

企业技术开发的税收筹划

安中涛 钱春杰

企业技术开发的税收筹划是根据国家鼓励技术开发的各项税收政策,合理安排企业技术开发的组织形式、支出额度及核算方式等有关活动,在实现企业技术目标的前提下,充分利用税收优惠政策,实现企业税后利润的最大化。

一、企业技术开发涉及的主要税收政策

(一)技术开发费加计扣除

企业技术开发费是指企业研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的各项费用,包括新产品设计费,工艺规程制定费、设备调整费,原材料和半成品的试验费,技术图书资料费,未纳入国家计划的中间试验费,研究机构人员的工资,研究设备的折旧,与新产品的试制、技术研究有关的其他经费以及委托其他单位进行科研试制的费用。

1、企业技术开发费不受比例限制,计入管理费用。其中,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。

2、盈利企业的技术开发费比上年实际发生额增长达到10%以上(含10%),其当年实际发生的费用除按规定据实列支外,年终经由主管税务机关审核批准后,可再按其实际发

生额的50%,直接抵扣当年应纳税所得额;增长未达到10%以上的,不得抵扣。盈利企业研究开发费用比上年增长到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。

亏损企业发生的技术开发费,只能按规定据实列支,不实行增长达到一定比例抵扣应纳税所得额的办法。

3、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,单台价值在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。(《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、《关于促进企业技术进步有关财务税收问题的补充通知》国税发〔1996〕152号)

4、纳税人发生的技术开发费,凡由国家财政和上级部门拨付的部分,不得在税前扣除,也不得计入技术开发费实际增长幅度的基数和计算抵扣应纳税所得额。(《企业技术开发费税前扣除管理办法》国税发〔1999〕49号)

5、财工字〔1996〕41号、国税发〔1996〕152号、国税发〔1999〕49号规定的盈利企业技术开发费比上一年实际

煤,因此丙公司属于兼营不同税率项目的企业,需要分别核算与生产尿素的所用原煤和单独对外销售的原煤有关的进项税额,也需要单独核算尿素的销售收入和原煤的销售收入,这样便可以规避因会计核算未分开而不能享受免收增值税政策的风险。同时,在这个案例中,需要精心筹划并购的方式,最为主要的是并购后必须注销甲公司,成立以尿素生产为主营业务的丙公司,这样才能使丙公司享受到国家对尿素产品免征增值税的优惠政策。

此外,在基于价值链的税收筹划中,还需要企业对与自身产品有关的产业价值链有深入的认识与理解,掌握相关的

国家经济政策和税收政策,熟悉上下游企业对本企业产品的影响、需求及其变化,并了解本企业产品在产业链中的位置。这是进行基于价值链税收筹划的基础,也是防止盲目并购的前提。如在本文的案例中,煤炭占尿素生产成本的2/3,并且近年来煤炭价格上涨缩小了尿素生产企业的生存空间,同时,原煤生产企业通过并购尿素生产企业可以增加煤炭企业的深加工能力,使得这次并购既节约了税款支出,又扩大了煤炭生产企业的发展空间。

(作者单位:中国人民大学商学院 山东省政法学院)

责任编辑 刘莹

发生额增长幅度在10%以上的(含10%)加计扣除政策仅适用于国有、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企业、联营企业。自2003年1月1日起,其适用范围扩大到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,包括从事采矿业、制造业、电力、燃气及水的生产和供应业的企业。(《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)

6、财工字〔1996〕41号、国税发〔1996〕152号规定,盈利企业技术开发费比上年增长幅度在10%以上的(含10%),加计扣除须经由主管税务机关审核批准。《国家税务总局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)中取消了该项目的审批,改由纳税人根据上述政策规定自主申报扣除,主管税务机关对申报材料进行审查评估。

(二)工业类集团公司的技术开发费

1、自1999年1月1日起,工业类集团公司(以下称集团公司)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、由集团公司统一组织开发的项目,需要向所属企业集中提取技术开发费的,经国家税务总局或省级税务机关审核批准,可以集中提取技术开发费。

2、集团公司所属企业依照经国家税务总局或省级税务机关批准的办法上交的技术开发费,出具批准文件和缴款证明,允许税前扣除,但不作为计算增长比例的数额。

3、集团公司当年向所属企业提取的技术开发费,年终如有结余,原则上应计入集团公司的应纳税所得额,缴纳企业所得税,经国家税务总局或省级税务机关批准结转下年使用的,应相应扣减下一年度技术开发费提取数额;以后年度不再提取技术开发费的,其结余应计入集团公司的应纳税所得额缴纳企业所得税。(《企业技术开发费税前扣除管理办法》国税发〔1999〕49号)

