



明税解读：2016年度研发费用加计扣除新政

明税律师事务所 税收优惠部

日前，国家税务总局发布了《关于研究开发费用税前加计扣除政策有关问题的公告》(国家税务总局公告2015年第97号，以下简称《公告》)，明确了落实研发费用税前加计扣除政策有关问题，本期资讯，明税将以《公告》内容为基准，结合税务总局出台的官方解读和“答记者问”内容，就2016年度企业研发费用加计扣除的最新政策和操作疑难问题进行评析。

研发费用加计扣除最新政策梳理

1、116号文与70号文

研发费用税前加计扣除优惠政策施行以来，在促进企业科技创新、推动产业结构升级、建设创新型国家等方面发挥了积极的引导作用。但在政策执行中《关于印发<企业研究开发费用税前扣除管理办法(试行)>的通知》(国税发〔2008〕116号)和《关于研究开发费用税前加计扣除有关政策问题的通知》(财税〔2013〕70号)的规定依然稍显不足，存在加计扣除政策不完全适应企业研发活动的一些新要求以及核算管理和审核程序相对复杂等问题。

2、119号文与97号公告

2015年，为了进一步落实党的十八届五中全会提出创新、协调、绿色、开放、共享的发展理念，国务院常务会议决定进一步完善企业

研发费用税前加计扣除优惠政策，使更多企业能够享受到加计扣除税收优惠，对于推动企业加大研发投入，进而推动企业创新转型将起到重要作用。

为贯彻落实国务院常务会议精神，使研发费用加计扣除优惠政策尽快落地，2015年11月2日，税务总局会同财政部、科技部发布了《关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》(财税〔2015〕119号，以下简称《通知》)，对有关政策作出明确。为进一步明确政策执行口径及税收征管问题，便利纳税人及时、准确地享受此项优惠政策，2015年12月31日，税务总局发布了《关于企业研究开发费用税前加计扣除政策有关问题的公告》(国家税务总局公告2015年第97号，以下简称《公告》)，就贯彻落实该项优惠政策具体征管问题作出了详细规定。

行业限制：以主营业务收入比例界定行业归属

《通知》列举了不适用加计扣除优惠政策的六个行业，以《国民经济行业分类与代码(GB/4754-2011)》为准，并随之更新。考虑到当前企业经营多元化的实际情况，为合理判断纳税人所属行业，《公告》明确，《通知》所列六个行业企业是指以列举行业业务为主营业务，其研发费用发生当年的主营业务收入占企业按税法第六条规定计算的收入总额减除不征税收入和投资收益的余额50%(不含)以上的企业。

明税：在《通知》出台后，不少企业就其所属行业问题产生了较大的疑虑，担心由于行业归属问题导致无法享受税收优惠政策。从实

务来看，不少企业的行业归属划分的确有争议，其原因较多，如多元化经营战略导致企业涉及行业过多，工商部门登记判定不精准；甚至还存在因工作失误，导致行业分类错误的情形。本次《公告》提出了“主营业务占比”规则，对研发费用加计扣除的行业限制进行了必要的补充说明，。

研发活动限制：负面清单未做更多补充解释

研发活动是指企业为获得科学与技术新知识，创造性运用科学技术新知识，或实质性改进技术、产品（服务）、工艺而持续进行的具有明确目标的系统性活动。为加深对研发活动的理解和准确把握，根据研发活动的定义，《通知》将企业发生的一般性的知识性、技术性活动如产品（服务）的常规性升级，对某项科研成果的直接应用，社会科学、艺术或人文方面的研究等7项活动排除在研发活动之外。由于此类活动不属于税收意义上的研发活动，因而此类活动所发生的支出不适用研发费用加计扣除优惠政策。

明税：研发互动“负面清单”的推出，对于企业来说是一大利好，从源头上扩大了研发活动的范围，但很遗憾的是，本次《公告》依然未对负面清单涉及的7项活动进行更为细致的表述或说明，这可能会在以后的工作中造成一定的操作争议。

研发人员：范围界定向高新技术企业靠拢

研究开发人员的构成，分为研究人员、技术人员和辅助人员三类，《公告》分别对三类人员进行了界定。研究开发人员的聘用形式，既可以是本企业的员工，也可以是外聘，包括劳务派遣等形式。外聘研发人员包括与本企业签订劳务用工协议（合同）和临时聘用的研究开发人员、技术人员、辅助人员，辅助人员不包括为研发活动从事后勤服务的人员。

