

（ 令 7 . 6 . 3
証 4 - 1 ）

説明資料

〔研究開発税制〕

令和7年6月3日（火）

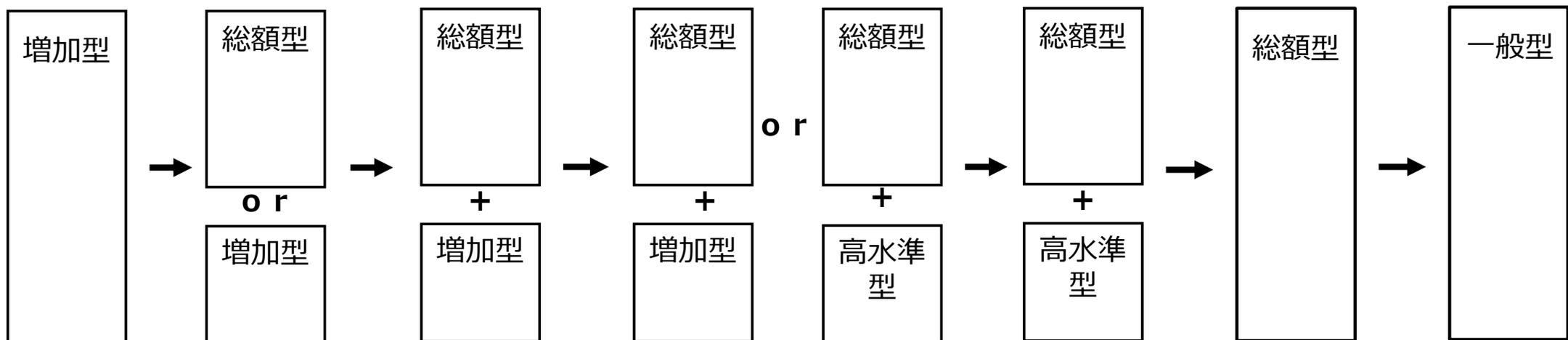
財務省

研究開発税制の主な改正

- 昭和42年度改正：開発研究機械の特別償却制度を廃止して、税額控除制度（増加型）を創設
- **平成15年度改正：総額型の税額控除制度（増加型との選択制）を創設**
- 平成18年度改正：総額型と増加型とを統合し、併用を可能とする措置に改組
- 平成20年度改正：高水準型の税額控除制度を創設（増加型との選択制。総額型との併用可）
- 平成25年度改正：総額型について税額控除限度額の引上げ（法人税額の20%→30%）
- 平成26年度改正：増加型について試験研究費の増加割合に応じて税額控除割合が高まる仕組みに改組
- 平成27年度改正：総額型について、控除限度額の総枠は「法人税額の30%」を維持しつつ、共同研究などの「特別試験研究費」については控除限度額を別枠化（法人税額の5%）
- **平成29年度改正：総額型について、試験研究費の増減割合に応じた税額控除率とする仕組みに改組し、増加型を廃止**
- 令和元年度改正：総額型のうち、「特別試験研究費」の控除限度額の引上げ（法人税額の5%→10%）をし、高水準型については、総額型において控除率の割増し措置を創設し統合
- 令和3年度改正：一般型（旧称：総額型）について、一定の企業の控除限度額の引上げ（法人税額の25%→30%）及び税額控除率の見直し
- **令和5年度改正：一般型について、控除上限額が変動（法人税額の20%～30%）する仕組みの導入及び税額控除率の見直し**

※ 令和6年度改正では、令和8年4月1日以降に開始する事業年度につき、一般型について税額控除率の見直しを行うとともに、税額控除率の下限（改正前：1%）を撤廃（イノベーションボックス税制創設に伴う対応）

昭和42年度創設 平成15年度改正 平成18年度改正 平成20年度改正 平成29年度改正 令和元年度改正 令和3年度改正



「研究開発減税・投資減税の集中」に関する考え方（抄）

研究開発減税・投資減税の基本的枠組み（別紙）

平成14年10月17日
税制調査会会長談話

1. 研究開発税制

企業が行う研究開発の成果は広く経済全体に恩恵を及ぼすものである。しかし、投資リスクが高いため、市場原理に任せるだけでは十分な活動が行われない可能性がある。このような外部効果を有する研究開発に対し、政策税制で支援することには一定の合理性が認められる。

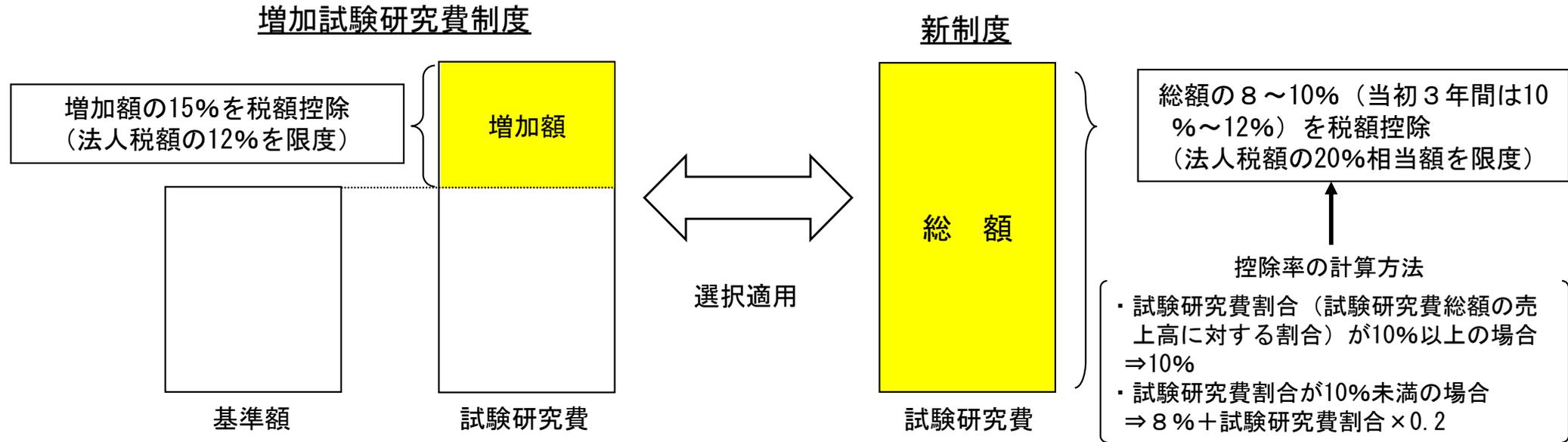
このため、「議論の中間整理」においては、「厳しい経済状況の下、研究開発の分野でも合理化、効率化が進められる中で、試験研究費の額が「増加した場合等に税額控除を行う現行制度が有効に機能しなくなっている面があり、見直す必要がある。このため、英米等の例も参考としつつ、新たな研究開発税制を設ける。」との考え方を示した。

（中略）

現下の状況を踏まえ、我が国においても、研究開発支出の「総額」の一定割合を税額控除する制度を新たに導入する必要がある。その際、以下の点を踏まえた制度設計を行うこととする。

- ① 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。
- ② 研究開発はあらゆる分野で行われるものであることから、支援対象を特定の業種に限定せず、海外への委託研究を含め研究開発全般に適用する。
- ③ 基礎的、創造的な研究活動を支援するとともに、大学・研究機関の専門知識の活用を促進する観点から、産学官連携の共同研究、委託研究に対し、高い税額控除率を設定する。また、経営基盤の弱い中小企業の研究開発活動を支援する観点から、同じように一定の配慮を行う。
- ④ 研究開発の促進は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、本制度の基幹的部分は期限を区切らない措置とする。ただし、集中的に政策効果を高める観点から、時限措置として上乗せする部分を設ける。

① 新研究開発税制の概要



新制度の仕組み

試験研究費総額の一定割合を税額控除する制度を増加試験研究費の税額控除制度との選択制で創設

(1) 税額控除率

① 期限を区切らない措置…全法人に8%の控除率が適用されるようにした上で、試験研究費総額の売上高に占める割合が高い法人ほど控除率も高くなるよう、これに0%~2%を上乗せ(8%~10%)。

② 3年間の時限措置…①に加えて3年間の時限措置として、一律2%を上乗せ(当初3年間は10%~12%)。

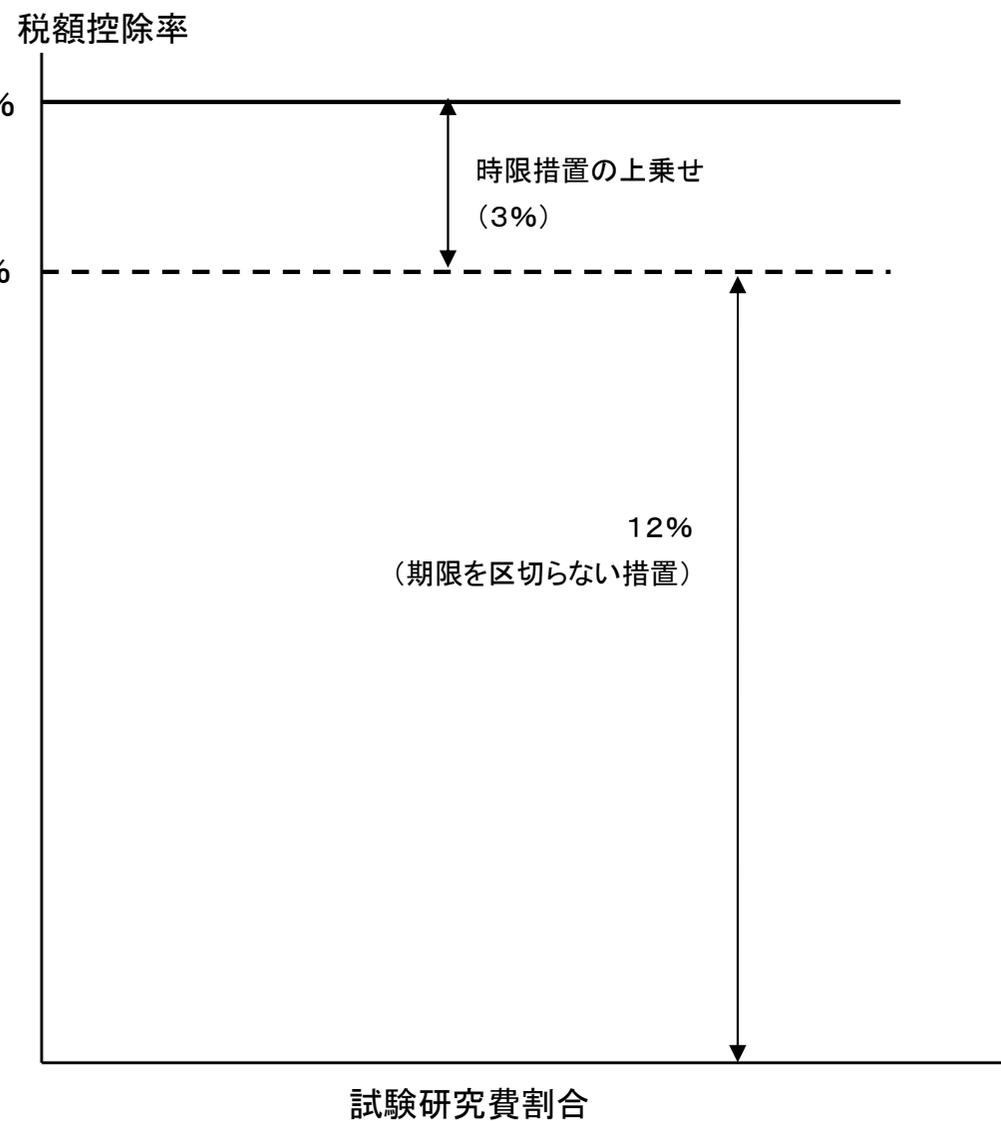
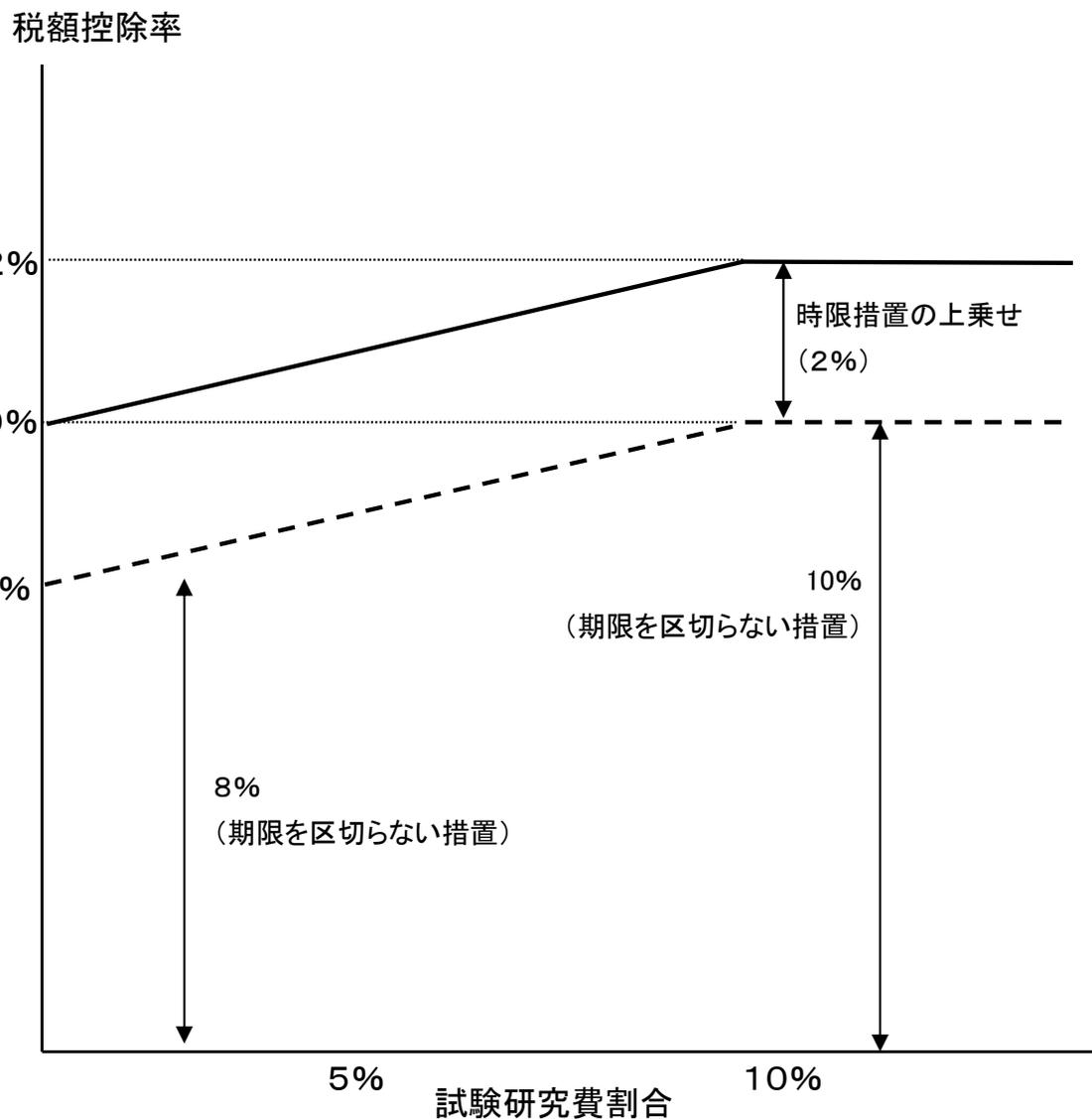
(2) 中小企業については、一律で12%の税額控除率を適用。これに加えて、3年間の時限措置として、一律3%を上乗せ(当初3年間は一律15%)。

