

# 欧州諸国におけるパテントボックスと 研究開発インセンティブ

[特許庁委託]

[著者]

プライスウォーターハウスクーパース

[発行]

日本貿易振興機構（ジェトロ） デュッセルドルフ事務所

2023年3月

本レポートは、特許庁委託事業により、プライスウォーターハウスクーパースが英語にて作成した原文について、JETROが日本語訳を作成したものです。

この日本語訳は細心の注意を払って作成しておりますが、万一、原文とこの日本語訳の内容とが齟齬する事態が生じた場合は、原文の内容が優先されます。本レポートを通じて皆様に提供した情報の利用により、不利益を被る事態が生じたとしても、JETROはその責任を負いかねます。また、本レポートの内容を利用するにあたっては、本レポートの末尾に記載された免責事項についてもご参照いただくようお願いいたします。

なお、本書の内容の無断での転載、再配信、掲示板への掲載等はお断りいたします。

# 序文

本レポートでは、欧州の OECD 加盟国における研究開発インセンティブに関する政府規制について、特にイノベーション／パテントボックス税制や研究開発税額控除に焦点を当てて情報を提供する。

規制は頻繁に変更されるため、決定を下す前に専門家の助言を求めることを強くお勧めする。

## 目次

はじめに .....	4
研究開発税額控除の紹介 .....	4
ベルギー .....	5
国の紹介と概要 .....	5
イノベーション／パテントボックス .....	5
研究開発税額控除 .....	7
その他の研究開発関連インセンティブ .....	9
フランス .....	10
国の紹介と概要 .....	10
イノベーション／パテントボックス .....	10
研究開発税額控除 .....	14
その他の研究開発関連インセンティブ .....	17
ドイツ .....	18
国の紹介と概要 .....	18
イノベーション／パテントボックス .....	18
研究開発税額控除 .....	18
その他の研究開発関連インセンティブ .....	20
イタリア .....	22
国の紹介と概要 .....	22
イノベーション／パテントボックス .....	22
研究開発税額控除 .....	24
その他の研究開発関連インセンティブ .....	26
オランダ .....	27
国の紹介と概要 .....	27
イノベーション／パテントボックス .....	27
研究開発税額控除 (WBSO) .....	29
その他の研究開発関連インセンティブ .....	33
スペイン .....	35
国の紹介と概要 .....	35
イノベーション／パテントボックス .....	35
研究開発とイノベーション税額控除 .....	38
その他の研究開発関連インセンティブ .....	42
スイス .....	45
国の紹介と概要 .....	45

イノベーション／パテントボックス.....	45
研究開発税額控除.....	47
その他の研究開発関連インセンティブ .....	47
英国.....	49
国の紹介と概要 .....	49
イノベーション／パテントボックス.....	49
研究開発税額控除.....	51
その他の研究開発関連インセンティブ .....	53
比較.....	54
国別のイノベーション／パテントボックス.....	54
国別の研究開発税額控除.....	59
免責事項 .....	64

# はじめに

## 研究開発税額控除の紹介

研究開発税額控除の適用方法は、国によってアプローチが異なる。どの制度にもいくつかの特殊性があるが、原則として所得ベースの研究開発税額控除と支出ベースの研究開発税額控除は区別される。

イノベーションによる所得に基づく研究開発税額控除が、いわゆるイノベーション／パテントボックスである。特許や同様の知的財産（IP）からの利益には、法人税の軽減税率が適用される。なお、OECDの「税源浸食と利益移転プロジェクト2015」の一環として、各国が「IP制度に関する修正ネクサス・アプローチ」を採用していることに留意されたい。そのため、企業がパテントボックス税率の恩恵を受けるためには、IPを所有しているのと同じ法域で研究開発活動を行わなければならない<sup>1</sup>。

企業の研究開発費に基づくイノベーション税制優遇措置には、研究開発税額控除や研究開発特別控除（研究開発資産の加速償却や引当金の強化など）がある。加速償却や引当金強化は、企業の所得を圧縮し、ひいては税負担を軽くする。研究開発税額控除は納税額から控除され、納税額がマイナスになる（すなわち税金が還付される）こともある。税金の還付は、赤字になることが多い創業期の新会社にとって効果的である。

多くの国では、政府機関が特定の研究開発資産や研究開発費について直接支払いを行うことで、資金援助を提供している。EU諸国では、このような資金援助は一般的に欧州委員会が採択した国家補助規制の対象となる<sup>2</sup>。

研究開発活動の測定に関しては、多くの国がフラスカティ・マニュアル<sup>3</sup>の定義を採用し、研究開発を行っているセクター（企業、民間非営利団体、高等教育機関、政府）で研究開発に費やされた支出や人的資源を測定している。イノベーション活動の測定については、多くの国がOECDのオスロ・マニュアル<sup>4</sup>の定義を採用している。

2021年10月、国際社会は、経済のデジタル化とグローバル化によって生じる税制上の課題に対処するための2本柱のソリューションを含む画期的な協定に合意した。この計画の一環として、第二の柱では、グループ連結売上高が7億5,000万ユーロ以上の大規模多国籍企業（MNE）に対して、国際的な最低実効法人税率を15%とする国内規則を導入している。税制優遇措置によってある法域でのNMEの実効税率が15%未満になる場合、そのNMEは第二の柱の中核的要素であるGloBE（グローバル税源浸食防止）ルールに基づく上乗せ課税の対象となる可能性がある。OECDの報告書「税制優遇措置とグローバルミニマム法人税（Tax Incentives and Global Minimum Corporate Tax）」<sup>5</sup>は、第二の柱がさまざま

---

<sup>1</sup> Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes," OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, <https://www.oecd.org/ctp/beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf>. Update July 2022 <https://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-peer-review-results-on-preferential-regimes.pdf>.

<sup>2</sup> European Commission adopts revised State aid Framework for research, development and innovation 19 October 2022; [https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12777-State-aid-rules-for-research-development-innovation-framework\\_en](https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12777-State-aid-rules-for-research-development-innovation-framework_en).

<sup>3</sup> The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities Frascati Manual 2015 [https://ec.europa.eu/eurostat/cache/metadata/Annexes/isoc\\_se\\_esms\\_an2.pdf](https://ec.europa.eu/eurostat/cache/metadata/Annexes/isoc_se_esms_an2.pdf)

<sup>4</sup> <https://www.oecd.org/science/oslo-manual-2018-9789264304604-en.htm>

<sup>5</sup> OECD (2022), Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax: Reconsidering Tax Incentives after the GloBE Rules, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/25d30b96-en>. <https://www.oecd.org/tax/tax-incentives-and-the-global-minimum-corporate-tax-25d30b96-en.htm>.

まな税制優遇措置に及ぼす潜在的影響を法域が評価するためのツールであり、GloBE の導入を考慮した税制優遇措置の環境を法域が評価し直す際に勘案すべき提言を行っている。

開発研究インセンティブの提供や企業による開発研究インセンティブの利用の増加を受けて、開発研究インセンティブの請求において企業を支援する専門コンサルタントの市場が発達してきている。

## ベルギー

### 国の紹介と概要

ベルギーの税法では、研究開発に対する特別優遇措置を規定している。ベルギーの納税者は、研究開発費に関して追加的な税額控除の恩恵を受けることができる。ベルギーのパテントボックス制度によると、納税者は純イノベーション所得の **85%**を課税標準から控除することができる。ベルギーはまた、研究者の雇用コストの控除や現金助成金による直接資金援助を通じて、研究開発への投資を促進している。

### イノベーション／パテントボックス

#### 資格

##### 適格納税者

ベルギーのイノベーション所得控除 (IID) では、ベルギーの納税者は（規模の大小を問わず）純イノベーション所得の **85%**を課税標準から控除することができる。IID は、OECD の BEPS 行動計画の行動 5（いわゆる修正ネクス・アプローチの適用）に基づいており、（以前の）ベルギーの特許所得控除 (PID) 制度に取って代わるものである。

##### 適格 IP

適格無形資産には、無形資産が保護されている国に関係なく、特許および補充的保護証明書、育成者権、希少疾病用医薬品、データおよび市場独占権、**2016年7月1日**以前にまだ所得を生み出していない研究開発プロジェクトから生じる著作権付きソフトウェアの知的財産権 (IPR) が含まれる。無形固定資産がまだ申請中である課税期間については、一時的な免除が適用される。

商標やその他のマーケティング関連の無形資産は、IID 制度の対象とならない。

#### 所有権に関する条件

納税者は、適格 IP の完全な所有権、共有権、用益権、ライセンス、または権利を有していなければならない。「いかなる権利」でも十分である。

#### 開発および管理に関する条件

BEPS 行動 5 に従い、純イノベーション所得は、研究開発活動に関連する支出全体のうち、社内実施される研究開発活動、および無関係な者に外部委託される研究開発活動に関連する支出の割合にのみ比例して考慮される。そのため、イノベーション所得には支出全体に占める適格支出の割合を反映した分数、いわゆる修正ネクス比率を乗じる。その結果、IID は企業が効果的な研究開発活動を行う場合にのみ付与される。

管理ガイダンスによると、取得済みの IPR の改良については、有効な IPR が付与されていなくても IID の対象となり得る。IP の取得費用は非適格とみなされ、修正ネクサス比率の分母にのみ反映される。

研究開発活動の種類（第三者や関係者への外部委託、IP の取得など）は、修正ネクサス比率を通じて IID の計算に影響を及ぼす。研究開発活動がベルギー国内で行われているか国外で行われているかは、恩恵の計算に影響しない。

## 適格所得

適格所得には、ライセンス所得、売却収入に組み込まれている所得（すなわち、当該企業が付与したライセンスに基づいて第三者が商品（またはサービス）を生産した場合に、その第三者が支払うライセンス料であり、当該企業のベルギー課税標準に含まれるもの）、プロセスイノベーションに由来する所得、および裁判所／仲裁裁判所の決定、友好的和解、または保険契約に基づいて受け取る報酬が含まれる。この所得は、課税期間における当該企業のベルギー課税標準に含まれるべきである。

IPR の売却収入がイノベーション所得として認められるのは、その IPR が固定資産としての性質を有しており、前課税期間中に生み出されたものである場合、または過去 24 カ月以内に取得されたものである場合のいずれかである。売却価格の 5 年以内の再投資条件が適用される。

## 恩恵の定量化

IID は純額ベースで計算される。つまり、ある年の総所得から、適格 IP に関する控除可能な研究開発費が差し引かれる。その金額が純イノベーション所得であり、これに修正ネクサス比率、すなわち納税者自身が負担した適格研究開発費の割合を反映した分数を乗じる。適格研究開発費は分子に反映され（すなわち、当該企業が負担した適格無形資産に直接関連する研究開発費、または非関連会社への研究開発活動の外部委託に対する対価）、30%のアップリフトが適用される（全体の支出額を上限とする）。分母には、適格研究開発費、関連する外部委託のための研究開発費、適格無形資産の取得費からなる研究開発費全体が含まれる。その金額の 85%を法人所得税の課税標準から控除できる。

納税者が 2016 年 7 月 1 日以降に IID を適用する初年度には、2016 年 6 月 30 日以降に終了する前課税年度の総支出額で総イノベーション所得を減額しなければならない（一部例外あり）。その時点で、納税者はこれらの費用を最大 7 課税年度にわたって分散させることを、取消不能で選択できる。

未使用の IID は、期限や金額の制限なく繰り越すことができる。

## 申請手続き

IID を申請する際には、以下の手続きに従わなければならない。毎年の法人所得税の申告時には、法人所得税申告書に特別なフォームを追加しなければならない。また、著作権付きソフトウェアに関して IID を申請する場合には、ベルギー科学政策局（Belspo）からソフトウェアの革新性を確認する証明書を取得する必要がある（ソフトウェアがさらに開発されている限り）。納税者は適格 IP について入手可能な裏付け書類を用意する必要がある。さらに、裁定を求めることもできる。

## その他の点

前述したように、BEPS に準拠するために、従来の PID 制度は IID 制度に取って代わられた。

例えばライセンス料と比較して、IPRの売却収入がイノベーション所得として認められるためにはより多くの条件が適用されるため、管理ガイダンスはこの点での租税濫用を考慮している。ガイダンスによれば、譲渡契約以外の契約の文脈で手数料が取得され、それが実際にIPRの全期間にわたる利用の排他的譲渡につながる場合には、IPRの売却後に取得される手数料と同じ条件に従うものと先験的にみなされる。納税者は、その法律行為の選択が所得税回避以外の動機によって正当化されることを証明することで、この濫用防止措置の適用に反証することができる。

## 研究開発税額控除

### 資格

ベルギーの納税者は（その規模にかかわらず）環境に配慮した研究開発費について追加的な税額控除の恩恵を受けることができる。実際、ベルギーの納税者は、研究開発費の一般的な税控除に加え、これらの研究開発費を資産計上し、投資控除や税額控除を申請することもできる。

長い間、ベルギーの税法には研究開発の一般的な定義が含まれておらず、会計法やフラスカティ・マニュアルを参照していた。最終的に、ベルギーの立法者は、フラスカティ・マニュアルにおけるOECDの定義に基づき、ベルギー税法に研究開発という用語の税務上の定義を盛り込んだ。

### 所有権に関する条件

現行の裁定慣行に基づくところ、研究開発センターレベルで生み出されたノウハウが研究開発センターの将来の業績を向上させ、納税者の将来の収益性に寄与することを証明できる限り、研究開発活動を行う納税者は、研究開発活動から生じたすべてのIPを所有している必要はない。これは、当該の研究開発費が通常は研究開発活動の受益者に請求されるにもかかわらず、受託研究開発活動を行う納税者も研究開発投資控除・税額控除を請求できることを意味する。

この点に関しては、税務当局による疑義が増加しているため、研究開発投資控除・税額控除をどの程度まで適用できるかについて、個々のケースごとにさらに検討すべきであることに留意されたい。さらに、この点については事前の裁定が強く推奨される。

### 開発および管理に関する条件

適格となるためには、有形資産も無形資産も新しいものでなければならない。この点において、当該資産が第三者から取得したものか、自社開発したものかは関係ない。ベルギーの税務当局は、有形資産に関する立場とは異なり、無形資産についてはベルギー国内で事業目的に使用されていない限り、新規の資産としての適格性を認めている。

前述の通り、裁定慣行によれば、研究開発活動を行う納税者は、研究開発活動から生じたすべてのIPを所有している必要はない。研究開発は国外でも実施できるが、管理と監督はベルギーで行う必要がある。

### 恩恵の定量化

研究開発投資控除・税額控除は、有形・無形固定資産を含む資本支出を対象としている。有形資産とは実務上、研究開発活動の実施に使用される資産をいう。原則として、このよ

うな有形資産は、適格研究開発センター内で使用される必要がある。有形資産は一般的に、それぞれの経済的耐用年数にわたって減価償却される。例としては、IT 機器、研究所のユーティリティ、建物、オフィス家具、試作品などが挙げられる。

一方、無形資産は研究開発費、すなわち、納税者の将来の活動の発展に役立つ試作品や製品、発明、ノウハウなどの研究、製造、開発にかかる費用と定義される。特許、ライセンス、ノウハウも対象となる。この場合も、このような無形資産は適格研究開発センター内で使用される必要があるが、やはり限定的な例外がある。例としては、研究者の人件費、自社開発特許、第三者からライセンスを受けた特許、非特許技術、再請求される研究開発費などが挙げられる。

引当金を構成する投資控除によって、課税標準が減額される。赤字の納税者は課税標準がないため、この措置の恩恵を実際に受けることはできない。そのため、ベルギー税制当局は税額控除についても規定することを選択しており、その額は投資控除額に法定法人所得税率（2021 課税年度時点で 25%）を乗じた額に等しい。したがって、税額控除は投資控除と同じであり、税額控除は実質的に納付すべき税金に対する控除である。

ただし、税金が発生しない場合、税額控除は 5 年後（税額控除が適用された年、すなわち適格投資が行われた年を含む）に還付される。このインセンティブは、一括控除または分割控除の形をとることができる。一括控除は、適格資産の取得価額に対する割合として計算される。2023 課税年度の場合、この割合は 13.5%である。一方、分割控除は、適格資産の年間減価償却費に対する割合として計算される。2023 課税年度の場合、この割合は 20.5%である。一般的に、一括控除は約 3.4%の純税効果が得られ、分割控除は約 5.1%の純税効果が得られる。

投資控除も税額控除も繰り越しできるが、いったん税額控除を選択すると投資控除は申請できなくなる（この点については複雑な経過措置がある）。投資控除は無期限に繰り越せるのに対し、税額控除は前述の通り 5 年後に還付される。投資控除も税額控除も、年間に請求できる額には上限がある。

## 申請手続き

（分割）研究開発投資控除・税額控除を申請する際には、以下の手続きに従わなければならない。毎年 of 法人所得税の申告時には、法人所得税申告書に特別なフォームを追加しなければならない。さらに、フランドル／ワロン／ブリュッセル地域から、革新的で環境に配慮した開発であることを証明する証明書を取得する必要がある（研究開発センターの所在地によって異なる）。ベルギー税務当局は、研究開発投資控除・税額控除の申請に関連する「防衛」ファイルを別途、毎年更新して保管しなければならない。この点については裁定を求めることができる。

## その他の点

研究開発投資控除・税額控除の濫用を避けるため、ベルギー立法府は投資控除・税額控除の適用から除外される資産のリストを導入した。これには、減価償却できない固定資産、減価償却期間が 3 年未満の資産、資産の使用権を譲渡する目的で取得または開発された固定資産などが含まれる。

さらに、ベルギー税法では、第三者から取得した有形・無形資産（特許を除く）が、減価償却期間全体にわたって適格研究開発活動を行うために使用されることを要求している。この条件が満たされなくなり、その資産が減価償却期間中に別の目的に割り当てられるなどした場合には、投資控除・税額控除の回収ルールが適用される。この回収は、かかる有形・無形資産が売却された場合や使われなくなった場合には適用されない。実際、このよ



うな場合、ベルギー税法では、分割投資控除・税額控除を適用する場合の追加的な投資控除・税額控除について明示的に規定している。最後に、繰越投資控除または税額控除を有するベルギーの納税者の支配権が変更された場合、支配権の変更が正当な財務的・経済的必要性を満たさない限り、原則として控除は失効することに留意されたい。

