



中鸿税务

ZHONG HONG TAX

专业、专注、专属

高新技术企业提前规划之税务 政策暨实战案例解读

袁晓枫 律师

中鸿普昌（江苏）税务师事务所有限公司
中鸿税务师事务所有限公司苏州分公司
北京大成（苏州）律师事务所





中鸿税务

ZHONG HONG TAX

专业、专注、专属

袁晓枫

北京大成（苏州）律师事务所

律师、注册税务师、会计师、上市公司独立董事资格。

自1987年7月参加工作以来一直从事财税工作，先后从事过八年的企业财务会计、十多年的税务稽查以及八年多的纳税服务；并先后担任过企业主办会计、税务事务所所长、税务稽查局长等主管或领导职务；在民商事领域建立了法、商、税复合型知识体系，更由于长期在一线从事财税实务，积累了丰富的实践经验，可以从财务、税务、法务交叉层面融汇定制方案、解决问题，维护权益。

2016年9月在北京大成（苏州）律师事务所专职从事税务律师工作，实务中以“法律+税务”的复合思维成功承办了多起税企争议案件解决、重大资产重组及股权架构、股权激励方案设计、财富管理税务规划等项目，尤其对股权与税务的整体规划有独到理解和深刻把握，国内首倡“股税同行”的理念，专注在股权与税务的整体规划领域精耕细作。





CONTANTS

1

**PART
ONE**

**申报高新技术企业企业
之效用**

2

**PART
TWO**

**申请高新技术企业之财税先
行准备**

3

**PART
THREE**

**高新技术企业研发费加
计扣除之关注要点**



中鸿税务

ZHONG HONG TAX

专业、专注、专属

01.

申报高新技术企业之效用



高新技术企业 企业效用



1、享受税收优惠：15%的所得税税率；研发费用加计扣除；亏损弥补期延长至10年；其他地方性税收优惠（房土税等）。

2、提升企业品牌形象：增强企业的发展力和竞争力；利于吸引金融资本和风险资金介入，加速上市；为其它科技计划项目提供有力的证明资质等。

3、其他方面：工业企业绩效评价；商务招投标方面等等。



案例1：江苏X公司专业从事手机测试系统的设备研发生产和销售；已经申请取得多项发明专利；但尚未被认定为高新技术企业；2017年实现营业收入8000万元（不含税），当年发生管理费用—研发费800万元，利润3000万；缴纳增值税800万元，企业所得税780万元（经纳税调整）。

2018年通过了高新技术企业认定，假如2018年实现营业收入也是8000万元（不含税），利润也是3000万；经纳税调整后的应纳税所得为3120万元。

- 1、缴纳增值税，还是800万元；
- 2、企业所得税：
 - (1) 研发费加计扣除75%， $800 \times 75\% = 600$ 万元；
 - (2) 应纳税所得额 = $3120 - 600 = 2520$ 万
 - (3) 企业所得税 = $2520 \times 15\% = 378$ 万元

高新后节税（企业所得税） = $780 - 378 = 402$ 万



财政部、税务总局关于创业投资企业和天使投资个人有关 税收政策的通知（财税〔2018〕55号）

公司制创业投资企业采取股权投资方式直接投资于种子期、初创期科技型企业**（以下简称**初创科技型企业**）满2年（24个月，下同）的，可以按照投资额的70%在股权持有满2年的当年抵扣该公司制创业投资企业的应纳税所得额；当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣。。。

（一）本通知所称**初创科技型企业**，应同时符合以下条件：

1. 在中国境内（不包括港、澳、台地区）注册成立、实行查账征收的居民企业；
2. 接受投资时，从业人数不超过200人，其中具有大学本科以上学历的从业人数不低于30%；资产总额和年销售收入均不超过3000万元；
3. 接受投资时设立时间不超过5年（60个月）；
4. 接受投资时以及接受投资后2年内未在境内外证券交易所上市；
5. 接受投资当年及下一纳税年度，**研发费用总额占成本费用支出的比例不低于20%**。



科技型企业类别及税收政策差异

A、高新技术企业

(15%，研发费加计扣除75%，亏损结转10年弥补)

B、科技型中小企业

(25%，研发费加计扣除75%，亏损结转10年弥补)

C、技术先进型服务企业

(15%，研发费加计扣除75%，亏损结转5年弥补)



