

企业所得税必知——税收抵免

主讲：王越

目 录

一、企业所得税法政策规定

二、直接抵免政策及案例

一、企业所得税法政策规定

居民企业来源于中国境外的应税所得，该所得已在境外缴纳的所得税税额，可以从当期应纳税额中抵免，抵免限额为该项所得依照《企业所得税法》规定计算的应纳税额；超过抵免限额的部分，可以在以后五个纳税年度内，用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补。

所得税税额——是指企业来源于中国境外的所得依照中国境外税收法律及相关规定应当缴纳并已经实际缴纳的企业所得税性质的税款。（实施条例七十七条）

抵免限额——是指企业来源于中国境外的所得，依照企业所得税法和本条例的规定计算的应纳税额。（实施条例七十八条）

二、直接抵免政策及案例

直接抵免

《企业所得税法》第二十三条：

企业取得的下列所得已在境外缴纳的所得税税额，可以从其当期应纳税额中抵免，抵免限额为该项所得依照本法规定计算的应纳税额；超过抵免限额的部分，可以在以后五个年度内，用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补：

（一）居民企业来源于中国境外的应税所得；

（二）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。对此类非居民给予的境外税额抵免仅涉及直接抵免。因为非居民企业不存在分配的股息红利。

直接抵免主要适用于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，以及就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。

《企业境外所得税收抵免操作指南》规定：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。在就境外所得计算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：

（1）股息、红利，应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；

（2）利息，应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；

（3）租金，属于融资租赁业务的，应对应调整扣除其融资成本；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；

（4）特许权使用费，应对应调整扣除提供特许使用的资产的研发、摊销等费用；

（5）财产转让，应对应调整扣除被转让财产的成本净值和相关费用。

企业来源于境外的股息、红利等权益性投资收益所得，若实际收到所得的日期与境外被投资方作出利润分配决定的日期不在同一纳税年度的，应按被投资方作出利润分配日所在的纳税年度确认境外所得。

企业来源于境外的利息、租金、特许权使用费、转让财产等收入，若未能在合同约定的付款日期当年收到上述所得，仍应按合同约定付款日期所属的纳税年度确认境外所得。

【案例1】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%。2018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%。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。

境外利息收入总额=税后利息22.5+已扣除税额2.5=25（万元）

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，应纳税所得总额仍为1000万元不变（因为收入与支出均已统计在1000万内）。

根据《财政部 国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税〔2009〕125号）规定：

一、企业应按照企业所得税法及其实施条例、税收协定以及通知的规定，准确计算下列当期与抵免境外所得税有关的项目后，确定当期实际可抵免分国（地区）别的境外所得税税额和抵免限额：

（一）境内所得的应纳税所得额（以下称境内应纳税所得额）和分国（地区）别的境外所得的应纳税所得额（以下称境外应纳税所得额）；

（二）分国（地区）别的可抵免境外所得税税额；

（三）分国（地区）别的境外所得税的抵免限额。

四、可抵免境外所得税税额，是指企业来源于中国境外的所得依照中国境外税收法律及相关规定应当缴纳并已实际缴纳的企业所得税性质的税款。但不包括：

（一）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；

（二）按照税收协定规定不应征收的境外所得税税款；

（三）因少缴或迟缴境外所得税而追加的利息、滞纳金或罚款；

（四）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；

（五）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；

（六）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。

【案例2】20XX年度，中国居民企业A公司取得来源于甲国B公司的境外劳务收入800万元（已计入A公司利润总额），按20%扣缴预提所得税160万元，A公司利润总额中已列支且与境外劳务收入相关的成本费用600元。A公司适用所得税税率25%，20XX年度利润总额10000万元，纳税调整增加额700万元（其中：与境外所得相关的成本费用600万元）。计算A公司20XX年度应纳企业所得税。

计算境外所得纳税调整后所得

1. 境外税前劳务收入=800（万元）

2. 直接缴纳的所得税=160（万元）

3. 境外税后劳务收入=800-160=640（万元）

4. 境内居民企业为取得境外劳务所得而发生的、已在利润总额中列支的成本费用=600（万元）

5. 境外所得纳税调整后所得=800-600=200（万元）

计算境内应纳税所得额、应纳所得税额

1. 境内应纳税所得额=10000-800+700=9900（万元）

2. 境内应纳所得税额=9900×25%=2475（万元）

计算境外所得应纳所得税额

1. 境外应纳税所得额=200（万元）
2. 境外所得应纳所得税额=200×25%=50（万元）

计算境外所得抵免所得税额

1. 境外应纳税所得额=200（万元）
2. 境内、外应纳税所得总额=9 900 +200 =10 100（万元）
3. 境内、外所得应纳所得税总额=10 100×25% =2 525（万元）
4. 境外所得税可抵免所得税额（在境外已缴纳的所得税额）=160（万元）
5. 境外 所得抵免限额=2 525×200÷10 100 =50（万元）
6. 本年可抵免境外所得税额应按照境外所得税可抵免所得税额160万、境外所得抵免限额50万孰小计算
本年可抵免境外所得税额=50（万元）
7. 境外所得税实际应纳所得税额=50-50=0（万元）
8. 未抵免的所得税额=160-50=110（万元）

