从递延纳税差异视角看研发用固定资产更新决策

骆剑华

【摘要】固定资产加速折旧新政通过改变折旧费用的时间分布，调节各期应纳所得税额，以获得最大的递延纳税利益。本文通过比较“续用”、“先售再购”两种决策下因折旧方法不同所产生的递延纳税差异，为企业在用研发用固定资产更新决策的制定提供合理依据。

【关键词】折旧新政；续用决策；先售再购决策；递延纳税差异

【中图分类号】F275　　【文献标识码】A　　【文章编号】1004-0994(2016)10-0033-3

为提高企业设备投资积极性，促进我国制造业转型升级，财政部、国家税务总局出台了《关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税[2014]75号)，国家税务总局出台了《关于固定资产加速折旧税收政策有关问题的公告》(国税发[2014]64号)，完善了固定资产加速折旧企业所得税政策(以下将这两个文件合并简称为“折旧新政”)。

一、折旧新政对企业研发用固定资产折旧规定及解析

财税[2014]75号文规定：对所有行业企业2014年1月1日后新购进的专门用于研发的仪器、设备(研发用固定资产)，单位价值不超过100万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧；单位价值超过100万元的，可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。该文件还明确，新购进固定资产是指用于研发活动的仪器、设备类固定资产，时间上是指2014年1月1日以后购进，且在此后投入使用。该文件对加速折旧方式作出规定：采取缩短折旧年限的，最低折旧年限不得低于《企业所得税法实施条例》规定折旧年限的60%；采取加速折旧方法的，可采取双倍余额递减法或年限总和法。国税发[2014]64号文规定，2014年1月1日后新购进的研发用固定资产除可以享受财税[2014]75号文相关政策外，还可享受研发费用加计扣除优惠政策。

可见，对2014年1月1日前购置的研发用固定资产在继续使用的情况下，不适用折旧新政，仍应按照原折旧年限、折旧方法计提折旧，当然仍可以享受折旧费加计扣除50%的政策。而对2014年1月1日新购进的研发用固定资产，需根据其单位价值是否超过100万元，要么采取一次性税前扣除，要么采取缩短折旧年限和加速折旧方法分期税前扣除，同样，其也可享受折旧费加计扣除50%的政策。

二、研发用固定资产加速折旧递延纳税差异分析

对于在折旧新政出台之前已购置的研发用固定资产，在折旧新政实施后，企业面临是继续使用该固定资产(“续用”)还是先出售在用研发用固定资产再重新购置(“先售再购”)的决策选择。

本文基本分析思路：“续用”决策下，如果继续使用原研发用固定资产，由于不符合折旧新政，应按其剩余折旧年限与原折旧方法计提各期折旧，同时可享受研发费用加计扣除优惠政策，即按其年折旧额的150%税前扣除(本文按年计提折旧，下同)；“先售再购”决策下，在满足相同的研发活动条件时，如果先将原研发用固定资产出售，再以等价购置相同性能的研发用固定资产，对于新购置研发用固定资产，其符合折旧新政的规定，可享受研发费用加计扣除优惠政策。上述两种决策中，假设只考虑因适用新旧政策的不同导致各年折旧费差异，不考虑其他差异，因此，两种决策的区别只是折旧方法的不同。对于相同固定资产，由于折旧方法差异仅表现为其各年折旧费在时间上的分布不同，因此，上述两种决策中，研发用固定资产因折旧方法不同，各年税前扣除折旧费不同，导致企业未来因计提折旧，应纳所得税减少额在时间分布上存在差异。从资金时间价值角度来看，以上两种决策未来期间在递延纳税方面将产生差异(递延纳税差异)。

本文假设企业在用研发用固定资产系2014年1月1日前购置，在折旧新政实施后，面临“续用”与“先售再购”两种决策方案。在分析“先售再购”决策时，基于在用研发用固定资产未发生减值的前提，区分出售该固定资产公允价值等于、高于其计税基础两种情况，确定“续用”与“先售再购”两种决策在未来期间因税前扣除折旧额差异产生的递延纳税差异，为企业研发用固定资产更新决策的制定提供依据。

