

# 财政性资金用于研发支出 能否加计扣除？

丁霞

对于纳税人取得的财政性资金，且拨付文件明确将该笔资金用于研究开发项目的，企业是否有权自行选择将该笔收入作为征税收入或不征税收入？假设选择作为征税收入处理并缴纳了企业所得税，那么，作为征税收入的财政性资金用于研发支出能否在企业所得税前加计扣除？笔者结合相关政策法规，对财政性资金用于研发支出如何扣除问题谈一点个人的看法。

## 一、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

是以企业会计账簿中记载的房屋原价为依据的。

一般而言，房屋、建筑物类固定资产的成本由建造该项固定资产达到可使用状态前所发生的必要支出构成，包括发生的建筑工程支出、安装工程支出以及需分摊计入各固定资产价值的待摊支出。因此，企业基建施工时期“在建工程（基建工程支出）”科目下关于房屋、建筑物明细科目分类及费用的归集便至关重要，会计上设置明细科目主要是依据项目概算书所设的明细分类，而概算编制时对房屋、建筑物的分类主要是从工程施工角度来考虑的，所以企业应提前做好与此相关的纳税筹划，即从起始会计核算固定资产分类上就要尽量依据税法所解释的分类方法，而不是依据概算书中关于房屋建筑物的分类，当工程施工完毕，工程竣工决算时便可以按企业会计账簿上房屋建筑物的分类编制，另做备查账对有关明细进行调整来比较各单项工程概算完成情况。

对于企业而言，房产价值一旦确定，企业每年都要按房屋原值的一定比例计缴房产税。需要特别注意以下两点：一是进行房屋和建筑物的分类与计价时，不能为少交税而故意缩小房屋的范围和价值，《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税[2008]152号）规定：对依照房产

为鼓励企业自主创新，现行《企业所得税法》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50%。而企业研究开发资金除了企业自有资金之外，还可能来自政府部门拨付的财政性资金。《财政部 国家税务总局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）规定，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，凡同时符合以下条件的，可以作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除：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

原值计税的房产，不论是否记载在会计账簿固定资产科目中，均应按照房屋原价计算缴纳房产税。房屋原价应根据国家有关会计制度规定进行核算，对纳税人未按国家会计制度规定核算并记载的，应按规定予以调整或重新评估。二是对于税法有明确列举规定的，财务人员要严格执行。如财税地字[1987]3号文规定，房产原值应包括与房屋不可分割的各种附属设备或一般不单独计算价值的配套设施；《国家税务总局关于进一步明确房屋附属设备和配套设施计征房产税有关问题的通知》（国税发[2005]173号）规定，为了维持和增加房屋的使用功能或使房屋满足设计要求，凡以房屋为载体，不可随意移动的附属设备和配套设施，如给排水、采暖、消防、中央空调、电气及智能化楼宇设备等，无论在会计核算中是否单独记账与核算，都应计入房产原值，计征房产税；《财政部 国家税务总局关于具备房屋功能的地下建筑征收房产税的通知》（财税[2005]181号）规定，具备房屋功能的地下建筑，包括与地上房屋相连的地下建筑（地下室、地下停车场、商场的地下部分）以及完全建在地面以下的建筑、地下人防设施等，均应当依照有关规定征收房产税。■

（作者单位：河南安彩高科股份有限公司）

责任编辑 张璐怡

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。根据《企业所得税法实施条例》的规定，上述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。

同时，《国家税务总局关于印发〈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）规定，法律、行政法规和国家税务总局规定不允许企业所得税前扣除的费用和支出项目，均不允许计入研究开发费用。

根据上述规定，不征税收入用于研发支出所形成的费用或资产折旧、摊销不允许计入研究开发费用，也就不能在计算应纳税所得额时扣除。在申报年度企业所得税时，本年度确认的营业外收入需要调减应纳税所得额，相应地，不征税收入用于支出所形成的费用需要调增应纳税所得额。

