

国立国会図書館 調査及び立法考査局

Research and Legislative Reference Bureau
National Diet Library

論題 Title	研究開発税制に関する論点
他言語論題 Title in other language	Issues on R&D Tax Incentives
著者 / 所属 Author(s)	瀬古 雄祐 (Seko, Yusuke) / 国立国会図書館調査及び立法考査局 財政金融課
雑誌名 Journal	レファレンス (The Reference)
編集 Editor	国立国会図書館 調査及び立法考査局
発行 Publisher	国立国会図書館
通号 Number	798
刊行日 Issue Date	2017-07-20
ページ Pages	23-45
ISSN	0034-2912
本文の言語 Language	日本語 (Japanese)
摘要 Abstract	研究開発税制は試験研究の促進を目的とする税制上の措置であり、我が国を始め諸外国で設けられている。この税制の制度設計や制度の在り方をめぐる諸論点を取り上げ、理論的整理を行う。

* 掲載論文等は、調査及び立法考査局内において、国政審議に係る有用性、記述の中立性、客観性及び正確性、論旨の明晰（めいせき）性等の観点からの審査を経たものです。

* 意見にわたる部分は、筆者の個人的見解であることをお断りしておきます。

研究開発税制に関する論点

国立国会図書館 調査及び立法考査局
財政金融課 瀬古 雄祐

目 次

はじめに

I 我が国の研究開発税制の現状

- 1 概要
- 2 適用の現状

II 試験研究を支援することの意義

- 1 試験研究を行う上での障壁
- 2 試験研究に対する支援の意義と課題

III 財政面における支援措置の種類

- 1 補助金等による直接的な支援措置
- 2 税制面での間接的な支援措置（研究開発税制）
- 3 両方式の評価と諸外国の研究開発税制

IV 研究開発税制の枠組みに係る諸論点

- 1 制度設計をめぐる理論的検討
- 2 制度の在り方をめぐる論点

おわりに

要 旨

- ① 研究開発税制は、新たな製品や技術の開発を目指して行われる試験研究に支出した費用に応じて税負担を軽減する税制上の措置である。我が国の研究開発税制は、試験研究を促進する効果の強化や、利用に当たっての利便性の向上を目的として、これまで制度の見直し・拡充が図られてきた。近年では、製造業を中心に広く利用されている。一方、この措置に対しては、一部の大法人に対して大きな負担軽減が行われているとの批判や税収減を生じることへの懸念が見られる。
- ② 試験研究の活発な実施は経済的・社会的に有益である一方、その実施には、成果物からの利益独占の困難性、結果の不確実性、資金調達の困難性などの障害がある。これらを克服するための手法として、試験研究の実施に対して財政的な支援措置を設けることが考えられ、その手法としては、研究開発税制、すなわち税制面での間接的な支援措置のほか、補助金等による直接的な支援措置がある。両手法にはそれぞれ長所と短所とが認められ、その特徴に基づいて併用することが可能である。
- ③ 諸外国の事例を見ると、試験研究の促進という政策目的の下で直接的な支援措置と研究開発税制の両方を設けている例が多く見られる一方、直接的な支援措置のみが設けられ、研究開発税制を設けていない国も存在する。両方の支援措置を設ける国においても、それぞれに対する財政負担の規模の比率は様々である。また、研究開発税制を設けている国においては、様々な制度設計がなされている。
- ④ 研究開発税制の制度設計や制度の在り方については複数の論点が挙げられる。同税制は試験研究事業を後押しし、社会全体での試験研究の総量の増加を図ることをその趣旨としているが、この趣旨に適合的な制度設計が一つに定まるというわけではなく、その時々々の財政状況や経済・社会状況、また制度が重視する目標に応じて、効果的と考えられる制度の枠組みは変わり得る。
- ⑤ 我が国の研究開発税制については、付加価値の高い財・サービスの創出、また「第4次産業革命」の推進を促す目的から、平成29年度税制改正において大幅な見直しが行われた。この改正がどのような効果を生じるのか、今後の研究開発税制をめぐる動向が注目される。

はじめに

我が国を始めとする大多数の国において、法人に対しては、個人とともに一定の税負担が課される。我が国における法人課税の代表的なものとしては、国税としては法人税が、地方税としては法人住民税及び法人事業税（いわゆる地方法人二税）が挙げられるほか、個人・法人を問わず課される固定資産税のような税目もある。また、税負担の範ちゅうには入らないが、社会保険料のうち事業主による負担分も、法人に課される公的な負担に含めてよいであろう。

法人課税においては、その法人の所得や事業規模等によって税額が算出されるのが原則である。この税負担については、政策的配慮から、一定の条件の下で軽減される租税特別措置が存在する。例えば中小法人⁽¹⁾に対して「法人税法」(昭和40年法律第34号)本則の定めよりも低い税率を課すとする措置⁽²⁾のように、法人の態様により負担の軽減が認められる場合があるほか、法人が一定の活動等を行うことを条件にそれが認められるものもある。この後者に該当するものの一つとして、研究開発税制がある。

研究開発税制とは、試験研究費、すなわち「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のために要する費用」(租税特別措置法第42条の4第6項第1号)⁽³⁾の支出があった場合、その法人の税負担を一定程度軽減する措置である。一般にこうした試験研究には多額の支出を要するが、これを税制面から支援すること、それによって試験研究の促進を図ることが、制度の趣旨とされる。

我が国の研究開発税制については、試験研究を促進する効果の強化や、利用に当たっての利便性の向上を目的として、これまで制度の見直し・拡充が図られてきた。近年、この税制は製造業を中心に広く利用されている。一方で、一部の大法人が同税制の適用を通じて多額の減税を受けているとの批判や厳しい財政状況の中で同税制が税収減の要因となり得ることへの懸念も見られる(後述)。

本稿は、研究開発税制に焦点を当て、その特徴を明らかにするとともに、この税制に関する各論点の理論的整理を以下のような段階を踏んで行う。まず、第I章では我が国の現行の研究開発税制を、その沿革に触れつつ概観する。次いで第II章では、少し視点を広くとり、研究開発に対して公的な支援を行うことの意義、また支援措置により生じ得る課題について検討する。さらに第III章では研究開発に対する税制によらない直接的な支援措置との比較を通して、研究開発税制の特徴を論じる。これらの議論を踏まえ、第IV章においては研究開発税制の枠組みに関する具体的な論点について、やや詳細な検討を加えることとする。

なお、研究開発税制については、経済学分野を中心に、具体的な効果に係る実証分析が行われているが⁽⁴⁾、本稿では、専ら理論的側面から研究開発税制に係る諸論点を論じるにとどめ

* 本稿におけるインターネット資料の最終アクセス日は、平成29年6月13日である。

(1) 法人税法上の中小法人とは一般に、資本金の額又は出資金の額が1億円以下の普通法人又は人格のない社団等をいう。

(2) 中小法人等の所得金額のうち年間800万円以下の部分に適用される法人税の本則税率は19%であるところ、「租税特別措置法」(昭和32年法律第26号)第42条の3の2により、平成24年4月1日から平成29年3月31日までの間に開始する事業年度につき、同税率を15%に軽減する措置(中小企業者等の法人税率の特例)が設けられている。平成29年度税制改正により、この措置の適用期間が平成31年3月31日まで2年間延長された。

(3) 「試験研究費」の定義については、金子宏編著『税法用語事典 7訂版』税務経理協会、2006、p.290等も参照。

ることとする。

I 我が国の研究開発税制の現状

1 概要

我が国の研究開発税制は、税法上、租税特別措置の一つとして位置付けられている（租税特別措置法第42条の4「試験研究を行った場合の法人税額の特別控除」⁽⁵⁾）。

我が国で最初に導入された研究開発税制は、昭和42年に導入された増加試験研究費税額控除制度である。この制度は、当該年度の試験研究費がそれまでの最高額よりも増加した場合、その増加分の20%に相当する額を税額控除するというものであった⁽⁶⁾。この措置は「資本自由化に伴う激しい国際競争に直面していた当時の民間企業の新技術開発能力等の増強を税制面から助成する趣旨」で設けられたとされる⁽⁷⁾。これ以降、段階的に制度の見直し・延長が図られている⁽⁸⁾。平成15年度税制改正により、試験研究費の総額に係る税額控除制度が創設され、試験研究費の増加額に係る従来の税額控除制度との選択適用が認められた。また、平成18年度税制改正では後者の前者への統合がなされた⁽⁹⁾。

平成29年度税制改正においては、対象と方式の両面において研究開発税制の大幅な見直しが図られた。具体的には、従来対象とされていた製造業の試験研究に加え、新たにIT等を活用したサービス開発のための試験研究も対象に加えられたほか、試験研究費が過去3年の平均より増加した場合に適用可能とされた「増加型」（時限措置）を期限どおりに平成29年3月末で廃止するとともに、試験研究費支出がある場合に適用可能な「総額型」（恒久措置）にその要素を取り込むこととされた。こうした見直しにより、研究開発を増加させるインセンティブの強化を図るとともに、IT等を用いた「第4次産業革命型」のビジネス開発の促進を図るとされる。⁽¹⁰⁾

(4) 実証的分析を行ったこれまでの研究をまとめたものとしては、European Commission, *A Study on R&D Tax Incentives: Final Report* (Taxation Papers: Working Paper N. 52-2014), 2014, pp.20-22, 24-25, 27-46. <https://ec.europa.eu/futurium/en/system/files/ged/28-taxud-study_on_rnd_tax_incentives_-_2014.pdf>; Christian Köhler et al., “The Impact and Effectiveness of Fiscal Incentives for R&D,” *Nesta Working Paper*, No.12/01, January 2012, pp.13-24. <https://www.nesta.org.uk/sites/default/files/the_impact_and_effectiveness_of_fiscal_incentives.pdf>; 佐藤主光「法人課税の租税特別措置—実態と経済的帰結—」『会計検査研究』No.55, 2017.3, pp.48-49. <http://report.jbaudit.go.jp/effort_study_mag/j55d04.pdf> 等がある。

(5) なお、個人事業者等を対象とした所得税における研究開発税制も設けられている（租税特別措置法第10条）。

(6) 『海外諸国における経済活性化税制の事例について』（政策効果分析レポートNo.12）内閣府政策統括官（経済財政—景気判断・政策分析担当）, 2002.8, p.35. <<http://www5.cao.go.jp/keizai3/2002/0809seisakukoka12.pdf>>

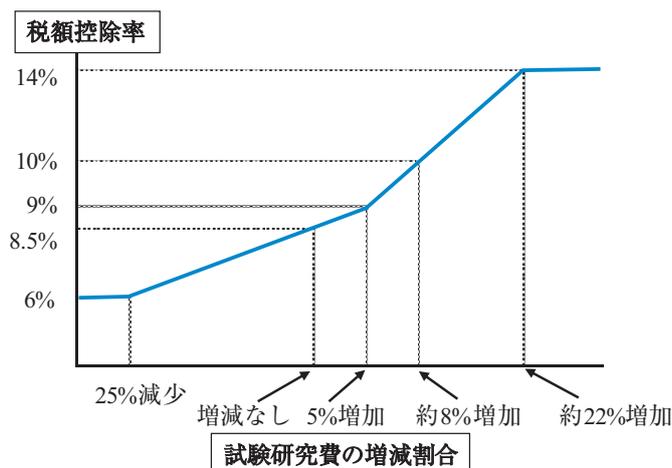
(7) 中西良彦「試験研究費に係る税額控除制度の実務と問題点」『税研』22(1), 2006.7, p.17.

