

2021 年度税制改正による研究開発税制の見直しと実務上の留意事項

Issue 189, August 25, 2021

In brief

研究開発税制(以下、「本税制」)に係る 2021 年度(令和 3 年度)税制改正(以下、「令和 3 年度改正」)では、コロナ禍においても研究開発投資を増額していくインセンティブが維持されるように、控除上限の引上げと共に控除率カーブを見直しています。企業の DX を促進する観点からは、ソフトウェア分野における研究開発支援の重要性や、クラウドサービスを提供する企業によるソフトウェアの開発費が増加していることも踏まえ、一定の自社利用ソフトウェアが本税制の対象に追加されました。改正の概要は以下の通りです。

- (1) 一般型・中小企業技術基盤強化税制の控除上限を法人税額の 25%から 30%に引き上げ
- (2) 控除率カーブの見直し及び控除率の下限の引下げ
- (3) 税額控除率の特例及び控除税額の上限の上乗せ特例の適用期限の 2 年延長
- (4) 本税制の対象費用の拡充(一定の自社利用ソフトウェアの取得価額の追加)
- (5) オープンイノベーション型の対象範囲の拡大、運用改善¹

本税制の対象となる試験研究費については、生産中の製品の製造や既存の技術の改良等のための試験研究が含まれる一方で、「事務能率・経営組織の改善に係る費用」は対象外とされることが、国税庁の Q&A (Q&A 研究開発減税・設備投資減税について(法人税)(平成 15 年 10 月)、以下、「国税庁 Q&A」)において示されていました。令和 3 年度改正で、上記の内容が新設の租税特別措置法関係通達に規定された他、「製品の製造又は技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究」(措法 42 の 4⑧ーイ)は、新たな知見を得るため又は利用可能な知見の新たな応用を考案するために行うものに限られることが、規定上明らかにされました。

本ニュースレターでは令和 3 年度改正による本税制の見直しのうち、試験研究費の範囲に係る改正を中心に、実務上の留意点も踏まえて解説します。なお、近日中に本税制について解説するウェビナーの公開を予定していますので、詳細につきましては、PwC Japan グループのイベント/セミナーページをご参照ください。

¹ 特別試験研究費の制度に係る運用改善については、経済産業省のウェブサイトに掲載される(令和 3 年度版)特別試験研究費税額控除制度ガイドラインにおいて明らかにされる予定です。

In detail

1. ビジネスモデルの変容に対応した研究開発の動向と本税制の改正

我が国の研究開発税制は、第4次産業革命を強力に推進するため、工学的・自然科学的な手法(AIやビッグデータの収集・分析等)を伴う研究開発によって高付加価値なサービス開発を支援する改正が2017年度(平成29年度)税制改正により行われました(試験研究費の定義を見直し、サービスの開発を支援対象に追加)。サービス開発が研究開発税制の対象とされた背景には、以下の認識がありました。

- ① 革新的なイノベーション創出のためには、業種・分野をまたがる技術・知識の連携・融合が必要であるため、業種・分野を限定せず、幅広い業種・分野において技術・知識の基盤が確立されるべく研究開発が進められることが重要である。
- ② ビジネスモデルが大きく変貌し、経営の不確実性が高まる中、あらゆる産業の様々な研究開発投資をしっかりと後押しする必要がある。²

令和3年度改正による研究開発税制の見直しは、ウイズコロナ・ポストコロナの経済再生(産業競争力の強化)、及びデジタル社会の実現(民間におけるデジタル化の促進)に係る措置として対応が図られたものです。具体的には、コロナ禍でもインセンティブが維持されるように、控除上限の引上げと共に控除率カーブが見直され、経済のデジタル化の中で企業のDXを促進する観点からは、ソフトウェア分野における研究開発支援の重要性や、クラウドサービスを提供する企業によるソフトウェアの開発費が増加していることも踏まえ、一定の自社利用ソフトウェアが研究開発税制の対象に追加されました。

