



兩岸租稅協議簽署後對派駐大陸地區臺籍幹部薪資申報之影響

我國財團法人海峽交流基金會與中國大陸海峽兩岸關係協會就避免雙重課稅及加強稅務合作事宜，於 104 年 8 月 25 日簽署「海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作協議」。本文以現行常見派駐大陸地區之臺籍幹部薪資為例，簡介該租稅協議簽署後之可能影響。

葉建郎（安侯建業聯合會計師事務所副總經理）

壹、前言

我國財團法人海峽交流基金會及中國大陸海峽兩岸關係協會於 104 年 8 月 25 日簽署「海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作協議」及「海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作具體安排」（以下合併簡稱「兩岸租稅協議」），我國財政部隨即發表「海峽兩岸避

免雙重課稅及加強稅務合作協議」相關說明，揭示兩岸本平等互惠原則，就雙方人民及企業從事跨境經濟活動取得之各類所得，由所得來源地（例如大陸）就其依內部稅法原得課徵之所得稅，提供合宜減免稅措施，居住地（例如臺灣）則提供稅額扣抵，消除兩岸雙重課稅，並商訂稅務合作範圍，解決租稅爭議及維護租稅公

平。本文就兩岸租稅協議簽署後對派駐大陸地區臺籍幹部薪資所得申報之影響作一簡要介紹，供各界瞭解。

貳、現行常見臺籍幹部薪資申報之適法性探討

臺籍幹部實務上於大陸地區子公司提供勞務的時間，在扣除返臺假期的天數，例如一

年有 5 次返臺假期，每次 9 天，共 45 天，一年約有 320 天停留於大陸地區。其於大陸地區提供勞務之所得，依大陸地區「國家稅務總局關於在中國境內無住所的個人取得工資薪金所得納稅義務問題的通知」（以下簡稱國稅發 [1994]148 號通知）規定，臺籍幹部在大陸地區無住所而在一個納稅年度中在大陸地區連續或累計居住超過 90 日者，其實際在大陸地區工作期間取得之工資薪金所得，無論是否為大陸地區企業或個人雇主支付，均應申報繳納大陸地區個人所得稅；另依我國臺灣地區與大陸地區人民關係條例（以下簡稱兩岸人民關係條例）第 24 條規定，臺灣地區人民有大陸地區來源所得者，應併同臺灣地區來源所得課徵所得稅。因此，臺籍幹部於大陸地區提供勞務，其薪資均應於大陸地區及臺灣地區申報繳納所得稅。惟實務上，臺籍幹部通常於大陸地區、臺灣地區及第三地區（例如香港）各領一部分薪資，並僅就大陸地區取得之薪資，於大陸地區申報個

人所得稅，對於臺灣地區所取得之薪資，亦僅於臺灣地區進行申報。此種作法在兩岸稅務申報的適法性上，顯有疑義。

參、兩岸租稅協議生效前臺籍幹部薪資之納稅規定

一、大陸地區納稅規定

（一）國稅發 [1994]148 號通知第 3 條規定：根據稅法第 1 條第 2 款以及稅收協定的有關規定，在中國境內無住所而在一個納稅年度中在中國境內連續或累計工作超過 90 日或在稅收協定規定的期間在中國境內連續或累計居住超過 183 日但不滿一年的個人，其實際在中國境內工作期間取得的由中國境內企業或個人雇主支付和由境外企業或個人雇主支付的工資薪金所得，均應申報繳納個人所得稅；其在中國境外工作期間取得的工資薪金所

得，除屬於本通知第 5 條規定的情況外，不予徵收個人所得稅。

（二）國稅發 [1994]148 號通知第 5 條規定：擔任中國境內企業董事或高層管理職務的個人，其取得的由該中國境內企業支付的董事費或工資薪金，不適用本通知第 2 條、第 3 條的規定，而應自其擔任該中國境內企業董事或高層管理職務起，至其解除上述職務止的期間，不論其是否在中國境外履行職務，均應申報繳納個人所得稅；其取得的由中國境外企業支付的工資薪金，應依照本通知第 2 條、第 3 條、第 4 條的規定確定納稅義務。

（三）中華人民共和國稅收徵收管理法第 52 條規定：因稅務機關的責任，致使納稅人、扣繳義務人未繳或者少繳稅款的，稅務機關在三年內可以要求納稅人、扣繳義務



人補繳稅款，但是不得加收滯納金。因納稅人、扣繳義務人計算錯誤等失誤，未繳或者少繳稅款的，稅務機關在三年內可以追徵稅款、滯納金；有特殊情況的，追徵期可以延長到五年。對偷稅、抗稅、騙稅的，稅務機關追徵其未繳或者少繳的稅款、滯納金或者所騙取的稅款，不受前款規定期限的限制。

(四) 中華人民共和國稅收徵收管理法第 63 條規定：納稅人偽造、變造、隱匿、擅自銷毀帳簿、記帳憑證，或者在帳簿上多列支出或者不列、少列收入，或者經稅務機關通知申報而拒不申報或者進行虛假的納稅申報，不繳或者少繳應納稅款的，是偷稅。對納稅人偷稅的，由稅務機關追繳其不繳或者少繳的稅款、滯納金，併處不繳或者少繳的稅款百分之五十以上五倍以下

