

企业研发类无形资产 相关业务所得税优惠政策探讨

骆剑华

【摘要】 企业研发类无形资产在研究开发、转让所有权或使用权、对外投资等业务中,均涉及相应所得税优惠政策。企业进行研发活动,可享受费用化支出当期加计扣除、资本化支出在摊销期间分期摊销加计扣除优惠;在对外投资业务中,不仅可享受所有权转让所得税税收优惠,还可享受递延纳税优惠;对研发无形非独占许可使用权转让业务,除可享受使用权转让所得税优惠外,对其保留使用权益部分仍可享受后续期间相应摊销费用加计扣除优惠。

【关键词】 加计扣除; 转让所得; 递延纳税; 研发活动; 无形资产

【中图分类号】 DF432

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)16-0078-4

一、企业研发类无形资产相关业务所得税优惠政策概述

企业研发类无形资产相关业务涉及研发费用加计扣除、研发用设备仪器加速折旧并允许加计扣除、研发专利技术等无形资产转让所得额减免(本文讨论的享受企业所得税优惠政策的资产均指企业研发专利技术等无形资产,下称“研发类无形资产”)、研发类无形资产对外投资递延分期纳税等企业所得税优惠政策。

对研发费用加计扣除优惠政策,主要由《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)、《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)等文件予以规定。

对符合加速折旧政策研发用仪器设备的折旧费享受的加计扣除优惠,主要由《国家税务总局关于固定资产加速折旧税收政策有关问题的公告》(国家税务总局公告2014年第64号)及《国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策有关问题的公告》(国家税务总局公告2015年第68号)等文件进行规范。

研发类无形资产对外投资业务的所得税优惠政策,主要包括《企业所得税法实施条例》、《国家税务总局关于技术转让所得减免企业所得税有关问题的通知》(国税函[2009]212号)、《财政部、国家税务总局关于居民企业技术转让有关企业所得税政策问题的通知》(财税[2010]111号)、《国家税务总局关于技术转让所得减免企业所得税有关问题的公告》(国家税务总局公告2013年第62号)、《国家税务总局关于技术转让所得减免企业所得税有关问题的公告》(国家税务总局公告2015年第82号)、《财政部、国家税务总局关于非货币性资

产投资企业所得税政策问题的通知》(财税[2014]116号)、《国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税有关征管问题的公告》(国家税务总局公告2015年第33号)等。

二、企业研发类无形资产相关业务所得税优惠政策解读

(一)企业研发活动所得税优惠政策

财税[2015]119号文件规定: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,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%在企业所得税税前摊销扣除。可见,研发费用需根据其性质划分为费用化支出、资本化支出,对费用化支出在发生当期按50%加计扣除,资本化支出则在无形资产使用期间按其摊销额分期加计50%扣除。

对于研发用仪器设备加速折旧费用加计扣除问题,国家税务总局公告2015年第97号文件规定: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时,就已经进行会计处理的折旧、费用部分加计扣除,但不得超过按税法规定计算的金额。可见,研发用仪器设备类固定资产,如符合固定资产加速折旧政策(符合国家税务总局公告2014年第64号、国家税务总局公告2015年第68号文件规定),除可以享受加速折旧优惠政策外,还可以就加速折旧额享受加计扣除优惠政策,即研发用仪器设备可同时享受加速折旧和折旧费加计扣除两项优惠政策。由国家税务总局公告2015年第97号文件可知,应根据“孰低原则”确定研发用仪器设备加速折旧费可享受的加计扣除额,具体来说:当会计折旧额小于税法加速折旧额时,除按税法折旧额100%扣除外,还可按会计折旧额的50%

