

研发费用税前加计扣除方法评析

方飞虎

摘要：研发费用税前加计扣除政策涉及面广、专业性强、内容复杂、方法多样，为避免工作中出错，应正确理解研发费用范围界定上的正列举和反列举，准确区分研发费用会计处理上的总额法与净额法，全面把握加计扣除基数确定中的简易法与限额法，分清加计扣除中的冲减法与扣减法，厘清加速折旧法与加计扣除法之间的关系。

关键词：研发费用；科技创新；加计扣除；扣除方法

中图分类号：F275；F812.42 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019)09-0049-03

国家为鼓励和引导企业加大研发投入力度，同时提高税收政策执行的确定性，相继出台了《财政部、国家税务总局、科技部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)、《国家税务总局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)和《国家税务总局关于研发费用税前加计扣除归集范围有关问题的公告》(国家税务总局公告[2017]40号)等税收优惠政策。为进一步提高企业的纳税遵从度，2018年1月，国家税务总局发布了《研发费用加计扣除政策执行指引(1.0版)》，对研发费用加计扣除政策的相关概念、主要内容、核算要求、备案和申报管理等进行了较为全面的诠释和解读。研发费用税前加计扣除政策涉及面广、专业性强、内容复杂、方法多样，在实际工作中容易出错。笔者认为，在贯彻执行这一政策过程中，要特别注意以下几个税前加计扣除的方法。

一、理解正反两说：正列举与反列举

在研发费用加计扣除政策适用的行业范围上，原要求必须符合《国家重点支持的高新技术领域》和《当期优先发展的高新技术产业化重点领域指南》两个目录范围。这是正列举，即凡企业的研发活动领域不在这两个目录范围之中的，不得享受加计扣除政策优惠。财税[2015]119号文第四条则规定，“烟草制造业、住宿和餐饮业、批发和零售业、房地产业、租赁和商务服务业、娱乐业、财政部和国家税务总局规定的其他行业不适用税前加计扣除政策”。这是反列举，即除规定不适用加计扣除的行业外，其余企业发生的研发活动均纳入加计扣除的优惠范围中。笔者认为，由正列举改为反列举符合国际通行做法，政策清晰度更强，有利于企业操作把握。

需要特别注意的是，研发费用加计扣除的前提是研发活动。财税[2015]119

号文件第一条对研发活动做出了界定——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。可见，企业发生一般的知识性、技术性活动不属于税收意义上的研发活动。财税[2015]119号文第一条第(二)项采用反列举方式明确了7个方面的活动不属于税收意义上的研发活动：①企业产品(服务)的常规性升级；②对某项科研成果的直接应用，如直接采用公开的新工艺、材料、装置、产品、服务或知识等；③企业在商品化后为顾客提供的技术支持活动；④对现存产品、服务、技术、材料或工艺流程进行的重复或简单改变；⑤市场调查、效率调查或管理研究；⑥作为工业(服务)流程环节或常规的质量控制、测试分析、维修维护；⑦社会科学、艺术或人文学方面的研究。笔者认为，上述列举的7类活动只是采取反列举法

作者简介：方飞虎，浙江经贸职业技术学院财务会计系教授，高级会计师，中国注册会计师。

对什么活动属于研发活动所做的有助于理解和把握的说明,并不意味着上述7类活动以外的都属于税收意义上研发活动。

即便是税收意义上研发活动,也并不意味着此研发活动所产生的研发费用都允许加计扣除。在研发费用加计扣除基数的归集范围上,财税[2015]119号文第一条第(一)项采用正列举的方式明确了允许加计扣除的研发费用的具体范围,包括:①人员人工费用;②直接投入费用;③折旧费用;④无形资产摊销;⑤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;⑥其他相关费用;⑦财政部和国家税务总局规定的其他费用。笔者认为,该条款表明了享受加计扣除的企业研发费用范围仅限于税收意义上研发活动中属于上述列举的7类费用,未列举其中的费用可以税前扣除,但不能加计扣除。

二、区分两种方法:总额法与净额法

企业如果取得政府补助收入并将此收入投放于企业研发活动,所形成的研发费用能否享受加计扣除政策优惠呢?笔者认为,这取决于该政府补助收入的税务处理。如果该政府补助属于不征税收入,则按照税法规定,其用于研发形成的研发费用不得在税前扣除,当然也不能加计扣除;如果该政府补助属于征税收入(或企业放弃不征税收入而作为征税收入处理),则其对应的研发费用可以在税前扣除,也允许按税法规定计算加计扣除。

