

# 支持企业技术创新的 研究开发费税前扣除政策研究

华南农业大学经济管理学院 牟小容

**【摘要】** 本文通过对我国研究开发费税前扣除政策变迁历程的梳理,认为与费用化处理的技术开发费税前扣除政策相比,现行税收政策下的有条件资本化处理的研究开发费税前扣除政策在其基础上进行了延续和拓展。

**【关键词】** 技术开发费 研究开发费 费用化 资本化

为鼓励企业进行技术创新,我国从20世纪90年代开始就给予企业因研发活动而产生的研究开发费进行加计扣除的税收优惠。从我国研究开发费税前扣除政策的变迁历程来看,其以2008年开始实施的企业所得税法及其实施条例为界,经历了两大阶段:技术开发费的费用化阶段(1996~2007)和研究开发费有条件资本化阶段(2008~)。

## 一、技术开发费的费用化阶段(1996~2007)

### (一)变迁历程

1. 1996年。我国对企业研发投入税前扣除的税收优惠政策最早体现在1996年4月7日财政部和国家税务总局颁布的《关于促进企业技术进步有关财务税收问题的通知》(财工字[1996]41号)中。该文件规定:国有、集体工业企业发生的技术开发费不受比例限制,计入管理费用,在税前扣除;如本年发生的技术开发费比上年增长超过10%的,再按实际发生额的50%抵扣应纳税所得额;企业为开发新技术、研制新产品所购置的试制用关键设备、测试仪器,单位价值在10万元以下的,可一次或分次摊入管理费用,其中达到固定资产标准的应单独管理,不再提取折旧。技术开发费包括:①新产品设计费;②工艺规程制定费;③设备调整费;④原材料和半成品的试验费;⑤技术图书资料费;⑥未纳入国家计划的中间试验费;⑦研究机构人员的工资;⑧研究设备的折旧;⑨与新产品的试制、技术研究有关的其他经费;⑩委托其他单位进行科研试制的费用。

1996年9月20日,为贯彻落实财工字[1996]41号文件,国家税务总局颁布了《关于促进企业技术进步有关税收问题的通知》(国税发[1996]152号),将财工字[1996]41号文件中“研究机构人员的工资全额计入管理费用,并在税前扣除”的规定改为“企业研究机构人员的工资,计入管理费用,在年终计算应纳税所得额时,按计税工资予以纳税调整”。同时,又对技术开发费的加计扣除增加了一些限制条件,规定只有盈利的国有、集体工业企业才适用50%的加计扣除政策,技术开发费增长幅度达不到10%或者亏损企业则不适用这一税收优惠政策。盈利企业的技术开发费比上年增长达到10%以上的,其实际发生额的50%如大于企业当年应纳税所得额,可就其不

超过应纳税所得额的部分,予以抵扣;超过部分,当年和以后年度均不再抵扣。

2. 1999~2002年。1999年3月25日,国家税务总局颁布了《企业技术开发费税前扣除管理办法》(国税发[1999]49号)。该文件扩大了财工字[1996]41号文件中的适用优惠政策的企业范围,界定为“国有、集体工业企业及国有、集体企业控股并从事工业生产经营的股份制企业、联营企业”。同时,明确了税务机关对企业技术开发费税前扣除审核批准的程序:①纳税人进行技术开发需先立项,并编制技术项目开发计划和技术开发费预算。②技术开发项目立项后,纳税人要及时向所在地主管税务机关提出享受再按技术开发费实际发生额的50%抵扣应纳税所得额的申请,并附送立项书、开发计划、技术开发费预算及有关资料;所在地主管税务机关审核无误后及时层报省级税务机关;省级税务机关应及时审核,并下达审核确认书。③年度终了后一个月内,纳税人要根据报经税务机关审核确认的技术开发计划,当年和上年实际发生的技术开发费及增长比例,按技术开发费实际发生额的50%抵扣的应纳税所得额等情况,报经所在地主管税务机关审查核准后执行。纳税人未取得省级税务机关审核确认书,年度终了后未在规定期限内报所在地主管税务机关的,其发生的技术开发费,不实行增长达到一定比例抵扣应纳税所得额的办法,但可以据实扣除,纳税人不能提供有关资料的,主管税务机关不予受理。

