

# 点评新企业所得税纳税申报表

广西财经学院 董再平

2006年修订的《企业所得税年度纳税申报表》(以下简称“新申报表”)与原《企业所得税年度纳税申报表》(以下简称“原申报表”)相比,新申报表有了较多改进。新申报表简化了主表,增加了附表;缓解了税法与会计的分离;明确了主表与附表、附表与附表之间的勾稽关系。但同时也存在一些不足,笔者拟对查账征收企业新申报表通用报表的重点涉税政策变化和不足进行分析。

## 一、新申报表重点涉税政策的变化

1. 允许扣除的公益性捐赠的计算基数有所变化。原申报表的计算基数是纳税调整前所得,其思路是先将捐赠支出全部作为“扣除项目”扣除,然后在纳税调增项目中调增不允许扣除的捐赠支出(包括非公益性捐赠和超过限额的公益性捐赠),即先扣除,再调增;新申报表的计算基数为纳税调整后所得,其思路是在将捐赠支出先不作为“扣除项目”的基础上,计算纳税调整后所得,然后依据纳税调整后所得直接计算扣除限额,从而得出应纳税所得额,即先不扣除,

将所发生的大修理支出计入当期损益的思路也许是基于稳健性原则的考虑。如果说将大修理支出分期摊销的处理存在着企业利用大修理会计政策虚增利润、粉饰业绩的可能性,那么,同样也属于将固定资产的购建支出(或者固定资产的整体更新支出)在其经济寿命期内分期摊销的固定资产折旧,是否也存在着企业利用其会计政策虚增利润、粉饰业绩的可能性呢?是否也可以为了贯彻稳健性原则而将固定资产的购建支出一次性计入当期损益呢?

《企业会计准则第1号——存货》第二十条规定:“企业应当采用一次转销法或者五五摊销法对低值易耗品和包装物进行摊销,计入相关资产的成本或者当期损益。”按照存货准则指南的意见,企业的钢模板、木模板、脚手架和其他周转材料等,可以采用一次转销法、五五摊销法或者分次摊销法进行摊销。这意味着,企业耗用的周转材料,虽然其价值一般远远低于固定资产的大修理支出,但是可以分期摊销计入成本或当期损益。这未免有些“厚此薄彼”。

## 四、调整我国固定资产大修理会计政策的建议

1. 建议改变指南中有关固定资产大修理费用列支的账务处理。相比较之下,将生产经营用固定资产的大修理支出计入营业成本,应当比计入管理费用更科学一些,也有利于与国际惯例保持趋同。

2. 建议对固定资产大修理支出的处理规范作以下调整:

直接调减。

2. 技术开发费扣除的变化。为加大对企业自主创新投入的支持力度,2006年国家税务总局颁布了《关于企业技术创新有关所得税优惠政策的通知》。新政策的规定有三个特点:一是享受主体放宽。从2006年开始,所有财务核算制度健全、实行查账征税的内外资企业、科研机构、大专院校,其研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的技术开发费,可按规定予以税前扣除,改变了原仅限于工业企业的规定。二是不再限定增长比例。原规定可享受加计扣除的前置性条件为企业当年的技术开发费必须比上年增长10%及以上;新规定取消了比例限制,规定全部按实际发生的技术开发费加计50%扣除。三是企业年度实际发生的技术开发费当年不足抵扣的部分,可在以后年度企业所得税应纳税所得额中结转抵扣,抵扣的期限最长不得超过5年。

3. 统一了广告费、业务招待费、业务宣传费扣除的计算基数。在新会计制度取消了“销售折扣(折让)”科目后,新申报

(1)对于可以单独列作固定资产的主要零部件,例如作为飞机、轮船固定资产组成部分的发动机,由于其具有与飞机机身、轮船船体不同的经济寿命,按照新固定资产准则第五条的规定,可以确认为单项固定资产。那么,更换主要部件的固定资产大修理行为就可以转化为专项固定资产的更新,属于符合新固定资产准则第四条确认条件的后续支出,可以计入固定资产成本。

(2)调整我国目前有关固定资产经济寿命的估计方式,将固定资产大修理视为可以延长固定资产经济寿命的一种经济行为。这样,大修理支出就符合固定资产成本确认的条件,可以计入固定资产的成本,并按照新固定资产准则第二十六条的规定进行账务处理。

(3)对于拥有大批量同类型机械设备,可以通过计划安排采取分年度进行固定资产大修理,使得计入不同会计年度经营损益的大修理支出均衡化的企业,可以按照新会计准则的规定,将所发生的大修理支出计入当期损益。

(4)有些固定资产(例如房屋建筑物)的主要构成物无法单独作为单项固定资产入账,也无法大批量地轮番进行大修理处理,但是一次大修理支出又相对较高,很有可能对企业当期损益的合理体现造成不利影响。对这种情况笔者建议在会计政策上允许将其资本化,作为长期待摊费用在有效期内分期摊销。○

表也取消了原申报表中“销售折扣(折让)”一行,“销售(营业收入)”一行一律以净额的口径进行填写。因此,广告费、业务招待费、业务宣传费等扣除的计算基数统一调整为“销售(营业收入)”,取代了“销售(营业)收入净额”作为业务招待费的计提基数。

4. 关于计税工资额的调整。2006年我国进行了个人所得税改革,企业计税工资的税前扣除标准也随之从2006年7月1日起调整到人均1600元/月。因此,2006年计税工资税前扣除标准1~6月为调整前人均800元/月,7~12月为1600元/月。但在进行年度纳税申报时,附表十二《工资薪金和工会经费等三项经费明细表》的填写应统一按计税工资政策调整前的计税工资标准进行填报,2006年7~12月提高税前扣除标准后的差额在附表五《纳税调整减少项目明细表》第17行填报。

