

新企业所得税法下投资企业 取得投资收益的税务处理

中国石油大学(华东)经济管理学院 徐梅 郑海东(博士)

2007年3月16日第十届全国人民代表大会第五次会议通过的《企业所得税法》(以下简称“新税法”)已经于2008年1月1日正式实施。与以前的《企业所得税暂行条例》及《外商投资企业和外国企业所得税法》(以下简称“旧税法”)相比,新税法统一了税制,降低了税率,规范了税前扣除办法和标准,在一些具体规定上,新税法也发生了很大变化。本文拟通过新税法和旧税法的深入比较,并结合实例,对新税法背景下投资企业持有权益性投资期间从境内外取得投资收益的税务处理进行剖析。

一、投资企业取得境内投资收益的税务处理

1. 因投资企业与被投资单位存在税率差而少缴的所得税不再补缴。旧税法规定,凡投资企业适用的所得税税率高于被投资单位适用的所得税税率的,除国家税收法规规定的定期减税、免税优惠以外,其取得的持有期间投资收益应按规定还原为税前收益后,并入投资企业的应纳税所得额,依法补缴企业所得税。也就是说,按照旧税法的规定,对于持有权益性投资期间取得的投资收益,投资企业需要就其与被投资单位存在税率差而少缴的所得税税款作补税处理。同时,旧税法中的《外商投资企业和外国企业所得税法》规定,投资企业取得的持有期间投资收益可以不并入应纳税所得额计征企业所得税,且投资损失不能作为投资企业的费用支出扣除。也就是说,按照旧税法中的《外商投资企业和外国企业所得税法》的规定,对于持有权益性投资期间取得的投资收益,投资企业不需要就其与被投资单位存在税率差而少缴的所得税税款作补税处理,且投资损失也不能在应纳税所得额中扣除。

新税法规定,居民企业直接投资于其他居民企业取得的股息、红利等权益性投资收益以及在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得的与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益为免税收入。也就是说,新税法对投资企业持有权益性投资期间取得的投资收益所作的税务处理是:对于符合条件的投资企业与被投资单位之间存在税率差而少缴的所得税税款可以不再补缴。但为了防止投资企业的投机行为,新税法同时规定,以上持有期间投资收益均不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月取得的投资收益。

2. 因被投资单位享受定期减免优惠政策而少缴的所得税不再实行饶让减免税方式。旧税法规定,投资企业取得的国家税收法规规定的被投资单位定期减税、免税优惠期间的投

资收益,可以执行饶让补税方式,而对于取得的长期或非定期减免税优惠期间的投资收益不再执行饶让补税方式。

新税法规定,符合直接投资且连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票12个月以上取得的投资收益条件的,均可以免税。无论被投资单位是有环境保护、节能节水项目以及享受“两免三减半”等定期减免税优惠政策的基础设施项目还是有符合条件的长期减免税项目,只要符合“免税收入”的条件,均不需考虑补税或饶让补税问题。

3. 在确定应纳税所得额时,持有期间投资收益先于可弥补以前年度亏损扣除。旧税法规定,应纳税所得额=收入总额-准予扣除项目-可弥补以前年度亏损-免税所得,即在确定应纳税所得额时,可弥补以前年度亏损先于持有期间投资收益扣除。同时旧税法规定,企业取得的持有期间投资收益可以弥补以前年度未弥补完的亏损,且有补税的投资收益可以先弥补亏损,弥补亏损后有剩余的,再针对剩余部分就税率差补税。

新税法规定,应纳税所得额=收入总额-不征税收入-免税收入-各项扣除-允许弥补的以前年度亏损,即在确定应纳税所得额时,持有期间投资收益先于可弥补以前年度的亏损扣除。正是由于投资收益与弥补亏损在计算顺序上与旧税法的差异,表明该投资收益不再用于弥补亏损。因为投资企业亏损本是其经营性质的亏损,与企业投资所带来的收益没有关系,所以新税法的规定与旧税法比较而言,更具有合理性,符合配比性原则等,也更容易让企业接受。

二、投资企业取得境外投资收益的税务处理

1. 继续实行限额抵免政策,但具体规定变化较大。

(1)继续实行限额抵免。新税法将纳税人划分成居民纳税企业 and 非居民纳税企业,境外所得是以分配所得的企业所在地为所得来源地。新税法规定,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,该抵免限额应当分国(地区)不分项计算,计算公式如下:抵免限额=中国境内、境外所得依照企业所得税法和条例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。企业取得的境外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的应纳税额,超过抵免限额的部分,可以在以后5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。

(2)抵免原则及方法增加了授权条款。新税法规定,除国

务院财政、税务主管部门另有规定外,该抵免限额应当分国(地区)不分项计算。这说明新税法关于税款抵免的规定在一般情况下依然遵循分国不分项原则,但为了适应国际税收抵免情况的多样性、多变性和复杂性,在计算方法上,国务院财政、税务主管部门可以作例外规定。但是否可继续采用定率抵免法或其他方法,新税法中没有给出说明。

(3)抵免适用企业范围有所扩大。旧税法规定,采用税收抵免的纳税企业为具有全面纳税义务的内资企业和外商投资企业,对设有机构、场所的外国企业是不适用的。而新税法规定,限额抵免政策适用于居民企业来源于中国境外的应税所得和非居民企业在中国境内设立机构、场所,取得发生在中国境外但与该机构、场所有实际联系的应税所得,即适用范围扩大到包括设有机构、场所的外国企业,但取得的所得必须与该机构、场所有实际联系。

