

企业境外所得税收抵免政策概要

税收属于一个国家主权范围内的重要事项,即,各国均强调“税收国家主权原则”。该原则体现在税收管辖权方面,各国往往并行“收入来源地”和“居民”两种税收管辖权,这有可能导致双重征税,即,两个或两个以上的国家(地区)各自依据自己的税收管辖权就同一税种对同一纳税人的同一征税对象在同一纳税期限内同时征税。

随着中国经济发展以及逐步融入世界经济,企业发生被双重征税的情况逐步增多,这将不可避免地增加企业的税负、影响企业的发展。基于此,中国一方面积极通过与世界各国签署税收协定<sup>1</sup>,另一方面通过国内多层次立法,致力于尽量减少、消除双重征税对企业的不利影响。

在国内多层次立法方面,中国近年主要立法如下:

【表一】

规定名称	发布日期 <sup>2</sup>	内容概要
企业所得税法	2007年03月16日	- 以基本立法的方式,确立了企业境外所得税收抵免的一般原则。
企业所得税法实施条例	2007年12月06日	- 以行政法规的方式,对基本立法进行了补充和解释,进一步明确了企业境外所得税收抵免的原则。
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	- 以部门(财政部、国家税务总局)联合发布法律规范性文件的方式,对企业境外所得税收抵免相关原则进行了具体化,增加了可操作性。
企业境外所得税收抵免	2010年07月02日	- 以部门(国家税务总局)法律规范性文件

企業の国外所得の租税控除政策の概要

租税は、国家主権範囲内の重要事項の1つであり、即ち、各国はいずれも「租税国主権原則」を強調する。本原則は、租税管轄方面に体现され、各国は「收入源泉地」及び「居住民」という2通りの租税管轄権を実施していることが多いため、二重課税を招くおそれがあり、つまり、2つ又は2つ以上の国(地区)が、それぞれ自己の租税管轄権に依拠して、同一の税種の同一の納税者の同一課税対象について、同一の納税期間中に同時に課税するおそれがある。

中国経済が発展し、世界経済に徐々に溶け込むにつれ、企業が二重に課税されるという状況が徐々に増えており、それによって企業の税負担が増え、企業の発展に影響をもたらすことは避けられない。このことから、中国は、一方では、世界各国と租税協定を締結することにより<sup>1</sup>、もう一方では国内の多次元の立法を通じて、二重課税が企業にもたらす悪影響を可能な限り減少させ、取り除くよう努めている。

国内の多次元の立法の方面において、中国の近年における主な立法は以下のとおりである。

【表一】

規定の名称	発布日 <sup>2</sup>	内容の概要
企業所得税法	2007年3月16日	- 基本立法の方式をもって、企業の国外所得の租税控除の一般原則を確立した。
企業所得税法实施条例	2007年12月6日	- 行政法規の方式をもって、基本立法に対して補足と解釈を行い、企業の国外所得の租税控除の原則を一層明確にした。
企業の国外所得の租税控除の関係事項についての通知(财税[2009]125号)	2009年12月25日	- 部門(財政部、国家税務総局)が法律規範性文書を共同発布する方式をもって、企業の国外所得の租税控除関係原則を具体化し、実務執行性を高めた。
企業の国外所得の租税	2010年7月2日	- 部門(国家税務総局)の法律規範性文書の

<sup>1</sup> 根据中国国家税务总局的公布,中国目前已经与包括日本在内的91个国家或者地区签署了避免双重征税的相关协定。  
<sup>1</sup> 中国国家税務総局の公表によると、中国は現在すでに日本を含めた91の国又は地域と二重課税回避の関係協定を締結している。  
<sup>2</sup> 虽然各项规定的发布日期并不一致,但是除了《企业境外所得税收抵免操作指南》外,其余三项规定的实施日期均为2008年01月01日;《企业境外所得税收抵免操作指南》的实施日期为2010年01月01日,但是如果2008、2009年度尚未进行境外税收抵免处理的,也可适用该指南计算抵免(即,该指南的法律效力也可以追溯至2008年01月01日)。  
<sup>2</sup> 各種規定の発布日は一致していないが、「企業の国外所得の税収減免操作手引き」を除き、その他3つの規定の施行日はいずれも2008年1月1日である。「企業の国外所得の税収減免操作手引き」の施行日は2010年1月1日であるが、もしも2008年、2009年度に国外税収減免処理を行わなかった場合、本手引きを適用し減免できる(つまり、本手引きの法的効力は2008年1月1日に遡ることができる)。

