

跨境派遣员工个人所得税征管问题研究 ——基于赞比亚中资企业 183 天规则税务稽查案例

冯祥林

中色谦比希铜冶炼有限公司 赞比亚 铜带 50100

摘要：随着中国企业海外投资规模不断扩大，跨境派遣员工已成为企业境外经营的重要人力资源形式。在不同国家税收制度差异背景下，员工税收居民身份判定、收入来源认定及个人所得税征管问题日益复杂。赞比亚作为非洲重要矿业国家，近年来吸引大量中资企业投资，中国员工跨境派遣现象较为普遍，但由此带来的税务合规风险逐渐凸显。本文以赞比亚中资矿业企业为研究对象，在梳理当地个人所得税制度及税收居民判定规则基础上，重点分析 183 天规则在跨境员工税收管理中的适用条件，并结合赞比亚税务局个人所得税专项审计案例，对跨境员工工资薪酬、境外发薪安排、薪酬成本承担及福利性支出等问题进行系统分析。研究表明，Rotation（轮岗派遣制度）、Off-shore Payroll（境外发薪模式）及薪酬成本承担主体是税务争议的核心因素，税后工资安排及收入倒算问题亦逐渐成为税务机关重点关注内容。基于上述分析，本文提出企业应完善员工停留时间管理机制，规范薪酬结构设计，合理界定成本承担主体，并在劳动合同中明确税务责任安排，以提升跨境员工税务合规水平。研究结论对中资企业在非洲地区开展税务管理具有一定实践参考意义。

关键词：跨境员工；个人所得税；183 天规则；税收协定；税务管理

引言

随着全球经济一体化进程不断推进，中国企业海外投资规模持续扩大。特别是在矿业、能源和基础设施建设等领域，大量中国企业在非洲国家开展投资经营活动。在企业境外经营过程中，中国员工被派遣至海外参与企业生产管理与技术支持，这种跨境派遣员工的用工模式已经成为企业开展海外经营的重要方式^[1]。

然而，与本地员工相比，跨境员工税务管理更加复杂。员工在不同国家之间工作，可能同时涉及多个国家税收制度，从而在税收居民身份判定、收入来源判定以及税款缴纳方面产生不确定性。在国际税收实践中，大多数国家通过税收居民制度以及双边税收协定对跨境员工所得进行规范。其中，183 天规则是判断员工收入税收归属的重要标准之一。

在跨境员工税务管理实践中，企业通常根据经营需要采用轮岗制度或境外发薪安排，使员工在不同国家之间流动。这种安排虽然在企业人力资源管理方面具有一定灵活性，但在税务管理方面可能产生较大复杂性。例如，员工停留时间记录是否准确、薪酬支付主体是否明确以及薪酬成本是否由当地企业承担等问题，都可能成为税务机关审计的重要关注点。

赞比亚作为非洲重要矿业国家，近年来吸引了大量中国矿业企业投资。随着企业经营规模扩大，大量中国

员工被派遣至赞比亚参与生产运营管理。由于员工派遣模式较为复杂，企业在个人所得税申报和税收协定适用方面往往面临一定税务风险。因此，对跨境员工个人所得税征管问题进行研究，对于提升企业税务合规管理水平具有重要意义。

1 赞比亚个人所得税制度概述

赞比亚个人所得税主要通过“Pay As You Earn”（PAYE）个人所得税预扣制度进行征收。根据该制度，企业在向员工支付工资薪酬时，需要按照规定税率预扣个人所得税，并向税务机关申报缴纳。个人所得税制度是赞比亚个人所得税征收的主要方式，也是税务机关实施个人所得税管理的重要工具^[2]。

在税率结构方面，赞比亚个人所得税采用累进税率制度。近年来税收政策调整后，个人所得税最高税率已达到 37%。企业在向员工支付工资薪酬时，需要根据员工收入水平计算应缴纳税额，并在工资发放时进行税款预扣。

在税收居民判定方面，赞比亚税法通常以停留时间作为重要判断标准。如果个人在一个纳税年度内在赞比亚停留时间超过 183 天，则可能被认定为赞比亚税收居民。一旦个人被认定为税收居民，其在赞比亚取得的收入通常需要依法缴纳个人所得税。