科技型企业认定办法之差异

A、高新技术企业，

认定依据：《高新技术企业认定管理办法》的通知》（国科发火〔2016〕32号）

认定机构：省级科技部门牵头认定

资格依据：认定证书

B、科技型中小企业

认定依据：《〈科技型中小企业评价办法〉的通知》（国科发政〔2017〕115号）

认定机构：企业自评+科技部门服务监督

资格依据：登记编号

C、技术先进型服务企业：

认定依据《江苏省技术先进型服务企业认定管理办法》（苏科技规〔2017〕380号）

认定机构：省级科技部门牵头认定

资格依据：认定证书



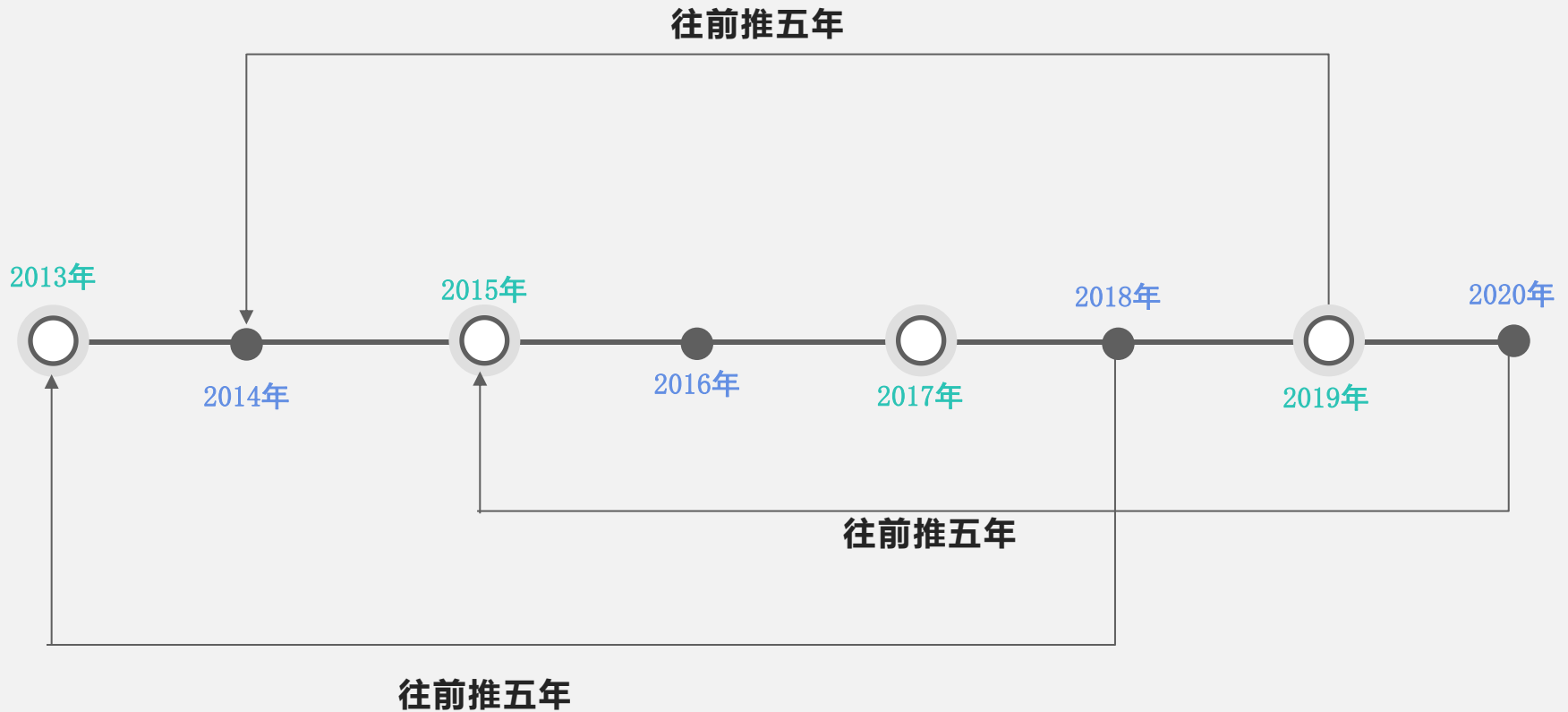
延长亏损结转年限至10年

财政部、税务总局关于延长高新技术企业和科技型中小企业亏损结转年限的通知（财税[2018]76号）一、自2018年1月1日起，当年具备高新技术企业或科技型中小企业资格(以下统称资格)的企业，其具备资格年度之前5个年度发生的尚未弥补完的亏损，准予结转以后年度弥补，最长结转年限由5年延长至10年。

国家税务总局关于延长高新技术企业和科技型中小企业亏损结转弥补年限有关企业所得税处理问题的公告（国家税务总局公告2018年第45号）。。。2018年具备资格的企业，无论2013年至2017年是否具备资格，其2013年至2017年发生的尚未弥补完的亏损，均准予结转以后年度弥补，最长结转年限为10年。2018年以后年度具备资格的企业，依此类推，进行亏损结转弥补税务处理。



延长亏损结转年限至10年



注：2013年起的亏损可以往后用10年的应税所得弥补
(原来是5年内弥补)



财政部、国家税务总局、商务部、科学技术部、国家发展和改革委员会关于完善技术先进型服务企业有关企业所得税政策问题的通知（财税[2014]59号）

苏州属于中国第一批服务外包示范城市

1. 对经认定的技术先进型服务企业，减按15%的税率征收企业所得税。
2. 经认定的技术先进型服务企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额8%的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

【财税[2017]79号】将该项优惠政策推广至全国【】



享受企业所得税税收优惠的技术先进型服务企业必须同时符合以下条件：

1. 在中国境内（不包括港、澳、台地区）注册的法人企业；
2. 从事《技术先进型服务业务认定范围（试行）》（详见附件）中的一种或多种技术先进型服务业务，采用先进技术或具备较强的研发能力；
3. 企业具有法人资格；
4. 具有大专以上学历的员工占企业职工总数的50%以上；
5. 从事《技术先进型服务业务认定范围（试行）》中的技术先进型服务业务取得的收入占企业当年总收入的50%以上。
6. 从事离岸服务外包业务取得的收入不低于企业当年总收入的35%。



通过软件业务分拆节税的案例

案例2：苏州Y公司专业从事医疗检测的设备研发生产和销售；已经申请认定为高新技术企业，2017年实现营业收入10000万元（不含税），研发费加计扣除以后的应纳税所得2000万；缴纳增值税800万元，企业所得税300万元。

董事长咨询：

- （1）是否有通过税务筹划节税的空间？
- （2）如何实施？
- （3）是否有筹划的风险？



通过软件业务分拆节税的案例

将嵌入式软件部分人员、资产、业务独立出来成立全资的Z子公司，专门从事软件开发，并向母公司提供嵌入式软件销售。Y公司的设备价值主要就体现在软件的不断更新和世界的先进水平；所以按照每台销售20万的价格，Z公司向Y公司收取每台5万元的嵌入式软件销售款，2017年合计收取2000万（不含税）的软件销售费。后期每年还直接向客户收取系统升级软件服务费。

筹划结果：

全公司增值税节约

$$=2000 \times (16\% - 3\%)$$

=260万元

企业所得税=返回的260万

可以不计入应纳税所得，

不需要多交企业所得税。



通过软件业务分拆节税案例的政策解析

1、取得的即征即退增值税款，可以作为不征税收入

符合条件的软件企业按照《财政部 国家税务总局关于软件产品增值税政策的通知》（财税〔2011〕100号）规定取得的即征即退增值税款，由企业专项用于软件产品研发和扩大再生产并单独进行核算，可以作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除。

2、 软件产品增值税政策

《财政部、国家税务总局关于软件产品增值税政策的通知》（财税〔2011〕100号）一、软件产品增值税政策（一）增值税一般纳税人销售其自行开发生产的软件产品，按17%（16%）税率征收增值税后，对其增值税实际税负超过3%的部分实行即征即退政策。



中鸿税务

ZHONG HONG TAX

专业、专注、专属

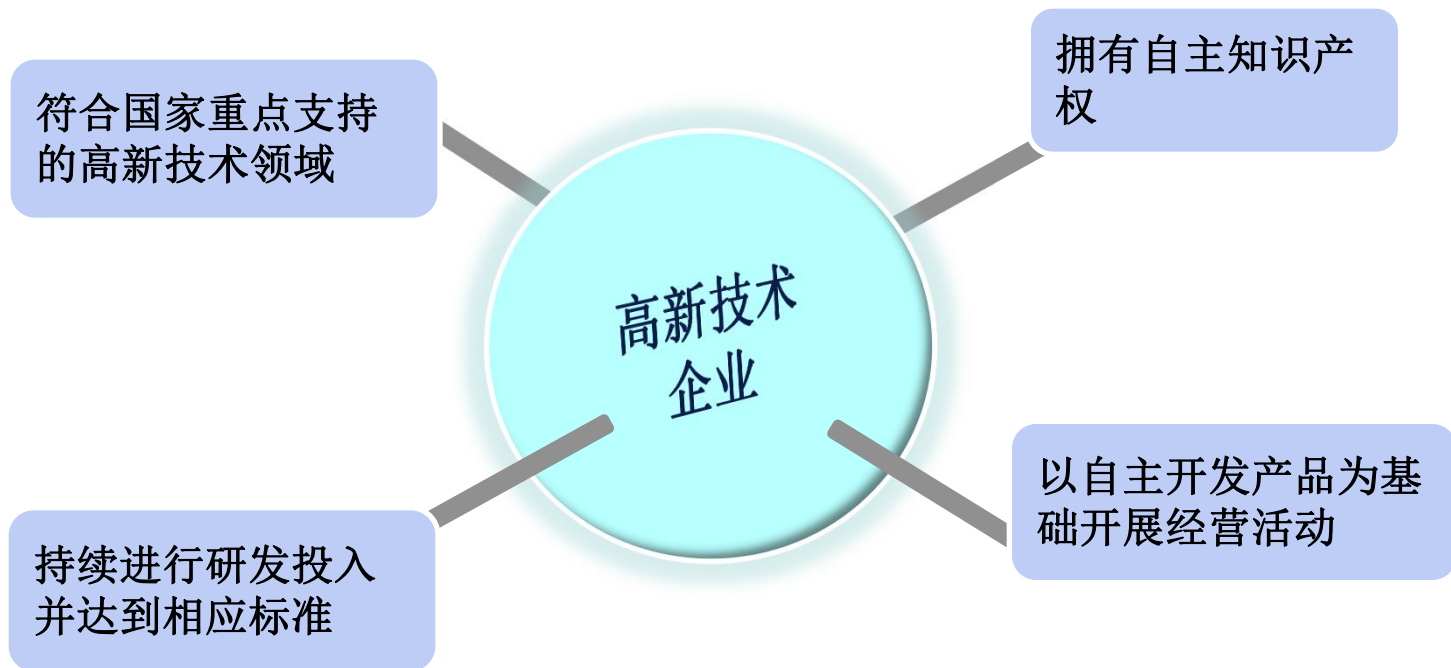
02.

