

关注“税律笔谈”公众号，可获取更多实务观点！

作者：王泉/诉讼律师、桂亦威/诉讼律师|注会

【税律笔谈】按

知识产权在法律服务领域是专业特殊性的存在，法律也有对相关类型知识产权进行特别立法。而对于知识产权涉税法律领域，则散见于法律、法规、规章制度以及税收规范性文件中。现今，知识产权在保护意识、保护力度、经济交换等方面不断提高、加强、增大且复杂化，其背后必然涉及税务处理、合规及税收优惠政策的选择适用问题。为此，我们就知识产权涉税问题做一次总结性分享。

【律师观点】

一、涉税法律层面的知识产权分类

根据《民法典》的规定，知识产权主要分为八大类：（1）作品；（2）发明、实用新型、外观设计；（3）商标；（4）地理标志；（5）商业秘密；（6）集成电路布图设计；（7）植物新品种；（8）法律规定的其他客体。对此，企业可以做一个大概的了解和判断，知识产权不单纯指向经权利登记的软件著作权、外观设计、专利、商标等，还包括其他未向社会公示的智力成果等无形资产。但就涉税法律层面，对于知识产权的划分，则没有如此细分的必要，我们经梳理相关税收法律及文件，特将知识产权划分为技术成果及其他知识产权。这种区分的原因在于：技术成果转让有税收优惠；其他知识产权转让则按一般税务处理。

根据财税【2015】116号，税法意义上的技术包括专利（国防专利）、计算机软件著作权、集成电路布图设计专有权、植物新品种权、生物医药新品种，以及科技部、财政部、国家税务总局确定的其他技术成果。当然，就现行法律而言，能够享受税收优惠的技术成果仅限于前述正向列举的5种知识产权，至于以后国家会不会进一步放开技术成果列举范围或者因科学技术发展产生新的技术，等待以后的税收政策进一步列举明确，这是税法领域考虑到科技的发展而无法穷尽所有技术类型而严谨性规定的体现。

除上述正向列举的技术成果类型外，其他类型的知识产权则适用一般性涉税规定，我们就把它归类到其他知识产权。

二、技术成果交易涉税法律问题

1、增值税领域

需要明确的是，营改增后，无形资产销售属于增值税征税范围。增值税领域的销售无形资产，是指转让无形资产所有权或者使用权的业务活动。无形资产，是指不具有实物形态，但能带来经济利益的资产，包括技术、商标、著作权、商誉、自然资源使用权和其他权益性无形资产。在这里，转让网络游戏虚拟道具，也属于税法意义上的销售无形资产。

根据财税【2016】36号文规定，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。此处所称技术转让，系指前述文件正向列举的技术成果。所称技术开发，系指《销售服务、无形资产、不动产注释》中的“研发和技术服务”中的“研发服务”活动（不必与技术成果研发相关）。研发服务也称技术开发服务，是指新技术、新产品、新工艺或者新材料及其系统进行研究与试验开发的业务活动。

此处还须指出的是，免税并非针对所有的技术咨询、技术服务，须有限定条件，即与技术转让或技术开发密切相关。对此可以理解为：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、技术服务等业务活动。另外，技术咨询、技术服务收入应与技术转让项目或技术开发项目收入一并收取价款，相关价款应与技术转让或技术开发的价款在同一张发票上开具。

除此之外，在2021年之前，针对上述免征增值税业务，纳税人须持技术转让、开发的书面合同，到纳税人所在地省级科技主管部门进行认定，并持有有关的书面合同和科技主管部门审核意见证明文件报主管税务机关备查。2021年之后，按照“放管服”的改革要求，单位和个体工商户适用增值税减征、免征政策的，在增值税纳税申报时按规定填写申报表相应减免税栏次即可享受，相关政策规定的证明材料留存备查。据此，针对技术转让业务，纳税人应在所在地省级科技部门进行认定登记，但无需到税务部门备案。否则，不得享受免税优惠。

