

研究開発税制の利用実態把握

財務省財務総合政策研究所総務研究部主任研究官／国税庁税務大学校研究部

片野 幹

国税庁税務大学校研究部教育官

松尾 明

前財務省財務総合政策研究所総務研究部主任研究官／

前国税庁税務大学校研究部

渡辺 雅生

2026年4月

本論文の内容は全て執筆者の個人的見解であり、財務省あるいは財務総合政策研究所の公式見解を示すものではありません。

研究開発税制の利用実態把握*1

片野 幹*2

松尾 明*3

渡辺 雅生*4

要 約

本稿は、わが国で初めて研究開発税制に関する税務申告情報を用いることで、その利用実態を明らかにするものである。これまでの研究は、公的統計や企業レベルの調査に基づく個票データを活用したものが中心であり、企業ごとの税制適用の有無や、税制上の研究開発費である試験研究費を必ずしも正確に把握できないという制約があった。これに対し、本稿は、法人税申告書、研究開発税制関連の別表、適用額明細書等の税務データを整理・結合することで、制度利用の実態を把握する基礎的分析を行う。

本研究から得られた結果は、次のとおりである。第一に、研究開発税制の適用法人は、大規模法人及び製造業を中心としており、適用数・適用額では三大都府県に集中する一方、適用率では地域差がみられた。また、適用法人は、課税所得額、法人税額及び付加価値額のいずれの指標においても、申告法人全体の中で大きな割合を占めており、経済的ウェイトの大きい法人群に多く適用されていることが分かった。第二に、税制上の研究開発費は、マクロ統計で把握される企業の研究開発費の約6~7割に対応しており、両者の推移も概ね整合的であった。第三に、税制上の研究開発費の増加率の分布はゼロ%近傍に集中しており、その変動は概して限定的であることが示唆された。第四に、控除率の増加率の上乗せ措置に関しては、閾値近傍において明確な分布の不連続は確認されず、限界的な税制インセンティブに対する企業行動の反応については、なお検証の余地があることが示唆された。

キーワード：法人税、税務申告情報、研究開発税制、研究開発投資

JEL Classification : H25, H32, O32, O38

*1 本稿は、財務省及び国税庁の内部の職員が、財務省の行政目的の達成に資することを目的として、税務申告情報を利用して実施した研究成果である。研究の実施に当たっては、秘密の保護等の観点から、データの利用及び成果の公表等に関する所定の手続に従っている。本稿の執筆にあたって、井堀利宏氏、田近栄治氏、宮川大介氏、宮本弘暁氏、渡辺智之氏から有益なコメントをいただいた。ここに記して深く感謝の意を表したい。なお、本稿の内容や意見はすべて筆者の個人的見解であり、財務省あるいは国税庁の公式見解を示すものではなく、本稿における誤りはすべて筆者個人に帰するものである。

*2 財務省財務総合政策研究所総務研究部主任研究官 兼 国税庁税務大学校研究部

*3 国税庁税務大学校研究部教育官

*4 前財務省財務総合政策研究所総務研究部主任研究官 兼 前国税庁税務大学校研究部

I. 序論

マクロ経済の長期的な成長率を高めるためには、イノベーションが生み出され、技術進歩が促されなければならない。イノベーションの創出には、企業、公的機関、研究機関等、多様な主体による研究開発¹が不可欠であるが、なかでも企業による研究開発は、その比重の大きさという点で特に重要である²。

研究開発投資が長期的な経済成長にとって重要であることは、理論・実証の両面から繰り返し示されてきた (Griliches, 1979; Griliches, 1988; Romer, 1990; Aghion and Howitt, 1992)。一方で、研究開発投資はスピルオーバーを通じて私的収益率を上回る社会的収益率を生みうるため、市場メカニズムのみに委ねた場合には、社会的に望ましい水準よりも過少に供給される可能性がある (Jones and Williams, 1998; Bloom et al., 2013; Arqué-Castells and Spulber, 2022)。こうした点が、研究開発投資に対する公的支援を正当化する経済学的根拠である。さらに、研究開発投資は企業の立地選択とも密接に関連しており、グローバル企業は国際的な制度環境を比較しながら研究開発拠点の配置を決定している。そのため、各国の研究開発を支援する政策は、国内投資の促進のみならず、研究開発機能の海外流出を防ぐ観点からも重要である (Bloom and Griffith, 2001; Knoll et al., 2021)。

近年、世界的に企業の研究開発に対する公的支援は拡大を続けており³、特に税制による支援が占める割合は各国ともに高まっていることが指摘されている (Appelt et al., 2016)。このような背景から、研究開発税制が企業の研究開発投資やイノベーションの成果にどのような影響を及ぼすのかについての実証研究が長年にわたり蓄積されてきた (Mansfield, 1986; Hall, 1993; Hines, 1994; Goolsbee, 1998; Hall and Van Reenen, 2000; Bloom et al., 2002; Rao, 2016; Dechezleprêtre et al., 2023; Melnik and Smyth, 2024)。

わが国においても、研究開発税制は1967年度の導入以来、度重なる改正を経ながら拡充されてきた。近年では、『第7期科学技術・イノベーション基本計画』(令和8年閣議決定)に掲げられた政府目標⁴の達成手段の1つに位置付けられているほか、税制支援の規模は国際的にみても高水準である⁵。さらに、法人税の租税特別措置による税額控除額全体のうち、研究開発税制は1兆円超を占めており、その政策的重要性と財政的影響は極めて大きい⁶。したがって、その利用実態と政策的含意を把握する必要性は十分に高いといえよう。

しかし、わが国の研究開発税制に関する既存研究の多くは、公的統計や企業レベルの調査の個票データに基づくものであり、いくつかの本質的な制約を抱えている (Koga, 2003; 大西・永田, 2010; Kasahara et al., 2014; Kobayashi, 2014; 細野ほか, 2015; 池内, 2022)。第一に、企業ごとの研究開発税制の適用・非適用を直接把握することが困難である。第二に、税制上の研究開発費である「試験研究費」⁷は、企業会計上の研究開発費とは概念的に一致しないため、会計データのみを用いた分析には測定

¹ 国際的な研究開発の定義として、OECD (経済協力開発機構) が策定する Frascati Manual では、「研究開発 (R&D) とは、人類、文化及び社会に関する知識を含む知識の蓄積を増大させること、ならびに既存の知識を用いた新たな応用を創出することを目的として実施される、創造的かつ体系的な活動をいう。」とされている。

² OECD “Main Science and Technology Indicators Database (March, 2025)”によれば、OECD 全体で2023年のBERD (Business Expenditure on R&D)がGERD (Gross domestic Expenditure on R&D)に占める割合は約74%であり、日本における同割合は約79%である。

³ 研究開発に関する政策のサーベイは、例えば、Becker (2015), Bloom et al. (2019), Hall and Helmers (2024)がある。

⁴ 『第7期科学技術・イノベーション基本計画』に基づく、2026年度から2030年度における民間投資分の目標額は120兆円 (官民研究開発投資額180兆円と政府研究開発投資額60兆円の差分) となっている。

⁵ OECD (2025) によれば、2023年の日本の税制支援の規模は対GDP比0.16%であり、これはOECD平均0.13%を上回る水準である。

⁶ 法人税額は国税庁『統計年報』(令和8年度)、税額控除額は財務省『適用実態調査報告書』(令和8年国会提出)に基づく。

⁷ 租税特別措置法第42条の4第19項第1号イ(1) (令和5年4月1日時点)の規定に基づくもの。

誤差やバイアスが生じうる (Rao, 2016)。したがって、日本の研究開発税制を評価する上では、制度利用の実態そのものを正確に把握するためのデータ基盤が十分でなかったといえる。

他方、諸外国では、近年、研究開発税制に関する税務申告情報を用いた実証分析が進展している (Rao, 2016; Guceru and Liu, 2019; Agrawal et al., 2020; Chen et al., 2021; Dechezleprêtre et al., 2023)。しかし、日本の法人税申告情報の研究利用については、技術的課題等により、一部のデータのみが研究者に対して提供されるにとどまり⁸、研究開発税制の税務申告情報は分析されてこなかった。

本稿の第一の貢献は、国内で初めて研究開発税制に関する税務申告情報を取得・整理し、法人税申告書、研究開発税制関連の別表、適用額明細書、源泉徴収情報、決算情報等を結合したパネルデータを構築した点にある。このデータ構築により、従来の公的統計や企業レベルの調査に基づく個票データだけでは把握が困難であった、企業ごとの制度適用の有無や試験研究費を直接観察することが可能となる。本稿の第二の貢献は、この新たなデータ基盤を用いて、研究開発税制の利用実態を記述的に明らかにした点にある。具体的には、研究開発税制の全類型の利用状況を整理し、適用法人の属性、試験研究費の額の推移、試験研究費の増加率や控除率の分布、上乗せ措置の対象となる閾値付近の分布等を示す。ただし、本稿の目的は税制の因果的効果を直接推定することにはなく、その前提となる制度利用の基礎事実を提示するとともに、今後の因果分析や政策評価を可能にするデータ基盤を提示することにある。

本研究から得られた結果は、次のとおりである。第一に、研究開発税制の適用法人は、大規模法人及び製造業を中心としており、適用数・適用額では三大都府県（東京都・大阪府・愛知県）に集中する一方、適用率では地域差がみられた。また、適用法人は、課税所得額、法人税額及び付加価値額のいずれの指標においても、申告法人全体の中で大きな割合を占めており、経済的ウェイトの大きい法人群に多く適用されていることが分かった。第二に、試験研究費は、マクロ統計で把握される企業の研究開発費の約6~7割に対応しており、両者の推移も概ね整合的であった。第三に、試験研究費の増加率の分布はゼロ%近傍に集中しており、その変動は概して限定的であることが示唆された。第四に、控除率の増加率の上乗せ措置に関しては、閾値近傍において明確な分布の不連続は確認されず、限界的な税制インセンティブに対する企業行動の反応については、なお検証の余地があることが示唆された。

本稿の構成は次のとおりである。まず、第Ⅱ節では、研究開発税制の制度的背景について説明する。続く第Ⅲ節では、使用するデータやパネルデータの構築方法について説明する。第Ⅳ節では利用実態把握に関する結果について述べ、第Ⅴ節では結果の政策的含意や今後の課題を整理する。

⁸ 日本の法人税申告書情報を用いて行われた先行研究については、Arata et al. (2023)、土居ほか (2023)、Miyakawa et al. (2024)、Hosono et al. (2025)、湯之上ほか (2025)、Bessho et al. (2026)、恩地ほか (2026)、土居ほか (2026) がある。このうち土居ほか (2026)では、法人税申告書別表一の情報を用いて、法人税の特別控除の適用状況について分析を行っている。

II. わが国の研究開発税制の概要

II-1. 制度の概要

わが国の研究開発税制は1967年度に導入された後、度重なる改正を経て、現在に至る。創設当初は、基準額を上回る試験研究費の増加分の一定割合を税額控除する、いわゆる「増加型」の仕組みであった。その後、2003年度改正により、試験研究費総額の一定割合を控除する「総額型」との選択制に改められた。さらに、2017年度改正では増加型が廃止され、試験研究費の増加率に応じて控除率が変化する仕組みが導入された。2019年度改正以降は、総額型を基本としつつ、一定の要件を満たす場合に控除率や控除上限が上乘せされる、現在の制度体系が整備されている。

本稿では、2023事業年度⁹までのデータを用いて分析を行う。そのため、本節では、2023年度改正時点の制度を基準として、図1に沿ってその概要を整理する。

まず、一般的な研究開発税制は、「一般試験研究費の額に係る税額控除制度」（以下、「一般型」という）であり、図1aの実線の控除率カーブのとおり、研究開発を行う法人が、法人税額から、試験研究費の額の増減率（以下、「増減試験研究費割合」という）¹⁰に応じて試験研究費の総額の1~14%を控除することができる制度である。控除上限は、法人税額の25%相当額を原則としつつ、2023年度以降は、増減試験研究費割合に応じた変動措置が導入された。また、増減試験研究費割合が12%を超えると控除率の増加率が上乘せされ、法人に対してより強い投資増加インセンティブを与える制度設計となっている（以下、「控除率の増加率の上乗せ措置」という）。さらに、平均売上金額¹¹に占める試験研究費の割合（以下、「売上高試験研究費割合」という）が10%を超える場合、控除率が上乘せされることに加えて、売上高試験研究費割合に応じて控除上限が上乘せされる（以下、「売上高試験研究費割合による上乘せ措置」という）¹²。

次に、資本金が1億円以下の中小企業者等¹³については、「中小企業技術基盤強化税制」（以下、「中小型」という）が設けられており、図1aの破線の控除率カーブのとおり、税額控除率は12~17%であり、増減試験研究費割合が比較的小さくても一般型より高い税額控除率になるように設定されており、控除率の上限も相対的に高くなっている。また、控除上限の上乗せ措置が設けられており、売上高試験研究費割合による上乘せ措置も適用される。他方で、控除率の増加率の上乗せ措置は、中小型には適用されない。

さらに、一般型及び中小型とは別枠で、オープンイノベーションを促進する観点から、「特別試験研究費の額に係る税額控除制度」（以下、「OI型」という）が設けられている。同制度は、法人の規模にかかわらず、図1bのとおり、法人が、大学やスタートアップ等との共同研究に要する費用、中小企業者に支払う知的財産権の使用料がある場合等、支出対象の費用の性質に応じて、当該法人の特別試験研究費の一定割合を法人税額から控除できる¹⁴。控除上限は、法人税額の10%相当額である。

⁹ ここでいう「事業年度」とは、各法人の決算期の終了する日が、当該年4月1日から翌年3月31日までの間に帰属する年度のことをいう。一方、ある年度の税制改正は、通常、当該年4月1日以後に開始した事業年度について適用される。そのため、同事業年度に属していたとしても、法人の決算期により、税制改正の影響の程度が厳密には異なることに留意が必要である。

¹⁰ 増減試験研究費割合とは、前3年以内に開始した各事業年度における試験研究費の額（比較試験研究費）と比較したときの当該事業年度における試験研究費の額の増減率のこと。

¹¹ 平均売上金額とは、当該事業年度及び前3年以内に開始した各事業年度における売上金額の平均額のこと。

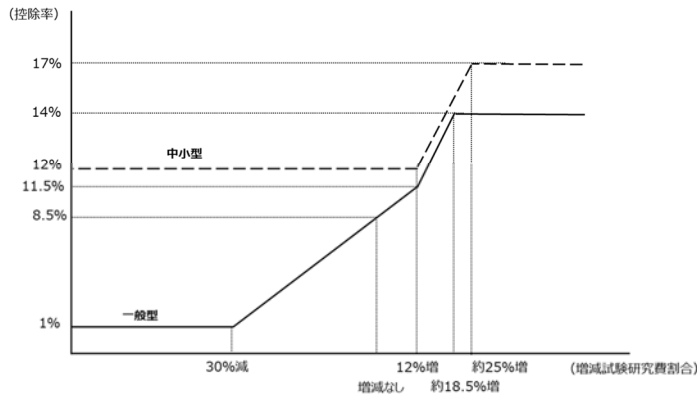
¹² 一般型・中小型いずれを適用していたとしても、控除上限は、増減試験研究費割合あるいは売上高試験研究費割合で決まるもののうち、より大きい方を選択することが可能。

¹³ 「中小企業者等」には青色申告書を提出する中小企業者または農業協同組合等が含まれる。なお、後者については資本金額が1億円超であっても中小型を適用可能であることに留意。

¹⁴ ただし、一般型及び中小型の試験研究費の額から、特別試験研究費の額を除く必要がある。

図1 各類型の制度概要

a. 一般型・中小型の控除率カーブ



b. OI型の類型・控除率・号

制度の類型	控除率	号
特別研究機関、大学等との共同・委託試験研究	30%	1号
スタートアップ等との共同・委託試験研究	25%	2号
その他の民間企業等との共同・委託試験研究	20%	3号
中小企業者の知的財産を使用して行う試験研究		
技術研究組合の組合員が協同して行う試験研究		
高度研究人材の活用に関する試験研究		
希少疾病用医薬品・特定用途医薬品等に関する試験研究		

(出所) 左図：筆者作成

右図：経済産業省『研究開発税制の概要と令和5年度税制改正について』に基づき作成

II-2. 『適用実態調査報告書』の内容とその限界

税務申告情報を用いた詳細な分析に入る前に、財務省『適用実態調査報告書』の公表数値を用いて、研究開発税制の適用状況の全体像を概観する。同報告書では、確定申告時に申告書に添付される適用額明細書の情報に基づき、法人税の租税特別措置について、措置ごとの適用法人数、適用額（税額控除額、特別償却限度額等）といった項目の集計値が毎年公表されている。

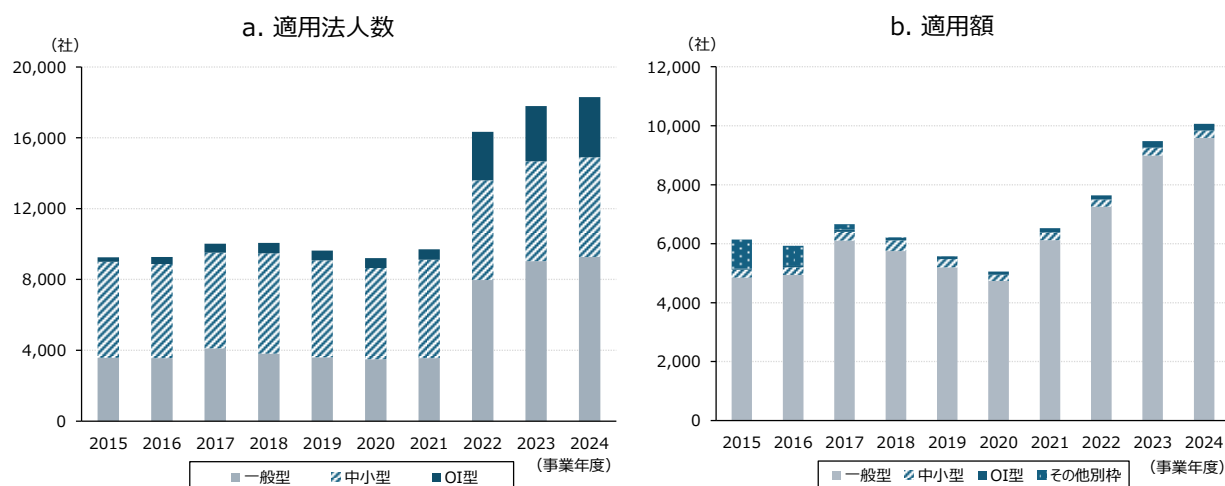
まず、同報告書で公表されている研究開発税制の適用法人数（図 2a）についてみると、全類型の合計は、2016~2021 事業年度まで 10,000 社程度で推移していたが、2022 事業年度に約 16,000 社に増加¹⁵し、2023・2024 事業年度では約 18,000 社となっている。これは全申告法人の約 0.6%¹⁶にとどまっており、研究開発税制は申告法人全体からみれば一部の法人に利用されている制度であることが分かる。類型別の内訳をみると、2021 事業年度までは一般型と中小型が拮抗していたものの、2022 事業年度以降は、一般型が中小型を大きく上回った。OI 型の適用法人数は比較的少数であるものの、一般型と同様、2022 事業年度以降に増加している。