ベルギーの研究開発税額控除が第二の柱における適格還付可能税額控除とみなされるようにするために、ベルギー税法は改正され、研究開発税額控除の残額が5年ではなく4年後に還付可能となる可能性が非常に高い。

## その他の研究開発関連インセンティブ

### 現金助成金

ベルギーにおける研究開発活動に対する現金助成金は、それぞれの政府（フランダース州：VLAIO、ブリュッセル首都圏：イノビリス地域とワロン地域：SPW）によって運営されている。それぞれに特有の助成金プログラムがあるものの、一般的には以下のように分類される。

- 新しい製品、サービス、工程の開発に焦点を当てた研究開発助成金。この資金援助には、個人でも企業連合でも応募することができる。
- 革新的な生産工程の導入に関連する投資助成金。
- エコロジーとサステナビリティのための投資助成金。

ほとんどの助成金は返済不要で、賃金、投資、間接費／消耗品費、外注費などの費用に充てられる。重要な（多くの場合必須の）こととして、プロジェクト提案書は、実際のプロジェクト開始前に提出しなければならない。

これらの助成金の詳細については、以下のウェブサイトを参照されたい。

- <https://www.vlaio.be/nl>
- <https://innoviris.brussels/get-funded>
- <https://recherche.wallonie.be/home.html>

### 適格研究者を対象とした給与税の軽減

ベルギーでは、研究開発に関する源泉徴収税の一部免除がある。以下の（累積的な）条件を満たせば、企業はこの免除を申請することができる。申請者は研究開発活動を行うとともに、研究開発プロジェクトの実行開始前に **Belspo** に通知する必要がある、従業員は研究開発活動を行うとともに、適格学位（（応用）科学や工学などの博士号、修士号、学士号）を取得している必要がある。

前述の条件を満たす従業員のためにベルギーの給与税の最大 **80%**を免除することができ、学士号を有する従業員の免除申請額の上限は、修士号または博士号を有する従業員の免除申請額の合計の **25%**である。最大 **80%**の免除を決定する際には、研究開発活動に費やされた時間（従業員の総労働時間に占める割合で示される）を考慮すべきである。この免除は、ベルギーの給与名簿に含まれている従業員に対してのみ適用される。注意すべき点として、従来とは異なり、給与源泉徴収税の一部免除の適用によって得られる恩恵は、同一の費用を対象とする研究開発税額控除と併用することはできない。

プロジェクトやプログラムは、ベルギーの立法府が予見した科学研究の定義の範囲内であれば、研究開発プロジェクトとみなすことができる。研究開発活動に関する拘束力のある助言は、**Belspo** から得ることができる。

# フランス

## 国の紹介と概要

フランスで利用できる主な研究開発インセンティブは2つある。

- 適格 IP 所得に対して 10%の法人所得税率を適用する IP ボックス制度
- フランスの納税者が負担した研究開発費に基づく研究開発税額控除

企業は、両制度が提供する恩恵を併用して受けることができる。

## イノベーション／パテントボックス

### 資格

#### 適格納税者

フランスの IP ボックス制度は、フランスの個人所得税または法人税の対象となるあらゆる規模の企業（大・中小企業）に適用される。

企業が所得税の課税対象となる場合、IP ボックス制度を利用できるのは、標準的な制度（すなわち、控除される経費が一括ベースで計算される経費ではなく、実際に発生した経費である制度）の下に置かれているのみである。

#### 適格 IP

適格 IPR は次のように規定されている。

- 特許
- 工業用製造工程。ただし、次の3つの条件を累積的に満たすことを条件とする。(i) 研究活動の結果であること、(ii) 特許の利用に必要であること、(iii) 同一の契約に従い、付属する特許とともに販売またはライセンス供与されること。
- 植物品種権
- ソフトウェア。ただし著作権で保護されていることを条件とする（フランスの法律では、著作権保護は独自性の条件を満たすソフトウェアにのみ適用される）。

上記の項目とは異なり、商標、ノウハウ、工業的意匠はフランスの IP ボックス制度の対象外である。

フランスの法律では、IP ボックス制度は「固定資産の性格」を有する適格 IP 資産に適用される。とはいえ、議会の準備作業に照らせば、この文言は広く解釈されるべきである。そのため、IP ボックス制度の対象には、企業の貸借対照表に計上されていなくても、全額償却された IP 資産や、取得費用が営業費用として全額控除された資産も含まれると考えるべきである。

IP ボックス制度は、適格 IP 資産がライセンスングを通じて取得された場合にも適用される。この場合、企業がライセンサーに支払うロイヤリティは、IP 資産から得られる純所得を計算する際に考慮される。この場合の適格所得とは、適格資産のサブライセンスングから得られる所得をいう。

#### この制度は適格 IPR にどのように適用されるのか

フランスの IP ボックス制度は任意である。企業は、どの適格資産について IP ボックス制度を利用するかを自由に選択できる。

IP ボックス制度に関する選択は、以下のものを対象に行われる。

- 各適格 IP 資産（原則）
- IP 資産を含む各商品・サービス
- IP 資産を含む各一連の商品・サービス

申請企業が 2 つ目または 3 つ目の選択肢を選ぶ場合には、入手可能な会計データに基づき、資産ごとの選択は不可能であるという正当な理由を説明しなければならない。

例えば、ある商品・サービス（医薬品の配合など）、または一連の商品・サービス（異なるバージョンのソフトウェアなど）を開発するために複数の資産が必要な場合、研究開発費や各無形資産が生み出す所得を特定するのは困難な可能性がある。

フランスの IP ボックス制度は新しい OECD 標準に適合するよう精密に見直されており、ひいてはネクサス・アプローチに沿ったものとなっている。

### 所有権に関する条件

IP ボックス制度は、申請者が IP 資産の法的所有権を有する場合、またはそれらの IP 資産に関する契約上の権利を有する場合（ライセンスである場合など）に適用される。

### 開発および管理に関する条件

買収企業が IP をさらに開発するために研究開発費を支出した場合、この制度は買収された IP に適用される。取得コストが考慮されるのはネクサス比率の分母のみであるため、ネクサス比率は低下する可能性がある。IP ボックス制度は既存の IP にも適用される。

研究開発活動は国外の第三者に外注できるが、関連当事者には外注できない。それにもかかわらず、納税者の外国 PE への外注は関連企業への外注とみなされる。

### 適格所得

この制度の範囲には、ライセンス料やサブライセンス料のほか、IP の売却収入も含まれる。この目的において、ライセンスの概念は広義に理解されており、適格 IP の使用权を付与するあらゆる契約（フランチャイズ契約など）を指す。

IP の売却に関しては、(i) IP 資産の売却先が関連当事者でないこと、かつ、(ii) 当該 IP 資産が売却の 2 年以上前に対価と引き換えに取得されたものであることを条件として、IP ボックス制度が適用される。

これらの所得から、無形資産の開発または取得に直接関連する研究開発費または取得費を差し引かなければならない。この目的において、研究開発費の概念には、研究開発税額控除と同じ意味が与えられている。

フランス税務当局のガイドラインによると、以下の費用を控除しなければならない。

- 研究人件費
- 原材料費（無形資産の創出または開発に使用される場合に限る）
- 技術導入費の取得
- 機械設備費（研究のために使用される場合に限る）
- 適格資産の取得に要した費用
- 研究開発活動の外部委託に関する費用

これらの費用は、企業が直接関与したか間接的に関与したかにかかわらず、控除しなければならない。

IP を含む商品やサービスの販売から得られた所得は、IP ボックス制度の恩恵を享受できない。この制度の恩恵を享受できるのは、適格 IP 自体の売却またはライセンスシングから得られた所得のみである。

## 恩恵の定量化

### 総所得の計算

各会計年度の総所得は、同一の IP 資産、商品・サービス、または一連の商品・サービスから得られたすべての適格所得に等しい。

実際には、同じ契約に適格資産と非適格資産の両方が含まれている場合、次の 2 つの状況が発生する可能性がある。

- 契約で適格資産と非適格資産に価格が按分されている場合、総所得は適格資産に按分された所得に相当する。
- 契約でそのような按分がなされておらず、全体的な価格しか示されていない場合。この場合、企業は当該価格を適格資産と非適格資産に按分しなければならない。その按分は、客観的基準に依拠しなければならない。これは、同じ期間内に実現され、同等の IP 資産に関連する比較可能な取引に基づくことができる。適格 IPR の本源的価値、それらの権利取得のために支払われた価格、または費用ベースのアプローチなど、その他のデータも勘案することができる。

### 純所得の計算

各会計年度の純所得は、前述のとおり、IP 資産から得られた総収入から同資産に関連する研究開発費を差し引いたものに等しい。

企業の選択に応じて、純所得の計算は、IP を含む各商品・サービス、または IP を含む各一連の商品・サービス、あるいはそれらの組み合わせについて、資産ごとに行われる。

選択後の最初の年に純損失が生じた場合（IP 資産について発生した研究開発費が適格所得を上回った場合）、その純損失は、同一の IP 資産から得られた最初の純利益と相殺しなければならない（クローバックルール）。

### ネクサス比率の適用

ネクサス比率は以下のように計算される。

$$\frac{\text{発生した適格支出} \times 130\%}{\text{発生した総支出}}$$

ここで、

- 分子：発生した適格支出とは、IP 資産を開発するために企業が直接負担した研究開発費、または非関連当事者に外部委託した研究開発費である。法律では 130% を乗じるよう定められている。
- 分母：発生した総支出とは、企業が直接または間接的に負担したすべての研究開発費である。すなわち、分子に含まれる研究開発費に、関連当事者に外部委託した研究開発費、および適格 IP 資産に関して発生した取得費を加えたものをいう。

ネクサス比率は 100% を超えることはできない。

さらに、この比率は、企業が IP ボックス制度の恩恵を受けようとする IP 資産によって生み出された純所得に適用されなければならない。

企業が統合されたグループの一部である場合、グループに属する関連当事者に研究開発業務を外部委託しても、IP ボックス制度の税制上のメリットはもはや減少しない。

企業のコントロールが及ばない例外的な状況の場合、企業は特定の条件の下で、ネクサス比率を代替比率に置き換えるよう要請することができる。ただし、そのような比率の置き換えには大臣の承認が必要である。

#### 標準税率／制度下の税率

フランスの標準法人税率は **25%**である。個人所得税は累進税率に基づいており、約 **16 万 8,000 ユーロ**を超える部分については最高税率 **45%**となっている。フランスの **IP ボックス**制度では、適格 **IP**の使用により発生した所得に **10%**の税率が課される。

#### 後続の評価年への繰り越し

資産、商品・サービス、または一連の商品・サービスに関連して **IP ボックス**制度で発生した損失は、繰り越さなければならない。ただし、同一の資産、商品・サービス、または一連の商品・サービスによって発生した純所得に対してのみ、後続の課税年度において相殺しなければならない。

**10%**の税率を適用する代わりに、適格 **IP** 資産から得られた純所得を、その課税年度に企業が被った税務上の損失で相殺することも可能である。

#### 申請手続き

フランスの **IP ボックス**制度に申請するためには、納税者は所得税・法人税申告書に追加フォームを添付しなければならない。留意点として、この選択は、入手可能な会計データに応じて、無形資産、商品・サービス、一連の商品・サービスごとに個別に行う必要がある。

#### その他の点

選択後、企業は会計年度ごとに、税務申告書に追加フォームを添付して提出しなければならない。これらの報告義務を遵守するために、企業は、当該の資産、商品・サービス、および一連の商品・サービスから得られた所得、ならびにそこから発生した適格費用を記録しておかなければならない。これらの報告規則に違反した場合、報告義務が遵守されなかった **IP** 資産から生じた所得に対して **5%**の罰金が科される。**IP** ボックス制度の下に置かれた **IP** 資産が、翌課税年度の申告書に記載されなかった場合、その資産に関する **IP** ボックスの恩恵は失われる。

さらに、企業は、特定の文書（(i) 研究開発活動の概要、(ii) 選択が行われた適格な資産、商品・サービス、一連の商品・サービスのリスト、(iii) それらの各項目に適用されたネクサス比率に関する詳細、(iv) 各項目への控除可能支出の配分方法に関する表示から構成される）を、税務当局が自由に閲覧できるように保管しておかなければならない。

来るべき第二の柱の規制は、各法域で最低実効税率 **15%**が満たされることを保証するものである。パテントボックス制度では、適格純所得に対して **10%**の法定税率を規定している。そのため、フランスの事業体の実効税率が影響を受けるが、国・地域別ブレンディングによってその影響は軽減される可能性がある。

フランスの法律には、研究開発税制優遇措置の悪用を避けるための特別な措置がない。いずれにせよ、**GAAR**（一般的租税回避防止規則）や移転価格規則のような濫用防止措置は、**IP** ボックス制度の悪用防止に役立つかもしれない。

# 研究開発税額控除

## 資格

研究開発税額控除は、事業、製造業、農業に従事する企業に適用される。申請企業には法人税または個人所得税が課される。後者の場合、その企業は標準的な課税制度の下に置かれているか、適格な免税制度（特にフリーゾーン制度や革新的新企業制度など）の下に置かれていなければならない。フランスの法律では、企業の規模は考慮されない。研究開発に関しては、他と比較して税制上優遇されている特定のセクターは存在しない。

税額控除の対象となる研究開発活動には、以下のものがある。

- 基礎研究
- 応用研究
- 実験開発

フランス法における上記の項目の定義は、本文書が提供する定義の逐語訳ではないにせよ、フラスカティ・マニュアルに沿っている。

これらの定義に加え、フランス研究省発行の研究開発税額控除ガイドでは、フラスカティ・マニュアルの科学研究の実態を評価するための以下の5つの基準が用いられている。

- 新規性
- 創造性
- 技術的不確実性／解決すべき技術的問題
- 再現性／新たな科学知識の貢献
- システムチック性／研究開発組織が整備されていること

## 所有権に関する条件

研究開発から生まれた IP の所有権は、研究開発税額控除を受けるための条件ではない。

## 開発および管理に関する条件

研究開発業務は、(i) フランス国内、(ii) 他の EU 加盟国、(iii) 欧州経済領域協定に加盟し、フランスと税務行政執行共助条約を締結している国（EU、ノルウェー、アイスランド）で行うことができる。研究開発から生まれた IP の所有権は条件ではないため、国外にあってよい。スタッフはフランスの雇用契約に基づいて雇用されていなければならない。

この一般規則の例外は、研究開発税額控除の計算において IP に関連する費用を考慮することであり、これは当該 IP の所有権がなければ不可能である。

外部のサービス提供者に外注された研究開発活動は、一定の条件の下で研究開発税額控除の対象となる。サービス提供者は、フランス、EU 加盟国、または欧州経済領域（EU、ノルウェー、アイスランド）に設立することができ、研究省の承認を得なければならない。

研究開発税額控除の対象となるためには、原則として、外部委託された研究開発活動が、委託を受けた組織およびその直接の下請業者によって直接行われる必要があるが、例外もあり、ランク 3 以上の下請契約は対象とならない。この条件は納税者に対し、下請業者の階層構造に関するトレーサビリティの確保を義務付けている。

研究開発税額控除の計算において、同一の研究費が複数回考慮されることになる多重下請けを制限するために、下請けの条件が強化された。

研究開発税額控除の対象となる下請けでは、研究開発業務を行うのに必要な特定のスキルやリソースが満たされていなければならない。下請業者は、研究サービスの科学的調整に責任を持たなければならない。企業は、作業の個別化や成果物の特定を明確に正当化しなければならない。

## 恩恵の定量化

適格支出を以下に示す。

### 専ら研究活動に使用される固定資産の減価償却費

リース資産は固定資産とみなされ、減価償却が可能である。

### 人件費

研究者、研究補助員、（テストの実施など）研究開発プロジェクトに携わる技術スタッフに関するもの。このカテゴリーに含まれる費用を以下に示す。

- 給与（従業員が他の活動も行う場合は、研究開発活動に実質的に相当する部分）
- 雇用税（研究開発税額控除の計算のために考慮され、雇用主が支払う給与に基づいて計算される限りにおいて）
- 従業員利益分配制度（すなわち、フランスの法律で、50人以上の給与所得者を擁するすべての企業に対して義務付けられている制度）で発生した金額

さらに、フランスの法律には、企業に若い博士号取得者の雇用を促すインセンティブが含まれている。この制度では、博士号取得者を初めて雇用した場合、雇用主が支払った給与は、雇用後2年間はその2倍の金額として考慮される。この措置の恩恵を受けるには、博士号取得者が正社員として雇用されること、および企業の給与制研究員の数が前年を下回らないことが条件となる。

### その他の営業費用

この費用は、以下の合計額に等しい。

- 研究開発減価償却費の75%
- 研究開発人件費の43%
- 「若い博士号取得者」の賃金の200%

### その他の費用

- IP保護（特許および植物品種権の登録、維持、防衛）に要した費用（フランス国内における関連IPの所有権を条件とする）
- 標準化に関連する費用
- 技術監視に要した費用（最大6万ユーロまで）
- 高等教育・研究省の認可を受けた公的または民間の下請け業者への研究開発活動の外注

研究開発費は、公的機関と民間企業のいずれに委託されたかにかかわらず、研究税額控除（CIR : Le crédit d'impôt recherche）の決定において、申請企業が直接行う研究開発活動の費用の3倍が上限となる。したがって、企業が研究開発活動を行っていない場合、外部委託した研究開発活動についてCIRを利用することはできない。

また、CIRの計算において、外注された研究開発活動には以下の上限が設けられている。

- 申請企業とその下請け業者が、公的機関であれ民間企業であれ、関連事業体である場合は200万ユーロ。
- それ以外の場合は1,000万ユーロ。

### 補助金

税額控除の対象となる業務に対して企業が受け取った公的補助金は、企業が確定的に取得したものか、払い戻し可能なものかにかかわらず、税額控除の計算根拠から控除される。このような補助金が還付される場合には、その補助金を支払った組織に還付された年の税額控除の計算根拠に加えらる。

税額控除は以下の金額に等しい。

- 発生費用が1億ユーロ未満の場合は適格費用の30%。
- 発生費用が1億ユーロを超えた場合は適格費用の5%。

フランスの海外県（グアドループ、ガイアナ、マルティニーク、マヨット、レユニオン）では、30%ではなく50%の比率が適用される。ただし、5%の比率は変わらない。

恩恵に上限はない。税額控除は、適格研究開発費が発生した課税年度の所得税または法人税から控除される。税額控除の残額がある場合は、翌3課税年度に繰り越すことができる。この期間の終了時にまだ残額がある場合は、企業に還付される。税額控除の即時還付は、革新的な新企業だけでなく、中小企業にも適用される。税額控除を繰り戻すことはできない。

