

《企业所得税弥补亏损明细表》填报之我见

侯江玲

(辽宁税务高等专科学校, 大连 116023)

【摘要】2015年新版企业所得税年度纳税申报表正式使用后,申报表总张数由原先的16张增加至41张,必然给纳税人在初期填报时带来一定的困惑。为了降低纳税人填报难度,笔者尝试结合政策变化对其中的《企业所得税弥补亏损明细表》的填报进行解读,希望能对纳税人准确填报申报表有所帮助。

【关键词】弥补亏损; 填报说明; 纳税调整后所得

为了在新形势下进一步满足税务机关加强所得税风险管理、后续管理以及税收收入分析等需求,国家税务总局下发了2014年63号公告《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2008年1月1日开始使用的居民企业所得税年度纳税申报表(以下简称“申报表”)进行了整体修订,修订后的新申报表自2015年1月1日起开始使用。

新申报表将原先旧申报表(一主、十五附共计16张)调整为一张基础信息表、一张主表和三十九张附表的41张报表架构,其中A106000《企业所得税弥补亏损明细表》(以下简称“补亏明细表”)为一张一级附表。该表和旧表相比结构上并没有大变化,但填表说明比旧表更为详细,主要变化和填报难点在于第2列“纳税调整后所得”的分析填报。

一、新、旧补亏明细表中“纳税调整后所得”的填报要点及初步分析

(一)填报要点比对

1. 旧表(原附表四)填报要点。第2列“盈利额或亏损额”(新表中修订为“纳税调整后所得”):填报主表的第23行“纳税调整后所得”的金额(亏损额以“-”表示)。

主要计算过程:主表13行“利润总额”-“纳税调整减少额”之主表19行“减、免税项目所得”=主表23行“纳税调整后所得”=附表四第6行第2列“本年盈利或亏损额”。同时,旧表体系下与补亏有关的主附表勾稽关系还有:主表第19行“减、免税项目所得”=附表五税收优惠明细表第14行“减免所得额合计”=附表三纳税调整明细表第17行第4列“减、免税项目所得”。

原政策《国家税务总局关于做好2009年度企业所得税汇算清缴工作的通知》(国税函[2010]148号——已作废)中规定,对企业取得的免税收入、减计收入以及减征、免征所得额项目,不得弥补当期及以前年度应税项目亏

损;当期形成亏损的减征、免征所得额项目,也不得用当期和以后纳税年度应税项目所得抵补。

例1:某公司2013年应税利润为800万元,免税所得亏损500万元,会计利润为300万元。假设无其他纳税调整项目。

旧表主表23行“纳税调整后所得”=利润总额300-(-500)=800(万元)=附表四第6行第2列“盈利额或亏损额”,可参看下面原主表和附表四中例题数字填报列示(详见表1和表2)。

表1 原企业所得税年度纳税申报表主表(A类表部分)

金额单位:元(列至角分)

| 类别 | 行次 | 项目 | 金额 |
|----------|--------|----------------------|-------------|
| 利润计算 | 13行 | 三、利润总额(10+11-12) | 3 000 000 |
| 应纳税所得额计算 | 14行 | 加:纳税调整增加额(填附表三) | |
| | 15行 | 减:纳税调整减少额(填附表三) | - 5 000 000 |
| | 16-21行 | 其中:减、免税项目所得等调减项目 | |
| | 22行 | 加:境外应税所得弥补境内亏损 | |
| | 23行 | 纳税调整后所得(13+14-15+22) | 8 000 000 |
| | 24行 | 减:弥补以前年度亏损(填附表四) | |
| | 25行 | 应纳税所得额(23-24) | |

注:2008年版申报表主表中第23行“纳税调整后所得”如为负数,即为当年实现的税收口径亏损额。

因此,在2008年版申报表中凡涉及“纳税调整后所得”填报时,如果当年减免税项目为亏损,则通过负数填报在主表中自然就将减免税项目亏损额从纳税调整后所得中剔除,完美体现了国税函[2010]148号文件的精神:减免税项目和应税项目应分别计算,盈亏不得相互抵补;减免税项目的亏损不能结转以后年度弥补,项目盈利也不能用于弥补以前年度亏损。