操作指南 (国家税务 总局公告 2010年第1 号)	日	的方式,对企业境外 所得税收抵免的具 体操作(包括计算方 法等细节)进行了规 定。
--	---	---

控除操作手 引き(国家税 務総局公告 2010年第1 号)		方式をもって、企業の 国外所得の租税控除 の具体的取扱(計算方 法等の細部を含む)に ついて規定を行った。
---	--	---

基于【表一】所列国内多层次立法,结合中国与其他各国税收协定相关原则,律师对企业境外所得税收抵免政策的重要方面,简要介绍如下。

【表一】にいう国内多次元の立法により、中国とその他の各国との租税協定の関係原則とあわせ、筆者は、企業の国外所得の租税控除政策の重要な方面について、以下の通り簡潔に分析する。

### 1. 享受境外所得税收抵免政策的企业及其所得类型

### 1. 国外所得の租税控除政策を受けることのできる企業及びその所得の分類

根据规定可以享受境外所得税收抵免政策的企业及其所得类型如下:

規定によると、国外所得の租税控除政策を受けることのできる企業及びその所得の分類は以下の通りである。

【表二】

【表二】

企业	所得类型
居民企业 <sup>3</sup>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 来源于中国境外的所得,包括营业利润(例如,通过设立境外分公司、其他分支机构,或者承包工程和提供劳务等方式取得的所得)、股息、利息、租金、特许权使用费和转让财产收入等所得。</li> <li>- 对于上述所得,允许扣除合理支出,扣除合理支出后的所得即为应纳税所得额,其中: <ul style="list-style-type: none"> <li>① 境外分支机构的合理支出通常包括境外分支机构发生的人员工资、资产折旧、利息、相关税费和应分摊的总机构用于管理分支机构的管理费用等。</li> <li>② 股息、利息的合理支出包括融资成本等;租金的合理支出包括租赁物相应的折旧或折耗等;特许权使用费合理支出包括研发、摊销等费用等;转让财产收入合理支出包括被转让财产的成本净值等。</li> </ul> </li> </ul>
在中国境内设立机构、场所的非居民企业	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 发生在中国境外,但是与该机构、场所有实质联系的所得。非居民企业的该部分所得通常包括: <ul style="list-style-type: none"> <li>① 是通过该机构、场所拥有的股权、债权而取得的所得。</li> <li>② 是通过该机构、场所拥有、管理和控制的财产而取得的所得。</li> </ul> </li> </ul>

企業	所得の分類
居民企業 <sup>3</sup>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 中国国外に源泉する所得であり、営業利益(たとえば、国外の分公司、その他分支機関を設立し、又は工事の請負及び労務の提供等の方式により取得した所得)、配当、利息、リース料、ロイヤルティ及び資産譲渡収入等の所得を含む。</li> <li>- 上述の所得については、合理的な支出の控除を認め、合理的な支出を控除した後の所得が課税所得額となるが、そのうち、 <ul style="list-style-type: none"> <li>① 国外分支機関の合理的支出には、通常、国外の分支機関に発生した人員の給与、資産の減価償却、利息、関係する租税公課及び償却すべき本社組織が分支機関の管理に用いる管理費用等が含まれる。</li> <li>② 配当、利息の合理的な支出には、融資コスト等が含まれ、リース料の合理的な支出にはリース物の斯かる減価償却又は減耗等が含まれ、ロイヤルティの合理的な支出には研究開発、償却等の費用が含まれ、資産譲渡収入の合理的な支出には譲渡される資産の帳簿価額が含まれる。</li> </ul> </li> </ul>
中国国内に機関、場所を設立する非居民企業	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 中国国外で発生するが、本組織、場所と実質的な関係のある所得であること。非居民企業のこの部分の所得には、通常、以下のものが含まれる。 <ul style="list-style-type: none"> <li>① 本組織、場所が保有する持分、債権を通じて取得する所得。</li> <li>② 本組織、場所が保有し、管理し、統制する資産を通じて取得する所得。</li> </ul> </li> </ul>

