



科研成果

教师论著

经济法与法律经济学教室

金融法教室

税法教室

竞争法教室

宏观调控法教室

工业产权法教室

环境法教室

获奖成果

厦门大学经济法学研究中心 > 科研成果 > 教师论著

廖益新：国际税收协定中非独立劳务所得征税协调规则的适用问题

作者：廖益新

本文来源：厦门大学国际税法与比较税制研究中心

摘要

本文指出由于两个范本及其注释的修改，中国在“183天规则”的期限计算方法上可能与有关协定的缔约国对方主张的计算方法存在差异；关于雇主的认定，在双重雇佣关系和所谓国际劳务租用情形下，应根据从事劳务活动的雇员与有关企业之间的人身和经济依附程度确定实际的雇主；在认定跨国非独立劳务报酬是否是由常设机构或固定基地负担问题上，应按照实际负担原则，考虑到常设机构或固定基地以某种间接方式实际承担了非居民雇员的工资、薪金的情形。

关键词

税收协定；跨国非独立劳务所得；征税协调

非独立劳务所得，是指为一国居民的纳税人因受雇于他人从事劳务活动所取得的来源于居住国外的工资、薪金或其他类似性质的劳动报酬。为协调在这类跨国所得上居住国和来源地国征税权的冲突以避免国际重复征税，各国相互间签订的双边税收协定一致采用了经合组织范本第15条和联合国范本第15条中共同建议的协调规则——“183天规则”，中国也不例外。[1]本文拟就这一规则适用中存在的问题进行分析探讨。

关于183天期限的计算问题

根据1980年联合国范本第15条第2款第（1）项和1977年经合组织范本第15条第2款第（1）项规定，作为缔约国一方居民的个人前往缔约国另一方境内从事非独立劳务活动，如果在有关会计年度中在缔约国另一方停留的时间连续或累计超过183天，则作为劳务履行地国的缔约国另一方在这种情形下有权对该非居民个人的非独立劳务所得征税。上述两个范本规定的183天期限的计算，明确限定在有关的会计年度内，不得跨年度计算。至于有关会计年度的起止期间，则适用缔约国各方国内税法上有关会计年度的期间规定，两个范本并没有作统一的界定。就绝大多数国家税法的规定而言，会计年度与纳税年度一致，即指公历年1月1日至12月31日止的这段期间。但也有少数国家的会计年度不适用历年制。[2]在纳税人跨年度停留的情形下，应分别计算其在各个公历年度内连续或累计停留的时间是否超过183天，不能跨年度累计计算。但是，如果缔约国另一方税法上的会计年度概念并非采用历年制，这种会计年度概念的差异则可能因计算期间的不同导致适用183天规则的争议。而且，限定于在某一会计年度内而不能跨年度计算183天期限，也使某些非居民纳税人可以有意地控制某个会计年度内在劳务履行地的缔约国另一方境内停留的天数不超过183天，从而达到规避在劳务履行地国纳税的目的。

各国在执行税收协定的实践中，对于183天期限的计算存在着实际停留天数法和实际活动期间法两种方法的差别。前一种方法是按纳税人在某一会计年度内实际在缔约国一方境内停留的天数计算183天，纳税人中间离境或在境外休假的日期应予扣除。而实际活动期间法则是以纳税人前往缔约国一方从事劳务活动起始到结束的实际期限来计算183天，不考虑扣除中间的临时离境和在境外度假的天数。另外，在计算

183天期限时应该包括和剔除的天数，各国的规定也不一致。

针对“183天规则”适用中存在的上述问题，1992年经合组织通过对范本第15条第2款（1）的修改案，修改后的条文表述为：“收款人在有关会计年度开始或结束的任何12个月期限内，在缔约国另一方境内停留用计不超过183天。”按此规定，关于183天期限的计算可以跨年度计算和移动计算。如果按跨年度计算和移动计算的结果，这个人没有在任何12个月期间内在缔约国另一方境内停留累计超过183天，则该个人的非独立劳务所得，如果并非是由缔约国另一方居民的雇主支付或代表雇主支付的，并且亦不是由雇主设在缔约国另一方境内的常设机构或固定基地所负担的，缔约国另一方不得对其课税。因此，相对于原先的条文规定而言，修改后的范本第15条第2款第（1）项规定在一定程度上扩大了劳务履行地国的来源地课税范围，有效地降低了非居民纳税人通过人为地控制在劳务履行地国一方停留的天数进行国际避税的机会。正是鉴于上述这种修改的合理性，联合国范本在1999年的修订过程中也完全采纳了经合组织范本第15条第2款（1）的修改方案。[3]

