

2 試験研究を行った場合の税額控除制度（研究開発税制）の見直し

(1) 一般試験研究費の額に係る税額控除制度(税額控除割合の見直し)

増減試験研究費割合(※1)が9.4%を超える場合の特例が増減試験研究費割合が12%を超える場合の特例に見直された上、税額控除割合の上限を14%(原則:10%)とする税額控除割合の上乗せ特例及び試験研究費割合(※2)が10%を超える場合の特例の適用期限が令和8年3月31日まで3年延長されました(措法42の4②)。また、税額控除割合の下限が1%(改正前:2%)に引き下げられました(措法42の4①②)。

		税額控除割合		
		増減試験研究費割合		
		見直し		設立事業年度である場合又は比較試験研究費の額が0である場合
		12%を超える場合	12%以下の場合	
試験研究費割合	10%以下の場合	$11.5\% + \{(\text{増減試験研究費割合} - 12\%) \times 0.375\} = \text{【A】}\%$ (上限:14%)(措法42の4②一イ)	$11.5\% - \{(12\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.25\} = \text{【B】}\%$ (下限:1%)(措法42の4②一口)	8.5% (措法42の4②一ハ)
	10%を超える場合	$A\% + (A\% \times \text{控除割増率(注)})$ (上限:14%)(措法42の4②二)	$B\% + (B\% \times \text{控除割増率(注)})$ (上限:14%)(措法42の4②二)	$8.5\% + (8.5\% \times \text{控除割増率(注)})$ (上限:14%)(措法42の4②二)
		(注) 控除割増率(最大10%) = (試験研究費割合 - 10%) × 0.5		

※1 増減試験研究費割合とは、増減試験研究費の額(その適用を受ける事業年度の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をいいます。)のその比較試験研究費の額に対する割合をいいます(措法42の4⑬三)。

また、比較試験研究費の額とは、その適用を受ける事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度の試験研究費の額の合計額をその各事業年度の数で除して計算した金額をいいます(措法42の4⑬五)。

※2 試験研究費割合とは、その適用を受ける事業年度の試験研究費の額の平均売上金額に対する割合をいいます(措法42の4⑬六)。

また、平均売上金額とは、その適用を受ける事業年度及びその事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度の売上金額の平均額をいいます(措法42の4⑬十三)。

(1) 一般試験研究費の額に係る税額控除制度(変動型控除上限の創設及び控除税額の上限の上乗せ特例の一部廃止)

令和5年4月1日から令和8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(原則:調整前法人税額の25%)について変動型控除上限の特例が創設された上、試験研究費割合が10%を超える場合の控除税額の上限の上乗せ特例の適用期限が令和8年3月31日まで3年延長されました(措法42の4③二)。

控除税額の上限に上乗せ又は控除税額の上限から減算される金額	
上乗せ・減算特例	研究開発型ベンチャーの特例 調整前法人税額 × 15%
	創設 増減試験研究費割合が4%を超える場合 調整前法人税額 × (増減試験研究費割合 - 4%) × 0.625 (最大: 5%) (措法42の4③二イ)
	増減試験研究費割合が▲4%を下回る場合 調整前法人税額 × {0% - (増減試験研究費割合の絶対値 - 4%) × 0.625} (最小: ▲5%) (措法42の4③二ロ)
	試験研究費割合が10%を超える場合 調整前法人税額 × [(試験研究費割合 - 10%) × 2] (最大: 10%) (措法42の4③二ハ)
上乗せ特例	基準年度比売上金額減少割合が2%以上であり、かつ、試験研究費の額が基準年度試験研究費の額を超える場合 調整前法人税額 × 5%

基準年度比売上金額減少割合が2%以上等の場合における控除税額の上限の上乗せ特例は、令和5年3月31日の適用期限の到来をもって廃止されました(旧措法42の4③三)。

(2) 中小企業技術基盤強化税制(税額控除割合の見直し)

増減試験研究費割合(※1)が9.4%を超える場合の特例が増減試験研究費割合が12%を超える場合の特例に見直された上、税額控除割合の上限を17%(原則:12%)とする税額控除割合の上乗せ特例及び試験研究費割合(※2)が10%を超える場合の特例の適用期限が令和8年3月31日まで3年延長されました(措法42の4⑤)。

