

第三章 国际税收

【知识点】税收管辖权

（一）税收管辖权的概念和分类

1. 税收管辖权的概念

税收管辖权是一国政府在征税方面的主权，它表现在一国政府有权决定**对哪些人征税、征何种税、征多少税及如何征税**等方面。税收管辖权是国家主权的重要组成部分，而国家主权的行使范围一般遵从**属地原则和属人原则**。

在国际税收实践中，各国都是以纳税人或征税对象与本国的主权存在着某种属人或属地性质的连接因素，作为行使税收管辖权的**前提或依据**，属人性质的连接因素就是**税收居所**，属地性质的连接因素就是**所得来源地**。

2. 税收管辖权的分类

税收管辖权分类	具体内容
收入来源地 管辖权	又称 地域管辖权 ，按照 属地原则 确立税收管辖权，它根据纳税人的所得和财产价值是否来源于本国境内行使征税权，而不论纳税人是否为本国的公民或居民。
居民 管辖权	按照 属人原则 确立税收管辖权，它是指一国政府对本国居民来自世界范围的全部所得和财产行使征税权。
公民 管辖权	又称国籍税收管辖权，它是一国政府对具有本国国籍者在世界范围内取得的所得和拥有的财产行使征税权。

（二）约束税收管辖权的国际惯例

1. 约束居民管辖权的国际惯例

当一个国家行使居民管辖权征税时，首先要确定纳税人是否具有该国的居民身份。

（1）自然人**居民身份**的确定

自然人居身份判定标准	具体内容
法律 标准	也称 意愿标准 ，纳税人在某一国家内有居住主观意愿的，即为该国居民。
住所 标准	也称 户籍标准 ，纳税人凡在某一国家内拥有 永久性住所或习惯性居所 的，即为该国居民，该国政府对其来源世界各地的全部所得征税。
停留时间 标准	任何个人在一国境内居住或停留达到一定时间以上，就成为该国的居民。

（2）法人**居民身份**的确定

法人居民身份判定标准	具体内容
注册地 标准	也称 法律标准 ，是指法人的居民身份依据法人在何国注册成立而定。
实际管理和控制	（1）依法人在本国是否设有管理和控制中心来判定其居民身份。

中心所在地标准	(2) 管理和控制中心 ：指法人的董事会或股东大会会议的场所，是一个事实上的概念，不同于法人的日常经营管理机构。
总机构所在地标准	(1) 凡 总机构 设在某一国，便为该国居民公司。 (2) 所谓总机构是负责管理和控制法人的全部日常经营业务，并统一核算法人盈亏的中心机构，如各类总公司、总厂或总店。
控股权标准	也称 资本控制标准 ，控制公司表决权的股东是哪一国的居民，就认定该公司是哪一国的法人居民，该国可以依据居民管辖权征税。

2. 约束**收入来源地管辖权**的国际惯例

(1) 经营所得的来源地的确定：

经营所得来源地判定标准	具体内容
① 常设机构 标准	如果非居民的经营活动是通过在本国设立的 营业机构或固定场所 实施，并由此获得经营所得，则判定该笔营业所得来自于本国。 常设机构标准成为各国 普遍接受 的判定经营所得来源地的标准。
② 交易地 标准	英美法系国家比较侧重以交易地点来判定经营所得的来源地。交易地点 包括但不限于 ：合同的签约地、货物的生产地、交付地、货款的支付地等。

(2) 劳务所得来源地的确定

跨国自然人从事劳务的劳务所得包括独立劳务所得、非独立劳务所得和其他劳务所得。

劳务所得类型	劳务所得来源地判定标准	
独立劳务 所得	① 固定基地 标准；② 停留期间 标准；③ 所得支付者 标准	
非独立劳务 所得	① 停留期间 标准；② 所得支付者 标准	
其他劳务 所得	董事费	国际上通行的做法是按照 所得支付地 标准确认支付董事费的公司所在国有权征税
	跨国从事演出、表演或参加比赛的 演员、艺术家和运动员	国际上通行的做法是均由 活动所在国 行使收入来源地管辖权征税

