

## 論 説

# 研究開発税制をめぐる有効性の検証と評価

— アメリカ租税法との比較法研究を中心に —

谷口智紀

(島根大学法文学部准教授)

### 目 次

I はじめに	1 アメリカ租税法における研究開発税額控除制度
II わが国の研究開発税制の構造と位置づけ	2 研究開発税額控除の適用要件
1 わが国の研究開発税制の構造	V 研究開発費税額控除制度をめぐる有効性の評価
2 研究開発税制の位置づけ	1 税制上の優遇措置と国家間競争
III 研究開発税制と憲法14条1項の適合性—有効性の視点から—	2 研究開発税額控除制度の有効性の評価
IV アメリカ租税法における研究開発税額控除制度と適用要件	VI 結論—わが国の研究開発税制のあり方

### I はじめに

生活水準の向上に不可欠であるイノベーションは、グローバル化時代における国家の成長戦略としても位置づけられる。各国は、イノベーションの原動力である研究開発を積極的にを行う法人にインセンティブを与えることにより、研究開発投資への資金供給の増大と、結果としての租税歳入の増加等の便益を期待する。具体的には、各国は、研究開発に係る費用に対する税制上の優遇措置（研究開発税額控除制度）を設けるなど、研究開発を行う法人の税負担を軽減している。多くの国々で導入される研究開発税額控除制度は、研究開発にしのぎを削る自国法人を政府がバックアップするため不可欠の制度となってきた。

わが国では、研究開発投資を推進するため

に研究開発税額控除による研究開発税制を導入し、経済状況等を踏まえた度重なる改正により、その拡充をしてきた。研究開発税制は、法律に規定される一定の研究開発を行う法人に対してのみ税負担の軽減を認める租税優遇措置である。問題は、租税公平主義の要請である担税力に応じた課税を歪める研究開発税制は合理的な制度として許容されるべきか否かという点である。

研究開発税制をめぐるのは、租税優遇措置の評価基準の1つである有効性の視点から、経済学上の分析等を通して、各税額控除制度を通して法人がいかなる影響を受けたかを証明することができない、具体的には、租税優遇措置と研究開発投資の増加には相関関係を見ることができないことから、目的を達成する措置として有効ではないとの指摘がなさ

れてきた。研究開発税制の有効性が否定され、制度の合理性が揺るがされる場合には、研究開発税制の存在意義が問われかねない。筆者の問題意識は、研究開発税制の存在意義が明確化されることにより、研究開発投資を推進する重要な租税制度として位置づけられるべきである、という点に集約される。研究開発投資に対する積極的な法整備は、卓越する知的財産の創造や、イノベーションの創出に結び付くと思料する。

本稿の目的は、アメリカにおける研究開発税額控除制度の有効性の評価方法に示唆を得て、わが国の研究開発税制の有効性がいかに評価されるべきかを検討することにある。

本稿の構成は以下のとおりである。Ⅱでは、わが国の研究開発税制の構造を概観し、その位置づけを明らかにする。Ⅲでは、研究開発税制をめぐる憲法14条1項の適合性の問題、とりわけ有効性の視点からの問題を検討する。Ⅳでは、アメリカ租税法における研究開発税額控除制度を概観し、その適用要件を整理する。Ⅴでは、アメリカの研究開発税額控除制度をめぐる評価手法の一つを紹介する。Ⅵでは、アメリカ租税法に示唆を得て、わが国の研究開発税制のあり方を検討する。

## Ⅱ わが国の研究開発税制の構造と位置づけ

### 1 わが国の研究開発税制の構造

わが国の内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除して計算される（法人税法22条1項）。試験研究に係る費用（以下「試験研究費」という。）が、同法22条2項にいう「損金」に該当する場合には、所得の金額の計算上、その金額を控除することになる。また、試験研究費については、租税特別措置法上の特別の取扱いを受ける。

租税特別措置法42条の4に規定される現行の研究開発税制<sup>(1)</sup>は、①試験研究費の総額に係る税額控除制度（総額型）、②中小企業技術基盤強化税制、③特別研究に係る税額控除制度（オープンイノベーション型）、④平均売上金額の一定額を超える試験研究費の額に係る税額控除制度（高水準型）、という4つの税額控除制度により構成されている<sup>(2)</sup>。以下では、各税額控除制度を概観し、わが国の研究開発税制の特徴を明らかにする<sup>(3)</sup>。

試験研究費の総額に係る税額控除制度は、

(1) 研究開発税制については、租税特別措置法施行令及び租税特別措置法施行規則にも重要な規定がある。租税特別措置法68条の9は、連結納税制度における試験研究費の総額に係る税額控除等を規定している。

(2) 現行の研究開発税制を解説するものとしては、荒井優美子「平成29年度税制改正による研究開発税制の改正概要」税経通信72巻5号9頁以下（2017年）、矢嶋学・宮寄晃「研究開発税制」税務弘報66巻5号30頁以下（2018年）、「特集Ⅱ 試験研究費の判定実務の基本」税経通信73巻2号60頁以下（2018年）等参照。

(3) 研究開発税制の概要については、国税庁HP（研究

開発税制について（概要）（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hojin/5441.htm> [平成30年9月15日最終閲覧]）、経済産業省HP（経済産業省産業技術環境局技術振興・大学連携推進課「研究開発税制の概要」（[http://www.meti.go.jp/policy/tech\\_promotion/tax/kennyukaihatutaxgaiyou5.pdf](http://www.meti.go.jp/policy/tech_promotion/tax/kennyukaihatutaxgaiyou5.pdf) [平成30年9月15日最終閲覧]））参照。

平成29年度税制改正において、例えば、試験研究費の総額に係る税額控除制度については、平成29年4月1日から平成31年3月31日までの間に開始する各事業年度における2年間の時限措置（租税特別措置法42条の4第2項）が講じられている等があるが、本稿では各制度の詳細な内容は割愛する。

青色申告書を提出する法人の各事業年度において、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がある場合には、当該法人の当該事業年度の所得に対する調整前法人税額から、当該事業年度の当該試験研究費の額に一定割合を乗じて計算した金額（税額控除限度額）を控除する制度である。税額控除額は、調整前法人税額の25%に相当する金額を限度とする（同条1項）。

中小企業技術基盤強化税制は、中小企業者等で、青色申告書を提出するものの各事業年度（試験研究費の総額に係る税額控除制度の適用がある事業年度を除く。）において、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がある場合には、当該中小企業者等の当該事業年度の所得に対する調整前法人税額から、当該事業年度の当該試験研究費の額の12%に相当する金額（中小企業者等税額控除限度額）を控除する制度である。税額控除額は、調整前法人税額の25%に相当する金額を限度とする（同条3項）。この制度は、試験研究費の総額に係る税額控除制度に代わる中小企業者等に対する特例であり、両者の選択適用である。

特別試験研究費に係る税額控除制度は、青色申告書を提出する法人の各事業年度において、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特別試験研究費の額がある場合には、当該法人の当該事業年度の所得に対する調整前法人税額から、特別試験研究費の額の一定割合の金額（特別研究税額控除限度額）を控

除する制度である。税額控除額は、調整前法人税額の5%に相当する金額を限度とする（同条6項）。試験研究費の総額に係る税額控除制度及び中小企業技術基盤強化税制と別枠である。

平均売上金額の一定額を超える試験研究費の額に係る税額控除制度は、青色申告書を提出する法人の平成24年4月1日から平成31年3月31日までの間に開始する各事業年度において、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が平均売上金額の10%に相当する金額を超える場合には、当該法人の当該事業年度の所得に対する調整前法人税額から、その超える部分の金額に超過税額控除割合を乗じて計算した金額（超過税額控除限度額）を控除する制度である。税額控除額は、調整前法人税額の10%に相当する金額を限度とする（同条7項）。試験研究費の総額に係る税額控除制度、中小企業技術基盤強化税制及び特別試験研究費に係る税額控除制度と別枠である。

