

集团型企业委托研发中加计扣除政策的合理运用

李有华 李笋 寇冕

委托研发是集团型企业常见的研发形式。本文基于委托研发组织形式，探讨集团型企业在加计扣除政策运用方面的问题，提出对应的纳税管理思路。

一、集团型企业委托研发形式

委托研发形式中通常由委托方通过支付报酬的方式取得被委托人研究成果的所有权或使用权。集团型企业委托研发的典型场景是由集团总部科技项目管理部门管理、集团子公司(作为委托方、合同甲方)出资，集团内、外实施单位(作为受托方、合同乙方)共同受托研发(见图1)。根据集团总部的集中安排和统一调配，由集团内A公司出资委托集团内B、C公司和集团外D公司共同进行研发活动。A公司与三个受托单位签订委托合同，形成一对多的资金委托关系，但并不实际组织参与研发活动的后续开展；B公司实际承担研发组织和管理工作，并再次签订委托合同，对C、D公司形成研发任务上的委托关系。该场景形成了研发资金和任务的双重委托关系，合同约定研发形成资产的实际权属由参与各方共同所有。

二、集团型企业委托研发费用加计扣除存在的问题

(一) 加计扣除主体界定不明

加计扣除主体界定不明主要由两个原因导致：第一，合同规定研发形成资产的实际权属由参与各方共同所有，具备所有权的各方都存在申报享

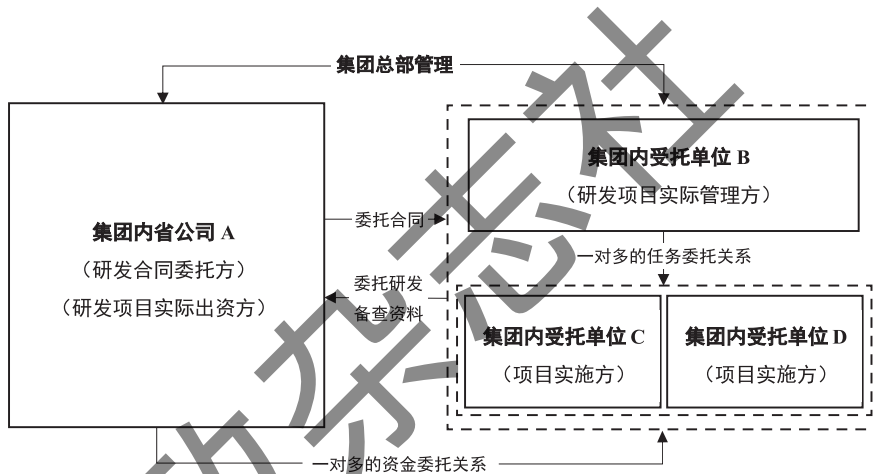


图1 委托研发组织形式的典型场景

受加计扣除的意愿。在委托研发的典型场景中，从合同角度看资金委托关系和任务委托关系中存在不同的委托方，在未能厘清双重委托关系以及对税收政策了解不清晰的情况下，容易产生加计扣除主体不清晰的问题。第二，对政策要求的加计扣除主体所属行业、活动界定不准确。相关政策规定企业应自行判别其所处行业及研发活动是否处于加计扣除优惠范围，但并未做详细的解释和列举，这增加了企业判断研发活动是否符合加计扣除政策要求的难度。

(二) 优惠项目归集范围不清

在集团型企业委托研发形式中，加计扣除申报主体与实际核算主体分离，受托方仅作为核算主体，在对加计扣除政策所需备案材料的要求不够了解、与委托方缺乏沟通的情况下未能准确合理归集研发费用，会间接影

响委托方企业申报享受加计扣除。研发费用的认定主要有以下两个难点：其一，在实际研发过程中，大部分科研单位兼具科研和生产职能，需要细化研究人工成本、设备摊销等支出是否能够划分到研发经费进行加计扣除；其二，研发支出辅助账以项目为对象填报，需要将企业各项研发支出以项目为单位合理归集、分摊，从而准确计算加计扣除基数。

另外，税务部门对研发费用的审核较为严格。例如北京市税务局规定不符合税收抵扣认定标准的研发费用将不予认定，同时要求企业所报送的研发经费支出金额必须在“研发经费”这一科目中进行核算。此外，集团内部子企业与分公司项目经费总额与支出总额之间的差额会被税务部门认定为关联交易产生的利润，从而不予抵扣。受托方若对税收优惠政策要求不

