

China Tax Monthly (中国税務月報)

2024年10月



研究開発費の割増損金算入制度の適用に係る留意事項

背景

研究開発費の割増損金算入制度とは、研究開発活動を行っている企業に対する企業所得税の優遇制度である。現行の政策により、企業で発生する研究開発費は、200%の割合で（集積回路企業と工業工作機械企業は220%）、企業所得税の損金に算入できる。この政策の活用は、研究開発活動を行っている企業の税負担軽減に大きな役割を果たすと考えられる。

なお、研究開発費の割増損金算入には、企業の所属業界、研究開発活動の内容、研究開発活動の内部記録、研究開発費の会計処理などの面でいくつかの要件がある。また、税法において、研究開発費の割増損金算入に対し、20%以上の比率で事後審査を実施すると定められている。事後審査において、上述の要件を満たさないにもかかわらず、企業自ら割増損金算入を適用し申告したことが発見された場合、税務当局から調整申告を要求され、追加納税のほかに、延滞金の支払も発生する可能性がある。

近年において、中国政府は「放、管、服」（行政の簡素化と権限の委譲、管理の統合、サービスの最適化の略）を提唱している。その背景の下、2023年7月に、国家税務総局は科学技術部と共同して、「研究開発費の割増損金算入政策実施ガイドライン（バージョン2.0）」を公表し、研究開発費の割増損金算入要件を従前より明確にした。当該ガイドラインの発行は、企業が税制優遇を十分に享受できるための明確なガイドラインを示す一方、税務当局が研究開発費の割増損金算入制度に対する管理に注目している側面も反映している。本稿では、研究開発費の割増損金算入制度の適用に係る留意事項について解説する。