同条8項は、試験研究に係る税額控除制度における用語の意義を規定しており、1号は、「試験研究費 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で、政令で定めるものをいう。」と規定している。租税特別措置法施行令27条の4第2項は「同号に規定する政令で定める研究開発」を、同条3項は「同号に規定する政令で定める費用」を規定している<sup>(4)</sup>。

わが国の研究開発税制は、平成29年度税制

(4) 税額控除制度の対象となる試験研究費に含まれる人件費については、租税特別措置法施行令27条の4第3項1号は、試験研究を行うために要する「専門的知識をもって当該試験研究の業務に従事する者に係るものに限る」と規定する等をしている。

同号にいう「専ら」の意義については、国税庁HP（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）（<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/031225/01.htm> [平成30年9月15日最終閲覧]）参照。

改正以前には、総額型（試験研究費の総額に係る税額控除制度、中小企業技術基盤強化税制及び特別研究に係る税額控除制度）と、増加型（試験研究費の額が増加した場合等の税額控除制度）により構成されていた。平成29年度税制改正において、試験研究費の額が増加した場合等の税額控除制度のうち、試験研究費の額が一定以上増加した場合の税額控除が廃止され、試験研究費の総額に係る税額控除制度の試験研究費の増減を計算する過程に反映された。平均売上金額が一定割合以上である場合の税額控除制度の特例措置の期限が延長され、平成31年3月31日までの間に開始する各事業年度における上乘せの時限措置とされた。これにより、わが国の研究開発税制は総額型のみを採用する制度となった。

わが国の現行の研究開発税額控除制度の特徴を整理すると、①総額型が採用されていること、②中小企業者等に対する特例措置として中小企業技術基盤強化税制が設けられていること<sup>(5)</sup>、③大学等との共同研究・委託研究などの支援に重点を置くために、オープンイノベーション型が設けられていること、④時限措置として売上高に応じた高水準型が設けられていること、⑤繰越控除が認められないこと<sup>(6)</sup>、⑥税額控除制度に伴う減税額が大きいこと<sup>(7)</sup>、をあげることができる。

## 2 研究開発税制の位置づけ

租税法には課税の公平を実現する規定と、課税の公平を犠牲にしても一定の政策目的を実現する規定がある<sup>(8)</sup>。

租税公平主義は、税負担が担税力に応じて国民間に公平に配分されること（担税力に応じた課税の実現）と、租税法律関係において国民が平等に取扱われるべきこと（平等取扱原則）を要請する租税法の基本原則の一つである。租税法の立法過程を統制する立法原理としての側面をもつ担税力に応じた課税は、具体的には、等しい担税力を持つ両者は等しい租税を負担し（水平的公平）、異なる担税力を持つ両者は異なる租税を負担する（垂直的公平）ことを意味している<sup>(9)</sup>。

租税特別措置は、担税力その他の点で同様の状況にあるにもかかわらず、政策目的の実現のために、特定の要件に該当する場合には、税負担を軽減し（租税優遇）あるいは加重する（租税重課）ことを内容とする措置である。この措置は課税の公平を歪める結果をもたらすが、一方で政策目的の合理性により合理的差別として許容される。この租税特別措置の政策目的の合理性と実効性が担保されてはじめて憲法14条を根拠とする租税公平主義違反を免れるのである。したがって両者は常に緊

(5) 中小企業技術基盤強化税制の有効性を論じる文献としては、平井七奈「中小企業における研究開発税制の適用とその有効性」拓殖大学経営管理研究98号51頁以下（2013年）参照。

(6) 平成27年度税制改正において、各税額控除制度に認められていた繰越控除制度が廃止された。

(7) 平成28年度における法人税関係特別措置（税額控除）は措置数16、税額控除額1兆481億円のうち、試験研究を行った場合の法人税額の特別控除については、適用件数12,262件、適用額5,926億円（うち、上

位10社の適用額1,883億円、割合31.8%）である（財務省HP（租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書（第196回国会提出）（[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/reference/stm\\_report/fy2017/gaiyou.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/stm_report/fy2017/gaiyou.pdf) [平成30年9月15日最終閲覧]）参照）。

(8) 拙稿「租税特別措置法における要件事実論」伊藤滋夫・岩崎政明『租税訴訟における要件事実論の展開』（青林書院、2016年）407頁以下参照。

(9) 増田英敏『リーガルマインド租税法第4版』（成文堂、2013年）17頁以下参照。

張関係にあるといえる。

すなわち、納税者の経済活動を一定の方向に誘導することを目的とする租税優遇措置（租税誘因措置（tax incentive measures））は租税公平主義との関係で問題となるのである<sup>10)</sup>。

租税特別措置は、所得税、法人税等の一般法の規定の特例を規定する租税特別措置法に定められているが<sup>11)</sup>、法人税に係る租税優遇措置の規定が多いのが特徴である。具体的には、①分離課税、②加速償却、③準備金、④税額控除、⑤所得控除等の特例的な措置が規定されているが、同様の所得について異なる課税をするものであることから、課税ベースを侵食するとともに、水平的公平の観点からみて問題が多いとされている<sup>12)</sup>。また、一般法の中にも租税優遇措置の性質をもつ規定がある<sup>13)</sup>。

昭和42年に導入された研究開発税制は、わが国の経済情勢にあわせて度重なる修正がなされてきた。平成15年度税制改正において、現行の研究開発税制へと続く改正が行われた。

平成15年度税制改正において、税制調査会は、「厳しい経済状況の下、研究開発の分野でも合理化・効率化が進められる中で、研究開発支出が『増加』した場合に税額控除を行う現行制度が有効に機能しなくなっている面がある。このため、研究開発支出の『総額』の一定割合を税額控除する制度を導入する。

その際、研究開発支出を増加させるインセンティブを高める観点から、基本的に売上高に占める研究開発支出の比率が高いほど、税額控除率を高く設定する。また、研究開発は21世紀のわが国を支える産業・技術の創出につながることから、制度の基幹的部分は期限を区切らない措置とする。」<sup>14)</sup>と述べて、研究開発税制は増加型から総額型へ移行されるべきであるとした。

平成15年度税制改正において、試験研究費の総額に係る特別税額控除制度等が創設され<sup>15)</sup>、試験研究費の支出が多い企業にインセンティブを与えることを目的として、企業の競争力

(10) 金子宏『租税法第22版』（弘文堂、2017年）88頁参照。

(11) 租税特別措置、租税特別措置法の歴史的展開については、石弘光『現代税制改革史』（東洋経済新報社、2008年）229頁以下参照。租税特別措置に関する法的視点からの検討については、日本税務研究センター編『政策税制の法的限界の検討日税研論集58号』（日本税務研究センター、2008年）参照。

(12) 水野忠恒『租税法第5版』（有斐閣、2011年）16頁以下、佐藤英明「租税優遇措置」『岩波講座現代の法8 政府と企業』（岩波新書、1997年）156頁参照。

(13) 租税特別措置法の意義及び一般法と租税特別措置法の関係については、拙稿・前掲注(8)408頁以下参照。

(14) 旧税制調査会HP（税制調査会「平成15年度における税制改革についての答申—あるべき税制の構築に向けて—」7頁（平成14年11月）（<http://>

[www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/141119.pdf](http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/141119.pdf) [平成30年9月15日最終閲覧]）。

(15) 改正税法のすべては、「研究開発支出が『増加』した場合に税額控除を行う現行制度は、厳しい経済状況の下、研究開発の分野でも合理化・効率化が進められる中で、有効に機能しなくなっている面があるとの指摘がされています。このため、研究開発支出の『総額』の一定割合を税額控除する制度が創設されることとなりました。

この場合の制度設計としては、研究開発支出を増加させるインセンティブを高める観点から、売上高に占める研究開発支出の比率が高いほど、税額控除割合を高く設定することとし、また、研究開発は21世紀のわが国を支える産業・技術の創出につながるの考え方から、制度の基幹的部分は期限を区切らない制度とされました。」と述べている（『改正税法のすべて平成15年度版』（大蔵財務協会、平成15年）324頁以下〔青木孝徳＝椎谷晃〕）。