1999年9月19日,国家税务总局颁布了《关于外商投资企业技术开发费抵扣应纳税所得额有关问题的通知》(国税发[1999]173号)。该文件又将技术开发费加计扣除政策的适用范围扩大到在我国境内发生技术开发费的外商投资企业。

2001年6月8日,国家税务总局颁布了《关于外商投资企业技术开发费抵扣应纳税所得额的补充通知》(国税函[2001]405号)。该文件对外商投资企业技术开发费税前扣除政策进行了细化。

3. 2003~2005年。2003年11月27日,财政部和国家税务总局颁布了《关于扩大企业技术开发费加计扣除政策适用范围的通知》(财税[2003]244号),将可以享受该税收优惠政策

的企业范围扩大到了“所有财务核算制度健全、实行查账征收企业所得税的各种所有制的工业企业”。

2004年6月30日,国家税务总局颁布了《关于做好已取消和下放管理的企业所得税审批项目后续管理工作的通知》(国税发[2004]82号),将企业技术开发费的加计扣除由主管税务机关审核批准改由纳税人根据有关税收优惠政策规定自主申报扣除,主管税务机关进行后续管理,具体包括:①纳税人享受技术开发费加计扣除政策的,必须账证健全,并能从不同会计科目中准确归集技术开发费的实际发生额。②纳税人在年度纳税申报时应报送以下材料:技术项目开发计划书和技术开发费预算表、技术研发专门机构的编制情况和专业人员名单、上年及当年技术开发费实际发生项目和发生额的有效凭据。③主管税务机关应对纳税人的纳税申报表及有关资料的真实性和合理性进行认真审查评估。着重审查其账证是否健全,技术开发费的范围是否符合财工字[1996]41号文件 and 国税发[1996]152号文件的规定。账证不健全及不能完整、准确提供有关资料的纳税人,不得享受技术开发费加计扣除政策。

4. 2006~2007。2006年2月7日,国务院颁布了《关于印发实施〈国家中长期科学和技术发展规划纲要(2006~2020年)〉若干配套政策的通知》(国发[2006]6号)。该文件规定:允许企业按当年实际发生的技术开发费的150%抵扣当年应纳税所得额。实际发生的技术开发费当年抵扣不足部分,可按税法规定在5年内结转抵扣。企业用于研究开发的仪器和设备,单位价值在30万元以下的,可一次或分次摊入管理费用,其中达到固定资产标准的应单独管理,但不提取折旧;单位价值在30万元以上的,可采取适当缩短固定资产折旧年限或加速折旧的政策。2006年9月8日,财政部和国家税务总局颁布了《关于企业技术创新有关企业所得税优惠政策的通知》(财税[2006]88号)。该文件对国发[2006]6号文件中的技术开发费税前扣除政策进一步予以明确。

## (二)2006年前后文件对比

1. 扩大了技术开发费的范围。财税[2006]88号文件所规定的技术开发费除了包含财工字[1996]41号文件规定的内容,还增加了企业在技术开发过程中所发生的仪器费用以及委托个人进行科研所发生的费用。

2. 享受主体范围进一步扩大。从2006年开始,所有财务核算制度健全、实行查账征税的内外资企业、科研机构、大专院校(统称“企业”)在一个纳税年度实际发生的技术开发费,在按规定实行100%扣除的基础上,允许再按当年实际发生额的50%在企业所得税税前加计扣除。

3. 取消了加计扣除的限制条件。2006年以前,企业享受技术开发费加计扣除政策时,有两大限制条件。而财税[2006]88号文件规定:从2006年1月1日起,企业发生的技术开发费,不管其是否盈利,也不管其技术开发费是否增长了10%,都可以按照实际发生额的150%在企业所得税税前扣除。

4. 扣除金额可予以递延。2006年以前,企业技术开发费加计扣除的金额不得超过应纳税所得额,超过部分,当年和以

后年度均不再抵扣。而财税[2006]88号文件规定:从2006年1月1日起,企业年度实际发生的技术开发费当年不足抵扣的部分,可在以后年度企业所得税应纳税所得额中结转抵扣,抵扣的期限最长不得超过5年。

