

# 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)》

## (三)

### 3. 研发费用加计扣除“其他相关费用”限额计算方法

财税[2015]119号明确与研发活动直接相关的其它相关费用,不得超过可加计扣除研发费用总额的10%。根据2021年第28号公告的规定,从2021年起,企业在一个纳税年度内同时开展多项研发活动的,由原来按照每一研发项目分别计算“其他相关费用”限额,改为统一计算全部研发项目“其他相关费用”限额。

例如:甲企业2023年开展了A、B两个研发项目,A项目人员人工等五项费用之和为88万元,与研发活动直接相关的其他相关费用12万元;B项目人员人工等五项费用之和为84万元,与研发活动直接相关的其他相关费用8万元,假设两项研发活动均符合加计扣除相关规定。

2023年度该企业A、B两个项目的其他相关费用限额为19.11万元 $[(88+84)\times 10\% \div (1-10\%)]$ ,小于实际发生数20万元 $(12+8)$ 。则该企业当年允许加计扣除的其他相关费用为19.11万元,允许加计扣除的研发费用为191.11万元 $(88+84+19.11)$ 。

2023年该企业的研发费用加计扣除额为191.11万元 $(191.11\times 100\%)$ 。

### 4. 资本化项目中“其他相关费用”处理

按照现行政策规定,2021年及以后年度,对于资本化项目“其他相关费用”的处理分以下四步:第一步按当年全部费用化项目和当年已结束的资本化项目统一计算出当年全部项目“其他相关费用”限额;第二步比较“其他相关费用”限额及其实际发生数的大小,确定可以加计扣除的“其他相关费用”金额;第三步用可加计扣除的“其他相关费用”金额除以全部项目实际发生的“其他相关费用”,得出可加计扣除比例;第四步用可加计扣除比例乘以每个资本化项目实际发生的“其他相关费用”,得出单个资本化项目可加计扣除的“其他相关费用”,与该项目其他可加计扣除的研发费用一并在以后年度摊销。

### 5. 企业委托研发费用的有关规定

企业委托境内的外部机构或个人开展研发活动发生的费用,可按规定税前扣除;加计扣除时按照研发活动发生费用的80%作为加计扣除基数。委托个人研发的,应凭个人出具的发票等合法有效凭证在税前加计扣除(个人可通过电子税务局等渠道申请发票或到税务机关申请代开发票)。其中“研发活动发生的费用”是指委托方实际支付给受托方的费用。无论委托方是否享受研发费用税前加计扣除政策,受托方均不得加计扣除。委托外部研究开发费用实际发生额应按照独立交易原则确定。

根据财税[2018]64号相关规定,企业委托境外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,可以按规定在企业所得税前加计扣除。要注意,委托境外个人进行研发活动所发生的费用不可加计扣除。

### 6. 企业委托关联方和非关联方管理要求的区别

委托方委托关联方开展研发活动的,受托方需向委托方提供研发过程中实际发生的研发项目费用支出明细情况。比如,A企业2023年委托B关联企业研发,假设该研发项目符合研发费用加计扣除的相关条件。A企业支付给B企业100万元。B企业实际发生研发费用90万元(其中按可加计扣除口径归集的费用

为85万元),利润10万元。2023年,A企业可加计扣除的金额为 $100\times 80\%\times 100\%=80$ 万元,但B企业应向A企业提供实际发生费用90万元的明细情况。

委托方委托非关联方开展研发的,考虑到涉及商业秘密等原因,受托方无需向委托方提供研发过程中实际发生的研发项目费用支出明细情况。

### (三)冲减研发费用的特殊情况

#### 1. 特殊收入应扣减可加计扣除的研发费用

企业开展研发活动中实际发生的研发费用可按规定享受加计扣除政策。实务中常有已归集计入研发费用、但在当期取得的研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等特殊收入,此类收入均为与研发活动直接相关的收入,应冲减对应的可加计扣除的研发费用。为简便操作,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。