那么,作为征税收入确认的政府补助用于研发活动所产生的研发费用如何加计扣除呢?这和会计处理上选择总额法还是净额法关系密切。2017年财政部修订的《企业会计准则第16号——政府补助》对政府补助的会计处理在原

准则规定的总额法基础上新增了净额法。总额法将政府补助全额确认为收益,净额法将政府补助作为相关成本费用的扣减。为适应新准则对政府补助会计处理的这一变化,国家税务总局公告[2017]40号第七条第(一)项规定:“企业取得的政府补助,会计处理时采用直接冲减研发费用方法且税务处理时未将其确认为应税收入的,应按冲减后的余额计算加计扣除金额。”可见,对于净额法下产生的税会差异,企业应及时作出纳税调整,将政府补助确认为应税收入,同时增加研发费用以还原加计扣除的基数;否则,税前扣除的研发费用与会计处理的扣除金额相同,应按会计上冲减后的余额作为基数计算加计扣除金额,这样显然会增加企业税负。

三、把握扣除基数:简易与限额

国家税务总局公告[2017]40号第六条第(一)项规定的研发费用中的“其他相关费用”是“指与研发活动直接相关的其他费用,如技术图书资料费、资料翻译费、专家咨询费、高新科技研发保险费,研发成果的检索、分析、评议、论证、鉴定、评审、评估、验收费用,知识产权的申请费、注册费、代理费,差旅费、会议费,职工福利费、补充养老保险费、补充医疗保险费”。同时在第二款中继续明确:“此类费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的10%。”税务总局公告2015年第97号明确了该限额的计算方法,即应按不同研发项目分别归集可加计扣除的研发费用,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%。其计算公式为:其他相关费用限额=《财税[2015]119号文件》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 $\times 10\% / (1-10\%)$ 。当其他相关费用实际发生数小于限额时,按实际发生数计算

税前加计扣除数额;当其他相关费用实际发生数大于限额时,按限额计算税前加计扣除数额。

笔者认为,这个按比例控制的简易计算方法的计算过程并不简易。首先,该方法要求分项目分别计算而不是按所有研发活动项目综合计算,企业有多少个研发项目就有多少个相应的“其他相关费用”;其次,它不是在第1项至第5项允许加计扣除的研发费用之和的基础上直接乘以10%,而是还要除以 $(1-10\%)$;再次,按10%计算得出的只是一个限额,并不一定就是实际能计入加计扣除的“其他相关费用”,还必须依照“限额与其他相关费用实际发生数孰小”的原则来确定;最后,与研发活动直接相关的其他费用有20种之多,要把这20种费用在不同研发项目之间合理归集并不容易。因此,企业需要加强会计核算,建立健全各类研发支出辅助账。

四、分清两个减项:冲减与扣减

国家税务总局公告2017年第40号第二条规定:“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的,研发费用中对应的材料费用不得加计扣除。”但实际工作中研发活动领用材料与直接形成产品对外销售不一定发生于同一个纳税年度,如果追溯到材料领用年度,需要对以前年度纳税申报进行调整,相对比较麻烦。为便于纳税人操作掌握,该条文作了进一步明确,即“产品销售与对应的材料费用发生在不同纳税年度且材料费用已计入研发费用的,可在销售当年以对应的材料费用发生额直接冲减当年的研发费用,不足冲减的,结转以后年度继续冲减”。国家税务总局公告2017年第40号第七条第(二)项又规定:“企业取得研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等特殊收入,在计算确认收入当

年的加计扣除研发费用时,应从已归集研发费用中扣减该特殊收入,不足扣减的,加计扣除研发费用按零计算。”

从上述规定可见,无论是研发过程中形成的产品对外销售还是形成的下脚料、残次品、中间试制品等特殊收入,都是在销售当年冲减或扣减当年已归集的研发费用。不同的是,前者通过直接冲减当年研发费用的形式剔除不得加计扣除的材料费用,本意是把不符合政策鼓励的材料费用排除在加计扣除基数之外;而后者是从已归集研发费用中扣减该特殊收入,体现了类似净额法的简便操作。前者称冲减,一般金额较大,不足冲减的,结转以后年度继续冲减,即必须递延冲减;而后者叫扣减,一般金额较小,不足扣减的,加计扣除研发费用按零计算,即可以不必递延扣减。

