

## 税額控除の対象となる試験研究費の範囲と税務調整 [Profession Journal No. 14(2013年4月11日)に掲載]

税理士 鈴木 達也

### 1 研究開発税制の概要

試験研究を行った場合の法人税額の特別控除は、大法人及び中小法人でも活用できる制度です。大法人は、平成24年4月1日開始事業年度から青色欠損金の損金算入制限（法法57①）が適用され、青色欠損金額を有していても、課税所得が生ずることがあるため、研究開発税制による税額控除により納税額を軽減することができます。

この税額控除の制度は、青色申告書を提出する法人の各事業年度において、損金の額に算入される試験研究費の額がある場合には、試験研究費の12%相当額をその法人のその事業年度の所得に対する法人税の額から控除することとされています（措法42の4①）。

### 2 試験研究費の意義

税務上の試験研究費とは、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ために要する費用で一定のものをいいます（措法42の4⑫一）。

この「試験研究」は、工学的・自然科学的な基礎研究（※1）、応用研究（※2）及び工業化研究（※3）（開発・工業化等）であり、新製品や新技術の試験研究に加え、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該当し、製造現場における量産化のための試験研究なども含まれることとなります。

他方、「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、本制度の「試験研究」には該当しません。このため、次のような費用は含まれないこととなります（※4）。

- ① 事務能率・経営組織の改善に係る費用
- ② 販売技術・方法の改良や販路の開拓に係る費用
- ③ 単なる製品のデザイン考案に係る費用
- ④ 既存製品に対する特定の表示の許可申請のために行うデータ集積等の臨床実験費用

なお、会計上は「試験研究費」という文言がなく、研究開発費等に係る会計基準（以下「会計基準」といいます。）では、「研究開発費」が定義されていますが、この「研究開発費」とは、新製品の計画・設計又は既存製品の著しい改良等のために発生する費用（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」といいます。）4）をいい、税務上の試験研究費に含まれる製造現場における量産化のための試験研究や

現に生産している製品の改良のために継続的に行われる試験研究は含まれません。

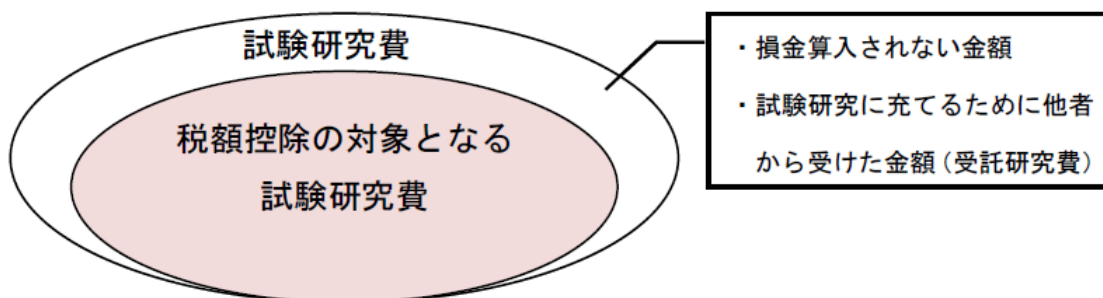
- (※1) 自然現象に関する実験等によって法則を決定するための研究
- (※2) 基礎研究の結果を具体的な物質、方法等に実際に応用して工業化の資料を作成する研究
- (※3) 基礎研究及び応用研究を基礎として工業化又は量産化をするための研究
- (※4) 国税庁「Q & A 研究開発減税・設備投資減税について（法人税）」（平成15年10月）

### 3 試験研究費の範囲

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で一定のものとは、他社への委託研究費、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試験研究の業務に専ら従事する者に係るものに限ります。）及び経費をいいます（措令27の4⑥一・二）。

会社の経理処理によっては、試験研究費が他の勘定科目に計上されているため、集計漏れがないように注意が必要です。

試験研究費のうち、損金算入されない金額及び試験研究に充てるために他者から受けた金額を除いたものが、税額控除の対象となる試験研究費となります。



以下、実務を想定して試験研究費の範囲等について考察することとします。

#### (1) 委託研究費

例えば、製造子会社が基礎研究を親会社に委託する場合など、他者に試験研究を委託する費用は、試験研究費の対象となります（措令27の4⑥二）。

委託研究費は、研究開発の内容について検収（中間検収を含みます。）を行った時点で費用として処理すべきであり、契約金等は前渡金として処理しなければなりません。その契約金等の支払時に費用処理しているケースが散見されるため、研究開発の委託契約や検収書を確認した上で適切な処理をする必要があります。