同时，上述修改后的经合组织范本和联合国范本有关第15条的注释均进一步明确说明“有关会计年度”系指劳务履行地所在国一方的会计年度，并主张统一采用实际停留天数法计算183天期限。在计算183天期限时，下列日子应计入183天期限内：纳税人在劳务履行地国境内停留不足24小时的这一天应计为一整天；纳税人到达、离开劳务履行地国的日子；在劳务履行地国境内度过的所有的星期六、星期天、法定节假日和节假日，包括在劳务活动开始前、劳务活动期间和劳务活动结束后在该国境内度过的节假日；在劳务履行地国境内度过的短暂的工作中断的天数（如因接受培训、罢工、停工待料等原因而暂停工作的天数）；在劳务履行地国境内生病的天数，但如果纳税人是因为生病而不能按原定时间离境返回以致超过183天期限，这种情形下生病的天数应予剔除。按照实际停留天数法，纳税人因度假、工作出差等各种原因在劳务履行地国境外度过的全天数，以及纳税人在一次起点和终点均不在劳务履行地国境内的旅行途中在劳务履行地国境内度过的天数，在计算183天期限时应予扣除。[4]

在中国与各国缔结的双边税收协定中，多数协定中的非独立劳务所得课税条款是按照上述修订后的两个范本第15条的模式订立的，有关183天期限的规定明确表述为“收款人在有关历年中，在该缔约国另一方连续或累计停留不超过183天”。[5]在中英和中印协定中，“有关历年”分别表述为“有关会计年度”和“有关纳税年度”。[6]就中国而言，按照上述表述方法，有关缔约国对方居民个人在中国境内从事非独立劳务活动停留期间是否超过183天期限的计算，都应限定在一个历年或会计年度或纳税年度内，不能跨年度计算。但在中国与挪威、新西兰、泰国、澳大利亚、韩国和白俄罗斯等国的税收协定中，则采用的是类似修订后的两个范本第15条第2款的表述方式，有关183天期限的计算规定为“在任何12个月中”，在中国与巴布亚新几内亚的协定中则表述为“在任何365天中”。根据这种协定规定，应自缔约国对方居民个人来华之日起，跨年度在任何12个月或365天的期间内计算其停留时间是否超过183天。[7]

另外需要指出的是，目前在中国涉外税务部门执行税收协定的实践中，关于183天期限的计算究竟是采用实际活动期间法还是实际停留天数法，并没有明确统一的规定。采用的是“实际在中国境内工作期间”这样的概念。[8]这种非居民个人“实际在中国境内工作期间”的天数计算，又依非居民个人是否在中国境内企业、机构中任职或受雇而有所不同。按国家税务总局有关文件解释，那些在中国境内企业、机构中任职、受雇的非居民个人，其实际在中国境内工作期间，应包括在中国境内工作期间在境内、外享受的公休假日、个人休假日以及接受培训的天数。[9]显然，这种183天的计算方法类似于前述实际活动期间法。而对不在中国境内企业、机构中任职、受雇的非居民个人受雇主派遣来华工作，该文件规定其实际在中国境内工作期间应包括来华工作期间在中国境内所享受的公休假日。由于规定中未明确此类非居民个人实际在中国境内工作期间的计算是否还包括这类非居民个人来华工作期间在中国境外度过的公休假日，从文件的上下文联系理解，似乎接近前述实际停留天数法。