(3) 産学官連携の共同・委託研究については、一律で12%の税額控除率を適用。これに加えて、3年間の時限措置として、一律3%を上乗せ(当初3年間は一律15%)。

(4) 税額控除額((3)については、(1)との合計額)については、法人税額の20%相当額を限度。控除限度超過額については、その事業年度の試験研究費の総額が前事業年度の試験研究費の総額を上回る場合に限り、1年間の繰越し控除が可能。

② 新研究開発税制における税額控除率のイメージ

【中小企業・産学官連携】



(注)「試験研究費割合」とは、試験研究費の総額の売上金額(当期を含む4年間の平均売上金額)に対する割合をいう。

平成29年度税制改正における研究開発税制の見直しの概要

29改正時
資料

- 官民の研究開発投資を2020年に対GDP比4%以上とする政策目標の着実な達成のため、試験研究費の増減に応じて支援にメリハリをつける仕組みへ見直し。
- ビッグデータ等を活用した「第4次産業革命型」のサービス開発を試験研究費の範囲に追加。
- 高水準型の適用期限を2年延長。
- オープンイノベーション型の研究開発を促進するため、特別試験研究費制度の使い勝手を向上。

総額型 <<改正前>>

税額控除率	8～10% (中小法人12%)
控除限度額	法人税額の25% (一般試験研究費)
対象となる試験研究	・ 製品の製造 ・ 技術の改良、考案又は発明

増加型 (28年度末期限)

税額控除率	試験研究費の増加*に応じ、5～30%
控除限度額	法人税額の10% (増加型 or 高水準型)

* 過去3年間の試験研究費の平均と比較

高水準型 (28年度末期限)

税額控除率	(試験研究費割合* - 10%) × 20%
控除限度額	法人税額の10% (増加型 or 高水準型)

* 試験研究費の額 ÷ 平均売上金額 (当期+過去3年間の売上の平均)

オープンイノベーション型 (特別試験研究)

総額型 <<改正後>>

税額控除率	試験研究費の増減に応じ、6%～14%* (中小法人：12～17%*)
控除限度額	法人税額の25% (一般試験研究費) <div style="border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> * 中小法人：10%上乗せ (増加率5%超の場合) ※ * 試験研究費が平均売上金額の10%超の場合： 0～10%上乗せ※ (高水準型との選択) </div>
対象となる試験研究	・ ビッグデータ等を活用した「第4次産業革命型」のサービス開発を追加

高水準型 ※

適用期限を2年延長

※ 2年間の時限措置
 (総額型の控除率については)
 大法人：10%超
 中小法人：12%超 の部分

オープンイノベーション型 (特別試験研究)

手続きの見直しにより使い勝手の向上を図る

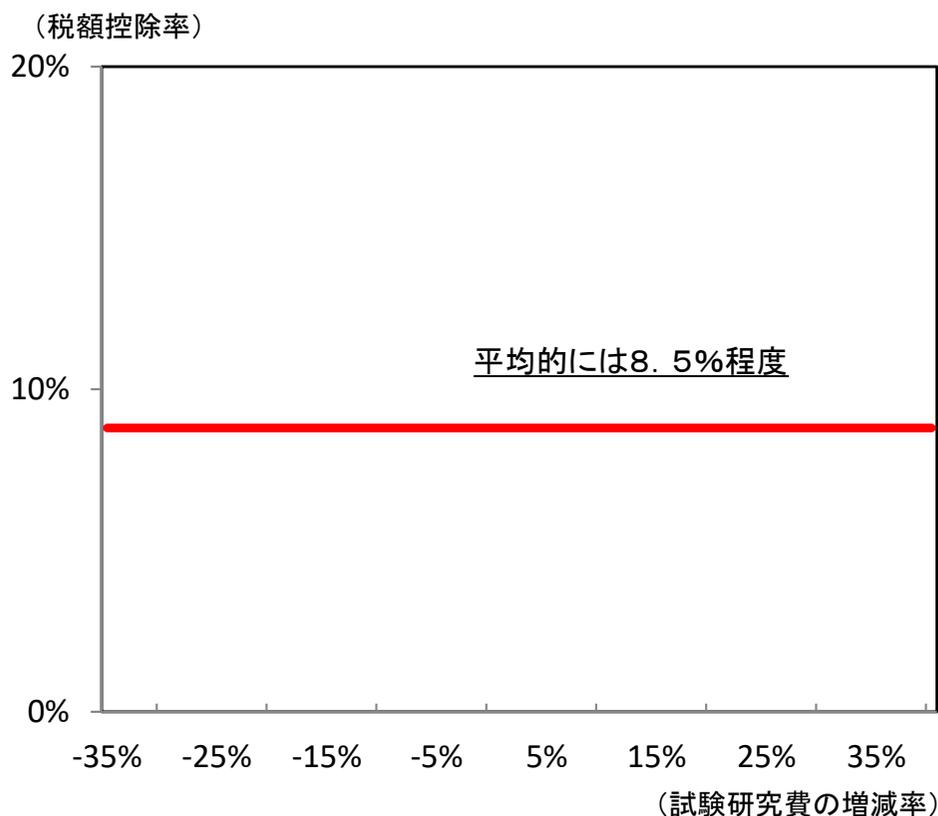
平成29年度税制改正における研究開発税制の見直し (総額型の税額控除率の見直し)

29改正時
資料

- 現行の総額型が、企業の研究開発投資の一定割合を単純に減税する形となっている構造を見直し、試験研究費の増減に応じた税額控除率とすることで、増加インセンティブを強化。

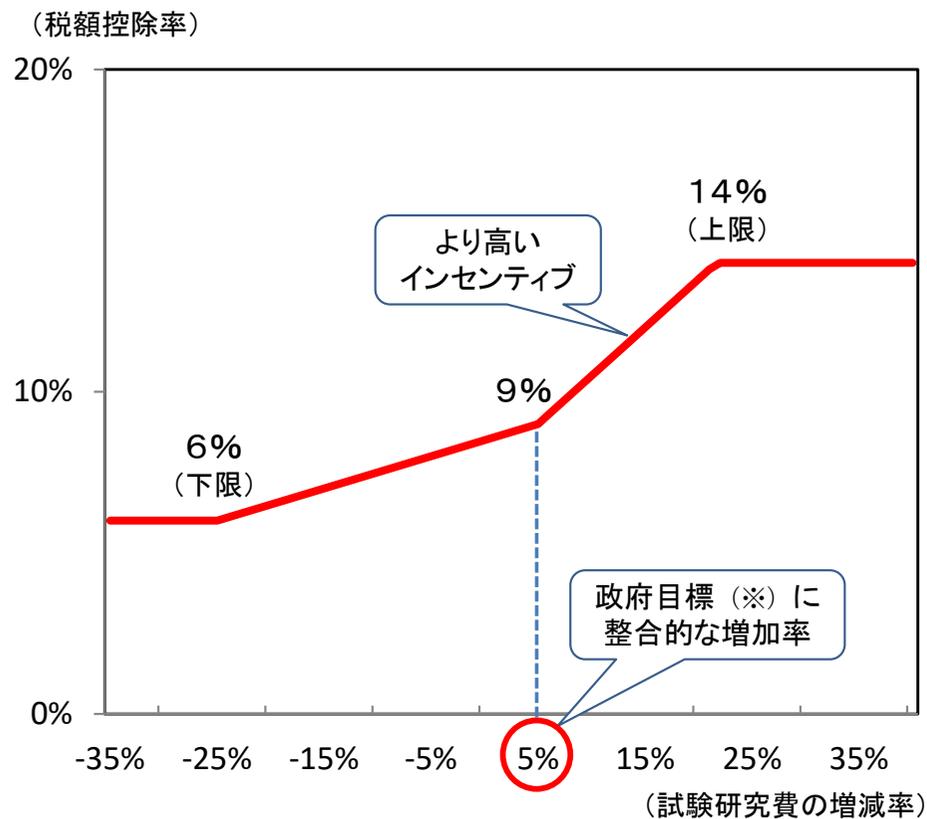
【改正前(総額型)】

試験研究費の増減にかかわらず
一定の税額控除率



【改正後】

試験研究費の増減に応じた税額控除率とし
増加インセンティブを強化



(※) 官民の研究開発投資を2020年に対GDP比4%以上(民間については同3%)とする目標。

今まで以上のメリハリ付けを行い、研究開発投資の量の増加と質の向上を目指していく。

一般型

税額 控除率	試験研究費の増減に応じ、2%～14%※ (中小法人：12%～17%※) * 試験研究費が平均売上金額の10%超の場合： 上記割合 × (試験研究費割合 - 10%) × 0.5を加算※
控除 上限	法人税額の25% (研究開発を行う一定のベンチャーは40%) * 中小法人：10%上乗せ (増加率9.4%超の場合) ※ * 試験研究費が平均売上金額の10%超の場合： 0～10%上乗せ※ * 売上が2%以上減少し、かつ、試験研究費を増加 させた場合：5%上乗せ※

※ 令和4年度末までの時限措置
一般型の控除率については 大法人：10%超、中小法人：12%超 の部分

① インセンティブ強化に向けた
控除率・控除上限のメリハリ強化

② 更なるオープンイノベーション促進に向けた
研究開発型スタートアップ企業の範囲の拡大

③ 研究開発投資の質の向上のための
試験研究費の範囲の見直し
(サービス開発型試験研究費、デザインの変更等の取扱い)

オープンイノベーション型

- 特別研究機関等、大学等、その他の者と共同で行う試験研究に要する費用等（特別試験研究費）がある場合、その特別試験研究費の額の一定割合を税額控除

特別試験研究費の種類		税額控除率
共同試験研究 ・ 委託試験研究	特別研究機関等	30%
	大学等	
	研究開発型ベンチャー	25%
	国公立大学・国立研究開発法人の外部化法人	25%
	中小企業者	20%
	他の者(民間企業等)	
技術研究組合		
知的財産権の使用料	中小企業者	20%
希少疾病用医薬品等に関する試験研究 特定用途医薬品等に関する試験研究		20%

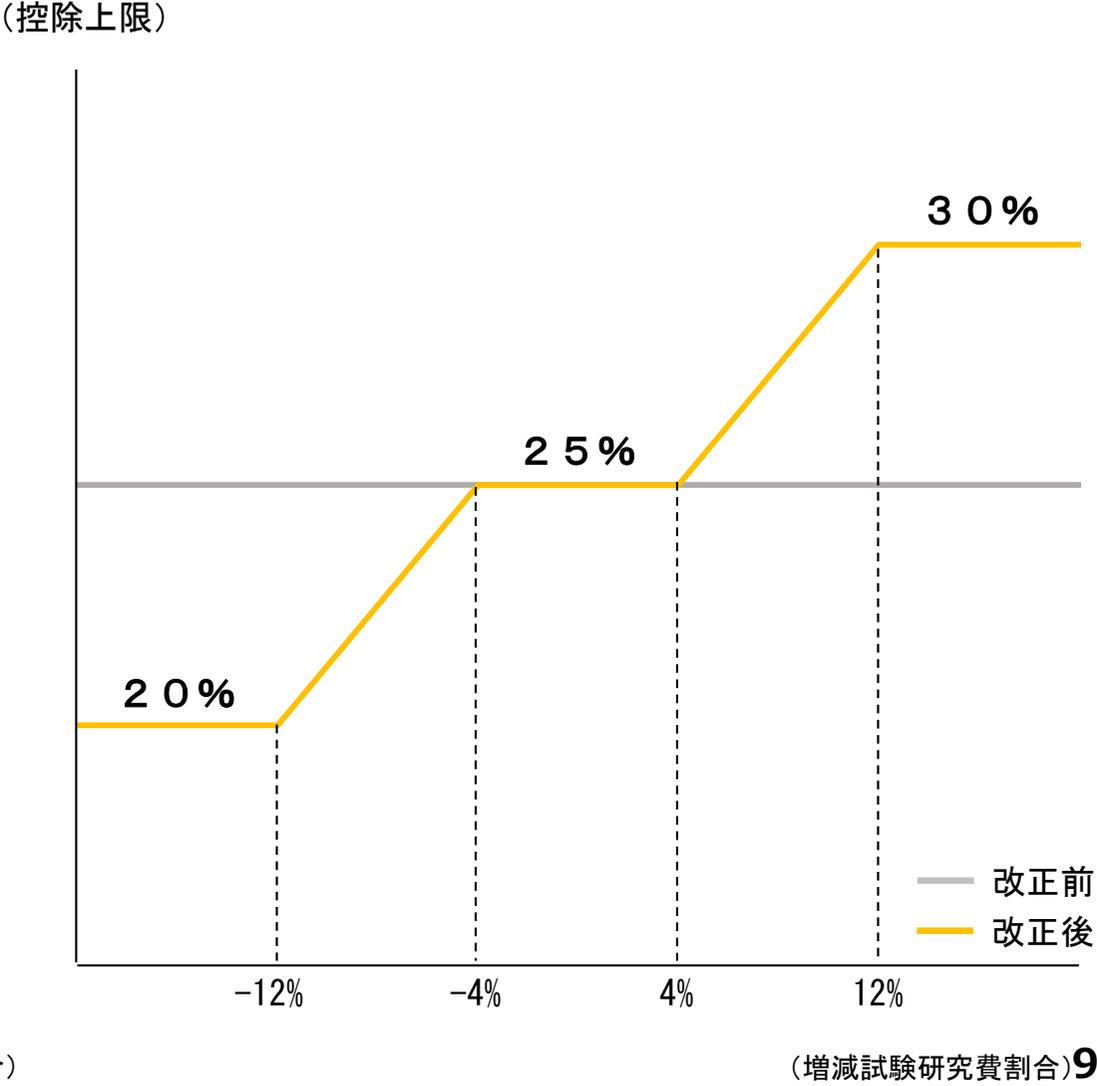
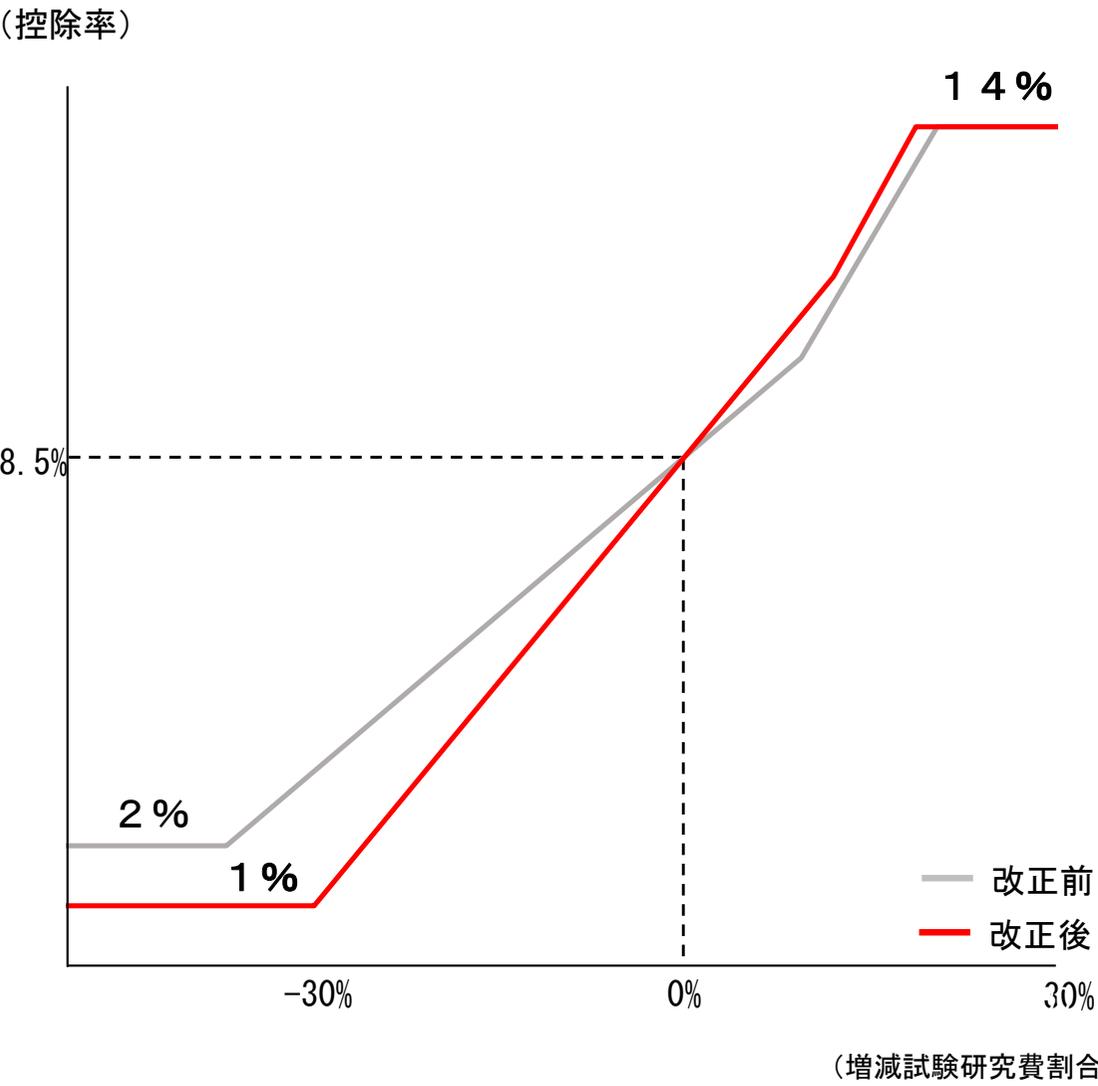
令和5年度税制改正における研究開発税制の見直し (税額控除率・税額控除上限のメリハリ強化)

