

前 言

习近平总书记在参加十三届全国人大一次会议广东代表团审议时指出，要把新一代信息技术、高端装备制造、绿色低碳、生物医药、数字经济、新材料、海洋经济等7大战略性新兴产业作为发展的重中之重。在十九届五中全会上，习近平总书记强调“坚持创新在我国现代化建设全局中的核心地位”。广东税务认真贯彻落实习近平总书记的重要讲话和重要指示精神，按照省政府关于《广东省重点领域研发计划》《加快半导体及集成电路产业发展的若干意见》的工作要求，紧紧围绕新一代信息技术等重点研发领域，组织编写十大重点领域企业研发费税收政策系列指引。在指引编写的过程中，广东税务按照“规范化、标准化、一体化”的要求，坚持“想企业所想、解企业所需”，广泛邀请相关企业、行业协会和政府机关共同参与重点领域企业研发费税收政策系列指引的编写和修订，切实发挥税收服务职能，解决企业享受研究开发费用加计扣除政策过程中的“痛点”“堵点”“难点”。

2020年5月18日，广东省税务局统筹聚合广州市税务局、珠海市税务局、佛山市税务局和东莞市税务局共同完成生物医药、新一代信息技术、高端装备制造、数字经济领域企业研发费税收政策指引，并通过广东省税务局官方网站进行了发布。在吸取第一批指引发布后从各个渠道接收到的反馈意见，我们对第二批指引的编写框架和涵盖内容进行了完善和补充，并同步修改了第一批指引的部分内容。第二批指引联合珠海市税务局、汕头市税务局、韶关市税务局、江门市税务局、肇庆市税务局和云浮市税务局聚焦半导体和集成电路、海洋经济、绿色低碳、现代工程技术、新材料、现代种业和精准农业六大重

重点领域，以企业需求为牵引，编写重点领域企业研发费税收政策系列指引，帮助企业用足、用好研究开发费用加计扣除政策。

一、突出实用性，政策内容“一目了然”。重点领域企业研发费税收政策系列指引从实用性、可操作性出发，在研究开发费用加计扣除政策内容中充分融入企业研发活动开展情况，以“政策+案例+问题解答”多样化的展示形式进行编写。研究开发费用加计扣除政策一目了然，企业对照指引即可掌握如何正确、便捷地享受研究开发费用加计扣除政策，激发企业创新活力。

二、突出针对性，助推创新“一臂之力”。本系列指引基于我省重点领域研发计划，针对不同领域企业研发活动特点，充分与企业互动，为不同领域企业量身定制。

三、突出规范性，应知尽知“一应俱全”。重点领域企业研发费税收政策系列指引编写以规范性为统领，让每一个案例解读和分析都有据可依、有章可循。为不同领域企业享受研究开发费用加计扣除政策提供了一份口径统一、规范明确的办税指引。

本系列指引仅旨在方便读者查找和充分享受研究开发费用加计扣除政策，不是税收执法或申请享受政策的直接依据。具体执行中遇到的问题请依照国家最新发布法律、法规、规章及规范性文件的规定执行。由于编写的时间和水平有限，书中难免有疏漏之处，敬请批评指正。

国家税务总局广东省税务局

2020年11月

目录

第一章 海洋经济领域研发概述.....	1
第二章 研发费加计扣除政策与企业研发活动.....	2
2.1. 研发费加计扣除政策内容.....	2
2.2. 享受研发费加计扣除政策的基本流程.....	2
2.3. 税收方面对研发活动的界定.....	3
2.3.1. 不适用加计扣除的活动.....	4
2.3.2. 不适用加计扣除的行业.....	4
2.3.3. 不适用加计扣除的企业.....	5
2.4. 可加计扣除的研发费用.....	5
2.4.1. 研发费加计扣除政策口径的研发费用.....	5
2.4.2. 加计扣除研发费用核算要求.....	6
第三章 海洋经济领域企业研发活动中的税务处理.....	6
3.1. 研发费用归集的三个口径及差异比较.....	6
3.1.1. 人员人工费用.....	6
3.1.2. 直接投入费用.....	7
3.1.3. 折旧费用与长期待摊费用.....	9
3.1.4. 无形资产摊销.....	9
3.1.5. 设计试验等费用.....	10
3.1.6. 其他相关费用.....	10
3.2. 企业各阶段研发费用归集.....	11
3.2.1. 立项阶段.....	11
3.2.2. 研究阶段.....	14
3.2.3. 开发阶段.....	16
3.3. 其他情况的税务处理.....	18
3.3.1. 不同研发形式下的加计扣除政策处理指引.....	18
3.3.2. 财政性资金用于研发形成研发费用的处理.....	21
3.3.3. 特殊收入的处理.....	22
3.3.4. 失败研发活动发生研发费用的处理.....	22
3.3.5. 共用的人员、仪器、设备、无形资产的处理指引.....	22
3.3.6. 直接形成产品或作为组成部分形成产品对外销售的处理指引.....	22
第四章 企业申报表填报指引.....	23
4.1. 企业申报享受基本流程.....	23

4.2. 申报享受方式.....	23
4.3. 申报表填列样式.....	23
4.3.1. 一般企业.....	23
4.3.2. 高新技术企业.....	28
4.4. 其他应注意事项.....	33
4.4.1. 研发费加计扣除为汇缴享受项目.....	33
4.4.2. 企业申报享受研发优惠无需报送《归集表》和《汇总表》.....	33
4.4.3. 盈利企业和亏损企业都可以享受加计扣除政策.....	34
4.4.4. 叠加享受税收优惠的处理.....	34
第五章 企业申报后的注意事项.....	35
5.1. 主要留存备查资料.....	35
5.1.1. 企业享受开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用加计扣除政策应留存备查以下资料.....	35
5.1.2. 企业享受为获得创新性、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加计扣除政策应留存备查以下资料.....	36
5.2. 研发项目异议鉴定.....	36
5.3. 项目鉴定共性问题.....	37
5.4. 追溯享受规定.....	39
第六章 海洋经济领域企业享受研发费加计扣除政策案例解析.....	39
6.1. 早期研究及立项阶段.....	40
6.2. 研究阶段.....	41
第七章 企业享受研发费加计扣除政策常见问题.....	44
7.1. 判断是否属于研发费用加计扣除政策适用行业.....	45
7.2. 判断是否属于研发费加计扣除政策的“研发活动”.....	45
7.3. 研发费用归集口径有差异.....	46
7.4. 资本化时点把握不当.....	47
7.5. 研发费用归集不合理.....	47
7.5.1. 归集折旧费用、无形资产摊销费用时,未按照税前扣除的固定资产折旧部分、无形资产摊销金额计算加计扣除.....	47
7.5.2. 其他相关费用的加计扣除金额超过了可加计扣除研发费用总额的10%.....	48
7.5.3. 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,未从已归集研发费用中扣减该特殊收入.....	49
7.5.4. 企业从事研发活动的人员和用于研发活动的仪器、设备、无形资产,同时从事或用于非研发活动的,未采用合理方法在研发费用和生产经营费用间分配.....	49

7.6. 委托研发加计扣除不符合规定.....	50
7.6.1. 委托境外单位研发的，可加计扣除金额计算不准确.....	50
7.6.2. 对委托研发的研发费用支出明细情况涵盖的费用范围理解错误.....	51
7.6.3. 委托研发未按规定到科技行政主管部门进行登记.....	51
第八章 研发费加计扣除政策问答汇总.....	52
8.1. 研发活动方面.....	52
8.1.1. 我公司目前正在开展科研攻关，请问研发费用加计扣除政策中的研发活动如何界定？.....	52
8.1.2. 我公司主要是从事创意设计活动，发生的相关费用可以加计扣除吗？.....	53
8.1.3. 研发项目最终研发失败，相关研发费用是否还可以享受企业所得税税前加计扣除？.....	53
8.2. 行业规定方面.....	54
8.2.1. 我公司是一家事业单位，公司目前正在开展科研攻关，是否可以享受研发费加计扣除优惠政策？.....	54
8.2.2. 我公司是一家房地产开发企业，近年来也会对房屋建筑工程设计投入一些研发，相关的研发费用是否可以享受研发费加计扣除优惠政策？.....	54
8.2.3. 核定征收企业是否可以享受研发费用加计扣除政策？.....	55
8.2.4. 我公司既不是高新技术企业，也不是科技型中小企业，能否享受研发费用加计扣除？.....	55
8.3. 研发费用方面.....	55
8.3.1. 我公司计划在 2020 年度申报时首次享受研发费用加计扣除，请问哪些研发费用可以税前加计扣除？.....	55
8.3.2. 我公司 2019 年取得科技部门一笔财政性资金用于研发，所形成的研发支出可否税前加计扣除？.....	56
8.3.3. 对于同时用于研发活动和非研发活动的仪器、设备、无形资产以及同时参与生产经营管理的研发人员可以享受研发费加计扣除政策吗？.....	56
8.3.4. 我公司研发活动中发生“试制试产费用”是否可以享受研发费加计扣除政策？.....	57
8.3.5. 企业同时有多个研发项目，其他相关费用的限额是按全部项目合计计算还是按单个项目研发费用总额的 10%计算？.....	57
8.3.6. 企业取得研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品或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，研发费用应该怎么核算？.....	58
8.3.7. 在企业研发过程中，发生的不在《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）文件列举范围内的	

其他费用，能否加计扣除？	59
8.3.8. 企业为研发人员购买的补充医疗保险，能否加计扣除？	59
8.3.9. 企业以融资租赁方式租入的固定资产，用于研发活动发生的折旧费用，能否加计扣除？	59
8.3.10. 我司为进行研发，以经营租赁方式租入了用于研发活动的仪器、设备，并根据需要进行了改装，请问在改装过程中发生的长期待摊费用属于研发费加计扣除范围吗？	60
8.3.11. 为研发项目新建的化验室或临时搭建的厂房是否可以享受加计扣除？	60
8.3.12. 企业的房屋折旧可以纳入加计扣除范围吗？	60
8.3.13. 企业为研发人员缴纳的年金，能否加计扣除？	61
8.3.14. 企业发生的零碎、金额较小的研发费用如何归到研发费的具体项目？	61
8.3.15. 我公司根据特定客户需求订制产品并开展研发，没有立项的支出能否进行加计扣除？	61
8.4. 研发人员方面.....	62
8.4.1. 研究开发人员的范围如何界定？	62
8.4.2. 我公司开展自主研发，研发人员属于外聘人员，该人员还在其他企业兼职，企业发生的此类兼职人员人工费用是否可以享受加计扣除政策？	62
8.4.3. 有很多公司为节省人力成本，研发人员既是生产技术人员又是产品开发人员，研发费归集时是否必须明确区分研发人员和生产人员吗？	63
8.5. 会计核算方面.....	63
8.5.1. 我是某公司财务人员，了解一下研发费用加计扣除政策对企业会计核算有什么要求？	63
8.5.2. 研发费用如何设置会计科目？.....	64
8.6. 委托研发方面.....	64
8.6.1. 我是企业的财会人员，了解一下委托境外进行研发活动和委托境内进行研发活动在享受加计扣除时有什么差异？	64
8.6.2. 我公司 2019 年将某个科研项目委托境外公司进行研发，可加计扣除的研发费用金额应如何计算？	65
8.6.3. 企业受托开展研发，委托方选择不享受研发费加计扣除优惠政策，我公司作为受托方是否可以就实际发生的研发费用申报享受研发费加计扣除？	65
8.6.4. 为什么委托境内研发和委托境外机构研发需去经科技主管部门登记备案的主体分别为受托方和委托方？	66
8.6.5. 委托非关联方研发是否需要提供研发项目费用支出明细？	66
8.6.6. 企业委托境外研发费用不得超过境内符合条件的研发费用三分之二的部分	

可规定在企业所得税前加计扣除,其中“境内符合条件的研发费用三分之二的部分”是否包括资本化部分?若企业同时存在委托境内研发,“境内符合条件的委托研发费用”是否需要乘以 80%来计算“境内符合条件的研发费用三分之二的部分”?	67
8.7. 集团研发方面	67
8.7.1. 对于集团统一进行研发,研发费用在各子公司间分摊,如何确定分配率?	67
8.7.2. 集团分摊研发费用后,由集团公司还是子公司承担后续管理资料备查工作?	68
8.7.3. 企业集团集中开发的研发费用分摊需要注意哪些事项?	68
8.8. 叠加优惠方面	69
8.8.1. 我公司在享受研发费用加计扣除优惠政策时,是否还可以叠加享受民族自治地区企业所得税优惠政策?	69
8.8.2. 研发仪器设备享受了固定资产加速折旧优惠,还可以再享受加计扣除吗?	69
8.9. 申报享受方面	70
8.9.1. 我公司发生的研发费用何时申报享受研发费用加计扣除政策?预缴企业所得税时能否享受?	70
8.9.2. 我公司当年度符合条件的研发费用没有享受加计扣除政策,是否可以追溯享受?	70
8.9.3. 研发费用加计扣除政策是否需要到税务机关备案?	71
8.9.4. 我公司 2019 年申报享受了研发费用加计扣除政策,请问相应的研发项目是否需要事前向科技部门申请鉴定?	71
8.9.5. 企业清算期间的研发费用能否加计扣除?	72
8.9.6. 企业经营亏损,还能享受研发费加计扣除税收优惠吗?	72

