

论外籍高管双重雇佣的个税征收

崔晓静

内容提要:在劳动者跨国流动日趋频繁的大背景下,公平合理地对具有外国国籍的非居民征税,对于营造友好型经商环境以吸引外资意义重大。然而,当前双边税收协定与中国国内税制缺乏相应协调,国内个人所得税相关法律又缺乏逻辑自洽,因此立法和执法层面存在以下问题:其一,国内法规范性文件关于非居民工资、薪金所得来源地认定规则在适用中存在歧义,并且与《个人所得税法实施条例》的规定相冲突,导致税收争议和诉讼;其二,非独立劳务所得来源地认定规则和认定标准不统一,下位法违反上位法,违反税收法定原则;其三,应纳税额计算方式与来源地征税权相抵触,税务机关和司法机关在解决税收争议时忽视税收协定的适用。为促进非居民高素质人才流入,并为跨国纳税人创造稳定可预期的税收环境,应当统一来源地认定标准,完善个人所得税的计征方式,以经济关联因素作为征税权的基础,进一步协调国际税收协定和国内法的内容,消除法律法规与规范性文件的冲突。

关键词:个人所得税 双重雇佣所得 来源地税收 经济关联

崔晓静,武汉大学法学院教授。

改革开放以来,中国在吸引外资方面成果显著,越来越多的境外企业在中国境内设立分支机构和子公司,同时也会派遣外籍员工到中国境内工作,这些外籍员工有的可能会同时被国外的母公司和中国的子公司或分公司作为高管来雇佣,由此在中国国内税法中便产生对这些外籍高管因双重雇佣而产生的工资、薪金所得如何征税的问题。当前,中国对非居民个人的工资、薪金所得主要依据来源地管辖权进行征税,因此来源地的认定标准成为税务机关是否可以行使征税权的关键。然而在中国现行立法中,上下位法对工资、薪金所得的来源地认定标准不一致,致使调整个人所得税的法律法规和规范性文件之间发生冲突,使得跨国纳税人在纳税过程中对相关规则的理解存在误区,境内跨国企业面临着未能足额或是超额代扣代缴个税的局面,税务机关在执法过程中也容易与纳税人产生争议。为了给外国投资者创造良好的营商环境,同时为了避免和减少税收争议,给跨国纳税人创

造稳定、一致和可预期的税收环境,本文将从外籍高管双重雇佣案出发,分析非独立劳务所得税收规制方面存在的问题,针对不同问题,提出相应的完善中国个人所得税法的建议和意见。

一 外籍高管双重雇佣案评析

(一)案情及判决

1. 案件事实及争点

原告 A 某在 2005 年至 2007 年期间同时任职于阿某特广州公司和阿某特国际公司。在阿某特广州公司担任法定代表人和董事长期间, A 某在中国境内居住的时间分别是 259.5 天、289 天和 286 天,阿某特国际公司每年支付给原告 A 某的薪金(含工资、小费、奖金和其他报酬)分别是 107124 美元、176566 美元和 120081 美元,每年支付的商业保险是 7764 美元。原告表示其在 2005 年至 2007 年期间同时在中国境内外两家独立的公司任职,工作时间和地点均互相独立,其在中国境内是履行阿某特广州公司的工作内容,在中国境外是履行阿某特国际公司的工作内容。A 某认为阿某特国际公司向其支付的薪金是其离境后处理境外事务的收入所得,属于 A 某的境外所得,被告不应当将阿某特国际公司支付给原告的薪金计入征税范围。被告则表示 A 某在中国境内工作期间取得的由中国境外企业阿某特国际公司支付的工资薪金,依法属于来源于中国境内的所得,征税是按原告实际在境内的天数占全年天数比例计征,符合税法规定。根据双方的主张,可以确定本案的争点是,阿某特国际公司支付的工资来源于境内还是境外,原告 A 某是否应就阿某特国际公司在 2005 年至 2007 年期间支付的报酬依法缴交个人所得税,也即如何认定外籍高管人员工资、薪金所得的来源地。

2. 案件结论

一审法院认为,根据《国家税务总局关于外商投资企业和外国企业对境外企业支付其雇员的工资薪金代扣代缴个人所得税问题的通知》(以下简称 241 号文)的规定,个人在中国境内外商投资企业中任职、受雇应取得的工资薪金,应由该外商投资企业支付。凡由于该外商投资企业与境外企业存在关联关系,上述本应由外商投资企业支付的工资薪金中的部分或全部由境外关联企业支付的,对该部分由境外关联企业支付的工资薪金,境内外商投资企业仍应依照《中华人民共和国个人所得税法》(以下简称《个人所得税法》),据实汇集申报有关资料,负责代扣代缴个人所得税。由于原告 A 某在 2005 年至 2007 年期间是阿某特广州公司的法定代表人,职务为董事长,同时原告还任职于阿某特国际公司。阿某特国际公司和阿某特广州公司分别支付上诉人工资薪金等报酬,符合 241 号文的条件,因此应当按照《个人所得税法》及国税总局《关于在中国境内无住所的个人取得工资、薪金所得纳税义务问题的通知》(以下简称 148 号文)的相关规定,对 A 某三年间取得的由阿某特国际公司支付的工资征收个人所得税。A 某对一审结果不服,提起上诉,二审法院维持原判,驳回了 A 某的上诉请求。

(二) 法律问题分析及评论

本案是中国境内第一起由纳税人的双重雇佣关系引发的纳税争议案件,涉及的来源地认定问题值得深思。由于工资、薪金所得来源地的认定对税收居民和税收非居民有着不同的意义,对于居民应当对其全球所得进行征税,来源地的认定影响其税收抵免;对于非居民应当对其来源于境内的所得征税,因此来源地的认定决定其应纳税所得额。为了更准确地判断 A 某工资、薪金所得的来源地,下文先对 A 某的居民身份进行分析,再根据当前的来源地认定标准确定其工资、薪金所得的来源。

