

第九节 应纳税额的计算

知识点：居民企业应纳税额的计算

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

知识点：境外所得抵扣税额的计算

企业实际应纳所得税额=企业境内外应纳所得税总额-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、境外应纳税所得额总额

【例题】某企业2023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2023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）

知识点：居民企业核定征收应纳税额的计算

(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. 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。
- (4) 按照其他合理方法核定。

采用上述第 (1) 至 (4) 项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

应纳税所得额 = 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, 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) 应缴纳企业所得税 = $30 \times 15\% \times 25\% = 1.13$ (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

1. 核定征收办法

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。

2. 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; 其取得的收入属于规定的免税收入的, 可享受免税收入优惠政策。

知识点: 企业转让上市公司限售股有关所得税问题

1. 纳税义务人: 转让限售股取得收入的企业。

2. 企业转让代个人持有的限售股征税问题

因股权分置改革造成原由个人出资而由企业代持有的限售股, 企业在转让时按以下规定处理:

- (1) 企业转让上述限售股取得的收入, 应作为企业应税收入计算纳税。

限售股转让所得=限售股转让收入-限售股原值和合理税费

提示:

企业未能提供完整、真实的限售股原值凭证,不能准确计算该限售股原值的,主管税务机关一律按该限售股转让收入的15%,核定为该限售股原值和合理税费。

依照规定完成纳税义务后的限售股转让收入余额转付给实际所有人时不再纳税。

(2) 依法院判决、裁定等原因,通过证券登记结算公司,企业将其代持的个人限售股直接变更到实际所有人名下的,不视同转让限售股。

3. 企业在限售股解禁前转让限售股的征税问题

(1) 企业应按减持在证券登记结算机构登记的限售股取得的全部收入,计入企业当年应税收入计算纳税。

(2) 企业持有的限售股在解禁前已签订协议转让给受让方,但未变更股权登记、仍由企业持有的,企业实际减持该限售股取得的收入纳税后,余额转付给受让方的,受让方不再纳税。