

论税法实施中的技术处理

——企业所得税纳税申报表设计的探讨

中国人民大学财政金融学院 岳树民

国家税务总局扬州税务进修学院 辛连珠

摘要：企业所得税纳税申报表是企业所得税法实施及其管理中的重要基础和依据，其填列方式、方法是税法实施的技术处理问题，影响着企业所得税法及其政策实施的效果，要求纳税申报表的设计及其填列方式、方法必须科学合理。从法律意图和政策目标的角度，新企业所得税纳税申报表设计中需要重视对不征税收入、免税收入、税收优惠项目以及境外所得纳税等问题的科学处理。

税收问题是个经济问题，但税收对经济的影响是通过税收法律的实施来实现的，因此，税收问题又是个法律问题；税收法律的实施是依托一定的技术手段对纳税人的涉税事项进行一系列技术处理来运行的，通过技术处理来实现法律意图和政策目标，可见，税收问题又是一个技术问题，技术操作如何影响着税收的法律效果和经济效果。故此，税收问题中的技术处理至关重要。

新的企业所得税法已经进入实施阶段，其有效实施的一个重要环节，就在于企业所得税法操作实施的技术处理，通过企业所得税的技术处理，完整、准确地体现立法者的立法意图和政策导向，而技术处理的核心就是作为法律政策载体的企业所得税纳税申报表的填报。因此，企业所得税纳税申报表的技术设计，对于企业所得税法的有效实施具有决定性作用。

一、企业所得税纳税申报表与企业所得税法的关系

企业所得税纳税申报表是根据企业所得税征收与管理规程的要求，纳税人与税务机关为处理企业所得税征管事宜所使用的具有固定格式的报表。它既是纳税人或纳税代理人履行纳税义务以规范格式申报纳税的书面报告，也是税务机关据以征收、分析、评估、检查企业所得税所使用的重要资料。^①

第一，企业所得税纳税申报表是企业所得税相关法律、法规实施的缩影，任何一项企业所得税政策都应当在纳税申报表上找到它的“影子”。企业所得税纳税申报表的功能及其填报的内容，具体反映和体现了企业所得税的相关法律规定和政策措施；每一项政策、每一项法律规定都会在纳税申报表上有合适的“位置”，以落实政府有关企业的税收政策，调整、约束、规范企业的纳税行为。从这一点也可以看出，企业所得税纳税申报表实际上就是政府

^①孙瑞标 缪慧频 刘丽坚：《企业所得税税前扣除政策与纳税申报实务》，中国商业出版社 2006 年 5 月版，第 1 页。

税收政策、法规在实施中的具体反映和体现。

第二，企业所得税纳税申报表反映了企业涉税活动、纳税义务及其收支情况的全貌。税法是纳税申报表设计的法理依据。税法及其相关政策的所有要求都已通过纳税申报表体现出来。纳税人通过纳税申报表的填列全面、准确、及时地向税务机关列示和陈述过去所发生的所得税涉税事项和纳税义务。纳税申报表是纳税人向税务机关描述过去发生涉税行为的专有语言，是纳税人向税务机关表白其“想表白”的过去发生的涉税行为的书面报告，因此，企业填列的纳税申报表全面地反映了企业应税的生产经营活动及其收支情况；填报的是否准确反映了纳税人经营活动承担相应税负的情况，是纳税人遵从税法正确与否的重要依据，是纳税人履行纳税义务，承担法律责任的主要凭据。

第三，企业所得税纳税申报表是企业所得税法具体实施的技术处理，影响着企业的实际税负。纳税人的涉税行为是否征税，如何征税，税法做出了明确规定，但实现征税，具体税收政策、税收法律对应的经济行为的技术处理都是在企业所得税纳税申报表的填列中完成技术性操作的。如，纳入征税范围的所得项目与规模、税前扣除项目的计算基数和比例以及税法与会计法差异的具体处理等。

从实践中可以看到，企业所得税纳税申报表如何填列，各个项目填列的行次和办法直接影响纳税人纳税的数额，决定了纳税人税负的轻重。例如，原企业所得税法对公益救济性捐赠的税收待遇，由于纳税申报表技术上处理的原因，导致公益救济性捐赠税前扣除受到限制。这通过原企业所得税纳税申报表对公益救济性捐赠填报行次的逻辑关系可以看到问题的原因。