### 申請手続き

研究開発税額控除の恩恵を受けるためには、企業は特別な申告書を電子形式で提出しなければならない。企業が1億ユーロを超える研究開発費を支出した場合には、追加の報告義務を果たす必要がある。すなわち、進行中の研究開発活動の性質、状況、専用資産、人員などを説明すること。

企業が1,000万～1億ユーロの研究開発費を支出した場合には、その研究開発費により資金提供または雇用された博士号取得者の人数、全世界のフルタイム研究要員の人数、およびそれぞれの平均給与に関する情報を提供することが義務付けられている。

### その他の点

研究開発税額控除の計算に算入された費用が実際の研究活動に効果的に配分されているかどうかを管理するために、高等教育・研究・イノベーション省の専門家は企業に正当性を問う権利を有する。この場合、企業は30日以内に回答しなければならないが、一定の条件の下でこれを延長することができる。

監査は、会計書類へのアクセス、事実確認、技術的検査の主導など、検査官の要請に応じて現地で実施することもできる。

企業が、(i) 質問に答えなかった場合、(ii) 正当な理由を示す資料を提出しなかった場合、(iii) 現地検査の際にエージェントの管理を妨害した場合、検査官は発生した費用と研究活動との相関が確立していないと結論付ける。

税務監査の場合、税額控除の計算に使用される費用と研究活動の相関について、企業と税務当局の間で意見の相違が生じた場合、諮問委員会を召集することができる。同委員会は事実に関する意見のみを提供し、法律に関する意見は提供しない。また、例えば別の専門家の介入を提案する調停者に照会することも可能である。

来るべき第二の柱の規制は、各法域で最低実効税率15%が満たされることを保証するものである。研究開発税額控除は、EUモデル規則第3条(38)にいう適格還付可能税額控除



の特徴を満たしている<sup>1</sup>。しかし、税額控除はフランスの法律では非課税項目であるため、実効税率に影響を与える。

フランスの法律には、研究開発税制優遇措置の悪用を避けるための特別な措置がない。いずれにせよ、GAAR（一般的租税回避防止規則）や移転価格規則のような濫用防止措置は、IP ボックス制度の悪用防止に役立つかもしれない。

## その他の研究開発関連インセンティブ

上記以外に、特筆に値することを以下に示す。

(i) 研究開発活動に関連する税額控除は、他に次の2つがある。

- イノベーション税額控除（Crédit d'impôt innovation）は、新たな科学的知識を生み出す研究開発活動（研究開発税額控除の対象となる）を実施せずに、新製品の設計に要した費用の30%を控除する制度である。このイノベーション税額控除は、控除限度額が12万ユーロ（費用で言うと40万ユーロ）に設定されており、いくつかの例外を除いて研究開発税額控除と同じように計算されるが、何よりも中小企業に限定されている。
- 共同研究税額控除。これは2022年から実施されている40%の税額控除であり、高等教育・研究・イノベーション省がリストアップした研究・知識普及機関のいずれかと民間企業との間の新規研究パートナーシップに限定される。このようなパートナーシップでは、特にPIに関して、研究成果の共有について規定しなければならない。

(ii) より具体的な活動、すなわち以下の制作に限定された税額控除もある。

- 映画
- オーディオビジュアル作品
- ビデオゲーム

(iii) 最後に、研究開発プロジェクト向けに、プロジェクト資金を提供するための多数の補助金制度がある。フランスには主に3つの補助金管理団体がある。

- ADEME（環境エネルギー管理庁）は、省エネルギーや環境性能をテーマとする研究プロジェクトに特化した助成金を提供している。例えば、プラスチックのリサイクルを改善するツールを設計するプロジェクトに助成金が提供される。
- 公的投資銀行であるBPI フランスは、主に中小企業に助成金を提供するほか、少なくとも1つの大規模グループ、小企業、公的研究機関による共同プロジェクトを呼びかけている。
- フランスの13の地域にはERDF基金があり、その一部は健康、エネルギー、環境、デジタル技術など、対象を絞ったテーマの研究開発に充てられている。

---

<sup>1</sup> EU内の多国籍企業グループおよび大規模国内グループに対する課税の世界的な最低水準の確保に関するEU理事会指令（EU）2022/2523（2022年12月14日）。

# ドイツ

## 国の紹介と概要

ドイツは世界有数の研究開発国である。ドイツは革新的な企業に対し、研究開発のための資金援助を提供している。包括的で効率的な資金調達環境は、連邦および州レベルの多数の資金調達手段やプログラムで構成されている。

研究開発のための直接プロジェクト資金は、金額的に最も重要な研究開発資金の形態の 1 つであり、連邦政府と州の両方から国家レベルで提供される。連邦レベルや州レベルでの直接プロジェクト資金は、一般的に大企業や中小企業が利用できる。資金提供プログラムによっては、個々の企業に対して単独プロジェクトとしてプロジェクト資金が提供される場合もあるが、他の企業、大学、研究機関といったパートナーと共同でプロジェクトを実施するよう求められる場合もある（共同または協力プロジェクト）。

Forschungszulagengesetz (FZulG) <sup>1</sup>が 2020 年に研究開発税額控除 (Forschungszulage) を導入したことで、ドイツの資金調達環境に新たな資金調達手段が加わった。

## イノベーション／パテントボックス

ドイツの税法には、そのような税制優遇措置はない。

## 研究開発税額控除

### 資格

研究開発税額控除を申請できるのは、主として貿易業、農林業、または自営業者である。パートナーシップの場合、税額控除はパートナーシップによって申請できるが、パートナーのレベルでは申請できない。ドイツの研究開発税額控除には一括適用免除規則 (GBER) <sup>2</sup>が適用されるため、経営難に陥っている企業や、国家補助金の返済義務を負っている企業は税額控除を申請できない。

2020 年 1 月 1 日 (研究開発に係る税制上の優遇措置に関する法律 (Research Allowance Act) の開始日) 以降に開始された研究開発プロジェクトが対象となる。

研究開発プロジェクトは、以下に示す受益者研究開発カテゴリーのいずれかに分類されなければならない。

- 基礎研究
- 産業研究
- 実験開発

---

<sup>1</sup> Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung dated 14 December 2019 Federal Gazette BGBl. I p. 2763.

<sup>2</sup> 2014 年 6 月 17 日付の欧州委員会規則 (EU) No 651/2014 (いくつかの改正を含む)。

市場調査や市場開発を目的とした活動、市場投入の一環とみなされる活動、追加的なイノベーションや知識を生み出さない大量生産に関する活動は、受益者カテゴリーから除外されるため、対象外となる。

### 所有権に関する条件

知的財産の登録や所有権は、研究開発税額控除の申請には関係しない。ただし、後述の委託研究に対するコメントを参照されたい。

### 開発および管理に関する条件

プロジェクトは以下の形で実施することができる。

- 社内プロジェクト
- 委託研究プロジェクト
- 共同プロジェクト
- 上記3つの選択肢の組み合わせ

委託研究の場合、ドイツの所得税の対象となる委託者は研究開発税額控除を申請できるが、受託者は申請できない。受託者が外国企業の場合、その経営地は欧州連合（EU）内または欧州経済領域協定（EEA 協定）が適用される他の国になければならない。さらに、相手国は EU 行政共助法に従い、資格要件の確認に必要な範囲で、契約上の義務に基づく行政支援を提供しなければならない。

委託研究は、第三者と関連当事者の間で合意することができる<sup>1</sup>。委託研究は、（第三者間の）表示によって、または（関連会社間の）満たされるべき特定の基準によって特定される。特に、関連当事者間の国境を越えた研究開発契約の場合、ドイツの税務当局は、ドイツの当事者が委託研究契約の下で受託者として適格かどうかを審査し、その結果、ドイツの当事者は研究開発税額控除を申請する資格がなくなることもある。この判断には、IP の所有権が関係する可能性がある。

共同プロジェクトで協力パートナーが非課税の大学または研究機関である場合には、納税義務のある協力パートナーが負担した費用のみが考慮される。

研究開発税額控除の申請は税務監査の対象となるため、各会計年度末に、プロジェクト計画書、評価基準の計算書、時間単位の書類、サービス契約書、プロジェクト進捗報告書など、適切な書類を提出しなければならない。

### 恩恵の定量化

ドイツの研究開発税額控除の評価基準は、1 会計年度あたり 400 万ユーロ<sup>2</sup>を上限とし、企業が負担した以下のような適格研究開発費から構成される。

- 社内研究開発の場合：適格企業の関連する研究開発活動に従事する従業員の人件費（ドイツの賃金税および社会保障拠出金の対象となる賃金）。
- 委託研究の場合：受託者に支払われる報酬の 60%。

<sup>1</sup> HGB（ドイツ商法）第 290 条(2)~(4)に基づく支配的影響力を有する関連会社。

<sup>2</sup> 2026 年 7 月 1 日以降の上限は 200 万ユーロ。

引当金率は評価基準の **25%**であり、その結果、**1** 会計年度あたりの税額控除の上限は **100** 万ユーロ<sup>1</sup>となる。関連会社の場合、**1** 会計年度あたり最大 **400** 万ユーロの評価基準をすべての関連会社の間で分配しなければならない。関連会社は、税額控除申請書に対応する申告を行い、各社間で評価基準を分配する。

ある年に評価された税額控除は、その評価が交付された会計年度の「予納所得税」として扱われる。この「予納所得税」は、同年度に初めて交付される所得税評価額と相殺される。超過額は納税者に還付される。したがって、赤字の企業は税額控除の恩恵を受けることになる。

研究開発税額控除は、原則として、受益者の研究開発プロジェクトに対する他の資金援助や国家補助に加えて提供されることがある。ただし、他の助成金や国家補助で賄われているか、賄われる予定である場合は、適格支出を評価基準に含めることはできない。このような併用の除外は、他の資金援助が欧州連合の資金によるものである場合にも適用される。さらに、一括適用免除規則（**GBER**）に対応する規制を尊重しなければならない。したがって、**1** つのプロジェクトに対するすべての補助金の最高総額は **1,500** 万ユーロを超えてはならない。

## 申請手続き

申請手続きは、密接に関係する **2** つのステップで構成されている。

- 認証機関「**Bescheinigungsstelle Forschungszulage (BSFZ)**」への各プロジェクトの研究開発証明書の申請
- 各年度末の税務署への税額控除の申請

**BSFZ** は、研究開発プロジェクトが受益研究開発カテゴリー（基礎研究、産業研究、実験開発）に該当するかどうかを審査して、研究開発プロジェクトの基本的な適格性を承認する。この段階では、プロジェクトの説明は別として、予備データのみが必要となる。

税務署への申請は、人的・物的適格性の判断、社内研究開発と委託研究開発の区別、「経営難の企業」に関する申告、中小企業分類、他の資金援助との併用の検討、当該年度の評価基準の決定から構成される。

最後に、認証機関ではなく、税務署が人的・事実に適格性のみを分析する。したがって、研究費控除の申請手続きは逐次進めるだけでなく、常に総合的に進めることが重要である。

## その他の研究開発関連インセンティブ

連邦機関や地域機関が提供する資金援助プログラムは多種多様である。直接プロジェクト資金援助は、民間企業の特定の研究、イノベーション、技術プロジェクトを期間限定で支援するために使用される。資金援助は、主に技術分野や、経済にとって特に重要な革新的テーマに対して提供される。民間企業への支援では、産業研究と実験開発の研究開発カテゴリーに属するプロジェクトに重点が置かれる。この目的のため、国は主に返済不要の補助金を企業に交付するが、融資、国家保証、資本強化資金も提供する。研究開発プロジェクトに対する補助金または融資は、欧州国家援助法に従い、それぞれのケースで指定され

---

<sup>1</sup> 2026年7月1日以降は50万ユーロ。

た補助金率または融資率に従って比例配分方式で提供され、これには融資への企業による対応する拠出金も含まれる。

連邦レベル（まれに州レベルでも）の資金援助プログラムの場合、直接プロジェクト資金援助は、より大きなテーマや技術分野内の特定のコンテンツ関連トピックや技術に関するプロジェクトを期限付きで募集する枠組みの中で行われることが多い（この場合、資金援助提供者が応募者に対して研究開発トピックを事実上指定するため、トップダウン方式となる）。

連邦政府や州は多くの場合、プロジェクト管理機関（連邦政府）や開発銀行（州）を直接プロジェクト資金援助の実施に関与させる。これらは、対応する職務に基づいて（委託の有無にかかわらず）、それぞれの連邦政府や州の省庁のために働く公的または民間のサービス提供者である。

さらに、連邦および州レベルの直接プロジェクト資金援助には、主にまたはもっぱら中小企業を対象とした資金援助プログラムもある（例えば、中小企業向け ZIM センtral・イノベーション・プログラムや、個々の企業のプロジェクト資金調達のための連邦州の個別資金援助プログラムなど）。中小企業限定の資金援助プログラムも個々のプロジェクトに資金を提供するが、利用がより容易か、技術的な焦点がそれほど狭くないか、場合によっては技術的な制限がない（資金援助のトピックは一定の範囲内で申請者自身が決定できるため、ボトムアップの原則または広範な資金提供となる）。

原則として、直接プロジェクト資金援助の提供を受けるための法的資格はない。ただし、直接プロジェクト資金援助の提供を受けるためには、プロジェクトの実施がまだ始まっていない必要がある。直接プロジェクト資金援助に関する規則も遵守しなければならないため、資金援助がインセンティブ効果を持たなければならないため、プロジェクト開始前に必ず申請と承認が必要である（特定の資金援助プログラムの場合、資金提供者は、申請書が提出された後、承認が下りる前であっても、プロジェクトの早期開始に同意することができる）。

これらのプログラムを調査するための情報源を以下に示す。

- **Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz / ドイツ連邦経済・気候保護省。連邦、州、EU の資金援助データベース（ドイツ語のみ）**  
<https://www.foerderdatenbank.de/FDB/DE/Foerderprogramme/foerderprogramme.html>
- **ドイツ連邦経済・気候保護省が支援するドイツ貿易・投資振興機関（GTAI）**  
<https://www.gtai.de/en/invest>  
<https://www.gtai.de/en/invest/investment-guide/incentive-programs>
- **Ministerium für Bildung und Forschung / ドイツ連邦教育・研究省**  
<https://www.datenportal.bmbf.de/portal/en/research.html>
- **ドイツ連邦経済・気候保護省の ZIM（中小企業のための中核イノベーションプログラム：Zentrales Innovationsprogramm Mittelstand）部門。ドイツ最大の中小企業向けイノベーションプログラム。**  
<https://www.zim.de/ZIM/Navigation/DE/Meta/Englisch/englisch.html>

# イタリア

## 国の紹介と概要

イタリアで利用できる主な研究開発インセンティブは以下の2つである。

- IP ボックス制度は、対象となる IP の創造、開発、維持、保護にかかる経費の法人税と地方税を対象に、110%の超優遇控除を提供するものである。
- 研究開発、イノベーション、デザイン税額控除は、対象となる経費の5%~10%の範囲で、法人税、地方税、付加価値税、源泉所得税、社会保障負担（SSC）の支払いを相殺するために利用されるものである。

企業は両方の制度によって提供される利点を累積することが可能だが、税額控除の対象となる費用の基点からパテントボックスより生じる税制優遇額を差し引かなければならない。

企業の合併/分割の場合、一定の条件の下で、税制優遇は結果として生じる事業体のもとに残る。

## イノベーション/パテントボックス

2021年以降、イタリアは利益に基づくインセンティブから費用に基づくインセンティブに移行することにより、以前のパテントボックス制度を改訂した。

### 権利

#### 適格な納税者

パテントボックスは、イタリアで事業所得をあげているすべての企業および外国企業のイタリアの PE のためのものであり、事業部門や企業/会社の規模は考慮しない。

#### 適格な IP

パテントボックスの目的で適格な IP は、特許、著作権で保護されたソフトウェア、図面、法的に保護されたモデルである。

パテントボックスは、ネクサス・アプローチと OECD 基準に従って実施される。

### 所有権に関する条件

パテントボックスが適用されるためには、企業は「投資家」として適格でなければならない。投資家としての地位は、納税者が以下の4つの条件を満たしたときに満たされる。

- IP の創造、開発、維持、保護にかかる費用を維持すること
- 技術的および財務的リスクを負うこと
- 対象となる活動の成果を所有すること
- IP を利用するための経済的権利を所有すること

したがって、イタリア国内外の税務上の居住者である他の事業体のために研究開発、イノベーションおよびデザイン活動を行う企業は、投資家として適格となれないため、税額控除の対象から除外される。

## 開発および管理に関する条件

第三者から購入した IP の創造、開発、維持、保護にかかる経費は、パテントボックスの対象となる。

パテントボックスは、既存の IP の場合にも適用することができる。補助対象年の初めにすでに IP が存在していた場合は、その期間の費用に対してのみ追加控除を適用することができるが、そうでない場合は、IP の創造／登録の年において、いわゆる「回収メカニズム」を適用し、その期間で対象となる費用およびその前の課税期間 8 期に発生した費用に対して、その費用が IP の創造に厳密に関連している場合に限り、追加控除を適用することができる。

回収が適用できるのは以下の通りである。

- 特許については、付与証明書が発行された年。
- ソフトウェアについては、イタリアの公開登録簿（SIAE）に登録された年。
- 図面およびモデルについては、公開登録簿に登録された年、または、一般に初めて公開された年。

イタリアの納税者は、イタリア国外に拠点を置く第三者に研究開発、イノベーション、デザイン活動の実行を委託することができるが、これは供給者が税務当局間の情報交換に関する協定をイタリアと締結している国の税務上の居住者であり、イタリアの納税者が投資家とみなされる要件を満たしていることが条件となる。

## 適格な費用（対象となる費用）

2020 年まで有効であった古いパテントボックス制度は、所得控除メカニズムに基づいていた。2021 年から実施される新しいパテントボックス制度では、IP から生じる所得はまだ関係ない。

