

税額控除の対象となる 試験研究費の person 費について

渡 部 尚 史

1. は じ め に

本論文の目的は、研究開発の促進という研究開発税制の趣旨から、税額控除の対象となる試験研究費に含まれる person 費の範囲について検討することである。

研究開発税制の政策効果は税額控除の対象となる試験研究費の範囲をどのように定めるかに依存する。試験研究費はすべての試験研究のために要した費用であり、原材料費、労務費、経費などが含まれる複合費であるが、新たな製品、新たな技術に限らない。しかし person 費は専門的知識をもって試験研究の業務に専ら従事する者に限られている。試験研究費の多くを person 費が占めているので、「専門的知識」と「専ら」の解釈が政策効果を左右する。

試験研究費は新製品・新規役務の発見、発明を目的とする行為に要する費用であると考え、専門的知識要件に関しては、研究開発に従事する人材の専門的知識の内容が論点になる。さらに中小企業庁の国税庁に対する専属従事要件についての照会により、person 費の範囲が拡大したようにみえるが、研究者の担当業務が研究プロジェクトの一時的又は短期的なものであったり、担当業務が他の従業者が代替している場合には、専属従事要件を満たさない。研究開発部門と製造部門が密接につながり、製造部門でも研究開発活動を行うケースが多いことから、専属従事要件についても検討の余地がある。

本論文の構成は以下のものである。まず、試験研究費の税額控除制度に関す

税額控除の対象となる試験研究費の件費について

る制度改正の経緯などに重点を置いて、研究開発税制の推移を明らかにする。次いで、試験研究費に含まれる件費の範囲について検討する。

2. 増加試験研究費の税額控除の創設

戦後、応用研究や工業化試験といった産業技術に対する国の支援の必要性が再浮上して、1950年度に鉱工業技術試験研究補助金制度が設けられた。1952年度に、産業合理化政策の政策目標を達成しようとして、傾斜減税（租税特別措置による各準備金、引当金、免税所得及び特別償却制度）が創設された。重要産業の発展のためには試験研究への投資を促進し成果を上げることが緊急に必要であると考えられ、1952年度に試験研究用機械設備等の特別償却制度が創設された。試験研究用機械設備等について、取得価額の90%相当額について30%均等の短期償却（定額法）を3年間で認めた。対象となる機械設備等は新品だけでなく中古品にも適用され、試験研究用以外に使用できない建物にも適用された。

1958年度には、新技術の企業化を積極的に促進するために新技術企業化用機械設備等の特別償却を設けて、新技術の企業化に必要な機械設備等の初年度50%の償却を認めた。自ら試験研究した成果を企業化する場合だけでなく、国産技術等を他企業から購入して企業化する場合も特別償却が認められた⁽¹⁾。さらに試験研究用機械設備等の特別償却制度が拡充され、償却方法が1年目50%、2年目及び3年目はそれぞれ20%に改正された⁽²⁾。川村（1959）は、科学技術の振興対策として、試験研究の意欲を高める意味で税制上の措置が極めて大きな役割を果たすと指摘した。

1960年代は資本の自由化に対応するために、企業側から企業体質の改善、技

(1) 研究用資産の特別償却制度の変遷、内容の変遷については、武田（1964a, b）を参照のこと。

(2) 1964年度に、試験研究用機械設備等の特別償却は企業合理化促進法の承認を必要としない開発研究用機械等の特別償却と統合された。

術革新を図るための投資や輸出促進のための措置の要望がかなりあった。⁽³⁾ 1966年の科学技術調査によれば、技術開発に関する政府への要望として企業が最も希望している項目は、「補助金制度等の拡充強化を主とする研究開発費の国による援助」(21%)及び「研究開発に関する税制の優遇措置の強化」(21%)である。⁽⁴⁾

税制上も試験研究活動に対して積極的に助成措置を講じることになり、増加試験研究費の税額控除制度が1967年度に創設された。⁽⁵⁾ 企業の体質強化を促進する政策として、支払配当の損金算入、法人税率の引き下げも考えられた。増加試験研究費の税額控除制度の創設に尽力した塩崎潤大蔵省主税局長（当時）によれば、法人税率の引き下げは個人所得税とのバランスから適当ではなく、租税特別措置は公平原則を阻害するが、法人税率の引き下げが不可能な時に優遇措置によって企業の体質強化を図ることは適切であるとされた。

従来は、試験研究に対する補助金や研究用資産としての機械、設備にのみ優遇措置が認められていた。しかし、塩崎・斎藤（1967）が述べるように、試験研究の奨励は機械の購入だけに限らないので、研究所の人件費も含めて試験研究費全般を対象とするように優遇対象を大幅に拡大した。増加試験研究費の税額控除は、企業の試験研究活動に関する企業努力の度合いを試験研究費の金額で測定しようとするものである。基準年度以降の損金算入の試験研究費のうち最も多い額を超える場合には、法人税額から、超える部分の試験研究費の25%に相当する金額（法人税額の10%相当額を限度）を控除した。

試験研究費とは、製品の製造又は技術の改良、考案もしくは発明に係る試験研究のために要する費用である。試験研究費の範囲は、①試験研究を行うため

(3) 松隈・吉国・松島・塩崎（1968），pp. 154-155。

(4) 田中（1968），p. 114。

(5) 制度創設の趣旨については、『改正税法のすべて（昭和42年版）』p. 97を見よ。税額控除制度の創設に伴い、開発研究用機械等の特別償却は廃止された。税額控除の方が特別償却よりも試験研究の誘引効果が大きいと考えられ、特別償却をした償却費が更に税額控除の対象となる点も問題となった。

税額控除の対象となる試験研究費の件費について

に要する原材料費，件費（専ら試験研究の業務に従事する者に係るもののみ）及び経費，②他に委託して試験研究を行う法人の試験研究のために委託を受けた者に対して支払う費用，③鉱工業技術研究組合法第13条第1項の規定により賦課される費用である。

試験研究費の範囲には，新製品または新技術に限らず，改良などの経常的な試験研究のための原材料費も含まれる。件費の要件は「専ら」である。件費は試験研究に従事する者は直接的に試験研究を行う者のみならず，研究所に専属する事務職員も含まれる。⁽⁶⁾ 物件費，件費などの費用も試験研究費に含まれるので，企業にとってはかなりの誘因になると考えられた。この特例を適用する場合の試験研究費は，支払額ではなく損金算入額であるので，試験研究用資産の減価償却費は償却を行うごとに試験研究費に含まれる。

増加試験研究費の税額控除の目的は単に研究開発の促進だけではない。塩崎潤大蔵省主税局長（当時）は，交際費と試験研究費をセットにして税制改正を行ったと述べている。⁽⁷⁾ 交際費を減らして試験研究費を増やすと税が最も少なくなる。増加試験研究費の税額控除は交際費の削減を誘導する狙いがあった。

従来から，試験研究を促進するためには試験研究準備金を創設すべきであるという要望が強く，経団連は「政策減税に関する昭和42年度税制改正意見」において，技術開発の推進など4点を具申した。⁽⁸⁾ 技術開発の推進については，開発研究免税準備金の創設と技術譲渡所得控除制度の拡充を提言した。開発研究免税準備金の創設によって，好況期に準備金を計上して不況期に取り崩して安定的に研究費を支出できることが期待された。しかし試験研究の実施という将来の予測が困難である項目に対して準備金を設けることは，負担の公平を阻害するのみならず，政策効果は非常に不安定である。そこで，増加試験研究費の一

(6) 米山 (1971), pp. 86-87.

(7) 塩崎・斎藤 (1967), pp. 72-74.