強化のために、租税特別措置として、研究開発及び設備投資に対する減税がなされた<sup>(16)</sup>。

その後、平成25年度税制改正において、総額型の税額控除限度額の上限の引上げ等の拡充が行われ、平成26年度税制改正において、増加型が試験研究費の増加割合に応じて税額控除割合が高まる仕組みへと改組される等の拡充が行われてきた<sup>(17)</sup>。

平成27年度税制改正において、法人課税を成長志向型の構造に変えることを目指して、課税ベースを拡大しつつも、税率を引き下げる法人税改革を実施することとなった。これに伴い、研究開発税制については、総額型の縮減を中心に見直しが行われるだけでなく、オープンイノベーション型の拡充が行われた。各税額控除に係る繰越控除制度が廃止された<sup>(18)</sup>。

平成29年度税制改正において、2020（平成32）年度までに、研究開発投資を対GDP比4%以上とするとの政府目標の達成を目指して、試験研究費の額の増加を促進する観点から、総額型において増加型で講じられている税額控除割合の算出方法（増加試験研究費割合に応じて税額控除割合を適増させる算出方法）を導入し、税額控除割合の上限を引き上げる等をするにより、試験研究費の額の増加インセンティブを高めることとされた。オープンイノベーション型については、特別試験研究

に係る法人に対する費用項目の限定が撤廃され、対象費目が拡大されたほか、運用における明確化及び手続の簡素化が図られた。今後の生産性革命を主導するとされるIoT、ビッグデータ、AI等を活用した「第4次産業革命」型の新たなサービス開発を促進する観点から、試験研究費にサービス開発に係る試験研究のための一定の費用が追加された<sup>(19)</sup>。

わが国の研究開発税制は、研究開発投資への促進を図るという政策目的のために、法人が一定の試験研究費の支出した場合には、当該法人に一定額の税額控除を認めることにより、税負担を軽減するという租税優遇措置である。研究開発税制は恒久的な制度でありながらも、その時々を経済情勢を踏まえて制度の構造や税額控除額の算定方法を修正している。

### Ⅲ 研究開発税制と憲法14条1項の適合性—有効性の視点から—

租税優遇措置は、租税公平主義の要請する担税力に応じた課税、とりわけ水平的公平の考え方に合致せず、特定の政策目的を実現するために税負担を軽減する政策税制である。問題は、租税優遇措置が憲法14条1項に反して、不合理な制度であるか否かという憲法14条1項の適合性である<sup>(20)</sup>。

裁判例においては、利子所得等に対する分

(16) 水野忠恒『体系租税法』（中央経済社、2015年）474頁参照。

(17) 『改正税法のすべて平成27年度版』（大蔵財務協会、2015年）402頁以下〔藤田泰弘ほか〕参照。

(18) 平成27年度税制改正における改正の趣旨及び背景と、改正の内容等については、前掲注(17)403頁参照。また、研究開発税制の見直しの概要については、財務省H P（「平成27年度税制改正の大綱」（平成27年1月14日閣議決定）[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2015/20150114](https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/20150114)

taikou.pdf〔平成30年9月15日最終閲覧〕）参照。

(19) 平成29年度税制改正における改正の趣旨と、改正の内容等については、『改正税法のすべて平成29年度版』（大蔵財務協会、2017年）402頁以下〔藤田泰弘ほか〕参照。

(20) 占部裕典「租税特別措置に対する立法的・司法的統制—『租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律の制定』をうけて—」村井正先生喜寿記念『租税法の複合法的構成』（清文社、2012年）40頁参照。

離課税制度等が憲法14条に違反するか否かが争われた東京地裁昭和57年11月15日判決<sup>(21)</sup>では、裁判所は、「利子所得、配当所得及び有価証券の譲渡所得に対し、それぞれ分離課税制度……などといった租税優遇措置がとられているからといって、それが国の経済政策の一環をなす租税政策について認められる合目的裁量の範囲内と認められる限りにおいて、違憲の問題を生ずる余地はなく、右裁量は立法府の政策的裁量としての性格上、一見して明白に裁量権の濫用ないし裁量の範囲の逸脱と認められる場合に限って違憲の瑕疵を帯びるものと解すべきである。そうして租税については、特に公平負担の原則が重視されるべきことはもちろんであるが、前記課税制度が一見して明白に政策的裁量の濫用ないし裁量の範囲の逸脱と認められるとは解されない」と判示して、租税優遇措置は、国の経済政策の一環である租税政策について認められる裁量の範囲内と認められる限りは違憲ではなく、一見して明白に裁量権の濫用ないし裁量の範囲の逸脱と認められる場合に限って違憲となるとした。

事業所得者には認められるが給与所得者には認められない租税特別措置が給与所得者を著しく不利に取扱うものであり、憲法14条1項に違反するか否かが争点の1つであった最高裁昭和60年3月27日判決（大島訴訟）<sup>(22)</sup>では、裁判所は、「所論は合理的理由のない租税優遇措置の存在をいうが、仮に所論の租税優

遇措置が合理性を欠くものであるとしても、そのことは、当該措置自体の有効性に影響を与えるものにすぎず、本件課税規定を違憲無効ならしめるものということとはできない。」と判示して、租税特別措置が合理性を欠く場合であっても、措置の有効性に影響を与えるにすぎず、違憲無効となるものではないとした。

また、特定の企業に対して電気税を非課税とする租税特別措置が憲法14条1項等に違反するか否かが争点の1つであった福岡地裁昭和55年6月5日判決（大牟田市電気税事件）<sup>(23)</sup>では、大牟田市は、戦後の経済復興の必要上特定産業の保護育成のため必要があり、制定当初においては措置に一応の合理性が考えられたとしても、わが国が高度経済成長をとげた昭和40年以降においては、合理性は失われていることから、非課税措置の違憲性は顕著であるとして、租税特別措置は憲法14条1項等に違反し無効である等と主張した。一方で、国は、非課税措置は、国民経済及び国民生活の安定を確保する見地に立って、原料課税を避けるために、換言すれば、原料コストを引き下げることとられた措置であることから、政策目的自体の合理性があり、他の経済政策手段との対比からも必要な措置である等と主張した。これに対して、裁判所は、租税特別措置が憲法14条に違反するか否かを判示せず、請求を棄却した<sup>(24)</sup>。

学説においては、金子宏教授は、「租税優遇

(21) 東京地判昭和57年11月15日訟月29巻6号1161頁。評釈としては、北野弘久「判批」別冊ジュリスト120号16頁以下（1992年）参照。

(22) 最判昭和60年3月27日民集39巻2号247頁。評釈としては、金子宏「判批」別冊ジュリスト228号4頁以下（2016年）、増田・前掲注(9)197頁以下、林仲宣「判批」税71巻3号83頁以下（2016年）等参照。

(23) 福岡地判昭和55年6月5日訟月26巻9号1572頁。評釈としては、橋本博之「判批」別冊ジュリスト228号20頁（2016年）、林仲宣「判批」税70巻4号308頁以下（2015年）等参照。

(24) 訴訟において租税特別措置の違法性を争点とすることは、訴訟技術的に見て容易ではない（金子・前掲注(10)90頁参照）。

措置が憲法14条1項に反して無効となるかどうかは、それが不合理な優遇といえるかどうかにかかっており、その判断は、個別の租税優遇措置ごとになされるべきであるが、この判断にあたって主として問題となるのは、①その措置の政策目的が合理的であるかどうか、②その目的を達成するのにその措置が有効であるかどうか、③それによって公平負担がどの程度に害されるか、等の諸点である。<sup>25)</sup>と述べられ、特定の政策目的を実現するために税負担を軽減する租税優遇措置は、①措置の政策目的の合理性、②目的を達成する措置の有効性、③公平負担の侵害の度合い等により、不合理な優遇といえるか否かが判断されるとされている。