2 矿业企业跨境员工轮岗派遣制度

在资源型企业特别是矿业企业经营实践中,由于生产活动通常位于矿区或偏远地区,工作环境相对艰苦,因此企业普遍采用轮岗派遣制度安排员工工作。轮岗派遣制度是指员工在境外工作一定周期后返回国内休假,再由其他员工接替岗位的一种用工方式。这种制度既可以保证生产活动的连续性,也有助于缓解员工长期海外工作的压力。

在赞比亚矿业企业中,轮岗派遣周期通常为三个月或六个月。例如,一些企业安排员工在赞比亚连续工作三个月后返回国内休假,再由另一名员工接替岗位。这种制度在企业人力资源管理方面具有较强灵活性,但从税务管理角度看,也增加了员工停留时间计算的复杂性。

在跨境员工税务管理中,183天规则通常被视为判断员工收入税收归属的重要标准。在轮岗派遣制度下,员工在不同国家之间频繁流动,如果企业未能准确记录员工停留时间,则可能在税务审计过程中难以证明员工是否符合税收协定免税条件。例如,如果员工在多个年度内多次往返赞比亚,但企业未能建立完善的停留时间记录制度,则可能导致税务机关无法准确判断员工是否超过183天停留期限。

3 183天规则与税收协定适用

183天规则是国际税收协定中关于受雇所得条款的重要内容。该规则通常用于确定跨境员工劳动所得的税收归属。根据经济合作与发展组织(OECD)税收协定范本以及多数双边税收协定规定,如果员工在某一国家停留时间不超过183天,并且满足一定条件,则其劳动所得可以仅在居民国征税^[3]。

在《中国—赞比亚避免双重征税协定》中,受雇所得条款同样采用了183天规则。根据该条款规定,如果员工同时满足以下三个条件,则其工资收入可以仅在居民国征税:

- 第一,员工在赞比亚停留时间不超过183天;
- 第二,工资由非赞比亚雇主支付;
- 第三,工资成本不由赞比亚常设机构承担。

在理论上,这一规则旨在避免短期派遣员工在工作国承担过重税负。然而,在实践中,税务机关通常会对上述三个条件进行严格审查。例如,如果员工停留时间记录不完整,或者薪酬成本承担主体不明确,则税务机关可能不认可税收协定免税条件。

此外,在企业管理实践中,一些企业误认为只要员工停留时间未超过183天即可免税,而忽视了其他两个条件。这种理解在税务审计过程中往往会引发争议。因此,企业在适用183天规则时,应同时考虑停留时间、薪酬支付主体以及薪酬成本承担主体三个因素。

4 PAYE 税务稽查案例分析

4.1 审计背景与范围

在跨境员工税务管理实践中,税务机关通常通过专项审计方式核查企业是否依法履行个人所得税预扣义务。赞比亚税务局在矿业行业中定期开展个人所得税专项审计,以强化对企业工资薪酬税收合规性的监管。本案例中,税务机关对某矿业企业2020年至2023年期间在赞比亚工作的中国员工开展审查,审查范围涵盖员工工资申报情况、停留时间记录以及企业是否履行个人所得税预扣义务。

从审计方式看,税务机关不仅依赖企业申报数据,还会结合第三方信息进行交叉验证。例如,通过调取移民局出入境记录、工作许可信息以及企业内部派遣安排,对员工实际在赞比亚的工作时间进行重新核算。这种“数据交叉比对”的审计方式,使得企业单纯依赖内部记录进行解释的空间明显缩小。

4.2 税务机关认定逻辑

在审计过程中,税务机关重点围绕员工停留时间、工资支付主体及薪酬成本承担情况展开分析。首先,通过出入境记录对员工在赞比亚的实际停留时间进行重新计算,以判断是否触及183天规则。其次,审查工资支付路径,确认工资是否由境外主体发放。

更为关键的是,税务机关通过分析企业内部财务数据及费用分摊情况,判断薪酬成本的最终承担主体。例如,如果境外母公司向当地企业收取管理费用或服务费用,且该费用实质上包含员工薪酬成本,则税务机关通常会认定薪酬成本最终由当地企业承担。

基于上述分析逻辑,税务机关形成判断标准:在员工实际提供劳动服务的情况下,只要薪酬成本与当地企业经营活动存在关联,即使工资由境外企业支付,相关收入仍可能被认定为赞比亚来源收入,并依法征收个人所得税。

