

# 企业所得税纳税申报表的主要变化及不足

财政部财政科学研究所 文小才

2006年7月1日起在全国统一使用新所得税纳税申报表(以下简称“新申报表”),这是企业所得税征收管理政策的重大调整。相比原所得税纳税申报表(以下简称“旧表”),新申报表的形式及内容都有较大变化,但同时也存在一些不足,笔者拟对此作些探讨。

## 一、新申报表的形式及内容变化

新申报表在形式上的变化主要有:主表进一步简化,由原来80余行减少到35行,如“收入总额”就从14栏简化为6栏;附表进一步细化,由9类增加到14类,增加了《纳税调整增加项目明细表》、《纳税调整减少项目明细表》、《免税所得及减免抵税明细表》等附表;明确了适合所有查账征收企业的所得税预缴纳税申报表;增加了适用于核定征收企业的纳税申报表;实行分类申报制度,在主表统一的前提下,对执行不同会计制度的纳税人分别设计了不同的附表,以适应企业会计核算的不同要求;明确了主表与附表及附表之间的勾稽关系,要求纳税人申报时先填附表,再由附表的相关数据生成主表,既便于纳税人准确填报,也有利于税务机关审核。针对会计与税收差异比较大的特点,新申报表在报表设计上还突出了对主要纳税调整点的反映。

新申报表内容上的主要变化体现在以下方面:

### 1. 收入总额项目。

(1)新申报表的“销售(营业)收入”项目反映的是纳税人按照会计制度核算的主营业务收入、其他业务收入以及根据税收规定应确认为当期收入的视同销售收入。视同销售又分为“自产、委托加工产品视同销售的收入”和“处置非货币性资产视同销售的收入”。“处置非货币性资产视同销售的收入”填报将非货币性资产用于投资、分配、捐赠、抵偿债务等方面,按照税法规定应视同销售确认收入的金额。而旧表的该栏填报的是从事工商各业的基本业务收入,销售材料、废料、废旧物资的收入,技术转让收入(特许权使用费收入单独反映),转让固定资产、无形资产的收入,出租、出借包装物的收入(含逾期的押金),自产、委托加工产品视同销售的收入。

(2)现金折扣在旧表中以“销售(营业)收入”的扣减项目填列。而新申报表中明确将纳税人经营业务中发生的现金折扣计入财务费用,其他折扣以及销售退回一律以净额反映在“主营业务收入”项目中。

(3)旧表中“投资收益”栏填报企业取得的存款利息收入、债权投资的利息收入和股权投资的股息性所得。新申报表中该栏不用再填列存款利息收入,即企业存入银行或其他金融

机构的货币资金的应计利息,包括外埠存款、银行汇票存款、银行本票存款、信用证存款、信用卡存款的应计利息,不再视为“投资收益”。同时,股息性所得的填报也发生了变化。旧表要求填写全部股权投资的股息、分红、联营分利、合作或合伙分利等,应计股息性质的所得应按财政部、国家税务总局(94)财税字第009号文件规定进行还原计算;新申报表中在此栏不用再进行还原,直接填列被投资单位向纳税人的实际分配额。

(4)在新申报表的“销售(营业)收入”栏,取消了分行业列示的销售收入,另外,让渡资产所有权收入也不在此项列示,此项数据主要来源于“主营业务收入”科目;在新申报表的其他收入、税收上应确认的其他收入增加了固定资产盘盈及让渡资产所有权收入的内容,此项数据主要来源于“营业外收入”科目及税收上应确认的其他收入。

2. 扣除项目。新申报表变化不大。与“销售(营业)收入”项目的变化相对应,旧表的“销售(营业)成本”项目填报各种经营业务的直接和间接成本。新申报表的“销售(营业)成本”填报的是纳税人按照会计制度核算的主营业务成本、其他业务支出以及与视同销售收入相对应的成本。

### 3. 应纳税所得额计算。

(1)新申报表重新明确了《国家税务总局关于工会经费税前扣除问题的通知》(国税函[2000]678号)中所称每月全部职工工资,是指按税收规定允许税前扣除的工资额,该数额是允许税前扣除的工会经费的计算基数。未提供缴纳工会经费专用缴款收据的,计提的工会经费全额纳税调增。

(2)新申报表中捐赠扣除的限额计算依据和计算方式发生了变化。在限额计算依据方面,旧表以“纳税调整前所得额”为依据,“纳税调整前所得额”属于已经扣除捐赠的数额,其性质介于会计利润与应纳税所得额之间,比较接近会计利润,而新申报表以“纳税调整后所得”为依据,性质比较接近应纳税所得额。

在限额的计算方式方面,旧表在填表说明里要求计算一个总的限额,再将总的捐赠支出与限额进行比较,以确定纳税调整增加数。新申报表要求各自计算限额,分别做出比较,以确定可以扣除的捐赠数额。这里有一个“分”和“合”的不同,旧表体现的是各个捐赠项目之间的“合”,而新申报表体现的是各个捐赠项目之间的“分”。这种不同的效果在于“超出限额的部分”和“不足限额的部分”能否互相抵补。这种区别在税制中多有体现:“分期”意味着期与期之间不得互相抵补;“分类”意

