

注册会计师 税法 教材精讲班

第三节 境外所得税收管理

五、间接抵免

（一）适用范围

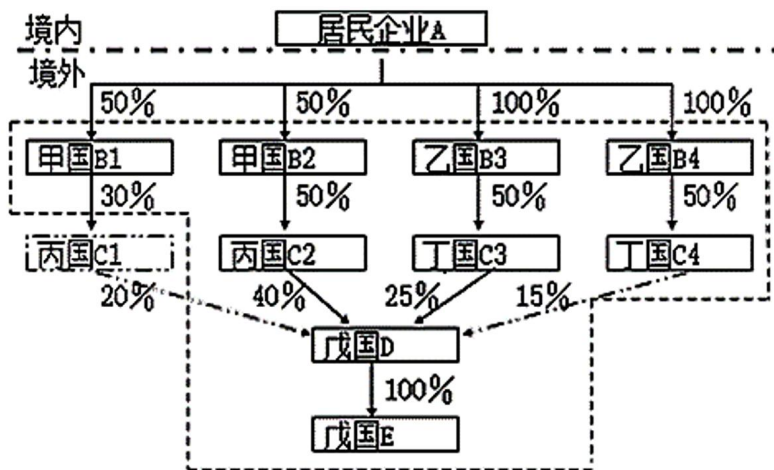
境外企业就分配股息前的利润缴纳的外国所得税额中由居民企业间接负担的部分。（跨国母子公司）

（二）纳入间接抵免范围的境外企业判定

纳入间接抵免范围企业的持股条件：由居民企业直接或者间接**持有 20%以上（含 20%）股份**的外国企业，限于符合持股方式的**五层**外国企业。

【提示】“持股条件”，是指各层企业直接持股、间接持股以及为计算居民企业间接持股总和比例的每一个单一持股，均应达到 20% 的持股比例。

【补充举例】持股比例见下图。



（三）抵免计算

居民企业在用境外所得间接负担的税额进行税收抵免时，其取得的境外投资收益实际间接负担的税额，是指根据直接或者间接持股方式**合计持股 20%以上（含 20%）的规定层级（五级）**的外国企业股份，由此应分得的股息、红利等权益性投资收益中，从**最低一层**外国企业起**逐层计算的属于由上一层企业负担的税额**。

【提示】间接抵免负担税额的计算，可能涉及计算题，因此需要能够掌握两层的计算。

【举例】持股比例见下图。



【总结】每层间接抵免税额计算公式如下：

本层企业应纳税额属于由一家上一层企业负担的税额=（本层企业就利润和投资收益所实际缴纳的税额+符合规定的由本层企业间接负担的税额）×本层企业向一家上一层企业分配的股息（红利）÷本层企业所得税后利润额。

【例题】甲国母公司在乙国设立一子公司，并拥有子公司 50% 的股票，在 2016 纳税年度内，母公司来自甲国的所得为 1000 万元，子公司来自乙国的所得为 500 万元，甲国所得税税率为 40%，乙国为 35%，并且乙国允许子公司保留税后利润（即未分配利润）10%，并对其汇出境外的股息征收 10% 的预提所得税。

【分析】子公司的纳税情况以及母公司的税收抵免的计算如下：

（1）子公司的纳税情况：

- ① 子公司已纳乙国企业所得税： $500 \times 35\% = 175$ （万元）
- ② 子公司税后净利润： $500 - 175 = 325$ （万元）
- ③ 子公司未分配利润： $325 \times 10\% = 32.5$ （万元）
- ④ 子公司可分配股息： $325 - 32.5 = 292.5$ （万元）
- ⑤ 应分给甲国母公司的股息： $292.5 \times 50\% = 146.25$ （万元）
- ⑥ 母公司股息预提所得税： $146.25 \times 10\% = 14.625$ （万元）

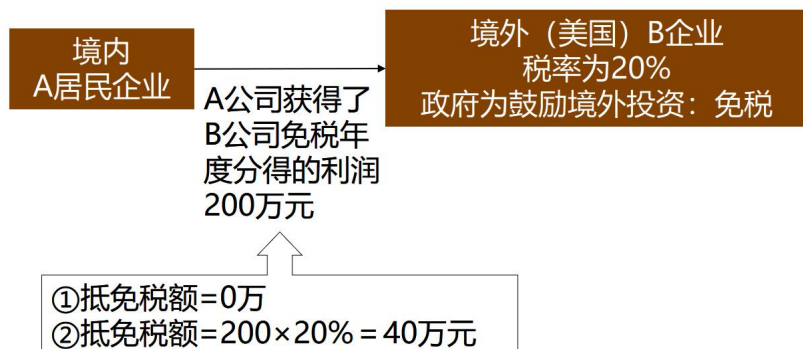
（2）母公司纳税情况：

- ① 母公司应承担的子公司所得税： $175 \times (146.25 \div 325) = 78.75$ （万元）
- ② 母公司来自子公司的应纳税所得额： $146.25 + 175 \times (146.25 \div 325) = 225$ （万元）
- ③ 抵免限额： $225 \times 40\% = 90$ （万元）
- ④ 可抵免税额：由于母公司已承担乙国税款（间接+直接）93.375 万元（78.75+14.625），大于抵免限额，故应按限额进行抵免，即可抵免税额 90 万元。
- ⑤ 母公司实际缴纳的甲国所得税税款： $(1000 + 225) \times 40\% - 90 = 400$ （万元）

