

数字经济领域企业研发 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，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、数字经济领域研发概述.....	1
二、研发费加计扣除政策与企业研发活动.....	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.....	3
(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、数字经济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.....	8
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.....	16
3. 开发阶段.....	22
4. 后续跟踪阶段.....	25
(三) 其他情况的税务处理.....	27
1. 不同研发形式下的加计扣除政策处理.....	27
2. 财政性资金用于研发形成研发费用的处理.....	31
3. 特殊收入的处理.....	32
4. 失败研发活动发生研发费用的处理.....	33
5. 共用的人员、仪器、设备、无形资产的处理.....	33
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.....	34
四、企业申报表填报指引.....	34
(一) 企业申报享受基本流程.....	34
(二) 申报享受方式.....	35
(三) 申报表填列样式.....	35
(四) 其他应注意事项.....	39
1. 研发费加计扣除为汇缴享受项目.....	39
2. 企业申报享受研发优惠无需报送《归集表》和《汇总表》.....	39
3. 盈利企业和亏损企业都可以享受加计扣除政策.....	40
4. 叠加享受税收优惠的处理.....	40
五、企业申报后的注意事项.....	41
(一) 主要留存备查资料.....	41
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资料.....	41
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资料.....	42

(二) 研发项目异议鉴定.....	42
(三) 项目鉴定共性问题.....	43
(四) 追溯享受规定.....	44
六、数字经济领域企业享受研发费加计扣除政策案例解析.....	45
(一) 自主研发.....	45
(二) 委托研发.....	51
七、享受研发费加计扣除政策所需注意的有关问题汇总.....	52
(一) 企业的房屋折旧可以纳入加计扣除范围吗?	52
(二) 用于研发的设备如果享受固定资产加速折旧优惠的, 应如何计算加计扣除金额?	53
(三) 企业研发项目取得政府补助的, 如何计算加计扣除金额?	53
(四) 在企业研发过程中, 发生的不在财税[2015]119号文列举范围内的其他费用, 能否加计扣除?	53
(五) 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
(六) 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, 作为受托方的企业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?	54
(七) 企业经营亏损, 还能享受研发费加计扣除税收优惠吗?	54
(八) 季度预缴企业所得税时能否享受研发费用加计扣除优惠?	54
(九) 税务机关的后续管理是指什么?	54
(十) 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?	55

一、数字经济领域研发概述

根据 2016 年 G20 杭州峰会发布的《二十国集团数字经济发展与合作倡议》，数字经济是指以使用数字化的知识和信息作为关键生产要素、以现代信息网络作为重要载体、以信息通信技术的有效使用作为效率提升和经济结构优化的重要推动力的一系列经济活动。目前，数字经济发展呈现以下特点：一是数字技术创新提供源源不断的动力；二是信息产业的基础性先导作用性作用突出；三是产业融合式推动数字经济发展的主引擎；四是平台化生态化成为产业组织的显著特点；四是线上线下一体化成为产业发展的新方向；五是多元共治成为数字经济的核心治理方式。

《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，要加强数字经济领域的技术研发，包括推动高性能大数据处理体系架构、基础软件、数据存储与管理、应用服务等领域的基础理论和关键技术研究；推动区块链在金融、物流等领域应用的关键技术研究，“感-联-知-用”融合的智汇城市关键技术研究；开发智慧政务一体化服务系统应用示范等。为让数字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，帮助企业解决在政策理解、核算和操作等方面的问题，持续为数字经济领域研发活动提供有力支持，推动全省数字经济产业高质量发展，国家税务总局广东省税务局组织编写了《数字经济领域研发费税前加计扣除政策指引》。

本指引第二、四、五部分是企业所遇到的共性问题，第三、六、

七部分则是通过对数字经济领域企业调研、座谈、走访等过程中归集的其企业研发活动特点所针对性编写的。如企业在享受研发费加计扣除政策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