加计扣除;反之,当会计折旧额大于税法加速折旧额时,除按税法折旧额100%扣除外,还可按税法折旧额的50%加计扣除。

(二)企业转让研发类无形资产所有权或使用权所得税优惠政策

对企业转让研发类无形资产所得税优惠政策,《企业所得税法实施条例》、国税函[2009]212号、财税[2010]111号、国家税务总局公告2013年第62号、国家税务总局公告2015年第82号等文件给予相关规范。其中,适用转让所得优惠政策的无形资产包括:居民企业转让专利技术、计算机软件著作权、集成电路布图设计权、植物新品种、生物医药新品种,以及财政部和国家税务总局确定的其他技术。此外,享受优惠政策的“转让所得”包括两种情况:一是研发类无形资产所有权转让所得;二是研发类无形资产5年以上非独占许可使用权转让所得。对这两类转让业务,关于其转让所得的优惠政策的具体规定为:在一个纳税年度内,转让所得不超过500万元的部分,免征企业所得税;超过500万元的部分,减半征收企业所得税。

1. 转让研发类无形资产所有权所得税优惠政策。国税函[2009]212号文件规定,符合条件的技术转让,按以下公式确定转让所得:转让所得=技术转让收入-技术转让成本-相关税费。其中,技术转让收入是指当事人履行技术转让合同后获得的价款,技术转让成本是指转让的技术的净值,即该技术(无形资产)的计税基础减除在资产使用期间按照规定计算的摊销扣除额后的余额;相关税费是指技术转让过程中实际发生的有关税费,包括除企业所得税和允许抵扣的增值税以外的各项税金及其附加、合同签订费用、律师费等相关费用及其他支出。根据国家税务总局公告2013年第62号规定,笔者认为,这里技术转让收入还应包括满足条件的技术咨询、技术服务、技术培训收入等。根据国税函[2009]212号文件的表述,公式中技术转让成本应理解为其计税基础余额。根据财税[2010]111号文件所述:“本通知所称技术转让,是指居民企业转让其拥有符合本通知第一条规定技术的所有权或5年以上(含5年)全球独占许可使用权的行为”,并结合国税函[2009]212号文件转让所得计算公式及其相关指标含义可知,国税函[2009]212号文件所指的“技术转让”应界定为转让无形资产所有权。当然,这里无形资产包含企业研发类无形资产,即上述公式适用于企业转让研发类无形资产所有权所得额的确定。

2. 转让研发类无形资产使用权所得税优惠政策。国家税务总局公告2015年第82号文件规定:自2015年10月1日起,全国范围内的居民企业转让5年以上非独占许可使用权取得的技术转让所得,纳入享受企业所得税优惠的技术转让所得范围;企业转让符合条件的5年以上非独占许可使用权的技术,限于其拥有所有权的技术。可见,企业转让无形资产使用权所得享受优惠政策,限于企业自有无形资产。根据该文件

的表述,笔者认为,可享受转让使用权所得优惠政策的,既包括企业研发类无形资产,也包括企业外购、接受投资等方式取得所有权的无形资产。

对非独占许可使用权技术转让所得,国家税务总局公告2015年第82号文件规定其计算公式为:技术转让所得=技术转让收入-无形资产摊销费用-相关税费-应分摊期间费用。其中,技术转让收入是指转让方履行技术转让合同后获得的价款;无形资产摊销费用是指该无形资产按税法规定当年计算摊销的费用,涉及自用和对外许可使用的,应按照受益原则合理划分;相关税费是指技术转让过程中实际发生的有关税费,包括除企业所得税和允许抵扣的增值税以外的各项税金及附加、合同签订费用、律师费等相关费用;应分摊期间费用(不含无形资产摊销费用和相关税费)是指技术转让按照当年销售收入占比分摊的期间费用。根据政策连续性、衔接性,笔者以为,上述公式中技术使用权转让收入应包括国家税务总局公告2013年第62号文件中规定的“满足相关条件的技术咨询、技术服务、技术培训收入”。此外,根据受益配比原则,笔者认为,上述公式中无形资产摊销费用,应指与技术转让收入对应的摊销费用份额,即对应为“转让技术使用权权益部分应分配的摊销费用”。

