|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **국가세무총국 《기업 외국납부소득****세액 공제 처리지침》 에 관한** **공고**국가세무총국 공고 2010년 제1호《중화인민공화국 기업소득세법》 (이하 “기업소득세법”), 《중화인민공화국 기업소득세법 실시조례》 (이하 실시조례) 및 《재정부 국가세무총국 기업 외국납부소득세액공제 유관문제에 관한 통지》 (재세{2009} 125호, 이하 《통지》)의 유관규정에 근거하여, 《기업 외국납부소득세액공제 처리지침》을 발표하는 바, 2010년 1월 1일부터 시행한다. 2008, 2009년도에 외국납부세액공제 처리를 하지 않은 경우, 본 공고에 따라 계산하여 공제한다. 이에 특별히 공고한다. 첨부: 기업 외국납부소득세액공제 처리지침국가세무총국 2010년 7월 2일 **첨부:** **기업 외국납부소득세액 공제 처리지침**《통지》 제1조 적용범위**거주자기업 및 비거주자기업이 중국 경내에 설립한 기구, 장소(이하 “기업”이라 통칭)는 기업소득세법 제23조, 제24조의 유관규정에 의거하여 납부세액 중 외국에서 납부한 소득세액을 공제받은 경우 본 통지를 적용한다.** 1. 외국(홍콩, 마카오, 대만을 포함하여, 아래에도 적용됨)납부세액공제를 받을 수 있는 납세자는 2종류이다. (1) 기업소득세법 제23조에 근거하여 외국세액 직접공제와 제24조 외국세액 간접공제 규정으로, 거주자기업(외국 법률에 따라 설립되었으나 실제 관리기구가 중국에 있으며, 중국 조세 거주자기업으로 판별되는 기업을 포함)은 취득한 외국소득에 대하여 직접납부한 것과 간접 부담한 외국기업소득세 성질의 세액을 공제할 수 있다. (2) 기업소득세법 제23조 규정에 근거하여, 비거주자기업(외국기업)이 중국 경내에 설립한 기구(장소)는 취득한 소득이 외국에서 발생했지만 실제 관계가 있는 소득과 직접납부한 외국기업소득세 성질의 세액을 공제할 수 있다. 국가간 소득원천지의 판정기준에 대한 중복으로 인해 발생되는 국제적 이중과세를 개선하기 위해 중국 세법은 비거주자기업이 중국 내 지점이 외국에서 발생한 소득을 취득하여 납부한 외국세액에 대해 거주자기업과 유사한 세액공제 대우를 한다. 이러한 비거주자기업에 부여하는 외국납부세액공제는 직접외국납부세액공제만 해당된다. 실제 관계라 함은 취득한 소득의 권리, 재산 또는 서비스에 의하여 비거주자기업이 중국경내의 지점을 통하여 소유, 통제 또는 실시하는 것을 말한다. 예를 들어 외국은행의 중국경내 지점이 그가 소유하고 있는 자금을 외국으로 대출하고 외국 차입인이 해당 차입금의 이자를 지불하는 경우 이는 국외와 해당 지점간에 실제 관계로 발생한 소득에 속한다. 2. 외국세액공제는 직접세액공제와 간접세액공제로 나뉜다. 직접세액공제는 기업이 직접 납세인으로서 외국소득에 대해 외국에서 납부한 세액을 중국의 납부세액에서 공제받는 것을 말한다. 직접세액공제는 주로 기업이 외국에서 발생한 영업이윤 소득에 대해 외국에 납부한 기업소득세 및 외국에서 발생한 이익배당금 등 지분성성 투자소득, 이자, 임대수입, 특허권 사용료, 재산양도 등 외국에서 원천징수된 소득세에 대해 적용된다. 간접세액공제는 외국기업이 배당전의 이익에 대해 납부한 외국소득세액 중 중국 거주자기업이 분배받은 이익 배당금성의 소득에 대해 간접적으로 부담하는 부분을 중국 과세액 중에서 공제하는 것을 말한다. 예를 들어 중국 거주자기업(모기업)의 외국 자회사가 소재국가(지역)에 기업소득세를 납부한 후 세후 이익의 일부분을 이익배당금으로서 모기업에 분배하는 경우 자회사가 외국에 실제 납부한 기업소득세 세액 중 모기업 이익배당금 소득이 전체 세후 이윤에서 차지하는 비율 부분은 모기업이 간접 부담하는 외국기업 소득세액에 속한다. 간접세액공제의 적용범위는 거주자기업의 《통지》 제5조, 제6조 규정에 부합하는 외국 자회사가 취득한 이익배당금 등 지분성 투자수익 소득이다. 《통지》 제2조 외국납부세액공제 계산의 기본항목**기업은 기업소득세법 및 그 실시조례, 조세협정 및 통지의 규정에 따라 아래의 당기와 외국소득세 유관 항목의 외국소득세를 공제한 후, 당기 실제 공제 가능한 국가(지역)별 외국소득세 세액과 공제 한도액을 확정한다.** **(一) 경내 소득의 과세 소득액(이하 경내과세 소득액)과 국가(지역)별 외국소득의 과세소득액(이하 외국 과세 소득액)** **(二) 국가(지역)별 공제가능 외국소득세 세액** **(三) 국가(지역)별 외국소득세의 공제한도액** **기업이 상술한 항목의 국가(지역)별로 실제 공제받을 수 있는 외국소득세액을 정확하게 계산할 수 없는 경우, 해당 국가(지역)에 납부한 세액은 모두 해당 기업의 당기 납부세액에서 세액공제를 받을 수 없으며, 다음 년도의 세액공제로 이월할 수 없다.** 3. 기업이 외국소득을 취득하고 외국에서 이미 실제로 직접납부하고 간접적으로 부담한 기업소득세성질의 세액은 경내, 외국 소득 국가(지역)별 과세소득액, 공제가능 세액, 공제한도액과 실제 외국납부세액공제액 등 외국납부세액공제 계산의 기본항목을 포함하여 진행한다. 유관 조세 법률법규에 따라 정확하게 실제 외국 국가(지역)별 소득세 세액을 계산할 수 없는 경우, 외국납부세액공제 혜택을 받을 수 없다. 《통지》 제3조 외국 과세소득액의 계산**제3조 제1항** **기업은 실시조례 제7조 규정에 따라 확정된 외국소득 (외국 세전소득)은 아래 규정에 따라 실시조례 제78조가 규정한 외국 과세소득액을 계산한다.**4. 실시조례 제7조 규정이 확정한 외국소득에 근거하여, 외국세액 직접공제를 적용하여 과세소득액을 계산할 경우 해당 외국소득에 대해 직접 납부하는 외국세액 계산 후의 세전소득으로 환원한 것이어야 한다. 상술한 직접 납부세액 환원 후의 소득 중 이익배당금에 속하는 소득을 간접납부세액공제를 적용하여 외국소득을 계산할 경우, 해당 외국소득 간접 부담 세액을 다시 환원계산 해야 하며, 해당 이익배당금 소득은 외국 이익배당금 세후 순이익과 해당 소득 직접 납부 세액과 간접 부담 세액의 합이다. (예시7 참조)상술한 세액 환원 후의 외국 세전소득에 대해 기업 과세소득 총액을 다시 계산할 때, 세법규정에 따라 공제한 유관 원가비용 중 외국소득과 관련된 부분을 대조하여 공제 조정을 진행해야 하며, 외국 과세소득액으로 계산한다. **제3조 제1항 제(1)호** **(一) 거주자기업이 외국에 투자하여 독립 납세지위를 갖지 않는 지점을 설립하고, 외국에서 소득이 발생한 경우, 외국수입총액에서 외국수입 취득과 관련된 각 항의 합리적인 지출 후의 잔액을 과세소득액으로 한다.** **각 항의 수입, 지출은 기업소득세법 및 그 실시조례의 유관 규정에 따라 확정한다.** **거주자기업이 외국에서 독립 납세지위를 갖지 않는 지점을 설립하여 취득한 각 항의 외국 소득은 중국 경내로 재환입 여부를 막론하고, 모두 해당기업 귀속 납세년도의 외국 과세소득액으로 계상한다.** 5. 본 항목은 외국지점 과세소득액의 계산을 규정한다. 이상에서 독립 납세지위를 갖지 않는다 칭하는 것은 《통지》 제13조 규정을 내포한다. 6. 지점은 이윤 분배 기능을 지니지 않았기 때문에, 외국 지점이 취득한 각 항의 소득은 중국 경내로의 재환입 여부를 막론하고 모두 해당년도의 기업 과세소득액으로 계상해야 한다. 7. 외국 지점이 과세소득액을 인식할 때의 각 항 수입과 지출표준은 반드시 중국 기업소득세법 유관규정에 부합해야 한다. 8. 실시조례 제27조 규정에 근거하여, 외국 수입 취득과 관련된 합리적 지출의 확정은 지출발생의 인식과 할당방법이 일반 경영 관례와 중국 조세 법률규정의 기본 원칙에 부합하는지 여부를 면밀히 고찰해야 한다. 기업이 이미 과세소득 총액 계산 시 공제했으나 각 지점이 합리적으로 분담해야 하는 본사 관리비용 등 유관 원가비용에 대해서는 합리적으로 대응 조정하여 분배한다. 