1. 居民身份的认定

根据《个人所得税法》的规定,在中国境内有住所或者无住所而在境内居住满一年的个人,从中国境内和境外取得的所得,依照本法规定缴纳个人所得税。该条规定中,中国境内有住所的个人,是指因户籍、家庭、经济利益关系而在中国境内有习惯性居住的个人。境内居住满一年,是指在一个纳税年度中在中国境内居住 365 日。临时离境的,不扣减日数。临时离境是指单次离境不超过 30 日,多次离境累计不超过 90 日。^[1] A 在 2005 年在中国境内居住了 259.5 天,居住超过 90 天,离境累计 105.5 天($365 - 259.5 = 105.5$),离境的时间累计超过 90 日,不构成临时离境,离境的日数应当扣减。因此,2005 年, A 不属于无住所而在中国境内居住满一年的个人,不构成中国的税收居民,仅需就从中国境内取得的所得依法缴纳个人所得税。A 某在 2006 年至 2007 年每年在中国境内居住的时间分别是 289 天、286 天。A 某在 2006 年离境累计 76 天($365 - 289 = 76$),2007 年离境累计 79 天($365 - 286 = 79$),每年离境的时间累计均不超过 90 日,构成临时离境,不扣减日数。因此,2006 年和 2007 年 A 某符合在中国境内无住所而在境内居住满一年的情形,构成中国的税收居民,对中国负有无限纳税义务,应当就其从中国境内和境外取得的所得缴纳个人所得税。由于 2006 至 2007 年 A 某在构成中国税收居民的同时还可能成为美国税收居民,此时涉及双重居民身份的问题。根据《美国国内税法典》上的“绿卡测试”规则(Green Card Test),如果一个外籍人员是美国的法定永久居民,则其就是美国的税收居民。^[2] 本案中, A 某移民在美国,工作在美国,受聘于美国公司,服务于美国公司,因此也构成了美国的税收居民,以上分析说明, A 某在 2006 年和 2007 年同时具有中国税收居民身份和美国税收居民身份,因而产生了 A 某在具有双重居民身份的情形下,如何确定他的税收居民身份的问题。

在解决双重居民身份的问题上,根据《中华人民共和国政府和美利坚合众国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》(以下简称《中美税收协定》)规定,“由于第一款的规定,同时为缔约国双方居民的个人,双方主管当局应协商确定该人为本协定中缔约国一方的居民。”^[3]《中华人民共和国政府和美利坚合众国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定议定书》(以下简称《中美税收协定议定书》)进一步规定,“在

[1] 参见《中华人民共和国个人所得税法实施条例》第 2 条和第 3 条。

[2] 参见 Internal Revenue Code, sec. 7701B (1954)。

[3] 参见《中华人民共和国政府和美利坚合众国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》第 4 条第 2 款。

适用本协定第四条第二款时,缔约国双方主管当局应以联合国关于发达国家和发展中国家双重征税协定范本第四条第二款的规则为准。”〔4〕由此可以得出,中美税收协定针对双重居民身份问题适用联合国范本第4条第2款确定的加比规则(Tie-breaker Rule)进行判定。〔5〕由于从本案的判决书中无法获取加比规则涉及的相关信息,为了使来源地认定标准及相关问题的讨论更加全面,假设经过加比规则的判断,A某在2006年至2007年属于中国的税收居民。

2. 非独立劳务所得来源地的认定

(1) 2005年工资薪金所得来源地的认定

2005年,A某为中国的非居民纳税人,担任阿某特广州公司的董事长,应当适用针对非居民高管的判定规则进行判断。根据《个人所得税法》和《个人所得税法实施条例》(以下简称《个税条例》)的规定,中国税务当局仅有权对“因任职、受雇、履约等而在中国境内提供劳务取得的所得”进行征税,对“因任职、受雇、履约等而在中国境外提供劳务取得的所得”无权征税。〔6〕按照该标准,应当查明A某取得阿某特国际公司支付的工资薪金是其在境内履行劳务所得还是在境外履行劳务所得。一审中,A某提出“其在2005至2007年期间同时在中国境内、境外两家独立的公司任职,工作时间和地点均互相独立,其在中国境内是履行阿某特广州公司的工作内容,在中国境外是履行阿某特国际公司的工作内容,阿某特国际公司向其支付的薪金是其离境后处理境外事务的收入所得。”然而,一审法院并没有对这一事实予以确认(也未否认)。二审中,A某提出,上诉人作为阿某特国际公司的员工,任该公司国际业务发展副总裁,职责是努力促进国际业务发展以及北美以外地区的联合战略,并帮助阿某特国际公司制订整体联合战略计划,阿某特国际公司的国际业务都在中国境外。上诉人与阿某特国际公司签订的《雇佣协议书》的薪酬条款约定:公司(即阿某特国际公司)每年将120000美元作为基本工资,其中110000美元将会根据公司的一般工资支付方式进行正常支付。自2002年1月1日起,以年度为基础,对于在北美(美国、加拿大和墨西哥)之外的销售额所取得的边际收益,给予高额奖励。笔者认为,现有证据足以证明阿某特国际公司支付的工资是A某在境外提供劳务所获得的报酬。首先,阿某特国际公司和A某的合同表明,国际公司支付的工资是基于A某在北美之外发展业务的劳务而取得的,而“北美之外”的业务全都在中国境外,因此可以认定A

〔4〕 参见《中华人民共和国政府和美利坚合众国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定议定书》第5条。

〔5〕 根据联合国制定的《关于发达国家与发展中国家间双重征税的协定范本》第4条第2款的规定,同时是缔约国双方居民的个人,其身份应确定如下:

(一)应认为是其有永久性住所所在国的居民;如果在两个国家同时有永久性住所,应认为是与其个人和经济关系更密切(重要利益中心)所在国的居民;

(二)如果其重要利益中心所有国无法确定,或者在其中任何一国都没有永久性住所,应认为是其有习惯性居处所在国的居民;

(三)如果其在两个国家都有,或者都没有习惯性居处,应认为是其国民所有国的居民;