#### 2. 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特殊处理

生产单机、单品的企业,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,产品所耗用的料、工、费全部计入研发费用加计扣除不符合政策鼓励本意。考虑到材料费用占比较大且易于计量,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。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。

#### 3. 政府补助用于研发应区别处理

根据2017年第40号公告规定,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。

根据《企业会计准则第16号—政府补助》规定,政府补助有总额法和净额法两种会计处理方法。净额法是将政府补助确认为对相关资产账面价值或者所补偿成本费用等的扣减。按照企业所得税法的规定,企业取得的政府补助应确认为收入,计入收入总额。净额法产生了税金差异。企业在税收上将政府补助确认为应税收入,同时增加研发费用,加计扣除应以税前扣除的研发费用为基数。但企业未进行相应调整的,税前扣除的研发费用与会计的扣除金额相同,应以会计上冲减后的余额计算加计扣除金额。例如:2023年,某企业发生研发费用200万元,取得政府补助50万元,当年会计上的研发费用为150万元,未进行相应的纳税调整,其税前加计扣除金额为150万元 $(150\times 100\%)$ 。

### (四)其他事项

#### 1. 研发费用加计扣除可以与其他企业所得税优惠事项叠加享受

根据《国家税务总局关于发布修订后的〈企业所得税优惠政策事项办理办法〉的公告》(2018年第23号)的规定,税收优惠,是指企业所得税法规定的优惠事项,以及国务院和民族自治地方根据企业所得税法授权制定的企业所得税优惠事项。包括免税收入、减计收入、加计扣除、加速折旧、所得减免、抵扣应纳税所得额、减低税率、税额抵免等。

按照《财政部 国家税务总局关于执行企

业所得税优惠政策若干问题的通知》(财税[2009]69号)的规定,企业所得税法及其实施条例中规定的各项税收优惠,凡企业符合规定条件的,可以同时享受。因此,企业既符合享受研发费用加计扣除政策条件,又符合享受其他优惠政策条件的,可以同时享受有关优惠政策。

例如,研发费用加计扣除政策可以叠加享受加速折旧政策。2017年第40号公告将加速折旧的加计扣除口径调整为就税前扣除的折旧部分计算加计扣除。某企业2022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1200万元,会计处理时按8年折旧,税法上规定的最低折旧年限为10年,不考虑残值。企业对该项设备选择缩短折旧年限的加速折旧方式,折旧年限缩短为6年 $(10\times 60\%=6)$ 。2023年企业会计处理计提折旧额150万元 $(1200/8=150)$ ,税收上因享受加速折旧优惠可以扣除的折旧额是200万元 $(1200/6=200)$ ,若该设备6年内用途未发生变化,每年均符合加计扣除政策规定,则企业在6年内每年直接就其税前扣除的“仪器、设备折旧费”200万元进行加计扣除200万元 $(200\times 100\%=200)$ 。

#### 2. 失败的研发活动所发生的研发费用也可加计扣除

失败的研发活动所发生的研发费用也可享受加计扣除。一是企业的研发活动具有一定的风险和不可预测性,既可能成功也可能失败,政策是对研发活动予以鼓励,并非单纯强调结果;二是失败的研发活动也并不是毫无价值的,在一般情况下的“失败”是指没有取得预期的结果,但可以取得其他有价值的成果;三是许多研发项目的执行是跨年度的,在研发项目执行当年,其发生的研发费用就可以享受加计扣除,而不是在项目执行完成并取得最终结果以后才可以申请加计扣除。在享受加计扣除时实际无法预知研发成果,如强调研发成功才能加计扣除,将极大的增加企业享受优惠的成本,降低政策激励的有效性。

#### 3. 盈利企业和亏损企业都可以享受加计扣除政策

现行企业所得税法第五条明确企业每一纳税年度的收入总额,减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额,为应纳税所得额,因此,企业发生的研发费用,不论企业当年是盈利还是亏损,其发生符合条件的研发费用均可以加计扣除。亏损企业享受研发费用加计扣除后,将加大亏损额,在结转以后年度弥补亏损时,将减少以后年度的应纳税所得额,从而享受到政策红利。