申请高新技术企业之财税先行准备



高新技术企业定义

高新技术企业是指：在《国家重点支持的高新技术领域》内，持续进行研究与技术开发与技术成果转化，形成企业核心自主知识产权，并以此为基础开展经营活动，在中国境内（不包括港、澳、台地区）注册的居民企业。





“8+4”的评审条件体系



8个基础性条件

(门槛性条件, 一票否决)

国科发火(2016)32号第是十一条

02

4个打分模块(总分100分, 70分合格)



中鸿税务

ZHONG HONG TAX

专业、专注、专属

8个基础性条件

年限：注册成立一年以上



技术领域：对应国标找出自己的所属领域

知识产权：一类、二类



社会信用：认定前一年内未发生重大**安全**、重大**质量**事故或严重**环境**违法行为

研发人员：科技人员/当年职工总数>10%。



高新收入：最近一年高新收入/收入总额>60%

研发费用：近三个会计年度研发费用总额/销售收入总额>：3%、4%、5%



创新能力：评价要求70分以上



4个打分模块

企业创新能力评价：

企业创新能力主要从知识产权、科技成果转化能力、研究开发组织管理水平、企业成长性等四项指标进行评价。各级指标均按整数打分，满分为100分，综合得分达到70分以上（不含70分）为符合认定要求。四项指标分值结构详见下表：

序号	指标	分值
1	知识产权	≤30
2	科技成果转化能力	≤30
3	研究开发组织管理水平	≤20
4	企业成长性	≤20



企业成长性

《净资产增长率和销售增长率指标评分表》

以上两个指标分别对照下表评价档次（ABCDEF）得出分值，两项得分相加计算出企业成长性指标综合得分。）

成长性得分	指标赋值	≥35%	≥25%	≥15%	≥5%	0	≤0
		A	B	C	D	E	F
≤20分	净资产增长率赋值≤10分	9-10分	7-8分	5-6分	3-4分	1-2分	0分
	销售收入增长率赋值≤10 9-10分						