第一章 海洋经济领域研发概述

海洋经济是指开发、利用和保护海洋各类产业活动以及与之相关活动总和，主要包括海洋渔业、海洋交通运输业、海洋船舶工业、海盐业、海洋旅游业等。“十二五”以来，我国海洋经济总体平稳增长，海洋经济在沿海地区的经济地位越来越重要。《广东省人民政府关于印发广东省重点领域研发计划实施方案的通知》（粤府〔2018〕84号）提出，要以建设海洋强省为目标，重点在海洋科考、观测及环境监测、海上风电、天然气水合物、海洋能开发、海洋生物科技、海岸带生态修复、岛礁开发与保护等领域开展技术研发，努力突破制约海洋经济发展和海洋生态保护的科技瓶颈。为让海洋经济领域企业更好地享受研发费加计扣除政策，进一步发挥税收职能作用，为海洋经济领域产业研发活动提供有力支持，推动我省海洋科技和产业高质量发展，国家税务总局广东省税务局组织编写了《海洋经济领域研发费税前加计扣除政策指引》。

本指引第二、五、七章是研发企业享受研发费加计扣除政策存在的共性涉税内容，具有普遍性参考意义；第三、四、六章则是以海洋经济领域企业为代表，根据该领域研发活动的流程和特点组织编写，具有个性化和领域针对性。第八章是我们在编写两批指引过程中从各渠道所收集到的企业享受研发费加计扣除政策的常见问题。如遇到本指引尚未囊括的有关问题，可将有关情况反馈给我们(yffjjkc_gdsw@126.com)，我局将据此进一步完善本系列指引。

第二章 研发费加计扣除政策与企业研发活动

2.1. 研发费加计扣除政策内容

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例：企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，可以在计算企业所得税应纳税所得额时加计扣除。上述所称研究开发费用的加计扣除，是指企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，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，按照本年度实际发生额的 50%，从本年度应纳税所得额中扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 150%在税前摊销。

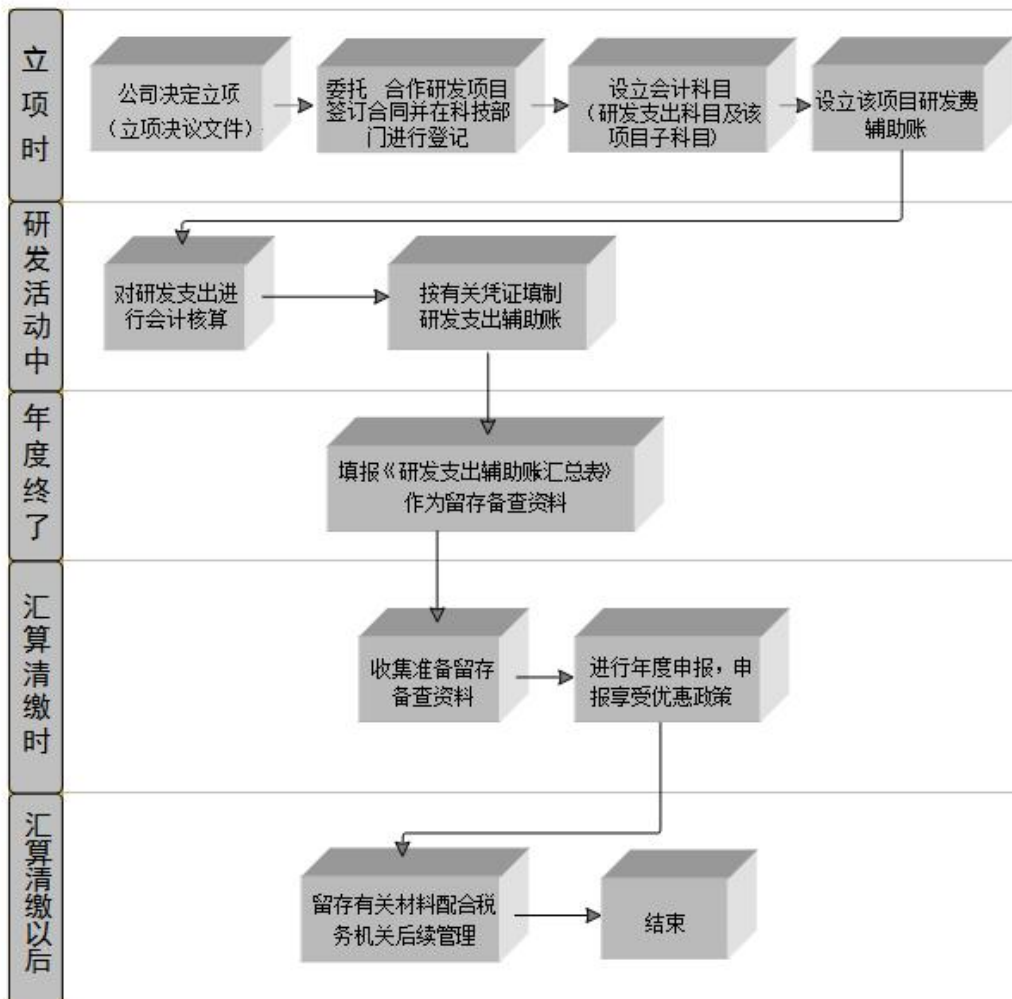
根据《财政部税务总局科技部关于提高研究开发费用税前加计扣除比例的通知》（财税〔2018〕99 号）的有关规定：在 2018 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日期间，企业开展研发活动中实际发生的研发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按规定据实扣除的基础上，再按照实际发生额的 75%在税前加计扣除；形成无形资产的，在上述期间按照无形资产成本的 175%在税前摊销。

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，可以按照规定进行税前加计扣除。

2.2. 享受研发费加计扣除政策的基本流程

享受研发费用加计扣除优惠政策基本流程见下图：

享受研发费加计扣除政策基本流程



2.3. 税收方面对研发活动的界定

《财政部国家税务总局科学技术部关于完善研究开发费用税前扣除政策的通知》（财税〔2015〕119号）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。

在享受研发费加计扣除政策时应注意：

2.3.1. 不适用加计扣除的活动

企业发生的以下一般性知识性、技术性活动不属于税收意义上的研发活动，其支出不适用研发费用加计扣除政策：

- (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) 市场调查研究、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。

2.3.2. 不适用加计扣除的行业

企业以下列六个行业业务为主营业务，其研发费用发生当年的主营业务收入占企业按《中华人民共和国企业所得税法》第六条规定计算的收入总额减除不征税收入和投资收益的余额 50%（不含）以上的，不适用研发费用加计扣除政策：

- (1) 烟草制造业；
- (2) 住宿和餐饮业；
- (3) 批发和零售业；

- (4) 房地产业；
- (5) 租赁和商务服务业；
- (6) 娱乐业；
- (7) 财政部和国家税务总局规定的其他行业。

上述行业以《国民经济行业分类与代码（GB/4754-2017）》为准，并随之更新。例如：某企业 2019 年度取得零售收入 2000 万元，兼营生产家用电器取得销售收入 500 万元，取得投资收益 800 万元。

零售收入占比=2000÷（2000+500）=80%，投资收益不计算在主营业收入中，因此，该企业属于批发零售行业，不得享受研发费加计扣除政策优惠。

2.3.3. 不适用加计扣除的企业

- (1) 会计核算不健全、不能准确归集研发费用的企业；
- (2) 核定征收的企业；
- (3) 非居民企业。

2.4. 可加计扣除的研发费用

2.4.1. 研发费加计扣除政策口径的研发费用

包括人员人工费用、直接投入费用、折旧费用、无形资产摊销费用、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、其他相关费用以及财政部和国家税务总局规定的其他费用。

2.4.2. 加计扣除研发费用核算要求

(1) 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；同时，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。

(2) 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。

第三章 海洋经济领域企业研发活动中的税务处理

3.1. 研发费用归集的三个口径及差异比较

目前研发费用归集有三个口径，一是会计核算口径，由《财政部关于企业加强研发费用财务管理的若干意见》（财企〔2007〕194号）规范；二是高新技术企业认定口径，由《科技部财政部国家税务总局关于修订印发〈高新技术企业认定管理工作指引〉的通知》（国科发火〔2016〕195号）规范；三是加计扣除税收规定口径，由财税〔2015〕119号文件、国家税务总局公告2015年第97号和国家税务总局公告2017年第40号规范。三个研发费用归集口径相比较，存在一定差异。

3.1.1. 人员人工费用

差异：本项费用的会计核算口径大于加计扣除税收规定口径。加

计扣除税收规定口径中可加计扣除人员人工费用归集对象是直接从事研发活动人员，分为研究人员、技术人员和辅助人员三类。研究开发人员既可以是本企业的员工，也可以是外聘研发人员。外聘研发人员是指与本企业或劳务派遣企业签订劳务用工协议（合同）和临时聘用的研究人员、技术人员、辅助人员。而高新技术企业认定口径中人员人工费用归集对象是直接从事研发和相关技术创新活动，以及专门从事上述活动的管理和提供直接技术服务的科技人员，并且在企业累计实际工作时间在 183 天以上。

会计核算	高新技术企业认定	加计扣除税收规定
企业在职研发人员的工资、奖金、津贴、补贴、社会保险费、住房公积金等人工费用以及外聘研发人员的劳务费用。	企业科技人员的工资薪金、基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费和住房公积金，以及外聘科技人员的劳务费用。	直接从事研发活动人员的工资薪金、基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费和住房公积金，以及外聘研发人员的劳务费用。

例如：高新技术企业如果存在累计工作时间未达到 183 天的直接从事研发活动的研发人员，其发生的工资薪金等费用，不计入高新技术企业研发费口径，但该部分人员从事研发工作所发生的工资薪金等费用可以享受加计扣除税收优惠，企业应注意将该部分人员费用按照会计核算受益原则计入研发费用。

3.1.2. 直接投入费用

差异：本项费用几个口径的主要差异在于房屋的租赁费、运行维

护、维修等费用是否归集。对高新技术企业认定口径，房屋等固定资产的运行维护、维修等费用不计入，通过经营租赁租入的用于研发活动的固定资产租赁费计入高新技术企业认定研发费口径；房屋等固定资产的租赁费、运行维护、调整、检验、维修等费用不计入加计扣除税收规定。

会计核算	高新技术企业认定	加计扣除税收规定
(1) 研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用。	(1) 直接消耗的材料、燃料和动力费用。	(1) 研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用。
(2) 用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费，样品、样机及一般测试手段购置费，试制产品的检验费等。	(2) 用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费，不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费，试制产品的检验费。	(2) 用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费，不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费，试制产品的检验费。
(3) 用于研发活动的仪器、设备、房屋等固定资产的租赁费，设备调整及检验费，以及相关固定资产的运行维护、维修等费用。	(3) 用于研究开发活动的仪器、设备的运行维护、调整、检验、检测、维修等费用，以及通过经营租赁方式租入的用于研发活动的固定资产租赁费。	(3) 用于研发活动的仪器、设备的运行维护、调整、检验、维修等费用，以及通过经营租赁方式租入的用于研发活动的仪器、设备租赁费。

例如：企业以经营租赁方式租入的办公场所、实验室、试制车间等能合理分摊研发项目与非研发项目，其租金可计入高新技术企业认定口径的研发费用范畴，但不可享受加计扣除。

3.1.3. 折旧费用与长期待摊费用

差异：房屋折旧费不计入加计扣除税收规定口径。此外，在用建筑物的折旧费，研发设施的改建、改装、装修和修理过程中发生的长期待摊费用等可计入高新技术企业认定口径，但不计入加计扣除税收规定口径。

会计核算	高新技术企业认定	加计扣除税收规定
用于研发活动的仪器、设备、房屋等固定资产的折旧费。	用于研究开发活动的仪器、设备和在用建筑物的折旧费。 研发设施的改建、改装、装修和修理过程中发生的长期待摊费用。	用于研发活动的仪器、设备的折旧费。