외국지점의 합리적인 지출 범위는 통상적으로 외국 지점에서 발생한 직원급여, 자산의 감가상각, 이자, 관련 세금 및 공공요금과 본사가 지점을 관리하는 데 사용한 반드시 분담해야 하는 관리비용 등을 포함한다. **제3조 제1항 제(2)호** **(二) 거주자기업은 외국에서 발생한 배당 등 지분성의 투자수익 및 이자, 임대수익, 특허권 사용비, 재산양도 등 수입에 대해 기업소득세법 및 실시조례 등 규정에 따라 공제 계산한 본 항목의 수입 취득에 관련된 각 항의 합리적인 지출 후의 잔액을 과세소득액으로 한다. 외국에서 발생한 배당 등 지분성질의 투자수익은 피투자측이 이윤분배를 결정한 날에 따라 수익실현이 인식된다. 외국에서 발생한 이자, 임대수익, 특허권 사용비, 자산양도 등 수익은 유관 계약약정에 따라 대금거래일에 수익실현이 인식된다.** 9. 외국으로부터 얻은 이익배당금, 초과배당금, 이자 등 외국투자성 소득은 일반적으로 총수입(gross income)으로 표현되며, 기업 총소득액을 계산할 때, 일괄 공제한 원가비용 중 외국소득과 관련된 부분을 해당 외국소득 중 대응하여 조정 공제한 후에 외국세액 외국납부세액공제 한도액의 외국 과세소득액으로 간주할 수 있다(예 1 참조). 외국소득계산을 유관 원가비용 조정공제 시 반드시 아래의 원가비용(단, 한정되지 않음)에 대해 각별히 주의를 기울여야 한다. (1) 배당은 외국투자 업무와 관련된 항목의 연구, 융자 원가 및 관리비용을 대응하여 조정 공제해야 한다. (2) 이자는 해당 항목의 이자를 취득하여 발생한 융자 비용 및 관리비용을 대응하여 조정 공제해야 한다. (3) 임대수익이 융자 임대업무에 속할 경우, 그 융자 비용에 대응하여 조정 공제해야 한다. 경영 임대 업무에 속하는 경우, 임대물을 감가상각 또는 감모상각에 대응하여 조정 공제해야 한다. (4) 특허권 사용비는 특허사용을 제공한 자산의 연구개발, 상각 등 비용에 대응하여 조정 공제해야 한다. (5) 자산양도는 자산양도 된 원가 순가치와 관련비용에 대응하여 조정 공제해야 한다. 상술된 소득관 관련된 과세소득액 중 포함되어 있는, 이미 간접적으로 부담한 세액의 구체적인 환원 계산은 《통지》 제 5조, 제6조에서 설명한다. 10. 기업은 실시조례 제2장 제2절 중 수입 인식시간에 관한 규정에 근거하여 외국소득의 실현년도 및 그 세액의 공제년도를 확정해야 한다. (1) 기업이 외국에서 발생한 배당 등 지분성 투자수익 소득이 실제 소득을 얻은 날짜가 외국 피투자측이 이윤분배를 결정한 날과 동일한 과세년도에 있지 않을 경우, 반드시 피투자측이 이윤을 분배하는 날이 속하는 과세년도에 외국소득을 인식한다. 기업의 외국에서 발생한 이자, 임대수익, 특허권 사용비, 자산양도 등 수입이 만약 계약에 약정한 대금지급일에 해당 년도에 상술한 소득을 얻을 수 없는 경우에도 여전히 계약에서 약정한 대금지금일이 속한 과세년도에 외국소득을 인식한다. (2) 기업소득세법 제45조 및 실시조례 제117조 와 제118조 규정의 내용에 속하는 경우, 유관법률 법규의 규정에 따라 외국소득의 실현연도를 확정한다. (3) 기업이 어느 과세연도 외국소득에 대한 납세증빙을 이미 수취하고, 다음 해 5월 31일보다 결산 납부 종료일이 늦는 경우, 해당 소득 외국세액공제를 소급하여 계산할 수 있다. **제3조 제1항 제(3)호** **(三) 비거주자기업이 경내에 기구, 장소를 설립한 경우, 외국에서 발생하였지만 경내에 설립한 기구, 장소와 실제 관련된 각 항의 과세소득은 상술한 제(2)호의 규정과 대조하여 그에 상응하는 과세소득액을 계산한다.** 11. 비거주자기업이 중국 경내에 기구, 장소를 설립하고 외국납부세액공제 혜택을 향유할 경우, 외국에서 발생하였지만 경내에 설립한 기구, 장소와 실제 관련된 각 항의 과세소득도 기업소득세법과 실시조례 및 《통지》, 《지침》 등 관련 조세법규 규정에 따라 외국소득의 과세소득액을 계산한다. **제3조 제1항 제(4)호** **(四) 외국 과세소득을 계산할 때, 기업은 경내·외에서 소득을 취득하고 경내, 외국에서 발생한 공통지출에 대하여 외국 과세소득과 관련된 취득 및 합리적인 부분을 경내, 외국(국가(지역)별, 아래 동일)납세소득 간에 합리적인 비율에 따라 배분한 후 공제해야 한다.** 12. 본 항목이 공통지출이라 함은 외국소득 취득과 관련되어 있으나, 외국소득 과세소득액의 원가비용에 직접적으로 계상되지 않는 것을 뜻하며, 동상적으로 외국 소득의 영업비용, 관리비용 과 재무비용 등 지출에 직접적으로 계상되지 않는 것을 포함한다. 기업이 총소득액을 계산할 때, 이미 일괄 집계 후 공제한 공통비용은 외국 각 국가(지역)별 금액이 기업 전체금액에서 차지하는 아래 한 가지 비율 또는 몇 가지 비율의 종합 비율에 따라 각 국가별 외국소득 중 대응하여 조정공제하여 각 국가별 과세소득액을 계산한다.(1) 자산비율(2) 수입비율(3) 직원 급여지출 비율(4) 기타 합리적인 비율 상술한 분담비율을 확정한 후 주관세무기관에 보고하여 신고수리해야 하며 합리적인 이유 없이 수정할 수 없다. **제3조 제1항 제(5)호****(五) 외국 과세소득액을 종합계산 시, 기업이 외국 동일 국가(지역)에 독립 납세지위를 갖지 않는 지점을 설립한 경우, 기업소득세법 및 실시조례의 유관 규정에 따라 계산한 결손은 경내 또는 타국(지역)의 과세소득액을 차감할 수 없으나 동일 국가(지역)의 기타항목 또는 이후 년도의 소득을 이용하여 규정에 따라 보충할 수 있다.** 13. 본 항목은 국가별로 세액을 공제하되, 항목별로는 계산하지 않는 원칙과 요구를 기초로 서로 다른 국가의 지점에서 발생한 결손에 대해 상호 보충을 금지하는 규정을 정하여, 동일한 결손의 중복보충 또는 반복적인 환원보충 또는 공제환원 현상을 피하기 위한 것이다. 14. 기업의 동일한 과세연도의 경내·외 소득의 총액이 정수인 경우 그 외국지점에서 발생한 결손이 상술한 이월보충의 제한으로 인해 발생한 미보충 부분(이하 비실제 결손액)인 경우, 이후에 해당 지점의 이월 보충기한에 대하여 5년 제한을 받지 않는다(예시2 참조). 즉: (1) 만약 기업 당기 경내·외 소득 이익액과 결손액의 합이 “0” 또는 “정수”가 되는 경우, 그 당해년도 외국 지점의 비 실제 결손액은 이후 이월보충에 대해 기한제한이 없다. (2) 만약 기업의 당기 경내·외 이윤과 결손액의 합이 “음수”가 되는 경우, 외국지점의 결손액은 기업 이윤액 부분의 실제 결손액을 초과하며, 기업소득세법 제18조에서 규정한 결손보충 진행 기한에 따라 기업 이윤액 부분을 초과하지 않는 비 실제 결손액은 여전히 이후 이월보충에 대해 기한제한이 없다. 기업 외국 지점의 실제 결손액과 비 실제 결손액이 동일하지 않는 이월 보충은 기록으로 남겨야 한다. 《통지》 제4조 공제가능 외국소득세액의 인식**외국소득세공제가 가능한 세액은 기업이 외국에서 발생한 소득을 외국조세법률 및 관련 규정에 따라 과세되는 동시에 이미 실제 납부한 기업소득세의 성질을 띤 세액을 가리킨다. 그러나 아래의 사항은 포함하지 않는다.** **(一) 외국소득세법 법률 및 관련규정에 따라 착오납부 또는 착오 징수된 외국소득세액****(二) 세수협정 규정에 따라 마땅히 징수할 필요가 없는 외국소득세액****(三) 외국소득세를 일부만 납부하거나 늦게 납부하여 추가된 이자, 체납금 또는 벌금** **(四) 외국소득세 납세자 또는 그 이해관계인이 외국 징세주체로부터 받은 실제반환 또는 보상된 외국소득세액** **(五) 중국 기업소득세법 및 실시조례 규정에 따라 이미 중국 기업소득세의 징세가 면제된 외국소득 부담의 외국소득세액** **(六) 국무원 재정, 세무 주관 부문의 유관 규정에 따라 외국 과세소득액 중 이미 공제한 외국소득세액** 15. 공제 가능한 외국납부세액의 기본 조건은 다음과 같다.(1) 기업이 외국에서 발생한 소득을 외국조세법률 및 관련 규정에 따라 계산하고 납부하는 세액 (2) 기업소득세 성질의 세액은 명칭에 구애 받지 않는다. 각기 다른 나라에서 기업소득세의 명칭에 대해 법인소득세, 회사소득세 등의 다른 표현이 존재한다. 