

税务总局所得税司、科技部政策法规与创新体系建设司联合发布《研发费用加计扣除政策执行指引(2.0版)》

(一)

修订说明

2018年,税务总局所得税司在科技部政策法规与创新体系建设司的大力支持下,首次发布《研发费用加计扣除政策执行指引(1.0版)》,从政策概述、主要内容、核算要求、备案和申报管理等方面对研发费用加计扣除政策进行了全面解读,在指导基层税务人员理解把握政策,帮助企业及时、充分、准确享受政策红

利方面发挥了积极作用。为全面贯彻习近平新时代中国特色社会主义思想主题教育要求,更好地落实税收优惠政策,税务总局所得税司联合科技部政策法规与创新体系建设司对现行研发费用加计扣除相关政策进行梳理、提炼、整合,编写了《研发费用加计扣除政策执行指引(2.0版)》,力求全方位、多维度、深层次、更精炼地展示政策要义。

需要说明的是,《研发费用加计扣除政策执行指引(2.0版)》旨在方便读者查找和充分理解现行研发费用加计扣除政策,不是税收执法或申请享受政策的依据。政策执行请以正式文件为准。

需要说明的是,《研发费用加计扣除政策执行指引(2.0版)》旨在方便读者查找和充分理解现行研发费用加计扣除政策,不是税收执法或申请享受政策的依据。政策执行请以正式文件为准。

一、研发费用加计扣除政策概述

(一)政策要点

1. 企业开展研发活动中实际发生的研发费用,未形成无形资产计入当期损益的,在按规定据实扣除的基础上,再按照实际发生额的100%在税前加计扣除;形成无形资产的,按照无形资产成本的200%在税前摊销。无形资产摊销年限不得低于10年。作为投资或者受让的无形资产,有关法律规定或者合同约定了使用年限的,可以按照国家有关规定或者合同约定的使用年限分期摊销。

2. 委托、合作、集中研发费用的加计扣除:

(1) 企业委托境外的外部机构或个人进行研发活动发生的费用,按照费用实际发生额的80%计入委托方研发费用并按规定计算加计扣除;委托境外(不包括境外个人)进行研发活动所发生的费用,按照费用实际发生额的80%计入委托方的委托境外研发费用。委托境外研发费用不超过境内符合条件的研发费用三分之二的部分,可按规定在企业所得税前加计扣除。

(2) 企业共同合作开发的项目,由合作各方就自身实际承担的研发费用分别计算加计扣除。

(3) 企业集团根据生产经营和科技开发的实际情况,对技术要求高、投资数额大,需要集中研发的项目,其实际发生的研发费用,可以按照权利和义务相一致、费用支出和收益分享相配比的原则,合理确定研发费用的分摊方法,在受益成员企业间进行分摊,由相关成员企业分别计算加计扣除。