3.1.4. 无形资产摊销

差异：高新技术企业认定口径的研发费用包含“知识产权”摊销，而加计扣除税收规定口径的研发费用包含“专利权”摊销，二者存在一定差异。

会计核算	高新技术企业认定	加计扣除税收规定
用于研发活动的软件、专利权、非专利技术等无形资产的摊销费用。	用于研究开发活动的软件、 知识产权 、非专利技术（专有技术、许可证、设计和计算方法等）的摊销费用。	用于研发活动的软件、 专利权 、非专利技术（包括许可证、专有技术、设计和计算方法等）的摊销费用。

3.1.5. 设计试验等费用

差异：高新技术企业认定口径的研发费用包含装备调试费用和田间试验费，而加计扣除税收规定口径的研发费用范围限于正列举范围。

会计核算	高新技术企业认定	加计扣除税收规定
符合会计核算常规的设计试验费用。	符合条件的设计费用、装备调试费用、试验费用（包括新药研制的临床试验费、勘探开发技术的现场试验费、 田间试验费 等）。	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。

3.1.6. 其他相关费用

差异：加计扣除税收规定口径及高新技术企业认定口径的研发费用范围中对其他相关费用总额有比例限制，并且加计扣除研发费用范围限于正列举范围。

会计核算	高新技术企业认定	加计扣除税收规定
与研发活动直接相关的其他费用,包括技术图书资料费、资料翻译费、会议费、差旅费、办公费、外事费、研发人员培训费、培养费、专家咨询费、高新科技研发保险费用等。研发成果的论证、评审、验收、评估以及知识产权的申请费、注册费、	与研究开发活动直接相关的其他费用,包括技术图书资料费、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、论证、评审、鉴定、验收费用,知识产权的申请费、注册费、代理费,会议费、差旅费、通讯费等。 此项费用一般不	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

代理费等费用。	得超过研究开发总费用的 20%，另有规定的除外。	养老保险费、补充医疗保险费。此项费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的 10%。
---------	--------------------------	---

3.2. 企业各阶段研发费用归集

3.2.1. 立项阶段

本阶段主要涉及“市场调研”和“项目立项”两大环节。市场调研主要是收集网络信息，查看新品信息；参加各类展会，查看市场动态；拜访客户，了解客户需求；确定开发方向等。项目立项是根据市场需求文档，召集立项评审会委员进行技术可行性分析、知识产权分析、人力规划、成本分析、时间规划、竞争对手产品分析及风险分析。立项评审通过后，正式立项。

3.2.1.1. 本阶段可加计扣除的研发费用及注意事项

企业本阶段涉及的加计扣除费用主要为人员人工费用和其他相关费用。

3.2.1.1.1. 人员人工费用

指直接从事研发活动人员的工资薪金、基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费和住房公积金，以及外聘研发人员的劳务费用。

A. 直接从事研发活动人员包括研究人员、技术人员、辅助人员。研究人员是指主要从事研究开发项目的专业人员；技术人员是指具有工程技术、自然科学和生命科学中一个或一个以上领域的技术知识和

经验，在研究人员指导下参与研发工作的人员；辅助人员是指参与研究开发活动的技工。外聘研发人员是指与本企业或劳务派遣企业签订劳务用工协议（合同）和临时聘用的研究人员、技术人员、辅助人员。

接受劳务派遣的企业按照协议（合同）约定支付给劳务派遣企业，且由劳务派遣企业实际支付给外聘研发人员的工资薪金等费用，属于外聘研发人员的劳务费用。

后勤人员、行政人员、生产工人不能计算为直接从事研发活动人员，该部分人员的相关费用不得计入研发费加计扣除的人员人工费。

B. 工资薪金包括按规定可以在税前扣除的对研发人员股权激励的支出。

C. 直接从事研发活动的人员、外聘研发人员同时从事非研发活动的，企业应对其人员活动情况做必要记录，并将其实际发生的相关费用按实际工时占比等合理方法在研发费用和生产经营费用间分配，未分配的不得加计扣除。

3. 2. 1. 1. 2. 其他相关费用

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。

研发人员的职工福利费、补充养老保险费、补充医疗保险费在其他相关费用进行核算。

此类费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的 10%。国家税务总局 2015 年 97 号公告明确了该限额的计算：应按项目分别计算，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%。

加计扣除其他相关费用的简易计算方法如下：假设某一研发项目的其他相关费用的限额为 X，财税〔2015〕119 号文件第一条允许加计扣除的研发费用中的第 1 项至第 5 项费用之和为 Y，那么 $X = (X+Y) \times 10\%$ ，即 $X=Y \times 10\% / (1-10\%)$ 。

例：某海洋生物企业 2019 年进行了二项研发活动 A 和 B，A 项目共发生研发费用 100 万元，其中与研发活动直接相关的其他费用 12 万元，B 共发生研发费用 100 万元，其中与研发活动直接相关的其他费用 8 万元，假设研发活动均符合加计扣除相关规定。A 项目其他相关费用限额 = $(100-12) \times 10\% / (1-10\%) = 9.78$ 万元，小于实际发生数 12 万元，则 A 项目允许加计扣除的研发费用应为 97.78 万元 $(100-12+9.78=97.78)$ 。B 项目其他相关费用限额 = $(100-8) \times 10\% / (1-10\%) = 10.22$ 万元，大于实际发生数 8 万元，则 B 项目允许加计扣除的研发费用应为 100 万元。

该企业 2019 年度可以享受的研发费用加计扣除额为 98.89 万元 $[(97.78+100) \times 75\%=148.335]$ 。

3.2.1.2. 备查资料留存及注意事项

企业在立项阶段应注意收集和留存：

研究开发项目计划书和企业有权部门关于研究开发项目立项的

决议文件；研究开发专门机构或项目组的编制情况和研发人员名单；从事研发活动人员（包括外聘人员）的费用分配说明（包括工作使用情况记录及费用分配计算证据材料）；相关费用税前扣除凭证等。

3.2.1.3. 其他应注意事项

企业在立项阶段一般都会涉及市场调研，要注意企业的市场调查研究活动不适用税前加计扣除政策。

3.2.2. 研究阶段

因珍珠养殖领域的研发支出无法区分研究阶段的支出和开发阶段的支出，故其所发生的研发支出全部费用化，计入当期损益。

相关费用发生时

借：研发支出——XX 项目（材料费，人工费，差旅费等）

贷：库存现金（银行存款，应付职工薪酬等）

期末结转

借：管理费用——研究与开发费

贷：研发支出——XX 项目（材料费，人工费，差旅费等）

3.2.2.1. 本阶段可加计扣除的研发费用及注意事项

企业本阶段涉及的加计扣除费用主要为人员人工费用、新产品设计费和其他相关费用。可能发生委托外部研发的研究设计费。

3.2.2.1.1. 人员人工费用（同 3.2.1.1.1）

3.2.2.1.2. 其他相关费用（同 3.2.1.1.2）

3.2.2.1.3. 新产品设计费

指企业在新产品设计、新工艺规程制定过程中发生的与开展该项活动有关的各类费用。

3.2.2.1.4. 委托研发加计扣除

A. 按照研发活动发生费用的 80%作为加计扣除基数。委托境外研发的，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。委托境内个人研发的，应凭个人出具的发票等合法有效凭证在税前加计扣除，委托境外个人研发不得加计扣除。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。

B. 国家税务总局公告 2015 年 97 号规定，委托及合作研发的，需提供经科技行政主管部门登记的委托、合作研究开发项目的合同留存备查。因此，经科技行政主管部门登记的委托、合作研发项目合同需留存备查。

3.2.2.2. 备查资料留存及注意事项

企业在研究阶段应注意收集和留存：

从事研发活动人员（包括外聘人员）的费用分配说明（包括工作使用情况记录及费用分配计算证据材料）；经科技行政主管部门登记的委托研究开发项目的合同；境内受托研发个人出具的发票等合法有效凭证；受托研发关联方提供的研发项目费用支出明细情况；相关费用税前扣除凭证等。

3.2.2.3. 其他应注意事项

企业须根据研发项目分别设置的“研发支出”辅助账。国家税务

总局公告 2015 年第 97 号为指导企业设置研发支出辅助账做了细化规定，以帮助企业防范相关风险，企业可参照 97 号公告所附样式。企业也可以根据自己的实际情况建立辅助账，但应涵盖 97 号公告所附样式内容。

3.2.3. 开发阶段

3.2.3.1. 本阶段可加计扣除的研发费用及注意事项

企业本阶段涉及的加计扣除费用包括人员人工费用、直接投入费用、折旧费用、无形资产摊销费用、其他相关费用等。

3.2.3.1.1. 人员人工费用（同 3.2.1.1.1）

3.2.3.1.2. 其他相关费用（同 3.2.1.1.2）

3.2.3.1.3. 直接投入费用

指研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用；用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费，不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费，试制产品的检验费；用于研发活动的仪器、设备的运行维护、调整、检验、维修等费用，以及通过经营租赁方式租入的用于研发活动的仪器、设备租赁费。

A. 以经营租赁方式租入的用于研发活动的仪器、设备，同时用于非研发活动的，企业应对其仪器设备使用情况做必要记录，并将其实际发生的租赁费按实际工时占比等合理方法在研发费用和生产经营费用间分配，未分配的不得加计扣除。以经营租赁方式租入的用于研发活动的仪器、设备不包括房屋建筑物。

B. 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。

3.2.3.1.4. 折旧费用

指用于研发活动的仪器、设备的折旧费。

A. 用于研发活动的仪器、设备，同时用于非研发活动的，企业应对其仪器设备使用情况做必要记录，并将其实际发生的折旧费按实际工时占比等合理方法在研发费用和生产经营费用间分配，未分配的不得加计扣除。

B. 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。

3.2.3.1.5. 无形资产摊销费用

指用于研发活动的软件、专利权、非专利技术（包括许可证、专有技术、设计和计算方法等）的摊销费用。

A. 用于研发活动的无形资产，同时用于非研发活动的，企业应对其无形资产使用情况做必要记录，并将其实际发生的摊销费按实际工时占比等合理方法在研发费用和生产经营费用间分配，未分配的不得加计扣除。

B. 用于研发活动的无形资产，符合税法规定且选择缩短摊销年限

的，在享受研发费用税前加计扣除政策时，就税前扣除的摊销部分计算加计扣除。

3.2.3.2. 备查资料留存及注意事项

企业在开发阶段应注意收集和留存：

从事研发活动人员（包括外聘人员）和用于研发活动的仪器、设备、无形资产的费用分配说明（包括工作使用情况记录及费用分配计算证据材料）；相关费用税前扣除凭证等。

3.2.3.3. 其他应注意事项

房屋租赁费和折旧费不属于加计扣除范围。

3.3. 其他情况的税务处理

3.3.1. 不同研发形式下的加计扣除政策处理指引

企业研发活动一般分为自主研发、委托研发、合作研发、集中研发以及以上方式的组合。

3.3.1.1. 自主研发

模式概述：自主研发。是指企业主要依靠自己的资源，独立进行研发，并在研发项目的主要方面拥有完全独立的知识产权。

税务处理：根据财税〔2018〕99号规定，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，在2018年1月1日至2020年12月31日期间，再按照实际发生额的75%在税前加计扣除；形成无形资产的，在上述期间按照无形资产成本的175%在税前摊销。

3.3.1.2. 委外研发

模式概述：是指被委托单位或机构基于企业委托而开发的项目。企业以支付报酬的形式获得被委托单位或机构的成果。

委托研发指被委托人基于他人委托而开发的项目。委托人以支付报酬的形式获得被委托人的研发成果的所有权。委托项目的特点是研发经费受委托人支配，项目成果必须体现委托人的意志和实现委托人的使用目的。

3.3.1.2.1. 委托境内研发（个人或机构）

税务处理：财税〔2015〕119号规定，企业委托外部机构或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%计入委托方研发费用并计算加计扣除，受托方不得再进行加计扣除。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。

委托方与受托方存在关联关系的，受托方应向委托方提供研发项目费用支出明细情况。

国家税务总局公告2015年第97号规定，企业委托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。

3.3.1.2.2. 委托境外研发（机构）

税务处理：财税〔2018〕64号规定，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。

上述费用实际发生额应按照独立交易原则确定。委托方与受托方存在关联关系的，受托方应向委托方提供研发项目费用支出明细情况。

委托境外个人进行的研发活动不适用加计扣除政策。

3.3.1.2.3. 委托关联方和非关联方

税务处理：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。

委托非关联方研发，考虑到涉及商业秘密等原因，财税〔2015〕119号规定，除委托方与受托方存在关联关系情况外，委托方加计扣除时不再需要提供研发项目的费用支出明细情况。