ところで、平成22年度税制改正大綱<sup>26)</sup>に基づいて、「租税特別措置の見直しに関する基本方針」が示されるとともに、具体的な指針として、「政策税制措置の見直しの指針」（6つのテスト）が示された<sup>27)</sup>。

6つのテストは、

(i)背景にある政策に今日的な「合理性」が認められるか

①法律に規定されるなど、所管官庁の政策体系の中で優先度や緊要性の高いものとして明確に位置付けられているか

②当初の政策目標が既に達成されていないか

(ii)政策目的に向けた手段としての「有効性」が認められるか

③適用数が想定外に僅少であったり、想定外に特定の者に偏っていないか

④政策評価法に基づく所管官庁の事後評価等において、税収減を是認するような有効性（費用対効果）が客観的に確認されているか

(iii)補助金等他の政策手段と比して「相当性」が認められるか

⑤同様の政策目的に係る他の支援措置や義務付け等がある場合に、適切かつ明確に役割分担がなされているか

⑥適用実態などからみて、その政策目的を達成するための政策手段としての確であり、かつ、課税の公平原則に照らし、国民の納得できる必要最小限の特例措置となっているかを示しており、実際に合理性、有効性、相当性の3つの基準を用いて、租税特別措置の廃止または縮減の見直しがなされた。

研究開発をめぐることは、成果物からの利益独占の困難性、結果の不確実性、資金調達の困難性という理由により、社会全体にとって十分な水準の研究開発が行われない可能性がある。研究開発税制の存在意義は、国が政策的に試験研究の実施を促すために、研究開発を行う法人に対して、財政面での支援を与えることにより、法人が積極的に研究開発投資を行う環境を整え、支援する点に見出すことができる<sup>28)</sup>。

一方で、研究開発税制をめぐることは、これまでに公平性や有効性の視点から議論がなさ

<sup>25)</sup> 金子・前掲注(10)89頁。

<sup>26)</sup> 財務省HP（「平成22年度税制改正大綱」（平成21年12月22日）（[http://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/etc/2009/\\_icsFiles/afiedfile/2010/11/18/211222taikou.pdf#page=1](http://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/etc/2009/_icsFiles/afiedfile/2010/11/18/211222taikou.pdf#page=1) [平成30年9月15日最終閲覧]））参照。

<sup>27)</sup> 平成22年度税制改正大綱を受けて、「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」が制定さ

れた。同法1条は、「この法律は、租税特別措置に関し、適用の実態を把握するための調査及びその結果の国会への報告等の措置を定めることにより、適用の状況の透明化を図るとともに、適宜、適切な見直しを推進し、もって国民が納得できる公平で透明性の高い税制の確立に寄与することを目的とする。」と規定している。



れてきたが<sup>28)</sup>、とりわけ、その有効性については明確に証明できないと指摘されている<sup>29)</sup>。

研究開発税制は、法人が支出する試験研究費を増加させることにインセンティブを与える制度であるにもかかわらず、研究開発税制と試験研究費の増加に相関関係はなく、法人の試験研究費の増加は経済状況を反映しているにすぎないのが現状であるとされている<sup>30)</sup>。研究開発税制の有効性の問題には、制度の恩恵が特定の法人に偏在していることと、法人の収益力の向上に寄与しているかが不明確であること、があげられている<sup>31)</sup>。

以上のとおり、研究開発税制は、生活水準の向上に不可欠であるイノベーションのための研究開発に対して、税額控除を用いて法人の税負担を軽減することにより、法人が積極的に研究開発投資を行うことを促進するための政策税制である。ところが、実際には、目的を達成する措置の有効性の視点から問題があるとされている。有効性の基準を充たすことができない場合には、憲法14条1項に違反して、違憲無効であると評価されるべきか否

かは別として<sup>32)</sup>、少なくとも不合理な制度であるとの批判を免れることはできず、廃止または縮減の方向へと見直さざるをえない。

#### IV アメリカ租税法における研究開発税額控除制度と適用要件

##### 1 アメリカ租税法における研究開発税額控除制度

アメリカ租税法の税額控除制度には2種類がある。1つは、恒久的制度としての外国税額控除制度であり、所得の国際的二重課税を解決するために必要な手段として、標準構造の一部に組み込まれている。もう1つは、研究開発税額控除制度を含むその他のほとんどの控除制度であり、税制上の優遇措置として制定されている<sup>34)</sup>。

研究開発に係る費用の取扱いについては、内国歳入法典 (Internal Revenue Code) には、①174条に規定される試験研究費の控除規定 (Research and Experimental expenditures) と<sup>35)</sup>、②41条に規定される研究

28) 瀬古雄祐「研究開発税制に関する論点」レファレンス798号30頁(2017年)参照。研究開発投資への支援措置には、法人にとって魅力的なビジネス環境の整備を通して法人の誘致を図ることにより、経済成長の促進や国際競争力の向上につなげるという戦略も存在する(同・同論文30頁参照)。

29) 山崎沙邪加「公平性・有効性からみた研究開発税制の検証—平成15年度改正による影響の再考—」日税研究賞入選論文集39号47頁以下(2016年)、平井七奈「研究開発税制の実態と有効性」拓殖大学経営経理研究97号173頁以下(2013年)、同・前掲注(5)51頁以下(2013年)等参照。

30) 例えば、研究開発税制は事後的に利用されるものであり、企業の研究開発投資の行動には影響せず、投資を促進しないと指摘されている(山崎・前掲注(29)77頁以下)。

31) 安部和彦「研究開発税制の再検討—税制は研究開発をどこまでサポートすべきなのか—」税務会計研究28号218頁以下(2017年)参照。

32) 安部・前掲注(31)220頁参照。

33) 租税公平主義を争点とする違憲審査制の問題については、増田英敏『納税者の権利保護の法理』(成文堂、1997年)93頁以下参照。

34) See, Boris I. Bittker, Lawrence Lokken, *Federal Taxation of Income, Estates, and Gifts*, 3rd ed., 27-2 (1999).

35) アメリカにおける研究開発に係る支出の取扱いの問題を論じる邦語の文献としては、大岩利依子「無形資産及び知的財産の課税に関する考察(2)—アメリカ合衆国の税制を中心に—」一橋法学6巻1号121頁以下(2007年)参照。

開発税額控除制度 (Credit for increasing research activities) がある。

174条(a)(1)は、「納税者は、資本勘定 (capital account) につけられるべきではない費用として取引または事業と関連して (in connection with his trade or business) 課税年度において支払われまたは生じることになる試験研究費 (research or experimental expenditures) を取扱うことができる。そのとおり取扱われる当該費用は控除 (deduction) として認められるものとする。」<sup>(36)</sup>と規定して、課税年度中に生じた試験研究費は全額現年控除することができるとしている。一方で、174条(b)は、納税者の選択により、当該費用の便益を認識した月から60か月 (5年) 以上の期間で償却 (均等に控除) することを認めている<sup>(37)</sup>。

研究開発税額控除については、内国歳入法典41条(a)は、「38条の目的のために、課税年度についてこの項で定義される研究控除 (research credit) は以下の合計額と等しい金額であるものとする。」<sup>(38)</sup>と規定して、適格研究費用 (qualified research expenses) は税額控除の適用を受けることができる。ただし、この場合には、税額控除相当額については、174条(a)にしたがって、試験研究費として控除しなければならない。

アメリカでは、研究開発税額控除制度は1981年に制定された。連邦議会は、法人は研究過程の開始または拡大する中で生じることになる職員の数、供給及び一定のコンピュー

タの料金という重要なコストを負担するため、増加した試験研究費に対する実質的な税額控除は、これらの多くの事業上の抵抗を克服することにあるとして<sup>(39)</sup>、法人が試験研究を行うことで生じる各費用に何らかの対応をしようとした。研究開発税額控除制度は、資本構成をより高比率とすることを刺激し、かつ、生産力を向上させるために制定された制度であった<sup>(40)</sup>。

1996年の改正理由において、連邦議会は、「研究からの完全な便益 (full benefits) を捕まえることの困難性のために、事業は、何らかの研究活動においてそれ (筆者注：研究) に投資することが有益である (profitable) と見出すことはないかもしれない。1つの会社によって作り出される費用のかかる技術的な利点は、その競争相手 (competitors) によってしばしば安く複製される (copied)。研究活動が経済全体に対する最適な水準 (optimal level) の達成を引き受けるために、研究税額控除は、研究への投資を促進するのを手助けしうる。したがって、連邦議会は、研究活動を促進する (encourage) ために、研究税額控除を回復し (reinstate)、かつ控除額の算定のための一定の規則を修正することが適切であると考えた」<sup>(41)</sup>としているとおり、研究開発税額控除制度の存在意義は、研究活動の水準を引き上げるために、法人による研究開発投資を促進することにあるといえる。

ところで、税制上の優遇措置によりイノベ

(36) I.R.C. § 174(a)(1).

