6.3.2 具体问题的处理

根据《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称[企业所得税法](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/575.html)）及《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（以下简称[实施条例](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/7083.html)）的有关规定，现就企业取得境外所得计征企业所得税时抵免境外已纳或负担所得税额的有关问题通知如下：

# 一、适用范围

居民企业以及非居民企业在中国境内设立的机构、场所（以下统称企业）依照[企业所得税法](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/575.html)第二十三条、第二十四条的有关规定，应在其应纳税额中抵免在境外缴纳的所得税额的，适用本通知。

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第一条）

# 二、境内外纳税年度不一致的处理

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，应为在我国有关纳税年度中任何一日结束的境外纳税年度。

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第十一条第一款）

企业取得上款以外的境外所得实际缴纳或间接负担的境外所得税，应在该项境外所得实现日所在的我国对应纳税年度的应纳税额中计算抵免。

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第十一条第二款）

（一）企业就其在境外设立的不具有独立纳税地位的分支机构每一纳税年度的营业利润，计入企业当年度应纳税所得总额时，如果分支机构所在国纳税年度的规定与我国规定的纳税年度不一致的，在确定该分支机构境外某一年度的税额如何对应我国纳税年度进行抵免时，境外分支机构按所在国规定计算生产经营所得的纳税年度与其境内总机构纳税年度相对应的纳税年度，应为该境外分支机构所在国纳税年度结束日所在的我国纳税年度（参见示例十）。

（[国家税务总局公告2010年第1号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1898.html)附件第36项）

示例十 ：境外分支机构纳税年度的判定

某居民企业在A国的分公司，按A国法律规定，计算当期利润年度为每年10月1日至次年9月30日。

分析：

该分公司按A国规定计算2009年10月1日至次年9月30日期间（即A国2009/2010年度）的营业利润及其已纳税额，应在我国2010年度计算纳税及境外税额抵免。

（二）企业取得境外股息所得实现日为被投资方做出利润分配决定的日期，不论该利润分配是否包括以前年度未分配利润，均应作为该股息所得实现日所在的我国纳税年度所得计算抵免（参见示例十一）。

（[国家税务总局公告2010年第1号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1898.html)附件第37项）

示例十一 ：境外股息所得在我国计算抵免的时间

某居民企业的境外子公司于2010年5月1日股东会决定，将分别属于2007年、2008年的未分配利润共计2000万元分配。

分析：

该2000万元均属于该居民企业2010年取得的股息，就该股息被扣缴的预提所得税以及该股息间接负担的由境外子公司就其2008年、2009年度利润缴纳的境外所得税，均应按规定的适用条件在该居民企业2010年应纳我国企业所得税中计算抵免。（可参见例三中“C2公司税额的计算”）

# 三、抵免方法的选用

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](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)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。

（[财税〔2017〕84号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/432.html)第一条第一款）

企业选择采用不同于以前年度的方式（以下简称新方式）计算可抵免境外所得税税额和抵免限额时，对该企业以前年度按照[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)文件规定没有抵免完的余额，可在税法规定结转的剩余年限内，按新方式计算的抵免限额中继续结转抵免。

（[财税〔2017〕84号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/432.html)第一条第二款）

# 四、分国不分项的通常计算

企业*应*按照[企业所得税法](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/575.html)及其[实施条例](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/7083.html)和本通知的有关规定分国（地区）别计算境外税额的抵免限额。

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第八条第一款）

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](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/575.html)及其[实施条例](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/7083.html)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。

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第八条第二款）

## （一）境外应纳税所得额的计算

企业应就其按照[实施条例](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/7083.html)第七条规定确定的中国境外所得（境外税前所得），按以下规定计算[实施条例](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/7083.html)第七十八条规定的境外应纳税所得额：

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第三条）

### 1.居民企业

#### （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。各项收入、支出按[企业所得税法](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/575.html)及其[实施条例](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/7083.html)的有关规定确定。

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第三条第一款第一项）

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。

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第三条第一款第二项）

#### （2）居民企业在境外投资设立具有法人资格的企业

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](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/575.html)及其[实施条例](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/7083.html)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。来源于境外的股息、红利等权益性投资收益，应按被投资方作出利润分配决定的日期确认收入实现；来源于境外的利息、租金、特许权使用费、转让财产等收入，应按有关合同约定应付交易对价款的日期确认收入实现。

