

抵免法下境外所得的所得税核算与汇缴

季翔

(江苏财经职业技术学院会计系, 江苏淮安 223003)

【摘要】为鼓励资本输出与吸引外资,国际贸易的双方所在国通常采用抵免税额等税收政策来避免对纳税人双重征收所得税额。目前,我国实行分国不分项、有年限规定的抵免法。抵免法根据适用范围不同,在会计核算上分为直接抵免法与间接抵免法。抵免税额及五年期的续抵因境外国的税率高低及国内企业自身的亏损弥补方式差异而存在不同,应综合考虑当年企业境内外亏损与盈利状况,做好所得税汇缴核算工作。

【关键词】双重避税;抵免法;税收饶让;弥补亏损

国际贸易实务中,贸易双方所在国为避免对纳税人的所得额重复征收所得税,通常采用“免税法”、“抵免法”及“饶让法”等方法。其中,免税法是为了避免国际重复征税,针对各国企业来源于境外的所得完全免税,但由于所在国政府放弃了征税权,导致税源流失,目前世界上多数国家不采取此种方法;“饶让法”是在解决国际双重课税事务中,居住国政府对跨国纳税人从非居住国得到减免的那部分应纳税额视同已经缴纳而给予抵免,往往是基于两国政府间的税收饶让协议,所以属于“抵免法”的特殊形式。我国《企业所得税法》第二十三条规定,居民企业来源于中国境外的应税所得已在境外缴纳的所得税税额,可以从其当期应纳税额中抵免,抵免限额为该项所得依照本法规定计算的应纳税额;超过抵免限额的部分,可以在以后五个年度内,用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补。针对上述定义,我国目前抵免税额的计算实行的是有年限规定的抵免法。

一、抵免法的定义及适用范围

所谓抵免法,指的是在两国所得税管辖权重叠情况下导致重复课征所得税时,居住国允许对其居民纳税人用所得税来源国已纳所得税来抵减本国应纳税额。计算总公式如下:某国(地区)所得税抵免限额=中国境内、境外所得依照企业所得税法及实施条例的规定计算的应纳税总额×来源于某国(地区)的应纳税所得额÷中国境内、境外应纳税所得总额,即我国企业适用的所得税税率乘以来源于某国的所得额。

抵免法按其适用范围不同分为直接抵免法和间接抵免法。直接抵免法主要适用于企业就来源于境外的营业利润所得在境外所缴纳的企业所得税,以及就来源或发生于境外的股息、红利等权益性投资所得,利息、租金、特许权使用费、财产转让等所得在境外被源泉扣缴的预提

所得税的总公司与分公司之间。企业作为纳税人直接就其境外所得在境外缴纳的所得税额在我国的应纳税额中予以抵免。相对于母子公司间存在20%以上股份比例的企业,则适用于间接抵免法。根据《财政部 国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》(财税[2009]125号)的规定:境外子公司取得的股息、红利等权益性投资收益所得,境外企业就其分配股息前的利润缴纳的外国所得税额中由我国企业就该项分得的股息性质的所得间接负担的部分,在我国的应纳税额中予以抵免。

二、抵免法的核算举例

1. 直接抵免法。

例1:某中国居民企业在A国设有分公司,2013年末该公司收到其国外分公司的税后所得140万元,其在中国境内实现年利润1000万元。假定A国所得税税率为30%,该中国居民企业不存在其余的税收减免与纳税调整情况,则该公司2013年末应该在境内缴纳的所得税额计算如下:

该公司来自A国分公司的应纳税所得额=140÷(1-30%)=200(万元)

抵免限额=(200+1000)×25%×200÷(200+1000)=50(万元)

由于分公司在A国已经缴纳所得税=200×30%=60(万元),则:抵免限额50万元<实际已缴纳的所得税60万元,允许抵免税额为50万元,超出部分10万元在将来抵扣。