自社で行う試験研究費を集計することが難しい場合には、この委託研究費のみを申告することもできます。

## (2) 新製品の開発に係る試験研究費

自社の試験研究費を把握するに当たっては、まず、次の事項を確認し、併せてその会計処理も確認しておくといでしょう。

### ① 研究プロジェクトとスケジュール

新製品の開発に係る試験研究の研究プロジェクトとそのスケジュールにより、試験研究の全体像を把握します。

会社の経理担当者も、どのような試験研究が行われているのかを知らない場合があります。そのような場合には、経理担当者が開発責任者から試験研究の内容を聞くようにすると、経理担当者の試験研究に対する意識も高まるでしょう。

### ② 試験研究の開始時期

試験研究の開始時期は、機関決定の書類や稟議書等により確認できます。通常、試験研究には多額の費用が投じられるため、会社として、研究テーマや研究内容を決めています。中小企業では少人数で試験研究を行うため機関決定をしていない場合もあるかもしれませんが、税務調査に備えて書類等を用意しておく方がよいでしょう。

### ③ 量産化の決定時期

会計上、製品の量産化の決定をもってその製品の研究開発は終了します。それまでの経費は費用処理とされ、それ以降の経費はその製品の製造原価となります。

このため、量産化の決定時期は、会計処理をする上での重要なメルクマールとなります。

量産化を決定する場合には、その試験研究により開発された製品が一定レベルに達しているかどうかを評価する会議が開かれ、その会議で量産化の承認がなされます。このような会議が開かれない場合には、取締役会や稟議書等の書類によりその時期を明らかにしておく方がよいでしょう。

また、ソフトウェア開発における量産化の決定時期は、製品マスターの完成時点、具体的には、機能評価版のソフトウェアであるプロトタイプが完成した時点とされ、量産化の決定前の費用は、研究開発費となります。プロトタイプを制作しない場合には、製品として販売するための重要な機能が完成しており、かつ、重要な不具合を解消した時点とされます（研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関するQ&A Q10）。

### ④ 量産化後、新製品発売までの期間における業務

会計上、量産化のための開発が行われ、新製品が発売されるまでに生じた費用（試

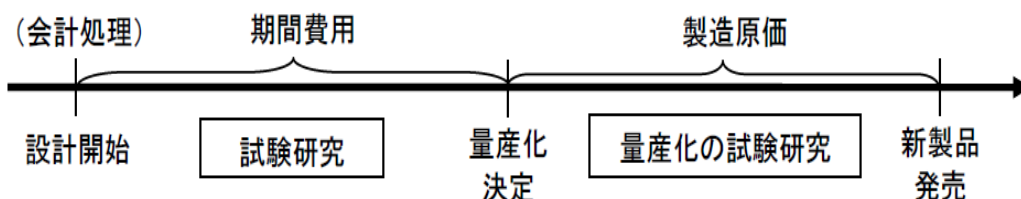
験研究費を含みます。)は、新製品の製造原価としてその新製品の棚卸資産に配賦されることとなります。

この期間中に事業年度末が到来した場合には、仕掛品として資産計上しなくてはなりません。

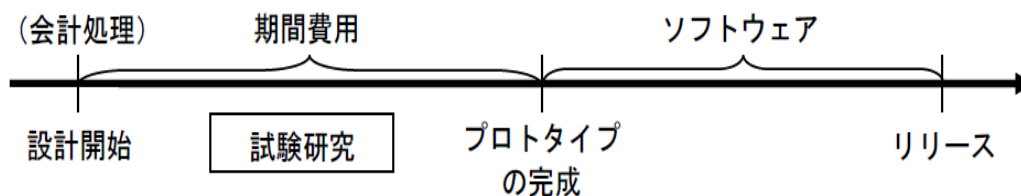
この期間に行われる量産化のための試験研究は、製品の製造又は技術の改良のための試験研究に該当するため、試験研究費となります(会計上の研究開発費には該当しません)。

ただし、全ての研究者が試験研究を行っているわけではなく、試験研究以外の業務(例えば、営業への説明や顧客対応)を行うことがあるため、その業務の有無を確認しておく必要があります。

