

イノベーション拠点税制(イノベーションボックス税制) について

Innovation Box Regime

経済産業省 イノベーション・環境局 研究開発課*

〔抄録〕

イノベーションに関する国際競争が激化する中、我が国において、研究開発拠点としての立地競争力を強化し、無形資産投資を促進することが喫緊の課題となっている。こうした観点から、我が国の研究開発拠点としての立地競争力を強化し、民間による無形資産投資を後押しすることを目的として、国内で自ら行う研究開発により生じた特許権又は AI 関連のプログラムの著作物に係るライセンス取引等から生ずる所得に対して一定割合を所得控除（損金算入）するイノベーション拠点税制（イノベーションボックス税制）が創設された。

こうした知的財産から生じる所得に対する課税を軽減する制度は、フランスやイギリスといった欧州をはじめ、アジア諸国でも導入・検討が進んでいる。他方で、知的財産から生じる所得についての優遇措置を講ずるに当たり課題となるのが、知的財産は国境を越えた取引が比較的容易であるが故に、多国籍企業が制度導入国に知的財産を移転することに伴ってその知的財産から生じる税収も国際的に移転されるという点である。こうした課題に対し、2015年に OECD BEPS（Base Erosion and Profit Shifting）Action 5 報告書において、知的財産から生じる所得について優遇措置を講じる際に諸外国が遵守すべき原則が示されたところであり、我が国のイノベーション拠点税制も同原則に沿った内容とされている。

本稿では、本税制が令和 7 年 4 月 1 日から施行されることに先立ち、その制度内容を創設の背景と共に解説する。

イノベーションに向けての研究開発投資や、その社会実装に向けた投資は、企業の付加価値の根幹を形成する極めて重要なものである。今般創設されたイノベーション拠点税制の積極的な活用によりイノベーションがさらに活性化されることを期待したい。

1. はじめに

イノベーション拠点税制（イノベーションボックス税制）は、イノベーションに関する国際競争が激化する中、研究開発拠点としての立地競争力を強化し、民間による無形資産投資を後

押しすることを目的として、特許権又は AI 関連のソフトウェアに係るプログラムの著作物（以下、「AI 関連のプログラムの著作物」という。）のライセンス取引（特許権や AI 関連のプログラムの著作物に係る権利の設定その他他の者に使用させる行為を含む。）から生じる所得

* Research and Development Division, Innovation and Environment Policy Bureau, Ministry of Economy, Trade and Industry

(以下、「ライセンス所得」という。)又は譲渡取引から生じる所得(以下、「譲渡所得」という。)に対して30%に相当する金額を所得控除(損金算入)する制度である。本制度は令和7年4月1日に施行される制度であり、本寄稿では本制度の内容をその創設の背景等と共に解説する。

2. 制度背景

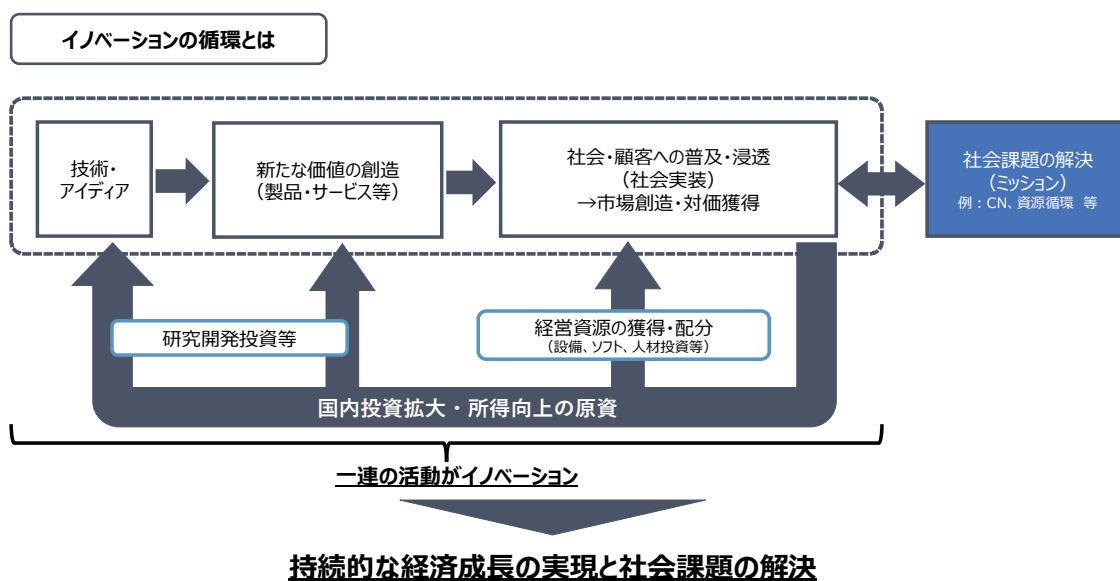
2.1 我が国のイノベーション環境の状況と本税制を措置する背景

多岐にわたる社会的課題を研究開発により解決し、経済成長につなげるため、研究開発投資をはじめとするイノベーション創出に向けた投資を国内で促進することの重要性は論を俟たない。諸外国・地域においては、イノベーション創出に向けた投資を促進するため、イノベーションのフェーズに応じて税制をはじめとする様々な事業環境整備に係る政策が講じられている。