		税額控除割合		
		増減試験研究費割合		設立事業年度である場合又は比較試験研究費の額が0である場合
		見直し		
		12%を超える場合	12%以下の場合	
試験研究費割合	10%以下の場合	$12\% + \{ (\text{増減試験研究費割合} - 12\%) \times 0.375 \} = \text{【A】}\%$ (上限:17%)(措法42の4⑤一)	12%	12% (措法42の4④)
	10%を超える場合	$A\% + (A\% \times \text{控除割増率(注)})$ (上限:17%)(措法42の4⑤三)	$12\% + (12\% \times \text{控除割増率(注)})$ (上限:17%)(措法42の4⑤二)	$12\% + (12\% \times \text{控除割増率(注)})$ (上限:17%)(措法42の4⑤二)
		(注) 控除割増率(最大10%) = (試験研究費割合 - 10%) × 0.5		

※1 増減試験研究費割合とは、増減試験研究費の額(その適用を受ける事業年度の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をいいます。)のその比較試験研究費の額に対する割合をいいます(措法42の4⑬三)。

また、比較試験研究費の額とは、その適用を受ける事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度の試験研究費の額の合計額をその各事業年度の数で除して計算した金額をいいます(措法42の4⑬五)。

※2 試験研究費割合とは、その適用を受ける事業年度の試験研究費の額の平均売上金額に対する割合をいいます(措法42の4⑬六)。

また、平均売上金額とは、その適用を受ける事業年度及びその事業年度開始の日前3年以内に開始した各事業年度の売上金額の平均額をいいます(措法42の4⑬十三)。

(2) 中小企業技術基盤強化税制(控除税額の上限の上乗せ特例の見直し)

増減試験研究費割合が9.4%を超える場合の控除税額の上限の上乗せ特例が増減試験研究費割合が12%を超える場合の控除税額の上限(原則:調整前法人税額の25%)の上乗せ特例に見直された上、その特例及び試験研究費割合が10%を超える場合の控除税額の上限の上乗せ特例の適用期限が令和8年3月31日まで3年延長されました(措法42の4⑥)。

控除税額の上限に上乗せされる金額

上乗せ特例	1	増減試験研究費割合が12%を超える場合	調整前法人税額 × 10% (措法42の4⑥一)
	2	上記1以外で試験研究費割合が10%を超える場合	調整前法人税額 × {(試験研究費割合 - 10%) × 2} (最大: 10%) (措法42の4⑥二)
上乗せ特例		基準年度比売上金額減少割合が2%以上であり、かつ、試験研究費の額が基準年度試験研究費の額を超える場合	調整前法人税額 × 5%

廃止

基準年度比売上金額減少割合が2%以上等の場合における控除税額の上限の上乗せ特例は、令和5年3月31日の適用期限の到来をもって廃止されました(旧措法42の4⑥三)。

(3) 試験研究費の範囲(サービス開発に係る見直し)

試験研究費のうち対価を得て提供する新たな役務の開発(サービス開発)に係る試験研究のために要する一定の費用について、サービス開発ではない目的で収集・取得された情報を使用して行うサービス開発を目的とする分析のために要する費用も対象とされました(措令27の4⑥一)。

改正前のサービス開発に係る要件

サービス開発を目的として、以下の①～④の全てを行う場合のこれらの行為が試験研究の対象

- ① データ収集・取得
 - (1) 大量の情報を収集する機能を有し、その機能の全部又は主要な部分が自動化されている機器又は技術を用いる方法によって行われた情報の収集
 - (2) (1)の方法によって収集された情報の取得
- ② データ分析
 - ①の収集又は取得に係る情報について一定の法則を発見するために行う分析
- ③ サービス設計
 - データ分析により発見された法則を利用した役務の設計
- ④ サービス適用
 - サービスの設計に係る法則が予測と結果とが一致することの蓋然性が高いものであること等の確認

