

# 非居民企业派遣人员在中国境内 提供劳务所得税问题明确

## —— 解读国家税务总局公告2013年第19号

■ 程 辉

根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、中国政府对外签署的避免双重征税协定(含与香港、澳门特别行政区签署的税收安排,以下统称税收协定)以及《国家税务总局关于印发〈中华人民共和国政府和新加坡共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定及议定书条文解释〉的通知》(国税发[2010]75号,下称“75号文”)等规定,国家税务总局于2013年4月19日发布《关于非居民企业派遣人员在中国境内提供劳务征收企业所得税有关问题的公告》(国家税务总局公告2013年第19号,下称“19号公告”),明确了非居民企业派遣人员提供劳务构成机构、场所履行企业所得税纳税义务等问题。现对公告解读如下:

### 一、公告出台背景

近年来,非居民企业向境内企业主要是其关联企业派遣人员担任境内企业高管或其他技术职务,并由境内企业向该境外企业支付派遣人员的工资、薪金以及管理费等费用。在此情形下,非居民企业是否构成在中国境内设立机构、场所,企业所得税法、实施条例及相关文件对此仅有原则性的规定。判定非居民企业派遣人员在境内提供劳务纳税义务

的难点在于确定外派人员的工作性质。由于通常情况下,外派人员受非居民企业派遣,与非居民企业的雇佣关系并不解除,在派遣期间主要在境内企业从事管理、技术等方面的工作,因此,在派遣期间外派人员是作为非居民企业雇员为非居民企业提供劳务,还是属于境内企业雇员为境内企业提供劳务,税企双方存在较大争议。如果属于前者,则非居民企业构成在境内设立机构场所。因此,确定外派人员是否属于非居民企业的雇员并为非居民企业服务的具体标准是解决这一问题的关键。针对这一问题,为提高文件的针对性和可操作性,国家税务总局印发19号公告,提出了比较明确的判定标准,并解决了如何将派遣行为纳入非居民登记申报程序,以及关于非居民企业所得税核定、对外支付开具税务证明规定相衔接等问题。

### 二、公告前原有规定

75号文虽然是在中国与新加坡之间的税收协定(下称“中新协定”)基础上对税收协定的条文作出的解释,但其适用于所有中国对外所签订的、有关条款规定与中新协定条款规定内容一致的协定中相同条款的解释及执行。

75号文对于境外母公司派员到境内

子公司工作,什么情况下作为境外母公司为境内子公司提供服务构成常设机构,什么情况下不视为境外母公司为境内子公司提供服务不构成常设机构给出了非常明确的判定标准。

75号文在关于常设机构条款的解释中,提及了跨国公司之间人员派遣的安排,以及判断此种派遣安排是否构成常设机构的标准。按照75号文的规定,通过母公司(即境外派遣企业)与子公司(即境内接收企业)间对派遣人员的工作指挥、责任风险的分担、人员标准和数量的决定权、人员工资的负担方式,以及母公司是否因派遣人员到子公司从事活动而从子公司获取利润等标准来判断派遣人员是为母公司工作还是为子公司工作。如果被派遣人员被视为在为母公司工作,且母公司在境内构成常设机构,则中国税务机关有权对母公司就上述派遣活动而向子公司收取的费用征收企业所得税。

虽然75号文在新的企业所得税法开始实施以后首次明确了跨国人员派遣安排下的所得税处理,但75号文是依托于税收协定进行解释的,并未明确非居民企业未构成常设机构,但构成了企业所得税法下的机构、场所的税务处理,以及非居民企业的纳税方式、纳税与税务证明开具的衔接等问题。

### 三、19号公告的主要内容

一是明确构成派遣企业应认定在中国境内设立机构、场所提供劳务的情形。“非居民企业(以下统称‘派遣企业’)派遣人员在中国境内提供劳务,如果派遣企业对被派遣人员工作结果承担部分或全部责任和风险,通常考核评估被派遣人员的工作业绩,应视为派遣企业在中国境内设立机构、场所提供劳务;如果派遣企业属于税收协定缔约对方企业,且提供劳务的机构、场所具有相对的固定性和持久性,该机构、场所构成在中国境内设立的常设机构。”公告根据被派遣企业人员的工作结果责任和风险由谁承担,来判定派遣人员所从事的工作性质与派遣企业还是与境内企业有实质联系,这与构成常设机构的判定具有原则和逻辑上的一致性。