イノベーションを持続的に生み出していくには、研究開発投資というイノベーションの「インプット」により付加価値の高い技術・アイデアを生み出し、こうした技術・アイデアを事業化し社会実装することで、イノベーションの「アウトプット」となる所得(利益)を獲得し、この果実を将来の種を生み出す研究開発投資に再投資するという循環を、加速しつつ規模を高めて回していくことが重要と考えられる。この「インプット」、「アウトプット」それぞれの段階の活動へのインセンティブは、まさに車の両輪としてイノベーションの循環を支えることになる(図1参照)。

我が国の企業部門による国内における研究開発動向を見ると、日本企業の研究開発費全体に対する海外における研究開発費の割合は低い一方で(例えば、製造業では約7%)、国際的なオープンイノベーションの活性化や海外市場の獲得などの様々な理由により、海外における研究開発費は増加傾向¹⁾にある。また、近年、海外

図1：イノベーションの循環による経済成長と社会課題



企業の買収などを通じて海外にも研究開発拠点を設ける事例も増える²⁾ など、日本企業の研究開発活動のグローバル化が進展し、これに伴い研究開発拠点の立地選択の自由度や戦略性が高まってきており、イノベーション促進に資する税制の有無を含めた事業環境が研究開発拠点の立地選択の判断に影響する状況になりつつある。

我が国では、イノベーション投資を促すため、これまで研究開発税制をはじめとする様々な措置を講じてきているものの、研究開発拠点としての立地競争力を強化し研究開発の海外への流出を防ぐとともに、国内への投資を促すインセンティブを強化する必要性がより一層高まってきている。このような背景があり、イノベーション拠点税制を創設することになった。

2.2 OECD が定めた国際的なルール

イノベーション拠点税制の特徴は、知的財産というメルクマールを活用し、知的財産から生じる所得に減税措置を講じるという仕組みである。こうした制度を導入する際に課題となるのが、知的財産は国境を越えた取引が比較的容易であり、多国籍企業が制度導入国に知的財産を移転することに伴いその知的財産から生じる税収も国際的に移転されるという点である。2000年代から欧州を中心にイノベーションボックス制度やパテントボックス制度の導入が進む中で、こうした税源を侵食しかねない性質に留意すべきという議論が国際的に行われ、OECD BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) プロジェクトが立ち上がり、2015年に BEPS Action 5 報告書が取りまとめられた。この報告書には、上述した税源浸食のおそれを回避する「ネクサス・アプローチ³⁾」という方法が提唱されており、諸外国が知的財産から生じる所得の減税措置を講

じる際に遵守すべきルール(※1)が示されている。日本のイノベーション拠点税制も OECD の BEPS ルールに沿うものである。「ネクサス」とは関連づけを指しており、企業で行われる研究開発と減税措置の対象となる所得を関連付け、税制の適用を受けようとする法人(以下、「申告法人」という。)自身が適用の対象となる所得を生み出した知的財産に係る研究開発支出を行っていることを求める⁴⁾ものである。したがって、他の企業から単に知的財産を買い取り、減税措置を受けるといった行為を抑止することになる。

※1 「諸外国が知的財産から生じる所得の減税措置を講じる際に遵守すべきルール」として、例えば、以下のような内容が示されている。

- ・対象となる知的財産の範囲⁵⁾
- ・対象となる知的財産由来の所得の考え方⁶⁾
- ・知的財産を生み出した研究開発のうち主に申告法人自らが実施した研究開発支出の割合に減税措置の対象を限ること及びその計算方法⁷⁾
- ・知的財産由来の所得と研究開発の追跡の考え方⁸⁾

3. 制度概要

イノベーション拠点税制は、対象となる特許権や AI 関連のプログラムの著作物に係るライセンス所得又は譲渡所得のうち外国法人との取引(譲渡所得に限る。)及び関連者(※2)との取引を除いた所得に対して、主に国内で自ら行った研究開発の割合(以下、「自己創出比率(※3)」という。)を乗じた金額の 30%の所得控除を行うものであるが、具体的には、所得控除額は、対象となる知的財産由来の所得に自己創出比率を乗じて得られた所得の合計額(制度対象所得)

と、本制度の対象事業年度の全体の所得とを比較して、いずれか小さい方の額に所得控除率30%を乗じることになる（図2参照）。

本制度の適用を受けることができる事業年度は令和7年4月1日から令和14年3月31日までの間に開始する各事業年度であり、本税制の対象法人は法人税法における青色申告書を提出し本制度の対象となる知的財産由来の所得を得ているほか、特段の要件はない。

なお、通算法人が本税制を適用する場合において、制度対象所得と比較する対象事業年度の全体の所得は、通算グループ全体の通算前所得金額の合計額から通算前欠損金額の合計額を控除した金額から、通算グループ全体の控除未済欠損金額の合計額を控除した金額を当該通算法人の通算前所得金額の比で按分した金額となる。