16 纳税调整后所得 (13+14-15)
17 减: 弥补以前年度亏损 (填附表六) (17≤16)
18 减: 免税所得 (请填附表七) (18≤16-17)
19 加: 应补税投资收益已缴所得税额
20 减: 允许扣除的公益救济性捐赠额 (请填附表八)
21 减: 加计扣除额 (请填附表九) (21≤16-17-18+19-20)
22 应纳税所得额 (16-17-18+19-20-21)

图 1 2006 年版《企业所得税年度纳税申报表》部分行次

原税法虽然规定：“纳税人用于公益、救济性的捐赠，在年度应纳税所得额 3% 以内的部分，准予扣除。”^② 但是，在纳税申报表的设计上，将其放在第 20 行“减：允许扣除的公益救济性捐赠额”，并且，其计算基数是《国家税务总局关于修订企业所得税纳税申报表的

^② 《中华人民共和国企业所得税暂行条例》国务院令【1993】第 137 号 第六条。

通知》(国税发〔2006〕56号)规定的主表第16行“纳税调整后所得”。《通知》还指出:“主表第22行‘应纳税所得额’金额等于本表第16-17-18+19-20-21行。本行不得为负数。本表第16行或者依上述顺序计算结果如为负数,本行金额应填0。”税法的技术处理是为了保障税法实施,但原企业所得税纳税申报表对公益救济性捐赠的技术处理,扭曲了立法者的本意,也就是说企业当年实现的“纳税调整后所得”首先用于“弥补以前年度亏损”,有余额再减“免税所得”,之后再有余额才能减“允许扣除的公益救济性捐赠额”。这样,尽管企业按照税法的要求计算出税前可以扣除的公益救济性捐赠数额,但实际的技术处理可能在税前不能得到真正的扣除。纳税申报表设计的技术处理对税法产生的扭曲,还表现在“加计扣除”项目的处理上。再来分析图1中第21行:“减:加计扣除额(请填附表九)($21 \leq 16-17-18+19-20$)”,这里的“加计扣除额”主要是指企业发生的技术开发费的优惠政策。原税收政策规定:“纳税人技术开发费比上年增长达到10%以上、其实际发生额的50%如大于企业当年应纳税所得额的,可准予抵扣其不超过应纳税所得额的部分;超过部分,当年和以后年度均不再予以抵扣。亏损企业发生的技术开发费可以据实扣除,但不实行增长达到一定比例抵扣应纳税所得额的办法。”^③这里,“当年应纳税所得额”是企业能否享受此项优惠政策的关键,很显然,应当将其推定为纳税申报表中的第16行“纳税调整后所得”,但存在的问题是,虽然第16行“纳税调整后所得”是正数,企业也不一定能够享受加计扣除优惠政策。因为,第16行“纳税调整后所得”是正数,应当首先弥补以前年度亏损,有余额再减除免税所得,再减除对外捐赠,最后才能减除技术开发费用的加计扣除。可见纳税申报表的填列方式、方法对企业税负轻重产生的重要影响。

二、企业所得税纳税申报表应准确体现企业所得税法的实质

企业所得税纳税申报表是否科学及其能否准确填列,影响着企业所得税法实施的效果。因此,要求企业所得税纳税申报表的设计,对于需要填列的项目之间的逻辑关系,各个项目的行次、计算方法、填列方式等都应当符合税法的基本要求,避免纳税申报表设计不当,偏离了税法的基本要求或实质。因此,纳税申报表的设计应注意以下几个问题。

第一,纳税申报表是对应税行为的概括性描述,不能遗漏。纳税申报表应当与税收政策、法律相对应,在具体的技术处理时,应尽可能直接依据企业会计资料直接记入,不应进行过多的或复杂的计算后方可填入,避免出现税法基本要点或政策的遗漏,填列项目和方法应易于理解和操作,全面准确反映企业涉税经营活动与纳税事务中的实质问题。

第二,纳税申报表应当具有一定的前瞻性,不宜经常变动调整。纳税申报表应概括性地描述各类情况,同时保持好收入、支出等各类项目之间科学稳定的逻辑关系、勾稽关系,不应因新的情况出现而发生实质性的变化。纳税申报表各个项目之间的逻辑关系、勾稽关系,能够明确地体现税法的目的与意图。应当考虑到在信息自动化条件下,未来可以逐渐实现的在基础信息输入的情况下,某些数字信息的自动生成。