5. 投资收益不再进行还原计算。凡投资方企业适用的所得税税率高于被投资单位适用的所得税税率的,除国家税收法规规定的定期减税、免税优惠政策以外,其取得的投资收益回投资所在地后要补缴税款,收益收回后不再作还原计算,避免了以实际未分回的投资收益实现的企业所得税来弥补亏损的现象发生。

6. 明确了各项减值准备的纳税调整处理方法。《企业会计准则》从谨慎性原则出发,允许计提八项减值准备。但依据税法规定,计提的减值准备不允许在税前扣除,因此,新申报表对本期增提的各项减值准备在附表四《纳税调整增加项目明细表》中做纳税调整增加处理;如果以前年度进行了纳税调整增加,但在本期发生了减提的各项准备金,则在附表五《纳税调整减少项目明细表》中做纳税调整减少处理。

## 二、新申报表的不足之处

1. 工会经费的计提基数问题。新申报表明确规定工会经费等三项费用扣除限额为按税法规定允许税前扣除的计税工资总额,改变了过去按实际发放工资总额计算工会经费扣除限额的做法。根据《工会法》第四十二条的规定,建立工会组织的企业、事业单位按每月职工工资总额的2%向工会交纳经费,且在税前列支。

笔者认为,国家税务总局设计的《企业所得税年度纳税申报表》理应遵守全国人大常委会通过的《工会法》。毫无疑问,新申报表的规定减少了计提基数,加剧了税法与会计的分离,同时也与《工会法》相抵触。另外,上级工会组织开具的工会经费拨缴款专用收据上的工会经费不能在税前全额扣除,势必会在纳税人和税务机关之间引发争议。因此,新申报表应该沿用原申报表以实际发放工资总额为工会经费扣除限额计算基数的规定。

2. 遗漏了视同销售的税金项目。新申报表对企业发生的税金及附加的填列与原申报表的规定有很大差异。原申报表把发生的税金及附加基本上在“销售(营业)税金及附加”和期间费用中“税金”栏两项填列。也就是说,除了在“管理费用”科目核算的印花税、车船使用税、房产税、土地使用税等种外,其他几乎都在“销售(营业)税金及附加”栏填列。新申报表对

企业应交税金的处理基本遵从了《企业会计准则》,分项在不同科目中反映。

新申报表主表“主营业务税金及附加”与会计核算的“主营业务税金及附加”科目内容相一致;出租收入或转让特许权使用费应纳的营业税、城市维护建设税和教育费附加,会计核算计入其他业务支出,在年度纳税申报也填入“其他业务支出”中的相关栏目;会计核算在管理费用中的印花税、车船使用税、房产税和土地使用税,年度纳税申报也在“管理费用”中填写。

然而,“视同销售的税金及附加”在新申报表中却没有对应项目进行填写。由于视同销售在会计核算中不做收入处理,因此视同销售的税金及附加不应填入与主营业务收入相对应的“应缴税金及附加”,同时也不应在“其他业务支出”和“管理费用”中反映。因此,如果在附表二“视同销售成本”下添加“相关税金及附加”,一方面可使新申报表更完整,另一方面可减少纳税人的填报困难,同时也有利于税务机关进行审查。

3. “本期计提摊销的资产平均原值或折余价值”计算公式不准确。附表十三“房屋、建筑物本期计提折旧的资产平均原值”原计算公式为:房屋、建筑物本期计提折旧的资产平均原值=(计提折旧的房屋、建筑物年初原值余额+本年1至11月末原值余额)÷12。

随后,国家税务总局2006年第1043号文件将其改为:房屋、建筑物本期计提折旧的资产平均原值=(计提折旧的房屋、建筑物年初原值余额+本年末原值余额)÷12;机器设备(电子运输设备)本期计提折旧的资产平均原值=[计提折旧的机器设备(电子运输设备)年初原值余额+本年末原值余额]÷12。这两个公式明显不准确,分母应该是2,而不是12。因此笔者建议尽快修正,以避免纳税人在纳税申报时与税务机关发生争议。

4. 捐赠支出处理不科学。新申报表在捐赠支出的处理上,加剧了税法和会计的分离。非公益救济性捐赠和超出限额的公益救济性捐赠作为永久性差异,理应和其他如罚款支出、业务招待费等一样,先扣除再调增,这样既体现了新申报表的统一性和逻辑完整性,也便于纳税人申报和税务机关审查。然而新申报表对在“营业外支出”科目核算的捐赠支出的处理是直接扣减,这样纳税人就不能直接将所有“营业外支出”明细科目中的余额全部过渡到新申报表,从而导致会计利润与纳税调整前所得的差异加大。

5. 在新会计准则体系实施后有待调整修订。2006年我国财政部发布了新的企业会计准则,其改革范围之广、程度之深是史无前例的。同样,历时两年论证设计的新申报表与原申报表相比,变动也是相当大的。然而新申报表只是注意了与原企业会计准则体系的协调,并没有反映新会计准则体系的变动内容。这样无论是对税务机关还是纳税人来说,都增加了其学习成本和熟悉成本。当他们刚刚熟悉了新申报表时,由于新会计准则的普遍实施,新申报表又必须适应新会计准则体系而进行重新设计和改革,纳税人和税务机关又必须重新进入新的学习和熟悉过程。○