

两税合并对内外资企业的影响

周霞 沈晓娟 郭兰英

(北方工业大学经济管理学院 北京 100041)

【摘要】 本文通过比较内外资企业所得税合并前后企业所得税税率、扣除项目、扣除比例等方面的变化,具体分析了每项变化对内外资企业的影响。

【关键词】 企业所得税 两税合并 内外资企业 影响

我国新的《企业所得税法》将于2008年1月1日起施行,并同时取代1993年12月13日公布的《企业所得税暂行条例》和1991年4月9日公布的《外商投资企业和外国企业所得税法》。新的企业所得税法在纳税人、税率、扣除项目、税收优惠等方面与现行的两部企业所得税法有诸多的不同。笔者拟就其对内外资企业的影响作一分析。

(一)

1. 所得税税率变化的影响。目前,内资企业名义所得税税率为33%,对年应纳税所得额在3万元(含3万元)以下的企业,暂减按18%的税率征收所得税;对年应纳税所得额在10万元(含10万元)以下的企业,暂减按27%的税率征收所得税。国务院批准的高新技术产业开发区内的高新技术企业,可减按15%的税率征收所得税。新办的高新技术企业,自投产年度起免征所得税2年。

目前我国外商投资企业和外国企业的适用名义所得税税率是:①外商投资企业和外国企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所所得应纳的企业所得税税率为30%,地方所得税税率为3%。②对在沿海经济开放区和经济特区、经济技术开发区所在城市的市区设立的生产性外商投资企业,其所得税减按24%征收。对生产性外商投资企业,其经营期在10年以上的,从开始获利的年度起,第1年和第2年免征企业所得税,第3年至第5年减半征收企业所得税,即“两免三减半”。③在经济特区设立机构、场所,从事生产、经营的外国企业和在沿海港口城市的经济技术开发区、上海浦东新区开办的生产性外商投资企业,其所得税减按15%征收。④自2001年1月1日起,对外国企业在中国境内未设立机构、场所,而有取得来源与中国境内的利息、租金、特许权使用费和其他所得,或虽设立机构、场所,但上述所得与其机构、场所没有实际联系的,按照10%的税率征收预提所得税。

据有关部门的统计,在现行税收政策下,外商投资企业的名义税率和实际税负远远低于内资企业。近年来,内资企业平均实际税负为22%~24%,而外商投资企业平均实际税负为10%~13%。实行新所得税法后将内、外资企业所得税税率统一为25%,企业实际税负将为11%左右。相比现行所得税

法,外商投资企业所得税名义税率虽有提高,但实际税负变化并不大,新所得税税率对外商投资企业的盈利影响并不大,而实行新所得税法后,内资企业的名义和实际税负均有大幅度的降低,内资企业实际纳税负担也将大大降低。

2. 应纳税所得计算方法变化的影响。内资企业按照现行企业所得税法规定,应当就其生产、经营所得和其他所得缴纳企业所得税。纳税人的收入总额包括:生产、经营收入,财产转让收入,利息收入,租赁收入,特许权使用费收入,股息收入及其他收入。而外商投资企业就其生产、经营所得和其他所得缴纳所得税。外商投资企业和外国企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所,其每一纳税年度的收入总额减去成本、费用以及损失后的余额,为应纳税所得额。

新《企业所得税法》规定,居民企业应当就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税。企业每一纳税年度的收入总额,减去不征税收入、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,为应纳税所得额。新《企业所得税法》特别明确地规定了企业的收入总额包括:销售货物收入,提供劳务收入,转让财产收入,股息、红利等权益性投资收益,利息收入,租金收入,特许权使用费收入,接受捐赠收入及其他收入。内外资企业今后计算应纳税所得额的核算口径、范围一致,因而计算收入更加清晰明了,操作性大大增强。

3. 扣除项目变化的影响。现行《企业所得税暂行条例》规定,计算应纳税所得额时按照规定的范围、标准扣除:①纳税人在生产、经营期间,向金融机构借款的利息支出,按照实际发生数扣除;向非金融机构借款的利息支出,按照不高于金融机构同类、同期贷款利率计算的数额以内的部分,准予扣除。②纳税人支付给职工的工资,按照计税工资扣除。计税工资的具体标准,在财政部规定的范围内,由省、自治区、直辖市人民政府规定,报财政部备案。③纳税人的职工工会经费、职工福利费、职工教育经费,分别按照计税工资总额的2%、14%、1.5%计算扣除。④纳税人用于公益、救济性的捐赠,在年度应纳税所得额3%以内的部分准予扣除。

《外商投资企业和外国企业所得税法》规定,外商投资企业来源于中国境外的所得已在境外缴纳的所得税税款,准予

在汇总纳税时,从其应纳税额中扣除。同时,国家税务总局《关于外商投资企业公益、救济性捐赠有关税务处理问题的批复》中明确规定,外商投资企业用于中国境内公益、救济性质的捐赠,可以作为企业当期的成本、费用列支。也就是说,外资企业的公益、救济性捐赠没有扣除额度的限制,均可全额扣除。

与现行的外资企业所得税法相比,新《企业所得税法》明确规定了扣除内容,取消了相关扣除项目据实扣除的优惠,统一了内、外资企业所得税的扣除项目和扣除标准,肯定了凡是与企业生产经营有关的费用、支出均可以据实予以扣除。新的规定使得企业在生产经营过程中所发生的费用、成本准予税前扣除,有利于以实际净所得衡量企业的税收负担能力,真正实现内、外资企业之间的公平税收负担。