4.3 企业抗辩及争议焦点

在审计过程中,企业提出相关员工工资由中国股东公司支付,因此不应在赞比亚缴纳个人所得税。企业认为该部分收入属于境外支付收入,不构成赞比亚

来源所得。

然而,税务机关并未仅依据支付形式进行判断,而是从经济实质角度进行分析。税务机关依据《中国—赞比亚避免双重征税协定》受雇所得条款,强调 183 天规则的适用需同时满足停留时间、支付主体及成本承担三个条件。

争议的核心在于“成本承担”的认定。税务机关认为,只要企业无法证明薪酬成本未通过内部结算方式转移至赞比亚公司,则应认定成本由当地企业承担,从而否定协定免税条件。这一认定逻辑在实践中具有较强普遍性,也是税务机关审查跨境员工问题时的重点切入点。

4.4 案例结论与启示

通过上述案例可以看出,跨境员工税务认定具有明显的“实质重于形式”特征。具体体现在以下几个方面:

第一,183 天规则并非单一判断标准,应与薪酬成本承担情况结合分析。单纯依赖停留时间进行税务判断,难以满足税务机关审计要求。

第二,境外发薪安排并不构成免税依据。工资支付路径属于形式要素,而税务机关更关注收入与当地经营活动之间的经济联系。

第三,薪酬成本承担主体是税务机关审查的核心因素。在审计实践中,成本分摊安排往往成为税务机关突破企业抗辩的关键依据。

第四,跨境员工税务管理需要系统化支撑。企业不仅需要建立完整的员工停留时间记录体系,还需要对内部成本分摊、合同安排及薪酬结构进行整体规范。

因此,企业在跨境员工管理中,应从“时间管理—支付路径—成本承担”三个维度构建完整的税务合规体系,以降低税务审计风险。

5 跨境员工税务风险分析

通过对上述案例分析可以发现,在跨境员工管理实践中,企业主要面临以下几方面税务风险。

第一,税收居民认定风险。如果企业未能准确记录员工在赞比亚的停留时间,则可能在税务审计中难以证明员工是否符合 183 天规则,从而导致税务机关重新认定员工为税收居民。

第二,薪酬成本承担风险。即使员工工资由境外企业发放,如果薪酬成本被认定由当地企业承担,则税务机关仍可能认为相关收入属于当地来源收入。

第三,薪酬结构认定风险。如果企业在薪酬安排中包含住房补贴、差旅补贴以及节日福利等项目,税务机关可能对其税收性质进行审查。

第四,税后工资安排风险。如果企业在合同中约定税后工资,而未在税务申报中进行收入倒算,则可能导致税务机关在审计过程中要求企业补缴个人所得税。

6 企业跨境员工税务合规管理建议

为了降低跨境员工税务风险,企业应在员工派遣管理过程中建立完善的税务合规管理机制。

首先,企业应建立员工停留时间管理制度。通过出入境记录以及工作安排记录,对员工在境外停留时间进行准确统计。

其次,企业应规范薪酬结构设计。在薪酬安排中,应明确区分工资收入与福利性支出,并在企业内部制度中明确相关安排。

再次,在采用税后工资安排时,企业应在劳动合同中明确薪酬结构,并按照税法规定进行收入倒算,以确保个人所得税申报符合当地税收制度。

最后,企业应加强税务风险管理。在跨境员工管理过程中,应定期对员工税务申报情况进行内部审查,以确保企业税务管理符合当地法律规定^[4]。

结论

通过对赞比亚跨境员工个人所得税管理实践的研究可以发现,在企业跨境经营过程中,员工派遣管理与税务合规管理之间具有密切联系。随着中国企业海外投资规模不断扩大,跨境员工税务管理问题将更加普遍。

因此,在跨境员工管理实践中,企业应建立更加完善的税务管理机制。例如,通过加强员工停留时间管理、规范薪酬结构安排以及合理利用税收协定规则,企业可以在确保税务合规的同时降低跨境经营风险。此外,企业还应加强与当地税务机关的沟通,通过主动合规管理方式减少税务争议。

参考文献

- [1] 刘剑文,侯卓. 发展型财税法的理念跃迁与制度构造[J]. 中国社会科学, 2023,42(5): 129-147.
- [2] 张守文. 税制变迁与税收法治现代化[J]. 中国社会科学, 2015,36(2): 80-102.
- [3] 李林军. 智慧税务建设与税收征管数字化转型[J]. 税务研究, 2022,41(10): 3-10.
- [4] 陈少英. 数字经济下增值税征管的困境与出路[J]. 税务研究, 2022,41(5): 78-85.