3. 企业为获得创新性、创意性、突破性的产品进行创意设计活动而发生的相关费用,可以按照规定进行加计扣除。

4. 企业可在当年7月份预缴、10月份预缴以及企业所得税年度汇算清缴时申报享受研发费用加计扣除政策。

(二)政策沿革

现行企业所得税法和实施条例明确研发费用可享受加计扣除。近年来,国家多次优化完善研发费用加计扣除政策,加大政策优惠力度,具体政策沿革见表1。

表1:研发费用加计扣除政策沿革

时间	政策	主要内容
2008年开始实施	《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例	以法律形式确认研发费用加计扣除政策。
2008年12月	《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)	对研发费用加计扣除政策作出系统、详细规定。
2015年11月	《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)	放宽了享受优惠的企业研发活动及研发费用的范围,大幅减少了研发费用加计扣除口径与高新技术企业认定研发费用归集口径的差异。
	《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》(2015年第97号)	细化研发费用加计扣除政策口径及管理要求,提高政策可操作性。
2017年5月	《财政部 税务总局 科技部关于提高科技型中小企业研究开发费用税前加计扣除比例的通知》(财税〔2017〕34号)	将科技型中小企业享受研发费用加计扣除比例由50%提高至75%。
	《国家税务总局关于提高科技型中小企业研究开发费用税前加计扣除比例有关问题的公告》(2017年第18号)	进一步明确科技型中小企业研发费用加计扣除政策执行口径,保证优惠政策的有效实施。
2017年11月	《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》(2017年第40号)	进一步完善和明确了部分研发费用范围和归集口径。
2018年6月	《财政部 税务总局 科技部关于企业委托境外研究开发费用税前加计扣除有关政策问题的通知》(财税〔2018〕64号)	允许委托境外研发费用加计扣除。
2018年9月	《财政部 税务总局 科技部关于提高研究开发费用税前加计扣除比例的通知》(财税〔2018〕99号)	将全部研发费用加计扣除比例由50%提高至75%。
2021年3月	《财政部 税务总局关于进一步完善研发费用税前加计扣除政策的公告》(2021年第13号)	将制造业企业的研发费用加计扣除比例由75%提高至100%。

2021年9月	《国家税务总局关于进一步落实研发费用加计扣除政策有关问题的公告》(2021年第28号)	在2021年10月份预缴申报时,允许企业自主选择享受前三季度研发费用加计扣除,优化研发费用辅助账样式,调整“其他相关费用”限额的计算方法。
2022年3月	《财政部 税务总局 科技部关于进一步提高科技型中小企业研发费用税前加计扣除比例的公告》(2022年第16号)	将科技型中小企业的研发费用加计扣除比例由75%提高至100%。
2022年5月	《国家税务总局关于企业预缴申报享受研发费用加计扣除优惠政策有关事项的公告》(2022年第10号)	将企业10月份预缴申报享受研发费用加计扣除政策的举措予以长期化、制度化。
2022年9月	《财政部 税务总局 科技部关于加大支持科技创新税前扣除力度的公告》(2022年第28号)	现行适用研发费用税前加计扣除比例75%的企业,在2022年10月1日至2022年12月31日期间,研发费用税前加计扣除比例提高至100%。
2023年3月	《财政部 税务总局关于进一步完善研发费用税前加计扣除政策的公告》(2023年第7号)	将符合条件行业企业研发费用税前加计扣除比例由75%提高至100%的政策,作为制度性安排长期实施。
2023年6月	《国家税务总局 财政部关于优化预缴申报享受研发费用加计扣除政策有关事项的公告》(2023年第11号)	再新增一个享受时点,7月份预缴申报时企业可就当年上半年发生的研发费用享受加计扣除政策。

(三)研发费用加计扣除与据实扣除的概念

1. 加计扣除是企业所得税的一种税基式优惠方式,一般是指按照税法规定在实际扣除额的基础上,再加成一定比例,作为计算应纳税所得额时的扣除额。对企业的研发费用实施加计扣除,则称之为研发费用加计扣除。

2. “研发费用加计扣除”与“研发费用据实扣除”既有相同点又有不同点。

其相同点主要体现在以下方面:

(1) 研发活动特征相同。两者都是企业为获得科学与技术(不包括人文、社会科学)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。

(2) 研发费用处理方式相同。企业实际发生的研发支出费用化与资本化处理的原则,按照财务会计制度规定执行。

(3) 不允许税前扣除费用范围相同。法律、行政法规和国务院财税主管部门规定不允许企业所得税前扣除的费用和支出项目,同样不允许加计扣除。

(4) 核算要求基本相同。企业未设立专门的研发机构或企业研发机构同时承担生产经营任务的,应对研发费用和生产经营费用分开进行核算,准确、合理地计算研发费用。

其不同点主要体现在以下方面:

(1) 适用对象不同。研发费用加计扣除仅适用于财务核算健全并能准确归集核算研发费用的居民企业,而研发费用据实扣除适用于能够准确核算研发费用的所有企业。

(2) 行业限制不同。享受研发费用加计扣除的企业有负面清单行业的限制,而据实扣除则没有负面清单行业的限制。

(3) 研发费用范围不同。加计扣除的研发费用范围限于财税〔2015〕119号等文件列举的6项费用及明细项,而据实扣除的研发费用范围按照税收及财务会计制度的规定确定。

