

第十二章 国际税收税务管理实务

序号	考点	预测考频
考点一	国际税收协定范本介绍	★
考点二	外国企业常驻代表机构	★★
考点三	境外所得税收管理	★★

2019《税法》高频考点：国际税收协定范本介绍

我们一起来学习 2019《税法》高频考点：国际税收协定范本介绍。本考点属于《税法》第十二章国际税收税务管理实务第一节国际税收协定的内容。

【内容导航】：

国际税收协定范本介绍

【考频分析】：

考频： ★

复习程度：理解本考点。

【高频考点】：国际税收协定范本介绍

	适用范围	要点
《经合组织范本》 (OECD 范本)	主导思想强调的是居民税收管辖权，主要是为了促进经合组织成员国之间国际税收协定的签订	《经合组织 1963 年范本》草案有两个基本前提：（1）居住国应通过抵免法或免税法消除双重征税；（2）来源国应力求缩减收入来源管辖权的征税范围，并且大幅度地降低税率
《联合国范本》(UN 范本)	较为注重扩大收入来源国的税收管辖权，在于促进发达国家和发展中国家之间国际税收协定的签订，同时也促进发展中国家相互间国际税收协定的签订	就收入来源国征税的权利而言，《联合国范本》强调，收入来源国对国际资本收入的征税应当考虑以下三点： （1）考虑为取得这些收入所应分担的费用，以保证对这种收入按其净值征税；（2）税率不宜过高，以免挫伤投资积极性；（3）考虑同提供资金的国家适当地分享税收收入，尤其是对在来源国产生的即将汇出境的股息、利息和特许权使用费所征收的预提所得税，以及对国际运输的船运利润所征收的税款，应体现税收分享原则

2019《税法》高频考点：外国企业常驻代表机构

我们一起来学习 2019《税法》高频考点：外国企业常驻代表机构。本考点属于《税法》第十二章国际税收税务管理实务第二节非居民企业税收管理的内容。

【内容导航】：

1. 税务登记管理
2. 账簿凭证管理
3. 企业所得税

【考频分析】：

考频： ★★

复习程度：掌握本考点。

【高频考点】：外国企业常驻代表机构

外国企业常驻代表机构，是指按照国务院有关规定，在工商行政管理部门登记或经有关部门批准，设立在中国境内的外国企业及其他组织的常驻代表机构。

（一）税务登记管理

代表机构应当自领取工商登记证件之日起 30 日内，向其所在地主管税务机关申报办理税务登记。

（二）账簿凭证管理

常驻代表机构应当按照有关法律、行政法规和国务院财政、税务主管部门的规定设置账簿，根据合法、有效凭证记账，进行核算。

（三）企业所得税

代表机构应按照实际履行的功能和承担的风险相配比的原则，准确计算其应税收入和应纳税所得额，并在季度终了之日起 15 日内向主管税务机关据实申报缴纳企业所得税。

【提示】外国企业常驻代表机构取得的应税所得，可以理解为是非居民企业在中国境内设立机构、场所，取得与该机构、场所有实际联系的应税所得，其应纳税额的计算方法同居民企业应纳税额的计算方法基本一致，税率为 25%。

对账簿不健全，不能准确核算收入或成本费用，以及无法按照前述方法据实申报的代表机构，税务机关有权采取以下两种方式核定其应纳税所得额：

1. 按经费支出换算收入：适用于能够准确反映经费支出但不能准确反映收入或成本费用的代表机构。

计算公式：

收入额 = 本期经费支出额 / (1 - 核定利润率)

应纳企业所得税额 = 收入额 × 核定利润率 × 企业所得税税率

【提示】代表机构的核定利润率不应低于 15%，企业所得税税率采用 25% 的基本税率。

代表机构的经费支出额包括：在中国境内、外支付给工作人员的工资薪金、奖金、津贴、福利费、物品采购费（包括汽车、办公设备等固定资产）、通讯费、差旅费、房租、设备租赁费、交通费、交际费、其他费用等。