当年未抵免的境外所得税允许从次年起在连续五个纳税年度内，用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补。

计算A公司本年度应纳企业所得税

A公司本年度实际应纳所得税额=2 475+50-50=2 475（万元）

【案例3】中国居民企业A公司，在甲国投资设立了B公司，甲国政府为鼓励境外投资，对B公司第一个获利年度实施了企业所得税免税。按甲国的税法规定，企业所得税税率为20%。A公司获得了B公司免税年度分得的利润2 000万元。根据中国和甲国政府签订税收协定规定，中国居民从甲国取得的所得，按照协定规定在甲国缴纳的税额可以在对居民征收的中国税收中抵免。所缴纳的税额包括假如没有按照该缔约国给予减免税或其他税收优惠而本应缴纳的税额。所缴纳的甲国税收应包括相当于所放弃的甲国税收的数额。计算如下：

A公司在计算缴纳企业所得税时，B公司的免税额=2 000×20% =400（万元），应计算为由A公司抵免的间接负担的境外税额。

境外亏损

《财政部 国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税〔2009〕125号）明确指出：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，按照企业所得税法及实施条例的有关规定计算的亏损，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。

《企业境外所得税收抵免操作指南》中规定：

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；即（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；（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，按企业所得税法第十八条规定的期限进行亏损弥补，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。

【案例4】中国居民A企业2008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：

1. A企业当年度境内外净所得为160万元，但依据境外亏损不得在境内或他国盈利中抵减的规定，其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）

2. 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。

简易办法计算抵免

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，虽有所得来源国（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我国企业所得税法第四条第一款规定税率50%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。

【案例5】境内居民A企业从甲国取得B分支机构营业利润100万元，已在甲国实际缴纳所得税20万元，虽有甲国政府机关核发的具有纳税性质的凭证，但因客观原因无法真实、准确地确认已经实际缴纳的所得税，因此，A企业的境外所得税抵免适用简易办法计算。

假设，A企业为取得B分支机构营业利润发生的共同支出为10万元。

境外营业利润税后所得=100-20=80（万元），直接缴纳的所得税额=20万元

境外税前所得=100万元，境外分支机构调整分摊扣除的有关成本费用为10万元

境外所得纳税调整后所得=100+10=110（万元）

境外应纳税所得额=110（万元）

境外所得应纳税额=110×25%=27.5（万元）

境外所得可抵免税额=20（万元）

境外所得抵免限额=110×12.5%=13.75（万元）

实际抵免所得税额= $\min\{20, 13.75\}=13.75$ （万元）

间接抵免

《中华人民共和国企业所得税法》第二十四条：居民企业从其直接或者间接控制的外国企业分得的来源于中国境外的股息、红利等权益性投资收益，外国企业在境外实际缴纳的所得税税额中属于该项所得负担的部分，可以作为该居民企业的可抵免境外所得税税额，在本法第二十三条规定的抵免限额内抵免。

适用于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。比如我国居民企业（母公司）的境外子公司在所在国（地区）缴纳企业所得税后，将税后利润的一部分作为股息、红利分配给该母公司，子公司在境外就其应税所得实际缴纳的企业所得税税额中按母公司所得股息占全部税后利润之比的部分即属于该母公司间接负担的境外企业所得税额。

《财政部 税务总局关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》（财税〔2017〕84号）中指出：

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，并按照财税〔2009〕125号文件第八条规定的税率，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。

A居民企业2017年境内实现应税所得1 000万元，另从甲国应取得经营收入400万元，实际取得资金320万元，缴纳所得税80万元；从乙国取得税后股息、红利所得210万元，该国所得税税率为30%。

假设A企业选择分国抵免法：

1. 甲国境外所得税抵免限额 $= [1\ 000 + (320 + 80)] \times 25\% \times (320 + 80) \div [1\ 000 + 320 + 80] = 100$ （万元），甲国境外所得实际缴纳所得税80万元 $<$ 抵免限额100万元，实际应抵免所得税80万元。

