

China Tax Monthly (中国税務月報)

2023年10月



研究開発費の割増損金算入政策実施ガイドライン（2.0版）の公布

概要

国家税務総局所得税司は、科学技術部政策法規及び革新体系建設司と共同して2023年7月7日付けで「研究開発費の割増損金算入政策実施ガイドライン（2.0版）」（以下「ガイドライン 2.0」）を公布した。研究開発費の割増損金算入を享受する企業のために、多角的かつ深化した視点からのガイドラインを提供する。

背景

近年、研究開発費の割増損金算入比率が上昇し続けるなか、当該研究開発に係る税制優遇政策は企業に注目されている。より多くの企業が割増損金算入の優遇政策を享受できるようになり、いかにコンプライアンスを遵守し合理的に研究開発費の割増損金算入を享受できるか、研究開発プロジェクトの管理を徹底的に実施できるかがホットトピックとなっている。2023年以降、割増損金算入の対象となる全業種の割増損金算入比率は100%までに引き上げられ、かつ予納の割増損金算入の適用期間も第3四半期から上半期の企業所得税申告期間まで繰り上げられる。この時期に公布されたガイドライン 2.0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、割増損金算入適用の基礎と前提として、企業が研究開発プロジェクトを適切に管理しなければならないことを提示している。

我々の所見

国家税務総局所得税司は、2018年に「研究開発費の割増損金算入政策実施ガイドライン（1.0版）」（以下「ガイドライン 1.0」）を公布し、当時の研究開発費の割増損金算入に関する一連の政策及び経済協力開発機構（OECD）の「研究と開発調査マニュアル」及び「フラスカティ・マニュアル」で規定された研究開発活動の定義に基づき、企業が割増損金算入政策を理解・把握するための全面的な解釈を提供した。ここ数年間で新たに公布された政策文書に加え、ガイドライン 2.0は、中国の税制優遇に係る研究開発活動の定義と範囲をさらに統一し、割増損金算入の多くの事例を参考として挙げ、多角的な視点からより細分化、かつ深化した意見と提案を提示している。割増損金算入にあたっては、特に以下の点に留意すべきである。

1. 研究開発活動判断の細分化

ガイドライン 2.0では、ガイドライン 1.0における研究開発活動の種類と形態、研究開発活動の判断要件と詳細などの内容を整理・最適化するとともに、「研究開発活動の判断の境界線と説明」という項目が新たに追加された。この部分では、詳細な分類と事例を通じて、割増損金算入できる研究開発活動の判断に係る具体的な提案を行った。これは企業が割増損金算入できる研究開発プロジェクトの選別、とりわけ下記の項目にとって重要な指針となる。

1.1 製造業の研究開発活動

ガイドライン 2.0では、製造業に関連する研究開発活動の境界線について、3つの分野に分けて説明している。これにより、プロトタイプ、ラボスケール、パイロットスケールが研究開発活動であることを明確にした。パイロット生産や工業デザインなど境界線が混同されやすい活動については、研究開発活動に直接関連するか、又は研究開発活動を「フィードバック」する場合にのみ研究開発活動に該当することを、具体例を挙げて説明した。また、アフター

サービスや特許などの業務については、ごく一部の特別なケースを除き、研究開発活動に該当しないことを明確にした。

1.2 研究開発活動と科学技術活動

ガイドライン 2.0 では、一般的な科学技術活動と研究開発活動との区別についても具体的な意見を提示し、科学技術活動は「研究開発の需要を満たすために行われる」場合にのみ、研究開発活動とみなされると強調した。

1.3 ソフトウェアに関連する研究開発活動

ソフトウェアに関連する研究開発活動の定義に係る意見は、ガイドライン 2.0 における焦点の 1 つである。ガイドライン 2.0 では、ソフトウェアの著作権は研究開発活動のシンボルではないことを明確にした。また、ガイドライン 2.0 では、13 種類の代表的なソフトウェア研究開発活動及び 8 種類の代表的なソフトウェア関連非研究開発活動を列挙し、中国の金融、インターネット、科学技術企業が自ら判断する際の明確な指針を示した。

2. 研究開発プロジェクト管理の重要性を強調

研究開発プロジェクト管理は、ガイドライン 2.0 で新たに追加された項目であり、注目すべき点である。この部分の冒頭では、規範的な研究開発プロジェクト管理は、研究開発費の割増損金算入政策の適用における基礎と前提であると指摘している。ガイドライン 2.0 では、一般的な自主研究開発、委託研究開発、共同研究開発の組織形態を明確にただけでなく、研究開発プロジェクトのプロセス管理についても提案している。このうち、研究開発プロジェクトを立案、実施、完了という 3 段階に大別し、企業が全工程を管理する制度を構築するよう提案している。とりわけ研究開発プロジェクトの実施段階において、企業が研究開発費の全工程の記録、研究開発の進捗状況の記録、プロジェクト資料の規範化管理を適切に実施するよう提案している。