(三)社会力量资助科研机构、高等学校的研究开发经费

1、对社会力量,包括企业单位(不含外商投资企业和外国企业)、事业单位、社会团体、个人和个体工商户(下同),资助非关联的科研机构 and 高等学校研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的研究开发经费,经主管税务机关审核确定,其资助支出可以全额在当年度应纳税所得额中扣除。当年度应纳税所得额不足抵扣的,不得结转抵扣。非关联的科研机构 and 高等学校是指,不是资助企业所属或投资的,并且其科研成果不是惟一提供给资助企业的科研机构 and 高等学校。

2、企业向所属的科研机构 and 高等学校提供的研究开发经费资助支出,不实行抵扣应纳税所得额办法。

3、社会力量资助研究开发经费的支出是指纳税人通过中国境内非营利的社会团体、国家机关向科研机构和高等学校研究开发经费的资助。纳税人直接向科研机构和高等学校的资助不允许在税前扣除。(财政部、国家税务总局《关于贯彻落实〈中共中央国务院关于加强技术创新 发展高科技 实现产业化的决定〉有关税收问题的通知》财税字〔1999〕273号、国家税务总局《关于贯彻落实中共中央国务院关于加强技术创新发展高科技实现产业化的决定有关所得税问题的通知》国税发〔2000〕24号)

4、国家税务总局《关于做好已取消的企业所得税审批项目后续管理工作的通知》(国税发〔2003〕70号)取消了主管税务机关对上述第1项目的事先审核权限,改由纳税人依法自主申报扣除,主管税务机关加强事后检查。

二、企业技术开发税收筹划的案例分析

案例1:企业技术开发费加计扣除的筹划

企业技术开发费加计扣除是企业技术开发环节最重要的企业所得税优惠政策。利用该政策进行筹划需要把握三个关键点:一是只有盈利企业才可能享受加计扣除,亏损企业只能据实扣除。这里所说的盈利或亏损是指经主管税务机关按照税收法规规定核实、调整后的数额,即经税务机关审核确认的纳税申报表中的数额,而不是会计报表反映的盈利或亏损。二是盈利企业当年实际发生的技术开发费比上年增长达到10%以上(含10%)。三是盈利企业研究开发费用比上年增长到10%以上(含10%)的,其加计抵扣的最大额度是企业当年应纳税所得额,超过部分,当年和以后年度均不再抵扣。

某工业企业内设技术开发中心负责本企业的研究开发活动。企业2005年度的技术开发费和应纳税所得额及2006年度预计的技术开发费和未加计扣除前的应纳税所得额如下:

单位:万元

	2005年	2006年
应纳税所得额	400	300
技术开发费	100	90

从上表的数据分析,企业2006年的效益有所下降,技术开发费的额度也相应调低,企业技术开发费的增长幅度未达到10%,不能享受加计扣除的优惠,因此,企业2006年预计税后净利润为(设企业的所得税税率为33%): $300 \times (1 - 33\%) = 201$ (万元)。若通过增加技术开发的投入,使企业2006年的技术开发费为110万元,则企业可享受加计扣除的优惠,加计扣除技术开发费后企业2006年预计税后净利润为: $300 - 20 - (300 - 20 - 110 \times 50\%) \times 33\% = 205.75$ (万元)。同原计划安排相比,增加税后净利润4.75万元。但

并不是所有利用加计扣除政策都能增加企业的税后净利润。假设上表其他数据不变,2006年预计的技术开发费为70万元,若企业通过增加技术开发支出40万元,达到享受加计扣除的标准,则企业2006年度预计税后净利润为: $300 - 40 - (300 - 40 - 110 \times 50\%) \times 33\% = 192.35$ (万元)。同原计划安排相比,税后净利润减少8.65万元,享受加计扣除优惠反而降低了企业的税后净利润。

在不考虑增加技术投入的长期效果的情况下,若原计划的技术开发费支出未达到享受加计扣除的增长幅度,是否通过增加技术开发费支出达到享受加计扣除优惠从而增加企业税后净利润取决于因所得税的减少而增加的利润是否大于因增加技术开发支出而减少的利润。假设企业上年度的技术开发费为 T_1 , 本年度预计的技术开发费为 T_2 , 本年度预计的未加计抵扣前的应纳税所得额为 S , 企业的所得税税率为33%, 则技术开发费筹划的决策程序如下:

