

无形资产税收政策现存问题及其优化

魏长升 周倩倩

(河海大学,南京 211100)

内容提要:科技创新是企业和国家核心竞争力的重要来源,而无形资产的研发与成果转化则是科技创新的重要动力源泉,与无形资产有关的税收政策对科技创新有直接的影响。但我国当前与无形资产相关的税收制度在政策设计和执行上仍然存在一定问题,建议在税法中重构无形资产的概念,围绕技术创新和技术商品化两大目标,在纵横两个方向上统筹优化现行税收政策,以期完善我国与无形资产相关的税收制度并推动科技创新。

关键词:无形资产 概念重构 税收政策 税收优惠 科技创新

中图分类号:F812.42 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2022)02-0068-07

一、引言

在经济全球化的大背景下,国际竞争愈发激烈,不日新者必日退。要想在激烈的国际竞争中立足,科技创新是根本动力。世界知识产权组织发布的《2021年全球创新指数报告》显示,我国的全球创新指数排名近年来持续上升,2021年已达第12位^[1]。这种表现已经十分亮眼,以我国庞大的经济体量以及在国际经济发展格局中的重要地位来说,仍然有很大的上升空间。2021年3月发布的《中华人民共和国国民经济和社会发展第十四个五年规划和2035年远景目标纲要》也明确了“创新驱动发展战略”的重要地位。

当前,很多学术研究用R&D投入作为衡量企业创新能力的指标,该指标仅从投入的角度去考虑,不完全意味着创新成果。相较而言,无形资产则是R&D投入而产生的成果之一,它是科技创新能

力的重要成果表现,利用无形资产获取超额利润的能力则是核心竞争力的重要衡量标志。随着知识经济和数字经济的高速发展,传统的土地、劳动力、资本等有形的生产要素都可以通过流转逐渐消除差异化,很难形成核心竞争力,与之相对的是数据、知识产权等无形资产正在取代有形资产占据不可替代的地位。施振荣于1992年提出的“微笑曲线”(Smiling Curve)阐释了产业链中各要素的地位,位于产业链两端的是研发和营销环节,研发环节的技术、专利以及营销环节的品牌、服务能够带来更高的附加值和利润,而中间环节的生产或制造环节只能带来较低利润^[2]。这种曲线清晰地描述了技术、专利、品牌等无形资产在产业链中的重要地位。

因此,激励科技创新,要把无形资产作为着力点加强顶层设计。通过政策手段强调和巩固无形资产的地位,对于激励企业科技创新有重要意义。相比货币、金融政策等通过宏观调控企业发展环境来

[收稿日期]2022-01-03

[作者简介]魏长升,商学院会计系副教授,研究方向为财政与税收等;周倩倩,商学院硕士研究生,研究方向为财政与税收等。

[基金项目]国家社科基金一般项目:债权治理视角下“债委会”去杠杆的理论机制、实施效果与政策优化问题研究(19BJY029)。

间接影响企业发展的政策,税收政策与企业发展的互动关系无疑更加直接,也发挥着更为决定性的作用^[9]。国外有学者对欧洲各国的专利申请数进行了研究,发现其与所得税税率之间存在密切的负相关关系^[4]。国内也已经有多位学者论证了税收优惠政策对企业研发活动的正向激励作用。由此可见,与无形资产相关的税收制度能显著影响企业的创新发展。除了狭义的税收优惠制度,关于无形资产的税收制度体系的设计、配套制度的协调、税收政策的落实等都会在一定程度上影响无形资产的研发和成果转化。一方面,有针对性的政策条例有利于传达正向的政策导向,激励企业无形资产研发和成果转化;另一方面,完善的制度体系有利于提高政府管理效率,简化和优化企业通过无形资产创收的程序。

我国当前针对无形资产的税收政策比较零散,

尚未形成完善的体系,这在一定程度上制约了无形资产的研发和成果转化。为应对激烈的国际竞争,需要进一步优化无形资产相关的税收政策,以充分发挥其杠杆作用,进而持续推动科技创新。本文将基于激励科技创新的出发点,从政策设计的总体框架、底层逻辑到具体的有针对性的政策条例,对无形资产相关的税收政策进行梳理,并提出无形资产税收政策优化的建议,使不同税种、不同经营环节中的无形资产政策无缝衔接,以期建立起一套突出无形资产重要作用的税法体系创造条件。

