

企业技术转让 税收优惠政策分析

闫小如 赵新贵

技术转让是指转让者将其拥有的专利和非专利技术的所有权或使用权有偿转让他人的行为。近年来,为促进企业技术创新,优化科技资源配置,加速技术转移,促进科技成果转化和产业化,我国对企业技术转让先后出台了若干优惠政策,本文拟就此作相关的总结和分析。

一、企业技术转让流转税优惠政策

(一) 企业技术转让流转税优惠政策具体内容

营业税政策下,技术转让属于“转让无形资产”税目,适用税率5%。根据《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),单位和个人从事技术转让、技术开发业务和与之相关的技术咨询、技术服务业务取得的收入,免征营业税。自2012年我国在上海市开始“营改增”试点以来,一直延续了技术转让免征流转税的政策。如《关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税[2013]106号)“附件3:营业税改征增值税试点过渡政策的规定”就明确,试点纳税人提供技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务免征增值税。

(二) 企业技术转让免征流转税应关注的问题

1. 技术转让免征流转税的业务范围。企业在技术转让时,往往还会向受让方提供可行性论证、技术预测、专题技术调查、分析评价报告等技术咨询和技术服务。“营改增”前,技术咨询属于营业税税目中的“服务业”,与技术转让属不同税目;“营改增”后,技术咨询和技术转让同属“研发和技术服务”应税范围。无论在营业税政策下还是“营改增”后,纳税人提供技术咨询、技术服务都不能免征流转税,但对纳税人提供与技术转让、技术开发相关的技术咨询、技术服务,则可免征流转税。根据财税[2013]106号文附件3,这里的“相关性”是指转让方(或受托方)根据技术转让或开发合同的规定,为帮助受让方(或委托方)掌握所转让(或委托开发)的技术而提供的技术咨询、技术服务业务,且这部分技术咨询、服务的价款与技术转让(或开发)的价款应当开在同一张发票上。

2. 技术转让免征流转税的计税依据。企业在进行技术转让

时,一般会同时提供一定的载体。《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)曾规定:(1)以图纸、资料等为载体提供已有技术或开发成果的,其免税营业额为向对方收取的全部价款和价外费用;(2)以样品、样机、设备等货物为载体提供已有技术或开发成果的,其免税营业额不包括货物的价值;(3)提供生物技术时附带提供的微生物菌种母本和动、植物新品种,应包括在免征营业税的营业额内,但批量销售的微生物菌种,应当征收增值税。“营改增”后,目前尚无文件对技术转让免征增值税的销售额作明确规定。当然,这并不意味着纳税人可以随意确定免征增值税的技术转让销售额。根据财税[2013]106号文“附件1:营业税改征增值税试点实施办法”,纳税人兼营免税、减税项目的,应当分别核算免税、减税项目的销售额,未分别核算的,不得免税、减税。该文同时规定,纳税人提供应税服务的价格明显偏低或者偏高且不具有合理商业目的的,主管税务机关有权按照有关规定办法确定销售额。笔者认为,为便于纳税人操作,避免税企争议,相关部门应对技术转让免征增值税的销售额出台类似于营业税政策下的具体规定。

3. “营改增”后技术转让免征增值税对纳税人的影响。尽管技术转让在“营改增”前后都免征流转税,但由于营业税和增值税征税原理不同,两种政策产生的效应也存在较大差异。营业税是价内税,而增值税是价外税,是对应税项目在各流转环节中的增值额计征的,其征收方式是一个环环相扣的链条,任何一个环节征税或抵扣不足,都会导致该链条的脱节,使税负在不同环节间发生转移。实际上,只有在增值税应税项目最终进入消费领域从而退出市场流转时对其免税,纳税人的总体税负才会降低。如果在中间环节免税,则其所免税款在整个流转环节中并未被真正免掉,而是要由下一环节纳税人负担。根据财税[2013]106号文,适用免征增值税规定的应税服务不得开具增值税专用发票,这一规定对我国技术转让市场已产生较大影响。正因为此,目前有很多提供技术转让服务的纳税人宁愿放弃免税权。根据财税[2013]106号文,纳税人提供应税服务适用免税、减税规定的,可以放弃免税、减税,但这