1、若 $(T_2 - T_1) / T_1 \geq 10\%$, $S > 0$, 企业符合加计扣除政策的规定, 则: 若 $(T_2 \times 50\%) \leq S$, 企业运用加计扣除增加的税后净利润为: $T_2 \times 50\% \times 33\% = 0.165T_2$; 若 $(T_2 \times 50\%) > S$, 企业运用加计扣除增加的税后净利润为: $S \times 33\% = 0.33 S$ 。

2、若 $(T_2 - T_1) / T_1 < 10\%$, $S > 0$, 企业技术开发费的增长未达到规定的比例,若本年度增加技术开发费支出 ΔT , 则 $(T_2 + \Delta T - T_1) / T_1 \geq 10\%$, 企业是否通过增加技术开发费支出以享受加计扣除优惠, 取决于: 若 $(T_2 + \Delta T) \times 50\% \leq S - \Delta T$, 与原计划相比, 因增加技术开发费支出减少的利润为 ΔT , 因利用加计扣除减少的所得税为 $(\Delta T + (T_2 + \Delta T) \times 50\%) \times 33\%$, 如果 $[\Delta T + (T_2 + \Delta T) \times 50\%] \times 33\% \geq \Delta T$, 则可通过增加技术开发费支出以享受加计扣除优惠, 相应增加的税后净利润为: $[\Delta T + (T_2 + \Delta T) \times 50\%] \times 33\% - \Delta T$; 若 $(T_2 + \Delta T) \times 50\% > S - \Delta T$, 与原计划相比, 因增加技术开发费支出减少的利润为 ΔT , 因利用加计扣除减少的所得税为 $S \times 33\%$, 如果 $S \times 33\% \geq \Delta T$, 则可通过增加技术开发费支出享受加计扣除优惠, 相应增加的税后净利润为: $S \times 33\% - \Delta T$ 。

上述技术开发费加计抵扣筹划分析中本年度的数据是预计的, 强调了技术开发费加计抵扣筹划的事前性。企业应通过对本年度应纳税所得额、技术开发费支出额度进行事前计划和过程管理, 分析比较是否利用加计扣除优惠。技术开发费包含的支出项目在前文已指出, 通过事前计划和过程管理比较容易达到预定的目标。同时, 利用此方法在计算税后净利润时还须考虑增加的工资奖金的纳税调整增加额。

案例2: 工业类集团集中提取技术开发费的筹划

财工字[1996]41号强调,“鼓励企业与其他单位(包括

企业、事业单位、科研院所和高等院校)进行联合开发, 对技术要求高, 投资数额大, 单个企业难以独立承担的技术开发项目, 按照联合攻关、费用共摊、成果共享的原则, 报经主管财税机关批准后, 可以采取由集团公司集中收取技术开发费的办法。”国税发[1999]49号中关于工业类集团提取技术开发费的扣除管理的规定也并没有体现国家对工业类集团集中提取技术开发费的优惠。首先, 集团公司所属企业依照有关批复上交的技术开发费, 只允许税前扣除, 但不作为计算增长比例的数额; 其次, 集团公司当年向所属企业提取的技术开发费, 年终如有结余, 原则上应计入集团公司的应纳税所得额, 缴纳企业所得税, 经国家税务总局或省级税务机关批准结转下年使用的, 应相应扣减下一年度技术开发费提取数额。从整个集团来看, 由集团集中提取使用的技术开发费只是据实扣除, 并没有享受到加计扣除的优惠。那么, 结合企业技术开发费加计扣除的政策规定, 技术开发项目是由集团公司承担还是由集团下属的工业企业来承担呢? 某工业类集团A下属工业企业B、C, 2005年度实际发生的及2006年度预计的技术开发费如下:

单位: 万元

年度 \ 单位	A	B	C
2005	1000	500	200
2006	1200	650	300

为简化分析, 我们假定: ①集团A本部为集团管理机关, 无正常业务收入, 其技术开发费为经主管税务机关批准集中提取使用的支出, 年终无结余; ②工业企业B、C的应纳税所得额足够大, 技术开发费加计扣除额在当年可完全利用; ③集团及下属企业适用的企业所得税税率为33%。若2006年企业集团按照上述安排列支技术开发费, 则整个企业集团利用技术开发费加计扣除减少的企业所得税为: $650 \times 33\% + 300 \times 33\% = 313.50$ (万元)。若2006年企业集团放弃集中提取技术开发费的政策, 将技术开发项目交由企业B实施, 允许企业B增加技术开发费支出1200万元(当然, 在管理考核上这部分费用可作调整), 这样, 2006年集团A本部的技术开发费为0万元, 企业B的技术开发费为1850万元, C企业的技术开发费为300万元, 则整个企业集团利用技术开发费加计扣除减少的企业所得税为: $1850 \times 33\% + 300 \times 33\% = 709.50$ (万元), 与集团本部集中提取技术开发费相比, 整个集团减少企业所得税396万元。

