

### 第三章 国际税收

#### 第四节 国际税收抵免制度

一、国际上居住国政府可选择采用免税法、抵免法、税收饶让、扣除法和低税法等方法，减除国际重复征税，其中抵免法是普遍采用的方法。

#### 二、抵免限额的确定

(1) 分国限额法。

分国抵免限额=（国内外应税所得额之和×居住国所得税率）×（某一外国应税所得÷国内外应纳税所得额之和）

(2) 综合限额法。

综合抵免限额=（国内外应纳税所得额之和×居住国所得税率）×（国外应税所得之和÷国内外应税所得额之和）

(3) 分项限额法。

分项抵免限额=（国内外应税所得额之和×居住国所得税率）×（国外某一专项所得÷国内外应税所得额之和）

#### 三、企业实际应纳所得税额

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

1、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，可在以后五个年度内，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。

#### 2、纳税人境外所得的范围：

(1) 居民企业（包括按境外法律设立但实际管理机构在中国，被判定为中国税收居民的企业）可就其取得的境外所得直接缴纳和间接负担的境外企业所得税性质的税额进行抵免。

(2) 非居民企业（外国企业）在中国境内设立的机构（场所）可就其取得的发生在境外，但与其有实际联系的所得直接缴纳的境外企业所得税性质的税额进行抵免。

#### 3、抵免办法：

方法	含义	适用
直接抵免	企业直接作为纳税人就其境外所得在境外缴纳的所得税额在我国应纳税额中抵免	1. 企业就来源于境外的 <b>营业利润</b> 所得在境外所缴纳的 <b>企业所得税</b> 2. 源于或发生于境外的股息、红利等权益性投资所得、利息、租金、特许权使用费、财产转让等所得在境外被源泉扣缴的 <b>预提所得税</b>
间接抵免	境外企业就分配股息前的利润缴纳的外国所得税额中由我国居民企业就该项分得的股息性质的所得间接负担的部分，在我国的应纳税额中抵免	范围为居民企业从其符合规定的境外 <b>子公司</b> 取得的股息、红利等权益性投资收益所得

#### 四、境外所得抵免限额的计算

1. 抵免限额=中国境内、境外所得依照企业所得税法和条例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

即：抵免限额=来源于某国（地区）的应纳税所得额（境外税前所得额）×25%或15%

2. 自 2017 年 7 月 1 日起, 企业可以选择按国(地区)别分别计算(即“分国(地区)不分项”), 或者不按国(地区)别汇总计算(即“不分国(地区)不分项”)其来源于境外的应纳税所得额, 并按照有关规定分别计算其可抵免境外所得税税额和抵免限额。上述方式一经选择, 5 年内不得改变。

企业选择采用不同于以前年度的方式(以下简称新方式)计算可抵免境外所得税税额和抵免限额时, 对该企业以前年度按照有关规定没有抵免完的余额, 可在税法规定结转的剩余年限内, 按新方式计算的抵免限额中继续结转抵免。

3. 企业按照规定计算的当期境内、境外应纳税所得总额小于零的, 应以零计算当期境内、境外应纳税所得总额, 其当期境外所得税的抵免限额也为零。

4. 如果企业境内为亏损, 境外盈利分别来自多个国家, 则 弥补境内亏损时, 企业可以自行选择弥补境内亏损的境外所得来源国家(地区)顺序。

## 五、境外分支机构与我国对应纳税年度的确定

1. 企业在境外投资设立不具有独立纳税地位的分支机构, 其计算生产、经营所得的纳税年度与我国规定的纳税年度不一致的, 与我国纳税年度当年度相对应的境外纳税年度, 应为在我国有关纳税年度中任何一日结束的境外纳税年度。

2. 企业取得境外股息所得实现日为被投资方做出利润分配决定的日期, 不论该利润分配是否包括以前年度未分配利润, 均应作为该股息所得实现日所在的我国纳税年度所得计算抵免。

