# 要把企业走出国门的国内税收问题解决好

来源：网络 作者：烟雨蒙蒙 更新时间：2025-01-28

*要把企业走出国门的国内税收问题解决好 要把企业走出国门的国内税收问题解决好 要把企业走出国门的国内税收问题解决好合并内外资企业所得税法(条例)重新立法，是当前我国完善税制亟待抓紧调研的重要课题，涉及面广，情况复杂，需要着力研究的问题很多。对...*

要把企业走出国门的国内税收问题解决好 要把企业走出国门的国内税收问题解决好 要把企业走出国门的国内税收问题解决好

合并内外资企业所得税法(条例)重新立法，是当前我国完善税制亟待抓紧调研的重要课题，涉及面广，情况复杂，需要着力研究的问题很多。对企业境外所得如何消除双重征税，就是其中的重点问题之一。这是一个看起来似乎已经解决，实际并没有完全解决，而且是亟应引起重视深入探讨研究的课题。特别是加入WTO以后，将有更多的企业走出国门实现国际化经营、对他们的境外所得如何科学合理的消除重复征税，直接关系到实施“走出去”的发展战略，关系到“充分利用两种资源、两个市场”等一系列战略方针，具有极大的重要性和紧迫性。对此，我们必须有足够的重视和透彻的研究。

当今，对境外投资办企业的所得避免和消除双重征税的方法有三种：

一是免税法。即对境外所得已在来源地国家缴纳了所得税的，纳税人为其居民的国家(即母公司或总机构所在国)不再征税，即对境外所得给予免税，但限于直接投资的生产经营所得，不包括消极投资所得。

二是抵免法。即对境外所得已在来源地国家缴纳的所得税税额，准予从本国(居住国)的应纳税额抵免(即扣除)。其抵免额一般都规定不得超过该项所得按照本国法律计算的应纳税额(即抵免限额)。

三是费用扣除。即对境外所得已在来源地国家缴纳的所得税税额，可以列为计算应纳税所得额的一项费用扣除，即准予列支。 1．境外所得额的计算，分为两种情况：

(1)全资境外机构的境外所得，是指境外收入总额扣除境外实际发生的，我国财务会计制度允许列支的成本、费用，以及应分摊总部的管理费用后的金额。

(2)非全资境外机构取得境外投资所得，是指被投资企业分配给的利润、股息、红利等。但是为进行投资所发生的费用(如管理费用、财务费用等)如何扣除并未明确。

境外业务之间的盈亏可以互相弥补，但企业境内外之间的盈亏不得相互弥补。

2．对在境外已缴纳所得税税额的抵免计算，也分为两种情况：

(1)分国不分项抵免。即分国不分项计算抵免限额，抵免额不得超过限额。计算公式为：

税收抵免限额＝境内外所得的应纳税额×来源于某国(地区)的所得额／境内外所得总额

境内、外所得的应纳税额一律按法定税率33％计算。

境外获得的减免税，在签订有税收协定的情况下，可以视同已纳税进行抵免。

(2)定率抵扣。即经企业申请，税务机关批准，可以统一按境外应纳税所得额16．5％的比率抵扣。

3．境外所得不论是否汇回都要按年申报缴纳所得税。可以按半年或按年计算预缴。具体预缴日期和税款数额由当地税务机关核定。纳税人应于次年1月15日之前预缴全年应缴税款，年度终了后4个月内，把境外所得和境内所得合并统一进行汇算清缴。

上述规定，仍然存在概念界定不清，不便于操作等问题。

一．用税收抵扣(免)法消除重复征税的层次范围问题

税收抵免是现今世界上多数国家采用的消除重复征税的方法，一般有三个层次：

一是直接抵免。即对从境外子公司取得的股息或从境外分公司取得的利润所缴纳的外国税收，可以从母公司或总公司国内应缴纳的税额中扣除；

二是间接抵免。即从境外直接投资取得的股息所缴的外国税收，对其计算税收抵免时，可以包括分配股息公司就支付该项股息相应的公司利润所缴纳的所得税。间接抵免的限定条件是直接投资取得的股息，要求拥有分配股息公司的股份具有一定的比例。所谓间接抵免实际上是直接抵免与间接抵免并用。通常是对母公司从子公司取得的股息被扣缴的预提税给予直接抵免，并对支付该股息的公司就与该项股息相应的利润缴纳的税收给予间接抵免，以有效地消除经济性的重复征税。

