



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

平成 29 年 2 月

委託元 経済産業省
委託先 KPMG 税理士法人

【目次】

1. 調査概要	1
1.1 調査目的	1
1.2 調査内容及び方法	1
2. 調査結果	3
2.0 OECD データによる各国比較	3
2.1 アメリカ	7
2.2 フランス	24
2.3 イギリス	36
2.4 オランダ	49
2.5 韓国	57
2.6 中国	75

付録 1: 研究開発税制に係る各国比較表

1. 調査概要

1.1 調査目的

研究開発税制は、平成 26 年度政府税制調査において、制度見直しの必要性が指摘されたところであり、また、平成 27 年度与党税制改正大綱においても「研究開発税制(増加型・高水準型は平成 28 年度末期限)については、経済の好循環の定着状況等を踏まえつつ、取扱いについて検討を行う。」とされている。

一方で、諸外国においては、民間企業による研究開発投資に対して予算等・税制両面から積極的な支援を進めている。

こうした情勢に鑑み、本事業では、海外主要国の研究開発税制等について、その制度内容及び最近の改正動向、効果等を把握することにより、平成 29 年度税制改正要望等 に向けた検討に役立てることを目的とする。

このうち、KPMG 税理士法人において、平成 26 年度に行われた「海外主要国における研究開発税制等に関する実態調査」のうち、アメリカ、フランス、イギリス、オランダ、韓国、中国の研究開発税制に関してアップデートするものである。また、イノベーションボックスは調査のスコープには含まれていない。

1.2 調査内容及び方法

1.2.1 海外主要国の研究開発税制にかかる基本的調査

1.2.1.1 調査内容

海外主要国の研究開発税制にかかる基本的調査 経済産業省において実施した平成 24～27 年度調査結果を基に、海外主要国(アメリカ、フランス、イギリス、オランダ、韓国及び中国の 6 カ国)における研究開発税制の改正又は改正予定の有無、改正内容及び最新の活用実績等について文献調査を行い、平成 26 年度調査結果を更新する。具体的な調査項目は以下のとおり。

1.2.1.2 調査項目

- a: 制度詳細(総額型、増加型、特別試験研究費税額控除制度に相当する類型等の制度枠組、対象費用の範囲、税額控除率、控除限度額、繰越・繰戻)
- b: 最近の改正動向及び改正予定(拡充・縮減傾向)
- c: 法人実効税率、法人税収額(全体・業種別)の過去 5 年の推移
- d: 研究開発税制活用実績(①制度全体・制度枠組別・業種別での活用額、②制度全体・制度枠組別・業種別での活用企業数、③大企業・中小企業の活用件数及び活用金額)の過去 5 年間の推移
- e: 民間企業による研究開発投資額、研究開発にかかる補助金額の過去 5 年の推移
- f: その他、研究開発税制以外で研究開発活動に寄与する税制の概要
- g: 研究開発税制が企業行動に与える影響(統計データ等が存在しないものについては、その旨付記すること。)
- h: 研究開発投資額の対 GDP 比率、研究開発支援水準(補助金、税)など経済産業省から提供する資料の更新

- ▶ イノベーションボックスについてはスコープ外とする。

1.2.1.3 調査対象地域

アメリカ、フランス、イギリス、オランダ、韓国、中国

1.2.1.4 適用法令

本調査の対象とする適用法令等は、平成 28 年 7 月 31 日現在施行のものとする。

1.2.1.5 調査方法

本調査は、上記調査対象地域の研究開発税制に関する文献調査及びフランス及びオランダの関係機関(財務当局(税制決定当局)、税制要望当局、経済団体、対象地域で研究開発活動を行っている企業、学識経験者等)へのヒアリングを行うこととする。

本調査のベースは、EY 新日本有限責任監査法人が行った平成 26 年度調査であり、2015 年度及び 2016 年度(平成 27 年度及び 28 年度)の改正及びその後の改正予定を織り込んでいる。また、改正のない点は基本的に平成 26 年度調査の結果をそのままにしているが、必要に応じて、平成 26 年度調査に関してもできるだけ修正加筆を行っている。

2. 海外主要国の研究開発税制にかかる基本的調査に関する調査結果

2.0 OECD データによる各国比較

以下は、OECD により発行された「OECD SCIENCE, TECHNOLOGY AND INDUSTRY SCOREBOARD 2015」の中の「OECD Data and Statistics on R&D Tax Incentives (OECD 加盟国(及び主要パートナー)の研究開発の税務インセンティブに係るデータ及び統計)」のハイライト及び調査対象国の関連統計資料であり、各国における研究開発活動の規模、政府からの補助金等による直接支援と研究開発税制による間接支援の比較、大企業と中小企業及び黒字企業と赤字企業の研究開発税制のインセンティブの比較検討がされている有益な資料と考えられる。

各国政府は民間企業による研究開発を促進するためにさまざまな支援する手立てを採用している。補助金を提供したり、研究開発サービスの役務を受けたりする(直接支援)ほか、多くの政府は財政支援を提供している。民間企業による研究開発支出に対する税務インセンティブは、手当、税額控除、加速度償却その他手立てを提供する。上記ハイライトによると、研究開発活動に係る各国比較は以下の通りである。

- (1) 購入力平価基準によると、OECD 加盟国における研究開発に対する国内総支出は 2013 年において 1.13 兆ドルとなり、OECD 加盟国の国内総生産の 2.4%を占めることとなった。民間企業による研究開発は OECD 加盟国で行われるすべての研究開発の約 68%を占めている。

<調査対象国の関連統計資料>

研究開発に対する国内総支出(Gross Domestic Expenditure on R&D -- GERD)																
国名	単位	米国百万ドル														
	年度	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
日本		98,758	103,826	108,166	112,192	117,598	128,695	138,565	147,602	148,719	136,954	140,607	148,389	152,326	162,347	166,861
アメリカ		269,513	280,238	279,891	293,852	305,640	328,128	353,328	380,316	407,238	406,405	410,093	428,745	436,078	456,977	..
フランス		32,969	35,831	38,153	36,917	37,976	39,236	41,987	44,011	46,548	49,741	50,765	53,428	54,830	57,987	58,750
イギリス		27,865	29,201	30,636	31,097	32,016	34,081	37,023	38,731	39,397	39,420	38,166	39,133	38,812	41,743	44,174
オランダ		9,066	9,557	9,698	9,884	10,417	10,904	11,720	12,061	12,468	12,366	12,831	14,737	15,094	15,781	16,291
韓国		18,533	21,275	22,507	24,072	27,942	30,618	35,413	40,640	43,906	45,987	52,173	58,380	64,862	68,051	72,267
OECD加盟国全体		616,315	652,006	668,934	694,881	727,849	781,226	849,878	915,972	975,119	973,755	999,220	1,056,277	1,091,447	1,144,917	1,181,495
OECD主要パートナー	中国	33,045	38,548	48,060	57,137	70,132	86,828	105,581	124,187	146,127	185,267	213,460	247,808	292,063	333,522	368,732

国民総生産に占める研究開発に対する国内総支出の割合(GERD as a percentage of GDP)																
単位		%														
年度		2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
国名																
日本		3.00	3.07	3.12	3.14	3.13	3.31	3.41	3.46	3.47	3.36	3.25	3.38	3.34	3.48	3.59
アメリカ		2.62	2.64	2.55	2.55	2.49	2.51	2.55	2.63	2.77	2.82	2.74	2.76	2.70	2.74	..
フランス		2.08	2.13	2.17	2.11	2.09	2.04	2.05	2.02	2.06	2.21	2.18	2.19	2.23	2.24	2.26
イギリス		1.72	1.71	1.72	1.67	1.61	1.63	1.65	1.68	1.69	1.74	1.69	1.69	1.62	1.66	1.70
オランダ		1.81	1.82	1.77	1.81	1.81	1.79	1.76	1.69	1.64	1.69	1.72	1.90	1.94	1.96	2.00
韓国		2.18	2.34	2.27	2.35	2.53	2.63	2.83	3.00	3.12	3.29	3.47	3.74	4.03	4.15	4.29
OECD加盟国全体		2.14	2.18	2.15	2.15	2.13	2.16	2.19	2.22	2.29	2.34	2.30	2.33	2.34	2.37	2.38
OECD主要パートナー	中国	0.90	0.95	1.06	1.13	1.22	1.32	1.38	1.38	1.46	1.68	1.73	1.79	1.93	2.01	2.05

民間企業による研究開発支出(Business Enterprise Expenditure on R&D -- BERD)																
単位	米国百万ドル															
年度	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	
国名																
日本		70,080	76,493	80,521	84,118	88,424	98,384	106,910	114,968	116,688	103,759	107,585	114,205	116,716	123,531	129,746
アメリカ		199,961	202,017	193,868	200,724	208,301	226,159	247,669	269,267	290,681	282,393	278,977	294,092	302,251	322,528	-
フランス		20,608	22,642	24,132	23,117	23,964	24,372	26,486	27,718	29,200	30,687	32,063	34,170	35,408	37,503	38,056
イギリス		18,101	19,128	19,867	19,811	20,030	20,921	22,826	24,219	24,424	23,813	23,262	24,881	24,585	26,669	28,447
オランダ		4,996	5,203	5,037	5,191	5,579	5,768	6,312	6,408	6,248	5,822	6,147	8,337	8,538	8,784	9,127
韓国		13,724	16,208	16,856	18,317	21,436	23,531	27,359	30,985	33,091	34,150	39,025	44,680	50,560	53,430	56,529
OECD加盟国全体		427,413	449,701	451,249	466,353	488,855	528,772	582,539	631,971	672,878	652,153	664,129	711,103	738,046	779,188	809,157
OECD主要パートナー	中国	19,814	23,297	29,405	35,635	46,864	59,320	75,045	89,768	107,052	135,662	156,726	187,684	222,406	255,516	285,017

国内総生産に占める民間企業による研究支出の割合 (BERD as a percentage of GDP)																
単位	%															
年度	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	
国名																
日本		2.13	2.27	2.32	2.36	2.36	2.53	2.63	2.70	2.72	2.54	2.49	2.60	2.56	2.65	2.79
アメリカ		1.94	1.90	1.77	1.74	1.70	1.73	1.79	1.86	1.97	1.96	1.86	1.90	1.87	1.94	..
フランス		1.30	1.35	1.37	1.32	1.32	1.27	1.29	1.27	1.29	1.36	1.37	1.40	1.44	1.45	1.46
イギリス		1.12	1.12	1.11	1.07	1.01	1.00	1.02	1.05	1.05	1.05	1.03	1.07	1.03	1.06	1.09
オランダ		0.99	0.99	0.92	0.95	0.97	0.95	0.95	0.90	0.82	0.79	0.83	1.08	1.10	1.09	1.12
韓国		1.61	1.78	1.70	1.79	1.94	2.02	2.19	2.29	2.35	2.45	2.59	2.87	3.14	3.26	3.36
OECD加盟国全体		1.48	1.50	1.45	1.45	1.43	1.46	1.50	1.53	1.58	1.56	1.53	1.57	1.58	1.61	1.63
OECD主要パートナー	中国	0.54	0.57	0.65	0.70	0.82	0.90	0.98	1.00	1.07	1.23	1.27	1.36	1.47	1.54	1.58

(2) 2015 年、OECD の 34 か国のうち 28 か国と OECD 以外の多くの国は民間企業による研究開発に優遇税制を提供する。この傾向は年々安定して強まっている。2013 年現在、民間企業による研究開発の約 6.9%は政府による直接支援となっている。研究開発税制は民間企業による研究開発の政府直接支援に対して 5.2%相当となっている。

＜調査対象国の関連統計資料＞

国名	日本														
研究開発活動	民間企業														
単位	米園百万ドル														
年度	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
財源															
財源合計	70,080	76,493	80,521	84,118	88,424	98,384	106,910	114,968	116,688	103,759	107,585	114,205	116,716	123,531	129,746
民間企業	68,438	74,874	78,847	82,533	86,870	96,725	105,301	113,208	114,991	101,907	105,655	112,234	114,650	121,176	127,600
政府直接支援	1,190	1,071	1,177	1,172	1,109	1,133	1,083	1,242	1,073	1,218	1,255	1,198	1,279	1,310	1,240
上級の教育機関	1	11	6	8	9	19	10	10	11	10	14	13	10	13	55
民間非営利団体	51	121	94	90	72	82	93	93	89	89	73	107	153	277	164
海外からの支援	399	415	396	315	364	426	424	416	519	535	588	652	624	755	686

国名	アメリカ														
研究開発活動	民間企業														
単位	米園百万ドル														
年度	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
財源															
財源合計	199,961	202,017	193,868	200,724	208,301	226,159	247,669	269,267	290,681	282,393	278,977	294,092	302,251	322,528	..
民間企業	182,844	185,118	177,467	182,926	188,035	204,250	223,365	242,682	254,321	230,671	229,200	246,550	254,298	273,363	..
政府直接支援	17,117	16,899	16,401	17,798	20,266	21,909	24,304	26,585	36,360	39,768	34,355	31,630	30,778	29,556	..
上級の教育機関	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
民間非営利団体	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	363	779	369	334	262
海外からの支援	..	..	..	..	..	..	..	..	..	11,591	14,643	15,543	16,841	19,347	..

国名	フランス														
研究開発活動	民間企業														
単位	米園百万ドル														
年度	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
財源															
財源合計	20,608	22,642	24,132	23,117	23,964	24,372	26,486	27,718	29,200	30,687	32,063	34,170	35,408	37,503	38,056
民間企業	16,691	18,764	19,163	18,123	18,651	19,661	21,199	22,320	22,881	25,135	26,290	28,451	29,352	30,821	..
政府直接支援	2,043	1,907	2,492	2,570	2,744	2,463	2,988	2,710	3,299	2,748	2,800	2,574	2,800	3,035	..
上級の教育機関	5	4	1	3	2	3	2	2	10	9	18	16	16	22	..
民間非営利団体	6	6	5	9	9	9	9	17	22	17	14	6	6	10	..
海外からの支援	1,863	1,962	2,471	2,412	2,559	2,236	2,287	2,669	2,987	2,778	2,941	3,122	3,234	3,615	..

国名	イギリス														
研究開発活動	民間企業														
単位	米園百万ドル														
年度	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
財源															
財源合計	18,101	19,128	19,867	19,811	20,030	20,921	22,826	24,219	24,424	23,813	23,262	24,881	24,585	26,669	28,447
民間企業	12,618	12,467	12,559	12,342	13,305	13,496	15,849	16,923	17,035	16,760	16,034	17,090	16,766	18,432	19,661
政府直接支援	1,594	1,499	1,404	1,907	2,039	1,746	1,726	1,648	1,607	1,879	2,018	2,305	1,938	2,384	2,542
上級の教育機関	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
民間非営利団体	4	6	6	4	8	3	4	23	37	20	7	149	53	107	114
海外からの支援	3,885	5,155	5,898	5,558	4,678	5,676	5,248	5,624	5,744	5,155	5,203	5,337	5,828	5,747	6,130

国名	オランダ														
研究開発活動	民間企業														
単位	米園百万ドル														
年度	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
財源															
財源合計	4,996	5,203	5,037	5,191	5,579	5,768	6,312	6,408	6,248	5,822	6,147	8,337	8,538	8,784	9,031
民間企業	..	4,178	..	4,236	..	4,559	..	5,321	..	4,663	..	6,855	7,058	7,362	7,564
政府直接支援	..	235	..	172	..	198	..	146	..	217	453	318	189	177	144
上級の教育機関	..	3	..	3	..	6	..	2	..	8	..	6	12	21	9
民間非営利団体	..	38	..	5	..	13	..	12	..	4	..	57	37	39	33
海外からの支援	771	750	775	777	..	993	..	927	..	928	..	1,099	1,242	1,185	1,281

国名	韓国														
研究開発活動	民間企業														
単位	米園百万ドル														
年度	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
財源															
財源合計	13,724	16,208	16,856	18,317	21,436	23,531	27,359	30,985	33,091	34,150	39,025	44,680	50,560	53,430	56,529
民間企業	12,735	14,785	15,680	17,235	20,290	22,223	25,948	28,949	31,031	31,729	36,314	41,892	47,363	50,315	53,273
政府直接支援	961	1,306	1,078	975	1,016	1,092	1,298	1,929	1,951	2,330	2,625	2,706	3,028	2,961	2,905
上級教育機関	12	4	3	5	4	5	10	23	19	21	17	17	19	17	17
民間非営利団体	11	22	11	14	10	9	12	14	8	11	11	9	12	15	13
海外からの支援	5	91	85	88	117	203	92	71	82	59	59	56	138	122	321

国名	中国														
研究開発活動	民間企業														
単位	米園百万ドル														
年度	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
財源															
財源合計	19,814	23,297	29,405	35,635	46,864	59,320	75,045	89,768	107,052	135,662	156,726	187,684	222,406	255,516	285,017
民間企業	17,118	..	..	31,169	42,416	54,124	68,415	82,527	99,313	125,964	145,347	174,525	206,891	238,206	267,127
政府直接支援	1,356	..	..	1,757	2,234	2,711	3,402	4,308	4,606	5,872	7,156	8,230	10,298	11,515	11,963
上級教育機関	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
民間非営利団体	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..	..
海外からの支援	790	..	..	932	707	597	1,471	1,388	1,525	2,194	2,504	2,987	2,517	2,655	2,624

(3) 直接支援の各種方法と比較して、一般に研究開発税制への依拠は増加している。2006 年と 2013 年に提供された政府直接支援の比較に関して、資料の入手できた 28 か国のうち 16 か国において研究開発の相対的重要性の増加を示している。

(4) 韓国、ロシア、フランスは 2013 年の国民総生産に占める割合として民間企業による研究開発に対して最も大きな支援を提供している。一方、米国、フランス、中国は最も巨額の税制上の支援を提供した。相対的に高い研究開発税制によるインセンティブを提供したのはオランダ（総政府支援に占める割合として 87%）である。オーストラリアとカナダはともに約 85%である。

<調査対象国の関連統計資料>

	税務インセンティブの年間成長率 2006-13	政府支援に占める 税務インセンティブ の割合 2013	政府支援に占める 税務インセンティブ の割合 2006	摘要
日本	2.1	82.3	81.2	2006年と2012年の比較
アメリカ	5.0	26.1	23.1	
フランス	17.7	70.0	37.7	
イギリス	7.2	48.3	38.9	
オランダ	13.5	87.4	66.8	2007年と2013年の比較
韓国	11.0	57.6	52.5	
中国	10.7	44.9	50.2	2009年と2013年の比較

対国民総生産(%)	民間企業による研究開発支出の直接支援の割合 2013	民間企業による研究開発支出の税務インセンティブを通じた間接支援の割合 2013
日本	0.0300	0.1300
アメリカ(2012)	0.1900	0.0700
フランス	0.1100	0.2600
イギリス	0.0800	0.0800
オランダ	0.0200	0.1500
韓国	0.1800	0.2400
中国	0.0700	0.0600

- (5) OECD 加盟国及び主要パートナー(ブラジル、中国、ロシア、南アフリカ)の 2013 年の支援額は 500 億ドルに迫っている。OECD 加盟国だけを見ると、約 400 億ドルとなっている。
- (6) 研究開発税制の設計は研究開発投資追加 1 ドルあたりの税務インセンティブへの期待値に影響する。税務インセンティブを提供する OECD 加盟国及び主要パートナーにおいて、中小企業と大企業の規模、利益に応じて税務インセンティブ率に大きな違いがある。OECD 加盟国の税引前所得に対する税務インセンティブ率の中間値は中小企業において黒字法人で 0.19、赤字法人で 0.13、大企業において黒字法人で 0.13、赤字法人で 0.10 となっている。現在 OECD 加盟国のうち 12 か国だけが大企業に比べて中小企業やスタートアップ企業に優遇税制を提供している。

<調査対象国の関連統計資料>

2015年	大企業 黒字	中小企業 黒字	大企業 赤字	中小企業 赤字
日本	0.13	0.15	-0.02	-0.01
アメリカ	0.04	0.04	0.03	0.03
フランス	0.26	0.43	0.22	0.43
イギリス	0.10	0.29	0.10	0.29
オランダ	0.16	0.22	0.14	0.20
韓国	0.04	0.26	0.03	0.21
中国	0.15	0.15	0.12	0.12

以下において、アメリカ、フランス、イギリス、オランダ、韓国、中国の研究開発税制の制度内容について調査することとする。

2.1 アメリカ

2.1.1 制度概要

(1) 研究開発費用に対して設定されている税制上の恩典の内容

納税者には、研究開発に係る支出について、下記の税制が用意されている。

① 研究もしくは実験費用の損金算入

研究もしくは実験費用 (Research or experimental expenditures) については、研究開発から生じる将来収益との収益費用の対応をすべきであるが、損金算入の予測可能性を確実にするため、1954 年に、税法上、支払時に費用化、もしくは、当該費用の便益を認識した月から 60 ヶ月以上の期間にわたる償却のいずれかを選択することができる (内国歳入法 (Internal Revenue Code) 第 174 条。恒久法)。

② 研究開発税額控除

適格研究費用 (Qualified research expenses) については、米国事業における研究開発活動の低下を反転させ、研究開発意欲を上昇させるために、1981 年に税額控除の適用を受けることができるとした (内国歳入法第 41 条。時限立法)。ただし、税額控除相当額だけ上記①の損金額を減額しなければならない。または、選択により、損金額の減額ではなく、税額控除相当額 選択により (最高法人税率) だけ税額控除を減額しなければならない (米国内国歳入法第 280 条 C(c))。

また、通常の適格研究開発とは異なり、特別な商業目的を有しない科学的知識を高度化するための新規調査研究 (基礎研究) を行う大学や適格研究機関等への支払いに対して税額控除の適用を受けることができる。さらに、事業活動の上でエネルギー研究コンソーシアムへの支出が発生する場合にも税額控除の適用を受けることができる。

研究開発税額控除制度が導入され、34 年間時限立法として延長されてきたが、2015 年 12 月 18 日の税制改正 (Consolidated Appropriations Act 2016; 以下、「2015 年税制改正」) により恒久化された。当該規定は 2015 年中に発生する適格研究開発費から適用されることとなった。

2016 年 10 月 4 日に内部使用のためのソフトウェアの開発費用を同税額控除の適格研究開発費とする財務省最終規則が発表された。

(2) 計算式

研究もしくは実験費用の損金算入については、総額型、研究開発税額控除については、増加型と総額型のハイブリッド型である。

① 研究もしくは実験費用の損金算入

研究もしくは実験費用については、支払時に損金化、もしくは、当該損金の便益を認識した月から 60 ヶ月以上の期間にわたる償却のいずれかを選択することができる。

ただし、たとえば、自己で使用するために新しい機械を開発する場合、上記の適用を受けない研究開発とは異なる機械製造のための支出は、機械として計上しなければならず、資産計上後は一般の減価償却により損金化する。

② 研究開発税額控除

研究開発税額控除の計算には二つの方法があり、納税者は毎年、いずれかを選択することができる。

これは、納税者が税額控除の申請をする際に、申告書 Form 6765 のすべての項目に適切に記入して提出すれば、計算方法の選択について税務当局に許可を求め、それが認められたとみなす規定があることによる（財務省規則（Treasury Regulation）1.41-9(b)(3)）。

アメリカで増加型が採用されたのは、1960 年代終わりから始まった、国内総生産における民間企業の研究開発支出割合の減少に歯止めをかけたいとの議会の意向が反映されたためである。議会は、膨大なコストとなる可能性がある研究開発の着手や拡大に消極的な企業を刺激するには、研究開発費の増加額に対して十分な税額控除を与えることが有効であると結論付けたのである¹。

▶ 標準税額控除法

税額控除額＝（適格研究開発費－標準ベース金額）×20%

「標準ベース金額」＝過去 4 課税年度の平均年間総収入×固定ベース比率
ただし、標準ベース金額は当年度適格研究開発費×50%
を下回ることはいない。

「固定ベース比率」＝適格研究開発費／総収入
1984 年度～1988 年度累計で固定ベース比率を算定。
また、固定ベース比率は 16%を超えることはできない。

注）固定ベース比率にかかる創立当初の法人に対する特例

a. 対象法人

- イ）総収入及び適格研究開発費をともに有する初年度が 1984 年度以降の法人、又は、
- ロ）総収入及び適格研究開発費をともに有する年度が 1984 年度から 1988 年度の 4 年のうちで、3 年未満である法人

b. 固定ベース比率

1993 年度以前に開始する課税年度：一律 3%

1994 年度以降に開始する当初 5 課税年度：3%

第 6 課税年度：第 4、5 課税年度の累計に基づく固定ベース比率 × 1/6

第 7 課税年度：第 5、6 課税年度の累計に基づく固定ベース比率 × 1/3

第 8 課税年度：第 5 - 7 課税年度の累計に基づく固定ベース比率 × 1/2

第 9 課税年度：第 5 - 8 課税年度の累計に基づく固定ベース比率 × 2/3

第 10 課税年度：第 5 - 9 課税年度の累計に基づく固定ベース比率 × 5/6

その後の課税年度：第 5 - 10 課税年度のうち、選択による 5 課税年度の累

¹ 現地税理士インタビューによる。（平成 26 年度調査の脚注より）

計に基づく固定ベース比率

▶ 代替簡易税額控除法 (Alternative Simplified Credit, "ASC")

税額控除額 = (適格研究開発費 - 代替簡易ベース金額) × 14 %
「代替簡易ベース金額」 = 過去 3 課税年度の平均適格研究開発費 × 50%

過去 3 課税年度のいずれにおいても適格研究開発費が発生していない場合は、
当年度の適格研究開発費の 6% が税額控除可能である。

また、一旦、代替簡易税額控除法を選択すると、税務当局の許可がない限り、標準
税額控除法に変更をすることはできない。

以上の適格研究費用に係る税額控除の他、基礎研究税額控除やエネルギー研究コ
ンソーシアムに係る税額控除も用意されている。

▶ 基礎研究税額控除

基礎研究税額控除は、適格機関に対する「特定の商業目的を持たない科学的知識
の進歩のための独創的な研究」費用が対象で、商業的研究については対象とされ
ていないため、制度が利用されることは極めてまれである。

税額控除可能額 = 純基礎研究支払額 × 20%
純基礎研究支払額 = 基礎研究支払額 - 適格機関への基礎期間の特定金額

基礎期間とは、1984 年以降に開始した最初の年度の前 3 課税年度をいう。

適格機関への基礎期間の特定金額 = a + b

- a. 以下のいずれか大きい額 (Minimum Basic Research Amount)
 - イ) 基礎期間における社内研究と委託研究費の合計の平均額 × 1%
 - ロ) 基礎期間の委託研究費ただし、基礎期間の全期間に存在していなかった場合は、基礎支払額の
50% 以上であること。
- b. 以下の イ) からロ) を控除した額 (Maintenance-of-effort Amount)
 - イ) 基礎期間における指定されていない教育機関へのインフレ調整後の寄
付金の平均額
 - ロ) 当年度の当該教育機関への寄付金

純基礎研究支払額がゼロ以下となる場合は、基礎研究支払額は適格研究開発に
係る税額控除の委託研究費として取り扱われる。

▶ エネルギー研究コンソーシアムに係る税額控除

エネルギー研究コンソーシアムに係る税額控除は、主としてエネルギー研究または
公益的なエネルギー研究を実施するために組織・運営されている非営利団体に支
出した費用の 20% を税額控除として認めているものである。

税額控除可能額 = エネルギー研究コンソーシアムへの支出 × 20%

エネルギー研究コンソーシアムに該当するためには、エネルギー研究を行う非課税団体又は公益のためのエネルギー研究を行う組織であるなどの要件を満たさなければならない。

▶ その他注意事項

税額控除相当額は適格研究開発費の損金算入額から減額されるか、又は、選択により、税額控除相当額×35%（最高法人税率）だけ税額控除を減額することになる。

(3) 控除限度額

① 研究もしくは実験費用の損金算入

損金算入額に制限はない。

② 研究開発税額控除

研究開発税額控除は内国歳入法第 38 条の一般事業税額控除（General Business Credit: 研究開発税額控除、投資税額控除、雇用促進税額控除、アルコール燃料税額控除、その他を含む）の一部である。その一般事業税額控除の限度額の計算は以下のとおりとなる。

一般事業税控除限度額

= （税額控除前通常税額 + 代替ミニマム税（Alternative minimum tax、詳細については後述）－ 一般事業税額控除以外の税額控除）－ （a と b のいずれか大きい額）

a. 暫定代替ミニマム税（Tentative minimum tax）

b. （税額控除前通常税額 － 一般事業税額控除以外の税額控除 － 25,000 ドル）×25%

a.においては、通常税額が暫定代替ミニマム税を超えている場合（つまり、代替ミニマム税による納付のポジションでないこと）その超過額を上限として一般事業税額控除の適用を受けることができるとしている。一方、b.においては、納税が通常税額のポジションであっても一般事業税額控除前の通常税額の 75%と代替ミニマム税（この場合は通常代替ミニマム税は発生しないと考えられる）の合計を一般事業税額控除の上限としている。

一般事業税額控除の控除限度及び繰越・繰戻は、1984 年の議会により創設されたが、これは当時下記問題点に対処するためであった。

一つは、当時多種多様な事業優遇税制があり、それぞれ限度額や繰越・繰戻方法が異なっていて非常に複雑かつ煩雑だったため、これらを簡素化する必要があったことにある。もう一つは、納税者の節税能力を制限しようとしたことにある。これは当時、大企業や高収益企業は、事業を促進するような税制を活用することで、中流階級の納税者よりも税金の負担が軽いという世論が強かったことが背景にある²。

² 現地税理士インタビューによる。（平成 26 年度調査の脚注より）

研究開発税額控除は法人所得税を減額することになるが、2015 年税制改正において、以下の通り、一定の小規模事業に対しては代替ミニマム税や給与関連税から差し引くことができるようになった。当該規定は 2016 年 1 月 1 日以降に開始される課税年度から適用される。