※3 「自己創出比率」とは、6. で詳述のとおり、対象となる知的財産の取得又は製作をするために必要となった研究開発費の額のうち主に国内で自ら行った研究開発費（以下、「適格研究開発費」という。）の額の割合のことをいう。なお、令和9年4月1日以前に開始する事業年度については、一定の場合、自己創出比率の計算について7. の経過措置が適用される点に留意する必要がある。

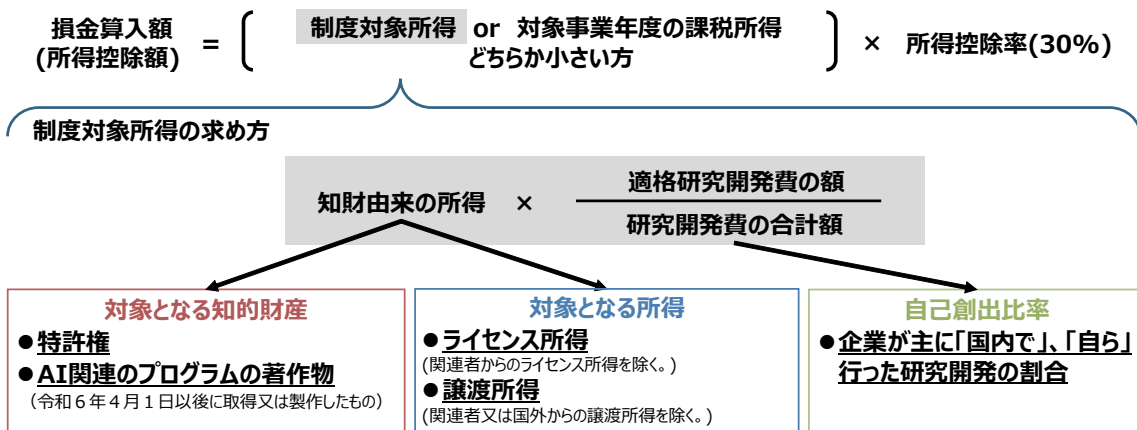
※2 「関連者」とは、税制の対象となる法人が発行済株式又は出資の総数又は総額の50%以上の数又は金額を直接又は間接に保有する場合か、逆に税制の対象となる法人が発行済株式又は出資の50%以上を直接又は間接に保有されている場合等、特殊な関係がある者を指す。

4. 対象となる知的財産

4.1 基本的な考え方

本制度の対象の知的財産は、研究開発の成果である特許権又はAI関連のプログラムの著作物としており、このうち、我が国の国際競争力の強化に資する特許権又はAI関連のプログラムの著作物（以下、「適格特許権等」という。）であって、申告法人が令和6年4月1日以後に取得又は製作をしたものとなる。我が国の国際競争力の強化に資するものとは、風俗営業等の規制及び業務の適正化等に関する法律（昭和23

図2：所得控除額の算出方法



年法律第 122 号) 第 2 条第 1 項に規定する風俗営業又は同条第 5 項に規定する事業の用に供されることを目的に取得又は製作されていないもののことをいう。

なお、共同で研究開発を行う場合であっても、申告法人が対象となる知的財産を有していると解されるが、AI 関連のプログラムの著作物について、申告法人が共同研究開発において AI 関連に該当する部分の開発を行っていない場合には、対象となる知的財産を有していると解されないことに留意する必要がある。

また、企業の吸収合併等による組織再編で対象知的財産を取得した場合は、自ら研究開発を行った場合に該当しないため、本制度の適用を受けることはできない。

加えて、大学等の研究機関の研究者が起業する場合、その設立に先だって研究機関において当該研究者が研究開発し、対象知的財産を取得していることがある。この場合、当該研究者が所属する法人である研究機関から当該研究者が設立したスタートアップに対象知的財産を移転したとき、当該スタートアップは研究開発行為に参加していないため、本制度の適用を受けることはできない。

4.2 特許権

4.2.1 登録先及び時期

対象となる特許権は、特許法(昭和 34 年法律第 121 号)に基づき特許庁に登録された特許権又は特許法と同等の海外の制度に基づき海外の政府機関に登録された特許権が該当する。また、特許権のうち対象知的財産となるのは令和 6 年 4 月 1 日以後に取得されたものに限られるが、これは令和 6 年 4 月 1 日以後に特許法第 66 条第 1 項に定める設定の登録がされたもの又は外

国におけるこれに相当するものと解される。

4.2.2 申告法人の要件

申告法人は本制度の適用を受けようとする事業年度において、適格ライセンス取引の対象となる特許権を有していた又は適格譲渡取引の対象となる特許権を譲渡取引前まで有しており、申告法人が研究開発を主に国内で自ら行い、研究開発費を支出して特許権を取得している必要がある。すなわち、特許権の発明者が、申告法人に従業員等として属しており、当該特許権に直接関連する研究開発を申告法人の業務として実施していることが必要となる。このため、申告法人が別の企業に研究開発を委託し、委託先の当該別の企業がその研究開発のみで創出した特許権は対象外となる。