適格な経費は以下の通りである。

- かかる活動の遂行において直接雇用される、雇用関係または自営業関係、あるいは従属的業務を除くその他の関係を有する職員に対する経費。従属的な雇用契約を結んでいる者に関連する人件費については、源泉徴収分を差し引く前の報酬が該当し、課税期間中に行われた、かかる活動に費やされた時間または日数に関連する退職給与、追加月給、休日および休暇の発生分を含む社会保障および福利厚生負担金が該当し、対象となる活動が事業所外で行われた場合に労働者に支払われる出張手当も含まれる、
- 減価償却率、ファイナンスリース料元本額、オペレーティングリース料、および対象となる活動の実施に際して利用される動産資本資産および無形資産に関するその他の経費、
- 対象となる活動のみに関連するコンサルタントサービスおよび同等のサービスにかかる経費、
- 対象となる活動に際して利用される材料、消耗品、その他同様の製品にかかる経費、
- 補助対象の無形資産に関する権利の維持、それらの有効期間満了に伴う更新、それらの保護（関連する形態でも）に関する経費、および、偽造防止活動、および、同様の権利の保護を目的とした紛争の管理に関する経費。

## 優遇の定量化

著作権で保護されたソフトウェア、特許、意匠、モデルに関する研究開発活動の費用（イタリアの居住企業および非居住事業体の PE が直接負担するか、もしくは、研究開発活動を大学またはその他の研究機関または同等の機関に委託することによって発生する）は、法人所得税（IRES imposta sul reddito sulle società）および地方生産税（IRAP imposta regionale sulle attività produttive）の両方に対して、かかる支出の 210%に相当する金額を税務上認めることができる。関連する当事者との間で発生した研究開発費用は対象外である。新しいパテントボックス手続きの選択は 5 会計年度継続し、取り消すことはできず、更新可能である。

標準税率は、法人税（IRES）目的では 24%、地方税（IRAP）目的では 3.9%である。対象となる費用の 110%の追加控除を考慮すると、パテントボックスの優遇額は、かかる費用の基点の 30.69%に相当する。費用の基点は、税額控除やその他の助成金を差し引いて計算しなければならない。

追加控除は毎年活用される。追加控除後に納税者が税務上損失となる場合、その損失を次の納税期間に繰り越すことができる。

## 申請手続き

パテントボックスの追加控除は、法人税および地方税の申告書において、課税標準を減少させるために申告しなければならない。税務監査／査定に備えてペナルティ保護の恩恵を受けるためには、納税者は、歳入庁が発行したガイドラインに準拠した、パテントボックスの証明書類を作成しなければならない。

## その他の点

パテントボックス制度は国家援助規制に準拠している。

きたる第二の柱規制は、各法域に最低実効税率 15%が満たされることを保証するものである。したがって、納税者には第二の柱の影響があるかもしれない。これは、第二の柱の実施後にさらに分析する必要がある。

# 研究開発税額控除

## 権利

この税額控除は、イタリアで事業所得をあげているすべての企業および外国企業のイタリアの PE のためのものであり、事業部門や企業／会社の規模は考慮しない。

この税額控除を利用できる対象は以下の通りである。

- OECD のフラスカティ・マニュアルおよび EU 委員会の連絡 198/2014、パラグラフ 1.3 のポイント 15 の項目 m)、q)、および j)の定義に準拠する研究開発活動への投資。
- OECD のオスロ・マニュアルの定義に準拠し、製品、生産プロセス、およびサービスの創造、または意義深い開発を目的としたイノベーション活動への投資。
- デザインおよび美的発想活動への投資で、例えば、線、輪郭、色、表面構造、装飾の特徴のような、形やその他の非技術的または機能的な要素に関して、意義深い方法で会社の製品を革新することを目的とするもの。これらの効果に対して、製品と



は、複合製品の構成部品、包装、プレゼンテーション、グラフィック・シンボルおよび活字の文字を含む、あらゆる工業製品または手工業製品を意味する。

## 所有権に関する条件

税額控除が適用されるためには、企業は「投資家」として適格でなければならない。詳しくは上記パテントボックスの節を参照。

## 開発および管理に関する条件

イタリアの納税者は、イタリア国外に拠点を置く第三者に研究開発、イノベーション、デザイン活動の実行を委託することができるが、これは供給者が税務当局間の情報交換に関する協定をイタリアと締結している国の税務上の居住者であり、イタリアの納税者が投資家とみなされる要件を満たしていることが条件となる。

イタリアの納税者が投資家とみなされなければならないため、結果として生じる IP は必然的にイタリアに所在しなければならない。

## 優遇の定量化

適格な経費は、パテントボックスの対象と同じである（上記の節を参照）。研究開発活動に限り、既存の知識をさらに発展させるためのライセンスや特許の取得費用も含めることができる。

研究開発税額控除は以下のように計算される。

- 研究開発税額控除は、その他の負担金およびパテントボックス税制優遇額を差し引いた、対象となる費用の基点の 10%に相当する。2031 年度までの年間上限額は、各企業 500 万ユーロである。
- イノベーションとデザインの税額控除は、2023 年度は 10%、2024 年度と 2025 年度は 5%に相当する。またこの場合、対象となる費用の基点は、その他の負担金およびパテントボックス税制優遇額を差し引いたものでなければならない。年間上限額は各企業 200 万ユーロであり、デジタルソリューション 4.0 や生態遷移/サーキュラーエコノミーを目的とした活動の場合は 400 万ユーロに増額される。

税額控除は、対象となる経費が発生した課税期間の次の課税期間から使用できるように、同額の 3 回に分割しなければならない。それは繰り越すことも可能である。

## 申請手続き

税額控除を利用するためには、納税者は主務大臣および歳入庁が発行したガイドラインに準拠した証明書類を作成しなければならない。会計上の経費は、財務諸表の証明を担当する会計監査人の証明を受けなければならない。

## その他の点

税額控除は国家援助規制および欧州委員会規則（EU）651/2014 に準拠している<sup>1</sup>。

パテントボックスについては、第二の柱の実施後にさらに分析されることになる。

---

<sup>1</sup><https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0651&from=HR>.

## その他の研究開発関連インセンティブ

### 製薬部門に対する税額控除

世界的流行の悪影響に対処するため、2021年から2030年まで、新薬やワクチンの開発の促進、あるいは既存の薬品の開発を目的とした、製薬部門向けの特定の研究開発税額控除も利用可能である。

このような税額控除は、かかる経費の20%に相当し、各企業につき年間2,000万ユーロを上限とする。

一般の納税者が利用できる研究開発税額控除とは異なり、この控除は、グループ会社またはイタリア国外に拠点を置く第三者から委託された研究開発活動をイタリア国内で実施する企業も利用可能である。

### 政府資金による現金助成金

税額控除に加えて、研究開発もしくはイノベーションプログラムを支援することを目的として、大臣またはそれに相当する機関と交渉する国家的措置（開発契約およびイノベーション契約）もあり、多額の現金助成金が提供される。

これらのプログラムを利用するためには、納税者は権限のある機関に、規制された制度を利用するための提案と候補を提出し、発生した対象となる経費を報告しなければならない。

# オランダ

## 国の紹介と概要

オランダには、研究開発を促進するための以下のような税制優遇措置がある。

- イノベーションボックス、そして
- 「WBSO」と呼ばれる研究開発税額控除。

イノベーションボックスは、研究開発税額控除に関連している。研究開発税額控除に対して適格となる研究開発活動は、イノベーションボックスを選択するための基礎を形成する。

## イノベーション／パテントボックス

### 権利

#### 適格な納税者

「小規模納税者」（グループ連結売上高が年間 5,000 万ユーロ未満かつ無形資産からの研究開発総所得が年間 750 万ユーロ未満）と「大規模納税者」（グループ連結売上高が年間 5,000 万ユーロ以上、または、無形資産からの総所得が年間 750 万ユーロ以上）に区別される。小規模納税者にとっては、納税者に研究開発申告が認められた自己開発の IP で十分である。<sup>1</sup>

大規模納税者にとっては、IP 開発に費やした時間と費用に関する研究開発申告に加え、以下の要件のいずれかを満たす必要がある（これは網羅的なリストである）。

- 彼らの IP がソフトウェア（WBSO 情報通信技術プロジェクトで開発されたもの）に分類できること。
- 特許または植物品種権が納税者に付与されていること。
- 特許または植物品種権の出願が納税者によって提出されていること。
- 農作物保護のための特定の非化学的方法を取引および利用するライセンスが納税者に付与されていること。
- EU 内で人間または動物に適用される医薬品を販売するライセンスが納税者に発行されていること。
- オランダ特許庁から納税者に補充的保護証明書が発行されていること。
- 登録実用新案がイノベーションの保護を目的として付与されていること。<sup>2</sup>
- 特定の期間または特定の地域または特定の方法のいずれかで、前述の IP のいずれかを利用するための独占的ライセンスが納税者に付与されていること。<sup>3</sup>

さらに、それ自体ではソフトウェアとして適格とされない、または、特許や同等の権利で保護されていない特定のイノベーションであっても、状況によっては、イノベーションボックスが適用される自己開発無形資産（「関連無形資産グループ」）に関連していれば、いまだなおイノベーションボックスに適格となる可能性がある。

#### 適格な IP

---

<sup>1</sup>オランダ CITA、第 12ba 条、パラグラフ 1、a 号。

<sup>2</sup>オランダ CITA、第 12ba 条、パラグラフ 1、b 号。

<sup>3</sup>オランダ CITA、第 12ba 条、パラグラフ 4。

自己開発のイノベーション、例えば、オランダの納税者が雇用している職員によって開発されたイノベーションで、その業務に対して研究開発申告が取得されたもの（より技術的な用語では「無形資産」と呼ばれる）のみがイノベーションボックスに適格となる可能性がある。したがって、購入した無形資産はイノベーションボックスの利用について適格とされない。ただし、購入した無形資産がさらに開発され、継続的な開発の結果「新しい」無形資産となった場合は、十分に適格となる可能性がある。<sup>1</sup>

#### 「重要な入場券」としての研究開発税額控除 (WBSO)

研究開発税額控除 (WBSO) は、イノベーションボックスへの「重要な入場券」である。研究開発税額控除 (次のパラグラフを参照) のもとで、一定の研究開発活動が実施される。これらの研究開発活動は、イノベーションボックス (いわゆる「S&O-verklaringen」もしくは「WBSO-beschikkingen」) の範囲に含まれる研究開発として適格である。このように、研究開発税額控除の適用はまた、イノベーションボックスの適用可能性も促進する。さらに、研究開発税額控除 (WBSO) を適用するために納税者が取得する、研究開発申告 (オランダ語で「S&O-verklaring」) が必要とされる。それに加えて、研究開発税額控除とイノベーションボックスは毎年並行して適用される。つまり、納税者は両方の税制優遇措置、賃金税優遇のための研究開発税額控除と、法人税優遇のためのイノベーションボックスに申し込むことができる。

#### 所有権に関する条件

IP は現地で登録されている必要も所有している必要もなく、前述の適格な納税者の要件を満たす独占的ライセンスが納税者に付与されていれば十分である。オランダの納税者が特許または独占的ライセンスの経済的な所有者であることが必要である。

#### 開発および管理に関する条件

取得された IP は、承認された研究開発プロジェクトのもとで「新しい」無形資産としてさらに自己開発された場合にのみ、イノベーションボックスに対して適格となる。イノベーションボックスは、IP が自己開発であり、当該会計年度の納税申告書が未確定である限り、既存の IP に適用できる。

研究開発活動は、承認された研究開発プロジェクトのもとで開発の重心がオランダで行われ、ネクサス・アプローチ (30%の引き上げを含む) に従うことを条件に、海外で実施することができる。たとえ海外で行われる研究開発活動 (最大 30%) がイノベーションボックスの適用可能性を妨げないとしても、より多くの研究開発が海外で行われれば、イノベーションボックスの優遇が減少することに注意が必要である。

#### 適格な所得 (対象となる所得)

対象となる所得の種類は、完成品から得られる売上高に含まれる組込所得、ロイヤルティ所得、IP の売却によって実現するキャピタルゲインである。

#### 優遇の定量化

企業は、イノベーションボックスに配分できる実際の利益額を評価するために、研究開発活動を実証しなければならない。研究開発に配分できる所得額 (したがって、ネクサス計算のための基礎) は、税務当局と協議し、裁定で確認するのが一般的な方法である。多く

---

<sup>1</sup><https://taxsummaries.pwc.com/netherlands/corporate/taxes-on-corporate-income>.

の場合、納税者の所得のどの部分が、実行されるさまざまな日常業務や中核的な機能に起因するかを決定するために、実用的な移転価格アプローチが利用される。

所得の計算も、修正されたネクサス・アプローチの対象となる。

適格な IP 所得 = (適格な支出 x 1.3 / 全体の支出) x IP 所得。

適格な支出は、グループ内で下請けされていない、社内の開発活動に関する支出と、第三者に下請けされた開発活動に関する支出に限定される。ネクサス・アプローチの文脈では、外国の恒久的施設の研究開発支出は「社内の」研究開発支出とみなされる。

イノベーションボックスインセンティブのもとでは、対象となる研究開発所得には、法定の法人税 (CIT) 率 25.8% の代わりに、9% (2021 年現在) が課税される。損失は法定税率 25.8% で控除できるが、将来の利益には、イノベーションボックスに割り当てられた研究開発に関連する損失額に対して 25.8% が課税される。<sup>1</sup>

純営業損失 (NOL) は 1 年間 (法人税を対象に) 繰り戻し可能で、限度額の 100 万ユーロと、100 万ユーロの超過額の 50% を対象に無期限に繰り越し可能である。

### 申請手続き

イノベーションボックスは、納税者が提出する法人税申告書で請求される。裁定は通常、法人税申告書でイノベーションボックスの申請を提出する前の 5 年間について、オランダの税務当局が決定し、税務評価が確定していない限り、遡及して適用することができる。

### その他の点

オランダのイノベーションボックス制度は、OECD の行動 5 に関する報告書に記載されている修正ネクサス・アプローチに沿ったものであり、EU 行動規範グループからは害のないものとみなされている。<sup>2</sup>

きたる第二の柱規制は、各法域に最低実効税率 15% が満たされることを保証するものである。したがって、オランダの納税者は、課税標準に対して少なくとも 15% の法人税を支払う必要がある。オランダのイノベーションボックスの実効税率は 9% であり、これは第二の柱規制を妨げる可能性がある。したがって、イノベーションボックスを利用する納税者には、第二の柱の影響があるかもしれない。しかし、全体的に見ると、イノベーションボックスの適用に関係なく、ほとんどすべての (あるいはすべての) 納税者がオランダで最低実効税 15% を支払うことになる可能性が高い (すべての税引前利益がイノベーションボックス制度における低税率に対して適格となるわけではないため)。

## 研究開発税額控除 (WBSO)

オランダでは、WBSO (Wet Bevordering Speur- en Ontwikkelingswerk) は、適格な賃金費用に関する賃金税の削減で構成されている。研究開発プロジェクトにおけるその他の費用および経費 (原材料費、試作品製造費、設備投資費など) については、納税者は、定額または実際の費用および経費の 2 つのアプローチのいずれかを選択して税額控除額を計算することができる。適格性は特定の業種に限定されていない。

<sup>1</sup><https://taxsummaries.pwc.com/netherlands/corporate/taxes-on-corporate-income>.

<sup>2</sup><https://taxsummaries.pwc.com/netherlands/corporate/taxes-on-corporate-income>

## 権利

研究開発の実施を計画しているオランダのすべての起業家は、公的研究機関を除き、研究開発税額控除を請求する権利がある。会社の規模は問わず、活動している事業分野も問わない。

各インセンティブに対する具体的な適格性について、従業員が以下の研究開発活動を実施するよう求められている。

- 技術的で科学的な研究。これは、技術的な性質を持つ説明的研究に関するものである。「技術的」とは、物理学、化学、バイオテクノロジー、生産技術、情報通信技術などの分野における研究を指している。「科学的」とは、研究の目的と結果、そして研究の設計と実施の方法に関係している。科学的な研究の目的は、一般的に入手可能な知識からは導き出せない現象の原因を見つけることである。科学的な研究は、構造的かつ計画的に設計され、実施されなければならない。
- 技術的に新しい物理的な製品（の構成部品）、物理的な生産プロセス、またはソフトウェアの開発。開発業務に対して満たすべき最も重要な基準は、技術革新の要素である。技術革新には、プロジェクトに研究要素が含まれていること、または、要求される結果の達成に関連する技術的な不確実性やリスクがあることが必要である。

1

## 所有権に関する条件

研究開発税額控除は、研究開発のために支出された賃金費用およびその他の費用および経費に適用されるため、所有権に関する条件はない。研究開発税額控除（WBSO）はイノベーションボックスへの「重要な入場券」であり、両者は同時に適用可能であるため、後者の税制には所有権の条件が適用されることに注意が必要である。

## 開発および管理に関する条件

研究開発活動は EU 域内で、オランダで雇用されている職員により実施されなければならない。この規則にはただ 1 つ例外がある。それは、委託業務に関するものである。RTC の対象となる委託業務とは、委託された研究ではなく、研究開発プロジェクトそのものに不可欠な業務として説明される。外部委託を適格な外部委託にするためには、これらの活動は自社の研究開発を支援する活動に関するものでなければならない。しかし、それを行うための特定の専門知識や特定の設備がないため、これらを自分で実行することができない場合である。例：研究開発プロジェクトに必要な（研究所での）試験を専門会社（第三者）に依頼する。そして、そのテスト結果を自分自身の研究や開発に利用する。もしくは、専門会社に特定の試作品の製作を依頼する。定義され、外部委託業務に関連付けられている関連費用は、請負業者が EU 内に設立されているかどうかに関わらず、研究開発税額控除の対象となる。

しかし、下請けされた研究は研究開発税額控除の対象にはならない。下請けされた研究（または外部委託された研究）とは、研究開発そのものとみなされる活動で、申請人が第三者に委託するものである。これらの費用は WBSO（研究開発税額控除）の対象外である。この背後にある最も重要な理由は、この第三者自身が関連する研究開発に対して研究開発税額控除を申請できるという事実である。

最後に、外国の事業体または外部団体により実施される活動がオランダの事業体の監督下で行われる場合、その費用が WBSO の対象となるのは、その活動がオランダを拠点とする研究開発プロジェクトに役立つ場合に限られることに留意することが重要である。