2. 新表(A106000)填报要点。本表第2列“纳税调整

表 2 原企业所得税弥补亏损明细表(附表四) 金额单位:元(列至角分)

| 行次 | 项目 | 年度 | 盈利额或 亏损额 | 合并分立企 业转入可弥 补亏损额 | 当年可 弥补的 所得额 | 以前年度亏损弥补额 | | | | | 本年度实际弥补 的以前年度亏损额 | 可结转以后年度 弥补的亏损额 |
|----|-----------------|----|-------------|------------------------|-------------------|-----------|------|------|------|----|---------------------|-------------------|
| | | | | | | 前四年度 | 前三年度 | 前二年度 | 前一年度 | 合计 | | |
| | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| 1 | 第一年 | | | | | | | | | | | * |
| 2 | 第二年 | | | | | * | | | | | | |
| 3 | 第三年 | | | | | * | * | | | | | |
| 4 | 第四年 | | | | | * | * | * | | | | |
| 5 | 第五年 | | | | | * | * | * | * | | | |
| 6 | 本年 | | 8 000 000 | | | * | * | * | * | * | | |
| 7 | 可结转以后年度弥补的亏损额合计 | | | | | | | | | | | |

后所得”,第6行按以下情形填写:

(1)表A100000第19行“纳税调整后所得”>0,第20行“所得减免”>0,则本表第2列第6行=本年度表A100000第19行-20行-21行,且减至0为止。

第20行“所得减免”<0,填报此处时,以0计算。

(2)表A100000第19行“纳税调整后所得”<0,则本表第2列第6行=本年度表A100000第19行。

第1行至第5行填报以前年度主表第23行(2013纳税年度前)或表A100000第19行(2014纳税年度后)“纳税调整后所得”的金额(亏损额以“-”号表示)。发生查补以前年度应纳税所得额的、追补以前年度未能税前扣除的实际财产损失等情况,该行需按修改后的“纳税调整后所得”金额进行填报。

因此,新表(A106000)中“纳税调整后所得”不能直接援引主表(A100000)中的“纳税调整后所得”,而是需要按照填报说明将主表19行、20行、21行的数据比对计算后填入本表第6行第2列,即新表主表中没有能够直接体现当年税收口径亏损的行次,需要计算分析填报A106000表。

(二)初步比对分析

乍看新、旧补亏明细表中“纳税调整后所得”的填报说明变化,会认为新表的填报逻辑关系比较清楚,但细细推敲却使人一头雾水,因为主表第20行“所得减免”的填报说明为:本行通过《所得减免优惠明细表》(A107020)填报,本行<0时,填写负数。这意味着,如果“所得减免”为亏损,主表第19行“纳税调整后所得”减去第20行负数的“所得减免”实际就是纳税调增了,补亏明细表中第2列“纳税调整后所得”也是如此。

例2:假设某公司2014年相关数据同例1。

则新申报表主表19行“纳税调整后所得”为300万元,而第20行“所得减免”的填报说明明确规定“本行小于0”时填写负数,于是主表19行(300)-20行(-500)=800(万元)。

如此一来,新表的填报设计仍体现着国税函[2010]148号文件的精神,即免税项目和应税项目盈亏不得抵补,这个困惑直到2014年12月初国家税务总局所得税司在河北税校举办的新申报表宣讲会上才得到解决,会上明确了现在的政策口径是“允许应税与减免税项目的所得与亏损相互抵补”,本行的填报说明改为“当20行小于0时,以0填报”。即主表19行(300)-20行(0)=300(万元),23行应纳税所得额为300万元,而非800万元。具体可参看下面新申报表主表和补亏明细表例题数字填报列示(详见表3和表4)。

表 3 A100000企业所得税年度纳税申报表主表(A类表部分) 金额单位:元(列至角分)

| 行次 | 类别 | 项目 | 金额 |
|--------|----------|------------------------------|-----------|
| 13行 | 利润计算 | 三、利润总额(10+11-12) | 3 000 000 |
| 14-18行 | | 减:境外所得等项目 | |
| 19行 | 应纳税所得额计算 | 四、纳税调整后所得(13-14+15-16-17+18) | 3 000 000 |
| 20行 | | 减:所得减免(填写A107020) | 0 |
| 21行 | | 减:抵扣应纳税所得额(填写A107030) | |
| 22行 | | 减:弥补以前年度亏损(填写A106000) | |
| 23行 | | 五、应纳税所得额(19-20-21-22) | 3 000 000 |

例3:某公司应税亏损800万元,免税所得500万元,则利润总额为-300万元。假设无纳税调整项目。

则主表19行为-300万元,假设第20行填报500万元,则可供弥补的亏损为-800万元(即免税所得仍不能弥补应税亏损)。但是,依据该表填报说明,如果表A100000第19行“纳税调整后所得”<0,则本表第2列第6行=本年度表A100000第19行。当年实际亏损额为300万元而非800万元。

