

実務の焦点

法人税関係

試験研究費と人件費の範囲

1 はじめに

平成15年度の税制改正により、従来の増加試験研究費の特別税額控除制度との選択で試験研究費の総額に係る特別税額控除制度が創設された。

「増加額」ではなく「総額」が税額控除の対象となったことで、試験研究費の取扱いが、これまで以上に重要な問題となってくる。

本稿においては、税額控除の対象となる試験研究費と、これに含まれる人件費の範囲について実務上で留意すべき点を検討する。

2 試験研究費の範囲

(1) 試験研究費の意義

試験研究費とは、製品の製造又は技術の改良、考案もしくは発明に係る試験研究のために要する費用で次に掲げるものと規定されている。

- ① 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当該試験研究の業務に専ら従事する者に係るものに限る。）及び経費。
- ② 他の者に委託して試験研究を行う法人の当該試験研究のために当該委託を受けた者に対して支払う費用（措法42の4⑫二、措令27の4⑨）。

(2) 試験研究とは

ここでいう試験研究は、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よいと考えられている。

しかし、人文・社会科学関係の研究は、製品の製造又は技術の改良、考案もしくは発明に係る試験研究とは考えられていない。このため、単なる製品のデザイン考案などは試験研究から除かれることになる。

また、企業会計でいう研究開発には、従来にはないサービスに関する発想を導き出すための調査・探究も含まれている。試験研究よりその範囲が広がっているので税額控除の対象となりうる部分を明確に区分して把握する必要がある。

3 人件費の範囲

(1) 人件費の意義

試験研究費に含まれる人件費は、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をいうのであるから、たとえ研究所等に専属する者に係るものであっても、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は、これに含まれないことに留意する（措通42の4-1）、と規定されている。

(2) 専ら従事する者の判断

専門的知識を有する者については、その試験研究業務への従事状況を把握し、専ら従事しているか否かを判断しなければならない。その判断に当たっては、

その試験研究の目的及び内容ならびに執務形態等を勘案することが必要になる。

例えば、製造業務のかたわらに試験研究業務に従事している専門的知識を有する者は、専ら試験研究業務に従事しているとはいえず、その人件費は試験研究費に含まれないことになる。

一方、製造業務に従事している場合であっても、その理由が試験研究中の製品や技術の問題点を把握するためであり、試験研究業務の一環として必要不可欠な部分のみ製造業務に従事しているといった状況であれば、試験研究業務に専ら従事していると認定される余地はある。

以上のことから人件費の集計に当たっては、試験研究部門全体の集計ではなく各人別の集計を確認し、税額控除の対象となりうる人件費が適正に集計されているかを確認する必要がある。

4 おわりに

企業のコスト削減に伴う人員の合理化などにより、試験研究業務に従事するあり方も変化し、専ら従事しているかの判断が困難になってきている。試験研究に関する計画書・実施報告書・業務日報などから、試験研究の目的及び内容ならびに執務形態等を十分に検討して、この制度を有効活用されたい。

（右山研究グループ
税理士 杉山 一紀）