(8) 我が国の研究開発税制の変遷については、『海外諸国における経済活性化税制の事例について』前掲注(6), pp.35-36; 多田雄司「研究開発・投資促進税制」『税理』46(4), 2003.3, pp.18-26等を参照。

(9) これらの改正については、鎌倉治子「平成18年度税制改正案の概要」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』No.504, 2006.1.25, p.6. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_1000684_po_0504.pdf?contentNo=1> 等を参照。

(10) 自由民主党・公明党「平成29年度税制改正大綱」2016.12.8, p.6. 自由民主党HP <https://jimin.ncss.nifty.com/pdf/news/policy/133810_1.pdf> 同改正での研究開発税制に係る改正点について言及したものとして、瀬古雄祐「平成29年度税制改正案の概要」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』No.936, 2017.1.26, pp.5-6. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_10266074_po_0936.pdf?contentNo=1> を参照。なお、「第4次産業革命」とは、IoTやビッグデータ、人工知能等の先端技術を用いて産業構造の転換を図る技術革新を言う（「第4次産業革命」リスク議論『読売新聞』2017.1.20; 「日本再興戦略2016—第4次産業革命に向けて—」（平成28年6月2日閣議決定）p.2. 首相官邸HP <http://www.kantei.go.jp/jp/singi/keizaisaisei/pdf/2016_zentaihombun.pdf>）

図1 「総額型」における税額控除率



(注) 税額控除率が10%超の部分は平成30年度末まで2年間の時限措置とされる。
 (出典) 経済産業省産業技術環境局技術振興・大学連携推進課「研究開発税制の概要」pp.2-3. <http://www.meti.go.jp/policy/tech_promotion/tax/kennkyukaihatutaxgaiyou5.pdf> を基に筆者作成。

控除率は、試験研究費の過去3年の平均額と比較したときの増減割合を基に算出される仕組みとなっており⁽¹²⁾、これにより試験研究への投資増加を促す。「総額型」については、平成30年度までの2年間の時限措置として、控除率の上限を14%に引き上げる措置が講じられている。(図1)

中小法人に対しては、研究開発税制とは別の枠組みとして試験研究費の12%を法人税額から控除する中小企業技術基盤強化税制が恒久措置として設けられているが、「総額型」と極めて類似した仕組みを持つ⁽¹³⁾。なお、中小企業技術基盤強化税制についても、平成30年度までの2年間の時限措置として、上限を17%とする控除率の引上げがなされている。

(2) 「オープンイノベーション型」

「オープンイノベーション型」は、国の試験研究機関や大学等との共同研究として行う試験研究に係る費用、それらに委託して行う試験研究に係る費用、また中小法人に対して支払う知的財産権の使用料がある場合に適用可能な枠組みである。試験研究に係る支出額の総額の20%又は30%に相当する額が法人税額から控除される。恒久措置であり、法人税額の5%に相当する額が控除の上限とされる。なお、上で述べた「総額型」又は中小企業技術基盤強化税制との併用は可能であるが、「オープンイノベーション型」の利用のために計上した試験研究費については、「総額型」及び中小企業技術基盤強化税制の利用のための試験研究費として計上すること

(11) 経済産業省産業技術環境局技術振興・大学連携推進課「研究開発税制の概要」pp.2-8. <http://www.meti.go.jp/policy/tech_promotion/tax/kennkyukaihatutaxgaiyou5.pdf> 等を参照。

(12) 具体的には、試験研究費の過去3年の平均額と比較したときの増減割合(増減試験研究費割合)に応じて、以下の算定式により求められる。

増減試験研究費割合が5%超の場合は、「 $9\% + (\text{増減試験研究費割合} - 5\%) \times 0.3$ 」

増減試験研究費割合が-25%以上5%以下の場合は、「 $9\% - (5\% - \text{増減試験研究費割合}) \times 0.1$ 」

増減試験研究費割合が-25%未満の場合は、一律6%

なお、当該事業年度に設立された法人や過去の事業年度における試験研究費の額が0である法人の場合、控除率は8.5%とされる。

(13) 経済産業省産業技術環境局技術振興・大学連携推進課 前掲注(11), p.4. 同税制は租税特別措置法第42条の4第2項に定めがある。なお、「総額型」との重複適用は認められない。

はできないとされる。

(3) 「高水準型」

「高水準型」は、当該事業年度を含めた直近4事業年度の売上高の平均額に占める当該事業年度の試験研究費の割合が10%を超える場合に適用が可能とされる制度であり、その超えた部分の割合に応じて控除率が算出される⁽¹⁴⁾。平成30年度末までの2年間の時限措置である。「総額型」や「オープンイノベーション型」への上乗せ措置であり、法人税額の10%に相当する額が控除の上限とされる。

2 適用の現状

平成27年度において、法人の研究開発税制の適用件数は12,287件に上り、同税制による税収全体の減収額は6158億円であった⁽¹⁵⁾。平成26年度と比較すると、適用件数、減収額いずれもわずかに減少しているものの、平成24年度以降は4年連続で1万件を超える適用がなされるなど⁽¹⁶⁾、制度が広く利用されている実態がうかがわれる。

研究開発税制については、試験研究事業を行う法人にとっては税負担の軽減という大きなメリットがある一方、その恩恵が一部の大法人に偏っているとの指摘がなされるほか⁽¹⁷⁾、一般に租税特別措置は予算措置とは異なりその実態が把握しづらく、必要性や効果の検証が行われないうまま実施されているという懸念も指摘されている⁽¹⁸⁾。さらに、研究開発税制は、数ある租税特別措置の中でもとりわけ減税額の大きい措置であることから⁽¹⁹⁾、手厚い支援制度による税源の浸食も懸念される。研究開発を政策的に後押しすることのメリットとともに、適用における公平性の確保や税収減の抑制といった点に十分な考慮が求められる。

II 試験研究を支援することの意義

1 試験研究を行う上での障壁

一般に、これまで社会に存在しなかった新たな製品や技術が生み出されるという事象は、技

(14) 具体的には、「(10%を超えた部分の割合) × 0.2」により控除率が算出され、この控除率を用いて以下の算定式により控除額が算出される。

(試験研究費の額 - 当該事業年度を含む直近4事業年度の売上高の平均額 × 10%) × 控除率

(15) 「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書(第193回国会提出)」p.5。財務省HP <http://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/stm_report/fy2016/gaiyou.pdf> 研究開発税制を含む法人税における租税特別措置については、「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」(平成22年法律第8号)に基づき、毎年度「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」が作成され、国会に提出される。

(16) 同上; 「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書(第189回国会提出)」p.5。財務省HP <http://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/stm_report/fy2014/gaiyou.pdf> 等を参照。

(17) 平成26年度では、研究開発税制による減税額の80%が資本金100億円超の法人に対するものであったと報じられる(「大企業減税 家計に届かぬ「果実」」『朝日新聞』2016.2.14.)。また、近年は企業が政策減税(租税特別措置)に依存する傾向が強まっているとの指摘がなされている(「政策減税 企業の依存増す」『日本経済新聞』2015.2.18.)。このほか、中西 前掲注(7), p.23; 菅隆徳「明らかにになった「措置法減税」の実態—「租特透明化法」実態調査の3年—」『税制研究』No.68, 2015.8, pp.104-111等を参照。

(18) 森信茂樹『税で日本はよみがえる—成長力を高める改革—』日本経済新聞出版社, 2015, pp.77-78等を参照。

(19) 平成27年度において、法人税に係る政策減税による減収額は1兆9766億円であり、研究開発税制による減収額6158億円はそのうち最も大きい割合を占めると報じられている(「政策減税で税収減4兆円」『日本経済新聞』2017.2.28.)。上の数値に基づく、法人税に係る政策減税の約31.15%が研究開発税制による減税額となる。

術革新と呼ばれる。この技術革新は、長期的には経済成長の重要な要因ともなる⁽²⁰⁾。すなわち、広く試験研究が実施されることは、技術革新を通じて人々の生活に豊かさをもたらし得るのはもちろんであるが、経済の拡大という観点からも有益であると言える。

しかし、試験研究事業は多額の費用や専門性を持った人材を要することから、誰しもが容易に行えるわけではない。特に民間の法人が試験研究を行うに当たっては主に三つの壁があるとされる⁽²¹⁾。

その最も大きな壁は、開発された技術等は公共物としての性格を有し、たとえ特許制度の利用がなされたとしても、法人は自らの試験研究の成果物による利益を完全には独占できないことにあるとされる⁽²²⁾。試験研究事業により新製品・技術が開発された場合であっても、その利益は開発のための試験研究には携わらなかった同じ産業の他の法人や関連産業、さらには広く社会全体に波及するものと考えられ（スピルオーバー効果）、開発した法人がこれらから生じる利益を独占することは困難である。そのほか、法人が試験研究を行うことに伴うデメリットとしては、事業に関する情報が他社に流出するおそれがあり、他の法人による模倣が行われる可能性も想定される。

また、結果の不確実性という壁も考えられる。例えば、新製品・新技術の開発を目指して試験研究を行ったとしても、新製品等の開発に結び付くとは限らず、事業が失敗に終わるリスクがある。たとえ一定の成果に結実する場合であっても、新製品・技術から得られる利益で試験研究に要した費用を回収するのは容易ではない。⁽²³⁾

加えて、資金調達の困難性という壁が存在する。試験研究事業を開始するに当たっては、一定の費用が必要となるが、事業に当たって金融機関等からの融資や投資家からの投資を受けることは、法人にとって必ずしも容易ではない。なぜなら試験研究事業が上述のように不確実性を伴うことから、金融機関等は融資に慎重にならざるを得ないためである。それに加え、金融機関や投資家は、当該試験研究の意義や重要性、その成否の見通しについて、実施主体である法人に比べて十分な情報を持たないことが通例であり（情報の非対称性）⁽²⁴⁾、専門的な見地からの判断は期待できない場合が多い。なお、このような資金の獲得をめぐる問題は、一般的に資金面において脆弱と考えられる中小法人や新規設立法人にとってより深刻となり得る⁽²⁵⁾。

⁽²⁰⁾ European Commission, *op.cit.*(4), p.18 等を参照。なお、試験研究に対する税制面での支援措置がどの程度技術革新を後押しするかについての研究を紹介したものとして、*idem.*, pp.37-38.