^③国家税务总局关于印发《企业技术开发费税前扣除管理办法》的通知国税发【1999】49号 第六条。

第三，纳税申报表中各个收支项目的行次设计应当科学合理。纳税申报表的项目处理、计算行次的确定决定了纳税人的税收待遇，应准确体现政策、法律的力度和基本要求。因此，纳税申报表的设计要避免对政策、法律产生扭曲，不应形成对政策效应的截留或扩大。

例如，新的企业所得税法规定，企业发生的公益性捐赠支出，在年度利润总额 12% 以内的部分，准予扣除。从鼓励公益事业发展的角度，提高公益性捐赠在税前扣除的标准是应当的，但是公益性捐赠在税前能够扣除的规模以及能否扣除取决于两个因素：一是计算税前扣除的基数，税法规定按 12% 进行税前扣除的基数是企业年度利润总额，不是应纳税所得额，这一规定显然是有积极意义的，税法应当限制那些没有能力把自己的事情办好，还要帮助他人的做法，这不应当属于鼓励的范围之内；二是公益性捐赠税前扣除在纳税申报表中具体行次的确定，公益性捐赠在纳税申报表哪一行次列示可以很好体现是以企业利润为基数且比较容易计算。因此，新的企业所得税纳税申报表应当采用间接法设计，即首先应当列示企业会计利润，然后再按税收规定对年度会计利润进行必要的调整，计算出应纳税所得额，实现税法规定与其税法的技术处理完全吻合。

再如，各个优惠项目的填报行次直接决定企业享有某些政策的程度。企业所得税中规定了多种情况下给予企业免税照顾，但是，按照现行纳税申报表填列办法规定的免税所得的填列行次，实际上免税所得也被用于弥补企业应税所得的亏损，只有在企业弥补亏损后有余额才能真正享有免税待遇，亏损企业实际上并未真正享有免税照顾，政策的力度大为降低。

第四，协调好税法与会计法的关系。企业所得税纳税申报表的设计有直接法和间接法两种方法。间接法是直接利用企业的会计资料来进行纳税申报表的填报并完成纳税事宜，能够很好地与会计法衔接，减少企业的纳税遵从成本。鉴于目前会计准则与税收政策在许多事项的处理上日益趋同，税收与会计的差异日益减少，新的企业所得税纳税申报表应采用间接法设计，最大限度地方便纳税人，减少纳税人的遵从成本，提高税收征管质量与效率。

三、企业所得纳税申报表设计中几个需要重视的技术处理

第一，关于不征税收入和免税收入的科学处理。按照新的企业所得税法的规定，企业所得税计算的基本逻辑结构是首先计算应纳税所得额，应纳税所得额是收入总额中减不征税收入、免税收入以及扣除项目和弥补亏损后的余额。

对不征税收入和免税收入在收入总额中的扣除，能够使纳税人取得的不征税收入和免税收入真正实现了绝对免税。避免了原企业所得税的不征税收入和免税收入在弥补亏损后“有余额”情况下，才享受免税待遇的尴尬局面。将不征税收入和免税收入用于弥补亏损，实质是对不征税收入和免税收入的延期征税，完全破坏了设立不征税收入和免税收入的基本意义，有悖于其设立的初衷。例如，企业当年有 20 万元免税收入，80 万元征税收入，收入总额是 100 万元，可以扣除的成本费用是 70 万元；若企业以前年度亏损 40 万元，如果 20 万元的免税收入未在收入总额中扣除的话，则当年的应纳税所得额是 30 万元（100-70），再用当年的应纳税所得额弥补亏损，结转到下一年的亏损额是 10 万元（30-40）；相反，若免税

收入 20 万元, 提前在收入总额中剔除, 不用于弥补亏损, 那么税法可以结转到下一年的亏损数额是 30 万元, 税收利益显而易见。税法中允许税前扣除不征税收入和免税收入必须在纳税申报表中得到恰当的体现, 避免其行次不合理导致将其用于弥补亏损, 从而损害了企业的利益。