第4次産業革命の進展に伴い、デジタル領域を中心に研究開発が必要な領域は広がり、幅広い業種・分野での新たな価値創造を支援するべく、2017年度(平成29年度)改正で試験研究費の範囲が拡大されました。今後は製造現場、販売現場等のリアルなデータを個別産業において活用し、社会実装していくことが重要であり、「製品販売からAIやデータを活用した「サービス」提供型のビジネスモデルに転換するためには、販売・構築してメンテナンスで収益を得る「パッケージソフトウェア」ではなく、データ収集・解析を行う「クラウド」を活用したビジネスモデルの構築が不可欠³と考えられました。「統合イノベーション戦略2020年(令和2年7月17日閣議決定)」における、民間研究開発投資の促進⁴の方針にも沿うべく、クラウド環境で提供するソフトウェアに係るアルゴリズム構築等の研究開発行為の税制支援として、クラウドサービスや製品開発のために用いられるツール等の自社利用ソフトウェアの取扱いが令和3年度改正で見直され、クラウド環境で提供するソフトウェアに係るアルゴリズム構築等の研究開発行為の税制支援の環境が整備されたこととなります。

2. 試験研究費の範囲の拡充

改正により、研究開発費として損金経理をした金額のうち、非試験研究用資産(研究開発行為を経て取得又は製作され、事業供用時に試験研究の用に供さない固定資産・繰延資産)の取得価額に含まれるものが加えられました(措法42の4⑧一口)。自社利用ソフトウェアの研究開発を行う場合の、会計上試験研究費として損金経理され税務上無形固定資産計上される自社利用ソフトウェアの取得価額(製作費用)に含まれる研究開発費や、会計上試験研究費として損金経理され税務上繰延資産計上額(ソフトウェアのサブスクリプションフィー等)に含まれる研究開発費が、その対象に含まれます。

² 経済産業省の「平成29年度税制改正要望書」

³ 令和3年度税制改正の解説

⁴ 「先進技術の社会実装等の促進に向け、AI等ソフトウェアの研究開発及びそれを活用した新たなサービスの社会実装を強化するため、民間の研究開発投資を支援する関連制度等の見直しを検討する」と記されています。

【図表 1 試験研究費の定義等の見直し】

令和 3 年度改正前	令和 3 年度改正後
(措法 42 の 4①) 当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される試験研究費の額 (措法 42 の 4⑧一) 製品の製造若しくは技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究のために要する費用又は対価を得て提供する新たな役務の開発に係る試験研究として政令で定めるもののために要する費用	(措法 42 の 4①) 各事業年度において、試験研究費の額がある場合 (措法 42 の 4⑧一) イ 次に掲げる費用(当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額を除く)の額で各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されるもの (1)製品の製造又は技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究(新たな知見を得るため又は利用可能な知見の新たな応用を考案するために行うものに限る。)のために要する費用(研究開発費として損金経理をした金額のうち、ロに規定する該固定資産又は繰延資産の償却費、除却による損失及び譲渡による損失を除く。) (2)対価を得て提供する新たな役務の開発に係る試験研究として政令で定める試験研究のために要する費用で政令で定めるもの ロ イの(1)又は(2)に掲げる費用の額で各事業年度において研究開発費として損金経理をした金額のうち、棚卸資産若しくは固定資産(事業の用に供する時ににおいて試験研究の用に供する固定資産を除く。)の取得に要した金額とされるべき費用の額又は繰延資産(試験研究のために支出した費用に係る繰延資産を除く。)となる費用の額

会計上、自社利用ソフトウェアの製作費用については、将来の収益獲得又は費用削減が確実と認められる場合⁵は無形固定資産に計上し、確実であると認められない場合又は確実であるかどうか不明な場合には、費用処理(研究開発費)されます(研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針(以下、「実務指針」)11)。

法人税法上は、研究開発費の額として計上された自社利用のソフトウェアについては、その利用により将来の収益獲得又は費用削減にならないことが明らかなものに限り、取得価額に算入しないことが認められ(法基通 7-3-15 の 3)、その利用により将来の収益獲得又は費用削減になるかどうか不明なものについても、ソフトウェアの取得価額に算入することとされています。

【図表 2 自社利用ソフトウェアの研究開発費用に係る会計と税務の取扱い】

		自社利用ソフトウェアの利用により将来の収益獲得又は費用削減		
		が確実であると認められない (ならないことが明らか)	が確実であるかどうか不明 (なるかどうか不明)	が確実と認められる (なることが明らか)
会計処理		研究開発費として損金経理	研究開発費として損金経理	資産計上
税務処理		損金算入可能	資産計上	資産計上
税額控除	改正前	適用可(損金算入部分)	適用不可	適用不可
	改正後	適用可(損金算入部分)	適用可 (研究開発費として損金経理した額)	適用不可