⁽²¹⁾ Bruno van Potelsberghe et al., “Evaluation of Current Fiscal Incentives for Business R&D in Belgium,” *Working Paper*, WP-CEB03/011, June 2003, p.3. <<http://difusion.ulb.ac.be/vufind/Record/ULB-DIPOT:oai:dipot.ulb.ac.be:2013/6339/Holdings>> また、『海外諸国における経済活性化税制の事例について』前掲注(6), p.34 等を参照。

⁽²²⁾ 社会全体に及ぶ利益の総量は開発を行った法人が得る利益の量を上回るとも指摘される。同上; OECD, “R&D Tax Incentives: Rationale, Design, Evaluation,” November 2010, p.1. <<https://www.oecd.org/sti/ind/46352862.pdf>>; Dominique Guellec and Bruno van Pottelsberghe de la Potterie, “R&D and Productivity Growth: Panel Data Analysis of 16 OECD Countries,” *OECD Economic Studies*, 2002.1, No.33, pp.111, 117. <<https://www.oecd.org/eco/growth/1958639.pdf>>; European Commission, *op.cit.*(4), p.18.

⁽²³⁾ OECD, *ibid.*

⁽²⁴⁾ 一般に、両当事者の間で持っている情報量に差があることを情報の非対称性という。ここでは、法人と投資家等との間で当該試験研究について有する情報量に差があることを指す。技術革新を行おうとする法人と投資家との間に存在する情報量の差は大きいと指摘される（European Commission, *op.cit.*(4), pp.18, 78.）。また、法人の側が投資家に対する全ての情報の提供には消極的である場合も考えられる（*ibid.*）。なお、Köhler et al., *op.cit.*(4), p.7 も参照。

⁽²⁵⁾ 試験研究費は固定費的な性格を持っているため、規模の小さい法人にとってはより大きな負担になると指摘されている（Köhler et al., *ibid.*, p.27.）。また、新規設立法人について、European Commission, *ibid.*, pp.18-19 を参照。

2 試験研究に対する支援の意義と課題

以上で見たように、試験研究については、成果物からの利益独占の困難性、結果の不確実性、資金調達の困難性という理由から、社会全体にとって十分な水準の試験研究は行われたい（試験研究の水準が過小になる）可能性が高くなると考えられる⁽²⁶⁾。

このような状況において、国が政策的に試験研究の実施を促す効果的な方策は、試験研究を行おうとする、又は行った法人に対し、財政面での支援を与える手法である。財政面での支援措置は、法人の試験研究事業の初期費用への充当（支出済み費用の補填を含む。）を可能とし、資金調達の困難性という障壁を低減・除去する効果がある。また、成果物からの利益独占の困難性を考慮し、その逸失利益の補償を行うものという捉え方が可能である。

さらに、財政面での充実した支援措置が利用できる環境は、法人にとって魅力的であり、当該国への進出や事業展開を考える要因ともなり得る。こうした支援措置には、試験研究の促進という第一義的な趣旨に加え、法人にとって魅力的なビジネス環境の整備を通して法人の誘致を図り、経済成長の促進や国際競争力の向上につなげるという戦略の存在も指摘されている⁽²⁷⁾。

一方で、試験研究に対する財政面での支援措置を設けることについては、幾つかの課題や懸念も考えられる。

その一つが、民間法人の純然たる私的な活動に対して公的な支援を与えることが適切であるのか、という本質的な問いである。新製品・技術の開発は結果的に経済成長など社会全体の利益に結び付くとはいえ、試験研究それ自体は各法人が自らの利潤を追求する中で行う事業であるためである。また、法人が潤沢な資金を有しており、支援を受けなくとも試験研究事業を行えるような場合にまで支援がなされているのではないかと懸念がある。これは、支援措置が単に法人の費用負担の肩代わりにならぬおそれを指摘するものである⁽²⁸⁾。

加えて、政策としての財政面での支援措置に内在する問題点として、試験研究のための人材や物資等の価格を押し上げることにより結果的に民間の試験研究を妨げる効果を生じさせるおそれが指摘されるほか、支援措置により試験研究に関する資源配分に歪みを生じさせることへの懸念も示されている⁽²⁹⁾。

試験研究の実施に対する公的な支援措置には一定の意義や必要性を見出すことができる一方で、そこには幾つかの課題や問題点も考えられる。これらの点を勘案しつつ、支援措置を導入するか否かの判断は、政府に委ねられる。その判断に当たっては、経済情勢や財政状況、政策全体の中での位置付け等が考慮されることになろう。

III 財政面における支援措置の類型

財政面での支援措置としては、その具体的な方法において大きく二つの類型が考えられる。

⁽²⁶⁾ これは、いわゆる市場の失敗が生じた状態とされる。van Pottelsberghe et al., *op.cit.*(21)等を参照。

⁽²⁷⁾ OECD, *op.cit.*(22) ただし、進出等を検討する法人にとって、立地場所の選定には財政面での支援措置よりも他の要素が強く影響することも考えられる（Köhler et al., *op.cit.*(4), p.27.）。とはいえ、他の要素が同等であるという条件の下では、法人にとって財政面での支援措置は重要な判断材料となり得るとの指摘もある（*idem.*）。

⁽²⁸⁾ 『海外諸国における経済活性化税制の事例について』前掲注(6); van Pottelsberghe et al., *op.cit.*(21), p.4; Torbjørn Hægeland and Jarle Møen, “The Relationship between the Norwegian R&D Tax Credit Scheme and Other Innovation Policy Instruments,” *Statistics Norway Reports*, 2007/45, p.8. <https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/181263/rapp_200745_en.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

⁽²⁹⁾ 同上, pp.34-35; van Pottelsberghe et al., *ibid.*, pp.4-5 等を参照。

一つは、政府が試験研究事業を行う法人に対して補助金等を通じて直接的な支援を行う方法であり、もう一つは、試験研究を行った法人に課される租税等の公的負担を軽減する方法である⁽³⁰⁾。前者が直接的な支援措置と言えるのに対し、後者は税制等の枠組みを用いた、より間接的な措置であると言える。

以下、両者を比較検討することで、間接的な支援措置としての研究開発税制の特性を明らかにする。

1 補助金等による直接的な支援措置

直接的な支援措置は、政府の側で対象となる業種や具体的な事業等を明確化した上で、対象事業を行う法人に対して、支援措置の適用対象事業としての承認を受けること等を条件に、事前又は事後的に直接的な支出を行う制度を指す。そこには、補助金、助成金、交付金等、様々な形態の財政移転が含まれる(広い意味においては、融資(貸付)も直接的な支援措置に含まれる。)⁽³¹⁾。法人が積極的に試験研究への投資を行うよう、直接的なインセンティブの付与を意図した措置と言える。

法人の立場から見た直接的な支援措置の長所としては、特に事前にキャッシュフローが生じる場合、資金調達の困難性に起因した問題の克服策となり得る。また政府の立場から見た長所としては、限られた予算の効率的な配分、すなわち政府が支援したいと考える特定の業種や事業(例えば、成長が見込まれる産業、社会的利益が大きいと考えられる事業、競争の激化など厳しい状況に置かれている産業等)に対して、よりの絞った支援を行うことが可能なことが挙げられる⁽³²⁾。

他方で、直接的な支援措置には、主に政府の立場から、留意すべき点や短所もある。

まず、この方式の実効的かつ公正な運用のためには、支援の対象となる業種や事業について、一定の明確な基準を設定する必要がある。しかし、政府と、実施主体となる法人との間には、当該試験研究の意義や重要性、その成否の見通しについて有している情報量に差がある(情報の非対称性)ことから⁽³³⁾、支援の対象とすべき事業等を政府が適切に選定できるかが課題となり得る。その上、その時々の方局や特定の業界によるロビー活動の影響を受け、支援の対象が歪められてしまうおそれが指摘されている⁽³⁴⁾。加えて、支援措置の対象とされない事業は積極的に実施されなくなる懸念も生じる⁽³⁵⁾。

⁽³⁰⁾ 直接的な支援措置と税制面での間接的な支援措置を比較しつつ論じた資料として、例えば、OECD, *op.cit.*(22), p.2; Paul A. David et al., "Is Public R&D a Complement or Substitute for Private R&D? A Review of the Econometric Evidence," *Research Policy*, 29(4-5), April 2000, p.502; van Pottelsberghe et al., *ibid.*, pp.6-7; Ben Westmore, "R&D, Patenting and Growth: The Role of Public Policy," *OECD Economics Department Working Papers*, No.1047, 22 May 2013, pp.10-12 等を参照。なお、試験研究を促すための措置としては、これらの他にも、大学等による試験研究への支援や、公的研究機関等における試験研究の実施も考えられる(van Pottelsberghe et al., *idem.*, pp.4-6.)。こうした公的な試験研究の実施については、民間における試験研究の呼び水となる効果があるとの評価がなされる一方、民間投資を妨げる可能性があることが指摘される。この指摘について、Westmore, *idem.*, p.12 等を参照。

⁽³¹⁾ van Pottelsberghe et al., *ibid.*, p.4; Westmore, *ibid.*, p.11.

⁽³²⁾ Hægeland and Møen, *op.cit.*(28)は、政府が完全な知見を持っていたとしたら、個々の事業計画はその社会的な利益率に基づいて支援を受けられることから、直接的な支援措置がより望ましい手法であろうとの見解を示している。

⁽³³⁾ 情報の非対称性については、前掲注(24)を参照。

⁽³⁴⁾ Bronwyn Hall and John Van Reenen, "How Effective are Fiscal Incentives for R&D? A Review of the Evidence," *Research Policy*, 29(4-5), April 2000, p.449. <<http://eml.berkeley.edu/~bhall/papers/HallVanReenan%20RP00.pdf>>; European Commission, *op.cit.*(4), pp.19, 39; Hægeland and Møen, *op.cit.*(28); David et al., *op.cit.*(30)

⁽³⁵⁾ van Pottelsberghe et al., *op.cit.*(21), p.5.

