

境外所得税抵免额的计算与申报

薛东成 焦峰 费玮

一、填列与境外所得税抵免相关纳税申报表的注意事项

(一) 境外税额抵免方式

境外税额抵免分为直接抵免和间接抵免两种方式。直接抵免是指企业直接作为纳税人就其境外所得在境外缴纳的所得税额在我国应纳税额中抵免。直接抵免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,以及就来源于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。如果两个公司是总公司与分公司之间的关系,即可采用直接抵免法,总公司用其境外所得直接缴纳的税额抵减在本国应缴纳的税额。间接抵免是指境外企业就分配股息前的利润缴纳的外国所得税额中由我国居民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抵免。间接抵免的适用范围为居民企业从其符合《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)第五、六条规定的境外子公司取得的股息、红利等权益性投资收益所得。如果两个公司是母公司与子公司之间的关系,采用间接抵免法,母公司用其境外所得间接负担的税额抵减在本国应缴纳的税额。根据企业所得税法第二十三条关于境外税额直接抵免和第二十四条关于境外税额间接抵免的规定,居民企业(包括按境外法律设立但实际管理机构在中国,被判定为中国税收居民的企业)可以就其取得的境外所得直接缴纳和间接负担的境外企业所得税性质的税额进行抵免。当境外子公司在境外实际缴纳税额大于按照境内税率计算的抵免限额时,只能按限额抵免,不足抵免部分不得列为费用,也不得递延到以后年度抵免。

(二) 境外应纳税所得额

居民企业应就其来源于境外的股息、红利等权益性投资收益,以及利息、租金、特许权使用费、转让财产等收入,扣除按照企业所得税法及实施条例等规定计算的与取得该项收入有关各项合理支出后的余额为应纳税所得额。来源于境外的股息、红利等权益性投资收益,应按被投资方作出利润分配决定的日

期确认收入实现;来源于境外的利息、租金、特许权使用费、转让财产等收入,应按有关合同约定应付交易对价款的日期确认收入实现。企业根据企业所得税法实施条例第七条规定确定的境外所得,在计算适用境外税额直接抵免的应纳税所得额时,应为将该项境外所得直接缴纳的境外所得税额还原计算后的境外税前所得;上述直接缴纳税额还原后的所得中属于股息、红利所得的,在计算适用境外税额间接抵免的境外所得时,应再将该项境外所得间接负担的税额还原计算,即该境外股息、红利所得应为境外股息、红利税后净所得与就该项所得直接缴纳和间接负担的税额之和。

(三) 境外税额的抵免限额

企业应按照企业所得税法及其实施条例和财税[2009]125号文的有关规定,分国(地区)别计算境外税额的抵免限额。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。该公式也可简化为:某国(地区)所得税抵免限额=来源于某国(地区)的应纳税所得额×适用税率。

在进行境外所得税额抵免限额计算中所适用的税率通常为我国企业所得税法规定的基本税率25%。若国务院财政、税务主管部门规定境外所得与境内所得享受相同企业所得税优惠政策的,应按有关优惠政策的适用税率或税收负担率计算其应纳税总额和抵免限额。

(四) 境内境外经营亏损弥补

企业来源于同一国家或地区的不同所得项目可以相互抵补,但来源于境外不同国家之间的盈亏不得相互抵补;境外营业机构的亏损不得抵减境内营业机构的盈利,境外营业机构的盈利可以弥补境内营业机构的亏损。如果企业境内为亏损,境外盈利分别来自多个国家,则弥补境内亏损时,企业可以自行选择弥补境内亏损的境外所得来源国家(地区)顺序。

另外,因为《企业所得税年度纳税申报表(A类)》及其附表适用于实行查账征收企业所得税的居民纳税人填报,所以不包括非居民企业在本年度发生的来源于不同国家和地区的境外所得。

