

解决国际所得重复课税的方法

解读

■ 王 骏

在两税合一后,《企业所得税法》和《企业所得税法实施条例》分别在其第三章“应纳税额”部分,以专门条款确立了对中国企业境外所得计征及抵免的框架,确立了分国不分项、直接抵免、间接抵免等境外所得税收抵免的基本制度。为了进一步明确和完善境外所得税抵免制度,消除对中国企业境外所得的重复征税,2009年12月25日,财政部、国家税务总局发布了《关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》(财税[2009]125号),通知的出台填补了我国企业所得税境外所得税收抵免制度的诸多操作性空白。之所以要规范境外所得税收抵免问题,其初衷还是为了消除国际重复征税。众所周知,税收管辖权的重叠是产生国际重复征税的基本原因。因此,在国际税收实践中就出现了消除国际重复征税的一系列方法,比较公认的有四种方法,即扣除法、免税法、抵免法和减免法。本文拟结合财税[2009]125号,解读境外所得税收抵免制度的基本原理。

一、扣除法

扣除法是指居住国对居民纳税人征收所得税时,允许该居民将其在境外已经缴纳的所得税款作为费用从应纳税所得额中扣除,扣除后的余额即净所得和境内所得合并课税。扣除法虽然可以保护企业所在国的税收利益,但是消除重

复征税的力度很小。

[例1]假定珊瑚公司属于甲国居民公司。珊瑚公司在2009年度取得的总收入是100万元,其中来源于居住国甲国的所得为70万元,来源于非居住国乙国的所得为30万元。甲国的法人所得税税率为40%,乙国的法人所得税税率为30%。按照扣除法原理,珊瑚公司缴纳的乙国税款是 $30 \times 30\% = 9$ (万元),来源于乙国的应纳税所得额是 $30 - 9 = 21$ (万元)(实际上是净所得);珊瑚公司来源于居住国甲国的所得是70万元,则其境内境外汇总的应纳税所得额是 $70 + 21 = 91$ (万元),则珊瑚公司在本国应纳税款是 $91 \times 40\% = 36.4$ (万元)。在实行扣除法的情况下,珊瑚公司实际共负担税款 $36.4 + 9 = 45.4$ (万元)。

在上例中,如果甲国不允许其居民公司对境外已纳税款采用扣除法,则其应纳税额是49万元。不难看出,扣除法可以缓解重复征税,但不能完全免除重复征税。

我国2008年以前的老税法也有关于采用扣除法的规定,但随着内外资所得税法的统一,上述规定已经不再延续存在。

二、免税法

免税法(即豁免法)是指一国政府单方面放弃对本国纳税人(就属人管辖权而

言)国外所得的征税权利,从而消除国际重复征税的方法。这样可以鼓励本国投资者向海外投资,向国内汇款,借以改善本国的国际收支状况。这种方法对企业来源于国外的所得完全免税,比较彻底地消除了国际重复征税,但放弃了征税权后,不利于保护所在国的税收利益。

[例2]承例1。假定甲国国内税法规定对本国居民境外所得全部给与免税,则珊瑚公司缴纳的乙国税款是 $30 \times 30\% = 9$ (万元),在本国应纳税款是 $70 \times 40\% = 28$ (万元),珊瑚公司共需缴纳税款 $28 + 9 = 37$ (万元)。

在国际税收领域,免税法有无条件免税法和有条件免税法的区分。无条件免税法是指居住国对本国居民纳税人来源于境外的所得和财产免于征税而不附加任何条件。有条件免税法是指对本国居民纳税人来源于境外的、符合特定条件的所得或财产免税。财税[2009]125号文实行的是有条件免税法,文件规定,如果境外所得(限于营业利润所得和符合间接抵免条件的股息所得)来源于特定国家(地区),而这些国家(地区)的法定税率且其实际有效税率明显高于中国的,对于居民企业来源于该国家(地区)的境外所得,可直接以按新税法规定计算的抵免限额作为可抵免境外税额,而无需计算应补所得税额。但是无需补交中国所得税的同时,居民企业那些超过抵免限额的境外税额也不能结转以后年



度再行抵免。

三、减免法

减免法(即低税法、减税法)指一国对本国居民的国外所得在标准税率的基础上减免一定比例,按较低的税率征税;对其国内所得则按正常的标准税率征税。这样,一国对本国居民来源于国外的所得适用的征税率越低,越有利于缓解国际双重征税。