(37) See, I.R.C. § 174(b).

(38) I.R.C. § 41(a).

(39) See, Bittker, Lokken, *supra* note (34) at 27-41. (HR Rep. No.201, 97th Cong., 1st Sess. 111, reprinted in 1981-2 CB352.)

(40) See, Bittker, Lokken, *supra* note (34) at 27-41-42.

(41) Staff of the Joint Committee on Taxation, 104th Congress, 2d Session, General Explanation of Tax Legislation Enacted in the 104th Congress, 105 (1996).

ーションの促進を図る方法には、①イノベーションに対して補助金を支給することにより (by subsidizing) 研究開発を直接的に (directly) 促進する方法と、技術革新の過程で生み出された知的財産から生ずる所得に有利な取扱いを与えることにより (by giving favorable treatment) 研究開発を間接的に (indirectly) 促進する方法の2つがある<sup>42)</sup>。アメリカ租税法では現在、前者の租税便益 (tax benefits) に制限している<sup>43)</sup>。

1981年に制定された研究開発税額控除制度は時限立法であったことから、長年にわたりその期限を延長してきたが<sup>44)</sup>、2015年の税制改正において恒久法となった。

本章では控除税額の詳細な算定方法を概観しないが、基準金額から増加した部分に係る税額控除と代替簡易税額控除 (alternative simplified credit) の2つの選択適用である。前者は、(適格研究費 (qualified research expenses) - 基準金額 (base amount)) × 20%である<sup>45)</sup>。後者は、(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%である<sup>46)</sup>。

ヨーロッパ諸国では、研究開発労働者に対する様々な雇用面での税制上の優遇措置も採用しており、多くの国々は、研究開発の優遇措置を採用するだけでなく、その内容をより寛容にしている<sup>47)</sup>。

## 2 研究開発税額控除の適用要件

研究開発税額控除制度は、内国歳入法典上の規定だけではなく、財務省規則 (Treasury Regulations) にも重要な規定を置いている<sup>48)</sup>。税額控除制度の適用要件は複雑に構成されているが、主として議論される①研究開発の意義、②研究開発費の意義、③税額控除の計算方法<sup>49)</sup>のうち、①と②に絞って、その適用要件を整理する<sup>50)</sup>。

### (1) 研究開発の意義

内国歳入法典41条(d)(1)は、「『適格研究』“qualified research”の用語は、以下について

42) See, Michael J. Graetz & Rachael Doud, Technological Innovation, International Competition, and the Challenges of International Income Taxation, 113 Colum. L. Rev. 347, 352 (2013). 同論文を紹介する邦語の文献としては、増井良啓「Graetz教授らによる技術革新と国際課税に関する論文を読む」租税研究762号272頁以下(2013年)参照。この点については、瀬古・前掲注2830頁以下参照。

43) See, Graetz & Doud, supra note 42) at 352.

44) See, id. at 353.

45) See, I.R.C. § 41(a)(1). 実際の税額控除額は、適格研究費用に係る控除額、I.R.C. § 41(e)(1)(A)に規定される基礎研究に支出した金額 (basic research payments) の20%に相当する額及びエネルギー研究 (energy research) に関して課税年度期間の取引または事業を行う中でエネルギー研究コンソーシアム (energy research consortium) に対して

支払われまたは生じることになる金額の20%に相当する額を合算した金額である (I.R.C. § 41(a)).

46) See, I.R.C. § 41(c)(5).

47) See, Graetz & Doud, supra note 42) at 354.

48) See, Jeffrey A. Maine, Xuan-Thao N. Nguyen, Intellectual Property Taxation Transaction and Litigation Issues, 208 (2003).

49) 標準税額控除の計算方法をめぐっては、「標準ベース金額」を決定するうえでの基準期間の決定が問題となる (See, Graetz & Doud, supra note 42) at 408).

50) 本稿では、Maine, Nguyen, supra note 48) at 208-224に基づいて整理する。同様の整理としては、See, Bittker, Lokken, supra note 34) at 27-41-51, Daniel W. Matthews, Taxation of Intellectual Property, First Edition 2011, 93-100 (2011).

の研究をいう。

(A)支出が内国歳入法典174条の下で費用として取り扱われるものについて、

(B)以下の情報を発見する (discovering information) 目的のために着手されているもの

(i)技術的な性質である (technological in nature) ものであり、かつ

(ii)納税者の新たなまたは改良された事業の構成要素 (new or improved business component of the taxpayer) の開発において有益である (useful) ことが意図される応用 (application) であること、そして

(C)実質的に第3項に記述される目的のための実験過程の要素 (elements of a process of experimentation) を構成する活動のすべて

当該用語は、第4項に記述されるいかなる活動も含まない。」<sup>51)</sup>と規定している。

41条(d)(1)にいう「適格研究」に該当するには、①174条にいう「費用」であること、②技術的な性質であり、かつ新たなまたは改良された事業の構成要素の開発において有用である情報の発見であること、③実質的に活動のすべてが実験過程の要素であること、という3つの要件が充足されなければならない。

適格研究は、技術的な性質である情報を発見する目的のために着手されなければならない。財務省規則 § 1. 41-4(a)(3)(ii)は、「研究が技術的な性質である情報を発見する目的で着手されているという決定は、納税者が研究を実行している科学またはエンジニアリングの特定の分野における熟練した専門家の周知の事実 (common knowledge of skilled professionals) を上回り、拡大し、または精密にする情報を、納税者が得ようとしていることを必要としない。加えて、研究が技術的な性質である情報を発見する目的で着手され

ているという決定は、新たにまたは改良された事業の構成要素を開発することに、納税者が成功することを必要としない。」<sup>52)</sup>と規定して、内国歳入法典に規定する要件の範囲を拡張している<sup>53)</sup>。

研究開発は、実質的にすべての研究を意味する。この点について、財務省規則 1. 41-4(a)(5)(i)は、「41条(d)とこの節の目的のために、実験過程とは、納税者の研究活動の始期 (beginning) において不確実である、結果を達成するために一つ以上の選択肢、結果を達成する能力または方法、または結果の適切な計画を評価するために設計された過程である。」<sup>54)</sup>と規定したうえで、「事業の構成要素の開発または改良に関する不確実性 (例えば、その適切な計画) は、新たにまたは改良された事業の構成要素を達成するために着手されるすべての活動が実験過程を構成することを立証していない。」<sup>55)</sup>と規定している<sup>56)</sup>。

一方で、41条(d)(4)は、「適格研究」の用語に含まない研究活動を規定している。具体的には、①事業の構成要素の商業利用 (commercial production) を開始した後に実施した研究、②特定の顧客の要求またはニーズに対して既存の事業の構成要素の適合 (adaptation) に関連する研究、③事業の構成要素の物理的な試験から、または当該事業の構成要素についての計画、青写真、詳細な明細書または公に利用できる情報から、既存の事業の構成要素の全体または一部の複製

51) I.R.C. § 41(d)(1).

52) Treas. Reg. § 1.41-4(a)(3)(ii).

53) See, Maine, Nguyen, *supra* note (48) at 209.

54) Treas. Reg. § 1.41-4(a)(5)(i).

