



第四节 国际税收抵免制度

4. 境外分支机构亏损的弥补

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。



第四节 国际税收抵免制度

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年期限限制**。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**；



第四节 国际税收抵免制度

【举例】中国居民A企业2025年度境内外净所得为160万元。其中，境内所得的应纳税所得额为300万元；设在甲国的分支机构当年度应纳税所得额为100万元；设在乙国的分支机构当年度应纳税所得额为-300万元；A企业当年度从乙国取得利息所得的应纳税所得额为60万元。调整计算该企业当年度境内、外所得的应纳税所得额及可弥补亏损额。



第四节 国际税收抵免制度

答案：A企业当年度境内外净所得为160万元，其发生在乙国分支机构的当年度亏损额300万元，仅可以用从该国取得的利息60万元弥补，未能弥补的非实际亏损额240万元，不得从当年度企业其他盈利中弥补。因此，相应调整后A企业当年境内、外应纳税所得额为：

境内应纳税所得额=300（万元）；

甲国应纳税所得额=100（万元）；

乙国应纳税所得额=-240（万元）；

A企业当年度应纳税所得总额=400（万元）。

A企业当年度境外乙国未弥补的**非实际亏损共240万元**，允许A企业以其来自乙国以后年度的所得**无限期结转弥补**。



第四节 国际税收抵免制度

(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**，按规定期限进行亏损弥补，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。



第四节 国际税收抵免制度

【举例】中国境内A居民企业2025年度境内外净所得为一100万元。其中，境内所得的应纳税所得额为300万元；设在甲国的分支机构当年度应纳税所得额为一400万元。

计算A企业当年的实际亏损额和非实际亏损额。

答案：A企业当年度应纳税所得总额=300（万元）。

实际亏损额=400-300=100（万元），按规定期限进行亏损弥补。

非实际亏损额=300（万元），无限期向后结转弥补。



第四节 国际税收抵免制度

（四）可予抵免境外所得税税额的确认（即境外实缴税额）

1. 不应作为可抵免境外所得税税额的情形

（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；



第四节 国际税收抵免制度

(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。



第四节 国际税收抵免制度

2.可抵免的境外所得税税额的基本条件

- (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。（针对净所得征收的税额）
- (3) 限于企业应当缴纳且已实际缴纳的税额。
- (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。



第四节 国际税收抵免制度

3.可抵免境外所得税税额的换算

若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。



第四节 国际税收抵免制度

【单选题】（2021年）某居民企业以人民币为记账本位币，2024年10月10日收到境外子公司2024年10月5日宣布派发的属于2023年的红利，并于当日入账。该红利可抵免境外所得税税额使用的汇率是（ ）。

- A. 2024年10月10日人民币中间汇率
- B. 2024年10月5日人民币中间汇率
- C. 2024年12月31日人民币中间汇率
- D. 2023年12月31日人民币中间汇率



第四节 国际税收抵免制度

答案：A

解析：若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。



第四节 国际税收抵免制度

（五）适用间接抵免的外国企业持股比例的计算层级

间接抵免的含义	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配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
间接抵免的适用范围	我国居民企业（母公司）从其符合规定“持股条件”的境外子公司取得的股息、红利等权益性投资收益所得，即跨国母子公司之间的股息、红利等权益性投资收益所得



