

未名明
Minter PKU



中国税法智库

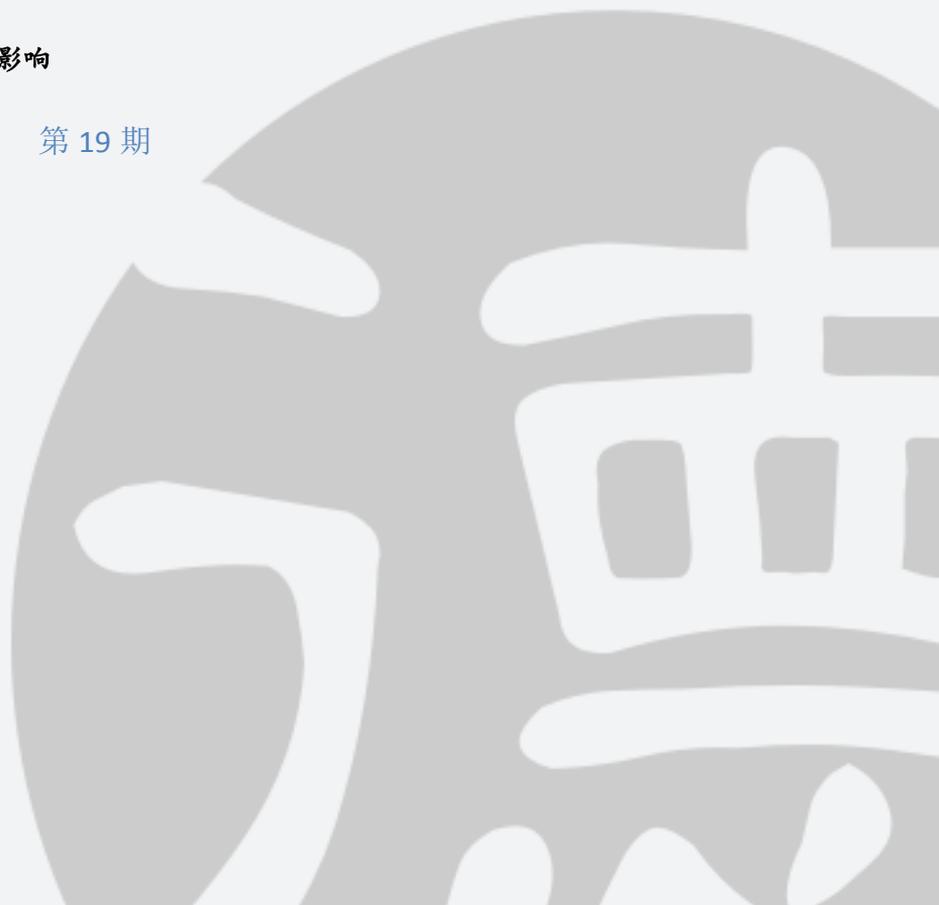
明德税务资讯

营业税改增值税

“营改增”对研发活动进项税额抵扣的影响

2012年12月10日

第19期



明德税务：

作为本土崛起的专业涉税咨询机构，未名明德专注于为企业和个人提供涉税政策咨询以及相关解决方案、为政府相关机构提供政策建议以及决策支持，致力于打造综合性的“[中国税法智库](#)”。

未名明德的专业人员主要来自于北京大学以及国内其它重点高校或研究机构，80%以上具有硕士及以上学历，主要成员均具有律师、注册会计师、注册税务师或其他相关专业资格。

提供最优化的税务方案是未名明德的专业追求。依托北京大学等高校的财税研究专家以及受聘担任机构顾问的前财税机关业务官员等丰富的理论与实务资源，未名明德能够为企业、个人以及政府机关提供精准、详尽、务实的税务解决方案。

联系我们：

未名明德北京办公室

电话：(8610) 59009170

传真：(8610) 59009172

邮件：service@minterpku.com

地址：北京市朝阳区东三环中路建外 SOHO 西区 11 号楼 2504 室

“营改增”对研发活动进项税额抵扣的影响

未名明德合伙人 施志群 武礼斌

为支持和鼓励企业的技术创新和研发投入，作为“现代服务业”之一的研发服务被列入“营业税改征增值税”（“营改增”）的首批试点行业。随着“营改增”在部分试点地区的推行，近期不断有企业咨询其从事研发活动所采购的机器设备或消耗的原材料对应的进项增值税是否能够抵扣。