(一) 研发费加计扣除政策内容

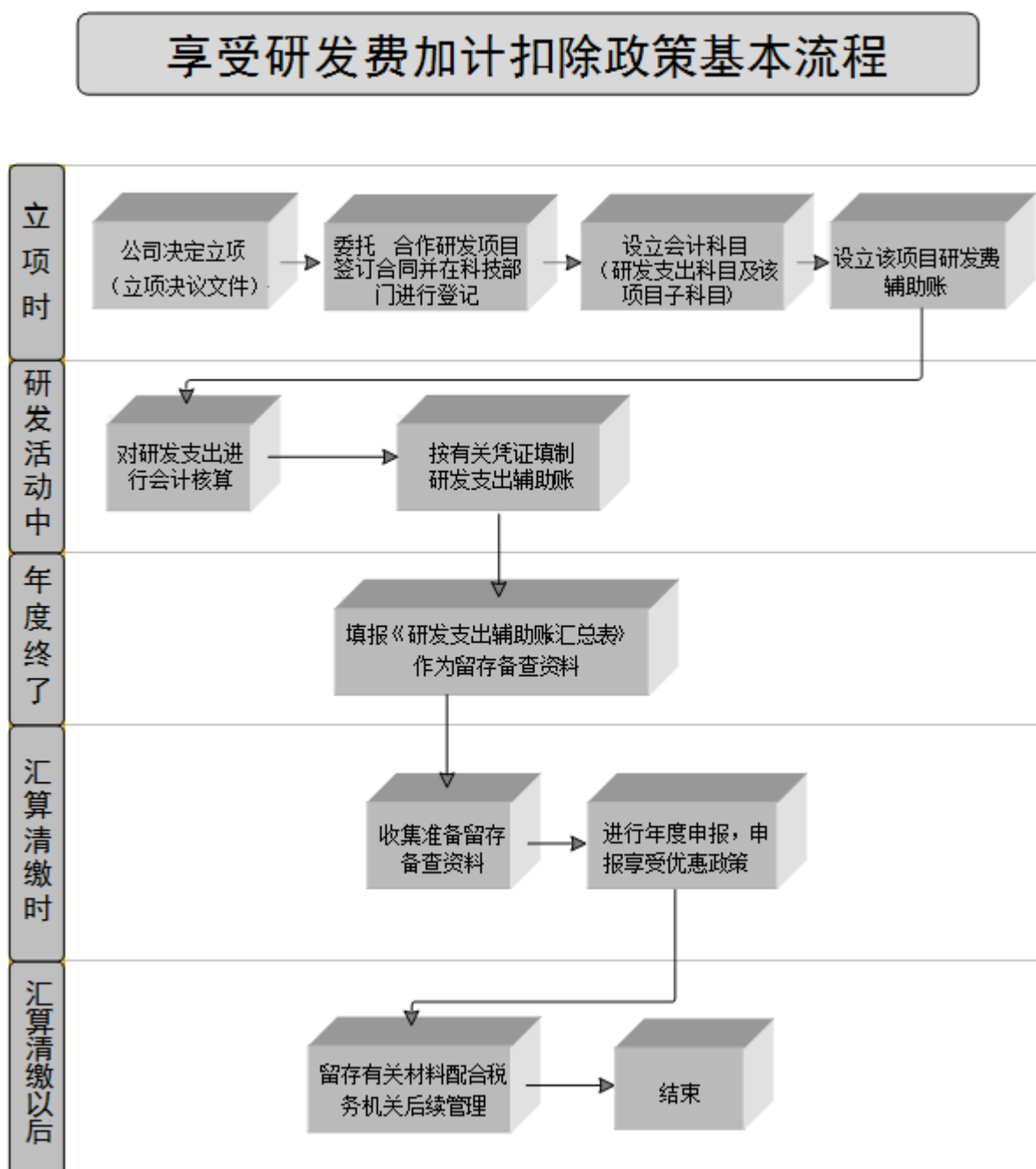
根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例：企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，可以在计算企业所得税应纳税所得额时加计扣除。上述所称研究开发费用的加计扣除，是指企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按规定据实扣除的基础上，按照本年度实际发生额的50%，从本年度应纳税所得额中扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的150%在税前摊销。

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、数字经济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	(3) 用于研究开发活动	(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。	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。	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
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、	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	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、

<p>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>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>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

数字经济领域企业在立项阶段，一般要经过市场调查、项目可行性研究、立项以及对项目进行决议、委托/合作研发项目签订合同并在科技部门登记等环节。

(1) 本阶段可加计扣除的研发费用及注意事项

在立项阶段，数字经济企业通常发生的费用包括直接从事研发活动人员的工资薪金及五险一金、外聘人员的劳务费；职工福利费；补充养老保险费、补充医疗保险费；电脑等设备的折旧费用；水电费；网络或服务器等租赁费用；差旅费、房屋租金/房屋折旧、招待费、通讯费等费用。

根据国家税务总局公告 2017 年第 40 号公告规定，本阶段发生费用中，允许加计扣除研发费用大类包括人员人工费用、折旧费用、其他相关费用等。

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 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应按以下公式计算: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 $\times 10\% / (1-10\%)$; 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%。高新技术企业认定口径研发费用——其他相关费用不超研究开发总费用的 20%。

其他相关费用计算举例:某企业 2020 年度进行了两项研发活动 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 2020 年度可以享受的研发费用加计扣除额为 148.34 万元 [$(97.78 + 100) \times 75\% = 148.34$]。

④房屋租金/房屋折旧、招待费、通讯费等费用不可纳入加计扣除范围；市场调查活动发生的有关费用也不能纳入加计扣除范围。

(2) 备查资料留存及注意事项

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立项的决议文件。

自 2016 年 1 月 1 日起，企业申报享受研发费用加计扣除优惠，无需事前通过科技部门鉴定，只需企业内部有决策权的部门，如董事会等做出决议即可。

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。

应注意研发人员必须是直接从事研发活动人员，包括研究人员、技术人员和辅助人员三类。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。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。

③委托、合作研究开发项目经科技行政主管部门登记的开发项目合同。

《技术合同认定管理办法》（国科发政字〔2000〕63号）第六条规定：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；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。

④委托方委托关联方开展研发活动的，委托方需保留委托方研发过程中实际发生的研发项目费用支出明细情况。研发项目费用支出明细情况虽然不在《企业所得税优惠事项管理目录》（2017年版）的主要留存备查资料中，但国家税务总局公告2017年第40号要求，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。

