

鼓励软件和集成电路 产业发展所得税新政解读

王 骏

在《国务院关于印发进一步鼓励软件产业和集成电路产业发展若干政策的通知》(国发[2011]4号)出台一年后,2012年4月20日,《财政部 国家税务总局关于进一步鼓励软件产业和集成电路产业发展企业所得税政策的通知》(财税[2012]27号)终于出炉。该文件是根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例和国发[2011]4号文的精神制定的,其出发点是为了进一步推动科技创新和产业结构升级,促进信息技术产业发展。此次出台的财税[2012]27号文是对《财政部 国家税务总局关于企业所得税若干优惠政策的通知》(财税[2008]1号)的延续和调整,但是在管理上提出了更加规范、更加严格的要求,在立法上也适度细化了财税[2008]1号文中存在争议的问题。

一、减免税优惠

1. 0.8微米:集成电路企业“两免三减半”

财税[2012]27号文第一条规定,集成电路线宽小于0.8微米(含)的集成电路生产企业,经认定后,在2017年12月31日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。该规定基本延续了财税[2008]1号文的“两免三减半”优惠政策,但增加了一个条件,即必须在2017年12月31日前自获利年度起计算优惠期。

如果企业直至2017年12月31日还

没有进入获利年度,那么该如何处理呢?目前主要存在两种观点:

一种观点认为,如果到2017年12月31日还没有进入获利年度,那么企业没有体现出技术上的先进性或者技术上的先进性并没有转化为现实的生产力,这类企业不再值得鼓励,不能享受两免三减半的税收优惠政策。

另一种观点认为,如果到2017年12月31日还没有进入获利年度,则必须自2018年1月1日起无论盈亏,都要开始计算两免三减半的五年优惠期。

第一种观点的缺陷在于,如果这个企业恰好是在2017年才成立的,当年没有获利,就武断地认为其不值得鼓励,似乎并不准确,况且集成电路产业发展日新月异,新生企业虽然技术上可能更先进,但是其市场未必成熟。第二种观点的含义在文件上并没有充分体现,如果确实是这样理解,立法者没有必要含糊其辞。因此,对于这一新增条件的理解还要期待权威部门的诠释。

笔者认为,国发[2011]4号文已经强调,国家对集成电路企业实施的所得税优惠政策,根据产业技术进步情况实行动态调整。这就意味着在2017年12月31日后,可能会在政策上做针对性调整,而并没有其他特殊含义。

2. 0.25微米:集成电路企业“两免三减半”

财税[2012]27号文第二条规定,集成电路线宽小于0.25微米或投资额超过80亿元的集成电路生产企业,经认定后,减按15%的税率征收企业所得税,

其中经营期在15年以上的,在2017年12月31日前自获利年度起计算优惠期,第一年至第五年免征企业所得税,第六年至第十年按照25%的法定税率减半征收企业所得税,并享受至期满为止。由于0.25微米的线宽是集成电路的主流产品,因此对于集成电路线宽小于0.25微米的集成电路生产企业给予相对更加优惠的“五免五减半”政策。同时,为了鼓励投资者投资于集成电路生产企业,对于投资额超过80亿元的集成电路生产企业也给予同样的优惠,此时,不受其产品线宽的影响。

3. 新办:两免三减半

财税[2012]27号文第三条规定,我国境内新办的集成电路设计企业和符合条件的软件企业,经认定后,在2017年12月31日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。应当注意,新办企业认定标准按照《财政部 国家税务总局关于享受企业所得税优惠政策的新办企业认定标准的通知》(财税[2006]1号)规定执行。享受企业所得税定期减税或免税的新办企业标准是指2011年1月1日以后按照国家法律、法规以及有关规定在工商行政部门办理设立登记,新注册成立的企业。为了防止个别企业采用“撤旧办新”的方式套取有关税收优惠,国家规定,新办企业的权益性出资人(股东或其他权益投资方)实际出资中固定资产、无形资产等非货币性资产的累计出资额占新办企

业注册资金的比例一般不得超过25%。其中,新办企业的注册资金为企业在工商行政主管部门登记的实收资本或股本。非货币性资产包括建筑物、机器、设备等固定资产,以及专利权、商标权、非专利技术等无形资产。新办企业的权益性投资人以非货币性资产进行出资的,经有资质的会计(审计、税务)事务所进行评估的,以评估后的价值作为出资额;未经评估的,由纳税人提供同类资产或类似资产当日或最近月份的市场价格,由主管税务机关核定。新办企业在享受企业所得税定期减税或免税优惠政策期间,从权益性投资人及其关联方累计购置的非货币性资产超过注册资金25%的,将不再享受相关企业所得税减免税政策优惠。