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第三条第二款）

### 2.非居民企业

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（二）项的规定计算相应的应纳税所得额。

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第三条第三款）

### 附注1：境内、境外的共同支出

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，下同）应税所得之间，按照合理比例进行分摊后扣除。

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第三条第四款）

### 附注2：境外亏损问题

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](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/575.html)及其[实施条例](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/7083.html)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。

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第三条第五款）

### 附注3：境内、外应纳税所得总额小于零的处理

企业按照[企业所得税法](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/575.html)及其[实施条例](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/7083.html)和本通知的有关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。

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第八条第四款）

## （二）上述公式的税率

据以计算上述公式中“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”的税率，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，应为[企业所得税法](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/575.html)第四条第一款规定的税率。

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第八条第三款）

## （三）分国别境外所得税税额和抵免限额的确定

企业应按照[企业所得税法](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/575.html)及其[实施条例](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/7083.html)、税收协定以及本通知的规定，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：

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第二条第一款）

1.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）；

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第二条第一款第一项）

2.分国（地区）别的可抵免境外所得税税额；

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第二条第一款第二项）

3.分国（地区）别的境外所得税的抵免限额。

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第二条第一款第三项）

企业不能准确计算上述项目实际可抵免分国（地区）别的境外所得税税额的，在相应国家（地区）缴纳的税收均不得在该企业当期应纳税额中抵免，也不得结转以后年度抵免。

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第二条第二款）

### 附注1：享受免税或减税待遇税款的处理

居民企业从与我国政府订立税收协定（或安排）的国家（地区）取得的所得，按照该国（地区）税收法律享受了免税或减税待遇，且该免税或减税的数额按照税收协定规定应视同已缴税额在中国的应纳税额中抵免的，该免税或减税数额可作为企业实际缴纳的境外所得税额用于办理税收抵免。

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第七条）

### 附注2：间接负担税款的计算

居民企业在按照企业所得税法第二十四条规定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，

#### （1）计算公式：

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第五条第一款）

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。

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第五条第二款）

#### （2）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[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)文件第六条规定的持股方式确定的五层外国企业，即：

（[财税〔2017〕84号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/432.html)第二条）

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](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)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。

（[财税〔2017〕84号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/432.html)第二条第二款）

 [[总局解读](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810760/c3001473/content.html)：近年来，随着我国企业越来越多地“走出去”参与国际竞争，很多企业在境外投资中需要专门架设中间层企业，现行抵免不超过三层的限制难以完全适应企业“走出去”的实际情况。为更好地鼓励中国企业“走出去”获取境外资源、市场、技术等关键要素，《通知》将抵免层级由三层扩大至五层。

一般来讲，抵免层级越多，消除重复征税就越彻底，但抵免层级增多后，纳税人计算更为复杂、税务机关也会面临较大的征管压力。现行政策规定我国境外所得抵免层级不超过三层，是适应当时纳税人遵从度和税收管理水平的。随着近年来企业核算水平的提高和税务信息化建设的推进，纳税人遵从度和税收管理水平也有一定程度提高，实施统一的五层抵免可以使抵免更加充分，在税收征管操作方面也具备相应的基础。]

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。

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第六条）

### 附注3：企业境外承包工程税收抵免凭证有关问题

企业以总分包或联合体方式在境外实施工程项目**（包括但不限于工程建设、基础设施建设等项目，下同）**，其来源于境外所得已在境外缴纳的企业所得税税额，可按本公告规定以总承包企业或联合体主导方企业开具的《境外承包工程项目完税凭证分割单（总分包方式）》（附件1，以下简称《分割单（总分包方式）》）或《境外承包工程项目完税凭证分割单（联合体方式）》（附件2，以下简称《分割单（联合体方式）》）作为境外所得完税证明或纳税凭证进行税收抵免。

（[国家税务总局公告2017年第41号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/462.html)第一条）

[[总局解读](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810760/c2928906/content.html)：同时，考虑到企业在境外实施工程项目种类多样，为体现税法公平性原则，公告对项目种类不作具体限定，即包括但不限于工程建设、基础设施建设等项目。]

#### （1）抵免凭证

##### ①总分包方式

企业以总分包方式在境外承包工程，除总承包企业自行施工的部分外，发生分包（再分包，下同）的，其分包部分来源于境外所得已由总承包企业在境外缴纳的企业所得税税额，总承包企业可按实际取得的收入、工作量等因素确定的合理比例进行分配，开具《分割单（总分包方式）》，并将《分割单（总分包方式）》复印件提供给分包企业，分包企业据此申报抵免。总承包企业按分配后的余额申报抵免。同一项目分配方法应当一致，且在项目存续期内不得改变。