二、我国无形资产相关税收政策梳理

无形资产相关税收政策在我国税法和相关法规中比较分散,本文按照税种的不同对其进行梳理。增值税、企业所得税、土地增值税中涉及无形资产的相关政策分别如表 1、2、3 所示。

表 1 增值税法律体系中关于无形资产的政策

政策分类	政策依据	涉及无形资产的政策内容
无形资产定义	财税〔2016〕36 号	不具实物形态,但能带来经济利益的资产。
无形资产范围		技术、商标、著作权、商誉、自然资源使用权和其他权益性无形资产。
一般政策		①境内销售无形资产适用 6% 低税率; ②跨境销售规定范围内无形资产适用零税率。
税收优惠政策		①提供技术转让、技术开发和相关的技术咨询、技术服务免税; ②出口环节,境内的单位和个人向境外单位提供的完全在境外消费的部分服务(涉及无形资产的包括知识产权服务、专业技术服务等)和无形资产(适用零税率的除外,不包含转让自然资源使用权)免税。

表 2 企业所得税法律体系中关于无形资产的政策

政策分类	政策依据	涉及无形资产的政策内容
无形资产定义	中华人民共和国主席令〔2007〕63 号	企业为生产产品、提供劳务、出租或者经营管理而持有的、没有实物形态的非货币性长期资产。
无形资产范围	中华人民共和国国务院令〔2007〕512 号; 国家税务总局公告〔2016〕42 号	①一般交易:专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术、商誉等; ②关联交易:专利权、非专利技术、商业秘密、商标权、品牌、客户名单、销售渠道、特许经营权、政府许可、著作权等。
税收优惠政策	财税〔2018〕99 号; 财政部 税务总局公告 2021 年第 13 号	①居民企业技术转让所得,一个年度内不超过 500 万元的部分免税;超过 500 万元的部分减半征收; ②国家重点扶持的高新技术企业(拥有核心自主知识产权和满足其他规定的企业)减按 15% 征税; ③研发费用加计扣除 75%。

表 3 土地增值税中关于无形资产的政策

税种	政策依据	涉及无形资产的政策内容
土地增值税	中华人民共和国国务院令〔1993〕138号	转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物并取得收入的,需按照超率累进税率缴税。

除了以上税种外,城镇土地使用税和个人所得税中也涉及了无形资产相关的政策,但本文主要站在激励企业的角度,故只探讨与企业发展较为密切的几个税种,对城镇土地使用税和个人所得税暂且不予考虑。

三、现行无形资产相关税收政策存在的问题

通过政策梳理,可以看出我国已经颁布实施了不同针对无形资产研发和成果转化的政策,但仍然存在问题需要解决。

(一)无形资产概念限制条件较为严格

当前税收制度中无形资产概念最大的问题是其界定过于严格。我国增值税、企业所得税等税种中都涉及无形资产概念,对其概念的核心特征进行提炼,不难发现增值税中的定义突出了“非实体性”和“效益性”的特征,企业所得税中体现了“非实体性”“控制性”“非货币性”的特征。税法对无形资产的界定,既要考虑其经济属性,又要考虑其法律属性,相对比较严格。以美国为例,美国税法典中目前有两处对无形资产的概念和范围做出了规定,这两者分别涉及无形资产的摊销(美国国内收入法典第 197 节)和关联交易转让定价(美国联邦法规第 1.482 节),第 197 节未对无形资产做明确定义,仅强调了“商业目的”持有,第 1.482 节将无形资产定义为“能够独立于任何服务而产生实质价值的资产”,这两者只是笼统地用无形和具有商业价值来概括其特征,只强调无形资产的经济属性,在无形资产含义上,基本做到了有形资产之外的资产都可以归类为无形资产。