(3) 投资所得来源地的确定

投资所得，指投资者将其资金、财产或权利提供给他人使用所获取的所得，包括利息、股息、特许权使用费等。

投资所得来源地判定标准	具体内容
① 权利提供 地标准	由提供收取 利息、股息、特许权使用费 等权利的居民所在国行使征税权。

② 权利使用地标准	权利在哪个国家使用，就判定投资所得来源于哪个国家。
③ 双方分享征税权力	为调整居住国和非居住国之间对跨国投资所得征税的矛盾，国际上通常是按利益共享原则，合理划分这类权利的提供方和使用方双方国家的征税权，对非居住国征税的最高额做出限制，以便给这类权利的提供方所在国行使征税权留有余地。

（4）不动产所得来源地的确定

不动产所得，是指出租和使用不动产所取得的所得。

不动产所得的来源地以不动产的所在地或坐落地为判定标准，由不动产的所在地或坐落地国家行使收入来源地管辖权。

（5）财产转让所得来源地的确定

财产转让所得，指销售动产和转让不动产的收益。

所得类型	来源地标准
① 销售动产收益	国际上通常考虑与企业利润征税权原则相一致，由转让者的居住国征税。
② 不动产转让所得	不动产的坐落地国家征税。
③ 转让或出售常设机构的营业财产或从事个人独立劳务的固定基地财产权力	由其所属常设机构或固定基地所在国征税。
④ 转让或出售从事国际运输的船舶、飞机	船舶、飞机企业的居住国征税。

（6）遗产继承所得来源地的确定

对于跨国取得的遗产继承所得，其来源地的确定，国际上通常视不同情况予以确定。

所得类型	来源地标准
① 不动产或有形动产	由遗产所在国对遗产所得行使收入来源地管辖权征税。
② 股票或债权	以其发行者或债务人的居住国为遗产所在地，并由遗产所在国对遗产所得行使收入来源地管辖权征税。

【知识点】国际税收协定管理

（一）受益所有人认定

在申请享受我国对外签署的税收协定中对股息、利息和特许权使用费等条款的税收待遇时，缔约国居民需要向税务机关提供资料，进行受益所有人的认定。

1. 受益所有人

受益所有人是指对所得或所得据以产生的权利或财产具有所有权和支配权的人。

判定需要享受税收协定待遇的缔约对方居民（以下简称申请人）“受益所有人”身份时，应根据本条所列因素，结合具体案例的实际情况进行综合分析。

一般来说，下列因素不利于对申请人“受益所有人”身份的判定：

（1）申请人有义务在收到所得的 12 个月内将所得的 50% 以上支付给第三国（地区）居民，“有义务”包括约定义务和虽未约定义务但已形成支付事实的情形。

（2）申请人从事的经营活动不构成实质性经营活动。

(3) 缔约对方国家（地区）对有关所得**不征税或免税**，或征税但**实际税率极低**。

(4) 在利息据以产生和支付的贷款合同之外，存在债权人与第三人之间在数额、利率和签订时间等方面相近的其他贷款或存款合同。

(5) 在特许权使用费据以产生和支付的版权、专利、技术等使用权转让合同之外，存在申请人与第三人之间在有关版权、专利、技术等的使用权或所有权方面的转让合同。

2. 申请人“受益所有人”身份的判定

申请人从中国取得的所得为股息时，申请人虽不符合“受益所有人”条件，但直接或间接持有申请人**100%股份**的人符合“受益所有人”条件，并且属于以下两种情形之一的，应认为申请人具有“受益所有人”身份：