如企业是委托境外进行研发活动的，根据财税〔2018〕64号规定，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。相关事项按技术合同认定登记管理办法及技术合同认定规则执行。

⑤委托境外研发银行支付凭证和受托方开具的收款凭据、当年委托研发项目的进展情况等资料。

如企业是委托境外进行研发活动的，根据财税〔2018〕64号规

定，应将委托境外研发银行支付凭证和受托方开具的收款凭据，以及当年委托研发项目的进展情况等资料。作为留存备查资料。

⑥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)。

财税〔2015〕119号文件对允许加计扣除的研发费用不再强调“专门用于”。为有效划分这类情形，企业应对此类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。

⑦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。

⑧本阶段根据研发项目分别设置的“研发支出”辅助账。

A. 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，在研发项目立项时根据研发活动的形式分别设置：a. 自主研发“研发支出”辅助账；b. 委托研发“研发支出”辅助账；c. 合作研发“研发支出”辅助账；d. 集中研发“研发支出”辅助账。年末汇总分析填报研发支出辅助账汇总表，以便正确核算企业该年度发生的可加计扣除的研发费用。

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。也就是说辅助账样式可以在总局发布的辅助账框架内增加有关项目，但不得减少和合并有关项目。

B. 企业应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，从凭证级别记录各个项目的研发支出，并将每笔研发支出按照国家税务总局公告 2017 年第 40 号列明的可加计扣除的六大类研发费用类别进行归类。

C. 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设置辅助账归集可加计扣除的研发费用。

D. 允许扣除的研发费用范围采取的是正列举方式，即政策规定中没有列举的加计扣除项目，不可以享受加计扣除优惠，不得列入研发费用辅助账进行核算。

2. 研究阶段

(1) 需求分析

① 可加计扣除的研发费用及注意事项

本环节数字经济企业通常发生的费用包括直接从事研发活动人员的工资薪金及五险一金、外聘人员的劳务费；职工福利费；补充养老保险费、补充医疗保险费；电脑等设备的折旧费用；水电费；网络或服务器等租赁费用；差旅费；会议费；房屋租金/房屋折旧等费用。

根据国家税务总局公告 2017 年第 40 号的要求，本环节可纳入研发费加计扣除范围的研发费用大类主要是人员人工费用、直接投入费用、折旧费用、其他相关费用等。

A. 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。

c. 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。

B. 人员人工费用、折旧费用、其他相关费用详见立项阶段的相关说明。

C. 房屋租金/房屋折旧不可纳入加计扣除范围。

② 备查资料留存及注意事项

A. 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；

如本阶段研发人员有变动等情况，应及时更新机构或项目组的编制情况和研发人员名单。

B. 委托方委托关联方开展研发活动的，委托方需保留委托方研发过程中实际发生的研发项目费用支出明细情况。研发活动阶段应注

意向委托方案要相关费用支出明细材料。

C. 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）；

D. 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 and 实际分享收益比例等资料；

E. “研发支出”辅助账及汇总表。

详见立项阶段对“研发支出”辅助账及汇总表的相关说明。

（2）查阅文献资料、咨询专家

①可加计扣除的研发费用及注意事项

本环节数字经济企业通常发生的费用包括直接从事研发活动人员的工资薪金及五险一金、外聘人员的劳务费；职工福利费；补充养老保险费、补充医疗保险费；电脑等设备的折旧费用；水电费；网络或服务器等租赁费用；专家咨询费；技术图书资料费；资料翻译费；研发成果的检索费用，房屋租金/房屋折旧、通讯费等费用。

根据国家税务总局公告 2017 年第 40 号的要求，本环节可纳入研发费加计扣除范围的研发费用大类主要是人员人工费用、直接投入费用、折旧费用、其他相关费用等。

A. 人员人工费用、直接投入费用、折旧费用、其他相关费用详见立项阶段、研究阶段需求分析环节的相关说明。

B. 房屋租金/房屋折旧、通讯费等费用不可纳入加计扣除范围。

②备查资料留存及注意事项

A. 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；

如本阶段研发人员有变动等情况，应及时更新机构或项目组的编制情况和研发人员名单。

B. 委托方委托关联方开展研发活动的，委托方需保留委托方研发过程中实际发生的研发项目费用支出明细情况。研发活动阶段应注意向委托方索要相关费用支出明细材料。

C. 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)；

D. 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；

E. “研发支出”辅助账及汇总表。

详见立项阶段对“研发支出”辅助账及汇总表的相关说明。

(3) 总体设计

①可加计扣除的研发费用及注意事项

本环节数字经济企业通常发生的费用包括直接从事研发活动人员的工资薪金及五险一金、外聘人员的劳务费；职工福利费；补充养老保险费、补充医疗保险费；电脑等设备的折旧费用；水电费；网络或服务器等租赁费用；用于布线及环境搭建所购买的线材和辅材等耗材费用；委外研发费用，设计费用；专家咨询费；会议费；差旅费；房屋租金/房屋折旧等费用。