清晰,则难以准确归集各项目的支出数,出现多算、少算、未提供详细说明等问题,导致会计核算资料不能如实反映项目支出。

(三) 未及时合规申报加计扣除

在集团型企业总部统筹管理委托研发活动的情况下,容易出现委托方对加计扣除态度不积极且受托方配合认定申报加计扣除动力不足的情况,从而导致委托方因未及时申报或操作流程不合规,无法享受研发加计扣除优惠。委托方态度不积极一方面是因为对加计扣除政策缺乏了解,对其所能带来的节税效益认识不清,因此未给予足够重视;另一方面,在总部管理项目、集团子公司出资、科研单位承担具体研究任务的三角关系中,尽管合同约定研发成果归参与各方共同所有,但实际中仍存在权属不清的问题:研发成果通常由企业内部受托研发单位使用,委托方仅在集团统一安排下承担出资义务,对研发成果的转化、受托方研发经费支出的监督核查动力不足。

受托方配合动力不足主要体现在集团外受托方缺少制度性约束,可能出现提供加计扣除认定材料的时点超出认定有效期或提供的材料不合规等问题,如委托外部单位研发合同需经当地科技行政主管部门登记且被认定为“技术开发”后,相应的研发费用才能够享受加计扣除。而实务中,外委合同认定结果的取得比较被动,受托方提供材料不合规容易造成合同认定结果为非“技术开发”,导致委托方无法通过税务部门备案从而无法享受加计扣除。另外研发成果归属不清也可能导致集团内受托方缺乏全方位配合委托方的动力。

三、集团型企业委托研发费用加计扣除管理思路

(一) 明确界定加计扣除主体

1.厘清复杂委托关系,充分了解税收政策。税法明确规定,在双重委托的情景下,享受加计扣除的主体为合同意义上出资的委托方,委托方将研发费用按照实际发生额的80%计入费用并计算加计扣除。因此在双方未作其他规定的情况下,从任务方面实施委托的B公司尽管共同拥有研发形成资产的产权,在税法意义上依然属于受托方而不能进行加计扣除;单纯从出资的角度而言,由A公司申报加计扣除符合税法的规定,即在委托研发形式下应当以出资主体作为加计扣除主体。

2.准确判定可享受加计扣除的研发活动范围。研发费用加计扣除政策在明确研发活动的范围时进行了正面归纳和负面列举,明确定义了研发活动的概念,同时列举出不可享受加计扣除的六大行业,并且列出企业产品(服务)的常规性升级等七项不适用加计扣除的情形。企业在充分了解政策规定的前提下,应建立加计扣除研发性质判定的前评估机制,由技术团队、科技管理部门、财务部门的研发专家及管理人员共同把关,判定研发性质是否符合加计扣除。

(二) 准确合理归集研发费用

1.进一步明确研发项目列支的规范性。企业应明确可在研发支出中列支的项目类别以及可抵扣所得税项目,并进一步加强项目分类管理的规范性。公司可根据预计研发支出,对咨询类和开发类项目的立项进行规划,并通过将咨询类项目成果向开发类型转变,便于被认定为开发类项目。应严格甄别委托研发费用是否属于符合条件的研发费用,确保其适用加计扣除政策,并根据企业研发项目据实申报。委托研发涉及的各关联方应当在立项前明确研发项目是否属于加计扣除范围,确定要享受加计扣除政策

的,需要在合同上明确相关的委托方和受托方责任,以便未来发生相应支出时明晰各方权责,加强管理,提升优惠政策的享受程度。

2.构建委托方与受托方的沟通机制。明确委托方申报加计扣除过程中受托方应反馈的资料内容及要求,由受托方及时向委托方共享研发项目进度,适当调整会计核算以配合税收政策的应用,分别核算归属于研发项目的费用和日常生产经营费用,严格依照标准填写研发支出辅助账、研发费用加计扣除优惠明细表等各项留存备查资料。在委托研发的双重委托关系中,项目实施的管理方不仅是研发合同的受托方,还是实际开展项目的组织者,应当负责组织研发支出辅助账的编报工作,审核、汇总项目经费落实及支出情况,并向委托方提供。

(三) 及时合规申报加计扣除

在合同制定阶段明确约定委托研发中各主体的税务管控权责关系。减少标准化合同模板的使用,规范研发过程中可能产生的各类问题、责任划分、权属争议等,减少发生争议的可能,并在实际研究全过程中建立各主体协作机制,明确成果归属、资本化主体和后续管理主体,就研发成果的实际价值在各主体间划分;秉持“一盘棋”思想,系统性构建委托研发多主体协同管理机制,提升系统内外受托方的配合动力,确保享受加计扣除优惠政策的及时性、完整性、充分性,以充分利用多元化的税收优惠政策,通过纳税管理获得节税效应反哺研发活动。

(本文系国家电网公司科技项目“集团型企业研发投入管控关键技术研究”<1400-202257239A-1-1-ZN>阶段性研究成果)

(作者单位:国网能源研究院有限公司 国网山东省电力公司 北京交通大学)

责任编辑 陈利花 刘田