(8) 経団連の意見具申，技術開発の促進に関する提言については，居林 (1967), pp. 45-47 を見よ。

定割合を税額控除する方法が採用された。⁽⁹⁾

塩崎潤大蔵省主税局長（当時）は、企業にインセンティブを与えるためには税額控除が望ましいとした。⁽¹⁰⁾ 特別償却を採用した場合、損金経理により利益が減少するので、利益が少ない企業は優遇措置を利用しなくなる。1974年3月15日の衆議院大蔵委員会において、高木文雄大蔵省主税局長（当時）は、国が民間企業へ試験研究費を支出することが極めて制限されているので、増加試験研究費の税額控除は補助金よりはインセンティブ効果が比較的大きいと答弁している。一方、吉国二郎氏は、増加試験研究費に所得がなくても、他の所得があった場合に税額が控除されるので、税額控除は望ましくないと述べている。⁽¹¹⁾

これまで租税特別措置の中心は特別償却、引当金・準備金であり、税収の減少が懸念される税額控除は例外として試験研究費の増加、合併の促進、資本の構成の改善、特定の設備廃棄について実施された。田近・油井（1999）が述べるように、増加試験研究費の税額控除制度は、税収の減少を覚悟してでも、研究開発活動の促進が重要であると判断されて創設されたと思われる。増加試験研究費の税額控除は税法上の要件に該当すれば、個別審査の手続きが不要である。試験研究のように内容の詳細を外部に知られたくない場合には、嚴重な個別審査を要する補助金や融資よりも税制上の措置が望ましいとされた。⁽¹²⁾

増加試験研究費の税額控除は斬新な制度であった。中橋（1967）は、増加試験研究費の税額控除は1967年度の企業減税の中心に位置する画期的な措置であるとする。田中（1968）によれば、通産省は、増加試験研究費の税額控除制度

(9) 松隈・塩崎・倉橋（1967），p. 134。

(10) 塩崎・斎藤（1967），p. 72。

(11) 『戦後産業史への証言』における座談会での発言である。伊東（1977），p. 54。

(12) 滝島（1970），p. 9。1970年度の税制改正では、税額控除は厳密な審査が不要であることが問題となり、資本の構成の改善、特定の設備廃棄、合併の三税額控除が期限到来とともに廃止された。先の高木文雄大蔵省主税局長（当時）は、租税制度では対象とする研究を選別できないので、補助金制度で研究を選別するしかないと答弁している。

税額控除の対象となる試験研究費の人件費について

が非常に優遇措置であることを各企業が認識して技術力の強化に取り組む姿勢を持ち始めたと評価した。しかし企業側は、税額控除程度では不十分であり、無税の試験研究準備金の創設を求めた。竹内（1968）は、試験研究を安定して継続するためには、試験研究準備金を設けるべきであり、新技術企業化設備の特別償却、増加試験研究費の税額控除のみでは極めて脆弱であるとしている。

3. 増加試験研究費の税額控除の改正

1967年度の制度創設以降、表1のような税制改正が行われた。企業側からの準備金の創設要求は受け入れられなかったが、大幅な試験研究費の増額を行った企業に税の特典を与えて欲しいとする要望に即応して、1968年度には試験研究費が年率12%（単利計算）を超えた分については税額控除率が50%に引き上げられた。⁽¹³⁾

1970年度には、増加試験研究費の税額控除が2年間延長された。『改正税法のすべて（昭和45年版）』によれば、資本自由化の急速な進展により技術開発力の強化が必要であること、民間企業の研究費支出は十分ではないこと、試験研究という高度の機密を要するので厳密な審査を必要としない税制上の措置の方が補助金よりも望ましいことが考慮された。

1973年度には、情報処理技術者の研修費が試験研究費に加えられた。システムエンジニアやプログラマーの社内での高度の技術研修による養成を援助することが改正の趣旨である。情報処理技術者の研修費も試験研究費と同様に一定の基準を超えて増加すれば、税額控除が認められた。⁽¹⁴⁾

1974年度には、50%の税額控除率の適用範囲が引き上げられた。民間試験研究費は拡大していたが、人件費、資材費の値上がりを反映したもので実質的に

(13) 普通の増加と特別な増加の境界が年率12%になる。過去の民間試験研究費の伸び、今後の伸びの見通しを勘案し、計算の便宜を考慮して年率12%が決められた。『改正税法のすべて（昭和43年版）』p. 89。

(14) 1977年度に、電子計算機研修費が試験研究費から除外された。

は拡大していない。すでに滝島（1970）は、インフレにより名目的な試験研究費が増加すれば税額控除が認められることは検討課題であると述べていたが、『戦後産業史への証言』における座談会でも、研究所の人件費が増えると税額控除が増えることが疑問視された⁽¹⁵⁾。そこで人件費、物価の上昇を勘案して、50%の税額控除率の適用範囲が最高試験研究費支出の年度から年率12%超の増加部分とされていたものが年率15%超の増加部分に引き上げられた⁽¹⁶⁾。

試験研究費が名目で増加すれば税額控除の適用があること、税額控除は免税であり50%の控除率は過大な助成策であるとする批判に対して、1976年度には50%の割増控除率が廃止され、25%の控除率が20%に引き下げられ、控除率は20%に一本化された⁽¹⁷⁾。景気不振の影響もあり試験研究費の伸びは余り期待できないとして、一定率を超えて増加する場合にのみ税額控除を認める足切り方式は見送られた。

1978年度には、試験研究費から研究所の事務職員等の補助職員の人件費が除外された。企業内の独立した研究所の事務職員等の人件費など試験研究に直接必要とされない費用にも税額控除を認めるのは対象が広すぎて効率的な助成策ではないという批判に応えたものである。「専ら試験研究の業務に従事する者」が「専門的知識をもって試験研究の業務に専ら従事する者」に改められ、専門的知識と専属従事が要件になった。

1985年度には、増加試験研究費の税額控除制度が拡充され、基盤技術研究開発促進税制が設けられた。対象分野の増加試験研究費の20%相当額に基盤技術

(15) 伊東（1977），p. 54。この座談会において、泉美之松氏は、せいぜい15～16%の給与増を前提に税額控除の額を計算していたので、1974年の大幅なベースアップ（32%）は想定外であったと述べている。

(16) 1967～1971年の5年間の試験研究費の平均伸び率は24%程度であった。高木文雄大蔵省主税局長（当時）は、1974年3月15日の衆議院大蔵委員会において、ここ1, 2年のベースアップ率は異常なので、15%の控除率はある程度妥当であると答弁している。

(17) 改正の趣旨については、『改正税法のすべて（昭和51年版）』p. 68を見よ。

税額控除の対象となる試験研究費の件費について

表1 研究開発税制の推移

年 度	改 正 内 容
1967年度	増加試験研究費の25%税額控除制度の創設
1968年度	12%超の増加部分は税額控除率50%，12%以下の増加部分は税額控除率25%
1974年度	15%超の増加部分は税額控除率50%，15%以下の増加部分は税額控除率25%
1976年度	増加試験研究費の20%税額控除
1985年度	基盤技術研究開発促進税制の創設，中小企業技術基盤強化税制の創設
1988年度	特定試験研究会社への出資額の20%を試験研究費に特別加算
1993年度	特別試験研究費の税額控除制度の創設（特別試験研究促進税制の創設）
1994年度	特別試験研究費の税額控除制度の拡充（国際試験研究機関との共同試験研究を追加）
1995年度	特別試験研究費の税額控除制度の拡充（大学等との共同試験研究を追加）
1997年度	特別試験研究費の税額控除制度の拡充（大学等との共同試験研究を行う民間企業が自社内で支出する試験研究費を特別試験研究費に追加）
1999年度	<ul style="list-style-type: none"> 比較試験研究費を過去5年間の試験研究費の多い方から3期分の平均額とし，当期の試験研究費を超える場合（基準試験研究費を超える場合に限り），比較試験研究費を超える部分の15%を税額控除する制度に改組 特別税額控除限度額を法人税額の12%（特別試験研究費は15%を加算，法人税額の14%を限度） 基盤技術研究開発促進税制，特定試験研究会社に係る特例及び事業革新円滑化法の特定事業者に係る特例の廃止
2001年度	特別試験研究費の範囲に研究交流促進法の試験研究機関等に該当する特定独立行政法人との共同試験研究を追加
2003年度	試験研究費の総額に係る税額控除制度（試験研究費総額の一定割合を税額控除）の創設
2006年度	試験研究費の増加額に係る税額控除制度の創設，税額控除率の2%上乗せ措置の廃止
2008年度	増加試験研究費の増加額に係る税額控除額の上乗せ制度が増加型（試験研究費の増加額×5%を税額控除する制度），高水準型（売上高の10%を超える額×一定割合）を税額控除する制度）に改組
2009年度	<ul style="list-style-type: none"> 特別試験研究費の拡充（産業技術強化法の試験研究独立行政法人と共同して行う試験研究に係る費用及び同法人に委託する試験研究に係る費用を特別試験研究費に追加） 試験研究費の総額に係る税額控除制度について，2009年度，2010年度の税額控除限度額を法人税額の20%から30%に引き上げる（平成21年度経済対策）。2009年度，2010年度の税額控除限度超過額を2011年度，2012年度に税額控除の対象とすることができる。

