

# 日本企業におけるグローバルでの 研究開発と連結実効税率への影響

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人  
西田 宏之

## Contents

- I. はじめに
- II. グローバル研究開発と税効果
- III. 研究開発モデルの概要と税効果
- IV. 研究開発に係る海外税制の概要
- V. 研究開発税制の差異を利用するケース
- VI. 海外での研究開発に関する税務上の留意点

## I. はじめに

為替変動や国内外の市場状況の変化などの厳しい経営環境が続く中、日本企業は海外での事業活動を加速させています。海外進出に伴い海外での研究開発も活発化し、販売機能や製造・生産機能などの海外移管に伴う現地向けの製品改良を目的とした研究開発を海外で行うケースや、グローバル製品について、研究開発の初期段階から海外拠点で行うケース、さらにはクロスボーダーM&Aの結果として海外の研究開発機能を獲得するケースなども増加しています。このような海外における研究開発活動は、企業の税コストにどのような影響を与えるのでしょうか。本稿では、日本企業の海外での研究開発機能の移転が連結実効税率に及ぼす影響と、日本企業の研究開発拠点として選択されることの多い、米国、英国、シンガポールの研究開発関連税制を紹介します。

## II. グローバル研究開発と税効果

これまで、日本企業は研究開発機能を日本に集約する傾向にあり、その結果、研究開発の成果である無形資産も日本で保有し、当該無形資産から生ずる所得について高税率国である日本で課税を受けていました。しかし、日本には試験研究に関する税額控除制度があるため、研究開発を日本に集約している日本企業の実効税率は、税額控除制度により、約40%の法定税率(※)から30%前半に低下しています。一方で、欧米企業は、研究開発を必ずしも本店に集約せず、研究開発の成果である重要な無形資産を低税率国や優遇税制がある国に所在する海外子会社において集約・管理し、低税率の恩典を享受するというケースが散見されます(図表1参照)。

※税制改正により、現在の日本の法定税率は30%後半となります。

※欧米企業の法定税率として、米国の法人税(国税+地方税)を用いています。

図表1 欧米企業と日系企業の実効税率の比較イメージ

	欧米企業	日本企業
法定税率	40	40
外国子会社における適用税率との差異	▲18	▲1
試験研究費の税額控除等	▲1	▲4
<b>実効税率</b>	<b>21</b>	<b>35</b>

そのため、日本企業においても海外に研究開発活動がシフトする場合には、結果、欧米企業のような形で連結実効税率が低下する可能性があります。

図表2 研究開発モデル

	集中型	分散型	共同保有型(コストシェアリング)
モデル簡易図式			
概要	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 無形資産は委託者が経済的な所有者(受託開発者はサービスの提供者として対価を受け取り、成果としての無形資産から得られる収益はすべて委託者に帰属)</li> <li>▶ 開発費及び関連リスクはすべて委託者が負担</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 研究開発テーマごとに、各研究開発拠点が開発費用を自ら負担し、研究開発の成否のリスクを負ってそれぞれで研究開発を実施</li> <li>▶ 研究開発により形成された無形資産から得られる収益は無形資産形成の貢献度(例えば費用の負担割合)に応じて分割され、収益の調整項目としてロイヤルティの授受を行う</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ グローバルで行われている研究開発に係る費用を予測便益に基づき分担する契約</li> <li>▶ 費用負担者は、研究開発の成否に関わらず発生した費用を契約の下でそれぞれ負担(リスク分散)</li> <li>▶ 契約下で形成された無形資産については、成果物の共同所有者として、ロイヤルティもしくはその他の対価の支払いをせず、利用することが可能</li> </ul>

特に、研究開発関連税制は、技術振興や雇用創出といった政策的な見地から導入/変更されることが多いため、今後はこれらの税制の十分な理解、定期的な確認が必要となります。IIIでは、

