

新一代信息技术领域企业研发费税收政策指引

(1.0 版)

国家税务总局广东省税务局

2020 年 5 月

前言

为深入贯彻中共中央、国务院关于实施国家创新驱动发展战略，认真落实广东省委、省政府关于推动科技创新强省建设和培育产业集群的重要部署，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”。广东税务围绕广东省重点研发领域，广泛邀请相关企业、行业协会和政府机关共同参与，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。首批由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新一代信息技术、高端装备制造、生物医药、数字经济领域的研究开发费用加计扣除政策指引；第二批计划在2020年12月底发布绿色低碳、新材料、海洋经济、现代种业和精准农业、现代工程技术五大重点领域的研究开发费用加计扣除政策指引。

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5月

目录

一、新一代信息技术领域研发概述.....	1
二、研发费加计扣除政策与企业研发活动的关系.....	2
(一) 研发费加计扣除政策内容.....	2
(二) 享受研发费加计扣除政策的基本流程.....	3
(三) 税收方面对研发活动的界定.....	4
(四) 可加计扣除的研发费用.....	5
1. 研发费加计扣除政策口径的研发费用.....	5
2. 加计扣除研发费用核算要求.....	5
三、新一代信息技术领域企业研发活动中的税务处理.....	6
(一) 研发费用归集的三个口径及差异比较.....	6
1. 人员人工费用.....	6
2. 直接投入费用.....	7
3. 折旧费用与长期待摊费用.....	8
4. 无形资产摊销.....	9
5. 设计试验等费用.....	9
6. 其他相关费用.....	9
(二) 企业各阶段研发费用归集.....	10
1. 立项阶段.....	10
2. 研究阶段.....	13
3. 开发阶段.....	15
4. 其他阶段.....	17
(三) 其他情况的税务处理.....	18
1. 不同研发形式下的加计扣除政策处理指引.....	18
2. 财政性资金用于研发形成研发费用的处理.....	22
3. 特殊收入的处理.....	22
4. 失败研发活动发生研发费用的处理.....	22
5. 共用的人员、仪器、设备、无形资产的处理指引.....	22
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.....	23
四、企业申报表填报指引.....	23
(一) 企业申报享受基本流程.....	23
(二) 申报享受方式.....	24
(三) 申报表填列样式.....	24
(四) 其他应注意事项.....	28
1. 研发费加计扣除为汇缴享受项目.....	28
2. 企业申报享受研发优惠无需报送《归集表》和《汇总表》.....	28
3. 盈利企业和亏损企业都可以享受加计扣除政策.....	29
4. 叠加享受税收优惠的处理.....	29
五、企业申报后的注意事项.....	30
(一) 主要留存备查资料.....	30
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.....	30
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.....	31
(二) 研发项目异议鉴定.....	31
(三) 项目鉴定共性问题.....	32
(四) 追溯享受规定.....	34
六、新一代信息技术企业享受研发费加计扣除政策案例解析.....	34
(一) 立项阶段.....	34
(二) 研究阶段.....	36
(三) 开发阶段.....	38
(四) 其他阶段.....	40
(五) 整个研发流程其他相关费用.....	41
七、享受研发费加计扣除政策所需注意的有关问题汇总.....	42
(一) 研发费用如何设置会计科目?.....	42
(二) 研发费用加计扣除政策是否需要备案?.....	42
(三) 享受加计扣除 75%是否必须为高新技术企业?.....	43
(四) 核定征收企业是否可以享受研发费用加计扣除政策?.....	43
(五) 研究开发人员的范围如何界定?.....	43
(六) 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?.....	43
(七) 企业经营亏损, 还能享受研发费加计扣除税收优惠吗?.....	44
(八) 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?.....	44
(九) 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?.....	45

一、新一代信息技术领域研发概述

“新一代信息技术”是国务院确定的七个战略性新兴产业之一。按照《国务院关于加快培育和发展战略性新兴产业的决定》，新一代信息技术分为六个方面，分别是下一代通信网络、物联网、三网融合、新型平板显示、高性能集成电路和以云计算为代表的高端软件。关于发展“新一代信息技术产业”的主要内容是，“加快建设宽带、泛在、融合、安全的信息网络基础设施，推动新一代移动通信、下一代互联网核心设备和智能终端的研发及产业化，加快推进三网融合，促进物联网、云计算的研发和示范应用。着力发展集成电路、新型显示、高端软件、高端服务器等核心基础产业。提升软件服务、网络增值服务等信息服务能力，加快重要基础设施智能化改造。大力发展数字虚拟等技术，促进文化创意产业发展”。