5. 研发项目中的仪器设备费用税前扣除政策有变化。财工字[1996]41号文件规定:企业为开发新技术、研制新产品所购置的试制用关键设备、测试仪器,单位价值在10万元以下的,可一次或分次摊入管理费用,其中达到固定资产标准的应单独管理,不再提取折旧。而财税[2006]88号文件规定:2006年1月1日以后企业新购置的用于研究开发的仪器和设备,单位价值在30万元以下的,可一次或分次计入成本费用,在企业所得税税前扣除,其中达到固定资产标准的应单独管理,但不提取折旧;单位价值在30万元以上的,允许其采取双倍余额递减法或年数总和法进行加速折旧,具体折旧方法一经确定,不得随意变更。

6. 外资企业委托技术开发费也可享受加计扣除政策。国税发[1999]173号文件规定:外资企业从其他单位购进技术或受让技术使用权而支付的购置费或使用费,即委托其他单位和个人进行科研试制的费用是不能享受加计扣除税收优惠政策的。而财税[2006]88号文件统一了内外资企业技术开发费加计扣除政策,规定外资企业委托技术开发费符合条件的也能加计扣除。

## 二、研究开发费的有条件资本化阶段(2008~)

1. 《企业所得税法》。《企业所得税法》第30条第一款规定: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。

2. 《企业所得税法实施条例》。《企业所得税法实施条例》第95条规定:企业所得税法第三十条第(一)项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,在按照规定实行100%扣除的基础上,按照研究开发费的50%加计扣除;形成无形资产的,按照无形资产成本的150%摊销。第66条第二款规定:自行开发的无形资产,以开发过程中该资产符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为计税基础。第67条规定:无形资产按照直线法计算的摊销费用,准予扣除。无形资产的摊销年限不得低于10年。

例:某企业2008年度开发新产品的研究开发费为1000万元,企业所得税税率为25%。假定研究开发费全部计入当期损益,则在计算2008年度企业所得税时,除了据实扣除1000万元,还可加计扣除500万元(1000×50%),据此可以少缴企业所得税125万元(500×25%)。假定该研究开发费全部计入无形资产成本,无形资产于2009年1月达到预定用途,并按10年平均摊销,则2008年度发生的1000万元研究开发费,从2009年度开始,在10年内,每年在据实摊销100万元(1000÷10)的基础上,在计算企业所得税时,可税前加计摊销50万元(1000×50%÷10),每年可少缴企业所得税12.5万元(50×25%),10年总计少缴企业所得税125万元。

3. 《企业研究开发费用税前扣除管理办法(试行)》。国家

税务总局下发的《企业研究开发费用税前扣除管理办法(试行)》(国税发[2008]116号)为各地税务机关、企业全面落实研究开发费的税前扣除政策提供了统一、全面的政策依据和操作流程,确定了研究开发费税前扣除政策执行的两大关键点:研究开发活动和研究开发费的认定。

### 三、研究开发费与技术开发费税前扣除政策的比较

1. 概念发生了变化:“技术开发费”改为“研究开发费”。“技术开发费”这一概念源自财工字[1996]41号文件。该文件第一条第一款规定:“鼓励企业加大技术开发费的投入”。《企业所得税法》称之为“研究开发费”,这一名称更为规范化和国际化。

2. 加计扣除标准的变化:资本化研究开发费的加计摊销。技术开发费于实际发生时计入管理费用,在100%据实扣除的基础上,加计扣除50%。这一规定与我国旧无形资产准则和相关会计制度中有关企业自创无形资产的会计处理规定一致。我国在2006年颁布新企业会计准则之前,对企业自创无形资产所发生的技术开发费采取全部费用化的会计处理方式,即全部计入当期损益,不予以资本化。