### 五、加计扣除研发费用核算要求

#### (一)享受研发费用加计扣除政策的会计核算要求

企业需要关注的是,财税[2015]119号文件对研发费用会计核算提出了若干要求:

1. 遵照国家统一会计制度:企业应按照国家财务会计制度要求,对研发支出进行会计处理。

2. 设置研发支出辅助账:对享受加计扣除的研发费用,按研发项目设置辅助账,准确归集核算当年可加计扣除的各项研发费用实际发生额。企业在一个纳税年度内进行多项研发活动的,应按照不同研发项目分别归集可加计扣除的研发费用。企业研发费用各项目的实际发生额归集不准确的,税务机关有权对其税前扣除额或加计扣除额进行合理调整。

3. 研发费用与生产费用分别核算:企业应对研发费用和生产经营费用分别核算,准确、合理归集各项费用支出,对划分不清的,不得实行加计扣除。

### (二)研发支出辅助账的样式

研发项目立项时应设置研发支出辅助账,由企业留存备查。2015年第97号公告和2021年第28号公告为指导企业设置研发支出辅助账,明确了研发支出辅助账样式,供企业参照使用,以帮助企业防范相关风险。研发支出辅助账样式包括以下几种:

1. 2015版研发支出辅助账样式及汇总表:根据2015年第97号公告,研发支出辅助账样式包括4种形式,分别为自主研发“研发支出”辅助账样式、委托研发“研发支出”辅助账样式、合作研发“研发支出”辅助账样式、集中研发“研发支出”辅助账样式。企业继续使用2015版研发支出辅助账样式的,可以参考2021版研发支出辅助账样式对委托境外研发费用、其他相关费用限额的计算公式等进行相应调整。

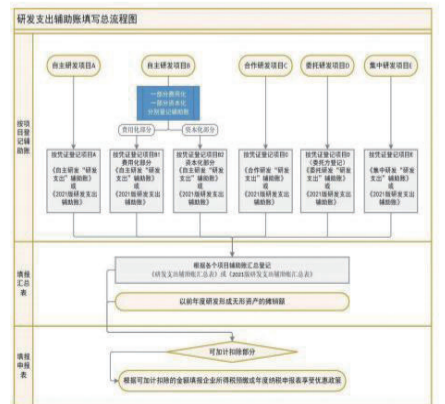
2. 2021版研发支出辅助账样式及汇总表:与2015版研发支出辅助账样式相比,2021版研发支出辅助账样式将辅助账体系由“4张辅助账+1张汇总表”精简为“1张辅助账+1张汇总表”,并精简了辅助账填报项目,减少了企业填写工作量。

3. 自行设计的研发支出辅助账样式:企业按照研发项目设置辅助账时,可以自主选择使用2015版研发支出辅助账样式,或者2021版研发支出辅助账样式,也可以参照上述样式自行设计研发支出辅助账样式。企业自行设计的研发支出辅助账样式,应当包括2021版研发支出辅助账样式所列数据项,且逻辑关系一致,能准确归集允许加计扣除的研发费用。

### (三)研发支出辅助账核算流程

企业应根据研发项目的形式,在立项后按要求设置辅助账。其中,选择2015版研发支出辅助账样式的,应根据研发项目的形式选择相应的辅助账样式,如自主研发的项目,选择自主研发“研发支出”辅助账样式,委托研发的项目,选择委托研发“研发支出”辅助账样式等;选择2021版研发支出辅助账样式的,按研发项目设置辅助账即可。同一项目既涉及费用化,又涉及资本化的应分别设置辅助账。

企业应根据研发支出辅助账,汇总填报辅助账汇总表。需注意的是,研发支出辅助账汇总表应填报所属期间的费用化及已结束的资本化项目的研发支出金额。具体核算流程可见下图:



注:“填报申报表”中的“预缴”是指7月份预缴申报第2季度(按季预缴)或6月份(按月预缴)企业所得税及10月份预缴申报第3季度(按季预缴)或9月份(按月预缴)企业所得税。