

# 企业所得税预缴申报新政策解读

北京 王学军

国家税务总局于2008年6月30日印发了《关于填报企业所得税月(季)度预缴纳税申报表有关问题的通知》(国税函[2008]635号文),对《企业所得税法》实施半年以来的所得税预缴申报政策进行了必要的调整。国税函[2008]635号文特别允许纳税人在预缴所得税时,对会计利润总额进行三项减除,这对企业是个十分有利的政策。

## 一、将申报表中的“利润总额”修改为“实际利润额”

国税函[2008]635号文指出,国税函[2008]44号文规定的《企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(A类)》第四行“利润总额”修改为“实际利润额”。原先设计的“利润总额”项目是完全使用会计概念,设计者的出发点是会计数据为基础进行所得税预缴申报,汇算清缴时统一进行纳税调整,从而使所得税预缴申报更加方便、快捷。考虑到《企业所得税法实施条例》使用的是“实际利润额”,国税函[2008]635号文也使用上位法的标准术语,并且规定“第四行‘实际利润额’:填报按会计制度核算的利润总额减除以前年度待弥补亏损以及不征税收入、免税收入后的余额”。这表明,在预缴申报企业所得税时还是主要使用会计核算数据,但是对“以前年度待弥补亏损”、“不征税收入”、“免税收入”三项内容做了必要的扣除。该规定对于有相应扣除项目的纳税人来说,可以在一定程度上降低所得税预缴所造成的资金占用额,当然是件好事。

不过,国税函[2008]635号文没有对国税函[2008]44号文规定的《企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(B类)》进行修改,对于按照收入总额核定应税所得率进行申报的企业来说,填写B表进行所得税预缴申报时仍应以收入总额为基础计算所得税预缴申报额。在实务中一直存在一个有争议的问题,《企业所得税核定征收办法(试行)》(国税发[2008]30号文)第六条规定,采用应税所得率方式核定征收企业所得税的,应纳税所得额计算公式如下:应纳税所得额=应纳税所得额×适用税率;应纳税所得额=应税收入额×应税所得率。在这里,计算所得税的基数是“应税收入额”,与国税函[2008]44号文规定的“收入总额”并不一致。有的地方的税务机关认为,预缴申报所得税时应当依据会计核算的“收入总额”,不需要考虑会计收入与税法收入的差异,差异应该待汇算清缴时再统一考虑。也有的地方的税务机关认为,国税函[2008]44号文并未明确“收入总额”必须依据会计制度核算,相反,采用核定征收方式的纳税人会计核算制度往往并不健全,因此应当以国税发[2008]30号文规定的“应税收入额”为基数来计算所得税预缴申报额。

笔者倾向于后一种意见。一般理解“应税收入额”应当自收入总额中扣除不征税收入和免税收入,依据后一种意见,纳税人按照B表预缴申报所得税时也可以扣除不征税收入和免税收入。当然,这需要纳税人与主管税务机关进行必要的沟通,取得一致认识。

## 二、预缴申报期内可以弥补以前年度亏损

国税函[2008]44号文规定的《企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(A类)》没有设置弥补以前年度亏损的项目,结合有关项目的填写说明可以推断,国税函[2008]44号文不允许企业在所得税预缴申报期内弥补以前年度亏损,必须等到年终汇算清缴时才可以统一确定弥补以前年度亏损的金额。这样做虽然与报表设置的“利润总额”项目相适应,但是对以前年度存在亏损的纳税人来说确实增加了资金占用额。对此问题,曾经有网友在国家税务总局2008年“4.25新所得税法在线交流”时对国家税务总局缪慧频司长提出了质疑,缪司长当即表示会重视研究该问题。本次国税函[2008]635号文可以说是对纳税人意见的一个明确回复。

从年初文件不允许弥补以前年度亏损到年中文件允许弥补以前年度亏损的变化还提醒存在以前年度亏损的纳税人注意一个特殊问题:《企业所得税法》规定的汇算清缴截止期限是次年5月底。不妨假定某个企业经税务机关核准实行季度预缴申报,其2009年第一季度预缴申报期间,如果已经完成2008年度汇算清缴工作,则可顺利在2009年第一季度预缴申报期间弥补2008年度以及以前年度的纳税亏损。如果其2009年第一季度预缴申报期间并未完成2008年度汇算清缴工作,则在2009年第一季度预缴申报期间难以弥补以前年度亏损,因此企业在进行2009年第一季度预缴申报时一定要合理对接2008年度汇算清缴工作的时间安排,否则在预缴申报期内弥补以前年度亏损还是暂时无法实现。

## 三、不征税收入可以直接从实际利润中扣除

根据税法的规定,不征税收入包括财政拨款、行政事业性收费、政府性基金、国务院规定的其他不征税收入。

以财政部印发的《民航机场管理建设费征收使用管理办法》(财综[2007]78号文)为例。民航机场管理建设费是经国务院批准征收的政府性基金,2006年,经国务院批准,民航机场管理建设费征收期限延至2010年12月31日。财综[2007]78号文第十七条明确规定,机场建设费收入属于政府非税收入,不计入企业应税收入,实际上就是不征税收入。为方便旅客乘机,提高机场运营效率,我国民航机场管理建设费采取的