依然会给纳税人带来很大影响。首先,纳税人放弃免税、减税,必使其税负较“营改增”前有所增加,同时,根据《关于增值税纳税人放弃免税权有关问题的通知》(财税[2007]127号),纳税人一经放弃免税权,其生产销售的全部增值税应税货物或劳务均应按照适用税率征税,不得选择某一免税项目放弃免税权,也不得根据不同的销售对象选择部分货物或劳务放弃免税权。如果纳税人存在多个免征增值税项目,放弃免税、减税必然影响较大。鉴于此,目前业内广泛建议“营改增”后应将技术转让免征增值税改为即征即退,这样既保证了“营改增”后纳税人的税负不增加,又不会导致增值税抵扣链条的脱节。

二、企业技术转让所得税优惠政策

(一) 企业技术转让所得税优惠政策具体内容

根据《企业所得税法》及其实施条例,我国居民企业在一个纳税年度内技术转让所得不超过500万元的部分,免征企业所得税;超过500万元部分,减半征收企业所得税。企业同时从事适用不同所得税待遇的项目,其优惠项目应当单独计算所得,并合理分摊期间费用;没有单独计算的,不得享受企业所得税优惠。

(二) 企业技术转让享受所得税优惠政策应关注的问题

1. 享受技术转让所得税优惠政策的范围。

(1)享受技术转让所得税优惠政策的主体。与流转税优惠政策不同的是,享受技术转让所得税优惠政策的主体只能是居民企业。对于非居民企业,根据相关规定,其在中国境内取得的技术转让所得,可减按10%的税率征收预提所得税。

(2)享受所得税优惠政策的技术转让业务范围。根据《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),可以享受企业所得税优惠政策的技术转让范围,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。该文同时明确,这里的技术转让,是指居民企业转让其拥有符合本通知规定技术的所有权或5年以上全球独占许可使用权的行为。根据《最高人民法院关于审理技术合同纠纷案件适用法律若干问题的解释》,专利实施许可包括3种方式:①独占实施许可,即让与人在约定许可实施专利的范围内,将该专利仅许可一个受让人实施,让与人依约定不得实施该专利;②排他实施许可,即让与人在约定许可实施专利的范围内,将该专利仅许可一个受让人实施,但让与人依约定可以自行实施该专利;③普通实施许可,即让与人在约定许可实施专利的范围内许可他人实施该专利,并且可以自行实施该专利。技术秘密的许可包括独占实施许可和排他实施许可。例外情况是,根据《关于中关村国家自主创新示范区技术转让企业所得税试点政策的通知》(财税[2013]72号),中关村国家自主创新示范区居民企业转让规定的技术5年以上非独占许可使用权也可享受优惠政策。由此可见,可以享受所得税优惠政策的技术

转让,不论是主体还是业务范围,都较流转税政策更为从紧。

(3)享受所得税优惠政策的技术转让相关业务。根据《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),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,除不包括销售或转让设备、仪器、零部件、原材料等非技术性收入外,对不属于与技术转让项目密不可分的技术咨询、技术服务、技术培训等收入,也不得计入技术转让收入。如何把握这里的“密不可分”呢?《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)对此专门予以明确,即可以计入技术转让收入的技术咨询、技术服务、技术培训收入,是指转让方为使受让方掌握所转让的技术投入使用、实现产业化而提供的必要的技术咨询、技术服务、技术培训所产生的收入,并应同时符合以下条件:①在技术转让合同中约定的与该技术转让相关的技术咨询、技术服务、技术培训;②技术咨询、技术服务、技术培训收入与该技术转让项目收入一并收取价款。