5改正時資料

- 研究開発費の増加インセンティブを更に強化するため、試験研究費の増減率に応じた税額控除率のカーブを見直す。
- 試験研究費の額が大きい企業を中心に、税額控除上限（法人税額の25%）に到達した企業に対してもインセンティブ強化となるよう、試験研究費の増減率に応じて、税額控除の上限も変動させる制度を新たに導入する。

<控除率カーブ>

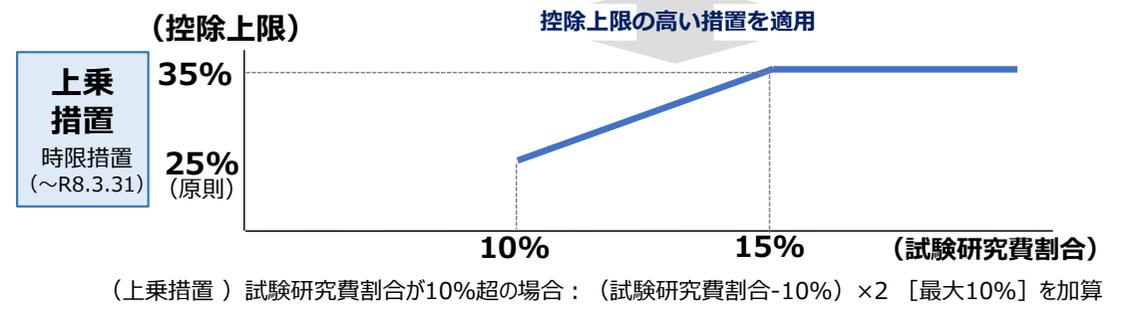
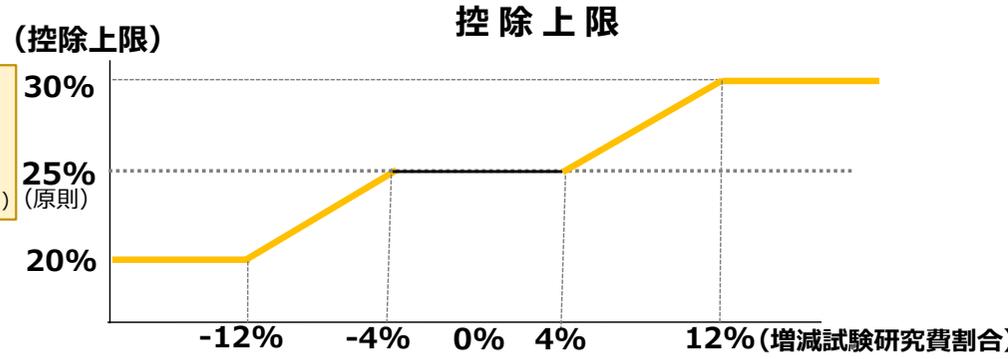
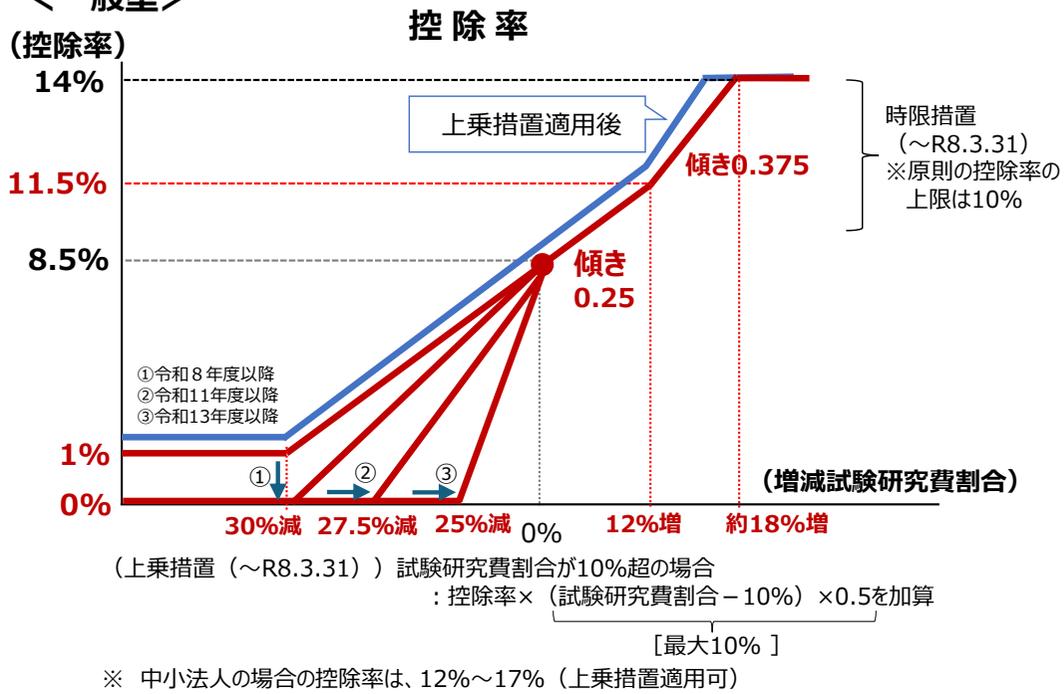
<控除上限の変動>



研究開発税制の概要

- 一般型： 研究開発の促進のため、試験研究費につき、増減試験研究費割合に応じて、控除率カーブに基づき、税額控除を行う。
- オープンイノベーション型： オープンイノベーションの促進のため、共同試験研究・委託試験研究等を実施した際に、特別試験研究費につき税額控除を行う。

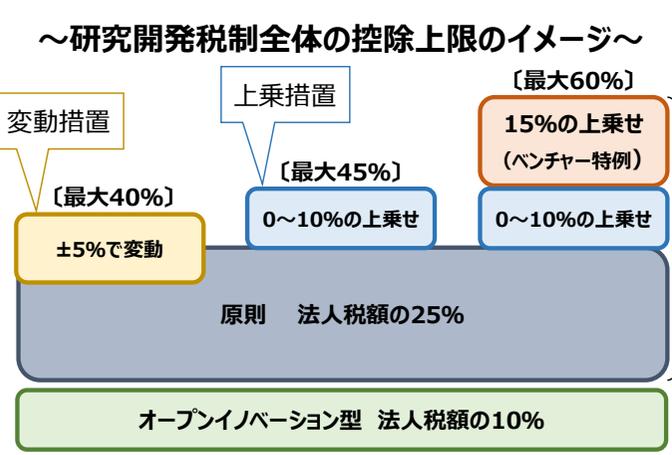
<一般型>



- ※ 1 研究開発を行う一定のベンチャーは、変動措置又は乗上措置に加えて15%乗上せ
- ※ 2 中小法人の場合の控除上限は、上記の乗上措置と増減試験研究費割合が12%超の場合に10%乗上せできる措置とのうち高い措置を適用

<オープンイノベーション型>

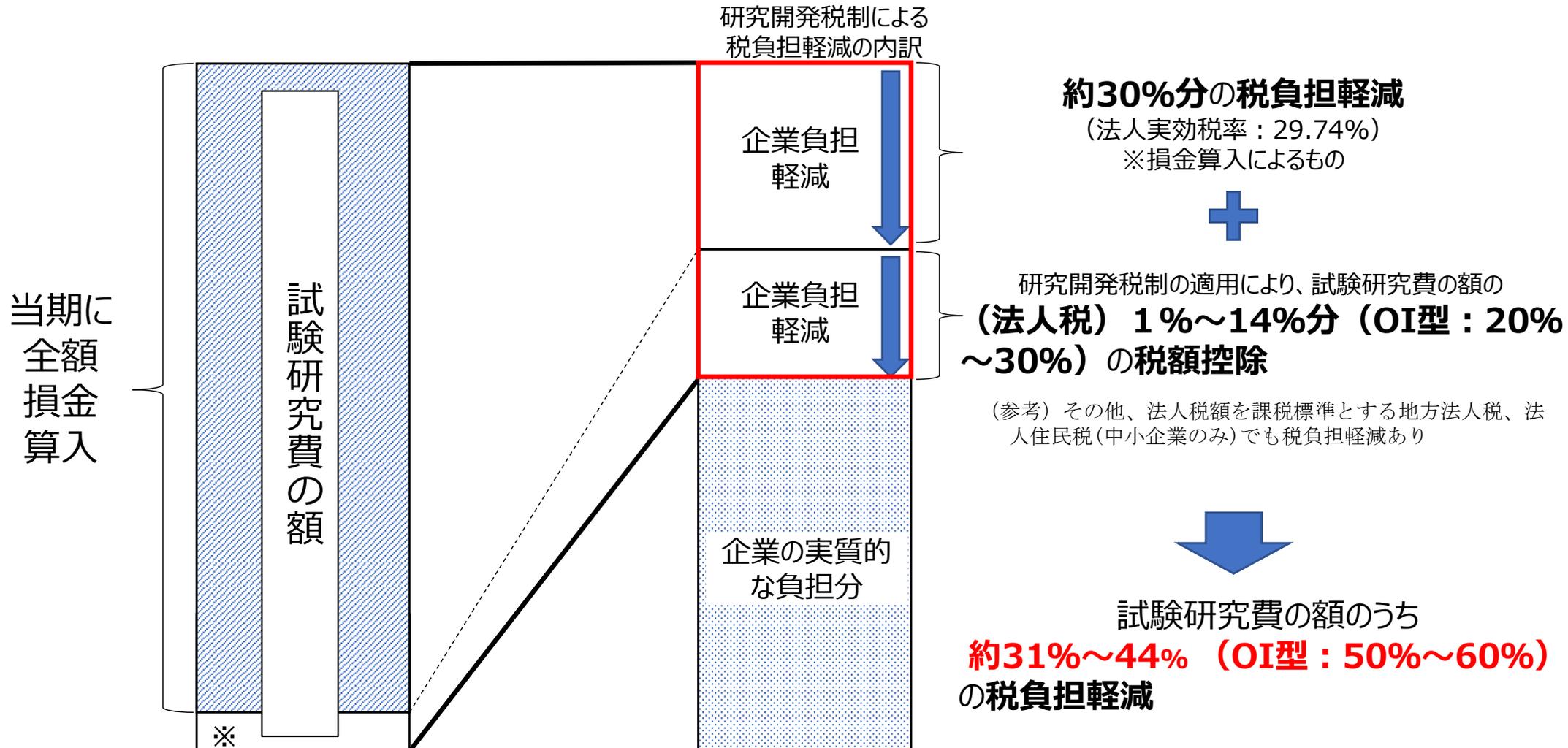
特別試験研究費	相手方	控除率
共同試験研究 ・ 委託試験研究	特別研究機関等・大学等	30%
	研究開発型スタートアップ等	25%
	民間企業、技術研究組合	20%
知的財産権の使用料	中小企業者	20%
希少疾病用医薬品・特定用途医薬品等に関する試験研究		20%
高度研究人材の活用に関する試験研究		20%



