

小型微利企业预缴企业所得税 政策解读

刘厚兵

为贯彻落实《财政部 国家税务总局关于小型微利企业所得税优惠政策有关问题的通知》(财税[2011]117号)有关规定,《国家税务总局关于小型微利企业预缴企业所得税有关问题的公告》(国家税务总局公告2012年第14号,以下简称2012年第14号公告)就小型微利企业预缴企业所得税有关问题进行了明确。现就其主要内容解读如下。

一、预缴企业所得税申报表的填写要严格按新规定执行

财税[2011]117号文规定,对符合《企业所得税法》及实施条例第九十二条规定,以及相关税收政策规定条件的,且年应纳税所得额低于6万元(含6万元)的小型微利企业,其所得减按50%计入应纳税所得额,按20%的税率缴纳企业所得税。2012年第14号公告明确:“上一纳税年度年应纳税所得额低于6万元(含6万元),同时符合《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第九十二条规定的资产和从业人数标准,实行按实际利润额预缴企业所得税的小型微利企业(以下称符合条件的小型微利企业),在预缴申报企业所得税时,将《国家税务总局关于发布〈中华人民共和国企业所得税月(季)度预缴纳税申报表〉等报表的公告》(国家税务总局公告[2011]64号)中华人民共和国企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(A类)第9行‘实际利润总额’

与15%的乘积,暂填入第12行‘减免所得税额’内。”

二、“从业人数”、“资产总额”的计算标准有明规

《国家税务总局关于小型微利企业所得税预缴问题的通知》(国税函[2008]251号)规定,小型微利企业条件中,“从业人数”按企业全年平均从业人数计算,“资产总额”按企业年初和年末的资产总额平均计算。《财政部 国家税务总局关于执行企业所得税优惠政策若干问题的通知》(财税[2009]69号)规定,从业人数是指与企业建立劳动关系的职工人数和企业接受的劳务派遣用工人数之和;从业人数和资产总额指标,按企业全年月平均值确定;年度中间开业或者终止经营活动的,以其实际经营期作为一个纳税年度确定上述相关指标。具体计算公式如下:月平均值=(月初值+月末值)÷2,全年月平均值=全年各月平均值之和÷12。两者计算结果显然是不同的。为此,2012年第14号公告明确,符合条件的小型微利企业“从业人数”、“资产总额”的计算标准按照国税函[2008]251号文规定执行。

财税[2011]117号明确小型微利企业,是指符合《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例,以及相关税收政策规定的小型微利企业。所以,应特别注意何为“符合条件的小型微利企业”。

根据所得税法实施条例第九十二条,可减按20%的税率征收企业所得税的小型微利企业,是指从事国家非限制和禁止行业,并符合下列条件:(一)工业企业,年度应纳税所得额不超过30万元,从业人数不超过100人,资产总额不超过3000万元;(二)其他企业,年度应纳税所得额不超过30万元,从业人数不超过80人,资产总额不超过1000万元。财税[2009]69号文强调了小型微利企业待遇,应适用于具备建账核算自身应纳税所得额条件的企业,按照《企业所得税核定征收办法》(国税发[2008]30号)缴纳企业所得税的企业,在不具备准确核算应纳税所得额条件前,暂不适用小型微利企业适用税率。此外,《国家税务总局关于非居民企业不享受小型微利企业所得税优惠政策问题的通知》(国税函[2008]650号)明确,企业所得税法第二十八条规定的小型微利企业是指企业的全部生产经营活动产生的所得均负有我国企业所得税纳税义务的企业,仅就来源于我国所得负有我国纳税义务的非居民企业,不适用“符合条件的小型微利企业减按20%税率征收企业所得税”的政策。

三、预缴申报所得税须向主管税务机关提供相关材料

2012年第14号公告明确,符合条件的小型微利企业在预缴申报企业所得



税时,须向主管税务机关提供上一纳税年度符合小型微利企业条件的相关证明材料。主管税务机关对企业提供的相关证明材料核实后,认定企业上一纳税年度不符合规定条件的,不得按本公告第一条规定填报纳税申报表。至此,我们应正确理解小型微利企业如何进行企业所得税月(季)度预缴申报。根据国税函[2008]251号文件的规定,纳税人在企业所得税月(季)度预缴时,按照上一年有关数据指标享受小型微利企业税收优惠,现行企业所得税月(季)度预缴纳税申报表填报时,不能直接反映应纳税所得额减免,只能反映减免所得税额。因此,对上述小型微利企业其所得减按50%计入应纳税所得额,按20%的税率缴纳企业所得税,并与法定税率之间换算成15%的实际减免税额进行纳税申报。

