

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学号: 13620111150184

UDC _____

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

中国企业境外所得税收抵免问题研究

Research on Issues of China's Enterprise Foreign Tax

Credit Regime

孙湘滢

指导教师姓名: 廖益新教授

专业名称: 国际法学

论文提交日期: 2014 年 月

论文答辩时间: 2014 年 月

学位授予日期: 2014 年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2014 年 月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下，独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果，均在文中以适当方式明确标明，并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范（试行）》。

另外，该学位论文为（ ）课题（组）的研究成果，获得（ ）课题（组）经费或实验室的资助，在（ ）实验室完成。（请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称，未有此项声明内容的，可以不作特别声明。）

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。
2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

内 容 摘 要

一国的企业境外所得税收抵免制度在其国际税收制度中占据极其重要的地位，并对该国企业的国际竞争力产生重要影响。目前，我国的企业境外所得税收抵免制度无法较好的消除国际重复征税，难以配合我国企业国际竞争的现实需要，从而可能贻误我国企业对外投资的历史发展时机。因此，本文对我国企业境外所得税收抵免制度进行详细的研究并提出了完善建议，希望对未来我国企业境外税收抵免制度的改进有所裨益。

本文首先对我国企业境外所得税收抵免制度的立法架构进行了概括性的阐述，认为我国当前的企业境外所得税收抵免制度在立法上尚不完备。随后，本文从现行的直接抵免与间接抵免两方面入手，结合我国的具体国情、国际经济与国际税收环境的现实状况，认为我国企业境外所得税收抵免制度的主要问题集中在来源地判定标准、成本费用的认定、分国抵免、盈亏结转与弥补等，并对其逐一进行了深入的剖析。最后，本文以对各国相关税制与税收原则的研究为基础，综合我国从单纯的资本净输入国转变为兼顾资本输出国的现实国情，从税收原则上认为我国应当从不利于提高我国企业的全球竞争力的资本输入中性原则兼顾财政收入原则转变为资本输入中性与资本输出中性兼顾的税收原则，以在提高企业国际竞争力与保障税收权益间达到平衡；在对现行企业境外所得税收抵免制度的具体的建议上，主张完善来源地标准、改进成本费用认定方法与采用综合抵免法等；并对我国远期的企业境外所得税收抵免制度进行了展望。

关键词：企所得税；境外所得；税收抵免

ABSTRACT

The enterprise foreign tax credit regime is extremely important in a country's international tax system and has a significance effect on the global competitiveness of its enterprises. At present, China's enterprise foreign tax credit regime cannot effectively eliminate the international double taxation or coordinate with global competitiveness. This situation may bungle the best opportunity of foreign investment for our enterprises. Therefore, this paper gives a detail research on the issues of China's enterprise foreign tax credit regime and makes feasible suggestions for it.

The first part of this paper summarizes the legislative framework of China's enterprise foreign tax credit regime and points out its deficiency. The second part analyses the problems of China's enterprise foreign tax credit regime, including the place of source, enterprise cost, ordinary credit method, condition of indirect credit on the base of China's conditions at home and aboard. In conclusion, the third part discourses upon the back ground of tax principles and practices of other countries before giving the principle we should carry out for this issue, that is the combination of capital import neutrality and capital export neutrality, to keep the balance between the international competitiveness of enterprises and interests of national tax sovereignty. After that, this paper profoundly elucidates the detail suggestions of China's enterprise foreign tax credit regime, including the measure of the place of source, the identification of enterprise cost, the use of full credit method and so on. In the end, this paper assumes and explains the expectation of China's enterprise foreign tax credit regime in the long-term.