- a. 3 年平均の年間総収益が\$50 百万以下である小規模事業（非上場企業に限定）に対しては代替ミニマム税からの控除を可能とする。
基本的に通常税額が暫定代替ミニマム税を超える場合に初めて研究開発税額控除などの一般事業税額控除の適用を受けることができるので、代替ミニマム税を支払うポジションの時には一般事業税額控除の適用を受けることができない。当該小規模事業に関しては代替ミニマム税からの控除を認めることとなった。
- b. 過去 5 年間総収益がなく、年間総収益が\$5 百万未満の特定のスタートアップ企業に対しては\$250,000 を上限に給与関連税（連邦社会保障税）からの控除を可能とする。当該要件を満たす上場企業も対象となる。

(4) 繰越・繰戻

繰越・繰戻に関する下記の規定の基本的考え方は、納税者が、現在の景気や、企業の置かれている状況に左右されず、安心して優遇税制や欠損金による税制上の恩典を享受することができるようにするものである。例えば、事業上多額の研究開発費を必要とする医薬品及びバイオテクノロジー業界の企業は、製品開発から収益を生むまでのサイクルが非常に長期にわたることが多く、15 年以上にわたる場合もある。

繰越期間については、これまで何回か変更されてきたが、その時々々の政治的、経済的、財政的な見地から決定される。

① 研究もしくは実験費用の損金算入（第 174 条）

欠損金の繰越控除の規定に従い、先行する 2 課税年度への繰戻、及び後続する 20 課税年度への繰越が可能である。

② 研究開発税額控除（第 41 条）

その他の税額控除と合算され、上記の控除限度額を超過した当課税年度に利用されない一般事業税額控除は、1 課税年度の繰戻及び後続する 20 課税年度への繰越が可能である。

(5) 対象費用

第 174 条における研究もしくは実験費用と、第 41 条における適格研究費用とでは、前者の方がより広い概念である。

すなわち、第 174 条における研究開発活動の定義は、第 41 条における適格研究よりも広い。また、第 174 条における研究もしくは実験費用が、経費や間接費等を含むのに対し、第 41 条における適格研究費用は、直接費のみであり、委託費も支払もしくは発生した費用の 65%のみである（後述）。

ある研究開発費用が、両制度の対象となる場合がある。このとき、企業は、両制度を併用することが可能であるが、下記のとおり一部制限がある。納税者は、毎年、下記のいずれを採用するか選択できる(内国歳入法第 280 条 C(c))。

- ▶ 第 41 条の税額控除額は全額申請し、当該税額控除額を第 174 条の損金算入額から差し引く。
- ▶ 174 条の損金算入額は全額申請し、第 41 条の税額控除額は 65%を申請する。

① 研究もしくは実験費用の損金算入(第 174 条)

事業化前の研究開発活動と、将来の取引または事業の間に一定の関連性が存在する場合、研究もしくは実験費用は、適格となる³。このとき、研究開発活動が納税者の既存の取引または事業と無関係の、新たな製品ラインまたはプロセスに向けられていることが必要である。

研究もしくは実験費用とは、製品またはプロセスの開発にあたり不確実性がある場合における費用である。例えば、現在入手可能な情報では、製品またはプロセスを開発できる能力があるか否かや、それらの開発方法、構造を明らかにすることができない場合に、不確実性があるとされる。したがって、品質管理、能率調査、経営調査、消費者調査、広告または販売促進、他社の技術の取得、すでに研究されたものと類似した研究に係る費用は、適格ではない。なお、十分な不確実性があるか否かを決定するにあたっては、当該研究によって開発される製品またはプロセスの性質や、研究開発によってもたらされる技術の進歩の水準は、考慮されない。

研究もしくは実験費用には、直接費と間接費の両方が含まれる。

直接費には、当該活動に関連する研究開発人員ならびに実験助手、技術者、事務員、及び研究実験活動を監督する人員の給与及び消耗品費が含まれる。

間接費は、研究に関連し、研究に必要であるが、研究費用として直接に識別可能ではない費用であり、研究開発活動に帰属する一般管理費、設備費用(減価償却費及び家賃を含む)、水道光熱費、保守費用、間接労務費、間接材料費及び消耗品費、固定資産税ならびに保険費用が含まれる。間接費は、研究開発活動に適切に割り当てられる範囲で適格である。

また、納税者に代わって他の人または団体(研究所、基金、エンジニアリング会社、類似の契約業者等)により実施される研究もしくは実験費用(海外への委託費用を含む)や、特許取得費用(申請の実施及び完了において費やした弁護士報酬等を含む)も、適格である。

なお、土地の取得や、土地・その他の資本資産の改良の費用については、適格とはならない。したがって、これらについては資産計上し、必要に応じて減価償却または償却しなければならない。なお、研究もしくは実験において用いられる資産に関連する減価償却額や償却額は、第 174 条の費用として取り扱うことができる。研究もしくは実験において用いられる購入したソフトウェアの償却費(内国歳入法第 167(f)条及び第 197 条を参照)についても同様である。

³ 米国連邦最高裁判所判決による。(平成 26 年度調査の脚注より)

ソフトウェア開発費用については、本来の第 174 条の費用ではないが、多くの点で第 174 条に該当する研究もしくは実験費用に非常に類似しており、第 174 条による取扱いが妥当であるとされた(歳入手続(Revenue Procedure)2000-50)。

② 研究開発税額控除(第 41 条)

適格研究とは、新たなまたは改良された製品の事業の構成要素を開発することを目的として、新たな情報を発見するために設計された実験のプロセスを伴う研究及び開発活動と定義されている。適格研究となるための要件は以下の 4 つが挙げられる。

▶ 第 174 条の下で損金算入可能

費用が実際に損金算入される必要はないが、第 174 条の下で適格であることが必要である。

▶ 技術的な性質の情報の発見

適格研究の定義における 2 番目の要件は、開発活動が技術的な性質の情報の発見を目的としていることである。これは、開発活動が物理学もしくは生物学、工学、またはコンピュータサイエンスにおける研究を伴っていなければならないことを意味しており、当該研究は、経済学、心理学、経営科学等の「ソフト」サイエンスにおけるものであってはならない。したがって、納税者がソフトウェアを開発しており、当該開発活動がコンピュータサイエンス及び何らかの「ソフト」サイエンス(例えば経済学)を伴う場合、コンピュータサイエンスの分野における研究のみが適格研究に相当する⁴。

▶ 実験のプロセス

適格研究の定義における 3 番目の要件は、実質的にすべての開発活動が「実験のプロセス」からなっていることである。この要件を満たすには、開発活動が上記の「研究もしくは実験」の要件を満たしていなければならない。

実験のプロセスとは、納税者の研究活動の開始時点で不確実性(①の定義参照)がある場合に、結果を達成するための一つ以上の選択肢を評価するプロセスである。プロセスには、事業の構成要素の開発または改良に関する不確実性の識別、当該不確実性の排除を目的とする一つ以上の選択肢の識別、ならびに当該選択肢を評価するプロセスの識別及び実施が含まれる。実験のプロセスは、一般的には複数の選択肢を評価することができなければならない。

▶ 新たなまたは改良された製品の事業の構成要素

適格研究の定義における 4 番目の要件は、開発活動が事業の構成要素の新たな、もしくは改良された機能、または当該事業の構成要素の性能、信頼性、もしくは品質に関連していることである。もし、様式、趣向、外観、または季節的デザインの要因のみに関連している場合は、適格とならない。

⁴ 平成 26 年度調査におけるコメント。

以上が、適格研究となるための 4 要件であるが、除外される活動は下記のとおりである。

- ▶ 事業の構成要素の商業利用後に実施される研究
- ▶ 既存の事業の構成要素を特定の顧客のニーズに適合させるための研究
- ▶ 一般に入手可能な情報から、既存の事業の構成要素を適合させるための研究
- ▶ 能率調査、経営の機能もしくは手法に関連する活動、市場の調査・試験・開発（広告もしくは販売促進を含む）、定例的なデータ収集、または品質管理に係る通常の試験
- ▶ 米国や、プエルトリコ自治連邦区、または米国属領の外で実施される研究
- ▶ 社会科学、芸術または人文科学における研究
- ▶ 他の人（または政府事業体）によって給付金、契約、またはその他の方法により資金供給される範囲における研究

前年までは特定の内部使用ソフトウェアの開発に関連する研究（ただし例外あり）に関しては、除外される活動のひとつであったが、2016 年 10 月 4 日に、同税額控除の内部使用ソフトウェアの開発費用への適用に関する財務省最終規則が発表された。

内部使用ソフトウェアの開発費用は、法律では財務省規則で定める範囲内でのみ適格試験研究費として扱われるとされている。財務省規則の草案が当初 1997 年に公表され、2000 年に最終化されたが、その内容に対する懸念や非難等の影響で 2001 年はじめに保留とされ、規則案が同年末に出された。しかし、最終化の動きがないまま年月が経過し、その間、納税者側は、保留とされた 2000 年の規則に依拠するのか、2001 年の規則案に依拠するのか、あるいはその他の合理的な解釈をするのか等の不確実な取り扱いに翻弄されることとなり、税務当局との紛争も絶えなかった。その後、昨年ようやく再度規則案が出され、2016 年 10 月 4 日に最終化された。

最終規則によると、適格研究費として扱われるためには、以下の要件を満たす必要がある。

- a. 経済的に重大な効率性（速度の大幅な増加やコストの大幅な削減など）が達成されること
- b. 開発に際して納税者が重要なリスクを負うこと
- c. 第三者から購入することができないような内容であること

研究開発税額控除は、納税者による上記の適格研究の実施において発生した、社内研究費と委託研究費について、利用可能である。

▶ 社内研究費（賃金）

適格サービスの対価として支払もしくは発生した賃金（従業員のサービスのうち適格サービスの遂行において実施された部分に対して支払われた範囲の賃金）なお、従業員が実施したサービスの「実質的にすべて」が適格サービスである場合、当該従業員のすべての賃金を税額控除の計算に含めることができる。この場合、「実質的にすべて」とは 80%以上を意味するものと解釈される（財務省規則 1.41-4(a)(6), (8)）。

適格サービスには実際の適格研究の実施、研究を実施する人の直接的な監督、またはこれらの人への直接的な支援が含まれるが、間接費や一般管理費は含まれない。

▶ 社内研究費(消耗品費)

適格研究の実施に使用された有形財産に対して支払われたあらゆる金額(土地、土地の改良、減価償却資産、リース資産を除く)

▶ 委託研究費

適格研究のために、従業員以外の人に対して支払もしくは発生した費用の 65% の金額が、適格費用となる。なお、同じ支配グループのメンバー間における外注研究費用の支払いはこれに該当せず、研究費用は研究を実施するメンバーに帰属することになる。

これは、議会が、研究開発税額控除に適格な費用は直接費のみであると考えていることが背景にあると考えられる。すなわち、納税者が第三者に研究を委託した場合、その費用の中には委託先の間接費や利益も含まれることになるため、これを排除するために 65% という制限を設けているのである(財務省規則 1.41-2(e)(5))。

ただし、適格研究コンソーシアム(主として科学研究を実施するために組織された科学研究組織であって、私立財団ではない団体)に対して支払もしくは発生した費用についてはその 75% が適格研究費用とされる。

2.1.2 共同研究・委託研究を通じた研究開発を促進するための税制上の恩典

共同研究・委託研究を通じた研究開発を促進するための税制上の恩典は特に用意されていない。

2.1.3 改正

(1) 最近の改正動向

① 研究もしくは実験費用の損金算入(第 174 条)

2014 年 有形固定資産(パイロットモデルを含む)の開発費用が、研究もしくは実験費用として損金算入可能であることが明確化された。

② 研究開発税額控除(第 41 条)

2009 年 代替法として、総額型が認められていたが、廃止された。

2015 年 研究開発税額控除制度が恒久化された。

2016 年 小規模事業・企業に対して一定の要件を満たす場合、代替ミニマム税や連邦社会保障税からの税額控除を認めた。(上述参照のこと)

(2) 改正予定

2017 会計年度のグリーンブックの研究開発税額控除に関する内容は以下のとおりである。ただし、当該提案が承認されるかは明確ではない。

2017 年 1 月 1 日以降に発生する研究開発費に関する研究開発税額控除について以下のような取り扱いとなる。基本的に 2016 年会計年度のグリーンブックにおいて承認されなかった提案が繰り越されている。

- a. 代替簡易税額控除法のみの適用とする。これは、代替簡易税額控除法は毎年最新のベースをもとに算定されるが、標準税額控除法は固定されたベースをもとに算定されているため、時代に則していないとしている。
- b. 料率は 14%から 18%に増やす。
- c. 過去 3 年において適格な研究開発費が発生していなかった事業に対する 6%の料率を廃止する。
- d. すべての納税者に対して研究開発税額控除は代替ミニマム税との相殺することを可能とする。
- e. 委託研究開発費は適格研究開発費として教育機関のような適格な非課税団体への支払いの 75%を認める。
- f. その他

2.1.4 税収および研究開発税制の実績

(1) 法人実効税率の推移

アメリカでは、連邦と州レベル（州税に加えて、一部の市では市法人税が課される場合がある）でそれぞれ課税される。

過去 5 年間の税率の推移は下記のとおりである。

税 率	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
連邦税率	35.00%	35.00%	35.00%	35.00%	35.00%	35.00%	35.00%
調整後連邦税率	32.74%	32.74%	32.78%	32.82%	32.81%	32.85%	32.89%
地方税率	6.47%	6.45%	6.35%	6.23%	6.27%	6.15%	6.04%
合計	39.21%	39.19%	39.13%	39.05%	39.08%	39.00%	38.92%

出典：OECD Tax Database C. Corporate and capital income taxes •Table II.1 - Corporate income tax rates: basic/non-targeted

<http://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=58204>

注1. 上記の税率は、法人所得に対する地方税負担額の損金算入を調整した上で、それぞれの税率を合計したものである。

注2. 地方税率は、各地方の税率の平均値を示している。

連邦税率に関して、米国内での製造活動に対する所得控除制度は、2005 年から 2006 年までは 3%、2007 年から 2009 年までは 6%、2010 年以降は 9%の所得控除となっている。つまり、2010 年以降の連邦税率は該当製造活動に関して $35\% \times (100\% - 9\%) = 31.85\%$ となる。

連邦法人税額は、通常の法人税と、代替ミニマム税(Alternative Minimum Tax:AMT)の二本立てで計算される。つまり、通常の法人税を超える暫定代替ミニマム税を代替ミニマム税といい、通常の法人税と代替ミニマム税の合計が最終的な確定税額となる。当該代替ミニマム税は通常の法人税が暫定代替ミニマム税を超えるようになったとき、前払税金として通常の法人税から減額されることになる。

繰越期間について制限をもたせるべきであるとの議論があるが、現行法上代替ミニマム税は無期限に繰り越すことができる。

連邦法人税率は、下記の表のとおりであり、通常の法人税の計算に適用され、累進課税制度が適用されている。

課税所得(USD)				適用税率
50,000 以下				15%
50,000 超	75,000 以下			25%
75,000 超	100,000 以下			34%
100,000 超	335,000 以下			39%
335,000 超	10,000,000 以下			34%
10,000,000 超	15,000,000 以下			35%
15,000,000 超	18,333,333 以下			38%
18,333,333 超				35%

課税所得の算定は以下のとおりである。

当期利益または当期欠損の額(会計上)

(加算項目)

1. 会計上の連邦法人税額
2. 純キャピタル・ロス
3. 会計上認識されない税務上の所得
4. 損金不算入項目
 - a. 減価償却の償却超過額
 - b. (慈善)寄付金の損金不算入額(当期所得の 10%控除限度)
 - c. 旅費・交際費の損金不算入額(50%損金不算入)
 - d. その他

(減算項目)

1. 税務上認識されない会計上の所得
 - a. 非課税利子
 - b. その他
2. 損金認容項目
 - a. 減価償却不足額
 - b. 前年から繰越された(慈善)寄付金の当期認容額
 - c. その他

繰越欠損金控除および特別控除前所得金額

(減算) 繰越欠損金控除額

特別控除額(受取配当金益金不算入)

当期課税所得

一方、代替ミニマム税(Alternative Minimum Tax: AMT)は、高所得を得ている個人及び法人は一般納税者に比べて減価償却における加速度償却や非課税利子などの控除や免除規定を活用して課税所得を減少させ、税額の低減を図る機会を有しているが、このような納税者に対して最低限の税額の納付を要求する制度であり、1969 年に創設された制度である。

法人の代替ミニマム税の計算方法としては、次のとおりである。

繰越欠損金控除前所得金額(特別控除後)

±(調整・優遇項目)

1. 有形・無形の償却資産の税務上の償却額(加速度償却等)の調整額
2. 上記資産の処分から生じる処分損益の調整額
3. ある特定の公社債に対する非課税利子
4. その他

調整前代替ミニマム所得金額(Pre-adjustment Alternative Minimum Taxable Income)

± ACE 調整額(Adjusted Current Earnings Adjustment) _____.

繰越欠損金控除前代替ミニマム所得金額(A)

ー 代替ミニマム税上の繰越欠損金控除額(A x 90%を限度とする) _____.

代替ミニマム所得金額(B)

ー 基礎控除額(\$40,000 - (B - \$150,000) x 25%) _____.

代替ミニマム課税所得金額

X 20%(税率) _____.

外国税額控除前代替ミニマム税

ー 外国税額控除 _____.

暫定代替ミニマム税額(Tentative Minimum Tax)

ー 外国税額控除および属領法人税額控除後の通常の法人税額 _____.

代替ミニマム税額 _____.

すなわち、税務上の減価償却における加速度償却等の優遇税制を適用して計算された通常の法人税の課税所得に、一定の税務上の恩典等について加算調整(一時差異の場合はいずれかの時点で減算調整)を行い、40,000 ドルの非課税枠を差し引いて代替ミニマム所得を算出する。これに、一律 20%の税率を適用して計算した暫定代替ミニマム税額が通常の法人税額より大きい場合には、差額を代替ミニマム税とする。また、繰越欠損金の使用は繰越欠損金控除前の代替ミニマム所得の 90%を限度とすることに留意が必要である。

なお、代替ミニマム課税制度の 40,000 ドルの非課税枠は、代替ミニマム課税所得が 150,000 ドルを超える場合には、漸減する。また、初年度の法人や特定の小規模法人に関しては、代替ミニマム課税の適用は免除されている。

(2) 法人税額、制度全体の減収額、制度枠組ごとの減収額及び法人税収に占める割合

研究もしくは実験費用の損金算入(第 174 条)については、データが揃わないため、以下は、研究開発税額控除(第 41 条)について記載している。

(単位: 件、百万ドル)

年度	法人税額 (実績)	政府予算 (法人のみ)	研究開発税額控除(実績) ⁵		
		初年度 減収額	件数	税減収額	割合
2007	370,243	10,260	12,548	8,260	2.2%
2008	304,346	7,080	12,736	8,303	2.7%

⁵ 研究開発税額控除のデータは、2013 年度が最新である。

2009	138,229	7,620	12,359	7,774	5.6%
2010	191,437	5,770	12,941	8,511	4.4%
2011	181,085	8,300	14,672	9,420	5.1%
2012	242,289	4,220	15,873	10,843	4.5%
2013	273,506	7,910	16,624	11,294	4.1%
2014	320,731	5,750			
2015	343,797	5,420			

出典:

法人税額及び政府予算については、US Government Publishing Office <https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/BUDGET-2017-PER/pdf/BUDGET-2017-PER-5-1.pdf>、各年度の Analytical Perspectives から抽出
<http://www.irs.gov/uac/SOI-Tax-Stats-Corporation-Research-Credit>, Table 1 の集計(産業別詳細は(3)を参照のこと)

(3) 制度全体並びに制度枠組ごとの主な活用企業数、活用業種及び活用金額

制度全体

➤ 産業別(百万ドル単位で表示)

(単位: 件、百万ドル)

業種	2009		2010		2011		2012		2013	
	件数	金額	件数	金額	件数	金額	件数	金額	件数	金額
農業、林業、漁業、及び狩猟	81	7	34	8	39	7	59	8	92	10
鉱業	41	20	45	42	50	49	81	80	70	78
公益	81	52	62	46	89	55	67	52	70	69
建設	124	11	96	12	174	19	240	24	341	28
製造	5,197	5,395	5,808	5,554	6,165	5,933	6,219	6,595	6,241	6,832
卸売及び小売	1,003	425	947	654	1,287	705	1,071	769	1,100	880
運輸及び倉庫	56	11	40	15	81	18	58	20	77	25
情報	887	855	978	1,014	1,229	1,175	1,583	1,748	1,623	1,857
金融及び保険	293	149	275	204	303	182	304	227	274	228
不動産、レンタル、リース	57	10	75	19	60	27	82	28	68	36
専門、技術サービス	3,913	734	3,900	797	4,429	884	5,280	1,127	5,694	1,065
企業経営管理(持株会社)	242	48	268	82	366	116	403	85	346	109
事務、廃棄物処理サービス	252	27	270	33	226	37	148	45	319	33
その他サービス	132	31	143	31	172	33	278	35	309	44
合計	12,359	7,774	12,941	8,511	14,672	9,240	15,873	10,843	16,624	11,294

出典: Internal Revenue Service; Table 1. Corporations Claiming a Credit, by Industrial Sector: <http://www.irs.gov/uac/SOI-Tax-Stats-Corporation-Research-Credit>

➤ 製造業内訳(この表にかぎり、詳細分析のため製造業における制度全体の内訳を万ドル単位で表示)

(単位: 件、万ドル)

アメリカ / 業種	2009		2010		2011		2012		2013	
	件数	金額	件数	金額	件数	金額	件数	金額	件数	金額
食料品	171	7,477	279	9,084	226	9,689	235	9,042	234	10,668
飲料及び煙草	17	1,147	18	1,240	23	1,507	27	1,482	22	2,111
織物製品	17	492	44	599	22	938	51	998	39	1,092
衣料品	25	586	16	535	25	791	27	950	21	739
皮革製品	7	120	5	131	6	162	7	196	7	228
木製製品	14	481	33	595	32	408	56	595	51	728
製紙製品	58	6,241	82	7,537	101	8,140	78	8,083	85	8,666
印刷	55	575	74	662	74	749	44	778	45	983
石油・石炭製品	43	16,092	47	11,482	46	9,854	54	7,997	54	8,178
化学・医薬品	715	143,946	722	134,434	729	130,594	703	141,660	812	150,751
プラスチック・ゴム製品	233	2,775	259	3,359	317	3,657	278	5,554	243	6,453
非鉄金属	59	1,702	60	2,380	68	2,962	73	3,604	74	2,522
鉄鋼	103	2,495	125	3,531	123	4,319	144	5,533	151	6,323
金属製品	450	6,594	504	8,099	517	7,891	620	9,807	556	9,903
機械	640	27,505	789	32,641	801	42,893	886	46,903	882	42,401
コンピュータ・エレクトロニクス	1,178	158,494	1,204	182,930	1,296	202,468	1,179	216,981	1,230	205,843
電気機器	494	25,408	533	26,036	523	29,839	660	28,111	590	33,441
輸送用機器	315	107,148	362	100,900	360	109,198	372	141,970	390	163,890
家具製品	42	1,018	27	983	53	1,027	68	1,386	56	1,459
その他	560	29,171	626	28,291	826	26,164	660	27,849	698	26,851
合計	5,196	539,467	5,809	555,449	6,168	593,250	6,222	659,479	6,241	683,230

標準税額控除法

➤ 産業別(百万ドル単位で表示)

(単位: 件、百万ドル)

業種	2009		2010		2011		2012		2013	
	件数	金額	件数	金額	件数	金額	件数	金額	件数	金額
農業、林業、漁業、及び狩猟	39	5	18	5	N/A	4	N/A	4	N/A	3
鉱業	N/A	N/A	12	2	N/A	2	N/A	3	N/A	2
公益	43	16	25	15	N/A	27	N/A	23	N/A	35
建設	68	7	39	6	N/A	8	N/A	9	N/A	10
製造	2,663	1,882	2,810	2,040	N/A	2,206	N/A	2,147	N/A	2,247
卸売及び小売	455	151	335	277	N/A	281	N/A	288	N/A	296
運輸及び倉庫	N/A	N/A	15	6	N/A	6	N/A	5	N/A	11
情報	623	309	654	326	N/A	414	N/A	264	N/A	629
金融及び保険	59	88	36	92	N/A	84	N/A	66	N/A	97
不動産、レンタル、リース	15	2	29	4	N/A	4	N/A	4	N/A	1
専門、技術サービス	3,066	500	2,813	512	N/A	479	N/A	547	N/A	571
企業経営管理(持株会社)	8	26	9	34	N/A	43	N/A	36	N/A	56
事務、廃棄物処理サービス	140	11	90	11	N/A	8	N/A	7	N/A	8
その他サービス	69	20	68	18	N/A	16	N/A	19	N/A	19
合計	7,279	3,022	6,953	3,348	N/A	3,582	N/A	3,422	N/A	3,986

出典: Internal Revenue Service; Table 1a. Corporations Claiming a Regular Credit: <http://www.irs.gov/uac/SOI-Tax-Stats-Corporation-Research-Credit>

➤ 製造業内訳(百万ドル単位で表示、上位 5 業種を抜粋)

(単位: 件、百万ドル)

年度	2009年度		2010年度		2011年度		2012年度		2013年度	
	件数	金額	件数	金額	件数	金額	件数	金額	件数	金額
エレクトロニクス	621	715	636	791	N/A	834	N/A	632	N/A	831
化学製品	341	514	282	382	N/A	330	N/A	319	N/A	244
機械	367	53	454	71	N/A	82	N/A	80	N/A	73
電化製品	283	54	352	68	N/A	60	N/A	45	N/A	70
輸送機器(自動車等を含む)	0	0	159	462	N/A	628	N/A	802	N/A	777
その他	1,051	546	927	266	N/A	272	N/A	269	N/A	252
製造業合計	2,663	1,882	2,810	2,040	N/A	2,206	N/A	2,147	N/A	2,247

代替簡易税額控除法

➤ 産業別(百万ドル単位で表示)

(単位: 件、百万ドル)

業種	2009		2010		2011		2012		2013	
	件数	金額	件数	金額	件数	金額	件数	金額	件数	金額
農業、林業、漁業、及び狩猟	10	2	11	3	N/A	3	N/A	5	N/A	6
鉱業	21	16	31	41	N/A	47	N/A	75	N/A	75
公益	35	36	37	30	N/A	29	N/A	28	N/A	35
建設	44	4	49	5	N/A	10	N/A	15	N/A	18
製造	2,395	3,478	2,852	3,473	N/A	3,706	N/A	4,439	N/A	4,577
卸売及び小売	458	272	546	375	N/A	422	N/A	481	N/A	579
運輸及び倉庫	23	9	21	9	N/A	12	N/A	16	N/A	14
情報	245	542	309	684	N/A	761	N/A	1,483	N/A	1,226
金融及び保険	109	39	88	50	N/A	67	N/A	125	N/A	131
不動産、レンタル、リース	21	8	17	15	N/A	23	N/A	24	N/A	35
専門、技術サービス	714	231	986	284	N/A	385	N/A	570	N/A	477
企業経営管理(持株会社)	7	3	9	6	N/A	5	N/A	24	N/A	35
事務、廃棄物処理サービス	107	15	169	20	N/A	28	N/A	37	N/A	25
その他サービス	63	11	73	14	N/A	17	N/A	17	N/A	25
合計	4,252	4,666	5,198	5,009	N/A	5,515	N/A	7,339	N/A	7,258

出典: Internal Revenue Service; Table 1c. Corporations Claiming an Alternative Simplified Credit:
<http://www.irs.gov/uac/SOI-Tax-Stats-Corporation-Research-Credit>

➤ 製造業内訳(百万ドル単位で表示、上位 5 業種を抜粋)

(単位: 件、百万ドル)

年度	2009年度		2010年度		2011年度		2012年度		2013年度	
	件数	金額	件数	金額	件数	金額	件数	金額	件数	金額
エレクトロニクス	518	839	561	1,009	N/A	1,190	N/A	1,538	N/A	1,227
化学製品	300	924	430	952	N/A	960	N/A	1,098	N/A	1,264
機械	267	222	325	255	N/A	347	N/A	389	N/A	351
電化製品	211	200	181	192	N/A	238	N/A	237	N/A	265
輸送機器(自動車等を含む)	188	786	202	546	N/A	464	N/A	617	N/A	860
その他	911	507	1,153	519	N/A	507	N/A	560	N/A	610
製造業合計	2,395	3,478	2,852	3,473	N/A	3,706	N/A	4,439	N/A	4,577

代替総額法(百万ドル単位で表示)

➤ 産業別(百万ドル単位で表示)

(単位:件、百万ドル)

業種	2008		2009	
	件数	金額	件数	金額
農業、林業、漁業、及び狩猟	N/A	N/A	0	0
鉱業	0	0	0	0
公益	N/A	N/A	0	0
建設	0	0	0	0
製造	293	39	80	3
卸売及び小売	10	1	N/A	N/A
運輸及び倉庫	0	0	0	0
情報	6	1	N/A	N/A
金融及び保険	3	0	0	0
不動産、レンタル、リース	N/A	N/A	0	0
専門、技術サービス	55	4	N/A	N/A
企業経営管理(持株会社)	0	0	0	0
事務、廃棄物処理サービス	N/A	N/A	0	0
その他サービス	0	0	0	0
合計	372	47	86	4

出典: Internal Revenue Service; Table 1b. Corporations Claiming an Alternative Incremental Credit:
<http://www.irs.gov/uac/SOI-Tax-Stats-Corporation-Research-Credit>

➤ 製造業の内訳(百万ドル単位で表示、上位 5 業種を抜粋)

(単位:件、百万ドル)

年度	2008年度		2009年度	
	件数	金額	件数	金額
エレクトロニクス	108	23	7	3
化学製品	84	8	67	0
機械	13	2	0	0
電化製品	35	1	0	0
輸送機器(自動車等を含む)	0	0	0	0
その他	53	5	6	0
製造業合計	293	39	80	3

2.1.5 研究開発税制以外で研究開発活動に寄与する税制の概要

米国内のほとんどの州が、第 174 条の損金算入と同等の控除について定めている。多くの州は第 41 条の税額控除に類似の税額控除についても定めているが、当該税額控除のほとんどは、税額控除を提供する特定の州内で実施される研究についてのみ利用可能である。一部の州は、税額控除の計算に異なる方法を用いている。

