

C P A税法《国际税收》缩无可缩之必背版

【考情分析】2015年新增加的一章，内容较多，2015年2.5分，2016年出了一个计算题，分值8.5分，2017年3.5分。从分值看这分值对不起教材的篇幅了，2018年出现计算回答性考点的概率大增，关注！

【学习方法】这章学起来感觉很吃力，这是正常的，学习中抓大放小，注意方法。请按以下提纲抓紧时间背背，尤其是所谓的准备“战略放弃”的考亲们！

【第一部分】本章至少要背背的考点！！！！

【出题类型】选择题！！

【预计分值】3分左右！！

1. 缔约国一方居民因在缔约国另一方从事受雇的活动取得的报酬，同时具有以下三个条件的，应仅在该缔约国一方征税：

①收款人在任何12个月中在该缔约国另一方停留连续或累计不超过183天；

②该项报酬由并非该缔约国另一方居民的雇主支付或代表该雇主支付；

③该项报酬不是由雇主设在该缔约国另一方的常设机构或固定基地所负担。

在同时满足以上三个条件的情况下，受雇个人不构成在劳务发生国的纳税义务。反之，只要有一个条件未符合，就构成在劳务发生国的纳税义务。

2. “受益所有人”一般从事实质性的经营活动，可以是个人、公司或其他任何团体。代理人、导管公司等不属于“受益所有人”。

3. 外国企业常驻代表机构税收管理：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。

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。

（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额；

(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，等等。

4. 非居民企业与中国居民企业签订机器设备或货物销售合同，同时提供设备安装、装配、技术培训、指导、监督服务等劳务，其销售货物合同中未列明提供上述劳务服务收费金额，或者计价不合理的，主管税务机关可以根据实际情况，参照相同或相近业务的计价标准核定劳务收入。无参照标准的，以不低于销售货物合同总价款的 10% 为原则，确定非居民企业的劳务收入。

5. 境外单位在境内承包工程作业和提供劳务属于增值税应税劳务或应税服务范围，如果境外单位在境内未设有经营机构的，则以其境内代理人为增值税扣缴义务人；在境内没有代理人的，则以购买方或者接受方为增值税扣缴义务人，扣缴义务人应当按照下列公式计算应扣缴税额：

应扣缴税额=购买方支付的价款/（1+税率）×税率

增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天。

6. 非居民企业或扣缴义务人在计算缴纳或扣缴增值税的同时还需要计算应缴纳或扣缴的城市维护建设税、教育费附加和地方教育费附加。

7. 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。

8. 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。

9. 可予抵免境外所得税额不包括：（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。

10. 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。（境外所得采用简易办法计算抵免额的，不适用饶让抵免）。

11. 企业在境外投资设立不具有独立纳税地位的分支机构，其计算生产、经营所得的纳税年度与我国规定的纳税年度不一致的，与我国纳税年度当年度相对应的境外纳税年度，应作为在我国有关纳税年度中任何一日结束的境外纳税年度。

12. 除规定情形外，与间接转让中国应税财产相关的整体安排同时符合以下情形的，应直接认定为不具有合理商业目的：（1）境外企业股权 75% 以上价值直接或间接来自于中国应税财产；（2）间接转让中国应税财产交易发生前一年内任一时点，境外企业资产总额（不含现金）的 90% 以上直接或间接由在中国境内的投资构成，或间接转让中国应税财产交易发生前一年内，境外企业取得收入的 90% 以上直接或间接来源于中国境内；（3）境外企业及直接或间接持有中国应税财产的下属企业虽在所在国家（地区）登记注册，以满足法律所要求的组织形式，但实际履行的功能及承担的风险有限，不足以证实具有经济实质；（4）间接转让中国应税财产交易在境外应缴所得税税负低于直接转让中国应税财产交易在中国的可能税负。

13. 间接转让中国应税财产同时符合以下条件的，应认定为具有合理商业目的：

（1）交易双方的股权关系具有下列情形之一：股权转让方直接或间接拥有股权受让方 80% 以上的股权；股权受让方直接或间接拥有股权转让方 80% 以上的股权；股权转让方和股权受让方被同一方直接或间接拥有 80% 以上的股权。