举例说明如下：

A国公司拥有设于××国子公司10％的股份，取得股息67万元，按照与××国税收协定的规定，对股息预提税的限制税率为10％，该国公司所得税率为33％(假设)。如果只给予直接抵免，则仅能抵免股息被征收的预提税6．7万元；如果准许间接抵免，则还要计算与分配股息相应的公司利润所缴纳的公司所得税，一并给予税收抵免，认可的税收抵免额为39．7万元。

计算如下：

1．与股息相应的公司税前利润额

67÷(1－33／

100)＝100

2．与股息相应的公司税额

100×33％＝33

3．认可的税收缴纳数额

33＋6．7＝39．7

三．多层抵免

所谓“多层抵免”，是指间接抵免不仅适用母公司从其子公司取得的股息，也适用于母公司从其子公司所属的地区级子公司取得的股息，即适用于从多层子公司取得的股息。每一层都要计算认可的境外税收缴纳数额和间接抵免所应缴纳的税收数额。

举例说明如下：

A公司在B国设立子公司，通过子公司在C国设立地区级子公司。B国与C国的公司所得税税率都为33％，对股息的预提税率为10％。A公司从子公司取得股息67万元；子公司从地区级子公司取得股息67万元，

其多层抵免计算如下：

1．子公司对地区级子公司：

(1)与股息相应的公司税前利润额

67÷(1－33／

100)＝100

(2)与股息相应的公司税额

100×33％＝33

(3)认可的税收缴纳数额

33＋6．7＝39．7

(4)间接抵免后的应纳税额

100×33％－39．7＝－6．7(即下层次可计算多层抵免的税额)

2．A公司对子公司：

(1)与股息相应的公司税前利润额

67÷(1－33／

100)＝100

(2)与股息相应的公司税额

100×33％＝33

(3)认可的税收缴纳数额

33＋6．7＋6．7＝46．4

(4)多层抵免后应纳税额

100×33％－46．4＝－13．4(向后结转)

通过上述计算得出，A公司从境外多层子公司取得股息67万元，认可的税收缴纳数额为46．4万元，超出抵免限额13．4万元。国际上的通常作法是，境外税额少于抵免限额的，只能抵免在境外实际缴纳的税额，其差额为应在国内缴纳的税额；境外税额超过税收抵免限额的，其超过部分当期不得抵扣，也不得列为费用支出，但可以结转用以后年度有税收抵免限额的余额时抵免。但大多有一定的年数限制，一般是不得超过5年。

我国在企业所得税暂行条例及其实施细则以及“暂行办法”中虽然都明确对来源于境外的所得已在境外缴纳的所得税。可以在本国应纳税额中抵扣，即用税收抵免法消除重复征税，但是都没有明确是否仅限于直接抵免，是否可以有条件的准许间接抵免和多层抵免?

在我国对外签订约避免双重征税协定中，除了同亚美尼亚、新西兰、马其顿、南斯拉夫等少数国家以外，一般都明确对中国公司从对方国家居民公司取得的股息，同时该中国公司拥有支付股息公司的股份不少于10％的，该项抵免应考虑分配股息公司就支付该股息的相应利润缴纳的税收，即给予间接抵免。但这仅是在税收协定中的原则性规定，具体如何实施，也有待在国内法中加以明确。