日本/海外における研究開発の形態を3つのケースに区分し、予想される税効果を検討します。IVでは、米国、英国、シンガポールの研究開発関連税制を紹介しています。

### III. 研究開発モデルの概要と税効果

ここでは、研究開発の形態を以下の3つのケースに区分し、予想される税効果を検討します。(注1)

#### ケース1/集中型

日本親会社が海外子会社に研究開発を委託し、無形資産を日本親会社が保有する

#### ケース2/分散型

日本親会社及び研究開発主体となる海外子会社それぞれが研究開発を行い、無形資産をそれぞれが保有する

#### ケース3/共同保有型

日本親会社及び研究開発主体となる海外子会社が共同で研究開発をすることで無形資産も共同保有する

(注1)

ケースは一般的なもので、実際にはより複雑な組み合わせも考えられます。また、税額控除制度や優遇税率制度の組み合わせにより、期待される税効果は複雑です。なお、関係会社間の取引においては、各国の移転価格税制にも留意が必要となります。

#### 1. 「集中型」概要

海外の研究開発子会社を受託研究開発拠点と位置づけ、日本親会社が研究開発を委託します。この結果、研究開発の成果として形成される重要な無形資産は委託者である日本親会社が経済的な所有者(受託者である研究開発子会社はサービスの提供者としてコストプラス等の対価を受け取り、研究開発の成果である無形資産から得られる収益はすべて委託者に帰属)となります。研究開発費用及び研究開発に関連するリスクはすべて開発者である日本親会社が負担します。

##### 予想される税効果

委託研究開発費用については、日本で試験研究費の税額控除等の適用が考えられますが、無形資産が日本で形成される結果、無形資産から生じる利益の多くは日本で高税率により課税されることとなります。海外で研究開発に係る優遇税制の適用を受けた場合でも、原則として、海外子会社がコストプラスで得た利益の範囲内でしか税額が減少しないため、ケース2ケース3と比較すると、連結実効税率が低下しない可能性があります。

#### 2. 「分散型」概要

研究開発テーマごとに、日本親会社と海外の研究開発子会社が開発費用をそれぞれ負担し、研究開発の成否のリスクを負ってそれぞれで研究開発を実施します。研究開発により形成された無形資産から得られる収益は無形資産形成の貢献度(例えば費用の負担割合)に応じて分割され、収益の調整項目としてロイヤルティ等の授受を行います。

##### 予想される税効果

日本で形成される無形資産から生じる利益は日本で高税率により課税されますが、海外で形成される無形資産から生じる利益は海外で課税される結果、海外の税率が(日本より)相対的に低い場合には、ケース1よりも連結実効税率が低下する可能性があります。さらに、海外での研究開発費の優遇制度や、無形資産から生じる利益に対する優遇税率などの恩典が受けられる可能性も考えられます。ただし、ロイヤルティ等の取引価格の調整の煩雑さや、ロイヤルティに係る源泉所得税の発生などを考慮する必要があります。

#### 3. 「共同保有型(コストシェアリング)」概要

グローバルで行われている研究開発に係る費用を、日本親会社と海外子会社との間で、予測便益に基づき分担する契約をします。両者は、研究開発の成否に関わらず発生した費用を契約に基づきそれぞれ負担(リスク分散)します。契約下で形成された無形資産については、両者が成果物の共同所有者として、ロイヤルティもしくはその他の対価の支払いをせず、利用することが可能になります。ただし、このようなコストシェアリングを実行する以前に日本親会社が単独で所有している無形資産が、今後の研究開発にとって重要な貢献をしている場合は、その貢献分に対してbuy-in paymentもしくはロイヤルティが支払われます。

##### 予想される税効果

事業計画に即した無形資産の形成、利益配分が可能となります。ケース2と同様、海外で形成される無形資産から生じる利益は海外で課税されることになり、海外の税率が相対的に低い場合には、ケース1よりも連結実効税率が低下する可能性があります。さらに、海外での研究開発費の優遇制度の適用や、無形資産から生じる利益に対する優遇税率での課税の可能性も考えられます。