4. 重点:减按10%的税率征税

财税[2012]27号文第四条规定,国家规划布局内的重点软件企业和集成电路设计企业,如当年未享受免税优惠的,可减按10%的税率征收企业所得税。国家规划布局内重点软件企业和集成电路设计企业在满足财税[2012]27号文第十条规定条件的基础上,由国家发展改革委、工业和信息化部、财政部、国家税务总局等部门根据国家规划布局支持领域的要求,结合企业年度集成电路设计销售(营业)收入或软件产品开发销售(营业)收入、盈利等情况进行综合评比,实行总量控制、择优认定。

二、收入、费用扣除规定

1. 软件即征即退:不征税收入

财税[2012]27号文第五条规定,符合条件的软件企业按照《财政部 国家税务总局关于软件产品增值税政策的通知》(财税[2011]100号)规定取得的即征即退增值税款,由企业专项用于软件产品研发和扩大再生产并单独进行核算,可以作为不征税收入,在计算应纳税所得额时从收入总额中减除。同时企业应当注意,如果一旦企业将其列作不

征税收入进行申报,对用于支出形成的成本费用不允许在税前扣除。

值得说明的是,由于国家规定企业要将即征即退增值税款专项用于软件产品研发和扩大再生产,而一旦用于软件产品研发又会同时涉及研发费用加计扣除待遇。按照《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)规定,财政拨款用于研发不得享受加计扣除待遇。由于软件企业自身所得税税负并不高,部分企业主动放弃适用即征即退增值税款列作不征税收入的待遇,以期换取税务机关能够认可其对应的研发费用支出可以加计扣除。事实上,税法规定,只要是财政拨款用于研发,就不得适用加计扣除,税法并不会考虑这部分财政拨款在收入方面是属于不征税收入还是应税收入。

2. 职工培训费用:全额扣除

财税[2012]27号文第六条规定,集成电路设计企业和符合条件软件企业的职工培训费用,应单独进行核算并按实际发生额在计算应纳税所得额时扣除。

需要提醒的是,软件生产企业应准确划分职工教育经费中的职工培训费支出。对于不能准确划分的,以及准确划分后职工教育经费中扣除职工培训费用的余额,一律按照《实施条例》第四十二条规定的比例扣除。

三、加速折旧

1. 外购软件:两年折旧摊销

财税[2012]27号文第七条规定,企业外购的软件,凡符合固定资产或无形资产确认条件的,可以按照固定资产或无形资产进行核算,其折旧或摊销年限可以适当缩短,最短可为2年(含)。

2. 生产设备:三年加速折旧

财税[2012]27号文第八条规定,集成电路生产企业的生产设备,其折旧年限可以适当缩短,最短可为3年(含)。财税[2008]1号文规定,集成电路生产企

业的生产性设备,经主管税务机关核准,其折旧年限可以适当缩短,最短可为3年。该项优惠在财税[2012]27号文中得到延续,同时取消了“经主管税务机关核准”的规定。该优惠仅适用于集成电路生产企业,不适用于集成电路设计企业和软件企业。

四、优惠计算期与资质有效期之间的矛盾

财税[2012]27号文规定,符合本通知规定须经认定后享受税收优惠的企业,应在获利年度当年或次年的企业所得税汇算清缴之前取得相关认定资质。如果在获利年度次年的企业所得税汇算清缴之前取得相关认定资质,该企业可从获利年度起享受相应的定期减免税优惠;如果在获利年度次年的企业所得税汇算清缴之后取得相关认定资质,该企业应从取得相关认定资质起,就其从获利年度起计算的优惠期的剩余年限享受相应的定期减免优惠。假定恰好有一个符合规定的集成电路生产企业,成立于2011年5月,2012年亏损,在2013年当年进入获利年度,2014年获得认定资质。那么该企业应该自2013年当年开始计算优惠期,但2013年作为优惠期第一年由于当时并没有获得认定资质不能享受免税优惠,但需要占用一年的优惠计算期。2014年该企业享受两免三减半中第二年的免税待遇,2015、2016、2017年则适用减半征收。