(出所: 日本租税研究協会 財務省主税局担当官による令和 3 年度改正(法人税に関する改正について)解説(2021 年 4 月 23 日)資料を基に PwC 税理士法人作成)

⁵ 資産計上される場合の一般的な例(実務指針 11)

- ① 通信ソフトウェア又は第三者への業務処理サービスの提供に用いるソフトウェア等を利用することにより、会社(ソフトウェアを利用した情報処理サービスの提供者)が、契約に基づいて情報等の提供を行い、受益者からその対価を得ることとなる場合
- ② 自社で利用するためにソフトウェアを制作し、当初意図した使途に継続して利用することにより、当該ソフトウェアを利用する前と比較して会社(ソフトウェアの利用者)の業務を効率的又は効果的に遂行することができると明確に認められる場合 例えば、当該ソフトウェアを利用することにより、利用する前と比べ間接人員の削減による人件費の削減効果が確実に見込まれる場合、複数業務を統合するシステムを採用することにより入力業務等の効率化が図れる場合、従来なかったデータベース・ネットワークを構築することにより今後の業務を効率的又は効果的に行える場合等が考えられ、ソフトウェア制作の意思決定の段階から制作の意図・効果が明確になっている場合である。
- ③ 市場で販売しているソフトウェアを購入し、かつ、予定した使途に継続して利用することによって、会社(ソフトウェアの利用者)の業務を効率的又は効果的に遂行することができると認められる場合

令和3年度改正前は、損金の額に算入される試験研究費の額が対象とされていたことから、自社利用ソフトウェアのように、完成後の用途が研究開発用でない資産の取得価額に含まれる試験研究費の額は、当該資産の減価償却費としても、本制度の対象外となっていました。改正により、非試験研究用の資産については、研究開発費として損金経理をした金額を試験研究費の額とすることにより、本制度の対象にされることになりました。

上記の改正に合わせて、非試験研究用の固定資産又は繰延資産の償却費、除却による損失及び譲渡による損失の額が試験研究費の額から除外されました(措法42の4⑧一イ(1))。改正前の事業年度において、上記の固定資産の取得価額又は繰延資産の額に研究開発費として損金経理をした金額が含まれる場合についても、その固定資産又は繰延資産の償却費、譲渡損及び除却損の額は、本制度の対象外とされていません(改正法附則43)。

3. 試験研究の意義

試験研究費の定義そのものは、改正前からの見直しはありませんが、令和3年度改正により、新たな知見を得るため又は利用可能な知見の新たな応用を考案するために行う試験研究に該当しない試験研究のために要する費用の額が除外されました(措法42の4⑧一イ(1))。これは、試験研究費の範囲をグローバルスタンダード⁶に合わせる観点から措置法本法の規定において明記されたもので、具体的にはリバースエンジニアリングが該当することが、租税特別措置法関係通達42の4(1)-2で明らかにされています。

なお、試験研究費の意義については、国税庁Q&A(Q8)で、以下のように解説されていました。

- ① 新製品や新技術に限らず、現に生産中の製品の製造や既存の技術の改良等のための試験研究も対象となること
- ② 「製品の製造」又は「技術の改良、考案若しくは発明」に当たらない人文・社会科学関係の研究は対象としないこと

OECDによるR&D統計マニュアル等に沿った試験研究費の見直しや研究開発費等に係る会計基準の定義⁷を踏まえて、国税庁Q&A(Q8)の内容を踏襲した試験研究の意義が、租税特別措置法関係通達42の4(1)-1で、明らかにされました。42の4(1)-1では、製品の製造又は技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究については、自然科学に係るものが対象となり、人文・社会科学に係るものが対象にならないことも含め、従来の試験研究の範囲を変えるものではなく、自社利用ソフトウェアに係る研究開発費の取扱い(法基通7-3-15の3(2))等の一部の取扱いを除けば、概ね企業会計で研究開発費として処理すべきものや科学技術研究調査における研究として報告の対象に含まれるものと一致する、との考えが示されています⁸。

また、租税特別措置法関係通達42の4(1)-2において、試験研究に含まれない活動が、以下のように例示的に列挙されており、それぞれの場合についてより詳細な解説が、法令解釈通達の趣旨説明において示されています⁹。

⁶ OECDのR&D統計マニュアルである「Frascati Manual」の「Research and experimental development」の定義による(令和3年度税制改正の解説)。