(三)企业研发类无形资产对外投资所得税优惠政策

财税[2014]116号文件规定:居民企业以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得,可在不超过5年期限内,分期均匀计入相应年度的应纳税所得额,按规定计算缴纳企业所得税;文件所称非货币性资产投资,限于以非货币性资产出资设立新的居民企业,或将非货币性资产注入现存的居民企业;企业以非货币性资产对外投资,应于投资协议生效并办理股权登记手续时,确认非货币性资产转让收入的实现。通过该文件上述规定可知,企业将无形资产对外投资享受转让优惠政策,既包括研发方式取得的也包括外购、接受投资等方式所取得的无形资产。

笔者以为,企业将研发类无形资产对外投资,其转让所得符合上述国税函[2009]212号、财税[2010]111号文件规定的“转让无形资产所有权”所得税优惠政策;且还可根据财税[2014]116号文件规定,就该转让所得享受“在不超过5年期限内,分期均匀计入相应年度的应纳税所得额计缴企业所得税”优惠,即企业研发类无形资产对外投资业务,可同时享受转让所得与分期递延纳税两项所得税优惠政策。企业将研发类无形资产对外投资,属无形资产所有权转让,根据国税函[2009]212号文件规定,其投资转让所得应按照上述“转让所得”计算公式进行确定,根据财税[2010]111号文件规定,需将该(一次)转让所得在递延期内(不超过5年)均匀分配,再以各期分配累计转让所得判断是否满足本文前述无形资产转让所得优惠政策,即当累计转让所得低于500万元时,免缴所得税;当累计转让所得超过500万元时,超过部分减半计入

□ 说法读规

当期应纳税所得额,计缴企业所得税。

三、对无形资产研发、转让及对外投资业务加计扣除优惠政策的探讨

(一)对研发用仪器设备加速折旧费用加计扣除政策的探讨

根据国家税务总局公告2015年第97号文件的规定,研发用仪器设备满足加速折旧政策时,还可根据“孰低原则”就加速折旧费享受税前加计扣除,那么,这里加计扣除原则适用何种性质加速折旧费用呢?基于财税[2015]119号文件的规定,“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%在税前摊销扣除”。笔者以为,应按以下方式加深对该规定的理解:研发用仪器设备满足加速折旧政策时,对费用化折旧部分,在当期应根据“孰低原则”按前述方法确定加计扣除额;对资本化折旧部分,则应先将其金额100%计入无形资产成本,再通过后续期间无形资产摊销额加计的50%扣除额中体现该加速折旧费享受的加计扣除优惠。由此,本文认为,这里加速折旧费加计扣除“孰低原则”应仅针对费用化性质的加速折旧费。

(二)对企业研发类无形资产转让及对外投资业务加计扣除问题的探讨

通过上述企业转让(包括对外投资转让)研发类无形资产所得额计算公式的阐述与分析可以发现,在确定转让所得时,计算公式中分别扣除了“技术转让成本”、“无形资产摊销费用”项目,并未对其加计扣除50%,那么在计算转让、投资转让研发类无形资产所得时是否需加计50%扣除“技术转让成本”或“无形资产摊销费用”?

笔者以为,国家对企业无形资产研发业务给予所得税优惠,其政策目标是通过所得税优惠方式鼓励企业加大对无形资产研发活动投资,优化配置无形资产要素,实现企业技术创新。由此可见,本文前述所得税优惠政策适用对象主要为高新技术企业等无形资产研发企业,政策主要是针对其研发业务和转让业务,优惠政策主要体现在研发环节、应用环节。企业转让研发类无形资产,即意味着其丧失享受优惠政策主体资格,不能继续享受研发费用加计扣除优惠政策。因此,笔者以为,在研发类无形资产转让及对外投资业务中,其转让所得计算公式中不应加计50%扣除“技术转让成本”、“无形资产摊销费用”项目。

