

## 研究開発税制の令和3年度改正 (試験研究費の範囲について)

EY税理士法人 税理士・公認会計士 矢嶋 学



### ▶ Manabu Yajima

1998年太田昭和アーンストアンドヤング（現EY税理士法人）入所。法人向けコンプライアンス業務の他、大規模法人を対象とした税務リスク・アドバイザー業務等に従事。研究開発税制チームリーダー。EY税理士法人入所以前は国税職員として相続税、法人税の調査経験を有する。

### I はじめに

令和3年度の法人税関連の税制改正で研究開発税制に大きな改正がありました。試験研究費の税額控除に関する改正は、ここ数年、2年に1回のペースで行われており、令和3年度の税制改正においても例外ではありません。大きな改正とは、このような定期的な改正で見直される税額控除率や税額控除限度額に関する改正ではなく、試験研究費の税額控除の対象となる費用の範囲に関する見直しを指しています。

本稿では、令和3年度の研究開発税制に関する改正で試験研究費の範囲がどのように変更されたのか、その改正経緯を踏まえながら解説します。

### II 見直しの契機

#### 1. 試験研究の意義

試験研究費の税額控除の適用対象となる費用は、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に要する費用（以下、製品の製造等に係る試験研究費）と、対価を得て提供する新たな役務の開発に係る試験研究として一定のもののために要する費用（以下、サービス開発に係る試験研究費）の二つに分類されます。前者は主に製造業で利用される費用であり、後者は製造業以外の業種における利用を期待して平成29年度税制改正で追加された費用です。

この場合の「試験研究」とは、どのようなものを指すのか条文に特段の規定はありません。そこで、今までは、国税庁が平成15年に公表したQ&Aを規範とす

る実務が行われてきました。

当該Q&Aによると、税額控除の対象となる試験研究とは、工学的・自然科学的な基礎研究、応用研究及び開発・工業化等を意味し、人文・社会科学系の研究は対象にならないことが示されています。また、その対象にならない費用の例示として、次のものが掲げられています。

- ▶ 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

特に「事務能率・経営組織の改善に係る費用」という例示から、業務改善目的の研究は試験研究費の税額控除の対象外という解釈が一般化していました。

しかし、当該Q&Aが公表された当時と現在では社会環境が異なります。とりわけデジタルの分野では、全くといってよいほどの変化が生じています。それにもかかわらず、業務改善を目的としたシステム開発やAI、ブロックチェーン等の技術を取り入れた研究が「技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究」である場合であっても、事務能率の改善に資する研究として税額控除の対象外と解釈される傾向にありました。

#### 2. 損金算入要件

また、試験研究費の税額控除は、税務上損金の額に算入された試験研究費のみが対象となる制度でした。試験研究過程で生じた費用の中には、税務上損金の額に算入されずに資産の取得価額を構成するものもあり、

▶ 表1 試験研究費の範囲に関する改正

試験研究費の範囲に関する改正
▶ 開発中の技術をその開発をする者において試行する場合において、その技術がその者の業務改善に資するものであっても、その技術に係る試験研究が工学又は自然科学に関する試験研究に該当するときは、その試験研究に要する費用は研究開発税制の対象となること等、研究開発税制の対象となる試験研究費の範囲について明確化する
▶ リバースエンジニアリング（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試験研究に該当しないもの）を除外する
▶ 試験研究費のうち、研究開発費として損金経理をした金額で非試験研究用資産の取得価額に含まれるものを加える （注1）上記の「非試験研究用資産」とは、棚卸資産、固定資産及び繰延資産で、事業供用の時に試験研究の用に供さないものをいう （注2）上記に伴い、売上原価並びに取得価額に研究開発費として損金経理をした金額が含まれる非試験研究用資産の償却費、譲渡損及び除却損を研究開発税制の対象となる試験研究費から除外するとともに、取得価額に研究開発費として損金経理をした金額が含まれる非試験研究用資産について研究開発税制と特別償却等に関する制度との選択適用とする

出典：令和3年度税制改正大綱（自由民主党・公明党）

その場合、試験研究費の税額控除は適用できないと考えるのか、それとも資産に計上された試験研究費がその後、償却費や原価となって損金の額に算入されたときに適用可能と考えるのかが、一部不明瞭でした。その代表例が自社利用ソフトウェアの開発の過程で発生した研究開発費であり、税務上、研究開発費が当該ソフトウェアの取得価額を構成するときに問題が生じていました。

### Ⅲ 改正内容とその経緯

#### 1. 国際的な基準から見た試験研究の意義

経済協力開発機構（OECD）では、世界各国における研究開発データ収集のためのマニュアルとして「Frascati Manual 2015（フラスカティ・マニュアル2015）」を公表しています。当該マニュアルにおける研究開発の定義は欧州地域の研究開発税制にも一定の影響を与えており、日本の研究開発税制の対象範囲を国際的な基準に近づけるという意味で参考になるものといえます。

このような国際基準からすれば、試験研究かどうかの判断は研究過程における不確実性に注目すべきであり、「業務改善に資する」という最終目的によって研究開発の性質が変わるものではないということが出来ます。

試験研究の明確化は今後、国税庁または経済産業省のQ&A等で明らかにされる見込みですが、令和3年度の税制改正大綱において、対象費用の範囲について国際的な基準も踏まえながら引き続き見直しを行っていくと明言されたことから、このような国際基準を意識したものとなることが期待されます。

また、いわゆるリバースエンジニアリング（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試験研究に該当しないもの）については、国際基準の観点からすると必ずしも試験研究とはいえないため、研究開発税制の対象にならないことが条文上に明記されました。

#### 2. 損金算入要件の一部撤廃

前述の自社利用ソフトウェアの問題については、近年ますます顕著になっており、租税の公平性を損ねる状態ともいえました。すなわち、販売用ソフトウェアの開発では製品マスターの完成までに生じた研究開発費を税額控除の対象としている一方で、クラウドを通じてサービス提供するためのソフトウェア開発費にあっては、自社利用ソフトウェアとして税務上ソフトウェアの取得価額に計上されるケースが多く、販売用ソフトウェア開発と同様の研究開発活動を行っているにもかかわらず税額控除の対象にできないケースがありました。このような不公平感をなくすために、非試験研究用資産の取得価額を構成する試験研究費について、会計上研究開発費に計上したときに税額控除を適用する改正が行われます。

税務上で損金算入されたものを対象にしてきた研究開発税制にとって、資産計上時に税額控除を適用するケースが加わることは大きな方針変更です。もっとも、研究開発投資に対するインセンティブという観点からすれば、支出時点を基準に恩恵を与える制度に不都合はなく、趣旨に合致したものと考えられます。

なお、今般の改正による非試験研究用資産とは、棚卸資産、固定資産及び繰延資産で、事業供用のときに試験研究の用に供さないものをいうため、その対象が自社利用ソフトウェアに限られたものではない点にも留意が必要です。（＜表1＞参照）