## IV. 研究開発に係る海外税制の概要

海外における研究開発に関する税制として、日本の制度に類似した研究開発費に係る税額控除制度や、加速度償却、割増損金算入(支払額以上に課税所得を減少する)という制度が一般的です。また、研究開発の結果、保有することとなった無形資産から生ずる所得に関して優遇税率が適用できる制度もあり、最近では英国で導入されたパテントボックス税制(10%の優遇税率の適用)が注目を集めています。ここでは、米国、英国、シンガポールの研究開発関連税制を紹介します。

### 1. 米国

#### Credit for Increasing Research Activities

米国では試験研究開発費の税額控除は時限立法で施行されていましたが、2011年12月31日で期限が終了しました。現在、複数の法案が議会に上程されており、これまでで施行されていた期限付きの税額控除の期限延長や恒久化が検討されています。また、これまでの制度では控除対象金額の計算方法により、対象費用の20%又は14%が税額控除として法人税額と相殺が可能でした。現在検討されている法案では当該控除率も変更になる可能性があります。ただし、米国の場合には同時に現行の法人税率の低下や、無形資産の保有から生ずる所得についての優遇税率の適用、あるいは、一定の国外所得の95%免税制度といった制度も検討されているため、研究開発関連税制もこれらの他の税制改正予定項目とバランスを取る形で決定されると予想されます。

### 2. 英国

#### Above The Line Credit制度

研究開発に係る割増損金算入制度から「Above The Line Credit制度」への変更が検討されています。この制度で注目されているのは、損失を計上した企業であっても研究開発費控除給付を申請できる点です。少なくとも、既存の研究開発に係る割増損金算入制度と同等の税効果が期待されています。

### パテントボックス税制

パテントボックス税制は、英国に無形資産や研究開発活動と呼び込むことを目的に導入が検討されている英国政府の主要な税制改正案の一つであり、適用税率は10%とすることが予定されています。パテントボックス税制は、UK Intellectual Property Office又はEuropean Patent Officeに登録されている無形資産の使用料として生ずるロイヤリティと、当該無形資産を利用して稼得した製造売上が対象となる予定です。なお、パテントボックス税制の適用を受けるためには、無形資産構築についての能動的な関与が求められており、単に資金を融通してパテントを保有しロイヤリティを受領する英国法人は、パテントボックス税制の適用を受けることは出来ないと考えられます。製造業の場合、当期の製品売上収入から、製造/売上原価及び販売管理費等を控除した利益のうち、パテントに関連する利益を区分します。さらに、その利益の中で、厳密にはパテントの利用以外から稼得されたと考えられる利益(例えば、パテントではなく、過去に醸成したと考えられる企業ブランドから生じた利益)を控除した金額が、パテントボックス対象所得として、優遇税制の対象となることが想定されています。

### 3. シンガポール

#### Productivity and Innovation Credit (“PIC”) schemeと割増損金算入制度

従前の割増損金算入制度に加え、近年PIC schemeが新たに創設され、直近の税制改正でさらに強化が図られました。40万シンガポールドルまでの一定の研究開発費用については、PIC schemeのもと、400%の割増損金算入が適用されます。40万シンガポールドルを超える部分については、シンガポールで行われる研究開発に係るものにつき、150%の損金算入が、上記以外の研究開発費については、100%の損金算入が適用される可能性があります。

図表3 研究開発に関する優遇税制

	日本	米国	英国	シンガポール
研究開発費に係る優遇税制	税額控除制度	税額控除制度 (現在改正審議中)	割増損金算入制度 (税制改正により税額控除制度へ変更予定)	割増損金算入制度
無形資産関連所得優遇税制	無し	無し、ただし、税制改正により導入可能性あり	パテントボックス税制 (税率10%)導入	政府との交渉・認定次第で、各種優遇措置の可能性あり