(四)如果其同时是两个国家的国民,或者不是其中任何一国的国民,应由缔约国双方主管当局通过协商解决。

〔6〕 《中华人民共和国个人所得税法》第1条规定,在中国境内无住所又不居住或者无住所而在境内居住不满一年的个人,从中国境内取得的所得,依照本法规定缴纳个人所得税。《个税条例》第4条规定,税法第1条第1款、第2款所说的从中国境内取得的所得,是指来源于中国境内的所得;所说的从中国境外取得的所得,是指来源于中国境外的所得。

某取得的阿某特国际公司支付的工资属于“因任职、受雇、履约等而在中国境外提供劳务取得的所得”。其次,合同还表明,A 某为阿某特国际公司提供的劳务是为了阿某特国际公司的业务发展,与国内广州公司的业务没有任何关联,因此工资的支付也自然与阿某特广州公司无关,是根据 A 某为国际公司进行工作而正常支付的工资,因此根据《个税条例》的规定,A 某收到的阿某特国际公司支付的工资不属于来源于中国境内的所得,中国税务机关无权征税。然而,税务机关在答辩中并没有依据《个税条例》进行判断,而是依据 148 号文的规则进行认定。根据 148 号文的规定,上诉人在中国境内工作期间取得的由中国境外企业阿某特国际公司支付的工资薪金,属于在中国工作期间取得的工资,依法属于来源于中国境内的所得,税务机关有权进行征税。税务机关适用 148 号文实际上忽视了 A 某同时服务于分属于不同国家的两个公司的事实。他实际上受雇于这两家公司,尽管两家公司具有关联关系,但是 A 某分别和这两家公司签订了劳务合同。税务机关征税的前提是因任职、受雇和履约,如果 A 某在境内从事的工作与阿某特国际公司没有任何关系,那么阿某特国际公司就没有义务向他支付工资和薪金。如果税务机关能够证明 A 某在中国境内履行的劳务属于与阿某特国际公司签订的合同项下的内容,则税务机关根据劳务履行地原则可以征税,但举证责任应该由税务机关来承担。

此外,即使认为税务机关适用 148 号文规定的做法是正确的,也不应当对 A 某全年的所得进行征税。按照 148 号文对于高管工资、薪金所得来源地认定的规则,针对由境外公司支付的工资,应当根据在不同地点的工作时间分别认定工资、薪金所得的来源。2005 年,由于 A 某身兼二职,其每月收到阿某特国际公司的工资时,大部分(259.5 天)是在中国境内提供劳务,因此该期间的工资、薪金所得,属于来源于中国境内的所得,中国税务机关有权征税。与此同时,对于 A 某在境外工作期间(105.5 天)取得的工资、薪金所得,根据来源地管辖权的原理,属于来源于美国的所得,税务机关对此无权征税。然而本案中,税务机关主张,阿某特国际公司支付的工资原本应由阿某特广州公司支付,但由于阿某特广州公司和阿某特国际公司存在关联关系,而实际由阿某特国际公司支付,并根据 241 号文中的规定,^[7]认为该笔工资是来源于境内的所得,对该笔所得仍然应当征收个人所得税。

笔者认为,此处税务机关的认定方法比较激进,在事实认定和法律适用上均有不妥。

首先,税务机关根据“A 某在阿某特广州公司担任董事长且阿某特广州公司与阿某特国际公司存在关联关系”这一事实即认定阿某特国际公司支付的工资,原本应当由境内的广州公司负担,属于来源于境内的所得,这种对事实的判断既简单又武断,存在事实认定错误。如前文所述,A 某提供的与阿某特国际公司的用工合同、工资、薪金标准及在美国交税的相关凭证只能说明其在为阿某特国际公司提供劳务,由阿某特国际公司支付

[7] 《国家税务总局关于外商投资企业和外国企业对境外企业支付其雇员的工资薪金代扣代缴个人所得税问题的通知》第 1 条规定,个人在中国境内外商投资企业中任职、受雇应取得的工资、薪金,应由该外商投资企业支付。凡由于该外商投资企业与境外企业存在关联关系,上述本应由外商投资企业支付的工资、薪金中部分或全部由境外关联企业支付的,对该部分由境外关联企业支付的工资、薪金,境内外商投资企业仍应依照《中华人民共和国个人所得税法》的规定,据实汇集申报有关资料,负责代扣代缴个人所得税。

工资,该公司支付的薪金仅包括 A 某为其工作而取得的报酬,并不包括本应由阿某特广州公司就 A 某担任该公司的董事长所应支付的报酬,因为没有证据表明境内境外的这两份工资存在任何关联性。更何况阿某特广州公司也已经另外支付了 A 某因为担任董事长一职而获得的工资,且该笔工资的所得税已经依法由该公司代扣代缴,因此本案中不能仅仅因为 A 某担任董事长一职,就认定阿某特国际公司支付的工资“本应”由境内阿某特广州公司支付,进而适用 241 号文;也不能仅仅基于阿某特国际公司与阿某特广州公司存在关联关系,就武断地推定阿某特国际公司支付给 A 某的所得本应由阿某特广州公司来支付。

其次,241 号文可以被认为是针对个人利用关联公司进行逃避税问题而制定的反避税规则。根据反避税的一般原理,需要根据“实质重于形式”的原则对纳税人是否具有避税意图以及是否实施了避税行为进行证明。根据《行政诉讼法》的规定,被告对其作出的行政行为负有举证责任,应当提供作出该行政行为的证据和所依据的规范性文件。^[8] 因此,税务机关应当对认定 A 某利用关联公司逃避税的行为负有举证义务。而本案中,税务机关在答辩中仅提及其征税依据是 241 号文,并未具体列明其作出征税行为的证据,即并未对原告的避税意图和避税行为进行举证,且对于原告 A 某出示的其所得来源于境外的证据未予回应,因此法院不应当武断认定税务机关适用 241 号文的事实认定正确。

