

无形资产会计中的涉税处理注册税务师考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/538/2021_2022__E6_97_A0_E5_BD_A2_E8_B5_84_E4_c46_538709.htm

在无形资产会计中，从无形资产研究开发、计价摊销，到无形资产投资与转让，再到无形资产捐赠与受捐，都涉及计税问题。在这些涉税会计事项中，需要缴什么税、如何正确计税、从节税的角度如何筹划，都是企业不可忽视的问题。

一、无形资产计价、摊销的涉税处理

(一) 税收法规规定的计价、摊销原则。国家税务总局2000年5月16日颁发的《企业所得税税前扣除办法》（以下简称《扣除办法》）第一次明确了企业所得税税前扣除的五项原则：权责发生制原则、配比原则、相关性原则、确定性原则和合理性原则。对包括无形资产在内的资产计价，明确了历史成本原则；对费用支出，要求必须严格划分经营性支出与资本性支出，而无形资产的开发与受让支出，当然属于资本性支出，因此，必须按税收法规规定分期摊销。上述各项计税原则，有的原则虽然与会计原则名称相同，但其目标不同，计税或税前扣除原则，是为了规范税收征管；会计准则中的财务会计一般原则，是为了规范会计行为，提高会计信息质量。当企业财务会计的确认、计量、记录和报告原则与税收法规规定不一致时，则需要税务会计进行纳税调整。

(二) 无形资产计价的涉税处理。《扣除办法》第28条、第30条规定：“纳税人外购无形资产的价值，包括买价和购买过程申发生的相关费用”：“纳税人自行研制开发无形资产，应对研究开发费用进行准确归集，凡在发生时已作为研究开发费直接扣除的，该项无形资产使用时、不得再分

期摊销”：“纳税人购买计算机硬件所附带的软件，未单独计价的，应并入计算机硬件作为固定资产管理；单独计价的软件，应作为无形资产管理”。在无形资产会计中，不论是通过何种渠道增加的无形资产，其入帐价格必须根据真实、合法的会计凭证确认。只有在企业合并、分立或改组时，才能根据具有评估资格的评估机构出具的评估报告对无形资产价值确认并入帐。如果不是上述情况，而是有关机构应委托单位之邀或其每年例行对最有价值品牌进行研究评估，尽管这种评估也是采用公认的科学方法，也有一定的权威性和认知性、可见的“品牌效应”，但企业是不能据以入帐的。由于无形资产的特殊性，企业帐面上一般并不反映企业实际存在的无形资产的种类初价值。从纳税人节税的角度看，无形资产的计价则不是入帐价值大就对企业有利，这与对外宣传自己的无形资产价值是两码事。因此，与购买无形资产相关的费用支出，如果能够作为期间费用而不计入无形资产价值，对企业当然有利；在购入无形资产的同时，如果也购进有形资产，其相关费用分摊应是具有弹性的，纳税人应该正确判断。在购买计算机硬件时，其所附带的软件，是单独计价、还是合并计价，这要从作为固定资产的折旧年限与作为无形资产的摊销年限孰长、孰短考虑，还要考虑固定资产折旧要预计残值，而无形资产价值摊销一般则是摊完为止，企业应该事先测算，然后作出有利于企业的决策。（三）无形资产价值摊销的涉税处理。《扣除办法》第29条规定：“纳税人为取得土地使用权支付给国家或其他纳税人的土地出让金应作为无形资产管理，并在不短于合同规定的使用期间内平均摊销。”土地使用权作为企业的一项无形资产，其价值应接

纳税人支付给国家或其他单位的出让金确认，但其价值摊销则受合同规定的使用期限制约。纳税人当然希望摊销期短而使用期长，即摊销期短于使用期，但税收法规规定不得短于使用期，因此，纳税人只有按合同规定的使用期平均摊销。对外购（合并）商誉，各国都将其作为无形资产予以确认，而且基于财务会计原则，一般都在一定时期内进行价值摊销（在理论上，也有主张作为一项永久性资产保留，即不进行价值摊销）。对自创商誉，有不同意见进行会计确认、计量和记录的，也有主张应予确认、计量和记录的（持此意见者日见增多）。而《扣除办法》规定，企业不论外购商誉、还是自创商誉，均不得进行价值摊销，也就是说，即使财务会计进行了价值摊销，计税时，其摊销额也不得在税前扣除，要作为一项永久性差异在当期进行纳税调整。国家税务总局可能是认为商誉价值摊销费用不符合税前扣除原则（如确定性原则），才作出不得税前扣除的规定。根据我国现行税收法规的规定，从节税考虑，我认为自创商誉当然是不予确认为好，至于外购（合并）商誉也不宜高估。商誉本来是诸多因素长期影响、综合影响的结果，其“无形性”更强，如果能够其他无形资产中体现，对纳税人不是更为有利吗？

二、无形资产投资与转让的涉税处理

（一）无形资产投资的涉税处理。根据《扣除办法》规定，“纳税人对外投资的成本不得折旧和摊销，也不得作为投资当期费用直接扣除，但可以在转让、处置有关投资资产时，从取得的财产转让收入中减除，据以计算转让所得或损失”。因此，企业以无形资产对外投资，由无形资产转化为长期投资后，在投资期间不得对该项无形资产进行价值摊销。企业以无形资产对外投资时，

