新企业所得税纳税申报表减免税所得的处理及其影响

梁瑞智(副教授)

(北京农业职业学院财会金融系，北京 100193)

【摘要】国家税务总局公告2014年第63号文件对企业所得税年度纳税申报表(A类)进行了全面修订,并于2015年1月1日起执行。《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)》与2008版申报表相比,调整了税收优惠项目的顺序,并允许企业应税项目所得与减免税项目所得之间相互弥补亏损,这将对享受所得减免优惠的企业产生影响。

【关键词】2014版企业所得税申报表；减免税所得；弥补亏损

企业所得税纳税申报表是纳税人依法履行纳税义务、申报缴纳所得税的法律文书,同时也是税务机关采集涉税信息、开展税收风险管理的信息渠道。2014 年 11月,国家税务总局发布了《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),对企业所得税年度纳税申报表(A类)进行了全面修订,并于2015年1月1日起执行。除报表封面和填报表单外,《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“新表”)共41张,包括1张基本信息表、1张主表和39张附表。附表按照功能不同,分为收入支出费用明细表(6张)、纳税调整表(15 张)、亏损弥补表(1 张)、税收优惠表(11 张)、境外所得抵免表(4 张)和汇总纳税表(2张)。新表“一主多附、多层架构”的报表体系充分展现了企业所得税计算的整体过程。

一、减免税所得

在新表中,纳税人根据税法及相关税收政策的规定享受的所得减免金额在主表第20行“所得减免”中反映,该行根据《所得减免优惠明细表》填报。

《所得减免优惠明细表》填报的是纳税人本年度发生的减免所得额优惠的详细情况,具体包括以下项目的所得额:

1. 农、林、牧、渔业项目。

(1)免税项目。免税项目包括纳税人从事蔬菜、谷物、薯类、油料、豆类、棉花、麻类、糖料、水果、坚果的种植;从事农作物新品种的选育;从事中药材的种植;从事林木的培育和种植;从事牲畜、家禽的饲养;从事林产品的采集;从事灌溉、农产品初加工、兽医、农技推广、农机作业和维修等农、林、牧、渔服务业;从事农产品初加工;从事远洋捕捞;从事其他税法规定的农、林、牧、渔免税优惠项目。以上项目免征企业所得税,项目的所得额为免税所得额。

(2)减半征收项目。减半征收项目包括纳税人从事花卉、茶以及其他饮料作物和香料作物的种植;从事海水养殖、内陆养殖;从事国务院根据税法授权制定的其他减税优惠项目。以上项目减半征收企业所得税,项目的所得额为减税所得额。

2. 国家重点扶持的公共基础设施项目。包括纳税人从事《公共基础设施项目企业所得税优惠目录》规定的港口码头项目、机场项目、铁路项目、公路项目、城市公共交通项目、电力项目、水利项目和其他项目投资经营的减免税所得额。

3. 符合条件的环境保护、节能节水项目。包括纳税人从事符合条件的公共垃圾处理项目、沼气综合开发利用项目、节能减排技术改造项目、海水淡化项目和其他项目的减免税所得额。

4. 符合条件的技术转让项目。纳税人符合条件的技术转让所得不超过500万元的部分,免征企业所得税;纳税人符合条件的技术转让所得超过500万元的部分,减半征收企业所得税。

5. 其他专项优惠项目。包括纳税人实施清洁发展机制项目、符合条件的节能服务公司实施合同能源管理项目的减免税所得额以及纳税人享受的其他专项减免税所得额。

二、新旧企业所得税纳税申报表减免税所得的处理方法比较

与2008版企业所得税纳税申报表(简称“旧表”)相比,新表的突出变化之一就是在主表中调整了税收优惠项目的顺序。

旧表中，企业将其根据税法及相关税收政策规定享受的所得减免优惠在《纳税调整项目明细表》中填报，因此所得减免包含在主表“纳税调整后所得”之前的纳税调整项目之中。

新表将企业按规定享受的所得减免优惠项目从纳税调整表中分离出来，放在主表第 19 行“纳税调整后所得”后单独处理，即第20行“所得减免”。

新表这样处理所得减免是出于以下考虑：税收优惠政策属于授权性行为，从事税收优惠项目的纳税人具有选择是否享受税收优惠的权利。也就是说，如果纳税人不提出或者不主张税收优惠政策，税务部门是无权要求纳税人必须享受税收优惠的；反之，企业提请享受减免税优惠需要举证，否则视为放弃税收优惠。