次に、研究開発税制の適用額（図2b）をみると、その推移は概ね適用法人数と同様の方向にあるが、2020事業年度以降は特に増加傾向が明確であり、2024事業年度には1兆円を超える規模に達している。さらに、適用額の9割以上を一般型が占めていることから、一般型適用法人は、他の類型の適用法人と比べて1法人当たりの適用額が大きい傾向にあると考えられる。

¹⁵ 2021 年度までの連結納税制度の下では、連結グループが租税特別措置を受けている場合、親法人のみが適用額明細書の提出義務が課されていた。しかし、2022 年度以降導入されたグループ通算制度の下では、子法人も適用額明細書を提出することとなったため、みかけ上の適用法人数が増加した。

¹⁶ 国税庁『統計年報』（令和 8 年度）によれば、全申告法人数は 2023 年度で 311 万社、2024 年度で 316 万社。

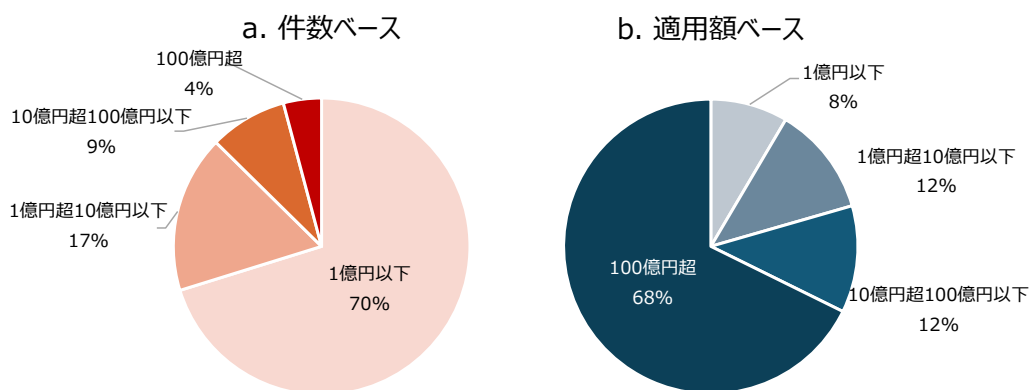
図2 研究開発税制の適用法人数・適用額の推移



(出所) 財務省『適用実態調査報告書』の公表値に基づき筆者集計

続いて、研究開発税制適用法人について、資本金階級別に 2023 事業年度¹⁷の件数ベース及び適用額ベースの構成比 (図 3) を確認する。件数ベース (図 3a) でみると、資本金額 1 億円以下の法人が約 7 割を占めていることが分かる。一方で、適用額ベース (図 3b) では、資本金額 1 億円超の法人が 9 割以上、資本金額 100 億円超の法人が約 7 割となっており、比較的小数の大規模法人中心に同税制が利用されているといえる¹⁸。

図3 資本金階級別の構成比 (2023事業年度)



(出所) 財務省『適用実態調査報告書』の公表値に基づき筆者集計

さらに、業種別に件数ベース及び適用額ベースの構成比 (図 4) を確認する。件数ベース (図 4a) では、およそ半数が製造業となっており、サービス業・卸売業が続く。さらに、適用額ベース (図 4b) では、製造業が約 8 割と大部分を占めており、製造業に属する法人の適用額が他業種と比較して相対的に大きいということが分かる。

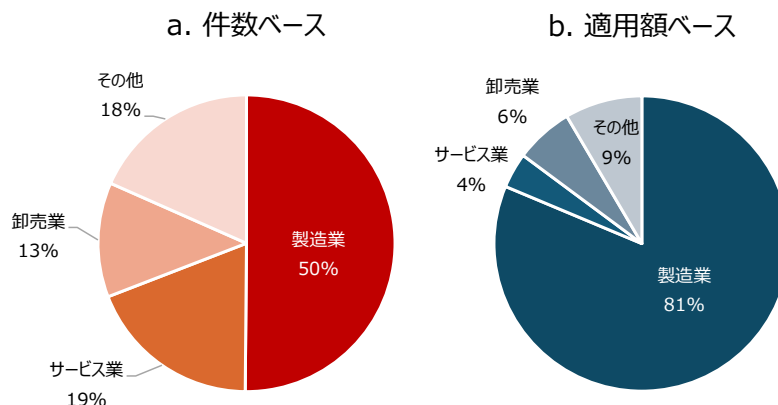
以上を総合すると、研究開発税制は、利用法人数という点では申告法人全体のごく一部にとどまる

¹⁷ 本研究に含まれる税務申告情報が 2023 事業年度までであるため、ここでも 2023 事業年度のデータを用いる。

¹⁸ 国税庁『統計年報』(令和 8 年度) のデータによれば、2023 事業年度の全申告法人のうち資本金 1 億円超の法人の割合は約 1.2%、資本金 100 億円超の法人の割合は 0.05%となっている。また、他の事業年度の分布については、A1-1 を参照されたい。

一方で、減税額ベースでは大規模法人及び製造業への集中が顕著な制度であるといえる¹⁹。

図4 業種別の構成比（2023事業年度）



（出所）財務省『適用実態調査報告書』の公表値に基づき筆者集計

ただし、『適用実態調査報告書』の公表値から得られる情報には、研究開発税制の分析という観点から重要な限界がある。第一に、個社レベルの試験研究費の額、増減試験研究費割合、税額控除率、売上高試験研究費割合といった、制度の利用実態やインセンティブ構造を把握する上で不可欠な情報が含まれていない。第二に、個社の情報を経時的に把握できないため、制度利用の継続性や研究開発支出の変化を把握することができない。第三に、小分類業種、地理情報、法人税額等の課税情報といった基本属性が不足しているうえ、非適用法人に関する情報が存在しないため、適用法人を申告法人全体の中で相対化して捉えることが困難である。したがって、研究開発税制の実態をより詳細に分析するためには、適用額明細書の公表集計値だけでは不十分であり、より広範な税務申告情報、とりわけ研究開発税制に関連する別表の情報（以下、「別表データ」という）を取得する必要がある。

¹⁹ 国税庁『統計年報』（令和8年度）のデータによれば、2023事業年度の全申告法人のうち製造業の割合は約10%となっている。また、他の事業年度の分布については、A1-2を参照されたい。

III. データ

本稿で用いるデータは、国税庁の保有する法人税申告書別表一²⁰を中心に、前節で指摘した法人税額等の情報や別表データに加えて、所得税の源泉徴収高計算書に基づく給与等の情報、法人税申告時の添付書類である決算書情報や適用額明細書の情報等を活用している。対象は、日本国内の全申告法人であり、内国法人のほか外国法人も含んでいる。これらのデータを1つの法人が1つの事業年度に1つのレコードとなるように加工した上で、各データを局番番号と整理番号等の識別子で結合し、個社レベルで経年の情報を追跡可能なパネルデータを構築した。なお、修正申告や事業年度の変更、合併等により同一事業年度内に複数回の申告履歴が存在する場合、別表一については項目の性質に応じて合算または最新の値を保持し、別表六については最新の申告情報を保持した。

次節以降の分析で用いる主要な項目については、以下のような考えで整理している。まず、「資本金額」「業種」「法人所在地」「法人税額」については、法人税申告書別表一『各事業年度の所得に係る申告書一内国法人の分』の対応する項目に基づいている。次に、研究開発税制関連の「試験研究費」「特別試験研究費」「増減試験研究費割合」「売上高試験研究費割合」「税額控除率」「税額控除上限」について、一般型は同別表六(九)『一般試験研究費の額に係る法人税額の特別控除に関する明細書』、中小型は同別表六(十)『中小企業者等の試験研究費の額に係る法人税額の特別控除に関する明細書』、OI型は同別表六(十四)『特別試験研究費の額に係る法人税額の特別控除に関する明細書』のデータを主に利用している²¹。また、次節で「付加価値額」²²を計算する観点から、『給与所得・退職所得等の所得税徴収高計算書』の全数データ、並びに法人税申告時の添付書類である決算書情報のうち電子申告されている情報を取得している²³。さらに、適用額明細書は、研究開発税制の適用法人については全数のデータを含んでいる。

ただし、最終的に税制が適用されるか否かにかかわらず、適用を希望する全ての法人が当初申告時点で国税庁に適用額明細書を提出する必要がある。電子申告されていない場合であっても国税庁で電子データに変換されるため、適用額明細書のデータは悉皆的な情報といえる。一方、研究開発税制関連の別表データについては、電子申告されている分のみが取得可能である。そのため、本研究においては、個社の研究開発税制の適用の有無をより保守的に特定するという観点から、別表データ及び適用額明細書データの両方が含まれる法人のみを適用法人として整理している。また、「税額控除額」についても、『適用実態調査報告書』との整合性をとる観点から、適用額明細書の適用額を用いることとする²⁴。

これらデータの一貫性を保つ観点から、対象期間は大規模法人の電子申告義務化が開始された2020事業年度から2023事業年度の四事業年度分としている²⁵。以降の分析においては、データの最新事業年度が2023事業年度であることから、主として2023年度税制改正時点の制度を対象とする。

なお、2022年度前後で、連結納税制度からグループ通算制度へ移行している。そのため、本研究において、法人数について考える際は、連結納税制度あるいはグループ通算制度におけるグループ法人（以下、「グループ法人」という）の全体が1つの意思決定主体であると想定して、いずれの制度においても、1グループ1法人であるとみなしている。

²⁰ 連結法人については、個別帰属額の届出書を別表一に準ずるものとして扱っている。

²¹ いずれも令和5年4月から令和6年3月の間に提供された申告書に基づく別表番号であり、年度によって異なる。

²² 付加価値額は、主に税務申告情報から抽出した営業利益、減価償却費、給与等の合計値である。

²³ これらのデータについては、一定の仮定を設けて外れ値の処理を行っている。

²⁴ 『適用実態調査報告書』との整合性の検証については補論を参照されたい。

²⁵ 本研究のデータベースには2019事業年度以前のデータも含まれているが、2020年度の大規模法人の電子申告義務化開始前後でデータの捕捉率が大きく異なるため、本研究では2020事業年度以降のデータを用いて分析を行った。

IV. 研究開発税制の利用実態把握

IV-1. 記述統計

最初に、研究開発税制の利用実態把握のために用いる主要項目について、2023 事業年度の記述統計を一般型・中小型に分けて確認する。適用法人全体としてみると、いずれの類型においても製造業及び三大都府県に所在する法人の比率（三大都府県率）が高く、研究開発税制の利用には一定の属性的偏りがみられる。他方で、一般型はより大規模法人に偏っており、中小型は控除率の下限近傍への集中や法人税額の控除上限への到達割合の高さが特徴的である。

まず、一般型（表 1a）をみると、資本金額の中央値は 5 億円であり、製造業比率は約 7 割に達している。第II節の公表統計に基づく分析と同様、一般型は大規模法人及び製造業を中心に利用されていることが分かる²⁶。また、三大都府県率も 6 割を超えており、大都市に集中する傾向がみてとれる。増減試験研究費割合については、中央値では 5%ほどであり、これに対応して、税額控除率の平均値・中央値は約 9%となっている²⁷。売上高試験研究費割合の中央値は約 1%である。法人税額の控除額の上限に達している法人は一般型適用法人全体の約 18%である。

次に、中小型（表 1b）についてみると、一般型ほどではないものの、製造業比率及び三大都府県率はいずれも高いことが分かる。増減試験研究費割合の中央値は 3%程度であり、税額控除率は半数以上が下限の 12%に集中していることが分かる²⁸。売上高試験研究費割合の中央値は、一般型と同様に 1%となっている。法人税額の控除の上限に達している法人は中小型適用法人全体の約 4 分の 1 であり、一般型よりも高い値である。中小法人の法人税額が大規模法人よりも一般的に少ないということを考えれば妥当な結果であるといえる²⁹。

表1 主要項目の記述統計

	a. 一般型				観測数
	平均	25%分位	50%分位	75%分位	
資本金額（億円）	99.32	1.10	4.99	46.29	2,866
製造業比率	0.67	0.00	1.00	1.00	2,866
三大都府県率	0.61	0.00	1.00	1.00	2,866
課税所得額（億円）	45.17	0.64	3.29	15.01	8,298
法人税額（億円）	7.35	0.09	0.52	2.46	8,298
付加価値額（億円）	100.76	4.34	16.08	52.66	8,298
試験研究費（億円）	35.78	0.36	1.65	7.52	2,866
特別試験研究費（億円）	2.99	0.04	0.14	0.67	298
増減試験研究費割合	0.31	-0.09	0.05	0.24	2,866
売上高試験研究費割合	0.03	0.00	0.01	0.03	2,866
税額控除率	0.09	0.06	0.09	0.14	2,866
税額控除上限到達率	0.18	0.00	0.00	0.00	2,866

²⁶ 表 1a と A1-2(i)a の資本金額・製造業比率には乖離がある。これは『適用実態調査報告書』の数値が件数ベースであることに加えて、通算子法人を 1 件とカウントしており、資本金規模が比較的小さい非製造業の法人が通算子法人として相当程度含まれるためである。したがって、パネルデータの集計では、資本金額別には大法人が相対的に多く、業種別には製造業が相対的に少なくカウントされている。なお、中小型についても、同様のことがあてはまる。

²⁷ 一般型の控除率カーブ（図 1a の実線）に基づく、増減試験研究費割合が 5% のとき、税額控除率は 9.75% となる。

²⁸ 中小型の控除率カーブ（図 1a の破線）に基づく、増減試験研究費割合が 12% 以下の場合、税額控除率が一律で下限の 12% となる。

²⁹ なお、中小型について、資本金額の平均が 1 億円超となっている理由は、資本金の規定の原則外にあたる協同組合等が一定数含まれており、これらの法人の資本金額が大きいことが挙げられる（前掲注 13 参照）。

	b. 中小型				観測数
	平均	25%分位	50%分位	75%分位	
資本金額（億円）	1.02	0.12	0.36	0.80	2,905
製造業比率	0.60	0.00	1.00	1.00	2,905
三大都府県率	0.49	0.00	0.00	1.00	2,905
課税所得額（億円）	2.87	0.34	1.15	3.34	2,988
法人税額（億円）	0.51	0.04	0.19	0.58	2,988
付加価値額（億円）	11.03	2.29	5.66	12.99	2,988
試験研究費（億円）	0.52	0.03	0.16	0.49	2,905
特別試験研究費（億円）	0.04	0.01	0.02	0.05	97
増減試験研究費割合	1.02	-0.14	0.03	0.34	2,905
売上高試験研究費割合	0.03	0.00	0.01	0.03	2,905
税額控除率	0.14	0.12	0.12	0.17	2,905
税額控除上限到達率	0.24	0.00	0.00	0.00	2,905

（注1）一般型又は中小型の適用額明細書並びに別表を提出している者に限る。

（注2）「製造業比率」「試験研究費」「特別試験研究費」「増減試験研究費割合」「売上高試験研究費割合」「税額控除率」は、グループ法人全体を1社とみなして計算。

（注3）「三大都府県率」は、法人が東京都・大阪府・愛知県いずれかに所在している割合。

（注4）「特別試験研究費」は、OI型を併用している法人のみについて計算。

（出所）パネルデータに基づき筆者集計

IV-2. 適用法人の基本属性

IV-2-1. 課税所得額、法人税額、付加価値額の分布

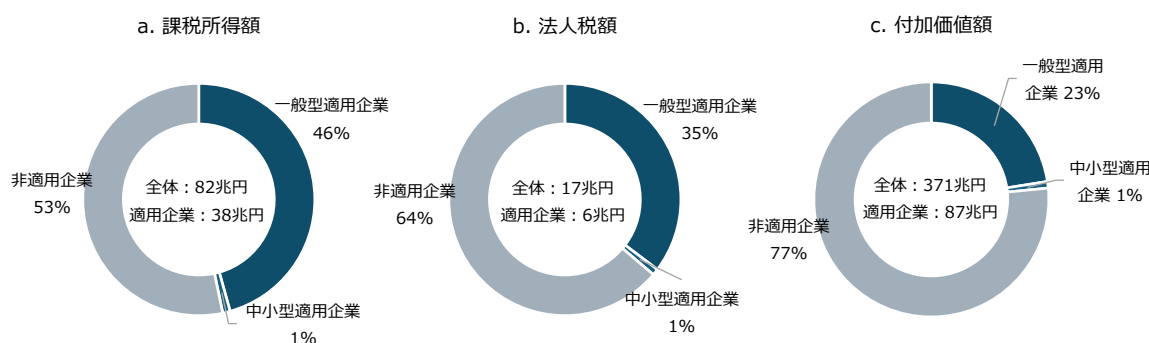
第Ⅱ節でみたとおり、研究開発税制の適用法人は申告法人全体からみればごく一部にとどまる。そこで、本項では、これらの法人が申告法人全体の中で、どの程度の経済的ウェイトを有しているかを確認する。具体的には、適用法人の課税所得額、法人税額並びに付加価値額について、適用法人が申告法人全体に占める割合を確認する。なお、ここでの適用法人とは、一般型・中小型のいずれかが適用されている法人を指す。

図5に示すとおり、適用法人は法人数ベースでは少数であるにもかかわらず、課税所得額、法人税額及び付加価値額のいずれにおいても、申告法人全体の中で大きな割合を占めている。2023事業年度において、申告法人全体の課税所得額は約82兆円であるのに対し、適用法人の課税所得額は約38兆円であり、申告法人全体の約47%を占める（図5a）。同様に、申告法人全体の法人税額は約17兆円であるのに対し、適用法人の法人税額は約6兆円であり、申告法人全体の約36%に相当する（図5b）。さらに、申告法人全体の付加価値額は約371兆円であるのに対し、適用法人の付加価値額は約87兆円であり、申告法人全体の約23%を占めている（図5c）³⁰。

このように、研究開発税制は、少数の法人が利用する制度でありながら、経済規模や税負担の大きい法人群に対して適用されている制度であるといえる。一方、その大部分は一般型適用法人によって占められており、中小型適用法人の申告法人全体に占めるウェイトは相対的に小さい。したがって、研究開発税制のあり方を検討するに当たっては、とりわけ一般型について、課税所得額、法人税額及び付加価値額の大きい法人群が主たる利用者であるということを踏まえる必要がある。

³⁰ なお、適用法人の申告法人全体に占める割合が課税所得>法人税額>付加価値額の順になる理由については、次のとおり考えられる。課税所得と法人税額の乖離については、主に租税特別措置の税額控除あるいは所得控除等が大きく影響すると考えられる。また、法人税額と付加価値額の乖離については、前者については黒字法人のみが正の値になる一方、後者については赤字法人であっても正となりうるものがその大きな要因であると考えられる。

図5 課税所得額、法人税額、付加価値額の構成比（2023事業年度）



(注) 一般型又は中小型の適用額明細書並びに別表を提出している者に限る。

(出所) パネルデータに基づき筆者集計

IV-2-2. 適用法人・適用額の地理的分布

次に、一般型・中小型のいずれかを適用している法人について、その地理的な分布を確認する。まず、表2は、2023事業年度における適用法人数及び適用額の上位5都府県を示したものである。いずれの指標でも、東京都、大阪府、愛知県といった三大都府県の水準が高く、特に東京都への集中が顕著である。また、上位都府県には神奈川県、兵庫県、静岡県といった製造業の集積がみられる地域が含まれており、研究開発税制が製造業中心に利用されているという前項までの結果とも整合的である³¹。