《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，加强新一代信息技术领域核心芯片和关键设备的研发，推动信息技术、通信技术和人工智能技术深度融合的核心技术研究，强化网络安全和信息安全核心技术研究；开展新一代信息通信网络试验验证平台建设，加强信息通信网络与垂直行业深度融合的关键技术和产品研发。

为深入贯彻落实研发费税前加计扣除政策，进一步发挥税收职能作用，持续为新一代信息技术领域研发活动提供有力支持，推动我省信息技术产业高质量发展，国家税务总局广东省税务局组织编写了本

指引。

本指引第二、四、五部分是研发企业存在的共性涉税问题，具有普遍性指导意义；第三、六、七部分则是通过座谈、调研高性能集成电路、高端软件和人工智能等新一代信息技术代表企业，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。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。

二、研发费加计扣除政策与企业研发活动的关系

(一) 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。

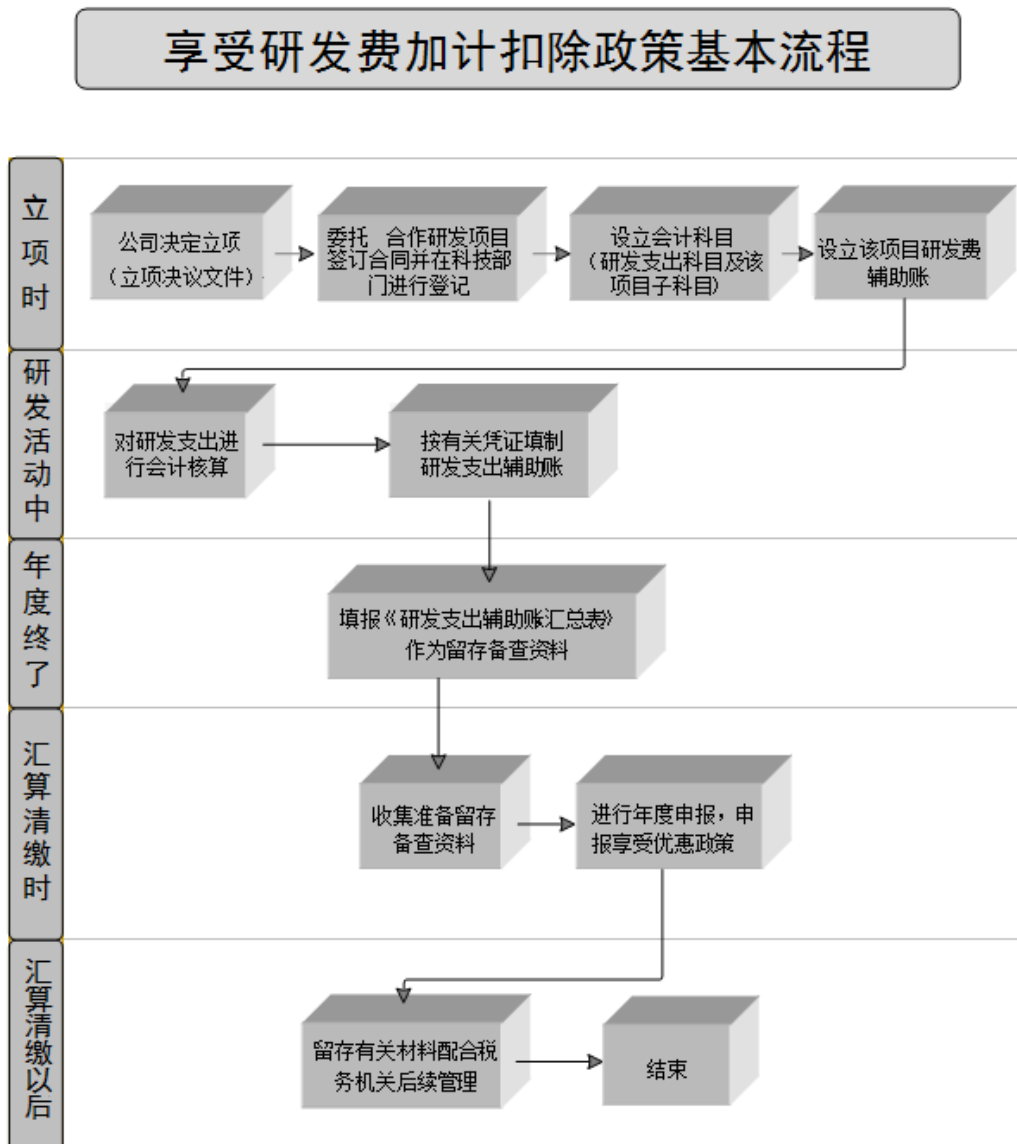
根据《财政部 税务总局 科技部关于提高研究开发费用税前加计扣除比例的通知》（财税〔2018〕99号）的有关规定：在 2018 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日期间，企业开展研发活动中实际发生的研发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按规定据实扣除的基