- (注1) 増減試験研究費割合
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(*)を減算した金額) の比較試験研究費の額に対する割合
※前3期の試験研究費の額平均額
- (注2) 試験研究費割合
試験研究費の額の平均売上金額(*)に対する割合
※当期及び前3期の売上金額の平均額
- (注3) 特別研究機関等: 以下の①~④
 ①科技イノベーション法に規定する試験研究機関等
 ②国立研究開発法人 (日本医療研究開発機構、量子科学技術研究開発機構等)
 ③福島国際研究教育機構
 ④国立健康危機管理研究機構

(参考) 研究開発税制の概要イメージ

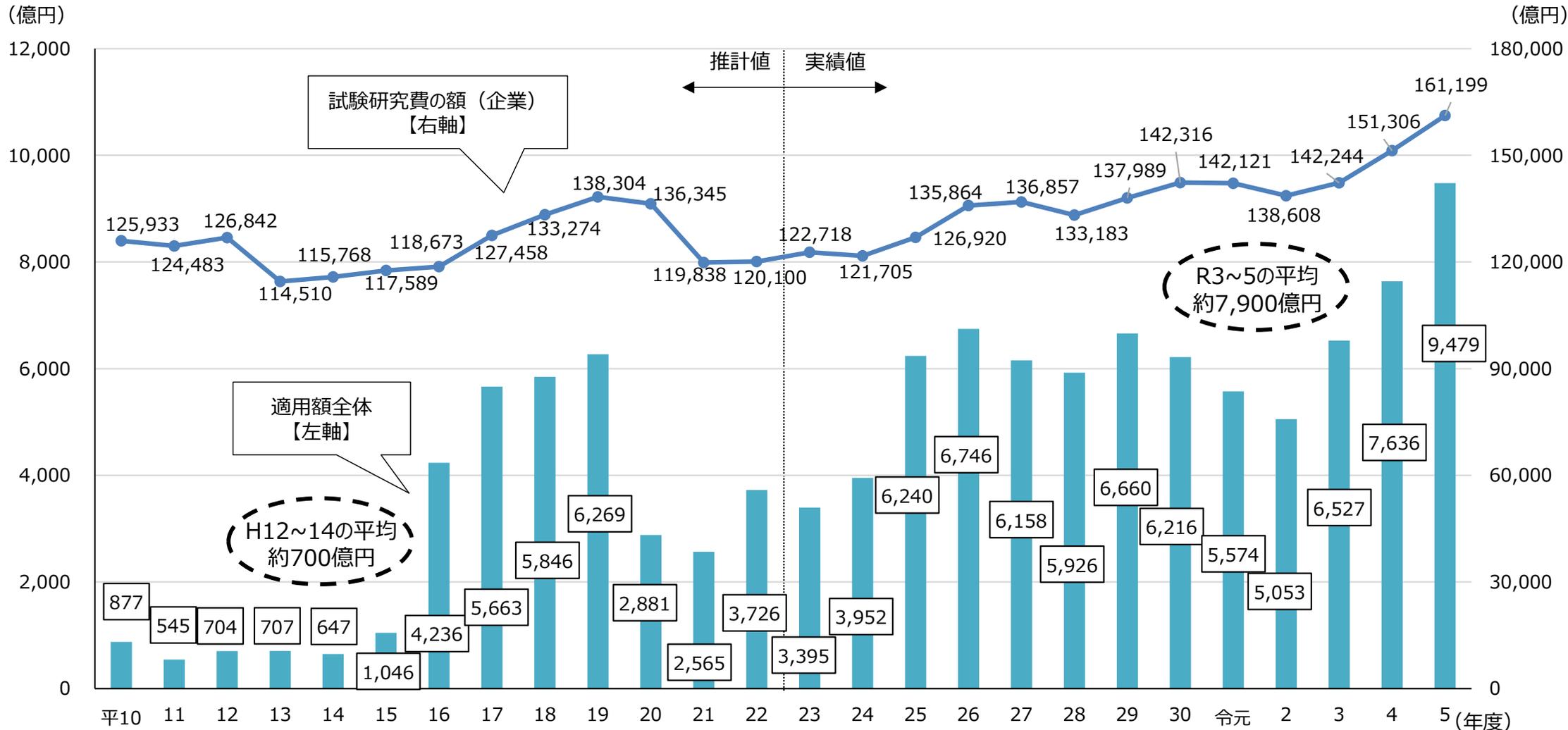
- 試験研究費の額は、基本的には当期に全額損金算入されるため、課税所得が減ることにより、試験研究費の額のうち損金算入される部分の約30%分の税負担が軽減される。
 - 加えて、研究開発税制の適用によって試験研究費の額の1%~14%分（OI型：20%~30%）（注1）が税額控除されることにより、試験研究費の額のうち約31%~44%（OI型：50%~60%）（注2）につき、税負担の軽減がなされることになる。
- （注1）中小企業の場合は12%~17%。（注2）中小企業の場合は42%~47%。



※ 会計上は研究開発費として支出時の費用となる一方、税務上は棚卸資産、固定資産・繰延資産の取得価額に含まれるものが該当する。
(具体的には、棚卸資産を製作するための研究開発に要する費用や、「自社利用ソフトウェア」の製作のための研究開発費のうち将来の収益獲得又は費用削減になるかどうか不明なもの等。)

試験研究費の額と研究開発税制の適用額の推移

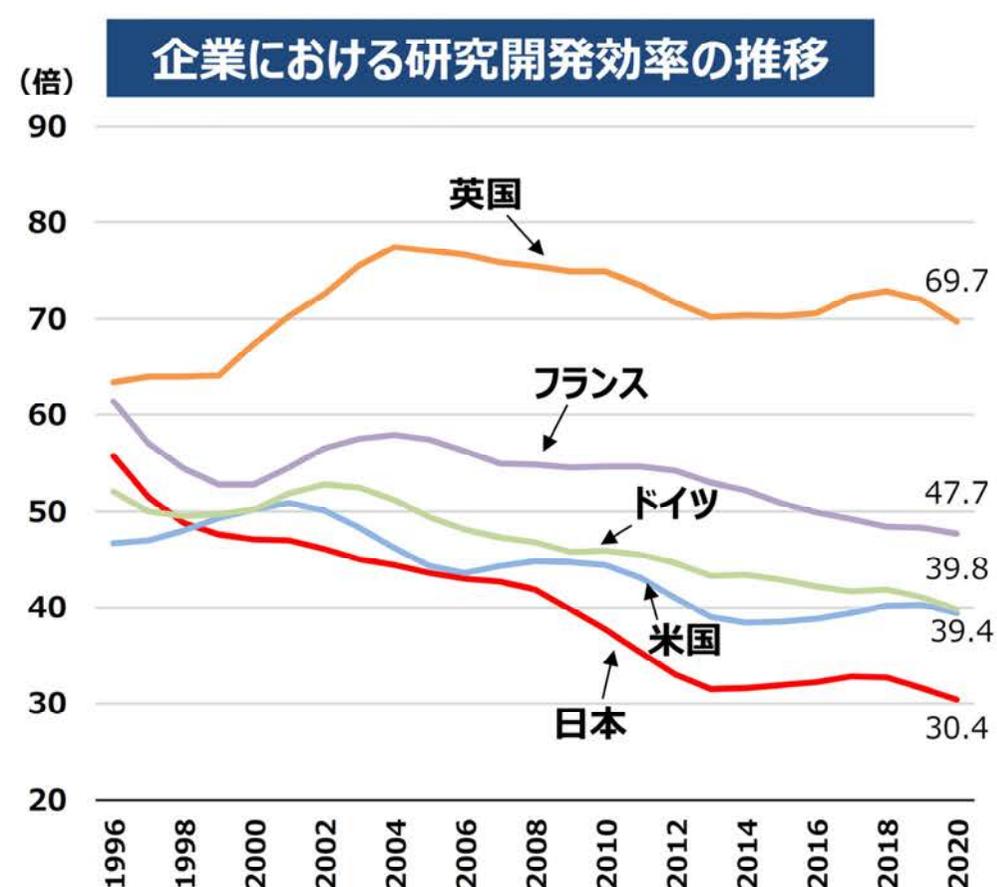
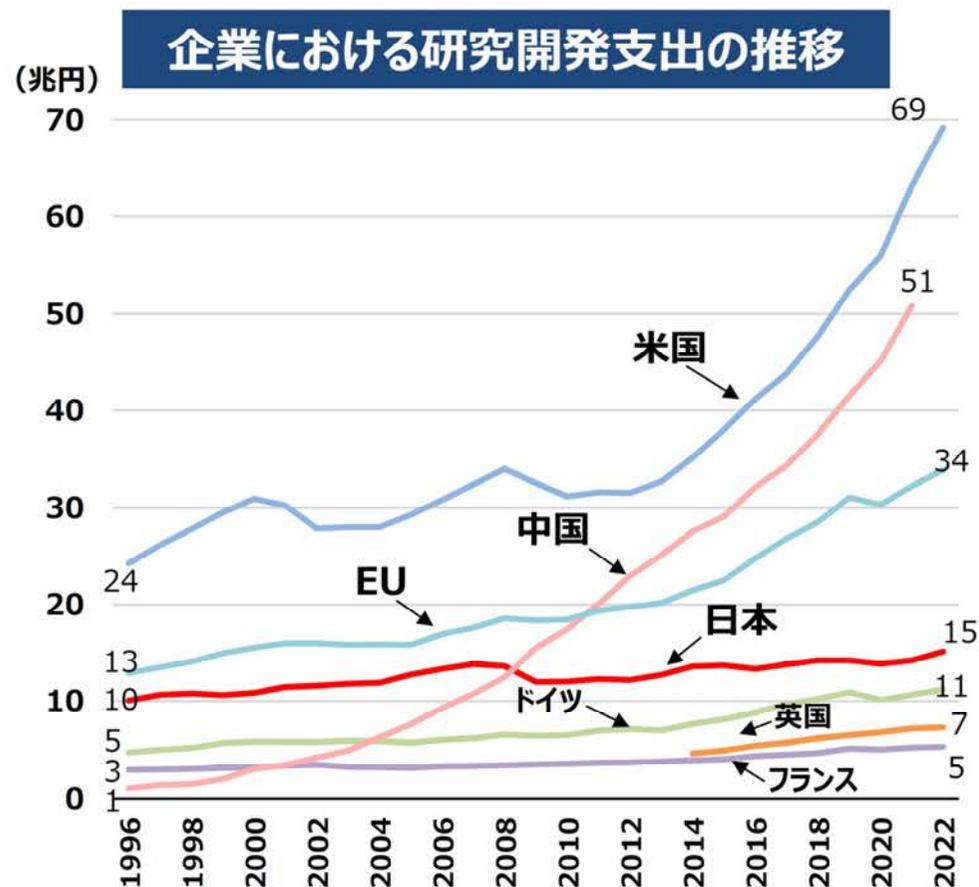
- 平成15年度改正以降、研究開発税制の規模は大きく増加し、法人税関係の租税特別措置の中で最大の減収額となっている。特に、足元では1兆円に迫る動き。
- 他方、長期的に見ると、企業による試験研究費の額は概ね横ばいの動きで、必ずしも研究開発税制が試験研究費の増加につながっていない可能性。
- この間、企業が有する現預金等は大きく増加（平成12～14年の平均約151兆円⇒令和3～5年の平均約311兆円）。



(注1) 研究開発税制の適用額については、平成10年～平成17年までは2-1決算期ベース、平成18年以降は4-3決算期ベースにより算出。試験研究費の額（企業）については、4-3決算期ベースにより算出
 (注2) 平成10年度から平成13年度までの適用額は会社標本調査（国税庁）の「試験研究費の控除額等」の欄を、平成14年度から平成22年度までの適用額は同調査の「試験研究費の総額」、「中小企業者等の試験研究費」等の欄の合計額を記載
 (注3) 租税特別措置の適用実態調査（平成23年度以降）、会社標本調査（国税庁）（平成22年度以前）、科学技術研究調査（総務省）

イノベーション 日本企業の研究開発額は横ばいであり、研究開発効率も低下

- 1996年から2022年にかけて、各国企業の研究開発投資は、米国は2.9倍、中国は48.8倍、EUは2.6倍、ドイツは2.4倍、フランスは1.8倍であり、日本は1.5倍にとどまる。
- また、日本企業の研究開発効率（研究開発投資が5年後に生み出す付加価値額）は、日本では大きく低下。



(注) 左図の企業における研究開発支出は、購買力平価により円換算された名目値。EUは英国を含まない27か国。
右図の研究開発効率は、各国の企業部門の生産付加価値と研究開発支出（PPPドルベース）について、後方5年移動平均をとった上で、5年間の増分の比により算出されたもの。

(出所) 文部科学省科学技術・学術政策研究所「科学技術指標2024」、内閣府「令和4年度経済財政白書」（元データはOECD Stat）を基に事務局で作成。

研究開発税制の適用実態①

- 平成25年度以降、研究開発税制は約6,000億円前後の規模で推移してきたが、足元では1兆円に迫る伸びとなっている。
- 試験研究費の額そのものが大きいことなど様々な要因が考えられるが、適用額全体の約9割以上が大法人によるもの。

	23年度	24年度	25年度	26年度	27年度	28年度	29年度	30年度	元年度	2年度	3年度	4年度	5年度
研究開発税制 全体	9,895件	11,177件	12,703件	12,527件	12,287件	12,262件	11,956件	10,241件	9,726件	9,230件	9,707件	16,402件	17,845件
	3,395 億円	3,952 億円	6,240 億円	6,746 億円	6,158 億円	5,926 億円	6,660 億円	6,216 億円	5,574 億円	5,053 億円	6,527 億円	7,636 億円	9,479 億円
大法人	2,965件	3,633件	4,215件	4,131件	4,010件	3,980件	3,561件	3,141件	2,905件	2,761件	2,857件	4,947件	5,299件
	3,104 億円	3,666 億円	5,916 億円	6,381 億円	5,769 億円	5,555 億円	6,253 億円	5,796 億円	5,182 億円	4,708 億円	6,106 億円	6,961 億円	8,665 億円
中小法人等	6,930件	7,544件	8,488件	8,396件	8,277件	8,282件	8,395件	7,100件	6,821件	6,469件	6,850件	11,455件	12,546件
	291億円	285億円	323億円	365億円	389億円	371億円	407億円	420億円	392億円	344億円	421億円	675億円	814億円
適用額全体に 占める大法人 適用額の割合	91.4%	92.8%	94.8%	94.6%	93.7%	93.7%	93.9%	93.2%	93.0%	93.2%	93.5%	91.2%	91.4%