改正後のサービス開発に係る要件

サービス開発を目的として、以下のⅠ～Ⅲの全てを行う場合のこれらの行為が試験研究の対象

また、Ⅰ～Ⅲの行為とともにサービス開発目的で改正前の①の収集又は取得を行った場合はその行為も含む。

⇒ 改正前の要件と同様の行為を行った場合も引き続き対象

Ⅰ データの分析

次の情報について一定の法則を発見するために行う分析

- (i) 大量の情報を収集する機能を有し、その機能の全部又は主要な部分が自動化されている機器又は技術を用いる方法によって収集された情報

⇒ サービス開発目的でない目的で収集・取得された情報を使用して行うサービス開発も対象

- (ii) (i)のほか、その法人が有する情報で、一定の法則の発見が十分見込まれる量のもの

Ⅱ サービス設計

改正前の③と同様

Ⅲ サービス適用

改正前の④と同様

(4) 特別試験研究費の額に係る税額控除制度(対象となる特別試験研究費の額の見直し①)

本制度の対象となる特別試験研究費の額の範囲から、研究開発型ベンチャー企業との共同研究及び研究開発型ベンチャー企業への委託研究に係る試験研究費の額が除かれ、特定新事業開拓事業者(研究開発型スタートアップ企業)との共同研究及び特定新事業開拓事業者(研究開発型スタートアップ企業)への委託研究に係る試験研究費の額が追加され、その税額控除割合が25%とされました(措令27の4③②④三②⑤二、措規20⑦)。

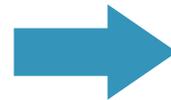
改正前

その法人との共同研究・その法人への委託研究に係る試験研究費が特別試験研究費の対象となる研究開発型ベンチャー企業について

ベンチャーファンド(産業競争力強化法により経済産業大臣が認定したものに限り)から出資を受けたベンチャー企業

研究開発法人・大学発ベンチャー企業で次の要件その他の要件を満たすもの

- ・ 認定国立大学ファンド又は研究開発法人が出資していること
- ・ 役員が研究開発法人又は大学等の職を有していること



改正後

その法人との共同研究・その法人への委託研究に係る試験研究費が特別試験研究費の対象となる研究開発型スタートアップ企業について

次の要件を全て満たす研究開発型スタートアップ企業で、経済産業大臣から証明書の交付を受けたもの

- ・ 未上場の株式会社であること
- ・ 特定の企業グループに属さない者であること
- ・ 設立の日以後の期間が15年未満(10年以上の場合は営業損失が生じているもの)の会社であって、直前の事業年度の確定した決算において、研究開発費の額の売上高の額に対する割合が10%以上であるもの
- ・ ベンチャーファンド又は研究開発法人の出資先であること

(4) 特別試験研究費の額に係る税額控除制度(対象となる特別試験研究費の額の見直し②)

＜本制度のイメージ図＞

(改正後)

ベンチャーファンドに対する経済産業大臣の認定が不要に

ベンチャーファンド又は研究開発法人

(出資)

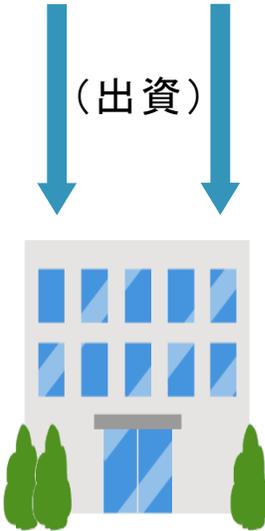


経済産業省

交付申請

証明書

交付



特定新事業開拓事業者
(研究開発型スタートアップ企業)

共同研究
委託研究

証明書

証明書の写し



適用を受ける法人



確定申告



税務署

(4) 特別試験研究費の額に係る税額控除制度(対象となる特別試験研究費の額の見直し③)

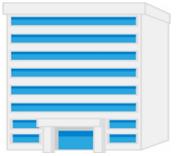
本制度の対象となる特別試験研究費の額に、次の(1)~(3)の要件を全て満たす試験研究に係る試験研究費の額(工業化研究に係る試験研究費の額を除きます。)のうち、新規高度研究業務従事者に対する人件費の額(2イの額)が追加され、その税額控除割合が20%とされました(措法42の4^⑱十、措令27の4^⑳十五^㉑五)。