【结论】在上述计算抵免时，必须按间接抵免的两个重要公式进行操作，不能直接以已知控股比例等条件进行计算。

六、税收饶让

项目	内容
基本规定	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，按照该国（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应视同已缴税额在中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
其他规定	境外所得采用规定的简易办法计算抵免额的，不适用饶让抵免



【例题·单选题】我国一居民总公司在 B 国设有一分公司，某纳税年度，总公司在我国取得所得 600 万元，在 B 国分公司取得所得 100 万元，分公司适用 30% 税率，但因处在 B 国税收减半优惠期而向 B 国政府实际缴纳

所得税 15 万元，我国所得税税率为 25%，按照限额饶让抵免法，则我国应对总公司征税（ ）万元。

- A. 175
- B. 160
- C. 150
- D. 145

【答案】C

【解析】抵免限额=100×25%=25（万元）；境外优惠饶让视同纳税=100×30%=30（万元）。25 万元<视同实纳 30 万元，可抵免 25 万元；我国应征所得税额=（100+600）×25%-25=150（万元）。

七、简易办法计算抵免

1. 适用对象：企业从境外取得营业利润所得、符合境外税额间接抵免条件的股息所得。

2. 原则：分国不分项

3. 适用条件

因客观原因无法真实、准确地确认应当缴纳并已经实际缴纳的境外所得税税额的，除就该所得直接缴纳及间接负担的税额在所得来源国（地区）的实际有效税率低于 12.5% 的外，可按境外应纳税所得额的 12.5% 作为抵免限额。

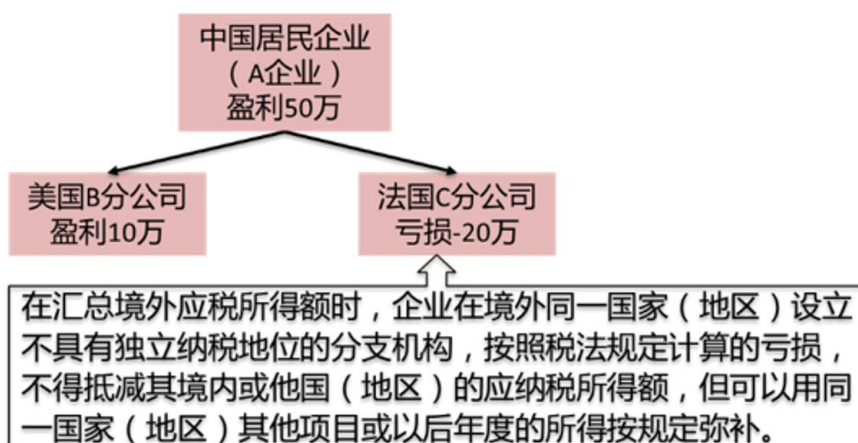
【例题·单选题】2021 年甲居民企业（经认定为高新技术企业）从境外取得应纳税所得额 100 万元，企业已在境外缴纳了所得税税款，因客观原因无法进行核实。后经企业申请，税务机关核准采用简易方法计算境外所得税抵免限额。该抵免限额为（ ）万元。

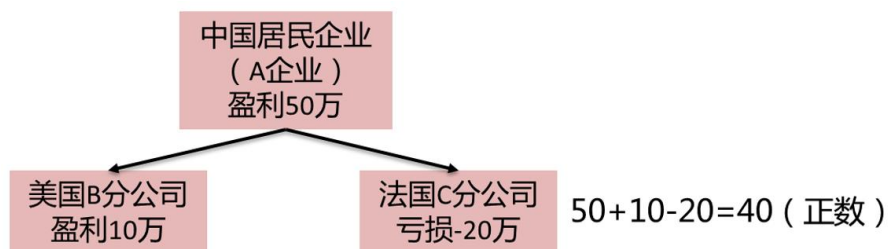
- A. 12.5
- B. 15
- C. 20
- D. 25

【答案】A

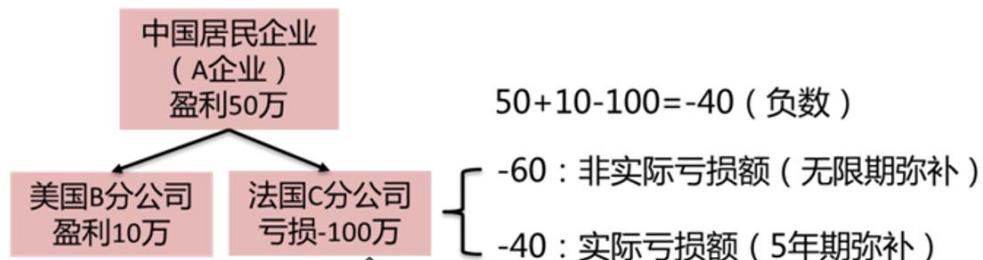
【解析】因客观原因无法真实、准确地确认应当缴纳并已经实际缴纳的境外所得税税额的，除就该所得直接缴纳及间接负担的税额在所得来源国（地区）的实际有效税率低于 12.5% 的外，可按境外应纳税所得额的 12.5% 作为抵免限额。

八、境外分支机构的亏损弥补





(1) 如果企业当期境内外所得盈利额与亏损额加总后总和为零或正数, 则其当年度境外分支机构的非实际亏损额可无限期向后结转弥补



(2) 如果企业当期境内外所得盈利额与亏损额加总后和为负数, 则以境外分支机构的亏损额超过企业盈利额部分的实际亏损额, 按5年期限进行亏损弥补, 未超过企业盈利额部分的非实际亏损额仍可无限期向后结转弥补。