根据国家税务总局公告 2017 年第 40 号的要求，本环节可纳入研发费加计扣除范围的研发费用大类主要是人员人工费用、直接投

入费用、折旧费用、新产品设计费、其他相关费用等。

A. 人员人工费用、直接投入费用、折旧费用、其他相关费用详见立项阶段、研究阶段需求分析环节的相关说明。

B. 房屋租金/房屋折旧不可纳入加计扣除范围。

C. 新产品设计费、新工艺规程制定费

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。

D. 如发生委外研发的，按照费用实际发生额的 80%计入委托方的委托研发费用，如委托境外研发的，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的部分，可以按规定在企业所得税前加计扣除。

委托研发的实际发生额应按照独立交易原则确定。

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。

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。

② 备查资料留存及注意事项

A. 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；

如本阶段研发人员有变动等情况，应及时更新机构或项目组的编制情况和研发人员名单。

B. 委托方委托关联方开展研发活动的，委托方需保留委托方研发过程中实际发生的研发项目费用支出明细情况。研发活动阶段应注意向委托方索要相关费用支出明细材料。

C. 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）；

D. 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；

E. “研发支出”辅助账及汇总表。

详见立项阶段对“研发支出”辅助账及汇总表的相关说明。

（4）详细设计

①可加计扣除的研发费用及注意事项

本环节数字经济企业通常发生的费用包括直接从事研发活动人员的工资薪金及五险一金、外聘人员的劳务费；职工福利费；补充养老保险费、补充医疗保险费；电脑等设备的折旧费用；水电费；网络或服务器等租赁费用；委外研发费用，设计费用，房屋租金/房屋折旧等费用。

根据国家税务总局公告 2017 年第 40 号的要求，本环节可纳入研发费加计扣除范围的研发费用大类主要是人员人工费用、直接投入费用、折旧费用、新产品设计费、其他相关费用等。

A. 人员人工费用、直接投入费用、折旧费用、其他相关费用详见立项阶段、研究阶段需求分析环节的相关说明；新产品设计费详见总体设计环节相关说明。

B. 房屋租金/房屋折旧不可纳入加计扣除范围。

C. 如发生委外研发的，注意事项详见总体设计环节详细说明。

②备查资料留存及注意事项

A. 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;

如本阶段研发人员有变动等情况,应及时更新机构或项目组的编制情况和研发人员名单。

B. 委托方委托关联方开展研发活动的,委托方需保留委托方研发过程中实际发生的研发项目费用支出明细情况。研发活动阶段应注意向委托方索要相关费用支出明细材料。

C. 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);

D. 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;

E. “研发支出”辅助账及汇总表。

详见立项阶段对“研发支出”辅助账及汇总表的相关说明。

3. 开发阶段

(1) 开发编码

① 可加计扣除的研发费用及注意事项

本环节数字经济企业通常发生的费用包括直接从事研发活动人员的工资薪金及五险一金、外聘人员的劳务费;职工福利费;补充养老保险费、补充医疗保险费;电脑等设备的折旧费用;水电费;网络或服务器等租赁费用;无形资产摊销;委外研发费用;会议费,房屋

租金/房屋折旧等费用。

根据国家税务总局公告 2017 年第 40 号的要求，本环节可纳入研发费加计扣除范围的研发费用大类主要是人员人工费用、直接投入费用、无形资产摊销、折旧费用、其他相关费用等。

A. 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。

B. 人员人工费用、直接投入费用、折旧费用、其他相关费用详见立项阶段、研究阶段需求分析环节的相关说明。

C. 房屋租金/房屋折旧不可纳入加计扣除范围。

D. 如发生委外研发的，注意事项详见总体设计环节详细说明。

② 备查资料留存及注意事项

A. 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；

如本阶段研发人员有变动等情况，应及时更新机构或项目组的编制情况和研发人员名单。

B. 委托方委托关联方开展研发活动的，委托方需保留委托方研发过程中实际发生的研发项目费用支出明细情况。研发活动阶段应注意向委托方索要相关费用支出明细材料。

C. 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);

D. 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;

E. “研发支出”辅助账及汇总表。

详见立项阶段对“研发支出”辅助账及汇总表的相关说明。

(2) 软件测试

软件测试一般包括单元测试、集成测试、系统测试等。

①可加计扣除的研发费用及注意事项

本环节数字经济企业通常发生的费用包括直接从事研发活动人员的工资薪金及五险一金、外聘人员的劳务费;职工福利费;补充养老保险费、补充医疗保险费;电脑等设备的折旧费用;水电费;网络或服务器等租赁费用;无形资产摊销;委外研发费用;测试所用耗材,房屋租金/房屋折旧等费用。

根据国家税务总局公告 2017 年第 40 号的要求,本环节可纳入研发费加计扣除范围的研发费用大类主要是人员人工费用、直接投入费用、无形资产摊销、折旧费用、其他相关费用等。

