



第四节 国际税收抵免制度

2. 对上述税额还原后的境外税前所得，应再就计算企业应纳税所得总额时已按税法规定扣除的有关成本费用中与境外所得有关的部分进行对应调整扣除后，计算境外应纳税所得额。

境外税后 $\xrightarrow{\text{还原}}$ 境外税前（直接税+间接税） $\xrightarrow{\text{扣成本费用}}$ 境外应纳税所得额

± 费用



第四节 国际税收抵免制度

3. 居民企业在境外投资设立不具有独立纳税地位的分支机
构：

[总 + 分]

(1) 来源于境外的所得，以境外收入总额扣除与取得境外收入有关的各项合理支出后的余额为应纳税所得额。

(2) 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。

(3) 境外分支机构的合理支出范围通常包括境外分支机构发生的人员工资、资产折旧、利息、相关税费和应分摊的总机构用于管理分支机构的管理费用等。



第四节 国际税收抵免制度

境外所得 - 境外可抵免

4. 居民企业应就其来源于境外的股息、红利等权益性投资收益，以及利息、租金、特许权使用费、转让财产等收入

(1) 扣除按照规定计算的与取得该项收入有关的各项合理支出后的余额为应纳税所得额。

(2) 从境外收到的股息、红利、利息等境外投资性所得一般表现为毛所得，应对在计算企业总所得额时已做统一扣除的成本费用中与境外所得有关的部分，在该境外所得中对应调整扣除后，才能作为计算境外税额抵免限额的境外应纳税所得额。

(境内所得 + 境外所得 - 境外可抵免)



第四节 国际税收抵免制度

(3) 在就境外所得计算应对应调整扣除的有关成本费用时，应对如下成本费用（但不限于）予以特别注意：

38

境外所得	对应调整扣除项目	
股息、红利	与境外投资业务有关的项目研究、融资成本和管理费用	
利息	取得该项利息而发生的相应的融资成本和相关费用	
租金	融资租赁业务	融资成本
	经营租赁业务	租赁物相应的折旧或折耗
特许权使用费	提供特许使用的资产的研发、摊销等费用	
财产转让	被转让财产的成本净值和相关费用	



第四节 国际税收抵免制度

【例题】中国A银行向甲国某企业贷出500万元，合同约定的利率为5%。2023年A银行收到甲国企业就应付利息25万元扣除已在甲国扣缴的预提所得税2.5万元（预提所得税税率为10%）后的22.5万元税后利息。A银行应纳税所得总额为1000万元，已在应纳税所得总额中扣除的该笔境外贷款的融资成本为本金的4%。请计算A银行境外利息收入的应纳税所得额。

内 81

$$25 - 2.5 = 22.5$$



第四节 国际税收抵免制度

分析：根据上述材料分析可知

(1) A银行来源于境外利息收入的应纳税所得额，应为已缴纳境外预提所得税税前就合同约定的利息收入总额，再对应调整扣除相关筹资成本费用等。

$$\text{境外利息收入总额} = \underline{22.5 \text{ (税后利息)}} + \underline{2.5 \text{ (已扣除税额)}} \\ = 25 \text{ (万)}$$

$$(2) \text{对应调整扣除相关成本费用后的应纳税所得额} = 25 - 500 \times 4\% = 5 \text{ (万)}$$

该银行境外利息收入用于计算境外税额抵免限额的应纳税所得额为5万元。

$\times 25$



第四节 国际税收抵免制度

【单选题】中国某银行（居民企业）向A国某企业贷款300万元，合同约定利率5%。2022年，该银行收到A国企业扣缴预提所得税后的利息13.5万元。根据中国与该国的税收协定，该银行具有“受益所有人身份”，协定规定利息的一般税率为10%，优惠税率~~为~~7%。已知该笔境外贷款的融资成本为本金的4%，银行该境外利息收入的应纳税所得额是（ ）万元。（2023年）

- A. 3.00
- B. 2.52
- C. 1.50
- D. 13.5

$$\frac{13.5}{1 - 7\%} - 300 \times 4\%$$



第四节 国际税收抵免制度

答案：B

解析：该境外利息收入的应纳税所得额 $=13.5 \div (1-7\%) - 300 \times 4\% = 2.52$ （万元）。



第四节 国际税收抵免制度

【单选题】我国居民企业A公司应收甲国某企业一笔特许权使用费，该特许权使用费收入在甲国预提所得税后为22.5万元，甲国预提所得税率10%，该特许权相关的摊销费用15万元，已在A公司境内利润中扣除。则A公司来源于甲国的境外应纳税所得额为（ ）万元。