表2 研究開発税制適用法人数・適用額の上位5都府県（2023事業年度）

	適用法人数	適用額
1位	東京都 (1,842社)	東京都 (4,213億円)
2位	大阪府 (909社)	愛知県 (1,474億円)
3位	愛知県 (399社)	大阪府 (902億円)
4位	神奈川県 (325社)	神奈川県 (668億円)
5位	兵庫県 (268社)	静岡県 (245億円)

(注1) 一般型又は中小型の適用額明細書並びに別表を提出している者に限る。

(注2) グループ法人は1グループを1社とみなす。

(出所) パネルデータに基づき筆者集計

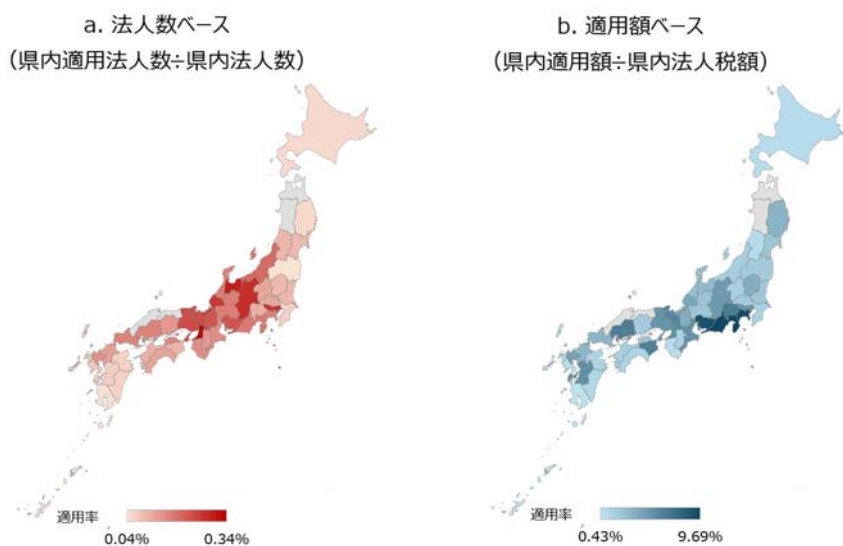
次に、都道府県別に研究開発税制の利用状況を比較するため、法人数ベース及び適用額ベースの指標を作成する。具体的には、都道府県ごとに、法人数ベースの適用率（図6a）は「適用法人数÷法人数」、適用額ベースの比率（図6b）は「適用額÷法人税額」により算出する。法人数ベースの適用率でみると、北陸地方や長野県で相対的に高い水準が確認される。これらの地域では、法人数そのものは比較的少ない一方で、機械工業や医薬品関連産業等の集積がみられることから、研究開発税制を利用する法人の比率が相対的に高くなっている可能性がある。

他方、適用額ベースの適用率でみると、神奈川県のほか、静岡県、愛知県、三重県といった東海地方の県で高い水準がみられる。また、岩手県、熊本県、徳島県等、電子部品、半導体関連、化学・機械関連産業の集積がみられる県においても、相対的に高い比率が観察される。法人数ベースの指標とあわせてみると、これらの地域で研究開発税制を利用する法人は、1法人当たりの適用額も相対的に大きい可能性が示唆される。

³¹ 全都道府県の適用法人数・適用額等の計数表については、A2を参照されたい。

以上の結果は、適用数・適用額では三大都府県への集中がみられる一方、適用率では地域差がみられることを示している。ただし、ここでの地理情報は法人の納税地情報に基づくものであり、研究開発活動拠点そのものを直接示すものではない。その点には留意が必要であるものの、各地域の産業構造の違いと、研究開発税制の適用率との間に一定の対応関係がみられることが分かる。

図6 都道府県ごとの適用率（2023事業年度）



- (注1) 一般型又は中小型の適用額明細書並びに別表を提出している者に限る。
(注2) グループ法人は1グループを1社とみなす。
(注3) 青森県、秋田県、鳥取県、島根県については客体数が10に満たないため除外。
(注4) 「法人数ベース」は、都道府県ごとに適用数÷法人数で計算。「適用額ベース」は、都道府県ごとに適用額÷法人税額で計算。
(出所) パネルデータに基づき筆者集計

IV-3. 増減試験研究費割合の分布

増減試験研究費割合は、一般型及び中小型の税額控除率を決定する際の基準となる重要な変数である。図7で示すとおり、その分布を類型別に確認すると、控除率カーブの形状は一般型と中小型で異なるにもかかわらず、いずれの類型においても分布はゼロ%近傍に集中しており、概ね対称的に裾野が広がっていることが分かる。

このような分布の背景を考える上では、試験研究費の支出構造に着目する必要がある。ただし、別表データからは個社の試験研究費の詳細な内訳を把握することはできない。そこで参考として、総務省『令和7年科学技術研究調査 結果の概要』により研究開発費の費目別構成をみると、2023年度については人件費の割合が最も大きい³²。こうした傾向は諸外国の研究開発費に関する先行研究とも概ね整合的であり³³、研究開発費には、研究開発従事者への報酬をはじめとする継続性の高い支出が相当程度含まれていることが示唆される。したがって、試験研究費と企業会計上の研究開発費が概念的に必ずしも一致しないという留保付きではあるものの、研究開発費が短期的には大きく調整されにくい性質を持つことが、増減試験研究費割合の分布がゼロ%近傍に集中する一因となっている可能性がある。

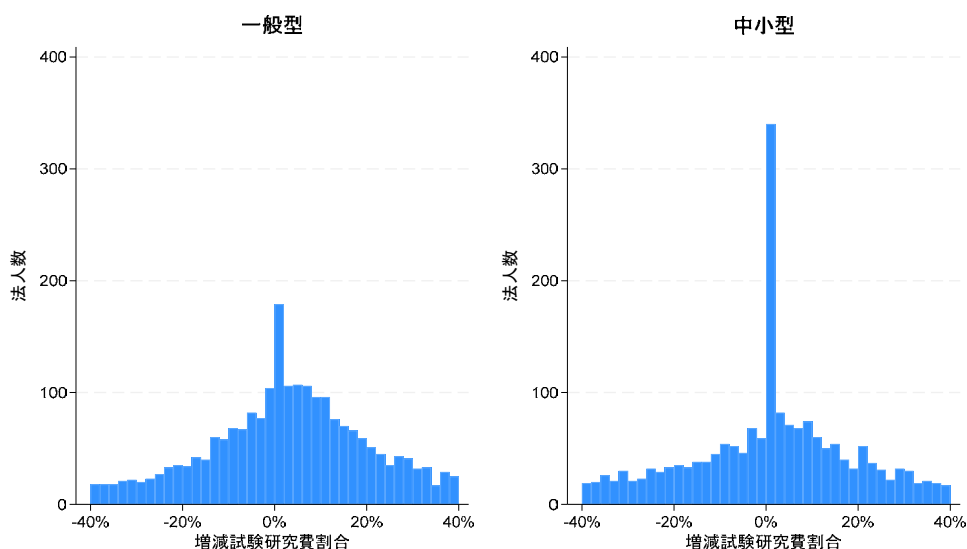
なお、A3-1で示すとおり、この傾向は類型や事業年度によって大きくは変わらない。また、A4-1で示すとおり、法人税額の控除上限に到達している法人は投資増加インセンティブが相対的に働きに

³² 2023年度については、研究開発費総額約22.0兆円に対して、人件費は約9.1兆円（約4割）、原材料費約3兆円、有形固定資産購入費約2.4兆円、無形固定資産購入費約0.4兆円、リース料約0.1兆円、その他の経費9.0兆円となっている。なお、他の年度についても、研究開発費の構成比は概ね同様の傾向となっている。

³³ Becker(2015)によるサーベイでも、研究開発費に占める人件費の割合は5割を超えて、近年は増加傾向にある、と指摘されており、日本の研究開発投資の費目別構成と整合的である。

くいと考えられるが、これらを除いた場合でも分布の形状は概ね同様である。以上から、増減試験研究費割合がゼロ%近傍に集中するという特徴は、制度類型や事業年度、上限制約の有無によらず、概ね共通して観察される特徴であるといえる。

図7 増減試験研究費割合の分布（2023事業年度）



(注1) 一般型又は中小型の適用額明細書並びに別表を提出している者に限る。

(注2) グループ法人は1グループを1社とみなす。

(注3) 範囲：-40%~40%、幅：2%。

(出所) パネルデータに基づき筆者集計

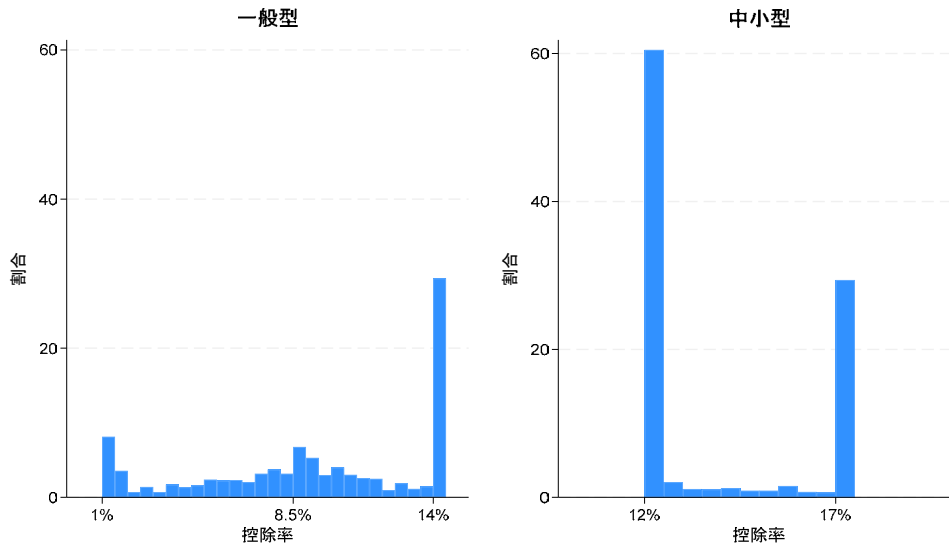
IV-4. 税額控除率の分布

税額控除率は、増減試験研究費割合に応じて決定される。そのため、前項で確認した増減試験研究費割合の分布は、控除率カーブを通じて税額控除率の分布に反映される。ただし、控除率カーブは、一般型では1~14%、中小型では12~17%という異なる非線形の形状をとっているため、両者の税額控除率の分布も同一とはならない。

これらを念頭に置いて、税額控除率の分布（図8）を確認すると、いずれの類型においても、控除率の上限又は下限近傍に分布が集中していることが分かる。一般型では、控除率の上限である14%に約3割の法人が集中し、下限である1%にも約1割の法人が分布している。これに加えて、増減試験研究費割合0%に対応する8.5%近傍にも比較的大きな分布がみられる。これに対して、中小型では、下限である12%（増減試験研究費割合0%に対応）に約6割の法人が集中し、上限である17%にも約3割の法人が分布している。

このように、税額控除率の分布は、前項で確認した増減試験研究費割合のゼロ%近傍集中という特徴に加え、一般型と中小型で異なる控除率カーブの形状を反映して、上下限及び特定の基準点に分布が集まりやすい構造となっている。とりわけ中小型では、控除率の下限への集中が顕著であることが確認できる。

図8 税額控除率の分布（2023事業年度）



(注1) 一般型又は中小型の適用額明細書並びに別表を提出している者に限る。
 (注2) グループ法人は1グループを1社とみなす。
 (注3) 左図 範囲：1%~14%、幅：0.5%。右図 範囲：12%~17%、幅：0.5%。
 (出所) パネルデータに基づき筆者集計

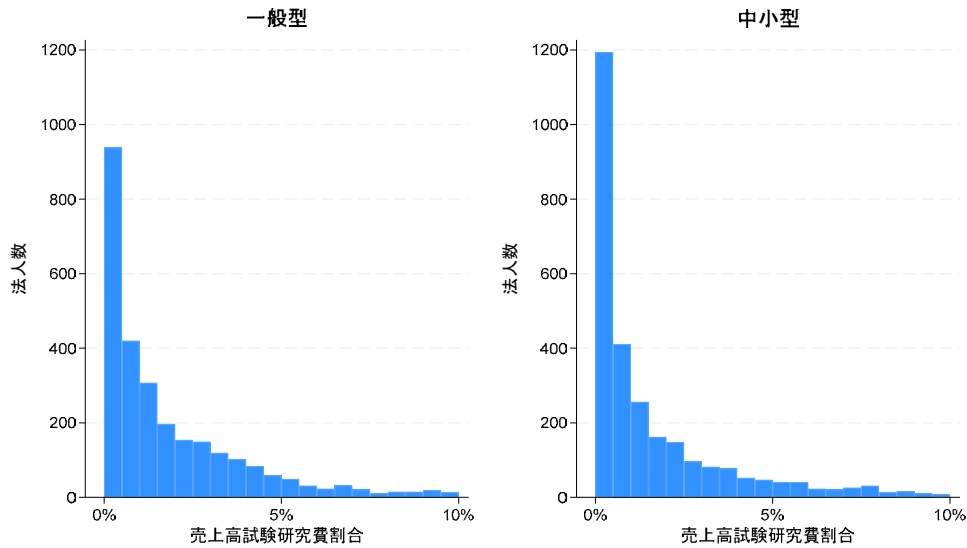
IV-5. 売上高試験研究費割合の分布

次に、売上高試験研究費割合による上乗せ措置の基準となる同割合について、その分布を類型別に確認する。図9で示されているとおり、いずれの類型についても、ゼロ%近傍に分布が集中し、売上高試験研究費割合が増加するほど、分布は指数関数的に減少することが分かる。

さらに、階級別の構成比を示した表3をみると、一般型・中小型のいずれにおいても、売上高試験研究費割合が5%以下の法人が適用法人全体の約9割を占めている一方、10%を超える法人は約4~5%にとどまっている。こうした傾向は他の事業年度についても概ね共通しており（A3-3）、また、法人税額の控除上限に到達している法人を除いた場合でも、分布の形状は大きく変わらない（A4-3）。

売上高試験研究費割合は、規模にかかわらず法人の研究開発投資の強度が比較可能であるという観点から非常に重要な指標である。その意味で、研究開発税制適用法人であっても、売上高試験研究費割合が5%以下にとどまる法人が大半を占めるという事実は、わが国企業の研究開発支出の分布を理解する上で注目すべき特徴といえる。

図9 売上高試験研究費割合の分布（2023事業年度）



(注1) 一般型又は中小型の適用額明細書並びに別表を提出している者に限る。
 (注2) グループ法人は1グループを1社とみなす。
 (注3) 範囲：0%~10%、幅：0.5%。
 (出所) パネルデータに基づき筆者集計

表3 売上高試験研究費割合の階級別の構成比

売上高試験研究費割合	一般型	中小型
5%以下	2,529 社	2,524 社
5%超 10%以下	230 社	232 社
10%超	107 社 (84 社)	149 社 (110 社)
計	2,866 社	2,905 社

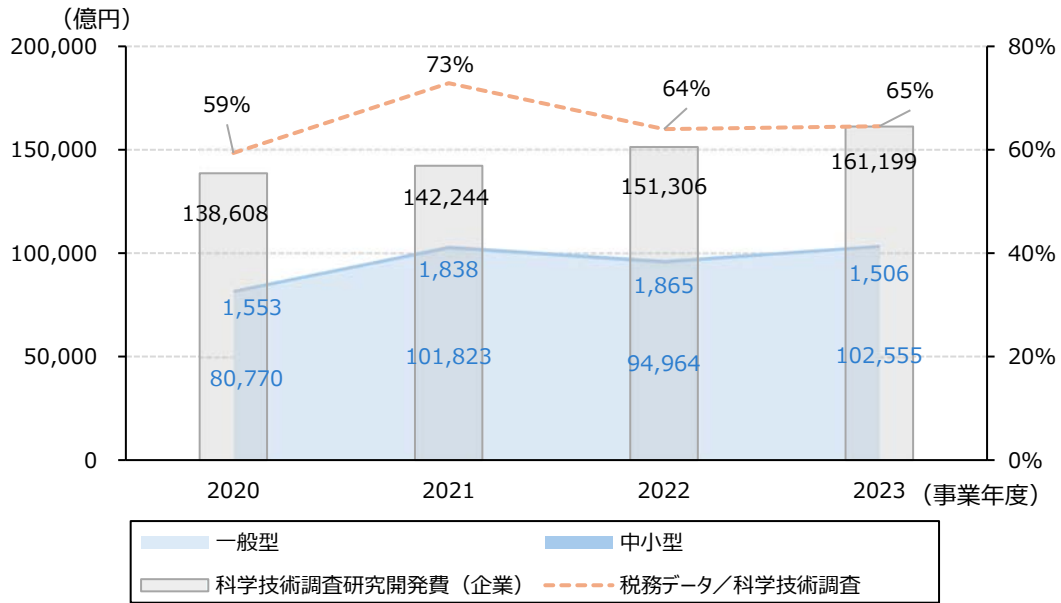
(注1) 一般型又は中小型の適用額明細書並びに別表を提出している者に限る。
 (注2) グループ法人は1グループを1社とみなす。
 (注3) 表3の「10%超」の括弧書きは、売上高試験研究費割合が10%を超えているもののうち、
 上乘せ措置の適用によって控除上限が増加したことにより控除額が増えた法人の数。
 (出所) パネルデータに基づき筆者集計

IV-6. 試験研究費・特別試験研究費の額の推移

本項では、別表データを用いて、試験研究費及び特別試験研究費の額の推移を確認する。なお、制度上、両者は重複しないよう整理されている。

まず、試験研究費の額（図10）については、その大部分を一般型が占め、対象期間を通じて概ね増加傾向にあり、足もとの2023事業年度は約10兆円となっている。これを総務省の『科学技術研究調査』で集計されている企業のマクロの研究開発費と比較すると、税制上の研究開発費はおよそ6~7割であることが分かる。また、2021事業年度を除き、試験研究費とマクロの研究開発費は概ね整合的な推移をしていることが分かる。なお、乖離要因については、赤字法人の支出する研究開発費が別表データでは捉えられないこと等が考えられる。

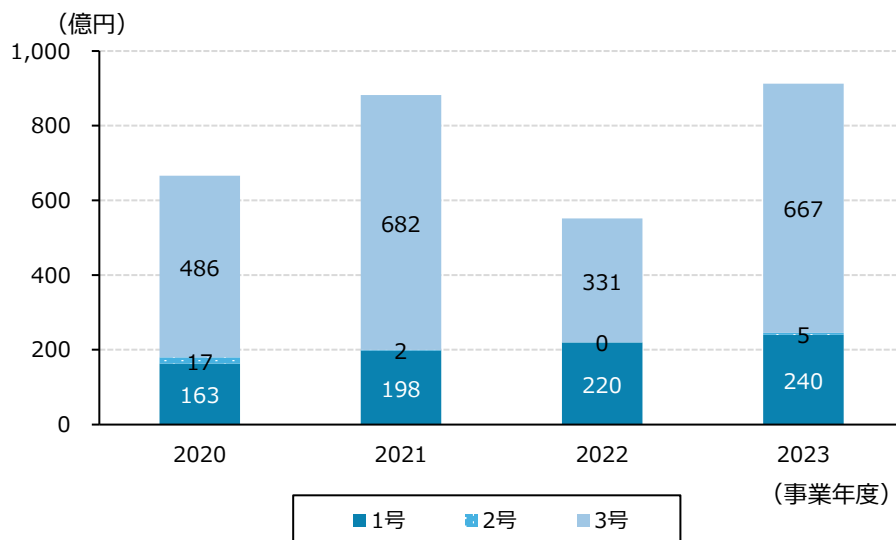
図10 試験研究費の額の推移



(注) 一般型又は中小型の適用額明細書並びに別表を提出している者に限る。
 (出所) 「一般型」「中小型」については、パネルデータに基づき筆者集計
 「科学技術調査研究開発費 (企業)」については、総務省「科学技術研究調査」を基に筆者集計