## 二、财政性资金作为征税收入用于支出所形成的研发费用，可以在税前据实扣除

企业将财政性资金作为征税收入主要有两种情况，一种是未按规定对专项用途财政性资金进行管理，二是从税收筹划角度自行选择作为征税收入处理。根据《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》（国家税务总局公告2012年第15号），企业取得的不征税收入，应按照《财政部国家税务总局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）的规定进行处理。凡未按照财税〔2011〕70号文进行管理的，应作为企业应税收入计入应纳税所得额，依法缴纳企业所得税。所以，纳税人取得的财政性资金不符合财税〔2011〕70号文的条件，则必须作为应税收入计入应纳税所得额。

如果企业取得的财政性资金不符合财税〔2011〕70号文的条件或者企业选择将符合条件的财政性资金作为征税收入，征税收入用于支出所形成的研发费用，能否在税前扣除？

财税〔2011〕70号文规定，企业将符合本通知第一条规定条件的财政性资金作不征税收入处理后，在5年（60个月）内未发生支出且未缴回财政部门或其他拨付资金的政府部门的部分，应计入取得该资金第六年的应税收入总额；计入应税收入总额的财政性资金发生的支出，允许在计算应纳税所得额时扣除。同时，《企业所得税法》也规定，企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。

因此，企业将财政性资金作为征税收入无论属于哪种情况，计入应税收入总额的财政性资金发生的支出，应该允许在计算应纳税所得额时据实扣除，也符合税法上收入与支出配比原则的要求。

## 三、财政性资金作为征税收入用于支出所形成的研发费用，不能加计扣除

财政性资金形成的研发支出享受加计扣除优惠，是实际工作中普遍存在的一个误区。有人认为，不征税收入作为征税收入时，对应的支出就可以加计扣除。理由是，按照国税发〔2008〕116号文规定，不允许企业所得税前扣除的费用和支出项目不能计入研究开发费用。不能计入研究开发费用，当然无法享受加计扣除。如果企业收到专项用途资金用于研发专项支出时，放弃不征税收入权利，则不征税收入转化为征税收入的同时，不征税收入形成的支出相应地转化为征税支出就允许在企业所得税前扣除。因此，征税收入用于研发支出所形成的费用，既能税前扣除，也能作为研发费用享受加计扣除的税收优惠。另外，国税发〔2008〕116号文对此做法也没有强制性规定。既然税法没有禁止性规定，应该允许享受加计扣除的。

笔者不同意上述观点，研究开发费用加计扣除是有前提条件的。《企业所得税法》规定，企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。《企业所得税法实施条例》规定，除企业所得税法和本条例另有规定外，企业实际发生的成本、费用、税金、损失和其他支出，不得重复扣除。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，属于“不得重复扣除”规定的例外情形。允许重复扣除的研究开发费用不应该包括财政性资金形成的那部分研究开发费用。因为研发费用税收优惠政策鼓励的是企业加大自有资金对创新研发活动的投入，财政拨付的研发资金不属于企业自有资金，不在政策支持范围之内。所以，这种“不得重复扣除”规定的例外情形是以企业自有资金投入为前提条件的。

另外，国税发〔2008〕116号文附表《研发项目可加计扣除研究开发费用情况归集表》第36行，也是将“从有关部门和母公司取得的研究开发费用专项拨款”作为可加计扣除研究开发费用的减项处理的，即：从有关部门和母公司取得的研究开发费用专项拨款，无论是作为征税收入还是不征税收入，其形成的研究开发费用均不得加计扣除。

综上所述，笔者认为，纳税人可以自行选择将财政性资金作为征税收入或不征税收入，如果选择将财政性资金作为征税收入，其用于支出所形成的研发费用可以在所得税前据实扣除，但不能享受加计扣除。同时建议财政部、国家税务总局联合下文对“作为征税收入的财政性资金用于研发支出能否加计扣除问题”予以明确，以消除税企争议和所谓的纳税筹划空间，让钻政策漏洞企图以缴纳小额所得税款换取大额加计扣除的现象不复存在。■

（作者单位：河南省开封县国土资源局）

责任编辑 武献杰