

谈新企业所得税纳税申报表的若干变化

安徽五河县地方税务局 李明泰

国家税务总局于2006年4月18日下发了《关于修订企业所得税纳税申报表的通知》(国税发[2006]56号)(以下简称《通知》),要求自2006年7月1日起在全国统一使用新的企业所得税纳税申报表(以下简称“新申报表”),同时停止使用旧申报表(包括总局制定和各级税务机关自定的申报表)。笔者结合对该文件、新申报表及填表说明等资料的理解,认为以下几个方面发生了比较突出的变化。

一、新申报表的总体框架发生了变化

新申报表共23张表,其中主表3张、附表20张。3张主表区别不同纳税人使用:主表1——《企业所得税年度纳税申报表》及其20张附表适合实行查账征收方式的企业所得税纳税人在办理年度汇算清缴企业所得税时使用;主表2——《企业所得税预缴纳税申报表》适合实行查账征收方式的企业所得税纳税人在季度(月)预缴企业所得税时使用;主表3——《企业所得税纳税申报表》适合核定征收方式的企业在季度(月)和年度申报缴纳企业所得税时使用。也就是说,新申报表实施后,按征收方式把企业所得税纳税人分为两类分别进行申报:一种是实行查账征收方式的纳税人在季度(月)预缴企业所得税时使用简单的《企业所得税预缴纳税申报表》、年度汇算清缴企业所得税时使用细化的《企业所得税年度纳税申报表》及其20张附表;另一种是实行核定征收方式的纳税人季度(月)、年度都使用简单的《企业所得税纳税申报表》。这样,使企业所得税在管理上既突出了重点,又兼顾了一般;既简化了平时申报手续,又保证了年度所得税申报资料的完整性,体现了精细化管理的客观要求。同时,也为内、外资企业所得税统一后的申报管理打下了基础。

二、关于收入总额项目的变化

新申报表的“收入总额”不但项目比旧申报表简化,其设置内容也与会计制度更加接近,同时各项数据基本上都能从附表一《销售(营业)收入及其他收入明细表》和附表三《投资所得(损失)明细表》中取得,方便了纳税人的填报。而收入总额中变化比较明显的,也正是这几项所得。

1. 关于《销售(营业)收入及其他收入明细表》。该表总体结构可划分为两块,即销售(营业)收入和其他收入。当然这里的“其他收入”与会计上“其他业务收入”的核算内容并不相同,它反映的主要是会计上在“营业外收入”和“资本公积”中核算的有关内容;“销售(营业)收入”反映的主要是会计上在“主营业务收入”和“其他业务收入”核算的有关内容及会计上不作收入核算而税法上视同销售的业务。同时,新申报表也取

消了旧申报表中“销售退回”、“折扣与折让”和“销售(营业)收入净额”三行,“销售(营业)收入”一行按销售净额的口径填写。这主要是由于新会计制度取消了“销售折扣(折让)”科目,企业发生现金折扣以外的其他折扣及销售退回,在反映收入时一律以净额反映。这种变化的另一种意义在于统一了可在税前扣除的业务招待费、广告费、业务宣传费的计算基数。现在根据《通知》要求,可税前扣除的业务招待费、广告费、业务宣传费的计算基数统一为申报表主表第1行“销售(营业)收入”。

此外,一些具体收入在新、旧申报表中的反映也有一定区别。比如,无形资产、固定资产转让收入,在旧申报表中是作为“销售(营业)收入”反映的,而在新申报表中是作为“其他收入”反映的;转让无形资产使用权和出租固定资产,在旧申报表中是分别在“特许权使用收益”和“租赁净收益”两个项目里反映的,而新申报表取消了这两个项目,并将上述收入列入销售收入中的“让渡资产使用权”。这样的改变虽然对收入总额没有影响,但对一些按照销售收入一定比例计算可在税前扣除的费用来讲就有影响了。

2. 关于投资收益。其变化体现在两个方面:

其一,关于免于补税投资收益的范围。在附表七《免税所得及减免税明细表》中明确为:被投资方与纳税人适用税率一致,以及享受定期减免税或者定期低税率期间,向纳税人分回的利润、股息及红利。变化之处在于将被投资方定期减低税率期间分回的利润也归为免于补税投资收益的范围。这一变化,笔者认为可能是支持国家西部大开发的需要。因为西部大开发优惠政策适用15%的税率,属于定期减低税率优惠而非定期减免税优惠,这样,投资方从西部所投资的企业在定期减低税率期间分回的利润就可以不补税了。

其二,投资收益在新、旧申报表中的反映。关于投资收益如何计入应纳税所得额,主要有以下两个重要规定:①根据《企业所得税若干政策问题的规定》(财税[1994]9号),如投资方企业所得税税率高于联营企业的,投资方企业分回的税后利润应按规定补缴所得税。②《关于企业收取和交纳的各种价内外基金(资金、附加)和收费征免企业所得税等几个政策问题的通知》(财税字[1997]22号)规定:为了简化计算,企业发生亏损,对其从被投资方分回的投资收益(包括股息、红利、联营分利等)允许不再还原为税前利润,而直接用于弥补亏损,剩余部分再按有关规定补税。旧申报表对投资收益是按还原后的数额填列的,而新申报表不用还原计算。但这并不意味着哪张表的计算是错误的,应该说新、旧申报表的填列都体现