また、財政上の負担の大きさも課題と考えられる。すなわち、このような支援措置の導入に当たっては、制度の対象となる各分野において個別に予算措置を講じ、支援のための財源を確保する必要がある⁽³⁶⁾。

これに加え、申請を行う法人が書類等の準備に要する負担、それを審査する行政当局に発生する負担の双方が間接的な支援措置の場合に比べ大きいという難点がある⁽³⁷⁾。

2 税制面での間接的な支援措置（研究開発税制）

試験研究に対する財政面での支援措置としては、直接的な支援措置の他に、税制等の枠組みを利用した間接的な支援措置も考えられる。第I章で述べた研究開発税制がこれに当たる。

研究開発税制の下では、直接的な支援措置の場合とは異なり、一般的に業種や事業内容に係る適用要件はなく、支援対象は特定の分野や産業に限定されない⁽³⁸⁾。これは、試験研究の対象分野や具体的な手順・方法等について、法人自身が最も適切に判断できるという想定に整合的な制度であると言える。このように、業種や事業内容に中立的であり、実際に行う事業の決定は法人に委ねられることについては、市場原理に親和的（market-friendly）な方法であるとの評価がなされている⁽³⁹⁾。

法人にとっては、適用を受ける上で要件が課される直接的な支援措置に比べ、試験研究事業の実施に当たっての自由度がより高いと言える。また税制面での支援措置が長期にわたって安定的に実施されることが見込まれる場合、予算編成等に際してその都度検討対象となり得る直接的な支援措置に比べ、より予見可能性が高く、法人の試験研究の計画策定をより容易にし得る⁽⁴⁰⁾。

一方、政府にとっては、直接的な支援措置において課題となる対象の選定における困難を回避できる。また、既存の税制の枠内での実施が可能であることから、導入に当たり関連する各分野での個別的な予算措置を要しないという利点がある。措置の内容に変更を加える場合でも、該当する税法の改正という比較的簡易な手続で済み、実施に当たって生じる負担は直接的な支援措置に比べ小さいとされる⁽⁴¹⁾。

以上のような長所がある一方で、税制面での支援措置にも複数の問題点が考えられる。

⁽³⁶⁾ ただし、税制面での支援措置においては税収減が生じることから、財政面における負担の大きさという点では、歳出の増加が生じる直接的支援措置との間で最終的には大きな差は生じないと考えることもできる。

⁽³⁷⁾ とりわけ中小法人等にとって負担が重くなるおそれが指摘される。Isabel Busom et al., “Tax Incentives and Direct Support for R&D: What Do Firms Use and Why,” *Universidad Carlos III de Madrid INDEM Working Paper Business Economic Series*, WP.11-03, 2011, pp.7-8. <https://www.ucm.es/data/cont/docs/518-2013-11-05-indemwp11_03.pdf> を参照。

⁽³⁸⁾ 例えば David et al., *op.cit.*(30)等を参照。なお、研究開発税制においても対象となる産業や分野を特定することが考えられる。例えばベルギーでは、環境に配慮した技術に係る試験研究に限定した税制面での支援措置が設けられている（International Bureau of Fiscal Documentation, *European Tax Handbook 2016*, p.142 等を参照。）。こうした対象を限定した研究開発税制に対しては、法人・税務当局双方の負担を大幅に増加させるものであるとの指摘もある（Köhler et al., *op.cit.*(4), p.12.）。

⁽³⁹⁾ OECD, *OECD Science, Technology and Industry Outlook 2014*, 2014, p.164; van Pottelsberghe et al., *op.cit.*(21), p.6 等を参照。また、Köhler et al., *ibid.*, p.30 は同税制が「市場のメカニズムを害さない」と指摘しているほか、OECD, *op.cit.*(22), p.2 は、「産業・地域・企業に中立」であるとし、また Hall and Van Reenen, *op.cit.*(34)は「市場志向の対応のように見られる」としているが、これらはいずれも同様の趣旨であると考えられる。

⁽⁴⁰⁾ Köhler et al., *ibid.*, p.31. なお、税制面での支援措置をめぐっては、予見可能性が高いものとなり得るものの、現状はそうならないとの指摘もなされている。van Pottelsberghe et al., *ibid.*, p.7.

⁽⁴¹⁾ Köhler et al., *ibid.*, pp.3, 28-29, 31 等を参照。

法人にとっての問題点として、制度の利用により受けられる特典をめぐる課題が挙げられる。例えば、一般的に赤字法人には法人税は課されないため、赤字法人が試験研究を行った場合に支援措置の恩恵を受けられないことが懸念される⁽⁴²⁾。また、直接的な支援措置とは異なり、事業実施前の還付等はできないため、当初の試験研究費は法人が自ら支出する必要がある。そのため、特に資金面で困難な状況にある法人にとっては利用しづらい制度となり得る⁽⁴³⁾。

一方、政府にとっては、さらに多くの問題点が指摘されている。

まず、直接的な支援措置に比べ制度の政策効果等についての検討の機会が少ないことから、厳格な財政統制に服さないまま運用がなされる懸念がある。制度の効果についての検証が行われないままに支援措置により大きな税収減がもたらされることも考えられる⁽⁴⁴⁾。

また、支援措置の対象となった事業が成功し、その成果が社会に還元されることを必ずしも保証できないという点も短所と言える。直接的な支援措置では成果に結び付く可能性の高い事業を対象に選定することが可能であるのに対し、一般的に制度の適用対象の選定が行われない研究開発税制では、成果に結実しない事業が支援対象事業の中に占める割合は直接的な支援措置に比べ高くなるものと見込まれ、制度としての効率性は相対的に低くなる可能性が考えられる。加えて、事業内容は法人が自由に決定できることから、スピルオーバー効果が低く短期的に法人が得られる利益がより多くなる事業が好まれる一方、社会への還元率が高い試験研究や長期にわたる計画は敬遠され、結果的に非効率な制度となるおそれがあると指摘されている⁽⁴⁵⁾。そうなった場合、社会的利益の増進につながる試験研究の実施を促すという研究開発税制の本来の趣旨に反した結果を招くことになりかねない。

これに加え、支援措置を策定する政府にとって、制度の適用件数や税収減の規模を事前に正確に予測することは容易ではない。法人は支援措置の詳細が示されて初めて、その利用可能性を勘案して試験研究の計画を立てることが可能となる。ここではあくまで政府による制度設計が先行することとなり、その段階での制度適用に関する政府の側からの予測は不確実なものとならざるを得ない。事前の政府予測を超えて支援措置が利用された場合、政府の側の負担が予想を超えて大きくなるおそれもある⁽⁴⁶⁾。その場合、一度構築された支援措置が見直され、支援

(42) 税が課されない赤字法人、又は税額が控除額に満たない法人は、研究開発税制による税負担軽減の恩恵を十分に受けることはできない。こうした場合について、未使用の控除額につき還付が受けられる場合であれば、これらの法人も制度の恩恵を受けることができる (van Pottelsberghe et al., *op.cit.*(21), p.24; John Lester and Jacek Warda, "An International Comparison of Tax Assistance for Research and Development: Estimates and Policy Implications," *The School of Public Policy Research Papers*, 7(36), November 2014, p.15. <<https://www.policyschool.ca/wp-content/uploads/2016/03/lester-int-tax-researchfinal.pdf>>)。還付措置は、イギリス、フランス、カナダ等で設けられている (European Commission, *op.cit.*(4), pp.62-63, 79.)。なお、ここでは補助金と区別するために「還付」の語を用いているが、納税額が払い戻されるのではなく、実質的には給付の形態をとる。

(43) とりわけ中小法人や新規設立法人にとって不利な制度となることが懸念される。Busom et al., *op.cit.*(37), p.8 を参照。実際に、資金不足の状態にある法人では、税制面での支援措置の利用率が低くなり、直接的な支援措置の利用率が高くなる傾向にあるとのスペインの制度を対象とした研究結果が示されている (*idem.*, p.26.)。

(44) van Pottelsberghe et al., *op.cit.*(21), p.7; 森信 前掲注(18)

(45) David et al., *op.cit.*(30); Hall and Van Reenen, *op.cit.*(34); European Commission, *op.cit.*(4), p.19.

(46) 第IV章1(1)(i)で説明する総額に基づく方式として設計された研究開発税制においては特にこうした事態が生じるおそれがあるとされる。防止策としては、総額に基づく方式から増加額に基づく方式に転換すること、また1社当たりの控除額に上限を設けることが考えられる (Köhler et al., *op.cit.*(4), pp.3, 31; OECD, "OECD Data and Statistics on R&D Tax Incentives," *OECD Science, Technology and Industry Scoreboard 2015*, Paris: OECD Publishing, 2015. <<https://www.oecd.org/sti/RDTaxIncentives-Data-Statistics-Scoreboard.pdf>>.)。

の規模が縮小・後退する可能性も否定できない。

研究開発税制が、ビジネス環境の整備を通じた国際競争力の向上という目的を持つ場合、諸外国との間で制度の充実ぶりを競い合う状態に陥るおそれがある。このような状況下では、優遇策の拡充に伴って税収が低下する懸念があろう⁽⁴⁷⁾。

3 両方式の評価と諸外国の研究開発税制

以上では、法人による試験研究を財政面から支援し、その促進を図る措置として、補助金等による直接的な支援措置と税制面での間接的な支援措置に焦点を当て、それぞれの長所と問題点について整理した。それぞれの方式について、試験研究を促進する効果はどのようなものであろうか。既存の研究は特定の国での個別事例を基にして分析を行ったものが大半であるが、制度の効果は具体的な措置の内容、他に利用できる制度の有無、経済状況等により異なり得ることから、こうした研究からいずれの措置が効果的であるかを判断することは困難であるとの指摘が見られる⁽⁴⁸⁾。

むしろ、これらの二つの方式は政策として使い分けられることができるとの見方がある。例えば、教育や保健といった分野では、試験研究成果を商品化することで法人がそこからの利益を得ることが著しく困難であることから、税制面での支援措置を設けても試験研究の促進は期待できない。こうしたことを考慮し、直接的な支援措置の対象を教育・保健分野での試験研究に集中させるという制度設計を考えることもできよう⁽⁴⁹⁾。

我が国を含む OECD 加盟各国について、GDP（国内総生産）に占める直接的な支援措置及び間接的な支援措置それぞれの支援額の割合を示したのが、図 2 である。我が国を始め多数の国において、試験研究の促進という政策目的の下で補助金等による直接的な支援措置と税制面での間接的な支援措置の両方を設けている例が多い。一方、例えばドイツやニュージーランド等では、直接的な支援措置のみが設けられ、税制面での支援措置は設けられていない⁽⁵⁰⁾。両方の措置を設ける国においても、それぞれに対する財政負担の規模の比率は様々である。例えば米国等では直接的な支援措置の割合が高いのに対し、我が国のほかオランダ、カナダ、オーストラリア等では研究開発税制の割合が高くなっている。二つの方式を併用する場合、これらをどのような割合で組み合わせるか、またそれぞれの措置の具体的な制度設計をどのようなものとするか、といった問題は依然として残り、これに対する答えを導き出すことは容易ではないと思われる。

