新企业所得税年度纳税申报表评介

杭州千汇财务咨询有限公司　**江金华**

【摘要】2006年修订的企业所得税年度纳税申报表体现了税收政策变化的要求，对提高申报质量具有重要意义。为帮助纳税人正确申报企业所得税，本文在对比新旧企业所得税年度纳税申报表的基础上，阐述了新企业所得税年度纳税申报表的总体特点、变化及附表项目的填报问题。

【关键词】企业所得税申报表　变化　填报

按照企业所得税科学化、精细化管理的要求，国家税务总局下发了新的企业所得税年度纳税申报表（以下简称“新申报表”）。与旧申报表相比，新申报表在形式上、内容上都发生了很大变化。

现以非金融企业为例，试述新申报表的总体特点、变化及附表项目的填报说明。

一、新申报表的总体特点

1. 主表更为简洁，附表得到了调整、充实。与旧申报表相比，新申报表简化了主表，删除了重复填列项目，主表由81项调整为35项，同时调整、充实了附表。

附表的增减及附表内容的变动情况主要包括：①将销售（营业）收入明细表、其他收入明细表合并为销售（营业）收入及其他收入明细表；②将销售（营业）成本明细表、运输等销售（营业）费用明细表、其他扣除项目明细表以及期间费用明细项目合并为成本费用明细表；③将纳税调整增加的明细项目与其他纳税调整增加明细表合并为纳税调整增加项目明细表；④将其他纳税调整减少明细表调整为纳税调整减少项目明细表；⑤将免税所得明细项目与其他免税所得明细表合并为免税所得及减免税明细表；⑥增加了技术开发费加计扣除明细表、境外所得税抵扣计算明细表。

2. 主表更严谨，结构更合理。公益性救济捐赠额从原扣除项目中调整至应纳税所得额的计算部分，扣除限额的计算基数为不含捐赠支出的应纳税所得额，即按照第16项纳税调整后所得额为计算基数，与旧申报表相比扩大了计算基数，体现了《企业所得税暂行条例》第六条第二款（四）关于“在年度应纳税所得额”中按规定比率扣除的规定。

第三部分应纳税所得额的计算中第17项至第21项的排列有严格的逻辑顺序，相比旧申报表更为合理，更符合税法要求。

第17项至第21项分别为弥补以前年度亏损、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。①纳税调整后所得首先用于弥补亏损，免税所得额在非免税所得部分不足弥补亏损的，应首先用于弥补亏损。②“应补税投资收益已缴企业所得税额”系新申报表增加，将税后投资收益还原为税前所得额，便于企业正确计算可抵免税额的投资收益基数。③根据税法规定，如技术开发费的实际发生额的50%大于企业当年度应纳税所得额，可准予抵扣其不超过应纳税所得额的部分。因此，技术开发费的附加扣除应列于最后。

将应补税的境内、境外投资收益抵免税额在第24项境内所得应纳所得税额后反映，作为境内外所得应纳所得税额及实际应缴所得税额的内容。

与旧申报表相比，新申报表体现了纳税义务，逻辑顺序更加合理。

3. 附表设计更科学、精细，体现了企业所得税政策的变化和要求。新申报表将视同销售（营业）收入、成本及其他税法上确认的收支在附表中单独列项并进行细化，体现了税法的要求，同时也方便纳税人的填报。在销售（营业）收入中，增加了视同销售收入，包括自产、委托加工产品视同销售、处置非货币性资产视同销售及其他视同销售的收入；在其他收入中，增加了税法上应确认的其他收入，包括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、资产评估增值及其他等。与收入相对应，增加了视同销售（营业）成本、税收上应确认的其他成本费用项目，其明细项目与收入明细相对应。

免税所得及减免税明细表（附表七）列举了8项免税项目，13类减免项目，2项抵免所得税项目，集中体现了所得税优惠政策，方便纳税人填报。捐赠支出明细表、纳税调整增加项目明细表、纳税调整减少项目明细表等，表格设计更加合理，项目内容丰富，与税法的具体内容相适应。

4. 新申报表充分考虑到企业会计核算的特点。旧申报表中期间费用明细项目、纳税调整增加明细项目将发生数与纳税调整增加数分开，存在重复填列因素，给纳税人造成不便，并使主表显得冗长；新申报表中删除了这些明细项目，并删除了免税所得明细项目，集中在附表反映。

在扣除项目中，期间费用中的销售（营业）费用、管理费用、财务费用依据会计核算分析填列。其他扣除项目包括会计核算的“营业外支出”（不包括公益及非公益救济性捐赠支出）

及其他扣除项目。第5项其他收入，既包括会计核算的“营业外收入”，也包括会计核算上在“资本公积”中反映而在税法上应确认的收入。

二、新申报表内容和形式的变化

新申报表由四部分构成，即收入总额、扣除项目、应纳税所得额的计算、应纳所得税额的计算。

1. 收入总额由13项调整为5项，调整情况：

（1）销售（营业）退回、折扣与折让不再单独反映，在主表及附表一中直接以销售（营业）净额反映。

（2）免税的销售（营业）收入调整至免税所得项目（第18项）反映。

（3）特许权使用费收益、租赁净收益合并至主表销售（营业）收入项目，与附表中的主营业务收入——让渡资产使用权收入对应。

（4）投资转让净收益改为投资转让净收入项目。

（5）汇兑损益不再单独反映，金融企业将其列入基本业务收入和基本业务成本中，对非金融企业未进行具体说明。

在非金融企业中，如为汇兑损失，笔者认为应列入主表第9项期间费用，并在附表二中的财务费用项目反映；如为汇兑净收益，则应在主表其他收入中反映，并在附表一其他收入——营业外收入——其他项目反映。

