

# 《境外所得税抵免计算明细表》填报解析

张瑞丽 李少轩

(江苏财经职业技术学院 江苏淮安 223003)

**【摘要】** 本文对《境外所得税抵免计算明细表》主要项目的填报进行了全面深入的分析,指出了各填报项目的计算方法和具体数据来源,并进行了举例说明。

**【关键词】** 所得税核算 境外所得税抵免 明细表填报

境外所得税抵免的计算一直是企业所得税核算的难点问题,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)虽然规定详尽却较难理解运用,而《境外所得税抵免计算明细表》是企业所得税年度纳税申报表中填报难度较大的一张附表,但其填报说明又过于简单,不利于实务操作。为此,本文介绍了《境外所得税抵免计算明细表》的具体填报方法,并举例加以说明,以供企业会计人员参考。

例:中国居民企业甲企业2009年境内本部取得纳税调整后所得额500万元,从A国分支机构分回税后利润140万元

(A国企业所得税税率为30%,2008年A国分支机构发生经营亏损,其中属于甲企业应承担的部分为20万元);从B国取得特许权使用费所得60万元、财产转让所得20万元(B国企业所得税税率为20%);甲企业拥有设在C国的丁企业50%的股份,丁企业2009年获利600万元,向甲企业派发了108万元股息(C国预提所得税税率为10%,企业所得税税率为20%)。

请计算甲企业2008年实际应纳的企业所得税额并填报《境外所得税抵免计算明细表》(不考虑以前年度境外所得税抵免情况)。计算过程见下文,填报结果如表所示。

人的税后收入反而减少,因此(6 000, 6 305.55]元成为全年一次性奖金的发放临界点。同理,我们可以求得其他税率级次的全年一次性奖金的发放临界点(见表2)。

表2 不同税率级次的全年一次性奖金发放临界点 单位:元

级次	全年一次性奖金	税率	速算扣除数	全年一次性奖金发放临界点
1	(0, 6 000]	5%	0	
2	(6 000, 24 000]	10%	25	(6 000, 6 305.55]
3	(24 000, 60 000]	15%	125	(24 000, 25 294.12]
4	(60 000, 240 000]	20%	375	(60 000, 63 437.50]
5	(240 000, 480 000]	25%	1 375	(240 000, 254 666.67]
6	(480 000, 720 000]	30%	3 375	(480 000, 511 428.57]
7	(720 000, 960 000]	35%	6 375	(720 000, 770 769.23]
8	(960 000, 1 200 000]	40%	10 375	(960 000, 1 033 333.33]
9	(1 200 000, +∞)	45%	15 375	(1 200 000, 1 300 000)

### 三、改进策略

为了避免由于多发放的1元奖金提高税率而使得奖金总额全部适用高税率,笔者建议当奖金总额位于发放临界点时,我们可以把临界点内的奖金总额与该税率级次基数的差额单独拿出来适用高税率,但不享受速算扣除数,而基数部分仍旧适用低一级税率并继续享受速算扣除数,这样就可以有效避免我国现行计税办法中的不公平现象。

例2:如果公司2009年12月给陈某发放24 001元全年

一次性奖金,对比表2,可知 $24\ 001 \in (24\ 000, 25\ 294.12]$ 元这个3级税率发放临界点内,所以我们可以把24 000元按照2级税率征收并继续享受速算扣除数,而把多余的1元按照3级税率征收,但不享受速算扣除数。因此,陈某应纳个人所得税额 $= (24\ 000 \times 10\% - 25) + 1 \times 15\% = 2\ 375.15$ (元)。

可见这种计算方法使得多发放的1元奖金仅承担了0.15元的税额。这是一种比较折中的办法,既保证了税负公平,也保证了国家的税收不流失。

如果需要更加科学地计算,我们可以规定当全年一次性奖金在发放临界点内时,可以采用笔者的办法;而当全年一次性奖金不在发放临界点内时,可以按照现行国税发[2005]9号规定的办法计算。