（資料）大蔵財務協会編『改正税法のすべて（各年版）』大蔵財務協会。

開発研究用資産の取得価額の7%相当額を上乗せして税額控除（法人税額の15%相当額を限度）する制度で，増加試験研究費の税額控除制度の中で，税額控除の上乗せを認めるものである。

細川（1984）が述べるように、民間企業は基礎研究や応用研究よりも開発・商品化を優先した。濱本英輔大蔵省主税局税制第一課長（当時）は、1985年3月8日の衆議院予算委員会第六分科会において、投資減税という一般減税ではなく公平を断念しても真に必要なものに限定する基盤技術研究開発税制及び中小企業技術基盤強化税制を創設したと発言した。

1993年度には、増加試験研究費の税額控除の一環として特別試験研究促進税制が創設された。増加試験研究費（特別試験研究費の6%相当額を除く）の税額控除に加えて、特別試験研究費の6%相当額の税額控除を認めた。エネルギー使用の合理化に資する工業製品の製造に係る試験研究、国の試験研究と共同して行う試験研究に安定的な支援を与えることが目的である。税額控除額は法人税額の10%（基盤技術研究開発促進税制の適用も受ける場合は15%）である。

1994年度には、特別試験研究促進税制の対象に外国の試験研究機関等との共同試験研究費、1995年度には、大学等との共同試験研究で研究員を大学等に派遣して行うものが追加された。事業革新円滑化法の特定認定事業者について、増加試験研究費の税額控除率を比較試験研究費（基準年度を1995年度以後の事業年度）の超過部分の10%とする特例措置が講じられた。基盤技術研究開発促進税制の税額控除率が取得価額の7%から5%に引き下げられた。また基盤技術開発研究用資産を取得した場合の増加試験研究費の税額控除及び特別試験研究促進税制の税額控除限度額が法人税額の15%から13%に引き下げられた。

1999年には、増加試験研究費の税額控除制度が改組され、比較試験研究費が従来の「過去の試験研究費の最高額」から「直近5年間のうち上位3年分の平均額」⁽¹⁸⁾に変更された。変更の背景には、試験研究費を増やしても税額控除を利用できない企業が多く、研究投資を絞り込む企業が多いという事情があった。比較試験研究費を超える金額の15%（従前は20%）が控除される。限度額は法人税額の12%相当額（特別試験研究費がある場合は15%相当額を加算、法人税

(18) 井上（1998）は、「過去5年の平均を超える額」という基準は企業の研究開発投資の誘因になっていないので、基準値の変更が有効であると指摘している。

税額控除の対象となる試験研究費の人件費について

額の14%相当額を限度)となった。試験研究費を増加させた努力を適切に反映できるように、当該年度の試験研究費が前年度及び前々年度の試験研究費(基準試験研究費)を下回らないことが要件である。

さらに基盤技術研究開発促進税制(中小企業技術基盤強化税制における基盤技術開発研究用資産を取得した場合の上乗せを含む)、特別試験研究促進税制、特定試験研究会社に係る特例及び事業革新円滑化法の特定認定事業者に係る特例は⁽¹⁹⁾廃止された。旧増加試験研究費の税額控除制度の創設に始まって、複数の制度が併用してきたが、1999年度に特別試験研究費税額控除制度、事業革新法の特例による税額控除制度など4つの措置は増加研究費の税額控除制度の拡充に吸収される形で新たな改正が行われた。

4. 2003年度税制改正

経団連は「税制抜本改革のあり方について」(2002年2月)において、試験研究費が伸び悩む状況では増加試験研究費の税額控除を活用しにくいので、新たに取得する研究開発用資産(固定資産、繰延資産)について即時償却の容認、共同研究開発のための支出や大学等への寄附金の優遇、試験研究費の総額あるいは毎期の売上高の一定割合を越える額を対象とする税額控除制度の創設を提言した。

2003年度の税制改正の主要事項として研究開発・設備投資減税の集中・重点化が実施された。税制調査会は「平成15年度における税制改革についての答申—あるべき税制の構築にむけて—」(2002年11月)において、政策税制として研究開発税制と設備投資減税を行うことを明記した。研究開発税制については、研究開発の分野でも合理化・効率化が進められ、増加試験研究費の税額控除制度が有効に機能していないため、研究開発支出の総額の一定割合を税額控除す

(19) 従来の特別試験研究促進税制は廃止されたが、当期の試験研究費のうち特別試験研究費がある場合は税額控除限度額を増額することにより、特別試験研究に一定の配慮をすることになった。

る制度を導入すると述べている。⁽²⁰⁾ さらに、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して、制度の基幹的部分は恒久的措置とするとした。研究開発税制は優遇対象が研究開発分野と設備投資分野の項目の両方に及んでおり、企業の研究開発促進が重要視されていると考えられる。

2003年度税制改正で、試験研究費の税額控除の拡大等が行われた。⁽²¹⁾ 従来どおり、増加試験研究費の税額控除制度が認められた。増加試験研究費の税額控除は、試験研究費が比較試験研究費を超え、かつ、基準試験研究費を超える場合に比較試験研究費を超える部分の15%相当額を法人税額から控除できる。但し、税額控除額は法人税額の12%相当額（特別試験研究費がある場合は支出額の15%相当額を加算した額又は法人税額の14%相当額のいずれか少ない金額）が限度とされる。

次に、試験研究費の総額に係る税額控除が創設された。試験研究費の総額に試験研究費割合（試験研究費の額／平均売上金額）に応じた一定の税額控除率（10%～12%）を乗じた額を法人税額から控除できる（法人税額の20%相当額を限度）。税額控除率は恒久的措置として8%～10%（時限的措置として10%～12%）に設定された。試験研究費の総額に係る税額控除において、控除しきれないとき、一定の要件の下で1年間の繰越税額控除（法人税額の20%相当額を限度）が認められた。研究開発税制の利用状況が低い理由は試験研究費の増加部分にしか税額控除が認められなかったこと、試験研究費が毎年増加し続けな

(20) 第21回基礎問題小委員会（2002年10月）では、アメリカが1996年から採用している基準額からの増加分の一定割合を税額控除する方式と、研究開発費の総額の一定割合を税額控除する方式の選択制度が取り上げられた。アメリカの総額方式は、過去に研究開発支出を多く行ったため増加分方式では減税効果が効きにくい企業にインセンティブを与えることが趣旨である。

(21) 大西・永田（2010）によれば、研究開発費総額に対する税額控除制度によって、制度未利用企業と比較して制度利用企業の研究開発費が有意に増加したとは言えない。研究開発投資額の決定部門と優遇税制の申請部門が異なること、控除限度額の上限に達していることを理由に挙げている。

税額控除の対象となる試験研究費の person 費について

ければ効果が及びにくいことなどであると考えられる。新たに試験研究費の総額に係る税額控除が創設されたことにより、増加試験研究費に係る税額控除との選択利用が可能となった。

内閣府の『政策効果分析レポート2002』は総額ベース控除方式と増加分ベース控除方式の長所、短所を挙げている。総額ベース控除方式は仕組みが簡単で企業にとって効果を予測しやすく新規企業も利用できるが、財政支出額が大きくなる。増加分ベース控除方式は政策の費用対効果が大きい、基準の設定によって効果が異なる。それぞれの効果を発揮しやすくするために選択制が用いられたと思われる。

税額控除制度は創設以来時限措置であったが、2003年度税制改正を契機に恒久的措置となった。研究開発に長期的な取り組みが必要な分野においては、恒久的措置は非常に意味がある。佐藤慎一財務省主税局調査課長（当時）は、税制調査会「第45回総会」（2003年9月）において、業種によっては数10億円単位の減税額が10年単位で見通せることになるとプロジェクト1つを新たに想定できるという企業側の声があると述べている。

さらに基礎的・創造的研究を推進する観点から、産学官連携の共同研究・委託研究の特別共同試験研究に係る税額控除が創設された。⁽²²⁾ 大学、研究機関との共同研究によって企業の研究活動が活発化したいという企業の以前からの要望に応えたものである。大学、公的研究機関等との共同試験研究及び委託試験研究については、特別共同試験研究費×(15%－試験研究費の総額に係る税額控除制度の税額控除率)の金額を法人税額から控除できる。税額控除額は試験研究費の総額に係る税額控除額と併せて法人税額の20%を限度とし、税額控除率は恒久的措置として12%（時限的措置として15%）に設定された。当該事業年度に控除しきれない金額があるとき、一定の要件の下で1年間の繰越税額控除