기업소득세 성질의 세금에 속하는지의 여부는 기업 순소득에서의 징수 여부로 판별한다. (3) 기업이 필히 납부해야 하며, 실제 이미 납부한 세액으로 제한한다. 외국납부세액공제 는 이중과세 문제를 해결하는 것을 뜻하며, 기업이 필히 납부해야 하며, 실제로 이미 납부한 세액으로 제한한다. (별도의 납부세액공제 또는 기타 규정은 제외한다)(4) 공제할 수 있는 기업소득세액이 만약 조세협정의 소득세 항목에 적용되지 않거나 비협정국가에서 발생한 소득이어서 기업에 징수하는 소득세 세금인지 여부를 판별하기 힘들 경우, 국가세무총국에 보고하여 결정한다. 16. 외국납부세액공제를 할 수 없는 외국소득세액의 상황분석: (1) 본 조 제1항의 규정은 외국소득세 법률 및 관련 규정을 잘못 적용하여 기업이 납부하지 않아도 되는 세금을 착오로 납부한 경우, 기업은 외국 세무기관에 환급을 신청해야 하며, 기 납부한 세금으로 중국에 기업소득세 세액공제를 신청해서는 안 된다는 것을 뜻한다. (2) 본 조 제 2항 규정은 중국정부와 기타국가(지역)정부가 체결한 조세협정(또는 합의)의 규정에 근거하여, 상대 국가의 과세항목에 속하지 않으나 상대 국가(지역)가 징수한 기업소득세를 뜻하고 이에 대해 기업이 징수국가에 징수할 필요가 없는 세금에 대해 환급을 신청해야 한다는 것을 뜻한다. 또한 해당 항목 세금은 기업이 외국소득 발생국가에 세금을 납부할 때, 조세협정이 정한 제한세율보다 높은 세율을 적용 받아 더 많이 납부한 소득세 세금까지 포함한다. (3) 본 조 제4항 규정은 만약 유관 국가가 특정 목표를 실현하기 위해, 다른 형식, 정도의 조세 우대혜택을 규정하거나 징수 후 정부가 납세액을 환급 또는 보상 방식으로 환급하는 방법을 취하는 것을 뜻하고, 이에 대해 기업의 외국납부세액공제를 받을 수 있는 세액 중 그에 상응하는 부분을 제외시킨다. (4) 본 조 제5항 규정은 다음과 같다. 만약 중국 조세법률 및 법규에서 어떤 항목의 외국소득에 대해 면세혜택을 제공하도록 규정하여 기업이 중국 기업소득세 외국소득을 면제받은 경우, 해당 소득의 과세소득액 및 그 납세한 외국소득 세금은 모두 외국소득액에서 공제된 외국과세소득액과 외국 기납세액에서 차감한다.(5) 본 조 제6항 규정은 다음과 같다. 만약 중국 세법규정 1항의 외국소득 기납부세액이 비용으로서 해당 외국소득세액 중 공제된 경우, 해당 소득 및 그 납부한 외국소득세액은 다시 외국소득세액에 포함하여 납부세액공제를 계산할 필요가 없다. 17. 기업이 외국소득 기납부 또는 간접 부담하는 세액을 인민폐 이외의 화폐로 하여 취하여 인민폐로 환산한 후 외국세액 공제를 계산할 때 기업이 모든 본위화폐를 인민폐로 하여 기장하려 한다면 기업은 해당 외국소득 기입 시 사용한 인민폐 환율에 따라 환산한다. 기업이 인민폐 이외의 기타 화폐를 기장본위 화폐로 할 경우에는 반드시 해당 외국소득과 대응되는 중국 과세연도 최종일의 인민폐 환율 중간가격으로 통일하여 환산한다. 《통지》 제 5조 외국소득 간접 부담세액의 계산**거주자기업이 기업소득세법 제 24조 규정에 따라 외국소득 간접부담 세액을 이용하여 세액공제를 받을 때, 해당 외국투자수익을 취득하여 실제 간접부담 세액은 직접 또는 간접적으로 주식보유의 방식으로 20%이상의 주식(20% 포함, 이하 동)보유에 근거하여 단계를 매긴 외국기업 지분으로 규정하고 이에 얻은 배당 등 지분성 수익 중에서 가장 낮은 단계의 외국기업부터 한 단계 상위단계의 기업이 부담한 세액을 차례로 계산한다. 그 공식은 다음과 같다.****본 단계 기업의 납세액 중 상위 단계의 기업이 부담하는 세액=(본 단계 기업 이윤과 투자수익에서 실제 납부하는 세액+본 통지 규정에 부합하는 본 단계기업 간접 부담세액)x 본 단계 기업이 상위단계의 기업에 분배한 배당 ÷본 단계 기업소득세 후 이윤액**18. 본 조항에서 규정하는 외국소득 간접부담하는 《통지》제 6조 규정조건에 부합하는 하위단계 기업세액의 계산방식 및 공식(예 3 참조), 공식 중:(1) 본 단계 기업이란 실제 이익을 배당하는 외국 피투자기업을 뜻한다(2) 본 단계기업이 이윤과 투자수익에서 실제 납부하는 세액이란 본 단계 기업이 소재국 세법에 따라 기업소득세와 피투자측 소재국에서 배당 등 지분성 투자수익에서 원천징수된 선급소득세를 뜻한다.(3) 《통지》규정에 부합하는 본 단계 기업이 간접부담하는 세액이란 해당 단계의 기업이 하위단계로부터 배당받기 때문에 간접부담하는 하위단계 기업이 그 이윤에서 납부하는 기업소득세액을 뜻한다.(4) 본 단계의 기업이 상위단계의 기업에 분배하는 배당이란 해당 단계의 기업이 상위 단계의 기업에 실제 배당하는 소득세 원천징수전의 배당액을 뜻한다.(5) 본 단계의 기업소득세 후 이윤액이란 본 단계의 기업이 실현한 이윤총액에서 이윤에서 실제 납세된 기업소득세를 차감한 그 잔액을 뜻한다.19. 매 단계의 기업이 보유하고 있는 하위단계의 기업지분으로부터 1년 중 취득하는 배당이윤이 만약 하위단계의 기업에 의해 다른 년도의 세후 미분배이윤으로 조성되었다면, 해당 배당이익이 매년도 미분배이윤에 따라 매번 배당이윤에 대해 각각 간접부담 세액을 계산한다. 각 년도에 계산되는 간접부담 세액의 합, 즉 배당이윤을 얻기 위해 기업이 해당 년도 중에 취득하는 배당이익소득에서 간접부담하는 소득세액을 뜻한다.20. 외국의 제 2단계 및 그 이하의 기업이 다른 국가에 귀속되어 잇는 경우, 거주자기업이 부담하는 외국소득세를 계산할 때, 해당 제1단계기업의 하위단계의 기업은 어떤 국가에 귀속되어 있다고 하더라도 일괄적으로 외국 제1단계 기업의 소재국(지역)을 국가별로 나누어 계산을 집계한다.《통지》 제 6조 간접외국납부세액공제를 적용하는 외국기업의 지분비율 계산**국무원 재정, 세무주관 부문 별도의 규정이 있을 경우를 제외하고 조례 제 80조 규정에 따라 거주자기업이 직접, 간접적으로 20%이상의 지분을 보유하고 있는 외국기업은 아래 지분보유방식에 부합하는 3단계 외국기업으로 제한한다.****제1단계: 단일 거주자기업이 직접적으로 20%이상의 지분을 보유하고 있는 외국기업****제2단계: 단일 제1단계 외국기업이 직접적으로 20%이상 지분을 보유하면서 단일 거주자기업이 직접 보유하거나 또는 하나 또는 여러 개의 본 조항에서 규정하는 지분보유 조건을 부합한 외국기업의 간접지분 합계가 20%이상인 외국기업****제3단계: 단일 제2단계 외국기업이 직접적으로 20%이상의 지분을 보유하면서 단일 거주자기업이 직접 보유하거나, 하나 또는 여러 본 조항에서 규정하는 지분보유 조건에 부합하는 외국기업의 총 20%이상에 달하는 지분을 간접적으로 보유하고 있는 외국기업**21. 본 조에서 서술한 규정에 부합하는 “지분보유조건”이란 각 단계 기업의 직접 지분보유, 간접 지분보유 및 거주자기업 간접지분보유 총수 비율의 계산을 위한 각각의 단일 지분보유를 뜻하며, 모두 20%의 지분보유비율에 달해야 한다. (예 4,5 참조)《통지》 제 7조 간주외국납부세액공제의 납부세액 확정**거주자기업이 중국정부와 세수협정(또는 협의)을 맺은 국가에서 얻은 소득은 상대국가(지역)세수법률에 따라 면세 혹은 감세대우를 받을 수 있으며, 면세 또는 감세의 액수는 세수협정 규정에 따라 중국에 납부해야 할 세액에서 공제 받은 것으로 간주하고, 해당 면세 혹은 감세액은 기업이 실제 납부한 외국소득세액을 이용하여 공제받은 것으로 처리할 수 있다.**22. 현재 중국 기업소득세법은 일방 간주외국납부세액공제를 규정하고 있지 않지만 중국과 유관 국가간에 체결한 세수협정에 간주외국납부세액공제에 대한 내용이 있다면 본 조항은 이에 대해 적용한다. 거주자기업이 중국과 세수협정(혹은 협의)이 체결된 국가에서 소득을 얻으면서 해당 국가 세수법률이 규정하는 면세 또는 감세대우를 받고 있고, 또한 해당 소득이 이미 면세 또는 감세대우를 받고 있는 경우라면, 세수협정(혹은 협의)이 규정하는 바에 따라 중국에서 납부해야 될 세금 중에서 공제받은 것으로 간주할 경우 기업 주관세무기관의 확인을 거쳐 그 외국소득세에 대한 재무제표 보고 시 이미 납부한 세금으로 간주한다(예 6 참고).23. 