

高新技术企业纳税申报表的填列

薛东成 张淑杰

《中华人民共和国企业所得税法》第二十八条规定,国家需要重点扶持的高新技术企业,减按15%的税率征收企业所得税。2011年5月31日,财政部、国家税务总局下发《关于高新技术企业境外所得适用税率及税收抵免问题的通知》(财税[2011]47号)明确规定,自2010年1月1日起,高新技术企业来源于境外的所得可以享受高新技术企业所得税优惠政策,即对其来源于境外所得可以按照15%的优惠税率缴纳企业所得税,在计算境外抵免限额时,可按照15%的优惠税率计算境内外应纳税总额。所谓高新技术企业,是指经过有关认定机构按照《高新技术企业认定管理办法》和《高新技术企业认定管理工作指引》认定,取得高新技术企业证书并正在享受企业所得税15%税率优惠的企业。也就是说,国家需要重点扶持的高新技术企业,不论是境内所得,还是境外所得,都可以按15%的优惠税率计算缴纳企业所得税。本文通过简例说明,同时存在多种纳税调整事项的情况下,高新技术企业纳税申报表的填列方法。

一、纳税资料

例:豫宛药业股份有限公司系国家重点扶持的高新技术企业。2011年度取得销售收入12 000万元,投资收益356万元(均来自境外股息),销售成本、销售费用、管理费用、财务费用共计9 752万元;营业外支出900万元,实现利润总额1 704万元。2012年2月,该公司委托天平税务师事务所对其2011年度企业所得税汇算清缴纳税申报进行鉴证审核。天平税务师事务所通过对该公司提供的会计资料审核发现,涉及以下纳税调整事项:

1. 该公司实际收到设立在A国的子公司分回股息396万元,A国规定的所得税税率12%,预提所得税税率10%;另外,按权益法及持股比例25%确认设立在B国子公司的投资损失40万元。

2. 全年发生符合税法规定的加计扣除范围的新技术研发费用3 200万元,其中800万元未形成无形资产直接计入当期管理费用,2 400万元在7月份形成无形资产并投入使用,使用期限10年。

3. 当年收到财政部门非研发拨款1 200万元,被认定为不征税收入,其用于支出形成的费用400万元、用于支出形

成的固定资产800万元。该资产于当年7月份购置并投入使用,预计净残值率4%,预计使用年限10年。

二、纳税调整

1. 境外应税所得

上述境外投资业务不论盈亏,都已经通过“投资收益”并计入利润总额中,但由于境外所得单独计算应补税额,因此还需要将反映在利润总额中的境外所得或投资损失予以剔除作为纳税调整业务处理。即:

纳税调整增加额=40万元

纳税调整减少额=396万元

境外所得换算税后利润=396÷(1-10%)=440(万元)

税后利润换算含税所得(应纳税所得额)=440÷(1-12%)=500(万元)

境外所得应纳税额=500×15%=75(万元)

境外所得可抵免税额=500×12%+440×10%=60+44=104(万元)

因为104>75,所以境外所得抵免所得税额=75万元,即境外所得在2011年不需要补征税款。

2. 研发费用加计扣除

《中华人民共和国企业所得税法》第三十条规定,企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用,可以在计算应纳税所得额时加计扣除。《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。

未形成无形资产的研发费用加计扣除额=800×50%=400(万元)

形成无形资产的研发费用加计扣除额=2 400÷10÷12×6×50%=60(万元)

研发费用纳税调整减少额=400+60=460(万元)

3. 不征税收入及其支出

依据《财政部 国家税务总局关于专项用途财政性资金

企业所得税处理问题的通知》(财税[2011]70号)规定,企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金,凡同时符合以下条件的,可以作为不征税收入,在计算应纳税所得额时从收入总额中减除:企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件;财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求;企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。上述不征税收入用于支出所形成的费用,不得在计算应纳税所得额时扣除;用于支出所形成的资产,其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。

不征税收入纳税调整减少额=1 200万元

支出费用纳税调整增加额=400万元

固定资产当年折旧额=800×(1-4%)÷10÷12×5=32(万元)

固定资产折旧纳税调整增加额=32万元

三、税额计算

2011年度境内、境外应纳税额按以下步骤计算:

1. 境内应纳税额的计算

应纳税所得额=1 704+(40+400+32)-(396+1 200+460)=120(万元)

应纳税额=120×25%=30(万元)

减免所得税额=120×(25%-15%)=12(万元)

实际应纳税额=30-12=18(万元)

2. 境外应纳税额的计算

境外应纳税额=396÷(1-10%)÷(1-12%)=500(万元)

境外所得应纳税额=500×15%=75(万元)

境外所得抵免所得税额=75万元

通过上述计算调整,境内应纳税额18万元,而单独计算的境外所得应纳税额75万元等于境外所得准予抵免的所得税额75万元,所以境外所得在2011年度不需要补缴所得税款。

四、纳税申报

依据年度纳税申报表及附表填报说明,按照填报顺序,主表及其相关附表的填报方法如下(未涉及的项目从略)。

(一) 附表六《境外所得税抵免计算明细表》:

第1列国家或地区:A国

第2列境外所得:396万元(来源于B国的亏损40万元用“-”列示,但因为不同国家或地区之间的盈亏不能互相抵补,所以本列合计数只是正数之和)。

第3列境外所得换算含税所得:500万元[396÷(1-10%)

÷(1-12%)]

第8列境外应纳税所得额:500万元

第9列税率:15%

第10列境外所得应纳税额:75万元(500×15%)

第11列境外所得可抵免税额:104万元

第12列境外所得税款抵免限额:75万元

第13列本年可抵免的境外所得税款:75万元

(二) 附表五《税收优惠明细表》

第10行“开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用”项目金额栏填列460万元。

第35行“国家需要重点扶持的高新技术企业”项目金额栏填写因享受15%优惠税率减免的所得税额12万元[(1 704+472-2 056)×(25%-15%)]。

(三) 附表三《纳税调整项目明细表》

第12行“境外应税所得”项目“调减金额”栏填列396万元。

第13行“不允许扣除的境外投资损失”项目“调增金额”栏填列40万元。

第14行“不征税收入”项目“调减金额”栏填列1 200万元。

第38行“不征税收入用于支出所形成的费用”项目“调增金额”栏填列400万元。

第39行“加计扣除”项目“调减金额”栏填列460万元。

第43行“固定资产折旧”项目“调增金额”栏填列32万元。

第55行“调增金额”栏合计472万元,“调减金额”栏合计2 056万元。

(四) 主表《企业所得税年度纳税申报表》

第13行“利润总额”1 704万元。

第14行“加:纳税调整增加额”472万元(根据附表三第55行填列)。

第15行“减:纳税调整减少额”2 056万元(根据附表三第55行填列)。

第25行“应纳税所得额”120万元。

第26行“税率”25%。

第27行“应纳税额”30万元。

第28行“减:减免所得税额”12万元(根据附表五第35行填列)。

第30行“应纳税额”18万元。

第31行“加:境外所得应纳税额”75万元(根据附表六第10列填列)。

第32行“减:境外所得抵免所得税额”75万元(根据附表六第13列填列)。

第33行“实际应纳税额”18万元。■

(作者单位:河南省南阳市国家税务局 河南农业大学)

责任编辑 武献杰