(注) 令和4年度以前において、連結法人については、企業グループ単位で申告書が提出されるため、1グループを1法人として集計している。

(出典) 租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書

研究開発税制の適用実態②

措 置 名	上段：上位10社適用額 適用額（億円） 下段：上位10社割合												
	23年度	24年度	25年度	26年度	27年度	28年度	29年度	30年度	元年度	2年度	3年度	4年度	5年度
	試験研究を行った場合の法人税額の特別控除	掲載なし	掲載なし	2,553	2,455	1,965	1,883	1,907	1,620	1,741	1,587	1,890	1,889
	掲載なし	掲載なし	40.9%	36.4%	31.9%	31.8%	28.6%	26.1%	31.2%	31.4%	29.0%	24.7%	25.5%
一般試験研究費の額に係る税額控除	810	980	1,751	1,846	1,582	1,696	1,900	1,602	1,731	1,579	1,881	1,849	2,374
	28.4%	32.5%	36.5%	35.0%	32.6%	34.3%	31.1%	27.9%	33.3%	33.3%	30.7%	25.5%	26.4%
中小企業技術基盤強化税制	32	31	47	48	42	30	42	40	28	11	16	14	20
	14.2%	14.5%	19.3%	17.6%	15.8%	11.7%	14.0%	11.1%	9.9%	5.3%	6.4%	6.0%	7.6%
特別試験研究費の額に係る税額控除	0	0	1	3	28	22	42	38	43	57	93	72	148
	55.3%	73.1%	71.8%	84.3%	71.9%	51.8%	52.3%	44.7%	49.2%	53.0%	61.8%	51.1%	65.5%
繰越税額控除限度超過額に係る税額控除	58	264	675	62	11								
	68.1%	60.0%	87.4%	67.1%	97.2%								
繰越中小企業者等税額控除限度超過額に係る税額控除	2	9	4	2	3								
	39.3%	56.0%	32.6%	30.4%	52.7%								

(出典) 租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書

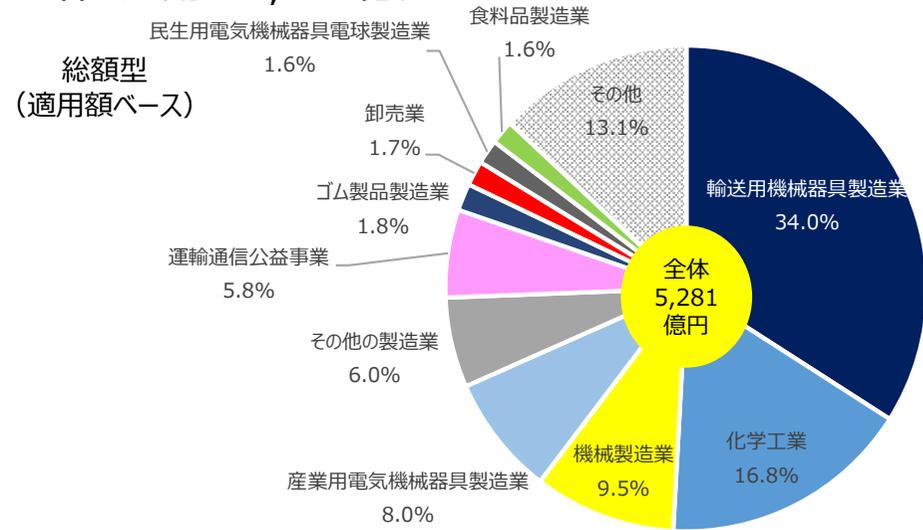
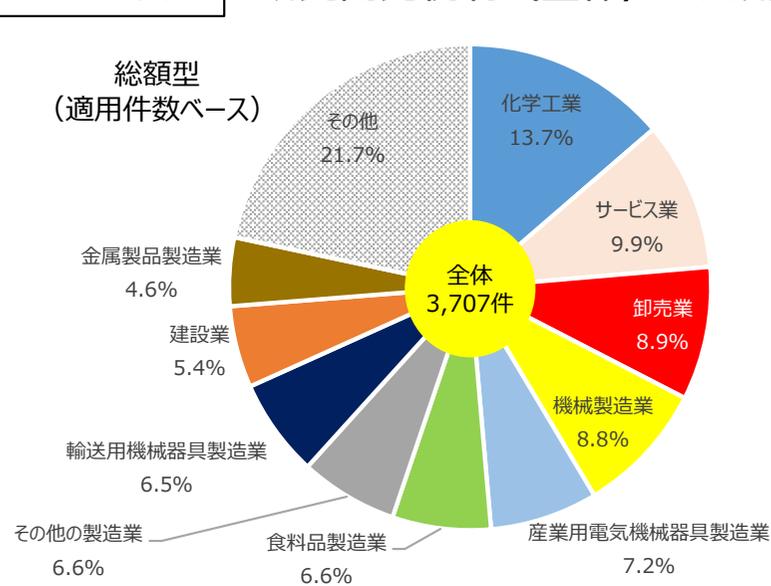
(注) 1. 「適用額(億円)」の欄については、上段は上位10社の適用額合計を、下段の割合は各措置の適用総額に占める上位10社の適用額合計の割合を、それぞれ記載している。

2. 「23年度」から「3年度」までの各欄については単体法人及び連結法人の合計を、「令和4年度」の各欄については単体法人、連結法人及び通算法人の合計を、「令和5年度」の各欄については単体法人及び通算法人の合計をそれぞれ記載している。

業種別に見た研究開発税制の適用実態

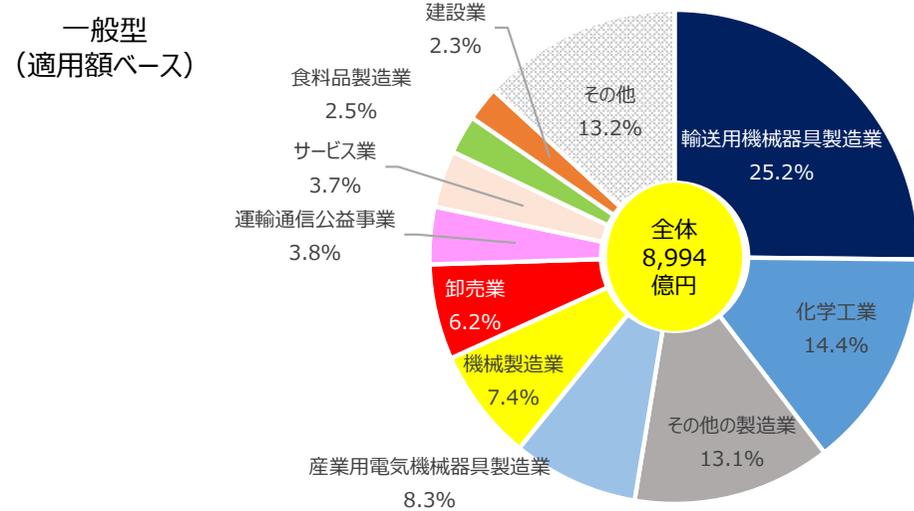
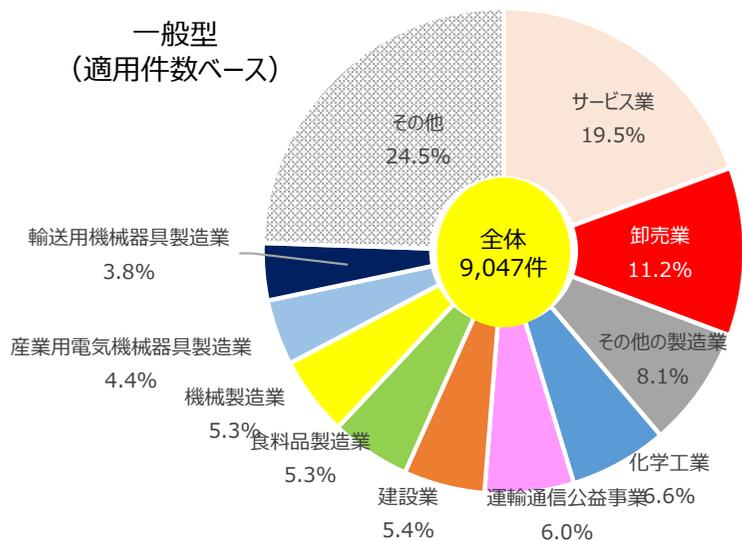
平成26年度

研究開発税制（全体）：適用件数12,527件 適用額6,746億円



令和5年度

研究開発税制（全体）：適用件数17,845件 適用額9,479億円



(注1) 上記のほか、「中小企業技術基盤強化税制」等があるため、全体と適用件数・適用額と上記の各措置の適用件数・適用額の合計は一致しない。

(注2) 上記の業種は適用実態調査報告書における上位10業種を抽出しており、「その他」には上位10業種以外の業種が含まれている。

第2部 個別税目の現状と課題

IV. 法人課税

1. 法人税

(4) 法人税制における今後の課題

③ 租税特別措置

(租税特別措置を設けるに当たっての基本的考え方)

法人税の租税特別措置は、一般的に、特定の者の負担を軽減することで、特定の政策目的を達成することを目指し、講じられています。

こうした政策税制は、租税の公平原則や中立原則の大きな例外となっています。例えば、減収額が最大である研究開発税制は、その恩恵を享受するのは全納税法人約109万社のうち1万社程度であり、業種別では適用額の80%が製造業（中でも輸送用機械、化学（製薬含む）、産業用電気機械）に集中し、サービス産業の適用は少なくなっています。

政策税制は、こうした租税原則の歪みを生じさせてなお、必要性や有効性があることが明確に認められるものみに限定し、期限を区切って措置することが原則です。期限到来時には、必要性や有効性を検証の上、廃止を含めてゼロベースで見直す必要があります。

また、政策税制の主な効果は投資コストを低減させることにありますが、投資の期待収益率は他のコストや産業の期待成長率に大きく影響されるため、税制による投資コストの低減のみで企業行動を変えることには限界があり、産業の構造的な課題を解決していくべきことにも留意が必要です。こうしたことを踏まえ、今一度、租税原則の原点に立ち返り、その可否を含め、租税特別措置のあり方を検討する必要があります。

試験研究費の額の意義

試験研究費の額とは、次の①及び②の金額の合計額をいう。

- ① 次の費用の額で各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されるもの
 - イ 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（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ものに限る。）のために要する費用で一定のもの
 - ロ 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費用で一定のもの
- ② ①イ又はロの費用の額で各事業年度において研究開発費として損金経理をした金額のうち，次の金額
 - イ 棚卸資産又は固定資産（事業の用に供する時において①イの試験研究又は①ロの試験研究の用に供する固定資産を除く。）の取得に要した金額とされるべき費用の額
 - ロ 繰延資産（①イの試験研究又は①ロの試験研究のために支出した費用に係る繰延資産を除く。）となる費用の額

（参考）租税特別措置法関係通達〈法人税編〉

（試験研究の意義）

42 の4(1)－1 措置法第42条の4第19項第1号イ(1)に規定する試験研究とは、事物、機能、現象などについて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創造的で体系的な調査、収集、分析その他の活動のうち自然科学に係るものをいい、新製品の製造又は新技術の改良、考案若しくは発明に係るものに限らず、現に生産中の製品の製造又は既存の技術の改良、考案若しくは発明に係るものも含まれる。

（試験研究に含まれないもの）

42 の 4(1)－2 措置法第42条の4第19項第1号イ(1)に規定する試験研究には、例えば、次に掲げる活動は含まれない。

- (1) 人文科学及び社会科学に係る活動
- (2) リバースエンジニアリング（既に実用化されている製品又は技術の構造や仕組み等に係る情報を自社の製品又は技術にそのまま活用することのみを目的として、当該情報を解析することをいう。）その他の単なる模倣を目的とする活動
- (3)・(4) 省 略
- (5) 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行うデザインの考案
- (6)～(16) 省 略

2. 具体的な改革事項

（1）租税特別措置の見直し

② 改革の方向性

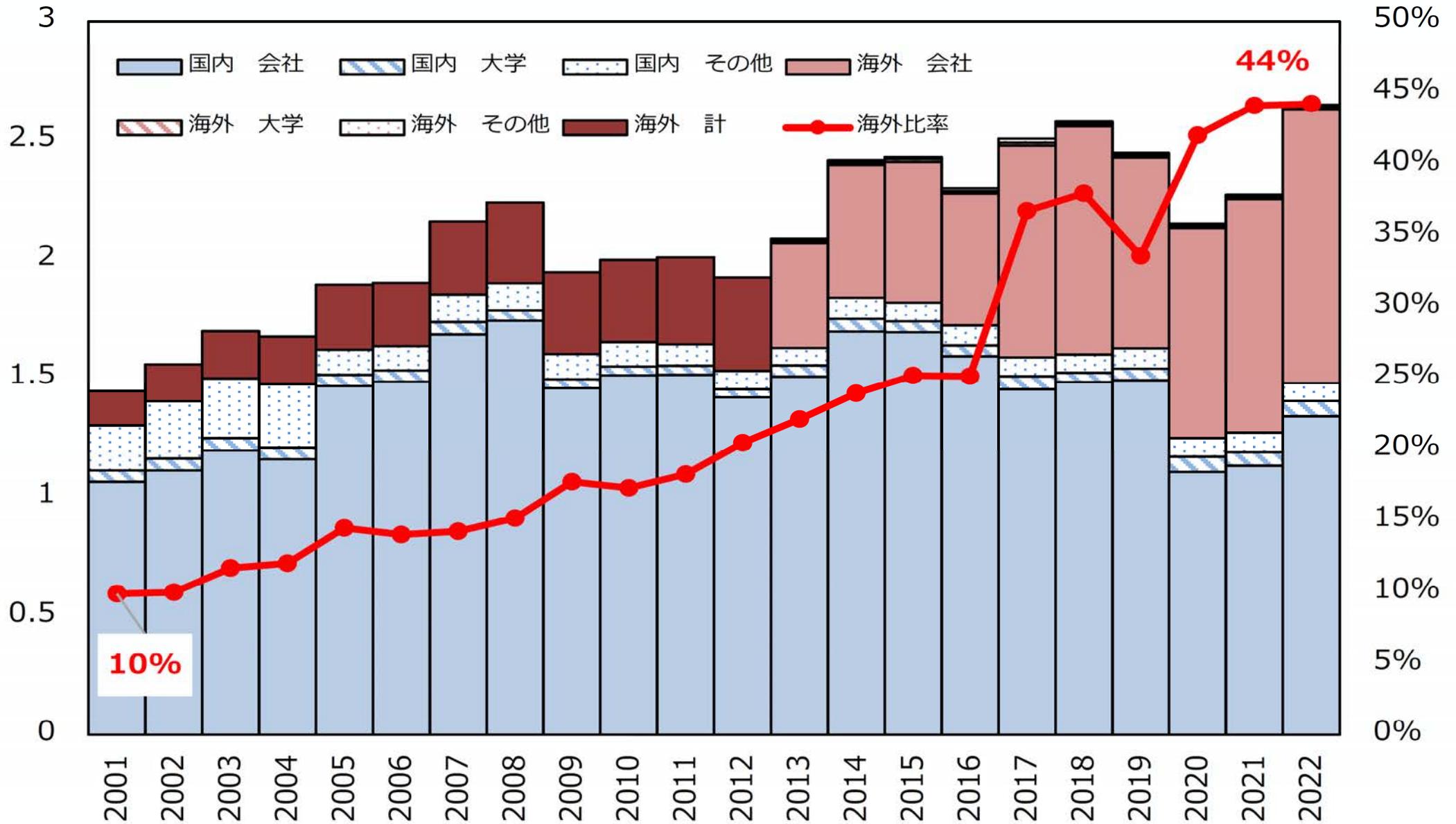
最大の政策税制であり、かつ重要度の高い研究開発税制については、次の観点から見直すべきである。総額型は、平成15年度税制改正において、税率引下げが見送られる中、政策の重点分野への集中投入を図る観点から、研究開発税制を大幅に拡充するものとして導入された経緯や、税額控除が結果的に補助金と同じ効果を持つことを踏まえ、税率引下げに対応して大胆に縮減し、研究開発投資の増加インセンティブとなるような仕組みに転換していくべきである。また、対象となる試験研究費について、人件費、減価償却費や外部委託費などの算入を制限している諸外国の例も参考としつつ、対象の重点化を図るべきである。