(1) 上述符合“受益所有人”条件的人为申请人所属居民国（地区）**居民**。

(2) 上述符合“受益所有人”条件的人虽不为申请人所属居民国（地区）居民，但该人和**间接持有股份情形下的中间层**均为符合条件的人。

3. 申请人“受益所有人”身份判定的安全港条款

下列申请人从中国取得的所得为股息时，可不根据上述规定的因素进行综合分析，**直接判定**申请人具有“受益所有人”身份：

(1) 缔约**对方政府**；

(2) 缔约对方居民且在缔约**对方上市的公司**；

(3) 缔约对方**居民个人**；

(4) 申请人被第（1）至（3）项中的一人或多个人直接或间接持有**100%股份**，且间接持有股份情形下的中间层为中国居民或缔约对方居民。

【知识点】设立机构、场所的非居民企业税收管理

（一）税收管理的一般规定

该类非居民企业应当按照《税收征管法》及有关法律法规设置账簿，根据合法、有效凭证记账，进行核算，并应按照其实际履行的功能与承担的风险相匹配的原则，准确计算应纳税所得额，据实申报缴纳企业所得税。

该类非居民企业应当办理税务登记和申报缴税事宜，包括企业所得税**季度预缴**申报、年度申报及汇算清缴，税务机关进行日常管理和跟踪管理。

该类非居民企业管理对象分为“**营业机构类**”和“**营业场所类**”。

分类	类型	征税方式
营业机构类	外国企业分公司、外国企业常驻代表机构等	据实申报 ，不能据实申报的，税务机关可以 核定征收 。
营业场所类	非居民企业在境内承包工程和提供劳务等临时开展营业活动	自行据实申报 。 【注意】如果“营业场所类”在境内仅为特定合同而在境内开展营业，持续时间通常较短而遵从程度较低，税务机关可以 指定支付人作为扣缴义务人 。

（二）设立机构、场所的非居民企业企业所得税的**查账**征收

1. 该类非居民企业在计算应纳税额时，**收入、成本、费用、扣除**的确定基本适用居民企业的规定。

2. 适用税率：**25%**。

3. 税收优惠：一般情况下，设立机构、场所的非居民企业也能**与居民企业同等享受税收优惠**，但应当符合规定的具体适用条件。

4. **税收抵免**：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，已在境外缴纳的所得税额，可以从其当期应纳税额中抵免。

（三）设立机构、场所的非居民企业企业所得税的**核定**征收

1. 核定征收办法

非居民企业因会计账簿不健全，资料残缺难以查账，或者其他原因不能准确计算并据实申报其应纳税所得额的，税务机关有权采取以下方法**核定**其应纳税所得额：

方式	计算公式	适用范围
(1) 按 收入 总额核定应纳税所得额	应纳税所得额 = 收入总额 × 经税务机关核定的利润率	适用于能够 正确核算收入 或通过合理方法推定收入总额，但不能正确核算成本费用的非居民企业。
(2) 按 成本费用 核定应纳税所得额	应纳税所得额 = 成本费用总额 ÷ (1 - 经税务机关核定的利润率) × 经税务机关核定的利润率	适用于能够 正确核算成本费用 ，但不能正确核算收入总额的非居民企业。
(3) 按 经费支出 换算收入核定应纳税所得额	应纳税所得额 = 本期经费支出总额 ÷ (1 - 经税务机关核定的利润率) × 经税务机关核定的利润率	适用于能够 正确核算经费支出 总额，但不能正确核算收入总额和成本费用的非居民企业。

2. 税务机关可按照以下标准确定非居民企业的利润率：

(1) 从事承包工程作业、设计和咨询劳务的，利润率为 **15%—30%**；

(2) 从事管理服务的，利润率为 **30%—50%**；

(3) 从事其他劳务或劳务以外经营活动的，利润率不低于 **15%**。

3. 其他规定

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。

【知识点】外国企业常驻代表机构税收管理

1. 代表机构应当自领取市场主体登记证件（或有关部门批准）之日起 **30 日内**，向所在地主管税务机关申报办理税务登记。

2. 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，并按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，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。