中鸿税务

ZHONG HONG TAX

专业、专注、专属

公司内部的分工合作

财务部门是核算研发费的主力

人事部门对职工人数的管理

研发部门

在申报中

起到了统

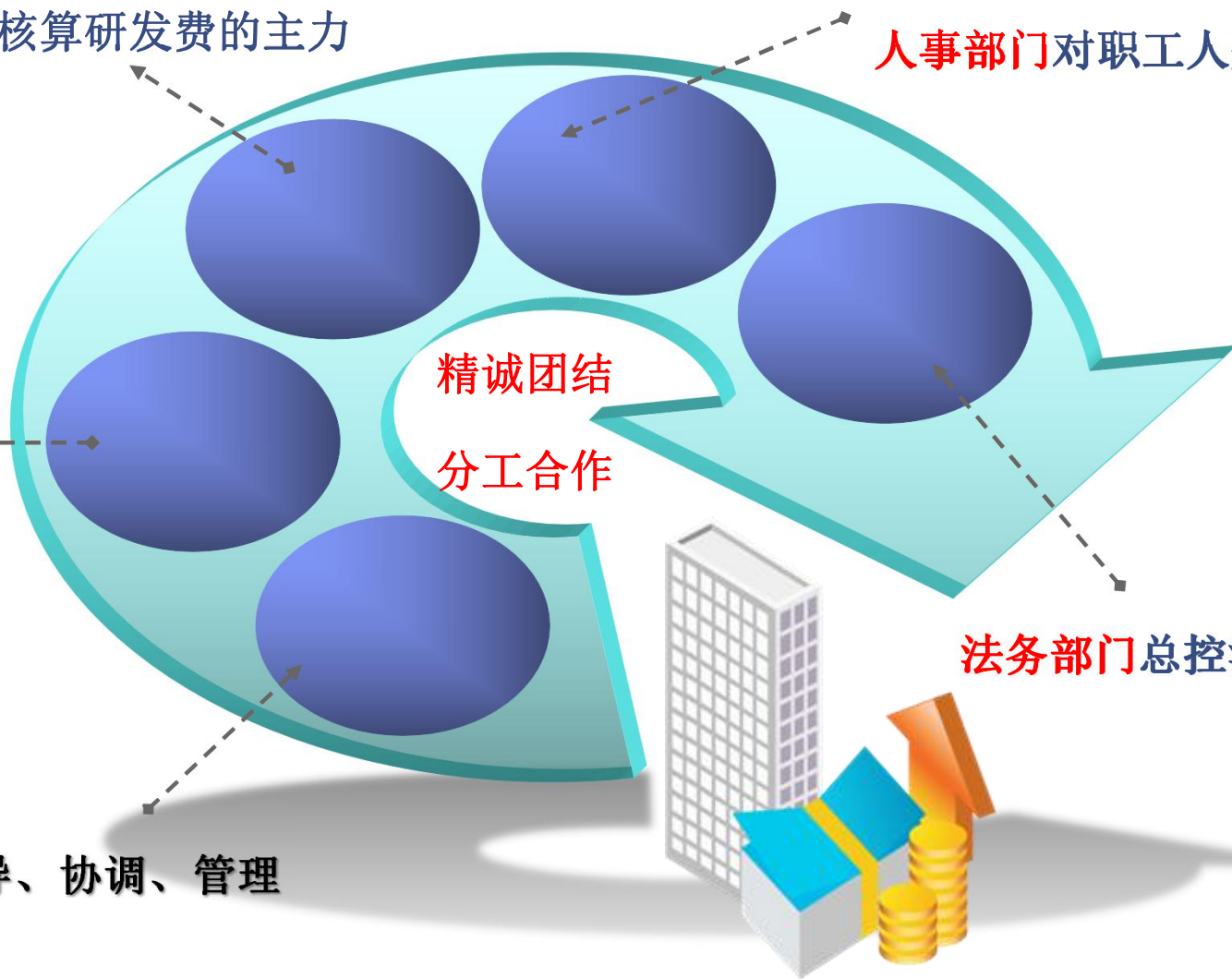
驭作用

精诚团结

分工合作

法务部门总控法律风险

总经办领导、协调、管理





中鸿税务

ZHONG HONG TAX

专业、专注、专属

公司外部机构的紧密协作

精诚团结 紧密合作



会计师事务所

税务师事务所

专利事务所

科技类咨询机构



中鸿税务

ZHONG HONG TAX

专业、专注、专属

成功创建和打造两个体系



研发活动管理体系



研发费用核算体系





研发活动管理体系

1. 立项和预算管理：

- (1) 项目的申请和批准；
- (2) 预算的编制和批准。

2. 人员管理：

- (1) 研发机构的设立、研发人员的组织和聘用；
- (2) 研发工作记录；
- (3) 研发绩效考核；
- (4) 薪酬的计算、支付和记录



研发活动管理体系

3. 设备、材料管理：

- (1) 设备、材料的购置申请；
- (2) 设备、材料的验收；
- (3) 设备、材料的领用和记录

4. 委托外部研究开发：

- (1) 委托外部研究开发的申请和审批；
- (2) 委托外部开发成果的验收；
- (3) 付款和记录。

5. 结项管理：

- (1) 项目的总体评议和成果鉴定；
- (2) 预算差异分析。



研发费用核算体系

1. 会计核算方法：研发费用按类别、项目下设三级、四级科目（或按类别下设三级明细科目同时设置项目辅助账）进行核算。

第一种方式：管理费用-研发费用-**A项目/B项目**-材料费/工资等等

第二种方式：管理费用-研发费用-材料费/工资等等

第三种方式：研发支出-费用化支出-**A项目/B项目**-材料费/工资等等
月末结转至：管理费用-研发费用

第四种方式：研发支出-费用化支出-材料费/工资等等
同时在财务软件中设置项目辅助账，将研发费用归集至项目中
月末结转至：管理费用-研发费用



研发费用核算体系

一	二	三	四	五
研发支出 或 管理费用- 研发费用	**研发项目	1、自主研发	资本化支出	1、人员人工费用
		2、合作研发		2、直接投入费用
			3、委托研发	或 费用化支出
		4、无形资产摊销费用		
4、集中研发	5、设计费用			
	6、装备调试费用与试费用			
			7、其他费用	
				8、委托研发



研发费用核算体系

2. 会计核算原则：

- (1) 能直接归属于某个项目的费用直接计入对应项目；
- (2) 多用途对象费用应合理分配至对应费用及项目；
- (3) 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，应对其人员活动及仪器设备、无形资产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。



研发费用核算体系

3、凭证管理要求：原始单据收集齐全，合理，支出必须有合理、有效的原始单据作为依据，能体现项目归集的合理性和正确性，具体要求整理如下：

(1) 研发人员工资薪金等，以职能部门（财务或人事部门）按月单独编制的工资清单

(2) 为研发项目直接耗用的原材料，以领料单（需注明领用的研发项目、研发人员）作为有效凭证；

(3) 燃料、动力等直接费用以发票、分配表作为有效凭证；间接费用，以分配表作为有效凭证；

(4) 租赁费以租赁合同、发票及分配表作为有效凭证；

(5) 折旧费等，以折旧清单、分配表作为有效凭证；

(6) 摊销费，以摊销表作为有效凭证；

(7) 其他项目根据实际情况凭相关有效凭证进行归集。



研发费用核算体系

1. 自主研发“研发支出”辅助账
2. 委托研发“研发支出”辅助账
3. 合作研发“研发支出”辅助账
4. 集中研发“研发支出”辅助账
5. “研发支出”辅助账汇总表
6. 研发项目可加计扣除研究开发费用情况归集表

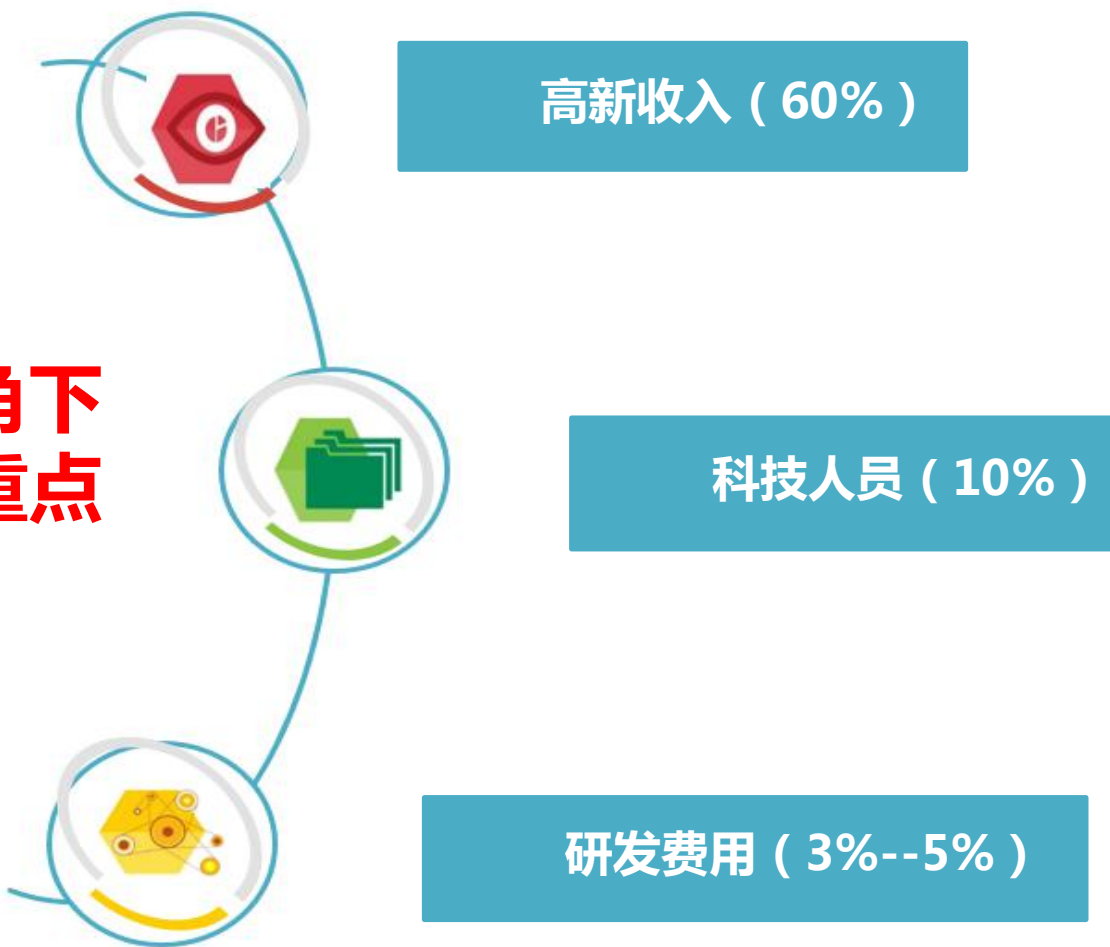


中鸿税务

ZHONG HONG TAX

专业、专注、专属

财税视角下的三大重点





高品收入

近一年高新技术产品（服务）收入占企业同期总收入的比例不低于60%；

$$\text{高新技术产品（服务）收入占比} = \frac{\text{高新技术产品（服务）收入}}{\text{同期总收入的比例}}$$



拥有在技术上发挥核心支持作用的知识产权所有权的高新产品收入在同期高新技术产品（服务）收入中超过50%。



财税视角下的高品收入

高新技术产品（服务）收入是指企业通过研发和相关技术创新活动，取得的产品（服务）收入与技术性收入的总和。对企业取得上述收入发挥核心支持作用的技术应属于《技术领域》规定的范围。

1) **技术转让收入**：指企业技术创新成果通过技术贸易、技术转让所获得的收入；

2) **技术服务收入**：指企业利用自己的人力、物力和数据系统等为社会和本企业外的用户提供技术资料、技术咨询与市场评估、工程技术项目设计、数据处理、测试分析及其他类型的服务所获得的收入；

