

例解加速折旧情况下加计扣除额的确定

方飞虎(教授)

【摘要】在符合相关条件的情况下,企业可以同时享受研发设备加速折旧和加计扣除的税收优惠政策,这就导致了加计扣除额计算上的多样性和复杂性。在加速折旧情况下加计扣除额的确定,既要受会计折旧额的影响,又要受加速折旧额的制约,本文以实例计算分析了加速折旧情况下加计扣除额确定的方法与技巧。

【关键词】加速折旧;加计扣除额;所得税;计算方法

【中图分类号】F275.2 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2017)10-0051-4

财政部和国家税务总局发布的《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)和国家税务总局发布的《关于固定资产加速折旧税收政策有关问题的公告》(国家税务总局公告2014年第64号)规定:对于生物药品制造业,专用设备制造业,铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业,计算机、通信和其他电子设备制造业,仪器仪表制造业,以及信息传输、软件和信息技术服务业的企业在2014年1月1日之后新购进的固定资产,可以按不低于税法规定最低折旧年限的60%缩短折旧年限进行折旧,也可以选择采用双倍余额递减法或年数总和法进行加速折旧。对于这些企业在2014年1月1日之后购进的单位价值不超过100万元且专门用于研发活动的仪器、设备,可以在计算应纳税所得额时一次性扣除;单位价值超过100万元的,可以按不低于税法规定最低折旧年限的60%缩短折旧年限进行折旧,也可以选择采用双倍余额递减法或年数总和法进行加速折旧。财政部、国家税务总局于2015年发布的《关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税[2015]106号)又将该优惠政策扩围到了轻工、纺织、机械、汽车四个重点行业范围。

与此同时,财政部、国家税务总局、科技部联合发布的《关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》(财税[2015]119号)和国家税务总局发布的《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)就

企业研发费用税前加计扣除的有关问题作了明确界定,规定符合条件的企业其用于研发活动的仪器、设备的折旧费允许加计扣除,但在享受研发费用加计扣除税收优惠政策时,只能就已经进行会计处理的折旧及相关费用部分实施加计扣除,并且不得超过按税法规定计算的金额。

那么,在满足加计扣除条件的情况下,符合条件的企业选择不同的加速折旧优惠方式,其加计扣除额如何确定呢?笔者最近拜读了荣树新老师的《研发专用设备加速折旧下折旧费加计扣除额的计算》一文,深受启发,特作进一步分析探讨。

一、一次性税前扣除情况下加计扣除额的确定

例:甲企业2016年12月新购进一台专门用于研发的设备,固定资产入账价值为60万元。假设不考虑其他税费,该设备残值为零,会计与税法折旧年限均为10年。

1. 会计上选择按一次性成本费用列支。此研发设备未超过100万元,甲企业2016年度税收上可以一次性税前扣除60万元。由于会计上也选择了和税法一致的方法,60万元一次性计入2016年度的成本费用(研发支出或管理费用)。在这种情况下,甲企业2016年度汇算清缴申报研发费用加计扣除时加计扣除额为30万元(60×50%)。

2. 会计上选择按10年以平均年限法折旧。甲企业2016年度企业所得税汇算清缴时60万元一次性计入当期成本费用,在计算应纳税所得额时扣除,但本年度会计上不提折旧,不存在加计扣除。2017年

会计折旧额为6万元(60/10),甲企业在2017年年终汇算清缴申报研发费用加计扣除时,只能对已经进行会计处理的6万元会计折旧额实施加计扣除,金额为3万元(6×50%)。如果该设备在10年的会计折旧期限内没有改变用途,且该企业每年都符合加计扣除政策要求,则该企业每年(2017~2026年)都可以对其6万元的会计折旧额实施加计扣除,这样10年累计加计扣除额为30万元。

二、缩短折旧年限加速折旧情况下加计扣除额的确定

如果本例中甲企业对该设备选择采用缩短折旧年限加速折旧的优惠方式,分以下三种情况进行探讨:

1. 会计折旧年限大于税法缩短后的折旧年限。甲企业会计折旧年限仍为10年,税法折旧年限缩短为6年(10×60%)。2017年甲企业的会计折旧额为6万元(60/10),税法折旧额为10万元(60/6),则甲企业在2017年年终汇算清缴申报研发费用加计扣除时,只能对已经进行会计处理的6万元会计折旧额实施加计扣除,加计扣除额为3万元(6×50%),而不能按税法折旧额进行加计扣除。如果该设备在10年的会计折旧期限内没有改变用途,且该企业一直都符合加计扣除政策的要求,则该企业每年(2017~2026年)都可以对其6万元的会计折旧额实施加计扣除,这样10年累计加计扣除额为30万元。