#### 【新製品の製造に係る試験研究】



#### 【ソフトウェア開発に係る試験研究】



### (3) 原材料費

試験研究のために要した原材料費は、試験研究費となります。その原材料を用いて試作品を製作した場合に、その試作品が販売可能なものであれば、棚卸資産とするのが適当と考えられます。

ただし、試作品が転用・売却できずに廃棄するしかないということであれば、棚卸資産とする必要はありません。

### (4) 人件費

#### ① 試験研究の専従者とそれ以外の者

開発部門に属する人件費のうち、試験研究費の対象となる人件費は、専門的知識を

もって試験研究の業務に専ら従事する者に係るものに限られます（いわゆる直接人件費）。

このため、開発部門に所属する者であっても、例えば事務職員、守衛、運転手等のように試験研究に直接従事していない者に係るもの（いわゆる間接人件費）は、これに含まれないこととなります（措通42の4（1）－3）。

また、評価や分析などの業務を行い開発部門に属さない者であっても、相当期間試験研究の業務に従事する者の人件費であれば、試験研究費の対象となります。

なお、「専門的知識をもって当該試験研究の業務に専ら従事する者」については、下記の個別通達が参考となります。

#### 【参考】

《試験研究費税額控除制度における人件費に係る「専ら」要件の税務上の取扱いについて（通知）》（平成15年12月25日（課法2-28））

（中略）「専門的知識をもって当該試験研究の業務に専ら従事する者」とは、試験研究部門に属している者や研究者としての肩書を有する者等の試験研究を専属業務とする者や、研究プロジェクトの全期間中従事する者のほか、次の各事項のすべてを満たす者もこれに該当する。

- ① 試験研究のために組織されたプロジェクトチームに参加する者が、研究プロジェクトの全期間にわたり研究プロジェクトの業務に従事するわけではないが、研究プロジェクト計画における設計、試作、開発、評価、分析、データ収集等の業務（フェーズ）のうち、その者が専門的知識をもって担当する業務（以下「担当業務」という。）に、当該担当業務が行われる期間、専属的に従事する場合であること。
- ② 担当業務が試験研究のプロセスの中で欠かせないものであり、かつ、当該者の専門的知識が当該担当業務に不可欠であること。
- ③ その従事する実態が、おおむね研究プロジェクト計画に沿って行われるものであり、従事期間がトータルとして相当期間（おおむね1ヶ月（実働20日程度）以上）あること。この際、連続した期間従事する場合のみでなく、担当業務の特殊性等から、当該者の担当業務が期間内に間隔を置きながら行われる場合についても、当該担当業務が行われる時期において当該者が専属的に従事しているときは、該当するものとし、それらの期間をトータルするものとする。
- ④ 当該者の担当業務への従事状況が明確に区分され、当該担当業務に係る人件費が適正に計算されていること。

#### ② 管理職の人件費

開発部長など、その部門を管理する業務が多い者であっても、実態として専門的知識をもって試験研究の業務に専ら従事する者に該当するのであれば、その者の人件費

は、試験研究費に含まれます。

通常、「開発部長」は、研究者として専門的知識を持ち、プロジェクト全般にわたって業務を担当しているものと考えられます。

中小企業の場合には、役員が研究プロジェクトの中心な役割を果たすことも少なくありません。このような場合には、その役員が専門的知識をもってプロジェクトに参加し、その職務や従事状況が明確であれば、その人件費（他の研究者と比べ同程度の役員報酬部分に限ります。）は、試験研究費に含まれると考えられます。

### ③ 従事比率

新製品の製造に係る試験研究を行う者であっても、常に試験研究をしているわけではありません。既に発売された製品の保守や簡単な改良、営業サポートなどをすることがあります。

このような場合には、全ての時間を試験研究に費やしているということにならないため、試験研究に従事していない時間を除く必要があります。

各人別に作業日報を作成し、明確に試験研究への従事状況を管理することが理想ですが、大企業であっても、そこまでは管理できていないケースも少なくないようです。

このような場合には、月次単位で各人別に作業内容を明確にし、合理的な試験研究費を集計する、というようなことになるものと考えられます。

### ④ 賞与引当金・退職給付引当金

試験研究費のうち損金算入されない金額は、税額控除の対象とならないため、人件費のうち期末に税務調整をしている賞与引当金（その社会保険料を含みます。）や退職給付引当金について、試験研究費の調整が必要です。