最后,从 A 某的主观方面来看,其丝毫不具有避税的意图。因为 A 某已经在美国缴纳税款并向法院提交了完税证明。虽然判决书中没有明确载明其在美国缴纳的税款金额,但根据 2005 年美国联邦个人所得税税率来推算,假设其进行个人申报,A 某在 2005 年所获得的工资 107124 美元应当适用 28% 的税率。而根据 2005 年中国个人所得税税率,该笔所得按照当时的汇率平均到每月,在进行扣除后仅需要适用 20% 的税率,低于美国的税率。纳税人完全没有任何可能去设计一个完全不利于自己的税收筹划方案,因此 A 某不具有避税的意图和行为,在对 A 某 2005 年境外所得问题是否征税的问题上,税务机关和法院均出现了事实认定和法律适用上的错误。

表 1 2005 年美国联邦个人所得税税率表^[9]

单身申报(应税所得/美元)	
0 - 7300	10%
7300 - 29700	15%
29700 - 71950	25%
71950 - 150150	28%
150150 - 326450	33%
326450—	35%

[8] 参见《中华人民共和国行政诉讼法》第 34 条。

[9] 资料来源:美国国内收入局, <https://www.irs.gov/pub/irs-prior/p17--2005.pdf>, 最近访问时间[2018-07-04]。

表 2 2005 年中国个人所得税税率表

含税级距	税率(%)
不超过 500	5
500 - 2000	10
2000 - 5000	15
5000 - 20000	20
20000 - 40000	25
40000 - 60000	30
60000 - 80000	35
80000 - 100000	40

(2) 2006 年和 2007 年工资薪金所得来源地的认定

在 2006 年和 2007 年, A 某作为我国的税收居民, 对来源于境内和境外的所得都应当缴纳个人所得税, 此时涉及税收优惠的享受和境外已缴税款抵免的问题。根据《个税条例》的规定, 在中国境内无住所, 但是居住一年以上五年以下的个人, 虽然其已经构成税收居民的身份, 但税务机关放弃了一部分管辖权。其来源于中国境外的所得, 经主管税务机关批准, 可以只就由中国境内公司、企业以及其他经济组织或者个人支付的部分缴纳个人所得税,^[10] 即对境外工作取得的境外支付的工资, 纳税人可以享受免税待遇。由于法条中涉及“来源于中国境外的所得”, 需要判断哪些所得属于境外所得, 此时同样涉及所得来源地判断的问题。虽然 A 某构成我国的税收居民, 但仍然属于在中国境内无住所的个人, 依然适用 148 号文的规定, 因此可能当出现工资支付与劳务提供错位的情形时, 工资所得的来源根据不同的标准将有不同的结果, 也即导致来源于境外的所得额不同, 因此纳税人享受免税待遇的数额不同。此外, 由于 A 某构成我国的税收居民, 根据《中美税收协定》的规定, 中国居民从美国取得的所得, 按照本协定规定对该项所得缴纳的美国所得税, 应允许在对该居民征收的中国税收中抵免。但是, 抵免额不应超过对该项所得按照中国税法和规章计算的中国税额。^[11] 《国家税务总局关于印发〈境外所得个人所得税征收管理暂行办法〉的通知》规定, 纳税人在境外已缴纳的个人所得税税额, 能提供境外税务机关填发的完税凭证原件的, 准予按照税法及其实施条例的规定从应纳税额中抵扣。由于 A 某在 2006 年和 2007 年构成中国的税收居民, A 某对于其因受雇于美国阿某特国际公司取得的工资薪金已经在美国缴纳个人所得税, 并且向中国税务机关提交了在美国的完税证明, 对于其在美国已经缴纳的所得税, 应当允许其在中国的应纳税所得额中进行抵免。但是, 从本案的判决书来看, 在整个案件的审理中并未强调纳税人居民身份的判断, 在 A 某构成双重居民的情况下并未对其税收居民身份进行确认。从法院适用《中美税收协定》第 14 条第 2 款的情况来看, 在这一问题上法院和税务机关均默认其为美国税收居民,^[12]

[10] 参见《中华人民共和国个人所得税法》第 6 条。

[11] 参见《中华人民共和国政府和美利坚合众国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》第 22 条。

[12] 判决书原文表述为“故上诉人因在阿某特国际公司受雇取得的报酬, 不属于《中华人民共和国政府和美利坚合众国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》第 14 条第 2 款规定的应就其在阿某特国际公司受雇取得的报酬仅在美国征税的情形”, 可知其认为原告为美国居民。

事实上,中国税务机关在并没有做税收居民身份判断的前提下,就直接认定 A 某的非居民身份,并认为 A 某可以针对其在中国缴纳的个人所得税,根据《中美税收协定》中有关避免双重征税的规定直接向美国政府申请税收抵免,消除双重征税。同时,在计算应纳税所得额时并没有抵免 A 某在美国缴纳的个人所得税。笔者认为,在这一点上,法院和税务机关的认定结果是片面的,他们直接排除了 A 某最终被认定为中国居民的可能性。倘若 A 某构成中国的税收居民,则其可以在中国境内缴税时申请抵免避免双重征税。原告双方都忽略了在此案中应该首先认定居民身份的重要性。

二 我国非独立劳务所得相关税收规制存在的问题

上述双重雇佣案反映出诸多问题,尤其是有关非独立劳务所得来源地的判定值得深思。中国税法语境下,非独立劳务所得即工资、薪金所得,指的是因雇佣关系或者相当于雇佣关系而取得的工资、薪金、奖金、津贴等工资性报酬,也包括由雇佣关系而产生的年金、退休金、抚恤金等。工资、薪金所得来源地的认定作为税务机关行使税收管辖权,确定应纳税所得额的基础,对居民纳税人和非居民纳税人都具有重要意义。对于居民纳税人,目前许多国家在解决国际重复征税问题上采用抵免制度,对居民纳税人已经在来源地国缴纳的所得税,允许其从居民国应纳税额中扣除,如果判定该所得是来源于居住国境内,则无法进行抵免。因此所得来源地的判断与税收管辖权的行使、应纳税额的认定以及在居民国的税收抵免等问题息息相关。对于非居民纳税人而言,由于工资、薪金所得产生于劳务活动本身,国际上对非居民工资、薪金所得普遍行使来源地税收管辖权。中国《个人所得税法》规定中国的税收居民对其境内所得和境外所得依法缴纳个人所得税,税收非居民对其境内所得依法缴纳个人所得税。^[13] 因此,确定工资、薪金所得的来源地成为各国对非居民行使税收管辖权的基础和前提。此外,中国《个人所得税法》对于在中国境内居住 1 年以上 5 年以下的居民就其境外所得境外企业或个人支付的部分提供了免税优惠。^[14] 在此意义上,工资、薪金所得来源地的认定对纳税人的税负有直接影响。