また一部の州は、追加的な税制上の恩典、例えば研究における使用のために購入した設備の州売上税からの除外を提供している。

2.1.6 研究開発税制が企業行動に与える影響

前述の OECD 発行の「OECD Data and Statistics on R&D Tax Incentives」によると、アメリカにおける民間企業による研究開発費は、この 10 数年の間で伸びており、国内総生産に占める

割合も、OECD の平均を上回る値である。

アメリカにおける研究開発税制は、35 年間時限立法として毎年延長されてきたが、2015 年中に発生する適格研究開発費から研究開発税額控除制度が恒久化された。また、小規模事業やスタートアップ企業に関しては、2016 年 1 月 1 日以降に開始される事業年度から研究開発税額控除を代替ミニマム税や給与関連税(連邦社会保障税)から控除できるようになった。また、内部使用ソフトウェアの開発費を適格研究開発費に含む旨の最終規則が 2016 年 10 月 4 日に施行された。

この研究開発税額控除制度の恒久化により、アメリカの納税者は要件さえ満たしていれば研究開発税額控除の適用を受けることができるとの確信のもと研究開発活動を行うことができるようになったため、今後の研究開発活動の発展が期待される。

2.2 フランス

2.2.1 制度概要

(1) 研究開発費用に対して設定されている税制上の恩典の内容

フランスの税法の下で、適格研究開発費用が発生するすべての企業は、その規模、業種、国籍を問わず、フランスの研究開発税額控除を適用することができる（フランス税務法典第 244 条。恒久法）

フランスでは、適格研究開発費用の総額に、税額控除率を乗じ、税額控除額を算出する。なお、中小企業には、一般的な研究開発税額控除の他、2013 年 4 月 1 日以降に革新的な技術開発に支出した一定の費用に対してイノベーション税額控除が認められる（重複適用可能）。ただし、イノベーション税額控除の対象となった費用は適格研究開発税額控除の対象となる適格研究開発費から除外される。

EU 法により定義されている中小企業とは以下の要件をすべて満たす企業をいう⁶。

- ▶ 従業員数 250 人未満、かつ、
- ▶ 年間売上高が 5,000 万ユーロ以下、または総資産 4,300 万ユーロ以下

なお、企業は、自らの活動が実際に研究開発にあたるかを確認するため、事前照会制度を利用することを強く推奨されている。企業は事前審査申請を受領確認付書留郵便で税務署、高等教育・研究省、または BPI フランス（フランス公的投資銀行）に送付する。3 ヶ月以内に回答がない場合は、行政が暗黙の了解をしたものとみなされる。この申請は、年間の税務申告書の提出期限日の 6 ヶ月前までに行う必要がある。

適用にあたっては、プロジェクトの目標、費用及び税額控除の計算についての詳細な文書化が求められており、税務調査の対象となる。なお、税額控除が 100 万ユーロを超える場合、自動的に税務調査の対象となることになっている。

(2) 計算式

下記はいずれも総額型である。

① 研究開発税額控除

税額控除額＝適格研究開発費×税額控除率

税額控除率

年間 1 億ユーロまでは 30%

1 億ユーロを超えた部分については 5%

2015 年 1 月 1 日以降に発生するフランスの海外県・海外領土⁷（以下、「属領」という。）での適格研究開発費に対して税額控除率は 1 億ユーロ以下の部分に関しては

⁶ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:124:0036:0041:EN:PDF>, Annex Title I, Article 2

⁷ フランスがヨーロッパ以外に有する土地の総称。これらの領域は本土と異なった法体系や自治権を有しているが、非居住地域でない限り、代表者をフランス共和国に選出する事となっており、したがって欧州議会に対する投票権を有している。フランスの海外県・海外領土は大西洋や太平洋、インド洋、南アメリカ大陸、南極周辺の島々、領有を主張する南極の一部に広がっている。

30%を 50%とする。ただし、1 億ユーロを超えた部分については 5%と変更はない。

② 中小企業のイノベーション税額控除

税額控除額＝イノベーション費用×20%

2015 年 1 月 1 日以降に発生するフランスの属領でのイノベーション費用に対して税額控除率は 20%を 40%とする。

(3) 控除限度額

① 研究開発税額控除(Crédit d'Impôt Recherche、CIR)

限度額は定められていない。

ただし、上記のとおり、研究開発費が年間 1 億ユーロを超えると税額控除率は下がる。

② 中小企業のイノベーション税額控除(Crédit d'Impôt Innovation、CII)

イノベーション費用の上限は年間 400,000 ユーロ

(4) 繰越・繰戻

税額控除は、申請年度及び以後 3 年度の法人税の支払と相殺することができる。利用されなかった税額控除は、3 年間繰り越すことができる。税額控除が 3 年間で全額相殺されなかった場合、還付が可能である。なお、未収還付金は、銀行等の金融機関に譲渡することができるとともに、2013 年度の Amended Finance Act 以降、未収還付金は証券化され譲渡することも可能となっている。

なお、中小企業、革新的な新規企業(Jeunes Entreprises Innovantes)、設立後 5 年以内の新興企業、一定の要件を満たす経営不振企業は、即時還付を受けることができる。

(5) 対象費用

① 研究開発税額控除

本制度の対象となる研究開発活動は、以下の 3 つのカテゴリに分けられる。

▶ 基礎研究

説明図やわかりやすい理論を用いて、特性、構造、物理現象及び自然現象を分析し、当該分析から明らかになる事実を体系化するために行われる研究

▶ 応用研究

基礎研究の成果に基づく応用の可能性や、企業による特定の目標の達成可能性を識別するために実施する新たな解決策に関する研究。応用研究の成果は、プロトタイプの製品、プロセスまたはメソドロジーである。

▶ 実験開発

新たな原材料、機器、製品、プロセス、システム、サービスを生み出すため、または既存のそれらを大幅に改良するために、プロトタイプまたはパイロット設備を用いて実施される研究

研究開発費用として適格とされるのは、以下の費用である(フランス税務法典第 244 の 4B-II 条)。なお、研究開発税制はすべての業種に適用されるが、研究活動はフランス領内にて遂行されることが求められる。

- ▶ 研究開発活動に配属された若年博士の雇用(無期限雇用契約により)から 24 ヶ月間の給与の 400%。24 ヶ月終了後は通常の研究者の人件費(200%分を人件費、残りの 200%を経常経費とみなす。)となる。(2014 年度 Finance Act 以降、会社レベルではなく、研究開発チームの雇用の安定を条件として 400%を適格研究開発費に含むとしていた。)
- ▶ 上記以外の適切な技術的スキルを有し、開発プロジェクトに直接的かつ専任で研究に従事する研究者または技術者の人件費(税引前の給与総額、法定社会保険料を含む)。更にその 50%が経常経費として加算される。
- ▶ 研究開発業務に直接使用される設備と機器の減価償却費。更にその 75%が経常経費として加算される。
- ▶ 研究開発業務のために取得した特許権の減価償却費。2016 年の判例により、研究開発業務のために取得した特許権に限らず、特許権の使用許諾権に関する償却も対象となった。
- ▶ 特許及び植物新品種保護権の取得・維持・保護に要する費用(2014 年以降、EU や EEA 内だけではなく、全世界で発生する当該費用も適格研究開発費に含む。)
- ▶ 特許保険契約に関連する保険料・分担金(年間 6 万ユーロを上限とする)。
- ▶ 規格化費用の 50%。
- ▶ 技術動向モニタリング費用(年間 6 万ユーロを上限とする)。
- ▶ 公的な研究機関または大学等への委託研究に関する支出。これらの支出はその金額の 200%で計上される。なお、委託費の上限は年間 1,200 万ユーロとされている。2016 年 1 月 1 日以降、農業技術機構へ委託された研究開発活動に係る研究開発費に対しても、その金額の 200%を適格研究開発費に含むことができる。
- ▶ 認定民間研究機関等への委託研究に関する支出。これらの支出はその他の適格研究開発費総額の 300%を上限とする。なお、委託費の上限は以下のとおりである。
 - ー 委託先との間に支配・従属関係がある場合...年間 200 万ユーロ
 - ー 委託先との間に支配・従属関係がない場合...年間 1,000 万ユーロ
 - ー 公的な研究機関等への委託費用...年間 1,200 万ユーロ
- ▶ 研究開発税額控除の申請に関するコンサルティング料のうち以下の金額は適格研究開発費から減額される。
 - ー 15,000 ユーロ(税抜)、または、適格研究開発費の 5%相当額から公的受取補助金を控除した額のいずれか大きい方
 - ー コンサルティング料が研究開発税額控除額に比例する場合(成功報酬型)は全額

② 中小企業のイノベーション税額控除

新製品のプロトタイプ的设计及び新製品ののためのパイロット・プラントから生じるイノベーション費用(減価償却費、人件費等)について、税額控除が可能となる。

上記のイノベーション費用については、次の 3 つの特徴が必要とされる。

- ▶ 製品のイノベーションに関する支出であること(つまり、手法、商品化、企画は対象外)
- ▶ まだ市場に投入されていない製品であること
- ▶ 技術、エコ・コンセプト、人間工学、あるいは機能性(当局はこれらの基準についてまだ検討中である)において優れた性能を備えた既存または従来製品に関する活動であること(この最後の点において、イノベーション税額控除は研究開発税額控除と大きく異なる。すなわち、後者の方が革新的な性格がより厳しく要求される)

イノベーション費用として適格とされるのは、以下の費用であり、一般的に研究開発税額控除とほぼ共通の費目である。

- ▶ イノベーション関連業務の実施に充てられた不動産と設備の減価償却費。更にその 75%が経常経費として加算される。
- ▶ 対象となる業務に配属された人員の人件費。更にその 50%が経常経費として加算される。
- ▶ 公的な研究機関または大学等への外部委託費
- ▶ 認定民間研究機関等への外部委託費
- ▶ 特許及び意匠の申請費
- ▶ 特許及び意匠の保護にかかる費用

2.2.2 共同研究・委託研究を通じた研究開発を促進するための税制上の恩典

フランスでは、共同研究・委託研究を通じた研究開発を促進するための特別な税制は、用意されていない。

ただし、前述したとおり通常の研究開発税額控除の中でこれについての手当がなされている。

- ▶ 研究開発活動に配属された若年博士の雇用(無期限雇用契約により)から 24 ヶ月間の給与の 400%(200%分を人件費、残りの 200%を経常経費とみなす。)
- ▶ 公的な研究機関等への委託研究に関する支出。これらの支出はその金額の倍額で計上される。

この他、税制ではないが、2013 年の法改正で、大学研究者が民間企業で勤務した後にまた大学に復帰することがより容易になった。これは、年金の積立等の制度的な問題点が解決されたことによる。

フランスにおいては、民間企業の研究開発投資は、基礎研究ではなく、より下流の個別の投資に偏りがちで、投資額も少ない。より重要・多額な研究開発は公的研究機関によって行われているのが実情である。ただ、公的研究機関による研究は、公的な目的の研究に偏りがちで、世界の競争にさらされている民間企業のニーズに応えきれていないという問題点がある。したがって、政府は官民の共同研究について、これから伸ばさなければならない領域であるとの認識

に立ったうえで、さまざまな取り組みを行っている。

例えば、公的研究機関と民間企業の研究協力を促進する取り組みとして、カルノーラベルが 2006 年より実施されている。これは、研究活動の多くの部分を企業と連携し、高い習熟度をもって実施している機関、または実施するに十分なポテンシャルのある機関を認証し、時限的に(4 年間、更新可能)のカルノーラベルを付与する制度である。認証を受けた研究機関はカルノー認定機関(Institut Carnot)の資格を有し、政府の資金供与を受けるというものである。現在は 34 の機関が認定されている。民間企業にとっての税務上の恩典としては、カルノー認定機関と契約を締結して資金を拠出する(パートナーシップを組む)場合は、公的な研究機関または大学等への委託研究に関する支出として、研究開発税額控除の対象となり、支出はその金額の倍額で計上される。ただし、これは一般的な研究開発税額控除の一環であり、カルノーに関する特別な税務上の恩典はない。

また政府は、2005 年以来、産業クラスター(Pôle de Compétitivité)の創設を支援し、これまで 71 拠点の産業クラスターを認定している。産業クラスターは、同じ地域に進出している企業と研究機関、教育機関の連携の場となっており、集積して立地することで、情報や技術の共有スピードが加速するためイノベーションの源泉となり、ひいては革新的なプロジェクトの発生を促す効果がある。また関係者がクラスター内に集中することで国際的な認知度も高まり、フランスの投資先としての魅力を高めている。なお、産業クラスターに参加し、承認された研究開発プロジェクトを推進する企業に対しては、以前は税の免除が可能だったが、2009 年で廃止され、現在は特別な優遇税制は行っていない。

現在、研究開発とイノベーションを促進する目的では、産業クラスター等個々の制度を対象とするものではなく、EU の枠組内でさまざまな公的資金制度が用意されているが、税制上は研究開発税制のみである。助成金の例としては、研究開発・イノベーションに関する国土整備助成金(Prime d'Aménagement du Territoire – PAT)は、研究開発プロジェクトによって直接・間接的に創出された雇用 1 人当たり 15,000 ユーロ(共同プロジェクトの場合には雇用 1 人当たり 25,000 ユーロ)が付与される。この助成金は、20 名以上の恒常的雇用を創出する研究開発プロジェクト、あるいは、750 万ユーロ以上の投資実現が可能となる研究開発プロジェクトを対象としている。

2.2.3 改正

(1) 最近の改正動向

① 研究開発税額控除

2008 年

EU の長期経済・社会政策(2000 年 - 2010 年)「リスボン戦略」の下で、総研究開発費の対 GDP 比を 3%に引き上げることが目標とされた。これに沿って、1983 年に導入されて以降、長い間大きな変更がなかった研究開発税制について、以下の大幅な改革を実施している。

- ▶ 研究開発税額控除は、「増加型＋総額型」から、「総額型」に一元化
- ▶ 16 百万ユーロの税額控除限度額を廃止
- ▶ 1 億ユーロを上限とし、従来の「総額型」に対して適用されていた税額控除率を 10%から 30%に引き上げ
- ▶ 適格研究開発費用の範囲の拡大

増加型は、企業が研究開発の実施時期を意図的にずらすことによって増加額を操作することが可能だったため、増加型から総額型への変更は、これを防止する意味合いがあったことや、またその他にも、計算の簡素化を図るという点が、制度改正の背景の一つとして挙げられる。⁸

2011 年

- ▶ 適格研究開発費の対象となる業務費は、従来、研究開発にかかる人件費の 75%に相当する金額とされていたが、2011 年より、①適格研究開発資産の減価償却費の 75%に、②研究開発にかかる人件費の 50%を加えた金額となった。
- ▶ 適格研究開発費の対象となる業務委託費のうち民間の研究機関やその他専門家に対する委託費は、その他の研究開発費の 3 倍を限度とする新たな上限を追加
- ▶ 一定の要件の下、研究開発税制に関するコンサルタント料を適格研究開発費から減額
- ▶ 研究開発税制を適用する最初の 2 年の控除率は 50%と 40%に増額されていたが、この 1 年目と 2 年目の割増率をそれぞれ 40%及び 35%に引下げ
- ▶ 事前照会制度について、従来は研究開発開始前で行わなければならないことができなかったが、改正後は、申告書の提出期限の 6 ヶ月前までに行えばよいこととされた。

2013 年

- ▶ 研究開発税制を適用する最初の 2 年の優遇税額控除率の廃止
- ▶ 2013 年 12 月 31 日 (Amended Finance Act) 以降、未収還付金は証券化され譲渡することも可能となっている。

2014 年

- ▶ 特許及び植物品種保護権の取得及び維持に要する費用は EU や EEA 内だけではなく、全世界で発生する費用も適格研究開発費に含む。
- ▶ 研究開発の人員が前年から減少していない場合、PhD 又は同等の資格の取得者の採用後 24 ヶ月において発生する人件費の 400% (200%分を人件費、残りの 200%を経常経費とみなす。)を適格研究開発費に含む。(2014 年度 Finance Act より前においては、研究開発チームではなく、会社レベルでの雇用の安定を条件として 400%を適格研究開発費に含むとしていた。)
- ▶ フランス税務行政ガイドラインにおいて、研究開発活動を委託する法人において要件を満たさないために研究開発税額控除の適用を受けることができない場合、受託者は自身の研究開発税額控除の適用を受けることができる。
- ▶ 利益分配及び参加契約に関する判例 (CE, March 12th 2014, n° 365875 et n°365877)によると、当該契約のもと割り当てられる金額が給与関連費用として考えられる場合、研究開発税額控除の計算に含められるとした。

2015 年

- ▶ 2015 年 1 月 1 日以降に発生するフランスの属領での適格研究開発費に対して税額控除率は 1 億ユーロ以下の部分に関しては 30%を 50%とする。ただし、1

⁸ フランス当局インタビューによる。(平成 26 年度調査の脚注より)

億ユーロを超えた部分については 5%と変更はない。

2016 年

- ▶ 2015 年 12 月 29 日(Amended Finance law for 2015)において研究開発税制に係る諮問機関が創設され、2016 年 7 月 1 日以降の税務当局による研究開発税額控除に対する更正に係る異議申し立てが諮問機関に提出されている。
- ▶ 2016 年 1 月 1 日以降、農業技術機構へ委託された研究開発活動に係る研究開発費の 200%を適格研究開発費に含むことができる。(過去においては、高度教育に関する公的研究開発機関への委託に係る費用のみがこのような増額が認められていた。)
- ▶ 過去へ遡及される 2016 年の判例に関して、適格研究開発費として認められるのは、税務当局は実際に取得した無形資産の償却に限定するとしていたが、判例では許諾を受けた特許権に対する償却も対象となとした。

② 中小企業のイノベーション税額控除

2013 年

- ▶ 制度の導入

これまで、研究開発税制によって、研究開発活動の上流についてはある程度手当が行われたが、下流(商品化等、より商流に近いところ)についてはあまり手当が行われていなかった。この部分を支援することは、国の経済成長を促進する原動力となりうることから、これまでの研究開発税制では対象とされていなかった、新しい製品を市場に出すための費用について制度導入が行われた。

2014 年

- ▶ 当規則に関連する意匠やモデルの取得、維持及び保護に要する費用は EU や EEA 内だけでなく、全世界で発生する費用もイノベーション費用に含む。

2015 年

- ▶ 2015 年 1 月 1 日以降に発生するフランスの属領でのイノベーション費用に対して税額控除率は 20%を 40%とする。

(2) 改正予定

2015 年に、(正式に公表されていないが)研究開発税制の将来への継続の必要は認識されているが、フランスの会計院(*Cour des Comptes*; 日本の会計検査院に類似)は最近の報告書において研究開発費の統制を図ることを進言しており、フランス政府は今後研究開発税制による減収額の調整をしてくる可能性も考えられる。一方、2016 年の財政予算の骨子に関する報告書によると、政府の目的のひとつに研究開発活動を増加させることとしている。

2.2.4 税収および研究開発税制の実績

(1) 法人実効税率の推移

税率	2011	2012	2013	2014	2015
表面税率					
標準税率	33.33%	33.33%	33.33%	33.33%	33.33%
社会保障補填税率	3.30%	3.30%	3.30%	3.30%	3.30%
暫定付加法人税	5.00%	5.00%	10.70%	10.70%	10.70%
軽減税率	15.00%	15.00%	15.00%	15.00%	15.00%
実効税率					
年間売上が 7,630,000 ユーロ以上であり、かつ法人税額が 763,000 ユーロ超	34.43%	34.43%	34.43%	34.43%	34.43%
売上が 250 百万ユーロ超	36.10%	36.10%	38.00%	38.00%	38.00%
中小企業の課税所得の 38,120 ユーロまで	15.00%	15.00%	15.00%	15.00%	15.00%
その他	33.33%	33.33%	33.33%	33.33%	33.33%

フランスの法人税の基本税率は 33.33%である。

ただし、以下の条件を満たす中小企業には 15%の軽減税率が適用される。ただし、税率 15%が適用されるのは、当該営業年度 12 ヶ月間に発生した課税対象利益のうち 38,120 ユーロまでとされている。なお、この中小企業については、後述の社会保障補填税は免除される。

- ▶ 当該営業年度の総売上高(税抜)が 7,630,000 ユーロ未満
- ▶ 資本金が全額払込済
- ▶ 当該営業年度中を通じて、資本の 75%以上を自然人(または同様の条件を満たす中小企業)が保有

また、年間売上が 7,630,000 ユーロ以上であり、法人税額が 763,000 ユーロを超える企業は、当該超過額に対し、3.3%の社会保障補填税(Contribution Sociale sur les Bénéfices、CSB)が課せられる。

更に、売上高が 250 百万ユーロを超える法人は、法人税納付額(税額控除適用前)に対し、暫定付加法人税(Cotisation sur l'Excédent Brut d'Exploitation des Entreprises)が課されることとなる。税額控除は、租税条約に基づくものを除いて、この付加税の納付額に適用することはできない。

税率は 2011 年 12 月 31 日以降 2013 年 12 月 30 日までの間に終了する事業年度においては 5%、2013 年 12 月 31 日から 2016 年 12 月 30 日までの間に終了する事業年度においては 10.7%である。

(2) 法人税額、制度全体の減収額、制度枠組ごとの減収額及び法人税収に占める割合

(単位: 件、百万ユーロ)

年度	法人税 (総額)	研究開発税制			法人税 (還付後)	研究開発 税額控除 (還付後)	イノベー ション税 額控除
		件 数	控除額	割 合			
2008	65,020	10,290	4,452	6.8%			
2009	48,220	12,862	4,880	10.1%	37,300	2,000	
2010	52,140	14,115	5,250	10.1%	35,000	4,000	
2011	53,851	15,772	5,210	9.7%	44,300	2,100	
2012	55,227	15,281	5,333	9.7%	44,900	2,300	
2013	63,030	15,245	5,567	8.8%	53,500	3,300	
2014	55,930				38,800	5,800	160
2015	55,290				33,100	5,340	190
2016	57,550				32,900	5,510	

出典: Projet de Loi de Finances、Chiffres du crédit d'impôt recherche

<http://www.ambafrance-it.org/Le-credit-d-impot-recherche-CIR><http://www.performance->publique.budget.gouv.fr/sites/performance_publique/files/farandole/ressources/2015/pap/pdf/PLF2015.pdf, P. 43<http://www.senat.fr/rap/l14-108-324/l14-108-3241.pdf>

注: 法人税、研究開発税額控除(還付後)、イノベーション税額控除については、予算案の見積計上額を記載している。

(3) 制度全体並びに制度枠組ごとの主な活用企業数、活用業種及び活用金額

下記は研究開発税額控除額の推移である。

(単位: 百万ユーロ)

	2009	2010	2011	2012	2013
<製造業>	3,206	3,365	3,183	3,213	3,389
電気・電子	839	641	844	843	893
医薬	639	830	584	574	668
自動車	327	394	359	344	332
造船・鉄道・航空	317	326	255	338	356
化学ゴム・プラスチック	283	273	302	271	306
機械エンジニアリング	200	200	193	206	208
炭化水素エネルギー	NA	NA	NA	NA	158
繊維・服飾	127	137	109	89	28
その他	473	567	542	547	440
<サービス業>	1,586	1,775	1,917	2,013	2,053
IT	551	583	610	633	704
建設エンジニアリング	454	520	542	530	592
貿易業	NA	NA	NA	NA	254
通信サービス	59	74	68	70	67
銀行・保険	68	95	99	91	82
研究開発機関	24	16	16	179	84
その他	429	488	584	510	271
<その他>	102	116	104	107	124
合計	4,880	5,250	5,210	5,333	5,567

出典: Chiffres du crédit d'impôt recherché pour 2013

(4) 大企業・中小企業の活用件数及び活用金額

下記は活用件数の推移である。

	2009	2010	2011	2012	2013
企業数(合計)	11,625	12,852	14,882	15,281	15,245
大企業	1,209	1,333	1,372	1,326	1,401
中小企業	9,982	10,971	13,164	13,578	13,696
不明	434	548	346	377	148

出典：Chiffres du crédit d'impôt recherché pour 2013

下記は活用金額の推移である。

(単位：百万ユーロ)

	2009	2010	2011	2012	2013
活用金額(合計)	4,726	5,053	5,166	5,332	5,567
大企業	3,207	3,512	3,518	3,631	3,834
中小企業	1,407	1,454	1,594	1,675	1,730
不明	112	87	54	26	3

出典：Chiffres du crédit d'impôt recherché pour 2013

(5) 民間企業研究開発投資額、研究開発に係る補助金額

下記は民間企業研究開発投資の推移である。

(単位：百万ユーロ)

	2009	2010	2011	2012	2013
企業数(合計)	16,973	18,227	18,388	19,184	20,118
大企業	12,501	13,425	13,036	13,583	14,327
中小企業	4,165	4,546	5,185	5,519	5,783
不明	307	256	167	82	8

出典：Chiffres du crédit d'impôt recherché pour 2013

下記は研究開発に係る補助金額の推移である。

(単位：百万ユーロ)

	2007	2008	2009	2010
補助金合計	1,524	1,546	1,413	1,286

出典：Les aides aux entreprises en matière d'innovation et de recherche : la coherence des dispositifs fiscaux et budgétaires

2.2.5 研究開発税制以外で研究開発活動に寄与する税制の概要

(1) 研究業務に用いられる設備及び器具備品の加速減価償却

主として研究開発税額控除に適格とされる研究開発業務に用いられる設備及び器具備品は、割増係数による加速償却が認められる。適用される係数は 1.5、2、2.5 であり、当該固定資産の税務上の標準償却期間によって決まる。

(2) 新興革新企業 (Jeune Entreprise Innovante) もしくは大学発ベンチャー企業 (Jeune Entreprise Universitaire) に対する優遇措置

研究開発に積極的な若い企業(新興革新企業)や、高等教育機関において研究活動に従

事する起業家(大学発ベンチャー企業)を支援するため、これらのベンチャー企業を対象として、課税の軽減、社会保障の事業主負担金の免除等の特典が与えられている。

新興革新企業に係る優遇措置とは、2016 年 12 月 31 日以前に設立し、設立後 8 年に満たない中小企業で、年間の研究開発費が損金算入費用の総額の 15%超となる企業は、初年度に法人税免除及び翌年度に 50%相当額の法人税免除の適用を受けることができる(なお、法人税の優遇措置のほかに、研究活動に携わる従業員の会社負担分の社会保障負担金の免除を受けることができる。)

当該新興革新企業に係る優遇措置にもとづく減収額(予算)は以下のとおりである。

2009 年度:	10 百万ユーロ
2010 年度:	11 百万ユーロ
2011 年度:	20 百万ユーロ
2012 年度:	19 百万ユーロ
2013 年度:	19 百万ユーロ
2014 年度:	8 百万ユーロ
2015 年度:	13 百万ユーロ
2016 年度:	10 百万ユーロ

(3) コンペティティブネス税額控除制度(研究開発に限定されない)

2013 年度より、フランスの法定最低賃金の 2.5 倍相当額(2013 年度は毎月 3,500 ユーロ、2014 年度及び 2015 年度は毎月 3,600 ユーロ)を支給する従業員の給与総額に一定の税率を乗じた金額を、納付すべき法人税額から控除することができる制度が創設された。適用される税率に関しては、2013 年度は 4%、2014 年以降は 6%(ただし、2015 年の Finance Law 以降は、フランス属領に関しては、2015 年度は 7.5%、2016 年度は 9%となっている。)とされている。なお、同制度の適用により法人税額から控除された金額を利益処分又は役員給与の増額に充てることは認められないこととされているが、現在のところ、これに違反した場合の罰則は定められていない。従業員への給与に関しては、給与を支払った日の属する事業年度が税額控除の対象となる。法人税額から控除して控除しきれない金額がある場合は、中小企業に関しては即時還付、大企業に関しては 3 年間の繰越控除及び 3 年間の繰越控除後になお控除しきれない金額がある場合にはその金額が還付される。

当該コンペティティブネス税額控除制度にもとづく減収額(予算)は以下のとおりである。

2014 年度:	97 億ユーロ
2015 年度:	100 億ユーロ
2016 年度:	130 億ユーロ

2.2.6 研究開発税制が企業行動に与える影響

2011 年の研究によれば、1 ユーロの税額控除に対して 1.3 ユーロの研究開発費支出を生み出しているとの結果がある⁹。

一方、2013 年の研究では、1 ユーロの税額控除に対して、1 ユーロの支出ということであり、

⁹ Mulkay, B., J. Mairesse, « Evaluation de l'impact du crédit d'impôt recherche », (2011)

2008 年以前の制度時と大きく変わっていないことが指摘されている¹⁰。

2008 年に新しい研究開発税制が導入されてから、企業行動に与える影響を分析できるほどの年数は経っていないため、現時点において、一概に結論付けることは時期尚早であると考えられる。

しかしながら、2008 年の改正以前は税額控除額が 17 億ユーロだったものが、2012 年には 53 億ユーロに飛躍的に増加したこと、欧州危機の際にも研究開発規模について一定のレベルを維持できたことを鑑みれば、新しい税制により、企業の研究開発活動が刺激を受けたということと言えるのではないかと考えられる。

2015 年にフランス税務当局の組合 (Solidaires Finances Publiques) によって出版された報告書¹¹によると、ネガティブな企業行動が明らかにされている。つまり、軽課税国で特許を所有し、一方研究開発活動はフランスで行うことにより、フランス税務上は使用料の損金算入のメリットと研究開発税制のメリットを得ているというものである。実際、フランス法人はこのようなメカニズムを通して研究開発費の最適化を図ることができる。

2016 年の調査によれば、研究開発税制によって下記のような効果が観測されている。

- 大企業及び中小企業のいずれにおいても、雇用面に対して研究開発税額控除が大きな影響を及ぼすことはあまりなかった。
- しかし、研究開発税制は企業の若い PhD 取得者の雇用を拡大した。
- 研究開発税制の恩典を受けていなかった企業と比較して、2008 年の税制改正以降、恩典を受けている企業は研究開発支出を著しく増加させている。

上記の効果に伴い、フランス政府において、研究開発税制の拡充により企業の研究開発支出を増加させるとともに、研究開発活動に対するポジティブな印象から成長率及び恩恵の向上、外国企業を呼び込み、彼らにフランスでの企業設立を促進することが期待されている。

