

单位代扣代缴税额=月收入额×适用税率-速算扣除数=2 200×10%-105=115(元)③李某实际应纳税额=(月收入额-3500)×适用税率-速算扣除数=(6 800+2 200-3 500)×20%-555=545(元),因此,李某应补缴个税为205元(545-225-115)。

在税法中,“外商投资企业”的注册地在中国,“外国驻华机构”则包括外国驻华机构、国际组织驻华代表机构和外国民间组织驻华业务机构等,显然这两个雇佣方都在境内。而“外国企业”既包括在中国境内设立机构、场所的,也包括在境内未设立机构、场所的外国公司、企业和其他经济组织,所以,若雇佣单位为“外国企业”,就有可能出现中方人员在境外受雇的情况。根据2011年9月1日起施行的《中华人民共和国个人所得税法》(以下简称《税法》)第六条、第二十六条、第二十七条、第二十九条规定,在中国境外任职或者受雇而取得的工资、薪金所得为境外工资、薪金所得,在中国境内有住所而在中国境外取得工资、薪金所得的纳税义务人,可以根据实际情况确定附加扣除费用,即每月在减除3 500元的基础上,再减除1 300元的费用,最后的结果就是中方人员在境外受雇取得工资、薪金所得应按4 800元而不是3 500元进行生计费的税前扣除,但《规定》中似乎没有考虑到这一点。

例2:中国公民刘某是一家机械制造企业的技术干部,2012年5月被派往某外国企业设在日本的分公司,协助客户安装和使用本企业销售的机械设备。刘某在日本公司工作1个月,其间,派遣单位(机械制造企业)支付工资2 200元,雇佣单位(日本公司)支付工资约合6 800元人民币,日本公司为其向日本国申报缴纳个税约合1 306元人民币。刘某能提供完税凭证以及证明在日期间收入来源于日本公司的有效文件。按《规定》中三步法计算刘某应纳个人所得税税额如下:

第一步,计算雇佣单位代扣代缴税额。因为中方人员在境外受雇取得工资、薪金所得应按4 800元进行税前扣除,所以雇佣单位代扣代缴税额=(月收入额-4 800)×适用税率-速算扣除数=(6 800-4 800)×10%-105=95(元)。

第二步,派遣单位代扣代缴税额=月收入额×适用税率-速算扣除数=2 200×10%-105=115(元)。

如果说前两步还能按照《规定》走的话,第三步合并纳税时,就行不通了,因为刘某既有境内所得又有境外所得,而本步骤只允许扣减一次生计费,那么是应该按照3 500元扣还是按照4 800元扣呢?

方法①:若按照3 500元扣,则李某实际应纳税额=(月收入额-3 500)×适用税率-速算扣除数=(6 800+2 200-3 500)×20%-555=545(元),因此,李某应补缴个税为335元(545-95-115)。方法②:若按照4 800元扣,则李某实际应纳税额=(月收入额-4 800)×适用税率-速算扣除数=(6 800+2 200-4 800)×10%-105=315(元),因此,李某应补缴个税为105元(315-95-115)。

由于扣除标准无法统一,导致两种方法计算出来的应纳

税额相差230元(335-105),极易造成税款征收的混乱。

## 二、对问题的剖析

笔者认为,在例2中之所以会出现两种不同的结果,是由于《规定》第三条中对“外国企业”的界定不清晰。实际上,由于刘某能提供在境内和境外同时任职及受雇期间工资标准的有效证明文件,根据2011年的《中华人民共和国个人所得税法实施条例》(以下简称《条例》)第五条和第二十六条的规定,刘某受雇于外国企业的境外机构(日本公司)而取得的工资、薪金应视为境外所得,而派遣单位(机械制造企业)所发的工资、薪金应视为境内所得。

所以,例2中刘某应依据《条例》第三十一条,区分境内和境外所得分别计算应纳税额,而不是依据派遣单位和雇佣单位分别支付工资的规定来计算。至于应纳税额的计算,则应根据《规定》第十六条,境内、境外所得分别减除3 500元和4 800元的生计费后计算纳税。据此,例2的正确做法应为:

(1)来源于派遣单位(机械制造企业)工资、薪金所得(境内所得)的个税处理。刘某从派遣单位获得工资2 200元,低于我国个税起征点3 500元,境内所得应纳税额为0元。

(2)来源于雇佣单位(日本公司)工资、薪金所得(境外所得)的个税处理。根据《条例》第三十二条、第三十三条规定,境外个人所得税采用分国限额抵免法,具体也应分三步计算:①按我国税法计算抵免限额=(6 800-4 800)×10%-105=95(元)。②确认实缴税额。由于刘某能够提供在日期间每月1 360元的完税凭证,所以,刘某在日本所得的实纳税额=1 360(元)。③对前两步的计算结果进行比较,“多不退少要补”。刘某境外实缴税额>抵免限额,遵循“多不退”的原则,其来源于日本所得部分应缴纳的95元可全部抵扣掉,但在国外多缴部分也不再退还,境外所得应纳税额为0元。

因此,2012年5月刘某应纳个人所得税税额为0元。

## 三、结论与建议

由于《征收个人所得税若干问题的规定》中对于外国企业的范畴界定不清晰,使得中方人员在外国企业境外机构受雇时取得工资、薪金所得应纳个人所得税的计算出现两个不同的计算结果,极易造成税款征收的混乱。即使按照笔者所提出的做法得到唯一的结果,也只能说明《规定》与《条例》在外国企业的界定上存在着冲突。

应进一步明确《征收个人所得税若干问题的规定》中外国企业的范畴,将“外商投资企业、外国驻华机构和外国企业”,改为“外商投资企业、外国驻华机构和外国企业境内的机构、场所”,这样才能将同时取得雇佣单位和派遣单位工资、薪金规定的适用范围限制在境内。若中方人员受雇于外国企业的境外机构而取得工资、薪金,则应依据《条例》及《规定》中境外所得有关条文来计算个人所得税的应纳税额。

## 主要参考文献

1. 王曙光. 税法学. 大连: 东北财经大学出版社, 2013
2. 李列东. 税法. 大连: 大连理工大学出版社, 2010