2. 会计折旧年限小于税法缩短后的折旧年限。如果本例中甲企业的会计处理按4年进行折旧,则其2017年会计折旧额为15万元(60/4),税法折旧额仍为10万元。甲企业在2017年年终汇算清缴申报研发费用加计扣除时,只能对已经进行会计处理但未超过按税法规定计算的金额(10万元)的税法折旧额部分实施加计扣除,加计扣除额为5万元(10×50%),超出的会计折旧额5万元(15-10)在2017年度不得加计扣除。如果该设备在6年的税法折旧期限内没有改变用途,且该企业一直都符合加计扣除政策的要求,则该企业每年(2017~2022年)都可以对其已经进行会计处理且未超过税法限额的10万元部分实施加计扣除,这样6年累计加计扣除额为30万元。

3. 会计折旧年限等于税法缩短后的折旧年限。如果本例中甲企业的会计处理按6年进行折旧,则其2017年会计折旧额为10万元(60/6),税法折旧额也为10万元(60/6),会计折旧与税法折旧一致。甲企业在2017年以及以后年度年终汇算清缴申报研

发费用加计扣除时,加计扣除额均为5万元(10×50%),6年累计加计扣除额为30万元。

三、按双倍余额递减法进行加速折旧情况下加计扣除额的确定

如果本例中甲企业对该设备选择采用双倍余额递减法进行加速折旧的优惠方式,分以下三种情况进行探讨:

1. 会计上按平均年限法计提折旧。甲企业在折旧期限内的折旧额及加计扣除额如表1所示。

表1 加计扣除额分析计算(会计采用平均年限法、税法采用双倍余额递减法) 金额单位:万元

折旧年度	会计		税法		累计加计扣除基数	年度加计扣除基数	年度加计扣除额
	折旧额	累计折旧额	折旧额	累计折旧额			
2017	6	6	12	12	6	6	3
2018	6	12	9.6	21.6	12	6	3
2019	6	18	7.68	29.28	18	6	3
2020	6	24	6.14	35.42	24	6	3
2021	6	30	4.92	40.34	30	6	3
2022	6	36	3.93	44.27	36	6	3
2023	6	42	3.15	47.42	42	6	3
2024	6	48	2.52	49.94	48	6	3
2025	6	54	5.03	54.97	54	6	3
2026	6	60	5.03	60	60	6	3
合计	60		60			60	30

计算说明:根据国家税务总局公告2015年第97号文件的规定,企业已经进行会计处理计算的研发活动仪器、设备的折旧以及相关费用,如果超过按税法规定计算的金额,则超过部分在该年度不能享受研发费用的加计扣除优惠。因此,表1中“累计加计扣除基数”应根据“会计累计折旧额与税法累计折旧额孰低”的原则确定;年度加计扣除基数=累计加计扣除基数-前一年度累计加计扣除基数;年度加计扣除额=年度加计扣除基数×50%(表2~表6中“累计加计扣除基数”、“年度加计扣除基数”、“年度加计扣除额”的计算与此相同)。

2. 会计上按年数总和法计提折旧。此时甲企业在折旧期限内的折旧额及加计扣除额如表2所示。

3. 会计上按双倍余额递减法计提折旧。此时甲企业在折旧期限内的折旧额及加计扣除额如表3所示。由表3可知,在会计折旧与税收折旧方式一致的情况下,“年度加计扣除基数”与会计和税法的年度折旧额一致,“累计加计扣除基数”也与会计和税法的累计折旧额相等。所以,在这种情况下分别计算

表2 加计扣除额分析计算(会计采用年数总和法、税法采用双倍余额递减法) 金额单位:万元

折旧年度	会计		税法		累计加计扣除基数	年度加计扣除基数	年度加计扣除额
	折旧额	累计折旧额	折旧额	累计折旧额			
2017	10.91	10.91	12	12	10.91	10.91	5.46
2018	9.82	20.73	9.6	21.6	20.73	9.82	4.91
2019	8.73	29.46	7.68	29.28	29.28	8.55	4.28
2020	7.64	37.10	6.14	35.42	35.42	6.14	3.07
2021	6.55	43.65	4.92	40.34	40.34	4.92	2.46
2022	5.45	49.10	3.93	44.27	44.27	3.93	1.97
2023	4.36	53.46	3.15	47.42	47.42	3.15	1.58
2024	3.27	56.73	2.52	49.94	49.94	2.52	1.26
2025	2.18	58.91	5.03	54.97	54.97	5.03	2.51
2026	1.09	60	5.03	60	60	5.03	2.50
合计	60		60			60	30