## V. 研究開発税制の差異を利用するケース

優遇税制の活用に加えて、各国の研究開発税制の取扱い差異を利用して、さらに税効果を高めるケースもあります。

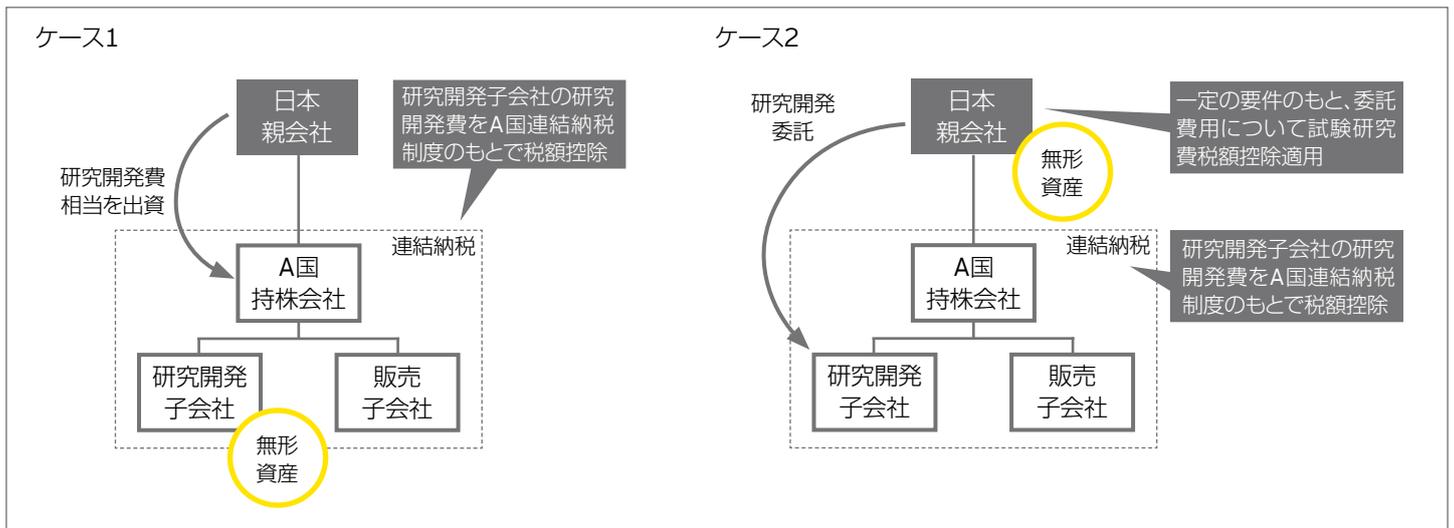
ここでは、日本から海外子会社へ研究開発資金を出資して海外子会社(A国)が研究開発を行うケース(ケース1)と、日本から海外子会社(A国)へ委託費を支払って研究開発の”委託”を行うケース(ケース2)を比較します。A国では、研究活動地がA国内であれば受託研究であっても税額控除が認められるものとします。一方、日本では、委託研究であっても日本が費用負担をしていれば、原則として税額控除が認められます。この場合、ケース1と、ケース2について、研究開発の実態と資金の流れは同様であるにもかかわらず、ケース2のほうがより多くの試験研究による税効果が見込まれます(計算のイメージは図表4のとおりです)。

※ケース1の場合、日本は出資のみ行う結果、A国でのみ税額控除制度が適用されます。一方、ケース2の場合、支払った委託費用が一定条件を満たせば日本及びA国の両方で試験研究費の税額控除制度が適用されます。A国の受託研究子会社はコストプラス契約になるため、当該子会社の利益に対する税額と比べて税額控除額が大きくなるケースが想定されます。そのため、A国では連結納税制度により連結ベースで税額控除を利用するものとします。

図表4 税額計算のイメージ

	ケース1	ケース2
日本法人税	500	500
試験研究費税額控除		▲100
A国法人税	500	500
税額控除	▲100	▲100
税額合計	900	800