（[国家税务总局公告2017年第41号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/462.html)第二条）

##### ②联合体方式

企业以联合体方式中标境外工程，该联合体在境外缴纳的企业所得税税额可由主导方企业按实际取得的收入、工作量等因素确定的合理比例进行分配，开具《分割单（联合体方式）》，并将《分割单（联合体方式）》复印件提供给联合体各方企业，联合体各方企业据此申报抵免。

（[国家税务总局公告2017年第41号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/462.html)第三条第一款）

联合体主导方可按合同收入占比孰高原则或事先约定进行确定。

（[国家税务总局公告2017年第41号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/462.html)第三条第二款）

#### （2）备案资料

##### ①总分包方式

总承包企业作为境外纳税主体，应就其在境外缴纳的企业所得税税额，**填制《分割单（总分包方式）》后提交主管税务机关备案**，并将以下资料留存备查：

A.总承包企业与境外发包方签订的总承包合同；

B.总承包企业与分包企业签订的分包合同, 如建设项目再分包的，还需留存备查分包企业与再分包企业签订的再分包合同；

C.总承包企业境外所得相关完税证明或纳税凭证；

D.境外所得缴纳的企业所得税税额按收入、工作量等因素确定的合理比例分配的计算过程及相关说明。

（[国家税务总局公告2017年第41号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/462.html)第四条）

##### ②联合体方式

联合体作为境外纳税主体，应就其在境外缴纳的企业所得税税额，由主导方企业填制《分割单（联合体方式）》后提交主管税务机关备案，并将以下资料留存备查：

A.联合体与境外发包方签订的工程承包合同；

B.各方企业组建联合体合同或协议；

C.联合体境外所得相关完税证明或纳税凭证；

D.境外所得缴纳的企业所得税税额按收入、工作量等因素确定的合理比例分配的计算过程及相关说明。

（[国家税务总局公告2017年第41号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/462.html)第五条）

#### （3）台账

总承包企业或联合体主导方企业应按项目分别建立分割单台账，准确记录境外所得缴纳税额分配情况。

（[国家税务总局公告2017年第41号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/462.html)第六条）

#### （4）税务异议

**分包企业或联合体各方企业申报抵免时，应将《分割单（总分包方式）》或《分割单（联合体方式）》复印件提交主管税务机关备案**。主管税务机关对企业有关境外所得抵免有异议的，可以向总承包企业或联合体主导方企业的主管税务机关提出书面复核建议，总承包企业或联合体主导方企业的主管税务机关在收到复核建议后30日内函复复核结果。

（[国家税务总局公告2017年第41号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/462.html)第七条）

总承包企业、分包企业及联合体各方企业主管税务机关在后续管理过程中发现企业存在多抵免税款情况的，应及时将信息告知相关各方企业的主管税务机关。

（[国家税务总局公告2017年第41号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/462.html)第八条）

#### （5）执行日期

本公告适用于2017年度及以后年度企业所得税汇算清缴。以前年度尚未进行境外税收抵免处理的，可按本公告规定执行。

（[国家税务总局公告2017年第41号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/462.html)第九条）

## （四）计算结果的运用

在计算实际应抵免的境外已缴纳和间接负担的所得税税额时，企业在境外一国（地区）当年缴纳和间接负担的符合规定的所得税税额低于所计算的该国（地区）抵免限额的，应以该项税额作为境外所得税抵免额从企业应纳税总额中据实抵免；超过抵免限额的，当年应以抵免限额作为境外所得税抵免额进行抵免，超过抵免限额的余额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。

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第九条）

# ****五、分国不分项抵免限额的简易计算****

采用简易办法也须遵循“分国不分项”原则。

（[国家税务总局公告2010年第1号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1898.html)附件第32项）

## ****（一）属于下列情形的，可以采取简易办法对境外所得已纳税额计算抵免：****

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第十条、[国家税务总局公告2015年第70号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/902.html)第二条）

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。

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第十条第一款第一项）

本条第一项中“从所得来源国（地区）政府机关取得具有纳税性质的凭证或证明”是指向境外所在国家政府实际缴纳了具有综合税额（含企业所得税）性质的款项的有效凭证。

（[国家税务总局公告2010年第1号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1898.html)附件第33项）