▶ 本年度調査におけるインタビュー

- 1999 年から 2015 年(2016 年)の R&D 活動に携わる人口は 7 万人から 17 万人に増加している。実際にフランスの工業を含む経済は下落又は低成長の傾向にあるが、R&D 活動は成長を続け、科学に係る人口は 2000 年から 2013 年にかけて毎年 2.1%の成長をしているとのことである。
- フランスでは産業界と大学との産学連携が奨励され、特別な支援プログラムであるカルノーラベルからの支援を受けている研究所と企業の数 は 2007 年以降 2 倍となっている。
- 手続きに手間を要するようであり、改善が求められている。

¹⁰ Lhuillery S., M. Marino et P. Parrotta, « Evaluation de l'impact des aides directes et indirectes à la R&D en France », (2013)

¹¹ http://solidairesfinancespubliques.fr/gen/cp/dp/dp2015/150407_DP_Rapport%20CIR.pdf

2.3 イギリス

2.3.1 制度概要

(1) 研究開発費用に対して設定されている税制上の恩典の内容

企業は、法人税の納税義務を負う場合、研究開発税制を申請することができる(恒久法)。イギリスの研究開発税制は、規模に応じて、中小企業スキーム(The Small or Medium-sized Enterprise (SME) Scheme)と大企業スキームの二つのスキーム(The Large Company Scheme)がある。

中小企業とは以下の要件をすべて満たす企業をいう。EU 法により定義される中小企業の基準の倍となっている。

- ▶ 従業員数 500 人未満
- ▶ 年間売上高が 1 億ユーロ以下または総資産 86 百万ユーロ以下

大企業とは、中小企業以外の企業をいう。

① 中小企業スキーム

適格研究開発費の一定割合を追加で損金算入し、税引前所得から控除する(特別損金算入)。

なお、企業が中小企業であっても、下請として研究開発を実施する場合には、中小企業スキーム下の研究開発税制を適用することはできないが、大企業スキームについては適用することが認められる。

② 大企業スキーム

2013 年 4 月 1 日から研究開発税額控除制度が導入され、2016 年 4 月 1 日からは研究開発税額控除に一本化されている。

- ▶ 適格研究開発費の一定割合を追加で損金算入し、税引前所得から控除する(特別損金算入)。(現在廃止されている。)
- ▶ 適格研究開発費に税額控除率を乗じ、税額控除を算出し、法人税やその他の税額から控除することができる(研究開発税額控除 R&D Expenditure Credit)。

(2) 計算式

下記はいずれも総額型である。

① 中小企業スキーム

損金算入額＝適格研究開発費×230%
(適格研究開発費用については 130%の追加損金算入)

2015 年 11 月に、英国税務当局は以下の要件を満たす企業に対して事前確認制度を導入し、適切と認められた場合、税務当局の質問等を受けることなく、以降 3 会計

期間研究開発税制の適用を受けることができることとなった。

- a. 研究開発税制の適用を過去に受けていないこと
- b. 年間売上が 62 百万未満であること
- c. 従業員数が 50 名未満であること

事前確認制度を申請するかどうかは自由であり、申請は最初の研究開発税制の適用を受ける前に行わないといけない。この申請には基本的な会社情報や研究開発活動の詳細な情報を提供しなければならない。

次の要件を満たす場合は、中小企業スキームで認められない支出に対して大企業の研究開発税制の適用を受けることができる。

- a. 当該中小企業が企業であったなら適格とみなされた支出があること
- b. 国の補助(CIRD81670)を含む助成(CIRD81650)を受けたことだけを理由に中小企業スキームの研究開発税制の適用を受けることができないこと
- c. 2003 年 4 月 9 日以降開始される会計年度に発生していること

② 大企業スキーム

▶ 特別損金算入

損金算入額＝適格研究開発費×130%

(適格研究開発費用については 30%の追加損金算入)

2016 年 4 月 1 日以降廃止されており、現行制度としては以下の研究開発税額控除のみとなる。

▶ 研究開発税額控除(RDEC)

税額控除額＝適格研究開発費×11%(2015 年 4 月 1 日以降当該料率を適用)

一方、当該税額控除額だけ所得加算することになる。

2013 年 4 月 1 日以後発生した適格研究開発費に対して適用されている。

2016 年 4 月 1 日以降に発生する適格研究開発費に関しては研究開発税額控除のみの適用となる。

(3) 控除限度額

① 中小企業スキーム

限度額は定められていない。ただし、一つの研究開発プロジェクトにつき適用可能な減税額は 7.5 百万ユーロという上限はある。

② 大企業スキーム

▶ 研究開発税額控除

次項にて詳述する。

(4) 繰越・繰戻

① 中小企業スキーム

特別損金算入により課税所得がマイナスとなる場合、通常の法人税の原則の下で、1 年間の繰戻または無期限の繰越が可能である(グループリリーフ制度により、75%以上の資本関係等にあるグループについて、グループ法人間で利益と損失を相殺することも可能である)。

なお、中小企業については、課税所得がマイナスとなる場合、申請を行うことにより、特別損金算入額(適格研究開発費×230%)の損金算入をしない代わりに、還付を選択することが可能である。すなわち、特別損金算入額と欠損金額のいずれか少ない方に 14.5%(2015 年 4 月 1 日以降当該料率を適用)を乗じた金額が還付可能である。税務当局は 28 日以内に還付をするポリシーを持っている。

② 大企業スキーム

▶ 研究開発税額控除

大企業についても、研究開発税額控除制度の下では、申請により、特定の状況において還付が可能となった。研究開発税額控除額が未払法人税額を超える場合の現金の還付にあたっては、下記のとおり 7 つのステップを踏む必要がある。

ステップ 1

会計年度中に発生した法人税額から研究開発税額控除が相殺される。法人税額を超える研究開発税額控除がある場合は、ステップ 2 に進む。

ステップ 2

ステップ 1 のあと残った研究開発税額控除繰越額は以下のいずれか小さい方となる。当該金額はステップ 3 に進む。

- a. 前年からの繰越を含む研究開発費税額控除可能額から当期の研究開発費税額控除に法人税率をかけた金額を差し引いた額(赤字であった場合においても研究開発税額控除相当額は所得加算項目になる。その分、還付対象となる研究開発税額控除繰越額を減額していると考えられる。)
- b. 前年からの繰越を含む研究開発費税額控除可能額からステップ 1 で相殺された法人税額を差し引いた額

ステップ 1 から繰越されてきた金額から当該研究開発税額控除繰越額を差し引いた金額は将来の法人税と相殺するため繰り越されるか、ステップ 5 に進む。

ステップ 3

ステップ 2 から繰り越されてきた研究開発税額控除繰越額は、研究開発に携わる人員の人件費に係る源泉徴収税額及び国民保険料の納付を上限に充当される。この上限は以下の合計から算定される。

- a. 納税者の研究開発に携わる人員の人件費に対して支払われる源泉徴収税額及び国民保険料
- b. グループ会社から派遣された人員の人件費に対して支払われる源泉徴収税額及び国民保険料

上記限度を超える金額は将来の法人税と相殺するため繰り越される。

ステップ 4

ステップ 3 において研究開発税額控除繰越額が残っている場合は他の年度の未払法人税の支払いに充当する。

ステップ 5

ステップ 4 において研究開発税額控除繰越額が残っている場合は、グループリリーフ税制のもと他のグループ会社に振替えることができる。

ステップ 6

ステップ 5 において研究開発税額控除繰越額が残っている場合は、VAT その他税務当局への約定決済などに充当する。

ステップ 7

ステップ 6 において研究開発税額控除繰越額が残っている場合は、事業を継続しているかぎりにおいて還付請求することができる。

(5) 対象費用

▶ 適格性要件

企業は、科学的または技術的な不確実性の解決を通じて、科学または技術の進歩を目指すプロジェクトを手掛けていなければならない。このとき目指す進歩とは、企業自身の知識または能力の進歩に留まらず、科学または技術の分野における知識または能力全般の進歩に相当するものでなければならない。

▶ 申請要件

申請は、関連する会計期間末から 2 年以内に提出しなければならない。したがって企業は、修正された申請を税務申告書の提出期限の 1 年後まで提出することができる。

▶ 適格費用の詳細については、下記のとおりである。

適格研究開発費用は、研究開発プロジェクト(直接的な活動及び間接的な活動)に直接かつ積極的に関連する下記① - ⑥の費用である。

なお、間接的な活動として認められるのは、研究開発プロジェクトに関連して実施される下記に限定される。

▶ 科学技術情報サービス

- ▶ メンテナンス、セキュリティ、管理事務業務、財務人事業務
- ▶ 研究設備のリース等の附随業務
- ▶ 研修業務
- ▶ 大学で実施される、学生や研究者による研究
- ▶ それ自体は研究開発ではない、新しい科学的または技術的な検査、調査、あるいはサンプリング方法を考案するための研究
- ▶ 具体的な研究開発活動の戦略的方向性を見極めるための調査

資本的支出の償却は可能であるが、研究開発税制の対象ではない。研究開発税制は収益的支出に限定される。

① 人件費

役員及び従業員の人件費（給与・賃金、立替経費、国民年金、EEA 国内の社会保障法に基づく強制掛金、年金拠出を含む）。ただし、法に基づき現物給付やストックオプションなどは含まれない。

立替費用に関して、適格な活動に係る立替旅費や本来企業によって負担されるべき適格な費用については認められるが、その他の不明確な立替費用は認められないとした。

② 人材派遣費用

関連当事者（50%超の資本関係のある場合、または、ある特定の会社（1 社）が 40% 超所有し、かつ、その会社への出資者と合計で 50%超所有している場合）でない会社に対する派遣費用は、その支出の 65%が適格費用とみなされる。また、関連当事者に対する派遣費用は、派遣元への支払と、派遣元が支払った関連費用の、いずれか少ない金額が適格費用となる。ここで、派遣社員は派遣先の会社（研究開発税制の適用を受ける会社）の指示・指導のもと作業を行わなければならない。

③ 業務委託費

海外における業務委託費は、適格費用とは認められない。適格費用と認められる業務委託費は下記のとおりである。

（中小企業スキーム）関連当事者（上記参照のこと）でない会社に対する業務委託費は、その支出の 65%が適格費用とみなされる。また、関連当事者に対する業務委託費は、委託先への支払と、委託先が支払った関連費用の、いずれか少ない金額が適格費用となる。

（大企業スキーム）一般的には、適格費用とはならない。ただし、関連する研究開発プロジェクトに対して、下記に掲げるものが直接従事する作業に対する支出である場合には適格費用となる。

- ▶ 特定の機関（大学、慈善団体、研究機関、公共医療サービス等）
- ▶ 個人
- ▶ 構成員が個人のみのパートナーシップ

大企業が研究開発を中小企業に委託する場合は、大企業ではその費用に対して研

研究開発税制の適用を受けることができず、中小企業が自身で発生した費用に対して大企業スキームに従って研究開発税制の適用を受けることになる。

④ 消耗品費

燃料や水道光熱費を含み、ソフトウェアは含まれない。適切に配賦計算を実施する。

Finance (No. 2) Act 2015 において、2015 年 4 月 1 日以降、研究開発活動において生産された製品に含められる消耗品(試作品・見本品)を通常の事業活動の一環で譲渡するような場合、当該消耗品は適格研究開発費に含められないとした(Section 1126A)。適格研究開発費に含められる消耗品費は、R&D 活動自身によって使用されるものにのみ限定される。2016 年 5 月、英国税務当局は消耗品費の取り扱いに関してマニュアルを指針として提供している。¹²

⑤ 製薬業界における臨床試験参加費

⑥ 研究開発に直接関連するソフトウェアに対するライセンス料

2.3.2 共同研究・委託研究を通じた研究開発を促進するための税制上の恩典

前項のとおり、研究開発作業が大学のような非課税事業体等の適格団体に外注される場合の外注費は適格費用として認められる。

2.3.3 改正

(1) 最近の改正動向

イギリス政府は、研究開発税制は、イノベーションを支え、生産性を高めるために、重要な役割を果たすと考え、制度の充実を図ってきた。大企業の研究開発税額控除の導入も、その一環である。

- ▶ 適格開発費用の下限の撤廃： 年間 10,000 ポンド以上の適格研究開発費用を計上した場合にのみ研究開発税制の適用が可能であったとした規定は、2012 年 4 月 1 日以降終了する会計期間において撤廃された。

① 中小企業スキーム

特別損金算入の追加損金算入割合は下記のとおり改正されており、拡充傾向にある。

2008/7/31 以前	50%
2008/4/1 -	75%
2011/4/1 -	100%
2012/4/1 -	125%
2015/4/1 -	130%

還付を選択する場合の還付割合は下記のとおり改正されており、2012 年までは縮小傾向にあったものの、2014 年においては、拡充に転じている。これは、EU の科学技

¹² <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/corporate-intangibles-research-and-development-manual/cird81350>

術政策に基づき、中小企業スキームの価値を増すために改正されたものである。

2008/7/31 以前	16%
2008/8/1 -	14%
2011/4/1 -	12.5%
2012/4/1 -	11%
2014/4/1 -	14.5%

② 大企業スキーム

▶ 研究開発税額控除

研究開発税額控除については、大企業の研究開発活動を促進するために、新たに 2013 年 4 月 1 日より導入された。新制度の適用による恩典は、損益計算書上、法人税等のマイナスではなく、研究開発費のマイナスとして税引前利益(Above the Line)に影響する形で計上される。この改正の狙いは、研究開発活動を実施していれば資金が必要となるという前提の下、研究開発活動に対する一種の補助金として、英国におけるすべての企業が、その所得の有無にかかわらず、制度による恩恵を受けられるようにすることにある。また、これによりイギリスの研究開発活動全体のレベルを引き上げるとともに、長期的にはイギリスに対する研究開発投資を促し、イギリスの国際競争力向上に資することを目的としている。

2016 年 4 月 1 日からは特別損金算入と研究開発税額控除の選択が廃止され、研究開発税額控除に一本化された。

また、2015 年 4 月 1 日以降、適格研究開発費に対する料率が 10%から 11%に増加となった。ここで、同じ金額を適格な研究開発に支出するか他の費用に支出するかによって、支出額の 8.8%(= 11% - 11% × 20%)だけキャッシュフローが異なる。

(2) 改正予定

現在具体的な改正案は公表されていないが、イギリスの EU 離脱を受け英国政府は、これまで EU のルールによってある程度縛られてきた現行制度につき、より企業の便益を向上させるような柔軟性を持つことが想定される。

2.3.4 税収および研究開発税制の実績

(1) 法人実効税率の推移

	03/2012	03/2013	03/2014	03/2015	04/2015 & 03/2017	04/2017 ~ 03/2020	04/2020 ~
軽減税率	20%	20%	20%	20%	N/A	N/A	N/A
軽減税率が適用 される年間所得	£300,000	£300,000	£300,000	£300,000	N/A	N/A	N/A
マージナルリリー フ制度の下限	£300,000	£300,000	£300,000	£300,000	N/A	N/A	N/A
マージナルリリー フ制度の上限	£1,500,000	£1,500,000	£1,500,000	£1,500,000	N/A	N/A	N/A
標準税率	26%	24%	23%	21%	20%	(予定)19%	(予定)17%

2015 年 3 月までは、イギリスでは、課税所得が 300,000 ポンド以下の場合、軽減税率が

適用され、300,000 ポンド超の場合、標準税率が適用される。ただし、課税所得が 300,000 ポンド超 1,500,000 ポンド以下の場合には、標準税率が適用されるものの、当該企業の課税対象利益に応じて確定法人税額から控除を受けることができる（マージナルリリーフ制度）制度が採用されてきたが、2015 年 4 月 1 日以降は標準税率が 20%又はそれ未満に設定されることになったため、一律の税率（標準税率）の適用となっている。

(2) 法人税額、制度全体の減収額、制度枠組ごとの減収額及び法人税収に占める割合

（単位：件、百万ポンド）

年度	中小企業スキーム											
	未払法人税控除			還付			併用			中小企業スキーム合計		
	件数	税減収額	割合	件数	税減収額	割合	件数	税減収額	割合	件数	税減収額	割合
03/2009	4,180	80	0.2%	570	190	0.4%	1,910	0	0.0%	6,670	270	0.6%
03/2010	4,820	130	0.4%	880	190	0.5%	1,770	0	0.0%	7,470	320	0.9%
03/2011	5,460	160	0.4%	800	190	0.4%	2,020	0	0.0%	8,280	350	0.8%
03/2012	6,770	210	0.5%	800	220	0.5%	2,460	0	0.0%	10,030	430	1.0%
03/2013	8,810	320	0.8%	1,240	290	0.7%	3,100	0	0.0%	13,140	600	1.5%
03/2014	10,425	370	0.9%	2,655	400	1.0%	2,920	0	0.0%	16,005	770	1.9%
03/2015	10,935	390	0.9%	3,485	705	1.6%	4,210	0	0.0%	18,630	1,095	2.5%

年度	大企業スキーム									その他		
	大企業			下請			大企業スキーム合計					
	件数	税減収額	割合	件数	税減収額	割合	件数	税減収額	割合	件数	税減収額	割合
03/2009	1,810	730	1.7%	440	10	0.0%	2,260	740	1.7%	10	0	0.0%
03/2010	1,830	670	1.8%	490	10	0.0%	2,320	690	1.9%	10	0	0.0%
03/2011	1,960	750	1.7%	530	10	0.0%	2,490	760	1.8%	10	0	0.0%
03/2012	2,150	780	1.8%	510	10	0.0%	2,660	790	1.8%	10	0	0.0%
03/2013	2,380	760	1.9%	580	10	0.0%	2,960	770	1.9%	10	0	0.0%
03/2014	2,670 (1,110)	990 (710)	2.5% (1.8%)	840	20	0.0%	3,510	1,005	2.5%	< 10	0	0.0%
03/2015	2,435 (1,470)	1,285 (1,120)	3.0% (2.6%)	1,370	70	0.2%	3,805	1,350	3.1%	< 10	0	0.0%

注：(580)は、950 百万ポンドの研究開発税制の税減収効果のうち、研究開発税額控除の税減収効果を示す。

年度	法人税額	研究開発税制		
		制度合計		
		件数	税減収額	割合
03/2009	43,927	8,670	1,000	2.3%
03/2010	36,628	9,500	1,010	2.8%
03/2011	43,040	10,440	1,110	2.6%
03/2012	43,130	12,340	1,220	2.8%
03/2013	40,482	15,700	1,370	3.4%
03/2014	40,327	18,940	1,775	4.4%
03/2015	43,005	21,525	2,450	5.7%

出典：Corporation Tax Statistics, Research and Development Tax Credits Statistics

<https://www.gov.uk/government/statistics/corporate-tax-research-and-development-tax-credit>

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/552379/2016_Combined_tables_Rd_1_to_6.pdf

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/548398/Corporation_Tax_Statistics_August_2016_FINAL.pdf

注 1: 10 百万ポンドの近似値で四捨五入しているため、合計数値は、それぞれの数値の合計額とは一致しない。

注 2: 大企業スキーム（下請）とその他は、中小企業スキームや大企業スキーム（大企業）に含まれている場合があるため、合計からは除外している。

(3) 制度全体並びに制度枠組ごとの主な活用企業数、活用業種及び活用金額

➤ 産業別

(単位: 件、百万ポンド)

中小企業スキーム									
SIC2003 による分類	03/2012		SIC2007 による分類	03/2013		03/2014		03/2015	
	件数	金額		件数	金額	件数	金額	件数	金額
農水産業	30		A 農業・林業・漁業	50	0	70	0	85	5
鉱業	25		B 鉱業	20	0	20	0	25	0
製造業	2,490	95	C 製造業	3,970	165	4,690	205	4,990	250
ガス・電力・水道	15		D 電力・ガス	15	0	30	0	20	5
建設業	140	5	E 上下水道・ゴミ	75	5	100	0	95	5
卸売・小売	485	10	F 建設業	235	5	320	10	375	15
運送・倉庫・通信行	135	5	G 卸売・小売	1,200	35	1,600	50	1,725	60
金融仲介	30	5	H 運送・倉庫	70	0	85	0	105	5
ビジネスサービス	2,930	175	I ホテル・レストラン	25	0	30	0	40	0
行政・防衛	5		J 情報通信	3,585	180	4,345	250	4,530	275
教育・健康・社会福祉	75	5	K 金融・保険	145	10	170	15	180	15
その他	275	10	L 不動産	25	0	30	0	40	0
			M 専門・科学技術	2,410	145	3,015	180	3,285	245
			N 事務サービス	685	25	835	30	920	40
			O 行政・防衛	0	0	0	0	0	0
			P 教育	75	0	125	0	140	10
			Q 健康・社会福祉	90	10	125	10	145	10
			R 美術・娯楽	75	10	100	10	135	15
			S その他サービス	225	5	265	5	305	10
合 計	6,630	310	合 計	12,975	600	15,955	780	17,135	970

(単位: 件、百万ポンド)

大企業スキーム(大企業)									
SIC2003 による分類	03/2012		SIC2007 による分類	03/2013		03/2014		03/2015	
	件数	金額		件数	金額	件数	金額	件数	金額
農水産業	5	5	A 農業・林業・漁業	15	0	20	0	20	0
鉱業	25	25	B 鉱業	30	10	30	20	40	20
製造業	870	300	C 製造業	1,010	320	980	425	895	500
ガス・電力・水道	30	15	D 電力・ガス	15	5	15	0	20	0
建設業	65	10	E 上下水道・ゴミ	20	5	20	0	25	5
卸売・小売	95	15	F 建設業	60	5	55	0	90	20
運送・倉庫・通信行	35	5	G 卸売・小売	150	30	180	30	185	35
金融仲介	25	15	H 運送・倉庫	20	5	20	0	35	0
ビジネスサービス	535	270	I ホテル・レストラン	0	0	0	0	5	0
行政・防衛	5	20	J 情報通信	365	70	360	90	340	90
教育・健康・社会福祉	20	5	K 金融・保険	55	30	60	30	80	35
その他	50	30	L 不動産	0	0	0	0	0	0
			M 専門・科学技術	420	190	445	235	415	260
			N 事務サービス	100	30	110	30	145	40
			O 行政・防衛	5	10	10	5	0	5
			P 教育	0	0	5	0	30	60
			Q 健康・社会福祉	10	0	20	0	10	0
			R 美術・娯楽	10	20	10	15	5	40
			S その他サービス	20	0	15	0	10	0
合 計	1,755	705	合 計	2,310	740	2,370	940 (570)	2,375	1,130

注: (570)は、940 百万ポンドの研究開発税制の税減収効果のうち、研究開発税額控除の税減収効果を示す。

(単位: 件、百万ポンド)

大企業スキーム(下請)									
SIC2003 による分類	03/2012		SIC2007 による分類	03/2013		03/2014		03/2015	
	件数	金額		件数	金額	件数	金額	件数	金額
農水産業			A 農業・林業・漁業	0	0	5	0	5	0
鉱業	5		B 鉱業	0	0	0	0	0	0
製造業	90		C 製造業	130	0	150	0	460	20
ガス・電力・水道			D 電力・ガス	0	0	0	0	0	0
建設業	5		E 上下水道・ゴミ	0	0	0	0	5	0
卸売・小売	20		F 建設業	5	0	5	0	10	0
運送・倉庫・通信行	5		G 卸売・小売	30	0	35	0	65	0
金融仲介			H 運送・倉庫	0	0	0	0	0	0
ビジネスサービス	180	5	I ホテル・レストラン	0	0	0	0	0	0
行政・防衛			J 情報通信	145	5	165	0	295	15
教育・健康・社会福祉	15		K 金融・保険	0	0	0	0	10	0
その他	10		L 不動産	0	0	0	0	0	0
			M 専門・科学技術	200	5	210	0	365	25
			N 事務サービス	30	0	40	0	45	0
			O 行政・防衛	0	0	0	0	0	0
			P 教育	0	0	5	0	10	0
			Q 健康・社会福祉	0	0	5	0	20	0
			R 美術・娯楽	0	0	0	0	0	0
			S その他サービス	15	0	15	0	15	0
合 計	325	10	合 計	575	10	650	10	1,315	70

(単位: 件、百万ポンド)

合計									
SIC2003 による分類	03/2012		SIC2007 による分類	03/2013		03/2014		03/2015	
	件数	金額		件数	金額	件数	金額	件数	金額
農水産業	40		A 農業・林業・漁業	70	5	95	0	105	5
鉱業	55	25	B 鉱業	50	15	50	25	65	25
製造業	3,450	395	C 製造業	5,110	490	5,815	635	6,345	770
ガス・電力・水道	45	15	D 電力・ガス	35	5	45	5	40	10
建設業	210	15	E 上下水道・ゴミ	95	5	120	5	130	10
卸売・小売	600	25	F 建設業	300	10	380	20	480	35
運送・倉庫・通信行	170	10	G 卸売・小売	1,375	65	1,820	85	1,975	100
金融仲介	55	20	H 運送・倉庫	90	5	110	5	140	10
ビジネスサービス	3,655	450	I ホテル・レストラン	30	0	35	0	45	0
行政・防衛	10	20	J 情報通信	4,095	250	4,875	335	5,165	385
教育・健康・社会福祉	105	10	K 金融・保険	205	40	240	45	270	60
その他	335	35	L 不動産	25	0	30	0	45	0
			M 専門・科学技術	3,030	340	3,670	415	4,065	525
			N 事務サービス	820	55	985	65	1,115	80
			O 行政・防衛	5	10	5	10	0	5
			P 教育	80	0	135	0	175	70
			Q 健康・社会福祉	100	10	150	10	175	15
			R 美術・娯楽	90	30	105	25	145	55
			S その他サービス	260	10	295	10	335	15
合 計	8,730	1,025	合 計	15,865	1,350	18,965	1,710	20,830	2,170

出典: Research and Development Tax Credits Statistics

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/552379/2016_Combined_tables_Rd_1_to_6.pdf

注1. 5 百万ポンドの近似値で四捨五入しているため、合計数値は、それぞれの数値の合計額とは一致しない。

注2. 2011 年 3 月期、2012 年 3 月期の業種は SIC2003 の分類を基礎としており、2013 年 3 月期以降の業種は、SIC2007 の分類を基礎としている。

注3. 2014 年 3 月期、2015 年 3 月期の大企業スキームにおいては、特別損金算入と研究開発税額控除の両制度が含まれている。2016 年 3 月期からは研究開発税額控除制度に一本化されている。

➤ 製造業の内訳(3/2013)

	中小企業 (件)	大企業 (件)	合計 (件)
食料	140	70	215
飲料	10	15	25
タバコ	0	5 未満	5 未満
繊維	45	15	60
衣類	20	5 未満	20
革製品	5 未満	5	10
家具を除く木・コルク・麦製品	40	5 未満	45
紙・紙製品	50	20	70
記録媒体の印刷・再生	75	10	85
石炭・石油精製品	15	5 未満	N/A
化学製品	290	135	425
基礎薬品・医薬製剤	70	45	115
ゴム・プラスチック製品	255	55	310
その他非金属鉱物製品	60	25	85
基金属	65	25	90
機械装置を除く加工金属製品	570	N/A	665
コンピュータ・電子/光学製品	695	190	885
電気製品	340	80	420
機械装置	530	160	690
自動車などの発動機・トレーラー・セミトレーラー	120	35	155
その他輸送装置	75	45	115
家具	55	10	65
その他	370	85	455
機械装置の修理・設置	80	15	95
合 計	3,970	1,140	5,110

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/413629/HMRC_WorkingPaper_17_R_D_Evaluation_Final.pdf, P. 27

2.3.5 研究開発税制以外で研究開発活動に寄与する税制の概要

(1) 研究開発資産の即時償却 (Research and Development Allowance)

研究開発を実施するための支出や、研究開発を実施するために使用される設備に関する支出は、支出時に全額損金算入が可能である。

(2) クリエイティブな産業に対する優遇税制

ハイエンド¹³なテレビ番組又はアニメーションプログラムの開発会社が、クリエイティブな産業に対する優遇税制の対象となる。この優遇税制は 2014 年 4 月 1 日以降、ビデオゲーム制作会社(2014 年 4 月)、劇場(2014 年 9 月)、子供テレビ番組(2015 年)4 月、オーケストラ(2016 年 4 月)、美術館及びギャラリー(2017 年 4 月予定)にも順次適用されている。当該優遇税制の適用を受けることのできるビデオゲーム制作会社であるためには、英国ビデオゲームとして公認された一般大衆用のものを提供することを意図とし、ビデオゲームの主たる製作費の 25%以上を英国を含む EEA で支出する必要がある。

テレビ番組、アニメーション、映画製作、子供テレビ番組及びビデオゲーム制作に対して、

¹³ 同制度の適用にあたり、幾つかの制限があり、なかには煩雑なものがある。例えば「テレビ」に関しては、同制度の適用を受けられるものはハイエンドなドラマ又はドキュメンタリー：CMを除く放送時間が 30 分以上であり、かつ、1 時間あたりの平均制作費が 100 万ポンド以上のものである必要がある。また、放送内容が一般人向けであることも必要とされる。その上で、同制度の適用を受けるためには、文化・メディア・スポーツ省(Department of Culture, Media and Sport)より文化的に英国にふさわしいものであることとして承認(ポイント制)されなければならない。

同制度の適用を受けるためには、例外なく、教養審査(cultural test)に合格し、その制作物が文化的に英国にふさわしいものであることにつき、英国映画協会の承認を受けなければならない。この承認の必要性は、教育審査に従うために、EEA まで拡大されている。

税制上の優遇制度の内容は、一定の要件を満たした適格な制作費用等¹⁴の 100%の追加損金算入を認める制度である。同制作費用等には、英国にて支出した制作費用等の総額、又は、全世界で支出した制作費用等の 80%相当額のいずれか低い金額が含まれる。なお、欠損金が生じる場合は、制作費用等に関連して生じた欠損金額を放棄する代わりにその 25%相当額の還付を受けることができる。