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。

(二) 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：



（三）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：

1. 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、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. 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。

（四）可加计扣除的研发费用

1. 研发费用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. 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。

三、新一代信息技术领域企业研发活动中的税务处理

(一) 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号文件和97号公告、40号公告规范。三个研发费用归集口径相比较，存在一定差异。

1. 人员人工费用

差异：本项费用的会计核算口径大于税收核算口径。税收核算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。

会计规定	高新技术企业认定	研发费用加计扣除
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，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。

2. 直接投入费用

差异： 房屋等固定资产的运行维护、维修等费用不计入高企研发口径；房屋等固定资产的租赁费、运行维护、维修等费用不计入加计扣除范围。

会计规定	高新技术企业认定	研发费用加计扣除
(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	(2) 用于中间试验和产	(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。	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。	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研发费范畴，但不可享受加计扣除。

3. 折旧费用与长期待摊费用

差异：房屋折旧费不计入高企和加计扣除范围。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计入高企研发口径的研发费不计入加计扣除范围。

会计规定	高新技术企业认定	研发费用加计扣除
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。

4. 无形资产摊销

差异：高企研发费用包含“知识产权”摊销，而加计扣除研发费用包含“专利权”摊销，二者存在一定差异。

会计规定	高新技术企业认定	研发费用加计扣除
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。

5. 设计试验等费用

差异：高新研发费用包含装备调试费用和田间试验费，而加计扣除研发费用范围限于正列举范围。

会计规定	高新技术企业认定	研发费用加计扣除
	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。

6. 其他相关费用

差异：加计扣除政策及高新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。

会计规定	高新技术企业认定	研发费用加计扣除
------	----------	----------

<p>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、代理费等费用。</p>	<p>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。</p>	<p>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。此项费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的 10%。</p>
--	--	---

(二) 企业各阶段研发费用归集

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、技术路线分析、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。

(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。

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。

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 [$(97.78+100) \times 75\%=148.335$]。

(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) 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研研究活动不适用税前加计扣除政策。

2. 研究阶段

本阶段主要涉及“需求分析”和“系统设计”环节。“系统设计”环节对不同行业企业有不同的细分，例如：高性能集成电路主要为“芯片前端设计、后端实现和仿真验证”；高端软件主要为“总体技术方案设计、软件概要设计、软件详细设计、测试用例设计”；人工智能主要为“软件、硬件研制方案设计”。

(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。

①人员人工费用（同上）

②其他相关费用（同上）

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。

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。

（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）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. 开发阶段

本阶段主要涉及“系统开发”和“系统验证”环节。具体行业企业有不同的细分，例如：高性能集成电路主要为“芯片测试、SDK（软件工具开发包）开发和测试、系统调试”；高端软件主要为“系统编码、系统调试、软件测试”；人工智能主要为“模体设计、模体建造、电控安装、模体联调”。

（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。

- ①人员人工费用（同上）
- ②其他相关费用（同上）
- 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。

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。

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。

（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）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。

4. 其他阶段

本阶段主要涉及“小批量试产”和“用户验收”环节。具体行业

企业本阶段差别较大，例如：高性能集成电路主要为“芯片小批量试产、成品测试调整”；高端软件主要为“用户验收、试运行、系统上线”；人工智能主要为“用户验收”。

（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、其他相关费用等。

①人员人工费用（同上）

②其他相关费用（同上）

（2）备查资料留存及注意事项

企业在其他阶段应注意收集和留存：从事研发活动人员（包括外聘人员）；相关费用税前扣除凭证等。

（3）其他应注意事项

文件规定，企业在商品化后为顾客提供的技术支持活动不适用税前加计扣除政策。企业必须准确把握研发活动结束时点，一般情况下，当企业研发产品达到批量生产条件（或商品化后），则研发阶段结束，其后费用不得纳入加计扣除范围。