2. 扣除项目部分由27项调整为5项，调整情况：

（1）主表删除了期间费用明细项目。

（2）调整了附表，将原主表的4张附表，即工资薪金和职工福利费等三项经费明细表、资产折旧及摊销明细表、坏账损失明细表、广告支出明细表，调整为纳税调整增加项目明细表、纳税调整减少项目明细表的附表。

将捐赠支出项目调整至主表第三部分第20项反映，删除了原主表要求另附的运输等销售（营业）费用明细表、其他扣除项目明细表。

（3）将原销售（营业）成本明细表调整为成本费用明细表，增加了投资转让成本项目。

3. 应纳税所得额的计算由29项调整为8项，调整情况：

（1）删除了纳税调整增加明细项目、免税所得明细项目，代之以附表反映。

（2）增列1个项目，即应补税投资收益已纳税额项目。

（3）将允许扣除的公益救济性捐赠额项目从纳税调整增加项目中分离出来，在应补税投资收益已缴所得税额项目后单列一项；将研究开发费用附加扣除额项目从纳税调整减少项目中分离出来，在公益救济性捐赠项目后单列一项。

4. 应纳所得税额的计算部分由8项调整为13项，调整情况如下：

（1）将应补税的境内投资收益的抵免税额调整为境内投资所得抵免税额，将应补税的境外投资收益的抵免税额调整为境外所得应纳所得税额、境外所得抵免税额。

（2）增列5个项目，即境内、增外所得应纳所得税额、实际应纳所得税额、汇总纳税成员企业就地预缴比例、应预缴所得税额以及附列的上年应缴未缴本年入库所得税额。

三、关于收入及成本费用附表及捐赠支出等几个项目的填报说明

1. 收入及成本费用附表填报说明。附表将收入分为销售（营业）收入和其他收入两大类，分类依据为是否为企业的经营性收入，一般来说，销售（营业）收入均为经营性收入，其他收入系非经营性收入。

销售（营业）收入分为主营业务收入、其他业务收入、视同销售（营业）收入，前两类与会计核算基本一致。让渡资产使用权收入包括资产租赁收入、特许权使用费收入等，但不包括资产出借取得的收益，该收入在投资收益中反映。

视同销售（营业）收入则应按明细账分析填列。自产、委托加工的视同销售（营业）收入包括将自产或委托加工的货物用于投资、广告、样品、赠送、在建工程项目以及职工福利奖励等；处置非货币性资产视同销售（营业）的收入包括将购买的货物用于分配、赠送、投资、抵偿债务等。

税法上应确认的其他收入，包括确实无法支付的应付款项、债务重组收益、接受捐赠的资产、资产评估增值等，这些内容一般在资本公积项目反映。

成本费用明细表中成本费用与销售（营业）收入及其他收入各明细项目一一对应，体现了配比原则。销售（营业）成本包括主营业务成本、其他业务支出以及视同销售（营业）成本。

2. 关于捐赠支出等几个项目的填报说明。

（1）捐赠支出。①扣除项目中的成本费用，不包括公益性救济捐赠支出，也不包括非公益性救济捐赠支出、赞助费用。②公益性救济捐赠支出扣除限额以主表第16项纳税调整后所得为计算基数，准予扣除金额在主表第20项中填报。税务机关查补的所得税额不得作为计算的基数。③不得扣除的捐赠支出包括：超出扣除限额的公益救济性捐赠，非公益性救济捐赠、赞助，直接向受赠人的捐赠支出。

（2）股权投资转让净损失的填报说明。该项目反映本期发生的股权投资转让损失大于本期股权投资收益和投资转让所得时，其超过部分可按规定向以后纳税年度结转扣除，但在本年应调增企业所得税额。同样，当本年股权转让扣除限额大于本年实际发生的股权投资转让净损失时，其余额可抵扣以前年度未扣除结转到本年度的股权转让净损失，计入纳税调整减少项目。

（3）长期股权投资收益的填报说明。长期股权投资收益应列入主表第2项投资收益；长期股权投资收益分免税的投资收益和应补税的投资收益，其中免税的投资收益部分列入主表第18项免税所得；应补税的投资收益部分，先将该部分投资收益已缴纳的税款列于第19项“应补税投资收益已纳税额”，即先根据税后收益换算出应纳税所得额，然后扣除抵免税额，抵免税额列入第25项“境内投资所得抵免税额”。

主要参考文献

1. 浙江省国家税务局. 中华人民共和国地方税收法规汇编.北京：中国税务出版社，2005

2. 浙江省国家税务局. 中华人民共和国地方税收法规汇编.北京：中国税务出版社，2006