A. 人员人工费用、直接投入费用、折旧费用、其他相关费用详见立项阶段、研究阶段需求分析环节的相关说明;无形资产摊销详见开

发阶段开发编码环节的相关说明。

B. 房屋租金/房屋折旧不可纳入加计扣除范围。

C. 如发生委外研发的，注意事项详见总体设计环节详细说明。

②备查资料留存及注意事项

A. 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；

如本阶段研发人员有变动等情况，应及时更新机构或项目组的编制情况和研发人员名单。

B. 委托方委托关联方开展研发活动的，委托方需保留委托方研发过程中实际发生的研发项目费用支出明细情况。研发活动阶段应注意向委托方索要相关费用支出明细材料。

C. 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)；

D. 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；

E. “研发支出”辅助账及汇总表。

详见立项阶段对“研发支出”辅助账及汇总表的相关说明。

4. 后续跟踪阶段

后续跟踪阶段，数字经济企业一般要经过试运行、功能优化/调整、申请专利、验收等环节。

①加计扣除的研发费用及注意事项

本环节数字经济企业通常发生的费用包括直接从事研发活动人员的工资薪金及五险一金、外聘人员的劳务费；职工福利费；补充养老保险费、补充医疗保险费；房屋租金/房屋折旧；电脑等设备的折旧费用；水电费；网络或服务器等租赁费用；耗材；研发成果的检索、分析、评议、论证、鉴定、评审、评估费用；知识产权的申请费、注册费、代理费；差旅费、会议费等费用。

根据国家税务总局公告 2017 年第 40 号的要求，本环节可纳入研发费加计扣除范围的研发费用大类主要是人员人工费用、直接投入费用、折旧费用、其他相关费用等。

A. 人员人工费用、直接投入费用、折旧费用、其他相关费用详见立项阶段、研究阶段需求分析环节的相关说明。

B. 房屋租金/房屋折旧不可纳入加计扣除范围。

② 备查资料留存及注意事项

A. 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；

如本阶段研发人员有变动等情况，应及时更新机构或项目组的编制情况和研发人员名单。

B. 委托方委托关联方开展研发活动的，委托方需保留委托方研发过程中实际发生的研发项目费用支出明细情况。研发活动阶段应注意向委托方索要相关费用支出明细材料。

C. 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)；

D. 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 and 实际分享收益比例等资料；

E. “研发支出”辅助账及汇总表。

详见立项阶段对“研发支出”辅助账及汇总表的相关说明。

F. 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。

（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

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。

不同类型的研发活动对研发费用归集的要求不尽相同，企业在享受加计扣除优惠时要注意区分。

（1）自主研发

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。

举例：某数字经济企业，2020 年度自主研发 A、B 项目，A 项目会计上核算的研发费用 125 万元，其中房屋折旧 25 万元；B 项目会计核算的研发费用 95 万元，其中房屋折旧 15 万元。

则该企业当年度可加计扣除的研发费用 = $(125 - 25) + (95 - 15)$
= 180 万元

该企业当年度加计扣除金额 = $180 * 75\% = 135$ 万元

（2）委外研发

委外研发，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。

注意事项：

- 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。

- “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。

- 研究开发费用实际发生额应按照独立交易原则确定。

① 委托境内研发（个人或机构）

企业委托境内的机构或个人进行研发，并以支付报酬的形式获得被委托机构或个人的成果。

注意事项：

A. 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。

B. 委托境内个人或机构进行研发的，应由受托方到科技行政主管部门进行登记。

举例：A、B 企业均为境内居民企业，A 企业 2020 年委托 B 企业（非关联企业）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。

则：2020 年 A 企业加计扣除金额为： $100 \times 80\% \times 75\% = 60$ 万元

② 委托境外研发（个人或机构）

企业委托境外的机构或个人进行研发，并以支付报酬的形式获得被委托机构或个人的成果。

注意事项：

A. 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。

B. 所称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。

C. 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。相关事项按技术合同认定登记管理办法及技术合同认定规则执行。

举例：A 企业为境内居民企业，2020 年 A 企业委托境外的 B 企业进行研发，假设该研发符合研发费用加计扣除的相关条件。2020 年，A 企业发生的符合条件的境内研发费用 90 万元；同时，支付给境外 B 企业研发费用 100 万元，B 企业实际发生费用 90 万元，利润 10 万元。

由于 $100 \times 80\% = 80$ 万元 > 60 万元（ $= 90 \times 2/3$ ），因此，2020 年 A 企业委托境外研发费用只能按 60 万元加计扣除，则 A 企业委托境外研发部分的加计扣除额 $= 60 \times 75\% = 45$ 万元。

③委托关联方和非关联方

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企业为境内居民企业，2020年A企业委托境外的关联企业B企业进行研发，假设该研发符合研发费用加计扣除的相关条件。2020年，A企业发生的符合条件的境内研发费用90万元；同时，支付给境外B企业研发费用100万元，B企业实际发生费用90万元，利润10万元。

由于 $100 \times 80\% = 80$ 万元 > 60 万元（ $= 90 \times 2/3$ ），因此，2020年A企业委托境外研发费用只能按60万元加计扣除，委托境外研发部分的加计扣除额 $= 60 \times 75\% = 45$ 万元。

同时，由于B企业为A企业的关联企业，因此B企业应向A企业提供实际发生费用90万元的明细情况

（3）合作研发

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。

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

集中研发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。

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

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。

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。

此前，财政部修订了《企业会计准则第 16 号——政府补助》。与原准则相比，修订后的准则在总额法的基础上，新增了净额法，将政府补助作为相关成本费用扣减。按照企业所得税法的规定，企业取得