3) **接受委托研究开发收入**：指企业承担社会各方面委托研究开发、中间试验及新产品开发所获得的收入。

总收入是指收入总额减去不征税收入。（以《实施条例》的规定计算）



大家在日常操作中对不征税收入如何处理？



财税视角下的高品收入



管理
建议

- 1、公司研发科技部门需对照32号办法、195号指引、《国家重点支持的高新技术领域》，结合公司实际，制定本公司高新技术产品（服务）目录，列明本公司高新技术产品（服务）类别、项目，以及高新产品具体名称、规格型号。
- 2、公司销售部门签订销售合同，仓管部门发货，财务部门开具发票、填制记账凭证、登记明细账要参照公司高新技术产品（服务）目录，品名、数量、单价、金额等内容上要保持一致或相符。
- 3、财务部门需及时掌握高品收入占比，特别注意非常规性收入对高品收入占比的影响，如股权转让收入、利息收入等，并设定预警提示程序！



科技人员

科技人员占企业当年职工总数的比例不低于10%。

科技人员：企业科技人员是指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管理和提供直接服务的，一年中**累计实际工作时间在183天以上的人员**，包括在职、兼职和临时聘用人员。

职工总数：企业职工总数包括企业在职、兼职和临时聘用人员。在职人员可以通过企业是否签订了劳动合同或缴纳社会保险费来鉴别；兼职、临时聘用人员全年须在企业累计工作**183天**以上。

统计方法：企业当年职工总数、科技人员数均按照全年月平均数计算

月平均数 = (月初数 + 月末数) ÷ 2

全年月平均数 = 全年各月平均数之和 ÷ 12



财税视角下的科技人员



管理
建议

1、人力资源部门在研发员工的录用、辞退等程序上应有研发科技部门相关负责人的批准，研发人员名册的变更应与经研发科技部门负责人批准的录用、辞退等支持性文件保持一致；

2、公司研发科技部门在研发工作中要注意负责统计工时，人力资源部应依据研发科技部门统计的工时和规定的工资标准制作工资表，并交付研发科技部门相关负责人复核；

3、财务部门应按经过研发科技部门负责人签署后工资表发放工资，依据研发科技部门对各研发项目的工时统计计算各项目的工资费用并账务处理；

4、人力资源部门应编制“研究开发人员统计表”，注意与缴纳职工五险一金的相关资料相符，“研究开发人员统计表”中研发人员的认定应符合《高新技术企业认定管理工作指引》第五条第二款第二项的规定；

5、人力资源部门需及时掌握科技人员占比，设定预警提示程序！



研发费用

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，下同）的研究开发费用总额占同期销售收入总额的比例符合要求。

1. 最近一年销售收入小于5,000万元（含）的企业，比例不低于**5%**；
2. 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%**；
3. 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%**；



财税视角下的研发费用

研究开发活动是指，为获得科学与技术（不包括社会科学、艺术或人文学）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活动。

研发费用归集：

- 1、人工费用：**工资薪金、社保、公积金、外聘劳务费、其他；
- 2、直接投入：**材料、燃料和动力费用，模具、工艺装备、样品、样机及测试费，产品检验费，仪器、设备的运行维护、调整、检验、维修以及经营租赁方式租入的固定资产租赁费；
- 3、折旧及长期待摊：**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；
- 4、无形资产摊销：**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；



财税视角下的研发费用

5、**设计费**：构思、开发和制造，进行工序、技术规范、操作特性方面的设计等，包括为获得创新性、创意性、突破性产品进行的创意设计活动发生的相关费用；

6、**装备调试与试验**：研制特殊、专用的生产机器、模具和工具，改变生产和质量控制程序，或指定新方法及标准等活动所发生的费用

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

7、**委托外部研究开发费用**：委托境内外其他机构或个人进行研究开发活动所发生的费用（研究开发活动成果为企业拥有，且与企业的主要经营业务紧密相关），应按照独立交易原则确定，按照实际发生额**80%**记入委托方研发费用总额。

8、**其他费用**：是指上述费用之外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。此项费用一般不得超过研究开发总费用的**20%**，另有规定的除外。



财税视角下的研发费用



管理
建议

- 1、公司研发科技部门年初将本年度研究开发项目计划书、研发项目立项的决议、研发项目预算等文件传递给财务部门，财务部门据此设置研发费辅助账；
- 2、公司研发科技部门年末将本部门的编制情况和分项目研发人员名单，经科技局登记的委托、合作研究开发项目的合同，从事研发活动的人员和用于研发活动的仪器、设备、无形资产的费用分配说明（包括工作使用情况记录）等资料文件完善并传于财务部门备查；
- 3、财务部门于年度汇算清缴纳税申报时，按“97号公告”的要求完成备案，并将完善留存备查资料。
- 4、公司研发科技部门对所有发生的研发费进行审核，财务部门依据研发科技部门负责人审核过的单据记账，公司目前研发费上最大的问题在材料领用上，如何解决？
- 5、财务部门根据各部门传递的相关资料，严格按照相关规定准确核算，正确账务处理，编制相关辅助账，并确保账账、账实、账证相符。
- 6、财务部门需及时掌握研发费占比，设定预警提示！



高企认定财税资料审核要点

- 1、所得税年报主表每个科目总额（一直到利润总额）与年度审计报告的利润表是否一致，期间费用明细表与审计报告附注中的管理费用明细是否一致，管理费用中的研发费用金额一致。若有加计扣除，加计扣除金额一般小于或等于审计报告中研发费用金额，研发项目与专项报告是否一致。
- 2、年度审计报告披露的财务核算方式是否正确，与专项鉴证报告是否一致；
- 3、专项鉴证报告三年研发费用金额与年度审计报告、加计扣除金额是否一致，若有差异是否合理，三年研发费用总额占销售收入比例是否符合规定；
- 4、近一年高新收入占总收入比例是否符合规定，拥有自主知识产权的高新收入比例是否符合规定；
- 5、净资产增长率、销售收入增长率情况，是否存在计算错误情况。



通过认定的高新技术企业，其资格自颁发证书之日起有效期为三年。

甲公司2018年5月申请高新技术，10月获得批准，12月底获得证书，证书上发证时间为2018年10月20日，有效期三年。

问题：

(1) 请问甲公司2018年企业所得税季度预缴按什么税率预缴？(25%)

(2) 请问甲公司2018年度企业所得税年度汇缴按什么税率？(15%)



问题：

1、企业既符合高新技术企业的条件，又符合软件企业的优惠政策，是否可以**叠加享受**？

2、公司现享受15%的高新技术企业所得税优惠税率，现准备注销，**清算所得**适用什么税率？能否按优惠税率缴纳企业所得税？

3、企业重组后的高新资格认定：

（国科发火〔2016〕32号）第十七条规定，高新技术企业发生更名或与认定条件有关的重大变化（如分立、合并、重组以及经营业务发生变化等）应在**三个月内**向认定机构报告。经认定机构审核符合认定条件的，其高新技术企业资格不变，对于企业更名的，**重新核发认定证书**，编号与有效期不变；不符合认定条件的，自更名或条件变化年度起取消其高新技术企业资格。