(22) 経済産業省は、特別共同試験に係る税額控除制度を要望する際に、1993-1998年度に実施された特別試験研究費の税額控除制度を参考にした。『日本経済新聞』（朝刊）、2002年3月14日付けの記事による。

制度（法人税額の20%相当額を限度）が設けられた。

特別共同試験研究に係る税額控除の対象となる試験研究費には、試験研究に要した費用、試験研究につき支出される原材料費などの金額（原材料費、人件費、旅費、経費、外注費）が挙げられている。また、他の者に委託して試験研究を行う法人が契約・協定を結んでいる委託研究機関に支払う委託研究費も税額控除の対象となる。過去の特別試験研究費では、大学との共同試験研究は研究員の受入れ又は派遣を伴うものに限られていたが、研究員の受入れ又は派遣⁽²³⁾を伴わない委託研究にまで対象を拡大した。

中小企業者等についても、増加試験研究費の税額控除、試験研究費の総額に係る税額控除、特別共同試験研究に係る税額控除が認められた。従来、中小企業技術基盤強化税制として、試験研究費の総額に係る税額控除が認められていた。今回、試験研究費の総額に係る税額控除率が10%~12%（時限的措置として15%）に引き上げられた。中小企業の研究開発を推進するため、これまでにない高い税額控除率が設定された。税額控除限度額も法人税額の15%から20%に引き上げられた。大企業と同様に、増加試験研究費に係る税額控除と試験研究費の総額に係る税額控除との選択利用が可能となるなど、企業の研究状況に配慮した拡充が行われた。さらに中小企業技術基盤強化税制の適用期限が廃止され、適用期限のない恒久的措置となった。

中小企業者等の場合、増加試験研究費の税額控除、試験研究費の総額に係る税額控除及び特別共同研究に係る税額控除との選択適用である。試験研究費のうち控除しきれなかった金額（税額控除限度超過額）は、一定の要件のもとに1年間の繰越税額控除（法人税額の20%相当額を限度）が認められた。伊藤博志（2003）は、試験研究費が每期一定して発生する中小企業には恩恵がある制度であると述べている。

研究開発を設備投資の面からも支援するため、開発研究用設備の特別償却制

(23) 西尾（2003），p. 33。

税額控除の対象となる試験研究費の件件費について

度を創設した。沖・岩崎（2003）が述べるように、民間研究開発投資の促進や民間の情報通信技術の研究開発をより進展させることが目的である。企業が開発研究用設備を取得した場合、取得価額の50%に特別償却を認めるものである。この場合の開発研究とは、新たな製品の製造もしくは新たな技術開発の発明または現に企業化されている技術の著しい改善を目的として特別に行われる試験研究とされる。

5. 2006年度以降の税制改正

2006年度に、試験研究費の総額に係る税額控除制度の税額控除率の上乗せ措置（時限措置）が廃止され、増加試験研究費の税額控除制度と試験研究費の総額に係る税額控除制度が統合された。

総額型の税額控除率8%~10%（中小事業者等は12%）に増加額の5%上乗せすることになるので、最大で13~15%の税額控除となる（法人税額の20%相当額を限度）。中小企業者等の場合（中小企業技術基盤強化税制）や産学官共同研究等の場合は、合計17%の税額控除となる。増加型の試験研究費を計算するための比較試験研究費の額は直近3事業年度の試験研究費の平均額とする。

総額に係る税額控除については2%（産学官共同研究等に係る税額控除制度及び中小技術基盤強化税制）の上乗せ措置は廃止された。産学官共同研究等に係る税額控除制度が特別試験研究費の税額控除制度に改称された。⁽²⁴⁾

2008年度には、税額控除限度額まで税額控除を行っている企業が増加していることを踏まえて、税額控除限度額の金額が拡充された。総額型の基本制度（恒久的措置）と増加型（時限的措置である上乗せ部分）を切り離し、基本制度に法人税額の20%、増加型に法人税額の10%の税額控除限度額を適用するこ

(24) 特別試験研究費に希少疾病医薬品及び希少疾病用医療機器（オーファンドラッグ）が追加された。多額の資金を要するオーファンドラッグの研究開発を行う企業は非常に限られており、特定企業に対して優遇措置を与えることは財政民主主義に反するとする批判がある。中西（2006），p. 22。

とで、合わせて法人税額の30%までの税額控除を可能にした。税額控除限度額を超過した場合、超過部分は翌年度まで繰り越すことができる。文部科学省『民間企業の研究活動に関する調査報告（2008年度）』によれば、2007年度の制度利用企業でみると、医薬品工業で75%、電気機械器具工業で47%、精密機械工業で43%の企業が税額控除限度額に達している。

試験研究費の増加額に対する税額控除率を上乗せする制度が改組され、増加型と高水準のいずれかを選択適用する制度が創設された。増加型は、試験研究費が比較試験研究費を超え、かつ基準試験研究費を超えた場合には、試験研究費が比較試験研究費を超えた部分の5%を税額控除するものである（法人税額の10%相当額を限度）。高水準型は、試験研究費が平均売上金額（当該事業年度を含む過去4年間の売上高の平均）の10%を超える場合には、超える金額に超過税額控除割合＝（試験研究費割合－10%）×0.2を乗じた金額を税額控除するものである（法人税額の10%相当額を限度）。高水準型は、売上高に比して多額の研究開発費を支出しても増加型が適用されない企業にも総額に係る税額控除を認める意図がある。⁽²⁵⁾ 経済産業省『平成20年度税制改正について』（2007年12月）は、中小企業にとっては、研究開発促進税制の抜本拡充により、直接効果（独自の研究開発に対する税制支援）と間接効果（大企業からの受託研究費等の増加）の二重の効果が見込まれると述べている。

2009年度には、企業業績が悪化し法人税額の30%を使い切れなかったケースが続出する見通しから、控除の繰越期間を従前の1年から3年に延長した（2010年度分は2年）。さらに総額に係る税額控除について税額控除限度額を30%相当額に引き上げ、増加型を合わせると税額控除限度額を法人税額の40%（2009年度、2010年度）に引き上げた。2011年度には、法人税率の5%引き下げに伴う課税ベースの拡大という趣旨から、総額型の税額控除限度額は30%から20%に戻った（つなぎ法案で総額型の上限30%を一部の企業について延長）。

(25) 小池正明（2008），p. 19。

税額控除の対象となる試験研究費の件件費について

現在、研究開発税制は、試験研究費の総額に係る税額控除、特別試験研究に係る税額控除、中小企業技術基盤強化税制、試験研究費が増加した場合等の税額控除の4つから構成されており、試験研究費の額が増加した場合等の税額控除を除いて、税額控除限度超過額の繰越控除が認められている。

6. 試験研究費の意義と範囲

試験研究費は、性格別に、基礎研究費、応用研究費、開発研究費に分類される。科学技術基本法は、研究開発とは基礎研究、応用研究及び開発研究をいうと定義しているが、その意義を規定していない。「科学技術研究調査規則」では、基礎研究、応用研究、開発研究を定義している。法人税では、基礎研究費及び応用研究費は製造原価に算入しなくてよく、工業化研究費（開発研究費）は製造原価に算入しなければならないとしているが、性格別の試験研究を定義⁽²⁶⁾していない。

現在、税務上は、研究・開発の定義や研究・開発に係る費用の範囲についての包括的・統一的な規定はなく、個別の制度ごとに定められている。法人税上、試験研究費の意義を規定しているのは試験研究費の税額控除だけである。⁽²⁷⁾試験研究費の税額控除の対象となる試験研究費は、製品の製造又は技術の改良、考案もしくは発明に係る試験研究のために要する費用であるとする。

開発研究の意義を定めるのは、開発研究用減価償却資産の耐用年数の特例制度、中小企業者等の機械等の特別控除または特別税額控除、情報基盤強化設備等を取得した場合等の特別控除または税額控除である。開発研究とは、新製品の製造もしくは新技術の発明または現に企業化されている技術の著しい改善を