是由乘客在购买机票时一并缴纳的方式,民航机场管理建设费在机票价外单列项目反映,并由实际承运的航空运输企业负责代收。国内航空运输公司代收代缴民航机场管理建设费时,应在“应交税费”科目下增设“应交民航机场管理建设费”明细科目。航空运输企业在按规定标准代收民航机场管理建设费时,借记“银行存款”、“应收账款”科目,贷记“应交税费——应交民航机场管理建设费”科目;根据民航总局清算机构开具的账单上缴民航机场管理建设费时,借记“应交税费——应交民航机场管理建设费”科目,贷记“银行存款”科目。很显然,航空运输企业代收的民航机场管理建设费属于不征税收入,未计入会计利润总额。在计算企业所得税预缴申报期间“实际利润额”时也不得重复减除。另外,《财政部、国家税务总局关于核电行业税收政策有关问题的通知》(财税[2008]38号文)规定,自2008年1月1日起,核力发电企业取得的增值税退税款,专项用于还本付息,不征收企业所得税。核力发电企业取得的增值税退税款收入也属于不征税收入。

#### 四、允许免税收入从预缴申报利润中减除

国税函[2008]635号文也允许纳税人从预缴申报的实际利润中减除免税收入。免税收入和不征税收入的区别在于:免税收入是一个税收优惠概念,是国家为了实现某些经济和社会目标,在特定时期或者对特定项目取得的经济利益给予的税收优惠;不征税收入不属于税收优惠范畴,列入不征税收入的项目一般不属于营利活动带来的经济利益,是专门用于特定目的的收入,从计税原理上来说,这些收入应当永久不列入征税范畴。以下是笔者对免税收入进行的总结。

第一类,法定免税收入。按照《企业所得税法》第二十六条和《企业所得税法实施条例》第八十二条、八十三条、八十四条的规定,企业的下列收入可确认为免税收入:①国债利息收入,指企业持有国务院财政部门发行的国债取得的利息收入。②居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益,不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月取得的投资收益。③在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益,不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月取得的投资收益。④符合条件的非营利组织的收入。“符合条件的非营利组织”指同时符合下列条件的组织:依法履行非营利组织登记手续;从事公益性或者非营利性活动;取得的收入除用于与该组织有关的、合理的支出外,全部用于登记核定或者章程规定的公益性或者非营利性事业;财产及其孳息不用于分配;按照登记核定或者章程规定,该组织注销后的剩余财产用于公益性或者非营利性目的,或者由登记管理机关转赠给与该组织性质、宗旨相同的组织,并向社会公告;投入人对投入该组织的财产不保留或者享有任何财产权利;工作人员及其高级管理人员的报酬控制在当地职工平均工资水平一定的幅度内,不变相分配该组织的财产;国务院财政、税务主管部门规定的其他条件。作为免税收入的符合条件的非营利组织的收入,不包括非营利组织从事营利性活动取得的收入,但国务院财政、税务主管部门另有规

定的除外。

按照《企业所得税法》第三十三条和《企业所得税法实施条例》第九十九条的规定,企业综合利用资源,生产符合国家产业政策规定的产品所取得的收入,可以在计算应纳税所得额时减计收入。减计收入,是指企业以《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。这里被减计扣除的10%部分的收入实际上也是免税收入。

第二类,专项免税收入。《财政部、国家税务总局关于企业所得税若干优惠政策的通知》(财税[2008]1号文)对免税收入做了如下规定:①证券投资基金有关免税收入。对证券投资基金从证券市场中取得的收入,包括买卖股票、债券的差价收入,股权的股息、红利收入,债券的利息收入及其他收入,暂不征收企业所得税。对投资者从证券投资基金分配中取得的收入,暂不征收企业所得税。对证券投资基金管理人运用基金买卖股票、债券的差价收入,暂不征收企业所得税。这里的“暂不征收”用语虽不规范,似乎无法界定到底是“不征税收入”还是“免税收入”,但是并不妨碍纳税人将其从预缴申报利润中扣除。②按照增值税即征即退政策的规定退还的税款收入。软件生产企业实行增值税即征即退政策所取得的退税款,由企业用于研究开发软件产品和扩大再生产,不作为企业所得税应税收入,不予征收企业所得税。该收入对所得税预缴申报的影响与不征税收入是一样的,故将其界定为不征税收入。

纳税人应当同时关注财税[2008]1号文允许继续执行到期的六类16项定期企业所得税优惠政策包含的免税收入,在有效期内亦可按国税函[2008]635号文进行企业所得税预缴申报。国务院于2008年6月发布的《关于支持汶川地震灾后恢复重建政策措施的意见》(国发[2008]21号文)规定,对汶川地震受灾地区企业取得的救灾款项以及与抗震救灾有关的减免税收入,免征企业所得税。《财政部、国家税务总局关于国家大学科技园有关税收政策问题的通知》(财税[2007]120号文)规定,国家大学科技园是以具有较强科研实力的大学为依托,将大学的综合智力资源与其他社会优势资源相组合,为高等学校科技成果转化、高新技术企业孵化、创新创业人才培养、产学研结合提供支撑的平台和服务的机构。对符合非营利组织条件的国家大学科技园的收入,自2008年1月1日起按照税法及其有关规定享受企业所得税优惠政策。《财政部、国家税务总局关于科技企业孵化器有关税收政策问题的通知》(财税[2007]121号文)规定,科技企业孵化器(也称“高新技术创业服务中心”)是以促进科技成果转化、培养高新技术企业和企业家为宗旨的科技创业服务机构。对符合非营利组织条件的科技企业孵化器的收入,自2008年1月1日起按照税法及其有关规定享受企业所得税优惠政策。

综上所述,无论是不征税收入还是免税收入,都需要纳税人动态、及时地关注国家最新出台的有关税务文件,明确相关收入的属性,从而在所得税预缴申报期间及时实现减除,减轻纳税负担。○