当前中国法律法规关于工资、薪金的来源地认定标准存在诸多问题,也导致后续应纳税额的确定方法难以与立法相融,具体表现如下:

(一) 来源地认定规则表意不清

148 号文规定,个人实际在中国境内工作期间取得的工资薪金,不论是由中国境内还是境外企业或个人雇主支付的,均属来源于中国境内的所得;个人实际在中国境外工作期间取得的工资薪金,不论是由中国境内还是境外企业或个人雇主支付的,均属于来源于中国境外的所得。^[15] 除此之外,148 号文对于高管纳税义务作出了补充规定,担任中国境内

[13] 参见《中华人民共和国个人所得税法》第 1 条。

[14] 参见《中华人民共和国个人所得税法实施条例》第 6 条。

[15] 参见《关于在中国境内无住所的个人取得工资、薪金所得纳税义务问题的通知》第 1 条。

企业董事或高层管理职务的个人,其取得的由该中国境内企业支付的董事费或工资薪金,不适用本通知第 2 条、第 3 条的法规,而应自其担任该中国境内企业董事或高层管理职务起,至其解除上述职务止的期间,不论其是否在中国境外履行职务,均应申报缴纳个人所得税;其取得的由中国境外企业支付的工资薪金,应依照本通知第 2 条、第 3 条、第 4 条的法规确定纳税义务。^[16] 148 号文的这些规定引发了笔者对于境外所得以及来源地税收管辖权的深度思考,在对中国个人所得税法相关法律制度进行全面梳理后,不难发现以下几个重要问题:

首先,根据中国《个人所得税法》第 1 条的规定,在中国境内无住所又不居住或者无住所而在境内居住不满一年的个人,从中国境内取得的所得,依照本法规定缴纳个人所得税。这是针对非居民的征税问题最基本和最原则性的规定,但是该条文仅仅规定了税收非居民对其境内所得依法缴纳个人所得税,但对于非居民的境外所得是否应该征税以及如何征税,《个人所得税法》并无明确规定。

其次,《个税条例》第 4 条规定,从中国境外取得的所得,是指来源于中国境外的所得。这项规定也没有解释清楚境外所得的含义,只是用来源于中国境外的所得进行阐释,但是何为“来源于”仍然是个悬而未决的问题。如果我们从《个税条例》第 5 条规定,因任职、受雇、履约等而在中国境内提供劳务取得的所得,不论支付地点是否在中国境内,均为来源于中国境内的所得推定,境外所得也是基于在境外提供劳务而获得的所得,那么在境外基于劳动雇佣合同而提供劳务获得的所得应该属于境外所得,而且境外所得既包括境内雇主支付又包括境外雇主支付的薪资。因此,第 5 条实质上是确定了个税征税是以劳务履行地作为依据,并据此判定境内所得和境外所得的来源地标准。同时,“因任职、受雇、履约等而在中国境内(外)……而取得”这样的措辞还表明工资、薪金的取得要基于一定的雇佣关系。然而,148 号文确定的判断标准与该规定有所出入。148 号文第 1 条规定,“境内(外)工作期间”取得的所得分别为“来源于中国境内(外)所得”。虽然从字面上看,该规则依然是一种劳务履行地标准,但实际上和《个税条例》的标准有所出入,因为“工作期间”这一表述不再单纯以提供劳务的地点作为判断标准,而是加入了时间作为限定因素。诚然,立法者的原意是希望在劳务履行地这个空间维度上加上时间坐标的限制,来精准限定征税的时间段和纳税额,以加强其在实践中的可操作性。但是引入工作期间这一因素却造成了该来源地判断规则的模糊性,该条文规定的来源地判断规则涵盖了更多的情形。

以来源于境内所得为例,第一种情形是,一个自然人在中国境内“工作期间”取得了其基于某种雇佣关系而“在中国境内工作”取得的工资薪金,则这笔所得属于“来源于中国境内的所得”。该种情形是实践中常见的情形,依然属于劳务履行地标准的范畴,不存在争议。第二种情形是,一个自然人在中国境内某时段的“工作期间”取得了其基于某种

[16] 参见《关于在中国境内无住所的个人取得工资、薪金所得纳税义务问题的通知》第 5 条。

雇佣关系而在另一个时段内在“中国境外工作”取得的工资、薪金,该笔所得依然属于“来源于中国境内的所得”,此时便会出现问题,试举一例进行说明。例如一个在中国境内无住所的个人在中国境外为境外公司工作一个月后到中国境内工作,在中国境内工作期间获得了其上个月在境外工作取得的工资。则根据 148 号文的规定,该工资属于在中国境内工作期间取得的所得,应当认定为来源于中国境内。而根据《个税条例》中的劳务履行地标准,该工资是该人因受雇而在中国境外提供劳务取得的所得,应当属于来源于中国境外的所得。在个税征管实践中,个税的国内所得由发放机关代扣代缴,从境外获得的所得由纳税人自己申报,但是税收稽查部门在核查境内外工作取得的报酬时,一般不会将这些报酬实际取得的时间与境内外工作期间做一一对应的分析与辨别,前文所分析的外籍高管双重雇佣案也反映出这一问题。在此种情形下,148 号文的规则确定的标准不再是《个税条例》规定的劳务履行地标准。与此同时,来源于境外所得同样也会因为劳务履行实际发生时间和劳务所得的取得时间错位而产生上述情况,在此不再赘述。因此,我们不难发现,148 号文的规则表意不明,不再是“劳务履行地标准”而是一种“工作期间所在地标准”,依据劳动者接收款项时所在地与劳务实际履行地是否一致,具体涵盖了两种不同的情形,在理解适用中容易产生歧义,引发争议。