<sup>3</sup> 中国的居民企业通常是指,依照中国法律在中国境内成立,或者依照外国(地区)法律成立,但是实际管理机构(对企业的生产经营、人员、财务、财产等实施实质性全面管理和控制的机构)在中国境内的企业;反之,则为中国的非居民企业。

<sup>3</sup> 中国の居民企業とは、通常、中国の法律に依拠して中国国内に設立し、又は外国(地域)の法律に依拠して設立するが、実際の管理機関(企業の生産経営、人員、財務、財産等について実質的な全面管理と統制を実施する機関)が中国国内にある企業をいい、その反対が、中国の非居民企業である。

## 2. 享受境外所得税收抵免政策的一般计算步骤和方法<sup>4</sup>

根据规定享受境外所得税收抵免政策的计算步骤和方法通常如下：

【表三】

步骤	具体方法
第一步：确定应纳税所得额	- 按照“分国不分项”原则，确认来源于某同一国家（地区）的境外所得，即，只要来源于同一国家（地区），境外所得的数额应该是不分收入项目（性质）的营业利润所得和其他所得的总和。
第二步：确定抵免额	- 确认可抵免境外所得税额，即，其来源于某同一国家（地区）的境外所得，在该国家（地区）所实际缴纳和负担的公司（法人）税和预提所得税等具有所得税性质的税款之和 <sup>5</sup> 。
第三步：确定抵免限额	- 按照“分国不分项”原则，计算出来源于某同一国家（地区）的境外所得税抵免限额，具体计算公式如下： ① 中国境内、境外所得应纳税总额＝中国境内、境外应纳税所得总额×税率（通常为25%）； ② 某国（地区）所得税抵免限额＝中国境内、境外应纳税总额×来源于某国（地区）的应纳税所得额÷中国境内、境外应纳税所得总额。
第四步：比较抵免额和抵免限额	- 根据上述第二步和第三步，将得出抵免额和抵免限额的具体金额，按照“两项相比从其低者”的原则，确定当年可予以抵免的具体金额： ① 如果抵免额低于抵免限额，则通常可以在当年获得全额抵免。 ② 如果抵免额超过了抵免限额，则在当年度应当只按照抵免限额进行抵免，超过的部分允许从次年起在连续五个纳税年度内用于抵免。
第五步：	- 根据税法一般原则以及上述各步骤

## 2. 国外所得的租税控除政策を受けるための一般の計算順序及び方法<sup>4</sup>

規定によると、国外所得の租税控除政策を受けるための計算順序及び方法は、通常、以下の通りである。

【表三】

順序	具体的な方法
第一段階：課税所得額を確定する。	- 「国別に分け、項目ごとに分けない」原則に基づき、ある同一の国（地域）を源泉とする国外所得を確認し、つまり、同一の国（地域）を源泉とする場合、国外所得額は、収入項目（性質）ごとに分けない営業利益所得とその他所得との合計となるはずである。
第二段階：控除額を確定する。	- 控除できる国外所得税額を確認し、つまり、ある同一の国（地域）を源泉とする国外所得は、その国（地域）で実際に納付し、負担する会社（法人）税及び源泉所得税等の所得税としての性質を有する税金の合計である <sup>5</sup> 。
第三段階：控除限度額を確定する。	- 「国別に分け、項目ごとに分けない」原則に基づき、ある同一の国（地域）を源泉とする国外所得の租税控除限度額を計算する場合、具体的な計算公式は以下の通りである。 ① 中国国内、国外所得の課税額合計＝中国国内、国外課税所得合計×税率（通常、25%）。 ② ある国（地域）の所得税控除限度額＝中国国内、国外の課税額合計×ある国（地域）を源泉とする課税所得額÷中国国内、国外課税所得の合計。
第四段階：控除額と控除限度額を比較する。	- 上述の第二段階及び第三段階に基づき、控除額及び控除限度額の具体的な金額を算出し、「2者のうちいずれか低い方」の原則に基づき、その年に控除できる具体的な金額を確定する。 ① 控除額が控除限度額よりも低い場合、通常、その年においては全額を控除することができる。 ② 控除額が控除限度額を上回った場合、当年度は控除限度額に基づき控除を行うしかなく、超えた部分については、翌年から連続して5納税年度内に控除に使用することを認める。
第五段階	- 税法の一般原則及び上述の各段階での