【要件】

- (1) その法人の役員又は使用人である次の者(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であること。
 - イ 博士の学位を授与された者で、その授与された日から5年を経過していないもの
 - ロ 他の者(その法人との間に一定の資本関係がある者を除く。)の役員又は使用人として10年以上専ら研究業務に従事していた者で、その法人(その法人との間に一定の資本関係がある者を含む。)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
- (2) 次のイの額がロの額のうち占める割合(新規高度人件費割合)を前期の新規高度人件費割合で除して計算した割合が1.03以上又は前期の新規高度人件費割合が0である法人が行う試験研究(工業化研究を除く。)であること。

イ 試験研究費の額(工業化研究に係る試験研究費の額を除く。)のうち新規高度研究業務従事者に対する人件費の額

 - ロ 試験研究費の額のうちその法人の役員又は使用人である者に対する人件費の額
- (3) 次のいずれかに該当する試験研究であること。
 - イ 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。
 - ロ 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。
 - ハ その試験研究に従事する者が広く一般に又は広くその法人の使用人に若しくは広くその法人の役員及び使用人に募集され、その試験研究に従事する新規高度研究業務従事者がある募集に応じた者であること。



適用を受ける法人



人件費



新規高度研究
業務従事者

(4) 特別試験研究費の額に係る税額控除制度(対象となる特別試験研究費の額の見直し④)

(参考) 特別試験研究費の額に係る税額控除の類型

特別試験研究費の種類		税額控除割合
共同試験研究 ・ 委託試験研究	特別研究機関等(※)・大学等	30%
	17ページ参照 特定新事業開拓事業者(研究開発型スタートアップ企業)	25%
	国公立大学・研究開発法人の外部化法人	25%
	他の者(民間企業等)、技術研究組合、中小企業者	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%
創設(前ページ参照)	高度専門知識等を有する者に対して人件費を支出して行う試験研究	20%

※ 令和5年度税制改正で、特別研究機関等に福島国際研究教育機構が追加されました(措令27の4④一ハ)。

(5) 組織再編成があった場合の調整計算の見直し

組織再編成があった場合の比較試験研究費の額及び平均売上金額の調整計算が次のとおり見直され、令和5年4月1日以後に開始する事業年度について適用することとされました(改正措令附則7①)。

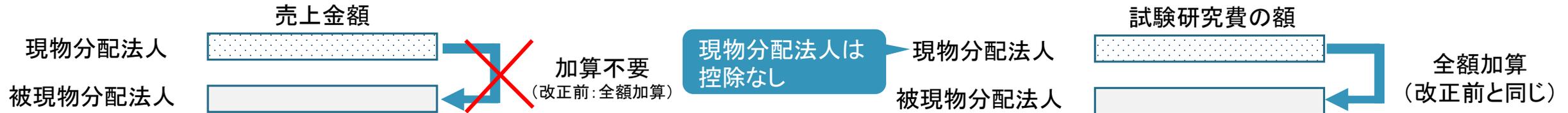
- ・ 原則計算について、現物分配があった場合の現物分配法人の売上金額を被現物分配法人の売上金額に加算する措置は廃止されました(旧措令27の4³⁵³⁶)。

- ・ 特例計算について

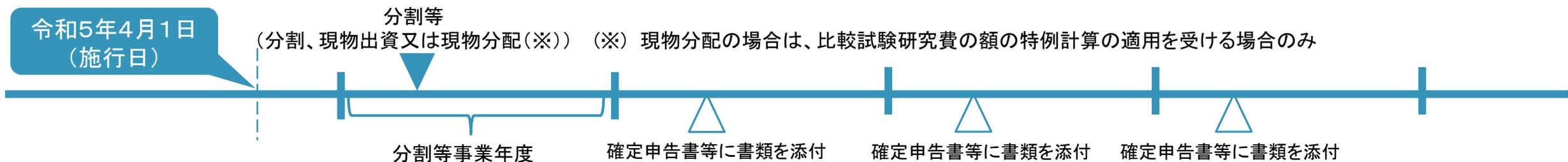
- イ 現物分配があった場合の比較試験研究費の額の調整計算について、分割又は現物出資の場合の特例と同様の特例の対象とされました(措令27の4¹⁴、措規20³二)。

