

# 中小企業向け研究開発税制の 対象となる

## 「研究開発費」とは？

ここ数年、中小企業向けの研究開発税制が拡充されています。具体的にどのような費用が対象になるのか、解説します。

税理士法人メディア・エス  
税理士

田中 康雄

研究開発税制は、大企業、中小企業を問わず適用することができ、税額控除制度です。しかも、中小企業にはその適用にあたり、より大きなインセンティブが与えられています。

「研究開発」という言葉から、研究開発税制は、製造業などの一部の業種や資金力のある大企業に限られた税制というイメージが強いかもしれませんが、必ずしもそうではありません。

そこで、本稿では、研究開発税制の対象となる税務上の「試験研究費」の範囲と、この税制を活用



する際の留意点について確認していきます。

### 対象となる

#### 「試験研究費」とは

研究や開発に係る費用は、税務上のものと会計上のもので、それぞれ図表1のように区分されます。以下、具体的にみていきましょう。

#### (1) 税務上の試験研究費

税務上の試験研究費は、試験研究のために要する費用として、さらに図表2のように区分されています。

#### ① 製品の製造等に係る試験研究費

製品の製造等に係る試験研究費の対象は、事物、機能、現象などについて新たな知見を得るため、または利用可能な知見の新たな応用を考察するために行なう創造的で体系的な調査、収集、分析その他の活動のうち自然科学に係るものです。

必ずしも、新製品の製造や新技術の改良、考案または発明に係るものに限りません。現に生産中の製品や既存の技術の改良、考案または発明に係るものも、その対象範囲となります（措通42の4(1)～(11)）。

#### ② サービス開発に係る試験研究費

サービス開発に係る試験研究費は、IoTやビッグデータ、AI等を活用した新たなビジネスの創出を後押しすることを目的として、対価を得て提供する新たな役務提供に係る試験研究のために要する費用で、一定のサービス設計工程のプロセスを経て行なわれるものをいいます。

①と大きく異なるのは、「新たな役務の開発に係るものに限られている」ということです。

ここである「新たな役務」には、その法人にとって、これまで

顧客に対して提供してこなかったような役務が該当します。これまでに誰も提供を受けたことのない、世界初となるような役務である必要はありません。

#### (2) 会計上の研究開発費

##### ① 旧商法上の試験研究費

会計上、旧商法では、新製品や新技術の研究を目的に支出した金額を「試験研究費」として、繰延資産に計上することとされてきました。すなわち、旧商法上で繰延資産に分類される試験研究費は、あくまでも新製品や新技術への研究等に対する支出に限定されていました。

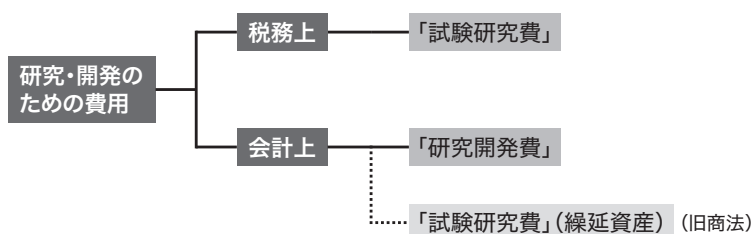
こうした部分が、税務上の試験研究費についても「新製品等に投じられる費用のみが、研究開発税制の対象になるのではないか」という誤解を払拭しきれない一因かもしれません。

##### ② 現行の研究開発費

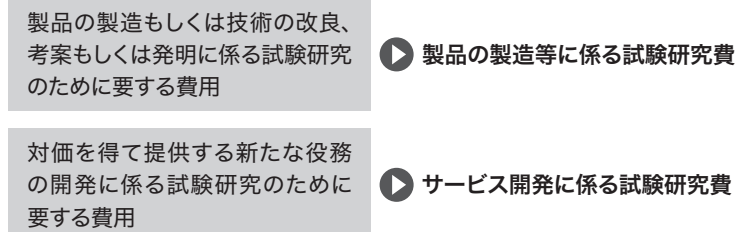
会計の世界では、研究や開発はそれぞれ次のように定義されています。

- 研究：新しい知見の発見を目的とした計画的な調査および探求
- 開発：新しい製品・サービス・生産方法についての計画もしくは設計または既存の製品等を書

図表1 研究・開発のための費用(税務上と会計上)



図表2 税務上の試験研究費の区分



製品の製造等もしくは技術の改良、考案もしくは発明に係る試験研究のために要する費用

対価を得て提供する新たな役務の開発に係る試験研究のために要する費用

製品の製造等に係る試験研究

サービスの開発に係る試験研究

製品の製造等に係る試験研究は、工学的、自然科学的な基礎研究、応用研究および開発・工業化等を範囲とします。法学や経済学、哲学といった社会現象や人間の精神作用を科学的に探究する人文・社会科学関係の研究は対象外です。

製品の製造等に係る試験研究は、工学的、自然科学的な基礎研究、応用研究および開発・工業化等を範囲とします。法学や経済学、哲学といった社会現象や人間の精神作用を科学的に探究する人文・社会科学関係の研究は対象外です。

しく改良するための計画もしくは設計として、研究の成果その他の知識を具現化すること

こうした費用は「研究開発費」として取り扱い、税務上の試験研究費と同じく、必ずしも新たな製品等に対する研究・開発に限定しているわけではありません。

また、ここでの研究・開発とは、「製品化に至るまでの過程で生じる費用」という位置づけになります。つまり、研究・開発が終了

わり、製品として量産体制に入っただ後の研究・開発のための費用は、もはや販売費や一般管理費ではなく、製造原価を構成することになります。

そのため、こうした製造工程に入った費用は、研究開発費には該当しません。これは、税務上の試験研究費の取扱いでも同じです。

## 試験研究の範囲

研究開発税制の適用対象となる試験研究費とは、試験研究のために要する費用をいいます

「試験研究」というのは、当該税制上では次のような活動がその範囲となります。

(1) 製品の製造等に係る試験研究

製品の製造等に係る試験研究は、工学的、自然科学的な基礎研究、応用研究および開発・工業化等を範囲とします。法学や経済学、哲学といった社会現象や人間の精神作用を科学的に探究する人文・社会科学関係の研究は対象外です。