4. 不得扣除项目变化的影响。现行《企业所得税法》规定,在计算应纳税所得额时,资本性支出,无形资产受让、开发支出,违法经营的罚款和被没收财物的损失,各项税收的滞纳金、罚金和罚款,自然灾害或者意外事故损失有赔偿的部分,超过国家规定允许扣除的公益、救济性捐赠,以及非公益、救济性的捐赠,各种赞助支出以及与取得收入无关的其他各项支出等项目不得扣除,主要包括下列支出:①向投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项;②企业所得税税款;③税收滞纳金;④罚金、罚款和被没收财物的损失;⑤本法第九条规定以外的捐赠支出;⑥赞助支出;⑦未经核定的准备金支出;⑧与取得收入无关的其他支出。如企业对外投资期间,投资资产的成本在计算应纳税所得额时不得扣除。

(二)

为了更加清楚地说明两税合并对企业的影响,下面列举一个实例,基本数据如下:

假设一个内资(外资)企业××年度共发生下列收入事项:①产品销售收入8 000万元;②清理固定资产盘盈收入50万元;③转让商标使用权收入150万元;④购买国库券获得利息收入20万元;⑤获得股利分红收入6万元。

该企业××年度发生各项支出如下:①产品销售成本(不包括工资)3 000万元;②产品销售费用200万元;③产品销售税金300万元;④职工1 000人,全年发放职工工资总额为2 000万元;⑤按标准提取职工工会经费40万元、职工福利费280万元、职工教育经费30万元;⑥自行开发一项专利技术发生研发费用50万元;⑦公益、救济性捐赠300万元,非公益性捐赠10万元。

1. 按现行税法计算内资(外资)企业应纳税所得额、应纳税额等项目。假设内外资企业均适用30%的企业所得税税率和3%的地方所得税税率,不存在其他方面的税收优惠。

(1)企业××年度收入总额计算如下:内资企业收入总额=8 000+50+150+6=8 206(万元);外资企业收入总额=8 000+50+150+20+6=8 206(万元)。

(2)准予从应纳税所得额中扣除的项目金额:①工资抵扣限额为:内资企业准予抵扣的计税工资=1 000×12×1 600÷10 000=1 920(万元);外资企业准予抵扣的工资金额=2 000(万元)。②三项经费抵扣限额为:内资企业准予抵扣的三项经

费=1 920×(2%+14%+1.5%)=336(万元);外资企业准予扣除的三项经费=40+280+30=350(万元)。③内外资企业所得税前应扣除的成本=3 000(万元)。④内外资企业所得税前应扣除的销售费用=200(万元)。⑤内外资企业所得税前应扣除的销售税金=300(万元)。⑥企业自行开发专利技术发生的研究开发费用50万元都不得抵扣。⑦支付的非公益性捐赠都不得抵扣。⑧支付公益、救济性捐赠抵扣限额:内资企业抵扣金额=(8 206-1 920-336-3 000-200-300)×3%=73.5(万元);外资企业抵扣金额=300(万元)。

(3)××年度企业应纳税所得额情况:①内资企业应税所得额=8 206-1 920-336-3 000-200-300-73.5=2 376.5(万元);②外资企业应税所得额=8 226-2 000-350-3 000-200-300-300=2 056(万元)。

(4)××年度企业应缴纳的所得税情况:①内资企业应交所得税=2 376.5×33%=784.25(万元);②外资企业应交所得税=2 056×33%=678.48(万元)。

2. 按新税法计算内(外)资企业应纳税所得额、应纳税额等项目。假设:按新税法计算的内外资企业应税所得额、应纳税额等项目的金额都是相同的。

(1)企业××年度收入总额计算如下:收入总额=8 000+50+150+6=8 206(万元)。

(2)准予从应纳税所得额中扣除的项目金额:①工资抵扣限额为:准予抵扣的工资金额=2 000(万元);②三项经费抵扣限额为:准予抵扣的三项经费=40+280+30=350(万元);③企业所得税前应扣除的成本=3 000(万元);④企业所得税前应扣除的销售费用=200(万元);⑤企业所得税前应扣除的销售税金=300(万元);⑥企业自行开发专利技术发生的研究开发费用50万元可抵扣;⑦支付的非公益性捐赠10万元不得抵扣;⑧支付公益、救济性捐赠抵扣限额:准予扣除的公益、救济性捐赠=(8 206-2 000-350-3 000-200-300-50)×12%=276.72(万元)。

(3)××年度企业应纳税所得额为:8 206-2 000-350-3 000-200-300-50-276.72=2 029.28(万元)。

(4)××年度企业应缴纳的企业所得税为:2 029.28×25%=507.32(万元)。

从新《企业所得税法》在所得税税率、应纳税所得额、纳税扣除项目及标准和不得扣除项目四个方面的变化及其实例分析可以看出,内、外资企业所得税合并后,内资企业扣除项目和扣除比例增多,企业应税所得额减少,纳税年度应缴纳的所得税亦减少。而外资企业扣除项目及比例更加明确、规范。这样,统一了内、外资企业的税负,从而在政策上为企业创造了公平的发展环境。

主要参考文献

1. 张鹏飞、刘锦凤,从内、外资企业税制的差异探讨两税合一的可行性,江苏科技大学学报,2006.6
2. 谭建立,对两税和并的几点看法,山西财税,2006.3
3. 李红凤,关于合并我国企业所得税的理性思考,经纪人学报,2006.3