次に、特別試験研究費の額の推移 (図 11) をみると、その支出額は事業年度による変動が大きく、試験研究費全体と比較すると 1%にも満たない規模にとどまっている。内訳をみると、3号 (その他の民間企業者)、1号 (大学等)、2号 (スタートアップ等) の順に大きく、その大部分を 1号及び 3号が占めている。他方で、スタートアップ等との共同研究に係る 2号の規模は極めて小さい。以上から、OI 型の利用規模は概して限定的であり、制度類型ごとに利用の大きさに相当の差がみられることが分かる。

図11 特別試験研究費の額の推移



(注) OI 型の適用額明細書並びに別表を提出している者に限る。
 (出所) パネルデータに基づき筆者集計

IV-7. 上乗せ措置の利用実態

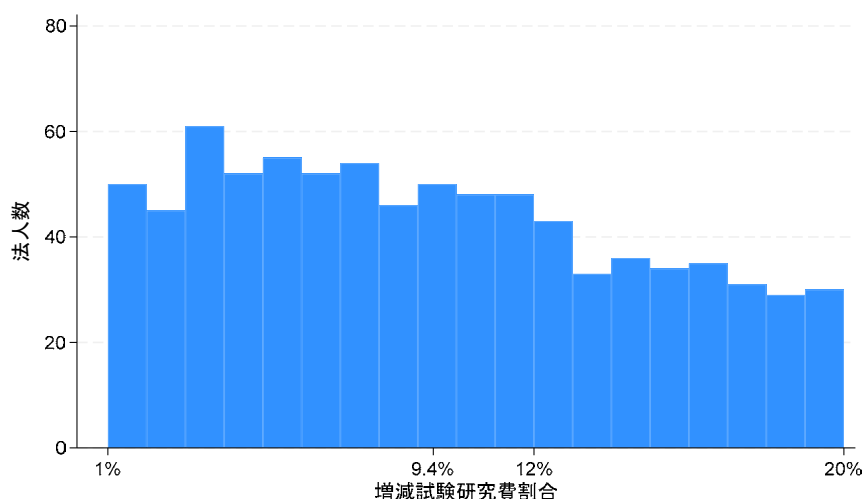
IV-7-1. 控除率の増加率の上乗せ措置

第Ⅱ節で説明したとおり、一般型については、試験研究費の投資インセンティブを強めるために、控除率の増加率の上乗せ措置が設けられている。2023 事業年度は、2023 年度改正の影響を受けている法人と受けていない法人が混在しており、前者については 12%、後者については 9.4%が上乗せ措置の閾値となる³⁴。そのため、制度上の閾値が企業行動に影響しているとすれば、これらの閾値近傍において分布上の変化が観察される可能性がある。

そこで、両閾値の前後における増減試験研究費割合の分布を確認したものが図 12 である。これによると、いずれの閾値周辺においても、明確なバンチングは確認されず、増減試験研究費割合が高くなるにつれて法人の分布は概ね単調に減少している。また、A3-4 に示した他の事業年度についても、概ね同様の傾向が観察される。

以上から、少なくとも記述統計の範囲では、控除率の増加率の上乗せ措置に対応した明確な分布の不連続は確認されない。このことは、当該措置が企業の限界的な研究開発費の増加とどの程度結び付いているのかについて、今後さらに検証する必要があることを示唆している。

図12 控除率の増加率の上乗せ措置の閾値前後の分布（2023事業年度）



(注 1) 一般型の適用額明細書並びに別表を提出している者に限る。

(注 2) グループ法人は 1 グループを 1 社とみなす。

(注 3) 範囲：1%~20%、幅：1%。

(出所) パネルデータに基づき筆者集計

IV-7-2. 売上高試験研究費割合による上乗せ措置

最後に、売上高試験研究費割合による上乗せ措置について、その利用実態を確認する。まず、売上高試験研究費割合10%超の法人は、表3のとおり、一般型で107社、中小型で149社となっている。これらの法人のうち上乗せ措置を実際に利用している法人は、一般型で84社（一般型適用法人全体の約3%）、中小型で110社（中小型適用法人全体の約4%）であり、同措置の利用法人は概して限定的であることが分かる。

次に、上乗せ措置適用法人の特徴を分析するために、一般型に絞って、その属性の分布を確認する

³⁴ 例えば、毎年 12 月に決算を行う法人の場合、2023 年 12 月決算は 2023 事業年度に該当するが、その事業年度は 2023 年 4 月以前に開始しているため、2023 年度税制改正の影響を受けていない。

35。2023事業年度における上乗せ措置適用法人の適用額は1,017億円であり、一般型適用法人全体の約11%を占める。他方、これらの法人の法人税額は1,251億円であり、一般型適用法人全体の約2%に相当する³⁶。また、図13が示すとおり、上乗せ措置適用法人の約4分の3は資本金1億円超の法人であり、図14aによれば約75%が製造業に属している。したがって、売上高試験研究費割合による上乗せ措置の利用は、適用法人全体の分布と比較しても、より大規模法人及び製造業に集中しているといえる。

さらに、上乗せ措置を適用している製造業の約5割を「製薬」及び「電子機器」が占めており（図14b）、これはパネルデータの全期間において概ね同様の割合となっている（図14c）。一方、これらの業種は、税制の有無にかかわらず、本来、売上に対する研究開発投資率が高い業態といえる。したがって、本上乗せ措置が実質的に特定の業種に対して過度に偏った制度となっていないか、特定の業種以外の適用法人の行動変容を起こしているのかどうかについては、引き続き検証が必要であろう。

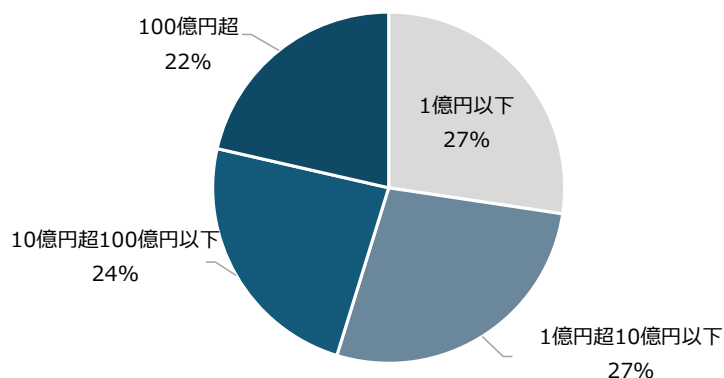
表4 一般型の上乗せ措置適用法人・適用法人全体の適用額・法人税額

	上乗せ措置適用法人		適用法人全体	
	適用額（億円）	法人税額（億円）	適用額（億円）	法人税額（億円）
2020事業年度	321	1,097	4,532	28,290
2021事業年度	492	1,153	6,010	39,758
2022事業年度	790	1,221	7,197	46,551
2023事業年度	1,017	1,251	8,868	60,981

（注） 一般型又は中小型の適用額明細書並びに別表を提出している者に限る。

（出所） パネルデータに基づき筆者集計

図13 一般型の上乗せ措置適用法人の資本金階級別の構成比（法人数ベース）



（注1） 一般型の適用額明細書並びに別表を提出している者に限る。

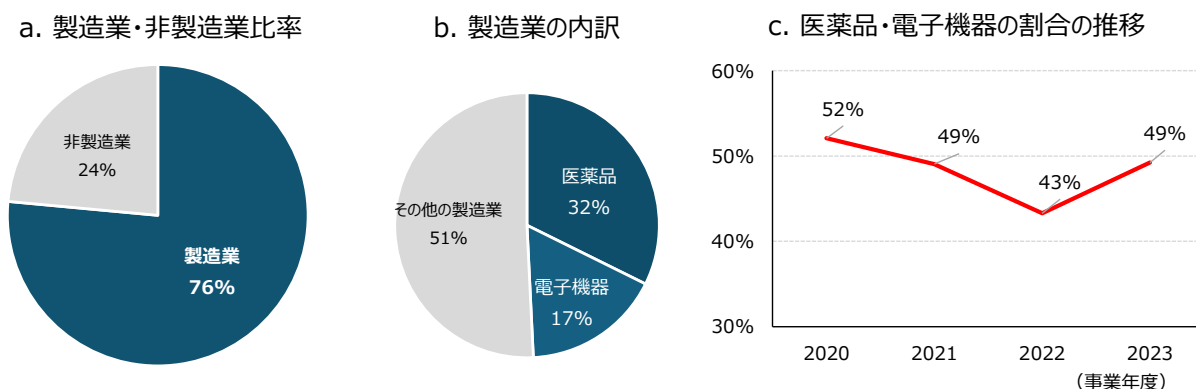
（注2） グループ法人は1グループを1社とみなす。

（出所） パネルデータに基づき筆者集計

³⁵ 中小型については、上乗せ措置適用法人の適用額が約8億円であり、一般型の1%にも満たない。なお、一般型と同様の分析を行うと、中小型の上乗せ措置適用法人の業種別割合については、サービス業が約50%、製造業が約35%であり、一般型とは傾向が異なる。また、小分類の業種で最も多いものは「ソフトウェア業」（上乗せ措置適用法人全体の約15%）となっている。

³⁶ なお、2022・2023事業年度の法人税額に占める適用額の割合が他の年度と比較して高い理由は、大法人向けの賃上げ税制の影響があるものと考えられる。『適用実態調査報告書』の公表値に基づけば、大規模法人向けの賃上げ税制の適用額は、2020事業年度に818億円、2021事業年度に980億円、2022事業年度に3,126億円、2023事業年度に4,370億円となっている。

図14 一般型の上乗せ措置適用法人の業種別の構成比（法人数ベース）



(注1) 一般型の適用額明細書並びに別表を提出している者に限る。

(注2) グループ法人は1グループを1社とみなす。

(出所) パネルデータに基づき筆者集計

V. おわりに

本稿は、わが国で初めて研究開発税制に関する税務申告情報を用いて、その利用実態を記述的に把握したものである。これまでの研究は、公的統計や企業レベルの調査に基づく個票データを活用したものが中心であり、税制の適用の有無や税制上の試験研究費の実額を直接把握することには制約があった。これに対し、本稿は、法人税申告書別表や適用額明細書等の税務データを整理・結合することにより、制度利用の実態を明らかにするための基礎的分析を行った点に特徴がある。

本研究から得られた結果は、次のとおりである。第一に、研究開発税制の適用法人は、大規模法人及び製造業を中心としており、適用数・適用額では三大都府県に集中する一方、適用率では地域差がみられた。また、適用法人は、課税所得額、法人税額及び付加価値額のいずれの指標においても、申告法人全体の中で大きな割合を占めており、経済的ウェイトの大きい法人群に多く適用されていることが分かった。第二に、税制上の研究開発費は、マクロ統計で把握される企業の研究開発費の約6~7割に対応しており、両者の推移も概ね整合的であった。第三に、増減試験研究費割合の分布はゼロ%近傍に集中しており、その変動は概して限定的であることが示唆された。第四に、控除率の増加率の上乗せ措置に関しては、閾値近傍において明確な分布の不連続は確認されず、限界的な税制インセンティブに対する企業行動の反応については、なお検証の余地があることが示唆された。

とりわけ最後の結果は、研究開発税制が大規模法人を中心に多額の減税措置として機能している一方で、その限界的インセンティブ部分の制度設計が、企業の研究開発支出の実際の分布とどの程度整合的であるのかを改めて検討する必要があることを示している。

ただし、本稿は制度利用の記述的把握を目的とする基礎的研究であり、税制が研究開発投資やイノベーション成果に与える因果的効果を直接推定したものではない。また、分析期間やデータの捕捉範囲にも一定の制約がある。さらに、第I節で述べたとおり、研究開発税制は国内の研究開発投資の促進だけでなく、国際的な立地競争の観点からも重要な政策手段であるが、本稿のような一国のデータによる分析だけでは、その点に関する十分な示唆を得ることはできない。

研究開発税制は、減税規模が年間1兆円を超える、わが国でも最大の法人税の租税特別措置であり、その政策的意義と財政的影響はいずれも小さくない。制度設計の適切性と財政コストの両面を検証するためには、税務データを活用したエビデンスに基づく政策評価を継続的に蓄積していくことが重要である。本稿が、そのための基盤整備の一助となり、今後の政策議論の深化につながることを期待したい。

参考文献

- 池内健太 (2022) 「日本における 2015 年度研究開発税制の制度変更の効果分析: オープンイノベーション型の拡充と繰越控除制度の廃止の影響」、RIETI Discussion Paper Series 22-J-027。
- 大西宏一郎・永田晃也 (2010) 「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 4 号、pp.400-412。
- 恩地一樹・鈴木崇文・古屋達史 (2026) 「繰戻し還付制度の利用実態と利用企業の特徴」、NTC Joint Research Discussion Paper Series (Forthcoming)。
- 土居丈朗・別所俊一郎・森克輝 (2023) 「法人税申告書の個票データを用いた欠損法人等に関する実態分析」、NTC Joint Research Discussion Paper Series 230301-02HJ。
- 土居丈朗・別所俊一郎・湯之上英雄 (2026) 「法人税の特別控除(租税特別措置)の適用状況に関する実態分析」、NTC Joint Research Discussion Paper Series (Forthcoming)。
- 細野薫・布袋正樹・宮川大介 (2015) 「研究開発税額控除は研究開発投資を促進するか?—資本コストと内部資金を通じた効果の検証—」、RIETI Discussion Paper Series 15-J-030。
- 湯之上英雄・土居丈朗・別所俊一郎 (2025) 「法人税率引き下げに関する実証分析」、NTC Joint Research Discussion Paper Series 250800-02HJ。
- Arata, Yoshiyuki, Daisuke Miyakawa, and Katsuki Mori (2023) “The U-shaped law of high-growth firms,” NTC Joint Research Discussion Paper Series, 230203-01HJ.
- Aghion, Philippe, and Howitt, Peter (1992) “A Model of Growth through Creative Destruction,” *Econometrica*, 60(2), pp.323-351.
- Agrawal, Ajay, Carlos Rosell, and Timothy Simcoe (2020) “Tax Credits and Small Firm R&D Spending,” *American Economic Journal: Economic Policy*, 12 (2), pp.1–21.
- Appelt, Silvia, Matej Bajgar, Chara Criscuolo, and Fernando Galindo-Rueda (2016) “R&D Tax Incentives: Evidence on Design, Incidence and Impacts,” OECD Science Technology and Industry Policy Papers, No.32.
- Arqué-Castells, Pere, and Daniel F Spulber (2022) “Measuring the Private and Social Returns to R&D: Unintended Spillovers versus Technology Markets,” *Journal of Political Economy*, 130(7), pp.1860–1918.
- Becker, Bettina (2015) “Public R&D Policy and Private R&D Investment: A Survey of the Empirical Evidence,” *Journal of Economic Surveys*, 29(5), pp. 917-942.
- Bessho, Shun-ichiro, Takero Doi, and Hideo Yunoue (2026) “Elasticity of corporate taxable income and loss aversion: Evidence from Japanese tax records,” NTC Joint Research Discussion Paper Series (Forthcoming)。
- Bloom, Nicholas, and Rachel Griffith (2001) “The Internationalisation of UK R&D,” *Fiscal Studies*, 22(3), pp.337-355.
- Bloom, Nicholas, Rachel Griffith, and John Van Reenen (2002) “Do R&D tax Credits work? Evidence from a panel of countries 1979-1997,” *Journal of Public Economics*, 85, pp.1-31.
- Bloom, Nicholas, Mark Schankerman, and John Van Reenen (2013) “Identifying Technology Spillovers and Product Market Rivalry,” *Econometrica*, 81(4), pp.1347-1393.
- Bloom, Nicholas, John Van Reenen, and Heidi Williams (2019) “A Toolkit of Policies to Promote Innovation,” *Journal of Economic Perspectives*, 33(3), pp.163-184.
- Chen, Zhao, Zhikuo Liu, Juan Carlos Suárez Serrato, and Daniel Yi Xu (2021) “Notching R&D Investment with Corporate Income Tax Cuts in China,” *American Economic Review*, 111 (7), pp.2065–2100.
- Dechezleprêtre, Antoine, Elias Einiö, Ralf Martin, Kieu-Trang Nguyen, and John Van Reenen (2023), “Do Tax Incentives Increase Firm Innovation? An RD Design for R&D, Patents, and Spillovers,” *American Economic Journal: Economic Policy*, 15(4), pp.486-521.

- Griliches, Zvi (1979) “Issues in assessing the contribution of research and development to productivity growth,” *The Bell Journal of Economics*, 10(1), pp.92-116.
- Griliches, Zvi (1988) “Productivity Puzzles and R&D: Another Nonexplanation,” *The Journal of Economic Perspectives*, 2(4), pp.9-21.
- Goolsbee, Austan (1998) “Does Government R&D Policy Mainly Benefit Scientists and Engineers?,” *The American Economic Review*, 88(2), pp.298-302.
- Guceri, Irem, and Li Liu (2019) “Effectiveness of Fiscal Incentives for R&D: Quasi-experimental Evidence,” *American Economic Journal: Economic Policy*, 11(1), pp.266–91.
- Hall, Bronwyn (1993) “R&D Tax Policy during the 1980s: Success or Failure?,” *Tax Policy and the Economy*, 7, pp.1-35.
- Hall, Bronwyn, and John Van Reenen (2000) “How effective are fiscal incentives for R&D? A review of the evidence,” *Research Policy*, 29(4-5), pp.449-469.
- Hall, Bronwyn, and Christian Helmers (2024) “Economics of Innovation and Intellectual Property,” Oxford University Press.
- Hines, James R. Jr. (1994) “No Place Like Home: Tax Incentives and the Location of R&D by American Multinationals,” *Tax Policy and the Economy*, 8, pp.65-104.
- Hosono, Kaoru, Masaki Hotei, and Daisuke Miyakawa (2025) “Tax Reforms for Growing Firms? Evidence from Corporate Tax Filing Data in Japan,” NTC Joint Research Discussion Paper Series, 250501-01HJ.
- Jones, Charles I, and Williams, John C (1998) “Measuring the Social Return to R&D,” *The Quarterly Journal of Economics*, 113(4), pp.1119-1135.
- Kasahara, Hiroyuki, Katsumi Shimotsu, and Michio Suzuki (2014) “Does an R&D tax credit affect R&D expenditure? The Japanese R&D tax credit reform in 2003,” *Journal of the Japanese and International Economies*, 31, pp.72-97.
- Kobayashi, Yohei (2014) “Effect of R&D tax credits for SMEs in Japan: a microeconomic analysis focused on liquidity constraints,” *Small Business Economics*, 42(2), pp.311-327.
- Koga, Tadahisa (2003) “Firm size and R&D tax incentives,” *Technovation*, 23(7), pp.643-648.
- Knoll, Bodo, Nadine Riedel, Thomas Schwab, Maximilian Todtenhaupt, and Johannes Voget (2021) “Cross-border effects of R&D tax incentives,” *Research Policy*, 50(9), 104326.
- Mansfield, Edwin (1986) “The R&D Tax Credit and Other Technology Policy Issues,” *The American Economic Review*, 76(2), pp.190-194.
- Melnik, Walter, and Andrew Smyth (2024) “R&D tax credits and innovation,” *Journal of Public Economics*, 236, pp.105-157.
- Miyakawa, Daisuke, Miho Takizawa, and Tatsushi Furuya (2024) “Using Corporate Tax Filing Data to Measure Business Dynamism,” NTC Joint Research Discussion Paper Series, 240100-01HJ.
- OECD (2025) “R&D Tax Incentives Database,”
<https://www.oecd.org/en/topics/r&d-tax-incentives.html> (2026年3月5日閲覧)
- Rao, Nirupama (2016) “Do tax credits stimulate R&D spending? The effect of the R&D tax credits in its first decade,” *Journal of Public Economics*, 140, pp.1-12.
- Romer, Paul M (1990) “Endogenous Technological Change,” *Journal of Political Economy*, 98(5), pp.71-102.

