

企业研究开发费税前加计扣除 若干问题分析

管永权 赵新贵

为营造激励自主创新环境,推动企业成为技术创新主体,《国务院关于印发实施〈国家中长期科学和技术发展规划纲要(2006-2020)〉若干配套政策的通知》(国发[2006]6号)及《企业所得税法》均规定,企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用,可以在计算应纳税所得额时加计扣除。《企业所得税法实施条例》进一步明确,企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用,未形成无形资产计入当期损益的,在按照规定据实扣除的基础上,按照研究开发费用50%加计扣除;形成无形资产的,按照无形资产成本150%摊销。该政策在鼓励企业加大研发投入力度、提高企业核心竞争力方面发挥了重要作用,但实务中也反映出很多问题,需要进一步加以认识。

一、可以税前加计扣除研究开发费的研究开发活动范围

为规范企业研发费税前加计扣除政策的执行,国家税务总局曾发布了《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)。根据该文件,所有财务核算健全并能准确归集研究开发费用的居民企业从事研究开发活动都可适用研发费加计扣除办法。这里的研究开发活动,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、工艺、产品(服务)而持续进行的具有明确目标的研究开发活动,且该研究开发活动应是属于《国家重点支持的高新技术领域》和国家发展改革委员会等部门公布的《当前优先发展的高新技术产业化重点领域指南(2007年度)》规定的项目。2011年,国家相关部门在充分调研的基础上,根据国内外技术发展现状及趋势,又研究提出了《当前优先发展的高新技术产业化重点领域指南(2011年度)》。相比2007年的“指南”,2011年的“指南”新增了高技术服务业和生物技术药物及关键技术、先进节能技术、海洋保护与生态修复技术及装备等15项重点领域,删除了8项已基本实现产业化的重点领域,并对各领域下的具体内容进行了调整。税收政策鼓励的研发活动应与时俱进地适用修订后的“指南”,然

而,到目前为止,相关税收政策仍未进行相应的调整,由此容易导致税企双方在实务中对可加计扣除研发费的研究开发活动的范围产生争议。因此,这方面还有待于国家政策的进一步明确。

二、可以税前加计扣除的研究开发费范围

国税发[2008]116号文以正列举的方式,明确了企业可在税前加计扣除的8项研究开发费。相比较《关于企业加强研发费用财务管理的若干意见》(财企[2007]194号)和《高新技术企业认定管理工作指引》(国科发火发[2008]362号),国税发[2008]116号文列举的研发费的范围最小。为进一步引导企业增加研发费投入,财政部、国家税务总局出台了《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),对国税发[2008]116号文中研发费的范围进行了补充和完善:

(一)企业依照国务院有关主管部门或者省级人民政府规定的范围和标准为在职直接从事研发活动人员缴纳的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费和住房公积金

国税发[2008]116号文中的人员费用只包括企业支付在职直接从事研发活动人员的工资、薪金、奖金、津贴、补贴,并不包括为研发人员缴纳的“五险一金”。财税[2013]70号文这一规定对完善科技人员收入分配政策,激发科技人员积极性和创造性,加快高素质创新人才队伍建设具有积极意义。财企[2007]194号文的研发费也包括企业为在职研发人员缴纳的“五险一金”,因此,财税[2013]70号文的这一规定还有利于减少财税差异。但是,高新技术企业认定中的研发费目前仍不包括为研发人员缴纳的“五险一金”。

(二)专门用于研发活动的仪器、设备的运行维护、调整、检验、维修等费用

国税发[2008]116号文研发费中有关仪器、设备的费用只包括专门用于研发活动的仪器、设备的折旧费、租赁费。财税[2013]70号文的这一规定与财企[2007]194号文的相关规定基本相同,但不

包括财企[2007]194号文中用于研发活动的房屋维修费。

(三) 不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费

样品、样机及一般测试手段购置费是企业研发活动中的必要支出,国科发火发[2008]362号文和财企[2007]194号文均包括这方面的内容,而国税发[2008]116号文并无这方面的内容,这显然不合理。企业应关注这方面的支出是否符合资本化条件,如果符合资本化条件,则应作为仪器、设备,计提折旧在税前扣除。

(四) 新药研制的临床试验费

药物研发过程长、费用高、风险大,临床试验在新药研发过程中越来越重要,临床评价也是研发中的一个重要环节。然而这方面的内容在国税发[2008]116号文、国科发火发[2008]362号文和财企[2007]194号文中均未涉及。财税[2013]70号文明确新药研制的临床试验费可作为研发费加计扣除,这对广大医药企业是一个利好消息。