研究開発税制を設けている国のうち主要な国について、研究開発税制の概要を示したものが表である。この表から、各国における様々な制度設計がうかがえよう。

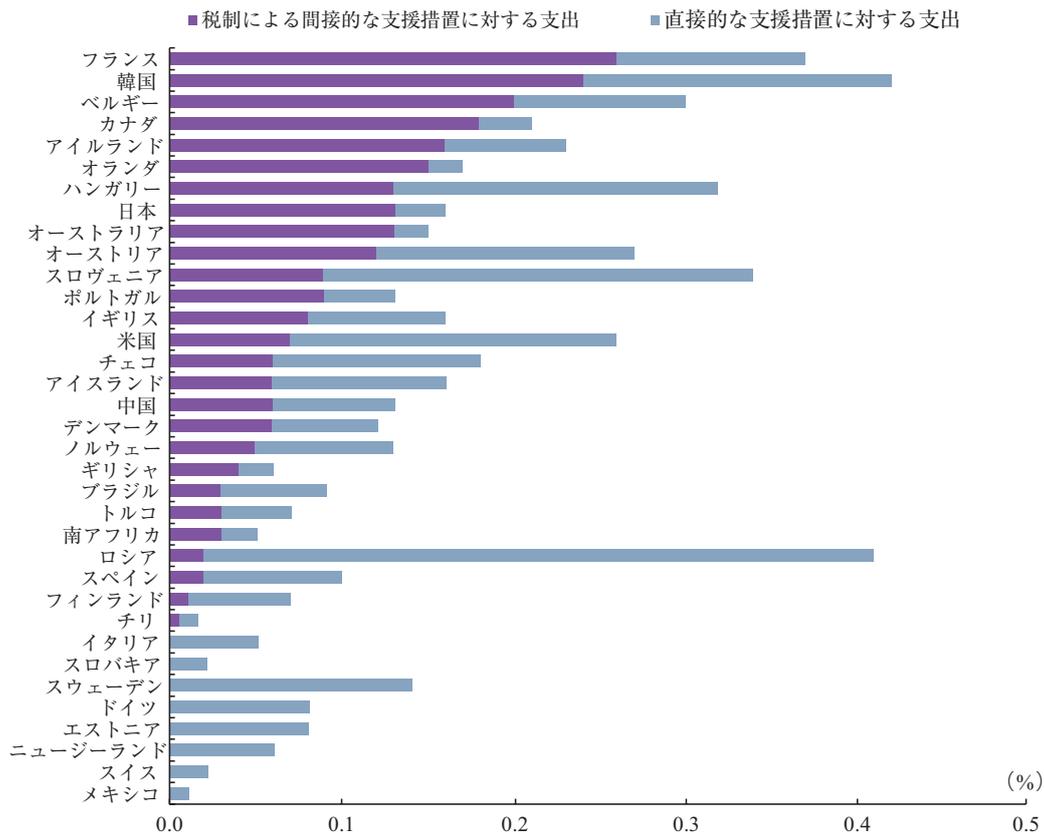
(47) OECD, *op.cit.*(39)

(48) 既存の研究では、両方式それぞれの効果の優劣についての評価は、一定でないといわれる。European Commission, *op.cit.*(4), pp.39-40 等を参照。

(49) *ibid.*, p.19. このほか、法人の種類により利用される支援措置の傾向に違いが見られるとの研究を紹介したものとして、*idem.*, p.39; OECD, *op.cit.*(22), p.2 を参照。

(50) ニュージーランドにおいては、試験研究費支出額の 15% の税額控除を認める研究開発税制が 2008-2009 課税年度に導入されたものの、2009-2010 課税年度に廃止され、現在では直接的な支援措置のみが設けられている (OECD, *ibid.*, p.6; *New Zealand Master Tax Guide 2009*, CCH New Zealand, pp.521-528.)。ドイツにおいては、連邦レベルでの補助金が設けられており、法人の規模により試験研究費の 25% から 75% が補填されるほか、州レベルでの補助金も設けられている (“2017 Worldwide R&D Incentives Reference Guide.” Ernst & Young Global Limited HP <<http://www.ey.com/gl/en/services/tax/worldwide-r-d-incentives-reference-guide---country-list>>).

図2 直接的な支援措置及び間接的な支援措置への政府支出が GDP に占める比率の各国比較



(注1) オーストラリア、アイスランド、メキシコ、ロシアは2011年のデータ、ベルギー、ブラジル、アイルランド、南アフリカ、スペイン、スイス、米国は2012年のデータ、それ以外の国は2013年のデータである。
 (注2) OECD加盟国のうち、イスラエル及びポーランドは税制による間接的な支援措置に対する支出に係るデータが得られなかったため、グラフからは割愛した。
 (出典) OECD, *OECD Science, Technology and Industry Scoreboard 2015*, Paris: OECD Publishing, 2015, p.170; “Measuring Tax Support for R&D and Innovation.” OECD HP <<http://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats.htm>> 等を基に筆者作成。

表 主要国における研究開発税制の概要

日本	【研究開発税制に対する政府支出の対 GDP 比】 0.13%
【根拠法】 租税特別措置法第42条の4	
<p>【概要】</p> <p><総額型> 研究開発費の支出がある場合に、その総額の6%から10%まで（平成30年度末までの時限措置として、控除率の上限は14%とされている。）に相当する額を法人税額から税額控除（控除率は、試験研究費の過去3年の平均額と比較したときの増減率により決定。）。</p> <p><中小企業技術基盤強化税制> 中小法人^(注2)を対象として、試験研究費の12%（平成30年度末までの時限措置として、控除率の上限は17%とされている。）を法人税額から税額控除（研究開発税制とは別枠の制度である。）。</p> <p><オープンイノベーション型> 国の試験研究機関や大学等との共同研究として行う試験研究等に係る費用がある場合に、支出額の総額の20%又は30%に相当する額を法人税額から税額控除。</p> <p><高水準型>^(注3) 当該事業年度を含めた直近4事業年度の売上高の平均額に占めるその事業年度の試験研究費の割合が10%を超える場合、その超えた部分の一定割合を法人税額から税額控除（平成30年度末までの時限措置。）。</p>	総額型

米国	【研究開発税制に対する政府支出の対 GDP 比】 0.07%
【根拠法】 内国歳入法典 (Internal Revenue Code) 第 41 条	
<p>【概要】 (注4)</p> <p><標準税額控除></p> <p>現課税年度の適格試験研究費支出額のうち、「固定基準比率 × 過去 4 事業年度の年平均総収入額」で算出される基準額を超える分の 20% に相当する額等 (注5) を税額控除 (ただし、基準額は当該試験研究費の 50% を下回ってはならないとされる。)</p> <p>なお、固定基準比率は、「1984 課税年度から 1988 課税年度までの期間における適格試験研究支出総額 ÷ 同期間における収入総額」で算出され、16% を超えてはならないとされる。</p> <p><代替簡易税額控除 (Alternative Simplified Credit) > (注6)</p> <p>以下の式で算出される額を税額控除。</p> <p>(適格試験研究費支出額 - 過去 3 課税年度の適格試験研究費支出額の平均額 × 50%) × 14% (注7)</p>	増加型
イギリス	【研究開発税制に対する政府支出の対 GDP 比】 0.08%
【根拠法】 2009 年法人税法 (Corporation Tax Act 2009) 第 3 部 6A 章、第 13 章等	
<p>【概要】</p> <p><中小企業スキーム></p> <p>中小法人 (注8) を対象として、適格試験研究費支出額の 230% に相当する額を損金算入。</p> <p><大企業スキーム (研究開発費税額控除) ></p> <p>大法人を対象として、適格試験研究費支出額の 11% に相当する額を税額控除。</p>	総額型
フランス	【研究開発税制に対する政府支出の対 GDP 比】 0.26%
【根拠法】 租税法典 (Code général des impôts) 第 244 条 B、(革新的新企業に係る制度について) 第 44 条 sexies-0 A	
<p>【概要】</p> <p><研究開発税額控除></p> <p>年間 1 億ユーロまでの試験研究費支出額につき 30%、1 億ユーロを超える支出額につき 5% の控除率で税額控除。</p> <p><イノベーション税額控除> (注9)</p> <p>中小法人 (注10) による革新的な試験研究につき、支出額の 20% を税額控除 (支出額は年間 40 万ユーロが上限とされる。)</p> <p><革新的新企業 (Jeune Entreprise Innovante: JEI) に対する税負担等の軽減></p> <p>設立後 8 年以内の中小法人であり、試験研究への支出が総支出の 15% 以上を占める等の要件の下、革新的新企業を認定。認定を受けた中小法人に対し、以下のような公的負担軽減措置を適用。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 法人税につき、1 年目は免除、2 年目は半減 ・ 事業者に対して課される地方税である地域経済税等を 7 年間免除 ・ 試験研究事業に従事する被用者に係る社会保険料を 8 年間免除 	総額型
オランダ	【研究開発税制に対する政府支出の対 GDP 比】 0.15%
【根拠法】 支払給与税及び社会保険料の軽減に関する法律 (Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie volksverzekeringen) 第 3 条、第 21~29 条等	
<p>【概要】</p> <p>一定の試験研究事業に携わる雇用者に係る 35 万ユーロまでの支払給与額等につき 32% (5 年以内に設立された法人については 40%)、それをを超える部分につき 16% の控除率で、支払給与税について税額控除。</p>	総額型

スウェーデン	【研究開発税制に対する政府支出の対 GDP 比】 0% ^(注11)	
【根拠法】 社会保険料法 (Lag om socialavgifter) 第 2 章第 29～31 条		
【概要】 適格試験研究事業に一定期間従事する 65 歳未満の従業員につき、月当たり 1 社につき 23 万スウェーデンクローナまでの社会保険料の算出ベースの 10% を控除。		総額型
カナダ	【研究開発税制に対する政府支出の対 GDP 比】 0.18%	
【根拠法】 所得税法 (Income Tax Act) 第 127 条等		
【概要】 試験研究費支出額の 15% に相当する額を税額控除 (ただし、法人の経営者がカナダ人である場合、控除率が 35% に引き上げられ、還付措置が受けられる。試験研究費支出額が年間 300 万カナダドルを超える部分については控除率が 15% とされ、還付措置は受けられない。)		総額型
オーストラリア	【研究開発税制に対する政府支出の対 GDP 比】 0.13%	
【根拠法】 1997 年所得税評価法 (Income Tax Assessment Act 1997) 第 355 章		
【概要】 年間売上高が 2000 万オーストラリアドル未満の法人について、1 億オーストラリアドルまでの試験研究費の 43.5% を税額控除 (還付措置が受けられる)。 (それ以外の法人については試験研究費の 38.5% の税額控除が受けられるが、還付措置は受けられない。)		総額型