4.3 AI 関連のプログラムの著作物

4.3.1 AI 関連の定義

対象となる AI 関連のプログラムの著作物は、官民データ活用推進基本法(平成 28 年 12 月 14 日法律第 103 号)第 2 条第 2 項に規定する「人工知能関連技術」を活用した著作権法(昭和 45 年法律第 48 号)第 2 条第 1 項第 10 号の 2 に規定する「プログラム」の同項第 1 号に規定する「著作物」である。その上で本税制における AI 関連とされる技術は以下の 3 類型に大別されており(図 3 参照)、自社で開発していない AI 関連の技術におけるユーザーインターフェース等に関するプログラムを開発した場合は AI 関連には該当しない点に注意が必要である。

- ・機械学習に必要な電子計算機を稼働するために必要なプログラム(AI の開発等に必要となる GPU 等のハードウェア(AI の開発を主た

る目的としていることが明らかなものに限る。)の利用を効率化させる制御・基本機能を実現するプログラム(AIの開発に特化したハードウェア制御, 仮想化, OS等のプログラムを含む。)が該当する。)

- AIモデルによる機械学習アルゴリズムのプログラム(機械学習アルゴリズムを実現する研究開発活動によって製作されるプログラム。基盤モデルに加え, 個別/特化モデルがこれに該当する。)
- AIモデルによる機械学習をサポートするプログラム(機械学習アルゴリズムの出力結果に直接影響を与え, 出力結果を高度化させる研究開発活動によって製作されるプログラムが該当する。例えば, RAG(Retrieval-Augmented Generation(検索拡張生成)の略称であり, LLM(Large Language Models(大規模言語モデル))のテキスト生成に, 信頼性の高い外部情報の検索を組み合わせることで, プロンプトだけではコントロールしづらい出力精度を向上させる機能)等のAI共通支援機能が該当する。また, 機械学習アルゴリズムに入力する学習データの整形, 分類, 加工等の効

率化に係る研究開発活動によって製作されるプログラムや, 他の者の機械学習アルゴリズムの実現に係る研究開発活動を直接効率化・促進するためのプログラムも含まれる。)

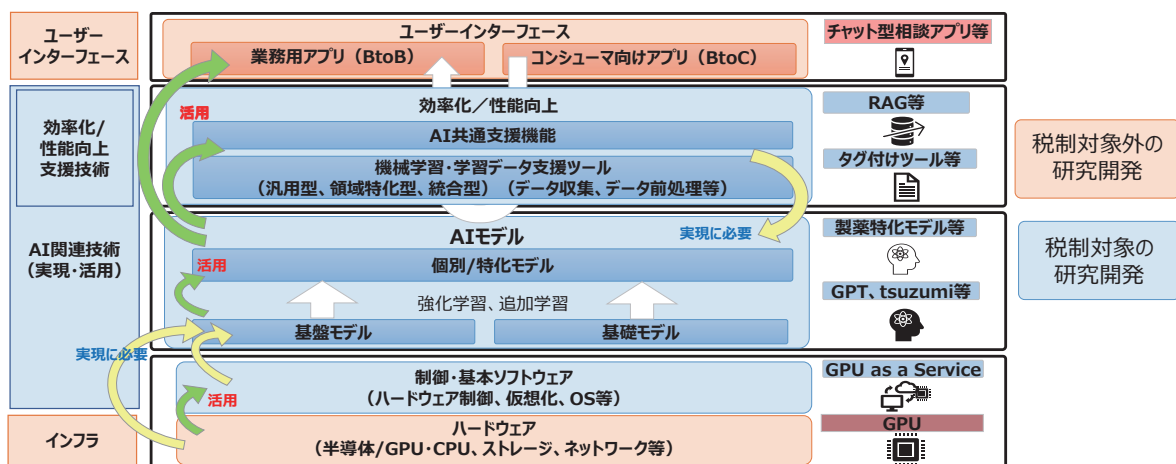
4.3.2 製作の時期

AI関連のプログラムの著作物のうち対象知的財産となるのは, 令和6年4月1日以後に製作が完了したプログラムである。また, 既存のプログラムを改良して新たにAI関連のプログラムを製作したとき, 改良の中で行う研究開発がAI関連の定義に該当する要素の創出につながる場合に限り(つまり, 改良によって電子計算機を機能させて得る結果がこれまでと異なることになり, これに対する指令を組み合わせたものとしての表現が変わると観念できるような場合), AI関連のプログラムの著作物の製作された時期は改良の完了した時点となる。なお, 更新についても, 改良と同様に考える。

4.3.3 申告法人の要件

申告法人は本税制の対象となるAI関連のプログラムの著作物に係る著作物を有している又

図3: 本制度の対象となるAI関連のプログラム



は譲渡取引前まで有しており、申告法人がプログラムの仕様の設計やプログラムの製造といった研究開発を主に国内で自ら行い、研究開発費を支出して AI 関連のプログラムの著作物を製作している必要がある。すなわち、当該 AI 関連のプログラムの著作物に直接関連する研究開発を申告法人の業務として実施していることが必要となる。このため、申告法人が別の企業に研究開発を委託し、委託先の当該別の企業の研究開発のみで製作した AI 関連のプログラムの著作物は対象外となる。