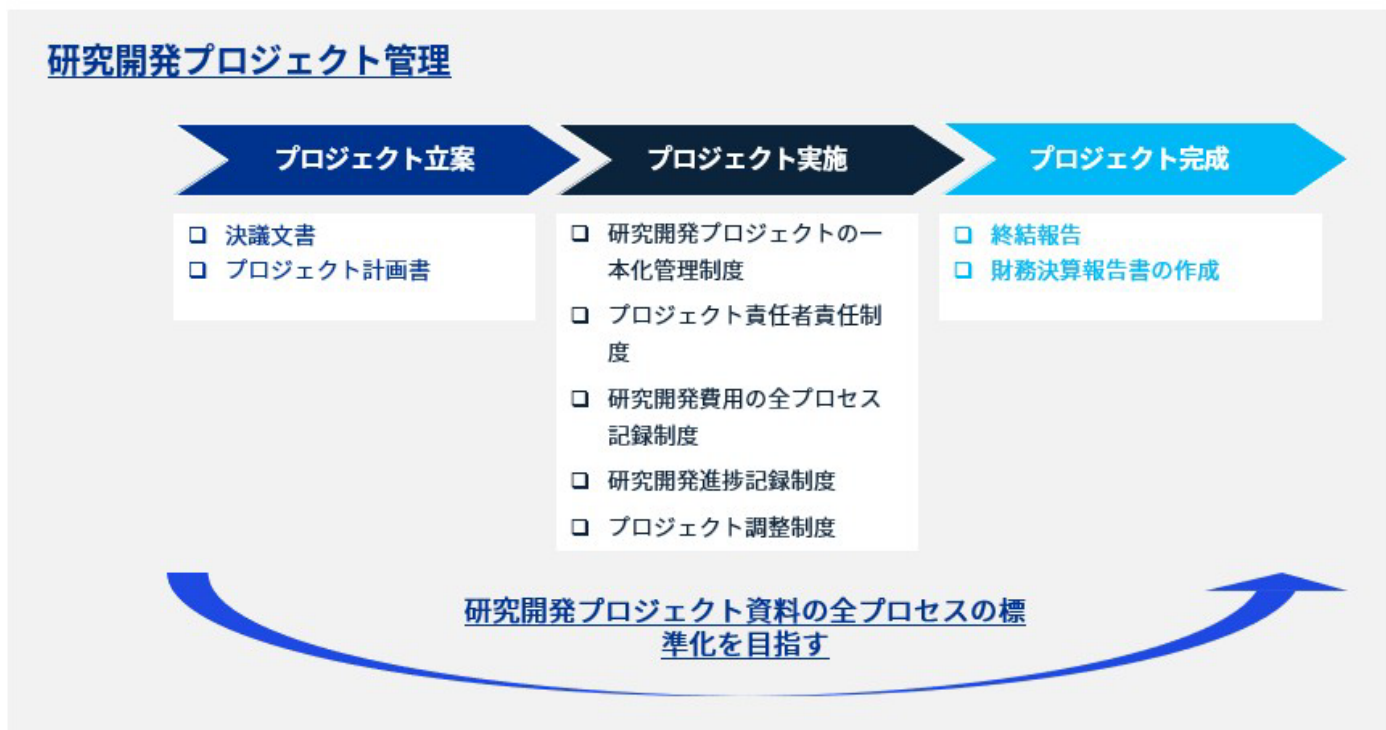
税務当局による事後審査の最新の傾向

最近の税務当局による事後審査においては、研究開発プロジェクトに対する管理と、研究開発費に対する管理の両方を重視している傾向がある。

(1) 研究開発プロジェクトに対する管理

関連税法により、研究開発活動とは、「科学技術の新しい知識を獲得する、もしくは科学技術の新しい知識を創造的に運用する、あるいは技術、製品（サービス）、プロセスを実質的に改善するために継続的に行う明確な目標を持つ体系的な活動」と定義している。その「体系的な活動」に合致するために、企業は研究開発プロジェクトに対し、体系的な管理を行い、かつその管理を内部資料に記録することを要求されている。例えば、プロジェクト立案段階において、企業の研究開発部門はプロジェクトの企画書を作成し、プロジェクトのフィージビリティスタディ（実現可能性調査）を行った上で、実施の決議を申請すべきである。プロジェクト実施段階においては、プロジェクトの進捗状況について、段階的に記録すべきである。また、プロジェクトの完成後には、研究開発の結果・成果、さらには使用された資金を報告すべきである。