当今大型企业或集团公司的跨国投资，普遍做法是在境外设立子公司，以有利于获得注册地国家的法律保护和负有限责任减少投资风险。入世后，我国企业将更多地进入国际市场，也将更多地采取设立子公司或在低税少税的避税地设立子公司扩展海外投资项目，如果间接抵免和多层抵免问题不解决，将直接增加境外所得的税收负担，形成较多的重复征税，不利于企业境外投资开拓国际市场。既然在同大多数国家签订的税收协定中已列入对我国居民公司的境外投资所得给予间接抵免，也应适应入世后将有更多的企业走出国门进入国际市场的形势发展，在税收政策上给予支持，对境外直接投资取得的股息红利，并拥有分配股息红利公司的股份不少于10％的，准予间接抵免和多层抵免，以期尽可能地避免和消除重复征税。具体建议是：

1．对公司企业来源于境外的所得，已在境外实际缴纳的所得税税款，准予在汇总纳税时，从其应纳税额中扣除(抵免)。

2．对公司企业从境外子公司或投资入股的股份公司取得的股息，并拥有支付股息公司的股份不少于10％的，其税收抵免额可以包括支付股息公司就该项股息相应的公司利润额所缴纳的公司所得税税额。

3．对公司企业在境外设立全资子公司，通过全资子公司在其他国家或地区投资设立地区级子公司，并拥有该地区级子公司股份不少于10％的，可以延伸上述第二项所说的税收抵免。其税收抵免额可以包括全资子公司就股息相应的公司利润额所缴纳的公司所得税和对地区级子公司抵免不足的税额。

二、境外应纳税所得额计算问题

依照“企业所得税暂行条例”第十二条和其实施细则第四十条的规定，境外所得是“依照条例及本细则的有关规定，扣除为取得该项所得摊计的成本、费用以及损失，得出应纳税所得额”。其中所说“摊计的成本、费用以及损失”应如何理解，有些限制性列支的规定，如业务招待费、计税工资和公益、救济性捐赠等列支标准应如何适用于境外所得额的计算，都未见明确。“暂行办法”第一条对境外所得的计算划分为两种情况：一是企业设立全资境外机构的境外所得，明确为境外收入总额扣除境外实际发生的成本、费用，以及应分据总部的管理费用后的金额。并且明确“境外实际发生的成本、费用，是指我国财务会计制度允许列支的成本、费用。”并没有讲税收法规有关成本、费用的限定，对此应如何理解和依循；二是企业未设立全资境外机构取得的境外所得，明确是指被投资企业已分配给投资方的利润、股息、红利等。并没有明确境外投资的费用支出，如贷款投资的利息支出和管理费支出等如何回收，应否作为计算境外应纳税所得额的扣除项目，所有这些都还有待于细化明确。境外业务有多种，对外投资与合作方式也各有不同，对境外应纳税所得额的计算，可以考虑分全资机构与非全资机构加以明确，但应细化具体，以利于依循。具体意见是：

1．企业在境外设立全资机构，包括全资子公司和分支机构(如分公司和承包工程与提供劳务的场所)，其来源于境外应纳税所得额的计算，可以依循所在国税收法规的规定，从收入总额中扣除实际发生的成本、费用和损失后的余额，再依照我国税收法规的规定，扣除投资的财务费用和管理费支出以及应分摊的损失，以其作出上述扣除后的金额，为其来源于境外的应纳税所得额。

2．企业在境外设立非全资机构，包括投资入股举办的合资经营企业(或股份制企业)，其来源于境外应纳税所得额的计算，可以按被投资企业分配给的股息红利额，依照我国税收法规的规定，扣除投资的财务费和管理费支出以及应分摊的损失，以其余额为来源于境外的应纳税所得额。

三、税收抵免限额的计算问题

“暂行办法”第二条规定，“企业境外业务之间的盈亏可以相互弥补，但企业境内外之间的盈亏不得相互弥补。”第三条规定“境外应纳税所得额为企业境外业务之间盈亏相抵后的金额。”这表明，企业可以实行“篱笆墙”制度，对其海外各公司可以盈亏相抵计算应纳税所得额。与此相适应应当实行税收抵免综合限额，因为计算境外应纳税所得额的目的，在于合理计算税收抵免限额。但“暂行办法”第四规定，纳税人在境外已缴纳的所得税税款应分国(地区)计算抵扣限额。来源于某国(地区)的‘境外所得税税款扣除限额’，按实施细则规定公式计算，即：