二是规定了五个方面判定要素。公告规定:“在做出上述判断时,应结合下列因素予以确定:(一)接收劳务的境内企业(以下统称接收企业)向派遣企业支付管理费、服务费性质的款项;(二)接收企业向派遣企业支付的款项金额超出派遣企业代垫、代付被派遣人员的工资、薪金、社会保险费及其他费用;(三)派遣企业并未将接收企业支付的相关费用全部发放给被派遣人员,而是保留了一定数额的款项;(四)派遣企业负担的被派遣人员的工资、薪金未全额在中国缴纳个人所得税;(五)派遣企业确定被派遣人员的数量、任职资格、薪酬标准及其在中国境内的工作地点。”上述五个方面的因素,大部分属于并列的情形,也就是说,一般而言,只要符合其中之一,加上前面的定性条件,就可以判定构成机构、场所和常设机构。值得注意的是如果派遣企业仅为在接收企业行使股东权利、保障其合法股东权益而派遣人员在中国境内提供劳务的,包括被派遣人员为派遣企业提供对接收企业投资的有关建议、代表派遣企业参加接收企业股

东大会或董事会议等活动,均不因该活动在接收企业营业场所进行而认定为派遣企业在中国境内设立机构、场所或常设机构。

三是公告还提出应重点审核派遣行为的四个具体资料,从而有利于更好地确定非居民企业所得税纳税义务:(一)派遣企业、接收企业和被派遣人员之间的合同协议或约定;(二)派遣企业或接收企业对被派遣人员的管理规定,包括被派遣人员的工作职责、工作内容、工作考核、风险承担等方面的具体规定;(三)接收企业向派遣企业支付款项及相关账务处理情况,被派遣人员个人所得税申报缴纳资料;(四)接收企业是否存在通过抵消交易、放弃债权、关联交易或其他形式隐蔽性支付与派遣行为相关费用的情形。

### 四、要注意两种情形

在派遣企业属于与中国有税收协定的协定国或地区居民的情况下,如果被判定为在中国境内构成机构、场所,并需要享受协定待遇的,需要根据税收协定的有关内容和程序处理,包括根据协定条款具体判定是否构成常设机构,以及进行相应的备案。构成机构场所但未构成常设机构的,其取得的归属于机构场所的所得在中国不负有纳税义务。由于此公告主要针对的派遣人员在境内担任固定职务的时间通常超过6个月,因此,判断属于此种特殊情形的,必须在严格区分机构场所和常设机构概念的基础上,提出相关的理由和资料,证明其虽构成机构场所但不构成常设机构。在本公告界定的外派劳务的模式下,此种构成机构、场所但不构成常设机构的情形属于例外情形。

另外,以下情形境外机构取得的派遣费无需缴纳企业所得税。如应子公司要求,母公司派人员到子公司为子公司工作,这些人员受雇于子公司,子公司对其工作有指挥权,工作责任及风险与母

公司无关,由子公司承担,那么,这些人员的活动不导致母公司在子公司所在国构成常设机构。此种情况下,子公司向此类人员支付的费用,不论是直接支付还是通过母公司转支付,都应视为子公司内部人员收入分配,对支付的人员费用予以列支,其所支付的人员费用应为个人所得,按我国个人所得税法的相关规定,征收个人所得税,无需缴纳企业所得税。也就是说,母公司向子公司收取的派遣费是否缴纳非居民企业所得税,判定的标准要看派遣的人员为谁工作。如果是为母公司工作,母公司对派遣人员的工作拥有指挥权,并承担风险和承担责任或工资由母公司负担等,则需要缴纳企业所得税。反之如果派遣人员是为子公司工作,子公司对其工作有指挥权,并承担风险与责任,派遣人员的工资由子公司负担,由于养老保险和社会保险的原因,子公司向母公司支付代垫的工资、薪金,则无需缴纳企业所得税,只需缴纳个人所得税。另外如果被派遣人员的工资、薪金已经全额在中国缴纳个人所得税,即使派遣企业负担其中的全部或部分费用,由于不存在派遣企业负担工资、薪金或通过派遣行为取得所得的情况,此种情形不作为判断构成机构、场所的因素。

### 五、构成常设机构的应当如何纳税

境内企业是否有代扣代缴义务。企业所得税法规定的实行源泉扣缴,以支付人为扣缴义务人的情形仅是针对在中国境内未设立机构场所的非居民企业,对于到中国境内提供劳务的情形,支付人并非法定扣缴义务人。但《企业所得税法》第三十八条同时规定,税务机关可以指定工程价款或劳务费的支付人为扣缴义务人。可以指定的情形在《企业所得税法实施条例》第一百零六条进行规定,即当非居民企业未按照规定程序办理税务登记或者未进行预缴申报、纳税申报、

