

## 研发费用加计扣除政策改革中的贸易政策合规问题

根据新华社的消息，国务院总理李克强 10 月 21 日主持召开国务院常务会议，该次会议内容之一是确定完善研发费用加计扣除政策，推动企业加大研发力度。

研发费用加计扣除是指为鼓励企业研发投入，按照税法规定，在研发费用实际发生额的基础上，再加成一定比例，作为计算应纳税所得额时的扣除数额的一种税收优惠政策。

研发费用加计扣除政策能够推动创新、促进产业升级，是一项具有重要影响的税收优惠措施。但是，从贸易政策合规性的角度分析，我国现行研发费用加计扣除政策的设计存在弱点，由此可能招致其他国家以反补贴调查等方式对我国的出口产品设置障碍，或者被其他国家诉至 WTO 争端解决机制。

### 一、现行研发费用所得税加计扣除政策

我国现行研发费用所得税加计扣除政策主要规定在《中华人民共和国企业所得税法》及其实施细则、《国家税务总局关于印发〈企业研究开发费用税前扣除管理办法(试行)〉的通知》等法律、法规和税务总局的部门规章中。

2008 年 1 月 1 日起施行的《中华人民共和国企业所得税法》第三十条第（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。

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九十五条规定：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，在按照规定据实扣除的基础上，按照研究开发费用的 50% 加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 150% 摊销。

《国家税务总局关于印发〈企业研究开发费用税前扣除管理办法（试行）〉的通知》（国税发[2008]116 号）（以下简称“116 号文”）从加计扣除的适用对象、研发活动的具体定义、研发费用的具体范围、不同研发方式的执行办法、加计扣除的财务核算、加计扣除的税收管理等方面，对研发费用的加计扣除问题做了详细规定。

特别需要注意的是，116 号文对能够适用研发费用加计扣除的研发活动作了限制。根据 116 号文第四条的规定，企业只有从事《国家重点支持的高新技术领域》和国家发展改革委员会等部门公布的《当前优先发展的高新技术产业化重点领

域指南(2007年度)<sup>1</sup>规定项目的研究开发活动，其研发费用才允许在计算应纳税所得额时按照规定实行加计扣除。

## 二、 现行研发费用所得税加计扣除政策的贸易政策合规性分析

2014年6月9日，国务院办公厅发布《关于进一步加强贸易政策合规工作的通知》(以下简称“《贸易政策合规通知》”)，要求国务院各部门、地方各级人民政府及其部门制定的有关或影响货物贸易、服务贸易以及与贸易有关的知识产权的规章、规范性文件和其他政策措施，应当符合《世界贸易组织协定》及其附件和后续协定、《中华人民共和国加入议定书》和《中国加入工作组报告书》。《贸易政策合规通知》的出台，是为了规范我国各级行政机关和各个地方政府对经济的管理和调控行为，使之符合世界贸易组织的规定，防止在愈演愈烈的贸易争端中“授人以柄”，从而为我国的产业升级争取更多的支持和空间。

研发费用所得税加计扣除政策的贸易政策合规问题主要涉及到WTO有关补贴和反补贴的规定。

WTO有关补贴和反补贴的问题主要规定在《补贴与反补贴协定》(以下简称“SCM”)中。SCM禁止出口补贴和进口替代补贴，规定成员国不得给予或维持该类补贴。对于除禁止性补贴以外其他补贴项目，在满足SCM规定的条件下，受到补贴项目不利影响的成员方有权采取相应行动。

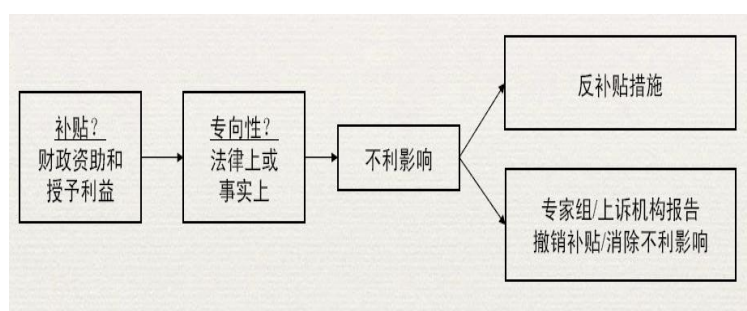
在SCM框架下，如果由于其他WTO成员的补贴而对某一个WTO成员利益造成了不利影响，

该成员存在两种救济途径：针对受到补贴的产品发起反补贴调查并进而对受到补贴的产品的进口征收反补贴税；或者，也可以直接诉诸WTO争端解决机制，通过WTO争端解决机制的裁决要求提供补贴的成员采取适当步骤以消除不利影响或撤销补贴。