(五) 研发成果的鉴定费用

研发成果的鉴定对企业有着重要意义,既是对研发人员成果的认可和激励,也是确定研发成果是否可以推广应用、产品是否成熟、是否可投入生产或者继续改进的重要依据。国税发[2008]116号文只将研发成果的论证、评审、验收费用纳入研发费,而并不包括研发成果的鉴定费用。国科发火发[2008]362号文和财企[2007]194号文也不包括这项内容。企业应关注可以作为研发成果的鉴定费用的具体范围,这方面还需要财税、科技部门进一步明确。

此前,《关于中关村、东湖、张江国家自主创新示范区和合肥蚌自主创新综合试验区有关研究开发费用加计扣除试点政策的通知》(财税[2013]13号)曾就完善试点地区企业研发费加计扣除明确了相关政策,其中关于研发费的内容与财税[2013]70号文基本一致。但财税[2013]13号文仅适用于特定试点地区的企业,财税[2013]70号文则适用于所有从事研发活动的居民企业,并从2013年1月1日起执行。

三、不同形式研究开发活动中研究开发费的确定

一些技术复杂、规模较大的研究开发项目,企业自身往往不能独立完成,实践中还有委托开发、合作开发、集团集中开发等形式。对于不同形式的研发活动,国税发[2008]116号文都规定了研发费税前加计扣除应具备的条件。这里需要重点关注委托开发时应注意的问题:

(一) 正确区分合作开发和委托开发

根据国税发[2008]116号文,对企业合作开发的项目,由合作各方就自身承担的研发费用分别按照规定计算加计扣除。而对企业委托外单位从事的研发活动,则应由委托方按照规定计算加计扣除研发费,受托方不得再进行加计扣除。合作开发下知识产权应由合作各方共同拥有。委托开发下委托项目的知识产权应属

于委托方,如果项目的知识产权属于受托方,则不是委托开发,而是技术成果使用权的转让。

(二) 委托开发中研发费加计扣除基数的确定

根据国税发[2008]116号文,委托开发中受托方应向委托方提供研发项目的费用支出明细情况,否则委托方不得加计扣除研发费。而委托方向受托方支付的金额,往往还包括受托方的合理利润等,那么,委托方加计扣除研发费的基数,是受托方提供的费用支出明细上的费用,还是委托方向受托方实际支付的金额呢?目前政策对此未予明确。有观点认为,可以加计扣除的研发费必须是相关文件列举的费用,因此不但委托方向受托方支付的属于利润部分的金额不能加计扣除,受托方提供的费用支出明细中不属于相关文件列举的研发费也不得加计扣除。笔者认为这种观点值得商榷。首先,委托开发的研发费是由委托方加计扣除的,因此,这里可加计扣除的费用应该是委托方而非受托方实际发生的费用,对于委托方而言,其实际发生的费用就是向受托方支付的全部金额;其次,国税发[2008]116号文要求,企业必须对研发费实行专账管理,而受托方为进行成本核算,一般以受托项目为对象,对其发生的所有成本费用进行归集,不可能对研发费实行专账管理;再次,基于保护商业秘密的考虑,受托方向委托方提供的费用支出明细的真实性难以保证,无论是委托方还是税务部门,要查证其真实性难度较大,而根据国税发[2008]116号文,企业申报的研发费不真实的,不得享受加计扣除政策。

笔者认为,国税发[2008]116号文之所以要求受托方向委托方提供受托研发项目的费用支出明细情况,主要是为定性考查委托项目的真实性,而不是为定量确定委托项目发生的研发费。在社会专业化分工相对充分的情况下,企业之所以将某些研发项目委托给其他单位,既有自身技术实力的考量,也有经济上的权衡。一些项目自主研发的代价往往要远高于委托开发所支付的费用,税收政策对促进生产力发展的社会专业化分工应予以支持。

四、财政性资金用于研究开发活动加计扣除的处理

(一) 财政性资金用于研发活动时发生的研发费不得加计扣除

在国税发[2008]116号文附件“研发项目可加计扣除研究开发费用情况归集表”中,明确第36行“从有关部门和母公司取得的研究开发费用专项拨款”不能加计扣除,因此,企业使用财政性资金发生的研发费不得加计扣除。这是因为根据《企业所得税法实施条例》,不征税收入用于支出所形成的费用,不得在计算应纳税所得额时扣除;用于支出所形成的资产,其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。而根据《关于财政性资金、行政事业性收费、政府性基金有关企业所得税政策问题的通知》(财税[2008]151号),企业取得的由国务院财政、税务主管部门规