【図 1 研究開発プロジェクト管理の要項】



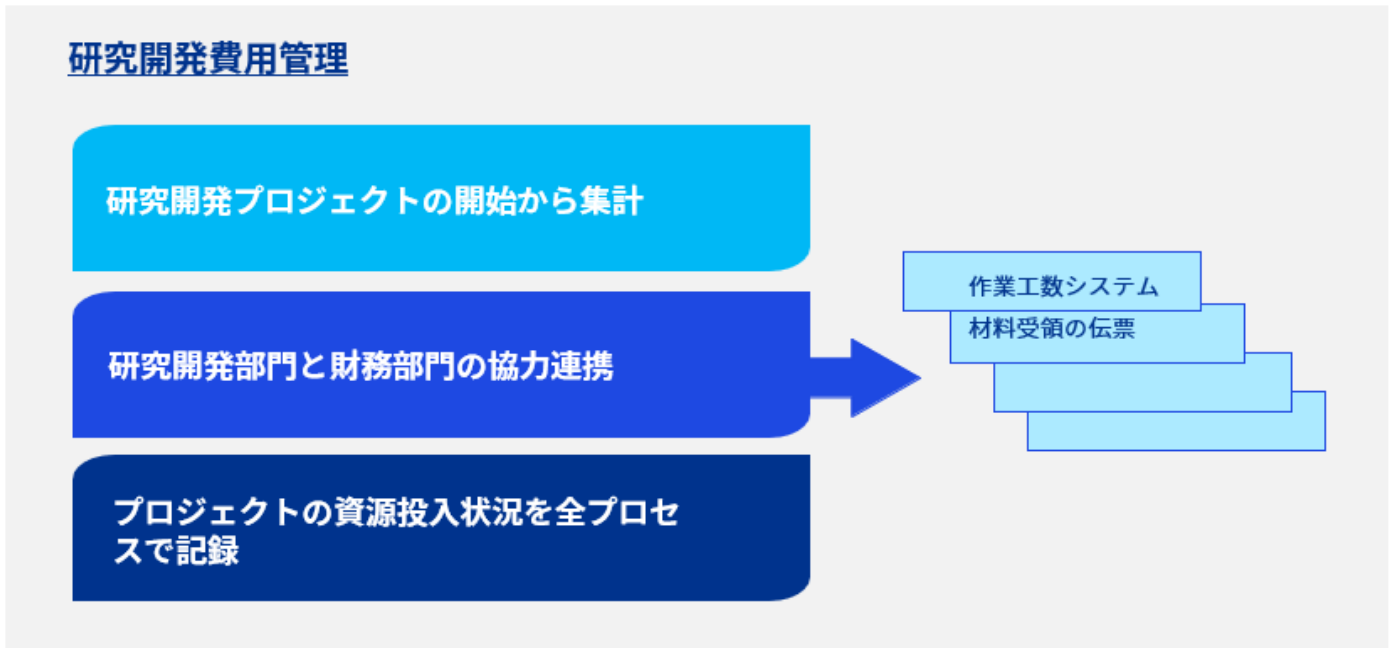
出所：KPMG 作成

(2) 研究開発費に対する管理

申告した研究開発費の正確性を検証するために、税務当局は研究開発費の集計に係る資料も審査する。例えば、研究開発プロジェクトで発生した人件費を集計するためのプロジェクトに従事した従業員の工数統計表、原材料を研究開発プロジェクトに使用した場合の原材料の受領伝票などが挙げられる。

また、研究開発費の集計と、研究開発プロジェクト進捗の整合性も検証される。例えば、プロジェクト進捗に係る書類に記載されたプロジェクト開始日以前に発生する費用は、プロジェクトの費用として申告してはならない。また、プロジェクトの研究開発作業の大部分が終わり、最終テストのフェーズに入った後、継続して高額の人件費を申告する場合、税務機関の質疑を受ける可能性がある。

【図 2 研究開発費管理の要項】



出所：KPMG 作成

実務上のリスク

弊社の経験上、研究開発費の割増損金算入制度の適用について、下記のリスクが生じやすいと考えられる。

(1) 研究開発プロジェクトの管理関連

- ・研究開発プロジェクトのプロセスを記載する文書において、研究開発費の発生時間、規模感、分類の整合性が欠如している
- ・研究開発プロジェクトのプロセスを記載する文書と、プロジェクト計画書などの当局検査に備える資料とでは、基礎情報の多くが一致していない
- ・企業は研究開発プロジェクト管理と費用集計の制度を確立したと主張するが、プロセスを記載した文書の提供ができない
- ・研究開発者の工数表の欠如、あるいは、人員の参加を証明できるエビデンスの不足
- ・企業が高級管理職を研究開発者として集計した場合、その研究開発プロジェクトへの参加を証明できるエビデンスが不足している
- ・研究開発に直接投入された材料費が、材料受領プロセスまたはシステムに反映されていない
- ・多額の研究開発試作費用について、試作案と報告書、テスト記録などのプロセスを記載する文書が欠如している
- ・研究開発に直接投入された材料の受領資料、入在庫、発注書などの伝票の整合性が欠如しており、捏造の疑いがある

(2) 研究開発費の管理関連

- ・ 各種の研究開発費（例えば人件費、直接投入費用）の割合が、同業他社の平均レベルを上回っている
- ・ 研究開発費の金額が大きく、同業他社の平均レベルを大幅に上回っている
- ・ 財務諸表における研究開発費より割増損金算入の研究開発費の金額が大きい
- ・ 年度企業所得税の確定申告を遡及修正し、かつ修正後の研究開発費が増加する
- ・ 研究開発者の人件費及び社会保険料の割合が高すぎる
- ・ 委託開発費用の金額が当期の技術開発系請求書の金額より大きい

企業としては、研究開発費の割増損金算入制度の適用は、企業のキャッシュフローと利益に貢献することが期待できる一方、当局による「事後審査」のリスクを意識し、適用要件を十分に理解したうえで、潜在的なリスクをコントロールすることが求められています。必要に応じ、外部アドバイザーの力を借りて、外部専門家による優遇措置適用の事前アセスメントを実施することも1つの対策になります。

(MUFG BK 中国月報 2024年10号に掲載)

Contact us お問い合わせ先

(執筆者連絡先)

KPMG 中国 日系企業サービス

税務パートナー

李輝 (Lisa Li)

中国北京市東長安街1号東方広場 KPMG 大楼7F

Tel: +86-10-8508-7638 E-mail: lisa.h.li@kpmg.com

kpmg.com/cn/socialmedia



For a list of KPMG China offices, please scan the QR code or visit our website:
<https://home.kpmg/cn/en/home/about/offices.html>.

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2024 KPMG Advisory (China) Limited, a limited liability company in Chinese Mainland and a member firm of the KPMG global organisation of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved. Printed in Hong Kong (SAR).

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organisation.

© 2024 KPMG Advisory (China) Limited, a limited liability company in China, is member firm of the KPMG global organisation of independent member firms affiliated with KPMG International Limited ("KPMG International"), a private English company limited by guarantee. All rights reserved.