表4 加计扣除额分析计算(会计采用平均年限法、税法采用年数总和法) 金额单位:万元

折旧年度	会计		税法		累计加计扣除基数	年度加计扣除基数	年度加计扣除额
	折旧额	累计折旧额	折旧额	累计折旧额			
2017	6	6	10.91	10.91	6	6	3
2018	6	12	9.82	20.73	12	6	3
2019	6	18	8.73	29.46	18	6	3
2020	6	24	7.64	37.10	24	6	3
2021	6	30	6.55	43.65	30	6	3
2022	6	36	5.45	49.10	36	6	3
2023	6	42	4.36	53.46	42	6	3
2024	6	48	3.27	56.73	48	6	3
2025	6	54	2.18	58.91	54	6	3
2026	6	60	1.09	60	60	6	3
合计	60		60			60	30

表3 加计扣除额分析计算(会计、税法均采用双倍余额递减法) 金额单位:万元

折旧年度	会计		税法		累计加计扣除基数	年度加计扣除基数	年度加计扣除额
	折旧额	累计折旧额	折旧额	累计折旧额			
2017	12	12	12	12	12	12	6
2018	9.6	21.6	9.6	21.6	21.6	9.6	4.8
2019	7.68	29.28	7.68	29.28	29.28	7.68	3.84
2020	6.14	35.42	6.14	35.42	35.42	6.14	3.07
2021	4.92	40.34	4.92	40.34	40.34	4.92	2.46
2022	3.93	44.27	3.93	44.27	44.27	3.93	1.97
2023	3.15	47.42	3.15	47.42	47.42	3.15	1.58
2024	2.52	49.94	2.52	49.94	49.94	2.52	1.26
2025	5.03	54.97	5.03	54.97	54.97	5.03	2.52
2026	5.03	60	5.03	60	60	5.03	2.50
合计	60		60			60	30

表5 加计扣除额分析计算(会计采用双倍余额递减法、税法采用年数总和法) 金额单位:万元

折旧年度	会计		税法		累计加计扣除基数	年度加计扣除基数	年度加计扣除额
	折旧额	累计折旧额	折旧额	累计折旧额			
2017	12	12	10.91	10.91	10.91	10.91	5.46
2018	9.6	21.6	9.82	20.73	20.73	9.82	4.91
2019	7.68	29.28	8.73	29.46	29.28	8.55	4.28
2020	6.14	35.42	7.64	37.10	35.42	6.14	3.07
2021	4.92	40.34	6.55	43.65	40.34	4.92	2.46
2022	3.93	44.27	5.45	49.10	44.27	3.93	1.97
2023	3.15	47.42	4.36	53.46	47.42	3.15	1.58
2024	2.52	49.94	3.27	56.73	49.94	2.52	1.26
2025	5.03	54.97	2.18	58.91	54.97	5.03	2.51
2026	5.03	60	1.09	60	60	5.03	2.50
合计	60		60			60	30

“累计加计扣除基数”和“年度加计扣除基数”就显得多余,因为年度折旧额就是年度加计扣除基数。

四、按年数总和法进行加速折旧情况下加计扣除额的确定

如果本例中甲企业对该设备选择采用年数总和法进行加速折旧的优惠方式,分以下三种情况进行探讨:

1. 会计上按平均年限法计提折旧。此时甲企业在折旧期限内的折旧额及加计扣除额如表4所示。

2. 会计上按双倍余额递减法计提折旧。此时甲企业在折旧期限内的折旧额及加计扣除额如表5所示。

对比表2与表5可知,两个表中“累计加计扣除基数”、“年度加计扣除基数”、“年度加计扣除额”三项金额完全一致。这是因为“累计加计扣除基数”是根据“会计累计折旧额与税法累计折旧额孰低”的原则确定的,而“年度加计扣除基数”和“年度加计扣除额”的大小均取决于“累计加计扣除基数”。

3. 会计上按年数总和法计提折旧。此时甲企业在折旧期限内的折旧额及加计扣除额如表6所示。

对比表3与表6可知,两者的情形一致,这是因为会计与税法选择了完全一致的折旧方式,在这种情况下会计与税法在折旧额上不存在差异,所以可以直接以年度折旧额作为年度加计扣除基数来计算