55) *Id.*

56) See, Maine, Nguyen, *supra* note (48) at 211.

(reproduction) に関連する研究, ④能率調査 (efficiency survey), 経営の機能または手法 (management function or technique) に関連する活動, 広告あるいは販売促進を含む市場調査, 試験または開発 (market research, testing, or development), 定期的なデータ収集 (routine data collection), または定期的または一般的な品質管理のための試験または検査 (testing or inspection for quality control), ⑤財務省規則において規定される範囲を除く, 適格研究を構成する活動または41条(d)(1)の要件を充足するものについての製品化プロセスにおいての利用のほかに, 主として納税者による内部使用のために, 納税者によりまたは便益のために開発されたコンピュータ・ソフトウェア (computer software) についての研究, ⑥米国, プエルトリコ自治連邦区, 米国属領の外 (outside) で実施される研究, ⑦社会科学, 芸術または人間科学 (social sciences, arts, or humanities) における研究, ⑧他の人または政府事業体によって給付金, 契約またはその他により資金を供給された (funded) 範囲の研究のための研究, という8つの活動を規定している<sup>57)</sup>。

## (2) 適格研究費の意義

内国歳入法典41条(b)(1)は、「『適格研究費用』 “qualified research expenses” の用語は, 納税者の取引または事業を続ける中で (in carrying on any trade or business of the taxpayer) 課税年度において納税者によって支払われまたは生じることになる以下の金額

の合計額を意味する。

(A)社内研究費用 (in-house research expenses)  
(B)委託研究費用 (contract research expenses)』<sup>58)</sup>と定義している。

社内研究支出とは, ①当該雇用者によって実施された適格サービス (qualified services) のために雇用者に支払われまたは生じることになる賃金 (wages), ②適格研究の実施において使用された供給 (supplies) のために支払われまたは生じることになる金額, ③財務長官 (Secretary) により命令された財務省規則の下での, 適格研究を実施するにおいてコンピュータを使用する権利のために他の者に支払われまたは生じることになる金額, であると定義されている<sup>59)</sup>。

委託研究支出とは, 適格研究のために納税者の雇用者以外の者に対して納税者によって支払われまたは生じることになる金額の65%に相当する額である<sup>60)</sup>。課税年度において支払われまたは生じることになる委託研究費用が当該課税年度の終了後 (after the close) に実施された適格研究に帰することができる (attributable) ならば, 当該金額は, 適格研究が実施された間の期間において支払われまたは生じることになるとして取扱われる<sup>61)</sup>。

同条は, 納税者の取引または事業を続ける中で納税者によって支払われまたは生じることとなる金額に限り, 社内研究費用あるいは委託研究費用に該当し, 適格研究費用に該当するとしている。問題は, 41条(b)(1)にいう「納税者の取引または事業を続ける中で (in carrying on any trade or business of the

<sup>57)</sup> See, I.R.C. § 41(d)(4)(A)-(H), id at 212-213.

<sup>58)</sup> I.R.C. § 41(b)(1).

<sup>59)</sup> See, I.R.C. § 41(b)(2)(A). “qualified services” の用語については I.R.C. § 41(b)(2)(B), “supplies” の用

語については I.R.C. § 41(b)(2)(C), “wages” の用語については I.R.C. § 41(b)(2)(D) で定義されている。

<sup>60)</sup> See, I.R.C. § 41(b)(3)(A).

<sup>61)</sup> See, I.R.C. § 41(b)(3)(B).

taxpayer)」と、174条(a)にいう「取引または事業と関連して (in connection with his trade or business)」を同意義に解すべきか否かである<sup>62</sup>。

174条(a)にいう「取引または事業と関連して」支払われまたは生じることになる費用は、41条の目的のための「納税者の取引または事業を続ける中で」支払われまたは生じることになる費用と同じ意味ではない。研究費用は、当該費用が適格研究費用であるために支払われまたは生じることになるときに於いて、納税者によって実施された特定の取引または事業と関連付けられなければならない。例えば、41条の目的のために、研究の成果または結果がライセンスやロイヤリティの支払いの代わりにもう一人に移転されることが意図されており、納税者が自己の取引または事業において研究の成果を使用することがないならば、当該委託研究費用は適格研究費用には該当しない<sup>63</sup>。

## V 研究開発費税額控除制度をめぐる有効性の評価

イノベーションを支援、刺激するために各国で採用されている税制上の優遇措置 (tax incentives) には、①研究開発に対する税額控除及び特別控除 (tax credits and super deductions for R&D)、②パテント (またはイノベーション)・ボックス (patent (or innovation) boxes)、③先端製造に対する特

別控除や低税率による所得課税 (special deductions or lower income tax rates for “advanced manufacturing”) という主要な3形態がある。しかしながら、これらの有効性 (efficacy) を見積もる経済学上の根拠 (economic evidence) は乏しく、しばしば矛盾を生じさせている<sup>64</sup>。

本章では、わが国と同様にアメリカでも研究開発税額控除制度をめぐる、その有効性に疑問が示される中で、いかなる視点から制度を評価しているかを紹介したい<sup>65</sup>。

### 1 税制上の優遇措置と国家間競争

研究開発に対する税制上の優遇措置 (研究開発税額控除制度) は、多国籍企業 (MNEs) が低課税国 (low-tax jurisdictions) に知的財産から生じる利益 (profits) を移動するために現在用いられている成功手法 (successful techniques) に先立って採用されてきた<sup>66</sup>。最近のグローバル経済活動の発展以前から税額控除制度は一般的に立法されていたことから、その国際的な影響 (international implications) はほとんど調査されていない。パテント・ボックスは、より最近のビンテージ (more recent vintage) である。国際情勢 (international developments) を考慮に入れるだけではなく、可動的で革新的な活動 (mobile innovative activity) からの配分 (share) を捕まえる、とりわけ、可動的な所得 (mobile income) から少なくとも若干の

<sup>62</sup> Trade or business requirementについては、See, Treas. Reg. § 1.41-2 (a)(1).

<sup>63</sup> See, Maine, Nguyen, supra note (48) at 221-222.

<sup>64</sup> See, Graetz & Doud, supra note (42) at 404.

<sup>65</sup> 本章の内容は、id at 404-413に多くを負っていることを付しておく。

<sup>66</sup> 多国籍企業による知的財産権を用いた租税回避の問題については、拙稿「アメリカ合衆国における知的財産を利用した租税回避に対する立法統制とその限界」税法学575号161頁以下 (2016年) 参照。

租税歳入 (revenue) を得るための努力 (effort) として、ヨーロッパ諸国において立法されている。先端製造に対する税制上の優遇措置は、製造の仕事が外国に移転することを防ぐ方法として奨励されるように、多少の類似した防壁としての性質をもつ<sup>67)</sup>。

これらの税制上の優遇措置は現在、企業の経済活動を維持し、誘致しようとする国家間の競争 (competition among nations) に影響を及ぼしている。優遇措置に対する積極的または消極的な主張者は、この競争がトップやボトムにおけるレースに関係があるか否かを議論するかもしれないが、レースが存在することを否定することはない。問題は、各国が租税政策を競争するとき、競争市場における経済効率 (economic efficiency) を生じさせる Adam Smith のいう「見えざる手」に相当する支配 (governmental equivalent to Adam Smith's "invisible hand.") がないにもかかわらず、租税政策を調和する各国間の協力が極めて制限されていることである<sup>68)</sup>。例えば、EU (European Union : 欧州連合) に加盟する諸国の所得税率と課税標準は著しく異なっているが<sup>69)</sup>、EU は経済 (economic) 同盟であり、財政 (fiscal) 同盟ではない<sup>70)</sup>。

この種の国際競争における「勝利」の話題は、政治的論説 (political discourse) に偏在しており、競争が何を引き起こすかに関する

コンセンサス (consensus) はほとんど存在せず、分析 (analysis) もされていない。本来、イノベーションは、ゼロサムゲーム (zero-sum game) としてではなく、それが生み出す経済成長に伴って、いかに生活水準を向上させるかとして見られるべきである<sup>71)</sup>。

イノベーションの本質は、生活水準の向上にあり、税制上の優遇措置の存在意義は、企業の研究開発にインセンティブを与えることを通して、いかなる効果をもたらすかという点から問われるべきである。研究開発税額控除制度が政策達成の手段として有効であるか否かも、この視点から検証されなければならない。

経済学者である Eric Toder は、企業は競争するが国家は競争しない、という長年にわたる経済学上のコンセンサスを踏まえたうえで<sup>72)</sup>、租税政策をめぐる国際競争が「ゼロサムゲーム」であるというならば、人々は国家間の競争についていかに考えるかを問うた。そして、①労働供給 (labor supply)、②財政上の有形資本 (financial and physical capital)、③無形資本 (intangible capital)、④租税歳入 (tax revenues)、⑤天然資源 (natural resources) という以下の5つの潜在的対象 (potential objects) から分析した<sup>73)</sup>。

この分析手法を用いて、Michael J. Graetz と Rachael Doud は、法人居住地の可動性 (mobility of corporate residence) を有する

67) See, Graetz & Doud, supra note (42) at 404-405.