通过比较表1、表2，可以得出新表在减免税所得处理方面的变化。

表 1　企业所得税年度纳税申报表(A类)(2014版)

行次	类别	项目	金额
13	……	三、利润总额(10+11−12)	
14	应纳税所得额计算		
		减：境外所得(填写A108010)	
15		加：纳税调整增加额(填写A105000)	
16		减：纳税调整减少额(填写A105000)	
17		减：免税、减计收入及加计扣除(填写A107010)	
18		加：境外应税所得抵减境内亏损(填写A108000)	
19		四、纳税调整后所得(13−14+15−16−17+18)	
20		减：所得减免(填写A107020)	
21		减：抵扣应纳税所得额(填写A107030)	
22		减：弥补以前年度亏损(填写A106000)	
23		五、应纳税所得额(19−20−21−22)	

表 2　企业所得税年度纳税申报表(A类)(2008版)

类别	行次	项目	金额
……	13	三、利润总额(10+11−12)	
应纳税所得额计算	14	加：纳税调整增加额(填附表三)	
	15	减：纳税调整减少额(填附表三)	
	16	其中：不征税收入	
	17	免税收入	
	18	减计收入	
	19	减、免税项目所得	
	20	加计扣除	
	21	抵扣应纳税所得额	
	22	加：境外应税所得弥补境内亏损	
	23	纳税调整后所得(13＋14－15＋22)	
	24	减：弥补以前年度亏损(填附表四)	
	25	应纳税所得额(23－24)	

三、新企业所得税纳税申报表减免税所得处理对企业的影响

新表在减免税所得方面的处理，实则是重新明确了“应税项目”所得与享受税收优惠的“减免税项目”所得是否可以相互弥补亏损这一问题。国家税务总局2010年发布《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号文件，国家税务总局公告2014年第63号公告发布后已废止)对旧表的填报口径进行了说明，不允许应税项目所得与减免税项目所得相互弥补亏损。国税函[2010]148号文件的废除意味着两者之间可以相互弥补亏损。因此，新表允许企业应税项目所得与减免税项目所得相互弥补亏损。这一变化必然会对享受所得减免优惠的企业产生影响。下面分不同情况举例说明：

1. “应税项目”所得>0，“减免税项目”所得>0。A公司2014年应税项目盈利200万元，减免税项目盈利100万元，会计利润总额为300万元。假设不考虑其他填报项目，则新旧表相关填报如表3和表4所示：

表 3　A公司企业所得税年度纳税申报表(2014版)

13	三、利润总额(10+11−12)	300
15	加：纳税调整增加额(填写A105000)	
16	减：纳税调整减少额(填写A105000)	
19	四、纳税调整后所得(13−14+15−16−17+18)	300
20	减：所得减免(填写A107020)	100
23	五、应纳税所得额(19−20−21−22)	200

表 4　A公司企业所得税年度纳税申报表(2008版)

13	三、利润总额(10+11−12)	300
14	加：纳税调整增加额(填附表三)	
15	减：纳税调整减少额(填附表三)	100
23	纳税调整后所得(13＋14－15＋22)	200
25	应纳税所得额(23－24)	200

比较表3和表4可以看出，当企业应税项目与减免税项目均盈利时，新旧表中企业填报的“应纳税所得额”相同，新表的使用对企业所得税计算没有影响。

2. “应税项目”所得>0，“减免税项目”所得<0。B公司2014年应税项目盈利800万元，减免税项目亏损500万元，会计利润总额为300万元。假设不考虑其他填报项目，则新旧表相关填报如表5和表6所示：

表 5　B公司企业所得税年度纳税申报表(2014版)

13	三、利润总额(10+11−12)	300
15	加：纳税调整增加额(填写A105000)	
16	减：纳税调整减少额(填写A105000)	
19	四、纳税调整后所得(13−14+15−16−17+18)	300
20	减：所得减免(填写A107020)	−500
23	五、应纳税所得额(19−20−21−22)	300

表 6　B公司企业所得税年度纳税申报表(2008版)

13	三、利润总额(10+11-12)	300
14	加:纳税调整增加额(填附表三)	
15	减:纳税调整减少额(填附表三)	-500
23	纳税调整后所得(13+14-15+22)	800
25	应纳税所得额(23-24)	800

按照新表的填报说明,当减免税项目亏损时,新版表主表第20行"减:所得减免"应填负数,但由于应税项目所得与减免税项目所得之间可以相互弥补亏损,此行在申报系统后台按0计算。因此,新表第23行"应纳税所得额"为300万元。