（注）研究開発費の内訳；人件費36%、原材料費15%、外部委託費14%、減価償却費6%。

また、平成25・26年度税制改正では、企業の研究開発投資、設備投資及び賃上げを促すために、税制上の対応を行った。これらの政策税制はアベノミクスの推進のために導入したものであり、その政策効果やデフレからの脱却状況を見つつ、「集中投資促進期間」との整合性を踏まえて考える必要がある。

日本企業の外部委託支出研究開発費の推移（国内・海外）

産業構造審議会
イノベーション・環境分科会
イノベーション小委員会
中間とりまとめ参考資料



※国内のその他には国・公営の研究機関、特殊法人・独立行政法人の研究所、公庫・公団、非営利団体などを含む。

(資料)総務省、「科学技術研究調査報告」

(出典)文部科学省 科学技術・学術政策研究所、「科学技術指標2024」を基に、経済産業省が加工・作成。

租税特別措置と予算事業

	租税特別措置	予算事業
対象法人	<ul style="list-style-type: none"> ✓ 基本的には、納税額がある黒字法人が対象 ✓ 黒字企業の方が適用の効果が大きい場合が多く、企業にとって収益を上げるインセンティブとして機能 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ 民間団体等が行う特定の事業に着目して、これを政策的に後押しするものであり、企業の収益状況にかかわらず対象
適用の予見可能性	<ul style="list-style-type: none"> ✓ 適用期限が複数年度にわたって設定されることが多い ✓ 法令上明確にされている客観的な要件を満たせば、全ての法人が適用可能（財政への影響を事前に予測することが難しい面がある） 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ 国会の議決を得た予算の範囲内での支援（総額に上限あり） ✓ 民間団体等の申請を受けた上で、補助要綱における補助目的・補助要件に沿っているか行政側が審査を行った上で交付を決定

(参考) 経済産業省所管の令和7年度予算における主な研究開発関連の予算事業

※ 研究開発税制は、他の予算事業との重複適用も可能。

- ・ 次世代治療・診断実現のための創薬基盤技術開発事業(58億円)
- ・ 成長型中小企業等研究開発支援事業(Go-Tech 事業)(123億円)
- ・ 再生可能エネルギーの大量導入に向けた次世代型の電力制御技術開発事業(72億円)
- ・ 競争的な水素サプライチェーン構築に向けた技術開発事業(83億円)
- ・ 産業活動等の抜本的な脱炭素化に向けた水素社会モデル構築実証事業(62億円)
- ・ 水素利用拡大に向けた基盤強化のための研究開発事業(72億円)
- ・ 脱炭素社会実現に向けた省エネルギー技術の研究開発・社会実装促進事業(58億円)
- ・ 福島県における再生可能エネルギー等の導入促進のための支援事業(52億円)
- ・ 石油・天然ガス開発や権益確保に資する技術開発等の促進事業(76億円)
- ・ 国内石油天然ガスに係る地質調査・メタンハイドレートの研究開発等委託費(255億円)
- ・ 次世代燃料の生産・利用技術開発事業(84億円)
- ・ カーボンリサイクル・次世代火力発電の技術開発事業(128億円)
- ・ CCUS研究開発・実証関連事業(75億円)
- ・ エネルギー構造高度化・転換理解促進事業費補助金(79億円)
- ・ ポスト5G 情報通信システム基盤強化研究開発事業(1,617億円)
- ・ 次世代エッジAI 半導体研究開発事業(295億円)
- ・ 高速炉実証炉開発事業(393億円)
- ・ 高温ガス炉実証炉開発事業(436億円)
- ・ 次世代革新炉の開発・建設に向けた技術開発・サプライチェーン構築支援事業(60億円)
- ・ GX 分野のディープテック・スタートアップ支援事業(300億円)

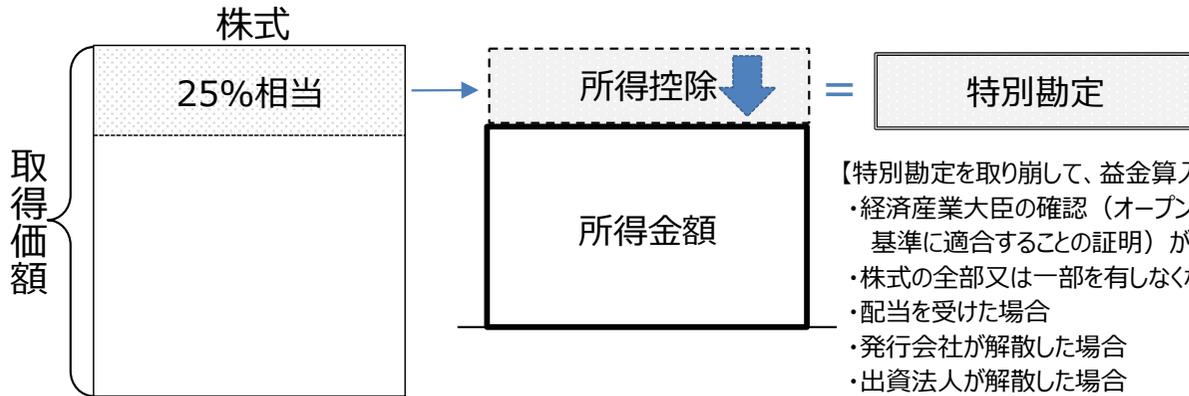
1.2. イノベーション政策全体の方向性

- イノベーションは経済成長のエンジンであるとともに、感染症・地球温暖化・少子高齢化等、世界が直面する様々な社会課題解決の鍵。そして、研究開発は、イノベーションを生み出すための源泉。
- その一方で、研究開発は、投資を継続しても成果が生まれるか分からない不確実性と、仮に成果が生まれても、フリーライドされてしまうといった公共財的な性格を有することから、民間企業のみ任せると過小投資に陥りやすいという傾向がある。そのため、政府が民間企業のリスクの一部を負担することで、日本全体の研究開発投資の維持・拡大を図ることが必要。
- この際、国の介入すべき程度や研究開発のリスクの大きさなどを踏まえて、民間の活力を最大限に活かす手段をケースバイケースで選択していくこと（様々な政策のポリシーミックス）が重要。
- 市場性がなく国が優先的に解決すべき社会課題や今後成長可能性があるものの過少投資となり得る分野・領域に対しては、政府の方針を示しつつ、予算による手厚い後押しを行う。
- その上で、分野、業種、規模、期間等の制限を設けず、民間企業の自由な発想や市場原理を活用することを目的に、税制による後押しを行う。必ずしも政府が特定した分野・領域以外にも、将来イノベーションを引き起こす可能性が存在し得ることや研究開発そのものの過少投資に陥りやすい性質を考慮し、日本全体の7割を占める民間の研究開発投資を維持・拡大が必要。
- こうした中で、研究開発税制は、研究開発投資の維持・拡大を図ることを目的としており、景気動向等の様々な環境要因の影響を受けながらも、研究開発投資は概ね右肩上がりで推移しており長年にわたって研究開発の主体となる民間の取組を後押ししてきたと考えている一方で、研究開発投資の伸び率が低位に留まっている状況や研究開発投資が経済成長に繋がっていない可能性を踏まえ、これらの課題に対応する制度に変更していくことが必要ではないか。

オープンイノベーション促進税制

- 一定の事業会社が、令和2年4月1日から令和8年3月31日までの間に、一定のスタートアップ企業の株式を取得した場合において、その株式の取得価額の25%以下の金額の特別勘定を設けたときは、その特別勘定の金額について所得控除を認める。
- ただし、当該株式を譲渡した場合や配当の支払いを受けた場合等には、特別勘定のうち対応する部分を取り崩し、益金に算入する（一定期間保有した株式については、この限りでない。）。

<適用イメージ>



出し手（事業会社）の要件

- ・スタートアップ企業に直接又はCVCを通じて出資を行う国内の事業会社
- ・特定期間中の報告義務

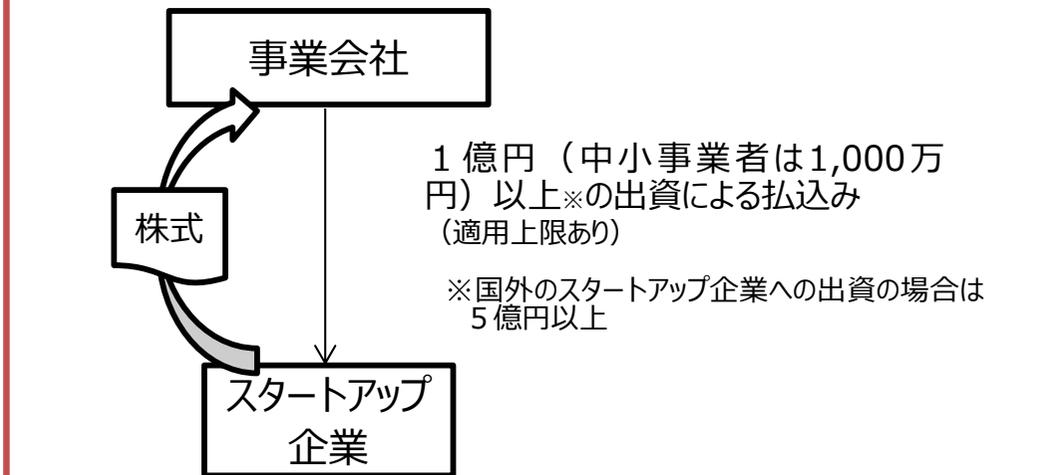
オープンイノベーション性の要件

- ・革新性：事業会社にとっての革新性
- ・リソース開放性：スタートアップの成長への貢献
- ・ビジネス変革性：事業会社のビジネス変革に寄与する可能性

受け手（スタートアップ企業）の要件

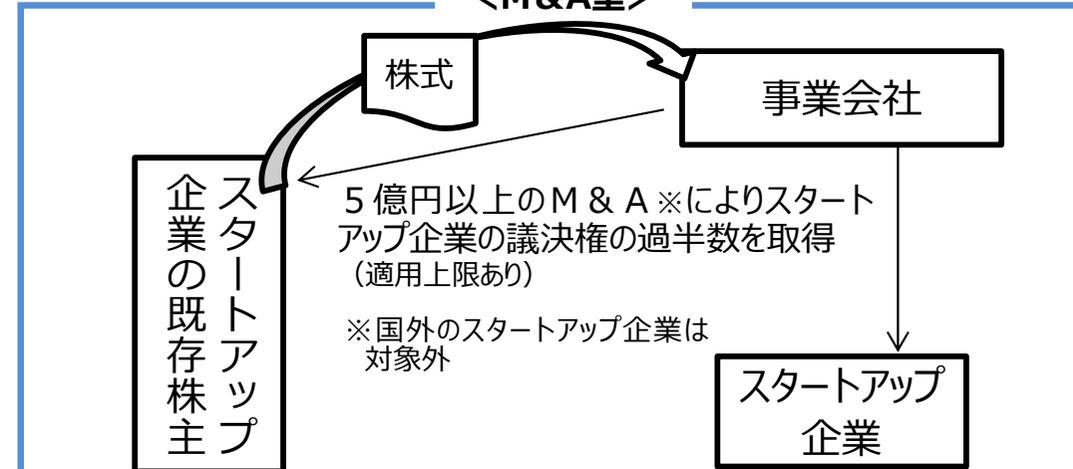
- ・設立後10年未満（※）の株式会社（新規設立を除く）
 - ・非上場企業であること
 - ・企業グループに属していないこと
- 等
- （※）研究開発費/売上高 \geq 10%の赤字会社は、15年未満

<新規出資型>



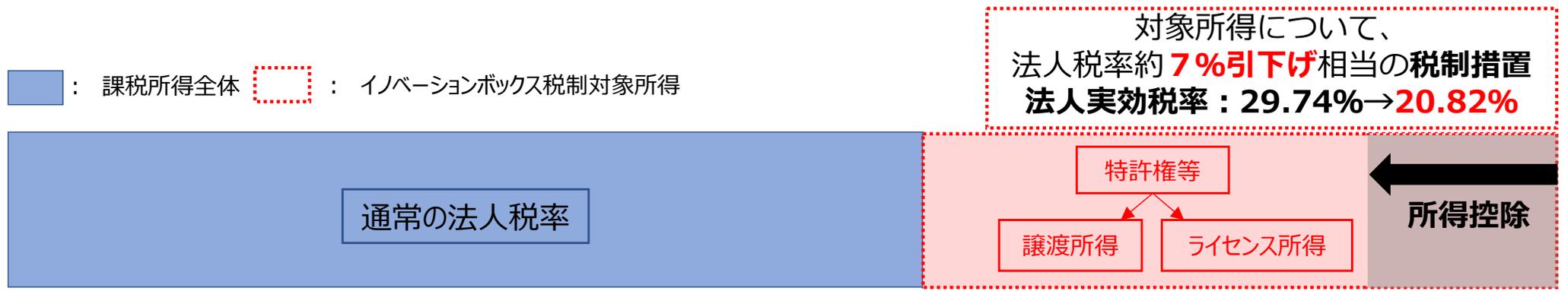
⇒ 取得から3年経過後は、仮に株式を譲渡したとしても免税となる仕組み（極めて異例のもの）。

<M&A型>



⇒ 5年以内に一定の「成長要件」（売上1.7倍以上等）を満たせば減税メリットは継続（要件を満たさなかった場合や譲渡等がなされれば、益金算入される（特別勘定取崩し）。