Key Words: Enterprise Income Tax; Foreign-Sourced Income; Foreign Tax Credit

目 录

引 言.....	1
第一章 中国企业境外所得税收抵免制度概况.....	3
第一节 国内法基本框架.....	3
第二节 税收协定中的相关条款.....	4
第二章 中国企业境外所得税收抵免制度存在的问题.....	5
第一节 直接抵免存在的问题.....	5
一、来源地判定.....	5
二、成本费用的认定.....	7
三、饶让抵免.....	9
四、分国不分项限额抵免法.....	10
五、盈亏弥补.....	13
六、盈亏结转.....	13
第二节 间接抵免存在的问题.....	15
一、外国企业的认定.....	15
二、控制条件.....	21
第三章 中国企业境外所得税收抵免制度的完善.....	23
第一节 我国应当遵循的税收原则.....	23
第二节 我国企业境外所得税收抵免立法体系的完善.....	25
第三节 直接抵免的完善.....	26
一、完善来源地判定标准.....	26
二、完善成本费用的认定.....	27
三、完善饶让抵免条款.....	28

四、采用综合抵免法.....	29
五、完善亏损弥补规则.....	32
六、完善超限可抵免额抵补制度.....	32
第四节 间接抵免的完善.....	33
一、完善导管公司的间接抵免制度.....	33
二、完善受控外国公司的间接抵免制度.....	35
三、完善返程控股公司的间接抵免制度.....	37
四、完善间接抵免的控制条件.....	37
第五节 我国远期企业境外所得税收抵免制度的完善	38
结 语.....	42
参考文献	43

厦门大学博硕士论文摘要库

CONTENTS

Preface.....	1
Chapter 1 Overview of China's Enterprise Foreign Tax Credit Regime.....	3
Subchapter 1 Domestic Legislation on China's Enterprise Foreign Tax Credit Regime.....	3
Subchapter 2 Relevant Provisions in the tax treaties of China	4
Chapter 2 Defects of China's Enterprise Foreign Tax Credit Regime.....	5
Subchapter 1 Defects of Direct Credit Method	5
Section 1 Place of Source	5
Section 2 Enterprise Cost.....	7
Section 3 Tax Sparing	9
Section 4 Ordinary Credit Method.....	10
Section 5 Offset of Profit and Loss.....	13
Section 6 Tax Loss Carryforward	13
Subchapter 2 Defects of Indirect Credit Method.....	15
Section 1 Identification of Foreign Enterprise.....	15
Section 2 Condition of Indirect Credit Method	21
Chapter 3 Suggestions for China's Enterprise Foreign Tax Credit Regime.....	23
Subchapter 1 Principle of China's Enterprise Foreign Tax Credit Regime	23
Subchapter 2 Framework of China's Enterprise Foreign Tax Credit Regime	25
Subchapter 3 Rule of Direct Credit Method	26
Section 1 Standard of the Place of Source	26

Section 2	Identification of Enterprise Cost.....	27
Section 3	Rule of Tax Sparing.....	28
Section 4	Use of Full Credit Method.....	29
Section 5	Rule of Profit and Loss.....	32
Section 6	Rule of Excess Credit.....	32
Subchapter 4	Rule of Indirect Credit Method	33
Section 1	Indirect Credit Method for Conduit Company.....	33
Section 2	Indirect Credit Method for Controlled Foreign Company.....	35
Section 3	Indirect Credit Method for Return Holding Company.....	37
Section 4	Improvement of the Condition of Indirect Credit Method.....	37
Subchapter 5	Expectation of China's Enterprise Foreign Tax Credit Regime in the Long-Term	38
Conclusion	42
Bibliography	43

引 言

根据我国商务部对外投资和经济合作司的统计,2013年我国对全球156个国家和地区的5090家境外企业进行了直接投资,累计非金融类对外直接投资5257亿美元,^①吸收外资与对外投资比例已经从20世纪90年代的18:1上升到2:1,可以说近年来我国企业对外投资得到了飞速的发展。但由于发达国家起步早、水平高,已经较好的实现了在更大经济规模上的资源配置与产业升级,占领了较大的世界市场份额,并把技术落后与污染产业转移到发展中国家,使得我国企业对外投资面临强大的国际竞争。在这种强大的国际竞争下,我国企业境外所得税制度特别是消除企业国际重复征税的境外所得抵免制度的不完善,更加重了我国对外投资发展的滞后,使得我国对外投资额远远低于理论上的预期值。^②