此外,企业转让其研发无形资产5年以上非独占许可使用权时,转让企业与受让企业按转让协议共同使用该无形资产,在性质上,该转让业务属于转让企业让渡一定期间一定范围的使用权,无形资产所有权未发生转移。因此,笔者以为,这种情况下,转让企业应根据其保留的部分无形资产使用权,在后续摊销期间按其相应摊销费用份额享受加计扣除

优惠政策。即根据受益分配原则,对无形资产摊销费用中归属于转让企业保留部分使用权对应的摊销费用份额,可以享受50%加计扣除优惠政策。

(三)对研发类无形资产转让及对外投资受让方加计扣除问题的探讨

作为研发类无形资产所有权或非独占许可使用权的受让企业,受让无形资产所有权或使用权后,其能否“继续”或“连续”享受该无形资产加计扣除优惠政策呢?

正如本文前面所述,无形资产研发相关所得税优惠政策受益主体为研发企业,适用环节为研发期间及后续使用摊销期间,当研发企业将研发类无形资产转让、对外投资时,无形资产受益主体发生改变,显然,受让企业不属于加计扣除税收优惠政策适用对象。因此,笔者认为,因转让或对外投资业务而受让研发类无形资产的企业,不属于享受加计扣除优惠政策主体范围,在后续使用该无形资产期间,其不能“连续”或“继续”享受加计扣除优惠政策。

四、案例解析

甲高新技术企业(以下简称“甲企业”)2016年1月开始研发A专利技术,1~6月为A专利技术研发支出费用化期间,费用化研发支出总额80万元,其中未包括A专利(类)研发专用设备折旧费。

该设备基本信息为:购置时间为2015年12月,专门用于A专利(类)研发,原值120万元,会计与税法折旧年限均为10年,采用直线法计提折旧,符合税法加速折旧政策(假定采取缩短年限加速折旧法),预计净残值为零。7~12月为研发支出资本化期间,除专用研发设备折旧费外,其他资本化研发费用为290万元。A专利技术于2016年年末研发完成并达到预定可使用状态,摊销年限为10年,会计与税法上均采取直线法摊销,不考虑残值。

2017年1月,甲企业与乙企业协商约定:甲企业保留A专利所有权,排他性许可乙企业在2017年1月~2021年12月使用该专利技术,双方在上述期间分别分享有A专利60%、40%使用权权益,在许可使用期前三年,甲企业向乙企业每年收取许可权使用费600万元,后两年每年收取500万元。2021年年末,协议到期,甲企业收回A专利完全使用权。

2022年1月,甲企业与丙企业签订协议组建法人企业丁,双方约定:甲企业以A专利作价900万元出资(经税务机关认可),取得丁企业50%股权,当月已办理A专利变更手续。

本案例假设不考虑其他相关税费等,只考虑A专利在研发、转让及对外投资业务中涉及所得税优惠处理,甲企业适用15%所得税税率。对案例的解析如下:

1. 研发支出费用化期间(2016年1~6月)。在此期间,A专利研发费用除可在税前扣除外,还可加计50%税前扣除,即未包括专用研发设备费用化折旧的研发费用除可扣除80万元之外,还可加计扣除40万元(80×50%)。根据本文对加速

折旧费加计扣除优惠政策分析,A专利专用研发设备折旧费可同时享受加速折旧和加计扣除两项优惠政策。具体来说:享受加速折旧时,折旧年限缩短为法定年限的60%,即6年($10 \times 60\%$),则2016年1~6月税法折旧额为10万元($120 \div 6 \times 1/2$),而会计折旧额为6万元($120 \div 10 \times 1/2$),会计折旧额低于税法折旧额。根据“孰低原则”,甲企业可享受税前加计扣除折旧费为3万元($6 \times 50\%$),即专用研发设备费用化加速折旧费10万元可税前扣除,还可享受加计扣除折旧费3万元。综上,在该研发支出费用化期间,A专利费用化研发支出税前扣除额为90万元($80+10$),加计扣除额为43万元($40+3$),当期税前扣除研发费用为133万元($90+43$)。

