

第九节 应纳税额的计算

一、居民企业查账征收

应纳税额=应纳税所得额×适用税率-减免税额-抵免税额

应纳税所得额

1. 直接法：应纳税所得额=收入总额-不征税收入-免税收入-各项扣除金额-弥补亏损
2. 间接法：应纳税所得额=会计利润总额±纳税调整项目金额

二、境外所得抵扣税额的计算

企业实际应纳所得税额=企业境内外应纳税所得总额-企业所得税减免、抵免优惠税额-境外所得税抵免额

下列所得已在境外缴纳的所得税税额，可从其当期应纳税额中抵免，抵免限额为该项所得按规定计算的应纳税额；超过抵免限额的部分，允许从次年起在连续5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：

- (1) 居民企业来源于中国境外的应税所得；
- (2) 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。

1. 抵免限额=中国境内、境外所得依照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

【例题】某企业2017年度境内应纳税所得额为200万元，适用25%的企业所得税税率。另外，该企业分别在A、B两国设有分支机构（我国与A、B两国已经缔结避免双重征税协定），在A国分支机构的应纳税所得额为50万元，A国税率为20%；在B国的分支机构的应纳税所得额为30万元，B国税率为30%。假设该企业在A、B两国所得按我国税法计算的应纳税所得额和按A、B两国税法计算的应纳税所得额一致，两个分支机构在A、B两国分别缴纳了10万元和9万元的企业所得税。

要求：计算该企业2016年度汇总时在我国应缴纳的企业所得税税额。

【答案】

方法一：减法。

(1) 该企业按我国税法计算的境内、境外所得的应纳税额= $(200+50+30) \times 25\% = 70$ （万元）

(2) A、B两国的扣除限额

A国扣除限额= $70 \times [50 \div (200+50+30)] = 12.5$ （万元）

B国扣除限额= $70 \times [30 \div (200+50+30)] = 7.5$ （万元）

在A国缴纳的所得税为10万元，低于扣除限额12.5万元，可全额扣除。

在B国缴纳的所得税为9万元，高于扣除限额7.5万元，其超过扣除限额的部分1.5万元当年不能扣除。

(3) 汇总时在我国应缴纳的所得税= $70 - 10 - 7.5 = 52.5$ （万元）

方法二：加法。

(1) A国扣除限额= $50 \times 25\% = 12.5$ （万元）

B国扣除限额= $30 \times 25\% = 7.5$ （万元）

(2) A国实缴税额=10（万元）

B国实缴税额=9（万元）

(3) A国补交:2.5万元，B国本期不纳税。

该企业所得税税额= $200 \times 25\% + 2.5 = 52.5$ （万元）

三、居民企业核定征收

(一) 具有下列情形之一，核定征收企业所得税

1. 依照法律、行政法规的规定可以不设置账簿的；
2. 依照法律、行政法规的规定应当设置但未设置账簿的；

3. 擅自销毁账簿或者拒不提供纳税资料的；

4. 虽设置账簿，但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全，难以查账的；

5. 发生纳税义务，未按照规定的期限办理纳税申报，经税务机关责令限期申报，逾期仍不申报的；

6. 申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的。

(二) 特殊行业、特殊类型的纳税人和一定规模以上的纳税人不适用上述办法，包括：

1. 享受优惠政策的企业（不包括仅享受前述免税收入优惠政策的企业和符合条件的小型微利企业）；

2. 汇总纳税企业；

3. 上市公司；

4. 金融企业；

5. 经济鉴证类社会中介机构；

6. 专门从事股权（股票）投资业务的企业；

7. 国家税务总局规定的其他企业。

(三) 核定征收的办法

1. 具有下列情形之一的，核定其应税所得率：

(1) 能正确核算（查实）收入总额，但不能正确核算（查实）成本费用总额的；

(2) 能正确核算（查实）成本费用总额，但不能正确核算（查实）收入总额的；

(3) 通过合理方法，能计算和推定纳税人收入总额或成本费用总额的。

纳税人不属于以上情形的，核定其应纳税所得额。

2. 税务机关采用下列方法核定征收企业所得税：

(1) 参照当地同类行业或者类似行业中经营规模和收入水平相近的纳税人的税负水平核定；

(2) 按照应税收入额或成本费用支出额定率核定；

(3) 按照耗用的原材料、燃料、动力等推算或测算核定。

采用前款所列一种方法不足以正确核定应纳税所得额或应纳税额的，可以同时采用两种以上的方法核定。采用两种以上方法测算的应纳税额不一致时，可按测算的应纳税额从高核定。

3. 应税所得率方式核定企业所得税的计算

应纳税额=应纳税所得额×适用税率

应纳税所得额=应税收入额×应税所得率

或应纳税所得额=成本（费用）支出额÷（1-应税所得率）×应税所得率

应税收入额=收入总额-不征税收入-免税收入

【单选题】某服装生产企业，因无法准确核算成本支出，被税务机关确定为核定征收企业所得税，企业当年收入总额 30 万元，其中 7 月份取得股票转让收入 5 万元，转让成本 3 万元，核定所得率 15%，该企业当年应缴纳企业所得税（ ）万元。