二、研发活动界定

(一)研发活动的概念与类型

企业申请享受研发费用加计扣除政策,首先需要明确其研发项目是否为研发活动。根据财税〔2015〕119号的规定,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。

该定义主要参照《弗拉斯卡蒂(Frascati)手册》《企业会计准则第6号—无形资产》《企业会计准则》对研发活动的界定。研发活动可分为基

础研究、应用研究、试验发展3种类型(见表2)。

表2 研发活动类型及形式

类型	研发活动		非研发活动
	主要目的	具体形式	
基础研究	基础研究不预设某一特定的应用或使用目的,主要是为获得关于现象和可观察事实的基本原理的新知识,可针对已知或具有潜在性的科学问题,或者针对人们普遍感兴趣的某些广泛领域,以求未来广泛应用为目标。	分为两种类型:一是自由探索性基础研究,即为了增进知识,不追求经济或社会效益,也不积极谋求将其应用于实际问题的把成果转移到商业应用的部门;二是目标导向(定向)基础研究,旨在获取某方面知识,期望为探索解决当前已知或未来可能发现的问题奠定基础。	艺术或人文学方面的研究。
	应用研究主要针对某一特定的实际应用目的或目标,为获取新知识或寻找已有知识的新应用用途而开展的创造性研究。	包括辨别基础研究成果的可行性,或者研究出一套使企业能够完成预先设定的发展目标的新方案等。	对某项科研成果的直接应用,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。
试验发展	主要是利用从科学研究和实际经验中获得的现有知识,为生产新材料、新产品、新设备,建立新工艺、新系统,或对已产生和已建立的上述各项进行实质性改进,而进行的研究、试制、小试、中试等试验性、系统性工作。	原型样机设计、制造、测试,设计新工艺所需要的专用设备,对新产品和新工艺的构思、开发和样品制造等。	市场调查、质量控制、测试分析、维修维护、常规测试、为生产工艺而进行的设计、试生产等。

(二)研发活动判断的基本要点

根据研发活动的判断要点(见表3),企业可自行判断其项目是否为研发活动。

表3 研发活动判断要点及内涵

要点	内涵
1. 有明确创新目标	研发活动一般具有明确的目标,如获得新知识、新技术、新工艺、新材料、新产品、新标准等。可通过以下问题予以明确:例如,该活动是否探索以前未发现的现象、结构或关系?是否在一定范围突破现有的技术瓶颈?研发成果是否可预期?如果回答为“是”,则说明该活动具有明确的创新目标。
2. 有系统组织形式	研发活动以项目、课题等方式组织进行,围绕具体目标,有较为确定的人、财、物等支持,经过立项、实施、结题的组织过程,因此是有边界的和可度量的。
3. 研发结果不确定	研发活动的结果是不能完全事先预期的,必须经过反复不断的试验、测试,具有较大的不确定性,存在失败的可能。

(三)不适用加计扣除政策的活动

为提高政策的精准性、可操作性,财税〔2015〕119号文明确以下活动不适用加计扣除政策:

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。

其中,1至6类活动虽与研发活动有密切关系,但都不属于研发活动。

(四)研发活动判断的边界与说明

在某些情况下,研发活动与生产活动、科技活动等较难区分,有时甚至同时进行。根据财税〔2015〕119号和《弗拉斯卡蒂(Frascati)手册》对研发活动的界定,下面进一步说明研发活动的边界。

1. 研发活动与其他产业活动之间的边界说明(见表4)