表 6 加计扣除额分析计算(会计、税法采用按年数总和法) 金额单位:万元

折旧年度	会计		税法		累计加计扣除基数	年度加计扣除基数	年度加计扣除额
	折旧额	累计折旧额	折旧额	累计折旧额			
2017	10.91	10.91	10.91	10.91	10.91	10.91	5.46
2018	9.82	20.73	9.82	20.73	20.73	9.82	4.91
2019	8.73	29.46	8.73	29.46	29.46	8.73	4.37
2020	7.64	37.10	7.64	37.10	37.10	7.64	3.82
2021	6.55	43.65	6.55	43.65	43.65	6.55	3.28
2022	5.45	49.10	5.45	49.10	49.10	5.45	2.73
2023	4.36	53.46	4.36	53.46	53.46	4.36	2.18
2024	3.27	56.73	3.27	56.73	56.73	3.27	1.64
2025	2.18	58.91	2.18	58.91	58.91	2.18	1.09
2026	1.09	60	1.09	60	60	1.09	0.52
合计	60		60			60	30

税前加计扣除额。

五、加速折旧情况下确定加计扣除额要注意的事项

由以上几种情况的计算分析可知,企业无论选择哪一种加速折旧优惠方式,其税前加计扣除总额是一致的(案例中均为30万元),但每一个纳税年度加计扣除额的大小分布是不同的,因此,企业应从资金时间价值的角度进行适当的纳税筹划。另外,在计算确定加计扣除额时要特别注意以下几点:

1. 加计扣除受会计处理的制约。国家税务总局发布的《关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告》(国家税务总局公告2014年第29号)对加速折旧额如何进行税前扣除作了明确规定:“企业按税法规定实行加速折旧的,其按加速折旧办法计算的折旧额可全额在税前扣除。”这说明加速折旧优惠政策的享受不必受会计上是否已按加速折旧进行处理的限制。而国家税务总局公告2015年第97号对研发费用如何进行税前加计扣除作了详细规定,即“企业用于研发活动的仪器、设备,符合税法规定且选择享受加速折旧优惠政策的,在享受研发费用加计扣除政策时,就已经进行会计处理计算的折旧、费用的部分加计扣除……”。可见,“加计”是指会计折旧额基础上的加计,加速折旧额未进行会计处理的不得作为加计扣除计算的基数。

因此,加速折旧额的税前扣除不受会计上是否已按加速折旧进行处理的限制,但加计扣除额的确定却要以对折旧额已经进行会计处理为前提,这一点要特别加以区分。

2. 加计扣除受加速折旧的限制。国家税务总局公告2015年第97号规定,企业已经进行会计处理计算的研发活动仪器、设备的折旧以及相关费用,在享受加计扣除政策时不得超过按税法规定计算的金额。此处的“不得超过按税法规定计算的金额”就是税法加速折旧金额。因此,如果已经进行会计处理的折旧及相关费用超过了这个金额,则超过部分在该年度不能作为研发费用加计扣除的基数。可见,加计扣除是遵循“会计折旧额与税收折旧额孰低”的原则来确定加计扣除基数的,当已经进行会计处理计算的折旧额超过享受的加速折旧额时,应以加速折旧额为限。

3. 加计扣除受累计折旧的牵制。企业在选择采用双倍余额递减法或年数总和法进行加速折旧的优惠方式时,其“不得超过按税法规定计算的金额”的加计扣除基数应理解为“累计加计扣除基数”。因为采用年限平均法折旧(包括缩短折旧年限的加速折旧优惠方式)时,每年的折旧额是均等的,但采用双倍余额递减法或年数总和法时,各年度计提的折旧额是递减的、不均等的。因此,无论是已经进行会计处理的会计折旧额,还是按税法规定计算的税法折旧额,均应以“累计折旧额”进行比较,进而按照“会计折旧额与税法折旧额孰低”的原则确定“累计加计扣除基数”,再将前后两个年度的“累计加计扣除基数”差额作为“年度加计扣除基数”,最后乘以50%的加计扣除率计算出每个“年度加计扣除额”。

主要参考文献:

荣树新. 研发专用设备加速折旧下折旧费加计扣除额的计算[J]. 财会月刊, 2016(16).

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, 2015-12-29.

财政部, 国家税务总局, 科技部. 关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知. 财税[2015]119号, 2015-11-02.

财政部, 国家税务总局. 关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知. 财税[2015]106号, 2015-09-17.

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:浙江经贸职业技术学院财务会计系, 杭州310018