在SCM框架下，要对一项“补贴”采取行动，必须满足下面的几个要件：

- 1、必须存在SCM所定义的“补贴”，即，在一成员领土内，存在由政府或任何公共机构提供的财政资助；并且因此授予了一项利益；
- 2、补贴属于对授予机关管辖范围内的企业或产业、或一组企业或产业的专向性补贴；
- 3、补贴对其他成员的利益造成了不利影响。

上述要件可用图简述如下：



下面我们就使用以上SCM规定框架，来分析研发费用所得税加计扣除政策在什么情况下才能避免成为SCM规定中的“可诉补贴”。

研发费用所得税加计扣除明显属于SCM第1.1(a)(1)(ii)条所说的“放弃或未征收在其他情况下应征收的政府税收”，并且据此授予了企业额外

<sup>1</sup> 《当前优先发展的高技术产业化重点领域指南(2007年度)》2011年6月被《当前优先发展的高技术产业化重点领域指南(2011年度)》替代。

的利益，因此，研发费用所得税加计扣除政策属于 SCM 所定义的补贴应当是没有什么争议的。

SCM 第 5 条将“不利影响”定义为：

(a) 损害另一成员的国内产业；

(b) 使其他成员在 GATT 1994 项下直接或间接获得的利益丧失或减损，特别是在 GATT 1994 第 2 条下约束减让的利益；

(c) 严重侵害另一成员的利益。

对于补贴是否对其他成员的利益造成了不利影响，将由启动反补贴调查国家的调查机关或 WTO 争端解决机构综合考虑相关程序中的在案证据作出认定。通常来说，在收到补贴的产品抢占了其他 WTO 成员国国内产业市场份额的情况下，往往会得出补贴造成了不利影响的结论。

这样，研发费用所得税加计扣除政策要想避免成为 SCM 规定中的“可诉补贴”，关键在于对 SCM 框架下补贴“专向性”规定的把握。根据 SCM8.1(a)条，不属于 SCM 第 2 条范围内的专向性补贴应被视为属于“不可诉补贴”。

SCM 第 2.1 条确立了判定补贴专向性的适用原则：

(a) 如授予机关或其运作所根据的立法将补贴的获得明确限于某些企业，则此种补贴应属专向性补贴。

(b) 如授予机关或其运作所根据的立法制定适用于获得补贴资格和补贴数量的客观标准或条件<sup>2</sup>，则不存在专向性，只要该资格为自动的，且

此类标准和条件得到严格遵守。标准或条件必须在法律、法规或其他官方文件中明确说明，以便能够进行核实。

(c) 如尽管因为适用 (a) 项和 (b) 项规定的原则而表现为非专向性补贴，但是有理由认为补贴可能事实上属专向性补贴，则可考虑其他因素。此类因素为：有限数量的某些企业使用补贴计划、某些企业主要使用补贴、给予某些企业不成比例的大量补贴以及授予机关在作出给予补贴的决定时行使决定权的方式。<sup>3</sup>在适用本项时，应考虑授予机关管辖范围内经济活动的多样性程度，及已经实施补贴计划的持续时间。

根据 SCM 第 2.1 条的规定，如果获得补贴资格和补贴数量的客观标准或条件是中立的，不仅仅优惠某些企业，且属经济性质，并水平适用，那么补贴不存在专向性。但是，其他将补贴的获得限于某些企业的规定或做法将会导致补贴成为专向性补贴：法律上的专向性 (SCM 第 2.1(a)条) 和事实上的专向性 (SCM 第 2.1(c)条)。

116 号文第四条将适用研发费用加计扣除的企业明确限制在从事《国家重点支持的高新技术领域》和国家发展改革委员会等部门公布的《当前优先发展的高技术产业化重点领域指南》规定项目的研究开发活动。据此，我国现行研发费用加计扣除政策明确属于具有专向性的补贴项目。

美国和欧盟的反补贴调查机关已经分别在其针对中国出口产品的反补贴调查中根据 116 号文第四条的规定认定我国现行研发费用加计扣除政策向中国出口产品提供的补贴具有专向性，属于

<sup>2</sup> 此处使用的客观标准或条件指中立的标准或条件，不仅仅优惠某些企业，且属经济性质，并水平适用，如雇员的数量或企业的大小。  
(该脚注为 SCM 原文所有)

<sup>3</sup> 在这方面，应特别考虑补贴申请被拒绝或获得批准的频率，及作出此类决定的理由。(该脚注为 SCM 原文所有)