# 个人所得税新版申报表解读

刘厚兵 陈智红

为进一步优化纳税服务,明晰纳税人的权利与义务,加强个人所得税分类专业化管理,同时,本着与税制发展方向、税收征管改革目标、电子信息发展趋势相适应的原则,2013年4月27日,国家税务总局发布《关于发布个人所得税申报表的公告》(国家税务总局公告2013年第21号)对个人所得税申报表重新修订。从2013年8月1日起,个人收入所得税申报要填新版表格。现将具体修订内容解读如下:

## 一、新增2张基础信息登记类申报表

为进一步规范全员全额扣缴明细申报制度,完善基础申报信息,统一数据口径标准,特别新增2张个人所得税基础信息表:一张是适用于扣缴义务人扣缴明细申报用的《个人所得税基础信息表(A表)》(附件1);一张是适用于纳税人自行纳税申报用的《个人所得税基

础信息表(B表)》(附件2)。

其中,《个人所得税基础信息表(A表)》的设计是基于现行个人所得税以代扣代缴为主要征收方式,个人基础信息的获取主要依托扣缴义务人。A表由扣缴义务人填报。适用于扣缴义务人办理全员全额扣缴明细申报时填报纳税人基础信息。初次申报后,以后月份只需报送基础信息发生变化的纳税人的信息。而《个人所得税基础信息表(B表)》作为自行纳税申报纳税人自主申报的信息,要求填写税务机关能与纳税人联系的电子邮箱地址、有效中国境内联系地址、邮政编码和联系电话等。这也作为《个人所得税基础信息表(A表)》的有效补充,不仅为计税提供依据,也为下一步税收管理(如联系纳税人、直接寄送完税证明等)提供了方便。

值得注意的是,A表作为目前主要的个人基础信息采集来源渠道,既要采集自然人纳税人的必要涉税信息,还要兼

顾扣缴义务人的申报工作量。扣缴义务人填报本表时,“姓名、国籍(地区)、身份证件类型、身份证件号码、是否残疾烈属孤老”为所有纳税人的必填项;其余则根据纳税人自身情况选择后填报。因此,采集的信息数量较少。各地税务机关可根据本地实际,由自然人纳税人初次向税务机关办理相关涉税事宜时填报B表;初次申报后,以后仅需在信息发生变化时填报。

## 二、2张扣缴申报类申报表作了修订

一张是适用于扣缴义务人办理全员全额扣缴个人所得税申报的《扣缴个人所得税报告表》(附件3),它还适用于向个人支付应税所得,但低于扣除费用、不需扣缴税款情形的申报,以及特定行业职工工资、薪金所得个人所得税的月份申报。该表申报期限是次月十五日内。扣缴义务人应于次月十五日内将所扣税款缴入

有证据表明不履行纳税义务等情况的税务机关可以指定支付人为扣缴义务人。

税款的缴纳分为据实申报和核定征收两种方式。在中国构成常设机构的非居民企业与居民企业相同,应当按照税收征管法及有关法律法规设置账簿,根据合法、有效凭证记账、核算,并应按照其实际履行的功能与承担的风险相匹配的原则,准确计算应纳税所得额,据实申报缴纳企业所得税;因会计账簿不健全,资料残缺难以查账,或者其他原因

不能准确计算并据实申报其应纳税所得额的,税务机关有权核定其应纳税所得额。无论采用据实申报还是核定征收的非居民企业,均适用25%的税率,企业所得税应当按纳税年度计算、分季预缴,并在工程项目完工或劳务合同履行完毕后结清税款。对于在中国境内承包工程作业或者提供其他劳务服务持续时间超过一年的还需进行当年度汇算清缴。

## 六、公告执行时间

本公告自2013年6月1日起施行。本公告施行前发生但未作税务处理的事项,依据本公告执行。涉及公告施行前发生的事项,如果未作税务处理的,包括有相关款项未对外支付,或未申报纳税等情形的,应当根据本公告的规定,重新进行判定,符合条件的,应相应进行登记、申报纳税及相关税务管理。■

(作者单位:福建省龙岩经济技术开发区国家税务局)

责任编辑 刘莹