(注 1) 【研究開発税制に対する政府支出の対 GDP 比】 欄の数値は、OECD, *OECD Science, Technology and Industry Scoreboard 2015*, Paris: OECD Publishing, 2015, p.170; “Measuring Tax Support for R&D and Innovation.” OECD HP <<http://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats.htm>> 等に基づく 2013 年のデータである。

(注 2) 資本金の額又は出資金の額が 1 億円以下の普通法人又は人格のない社団等をいう。

(注 3) 「高水準型」は「総額型」、「オープンイノベーション型」の上乗せ措置とされている。

(注 4) 米国の研究開発税制は 2015 年に恒久措置とされた。

(注 5) 厳密には、このほか「適格機関に対して支払われた基礎的試験研究費支出額の 20% に相当する額」、「適格エネルギー研究に関し、取引又は事業を行うに当たり、エネルギー研究コンソーシアムに対して支払われた又は発生した支出額の 20% に相当する額」を合算した額が税額控除される。

(注 6) 標準税額控除に代えて、代替簡易税額控除を選択することができる。

(注 7) 過去 3 事業年度において試験研究費の支出がない法人は、当該年度の試験研究費支出額の 6% の税額控除が適用される。

(注 8) 従業員数が 500 人未満であり、かつ売上高が 1 億ユーロ以下であるか総資産が 8600 万ユーロ以下である等の要件を満たす法人が中小法人とされる。この要件は 2003 年 5 月 6 日の欧州委員会勧告 (2003/361/EC) を基としているが、中小法人の範囲をさらに拡大したものである。以下のフランスの制度についての (注 10) を参照。

(注 9) 研究開発税額控除とイノベーション税額控除は併用可能であるが、イノベーション税額控除の利用のために計上された試験研究費は研究開発税額控除の利用のための試験研究費として計上することはできない。

(注 10) 従業員数が 250 人未満であり、かつ年間売上高が 5000 万ユーロ以下であるか総資産が 4300 万ユーロ以下である等の要件を満たす法人が中小法人とされる。なお、この要件は 2003 年 5 月 6 日の欧州委員会勧告 (2003/361/EC) に準拠したものである。

(注 11) この制度は 2014 年に導入されたため、2013 年の統計では研究開発税制に対する政府支出の対 GDP 比が 0 となっている。

(注 12) 米国およびカナダでは、州レベルでも独自の研究開発税制が設けられている。

(注 13) 米国、イギリス、フランス、オランダ、カナダ、オーストラリアの各制度では、一部に繰越や還付措置等が設けられている。なお、ここでは補助金と区別するために「還付」の語を用いているが、納税額が払い戻されるのではなく、実質的には給付の形態をとる。

(出典) “2017 Worldwide R&D Incentives Reference Guide.” Ernst & Young Global Limited HP <<http://www.ey.com/gl/en/services/tax/worldwide-r-d-incentives-reference-guide---country-list>>; International Bureau of Fiscal Documentation, *European Tax Handbook 2016*; *2017 U.S. Master Tax Guide*, 100th Edition, CCH, 2016, pp.546-548; *CCH British Master Tax Guide 2016-17*, CCH, 2016, pp.719-726; *Australian Master Tax Guide 2017*, 60th Edition, CCH Australia, 2017, p.1189; KPMG 税理士法人『平成 28 年度産業技術調査事業 (海外主要国における研究開発税制等に関する実態調査) 調査報告書』2017.2. 経済産業省 HP <http://www.meti.go.jp/meti_lib/report/H28FY/000234.pdf> 等を基に筆者作成。

IV 研究開発税制の枠組みに係る諸論点

1 制度設計をめぐる理論的検討

研究開発税制の制度的側面については様々な論点が考えられるが、以下では、(1) 税額控除額の算定の基準となる支出、(2) 中小法人・新規設立法人に対する優遇措置、(3) 法人税以外の公的負担軽減措置の可能性、(4) 地方税における研究開発税制の導入の可能性、の4点について検討する。

(1) 控除額の算定の基準となる支出

研究開発税制では一般に、法人の試験研究費の支出額に着目して税負担の軽減額が算出されるが、その算出方法においては二つの方式が存在する。一つは、該当する一定期間(事業年度等)内に支出された試験研究費の総額に基づいて控除額を算出する方式であり(以下「総額に基づく方式」という。)、もう一つは、一定期間内に支出された試験研究費の額を過去の一定期間に支出された額と比較し、支出額に増加が見られる場合に限り、増加額・割合に応じて控除額を算出する方法である(以下「増加額に基づく方式」という。)

この両者には、それぞれに長所と問題点があると考えられる⁽⁵¹⁾。

(i) 総額に基づく方式

総額に基づく方式の場合、法人にとって利用可能性の面での長所が考えられる。すなわち、試験研究費の支出がある場合には原則として過去の支出額からの増減にかかわらず制度を利用できるため、増加額に基づく方式に比べ利用に当たってのハードルが低いところに利点があるとされる⁽⁵²⁾。また、適用の可否の判断や控除額の算定・確認に当たっては、その法人が当該事業年度内に支出した試験研究費の額のみを参照すればよい。制度設計が簡素で、法人のみならず税務当局にとっても事務負担を低く抑えることができることが、この方式の長所として指摘されている⁽⁵³⁾。

その反面、政府の立場から、この方式について幾つかの問題点が考えられる。

まず、試験研究費に該当する支出全てが総額に基づく方式の適用対象となり得るため、制度の適用対象が広がり、全体として大きな税収減が生じるおそれがある⁽⁵⁴⁾。

また、一般に大法人であるほど支出規模の大きい試験研究事業を行う傾向にあることから、総額に基づく方式では、結果的に大法人に対して多額の税負担軽減を与える傾向が強まるおそれがある。加えて、既に潤沢な資金を有し、支援措置がなくとも試験研究が行える法人に対して、支援を与えることになりかねないとの懸念もある⁽⁵⁵⁾。

(ii) 増加額に基づく方式

増加額に基づく方式には、①過去の一定の固定された期間における試験研究費支出額の平均

(51) 総額に基づく方式と増加額に基づく方式について詳細な比較検討を行っているものとして、例えば OECD, *ibid.*, pp.4-5; van Pottelsberghe et al., *op.cit.*(21), pp.21-24 等を参照。

(52) OECD, *ibid.*, p.7.

(53) Köhler et al., *op.cit.*(4), pp.24-25 等を参照。

(54) OECD, *op.cit.*(22), p.7; van Pottelsberghe et al., *op.cit.*(21), p.22.

(55) OECD, *ibid.*, p.7.

を基準額とし、これと比較したときの増加額に着目する方式と、②直近の何年分かの支出額の平均を基準額とし、そこからの増加額に着目する方式とがある⁽⁵⁶⁾。

いずれの場合でも、政府にとっての長所が考えられる。すなわち、適用対象が試験研究費の支出額が増加した法人に限定されることから、全体として適用件数は絞られ、総額に基づく方式に比べて税収に及ぼす影響は少なく済むと考えられる。また、試験研究費の増加を制度適用の要件としている点において、税収への影響を抑えつつ、試験研究への投資の拡大を促す仕組みを内在している点において効率的な制度設計であると言える⁽⁵⁷⁾。

しかし、増加額に基づく方式にも、法人と政府の双方にとって課題となる点が存在する。

その一つは、制度の複雑さである⁽⁵⁸⁾。この方式では、過去の支出額を基に基準額を算定した上で、当該事業年度の支出額との比較を行い、増加割合に応じた控除率を決定する。軽減額の算出過程は総額に基づく方式に比べ複雑化し、これが法人・税務当局双方の負担を増やすと指摘されている⁽⁵⁹⁾。

加えて、法人にとっての問題点としては、法人の試験研究計画に影響を与え得ることが挙げられる。法人が自らの試験研究事業の計画策定に当たって、試験研究費を増加させることと軽減額を最大化させることを過度に意識する結果、試験研究の計画・実施に歪みが生じる可能性のあることが、増加額に基づく方式の持つ大きな難点と言える⁽⁶⁰⁾。

法人の試験研究事業への支出額が、事業年度により増減することはあり得るし、また支出額の減少をもって当該法人の試験研究事業への積極性が低下しているとは一概に言えないであろう。増加額に基づく方式は、研究開発税制の本来の趣旨に合致した制度設計となっている反面、その要件ゆえに、やむを得ない形で試験研究費の支出額が減少した法人を制度の適用対象外に締め出してしまうなど、法人にとって使い勝手の悪い制度となることが懸念されている⁽⁶¹⁾。

(iii) 両方式の併用の可能性

総額に基づく方式と増加額に基づく方式は政策目標に応じて使い分けられるとする指摘も見られる。すなわち、総額に基づく方式は一国内で行われる試験研究の総量の増加を図る上でより有効であるのに対し、増加額に基づく方式は試験研究を大きく増加させる法人を支援するのに適しているとの議論である。その上で、これら両者を組み合わせた方式は、国内で行われる現状の試験研究の総量を維持しつつ、試験研究を大きく伸ばしている法人を特に優遇するのに適している、としている⁽⁶²⁾。

諸外国では、総額に基づく方式と増加額に基づく方式を併用する事例が見られる一方で、近

⁽⁵⁶⁾ European Commission, *op.cit.*(4), pp.34, 54; van Pottelsberghe et al., *op.cit.*(21), pp.21-22.

⁽⁵⁷⁾ OECD, *op.cit.*(22), p.7; OECD, *op.cit.*(39), p.166. 公的な支援措置の趣旨は試験研究の実施量の増加に対するインセンティブであるとの考え方から、当初は各国の研究開発税制に増加額に基づく方式が採用されることが多かったとされる (Köhler et al., *op.cit.*(4), p.9; Westmore, *op.cit.*(30), pp.10-11.)。なお、増加額に基づく方式がより効率的な方式であるとする見方に懐疑的な議論として、European Commission, *ibid.*, pp.75-76; Lester and Warda, *op.cit.*(42), p.20 等を参照。

⁽⁵⁸⁾ 増加額に基づく方式の複雑さを指摘した議論として、例えば OECD, *op.cit.*(22); European Commission, *ibid.*, p.76 等を参照。

⁽⁵⁹⁾ van Pottelsberghe et al., *op.cit.*(21), pp.22-23. 特に中小法人にとっては、必ずしも使い勝手の良い制度ではないとの懸念が示されている (Köhler et al., *op.cit.*(4), p.9.)。

⁽⁶⁰⁾ European Commission, *op.cit.*(4), p.76; van Pottelsberghe et al., *op.cit.*(21), p.23.