5. 対象となる知的財産由来の所得

5.1 基本的な考え方

本制度の対象となる知的財産由来の所得は、ライセンス所得又は譲渡所得であり、共同研究開発を行って共同で取得した知財においては定められた持分比率等に基づいて算出される申告法人のライセンス所得又は譲渡所得である。その上で、対象知的財産と本制度の対象外となるノウハウ、サービス、データ等（以下、「ノウハウ等」という。）を合わせて取引した場合、原則として当該対象知的財産の対価の額が契約において明らかにされていなければ本制度の対象とはならない。「契約において明らかにされている」とは、契約に係る書類（原契約書のほか、原契約書の内容の変更や追加について記載した「覚書」、「念書」、「規約」や「合意書」等の書類を含む。以下同じ。）において、対象知的財産ごとの対価の額、又は取引全体に占める対象知的財産の対価の割合（特許権 A（対象）：●％，特許権 B（対象外）：●％，商標権：●％，ノウハウ提供料：●％），又は取引全体に占める対象知的財産群と対象外知的財産群の割合

（対象知的財産：特許権 A 及び B ●％，対象外知的財産：特許権 C 及び D ●％，ノウハウ提供料：●％）が示されている場合等をいう。なお、対象知的財産群の中に共同で取得した知的財産が含まれる場合等、知的財産ごとの対価の額又は割合が明らかでないと、収益や対応する費用の計算を行うことができない場合には、当該知的財産ごとの対価の額又は割合が明らかになっている必要がある。加えて、対象知的財産と併せてノウハウ等が提供される場合であっても、対象知的財産の使用に当たり、当該対象知的財産に関連するノウハウ等も併せて提供されないと当該対象知的財産の使用ができない又は本来の機能を発揮させることができない場合であって、当該ノウハウ等が単体では価値を持たず取引の対象とならないと認められるときなど、当該ノウハウ等の提供が当該対象知的財産と一体不可分なものとして取引される場合には、当該ノウハウ等の提供を含む取引の対価の額が対象知的財産の対価の額と判断することができる。

また、本制度の対象となるライセンス取引又は譲渡取引を合わせて複数の取引が同一年度内に存在する場合は、対象となる知的財産由来の所得を計算するに当たって、これらの取引から得られた知的財産由来の所得を合算する必要がある。当該複数の取引のうち、その取引に係る収益よりも減算する費用の方が大きい場合損失が生じているものがある場合もこの合算に含める必要がある。加えて、本税制の適用を受けていない過年度（令和 7 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度に限る。）に発生したライセンス取引及び譲渡取引（本制度の対象となるものに限る。）による損失の合計額がある場合は、その合計額を本税制の減税措置を受けようとする事

業年度の各ライセンス取引及び各譲渡取引（本制度の対象となるものに限る。）の所得に配分することになる。他方で、本税制を初めて適用する対象事業年度以前の知的財産由来の所得については、収益が発生している場合であっても損失が生じている場合であっても、当該対象事業年度の各適格ライセンス取引及び各適格譲渡取引の所得に配分する必要はありません。

5.2 ライセンス所得

5.2.1 契約形態

対象知的財産に係る契約が本制度の対象となるライセンス取引となるには、契約形態が特許権や AI 関連のプログラムの著作物の使用許諾契約等であることが原則である。特許権の場合は、通常実施権又は専用実施権の設定が対象となり、AI 関連のプログラムの著作物の場合は、当該著作物に係る使用許諾が対象となる。なお、関連者へのライセンス取引は、本税制の対象となるライセンス取引に該当しない。また、使用許諾契約等の相手方が法人であるか個人であるかは問わない。

5.2.2 知的財産由来の所得を計算する際に算入される収益項目、収益から減算する費用項目

算入が認められる収益項目は、対象知的財産の使用料その他これに類する収益である。使用料には、創薬などにおいて、一定の開発成果が得られた際に支払われる、いわゆる「マイルストーン収入」も含む。費用項目は、対象知的財産の使用料に係る収益から、対応する適用を受けようとする事業年度のもの減算する必要があり、以下に掲げる費用が一例である。

- ・ライセンス取引の契約に要した費用：保険費用（為替取引の途絶、送金停止、相手方企業の破産等・支払遅延等による損失を填補する保険の費用）、弁護士費用（訴訟費用、鑑定費用、調査費用）、弁理士費用、契約締結時等事務作業の費用 等
- ・対象知的財産の関連費用：知的財産の税務上の減価償却費、産業財産関係料金（特許出願又は審査に係る費用、特許登録又は維持に係る費用、その他関連して発生する弁護士費用）、対象知的財産の共同発明者への支払費用 等

