

新的企业所得税制度 对钢铁企业的影响

邱海燕

2007年3月16日十届人大第五次会议通过《中华人民共和国企业所得税法》，同年12月6日国务院颁发《中华人民共和国企业所得税法实施条例》，规定从2008年1月1日开始，居民企业和非居民企业均要按这一新的法律、法规缴纳企业所得税。

新的企业所得税制度与原企业所得税制度相比，在纳税人、纳税义务、税率、收入、扣除、资产的税务处理、应纳税所得额的计算、境外所得税收抵免、税收优惠和反避税管理等方面均有一些突出的变化。将这些变化对钢铁企业产生的影响加以辨识，分清有利影响与不利影响，并对如何更好的利用有利因素、应对不利影响加以探讨是很有必要的。

新的企业所得税对钢铁企业的影响

1. 税率规定变动的影响

新的企业所得税制度在充分考虑了国家财政承受能力、企业负担水平、国际税改趋势，以及周边国家和地区的实际税率水平等综合因素基础上，把法定税率定为25%。这对大多数的钢铁企业而言是利好消息。

企业所得税税率下调对钢铁行业的业绩的提升有较大的影响。应纳税所得额和会计利润越高，则所得税下调对公司的净利润的提升就越明显。

2. 收入规定变动的影响

(1) 不利影响——取得的财政补贴需要缴纳所得税

新的企业所得税制度规定：企业取得的财政补贴，只有符合财政、税务主管部门规定的专项用途并经国务院批准，才能作为不征税收入，否则，一律计缴企业所得税。

钢铁企业是高能耗、高污染的行业，随着国家对钢铁企业节能环保要求的不断提高，钢铁企业在购并重组过程中将面临淘汰落后产能的挑战。而其取得的财政补贴一般很难符合新法规定，一般都要计缴企业所得税。



(2)有利影响——视同销售范围缩小

新法规定,企业发生非货币性资产置换,以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利以及利润分配,应当视同销售。与旧法相比,没有再将货物在同一法人实体内部之间的转移,比如用于企业内部的在建工程、管理部门、分公司等作为视同销售处理。视同销售范围的缩小等于减少了部分应纳税额。

3. 应纳税所得额计算变动的影响

原内资企业所得税制度中,内资企业所得税制度规定:纳税人每一纳税年度的收入总额减去准予扣除项目后的余额为应纳税所得额。用公式表示为:应纳税所得额=收入总额-准予扣除项目金额-弥补以前年度亏损-免税所得

新的企业所得税制度规定: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,为应纳税所得额。用公式表示为:应纳税所得额=收入总额-不征税收入-免税收入-扣除额(上述等式小于零即为亏损)-允许弥补的以前年度亏损。

将新旧制度相比,计算顺序发生了变化,新制度将免税收入提到扣除额之前,这一变化应该有利于钢铁企业的纳税人。

4. 税前扣除规定变动的影响

(1)不利影响——业务招待费税前扣除

原企业所得税制度中,内资企业规定:实际发生与其生产、经营业务直接相关的业务招待费,全年销售(营业)收入净额在1500万元及其以下的,

按不超过(销售)收入净额的5%税前扣除;全年销售(营业)收入净额超过1500万元,按不超过(销售)收入净额的3%税前扣除。

新的企业所得税制度规定:企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出,按照发生额的60%扣除,但最高不得超过当年销售(营业)收入的5%。

钢铁企业的销售收入通常都十分巨大,按过去的规定,业务招待费一般都可以全额扣除。而按照新的企业所得税制度的标准,将有40%的业务招待费未能得以扣除。

(2)有利影响

●工资薪金税前扣除

原企业所得税制度中,内资企业采用计税工资办法进行税前扣除。主要包括四个方面:①定额计税工资办法。实际发放工资在计税工资定额标准以内的,按实扣除;超过标准部分在计算应纳税所得额时不得扣除。②工效挂钩计税工资办法。经有关部门批准,企业发放的工资总额增长幅度低于经济效益的增长幅度,职工平均工资增长幅度低于劳动生产率增长幅度以内的,在计算应纳税所得额时,准予扣除。③事业单位工资办法。凡执行国务院规定的事业单位工作人员工资制度的事业单位,按照规定的工资标准发放的工资允许在税前据实扣除。④工资据实扣除办法。软件开发企业、集成电路生产企业实际发放的工资总额,在计算应纳税所得额时准予据实扣除。

新的企业所得税制度规定,企业发生的合理的工资薪金支出,准予扣除。对合理的判断,主要从两个方面进行:一方面,职工与企业之间存在任职或受雇关系,职工实际提供了服务,且职工取得的工资与所提供的服务密切相关。另一方面,报酬总额在数量上是合理的。而合理的范围包括:企业每一纳税年度支付给在本企业任职或受雇员工的合理的所有现金形式或者非现金形式的劳动报酬,包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪和加班工资,以及与员工任职或受雇有关的其他支出。

在新的企业所得税制度下,工资与薪金税前扣除这个项目对大部分钢铁企业的净利润均有提升作用。



科学管理

●职工教育经费税前扣除

原企业所得税制度规定:2006年1月1日之前,内资企业职工教育经费按照计税工资总额的1.5%计算扣除。自2006年1月1日起,对企业当年提取并实际使用的职工教育经费,在不超过计税工资总额2.5%以内的部分,可在企业所得税前扣除。

新的企业所得税制度规定,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,企业发生的职工教育经费支出,不超过工资薪金总额2.5%的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。

与原制度相比,新制度取消了提取职工教育经费的概念,按其实际发生额进行扣除,并且超出当年扣除比例的部分,

可以结转以后年度扣除。职工教育经费税前扣除这个项目对钢铁企业净利润的影响主要体现在两个方面:①当年的扣除额比原制度下的扣除额大;②超过工资薪金2.5%的职工教育经费可以结转以后年度扣除。