- 研究開発拠点としての立地競争力強化のため、**国内で自ら研究開発した知的財産**から生じる一定の所得について、所得控除を行う。
 - 対象知的財産：特許権、AI関連のプログラムの著作権（令和6年4月1日以降に取得したもの）
 - 対象所得：譲渡所得、ライセンス所得（海外への譲渡に伴う譲渡所得及び関連者からの所得を除く）
 - 所得控除率：30%
 - 措置期間：7年間（令和7年4月1日施行）
- ➔ イノベーションボックス税制の創設は、G7ではフランス（2001年）、イギリス（2013年）に次ぐ3番目であり、海外に遜色ない制度で無形資産投資を後押ししていく。



＜対象所得金額の計算イメージ＞

$$\text{対象所得金額} = \text{特許権等から生じる譲渡所得・ライセンス所得の金額} \times \frac{\text{適格研究開発費の額}}{\text{研究開発費の額}}$$

※取引ごとに計算する

研究開発費の額から以下の費用を除外したもの

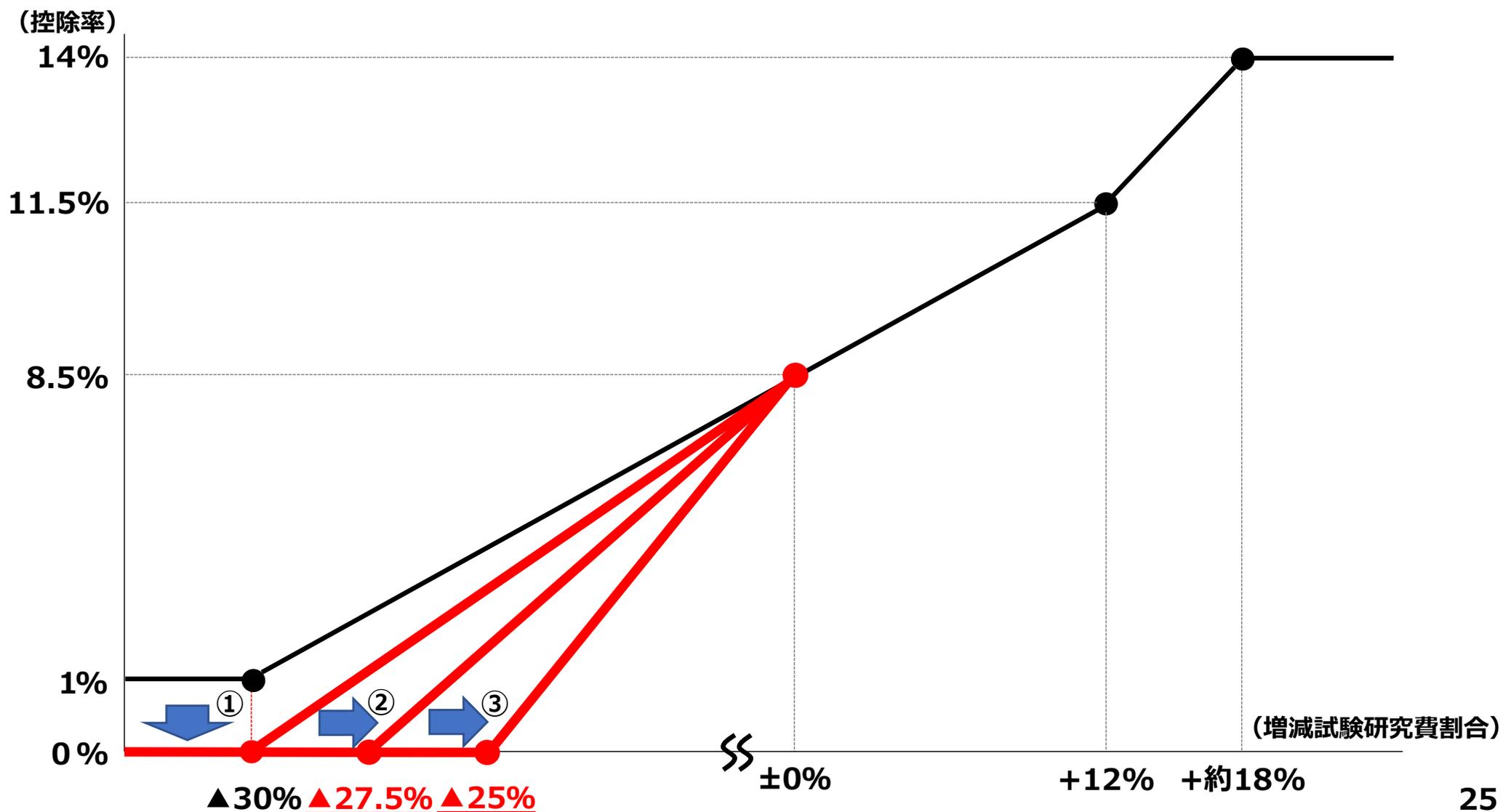
- ・特許権等の取得費、支払ライセンス料
- ・国外関連者に対する委託試験研究費
- ・国外事業所等を通じて行う事業に係る研究開発費の額

当期及び前期以前（R7.4.1以後開始事業年度に限る。）において生じた研究開発費の額のうち、その特許権等に直接関連する研究開発に係る金額の合計額（注）

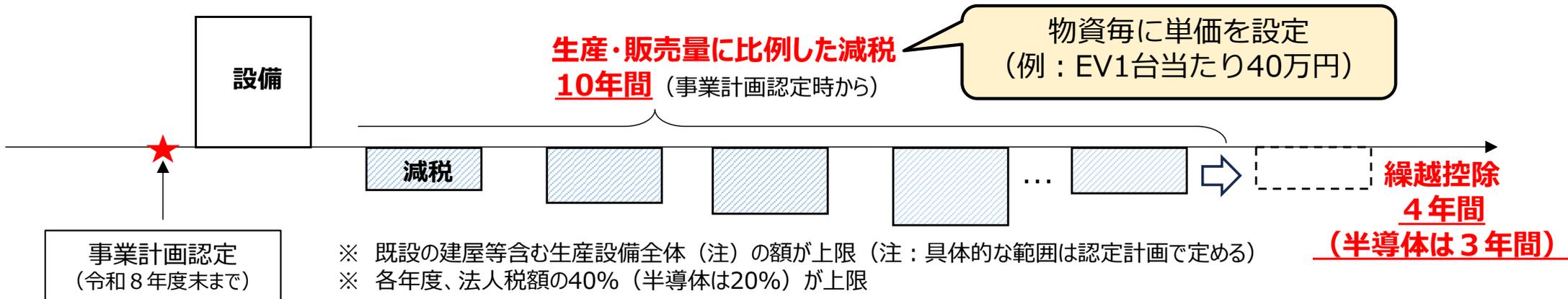
※研究開発費の額：研究開発費等に係る会計基準における研究開発費の額に一定の調整を加えた金額

（注）R9.4.1前に開始する事業年度において、R7.4.1以後最初に開始する事業年度より前に開始した研究開発に直接関連する特許権等がある場合には、当期、前期及び前々期において生じた研究開発費の額の合計額。（※該当する場合は、取引ごとではなく、当期において行った取引の総額で計算することとなる。）

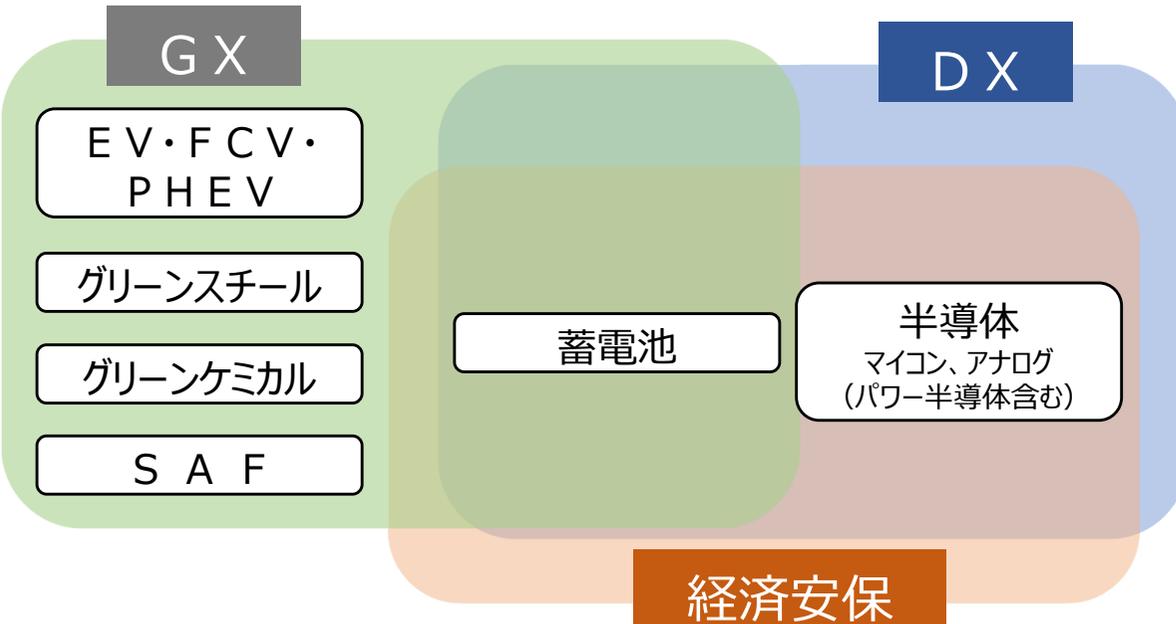
- イノベーションボックス税制と一部目的が重複する研究開発税制については、研究開発費が減少した場合の控除率を段階的に引下げることにより、投資を増加させるインセンティブをさらに強化するためのメリハリ付けを行う（①令和8年度、②令和11年度、③令和13年度の3段階で実施）。
- また、イノベーションボックス税制の制度趣旨と整合的となるよう、対象となる試験研究費の額から、内国法人の国外事業所等を通じて行う事業に係る試験研究費の額を除外する。



- 民間として事業採算性に乗りにくい、国として特段に戦略的な長期投資が不可欠となる **GX・DX・経済安全保障** の戦略分野における **国内投資を促進** するため、**生産・販売量に応じて減税** を行う戦略分野国内生産促進税制を創設。



<戦略分野に該当する物資>



GX関連の物資については、**GX移行債**の発行収入(エネ特)の一般会計繰入により減収額を補填。
➡ これにより、既存の税制と大きく異なる規模・期間等の措置を実現。

減税措置の実効性を高める措置

- 以下①～③の要件全てに該当する場合、当該年度について税額控除を適用しない(繰越控除を除く)。
- ① 所得金額: 対前年度比で増加
 - ② 継続雇用者給与等支給総額: 対前年度増加率 **1%未満**
 - ③ 国内設備投資額: 当期の減価償却費の **4割以下**

※ 蓄電池に対する直接の措置は講じない (EVの中で対応)。

租税特別措置等に係る政策評価の点検結果（令和4年度 総務省行政評価局）

○ 総務省による租税特別措置等に係る政策評価の点検結果では、「過去の効果」や「将来の効果」について、厳しい評価がなされている。

政策評価の対象とした政策の名称	総務省による点検結果							
	達成目標	過去の適用数	将来の適用数	過去の減収額	将来の減収額	過去の効果	将来の効果	他の政策手段
試験研究を行った場合の法人税額等の特別控除の拡充及び延長	C	A	A	A	A	C	D	A

(注1) 各行政機関は、租税特別措置等の新設や延長等を要望する際に、政策評価を実施しており、総務省は、客観的かつ厳格な政策評価の実施を担保する観点から、その内容を点検している。

(注2) 段階（A～E）の考え方

A：一定の分析・説明はされており、今後も評価水準の維持向上を図っていくべきもの

B：データが算定根拠とともに示されているが、それらを用いた分析・説明が十分ではないもの（外部要因が勘案されていない、想定と実態がかい離しているが原因分析が不十分など）

C：定量的なデータによって分析・説明されているが、その算定根拠等が不足しているもの

D：定性的説明はされているが、定量化が不十分なもの

E：分析・説明されていないもの

(参考)租税特別措置等に係る政策評価の点検結果（令和4年度）（総務省）

https://www.soumu.go.jp/main_content/000844816.pdf

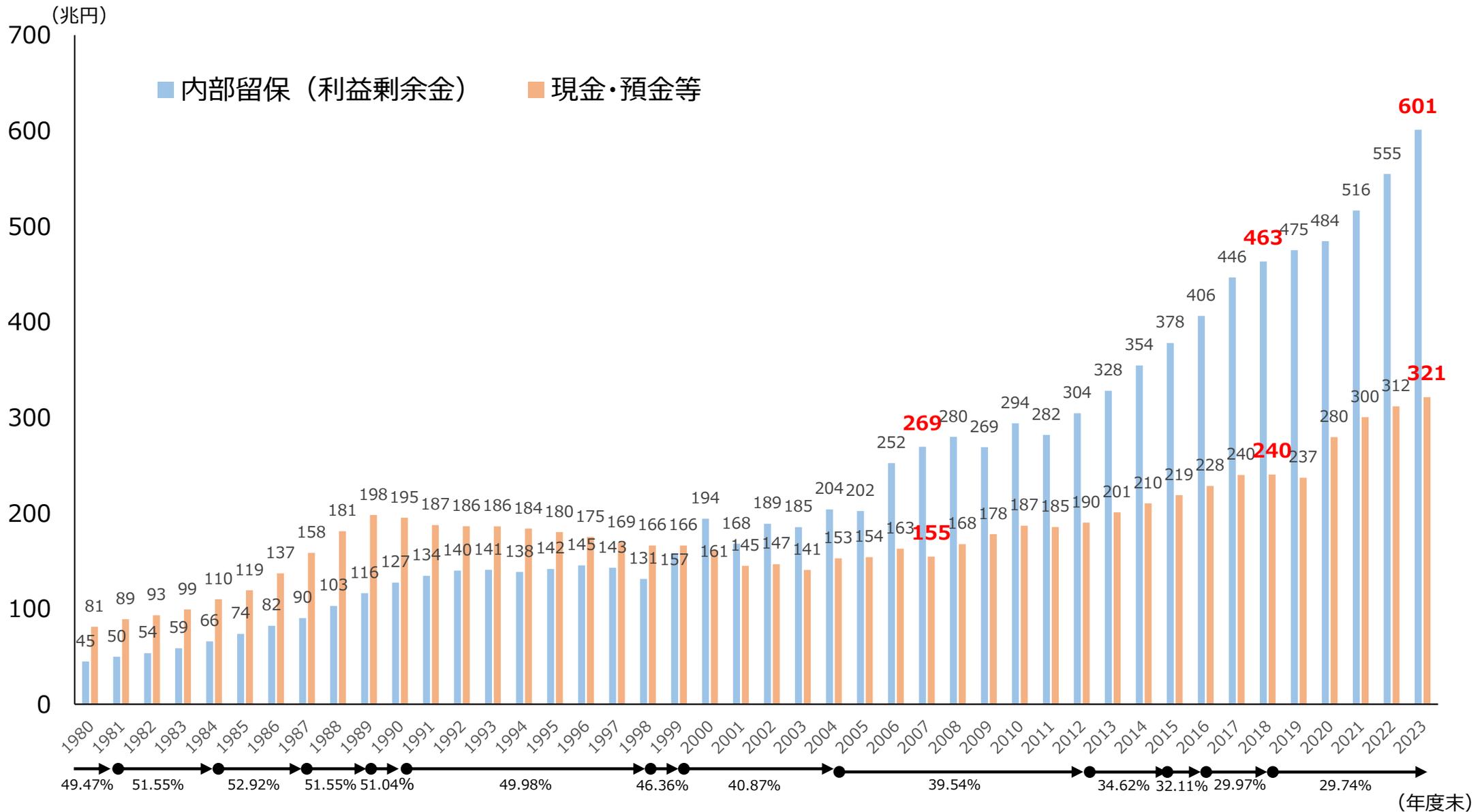
今後の検討の前提として整理すべき課題

- 平成15年度改正以降、研究開発税制の規模は大きく増加している一方で、企業の試験研究費の額は概ね横ばいの動き。これまでの費用対効果をどのように考えるか（企業にとって事後的なインセンティブとなっている可能性）。〔量的な面〕
- 研究開発税制がこれまで日本経済のイノベーションに与えた効果をどのように考えるか。〔質的な面〕
- 研究開発税制の適用は、9割以上が大企業であり、業種の偏りも見られるが、どのように考えるか。
- 研究開発税制の対象範囲をどのように考えるか。
- 予算による支援との役割分担をどのように考えるか。また、企業のイノベーションを目的とした他の税制措置との関係をどのように考えるか。
- 税制改正要望に際してのEBPMはどのようにあるべきか。