对评估确认价值大于投出无形资产帐面价值的差额，贷记“资本公积（资产评估增值）”；对评估确认价值小于投出无形资产帐面价值的差额，借记“营业外支出（资产评估减值）”。在该项投出资产没有收回或转让之前，对上述投资评估差额，企业不能转增资本，也不能在税前扣除，不存在税收影响问题。如果企业以未入帐的无形资产对外投资，应先确认为一项无形资产后，再按上述要求进行价值评估和进行相应的会计处理。一般有两种情况：一是当初的研究开发费用已记入当期损益，没有作为一项无形资产予以确认。现在要将其作为一项无形资产（如专有技术）对外投资，企业要先确认其入帐价值，然后按确认价值借记“无形资产”，贷记“管理费用”。当初的研发费用究竟是多少，因为是随时记入各期损益的，实难准确确认，既然由企业自行确认，是应高估还是低估，企业从纳税利益考虑，不难作出结论。因为它的入帐价值高低，与对外投资时进行价值评估没有必然联系。二是用当初以划拨方式取得的土地使用权对外投资，按国家有关规定，企业应先补交土地出让金。这种情况，不存在税务筹划的余地。

（二）无形资产转让的涉税处理。无形资产转让有两种方式，一是转让使用权，二是转让所有权。在转让过程中，除了按转让合同金额双方计交印花税外，转让方还要按转让金额计算缴纳营业税。如果是以无形资产交换其他非货币性资产，则双方都是购销双重身份，印花税要按两份合同计税，无形资产转让方除了按转让金额计交营业税外，作为换回的货物，其入帐金额中可能含有消费税，并视存货或固定资产，在价外或价内反映增值税。对无形资产转让收入，在扣除无形资产转让过程中发生的相关税费及

被转让无形资产所有权时的无形资产帐面净值后，要计算缴纳企业所得税。企业在转让之前，应充分考虑在各种转让方式、转让价格下。企业要纳的税种，以求整体税负最轻、转让净收益最大。

三、无形资产捐赠与受捐的涉税处理

（一）无形资产捐赠的涉税处理。

企业对外捐赠分公益、救济性捐赠和非公益、救济性捐赠两种形式；从捐赠的内容划分，有货币性资产捐赠和非货币性资产捐赠，而非货币性资产，又分捐赠“流动资产”（不是全部流动资产，是财务会计中的各类存货，即税法中所称的“货物”）和“长期资产”（仅指固定资产、无形资产）。我国现行税收法规对两种形式的捐赠有明确规定，对符合税法规定条件的公益、救济性捐赠可按纳税人应纳税所得额的3%在税前扣除，超过部分不得在税前扣除，非公益、救济性捐赠一律不得在税前扣除。对捐赠内容的税收规定，明确规定企业捐赠各类货物（存货）和不动产要视同销售（不论财务会计如何处理），即要计算、缴纳流转税（增值税、消费税、营业税）、印花税、契税、所得税；而其余的捐赠，目前并未明确计税。因此，企业捐赠无形资产，只需借记“营业外支出（捐赠支出）”，贷记“无形资产”。既然捐赠时不计税，在年终所得税汇算清缴时，该项支出要作为永久性差异进行纳税调整。如果捐出无形资产符合公益、救济性捐赠条件，也应该根据税法规定，按纳税人应纳税所得额的3%在税前扣除。可见，同样是捐赠无形资产，符合税法规定条件的公益、救济性捐赠对纳税人较为有利。

（二）无形资产受捐的涉税处理。

由于内资企业与外资企业对接受捐赠无形资产的税收法规规定不同，其会计处理也不相同以《扣除办法》规定，内资企业接受捐赠的

无形资产不得进行价值摊销。企业接受捐赠时，贷记“资本公积”，不计入当期应纳税所得额。年终时，对财务会计所作的受捐无形资产的价值摊销，要调整增加企业的应纳税所得额。在企业转让（出售）该项受捐无形资产或企业清算涉及受捐无形资产时，应进行企业所得税的税务处理，若转让或清算价格低于接受捐赠无形资产时的入账价值，应以接受捐赠时的入账价值作为应税所得或清算所得；若转让或清算价格高于接受捐赠时的入账价值，应以转让收入扣除相关费用后的余额作为应税所得或清算所得。企业按上述确认原则确认的应税所得或清算所得，计算缴纳企业所得税。外商投资企业接受捐赠无形资产时，应按同类无形资产的市场价格或有关凭证以及发生的相关费用，借记“无形资产”，贷记“待转捐赠资产价值”（如果还发生了相关费用支出，还应贷记“银行存款”等）；年终，企业应按“待转捐赠资产价值”的帐面余额，借记该帐户，按接受捐赠无形资产应交的所得税或以弥补亏损后的差额计算的应交所得税，贷记“应交税金（应交所得税）”，按接受捐赠的无形资产扣除应交所得税后的差额，贷记“资本公积”。如果企业接受的无形资产捐赠在弥补亏损后的数额较大，经批准可在不超过5年的期限内平均计入企业应纳税所得额的，企业应在年终按转入应纳税所得额的价值，借记“待转捐赠资产价值”，按本期应交的所得税，贷记“应交税金（应交所得税）”，按转入应纳税所得额的价值扣除本期应缴所得税的差额，贷记“资本公积”。在这种情况下，企业不论接受无形资产捐赠、还是接受固定资产捐赠或其他非货币性资产捐赠，都应该与企业的所有非货币性资产一样，照常进行价值摊销、计提折旧

或结转成本。从上看出，同样是接受捐赠无形资产，内、外资企业在税收规定和会计处理上都不一样。外资企业要一次性计入企业当年收益，而内资企业只有在日后转让或清算时才予确认收益。显然，后者比前者的纳税环境较为宽松。

100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问
www.100test.com