(二) 非独立劳务所得来源地认定规则不符合税收法定原则

税收法定原则,是指由立法者决定税收问题的税法基本原则,即如果没有相应法律作依据,政府不能征税,公民也没有纳税的义务。征税主体必须依且仅依法律的规定征税,纳税主体必须依且仅依法律的规定纳税。^[17]目前,国税总局以规范性文件的形式,在 148 号文中规定了有悖于《个税条例》的规则,扩大来源地税收管辖权,对在中国境内无住所的个人在境内工作期间取得的基于境外工作取得的工资薪金有权征税,对非居民高管境外工作期间取得的境内支付的工资薪金也有权征税,造成该规则与《个税条例》中来源地税收管辖权的规定不符。从立法层面来看,征税权的扩大必须由法律规定,国税总局只有在国务院的授权下才享有对税收条例的解释权,而解释不能超出条例本身的含义,因此国税总局无权对来源地税收管辖权进行变更。从执法角度来看,税收实务部门在认定工资、薪金所得来源地的问题上应当以法律作为依据,然而在实务中征税主体并非依据法律进行征税,而是依照规范性文件进行征税,148 号文确定的规则成为目前对非居民高管征税的准则。因此在关于工资、薪金所得来源地认定的问题上,立法与执法现状都不符合税收法定原则。

(三) 应纳税额的计算方法与来源地税收管辖权相抵触

在具体计算应纳税额方面,《国家税务总局关于在中国境内无住所的个人执行税收协定和〈个人所得税法〉若干问题的通知》和《国家税务总局关于在中国境内担任董事或高层管理职务无住所个人计算个人所得税适用公式的批复》规定了 148 号文下各种不同纳税义务人计算应纳税额的适用公式,详细的计算公式如下:

[17] 参见刘剑文:《落实税收法定原则的意义与路径》,《中国人大》2017 年第 10 期,第 35 页。

表 3 在中国境内无住所的个人工资、薪金个人所得税计算公式

居住时间	纳税人	计算公式
小于 183 天	非高管	应纳税额 = (当月境内外工资应纳税所得额 * 适用税率 - 速算扣除数) * (境内工作天数/当月天数) * (境内支付工资/境内外支付工资总额)
	高管	应纳税额 = (当月境内外工资、薪金应纳税所得额 * 适用税率 - 速算扣除数) * 当月境内支付工资/当月境内外支付工资总额
183 天到 1 年	非高管	应纳税额 = (当月境内外工资应纳税所得额 * 适用税率 - 速算扣除数) * (境内工作天数/当月天数)
	高管	应纳税额 = (当月境内外工资、薪金应纳税所得额 * 适用税率 - 速算扣除数) * (1 - 当月境外支付工资/当月境内外支付工资总额 * 当月境外工作天数/当月天数)
1 年到 5 年	高管/非高管	应纳税额 = (当月境内外工资、薪金应纳税所得额 * 适用税率 - 速算扣除数) * (1 - 当月境外支付工资/当月境内外支付工资总额 * 当月境外工作天数/当月天数)
超过 5 年	高管/非高管	应纳税额 = 当月境内外工资应纳税所得额 * 适用税率 - 速算扣除数
* 当月境内外工资应纳税所得额 = 当月境内外工资、薪金收入额 - 费用扣除标准 ^[18]		

由上述公式可知,对于在中国无住所且居住不满 5 年的个人,税务部门将境内工作取得的工资所得和境外工作取得的工资收入合并计算再扣除税法规定的相应费用扣除的标准,得到当月应纳税所得额,再通过境内工作天数占比来排除境外工作所得,最终得到应纳税额,即一种“先税后分”的模式。该公式导致了以下问题:第一,对于非居民而言,其境外工作所得根据《个税条例》规定,属于来源于境外的所得,按照《个人所得税法》规定本不应缴纳个人所得税,但在计算应纳税所得额及适用税率时却将其纳入计算,这样一来就无法实现真正意义上的“仅对来源于中国境内的收入”征税。对于在中国境内居住不满 5 年的税收居民而言,根据《个人所得税法》的规定,其境外工作所得本应当直接免税,而现在却要通过公式进行排除。第二,公式中将境内外工资所得额相加再减去扣除的标准缺乏合理性。目前《个人所得税法》中规定了一个固定的费用扣除标准,该标准是根据一个月内中国居民的基本生活支出和国家的 CPI 指数等因素确定的。如果纳税义务人是外籍自然人,则其每月的扣除标准为 4800 元。根据扣除标准设立的初衷,此处的 4800 元应当理解为该外籍个人整月都在中国生活而产生的生计成本。当外籍纳税人在中国境内工作未及一个月时,实际计算其应纳税所得额仍然要扣除 4800 元,显然是不合理的。第三,尽管公式通过境内工作天数占全月比例这一限制试图还原境内所得,但计算公式中将境内外工资合并计算,必将增大在该月份的应纳税所得额,从而增加了税基,提高了超额累进税率所对应的税率。因此,将境内外收入合并征税可能导致适用更高层级的税率,最终加重纳税人的负担。

[18] 根据《中华人民共和国个人所得税法实施条例》的规定,工资薪金所得每月扣减标准为 3500 元,外籍人员扣除标准为 4800 元。

三 完善个人境外非独立劳务所得税收规制的建议

当前,随着经济全球化的不断深入,中国从之前的人才输出国逐渐转变为人才流入国。福布斯中国参与的《2018 全球人才流动和资产配置趋势》报告显示,“中国引力”日渐改变国际人才流动格局,“北上广深”等一线城市以及杭州、南京等“新一线城市”正在成为吸引全球人才的高地,越来越多的外籍人士选择到中国境内工作。^[19]与此同时,伴随着中国经济的转型,中国的服务业和高新科技业迅猛发展,许多企业大力引进国外的高级管理人员,跨国企业也会派遣外籍高管到境内兼任高级管理人员。在此背景下,对外籍人员非独立劳务所得进行课税的合法和公平问题是跨国公司评价中国营商环境的重要因素,对非独立劳务所得的课税的公平性、合理性和科学性直接关系到对人才的吸引程度,并成为海外投资者关注的关键问题。前文所述关于工资、薪金所得来源地认定标准的种种问题,在企业高管频繁跨境流动的过程中凸显出来,为了完善工资、薪金所得的认定标准,实现法律之间的协调一致,减少此类税收纠纷的发生,笔者提出以下建议:

(一) 协调各认定标准间的冲突

如前文所述,148 号文对工资、薪金所得来源地的认定采取工作期间的标准,对高管人员工资、薪金所得来源地的认定采取工作期间兼支付方所在地标准,这两个标准都与《个税条例》所规定的劳务履行地标准冲突,因此产生了这些标准如何协调的问题。在此问题上,笔者的观点如下:

第一,以劳务履行地标准为基础,结合雇佣关系完善现有标准。当前 148 号文确定的规则在理解适用上根据劳务提供和工资支付的时间是否一致,存在两种情形。对 148 号文的规则进行文义解释,则可认为一个自然人在中国境内“工作期间”取得了其基于某种雇佣关系而在“中国境外工作”取得的工资薪金,依然属于“来源于境内的所得”,税务机关有权征税。此种劳务履行与工资支付错位的情形也是导致 148 号文背离劳务履行地标准的原因,则仅需讨论此种情况下税务机关是否拥有来源地管辖权。笔者认为,此种情形下,首先应当明确,148 号文是否确实试图抛开“劳务履行地”标准,另外确立了一个新规则,还是 148 号文容易导致理解适用上的歧义,从而导致税务机关任意地不当解释适用 148 号文。关于这一问题,笔者倾向于认为,148 号文表意模糊,容易导致理解适用上的歧义。

在 148 号文的解释适用问题上,由于其相较于个税条例属于下位法,解释和适用应当遵循上位法确定的原则。因此,148 号文的工作期间标准应当在劳务履行地标准下进行解释。根据体系解释和目的解释,可以认为,一个自然人在中国境内“工作期间”取得了其基于某种雇佣关系而在“中国境外工作”取得的工资、薪金,仍然应当遵循上位法的劳务履行地标准,被认定为属于“来源于境外的所得”,税务机关无权征税。然而,从上述双重雇佣案可以看出,税务机关和法院在对 148 号文进行解释和适用时并没有遵循这样的

[19] 中研网:《外国人到中国抢工作剧情大反转,中国参与“全球人才环流”》, <http://www.chinairn.com/news/20171107/134230483.shtml>,最近访问时间[2018-01-21]。

解释规则,仅仅停留于条文的字面含义,此时在理解上就会出现前文所述的多种情形,与上位法的标准相抵触。其次,即使认为这样的冲突可以通过法律解释进行调和,从而得出前述的所得应当属于来源于境外的所得,现行的制度设计依然有失偏颇。

实践中劳务履行与工资支付错位的情形纷繁复杂,为了从根本上解决此类争议,笔者建议应当增强规范性文件的确定性,对于一个自然人在中国境内“工作期间”取得了其基于某种雇佣关系而在“中国境外工作”取得的工资薪金这一情形,仍需区分不同情况进行认定,即在境外被雇佣且在境外工作,以及在境内被雇佣但在境外工作,以此更加精准地确定非独立劳务所得的来源。首先,来源地课税权的前提是一国的征税管辖与某项所得有着经济上的关联。就工资、薪金所得而言,此种经济上的关联可体现为在一国境内提供劳动或者基于劳动者与该国企业的雇佣关系而产生的合同缔结以及工资支付等关联活动,在没有上述条件的前提下,受雇者仅仅在一国境内接收款项不足以形成强有力的经济关联,因此应当考虑是否存在其他关联。其次,在考察国外立法例之后,也可发现经济关联因素对来源地管辖权的重要性。根据《美国联邦税法典》规定,在美国被雇佣的非居民被视为参与了美国的经济活动,该受雇者应针对其在美国提供劳动而取得的收入缴纳个人所得税。^[20]可见,美国对非居民所得行使来源地税收管辖权有两个条件:一是美国税法强调非居民在美国“被雇佣”,基于雇佣关系使非居民和美国产生了经济联系,而不是非居民受其他国家的企业或机构的雇佣,这是工资、薪金所得来源地管辖权产生的逻辑起点,也是劳动者与某国具有经济关联强有力的证明。在这个前提下,可以考虑来源地管辖权的第二个条件——劳务履行地,也可以说是征税连结点,因其在美国提供劳务,而不是在其他国家提供劳务,这里强调了劳务的真实提供地。此外,《爱尔兰税法》规定,如果在本国无住所的雇员的雇佣合同是在境外洽谈并达成,且报酬汇入一个外国银行账户,则即使该雇员是在爱尔兰境内工作,该所得也被认为是来源于境外。^[21]通过对比可以发现,该条规则同样遵循上述逻辑,即“雇佣关系”是来源地管辖权产生的起点,可以看作劳动者与一国具有经济联系的要素。由此,以征税连结点为基础,结合其他的经济关联要素可以考量一国是否能够行使征税权。因此,在进行工资、薪金所得来源地认定标准设计时,应确保劳动者与征税国至少有一种经济关联。

对于中国而言,可以借鉴上述国家的立法经验,区分不同情形进行规定。如果劳动者在“境内工作期间”取得因境外工作而获得的工资,该工资的取得并不是基于其与境内企业或个人的雇佣关系,而是基于与境外企业或个人的雇佣关系,则该笔所得与中国就不存在经济上的关联,应当属于来源于境外的所得,税务机关不可行使来源地税收管辖权。如果该所得是基于其与境内企业或个人的雇佣关系而在境外工作取得,则该笔所得在境内及境外都有经济关联,如何选择取决于立法者的价值判断和相关政策考量。按照中国现行的劳务履行地标准,中国税收主管当局无权征税,尽管非居民和中国境内企业有雇佣关系的存在。至于今后是否可以考虑扩大税收管辖权,将支付地标准也作为一个连结点,可