2013年度该公司应在境内缴纳的所得税=(200+1000)×25%-50=250(万元)

例2:某中国居民企业分别在B、C两国设有分公司,该公司2013年度国内的应纳税所得额为400万元,境外B国与C国的分公司应纳税所得额分别为200万元、120

万元。假定我国与B、C两国之间签订避免双重征税协定,国内企业所得税税率为25%,两个分公司在B、C两国分别按照20%和30%税率缴纳企业所得税。

企业计算在我国应缴纳的企业所得税税额的步骤如下:

步骤1:未抵扣前境内与境外所得应纳税额合计:

应纳税额 $= (400+200+120) \times 25\% = 180$ (万元)

步骤2:B、C两国分公司的可抵扣限额分别为:

B国可抵扣限额 $= 180 \times [200 \div (400+200+120)] = 50$ (万元)

C国可抵扣限额 $= 180 \times [120 \div (400+200+120)] = 30$ (万元)

步骤3:在B国缴纳所得税: $200 \times 20\% = 40$ (万元),40万元已交税额 < 50 万元的可抵扣限额,可以全额扣除。在C国缴纳的所得税: $120 \times 30\% = 36$ (万元),36万元已交税额 > 30 万元可抵扣限额,因此,超过部分的6万元不能扣除,根据我国税法规定可以在以后五个年度内,用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补。

步骤4:在我国实际缴纳所得税:应纳税额 $= 180 - 40 - 30 = 110$ (万元)。

2. 间接抵免法。考虑到间接抵免法中存在母子公司的控股比例关系,其计算可以分三个步骤考虑:

(1)母公司承担的国外所得税=子公司税前所得 \times 母公司股份比例 \times 子公司所在国税率+预提所得税。其中:预提所得税=母公司所获子公司税后所得 \times 预提税率=子公司税后所得 \times 母公司股份比例 \times 预提税率。

(2)抵免限额=子公司税前所得 \times 母公司股份比例 \times 母公司所在国税率。

(3)母公司所在国应征所得税=(母公司所在国所得+母公司所获子公司税前所得) \times 母公司所在国税率-母公司承担的国外所得税与抵免限额中较小者(如为比例税率,并无预提所得税时,用较小税率计算)。

例3:某中国居民企业拥有国外子公司60%的股份。2013年度国内应纳税所得额200万元,适用25%的所得税税率。国外子公司2013年度应纳税所得额400万元,适用15%的税率,根据股份比例向国内支付投资收益,并按规定缴纳预提所得税10%,则根据以上公式,国内当年的间接抵免额及应纳税额如下:

步骤1:母公司承担的国外所得税 $= 400 \times 60\% \times 15\% + 400 \times (1-15\%) \times 60\% \times 10\% = 56.4$ (万元)

步骤2:抵免限额 $= 400 \times 60\% \times 25\% = 60$ (万元) > 56.4 (万元)

步骤3:国内应征所得税 $= (200 + 400 \times 60\%) \times 25\% - 56.4 = 53.6$ (万元)

3. 税收饶让协议在抵免税中的比较运用。我们以国内A企业为例进行具体阐述。

例4:A企业2013年度境内外应纳税所得额合计5000万元,其中:境内应税收入3000万元,适用25%的所得税税率;境外B国收入2000万元,已按规定比例交纳了预提所得税。

(1)假定B国的所得税税率为30%,两国之间没有签订税收饶让协议,B国对外国企业来源于本国的所得实行20%的所得税优惠税率;

(2)假定B国的所得税税率为30%,两国之间签订了税收饶让协议,B国对中国企业来源于B国的所得实行20%的所得税优惠税率。

分析思路(1):

A企业应纳税所得总额 $= 5000 \times 25\% = 1250$ (万元)

境外所得税可抵免最大限额 $= 1250 \times 2000 \div 5000 = 500$ (万元)