ガイドライン 2.0 における研究開発プロジェクト管理に関する提案は、要綱・方向性を示すものであり、各工程や段階での具体的な実施に対して詳細な要件を定めていないものの、管理を適切に実施する必要性を十分に示している。企業は、ガイドライン 2.0 の概要的な要件に基づき、自社に適した全面的な管理体制の構築を検討すべきである。

3. その他の注目ポイント

上記の 2 つの焦点に加えて、ガイドライン 2.0 は、過去数年間にわたる割増損金算入に関する多くのホットトピックスについても意見と提案を行っている。

3.1 割増損金算入の対象範囲の再確認

ガイドライン 2.0 では、研究開発費の割増損金算入が他の企業所得税優遇措置と並行して享受できること、失敗した研究開発活動で発生した研究開発費も割増損金算入できること、赤字企業が割増損金算入の適用対象となることを再度明確にした。これは、割増損金算入に係る政策が、研究開発活動を行う企業に対して普遍的に恩恵を与える税制優遇であることを反映している。

3.2 ネガティブリストにある業界に属するかどうかの判断

収益総額に占める主要業務収益の割合の算出方法を明確にした。とりわけ収益総額の完全性と正確性に留意すべきであり、会計上の収益と容易に同一視するべきではないことを提示している。主要業務が多角化している企業の場合、毎年の割増損金算入の申告に先立って収益の割合を計算する必要がある。

3.3 クリエイティブデザイン活動に係る割増損金算入

クリエイティブデザイン活動は割増損金算入の対象となるものの、クリエイティブデザイン活動が研究開発活動に該当しないことを明確にした。研究開発活動とクリエイティブデザイン活動の両方に携わる企業は、両者を明確に区分することにとりわけ注意を払う必要がある。

3.4 研究開発費の割増損金算入とハイテク企業認定における研究開発費基準の差異

ハイテク企業認定における研究開発費基準は、企業の研究開発活動への投資の強度と科学技術力がハイテク企業の基準に達しているかどうかを判断するためのものである一方、割増損金算入できる研究開発費の範囲は、企業の直接的かつコアな研究開発活動への投資を対象とすることを指摘している。また、両方の基準の差異を細分化して比較し、長期前払費用、無形資産償却、設計・試験などの費用における両者の差異を指摘している。上記 2 種類の税制優遇を同時に享受している企業は、これを参考にしたうえで両者を区別して集計すべきである。

我々の提案

研究開発費の割増損金算入によるメリットを十分に享受するとともに、研究開発プロジェクトの管理の強化も急務である。したがって、企業はできる限り早急に、下記 3 つの主要項目に取り組むことを提案する。

1. 割増損金算入に関連する政策及びガイドライン 2.0 を参考にし、自社の所属業界の特徴、実際の状況を踏まえた上で、明確かつ統一した研究開

発プロジェクトの判断基準を作成し、割増損金算入の対象となるプロジェクトの選別と申告要件に適合しているかどうかをチェックする。

2. 研究開発プロジェクトの全プロセスについて管理制度を構築し、研究開発部門、各関連技術部門と財務部門とを連携させて管理し、研究開発プロジェクトの進捗状況が十分に記録されているかどうかをチェックする。

3. 研究開発費集計の全プロセスが記録されているかどうか、プロジェクト別に段階ごとに正確に集計を行い、費用集計を十分に裏付ける資料があるかどうかをチェックする。

上記 3 つの研究開発プロジェクト管理の主要項目を徹底的に実行した上で、下記のような状況に該当する企業は、管理面においてさらなる最適化を検討されるよう提案する。

4. 複数の研究開発税制優遇政策を同時に享受している企業（例えば、割増損金算入とハイテク企業認定を同時に享受している場合）は、各優遇政策の要件を踏まえて、総合的な管理制度を構築し、管理効率をさらに向上させる。

5. グループ企業に対して、管理制度の構築や最適化にあたり、グループ本部の統一管理を踏まえて、各子会社の事業の特異性と現地の管理上の特徴も十分に勘案する。

6. 条件の整った企業に対し、オフライン管理制度を構築した上で、オンラインでの管理体制も段階的に構築し、研究開発プロジェクトと費用のインテリジェント化・管理の自動化を実現する。

(MUFG BK 中国月報 2023 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