2.3.6 研究開発税制が企業行動に与える影響

2.3.4 (2)に記載の表によれば、2012 年(2013 年 3 月期)以降における中小企業スキームの伸びが著しい。これは同年、中小企業の追加損金算入割合が 100%から 125%(2015 年 4 月 1 日以降は 130%)に増額されたことと、税額還付が課税年度における人件費にかかる源泉徴収税額と保険料徴収額の合計額を上限としていた定めが撤廃されたことに起因する。また同時に、中小企業・大企業ともに、軽減税制の適用を受けるためには、適格研究開発費の総額は 10,000 ポンド以上であることを求める規定についても、廃止された。これらの改正は、研究開発の規模が小さかった中小企業が、税制の恩典を受けることを可能にし、更に研究開発の規模そのものを増加させることにつながったと考えられる。

研究開発税額控除の最近の税務当局の評価では、イギリス内の研究開発に収益的支出は年間の申請数と同様、2001 年以降相対的に安定した増加となっている。申請数は年間 8%の増加をしているが、2008 年(2009 年 3 月期)から 2012 年(2013 年 3 月期)にかけては年間平均 16%の割合で増加した。2012 年(2013 年 3 月期)は 15,900 件で、£132 億超の適格研究開発支出に対して£14 億の税減収額であった。

大企業は、2012 年(2013 年 3 月期)には申請件数は増加しているものの、税減収額は減少している。これは、法人税率が、2011 年は 26%だったが、2012 年には 24%に引き下げられたことに起因すると考えられる。一方、2013 年 4 月 1 日に税額控除制度が導入されたことにより、2013 年(2014 年 3 月期)の申請件数も税減収額も増加している。なお、大企業は、もともと 10,000 ポンド以上の研究開発費を計上していたところが多いと考えられ、規制の撤廃による影響はほとんどないと考えられる。中小企業と大企業を比べると、申請件数という観点からは、その 80%以上を中小企業が占めるが、税減収額という観点からは、その 50%以上を大企業が恩恵を受ける。

ここ数年、イギリス政府は、G20 で最も競争力のある法人税制度を創設しようと考えてきた。そこでの原則は、課税ベースを維持しながら税率を引き下げ、制度の安定性確保、新しいビジネス動向との調和、簡素化、納税者の公平性の確保が挙げられている。

この中で、法人税率の引き下げは、経済界すべてに恩恵をもたらし、投資と成長を刺激するためイギリスの競争力にとって最も重要であるとして、優遇税制の導入や拡大よりも優先されている。実際に、2010 年以降、税率は 28%から徐々に引き下げられ、2015 年 4 月 1 日以降 20%となり、2017 年 4 月 1 日から 19%、2020 年 4 月 1 日から 17%とすることが予定されている。これは、G20 の中で最も低い法人税率である。

¹⁴ 基本的には、ハイエンドなテレビ番組又はアニメーションプログラムに関しては試作費、主たる撮影費及び制作後の活動に係る経費が適用対象となる主な費用とされている。

更に、イノベーション促進の観点から、研究開発税制の拡充も図ってきた。これにより、グローバルな投資家にとって、イギリスは、最も国際競争力のある税制のある、ヨーロッパの中で最も魅力的な国となった。研究開発税制の政策的な目的は以下のように考えられている。

研究開発税額控除は研究開発への投資をさらに拡大するために設計されており、イノベーションへのより大きな投資を導いている。中小企業スキームの近年の改正の政策的目的は、中小企業のさらなるインセンティブや研究開発への投資に対するスタートアップを提供することである。近年の改正は潜在的に高成長を見込める小規模革新企業を支援するための政府の目的に合致している。全体的に、目的はイノベーションや開発を行うための最善の場所として英国を宣伝するためであり、英国の労働市場が高度に熟練していることを保証するとともに英国がヨーロッパ及び世界のイノベーションの中心であるとしている。

研究開発税制に対する税務当局の評価(2015 年 3 月公表)は、税減収額£1 あたり£1.53 から£2.35 の研究開発支出を生み出している。つまり、当該研究開発税制は英国内の研究開発活動を刺激していることを意味している。

ただ企業行動の変化については、税制改正だけで結論付けるのは時期尚早と政府は考えているようである。イギリスでは、簡素な会社設立手続、EU へのアクセス、柔軟な労働市場、安定した法規制、欧州最大の金融センター、信頼性のある IT インフラ、輸送網等、多くの魅力が企業行動に影響を与えていると考えられている。イギリス政府は、税制は一つの手段にすぎず、税制の他、補助金、その他の支援策を総合的に勘案して、政策の全体として推し進めることが重要であると考えている¹⁵。

¹⁵ 英国貿易投資総省インタビューによる。(平成 26 年度調査の脚注より)

2.4 オランダ

2.4.1 制度概要

(1) 研究開発費用に対して設定されている税制上の恩典の内容

2015 年 12 月 31 日以前のオランダにおける研究開発を支える税制は、開発から市場開拓までの研究開発活動のライフサイクル全体を対象とした、以下の 3 つの恒久的制度により構成されていた。

- ① 研究開発費の追加損金算入(以下、RDA)
人件費以外の研究開発費用及び投資について、その一定割合を課税所得から控除することを認める(2016 年 1 月 1 日以降、WBSO に統合され廃止。詳細は以下参照のこと)。
- ② 賃金に対する源泉所得税控除(以下、WBSO)
- ③ イノベーションボックス制度

2016 年 1 月 1 日以降、RDA は WBSO に統合され、廃止された。当該改正の背景は、オランダ経済省 (Ministry of Economic Affairs) がオランダの第二院 (House of Representatives) の議長に提出した書簡に記載されている¹⁶。同書簡によると、RDA は WBSO ほど有効ではなく、数分の 1 の効果しかないとされ、オランダ経済省は RDA を WBSO に統合することを決定したと記載されている。

なお、イノベーションボックス制度については、スコープ外として、本調査には含まれていない。

(2) 賃金、設備投資その他のコストに係る源泉所得税控除(以下、WBSO)

研究開発活動に関して企業(雇用主)が支払う賃金税(源泉所得税、及び社会保険料のうち賃金税の対象となるもの)を軽減する(賃金税及び国民保健の削減に関する法律第 3 条)。このことにより、雇用と研究開発を促進することを目指している。

WBSO は、以下の 2 種類のプロジェクトを対象とする制度である。

- a. 開発プロジェクト(新技術を搭載した商品(やその一部)、製造工程又はソフトウェアの開発を含む。)
- b. 科学技術に関する研究

① 計算式

対象費用(③参照)に対し、以下の区分に応じ、それぞれに定める源泉所得税控除率を乗じた額の合計額を納付すべき賃金税の額から控除する。

- ▶ 350,000 ユーロまで: 32%
- ▶ 350,000 ユーロ超 : 16%

ただし、納税者が雇用主となってから 5 年目(スタートアップ会社)までは、350,000 ユーロまでの対象費用に適用される源泉所得税控除率は 40%に引き上げられる。

¹⁶ <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/kamerstukken/2015/07/07/kamerbrief-over-integratie-wbso-en-rda>

② 控除限度額

限度額は定められていない(2015 年の実際の控除額の最高額は 1,400 万ユーロであった。)

当該制度の適用を受けようとする場合は、適用を受けようとする研究開発活動を行う前に、オランダ企業庁(Rijksdienst voor Ondernemend Nederland)に研究開発予想時間の提出等の手続きを行わなければならない。研究開発時間の実績が予想を下回った場合には、控除額を返還しなければならない。具体的には、研究開発が終了した時点での実績をオランダ企業庁に申告し、その結果企業庁から通知された修正数値に基づいて税務申告を修正することになる。

③ 対象費用

対象費用(研究開発費)は、2015 年 12 月 31 日までの適格賃金に限定されずに、以下の 3 種類の費用とされている。

- プロジェクトに従事にする従業員に支払う賃金
- プロジェクトに直接に起因するコスト
- プロジェクトに起因する固定資産に係るコスト

つまり、RDA が WBSO に統合されたことにより、WBSO の対象となる費用が拡大された。

また、法令に対象費用の定義が詳細に定められていないため、WBSO の対象となる費用は広範囲に及ぶと考えられている。対象費用に該当するための最も重要な要件は、コストがプロジェクトに起因していることとされている。

そのため、もともとの RDA の対象費用(以下参照)とされていたコストは、それがプロジェクトに起因しているものである限り、WBSO の対象となると考えられる。

<参考>

RDA の対象費用(平成 27 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)調査報告書からの一部抜粋)

納税者自身が認可を得た研究開発申請*に基づいて実施される研究開発活動(以下、適格研究開発活動とする)に直接帰属する費用とされる。適格費用とは、研究開発の成果実現のために行われたすべての支出(会計上の「費用」に限らない)であり、納税者自身が行った支出である。

- * 研究開発申請は、研究開発活動を開始する前にオランダ企業庁に対して行わなければならない。研究開発活動に要する時間及び費用等を推計し、研究開発プロジェクトの終了後に算定される実績時間との比較で控除額が精算される。

研究開発損金算入の対象とならない活動は以下のとおりである。

- ▶ プロジェクト管理等の間接業務
- ▶ プロトタイプの製作
- ▶ 市場調査
- ▶ 特許の申請及び維持

▶ 生産の準備

2.4.2 共同研究・委託研究を通じた研究開発を促進するための税制上の恩典

共同・委託研究開発を促進するための税制上の恩典は特に存在しない。

(参考情報)

▶ 知識及び技術革新のためのトップ・コンソーシアム制度に対する資金支援

2013 年に、民間企業と学術研究機関との協同によるイノベーションを推進するための制度として、知識及び技術革新のためのトップ・コンソーシアム (Topconsortia voor Kennis en Innovatie, TKI) が創設された。この制度の下では、民間企業が TKI に対して行った投資に対し、最初の 20,000 ユーロまで 40%、20,000 ユーロを超える金額についてはその 25%相当額の現金給付を受けることができる。この現金給付は当該パートナーシップの研究開発プロジェクトに投資しなければならない。

2.4.3 改正

(1) 最近の改正動向

① WBSO

最近の改正動向は下記のとおりである。

2009 年

適格賃金費用に適用される段階的な源泉所得税控除率 42%・14%をそれぞれ 50%・18%に引き上げるとともに、50%の源泉所得税控除率が適用される適格賃金費用の限度額を 110,000 ユーロから 150,000 ユーロに引き上げ。また、控除限度額を 800 万ユーロから 1,400 万ユーロに引き上げ

2010 年

50%の源泉所得税控除率が適用される適格賃金費用の限度額を 220,000 ユーロに引き上げ

2011 年

改定なし

2012 年

源泉所得税控除率 50%・18%をそれぞれ 42%・14%に引き下げるとともに、42%の源泉所得税控除率が適用される適格賃金費用の限度額を 110,000 ユーロに引き下げ

2013 年

源泉所得税控除率を 38%・14%に引き下げるとともに、38%の源泉所得税控除率が適用

される適格賃金費用の限度額を 200,000 ユーロに引き上げ、スタートアップ会社に関しては 60%から 50%に引き下げ

2014 年

源泉所得税控除率を 35%・14%に引き下げるとともに、35%の源泉所得税控除率が適用される適格賃金費用の限度額を 250,000 ユーロに引き上げ

2015 年

- RDA が WBSO に統合されたことにより、WBSO の対象となる費用が拡張
- 源泉所得税控除率を 32%・16%にするとともに、32%の源泉所得税控除率が適用される対象費用の限度額を 350,000 ユーロに引き上げ、スタートアップ会社に関しては 50%から 40%に引き下げ

② RDA

RDA は、オランダの研究開発活動を更に促進するため、研究開発費用のうち既存の税制では対象とされていなかった人件費以外の項目に対する制度として 2012 年に導入された。

これまで、追加損金算入率について以下のとおり段階的に引き上げが行われている。

2012 年:40%

2013 年:54%

2014 年:60%

2016 年 1 月 1 日以降、RDA は WBSO に統合され、廃止された。

(2) 改正予定

WBSO に関する改正予定は明らかにされていない。ただし、2018 年に WBSO はそのインセンティブの有効性に焦点をあて評価される予定となっている。

2.4.4 税収および研究開発税制の実績

(1) 法人実効税率の推移

年 度	課税所得	実効税率
2009 年 - 2010 年	200,000 ユーロまで	20%
	200,000 ユーロ超	25.5%
2011 年以降	200,000 ユーロまで	20%
	200,000 ユーロ超	25%

2010 年に 200,000 ユーロ超に対して適用される法人税率が 0.5%引き下げられたが、その財源担保のために研究開発税制の縮減が議論されたことはない。

(2) 法人税額、制度全体の減収額、制度枠組ごとの減収額及び法人税収に占める割合

▶ 法人税額

(単位: 百万ユーロ)

2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015 (暫定)
18,814	11,604	12,782	12,409	11,854	12,447	14,511	16,108

出典 <http://statline.cbs.nl/Statweb/publication/?DM=SLNL&PA=82569ned&D1=55&D2=a&D3=27,32,37,42,47,49-53&HDR=G1,G2&STB=T&VW=T>

▶ 制度全体の減収額

(3) 「活用金額」参照。

▶ 制度枠組ごとの減収額及び法人税収に占める割合

(3) 「活用金額」参照。

(3) 制度全体並びに制度枠組ごとの主な活用企業数、活用業種及び活用金額

WBSO 及び RDA

▶ 制度枠組ごとの活用企業数*

(単位: 社)

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
WBSO	16,620	19,450	20,530	22,220	22,640	22,970	22,980
RDA	-	-	-	13,860	16,160	16,620	16,510

*個人事業主を含む。(出典: オランダ企業庁)

http://www.rvo.nl/sites/default/files/2016/06/Focus_op_speur_en_ontwikkelingswerk_WBSO_RDA_2015.pdf, p.4

▶ 活用業種

2013 年、2014 年及び 2015 年における業種毎の適用企業数は以下のとおりである。

▶ 産業別*

(単位: 社)

業 種	2013		2014		2015	
	WBSO	RDA	WBSO	RDA	WBSO	RDA
農 業	403	315	397	325	413	340
製 造	4,541	3,302	4,480	3,372	4,444	3,346
公 益	105	74	107	78	100	75
建 設	526	422	556	458	506	424
卸売及び小売	2,218	1,625	2,111	1,558	2,104	1,560
運輸及び倉庫	130	91	138	89	115	67
情報及び通信	3,195	1,466	3,431	1,530	3,567	1,445
金 融	5,088	4,242	N/A	N/A	N/A	N/A
専門サービス	3,948	2,691	4,089	2,821	4,139	2,838
その他	856	532	5,925	4,848	5,832	4,815

*個人事業主を除く。(出典: オランダ企業庁)

http://www.rvo.nl/sites/default/files/2016/06/Focus_op_speur_en_ontwikkelingswerk_WBSO_RDA_2015.pdf, p.15

▶ 製造業内訳*（一部抽出であり、網羅されていない。）

（単位：社）

業 種	2013		2014		2015	
	WBSO	RDA	WBSO	RDA	WBSO	RDA
食品	371	268	366	276	377	293
化学製品	265	196	270	203	267	196
医薬品	66	51	69	56	68	55
ゴム・プラスチック	296	221	295	222	284	227
機械装置を除く金属製品	823	608	N/A	N/A	N/A	N/A
コンピュータ・電子/光学機器	315	221	314	225	318	233
その他機械装置	898	632	880	653	872	634

*個人事業主を除く。（出典：オランダ企業庁）

http://www.rvo.nl/sites/default/files/2016/06/Focus_op_speur_en_ontwikkelingswerk_WBSO_RDA_2015.pdf, p.15

▶ 活用金額

（単位：百万ユーロ）

	2011	2012	2013	2014	2015	2016
WBSO	915	731	766	781	771	TBD
RDA	-	130	222	255	214	TBD

出典：

http://www.rvo.nl/sites/default/files/2016/06/Focus_op_speur_en_ontwikkelingswerk_WBSO_RDA_2015.pdf, p.11

2.4.5 研究開発税制以外で研究開発活動に寄与する税制の概要

▶ 研究開発用無形資産の即時償却（2001 年所得税法第 3.30 条）

自社開発された無形資産（ソフトウェアを除く。）について、当該資産を認識した時点で即時償却することが認められる。

▶ 自営業者に対する研究開発

自営業者の研究開発に関する控除は WBSO からなされる。研究開発を始める前にオランダ企業庁に控除の申請をしなければならない。年間 1,225 時間以上活動をし、そのうち 500 時間以上が申請された研究開発活動に割り当てられているような場合、12,484 ユーロの控除が認められる。スタートアップに対しては追加 6,245 ユーロの控除が認められる。

▶ イノベーションボックス規則

自己開発した適格な無形資産から生じる所得に対して 5%の法人税率が課される。一般の法人税率 25%に対して 80%の免税効果を持っている。当該税制の適用を受けるためには、企業は以下のいずれかを保有していなければならない。

- 特許権または植物育成者権
- 研究開発許諾

オランダ政府はイノベーションボックス規則の改正（特に、インセンティブの対象範囲や税額の算定方法など）が予定されていることを公表している。法案は 2016 年 9 月中には公表される予定としている。イノベーションボックス規則についてはスコープ外なので、詳細は割愛する。

2.4.6 研究開発税制が企業行動に与える影響

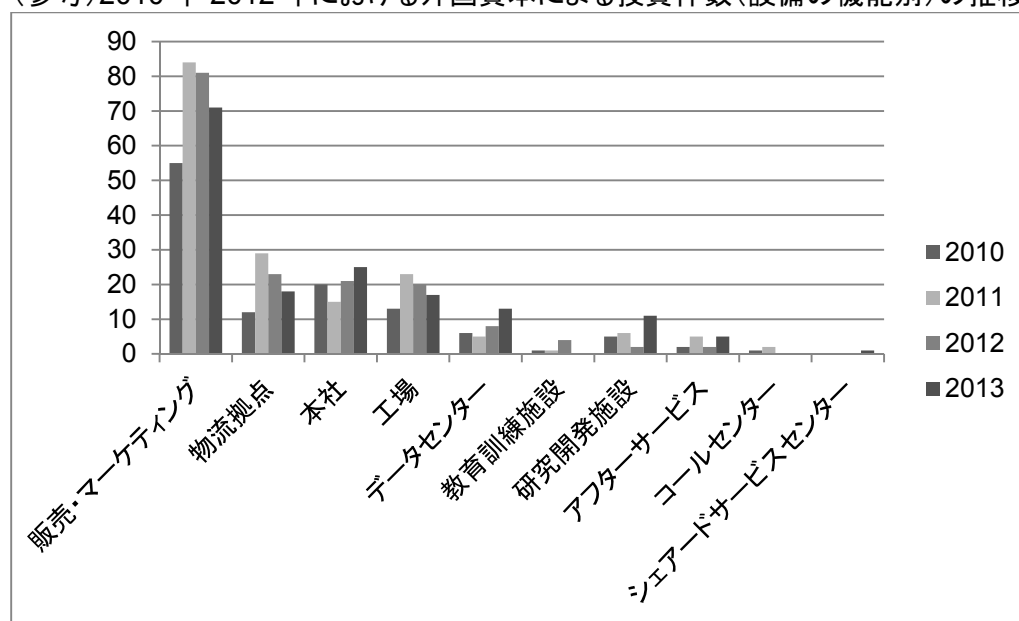
▶ オランダにおける外国直接投資に関する民間調査

2013 年に実施された民間による調査¹⁷では、2012 年のオランダにおける外国直接投資は 161 件であり、対前年比 5.3%の減少であった旨報告がなされている。件数ベースでは、外資誘致件数上位 10 か国のうち 6 位であった(上位から順番に、英国、ドイツ、フランス、スペイン、ベルギー、オランダ)。

研究開発に関しては、英国(54 件)、フランス(26 件)、スペイン(24 件)等、EU 内の他国が多くの投資を誘致しているのに対して、オランダはわずか 2 件であった。また、総投資件数に対する研究開発投資の割合で見ても、ヨーロッパ諸国平均値の 6%に対してオランダは 1%に留まっている。この結果を受けて、報告書では、知識集約型産業を誘致する、というオランダ政府の目論見は未だ十分に達成されていないように思われる、と論じている。

平成 26 年度調査ではオランダに研究開発拠点を新たに設置した企業にインタビューを行っているが、オランダの研究開発税制に対して好意的な反応を示す一方で、その使い勝手についてはより改善の余地がある旨の言及がなされている。

(参考)2010 年-2012 年における外国資本による投資件数(設備の機能別)の推移



▶ WBSO の有効性及び周知度並びに利用度に関する政府委託民間調査

2012 年に、オランダの調査機関「Panteia」は、オランダ経済・農業・イノベーション省(Dutch Ministry of Economic Affairs, Agriculture and Innovation)から委託を受け、2006 年から 2010 年までの期間における WBSO の有効性及び周知度並びに利用度(WBSO がどの程度研究開発を行う納税者に周知されているか、また利用されているか)についての調査を行っている¹⁸。当該調査によると、以下のことが判明している。

- a. 民間企業による研究開発支出に対する WBSO の効果について、研究開発活動に係る

¹⁷ EY, "Netherlands Attractiveness Survey 2013 The Netherlands – on track" (平成 26 年度調査の脚注より)

¹⁸ <https://dl.dropboxusercontent.com/u/20270642/hoofdrapport-evaluatie-wbso-2006-2010.pdf>

給与支出を増加させた。数値的には 1 ユーロの税額控除に対して、企業は追加 0.55 ユーロから 0.99 ユーロの支出を行っている。これは、支出に見合うだけの効果を得ていることを意味している。

- b. WBSO はオランダにおける経営環境に良好な影響を与えている。とりわけ、調査においてこのように回答した企業の中には、研究開発税制において WBSO がオランダを他国に比べ抜きん出ている存在にしているとしている。
- c. WBSO の周知度及び利用度については、研究開発を行う法人の規模(従業員数ベース)により、研究開発を行う企業の使用率は以下の通りである。
 - 従業員数 10 人未満の企業 42%
 - 従業員数 10 人以上の企業 85%

▶ 本年度調査におけるインタビュー

EU において、研究開発支出について一定の目標値が設定されているが、オランダの研究開発支出の目標は、2020 年までに GDP の 2.5%と設定している。2015 年の実績では 2.01%である。そのため、WBSO 及びイノベーションボックスが有効に活用されることが望まれている。また、手続面でのコストも比較的安く、税務当局も協力的であるとの回答を得ている。また、WBSO の申請はオランダ企業庁の管轄(イノベーションボックスは財務省・税務当局の管轄)となっており、協力的でオープンであるとのことである。

2017 年の法人税収(概算)が 185 億ユーロに対して、WBSO 及びイノベーションボックスに対する予算はそれぞれ 12 億ユーロ及び 14 億ユーロであり、他の優遇税制に対する予算とは比較にならないほど大きい。例えば、トン税は 1.2 億ユーロ、省エネ資産に対する加速度償却は 1.8 億ユーロ、環境保護資産に対する加速度償却は 1.0 億ユーロとなっている。

また、WBSO は給与関連の税金からの控除であるため、赤字企業でも研究開発投資へのモチベーションになるとのことである。

2.5 韓国

2.5.1 制度概要

(1) 研究開発費用に対して設定されている税制上の恩典の内容

以下の研究開発費については、それぞれの金額に対し法定税額控除率を乗じた金額を当該事業年度の法人税額から控除することができる。（租税特例制限法第 10 条及び租税特例制限法施行令第 9 条）

- ① 一般研究・人材開発費（適用期限について別段の定めなし：恒久法）
- ② 新成長動力産業分野の研究開発費（2018 年 12 月 31 日までの時限措置）
新成長動力産業及び源泉技術に該当する分野は以下のとおりである。

区分	分野
新成長動力産業 研究開発業務	LED、グリーン輸送システム、ロボット応用、バイオ製薬医療機器、新再生エネルギー、コンテンツ-SW、新素材ナノ融合、炭素低減エネルギー、高付加価値食品産業、高度水処理産業、IT 融合、先端素材加工システム等、12 分野の 75 技術

- ③ 源泉技術研究開発費（2018 年 12 月 31 日までの時限措置）
源泉技術に該当する分野は以下のとおりである。

区分	分野
源泉技術 研究開発業務	金属、生産基盤、繊維、エネルギー効率向上、資源、電力、原子力、知識情報保安、清浄基盤、化学工程、電子タグ・ユビキタスセンサーネットワーク、U-コンピューティング、化合物医薬品、宇宙、ディスプレイ、半導体、造船等、17 分野 50 技術

(2) 計算式

① 総額型と増加型の選択制

税額控除額は(a)または(b)のいずれか大きい金額*である。

- (a) 研究開発費の増加額（＝対象年度の研究開発費－直前年度**の平均研究開発費）×40%（中小企業は 50%）
- (b) 研究開発費×税額控除率***

* 課税年度の期首から遡及して 4 年の間に一般研究・人材開発費が発生しなかった場合、直前課税年度に発生した費用がその事業年度の期首から遡及して 4 年の間に発生した一般研究・人材開発費の年平均発生額を下回る場合には(b)に該当する金額を控除する。

** 2014 年 1 月 1 日から 2014 年 12 月 31 日までに開始する年度については、「直前年度」を「直前 2 年間の平均」に読み替えていたが、2015 年からは規定通りの取り扱いとなる。

*** 税額控除率は以下のとおりとなる。

区分	税額控除率
(1) 中小企業(猶予期間－中小企業の要件を満たさなくなった年度と翌 3 課税年度 - にある企業を含む)	25%
(2) 中小企業卒業企業(猶予 猶予期間経過後 3 課税年度	15%

期間が経過した企業)	上記後 2 課税年度	10%
(3) 中堅企業	(1)、(2)に該当しない場合	8%
(4) 中堅企業を除く一般企業	(1)、(2)及び(3)の両方とも該当しない場合	次のうち、いずれか少ない金額 [2% + 該当課税年度の収入金額 で一般研究・人材開発費が占める 比率 × 50%、又は 3%]

② 総額型

税額控除額＝新成長動力産業分野の研究開発費×20% (中小企業は 30%)

税額控除額＝源泉技術研究開発費×20% (中小企業は 30%)

中小企業

以下の要件(業種基準・規模基準・独立基準)をすべて満たした企業をいう。

- ▶ 租税特例制限法施行令第 2 条第 1 項¹⁹による業種を主な事業として営むこと
- ▶ 平均売上高(または年間売上高)が同法施行令別表 1 に定められた業種に該当し、資産総額が 5 千億ウォン未満であること(2015 年 1 月 1 日より適用)

中小企業基本法施行令別表 1

該当業種	規模基準
衣服、衣服のアクセサリ及び毛皮製品の製造業	平均売上高など 1,500 億ウォン以下
皮革、カバン及び靴の製造業	
パルプ、紙及び紙製品の製造業	
1 次金属製造業	
電気装備製造業	
家具製造業	
農業、林業及び漁業	平均売上高など 1,000 億ウォン以下
鉱業	
食料品製造業	
タバコ製造業	

¹⁹ 作物栽培業、畜産業、漁業、鉱業、製造業(OEM 方式を含む)、下水・廃棄物処理・原料再生環境復元業、建設業、卸売及び小売業、旅客運送業、飲食業、出版業、映像・オーディオ記録物製作及び配給業、放送業、電気通信業、コンピュータ・プログラミング・システム統合及び管理業、情報サービス業、研究開発業、広告業、その他科学技術サービス業、包装及び充填業、専門デザイン業、展示及び行事代行業、創作及び芸術関連サービス業、人材供給及び雇用斡旋業(農業労働者供給業を含む)、コールセンター及びテレマーケティングサービス業、職業技術分野学院、エンジニアリング事業、物流事業、受託製造業、自動車整備工場を運営する事業、船舶管理業、自動車整備工場を運営する事業、医療機関を運営する事業、観光事業、老人福祉施設運営事業、在宅長期療養機関を運営する事業、展示事業、エネルギー節約専門企業が営む事業、職業能力開発訓練施設を運営する事業、建物及び産業設備の清掃業、警備及び警護サービス業、市場調査及び世論調査業、社会福祉サービス業、一般都市ガス事業、無形財産権賃貸業、研究開発支援業、個人看護人及び類似サービス業、社会教育施設、職員訓練機関、その他技術及び職業訓練学院、図書館・史跡地及び類似余暇関連サービス業(読書室運営業は除外)及び住宅賃貸管理業、新・再生エネルギー発電事業または保安システムサービス業など

繊維製品の製造業(衣服製造業は除外)	
木材及び木材製品の製造業 (家具製造業は除外)	
コークス、練炭及び石油精製品の製造業	
化学物質及び化学製品の製造業 (医薬品製造業は除外)	
ゴム製品及びプラスチック製品の製造業	
金属加工製品の製造業 (機械及び家具製造業は除外)	
電子部品、コンピュータ、映像、音響及び 通信装備の製造業	
その他機械及び装備製造業	
自動車及びトレーラーの製造業	
その他運送装備の製造業	
電気、ガス、蒸気及び水道事業	
建設業	
卸売及び小売業	
飲料製造業	平均売上高など 800 億ウォン以下
印刷及び記録媒体の複製業	
医療用物質及び医薬品の製造業	
非金属鉱物製品の製造業	
医療、精密、光学機器及び時計の製造業	
その他製品の製造業	
下水・廃棄物処理、原料再生及び環境復 元業	
運輸業	
出版、映像、放送通信及び情報サービ ス業	平均売上高など 600 億ウォン以下
専門、科学及び技術サービス業	
事業施設管理及び事業支援サービス業	
保健業及び社会福祉サービス業	
芸術、スポーツ及び余暇関連サービス業	
修理及びその他個人サービス業	平均売上高など 400 億ウォン以下
宿泊及び飲食店業	

金融及び保険業	
不動産業及び賃貸業	
教育サービス業	

- ▶ 独立性とは以下の要件を満たさなければならない。
 - a. 独占規制及び公正取引に関する法律第 14 条第 1 項による相互出資制限企業集団²⁰に属さない会社または同法第 14 条の 3 により相互出資制限企業集団等の所属会社に編入・通知されたものとみなさない会社であること
 - b. 貸借対照表上の資産総額が 5 千億ウォン以上である法人により発行株式総数の 30% 以上を直接又は間接的に所有されている企業ではないこと

