

第三章 国际税收

考点：减除国际重复征税的方法——抵免法

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。

（一）抵免范围

居民企业	可以就其取得的境外所得直接缴纳和间接负担的境外所得税性质的税额进行抵免。
非居民企业	非居民企业在中国境内设立的机构（场所）可以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所得税性质的税额进行抵免。

（二）抵免限额

扣除就其外国来源所得缴纳的外国税款的最高限额，这个限额以不超过其外国来源所得按照本国税法规定的适用税率计算的应纳税额为限。

超过抵免限额的部分，可以在以后 5 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。

（三）抵免办法

直接抵免	对企业在国外直接缴纳税款的抵扣	①企业就来源于境外的营业利润所得在境外所缴纳的企业所得税；（总分机构之间） ②来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预提所得税。
间接抵免	对企业在国外间接负担税款的抵扣	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。（五层）

1. 直接抵免

自 2017. 1. 1 起，企业可以选择分国（地区）不分项或不分国（地区）不分项计算其来源于境外的应纳税所得额，并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。

【单选题】居民企业甲企业 2021 年度境内应纳税所得额为 3000 万元，该公司在 A 国设有分支机构，A 国分支机构当年应纳税所得额为 600 万元，其中生产经营所得 500 万元，适用的当地企业所得税税率为 20%；特许权使用费所得 100 万元，适用的当地企业所得税税率为 30%。甲企业选择分国不分项计算其来源于境外的应纳税所得额。甲企业 2021 年应在我国缴纳的企业所得税为（ ）万元。

- A. 750
- B. 900
- C. 770
- D. 880

答案：C

解析：甲企业当年境内应纳税所得额 = $3000 \times 25\% = 750$ （万元）。A 国分支机构在境外实际缴纳的税额 = $500 \times 20\% + 100 \times 30\% = 130$ （万元），A 国分支机构境外所得税的抵免限额 = $600 \times 25\% = 150$ （万元），需在境内补税 $150 - 130 = 20$ （万元），甲企业 2021 年应在我国缴纳的企业所得税 = $750 + 20 = 770$ （万元）。

【单选题】甲企业为在我国境内注册的居民企业，2020 年来自境外 A 国分支机构的已纳所得税额因超过抵免限额尚未扣除的余额为 1 万元，2021 年取得境内应纳税所得额 160 万元，来自 A 国分支机构的税后所得为 20 万元，在 A 国已缴纳企业所得税性质的款项 5 万元，甲企业在我国应缴纳的企业所得税为（ ）万元。

- A. 40.25
- B. 41.25
- C. 46.25
- D. 39.25

答案：A

解析：2021 年境内、外所得总额=160+20+5=185（万元）；境内、外总的应纳企业所得税税额=185×25%=46.25（万元）；2021 年 A 国所得税抵免限额=（20+5）×25%=6.25（万元）>5 万元，且 6.25-5=1.25（万元）>1 万元，所以甲企业在我国应缴纳的企业所得税=46.25-5-1=40.25（万元）。

【计算题】我国境内某机械制造企业，适用企业所得税税率 25%。2018 年境内产品不含税销售收入 4000 万元，销售成本 2000 万元，缴纳税金及附加 20 万元，销售费用 700 万元（其中广告费 620 万元），管理费用 500 万元，财务费用 80 万元，取得境外分支机构税后经营所得 9 万元，分支机构所在国企业所得税税率为 20%，该分支机构享受了该国减半征收所得税的优惠。（本题不考虑预提所得税和税收饶让的影响）。

要求：根据上述资料，回答以下问题：

（1）该企业 2018 年来源于境外的应纳税所得额为（ ）万元。

- A. 10.00
- B. 11.25
- C. 12.50
- D. 9.00

取得境外分支机构税后经营所得 9 万元，分支机构所在国企业所得税税率为 20%，该分支机构享受了该国减半征收所得税的优惠。

答案：A

解析：来源于境外的应纳税所得额=9÷（1-20%×50%）=10（万元）。

（2）该企业 2018 年境外所得的抵免限额为（ ）万元。

- A. 2.25
- B. 2.50
- C. 9.00
- D. 1.00

答案：B

解析：境外所得抵免限额=10×25%=2.5（万元）。

（3）该企业 2018 年来源于境内的应纳税所得额为（ ）万元。

- A. 700
- B. 720
- C. 725
- D. 680

2018 年境内产品不含税销售收入 4000 万元，销售成本 2000 万元，缴纳税金及附加 20 万元，销售费用 700 万元（其中广告费 620 万元），管理费用 500 万元，财务费用 80 万元

答案：B

解析：广告费扣除限额=4000×15%=600（万元），实际发生 620 万元，超标纳税调增 20 万元。来源于境内的应纳税所得额=4000-2000-20-700-500-80+20=720（万元）。

(4) 该企业 2018 年实际应缴纳企业所得税 () 万元。

- A. 177.5
- B. 178.0
- C. 181.5
- D. 170.0

答案: C

解析: 实际应缴纳企业所得税=720×25%+10×25%-1=181.5 (万元) 或 720×25%+1.5=181.5 (万元)。

【提示】不考虑预提所得税和税收饶让, 那么境外实际已纳税额就是 1 万元, 不超过抵免限额, 所以需要补税 1.5 万元。

【提示】

1. 由于分支机构不具有分配利润的职能, 因此, 居民企业在境外设立不具有独立纳税地位的分支机构取得的各项境外所得, 无论是否汇回中国境内, 均应计入该企业所属纳税年度的境外应纳税所得额。

2. 可抵免境外所得税税额 VS 不可抵免境外所得税税额

不可抵免境外所得税税额	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者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《企业所得税法》及其实施条例规定, 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按照国务院财政、税务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。
可抵免境外所得税税额	①企业来源于中国境外的所得依照中国境外税收法律以及相关规定计算而缴纳的税额;
	②缴纳的属于企业所得税性质的税额, 而不拘泥于名称;
	③限于企业应当缴纳且已实际缴纳的税额;
	【注】可抵免的企业所得税税额, 若是税收协定非适用所得税项目, 或来自非协定国家的所得, 无法判定是否属于对企业征收的所得税税额的, 应层报国家税务总局裁定。

【多选题】依据企业所得税相关规定, 下列款项不得抵免境内所得税税额的有 ()。

- A. 按境外所得税法应该缴纳并已实际缴纳的所得税税款
- B. 按境外所得税法律规定属于错缴的境外所得税税款
- C. 境外所得税纳税人从境外征税主体得到实际返还的所得税税款
- D. 按照税收协定规定不应征收的境外所得税税款
- E. 因少缴或迟缴境外所得税而追加的滞纳金或罚款

答案: BCDE

解析: 不应作为可抵免境外所得税税额的情形:

- (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者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《企业所得税法》及其实施条例规定, 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) 按照国务院财政、税务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。

【单选题】下列与境外所得税相关的支出，能作为“可抵免境外所得税税额”的是（）。

- A. 企业错误使用境外所得税法不应缴纳而实际缴纳的税额
- B. 已经免征我国企业所得税的境外所得负担的境外所得税
- C. 因少缴或迟缴境外所得税而追加的利息、滞纳金或罚款
- D. 企业来源于中国境外所得依照中国境外税收法规计算而缴纳税额

答案：D

解析：选项 ABC，均属于不应作为可抵免境外所得税税额的情形。