간주세액공제는 아래 정황에 따라 계산한다.(1) 세수협정이 정률 간주세액공제를 규정하고 있는 경우, 간주세액공제액은 해당 정율에 따라 계산하기 위한 과세된 외국소득세액이 실제 납부한 외국소득세액을 초과한 액수（2） 세수협정이 열거하는 한 국가의 세수우대액을 간주세액공제로 주는 것으로 규정하는 경우 간주세액공제액은 협정국가(지역)세수법률이 규정하는 세율에 따라 계산되는 납부해야 할 세액이 실제 납부세액을 초과한 액수, 즉 실제 세수 우대액수를 초과한 세수우대액수24. 외국소득이 《통지》제 10조가 규정하는 간이방법으로 세금공제액을 계산하는 경우 간주세액공제를 적용하지 않는다.25. 기업이 취득하는 외국소득은 발생지 세수법률법규에 근거한 소재국 소득과세로 판단되는 것이 아니라 중국의 세수법률법규가 규정하는 소득과세에 해당되는 경우, 세수간주세액공제 범주에 포함되지 않으며, 반드시 전액을 중국 세수법률법규의 규정에 따라 기업소득세를 납부한다.《통지》 제 8조 공제한도액의 계산 **기업은 기업소득세법 및 그 실시조례와 본 통지의 관련 규정의 국가별 외국세액의 공제한도액을 계산한다.****특정 국가(지역)소득세 공제한도액=경내·외 소득을 기업소득세법 및 실시조례의 규정에 따라 계산한 과세총액 x 소득발생국가(지역)의 과세소득액÷중국경내·외 소득 총 과세액** **상술한 계산 공식 중 “중국 경내·외 소득을 기업소득세법 및 실시조례의 규정에 따라 계산한 과세총액”에 근거한 세율은 국무원 재정· 세무주관부문이 별도로 규정하는 이외에는 반드시 기업소득세법 제 4조 1항이 규정하는 세율이다.****기업은 기업소득세법 및 그 실시조례와 본 통지의 유관규정이 계산하는 당기 경내·외 과세소득 총액이 0보다 작을 경우 0으로 경내·외 과세소득 총액을 계산하고 그 당기 외국소득세의 공제 한도액 역시 0으로 계산한다.**26. 중국 경내**·**외 소득은 기업소득세법 및 실시조례가 규정에 따라 계산한 과세총액의 세율은 25% 즉, 기업 경내소득은 세수법규가 규정하는 기업소득세 혜택을 누리는 것을 말하며, 외국소득세액 불공제한도액 계산 중의 중국 경내**·**외 소득 납부총액에 적용하는 세율 역시 25%이다. 지금부터 만약 국무원 재정**·** 세무주관부문이 규정하는 외국소득과 경내소득에서 상동의 기업이 소득세우대정책에 해당되는 경우 유관 우대정책의 적용세율 또는 세수부담율 계산은 그 납부세액 총액과 공제한도액에 따라 적용된다. 간편 계산 역시 해당 외국 과세소득액 직접 실제 적용 세율 또는 세수부담율을 곱해 얻은 공제한도액을 적용하여 도출한다. (예 7 참조)27. 만약 기업경내 소득에서 손실을 입고 외국소득에서 이익이며, 기업이 동기의 외국 이윤의 전부 또는 일부를 경내의 손실을 보충한 경우 경내에서 이미 외국의 이윤을 보충한 손실은 다시 다음 년도의 경내이윤에서 보충할 수 없다. 이에 따라 외국소득 공제 한도액을 계산할 때, 당기의 경내**·**외 납부소득세 총액이 0보다 작을 경우 반드시 당기의 경내·외 납부소득세총액을 0으로 계산해야 하고, 당기의 외국소득세의 공제액 역시 0으로 처리하여야 한다. 상술한 외국이윤이 외국에서 이미 납부되어 공제가 가능하지만 공제받지 못한 세액은 이후 5개 과세연도 내에 이월공제가 가능하다. (예 8참조)28. 만약 기업이 경내에서 손실이 발생하고 외국의 많은 국가의 이익들로 그 손실을 보충할 때 기업은 스스로 경내손실을 보충하는 외국소득 발생국가(지역)의 순서를 선택할 수 있다.《통지》 제 9조 실제 공제한 외국납부세액의 계산 **실제 공제해야 할 해외에서 납부하거나 간접 부담한 소득세액을 계산 할 때 기업은 외국의 국가(지역)의 규정에 부합하는 당해 납세 및 간접부담세액이 해당 국가(지역)에서 공제 한도액보다 작을 경우 해당 세액을 외국 소득세 공제액을 기업이 납부해야 할 세액에서 실제에 근거한 공제를 받아야 한다. 공제 한도액을 초과할 경우 당기 공제 한도액을 외국 소득세 공제액으로 계상하여 공제받고, 공제한도액을 초과하는 액수에 대해서는 다음해 연속 5개 과세연도 내에 매년도 공제 한도액 공제 당기 공제세액후의 차액에 대해 보충 공제할 수 있다.**29. 본 조에서 규정한 기업이 외국의 국가(지역)의 당기 납부와 간접부담하는 규정에 부합한 기업소득세액의 구체적인 공제 방법 즉, 기업이 매년 국가별로 공제 한도액 내에 실제에 근거하여 외국소득세액을 공제를 받게 되는데, 공제 한도액을 초과하는 부분에 대해 이후 연속 5개 과세연도에 분할하여 계속 공제를 받을 수 있다. 기업이 당기 외국의 국가에서 공제받을 수 있는 세액 중 당해 년도에 이미 직접 납세 또는 간접부담하는 외국소득세액에 속하거나, 또 이전 년도에서 이월된 미 공제액을 공제 받고자 할 때 먼저 당해 년도에 이미 직접납세 또는 간접 부담하는 외국소득세액에 대한 공제를 받은 후 공제 한도액에 여유가 있을 경우에 이전 년도에서 이월된 공제세액을 적용하여 공제받을 수 있고, 해당 공제액이 당해 년도의 공제 후 잔액을 사용하고도 모자랄 경우에 이후 년도로 이월할 수 있다.( 예 9 참조)30. 기업이 외국 소득세수(《통지》제 10조 규정에 따라 간이 방법으로 공제 받는 것을 포함) 공제를 신청할 시 반드시 그 주관 세무기관에 아래와 같은 서면자료를 제출해야 한다.(1) 외국소득과 관련 있는 납세증명 또는 납세 증빙(원본 또는 사본)(2) 다른 유형의 외국소득의 세수공제 신고는 별도의 자료를 제공한다.① 외국 지점의 영업이윤소득은 외국 지점 재무제표, 외국지점 소득에 대한 중국 경내 기업소득세법 및 실시조례에 따라 계산한 세액의 계산과정 및 설명자료, 자격을 갖춘 기구에서 발급한 관련 지점 감사보고서를 제출해야 한다.② 외국 이자, 배당 소득을 취득하는 경우에는 집단조직 조직도. 피투자회사 정관 복사본. 이윤배당을 결정할 수 있는 권리가 있는 외국기업이 작성한 결의서 등.③ 외국이자, 임대수익, 특허권 사용료, 재산양도 등의 소득의 취득에는 중국 경내 기업소득세법 및 실시 조례가 규정에 따라 계산한 납부세액의 자료 및 계산 과정. 프로젝트 계약서 복사본 등.(3) 간주외국납부세액 공제의 신청에 추가로 제출해야 하는 자료① 본 기업과 직접 또는 간접 지배하는 외국기업이 공제 및 감면 받는 근거와 증빙 또는 해당기업이 받고 있는 우대정책을 밝힌 유관 감사보고서 ② 기업이 직접 또는 간접으로 지배하고 있는 외국기업의 지분비율 등의 정황을 증명하는 서류의 복사본③ 간접 공제세액 또는 외국납부세액공제의 계산과정④ 본 기업이 직접 또는 간접적으로 지배하는 외국기업의 재무회계 자료(4) 간이방법으로 공제한도액을 계산할 경우에 추가로 제출해야 하는 자료① 외국 지점이 취득한 영업이윤소득에 대한 기업의 신청 및 유관 정황에 대한 설명, 소득 발생국가(지역)정부기관이 발급한 납세 성질의 증빙과 증명 서류의 복사본② 외국세액 간접공제조건에 부합하는 배당소득을 취득할 때 기업의 신청 및 유관정황에 대한 설명, 기업소득세법 제 24조 조건에 부합하는 지분소유증명의 문건 및 증빙자료의 복사본 (5) 주관세무기관이 요구하는 기타 자료이상 제출하여 신고수리한 증빙자료가 중문이 아닐 경우 기업은 중문 번역본 복사본을 제출해야 한다.상술된 자료를 이미 세무기관에 제공한 경우 다시 제출할 필요는 없다. 상술된 자료에 만약 변경사항이 있는 경우 다시 제출해야 한다. 복사본은 원본과 일치함을 증명해야 하고, 번역본 역시 원본과 차이가 없음을 증명해야 하는 동시에 기업의 인감을 날인한다.31. 세무기관과 기업은 연도 기업소득세 확정신고 시 이후 년도로 이월하여 공제한 외국소득세액은 국가별로 대장을 만들어 관리하고, 해마다 공제 정황을 기록해야 한다.(1) 대장 형식：**외국소득세액 이월공제 관리대장**기업명칭： 소득발생 국가(지역)： 금액단위：인민폐（단위는 각,분까지）