2、印花税领域

就技术转让而言，具体包括：专利申请权转让、非专利技术转让、专利权转让、专利实施许可合同等。其中，专利申请权转让、非专利技术转让等考虑不牵涉登记权利的转让，其转让所书立的合同，适用“技术合同”税目，按万分之

三税率，计征印花税。专利权转让、专利实施许可合同等考虑牵涉登记权利的转让，其转让所书立的合同，适用“产权转移书据”税目，按万分之五税率，计征印花税。

而针对技术咨询、技术服务、技术开发、技术培训合同等，适用“技术合同”税目，按万分之三税率，计征印花税。

3、企业所得税领域

根据《企业所得税法实施条例》规定，符合条件的技术转让所得免征、减征企业所得税，即：在一个纳税年度内，居民企业技术转让所得不超过500万元的部分，免征企业所得税；超过500万元的部分，减半征税企业所得税。但对居民企业从直接或间接持有股权之和达到100%的关联方取得的技术转让所得，不享受技术转让减免企业所得税优惠政策。

另外，根据国函【2020】123号文，对于在中关村国家自主创新示范区特定区域开展技术转让所得税优惠政策试点，在试点期限内，将技术转让所得免征额由500万元提高至2000万元，适当放宽享受税收优惠的技术转让范围和条件。可以预见的是，有关技术转让的所得税优惠政策，将来在条件、范围和优惠力度上将进一步放宽、扩大。

(1) 如何理解“符合条件的技术转让”？

根据规定，符合条件的技术转让系指：1) 技术转让主体是居民企业。2) 技术转让属于税法规定的范围，包括专利技术、计算机软件著作权、集成电路布图设计权、植物新品种、生物医药新品种等。其中：专利技术，是指法律授予独占权的发明、实用新型和非简单改变产品图案的外观设计。3) 境内技术转让须经省级以上的科技部门认定；向境外转让技术须经省级以上商务部门认定；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。

另外，自2015年10月1日起，居民企业转让5年以上非独占许可使用权取得的技术转让所得，也纳入享受企业所得税优惠的技术转让所得范围。

(2) 如何计算技术转让所得？

根据规定，技术转让所得=技术转让收入-技术转让成本-相关税费。

1) 技术转让收入，系指履行技术转让合同获得的价款，不包括销售设备、仪器、零部件、原材料等非技术性收入。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，不得计入技术转让收入。

2) 技术转让成本，系指转让的无形资产的净值，即该无形资产的计税基础减除在资产使用期间按规定计算的摊销扣除额后的余额。

3) 相关税费，系指技术转让过程中实际发生的有关税费，包括除企业所得税和允许抵扣的增值税以外的各项税金及其附加、合同签订费用、律师费等相关费用及其他支出。

但是，这里值得注意的是，如果企业直接按照上述规定计算技术转让所得，并按计算结果进行申报，则会遭到税局认定不得享受所得税优惠政策的结果。

为什么？

不仅税收文件，法律也规定了，享受减免企业所得税优惠的企业，应单独计算优惠项目所得，并合理分摊企业的期间费用；没有单独计算的，不得享受企业所得税优惠。

据此，企业在计算技术转让所得的公式基础上，还要进一步合理分摊企业的期间费用。并将相关成本、分摊的期间费用如实填报《所得减免优惠明细表》（A107020）。

此处所称合理分摊方式，企业可以按照投资额、销售收入、资产额、人员工资等参数确定，一经确定，不得随意变更。就技术转让所得而言，按收入占比分摊期间费用通常是最合理的。

(3) 如何计算符合条件的5年以上非独占许可使用权技术转让所得？

根据规定，符合条件的5年以上非独占许可使用权技术转让所得=技术转让收入-无形资产摊销费用-相关税费-应分摊期间费用。

1) 技术转让收入，系指履行合同获得的价款，不包括销售设备、仪器、零部件、原材料等非技术性收入。不属于与技术转让项目密不可分的技术咨询、服务、培训等收入，不得计入技术转让收入。技术许可使用权转让收入，应按转让协议约定的许可使用权人应付许可使用权使用费的日期确认收入的实现。

