

# 2014版企业所得税年度 纳税申报表之税收优惠表解读

王玉娟(副教授)

(北京经济管理职业学院会计学院, 北京 100102)

**【摘要】** 本文依据2014年11月国家税务总局公布的《关于发布〈中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)〉的公告》以案例方式解读新申报表中的11张税收优惠表。

**【关键词】** 企业所得税年度纳税申报表; 税收优惠表; 填报; 所得税减免

## 一、引言

2014年11月17日,国家税务总局发布了《关于发布〈中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)〉的公告》,对《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)》(简称“新申报表”)及《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)填报说明》做出了修订,修订后的申报表及填报说明自2015年1月1日起施行。

本文主要针对新申报表中变化较大的税收优惠表进行解读。

点纳税人提供技术转让的应当免征增值税。试点纳税人申请免征增值税时,须持相关材料到主管部门进行认定,并报主管国家税务局备案,不符合认定条件的不能免征增值税。

### 方案二:

在方案二中,B公司将N事业部的全部实物资产以及与其相关联的债权、债务和劳动力一并转让给了A公司,符合国家税务总局2011年第13号公告的规定,不需缴纳增值税。

但是,由于B公司并未依法办理注销税务登记,因此不符合国家税务总局2012年第55号公告的关于增值税留抵税额的规定,因此,B公司2013年尚未抵扣的增值税进项税额不能在A公司继续抵扣。

### 方案三:

在方案三中,A公司购买B公司全部资产以及相关关联的债权、负债和劳动力,属于A公司吸收合并B公司,符合国家税务总局2011年第13号公告免征增值税的规定。同时,在吸收合并后,将B公司依法注销。在B公司注销之前,B公司为增值税一般纳税人,新纳税人A也为增值税一般纳税人。因此,A公司吸收合并B公司同时满足国家

## 二、新税收优惠表的信息更加详细

旧申报表只设1张优惠表,仅把企业所享受的优惠数额进行汇总,没有体现各项优惠条件及计算口径,不利于税务机关审核其合理性。新申报表设计了11张税收优惠表,通过表格的方式反映出各种税收优惠享受情况,既方便纳税人填报,又便于税务机关掌握减免税信息,核实优惠的合理性,进行优惠效益分析。

其中,表A107010《免税、减计收入及加计扣除优惠明细表》、表A107020《所得减免优惠明细表》、表A107030《抵扣应纳税所得额明细表》、表A107040《减免所得税优

务总局2012年第55号公告的规定。

但是,在B公司2013年尚未抵扣的进项税额80万元中,“营改增”之前的50万元,不能从新纳税人提供的应税服务的销项税额中抵扣,而“营改增”之后的30万元,新纳税人可以进行正常抵扣。

## 四、总结

从上述分析可以看出,方案一属于资产出售行为,税负最重;方案二与方案三比较,流转税相同。但是,对于增值税留抵税额的规定,关系到原纳税人增值税留抵税额是否能在新纳税人处继续抵扣的问题。另外,方案二和方案三对于所得税视一般性税务处理和特别性税务处理而不同。

因此,在企业重组的过程中,应该充分考虑增值税、营业税、所得税以及留抵税额等方面的影响,从中选择最有利的方案。

### 主要参考文献

段文涛.资产重组不征流转税并不是无条件[N].中国税务报,2011-11-14(6).

李旻.“营改增”留抵税额财税处理思考[J].财会月刊,2014(1).

惠明细表》和表A107050《税额抵免优惠明细表》是五张平行的税收优惠表。

表A107011《符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益优惠明细表》、表A107012《综合利用资源生产产品取得的收入优惠明细表》、表A107013《金融、保险等机构取得的涉农利息保费收入优惠明细表》和表A107014《研发费用加计扣除优惠明细表》是表A107010《免税、减计收入及加计扣除优惠明细表》下面的四张平行的税收优惠表。

表A107041《高新技术企业优惠情况及明细表》和表A107042《软件、集成电路企业优惠情况及明细表》是表A107040《减免所得税优惠明细表》下面的两张平行的税收优惠表。

11张税收优惠表与税收优惠文件相对应,纳税人必须填报享受税收优惠的具体量化指标。这种设计理念有助于纳税人认真审视是否符合税收优惠条件并规避涉税风险。

例如,表A107042《软件、集成电路企业优惠情况及明细表》,根据《财政部 国家税务总局关于进一步鼓励软件产业和集成电路产业发展企业所得税政策的通知》(财税[2012]27号)、《国家税务总局关于执行软件企业所得税优惠政策有关问题的公告》(国家税务总局公告2013年第43号)等文件的相关要求设计。纳税人需要填报收入指标、人员指标和研究开发费用指标。如果有一项指标不符合要求,纳税人就会丧失软件企业、集成电路企业的认定资格。