2. 增加了税收间接抵免办法。

(1)税收间接抵免方法的适用条件。税收间接抵免方法适用于从其直接或者间接控制的外国企业分得的来源于中国境外的股息、红利等权益性投资收益的居民企业。其中,外国企业是指依照其他国家(地区)法律在中国境外设立的公司、企业和其他经济组织。由居民企业直接控制或间接控制的外国企业的判定方法是:第一,居民企业直接持有外国企业20%以上股份,如A居民企业直接拥有甲国B企业的20%有表决权的股份;第二,居民企业以间接持股方式持有外国企业20%以上股份,如A居民企业直接拥有甲国B企业的20%有表决权的股份,B企业又直接拥有乙国C企业100%的股份,这里A企业直接控制B企业,A企业通过B企业间接控制C企业,对C企业的控制比例为20%(20%×100%)。

(2)税收间接抵免的计算。由于居民企业取得的来源于其控制的外国企业的股息、红利等权益性投资收益一般会在境外缴纳预提所得税和外国企业生产经营所得税等税款,在汇总计算应纳税额时均需要加以考虑。所以,税收间接抵免方法较税收直接抵免方法的计算略繁琐一些,但是对投资企业而言,实行税收间接抵免方法其税收负担更合理。其中,预提所得税是指外国企业在支付居民企业股息时按本国税法预先扣除的居民企业股息应在境外缴纳的所得税税款。计算步骤如下:

第一步,将居民企业控制的外国企业支付的股息、红利等依据预提所得税税率还原为预提所得税税前股息,并计算其已在境外缴纳的预提所得税:居民企业取得预提所得税税前股息=居民企业实际收到股息÷(1-股息预提所得税税率);居民企业股息在境外已缴纳的预提所得税=居民企业取得预提所得税税前股息×股息预提所得税税率。

第二步,将居民企业取得预提所得税税前股息依据外国企业适用的企业所得税税率还原为外国企业分配的股息承担的企业税前所得,并计算其已在境外缴纳的企业所得税:居民企业取得境外股息承担的外国企业税前所得=居民企业取得预提所得税税前股息÷(1-外国企业所得税税率);居民企业股息承担的外国企业所得税=居民企业取得境外股息承担的

外国企业税前所得×外国企业所得税税率。

第三步,汇总纳税并进行税收抵免,可以参照税收直接抵免的计算方法,但是需要注意的是境外实际缴纳所得税为股息预提所得税与股息承担企业所得税之和,抵免限额为外国企业支付股息承担的税前所得依照本法规定计算的应纳税额。

抵免限额=中国境内、境外所得依照企业所得税法和条例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。其中:中国境内、境外所得依照企业所得税法和条例规定计算的应纳税总额=中国境内、境外所得总额×法定税率;中国境内、境外所得总额=境内应纳税所得额+境外股息承担的外国企业税前所得。境外实际缴纳企业所得税=股息预提所得税+股息承担的外国企业所得税。居民企业实际应纳税额=中国境内、境外所得总额×法定税率-抵免税额。

当然,投资企业从其间接控制的外国企业取得的投资收益,可以依照上述方法进行类推。

三、举例

例:中国居民企业A拥有设立在甲国的B企业30%有表决权的股份,2008年A企业本部取得应纳税所得额1000万元,收到B企业分回股息90万元,A企业适用的企业所得税税率为25%。B企业实现应纳税所得额500万元,适用的企业所得税税率为20%,股息预提所得税税率为10%。假定B企业按适用税率在甲国已经缴纳了企业所得税,且A企业当年无定期减免税和投资抵免。试计算A企业2008年应在中国实际缴纳的企业所得税。

1. 依据旧税法的规定。

第一,计算已经在境外缴纳的所得税:由于甲国对股息有10%的预提所得税,分回的90万元为实际所得,将其还原:A企业取得预提所得税税前股息=90÷(1-10%)=100(万元)。A企业股息在境外已缴纳的预提所得税=100×10%=10(万元)。

第二,汇总纳税及税收抵免:抵免限额=境外所得额×25%=100×25%=25(万元)。由于境外实际缴纳税额小于抵免限额,汇总纳税时抵扣境外缴纳部分。A企业实际应纳所得税=境内外所得额×25%-10=(1000+100)×25%-10=265(万元)。

2. 依据新税法的规定。

第一,与上面相同。

第二,由于B企业适用的企业所得税税率为20%,而股息100万元为企业所得税税后所得,将其还原:A企业境外股息承担的外国企业税前所得=100÷(1-20%)=125(万元)。A企业境外股息承担的外国企业所得税=125×20%=25(万元)。

第三,汇总纳税及税收抵免:A企业境外实际缴纳的所得税=10+25=35(万元);抵免限额=125×25%=31.25(万元)。

由于抵免限额(31.25万元)小于境外实际缴纳税额(35万元),汇总纳税时允许扣除31.25万元。A企业实际应纳所得税额=(1000+125)×25%-31.25=250(万元)。

通过以上对投资企业境内外投资收益的比较,可以看出新税法在汇总计算所得税的方法上不但有所改进,而且使投资企业的税收负担更合理了。○