税务规划与风险防范

选择可享受的税收优惠类型：

- 固定资产加速折旧
- 研发费加计扣除
- 技术转让减免税
- 高新技术企业的优惠税率
- 软件、集成电路企业

关联方交易

- 技术许可费
- 境外研发费用的成本分摊协议
- 技术服务
- 委托研发

独立、非独立研发部门和境外研发机构

- 功能
- 管理
- 母子公司的安排
- 转让定价的安排



税务规划与风险防范

➤研发费的收入、高品收入关于收入确认的差异：

1.研发费口径：营业收入（主营和其他）+视同销售（营业）收入

2.高品口径：营业收入（主营和其他）+营业外收入+投资收益+利息收入-不征收收入

3.高品收入**60%**，税务要求每年达标，高企申报前一年达标

➤ 研发费加计扣除与高企申报研发中出现自相矛盾？

➤其他税收风险：

1.个人所得税、社保、企业所得税申报列支的工资总额；

2.存货变动：研发的材料去向--库存不实—成本核算问题—企业所得税

3.企业存在账外账：投资收益、隐藏收入、报表口径差

4.补贴收入的处理



税务规划与风险防范

国家税务总局关于实施高新技术企业所得税优惠政策 有关问题的公告

国家税务总局公告2017年第24号

二、对取得高新技术企业资格且享受税收优惠的高新技术企业，税务部门如在日常管理过程中发现其在高新技术企业认定过程中或享受优惠期间不符合《认定办法》第十一条规定的认定条件的，应提请认定机构**复核**。复核后确认不符合认定条件的，由认定机构**取消**其高新技术企业资格，并通知税务机关**追缴**其证书有效期内自不符合认定条件年度起已享受的税收优惠。



江苏首例伪高新企业被查，追回企业所得税1800余万 刊载于2016年的《中国税务报》

不符合高新技术企业所得税优惠政策，却偷偷扩大研发费用归集范围，连续数年享受15%的优惠税率。近日，南京市国税局第一稽查局历时2年，成功查处江苏省首起虚假高新技术企业享受税收优惠案，追回企业所得税款1800余万元。企业最终**放弃**高新技术企业**复审认定**，恢复按25%税率缴纳企业所得税5557万元。德国独资，2001年“两免三减半”；2008年高新技术企业。

风险的起源：5年来，该企业研发费用占销售收入的比例都是刚刚超过3%，恰恰满足《高新技术企业认定管理办法》中“最近一年销售收入在2亿元以上的企业，比例不低于3%”的要求；

税局发现：该企业研发费用支出中，大部分为向德国总部支付的特许权使用费。按照有关政策对研发费用的规定，这一部分并不属于研发费用归集范畴。检查组兵分三路。一路检查人员抽取30%的研发项目，从立项书到研发流程图再到研发经费预算决算等纸质证据，一一与实际工作对照，查验核实。一路检查人员约谈研发总监和具体研发项目负责人，考量购买技术在研发活动中的作用。一路检查人员负责验算实验台账记录与工时记录，意在准确剥离专门用于研发活动的测试与实验。



相关文件汇编

- 1、《高新技术企业认定管理办法》国科发火[2016]32号（以下简称“[32号办法](#)”）
- 2、《高新技术企业认定管理工作指引》国科发火[2016]195号（以下简称“[195号指引](#)”）
- 3、《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（以下简称“[119号通知](#)”）
- 4、《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（以下简称“[97号公告](#)”）
- 5、《国家税务总局关于2016年度企业研究开发费用税前加计扣除政策企业所得税纳税申报问题的公告》（国家税务总局公告2017年第12号）
- 6、《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](#)）
- 7、关于实施高新技术企业所得税优惠政策有关问题的公告（[国家税务总局公告2017年第24号](#)）
- 8、《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）
- 9、财政部 税务总局关于延长高新技术企业和科技型中小企业亏损结转年限的通知财税〔2018〕76号
- 10、《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](#)）



03.

高新技术企业研发费加计扣除之关注要点



研发费用加计扣除优惠政策

	研发费用会计处理	加计扣除
实际发生的研发费用	计入当期损益未形成无形资产的	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
实际发生的研发费用	形成无形资产的	按照该无形资产成本的 150% 在税前摊销 除法律另有规定外，摊销年限不得低于 10年

注：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。（**财税[2018]99号**）



研发费用加计扣除优惠政策

前提：

- 一、必须是企业开展研发活动中实际发生的研发费用。
- 二、研发费用必须符合税法规定的范围。
- 三、仅适用于查账征收的企业，核定征收的企业不适用。

要求：真实、合法



研发项目确认书的取得

- ❖ 税务机关对企业享受加计扣除优惠的研发项目有异议的，可以转请地市级（含）以上科技行政主管部门出具鉴定意见，科技部门应及时回复意见。
- ❖ 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。
- ❖ 办理《企业研究开发项目确认书》。

建议：

高新技术企业研发项目要在《国家重点支持的高新技术领域》范围内



《企业研究开发项目确认书》

政府科技部门或经信委等部门确认意见	经审核，该研究开发项目内容符合《国家重点支持的高新技术领域（2016版）》 （电子信息/智能交通和轨道交通技术/交通运输运营管理技术）规定的范畴或符合《当前优先发展的高技术产业化重点领域指南（2011年度）》 规定的范畴。 （单位盖章） 年 月 日
-------------------	--

备注：企业应按研究开发项目类别逐项报政府科技部门或经信委等部门确认。

区县政府科技部门或经信委等部门 （单位盖章） 年 月 日	政府科技部门或经信委等部门确认意见	经审核，该研究开发项目内容符合《国家重点支持的高新技术领域》（先进制造与自动化/先进制造工艺与装备/高档数控装备与数控加工技术）规定的范畴或符合《当前优先发展的高技术产业化重点领域指南（2007版）》（）规定的范畴。 （单位盖章） 年 月 日
--	-------------------	---

备注：企业应按研究开发项目类别逐项报政府科技部门或经信委等部门确认。



国家税务总局公告2017年第40号 关于研发费用税前加计扣除归集范围

研发费加计扣除具体项目

- (一) 人员人工费用
- (二) 直接投入费用
- (三) 折旧费用
- (四) 无形资产摊销
- (五) 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
- (六) 其他相关费用
- (七) 财政部和国家税务总局规定的其他费用



研发费用加计扣除归集范围

❖ 一、人员人工费用

人员人工费用的归集范围为，**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。

- ❖ （一）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（**工时分摊**）。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。
- ❖ （二）**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**。
- ❖ （三）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**。

注意：不包括为研发活动从事后勤服务的人员。



国家税务总局公告2017年第40号-研发费用加计扣除归集范围

二、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。

(一) 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。

(二) 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。

注意：为大规模批量化和商业化生产所进行的常规性工装准备和工业工程发生的费用不能计入。

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。（不包括建筑物）



国家税务总局公告2017年第40号-研发费用加计扣除归集范围

- ❖ 三、折旧费用
- ❖ 指用于研发活动的仪器、设备的折旧费。（不包括建筑物的折旧）
- ❖ （一）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。
- ❖ （二）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。
- ❖ 四、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。
- ❖ （一）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。
- ❖ （二）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。



国家税务总局公告2017年第40号-研发费用加计扣除归集范围

五、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；指企业在新产品设计、新工艺规程制定、新药研制的临床试验、勘探开发技术的现场试验**过程中发生的与开展该项活动有关的各类费用。**

六、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。**

此类费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的10%。

- 1、工资总额5%以内的补充养老、补充医疗（2015年97号公告附件）
- 2、企业依法取得知识产权后，在境内外发生的知识产权维护费、诉讼费。代理费、打假及其他相关支出。（财企2007年194号）



其他相关费用限额计算

- ❖ 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。在计算每个项目其他相关费用的限额时应当按照以下公式计算：其他相关费用限额=财税〔2015〕119号第一条第（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。
- ❖ 假设某一研发项目的其他相关费用的限额为X，财税〔2015〕119号文件第一条第（一）项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： $X=Y \times 10\% / (1-10\%)$ 。