第四节 国际税收抵免制度

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。

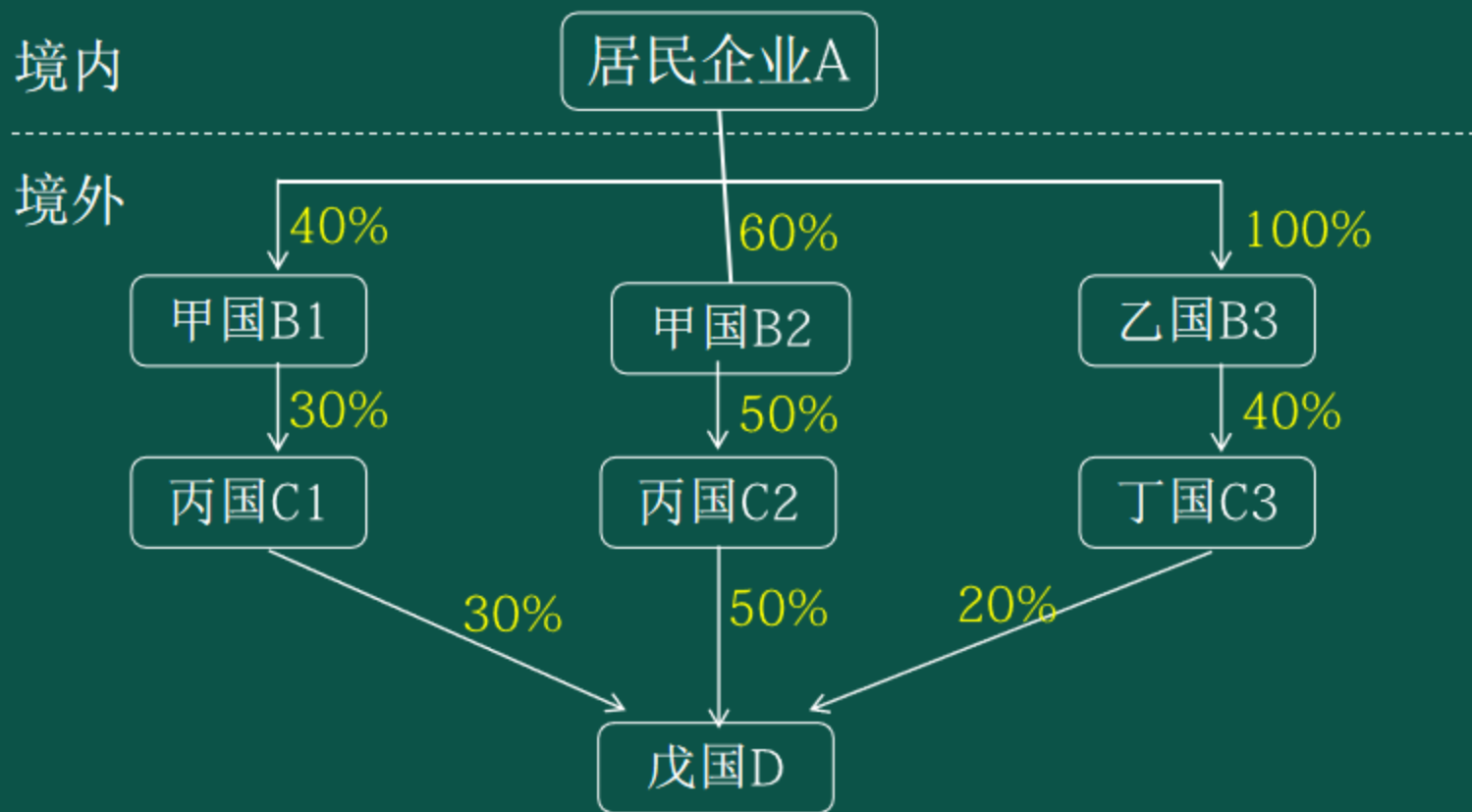


第四节 国际税收抵免制度

【举例】中国居民企业A分别控股了三家公司甲国B1、甲国B2、乙国B3，持股比例分别为40%、60%、100%；B1持有丙国C1公司30%股份，B2持有丙国C2公司50%股份，B3持有丁国C3公司40%股份；C1、C2、C3分别持有戊国D公司30%、50%、20%股份。如图：