三、案例解析

例1：某高新技术企业于2015年12月制定了一项研发计划，拟于2016年1月开始研发一项无形资产，当前专门用于研发的仪器、设备系2013年12月购进，原值100万元，会计与税法规定的折旧年限均为8年，均采用平均年限法计提折旧，不考虑净残值、增值税及其他研发费用等，折现率10%，企业所得税税率15%。对该研发计划，企业面临“续用”原研发用固定资产与“先售再购”相同性能研发用固定资产两种决策。在决策时，假设在用原研发用固定资产公允价值存在以下两种情况：（Ⅰ）公允价值75万元；（Ⅱ）公允价值100万元。

解析：对于“续用”决策，研发用固定资产是在2014年1月1日前购置的，因此，在后续研发活动中延续原折旧方法，并可享受折旧费加计扣除50%的政策。对于“先售再购”决策，涉及的所得税业务包括两方面：一是企业出售在用研发用固定资产时，属资产转让行为，涉及确认转让损益；二是等价购入相同性能的研发用固定资产，由于是在折旧新政出台后购置，因此，可采用加速折旧方法计提折旧，并可享受折旧费加计扣除50%的政策。“续用”决策下，剩余折旧年限为6年，仍采用平均年限法计提折旧；“先售再购”决策下，出售环节涉及处置损益，新购进研发用固定资产折旧年限为8年。本例中，固定资产公允价值在100万元以下，适用折旧新政中的一次扣除法，并享受折旧费加计扣除50%的政策。两种决策下，折旧额、税前扣除折旧额及差异等相关项目计算见表1。

表1　两种决策情况　单位：万元

年份		2016年	2017年	2018年	2019年	2020年	2021年
续用	折旧额①	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50
	税前扣除折旧额②	18.75	18.75	18.75	18.75	18.75	18.75
先售再购（Ⅰ）	折旧额③	–	–	–	–	–	–
	税前扣除折旧额④	–	–	–	–	–	–
	与续用差异⑤	−18.75	−18.75	−18.75	−18.75	−18.75	−18.75
先售再购（Ⅱ）	折旧额⑥	–	–	–	–	–	–
	税前扣除折旧额⑦	–	–	–	–	–	–
	与续用差异⑧	−18.75	−18.75	−18.75	−18.75	−18.75	−18.75

注：②=①×150%，④=③×150%，⑤=④−②，⑦=⑥×150%，⑧=⑦−②，下同；（Ⅰ）、（Ⅱ）分别对应“先售再购”决策下研发费用固定资产公允价值75万元、100万元情形。

由表1可见，“续用”栏中，因续用固定资产仍按原平均年限法计提折旧，年折旧额为12.50万元（100÷8），并可享受50%加计扣除，则税前扣除折旧额为18.75万元（12.5×150%）。“先售再购（Ⅰ）”栏中，根据新购进单位价值不超过100万元的可税前一次性扣除的规定，当期可一次性扣除其购置成本75万元，还可享受50%加计扣除，即税前扣除折旧额为112.50万元（75×150%），后续各年（2016～2021年）折旧额为零。“先售再购（Ⅱ）”栏中，当期可一次性扣除重置成本100万元，并可享受50%加计扣除，即税前扣除折旧额为150万元，以后年度折旧额为零。

此外，“先售再购”决策中，出售在用研发用固定资产时需确认转让损益。出售时，固定资产计税基础为75万元（100−100÷8×2），以公允价值75万元出售，转让损益为0元（75−75）；以公允价值100万元出售，转让收益为25万元（100−75），该收益将增加当期应纳税所得额。根据表1中“先售再购”、“续用”两种决策在后续期间的折旧差异，其递延纳税差异为：①公允价值为75万元时：[112.50+(−18.75)×(P/A，10%，6)]×15%=4.63（万元）；②公允价值为100万元时：[(−25)+150+(−18.75)×(P/A，10%，6)]×15%=6.50（万元）。