举例：A 珍珠养殖有限公司 2019 年委托其关联企业 B 海洋生物研究所研发，假设该研发符合研发费用加计扣除的相关条件。A 海洋生物支付给 B 海洋生物研究所 100 万元。B 海洋生物研究所实际发生费用 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。2019 年，A 珍珠养殖有限公司可加计扣除的金额为 $100 \times 80\% \times 75\% = 60$ 万元，B 海洋生物研究所应向 A 珍珠养殖有限公司提供实际发生费用 90 万元的情况。

3.3.1.3. 合作研发

模式概述：合作研发是指研发立项企业通过契约的形式与其他企业共同对项目的某一个关键领域分别投入资金、技术、人力，共同参与产生智力成果的创作活动，共同完成研发项目。

合作研发共同完成的知识产权，其归属由合同约定，如果合同没

有约定的，由合作各方共同所有。可以享受研发费用加计扣除优惠政策的合作方应该拥有合作研发项目成果的所有权。合作各方应直接参与研发活动，而非仅提供咨询、物质条件或其他辅助性活动。

税务处理：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。

3.3.1.4. 集中研发

模式概述：是指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、单个企业难以独立承担，或者研发力量集中在企业集团，由企业集团统筹管理研发的项目进行集中开发。

税务处理：根据财税〔2015〕119号规定，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。

3.3.2. 财政性资金用于研发形成研发费用的处理

税务处理：1、国家税务总局公告2015年第97号规定，企业取得作为不征税收入处理的财政性资金用于研发活动所形成的费用或无形资产，不得计算加计扣除或摊销。2、企业取得财政性资金若作为应税收入处理的，用于研发活动所形成的费用或者无形资产，可以计算加计扣除或摊销。企业可自行选择最适宜自身的处理方式。

举例：A珍珠养殖有限公司当年发生研发支出200万元，取得政

府补助 50 万元（企业选择作不征税收入处理），则税前加计扣除金额为 $150 \times 75\% = 112.5$ 万元；若企业取得的 50 万元政府补助选择按应税收入处理，则税前加计扣除金额为 $200 \times 75\% = 150$ 万元。

3.3.3. 特殊收入的处理

税务处理：国家税务总局公告 2017 年第 40 号规定，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。

3.3.4. 失败研发活动发生研发费用的处理

税务处理：国家税务总局公告 2017 年第 40 号规定，失败的研发活动所发生的研发费用可享受税前加计扣除政策。

3.3.5. 共用的人员、仪器、设备、无形资产的处理指引

税务处理：国家税务总局公告 2017 年第 40 号规定，直接从事研发活动的人员、外聘研发人员同时从事非研发活动的，企业应对其人员活动情况做必要记录，并将其实际发生的相关费用按实际工时占比等合理方法在研发费用和生产经营费用间分配，未分配的不得加计扣除。

3.3.6. 直接形成产品或作为组成部分形成产品对外销售的处理指引

国家税务总局公告 2017 年第 40 号规定，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。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。

第四章 企业申报表填报指引

4.1. 企业申报享受基本流程

(1) 企业应当根据经营情况以及相关税收规定自行判断是否符合研发费加计扣除优惠享受条件，符合条件的在汇算清缴期间自行计算减免税额，并通过填报企业所得税年度纳税申报表享受税收优惠。同时，按照国家税务总局公告 2018 年第 23 号的规定归集和留存相关资料备查。

(2) 办理渠道：电子税务局或办税服务厅。

4.2. 申报享受方式

企业按照“自行判别、申报享受、相关资料留存备查”的享受方式。

4.3. 申报表填列样式

4.3.1. 一般企业

享受研发费加计扣除优惠的企业需填报 A107010《免税、减计收

入及加计扣除优惠明细表》和 A107012《研发费用加计扣除优惠明细表》。

填报范例：甲公司作为一家财务健全的企业，2019 年度进行了三项研发活动，项目名称分别为 A、B、C。其中 A、B 项目为自主研发、C 项目为委托研发。

A 项目共发生研发费用 200 万元，全部费用化处理。其中：直接从事研发活动的人员工资 80 万元，五险一金 20 万元，直接消耗材料费用 30 万元、燃料 10 万元、动力费用 10 万元，用于研发活动的设备折旧费 10 万元，用于研发活动的专利权摊销费用 5 万元，新产品设计费 5 万元，其他相关费用 30 万元（包含差旅费 20 万元、会议费 10 万元）。

B 项目共发生研发费用 100 万元，2019 年 1 月起开始资本化，至 2019 年 7 月 10 日结束资本化并结转形成无形资产，会计按直线法计算摊销费用，分 10 年摊销。费用明细：直接从事研发活动的人员工资 60 万元，五险一金 10 万元，直接消耗材料费用 5 万元、燃料 3 万元、动力费用 2 万元，用于研发活动的设备折旧费 5 万元，用于研发活动的软件摊销费用 5 万元，新工艺设计费 5 万元，资料翻译费 5 万元。

C 项目委托研发费用总额 100 万元，其中 30 万元由境外机构完成。

填报分析：

A 项目：除其他相关费用之外的研发费用合计 170 万元，其他相

关费用扣除限额=170×10% / (1-10%)=18.89(万元)，小于实际发生数 30 万元，允许加计扣除的研发费用=170+18.88=188.89（万元）。

B 项目：除其他相关费用之外的研发费用合计 95 万元，其他相关费用扣除限额=95×10% / (1-10%)=10.56(万元)，大于实际发生数 5 万元，资本化的研发费用为 100 万元。本年形成无形资产摊销额=100/10× (6/12)=5(万元)。

C 项目：可加计扣除的研发费用合计 80 万元，其中委托境内研发费用=70×80%=56(万元)，委托境外研发费用=30×80%=24（万元），不超过境内符合条件的研发费用三分之二。

年度研发费用小计=188.89+100+80=368.89（万元），其中本年费用化金额 268.89 万元，资本化金额 100 万元。允许加计扣除的研发费用合计=268.89+5=273.89（万元），本年研发费用加计扣除总额=273.89×75%=205.42（万元）。

表格填报：

A107012 研发费用加计扣除优惠明细表

（金额单位：人民币元（列至角分））

行次	项目	金额（数量）
1	本年可享受研发费用加计扣除项目数量	3
2	一、自主研发、合作研发、集中研发（3+7+16+19+23+34）	2,888,888.89
3	（一）人员人工费用（4+5+6）	1,700,000
4	1. 直接从事研发活动人员工资薪金	1,400,000
5	2. 直接从事研发活动人员五险一金	300,000
6	3. 外聘研发人员的劳务费用	0
7	（二）直接投入费用（8+9+10+11+12+13+14+15）	600,000
8	1. 研发活动直接消耗材料费用	350,000

9	2. 研发活动直接消耗燃料费用	130,000
10	3. 研发活动直接消耗动力费用	120,000
11	4. 用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费	0
12	5. 用于不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费	0
13	6. 用于试制产品的检验费	0
14	7. 用于研发活动的仪器、设备的运行维护、调整、检验、维修等费用	0
15	8. 通过经营租赁方式租入的用于研发活动的仪器、设备租赁费	0
16	(三) 折旧费用 (17+18)	150,000
17	1. 用于研发活动的仪器的折旧费	0
18	2. 用于研发活动的设备的折旧费	150,000
19	(四) 无形资产摊销 (20+21+22)	100,000
20	1. 用于研发活动的软件的摊销费用	50,000
21	2. 用于研发活动的专利权的摊销费用	50,000
22	3. 用于研发活动的非专利技术 (包括许可证、专有技术、设计和计算方法等) 的摊销费用	0
23	(五) 新产品设计费等 (24+25+26+27)	100,000
24	1. 新产品设计费	50,000
25	2. 新工艺规程制定费	50,000
26	3. 新药研制的临床试验费	0
27	4. 勘探开发技术的现场试验费	0
28	(六) 其他相关费用 (29+30+31+32+33)	350,000
29	1. 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	50,000
30	2. 研发成果的检索、分析、评议、论证、鉴定、评审、评估、验收费用	0
31	3. 知识产权的申请费、注册费、代理费	0
32	4. 职工福利费、补充养老保险费、补充医疗保险费	0
33	5. 差旅费、会议费	300,000
34	(七) 经限额调整后的其他相关费用	238,888.89
35	二、委托研发 (36+37+39)	1,000,000
36	(一) 委托境内机构或个人进行研发活动所发生的费用	700,000
37	(二) 委托境外机构进行研发活动发生的费用	300,000

38	其中：允许加计扣除的委托境外机构进行研发活动发生的费用	240,000
39	(三) 委托境外个人进行研发活动发生的费用	0
40	三、年度研发费用小计(2+36×80%+38)	3,688,888.89
41	(一) 本年费用化金额	2,688,888.89
42	(二) 本年资本化金额	1,000,000
43	四、本年形成无形资产摊销额	50,000
44	五、以前年度形成无形资产本年摊销额	0
45	六、允许扣除的研发费用合计(41+43+44)	2,738,888.89
46	减：特殊收入部分	0
47	七、允许扣除的研发费用抵减特殊收入后的金额(45-46)	2,738,888.89
48	减：当年销售研发活动直接形成产品(包括组成部分)对应的材料部分	0
49	减：以前年度销售研发活动直接形成产品(包括组成部分)对应材料部分结转金额	0
50	八、加计扣除比例(%)	75%
51	九、本年研发费用加计扣除总额(47-48-49)×50	2,054,166.67
52	十、销售研发活动直接形成产品(包括组成部分)对应材料部分结转以后年度扣减金额(当47-48-49≥0,本行=0;当47-48-49<0,本行=47-48-49的绝对值)	0

企业填报完上表后，第51行数据会带入表A107010。

A107010 免税、减计收入及加计扣除优惠明细表

行次	项目	金额
...
...		
25	三、加计扣除(26+27+28+29+30)	2,054,166.67
26	(一) 开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用加计扣除(填写A107012)	2,054,166.67
27	(二) 科技型中小企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用加计扣除(填写A107012)	0
28	(三) 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加计扣除	0
...
...		
31	合计(1+17+25)	

4.3.2. 高新技术企业

《科技部 财政部 国家税务总局关于修订印发〈高新技术企业认定管理办法〉的通知》（国科发火〔2016〕32号）规定：（1）高新技术企业从事研发和相关技术创新活动的科技人员占企业当年职工总数的比例不低于10%；（2）高新技术企业近三个会计年度（实际经营期不满三年的按实际经营时间计算）的研究开发费用总额占同期销售收入总额的比例符合如下要求：A. 最近一年销售收入小于5,000万元（含）的企业，比例不低于5%；B. 最近一年销售收入在5,000万元至2亿元（含）的企业，比例不低于4%；C. 最近一年销售收入在2亿元以上的企业，比例不低于3%。其中，企业在中国境内发生的研究开发费用总额占全部研究开发费用总额的比例不低于60%。

享受研发费加计扣除优惠的高新技术企业需填报A107010《免税、减计收入及加计扣除优惠明细表》、A107012《研发费用加计扣除优惠明细表》和A107041《高新技术企业优惠情况及明细表》。

填报范例：乙公司是高新技术企业，2019年度进行了三项研发活动，项目名称分别为A、B、C。其中A、B项目为自主研发、C项目为委托研发。

A项目共发生研发费用200万元，全部费用化处理。其中：直接从事研发活动的人员工资80万元，五险一金20万元，直接消耗材料费用30万元、燃料10万元、动力费用10万元，用于研发活动的设备折旧费10万元，用于研发活动的专利权摊销费用5万元，新产品设计费5万元，其他相关费用30万元（包含差旅费20万元、会议费

10 万元)。

B 项目共发生研发费用 100 万元，2019 年 2 月起开始资本化，至 2019 年 7 月 10 日结束资本化并结转形成无形资产，会计按直线法计算摊销费用，分 10 年摊销。费用明细：直接从事研发活动的人员工资 60 万元，五险一金 10 万元，直接消耗材料费用 5 万元、燃料 3 万元、动力费用 2 万元，用于研发活动的设备折旧费 5 万元，用于研发活动的软件摊销费用 5 万元，新工艺设计费 5 万元，资料翻译费 5 万元。

C 项目委托研发费用总额 100 万元，其中 30 万元由境外机构完成。

填报分析：

A 项目：除其他相关费用之外的研发费用合计 170 万元，其他相关费用扣除限额= $170 \times 10\% / (1 - 10\%) = 18.89$ (万元)，小于实际发生数 30 万元，允许加计扣除的研发费用= $170 + 18.88 = 188.89$ (万元)。

B 项目：除其他相关费用之外的研发费用合计 95 万元，其他相关费用扣除限额= $95 \times 10\% / (1 - 10\%) = 10.56$ (万元)，大于实际发生数 5 万元，资本化的研发费用为 100 万元。本年形成无形资产摊销额= $100 / 10 \times (6 / 12) = 5$ (万元)。