(二)无形资产概念的外延不够宽泛,缺乏时代性

随着数字化、智能化和知识经济的发展,各种新型的无形资产层出不穷,且它们产生和发展的速度常常要快于法律法规修订的速度。而我国当前的税法体系中,对无形资产的适用范围列举时没有强化其非实体性,也就是说部分政策对可适用的无形资产范围界定不是十分宽泛,这样会造成享受税收优惠的无形资产范围较窄^[5]。以数据为例,数据在数字化经济高速发展的时代发挥的作用已经不言而喻,2020 年 4 月颁布的《中共中央国务院关于构建更加完善的要素市场化配置体制机制的意见》第一次将数据作为一种新型的基本生产要素正式确认,而税法体系中没有对数据作为无形资产的归属加以确认,这显然不利于国家对数据资源的管理。

再以美国税收制度为例,美国税法典第 197 节中列举的无形资产种类高达二十多种,除了最普遍的专利、商标等,还有与业务直接相关的无形资产,如样式、步骤、程序、设计、操作系统等,以及与可持续发展相关的无形资产,如持续经营价值、人力资源,甚至商誉等^[6];第 1.482 节中也详细列举了近 20 种无形资产,包括程序、系统、过程、活动、调查研究、预测或估计、客户名单、技术数据等。而我国所得税法中目前只列举了最基本和常见的几种类型,对于组织资源并未提及,增值税中以“其他权益性资产”作为兜底,包含了经营权、网络游戏虚拟道具、域名等 15 种类型,相较而言涵盖的范围更加广泛。以网络游戏虚拟道具和互联网域名为例,我国 2016 年颁布的《营业税改征增值税试

点实施办法》(财税〔2016〕36号)列举的无形资产范围将网络游戏虚拟道具以及域名涵盖其中,但所得税相关法律法规还没有做出相应的更新。美国的税法体系中也没有提及相关的互联网新型无形资产,但美国对无形资产定义的限制较为宽松,且属于判例法国家,在实际操作中可能也会将这些新型资产认定为无形资产,而我国则需要不断地对无形资产的范围进行更新以满足不断变化的需求。

(三)无形资产税收政策地位不突出

在我国现行税法体系中,税制设计主要是针对有形动产、不动产、服务和金融商品等不同交易性质制定了具体的税收政策,如在增值税政策中,对提供建筑服务、转让不动产和资管产品运营业务等都有单独的增值税处理规定,但没有对无形资产进行单独的增值税政策设计。又如在企业所得税政策中,对企业新购进的部分固定资产有限额内一次性扣除的优惠政策,适用范围包括设备、器具等,但没有推出新增无形资产投资一次性进成本的措施。此外,在现行增值税政策中销售服务和销售无形资产都采用6%的低税率,部分服务业可享受增值税进项税额加计抵减政策,如生活服务业等,但销售无形资产及其相关服务业务不适用加计抵减政策。

现行企业所得税政策中关于无形资产的税收优惠并不少,但其重心集中在专利研发阶段,而忽略了商品化的阶段,因而调节作用有限。当前相关政策对其商品化阶段的税收优惠力度不够,如专利内嵌收入不适用税收优惠,在鼓励企业将科技成果进一步转化和应用方面的政策力度不够;非居民企业在很多无形资产相关的重要业务上不享受所得税优惠政策,如转让技术类无形资产等,这样国外的企业和个人没有意愿将专利权放在我国进行注册或利用无形资产

在我国进行研发,因而对提升我国的国际竞争力形成了阻碍^[7]。

由此可见,我国现行税法体系中没有高度重视无形资产交易的税制设计,没有把无形资产税收政策作为保护税基和获取超额利润的核心内容进行精心的设计和打造,这与无形资产的重要地位显然不匹配,无法彰显促进企业技术创新的政策导向。

(四)无形资产税收政策缺乏系统性

关于无形资产的政策在不同税种、不同环节都比较分散,缺少一套把无形资产单独整合起来加以完整设计的税法体系,简而言之,缺乏系统性;另一方面,无形资产在企业所得税方面的税收优惠政策零散地分布在法律或政策体系的各个部分,可能会导致制度的混乱以及政策的差异化,不但不利于企业和个人掌握和运用相关政策,同时也不便于相关部门对税款的征收和监管。