可诉性补贴。<sup>4</sup>

### 三、 研发费用所得税加计扣除政策改革的贸易政策合规性建议

根据新华社的消息，10月21日国务院常务会议确定的完善研发费用加计扣除政策措施将从2016年1月1日起实行，具体包括：一是放宽享受加计扣除政策的研发活动和费用范围。除规定不宜适用加计扣除的活动和行业外，企业发生的研发支出均可享受加计扣除优惠。在原有基础上，外聘研发人员劳务费、试制产品检验费、专家咨询费及合作或委托研发发生的费用等可按规定纳入加计扣除。二是允许企业追溯过去3年应扣未扣的研发费用予以加计扣除。三是简化审核，对加计扣除实行事后备案管理。对可加计扣除的研发费用实行归并核算。

从贸易政策合规的角度分析，放宽享受加计扣除政策的研发活动和费用范围的措施具有重要意义。新规定施行后，除规定不宜适用加计扣除的活动和行业外，企业发生的研发支出均可享受加计扣除优惠。这一规定将改变116号文将适用研发费用加计扣除的企业明确限制在从事《国家重点支持的高新技术领域》和国家发展改革委员会等部门公布的《当前优先发展的高技术产业化重点领域指南》规定项目的研究开发活动的作法。虽然尚不清楚不宜适用加计扣除的活动和行业具体包括哪些，但是从放宽享受加计扣除政策的研发活动和费用范围的宗旨出发，被认定不宜适用加计扣除的活动和行业应当会被限制为少数的特例。

SCM 关于专向性的规定并不意味着不可以

对获得补贴资格设立任何门槛。SCM 第 2.1(b)条允许就获得补贴资格和补贴数量设立客观标准或条件。这些客观标准或条件应当是中立的，不仅仅优惠某些企业，且属经济性质，并水平适用。获得补贴资格应为自动的，且此类标准和条件得到严格遵守。标准或条件必须在法律、法规或其他官方文件中明确说明，以便能够进行核实。满足这些要求的关于获得补贴资格和补贴数量的规定不会导致补贴具有专向性，成为可诉性补贴。

根据现行规定，研发费用加计扣除只能适用于财务核算健全并能准确归集研究开发费用的居民企业，从而排除了核定征收企业、财务核算健全但不能准确归集研究开发费用的企业、非居民企业。由于这一标准是中立的，属经济性质，并水平适用，因此不会导致研发费用加计扣除政策具有专向性。放宽享受加计扣除政策的研发活动和费用范围后，只要在确定“不宜适用加计扣除的活动和行业”时能够坚持中立、属经济性质，并水平适用的标准，那么，一旦开始实行新的规定，美国商务部和欧盟反补贴调查机关根据 116号文第四条规定认定我国研发费用加计扣除政策措施是具有专向性的政府补贴的基础就不再存在了。

需要注意的是，即使不存在法律上的专向性，研发费用加计扣除作为一项税收优惠政策如果被证明只有有限数量的某些企业使用补贴计划、某些企业主要使用补贴、给予某些企业不成比例的大量补贴以及授予机关偏向性地作出给予补贴的决定，那么还是可以被认定为存在事实上的专向性。所以，贸易政策合规也要求研发费用加计扣

---

<sup>4</sup> 如美国商务部对华乘用车及轻卡轮胎反补贴调查、欧盟对华涂布纸反补贴调查等。

除政策的执行应当公平、公正，依法实施。

我国目前正在大力发展以大飞机为代表的重点装备制造业。行业特点决定了重点装备制造业对研发的投入无论从绝对数量还是相对数量上来考虑都是很可观的，我国上述行业都还处在开创期，所需要的研发投入就更大了。

据媒体报道，备受关注的国产大飞机 C919 已于 11 月 2 日下线，按计划 2016 年三季度首飞。由中国商飞负责研制设计的 C919 是我国继运-10 之后自主设计的第二款国产大型客机，为 150 座级以上中短程单通道窄体客机，主要竞争对手是波音 737 和空客 A320 机型。另外，C929 目前也已进入了关键技术的研究阶段，将采用国产发动机，预计取代的对象是波音 777，载客超过 300 人。