明税：我们欣慰的看到，研发人员的界定标准显然在向高新技术企业认定的标准靠拢，这有利于简化企业的税收优惠资质管理工作。需要强调的是，最新流传甚广的《高新技术企业认定管理办法（2015征求意见稿）》虽然提出了简化科研人员比例的要求，但从《公告》的推出的时点来看，我们预计高新企业的研发人员范围界定可能依然会延续这一方式。

研发费用：允许税前加计扣除的范围细节补充

1、正向列举的可加计扣除研发费用

允许加计扣除的研发费用范围：包括人工费用、直接投入费用、折旧费用、无形资产摊销、新产品设计费、新工艺规程制定费、新药研制的临床试验费、勘探开发技术的现场试验费以及其他相关费用等6项费用。其中，其他相关费用加计扣除的金额受可加计扣除研发费用总额10%的比例限制。

2、加速折旧的固定资产折旧额加计扣除口径确定

企业开展研发活动中实际发生的研发费用可按规定享受加计扣除，因此，《公告》明确企业用于研发活动的仪器、设备符合税法规定且选择享受加速折旧政策的，在享受研发费用加计扣除政策时，就已经进行会计处理计算的折旧、费用的部分加计扣除，但不得超过按税法规定计算的金额。

3、研发活动和非研发活动共用的人员及仪器、设备、无形资产对应的研发费用

考虑到企业尤其是中小企业从事研发活动的人员同时也会承担生产经营管理等职能，用于研发活动的仪器、设备、无形资产同时也会用于非研发活动，如再强调“专门用于”研发活动，不切合企业生产经营实际，挫伤企业研发积极性。因此，此次完善政策时取消了“专门用于”的限制。

放开限制后，为提高政策的可操作性，《公告》对此类研发费用归集方法提出了具体要求，即，企业应对此类人员活动及仪器、设备、无形资产使用情况做必要记录，并将其实际发生的**相关费用按实际工时占比等合理方法**在研发费用和生产经营费用间分配，未分配的不得加计扣除。

4、其他相关费用及其限额

考虑到其他相关费用名目不一，不能穷尽列举，因此，《公告》明确与研发活动直接相关的其他相关费用应按项目分别计算，每个项目可加计扣除的其他相关费用都不得超过该项目可加计扣除研发费用总额的10%。

鉴于其他相关费用的限额计算较为复杂，为减少计算错误，降低纳税风险，《公告》对其他相关费用的限额计算规定了计算公式。其他相关费用限额 = 《通知》第一条第一项允许加计扣除的研发费用中的第1项至第5项的费用之和 × 10% / (1 - 10%)。

5、应扣减可加计扣除的研发费用的特殊收入类型

企业开展研发活动中实际发生的研发费用可按规定享受加计扣除优惠政策，实际研发中常有已归集计入研发费用，但在当期取得的研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等特殊收入，**此类收入均为与研发活动直接相关的收入，应冲减对应的可加计扣除的研发费用**。为简便操作，《公告》明确，此类收入应冲减当期可加计扣除的研发费用，不足冲减的，允许加计扣除的研发费用按零计算。

生产单机、单品的企业，研发活动直接形成产品或作为组成部分形成的产品对外销售，产品所耗用的料、工、费全部计入研发费用享受加计扣除不符合政策鼓励本意。

为组成部分形成的产品对外销售的，研发费用中对应的材料费用不得加计扣除。

6、企业取得的财政性资金用于研发形成的研发支出可否税前加计扣除？

《企业所得税法实施条例》规定，企业的不征税收入用于支出所形成的费用或者资产，不得扣除或者计算对应的折旧、摊销扣除。据此，《公告》明确企业取得作为不征税收入处理的财政性资金用于研发活动所形成的费用或无形资产，也不得计算加计扣除。当然，未作为不征税收入处理的财政性资金用于研发活动所形成的费用或无形资产，可按规定计算加计扣除。

明税：可加计扣除的范围是研发费用加计扣除政策适用的重点内容，其涉及的细节，如其他费用的计算公式等，虽然在本次《公告》中进行了补充说明，但依然存在较多的未明确之处，企业应当给予足够的重视。

委托研发：扣除有条件要求

委托研发情形下，考虑到涉及商业秘密等原因，《通知》规定，企业委托外部机构或个人进行研发活动所发生的费用，按照费用实际发生额的80%由委托方加计扣除，受托方不得再进行加计扣除。除