定专项用途、并经国务院批准的财政性资金，准予作为不征税收入。既然不征税收入产生的支出不得在税前扣除，其用于研发活动所发生的研发费也不能加计扣除。

(二) 专门用于研发活动的财政性资金不可进行税收筹划

假设某企业2012年取得当地政府补助研发活动的财政性资金600万元，当年全部用于研发费支出。2012年该企业利润总额为1000万元，无其他纳税调整事项。该企业将取得的财政性资金600万元作为纳税调整减少额的同时，应将所发生的支出作为纳税调整增加额，所以其应纳税所得额仍为1000万元。有观点提出，如果该企业将取得的财政性资金作为征税收入，则不需要作上述纳税调整，但纳税调整减少额可以增加一项“加计扣除”300万元，则企业最终的应纳税所得额减少为700万元。该筹划的依据是：根据《关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》（财税[2011]70号），企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金，只有同时符合以下三个条件才作为不征税收入：企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求；企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。因此，企业完全可以通过主观操作，使其取得的财政性资金不符合上述条件，从而将取得的600万元财政性资金不作为不征税收入，则不但发生的支出可在税前扣除，还可加计扣除50%。

但笔者认为这种筹划并不可行。首先，国税发[2008]116号文对不允许加计扣除的研发费只以资金来源为依据，而无论该资金的性质。其次，财税[2011]70号文规定不征税收入的三个条件中，企业可以操作的实际上只有第三条，即对该资金的收支不单独进行核算，而这种操作实际上也并不可行：一方面，政府拨款文件一般会对财政性资金的会计核算有具体要求，如果企业不按要求进行核算，有关部门在项目验收时也会要求其纠正；另一方面，企业对研发费必须进行专账管理，这是其在税前加计扣除的一个必要条件。为此，目前很多地方对此问题的处理意见是：企业取得的专门用于研发活动的财政性资金，无论是否作为不征税收入，所发生的研发费均不允许加计扣除。

实际上，企业取得的财政性资金往往并不要求其全部用于研发活动，如《关于软件产品增值税政策的通知》（财税[2011]100号）对软件企业即征即退的增值税，其用途就包括软件产品研发和扩大再生产。如果将取得的财政性资金尽量用于文件规定的其他用途，同时尽量以自有资金用于研发活动，才是一个更好的筹划方案。

五、研究开发活动领用材料及研发成功产品的处理

企业研发活动一个主要目的是通过技术、工艺的改进研发出

更有价值成果的新产品。在此过程中，有两个问题需要明确：

(一) 研发过程中领用材料等是否需要转出进项税额

《增值税暂行条例》对一般纳税人不得抵扣增值税进项税额的情况作了正列举，包括用于非增值税应税项目、免征增值税项目的购进货物或者应税劳务等五种情况。增值税一般纳税人研发活动显然并不属于《增值税暂行条例》所列举的不得抵扣进项税额的任何情形，所以其在研发过程中所耗用的材料等，无论是计入当期损益还是形成无形资产，其进项税额都可以抵扣。这里要注意，根据《关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》（财税[2013]37号），研发服务已纳入“营改增”范畴，且免征增值税，其耗用的材料等进项税额当然也就不能抵扣。但财税[2013]37号文中的研发服务并不等同于国税发[2008]116号文中的研发活动，前者是指接受他人委托进行的研发活动，后者则是将研发的成果应用于自己的生产经营活动。

(二) 研发成功的新产品，是否应冲减研发费

目前对此并无明确规定，实务中存在以下两种处理方法：一是研发成功的新产品，按其成本冲减研发费；二是研发成功的新产品，待以后销售时冲减研发费。

笔者认为，第一种观点并不合适。首先，企业进行研发活动是为了技术、工艺改进等目的，并不是为了生产产品，研发过程中当然也就不可能进行产品成本的核算，而只会按相关文件要求进行研发费用的归集。企业在研发新产品过程中必然要经历若干次失败，在新产品研发成功后，不可能合理、准确地计算出其成本。其次，国税发[2008]116号文已明确，企业研发活动直接消耗的材料、燃料等可以加计扣除，文件并未要求将最终研发成功的新产品所消耗的材料、燃料等费用剔除。因此，要求以研发成功的新产品的成本冲减研发费，既不可能，也与政策规定不符。

第二种观点目前为很多地方税务部门所采纳，如浙江省国家税务局2013年企业所得税政策问题解答就明确：样品在以后年度出售，其对应的销售收入应冲减该项目对应的研发费用，如项目对应的研发费用已在以前年度扣除，企业应做纳税调整。笔者认为这一观点较为合理，但这里还应注意研发费问卷时的具体计算方法。假设某企业研发成功一批新产品共发生研发费500万元，研发产品作价100万元对外销售。那么企业税前扣除的研发费是 $(500 - 100) \times 150\% = 600$ （万元），还是 $500 \times 150\% - 100 = 650$ （万元）？如果按前者处理，实际上相当于将研发过程中消耗的材料等作价从可加计扣除的研发费中剔除，如上所述，这种处理并不合适。而后一种处理方法，既符合文件规定，计算结果也对企业更为有利。■

（作者单位：南京铁道职业技术学院
江苏省连云港科学技术协会）

责任编辑 张璐怡