此外,我国特殊的土地使用权相关的税收政策中同样出现了缺乏系统性的弊端。我国土地使用权转让同时涉及增值税、土地增值税和所得税三个税种的纳税,形成了税制性重复征税,造成土地资源的高成本,这样很难吸引外国企业在我国建设先进的研发制造中心并投入生产,对于推进我国先进制造业的发展来说是一个阻碍。

(五)无形资产政策的执行和评价没有得到重视

当前,我国对无形资产的管理还存在重政策制定、轻政策落实和评价的问题。完善的制度设计是基础,为问题解决提供了良好的方向和准则,但最终要实现理想的政策效果,还是要靠政策的执行和落实来保障。有关部门对政策落实的重视程度不够,会带来政策效果出现偏差、部分主体钻政策漏洞、影响税收公平等问题,如由于无形资产本身的特殊性,导致其产权所有者更加容易被侵权,且维权成本较高,不利于提高企业研发和成果转化的积

极性。此外,对政策执行情况和效果评价的缺位也在一定程度上制约了无形资产税收政策调节作用的发挥。绩效评价可以为政策的执行情况和效果提供良好的反馈,但当前我国尚未形成完善的税收政策实施效果绩效评价制度,即无形资产的相关税收政策没有形成全面的作用机制,不利于政策持久与不断推进式发展。

四、优化我国无形资产税收政策的路径

(一) 重构税法体系中无形资产的概念

沿用“核心定义+范围列举”的模式,在不改变无形资产核心特征的基础上扩大其概念的外延,对其范围进行更新,紧跟经济发展的形势对其含义进行延伸。

首先,要提炼其核心特征构建一个确定且限制较少的定义。除了税收学,会计学和资产评估学中也从不同角度对无形资产的概念进行了界定,这些学科存在一定的共通之处,对不同学科中无形资产的定义进行比较分析,可以帮助我们更深入地理解无形资产。会计学中将无形资产定义为“企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产”,基于确认、计量和相关信息披露的需要,强调了无形资产的“非实体性”“控制性”“效益性”“可辨认性”“非货币性”和“可计量性”;资产评估学中将无形资产定义为“特定主体所拥有或者控制的,不具有实物形态,能持续发挥作用且能带来经济利益的资源”,基于规范行为、保护权利的需要,强调了无形资产的“非实体性”“控制性”和“效益性”。比较几门学科以及美国税法典中的定义,可以在它们的核心内涵上找到一种内在趋同性,即非实体性和效益性。如果从重构无形资产概念的税收目标出发,在税法中无形资产概念的内涵只需反映其最基本特征即可,不宜对其内涵进行严格限定。只有这样重构,才能使无形资产概

念具有更高的包容性,以适应时代不断更新和发展的需求。

在此基础上,要进一步扩大无形资产的外延。从历史发展眼光来看,无形资产的适用范围会随着社会的历史文化以及人类认知水平的进步而不断拓展,像网络游戏虚拟道具和加密数字货币等新型无形资产将会层出不穷。要尽可能列举更多的、有现实意义的无形资产类别,如数据资源、互联网域名、网络游戏虚拟道具等,并对其外延及时进行时代性地更新。因此,列举范围时,用概括性的分类词进行兜底也是必不可少的,如“其他权益性资产”,有利于增加其灵活性,以便于企业对无形资产的研发和运用以及法律法规的制定和实施。

(二) 围绕促进技术创新和技术商品化两大目标优化税收优惠制度

在市场经济下,企业要获取持续的发展还是要将技术转化成生产力和商品,为激励这种转化,必须围绕这两个主要目标对我国的无形资产交易税制加以设计。在制定税收优惠政策时要注意税收减免不仅要惠及企业的技术研发,同时也要惠及企业研发成果转化和商品化的过程;并且在关注居民企业的同时,也不能忽视非居民企业,应当双线并行。