A. 0.6 B. 0.75 C. 1.13 D. 1.44

【答案】C

【解析】

(1) 该企业采用应税所得率方式核定征收企业所得税，即应纳税额=应税收入额×应税所得率×适用税率；

(2) 对采取应税所得率方式核定征收的企业，取得的转让股权（股票）收入，应全额计入应税收入额，按照主营业务（业务）确定适用的应税所得率计算征税

(3) 应缴纳企业所得税=30×15%×25%=1.13（万元）

(四) 跨境电子商务综合试验区零售出口企业所得税核定征收规定

自 2020 年 1 月 1 日起，对综试区内的跨境电商企业核定征收企业所得税。

综试区，是指经国务院批准的跨境电子商务综合试验区；所称跨境电商企业是指自建跨境电子商务销售平台或利用第三方跨境电子商务平台开展电子商务出口的企业。

1. 综试区内的跨境电商企业，同时符合下列条件的，试行核定征收企业所得税办法：

- ①在综试区注册，并在注册地跨境电子商务线上综合服务平台登记出口货物日期、名称、计量单位、数量、单价、金额的；
- ②出口货物通过综试区所在地海关办理电子商务出口申报手续的；
- ③出口货物未取得有效进货凭证，其增值税、消费税享受免税政策的。

2. 综试区内核定征收的跨境电商企业应准确核算收入总额，并采用应税所得率方式核定征收企业所得税。应税所得率统一按照 4% 确定。

3. 综试区内实行核定征收的跨境电商企业符合小型微利企业优惠政策条件的，可享受小型微利企业所得税优惠政策；其取得的收入属于《企业所得税法》第二十六条规定的免税收入的，可享受免税收入优惠政策。

四、非居民企业应纳税额的计算

（一）在中国境内未设立机构、场所或虽设立机构、场所但取得的所得与所设机构场所无实际联系的非居民企业所得，按下列方法计算应纳税所得额：

1. 股息、红利等权益性投资收益和利息、租金、特许权使用费所得，以收入全额为应纳税所得额。
2. 转让财产所得，以收入全额减除财产净值后的余额为应纳税所得额。
财产净值是指财产的计税基础减除已经按照规定扣除的折旧、折耗、摊销、准备金等后的余额。
3. 其他所得，参照前两项规定的办法计算应纳税所得额。

（二）扣缴义务人在每次向非居民企业支付或到期应支付时扣缴企业所得税：

扣缴企业所得税应纳税额 = 应纳税所得额 × 实际征收率（10%）

（三）非居民企业取得上述规定的相关所得，在计算缴纳企业所得税时，应以不含增值税的收入全额作为应纳税所得额。

【多选题】对于在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的非居民企业的所得，计算应纳税所得额的方法有（ ）。

- A. 转让财产所得，以收入全额为应纳税所得额
- B. 利息所得，以收入全额为应纳税所得额
- C. 租金所得，以收入全额为应纳税所得额
- D. 特许权使用费所得，以收入全额为应纳税所得额
- E. 股息、红利等权益性投资收益，以收入全额为应纳税所得额

【答案】 BCDE

【解析】选项 A，以收入全额减除财产净值后的余额为应纳税所得额。

非居民企业因会计账簿不健全，资料残缺难以查账，或者其他原因不能准确计算并据实申报其应纳税所得额的，税务机关有权采取以下方法核定其应纳税所得额：

1. 按收入总额核定应纳税所得额：适用于能够正确核算收入或通过合理方法推定收入总额，但不能正确核算成本费用的非居民企业。计算公式如下：

应纳税所得额 = 收入总额 × 经税务机关核定的利润率

2. 按成本费用核定应纳税所得额：适用于能够正确核算成本费用，但不能正确核算收入总额的非居民企业。计算公式如下：

应纳税所得额 = 成本费用总额 ÷ (1 - 经税务机关核定的利润率) × 经税务机关核定的利润率

3. 按经费支出换算收入核定应纳税所得额：适用于能够正确核算经费支出总额，但不能正确核算收入总额和成本费用的非居民企业。计算公式：

应纳税所得额=经费支出总额÷（1-经税务机关核定的利润率）×经税务机关核定的利润率

4. 税务机关可按照以下标准确定非居民企业的利润率：

（1）从事承包工程作业、设计和咨询劳务的，利润率为 15%—30%；

（2）从事管理服务的，利润率为 30%—50%；

（3）从事其他劳务或劳务以外经营活动的，利润率不低于 15%。

税务机关有根据认为非居民企业的实际利润率明显高于上述标准的，可以按照比上述标准更高的利润率核定其应纳税所得额。