中堅企業

以下の要件をすべて満たした企業をいう。

- ▶ 中小企業ではないこと
- ▶ 租税特例制限法施行令第 2 条第 1 項による業種を主な事業として営むこと
- ▶ 直前 3 課税年度の売上高(売上高の計算方法は租税特例制限法施行令第 2 条第 4 項及び同法施行規則第 2 条第 4 項による計算方法と同様であり、課税年度が 1 年未満の課税年度の売上高は 1 年に換算した売上高をいう)の平均金額が 5 千億ウォン未満の企業であること
- ▶ 以下の独立性基準を満たしていること
 - a. 独占規制及び公正取引に関する法律第 14 条第 1 項による相互出資制限企業集団に属さない会社であること
 - b. 貸借対照表上の資産総額が 5 兆ウォン以上である法人により発行株式総数の 30% 以上を直接又は間接的に所有されている企業ではないこと

一般企業

中小企業、中堅企業に該当しない企業

(3) 控除限度額

研究開発費の税額控除に関しては、控除限度額(＝税額控除前の法人税額－最低限税)

²⁰ 公正取引委員会が毎年 4 月に指定し、開示するものをいう。直前課税年度の貸借対照表上の資産総額(金融業または保険業を営む会社の場合には資本金総額または資本金のうち、いずれか高い金額とし、新たに設立された会社で直前課税年度の貸借対照表がない場合には指定日現在の払込資本金)の合計額が 5 兆ウォン以上である企業集団をいう。ただし、以下の各号のいずれかに該当する企業集団は除外される。

- ① 金融業または保険業のみを営む企業集団
- ② 金融業または保険業を営む会社が同一人である場合の企業集団
金融業または保険業を営む会社が以下の各目により、同一人が事実上その事業内容を支配する会社の集団を言います。
イ. 同一人が会社である場合、その同一人及びその同一人が支配する 1 つ以上の会社の集団
ロ. 同一人が会社ではない場合、その同一人が支配する 2 つ以上の会社の集団
- ③ 当該企業集団に属する会社のうち、以下の各項目のいずれかに該当する会社の資産総額の合計額が企業集団全体資産総額の 100 分の 50 以上である企業集団。ただし、以下の各目のいずれかに該当する会社を除いた会社の資産総額の合計額が 5 兆ウォン以上である企業集団を除外する。
イ. 「債務者更生及び破産に関する法律」による更生手続の開始が決定され、その手続が進行中である会社
ロ. 法律第 6504 号「企業構造調整促進法」第 12 条(不良経営兆候企業の管理)第 1 項第 1 号から第 3 号のいずれかに一つに該当する管理手続の開始が決定され、その手続が進行中である会社

が設けられており、当該限度額を超える金額に対して研究開発費の税額控除を適用することはできない。ただし、中小企業の場合には最低限税が課される一方で研究開発税額控除について限度額は設けられておらず、その全額を控除することができる。

企業区分及び課税標準による最低限税率

区分		最低限税率
中小企業(猶予期間を含む)及び社会的企業*		7%*
一般企業 (中堅企業を 含む)	(租税減免前の課税標準) 100 億ウォン以下分	10%
	100 億ウォン超過 1,000 億ウォン以下分	12%
	1,000 億ウォン超過分	17%

*1) 中小企業の猶予期間経過後の最初の 3 年課税年度は 8%、その後 2 課税年度は 9%を適用する。

*2) 社会的企業とは、社会福祉や地域社会に貢献しながら営利活動も行う企業のうち、雇用労働部長官の認証を受けた企業をいう。

(4) 繰越・繰戻

当期法人税額を超える部分については、5 年間(研究開発費の税額控除を中小企業が設立日から 5 年になる日の属する課税年度まで控除を受けない場合は 10 年)にわたって繰り越すことが可能である。

(5) 対象費用

研究・人材開発費とは、研究開発活動及び人材開発活動に伴い発生した費用である。ここでいう研究開発活動は、科学的又は技術的な発展のための活動と新たなサービス及びサービス伝達体系の開発のための活動を言い、人材開発活動は内国人が雇用している役員²¹又は従業員を教育・訓練する活動とされ、その具体的な範囲は租税法施行令別表 6 で別途規定されている(新たなサービス及びサービス伝達体系の開発のための研究開発の場合、自社研究開発に必要な費用のみ該当する)。但し、政府拠出金²²として支出した費用は研究・人材開発費から除外する。

研究・人材開発費は、1) 一般研究・人材開発費、2) 新成長動力研究開発費、及び、3) 源泉技術研究開発費に区分され、それぞれの範囲は以下のとおりとされる。

1) 一般研究・人材開発費

内国法人が第三者に委託するか、共同研究開発を遂行することによる一般研究・人材開発活動に係る費用のうち、下記に該当する費用(受託先が租税法施行令別表 6 に定める機関の場合に限る)は、租税法上、適格な研究・人材開発費として、税額控除の適用を受けることができる。また、受託した者が、租税法施行令別表 6 に定める機関に再委託した

²¹ 対象法人の株主で、法人税法における支配株主及び総発行株式の 100 分の 10 を超過して保有する役員に係る人材開発費は研究・人材開発費の税額控除対象に該当しない。

²² ① 以下の法律により研究開発拠出金などの支払を受けて研究開発費として支出する金額

イ. 基礎研究振興及び技術開発支援に関する法律

ロ. 産業技術革新促進法

ハ. 情報通信産業振興法

ニ. 中小企業技術革新促進法

ホ. 部品・素材専門企業などの育成に関する特別措置法

ヘ. 研究開発特別地区の育成に関する特別法

② 国家、地方自治団体、公共機関及び地方公企業から研究開発などを目的として拠出金などの支払を受けて研究開発費として支出する金額

場合もその再委託費用について税額控除の適用を受けることができる。

ただし、新たなサービス及びサービス伝達体系²³の開発のための研究開発の場合、自社の研究開発に必要な費用のみが税額控除の対象となり、委託費用は税額控除対象から除外され、国内外企業の研究機関または担当部署等に委託または受託先が再委託することによる費用は当該企業の担当部署等で直接遂行した部分に限定する。また、企業の事業運営を管理するために使用される償却年数が 2 年以上の有形無形の固定資産等、システム開発のための委託費用は除かれる。

なお、研究開発税額控除対象となる人材開発費は研究所または担当部署で勤務する職員に対する人材開発費に限定する。

- ▶ 一般研究・人材開発費は、新成長動力産業分野の研究開発費・源泉技術研究開発費のいずれにも該当しない研究・人材開発費で、租特法施行令別表 6 によると以下のものをいう。

研究開発

1. 自己研究開発

- ▶ 研究開発または文化産業の振興のために研究所または担当部署（以下、「担当部署等」という）に勤務する職員（ただし、研究開発課題を直接行うか補助せずに行政事務を担当する者は除外する）及び研究開発サービス業に従事している要員の人件費
- ▶ 担当部署等及び研究開発サービス業が研究に使用する見本品、部品、原材料及び試薬購入費
- ▶ 担当部署等及び研究開発サービス業が直接使用するための研究、試験用施設の賃借または以下の 2. A) ①に規定された機関の研究、試験用施設の利用費

2. 第三者への委託又は共同研究開発

A) 委託及び共同研究開発

- ① 以下の機関に科学技術分野の研究開発役務を委託（再委託を含む）することによる費用及びこの機関との共同研究開発を遂行するための費用
 - ▶ 「高等教育法」による大学または専門大学
 - ▶ 国公立研究機関
 - ▶ 政府出資研究機関（非営利法人の研究機関を含む）
 - ▶ 科学技術分野を研究する国内外の非営利法人（非営利法人に付設された研究機関を含む）国内外の研究機関または担当部署等（担当部署等で直接遂行した部分に限定）
 - ▶ 「産業技術研究組合の育成法」による産業技術研究組合
 - ▶ 「国家科学技術の競争力強化のための理工系支援特別法」による研究

²³ サービス業を支援するためのもので、基本的に商業・金融業・保険業・運輸業・通信業・観光業・広告業等がサービス業に属し、分類上、財貨の提供ではないいかなるサービスの提供のための研究開発であっても、可能であると判断される。

開発サービス業を営む企業

- ▶ 「産業教育振興及び産学連協力推進に関する法律」による産学協力団
- ▶ 韓国標準産業分類表上の技術試験検査及び分析業を営む企業

- ② 「高等教育法」による大学または専門大学に所属している個人(助教授以上に限定)に科学技術分野の研究開発役務を委託することによる費用

- B) 企業が従業員等に支払った職務発明補償金
- C) 技術情報費(技術諮問費を含む)または導入技術の改良費
- D) 中小企業が「科学技術分野の政府出資研究機関等の設立運営及び育成に関する法律」により設立された韓国生産技術研究院と「産業技術革新促進法」により設立された専門生産技術研究所の技術指導または中小企業振興に関する法律」による技術指導を受けて支出した費用
- E) 固有デザインの開発のための費用。この「固有デザインの開発のための費用」とは固有デザインの開発に関連する専門デザイナーに対するデザインの委託開発費、自社デザイナーの人件費、デザイン設計機器(CAD)等の関連設備の賃借料、デザイン設計費用、研究用で使用する見本品・部品・原材料の購入費等を指すが、それ以外の一般人件費、事務用品費等の消耗品費、福利厚生費、運搬費、専門図書印刷費、支払手数料、建物賃借料、修繕費等は含まない²⁴。
- F) 中小企業に対する工業及び商品デザインの開発指導のために支出した費用

人材開発

- A) 委託訓練費(担当部署等で研究業務に従事する研究要員に限る)
- ▶ 国内外の専門研究機関または大学への委託教育訓練費
 - ▶ 「勤労者職業能力の開発法」による職業訓練機関への委託訓練費
 - ▶ 「勤労者職業能力の開発法」により雇用労働部長官の承認を受けて委託訓練する場合の委託訓練費
 - ▶ 「中小企業振興に関する法律」による技術研修を受けるために中小企業が支出した費用
 - ▶ 担当部署等で研究業務に従事する研究要員が訓練を目的として支出する国内外企業(国内企業の場合は担当部署などを保有する企業に限定)及び韓国生産性本部への委託訓練費
- B) 中小企業に対する人材開発及び技術指導のために支出する費用
- C) 生産性向上のための人材開発費として企画財政部令が定める費用
- D) 社内技術大学(大学院を含む)及び社内大学の運営に必要な費用
- E) 勤労者職業能力開発法または雇用保険法による社内職業能力訓練の実施及び

²⁴ 韓国国税庁による回答。(平成 26 年度調査の脚注より)

職業能力開発訓練に関連する事業の実施に所要される費用

- ▶ 新成長動力産業分野の研究開発費・源泉技術研究開発費に該当する研究・人材開発費で、新成長動力産業分野の研究開発費・源泉技術研究開発費に係る税額控除制度の適用を選択していないもの

2) 新成長動力産業分野の研究開発費²⁵

- ▶ 企画財政部令で定める研究所または担当部署で、新成長動力産業分野別の対象技術の研究開発業務に従事する研究員及びこれらの研究開発業務に直接従事する人員、及び研究開発サービス業に従事する担当要員に対する人件費。ただし、企画財政部令で定める者²⁶に対する人件費を除く。
- ▶ 新成長動力産業研究開発業務のために使用する見本品²⁷、部品、原材料及び試薬類の購入費用。
- ▶ ただし、租税特例制限法第 10 条の 2 による研究開発出資金等の支払いを受け研究開発費として支出する金額と国家、地方自治団体、公共機関の運営に関する法律による公共機関及び地方公企業法による地方公企業から研究開発等を目的として出資金等の支払を受け研究開発費として支出する金額は除外する。

3) 源泉技術を得るための研究開発費²⁸

- ▶ 企画財政部令で定める研究所または担当部署で、源泉技術分野別の対象技術の研究開発業務に従事する研究員及びこれらの研究開発業務に直接従事する人員、及び研究開発サービス業に従事する担当要員に対する人件費。ただし、企画財政部令で定める者²⁹に対する人件費を除く。
- ▶ 源泉技術研究開発業務のために使用する見本品³⁰、部品、原材料及び試薬類の購入費用。

なお、新成長動力産業及び源泉技術分野の場合には、自社技術開発費用のみを認定していた規定を削除し、委託・再委託による費用も税額控除を受けられるように改正した。ただし、受託・再受託・共同研究する企業は、新成長動力産業及び源泉技術の研究開発の担当部署を有していなければならない。

また、研究開発費のうち、1)の一般研究・人材開発費として支出した金額は 2)及び 3)の新成長動力産業及び源泉技術に該当する活動に係る研究開発費から除外する。

- ▶ グループ会社への支払い(新成長動力研究開発費・源泉技術研究開発費、及び一般

²⁵ 新成長動力研究開発費及び源泉技術研究開発費については、人件費、見本品、部品、原材料及び試薬類の購入費のみが控除可能な経費として明示されており、電気代、雑費等については控除可能な経費に該当しない。

²⁶ 企画財政部令で定める者とは、株主である役員であり、かつ、以下のうちいずれか一つに該当する者をいう。

- ・ 付与されたストックオプションを行使した場合に、当該法人の発行株式総数の 100 分の 10 超を所有することになる者
- ・ 当該法人の株主であり、支配株主であるか当該法人の発行済株式総数の 100 分の 10 超を所有することになる者
- ・ 支配株主・100 分の 10 超所有株主と、所得税法施行令に定める特殊な関係にある者

²⁷ 新成長動力産業研究開発業務・源泉技術研究開発業務のために使用する見本品とは、製品の科学的または技術的進展を成し遂げるために予め製作する試製品を示すものである。

²⁸ 新成長動力研究開発費及び源泉技術研究開発費については、人件費、見本品、部品、原材料及び試薬類の購入費のみが控除可能な経費として明示されており、電気代、雑費等については控除可能な経費に該当しない。

²⁹ 同上

³⁰ 新成長動力産業研究開発業務・源泉技術研究開発業務のために使用する見本品とは、製品の科学的または技術的進展を成し遂げるために予め製作する試製品を示すものである。

研究・人材開発費)

内国法人がグループ会社に対して支払う研究開発費用(新成長動力研究開発費・源泉技術研究開発費、及び一般研究・人材開発費)につき、適格研究開発費として税額控除の適用を受けるためには、内国法人がグループ会社と無形資産を共同で開発、又は保有するための契約を事前に締結しなければならない。なお、契約書上において、コスト及びリスク分担に係る規定が明記されていることが必要であり、同契約により内国法人が実質的に負担した金額が、研究・人材開発費の税額控除対象とされる研究開発費用に該当する。ただし、韓国の国際租税調整に関する法律³¹第 6 条の 2(正常コスト分担額等による課税調整)により、独立企業間取引における分担額を超過するコスト負担額は、税額控除対象金額から除外される。³²

- ▶ 税額控除の適用を受けようとする内国法人は、新成長動力研究開発費、源泉技術研究開発費、一般研究及び人材開発費を別々に区分経理しなければならない。区分経理していない研究開発費については、一般研究及び人材開発費とする。

2.5.2 共同研究・委託研究を通じた研究開発を促進するための税制上の恩典

租税特例制限法に定める研究開発税制の他には、共同研究や委託研究を対象とした特別な税制は設けられていない。

優遇税制以外の施策として、韓国政府は、主に産業通産資源部の傘下機関である韓国産業技術評価管理院(KEIT)及び中小企業庁を通じて共同研究及び研究開発支援事業を行っている。以下に、補助金等による資金面からの公的支援の一例を記す。

中小企業庁による「産学連協力技術開発事業」は、技術力が脆弱な中小企業が、すでに研究基盤を構築している大学及び研究機関と共同して新技術・新製品の開発を行うことを支援する事業であり、予算(2016 年度: 1,382 億ウォン)は以下の方針で運用される。

- ▶ First Step 技術開発(2016 年度: 478 億ウォン)
政府の研究開発事業に初めて参画する中小企業を対象として、大学・研究機関との共同技術開発を支援(同一地域内の企業・大学・研究機関の場合には、自治体の予算で支援)する他、大学・研究機関との共同技術開発について研究所の設置を支援する。
- ▶ JumpUp 技術開発(2016 年度: 853 億ウォン)
技術革新のスキルやアイデア不足、成長が停滞している中小企業を対象として、大学・研究機関と連携させて技術革新力を向上させ、成長を確保するための技術開発を支援する。
- ▶ 理工系専門家技術開発サポーターズ(2016 年度: 51 億ウォン)
専門家の技術診断及び解決が必要な中小企業を対象に、生産現場で直面する技術上の隘路を外部の理工系専門家を通じて効率的に解決できるように支援する。

³¹ 国際租税調整に関する法律は、国家間の二重課税及び租税回避を防止し、円滑な租税協力を図る目的で制定された法律である(いわゆる移転価格税制)。

³² 独立企業間取引における分担額とは、グループ内会社間のコスト分担にあたり移転価格税制に基づき適正に割り当てられた金額をいう。

2.5.3 改正

(1) 最近の改正動向

▶ 2013 年 1 月 1 日以降開始する課税年度から適用される改正

▶ 研究開発費用に対する税額控除の増加分の算式を修正（租税特例制限法第 10 条）

改 正 前		改 正 後	
当該年度の研究開発費用－直前 4 年間の平均研究開発費用		当該年度の研究開発費用－直前年度*の研究開発費用	
税額控除税額＝増加分×税額控除率		ただし、直前年度の研究開発費用が直前 4 年間の平均研究開発費用より少ない場合には、上記算式を適用せず、研究開発費の総額に係る算式を適用する。	
税額控除税額＝増加分×税額控除率		税額控除税額＝増加分×税額控除率	
区 分	控除率	区 分	控除率
中小企業(含猶予期間)	50%	中小企業(含猶予期間)	50%
一般企業	40%	一般企業	40%

*2013 年 1 月 1 日から 2013 年 12 月 31 日までに開始される課税年度は「直前年度」を「直前 3 年間の平均」、2014 年 1 月 1 日から 2014 年 12 月 31 日までに開始される課税年度については「直前年度」を「直前 2 年間の平均」に読み替える。

▶ 中堅企業の研究開発費用に対する税額控除率の新設（租税特例制限法第 10 条）

改 正 前			改 正 後		
区 分	控 除 率		区 分	控 除 率	
	一 般	新成長動力 源泉技術		一 般	新成長動力 源泉技術
中小企業	25%	30%	中小企業	25%	30%
以後 1-3 年	15%	20%	以後 1-3 年	15%	20%
4-5 年	10%	20%	4-5 年	10%	20%
一般企業	3-6%*	20%	中堅企業***	8%	20%
			一般企業	3-6%**	20%

*3%（基本控除率）＋該当課税年度の収入に研究開発費用が占める比率×1/2、ただし 6%を上限とする。

**3%（基本控除率）＋該当課税年度の収入に研究開発費用が占める比率×1/2、ただし 6%を上限とする。

***中堅企業の定義については、2.5.1 (2)を参照されたい。

▶ 委託研究開発費の範囲を明確化(租税特例制限法施行令別表 6)

改正前	改正後
国内外の企業の研究開発を専門に担当する部署等に委託または再委託することに伴う費用	同 左 ＜但書新設＞ ただし、専門担当部署等に委託することに伴う費用は、専門担当部署等が直接に遂行した部分の費用に限る。

▶ 過度な政府支援を適正化するため、政府拠出金によって支出した研究開発費用について、税額控除の対象から除外(租税特例制限法施行令第 9 条)

改正前	改正後
租税特例制限法第 10 条の 2 で規定している「諸法律*によって支給された研究開発に関連した拠出金」に対して研究開発費用税額控除の適用を除外 *基礎研究の振興と技術開発の支援に関する法律、産業技術革新促進法、情報通信産業振興法、中小企業技術革新促進法、部品/素材専門企業等の育成に関する特別措置法、大徳研究開発特区等の育成に関する特別法等	政府から支給される拠出金については、これを税額控除の適用対象から除外する。

▶ 2013 年 2 月 15 日以降から適用される改正

▶ 国内製薬企業の新薬研究開発(ワクチン、臨床評価技術の研究開発を含む)及び未来の成長動力となる産業の研究開発を支援するため、新成長動力分野と源泉技術分野の研究開発費用に対する税額控除対象を拡大(租税特例制限法第 10 条、同法施行令別表 7 及び 8)

改正前	改正後
＜控除対象＞ － 低公害車、バイオ医薬品、新再生エネルギー等、成長のための新しい動力となる 11 分野の 62 技術 － 燃料電池、二次電池、原子力等、源泉技術 18 分野の 28 技術 ＜適用期限＞ 2012 年 12 月 31 日まで	＜控除対象＞ － 左記にワクチンを追加 － 左記に臨床評価技術(フェーズⅠ、フェーズⅡ)を追加 ＜適用期限＞ 2015 年 12 月 31 日まで 3 年延長

▶ 以下について、企業の潜在的成長力を高めることを目的として、適用期限を当初の 2012 年 12 月 31 日までから 2015 年 12 月 31 日まで延長(租税特例制限法第 10 条の 2、第 11 条、第 12 条)

- ▶ 研究開発拠出金(技術開発促進法や情報化促進法等、関連法によって支給される拠出金)等について、受領時に益金とみなさず支出時に損金としない課税の特例
- ▶ 研究開発及び人材開発のための設備投資における、投資税額控除
- ▶ 中小企業が技術(特許権、実用新案権等)の取得に要した費用の 7%を法人税額か

ら控除する制度

▶ 2014 年 1 月 1 日以降、開始する課税年度から適用される改正

- ▶ 中小企業要件を簡素化して、規模基準のうち、常時使用する従業員数及び資本金基準を廃止した。
- ▶ 研究開発費用の税額控除適用時の中堅企業の範囲を、売上高 3,000 億ウォン未満から、5,000 億ウォン未満に拡大した(租税特例制限法施行令第 9 条)。
- ▶ 一般企業に対する研究・人材開発費税額控除の控除率限度の縮小(租税特例制限法第 10 条)

改 正 前		改 正 後	
税額控除率		税額控除率	
区 分	控除率	区 分	控除率
中小企業	25%	中小企業	25%
以後 1-3 年	15%	以後 1-3 年	15%
4-5 年	10%	4-5 年	10%
中堅企業	8%	中堅企業	8%
一般企業	3-6%*	一般企業	3-4%**
*3%(基本控除率)+該当課税年度の収入に研究開発費用が占める比率×1/2 とし、6%を上限とする。		**3%(基本控除率)+該当課税年度の収入に研究開発費用が占める比率×1/2 とし、4%を上限とする。	

- ▶ 研究開発業^(注 1)における研究費用の税額控除の許容(租税特例制限法施行令別表 6)

改 正 前	改 正 後
＜対象＞ 企業敷設研究所 ^(注 2) または研究開発の担当部署	＜対象＞ 同 左 ^(注 3) 研究開発サービス業 ^(注 4) のうち、研究開発業の自己研究開発を追加

注 1: 営利目的で理工系分野の研究開発を独立して、または委託を受けて遂行する産業

注 2: Inno-Biz 企業として認定されるために必ず設立しなければならない施設。ここで Inno-Biz 企業とは、中小企業技術革新促進法に基づき、「オスロマニュアル」による 2 段階にわたる革新性評価をパスし、中小企業庁から Inno-Biz 認証を受けたコア企業群をいう。

注 3: 担当部署等の職員ではない職員の教育訓練費等は研究開発と直接的に関連がないことを勘案して担当部署等の職員に対する人材開発費のみを研究開発税額控除の対象に含むこととした。

注 4: 研究開発業+研究開発支援業であり、「国の科学技術競争力を強化するための理工系特別法」によって未来科学部長官に届出がされている企業である。

▶ 2015 年 1 月 1 日以降、開始する課税年度から適用される改正

- ▶ 「中堅企業法」に中堅企業の要件が追加された点を反映して中小企業と同一に中堅企業の独立性基準を追加した(2.5.1 (2)参考)。
- ▶ 新成長動力研究開発費の税額控除対象の追加(租税特例制限法施行令別表 7)

文化コンテンツのコア技術に対する税制支援を強化するため、映像コンテンツ及びゲームコンテンツの企画・製作・サービス関連技術に関する新成長動力研究開発費を新たに税額控除の対象に含めることとしている。

改 正 前	改 正 後
新成長動力研究・人材開発費の税額控除対象技術 ▶ エコ LED、低公害車等 31 分野の 63 技術	▶ (同左) ▶ 映像コンテンツ(映画、アニメーション・放送)及びゲームコンテンツの企画・製作・サービス関連技術

- ▶ 一般企業に対する研究・人材開発費税額控除の控除率限度の縮小(租税特例制限法第 10 条)

改 正 前	改 正 後																								
税額控除率 <table border="1"> <thead> <tr> <th>区 分</th><th>控除率</th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td>中小企業</td><td>25%</td></tr> <tr> <td>以後 1-3 年</td><td>15%</td></tr> <tr> <td>4-5 年</td><td>10%</td></tr> <tr> <td>中堅企業</td><td>8%</td></tr> <tr> <td>一般企業</td><td>3-4%**</td></tr> </tbody> </table> **3%(基本控除率)+該当課税年度の収入に研究開発費用が占める比率×1/2 とし、4%を上限とする。	区 分	控除率	中小企業	25%	以後 1-3 年	15%	4-5 年	10%	中堅企業	8%	一般企業	3-4%**	税額控除率 <table border="1"> <thead> <tr> <th>区 分</th><th>控除率</th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td>中小企業</td><td>25%</td></tr> <tr> <td>以後 1-3 年</td><td>15%</td></tr> <tr> <td>4-5 年</td><td>10%</td></tr> <tr> <td>中堅企業</td><td>8%</td></tr> <tr> <td>一般企業</td><td>2-3%**</td></tr> </tbody> </table> **2%(基本控除率)+該当課税年度の収入に研究開発費用が占める比率×1/2 とし、3%を上限とする。	区 分	控除率	中小企業	25%	以後 1-3 年	15%	4-5 年	10%	中堅企業	8%	一般企業	2-3%**
区 分	控除率																								
中小企業	25%																								
以後 1-3 年	15%																								
4-5 年	10%																								
中堅企業	8%																								
一般企業	3-4%**																								
区 分	控除率																								
中小企業	25%																								
以後 1-3 年	15%																								
4-5 年	10%																								
中堅企業	8%																								
一般企業	2-3%**																								

- ▶ 研究開発準備金の損金算入制度は 2013 年 12 月 31 日をもって終了している。

- ▶ 2016 年 1 月 1 日以降、開始する課税年度から適用される改正

- ▶ 新成長動力研究開発費の税額控除対象の再調整(租税特例制限法施行令別表 7)

改 正 前	改 正 後
新成長動力研究・人材開発費の税額控除対象技術 ▶ グリーンカー、バイオ医薬品、新再生可能エネルギー技術等 ▶ 代替原油清浄化燃料システム、建設用 LED 照明機器製造技術、清浄燃料ガス液化精製技術 ▶ <追加>	▶ (同左) ▶ <削除> ▶ 知能型モノのインターネット、ウェアラブルスマート機器、フレキシブルディスプレイ、スマートヘルスケア、ハイパープラスチック素材、スマート自動車、無人機、先端素材加工システム、スマートファーム等の関連技術の追加

▶ 研究・人材開発費税額控除の person 費控除対象の調整(租税特例制限法施行令別表 6)

改正前	改正後
< 控除対象 > － 研究開発費 ・ 人件費(研究専担要員＋研究補助員＋研究管理職員)、材料費等 － 人材開発費 ・ 委託教育訓練費(研究専担要員)等	人件費控除対象から研究管理職員を除外 ・ 人件費(研究専担要員＋研究補助員)、材料費等 － 同 左

▶ 以下について、企業の潜在的成長力を高めることを目的として、適用期限を当初の 2015 年 12 月 31 日までから 2018 年 12 月 31 日まで延長(租税特例制限法第 10 条、10 条の 2、第 11 条、第 12 条)

- ▶ 新成長動力産業・源泉技術の研究開発費に対する税額控除
- ▶ 研究開発拠出金(技術開発促進法や情報化促進法等、関連法によって支給される拠出金)等について、受領時に益金とみなさず支出時に損金としない課税の特例
- ▶ 研究開発及び人材開発のための設備投資における、投資税額控除
- ▶ 中小企業が技術(特許権、実用新案権等)の取得に要した費用の 7%を法人税額から控除する制度

(2) 改正予定

2016 年の税法改正案(通常、2017 年 1 月 1 日以降の適用)は 2016 年 7 月 28 日に発表された。新成長動力・源泉技術の研究開発費に対する税額控除対象を 11 の新産業に全面改編し、中堅・大企業の新成長動力・源泉技術の研究開発費に対する税額控除率を現行の 20%から最大 30%に上方修正し、新成長動力・源泉技術の研究開発費に対する税額控除対象となる委託・共同研究開発機関の範囲に国内の大学または専門大学、国公立研究機関、政府拠出研究機関、国内外の非営利法人(非営利法人に付設する研究機関を含む)、国内外企業の研究機関、産業技術研究組合等を追加する案を検討している。ただし、今後の改正案の立法過程で当初の内容が修正または変動する可能性はある。

(3) 今後の見通し

過去の研究開発税額控除の規定の改正内容をみると、中小企業及び中堅企業に対して、税額控除の適用範囲を拡大する方向に改正されており、国家競争力強化において必要であると判断される新成長動力及び源泉技術に対しても、税額控除の適用範囲を拡大する傾向にある。ただし、今回発表された 2016 年税法改正案では大企業の新成長動力・源泉技術の研究開発費の税額控除率を中小企業と同じ水準に引き上げる案を含めているが、これは投資規模の大きい新産業の特性上、実質的に大企業の投資という後ろ盾がなければならぬという判断に基づいていると考えられる。現税法改正案によると、新成長動力・源泉技術税額控除の対象が従来の 11 分野 65 の源泉技術ではなく、将来型自動車、知能情報、次世代ソフトウェア(SW)・保安、コンテンツ、次世代電子情報デバイス、次世代情報通信、バイオ・ヘルス、エネルギー新事業・環境、複・融合素材、ロボット、航空・宇宙等の 11 分野の新産業に再編され、企業が大学または政府拠出研究機関、国内外の民間研究機関と新成長動力・源泉技術に関連する研究開発を共同で進行するか、委託研究を

行った場合も税額控除を受けることができ、多様な研究機関を通じて研究開発を進行できるようにすると見られる。

2.5.4 税収および研究開発税制の実績

(1) 法人実効税率の推移

2008 年以降、韓国の法人税率は継続的に引き下げられているが、研究開発税制は縮小されていない。

各年度別法人税(国税)率は以下のとおりである。

課税標準	2008	2009	2010 - 2011	2012 - 2016
2 億ウォン以下	11%	11%	10%	10%
2 億ウォン超、200 億ウォン以下	25%	22%	22%	20%
200 億ウォン超	25%	22%	22%	22%