国家税务总局公告2017年第40号公告中明确的其他事项

❖ 七、其他事项

- ❖ （一）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。
- ❖ （二）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。
- ❖ （三）企业开展研发活动中实际发生的研发费用形成无形资产的，其资本化的时点与会计处理保持一致。
- ❖ （四）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。
- ❖ （五）国家税务总局公告2015年第97号第三条所称“研发活动发生费用”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。



中鸿税务

ZHONG HONG TAX

专业、专注、专属

国家税务总局公告2017年第40号公告中明确的其他事项

八、执行时间和适用对象

本公告适用于2017年度及以后年度汇算清缴。以前年度已经进行税务处理的不再调整。**涉及追溯享受优惠政策情形的，按照本公告的规定执行。**科技型中小企业研发费用加计扣除事项按照本公告执行。



国家税务总局公告2017年第 40 号重点解读（一）

一、明确支付给劳务派遣企业的工资薪金

公告明确外聘研发人员包括与劳务派遣公司签订劳务用工协议（合同）的形式，将按照协议（合同）约定直接支付给劳务派遣公司，且由劳务派遣公司实际支付给研发人员的工资薪金等，纳入加计扣除范围。

二、符合条件的对研发人员股权激励支出纳入可加计扣除范围

鉴于《国家税务总局关于我国居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告2012年第18号）已明确符合条件的股权激励支出可以作为工资薪金在税前扣除，所以40号公告明确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。需要强调的是享受加计扣除的股权激励支出需要符合国家税务总局公告2012年第18号规定的条件。



国家税务总局公告2017年第 40 号重点解读（二）

特殊收入：

不同纳税年度发生的材料费已加计的可结转以后年度扣减

1、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。

2、新产品从研发投入到形成产品往往周期较长，特别是部分产品的研制过程，可能存在大批次试制品的情况。因此，40号公告在2015年97号公告的基础上，对该部分研发直接形成的产品进行了对外销售考虑到了产品的生产周期，对产品销售与费用发生在不同纳税年度的情况，给予明确。



不同纳税年度发生的材料费已加计的可结转以后年度扣减的案例分析

案例3: 2015年12月，C公司与客户甲公司签订合同生产某设备。该设备某项关键技术需要进行研发，C公司对该研发项目进行自主研发项目立项（X项目）。假设生产周期为3年。

2016年C公司发生研发支出100万元，其中X项目领用材料30万元。假设全部费用化，不考虑其他因素。2016年C公司可加计扣除的研发费用为100万元，当期实际加计扣除额50万元。

2017年C公司发生研发支出80万元，其中X项目领用材料20万元（研发成功并交付生产部门）。假设全部费用化，不考虑其他因素。2017年C公司可加计扣除研发费用为80万元，当期实际加计扣除额40万元。

2018年10月完工并按合同约定交付给甲公司，取得设备价款1000万元。当年发生研发支出150万元。假设全部费用化，不考虑其他因素。2018年C公司可加计研发费用为100（150-30-20）万元，当期实际加计扣除额75万元（加计扣除75%）。



国家税务总局公告2017年第40号重点解读（三）

加速折旧固定资产及缩短摊销年限的无形资产部分
就税前扣除的摊销部分计算加计扣除

1、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。

2、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。



加速折旧固定资产及缩短摊销年限的无形资产部分 就税前扣除的摊销部分计算加计扣除的案例

案例4：某企业购进研发用仪器设备（价值60万元），按照会计规定折旧年限为10年，按照税法加速折旧的规定，年限为6年，此时，根据旧的规定，企业当年可以加计扣除的额度为 $60 \div 10 = 6$ 万元，但根据新规，当年度可以进行加计扣除的部分为 $60 \div 6 = 10$ 万元。

注：财税〔2018〕54号企业在2018年1月1日至2020年12月31日期间新购进的设备、器具，单位价值不超过500万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧



案例5：甲汽车制造企业自2009年开始一直属于高新技术企业，2016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（ $10 \times 60\% = 6$ ）。

2017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“仪器、设备折旧费”200万元进行加计扣除=2017年： $200 \times 50\% = 100$ 万元；2018年： $200 \times 75\% = 150$ 万元。



固定资产加速折旧额

案例6：接上例，如企业会计处理按4年进行折旧，其他情形不变。则2017年企业会计处理计提折旧额300万元（ $1200/4=300$ ），税收上可扣除的加速折旧额为200万元（ $1200/6=200$ ），申报享受研发费用加计扣除时，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6年内每年均可对其会计处理的“仪器、设备的折旧费”200万元进行加计扣除2017年为100万元，2018年以后为 $200 \times 75\% = 150$ 万元。

举例的两种情况结果一致，就税前扣除的折旧部分计算加计扣除。



案例7：乙软件企业2016年1月购入并投入使用一专门用于研发活动的软件，单位价值300万元，会计处理按3年折旧，税法上规定的最低折旧年限为3年。乙企业对该软件选择缩短摊销年限的摊销方式，摊销年限缩短为2年。2016年企业会计处理摊销的费用100万元（ $300/3=100$ ），税收上选择缩短摊销年限优惠可以摊销的费用是150万元（ $300/2=150$ ），若该软件2年内用途未发生变化，则企业在2年内每年可直接就其摊销的费用150万元进行加计扣除75万元（ $150/2=75$ ）。

（加计扣除2016年、2017年的比率为50%）



国家税务总局公告2017年第 40 号重点解读（四）

其他相关费用中增加职工福利费、补充养老保险费及补充医疗保险费

六、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**
(列举，没有“等”字)

此类费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的**10%**



国家税务总局公告2017年第40号解读（五）

研发费用分配：强调按照各科目研发工时占比等方法进行分配，未分配不得加计

一、人员人工费用

（三）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。

二、直接投入费用

（一）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。

三、折旧费用

（一）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。

四、无形资产摊销费用

（一）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。

税务机关在企业可加计扣除费用进行核查时，若企业在“直接投入、折旧”等方面的费用过高，特别是占据总的材料成本及总的折旧金额比例过高时，会要求企业出具说明。

建议：企业应当在日常的经营管理中严格区分**生产用和研发用**，编制领料单和审批单进行辅助核算。研发费用分配比例随意是企业中比较常见的问题，企业单纯的核定某一百分比作为分配比例而没有相应的依据作为支撑，很难通过检查，而审批单及相应工时的记录能较好的说明分配比例的设置，为研发费用再分配提供较强的数据支撑。



国家税务总局公告2017年第40号解读（六） 明确其他政策口径

- 1.明确取得的政府补助后计算加计扣除金额的口径。
- 2.明确下脚料、残次品、中间试制品等特殊收入冲减研发费用的时点。公告明确在确认收入当年冲减，便于纳税人准确执行政策。
- 3.明确研发费用资本化的时点。公告明确企业开展研发活动中实际发生的研发费用形成无形资产的，其开始资本化的时点与会计处理保持一致。
- 4.明确失败的研发活动所发生的研发费用可享受加计扣除政策。但企业应当对研发活动有长远的规划，对于同一项目，若年年申报加计扣除，却始终未有成果产生（特殊行业除外），容易引起税局对研发活动真实性的质疑。
- 5.明确委托研发加计扣除口径。



特殊收入的扣减

- ❖ 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。
- ❖ **案例8：A公司2018年研发XX工艺技术，发生费用化的研发费用500万元（均符合加计扣除相关规定），当年处置以前年度研发过程中形成下脚料、残次品、中间试制品一批，取得收入100万元，则2018年度A公司可加计扣除的研发费用为400万元（500万元—100万元），加计扣除额为300万元。**
 - ❖ **（2018年加计扣除比率为75%）**



