

中美日美外国法人税 抵免制度的比较

● 张晓云

跨国投资所得往往由于各国税收管辖权的交错和重叠，被来源国和居民国课以双重甚至多重所得税。为消除这种国际重复课税，国际税收协定和税收抵免制应运而生，其中抵免制为资本输出国的国内举措。发达的资本主义国家如日本和美国在长期的国际经济交往中总结出一套较为系统、完善的抵免制，值得我国涉外税收工作者的研习。

一、消除重复课税的方式及其适用范围

日本和美国均允许纳税人在同一纳税年度内选用扣除法和抵免法中的任一种（我国仅限于后者）。通常情况下，抵免法更有利于纳税人，消除重复课税较为彻底，而扣除法只允许将外国税额作为费用扣除，不够彻底。仅当居民公司在某一外国的分公司有巨额经营亏损，而在其他国家没有或只有较少盈利时，选择扣除法才更有利。因为扣除法允许国外盈亏相抵后的亏损额合并到总公司冲减国内盈利，未冲减完的亏损余额可以在不同年度间结转，同时国外盈利，所纳的外国税额又可作费用扣除，使纳税人获得双重税收利益。而抵免法对全部国外所得汇总后仍为亏损者，国外税额不得抵免。可见，允许选择扣除法，是居住国对抵免制的补充和完善。

抵免制的适用范围，美国宽于日本。日本仅限于居民，美国还允许非居民就其与美国营业密切相关的所得在国外或美国托管地缴纳的所得税进行抵免，这正是其宽征税导致的宽抵免，相比之下，我国抵免制适用范围较为狭窄，仅适用于设立在中国境内的外商投资企业，未考虑到全中资企业也有对外投资所得，其所纳的外国法人税能否抵免的问题。

二、抵免对象：

（一）抵免对象的外国税收的范围：

我国在《外商投资企业和外国企业所得税法》中，把抵免对象笼统地规定为“来源于中国境外的所得在境外实际缴纳的所得税税款”，却未对外国法人税性质的认定标准予以具体化，仅有部分规定散见于双边税收协定中，不利于指导税收实务。而日本和美国都对此做了详细规定。首先，所得税不仅指以所得为课税标准的税，还包括超额利润税，对特定所得或收入全额所课的税及以收入全额代替所得的课税标准的税。其次，明确抵免对象除中央税外，还有地方税。

（二）直接抵免制的抵免对象：

直接抵免制的抵免对象主要指对利息、股利、特许权使用费等就源泉扣缴的税收和对营业所得课征的外国法人税。日本对这两类所得并未区别对待；而美国认为利息所得的来源易于规划，规定投资利息所得与其他所得分别适用综合限额抵免法，目的是消除概括计算限额方式的平均税率的作用。日本和我国都不分项计算限额，故无须规范利息所得来源的变化，但美国的做法可使纳税人不易钻空子避税。

（三）间接抵免对象：

间接抵免对象乃外国子公司发放给母公司的股利所对应的外国法人税额，视同母公司所纳，故属间接缴纳。对外国子公司的认定标准，日美有些差别：日本规定须持有表决权股份 25% 以上，并连续持有 6 个月才可适用间接抵免；美国只须持有表决权股份 10%，且无持有时间的限制。此外，日本不允许外国

孙公司以下的间接税额抵免；美国虽允许孙公司的外国税额抵免，但限制在母公司须持有孙公司至少5%的表决权股份。同时，日美都认为间接抵免并非一种完全独立的抵免方式，其还原后的国外所得和视同母公司所纳的外国税额均应并入直接抵免——同时适用综合抵免限额。而我国的间接抵免还属空白，应将间接抵免的限制条件与计算方法补充入税法。

日美除对居民公司受领一般外国子公司股利规定了间接抵免条款，还添加了特别措施以便规范基地公司的保留利润，防止其逃避国内所得税。为此，美国规定了F分部（Subpart F）条款，日本建立了避税港特别抵免制，将避税地子公司的保留利润并入母公司计算课税，于该盈余公积金分配并纳税时再行间接抵免。

三、抵免限额：

（一）、抵免限额方式：

日美都采用不分国别的限额方式，但仍有区别：遇有外国营业亏损时，日本可选择亏损国除外的方式；美国则允许不同国家盈亏合并计算，冲减了部分国外所得额，从而抵免限额相对减少。两国的限额计算公式相同：

$$\text{抵免限额} = \text{全球所得} \times \text{本国适用税率} \times \frac{\text{国外所得}}{\text{全球所得}}$$

我国则采用分国限额法，当他国税率有高于也有低于本国税率时，不同国家的限额余额不能相互流用，这样可减少国家的税收损失，但计算繁琐，所得来源的划分也更为复杂。

（二）、国外所得：

1、来源认定：限额计算有三要素：①当期法人税额，②当期全部所得，③当期国外所得。其中，国外所得的认定最为重要，认定何为国外所得靠国内法，而是否课以外国法人税则依外国法令。日本按所得类型具体规定何为国内来源所得，然后用排除法，非国内所得即为国外所得，并不问其是否课以外国税收。美国则对不同所得的来源直接确定划分标准。中国税法中仅有一个概括性用语外商投资企业的“境外所得”，未做具体解释，不够严谨。