なお、対象知的財産について複数の相手方との間でライセンス取引を行う場合においては、個々の取引ごとに対応する費用を減算すると、例えば特許権取得のための弁理士費用等は、ある対象知的財産に対して一度しか発生しない費用であるにもかかわらず、二重三重に減算してしまうことになり適切ではない。そこで、当該取引に係る対象知的財産に対応する費用は、合理的な計算方法で費用を按分計算し、当該費用を当該対象知的財産から得られた収益から減算することになる。

5.3 譲渡所得

5.3.1 契約形態

対象知的財産に係る契約が本制度の対象となる譲渡取引となるには、契約形態が特許権や AI 関連のプログラムの著作物の譲渡（特許権譲渡契約、著作物譲渡契約）であることが原則である。なお、本税制は我が国における知的財産の活用促進という側面を持った税制であることから、外国法人への対象知的財産の譲渡は本税制の対象にならず、譲渡契約の相手方が税法上の居住者又は内国法人である場合に限られる。加

えて、関連者への譲渡取引は、本税制の対象となる譲渡取引に該当しない。

5.3.2 知的財産由来の所得を計算する際に算入される収益項目、収益から減算する費用等の項目

算入が認められる収益項目は、対象知的財産の譲渡収益である。費用等の項目は、対象知的財産の譲渡収益から、対応する適用を受けようとする事業年度のものを減算する必要がある、例えば、以下に掲げる費用等が一例である。

- ・ 譲渡取引の契約に要した費用：保険費用（為替取引の途絶、送金停止、相手方企業の破産等・支払遅延等による損失を填補する保険の費用）、弁護士費用（訴訟費用、鑑定費用、調査費用）、弁理士費用、契約締結時等事務作業の費用 等
- ・ 対象知的財産の関連費用：産業財産関係料金（特許出願又は審査に係る費用、特許登録又は維持に係る費用、その他関連して発生する弁護士費用）、対象知的財産の共同発明者への支払費用 等
- ・ 対象知的財産の税務上の簿価

なお、5.2.2 で示したように、個々の譲渡取引ごとに対応する費用を減算すると、費用を二重三重に減算されてしまう場合は、同様に合理的な計算方法で費用を按分計算することになる。

6. 自己創出比率

6.1 基本的な考え方

本税制は、OECD の国際的なルールとの整合性を確保するため、企業が主に国内で自ら行っ

た研究開発の割合（自己創出比率）に応じて、減税措置を講じることになる。

自己創出比率は個々の対象知的財産ごとに計算されるが、複数の対象知的財産をまとめて単一の取引とする場合は、取引単位で計算する。この場合、取引に含まれる対象知的財産ごとの研究開発費及び適格研究開発費の額をそれぞれ合算して自己創出比率を計算することになる。対象知的財産に直接関連する研究開発費及び適格研究開発費（以下、「研究開発費等」という。）の額は、原則として直接関連する費用を全て抽出して計算する必要がある。ただし、直接関連する費用を精緻に抽出することが困難な場合は、例外として研究開発プロジェクト単位で管理している研究開発費を「直接関連する研究開発費等の額」とすることも可能としている。研究開発プロジェクト単位で管理していない法人については、事業部門単位等での計算も認められる。

なお、制度導入時は一定の場合に限り、自己創出比率の計算に当たって企業単位で計算する経過措置が設けられている。経過措置については7. にて解説する。

また、対象知的財産の創出に直接関連するものに限定されるため、特許の出願日以後等あるいは AI 関連のプログラムの著作物の完成以後に研究開発プロジェクトが継続した場合であっても、出願後又は完成後の研究開発費等の額は、原則として、その取得した特許権又は完成した AI 関連のプログラムの著作物に直接関連する研究開発費等の額の対象にならないことに留意する必要がある。

6.2 研究開発費の額(分母)の計算方法

対象知的財産に直接関連する研究開発費の額を計算するためには、まず直接関連する研究開

発の範囲を特定する必要がある。この場合の直接関連する研究開発の範囲とは、6.1 で解説した対象知的財産を創出した直近の研究開発プロジェクト等が該当する。

次に、特定された研究開発の範囲において計上された研究開発費の額のうち、令和7年4月1日以後に開始した事業年度で、対象知的財産の創出に要した期間に発生したものを合算する。この場合において、研究開発費の額には建物及びその附属設備に係る額は含めない。また、他の者から研究開発を受託し、研究開発費相当分の支払いを受けている場合、当該支払い額は研究開発費の額から控除することになる。

また、OECD の BEPS ルールとの整合性を取るため、研究開発費の額は実質的な研究開発活動に対する費用に限定され、建物の建設費、支払利子、資産の償却費等は除かれることになる。

6.3 適格研究開発費の額(分子)の計算方法

適格研究開発費の額は、6.2 で解説した対象知的財産に直接関連する研究開発費の額から、他の者から適格特許権等について、「独占的ライセンスの借受け又は譲受けに係る費用」、「国外関連者に委託した費用」、「国外 PE に委託した費用」を除いたものとなる。以下、これらの費用の考え方について解説する。