例3:若公司2009年12月给陈某发放63 000元全年一次性奖金,对比表2,可知其属于4级税率的发放临界点(60 000, 63 437.50]内,可采用本文的办法,所以陈某应纳个人所得税额 $= (60\ 000 \times 15\% - 125) + (63\ 000 - 60\ 000) \times 20\% = 9\ 475$ (元)。而如果给陈某发放全年一次性奖金80 000元,因其不属于任何一个发放临界点,仍采用现行国税发[2005]9号规定的计算方法,陈某应纳税额 $= 80\ 000 \times 20\% - 375 = 15\ 625$ (元)。

### 主要参考文献

1. 童锦治. 税收筹划. 北京: 科学出版社, 2009
2. 蔡昌. 税收筹划. 上海: 立信会计出版社, 2010
3. 杜莉, 徐晔. 中国税制. 上海: 复旦大学出版社, 2008

境外所得税抵免计算明细表

金额单位:万元

抵免方式	国家或地区	境外所得	境外所得换算含税所得	弥补以前年度亏损	免税所得	弥补亏损前境外应纳税所得额	可弥补境内亏损	境外应纳税所得额	税率	境外应纳税所得额	境外所得可抵免税额	境外所得可抵免限额	本年可抵免的境外所得税款	未超过境外所得可抵免限额的余额	本年可抵免以前年度境外所得税款	前五年境外所得已缴税款未抵免余额	定率抵免
序号	1	2	3	4	5	6(3-4-5)	7	8(6-7)	9	10(8×9)	11	12	13	14(12-13)	15	16	
直接抵免	A国	140	200	20		180		180	25%	45	60	45	45			15	
	B国	80	100			100		100	25%	25	20	25	20	5			
间接抵免	C国	108	150			150		150	25%	37.5	42	37.5	37.5				
	合计	328	450	20		430		430	25%	107.5	122	107.5	102.5	5		15	

1. 抵免方式。境外所得首先需区分为直接来源于境外的所得和间接来源于境外的所得两类,企业直接来源于境外的所得采用直接抵免所得税法,间接来源于境外的所得采用间接抵免所得税法。企业直接来源于境外的所得是指来源于境外分支机构实现的所得及来源于境外的利息、租金、特许权使用费、转让财产等所得。企业间接来源于境外的所得是指企业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。需要说明的是,境外所得税间接抵免的前提条件是居民企业对境外的被投资单位有直接或者间接的控制关系,否则不能抵免。上例中,甲企业从A国分支机构分回的税后利润、从B国取得特许权使用费所得和财产转让所得均属于直接来源于境外的所得,应采取直接抵免方式;从设在C国的丁企业分回的股息所得属于间接来源于境外的所得,应采取间接抵免方式。

2. 第1列“国家或地区”。该列填报境外所得来源的国家或地区的名称,来源于同一国家或地区的境外所得应当合并到一行填报,这体现了分国不分项的征收原则,即区分境外所得的来源地分别计算抵免,不区分同一来源地境外所得的项目类别。上例中:填报第1列时,在“直接抵免”方式下填两行,A国、B国各占一行,而B国取得的两种所得应合并填写;在“间接抵免”方式下填一行:C国。

3. 第2列“境外所得”。该列填报企业来源于境外的税后所得。企业直接来源于境外的所得填报时根据企业分部报表的相关项目直接填报;企业间接来源于境外的所得应当根据企业的长期股权投资明细账、应收股利明细账、投资收益明细账等资料计算填报。上例中:A国第2列=140(万元);B国第2列=60+20=80(万元);C国第2列=108(万元)。如果上例假定从B国取得的财产转让所得是-20万元,根据分国不分项原则,则B国第2列为40万元(60-20)。

4. 第3列“境外所得换算含税所得”。该列填报第2列“境外所得”换算成包含境外已纳企业所得税以及按照我国税收规定计算的含税所得。实际上等于按我国《企业所得税法》及其实施条例的有关规定确定的境外收入总额扣除与取得境外收入有关的各项合理支出后的余额。

企业来源于境外的所得,如果所得来源国只征收企业所得税,则第3列=第2列÷(1-来源国企业所得税税率);如果所得来源国既征收企业所得税,又征收预提所得税,则第3列=第2列÷(1-来源国预提所得税税率)÷(1-来源国企业所