例2：将例1中在用研发用仪器、设备原值改为200万元，出售在用研发用固定资产公允价值分别改为：（Ⅰ）公允价值150万元；（Ⅱ）公允价值180万元。其余条件不变。

解析：“续用”决策下，折旧额、税前扣除折旧额的计算方法和结果与例1相同；“先售再购”决策下，根据折旧新政，可采用缩短折旧年限法和加速折旧法计提折旧，同时，还需考虑出售在用研发用固定资产损益。

1. 企业“先售再购”决策采取缩短折旧年限法与“续用”决策间的递延纳税差异。根据折旧新政，采取缩短折旧年限法的，其折旧年限不得短于税法规定折旧年限的60%。税法规定折旧年限为6年，本案例折旧年限取4年（不短于规定3.6年）。两种决策下，相关项目计算见表2。

表2　两种决策情况　单位：万元

年份		2016年	2017年	2018年	2019年	2020年	2021年
续用	折旧额①	25	25	25	25	25	25
	税前扣除折旧额②	37.50	37.50	37.50	37.50	37.50	37.50
先售再购（Ⅰ）	折旧额③	37.50	37.50	37.50	37.50	–	–
	税前扣除折旧额④	56.25	56.25	56.25	56.25	–	–
	与续用差异⑤	18.75	18.75	18.75	18.75	−37.50	−37.50
先售再购（Ⅱ）	折旧额⑥	45	45	45	45	–	–
	税前扣除折旧额⑦	67.50	67.50	67.50	67.50	–	–
	与续用差异⑧	30	30	30	30	−37.50	−37.50

注：（Ⅰ）、（Ⅱ）分别对应本案例“先售再购”决策下研发用固定资产公允价值150万元、180万元情形，下同。

由表2可见，“续用”栏中，固定资产仍按原平均年限法计提折旧，年折旧额为25万元（200÷8），并可享受50%加计扣除，则税前扣除折旧额为37.50万元（25×150%）。“先售再购（Ⅰ）”栏中，缩短折旧年限至4年，折旧方法按原平均年限法，第1～4年每年折旧额均为37.50万元（150÷4），按照50%加计

扣除后，其每年税前扣除折旧额为56.25万元(37.5×150%)。同理确定“先售再购(Ⅱ)”栏中相关数据。

同样，本例需确定“先售再购”决策下出售在用研发用固定资产转让损益。出售时，固定资产计税基础为150万元(200−200÷8×2)，以公允价值150万元出售，转让损益为0元(150−150)；以公允价值180万元出售，转让收益为30万元(180−150)，该收益将增加当期应纳税所得额。根据表2数据，“先售再购”决策采取缩短折旧年限法与“续用”决策在后续期间产生的递延纳税差异为：①公允价值为150万元时：[18.75×(P/A,10%,4)+(−37.50)×(P/A,10%,2)×(P/F,10%,4)]×15%=2.25(万元)；②公允价值为180万元时：[(−30)+30×(P/A,10%,4)+(−37.50)×(P/A,10%,2)×(P/F,10%,4)]×15%=3.10(万元)。

2. 企业“先售再购”决策采取双倍余额递减法与“续用”决策间的递延纳税差异。“先售再购”决策采用双倍余额递减法计提各年折旧。两种决策下，相关项目计算见表3。

表3　两种决策情况　单位：万元

年份		2016年	2017年	2018年	2019年	2020年	2021年
续用	折旧额①	25	25	25	25	25	25
	税前扣除折旧额②	37.50	37.50	37.50	37.50	37.50	37.50
先售再购(Ⅰ)	折旧额③	50	33.33	22.22	14.82	14.815	14.815
	税前扣除折旧额④	75	50	33.33	22.23	22.22	22.22
	与续用差异⑤	37.50	12.50	−4.17	−15.27	−15.28	−15.28
先售再购(Ⅱ)	折旧额⑥	60	40	26.67	17.78	17.775	17.775
	税前扣除折旧额⑦	90	60	40	26.67	26.66	26.66
	与续用差异⑧	52.50	22.50	2.50	−10.83	−10.84	−10.84