我国企业境外所得税收抵免制度的不完善首先体现在无法较好的消除国际重复征税。国际重复征税可以分为法律性与经济性两类。法律性国际重复征税的根本原因是“有关国家各自主张的税收管辖权在纳税人的跨国所得或财产价值上发生重叠冲突的结果”,^③具体包括居民税收管辖权之间的冲突、来源地税收管辖权之间的冲突、居民税收管辖权与来源地税收管辖权之间的冲突。经济性国际重复征税的原因是各国税制与经济的国际化。^④国际重复征税会诱发国际偷漏税行为,影响商品、劳务、人才、技术、资金的正常流动,不利于国际专业化劳动分工与社会资源的有效利用,导致国际投资者税负不公平从而引发不公平竞争,甚至引起有害国际税收竞争。

我国企业境外所得税收抵免制度的不完善还体现在不符合我国“走出去”战略的实施,无法配合我国企业国际竞争的现实需要,从而不利于我

^①商务部对外投资和经济合作司. 2013年我国对外直接投资简明统计[EB/OL]. 来源于国家商务部网站-统计数据-国外经济合作计,<http://www.mofcom.gov.cn/article/tongjiziliao/dgzz/201401/20140100463569.shtml>,2014-01-17 发布,最后访问日期 2014-03-01。

^②詹正华,詹梦皎,陈星汝.境外所得税收综合抵免效应研究[J].甘肃联合大学学报(社会科学版),2012,(9):28.

^③廖益新,主编.国际税法[M].北京:高等教育出版社,2008:43.

^④董晓岩.中国对外直接投资的税收制度与管理研究(博士学位论文)[D].大连:东北财经大学,2012:95.

国企业对外投资。21 世纪以来，经济全球化呈现更加深入发展的趋势，发达国家编织的全球性生产系统改写了全球化以国际贸易为主的历史，跨国公司的海外投资及其他活动超过了世界 GDP 及贸易的增长速度，跨国企业的兼并掀起巨大的浪潮。^①面对经济全球化下的世界市场，我国必须积极参与国际竞争才能有立足之地。但我国企业境外所得税收抵免制度无法配合上述目标的实施，可能贻误对外投资的历史发展时机。

另外，完善我国企业境外所得税收抵免制度有利于为我国进入国际税收竞争高级阶段奠定税制基础。消除国际重复征税只是国际税收竞争初级阶段的主要内容之一，而国际税收竞争的高级阶段是通过建立良好社会环境（例如政治、经济、文化、法律、市场）以吸引跨国企业与投资，目前有许多国家已经进入或准备进入该阶段。^②因而，完善我国企业境外所得税收抵免制度，也是完善我国的税收环境的必要内容与步骤，有利于为我国国际税收竞争转入更高阶段奠定税制上的基础。通过与其他社会环境的协调进步，为跨国企业提供优质、稳定的生产经营环境以牢牢的吸引跨国企业，是我国应当最终追求的良性税收竞争方式。

因而，完善我国企业境外所得税收抵免制度是目前我国国际税法理论与实践亟待解决的重要命题。本文希望通过对我国企业境外税收抵免问题的研究以完善我国企业境外税收抵免制度，从而有助于我国企业应对贸易壁垒、平衡国际收支、学习先进的经营与技术，达到充分利用国内国外两个市场与资源，提高在世界范围内资源优化配置的能力，使我国经济在国际竞争越加激烈的现实中，迈向更加协调与可持续的发展路径。

^①邢成.经济全球化条件下国际税收利益分配研究[M].北京:中国财富出版社,2012:4-5.