2. 研发支出资本化期间(2016年7~12月)。在此期间,除专用研发设备折旧外,资本化研发支出为290万元,根据本文对加速折旧费加计扣除优惠政策的分析,专用研发设备加速折旧费应计入A专利成本,并在后续摊销期间以无形资产摊销费用加计扣除方式体现对加速折旧费的加计扣除。因此,专用研发设备当期资本化折旧费仅指加速折旧额10万元($120 \div 6 \times 1/2$)。综上,2016年年末,A专利研发完成时,其入账价值(计税基础)为300万元($290+10$)。

3. A专利非独占许可使用权转让期间(2017~2021年)。根据协议,甲企业许可乙企业非独占使用A专利5年,其转让所得符合前述国家税务总局公告2015年第82号文件规定的优惠政策,按“技术转让所得=技术转让收入-无形资产摊销费用-相关税费-应分摊期间费用”公式确定每年转让所得。其中,前3年(2017~2019年),每年使用权转让收入为600万元,根据受益配比原则,让渡(转让)的使用权权益对应分担A专利摊销费用为12万元($300 \div 10 \times 40\%$),该部分摊销费用不得享受加计扣除优惠。不考虑相关税费和期间费用,因此,甲企业每年确认A专利转让所得为588万元($600-12$),超过500万元的,就其超过部分减半计缴企业所得税6.6万元[($588-500$) $\times 1/2 \times 15\%$]。

此外,因甲企业对A专利所有权未转移,并享有其60%使用权,所以在后续使用期间,甲企业可就A专利摊销费用中相应份额享受加计扣除政策。即甲企业每年除可税前扣除相应份额摊销费用18万元($300 \div 10 \times 60\%$)外,还可对应加计扣除摊销费用9万元($300 \div 10 \times 60\% \times 50\%$ 或 $18 \times 50\%$)。

同理,在许可使用权剩余2年期间(2020~2021年)内,甲企业转让A专利使用权每年对应分配摊销费用为12万元($300 \div 10 \times 40\%$),且不能享受加计扣除政策。因此,甲企业每

年的转让所得为488万元($500-12$),低于500万元,免缴企业所得税。

4. 将A专利对外投资(2022年以后)。甲企业将A专利投资注入丁企业,该投资业务转让所得符合前述财税[2014]116号文件递延纳税优惠政策,转让所得计算公式为:转让所得=技术转让收入-技术转让成本-相关税费。这里“转让成本”为转让时A专利计税基础余额,金额为150万元($300-300 \div 10 \times 5$)。因此,甲企业该投资转让所得为750万元($900-150$),假设其选择5年递延纳税期,则甲企业每年确认转让所得150万元。此外,甲企业该投资业务转让所得还符合前述“无形资产转让”所得税优惠政策。

因此,在递延纳税期间,甲企业应结合上述两项优惠政策对其各年分配转让所得进行所得税处理,具体过程为:

第1年,累计转让所得150万元,低于500万元,免缴所得税。

第2年,累计转让所得300万元(150×2),低于500万元,免缴所得税。

第3年,累计转让所得450万元(150×3),免缴所得税。

第4年,累计转让所得600万元(150×4),超过500万元,就超过部分减半计缴所得税7.5万元[($600-500$) $\times 1/2 \times 15\%$]。

第5年,累计转让所得750万元,超过500万元,差额250万元($750-500$),由于其包含第4年已计税所得100万元($600-500$),因此,第5年应确认计税所得150万元($250-100$),按该金额减半计缴所得税为11.25万元($150 \times 1/2 \times 15\%$)。

主要参考文献:

中国注册会计师协会. 税法[M]. 北京:经济科学出版社,2015.

全国注册税务师执业资格考试教材编写组. 税法(II)[M]. 北京:中国税务出版社,2015.

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,2015-11-02.

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,2015-12-29.

作者单位:重庆电子工程职业学院财经学院,重庆401331