6.3.1 他の者から適格特許権等について独占的なライセンスの借受け又は譲受けに係る費用

他の者から、適格特許権等についてライセンスを借り受けたり、譲り受けたりしたものを利用して対象知的財産を創出した場合には、それら借受け又は譲受けに要した費用は「自ら」創出したとみなされないため、適格研究開発費の額の計算から除くことになる。

なお、この場合のライセンスの借受け又は譲受けに要した費用として適格研究開発費の額の計算から除かれるのは、適格特許権等に関する取引に限定される。また、借受けのライセンス取引は、他の者が研究開発を行う企業に独占的に権利を利用させるものに限定される。このため、特許権に設定された専用実施権、特許を受ける権利に関して設定された仮専用実施権その他特許権を独占的に使用する行為に限って、その取引によって発生する研究開発費の額を適格研究開発費の額の計算から除外することになる。このため、非独占的な通常実施権又は仮通常実施権は適格研究開発費の額に含めることは可能である。AI 関連のプログラムの著作物についても、これに準じる。

6.3.2 国外関連者に委託した費用

海外子会社等（国外関連者）に研究開発を委託した場合、その研究開発に要した費用は「国内で」創出したものとは見なされないため、計算から除かれることになる。ただし、国内又は国外の第三者への委託は、OECD の BEPS ルールで認められており、本税制においても適格研究開発費の額に含めることができる。

6.3.3 国外 PE に委託した費用

外国法人ではなく、税務上の PE として認識される海外の支社・事務所等において研究開発を行った場合、海外子会社等におけるアウトソーシングとほぼ同じ効果を有することから、「国内で」創出したものと見なされず、適格研究開発費の額から除く必要がある。

6.4 文書化(ローカルファイル)について

子会社等（国内関連者）から適格特許権等に

ついてライセンスを借り受け又は譲り受けた場合には、OECDのBEPSルール上、移転価格税制上の独立企業間価格の考え方に沿って、適切な対価であるかどうかを判断するための文書化（いわゆる「ローカルファイル」の作成）が求められることになる。ローカルファイルの提出期限や作成・保存の免除等に係る規定については、移転価格税制と同様の考え方に依るものとなる。

7. 経過措置

本税制は令和7年4月1日から施行されるが、自己創出比率の計算に当たり、本税制施行前の対象知的財産に直接関連する研究開発費等の額を遡及的に計算することは事務的な負担が大きいため、制度の施行から2年間は経過措置を適用することとしている。

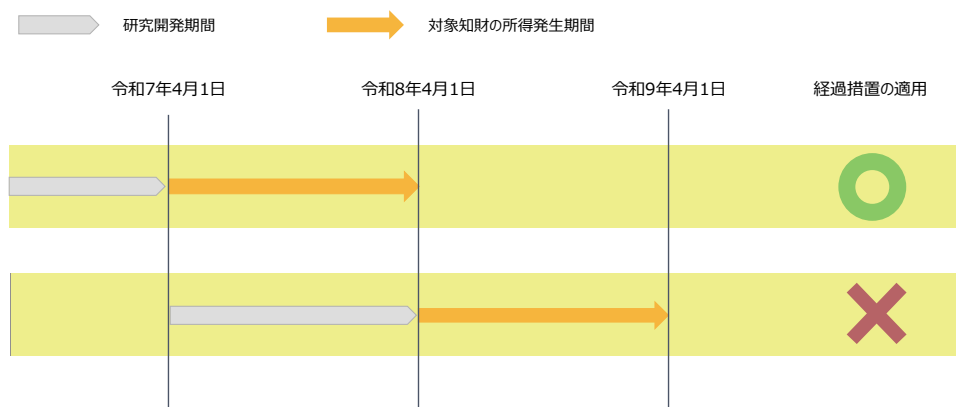
具体的には、対象事業年度が令和9年4月1日以前に開始した事業年度である場合において、その対象事業年度に行った適格ライセンス取引又は適格譲渡取引に係る対象知的財産のいずれかに直接関連する研究開発に係る研究開発費の

額が申告法人の令和7年4月1日以前に開始した事業年度に生じているときは、経過措置により計算を行う（図4参照）。

経過措置による場合の自己創出比率の計算における研究開発費等の額については、本税制の減税措置を受けようとする事業年度とその事業年度開始の日前2年以内に開始した各事業年度（以下、「計算対象事業年度」という。）の企業全体の研究開発費等の額を合計することで足りる。経過措置を適用する場合においては、研究開発費の額から建物及びその附属設備に係る額は除かずに含めることになる。他方で、資産の償却費及び支払利子等に関する所要の調整については、経過措置に依らない場合の考え方と同様となるため、研究開発費の額から除く必要がある。

また、各計算対象事業年度において本税制の対象となるライセンス取引や譲渡取引が複数存在している場合は、これらの取引から生じた対象となる知的財産由来の所得（又は欠損）を合算した上で、自己創出比率を乗じることになる。これは、企業単位で自己創出比率を出す考え方であるため、対象となる知的財産由来の所得も