由于经过修订后的两个范本有关第15条的注释都主张采用实际停留天数法计算183天期限，而且两个范本的注释在许多国家执行税收协定的实践对协定条款的解释，具有重要的参考依据，上述国家税务总局文件中对在中国境内企业、机构中任职、受雇的非居民个人适用的183天期限计算方法，就可能引起主张采用实际停留天数法的缔约国对方居民个人或税务机关的异议。依笔者所见，我国税务机关对非居民个人的实际在中国境内工作期间的天数计算上，区分是否在中国境内企业、机构中任职受雇而采用两种不同的天数计算方法，并没有多大的税收经济意义，倒是增加了不少税收征管上的麻烦，且容易引起税收协定执行中的争议。应该顺应国际税收协定的发展趋势，统一采用实际停留天数计算方法，便于税务机关在涉外税收征管工作中掌握执行。

关于雇主的认定问题

尽管缔约国一方的居民个人受雇在缔约国另一方从事劳务活动的时间未超过税收协定规定的183天期

限，其所收取的工资、薪金等跨国非独立劳务所得要依照税收协定规定的183天规则在劳务活动履行地国享受免税待遇，但还必须同时符合第2项条件，即有关的工资、薪金等非独立劳务报酬并非由劳务活动地国的居民的雇主支付的或是代表该雇主的其他人所支付的。因此，非独立劳务提供者的雇主（employer）是谁，该雇主是否为劳务履行地国一方的居民，也是183天规则适用过程中需要考虑确定的问题。

跨国非独立劳务活动的情况复杂多样，关于谁是跨国非独立劳务人员的雇主的识别困难，尤其是经常发生在缔约国一方企业的某个雇员被派遣到缔约国另一方境内为缔约国另一方的企业从事工作的情形下发生。在这类情形下，应该根据从事劳务活动的雇员与有关企业之间的人身和经济依附程度来判定其中哪个企业应为该雇员的雇主，不能简单地仅根据该雇员为谁提供服务或谁对该雇员作出工作指令和提供劳动工具等片面的事实情况进行认定。如果缔约国一方企业的某个雇员被派遣到国外完全是为劳务履行地国的企业从事工作，并且在此期间该雇员被免除了对原企业应承担的义务，这种情况下应认定劳务履行地国的企业是这段期间的该雇员的雇主。有时，一个雇员可能与缔约国双方的企业同时存在着双重的雇佣工作关系。这种情形下协定意义上的雇主应认定为是其中对雇员在劳务履行地国从事的工作负有支付报酬责任的企业。

与上述情形相类似，在企业采用“国际劳务租用”（international hiring out of labor）方式聘用人员从事有关劳务活动的情形下，也存在着如何确定谁是真正雇主的问题。所谓“国际劳务租用”方式，是指缔约国一方企业通过在缔约国对方境内的某种劳务雇用中介机构招收所需用的外国雇员来为企业从事服务工作。这些外国雇员形式上只与缔约国对方的劳务中介机构签订有雇用合同，他们的工资、薪金也是由该劳务中介机构支付，如果他们在有关年度内被派遣到缔约国一方境内为企业工作一次或多次停留的时间未超过183天规则所要求具备的三个条件，从而其在缔约国一方工作期间取得的工资、薪金等非独立劳务所得可以要求缔约国一方给予协定规定的免税待遇。

由于这种“国际劳务租用”方式经常容易被纳税人滥用来规避在劳务履行地国的纳税义务，1992年修订后的经合组织范本注释第15条第8段对这种情况下的雇主身份的认定，作了专门的说明。该注释指出，范本第15条第2款2项中所称的“雇主”一语，应是指对雇员的工作拥有权利并承担该项工作所产生的现任和风险的人。在“国际劳务租用”情形下，雇员的这些职能作用，往往在很大程度上是使用这些外国雇员的企业而非由外国劳务中介机构承担和行使的。按照实质优先于形式的原则，为防止纳税人采用这种方式滥用183天规则的结果发生，应该具体审查雇主的这些职能究竟主要是由劳务中介机构或是使用外国雇员的企业来行使的，以确定谁是真正的雇主。[10]如果有下列情况存在，可以认定实际使用外国雇员的企业而非外国劳务中介机构是真正的雇主。（1）外国中介机构并不对这些雇员的工作结果承担责任和风险；（2）使用这些雇员的企业对这些雇员拥有指挥权；（3）这些雇员的工作地点由使用雇员的企业控制和负责；（4）使用雇员的企业支付给外国中介机构的报酬是根据这些雇员的工作时间计算，或以这些雇员取得的工资和中介机构的报酬具有联系的方式支付的；（5）这些雇员工作使用的工具和材料主要是由使用雇员的企业提供的；（6）使用雇员的人数和资格条件并非仅由外国中介机构确定。