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 행차 | 본년도 미 공제세액 | 5개 년도 이월 절감액 및 잔액 |
| 세액 소속년도 | 미 공제액 | 제 1 년 | 제 2 년 | 제 3 년 | 제 4 년 | 제 5 년 |
| 공제액 | 잔액 | 공제액 | 잔액 | 공제액 | 잔액 | 공제액 | 잔액 | 공제액 | 재이월불가액 |
| 1  |   |   |   |   |  |   |   |  |  |  |  |   |
| 2 |  |  |  |  |  |  |  | 　 | 　 |  | 　 | 　 |
| 3  | 　 | 　 | 　 | 　 | 　 | 　 | 　 | 　　 | 　 | 　 | 　 | 　　 |
| 4  | 　 | 　 | 　 | 　 | 　 | 　 | 　 | 　　 | 　 | 　 | 　 | 　　 |
| 5  | 　 | 　 | 　 | 　 | 　 | 　 | 　 | 　　 | 　 | 　 | 　 | 　　 |

(2) 관리대장의 편집설명이전 년도의 외국소득 중 이미 납세 완료된 세액에서 공제받지 못한 부분의 이월공제 상황을 기록한다.➀ 국가별로 나누되 항목별로 나누지 않고 이월 공제액을 기록 보고되는 외국소득세의 각 년도의 공제정황➁ 본 년도 미 공제세액: 세액 귀속년도에 미 공제되어 이후 년도에 이월공제된 세액을 기입.➂ 5개년도 이월 공제액: 규정에 따라 본 기 세액 공제한도액의 잔액에서 공제 이전 년도로부터 이월된 세액 및 공제 후의 잔액을 기입《통지》 제 10조 간편법에 의한 공제액 계산**（一） 기업이 외국에서 영업이윤소득을 취득하거나 외국세액간접공제 조건에 부합하는 배당소득을 취득한 경우 소득 발생국가(지역) 정부기관이 발급한 납세성질을 갖고 있는 증빙 또는 증명이지만 납부해야 하고 이미 실제 외국소득세 세액을 납부한 사실을 객관적이고 정확하게 확인할 수 없는 경우, 해당 소득 직접납부 및 간접 부담하는 세액이 소득 발생국(지역)의 실제 유효세율이 중국 기업소득세법 제 4조 제 1항이 규정하는 50%를 초과하는 것 이외에 외국 납세 소득액의 12.5%를 공제 한도액으로 설정할 수 있고 기업은 해당국가(지역) 세무기관 또는 정부기관이 발급한 납세 성질 증빙 또는 증명된 금액에 한해 그 공제한도액을 초과하지 않은 부분에 대해 공제 받을 수 있다. 초과하는 부분은 공제 받을 수 없다.****본 조항에서 규정하는 이외의 배당, 이자, 임대수익, 특허권 사용비, 재산양도 등의 투자성 소득에 속하는 것은 모두 본 통지의 기타에서 규정하는 외국세액공제에 해당한다.****（二）기업이 외국에서 취득한 영업소득과 외국세액 간접공제조건에 부합하는 배당소득이 그 소득의 납세 및 간접부담하는 세액이 소득 발생국가(지역)의 법정 세율과 실제 유효세율이 명확하게 중국보다 높은 경우, 직접 본 통지가 규정하는 외국 과세소득액과 중국 기업소득세법이 규정하는 세율계산의 공제한도액을 기업의 공제 가능한 간주외국납부세액 대상으로 삼을 수 있다. 구체적인 국가(지역)명단은 첨부를 참조한다. 재정부, 국가세무총국은 실제 정황에 근거하여 적시에 명단을 조정한다.　본** **조항에서 규정하는 것 이외의 배당, 이자, 임대수익, 특허권사용비, 재산양도 등 투자성 소득은 모두 본 통지의 기타가 규정하는 외국세액공제의 규정을 따른다.**32. 간편방법 역시 ‘국가별로 나누되 항목 별로 나누지 않는다’는 원칙에 입각한다.33. 본 조항 제 1호 중 “소득발생국가(지역)정부기관으로부터 취득한 납세성질의 증빙 또는 증명”이란 외국소재국가정부에 실제로 납부한 종합세액(기업소득세 포함)성질을 가진 자금의 유효 증빙을 뜻한다.34. 본 조항 제 2호 중의 “실제유효세울”이란 실제납부 또는 부담한 기업소득세액과 과세소득액의 비율을 뜻한다.법정세율 또한 실제 유효세율이 명확하게 중국(세율)높은 국가는 재정부와 국가세무총국이 명단으로 열거·발표한다. 각 지역 세무기관은 스스로 판단을 내릴 수 없으며, 명단에 열거된 국가에서의 이상공제가 발견되는 경우 반드시 즉시 국가세무총국에 보고해야 한다.35. 본 조항 제1호와 제2호 중의 “본 항이 규정하는 이외의 배당, 이자, 임대수익, 특허권 사용비, 재산양도 등 투자성 소득”이란 거주자기업이 외국에 지분율 20%의 직접투자의 조건에 미달하는 외국 자회사가 취득한 배당소득 및 이자, 임대수익, 특허권사용비, 재산양도 등의 소득을 취득한 경우로 소득발생국가에 직접 기 납부한 소득세액을 뜻하며, 반드시《통지》의 유관 직접 공제의 규정에 따라 정상적으로 계산하여 공제한다.《통지》 제 11조 해외지점과 중국의 대응하는 과세연도 확정**기업이 외국에 독립납세지위를 갖추지 못한 지점을 설립하고 그 생산 경영소득을 계산한 과세연도와 중국이 규정하는 과세연도가 불일치한 경우, 중국 과세연도 당 년도와 대응되는 외국과세연도는 중국의 과세연도 중에 외국과세연도가 종료하는 어느 날로 한다.****기업이 상기 조항 이외의 외국소득을 취득하여 실제 납부 또는 간접부담하는 외국 소득세를 납부하는 경우 해당 외국소득의 실현일을 중국의 과세년도의 납세액에 대응해서 계산하여 공제한다.**36. 기업이 외국에 설립하여 독립납세 지위를 갖고 못한 지점의 매 과세연도 영업이윤을 기업 당년도 과세소득총액에 계상할 때 지점 소재국 과세연도 규정과 중국이 규정하는 과세연도가 불일치한 경우, 해당 지점의 특정 년도 세액을 중국 과세연도에 공제받고자 할 때 외국지점은 소재국가의 규정에 따라 생산경영소득을 계산한 과세연도와 그 경내 본점의 과세연도를 상응시킨 과세연도를 계산하여 해당 외국 지점소재국 과세연도 결산일이 소재의 중국 과세연도에 속해야 한다. ( 예 10 참조)37. 기업이 취득한 외국 배당소득의 실현일은 피투자측이 이윤분배를 결정한 날을 그 기일로 정하고, 해당 이윤분배가 이전 년도의 이윤유보의 포함여부를 막론하고 모두 해당 배당소득 실현일자에 있는 중국 과세연도 소득으로 계산하여 공제한다.《통지》 제 12조 외국납부세액공제 시 납부세액의 계산**기업이 외국세액을 공제한 후 실제 과세소득세액의 계산공식은 다음과 같다. 기업의 실제 납세소득세액=기업의 경내외소득 납부세액총액-기업소득세감면, 공제혜택 세액 – 외국납부세액 공제액**38. 공식 중 공제혜택세액이란 기업소득세법 제 34조의 규정으로, 기업이 환경보호, 용수 및 에너지 절약, 안전생산 등의 전용 설비 투자액으로 일정 비율에 따른 세액공제가 가능하다.외국납부세액 공제액이란 《통지》와 《지침》에 따라 계산된 외국소득세액이 공제한도액 내에서 실제 공제된 세액을 뜻한다.《통지》 제 13조 독립적 납세지위 미보유에 대한 정의**본 통지에서 말하는 독립납세지위의 미보유란 기업 설립지위 법률에 근거하여 독립법인지위를 갖지 못하거나 세수협정 규정에 따라 상대 국가(지역)의 세수주민으로 불인정 받는 경우를 뜻한다.**39. 기업주민 신분의 판정은 일반적으로 국내법을 기준으로 한다. 만약 기업이 중국과 기타 국가에서 동시에 주민으로 인정받게 된다면(즉 이중 주민), 반드시 중국과 해당 국가간의 세수협정(또는 계획)의 규정에 따라 집행한다.40. 독립납세지위를 갖지 못한 외국 지점은 특히 기업이 외국에 설립한 자회사, 대표처, 판사처, 연락처 및 외국에서 서비스를 제공하고, 노무가 발생한 국가(지역)에서 기업소득세납세의무를 부여 받은 영업기구와 장소 등을 말한다.《통지》제 14조 홍콩, 마카오, 대만 지역에서의 소득 발생**기업이 중국 홍콩, 마카오, 대만 지역에서 취득한 과세소득은 본 통지를 참고하여 집행한다.**《통지》 제 15조 세수협정 우선원칙의 적용**중화인민공화국 정부와 외국정부가 협정을 맺은 세수협정과 본 통지의 규정에 차이가 있는 경우 협정의 규정처리에 의거한다.**41.본 조항에서 칭하는 세수와 관련된 협정은 내지와 홍콩, 마카오 지역 등이 서명한 상관세수협의를 포함한다.《통지》 제 16조 집행 일자**본 통지는 2008년 1월 1일부터 시행한다.**42. 