## 優遇の定量化

研究開発税額控除を申請する際には、定額（承認された研究開発時間数に基づく研究開発費用および支出の定額）と実際の研究開発費用／支出のどちらかを選択しなければならない。

対象となる経費には、あらゆる研究開発費用（すなわち、研究開発従業員の賃金費用、その他の研究開発関連の費用、研究開発投資経費）および研究開発プロジェクトに直接的かつ技術的に関連するその他の経費が含まれる。研究開発関連の費用および研究開発投資経費は、専ら研究開発に関連する業務の実施を支援しなければならないが、研究開発プロジェクトに直接帰属するものでなければならない（特定された費用と実行された研究開発活動との間に明確な関連性がある必要がある）。

その他の費用および経費については、定額法アプローチのもとでは、配分された研究開発時間数を参照して金額を算出する。暦年あたりの定額は以下の通りである。

- 最初の研究開発時間 1,800 時間に対しては、研究開発時間 1 時間あたり 10 ユーロ。
- 1,800 時間を超えるすべての研究開発時間に対しては、研究開発時間 1 時間あたり 4 ユーロ。実現した研究開発時間と費用および経費が予想を下回った場合、返済が必要となる。<sup>1</sup>

実際の費用および経費アプローチのもとでは、研究開発業務によって発生する見積費用および経費に基づいて金額が計算される。定額または実際の費用および経費アプローチのいずれを選択した場合でも、「自身の研究開発」（すなわち社内）を行った結果として発生したこれらの費用／経費のみが研究開発税額控除の対象となる。

このような費用の例としては、研究開発のための特定の設備や機器、モデル製造のための特定の設備や機器、試験バッチやプロトタイプが含まれる。研究開発に使用されるいかなる特定のソフトウェアやコンピュータ機器も対象となる。土地への投資は除外される。

研究開発申告に基づいて実施される活動に関連する費用には、消費財、材料および原材料に関連する費用、納税者または第三者による試作品の製造に関する実験、試験バッチの製造、材料、部品に関連する費用、特定のソフトウェアパッケージや情報通信技術（ICT）ツールのライセンスの取得、プロトタイプの測定や試験の実施、第三者からの機器のレンタルなどが含まれる。

対象となる費用からは、給与支給を受けている研究開発職員以外の賃金費用、外部委託された研究開発費、労働者の雇用費、資金調達費、土地の取得または改良のための費用、および納税者がすでに研究開発申告を認められている資本設備の処分の対価を形成する費用が除かれる。

研究開発税額控除は以下のように累積される。<sup>2</sup>

- 対象となる支出に対する税額控除率は、年間 35 万ユーロまでは支出額の 32%、この上限を超えると 16%である。

<sup>1</sup>2023 年 WBSO マニュアル、17 ページ。

<sup>2</sup> <https://taxsummaries.pwc.com/netherlands/corporate/tax-credits-and-incentives>.

- スタートアップ企業は、基礎となる研究開発費総額の最初の 35 万ユーロに対して、通常の 32%ではなく 40%の研究開発税額控除の対象となる。過去 5 暦年のうち最大 4 年間従業員を雇用し、最大 2 年間研究開発税額控除を受けている事業体は、スタートアップ企業として適格である。
- 標準時給 29 ユーロは、研究開発税請求が提出されて認められた 1 年目と 2 年目に適用される。その後数年間は、関係する研究開発職員の平均給与が対象となる賃金費用の基準となる（この計算は毎年更新される）。
- 基礎となる研究開発費と経費の総額は、2 つの手順で決定される。
  - 対象となる研究開発時間 x 研究開発時間給（最初の 2 年間は 29 ユーロの固定額）、および
  - 費用と経費。納税者は、一括払いアプローチか、予算化された費用および経費のどちらかを選択する必要がある。暦年あたりの一括払い額は以下の通りである。
    - 最初の研究開発時間 1,800 時間に対しては、研究開発時間 1 時間あたり 10 ユーロ。
    - 1,800 時間を超えるすべての研究開発時間に対しては、研究開発時間 1 時間あたり 4 ユーロ。

## 申請手続き

研究開発税額控除は、経済・気候政策省の一部門であるオランダ企業庁（Rijksdienst voor Ondernemend Nederland）に申請して、事前に取得する必要がある。申請は事前に提出する必要がある。申請は最終的には研究開発業務が行われる期間の前日までに提出する必要がある。この期間が 1 月 1 日に始まる場合、最も遅い実施日は前暦年の 12 月 20 日である。1 暦年に 4 回申請することができる。これらの申請は、同一暦年内で最低 3 か月間、最大 12 か月間の期間をカバーしなければならない。2022 年現在、応募期間が重複する可能性があることに注意されたい。例えば、1 月開始の申請が提出された場合、例えば 2 月または 3 月開始の申請を新たに提出することは許容される。これにより、社内または関連する市場内の特定の発展に対して、より柔軟な方法で対応できるようになる。将来の活動に対する研究開発税額控除は、適格な活動が実施されている限り、請求することができる。

インセンティブが付与された後は、実現した労働時間、費用、投資に関する進捗状況を管理し、会計年度終了後に当局に提出する必要がある。管理記録の保存義務は、申告の対象期間終了後 7 年間継続する。

この税制優遇は、オランダ税務関税局への納税申告で相殺することができる。WBSO により、研究開発源泉徴収機関は、研究開発スタッフの給与税から税額控除を差し引くことができるため、それによって支払うべき給与税を減らすことができる。この控除は、給与税（賃金税および社会保険料）のみから差し引くことができる。この控除は、従業員補償保険料や医療保険料から差し引くことはできない。研究開発源泉税額控除は、研究開発申告に関連する暦年中に終了する課税期間においてのみ差し引くことができる。<sup>1</sup>

2022 年現在、付与された WBSO の優遇のうち、いくらをどの納税申告期間に含めるのかを自分で決定することが許されている。1 回の納税申告期間で全額を精算することもできることに注意されたい（賃金税額が十分な場合）。

<sup>1</sup>2023 年 WBSO マニュアル、39 ページ。



## その他の研究開発関連インセンティブ

### 研究およびイノベーションのための官民パートナーシッププロジェクト手当

PPSは、公的機関と民間団体または投資家とのパートナーシップである。最初の20,000ユーロについては民間投資費用の40%、超過額については30%の現金助成が利用できる。PPSへの資金を受け取るには、現金助成金がパートナーシップの研究開発プロジェクトに投資される必要がある。会社はPPSを取得するために、事前承認を求める必要がある。<sup>1</sup>

### 地域およびトップセクターのための、中小企業のイノベーション促進 (MIT)

地域およびトップセクターのための、中小企業イノベーション促進プログラム（オランダ語でMIT）は、オランダの5つの異なる地域の中小企業のイノベーションを促進することを特に目的としている。助成金の選択肢は2つある。

- 実現可能性調査:意図したイノベーションの技術的および財務的実現可能性を調査するための現金助成金で、プロジェクトあたり最大40%、20,000ユーロ<sup>2</sup>、
- 研究開発協力プロジェクト:少なくとも2社以上の中小企業間の研究開発協力に対する現金助成金で、プロジェクトあたり最大35%、350,000ユーロ<sup>3</sup>。

### 欧州地域開発基金 (ERDF)

欧州地域開発基金 (ERDF) は、地域間の大きな経済格差を縮小することを目的としている。オランダには、イノベーション、開発、協力に対する補助金を提供する4つのEFRDプログラムがある。利用可能な補助金は地域、プロジェクトの種類、構成によって異なるが、通常は25~60%の範囲で、最大の補助金は500万ユーロである。<sup>4</sup>

### 任務主導の研究、開発、イノベーション補助金 (MOOI)

MOOIプログラムは、電力、建造環境、産業に焦点を当てた大規模なイノベーションプロジェクトに現金助成金を提供する。プロジェクトは気候変動目標に貢献するものでなければならず、バリューチェーン全体で少なくとも3社が関与しなければならない。研究機関も参加可能である。助成金の上限はプロジェクトあたり400万ユーロ（建造環境の場合は700万ユーロ）で、そのうち参加者あたり少なくとも25,000ユーロである。助成金の割合は、対象となる総費用の40~80%の間で変動する。<sup>5</sup>

### 再生可能エネルギーへの移行 (HER+)

再生可能エネルギーへの移行 (HER+) プログラムは、2030年のCO2排出削減に貢献し、将来の補助金支出の節約につながる革新的なプロジェクトを対象としている。少なくとも起業家1名以上とのパートナーシップのみが申請可能である。HER+現金助成金は、対象となる総費用の25~80%の間で変動し、プロジェクトあたり最大600万ユーロである。<sup>6</sup>

<sup>1</sup> <https://english.rvo.nl/subsidies-programmes/ppp>.

<sup>2</sup> <https://www.rvo.nl/subsidies-financiering/mit/haalbaarheidsprojecten>.

<sup>3</sup> <https://www.rvo.nl/subsidies-financiering/mit/rd-samenwerking>.

<sup>4</sup> <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/europese-subsidies/europese-structuur--en-investeringsfondsen/europees-fonds-voor-regionale-ontwikkeling-efro>.

<sup>5</sup> <https://business.gov.nl/subsidy/subsidy-mission-driven-research-development-and-innovation-mooi/>.

<sup>6</sup> <https://business.gov.nl/subsidy/renewable-energy-transition/>.

## **TSE 産業調査**

TSE 産業調査プログラムは、CO2 削減を目的とした革新的なパイロットまたは実証プロジェクトの実現可能性を調査するために、現金助成金を産業関係者に提供する。助成金はプロジェクト総費用の 70%に相当し、プロジェクトごとに最大 50 万ユーロが支給される。大企業だけでなく中小企業も応募可能である。<sup>1</sup>

## **TSE 産業の研究開発入札**

TSE 産業の研究開発入札は、より安価でカーボンニュートラルな循環型製品やサービスを研究開発する産業の起業家を対象としている。少なくとも起業家 1 名以上とのコンソーシアムのみが申請可能である。現金助成金は 25~80%の間で変動し、プロジェクトあたり最大 50 万ユーロまでである。<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> <https://www.rvo.nl/subsidies-financiering/tse-industrie-studies>.

<sup>2</sup> <https://www.rvo.nl/subsidies-financiering/oen>.

# スペイン

## 国の紹介と概要

OECD 諸国およびパートナー経済圏の中で、スペインは最も寛容な研究開発税制優遇制度の 1 つを提供している。ユーロ圏内の同国の平均法人税率は中程度（25%）であり、優遇措置や減免措置によって実効税率を 20%程度まで引き下げることができる。

11 月 27 日付の法人税に関する法 27/2014<sup>1</sup>および 2011 年 6 月 1 日付の科学、技術、イノベーション法 14/2011 によって確立された規制の枠組みは<sup>2</sup>、スペインにおける科学および技術研究、実験的開発、イノベーションを促進するための法的基盤を確立しており、これは関連するスペインの科学、技術、イノベーション戦略の承認を根拠とする計画に基づいている<sup>3</sup>。

以下の税制優遇措置は、研究開発を活発化させるものである。

- パテントボックス
- 研究開発とイノベーション（R&D&I）に対する税額控除
- 雇用者の社会保障負担（SSC）の一部免除
- 研究開発資本の加速償却

## イノベーション／パテントボックス

### 権利

#### 適格な納税者

パテントボックスは基本的に、無形財産を開発している会社に税制優遇措置を与えるものである。スペインで法人化されたすべての業種の企業（または恒久的施設）であり、スペインで法人税の課税対象であれば対象となる。

この税制優遇措置は、資産を生成した会社がそれを他の事業体に譲渡または使用権を与え、後者がそれを使用して経済活動を展開する際に適用されるものである。

#### 適格な IP

税制優遇措置が適用される無形資産は以下の通りである。

- 特許。
- 実用新案。
- 医療目的および植物検疫製品に対する補充的保護証明書
- 法的に保護されたモデルや意匠。
- 研究開発プロジェクトから生まれた、登録されたソフトウェア。

---

<sup>1</sup> 11 月 27 日付、法人税に関する法。27/2014、<https://www.global-regulation.com/translation/spain/1447828/law-27-2014-november-27%252c-from-corporate-income-tax.html>

<sup>2</sup> 6 月 1 日付、科学、技術、イノベーション法。14/2011、<https://www.global-regulation.com/translation/spain/1437072/law-14-2011%252c-from-june-1%252c-the-science%252c-technology-and-innovation.html>

<sup>3</sup> スペインの科学、技術、イノベーション戦略（EECTI）は、科学、技術、イノベーション研究を促進するための複数年ごとの参照枠組みであり、これはすべての行政機関に共有される目標を定めている。  
<https://www.ciencia.gob.es/en/Estrategias-y-Planes/Estrategias.html>

設計図、公式、企業秘密、および工業的、商業的、または科学的ノウハウはこの制度に対して適格とならない。いかなる状況においても、次の資産のライセンスから生まれる所得は減税の恩恵を受けることはできない。商標、映画を含む文学的、芸術的、または科学的な作品、肖像権、ソフトウェアおよび工業的、商業的、または科学的な設備。

## 所有権に関する条件

この税制優遇措置は、資産を生成した会社がそれを他の事業体に譲渡または使用権を与え、後者がそれを使用して経済活動を展開する際に適用されるものである。納税者は、適格な IP を所有しているか、独占的使用権を持っていないなければならない。

## 開発および管理に関する条件

パテントボックスの優遇措置は、無形資産の全部または一部を創造した納税者によるのみ適用できる。無形資産の創造に関して要求される最低割合は存在しないが、納税者が無形資産を少しも創造していない場合は、スペインの税務当局はこの免除の適用を全く認めない。

パテントボックス優遇措置は、会社が特定の無形資産の譲渡、もしくは、使用または利用する権利の譲渡から得られる課税所得を最大 **60%**減額することを認めるものである。減額を適用するためには、以下の要件を満たす必要がある。

- 譲受人は、使用または利用する権利を経営活動の発展のために使用しなければならず、この使用の結果は、事業体譲渡人において税控除が可能な経費を生じさせる、譲受人による商品やサービスの提供として具体化してはならず、これは後者の事業体が譲受人と関係があることを条件とする。
- 譲受人は、課税ゼロもしくはタックスヘイブンとして分類される国や地域に居住してはならない。ただし、譲受人が EU 加盟国に所在し、それが経済活動を行い、その事業が正当な経済的理由に対応していると納税者が証明した場合を除く。
- 同じ譲渡契約に商品またはサービスの付帯サービスが含まれる場合、それらの商品またはサービスに相当する対価は、契約の中で区別されなければならない。
- 事業体は、譲渡の対象となる資産に対応する直接的な所得と経費のそれぞれを決定できるよう、必要な会計記録を保管しなければならない。

## 適格な所得（対象となる所得）

パテントボックスに対して適格となる無形資産の範囲は法律によって制限されており、税制優遇措置が適用される無形資産からの所得に関連している。

加えて、無形資産を譲渡する場合にも減額は適用されるが、非関連当事者との取引に限定される。

この税制優遇措置は、資産を生成した会社がそれを他の事業体に譲渡または使用権を与え、後者がそれを使用して経済活動を展開する際に適用されるものである。

## 優遇の定量化

控除の対象となる利益は、無形資産から得られる適格な所得を考慮に入れ、無形資産の創造に関連する費用を差し引いて計算されるが、課税所得の計算時にこの費用を資本化および償却しておらず、そうでなければ控除されていない場合に限る。

パテントボックス制度は、OECD の「ネクサス・アプローチ」が定める規則に準拠するよう改正された。改正された規則では、適格な所得の決定に比率が適用されるため、納税者が関連する無形資産を創造していない場合（自社の資源を通じて、または、無関係な第三者への下請け業務を通じて）、パテントボックスに基づく恩恵が制限または除外される可能性がある。

この比率は、1 と以下の公式を適用した結果のいずれか低い方となる。納税者が負担した経費（財務費用および建物の減価償却費を除く）のうち、かかる無形資産の創造または開発に直接関連するもので、無関係な第三者への外部委託の結果として発生した経費を含む額の 130%を、納税者が負担した経費（財務費用および建物の減価償却費を除く）のうち、かかる無形資産の創造または開発に直接関連するもので、外部委託の結果として発生した経費および無形資産の取得のために発生した経費を含む額の 100%で除した金額。

税控除額は、上記の比率に 60%を掛けたものである。したがって、比率が 1 であれば、60%の全額が税控除となり、比率が 1 より低ければ、それに応じて税控除額が減額される。

ある課税期間に得たマイナス所得も、減額が適用された以前の課税期間に同じ性質のプラス所得を得ていた場合には、減額の対象となる。納税者が過年度にパテントボックス制度の恩恵を受けていた場合、当年度に発生したマイナスの結果（すなわち、適格な資産に関連する経費に基づいて決定された損失）の税金の計算は、以下のように制限される。

- プラスの結果が得られた場合、損失はパテントボックスのインセンティブを決定するために適用されるパーセンテージによって控除される。
- 損失の計算に関するこの制限は、パテントボックスのインセンティブの恩恵を受けた過年度に得られたプラスの結果の額まで適用される。この金額を超えると、法人税負担を計算する目的で追加の損失が無制限に計算される可能性があり、パテントボックス制度から優遇を受ける将来の適格な利益を相殺する際に考慮する必要がある。

## 申請手続き

パテントボックスの減額を適用する目的で、納税者は事業実施に先立ち税務当局に、資産の譲渡による所得とそれに関連する経費、および譲渡によって発生する所得に関して、事前評価協定の採択を要請することができる。

この要請には、市場価値に基づく評価提案が添付される。

## その他の点

スペインのパテントボックスは、研究開発に対する他の助成金や税控除と両立できる。

スペインのパテントボックス制度のように、すべての会社が平等に利用できる、一般的な経済政策目標を追求する税制措置は、国家援助として適格ではない。その代わり、それらは一般的な措置とみなされる。

世界的な税源侵食防止（GloBE）と軽課税支払ルール（UTPR）の確立を目的とした、OECD の包括的枠組みから生まれた作業へのスペインの関与と参加の結果として、大規模な多国籍企業（MNE）に対する最低課税レベルが導入された。