的政府补助应确认为收入，计入收入总额。净额法产生了税会差异。以下是三种不同处理方法举例：

举例：甲企业执行《企业会计准则》，2020 年取得政府补助 300 万元，当年用于研究开发某项目，研究阶段发生支出 500 万元。

处理一：若甲企业未将政府补助确认收入，而是作为相关成本费用扣减，并结转管理费用，则：当年可扣除研发费用=500-300=200 万元，加计扣除金额=200*75%=150 万元。

处理二：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：甲企业当年应税收入为 300 万元，当年可扣除研发费用为 500 万元，加计扣除金额=500*75%=375 万元。

处理三：若企业在企业所得税年度纳税申报时将收到的政府补助 300 万元作为不征税收入，则：当年可扣除研发费用=500-300=200 万元，加计扣除金额=200*75%=150 万元。

3. 特殊收入的处理

企业开展研发活动中实际发生的研发费用可按规定享受加计扣除政策，实务中常有已归集计入研发费用、但在当期取得的研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等特殊收入，此类收入均为与研发活动直接相关的收入，应冲减对应的可加计扣除的研发费用。为简便操作，企业取得研发过程中形成的下脚料、残次品、中间试制品等特殊收入，在计算确认收入当年的加计扣除研发费用时，应从已归集研发费用中扣减该特殊收入，不足扣减的，加计扣除研发费用按零计算。

4. 失败研发活动发生研发费用的处理

失败的研发活动所发生的研发费用也可享受加计扣除。一是企业的研发活动具有一定的风险和不可预测性，既可能成功也可能失败，政策是对研发活动予以鼓励，并非单纯强调结果；二是失败的研发活动也并不是毫无价值的，在一般情况下的“失败”是指没有取得预期的结果，但可以取得其他有价值的成果；三是许多研发项目的执行是跨年度的，在研发项目执行当年，其发生的研发费用就可以享受加计扣除，不是在项目执行完成并取得最终结果以后才申请加计扣除。

举例：甲企业 2020 年度共有 A、B 两个研发项目，其中 A 项目发生研发费用 96 万元，最后研发完成后成功推广至市场；B 项目在研发中途失败，已发生研发费用 39 万元。

则：该企业当年度可加计扣除费用=96+39=135 万元，加计扣除金额=135*75%=101.25 万元。

5. 共用的人员、仪器、设备、无形资产的处理

有的企业从事研发活动的人员同时也会承担生产经营管理等职能，用于研发活动的仪器、设备、无形资产同时也会用于非研发活动，财税〔2015〕119 号文件对允许加计扣除的研发费用不再强调“专门用于”。为有效划分这类情形，国家税务总局公告 2017 年第 40 号规定，企业应对此类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。

举例：某数字经济企业 2020 年度有研发人员 20 人，共同研发某个项目，其中 10 人同时承担公司的其他管理职能。为分开核算研发费用和生产经营费用，该企业按实际工时占比法对人员工资薪金等进行分配。当年度，该 20 名研发人员的工资薪金等共 192 万元，其中 10 名同时从事研发活动及其他生产经营活动人员，其按实际工时法分摊的从事其他生产经营活动的工资薪金为 35 万元。

则：该企业当年可纳入加计扣除范围的研发人员工资薪金 = 192 - 35 = 157 万元。

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

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（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	项目	金额
---	----	----

次		
...
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；

（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。

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,可将项目资料送科技部门进行鉴定。鉴定部门在收到税务部门的鉴定需求后,将组织 3 名以上相关领域的产业、技术、管理等专家进行鉴定,并在规定时间内通过原渠道将鉴定意见反馈税务部门。

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。

（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. 企业提供的项目资料前后不一致、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。

六、数字经济领域企业享受研发费加计扣除政策案例解析

为加深企业对研发费加计扣除政策的理解，下面以两个全流程例子进行说明。

（一）自主研发

举例：A 企业是一家财务会计核算健全的数字经济企业，企业所得税采用查账征收方式。2020 年度初，拟进行一个关于 VR 智能软件项目的自主研发。该研发项目各阶段发生支出情况如下：

1. 立项阶段

（1）发生市场调查费用 3 万元，市场需求调查分析报告费用 2 万元，专家咨询费 3 万元，差旅费 10 万元，会议费 6 万元。

（2）发生直接从事研发人员工资 35 万元，“五险一金”支出 4 万元，职工福利费 4 万元；行政人员工资及“五险一金”支出 25 万元。

（3）房屋折旧 20 万元；电脑等设备折旧共 15 万元，按实际工时占比分摊，用于研发活动折旧 10 万元，用于其它经营活动折旧 5 万元。

本阶段加计扣除情况如下：

（1）允许加计扣除的研发费用：

人员人工费用：根据相关规定，直接从事研发活动的人员的工资薪金及“五险一金”可加计扣除，则该部分加计扣除金额=（35+4）*75%=29.25 万元；

设备折旧费用：根据相关规定，用于研发活动的设备、仪器如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。

