

境外投资企业所得税的缴纳

山西河津市新型农村合作医疗管理中心 武晓华

我国企业所得税法将企业所得税纳税人分为居民企业所得税纳税人和非居民企业所得税纳税人两类。对居民企业所得税纳税人在境外设立的分支机构,应由企业的总机构汇总、计算、申报、缴纳企业所得税。对于跨国从事生产经营的居民企业所得税纳税人,在计算缴纳企业所得税时,应注意以下几个问题:

1. 境内所得不得弥补境外亏损。企业所得税法实行法人所得税制,对企业成立的、不具有独立法人地位的分支机构实行汇总纳税,因此,理应对不具有独立法人地位的内外资分支机构统一计算盈亏、汇总纳税。成员企业在总机构集中清算年度发生的亏损,由总机构在年度汇总清算时统一盈亏相抵,并按税法规定递延抵补,各成员企业均不得再用本企业以后年度的应纳税所得额弥补亏损。但企业所得税法同时规定,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。这样规定的主要目的是保证国内税基,维护国家的税收利益。如果允许用境外亏损抵减境内盈利,由于对境外营业机构的税收管理难度相对较大,则很容易引发企业通过非正常手段虚增境外亏损的动机,从而对国内税基造成侵蚀。

2. 境外所得应当可以弥补境内亏损。企业所得税法规定,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。那么,境外营业机构的盈利能否弥补境内营业机构的亏损呢?虽然企业所得税法并未对其单独规定,但企业所得税法规定的企业所得税收入总额组成中并没有明确不包括境外收入。企业所得税申报表附表六《境外所得税抵免计算明细表》填报说明明确指出,境外所得应先按规定还原成含税所得,然后用于弥补以前年度境外亏损,再减去税法规定予以免税的境外所得,余额用于弥补境内亏损。由此可见,企业的境外所得应当可以弥补境内亏损。

3. 境外亏损可以相互弥补。企业所得税法规定,企业境外业务之间的盈亏可以相互弥补。这是指同一国家的盈亏可以相互弥补,不同国家之间的盈亏不能相互弥补,因为我国境外所得已纳企业所得税额抵免限额是分国不分项计算的。虽然企业境外营业机构的亏损不能抵减境内营业机构的盈利,但是企业发生在境外同一个国家内的盈亏还是允许相互弥补的。这也体现了我国在处理跨国企业所得税事务时所坚持的来源地优先原则,即发生在一国的亏损,应该用发生在该国的盈利进行弥补。

4. 境外所得一律适用25%的税率。企业所得税法规定了部分优惠税率,如:符合条件的小型微利企业,减按20%的税率缴纳企业所得税;国家需要重点扶持的高新技术企业,减按15%的税率缴纳企业所得税等。这些企业取得的境外应税所得适用何种税率呢?企业所得税申报表填报说明指出,税率优惠实际上作为一项减免税在企业应税所得额中进行抵减,企业并不是直接按优惠税率计算应纳税额。附表六《境外所得税抵免计算明细表》填报说明明确指出,计算第10列“境外所得应纳税额”适用的税率是纳税人境内税法规定的税率25%。

5. 境外已缴企业所得税的抵免。税收抵免是避免国际重复征税的有效方法。对企业来源于境外的所得,已在境外实际缴纳的企业所得税可以依法进行税收抵免。企业所得税法规定,纳税人来源于境外的所得,已在境外缴纳的企业所得税(不包括减免税或纳税后又得到补偿以及由他人代为承担的税款),准予在汇总缴纳企业所得税时,从其应纳税额中扣除,但扣除额不能超过境外所得依照我国税法规定计算的应纳税额。○

小议受托加工业务的账务处理

江苏牧羊集团有限公司 黄国俊

对于企业作为委托方,发出材料委托其他企业代为加工产品的行为,企业会计准则给出了以下会计处理方式:①发出加工材料时,借:委托加工材料;贷:原材料。②结算加工费时,借:委托加工材料;贷:银行存款(应付账款)。③收回加工成品时,借:产成品(库存商品);贷:委托加工材料。但对于受托方而言,其受托加工业务应如何进行账务处理呢?

实务中,许多企业是将收到的委托方发来的用于加工的材料物资,按表外项目在专设的“代管商品物资”或“受托加工物资”备查簿中采用单式记账法加以登记,实际领用或退回时同样在备查簿中以单式记账法在反方向登记,可不用考虑其金额,期末也不将其列入资产负债表中的“存货”项目;对于为委托方进行加工而耗用的由受托方提供的辅助材料、人工成本及其他制造费用,按正常的会计核算程序在账簿中进行核算;产品加工完成后,如不需入库保管,也可不通过“库存商品”科目核算。笔者认为,这种让部分存货始终游离于企业账簿之外的处理方式不妥,应将其纳入企业账簿进行核算和管理。现举例说明。

例:甲企业与乙企业签订了一份委托加工合同,双方商定:甲企业将一批价值100万元的原材料交给乙企业,由乙企业代为加工一批产品A,加工费(含乙方需自行垫付的辅助材料价款)共计30万元,在产品交付并经甲企业验收合格前一