

## 第十一章 国际税收

序号	考点	考频
考点一	境外所得税收管理	★★
考点二	转让定价	★★

### 2017年注册会计师《税法》高频考点：境外所得税收管理

我们一起来学习 2017 年注册会计师《税法》高频考点：境外所得税收管理。本考点属于注会《税法》第十一章国际税收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。

#### (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

### 2017 年注册会计师《税法》高频考点: 转让定价

我们一起来学习 2017 年注册会计师《税法》高频考点: 转让定价。本考点属于注会《税法》第十一章国际税收第五节转让定价的内容。

#### 【内容导航】

1. 可比非受控价格法
2. 再销售价格法
3. 成本加成法
4. 交易净利润法
5. 利润分割法

#### 【考频分析】

考频: ★★

复习程度: 理解掌握本考点。

## 【高频考点】转让定价

### （一）可比非受控价格法

1. 可比非受控价格法，是指按照没有关联关系的交易各方进行相同或者类似业务往来的价格进行定价的方法。

2. 该方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的公平成交价格。适用于所有类型的关联交易。

### （二）再销售价格法

1. 再销售价格法，是指按照从关联方购进商品再销售给没有关联关系的交易方的价格，减除相同或者类似业务的销售毛利进行定价的方法。

2. 该方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。通常是用于再销售者未对商品进行改变外形、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。

计算公式：

公平成交价格 = 再销售给非关联方的价格 × (1 - 可比非关联交易毛利率)

可比非关联交易毛利率 = 可比非关联交易毛利 / 可比非关联交易收入净额 × 100%

### （三）成本加成法

1. 成本加成法，是指按照成本加合理的费用和利润进行定价的方法。

2. 该方法以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。

计算公式：

公平成交价格 = 关联交易的合理成本 × (1 + 可比非关联交易成本加成率)

可比非关联交易成本加成率 = 可比非关联交易毛利 / 可比非关联交易成本 × 100%

### （四）交易净利润法

1. 交易净利润法，是指按照没有关联关系的交易各方进行相同或者类似业务往来取得的净利润水平确定利润的方法。

2. 该方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。通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。

其中：利润率指标包括资产收益率、销售利润率、完全成本加成率、贝里比率等。

### （五）利润分割法

1. 利润分割法，是指将企业与其关联方的合并利润或者亏损在各方之间采用合理标准进行分

配的方法。

2. 该方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。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。