<sup>4</sup> 对于由居民企业间接控股 20% 以上的外国企业缴纳的、而由居民企业间接负担所得（即，符合境外税额间接抵免条件的股息所得），其享受境外所得税收的抵免政策计算步骤和方法，由于较为复杂，实践中适用的情况较少，因此本文不作介绍。

<sup>4</sup> 居住民企業が間接的に 20% 以上の持分を支配する外国企業が納付し、また居住民企業が間接的に負担する所得については（つまり、国外の税額の間接的な減免条件に適合する配当所得）、国外所得の租税控除政策を受ける計算順序及び方法は、やや複雑であり、実践において適用する状況も少ないため、本では紹介を割愛する。

<sup>5</sup> 值得注意的是，企业在与中国缔结避免双重征税协定的国家（地区），按所在国家（地区）税法获得的所得税减免税待遇，且按照有关税收协定规定，该减免税额应视同为所在国家（地区）的已实缴税款，可以在中国办理税收抵免，这通常被称为“税收饶让抵免”。

<sup>5</sup> 注意すべき事項としては、企業は中国と二重課税回避協定を締結した国（地域）において、所在国（地域）の税法に基づき所得税減免税待遇を獲得した場合、また関係租税協定の規定に基づき、当該減免税額は所在国（地域）で既に実際に納付した税金と見なすことになり、中国で租税控除手続きを行うことができ、これは通常、「みなし外国税額控除」といわれる。

确定当年实际应纳税额	计算金额，在中国当年应纳税额＝境内、境外所得应纳税总额－企业所得税抵免、减免优惠税额－境外所得抵免的具体金额（上述第四步确定的，即“两项相比从其低者”的金额）。
------------	--

階：その年の実際の課税額を確定する。	計算金額に基づき、中国のその年の課税額＝国内、国外所得の課税額合計－企業所得税の控除、減免優遇税額－国外所得の具体的な控除金額（上述の第四段階にて確定する、「2者のうちいずれか低い方」の金額）。
--------------------	---

### 3. 享受境外所得税收抵免政策的简易程序

对于境外所得中的营业利润和股息<sup>6</sup>部分，在符合以下条件时，通常可以适用简易程序，无需按照上述步骤和方法计算抵免金额：

【表四】

概要	具体说明
定率扣除法	- 虽有所得来源国（地区）政府机关核发的具有纳税性质的凭证或证明，但因客观原因无法真实、准确地确认应当缴纳并已经实际缴纳的境外所得税税额的，除就该所得直接缴纳及间接负担的税额在所得来源国（地区）的实际有效税率低于 12.5% 的以外，可按境外应纳税所得额的 12.5% 作为抵免限额，企业按该国（地区）税务机关或政府机关核发具有纳税性质凭证或证明的金额，其不超过抵免限额的部分，准予抵免；超过的部分不得抵免。
免税法	- 凡就该所得缴纳及间接负担的税额在所得来源国（地区）的法定税率且其实际有效税率明显高于中国的 <sup>7</sup> ，可直接以按《关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》规定计算的境外应纳税所得额和中国企业所得税法规定的税率（通常为 25%）计算的抵免限额作为可抵免的已在境外实际缴纳的企业所得税税额。

### 3. 国外所得の租税控除政策を受ける簡易手続きについて

国外所得中の営業利益及び配当<sup>6</sup>部分については、以下の条件に適合する場合、通常、簡易手続きを適用することができ、上記の順序及び方法に基づき控除金額を計算する必要はない。