5. 资产的税务处理变动的的影响

与原制度相比新制度在固定资产、生产性资产、长期待摊费用和存货的税务处理方面均有一些新的变化。其中与钢铁企业比较相关的是固定资产与长期待摊费用方面的变化,且都为有利影响。

(1) 固定资产残值率

原企业所得税制度规定:固定资产残值比例在原价的5%以内,由企业自行确定;由于情况特殊,需调整残值比例的,应报主管税务机关备案。

新制度规定:企业应当根据固定资产的性质和使用情况,合理确定固定资产的预计净残值。固定资产的预计净残值一经确定,不得变更。

(2) 固定资产折旧年限

原企业所得税制度对固定资产折旧年限的规定为:包括飞机、火车、轮船在内的运输工具和电子设备为5年。

新的企业所得税制度对固定资产折旧年限的规定为:飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备为10年;飞机、火车、轮船以外的运输工具为4年;电子设备为3年;另外对于因技术进步,产品更新换代快的固定资产和常年处于强震动、高腐蚀状态的固定资产,允许企业使用加速折旧法。

(3) 固定资产大修理支出摊销标准

原企业所得税制度规定:符合下列三个条件之一

的固定资产修理,应视为固定资产改良支出:①发生的修理支出达到固定资产原值20%以上;②经过修理后有关资产的经济使用寿命延长2年以上;③经过修理后的固定资产用于新的或不同的用途。改良支出不得在当期全部扣除,需要

分5年摊销。

新的企业所得税制度规定:符合下列两个条件的固定资产修理视为固定资产改良支出:①修理支出达到取得固定资产时的计税基础50%以上;②修理后固定资产的使用年限延长2年以上。改良支出不得在当期全部扣除,需分5年摊销。

(4) 长期待摊费用

原企业所得税制度规定:企业在筹建期发生的开办费应当从开始生产、经营月份的次月起,在不短于5年的期限内分期摊销。

新的企业所得税制度规定:没有明确企业的开办费应该作为长期待摊费用处理。



6. 税收优惠政策变动影响

新的企业所得税制度规定:国家对重点扶持和鼓励发展的产业与项目,给予企业所得税优惠。可见,新的企业所得税制度所设定的税收优惠政策格局是产业和项目导向的。新制度建立了产业优惠为主,区域优惠为辅的新格局,对于推动我国产业结构的优化升级,促进国民经济健康、协调发展具有重要的作用,自然对钢铁企业产生深远的影响。

(1) 不利影响

① 企业综合利用资源政策

原企业所得税制度规定:企业利用废水、废气、废渣等废弃物为主要原料进行生产的,可在5年内减征或者免征所得税。

新的企业所得税制度规定:企业以《资源综合利用企业所得税优惠目录》规定的资源作为主要原材料,生产国家非限制和禁止并符合国家和行业相关标准的产品取得的收入,减按90%计入收入总额。

② 固定资产投资抵免政策

原企业所得税制度规定:在我国境内投资于符合国家产业政策的技术改造项目的企业,其项目所需国产设备投资的40%可从企业技术改造项目设备购置当年比前一年新增的企业所得税中抵免。当年不足抵免时,可用以后年度新增的企业所得税税额延续抵免,但最长不得超过5年。

新的企业所得税制度规定:企业购置并实际使用税法规定的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的,该专用设备的投资额的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。

比较新旧所得税制度,可以发现新制度取消了技术改造项目国产设备投资抵免新增所得税优惠,从而大幅减少了钢铁企业未来因内部投资带来的免税额。

(2) 有利影响——节能减排技术改造项目的所得享受“三免三减半”政策

对于企业的节能减排技术改造项目的投资经营所得,新的企业所得税制度规定自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起,第一年至第三年免征企业所得税,第四年至第六年减半征收。

钢铁企业节能减排任务重、项目多,享受此项优惠政策的几率很大。

在新的企业所得税制度下钢铁企业可采取的措施

1. 适当调整会计政策和会计估计

(1) 将目前的职工工作餐费用由职工福利费列支改由应付职工薪酬列支

一般的企业,职工在工作日都有一个工作餐,过去限于计税工资等税前扣除有关规定,有许多企业将职工工作餐费用由职工福利费列支。新法已将企业工资薪酬放开,规定企业发放的合理的所有现金形式或者非现金形式的劳动报酬均可以在税前扣除,因此,钢铁企业可以在应付职工薪酬科目中设置误餐补贴二级科目,用于计入职工工作餐费用。这样,既可以增大税前扣除额,又可以将职工福利费替换出来,用于其他开支。

(2) 固定资产方面

钢铁企业固定资产占总资产比重一般比较大。在新的企业所得税制度下,利用好固定资产方面的会计政策和会计对钢铁企业业绩的提升有较大的影响。

对于新建和新购置的固定资产可以按低于5%来预计净残值,则可以增加折旧额,从而增大税前扣除额。

按照新的企业所得税制度规定,钢铁企业可以缩短部分固定资产(汽车等交通工具和电子设备)的折旧年限,提高折旧率;而对常年处于强震动、高腐蚀状态的固定资产,经设备部门鉴定,报经税务机关认定,可以采用加速折旧法缩短投资回收期。

2. 充分利用可利用的税收优惠政策

购置有关专用设备实行抵免应纳税所得额政策。新法对企业购置并实际使用的符合有待国务院公布的《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》、《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》和《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》规定的专用设备,购置额的10%可以抵免企业当年的应纳税所得额,当年不足抵免的,可在5个纳税年度结转抵免。

(作者单位:厦门大学建筑工程公司)