另外,这种设计理念有助于企业所得税税收优惠管理方式由“事前审批”转变为“事后备案”。“事后备案”是指企业在享受了税收优惠后,年度终了报送年度所得税申报表的同时将与税收优惠的相关信息报税务机关备案。这种转变需要税务机关通过纳税申报表获取较多的涉税信息,以达到既要落实优惠政策,又要防止出现税收漏洞的目的。

新申报表设计了11张税收优惠表,相对于旧申报表仅设1张优惠表,能更全面地反映纳税人的财务与税收情况,有助于税收优惠管理方式的转变。

### 三、“会税差异调整”与“税收优惠调整”分开填报

在旧申报表附表三《纳税调整项目明细表》中,税收优惠的调整项目就有5项,即“免税收入”、“减计收入”、“减免税项目所得”、“抵扣应纳税所得额”和“加计扣除”。在新申报表中,表A105000《纳税调整项目明细表》不再涉及税收优惠的调整项目,税收优惠的调整项目均在新申报表的11张税收优惠表中单独填报。税收优惠的调整项目“免税收入”、“减计收入”、“加计扣除”、“项目所得减免”和“抵扣应纳税所得额”没有通过《纳税调整项目明细表》归集,直接在新申报表的主表表A100000《中华人民共

和国企业所得税年度纳税申报表(A类)》中归集。

下面通过例1说明“税收优惠调整”不再填报在新申报表的《纳税调整项目明细表》中。

例1:甲公司直接投资丙公司50万元,占丙公司5%股份,采用成本法核算。2014年5月1日,丙公司作出利润分配的决定宣告分红60万元,其中甲公司按照持股比例应分得3万元股息红利,6月30日乙公司宣告发放股息红利3万元。该股息红利符合免税收入的确认条件。

分析:

甲公司在会计上采用成本法核算长期股权投资,在2014年6月30日确认投资收益30 000元。

借:银行存款(应收股利)	30 000
贷:投资收益	30 000

《企业所得税法实施条例》第十七条第二款规定:股息、红利等权益性投资收益,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,按照被投资方作出利润分配决定的日期确认收入的实现。2014年5月1日,丙公司作出利润分配的决定,税法允许甲公司在2014年确认投资收益30 000元。同时,根据《企业所得税法》第二十六条的规定,对于符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益以及符合条件的非营利组织的收入免征企业所得税。因此,甲公司确认的投资收益30 000元属于免税收入,需要做纳税调整。

免税收入30 000元在旧的申报体系下填报到附表三《纳税调整项目明细表》中;但是在新的申报体系下,免税收入30 000元不能填报到《纳税调整项目明细表》中,而应该填报到税收优惠表中。

2014年甲公司企业所得税纳税申报表填报如下:

表A107011《符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益优惠明细表》第1行第1列“被投资企业”填报“乙公司”,第2列“投资性质”填报“直接投资”,第3列“投资成本”填报500 000.00元,第4列“投资比例”填报5%,第5列“被投资企业做出利润分配或转股决定时间”填报2014年5月1日,第6列“依决定归属于本公司的股息、红利等权益性投资收益金额”填报30 000.00元,第16列“合计”填报30 000.00元,即免税收入股息、红利30 000.00元需要纳税调减。表A107011第16列“合计”金额30 000.00元转入表A107010《免税、减计收入及加计扣除优惠明细表》的第3行“(二)符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益”,即表A107010的第3行“(二)符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益”填报30 000.00元。这里的投资收益30 000.00元是税收优惠导致的纳税调整,与会税差异无关,因此该调整金额填报到新申报表的税收优惠表中。类似的还有国债利息收入的填报,将“会税差异调整”与“税收优惠调整”分开填报,体现了新申报表严谨的调整理念。