⁽⁶¹⁾ これに加え、直近の複数年分の支出額の平均を基準とする方式の場合は、試験研究のために安定して高額の支出を行っている法人について控除額が少なくなることが指摘されている (van Pottelsberghe et al., *ibid.*)。

年では複数の国が増加額に基づく方式から総額に基づく方式に移行していることが指摘されている⁽⁶³⁾。我が国では、増加試験研究費税額控除制度（p.26を参照。）が導入されて以降、増加額に基づく方式のみが設けられていたが、平成15年度税制改正により総額に基づく方式が導入され、両方式が併存する制度設計となっていた。平成28年度までは、総額に基づく方式に相当する「総額型」が恒久措置、増加額に基づく方式に相当する「増加型」が時限措置とされ、法人は「総額型」に上乗せして「増加型」を利用することができた。平成29年度税制改正では、「増加型」が廃止されるとともに、「総額型」について見直しが行われた。新たな「総額型」は、控除額は試験研究費の総額を基に算出される一方、控除率については過去3年の試験研究費の平均額と比較したときの増減割合に応じて6%から10%まで（平成30年度までの時限措置として、控除率の上限は14%とされている。）の間で決まる仕組みとなっている（第I章1(1)を参照。）。

試験研究事業を行う各法人は、事業の内容や期間、応用への展望などについて独自の計画を有している。そのため、ここで紹介したいずれの方式によっても、各法人の個別事情や経済状況等をも含んだ、試験研究をめぐるあらゆる事情に完全に応えるような制度設計を行うことは困難であろう。試験研究の増加を促す度合いについても、個別の法人や個々の試験研究のケースにより変わり得るものであり、必ずしも一概に論じることはできないと考えられる⁽⁶⁴⁾。

(2) 中小法人・新規設立法人に対する優遇措置

中小法人や新規設立法人（以下、中小法人等）については、たとえ試験研究事業を行う意欲があっても、その実施において大法人の場合に比べ資金面などでより大きな障壁に直面することも予想される⁽⁶⁵⁾。試験研究の実施を促すという研究開発税制の趣旨を考えたとき、こうした中小法人等に対しては、大法人と比較してより手厚い支援を与える必要はないか、という論点が浮上してくる。

中小法人等に対してより手厚い支援を与えるための具体的な制度設計として、①研究開発税制において要件を設け、中小法人等のみが利用可能とするもの、②研究開発税制において控除額に上限を設け、大法人の税負担軽減額を制限するもの、③一般の研究開発税制の枠内で、中小法人等に対してより高い控除率を適用する等とするもの、の三つの類型があるとされる⁽⁶⁶⁾。

我が国では、中小法人に対する措置として中小企業技術基盤強化税制が設けられている。これは、中小法人に対して大法人よりも高い控除率（現行では平成30年度までの時限措置として17%が上限とされている。）を適用するとした制度であり、研究開発税制とは別枠であるが「総額

⁽⁶²⁾ この議論について言及したものとして、Expert Group on Impacts of R&D Tax Incentives, “Design and Evaluation of Tax Incentives for Business Research and Development: Good Practice and Future Developments: Final Report,” November 15, 2009, p.15. <http://ec.europa.eu/invest-in-research/pdf/download_en/tax_expert_group_final_report_2009.pdf>; OECD, *op.cit.*(22), p.7を参照。

⁽⁶³⁾ European Commission, *op.cit.*(4), p.54等を参照。増加額に基づく方式から総額に基づく方式への移行を行った国の例として、フランス、オーストラリア等が挙げられる。このうちフランスでは従来、増加額に基づく方式のみが設けられていたが、2003年に総額に基づく方式の要素を取り入れた制度に改め、2008年に全面的に総額に基づく方式へと変更した（OECD, *ibid.*, p.6; European Commission, *idem.*, p.54; International Bureau of Fiscal Documentation, *European Tax Handbook 2007*, p.232等も参照。）。

⁽⁶⁴⁾ 例えば、Köhler et al., *op.cit.*(4), p.25等を参照。

⁽⁶⁵⁾ 例えば、European Commission, *op.cit.*(4), pp.60, 78等を参照。

⁽⁶⁶⁾ van Pottelsberghe et al., *op.cit.*(21), pp.19-20. こうした中小法人等を対象とする措置を含め、法人の形態等に応じて支援措置に差を設ける制度設計については、Lester and Warda, *op.cit.*(42), pp.13-15に詳しい。

型」に類似した制度である（第I章1（1）を参照。）。

法人の規模等に基づくこうした優遇措置に対しては、税制面での支援措置の本来の特徴である中立性を損なうとの批判が見られるほか⁽⁶⁷⁾、中小法人を対象とする優遇措置は明確な理由に欠けるとの評価もなされている⁽⁶⁸⁾。

また、課税所得が相対的に小さいと考えられる中小法人等については、研究開発税制による控除額の使い残しが発生し、制度の税負担軽減効果が十分に機能しないおそれがある。こうした問題への対応策として、使い残された控除額を次年度以降に繰り越すことができるとする措置、あるいは還付措置の導入が考えられる⁽⁶⁹⁾。ただし、こうした措置の導入により、一方では政府の負担が高まることへの懸念も生じ得る。

（3）法人税以外の公的負担軽減措置の可能性

我が国の研究開発税制で負担軽減の対象となる税目は、国税としての法人税である。他の主要国を見ても、同様に法人所得に対して課される税を軽減対象とする事例は多い。しかし、一部の国においては、研究開発税制の枠組みの下で、法人所得課税以外に法人に課される公的負担について軽減を行っている例が見受けられる。主要国では、フランスやオランダ、スウェーデンにおいて、社会保険料や支払給与税（payroll tax）⁽⁷⁰⁾の負担が軽減措置の対象とされている⁽⁷¹⁾。これらの事例は、雇用により法人に生じる負担について軽減を行っている事例と言える。

法人が試験研究を行うに当たっては、専門的知見・技術を有する人材等の雇用が必要となる場合が多い。そして、法人は、雇用した被用者への給与の支払に伴い、支払給与税や社会保険料など各種の費用負担を求められる。実際に、専門的な人材を雇用することによる法人の負担は、試験研究を行うに当たり発生する費用の大きな割合を占めるとされる⁽⁷²⁾。こうした負担を軽減する措置は、高度な技術を有する人材の雇用と育成に貢献するという意義があると考えられる⁽⁷³⁾。また、そうした人材は一法人から別の法人へと移ることが容易に考えられ、そうした場合には当該人材とともに専門的知見や技術も別法人に移ると想定される。すなわち、専門的な人材は労働市場における流動性が高く、その雇用は高いスピルオーバー効果をもたらすと考えられる⁽⁷⁴⁾。この点を考慮すると、雇用に対する負担の軽減は研究開発税制の本来の趣旨に合致したものである。

(67) Köhler et al., *op.cit.*(4), p.30.

(68) European Commission, *op.cit.*(4), p.77 は、その理由として、中小法人が大法人に比べて支援措置に敏感に反応するか否かは各国の個別事例を対象とした各調査によって結論が分かれており、一概に言えないと考えられること、そして、試験研究に係る知識のスピルオーバー効果は中小法人の場合により強く生じるとは限らないとの研究が見られることを挙げている。

(69) これらの措置については、van Pottelsberghe et al., *op.cit.*(21), p.24; *ibid.*, pp.62-63, 79; Lester and Warda, *op.cit.*(42), p.15 等を参照。なお、還付の語につき前掲注(42)を参照。

(70) 一般に、雇用者から被用者に支払われた給与額等を課税ベースとして雇用者に課される税を言う（*Australian Master Tax Guide 2017*, 60th Edition, CCH Australia, 2017, pp.1849-1850; Robert Sellers Smith and Adele Turgeon Smith, *West's tax law dictionary*, 2016 Edition, Thomson Reuters, p.744 等を参照。）。

(71) こうした国については、European Commission, *op.cit.*(4), p.58; OECD, *op.cit.*(46)を参照。

(72) OECD, *op.cit.*(22), p.7. また、税制調査会によれば、研究開発費の36%を人件費が占めるとされる（税制調査会「法人税の改革について」2014.6, p.4. 内閣府 HP <<http://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/26zen10kai7.pdf>>）。

(73) 雇用に係る負担を軽減の対象とすることの意義については、*ibid.*; van Pottelsberghe et al., *op.cit.*(21), pp.21, 25.

(74) European Commission, *op.cit.*(4), pp.22, 76.

雇用に伴う法人の負担を軽減する措置には、法人税を軽減する一般的な措置に比べ、実務上の利点があると指摘されている。すなわち、法人にとっては、社会保険料等の支払が月単位で行われる制度を想定した場合⁽⁷⁵⁾、それらの負担の軽減により、法人税の軽減措置よりも短い期間での負担軽減が可能となる⁽⁷⁶⁾。また、社会保険料等の軽減措置では、法人税が課されない赤字法人にも負担軽減の効果を及ぼすことができることが挙げられる⁽⁷⁷⁾。法人・税務当局双方にとっての長所としては、試験研究に関する費用であるか否かの判別が容易であり、双方の事務負担も低く抑えることができることが挙げられる⁽⁷⁸⁾。

ただし、この方式についても課題が存在する。その一つは、対象となる雇用者の範囲をめぐる問題である。試験研究に従事する雇用者全てについての負担を軽減措置の対象とすれば、簡素な制度となる反面、全体の軽減額が大きくなることが懸念される。一方、一定の期間内に新たに雇用された者に対応した負担のみを対象とする場合には、軽減額は抑えられるものの制度としての利便性は劣ることとなり得る⁽⁷⁹⁾。制度の利便性と税収への影響、すなわち法人にとっての利益と政府にとっての利益との比較衡量が必要となろう。

また、専門的技術を有する人材を長期にわたって雇用する場合、たとえ法人が雇用する人数を増加させておらず、また試験研究を増加させていなくても、単に雇用者に対する給与額を増加させていれば、税負担の軽減を受けることになるという問題も指摘されている⁽⁸⁰⁾。この点も、専門的な人材の雇用に伴い法人に課される公的負担を軽減対象とする上での課題となり得る。

(4) 地方税における研究開発税制の導入の可能性

我が国の現行の研究開発税制では、税負担の軽減は国税である法人税についてなされ、地方税においては同税制の枠組みの下での負担軽減措置は設けられていない⁽⁸¹⁾。

これについて、地方のレベルにおいても同様の負担軽減措置を設けるという対応の仕方も考えられる。つまり、法人がある地域に試験研究のための施設を立地して、その施設で試験研究事業を行う等を要件として、法人が当該地域を管轄する自治体に対して支払う地方税の負担を軽減するという措置である。実際に米国やカナダにおいては、連邦レベルとは別に、州のレベルで独自の研究開発税制の枠組みが整備されている⁽⁸²⁾。

地方政府レベルでの研究開発税制の存在は、法人が利用できる措置をより充実させるものの、こうした措置が法人の試験研究に与える効果は明らかでない⁽⁸³⁾。また、中央政府レベ

(75) これに対し、我が国の税制上、法人税は事業年度ごとに課税所得が算出され、納税義務が課される。

(76) 例えば、OECD, *op.cit.*(22), p.7. そのため、中小法人にとって、特に有利な制度であると指摘される (*idem.*)。

(77) van Pottelsberghe et al., *op.cit.*(21), p.25.