由表3可见，“续用”栏中相关项目计算同例2(1)。“先售再购(Ⅰ)”栏中，采用双倍余额递减法公式确定各年折旧额，第1年折旧额为50万元(150×2÷6)，第2年折旧额为33.33万元[(150−50)×2÷6]，其余年份折旧额及其税前扣除折旧额计算同理。“先售再购(Ⅱ)”栏中相关数据也同理确定。“先售再购”决策下采用双倍余额递减法时，在用研发用固定资产转让损益的确定与例2(1)一样。

根据表3，“先售再购”决策采取双倍余额递减法与“续用”决策在后续期间产生的递延纳税差异为：①公允价值为150万元时：[37.50×(P/F,10%,1)+12.50×(P/F,10%,2)+(−4.17)×(P/F,10%,3)+(−15.27)×(P/F,10%,4)+(−15.28)×(P/A,10%,2)×(P/F,10%,4)]×15%=1.91(万元)；②公允价值为180万元时：[(−30)+52.50×(P/F,10%,1)+22.50×(P/F,10%,2)+2.50×(P/F,10%,3)+(−10.83)×(P/F,10%,4)+(−10.84)×(P/A,10%,2)×(P/F,10%,4)]×15%=2.69(万元)。

3. 企业“先售再购”决策采取年数总和法与“续用”决策间的递延纳税差异。“先售再购”决策采用年数总和法计提各年折旧。两种决策下，相关项目计算见表4。

表4　两种决策情况　单位：万元

年份		2016年	2017年	2018年	2019年	2020年	2021年
续用	折旧额①	25	25	25	25	25	25
	税前扣除折旧额②	37.50	37.50	37.50	37.50	37.50	37.50
先售再购(Ⅰ)	折旧额③	42.86	35.71	28.57	21.43	14.29	7.14
	税前扣除折旧额④	64.29	53.57	42.86	32.15	21.44	10.71
	与续用差异⑤	26.79	16.07	5.36	−5.35	−16.06	−26.79
先售再购(Ⅱ)	折旧额⑥	51.43	42.86	34.29	25.71	17.14	8.57
	税前扣除折旧额⑦	77.15	64.29	51.44	38.57	25.71	12.86
	与续用差异⑧	39.65	26.79	13.94	1.07	−11.79	−24.64

由表4可见，“续用”栏中相关项目计算同例2(1)。“先售再购(Ⅰ)”栏中，采用年数总和法公式确定各年折旧额，第1年折旧额为42.86万元(150×6÷21)，第2年折旧额为35.71万元(150×5÷21)，其余年份折旧额及其税前扣除折旧额同理计算。“先售再购(Ⅱ)”栏中相关数据也同理确定。“先售再购”决策下采用年数总和法时，在用研发用固定资产转让损益的确定与例2(1)一样。

根据表4，“先售再购”决策采取年数总和法与“续用”决策在后续期间产生的递延纳税差异为：①公允价值为150万元时：[26.79×(P/F,10%,1)+16.07×(P/F,10%,2)+5.36×(P/F,10%,3)+(−5.35)×(P/F,10%,4)+(−16.06)×(P/F,10%,5)+(−26.79)×(P/F,10%,6)]×15%=1.94(万元)；②公允价值为180万元时：[(−30)+39.65×(P/F,10%,1)+26.79×(P/F,10%,2)+13.94×(P/F,10%,3)+1.07×(P/F,10%,4)+(−11.79)×(P/F,10%,5)+(−24.64)×(P/F,10%,6)]×15%=2.72(万元)。

四、小结

通过本文案例解析可见，折旧新政实施后，在用研发用固定资产未发生减值时，无论其单位价值是否超过100万元，企业采取“先售再购”决策比“续用”决策能获得更多的递延纳税利益。此外，采取更新决策时，对新购置单位价值超过100万元的研发用固定资产，采取缩短折旧年限法所获递延纳税利益最大，年数总和法其次，双倍余额递减法最小。

主要参考文献：

财政部，国家税务总局. 关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知. 财税[2014]75号，2014−10−20.

作者单位：重庆电子工程职业学院财经学院，重庆 401331