博士号取得から 5 年未満	博士号取得から 5 年未満 又は上記の者を採用してから 5 年間（拡充）
研究テーマの公募要件	高度研究人材	高度研究人材を含む使用人（拡充）

(3) 「重点産業技術試験研究費の額に係る税額控除制度」との重複不可

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に係る試験研究費の額について、その医薬品に関する試験研究に係る試験研究費の額の全部又は一部につき、「重点産業技術試験研究費の額に係る税額控除制度」の適用を受ける場合におけるその医薬品に関する試験研究に係る試験研究費の額は、特別試験研究費の額に係る税額控除制度の対象外とされた。

※「重点産業技術試験研究費の額に係る税額控除制度」については、次号で掲載予定である。

5. 他の者に委託し国外で行われる試験研究費についての見直し

契約又は協定により他の者に委託し、国外で行われる試験研究費の額については、諸外国と同様に一定の制限が設けられ、次の試験研究費の額の区分に応じた金額を税額控除の対象とすることとされた（措法 42 の 4 ⑲二の二・十四、42 の 4 の 2 ③、措令 27 の 4 ㉝、措規 20⑧）。

<table>
<tr><th colspan="2">区分</th><th colspan="2">税額控除の対象額</th></tr>
<tr><td rowspan="4">他の者に委託し、国外で行われる試験研究費の額</td><td>医薬品、医療機器又は再生医療等製品（以下「医薬品等」）に係る試験研究のうちその医薬品等の有効性及び安全性の確認のために行う臨床試験（科学的な質及び成績の信頼性が確保されているものに限る）の委託に係る試験研究費の額</td><td colspan="2">その試験研究費の額（100％相当額）</td></tr>
<tr><td rowspan="3">上記以外の試験研究費の額</td><td>2026(R8)年 4 月 1 日から 2027(R9)年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度</td><td>その試験研究費の額×70％</td></tr>
<tr><td>2027(R9)年 4 月 1 日から 2028(R10)年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度</td><td>その試験研究費の額×60％</td></tr>
<tr><td>2028(R10)年 4 月 1 日から 2029(R11)年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度以降</td><td>その試験研究費の額×50％</td></tr>
</table>

6. おわりに

2026(R8)年度税制改正では、中小企業技術基盤強化税制において繰越税額控除制度が創設されたが、制度の適用に当たっては別表への記載が必要となるため、申告の際に漏れが生じないよう注意する必要がある。また、研究開発税制は特定税額控除規定の不適用措置の対象となるが、当該不適用措置についても、同じく 2026(R8)年度税制改正において賃上げ要件、設備投資要件共に見直しが行われているため、中小企業及び農業組合等以外の法人（いわゆる大企業）については、税制の適用にあたり賃上げ、設備投資も含め、慎重に検討を進めることが重要である。

※特定税額控除規定の不適用措置の改正については、下記ニュースレター「令和 8 年度税制改正大綱の詳解（Japan Tax Newsletter：2026 年 1 月 22 日号）」の p11 をご参照ください。

（鹿児島事務所　阿部 雅人）

【参考資料】

- 研究開発税制（経済産業省ウェブサイト）
- 令和 8 年度税制改正大綱の詳解（Japan Tax Newsletter：2026 年 1 月 22 日号）

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

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）

鹿児島事務所

所在地　〒892-0844　鹿児島県鹿児島市山之口町 2-30
鹿児島第一生命ビルディング 2 階

Tel　099-808-7700（代）

お問い合わせ　https://www.deloitte.com/jp/ja/contact/contact-us.html
会社概要　www.deloitte.com/jp/tax
税務サービス　www.deloitte.com/jp/tax-services
令和 8 年度税制改正トピックス　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合同会社デロイト トーマツ グループならびにそのグループ法人（有限責任監査法人トーマツ、合同会社デロイト トーマツ、デロイト トーマツ税理士法人および DT 弁護士法人を含む）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プロフェッショナルサービスを提供しています。また、国内 30 都市以上に 2 万人超の専門家を擁し、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 をご覧ください。

Deloitte（デロイト）とは、Deloitte Touche Tohmatsu Limited（“Deloitte Global”）、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。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。Deloitte Global およびそ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。Deloitte Global 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 をご覧ください。
デロイト アジア パシフィック リミテッドは保証有限責任会社であり、Deloitte Global のメンバーファームです。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、最先端のプロフェッショナルサービスを、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進することで、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 180 年の歴史を有し、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 46 万人の人材の活動の詳細については、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

© 2026. For information, contact Deloitte Tohmatsu Group.

IS 669126 / ISO 27001

BCMS 764479 / ISO 22301

IS/BCMS それぞれの認証範囲はこちらをご覧ください
http://www.bsigroup.com/clientDirectory