（三）其他情况的税务处理

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。

（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。

（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。

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。

②委托境外研发（个人或机构）

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 企业 2019 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。2019 年，A 企业可加计扣除的金额为 $100 \times 80\%$

× 75%=60 万元, B 企业应向 A 企业提供实际发生费用 90 万元的情况。

(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。

(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。

2. 财政性资金用于研发形成研发费用的处理

税务处理：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。

举例：某企业当年发生研发支出 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. 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。

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。

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。

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

税务处理：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。

四、企业申报表填报指引

（一）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。

（二）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。

（三）申报表填列样式

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：甲企业为高新技术企业，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 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= $170 \times 10\% / (1 - 10\%) = 18.89$ (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= $273.89 \times 75\% = 205.42$ (万元)。

表格填报：

A107012 研发费用加计扣除优惠明细表

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)	

(四) 其他应注意事项

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。

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。

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. 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。

例如：依法成立且符合条件的集成电路设计企业和软件企业，在 2018 年 12 月 31 前自获利年度起计算优惠期，第一年至第二年免征企业所得税，第三年至第五年按照 25% 的法定税率减半征收企业所得税，并享受至期满为止。该项税收优惠政策可与研发费加计扣除优惠

政策叠加享受。

五、企业申报后的注意事项

（一）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。

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；

若企业委托境外进行研发活动发生的研究开发费用，需留存以下资料：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。

(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。

科技型中小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还应留存备查(8)科技型中小企业取得的入库登记编号证明资料。

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。

(二) 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。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）以上科研项目的，以及以前年度已鉴定的跨年度研发项目，不再需要鉴定。

（三）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. 企业提供的资料属于企业产品（服务）的常规性升级；

10. 企业提供的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. 根据企业提供的资料，无法判断是否研发项目；

17. 企业提供的资料属于其它形式的非研发项目；

18. 企业提供的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。

（四）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，2016年度发生了研发支出未享受加计扣除优惠的，最迟需在2019年度汇缴期内，也就是2020年5月31日前更正申报2016年度企业所得税汇缴申报，追溯享受研发优惠的同时做好优惠资料留存备查手续。

六、新一代信息技术企业享受研发费加计扣除政策案例解析

甲公司是财务会计核算健全的芯片设计企业，企业所得税实行查账征收，2018年1月立项研发A智能芯片，各研发环节发生支出情况如下（假设企业本项目研发费用发生在同一年度）：

（一）立项阶段

企业在立项阶段主要开展“市场调研”和“项目立项”两项工作。

（1）甲公司发生费用情况如下：

①市场调研主要是市场部各产品经理通过拜访客户、参加展会、论坛、公司产品的功能或性能反馈、竞品信息、网上技术市场信息，形成市场人员对新产品需求的想法，反馈到公司管理层级及研发部门。

市场调研环节，甲公司发生销售部门人员工资10万元，“五险一金”2万元，职工福利费1万元，发生差旅费、展会费等其他费用5

万元。

②项目立项由公司总项目负责人牵头，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、技术路线分析、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。

项目立项环节，甲公司发生直接从事研发人员工资 30 万元，“五险一金” 5 万元，职工福利费 3 万元，行政和后勤保障人员工资 20 万元。发生差旅费、会议费等其他费用 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：

A. 人员人工费用：直接从事研发人员工资 30 万元，“五险一金” 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 75%从本年度应纳税所得额中扣除。即：

加计扣除的人员人工费用 = $(30+5) \times 75\% = 26.25$ (万元)

B. 其他相关费用：该公司发生的职工福利费 3 万元，差旅费、会议费等 5 万元属于其他相关费用，合计 8 万元。

②不适用加计扣除的费用：

A. 企业的市场调查研究活动不适用税前加计扣除政策，因此甲公司对市场调研环节的相关费用作销售费用处理，不列入研发费用。

B. 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，只包括：研究人员、技术人员、辅助人员，行政和后勤保障人员工资 20 万元，不属于适用加计扣除的范围。

（二）研究阶段

芯片设计企业在研究阶段主要工作包括：“芯片前端设计”、“后端实现”和“仿真验证”。芯片前端设计：是指模拟设计和逻辑设计，把声音和图像进行公式转化，以便电脑可以识别，并进行仿真验证；芯片后端实现：用数字的方式实现公式转化，即将前端设计通过 EDA 设计工具进行布局布线和物理验证形成版图，并最终产生供制造用的光罩数据；仿真验证：是指通过相应的验证软件和设备来检测某模块有无问题，实际电路测试。继而整个芯片各模块的联动仿真验证，在芯片流片前做类似实际芯片的功能、性能及参数验证。