C 项目：可加计扣除的研发费用合计 80 万元，其中委托境内研发费用= $70 \times 80\% = 56$ (万元)，委托境外研发费用= $30 \times 80\% = 24$ (万元)，不超过境内符合条件的研发费用三分之二。

年度研发费用小计= $188.89 + 100 + 80 = 368.89$ (万元)，其中本年

费用化金额 268.89 万元，资本化金额 100 万元。允许加计扣除的研发费用合计=268.89+5=273.89（万元），本年研发费用加计扣除总额=273.89×75%=205.42（万元）。

乙公司 2019 年从事研发和相关技术创新活动的科技人员共 205 人，占企业当年职工总数 1000 人的比例为 20.5%；符合不低于 10% 的规定；2019 年度研发费用 368.89 万元，销售（营业）收入总额 6000 万元，占比 6.15%；符合高新技术企业近三个会计年度（实际经营期不满三年的按实际经营时间计算）的研究开发费用总额占同期销售收入总额的比例的要求；企业在中国境内发生的研究开发费用金额占研究开发费用总额的比例不低于 60%，中国境内发生的研究开发费用金额 338.89 万元，研究开发费用总额 368.89 万元，占比 91.86%；

表格填报：

A107012 研发费用加计扣除优惠明细表

（金额单位：人民币元（列至角分））

行次	项目	金额（数量）
1	本年可享受研发费用加计扣除项目数量	3
2	一、自主研发、合作研发、集中研发（3+7+16+19+23+34）	2,888,888.89
3	（一）人员人工费用（4+5+6）	1,700,000
4	1. 直接从事研发活动人员工资薪金	1,400,000
5	2. 直接从事研发活动人员五险一金	300,000
6	3. 外聘研发人员的劳务费用	0
7	（二）直接投入费用（8+9+10+11+12+13+14+15）	600,000
8	1. 研发活动直接消耗材料费用	350,000
9	2. 研发活动直接消耗燃料费用	130,000
10	3. 研发活动直接消耗动力费用	120,000
11	4. 用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费	0

12	5. 用于不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费	0
13	6. 用于试制产品的检验费	0
14	7. 用于研发活动的仪器、设备的运行维护、调整、检验、维修等费用	0
15	8. 通过经营租赁方式租入的用于研发活动的仪器、设备租赁费	0
16	(三) 折旧费用 (17+18)	150,000
17	1. 用于研发活动的仪器的折旧费	0
18	2. 用于研发活动的设备的折旧费	150,000
19	(四) 无形资产摊销 (20+21+22)	100,000
20	1. 用于研发活动的软件的摊销费用	50,000
21	2. 用于研发活动的专利权的摊销费用	50,000
22	3. 用于研发活动的非专利技术 (包括许可证、专有技术、设计和计算方法等) 的摊销费用	0
23	(五) 新产品设计费等 (24+25+26+27)	100,000
24	1. 新产品设计费	50,000
25	2. 新工艺规程制定费	50,000
26	3. 新药研制的临床试验费	0
27	4. 勘探开发技术的现场试验费	0
28	(六) 其他相关费用 (29+30+31+32+33)	350,000
29	1. 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	50,000
30	2. 研发成果的检索、分析、评议、论证、鉴定、评审、评估、验收费用	0
31	3. 知识产权的申请费、注册费、代理费	0
32	4. 职工福利费、补充养老保险费、补充医疗保险费	0
33	5. 差旅费、会议费	300,000
34	(七) 经限额调整后的其他相关费用	238,888.89
35	二、委托研发 (36+37+39)	1,000,000
36	(一) 委托境内机构或个人进行研发活动所发生的费用	700,000
37	(二) 委托境外机构进行研发活动发生的费用	300,000
38	其中: 允许加计扣除的委托境外机构进行研发活动发生的费用	240,000
39	(三) 委托境外个人进行研发活动发生的费用	0
40	三、年度研发费用小计 (2+36×80%+38)	3,688,888.89

41	(一) 本年费用化金额	2,688,888.89
42	(二) 本年资本化金额	1,000,000
43	四、本年形成无形资产摊销额	50,000
44	五、以前年度形成无形资产本年摊销额	0
45	六、允许扣除的研发费用合计(41+43+44)	2,738,888.89
46	减:特殊收入部分	0
47	七、允许扣除的研发费用抵减特殊收入后的金额(45-46)	2,738,888.89
48	减:当年销售研发活动直接形成产品(包括组成部分)对应的材料部分	0
49	减:以前年度销售研发活动直接形成产品(包括组成部分)对应材料部分结转金额	0
50	八、加计扣除比例(%)	75%
51	九、本年研发费用加计扣除总额(47-48-49)×50	2,054,166.67
52	十、销售研发活动直接形成产品(包括组成部分)对应材料部分结转以后年度扣减金额(当47-48-49≥0,本行=0;当47-48-49<0,本行=47-48-49的绝对值)	0

企业填报完上表后,第51行数据会带入表A107010。

A107041 高新技术企业优惠情况及明细表

行次	税收优惠基本信息					
...					...	
11	人 员 指 标	四、本年科技人员数			205	
12		五、本年职工总数			1000	
13		六、本年科技人员占企业当年职工总数的比例(11÷12)			20.5%	
14	研 究 开 发 费 用 指 标	高新研发费用归集年度	本年度	前一年度	前二年度	合计
			1	2	3	4
15		七、归集的高新研发费用金额(16+25)	3800000			3800000
16		(一)内部研究开发投入 (17+18+19+20+21+22+24)	3000000			3000000
17		1.人员人工费用	1700000			1700000
18		2.直接投入费用	600000			600000
19		3.折旧费用与长期待摊费用	150000			150000
20		4.无形资产摊销费用	100000			100000
21		5.设计费用	100000			100000
22	6.装备调试费与实验费用	0			0	

23	7. 其他费用	350000			350000
24	其中：可计入研发费用的其他费用	238888.89			238888.89
25	(二) 委托外部研究开发费用[(26+28)×80%]	800000			800000
26	1. 境内的外部研发费	700000			700000
27	2. 境外的外部研发费	300000			300000
28	其中：可计入研发费用的境外的外部研发费	300000			300000
29	八、销售（营业）收入	60000000			60000000
30	九、三年研发费用占销售（营业）收入比例（15行4列÷29行4列）				6.33%
...
...

4.4. 其他应注意事项

4.4.1. 研发费加计扣除为汇缴享受项目

按照《企业所得税优惠政策事项办理办法》（国家税务总局公告2018年第23号），企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用加计扣除的优惠享受时间为“汇缴享受”，也就是说，企业在季度预缴时不能申报享受研发费加计扣除优惠。

4.4.2. 企业申报享受研发优惠无需报送《归集表》和《汇总表》

根据《国家税务总局关于修订企业所得税年度纳税申报表有关问题的公告》（国家税务总局公告2019年第41号）第二条规定，企业申报享受研发费用加计扣除政策时，按照《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》（国家税务总局公告2018年第23号）的规定执行，不再填报《研发项目可加计扣除研究开发费用情况归集表》和报送《“研发支出”辅助账汇总表》。

《“研发支出”辅助账汇总表》由企业留存备查。

4.4.3. 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，都可以加计扣除。

4.4.4. 叠加享受税收优惠的处理

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》（国家税务总局公告 2018 年第 23 号）的规定，所称优惠事项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。

第五章 企业申报后的注意事项

5.1. 主要留存备查资料

企业享受研发费加计扣除政策，应当在完成年度汇算清缴后，将留存备查资料归集齐全并整理完成，以备税务机关核查。

5.1.1. 企业享受开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用加计扣除政策应留存备查以下资料

(1) 自主、委托、合作研究开发项目计划书和企业有权部门关于自主、委托、合作研究开发项目立项的决议文件；

(2) 自主、委托、合作研究开发专门机构或项目组的编制情况和研发人员名单；

(3) 经科技行政主管部门登记的委托、合作研究开发项目的合同；

(4) 从事研发活动的人员（包括外聘人员）和用于研发活动的仪器、设备、无形资产的费用分配说明（包括工作使用情况记录及费用分配计算证据材料）；

(5) 集中研发项目研发费决算表、集中研发项目费用分摊明细情况表和实际分享收益比例等资料；

(6) “研发支出”辅助账及汇总表；

(7) 企业如果已取得地市级（含）以上科技行政主管部门出具的鉴定意见，应作为资料留存备查。

(8) 委托境外进行研发活动发生的研究开发费用，需留存委托境外研发银行支付凭证和受托方开具的收款凭据和当年委托研发项目的进展情况等资料。

(9) 科技型中小企业还应取得的入库登记编号证明资料。

5.1.2. 企业享受为获得创新性、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加计扣除政策应留存备查以下资料

(1) 创意设计活动相关合同；

(2) 创意设计活动相关费用核算情况的说明。

企业留存备查资料应从企业享受优惠事项当年的企业所得税汇算清缴期结束次日起保留 10 年。

企业应当按照税务机关要求限期提供留存备查资料，以证明其符合税收优惠政策条件。企业不能提供留存备查资料，或者留存备查资料与实际生产经营情况、财务核算、相关技术领域、产业、目录、资格证书等不符，不能证明企业符合税收优惠政策条件的，税务机关将追缴其已享受的减免税，并按照税收征管法规定处理。

5.2. 研发项目异议鉴定

根据《科技部财政部国家税务总局关于进一步做好企业研发费用加计扣除政策落实工作的通知》（国科发政〔2017〕211号）规定，税务部门事中、事后对企业享受加计扣除优惠的研发项目有异议的，可将项目资料送科技部门进行鉴定。应及时通过县（区）级科技部门

将项目资料送地市级（含）以上科技部门进行鉴定；由省直接管理的县/市，可直接由县级科技部门进行鉴定（以下统称“鉴定部门”）。鉴定部门在收到税务部门的鉴定需求后，及时组织专家进行鉴定，并在规定时间内通过原渠道将鉴定意见反馈税务部门。鉴定时，由3名以上相关领域的产业、技术、管理等专家参加。

企业承担省部级（含）以上科研项目和以前年度已鉴定的跨年度研发项目，不再需要鉴定。

5.3. 项目鉴定共性问题

科技部门在鉴定研发项目时，主要发现以下共性问题：

- （1）项目计划书只有工作进度安排，无具体技术研发内容；
- （2）项目计划书过于简单，研究内容无法体现技术创新性；
- （3）提供的科技计划项目合同书不符合财税〔2015〕119号加计扣除政策要求的研发项目，例如工程技术研发中心项目、实验室建设项目、技术改造项目等；
- （4）提供的科技计划项目合同书或企业自立项项目计划书执行期不在申请享受研发费税前加计扣除的年度，且没有项目实际研发时间变更的相关说明；
- （5）企业变更了项目研发时间，但无法提供材料证明项目变更后在申请享受加计扣除年度所开展的真实有效的技术创新研发工作；
- （6）政府立项项目只提供项目申报书或提供的合同书无项目签订各方的盖章签字，项目无法证明政府立项的真实性；

(7) 企业当年存在多个研发项目的未按照项目为单位，形成每个项目独立完整的留存备查资料；

(8) 企业在系统填报上传的留存备查资料，如项目立项决议和项目的一些流程审批文件涉及要签字盖章的地方未盖章签字（须保证上传资料的严谨性和完整性）；

(9) 企业提供的项目资料属于企业产品（服务）的常规性升级；

(10) 企业提供的项目资料属于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；

(11) 企业提供的项目资料属于企业在商品化后为顾客提供的技术支持活动；

(12) 企业提供的项目资料属于对现存产品、服务、技术、材料或工艺流程进行的重复或简单改变；

(13) 企业提供的项目资料属于市场调查研究、效率调查或管理研究；

(14) 企业提供的项目资料属于作为工业（服务）流程环节或常规的质量控制、测试分析、维修维护；

(15) 企业提供的项目资料属于社会科学、艺术或人文学方面的研究；

(16) 根据企业提供的项目资料，无法判断是否研发项目；

(17) 企业提供的项目资料属于其它形式的非研发项目；

(18) 企业提供的项目资料属于受托研发项目；

(19) 企业未按政策要求提供经科技行政主管部门登记的委托、

合作研究开发项目的合同；

(20) 企业提供的资料前后不一致、逻辑矛盾，如项目名称和项目研发内容前后不一致，项目立项决议文件审批时间在项目完成时间之后等。

5.4. 追溯享受规定

企业符合财税〔2015〕119号文件规定的研发费用加计扣除条件而在2016年1月1日以后未及时调整享受该项税收优惠的，可以追溯享受，追溯期限最长为3年。例如，2017年度发生了研发支出未享受加计扣除优惠的，最迟需在2020年度汇缴期内，也就是2021年5月31日前更正申报2017年度企业所得税汇缴申报，追溯享受研发优惠的同时做好有关资料的留存备查。