- ロ 特例の適用を受けるための認定申請及び届出の手続が廃止され、確定申告書等、修正申告書又は更正の請求書に必要事項を記載した書類を添付することにより、特例計算の適用を受けることができることとされました(措令27の4¹⁴³⁰)。

<現物分配があった場合の比較試験研究費の額及び平均売上金額の調整計算(原則)>



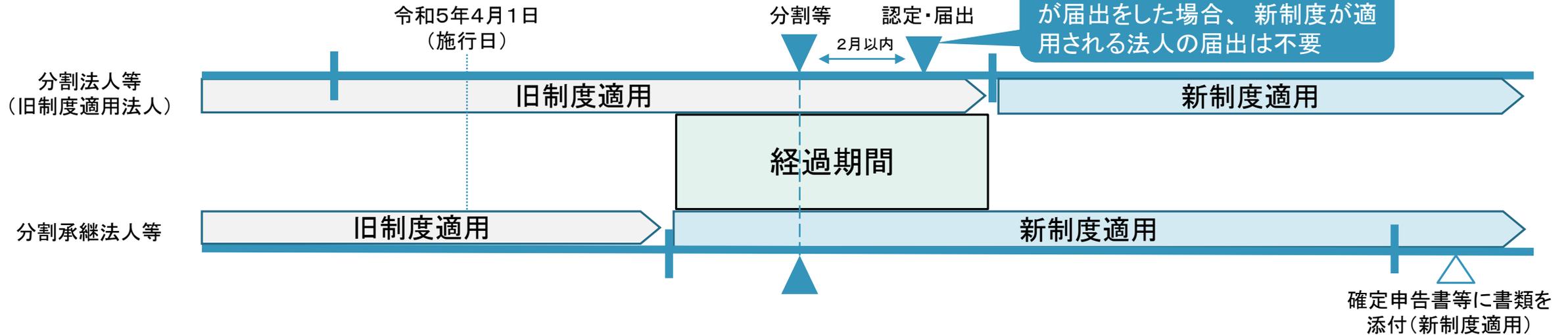
<組織再編成があった場合の比較試験研究費の額及び平均売上金額の特例計算の適用を受けるための手続>



(6) 組織再編成があった場合の調整計算に関する経過措置①

法人が、分割等（分割又は現物出資をいいます。）で経過期間（※1）内に行われたものに係る旧制度適用法人（※2）に該当するときは、その分割等に係る旧制度適用法人の全てが届出をした場合には、その分割等に係る分割法人等（分割法人又は現物出資法人をいいます。）及び分割承継法人等（分割承継法人又は被現物出資法人をいいます。）の全てが旧制度の届出をしたものとみなすこととされています（改正措令附則7②）。

<経過期間において分割等が行われた場合>



※1 経過期間とは、分割等に係る次のいずれか早い日からその分割等に係る次のいずれか遅い日の前日までの期間をいいます（改正措令附則7③）。

- (1) 分割法人等の施行日以後最初に開始する事業年度開始の日
- (2) 分割承継法人等の施行日以後最初に開始する事業年度開始の日

※2 旧制度適用法人とは、経過期間内に行われた分割等に係る分割法人等又は分割承継法人等のうち、その分割等の日が施行日前に開始した事業年度の期間内であるものをいいます（改正措令附則7②）。

(6) 組織再編成があった場合の調整計算に関する経過措置②

分割、現物出資又は現物分配について改正前の特例計算(旧制度)の適用を受ける旨の届出(現物分配にあつては試験研究用資産の移転がない旨の届出)をした法人が、その分割、現物出資又は現物分配について改正後の特例計算(新制度)を適用しようとする場合に、新制度の適用要件とされている確定申告書等、修正申告書又は更正の請求書への書類の添付があるものとみなされ、その添付があるものとみなされた書類に次の記載事項があるものとみなすこととされています(改正措令附則7⑤、改正措規附則4①②)。

【新制度の適用時に確定申告書等に添付される書類に記載があるものとみなされる事項】

(1) 分割・現物出資

旧制度の届出書に記載した移転試験研究費の額・移転売上金額が新制度の確定申告書等の添付書類に記載されているものとする。

(2) 現物分配

移転試験研究費の額として0が記載されているものとする。

<旧制度で届出をした場合の新制度移行後の取扱い>