2) 无形资产摊销费用，系指无形资产按税法规定当年计算摊销的费用。涉及自用和对外许可使用的，应按照受益原则合理划分。

3) 相关税费，系指技术转让过程中实际发生的有关税费，包括除企业所得税和允许抵扣的增值税以外的各项税金及其附加、合同签订费用、律师费等相关费用。

4) 应分摊期间费用（不含无形资产摊销费用和相关税费），系指技术转让按照当年销售收入占比分摊的期间费用。

相比技术转让所得，符合条件的5年以上非独占许可使用权技术转让所得的计算方式更加具体、合理。

(4) 纳税企业应留存哪些文件资料备查？

尽管在2018年以后，企业针对享受税收优惠事项采取“自行判别、申报享受、相关资料留存备查”的办理方式，无需就技术转让所得进行税务备案。但是，企业若要享受免减所得税优惠的，必须按照规定在科技部门进行认定登记，同时需要留存相关文件资料备查。具体主要备查资料如下：

(4-1) 所转让的技术产权证明；

(4-2) 企业发生境内技术转让：技术转让合同（副本）；技术合同登记证明；技术转让所得归集、分摊、计算的相关资料；实际缴纳相关税费的证明资料。

(4-3) 企业向境外转让技术：技术出口合同（副本）；技术出口合同登记证书或技术出口许可证；技术出口合同数据表；技术转让所得归集、分摊、计算的相关资料；实际缴纳相关税费的证明资料；有关部门按照商务部、科技部发布的《中国禁止出口限制出口技术目录》出具的审查意见。

(4-4) 转让技术所有权的，其成本费用情况；转让使用权的，其无形资产费用摊销情况。

(4-5) 技术转让年度，转让双方股权关联情况。

(5) 企业以技术成果投资入股境内居民企业的，可以享受递延纳税优惠政策

根据财税〔2016〕101号规定，企业以技术成果投资入股到境内居民企业，被投资企业支付的对价全部为股票（权）的，企业可选择继续按现行有关税收政策执行，也可选择适用递延纳税优惠政策。选择技术成果投资入股递延纳税政策的，经向主管税务机关备案，投资入股当期可暂不纳税，允许递延至转让股权时，按股权转让收入减去技术成果原值和合理税费后的差额计算缴纳企业所得税。

4、个人所得税领域

依据规定，个人转让技术应按“财产转让所得”项目，计算公式为：应纳个人所得税=（技术成果转让收入-技术成果原值-合理税费）×20%。

与企业不同，个人技术转让并无个人所得税优惠。应按照上述计算公式及税率缴纳个税。

但是，针对个人以技术成果投资入股到境内居民企业，与企业相同，均可选择适用递延纳税优惠政策。

三、其他知识产权交易涉税法律问题

1、增值税领域

相比技术成果类的知识产权交易，其他知识产权交易不享受增值税免税优惠政策，即一般按销售无形资产，缴纳增值税，对应增值税税率为6%。

2、印花税领域

同技术成果类的知识产权交易。

3、企业所得税领域

相比技术成果类的知识产权交易，其他知识产权交易不享受企业所得税免减税优惠政策，即按企业本身企业所得税税率缴纳企业所得税。同时，企业以其他知识产权对外投资的，不享受递延纳税优惠政策。但是，依据财税【2014】116号文，企业以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得，可在不

超过5年期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额，按规定计算缴纳企业所得税。

4、个人所得税领域

同技术成果类的知识产权交易。但是，个人以其他知识产权对外投资的，不享受递延纳税优惠政策，但可以享受分期缴税优惠政策，即：纳税人一次性缴税有困难的，可合理确定分期缴纳计划并报主管税务机关备案后，自发生应税行为之日起不超过5个公历年度内（含）分期缴纳个税。