3. 对账簿不健全，不能准确核算收入或成本费用，以及无法按照前述第一条规定据实申

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

应纳税所得额 = 本期经费支出额 ÷ (1 - 核定利润率) × 核定利润率

适用范围：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。

（2）按收入总额核定应纳税所得额

计算公式：应纳税企业所得税额 = 收入总额 × **核定利润率** × 企业所得税税率

适用范围：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。

4. 代表机构的核定利润率**不应低于 15%**。

采取核定征收方式的代表机构，如能建立**健全会计账簿**，准确计算其应税收入和应纳税所得额，报主管税务机关备案，可调整为据实申报方式。

【知识点】非居民企业派遣人员在中国境内提供劳务企业所得税管理

1. 非居民企业（以下统称派遣企业）派遣人员在中国境内提供劳务，如果派遣企业对被派遣人员工作结果承担部分或全部责任和风险，通常考核评估被派遣人员的工作业绩，应视为派遣企业在中国境内设立机构、场所提供劳务；如果派遣企业属于税收协定缔约对方企业，且提供劳务的机构、场所具有相对的**固定性**和**持久性**，该机构、场所构成在中国境内设立的常设机构。

在作出上述判断时，应结合下列因素予以确定：

（1）接收劳务的境内企业（以下统称接收企业）向派遣企业支付管理费、服务费性质的款项；

（2）接收企业向派遣企业支付的款项金额**超出**派遣企业代垫、代付被派遣人员的工资、薪金、社会保险费及其他费用；

（3）派遣企业并未将接收企业支付的相关费用**全部发放**给被派遣人员，而是保留了一定数额的款项；

（4）派遣企业负担的被派遣人员的工资、薪金未全额在中国缴纳个人所得税；

（5）派遣企业确定被派遣人员的数量、任职资格、薪酬标准及其在中国境内的工作地点。

2. 如果派遣企业仅为在接收企业行使股东权利、保障其合法股东权益而派遣人员在中国境内提供劳务的，包括被派遣人员为派遣企业提供对接收企业投资的有关建议、代表派遣企业参加接收企业股东大会或董事会议等活动，均不因该活动在接收企业营业场所进行而认定为派遣企业在中国境内设立机构、场所或常设机构。

3. 符合第 1 条规定的派遣企业应依法准确计算其取得的所得并据实申报缴纳企业所得税；不能如实申报的，税务机关有权按照相关规定核定其应纳税所得额。

【知识点】非居民企业从事国际运输业务税收管理

1. 从事**国际运输业务**，是指非居民企业以自有或者租赁的船舶、飞机、舱位，运载旅客、货物或者邮件等进出中国境内口岸的经营活动以及相关装卸、仓储等附属业务。

非居民企业以程租、期租、湿租的方式出租船舶、飞机取得收入的经营活动属于国际运输业务。

2. 非居民企业应自有关部门批准其经营资格或运输合同、协议签订之日起 **30 日内**，自行或委托代理人选择向境内一处业务口岸所在地主管税务机关办理税务登记，并同时提供经

营资格证书、经营航线资料、相关业务合同以及境内联系人等相关信息。

非居民企业选择境内一处口岸办理税务登记后，应当在其他业务口岸发生业务时向所在地主管税务机关报送税务登记资料、运输合同及其他相关资料的复印件。

3. 非居民企业按照上述规定已经办理税务登记的，应当按照《税收征管法》及有关法律法规设置账簿，根据合法、有效凭证记账，进行核算，准确计算应纳税所得额，自行或委托代理人向税务登记所在地主管税务机关依法申报缴纳企业所得税。

4. 非居民企业从事国际运输业务取得的所得应根据《企业所得税法》的规定，从**收入总额**中减除实际发生并与取得收入**有关、合理**的支出后的余额确定应纳税所得额。

5. 非居民企业不能准确计算并据实申报其应纳税所得额的，由主管税务机关按照《非居民企业所得税核定征收管理办法》（国税发〔2010〕19号）的规定核定其应纳税所得额。