課税標準が 200 億ウォンを超える場合の地方所得税(国税の 10%)を含む法人税の実効税率は以下のとおりである。

2008	2009 - 2016
27.5%	24.2%

(2) 法人税額、制度全体の減収額、制度枠組ごとの減収額及び法人税収に占める割合

(単位: 十億ウォン)

区分	2010	2011	2012	2013	2014
総法人税額	37,268	44,873	45,932	43,855	42,650
研究人材開発税額控除	1,841	2,312	2,525	2,850	2,744
研究人材開発設備投資税額控除	95	106	155	159	199
研究開発関連の税額控除合計	1,936	2,418	2,680	3,009	2,943
減収割合	5.20%	5.39%	5.84%	6.86%	6.90%

出典: 国税統計年簿、韓国科学技術企画評価院(KISTEP)研究開発活動調査報告書

(3) 制度全体並びに制度枠組ごとの主な活用企業数、活用業種及び活用金額

活用業種ごとの金額は開示されていないが、税額控除を利用した企業規模別の数は以下のとおりである。

区 分		2010	2011	2012	2013	2014
研究人材開発 税額控除	中 小	11,008	12,846	14,561	16,234	18,251
	一 般	756	1,038	1,151	1,267	1,376
	合 計	11,764	13,884	15,712	17,501	19,627

研究人材開発 設備投資税額 控除	中 小	224	241	263	262	273
	一 般	250	296	310	321	354
	合 計	474	537	573	583	627
	総 合 計	12,238	14,421	15,393	18,084	20,254

出典：国税統計年簿

(単位：百万ウォン)

区 分		2010	2011	2012	2013	2014
研究人材開発 税額控除	中 小	772,985	919,276	970,161	917,089	943,302
	一 般	1,068,693	1,392,025	1,555,552	1,932,291	1,800,379
	合 計	1,841,678	2,311,301	2,525,713	2,849,380	2,743,681
研究人材開発 設備投資税額 控除	中 小	4,590	5,996	6,616	5,594	5,491
	一 般	90,107	100,304	148,161	153,685	193,654
	合 計	94,697	106,300	154,777	159,279	199,145
総合計		1,936,375	2,417,601	2,680,490	3,008,659	2,942,826

出典：国税統計年簿

2.5.5 研究開発税制以外で研究開発活動に寄与する税制の概要

▶ 研究及び人材開発のための設備投資に対する税額控除（租税特例制限法第 11 条）

内国法人が 2018 年 12 月 31 日までに研究及び人材開発のための施設または新技術の商業化のための設備投資を行う場合には、当該投資金額の 1%（中小企業：6%、中堅企業：3%）に相当する金額をその投資を完了した日が属する課税年度の法人所得税から控除する。

ここで、「研究及び人材開発のための施設または新技術の商業化のための設備」とは、以下のいずれかに該当するものをいう。

- 研究試験用の施設として大統領令で定める施設
- 職業訓練用施設として大統領令で定める施設
- 大統領令で定める新技術を商業化するための事業用資産

具体的には、以下の範囲を指す。

- 「国家科学技術の競争力強化のための理工系支援特別法」第 18 条及び同法施行令第 17 条により未来創造科学部長官に申告した研究開発サービス業及び「産業技術研究組合の育成法」による産業技術研究組合で直接使用するための研究試験用施設として、以下に該当するもの（ただし、遊休資産は除く）。
 - ① 工具または事務機器及び通信機器、時計・試験機器及び計測機器、光学機器及び写真の現像機器
 - ② 「法人税法施行規則」別表 6 に定める業種別資産の基準耐用年数及び耐用年数範囲表に記載された資産

- b. 職業能力開発訓練施設として、上記 a.の①、②に該当するもの
- c. 産業通商資源部長官が主務部長官の意見を聞いて認可した以下の事業に使用するための事業用資産
 - ① 特許を受けた国内技術の開発成果の商業化
 - ② 産業技術革新促進法第 15 条の 2 に規定する新技術の商業化
 - ③ 基礎研究振興及び技術開発支援に関する法律第 14 条第 1 項各号の機関及び非営利法人の研究機関(科学技術分野を研究する場合に限る)が開発した技術成果の商業化
 - ④ 実用新案法により登録した新規の考案の商業化
 - ⑤ 著作権法により登録したコンピュータプログラムの商業化
 - ⑥ 半導体直接回路の配置設計に関する法律により登録された半導体直接回路の配置設計の商業化

▶ 研究・人材開発準備金の損金算入(2013 年 12 月 31 日をもって終了)

内国法人が研究開発及び人材開発に必要な費用を引き当てるために研究・人材開発準備金に積立を行った場合には、売上高の 3%を上限として、これを損金に算入することができる。

▶ 研究開発関連出資金等の課税特例（租税特例制限法第 10 条の 2）

内国法人が 2018 年 12 月 31 日までに研究開発等を目的として「基礎研究振興及び技術開発支援に関する法律」及びそれ以外に大統領令で定める法律により出資金等を原資として資産を購入し、区分経理する場合には、出資金に相当する金額を当該課税年度の益金に算入しないことができる。

▶ 企業敷設研究所（以下、「研究所」）用不動産に対する地方税の免税（地方税特例制限法第 46 条）

Inno-Biz 企業³³として認定されるにあたり設置が義務付けられる研究所について、地方税を一部免除する時限措置である。2016 年 12 月 31 日まで研究所として直接使用するために取得した不動産に対し、取得税と登録税を免除する。

研究所を設置した後、認定要件を備えた状態で申告書類を作成し、韓国産業技術振興協会に提出する。

2.5.6 研究開発税制が企業行動に与える影響

現在、韓国内では企業の研究開発活動を支援するために研究・人材開発費に係る税額控除のほか、研究・人材開発に係る設備投資の税額控除や学術研究用品に対する関税減免がある。また、各行政部署での資金支援、人材支援及び技術支援等の制度を置いている。しかし、企業が事業を営むにあたって発生する法人税を控除する研究・人材開発費に係る税額控除が最も直接的かつ効果的な支援制度であると考えられる。

³³ 中小企業技術革新促進法に基づき、「オスロマニュアル」による 2 段階にわたる革新性評価をパスし、中小企業庁から Inno-Biz 認証を受けたコア企業群をいう。

また、以下の未来創造科学部及び韓国企業技術振興協会の統計資料からわかるように、民間企業の研究開発費、企業が設立した企業付設の研究所の数及びその研究員数は毎年増加しているが、これは直接的な税額控除等の租税支援制度を含めて企業の研究開発活動に対する支援制度の結果であると分析される。

(単位:億ウォン)

年度	民間企業の研究開発費			
	大企業	中小企業	ベンチャー企業	合計
2010	242,129	48,503	37,401	328,033
2011	283,462	52,192	46,179	381,833
2012	320,709	58,132	53,388	432,229
2013	357,782	58,645	49,173	465,600
2014	386,177	59,468	52,899	498,544

出典:未来創造科学部「研究開発活動調査」

年度	総研究所数	中小企業 研究所	総研究員数 (人)	中小企業 研究員数(人)
2010	21,785	20,659	235,596	141,080
2011	24,291	22,876	257,510	147,406
2012	25,860	24,243	271,063	146,833
2013	28,771	27,154	287,989	155,580
2014	32,167	30,746	302,486	172,364
2015	35,288	33,647	312,466	176,084
2016.07	36,735	35,126	319,308	182,646

出典:韓国企業技術振興協会 R&D 統計資料

国税庁の統計年度からわかるように、企業が控除を受けた研究開発税額控除額が増加している理由も、企業が研究開発活動を促進することにより関連する研究開発費用が増加したためであると関連付けられる。

研究開発費用に係る税額控除の制度は、韓国での研究開発活動を促進することで韓国内での企業の技術競争力等を強化する目的で設けられており、これは裏を返せば海外に移転する企業に対しては支援しないことを意味する。したがって、研究開発費用に係る税額控除の制度が存在することにより、企業が本社機能を海外に移転することに対する抑止的效果があると考えられる。

2.6 中国

2.6.1 制度概要

(1) 研究開発費用に対して設定されている税制上の恩典の内容

課税所得額の計算にあたり、新技術、新製品、新工程の開発に係る研究開発費用は、割増損金算入が可能である(企業所得税法第 30 条、恒久法)。

無形資産を認識せず当期損益に計上する場合は、研究開発費用の実際発生額を控除した上で、更に 50%を割増損金算入することができる。無形資産を認識した場合には、無形資産償却費の 150%を控除(つまり、50%の割増損金算入)することができる(企業所得税法实施条例第 95 条、恒久法)。

財政部、国家税務総局、科学技術部は共同で、李克強首相が 2015 年 10 月 21 日付けで公表した、研究開発費の割増損金算入に関する指導方針に基づいた「研究開発費の割増損金算入政策の完備に関する通知」(財税[2015]119 号)を 2015 年 11 月 2 日に公布した。一方、今までの国税発[2008]116 号及び財税[2013]70 号は廃止された。当該改正は、2016 年 1 月 1 日以降に発生する研究開発費に適用される。基本的には研究開発費の割増損金算入について要件が緩和された。

(2) 計算式

下記は総額型である。

① 研究開発活動に関する支出を損金に計上した場合

実際発生額に 50%を加算した金額を、割増で損金算入することができる。

② 研究開発活動に関する支出を無形資産に計上した場合

無形資産償却費に 50%を加算した金額を、割増で損金算入することができる。

(3) 控除限度額

割増損金算入限度額は定められていない。

(4) 繰越・繰戻

未使用の割増損金算入額の繰越・繰戻に関する個別規定は定められていない。したがって、企業所得税法上の通常の欠損金として、5 年間の繰越が認められている。なお、繰戻は認められていない。研究開発費の割増損金算入条件を満たす企業は、2016 年 1 月 1 日以降、当該税收優遇を適時に享受しなかった場合、遡及して届出手続きを行うことが可能になる。遡及期間は 3 年間までとする。

(5) 対象費用

本制度の対象となる研究開発活動

▶ 本制度の対象となる研究開発活動

新政策では、研究開発活動の定義に「体系的な」活動という要求が加わり、従来の政策で研究開発活動の成果物が現地の関連業界の技術、製造に貢献しなければならないとする段落を削除した。研究開発活動の新たな定義は「企業が、科学及び技術の新しい知識の獲得、科学技術の新知識を創造的に運用、または技術、製品（サービス）、工程を実質的に改善するために、持続的にやり、かつ明確な目標を持つ体系的な活動をいう。」である。ただし、割増損金算入の優遇政策を享受できない研究開発活動を以下のように列挙している。

- ▶ 企業の製品（サービス）の一般的なアップデート
- ▶ 公表されている研究開発成果の利用（例えば公開された新たな工程、材料、装置、製品、サービス、知識等の直接採用）
- ▶ 製品の商品化後、企業が顧客のために提供する技術サポート
- ▶ 既存の製品、サービス、技術、材料、工程プロセスに対する重複的又は簡易な変更
- ▶ マーケットリサーチ、効率リサーチまたはマネージメント研究
- ▶ 工業（サービス）プロセス又は一般的な品質管理、テスト・分析、修理・メンテナンス
- ▶ 社会科学、芸術、人文学分野の研究

新政策に基づき、革新的、創造的、かつ画期的な製品の開発のために行われる創造的な設計活動は、研究開発費の割増損金算入の適用を申請できる。当該規定は、既存の条件を満たす研究開発活動の拡大と見なされ、設計業の関連研究開発活動に対する政府のサポートを示すものである。同規定は下記の内容を含んでいる。

- ▶ インダストリアルデザイン及びモデル設計
- ▶ 建築の設計（三つ星のグリーン建築をスタンダードとする）
- ▶ マルチメディア系ソフトウェア及びアニメゲームソフトウェアの開発、デジタルアニメゲームの設計・制作
- ▶ ランドスケープデザイン

新政策は、企業の研究開発費の割増損金算入に適用する研究開発活動が「国家が重点的に支持するハイテク領域」及び「成長を優先にさせるハイテク産業化の重要領域に関するガイドライン」に該当することを求めない。つまり企業は新政策における研究開発活動の定義を満たす必要があるが、上述した 2 つの領域に明記された項目を厳密に照り合せて該当する必要はなくなったことを意味している。

一方、新政策において、企業が研究開発の割増損金算入の適用を受けることのできない適格業種の除外リストが列挙されている。これら以外の産業に対しては研究開発の割増損金算入の適用を受けることができる。

- ▶ タバコ製造業
- ▶ 宿泊業・飲食サービス業
- ▶ 卸売業・小売業
- ▶ 不動産業界
- ▶ リース及びビジネスサービス業

- ▶ 娯楽業
- ▶ 財政部及び国家税務総局が規定したその他の業界

以上より、除外リストに掲載されている業種及び活動以外、すべての研究開発費を割増損金算入の対象とした。

▶ 適格費用

新政策における適格研究開発活動及び適格費用は以下のとおりである。

- ▶ 人件費
- ▶ 直接投資費用
 - 研究開発活動において直接消費される材料、燃料及び電力費
 - 中間テスト及び製品の試作に必要な金型、工程設備の開発及び製造に係る費用
 - 固定資産を構成しないサンプル、プロトタイプ及び一般的なテストの購入費用
 - 試作品の検査費
 - 研究開発活動に使用される計器、設備の稼働、メンテナンス、調整、テスト、保全などの費用
 - オペレーティングリースで借入れた研究開発活動に用いられる計器、設備のレンタル料金
- ▶ 研究開発活動に係る減価償却費
- ▶ 研究開発活動に使用されるソフトウェア、特許権、非特許技術（許可証、技術ノウハウ、設計及び計算方法等）の償却費用。これは、一定の比率に基づいて配賦される研究開発費に対して研究開発費の割増損金算入条件を満たす可能性を示唆している。例えば、資産がある年度において、50%は研究開発活動に使用された場合、当該年度の償却費用の50%を研究開発費に計上できる。
- ▶ 新製品のデザイン費、新工程の考案費、新薬の臨床試験費、探査・開発技術の現地検査費
- ▶ その他研究開発活動に直接関連するその他費用；専門家へのコンサルティング料、ハイテク研究開発に関する保険料、研究開発成果物の関連費用（検索、分析、評議、評価、検査に関する費用を含む）、知的財産権の関連費用（特許出願費、登録費、代理費を含む）、出張旅費、会議費などを含んでいる。その他の関連費用は、割増損金算入可能総額の10%を上回ることはいできない。
- ▶ 外部機関に委託する研究開発プロジェクトに対し、割増損金算入の比率を、当該プロジェクトの総費用の80%以内に限定（ただし、国外の研究開発機関に委託したことで発生した、また支払った研究開発費については、割増損金算入の対象にはならない。）

また、新政策では、外部から招聘した研究開発者の労務費は人件費として、研究開発費の割増損金算入の対象に組み入れられると規定している。

新政策は、研究開発費の割増損金算入の申請手続きを簡素化し、かつ、一部の特定の条件を緩和させるものである。しかし、今後、研究開発費の割増損金算入を申請する企業のうち、およそ20%の企業は現地の税務機関から年度審査を受けることになる。したがって、税務機関による研究開発活動及び費用への審査に備えるため、関

連文書及び事後届出の書類の保管が税務コンプライアンスマネジメントに対して益々重要性を増した。

2.6.2 共同研究・委託研究を通じた研究開発を促進するための税制上の恩典

企業が非関連の科研機構³⁴及び高等学校(支援企業の所属または支援企業の投資先ではなく、かつ支援企業が科学研究成果物の唯一の提供先にもならない科研機構及び高等学校)へ新製品、新技術等の研究開発費用を支援した場合は、主管税務機関の認定を受けた上で、当該支援費用を課税所得から全額控除することができる(『「中共中央国務院による技術革新の強化、ハイテク産業の発展、産業化の実現に関する決議」の実施における税收問題に関する通知』(財税字[1999]273号)第3条)。

これは、本来であれば「寄付金」として損金算入できない費用について、一定の場合に、特別に損金算入を認めているものである。ただし、課税所得を超えた金額については、翌年以降にこれを繰り越して控除することは認められない。

新政策(財税[2015]119号)において、グループ内の研究開発費の集計に基づく割増損金算入の適用に関する書類の条件を緩和した。グループ内の各企業の共同研究活動で締結した書面による協議、又は契約書の提出を求めているが、税務機関は、実務上、当該書類の提出を要求する可能性もある。一方、従前の政策では、関連企業が「協議又は契約書を提出できない場合、研究開発費の割増損金算入は適用不可」であった。

2.6.3 改正

(1) 最近の改正動向

2008 年

それまで、国内企業向け及び外資系企業向けについて、それぞれ異なる定めがなされていた企業所得税法が統合され、その際に優遇措置の対象となる研究開発費の範囲が明確化された(『「企業の研究開発費用の損金算入に関する管理弁法(試行)」の発布に関する通達』(国税発[2008]116号))。

2013 年

適格研究開発費用として認められる費用について 5 項目を追加(「研究開発費の割増損金算入政策に関する通知」(財税[2013]70号))。

2015 年

上記、国税発[2008]116号及び財税[2013]70号に代わって、「研究開発費の割増損金算入政策の完備に関する通知」(財税[2015]119号)が導入された。

(2) 改正予定

特になし

³⁴ 科研機構に明確な定義はないが、以下の分類がある。行政事業科研機構(公的機関)、大学に所属している科学研究機構、民営非企業単位の科学研究機構、非営利科学研究機構等。

2.6.4 税収および研究開発税制の実績

(1) 法人実効税率の推移

2008 年以降、25%で変更はない。

(2) 法人税額、制度全体の減収額、制度枠組ごとの減収額及び法人税収に占める割合

(単位: 件、億元)

年度	法人税額	研究開発税制による減収額		
		件数	税減収額	割合
2009	11,537	11,923	150	1.3%
2010	12,844	12,379	178	1.4%
2011	16,770	36,672	252	1.5%
2012	19,655	46,328	286	1.5%
2013	22,427	53,835	324	1.4%
2014	24,642	63,676	380	1.5%

出典: 中国統計年鑑

注1. 研究開発税制による減収額については、一定規模以上の製造企業のためのデータである。

(3) 制度全体並びに制度枠組ごとの主な活用企業数、活用業種及び活用金額

➤ 製造業に限定(詳細分析のため万元単位で表示)

(単位: 件、万元)

中国 / 業種	2010		2011		2012		2013		2014	
	件数	金額	件数	金額	件数	金額	件数	金額	件数	金額
農産品加工業	263	5,483	1,145	28,885	1,498	13,987	1,800	20,842	2,214	22,291
食品製造業	231	15,932	681	12,415	809	27,327	983	24,202	1,156	26,512
酒・飲料製造業	196	3,985	475	13,952	547	19,372	647	24,108	776	13,167
煙草製造業	40	3,561	51	6,686	53	2,440	57	2,808	54	2,718
繊維工業	644	20,629	1,510	33,019	1,868	27,366	2,062	47,287	2,296	37,945
織物服装、靴、帽子製造業	148	3,087	337	10,056	945	9,502	1,047	10,891	1,213	12,948
皮革、毛皮、靴製造業	95	2,619	228	2,836	418	4,107	470	4,029	597	5,234
木材、木・竹製品製造業	65	9,989	336	4,998	429	6,107	491	9,723	651	15,351
家具製造業	49	4,797	192	5,170	278	26,923	342	26,103	409	8,268
製紙・紙製品・紙加工品製造	162	6,070	427	15,302	501	14,569	593	24,740	672	28,365
印刷・関連業種	83	5,955	240	7,115	323	6,653	459	10,962	580	15,775
文化教育体育用品製造業	84	2,142	274	3,825	705	11,063	898	13,349	1,106	13,557
石油製品・石炭製品製造業	106	24,567	192	15,302	219	16,769	252	17,776	297	18,914
化学原料及び化学製品製造業	926	68,254	3,652	159,281	4,254	160,276	4,958	184,508	5,632	221,990
医薬品製造業	670	100,805	1,937	161,287	2,280	142,523	2,586	183,299	2,890	219,721
化学繊維製造業	105	7,126	265	15,557	338	18,025	398	17,866	443	16,598
ゴム・プラスチック製品製造業	422	45,280	1,436	45,446	1,872	59,407	2,114	57,342	2,513	66,728
非金属鉱物製品製造業	533	28,178	1,717	100,847	2,168	41,269	2,601	57,085	3,117	55,418
鉄鋼業	269	152,463	503	158,742	975	218,425	1,174	232,546	1,297	225,498
非鉄金属製造業	320	40,864	802	45,652	1,014	48,103	1,258	46,930	1,459	60,320
金属製品製造業	429	20,727	1,404	53,247	2,171	73,092	2,589	88,964	3,069	59,962
汎用設備製造業	1,181	178,099	3,940	214,976	4,658	294,627	5,470	247,066	6,471	277,784
専用設備製造業	838	208,034	3,002	175,385	3,782	200,007	4,503	238,227	5,183	249,152
自動車・運搬設備製造業	1,218	308,878	2,639	388,571	3,241	661,878	3,753	699,728	4,453	816,309
電気機械器具製造業	1,501	160,084	4,375	268,130	5,324	279,098	6,061	352,024	6,876	391,836
通信設備、パソコン及び電子設備製造業	1,315	201,023	3,146	379,253	3,865	371,563	4,284	438,346	4,826	638,132
器具計器及び文化事務用機器製造業	368	38,624	1,384	67,661	1,492	67,684	1,632	117,097	1,875	103,297
その他	113	10,170	331	13,203	301	8,408	353	11,189	437	10,648
合計	12,374	1,677,425	36,621	2,406,799	46,328	2,830,570	53,835	3,209,037	62,562	3,634,438

出典: 中国国家統計局 科技統計年度データ

注1. 上記は、一定規模以上の製造企業のためのデータである。

注2. 2010 年のデータには小型企業が含まれない。

大企業・中小企業の活用件数及び活用金額の過去 5 年間の推移

➤ 製造業に限定(詳細分析のため万元単位で表示)

(単位: 件、万元)

中国 / 業種	2010				2011				2012				2013				2014			
	大企業		中小企業		大企業		中小企業		大企業		中小企業		大企業		中小企業		大企業		中小企業	
	件数	金額	件数	金額	件数	金額	件数	金額	件数	金額	件数	金額	件数	金額	件数	金額	件数	金額	件数	金額
鉱業	162	85,337	116	2,140	206	79,544	114	5,309	206	114,684	122	2,130	223	98,960	149	3,363	213	124,882	147	5,087
農産品加工業	44	782	219	4,701	84	8,032	260	9,250	106	3,976	332	5,009	118	2,869	404	7,205	137	2,878	484	9,678
食品製造業	31	7,989	200	7,943	78	3,755	190	5,879	88	6,923	247	14,376	89	5,711	270	14,033	104	5,344	290	15,386
酒・飲料製造業	42	2,841	154	1,145	76	3,491	149	8,111	84	10,387	167	7,156	87	16,586	180	4,769	88	6,319	194	4,016
煙草製造業	16	2,191	24	1,371	20	5,882	18	803	23	2,150	21	287	23	2,390	22	90	20	2,386	21	4
繊維工業	93	8,349	551	12,281	209	13,340	556	10,456	184	13,223	675	11,142	195	18,920	702	23,937	193	17,319	758	14,535
織物服装、靴、帽子製造業	27	1,261	121	1,826	55	6,879	163	1,984	87	6,480	476	1,739	95	8,343	497	1,905	101	8,598	493	3,187
皮革、毛皮、靴製造業	22	1,567	73	1,052	36	2,294	96	404	66	3,467	195	575	61	1,504	215	2,103	72	3,101	231	1,761
木材、木・竹製品製造業	6	9,049	59	940	12	3,848	94	880	13	4,457	111	1,328	15	6,074	126	1,473	15	9,389	179	3,490
家具製造業	4	2,057	45	2,740	25	4,018	72	799	34	22,204	97	4,434	38	21,441	121	3,618	41	5,989	125	1,183
製紙・紙製品・紙加工品製造	27	1,767	135	4,303	68	11,852	132	2,764	66	12,059	176	1,583	61	19,656	199	3,703	67	20,052	204	4,582
印刷・関連業種	8	947	75	5,009	18	283	90	4,102	22	497	116	4,797	24	634	138	6,065	25	1,355	162	11,010
文化教育体育用品製造業	6	371	78	1,771	20	2,057	99	1,316	47	6,473	274	3,524	53	8,985	303	3,101	61	8,013	344	3,365
石油製品・石炭製品製造業	53	11,773	53	12,794	77	13,766	37	663	83	15,366	44	448	87	14,274	51	1,853	89	15,652	51	849
化学原料及び化学製品製造業	149	30,803	777	37,451	330	48,321	826	60,195	347	48,754	919	64,289	373	60,256	1,069	64,469	401	81,395	1,130	70,546
医薬品製造業	73	39,694	597	61,111	161	56,174	632	74,447	196	60,789	749	54,686	212	89,470	817	60,376	227	90,051	872	92,908
化学繊維製造業	27	3,077	78	4,049	51	9,250	88	4,623	53	10,676	97	4,945	56	8,807	91	6,176	62	3,319	93	1,506
ゴム・プラスチック製品製造業	51	25,470	371	19,811	108	23,363	410	12,477	132	34,513	471	12,895	148	31,757	498	16,009	150	32,533	575	20,246
非金属鉱物製品製造業	49	7,359	484	20,819	148	17,498	580	75,786	157	15,242	706	16,843	184	24,948	811	18,989	180	18,095	885	21,148
鉄鋼業	128	150,473	141	1,990	173	155,030	120	1,060	216	208,309	232	5,093	225	222,746	263	6,174	216	207,453	268	10,139
非鉄金属製造業	86	13,377	234	27,487	157	30,730	215	9,330	174	26,579	238	13,748	180	27,029	298	13,590	180	34,542	331	13,007
金属製品製造業	40	4,207	389	16,520	110	33,210	423	14,561	180	41,027	595	18,568	176	43,598	666	21,640	170	20,852	739	19,668
汎用設備製造業	117	114,000	1,064	64,098	285	88,104	1,143	59,950	289	160,808	1,233	75,361	295	121,264	1,340	76,645	329	124,322	1,422	90,517
専用設備製造業	111	146,376	727	61,657	209	92,379	776	41,563	224	106,159	931	51,491	235	106,869	1,028	58,149	238	96,455	1,054	82,859
自動車・運搬設備製造業	267	243,507	951	65,371	483	326,607	923	41,938	527	579,936	1,107	55,433	566	587,269	1,152	69,652	602	694,462	1,299	78,813
電気機械器具製造業	186	59,341	1,315	100,743	463	140,247	1,351	86,982	522	139,757	1,538	88,020	562	186,317	1,647	105,620	562	177,075	1,783	116,367
通信設備、パソコン及び電子設備製造業	272	130,829	1,043	70,194	543	224,392	1,080	76,149	611	248,869	1,379	85,934	650	298,064	1,453	88,904	691	398,683	1,536	174,559
器具計器及び文化事務用機器製造業	28	11,304	340	27,320	83	22,859	389	24,084	67	20,131	409	23,969	73	51,447	418	38,572	78	26,486	440	45,048
その他	15	4,213	103	5,958	37	4,669	119	2,861	36	3,784	78	3,605	33	5,320	80	2,699	33	3,919	117	2,504
電気、ガス、水道業	66	11,640	166	5,384	117	13,395	122	3,850	126	9,216	146	5,055	122	11,002	141	3,396	130	10,981	156	2,910
合計	2,206	1,131,951	10,683	649,979	4,442	1,445,269	11,267	642,576	4,966	1,936,895	13,881	638,463	5,259	2,102,510	15,149	728,278	5,475	2,251,900	16,383	920,878

出典: 中国国家统计局 科技統計年度データ

注1. 上記は、一定規模以上の製造企業のためのデータである。

注2. 2010 年のデータには小型企業が含まれない。

(4) 民間企業による研究開発投資額の過去 5 年の推移

(単位: 件、億元)

	2011	2012	2013	2014	2015
民間企業による研究開発投資額の過去 5 年の推移	8,690	10,300	11,850	13,020	14,220

出典: 中国国家统计局 科技統計年度データ

(5) 研究開発にかかる補助金額の過去 5 年の推移

➤ 製造業に限定(詳細分析のため万元単位で表示)

(単位: 件、万元)

	2010	2011	2012	2013	2014
研究開発に係る補助金の過去 5 年の推移	2,617,446	3,741,801	4,568,282	4,589,829	4,894,516

出典: 中国国家统计局 科技統計年度データ

2.6.5 研究開発税制以外で研究開発活動に寄与する税制の概要

(1) 研究開発資産の加速償却・即時償却

すべての業種において、2015 年 1 月 1 日以降に研究開発のために購入した機器、設備

について、その取得単価が 100 万元以下である場合には、一括して取得年度の費用として控除することが認められる。

100 万元超の場合には、減価償却期間の 60%まで短縮すること、あるいは倍額定率法等の加速償却を採用することができる。(2014 年 10 月 20 日「固定資産の加速償却に係る企業所得税の取扱いに関する通知」財税[2014]75 号)

- ▶ 生物薬品の製造、専用設備の製造、鉄道・船舶、航空機その他の輸送設備の製造、コンピュータ・通信機器その他の電子設備の製造、計測設備の製造、通信・ソフトウェア・情報技術サービスの 6 業種の企業は、2015 年 1 月 1 日以降に新規購入する固定資産に対して、償却期間の短縮または加速償却の適用が認められる。
- ▶ 更に上記の 6 業種の小型薄利企業は、2015 年 1 月 1 日以降に新規購入する研究開発及び製造に用いる計測器・設備について、単価が 100 万元以下の場合は一括費用計上及び損金算入が、単価が 100 万元を超過する場合は償却期間の短縮または加速償却の適用がそれぞれ認められる。
- ▶ 業種を問わず、2015 年 1 月 1 日以降に新規購入する研究開発に用いる計測器・設備について、単価が 100 万元以下の場合は一括費用計上及び損金算入が、単価が 100 万元を超過する場合は償却期間の短縮または加速償却の適用がそれぞれ認められる。
- ▶ 業種を問わず、単価が 5,000 元以下の固定資産については一括費用計上及び損金算入が認められる。

