

# 新企业所得税法施行对高新技术企业的影 响

陆正华 何宙翔 李其霞

(华南理工大学工商管理学院 广州 510640)

**【摘要】** 本文以电子元器件行业为例,分析了2008年1月1日起施行的《企业所得税法》对高新技术企业的影 响,其中高新技术企业减按15%的税率征收所得税的规定对它们的影响不大;而研发费用高比例税前扣除、合理薪金税前抵扣等规定能促进企业加大科研投入,有利于国家产业结构调整。

**【关键词】** 企业所得税法 高新技术企业 有效税率

## 一、政策解读

《企业所得税法》对统一后的所得税进行重新调整,将过去以区域优惠为主的格局调整为以产业优惠为主、区域优惠为辅的新格局。而对于国家重点扶持的高新技术企业,减按15%的税率征收企业所得税。《企业所得税法》之所以给予高新技术企业以低税率优惠,目的是促进企业技术创新和科技进步,推动产业结构升级,实现国民经济的可持续发展。

1. 高新技术企业的认定。高新技术企业是指拥有核心自主知识产权,并同时符合下列条件的企业:

(1)拥有核心自主知识产权。企业对知识产权的主体或者核心部分拥有自主权或者绝对控制权,即企业对这项知识产权拥有完整的支配权,或者享有独占的使用权。

司严格执行信息披露制度,充分披露股权投资的取得、归类、核算、处置等方面的信息,且在考评上市公司增发、配股、股票交易等方面的资格时,应突出运用全面收益指标。

其次,审计机构作为社会中介服务机构,应遵守《中国注册会计师执业准则指南》,提高执业水平,认真进行会计监督和审查,对上市公司股权投资的分类和核算、资产的公允价值的确定及其信息披露等情况进行全面核实,重点审查股权投资的实质性影响、股权投资归类及核算的正确性、资产的公允价值的可靠性和信息披露的充分性等,防止上市公司利用股权投资归类、核算,操控财务报表信息,误导信息使用者。

第三,税务机关作为税法的执行者,应严格遵守税收法律并严格执法。在计算应纳税所得额时,应注意扣除股权投资的减值损失、按权益法确认的投资收益及权益性金融资产的公允价值变动的影响,以实现税法与会计准则的协同效应,减少经营者借助股权投资归类调节会计指标的动机,保证会计信息的质量。

第四,股东作为企业的所有者,在股权分置改革完成后大股东和中小股东的利益趋于一致,既可以分享企业的利润,又可以通过证券交易市场出售股票而获利。股东投资的主要目的是获利,为使自身从企业获利最大化,必须对企业的获利能

(2)产品(服务)属于《国家重点支持的高新技术领域》规定的范围,是国家有关部门根据经济社会发展的现状,针对产业发展和推动阶段科学技术总体发展水平等拟定的国家产业发展指引范畴内的产品。

(3)研发费用占销售收入的比例不低于规定的比例,我国对高新技术企业研发费用的规定是:企业销售收入在2亿元以上的,研发费用的比例为3%;企业销售收入在5000万元至2亿元的,研发费用的比例为4%;企业销售收入在5000万元以下的,研发费用的比例为6%。

(4)产品(服务)的技术含量高,要求高新技术产品(服务)收入占企业总收入的比例不低于60%。

(5)科研力量强,要求科技人员占企业职工总数的比例不

力、发展前景以及经营者受托责任的履行情况做出合理评价,并对经营者给予适当的奖惩。由于股权投资是企业转让资金使用权的结果,企业对该部分资金收益的控制能力较弱,属于企业资产的高风险项目。作为企业的所有者,股东应从长短期战略、收益、风险、现金流等角度对企业的股权投资质量作全面评价,关注会计信息披露的充分性。此外,对于权益性金融资产,由于其公允价值与内在价值更接近,在评价、预测企业的盈利能力和现金流量时,应以全面收益的变动为基础,关注企业权益性金融资产的公允价值的变动趋势。由于资产的公允价值的变动是经营者不可控制的,因而在评价经营者业绩时应以扣除公允价值变动的影响后的经营成果为基础。