[例3] 承例1。假定甲国国内税法规定本国居民取得的境外所得减按20%的税率征税。那么,珊瑚公司缴纳的乙国税款是 $30 \times 30\% = 9$ (万元);珊瑚公司来源于乙国的所得在并入本国所得征税时,可以单独适用20%的税率,则珊瑚公司境内境外汇总的所得在居住国甲国应纳税款是 $70 \times 40\% + 30 \times 20\% = 34$ (万元),珊瑚公司实际共负担税款 $34 + 9 = 43$ (万元)。不难看出,这种方法依然只可以缓解重复征税,但不能完全免除重复征税。我国税法没有减免法的规定,世界上认可减免法的国家也屈指可数。

四、抵免法

抵免法是指一国政府在优先承认其他国家的地域管辖权的前提下,在对本国纳税人来源于国外的所得征税时,以本国纳税人在国外缴纳税款冲抵本国税

收的方法。目前世界各国普遍采用此种方法。我国《企业所得税法》及其实施条例也采用了这种方法。抵免法按计算方式不同,可以分为全额抵免和限额抵免。我国在参考国际惯例的基础上,出于维护本国税收利益的需要,采用了限额抵免法。同时,为了公平税

收负担,税法规定,对应抵税额超过抵免限额的部分,可以在以后的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。

[例4] 假定例1中甲国国内税法规定本国居民取得的境外所得缴纳的境外税款允许实行限额抵免,可抵免的数额不得超过国外所得额按照本国税率计算的应纳税额。由于珊瑚公司在乙国缴纳的税款是9万元,同样的所得按照甲国税法计算的所得税应是 $30 \times 40\% = 12$ (万元),并未超过抵免限额。经计算,珊瑚公司境内境外汇总的所得在居住国甲国应纳税款是 $(70 + 30) \times 40\% - 9 = 31$ (万元)。如果将本例中乙国适用的法人所得税税率修改为50%,其他条件不变,由于珊瑚公司在乙国缴纳的税款是 $30 \times 50\% = 15$ (万元),已经超过了抵免限额,只允许按照限额12万元抵免,经计算,珊瑚公司境内境外汇总的所得在居住国甲国应纳税款是 $(70 + 30) \times 40\% - 12 = 28$ (万元)。

抵免法按照其适用对象不同,又可以分为直接抵免和间接抵免两种。直接抵免是直接针对本国纳税人在国外已经缴纳的所得税的抵免,一般适用于统一法人实体的总公司与海外分公司、总机构与海外分支机构之间的抵免。间接抵免是指母公司所在的居住国政府,允许母公司将其子公司已缴纳居住国的所得税中应由母公司分得股息承担的那部分

税额,来冲抵母公司的应纳税额。对外投资是一种跨越国界的投资活动,相比国内投资而言,所面临的经济环境迥异,风险大、成本高。我国以往的海外经营形态多属于分支机构,没有独立的投资权,为提高我国企业在国际市场上的竞争力,法人形式的海外子公司投资方式已经得到发展。所以,新《企业所得税法》在保留直接抵免的同时,又引入了间接抵免方式。新《企业所得税法》及其实施条例以及财税[2009]125号文最大的亮点就在于突破了“直接抵免”对境外所得税收抵免的束缚,正式确认居民企业的境外所得税抵免既包括直接抵免又包括间接抵免,但是,非居民企业的境外所得并不适用间接抵免。

需要注意的是,无论是在避免双重征税问题上采取何种方法,针对的都是境外所得及其对应的境外所得税税额。按照财税[2009]125号文的规定,境外所得包括居民企业在境外设立的不具有独立纳税地位的分支机构的所得及居民企业来源于境外的股息、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。同样按照财税[2009]125号文的规定,境外所得税税额是指企业来源于境外的所得依照中国境外税收法律法规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:境外错缴或错征的所得税税款;按照税收协定不应征收而被征收的境外所得税税款;境外少缴或迟缴所得税而被追加的利息、滞纳金或罚款;境外征税主体实际返还或补偿的境外所得税税款;按照我国相关税法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;按照我国国务院财政、税务主管部门的有关规定,已经从企业境外应纳税所得额中扣除的境外所得税税款。■

(作者单位:中国转让定价服务联盟·思威瑞特联合<北京>财税咨询有限公司)

责任编辑 雷蕾