（1）甲公司发生费用情况如下：

①发生直接从事研发人员工资 60 万元，“五险一金” 10 万元，职工福利费 6 万元，补充养老保险费 5 万元、补充医疗保险费 5 万元，外聘研发人员的劳务费用 20 万元，行政和后勤保障人员工资 20 万元。

②研究消耗材料费用 15 万元，消耗动力费用 5 万元，用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费 5 万元。

③发生新产品设计费用 5 万元，同时由于技术要求较高，委托国内某大专院校进行研究设计费用 20 万元。

④企业研究实验室非自有房产，系以经营租赁方式租入，每年发生租金 100 万元。

⑤发生差旅费、会议费、评审费等其他费用合计 10 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：

A. 人员人工费用：直接从事研发人员工资 60 万元，“五险一金” 10 万元，外聘研发人员的劳务费用 20 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 75%从本年度应纳税所得额中扣除，即：

加计扣除的人员人工费用=（60+10+20）×75%=67.5（万元）

B. 直接投入费用：研究消耗材料费用 15 万元，消耗动力费用 5 万元，用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费 5 万元，按照本年度实际发生额的 75%从本年度应纳税所得额中扣除，即：

加计扣除的直接投入费用=（15+5+5）×75%=18.75（万元）

C. 新产品设计费用：企业自身发生的新产品设计费 5 万元，按照本年度实际发生额的 75%从本年度应纳税所得额中扣除，即

加计扣除的新产品设计费=5×75%=3.75（万元）

D. 委托研发费用：委托境内企业的研究开发费用 20 万元，甲公司作为委托方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。即：

加计扣除的委托研发费用=20×80%×75%=12（万元）

E. 其他相关费用：根据财税〔2015〕119 号，该公司发生的职工福利费 6 万元，补充养老保险费 5 万元、补充医疗保险费 5 万元，差旅费、会议费、评审费等 10 万元属于其他相关费用，合计 26 万元。

②不适用加计扣除的费用：

A. 根据国家税务总局公告 2017 年第 40 号，该公司发生的行政和后勤保障人员工资 20 万元不属于可加计扣除的范围。

B. 房屋租赁费和折旧费不属于加计扣除范围，因此，企业每年发生的经营租赁方式租入的实验室租赁费用不属于可加计扣除范围。

（三）开发阶段

芯片设计企业在开发阶段主要工作包括：“芯片测试”、“SDK（软件工具开发包）开发和测试”和“系统调试”。芯片验证主要是指芯片工程样片的功能、性能测试；SDK（软件工具开发包）开发和测试是指芯片对应系统架构与软件开发，以及软件功能测试；系统调试是对整体解决方案的测试。

（1）甲公司发生费用情况如下：

①发生直接从事研发人员工资 150 万元，“五险一金” 30 万元，职工福利费 15 万元，补充养老保险费 10 万元、补充医疗保险费 10 万元，外聘研发人员的劳务费用 50 万元，行政和后勤保障人员工资 60 万元。

②研究消耗材料费用 45 万元，消耗动力费用 15 万元，用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费 15 万元。

③发生专用于研发活动的仪器、设备折旧费用 50 万元，专用于研发活动的软件摊销费用 30 万元，假设会计折旧、摊销金额与按税法规定的折旧、摊销金额一致。

④发生差旅费、会议费、知识产权申请费等其他费用合计 15 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：

A. 人员人工费用：直接从事研发人员工资 150 万元，“五险一金” 30 万元，外聘研发人员的劳务费用 50 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 75%从本年度应纳税所得额中扣除，即：

加计扣除的人员人工费用=（150+30+50）×75%=172.5（万元）

B. 直接投入费用：研究消耗材料费用 45 万元，消耗动力费用 15 万元，用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费 15 万元，按照本年度实际发生额的 75%从本年度应纳税所得额中扣除，即：

