

# 六类境外所得税 税款不得抵免



■ 王 骏

根据《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,2009年12月25日发布,2008年1月1日起执行)第四条规定,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,但有六项内容不得纳入可抵免范围,需结合具体的款项属性加以判断。为了便于纳税人充分理解,笔者对此分别予以解读。

**1. 企业根据境外所得税法律及相关规定,错缴或被错征的境外所得税款,或境外税务机关已退还给企业错缴或错征的所得税款,不能抵免境内的企业所得税。**

(1) 错缴的税款。一般来说,错缴税款主要是基于纳税人的疏忽或对税法规定的不了解、对税法认识不到位。也有可能是纳税人发生计算等技术性错误导致错缴税款。例如,中国居民企业环球普华公司2009年度境内所得的应纳税所得额为300万元,该公司在甲国设立了一家分支机构。甲国分支机构当年度应纳税所得额为200万元,适用税率为25%,按规定应缴企业所得税为50万元,但实际缴纳了60万元,多缴的10万元企业所得税应向境外征税主体即甲国税务当局申请退还,不能抵免中国境内的企业所得税款。即使环球普华公司放弃向甲国税务当局申请税款退还,也不能将该税款抵免中国境内按照其全球所

得计算的企业所得税。

(2) 错征的税款。一般来说,错征税款主要是基于征税机关发生的错误。例如,中国居民环球普华公司2009年度向甲国企业思迈特公司发放贷款,取得贷款利息所得的应纳税所得额为300万元,根据中国政府与其国家政府签订的税收协定应按10%预提所得税率征收企业所得税,而该国税务当局却按20%预提所得税率征收企业所得税,造成实际多缴30万元的预提企业所得税,该多缴税款应向境外征税主体申请退还,不能抵免中国境内的企业所得税款。

**2. 企业按照税收协定规定不应征收的境外所得税税款不得抵免。**这是指根据中国政府与其他国家及地区政府签订的税收协定或税收安排的规定,应在中国缴纳企业所得税的应税事项;企业确向其他国家或地区的政府缴纳了企业所得税性质的税款,企业应设法申请退还错缴的税款,这些错缴的税款不能抵免中国境内的企业所得税款。

比如,根据税收协定的一般规则,中国企业自境外取得的营业利润所得,如果在协定缔约国对方不构成常设机构,则缔约国对方税务当局不具有课税权。但是中国一些走出去的企业,由于对税收协定并不了解,即使在不构成常设机构的情况下,也可能向营业利润发生地的缔约国缴纳了具有所得税性质的税款。对于这部分税款,中国税务当局并不允许企业作为境外税款进行税收抵免。

**3. 因少缴或迟缴境外所得税而追加的利息、滞纳金或罚款。**

因为少缴或迟缴境外所得税而产生的利息、滞纳金和罚款是基于纳税人的过错而承担的额外税负或代价,当然不允许在境内税款中予以抵免。

**4. 从境外征税主体得到实际返还或补偿的境外所得税税款。**主要是指各国为了实现特定或社会发展目标,规定不同形式和程度的税收优惠,而这些税收优惠是各国财政作出的让步,境外征税主体纳税后得到的类似补偿和实际返还的税款,均不能在计算企业所得税抵免中予以扣除。

企业在境外因享受税收优惠被减免的税款是否允许其在国内抵免和我国的税收饶让体制有关。财税[2009]125号文已规定,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。该条款就是税收饶让条款,按照这个条款的精神来推断,居民企业从境外的国家和地区取得的所得,在境外所在国如果享受了减税或免税待遇,在同时满足下列条件的情况下,减免的税额可作为企业在境外实际缴纳的税款用于办理税收抵免:一是取得所得的所在国与我国政府订立了税

收协定(或安排);二是减免的税额按照税收协定(或安排)规定,视同已缴税额在中国的应纳税额中抵免的。在这里,只有符合税收饶让条件的税收优惠才可以针对优惠部分的税额视同已缴纳来进行税收抵免。不满足这两个条件的境外税收优惠,即不符合税收饶让抵免条件的其他类型的境外税收优惠,都属于财税[2009]125号文件第四条规定的不得抵免的境外税款。