また、製品化前の開発段階で、「適切な設置場所はどこなのか」「あるいは「そのために必要な装置や、実用化すべき技術は何なのか」といった特定の目標を定めて実用化の可能性を確かめる研究は応用研究に該当し、これも研究開発税制上の試験研究になり得る余地があるといえます。

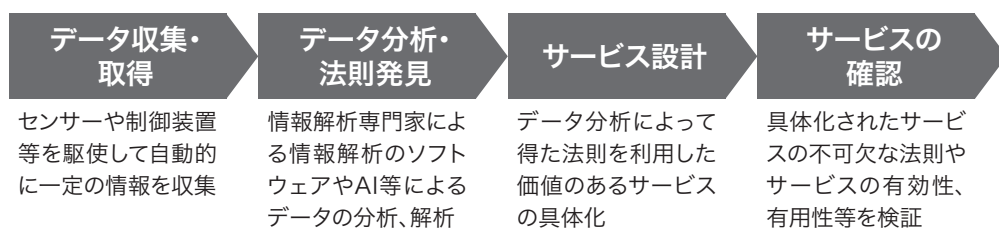
(2) サービス開発に係る試験研究

サービス開発に係る試験研究とは、対価を得て提供する新たな役務提供の開発を目的として行なわれる試験研究をいいます。たとえば、自社の業務効率化等に向けた開発は、対価を目的としないため、ここでのサービス開発には該当しません。

また、サービス開発に係る試験研究は、一連のサービス設計工程のすべてが実施されなければなりません(次図表3)。

経済産業省が公表している事例で、このサービス設計工程のフローを確認してみましょう。「地域を自然災害から守るサービス」を例にとると、その開発過程については、ドローンを活用して画像や気象データ等を収集し(データ収集・取得)、これらを組み合わせ分析することで(データ分析・

図表3 サービス設計工程



サービス開発に係る試験研究が、サービス開発に係る試験研究となり、研究となります。

(3) 自社の発のソフトウェア  
令和3年度税制改正では、自社利用のソフトウェアに係る一定の研究開発費についても、研究上の試験研究費の範囲に含まれ、研究開発税制の拡充が図られました。

自社のソフトウェアの製作

は、たとえこれが業務改善を目的とするものであっても、研究開発税制の対象となります。

従来、国税庁からは「事務効率・経営組織の改善に係る費用は試験研究費には該当しない」という考えが示されていたため、業務改善に係る費用のほか、業務の過程や工程を変革して効率化を図るための一切の費用は、試験研究費には該当しないと見解が一般的でした。当然、すでに開発が完了したソフトウェアを運用し、これに依拠して実施する業務改善活動には、自然科学としての性格は見出せません。

しかし、ソフトウェアの開発行為そのものに着目すれば、これが結果として業務改善を目的とした開発だとしても、その開発行為自体は情報工学の一分野として、工学または自然科学に関する試験研究としての性格を持ち合わせています。

そう考えると、業務改善を目的とした自社利用のソフトウェアの製作は、業務改善に資する技術の改良に当てはまります。

また、自社利用のソフトウェアをカスタマイズするなど、既存ソフトウェア等の機能を改良または

強化する制作活動のための費用は、税務上では資産計上となります。しかし会計上では、それらの費用のうち、それが研究および開発の要素を含む著しい改良である場合は研究開発費として処理されるため、税務上もこの取扱いに合わせ、既存ソフトウェアの仕様等的大幅な変更に必要な費用として、当該費用を試験研究費に含めることができます。

## 研究開発税制を活用するための留意点

研究開発税制の対象となる費用には、原材料費や人件費、経費のほか、外部に委託して支払う費用などが含まれます。そして、このうち人件費に関しては、いわゆる「専ら」要件が設定されています。

限られた人的資源のなかで試験研究に取り組まざるを得ない中小企業にとっては、この「専ら」要件をクリアすることは難しく、これだけで研究開発税制を適用することができないという誤解もあるかもしれません。

しかし、人件費はあくまでも研究開発税制として集計する費用の1つでしかありません。実際に試験研究のために投じられた原材料

費や諸経費、外部への業務委託費等が集計できるのであれば、そこに要件のクリアが困難な人件費を含める必要はありません。

なお、研究開発税制の対象は、損金経理されたものが範囲となります。自社開発のソフトウェアのように、税務上は資産計上すべき部分についても、研究開発税制の適用を受けるには損金経理することが求められます。

つまり、税務上と会計上で処理が異なり、課税所得を計算する際には、損金経理をした部分を加算調整するといったひと手間が必要になるので注意が必要です。

\*\*\*

研究開発税制上の試験研究のための費用は、自社開発のソフトウェアを除いて、経費として損金算入できるだけではなく、税額控除の計算の基礎にもなるため、支出の効果としては二重の恩恵を受けることができます。

「税額控除を使うと、税務調査の対象になりやすいのではないか？」と適用を躊躇してしまいがちですが、財務基盤が脆弱だといわれる中小企業としては、こうした恩恵はしっかりと享受していきたいものです。

たなか やすお 税理士法人メディア・エス社員税理士。1997年、慶應義塾大学商学部卒業。法人税、消費税を専門とし、上場企業から中小企業までの税務業務を担当。資産税関連も含め税務専門誌にも多数執筆。