虽然B国对外国企业实行了20%的所得税饶让优惠政策,由于是B国为吸引外国企业投资的单方面行为,没有与资本输出国之间签订双方认可的协议,因此,我们只能认可A企业在B国缴纳了400万元($2000 \times 20\%$)的所得税,在我们规定的所得税计算限额之内,实际抵免额为400万元,应补征所得税额100万元($500 - 400$)。则:

国内汇总缴纳的应纳税额 $= 1250 - 400 = 850$ (万元)

分析思路(2):

A企业应纳税所得总额 $= 5000 \times 25\% = 1250$ (万元)

境外所得税可抵免最大限额 $= 1250 \times 2000 \div 5000 = 500$ (万元)

根据《企业境外所得税收抵免操作指南》第七条税收饶让政策规定:居民企业从与我国政府订立税收协定(或安排)的国家(地区)取得的所得,按照该国(地区)税收法律享受了免税或减税待遇,且该免税或减税的数额按照税收协定规定应视同已缴税额在中国的应纳税额中抵免的,该免税或减税数额可作为企业实际缴纳的境外所得税额用于办理税收抵免。

A企业实际缴纳的境外所得税额 $= 2000 \times 20\% = 400$ (万元),由于两国之间存在税收饶让协议,因此,我们视同A企业在B国缴纳了600万元($2000 \times 30\%$)的所得税,超过了抵免限额,实际抵免额为500万元($2000 \times 25\%$),同时,享有超出部分100万元在以后五个年度内的抵免权。则:

国内汇总缴纳的应纳税额 $= 1250 - 500 = 750$ (万元)

三、关于当年境内企业亏损、境外企业盈利的所得税汇缴核算

根据《企业所得税法》及《企业境外所得税收抵免操作指南》的规定,境内企业的亏损可以用以后年度的境内盈利进行弥补,或使用当年的境外盈利进行弥补。如果境内企业的亏损用以后年度的境内盈利进行弥补,则在进行国内所得税汇总时国内所得应纳税基数为0。我们以下

例作具体阐述:

例5:A企业2013年度境内外应纳税所得额合计2 000万元,其中:境内应税收入为3 000万元,适用25%的所得税税率;国外B国收入5 000万元,适用20%的所得税税率。要求:针对下列假设计算境外当年的抵免税额及国内汇总缴纳的应纳税所得额。

假设Ⅰ:假定当年境外收入可以用于弥补境内企业亏损。

假设Ⅱ:假定境内企业的当年亏损由企业以后年度的盈利弥补。

1. 假设Ⅰ条件下:

$$(1) \text{ 应纳税所得额} = (5\,000 - 3\,000) \times 25\% = 500 \text{ (万元)}$$

境外所得税可抵免最大限额 = $(5\,000 - 3\,000) \times 25\% = 500 \text{ (万元)}$ (由于实施了境内亏损弥补,应扣除3 000万元)

境外抵扣额 = $(5\,000 - 3\,000) \times 20\% = 400 \text{ (万元)}$ (如果比例是30%,则超出部分100万元留在以后年度抵免),应补征所得税额 = $500 - 400 = 100 \text{ (万元)}$ 。

(2) 国内汇总缴纳的应纳税所得额为100万元。

2. 假设Ⅱ条件下:

(1) 境外收入不用于弥补境内亏损:

$$\text{应纳税所得额} = 5\,000 \times 25\% = 1\,250 \text{ (万元)}$$

境外所得税可抵免最大限额 = $(0 + 5\,000) \times 25\% \times 5\,000 \div 5\,000 = 1\,250 \text{ (万元)}$ 或 $5\,000 \times 25\% = 1\,250 \text{ (万元)}$

$$\text{境外抵扣额} = 5\,000 \times 20\% = 1\,000 \text{ (万元)}$$

$$\text{应补征所得税额} = 5\,000 \times (25\% - 20\%) = 250 \text{ (万元)}$$

(2) 国内汇总缴纳的应纳税额: $(0 + 5\,000) \times (25\% - 20\%) = 250 \text{ (万元)}$

需注意的是:这里的境外收入指的是税前收入,如果是境外税后所得,则需要还原成税前所得用于弥补亏损。如下例:A企业2013年度境内亏损3 000万元,国外B国所得税后利润4 800万元(适用20%的境外所得税税率),国内所得税税率25%。要求:企业用境外盈利弥补境内亏损后,计算境外当年的抵免税额及国内汇总缴纳的应纳税所得额。