从税收协定对方国家取得所得的中国居民企业,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的规定视同已缴税额在中国的应纳税额中抵免的,在报经主管税务机关批准后,企业直接和间接抵免的境外所得税额可包括企业实际缴纳的境外所得税额和未缴而视同已缴的境外所得税减免税额(以下称饶让抵免税额)。饶让抵免税额应根据不同情况分别计算:税收协定规定应定率饶让抵免的,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;税收协定未规定定率饶让抵免,但已限定协定对方国家(地区)征税税率的,饶让抵免税额为按协定限制税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;税收协定既未规定定率饶让抵免,也未限定协定对方国家(地区)征税税率的,饶让抵免税额为按协定对方国家(地区)税收法律规定税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。采用这些办法计算抵免限额的企业不得再采用财税[2009]125号文规定的其他抵免税额的方法。

**5. 按我国《企业所得税法》及《实施条例》规定,已免征我国企业所得税的境外所得负担的境外所得税税款。**即如果企业取得的境外所得已按规定免征中国企业所得税,则该所得负担的境外所得税税款不能抵免境内企业所得稅。

例如,中国居民企业环球普华公司设立在甲国的分支机构从事远洋捕捞业务,2008年的收入为500万元,经营成本为480万元。甲国的所得税率为20%,其在甲国已缴纳所得税4万元 $[(500-480) \times 20\%]$ 。环球普华公司2008年的境内所得为60万元。那么中国居民环球普华公司2008年境内外的应税所得总额以及境外所得的抵免限额是多少呢?笔者分析如下:环球普华公司2008年境内所得已确认为60万元。根据《企业所得税法》及其《实施条例》的有关规定,远洋捕捞项目取得的所得予以免征企业所得税,故其在甲国的分支机构从事的远洋捕捞业务所取得的所得20万元应从企业的境内外应税所得中扣除。因此,环球普华公司2008年境内外的应税所得总额 $= (60+20) - 20 = 60$ (万元)。其在甲国已缴纳的所得税4万元,不再抵免。

如果上例中环球普华公司在境内取得的收入按《企业所得税法》及其《实施条例》规定的条件确认为亏损,2008年无境内应税所得,其在甲国分支机构取得的按中国税法规定确认的免税所得,已在甲国缴纳的税款不再抵免,也不弥补境内亏损。

如果中国居民企业环球普华公司在甲国成立了思迈特公司,而思迈特公司的实际管理机构在中国境内。根据《关于境外注册中资控股企业依据实际管理机构标准认定为居民企业有关问题的通知》(国税发[2009]82号)的规定,思迈特公司被认定为中国的居民企业。根据《企业所得税法》规定,居民企业环球普华公司取得从居民企业思迈特公司分得的股息、红利等权益性投资收益

属于免税收入。尽管思迈特公司在所在国已缴纳企业所得税和预提所得税,但这些境外缴纳的税款不能在中国境内抵免。

**6. 按照国务院财政、税务主管部门有关规定已从企业境外应纳税所得额中扣除的境外所得税税款。**

例如,境内居民环球普华公司取得了来源于境外甲国思迈特公司分得的股利300万元。思迈特公司适用税率20%,应纳税所得额为375万元,其中含有设立在境外乙国的利马公司支付的特许权使用费净收入180万元,利马公司为其代扣代缴了预提所得税20万元。思迈特公司在甲国缴纳了企业所得税75万元。经分析,境内居民环球普华公司取得的300万元股利,计算缴纳企业所得税时,利马公司代扣代缴的20万元境外所得税款不能抵免,因为该税款已在思迈特公司的应纳税所得额中扣除了。

最后需要指出的是,中国境内企业若将财税[2009]125号第四条规定的六项不予抵免的境外所得税额税款用于抵免境内企业所得税,实际上是在国内发生了少缴或者不缴应纳税款的事实,税务机关可以按照《中华人民共和国税收征收管理法》的有关规定处理。

(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