(26) 1953年の法人税通達では基礎研究、応用研究、工業化研究を定義していたが、この通達は1969年に廃止された。成松（2009）は、現行の法人税基本通達では性質別の試験研究費の定義を定めていないが、1953年の通達における取扱いは現在でも同じと考えられるとしている。『法人税基本通達逐条解説（六訂版）』では、基礎研究、応用研究、工業化研究の定義が述べられている。森（2011）、p. 459。

(27) 成松（2009）、p. 85。

目的として特別に行われる試験研究をいう。⁽²⁸⁾ 開発研究は研究開発の一部であり、研究開発の方が開発研究よりも範囲は広い。

税額控除の対象となる試験研究費とは、法人が行うすべての試験研究のために要した費用であり、原材料費、労務費、経費などが含まれる複合費である。所得金額の計算上、損金に算入されることが要件である。成松（2009）は、試験研究費を支出ベースではなく、損金算入ベースで捉えていると述べている。

試験研究費は具体的には次のように定められている。⁽²⁹⁾

(1)試験研究を行うために要する原材料費、人件費及び経費

①原材料費

主要・補助原材料費（動植物の生産なども含む）、買入製品・部品費（主要部品、補助部品）、燃料費、研究用消耗品・消耗工具器具備品費等

②人件費（専門的知識をもって、試験研究の業務に専ら従事する者に限る）

賃金、給与、手当、賞与、退職金、賞与引当金の繰入額、退職給与引当金の繰入額、法定福利費（健康保険料負担金など）、厚生福利費（医務、衛生、保険その他の従業員の厚生福利に係る費用）、研究補助職員手当等

③経費

試験研究用の減価償却資産の償却費（特別償却費も含む）、繰延資産の償却費、ソフトウェアの償却費、原材料減耗費、劣化資産の取替費用、賃借料、福利厚生費、水道光熱費、旅費交通費、図書費、印刷費等

(2)他の者に委託して試験研究を行う法人の試験研究費のために委託を受けたも

(28) 研究開発費という言葉は2000年の法人税基本通達の改正で登場したが、研究開発費は定義されていない。研究開発費の原価性の有無を判断することは実務上困難であることが少なくないので、基本的には企業会計と同様に扱うと割り切ったとされる。森（2011），pp. 549-550。

(29) 経済産業省「平成15年度税制改正における研究開発促進税制の抜本強化（詳細版）」、伊藤・小谷（2001）を参考にした。増加試験研究費の税額控除の創設当初から、試験研究費の範囲の判断が実際には困難であると指摘されていた。明里・久保田・藤掛・竹内・関谷（1967），pp. 94-95。

税額控除の対象となる試験研究費の件費について

のに対して支払う費用（海外に対する委託費も含む）

(3)①鉱工業技術研究組合等に対する負担金で試験研究のために賦課されるもの

②中小企業経営革新支援法の組合等，沖繩振興特別措置法の特定組合等または中小企業経営革新支援法の特定組合等

③食品の製造過程の管理の高度化に関する臨時措置法の認定を受けた法人

国税庁の見解では，試験研究費に該当しないものは，製品の製造や既存の技術の改良等の発明に当たらない人文・社会科学関係の費用で，①事務能率・経営組織の改善に係る費用，②販売技術・方法の改良や販路の開拓に係る費用，③単なる製品のデザイン考案に係る費用，④既存製品に対する特定表示の許可申請のために行うデータの集積等の臨床実験費用である。

試験研究費には，「新たな製品」や「新たな技術」という前提はなく，さらに「特別に支出する」という限定が付いていない。したがって通常試験研究，改良試験研究及び開発試験研究などの試験研究の内容に関係なく，基礎研究，応用研究及び工業化研究など試験研究の段階にも関係ない。⁽³⁰⁾ 既存製品等の著しい改良の費用だけでなく，日常的に製造現場で行われている既存製品等の著しい⁽³¹⁾とはいえない改良の費用や工業化研究の費用も含む。税額控除の対象になる試験研究費の範囲は旧繰延資産としての試験研究費や研究開発費会計基準の研究開発費よりも広い。この広い定義によって，経常的に試験研究を行うすべての企業が試験研究費の税額控除制度を利用できる。

経済産業省の資料によれば，試験研究費に該当する試験研究の活動内容は以下のものである。製造業等については，新規原理の発見のための研究，未利用資源の発見のための研究，新規製品の発明のための研究，未利用資源の利用方法の研究，新製品の試験的製作のための原材料費等，製造方法等生産技術の著しい改善のための研究である。小売・サービス業等については，役務の提供の

(30) 小早川（2003），p. 23。

(31) 開発研究費会計基準では，既存製品等の著しいとはいえない改良の費用は開発費である。

技術に関する試験研究で、新規役務の発見のための研究、未利用資源の発見のための研究、新役務の試験的導入のための費用等である。試験研究費は新製品・新規役務の発見、発明を目的とする行為に要する費用であるといえる。

「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」は、研究とは新しい知識の発見を目的とした計画的な調査及び探究であり、開発とは新しい製品・サービス・生産方法についての計画若しくは設計又は既存の製品等を著しく改良するための計画若しくは設計として、研究の成果その他の知識を具体化することとしている。これら研究・開発の典型例としては以下のものを挙げている。

- ①従来にはない製品、サービスに関する発想を導き出すための調査・探究
- ②新しい知識の調査・探究の結果を受け、製品化又は業務化等を行うための活動
- ③従来の製品に比較して著しい違いを作り出す製造方法の具体化
- ④従来と異なる原材料の使用法又は部品の製造方法の具体化
- ⑤既存の製品、部品に係る従来と異なる使用法の具体化
- ⑥工具、治具、金型等について、従来と異なる使用法の具体化
- ⑦新製品の試作品の設計・製作及び実験
- ⑧商業生産化するために行うパイロットプラントの設計、建設等の計画
- ⑨取得した特許を基にして販売可能な製品を製造するための技術的活動

以上の研究・開発の典型例は試験研究費に含まれる。実務指針は研究・開発に含まれない典型例を10項目挙げているが、そのうち製品を量産化するための試作（工業化研究）、製品の品質改良、製造工程における改善運動は試験研究費に含まれると考えられる。

7. 人件費の要件

文部科学省『民間企業の研究活動に関する調査報告（2008年度）』によれば、税額控除制度で問題となる事項に関する回答（有効回答319）で多いのは、「試

税額控除の対象となる試験研究費の人件費について

「試験研究費の範囲が企業が想定する研究開発費の範囲と異なる場合があること」⁽³²⁾が99で最も多い。

試験研究費の中心は大規模研究設備投資を除くと研究開発者に係る人件費である。総務省統計局編『科学技術研究調査報告（平成21年）』によれば、民間の研究費の約39.5%が人件費、17.7%が原材料費、7.8%が固定資産購入費である。中西（2006）が述べるように、試験研究費の税額控除制度の本質は研究開発者の人件費の一定割合に対する税額控除制度である。税額控除制度は専任の研究者・技術者を増やすインセンティブ効果を持つ。⁽³³⁾

税額控除の対象となる試験研究費に含まれる人件費の範囲は限定されている。人件費の場合、専門的知識要件と専属従事要件が付されている。原材料費と経費については特に要件がないが、人件費については専属従事要件（「専ら」要件）⁽³⁴⁾が付されている。

専門的知識要件が付くので、研究所等に専属する者すべての人件費が試験研究費に含まれるのではない。研究所に専属の事務職員のように研究に直接従事しない者の人件費は試験研究費に含まれない。一方、研究員の試験研究活動を補助する者が単なる庶務的な事務の整理をしていても、研究員の指示・命令を受けて、試験研究活動の業務をこなす能力があれば、専門的知識を有するといえる。⁽³⁵⁾

「専ら」という概念を数量的に定義することは難しいが、成松（2009）は、

(32) 他に「税額控除額が小さいこと」が59、「税務監査の対応に手間がかかること」が52である。

(33) 大西・永田（2009）によれば、2003年度税制改正によって、税額控除未利用企業では専任の研究者・技術者が減少する一方で、税額控除利用企業においては正規の研究者・技術者が増加した。対象は資本金10億円以上の大企業である。大西・永田（2009），p. 409。

(34) 教育訓練費や従業員募集費等、従業員を雇用するに当たって支出する間接的な費用は人件費に含まれない。木村（2007），p. 48。間接的な試験研究のために要した原材料費と経費も試験研究費に含まれる。