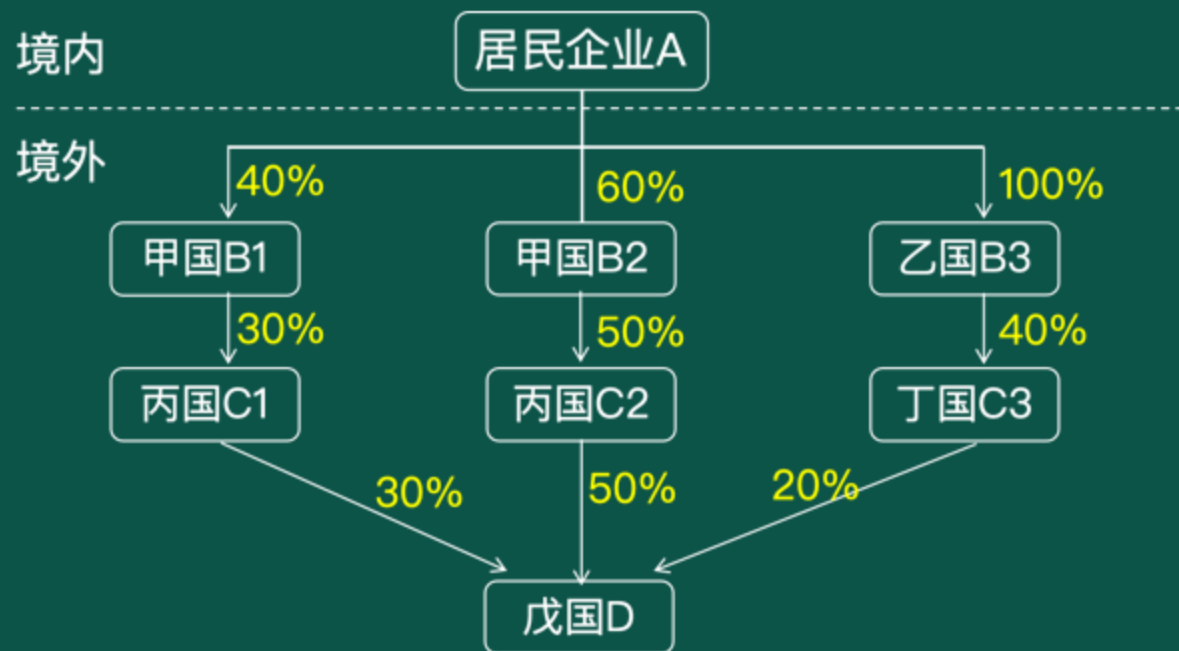


第四节 国际税收抵免制度





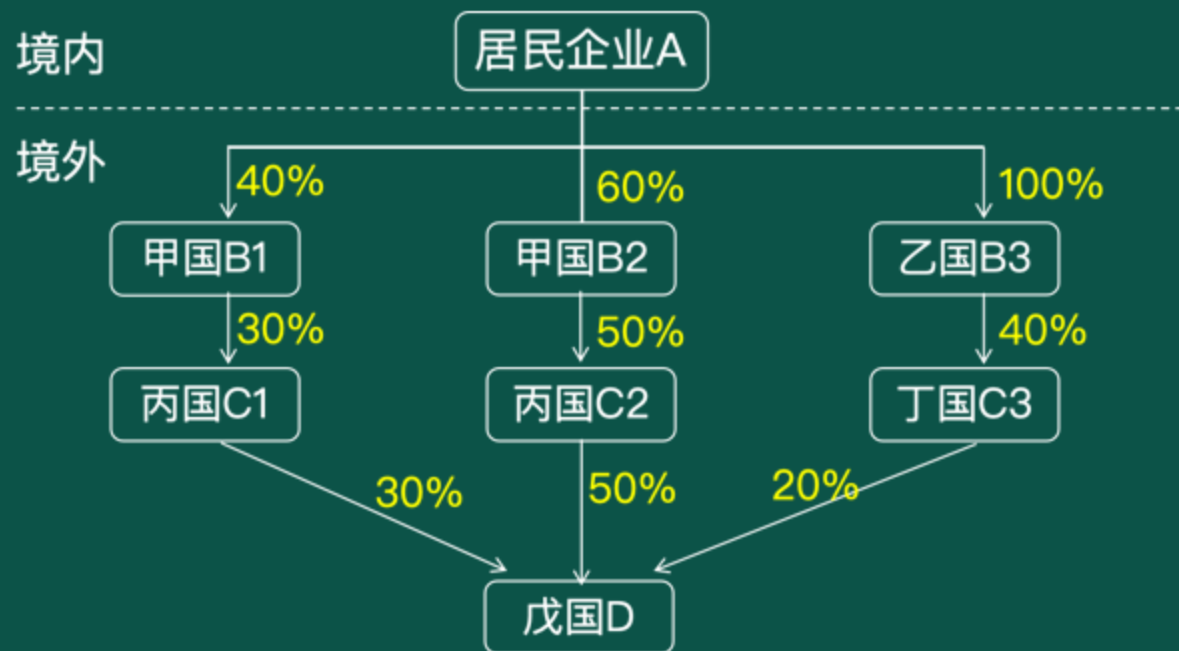
第四节 国际税收抵免制度



(1) 第一层，B层各公司间接抵免持股条件的判定：B1、B2、B3分别直接被A公司控股40%、60%，100%，均超过直接持有20%以上股份的条件，B层公司均符合持股条件。