A. 0

B. 25

C. 22.5

D. 10

$$\frac{22.5}{1-10\%} - 15$$



第四节 国际税收抵免制度

答案：D

解析：A公司来源于甲国的境外应纳税所得额：按甲国税法计算的税前所得（利润总额） $=22.5 \div (1-10\%) = 25$ （万元），来源于甲国的境外应纳税所得额 $=25-15=10$ （万元）



第四节 国际税收抵免制度

【提示】非居民企业在中国境内设立机构、场所的，应当就发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得，**比照居民企业**相关规定计算相应的应纳税所得额。



第四节 国际税收抵免制度

5. 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^①其境内或他国^②（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^③。

① 境外亏损 $\xrightarrow{X}$ 境内盈利

中国 $\left\{ \begin{array}{l} \text{外} \\ +300 \end{array} \right. \quad \left\{ \begin{array}{l} \text{外} \\ -200 \end{array} \right.$

② 不能跨国弥补（分国不分项）

③ 有本国弥补本国



第四节 国际税收抵免制度

中国
+300

外
-200

(210)

-300 非
-50 实际

企业在同一纳税年度的境内外所得加总为正数的，其境外分支机构发生的亏损，由于上述结转弥补的限制而发生的未予弥补的部分（以下称为**非实际亏损额**），今后在该分支机构的结转弥补期限不受5年期限限制。

+境外亏损 → 实际亏损 5年

（1）如果企业当期境内外所得盈利额与亏损额加总后和为零或正数，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；

→ 非实际亏损 不受限

（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，按规定期限进行亏损弥补，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。

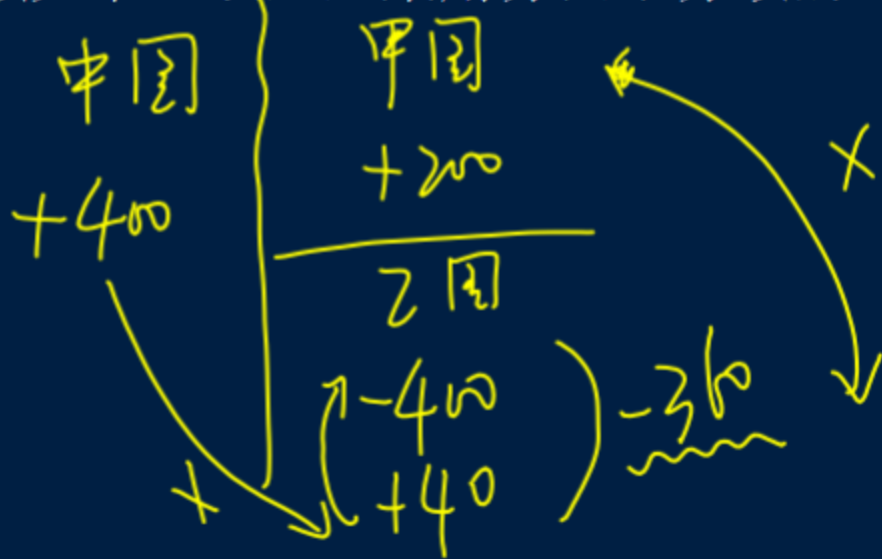


第四节 国际税收抵免制度

$400 + 200 - 360 = 240$

【例题】中国居民A企业2023年度境内外净所得为240万元。

其中，境内所得的应纳税所得额为400万元；设在甲国的分支机构当年度应纳税所得额为200万元；设在乙国的分支机构当年度应纳税所得额为-400万元；A企业当年度从乙国取得利息所得的应纳税所得额为40万元。调整计算该企业当年度境内、外所得的应纳税所得额如下（该企业采用分国不分项的计算方法）：





第四节 国际税收抵免制度

分析：A企业当年度境内外净所得为240万元，其发生在乙国分支机构的当年度亏损额400万元，仅可以用从该国取得的利息40万元弥补，未能弥补的非实际亏损额360万元，不得从当年度企业其他盈利中弥补。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=400（万元）；

甲国应纳税所得额=200（万元）；

乙国应纳税所得额=-360（万元）；

A企业当年度应纳税所得总额=600（万元）。

A企业当年度境外乙国未弥补的非实际亏损共360万元，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。