(35) 小山（2004），p. 149。

「専ら」とは概ね9割程度以上、試験研究の業務に従事することであると一般的に解釈できると述べている。⁽³⁶⁾ 国税庁のQ & Aでは、専門的知識を有する者が他の業務と試験研究業務とに半々に従事しているような兼任研究者の場合、通常は試験研究業務に専ら従事していることに該当しないが、目的・内容及び執務形態などによっては他の業務への従事が試験研究業務への従事の一環であると認識することもあり得るとされる。

研究途中の試作機や新技術の適応状況や問題点を把握するために製造に従事しているのであれば、試験研究に「専ら」従事しているとみることもできる。⁽³⁷⁾ 派遣研究者で専門的知識を基礎とした会社の業務である試験研究に社外で専ら従事した者については、会社負担の給与、学資、交通費は試験研究費に該当する。建設現場などでの実証実験が試験研究に該当するためには、研究所の機能を代替する程度であることが求められ、専門的知識を持った技術者が1ヶ月以上にわたり事業に専従する規模のものが試験研究費の対象となる。

研究部門の管理職の人件費はグレーゾーンである。研究所長や副所長は組織の運営が主たる業務であるから、これらの人件費は一般的には試験研究費に含まれない。一方、研究室長は研究を行いながら部下の管理を行うので、部下の人事管理を行う面では専属従事要件を満たさないが、試験研究のプロジェクトを管理する面では専属従事要件を満たす。小早川（2003）によれば、研究所長であっても工場長を兼務していたり、研究員であっても所定内時間の一部時間帯にラインの仕事に従事することを定めている場合は、専属従事要件を満たさ

(36) 成松（2009）は概ね9割程度以上の根拠を述べていない。成松（2003）では、「専ら」は9割以上であることであると述べ、法人税では「主として会員に配布すること」とは8割程度を会員に配布していること、「会報をもっぱらその会員に配布すること」とは会報を会員だけに配布するという例を挙げている。国税庁の質疑応答事例では、特掲事業の施設と特掲事業以外の施設が併設される場合、併設される施設の大部分が専ら特掲事業の施設の用に供される場合を概ね90%以上としている。

(37) 小山（2004）、p. 150。

税額控除の対象となる試験研究費の件費について

ないというのが課税側の見解のようである。

中小企業では、試験研究業務との兼任が多くみられるので、兼任研究者の取扱いがポイントである。実務界には、試験研究部門に属する者や研究者の肩書がある者に限られ、他の業務と兼務しながら研究開発に取り組むケースは税額控除の対象にならないと言われてきた。⁽³⁸⁾ 中小企業庁は、試験研究部門に属する者、試験研究を専属業務とする者、研究プロジェクトの全期間中に従事する者のほか、一定の事項を満たす者も専属従事要件を満たすのではないかと指摘して、『試験研究費税額控除制度における件費に係る「専ら」要件の税務上の取扱いについて』を国税庁に照会した。

- ①試験研究プロジェクトチームの参加者が研究プロジェクトの全期間に業務に従事するわけではないが、設計、試作、開発などの業務のうち専門的知識をもって担当する業務に当該担当業務が行われる期間に専属的に従事する場合であること。
- ②担当業務が試験研究の過程のなかで欠かせないものであり、かつ、当該者の専門的知識が当該業務に不可欠であること。
- ③概ね研究プロジェクトに沿って従事し、従事期間が相当期間（概ね1ヶ月、実働20日程度以上）あること。担当業務がその特殊性などから期間内に間隔を置きながら行われる場合は従事した期間をトータルする。
- ④当該者の担当業務への従事状況が明確に区分され、当該担当業務に係る件費が適正に計算されていること。

国税庁は、照会に係る事実関係を前提とする限りにおいては、中小企業庁の取扱い通りで差し支えないとの見解を示した。①については、研究開発部門に属していなくて、専門的知識を有して研究プロジェクトに参加した社員の件費（研究プロジェクト参加期間分）も試験研究費になる。⁽³⁹⁾ ②については、研究

(38) 中小企業庁の国税庁への照会『試験研究費税額控除制度における件費に係る「専ら」要件の税務上の取扱いについて』（2003年12月）による。

(39) ①、②、③の解釈については、長谷川（2009）、pp. 80-81 による。

プロジェクトの進捗や予算管理に関する専門的知識を有した管理責任者の人件費も試験研究費に含まれる。③については、研究プロジェクトに参加する期間が概ね1ヶ月以上（実働20日程度以上）であり、参加が連続していなくても、参加期間は研究プロジェクトに専従した期間となる。

従前は「専門的知識をもって試験研究に従事する者」を中央研究所等の専任研究員などに狭く捉え、製造者との兼任研究者の人件費を除外してきた。試験研究に専ら従事していなくても特定期間に重要な業務に携わっていれば、試験研究費に含まれる。この照会によって人件費の範囲が多少は拡大することが示された。また管理職自らが試験研究に従事している中小企業の事情に配慮した取扱いになっている。環境やIT関係の中小零細企業では、社長自らが専門的知識を有して起業し、研究開発を行うことが少なくない。研究開発の時間が「専ら」に該当すれば、社長の給与を試験研究費に含めても問題がないと考えられる。⁽⁴⁰⁾

しかし研究プロジェクトの概念を導入することで人件費の範囲が拡大したとはいえない。試験研究の担当業務の特殊性から、試験研究に従事する期間が不連続にならざるを得ない状況を考慮しただけで、試験期間のほとんど全期間で研究プロジェクトに専属的に従事しているものとする方針は変わらないと理解するのが正しいのかもしれない。実際、国税庁は、研究者の担当業務が研究プロジェクトの一時的又は短期的なものであったり、担当業務が他の従業者が代替している場合には、専属従事要件を満たさないと説明している。⁽⁴¹⁾

(40) 長谷川（2009），pp. 82-83 による。使用人兼務役員が試験研究に従事するケースでは、使用人兼務役員概念から考えて、試験研究に従事していた期間に係る役員報酬のうち使用人給与相当額を試験研究費に含めることができるように思われる。岡崎（2004），p. 90。

(41) 小山（2004），p. 151。

8. 人件費の範囲

試験研究費とは発見、発明を目的とする行為に要する費用であると解釈すれば、知的財産部門の従業員の人件費を試験研究費に含めるべきかが論点となる。知的財産重視の経営戦略の進展によって、知的財産に関連する業務は質、量ともに拡大している。2006年に知的財産戦略本部において報告された『知的財産人材育成総合戦略』（知的財産研究所知的創造サイクル専門調査会）は、知的財産の管理に携わる部門はもちろん、これまで知的財産との関わりが少なかった部門でも知的財産に関する知識・能力を持つ人材が求められるようになっていくと指摘している。

表2は文部科学省の『民間企業の研究活動に関する調査報告（2007年度）』による科学技術関連人材の不足状況を示している。業種全体では56.7%の企業で研究開発者が不足しているが、知的財産関連従業者も48.1%の企業で不足している。電子部品・デバイス工業、機械工業などで知的財産関連従業者の不足比率は高い。現在の不足感のみならず、5年後も人材の不足感は解消されないとみられる。

知的財産戦略本部「知的財産推進計画2010骨子」（2010年3月）は、研究者が創造的研究活動に専念できる環境を実現するため、知的財産管理を含む研究マネジメントを行う専門職や先端研究設備の利用補助を含む高度な技術支援を行う専門職を育成・確保することを重点施策に挙げている。先端科学技術と知的財産の知識の双方を有し、研究開発過程から、成果の特許化、実用化について関わる人材の養成・確保が求められている。

前述したように、担当業務が試験研究の過程のなかで欠かせないものであり、かつ、当該者の専門的知識が当該業務に不可欠である従業員の人件費は試験研究費に含まれる。知的財産専門人材は研究開発に直接参加しないが試験研究に必要とされる人材である。研究開発の支援という研究開発税制の趣旨からも、知的財産専門人材の人件費を試験研究費に含むことが考えられる。