すなわち、試験研究の業務に専ら従事する者の人件費を計算するに当たり、これらの者の期首の賞与引当金等を加算し、期末の賞与引当金等を減算して、損金に算入された人件費を計算します。

### (5) 試験研究に係る経費

試験研究に係る経費とは、開発部門や試験研究をする者の家賃、光熱費、交通費など、間接的に試験研究に要した経費をいいます。

これらの経費に特許申請費用、工業所有権の実施権の取得費用など試験研究後の経費が含まれている場合には、これらの費用を試験研究費から除く必要があります。そして、上記（4）で述べた試験研究に従事していない期間に対応する経費についても、試験研究費に該当しないこととなります。

また、税額控除の対象となる試験研究費は、損金算入された金額に限られる（措法42の4①）ため、交際費や寄附金が損金不算入となる法人では、これらの損金不算入とさ

れる金額を除くこととなります。

なお、増加試験研究費の特別控除（措法42の4⑨一）の適用に当たっては、比較年度、基準年度及び適用年度の試験研究費の範囲、試験研究費を計算する場合の共通経費の配賦基準等については、継続して同一の方法によることとなります（措通42の4（1）-2）。

### （6）補助金や他社から受けた受託研究費

試験研究費に充てるために他の者（その法人との間に連結完全支配関係がある他の連結法人を含みます。）から支払いを受ける金額がある場合には、その金額を控除した金額が税額控除の対象となる試験研究費となります（措法42の4①）。

この他の者から支払いを受ける金額には、次のものが含まれます（措通42の4（1）-1）。

- ① 国等からその試験研究費に充てるため交付を受けた補助金
- ② 独立行政法人科学技術振興機構と締結した新技術開発委託契約に定めるところにより、同機構から返済義務の免除を受けた開発費の額から引き渡した物件の帳簿価額を控除した金額
- ③ 受託研究費の額
 

自社で試験研究を行う一方で、他社から受託研究を受けて収益を上げている場合に、自社の試験研究費から控除する金額は、受託開発に係る原価相当額ではなく、その受託研究に係る利益部分を含めた受託研究費の額となるので、留意が必要である。

上記（1）～（6）を図で示すと、次のとおりとなりますが、網掛け部分が税額控除の対象となる試験研究費です。

|       |                     | 原材料費                | 直接人件費              | 間接人件費                    | 経費                 |
|-------|---------------------|---------------------|--------------------|--------------------------|--------------------|
| 試験研究費 | (1)<br>委託研究費        | (3)<br>研究用の<br>原材料費 | (4)<br>研究者の<br>人件費 | (4)<br>事務職<br>員等の<br>人件費 | (5)<br>研究に係る<br>経費 |
|       | (6) 補助金、<br>受託研究費の額 | ※1<br>試作品の棚卸額       | ※1                 |                          | ※2                 |

（※1）量産化後の製品の保守対応に係る人件費、税務調整した賞与引当金等

（※2）上記（※1）の人件費に対応する間接費や交際費損金不算入部分など

#### 4 税務調整が必要な試験研究費

次に掲げる項目については、試験研究費の会計上と税務上の処理が異なることがあります。

税務調査においても、調査項目となることがあるため、注意が必要です。

##### (1) 製造原価となる研究開発費

会計上、研究開発費は全て発生時に一般管理費又は当期製造費用として費用処理することとされています（会計基準3、同注2）。一般的な研究開発費は、原価性がないと考えられるため一般管理費として処理し、工場などの製造現場で発生する研究費であっても、製造原価に含めることが不合理であると認められるときは、当期製造費用に算入してはならないとされています（実務指針4）。

一方、法人税基本通達では、試験研究費を基礎研究、応用研究及び工業化研究に分け、そのうち工業化研究に該当することが明らかなものは製造原価に算入し、それ以外のもものは製造原価に算入しないことができることとされています（法基通5-1-4(2)）。この「工業化研究に該当することが明らかなもの」とは、特定の製品の製造に係る研究、採用している製造技術や製法の改良を目的として継続的・経常的に行われる研究と考えられます。

すなわち、工業化研究に該当することが明らかな試験研究費については、会計上で費用処理されるものの、税務上は製造原価に算入しなければならず、この部分の税務調整が必要となります。