结合近期试点地区部分纳税人的咨询，本文就研发活动进项税额抵扣的相关问题及争议进行了讨论和评析。

一、企业内部研发活动的进项税额抵扣问题

“营改增”之前，企业为实施研发活动所采购的设备或消耗的原材料的抵扣问题，一直以来存在如下两种主要的观点及征管实践：

1) 进项税额可以抵扣。该观点认为，由于内部研发活动主要是服务于企业的产品生产，研发活动应视为企业商品生产的必要环节。因生产的商品正常销售后，能最终产生增值税销项税额，根据增值税的原理，其购进设备或消耗原材料所对应的进项税额应允许其抵扣；

2) 进项税额不能抵扣。该观点认为，研发活动属于创制无形资产的非增值税应税行为（营业税应税劳务），企业为从事研发活动所购买的设备或所消耗的材料、燃料和动力等所对应的增值税进项税额不能抵扣。

由于研发服务被列入“营改增”的试点范围，对试点企业而言，其为实施研发活动而购进研发设备或消耗原材料所对应的进项税额的抵扣应不存在法律解释上的障碍和争议。但对于非试点制造企业的内部研发活动而言，其进项税额则可能面临被税务机关要求做进项转出的税务风险。尤其，当非试点制造企业并未将研发的技术用于本企业的生产经营，而是直接用于出售时，这种风险可能大大增加。

二、独立研发公司研发活动的进项税额抵扣问题

具有独立法人资格且以对外提供研发服务和/或技术转让为主的非“营改增”企业，仍被视为营业税纳税人，其购进研发设备或耗用的原材料所对应的增值税进项税额不能抵扣。但如果该纳税人处于试点地区，且属于“试点纳税人”，则其购进的研发设备或消耗的原材料所对应的进项税额通常可以从销项税额中抵扣。

相对于内设研发机构，在试点地区成立独立的研发公司，不但有利于大型制造业企业实现主业更聚焦，辅业更专业，而且可以抵扣研发设备采购或原材料消耗所对应的进项税额，避免或降低制造企业内部研发活动进项税额不能抵扣的潜在风险。

三、免税研发活动对应的进项税额不能抵扣

财税字[1999]273号文规定，单位和个人从事技术转让、技术开发业务和与之相关的技术咨询、技术服务业务取得的收入，免征营业税。营改增的相关试点措施对上述优惠予以保留，即试点纳税人提供的技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务可以享受免征增值税的优惠。

同时，营改增试点办法规定，纳税服务提供应税服务适用免税、减税规定的，可以放弃免税、减税。纳税人放弃免税、减税后，36个月内不得再申请免税、减税。

试点纳税人的研发活动如享受增值税免税优惠，其研发活动所对应的进项税额不能从销项税额中抵扣。如纳税人研发活动对应的进项税额较多，放弃免税优惠对纳税人更为有利，纳税人可以放弃享受免税优惠。

四、研发失败是否需要对研发活动的进项税额做转出处理

增值税相关规定要求，非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务所对应的进项税额不得从销项税额中抵扣，已抵扣的需要做转出处理。与此类似，有试点地区的纳税人咨询，如果研发失败，研发活动所对应的进项税额是否需要做转出处理。

我们认为，即使研发失败，企业研发活动所对应的进项税额也不应做进项税额转出处理。原因在于，研发失败是研发这种“创新”活动的内在属性。研发活动的创新特性，决定了“研发失败”在研发活动中是必不可免且经常发生。由于正常的研发失败所造成的研发设备或原材料消耗损失，属于正常损失，其对应的进项税额应允许其抵扣。

而且，从总体产业政策及国家鼓励研发和创新的角度而言，允许在研发失败情况下研发活动所对应的进项税额抵扣也更为符合国家的政策导向。国家税务总局出台的研发费用加计扣除和高新技术企业15%所得税率政策完全能够证明国家对企业研发创新活动的支持。

本资讯由明德税务研究中心整理或撰写，仅供一般参考之用，并非具有严格法律约束力的正式意见、建议或方案。如有专业需求，敬请联络未名明德北京办公室：

武礼斌 合伙人

电话：01059009170-868

邮件：Libin.wu@minterpku.com

施志群 合伙人

电话：01059009170-808

邮件：Zhiqun.shi@minterpku.com

夏 聪 合伙人

电话：01059009170-818

邮件：Cong.xia@minterpku.com

关于明德税务研究中心

明德税务研究中心成立于 2012 年 3 月 16 日，其宗旨为通过专业资讯信息的解读与传递，不断提高明德税务的专业服务质量。明德税务研究中心主要就近期由中国各级税务、财政及其他政府机关颁布的涉税法律、法规、规范性文件及热点案例作出介绍与分析；并就其中的疑点、难点或争议焦点作出专题税务研究、评论并提供专业见解。上述介绍与分析、专题税务研究、评论及专业见解主要通过明德网站“资讯&出版物”栏目及“明德税务博客”发布，类型包括：明德税务资讯、热点专题、行业涉税研究、专业图书等刊物及税务博客文章。