68) See, id. at 405, Ian Roxan, Limits to Globalisation: Some Implications for Taxation, Tax Policy, and the Developing World, LSE Law, Society and Economy Working Papers 3/2012, 23-24 (2012).

69) See, Michael J. Graetz & Alvin C. Warren, Jr., Income Tax Discrimination: Still Stuck in the Labyrinth of Impossibility, 121 Yale L.J. 1118,

1122 (2012).

70) Graetz & Doud, supra note (42) at 405.

71) See, id. at 405.

72) See, Eric Toder, Urban-Brookings Tax Policy Ctr., International Competitiveness: Who Competes Against Whom and For What? 65 Tax L. Rev. 505, 507-508 (2012).

73) See, id. at 509.

多国籍企業の本社活動 (headquarters activities) は、天然資源を除く4つの対象について、租税政策の影響を受けていると指摘した。とりわけ、研究開発税額控除 (研究開発に対する優遇措置) は、科学者や技術者等の高い価値を有する労働者を引き付け、便益を与えること、技術革新の本質に不可欠である財政上の有形資本を誘い込むこと、国を代表する多国籍企業の活動に報いること、そして金銭的価値のある無形資本を創造することを、法人に意図させるものである<sup>74)</sup>。重大な問題は、目標を成し遂げる租税政策がいかに上手に設計されるか (designed) であり、究極的には、当該政策は費用効果が高いか否か、という点に集約される<sup>75)</sup>。

租税政策をめぐるのは、自国にイノベーション活動を誘引するための国際競争があるが、これを過大に強調すべきではない。租税政策は、法人から見る場合にはインセンティブ効果をもたらすものであることから、租税政策が法人にいかなる影響を与えているか、また、その費用効果が高いか、という視点から、制度化された租税政策の有効性は検証していくことになる。

## 2 研究開発税額控除制度の有効性の評価

### (1) 研究開発税額控除制度とパテント・ボックス

研究開発税額控除制度とパテント・ボック

スの大きな違いは、タイミング (timing) である。税額控除は、イノベーション・プロセスの着手段階 (front end) において、研究開発に対する支出が生じるときに提供される。一方で、パテント・ボックスは、最終段階 (back end) において、研究開発を通して生み出された知的財産により所得が稼得されるときに提供される<sup>76)</sup>。

イノベーションに対して助成金を支給するか否かの議論では、イノベーションからの利益の総額と場所を測定することの困難性にぶつかるといえる。研究開発からのスピルオーバー効果の便益 (spillover benefits) を考察する経済学上の証拠は、地理的接近 (geographic proximity) を強調しており、知的財産による所得がどこで稼得されるかよりも研究開発の場所を刺激すると暗示している。また、イノベーション所得に対して低税率による課税をするパテント・ボックスは、可動的な知的財産から生ずる所得が申告される (reported) 場所に影響を与えることはあるが、所得を稼得する場所の決定、つまり、関連する研究開発がどこで実施されたかや、研究開発のスピルオーバー効果がどこで生じるか、を刺激するものではない。便益があるスピルオーバー効果を捕まえないという国家の要望 (National desires) からは、パテント・ボックスよりも税額控除制度が好まれる<sup>77)</sup>。

また、多国籍企業が知的財産を所有する場

(74) See, Graetz & Doud, supra note (42) at 406. パテント・ボックスは、極めて可動的な知的財産からの租税歳入を獲得するための努力であり、いくつかの事例において、知的財産に付随する便益 (attendant benefits) で研究開発を誘引することを意図させる。また、先端製造に対する優遇措置は、①とくに製造の仕事の労働供給を増加させる

こと、②研究開発と製造が同じ場所に配置されるときには、研究開発を誘致し、維持することを意図させる (See, id. at 406)。

(75) See, id. at 406.

(76) See, id. at 406-407.

(77) See, id. at 407.



合には、それがどこで開発されたかにかかわらず、国家に若干の便益が生ずることがある。例えば、アメリカの多国籍企業が国外において開発した知的財産を所有する場合には、知的財産から生じる賃貸料 (rents) 及びその他の増大の便益は、アメリカの株主 (shareholders) に支配的に (predominately) 生ずることになる。開発国が賃貸料と地理的なスピルオーバー効果に対して所得課税をするときでさえ、多国籍企業が知的財産を所有する限りは、アメリカは、国外で行われる研究開発により生み出された所得に課税することができる<sup>78)</sup>。

なぜならば、自国の居住者と市民は自国の多国籍企業の所有に不均衡に集中するという「自国バイアス」(“home country bias”)があるためである<sup>79)</sup>。この潜在的な便益からは、パテント・ボックスよりも税額控除制度が好まれる<sup>80)</sup>。

以上のとおり、研究開発税額控除制度は、企業が研究開発の場所を選択するにおいて一定の影響を及ぼすものであるが、パテント・ボックスは、この決定に影響を及ぼすものではない。また、多国籍企業が研究開発を行う場合であっても、生み出された知的財産を所有し続ける限りでは、パテント・ボックスを導入することなしに、当該知的財産から生ずる所得は自国に居住する株主への課税を通して、その一部に対して課税することができる。

## (2) 適用要件の法定化をめぐる問題

税制上の優遇措置には共通する実際上の問題がある。研究開発税額控除制度を設計する場合には、政府は法律により、研究開発がどこで終了する (ends) か、製造や商品化 (production or commercialization) がどこから開始する (begins) か、を定義しなければならない。基礎研究も同様であるが、税制上の優遇措置が応用研究に照準を定められるものであるときはいつでも、その範囲を定める線画に関する議論を避けることはできず、とりわけ難しいものとなる。税制上の優遇措置の範囲を定義することは、法人がいかなる研究を引き受けるかに明らかに影響を及ぼすものであることから、適切な (appropriate) 線を描くことが重要となる<sup>81)</sup>。

アメリカの研究開発税額控除制度では、基準期間の水準を超えて増加した研究開発の支出額についてのみ、その適用を受ける。他国の研究開発税額控除 (研究開発に対する優遇措置) は、単純に1年間の研究開発支出額の分量 (volume) を基準にしており、アメリカの制度は独自ではないが珍しい構造である<sup>82)</sup>。増加型の税額控除には、①優遇措置がなくとも実施される研究開発への助成金の支出を減らすことができると、②税額控除がすべての研究開発の支出に税額控除の適用を認める場合よりも、助成金の範囲は、1ドルあたりの歳入損害 (revenue cost) に顕著に表れること、という利点がある。問題は、増加型

(78) See, id. at 407.

(79) See, id. at 407.

(80) See, id. at 407.

(81) See, id. at 407-408.