第四节 国际税收抵免制度

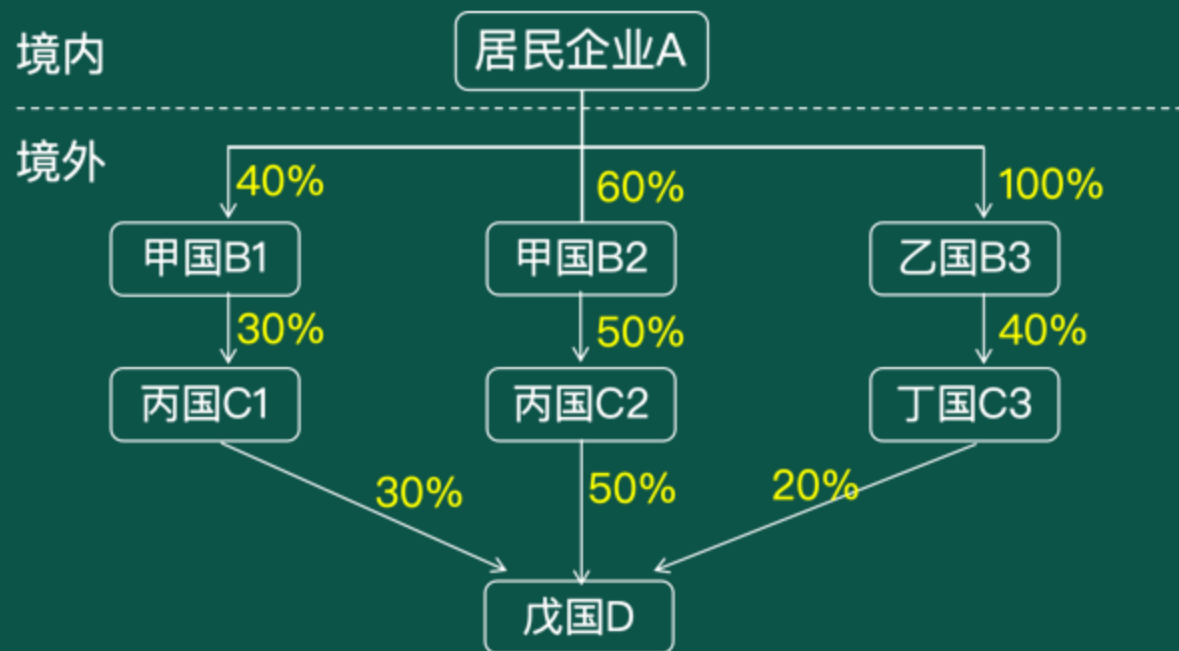


(2) 第二层：C层各公司间接抵免持股条件的判定：

C1公司判定：①C1被符合条件的上一层公司B1控股 $30\% > 20\%$ ，满足条件；②C1受居民企业A间接控股 $= 40\% \times 30\% = 12\% < 20\%$ ，不满足；结论：C1不符合持股条件。



