



第四节 国际税收抵免制度

（二）境外所得税抵免额的计算

境外所得税抵免额的计算分三个步骤：

- ①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） $\times$ 中国法定所得税税率
- ②（实缴税额）可抵免境外税额
- ③境外抵免额=min（①，②）



第四节 国际税收抵免制度

【举例】A公司投资在境外投资设立了B公司，持股比例100%，当年B全年税前所得100万元，所在国企业所得税税率20%，B公司将税后80万元全部分配，按10%预提所得税，A公司收到72万元。计算该所得的抵免额。

①抵免限额 $=100 \times 25\% = 25$ （万元）

②可抵免境外税额（实缴税额） $= 20 + 8 = 28$ （万元）

③境外所得税抵免额 $= 25$ （万元）。



第四节 国际税收抵免制度

【应试注意】注意题干中给的是“税前所得”，还是“未扣除预提所得税的所得”，还是“最终实际到手金额”





第四节 国际税收抵免制度

【提示1】自2017年1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，并按照规定的税率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**。

【提示2】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。



第四节 国际税收抵免制度

【提示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。

便于理解

分国抵免限额 = $(\Sigma \text{国内外应税所得额} \times \text{居住国所得税率}) \times (\text{某一外国应税所得} \div \Sigma \text{国内外应税所得额})$



第四节 国际税收抵免制度

【举例】甲公司2025年经营情况如下：境内所得-100万元（亏损）；境外A国分公司所得80万元（盈利），在A国已缴纳企业所得税20万元。

由于境内、境外应纳税所得额合计 $= -100 + 80 = -20 < 0$

当期境外所得税抵免限额 $= 0$

境外已经缴纳的20万元，可以结转以后年度抵免。



第四节 国际税收抵免制度

【提示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。



第四节 国际税收抵免制度

（三）境外应纳税所得额的计算

企业应按照我国税法的有关规定，确定中国境外所得，即“**境外税前所得**”。

还原



调整



第四节 国际税收抵免制度

1. 计算适用境外税额直接抵免的应纳税所得额时，应为将该项境外所得直接缴纳的境外所得税额还原计算后的**境外税前所得**；上述直接缴纳税额还原后的所得中属于股息、红利所得的，在计算适用境外税额间接抵免的境外所得时，应再将该项境外所得**间接负担的税额还原计算**，即该境外股息、红利所得应为境外股息、红利税后净所得与就该项所得直接缴纳和间接负担的税额之和。



第四节 国际税收抵免制度

【举例1】我国某居民纳税人奔腾公司，在A国设立一个分公司甲，构成A国的常设机构。A国的所得税税率为20%。2025年奔腾公司核算的甲公司税后营业利润100万元，计算奔腾公司来源于A国的境外所得。

答案：来源于A国的境外应纳税所得额 $=100 \div (1 - 20\%)$
 $=125$ （万元）。



第四节 国际税收抵免制度

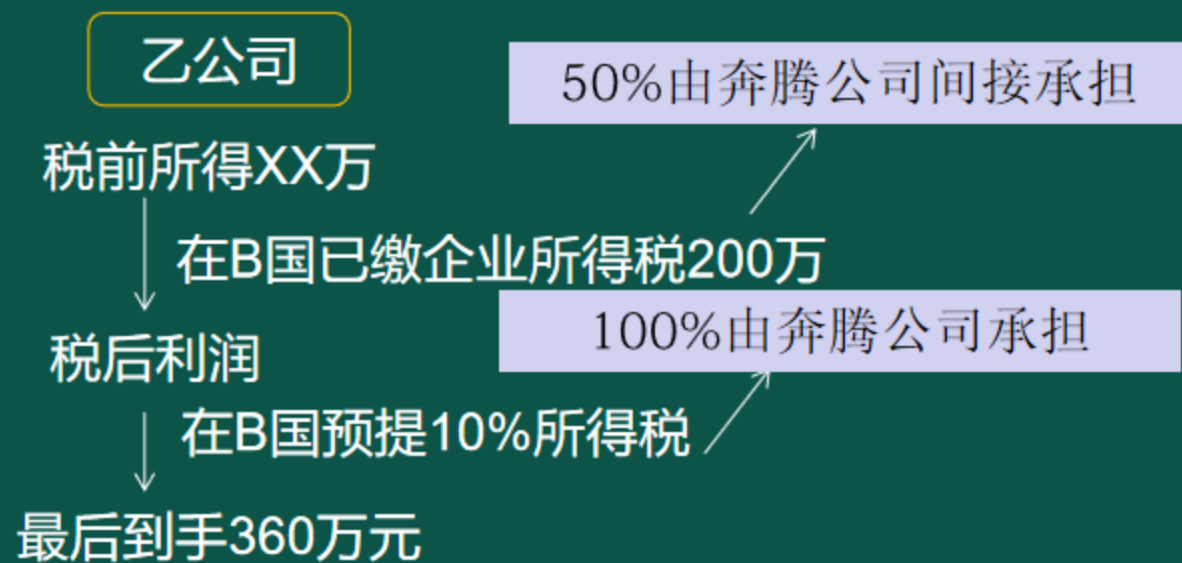
【提示1】居民企业在境外投资设立不具有独立纳税地位的分支机构，其来源于境外的所得，以境外收入总额扣除与取得境外收入有关的各项合理支出后的余额为应纳税所得额。各项收入、支出按税法的有关规定确定。