全球化的大环境必然会导致各国的政策互相影响、互相制约,而美国作为全球经济中的“规则制定者”,其税收制度也必然会在一定程度上影响各国的税制改革。从2017年12月特朗普政府颁布的《减税和就业法案》(Tax Cuts and Jobs Act)到2021年3月拜登政府推行的《美国就业计划》(American Jobs Plan),美国的两轮税改方向大不相同,但都涉及到对无形资产的讨论,可以提供一定参考价值。

特朗普税改对无形资产相关政策进行了重要

更新,在新法案中,美国政府设立了两个与无形资产相关的新税种,即分别针对全球低税无形收入(The Global Intangible Low-taxed Income, GILTI)和海外无形收入(Foreign-Derived Intangible Income, FDII)采用优惠税率征税。全球无形资产低税收入税主要针对企业在海外的子公司,其获得的全部净收益与有形资产形成的常规收益两者的差额即为全球低税无形收入,法案对这部分收入额减半征收企业所得税,即基于当时企业所得税21%的税率,全球无形低税收入的实质税率仅为10.5%。海外无形资产收入税是对美国境内企业向境外销售无形资产、用无形资产提供相关服务或其他利用无形资产获得利润的行为的所得按照37.5%减税。全球无形资产低税收入税可以促进跨国企业将投资和研发生产无形资产的意愿转向国内,海外无形收入税则降低了知识型企业的税收负担,这两个新设税种能够很大程度上促进美国企业知识产权和技术的创新^[8]。特朗普通过这几种手法,利用无形资产的特点,独立于其他各国自成一派,一方面能够激励国内企业将无形资产留在国内,另一方面也使国外的企业与个人有意愿将能带来超额回报的无形资产放在美国创收,从而为美国吸收大量利润^[9]。2021年3月,拜登政府揭开了新一轮税制改革的序幕。这一轮税制改革方向由特朗普时期的减税变为增税,纠集各国在全球范围内形成统一的“全球最低税率”,并基于此对特朗普税改中关于无形资产的相关优惠政策进行了调整,一是将GILTI的10.5%的实际税率调整为21%,二是取消了FDII税收优惠,并将此部分财政收入转而给予研发投入更大的税收优惠。相比特朗普税改通过低税率政策激励跨国公司将无形资产超额收益留在国内,拜登税改则反其道而行之,通过在全球范围内达成最低税率限制跨国公司利用税差避税,而不得不将无形

资产留在国内^[10]。

尽管特朗普税改因为欧洲各国争相用更低的税率加入了竞争而没有取得预期的效果,但在拜登全球推行15%的全球最低税率的情况下,我国的所得税税率尚且高于15%,因此基于我国国情,低税率策略在我国尚有可行的空间^[11]。可借鉴特朗普税改吸引国内外无形资产时的税收优惠力度,将我国企业从境外获得的各项收入施行税收优惠政策,从实质上降低其税率,从而积极推动企业利用无形资产出口创收。如,可以从国外的“专利盒”制度中汲取经验,将专利内嵌收入纳入税收优惠范围^[12];允许非居民企业在无形资产项目的研发和应用方面能够享受类似居民企业的税收优惠政策;对在我国境内注册并从事研发活动取得的收入减税等。特朗普和拜登税改都提出要对研发投入环节实施税收优惠政策,这种方式对无形资产研发的激励效果更加直接。可借鉴美国将降低税率和新增投资一次性计进成本搭配使用的黄金组合,在降低税率的基础上,对特定类别的无形资产试行投资时一次性摊销计入成本,尤其是国家重点发展和培育的无形资产类型以及拥有独立知识产权的企业。

(三)从横纵两个方向整合税收政策以推进政策系统性

第一,横向上统筹整合不同税种的相关政策。要使我国的无形资产税制向促进技术创新、推动技术商品化的方向上转变,就必须对无形资产税收政策在整体上加以设计、统筹多个税种中的政策,从横向上促进不同税种的无形资产政策相互协调和贯通。如转让技术涉及多个税种,对技术创新类或国家重点扶持的企业,应当在增值税、企业所得税和个人所得税等税种上都实行减免税优惠制度;将土地增值税向增值税融合,逐渐削弱或取消土地增值税,将其并入同样在流通环节征收