五、厘清两者关系:加速折旧与加计扣除

研发费用可以叠加享受加速折旧和加计扣除的税收优惠政策。国家税务总局公告2015年第97号曾作出过“企业用于研发活动的仪器、设备,符合税

法规定且选择加速折旧优惠政策的,在享受研发费用税前加计扣除时,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”的规定,即以“会计折旧与税法折旧孰小”为原则确定加速折旧费用的加计扣除基数。此计算方法比较复杂,不易掌握。为提高税收政策的可操作性,国家税务总局公告2017年第40号废止了该条款,同时修改为“企业用于研发活动的仪器、设备,符合税法规定且选择加速折旧优惠政策的,在享受研发费用税前加计扣除政策时,就税前扣除的折旧部分计算加计扣除”,即直接按照税法认可的加速折旧额进行加计扣除,不再需要比较会计折旧与税法折旧孰小,也无需根据会计折旧年限的变化而调整享受加计扣除的金额。笔者认为,新规定极大地简化了纳税调整计算过程,理顺了加速折旧与加计扣除的统一协同关系。

例如:虎歌科技有限公司2017年12月购入并投入使用一专门用于研发活动的设备,单位价值900万元,会计与税法规定的折旧年限均为10年,不考虑残值。该公司选择缩短折旧年限

加速折旧,则税法折旧年限缩短为6年(10×60%)。2018年度该公司会计折旧额为90万元(900/10),税法折旧额为150万元(900/6)。按原规定方法计算,该公司在2018年年终汇算清缴申报研发费用加计扣除额为45万元(90×50%)(即按小的会计折旧额)。假如该公司会计折旧年限是5年,其余不变,则2018年该公司会计折旧额为180万元(900/5),税法折旧额仍为150万元(900/6)。按原规定方法计算,该公司在2018年年终汇算清缴申报研发费用加计扣除额为75万元(150×50%)(即不得超过按税法规定计算的金额)。现在原规定已废止,按新的国家税务总局公告2017年第40号规定的口径申报研发费用加计扣除,若该设备在6年的税法折旧年限内均没有改变用途,且该公司一直都符合加计扣除政策要求,无论会计折旧额怎么变化,该公司每年(2018~2023年)都可以直接就其税前扣除的150万元加速折旧额实施加计扣除75万元(150×50%)。可见,新规定计算方法大为简化,便于纳税人操作掌握。■

责任编辑 张璐怡

(上接第48页)这里的证券投资基金,是单纯的公募基金,还是包括私募基金?针对证券投资基金的优惠政策是否适用私募基金的争议由来已久,实践中碰到很多执行障碍。

与此同时,信托计划、理财计划、保险资管计划等形式的资管产品如何进行涉税处理?由于资管产品本身没有独立的民事主体资格,2016年全面营改增之前,在没有明确财税政策规定的情况下,资管产品基本不缴纳运营环节的流转税。自2016年年底以来,我国陆续出台《财政部 国家税务总局关于明确金融 房地产开发 教育辅助服务等增值税政策的 通知》(财税[2016]140号)、《财

政部 国家税务总局关于资管产品增值税政策有关问题的通知》(财税[2017]56号)等文件,这些政策充分明确,资管产品运营环节的增值税由管理人缴纳。然而,目前的财税政策依旧没有明确资管产品自然人投资者层面的个人所得税由管理人代扣代缴等事项。同时,信托计划、理财计划、保险资管计划等形式的资管产品从所投资的企业取得的股息红利,所投资的企业是否有代扣代缴义务,这些问题均不太明确。例如,精测电子的第十大股东“中信信托有限责任公司-中信信托锐进52期泓澄投资集合资金信托计划”就是一个信托计划,精测电子实际分红时,可能没有代扣代

缴个人所得税,信托计划向自然人投资者实际分配收益时,其管理人也没有扣缴,那么个人投资者自己会主动纳税吗?虽然,2018年新修改的《个人所得税法》第十条第2和3款分别明确,“取得应税所得没有扣缴义务人,或者取得应税所得,扣缴义务人未扣缴税款,纳税人应当依法办理纳税申报”,但是自然人自身的主动纳税意识仍需要慢慢培养,当前阶段可能存在一定的税收漏洞。因此,笔者建议,立法上要进一步明确:针对契约性质产品,在其投资环节以及运营环节谁是个人所得税等税种的扣缴义务人或者纳税人。■

责任编辑 刘粟