得税率)。上例中:A国第3列=第2列÷(1-A国企业所得税税率)=140÷(1-30%)=200(万元);B国第3列=第2列÷(1-B国企业所得税税率)=80÷(1-20%)=100(万元);C国第3列=第2列÷(1-C国预提所得税税率)÷(1-B国企业所得税税率)=108÷(1-10%)÷(1-20%)=150(万元)。

5. 第4列“弥补以前年度亏损”。该列填报按税收规定可以弥补的以前年度境外亏损额。财税[2009]125号规定,在汇总计算境外应纳税所得额时,企业在境外同一国家(地区)设立不具有独立纳税地位的分支机构,按照《企业所得税法》及其实施条例的有关规定计算的亏损,不得抵减其境内或他国(地区)的应纳税所得额,但可以用同一国家(地区)其他项目或以以后年度的所得按规定弥补。《企业所得税法》规定,企业纳税年度发生的亏损,准予向以后年度结转,用以后年度的所得弥补,但结转年限最长不得超过五年。因此,第4列填报该国以前五个年度尚未弥补的亏损额,但不得超过第3列的金额。然而,对于间接来源于境外的所得,由于被投资企业发生的亏损投资企业不能抵免,因此间接抵免方式下第4列是不填报的。上例中:A国分支机构2008年的亏损可以用2009年的所得弥补,A国第4列=20万元;B国以前年度没有亏损,因此第4列不填;C国采用间接抵免方式,因此第4列也不填。

6. 第5列“免税所得”。该列填报按照税收规定予以免税的境外所得。对于按照税收规定予以免税的境外所得,现行《企业所得税法》尚无具体规定。上例中,A、B、C三国均不存在免税所得,因此第5列都不填。

7. 第6列“弥补亏损前境外应纳税所得额”。该列填报境外所得弥补境内亏损前的应纳税所得额,第6列=第3列-第4列-第5列。上例中:A国第6列=200-20=180(万元);B、C两国由于第4列、第5列是不填报的,所以第5列与第3列金额相等。

8. 第7列“可弥补境内亏损”。该列填报境外所得按照税收规定弥补境内亏损额。根据现行税法规定,境内所得不能弥补境外亏损,而境外所得却可以弥补境内亏损。本列的填报比较复杂,要具体问题具体分析。上例中,境内本部纳税调整后所得额大于零,没有亏损需要弥补,因此A、B、C三国第7列都不填。上例如果假定境内本部用境外所得弥补亏损前的纳税调整后所得额是-500万元,即A、B、C三国的所得都用来弥补境内亏损不够弥补,则A国第7列=第6列=180万元,B国第7列=第6列=100万元,C国第7列=第6列=150

万元。另外,上例如果假定境内本部用境外所得弥补亏损前的纳税调整后所得额是-215万元,即A、B、C三国的所得在弥补境内亏损后还有盈余,这种情况下该如何进行亏损弥补呢?我国目前尚无明文规定,笔者认为比较合理的方法是根据各国弥补亏损前应纳税所得额(即表中第6列)的金额,按比例分摊应弥补境内亏损的金额,公式为:某国所得应弥补境内亏损的金额=境内亏损×该国弥补亏损前的应纳税所得额÷境外各盈利国弥补亏损前的应纳税所得额之和。则有:A国第7列=215×180÷(180+100+150)=90(万元);B国第7列=215×100÷(180+100+150)=50(万元);C国第7列=215×150÷(180+100+150)=75(万元)。

9. 第8列“境外应纳税所得额”。该列填报弥补亏损前境外应纳税所得额扣除可弥补境内亏损后的金额,第8列=第6列-第7列。上例中,由于第7列不填,因此A、B、C三国第8列与第6列金额相等。

10. 第9列“税率”。该列填报企业所得税的法定税率25%。无论纳税人是什么性质的企业,也无论纳税人的适用税率是多少,来源于境外的所得均按25%的法定税率计算缴纳企业所得税。上例中,A、B、C三国第9列均填报25%。

11. 第10列“境外所得应纳税额”。该列填报境外应纳税所得额与境内税法规定税率的乘积的金额,第10列=第8列×第9列。上例中:A国第10列=第8列×25%=180×25%=45(万元);B国第10列=第8列×25%=100×25%=25(万元);C国第10列=第8列×25%=150×25%=37.5(万元)。