この点に関して 2022 年より、スペインは以下の納税者の課税標準に対して、法人税の最低納税額 15%を導入した。

- 課税対象期間の開始日の直前の 12 か月間に純収入が少なくとも 2,000 万ユーロである者、または

- 純収入額に関係なく、連結納税グループ制度に基づいて課税される者。

この制限によれば、(i) 税務上の欠損金の相殺、(ii) 小規模会社に対する平準化準備金の減額、(iii) カナリア諸島に対する投資準備金を控除した後の正味納税義務（納税義務から税額控除を差し引いた額）は、課税標準の **15%** を下回ってはならないとされている。

スペインの税務当局は、国内および国際的なレベルで、様々な公的機関間の情報交換を改善し、増加させてきた。加えて、納税者の税務コンプライアンスを確認するためのツールに関しても、関連する改善が見られた。

## 研究開発とイノベーション税額控除

R&D&I は研究開発活動と技術革新活動を意味する。

### 権利

スペインで法人化されたすべての業種の企業（または恒久的施設）は、適格な研究開発投資がスペイン、EU/EEA 加盟国で行われる限り、対象となる。すべての産業（財団を除く）は、適格な活動で発生した費用について、研究開発とイノベーション税額控除の対象となる。

適格な活動は、11月27日付の法人税法 27/2014、所得税第4章第35条に規制の枠組みがあり、研究開発および技術革新に対する税額控除を規制する措置と第39条の適用に関する規則が定められている。

#### 第35条1項a) 研究開発の概念。

研究開発活動には、科学的もしくは技術的分野における新たな知識やより深い理解を得ることを目的とした、独自に計画された調査が含まれる。開発とは、新しい材料や製品の製造、新しい製造工程や製造方法の設計、および材料、製品、工程、既存の方法の実質的な技術的改良のために、研究結果やその他のあらゆる種類の科学的知識を応用することだと考えられている。

#### 第35条2項a) 技術革新の概念。

技術革新 (I) 活動とは、その結果が新製品の製造や生産工程における技術的進歩、あるいは既存のもの的大幅な改良をもたらす活動である。先進的なソフトウェア活動は研究税額控除に対して適格であり、一般的に革新的な開発（ビデオゲーム用に開発されたアニメーションに関するパイロットプロジェクトなど）に限定される。

重要な科学または技術革新を伴わない活動は、R&D&I 活動とはみなされない。したがって、工業生産活動およびサービスの提供、もしくは、商品やサービスの流通、鉱物や炭化水素の探査、掘削、もしくは試掘は、これらの税制優遇措置の対象とはならない。

研究開発と技術革新税額控除を税額控除限度額から除外するための要件は以下の通りである。

- 税額控除が発生してから 1 課税期間が経過しており、税額控除が適用されていないこと。
- 適用または納付された税額控除に相当する金額が、税額控除が適用または納付された課税期間の終了日から 24 か月以内に、研究開発および技術革新経費、または研究開発および技術革新活動にのみ利用される、不動産を除く有形固定資産または無形資産への投資に配分されていること。

- 納税者の平均職員数（一般職員または研究開発および技術革新活動に任命された職員）が、税額控除が発生した課税期間の末日から再投資期間の末日までの間に減少していないこと。
- 納税者が、その活動が研究開発および技術革新活動であることを証明する報告書を持っているか、またはプロジェクトの経費と投資の評価に関してスペイン税務当局と事前合意していること。

また、以下のことも考慮すべきである。

- 上記の解説に従って技術革新に適用または支払われる税額控除は、年間総額 100 万ユーロを超えてはならないこと。
- 上記の解説に従って技術革新に適用または支払われる税額控除と、研究開発イノベーションに適用または支払われる税額控除の合計は、年間 300 万ユーロを超えてはならないこと。
- 年間の研究開発経費が売上高の 10%を超える場合、追加で研究開発に対する年間 200 万ユーロの税額控除が無制限に適用または支払われ、20%の割引が適用される。

### 所有権に関する条件

納税者は、研究開発活動の対価を自社で、または下請け業者に支払っていない限り、IP の所有権は、納税者が税額控除を申請できるかどうかには影響しない。

### 開発および管理に関する条件

納税者が負担する適格な経費は、研究開発とイノベーション活動の実現に直接関連し、効果的に適用されなければならない、プロジェクトごとに明細化されなければならない。

控除対象となる研究開発とイノベーション経費は、スペイン国内または欧州連合加盟国もしくは欧州経済領域加盟国で実施された活動に対応する。同様に、納税者に代わってスペインまたは EU/EEA 加盟国でそのような活動を実施するために支払われた金額は、単独であれ他者との共同であれ、研究開発とイノベーションの対象となる経費とみなされるものとする。研究開発とイノベーション控除は、直接援助（補助金や金融商品）だけでなく、間接援助（社会保障の割り戻し）とも両立できる。

資金提供者は、委託した研究開発がプロジェクトの費用のひとつであるため、税額控除を申請することができる。研究開発費が第三者によって支払われる場合、研究イノベーション税額控除の適格性を欠く。

### 優遇の定量化

スペインでは、企業が研究開発とイノベーション活動に要した支出の一定割合を、適格な研究開発とイノベーション経費として即時に控除することができる。これらの経費は会社の損益計算書で控除できるため、会社は追加の税額控除を受けることができる。この仕組みは、特定の活動に対して動機付けを行うもので、そこから得られる成果として、その活動を行う企業だけでなく、社会全体にも影響を与えることになる。

	研究開発に対する税額控除	技術革新に対する税額控除
税制優遇措置	税額控除	税額控除
手段の種類	ハイブリッド (ボリュームベースおよび漸増)	ボリュームベース

対象となる支出	最初のプロトタイプを作るまでに行われた活動に直接関係する以下の支出：人件費、外注費、機械および設備の減価償却費、無形資産の減価償却費、消耗品費、その他の経費		活動に直接関係する以下の支出人件費、外注費、機械および設備の減価償却費、無形資産の減価償却費、消耗品費、その他の経費
主要な率 (%)	25% +17% (研究開発職員) +8% (ME および無形資産)	過去 2 年間の平均支出を超える額に (ボリュームに加えて) 17%増加	12%
払い戻し	税額控除が発生してから 1 年後 (オプションで 20%割引)		税額控除が発生してから 1 年後 (オプションで 20%割引)
繰り越し (年)	18 年 (繰り越し)		18 年 (繰り越し)
しきい値	基準額	過去 2 年間の平均研究開発費	技術革新費
限度額	税控除	研究開発に対する税額控除が納税義務の 10%以下の場合には納税義務総額の 25%、それ以外の場合には、上限は納税義務総額の 50%に増える	技術革新に対する税額控除が納税義務の 10%以下の場合には納税義務総額の 25%、それ以外の場合には、上限は納税義務総額の 50%に増える
	払い戻し特有	300 万ユーロ、研究開発経費が売上高の 10%を超えた場合、500 万ユーロに引き上げられる	100 万ユーロ

図 1。スペインにおける研究開発とイノベーション税制優遇措置の主な設計上の特徴

控除の基礎は、研究開発経費、および適切な場合には、建物と土地を除く有形および無形資産の要素への投資の額によって構成される。

- 研究開発活動で発生した経費については、25%の税額控除が利用できる。この経費が過去 2 年間に会社が負担した平均研究開発経費よりも高い場合、超過額に対する税額控除は 42%である。
- 研究開発活動を専ら行う職員、および、行うことに適格な職員に対して発生した人件費については、17%の追加の税額控除が利用できる。
- 研究開発活動のみに割り当てられた有形固定資産（建物を除く）および無形資産に実施された投資に対しては、8%の税額控除が利用できる。
- 技術革新活動に対しては、12%の税額控除が利用できる。
- 2020 年および 2021 年に開始する課税年度から、2020 年 6 月 25 日以降に開始するプロジェクトにおいて、中小企業で発生した経費に対して、自動車産業のバリューチェーンにおける新たな生産手順を獲得するための技術的進歩、またはすでに存在する生産手順の大幅な改善をもたらす技術革新活動の実施を伴うものについては、12%の控除率が 38 ポイント引き上げられる。中小企業として適格でない事業体は、法律で定められた条件に従って中小企業と協力すれば、3%の増額の恩恵を受けることができる。

バスク地方とナバラ州の自治州は、追加の研究開発とイノベーション税制優遇措置を提供する。バスク地方の主要な税額控除率は 30%（増分で 50%）、ナバラ州では 40%（増分



で 42%) である。バスク地方では、研究開発を大学または認定研究技術機関に委託する場合、その割合は最大 50%に増える。

このような活動を促進するために受け取った補助金が、その課税期間の所得として帰属する場合、控除の基礎はその金額によって減額される。

その課税年度における適格な研究開発とイノベーション経費の額が（二重課税を防止するための控除額や他のインセンティブによるボーナスを減額した後で）納税額の 10%を超える場合、税額控除は、納税額総額の 50%超を相殺するために利用することができない。研究開発とイノベーション経費の額が（二重課税を避けるための控除額やボーナスを減額した後で）納税額の 10%を超えない場合、控除額は納税額総額の 25%まで相殺することができる。

会社グループ全体に対する還付金限度額は、スペイン商法第142条に定める基準に従い、同一グループ内の企業の場合、その居住地および連結財務諸表の作成義務に関係なく適用される。未使用の控除は 18年間繰り越すことができ、スペインの税務当局は、発生したが利用されていない税額控除を 10年間見直すことができる。

研究開発とイノベーション税額控除は、納税義務に適用される税額控除の限度額から除外することが可能であり、この場合、税額控除の 20%が費用として適用される。つまり、一定の要件を満たせば、研究開発とイノベーション税額控除の 80%で、二重課税控除と課税控除後の納税義務をゼロにすることができ、いかなる超過分の税額控除（最大 80%）も税務当局から払い戻しされる場合がある。土地、建物、消耗品に対する費用と、間接経費は除く。研究開発とイノベーション経費の適格性を確認する事前評価は、研究開発とイノベーション税控除制度に基づいて実施される。

## 申請手続き

適格な研究開発とイノベーション支出は、会社が研究開発とイノベーション活動に要した費用の割合として、納税者が法人税申告書によって直接適用することができる。それでもなお納税者は、実施された費用と投資について、研究開発に関する性質もしくは技術的な性質を確認または否定する、動機に満ちた報告を要求することができる。この報告は税務当局にとって拘束力のあるものになる。

この申請は、納税者の会計年度末から 6か月を経過した日の翌日から 25日以内に、所得税申告書と一緒に提出しなければならない。原則として報告の要求は、公的な認証機関が発行した技術分析書を添付して送付する。当局が報告書を発行するまでの期間は 3か月間だが、この期間が満了しても当局や納税者には何の影響もない。

同様に、納税者は税務当局に、研究開発もしくは技術革新プロジェクトに対応する経費や投資に対して事前評価協定の採用を要求することができる。事前に合意された評価報告は、プロジェクト開始前に要求されるべきであり、税務当局の回答期限は 6か月である。税務当局の回答がないまま期間が満了した場合、税務当局は納税者の提案を受け入れたことになる。

加えて、納税者はこの控除の解釈と適用について質問を提出することができ、その回答は一般税法第 88条および第 89条に定められた条件に従って税務当局に対して拘束力のあるものになる。（納税義務が不十分であること、または、共同限度額を超えていることを理

---

<sup>1</sup> 1885年8月22日、商法を公布する勅令；

[https://www.mjusticia.gob.es/es/AreaTematica/DocumentacionPublicaciones/Documents/Code\\_of\\_Commerce\\_%28Codigo\\_de\\_Comercio%29.PDF](https://www.mjusticia.gob.es/es/AreaTematica/DocumentacionPublicaciones/Documents/Code_of_Commerce_%28Codigo_de_Comercio%29.PDF)

由に) 税額控除を適用できない事業体は、税務当局に対し、研究開発とイノベーション活動に対して控除可能な額を 20%割引して払い戻すよう要求することができる。

納税者は、研究開発支出については LIS 第 35 条 1 項 a) に、技術イノベーション支出については同法第 35 条 2 項 a) に規定された科学のおよび技術的要件が遵守されていることに関して、経済産業競争力省（現科学革新省）または同省に付属する機関が発行する理由を付した報告を、いずれの場合も LIS 第 35 条 3 項の規定を考慮して提出することができる。この報告は、11 月 21 日付（BOE は 11 月 29 日付）の勅令 1432/2003 で定められた条項に基づいて発行され、税務当局に対して拘束力のあるものになる。

## その他の点

スペインの研究開発とイノベーション税額控除のように、すべての会社が平等に利用できる、一般的な経済政策目標を追求する税制措置は、国家援助として適格ではない。その代わりに、それらは一般的な措置とみなされる。

世界的な税源侵食防止（GloBE）と軽減課税支払ルール（UTPR）の確立を目的とした、OECD の包括的枠組みから生まれた作業へのスペインの関与と参加の結果として、大規模な多国籍企業（MNE）に対する最低課税レベルが導入された。

この点に関して 2022 年より、スペインは以下の納税者の課税標準に対して、法人税の最低納税額 15%を導入した。

- 課税対象期間の開始日の直前の 12 か月間に純収入が少なくとも 2,000 万ユーロである者、または
- 純収入額に関係なく、連結納税グループ制度に基づいて課税される者。

この制限によれば、(i) 税務上の欠損金の相殺、(ii) 小規模会社に対する平準化準備金の減額、(iii) カナリア諸島に対する投資準備金を控除した後の正味納税義務（納税義務から税額控除を差し引いた額）は、課税標準の 15%を下回ってはならないとされている。

実際には、この最低支払額は、大規模納税者が特定の控除を利用して正味の納税額をこの金額よりも下げることができないことを意味する。本質的に、これは研究開発とイノベーションに対する税額控除や、非営利団体への贈与に対する税額控除の適用方法に影響する。

いずれにせよ、この制限により使用できない税額控除は、以前と同じ制限に従っている限り、後の納税時期でも使用できるようになる。

セウタ、メリリャ、カナリア諸島などの特定の地域における事業を促進するための税制優遇措置は、この措置の対象から除外されており、これまでと同様に適用され続ける。

スペインの税務当局は、国内および国際的なレベルで、様々な公的機関間の情報交換を改善し、増加させてきた。加えて、納税者の税務コンプライアンスを確認するためのツールに関しても、関連する改善が見られた。

## その他の研究開発関連インセンティブ

### 社会保障負担の免除（SSC）

6月13日付の勅令475/2014<sup>1</sup>では、専ら研究開発とイノベーション活動に従事する研究職に対する社会保障負担の企業負担分のボーナス制度が導入された。

この非税制優遇措置は、研究開発とイノベーション活動のための雇用および正規雇用の維持に関連しており、研究職に関する社会保障の企業負担に対して最高40%のボーナスを設定し、「革新的な中小企業」<sup>2</sup>の場合には、この優遇措置と研究開発とイノベーション税額控除との完全な両立を見込んでいる。それ以外の組織に対しては、両方のインセンティブが同じ研究者に適用されない限り、この互換性は存在し得る。

#### 研究開発資本の加速償却

加速償却とは、定額法などの従来の減価償却方法を使用する場合よりも速い速度で資本資産の帳簿価額を減少させる減税戦略である。したがって、加速償却の下では、研究開発資本は後年度よりも初期の方が、その価値が大きく控除されることになる。

無形資産（および減価償却後）として資産化される研究開発活動に関連するすべての投資費用が対象となり、これらの活動の資金源は関係ない。適格とされる研究開発支出には、研究開発活動に付随する不動産、設備、および無形資産（建物を除く）への投資費用が含まれる。建物については、研究開発活動に関わる部分を10年間で定額償却する。

原則として、税額控除される減価償却費の金額は、償却可能な価値に、スペイン法人税法第12条第1項(a)に規定される公的に承認された減価償却表に規定される最大定額償却係数に2を乗じた係数を適用して得られる金額とする。

加速償却は、研究開発とイノベーション活動に対するその他の税制優遇措置や控除と両立することができる。

#### 現金助成金

ヨーロッパのプログラムに関連して、国および地域の機関によって提供されるいくつかの資金提供プログラムもある。この資金提供は主に、賃金、資産、消耗品に対する返済不要の現金助成金で構成されている。

研究開発とイノベーション活動に対する助成金は、連邦政府と17の自治州から利用可能である。それらは多くの場合、特定の産業や成果に焦点を当てており、中小企業(SME)に対しては対象となるプロジェクト費用の最大40%を、大企業に対しては25%を支払うことができる。最も注目すべき資金提供を行う当局は以下の通りである。

<sup>1</sup> 6月13日付勅令475/2014、研究職の社会保障負担金のボーナスについて；<https://www.global-regulation.com/translation/spain/1452557/royal-decree-475-2014%252c-13-june%252c-about-bonuses-in-the-sta-of-social-security-contributions.html>

<sup>2</sup> 「革新的な中小企業」とは、以下の状況のいずれかに該当する場合に、研究開発とイノベーション集約型だとみなされる企業を意味する。

- (i) その会社が過去3年間に公的資金提供を受けており、資金提供された活動の不正確な実施や不十分な実施による取り消しを受けておらず、その資金提供が以下の公募を通じてのものである場合。a.第6次科学的研究、開発、および技術革新計画に対する国家計画、または、b.研究開発とイノベーションの実現に向けた、国家の科学的研究および技術的研究、および技術革新支援、c.産業技術開発センター、そして、d.欧州連合のホライズン2020プログラムの研究開発とイノベーションのための第7次枠組みプログラム。
- (ii) その会社が、以下のような独自の活動を通じて、その革新性を実証している場合。a.控除の適用の行使に先立って5年を超えない期間にわたり、特許自体が運用されていること、b.控除申請前の3年間に、この会社に控除を認める理由を付した拘束力のある肯定的な報告を取得していること。
- (iii) その会社が、経済競争力省によって認められた次の認定資格のいずれかを通じて、そのイノベーションの能力を証明していること。a.ヤング・イノベティブ・カンパニー(JEI)、AENOR EA0043仕様に準拠、b.仕様AENOR EA0047に準拠した革新的な小規模または零細企業、c. UNE 166.002「マネジメントシステム研究開発とイノベーション」に準拠した認証。これらの中小企業は「革新的な中小企業」の公印によって認定され、経済競争力省が管理する登録簿に掲載される。