第四节 国际税收抵免制度

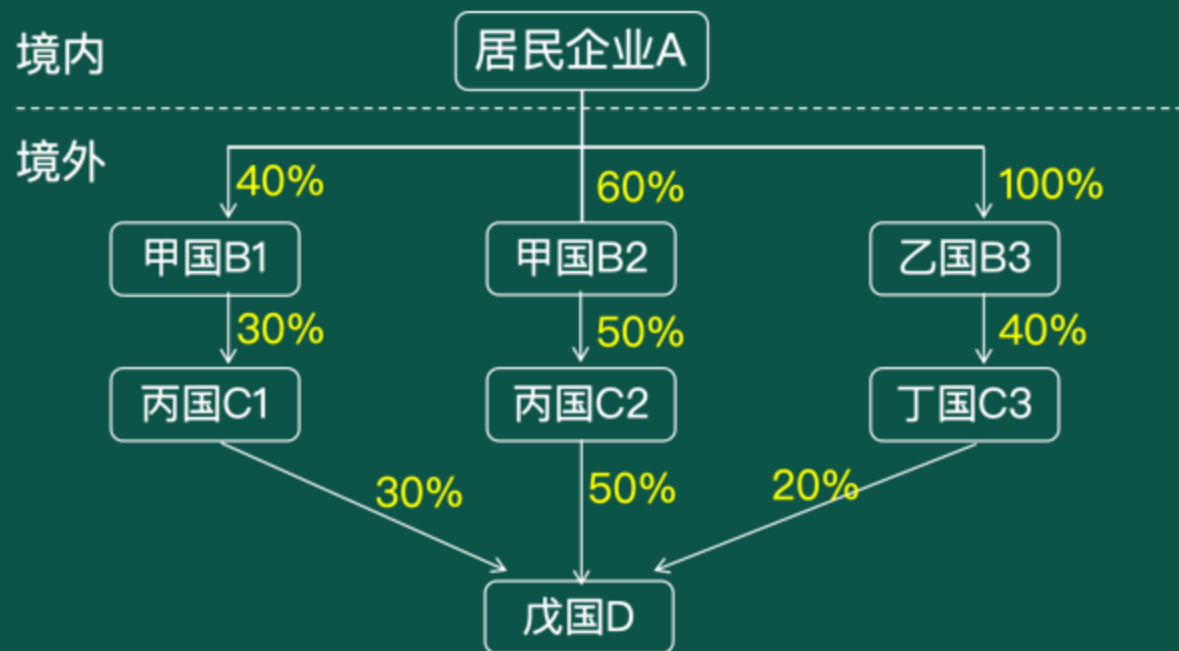


(2) 第二层：C层各公司间接抵免持股条件的判定：

C2公司判定：①C2被符合条件的上一层公司B2控股 $50\% > 20\%$ ，满足条件；②C2受居民企业A间接控股 $= 60\% \times 50\% = 30\% > 20\%$ ，满足；结论：C2符合持股条件。以此类推C3也符合。



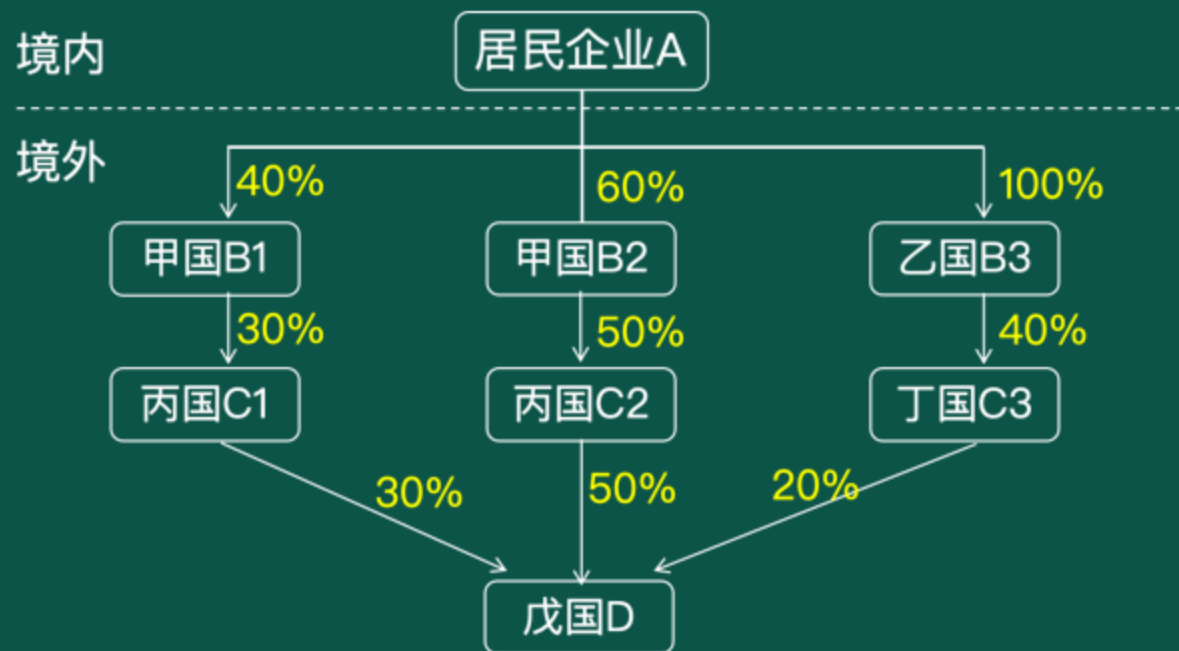
第四节 国际税收抵免制度



(3) 第三层：D公司间接抵免持股条件的判定：①C1：由于C1不符合持股条件，C1对D公司的30%持股也不得计入D公司间接抵免持股条件的范围，来源于D公司30%不分的所得的已纳税额不能进入居民企业A的抵免范畴。