2017年度企业所得税汇算清缴及以后年度企业所得税优惠事项采取“自行判别、申报享受、相关资料留存备查”的办理方式，不需再履行备案手续。

第六章 海洋经济领域企业享受研发费加计扣除政策案例解析

以《有核珍珠培育技术体系成果转化与示范推广》为例

海水珍珠养殖，国内主要用的是马氏珠母贝。选用亲贝繁殖育苗养成育珠母贝，育成母贝后采用“植核”的育珠技术方法，马氏珠母贝“植核”培育出来的珍珠为海水有核珍珠。

A珍珠养殖公司是一家财务会计核算健全的海水养殖企业，企业

所得税实行查账征收，2017年1月立项研发有核珍珠培育技术体系成果转化与示范推广，通过研究开发珍珠养殖水域生态化调控、电刺激、声波次声波物理激发等技术，促进母贝分泌，达到缩短珍珠生产周期、提高珍珠品质、控制珍珠色泽的目的。各研发环节发生支出情况如下：

6.1. 早期研究及立项阶段

(1) 2017年，该公司在本阶段发生费用情况如下：

①发生市场调研问卷调查支出1万元，发生市场需求情况分析调查报告支出1万元，专家咨询费2万元，差旅费1万元，会议费1万元，评审费2万元。

②发生直接从事研发人员工资5万元，“五险一金”0.5万元，职工福利费0.3万元；管理人员工资3万元。

(2) 本环节加计扣除情况如下：

①允许加计扣除的研发费用：

人员人工费用：根据财税〔2015〕119号、国家税务总局公告2017年第40号，直接从事研发人员工资5万元，“五险一金”0.5万元，允许在按规定据实扣除的基础上，按照本年度实际发生额的50%（根据财税〔2018〕99号，2018年1月1日起，加计扣除比例提升至75%）从本年度应纳税所得额中扣除。即：

可扣除的人员人工费用=（5+0.5）×150%=8.25（万元）

其他相关费用：根据财税〔2015〕119号、国家税务总局公告2015

年第 97 号、国家税务总局公告 2017 年第 40 号，该公司发生的专家咨询费 2 万元、职工福利费 0.3 万元、差旅费 1 万元、会议费 1 万元、评审费 2 万元属于其他相关费用。此项费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的 10%，当此项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，当此项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，即：

发生的其他相关费用=2+0.3+1+1+2=6.3（万元）

由于企业所得税申报按年汇缴，因此需计算本年度本项目允许计算加计扣除的其他相关费用限额=（5+0.5）×10%/（1-10%）=0.61（万元）

因此，本年度 A 珍珠养殖公司可计算加计扣除的其他相关费用为 0.61 万元，超出限额外的 5.42 万元不适用税前加计扣除。

可扣除的其他相关费用=0.61×150%=0.92（万元）

②不适用加计扣除的费用：

该公司发生的调研问卷调查支出 1 万元，发生市场需求情况分析调查报告支出 1 万元，管理员工资 3 万元，不属于适用加计扣除的范围。

6.2. 研究阶段

（1）2018 年期间，该公司继续研究有核珍珠培育技术体系成果转化与示范推广，本年度发生支出情况如下：

①发生项目差旅费 2 万元，会议费 2 万元，评审费 5 万元。

②发生直接从事研发人员工资 5 万元，“五险一金” 0.35 万元，职工福利费 0.3 万元，补充养老保险费 0.5 万元、补充医疗保险费 0.5 万元，外聘某海洋大学研究人员，参与珍珠品质、产量提高研发，发生劳务费用 10 万元，管理人员工资 10 万元，养殖工人工资 8 万元。

③为研发该技术，本年度直接消耗研究亲贝 5 万元；部分亲贝在研究过程中未能通过验证，测试失败淘汰，耗费相应研发费用 2 万元。

④2017 年 12 月以 6 万元购进育苗桶作为项目专用固定资产，自 2017 年 12 月起投入使用，企业选择加速折旧，折旧年限为 6 年，预计净残值为 0；发生项目专用实验仪器维护费 5 万元。

⑤以经营租赁方式租入养殖池，本年度发生租金 10 万元；本年度对公司自有的养殖池进行装修，发生房屋装修费 5 万元。

(2) 本环节加计扣除情况如下：

①允许加计扣除的研发费用：

人员人工费用：根据财税〔2015〕119 号、国家税务总局公告 2017 年第 40 号，直接从事研发人员工资 5 万元，“五险一金” 0.35 万元，根据财税〔2018〕99 号，以上人员人工费用允许在按规定据实扣除的基础上，在 2018 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日期间，再按照实际发生额的 75%在税前加计扣除，即：

2018 年度可扣除的人员人工费用= (5+0.35) × 175%=9.36 (万元)

直接投入费用：根据财税〔2015〕119 号、国家税务总局公告 2017 年第 40 号，本年度研发消耗研究材料费用 5 万元，失败淘汰消耗研

发费用 2 万元,发生项目专用实验仪器维护费 5 万元;根据财税(2018) 99 号,以上直接投入费用允许在按规定据实扣除的基础上,在 2018 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日期间,再按照实际发生额的 75%在 税前加计扣除,即:

2018 年度可扣除的直接投入费用= (5+2+5) ×175%=21 (万元)

折旧费用:根据财税〔2015〕119 号、国家税务总局公告 2017 年第 40 号、作为项目专用固定资产以 6 万元购进的育苗桶,符合税法规定且选择加速折旧优惠政策的,育苗桶采取了缩短折旧年限的折旧方法,原折旧年限为 10 年,同时预计残值为 0。就税前扣除的折旧部分计算加计扣除。

2018 年度可扣除的折旧费用= (6÷6) ×175%=1.75 (万元)

其他相关费用:根据国家税务总局公告 2015 年第 97 号、国家税务总局公告 2017 年第 40 号,补充养老保险费 0.5 万元、补充医疗保险费 0.5 万元,职工福利费 0.3 万元,差旅费 2 万元,会议费 2 万元,评审费 5 万元属于其他相关费用。此项费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的 10%,当此项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,当此项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。

2018 年度发生的其他相关费用=0.5+0.5+0.3+2+2+5=10.3(万元)

由于企业所得税申报按年汇缴,因此需计算本年度本项目允许计算加计扣除的其他相关费用限额= (9.36+21+1.75) ×10%/ (1-10%) 3.57 (万元)

因此，本年度 A 珍珠养殖公司可计算加计扣除的其他相关费用为 3.57 万元，超出限额外的 6.73 万元不适用税前加计扣除。

可扣除的其他相关费用=3.57×175%=6.25（万元）

②不适用加计扣除的费用：

根据国家税务总局公告 2017 年第 40 号，管理员工资 10 万元，养殖工人工资 8 万元，本年度以经营租赁方式租入养殖池发生的租金 10 万元，本年度对公司自有的养殖池进行装修发生房屋装修费 5 万元不属于适用加计扣除的范围。

第七章 企业享受研发费加计扣除政策常见问题

企业在享受研发费加计扣除优惠政策时需注意一些常见的问题。首先，企业在申报研发费加计扣除政策的时候应关注**政策适用**问题。主要体现为未准确界定研发活动、研发费用、研发人员等概念，需准确归集有关研发费用；未对享受加计扣除的研发费用按研发项目设置辅助账、未分别归集可加计扣除的研发费用等。其次，应留意**研发费管理与财务核算**问题，主要体现为未按会计制度要求对研发支出进行会计处理；未按照会计准则有关规定区分研究阶段与开发阶段，并将研发支出合理予以费用化或资本化；对研发费用和生产经营费用没有分别核算、准确划分等。再次，应注意**程序**上的问题，主要体现为未按要求做好留存备查资料或者留存备查资料与实际经营实质不符等。本章通过对企业享受研发费加计扣除政策过程中常见的几个问题进行梳理。

7.1. 判断是否属于研发费用加计扣除政策适用行业

案例一：A 贸易公司主营电子通讯终端的销售、研发等业务，2019 年度终端设备销售收入 15000 万元，兼营出租房屋取得租金收入 5000 万元，投资收益 300 万元，收到市政府拨付的 200 万元财政补贴。全年用于电子终端设备研发发生的费用支出 500 万元。

2019 年度该商场零售收入占比 $15000 \div (15000 + 5000 + 300 + 200 - 300 - 200) \times 100\% = 75\% > 50\%$ ，其 2019 年度主营业务为“批发和零售业”，为不能享受研发费加计扣除优惠政策的行业。

问题分析：并不是所有行业企业发生研发活动都适用研发费用加计扣除政策，应重点关注 6 个行业负面清单。财税〔2015〕119 号文件规定，不适用加计扣除的行业有烟草制造业、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（以下简称六大行业）。上述行业以《国民经济行业分类与代码（GB/4754-2017）》为准，并随之更新。对于同时从事多种行业的纳税人，判断是否属于不适用税前加计扣除政策行业的企业，是指以六个行业业务为主营业务，其研发费用发生当年的主营业务收入占企业按《中华人民共和国企业所得税法》第六条规定计算的收入总额减除不征税收入和投资收益的余额 50%（不含）以上的企业。

7.2. 判断是否属于研发费加计扣除政策的“研发活动”

案例二：B 公司主营游戏软件开发等业务，其某款网游开发项目已经上线运行，累计注册用户近百万，但企业仍将该款网游上线后进

行日常维护和简单升级改造的人员人工费、折旧费、无形资产摊销费加计扣除。

问题分析：《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）强调，研发活动，是指企业为获得科技与技术新知识，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，要满足先进性、创新性。个别企业将产品的常规升级或简单集成判断为研发活动，会给企业带来涉税风险。建议企业在判断其行为是否适于研发活动时，重点关注财税〔2015〕119号文件中规定的不适用加计扣除政策的一般的知识性、技术性活动。财税〔2015〕119号文件还规定，当税企双方对研发项目产生争议时，由税务机关转请科技部门提供鉴定意见。如果企业确实无法准确把握是否属于“研发活动”，可以向科技部门咨询。

7.3. 研发费用归集口径有差异

案例三：C公司主营化学产品的研发，属于国家重点扶持的高新技术企业。企业在归集研发费用时，将研发费加计扣除和会计核算口径、高新技术企业认定研发费用归集口径相混淆，将办公费、通讯费、研发人员培训费、培养费等归集到其他相关费用加计扣除，导致未能准确计算可加计扣除的研发费用。

问题分析：研发费用的归集口径有多种，通常有会计核算口径、高新技术企业认定口径和加计扣除税收规定口径，不同的口径存在一

定差异（详见 3.1. 研发费用归集的三个口径及差异比较）。加计扣除税收规定口径对允许扣除的研发费用的范围采取的是正列举方式，对没有列举的项目，不可以享受加计扣除优惠。

7.4. 资本化时点把握不当

案例四：D 公司主营化学产品的研发、生产等业务，其 4 个研发项目已形成专利权并向市场推广，但企业仍将开发部门的后续支出在“研发支出—费用化支出”科目中归集，全年没有无形资产摊销费用产生，未按照《企业会计准则》的要求作资本化处理。

问题分析：财税〔2015〕119 号文件规定，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。核算中，除研发费用和生产经营费用以及不征税收入用于研发和自有资金用于研发未分别核算或划分不清等情况外，应按照会计准则把握研发费用归集时的资本化时点。

7.5. 研发费用归集不合理

7.5.1. 归集折旧费用、无形资产摊销费用时，未按照税前扣除的固定资产折旧部分、无形资产摊销金额计算加计扣除

案例五：某汽车制造企业 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 1200 万元，会计处理按 8 年折旧，税法上规定的最低折旧年限为 10 年，不考虑残值。甲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)。2018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税前扣除的固定资产折旧200万元(1200÷6=200)，应以200万元进行计算研发费加计扣除，不需要与会计折旧额比较孰小。

问题分析：企业可以叠加享受加速折旧和加计扣除政策的，以税前扣除(即符合税法规定的加速折旧)的折旧部分计算加计扣除，充分享受企业所得税红利。

7.5.2. 其他相关费用的加计扣除金额超过了可加计扣除研发费用总额的10%

案例六：某企业2018年进行了二项研发活动A和B，A项目共发生研发费用100万元，其中与研发活动直接相关的其他费用12万元，B共发生研发费用100万元，其中与研发活动直接相关的其他费用8万元，假设研发活动均符合加计扣除相关规定。A项目其他相关费用限额= $(100-12) \times 10\% / (1-10\%) = 9.78$ 万元，小于实际发生数12万元，则A项目允许加计扣除的研发费用应为97.78万元(100-12+9.78=97.78)。B项目其他相关费用限额= $(100-8) \times 10\% / (1-10\%) = 10.22$ 万元，大于实际发生数8万元，则B项目允许加计扣除的研发费用应为100万元。