図4：経過措置の適用イメージ



企業単位で計算するという考え方にに基づく。この点は、経過措置に依らない場合の考え方と異なるので留意する必要がある。

8. 経済産業省による証明書の交付手続きについて

本税制の適用に当たり、対象知的財産であることや、その知的財産に関連する研究開発の判別を経済産業省にて確認・証明を行うことから、申告法人は、「イノベーション拠点税制（イノベーションボックス税制）ガイドライン」の巻末にある各種様式に必要な事項を記載し、所定の期日までに同省に申請を行う必要がある。

経済産業省では、申告法人が提出された各種申請様式をもとに、対象知的財産が国内で自ら開発されたものであること、当該対象知的財産と申請様式に記載された研究開発に関連性があること、令和6年4月1日以後に登録又は製作されたものであることなどを確認し、証明書の交付を行う（図5参照）。

また、AI関連のプログラムの著作物に該当するか否かの判定は、専門的知見を有する一般社団法人ソフトウェア協会が行う。申告法人は、経済産業省に証明書発行の申請を行う前に同団

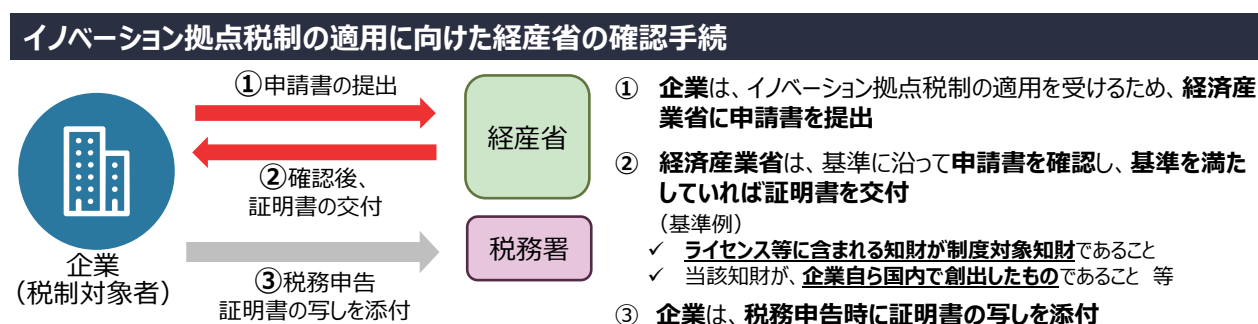
体の確認を受け、証明書を受領する必要がある。AI関連のプログラムの定義に規定される機能を発揮するものかを確認するための証跡として、一般公開資料（ソフトウェア／サービスカタログ、パンフレット、リーフレット、HP、スペック表等）の提示を基本とする。手続きの詳細については、同団体のウェブサイト等において今後提示される予定であるため参照されたい。

当該手続きは申告法人の事業年度末日の60日前から30日後の期間までに、経済産業省に対し証明書交付申請を行うことになる。税務申告の際には、経済産業省から交付される証明書を添付の上、申告を行う必要がある。なお、申請に先立ち、経済産業省では事前相談を通年で受け付けている。本申請手続きがスムーズになるため活用することを推奨する。

9. おわりに

本税制は国際的なルールの整合性を確保する観点もあり、対象の知的財産や所得が限定されており、知的財産と研究開発との関連性の確認の手续があるなど、一見すると複雑な制度となっている。一方、本税制の効果を高めていくためには大企業から中堅企業、中小企業、スター

図5：経済産業省における交付手続き及び税務申告の手続きフロー



トアップに至るまで幅広い企業にとってわかりやすく、使いやすい制度としていく必要があるものと考えている。今後、本税制の制度詳細については、下位法令の整備に加えて、施行時期までにガイドラインなどで示し、経済産業省のウェブサイトでの公表を予定している。

イノベーション拠点税制は、欧州やアジアの主要国において研究開発税制と同様に広く導入されている税制となりつつある。国内では令和6年度に30年ぶりに民間設備投資が100兆円規

模⁹⁾となるなど、デフレ経済から脱却し、成長型の経済を実現させるための大きな転換点を迎えている。この好機を逃すことなく、我が国でのイノベーション投資をさらに促進することで、民間企業が健全な利益を確保しながらも社会課題を解決し、安定かつ良質な雇用と所得拡大といった価値創造に結びつけていく必要がある。今般創設したアウトプットに着目したイノベーション拠点税制の活用によりイノベーション循環が活性化されることを期待する。

注)

- 1) 経済産業省「データで見る我が国の民間部門における研究開発投資状況」(令和5年3月)18頁
- 2) 経済産業省「我が国の民間企業によるイノベーション投資の促進に関する研究会」(令和5年4月)5頁
- 3) OECD「Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report」(2015年10月5日)24-25頁

- 4) OECD・前掲注(3)31頁
- 5) OECD・前掲注(3)26-27頁
- 6) OECD・前掲注(3)29頁
- 7) OECD・前掲注(3)27-30頁
- 8) OECD・前掲注(3)30-34頁
- 9) 内閣府「令和6年度の経済見通しと経済財政運営の基本的態度」(令和5年12月)