旧表减免税项目的亏损在纳税调整项目中填报,由于应税项目所得不能弥补减免税项目的亏损,纳税调整后所得为800万元,应纳税所得额也为800万元。

比较表5和表6可以看出,新表允许企业将应税项目所得与减免税项目所得进行弥补亏损,对纳税人而言,新表比旧表交税少。

3. "应税项目"所得<0,"减免税项目"所得>0。C公司2014年应税项目亏损800万元,免税项目盈利1 100万元,会计利润总额为300万元。假设不考虑其他填报项目,则新旧表相关填报如表7和表8所示:

表 7　C公司企业所得税年度纳税申报表(2014版)

13	三、利润总额(10+11-12)	300
15	加:纳税调整增加额(填写A105000)	
16	减:纳税调整减少额(填写A105000)	
19	四、纳税调整后所得(13-14+15-16-17+18)	300
20	减:所得减免(填写A107020)	1 100
23	五、应纳税所得额(19-20-21-22)	0

表 8　C公司企业所得税年度纳税申报表(2008版)

13	三、利润总额(10+11-12)	300
14	加:纳税调整增加额(填附表三)	
15	减:纳税调整减少额(填附表三)	1 100
23	纳税调整后所得(13+14-15+22)	-800
25	应纳税所得额(23-24)	0

由于应税项目亏损可以用减免税项目的盈利去弥补,新表第23行"应纳税所得额"为0,附表《企业所得税弥补亏损明细表》中的本年亏损数为0。

由于应税项目所得和减免税项目所得之间不能相互弥补亏损,旧表主表第23行"纳税调整后所得"为-800万元。因此,旧表附表《企业所得税弥补亏损明细表》中本年度亏损数为-800万元。

比较表7和表8可以看出,当企业应税项目发生亏损,减免税项目盈利时,新旧表主表中本年度"应纳税所得额"相同。但是由于新旧表附表《企业所得税弥补亏损明细表》中的本年亏损数分别为0和-800万元,与旧表相比,纳税人使用新表后没有了可结转以后年度弥补的亏损额,对纳税人不利。

4. "应税项目"所得<0,"减免税项目"所得<0。D公司2014年应税项目亏损200万元,减免税项目亏损100万元,会计利润总额为-300万元。假设不考虑其他填报项目,则新旧表相关填报如表9和表10所示:

表 9　D公司企业所得税年度纳税申报表(2014版)

13	三、利润总额(10+11-12)	-300
15	加:纳税调整增加额(填写A105000)	
16	减:纳税调整减少额(填写A105000)	
19	四、纳税调整后所得(13-14+15-16-17+18)	-300
20	减:所得减免(填写A107020)	-100
23	五、应纳税所得额(19-20-21-22)	0

表 10　D公司企业所得税年度纳税申报表(2008版)

13	三、利润总额(10+11-12)	-300
14	加:纳税调整增加额(填附表三)	
15	减:纳税调整减少额(填附表三)	-100
23	纳税调整后所得(13+14-15+22)	-200
25	应纳税所得额(23-24)	0

新表主表第23行"应纳税所得额"为0。因主表第19行"纳税调整后所得"为-300万元,所以附表《企业所得税弥补亏损明细表》中的本年亏损数是-300万元。

旧表第25行"应纳税所得额"为0。但是填报《企业所得税弥补亏损明细表》时,本年亏损数是-200万元。

比较表9和表10可以看出,当企业应税项目发生亏损,减免税项目也亏损时,新旧表主表中本年度"应纳税所得额"均为0。但是由于新旧表附表《企业所得税弥补亏损明细表》中的本年亏损数分别为-300万元和-200万元,与旧表相比,纳税人使用新表后减免税项目的亏损也作为可结转以后年度弥补的亏损额,对纳税人有利。

四、结论

新表允许企业应税项目所得与减免税项目所得相互弥补亏损。当企业应税项目与减免税项目均盈利时,新表的使用对纳税人应纳税所得额没有影响;当企业应税项目盈利而减免税项目亏损时,新表的使用可以减少纳税人当年的应纳税所得额;当企业应税项目亏损而减免税项目盈利时,新表的使用不会增加纳税人当年的应纳税所得额,但是会导致可结转以后年度弥补的亏损额的减少;当企业应税项目与减免税项目均亏损时,新表的使用不会影响纳税人当年的应纳税所得额,但是会导致可结转以后年度弥补的亏损额增加。

主要参考文献

辛连珠.新企业所得税年度纳税申报表主表逻辑结构分析[J].中国税务,2015(1).