[20] 参见 Internal Revenue Code, sec. 864B & sec. 871B (1954)。

[21] 参见[美]罗伊·罗哈吉著:《国际税收基础》,林海宁、范文祥译,北京大学出版社2006年版,第305页。

以做进一步的探讨。此外,劳务履行与工资支付错位的情形对来源于境外所得的判定也有影响。与上述情形相对应,如果一个自然人在境外工作期间取得了基于与境内企业的雇佣关系而在境内工作获得的工资薪金,由于该笔所得与境外不存在经济关联,而是完全基于境内的劳务和雇佣关系而取得,则该笔所得仍然应当被认定为“来源于境内的所得”。因此,在工资、薪金所得来源认定的问题上,必须综合考虑劳务履行地、雇佣关系、支付方所在地等经济关联因素。

第二,关于董事、高管人员的征税规则,其征税原理应与一般非居民相同。由于其采取的征税规则引入了新的经济关联因素,无法通过法律解释的方法化解冲突,因此属于规则本身与上位法相抵触。在此问题上,笔者建议,在制定规则的过程中,应首先明确董事费和工资薪金的区别,然后再参照经济合作与发展组织制定的《税收协定范本》(以下简称《OECD 范本》)的标准,分别进行制度设计。对于董事费,可保留现行的规定,采用支付方所在地标准进行征税,因为该规定与《OECD 范本》董事费条款相关规定的精神相符,与国际通行做法相吻合;对于工资、薪金所得,涉及前文的连结点缺失问题,同样可参考前文的解决思路,从雇佣关系出发,结合其他连结点,如劳务履行地、支付方所在地等进行规则重构。此外,在规则制定过程中,还应当遵循税收法定的原则,在内容上吸收国际通行规则的同时,还必须考虑到不同法律规范之间的效力层级问题,避免上下位法之间的冲突。

(二)改进外籍纳税人个人所得税的计征方式和计算方法

上述劳务履行时间与报酬接收时间的错位所导致的经济关联缺失问题,很大程度上也与中国个人所得税计征方式有关。当前,中国对于工资、薪金所得按照按月计征的方式进行课税。由于受雇者跨国流动性较强,按月计征更容易产生报酬接收地与劳务实际履行地不一致的情形。世界上多数发达国家,如美国、加拿大、英国、法国等都是以年度为单位缴纳个人所得税,就不存在上述错位的情况。因此,为了避免此种情况的发生,将中国个人所得税由按月计征改为按年计征也值得考虑。

此外,当前对于外籍纳税人个人所得税的计算,采用“先税后分”的模式。这种对于外国非居民纳税人,将其境内境外所得相加,减去扣除标准,再通过境内工作时间的比重来计算应纳税额的方法与来源地税收管辖权相抵触。因此,笔者建议采用“先分后税”的模式,首先区分非居民纳税人的所得是来源于境内还是境外,仅对其境内所得进行征税。由于非居民纳税人对其境外所得不具有纳税义务,因此在计算过程中应当首先将其排除。

(三)提高司法机关处理税收纠纷的专业化程度

从外籍高管个税纠纷案的处理过程可以看出,当前司法机关处理税务案件的专业化程度远远不够,在事实认定和法律适用方面存在诸多不足。首先,在事实认定方面,司法机关对证据资料的主次区分不明,对于一些关键性事实,如纳税人的居民身份、所得来源等未予重视,导致之后的法律适用方面存在错误。其次,在法律适用方面:第一,司法机关往往忽视税收协定的效力。有关外籍自然人的征税通常会涉及双重征税的问题,在解决此类纠纷时,应当首先明确是否涉及税收协定的内容,正确运用税收协定处理居民身份、税收抵免等问题;第二,司法机关实践中的做法有违行政诉讼法的规定。根据《行政诉讼

法》的规定,人民法院审理行政案件,依据法律、行政法规和地方性法规,参照规章。^[22]而在税务案件处理过程中,法院往往援引大量的规范性文件作为判决的依据。在对规范性文件进行解释的过程中违背上位法的精神,使得判决结果难以让人信服。当然,必须承认,这样的适用模式一部分是因为中国目前税收规则整体效力层级偏低,因此提高税收规则的效力层级也是税法改革的重中之重。再次,在税务案件审理的逻辑上,司法机关不能做到条分缕析。从外籍高管双重雇佣案的判决书来看,司法机关在审理案件时倾向于按照传统的三段论模式,对证据材料以及适用的法律进行简单的堆砌,然后得出结论,并没有深入阐明判决的思路和逻辑,对重要税收要素的认定模糊不清。笔者认为,

司法程序作为纳税人的最终救济手段,理应发挥其定纷止争的作用,因此对于税收纠纷这种专业性案件,法院应当配备专业的法官进行审理。在法院内部,可以定期进行税务知识培训,通过考核选拔出税收案件的专审法官,提高税务案件审理的专业化程度,实现司法的功能。

[Abstract] With increasingly frequent cross-border movement of labor, the fair taxation on foreign employees is of great significance to creating a friendly business environment and attracting foreign investment. However, the current bilateral tax treaty lacks coordination with China's domestic tax system, and there is no logic self-consistency in the domestic laws relating to personal income tax. Therefore, there are the following problems in the legislative and law enforcement aspects: firstly, the domestic law normative documents on non-resident wages and the rules for determining the source of salary income are ambiguous in the application, and conflict with the provisions of the Individual Income Tax Regulations, leading to tax disputes and litigation; secondly, the rules for determining the source of non-independent labor services and the criteria for identification are not uniform, and the inconsistency between a inferior law and a superior law constitutes a violation of the statutory principle of taxation; thirdly, the calculation of the taxable amount is in conflict with the taxation right of the source. The tax authorities and the judicial authorities ignore the application of the tax treaty when resolving tax disputes. In order to promote the inflow of non-resident high-quality talents and create a stable and predictable tax environment for transnational taxpayers, the source of land identification standards should be unified, the method of collecting individual income tax improved, and economic correlation factors used as the basis for taxation rights to further coordinate. Moreover, the content of international tax treaties and those of domestic laws should be further coordinate, so as to eliminate conflicts between laws and regulations and normative documents.

(责任编辑:郑佳)

[22] 参见《中华人民共和国行政诉讼法》第63条。