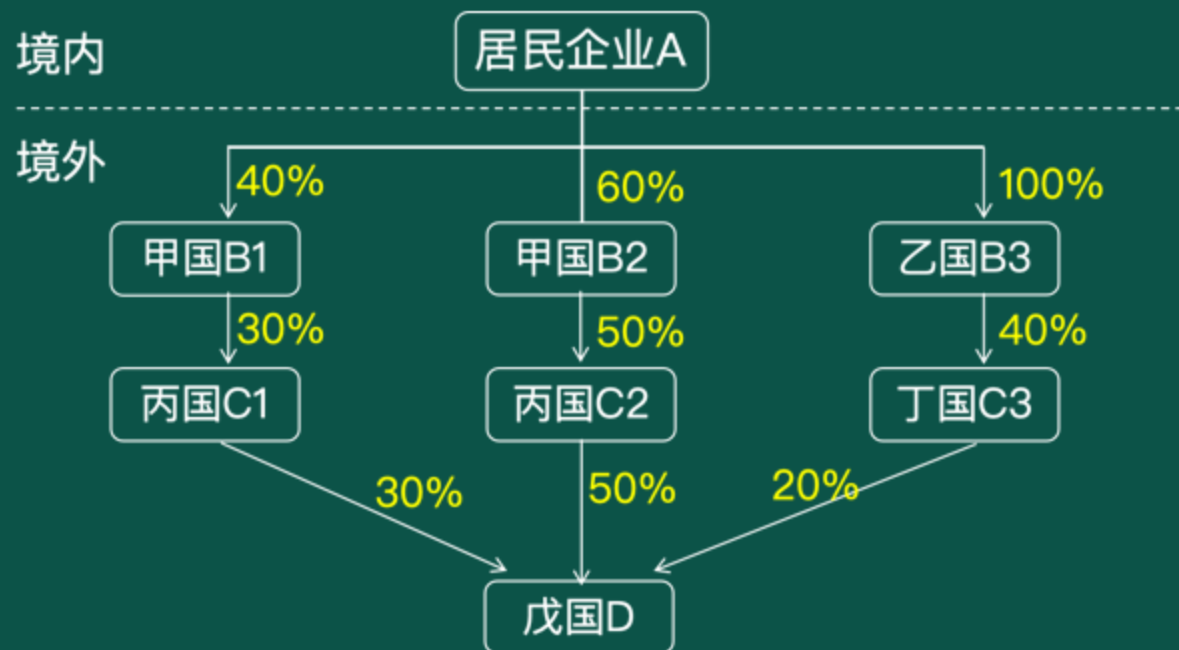
第四节 国际税收抵免制度



(3) 第三层：D公司间接抵免持股条件的判定：②C2：D公司被C2持股达到50%，但被A通过符合条件的B2、C2间接持股仅15%，未达到20%，因此不能由此判定D是否符合间接抵免条件。



第四节 国际税收抵免制度



(3) 第三层：D公司间接抵免持股条件的判定：③C3：D公司被C3持股达到20%，且由A通过符合条件的B3、C3间接控股达8%，加上A通过B2、C2的间接控股15%，间接控股总和达到23%。因此，D公司符合间接抵免条件，其所纳税额中属于向C2和C3公司分配的70%及利息所负担的部分，可进入A公司的间接抵免范畴。



第四节 国际税收抵免制度

（六）境外所得间接负担税额的计算

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。

【提示】判断“资格”时候是从上往下；计算“间接负税”是从下往上。



第四节 国际税收抵免制度

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) $\times$ 本层企业向一家上一层企业分配的股息 (红利) $\div$ 本层企业所得税后利润额

【简化公式】

其中, 本层企业向一家上一层企业分配的股息 (红利) = 本层企业所得税税后利润额 $\times$ 分配比例 $\times$ 上一层企业的持股比例

进而原计算公式可简化为

= (本层企业所得税 + 预提税 + 间接负担税) $\times$ 分配比 $\times$ 上层持股比