关于非独立劳务报酬是否系由设在劳务履行地国的常设机构或固定基地负担的认定问题

根据两个范本规定的183天规则，跨国非独立劳务所得在劳务履行地国享受免税待遇必须同时符合的第三项条件是，这种非独立劳务报酬并不是由雇主设在劳务履行地国的某个常设机构或固定基地负担的，即这种跨国非独立劳务报酬在劳务履行地国的常设机构或固定基地在计算其应税所得额时，并未作为其一项营业费用列支扣除。此项限制条件规定的目的在于防止损害劳务履行地国的课税权益，因为缔约国一方居民来源于缔约国另一方境内的非独立劳务所得，如果构成在缔约国另一方境内的某个常设机构或固定基地的税前列支扣除的成本费用，尽管跨国履行劳务活动的缔约国一方居民个人在缔约国另一方境内停留的时间未超过183天，但由于其所获得的工资薪金所得影响到缔约国另一方对常设机构或固定基地税收利益，在这种情形下限制缔约国另一方对非居民的跨国劳务报酬不得征税，显然是不公平的。

在执行183天规则的规定实践中，对于如何理解认定非居民的劳务所得是否系由劳务履行地国境内的某个常设机构或固定基地负担这个问题，并不完全一致。两个范本的注释在这一问题上也没有具体的阐释说明。由常设机构或固定基地负担非居民的劳务报酬，典型的事例是由某个常设机构或固定基地直接对非居民雇员支付工资薪金性质的劳务报酬，并且此种劳务报酬的费用开支在常设机构或固定基地的账面上体现为一项营业成本费用支出。但如果非居民雇员的工资并非由劳务履行地国的常设机构或固定基地直接支付，是否即足以认定常设机构设有负担这种劳务报酬，这个问题还要结合具体情况进行分析。

有些情况下，虽然在劳务履行地国境内的常设机构或固定基地工作的非居民雇员的工资报酬并非是由该常设机构或固定基地直接支付给非居民雇员本人，而是由在居住国的企业总机构或雇主支付的，从而在

该常设机构或固定基地的账簿上并没有体现出这项工薪费用支出，但常设机构或固定基地可能通过某种间接的方式而实际承担了上述情形下非居民雇员的工资薪金费用负担。在这类情形下，尽管非居民雇员的工资薪金并不是由劳务履行地境内的常设机构或固定基地直接支付的，但由于常设机构或固定基地实际上是负担了他们的工资薪金费用支出，并因此而影响到劳务履行地境内对境内的常设机构或固定基地的所得税，应该认定劳务履行地国根据183天规则，对上述这类情形下的非居民雇员取得工资、薪金报酬有优先课税的权利。

在认定缔约国对方居民个人来源于中国境内的工资、薪金所得是否系由中国境内的机构、场所负担这一问题上，我国税务机关实际中采用了一系列比较简单明确的判断标准。根据国家税务总局的有关规定，在有关税收协定规定的期间在中国境内连续或累计居住不超过183天的缔约国对方居民个人，应仅就其实际在中国境内工作期间由中国境内企业或个人雇主支付或者由中国境内机构负担的工资薪金所得申报纳税。凡是该中国境内企业、机构属于采取核定利润方法计征企业所得税或没有营业收入而不征收企业所得税的，在该中国境内企业、机构任职、受雇的个人实际在中国境内工作期间取得的工资薪金，不论是否在该中国境内企业、机构会计帐簿中有记载，均应视为该中国境内企业支付或由该中国境内机构负担的工资薪金。[11]采用这种简单明确的认定标准，虽然有利于维护劳务履行地国的税收权益，有助于防止非居民雇员与雇主之间通过人为地安排工资薪金支付地点和方式进行国际逃避税，但其中对在中国境内没有营业收入而不征收企业所得税的外国机构、场所任职、受雇的短期来华工作的非居民雇员取得的境外雇主支付的工资薪金报酬，也视为系由境内的机构、场所负担而要求在中国申报纳税，这种处理方法与前述此类税收协定中有关非独立劳务所得课税的“183天规则”的立法目的似有不符。

