

完善我国涉外个人所得税政策

■ 刘安乐 徐 坡 夏宏伟

现行个人所得税制度设计之初，为吸引国际人才，给予了涉外人员较多的政策优惠。随着我国对外开放程度逐步加深，国际间各类人才交流和合作日益密切，跨国提供劳务的情况不断增多，如果税收优惠政策不规范统一，势必造成涉外人员超国民待遇和税负严重不公。因此在新税制设计中，应对我国现行涉外个人所得税政策存在的问题进行完善。

一、涉外税收政策存在的问题

——纳税人住所难以判定，不利于确定税收管辖权。个人所得税法规定，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，需要就中国境内和境外取得的收入在中国纳税；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，只需要就中国境内取得的收入在中国纳税。前者为居民纳税人，后者为非居民纳税人。我国税法在居民纳税人和非居民纳税人判断上采用了住所加居住时间的双重标准，即在实际征管中判定纳税人是负有无限纳税义务还是有限纳税义务，首先需要判定纳税人在境内是否有住所，如无住所，则要根据纳税人是否在境内居住一年以上来判断纳税义务。在实际征

管中，住所的判断难度要远远大于居住时间的判断难度，因为我国税法关于住所的判定标准难以执行。税法规定，‘住所是指“因户籍、家庭、经济利益关系而在中国境内习惯性居住。”该标准采取习惯性居住来判定纳税人住所，没有采取民法上“永久居住”的标准。按照此标准，对于习惯性居住地不在中国境内的中国人，如华侨，虽然仍具有中国国籍，但因长期居住在国外，可以判定为在中国境内无住所；对于习惯性居住在境内的外籍人，可以判定为在中国境内有住所。由此可能带来两个方面的问题：一是税法中住所判定标准同实际执行中的标准不统一。执行过程中，税务部门很难根据纳税人家庭、经济利益判定纳税人是否在境内有住所，通常只根据纳税人户籍进行判断，即具有中国国籍的，判定为境内有住所；不具有中国国籍的，判定为境内无住所，因此在实际征管中无法严格按照税法中关于住所的标准进行判定，容易造成税收利益的丧失。二是过多拥有中国国籍的纳税人成为非居民纳税人影响税收管辖权。随着国际人力资本流动性的增强，中国籍纳税人取得国外永久居住权，获得华侨身份越来越容易，如果仅仅依靠其国外永久居住权就判定其家庭和经济利益在国外，从而判定其在境内无住所，很容易造成税收

利益的丧失。

——居住时间标准与国际通行做法不一致。对居民纳税人和非居民纳税人的居住时间判定标准，现行个人所得税法采用的是365天标准，即在中国境内无住所而在一个纳税年度内在中国境内居住满365天的个人为居民纳税人。但是目前国际上大多数国家均适用183天的标准，只有少数国家适用365天的标准。居住时间判定标准与国际通行做法不一致，使得一些本应在我国境内居住满183天的个人就成为居民纳税人的个人，却要延迟至365天才能成为居民纳税人，从而导致我国丢失了部分税收权益。

——外籍人员特殊津贴、补贴政策造成税款流失严重。改革开放之初，为吸引外籍人员，个人所得税法规定，外籍人员以非现金形式取得的住房补贴、伙食补贴、洗衣费、搬迁费、合理标准的出差补贴、探亲费、子女教育费免征个人所得税。政策制定之初，对于吸引国际人才具有很大的促进作用。但随着经济全球化的发展，外籍人员在国内收入形式多样化，上述支出在收入中的比重逐步降低。在实际执行中，纳税人为享受这些税收优惠，往往在工资中硬性列出很多这些项目，以逃避纳税义务。如洗衣费、子女教



育费、房租费等实报实销的项目,企业通常以现金形式发放给个人,但在缴纳个人所得税时又自行扣除,从而违反了实报实销的相关规定。另外,外籍人员境外保险费用扣除也存在不少问题。根据规定,“企业为雇员负担的并直接为其支付的境外保险费,不计入该职员的工资薪金所得,但该企业计算缴纳企业所得税时,也不得作为费用列支;计入该职员的工资薪金所得,允许企业在计算缴纳企业所得税时作为费用列支。”在具体操作时,企业往往将支出的境外保险费既作为企业费用列支,又在个人所得税税前进行列支,造成国家税款双向流失。

——采用多重课税主体标准造成税收政策混乱。在确定涉外人员税收政策时,不同个人所得税条文中使用了三个不同的纳税人判定标准,即非居民纳税人、无住所纳税人和外籍人。在判定全部纳税义务和部分纳税义务时,使用了非居民纳税人的概念;在确定工资薪金所得附加费用扣除时,使用了无住所纳税人的概念;在确定特殊免税津贴、补贴时,使用了外籍

人的概念。准确判定非居民纳税人、无住所纳税人和外籍人的范围是正确适用税收政策的前提,但是三类纳税人存在一定的交叉,在实际执行中很难准确判定,造成税收政策的误用。

二、完善涉外个人所得税政策的建议

针对外籍人员个人所得税政策中存在的问题,笔者认为应借鉴国际经验,进一步完善。

——采用国际通行居住时间标准。目前大多数国家均以183天为基准确定税法意义上的居民和非居民,同时,我国对外签订的国际税收协定绝大多数也是按183天来划分纳税人的无限纳税义务与有限纳税义务。因此,建议取消1年规则,使国内法与国际税收协定以及大多数国家的做法相一致。

——完善居民纳税人判定标准。我国民法受德、法等大陆法系国家影响比较大,民法在判定居民时采用了住所加居住时间的标准,因此我国税

法也采用了大陆法系中住所加居住时间的标准来判定居民纳税人和非居民纳税人。但实践证明,住所判定标准在实际操作中不易执行。鉴于这种情况,应该借鉴美国居民纳税人判定标准,实行公民、永久居住权和居住时间标准来确定居民纳税人。凡是具有本国国籍的公民无论居住在任何地方、居住时间长短,都始终是中国居民纳税人;拥有永久居住权的外籍人或者虽然外籍人不拥有永久居住权但在中国境内连续居住183天以上的,也是中国居民纳税人。实行公民、永久居住权和居住时间标准,既方便居民纳税人和非居民纳税人的判定,也有利于行使国家税收管辖权。

——取消外籍人员特殊免税规定。外籍人员特殊免税规定不符合国民待遇原则,是对外籍个人的超国民待遇,与WTO平等原则相背离。再者,境内无住所人员及境内有住所人员境外取得收入的,属于高收入阶层,不应再给予附加费用扣除。

(作者单位:北京市地方税务局)

责任编辑 刘慧娟

PHOTO NEWS

图片新闻



支持青海藏区经济社会发展合作备忘录签字仪式在京举行

财政部与青海省人民政府日前在北京举行了支持青海藏区经济社会发展合作备忘录签字仪式,财政部副部长王军出席了仪式并签署了备忘录。

(本刊记者 摄影报道)