例:某企业2011年汇缴符合小型微利企业条件(且应纳税所得额不超过6万元)并按规定进行了备案,其在2012年预缴时第三季度累计“利润总额”为5万元,则第三季度申报时在申报表12行“减:减免所得税额”累计栏填入金额7500元 $[50\,000 \times (25\% - 10\%)]$ 。

值得注意的是,小型微利企业所得税减免属备案类税收优惠,纳税人应当在年度申报前到主管税务机关办理备案登记。一般规定提交以下相关资料,并对其申请材料的真实性负责:企业所得

税税收优惠事项备案表、财务会计报表、各月职工工资表、社保缴交记录、与劳务派遣公司订立的劳务派遣协议、主管税务机关要求提供的其他资料。

四、不符合条件企业汇算清缴时要补缴已减免有关所得税额

2012年第14号公告明确,纳税年度终了后,主管税务机关应核实企业纳税年度是否符合上述小型微利企业规定条件。不符合规定条件、已按本公告第一条规定计算减免企业所得税预缴的,在年度汇算清缴时要按照规定补缴企业所得税。根据财税[2011]117号文规定,小型微利企业所得税月(季)度预缴申报执行时间为2012年1月1日至2015年12月31日。根据国税函[2008]251号文规定,企业按当年实际利润预缴所得税的,如上年度符合《企业所得税法实施条例》规定的小型微利企业条件,本年度仍按20%的税率预缴所得税。纳税年度终了后,主管税务机关再根据企业当年有关指标,核实企业当年是否符合小型微利企业条件,如不符合,在年度汇算清缴时要补缴按有关规定计算的减免所得税额。注意,企业在进行企业所得税年度申报前,向主管税务机关提交以下资料提请备案:企业所得税减免优惠备案表、小型微利企业情况表。经税务机关登记备案后,年度申报时,企业在年度申报表附表五《税收优惠明细表》34行“(一)符

合条件的小型微利企业”一栏中填写按照优惠税率与法定税率之间的差额计算出来的减免税额。其中,①2012~2015年度年应纳税所得额低于(含)6万元的:适用《财政部 国家税务总局关于继续实施小型微利企业所得税优惠政策的通知》(财税[2011]4号)规定的优惠政策,其纳税调整后的应纳税所得额与15%计算的乘积,填入附表五《税收优惠明细表》第34行“(一)符合条件的小型微利企业”这一栏,如有其它减免税则相应填入第35行至38行,合计生成第33行“减免税合计”金额。②2012~2015年度年应纳税所得额高于6万元但未超过30万元的,不能享受先减计50%所得再适用低税率的优惠,只能享受20%低税率优惠。其应纳税所得额与5%计算的乘积,填入附表五《税收优惠明细表》第34行“(一)符合条件的小型微利企业”这一栏。如有其它减免税则相应填入第35行至38行,合计生成第33行“减免税合计”金额。③再将“减免税合计”金额填入到《企业所得税年度纳税申报表(A类)》第28行“减免所得税额”金额栏中。

提醒注意的是,《财政部 国家税务总局关于金融机构与小型微型企业签订借款合同免征印花税的通知》(财税[2011]105号)明确,经国务院批准,为鼓励金融机构对小型、微型企业提供金融支持,促进小型、微型企业发展,自2011年11月1日起至2014年10月31日止,对金融机构与小型、微型企业签订的借款合同免征印花税;上述小型、微型企业的认定,按照《工业和信息化部 国家统计局 国家发展和改革委员会 财政部关于印发中小企业划型标准规定的通知》(工信部联企业[2011]300号)的有关规定执行。这和本公告及其它所得税政策规定的小型微利企业执行规定是不同的。■

(作者单位:江西省赣县地方税务局)

责任编辑 刘莹