補論. 適用実態調査報告書との整合性の検証

パネルデータの妥当性を検証するために、2020事業年度から2023事業年度にわたる適用法人数及び適用額を集計し、パネルデータの情報が『適用実態調査報告書』の情報をどれだけ捕捉しているかを確認した結果が補論表1である。

一般型については、適用法人数の捕捉率は9割を超え、適用額ベースでの捕捉率は概ね100%となっている。同様の傾向がOI型でもみてとれる。一方、中小型についてみると、同期間の捕捉率は適用法人数ベース・適用額ベースのいずれについても約7割にとどまる。この理由として、大規模法人については、2020年度以降電子申告が義務付けられているためと考えられる。

また、中小型の2023事業年度については、適用法人数・適用額のいずれでも、それ以前の年度と比較して捕捉率が約10%ポイントほど低い。これについては、対象別表のバージョン変更等により、一時的に電子申告に対応していない期間が発生したことが一要因だと考えられる。そのため、2023事業年度の中小型の分析及びそこから得られる示唆については、一定程度の留保を置く必要がある。ただし、中小型の主要項目の分布については、経年で安定しており（A3）、適用法人全体の分布や傾向を確認するうえでは、捕捉率の低さはそれほど大きなノイズにならないと考えられる。

したがって、以上の検討を踏まえると、本研究で用いるパネルデータについては、『適用実態調査報告書』の公表値と概ね整合的となっているため、その妥当性については十分担保されているものと考えられる。

補論表1 パネルデータによる適用実態調査報告書データの捕捉率

a. 一般型

(単位：社／億円)

		2020事業年度	2021事業年度	2022事業年度	2023事業年度
適用実態 調査報告書	適用法人数(社)	3,493	3,552	7,968	9,035
	適用額(億円)	4,737	6,120	7,255	8,994
パネル データ	適用法人数(社)	2,962	3,172	7,591	8,298
	適用額(億円)	4,532	6,010	7,198	8,868
パネル 捕捉率	適用法人数	85%	89%	95%	92%
	適用額	96%	98%	99%	99%

b. 中小型

(単位：社／億円)

		2020事業年度	2021事業年度	2022事業年度	2023事業年度
適用実態 調査報告書	適用法人数(社)	5,154	5,556	5,619	5,637
	適用額(億円)	208	256	241	258
パネル データ	適用法人数(社)	3,548	3,953	4,207	2,988
	適用額(億円)	150	193	189	158
パネル 捕捉率	適用法人数	69%	71%	75%	53%
	適用額	72%	75%	78%	61%

c. OI型

(単位：社／億円)

		2020事業年度	2021事業年度	2022事業年度	2023事業年度
適用実態 調査報告書	適用法人数(社)	562	592	2,752	3,119
	適用額(億円)	108	151	141	226
パネル データ	適用法人数(社)	472	511	2,522	2,915
	適用額(億円)	102	145	138	224
パネル 捕捉率	適用法人数	84%	86%	92%	93%
	適用額	95%	96%	98%	99%

(注1) パネルデータの数値は、租税特別措置適用額明細書並びに研究開発税制関連別表を提出している者の集計値。

(注2) 2022年度については、連結納税制度を適用している法人については各グループの親法人の数を集計し、グループ通算制度に移行済の法人については通算子法人の数を集計。

(注3) パネル捕捉率は、適用法人数・適用額いずれについても、適用実態調査報告書の数値をパネルデータの数値で割ることで算出。

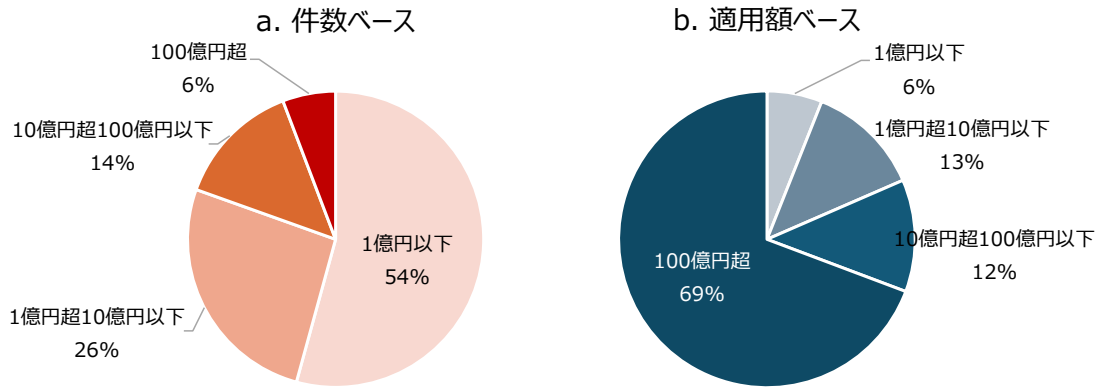
(出所) 筆者集計

Appendix

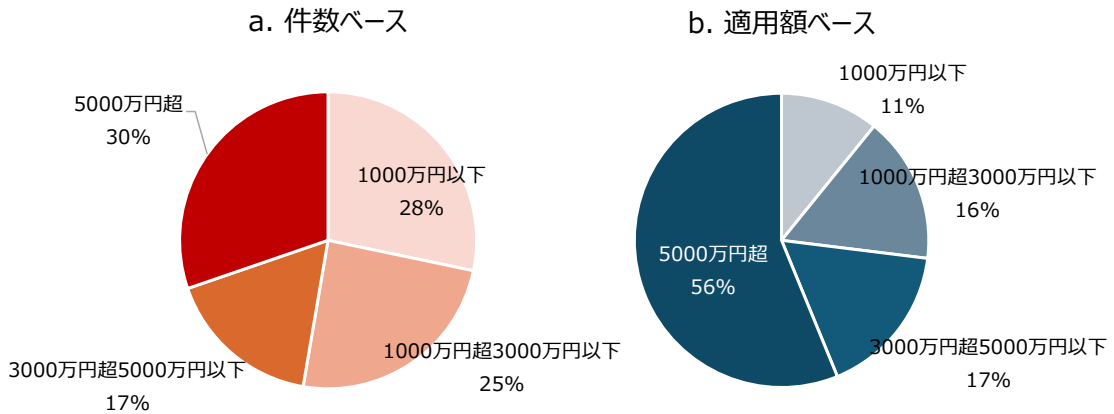
A1. 『適用実態調査報告書』の公表値に基づく資本金階級別・業種別の分布

A1-1. 資本金階級別の分布（2023 事業年度）

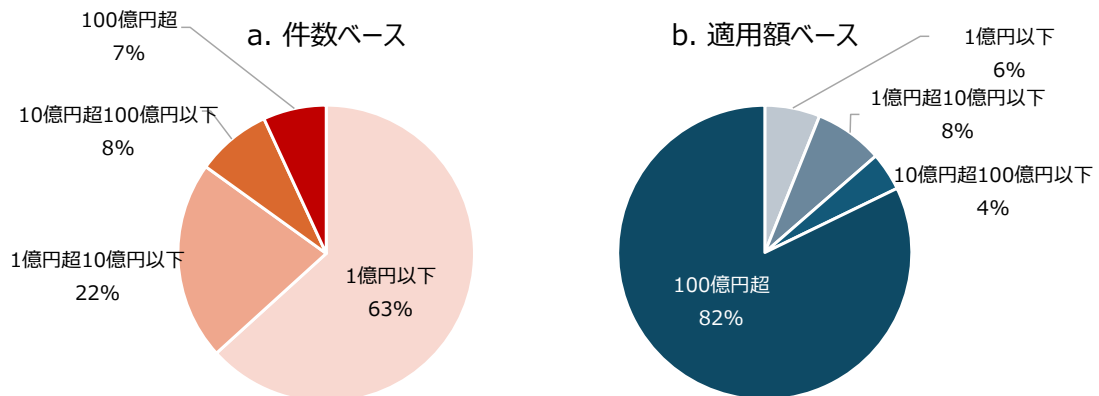
i. 一般型（左：適用数ベース、右：適用額ベース）



ii. 中小型（左：適用数ベース、右：適用額ベース）



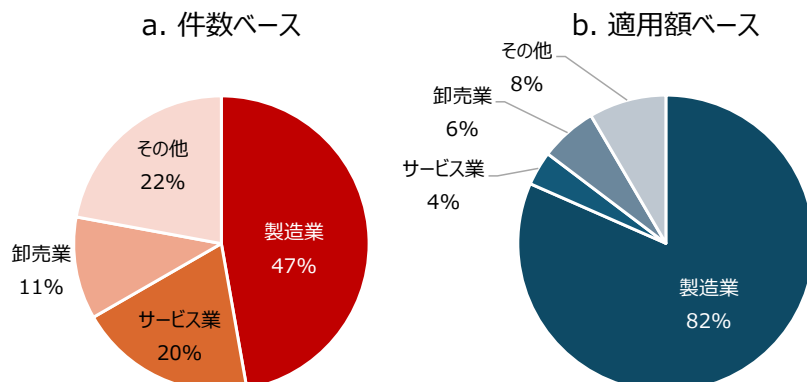
iii. OI型（左：適用数ベース、右：適用額ベース）



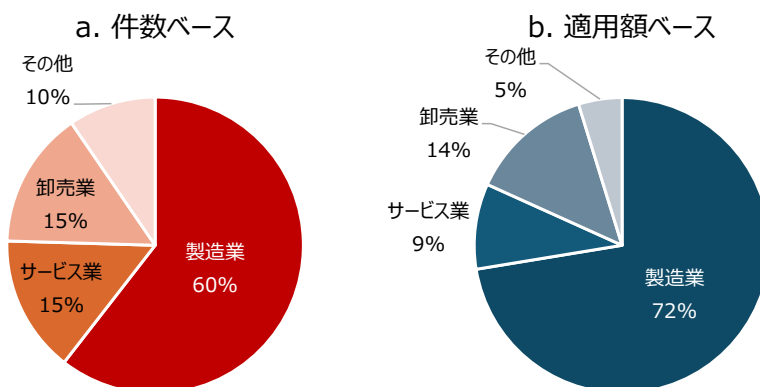
（出所）財務省『適用実態調査報告書』の公表値に基づき筆者集計

A1-2. 業種別の分布（2023 事業年度）

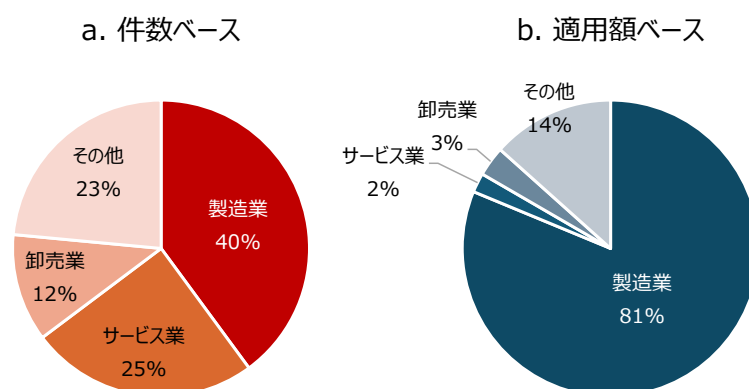
i. 一般型（左：適用数ベース、右：適用額ベース）



ii. 中小型（左：適用数ベース、右：適用額ベース）



iii. OI型（左：適用数ベース、右：適用額ベース）



（出所）財務省『適用実態調査報告書』の公表値に基づき筆者集計

A2. 都道府県別の適用数、適用額、全体法人数、全体法人税額

	適用法人		都道府県内法人		適用率	
	適用数 (社)	適用額 (億円)	法人数 (社)	法人税額 (億円)	法人数 ベース	適用額 ベース
北海道	60	26	122,349	2,914	0.05%	0.91%
岩手県	10	11	20,135	344	0.05%	3.27%
宮城県	41	32	45,762	1,375	0.09%	2.30%
山形県	19	3	19,753	341	0.10%	0.97%
福島県	15	14	39,643	735	0.04%	1.96%
茨城県	49	23	52,550	1,125	0.09%	2.07%
栃木県	36	34	40,528	936	0.09%	3.60%
群馬県	49	19	43,054	1,134	0.11%	1.66%
埼玉県	162	59	145,758	3,144	0.11%	1.89%
千葉県	73	49	119,367	3,204	0.06%	1.53%
東京都	1,842	4,213	689,708	83,014	0.27%	5.08%
神奈川県	325	668	198,271	7,057	0.16%	9.46%
新潟県	81	20	41,766	1,135	0.19%	1.74%
富山県	64	23	21,719	829	0.29%	2.79%
石川県	44	19	26,005	702	0.17%	2.70%
福井県	48	23	18,422	568	0.26%	3.97%
山梨県	19	33	18,234	510	0.10%	6.56%
長野県	127	60	46,016	1,248	0.28%	4.79%
岐阜県	75	30	44,455	1,326	0.17%	2.28%
静岡県	137	245	77,381	2,521	0.18%	9.73%
愛知県	399	1,474	175,038	16,335	0.23%	9.03%
三重県	49	51	33,496	976	0.15%	5.27%
滋賀県	56	26	25,048	705	0.22%	3.63%
京都府	154	220	66,212	3,654	0.23%	6.03%
大阪府	909	902	269,815	16,403	0.34%	5.50%
兵庫県	268	198	114,272	3,891	0.23%	5.10%
奈良県	31	6	23,021	396	0.13%	1.62%
和歌山県	26	3	17,635	339	0.15%	0.81%
岡山県	57	21	42,786	1,151	0.13%	1.81%
広島県	106	175	64,798	2,731	0.16%	6.42%
山口県	40	32	24,676	1,022	0.16%	3.14%
徳島県	17	35	17,214	557	0.10%	6.32%
香川県	39	16	24,177	709	0.16%	2.28%
愛媛県	31	17	30,518	1,044	0.10%	1.67%
高知県	16	3	13,520	227	0.12%	1.37%

福岡県	149	118	118,459	3,791	0.13%	3.12%
佐賀県	20	15	14,098	337	0.14%	4.39%
長崎県	17	3	23,610	400	0.07%	0.82%
熊本県	25	36	39,539	679	0.06%	5.35%
大分県	15	6	26,143	431	0.06%	1.37%
宮崎県	13	5	22,782	392	0.06%	1.21%
鹿児島県	13	3	33,806	562	0.04%	0.58%
沖縄県	12	3	32,777	668	0.04%	0.43%
計	5,738	8,977	3,084,316	171,563	0.19%	5.23%

(注1) 一般型又は中小型の適用額明細書並びに別表を提出している者に限る。

(注2) グループ法人は1グループを1社とみなす。

(注3) 青森県、秋田県、鳥取県、島根県については客体数が10に満たないため除外。

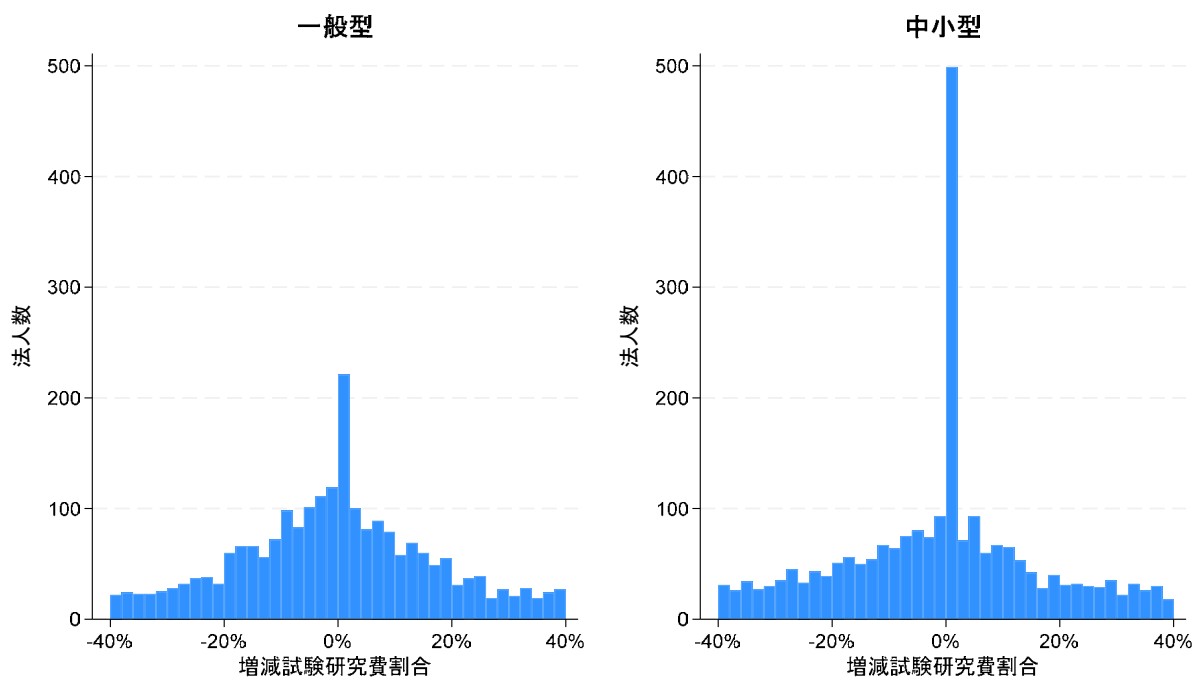
(注4) 「法人数ベース」は、都道府県ごとに適用数÷全法人数で計算。「適用額ベース」は、都道府県ごとに適用額÷全法人税額で計算。