2. 乙国境外所得税抵免限额 $= [1\ 000 + 210 \div (1 - 30\%)] \times 25\% \times 210 \div (1 - 30\%) \div [1\ 000 + 210 \div (1 - 30\%)] = 75$ （万元），乙国境外所得实际缴纳所得税 $= 210 \div (1 - 30\%) \times 30\% = 90$ （万元） $>$ 抵免限额75万元，实际应抵免所得税75万元，未抵免的15万元税款可在以后5个年度内继续抵补。

分国抵免法下，甲乙两国境外所得实际抵免了155万，剩下15万续抵。

假设A企业选择综合抵免法：

境外所得税抵免限额 $= [1\ 000 + (320 + 80) + 210 \div (1 - 30\%)] \times 25\% \times [(320 + 80) + 210 \div (1 - 30\%)] \div [(1\ 000 + (320 + 80) + 210 \div (1 - 30\%))] = 175$ （万元），在甲乙两国境外所得实际缴纳所得税 $80 + 90 = 170$ 万元 $<$ 抵免限额175万元，实际应抵免所得税170万元。

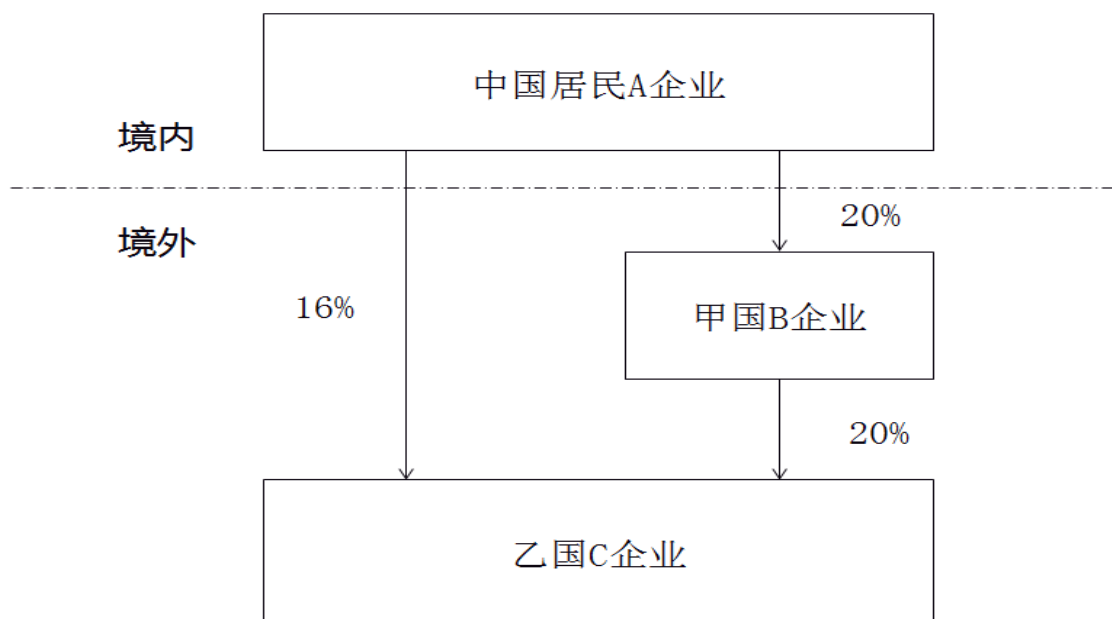
从上例可以看出，综合抵免法下甲乙两国境外所得实际抵免了170万，这对A居民企业来说有利于平衡境外不同国家（地区）间的税负，增加企业可抵免税额，有效降低企业境外所得总体税收负担。

《财政部 税务总局关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》（财税〔2017〕84号）指出：企业在境外取得的股息所得，在按规定计算该企业境外股息所得的可抵免所得税额和抵免限额时，由居民企业直接或者间接持有20%以上股份的外国企业，限于符合以下持股方式的五层外国企业：

第一层：企业直接持有20%以上股份的外国企业；

第二层至第五层：单一上一层外国企业直接持有20%以上股份，且由该企业直接持有或通过一个或多个符合财税〔2009〕125号文件第六条规定持股方式的外国企业间接持有总和达到20%以上股份的外国企业。

各层企业直接持股、间接持股以及为计算居民企业间接持股总和比例的每一个单一持股，均应达到20%的持股比例。



1. 中国居民A企业直接持有甲国B企业20%股份，满足直接持股20%（含20%）的条件。

2. 中国居民A企业直接持有乙国C企业16%股份，间接持有乙国C企业股份=20%×20%=4%，由于A企业直接持有C企业的股份不足20%，故不能计入A企业对C企业直接持股或间接持股的总和比例之中。因此，C企业未满足居民企业通过一个或多个符合规定持股条件的外国企业间接持有总和达到20%以上股份的外国企业的规定。