则设备折旧部分的加计扣除金额=10*75%=7.5 万元

其他相关费用：根据相关规定，该企业本阶段发生的专家咨询费 3 万元，差旅费 10 万元，会议费 6 万元、职工福利费 4 万元属于其他相关费用。此项费用总额不得超过该研发项目可加计扣除研发费用总额的 10%。

（2）不可纳入加计扣除范围的费用：

根据相关规定，该企业发生的市场调查费用 3 万元、市场需求调查分析报告费用 2 万元、房屋折旧 20 万元、行政人员工资及“五险一金”支出 25 万元以及用于其它经营活动折旧 5 万元等费用，不属于加计扣除范围。

2. 研究阶段

（1）发生直接从事研发人员工资 80 万元，“五险一金”支出 8 万元，职工福利费 9 万元，补充养老保险费 3 万元、补充医疗保险费 2 万元，外聘研发人员劳务费 25 万元，行政人员工资及“五险一金”支出 30 万元。

（2）差旅费 5 万元，会议费 2 万元。

(3) 技术图书资料费、资料翻译费、研发成果检索费用共 8 万元，专家咨询费 3 万元。

(4) 用于布线及环境搭建购买线材、辅材等支出共 7 万元。

(5) 房屋折旧 25 万元；电脑等设备折旧共 20 万元，按实际工时占比分摊，用于研发活动折旧 13 万元，用于其它经营活动折旧 7 万元。

本阶段加计扣除情况如下：

(1) 允许加计扣除的研发费用：

人员人工费用：根据相关规定，直接从事研发活动的人员的工资薪金及“五险一金”及外聘人员的劳务费可加计扣除，则该部分加计扣除金额=（80+8+25）*75%=84.75 万元；

设备折旧费用：根据相关规定，用于研发活动的设备、仪器如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。

则设备折旧部分的加计扣除金额=13*75%=9.75 万元

其他相关费用：根据相关规定，该企业本阶段发生的职工福利费 9 万元，补充养老保险费 3 万元、补充医疗保险费 2 万元，差旅费 5 万元，会议费 2 万元、技术图书资料费、资料翻译费、研发成果检索费用共 8 万元，专家咨询费 3 万元属于其他相关费用。此项费用总额不得超过该研发项目可加计扣除研发费用总额的 10%。

直接投入费用：根据相关规定，研发活动中直接消耗的材料可加计扣除，因此直接投入的线材、辅料部分的加计扣除金额=7*75%=5.25 万

元。

(2) 不可纳入加计扣除范围的费用：

根据相关规定，该企业发生的行政人员工资及“五险一金”支出 30 万元、房屋折旧 25 万元以及用于其它经营活动的设备折旧 7 万元等费用，不属于加计扣除范围。

3. 开发阶段

(1) 发生直接从事研发人员工资 50 万元，“五险一金”支出 4 万元，职工福利费 5 万元，补充养老保险费 4 万元、补充医疗保险费 1 万元，行政人员工资及“五险一金”支出 20 万元。

(2) 房屋折旧 25 万元；电脑等设备折旧共 20 万元，按实际工时占比分摊，用于研发活动折旧 13 万元，用于其它经营活动折旧 7 万元；网络租赁费 5 万元。

(3) 用于研发活动的无形资产摊销 5 万元。

本阶段加计扣除情况如下：

(1) 允许加计扣除的研发费用：

人员人工费用：根据相关规定，直接从事研发活动的人员的工资薪金及“五险一金”及外聘人员的劳务费可加计扣除，则该部分加计扣除金额=（50+4）*75%=40.5 万元；

设备折旧费用：根据相关规定，用于研发活动的设备、仪器如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。

则设备折旧部分的加计扣除金额=13*75%=9.75 万元

无形资产摊销：根据相关规定，用于研发活动的软件、专利权、非专利技术的摊销费用，可加计扣除。则无形资产摊销的加计扣除金额=5*75%=3.75 万元。

直接投入费用：根据相关规定，通过经营租赁方式租入的用于研发活动的仪器、设备租赁费可加计扣除。则网络租赁费的加计扣除金额=5*75%=3.75 万元。

其他相关费用：根据相关规定，该企业本阶段发生的职工福利费 5 万元，补充养老保险费 4 万元、补充医疗保险费 1 万元属于其他相关费用。此项费用总额不得超过该研发项目可加计扣除研发费用总额的 10%。

(2) 不可纳入加计扣除范围的费用：

根据相关规定，该企业发生的行政人员工资及“五险一金”支出 20 万元、房屋折旧 25 万元以及用于其它经营活动的设备折旧 7 万元等费用，不属于加计扣除范围。

4. 后续跟踪阶段

本研发项目于 2020 年度 11 月结束，发生以下支出：

(1) 发生直接从事研发人员工资 20 万元，“五险一金”支出 2 万元，职工福利费 2 万元，补充养老保险费 1 万元、补充医疗保险费 1 万元，行政人员工资及“五险一金”支出 8 万元。