## 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 汝莹,符蓉.经济效益、会计收益与全面收益的比较分析.四川会计,2003;5
3. 中国注册会计师协会.会计.北京:中国财政经济出版社,2007
4. 张凡.非典型增长——交叉持股下的投资机会.长江证券报,2007-06-22

低于规定的比例,即具有大专以上学历的职工占企业职工总数30%以上,其中,从事高新技术产品和技术研究开发的科技人员占企业职工总数20%以上。

2.《企业所得税法》对高新技术企业的优惠政策。《企业所得税法》实施产业优惠为主、区域优惠为辅的优惠方式,引导企业的投资思路从由地区选择向行业选择转变,并以间接优惠为主、直接优惠为辅。这有利于国家产业结构的调整,推动企业行为的合理化,加大高新技术研发投入,促进产业结构升级。《企业所得税法》及其实施条例对高新技术企业税收优惠作了详细的规定,具体见表1。

表1 《企业所得税法》相关规定内容

		具体内容或解释
应纳税额		应纳税额=应纳税所得额×适用税率-减免税额-抵免税额
应纳税所得额		企业每一纳税年度的收入总额减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额
适用税率		国家需要重点扶持的高新技术企业,减按15%的税率征收企业所得税
直接优惠	减免税额	符合条件的环境保护、节能节水项目,可减免所得税 技术转让所得免征、减征企业所得税,是指一个纳税年度内,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,减半征收企业所得税
	抵免税额	企业购置并实际使用规定的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的,该专用设备投资额的10%可以从企业当年的应纳税额中抵免;当年不足抵免的,可以在以后5个纳税年度结转抵免
间接优惠	收入扣除	企业发生的合理工资薪金支出,包括在国务院有关主管部门或者省级人民政府规定的范围和标准为职工缴纳的基本社会保险费和住房公积金等准予扣除
	加计扣除	企业的研究开发费用未形成无形资产计入当期损益的,在按照规定据实扣除的基础上,按照研究开发费用的50%加计扣除;形成无形资产的,按照无形资产成本的150%摊销
	其他	企业的固定资产由于技术进步等原因,确需加速折旧的,可以缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法 企业与其关联方共同开发、受让无形资产,或者共同提供、接受劳务发生的成本,在计算应纳税所得额时应当按照独立交易原则进行分摊

值得注意的是,《企业所得税法》中规定的税收优惠方式有很多种,包括减免税额、投资抵免税额等直接优惠方式,还包括减计收入、加计扣除等间接优惠方式。应纳税额计算公式中体现的是减免税额和投资抵免税额等直接优惠方式,而间接优惠方式则在应纳税所得额的计算中体现出来。

3. 间接优惠方式解读。国家为了鼓励高新技术企业的快速发展,在税收政策上给予了许多优惠,特别是在税前扣除项目上降低了企业应纳税所得额,减少了高新技术企业应纳税所得额,同时要求企业规范纳税。

(1)允许税前扣除实际工资、薪金。在此之前,外资企业的个人薪金允许全额计入企业成本,而内资企业并无此项规定,这种税收制度扩大了内、外资企业的税负差距,不利于企业公平竞争。《企业所得税法》规定,只要薪金是合理的,所有企业都可以将其全额计入成本。这一规定对于人力资本支出较大的高新技术企业是十分有利的。合理薪金支出允许全额计入成本,既可杜绝一些企业为减轻额外税负采取各种违规方式变相扣除工资支出的行为,从而降低政府税收管理的成本;又

可增加企业可用的流动资金,通过提高贡献大的人员的工资,最大限度地发挥科技人才的创造力。

(2)加计扣除研究开发费用。此项政策可起到鼓励企业加大研发投入的作用,它的实施对于拥有自主知识产权产品的高新技术企业具有积极的意义。用友软件公司为例,该公司目前是国家规划内的重点软件企业,母公司享受10%的所得税税率优惠。2007年该公司共上缴所得税2815万元,而同期的研发费用为1.69亿元,《企业所得税法》实施后,公司即可减少企业所得税,从而使企业净利润大幅提高。可见,《企业所得税法》对这类企业的业绩起到了促进作用。因此,《企业所得税法》的实施能够引导高新技术企业加大研发投入。