表4 研发活动(R&D)与其他产业活动之间的边界说明

项目	处理方式	备注
原型	计入R&D	原型的设计、制造和测试都属于研发活动;但为了进行批量生产而试生产的首批产品不是原型,其制造不属于研发活动。
小试	计入R&D	为了验证新产品、新工艺等能否正常运行的研发活动。
中试	计入R&D	为了验证新产品、新工艺等在大规模投产前能否正常运行的研发活动。
中试工厂(中试设施)	区别对待	主要目的是研发活动,其建造与运行属于研发活动;包括了为假设进行评估、编写新产品方案、确定新成品规格、设计新工艺所需要的专用设备和建筑物、编制工艺操作说明书或手册等数据,或者获得经验;否则,不属于研发活动。

工业设计	区别对待	为研发活动开展的设计属于研发活动,如设计程序、制定技术规范、开发其他用途等;为生产进行的设计不属于研发活动。
工业工程和工装准备	区别对待	“反馈”研发及与创新过程中的工装准备和工程属于研发活动;为产品流程而进行的工作不属于研发活动。
软件开发	区别对待	在不以软件为最终产品的情况下,如果软件开发是研发项目整体的一部分,属于研发活动;否则,需要进一步判断。
试生产	区别对待	为新产品、新工艺全面测试及随后进一步的设计和工程化进行的试生产属于研发活动;否则,不属于研发活动。
售后服务和故障排除	不属于R&D	“反馈”研发除外。
专利与许可证工作	不属于R&D	与研发项目直接相关的专利工作除外。
常规测试	不属于R&D	即使由R&D人员进行常规测试也不属于研发活动。
数据收集	区别对待	作为研发项目必不可少组成部分的数据收集属于研发活动;否则,不属于研发活动。
公共检验控制、标准与规范的执行	不属于R&D	

注:“反馈”研发是指一项新产品或者新工艺转到生产部门后,仍然存在需要解决的技术问题,其中一些可能需要进一步开展的研发活动。

2. 研发活动与其他科技活动之间的边界说明
科技活动的范围更广,包括研究开发、科技服务、科技成果转化等与科学技术相关的各类活动总称。

很多科技活动单独看其本身并不是研发活动,但如果主要是为了实现研发需求,则可视作研发活动。例如,科技信息服务、通用信息收集和编制、测试与规范化、质量控制、可行性研究等;否则,不是研发活动。

以下科技服务活动不属于研发活动:①以常规手段或者为生产经营目的进行一般加工、定作、修理、修缮、广告、印刷、测绘、标准化测试,建设工程的勘察、设计、安装、施工、监理等服务,但以非常规技术手段,解决复杂、特殊技术问题而提供的服务除外;②扫描复印图纸、摄影摄像等服务;③计量检定单位提供的强制性计量检定服务;④理化测试分析单位提供的仪器设备的购、租、赁及用户服务。

3. 软件相关研发活动与非研发活动说明
软件开发活动即使取得了软件著作权,也不一定是研发活动。只有当软件开发活动符合研发活动的界定时,才属于研发活动。

(1)软件研发活动的典型

- ① 在计算机科学领域产生新的原理、语言、操作系统;
- ② 基于独创技术,对新搜索引擎的设计和开发;
- ③ 基于系统或者网络的流程再造,试图解决硬件或者软件的冲突;
- ④ 创建新的或者更有效的算法,开发计算专业领域中的软件工具,如图像处理、地理数据显示、字符识别等;
- ⑤ 建立新的、独创的加密技术或者安全技术;
- ⑥ 在操作系统、编程语言、数据管理、通讯软件和软件开发工具层面上的信息技术开发;
- ⑦ 开源软件的开发;
- ⑧ 互联网技术的发展;
- ⑨ 软件的设计、开发、配置和维护等方面方法的研发;
- ⑩ 在捕捉、传输、存储、检索、处理或显示信息等通用方法上产生进步的软件开发;
- ⑪ 开发软件程序或系统所必需的,旨在填补技术知识空白的试验发展;
- ⑫ 对现有程序或系统的升级、扩充或改变体现了科学和(或)技术的进步,并带来了知识存量的增加,可将其归为研发活动,如软件适配不同的操作系统或硬件、产品运行性能得以显著提升;
- ⑬ 针对新应用场景的软件开发,如算法的优化迭代、产品基础架构和功能模块的重新设计等。