**Centro para el Desarrollo Tecnológico y la Innovación (CDTI)**／産業技術開発センター

<https://www.cdti.es/index.asp?MP=100&MS=898&MN=1>（スペイン語のみ）

**Instituto para la Diversificación y ahorro de la Energía (IDAE)**／エネルギーの多様化  
および省エネルギー機関

<https://www.idae.es/en/home>

**Empresa Nacional de Innovación (ENISA)**／ナショナル・イノベーション・カンパニ

<https://www.enisa.es/en>

## カナリア諸島の特別税制

カナリア諸島は遠隔地にあるため、スペインの他の地域とは異なる特別な経済および税制措置が制定された、特別な経済および税制を伝統的に享受してきた。その結果、欧州で最も有利な税制のひとつを有し、さらにスペインの他の地域で設定されている最低実効税率（利益の 15%）の影響を受けない。その結果、税制優遇措置によって実効税率を利益の 4%程度、あるいはそれ以下に引き下げることが非常に容易である。

研究開発とイノベーション税額控除に関して、カナリア諸島の経済と税制は、カナリア諸島に拠点を置く、またはカナリア諸島に PE を有する会社および事業に対して以下の税制優遇措置を設けている。

- 研究開発活動で発生した経費については、**45%**の税額控除が利用できる。この経費が過去 2 年間に会社が負担した平均研究開発経費よりも高い場合、超過額に対する税額控除は **30.6%**である。
- 研究開発活動を専ら行う職員、および、行うことに適格な職員に対して発生した人件費については、**37%**の追加の税額控除が利用できる。
- 研究開発活動のみに割り当てられた有形固定資産（建物を除く）および無形資産に実施された投資に対しては、**28%**の税額控除が利用できる。
- 技術革新活動に対しては、**45%**の税額控除が利用できる。

その課税年度における適格な研究開発とイノベーション経費の額が（二重課税を防止するための控除額や他のインセンティブによるボーナスを減額した後で）納税額の 10%を超える場合、税額控除は、納税額総額の 90%超を相殺するために利用することができない。研究開発とイノベーション経費の額が（二重課税を避けるための控除額やボーナスを減額した後で）納税額の 10%を超えない場合、控除額は納税額総額の 60%まで相殺することができる。

# スイス

## 国の紹介と概要

2020年1月1日に施行されたスイスの法人税改革の一環として、研究とイノベーションの先進国であるスイスは、OECDに準拠したパテントボックスと研究開発超控除制度を導入した。それぞれの措置はスイスでの研究および開発を促進し、革新的な価値創造へのインセンティブを生み出すものだ。研究開発関連の税制優遇措置に加え、スイスの税制改革では超過資本に対する概念上の利子控除も規定されている（現在チューリッヒ州のみで利用可能）。

スイスの税制改革で導入された税制措置は、組み合わせることができる。しかし、スイスの税法では軽減の上限が規定されており、これに基づく軽減効果は最大70%に制限される（特定の州では、これより低い軽減額が規定されている）。したがって、（いかなる軽減措置も考慮する前の）課税所得の少なくとも30%は通常の課税対象のままである。さらに、適用される税制優遇措置による税務上の繰越欠損金は生じない。

## イノベーション／パテントボックス

### 権利

#### 適格な納税者

パテントボックス制度は州レベルで適用でき、大規模な多国籍企業だけでなく、スイスに本拠を置き、課税の対象となっている多数の中小企業も利用可能である。パテントボックスの導入がすべての州に義務付けられている一方、税法では控除の範囲についてある程度の裁量が設けられている。

#### 適格なIP

スイスの税法に基づき、欧州特許条約および発明特許に関する連邦法に基づくすべての特許、および、同等の外国特許がパテントボックスに対して適格となる。これは、以下のような同等の権利にも適用される。

- 特許法に基づく保護証明書（医薬品または農薬）、
- トポグラフィ法に基づき保護されているトポグラフィ（半導体）、
- 植物品種保護法に基づき保護されている植物品種、
- 治療製品法に基づき保護されている文書、
- 農業法の実施規定に基づいて報告保護が存在する報告、
- 上記に該当する外国の権利。

法律に明示的に記載されていないが、（適格な）特許の利用に対する独占的ライセンスに基づいて生じた収益もパテントボックスにとって適格となる場合がある。さらに、特許を取得したソフトウェアもパテントボックス制度の対象となる可能性がある。

### 所有権に関する条件

パテントボックス控除に対しては、法的所有権ではなく、経済的所有権が決定的である。したがって、その権利は基本的に、適格な資産の開発費用を負担した当事者にある。

## 開発および管理に関する条件

パテントボックスは、パテントボックス制度導入以前に開発された（適格な）IP と、（適格な範囲内の）新しい IP の両方に適用される。パテントボックス控除を初めて申請する際には、過去 10 年間の税務上考慮された研究開発費に基づいて参入税が課税される。

適格な研究開発に関して十分な内容を確保し、OECD の国際基準に合致する修正ネクサス・アプローチに基づき、パテントボックスの減額は、納税者に帰属する研究開発費の総額に占める適格な研究開発費の割合にのみ認められる。適格な研究開発経費は、納税者が負担する自身の研究開発経費、および納税者が負担する関係者および無関係者によるスイス国内での契約研究開発費、無関係企業（スイス国内外に本拠を置く）による契約研究開発費から構成されている。関連する総研究開発費には、海外の関係者からの契約研究開発費、および適格な IP のための IP 取得費用がさらに含まれており、これによりネクサス比率（最終的にはパテントボックスに基づく利益）が減少する。

## 適格な所得（対象となる所得）

パテントボックスの適格な所得には、ライセンス料や特許権（または同等の権利）の売却によるキャピタルゲインが含まれる。このような場合には、パテントボックスの利益の決定に直接割り当て可能なコストが考慮される直接法が適用される場合がある。対照的に、残余法は通常、販売された製品の利益から分離できない特許および同等の権利からの収益（「埋め込まれた所得」）に適用される。それぞれのアプローチに基づいて、法定結果は基本的に、特許および同様の権利に関連しない所得および費用が除外される出発点として機能する。

## 優遇の定量化

パテントボックス控除は基本的に次の 3 つの要素によって制限される。(i) ネクサス比率、(ii) 州の基礎削減、および(iii) 全体的な救済額の上限である。ネクサス比率と全体的な救済制限の基本概念はすでに上で概要を述べたが、スイスの税法に記載されている州の基礎控除については、パテントボックスに関して最大 90%の削減が規定されている（これより低い削減を規定している州はわずかだけである）。以下に示すように、州の基礎削減は全体の最大救済制限に代わるものではなく、追加の制約として理解されるべきである。

適格な利益	ネクサス比率	基礎削減	パテントボックスの利益			
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>			
<b>適格な利益</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 利益合計</li> <li>● ./ 財務結果</li> <li>● ./ 適格でない資産およびサービスからの結果</li> <li>● ./ 日常職務</li> <li>● ./ 商標</li> </ul>	X	<b>ネクサス比率</b> IP を開発するための適格な支出（プラス最大 30%の引き上げ） <hr/> IP を開発するための全体の支出	X	<b>基礎削減</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 90%以下</li> <li>● 州は基礎削減からさらに削減できる</li> <li>● 全体の制限 70%（またはそれ以下）が適用される</li> </ul>	=	<b>パテントボックスの利益</b> 課税されない利益の一部

パテントボックスの減額は年単位で計算され、翌年以降に繰り越したり、過年度に遡ったりすることはできない。

適用される税率は州ごとに異なり、実際の事実や環境によって異なるため、通常はパテントボックス制度を適用する前にシミュレーションされる。

### 申請手続き

パテントボックス控除は、毎年の法人税申告書内で請求することができる。しかし、管轄税務当局による事前の税務裁定を強く勧める。

### その他の点

スイスのパテントボックス制度は OECD に準拠している。非 EU 加盟国であるスイスは、EU 国家援助規制や EU 指令の第二の柱の対象ではない。したがって、これらの規制/指令は研究開発超控除には適用されない。

税額控除は原則として利用可能だが、ライセンス収入に対して実際に支払った税金に限定される。

## 研究開発税額控除

スイスの税法は、従来の研究開発税額控除は想定していないが、研究開発超控除は提供可能である。

## その他の研究開発関連インセンティブ

### 研究開発超控除

#### 権利

より詳細に述べると、強制ではないものの、スイスの大半の州は、研究開発超控除を導入しており、適格な研究開発経費、すなわち科学的な研究（基礎研究および応用志向の研究を含む）、および連邦研究およびイノベーション促進法における意味での科学に基づくイノベーションに対して、最大 **50%**の追加控除を認めている。研究開発超控除は、スイス所在で課税対象となるすべての会社が利用できる。

2015 年に OECD によって発行されたフラスカティマニュアルは、解釈の指針として機能する。それぞれのマニュアルの指針によると、研究開発超控除に対して適格となる研究は、以下の原則を累積的に満たさなければならない。

- 斬新（新しい知識の獲得）
- 独創的（独自の、自明でない概念や仮説に基づく）
- （最終結果に関して）不確実
- 体系的（計画と予算に従っている）
- 譲渡可能（再現可能な結果につながる）

したがって、研究開発超控除に対して適格となるためには、研究開発は、模倣品、コピー製品、製品の表面的な装飾、日常的な変更などに関するものであってはならない。製品ラ

イフサイクルにおいて、適格な研究開発は通常、初期段階と生産段階との間で行われる。これにより、品質管理などの後続段階も除外される。

#### *所有権に関する条件*

研究開発超控除の焦点がインプットの促進にあることを考えると、経済的または法的所有権に関する特定の規定はなく、さらにはアウトプットの承認および/または特許取得の必要性さえない。

ただし、研究開発契約の段取りでは、研究開発超控除を申請する権利はまず主たる会社に割り当てられ、主たる会社が研究開発超控除を受ける権利がない場合（主たる会社が海外にある場合など）に限り、研究開発契約活動を行う会社が研究開発超控除を申請できることに留意することが重要である。

#### *開発および管理に関する条件*

研究開発活動はスイス国内で行わなければならない。下請け契約のルールについては前のパラグラフを参照のこと。

#### *優遇の定量化*

自らの研究開発支出は、研究開発に関連する職務および活動を行う従業員の人件費（社会保障費を含む給与）に限定される。自らの研究開発経費は、関連する人件費（他の研究開発関連経費を補うもの）に **35%** を上乘せして考慮されるが、研究開発活動に関連する総費用を超えることはできない。自らの研究開発支出に加えて、国内の研究開発契約費用も考慮できる。ただし、それぞれの費用は請求金額の **80%** に制限される。これに基づいて、**50%** の追加控除を請求することができる（いくつかの州は、余剰控除をより低く制限することを決定した）。

パテントボックスのように、研究開発超控除は強制的な最大軽減措置の範囲内である。したがって、総合的な救済措置は、救済措置を考慮する前の課税所得の最大 **70%** までに制限される。これには研究開発超控除の結果としての税務上の繰越欠損金の発生は含まない。

#### *申請手続き*

研究開発超控除は、毎年<sup>1</sup>の法人税申告書内で請求することができる。しかし、例えば、どの研究開発活動がフラスカティ基準を満たすかを明確にするため等に、所轄税務当局との事前の税務裁定が望ましいかもしれない。

#### *その他の点*

非 EU 加盟国であるスイスは、EU 国家援助規制や EU 指令の第二の柱の対象ではない。したがって、これらの規制/指令は研究開発超控除を適用しない。

### **研究開発引当金**

連邦レベルでは、課税所得の最大 **10%** に相当する第三者に発注される将来の研究開発契約に対して、法定財務諸表で認識される引当金が税務上認められ（**100** 万スイスフランを超えないことが条件）、流動性の恩恵をもたらす可能性がある。州の税法にも同様の規定がある。

### **研究開発創出による雇用の恩恵**

雇用を創出する研究開発活動は、経済促進法に基づき、州および特定の地域では連邦レベルで減税の恩恵を受ける可能性がある。



# 英国

## 国の紹介と概要

英国のпатентボックス制度は、英国において知的財産が発展し、活用される競争環境を創出することを目的として、英国企業に対する優遇税制として導入された。本制度の適用対象となった企業は、特許の商業利用による所得に対し、法人税の実効税率 10%の優遇を受ける。

研究開発関連の税控除は、英国経済に利するため、英国企業の研究およびイノベーションへの投資を増加させるインセンティブとなることを目指したものである。RDEC の下、大企業（および一定の中小企業）は、2023年4月1日より、20%の課税控除を請求できるようになった。控除は、通常、営業利益の「税引前利益」に対して計上される（助成金と同様）。控除は企業の課税状況に関わりなく現金で還付される。

研究開発費を計上している中小企業（SME）（基準は以下に記載）は、課税利益に対して追加の控除を受けることができ、2023年4月1日より、研究開発費の割増は 86%となった。追加の研究開発費控除後、調整済み損失がある企業は、2023年4月より、欠損金または計上した研究開発費の 230%（2023年4月から 186%）のいずれか少ない金額に最大 10%を乗じた金額の現金還付により、欠損金を補填することができる。

## イノベーション／パテントボックス

### 権利

英国を税務上の居住地国とし、適格な知的財産権を持ち、資格基準（詳細は後述）を満たす商事会社は、パテントボックス制度の適用を選択し、特許によって得た利益に対する軽減税率の恩恵を受けることができる。大部分の企業に対する英国の基準法人税率は、2023年4月1日より 25%となったが、パテントボックス適用対象の利益に対する課税率は 10%と低く抑えられている。

パテントボックスの恩恵を受けるためには、英国企業は、英国特許庁（知的財産庁）もしくは欧州特許庁により付与された特許、他所定の欧州の国により付与された特許、またはこれらの特許の独占的ライセンスを持っている必要がある。また、補充的保護証明書および育成者権の所有など、一部のあまり一般的ではない知的財産権も適格とされる。

企業がパテントボックスを選択した場合の便益を計算するには、全体的な恩恵に影響を与える可能性のある「ネクサスフラクション」を計算する必要がある。これは、知的財産権を持つ企業による研究開発の割合を、研究開発費に特許取得費用と研究開発をサポートするその他のグループ企業の費用を加えた額の割合として計算するものである。

### 所有権に関する条件

英国企業は適格な知的財産権の法的所有権または適格な知的財産権の独占的ライセンスを持っている必要がある。

### 開発および管理に関する条件

英国企業が持つ既存の知的財産は、特許権を有するイノベーション、または特許が組み込まれているプロセス/製品を創出した、またはその創出に著しく貢献した場合、パテントボ

ックスの適用対象とされる場合がある。また企業は、適格な知的財産の「積極的な管理」、つまり、適格な知的財産の発展または活用に関する計画を策定し、意思決定を引き受ける必要がある。

取得された適格な知的財産権は、企業が「適格な開発」を行う限りにおいて、英国のペテントボックスのルール（知的財産に関する法的権利を獲得するか、独占的ライセンスに対する支払いをする）に対して適格となる可能性がある。しかし、前述のネクサスフラクションを計算すると、適格な知的財産の取得に係る支払いにより、企業にとってペテントボックスによる総合的な便益が減少する場合がある。

### 適格な所得（対象となる所得）

適格な知的財産に帰属する企業の利益を計算する際には、所得の主な5項目について考慮する。

これは次のとおりである。

- 項目1 – 1つ以上の適格な知的財産権が組み込まれた製品の売上から得た所得。
- 項目2 – ライセンス料またはロイヤルティからなる所得。
- 項目3 – 適格な知的財産権またはこのような権利に関する独占的ライセンスの売却で得た収益。
- 項目4 – 企業がペテントボックスに適格である場合の適格な知的財産権の侵害による損失。
- 項目5 – その他の状況における損害または侵害に対する支払いを含むその他の賠償。

この5項目に加えて、「概念上のロイヤルティ」という概念があり、通常、上記の項目が適用されない製法特許またはサービスによる所得に適用される。

### 優遇の定量化

企業は、特定の所得の流れについて損益を計算することで、ペテントボックスの計算を「スムーズにする」ことを求められている。これは通常、特定の製品群または特許に求められる。取引の総所得は、上記で定められた会計期間における5つの各項目に分けられた企業所得の貸方の合計から、適用される流れに関連する借方を差し引いた額である。

各流れについて関連する利益を計算した後、ペテントボックスによる便益を計算するには、多くの手順が必須となっている。この手順には「ルーティン利益」を差し引くことが含まれる。これは、人件費および施設管理費など一定の種類の出費の10%に相当し、知的財産に関連するものではなく、日常活動に適用される標準的な利益幅である。事業のマーケティング資産に帰属する利益を構成する要素を除外するためには、さらに調整が必要になる。最後に残った利益に、前述のネクサスフラクションを乗じる。フラクションが1を下回る場合は、特許による利益が減額される場合がある。

これにより、さらなる税控除が計算され、企業の課税利益が減少する。

大部分の企業に対する英国の基準法人税率は、2023年4月1日より25%となったが、ペテントボックス適用対象の利益に対する課税率は10%と低く抑えられている。

ペテントボックス制度に係る損失が発生する期間については、同期間にペテントボックス制度を選択した他のグループ企業のペテントボックス制度に係る利益と相殺するか、または繰り越して、将来のペテントボックス制度に係る利益と相殺し、当該ペテントボックス制度対象期間の便益を減少させる。

## 申請手続き

恩恵を受ける資格を得るには、企業はパテントボックス制度の適用を選択する必要がある。これは通常、企業の年間法人税額を計算する中で行われる。企業は、控除が請求される当該会計期末から 2 年以内にパテントボックス制度を選択する必要がある。企業は、パテントボックス制度の適用を選択した各年度について、適格な知的財産権に関連する損益を計算し、これを法人税額の計算に含めることを義務付けられる。

企業は、パテントボックス制度の適用を選択するのと同じ方法で、適用除外を選択できる。ただし、適用除外を選択後、少なくとも 6 会計期間は適用を選択することができない。

## その他の点

パテントボックスは、第 2 の柱の目的のために、グループの実効税率を下げる可能性が高いことがわかる。

# 研究開発税額控除

## 権利

英国企業は、適格な研究開発活動を行い、適格な種類の支出に分類される支出を計上している場合に、研究開発控除を請求することができる。

活動が税務上の目的で研究開発とみなされるには、以下の 2 つの重要な基準を満たす必要がある。

- 科学的または技術的進歩を成し遂げることを目指すものでなければならない。
- この進歩を成し遂げるために、科学的または技術的不確実性を解消しなければならない。
  - 不確実性を解消しながら、直接のおよび間接的に進歩に貢献する活動を含むのが研究開発である。
  - 研究開発は不確実性を解消する業務が開始されたときに開始し、不確実性が解消されたときに終了する。
  - また、成功することは必須ではない。