(82) 諸外国における研究開発税額控除制度の概要をまとめる邦語の文献としては、経済産業省HP (経

済産業省 (委託元) KPMG 税理士法人 (委託先) 「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) ([http://www.meti.go.jp/meti\\_lib/report/H28FY/000234.pdf](http://www.meti.go.jp/meti_lib/report/H28FY/000234.pdf) [平成30年9月15日最終閲覧])、瀬古・前掲注②834頁以下参照。

の税額控除に係る適切な基準期間を定義することである。確かに、基準金額を決定するために1984年から1988年までの期間を基準とすることは、30年以上を経た現在において、ほとんど意味を持たない。しかし、段階的な(rolling)基準期間を用いる場合には、企業による研究開発の支出額が増加するにつれて、税額控除の適用を受けることがより難しくなるのであるから、法人が研究開発を速やかに拡張していくことへの抑制(disincentive)を作り出すことになる<sup>83</sup>。

以上のとおり、研究開発税額控除制度の適用要件を決定する場合には、適用範囲の問題と、税額控除額の算定方法の問題がある。とりわけ後者をめぐっては、増加型を採用するアメリカでは、研究開発に係る支出の増加額を示すために不可欠である基準金額と基準期間が定められなければならない。時の経過とともに基準期間が変わる場合には、研究開発に積極的に投資する法人ほど基準金額が大きくなってしまい、研究開発に係る支出額の増加が認められず、税額控除の適用を受けることができないという問題がある。この点においては、アメリカの現行制度を評価することができる。

### (3) 税額控除の適用対象企業と政治的影響

研究開発税額控除制度において還付(refundable)が認められるべきか否かという問題がある。各国は一般に「No」と答えるように、新興企業(start-up companies)、(景気減速においてその数が増加する)損失を抱える企業、流動性が抑制されている企業を冷遇している(disfavors)<sup>84</sup>。

研究開発税額控除制度は、減税(tax break)なしで行われる広範で有益な支出(overbroad

rewarding spending)であるとともに、積極的なスピルオーバー効果を生み出すことのない研究開発にも助成金を支給するものである。一方で、交付金、融資、保障、買入れ(grants, loan, guarantees, and purchases)の形態による直接的な政府の財政的援助(Direct government aid)は原則として、より狭い範囲を対象として支給するものである<sup>85</sup>。

しかしながら、少なくともアメリカでは、議会が直接の助成金をどこに、そして誰に与えられるかを決定するときには、選挙有権者(constituents)及び寄贈者(contributors)への政治的見返り(political rewards)を無視することは難しいという問題がある<sup>86</sup>。

以上のとおり、研究開発税額控除制度では、研究開発を積極的に行う黒字企業を優遇するが、赤字企業等を冷遇するという欠点がある。一方で、政府が直接的な財政支出を行う場合には、この欠点を補うことができるが、誰がそして何に補助金が支給されるかをめぐっての政治的な影響を排除することが難しいという問題がある。

## VI 結論—わが国の研究開発税制のあり方

本稿の目的は、アメリカにおける研究開発税額控除制度の有効性の評価方法に示唆を得て、わが国の研究開発税制の有効性がいかに評価されるべきかを検討することにあつた。

わが国と同様にアメリカにおいても、経済

<sup>83</sup> See, Graetz & Doud, *supra* note (42) at 408.

<sup>84</sup> See, *id.* at 408. 各国における税額控除の還付の状況については、See, Deloitte, *Survey of Global Investment and Innovation Incentives*, 224 (2017).

<sup>85</sup> See, Graetz & Doud, *supra* note (42) at 408.

<sup>86</sup> See, *id.* at 408-409.

学上の分析等から研究開発税額控除制度は必ずしも十分な有効性を証明することができないと指摘されてきた。一方で、イノベーションに対するその他の税制上の優遇措置と比較検討した場合には、以下の3点において研究開発税額控除制度に優位性があると評価されていた。

①研究開発税額控除制度は、企業が研究開発の場所を選択するにおいて一定の影響を及ぼすものであるが、パテント・ボックスは、この決定に影響を及ぼすものではない。また、多国籍企業が研究開発を行う場合であっても、生み出された知的財産を所有し続ける限りでは、パテント・ボックスを導入することなしに、当該知的財産から生ずる所得は自国に居住する株主への課税を通して、その一部に対して課税することができる。

②研究開発税額控除制度の適用要件を決定する場合には、適用範囲の問題と、税額控除額の算定方法の問題がある。とりわけ後者をめぐっては、増加型を採用するアメリカでは、研究開発に係る支出の増加額を示すために不可欠である基準金額と基準期間が定められなければならない。時の経過とともに基準期間が変わる場合には、研究開発に積極的に投資する法人ほど基準金額が大きくなってしまい、研究開発に係る支出額の増加が認められず、税額控除の適用を受けることができないという問題がある。この点においては、アメリカの現行制度を評価することができる。

③研究開発税額控除制度では、研究開発を積極的に行う黒字企業を優遇するが、赤字企業等を冷遇するという欠点がある。一方で、政府が直接的な財政支出を行う場合には、この欠点を補うことができるが、誰がそして何に補助金が支給されるかをめぐっての政治的な

影響を排除することが難しいという問題がある。

わが国とアメリカの制度を比較すると、わが国では総額型が採用されているのに対して、アメリカでは増加型が採用されていることや、わが国では繰越控除制度が廃止されていること等の違いが見られる。研究開発税制（研究開発税額控除制度）は一定の政策目的を実現するための政策税制であり、両国の政府目標が研究開発投資の促進にあると一致する場合にも、具体的な設定目標や政策実現過程等に様々な違いが見られるはずである。アメリカ租税法の研究開発税額控除制度に対する評価は、わが国の研究開発税制に対する直接的な評価につながるわけではない。

一方で、本稿の検討を通して、わが国の研究開発税制のあり方の議論におけるいくつかの示唆を得ることができる。

わが国の租税優遇措置に対する評価基準では、①措置の政策目的の合理性、②目的を達成する措置の有効性、③公平負担の侵害の度合い等により、不合理な優遇といえるか否かが判断される。有効性をめぐっては、平成22年度税制改正大綱における6つのテストのうち、「政策評価法に基づく所管官庁の事後評価等において、税収減を是認するような有効性（費用対効果）が客観的に確認されているか。」に見られるように、当該租税優遇措置にのみ着目して有効性が検討され、廃止または縮減の対象として見直されるべきかを判断していた。

本稿の検討からは、目的を達成する措置の有効性は、他の手段を採用した場合との比較検討を通して評価することも1つの方法であるといえる。例えば、わが国と同様にパテント・ボックスを持たないアメリカでも、イノ

バージョンに対する税制上の優遇措置という視点からその意義を認めつつも、税額控除制度と比較した場合には、税額控除制度が優先されるべきであるとしていた。

確かに、税額控除制度は黒字法人を優遇する税制であり、赤字法人等はその恩恵を受けることができない。しかし、政府が補助金を支出する等の直接的な財政措置をする場合には、法人の財政を国家が支援することになり、その監視は厳格になされるべきであるが、実際には事後的な検証は難しいという問題がある。

また、アメリカでは適用要件の法定化をめぐって、税額控除の適用範囲をいかに決定すべきかとの問題があった。わが国でもこの問題に直面しており、例えば、平成29年度税制改正において、税額控除率が引き上げられ、「試験研究費」の範囲が拡張されたとおり、有効性の基準を充たせるように制度を再設計す

ることで問題解決を図り、制度の合理性を確保しようとしている。

急速なイノベーションに租税制度が追い付くためには、現行の研究開発税制の有効性の議論のみに着目すべきではない。まだわが国では採用されていない租税優遇措置等のその他の手段をシュミレーションすることで、現行制度と比較検討することにより、現行制度のメリットとデメリットを評価し、修正を加えていくという多角的な検証がなされるべきである。また、研究開発税制の有効性をめぐっては、税額控除の対象範囲を決定する実体的要件の議論だけでなく、申告に係る書類添付の要件等の手続的要件の議論がなされるべきであることは当然である。以上のことを指摘して、本稿の結論に代えたい。

\*本研究はJSPS科研費 JP18K12628の助成を受けたものである。