政府补助的处理

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。

不利：是研发加计的金额可能减少；

有利：高新申请指标之一：近一年高新技术产品（服务）收入占企业同期总收入的比例**不低于60%**。总收入是指收入总额减去不征税收入，**指标中分母变小。**



《企业所得税法》 第六条 企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入，为收入总额。包括：

- (一) 销售货物收入；
- (二) 提供劳务收入；
- (三) 转让财产收入；
- (四) 股息、红利等权益性投资收益；
- (五) 利息收入；
- (六) 租金收入；
- (七) 特许权使用费收入；
- (八) 接受捐赠收入；
- (九) 其他收入：企业资产溢余收入、逾期未退包装物押金收入、确实无法偿付的应付款项、已作坏账损失处理后又收回的应收款项、债务重组收入、补贴收入、违约金收入、汇兑收益等。



政府补贴

冲减研发费用且未
确认应税收入处理

研发活动所形成的费用
或无形资产，按照冲减
后的余额加计扣除

作为应税收入处理

研发活动所形成的费用
或无形资产，可以按规
定计算加计扣除



案例9: 甲企业执行《企业会计准则》；2018年收到政府补助

300万元，用于补偿以前年度已经发生的研发开发某项目科研经费不足；同时2018年发生研发支出500万元，并结转管理费用。

处理方案一: 将收到的政府补助300万元全部作为相关成本费用

扣减；扣减后研发支出200万元。

借：银行存款 300万

贷：研发支出 300万

税务申报时也未将300万确认为应税收入。

加计扣除按照扣减后的研发支出200万元计算 = $200 \times 75\% = 150$ 万



案例9 处理方案二：若甲企业在企业所得税年度纳税申报时将政府补助确认为应税收入，则当年加计扣除的基数为500万元，加计扣除额为250万元

1、收到补助款，按照《企业会计准则》

借：银行存款 300万

贷：营业外收入 300万元

2、账面已经发生的研发支出500万不变，可全部作为加计扣除基数。加计扣除 = $500 \times 75\% = 375$ 万



案例9(续) 分析以上两种处理方案对企业所得税的影响和差异:

假如甲企业在不扣除研发支出和这项300万政府补贴的情形下实现的应纳税所得为1000万元。

方案一: 将收到的政府补助300万元全部作为研发支出的扣减项, 研发支出余额为200万。

$$\text{应纳税所得} = 1000 \text{万} - 200 \text{万} - 200 \text{万} \times 75\% = 650 \text{万}$$

方案二: 将收到的政府补助300万元全部作为应税收入; 研发支出还是500万。

$$\text{应纳税所得} = 1000 \text{万} + 300 \text{万} - 500 \text{万} - 500 \text{万} \times 75\% = 425 \text{万}$$

$$\text{纳税差异} = (650 - 425) \times 15\% = 33.75 \text{万元}$$

差异主要取决于加计扣除的基数。



企业委托关联企业发生的研发费用如何加计扣除？

《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）明确：国家税务总局公告2015年第97号第三条

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%作为加计扣除基数中，所称的“研发活动发生费用”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。



- ❖ **案例10：**A、B均为境内居民企业，A企业2017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 $100 \times 80\% \times 50\% = 40$ 万元，B企业应向A企业提供实际发生费用90万元的明细情况。



特别事项的处理

- ❖ 1.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。
- ❖ 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。
- ❖ **注意：**涉及委托、合作研究开发的合同需经科技主管部门登记备案。



特别事项的处理

- ❖ 3.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
- ❖ 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。
- ❖ 委托境外进行研发活动应签订技术开发合同，并由委托方到科技行政主管部门进行登记。
- ❖ 企业应在年度申报享受优惠时，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）的规定办理有关手续，并留存备查资料。
- ❖ 委托境外进行研发活动不包括委托境外个人进行的研发活动。



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，新工艺定制费，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



研发费用

委托关联企业
或个人（境内）

全额研发费用

80%的研发费用
(支出明细表)

委托境外机构

80%的研发费用，记
为委托境外研发费
用，用符号 ω 代替

$\omega \leq \frac{2}{3}$ 境内委托研
发费用

技术合同、科技局登记

委托境外个人

全额扣除

不可加计扣除

委托非关联企
业或个人（境
内）

全额研发费用

80%研发费用



特别事项的处理

- ❖ 4. 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。
- ❖ 5. 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。



不适用税前加计扣除政策的行业

- ❖ 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/4754-2011）》为准，并随之更新。



不适用加计扣除行业企业的判定

- ❖ 不适用税前加计扣除政策行业的企业，是指以不适用加计扣除政策的七个行业业务**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。
- ❖ $\text{主营业务收入} / (\text{收入总额} - \text{不征税收入} - \text{投资收益}) > 50\%$



会计核算与管理

- ❖ 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。**



国家税务总局97号公告备案管理

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：**企业享受优惠事项采取“自行判别、申报享受、相关资料留存备查”的办理方式。**

- 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）；
- 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；
- 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、省税务机关规定的其他资料。



管理事项及征管要求

- ❖ 1.本通知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。
- ❖ 2.企业研发费用各项目的实际发生额归集不准确、汇总额计算不准确的，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.税务机关对企业享受加计扣除优惠的研发项目有异议的，可以转请地市级（含）以上科技行政主管部门出具鉴定意见，科技部门应及时回复意见。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。



管理事项及征管要求

- ❖ 4.企业符合本通知规定的研发费用加计扣除条件而在2016年1月1日以后未及时享受该项税收优惠的，可以追溯享受并履行备案手续，追溯期限最长为3年。
- ❖ 5.税务部门应加强研发费用加计扣除优惠政策后续管理，定期开展核查，年度核查面不得低于20%。



企业在研发费用调整中应注意的重点问题

(1) 注意与之前向政府部门申报的资料保持一致

按照要求，高新技术企业需要在汇算清缴期间向税务机关报送研究开发费用结构明细表。另外，很多高新技术企业需要按季度、月份向各地科技部门或者园区管委会报送高新企业相关数据。在再次认定或者各类检查中，企业需要重点关注与之前申报数据的一致性，避免出现前后矛盾的情况。

(2) 注意研发费用与研发项目、知识产权的关联性

高新技术企业各要素之间具有很强的逻辑上的关联性。与知识产权有关的项目，应该在无形资产摊销项下体现。另外，过于庞大的研发项目可以考虑分拆，但是相关费用不能简单的平均分摊，应当有合理的分摊依据。

(3) 注意跨期研发费用的处理

跨年度的研发项目在核算研发费用时，应密切关注研发费用预算与研发项目验收报告，以合理分摊各年度的研发费用。



政策依据

- ❖ 1. 《中华人民共和国企业所得税法》
- ❖ 2. 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》
- ❖ 3. 《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）
- ❖ 4. 《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2015年第97号）
- ❖ 5. 《国家税务总局关于2016年度企业研究开发费用税前加计扣除政策企业所得税纳税申报问题的公告》（国家税务总局公告2017年第12号）
- ❖ 6. 《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）
- ❖ 7. 《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）等
- ❖ 8. 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



中鸿税务

ZHONG HONG TAX

专业、专注、专属

谢谢 THANKS

袁晓枫律师，北京大成（苏州）律师事务所
中鸿普昌（江苏）税务师事务所有限公司
中鸿税务师事务所有限公司苏州分公司
合伙人

tel: 13606108989

email: 981018989@qq.com