现行《企业所得税法》及其实施条例规定:对未形成无形资产计入当期损益的研究开发费,在100%据实扣除的基础上,加计扣除50%;对形成无形资产的研究开发费,可按无形资产成本的150%摊销。无形资产采取直线法摊销,摊销年限不得低于10年。这一规定与《企业会计准则第6号——无形资产》有关企业自创无形资产所发生的研究开发费采取一定条件下资本化会计处理的规定相一致,即:研究阶段的支出,应当于发生时计入当期损益;开发阶段的支出,符合一定条件的确认为无形资产。

3. 加计扣除主体的规范化。享受技术开发费税前扣除政策的主体从1996年的“国有、集体工业企业”逐步扩大到2006年的“所有财务核算制度健全、实行查账征税的内外资企业、科研机构、大专院校”。

为了和国际惯例接轨,《企业所得税法》将企业分为居民企业和非居民企业。所谓居民企业,是指依法在中国境内成立,或者依照外国(地区)法律成立但实际管理机构在中国境内的企业;所谓非居民企业,是指依照外国(地区)法律成立且实际管理机构不在中国境内,但在中国境内设立机构、场所的,或者在中国境内未设立机构、场所,但有来源于中国境内所得的企业。由此可见,研究开发费加计扣除主体采用了规范化的称谓,即财务核算制度健全并能准确归集研究开发费的居民企业。这也意味着非居民企业、财务核算制度不健全或不能准确归集研究开发费的企业均不能享受加计扣除税收优惠政策。

4. 界定了研究开发活动的范围。2008年之前的相关文件从未明确规定企业从事的哪些研究开发活动可以享受加计扣除税收优惠政策,通常认为企业只要是开发新技术、新产品、新工艺发生的支出都可以加计扣除。这其实与国家倡导的技

术创新政策不尽相符,也是以前企业所得税征纳工作中普遍存在的一个认识误区。

国税发[2008]116号文件对研究开发活动进行了严格限定,只有同时符合以下三个方面要求的研究开发活动,才能享受加计扣除税收优惠政策:①研究开发活动是指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企业通过研究开发活动在技术、工艺、产品(服务)方面的创新应取得有价值的成果,且应对本地区(省、自治区、直辖市或计划单列市)相关行业的技术、工艺领先具有推动作用,不包括企业产品(服务)的常规性升级或对公开的科研成果直接应用等活动(如直接采用公开的新工艺、材料、装置、产品、服务或知识等)。③企业只有从事《国家重点支持的高新技术领域》和国家发改委等部门公布的《当前优先发展的高新技术产业化重点领域指南(2007年度)》规定项目的研究开发活动,其在一个纳税年度中实际发生的相关研究开发费用方能加计扣除。

5. 细化了研究开发费的支出内容。根据国税发[2008]116号文件的规定,研究开发费主要包括:①新产品设计费、新工艺规程制定费以及与研发活动直接相关的技术图书资料费、资料翻译费;②从事研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用;③在职直接从事研发活动人员的工资、薪金、奖金、津贴、补贴;④专门用于研发活动的仪器、设备的折旧费或租赁费;⑤专门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;⑥专门用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费;⑦勘探开发技术的现场试验费;⑧研发成果的论证、评审、验收费用。

同时,对共同合作开发的项目,由合作各方就自身承担的研究开发费分别按照规定计算加计扣除金额;对委托给外单位进行开发的研究开发费,由委托方按照规定计算加计扣除金额,受托方不得再进行加计扣除;受托方应向委托方提供该研发项目的费用支出明细资料,否则,该委托研发项目的费用支出不得加计扣除。

6. 集团公司研究开发费处理的变化:由提取制度改为分摊制度。国税发[2008]116号文件取消了集团公司计提研究开发费的规定,改为允许集团公司将集中研发项目实际发生的研究开发费,按照权利和义务、费用支出和收益分享一致的原则,合理地分摊到受益集团成员公司,同时要求企业集团提供集中研发项目的协议或合同。

另外,为了解决税企双方对分摊方法和金额的争议,国税发[2008]116号文件规定了争议的管辖权:对企业集团成员公司设在不同省、自治区、直辖市和计划单列市的,企业按照国家税务总局的裁决意见扣除实际分摊的研究开发费;对企业集团成员公司在同一省、自治区、直辖市和计划单列市的,企业按照省级税务机关的裁决意见扣除实际分摊的研究开发费。○