

【新設】（他の者に委託する試験研究が国外において行われるかどうかの判定）

42 の 4 (1)－7 措置法第 42 条の 4 第 19 項第 14 号に規定する国外委託試験研究に該当するかどうかの判定に当たり、他の者に委託する試験研究が国外において行われるかどうかは、当該他の者が内国法人であるか外国法人であるか等にかかわらず、当該試験研究が行われる場所が国外であるかどうかにより判定することに留意する。

この場合において、当該試験研究が行われる場所については、当該試験研究に係る個々の活動の内容及び実施態様に即して判断するのであるが、例えば、次に掲げる試験研究については、原則として、それぞれ次に定める場所で行われたものとする。

(1) 研究所、試験場、工場その他の研究開発施設を利用して行われる試験研究（(2)に掲げる試験研究に該当するものを除く。） 当該研究開発施設の所在する場所

(2) 主として研究開発施設を利用して行われるものでない試験研究で、研究員、調査員、作業員、技術者等の試験研究従事者により行われるもの 当該試験研究が行われる時において当該試験研究従事者が当該試験研究に従事する場所

(注) 1 試験研究が国内及び国外の双方で行われるものである場合には、当該試験研究に係る試験研究費の額を実施場所ごとに合理的に区分する必要がある。この場合、当該委託に係る契約内容、取引慣行その他の事情に照らし通常知り得る情報に基づき判断することに留意する。

2 注書 1 により試験研究に係る試験研究費の額を実施場所ごとに合理的に区分することがその性質上著しく困難であると認められる場合には、当該試験研究は、その全部を国外において行われるものとして取り扱うものとする。

【解説】

- 1 本通達では、研究開発税制における国外委託試験研究に該当するかどうかの判定に当たっての、他の者に委託する試験研究が国外において行われるかどうかについての判定に係る取扱いを明らかにしている。
- 2 令和 8 年度の税制改正において、国外委託試験研究に係る試験研究費の額又は特別試験研究費の額にあっては、一定の金額に限って税額控除の対象とすることとされた（措法 42 の 4 ⑭二の二・十四、42 の 4 の 2 ③二、措令 27 の 4 ③、措規 20⑧）。これは、科学技術創造立国実現の礎となる、国内の研究人材や研究開発拠点の維持・強化の観点から、海外への委託研究について、諸外国と同様、一定の制限を設けることとしたものとされている。
- 3 上記 2 の改正の趣旨からすれば、試験研究が「国外において行われるもの」であるかどうかは、文字通りその試験研究が行われる場所が国外であるかどうかにより判定すべきものであり、試験研究の委託先が内国法人であるか外国法人であるか等の委託先の属性にはかかわら

ない。本通達の前段において、このことを留意的に明らかにしている。

- 4 しかしながら、一概に「試験研究が行われる場所」といっても、研究所や工場の設備をリモートで操作している場合などのように研究開発施設の所在する場所と試験研究従事者の所在する場所が異なっている事例や、クラウド上でプログラムの開発を行っている場合などのように研究開発施設の所在する場所が明らかとはいえない事例も想定され、このような場合に「試験研究が行われる場所」をどのように判断するのか疑問が生ずる。
- 5 この点、個々の活動の内容及び実施態様に即して判断すべきものではあるが、国外の研究開発施設を利用して行われる試験研究については国内の研究開発拠点の強化に資するものとは言えず、また、国内に研究開発施設を有する場合であっても、主として当該施設を利用して試験研究が行われるものでなく、国外に所在する試験研究従事者により試験研究が行われるものであれば、国内の研究人材や研究開発拠点の維持・強化に資するものとは言えないため、国内の研究人材や研究開発拠点の維持・強化という改正の趣旨を踏まえれば、そうした試験研究に係る試験研究費の額の全額を本制度の控除対象とするのは相当でない。したがって、原則として、研究開発施設を利用して行われる試験研究については、その研究開発施設の所在する場所により、主として研究開発施設を利用して行われるものでない試験研究で、試験研究従事者により行われるものについては、その試験研究が行われる時においてその試験研究従事者が当該試験研究に従事する場所によりそれぞれ判定することを、本通達の後段において例示により明らかにしている。
- 6 また、委託先が国内外に研究開発施設又は試験研究従事者を有している場合、同一の委託契約等に基づく試験研究であっても、それが国内外にわたって行われることも考えられる。こうした場合、その試験研究に係る個々の活動内容及び実施態様に即して、契約等に基づく試験研究費の額を個々の活動の実施場所ごとに合理的に区分する必要が生ずるが、委託による試験研究については、その実施態様の詳細が常に委託者に共有されとは限らない。特に、委託先の研究開発の体制や人員配置、再委託の状況等によっては、委託者が試験研究の実際の実施場所を常に把握することが困難な場合も少なくないと考えられる。また、委託契約の内容等によっては、逐次試験研究の実施場所について委託者に報告することまでは義務付けられていないことも想定される。

他方で、本制度の適用を受けるに当たり、委託者が試験研究の実際の実施の状況について何ら確認を行わなくてよいというものでもない。委託者としては、その置かれた状況の下で合理的に取得可能な情報を収集し、その情報に基づいて実施場所を判定することが求められる。そこで、本通達の注書1において、委託者に対して試験研究の真実の実施場所の把握まで求めるものではなく、委託者が通常の経済取引の過程において合理的に入手し得る情報に基づいて判断すれば足りることを明らかにしている。

なお、実務的には、委託契約の締結時に試験研究の実施場所を条件として明記することや、試験研究の実施場所を報告書に盛り込む等により対応することが想定されるが、このような情報に基づき合理的に区分を行っていれば、委託者が実際の実施場所が契約上や報告書上のものと異なることを認識しているような特段の事情がない限り、注書1により合理的に区分を行っていることに該当すると考えられる。こ

のような対応がとられている場合には、その後の税務調査等により実際の実施場所が当初把握していたものと異なることが判明したとしても、そのことのみをもって直ちに当初の判定が不合理となるものではない。

- 7 上記6のとおり、委託先における試験研究が国内外にわたって行われるものである場合、契約等に基づく試験研究費の額を個々の活動の実施場所ごとに合理的に区分するのであるが、区分していった結果、例えば、国内外の研究開発施設の利用割合や試験研究従事者の従事割合等の合理的な費用配分基準を委託者において持ち得ないような試験研究活動については、区分できないことが想定される。このような場合、区分できない部分について国内において行われた部分がどの程度含まれているかを客観的に明らかにすることは容易ではなく、また、区分できない部分について国内において行われた部分を推計するような取扱いを認めると、国外委託試験研究について税額控除の対象を限定した改正趣旨との間でも問題が生じ得る。そこで、本通達の注書2において、上記2の改正の趣旨を踏まえ、その全部を国外において行われるものとして取り扱うものとしている。したがって、本制度の適用を受ける法人においては、試験研究費の額を合理的に区分できるよう、委託先との契約内容や報告の体制を整備しておくことが重要となろう。