四、优惠政策叠加享受的处理有专门栏次填报

表A107040《减免所得税优惠明细表》第28行“减：项目所得额按法定税率减半征收企业所得税叠加享受减免税优惠”是新申报表新增加的行次，填报说明对该行的解释是：“填报纳税人从事农林牧渔业项目、国家重点扶持的公共基础设施项目、符合条件的环境保护、节能节水项目、符合条件的技术转让、其他专项优惠等所得额应按法定税率25%减半征收，且同时为符合条件的小型微利企业、国家需要重点扶持的高新技术企业、技术先进型服务企业、集成电路线宽小于0.25微米或投资额超过80亿元人民币的集成电路生产企业、国家规划布局内重点软件企业和集成电路设计企业、设在西部地区的鼓励类产业企业、中关村国家自主创新示范区从事文化产业支撑技术等领域的高新技术企业等可享受税率优惠的企业，由于申报表填报顺序，按优惠税率15%减半叠加享受减免税优惠部分，应在本行对该部分金额进行调整。”

由于优惠政策叠加享受填报较为复杂，下面通过例2说明表A107040《减免所得税优惠明细表》第28行的填报方法。

例2：丁公司2014年经认定为高新技术企业，当年会计利润2800万元，其中取得符合条件的技术转让所得800万元，其他应纳税所得额为2000万元（假设没有其他的纳税调整事项）。

分析：

《企业所得税法实施条例》第九十条规定：“企业所得税法第二十七条第（四）项所称符合条件的技术转让所得免征、减征企业所得税，是指一个纳税年度内，居民企业技术转让所得不超过500万元的部分，免征企业所得税；超过500万元的部分，减半征收企业所得税。”《国家税务总局关于进一步明确企业所得税过渡期优惠政策执行口径问题的通知》（国税函〔2010〕157号）第一条第三款规定：“居民企业取得《企业所得税法实施条例》第八十六条、第八十七条、第八十八条和第九十条规定可减半征收企业所得税的所得，是指居民企业应就该部分所得单独核算并依照25%的法定税率减半缴纳企业所得税。”

因此，技术转让所得超过500万元的部分，应按照25%的法定税率减半征收，而不是按照高新技术企业15%的税率减半征收。丁公司应纳所得税额=(2800-800)×15%+(800-500)×50%×25%=337.5(万元)。

由于旧申报表没有区分该内容，导致填报复杂，新申报表有效地解决了这一问题。但由于新申报表的设计，填报时会涉及三张税收优惠明细表和一张主表的内容，需要逆向思维。

2014年丁公司企业所得税纳税申报表填报如下：

第一步：《所得减免优惠明细表》的填报（见表A107020）。

表 A107020 所得减免优惠明细表 单位：元

行次	项目	项目收入	项目成本	相关税费	应分摊期间费用	纳税调整额	项目所得额	减免所得额
		1	2	3	4	5	6(1-2-3-4+5)	7
.....								
33	四、符合条件的技术转让项目(34+35)					*	-	6 500 000.00
34	(一)技术转让所得不超过500万元部分	*	*	*	*	*	*	5 000 000.00
35	(二)技术转让所得超过500万元部分	*	*	*	*	*	*	1 500 000.00
.....								
40	合计(1+17+26+33+36)							6 500 000.00

丁公司技术转让所得8000000.00元，其中技术转让所得不超过5000000.00元的部分免征企业所得税，即5000000.00元免征企业所得税；技术转让所得超过5000000.00万元的部分减半征收企业所得税，即(8000000.00-5000000.00)×50%=1500000.00(元)免征企业所得税。表A107020第34行“(一)技术转让所得不超过500万元部分”填报5000000.00元，第35行“(二)技术转让所得超过500万元部分”填报1500000.00元。因此，第33行“四、符合条件的技术转让项目”填报6500000.00元。假设没有其他税收优惠，第40行“合计”填报6500000.00元。

第二步：《高新技术企业优惠情况及明细表》的填报（见表A107041）。

表 A107041 高新技术企业优惠情况及明细表 单位：元

行次	基本信息	
	.....	
29	减免税金额	2 150 000.00

新申报表填报说明对表A107041第29行“减免税金额”的解释是：填报按照主表A100000第23行应纳税所得额计算的减征10%企业所得税金额，主表A100000第23行“五、应纳税所得额”填报21500000.00元（见主表A100000），表A107041第29行“减免税金额”，填报2150000.00元，即：21500000.00×10%=2150000.00(元)。

第三步：A107040《减免所得税优惠明细表》的填报（见表A107040）。

**表 A107040 减免所得税优惠明细表** 单位:元

行次	项 目	金 额
	.....	
2	二、国家需要重点扶持的高新技术企业(填写 A107041)	2 150 000.00
	.....	
28	五、减:项目所得额按法定税率减半征收企业所得税叠加享受减免税优惠	150 000.00
29	合计(1+2+3+4- 28)	2 000 000.00

