



新旧企业所得税纳税申报表之差异分析

梁瑞红

(江西财经职业学院 江西九江 332000)

【摘要】 本文针对国家税务总局关于企业所得税纳税申报制度的修订,对新旧企业所得税纳税申报表在结构和内容上的差异进行了分析。

【关键词】 企业所得税 纳税申报表 不同

为了配合汇算清缴改革,国家税务总局进一步规范了企业所得税纳税申报,下发了《关于修订企业所得税纳税申报表的通知》(国税发[2006]56号)(简称“新申报表”),新申报表与《国家税务总局关于印发并试行新修订的〈企业所得税纳税申报表〉的通知》(国税发[1998]190号)中的表式(简称“旧申报表”)在结构、内容上差异较大。笔者拟对新旧企业(一般纳税人)所得税纳税申报表的不同点做些分析。

一、申报表结构不同

旧申报表分为收入总额、扣除项目、应纳税所得额和应纳税额的计算三个部分。新申报表分为收入总额、扣除项目、应纳税所得额的计算、应纳税额的计算四个部分。新申报表主表进一步简化,由原来 81 行减少到 35 行;新申报表附表进一步细化,由 9 种增加到 14 种。

二、允许扣除的公益、救济性捐赠的计算基数不同

新申报表规定:允许扣除的公益、救济性捐赠的计算基数为申报表主表第 16 行“纳税调整后所得”,其公益、救济性捐赠支出扣除限额=纳税调整后所得×税法规定的扣除比例,纳税调整后所得=纳税调整前所得+纳税调整增项金额-纳税调整减项金额。而旧申报表规定的计算基数是主表第 42 行“纳税调整前所得”,其公益、救济性捐赠的扣除限额=纳税调整前所得×税法规定的扣除比例。新申报表中的《捐赠支出明细表》比旧申报表详细得多,分别列示了按 3%(1.5%)、10%及全额扣除的公益、救济性捐赠。

需要注意的是:①新申报表规定捐赠支出不再属于纳税调整项目;②超过扣除限额的公益性捐赠额和非公益救济性捐赠额不得在税前扣除;③查补的应纳税所得额应并入所属年度应纳税所得中按规定补税。

三、广告费、业务招待费和业务宣传费等扣除限额计算的基数不同

新申报表规定:广告费、业务招待费和业务宣传费等扣除限额计算基数统一为“销售(营业)收入”。新申报表中“销售(营业)收入”项目包括:①会计准则、会计制度规定应确认的“主营业务收入”;②会计准则、会计制度规定应确认的“其他业务收入”;③税法规定应确认为当期收入的视同销售收入。

旧申报表规定,广告费、业务宣传费扣除限额计算基数为“销售(营业)收入”,业务招待费扣除限额的计算基数为“销售(营业)收入净额”。旧申报表销售(营业)收入包括基本业务收入;销售材料、下脚料、废料、废旧物资等的收入;技术转让收入;无形资产转让收入、固定资产转让收入;出租、出借包装物的收入;自产、委托加工产品视同销售的收入。现金折扣在旧申报表中以“销售(营业)收入”的扣减项目填列。

需要注意的是:无形资产、固定资产的转让收入,在新申报表中不作为“销售(营业)收入”反映,而让渡资产使用权的收入在新申报表中作为“销售(营业)收入”反映。但是,旧申报表对上述内容的处理恰恰相反,该种变化将影响广告费、业务招待费和业务宣传费扣除限额计算基数金额,从而影响应纳税所得额的计算。

四、技术开发费用加计扣除的处理不同

为鼓励创新,国务院和有关部委先后发文对企业技术创新有关企业所得税优惠政策做出了规定,新申报表对技术开发费具体规定为:①企业按当年实际发生的技术开发费用的 150%抵扣当年应纳税所得额,实际发生的技术开发费用当年抵扣不足部分可按税法规定在 5 年内结转抵扣;②亏损企业发生的技术开发费只要符合增长 10%及其他条件的,也可以在当年度或以后 5 年内进行抵扣;③自 2006 年 1 月 1 日后新购入用于研究开发的仪器、设备,单位价值在 30 万元以下的,可一次或分次计入成本费用,在企业所得税前扣除,其中,达到固定资产标准的应单独管理,不再计提折旧,单位价值在 30 万元以上的,允许采取双倍余额递减法或年数总和法进行加速折旧;④本年技术开发费发生额较上年技术开发费发生额增长比例无论是否达到或超过 10%都应填报,而且加计扣除部分当年不足扣除的可以在以后四个年度内扣除。

旧申报表规定:盈利企业发生的技术开发费比上年增长达到 10%以上的,经税务机关审核批准,允许再按技术开发费实际发生额的 50%抵扣当年度应纳税所得额。如果其实际发生额的 50%大于企业当年度应纳税所得额的,可准予抵扣其不超过应纳税所得额的部分;超过部分,当年和以后年度均不再予以抵扣。亏损企业发生的技术开发费可以据实扣除,但不

实行增长达到一定比例抵扣应纳税所得额的办法。

对技术开发费用加计扣除处理时应注意：①若本年增长比例小于10%时，则本年加计扣除为0，即使本年度未产生加计扣除部分，但可能会在本年扣除以前年度尚未扣除完的技术开发费；②加计扣除技术开发费后应纳税所得额不得为负数，加计扣除数以加计扣除前的应纳税所得额为限；③为了达到促进企业创新的目的，加计扣除还是附加了增长比例为10%的条件；④新申报表对亏损企业发生的技术开发费加计扣除处理不同于旧申报表。