属于本款规定以外的股息、利息、租金、特许权使用费、转让财产等投资性所得，均应按本通知的其他规定计算境外税额抵免。

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第十条第一款第二项）

本条第一项和第二项中 “属于本款规定以外的股息、利息、租金、特许权使用费、转让财产等投资性所得”是指，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《通知》有关直接抵免的规定正常计算抵免。

（[国家税务总局公告2010年第1号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1898.html)附件第35项）

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，凡就该所得缴纳及间接负担的税额在所得来源国（地区）的法定税率且其实际有效税率明显高于我国的，可直接以按本通知规定计算的境外应纳税所得额和我国企业所得税法规定的税率计算的抵免限额作为可抵免的已在境外实际缴纳的企业所得税税额。具体国家（地区）名单见附件。财政部、国家税务总局可根据实际情况适时对名单进行调整。

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第十条第二款第一项）

本条第二项中“实际有效税率”是指实际缴纳或负担的企业所得税税额与应纳税所得额的比率。

法定税率且实际有效税率明显高于我国（税率）的国家，由财政部和国家税务总局列名单公布；各地税务机关不能自行作出判定，发现名单所列国家抵免异常的，应立即向国家税务总局报告。

（[国家税务总局公告2010年第1号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1898.html)附件第34项）

属于本款规定以外的股息、利息、租金、特许权使用费、转让财产等投资性所得，均应按本通知的其他规定计算境外税额抵免。

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第十条第二款第二项）

本条第一项和第二项中 “属于本款规定以外的股息、利息、租金、特许权使用费、转让财产等投资性所得”是指，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《通知》有关直接抵免的规定正常计算抵免。

（[国家税务总局公告2010年第1号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1898.html)附件第35项）

## （二）企业境外所得适用简易征收和饶让抵免的核准事项取消后有关后续管理问题

企业境外所得符合《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](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)）第十条第（一）项和第（二）项规定情形的，可以采取简易办法对境外所得已纳税额计算抵免。企业在年度汇算清缴期内，应向主管税务机关报送备案资料，备案资料的具体内容按照《国家税务总局关于发布<企业境外所得税收抵免操作指南>的公告》（[国家税务总局公告2010年第1号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1898.html)）第30条的规定执行。

（[国家税务总局公告2015年第70号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/902.html)第一条）

# 六、抵免后的计税公式

企业抵免境外所得税额后实际应纳所得税额的计算公式为：

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。

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第十二条）

38.公式中抵免优惠税额是指按企业所得税法第三十四条规定，企业购置用于环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的投资额，可以按一定比例实行税额抵免。

境外所得税抵免额是指按照《通知》和《指南》计算的境外所得税额在抵免限额内实际可以抵免的税额。

（[国家税务总局公告2010年第1号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1898.html)附件第38项）

# 七、主要概念

## （一）不具有独立纳税地位

本通知所称不具有独立纳税地位，是指根据企业设立地法律不具有独立法人地位或者按照税收协定规定不认定为对方国家（地区）的税收居民。

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第十三条）

企业居民身份的判定，一般以国内法为准。如果一个企业同时被中国和其他国家认定为居民（即双重居民），应按中国与该国之间税收协定（或安排）的规定执行。

（[国家税务总局公告2010年第1号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1898.html)附件第39项）

不具有独立纳税地位的境外分支机构特别包括企业在境外设立的分公司、代表处、办事处、联络处，以及在境外提供劳务、被劳务发生地国家（地区）认定为负有企业所得税纳税义务的营业机构和场所等。

（[国家税务总局公告2010年第1号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1898.html)附件第40项）

## （二）可抵免的境外所得税税额

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以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：

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第四条）

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；

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第四条第一款）

2.按照税收协定规定不应征收的境外所得税税款；

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第四条第二款）

3.因少缴或迟缴境外所得税而追加的利息、滞纳金或罚款；

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第四条第三款）

4.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；

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第四条第四款）

5.按照我国[企业所得税法](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/575.html)及其[实施条例](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/7083.html)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；