⁷ 研究とは、新しい知識の発見を目的とした計画的な調査及び探求をいう。開発とは、新しい製品・サービス・生産方法についての計画若しくは設計又は既存の製品等を著しく改良するための計画若しくは設計として、研究の成果その他の知識を具体化することをいう。

⁸ 令和3年6月25日付課法2-21ほか1課共同「法人税基本通達等の一部改正について」(法令解釈通達)の趣旨説明

⁹ このような明確化の背景として、「研究開発税制の概要と令和3年度税制改正について」(経済産業省経済産業省産業技術環境局技術振興・大学連携推進課)において、「試験研究費に該当しない費用として「事務能率・経営組織の改善に係る費用」が例示されていたところ、企業・税理士関係者の間では、「業務改善に係る費用」や「プロセスイノベーション」は対象外といった見解も示されるようになっていた。その中で、近年のAI・ソフトウェア関連の技術開発の進展に伴い、人が今まで担ってきた作業の代替(短縮・省人力化)をする

【図表 3 (試験研究に含まれない研究開発活動の例示と通達の趣旨解説)】

試験研究に含まれない活動		試験研究となる場合
(1)	人文科学及び社会科学に係る活動	
(2)	リバースエンジニアリング(既に実用化されている製品又は技術の構造や仕組み等に係る情報を自社の製品又は技術にそのまま活用することのみを目的として、当該情報を解析することをいう。)その他の単なる模倣を目的とする活動	括弧書きにより、リバースエンジニアリングの一般的な用語の意義よりは狭い表現がされ、新たな知見を得るため又は利用可能な知見の新たな応用を考案するために行うものであれば、研究開発の対象とされます。
(3)	事務員による事務処理手順の変更若しくは簡素化又は部署編成の変更	技術の開発過程において、自社を実験場として技術の試行を行った場合に、人が今までに担ってきた作業の代替(短縮、省人力化)をするような業務改善にも資する技術の開発を行った場合は、試験研究性があるとされています。
(4)	既存のマーケティング手法若しくは販売手法の導入等の販売技術若しくは販売方法の改良又は販路の開拓	「既存の～導入等の」と規定した上で、顧客のインターネットアクセスを解析し、その顧客に最適な商品を提案するためのアルゴリズムの開発を行い、これを特定のソフトウェアとして実装すれば製品の開発に係る試験研究となり、自社内のプロセスの中に実装する場合は技術に係る試験研究になり得るとしています。
(5)	単なる製品のデザインの考案	
(6)	製品に特定の表示をするための許可申請のために行うデータ集積等の臨床実験	臨床実験が、新たな知見を得るため又は利用可能な知見の新たな応用を考案するために行われる場合は、試験研究になり得るとしています。
(7)	完成品の販売のために行うマーケティング調査又は消費者アンケートの収集	製品の開発に当たっての調査(適切な設置場所はどこか、そのために必要な装置、実用化すべき技術は何か)は、応用研究となり得るとしています。
(8)	既存の財務分析又は在庫管理の方法の導入	「既存の」方法、「既存製品」が対象とされていますが、職員が手作業で各所からデータを収集し、分析を行っている作業について、収集すべきデータを特定し、自動で収集するアルゴリズムの開発を行い、これを特定のソフトウェアや自動ロボットとして実装する場合は製品の開発に係る試験研究になり、自社内のプロセスの中に実装する場合は技術の改良に係る試験研究となり得るとしています。
(9)	既存製品の品質管理、完成品の製品検査、環境管理	
(10)	生産調整のために行う機械設備の移転又は製造ラインの配置転換	熟練工が経験的に行っている作業について、例えば温度、力加減等をパラメーター化し、作業を自動化するためのアルゴリズムやロボットの開発を行った場合、他社に販売すれば製品の開発に係る試験研究となり、成果を自社内で活用すれば技術の改良に係る試験研究となり得るとしています。
(11)	生産方法、量産方法が技術的に確立している製品を量産化するための試作	生産方法が「技術的に確立している」場合が対象とされ、少量生産は可能であるものの、大量生産することが難しいような生産技術において、量産技術を確立するための研究開発は対象となるとしています。
(12)	特許の出願及び訴訟に関する事務手続	
(13)	地質、海洋又は天体等の調査又は探査に係る一般的な情報の収集	
(14)	製品マスター完成後の市場販売目的のソフトウェアに係るプログラムの機能上の障害の除去等の機能維持に係る活動	
(15)	ソフトウェア開発に係るシステム運用管理、ユーザードキュメントの作成、ユーザー	