如前所述，“183天规则”中的常设机构或固定基地负担这一限制条件规定的意义，在于避免影响到缔约国另一方对其境内的常设机构或固定基地应有的课税权益。上述情形下的位于中国境内的外国机构、场所，由于在中国境内没有营业收入并且中方也不对它们课征企业所得税，在这样的外国机构、场所中工作的非居民个人取得的工资薪金报酬，既然不存在构成这些外国机构、场所的税前列支扣除项目的可能，从而也就不存在影响我国对位于境内的这种外国机构、场所的课征企业所得税权益的问题。因此，笔者认为，根据税收协定中的“183天规则”的立法精神和目的，对在中国境内没有营业收入且中方也不征收企业所得税的外国机构、场所工作的缔约国对方居民个人，如果他们的工资薪金报酬是由居住在中国境外的雇主支付的，并且他们在有关会计年度开始或结束的任何12个月期限内在中国境内停留连续或累计不超过183天，应按有关税收协定中的规定给予享受免征中国个人所得税的待遇。

注释

[1]中国和80多个国家之间签订的有关避免对所得的国际重复征税协定，均采纳了两个范本第15条推荐的“183天规则”。例见中国与瑞士税收协定第15条，中国与英国税收协定第16条，中美税收协定第14条和中日税收协定第15条规定。

[2]例如，英国税法上的会计年度为4月制，即从每年4月1日起至次年3月31日止的期间为一个会计年度。

[3]修改后的联合国范本第15条第2款内容可见Department of Economic & Social Affairs, United Nations Model Double Taxation Convention between developed and Development countries, United Nations, New York, 2001, P25.

[4]参见经济合作与发展组织《OECD税收协定范本注释》第15条第5段。国家税务总局国际税务司译，中国税务出版社，2000年3月第1版，第122—123页。

[5]例见中日、中美、中法、中德等双边协定中的相关条款规定。

[6]见中英协定第15条第1款第(2)项，中印协定第15条第2款第(1)项。

[7]参见国家税务总局《关于在中国境内无住所的个人缴纳所得税涉及税收协定若干问题的通知》，1995年8月国税发[1995]155号，载中国国际税收研究会编，《中国税收协定全集》，人民出版社1997年版，第895页。

[8]参见国家税务总局《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》，1994年5月国税发[1994]148号，载国家税务总局涉外税务管理司编：《中华人民共和国涉外税收法律法规汇编》，中国税务出版社，1995年10月第1版，第412—414页。

[9]参见国家税务总局《关于在中国境内无住所的个人计算缴纳个人所得税若干具体问题的通知》，国税函发(1995)第125号，载国家税务总局涉外税务管理司编：《中华人民共和国涉外税收法律法规汇

编》，中国税务出版社，1995年10月，第414—415页。

[10]中国税务主管当局在涉及“国际劳务租用”方式下有关雇主的确定问题上，同样采用了1992年经合组织范本注释主张的观点和标准。参见国家税务总局《关于税收协定中有关确定雇主问题的通知》，国税发[1997]124号文，载国家税务总局涉外税务管理司编：《中华人民共和国涉外税收法律法规汇编》（续一），中国税务出版社1998年版，第466—467页。

[11]参见国家税务总局《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的通知》第2项，国税发[1994]148号。

作者介绍

廖益新，厦门大学法学院教授、博士生导师。

发表刊物/时间

《涉外税务》/2003年第4期

[编辑：李刚 2005-06-01 访问次数：1235]

[返回列表](#)