会計上、一時の費用として処理された製造原価となる試験研究費は、原価差額として税務調整することとなります。

具体的には、その試験研究費を他の原価差額に加算し、その加算後の原価差額がプラスの場合には、期末棚卸資産に対応する部分の金額をその期末棚卸資産に加算することとなります（法基通5-3-1）。

また、その原価差額を一括して次に掲げる算式により期末棚卸資産に配賦する方法も認められています（法基通5-3-5）。

この税務調整した金額は、損金の額に算入されず、控除対象となる試験研究費には含まれないこととなるため、注意が必要です。

$$\text{原価差額} \times \frac{\text{期末の製品、半製品、仕掛品の合計額}}{\text{売上原価+期末の製品、半製品、仕掛品の合計額}}$$



| 研究の種類                   | 会計上の研究開発費                         | 税務上の試験研究費 |
|-------------------------|-----------------------------------|-----------|
| 基礎研究                    | 期間費用<br>(製造原価へ算入すると<br>不合理なものを含む) | 期間費用      |
| 応用研究                    |                                   |           |
| 工業化研究であることが<br>明らかでないもの |                                   |           |
| 工業化研究であることが<br>明らかなもの   | 税務調整が必要な部分                        | 製造原価      |
|                         | 製造原価<br>(製造原価へ算入しても<br>不合理でないもの)  |           |

## (2) 自社利用ソフトウェアの開発費用

### ① 税務調整

会計上、ソフトウェアの開発費用のうち、試験研究に該当する部分は、費用処理します(会計基準3)。

一方、法人税基本通達では、ソフトウェアの取得価額に算入しないことができるものとして、研究開発費の額を挙げています(法基通7-3-15の3(2))。ただし、自社利用のソフトウェアの研究開発費の額は、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られており、それ以外のものはソフトウェアの取得価額に算入しなくてはならないとされています(同括弧書)。

実務上、自社利用のソフトウェアが開発中止になるまでは、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になることはないため、自社利用のソフトウェアの開発費用の全額がソフトウェアの取得価額とされます。

このため、自社利用のソフトウェアの開発費用で、会計上、研究開発費として費用処理された部分は、税務調整が必要となります。もっとも、会計監査上、ソフトウェアの資産計上については、厳密な処理が行われているとは言い難く、研究開発費であっても資産計上されている部分が多いように見受けられます。

### ② 税額控除の対象金額

ここで問題となるのは、上記①の通達によりソフトウェアの取得価額とされた部分が税額控除の対象となる試験研究費に該当するか否かです。

この通達の趣旨は、次のとおりです。

企業会計では、自社利用のソフトウェアは「将来の収益獲得又は費用削減が確実」な場合に限り資産の取得価額とされている(会計基準11)。しかし、その判断が実務上必ずしも明確ではなく、法人の主観性や恣意性が介入する余地があるため、本通達により恣意性を排除している。

従って、自社利用ソフトウェアといえども、その開発過程における研究開発を否定しているものではない。

『法人税基本逐条解説（六訂版）』（税務研究会）P550

私見ですが、試験研究費がソフトウェアの取得価額となったとしても試験研究であることには変わりはないため、試験研究費として税額控除の対象となる余地があるのではないのでしょうか。ただし、税額控除の対象となる試験研究費は損金算入されることが条件となっているため、ソフトウェアの取得価額になったときには税額控除の対象とならず、そのソフトウェアが減価償却され損金算入された時点で税額控除の対象になると考えられます。

過去においても試験研究費が法人税法上の繰延資産とされていたときには、法人の選択により繰延資産とすることができました。この場合には、その繰延資産である試験研究費の償却額が、税額控除の対象となる試験研究費とされていたようです。

### （3）特定の研究開発目的の機械装置等

会計上、特定の研究開発目的にのみ使用され、他の研究に使用できない機械装置や特許権等を所得した場合には、取得時に研究開発費として処理することとされています（実務指針5）。

一方、税務上は他に使用ができないものであっても、減価償却資産として実態を備えているものであれば、研究開発用減価償却資産（耐用年数省令別表六）として法定耐用年数で償却する必要があります。そして、その機械装置等が役目を終え除却したときに、未償却残高を費用処理することとなります。

この除却費用が試験研究費に該当するかどうかについては、その除却が試験研究の継続過程において通常行われる取替更新に基づくものであれば試験研究費に含まれ、災害、研究項目の廃止等に基づき臨時的、偶発的に発生するものであれば試験研究費に含まれません（措通42の4（1）－5）。