【表四】

概要	具体的な説明
定率控除法	- 所得源泉国（地域）政府機関が発給する納税の性質を有する証憑又は証明があるが、客観的な理由により、納税すべきであり且つ既に実際に納付した国外所得税の税額を真実、正確に確認できない場合は、当該所得について直接に納付し且つ間接的に負担した税額が所得源泉国（地域）の実際の有効な税率が 12.5% を下回る場合を除き、国外の課税所得額の 12.5% をもって控除限度額とすることができ、企業は同国（地域）の税務機関又は政府機関が発給する納税の性質を有する証憑又は証明による金額に基づき、それが控除限度額を超えない部分については、控除を認め、超過した部分は控除してはならない。
税金免除法	- 当該所得について納税し且つ間接的に負担する税額が、所得源泉国（地域）の法定税率且つその実際の有効な税率が明らかに中国よりも高い場合 <sup>7</sup> 、直接に「企業国外所得の租税控除関係事項についての通知」の規定にて計算する国外課税所得額と中国企業所得税法に規定する税率（通常は、25%）にて計算する控除限度額を、控除可能な、すでに国外で実際に納付した企業所得税税額とすることができる。

<sup>6</sup> 此处的股息，是指符合境外税额间接抵免条件的股息所得。

<sup>6</sup> ここでの配当とは、外国税額間接控除条件に適合する配当所得をいう。

<sup>7</sup> 法定税率明显高于中国的境外所得来源国（地区）名单，根据中国国家税务总局公布的官方信息，目前包括：美国、阿根廷、布隆迪、喀麦隆、古巴、法国、日本、摩洛哥、巴基斯坦、赞比亚、科威特、孟加拉国、叙利亚、约旦、老挝。

<sup>7</sup> 法定税率が明らかに中国よりも高い国外所得源泉国（地域）のリストは、中国国家税務総局が公表するオフィシャル情報によると、現時点で含まれるのは次のとおりである。米国、アルゼンチン、ブルンジ、カメルーン、キューバ、フランス、日本、モロッコ、パキスタン、ザンビア、クウェート、バングラデシュ、シリア、ヨルダン、ラオス。

值得注意的是，根据上述“免税法”的规定，如果中国境内的居民企业（包括日本企业在中国境内投资的企业），在日本取得的收入（通常限于营业利润和符合境外税额间接抵免条件的股息所得），其抵免的金额通常直接等于上述【表三】第三步确定的抵免限额，无需考虑上述【表三】第二步的抵免额。

#### 4. 享受境外所得税收抵免政策的资料申报

根据规定享受境外所得税收抵免政策时，办理申请手续时通常需要提交如下资料：

【表五】

序号	资料概要 <sup>8</sup>
1	- 取得境外分支机构的营业利润所得需提供境外分支机构会计报表；境外分支机构所得依照《企业所得税法》及《企业所得税法实施条例》的规定计算的应纳税额的计算过程及说明资料；具有资质的机构出具的有关分支机构审计报告等。
2	- 取得境外股息、红利所得需提供集团组织架构图；被投资公司章程复印件；境外企业有权决定利润分配的机构作出的决定书等。
3	- 取得境外利息、租金、特许权使用费、转让财产收入等所得需提供依照《企业所得税法》及《企业所得税法实施条例》的规定计算的应纳税额的资料及计算过程；项目合同复印件等。
4	- 根据具体情况应提供的其他相关资料。

综上所述，中国通过签署税收协定以及国内多层次立法的方式，确定了企业境外所得税收抵免政策的相关原则以及具体操作方法。这无疑有利于企业尽量避免、减少被双重征税的不利影响。虽然如此，但是享受企业境外所得税收抵免政策需要经过较为繁琐的计算过程，准备较为复杂的文件资料，还需要做好与主管税务机关的沟通工作，这是一项较为专业的工作。各企业真正享受该项政策，除了

注意すべきこととしては、上述の「税金免除法」の規定によると、中国国内の居住民企業（日本企業が中国に進出した企業を含む）が日本で取得した収入（通常は、営業利益と国外税額の間接的控除条件に適合した配当所得に限定する）については、その控除の金額は通常、直接に上述【表三】の第三段階にて確定した控除限度額に等しい場合、上述【表三】の第二段階の控除額を考慮する必要はない。