【知识点】非居民企业间接转让财产企业所得税处理

1. 非居民企业通过实施不具有合理商业目的的安排间接转让中国居民企业股权等财产，规避企业所得税纳税义务的，可以重新定性该间接转让交易，确认为直接转让中国居民企业股权等财产。

2. 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，无需进行分析和判断，应直接认定为不具有合理商业目的：

（1）境外企业股权**75%（含）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%（含）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%（含）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，不足以证实其具有经济实质。

（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。

3. 与间接转让中国应税财产相关的整体安排符合以下情形之一的，不适用上述第1条的规定：

（1）非居民企业在**公开市场**买入并卖出同一上市境外企业股权取得间接转让中国应税财产所得。

（2）在非居民企业直接持有并转让中国应税财产的情况下，按照可适用的税收协定或安排的规定，该项财产转让所得在中国可以免于缴纳企业所得税。

4. 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：

①股权**转让方**直接或间接拥有股权受让方**80%（含）以上**的股权。

②股权**受让方**直接或间接拥有股权转让方**80%（含）以上**的股权。

③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。

上述间接拥有的股权按照持股链中各企业的持股比例乘积计算。

（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。

【知识点】我国税收抵免制度

应纳税额 = 境内外应纳税所得总额 × 税率 - 减免、抵免税额 - 境外所得抵免税额

下列所得已在境外缴纳的所得税税额，可从其当期应纳税额中抵免，抵免限额为该项所得按《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的规定计算的应纳税额；超过抵免限额的部分，可在以后 **5 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：

(1) 居民企业来源于中国境外的应税所得；

(2) 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。

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，在企业所得税税法规定的抵免限额内抵免。

(一) 境外所得的范围和抵免办法

1. 纳税人境外所得的范围

(1) 居民企业（包括按境外法律设立但实际管理机构在中国，被判定为中国税收居民的企业）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，但与该机构（场所）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

(1) 直接抵免

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。

适用范围：

① 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；（总分公司）

② 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**。

(2) 间接抵免

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。

适用范围：我国居民企业从其符合规定的**境外子公司**取得的股息、红利等权益性投资收益所得。（**母子公司**）

(二) 境外所得税额抵免计算的基本项目

企业应按照税法的有关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：

1. 境内所得的应纳税所得额（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（境外应纳税所得额）；

2. 分国（地区）别的**可抵免**境外所得税税额；
3. 分国（地区）别的境外所得税的**抵免限额**。

【计算思路】

- ① 计算确定分国别（地区）的境外应纳税所得额；
- ② 确定分国（地区）别的可抵免境外所得税税额：**即境外已纳税款**；
- ③ 计算抵免限额。

某国（地区）所得税抵免限额 = 中国境内、境外所得依照企业所得税法及实施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

即：抵免限额 = 分国别（地区）的境外应纳税所得额 × 我国企业所得税税率（25% 或 15%）

- ④ 确定准予抵免的境外税额：**不超过抵免限额**。

（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，并按以下规定计算境外应纳税所得额。

根据我国税法确定的境外所得，在计算适用境外税额**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**。

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。

【总结】境外税前应纳税所得额的计算

直接抵免	境外税前应纳税所得额 = 分回境内的税后所得 + 境外直接缴纳的税额（含预提所得税） - 调整扣除
间接抵免	境外股息、红利所得 = 分回境内的股息红利净所得 + 预提所得税 + 间接负担所得税 - 调整扣除

【知识点】适用间接抵免的外国企业持股比例的计算层级

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 5 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。（**母子关系 + 祖孙关系**）

上述符合规定的“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。

【知识点】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%）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