案例3: 企业技术开发组织形式的筹划

当前, 企业技术开发可以采取自主开发、委托开发、联合开发、技术引进(购买)、成立技术企业等多种形式。由于我国的科技税收优惠主要以企业为对象, 如软件企业、集成

电路企业、高新技术企业的优惠，而直接针对技术开发活动的优惠政策，除技术开发费的加计扣除外比较少，有些政策在鼓励技术开发方面起逆向调节的作用。从税收筹划的角度来看，企业技术开发的组织形式可以分为三类：一是自主开发、委托开发、联合开发，利用技术开发费据实扣除及加计抵扣的政策；二是技术引进，又可分为国内购买和国外购买，其中，国外购买符合财税字〔1999〕273号规定的，可免征关税和进口环节的增值税，国内购买没有相应的优惠政策；三是成立技术企业，利用科技企业的优惠政策。

某工业企业下设独立核算的技术开发中心，负责本企业常规的技术开发、技术服务和国家划定的高新技术研究。该企业属于传统制造企业，企业整体不符合国家高新技术企业的标准。该中心2006~2010年常规技术项目和高新技术项目的开发费及预计收入情况如下：

单位：万元

年度		2006	2007	2008	2009	2010
费用	常规项目	200	220	250	275	310
	高新项目	500	550	610	680	750
	小计	700	770	860	955	1060
收入	常规项目	240	264	300	330	372
	高新项目	0	0	0	2000	2000
	小计	240	264	300	2330	2372

说明：①常规项目的收入比照外部服务的测算；②项目收入为扣除有关成本费用但未扣除开发费用的净收入。

为便于分析，我们假定：①企业有足够大的应纳税所得额使得技术开发费等加计扣除可完全利用；②企业适用的企业所得税税率为33%；③若该技术中心2009年改制成立高新技术开发区内的法人企业，可以享受高新技术企业的优惠税率，即减15%缴纳企业所得税；④改制后技术中心的管理和利益仍归原企业控制；⑤改制不影响企业和技术中心的收入、成本。我们现在面临的问题：一是技术开发中心是否需

要及何时改制成为法人企业？在不考虑管理控制和协调问题的前提下，这实际上是在比较加计扣除优惠与高新技术企业优惠哪一个更有利于企业。从表中的数据分析，2006~2008年因为高新项目只有费用，没有收入，若该期间将技术开发中心改制，高新项目的研发经费将由改制企业承担，且不能享受加计抵扣优惠。二是是否将技术中心2009年年初改制并办理高新技术企业的认定？

在不改制的情况下，2009、2010年度企业技术开发费加计扣除增加的税后净利润为： $(955+1060) \times 50\% \times 33\% = 332.48$ (万元)；在改制的情况下，原企业的技术开发和技术服务可以委托改制后的技术中心提供，按照预计收入收费，原企业计入技术开发费。改制后，2009、2010年度原企业技术开发费加计抵扣增加的税后净利润为： $(330+372) \times 50\% \times 33\% = 115.83$ (万元)，增加的技术开发费降低的税后净利润为： $(330+372-275-310) \times 33\% = 38.61$ (万元)，与原企业相比，改制后技术中心享受优惠15%的所得税率，由于税率下降整个企业增加的税后净利润为： $(2330+2372-955-1060) \times 18\% = 483.66$ (万元)，企业技术中心改制后，2009、2010年度原企业和改制后的技术中心增加的税后净利润总额为： $115.83-38.61+483.66 = 560.88$ (万元)。从上述计算分析可以看出，若将技术中心改制成为高新技术开发区内的高新技术企业，同不改制相比，原企业和改制后的技术开发中心在2009、2010年度可增加税后利润228.40万元(560.88-332.48)。

上述的比较分析仅建立在2006~2010年度数据的基础上，而且做了大量的简化，但该类问题的分析思路是通用的。在企业经营的现实环境中，我们可以根据历史数据和经营预测，更全面地分析问题，做出更加科学的决策。

(作者单位：天津大学管理学院 厦门大学会计系)

责任编辑 刘莹