《통지》 는 2009년 12월에 발표하지만 기업소득세법의 집행 및 실시조례의 해석의 이유로 기업소득세법 및 실시조례의 집행 일자와 일치시킨다.《통지》 첨부: 법정 세율이 명확하게 중국보다 높은 외국소득발생국가(지역)의 목록**미국, 아르헨티나, 부룬디, 쿠바, 프랑스, 일본, 멕시코, 파키스탄, 잠비아, 쿠웨이트, 방글라데시, 시리아, 요르단, 라오스**43. 이러한 국가(지역) 목록은 재정부와 국가세무총국이 적절한 시기에 조정한다. |  | **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 　　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）、《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）及《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，以下简称《通知》）的有关规定，现将《企业境外所得税收抵免操作指南》予以发布，于2010年1月1日起施行。　　2008、2009年度尚未进行境外税收抵免处理的，可按本公告计算抵免。　　特此公告。附件：企业境外所得税收抵免操作指南国家税务总局二○一○年七月二日　附件：**企业境外所得税收抵免操作指南**《通知》第一条 关于适用范围**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。**1.可以适用境外（包括港澳台地区，以下同）所得税收抵免的纳税人包括两类： （1）根据企业所得税法第二十三条关于境外税额直接抵免和第二十四条关于境外税额间接抵免的规定，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）根据企业所得税法第二十三条的规定，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。为缓解由于国家间对所得来源地判定标准的重叠而产生的国际重复征税，我国税法对非居民企业在中国境内分支机构取得的发生于境外的所得所缴纳的境外税额，给予了与居民企业类似的税额抵免待遇。对此类非居民给予的境外税额抵免仅涉及直接抵免。所谓实际联系是指，据以取得所得的权利、财产或服务活动由非居民企业在中国境内的分支机构拥有、控制或实施，如外国银行在中国境内分行以其可支配的资金向中国境外贷款，境外借款人就该笔贷款向其支付的利息，即属于发生在境外与该分行有实际联系的所得。2.境外税额抵免分为直接抵免和间接抵免。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。直接抵免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，以及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。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。例如我国居民企业（母公司）的境外子公司在所在国（地区）缴纳企业所得税后，将税后利润的一部分作为股息、红利分配给该母公司，子公司在境外就其应税所得实际缴纳的企业所得税税额中按母公司所得股息占全部税后利润之比的部分即属于该母公司间接负担的境外企业所得税额。间接抵免的适用范围为居民企业从其符合《通知》第五、六条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。《通知》第二条 关于境外所得税额抵免计算的基本项目**企业应按照企业所得税法及其实施条例、税收协定以及通知的规定，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：****（一）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）；****（二）分国（地区）别的可抵免境外所得税税额；　　（三）分国（地区）别的境外所得税的抵免限额。****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。**3.企业取得境外所得，其在中国境外已经实际直接缴纳和间接负担的企业所得税性质的税额，进行境外税额抵免计算的基本项目包括：境内、境外所得分国别（地区）的应纳税所得额、可抵免税额、抵免限额和实际抵免税额。不能按照有关税收法律法规准确计算实际可抵免的境外分国别（地区）的所得税税额的，不应给予税收抵免。《通知》第三条 关于境外应纳税所得额的计算**第三条 第一款****企业应就其按照实施条例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第七十八条规定的境外应纳税所得额。**4.根据实施条例第七条规定确定的境外所得，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（参见示例七）。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，计算为境外应纳税所得额。 **第三条 第一款 第（一）项** **（一）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及其实施条例的有关规定确定。****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。**5.本项规定了境外分支机构应纳税所得额的计算。以上所称不具有独立纳税地位含义参见《通知》第十三条规定。6.由于分支机构不具有分配利润职能，因此，境外分支机构取得的各项所得，不论是否汇回境内，均应当计入所属年度的企业应纳税所得额。7.境外分支机构确认应纳税所得额时的各项收入与支出标准，须符合我国企业所得税法相关规定。8.根据实施条例第二十七条规定，确定与取得境外收入有关的合理的支出，应主要考察发生支出的确认和分摊方法是否符合一般经营常规和我国税收法律规定的基本原则。企业已在计算应纳税所得总额时扣除的，但属于应由各分支机构合理分摊的总部管理费等有关成本费用应做出合理的对应调整分摊。境外分支机构合理支出范围通常包括境外分支机构发生的人员工资、资产折旧、利息、相关税费和应分摊的总机构用于管理分支机构的管理费用等。**第三条 第一款 第（二）项** **（二）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。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。**9.从境外收到的股息、红利、利息等境外投资性所得一般表现为毛所得，应对在计算企业总所得额时已做统一扣除的成本费用中与境外所得有关的部分，在该境外所得中对应调整扣除后，才能作为计算境外税额抵免限额的境外应纳税所得额（参见示例一）。在就境外所得计算应对应调整扣除的有关成本费用时，应对如下成本费用（但不限于）予以特别注意：（1）股息、红利，应对应调整扣除与境外投资业务有关的项目研究、融资成本和管理费用；（2）利息，应对应调整扣除为取得该项利息而发生的相应的融资成本和相关费用；（3）租金，属于融资租赁业务的，应对应调整扣除其融资成本；属于经营租赁业务的，应对应调整扣除租赁物相应的折旧或折耗；（4）特许权使用费，应对应调整扣除提供特许使用的资产的研发、摊销等费用；（5）财产转让，应对应调整扣除被转让财产的成本净值和相关费用。涉及上述所得应纳税所得额中应包含的已间接负担税额的具体还原计算将在《通知》第五条、第六条项下说明。10.企业应根据实施条例第二章第二节中关于收入确认时间的规定确认境外所得的实现年度及其税额抵免年度。（1）企业来源于境外的股息、红利等权益性投资收益所得，若实际收到所得的日期与境外被投资方作出利润分配决定的日期不在同一纳税年度的，应按被投资方作出利润分配日所在的纳税年度确认境外所得。企业来源于境外的利息、租金、特许权使用费、转让财产等收入，若未能在合同约定的付款日期当年收到上述所得，仍应按合同约定付款日期所属的纳税年度确认境外所得。（2）属于企业所得税法第四十五条以及实施条例第一百一十七条和第一百一十八条规定情形的，应按照有关法律法规的规定确定境外所得的实现年度。（3）企业收到某一纳税年度的境外所得已纳税凭证时，凡是迟于次年5月31日汇算清缴终止日的，可以对该所得境外税额抵免追溯计算。**第三条 第一款 第（三）项****（三）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。**11.非居民企业在中国境内设立机构、场所，在享受境外税额抵免时，也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，按企业所得税法和实施条例及《通知》、《指南》等相关税收法规规定计算境外所得的应纳税所得额。 **第三条 第一款 第（四）项****（四）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。