#### 4. 国外所得の租税控除政策を受けるための資料申告

規定に基づき、国外所得の租税控除政策を受ける場合、申請手続きを行うには、通常、以下の資料を提出しなければならない。

【表五】

番号	資料の概要 <sup>8</sup>
1	- 国外分支機関の営業利益所得を取得する場合、国外分支機関の会計諸表、国外分支機関の所得についての「企業所得税法」及び「企業所得税法实施条例」の規定に依拠して計算した課税額の計算過程及び説明資料、資格を有する機関が発行する関係する分支機関の監査報告等を提供しなければならない。
2	- 国外の配当所得を取得する場合、グループ組織構造図、投資先会社の定款写し、国外企業の利益配当を決定することのできる機関が発行した決定書等を提供しなければならない。
3	- 国外の利息、リース料、ロイヤルティ、資産譲渡収入等の所得を取得する場合、「企業所得税法」及び「企業所得税法实施条例」の規定に依拠して計算した課税額の資料及び計算過程、プロジェクト契約写し等を提供しなければならない。
4	- 具体的な状況に基づき、提供すべきその他関係資料。

以上から、中国は租税協定の締結及び国内の多次元の立法という方法を通じて、企業の国外所得の租税控除政策の関係原則及び具体的な取扱い方法を確定している。これは、企業が二重に課税されるという悪影響を可能な限り回避し、減少させるうえで有益であることは間違いない。しなしながら、企業の国外所得の租税控除政策を受けるためには、やや煩瑣な計算過程を経なければならない、複雑な文書資料を準備する必要もあり、

<sup>8</sup> 如果申请享受税收饶让抵免，则还需提供的资料包括：

- ① 企业及其直接或间接控制的外国企业在境外所获免税及减税的依据及证明或有关审计报告披露该企业享受的优惠政策的复印件；
- ② 企业在其直接或间接控制的外国企业的参股比例等情况的证明复印件；
- ③ 间接抵免税额或者饶让抵免税额的计算过程；
- ④ 由企业直接或间接控制的外国企业的财务会计资料；
- ⑤ 其他相关资料。

<sup>8</sup> みなし外国税額控除を申請する場合、更に次の資料を提供しなければならない。

- ① 企業及びその直接又は間接に支配する外国企業の国外で獲得した免税及び減税の根拠及び証明又は関係する監査報告にて開示される当該企業が受ける優遇政策の写し。
- ② 企業のその直接又は間接的に支配する外国企業の資本参加比率等の状況の証明写し。
- ③ 間接的控除免税額又はみなし外国税額控除の計算過程。
- ④ 企業が直接に又は間接的に支配する外国企業の財務会計資料。
- ⑤ その他関係資料。

企业自身的工作准备之外,通常还需要委托会计师、税务师、律师等专业人士协助完成。

备注:

请点击以下网址,查看相关法令的全文内容。

《企业所得税法》

[http://www.gov.cn/flfg/2007-03/19/content\\_554243.htm](http://www.gov.cn/flfg/2007-03/19/content_554243.htm)

《企业所得税法实施条例》

[http://www.gov.cn/zwgk/2007-12/11/content\\_830645.htm](http://www.gov.cn/zwgk/2007-12/11/content_830645.htm)

《关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》

<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136563/n8193451/n8946067/n8951174/9733119.html>

《企业境外所得税收抵免操作指南》

<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136563/n8193451/n9717203/n9717293/9891940.html>

(里兆律师事务所 2011 年 01 月 28 日整理编写)

さらには主管税務部門との意思疎通作業をしっかりと行わなければならない、これだけでもかなりの作業であるが、各企業がこの政策を本当の意味で受けるためには、企業自身が準備を行っておくほか、通常、会計士、税理士、弁士等の専門家の協力を受けて完成させる必要がある。

備考:

関係法令の全文の内容をご覧になる場合は、下記の URL をクリックしてください。

「企業所得税法」

[http://www.gov.cn/flfg/2007-03/19/content\\_554243.htm](http://www.gov.cn/flfg/2007-03/19/content_554243.htm)

「企業所得税法实施条例」

[http://www.gov.cn/zwgk/2007-12/11/content\\_830645.htm](http://www.gov.cn/zwgk/2007-12/11/content_830645.htm)

「企業国外所得の租税控除関係事項についての通知」

<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136563/n8193451/n8946067/n8951174/9733119.html>

「企業所得の租税控除操作手引き」

<http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136563/n8193451/n9717203/n9717293/9891940.html>

(里兆法律事務所が 2011 年 1 月 28 日付で作成)