需要提醒企业注意的是,凡是符合财税[2012]27号文规定条件的企业,应在年度终了之日起4个月内,按照规定向主管税务机关办理减免税手续。在办理减免税手续时,企业应提供具有法律效力的证明材料。享受税收优惠的企业,其税收优惠条件发生变化的,应当自发生变化之日起15日内向主管税务机关报告;不再符合税收优惠条件的,应当依法履行纳税义务;未依法纳税的,主管税务机关应当予以追缴。同时,主管税

支持农村饮水工程 建设运营税收优惠政策解读

刘厚兵

由于我国人口众多,自然地理条件复杂,地区发展不平衡,特别是农村供水设施建设起步晚,基础薄弱,农村饮水困难或饮水不安全问题很突出。为改善农村人居环境,提高农村生活质量,支持农村饮水安全工程(以下简称饮水工程)的建设、运营,财政部、国家税务总局近日下发了《关于支持农村饮水安全工程建设运营税收政策的通知》(财税[2012]30号,以下简称财税[2012]30号文),自2011年1月1日至2015年12月31日,对农村饮水安全工程建设、运营实行一揽子税收优惠政策。现就落实这一政策需要注意的事项提示如下。

一、建设饮水工程承受土地免征所涉及的契税

财税[2012]30号文明确,2011年1月1日至2015年12月31日,对饮水工程运营管理单位为建设饮水工程而承受土地使用权涉及的契税免征。此处应注意,根据《契税暂行条例》及其实施细则的有

关规定,契税减免实行申报制度。符合减免税规定的纳税人,应在土地、房屋权属转移合同生效的10日内向土地、房屋所在地的征收机关提出减免税申报。根据《国家税务总局关于印发〈耕地占用税契税法减免管理办法〉的通知》(国税发[2004]99号)规定,自2004年10月1日起,计税金额在10 000万元(含10 000万元)以上的,由省级征收机关办理减免手续,办理完减免手续后30日内报国家税务总局备案。同时,各省基本都制定有《耕地占用税契税法减免管理办法》,对契税减免项目按权限实行省、市(地)、县分级审批制度,并规定提出减免税申报应向土地、房屋所在地的契税征收机关提供下列资料,申请办理减征或者免征契税手续:①申请减免契税的理由及情况说明;②申请减免契税的土地、房屋权属的转移合同、基本情况及用途说明;③契税征收机关认定的其他必要资料。

此外,财税[2012]30号文明确,自2011年1月1日至本文发布之日起期间应予

免征的税款(不包括印花税),可在以后应纳的相应税款中抵减或予以退税。所以饮水工程运营管理单位为建设饮水工程而承受土地使用权,自2011年1月1日至财税[2012]30号文发布之日期间已经缴纳契税的,可在以后应纳的相应税款中抵减或予以退税。但还应注意,根据现行契税政策规定,经批准减税、免税的纳税人若改变有关土地用途,不再属于减免税的范围,应当补缴已减免的税款。纳税义务发生时间为改变有关土地、房屋用途的当天。《国家税务总局关于改变国有土地使用权出让方式征收契税的批复》(国税函[2008]662号)对此进一步明确,对纳税人因改变土地用途而签订土地使用权出让合同变更协议或者重新签订土地使用权出让合同的,应征收契税,计税依据为因改变土地用途应补缴的土地收益金及应补缴政府的其他费用。

二、取得饮水工程土地使用权等可免征印花税

策适用问题。

同时,按照财税[2012]27号文规定,集成电路生产企业、集成电路设计企业、软件企业等依照本通知规定可以享受的企业所得税优惠政策与企业所得税其他相同方式优惠政策存在交叉的,由企业选择一项最优惠政策执行,不叠加享受。■

(作者单位:北京中翰联合税务师事务所有限责任公司)

责任编辑 陈利花

务机关在执行税收优惠政策过程中,发现企业不符合享受税收优惠条件的,可暂停企业享受的相关税收优惠。

五、新旧文件的衔接

按照财税[2012]27号文第二十三条规定,本通知自2011年1月1日起执行。财税[2008]1号文第一条第(一)项至第(九)项自2011年1月1日起停止执行,而第一条第(十)项规定已经执行期满,对

于2011年1月1日以后新设立的企业不再适用。

另外,财税[2012]27号文还要求,在2010年12月31日前,依照财税[2008]1号文第一条规定,经认定并可享受原定期减免税优惠的企业,可在财税[2012]27号文施行后继续享受到期满为止。按照财税[2008]1号文经认定并可享受原定期减免税优惠的企业,可以继续执行到期满,这就解决了老企业的政