（2）本次间接转让交易后可能再次发生的间接转让交易相比在未发生本次间接转让交易情况下的相同或类似间接转让交易，其中国所得税负担不会减少。

（3）股权受让方全部以本企业或与其具有控股关系的企业的股权（不含上市企业股权）支付股权交易对价。

14. 于符合独立交易原则的成本分摊协议，有关税务处理如下：

（1）企业按照协议分摊的成本，应在协议规定的各年度税前扣除。

（2）涉及补偿调整的，应在补偿调整的年度计入应纳税所得额。

（3）涉及无形资产的成本分摊协议，加入支付、退出补偿或终止协议时对协议成果分配的，应按资产购置或处置的有关规定处理。

(4) 企业可以采取预约定价安排的方式达成成本分摊协议。

15、企业与其关联方签署成本分摊协议，有下列情形之一的，其自行分摊的成本不得税前扣除：

(1) 不具有合理商业目的和经济实质。

(2) 不符合独立交易原则。

(3) 没有遵循成本与收益配比原则。

(4) 未按本办法有关规定备案或准备、保存和提供有关成本分摊协议的同期资料。

(5) 自签署成本分摊协议之日起经营期限少于 20 年。

16. 中国居民企业股东能够提供资料证明其控制的外国企业满足以下条件之一的，可免于将外国企业不作分配或减少分配的利润视同股息分配额，计入中国居民企业股东的当期所得：(1) 设立在国家税务总局指定的非低税率国家（地区）；(2) 主要取得积极经营活动所得。(3) 年度利润总额低于 500 万元人民币。

17、国别报告主要披露最终控股企业所属跨国企业集团所有成员实体的全球所得、税收和业务活动的国别分布情况。其中，最终控股企业是指能够合并其所属跨国企业集团所有成员实体财务报表的，且不能被其他企业纳入合并财务报表的企业。成员实体应当包括：

1) 实际已被纳入跨国企业集团合并财务报表的任一实体。

2) 跨国企业集团持有该实体股权且按公开证券市场交易要求应被纳入但实际未被纳入跨国企业集团合并财务报表的任一实体。

3) 仅由于业务规模或者重要性程度而未被纳入跨国企业集团合并财务报表的任一实体

4) 独立核算并编制财务报表的常设机构。

18. 存在下列情形之一的居民企业，应当在报送《年度关联业务往来报告表》时，填报国别报告：

(1) 该居民企业为跨国企业集团的最终控股企业，且其上一会计年度合并财务报表中的各类收入金额合计超过 55 亿元。

(2) 该居民企业被跨国企业集团指定为国别报告的报送企业。

19. 企业虽不属于规定填报国别报告的范围，但其所属跨国企业集团按照其他国家有关规定应当准备国别报告，且符合下列条件之一的，税务机关可以在实施特别纳税调查时要求企业提供国别报告：

1) 跨国企业集团未向任何国家提供国别报告。

2) 虽然跨国企业集团已向其他国家提供国别报告,但我国与该 国尚未建立国别报告信息交换机制。

3) 虽然跨国企业集团已向其他国家提供国别报告,且我国与该 国已建立国别报告信息交换机制,但国别报告实际未成功交换至我国。

20. 符合下列条件之一的企业,准备主体文档:

1) 年度发生跨境关联交易,且合并该企业财务报表的最终控股企业所属企业集团已准备主体文档。

2) 年度关联交易总额超过 10 亿元。

21. 年度关联交易金额符合下列条件之一的企业,准备本地文档:

1) 有形资产所有权转让金额(来料加工业务按照年度进出口报关价格计算)超过 2 亿元。

2) 金融资产转让金额超过 1 亿元。

3) 无形资产所有权转让金额超过 1 亿元。

4) 其他关联交易金额合计超过 4 000 万元。

【注意】企业执行预约定价安排的,预约定价安排涉及的关联交易金额不计入上述第

(1) 项至第(4) 项规定的关联交易金额范围。

22. 豁免情形: 1) 企业仅与境内关联方发生关联交易的,可以不准备主体文档、本地文档和特殊事项文档。2) 企业执行预约定价安排的,可以不准备预约定价安排涉及关联交易的本地文档和特殊事项文档。

23. 转让定价方法

(1) 可比非受控价格法: 以非关联方之间进行的与关联交易相同或类似业务活动所收取的价格作为关联交易公平成交价格。适用于所有类型的关联交易。

(2) 再销售价格法: 以关联方购进商品再销售给非关联方的价格减去可比非关联交易毛利后的金额作为关联方购进商品的公平成交价格。通常适用于再销售者未对商品进行改变外型、性能、结构或更换商标等实质性增值加工的简单加工或单纯购销业务。

(3) 成本加成法: 关联交易发生的合理成本加上可比非关联交易毛利作为关联交易的公平成交价格。通常适用于有形资产的购销、转让和使用,劳务提供或资金融通的关联交易。

(4) 交易净利润法: 以可比非关联交易的利润率指标确定关联交易的净利润。利润率指标包括资产收益率、销售利润率、完全成本加成率、贝里比率。常适用于有形资产的购销、转让和使用,无形资产的转让和使用以及劳务提供等关联交易。

(5) 利润分割法: 根据企业与其关联方对关联交易合并利润的贡献计算各自应该分配

的利润额。利润分割法分为一般利润分割法和剩余利润分割法。一般利润分割法：根据关联交易各参与方所执行的功能、承担的风险以及使用的资产，确定各自应取得的利润。剩余利润分割法：将关联交易各参与方的合并利润减去分配给各方的常规利润的余额作为剩余利润，再根据各方对剩余利润的贡献程度进行分配。通常适用于各参与方关联交易高度整合且难以单独评估各方交易结果的情况。