** 12.本项所称共同支出，是指与取得境外所得有关但未直接计入境外所得应纳税所得额的成本费用支出，通常包括未直接计入境外所得的营业费用、管理费用和财务费用等支出。企业应对在计算总所得额时已统一归集并扣除的共同费用，按境外每一国（地区）别数额占企业全部数额的下列一种比例或几种比例的综合比例，在每一国别的境外所得中对应调整扣除，计算来自每一国别的应纳税所得额。（1）资产比例；（2）收入比例；（3）员工工资支出比例；（4）其他合理比例。上述分摊比例确定后应报送主管税务机关备案；无合理原因不得改变。 **第三条 第一款 第（五）项****（五）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。**13.本项基于分国不分项计算抵免的原则及其要求，对在不同国家的分支机构发生的亏损不得相互弥补做出了规定，以避免出现同一笔亏损重复弥补或须进行繁复的还原弥补、还原抵免的现象。14.企业在同一纳税年度的境内外所得加总为正数的，其境外分支机构发生的亏损，由于上述结转弥补的限制而发生的未予弥补的部分（以下称为非实际亏损额），今后在该分支机构的结转弥补期限不受5年期限制（参见示例二）。即：（1）如果企业当期境内外所得盈利额与亏损额加总后和为零或正数，则其当年度境外分支机构的非实际亏损额可无限期向后结转弥补；（2）如果企业当期境内外所得盈利额与亏损额加总后和为负数，则以境外分支机构的亏损额超过企业盈利额部分的实际亏损额，按企业所得税法第十八条规定的期限进行亏损弥补，未超过企业盈利额部分的非实际亏损额仍可无限期向后结转弥补。企业应对境外分支机构的实际亏损额与非实际亏损额不同的结转弥补情况做好记录。《通知》第四条 关于可予抵免境外所得税额的确认**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：****（一）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；****（二）按照税收协定规定不应征收的境外所得税税款；****（三）因少缴或迟缴境外所得税而追加的利息、滞纳金或罚款；****（四）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；****（五）按照我国企业所得税法及其实施条例规定，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；****（六）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。**15.可抵免的境外所得税税额的基本条件为：（1）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计算而缴纳的税额；（2）缴纳的属于企业所得税性质的税额，而不拘泥于名称。在不同的国家，对于企业所得税的称呼有着不同的表述，如法人所得税、公司所得税等。判定是否属于企业所得税性质的税额，主要看其是否是针对企业净所得征收的税额。（3）限于企业应当缴纳且已实际缴纳的税额。税收抵免旨在解决重复征税问题，仅限于企业应当缴纳且已实际缴纳的税额（除另有饶让抵免或其他规定外）。（4）可抵免的企业所得税税额，若是税收协定非适用所得税项目，或来自非协定国家的所得，无法判定是否属于对企业征收的所得税税额的，应层报国家税务总局裁定。16. 不应作为可抵免境外所得税税额的情形分析：（1）本条第一项规定是指，属于境外所得税法律及相关规定适用错误而且企业不应缴纳而错缴的税额，企业应向境外税务机关申请予以退还，而不应作为境外已交税额向中国申请抵免企业所得税。（2）本条第二项规定是指，根据中国政府与其他国家（地区）政府签订的税收协定（或安排）的规定不属于对方国家的应税项目，却被对方国家（地区）就其征收的企业所得税，对此，企业应向征税国家申请退还不应征收的税额；该项税额还应包括，企业就境外所得在来源国纳税时适用税率高于税收协定限定税率所多缴纳的所得税税额。（3）本条第四项规定是指，如果有关国家为了实现特定目标而规定不同形式和程度的税收优惠，并采取征收后由政府予以返还或补偿方式退还的已缴税额，对此，企业应从其境外所得可抵免税额中剔除该相应部分。（4）本条第五项规定是指，如果我国税收法律法规做出对某项境外所得给予免税优惠规定，企业取得免征我国企业所得税的境外所得的，该项所得的应纳税所得额及其缴纳的境外所得税额均应从计算境外所得税额抵免的境外应纳税所得额和境外已纳税额中减除。（5）本条第六项规定是指，如果我国税法规定就一项境外所得的已纳所得税额仅作为费用从该项境外所得额中扣除的，就该项所得及其缴纳的境外所得税额不应再纳入境外税额抵免计算。17.企业取得的境外所得已直接缴纳和间接负担的税额为人民币以外货币的，在以人民币计算可予抵免的境外税额时，凡企业记账本位币为人民币的，应按企业就该项境外所得记入账内时使用的人民币汇率进行换算；凡企业以人民币以外其他货币作为记账本位币的，应统一按实现该项境外所得对应的我国纳税年度最后一日的人民币汇率中间价进行换算。《通知》第五条 关于境外所得间接负担税额的计算**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，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。**18.本条规定了境外所得间接负担的符合《通知》第六条规定条件的下层企业税额的计算方式及公式（参见示例三），公式中：（1）本层企业是指实际分配股息（红利）的境外被投资企业；（2）本层企业就利润和投资收益所实际缴纳的税额是指，本层企业按所在国税法就利润缴纳的企业所得税和在被投资方所在国就分得的股息等权益性投资收益被源泉扣缴的预提所得税；（3）符合《通知》规定的由本层企业间接负担的税额是指该层企业由于从下一层企业分回股息（红利）而间接负担的由下一层企业就其利润缴纳的企业所得税税额；（4）本层企业向一家上一层企业分配的股息（红利）是指该层企业向上一层企业实际分配的扣缴预提所得税前的股息（红利）数额；（5）本层企业所得税后利润额是指该层企业实现的利润总额减去就其利润实际缴纳的企业所得税后的余额；19.每一层企业从其持股的下一层企业在一个年度中分得的股息（红利），若是由该下一层企业不同年度的税后未分配利润组成，则应按该股息（红利）对应的每一年度未分配利润，分别计算就该项分配利润所间接负担的税额；按各年度计算的间接负担税额之和，即为取得股息（红利）的企业该一个年度中分得的股息（红利）所得所间接负担的所得税额。20.境外第二层及以下层级企业归属不同国家的，在计算居民企业负担境外税额时，均以境外第一层企业所在国（地区）为国别划分进行归集计算，而不论该第一层企业的下层企业归属何国（地区）。《通知》第六条 关于适用间接抵免的外国企业持股比例的计算**除国务院财政、税务主管部门另有规定外，按照实施条例第八十条规定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。**21.本条所述符合规定的“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（参见示例四、五）。《通知》第七条 关于税收饶让抵免的应纳税额的确定**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。**22.我国企业所得税法目前尚未单方面规定税收饶让抵免，但我国与有关国家签订的税收协定规定有税收饶让抵免安排，本条对此进行了重申。居民企业从与我国订立税收协定（或安排）的对方国家取得所得，并按该国税收法律享受了免税或减税待遇，且该所得已享受的免税或减税数额按照税收协定（或安排）规定应视同已缴税额在我国应纳税额中抵免的，经企业主管税务机关确认，可在其申报境外所得税额时视为已缴税额（参见示例六）。23.税收饶让抵免应区别下列情况进行计算：（1）税收协定规定定率饶让抵免的，饶让抵免税额为按该定率计算的应纳境外所得税额超过实际缴纳的境外所得税额的数额；（2）税收协定规定列举一国税收优惠额给予饶让抵免的，饶让抵免税额为按协定国家（地区）税收法律规定税率计算的应纳所得税额超过实际缴纳税额的数额，即实际税收优惠额。24.境外所得采用《通知》第十条规定的简易办法计算抵免额的，不适用饶让抵免。25.企业取得的境外所得根据来源国税收法律法规不判定为所在国应税所得，而按中国税收法律法规规定属于应税所得的，不属于税收饶让抵免范畴，应全额按中国税收法律法规规定缴纳企业所得税。《通知》第八条 关于抵免限额的计算 **企业应按照企业所得税法及其实施条例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。** **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。** **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，应为企业所得税法第四条第一款规定的税率。