(参考資料)

利益剰余金及び現金・預金等の推移

○ リーマン・ショック以降、内部留保（利益剰余金）、現金・預金等は増加傾向にある。

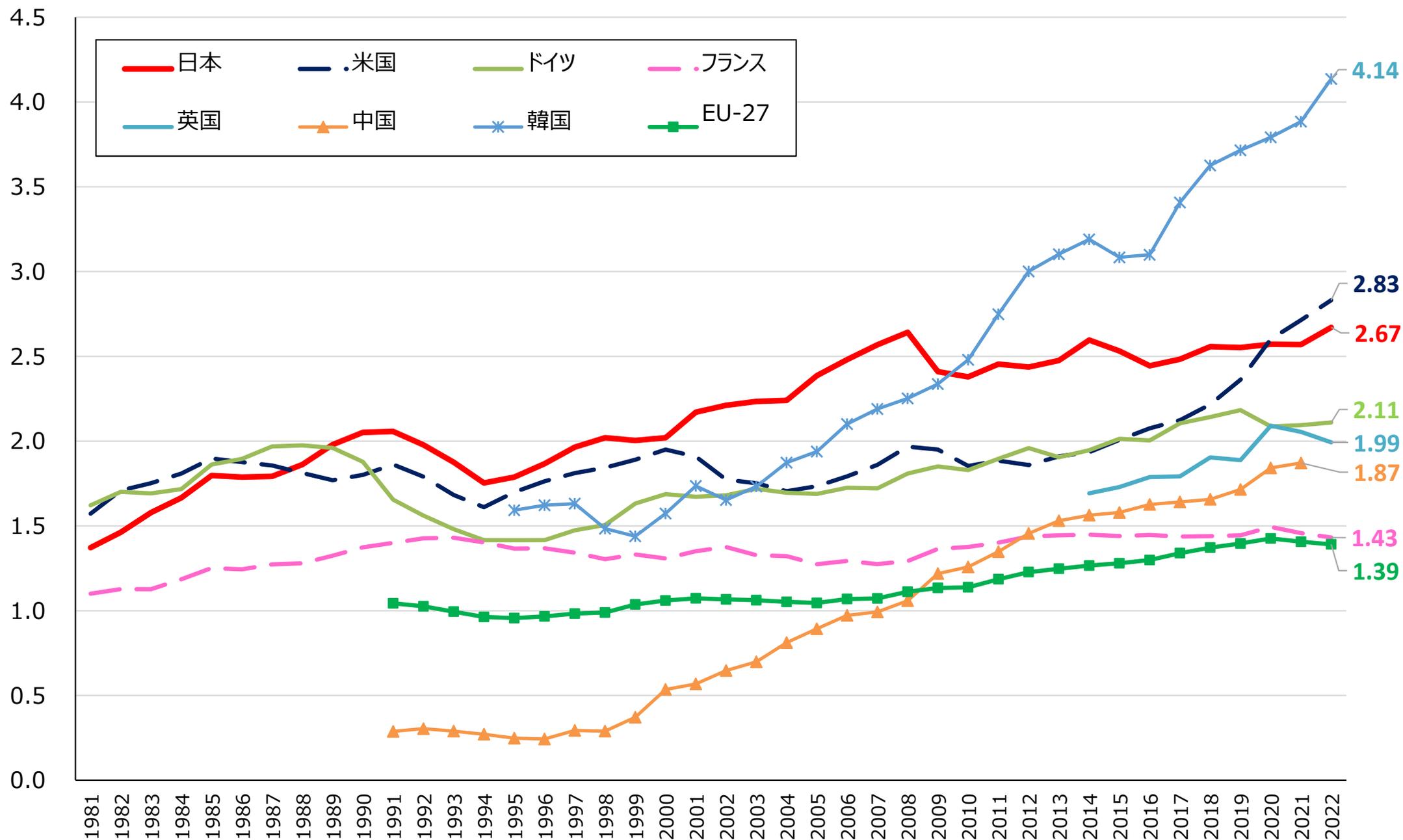


※ 普通法人の各事業年度の所得に対する実効税率（復興特別法人税等を除く。）

(出所) 財務省「法人企業統計年報」。

(注) 全規模・全産業(金融・保険業除く)の数値。「現金・預金等」は現金・預金と有価証券(流動資産)の合計。

主要国における企業部門の研究開発費の対GDP比率の推移



(出典)文部科学省 科学技術・学術政策研究所、「科学技術指標2024」を基に、財務省が加工・作成。

所得税法等の一部を改正する法律案に対する附帯決議

<令和6年3月28日参議院財政金融委員会>

政府は、次の事項について、十分配慮すべきである。

一・二 省略

三 新たに創設される各種の企業関係税制については、今後、各措置の適用実態を検証し、企業等の行動変容を促すインセンティブ措置として機能しているか否か等の観点から、政策効果や必要性をよく見極めた上で、一部の企業等に対する過度の優遇にならないよう、不断の見直しを行うこと。また、他の租税特別措置についても、適用実態の把握と効果等の検証を十分に行い、効果が不透明なもの等は廃止・縮減するなど、徹底した改革を推進すること。

四～六 省略

<令和7年3月31日参議院財政金融委員会>

政府は、次の事項について、十分配慮すべきである。

一～九 省略

十 各種の企業関係租税特別措置については、企業等の行動変容を促すインセンティブ措置として機能しているか否か等の観点から、政策効果や必要性をよく見極めた上で、一部の企業等に対する過度の優遇にならないよう、各措置の適用実態のより一層の透明化に向け必要な措置を講ずるよう努めること。

十一～十五 省略

諸外国における主な研究開発税制の概要①

(2025年1月現在)

	日本	米国	英国	ドイツ	フランス	韓国
仕組み	税額控除 一般型	税額控除 増加型	税額控除 総額型	税額控除 総額型	税額控除 総額型	税額控除 総額型
概要	<ul style="list-style-type: none"> 試験研究費の増減（増減割合）に応じて総額の1～14%^(注2) ※¹（中小企業は12～17%※²）の税額控除 ※¹ 試験研究費割合（試験研究費／平均売上金額）が10%超の場合は、令和7年度まで 控除率×（試験研究費割合-10%）×0.5を加算 ※^{1,2} 控除率10%（中小企業は12%）超の部分は、令和7年度までの時限措置 オープンバージョン型 ・特別試験研究費の20%、25%又は30%^(注3)の税額控除 	<ul style="list-style-type: none"> 基準額を超える額の20%の税額控除^(注5) ※直前3課税年度の平均試験研究費の50%を超える当課税年度試験研究費について、14%を税額控除する簡便法も選択可 	<ul style="list-style-type: none"> 総額の20%の税額控除^(注7) 	<ul style="list-style-type: none"> 総額の25%の税額控除 ※中小企業は、総額の35%の税額控除 	<ul style="list-style-type: none"> 1億ユーロ以下部分：総額の30%の税額控除 1億ユーロ超部分：総額の5%の税額控除 	<ul style="list-style-type: none"> ①総額の最大2%の税額控除^(注14) ※上記は大企業の場合（中堅企業は総額の8%、中小企業は総額の25%の税額控除） ②重点分野について、総額の20～40%の税額控除^(注15) ※上記は大企業・中堅企業の場合（中小企業は総額の30～50%の税額控除）【2027年末までの時限措置】 増加型^(注16) ③直前課税年度の研究開発費を超える額の25%の税額控除 ※上記は大企業の場合（中堅企業は40%、中小企業は50%を税額控除） ※①、②、③の選択適用であり、重複適用は不可
主な試験研究費の範囲	<ul style="list-style-type: none"> ・人件費 ・減価償却費 ・外部委託費^(注4) 	<ul style="list-style-type: none"> ・人件費 ・外部委託費の65% ※減価償却費は対象外^(注6) 	<ul style="list-style-type: none"> ・人件費 ・外部委託費の65% ※減価償却費は対象外^(注8) 	<ul style="list-style-type: none"> ・人件費 ・減価償却費 ・外部委託費の70% 	<ul style="list-style-type: none"> ・人件費 ・減価償却費 ・外部委託費 ※外部委託費は、人件費、減価償却費など他の試験研究費総額の300%相当額または200万ユーロのいずれか小さい額までに制限^(注12) 	<ul style="list-style-type: none"> ・人件費 ・外部委託費は特定の機関に対するものみに制限 ※減価償却費は対象外
限度額	<ul style="list-style-type: none"> ・総枠で法人税額の35%（一般試験研究費25%※ + 特別試験研究費10%） ※研究開発を行う一定のベンチャーは+15% ※増減割合に応じて△5%～+5%（令和7年度まで） ※増加割合が12%超の中小法人は、10%上乗せ（令和7年度まで） ※試験研究費割合が10%超の場合は、（試験研究費割合-10%）×2を上乗せ（変動上限又は中小企業の10%上乗せ措置との選択適用）（令和7年度まで） ・また、他の税額控除制度と合わせ、法人税額の90%を限度 	<ul style="list-style-type: none"> 他の一般事業税額控除と併せ、税額控除前法人税額（法人代替ミニマム税がある場合は当該額を含む）から外国税額控除等を除いた額の約75% 	<ul style="list-style-type: none"> なし ※ただし、税額から控除しきれない部分を還付する場合の還付額について、 ・税額控除相当額×75%^(注9) ・2万ポンド+3×（源泉徴収税額と社会保険料の合計支払額）の二つを限度^(注10) 	<ul style="list-style-type: none"> ・1企業または企業グループの1事業年度当たり、試験研究費が1,000万ユーロに達するまで かつ ・国による他の援助と合わせ、1研究プロジェクト当たりの援助総額が1,500万ユーロに達するまで 	<ul style="list-style-type: none"> なし 	<ul style="list-style-type: none"> なし ※ただし、中小企業以外には最低限税額制度が存在（研究開発税額控除等の租税特別措置を適用後の法人税額は、最低限税額（一定の税制優遇を考慮しない所得×最低限税率（7%～17%））を下回ってはならない。）
繰越期間	—	20年（繰戻し1年）	無期限 ^(注10)	— ^(注11)	3年 ^(注13)	10年

諸外国における主な研究開発税制の概要②

- (注1) 前頁の表は原則的な取扱いを示したものの。
- (注2) 増減割合がマイナスの場合の税額控除率を段階的（令和8年度、令和11年度、令和13年度の3段階）に引き下げるとともに、税額控除率の下限を撤廃。なお、内国法人の国外事業所等を通じて行う事業に係る試験研究費は、対象外（令和7年度以降適用）。
- (注3) 特別試験研究費の税額控除割合は、国の研究機関、大学などの共同研究又は委託研究は30%、国公立大学等の外部化法人、研究開発型ベンチャーとの共同研究又は委託研究は25%、それ以外は20%となっている。
- (注4) 特別試験研究費の対象となる外部委託費は、一定の委託研究に限られている。
- (注5) 基準額は、直前4課税年度の平均年間総収入×固定比率（1984～88年の試験研究費/1984～88年の総収入）で計算。1984年以降初めて総収入及び試験研究費を計上する法人等の固定比率は、最初の5課税年度は3%、6課税年度目以降は一定の年間総収入と試験研究費の割合から算出。
- (注6) 別途、試験研究費を資本勘定に計上し、5年間（外国での研究に起因する場合は15年間）にわたって償却を認める制度が存在。
- (注7) 税額控除相当額は益金に算入しなければならない。
- (注8) 当該控除とは別途、研究開発用の建物や機械・設備等の購入費用の初年度100%償却制度が存在する。
- (注9) 広義の課税所得が5万ポンド以下の場合には81%（広義の課税所得とは、課税所得に加えて他の会社（子会社等を除く）から受け取った適格な配当を含む額のことを指す。）。
- (注10) 控除しきれない部分のうち、還付限度額を超えたものは翌期以降に無期限に繰り越され、還付限度額を超えないものは過去の事業年度における未払法人税額や他の税目における未払税額等に充当されたうえで、残額が還付される。
- (注11) 控除しきれない部分は還付される。
- (注12) 外部委託費について、上記は委託者と受託者に支配関係がある等の場合。支配関係がない場合は、限度額が1,000万ユーロとなる。
- (注13) 3年間で控除しきれない部分は還付される。
- (注14) 大企業の場合、税額控除額は、総額に「当該課税年度の所得額に対する総額の占める割合×2分の1」をかけて計算され、その上限が総額の2%とされている。
- (注15) 控除率は、企業規模に応じて定められる基本の控除率に、(1)売上高に占める研究開発費の割合の3倍、(2)10%、のうちいずれか小さい方を足すことで決定される。基本の控除率は、新成長・源泉技術14分野（未来型自動車、人工知能等、次世代ソフトウェア・セキュリティ、コンテンツ、エネルギー・環境、航空・宇宙、先端素材等、防衛産業等）においては大企業・中堅企業が20%、中小企業が30%。国家戦略技術7分野（半導体、二次電池、ワクチン、ディスプレイ、水素、未来型移動手段、バイオ医薬品）においては、大企業・中堅企業が30%、中小企業が40%。
- (注16) 直近4課税年度において対象費用が発生しない、もしくは、前課税年度に発生した対象費用が直近4課税年度に発生した対象費用の平均額より少ない場合は、増加型を適用できない。