表2 研究者の過不足状況（2007年度）

（単位：％）

業 種	研究開発関係従業者			研究開発関係 従業者以外 (知的財産関連)
	研究開発者	うち研究開発 リーダー等	研究開発 支援者	
業種全体	56.7(55.3)	57.9(55.9)	33.4(31.3)	48.1(47.3)
製造業計	57.8(55.6)	59.8(57.1)	33.0(30.1)	50.6(48.0)
食品工業	44.3(46.6)	57.6(44.6)	24.1(20.0)	51.7(38.6)
医薬品製造業	44.4(35.3)	62.9(48.5)	41.2(31.3)	26.5(28.1)
総合化学・化学繊維工業	65.7(52.9)	54.4(47.1)	33.3(26.2)	44.9(36.2)
非鉄金属工業	71.0(54.8)	65.5(60.0)	44.4(25.9)	50.0(40.0)
金属製品工業	56.5(58.3)	54.5(60.9)	20.0(35.0)	52.2(60.9)
機械工業	68.2(70.6)	64.7(71.4)	34.9(42.2)	65.5(72.1)
電子部品・デバイス工業	66.7(65.8)	71.8(68.4)	28.2(36.8)	66.6(56.4)
自動車工業	84.8(67.4)	84.8(69.6)	55.5(40.0)	58.7(58.7)
非製造業計	51.6(54.0)	49.4(50.3)	35.2(36.9)	37.4(52.6)
建設業	62.7(67.5)	57.5(61.3)	41.3(45.5)	39.0(52.6)
電気・ガス・熱供給・水道業	58.8(41.2)	29.4(29.4)	23.5(17.6)	35.3(23.5)
ソフトウェア・情報処理業	52.9(43.8)	60.0(50.0)	25.0(20.0)	31.3(40.0)

（資料）文部科学省『民間企業の研究活動に関する調査報告（2007年度）』より作成した。

（注）括弧内は5年後の不足比率である。

また研究所専属であっても、事務職員のように試験研究に直接従事しない者の人件費は試験研究費に含まれない。間接経費は試験研究に専ら従事する者に係るものとは規定されていないようなので、間接経費には研究所事務部門の消耗品などの他に事務職員の給与を含むと考えられる。そうであれば、人件費は試験研究に専ら従事する者に限る一方で、間接費には事務職員の人件費を含むのは一貫性を欠くように思われる。⁽⁴²⁾

試験研究費に含まれる経費は、試験研究部門における水道光熱費、旅費、交通費、交際費、福利厚生費等が該当する。事業税の外形標準課税の取扱いに見

(42) 小早川（2003），p. 27。

税額控除の対象となる試験研究費の人件費について

られるように、福利厚生費には人件費に該当するものが含まれる。⁽⁴³⁾福利厚生費のうち手当等は人件費に該当するので、専属従事要件を満たすものしか試験研究費に含まれない。従業員の保養所の運営費用等のように物件費に該当すれば、専属従事要件とは無関係に試験研究費に該当する。国税庁の回答では、福利厚生費は基本的に物件費として取り扱われていると理解できる。

次に退職金の扱いが問題となる。製造部門に長年従事していた者が退職時に試験研究に専ら従事していたというだけで、退職金全額を試験研究費として取り扱うことは難しい。逆に一貫して試験研究に専ら従事していた者が退職時に別部門にいたため、退職金全額を試験研究費に含めないのも不合理である。退職金の期間配分を行い、試験研究に専ら従事していた期間に係る部分だけを試験研究費に含めるのが妥当であろう。

研究開発部門と製造部門が密接につながり、製造部門でも研究開発活動を行うケースが多い。研究開発部門の技術者が製造現場に応援に行っても、あるいは製造現場要員であっても、研究開発に従事した時間に相当する人件費は按分計算をして試験研究費に含むことが現実的であろう。水道光熱費等の経費については按分計算をするので、人件費についても按分計算をするのが統一的な扱いである。

さらに委託研究費の問題がある。⁽⁴⁴⁾小早川(2003)が指摘するように、委託研究費について子会社や関連会社に研究を委託して請求に基づく費用に注目した場合、通常取引行為として受託研究費用を補填すべく事務職員の人件費も含まれる。委託研究費用の人件費は認めるが、自社の試験研究から間接経費としての事務職員の給与は除くことは課税の公平を欠く。委託研究と自社研究の課

(43) 事業税の外形標準課税においては、報酬給与額には、福利厚生費に含まれることが多い永年勤続表彰記念品等、出向者の給与、臨時的雇用者の給与なども含む。

(44) 委託研究費については、親会社から子会社に研究開発が委託された場合、委託研究費が適正な金額か、知的財産権が親会社に属するかなど寄附金課税の問題がある。

税上の扱いが異なることになる。

研究開発の促進という税額控除制度の趣旨から、研究開発の実態に即して、人件費の範囲を柔軟に変化させる必要がある。

9. お わ り に

本論文では、研究開発の促進という研究開発税制の趣旨に照らして、試験研究費に含まれる人件費の範囲に関して問題点を議論した。

試験研究のために要する費用に該当する人件費は専門的知識をもって試験研究の業務に専ら従事する者の人件費に限られる。研究開発部門と製造部門が密接につながり、製造部門でも研究開発活動を行うケースが多く、中小企業では従業員が試験研究以外との兼務を余儀なくされる。人件費に関する専属従事要件を緩和する必要があると考えられる。試験研究費とは発見、発明を目的とする行為に要する費用であると解釈すれば、専門的知識に関しても、知的財産関連の従業者の人件費を試験研究費に含む余地がある。

本論文では、人件費の範囲についての問題点を議論したが、現行の税務上の取扱いについては不明な点も多く、人件費の範囲を具体的に提案するには至っていない。専門的知識要件を含めて、人件費の具体的な範囲については今後の研究課題としたい。

参 考 文 献

- [1] 相沢勇「試験研究費の税務処理」『税経通信』第29巻第11号、1974年9月。
- [2] 明里長太郎・久保田一信・藤掛一雄・竹内益五郎・関谷輝男「座談会 改正税法を企業はどうみるか」『税経通信』第22巻第8号、1967年7月。
- [3] 安義利「研究開発投資・設備投資と財務・税務」『税経通信』第46巻第15号、1991年12月。
- [4] 飯田泰之「税制による産業育成は可能か」『税とは何か』（別冊環7）、藤原書店、2003年。
- [5] 石田泰正「研究開発費をめぐる会計と税務」『税経通信』第50巻第2号、1995年2月。

税額控除の対象となる試験研究費の件費について

- [6] 泉智雄「研究開発投資と税務」『税経通信』第39巻第11号, 1984年10月。
- [7] 泉智雄「研究所等の設置・分離独立と税務問題」『税経通信』第42巻第12号, 1987年11月。
- [8] 伊藤進一郎・小谷融編著『研究開発費・ソフトウェアの会計と税務(改訂版)』税務研究会出版局, 2001年。
- [9] 伊藤博志「平成15年度税制改正—中小企業経営からの考察—」『大阪経大論集』(大阪経済大学), 第54巻第4号, 2003年11月。
- [10] 伊東光晴監修, エコノミスト編集部編『戦後産業史への証言—産業政策』毎日新聞社, 1977年。
- [11] 井上喜文「産業政策における租税優遇措置—実証研究を中心として—」, 阿部泰隆・根岸哲監修, 法政策研究会編『法政策学の試み(第1集)』(法政策学研究第1集), 信山社, 1998年。
- [12] 居林次雄「昭和42年度税制改正について—政策減税問題—」『産業経理』第27巻第1号, 1967年1月。
- [13] 植田卓「企業の研究開発・設備投資減税」『税務弘報』第51巻第3号, 2003年3月。
- [14] 大蔵財務協会編『改正税法のすべて』大蔵財務協会, 各年版。
- [15] 大蔵省財政史室編『昭和財政史—昭和27~48年度 第6巻 租税』東洋経済新報社, 1990年。
- [16] 大西宏一郎・永田晃也「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巻第4号, 2010年12月。
- [17] 大沼長清「研究開発に係る件費の判定基準」『税経通信』第50巻第2号, 1995年2月。
- [18] 大山孝夫「試験研究費の額が増加した場合の法人税額の特別控除について」『税経通信』第23巻第6号, 1968年6月。
- [19] 岡崎和雄「研究開発費・ソフトウェア会計の導入と税務調整」『税理』第43巻第12号, 2000年10月。
- [20] 岡崎和雄「研究開発に係る件費をめぐる税務留意点」『税理』第47巻第8号, 2004年6月。
- [21] 沖恒弘・岩崎肇「わが国の研究開発の現状と税制」『税務弘報』第51巻第8号, 2003年8月。
- [22] 川村孝「科学技術の振興と税制」, 日本租税研究協会編『第11回研究大会記録』日本租税研究協会, 1959年。
- [23] 木村聡子「新製品・サービスの研究開発と特例の活用」『税理』第50巻第1号, 2007年1月。
- [24] 久乗哲「間違えやすい試験研究費・開発費の支出と税務処理の留意点」『税理』第45巻第13号, 2002年11月。