****企业按照企业所得税法及其实施条例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。**26.中国境内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是25%，即使企业境内所得按税收法规规定享受企业所得税优惠的，在进行境外所得税额抵免限额计算中的中国境内、外所得应纳税总额所适用的税率也应为25%。今后若国务院财政、税务主管部门规定境外所得与境内所得享受相同企业所得税优惠政策的，应按有关优惠政策的适用税率或税收负担率计算其应纳税总额和抵免限额；简便计算，也可以按该境外应纳税所得额直接乘以其实际适用的税率或税收负担率得出抵免限额（参见示例七）。27.若企业境内所得为亏损，境外所得为盈利，且企业已使用同期境外盈利全部或部分弥补了境内亏损，则境内已用境外盈利弥补的亏损不得再用以后年度境内盈利重复弥补。由此，在计算境外所得抵免限额时，形成当期境内、外应纳税所得总额小于零的，应以零计算当期境内、外应纳税所得总额，其当期境外所得税的抵免限额也为零。上述境外盈利在境外已纳的可予抵免但未能抵免的税额可以在以后5个纳税年度内进行结转抵免（参见示例八）。28.如果企业境内为亏损，境外盈利分别来自多个国家，则弥补境内亏损时，企业可以自行选择弥补境内亏损的境外所得来源国家（地区）顺序。《通知》第九条 关于实际抵免境外税额的计算 **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。**29.本条规定了企业在境外一国（地区）当年缴纳和间接负担的符合规定的企业所得税税额的具体抵免方法，即企业每年应分国（地区）别在抵免限额内据实抵免境外所得税额，超过抵免限额的部分可在以后连续5个纳税年度延续抵免；企业当年境外一国（地区）可抵免税额中既有属于当年已直接缴纳或间接负担的境外所得税额，又有以前年度结转的未逾期可抵免税额时，应首先抵免当年已直接缴纳或间接负担的境外所得税额后，抵免限额有余额的，可再抵免以前年度结转的未逾期可抵免税额，仍抵免不足的，继续向以后年度结转（参见示例九）。 30.企业申报抵免境外所得税收（包括按照《通知》第十条规定的简易办法进行的抵免）时应向其主管税务机关提交如下书面资料：（1）与境外所得相关的完税证明或纳税凭证（原件或复印件）。（2）不同类型的境外所得申报税收抵免还需分别提供：①取得境外分支机构的营业利润所得需提供境外分支机构会计报表；境外分支机构所得依照中国境内企业所得税法及实施条例的规定计算的应纳税额的计算过程及说明资料；具有资质的机构出具的有关分支机构审计报告等；②取得境外股息、红利所得需提供集团组织架构图；被投资公司章程复印件；境外企业有权决定利润分配的机构作出的决定书等；③取得境外利息、租金、特许权使用费、转让财产等所得需提供依照中国境内企业所得税法及实施条例规定计算的应纳税额的资料及计算过程；项目合同复印件等。（3）申请享受税收饶让抵免的还需提供：①本企业及其直接或间接控制的外国企业在境外所获免税及减税的依据及证明或有关审计报告披露该企业享受的优惠政策的复印件；②企业在其直接或间接控制的外国企业的参股比例等情况的证明复印件；③间接抵免税额或者饶让抵免税额的计算过程；④由本企业直接或间接控制的外国企业的财务会计资料。（4）采用简易办法计算抵免限额的还需提供：①取得境外分支机构的营业利润所得需提供企业申请及有关情况说明；来源国（地区）政府机关核发的具有纳税性质的凭证和证明复印件；②取得符合境外税额间接抵免条件的股息所得需提供企业申请及有关情况说明；符合企业所得税法第二十四条条件的有关股权证明的文件或凭证复印件。（5）主管税务机关要求提供的其它资料。以上提交备案资料使用非中文的，企业应同时提交中文译本复印件。上述资料已向税务机关提供的，可不再提供；上述资料若有变更的，须重新提供；复印件须注明与原件一致，译本须注明与原本无异义，并加盖企业公章。31.税务机关、企业在年度企业所得税汇算清缴时，应对结转以后年度抵免的境外所得税额分国别（地区）建立台账管理，准确填写逐年抵免情况。1. 台账表式：

**境外所得税额结转抵免管理台账**企业名称： 所得来源国别（地区）： 金额单位：人民币（列至角分）

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 行次 | 本年度未抵免税额 | 五年期结转抵扣额及余额 |
| 税额所属年度 | 未抵免额 | 第一年 | 第二年 | 第三年 | 第四年 | 第五年 |
| 抵免额 | 余额 | 抵免额 | 余额 | 抵免额 | 余额 | 抵免额 | 余额 | 抵免额 | 不得再结转额 |
| 1  |   |   |   |   |  |   |   |  |  |  |  |   |
| 2 |  |  |  |  |  |  |  | 　 | 　 |  | 　 | 　 |
| 3  | 　 | 　 | 　 | 　 | 　 | 　 | 　 | 　　 | 　 | 　 | 　 | 　　 |
| 4  | 　 | 　 | 　 | 　 | 　 | 　 | 　 | 　　 | 　 | 　 | 　 | 　　 |
| 5  | 　 | 　 | 　 | 　 | 　 | 　 | 　 | 　　 | 　 | 　 | 　 | 　　 |

（2）管理台账的编制说明：填报以前年度境外所得已纳税额未抵免部分的结转、抵扣情况。①按分国不分项填报结转抵扣额的境外所得税在各年的抵扣情况；②本年度未抵免税额：填报税额所属年度未抵免结转以后年度抵扣的税额；③五年结转抵扣额：填报按规定用本期税额扣除限额的余额抵扣以前年度结转的税额及抵扣后的余额；《通知》第十条 关于简易办法计算抵免**（一）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。　　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。****（二）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。　　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。**32.采用简易办法也须遵循“分国不分项”原则。33.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。34.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。35.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。 《通知》第十一条 关于境外分支机构与我国对应纳税年度的确定**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。　　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。**36.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）。37.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）。《通知》第十二条 关于境外所得税抵免时应纳所得税额的计算**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。**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。 《通知》第十三条 关于不具有独立纳税地位的定义**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。**39.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。40.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。《通知》第十四条 关于来源于港、澳、台地区的所得**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。**《通知》第十五条 关于税收协定优先原则的适用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。41.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。《通知》第十六条 关于执行日期**本通知自2008年1月1日起执行。**42.《通知》虽然于2009年12月发布，但仍属于对执行企业所得税法及实施条例的解释，因此，与企业所得税法及实施条例的执行日期一致。《通知》附件：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。**43.此类国家（地区）名单，由财政部和国家税务总局适时调整。 |