例4:某公司应税项目亏损1000万元,免税项目所得1500万元,则利润总额为500万元。假设无纳税调整项目。

表4 A106000企业所得税弥补亏损明细表 金额单位:元(列至角分)

| 行次 | 项目 | 年度 | 纳税调整后所得 | 合并、分立转入(转出)可弥补的亏损额 | 当年可弥补的亏损额 | 以前年度亏损已弥补额 | | | | | 本年度实际弥补的以前年度亏损额 | 可结转以后年度弥补的亏损额 |
|----|-----------------|----|-----------|--------------------|-----------|------------|------|------|------|----|-----------------|---------------|
| | | | | | | 前四年度 | 前三年度 | 前二年度 | 前一年度 | 合计 | | |
| | | | | | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | | |
| 1 | 前五年度 | | | | | | | | | | | * |
| 2 | 前四年度 | | | | | * | | | | | | |
| 3 | 前三年度 | | | | | * | * | | | | | |
| 4 | 前二年度 | | | | | * | * | * | | | | |
| 5 | 前一年度 | | | | | * | * | * | * | * | | |
| 6 | 本年度 | | 3 000 000 | | | * | * | * | * | * | | |
| 7 | 可结转以后年度弥补的亏损额合计 | | | | | | | | | | | |

则主表19行为500万元,假设第20行仍填报1500万元,则可供弥补的亏损应为-1000万元,所以依据A106000第2列“纳税调整后所得”的填报说明,该表第6行第2列应填0,即:可供弥补的亏损是0(500-500)。此时,免税所得1500万元仅有500万元可以享受免税待遇,另1000万元所得则直接抵补了应税项目亏损。

因此,综合上述几种情况的分析可以看出,补亏明细表中的“纳税调整后所得”与主表的“纳税调整后所得”名称虽相同,意义却不同。主表的“纳税调整后所得”并未调整“所得减免”优惠对税基的影响,而补亏明细表的“纳税调整后所得”则是申报当年应税和减免税项目盈亏相抵后实际可用以补亏的税前所得额或真实的亏损数。补亏政策的巨大变化意味着,纳税人可用应税项目所得直接抵补减免税项目亏损,必将大大缓解企业当年缴税的资金压力;同样,应税项目亏损亦可用减免税项目所得直接抵补,减少了企业以后年度的补亏压力,对纳税人经营业绩披露亦有利。需要提醒的是,此举也极大压缩了某些企业拟利用亏损做节税安排的空间。

同时,要注意A100000表20行“所得减免”与A107020表(所得减免优惠明细表)的勾稽关系,即主表第20行=表A107020第40行第7列,A107020表第40行第7列合计数同样是纳税人当年所有减免税项目盈亏直接相抵后的净额。

二、对补亏明细表中“纳税调整后所得”填报要点的进一步分析

纳税人掌握了如何正确分析填报补亏明细表中“纳税调整后所得”后,还需进一步了解该表第2列对本表其他栏次的影响以及其中的政策含义。

例5:某企业2009年亏损连续弥补到2014年初尚有100万元未弥补,2014年实现税前所得100万元,其中,应税项目所得60万元、免税项目所得40万元。无其他纳税调整和税收优惠情况。

按填报说明,A106000表第6行第2列“纳税调整后所得”:100-40=60(万元)。

主表(A100000)19行“纳税调整后所得”-20行“所得减免”-22行“弥补以前年度亏损”为23行“应纳税所得额”(如果为负数填0),因此主表23行填0,即:100-40-60=0。

因此,可得出结论:免税项目所得不能用于弥补以前年度亏损。2009年剩余未弥补的40万亏损无法再结转弥补,这一点上新旧政策并无变化。

例6:接例5资料,假设应税项目所得为-50,免税项目所得为110。

则主表19行“纳税调整后所得”为60,“应纳税所得额”的计算:60-110=-50,填0;补亏明细表“纳税调整后所得”:60-60=0。

此时,2014年无依法可用于弥补以前年度亏损的税前所得额,同样说明免税项目所得只能抵补当年应税项目亏损,却不能用于弥补以前年度亏损。同理,应税项目所得只能用抵补减免税项目亏损后的余额部分去弥补以前年度亏损。

例7:接例5资料,假设应税项目所得为-50,免税项目所得为-50。

则主表19行“纳税调整后所得”:-100,补亏明细表“纳税调整后所得”=主表19行=-100万元。可得出结论,当年免税项目如亏损,亦可结转以后年度用应税项目所得弥补。

总之,新申报表填报思路的变化引起了企业所得税应税、减免税弥补亏损政策的巨大调整,整体看对纳税人非常有利,现实中依法享受所得减免优惠的纳税人尤其应认真学习领悟,正确填报2014年版《企业所得税弥补亏损明细表》。

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.

国家税务总局.关于做好2009年度企业所得税汇算清缴工作的通知.国税函[2010]148号,2010-05-06.