

# 高新技术企业 使用财政性资金的纳税筹划

马泽方

**摘要：**本文结合政策分析财政性资金用于研发是否作为不征税收入的两种情况，得出企业应将用于研发的财政性资金作为征税收入取得费用加计扣除的结论；结合高新技术企业资格判定情况，探讨了高新技术企业在其资格受影响和不受影响两种情况下，是否将用于研发的财政性资金作为不征税收入的选择方法。

**关键词：**高新技术企业；财政性资金；不征税收入；纳税筹划

根据《财政部 国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》(财税[2011]70号，以下简称70号文件)规定，企业取得财政性资金，若同时符合以下三项条件，可以作为不征税收入，不征收企业所得税：①企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；②财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求；③企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

根据70号文件规定，根据实施条例第二十八条的规定，上述不征税收入用于支出所形成的费用，不得在计算应纳税所得额时扣除；用于支出所形成的资产，其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。因此，企业会因不征税收入暂时减少应纳税所得额，取得时间性收益。

## 一、财政性资金用于研发是否作为不征税收入

根据《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)规定，企业取得作为不征税收入处

理的财政性资金用于研发活动所形成的费用或无形资产，不得计算加计扣除或摊销。收入不征税，但形成的研发费用也不能加计扣除。

例1：某企业取得100万元财政性资金，将其用于研发，当年全部费用化，该年度企业利润总额为D(假设无其他纳税调整项目)。

第一，若该企业将财政性资金作为不征税收入，费用不得扣除，也不能加计扣除，则该企业的应纳税所得额 $=D-100+100=D$ 。

第二，若该企业将财政性资金不作为不征税收入，收入要征税，费用税前扣除，可以加计扣除。则该企业的应纳税所得额 $=D-100 \times 50\%=D-50$ 。

对比可以看出，企业取得用于研发的财政性资金，不作为不征税收入时企业税负较轻。但对于高新技术企业来说，财政性资金是否作为征税收入应当慎重考量。

## 二、不征税收入对高新技术企业资格的影响及筹划方案

符合高新技术企业的条件之一是“高新技术产品(服务)收入应占到企业

当年总收入的60%以上”。根据《科技部 财政部 国家税务总局关于修订印发〈高新技术企业认定管理工作指引〉的通知》(国科发火[2016]195号)第三条第四款第二项规定，高新技术企业的总收入为《中华人民共和国企业所得税法》第六条规定的收入总额减去不征税收入。因此，不征税收入对高新技术企业资格产生影响。企业可以选择符合条件的财政性资金是否作为不征税收入。

(一)不影响高新技术企业资格时财政性资金是否作为不征税收入的筹划

例2：某高新技术企业2016年取得高新技术产品收入1000万元，普通产品收入200万元，取得财政性资金200万元(符合不征税收入条件，用于研发，当年全部费用化)，取得股息、红利100万元。该企业2016年度除该财政性资金外的应纳税所得额为200万元。

第一，若该企业将财政性资金作为不征税收入：

比例 $=1000 \div (1000+200+100) \times 100\%=79.62\%>60\%$ ，符合高新技术企业条件。但不能加计扣除。

应纳税额 $= (200-200+200) \times 15\%=30$ (万元)

第二,若该企业将财政性资金不作为不征税收入:

比例=1 000÷(1 000+200+200+100)×100%=66.67%>60%,符合高新技术企业条件。可以加计扣除100万元。

应纳税额=(200+200-200×150%)×15%=15(万元)

对比可以看出,在不影响高新技术企业资格的前提下,财政性资金不作为不征税收入,享受加计扣除。

设年度高新技术产品(服务)收入为A,总收入为B,不征税收入为C,则:

$A \div (B - C) \times 100\% > 60\%$ ;  $C > B - 1.67A$ 。也就是说,一个纳税年度内,当企业取得的财政性资金大于总收入减去1.67倍的高新技术产品(服务)收入时,财政性资金是否作为不征税收入不影响高新技术企业资格,此时,企业应将该财政性资金不作为不征税收入,享受加计扣除。

(二)影响高新技术企业资格时财政性资金是否作为不征税收入的筹划

例3:该高新技术企业2017年取得高新技术产品收入1 000万元,普通产品收入200万元,取得政府补助200万元(符合不征税收入条件,用于研发,当年全部费用化),取得股息、红利100万元,取得股权转让收入300万元(股权转让成本200万元)。

第一,若该企业将财政性资金作为不征税收入:

比例=1 000÷(1 000+200+100+300)×100%=62.5%>60%,符合高新技术企业条件。但不能加计扣除。

第二,若该企业将财政性资金不作为不征税收入:

比例=1 000÷(1 000+200+200+100+300)×100%=55.56%<60%,不符合高新技术企业条件,但可以加计扣除100万元。

有观点认为,与不能加计扣除相比,取消高新技术企业资格损失更大,其实

并不一定。

例4:接例3,假设该企业2017年度除该财政性资金外的应纳税所得额为200万元。

第一,若该企业将财政性资金作为不征税收入,符合高新技术企业条件,但不能加计扣除。

应纳税额=(200-200+200)×15%=30(万元)

第二,若该企业将财政性资金不作为不征税收入,不符合高新技术企业条件,但可以加计扣除100万元。

应纳税额=(200+200-200×150%)×25%=25(万元)

在这种情况下,不享受高新技术企业优惠所缴纳的税款更少。

例5:接例3,假设该企业2017年度除该财政性资金外的应纳税所得额为1 000万元。

第一,若该企业将财政性资金作为不征税收入,符合高新技术企业条件,但不能加计扣除。

应纳税额=(1 000-200+200)×15%=150(万元)

第二,若该企业将财政性资金不作为不征税收入,不符合高新技术企业条件,但可以加计扣除100万元。

应纳税额=(1 000+200-200×150%)×25%=225(万元)

对比可以看出,享受高新技术企业优惠缴纳税款更少。

设年度除财政性资金外的应纳税所得额为X,财政性资金为Y,则: $(X + Y - Y \times 150\%) \times 25\% < (X + Y - Y) \times 15\%$ ;  $X < 1.25Y$ 。

也就是说,一个纳税年度内,当企业除财政性资金外的应纳税所得额小于其用于研发的1.25倍财政性资金时,应享受加计扣除,而不享受高新技术企业15%税率。☐

(作者单位:北京市国家税务局)

责任编辑 达青

## 法规资讯

财政部 税务总局《关于延续支持农村金融发展有关税收政策的通知》(财税[2017]44号) 2017年6月9日

中国证券监督管理委员会《证券公司和证券投资基金管理公司合规管理办法》(中国证券监督管理委员会令第133号) 2017年6月6日

财政部 税务总局《关于扩大小型微利企业所得税优惠政策范围的通知》(财税[2017]43号) 2017年6月6日

国家税务总局《关于设有固定装置非运输车辆免税图册有关事项的公告》(国家税务总局公告2017年第22号) 2017年6月1日

财政部 税务总局《关于广告费和业务宣传费支出税前扣除政策的通知》(财税[2017]41号) 2017年5月27日

国家税务总局《关于简化税务行政许可事项办理程序的公告》(国家税务总局公告2017年第21号) 2017年5月23日

国家税务总局《关于调整增值税纳税申报有关事项的公告》(国家税务总局公告2017年第19号) 2017年5月23日

国家税务总局《关于创业投资企业和天使投资个人税收试点政策有关问题的公告》(国家税务总局公告2017年第20号) 2017年5月22日