(出所) パネルデータに基づき筆者集計

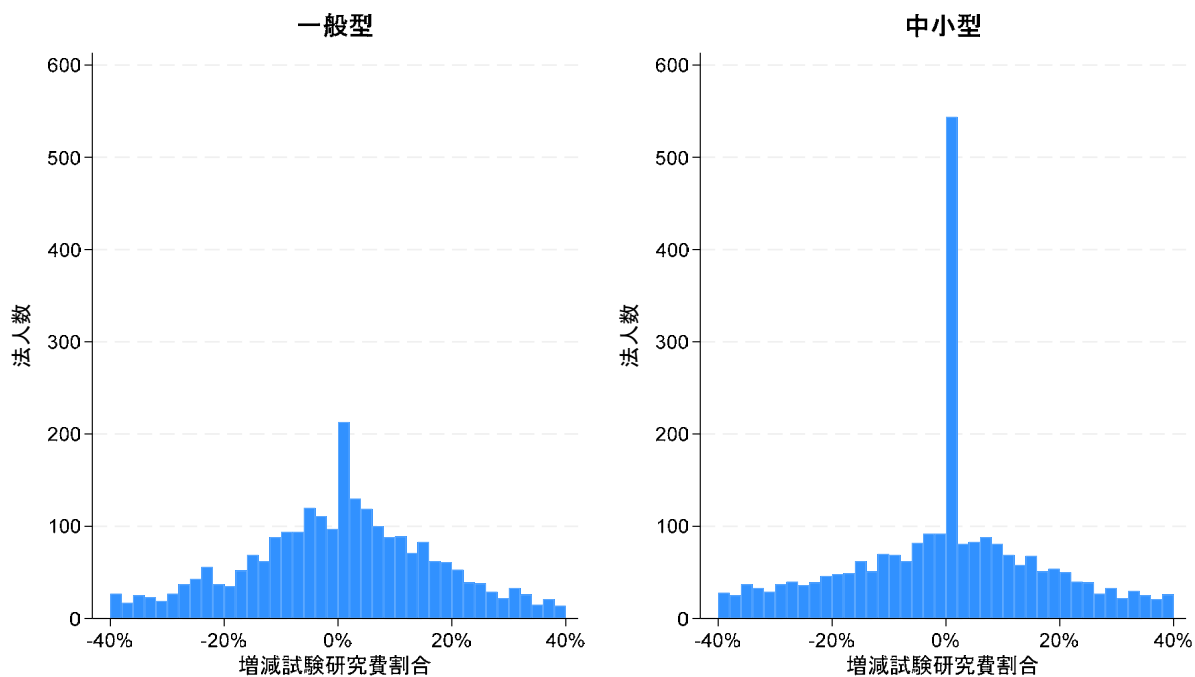
A3. 他の年度の分布

A3-1. 増減試験研究費割合

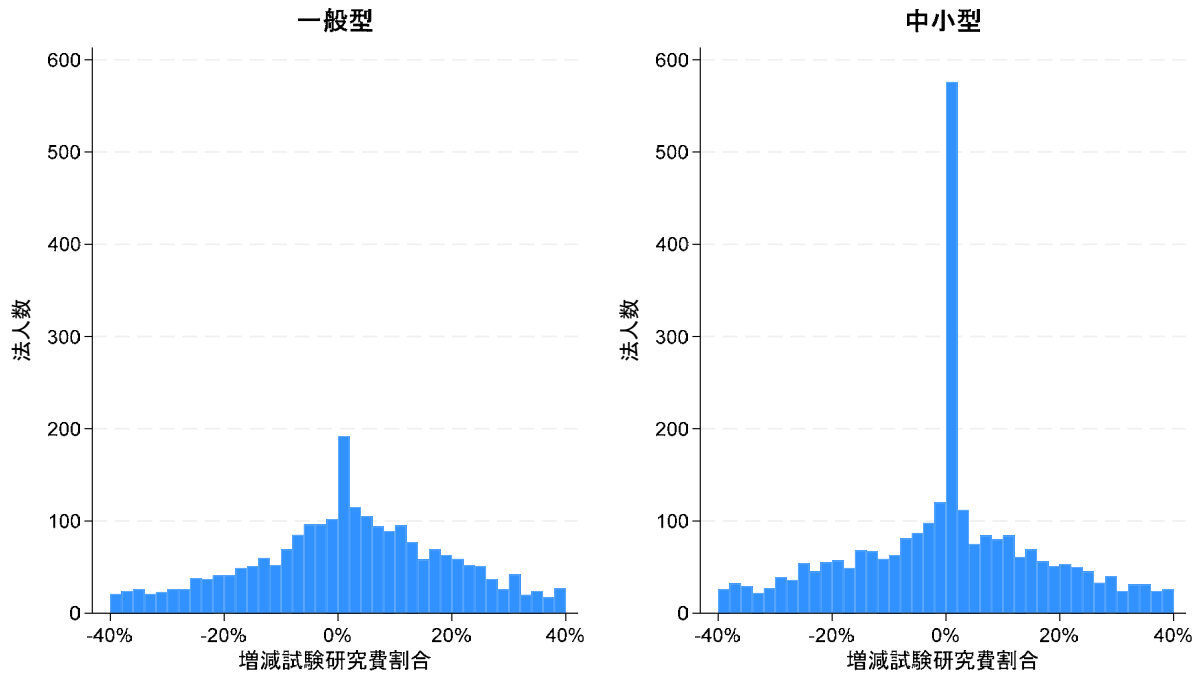
a. 2020 事業年度



b. 2021 事業年度



c. 2022 事業年度



(注1) 一般型又は中小型の適用額明細書並びに別表を提出している者に限る。

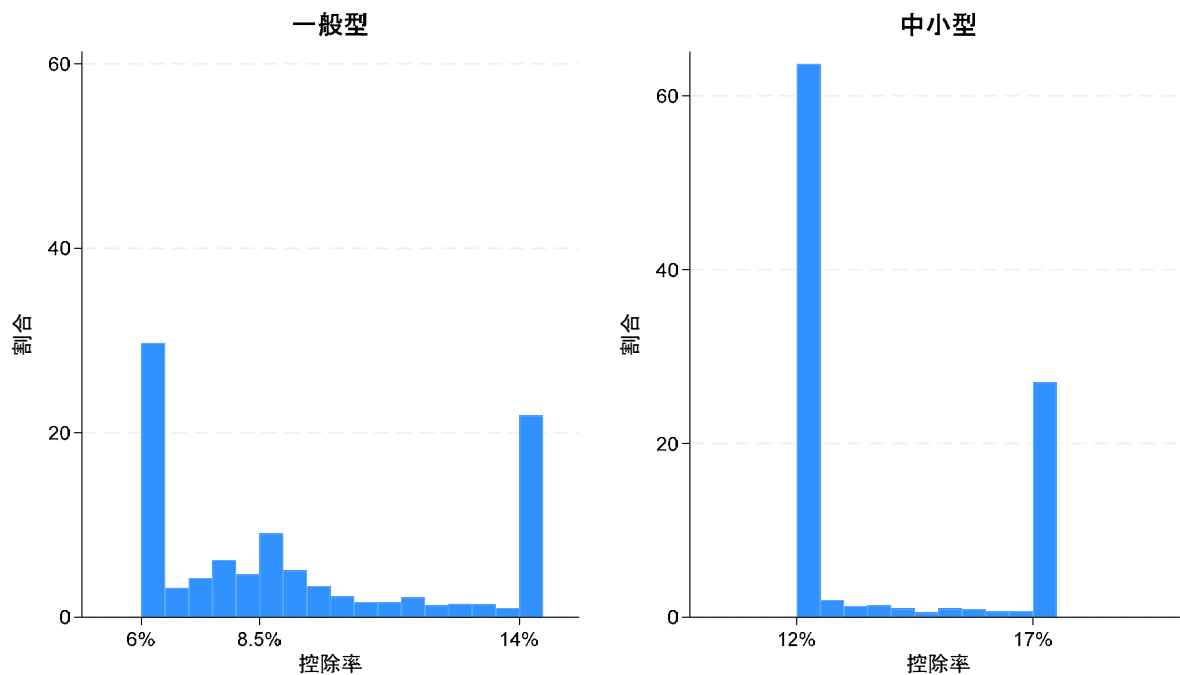
(注2) グループ法人は1グループを1社とみなす。

(注3) 範囲：-40%~40%、幅：2%。

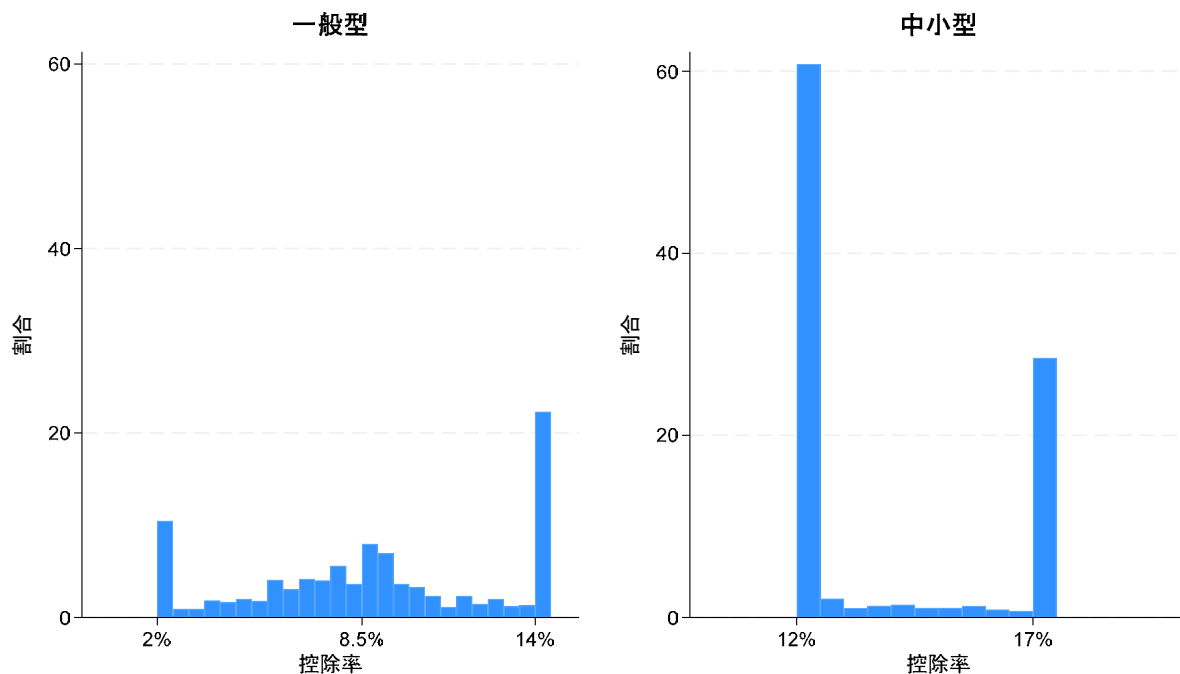
(出所) パネルデータに基づき筆者集計

A3-2. 税額控除率

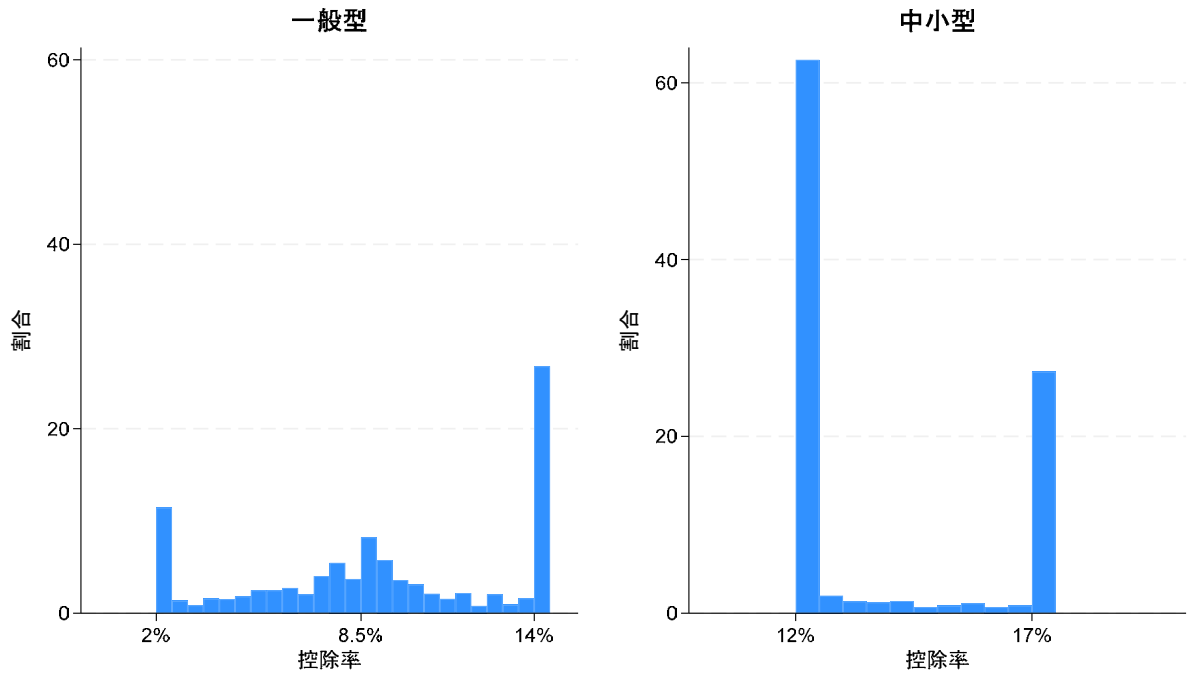
a. 2020 事業年度



b. 2021 事業年度



c. 2022 事業年度



(注 1) 一般型又は中小型の適用額明細書並びに別表を提出している者に限る。

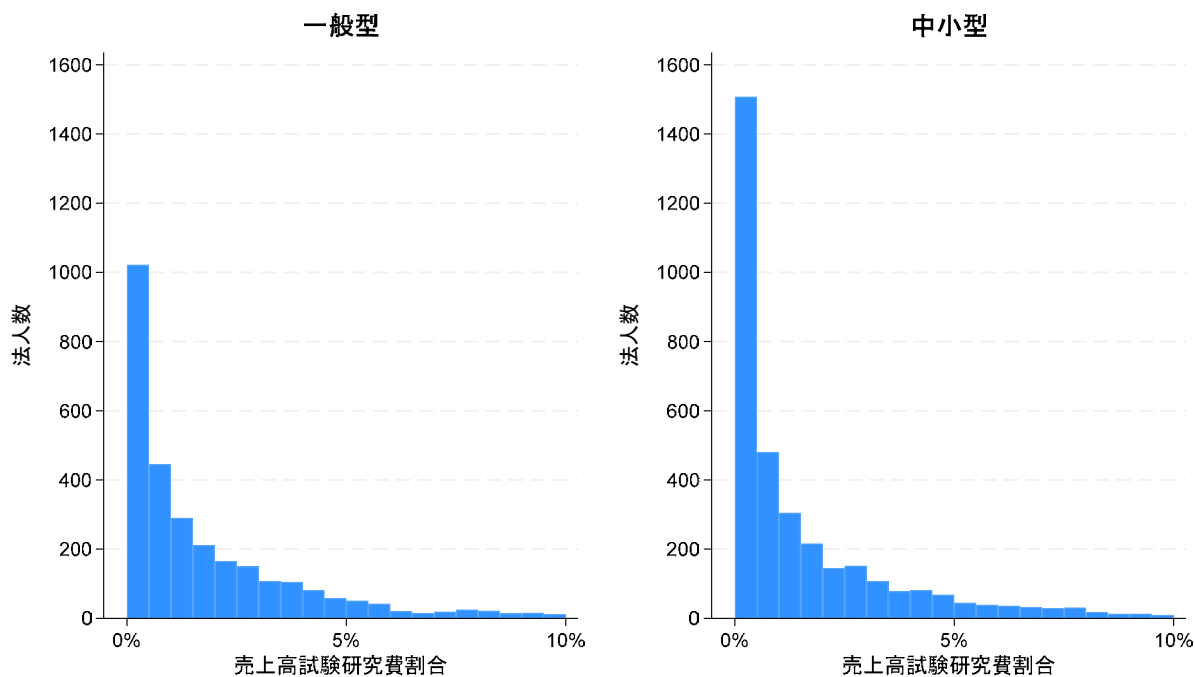
(注 2) グループ法人は1グループを1社とみなす。

(注 3) 左図 範囲：1%~14%、幅：0.5%。右図 範囲：12%~17%、幅：0.5%。

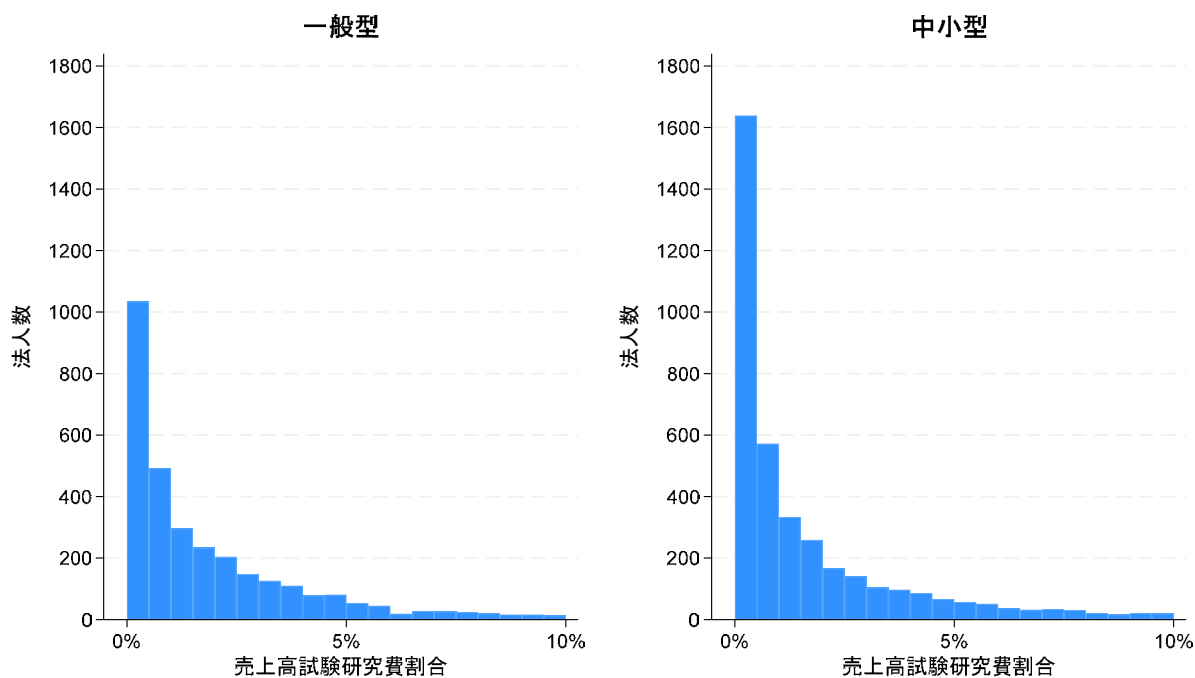
(出所) パネルデータに基づき筆者集計

A3-3. 売上高試験研究費割合

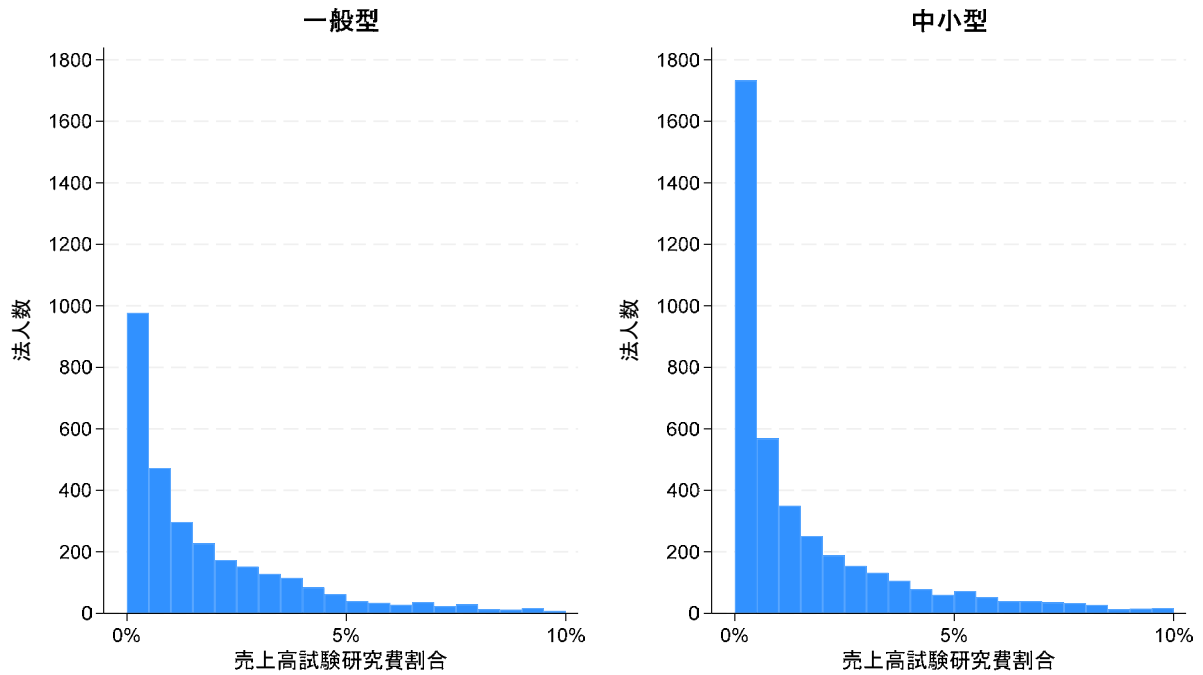
a. 2020 事業年度



b. 2021 事業年度