二、不涉及弥补亏损的填报方法

例1：某药业有限公司系中国居民企业，且属于国家需要重点扶持的高新技术企业，在境外设立两个分支机构和两个子公司。其中在A、B两个国家设立分公司独立开展经营活动并核算盈亏；拥有设在C国子公司40%的股份，拥有设在D国子公司30%的股份。该公司2011年度实现利润总额5 000万元，其中包括并入利润总额的境外收入和投资收益等2 800万元、确认的境外投资损失1 200万元：来自A国分支机构税后所得为900万元，A国所得税税率10%，同时从A国取得特许权使用费收入200万元，A国税务机关依照收入全额的5%征收商品和劳务税10万元，依照收入全额的10%征收预提所得税20万元，实际收到金额170万元，特许权使用费收入对应的需摊销成本为30万元，前三年尚未抵免的境外所得税款为185万元；来自B国分支机构税后所得为1 400万元，B国所得税税率30%；收到C国子公司按股权比例在缴纳公司所得税并在分回时扣缴预提所得税后，实际分回股息360万元，适用公司所得税税率20%，C国规定的股息预提所得税税率为10%；设立在D国的子公司，按照权益法和股权比例确认投资损失1 200万元。假设上述分支机构和子公司适用的境外税收法规与中国税收法规无差别，且境外应缴税款已经全部缴纳。除境外所得外，不涉及其他的纳税调整事项。依据填报说明，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》：

1. 第1列“国家或地区”：第1列分别填写A国、B国、C国、D国。

2. 第2列“境外所得”：

A国境外所得=900+(170-30)=900+140=1 040(万元)

B国境外所得=1 400万元

C国境外所得=360万元

D国境外所得=-1 200万元

境外所得合计=1 040+1 400+360=2 800(万元)。注意，第2列“境外所得”的“合计”行不包括负数，即计算纳税人当年境外所得时，同一年度中不同国家或地区之间的盈亏不能相互弥补。

3. 第3列“境外所得换算含税所得”：

A国境外所得换算含税所得=900÷(1-10%)+(200-30-200×5%)=1 000+160=1 160(万元)

B国境外所得换算含税所得=1 400÷(1-30%)=2 000(万元)

C国境外所得换算含税所得=360÷(1-10%)÷(1-20%)=500(万元)

D国除第1列外，其他不填。

境外所得换算含税所得合计=1 160+2 000+500=3 660(万元)

4. 因为没有需要弥补的以前年度境外亏损额，也没有免税所得和可弥补境内亏损，所以第8列“境外应纳税所得额”等于第3列“境外所得换算含税所得”各行金额。

5. 第9列各行“税率”均填写15%。

6. 第10列“境外所得应纳税额”：

A国境外所得应纳税额=1 160×15%=174(万元)

B国境外所得应纳税额=2 000×15%=300(万元)

C国境外所得应纳税额=500×15%=75(万元)

境外所得应纳税额合计=174+300+75=549(万元)

7. 第11列“境外所得可抵免税额”：

A国境外所得可抵免税额=900÷(1-10%)×10%+200×10%=120(万元)

B国境外所得可抵免税额=1 400÷(1-30%)×30%=600(万元)

C国境外所得可抵免税额=140万元，其中：

直接抵免额(预提所得税)=360÷(1-10%)×10%=40(万元)

间接抵免额(公司所得税)=360÷(1-10%)÷(1-20%)×20%=100(万元)

境外所得可抵免税额合计=120+600+140=860(万元)

注：为了统一计算来自C国境外所得可抵免税额，这里将直接抵免额和间接抵免额合并填列。

8. 第12列“境外所得税款抵免限额”等于第10列“境外所得应纳税额”各行金额。

9. 第13列“本年可抵免的境外所得税款”：因为120<174，所以A国本年可抵免的境外所得税款为120万元；因为600>300，140>75，所以B国、C国本年可抵免的境外所得税款分别为300万元和75万元。本年可抵免的境外所得税款合计=120+300+75=495(万元)。

10. 第14列“未超过境外所得税款抵免限额的余额”：A国“未超过境外所得税款抵免限额的余额”=174-120=54(万元)。

11. 第15列“本年可抵免以前年度所得税额”：

A国“本年可抵免以前年度所得税额”=54万元

B国“本年可抵免以前年度所得税额”=0万元

12. 第16列“前五年境外所得已缴税款未抵免余额”：

A国“前五年境外所得已缴税款未抵免余额”=185-54=131(万元)

B国“前五年境外所得已缴税款未抵免余额”=600-300=300(万元)

(二)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”栏填写2 800万元(根据附表六第2列境外所得正数合计填列)。

第13行“不允许扣除的境外投资损失”项目“调增金额”栏

填写1 200万元(根据附表六第2列境外所得负数合计填列)。

(三) 附表五《税收优惠明细表》

第35行“国家需要重点扶持的高新技术企业”项目金额栏填列纳税人从事国家需要重点扶持拥有核心自主知识产权等条件的高新技术企业享受减征企业所得税税额,即 $(5\,000+1\,200-2\,800) \times (25\%-15\%)=340$ (万元)。