(2) 房屋折旧 15 万元；电脑等设备折旧共 12 万元，按实际工时占比分摊，用于研发活动折旧 7 万元，用于其它经营活动折旧 5 万元。

(3) 发生研发成果的评议、论证、鉴定、评审、评估费用，以

及知识产权的申请费、注册费、代理费等合计 10 万元。

本阶段加计扣除情况如下：

(1) 允许加计扣除的研发费用：

人员人工费用：根据相关规定，直接从事研发活动的人员的工资薪金及“五险一金”及外聘人员的劳务费可加计扣除，则该部分加计扣除金额= (20+2) *75%=16.5 万元；

设备折旧费用：根据相关规定，用于研发活动的设备、仪器如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。

则设备折旧部分的加计扣除金额=7*75%=5.25 万元

其他相关费用：根据相关规定，该企业本阶段发生的职工福利费 2 万元，补充养老保险费 1 万元、补充医疗保险费 1 万元、研发成果的评议、论证、鉴定、评审、评估费用，以及知识产权的申请费、注册费、代理费合计 10 万元，均属于其他相关费用。此项费用总额不得超过该研发项目可加计扣除研发费用总额的 10%。

(2) 不可纳入加计扣除范围的费用：

根据相关规定，该企业发生的行政人员工资及“五险一金”支出 8 万元、房屋折旧 15 万元以及用于其它经营活动的设备折旧 5 万元等费用，不属于加计扣除范围。

2020 年度，该研发项目执行完毕。该项目各项费用加计扣除金额情况如下：

人员人工费用加计扣除金额：29.25+84.75+40.5+16.5=171 万元

直接投入费用加计扣除金额： $5.25+3.75=9$ 万元

设备折旧费用加计扣除金额： $7.5+9.75+9.75+5.25=32.25$ 万元

无形资产摊销费用加计扣除金额：3.75 万元

其他相关费用加计扣除金额：实际发生的其他相关费用 79 万元，按其他相关费用不得超过可加计扣除研发费用总额的 10% 计算，本项目其他相关费用限额为 32 万元，因此，本项目其他相关费用只能按 32 万元计算加计扣除金额，即 $32*75%=24$ 万元。

因此，本项目可加计扣除金额= $171+9+32.25+3.75+24=240$ 万元。

（二）委托研发

某数字经济企业 B 公司 2020 年度拟研发 3 个项目，分别委托给境内关联企业 C 公司、境外的非关联企业 D 公司及境外个人丁进行研发，项目的所有权归 B 公司所有。B 公司企业所得税为查账征收。

1. 当年上述 3 个研发项目发生支出情况如下：

（1）境内的 C 公司实际发生符合条件的研发活动发生费用共 150 万元；

（2）境外 D 公司实际发生的研发活动发生费用 80 万元；

（3）境外个人甲实际发生的研发活动发生费用 30 万元。

2. 享受研发费加计扣除的主体：根据财税〔2015〕119 号规定，由委托方 B 公司申报享受研发费用加计扣除，受托方不得再加计扣除。

3. 允许加计扣除的研发费用：

（1）委托方允许加计扣除的研发费用项目归集范围与自主研发一致。

(2) 根据财税〔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，即：

B公司委托境内关联企业C公司进行研发活动可加计扣除研发费用为120万元（ $150 \times 80\%$ ），加计扣除金额为90万元（ $120 \times 75\%$ ）。同时C企业应向B企业提供研发项目费用支出明细情况。

(3) 根据财税〔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。则：

委托境外研发费用= $80 \times 80\% = 64$ 万元

允许加计扣除的委托境外研发费用限额= $150 \times 80\% \times 2/3 = 80$ （万元）

因此，B公司可在企业所得税前加计扣除的委托境外研发费用为64万元。

4. 不适用加计扣除的费用：

根据财税〔2018〕64号规定，该公司委托境外个人丁研发的相关研发费用30万元不适用研发费用加计扣除。

七、享受研发费加计扣除政策所需注意的有关问题汇总

(一) 企业的房屋折旧可以纳入加计扣除范围吗？

答：不可以。

（二）用于研发的设备如果享受固定资产加速折旧优惠的，应如何计算加计扣除金额？

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。

（三）企业研发项目取得政府补助的，如何计算加计扣除金额？

答：根据国家税务总局公告 2017 年第 40 号的规定，企业取得的政府补助，会计处理时采用直接冲减研发费用方法且税务处理时未将其确认为应税收入的，应按冲减后的余额计算加计扣除金额。

（四）在企业研发过程中，发生的不在财税[2015]119 号文列举范围内的其他费用，能否加计扣除？

答：国家税务总局公告 2017 年第 40 号与财税[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。

（五）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：根据国家税务总局公告 2017 年第 40 号的规定，失败的研发活动所发生的研发费用可享受税前加计扣除。

（六）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，作为受托方的企业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。

（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，均可以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）季度预缴企业所得税时能否享受研发费用加计扣除优惠？

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，在年度中间预缴所得税时，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。

（九）税务机关的后续管理是指什么？

答：税务机关于每年汇算清缴期结束后应开展核查，核查面不得

低于享受该优惠企业户数的 20%。

税务机关对企业享受加计扣除优惠的研发项目事中或事后核查时有异议的，可以转请地市级（含）以上科技行政主管部门出具鉴定意见。

（十）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。