c. 2022 事業年度



(注1) 一般型又は中小型の適用額明細書並びに別表を提出している者に限る。

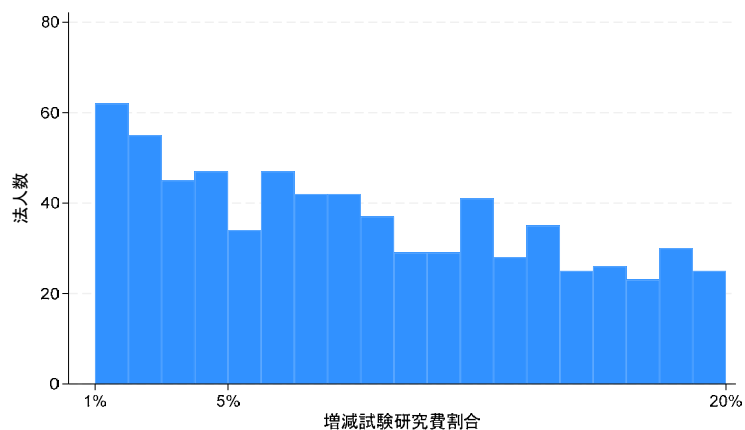
(注2) グループ法人は1グループを1社とみなす。

(注3) 範囲：0%~10%、幅：0.5%。

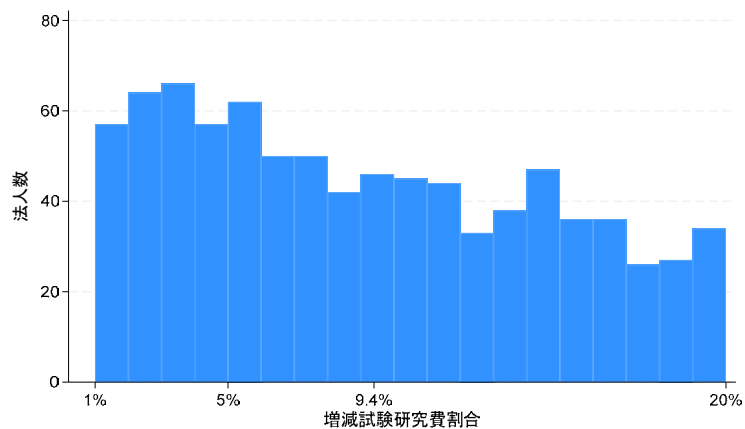
(出所) パネルデータに基づき筆者集計

A3-4. 控除率の増加率の上乗せ措置の閾値前後の分布

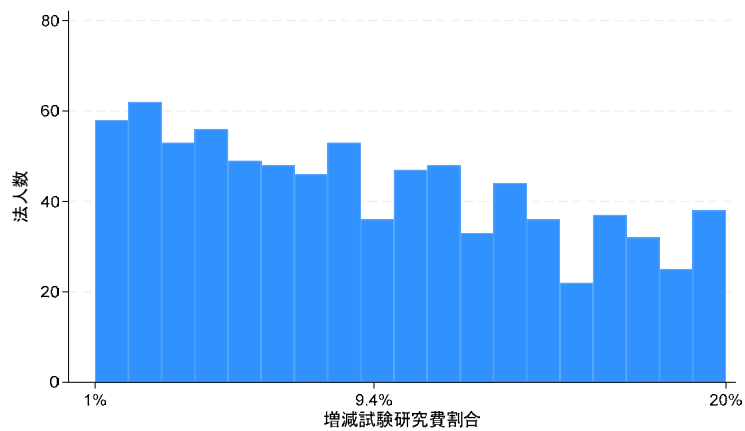
a. 2020 事業年度



b. 2021 事業年度



c. 2022 事業年度



(注1) 一般型の適用額明細書並びに別表を提出している者に限る。

(注2) グループ法人は1グループを1社とみなす。

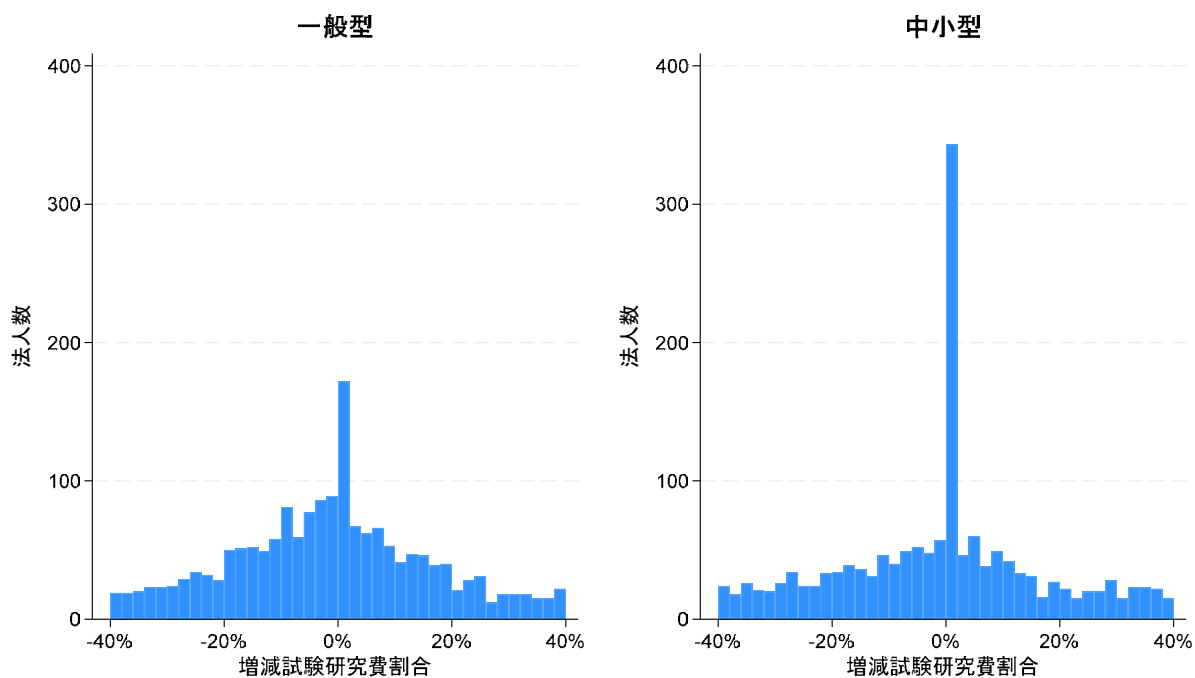
(注3) 範囲：1%~20%、幅：1%。

(出所) パネルデータに基づき筆者集計

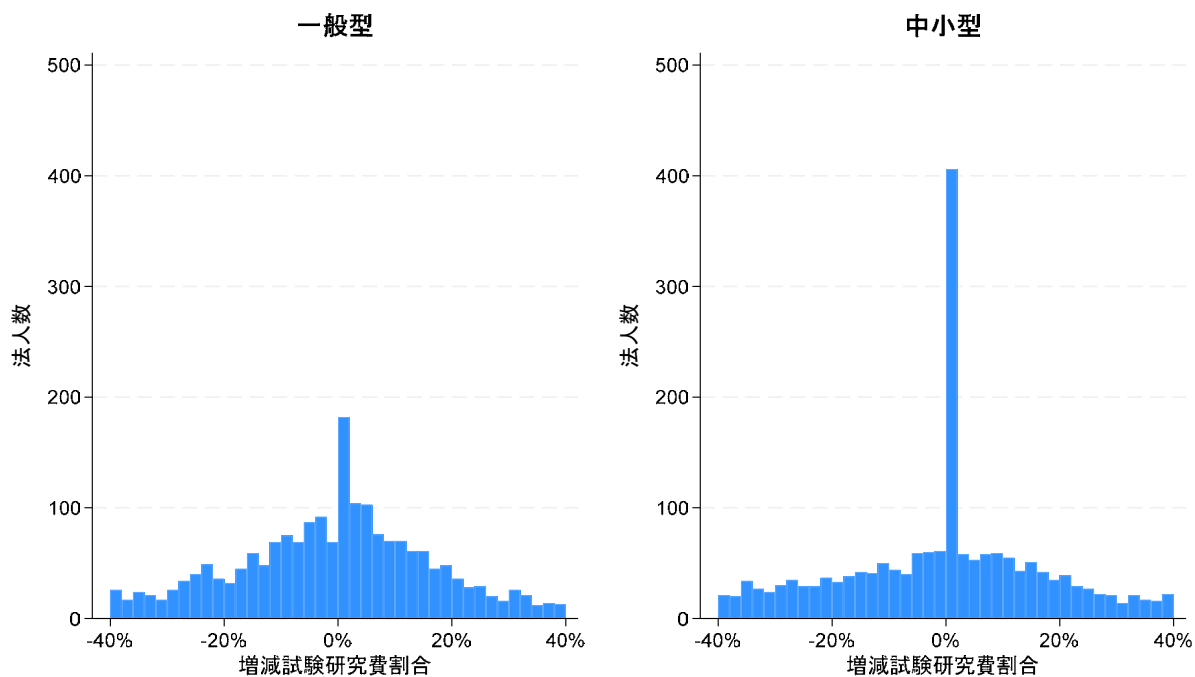
A4. 控除上限に到達している法人を除いた分布

A4-1. 増減試験研究費割合（控除上限到達法人を除く）

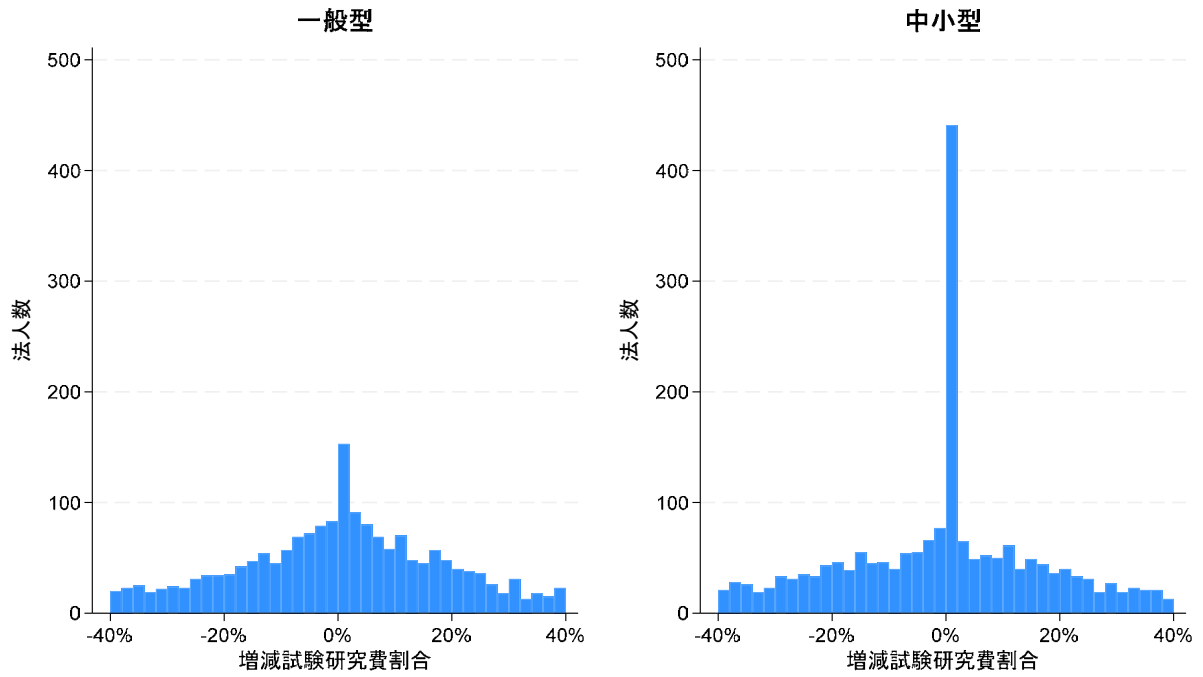
a. 2020 事業年度



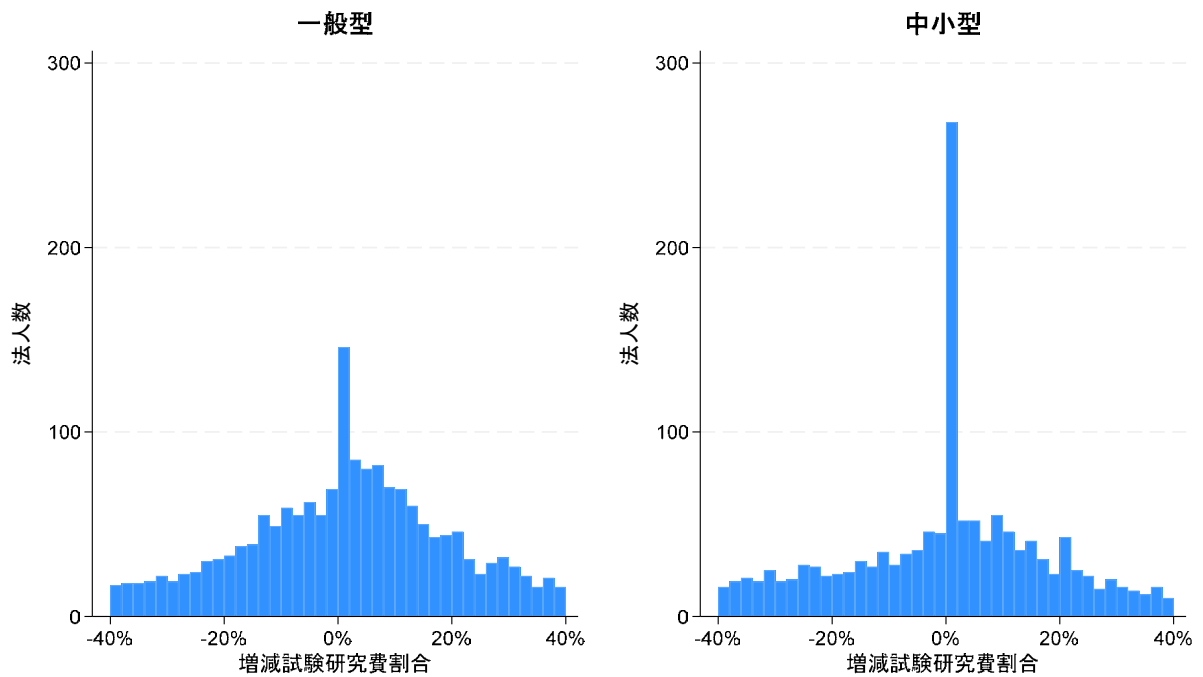
b. 2021 事業年度



c. 2022 事業年度



d. 2023 事業年度



(注 1) 一般型又は中小型の適用額明細書並びに別表を提出している者に限る。

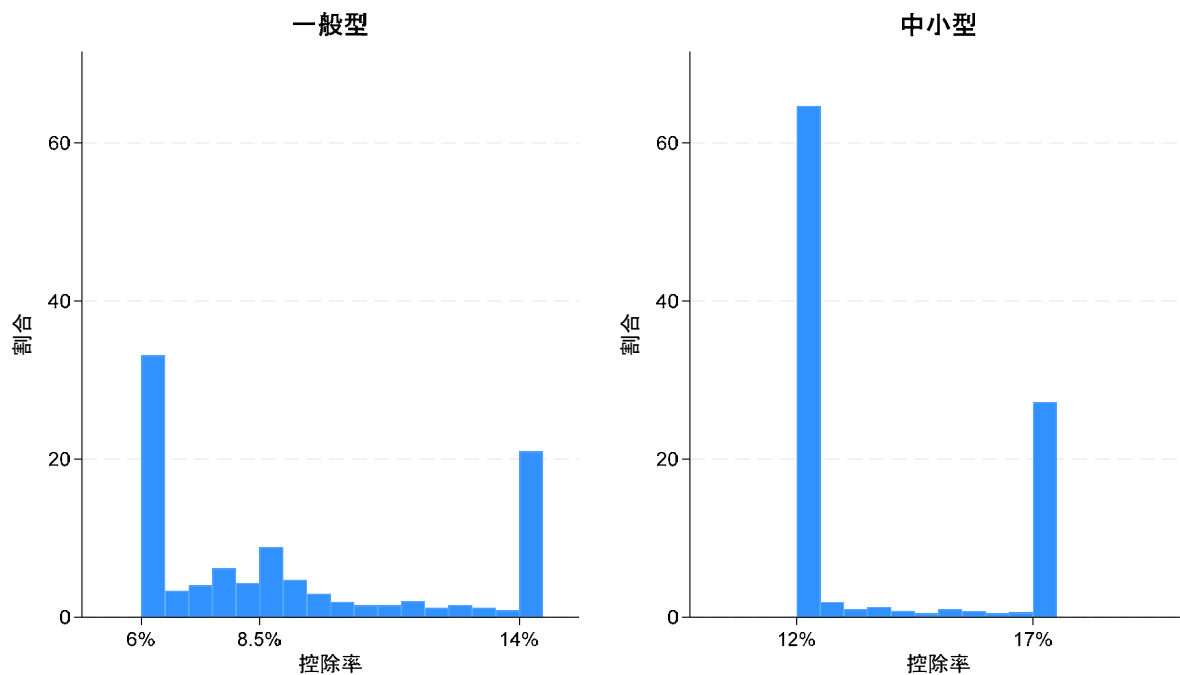