現在、英国の研究開発控除には 2 つの制度がある。1 つは大企業向けで、もう 1 つは中小企業 (SME) 向けである。

通常、研究開発の目的で SME に分類される企業グループは、以下の条件を満たす必要がある。

- 従業員数が 500 人を越えず、かつ、
- 取引高が 1 億ユーロ以下または、
- 総資産が 8,600 万ユーロ以下のいずれかに該当する。

ただし、グループの共同所有など他の要因を考慮する必要がある。

SME の研究開発活動が他の当事者の支援または委託を受けている場合、SME 向けの研究開発控除制度の下で請求する資格はないが、大企業向けの制度の下で請求する資格がある可能性がある。

英国政府は、これらの控除を 2024 年より 1 つの控除にまとめる提案を行っているが、新ルールの具体的な内容はまだ確認されていない。

## 所有権に関する条件

前述の研究開発の定義が活動に当てはまる限り、企業が製品の知的財産を所有していることは必須ではない。

2023 年 4 月 1 日以降に開始される会計期間より、国外の研究開発が控除対象となるのは限られたケースのみとなる。

研究開発によって生み出された知的財産は国外に帰属することも可能で、英国企業が所有する必要はない。

研究開発が大企業に委託されている場合、通常、大企業の活動は研究開発控除を受ける資格がある。ただし、上記で定義される英国の **SME** からの委託を受けている場合は除外する。

**SME** は、委託したサービスに対して他の企業に支払った費用を請求することができる。現在は国外企業もこの対象となっているが、2023 年 4 月からは、対象は英国企業のみ限定される。

前述の現在行われている話し合いにより、2024 年からルールが変更される可能性がある。検討中の重要分野の 1 つは、委託関係の中で、研究開発控除を受ける資格があるのはどの当事者かということである。

## 優遇の定量化

研究開発控除請求の対象となる可能性のある適格な支出の種類は数多くある。これらの分類の 1 つに当てはまる費用のみが研究開発控除の適用対象となる。

これには以下が含まれる。

- 人件費 - 給与、賞与、年金拠出金を含むが、現物手当は除外される。
- 外部人員費 (EPW) - 労働者の提供に対する他社への支払い (派遣労働者など)。
- 委託費 - 他社への委託費用の支払いは **SME** 制度内でのみ適格とされる。
- 以下を含む消耗品費
  - 光熱費
  - 消費財
  - ソフトウェアライセンス
  - クラウドコンピューティング費およびデータ取得費 (2023 年 4 月より)
- 大企業の「適格機関」への支払い - 大学や慈善団体への支払いを含む。

### 大企業

大企業向け研究開発控除は、課税に対する「研究開発費控除制度」(RDEC) として付与され、当該会計期間の適格な支出の割合として計算される。控除率は 2023 年 4 月 1 日から支出の 20% (これまでは 13%)、基本税率は 25% (これまでは 19%) となり、実質的な現金給付は 15% (これまでは 10.5%) となる。

RDEC は、まず期間中の企業の課税額から差し引かれる。残額は英国の税務当局から企業に現金で支払われ、多くの手順と制限に従うことが条件とされる。

重要な制限の 1 つとして、企業の課税額から差し引かれた後の RDEC の残額の上限は、当該期間に研究開発業務に就いていた労働者に関して支払った PAYE (源泉税) および NIC

(社会保険料)の額による制限を受ける。上限を超えた金額は繰り越され、次会計期間の支出控除として扱われ、同じ上限の適用を受ける。

### SME

研究開発費を計上している SME は、課税利益に対して追加の控除を受けることができ、**2023年4月1日**より、研究開発費の割増は**86%**となった(これまでは**130%**)。追加の研究開発控除後、調整済み損失がある企業は、欠損金または計上した研究開発費の**186%**(これまでは**230%**)のいずれか少ない金額に最大**10%**(これまでは**14.5%**)を乗じた金額の現金還付により、欠損金を補填することができる。

SME への現金還付は、通常**20,000**ポンドに企業の所得税と社会保障費の**300%**を加えたものを上限とするが、いくつかの例外がある。

### 申請手続き

企業は、必要な情報を記載した法人税申告書の提出をもって研究開発控除請求を行う。企業には、請求の提出までに会計期間末から**2年**の猶予がある。

請求に必要な書類については、近くいくつかの変更が行われる予定であり、例えば英国の税務当局に以下の提出が必要になる。

- 請求をサポートした代理人の詳細および指定された社内の請求担当者の連絡先を含む企業に関する情報
- さまざまな支出の種類に分類した適格な支出の内訳
- 1つの請求につき、通常、**3~10**のプロジェクトについて、各プロジェクトがどのように進歩および不確実性の基準を満たしているかを詳述したプロジェクト文書

「事前通知」要件がある場合もある。これは、企業が過去**3年**以内に請求を行っていない場合、研究開発申請を行うことを、会計期間末から**6**ヵ月以内に英国の税務当局に通知するというものである。

### その他の点

英国は EU 国家補助規則の対象ではないが、SME 制度は EU 国家補助規制の対象となる。ただし、**2024年**に予定される控除の一本化以降は、この規制は適用されなくなる可能性がある。

大企業向けの RDEC は、第 2 の柱の目的に照らして「適格還付可能税額控除」(QRTC)とみなされる可能性が高く、したがって、第 2 の柱の目的に照らしてグループの実効税率に悪影響を与えるべきではない。

SME 向けの控除については、第 2 の柱の目的に照らして「適格還付可能税額控除」(QRTC)とはみなされず、第 2 の柱の目的に照らしてグループの実効税率に影響を与える可能性がある。ただし、SME の申請要件により、SME の定義に当てはまる企業が第 2 の柱のルールの影響を受ける可能性は低い。

## その他の研究開発関連インセンティブ

企業が申請できる政府の助成金にはさまざまなものがあるが、これらは頻繁に変更される。これらの助成金の詳細については当方へ連絡されたい。

# 比較

## 国別のイノベーション／パテントボックス

税務要素	ベルギー	フランス	ドイツ
標準税率に対する軽減税率	3.75% - 実効税率は2021年度の法人所得税率 25%を基にしている。	10% / 25%	該当なし。
適格な知的財産権	特許および補充的保護証明書、育成者権、希少疾病用医薬品、データおよびマーケティングの独占権（EU またはその他の政府機関によって付与されたもの）、著作権を有するソフトウェアの知的財産	特許、製造工程、著作権を有するソフトウェア、植物品種権	該当なし。
適格な所得/対象となる所得の種類	ライセンス収入、売上に含まれる組み込みロイヤルティ収入、プロセスイノベーションにより生じた収入、裁判所もしくは仲裁人の決定、和解または保険契約により生じた報酬、知的財産権の売却により生じた収益	ロイヤルティ、ライセンス料、知的財産の売却による利益	該当なし。
取得した知的財産は優遇されるか？	その知的財産について、さらに開発が行われる場合は優遇される。	優遇されない。	該当なし。
既存の知的財産に適用されるか？	適用される。	適用される。	該当なし。
優遇額の上限はあるか？	上限あり。	上限なし。	該当なし。
組み込みロイヤルティは対象か？	対象となる。	対象にならない。	該当なし。

適格な知的財産の売却による利益は対象か？	条件によっては対象となる。	対象となる。	該当なし。
研究開発を国外で行うことは可能か？	可能。	可能。ただし、関連会社でないことが条件。	該当なし。
適格な所得の源泉税に対する税額控除は認めるか？	認める。	複雑な問題がある。	該当なし。
成立年	2016年7月	2019年	該当なし。

税務要素	イタリア	オランダ	スペイン
標準税率に対する軽減税率	<p>パテントボックスでは、法人税におよび地方税に発せられる支出の110%の超控除が適用される。法人所得税は24%、地方税は3.9%であり、パテントボックスによる税務上の優遇は、適格な費用の30.69%に相当する。</p>	<p>標準（法人）税率：25.8% イノベーションボックスの実効税率：9%（2021年現在）。</p>	<p>特定の無形資産の譲渡（または移転）による収入に対する課税標準の軽減率は60%。</p>
適格な知的財産権	<p>特許、登録ソフトウェア、法的に保護された図面、ひな形。</p>	<p>ソフトウェアおよび特許権を有する知的財産。例として、育成者権、EUの医薬品取引ライセンス、オランダ特許センターにより付与された保護証明書、多額納税者の場合は、承認を受けた研究開発プロジェクトの下で開発された登録実用新案などがある。  少額納税者の場合は、承認を受けた研究開発プロジェクトの下で開発された特許権のない知的財産がある。</p>	<p>特許、実用新案、医薬品および植物検疫製品の補充的保護証明書、法的に保護されたひな形および意匠、研究開発プロジェクトによって生み出された登録ソフトウェア。</p>
適格な所得/対象となる所得の種類	<p>超控除制度は適格な費用に適用される。</p>	<p>適格な知的財産からの純利益。</p>	<p>スペイン企業が創出した、または所有している知的財産権から生じた課税所得。</p>
取得した知的財産は優遇されるか？	<p>第三者から買い取られ、さらに開発が行われる場合は優遇される。</p>	<p>承認を受けた研究開発プロジェクトの下でさらに自社開発される場合は優遇される。</p>	<p>優遇されない。</p>
既存の知的財産に適用されるか？	<p>適用される。既存の知的財産の開発のために計上される費用は、毎年超控除を受けることができる。</p>	<p>2007年以降に開発または再開された特許権を有する知的財産、2008年以降の承認を受けた研究開発プロジェクトによって生まれた知的財産、ネクサス・アプローチおよびその他のBEPS 5の基準の対象となる2016年6月30日以降の知的財産。</p>	<p>適用される。</p>
優遇額の上限はあるか？	<p>上限なし。</p>	<p>上限なし。</p>	<p>上限なし。</p>



組み込みロイヤルティは対象か？	該当なし。	対象となる。	対象となる。
適格な知的財産の売却による利益は対象か？	該当なし。	対象となる。	対象となる。
研究開発を国外で行うことは可能か？	条件によっては可能。	条件によっては可能。	条件によっては可能。
適格な所得の源泉税に対する税額控除は認めるか？	該当なし。	認める。ただし、限度がある。	認めない。
成立年	2021年	2007年、2010年、2017年	2008年

税務要素	スイス	英国	
標準税率に対する軽減税率	適格な所得は州レベルで事実上免除。	2023年4月1日より、パテントボックスの利益に対しては10%、法人税の基本税率は25%。	
適格な知的財産権	スイスおよび外国の特許、OECDのネクサス要件に適格な独占的ライセンス。	主に英国および欧州の特許。	
適格な所得/対象となる所得の種類	ライセンス料、譲渡所得、「組み込み」収入。	製品販売、ライセンス収入、特許売却、特許侵害。製法特許については、「概念上のロイヤルティ」を計算する必要がある。	
取得した知的財産は優遇されるか？	優遇されない。	通常、組織内で開発された知的財産が優遇される。  取得した知的財産は、企業がその知的財産または製品に何らかの開発を行った場合に適格となる。	
既存の知的財産に適用されるか？	適用される（買い入れ後）。	適用される。	
優遇額の上限はあるか？	上限あり。	上限なし。	
組み込みロイヤルティは対象か？	対象となる。	対象となる。	
適格な知的財産の売却による利益は対象か？	対象となる。	対象となる。	
研究開発を国外で行うことは可能か？	無関係の当事者による契約の研究開発。	可能だが、便益が減少する可能性がある。	
適格な所得の源泉税に対する税額控除は認めるか？	該当なし。	該当なし。	
成立年	2020年	2013年。2016年に大幅に変更。	

## 国別の研究開発税額控除

税務要素	ベルギー	フランス	ドイツ
漸増またはボリュームベース	ボリュームベース	ボリュームベース	ボリュームベース
資金提供率	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 1 回限りの研究開発投資控除 13.5% (2023 年度)</li> <li>• 償却年度を通じての研究開発投資控除 20.5% (2023 年度)</li> <li>• 上記のインセンティブは、研究開発投資控除に対応した研究開発税額控除の形式で請求することができ、標準法人税率 25%を掛け合わせる (2021 年度現在)。</li> </ul>	30%	適格な費用の 25% 適格な費用： <ul style="list-style-type: none"> <li>• 研究開発関連従業員の人件費（賃金および社会保障負担）</li> <li>• 委託研究費の 60%</li> </ul>
優遇額の上限	なし。ただし、研究開発投資控除および研究開発税額控除の両方について、請求できる繰越額には年間上限がある。	1 億ユーロを超える額については優遇率は 5%	あり。年間最大 100 万ユーロ
研究開発を国外で行うことは可能か？	可能。条件と国の規制による。	可能。条件と国の規制による。	可能。条件と国の規制による。
委託に関する規則/委託研究	条件によっては可能。支配的な慣行に照らし、納税者は創出されたノウハウが納税者の将来的な収益性に貢献することを示すことができないなければならない。	可能。フランス研究省による 1/3 の認証が必要。	条件によっては可能。委託研究の場合、責任者のみが研究開発税額控除を請求することができる。
生み出された知的財産が国外に帰属することは可能か？	要分析。	可能。	可能。
繰り越し/繰り戻し	未使用の研究開発投資控除額は無期限に繰り越し可能。未使用の研究開発税額控	繰り越しおよび還付可能。	ある年に算定された研究開発税額控除は、同じ年に発行される次の所得税算定額から相殺される。

	除額は5課税年後に還付される。		年度ごとの割り当てはない。
還付オプション	あり。未使用の研究開発税額控除は5課税年が経過したのち、企業に支払われる。	あり。	あり。算定された研究開発税額控除が同じ年に算定された所得税額より高い場合。
成立年	1982年	1983年	2020年

税務要素	イタリア	オランダ	スペイン
漸増またはボリュームベース	ボリュームベース	ボリュームベース	研究開発：ハイブリッド テクノロジーおよびイノベーション：ボリュームベース
資金提供率	2023年度より ● 研究開発費に対して10%の税額控除。研究開発活動はOECDのフラスカテイマニュアルに記載されているもの。 ● OECDのオスロ・マニュアルに記載されているイノベーション費およびファクションなど特定セクターのデザイン活動に対して5%の税額控除。	適格な研究開発関連の賃金、投資、費用に対する研究開発控除：35万ユーロまでは32%、超過分については16%（WBSOという）。スタートアップ企業については、研究開発関連の賃金、費用およびその他の研究開発費用と経費で35万ユーロまで40%の割増控除が適用される。	研究開発：42%以上 テクノロジーおよびイノベーション：12%
優遇額の上限	税額控除は、年間で研究開発は500万ユーロ、イノベーションは200万ユーロを越えてはならない。税額控除は法人所得税、地方税、VAT、源泉徴収税、社会保障負担の相殺に使わなければならない。また、適格な費用が計上された課税期間の次の期間から3年に分けて行われなければならない。	該当なし。	研究開発：300万ユーロ テクノロジーおよびイノベーション：100万ユーロ
研究開発を国外で行うことは可能か？	可能。委託に関する規則と国の規制を受ける。	可能。ただし、活動はEU域内で、オランダで雇用されている職員により実施されなければならない。	可能。国の規制を受ける。
委託に関する規則/委託研究	可能。イタリアの納税者が「投資者」とみなされることが条件（リスクと費用を負担し、知的財産を所有、生み出された知的財産の経済的利用の権利を有する）。	研究開発に関しては不可。ただし、自身の研究開発プロジェクトの補助業務については可能。	研究開発費が第三者によって支払われる場合、研究イノベーション税額控除の適格性を欠く。
生み出された知的財産が国外に帰属することは可能か？	不可。委託に関する役割の「投資者」要件を参照。	可能。	可能。
繰り越し/繰り戻し	研究開発およびイノベーションの税額控除が課税額を超える場合は、繰り越して将来の課税期間に使	なし。	可能だが、20%減額となる。

	用することができ る。		
還付オプション	なし。	なし。	あり。
成立年	研究開発税額控除は 2031年度まで、イ ノベーション税額控 除は2025年度まで 適用される。	1994年	2014年

税務要素	スイスの研究開発超控除	英国（大企業）	英国（SME）
漸増またはボリュームベース	ボリュームベース	ボリュームベース	ボリュームベース
資金提供率	州レベルで最大50%。	大企業ルールでは、研究開発費の10.5%を現金還付、2023年4月1日からは15%に増額。	課税利益に対して追加の税額控除があり、2023年4月1日より研究開発費に86%の割増が適用される。追加の研究開発費控除後、調整済み損失がある企業は、2023年4月より、欠損金または計上された研究開発費の186%（2023年4月から）のいずれか少ない金額に最大10%を乗じた金額の現金還付により、欠損金を補填することができる。
優遇額の上限	あり（研究開発超控除、パテントボックス等の適用前の課税所得に対し、最大70%）。	税負担がない場合、現金還付は、企業が当該期間に研究開発業務に就いていた労働者に関して支払った英国の従業員の所得税および社会保障の額を上限とする。	SME への現金還付は、通常 20,000 ポンドに企業の所得税と社会保障費の300%を加えたものを上限とするが、いくつかの例外がある。
研究開発を国外で行うことは可能か？	可能。	2023年4月1日より規則が変更され、国外での研究開発費は限られた範囲でのみ請求できるようになっている。	2023年4月1日より規則が変更され、国外での研究開発費は限られた範囲でのみ請求できるようになっている。
委託に関する規則/委託研究	国内の委託研究開発	現在のところ、研究開発を行っている企業が請求する（費用を支払っている企業ではない）。ただし、これについては協議中であり、今後変更される可能性がある。	現在のところ、SME は委託したサービスに対して他の企業に支払った費用を請求することができる。

生み出された知的財産が国外に帰属することは可能か？	可能。	可能。	可能。
繰り越し/繰り戻し	なし。	企業の納税額に対する相殺または英国の税務当局による現金還付。	還付による補填を行わない場合、研究開発控除請求から生じた損失は以前の会計期間に繰り戻すか、将来の期間に繰り越すことができる。これには一定の制限がある。
還付オプション	該当なし。	あり。	あり。
成立年	2020年	最新の更新は 2013年。	2008年

## 免責事項

本レポートは一般的な情報の提供のみを目的としており、専門的な助言を構成するものではない。したがって、読者の法域における専門アドバイザーとの相談の代わりになるものとして使用してはならない。