我国居民企业（母公司）的境外子公司在所在国（地区）缴纳企业所得税后，将税后利润的一部分作为股息、红利分配给该母公司，子公司在境外就其应税所得实际缴纳的企业所得税税额中按母公司所得股息占全部税后利润之比的部分即属于该母公司间接负担的境外企业所得税额。

本层企业所纳税额属于由一家上一层企业负担的税额=（本层企业就利润和投资收益所实际缴纳的税额+符合《通知》规定的由本层企业间接负担的税额）×本层企业向一家上一层企业分配的股息（红利）÷本层企业所得税后利润额。

【案例6】我国某公司拥有设在某外国子公司50%的股份。子公司在相同纳税年度获利200万元，所得税税率为15%，预提税税率为10%；母公司在本国获利100万元，所得税税率为25%。子公司缴纳该国公司所得税30万元（200×15%）后从其税后利润170万元中按股权比重分给母公司股息85万元，并在子公司所在国征收所得税8.5万元（85×10%）。

母公司来自于国外子公司的所得=85÷（1-15%）=100（万元）

母公司按本国税法应承担所得税=100×25%=25（万元）

直接抵免额=85×10%=8.5（万元）

间接抵免额=30×85÷170=15（万元）

抵免限额=直接抵免额+间接抵免额=8.5+15=23.5（万元）

按公式中“抵免限额”与“母公司应承担的子公司所得税（含直接及间接缴纳数）”两个项目金额孰小原则确定实际抵免限额为23.5万元。

母公司实缴本国所得税=25-23.5=1.5（万元），即母公司应向我国政府补缴1.5万元所得税。

【案例7】中国一家跨国公司A，在乙国设B公司，为子公司。B在丙国设C公司，为B公司的子公司；A公司和B公司各拥有下一附属公司50%的股权，其余50%为所在国股东拥有；20XX年度A、B、C公司国内税前所得分别为1 000万元、600万元和400万元；中国、乙国、丙国公司所得税税率分别为25%、24%和20%，三家公司当年税后利润一半用于分派股利。乙国、丙国对本国居民纳税人支付给母公司股利征收10%的预提税。试计算A、B、C公司各自应纳税额及外国税收抵免额？

本案例中，A公司拥有B公司50%股权，B公司拥有C公司50%股权，采用“乘法”计算，即A公司拥有C公司25%股权，超过20%，控股层级2级，符合相关文件规定。

1. 计算C公司在丙国应纳税额=400×20%=80（万元）；
2. 计算C公司的税后利润=400-80=320（万元）；
3. 计算C公司税后利润对其股东B公司的分配额=320×50%×50%=80（万元）；
4. 计算C公司当年所纳税款当中属于由B公司间接负担的数额=（80+0）×80÷320=20（万元）；
5. 计算B公司在乙国的应纳税所得总额=600+80÷（1-20%）=700（万元），即B公司在乙国取得境内所得600万元，境外所得100万元；
6. 计算B公司应纳所得税总额=700×24%=168（万元）；
7. 计算B公司抵免限额=168×100÷700=24（万元）；
8. 计算B公司就获得的股利80万元直接缴纳和间接负担的所得税额=80×10%+20=28（万元）；
9. 比较第7步和第8步金额大小确定可抵免金额=24（万元）；
10. 计算B公司实际应缴纳的所得税额=168-24=144（万元）；

11. 计算B公司就利润及投资收益缴纳的所得税额 $=144+8=152$ （万元）；
12. 计算B公司税后利润额 $=600+100-20-600\times 24\%-8=528$ （万元）；
13. 计算B公司税后利润分配额 $=528\times 50\%\times 50\%=132$ （万元）；
14. 计算B公司所纳税款当中属于由A公司负担的数额 $=（152+20）\times 132\div 528=43$ （万元）；
15. 计算A公司的应纳税所得总额 $=1\ 000 + 132\div（1-24\%）=1\ 173.68$ （万元），即境内所得1 000万元，境外所得173.68万元；
16. 计算A公司应纳所得税总额 $=1\ 173.68\times 25\% =293.42$ （万元）；
17. 计算A公司抵免限额 $=293.42\times 173.68\div 1\ 173.68 =43.42$ （万元）；
18. 计算A公司就获得的股利132万元直接缴纳和间接负担的所得税额 $=132\times 10\%+43=56.2$ （万元）；
19. 比较第17步和第18步金额大小确定可抵免金额 $=43.42$ （万元）；
20. 计算A公司实际应缴纳的所得税额 $=293.42-43.42=250$ （万元）。