(注 2) グループ法人は1グループを1社とみなす。

(注 3) 範囲：-40%~40%、幅：2%。

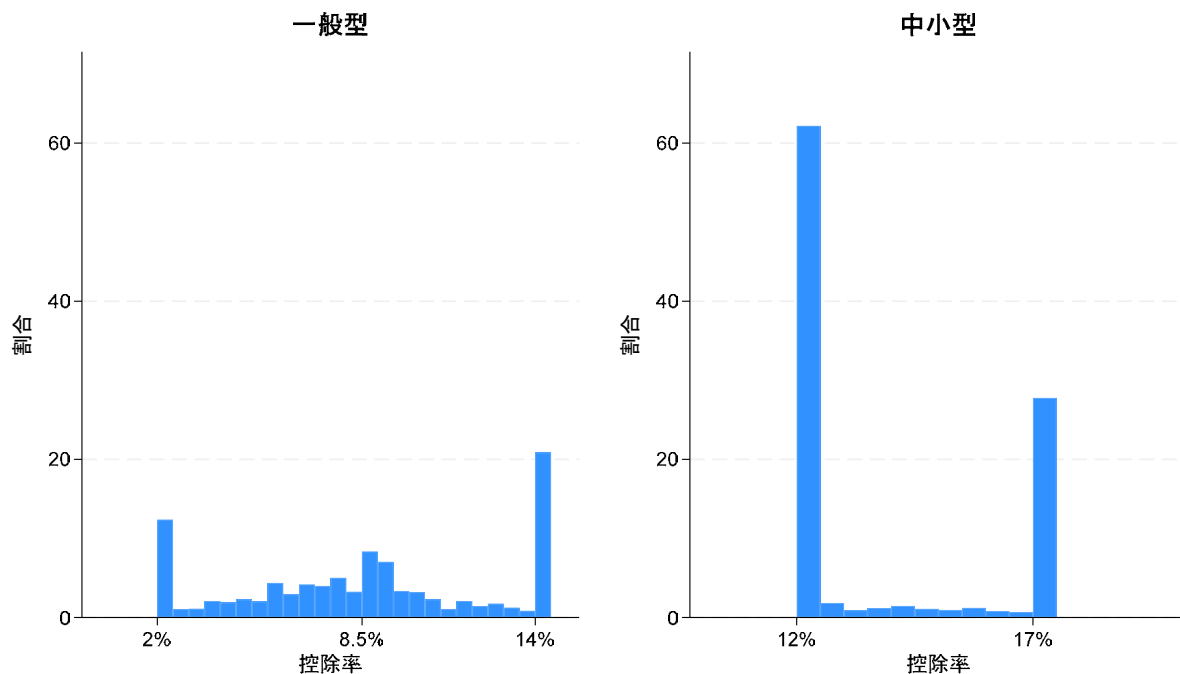
(出所) パネルデータに基づき筆者集計

A4-2. 税額控除率（控除上限到達法人を除く）

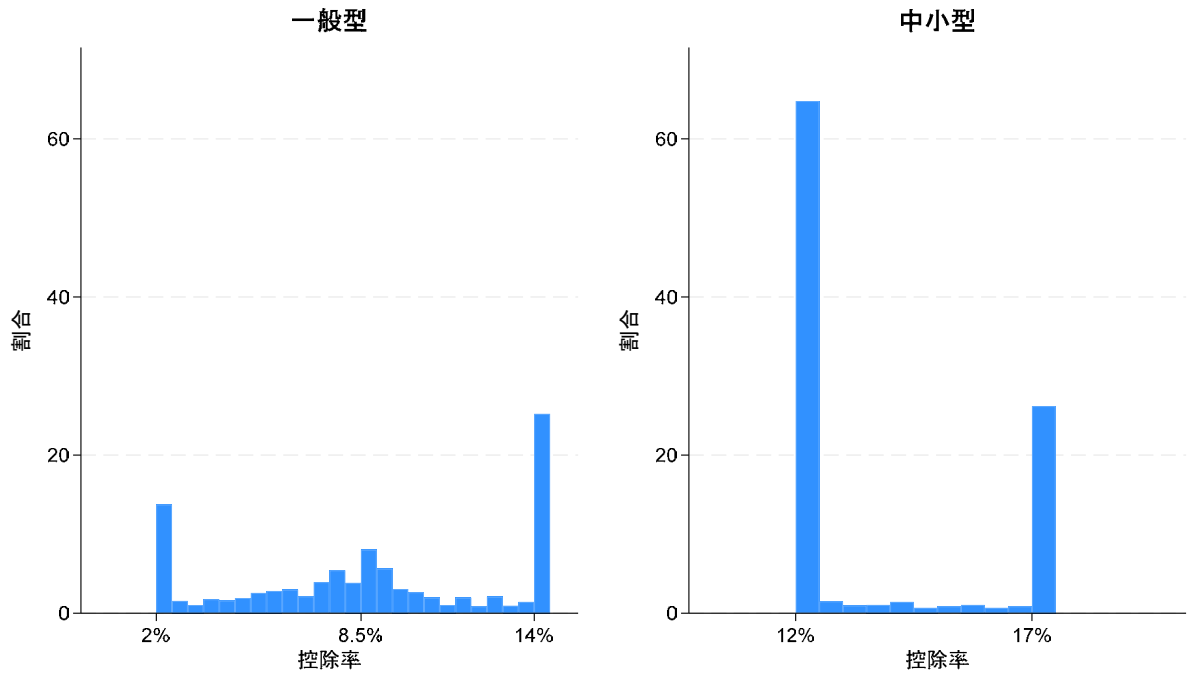
a. 2020 事業年度



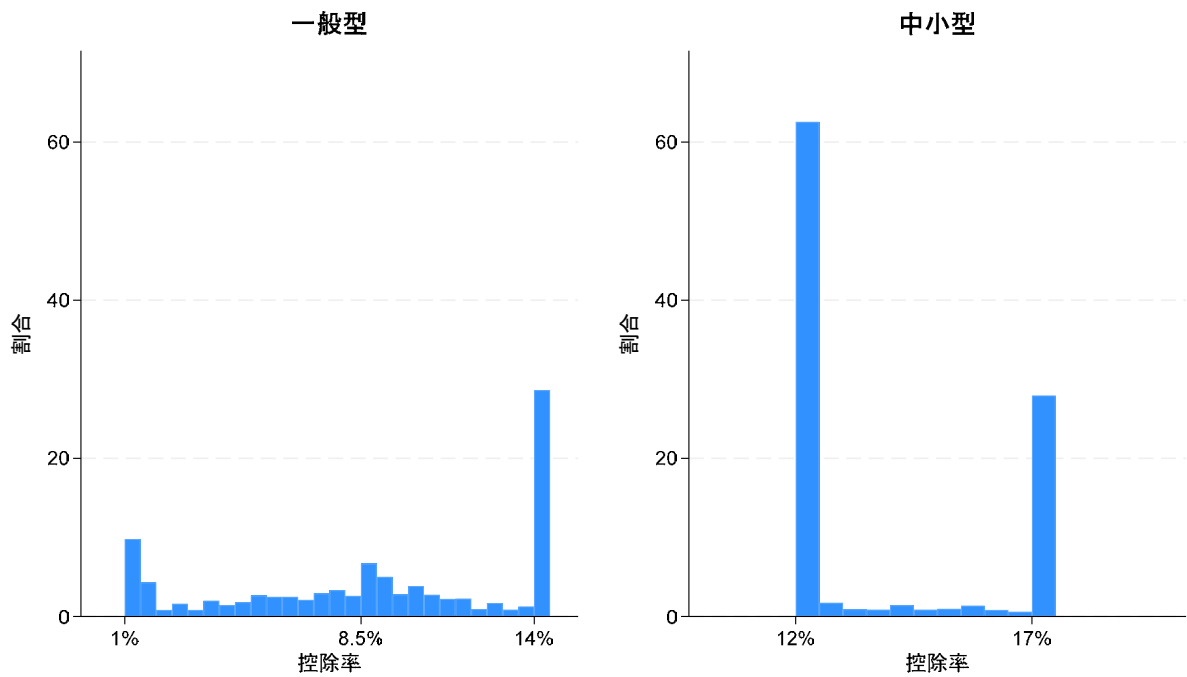
b. 2021 事業年度



c. 2022 事業年度



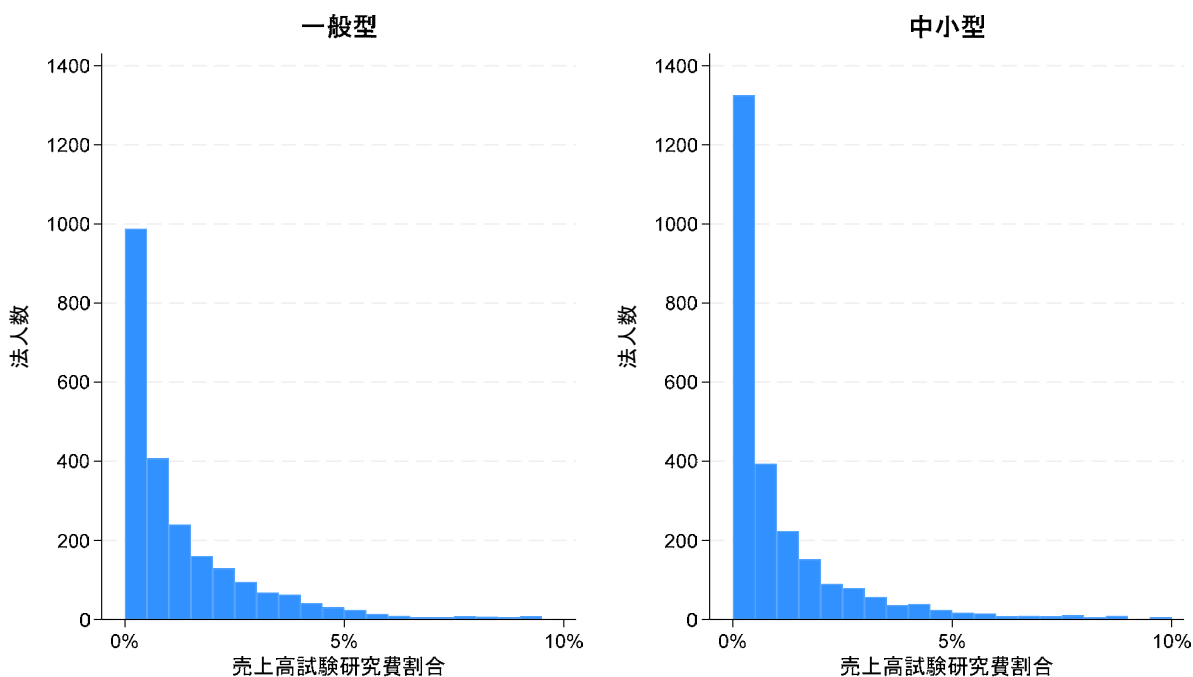
d. 2023 事業年度



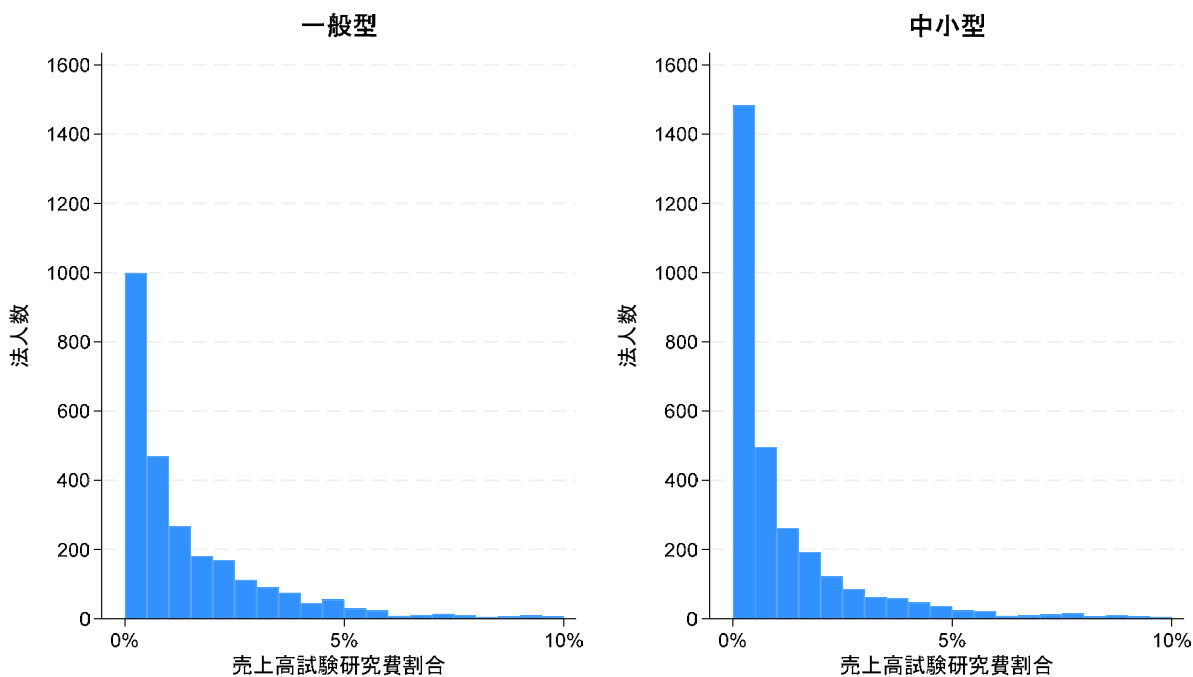
(注1) 一般型又は中小型の適用額明細書並びに別表を提出している者に限る。
 (注2) グループ法人は1グループを1社とみなす。
 (注3) 左図 範囲：1%~14%、幅：0.5%。右図 範囲：12%~17%、幅：0.5%。
 (出所) パネルデータに基づき筆者集計

A4-3. 売上高試験研究費割合（控除上限到達法人を除く）

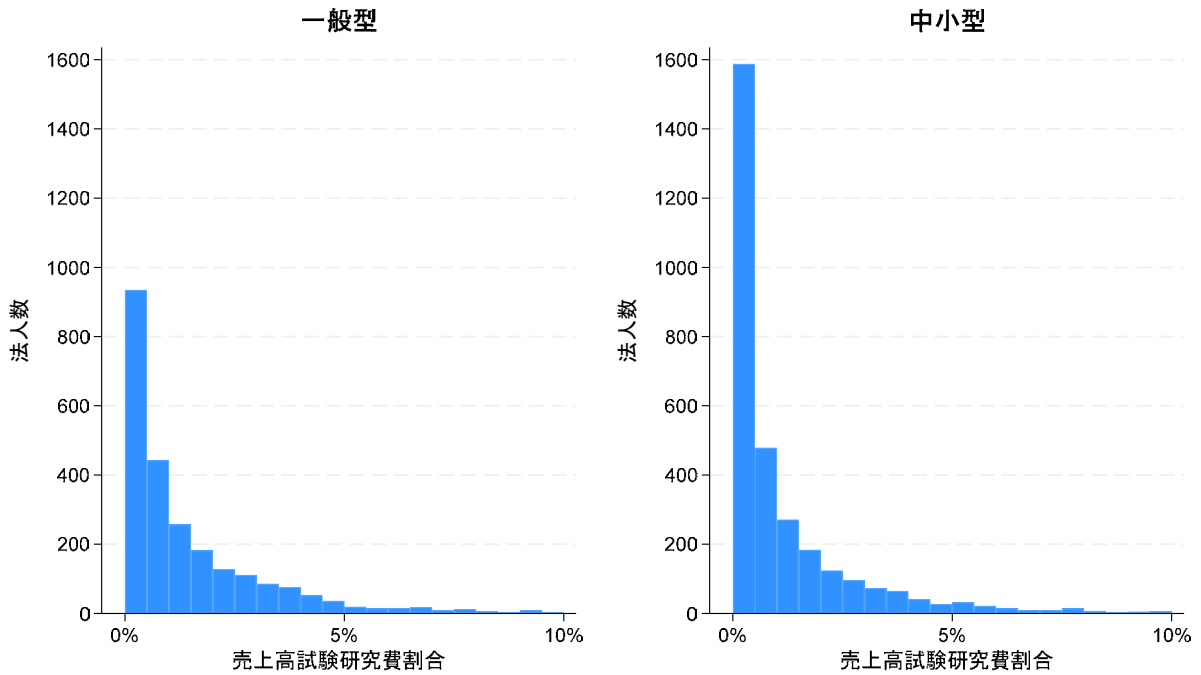
a. 2020 事業年度



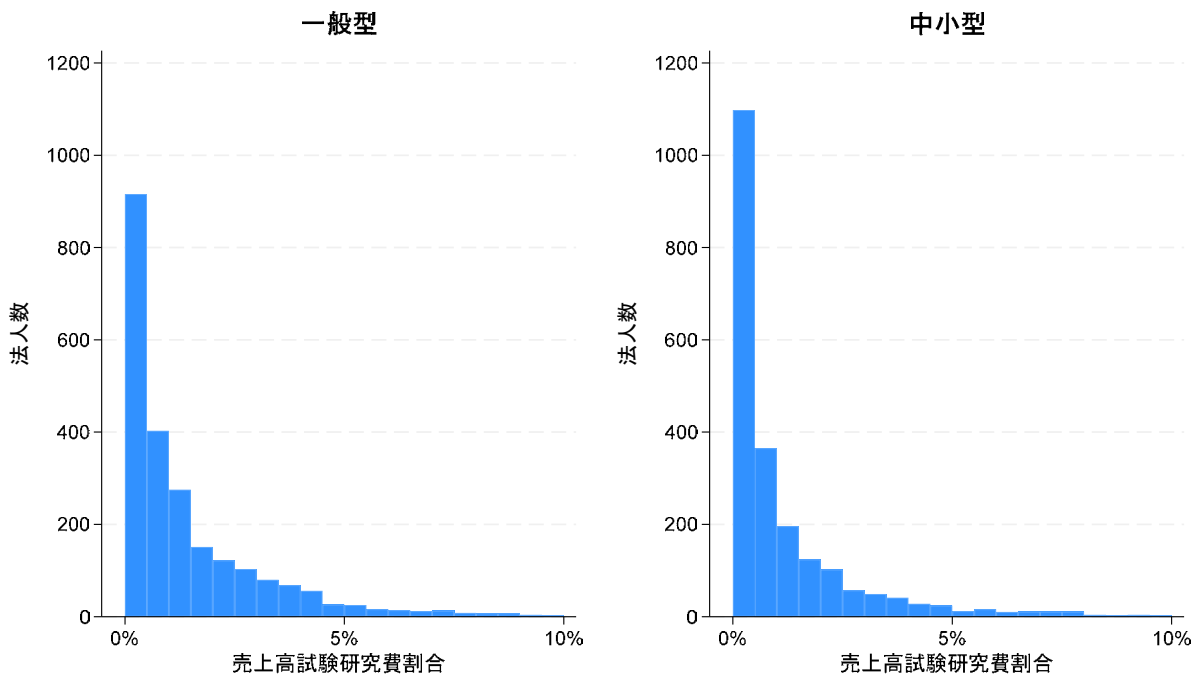
b. 2021 事業年度



c. 2022 事業年度



d. 2023 事業年度



(注1) 一般型又は中小型の適用額明細書並びに別表を提出している者に限る。

(注2) グループ法人は1グループを1社とみなす。

(注3) 範囲：0%~10%、幅：0.5%。

(出所) パネルデータに基づき筆者集計