第二, 关于税收优惠项目的技术处理。关于应纳税所得额的确定, 除了考虑不征税收入、免税收入项目和扣除项目应当做必要的扣除外, 税法中规定的“减计收入”、“减免税项目所得”、“加计扣除”和“抵扣应纳税所得额”等具体税收优惠项目也都应当在弥补以前年度亏损前先行确认, 这样才能充分体现税法的要求。因为新的企业所得税法对以上优惠项目实现的应纳税所得额享受税收优惠待遇没有做出任何限制性条件。如, 新企业所得税法实施条例第九十五条规定: “企业所得税法第三十条第(一)项所称研究开发费用的加计扣除, 是指企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用, 未形成无形资产计入当期损益的, 在按照规定据实扣除的基础上, 按照研究开发费用的 50% 加计扣除; 形成无形资产的, 按照无形资产成本的 150% 摊销。” 这一规定意味着符合研究开发费用条件的, 都可以享受研究开发费用的加计扣除优惠政策, 其加计扣除的“虚拟支出”没有在会计利润中扣除, 但在计算应纳税所得额时, 可以无条件地减除加计部分。这样加计扣除会直接减少企业当年应纳税所得额, 甚至可能产生或加大企业应纳税所得额的“亏损”, 在未来的五年内得到有效的扣除。对于这一点, 企业所得税纳税申报表的设计中应当给予充分的考虑。避免出现现行企业所得税纳税申报表由于技术处理的原因使企业没有真正享有加计扣除的问题。

对于税收优惠的处理还需要注意的一个问题是, 根据新的企业所得税法, 企业享有的税收优惠主要有两类, 一类是企业减免; 一类是项目减免。企业减免往往体现为税率的优惠, 是应纳税额的减少, 而项目减免通常体现为应纳税所得额的减少, 这样体现在纳税申报表中的逻辑结构就有所不同。而从我国现行企业所得税纳税申报表的情况看, 通常体现的都是税额的减免, 不是税率的减免; 所以新的企业所得税纳税申报表应将企业减免与项目减免分开, 并能够得到有效的体现和科学的扣除。

第三, 境外投资所得纳税问题。新企业所得税法第十七条规定, 企业在汇总计算缴纳企业所得税时, 其境外营业机构的亏损不得抵减境内营业机构的盈利。对这一规定可以理解为, 税法只是不允许用境内机构的盈利弥补境外企业的亏损, 但也不能简单理解为, 可以用境外机构的盈利弥补境内机构的亏损。原政策规定, 企业境外业务之间的盈亏可以互相弥补, 但企业境内外之间的盈亏不得相互弥补。^④ 同样, 原企业所得税纳税申报表将境外所得排除在企业“投资收益”的行次之外, 直接用境外所得应纳税额与可以抵免的税额比较, 确定境外所得的税收待遇, 通过纳税申报表的技术处理避免了出现境内外所得混合抵补亏损的情形。

根据新的企业所得税法对企业境外投资所得课税的规定, 企业境外机构的亏损, 也只能用境外机构的盈利来弥补, 不可以用境内机构的盈利来弥补; 而境外机构的盈利需要在境内纳税, 若境外企业所得税税率低于境内的税率水平, 境外盈利需要按照境内外税率差在境内

^④ 财政部 国家税务总局: 《关于发布〈境外所得计征所得税暂行办法〉(修订) 的通知》财税字[1997]116 号。

补缴税款。这一政策，既符合我国企业所得税对居民纳税人履行纳税义务的基本要求，对同一投资主体的利益给予科学的确认，保证了国家的税收利益，也有效避免了企业将优良资产转移到境外逃避国内税收的现象。

如果允许企业境外机构的盈利用于弥补境内亏损，带来的问题是，用于弥补境内机构亏损的这部分所得存在着事实上的重复征税，这又不利于企业“走出去”战略的实施。虽然有人建议采用“亏损借用”办法，即在企业境内机构发生亏损，境外机构存在盈利的情况下，可以用境外机构的盈利弥补境内机构的亏损，但发生亏损的境内机构，应当以该机构以后年度的盈利弥补其亏损，弥补亏损后仍有利润的，再按该境内机构所适用的税率纳税；其弥补额应当按为该亏损境内机构抵亏的境外机构所适用的境内外税率差纳税。采用“亏损借用”办法，虽然能保证国家税收利益，遏止优良资产或利润转移境外，但会使企业付出税款的时间代价，还可能造成对企业境外机构盈利重复征税的问题。因此，在企业所得税纳税申报表设计时应对外所得并入境内所得纳税有一个充分的考虑，并科学设置境外机构有所得时应承担纳税义务的档次。