機器及び設備の加速度償却を選択する場合は、財税[2015]119 号の研究開発の割増損金算入を適用できるが、加速度償却による減価償却費を超えることはできない。

(2) 先進技術サービス企業(TASC)に対する税制上の恩典

適格要件を満たす TASC は、2009 年初頭から 2018 年末まで、以下の税制上の恩典を享受できる。

- ▶ 15%の軽減法人税率
- ▶ 従業員研修費用の控除限度額を 8%に引き上げ(通常は 2.5%)
- ▶ 適格オフショア・アウトソーシング・サービス所得に対する、事業税・付加価値税の免除

TASC が法人税上の恩典を受けるための要件は以下のとおりである。

- ▶ 情報技術アウトソーシング(ITO)、ビジネス・プロセス・アウトソーシング(BPO)及びナレッジ・プロセス・アウトソーシング(KPO)のうちいずれか一つ以上の適格先進技術アウトソーシング・サービスに従事していること
- ▶ 登記及び業務の場所が 21 のモデル都市のいずれかに存在していること
- ▶ 研究開発活動や研究員の研修等の業務に関して履歴が追跡できる書類を保持していること
- ▶ 従業員の最低教育水準要件(準学士以上の学位取得者が 50%以上)
- ▶ 適格先進技術サービスからの最低収益要件(年間収益合計の 50%以上)
- ▶ 適格オフショア・アウトソーシング・サービスからの最低収益要件(年間収益合計の 35%)

TASC が適格オフショア・アウトソーシング・サービス所得に対する事業税・付加価値税の

免税を受けるための要件は以下のとおりである。

- ▶ 海外の事業体に対し、ITO、BPO または KPO の分野における適格先進技術アウトソーシング・サービスを提供していること
- ▶ 登記及び業務の場所が 21 のモデル都市のいずれかにあること
- ▶ 税制上の恩典を認められるためには、事前承認プロセスが要求される。

(3) 先端技術及び新技術企業(HNTE)に対する税制上の恩典

適格要件を満たす HNTE は、以下の税制上の恩典を享受できる。

- ▶ 15%の軽減法人税率
- ▶ 2008 年 1 月 1 日以降、5 つの経済特別区のいずれかまたは上海浦東新区において新たに設立された適格 HNTE については、生産または営業所得を得た最初の年度から「2 年間(1 年目 - 2 年目)の免税及び 3 年間(3 年目 - 5 年目)の半額控除」のタックスホリデーが認められる。
- ▶ 適格オフショア・アウトソーシング・サービス所得に対する、事業税・付加価値税の免除

HNTE の認定については、管轄の税務当局に優遇税制の適用を申請する前にあらかじめ受けておかなければならない。認定は、科学技術部(MOST)、財政部(MOF)及び国家税務総局(SAT)により共同で実施され、認定日から 3 年間有効である。

HNTE の認定基準は、以下のとおりである。2016 年 1 月 1 日に施行された「ハイテク企業認定管理弁法」(国科発火[2016]32 号)により、認定条件や認定手続の緩和や監督管理などについて調整・更新が行われた。

- ▶ 8 分野(電子情報技術、バイオ及び新薬技術、航空・宇宙関連技術、新素材技術、ハイテクサービス産業、新エネルギー及び省エネルギー技術、資源・環境技術、伝統的な産業のイノベーションに有用な高度な新技術)のうち、いずれかに属している企業であること
- ▶ 企業が自主研究開発、譲受、受贈、合併・買収などの方法により、主要製品(サービス)の技術面でコアとなる知的財産権を取得すること
- ▶ 企業の主要製品(サービス)に対するコアとなる技術が「国家が重点的に支援するハイテク分野」の規定する範囲に属していること
- ▶ 研究開発要員に係る要件(企業の研究開発活動及び関連の技術・革新活動に従事する科学技術職者の従業員総数に占める割合が 10%以上であること)
- ▶ 最低研究開発費用要件(研究開発費用が直近の 3 会計期間に係る売上高の 3%以上(直近 1 年間の売上高が 2 億元以上の場合)、4%以上(同 5,000 万元以上 2 億元未満)、5%(同 5,000 万元未満)であること)
- ▶ 先端技術及び新技術の製品またはサービスからの最低収益要件(年度総収益の 60%以上)
- ▶ 企業の革新能力の評価(企業のイノベーション能力評価)が関連の要求に達していること

(単位: 件、億元)

	2010	2011	2012	2013	2014
法人税額	12,840	16,770	19,660	22,430	24,640
HNTE による減収額	350	540	530	590	610

出典: 中国国家统计局 科技統計年度データ

(4) 適格技術移転所得に係る税制上の恩典

適格技術移転所得については、以下の税制上の恩典を享受できる。

- ▶ 適格技術移転所得が 500 万人民币元以下の場合に法人税を免除
- ▶ 500 万人民币元を超える部分については、法人税の半額を免除

恩典を受けるための要件

- ▶ 技術の移転者は、中国の税務上の居住者企業でなければならない。
- ▶ 移転する技術は、MOF 及び SAT が定める対象の範囲でなければならない。
- ▶ 中国国内の技術移転は、省レベル以上の科学技術当局の認定を受けなければならない。
- ▶ その他

適格技術の範囲

- ▶ 特許技術の移転
- ▶ コンピュータソフトウェアの著作権の移転
- ▶ 集積回路の回路配置に対する権利の移転
- ▶ 新種植物の移転
- ▶ バイオ医薬製品の移転
- ▶ MOF 及び SAT の承認を受けたその他の技術の移転

(5) 外資系企業の研究機関誘致に対する関税及び輸入付加価値税の免税措置

外資系企業が中国国内に設立した研究開発センターが輸入する科学技術開発用品に対し、輸入関税と増値税³⁵、消費税を免除する他、自社開発した技術の譲渡収益について営業税を免除する。

(6) 研究開発機構の設備購入に係る徴税政策

科学研究及び技術開発を奨励し、科学技術進歩を促進するため、国務院の批准を経て、内資・外資研究開発機構の国産設備調達に対し増値税を全額還付する（「財政部・税関総署・国家税務総局：研究開発機構の設備購入に係る徴税政策に関する通知」（財税[2009]115 号））。

2.6.6 研究開発税制が企業行動に与える影響

第 13 期 5 か年計画において、中国政府は企業に対して研究開発活動及びイノベーションを促進することを奨励している。特に、イノベーションに対して国家戦略の最重要事項として格上げしている。GDP に対する研究開発費の割合である研究開発比率は、第 12 期 5 か年計画の最終年の 2015 年の 2.1%から、第 13 期 5 か年計画では 2.5%への増加を目指している。

科学及び技術分野においては大学や企業が主な担い手であるため、特に企業の更なる研究開発活動を促進するため、中国政府は研究開発税制を更に改良している。研究開発税制の改善は、企業の研究開発活動及び研究開発費の支出の増加を促進させるためである。

研究開発税制は企業の研究開発活動に係る費用を減少させる意図を有しており、純粋な補助

³⁵ 増値税とは、中国国内で、(1)物品の販売(2)加工、修理、補修役務の提供(3)物品の輸入を行う場合、適用される税である。

金の支給と比較すると、研究開発税制による方が企業はより自らの事業収入を向上させるための研究開発活動を実行することができる。

OECD の統計によれば、中国企業は研究開発の実行者としても受託者としても活発な活動を行っており、研究開発税制にはさまざまな種類の恩典があることから、企業は自らの研究開発活動において適用可能な種々の研究開発税制を選択・適用することができる。関連するデータによれば、中国において研究開発税制は、企業の中核的な能力を更に向上させる上で、非常に重要だということがわかっている。

過去 5 年間(2011-2015)において、中国における研究開発費は 8,690 億元から 14,220 億元に増加しており、GDP に対する研究開発費の割合も先進国の水準まで近づいてきている。

2011 年から 2014 年においては、企業の研究開発税制による税金節約額は 250 億元から 380 億元に増加しており、中国の研究開発費総額のうち約 7 割以上が企業によるもの(中国政府は 2 割程度)である。(当該考察に係る統計資料は入手できなかった。)

付録1 研究開発税制に係る各国比較表
(2016年11月30日時点の最新情報により記載しております。)

対象国	制度	恒久性	計算式	損金算入/税額控除限度額	繰越・繰戻	対象費用	法人実効税率	法人税額	制度による減収額	活用企業数(件数)
日本	総額型およびオープンイノベーション型の税額控除 (平成29年度税制改正案は含んでいない)	恒久措置	【総額型】 税額控除額＝試験研究費の総額×控除率(8～10%) ただし 中小企業者等(資本金1億円以下の法人等)の場合 12%の控除率 【オープンイノベーション型】 税額控除額＝特別試験研究費の総額×20又は30%の控除率	【総額型】 法人税額の25% 相当額 【オープンイノベーション型】 法人税額の5% 相当額	繰越・繰戻は認められていない。(税額控除限度超過額の繰越制度は廃止された。)	【試験研究費】 ・その試験研究を行うために要する原材料費、人件費(専門的知識をもってその試験研究の業務に専ら従事する者に係るものに限る)及び経費 ・他の者に試験研究を委託する場合の委託研究費 ・技術研究組合に賦課される費用 【特別試験研究費(オープンイノベーション型に係る試験研究費)】 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、特別研究機関等、大学等、中小企業者等へ委託して行う試験研究に要する費用又は中小企業者に支払う知的財産権の使用料が該当する。 なお、特別試験研究費に該当するものとしてオープンイノベーション型に係る税額控除の適用を受けた試験研究費は、総額型の税額控除の計算の基礎となる研究開発費に含めることはできない。	2011年 40.69% 2012年 38.01% 2013年 38.01% 2014年 35.64% 2015年 33.06% 2016年 30.86%	2010年度 89,676億円 2011年度 93,514億円 2012年度 97,583億円 2013年度 104,937億円 2014年度 110,316億円 2015年度 108,274億円	2011年度 総額型 3,163億円 オープンイノベーション型 0.4億円 2012年度 総額型 3,685億円 オープンイノベーション型 0.6億円 2013年度 総額型 5,821億円 オープンイノベーション型 1億円 2014年度 総額型 5,652億円 オープンイノベーション型 3億円	2011年度 総額型 7,911件 オープンイノベーション型 91件 2012年度 総額型 8,736件 オープンイノベーション型 100件 2013年度 総額型 9,782件 オープンイノベーション型 147件 2014年度 総額型 9,534件 オープンイノベーション型 161件
	上乗せ措置として、増加型又は高水準型の税額控除	時限措置	総額型等の上乗せ措置として、増加型又は高水準型のいずれかを選択適用 【増加型】 税額控除額＝試験研究費の増加額×控除率(5～30%) 【高水準型】 税額控除額＝売上高の10%を超える試験研究費の額×控除率※ ※(試験研究費割合－10%)×0.2	法人税額の10%相当額	繰越・繰戻は認められていない。					
アメリカ	研究実験費用の損金算入時期の特例	恒久措置	研究実験費用の支払時に費用化又は当該費用の便益を認識した月から60ヶ月以上の期間にわたる償却のいずれかを選択することができる。 上記の選択をしなかった場合は、資産計上しなければならず、資産計上後は通常の減価償却ルールの下で費用化される。	限度額は設けられていない。	欠損金の繰越控除の規定に従い、2課税年度への繰戻、及び20課税年度への繰越が可能である。	研究実験費用とは、製品またはプロセスの開発にあたり不確実性がある場合における費用である。 そのため、すでに研究されたものと類似した研究に係る費用は、研究実験費用とならない。 研究もしくは実験費用には、直接費と間接費の両方が含まれる。 直接費には、当該活動に関連する研究開発人員ならびに実験助手、技術者、事務員、及び研究実験活動を監督する人員の給与及び消耗品費が含まれる。 間接費は、研究に関連し、研究に必要であるが、研究費用として直接に識別可能ではない費用であり、研究開発活動に帰属する一般管理費、設備費用(減価償却費及び家賃を含む)、水道光熱費、保守費用、間接労務費、間接材料費及び消耗品費、固定資産税、ならびに保険費用が含まれる。	2010年 39.21% 2011年 39.19% 2012年 39.13% 2013年 39.05% 2014年 39.08% 2015年 39.00% 2016年 38.92%	2010年 191,437百万ドル 2011年 181,085百万ドル 2012年 242,289百万ドル 2013年 273,506百万ドル 2014年 320,731百万ドル 2015年 343,797百万ドル	データなし	データなし
	研究開発税額控除	恒久措置	毎年下記を選択適用 ・標準税額控除 税額控除額＝(適格研究開発費－過去4課税年度の平均年間総収入×適格研究開発費/総収入)×20% ・代替簡易税額控除 税額控除額＝(適格研究開発費－過去3課税年度の平均適格研究開発費×50%)×14%	内国歳入法第38条の一般事業税額控除の一部であり、一般事業税控除限度額に基づく 一般事業税控除限度額＝(税額控除前通常税額＋代替ミニマム税－一般事業税額控除以外の税額控除)－(aとbのいずれか大きい額) a 暫定代替ミニマム税 b (税額控除前通常税額－一般事業税額控除以外の税額控除－25,000ドル)×25% 小規模事業に対しては代替ミニマム税(小規模事業)や給与関連税(スタートアップ企業)から控除することが可能となった。	その他の税額控除と合算され、控除限度額を超過した当課税年度に利用されない一般事業税額控除は、1課税年度の繰戻及び20課税年度への繰越が可能である。	納税者による、適格研究の実施において発生した、社内研究費(直接人件費、消耗品費)と委託研究費(65%制限有り) 適格研究とは、新たなまたは改良された製品の事業の構成要素を開発することを目的として、新たな情報を発見するために設計された実験のプロセスを伴う研究及び開発活動と定義されている。 内部使用のためのソフトウェアの開発費用が対象費用に加えられた。			2010年 8,511百万ドル 2011年 9,420百万ドル 2012年 10,843百万ドル 2013年(最新) 11,294百万ドル	2010年 12,941件 2011年 14,672件 2012年 15,873件 2013年(最新) 16,624件
フランス	研究開発税額控除	恒久措置	税額控除額＝適格研究開発費×税額控除率 税額控除率 ・年間1億ユーロまでは30%(2015年1月1日以降に発生するフランスの属領 での適格研究開発費に対して50%) ・1億ユーロを超えた部分については5%	限度額は設けられていない。	利用されなかった税額控除は、3年間繰り越すことができる。税額控除が3年間で全額相殺されなかった場合、還付が可能である。また、2013年度以降、未収還付金が証券化され譲渡することができる。 なお、中小企業、新興企業、一定の要件を満たす経営不振企業は、即時還付を受けることができる。	フランス領内にて遂行された適格研究開発活動に関する研究開発費用 ・若年博士の雇用から24ヶ月間の給与の400%。24ヶ月終了後は通常の研究者の人件費となる。 ・研究者または技術者の人件費(税引前の給与と総額、法定社会保険料を含む)。さらにその50%が経常経費として加算される。 ・研究開発業務に直接使用される設備と機器の減価償却費。さらにその75%が経常経費として加算される。 ・研究開発業務のために取得した特許権の減価償却費。2016年の判例により、研究開発業務のために取得した特許権に限らず、特許権の使用許諾権に関する償却も対象となった。 ・特許及び植物新品種保護権の取得・維持・保護に要する費用。 ・特許保険契約に関連する保険料・分担金(年間6万ユーロを上限とする)。 ・規格化費用の50%。 ・技術動向モニタリング費用(年間6万ユーロを上限とする)。 ・公的な研究機関または大学等への委託研究に関する支出。これらの支出はその金額の200%で計上される。なお、委託費の上限は年間1,200万ユーロとされている。2016年1月1日以降、農業技術機構へ委託された研究開発活動に係る研究開発費に対しても、その金額の200%を適格研究開発費に含むことができる。 ・認定民間研究機関等への委託研究に関する支出。これらの支出はその他の適格研究開発費総額の300%を上限とする。但し、認定民間研究機関である委託先との間に支配関係がある場合は年間200万ユーロ、ない場合は年間1,000万ユーロ、公的な研究機関等への委託の場合は1,200万ユーロが上限とされる。 ・研究開発税額控除の申請に関するコンサルティング料のうち一定の限度を超える場合は、そのコンサルティング料のうち一定の金額が適格研究開発費から減額される。例:コンサルティング料が研究開発税額控除額に比例する場合(成功報酬型)は全額が研究開発費から減額される。	・売上が250万ユーロ超の大企業 2011年及び2012年 36.10% 2013年～2015年 38.00% ・売上高が7,630千ユーロ以上であり、かつ、法人税額が763千ユーロ超の大企業 2011年～2015年 34.43% ・課税所得が38,120ユーロ以下の中小企業 2011年～2015年 15.00% ・その他 2011年～2015年 33.33%	2010年 52,140百万ユーロ 2011年 53,851百万ユーロ 2012年 55,227百万ユーロ 2013年 63,030百万ユーロ 2014年 55,930百万ユーロ 2015年 55,290百万ユーロ 2016年 57,550百万ユーロ	2010年 5,250百万ユーロ 2011年 5,210百万ユーロ 2012年 5,333百万ユーロ 2013年 5,567百万ユーロ	2010年 14,115件 2011年 15,772件 2012年 15,281件 2013年 15,245件
	中小企業のイノベーション税額控除	恒久措置	税額控除額＝イノベーション費用×20%(2015年1月1日以降に発生するフランスの属領でのイノベーション費用に対しては40%)	イノベーション費用の上限は年間400,000ユーロ		新製品のプロトタイプ的设计及び新製品ののためのパイロット・プラントから生じるイノベーション費用 ・イノベーション関連業務の実施に充てられた不動産と設備の減価償却費。さらにその75%が経常経費として加算される ・対象となる業務に配属された人員の人件費。さらにその50%が経常経費として加算される ・公的な研究機関または大学等への委託費 ・認定民間研究機関等への外部委託費 ・特許及び意匠の申請費 ・特許及び意匠の保護にかかる費用			2014年 160万ユーロ 2015年 190万ユーロ	データなし

イギリス	中小企業スキーム 特別損金算入	恒久措置	特別損金算入額＝適格研究開発費×230% (i.e. 適格研究開発費の130%相当額の追加損金算入が認められている) 一定の要件を満たせば、中小企業スキームで認められない支出に対して大企業の研究開発税制の適用を受けることができる。	一つの研究開発プロジェクトにつき適用可能な減税額は7.5百万ユーロが限度とされている。	特別損金算入により課税所得がマイナスとなる場合、通常の法人税の原則の下で、1年間の繰戻または無期限の繰越が可能である。(グループリリーフ制度により、75%以上の資本関係等にあるグループについて、グループ法人間で利益と損失を相殺することも可能である。) なお、中小企業については、課税所得がマイナスとなる場合、申請を行うことにより、還付を選択することが可能である。すなわち、特別控除額(適格研究開発費×230%)と欠損金額のいずれか少ない方に14.5%を乗じた金額が還付可能である。	適格研究開発費は、研究開発プロジェクト(直接的な活動及び間接的な活動)に直接かつ積極的に関連する下記の費用である。 ・人件費 ・人材派遣費用 ・業務委託費 ・消耗品費 ・製薬業界における臨床試験参加費 ・研究開発に直接関連するソフトウェアに対するライセンス料 なお、上記の研究開発プロジェクトは、科学的または技術的な不確実性の解決を通じて、科学または技術の進歩を目指すものとして、企業自身の知識または能力の進歩に留まらず、科学または技術の分野における知識または能力全般の進歩に相当するものでなければならない。	・標準税率 2012年3月期 26% 2013年3月期 24% 2014年3月期 23% 2015年3月期 21% 2016年3月期 ～ 2017年3月期 20% 2018年3月期 ～ 2020年3月期 19%(予定) 2021年3月期以降 17%(予定) ・軽減税率(中小企業) 20% ただし、2016年3月期以降、標準税率は20%以下となる。	2011年3月期 43,040百万ポンド 2012年3月期 43,130百万ポンド 2013年3月期 40,482百万ポンド 2014年3月期 40,327百万ポンド 2015年3月期 43,005百万ポンド	2011年3月期 350百万ポンド 2012年3月期 430百万ポンド 2013年3月期 600百万ポンド 2014年3月期 770百万ポンド 2015年3月期 1,095百万ポンド	2011年3月期 8,280件 2012年3月期 10,030件 2013年3月期 13,140件 2014年3月期 16,005件 2015年3月期 18,630件
	大企業スキーム 研究開発税額控除	恒久措置	研究開発税額控除 税額控除額＝適格研究開発費×11% 特別損金算入制度は2016年4月1日以降廃止された。	右記「繰越・繰戻」欄参照	研究開発税額控除額が未払法人税額を超える場合は、一定のステップ(報告書参照のこと)に基づき、人件費に係る源泉税・国民保険料への充当、グループリリーフ税制による他のグループ会社への振替、その他未納税金の充当等又は翌期への繰越し等がされ、それでも控除しきれない金額がある場合は、事業を継続している限りその還付を請求することができるものとされている。				2011年3月期 760百万ポンド 2012年3月期 790百万ポンド 2013年3月期 770百万ポンド 2014年3月期 1,005百万ポンド(うち、710ポンドは研究開発税額控除による) 2015年3月期 1,350百万ポンド(うち、1,120ポンドは研究開発税額控除による)	2011年3月期 2,490件 2012年3月期 2,660件 2013年3月期 2,960件 2014年3月期 3,510件(うち、1,110件は研究開発税額控除による) 2015年3月期 3,805件(うち、1,470件は研究開発税額控除による)
オランダ	賃金に対する源泉所得税控除(WBSO)	恒久措置	対象費用(対象費用欄参照)に対し、以下の区分に応じ、それぞれに定める源泉所得税控除率を乗じた額の合計額を納付すべき賃金税の額から控除する。 ・ 350,000ユーロまで: 32% ・ 350,000ユーロ超: 16% ただし、納税者が雇用主となつてから5年目(スタートアップ会社)までは、350,000ユーロまでの対象費用に適用される源泉所得税控除率は40%に引き上げられる。 研究開発費の追加損金算入(RDA)は2016年1月1日以降、廃止された。	限度額は設けられていないが、当該制度の適用を受けようとする場合は、適用を受けようとする研究開発活動を行う前に、オランダ企業庁(Rijksdienst voor Ondernemend Nederland)に研究開発予想時間の提出等の手続きを行なわなければならない。研究開発時間の実績が予想を下回った場合には、控除額を返還しなければならない。具体的には、研究開発が終了した時点での実績をオランダ企業庁に申告し、その結果企業庁から通知された修正数値に基づいて税務申告を修正することになる。	繰越・繰戻の適用はない。	対象費用(研究開発費)は、2015年12月31日までの適格賃金に限定されずに、以下の3種類の費用とされている。 - プロジェクトに従事する従業員に支払う賃金 - プロジェクトに直接に起因するコスト - プロジェクトに起因する固定資産に係るコスト また、法令に対象費用の定義が詳細に定められていないため、WBSOの対象となる費用は広範囲に及ぶと考えられている。対象費用に該当するための最も重要な要件は、コストがプロジェクトに起因していることとされている。 なお、もともとのRDAの対象費用とされていたコストは、それがプロジェクトに起因しているものである限り、WBSOの対象となると考えられる。	2010年 課税所得200,000ユーロまで 20% 課税所得200,000ユーロ超 25.5% 2011年以降 課税所得200,000ユーロまで 20% 課税所得200,000ユーロ超 25%	2010年 12,782百万ユーロ 2011年 12,409百万ユーロ 2012年 11,854百万ユーロ 2013年 12,447百万ユーロ 2014年 14,511百万ユーロ 2015年(暫定) 16,108百万ユーロ	2012年の活用金額 WBSO: 731百万ユーロ RDA: 130百万ユーロ 2013年の活用金額 WBSO: 766百万ユーロ RDA: 222百万ユーロ 2014年の活用金額 WBSO: 781百万ユーロ RDA: 255百万ユーロ 2015年の活用金額 WBSO: 771百万ユーロ RDA: 214百万ユーロ	2012年 WBSO: 22,220件 RDA: 13,860件 2013年 WBSO: 22,640件 RDA: 16,160件 2014年 WBSO: 22,970件 RDA: 16,620件 2015年 WBSO: 22,980件 RDA: 16,510件
韓国	研究開発税額控除	① 恒久措置 ②/③ 時限措置	以下のそれぞれに定める研究開発費の額に対して、それぞれに定める法定税額控除率を乗じた金額を法人税額から控除することができる。 ① 一般研究・人材開発費 総額型(a)と増加型(b)のいずれか大きい金額 (a)税額控除額＝研究開発費の増加額(＝対象年度の研究開発費－直前年度の平均研究開発費)×40%(中小企業は50%) (b)税額控除額＝研究開発費×税額控除率(中小企業等の区分により2%～25%) ② 新成長動力産業分野の研究開発費 税額控除額＝研究開発費×20%(中小企業は30%) ③ 源泉技術研究開発費 税額控除額＝研究開発費×20%(中小企業は30%)	中小企業・一般企業の区分により最低限税(課税標準×最低限税率(7%～17%))が設けられているため、原則として研究開発税額控除の適用により納付税額が課税最低限を下回することはできない。 ただし、中小企業の場合は、最低限税に関わらず、研究開発税額控除の全額を控除することができる。	当期法人税額を超える部分については、5年間にわたって繰り越すことが可能である。(研究開発費の税額控除を中小企業が設立日から5年になる日の属する課税年度まで控除を受けない場合は10年)	① 一般研究・人材開発費 新成長動力産業分野の研究開発費・源泉技術研究開発費のいずれにも該当しない研究・人材開発費で、以下のものをいう。 ・自己研究開発 ・委託及び共同研究開発 ・企業が従業員等に支払った職務発明補償金 ・技術情報費(技術諮問費を含む)または導入技術の改良費 ・中小企業が一定の技術指導を受けて支出した費用 ・固有デザインの開発のための費用 ・中小企業に対する工業及び商品デザインの開発指導のために支出した費用 ・委託訓練費(担当部署等で研究業務に従事する研究要員に限る) ・中小企業に対する人材開発及び技術指導のために支出する費用 ・生産性向上のための人材開発費 ・社内技術大学(大学院を含む)及び社内大学の運営に必要な費用 ・社内職業能力開発訓練の実施及び職業能力開発訓練の関連事業の実施に要する費用 ② 新成長動力産業分野の研究開発費 ・新成長動力産業分野別の対象技術の研究開発業務に関する人件費 ・新成長動力産業研究開発業務のために使用する見本品、部品、原材料及び試薬類の購入費用 ③ 源泉技術研究開発費 ・源泉技術分野別の対象技術の研究開発業務に関する人件費 ・源泉技術研究開発業務のために使用する見本品、部品、原材料及び試薬類の購入費用	2009年～2016年 24.2%	2010年 37,268十億ウォン 2011年 44,873十億ウォン 2012年 45,932十億ウォン 2013年 43,855十億ウォン 2014年 42,650十億ウォン	・ 研究人材開発設備投資税制を含まない場合 2010年 1,841十億ウォン 2011年 2,312十億ウォン 2012年 2,525十億ウォン 2013年 2,850十億ウォン 2014年 2,744十億ウォン	・ 研究人材開発設備投資税制を含まない場合 2010年 11,764社 2011年 13,884社 2012年 15,712社 2013年 17,501社 2014年 19,627社
中国	研究開発費用の割増損金算入	恒久措置	① 研究開発活動に関する支出を損金に計上した場合 損金算入額＝適格研究開発費×150% (i.e. 適格研究開発費の50%相当額の割増損金算入が認められている) ② 研究開発活動に関する支出を無形資産に計上した場合 無形資産償却費に50%を加算した金額を、割増で損金算入することができる。 2016年1月1日以降、当該税制の適用要件が緩和された。 企業の研究開発費の割増損金算入に適用する研究開発活動が「国家が重点的に支持するハイテク領域」及び「成長を優先にさせるハイテク産業化の重要領域に関するガイドライン」に明記された項目を厳密に照り合せて該当する必要はなくなった。 研究開発活動の新たな定義は「企業が、科学及び技術の新しい知識の獲得、科学技術の新知識を創造的に運用、または技術、製品(サービス)、工程を実質的に改善するために、持続的に行い、かつ明確な目標を持つシステムの活動をいう。」とし、従来の政策で研究開発活動の成果物が現地の関連業界の技術、製造に貢献しなければならぬとする段落を削除した。	限度額は設けられていない。	企業所得税上の通常の欠損金として、5年間の繰越が認められている。なお、研究開発費の割増損金算入条件を満たす企業は、2016年1月1日以降、当該税収優遇を適時に享受しなかった場合、遡及して届出手続きを行うことが可能になる。遡及期間は3年間までとする。	・研究開発活動中に直接消費される材料、燃料及び電力費 ・中間テスト及び製品の試作に必要な金型、工程設備の開発及び製造に係る費用 ・固定資産を構成しないサンプル、プロトタイプ及び一般的なテストの購入費用 ・試作品の検査費 ・研究開発活動に使用される計器、設備の稼動、メンテナンス、調整、テスト、保全などの費用 ・オペレーティングリースで借入れた研究開発活動に用いられる計器、設備のレンタル料金 ・研究開発活動に係る減価償却費 ・研究開発活動に使用されるソフトウェア、特許権、非特許技術(許可証、技術ノウハウ、設計及び計算方法等)の償却費用 ・新製品のデザイン費、新工程の考案費、新薬の臨床試験費、探査・開発技術の現地検査費 ・その他研究開発活動に直接関連するその他費用:専門家へのコンサルティング料、ハイテク研究開発に関する保険料、研究開発成果物の関連費用(検索、分析、評議、評価、検査に関する費用を含む)、知的財産権の関連費用(特許出願費、登録費、代理費を含む)、出張旅費、会議費(その他の関連費用は、割増損金算入可能総額の10%を上回ることではない) ・外部から招聘した研究開発者の労務費	2008年～2016年 25%	2010年 12,844億元 2011年 16,770億元 2012年 19,655億元 2013年 22,427億元 2014年 24,642億元	2010年 178億元 2011年 252億元 2012年 286億元 2013年 324億元 2014年 80億元	2010年 12,379件 2011年 36,672件 2012年 46,328件 2013年 53,835件 2014年 63,676件