- [25] 木村久彌「基礎・応用研究，工業化研究と税務問題」『税経通信』第42巻第12号，1987年11月。
- [26] 久保田一信「昭和42年度の法人税改正について」『産業経理』第27巻第8号，1967年8月。
- [27] 経済産業省経済産業政策局企業行動課編『「経済活性化のための企業関係税制に関する研究会」中間報告書』2002年8月。
- [28] 経済産業省『平成15年度税制改正における研究開発促進税制の抜本強化』2003年1月。
- [29] 経済産業省『平成15年度税制改正における研究開発促進税制の抜本強化（詳細版）』2003年4月。
- [30] 経済産業省『平成20年度税制改正について』2007年12月。
- [31] 小池敏範・平川忠雄・山本守之「緊急鼎談 平成15年度税制改正の重要項目検討」『税理』第46巻第2号，2003年2月。
- [32] 小池敏範「政策税制の重点化と租税特別措置法等の整理・統廃合」『税経通信』第58巻第3号，2003年3月。
- [33] 小池正明「法人税制の見直し～減価償却・研究開発税制・工事進行基準」『税理』第51巻第3号，2008年3月。
- [34] 小池良「増加試験研究費の税額控除等」『税理』第42巻第6号，1996年6月。
- [35] 古賀款久「税制と研究開発投資」『BUSINESS REVIEW』第45巻第3号，1998年2月。
- [36] 古賀款久「研究開発と税制：展望」『関西大学経済論集』第55巻第2号，2005年9月。
- [37] 国税庁『研究開発減税・設備投資減税について（法人税）』2003年10月。
- [38] 国税庁『試験研究費税額控除制度における人件費に係る「専ら」要件の税務上の取扱いについて（通知）』2003年12月。
- [39] 小島多計司「先端技術，新製・商品の開発と税務」『税経通信』第38巻第5号，1983年5月。
- [40] 小島多計司「研究開発・市場開拓と税務処理」『税経通信』第43巻第3号，1988年3月。
- [41] 小島多計司『試験研究費』中央経済社，1990年。
- [42] 小早川増雄「試験研究費の範囲」『税務弘報』第51巻第8号，2003年8月。
- [43] 米谷健司・松浦良行「税額控除が研究開発投資に与える影響」『会計』第178巻第4号，2010年10月。
- [44] 小山真輝「研究開発税制に係る試験研究費の意義等について」『租税研究』第657号，2004年7月。
- [45] 塩崎潤・斎藤栄三郎「時事対談 新しい法人税のビジョン」『産業経理』第27巻第6号，1967年6月。
- [46] 島協「中小企業における試験研究費の特別控除制度への対応」『税理』第46巻

税額控除の対象となる試験研究費の人件費について

- 第1号, 2003年11月。
- [47] 新日本監査法人編『研究開発費・ソフトウェア会計の実務』中央経済社, 2002年。
- [48] 鈴木修三「研究開発税制の見直し・情報基盤強化税制の創設」『税理』第49巻第4号, 2006年3月。
- [49] 税制調査会『平成15年度における税制改革についての答申—あるべき税制の構築に向けて—』2002年11月。
- [50] 竹内益五郎「輸出振興税制及び技術振興のための税制措置」, 日本租税研究協会編『第二十回研究大会記録』日本租税研究協会, 1968年。
- [51] 滝島義光「租税特別措置に対する過信と不信」『財政金融統計月報』第224号, 1970年8月。
- [52] 武田昌輔「特別償却制度(8)」『税経通信』第19巻第9号, 1964年8月。
- [53] 武田昌輔「特別償却制度(9)」『税経通信』第19巻第10号, 1964年9月。
- [54] 武田昌輔『法人税法の解釈(四訂版)』財経詳報社, 1991年。
- [55] 多田雄司「研究開発・投資促進税制」『税理』第46巻第4号, 2003年3月。
- [56] 田近栄治・油井雄二「日本の企業課税の形成と改革(2・完)—内部資金供給型から負担軽減・中立的税制への転換—」『税経通信』第54巻第3号, 1999年2月。
- [57] 田中成雄「わが国企業の研究開発活動と技術交流の現状」『産業経理』第28巻第3号, 1968年3月。
- [58] 中小企業庁『試験研究費税額控除制度における人件費に係る「専ら」要件の税務上の取扱いについて』2003年12月。
- [59] 坪田次雄「研究開発費の実態」『税理』第38巻第8号, 1995年7月。
- [60] 内閣府編『政策効果分析レポート2002』財務省印刷局, 2003年。
- [61] 中岡美和「租税特別措置の効果に関する実証分析」『六甲台論集』(神戸大学大学院), 第49巻第3号, 2002年10月。
- [62] 長岡勝美「研究開発費及びソフトウェア制作費の会計処理と税務判断」『税理』第42巻第14号, 1999年11月。
- [63] 長岡勝美「試験研究費に含まれる人件費の区分判断」『税理』第50巻第8号, 2007年6月。
- [64] 中西良彦「試験研究費に係る税額控除制度の実務と問題点」『税研』第128号, 2006年7月。
- [65] 中橋敬次郎「昭和四十二年度税制改正の概要」『自治研究』第43巻第7号, 1967年7月。
- [66] 中村英司「特許・研究開発等をめぐる事例」『税経通信』第59巻第13号, 2004年11月。
- [67] 成松洋一『試験研究費の法人税務(改訂版)』大蔵財務協会, 2003年。
- [68] 成松洋一『試験研究費の法人税務(四訂版)』大蔵財務協会, 2009年。
- [69] 西尾好司「社外との共同研究開発」『税務弘報』第51巻第8号, 2003年8月。

- [70] 日本経済団体連合会『税制抜本改革のあり方について』2002年2月。
- [71] 日本公認会計士協会『研究費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針』1999年。
- [72] 長谷川次郎「人件費における「専ら」の意義」『税務弘報』第57巻第13号，2009年11月。
- [73] 原安三郎「資本自由化と企業税制」，日本租税研究協会編『第十九回研究大会記録』日本租税研究協会，1967年。
- [74] 平山昇「委託研究・共同研究と税務問題」『税経通信』第42巻第12号，1987年11月。
- [75] 古市勇「改正租税特別措置法問答」『税理』第10巻第8号，1967年8月。
- [76] 細川恒「産業技術開発の必要性と方向」『通産ジャーナル』第17巻第9号，1984年9月。
- [77] 前川修満「試験研究費の税額控除の活用と留意点」『税務弘報』第42巻第10号，1994年10月。
- [78] 松隈秀雄監修，日本租税研究協会著『戦後日本の税制』東洋経済新報社，1959年。
- [79] 松隈秀雄・塩崎潤・倉橋義長「座談会 昭和42年度税制改正について」『税経通信』第22巻第4号，1967年4月。
- [80] 松隈秀雄・山内宏・森岡敞「特別鼎談 51年度税制改正のあらまし」『税経通信』第31巻第9号，1976年6月。
- [81] 松隈秀雄・吉国二郎・松島五郎・塩崎潤「座談会 43年度税制改正をめぐって」『税経通信』第23巻第1号，1968年1月。
- [82] 望月壽夫「設備投資，試験研究費投入の効果分析」『税理』第31巻第5号，1988年5月。
- [83] 森文人編著『法人税基本通達逐条解説（六訂版）』税務研究会出版局，2011年。
- [84] 文部科学省『民間企業の研究活動に関する調査報告』各年度版。
- [85] 安中義昭「試験研究費の額が増加した場合の法人税額の特別控除」『税経通信』第49巻第3号，1994年3月。
- [86] 山本清次「研究開発戦略の実態と税務問題」『税経通信』第42巻第12号，1987年11月。
- [87] 吉国二郎総監修，大島隆夫・市丸吉左エ門・武田昌輔編『戦後法人税制史』税務研究会，1996年。
- [88] 米山鈞一「試験研究費の取扱いと税額控除」『税経通信』第26巻第2号，1971年2月。