^②同上,第 29 页。

第一章 中国企业境外所得税收抵免制度概况

第一节 国内法基本框架

我国企业境外所得税收抵免制度的国内法框架主要由三个层级的法律法规构成。第一层级是 2008 年我国新颁布实施的《企业所得税法》（以下简称《税法》），该法第二十三条规定我国对企业境外所得采用抵免法作为消除国际重复征税的方法；为应对新时期下国际经济形势与国际税收竞争，该法于第二十四条增加了间接抵免的原则性规定，以面对直接抵免日益无法解决的跨国投资多样化、复杂化的状况。第二层级为我国《企业所得税法实施条例》（以下简称《实施条例》），该法规对《税法》中我国企业境外所得税收抵免的原则性规定进行了细化，其第七条、第七十七条至八十一条对抵免的各项要素的定义、必要条件及计算方法进行了具体规定。第三层为与我国企业境外所得税收抵免制度相关的规范性文件，目前主要包括《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）、《关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税[2009]125 号）、《关于如何理解和认定税收协定中“受益所有人”的通知》（国税函[2009]601 号）、《关于加强非居民企业股权转让所得企业所得税管理的通知》（国税函[2009]698 号）、《企业所得税收抵免操作指南》（国家税务总局公告[2010]1 号）、《关于我国石油企业在境外从事油（气）资源开采所得税收抵免有关问题的通知》（财税[2011]23 号）、《关于高新技术企业境外所得适用税率及税收抵免问题的通知》（财税[2011]47 号）、《关于认定税收协定中“受益所有人”的公告》（公告[2012]30 号）等，这些规范性文件对我国企业境外所得税收抵免的特定事项进行了详细的说明。

从上述法律、法规与规范性文件中可以发现我国目前主要采用抵免法来消除企业境外所得的国际重复征税。抵免法是指居住国按照居民纳税人

的境内外所得的全额为基数计算其应纳税额，但对居民纳税人已在来源地国缴纳的所得税，允许从其居住国应纳税额中扣除，^①从而消除国际重复征税的方法。在抵免法的具体形式上，我国主要采用“分国不分项限额抵免法”，对企业境外所得的抵免限额进行分国计算，从而在消除国际重复征税的同时维护我国的税收利益，体现了我国坚持资本输入兼顾财政收入的税收原则。随着国家税务总局陆续对直接抵免与间接抵免发布了一系列细化的规定，我国国内法上的企业境外所得税收抵免制度基本形成。

第二节 税收协定中的相关条款

一国的企业境外所得抵免制度不仅来源于其国内立法，也来源于该国与其他国家缔结的税收协定（也称“避免国际重复征税的协定”）。截止2014年3月，我国已经对外缔结99个税收协定，^②涵盖了绝大部分我国居民企业的所得来源地国，为消除我国企业境外所得的国际重复征税，促进国际税收利益的公平分配，规制国际逃避税行为提供了有利的制度保障。

在我国对外缔结的税收协定中，通常也将抵免法规定为消除企业境外所得国际重复征税的方法，例如《中加税收协定》^③第二十一条、《中英税收协定》^④第二十二條、《中德税收协定》^⑤第二十四条。这些源于税收协定中的抵免条款也是我国企业境外所得税收抵免制度不可分割的重要内容。

^①廖益新,主编,国际税法[M].北京:高等教育出版社,2008:53.

^②其中96个税收协定已生效,资料来源国家税务总局网站我国对外签订避免双重征税协定一览表.网址 <http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8687294/8688432.html>,最后访问日期2014年3月1日。

^③《中华人民共和国政府和加拿大政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》,签署日期1986年5月12日,生效日期1986年12月29日,资料来源于国家税务总局网站,网址 <http://www.chinatax.gov.cn/n2226/n2271/n2274/index.html>,最后访问日期2014年3月1日。

^④《中华人民共和国政府和大不列颠及北爱尔兰联合王国政府关于对所得和财产收益相互避免双重征税和防止偷漏税的协定》,签署日期2011年6月27日,生效日期2013年12月13日,资料来源于国家税务总局网站,网址 <http://www.chinatax.gov.cn/n2226/n2271/n2274/index.html>,最后访问日期2014年3月1日。

^⑤《中华人民共和国和德意志联邦共和国关于对所得和财产避免双重征税的协定》,签署日期1985年6月10日,生效日期1986年5月14日,资料来源于国家税务总局网站,网址 <http://www.chinatax.gov.cn/n2226/n2271/n2274/index.html>,最后访问日期2014年3月1日。

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士学位论文摘要库