ような業務改善にも資する技術の開発を行うケースが増える中、これらの開発行為が対象なのか否か、明らかにする必要があった。」との説明がされています。

サポート及びソフトウェアと明確に区分されるコンテンツの制作

4. 固定資産の取得価額に含まれる研究開発費に係る本税制の適用

特定の研究開発目的にのみ使用され、他の目的に使用できない資産の取得に要した費用は、会計上は研究開発費として支出時の費用となり(実務指針 5)、研究開発目的に使用される資産(特定の研究開発目的に使用された後に他の目的に使用できる資産)の取得費用は、会計上は資産に計上して当該資産の減価償却費を研究開発費として計上します(研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する Q&A Q6)。

法人税法上は、上記のいずれの場合も資産の取得費用を資産計上し、減価償却費として損金算入される金額が試験研究費として本制度の対象とされます(措法 42 の 4⑧ーイ、措通 42 の 4(2)ー4)。この扱いは改正前と同様です。

非試験研究用資産の取得価額に含まれる試験研究費については、「2. 試験研究費の範囲の拡充」において既述の通り、研究開発費として損金経理をした金額が、本税制の対象とされます。

なお、法人の有する減価償却資産の取得価額又は繰延資産の額について研究開発税制の適用を受けた場合には、租税特別措置法に定める一定の政策税制(措法 42 の 9、42 の 6、42 の 10~42 の 11 の 3、42 の 12 の 4、42 の 12 の 5 の 2 又は 43~48)の適用は認められないこととなりました(措法 53)。

5. 棚卸資産の取得価額に含まれる研究開発費に係る本税制の適用

会計上の研究開発費は、新製品の計画・設計、既存製品の著しい改良等のために発生する費用であり、一般的には原価性がないと考えられるため、通常、一般管理費として計上されますが、製造現場において研究開発活動が行われ、かつ、当該研究開発に要した費用を一括して製造現場で発生する原価に含めて計上しているような場合があることから、研究開発費を当期製造費用に算入することが認められています(実務指針 4)。

法人税法上は、試験研究費のうち、基礎研究及び応用研究の費用の額並びに工業化研究に該当することが明らかでないものの費用の額は製造原価に算入しないことが認められています(法基通 5-1-4)が、当期製造費用に計上された試験研究費の額のうち工業化研究に該当することが明らかでないものの額については製造原価に算入します。令和 3 年度改正前は、損金算入される試験研究費の額が本制度の対象とされていきました(旧措法 42 の 4①)ので、試験研究費が期末の棚卸資産に含まれている場合には、翌期以後に売上原価として損金算入された年度において本制度の適用が認められていました。

改正により、本制度の対象となる試験研究費の額から当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額が除外され(措法 42 の 4 ⑧ーイ)、棚卸資産の取得価額に含まれる試験研究費の額については、研究開発費として損金経理をした金額が試験研究費の額とされました(措法 42 の 4 ⑧ーロ)。したがって、当期製造費用に計上された試験研究費の額は、発生し損金経理をした事業年度に本制度の適用となります。

6. 研究開発費の開示と損金経理要件

棚卸資産又は非試験研究用資産に含まれる試験研究費については、研究開発費として損金経理をした金額が本税制の対象とされることになりましたが、上記のように「研究開発費」以外の勘定科目で経理処理がされた場合に、本税制の適用の前提として、その製造・製作段階で研究開発行為が行われている事をどのように担保できるか、という問題があります。この点に関して、租税特別措置法関係係通達 42 の 4(1)ー3 で、「研究開発費として損金経理」をした金額には、研究開発費の科目をもって経理を行っていない金額であっても、法人の財務諸表の注記において研究開発費の総額に含まれていることが明らかでないものが含まれることを明らかにしました。「研究開発費等に係る会計基準」では、財務諸表の注記において、「一般管理費及

び当期製造費用に含まれる研究開発費の総額は、財務諸表に注記することとされていますが、このような開示が無い場合は、本税制の適用対象とならない事に留意が必要です。

7. 改正後の研究開発税制の適用に係る留意事項

上記のとおり、令和3年度改正により、研究開発税制が拡充されていますが、これに伴い本制度の対象となる自社の試験研究費の範囲、集計方法、会計処理並びに経理システムの見直しが必要となると考えられます。