(四) 主表《企业所得税年度纳税申报表》

第13行“利润总额”5 000万元

第14行“加: 纳税调整增加额”1 200万元(根据附表三第13行填列)

第15行“减: 纳税调整减少额”2 800万元(根据附表三第12行填列)

第25行“应纳税所得额”3 400万元

第26行“税率”25%

第27行“应纳所得税额”850万元

第28行“减: 减免所得税额”340万元(根据附表五第35行填列)

第30行“应纳税额”510万元

第31行“加: 境外所得应纳所得税额”549万元(根据附表六第10列合计金额填列)

第32行“减: 境外所得抵免所得税额”549万元(根据附表六第13列“本年可抵免的境外所得税款”495万元与第15列“本年可抵免以前年度所得税额”54万元相加之和填列)

第33行“实际应纳所得税额”510万元

通过上述计算调整,境内所得应纳所得税额510万元,而单独计算的境外所得应纳所得税额549万元等于境外所得准予抵免当年和以前年度所得税额549万元,所以境外所得在2011年不需要补征税款。

三、涉及弥补亏损的填报方法

例2: 某中国居民企业适用的企业所得税税率25%,尚未弥补的2009年度通过纳税调整后的亏损100万元。2011年实现的利润总额245万元,其中境内亏损50万元,来自境外投资净收益295万元。该企业转让其在B国的一处房产,原始价值200万元,累计折旧50万元,账面净值150万元,对外转让价格500万元,B国税务机关征收预提所得税35万元,实际收到金额465万元。另外,该企业设立在C国的子公司,按照权益法和股权比例确认的投资损失20万元。假设除境外所得外,不涉及其他的纳税调整事项,也不存在以前年度尚未抵免的境外所得税款。依据填报说明,按照填报顺序,主表及其相关附表的填报方法如下:

(一) 附表六《境外所得税抵免计算明细表》

1. 第1列“国家或地区”: B国

2. 第2列“境外所得” $=500-150-35=315$ (万元)

3. 第3列“境外所得换算含税所得” $=315+35=350$ (万元)

4. 第7列“可弥补境内亏损” $=50+100=150$ (万元)

5. 第8列“境外应纳税所得额” $=350-150=200$ (万元)

6. 第9列“税率” $=25\%$

7. 第10列“境外所得应纳税额” $=200 \times 25\%=50$ (万元)

8. 第11列“境外所得可抵免税额” $=35$ 万元

9. 第12列“境外所得税款抵免限额” $=350 \times 25\%=87.5$ (万元)

10. 第13列“本年可抵免的境外所得税款” $=35$ 万元

11. 第14列“未超过境外所得税款抵免限额的余额” $=87.5-35=52.5$ (万元)

设立在C国的子公司,按照权益法确认亏损20万元的填表方法是: 在《境外所得税抵免计算明细表》第1列“国家或地区”栏填写“C国”,在第2列“境外所得”栏填写“-20万元”。

(二) 附表三《纳税调整项目明细表》

在附表三《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315万元,第13行“不允许扣除的境外投资损失”项目“调增金额”栏填写20万元。

(三) 《企业所得税弥补亏损明细表》

在附表四《企业所得税弥补亏损明细表》第6行第10列“本年度实际弥补的以前年度亏损额”栏填列100万元。

(四) 主表《企业所得税年度纳税申报表》

第13行“利润总额”245万元

第14行“加: 纳税调整增加额”20万元(根据附表三第13行填列)

第15行“减: 纳税调整减少额”315万元(根据附表三第12行填列)

第22行“加: 境外应税所得弥补境内亏损”150万元

第23行“纳税调整后所得”100万元

第24行“减: 弥补以前年度亏损”100万元(根据附表四第6行填列)

第25行“应纳税所得额”0万元

第31行“加: 境外所得应纳所得税额”50万元(根据附表六第10列填列)

第32行“减: 境外所得抵免所得税额”35万元(根据附表六第13列填列)

第33行“实际应纳所得税额”15万元

通过上述计算调整,境内所得应纳所得税额为零,而单独计算的境外所得应纳所得税额50万元大于境外所得准予抵免当年所得税额35万元,所以境外所得在2011年需要补征税款15万元。■

(作者单位: 河南省南阳市国家税务局 中国石化集团河南石油勘探局财务处 中粮集团有限公司)

责任编辑 武献杰