计算出境外当年收入: $4\,800 \div (1 - 20\%) = 6\,000 \text{ (万元)}$;扣除弥补亏损的国内亏损额: $6\,000 - 3\,000 = 3\,000 \text{ (万元)}$;抵免限额: $[4\,800 \div (1 - 20\%) - 3\,000] \times 25\% = 750 \text{ (万元)}$ 。补征应纳税所得额 = $3\,000 \times (25\% - 20\%) = 150 \text{ (万元)}$ 。

四、关于超过抵免限额的余额在以后年底抵免的补充说明

根据《企业境外所得税收抵免操作指南》第九条规定,超过抵免限额的余额允许从次年起在连续五个纳税年度内,用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补。我们以《企业境外所得税收抵免操作指南》中

的示例八(境外盈利弥补境内亏损时,境外已缴税额的处理)作进一步分析:

金额单位:万元

项目	境内企业	境外B国	境外已纳税额	抵免限额	结转以后年度抵免余额
税率	25%	30%	—	—	—
第一年利润	-100	100	30	0	30
第二年利润	100	100	30	25	35

根据上表,我们目前已知至第二年末,留待以后抵免余额是35万元。要求根据下列假设分析其以后年度抵免税额。

假设①:第3~6年期间,境内企业每年税前利润100万元,境外税前利润100万元,B国的所得税税率为30%。

分析:由于B国的所得税税率始终是30%,境内不存在亏损弥补,则至第六年末,累计应结转以后年度抵免余额为: $5 + 5 + 5 + 5 + 35 = 55 \text{ (万元)}$,根据规定,第一年的30万元抵免余额已经超过5年限额,不再进行抵免。

假设②:第3~6年期间,境内企业税前每年利润100万元,境外税前利润100万元,B国的所得税税率从第三年起降为20%。

分析:由于B国的所得税税率降为20%,境内不存在亏损弥补,则第三年的应补征税额为: $100 \times (25\% - 20\%) = 5 \text{ (万元)}$,可用第一年的30万元进行弥补,第4~6年应征税额合计为: $5 + 5 + 5 = 15 \text{ (万元)}$,这样至第六年底,用于弥补的金额为: $5 \times 4 = 20 \text{ (万元)}$ (第二年超出免抵限额不在考虑范围内),剩余部分10万元不得再进行抵免。

假设③:第3年间,境内企业税前利润100万元,境外税前利润100万元,其中在B国的所得项目收入分别是70万元、30万元,对应的所得税税率分别是20%、30%。

分析:根据分国不分项的原则,最高抵免限额为: $100 \times 25\% = 25 \text{ (万元)}$ 。境外征税额为: $70 \times 20\% + 30 \times 30\% = 23 \text{ (万元)}$,超出抵免限额2万元,则可以用第一年的抵免余额30万元进行抵免,以后情形类似。

主要参考文献

国家税务总局.关于发布《企业境外所得税收抵免操作指南》的公告.国家税务总局公告2010年第1号,2010-07-02

高金平.企业及个人境外所得的税收抵免办法[J].中国税务,2013(12).

王伟.企业境外所得税抵免计算及相关会计处理[J].财会月刊,2010(5).

李可用,赵莉.有境外收入的企业所得税的抵免方法[J].税务,1999(Z1).

刘宏婧.国际重复征税抵免法新算[J].商场现代化,2009(7).