

【新設】（試験研究の意義）

42の4(1)-1 措置法第42条の4第8項第1号イ(1)に規定する試験研究とは、事物、機能、現象などについて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をいい、新製品の製造又は新技術の改良、考案若しくは発明に係るものに限らず、現に生産中の製品の製造又は既存の技術の改良、考案若しくは発明に係るものも含まれる。

【解説】

1 本通達においては、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の意義について明らかにしている。

2 令和3年度の税制改正において、研究開発税制における試験研究費の額について次の見直しが行われた。

(1) 試験研究のために要する費用の額で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。）となる費用の額が追加された。

(2) 上記(1)の見直しに伴い、上記(1)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除外された。

(3) 上記(1)の見直しに伴い、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た。

(4) 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た。

また、令和3年度税制改正の大綱（令和2年12月21日閣議決定）の三4(2)③では、「開発中の技術をその開発をする者において試行する場合において、その技術がその者の業務改善に資するものであっても、その技術に係る試験研究が工学又は自然科学に関する試験研究に該当するときは、その試験研究に要する費用は研究開発税制の対象となること等、研究開発税制の対象となる試験研究費の範囲について明確化する」こととされた。

上記を踏まえ、研究開発税制の対象となる試験研究費の意義について明確化することとした。

3 試験研究費の意義については、過去に国税庁において公表していた 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」という。）の（Q8）（A）において、

「この試験研究は、工学的・自然科学的な基礎研究、応用研究及び開発・工業化等を意味するもので、必ずしも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であっても対象となります。逆に、「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はなりません。」としていたが、これ以外で法令解釈通達等において試験研究費の意義について明らかにしていなかった。

4 令和3年度の税制改正において、上記2(4)にあるとおり、研究開発税制の対象となる試験

研究費の額から、製品の製造又は技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究のために要する費用の額のうち、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ている。これは、研究開発税制は、我が国の科学技術・イノベーション基本計画における研究開発費の政府目標を達成するための一つ的手段であるが、同計画の KPI である「研究開発費」は総務省統計局が行っている科学技術研究調査の調査項目となっている。そして、この科学技術研究調査は、元々は OECD の R&D 統計の適切な国際比較のためのマニュアルであり、現在では、OECD 加盟国における研究開発税制における研究開発の定義においても参照されている“Frascati Manual”に準拠している。このため、研究開発費の政府目標を達成するために研究開発税制の対象となる試験研究費についても、この“Frascati Manual”に沿った方向に見直すことが考えられた。この“Frascati Manual”の中で“Research and experimental development”が定義されおり、この“Research and experimental development”の範囲は、おおむね研究開発税制の対象となる試験研究と同様であるところ、研究開発税制においてはリバースエンジニアリングのような行為が必ずしも明確には排除されていなかったことを踏まえ、試験研究費の範囲をグローバルスタンダードに合わせる観点から、この見直しが行われている。このことから、この科学技術研究調査及び“Frascati Manual”における研究開発費の定義に沿って定義することが適切であると考えられる。

具体的な意義について、令和 3 年科学技術研究調査の調査票記入上の注意では、
「○「研究」について

この調査における研究とは、事物、機能、現象などについて新しい知識を得るために、又は既存の知識の新しい活用の道を開くために行われる創造的な努力及び探求をいいます。

いわゆる学術的な研究のみならず製品・サービスの開発、既存製品・サービスの改良及び生産・製造工程の開発や改良に関する活動も研究となります。ただし、営業や管理を目的とした活動は、社内で研究と呼ばれていても、この調査でいう研究には当たりません。

なお、この調査では自然科学のみでなく、人文・社会科学の研究についても調査の対象としています。」とされている。

また、“Frascati Manual”における研究開発の定義及び基準を要約すると以下のとおりとされている。

“研究開発とは、知見（人類、文化及び社会についての知識を含む。）の蓄積を増大するため、また、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、創造的で体系的な作業である。”

“研究開発として以下の 5 つの判断基準が全て、少なくとも原則として満たされるべきである。

- ① 新規性（新たな発見を目指していること）
- ② 創造性（自明ではなく、独自の概念及び仮説に基づいていること）
- ③ 不確実性（最終的な結果が不確実であること）
- ④ 体系性（計画され資金計画が立てられていること）
- ⑤ 移転可能性（再現可能になりうる結果を導くこと）”

- 5 企業会計においては、「研究開発費等に係る会計基準」（平成 10 年 企業会計審議会）、会計制度委員会報告第 12 号「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」（平

成 11 年 日本公認会計士協会。以下「実務指針」という。) が定められており、例えば、ソフトウェアの取得価額の算定における研究開発費の取扱いについて、企業会計上は、ソフトウェアを大幅に変更して自社仕様にするための費用について、「それによる将来の収益獲得又は費用削減が確実であると認められる場合を除き、研究開発目的のための費用と考えられるため、購入ソフトウェアの価額も含めて費用処理する」とされている（実務指針 15）一方で、税務上は自社利用ソフトウェアに係る研究開発費の額についてその自社利用の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にならないことが明らかな場合における当該研究開発費の額に限ることとしている（基通 7-3-15 の 3(2)）など、自社利用ソフトウェアに関する扱いは異なるもののそれ以外については、基本的には同様に取り扱うこととされている。

具体的な意義について、研究開発費等に係る会計基準では、

「1 研究及び開発

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（以下、「製品等」という。）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。」とされている。

- 6 上記 3 から 5 までの試験研究等の定義等を踏まえ、また、上記 2(4)で除外されたものの裏を返せば「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」が対象になることを踏まえ、製品の製造又は技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究の意義を定めることとした。

具体的には、事物、機能、現象などについて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をいい、新製品の製造又は新技術の改良、考案若しくは発明に係るものに限らず、現に生産中の製品の製造又は既存の技術の改良、考案若しくは発明に係るものも含まれるとした。

なお、科学技術研究調査及び“Frascati Manual”では、人文・社会科学の研究についても対象に含まれているが、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であることから、自然科学に係るものに限定している。また、国税庁 Q&A では工学的・自然科学的なものとされていたが、令和 3 年科学技術研究調査の調査票記入上の注意の「6 研究者の専門別内訳」では、自然科学部門の 1 区分として工学が位置付けられているため、工学は自然科学に内包されるものと整理を行ったものであり、工学に係る試験研究を対象から除く趣旨ではない。参考ではあるが、工学以外の他の区分としては、理学、農学、保健とされている。

いずれにしても、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（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考えている。また、本通達には具体的な言及はないが、“Frascati Manual”の 5 つの基準のうちの③不確実性、⑤移転可能性についても研究開発税制における試験研

究に当然当てはまるものである。

- 7 なお、対価を得て提供する新たな役務の開発に係る試験研究、いわゆるサービス開発に係る試験研究については、企画、情報収集、情報分析、設計、適用という一連の過程を伴うところであり、細かい一つ一つの活動からは試験研究の該当性の判断は困難であることから本通達の対象とはしていないが、その一連の活動全体から考えるならば、本通達で意義するところと異なるものではない。
- 8 連結納税制度においても、同様の通達（連措通 68 の 9 (1)－ 1 ）を定めている。