(3)其他方面。《企业所得税法》规定允许将固定资产加速折旧,从而增加了税前扣除额,使得一部分成本提前得到了消化,即将利润留在以后年度,相当于多了一笔无息的资金可以再投资,能获得更大的税后收益,从而降低了企业科技创新的成本,有效激励企业开展技术创新的积极性。

无形资产的研发成本和劳务提供成本在关联企业之间合理分摊是国际上尤其是发达国家通行的做法,但我国过去一直不允许对这种成本进行分摊。《企业所得税法》不但改进了这方面的规定,而且还规定了分摊应当遵循成本与预期收益相配比的原则。高新技术企业要提高市场竞争力,必须不断地进行研发,这种研发往往由企业内部的几家子公司合力完成,费用也往往很高,需要研发企业共同承担。《企业所得税法》的规定使得高新技术企业的研发成本能够得到合理的分摊,从而降低了单个企业进行研发的资金要求,可有效激励企业进行科技创新活动。

## 二、高新技术企业的有效税率及影响因素分析

本文选取在上海交易所和深圳交易所上市的24家电子元器件行业的上市公司包括8家主板上市公司和16家中小企业板上市公司为考察样本,选取上市公司2006年年报和2007年第三季度的财务报表数据(数据主要来源于万得资讯金融数据库和巨潮资讯网)进行分析。

1. 电子元器件行业的有效税率。有效税率又叫所得税实际税率,它是指企业当期实际缴纳的所得税费用占税前利润的比例。所得税名义税率是指税法规定的税率,是税法对企业纳税的基本要求。按照《企业所得税法》的各种税收优惠政策调整税基后,企业所得税实际税率并不等同于所得税名义税率。这样,有效税率更能反映企业在税收抵免政策和不同税率优惠下所得税的实际负担程度,能够比较准确地衡量所得税费用对企业经营业绩的影响。

从表2、表3可以看出,样本中所考察的24家电子元器件行业的上市公司2006年实际税率均值为14.81%,2007年第三季度为16.86%,与《企业所得税法》规定高新技术企业15%的税率十分接近。其中华帝股份、新嘉联、横店东磁、长电科技和康强电子五家公司这两年有效税率较高。2006年有效税率在25%以上的仅有3家,2007年第三季度也只有7家,分别占样本公司的12.5%、29.2%,说明多数上市公司已经在享受所得税优惠,其所得税税率普遍低于25%。

**表 2 样本公司有效税率统计表**

代码	简称	有效税率		代码	简称	有效税率	
		2006年	2007年 三季度			2006年	2007年 三季度
000823	超声电子	6.95%	10.58%	002138	顺络电子	7.60%	6.68%
002025	航天电器	13.01%	13.26%	002156	通富微电	12.28%	10.92%
002035	华帝股份	29.08%	35.94%	002188	新嘉联	30.01%	29.53%
002045	广州国光	12.24%	16.15%	002189	利达光电	5.97%	12.98%
002055	得润电子	8.34%	14.26%	002199	东晶电子	19.45%	26.33%
002056	横店东磁	24.33%	27.83%	600183	生益科技	8.35%	13.72%
002079	苏州固锟	9.59%	10.00%	600330	天通股份	0.30%	11.02%
002106	莱宝高科	18.12%	14.19%	600360	华微电子	13.56%	12.20%
002119	康强电子	24.17%	25.89%	600363	联创光电	19.90%	15.84%
002129	中环股份	12.93%	14.47%	600460	士兰微	15.36%	25.89%
002134	天津普林	12.43%	11.92%	600563	法拉电子	13.87%	6.47%
002137	实益达	6.03%	8.85%	600584	长电科技	31.44%	29.78%

**表 3 样本公司有效税率描述性统计表**

	样本数	均值	标准差	最大值	最小值
2006年	24	14.81%	0.082 5	31.44%	0.30%
2007年三季度	24	16.86%	0.083 4	35.94%	6.47%