该企业2018年可以享受的研发费用加计扣除额为148.34万元[(97.78+100)×75%=148.34]。

问题分析：可加计扣除的与研发活动直接相关的其他相关费用，

不得超过可加计扣除研发费用总额的 10%，超过部分不允许加计扣除。

7.5.3. 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，从未已归集研发费用中扣减该特殊收入

案例七：某钢铁生产企业在 2017 年取得高新技术企业资格，在 2018 年度汇缴申报中，申报可加计的研发费用金额为 5000 万元，申报特殊收入为 0。该企业的研发活动中普遍存在长达数月多次大批量试生产过程，并产生大量试制品对外销售，并未将试制品销售收入从未已归集的研发费用中扣减。经纳税调整，该企业 2018 年多列可加计研发费用金额为 1500 万元，按 75% 计算多列研发费用可加计扣除金额为 1125 万元，补缴企业所得税 168.75 万元（ $1125 \times 15\% = 168.75$ ）。

问题分析：企业开展研发活动，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，应冲减对应的可加计扣除的研发费用；不足扣减的，加计扣除研发费用按零计算。

7.5.4. 企业从事研发活动的人员和用于研发活动的仪器、设备、无形资产，同时从事或用于非研发活动的，未采用合理方法在研发费用和生产经营费用间分配

案例八：C 公司主营化学产品的研发，该公司从事研发活动的人员同时也从事非研发活动，用于研发活动的仪器、设备、无形资产，同时也用于生产经营，企业未采用合理方法在研发费用和生产经营费

用间分配。

问题分析：根据国家税务总局公告 2017 年第 40 号的规定，研发人员、仪器、设备等同时用于非研发活动的，企业应“做必要记录，并将其实际发生的相关费用按实际工时占比等合理方法在研发费用和生产经营费用间分配，未分配的不得加计扣除。”因此，共用的费用未合理分配不能加计扣除。

7.6. 委托研发加计扣除不符合规定

7.6.1. 委托境外单位研发的，可加计扣除金额计算不准确

案例九：某企业 2018 年发生委托境外研发费用 100 万元，当年境内符合条件的研发费用为 110 万元。按照政策规定，委托境外发生研发费用 100 万元的 80% 计入委托境外研发费用，即为 80 万元。当年境内符合条件的研发费用 110 万元的三分之二的部分为 73.33 万元。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即为 73.33 万元，因此最终委托境外研发费用 73.33 万元可以按规定适用加计扣除政策。

问题分析：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。

7.6.2. 对委托研发的研发费用支出明细情况涵盖的费用范围理解错误

案例十：A企业2018年委托其B关联企业研发，假设该研发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。2017年，A企业可加计扣除的金额为 $100 \times 80\% \times 75\% = 60$ 万元，同时B企业应向A企业提供实际发生费用90万元的明细情况。

问题分析：研发费用支出明细情况应为受托方实际发生的费用情况。

7.6.3. 委托研发未按规定到科技行政主管部门进行登记

案例十一：F公司主营IT运营管理产品的研发等业务，其中部分项目委托其他单位进行研发，但委托开发合同未到科技行政主管部门进行登记，导致无法加计扣除。

问题分析：实务中，存在委托开发行为的企业，往往忽略了委托、合作研究开发项目的合同需经科技行政主管部门登记的要求。此要求在财税〔2015〕119号文件中虽无直接规定，但在企业享受研发费加计扣除政策的“留存备查资料”中，要求企业提供经科技行政主管部门登记的委托、合作研发项目合同。该项要求依据《技术合同认定登记管理办法》（国科发政字〔2000〕63号）第六条的规定：“未申请认定登记和未予登记的技术合同，不得享受国家对有关促进科技成

果转化规定的税收、信贷和奖励等方面的优惠政策。”因此，经科技行政主管部门登记的委托、合作研发项目合同是享受研发费用加计扣除的要件之一。

第八章 研发费加计扣除政策问答汇总

8.1. 研发活动方面

8.1.1. 我公司目前正在开展科研攻关,请问研发费用加计扣除政策中的研发活动如何界定?

答：税收方面的研发活动，是指企业为获得科技与技术新知识，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。其中不适用税前加计扣除政策的活动包括：（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）市场调查研究、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。

企业开展的可适用研发费用加计扣除的活动，都必须符合《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）文件有关研发活动的基本定义等相

关条件。企业应对研发项目进行合规管理，重视对“研发活动”实质性把控，如果企业确实无法准确把握是否属于“研发活动”，可以通过科技部门咨询。

8.1.2. 我公司主要是从事创意设计活动，发生的相关费用可以加计扣除吗？

答：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，可按照本通知规定进行税前加计扣除。创意设计活动是指多媒体软件、动漫游戏软件开发、数字动漫、游戏设计制作、房屋建筑工程设计（绿色建筑评价标准为三星）、风景园林工程专项设计、工业设计、多媒体设计、动漫及衍生产品设计、模型设计等。企业享受为获得创新性、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加计扣除政策留存备查以下资料：

- （1）创意设计活动相关合同；
- （2）创意设计活动相关费用核算情况的说明。

企业留存备查资料应从企业享受优惠事项当年的企业所得税汇算清缴期结束次日起保留 10 年。

8.1.3. 研发项目最终研发失败，相关研发费用是否还可以享受企业所得税税前加计扣除？

答：根据《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 年第 40 号）规定，失败的研发活动所发生

的研发费用可享受税前加计扣除政策。

8.2. 行业规定方面

8.2.1. 我公司是一家事业单位，公司目前正在开展科研攻关，是否可以享受研发费加计扣除优惠政策？

答：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。事业单位属于企业所得税的纳税人，因此其开展研发活动发生的研究开发费，可以按相关规定享受加计扣除优惠政策。

8.2.2. 我公司是一家房地产开发企业，近年来也会对房屋建筑工程设计投入一些研发，相关的研发费用是否可以享受研发费加计扣除优惠政策？

答：按照《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）文件规定，烟草制造业、住宿和餐饮业、批发和零售业、房地产业、租赁和商业服务业、娱乐业以及财政部和国家税务总局规定的其他行业属于不可以享受研发费加计扣除政策的行业范围。若贵公司在研发费用发生当年的房地产业务收入占收入总额减除不征税收入和投资收益的余额 50%（不含）以上的，则属于房地产产业的企业，不得享受研发费加计扣除优惠。

8.2.3. 核定征收企业是否可以享受研发费用加计扣除政策？

答：研发费用加计扣除政策适用于会计核算健全、实行查账征收并能够准确归集研发费用的居民企业，以核定征收方式缴纳企业所得税的企业不能享受此项优惠政策。

8.2.4. 我公司既不是高新技术企业，也不是科技型中小企业，能否享受研发费用加计扣除？

答：会计核算健全、实行查账征收并能够准确归集研发费用的(非负面清单行业)居民企业可适用研发费用加计扣除。

8.3. 研发费用方面

8.3.1. 我公司计划在 2020 年度申报时首次享受研发费用加计扣除，请问哪些研发费用可以税前加计扣除？

答：允许加计扣除的研发费用范围包括：（1）直接从事研发活动的人员或外聘研发人员的人员人工费用；（2）直接投入研发项目费用；（3）用于研发活动的仪器设备的折旧费用；（4）用于研发活动的无形资产摊销费用；（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）与研发活动直接相关的其他费用（此类费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的 10%）；（7）财政部和国家税务总局规定的其他费用。

8.3.2. 我公司 2019 年取得科技部门一笔财政性资金用于研发，所形成的研发支出可否税前加计扣除？

答：分两种情况处理：

（1）企业取得的财政性资金如作不征税收入处理，用于研发活动所形成的费用或无形资产，不得计算加计扣除或摊销。

（2）企业取得的财政性资金若作为应税收入处理的，用于研发活动所形成的费用或无形资产，可以计算加计扣除或摊销。

企业可自行选择最适宜的处理方式。

例如，某企业当年发生研发支出 200 万元，其中 50 万元是属于政府财政补助（企业选择作不征税收入处理），则该项研发支出可税前加计扣除金额为 $150 \times 75\% = 112.5$ 万元；若企业取得的 50 万元政府补助选择按应税收入处理，则税前加计扣除金额为 $200 \times 75\% = 150$ 万元。

8.3.3. 对于同时用于研发活动和非研发活动的仪器、设备、无形资产以及同时参与生产经营管理的研发人员可以享受研发费加计扣除政策吗？

答：企业应对共用的人员活动情况及仪器、设备、无形资产的使用情况做必要记录，并将其实际发生的相关费用按实际工时占比等合理方式在研发费用和生产经营费用间分配，可以享受研发费加计扣除政策；未分配的不得加计扣除。企业按照实际工时占比法分配费用存在困难的，可根据自身生产经营情况，如按照受益原则，以作业成本

法、最终成果决定法等方法来合理分配各项费用。

8.3.4. 我公司研发活动中发生“试制试产费用”是否可以享受研发费加计扣除政策？

根据《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 年第 40 号）的有关规定，企业用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费，不构成固定资产的样品、样机及一般测试手段购置费，试制产品的检验费属于可加计扣除的研发费用。

企业归集加计扣除研发费用时，需对研发费用和生产经营费用分别核算，例如发生的水费、电费应按合理的方法分摊到各相关研发项目中。划分不清的，不得加计扣除。

8.3.5. 企业同时有多个研发项目，其他相关费用的限额是按全部项目合计计算还是按单个项目研发费用总额的 10% 计算？

答：其他相关费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的 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。

这里提到的 10% 的计算限额，应按每个研发项目分别计算，每个项目每年可加计扣除的其他相关费用都不得超过当年该项目可加计扣除研发费用总额的 10%。企业同时有多个研发项目的，应分别计算

每个项目的其他相关费用扣限限额。

8.3.6. 企业取得研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品或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，研发费用应该怎么核算？

答：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。即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。

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。

8.3.7. 在企业研发过程中，发生的不在《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）文件列举范围内的其他费用，能否加计扣除？

答：《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年第40号）与《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）相比，增加了职工福利费、补充养老保险费、补充医疗保险费的内容，采取正列举方式规定了其他费用具体范围，对于其于未列明的费用类型，不得作为其他费用在税前加计扣除。

8.3.8. 企业为研发人员购买的补充医疗保险，能否加计扣除？

答：根据《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）的解读，明确了其他相关费用包括补充医疗保险费，因此企业为研发人员购买的补充医疗保险可以列入其他相关费用，计算扣除。

8.3.9. 企业以融资租赁方式租入的固定资产，用于研发活动发生的折旧费用，能否加计扣除？

答：根据《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）文件规定，允许加计扣除的研发费用包括用于研发活动的仪器、设备的折旧费。因此企业以融资租赁方式租入的固定资产，用于研发活动发生的折旧费用

可以享受研发费用加计扣除。

8.3.10. 我司为进行研发，以经营租赁方式租入了用于研发活动的仪器、设备，并根据需要进行了改装，请问在改装过程中发生的长期待摊费用属于研发费加计扣除范围吗？

答：根据《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 年第 40 号），用于研发活动的仪器、设备的运行维护、调整、检验、维修等费用，以及通过经营租赁方式租入的用于研发活动的仪器、设备租赁费可享受加计扣除。对于改装过程中发生的长期待摊费用，由于研发费用的归集范围以正列举的方式限定为六大类，长期待摊费用不属于这六大类中的一种，因此无法享受研发费用加计扣除政策优惠。

8.3.11. 为研发项目新建的化验室或临时搭建的厂房是否可以享受加计扣除？

答：根据《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）文件规定，允许加计扣除的折旧费用为用于研发活动的仪器、设备的折旧费，不包括不动产的折旧费。

8.3.12. 企业的房屋折旧可以纳入加计扣除范围吗？

答：根据《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）文件规定，允许加计扣除的折旧费用为用于研发活动的仪器、设备的折旧费，不包括房屋的折旧费。

8.3.13. 企业为研发人员缴纳的年金，能否加计扣除？

答：年金不属于《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年第40号）研发费用税前加计扣除费用的归集范围，因此不能加计扣除。

8.3.14. 企业发生的零碎、金额较小的研发费用如何归到研发费的具体项目？

答：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。研发项目立项时应设置研发支出辅助账，由企业留存备查。研发费用税前加计扣除归集范围（项目）包括：人员人工费用，直接投入费用，折旧费用，无形资产摊销费用，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，其他相关费用。与研发有关的费用对照文件及会计处理制度，规范归集即可。