意味着类与类之间不得互相抵补;“分国”意味着国与国之间不得互相抵补;“不分项”意味着项与项之间可以互相抵补。很明显,如果出现了“超出限额的部分”和“不足限额的部分”互相抵补的情形,就说明超出限额的部分得到了扣除,这是不符合税法规定的。

(3)明确了查补的应纳税所得额,应并入所属年度的应纳税所得额中,按税法规定计算应补税额,但不得弥补以前年度亏损,不得作为计算公益、救济性捐赠税前扣除的基数。

(4)新申报表规定技术开发费支出符合税法规定的,允许按技术开发费实际发生额的150%扣除,但不得使申报表主表第16-17-18+19-20行的余额为负数。

(5)明确了广告费、业务招待费、业务宣传费等项扣除的计算基数为新申报表主表第1行“销售(营业)收入”。对主要从事对外投资的纳税人,其投资所得就是主营业务收入。也即纳税人按照会计制度核算的主营业务收入、其他业务收入以及根据税收规定应确认为当期收入的视同销售收入,彻底避免了过去计提时有关销售收入、销售(营业)收入、全年销售(营业)收入净额等计提基数的争议。

## 二、新申报表的不足之处

1. 工会经费的计提基数的规定与有关法律相冲突。新申报表关于工会经费的计提基数的规定与当前工会经费的计提基数的权威解释有些冲突。如依据《工会法》第四十二条的规定,工会经费的来源包括工会会员缴纳的会费以及建立工会组织的企业、事业单位、机关按每月全部职工工资总额的2%向工会拨缴的经费;《立法法》第七十九条第一款规定,法律的效力高于行政法规、地方性法规、规章,《工会法》是由全国人大常委会通过的法律,而《企业所得税暂行条例》是由国务院制定的行政法规,前者是上位法,后者是下位法,因此当两者发生冲突时,应适用上位法,即按工资总额的2%在税前扣除工会经费。

2005年1月21日,中华全国总工会和国家税务总局联合下发了《关于进一步加强工会经费税前扣除管理的通知》(总工发[2005]9号),对工会经费的税前扣除作了进一步明确:凡依法建立工会组织的企业、事业单位以及其他组织,每月按照全部职工工资总额的2%向工会拨缴工会经费,并凭工会组织开具的工会经费拨缴款专用收据在税前扣除。工资总额按照国家统计局《关于工资总额组成的规定》(1990年第1号令)颁布的标准执行,工资总额组成范围内的各种奖金、津贴和补贴等,均计算在内。但目前新申报表重又强调按税收规

定允许税前扣除的工资额,这在联合发文尚未作废之时,是否有文件冲突之嫌?

2. 捐赠扣除方面设计的不足之处。《捐赠支出明细表》的填表说明规定:“当第16行纳税调整后所得小于或等于零时,扣除限额均为零,所有捐赠均不得扣除。”笔者认为此处不符合税法规定,因为税法规定的是全额扣除,就是捐赠的全部数额,如果这样规定,所谓“全额扣除”就变成了“不得扣除”。原因在于制表人在表格里面的分类不妥:将捐赠分成“3%”、“10%”、“100%”、“1.5%”四类。笔者认为“100%”与“3%”、“10%”、“1.5%”不应该并列,因为100%指的是捐赠额的100%,3%、10%和1.5%指的是纳税调整后所得的3%、10%、1.5%,显然它们之间的计算基数是不同的。另外,如果纳税调整后所得为零或者小于零,则3%、10%和1.5%三类捐赠的扣除限额也为零,但是“全额扣除的捐赠”其限额是其本身的100%而不是纳税调整后所得的100%,不应该为零。

## 3. 在亏损弥补方面设计的不足之处。

(1)新申报表设计在补亏顺序方面的不足。众所周知,用应纳税所得、应补税投资收益、免税所得弥补亏损的效果是不同的,因此必须分出先后顺序。笔者认为其先后顺序应是应纳税所得、应补税投资收益、免税所得。但是新申报表第16行纳税调整后所得是包含应纳税所得、应补税投资收益、免税所得三种所得的总额的。虽然第18行“减:免税所得”反映了免税所得的最后顺序,但是在应纳税所得和应补税投资收益之间并没有能够区分出顺序。既然如此,也就无法填列第19行和第25行了。

新申报表设计的补亏顺序的缺陷的主要影响是不利于确定“本年亏损”。税法规定,本年留待以后年度弥补的亏损应该是先用本年免税所得弥补后的余额。但是本年的免税所得已经在第18行减掉了,因此第22行“应纳税所得额”如果为负数,也不是本年留待以后年度弥补的亏损数。

(2)新申报表将第19行内容定性为“应纳税所得”不妥。新申报表中逻辑关系为“19行加:应补税投资收益已交所得税额-20行的金额允许扣除的公益救济性捐赠额-21行加计扣除额”,按道理,既然是应纳税所得就可以用于弥补亏损,而放在此处则明显不能补亏。此外,当第19行以前的计算结果为零,第20和21行也为零时,还会出现“应补税投资收益已交的所得税适用税率-境内投资所得抵免税额”的怪异结果。○