境内、外所得 来源于某国(地区)的所得额

境外所得税税款扣除限额 ＝ 按税法计算的 × —————————————

应纳税总额 境内、境外所得总额

依照“暂行办法”的上述规定，除了“来源于某国(地区)的所得额是未经海外公司之间盈亏相抵后的金额，其余境外所得额都是海外各公司盈亏相抵后的金额。这样，计算公式中的分子与分母的计算口径不一致。分子是未经盈亏相抵的金额，分母是盈亏相抵后的金额，必然增大分子，提高计算抵免限额的比例，多计税收抵免限额。如果境外税率高和准许间接抵免与多层抵免的情况下，加大税收抵免限额，有利于消除重复征税；如果境外税率低和不予间接抵免与多层抵免的情况下，加大税收抵免限额，将增加企业负担。因为认可的境外税收缴纳数额低于抵免限额的，其差额须在国内补缴税款。核心问题是，境外业务之间可以盈亏相抵计算应纳税所得额，与纳税人在境外已缴纳的所得税税款应分国(地区)计算抵免限额，这两者应如何协调，需要进一步明确，以利于依循。按照“暂行办法”规定，境外已缴纳所得税税款的抵扣，有两种可供选择的办法：一是分国不分项抵扣；一是定率抵扣，即按境外应纳税所得额的16．5％抵扣。为此，明确境外应纳税所得额为企业境外业务之间盈亏相抵后的余额，是必要的，也是合理的。但在这种情况下，对抵免限额的计算，应考虑允许企业在下列两种方法中选用其一：

1．对境外所得额分国(地区)计算税收抵免限额，即分国限额；

2．按境外业务间盈亏相抵的应纳税所得额计算税收抵免限额，即综合限额。

其计算公式如下：

境内、外所得 境外业务盈亏相抵后所得额

境外所得税抵免限额＝ 的应纳税额 × ——————————————

境内、外所得总额

纳税人计算税收抵免限额的方法一经选定，未经所在地税务机关核准、不得改变。

四、减免税视同已全额征税抵扣问题

“暂行办法”第六条规定“纳税人在与中国缔结避免双重征税协定的国家，按所在国税法及政府规定获得的所得税减免税，可由纳税人提供有关证明，经税务机关审核后，视同已交所得税进行抵免。”此项规定是限于在协定中列明减免税视同已征税抵免，还是不论在协定中是否列入减免税视同已征税抵免，凡是纳税人在与中国签订有避免双重征税协定的国家获得减免所得税，都可以办理减免税视同已征税抵免，需要进一步明确。现在我国已同71个国家签订避免双重征税协定，只有同意大利、泰国、马来西亚、保加利亚、马耳他、毛里求斯、巴布亚新几内亚、大韩民国、印度、越南、马其顿等少数国家的协定，列有中国企业从对方国家得到的减免所得税可以视同已征税抵免，同大多数国家签订的税收协定没有列入或者仅是对方国家承担的协定义务。为了有利于我国企业增加国际竞争力，可以有两种考虑：

1．凡是纳税人从与中国签订有避免双重征税协定的国家取得减免所得税，不论在协定中是否有减免税视同已征税给予税收抵免的规定，都可以办理视同已全额征税抵免；

2．对纳税人从对方国家得到的减免所得税，不论对方国家是否与我国签订避免双重征税协定，都可以由纳税人提供有关证明，经税务机关审核后，视同已全额缴纳所得税进行抵免。

五、纳税申报问题 对境外投资项目的纳税年度应当道从所在国税收法律规定，不应硬性规定实行历年制；对境外所得的实现，可以采取以项目结算和实施股息红利分配为准。

本文档由范文网【dddot.com】收集整理，更多优质范文文档请移步dddot.com站内查找