加计扣除的直接投入费用=（45+15+15）×75%=56.25（万元）

C. 固定资产折旧：企业专用于研发活动的仪器、设备，就税前扣除的折旧部分 50 万元计算加计扣除。即：

加计扣除的固定资产折旧费用=50×75%=37.5（万元）

D. 无形资产摊销：企业专用于研发活动的软件，就税前扣除的摊销部分 30 万元计算加计扣除。即：

加计扣除的无形资产摊销费用=30×75%=22.5（万元）

E. 其他相关费用：根据财税〔2015〕119 号，该公司发生的职工福利费 15 万元，补充养老保险费 10 万元、补充医疗保险费 10 万元，差旅费、会议费、知识产权申请费等 15 万元属于其他相关费用，合计 50 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，该公司发生的行政和后勤保障人员工资 60 万元不属于可加计扣除的范围。

（四）其他阶段

芯片设计企业最后阶段还涉及“小批量试产”和“成品测试调整”工作。小批量试产是指工程批芯片样品试产，再由测试部门对回来的芯片及成品进行测试、验证。若在产品验证过程中发现问题，根据问题的性质，研发部门需进一步分析问题产生的原因，寻找解决问题的方式，修复漏洞。

（1）假设成品测试顺利，无需进行产品调整或二次开发，甲公司发生费用情况如下：

①发生直接从事研发人员工资 10 万元，“五险一金” 2 万元。

②研究消耗材料费用 10 万元，消耗动力费用 7 万元，用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费 5 万元。企业试产形成的部分样品直接对外销售，该部分样品对应的材料费用 5 万元已计入研发费用。

③发生专用于研发活动的仪器、设备折旧费用 10 万元。

④发生差旅费、会议费等其他费用合计 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：

A. 人员人工费用：直接从事研发人员工资 10 万元，“五险一金” 2 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

75%从本年度应纳税所得额中扣除，即：

加计扣除的人员人工费用=（10+2）×75%=9（万元）

B. 直接投入费用：研究消耗材料费用 10 万元，消耗动力费用 7 万元，用于中间试验和产品试制的模具、工艺装备开发及制造费 5 万元，按照本年度实际发生额的 75%从本年度应纳税所得额中扣除即：

加计扣除的直接投入费用=（10+7+5）×75%=16.5（万元）

C. 固定资产折旧：企业专用于研发活动的仪器、设备，就税前扣除的折旧部分 10 万元计算加计扣除。即：

加计扣除的固定资产折旧费用=10×75%=7.5（万元）

D. 其他相关费用：根据财税〔2015〕119 号，该公司发生差旅费、会议费等 5 万元属于其他相关费用。

②特殊收入处理：

企业试产形成的部分样品直接对外销售，该部分样品对应的材料费用 5 万元不得加计扣除，应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。

（五）整个研发流程其他相关费用

其他相关费用不得超过可加计扣除研发费用总额的 10%。

可加计扣除研发费用总额=35+（90+25+5+16）+（230+75+50+30）+（12+22+10）-5=35+136+385+44-5=595（万元）

可加计扣除的其他相关费用限额=595÷（1-10%）×10%=66.11（万元）

当期实际发生的其他相关费用=8+26+50+5=89（万元）>可扣除限额 66.11 万元

因此，当年度加计扣除的其他相关费用=66.11×75%=49.58（万元）

七、享受研发费加计扣除政策所需注意的有关问题汇总

（一）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。

（二）研发费用加计扣除政策是否需要备案？

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》，明确企业享受税收优惠时，采取“自行判别、申报享受、相关资料留存备

查”的办理方式，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。

（三）享受加计扣除 75%是否必须为高新技术企业？

答：不要求必须是高新技术企业和科技型中小企业，只要公司发生研发费用且合理归集，都可享受加计扣除政策。

（四）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。

（五）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，《公告》分别对三类人员进行了界定。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。

（六）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，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除限额。

（七）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。

（八）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，可就税前扣除的折旧部分计算加计扣除。如企业新购置用于研发活动的设备价值 400 万元，选择固定资产一次性扣除政策，一次性计入当期成本费用并在计算应纳税所得额时扣除。若该设备符合研发费加计扣除政策规定，则企业可直接就其税前扣除的“设备折旧费” 400 万元进行加计扣除 $400 \times 75\% = 300$ 万元。

(九) 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。