2. 有效税率变化对净利润影响的预测分析。下面是在假设利润总额不变的情况下,对 2008 年电子元器件行业上市公司不同有效税率对净利润的影响所做的模拟测算。

**表 4 样本公司 2008 年有效税率预计表**

2008年	实际税率	净利润变化
预计一	15%	-2.46%
预计二	18%	-4.49%
预计三	25%	-13.93%

注:净利润变化是以 24 家上市公司净利润的总和为计算对象的。

测算后的结论是:如果上市公司不再享受 15%的所得税税率,2008 年按新旧所得税法更替过渡期 18%的所得税税率计算,那么《企业所得税法》实施对上市公司整体业绩的影响大致降低 4.5%。因此从理论角度分析,企业必须按国家规定的高新技术产业指引的范畴进行发展,否则对具体的高新技术企业来讲可能会因提高所得税税率而影响其业绩的提升。不过,由于新旧所得税法有一个更替过渡期,以及现有高新技术企业重新申请审核获取相应资格的难度较小,仍有大部分企业能够继续享受相应的所得税优惠,因而在《企业所得税法》实施的初期对企业的业绩影响不会很大。

3. 期间费用列支规定改变对有效税率的影响。《企业所得税法实施条例》对企业期间费用的列支做出了明确的规定,除国务院财政、税务主管部门另有规定的以外,广告费和业务宣传费支出不超过当年销售(营业)收入 15%的部分,准予税前扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。另外,企业合理的工资、薪金支出,也准予税前扣除。《企业所得税法实施条例》同时规定了研究开发费用可以按 150%的比例在税前扣

除,这对研究开发费用占比大的高新技术企业来说,无疑有很大的好处,因为增加科技投入,既可增强企业的科技实力和创新能力,又会使企业未来应纳税所得额减少,从而提高企业的净利润水平。为了说明期间费用对有效税率的影响,下面仍以电子元器件行业的 24 家样本公司 2006 年和 2007 年三季度的销售费用率和管理费用率进行统计分析,具体见表 5。

**表 5 样本公司期间费用率统计表**

	销售费用/营业收入		管理费用/营业收入	
	2006年	2007年三季度	2006年	2007年三季度
样本数	24	24	24	24
均值	3.28%	3.19%	8.10%	7.26%
标准差	0.037 7	0.042 8	0.045 4	0.033 3
最大值	19.43%	22.40%	21.31%	15.67%
最小值	0.17%	0.16%	2.76%	2.84%

表 5 显示,电子元器件行业上市公司的销售费用率和管理费用率并不高,此项税前列支可能对该行业影响不大。根据《企业会计准则第 6 号——无形资产》的规定,2007 年企业研发费用在产品开发阶段由原制度下全部费用化计入当期损益变更为将符合规定条件的开发支出于资本化。这对于有较大开发支出的高科技企业来说是十分有利的。因为开发支出于资本化后,会降低企业的管理费用率,从而提高企业当年的利润率。以电子设备制造行业的大族激光科技股份有限公司为例,其 2007 年年报显示,研发费用资本化增加企业利润 1 785.75 万元,占企业净利润总额的 10%。可见,现行会计准则和《企业所得税法》关于研发费用资本化和高比例税前扣除的规定会使众多高新技术企业从中获益。

### 三、结论

本文解读了《企业所得税法》对高新技术企业的相关规定,分析了电子元器件行业上市公司 2006 年及 2007 年三季度的有效税率、期间费用率等。以上研究表明,由于大部分高新技术企业已经享受国家或地方的各种税收优惠,《企业所得税法》规定高新技术企业适用 15%的所得税税率对这些企业的影响并不大。相反,如果企业不能达到《企业所得税法》对“高新技术企业”的严格认定条件,很可能导致企业所得税率不降反升,影响企业的经营业绩。此外,现行会计准则和《企业所得税法》关于研发费用资本化和高比例税前扣除及合理薪金税前抵扣的规定将使众多高新技术企业从中获益。

总体来看,《企业所得税法》的实施对高新技术企业的经营业绩具有明显的促进作用,企业应该加大研发投入,提升科研水平,以便在国家主管部门修订相配套的高新技术企业认定管理办法后重新申请获得认定资格,继续享受所得税优惠,促进企业持续、健康发展。

### 主要参考文献

1. 周霞,沈晓娟,郭兰英.两税合并对内外资企业的影响.财会月刊(综合),2007;8
2. 窦昊明.新企业所得税法实施对电子元器件行业的影响.西南证券,2008-01-06