【提示】（1）购置固定资产所发生的支出，以及代表机构设立时或者搬迁等原因所发生的装修费支出，应在发生时一次性作为经费支出额换算收入计税。

（2）利息收入不得冲抵经费支出额；发生的交际应酬费，以实际发生数额计入经费支出额。

（3）以货币形式用于我国境内的公益、救济性质的捐赠、滞纳金、罚款，以及为其总机构垫付的不属于其自身业务活动所发生的费用，不应作为代表机构的经费支出。

（4）其他费用包括：为总机构从中国境内购买样品所支付的样品费和运输费用；国外样品运往中国发生的中国境内的仓储费用、报关费用；总机构人员来华访问聘用翻译的费用；总机构为中国某个项目投标由代表机构支付的购买标书的费用。

2. 按收入总额核定应纳税所得额：适用于可以准确反映收入但不能准确反映成本费用的代表机构。

计算公式：

应纳企业所得税额 = 收入总额 × 核定利润率 × 企业所得税税率

2019《税法》高频考点：境外所得税收管理

我们一起来学习 2019《税法》高频考点：境外所得税收管理。本考点属于《税法》第十二章国际税收税务管理实务第三节境外所得税收管理的内容。

【内容导航】：

1. 适用范围
2. 境外应纳税所得额的计算
3. 境外所得间接负担税额的计算
4. 适用间接抵免的外国企业持股比例的计算
5. 抵免限额的计算

【考频分析】:

考频: ★★

复习程度: 理解掌握本考点。

【高频考点】: 境外所得税收管理

(一) 适用范围

1. 纳税人境外所得的范围

(1) 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企业所得税性质的税额进行抵免。

(2) 非居民企业(外国企业)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企业所得税性质的税额进行抵免。

2. 抵免办法

境外税额抵免分为直接抵免和间接抵免。

(1) 直接抵免

直接抵免是指,企业直接作为纳税人就其境外所得在境外缴纳的所得税额在我国应纳税额中抵免。

(2) 间接抵免

间接抵免是指,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。

(二) 境外应纳税所得额的计算

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。

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,扣除按照《企业所得税法》及其实施条例等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。

3. 非居民企业在境内设立机构、场所的,应就其发生在境外但与境内所设机构、场所有实际联系的各项应税所得,比照上述第2点的规定计算相应的应纳税所得额。

4. 在计算境外应纳税所得额时,企业为取得境内、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(地区)别)应税所得之间,按照合理比例进行分摊后扣除。

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《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。

【提示】该亏损弥补不受5年限制。

(三) 境外所得间接负担税额的计算

居民企业在用境外所得间接负担的税额进行税收抵免时,其取得的境外投资收益实际间接负担的税额,是指根据直接或者间接持股方式合计持股20%以上(含20%,下同)的规定层级的外国企业股份,由此应分得的股息、红利等权益性投资收益中,从最低一层外国企业起逐层计算的属于由上一层企业负担的税额,其计算公式如下:

本层企业应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+符合本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

【提示】本层企业是指实际分配股息(红利)的境外被投资企业。

(四) 适用间接抵免的外国企业持股比例的计算

除另有规定外，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三层外国企业：

第一层：单一居民企业直接持有 20%以上股份的外国企业；

第二层：单一第一层外国企业直接持有 20%以上股份，且由单一居民企业直接持有或通过一个或多个符合本条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；

第三层：单一第二层外国企业直接持有 20%以上股份，且由单一居民企业直接持有或通过一个或多个符合本条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。

【提示】“持股条件”是指，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。

自 2017 年 1 月 1 日起，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，由该企业直接或者间接持有 20%以上股份的外国企业，限于按照规定持股方式确定的五层外国企业，即：

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。

（五）抵免限额的计算

抵免限额＝中国境内、境外所得依照企业所得税法和本条例的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、境外应纳税所得总额

1.适用税率——25%

2.境内、外所得之间的亏损弥补

亏损情况	弥补方法	弥补时限
境内亏损，境外盈利	境外盈利可以弥补境内亏损	5 个纳税年度
境内盈利，境外亏损	境内盈利不能弥补境外亏损，境外以后年度自行弥补	不受 5 年限制