8.3.15. 我公司根据特定客户需求订制产品并开展研发，没有立项的支出能否进行加计扣除？

答：根据《企业所得税优惠政策事项办理办法》（国家税务总局公告2018年第23号）规定，享受研发费加计扣除优惠主要留存备查

资料包括自主、委托、合作研究开发项目计划书和企业有权部门关于自主、委托、合作研究开发项目立项的决议文件，因此没有立项的研发支出不能享受研发费加计扣除优惠。

8.4. 研发人员方面

8.4.1. 研究开发人员的范围如何界定？

答：研究开发人员的构成，分为研究人员、技术人员和辅助人员三类，根据《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 年第 40 号）分别对三类人员进行了界定：研究人员是指主要从事研究开发项目的专业人员；技术人员是指具有工程技术、自然科学和生命科学中一个或一个以上领域的技术知识和经验，在研究人员指导下参与研发工作的人员；辅助人员是指参与研究开发活动的技工。

研究开发人员的聘用形式，既可以是本企业的员工，也可以是外聘，包括劳务派遣等形式。外聘研发人员包括与本企业签订劳务用工协议（合同）和临时聘用的研究开发人员、技术人员、辅助人员，辅助人员不包括为研发活动从事后勤服务的人员。

8.4.2. 我公司开展自主研发，研发人员属于外聘人员，该人员还在其他企业兼职，企业发生的此类兼职人员人工费用是否可以享受加计扣除政策？

答：可以税前加计扣除的人员人工费用，是指直接从事研发活动

人员的工资薪金、基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费和住房公积金，以及外聘研发人员的劳务费用。其中外聘研发人员是指与本企业或劳务派遣企业签订劳务用工协议（合同）和临时聘用的研究人员、技术人员、辅助人员。文件未规定外聘研发人员必须是专职人员，因此兼职人员可以享受研发费加计扣除优惠。

8.4.3. 有很多公司为节省人力成本，研发人员既是生产技术人员又是产品开发人员，研发费归集时是否必须明确区分研发人员和生产人员吗？

答：直接从事研发活动的人员、外聘研发人员同时从事非研发活动的，企业应对其人员活动情况做必要记录，并将其实际发生的相关费用按实际工时占比等合理方法在研发费用和生产经营费用间分配，未分配的不得加计扣除。

8.5. 会计核算方面

8.5.1. 我是某公司财务人员，想了解一下研发费用加计扣除政策对企业会计核算有什么要求？

答：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。同时，对享受加计扣除的研发费用按研究项目设置辅助账，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。

8.5.2. 研发费用如何设置会计科目？

答：企业应设置“研发支出”科目核算研发费用。对研究阶段支出与开发阶段支出应分别处理，企业内部研究开发项目研究阶段的支出，应当于发生时计入当期损益，完成研究后进入开发阶段所发生的支出在满足一定条件后允许资本化。研究阶段的支出属于费用化的范畴，支出发生时借记“研发支出——费用化支出”，期末转入“管理费用”；开发阶段分两种情形，第一种情形不符合资本化条件的时候，和研究阶段的处理相同，第二种情形，符合资本化条件，这时借记“研发支出——资本化支出”，“研发支出——资本化支出”科目的余额在编制资产负债表时填入开发支出，达到预定用途之后，结转到无形资产。

8.6. 委托研发方面

8.6.1. 我是企业的财会人员，想了解一下委托境外进行研发活动和委托境内进行研发活动在享受加计扣除时有什么差异？

答：（1）加计扣除金额的限额不同。企业委托境内进行研发活动所发生的费用，按照费用实际发生额的80%计入委托方研发费用并计算加计扣除；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，同时委托境外研

发费用不超过境内符合条件的研发费用三分之二的部分，才可以计算加计扣除。

(2) 企业委托境内个人进行研发活动所发生的费用可适用加计扣除，但是委托境外个人进行研发活动所发生的费用不可加计扣除。

(3) 委托境内进行研发活动由受托方到科技部门进行登记，委托境外进行研发活动由委托方到科技部门进行登记。

8.6.2. 我公司 2019 年将某个科研项目委托境外公司进行研发，可加计扣除的研发费用金额应如何计算？

答：自 2018 年 1 月 1 日起，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。

例如，某企业 2019 年境内符合条件研发费 110 万元，委托境外研发费用 100 万元，其中 $100 \times 80\% = 80$ 万元计入委托境外研发费，委托境外研发费不超过 $110 \times 2/3 = 73.33$ 万元的可以税前加计扣除，因此，该企业 2019 年可加计扣除的委托境外研发费用为 73.33 万元。

8.6.3. 企业受托开展研发，委托方选择不享受研发费加计扣除优惠政策，我公司作为受托方是否可以就实际发生的研发费用申报享受研发费加计扣除？

答：根据《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 年第 40 号）的规定，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。

8.6.4. 为什么委托境内研发和委托境外机构研发需去经科技主管部门登记备案的主体分别为受托方和委托方？

答：根据《企业所得税优惠政策事项办理办法》（国家税务总局公告 2018 年第 23 号）企业享受研发费加计扣除政策的留存备查资料要求，委托研发、合作研发的合同需经科技主管部门登记。未申请认定登记和未予登记的技术合同，不得享受研发费用加计扣除优惠政策。

由于受托方一般是享受增值税等其他税种税收优惠政策的主体，科技部门为便于管理、统计，避免双重登记，因此明确发生委托境内研发活动的，由受托方到科技部门进行登记。

而委托境外进行研发活动的受托方在国外，不受我国相关法律管辖，要求受托方登记不具有操作性，因此《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）文件对委托境外机构研发进行了调整，将登记方由受托方调整至委托方，以保证委托方能顺利享受政策。

8.6.5. 委托非关联方研发是否需要提供研发项目费用支出明细？

答：委托非关联方研发，考虑到涉及商业秘密等情况，财税〔2015〕119 号文件规定，企业委托非关联方研发的不再需要提供研发项目费用支出明细，但委托研发费用实际发生额应符合独立交易原则；委托

方与受托方存在关联关系的，受托方应向委托方提供研发项目费用支出明细情况。

8.6.6. 企业委托境外研发费用不得超过境内符合条件的研发费用三分之二的部分可规定在企业所得税前加计扣除，其中“境内符合条件的研发费用三分之二的部分”是否包括资本化部分？若企业同时存在委托境内研发，“境内符合条件的委托研发费用”是否需要乘以 80% 来计算“境内符合条件的研发费用三分之二的部分”？

答：境内符合条件的研发费用既包括费用化的研发费用也包括资本化的研发费用，因此，用于计算三分之二限额的基数“境内符合条件的研发费用”包括资本化的研发费用。

企业委托境内机构或个人研发，加计扣除时按照研发活动发生费用的 80% 计入委托方研发费用并计算加计扣除，因此，企业委托境内机构或个人研发活动所发生的费用也应乘以 80%，用于计算“境内符合条件的研发费用三分之二的部分”。

8.7. 集团研发方面

8.7.1. 对于集团统一进行研发，研发费用在各子公司间分摊，如何确定分配率？

答：例如以研发投入确定分配率。参照合作研发的模式，对集团统一发生的研发费在各个子公司之间进行分摊时，按各子公司在研发过程中的实际投入为标准为分摊。一方面，按投入进行分配较易量化

计算,能合理体现各子公司对研发结果的实际贡献度,符合配比原则;另一方面也能有效解决按销售收入分配不能完全反映出研发成果使用情况的问题,便于后续管理跟踪核实。

8.7.2. 集团分摊研发费用后,由集团公司还是子公司承担后续管理资料备查工作?

答:遵照“谁享受、谁负责”的原则,由享受优惠政策的主体承担相关工作。集团公司在分摊费用的同时,也应将集中研发项目研发费决算表、集中研发项目费用分摊明细情况表和实际分享收益比例等资料交给各子公司,各子公司主管税务机关对分配比例有异议时,可请集团公司主管税务机关对集团公司开展后续管理,重新确认研发费金额及分配率。

8.7.3. 企业集团集中开发的研发费用分摊需要注意哪些事项?

答: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。

根据《国家税务总局关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告》(国家税务总局公告2016年第42号)的规定,企业集团开发、应用无形资产及确定无形资产所有权归属的整体战略,包括主要

研发机构所在地和研发管理活动发生地及其主要功能、风险、资产和人员情况等应在主体文档中披露。

8.8. 叠加优惠方面

8.8.1. 我公司在享受研发费用加计扣除优惠政策时，是否还可以叠加享受民族自治地区企业所得税优惠政策？

答：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》（国家税务总局公告 2018 年第 23 号）的规定，所称优惠事项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、民族自治地方分享部分减免等。

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，又符合享受民族自治地区企业所得税优惠条件的，可以同时享受有关优惠政策。

8.8.2. 研发仪器设备享受了固定资产加速折旧优惠，还可以再享受加计扣除吗？

答：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。

假如企业 2019 年新购入了价值 400 万元的研发用仪器设备，会计按 10 年计算折旧，年折旧额 40 万元，税务处理享受购入固定资产一次性扣除的优惠，2019 年度一次性计入当期成本费用并在计算应纳税所得额时扣除 400 万元。若该设备符合研发费加计扣除政策规定，则企业在享受研发费用加计扣除税前加计扣除政策时，就税前扣除的“设备折旧费”400 万元进行加计扣除 $400 \times 75\% = 300$ 万元。

8.9. 申报享受方面

8.9.1. 我公司发生的研发费用何时申报享受研发费用加计扣除政策？预缴企业所得税时能否享受？

答：根据《国家税务总局关于发布〈企业所得税优惠事项办理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 23 号）的规定，研发费用税前加计扣除政策属于汇缴享受优惠项目，因此企业实际发生的研发费用，在预缴申报时，允许据实计算扣除，在年度终了进行所得税年度汇算清缴纳税申报时，再依照规定享受加计扣除优惠政策。

8.9.2. 我公司当年度符合条件的研发费用没有享受加计扣除政策，是否可以追溯享受？

答：企业符合《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）文件规定的研发费用加计扣除条件而未及时享受该项税收优惠的，可以追溯享受，

追溯期限最长为 3 年。例如，企业 2017 年度发生了研发支出未享受加计扣除优惠的，最迟需在 2020 年度汇缴期内，也就是 2021 年 5 月 31 日前更正申报 2017 年度企业所得税汇缴申报，追溯享受研发费加计扣除政策。

8.9.3 研发费用加计扣除政策是否需要到税务机关备案？

答：按照国务院“放管服”的要求，国家税务总局公告 2018 年第 23 号发布了修订后的《企业所得税优惠政策事项办理办法》，明确企业享受研发费用加计扣除优惠政策时，采用“自行判别、申报享受、相关资料留存备查”的办理方式，企业对留存备查资料的真实性、合法性承担法律责任，在年度纳税申报及享受优惠事项前无需再履行备案手续，也无需再报送备案资料。

8.9.4. 我公司 2019 年申报享受了研发费用加计扣除政策，请问相应的研发项目是否需要事前向科技部门申请鉴定？

答：企业申报享受研发费用加计扣除政策，无需事前通过科技部门鉴定。根据《科技部 财政部 国家税务总局关于进一步做好企业研发费用加计扣除政策落实工作的通知》（国科发政〔2017〕211 号）规定，税务部门事中、事后对企业享受加计扣除优惠的研发项目有异议的，可以转请科技部门出具鉴定意见。企业承担省部级（含）以上科研项目的，以及以前年度已鉴定的跨年度研发项目，不再需要鉴定。

8.9.5. 企业清算期间的研发费用能否加计扣除？

答：《财政部 国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕60号）文件第一条规定，企业清算的所得税处理，指企业在不再持续经营，发生结束自身业务、处置资产、偿还债务以及向所有者分配剩余财产等经济行为时，对清算所得、清算所得税、股息分配等事项的处理。第四条规定，企业应将整个清算期作为一个独立的纳税年度计算清算所得。

因此，企业的清算所得不属于企业正常的生产经营所得，清算期间已不再持续经营，一般也不再发生研发费用的支出，清算期间企业所得税优惠政策的对象已经不存在，企业清算期间应就其清算所得申报填列缴纳企业所得税。

8.9.6. 企业经营亏损，还能享受研发费加计扣除税收优惠吗？

答：企业经营亏损或研发费用加计扣除部分形成亏损的，均可用以后年度应税所得弥补，弥补亏损年限最长不得超过5年。其中，自2018年1月1日起，高新技术企业和科技型中小企业最长亏损结转年限由5年延长至10年；受疫情影响较大的困难行业企业2020年度发生的亏损，最长结转年限由5年延长至8年。