即：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) × **分红% × 持股%**

间接抵免计算步骤：

① 确定间接抵免子公司范围：**20%，五层**

② 境外税前应纳税所得额 = 分回的税后股息红利 + 预提所得税 + 间接负担所得税 - 调整扣除

③ 境外实缴税额（可予抵免境外所得税额）= 分回的股息红利被代扣代缴的预提所得税（直接税）+ 间接负担所得税

④ 抵免限额 = 境外税前所得额 × 25%（**或 15%**）

⑤ 比较确定准予抵免的境外税额：不超过抵免限额。

应纳税额 = 境内外所得额 × 税率 - 可抵免税额

【知识点】简易办法计算抵免

采用简易办法须遵循“分国不分项”原则。适用简易办法计算抵免的两种情况：

1. 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 12.5% 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。

2. 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；凡所得来源国（地区）的法定税率且其实际有效税率明显**高于 25%**的，可**直接**以按 25% 计算抵免限额。

居民企业从境外**未达到直接持股 20% 条件**的境外子公司取得的股息所得，以及取得利息、租金、特许权使用费、转让财产等所得，向所得来源国直接缴纳的预提所得税额，应按直接抵免有关规定正常计算抵免，**不适用简易办法**计算抵免。

【知识点】我国的非居民金融账户涉税信息尽职调查管理

1. 非居民和非居民金融账户

（1）非居民：指中国税收居民以外的个人和企业（包括其他组织），但不包括政府机构、国际组织、中央银行、金融机构或者在证券市场上市交易的公司及其关联机构。

（2）非居民金融账户：是指在我国境内的金融机构开立或者保有的、由非居民或者非居民控制人的**消极非金融机构**持有的金融账户。

2. 消极非金融机构

消极非金融机构是指符合下列条件之一的机构：

（1）上一公历年度内，股息、利息、租金、特许权使用费收入等不属于积极经营活动的收入，以及据以产生前述收入的**金融资产的转让收入占总收入比重 50% 以上**的非金融机构；

（2）上一公历年度末，拥有可以产生上述收入的**金融资产占总资产比重 50% 以上**的非金融机构；

（3）税收居民国（地区）不实施金融账户涉税信息自动交换标准的投资机构。

3. 无须开展尽职调查的账户

（1）同时符合下列条件的**退休金**账户：

- ①受政府监管；
- ②享受税收优惠；
- ③向税务机关申报账户相关信息；
- ④达到规定的退休年龄等条件时才可取款；
- ⑤每年缴款不超过 **5 万美元**，或者终身缴款不超过 **100 万美元**。

（2）同时符合下列条件的**社会保障类**账户：

- ①受政府监管；
- ②享受税收优惠；
- ③取款应当与账户设立的目的相关，包括医疗等；
- ④每年缴款不超过 **5 万美元**。

（3）同时符合下列条件的**定期人寿保险合同**：

- ①在合同存续期内或者在被保险人年满 90 岁之前（以较短者为准），至少按年度支付保费，且保费不随时间递减；
- ②在不终止合同的情况下，任何人均无法获取保险价值；
- ③合同解除或者终止时，应付金额（不包括死亡抚恤金）在扣除合同存续期间相关支出后，不得超过为该合同累计支付的保费总额；
- ④合同不得通过有价方式转让。

（4）为下列事项而**开立**的账户：

- ①**法院**裁定或者判决；
- ②不动产或者动产的销售、交易或者租赁；
- ③不动产抵押贷款情况下，预留部分款项便于支付与不动产相关的税款或者保险；
- ④专为支付税款。

（5）同时符合下列条件的存款账户：

- ①因信用卡超额还款或者其他还款而形成，且超额款项不会立即返还账户持有人；
- ②禁止账户持有人超额还款 **5 万美元以上**，或者账户持有人超额还款 5 万美元以上的款项应当在 60 日内返还账户持有人。

（6）上一公历年度余额不超过 **1000 美元**的**休眠账户**。

（7）由我国政府机关、事业单位、军队、武警部队、居民委员会、村民委员会、社区委员会、社会团体等单位**持有的账户**；由军人（武装警察）持军人（武装警察）**身份证件开立的账户**。

- (8) 政策性银行为执行政府决定开立的账户。
- (9) 保险公司之间的**补偿再保险合同**。