図表5 ケース1及び2の具体例



## VI. 海外での研究開発に関する税務上の留意点

海外に研究開発活動をシフトしていくことで、海外における研究開発に関する優遇税制等により連結実効税率の低下という税効果が期待できる一方、企業の実際の取引形態や研究開発活動の実態が各国優遇税制の適用要件を満たすことができるかどうか、慎重な検討が必要です。また、関係会社間のクロスボーダー取引について、各国の移転価格税制からの検討も重要となります。

海外の研究開発子会社において、研究開発の成果である無形資産から生ずる所得に対して優遇税率が適用される場合などのように、優遇税制等の適用により、当該研究開発子会社の税負担が大幅に減少することも考えられますが、日本のタックスヘイブン対策税制上、当該子会社の税負担の割合が20%以下となる場合には、当該子会社の所得につき日本親会社において合算課税が生じる可能性があるため、留意が必要です。

## Contact

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人

インターナショナル アンド トランザクション タックス サービス部

西田 宏之 エグゼクティブディレクター hiroyuki.nishida@jp.ey.com

### ■ タックスライブラリーのお知らせ

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人ウェブサイトの「タックスライブラリー」では、ニュースレター(原則毎月発行)、専門雑誌掲載記事、出版書籍などをご紹介します。

<http://www.ey.com/JP/ja/Services/Tax/Tax-Library>

### ■ メールマガジンのお知らせと登録方法

弊法人では、ニュースレター、専門雑誌への寄稿記事及び海外の税制動向を定期的にメールマガジンにて配信しております。

メールマガジン配信サービスのお申し込みをご希望される方は、以下をご参照ください。

1. <http://www.eytax.jp/mailmag/> を開きます。
2. 「メールマガジンの新規登録について」に従い、メールマガジン登録ページよりご登録ください。

\* なお、本メールマガジン登録に際しては、「個人情報の取扱い」についてご同意いただく必要があります。

本記事全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、下記までお問い合わせ下さい。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人  
コーポレート・コミュニケーション部 [tax.marketing@jp.ey.com](mailto:tax.marketing@jp.ey.com)

Ernst & Young

アーンスト・アンド・ヤングについて

アーンスト・アンド・ヤングは、アシュアランス、税務、トランザクションおよびアドバイザリーサービスの分野における世界的なリーダーです。全世界の16万7千人の構成員は、共通のバリュー(価値観)に基づいて、品質において徹底した責任を果します。私どもは、クライアント、構成員、そして社会の可能性の実現に向けて、プラスの変化をもたらすよう支援します。

「アーンスト・アンド・ヤング」とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのメンバーファームで構成されるグローバル・ネットワークを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。詳しくは、[www.ey.com](http://www.ey.com)にて紹介しています。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人について

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人は、長年にわたり培ってきた経験と国際ネットワークを駆使し、常にクライアントと協力して質の高いグローバルなサービスを提供しております。企業のニーズに即応すべく、国際税務、M&A、組織再編や移転価格などをはじめ、税務アドバイザリー・税務コンプライアンスの専門家集団として質の高いサービスを提供しております。詳しくは、[www.eytax.jp](http://www.eytax.jp)にて紹介しています。

©2012 Ernst & Young Shinnihon Tax  
All Rights Reserved.

EYTAX SCORE CC20121017-2

本書又は本書に含まれる資料は、一定の編集を経た要約形式の情報を掲載するものです。したがって、本書又は本書に含まれる資料のご利用は一般的な参考目的の利用に限られるものとし、特定の目的を前提とした利用、詳細な調査への代用、専門的な判断の材料としてのご利用等はしないでください。本書又は本書に含まれる資料について、新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人を含むアーンスト・アンド・ヤングの他のいかなるグローバル・ネットワークのメンバーも、その内容の正確性、完全性、目的適合性その他いかなる点についてもこれを保証するものではなく、本書又は本書に含まれる資料に基づいた行動又は行動をしないことにより発生したいかなる損害についても一切の責任を負いません。