(78) European Commission, *op.cit.*(4), p.76 等を参照。

(79) この問題につき、OECD, *op.cit.*(22), p.8.

(80) *ibid.*

(81) ただし、中小法人を対象として、試験研究費の支出額に応じて地方税の負担に一定の軽減を与える措置が設けられている。具体的には、法人住民税（法人税割）の課税標準となる法人税額につき、本来は研究開発税制による税額控除額を含めた額を用いて算定するところ、中小法人に対する特例として中小企業技術基盤強化税制による税額控除後の額を用いて算定するという措置である。これにより、試験研究費の支出額の増加に伴い法人住民税（法人税割）の税額は低減する。

(82) OECD, *op.cit.*(22), p.6. なお、地方政府による独自の制度の導入とは別に、中央政府が設ける研究開発税制においても、一定の地域において行われる試験研究について税額控除率の引上げ等の優遇措置を設けることも考えられる（例えば Köhler et al., *op.cit.*(4), p.12.）。他方、こうした措置は効果的でないとの議論もある（European Commission, *op.cit.*(4), p.77 等を参照。）。

ルの税での措置と同様に、やはり税収減の要因となることが懸念されているほか、こうした措置は地方間で法人の試験研究を自らの域内に引き込む競争が起こる一方で一国内全体での試験研究の総量には変化が生じないというゼロサム・ゲームを助長するなどの理由から有効ではないとの評価も見られる⁽⁸⁴⁾。

さらに地方財政上重要な問題も指摘されている。財政的に豊かな地方政府が、その豊かな財源を背景に手厚い研究開発税制を導入した場合、多数の法人がこの地方政府の域内への移転を志向するであろう⁽⁸⁵⁾。法人の転入により立地法人が増加すれば、その地方政府の税収の増加が見込まれる。このように、地方レベルで独自に研究開発税制の設計や導入を行えることとした場合、法人にとって有利な制度を設けることが可能な一部の豊かな地方政府に法人の立地が集中し、その結果として地方政府間での財政力の格差が一段と拡大するおそれがある。また、法人の誘致を図る複数の地方政府が研究開発税制の充実度を競い合う結果、個々の地方政府のレベルで見ると、より充実した優遇税制が設けられる一方で地方税収が落ち込むという、地方政府間での際限のない「租税競争」に至る懸念もある⁽⁸⁶⁾。こうした可能性をどのように評価するかは、地方レベルでの研究開発税制の導入の是非をめぐる重要な論点となり得る。

2 制度の在り方をめぐる論点

研究開発税制については、前節で示した具体的な制度設計をめぐる諸論点に加え、制度自体の在り方をめぐる論点も指摘されているところである。ここでは、(1) 適用期限の設定の是非、(2) 制度の利用に際しての利便性、のそれぞれについて、主な論点を確認しておこう。

(1) 適用期限の設定の是非

試験研究の多くは短期間で完結するものではなく、中長期的な計画に基づいて行われることが一般的である。制度を利用する法人は、その計画段階において研究開発税制を始めとする公的支援措置の利用可能性を勘案するであろう。研究開発税制につき頻繁な改正が行われる場合や制度そのものの廃止が予想される場合、その利用を前提とした試験研究計画の策定が困難となり得る。

法人の立場からは、試験研究計画の策定において、研究開発税制が安定した制度となることのメリットがある。制度の安定的な維持・運用が見込まれない状況下では予見可能性が低下し、制度のインセンティブ機能が弱まるとして、研究開発税制は長期的に安定した制度とすべきであるとの見解は少なくない⁽⁸⁷⁾。諸外国の事例を見ると、研究開発税制を恒久措置としている例も複数見られる⁽⁸⁸⁾。一方で、研究開発税制が多額の税収減の要因となり得ることを考慮すると、その時々々の財政状況等に応じて容易に見直しが行えるよう、制度の適用に一定の期限を設け、必要性が認められる場合に限り延長を行うという扱いには、特に政府の立場に立てば一定の合理性があるとも考えられる。

我が国の研究開発税制では、恒久措置と時限措置の双方が設けられている。平成 29 年度税

⁽⁸³⁾ OECD, *ibid.*, p.8.

⁽⁸⁴⁾ European Commission, *op.cit.*(4), p.77.

⁽⁸⁵⁾ この問題を指摘したものとして、*ibid.*

⁽⁸⁶⁾ 租税競争に関しては、深澤映司「地方における課税自主権の拡大に伴う経済的効果」『レファレンス』727号, 2011.8, pp.60-61, 66-68. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_3050355_po_072703.pdf?contentNo=1> を参照。

制改正では、従来の「増加型」は期限通り廃止された一方、「高水準型」は平成 30 年度まで期限が 2 年間延長された。

制度に適用期限を設けることの是非については、制度の安定性・予見可能性と柔軟性との間での衡量が必要であろう。

(2) 制度の利用に際しての利便性

研究開発税制については、その運用面での問題が生じることも考えられる。

例えば、法人が制度上の適用要件を満たしていても、申請手続が極めて煩雑であるなど追加的な費用負担が生じるような場合、実際には申請をためらうことが容易に考えられる。こうした問題点は、とりわけ事務負担や財政的負担の影響を強く受けやすい中小法人等にとって障害になると思われる。このような手続上の課題を放置すれば、制度の利便性を大きく損なうとともに、制度の利用が大法人に偏るという事態も生じ得る。効率的な手続の整備は、法人のみならず政府の負担の軽減にもつながると指摘される。⁽⁸⁹⁾

おわりに

本稿では、法人による試験研究事業に対する税制面での公的な支援措置、すなわち研究開発税制に焦点を当て、その性質・特徴を明らかにすることを試みた上で、制度の具体的な設計及び制度の在り方をめぐる複数の論点について整理を行った。研究開発税制は、法人による試験研究事業を後押しし、社会全体としての試験研究の総量を増加させることをその趣旨としている。もっとも、この趣旨に適合的な制度設計は一つに定まるというわけではなく、その時々々の財政状況や経済・社会状況、また制度が重視する目標に応じて、効果的と考えられる制度の枠組みは変わり得る。

本稿では、主に研究開発税制の理論的側面を取り上げたが、運用に当たって財政負担を要する同税制をめぐっては、その政策効果の実証的な検証が必要であるとの指摘も見られる⁽⁹⁰⁾。我が国の試験研究の現状に関しては、日本企業は試験研究に関連した投資に積極的である一方、その投資収益率は欧米に比べ低いとの指摘がなされている⁽⁹¹⁾。制度の有効性を定期的に検証し、改善策を検討することも必要であろう。

⁽⁸⁷⁾ 例えば、日本商工会議所「平成 29 年度税制改正に関する意見」2016.9.14, p.15. <http://www.jcci.or.jp/zeisei/20160914_zeiseiiken.pdf> は我が国の研究開発税制全体を恒久化すべしとしている。また、European Commission, *op.cit.*(4), pp.42, 79-80 は制度の効果等の観点から予見可能性が極めて重要であるとした上で、最短でも 5 年間は制度を据え置くべしとしている。van Pottelsberghe et al., *op.cit.*(21), p.7 は、米国の例を挙げつつ、実際の税制上の支援措置は予見可能性を備えたものとは言い難いとの評価を示した上で、研究開発税制を時限措置とすることについて批判的に論じている。Westmore, *op.cit.*(30), pp.11-12 は予見可能性の維持のために安定した制度が必要であるとしつつ、仮に不安定であっても予見可能性のある制度であれば効果は維持される可能性があるとし唆している。OECD, *op.cit.*(22), p.8 は、試験研究が要する期間により、安定した制度であるか否かが法人に与える影響は変化すると研究結果を紹介している。その他、OECD, *op.cit.*(39), p.170; Köhler et al., *op.cit.*(4), p.12 等を参照。

⁽⁸⁸⁾ KPMG 税理士法人「付録 1 研究開発税制に係る各国比較表」『平成 28 年度産業技術調査事業（海外主要国における研究開発税制等に関する実態調査）調査報告書』2017.2. 経済産業省 HP <http://www.meti.go.jp/meti_lib/report/H28FY/000234.pdf> 等を参照。

⁽⁸⁹⁾ 例えば、European Commission, *op.cit.*(4), pp.69-70 等を参照。ここでは、オンライン手続等が効率的な手続の例として挙げられている。

我が国の研究開発税制については、付加価値の高い財・サービスの創出、また「第4次産業革命」⁽⁹²⁾の推進を促す目的から、平成29年度税制改正において大幅な見直しが行われた。この改正がどのような効果をもたらすのか、そして、今後、研究開発税制の制度設計やその在り方についてどのような評価や議論がなされるのか、注目される。

(せこ ゆうすけ)

(90) 例えば、企業を対象とする租税特別措置について効果の検証を行うべきとする議論として、税制調査会 前掲注(72), pp.3-4; 立岡健二郎「租税特別措置の実態と分析—法人税関連租特による減収額は国・地方で最大1.2兆円—」『JRI レビュー』4(14), 2014, pp.76-78. <<https://www.jri.co.jp/MediaLibrary/file/report/jrireview/pdf/7303.pdf>> を参照。立岡氏は、我が国の研究開発税制について、試験研究の実施を促すという政策効果が十分に実証されているとは言えないと指摘している(立岡健二郎「2017年度税制改正大綱のポイントと評価」『Research Focus』No.2016-33, 2016.12.8, p.8. <<https://www.jri.co.jp/MediaLibrary/file/report/researchfocus/pdf/9703.pdf>>)。ちなみに、制度の効果の検証が必要であるとの指摘は、諸外国においても見られる。例えば European Commission, *ibid.*, p.80 は、諮問や検証の必要性に言及した上で、「政策が効果的なものとなり、またそうあり続けるためには、定期的な検証を行うことが必要である」としている。

(91) 「目先主義 革新生まらず」『日本経済新聞』2017.5.15; 佐藤 前掲注(4), p.49.

(92) 第4次産業革命については、前掲注(10)を参照。