2、抵免年度的确认：来源地确认后，就须进一步确认何为当期实际缴纳的外国税额。日本规定：当

外国税法未做规定时，以本国税法为准，即直接抵免对象按不同的课税方式确定纳税年度，间接抵免的课税年度以外国子公司发放股利日或课税日中较迟者为准。特别地，当国内外纳税年度不一致时更具意义，值得我国借鉴。

3、汇率换算：由于跨国投资所得以外币交易为基础，外国税额也以外币缴纳，故以何日的何种汇率换算为本币对国外所得额和税额的计算都有重大意义。如日本规定源泉课征的税款以所得支付日电汇买卖汇率的中间价格为换算标准，使限额计算更为准确、规范。我国税收抵免制中也应加入此项内容。

4、国外所得的修正：外国来源损失的追捕规定乃美国抵免制的一大特色。由于美国允许营业损失的前抵后延和国外亏损的合并计算，若外国不允许亏损结转，就会造成美国的总公司先以其国外营业损失减少其以往年度的美国税负，后又以外国盈利所纳税款抵免其以后年度的美国所得税，使纳税人获双重税收利益。故增加追捕规定：凡纳税人在以往年度扣除其国外营业损失，而在以后年度有净所得时，应于以后年度追捕以前所提列的损失扣除额，体现在限额计算公式中都从分、子公司的外国所得中减去以前扣除的损失与外国所得的50%两者中较大者。

追捕规定使第二年抵免限额减少，弥补了美国于前一年所受的税收损失。日本没有类似规定，是由于它采用亏损国除外的计算方法，故不存在因亏损合并计算造成的追回损失问题。我国可从日美两国的方法选一种符合我国国情的、较为简便的方法。

（三）、抵免限额超过额与限额余额的处理：

国外所得发生时期与课税时期往往不一致，会影响抵免制的应用。故三国都采取了调整措施：（1）日本允许将限额余额和超过额向后延展五年；（2）美国只有超过额的运用，超过当年限额未能抵免的部分可作为前两年和后五年的限额余额；（3）我国仅允许超过限额部分向后抵扣五年。抵扣期限的长短及抵扣方式往往与国家财力、对外投资政策倾向和税收征管水平等多种因素相关，不必强求一致。

四、退税的调整：

遇有外国税额减退时，抵免限额也须作相应调整。日美都有类似规定：将所退的外国税款先抵销当期外

外商投资产品出口企业考核标准中产值取值范围及计算产值适用价格问题的辨析

● 竺 铭

外商投资产品出口企业的考核关系到国家涉外税收政策中优惠待遇的落实,因而是一项政策性、技术性较强的细致工作。根据国务院《关于鼓励外商投资的规定》,经贸部对外商投资产品出口企业曾明确了考核标准。其中第二条:“年出口产品产值达到当年全部产品产值总额的50%以上(可享受法定减免税期满后减半征收企业所得税优惠为70%以上)”是实际考核工作的核心部分。由于《规定》及经贸部《实施细则》未对第二条所涉及产值取值范围及计算产值适用价格加以完整明晰的规定,具体操作时缺乏可资参照的执行业口径,影响考核工作的顺利进行。因此,有必要从理论上和实践上对此作一探讨。

一、关于企业当年生产产品产值的取值范围

对企业当年生产产品产值取值的正确判定,关键要把握二点:

1、企业产品产值是当年生产完成验收入库的可

国税款,不足抵销部分再与前几年的外国税款冲减,仍无法抵销者计入损益。若选用扣除法,因原来外国税款作费用扣除,退税自然也相应计入收益,十分简便。此外,退税也存在汇率换算的问题,以何日何种汇率为准,日本税法都有详细规定。而我国税法减免制中还未设立退税条款,只能由税务局自行掌握,缺

供销售的产成品和半成品价值。具体包括:企业用自备原材料生产的供销售的成品和半成品价值、外单位来料委托加工产品的加工价值、利用“三废”生产的产品价值。产品产值有别于工业总产值和净产值,否则,便会模糊产品产值的取值范围,把不该列入产品产值的产值计列在内。

2、企业产品产值以年度为取值期间,因此,它不包括以前年度结存的产品产值,也不含期初期末在产品、半成品余额。

二、关于企业出口产品产值的取值范围

毫无疑问,企业出口产品产值取值口径与企业当年已实现出口销售的产成品、半成品是一致的,不然,统计产品出口产值便无从谈起。经贸部《实施办法》规定企业出口产品包括:自营出口、委托外贸公司代理出口、外贸公司收购出口、外贸公司委托加工出口产品增值部分、承接境外来料加工收取工缴费部分。对企业产品出口产值正确框定,应注意以下三

乏统一性与规范性。

综上所述,我国减免制尚未完善,不够严谨、规范,应尽快总结实践经验,并借鉴他国成法,完善减免对象与限额计算等方面的法规,制订出一套适合我国国情的税收减免制度。

(作者单位:厦门大学财金系)