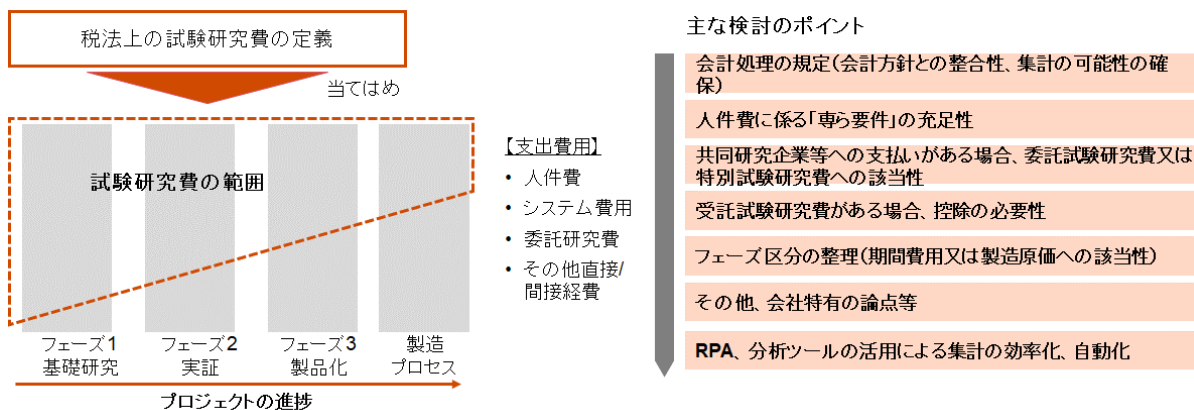
まず、研究開発税制を最大限活用するために、社内でのどのような研究開発が行われているかを見直し、新たに研究開発税制の対象となることとなった自社利用ソフトウェアの開発費や自社で利用する技術の開発費などこれまで研究開発税制の対象に含めていなかった試験研究費も網羅的に集計することが必要です。

次に、試験研究費の控除率の算定において、増減試験研究費割合に係る比較試験研究費の額は、改正後の規定により計算することとされている(措通42の4(2)-6(試験研究費の額の範囲が改正された場合の取扱い))ため、過年度の試験研究費の額の再計算が必要となる場合が生じます(租税特別措置法関係通達42の4(1)-2)。

さらに、税務上、棚卸資産又は非試験研究用資産に含まれる試験研究費のように、会計と税務で処理が異なる試験研究費について、その集計において混乱が生じないように、該当する勘定科目が判別できるような工夫も必要です。また、これらの試験研究費は、損金経理が研究開発税制の適用条件となっていますので、研究開発税制を最大限活用するために、会計処理についても可能な範囲で見直しを行うことが考えられます。

このように、適切な試験研究費の範囲の確定、集計方法の効率化、会計処理の見直し等、本制度の適切な活用のためには、周至な社内体制の整備が不可欠であると考えられます。

【図表4 試験研究費の集計方法の見直しと効率化】



Let's talk

より詳しい情報、または個別案件への取り組みにつきましては、当法人の貴社担当者もしくは下記までお問い合わせください。

PwC 税理士法人

〒100-0004 東京都千代田区大手町 1 丁目 2 番 1 号 Otemachi One タワー

www.pwc.com/jp/tax

パートナー
鬼頭 朱実

パートナー
浅川 和仁

パートナー
蒲池 茂

パートナー
武田 恭世

ディレクター
荒井 優美子

PwC 税理士法人は、企業税務、国際タックス、M&A 税務、税務業務のデジタルトランスフォーメーション(DX)などを含む幅広い分野の税務コンサルティングにおいて、PwC グローバルネットワークと連携しながら、ワンストップでサービスを提供しています。国内外のプロフェッショナルの知見と経験を結集し、企業のビジネスパートナーとして重要な経営課題解決を包括的にサポートします。

PwC は、社会における信頼を築き、重要な課題を解決することを Purpose (存在意義)としています。私たちは、世界 155 カ国に及ぶグローバルネットワークに 284,000 人以上のスタッフを有し、高品質な監査、税務、アドバイザリーサービスを提供しています。詳細は www.pwc.com をご覧ください。

本書は概略的な内容を紹介する目的のみで作成していますので、プロフェッショナルによるコンサルティングの代替となるものではありません。

© 2021 PwC Tax Japan. All rights reserved.

PwC refers to the PwC network member firms and/or their specified subsidiaries in Japan, and may sometimes refer to the PwC network. Each of such firms and subsidiaries is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.