2. 企业技术转让所得预缴所得税的处理。我国企业所得税优惠形式包括税基式优惠和税额式优惠两种方式,前者包括免税收入、减计收入、加计扣除、减免或抵扣应纳税所得额等,后者包括减免税额和抵免税额。根据《关于发布〈中华人民共和国企业所得税月(季)度预缴纳税申报表〉等报表的公告》(国家税务总局公告2011年第64号),企业预缴所得税时可以享受的优惠政策只包括免税收入和减免所得税额。在《小型微利企业预缴企业所得税有关问题的公告》(国家税务总局公告2012年第14号)的解读中也提到,现行企业所得税月(季)度预缴纳税申报表填报时,不能直接反映应纳税所得额减免,只能反映减免所得税额。因此,对小型微利企业所得减按50%计入应纳税所得额,按20%的税率缴纳企业所得税,并与法定税率之间换算成15%的实际减免税额进行纳税申报。技术转让所得税优惠政策属于税基式优惠中的减免应纳税所得额,在没有特别规定的情况下,企业在预缴所得税时不能享受该项优惠政策。

3. 企业技术转让所得汇算清缴的处理。这里应注意以下几个问题:

(1)高新技术企业技术转让处理。根据税法,对符合条件条件的国家需要重点扶持的高新技术企业,减按15%的税率征收企业所得税。根据《关于进一步明确企业所得税过渡期优惠政策执行口径问题的通知》(国税函[2010]157号),居民企业从事减半征收所得税的项目,是指就该部分所得单独核算并依照25%的法定税率减半缴纳企业所得税。如某高新技术企业2013年技术转让所得700万元,其他所得200万元,无其他纳税调整事项。则在表五“税收优惠明细表”第31行“符合条件的技术转让所得”应填报技术转让所得500万元和超过500万元的减半部分,即该行应填写600万元;第35行“国家需要重点扶持的高新技术企业”应填报其他所得200万元的减免税额。主表第23行“纳税调整后所得”为

300万元,包括技术转让所得100万元和其他所得200万元;第27行“应纳税所得额”为纳税调整后所得与法定税率25%的乘积,即 $300\text{万元} \times 25\% = 75\text{(万元)}$;第28行“减免所得税额”,应以“纳税调整后所得”扣除其中的技术转让所得100万元后的余额与10%相乘的金额填写,即 $200\text{万元} \times 10\% = 25\text{(万元)}$ 。如果第28行以纳税调整后所得的全额即300万元乘以10%,则企业技术转让所得超过500万元部分就是按照15%的税率而非25%的法定税率减半缴纳所得税,这显然是不正确的。

(2)企业不同项目发生亏损的处理。《关于做好2009年度企业所得税汇算清缴工作的通知》(国税函[2010]148号)曾规定,企业取得的免税收入、减计收入以及减征、免征所得额项目,不得弥补当期及以前年度应税项目亏损;当期形成亏损的减征、免征所得额项目,也不得用当期和以后纳税年度应税项目所得抵补。该政策一出台便在业界引起较大争议,又因该文件是针对2009年企业所得税汇算清缴,目前其有效性也有争议,因此对该问题的处理,尚需相关部门进一步明确。

(3)企业技术转让所得的计算。国税函[2009]212号文曾规定,符合条件的技术转让所得应按以下方法计算:技术转让所得=技术转让收入-技术转让成本-相关税费。该文同时强调,享受技术转让所得减免所得税优惠的企业,应单独计算技术转让所得,并合理分摊企业的期间费用,否则不得享受技术转让所得企业所得税优惠。但对于企业技术转让所得应如何分摊期间费用,文件并未明确。实务中,一般可参照《关于实施国家重点扶持的公共基础设施项目企业所得税优惠问题的通知》(国税函[2009]80号)的规定,即期间共同费用的合理分摊比例可以按照投资额、销售收入、资产额、人员工资等参数确定。这里有争议的是,需要分摊的期间费用是纳税调整前费用还是纳税调整后费用?举例说明:某企业2013年技术转让收入2000万元,技术转让成本及相关税费1200万元,其他项目收入500万元,成本300万元。期间费用500万元,其中业务招待费等事项需纳税调增50万元。企业利润总额为 $(2000 - 1200) + (500 - 300) - 500 = 500\text{(万元)}$ 。期间费用在不同项目间接收入比例分摊,技术转让项目分摊比例为80%,其他项目分摊比例为20%。