长期以来，国际大飞机市场由美国的波音、麦道（1997 年被并入波音）和欧洲的空中客车公司所垄断。由于大飞机产业在国民经济、政治、科技、国防等方面特殊的战略地位，以及其长周期、高风险、高收益的产业特点，美欧政府都对各自的大飞机产业的发展给以各种形式的支持，也因为这些支持措施引发了一系列的争议。1979 年 GATT 东京回合谈判产生了规制飞机制造业补贴最早的两个协定《补贴协议》（Subsidies Code）与《民用航空器贸易协定》（Agreement on Trade in Civil Aircraft）。1992 年，美欧就民用飞机贸易问题达成双边协议（Agreement Between the Government of the United States of America and the European Economic Community Concerning the Application of the GATT Agreement on Trade in Civil Aircraft on Trade in Large Civil Aircraft）。自 2004 年起，欧美在 WTO 争端解决机构互相状告对方对其飞机制造业进行不正当补贴，并就此拉开了 WTO 成立至今耗时最长、争议最为复杂的

争端解决案件。虽 WTO 争端解决机构为此两次成立专家组、发布专家组报告，上诉机构报告，但历时十余年后，时至今日，美欧就此事项的争端仍未尘埃落定。

一旦中国大飞机成功进入国际民用大飞机市场，蚕食了波音和空客的市场份额，波音、空客及美欧政府可能也会作出激烈反应，比如指控中国政府不正当地补贴了大飞机制造行业。

对此，我们可以从美欧 WTO 大飞机争端中得到一些有益的启示。如，欧盟诉美国向波音公司提供补贴案（DS353）显示，美国对民用大飞机产业的支持不乏政府资金的援助，包括赠款，例如美国商务部的航空研发项目以及美国劳工部的 787 员工培训赠款项目。赠款构成 SCM 协定所定义的财政资助和授予利益是显而易见的，美国对此类指控一般都全盘接受。但是，美国相关法律以及补贴项目的设计往往在“专向性”上将“赠款”解救出来。

美国的相关做法值得我们关注和借鉴。美国常常以政府援助所要实现的目标为思路来设计相关项目，而不是直接列举某些产业或领域。所设定的目标既宽泛而又不笼统，很难被认定为专向性。例如，欧盟所指控的“美国商务部的航空研发项目”源于美国联邦更为宽泛的“先进技术项目（ATP）”，该项目资助的研发为“高风险、高回报、新兴和应用技术”，专家组认为，此类规定尽管也是一种限制，但不是对企业或产业的重大限制，因此不具有专向性。再如，欧盟指控的“美国劳工部 787 员工培训赠款项目”源于美国联邦更为宽泛的“高增长就业培训计划”，该计划定位“高增长就业”，尽管相关的政府机构列举了所涉及的行业，但是这些行业的涉及面是非常广的，包括先进制造业、航空、汽车、生物科技、建筑、



能源、金融服务、地理空间技术、卫生保健、国土安全、酒店、信息技术、零售和运输等，因此专家组认定专向性不成立。

放宽享受加计扣除政策的研发活动和费用范围的改革措施一方面可以使更多企业享受到这一税收优惠，有利于大众创业、万众创新的实现；另一方面，在享受加计扣除政策的研发活动和费用范围扩大到“除规定不宜适用加计扣除的活动和行业外，企业发生的研发支出均可享受加计扣除优惠”后，给予原来已经享受相关税收优惠企业的相关优惠，也因为补贴措施不再具有专向性，而从 SCM 框架下的“可诉补贴”变为了“不可诉补贴”。

我们建议本次完善研发费用加计扣除政策还可以考虑进一步加大对以大飞机为代表的重点装

备制造业企业研发费用所得税税前扣除的力度。此外，由于直接将补贴的获得限于某些企业或产业在 SCM 下会被认定为具有专业性，今后政府对所要支持的产业，在相关文件的文字表述上，应当尽量避免“产业”支持的直接描述；转而从“非产业”的角度来定义，比如规定，如果企业用于研发的费用超过企业当期收入的一个百分比，就可以在税前加计扣除更高的比例。只要这样的规定不限制适用行业，就不构成法律上的专向性。适当规定对所要求的研发费用占企业当期收入的具体百分比，可以达到支持我国大飞机和许多重点装备制造业发展的目的。虽然 SCM 还有关于事实上专向性的规定，但只要实际享受该项优惠措施的行业、企业不是过分集中，税前加计扣除政策被认定为具有事实上专向性的可能性就不会很大。

周智勇 顾问 电话：86 10 8519 1296 邮箱地址：zhouyong@junhe.com

王进 律师 电话：86 10 8519 2486 邮箱地址：wangjin@junhe.com

---

本文仅为分享信息之目的提供。本文的任何内容均不构成君合律师事务所的任何法律意见或建议。如您想获得更多讯息，敬请关注君合官方网站“[www.junhe.com](http://www.junhe.com)”或君合微信公众号“君合法律评论”/微信号“JUNHE\_LegalUpdates”。