12. 第11列“境外所得可抵免税额”。该列填报纳税人已在境外缴纳的所得税税款的金额即境外所得按照来源国税收法律已经实际缴纳的所得性质的税款的金额。另外,根据财税[2009]125号规定,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视同已缴税额在我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。例中:A国第11列=140÷(1-30%)×30%=60(万元);B国第11列=60÷(1-20%)×20%+20÷(1-20%)×20%=20(万元);C国第11列=预提所得税+企业所得税=108÷(1-10%)×10%+108÷(1-10%)÷(1-20%)×20%=42(万元)。

13. 第12列“境外所得税款抵免限额”。抵免限额应按分国不分项原则计算,计算公式为: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》及其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。

中国境内、境外所得依照《企业所得税法》及其实施条例的规定计算的应纳税总额=境内所得依照《企业所得税法》及其实施条例的规定计算的应纳税额+境外所得依照《企业所得税法》及其实施条例的规定计算的应纳税额=申报表《主表》第30行“应纳税额”+本表第10列“境外所得应纳税额”来源于某国(地区)的应纳税所得额=本表第8列“境外应纳税所得额”

中国境内、境外应纳税所得总额=《主表》第25行“应纳税所得额”+本表第8列“境外应纳税所得额”

上述过程虽然繁琐,却是任何情况下都不会出错的。上例中,因为甲企业境内本部既不存在以前年度亏损也不享受税收优惠,所以甲企业《主表》第24行“弥补以前年度亏损”、第28行“减免所得税额”、第29行“抵免所得税额”都是不填报的。因此,境内所得按我国税法规定应纳税额=500×25%=125(万元);境内所得应纳税所得额=500(万元);A国抵免限额=(125+第10列)×第8列÷(500+第8列)=(125+45)×180÷(500+180)=45(万元);B国抵免限额=(125+第10列)×第8列÷(500+第8列)=(125+25)×100÷(500+100)=25(万元);C国抵免限额=(125+第10列)×第8列÷(500+第8列)=(125+37.5)×150÷(500+150)=37.5(万元)。

14. 第13列至16列。第13列“本年可抵免的境外所得税款”填报本来源于境外的所得已经缴纳的所得税在本年度允许抵免的金额。第13列=第11列与第12列两者中之较小者。第14列“未超过境外所得税款抵免限额的余额”填报本年度在抵免限额内抵免完本年实际缴纳的境外所得税后,可用于抵免以前年度结转的待抵免的所得税额。第15列“本年可抵免以前年度税额”填报本年可抵免以前年度未抵免、结转到本年度抵免的境外所得税额。第16列“前五年境外所得已缴税款未抵免余额”填报可结转以后年度抵免的境外所得税未抵免余额。

财税[2009]125号规定,在计算实际应抵免的境外已缴纳和间接负担的所得税税额时,企业在境外一国(地区)当年缴纳和间接负担的符合规定的所得税税额低于所计算的该国(地区)抵免限额的,应以该项税额作为境外所得税抵免额从企业应纳税总额中据实抵免;超过抵免限额的,当年应以抵免限额作为境外所得税抵免额进行抵免,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。因此,第13、14、15、16列的填报可以分为两种情况:如果第11列大于或等于第12列,则:第13列=第12列,第14列不填,第15列不填,第16列=上年第16列-已超出抵补期的未抵免税款+第11列-第12列;如果第11列小于第12列,则:第13列=第11列,第14列=第12列-第11列,第15列=第14列与上年第16列两者之较小者,第16列=上年第16列-已超出抵补期的未抵免税款-第15列。不过,在间接抵免方式下,第14、15、16列都是不填的。

15. 第17列“定率抵免”。该列适用于实行定率抵免境外所得税款的纳税人,填报此列的纳税人不填报第11至16列。

#### 主要参考文献

1. 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,2009-12-15
2. 国家税务总局.关于《企业所得税年度纳税申报表》的补充通知,国税函[2008]1081号,2008-12-31
3. 尹磊,尹引.新企业所得税申报表——境外所得税抵免计算明细表填报解析.财政监督,2009;6