受托方与委托方存在关联关系情况外，委托方加计扣除时不再需要提供研发项目的费用支出明细情况。《公告》进一步明确，委托方发生的费用，可按规定全额税前扣除，加计扣除时按照委托方发生费用的80%计算加计扣除。《公告》特别强调，委托个人研发的，应凭个人出具的发票等合法有效凭证计算税前加计扣除。

为有利于鼓励我国企业提高科技创新水平和能力，《通知》规定企业委托境外研发不得加计扣除。《公告》进一步对受托研发的境外机构和个人的范围作了解释。受托研发的境外机构是指依照外国和地区（含港澳台）法律成立的企业和其他取得收入的组织，受托研发的境外个人是指外籍（含港澳台）个人。

明税：本次公告再次对委托研发进行了强调和补充说明。我们认为，在具体操作过程中，关联方之间的委托研发或有可能成为税务机关关注的重点之一。根据《通知》要求，关联方之间的委托研发，委托方依然需要按照受托方提供的“研发费用清单”进行加计扣除。存在较多关联交易的企业应对对此予以足够重视，否则可能由于加计扣除政策适用的瑕疵引起税务机关的关注，进而导致特别纳税调整的介入。

研发费用加计扣除管理的内外部要求

1、研发费用的会计核算的要求

答：企业应按照国家财务会计制度要求，对研发支出进行会计处理。研发项目立项时应设置研发支出辅助账，由企业留存备查；年末汇总分析填报研发支出辅助账汇总表，并在报送《年度财务会计报告》的同时随附注一并报送主管税务机关。

为规范辅助账管理，减轻企业负担，《公告》按照研发活动的类别分别设计了辅助账及辅助账汇总表样式，企业可以参照编制。

2、研发费用加计扣除优惠申报及备案管理的基本要求

根据《国家税务总局关于发布〈企业所得税优惠事项办理办法〉的公告》（国家税务总局公告2015年第76号）的规定，企业实际发生的研发费用，在年度中间预缴所得税时，允许据实计算扣除，在年度终了进行所得税年度汇算清缴纳税申报时，再依照规定享受加计扣除优惠政策。同时，根据研发支出辅助账汇总表，填报研发项目可加计扣除研发费用情况归集表，随年度申报表一并报送。

为简化办理手续，研发费用加计扣除实行备案管理。除“备案资料”和“主要留存备查资料”按照《公告》规定执行外，其他备案管理要求按照《国家税务总局关于发布〈企业所得税优惠政策事项办理办法〉的公告》（国家税务总局公告2015年第76号）的规定执行。

3、税务机关核查时间及比例要求

税务机关应加强对享受研发费用加计扣除优惠企业的后续管理和监督检查。每年汇算清缴期结束后应开展核查，核查面不得低于享受该优惠企业户数的20%。省级税务机关可根据实际情况制订具体核查办法或工作措施。

明税：研发费用辅助账的“官方样式”有利于部分企业的规范管理，但同时也增加了部分企业财税人员的工作内容；研发费用加计扣除优惠的适用，采取的是“备案及汇算享受制”，其备案资料和留存资料应该注意区分和统一管理；研发费用加计扣除核查并不等同于税务稽查，但其较高的核查比例，依然需要企业对研发界定、费用归集及资料备查等工作予以足够的重视。

小结：

国家税务总局97号公告主要是对财税119号文的补充解释和操作说明，税务总局在文件出台后及时的官方解读和颇为细致的“答记者问”也充分表明了税务机关对于研发费用加计扣除税收优惠政策实施和管理的重视。

从政策规定及操作实务来看，研发费用加计扣除政策适用主要涉及行业归属、研发活动界定、研发模式确定、研发人员界定、研发费用归集、辅助账准备、申报及备案资料准备及税务核查应对等八个方面。我们建议企业纳税人应当从上述方面系统化地对研发费用加计扣除工作进行专门管理，以便降低税务风险，更好的享受税收优惠政策。

关于明税

对涉税法律服务市场的专注与精耕，是明税区别于其他综合型律师事务所和专业所的最终特色之一。作为本土崛起的法律服务机构，明税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。

明税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位，主要成员大都具有律师、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明税的专业追求。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，明税能够为企业、个人以及政府机关提供精准、详尽、务实的税务解决方案。

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13号楼1905室

武礼斌

Email: Libin.wu@minterpku.com

Tel: 010-59009170-818

施志群

Email: Zhiquan.shi@minterpku.com

Tel: 010-59009170-808



明税
微信公众平台