24. 预约定价安排的谈签与执行经过预备会谈、谈签意向、分析评估、正式申请、协商签署和监控执行 6 个阶段。预约定价安排适用于主管税务机关向企业送达接收其谈签意向的《税务事项通知书》之日所属纳税年度起 3 至 5 个年度的关联交易。企业以前年度的关联交易与预约定价安排用年度相同或者类似的，经企业申请，税务机关可以将预约定价安排确定的定价原则和计算方法追溯适用于以前年度该关联交易的评估和调整。追溯期最长为 10 年。

25. 税收公约适用于根据我国法律由税务机关征收管理的税种，具体包括：企业所得税、个人所得税、城镇土地使用税、房产税、土地增值税、增值税、消费税、烟叶税、车辆购置税、车船税、资源税、城市维护建设税、耕地占用税、印花税、契税。（无关税、船舶吨税、环境保护税）

【第二部分】必须掌握：实际抵免境外税额的计算：

【出题类型】计算回答性题！！

【预计分值】6 分左右！！！已经复习好的考生正常复习，演练一下下面的例题；没有弄明白的考生至少要弄会下面这道例题，考题难度预计不会高于本题。

【典型例题】中国居民企业 A 控股了甲国 B，持股比例分别为 60%；B 持有乙国 C 公司 50% 股份。2017 年经营及分配状况如下：

C 公司应纳税所得总额为 1250 万元，无投资收益和缴纳预提所得税项目，当年 C 公司在所在国缴纳企业所得税为 250 万元，税后利润 1000 万元，全部分配；B 公司应纳税所得总额为 5000 万元，其中来自 C 公司的投资收益按 10% 缴纳 C 公司所在国预提所得税额。实际缴纳所在国所得税税额为 955 万元；当年税后利润全部分配。A 公司 2017 年初申报的境内外所得总额为 16000 万元（已还原向境外直接缴纳的预提所得税，但未含应还原计算的境外间接负担的税额），同时 A 公司用于管理 B 公司的管理费为 275 万元，应在计算来自甲国 B 子公司的股息应纳税所得时对应调整扣除。

要求：根据以上资料，回答下列问题。

1. 判断那些企业满足持股条件适用间接抵免优惠政策，说明理由。

2. 甲国 B 企业所纳税额属于居民企业 A 负担的税额。
3. 居民企业 A 来源于境外投资收益的实际抵免额。
4. 居民企业 A 本年度的应纳税总额。

【答案解析】

1. B 直接被 A 公司控股 60%，超过 20%，符合间接抵免第一层公司的持股条件。
C 公司被符合条件的上一层公司 B 控股 50%，且被居民企业 A 间接控股达到 30% (60%×50%)，因此，也符合间接抵免持股条件的公司；

【对应知识点】 多层持股条件判断流程：顺序自上而下。

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。

2. C 公司已纳税额可由 B 公司就分得股息间接负担的税额 = $(250 + 0 + 0) \times (500 \div 1000) = 125$ (万元)

杨氏验证法： $(250 + 0 + 0) \times 100\% \times 50\% = 125$ (万元)

B 公司已纳税额可由 A 公司就分得股息间接负担的税额：来自 C 公司的投资收益 = 500 万元，预提所得税 = $500 \times 10\% = 50$ (万元)，B 公司税收利润 = $5000 - 50 - 955 = 3995$ (万元)，B 向 A 公司分配的股息 = $3995 \times 60\% = 2397$ (万元)，间接负担的税额 = $(955 + 50 + 125) \times (2397 \div 3995) = 678$ (万元) (使用验证法验证)

【对应知识点】 境外所得间接负担税额的计算 (计算顺序自下而上)

境外投资收益实际间接负担的税额是符合规定持股条件的外国企业应分得的股息、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，计算公式如下：

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。

【杨氏记忆法】 本层企业所纳税额属于由一家上一层企业负担的税额 = (利润税 + 投资税 + 间接税) × 分配比例 × 持股比例

3. 抵免限额 = $(2397 + 678 - 275) = 700$ (万元)

可抵免境外税额 = $239.7 + 678 = 917.7$ (万元)

境外抵免额=700(万元)

【对应知识点】境外所得抵免额的三步算法:

第一步: 抵免限额=中国境内、境外所得依照企业所得税法和条例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、境外应纳税所得额总额

简化形式: 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)×25%或15%

【提示1】企业应按照有关规定分国(地区)别计算境外税额的抵免限额。自2017年7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,并按照有关规定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。

第二步: 实缴税额: 可抵免境外税额

第三步: 比较确定: 确定境外抵免额时的关键词: 孰低的原则。

4. 应纳税总额=(16000+678)×25%-700=3469.5(万元)

【对应知识点】企业实际应纳所得税额=企业境内外所得应纳税总额-企业所得税减免、抵免优惠税额-境外所得税抵免额。

查看更多注会考试政策,请进入[中华会计网校注册会计师考试栏目进行查看>>](http://www.chinaacc.com)



扫码获得更多注会备考干货