五、对投资收益的处理不同

新申报表规定纳税人免于补税的投资收益范围：一是被投资方与纳税人适用税率一致，向纳税人分回的利润及股息、红利。二是享受定期减、免税期间，向纳税人分回的利润及股息、红利。三是定期降低税率期间，向纳税人分回的利润及股息、红利。而旧申报表规定，被投资单位在国家税收法规规定的定期减税、免税期间，向纳税人分回的利润，纳税人免税，但定期降低税率期间分回的利润，纳税人应补税。

新申报表不再填列企业存入银行等金融机构的货币资金的存款利息收入。虽然新旧申报表中股息性所得填报不同，但是新旧申报表中股息性所得本身并未对应企业所得应纳税额结果产生影响——两者结果一致。新申报表中股息性质的所得，包括现金股息、股票股息和其他形式的分配额，为被投资单位向纳税人的实际分配额（还原前），其应纳税所得额在第16行“纳税调整后所得”之后的第19行又加上了“应补税投资收益已缴所得税额”。而旧申报表对股息性质的所得还原后，对弥补亏损而不需还原的投资收益，在“其他纳税调整减少项目”中要减去其已纳所得税款。

需要注意的是，新旧申报表中股息性所得填报的不同，将影响允许扣除的公益、救济性捐赠的计算基数。因为旧申报表将“应补税投资收益已缴所得税额”计入了该基数（“纳税调整前所得”），而新申报表的计算基数不含投资收益已缴所得税额，甚至不含“应补税投资收益已缴所得税额”。

六、“弥补亏损”、“技术开发费加计扣除”和“公益、救济性捐赠”在申报表体系结构上的设计不同

新申报表规定：纳税调整后所得=纳税调整前所得+纳税调整增加额-纳税调整减少额；应纳税所得额=纳税调整后所得-弥补以前年度亏损-免税所得+应补税投资收益已缴所得税额-允许扣除的公益、救济性捐赠额-加计扣除额。应注意：一是查补的应纳税所得额，应并入所属年度的应纳税所得中按规定补税，但不得弥补以前年度亏损。二是应纳税所得额不得为负数，若纳税调整后所得或者依上述顺序计算结果为负数，则应纳税所得额应为0。

新申报表明确了补亏、捐赠、加计扣除的计算顺序，对这三项扣减项目的编排体现了当前所得税政策要求。根据《企业所得税暂行条例》规定，纳税人用于公益、救济性的捐赠在年度应纳税所得额3%（1.5%、10%、全额扣除）以内的部分，准予扣除，超过部分不得扣除。计算捐赠扣除时，一般应将“公益、救济性捐赠”作为应纳税所得额的调整项目。而弥补亏损是应

纳税所得额调减的一个正常项目，因此，补亏与捐赠的计算顺序应当是“先补亏，后捐赠”。税法关于“技术开发费用加计扣除”政策的限制，决定了其计算的顺序必须在“捐赠”之后。所以，正确的计算顺序应当是“先补亏、后捐赠、再加计扣除”。

例如：某一般纳税人甲公司2006年度取得投资收益400万元，其中，从被投资单位A公司分回投资收益76万元，A公司适用所得税税率为24%；从被投资单位B公司分回投资收益324万元，B公司适用所得税税率为15%。该纳税人甲当年实现纳税调整后所得500万元，弥补以前年度亏损323.5万元，免税所得58万元，允许扣除的公益性捐赠额为70万元，2006年发生技术开发费120万元。

甲公司2006年度新纳税申报表应纳税所得额计算分析如下：①该纳税人当年实现纳税调整后所得500万元，用其他所得100万元及投资收益中的223.5万元，先用于弥补以前年度亏损323.5万元。②应补税投资收益额=[(400-223.5)-58]=118.5(万元)。③再按被投资单位适用税率从高到低划分，A公司适用所得税税率为24%，从被投资单位A公司分回投资收益76万元，该投资收益已缴纳税额=[76÷(1-24%)]×24%=24(万元)，B公司适用所得税税率为15%，从被投资单位B公司分回投资收益42.5万元，该投资收益已缴纳税额=[42.5÷(1-15%)]×15%=7.5(万元)。则“应补税投资收益已缴纳税额”总和=24+7.5=31.5(万元)。④扣除公益性捐赠额后的所得额=500-323.5-58+31.5-70=80(万元)。⑤应纳税所得额=500-323.5-58+31.5-70-120×50%=20(万元)。若2006年发生技术开发费180万元，则技术开发费加计扣除额90万元(180×50%)中，只有80万元可以在本年度税前扣除，新申报表加计扣除额应列示80万元。当年不足抵扣的部分10万元，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五年。

旧申报表在体系结构的设计上未能体现所得税政策要求，未明确补亏、捐赠、加计扣除的计算顺序，导致税企之间、税务机关内部部门之间为此争执不休。若纳税人在同一纳税年度同时具有“弥补亏损”、“技术开发费加计扣除”和“公益、救济性捐赠”项目，则旧申报表计算的应纳税所得额会有几个结果，并且差异较大。

七、对“其他收入”内容的反映不同

新申报表其他收入包括营业外收入(固定资产盘盈、处置固定资产净收益、非货币性资产交易收益、出售无形资产收益、罚款净收入)、税法上应确认的其他收入(因债权人原因确实无法支付的应付款项、债务重组收益、接受捐赠的资产、评估增值)；而旧申报表其他收入包括从下属单位计提管理费收入、价外基金收费及附加、债务重组收入、罚款收入、接受捐赠的资产、评估增值。

主要参考文献

1. 国税发[2006]56号.国家税务总局关于修订企业所得税纳税申报表的通知
2. 国税发[1998]190号.国家税务总局关于印发并试行新修订的《企业所得税纳税申报表》的通知