【提示2】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。



第四节 国际税收抵免制度

【举例2】我国某居民纳税人奔腾公司，在B国家设立一个全资子公司乙公司。2025年奔腾公司取得乙公司分回的红利为360万元，乙公司当年利润在B国已经缴纳企业所得税200万元，当年税后利润50%用于分配，B国预提所得税税率为10%。计算母公司来源于B国的境外所得。





第四节 国际税收抵免制度

答案:

(1) B国所得直接缴纳的预提所得税= $360 \div (1-10\%)$
 $\times 10\% = 40$ (万元)

(2) B国所得间接负担的企业所得税= $200 \times 50\% = 100$ (万元)

(3) 乙国的境外所得= $360+40+100=500$ (万元)



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。

（1）对企业已在计算应纳税所得总额时扣除，但属于应由各分支机构合理分摊的总部管理费等有关成本费用应作出合理的对应调整分摊。



第四节 国际税收抵免制度

(2) 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，扣除按我国税法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。

【提示1】来源于境外的股息、红利等权益性投资收益，应按被投资方作出利润分配决定的日期确认收入实现。

【提示2】来源于境外的利息、租金、特许权使用费、转让财产等收入，应按有关合同约定应付交易对价款的日期确认收入实现。



第四节 国际税收抵免制度

【提示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：

股息、红利	对应调整扣除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	对应调整扣除为取得该项利息而发生的相应的 融资成本和相关费用
租金	①属于融资租赁业务的，应对应调整扣除其融资成本 ②属于经营租赁业务的，应对应调整扣除租赁物相应的折旧或折耗



第四节 国际税收抵免制度

续表

特许权使用费	对应调整扣除提供特许使用的资产的研发、摊销等费用
财产转让	对应调整扣除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

【举例】中国A银行向甲国某企业提供借款500万元，合同约定的利率为5%。A银行属于中国和甲国税收协定的“受益所有人”。2025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1.75万元（预提所得税税率为7%）后的23.25万元税后利息。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%。分析并计算该银行应纳税所得总额中境外利息收入的应纳税所得额。



第四节 国际税收抵免制度

答案：

(1) 先还原：境外利息收入总额=税后利息23.25+已扣除税额1.75=25（万元）；

(2) 再调整：对应调整扣除相关成本费用后的应纳税所得额=25-500×4%=5（万元）；

该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。



第四节 国际税收抵免制度

3.在计算境外应纳税所得额时，企业为取得境内、境外所得而在境内、境外发生的**共同支出**，与取得境外应税所得有关的、合理的部分，应在境内、境外（分国别（地区），下同）应税所得之间，按照**合理比例进行分摊后扣除**。

企业应对在计算总所得额时已统一归集并扣除的共同费用，按境外每一国别（地区）数额占企业全部数额的下列一种比例或几种比例的综合比例，在每一国别的境外所得中对应调整扣除，计算来自每一国别的应纳税所得额。①资产比例；②收入比例；③员工工资支出比例；④其他合理比例。



第四节 国际税收抵免制度

【举例】我国居民企业B公司（总公司）在甲国设立一分公司，构成所在国的常设机构，需要自主申报纳税。总部发生的管理费用，为总公司与分公司的共同支出，按照总公司、分公司的收入比例进行分摊。2025年度B公司企业所得税纳税申报表项目如下：

（1）B公司利润总额为200万元，其中国内营业收入400万元，总部管理费用20万元。

（2）甲国分公司营业收入100万元，营业支出80万元，在甲国缴纳企业所得税支出6万元；营业支出80万元中，按照我国税法确认的可税前扣除支出为70万元。

计算B公司来源于甲国的境外所得额。



第四节 国际税收抵免制度

答案：

(1) 还原税前利润 = $(100 - 80) + 6 = 26$ (万元)。

(2) 来源于甲国的境外所得额 = $26 + (80 - 70) - 20 \times 100 \div (400 + 100) = 26 + 10 - 4 = 32$ (万元)。



第四节 国际税收抵免制度

【单选题】（2023年）中国某银行（居民企业）向A国某企业贷款300万元。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。

A.3.00

C.1.50

B.2.52

D.13.5



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)。