

注册会计师

税法

教材精讲班

第四节 境外所得的税额扣除

一、居民个人境外所得税额的抵免原则

项目	具体规定
原理	避免国际间重复征税（与企业所得税相同）
基本规定	居民个人从中国境外取得的所得，可以从其应纳税额中抵免已在境外缴纳的个人所得税税额，但抵免额不得超过该纳税人境外所得依照我国税法规定计算的应纳税额

二、境外来源所得的确定

1. 因任职、受雇、履约等在中国境外提供劳务取得的所得。
2. 中国境外企业以及其他组织支付且负担的稿酬所得。
3. 许可各种特许权在中国境外使用而取得的所得。
4. 在中国境外从事生产、经营活动而取得的与生产、经营活动相关的所得。
5. 从中国境外企业、其他组织以及非居民个人取得的利息、股息、红利所得。
6. 将财产出租给承租人在中国境外使用而取得的所得。
7. 转让中国境外的不动产、转让对中国境外企业以及其他组织投资形成的股票、股权以及其他权益性资产（以下称权益性资产）或者在中国境外转让其他财产取得的所得。
【特殊】转让对中国境外企业以及其他组织投资形成的权益性资产，该权益性资产被转让前 3 年（连续 36 个公历月份）内的任一时间，被投资企业或其他组织的资产公允价值 50%以上直接或间接来自位于中国境内的不动产的，取得的所得为来源于中国境内的所得。
8. 中国境外企业、其他组织以及非居民个人支付且负担的偶然所得。
9. 财政部、税务总局另有规定的，按照相关规定执行。

【回顾对比】来源于境内所得规定（第一节）

三、具体计算步骤

步骤	抵免方法	综合所得	经营所得	分类所得
A 确定境外已纳税额	分国不分项加总境外已纳税额	已知：X1	已知：Y1	已知：Z1
		来源于一国（地区）所得的已纳税额 $A=X1+Y1+Z1$		

步骤	抵免方法	综合所得	经营所得	分类所得
B 确定抵免限额	分国又分项计算抵免限额	与境内综合所得合并计算应纳税额	与境内经营所得合并计算应纳税额	不与境内所得合并，分别单独计算应纳税额
		$X2=中国境内外综合所得的应纳税额 \times 来源于该国（地区）的综合所得收入额 \div 中国境内外综合$	$Y2=中国境内外经营所得的应纳税额 \times 来源于该国（地区）的经营所得应纳税所得额 \div 中国境内外经营所得应纳税所得额合计$	$Z2=该国（地区）的其他分类所得单独计算的应纳税额$

		所得收入额合计		
	分国不分项加总抵免	来源于一国（地区）所得的抵免限额 $B=X_2+Y_2+Z_2$		

步骤	抵免方法	综合所得	经营所得	分类所得
比较	交多不退	A>B，不需要在我国补税，（A-B）的部分可以在以后纳税年度来源于该国家（地区）所得的抵免限额的余额中补扣，补扣期限最长不能超过 5 年		
	交少补足	A<B，需在我国补税=B-A		
【总结】计算抵免限额时，先分国分项计算，之后将同一国家（地区）不同应税项目抵免限额加总计算该国（地区）抵免限额。然后用实际已纳税额和抵免限额比较，多不退，少要补				

【例 5-14】居民个人王某 2021 年除取得境内工资收入 120000 元（已代扣三险一金）外，还从境外甲国获得劳务报酬收入折合人民币 50000 元、稿酬收入折合人民币 20000 元和利息收入折合人民币 10000 元，并分别就这三项收入在甲国缴纳税款 10000 元、1000 元和 2000 元。假设除居民个人年度费用扣除标准 60000 元和某专项附加扣除 12000 元外，不考虑其他费用扣除和境内预缴税额。

要求：计算王某 2021 年来源于甲国的所得抵免限额、在我国实际应纳税额。

【解析】

- (1) 王某 2021 年境内、外全部综合所得收入额
 $= 120000 + 50000 \times (1 - 20\%) + 20000 \times (1 - 20\%) \times 70\% = 171200$ （元）
- (2) 王某 2021 年境内、外全部综合所得应纳税额
 $= (171200 - 60000 - 12000) \times 10\% - 2520 = 7400$ （元）
- (3) 某 2021 年来源于甲国综合所得抵免限额
 $= 7400 \times (40000 + 11200) \div (120000 + 40000 + 11200) = 2213.08$ （元）
- (4) 王某 2021 年来源于甲国其他分类所得抵免限额 $= 10000 \times 20\% = 2000$ （元）
- (5) 王某 2021 年来源于甲国所得抵免限额
 $= 2213.08 + 2000 = 4213.08$ （元）
- (6) 三项收入在甲国已纳税额 $= 10000 + 1000 + 2000 = 13000$ （元）
- (7) 王某 2021 年在我国实际应纳税额
 $= (7400 + 2000) - 4213.08 = 5186.92$ （元）

四、个人境外所得税额抵免的其他规定

- (一) 境外所得税额不能抵免的情形（第十二章教材 498 页再讲）
- (二) 境外所得享受协定待遇的规定（第十二章教材 500 页再讲）
- (三) 申报时间

应当在取得所得的次年 3 月 1 日至 6 月 30 日内申报纳税。

【提示】居民个人取得境外所得的境外纳税年度与公历年度不一致的，取得境外所得的境外纳税年度最后一日所在的公历年度，为境外所得对应的我国纳税年度。

(四) 申报地点

1. 居民个人取得境外所得，应当向中国境内任职、受雇单位所在地主管税务机关办理纳税申报。
2. 在中国境内没有任职、受雇单位的，向户籍所在地或中国境内经常居住地主管税务机关办理纳税申报。
3. 户籍所在地与中国境内经常居住地不一致的，选择其中一地主管税务机关办理纳税申报。
4. 在中国境内没有户籍的，向中国境内经常居住地主管税务机关办理纳税申报。

(五) 个人被派往境外工作，取得所得的税款预扣预缴

1. 居民个人被境内企业、单位、其他组织（以下称派出单位）派往境外工作，取得的工资、薪金所得或者劳务报酬所得，由派出单位或者其他境内单位支付或负担的，派出单位或者其他境内单位应按照《个人所得税

法》及其《实施条例》规定预扣预缴税款。

2. 居民个人被派出单位派往境外工作，取得的工资、薪金所得或者劳务报酬所得，由境外单位支付或负担的，如果境外单位为境外任职、受雇的中方机构的，可以由境外任职、受雇的中方机构预扣税款，并委托派出单位向主管税务机关申报纳税。

中方机构未预扣税款的或者境外单位不是中方机构的，派出单位应当于次年 2 月 28 日前向其主管税务机关报送外派人员情况，包括：外派人员的姓名、身份证件类型及身份证件号码、职务、派往国家和地区、境外工作单位名称和地址、派遣期限、境内外收入及缴税情况等。