的增值税,可简化税制、减轻企业税收负担。当前已有不少专家提议将增值税和企业所得税逐渐合并,无形资产税收政策的整合与这种风向是一致的,可在此基础上逐步推动构建以所得税为主体的税收制度体系^[13]。

第二,纵向上统筹整合不同环节的税收政策。为建立一套以无形资产作为核心的系统化的政策体系,充分发挥无形资产政策的杠杆作用,从而推动技术创新投入、技术成果转让以及科技成果转让,要从纵向上对无形资产投资、出口、研发、生产、转让或转化等各个环节的税收政策进行协调,形成完整的政策链条,使无形资产的相关政策成为一套“组合拳”。如对无形资产新增投资试行一次性摊销进成本;对我国企业从境外获得的各项收入中划分出的非常规收入扣减计税,降低其实际税率,提高企业从事出口无形资产或相关服务的积极性,尤其是具有超额附加价值的服务;对无形资产研发加大加计扣除力度;对无形资产转让或转化实行减免税优惠。

(四)打通无形资产税收政策作用的全环节

首先,在法律层面上完善税收立法。参考增值税中将不动产相关政策单独出来,从税收法律层次上单独设计无形资产政策,将零散分布于税法体系各个角落的相关政策整合起来,加强无形资产税收特别法的立法,便于税收优惠政策的设计和理解,为促进无形资产成果的转化以及技术创新提供法律保障。

其次,推进无形资产税收政策落实与评价。打通无形资产相关税收政策发挥作用的全环节,除了完善顶层立法,还要加强无形资产税收政策的落实力度,重视无形资产税收政策的绩效评价。加强对无形资产产权的保护力度,为企业创新提供完善、持续的保障。建立完善的无形资产政策实施效果绩

效评价制度,及时对政策实施情况进行评估,把控政策实施的方向以便及时进行调整,确保政策实施向预期的方向发展。

参考文献:

- [1] 文彦杰.数据资讯:2021年全球创新指数[J].中国科学院院刊,2021,36(10):1253-1258.
- [2] 吕乃基,兰霞.微笑曲线的知识论释义[J].东南大学学报(哲学社会科学版),2010,12(3):18-22+126.
- [3] 李子姮,姚洁.税收支持科技创新:理论依据和政策完善[J].税务研究,2018(9):11-16.
- [4] Karkinsky T,Riedel N. Corporate Taxation and the Choice of Patent Location within Multinational Firms[J]. Journal of International Economics,2012,88(1):176-185.
- [5] 郑伊.税收法律中无形资产的定义问题研究[J].国际税收,2019(1):69-74.
- [6] Thomas Neubig,Sacha Wunsch-Vincent. Tax distortions in cross-border flows of intangible assets[J]. International Journal of Innovation Studies,2018,2(3):101-121.
- [7] 王鸿貌,杨丽薇.欧洲十二国专利盒制度的比较与借鉴[J].知识产权,2016(4):108-113.
- [8] 余永定.特朗普税改:两减一改、三大新税种和对美国经济的影响[J].国际经济评论,2018(3):9-25+4.
- [9] Niklas Lampenius,Terry Shevlin,Arthur Stenzel. Measuring corporate tax rate and tax base avoidance of U. S. Domestic and U. S. multinational firms[J]. Journal of Accounting and Economics,2021.
- [10] 韩霖.特朗普税改“美国优先”引发国际税收协调难题[J].国际税收,2018(2):56-58.
- [11] 姜跃生.透视全球最低税的六个角度[J].国际税收,2021(8):14-26.
- [12] 朱为群,李佳坤.激励科技创新的“专利盒”优惠税制的发展特征及启示[J].税务研究,2019(11):52-59.
- [13] 薛薇,刘志芳,李心斐.由特朗普税改及影响看中国税制——从科技创新的视角[J].中国科技论坛,2019(1):170-180.

【责任编辑 王东伟】