

## 境外所得税税款 扣除限额计算公式的 简化与运用

重庆 李珍珍

按照《企业所得税暂行条例》和《外商投资企业和外国企业所得税法》的有关规定,纳税人来源于中国境外的所得,已在境外缴纳的所得税税款,准予在汇总纳税时从其应纳税额中扣除,但是扣除额不得超过其境外所得依照中国税法规定计算的应纳税额。境外所得税税款扣除限额的计算公式是:境外所得税税款扣除限额=境内、境外所得按税法计算的应纳税总额×(来源于某外国的所得额÷境内、境外所得总额)(公式①)。

其中,境内、境外所得按税法计算的应纳税总额是以境内、境外所得总额乘以适用税率计算得到的,而这里的适用税率不得使用任何优惠税率,即内资企业执行33%的所得税税率,外资企业执行30%的企业所得税税率和3%的地方所得税税率。其计算公式为:境内、境外所得按税法计算的应纳税总额=境内、境外所得总额×33%(公式②)。

将公式②代入公式①得到简化计算公式:境外所得税税款扣除限额=境内、境外所得总额×33%×(来源于某外国的所得额÷境内、境外所得总额)=来源于某外国的所得×33%(公式③)。

对这一公式可作如下理解:我国税法对企业来自境外所得已缴纳的所得税税额实行限额扣除的政策,其限额为该笔境外应纳税所得,按照我国企业普遍适用的所得税税率33%,视同国内所得计算的应纳税额。这种计算方法不但更为直观地体现了税法对于消除国际重复征税的作用,而且包含了以下两层含义:

其一,扣除限额计算的是准予从应纳税额中扣除的上限。当纳税人来源于境外所得在境外实际缴纳的税款低于扣除限额时,只能据实扣除,即境外所得来源国的实际税负水平低于我国时,只能按低水平税负扣除。否则,将使得投资于低税负国家的企业享受到以其未曾缴纳的税款抵扣国内税额的额外优惠。

其二,当纳税人来源于境外所得在境外实际缴纳的税款超过扣除限额时,其超过部分不得在本年度的应纳税额中扣除,也不得列为费用支出,但可用以后年度税额扣除的余额,在不超过5个纳税年度扣除。国外已纳税款超过按我国税法计算的扣除限额的部分只能作为国际税负差异带来的损失处理,而不能由境内所得应纳税额来弥补。这将更有利于吸引高税负国家的投资向我国转移。☐

国库集中支付制度是通过改变国库资金拨付程序,建立完善的国库单一账户体系,使财政支出直达商品、劳务的供应者,取消中间过渡环节。在这种制度下,财政支出将是“单位点菜,财政买单”,取消了“二传手”,加大了对财政资金拨付环节的监督力度。它解决了财政资金多环节拨付、多头头存放造成的资金闲置浪费问题,提高了财政资金管理的透明度。国库集中支付制度的实施需要经济环境良好、财力有保障的外部条件。它能够及时提供准确信息,调控财政资金,硬化预算约束,实现拨付提速、整合财力、缓解压力的目的,同时也为强化监督、预防腐败提供了“平台”。若不具备上述外部条件,国库集中支付制度就不能顺利进行,约束和监督将流于形式。

会计集中核算按照“集中管理,统一开户、分户核算”,通过对报账单位票据及其他材料的审核来监督预算的执行。会计集中核算主要是通过规范开支标准,强化内外监督,提供高效服务,降低成本,节约资金,杜绝胡支乱花,从而缓解财政压力,保证预算完成。显然,在经济落后、财力无保障的贫困地区,会计集中核算能充分发挥其优势。

国库集中支付与会计集中核算是财政体制改革的两种不同制度,但它们之间有很多相同之处,这两者在实施中能有机结合提供了基础。一是制度设计的原因和目的相同,都是为了加强财政支出管理,控制和消除“跑、冒、滴、漏”及腐败现象;二是集中支付和集中核算的内容基本一致,其目的都是加强财政资金监督;三是服务的对象一样,都是行政事业预算单位;四是两种制度的实施都需以计算机网络技术为依托。而这两种制度在不同经济条件下的作用各有侧重点,要根据不同时期的财政状况,确定管理制度的不同侧重点。

两种制度的有机结合才能实现优势互补,发挥整体效应,为现代公共财政提供良好的服务。如果不顾客观实际,脱离具体经济环境、财力状况和实际效用而简单、片面地推行,将会违背改革初衷,给财政管理带来无法弥补的损失。☐

## 小议国库集中支付与会计集中核算

甘肃庆阳市会计核算中心 郑选宁

## 商品期货套期保值 会计处理管见

北京 赵延鹏 李瑾 缪珺璐

《企业商品期货业务会计处理补充规定》(以下简称《补充规定》)是财政部为了规范企业商品期货套期保值交易的会计核算而专门制定的,但是仍有许多理论和实务问题没有得到很好的解决或者根本没有被涉及,本文就此谈一些个人的看法。