如果以纳税调整前期间费用在不同项目间分摊,则企业技术转让应分摊期间费用 $500 \times 80\% = 400\text{(万元)}$,技术转让所得= $2000 - 1200 - 400 = 400\text{(万元)}$,纳税调整后所得=利润总额+纳税调整增加额-纳税调整减少额= $500 + 50 - 400 = 150\text{(万元)}$ 。

如果以纳税调整后期间费用在不同项目间分摊,则企业不同项目应分摊的期间费用为 $500 - 50 = 450\text{(万元)}$,技术转让应分摊期间费用 $450 \times 80\% = 360\text{(万元)}$,技术转让所得= $2000 - 1200 - 360 = 440\text{(万元)}$ 。纳税调整后所得=利润总额+纳税调整增加额-纳税调整减少额= $500 + 50 - 440 = 110\text{(万元)}$ 。

这两种方法目前在各地均有应用,后一种方法显然对纳税人

更为有利。笔者认为第一种方法是不合适的,因为任何项目的应纳税所得额的计算都应以税法上的口径为标准。如果以纳税调整前期间费用作为不同项目的分摊基数,会导致不合理的情况。如某企业2013年发生技术转让收入1000万元,成本及相关税费500万元,期间费用300万元,业务招待费等事项纳税调增20万元。该企业2013年无其他业务,利润总额200万元。如果以纳税调整前期间费用作为技术转让项目应分摊的费用,则企业技术转让所得=技术转让收入-技术转让成本-相关税费-分摊期间费用= $1000 - 500 - 300 = 200\text{(万元)}$,纳税调整后所得=利润总额+纳税调整增加额-纳税调整减少额= $200 + 20 - 200 = 20\text{(万元)}$ 。在企业只有免税所得的情况下,却因为纳税调整事项的存在而产生应纳税所得额,这显然是不合理的。

三、企业技术转让享受优惠政策的程序

企业技术转让无论享受流转税还是所得税优惠政策,都应履行一定程序。流转税方面,“营改增”后根据财税[2013]106号文,试点纳税人申请免征增值税时,须持技术转让、开发的书面合同,到试点纳税人所在地省级科技主管部门进行认定,并持有关书面合同和科技主管部门审核意见证明文件报主管国家税务局备查。所得税方面,根据财税[2010]111号文,企业技术转让应签订技术转让合同。这里要注意技术转让与技术开发的区别。技术转让是对已掌握的技术成果所有权或使用权的转让,包括专利权转让、专利申请权转让、技术秘密转让、专利实施许可等;而技术开发是对尚未掌握的新技术、新产品、新工艺或者新材料及其系统的研究开发。技术开发可以享受免征流转税优惠政策,但不能享受减免应纳税所得额优惠政策。境内技术转让须经省级以上科技部门认定登记,跨境技术转让须经省级以上商务部门认定登记,涉及财政经费支持产生技术的转让,需省级以上科技部门审批。我国企业所得税优惠政策管理包括审批和备案管理两种方式,备案管理又包括事先备案和事后报送相关资料两种方式。企业技术转让所得税优惠政策管理实行的是后一种方式。根据国税函[2009]212号文,企业发生的技术转让应在纳税年度终了后至报送年度纳税申报表前,向主管税务机关报送相关部门出具的技术合同登记证明等资料,办理减免税备案手续。

(作者单位:连云港市第一人民医院)

江苏省连云港科学技术协会)

责任编辑 张璐怡