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第四条第五款）

6.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。

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第四条第六款）

# 八、执行日期

本通知自2008年1月1日起执行。

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第十六条）

# 九、附则

企业取得来源于中国香港、澳门、台湾地区的应税所得，参照本通知执行。

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第十四条）

中华人民共和国政府同外国政府订立的有关税收的协定与本通知有不同规定的，依照协定的规定办理。

（[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)第十五条）

本条所称有关税收的协定包括，内地与中国香港、澳门地区等签订的相关税收安排。

（[国家税务总局公告2010年第1号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1898.html)附件第41项）

# 附件一：法定税率明显高于我国的境外所得来源国（地区）名单

美国、阿根廷、布隆迪、喀麦隆、古巴、法国、日本、摩洛哥、巴基斯坦、赞比亚、科威特、孟加拉国、叙利亚、约旦、老挝。

# 附注二：高新技术企业境外所得适用税率及税收抵免问题

（一）以境内、境外全部生产经营活动有关的研究开发费用总额、总收入、销售收入总额、高新技术产品（服务）收入等指标申请并经认定的高新技术企业，其来源于境外的所得可以享受高新技术企业所得税优惠政策，即对其来源于境外所得可以按照15%的优惠税率缴纳企业所得税，在计算境外抵免限额时，可按照15%的优惠税率计算境内外应纳税总额。

（[财税〔2011〕47号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1752.html)第一条）

（二）上述高新技术企业境外所得税收抵免的其他事项，仍按照[财税[2009]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)文件的有关规定执行。

（[财税〔2011〕47号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1752.html)第二条）

（三）本通知所称高新技术企业，是指依照《[中华人民共和国企业所得税法](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/575.html)》及其[实施条例](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/7083.html)规定，经认定机构按照《高新技术企业认定管理办法》（[国科发火[2008]172号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2453.html)）和《高新技术企业认定管理工作指引》（[国科发火[2008]362号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2399.html)）认定取得高新技术企业证书并正在享受企业所得税15%税率优惠的企业。

（[财税〔2011〕47号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1752.html)第三条）

（四）本通知自2010年1月1日起执行。

（[财税〔2011〕47号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1752.html)第四条）

# 附注三：我国石油企业在境外从事油（气）资源开采所得税收抵免有关问题

根据《[中华人民共和国企业所得税法](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/575.html)》及其《[实施条例](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/7083.html)》和《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](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)》（[财税〔2009〕125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)）的有关规定，现就我国石油企业在境外从事油（气）资源开采所得计征企业所得税时抵免境外已纳或负担所得税额的有关问题补充通知如下：

## （一）抵免的方法

石油企业可以选择按国（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”）其来源于境外油（气）项目投资、工程技术服务和工程建设的油（气）资源开采活动的应纳税所得额，并按照[财税〔2009〕125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)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。

（[财税〔2011〕23号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1750.html)第一条第一款）

石油企业选择采用不同于以前年度的方式（以下简称新方式）计算可抵免境外所得税税额和抵免限额时，对该企业以前年度按照[财税〔2009〕125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)文件规定没有抵免完的余额，可在税法规定结转的剩余年限内，按新方式计算的抵免限额中继续结转抵免。

（[财税〔2011〕23号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1750.html)第一条第 款）

## （二）抵免层级的确定

石油企业在境外从事油（气）项目投资、工程技术服务和工程建设的油（气）资源开采活动取得股息所得，在按规定计算该石油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[财税〔2009〕125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)文件第六条规定的持股方式确定的五层外国企业，即：

第一层：石油企业直接持有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，且由该石油企业直接持有或通过一个或多个符合[财税〔2009〕125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)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。

（[财税〔2011〕23号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1750.html)第二条）

## （三）其他事项

石油企业境外所得税收抵免的其他事项，按照[财税〔2009〕125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)文件的有关规定执行。

（[财税〔2011〕23号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1750.html)第三条）

## （四）执行日期

本通知自2010年1月1日起执行。

（[财税〔2011〕23号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1750.html)第四条）

# 附注三：关于哈萨克斯坦超额利润税税收抵免有关问题

企业在哈萨克斯坦缴纳的超额利润税，属于企业在境外缴纳的企业所得税性质的税款，依据[企业所得税法](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/575.html)及其[实施条例](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/7083.html)、[财税〔2009〕125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/2016.html)文件、[国家税务总局公告2010年第1号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/1898.html)和[财税〔2017〕84号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/432.html)等有关规定,应纳入可抵免境外所得税税额范围,计算境外税收抵免。

（[国家税务总局公告2019年第1号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/217.html)）