表 A107041 第 29 行“减免税金额”2 150 000.00 元转入表 A107040 第 2 行“二、国家需要重点扶持的高新技术企业”,即表 A107040 第 2 行“二、国家需要重点扶持的高新技术企业”填报 2 150 000.00 元。

技术转让所得应当缴纳企业所得税=3 000 000.00×50%×25%=375 000.00(元)。如果按照表 A107041 计算,技术转让所得缴纳企业所得税=1 500 000.00×(25%-10%)=225 000.00(元),产生差异的原因是由于技术转让所得叠加享受减免税优惠,造成丁公司多享受了税收优惠,丁公司多享受的税收优惠需要从上述高新技术企业优惠税额中减除。因此,表 A107040 第 28 行“五、减:项目所得额按法定税率减半征收企业所得税叠加享受减免税优惠”填报 150 000.00 元(375 000.00- 225 000.00)。第 29 行“合计”填报 2 000 000.00 元(2 150 000.00- 150 000.00)。

第四步:主表《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类)》的填报(见表 A100000)。

**表 A100000 中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类)** 单位:元

行次	项 目	金 额
	.....	
13	三、利润总额(10+11- 12)	28 000 000.00
14	减:境外所得(填写 A108010)	0.00
15	加:纳税调整增加额(填写 A105000)	0.00
16	减:纳税调整减少额(填写 A105000)	0.00
17	减:免税、减计收入及加计扣除(填写 A107010)	0.00
18	加:境外应税所得抵减境内亏损(填写 A108000)	0.00
19	四、纳税调整后所得(13- 14+15- 16- 17+18)	28 000 000.00
20	减:所得减免(填写 A107020)	6 500 000.00
21	减:抵扣应纳税所得额(填写 A107030)	0.00
22	减:弥补以前年度亏损(填写 A106000)	0.00

**续表 A100000** 单位:元

行次	项 目	金 额
	.....	
23	五、应纳税所得额(19- 20- 21- 22)	21 500 000.00
24	税率(25%)	25%
25	六、应纳税所得税额(23×24)	5 375 000.00
26	减:减免所得税额(填写 A107040)	2 000 000.00
27	减:抵免所得税额(填写 A107050)	-
28	七、应纳税额(25- 26- 27)	3 375 000.00
	.....	

表 A100000 第 13 行“三、利润总额”填报 28 000 000.00 元;除技术转让所得没有企业调整事项,因此第 14 行到第 18 行填报 0.00 元;第 19 行“四、纳税调整后所得”填报 28 000 000.00 元;表 A107020 第 40 行“合计”6 500 000.00 元转入表 A100000 第 20 行“减:所得减免”,即表 A100000 第 20 行“减:所得减免”填报 6 500 000.00 元;第 23 行“五、应纳税所得额”填报 21 500 000.00 元(28 000 000.00- 6 500 000.00);第 24 行“税率(25%)”填报 25%;第 25 行“六、应纳税所得税额”填报 537 500.00 元(21 500 000.00×25%);表 A107041 第 29 行“合计”2 000 000.00 元转入表 A100000 第 26 行“减:减免所得税额”,即表 A100000 第 26 行“减:减免所得税额”填报 2 000 000.00 元;第 27 行“减:抵免所得税额”填报 0.00 元;第 28 行“七、应纳税额”填报 337 500.00 元(537 500.00- 2 000 000.00)。

由此可见,表 A107040 第 28 行“减:项目所得额按法定税率减半征收企业所得税叠加享受减免税优惠”的填报能够解决优惠政策叠加享受的问题。在填报表 A107040 第 28 行时须注意两点:一是只能按照法定税率 25%减半,而不能按照优惠税率减半;二是建议财务人员先按照上述四个步骤填报,然后按照正确的方法计算出应纳税额,再倒推出差额,来验证表 A107040 第 28 行的填报是否正确。

**五、结语**

新申报表的 11 张税收优惠表能够较为详细地反映纳税人的财务与纳税情况,并通过“会税差异调整”与“税收优惠调整”分开填报、优惠政策叠加设置专门栏次等方式使得税收优惠调整项目更加科学,同时弥补了旧申报表填报的缺陷。

**主要参考文献**

国家税务总局.关于发布《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)》的公告.国家税务总局公告 2014 年第 63 号,2014- 11- 03.