了上述文件的精神。旧申报表在对投资收益还原后,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;而新申报表在未对投资收益还原的情况下,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”。应该说新申报表的逻辑结构更加清楚,也更容易让人理解。不过,这样处理对企业的一个不利影响也是显而易见的。如在计算可扣除的公益、救济性捐赠时,旧申报表的计算基数包括了投资收益已缴所得税,甚至还包括用于弥补亏损的投资收益已缴所得税,即其计算基数中的“投资收益”是完全的还原后的投资收益;而新申报表的计算基数是不含投资收益已缴所得税额的,甚至不含应补税投资收益已缴所得税额。

三、对纳税处理有争议之处予以明确

1. 关于基本医疗保险和补充医疗保险的纳税处理,以前存在很大的争议。会计上,《关于企业为职工购买保险有关财务处理问题的通知》(财企[2003]61号)规定,为职工缴纳的基本医疗保险费和在工资总额4%以内的补充医疗保险,应在应付福利费中列支。而税法上,根据《企业所得税税前扣除办法》(国税发[2000]84号),纳税人为全体雇员缴纳的基本医疗保险费可在税前扣除;同时根据《关于执行〈企业会计制度〉需要明确的有关所得税问题的通知》(国税发[2003]45号),企业为全体雇员按国务院或省级人民政府规定的比例或标准缴纳的补充养老保险、补充医疗保险,可以在税前扣除。这里会计与税法的处理就产生了差异,在“应付福利费”中核算的基本医疗保险、补充医疗保险在计算应纳税所得额时能否调减呢?新申报表对此进行了明确,在附表五《纳税调整减少项目明细表》中规定,在应付福利费中列支的基本医疗保险和补充医疗保险可以调减应纳税所得额。当然,基本医疗保险和补充医疗保险在税前扣除也必须是在税法和国家有关社会保障政策规定缴纳的范围内,超过部分要在附表四《纳税调整增加项目明细表》中作纳税调增处理。

2. 《通知》强调,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。应该说此前也有过类似规定,如《关于企业所得税若干业务问题的通知》(国税发[1997]191号)规定:对纳税人查增的所得额,应先予以补缴税款,再按税收征管法的规定给予处罚。其查增的所得额部分不得用于弥补以前年度的亏损。在减免税期间查出的问题,属于盈利年度查增所得额部分,对减税企业、单位要按规定补税、罚款,对免税企业、单位可只作罚款处理;属于亏损年度多报亏损的部分,应依照关于纳税人虚报亏损的有关规定进行处理。税务机关查增的所得额不得作为计算公益、救济性捐赠的基数。《通知》进一步强调这个问题,并非是对国税发[1997]191号文的简单重复,它明确了目前在理解上存在分歧的以下问题:①对查增所得额应并入其所属年度的应纳税所得额,并按该年度重新确定的适用所得税税率,据以计算应补缴的所得税;②属虚报亏损的,应按《关于企业虚报亏损适用税法问题的通知》(国税函[2005]190号)

的规定处理;③在纳税申报表中,不反映这部分查增所得额。

四、关于技术开发费加计扣除规定的变化

在附表九《技术开发费加计扣除明细表》中,规定本年度技术开发费发生额较上年度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。而《关于促进企业技术进步有关税收问题的补充通知》(国税发[1996]152号)明确规定:盈利企业研究开发费用比上年增长达到10%以上的,其实际发生额的50%,如大于企业当年应纳税所得额,可就其不超过应纳税所得额的部分,予以抵扣;超过部分,当年和以后年度均不再抵扣。因此,新申报表关于技术开发费的加计扣除与国税发[1996]152号文是矛盾的。从附表九《技术开发费加计扣除明细表》的填表说明中可以看到,本年度技术开发费发生额较上年度技术开发费发生额增长比例无论是否达到或超过10%都应填报此表。那么是否意味着技术开发费加计扣除不再需要满足10%的增长比例呢?应该说还是需要的,否则达不到促进企业技术创新的目的,而且填表说明也明确了,本年增长比例小于10%时,本年加计扣除额为0。之所以无论增长比例是否达到10%都要填报此表,是因为即使本年不产生加计扣除额,可能也会有以前年度尚未扣完的加计扣除额需要在本年扣除。

五、其他方面的变化

1. 关于在税前扣除的公益、救济性捐赠的计算基数。在旧申报表中该基数为“纳税调整前所得”;而新申报表将其改为“纳税调整后所得”。附表八《捐赠支出明细表》比旧申报表要详细得多,分别列示了按3%(1.5%)、10%及全额扣除的公益、救济性捐赠。旧申报表之所以没有这样详细列示,是因为有关按10%及全额扣除的公益、救济性捐赠的规定,都是在旧申报表发布以后才出现的。在新申报表中不同扣除比例的计算基数都是一致的,即为“纳税调整后所得”,同时应对不同扣除比例的捐赠分别计算出扣除限额与纳税调整额。

2. 关于工会经费的计提基数。《通知》强调,《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,是指按税法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。然而,2005年中华全国总工会与国家税务总局联合下发的《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)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,工资总额按照国家统计局1990年第1号令《关于工资总额组成的规定》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。这一规定可以说大大提高了可在税前扣除的工会经费的计算基数,也与《通知》的规定出现了不一致。鉴于《企业所得税暂行条例》对可在税前扣除的工会经费等的计提基数也明确为计税工资,且该条例是以国务院令的形式发布的,所以笔者认为总工发[2005]9号文的规定值得商榷。也许出于上述考虑,新申报表规定税前扣除的工会经费的计提基数是指按税法规定允许税前扣除的工资额。○