### 【例题】

某居民企业在 A 国的分公司, 2017 年按 A 国法律规定, 计算当期利润年度为每年 10 月 1 日至次年 9 月 30 日。

### 【解析】

该分公司按 A 国规定计算 2017 年 10 月 1 日至次年 9 月 30 日期间(即 A 国 2017~2018 年度)的营业利润及其已纳税额, 应在我国 2018 年度计算纳税及境外税额抵免。

## 六、境外应纳税所得额的计算

### 境外分支机构亏损的弥补

(1) 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)其他项目或以后年度的所得按规定弥补。

【例题】中国居民 A 企业 2018 年度境内外净所得为 160 万元。其中, 境内所得的应纳税所得额为 300 万元; 设在甲国的分支机构当年度应纳税所得额为 100 万元; 设在乙国的分支机构当年度应纳税所得额为 -300 万元; A 企业当年度从乙国取得利息所得的应纳税所得额为 60 万元。调整计算该企业当年度境内、外所得的应纳税所得额如下:

### 【解析】

A 企业当年度发生在乙国分支机构的当年度亏损额 300 万元, 仅可以用从该国取得的利息 60 万元弥补, 未能弥补的非实际亏损额 240 万元, 不得从当年度企业其它盈利中弥补。因此, 相应调整后 A 企业当年境内、外应纳税所得额为:

境内应纳税所得额 = 300 万元;

甲国应纳税所得额 = 100 万元;

乙国应纳税所得额 = -240 万元;

A 企业当年度应纳税所得总额 = 400 万元。

A 企业当年度境外乙国未弥补的非实际亏损共 240 万元, 允许 A 企业以其来自乙国以后年度的所得无限期结转弥补。

【例题】中国居民 A 企业 2018 年度境内外净所得为-100 万元。其中，境内所得的应纳税所得额为 300 万元；设在甲国的分支机构当年度应纳税所得额为-400 万元。

A 企业当年度应纳税所得总额=300 万元。

实际亏损额=400-300=100（万元），按规定期限进行亏损弥补。

非实际亏损额=300 万元，无限期向后结转弥补。

#### 七、可予抵免境外所得税额不包括：

- (1) 按照境外所得税法律及相关规定属于错缴或错征的境外所得税税款；
- (2) 按照税收协定规定不应征收的境外所得税税款；
- (3) 因少缴或迟缴境外所得税而追加的利息、滞纳金或罚款；
- (4) 境外所得税纳税人或其利害关系人从境外征税主体得到实际返还或补偿的境外所得税税款；
- (5) 按照我国规定已经免征我国企业所得税的境外所得负担的境外所得税税款；
- (6) 按照主管部门有关规定已经从企业境外应纳税所得额中扣除的境外所得税税款。

#### 八、税收饶让抵免应纳税额的确定

1. 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。

2. 境外所得采用简易办法计算抵免额的，不适用饶让抵免。

3. 企业取得的境外所得根据来源国税收法律法规不判定为所在国应税所得，而按中国税收法律法规规定属于应税所得的，不属于税收饶让抵免范畴，应全额按中国税收法律法规规定缴纳企业所得税。

#### 九、简易办法计算抵免

1. 企业从境外取得营业利润所得以及符合境外税额间接抵免条件的股息所得，虽有所来源国（地区）政府机关核发的具有纳税性质的凭证或证明，但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% 以上的外，可按境外应纳税所得额的 12.5% 作为抵免限额，企业按该国（地区）税务机关或政府机关核发具有纳税性质凭证或证明的金额，其不超过抵免限额的部分，准予抵免；超过的部分不得抵免。

2. 企业从境外取得营业利润所得以及符合境外税额间接抵免条件的股息所得，凡所得来源国（地区）的法定税率且其实际有效税率明显高于 25% 的，可直接以按 25% 计算抵免限额。实际有效税率是指实际缴纳或负担的企业所得税税额与应纳税所得额的比率。

3. 居民企业从境外未达到直接持股 20% 条件的境外子公司取得的股息所得，以及取得利息、租金、特许权使用费、转让财产等所得，向所得来源国直接缴纳的预提所得税额，应按直接抵免有关规定正常计算抵免，不适用简易办法计算抵免。