的罰款；構成犯罪的，依法追究刑事責任。

(五) 依上述規定，臺籍幹部在大陸地區無住所而在一個納稅年度中連續或累計居住超過 90 日（企業董事及高層管理人員則無工作日數限制），因在大陸地區提供勞務，無論該工資薪金之給付地是否在大陸地區，均應就該等勞務報酬，合計申報繳納大陸地區個人所得稅。若未依規定申報經大陸地區稅務機關查獲，將處少繳的稅款百分之五十以上五倍以下的罰款，構成犯罪的，依法追究刑事責任。

二、臺灣地區納稅規定

(一) 兩岸人民關係條例第 24 條規定：臺灣地區人民、法人、團體或其他機構有大陸地區來源所得者，應併同臺灣地區來源所得課徵所得稅。但其在大陸地區已繳納之稅額，得自應納稅額中

扣抵。扣抵數額之合計數，不得超過因加計其大陸地區來源所得，而依臺灣地區適用稅率計算增加之應納稅額。

(二) 財政部 87 年 8 月 7 日台財稅第 871957592 號函釋（以下簡稱財政部 87 年函釋）：公司依契約計畫派員赴中華民國境外執行各項採購案履約任務，其員工依契約所定期限在國外執行各項採購任務，係屬國外出差性質，其自該公司取得之勞務報酬，仍屬中華民國來源所得，應依法課徵綜合所得稅。

(三) 所得稅法第 110 條第 1 項及第 2 項規定：納稅義務人已依本法規定辦理結算、決算或清算申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額 2 倍以下之罰鍰。納稅義務人未依本法規定自行辦理結算、決算或清算申報，而經稽徵機關調查，發現有

依本法規定課稅之所得額者，除依法核定補徵應納稅額外，應照補徵稅額，處3倍以下之罰鍰。

- (四) 依上述規定，臺籍幹部在大陸地區提供勞務所取得之報酬，如屬大陸地區來源所得，應併同臺灣地區來源所得課徵我國個人綜合所得稅，而在大陸地區已繳納之稅額，可在不超過因加計大陸地區來源所得而增加之應納稅額內扣抵。有漏報或短報情事者，將處以罰鍰。另臺籍幹部因受臺灣地區公司派赴大陸地區提供勞務，其自臺灣地區公司取得之勞務報酬，我國稅捐稽徵機關亦可能依前揭財政部87年函釋，認定其派遣屬出差性質，仍應屬臺灣地區來源所得，而無法依兩岸人民關係條例，於申報我國個人綜合所得稅時，進行稅額扣抵，將導致雙重課稅。

肆、兩岸租稅協議生效後臺籍幹部薪資之納稅規定

- 一、我國所得稅法第124條規定：凡中華民國與其他國家所簽訂之所得稅協定中另有特別規定者，依其規定。
- 二、海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作具體安排第7點(二)有關受雇勞務之規定：一方居住者(居民)因受僱而在另一方提供勞務所取得的報酬，同時符合下列三個條件時，僅由該一方課稅：1. 該居住者(居民)在有關納稅年度開始或結束的任何12個月期間，在另一方連續或累計居留不超過183天。2. 該項報酬非由為另一方居住者(居民)的雇主所給付或代表雇主給付。3. 該項報酬非由該雇主在另一方的常設機構或固定處所負擔。
- 三、海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作具體安排第9點有關消除雙重課稅

方法(一)規定：臺灣居住者(居民)取得來自大陸的所得，依本協議規定在大陸就該所得繳納的稅額，應准予扣抵大陸對該居住者(居民)所課徵的稅額(如係股利〔股息〕，不包括用以發放該股利〔股息〕的利潤所繳納的稅額)。但扣抵數額不得超過臺灣依其稅務規定對該所得課徵的稅額。

- 四、海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作具體安排第11點有關相互協商之規定：(一) 任何人如認為一方或雙方的行為，導致或將導致對其不符合本協議規定的課稅時，可以不論各自救濟規定，向其為居住者(居民)一方的稅務主管部門提出申訴。此項申訴應於首次接獲不符合本協議規定的課稅通知起三年內提出。(二) 一方稅務主管部門如認為該申訴合理，且其本身無法獲致適當的解決，應致力與另一方稅務主管部門相互協商解決，以避免發

論述》專論 · 評述

生不符合本協議規定的課稅。達成的協商決定應予執行，不受各自規定的期間限制。

五、海峽兩岸避免雙重課稅及加強稅務合作具體安排第 13 點有關其他規定：

(一) 一方居住者(居民)或與該居住者(居民)有關的人，以取得本協議的利益為主要目的或主要目的之一者，該居住者(居民)不可以享受本協議規定的減稅或免稅。(二) 本協議不應被解釋為排除一方執行其關於防止規避稅負的規定及措施。如上述規定導致雙重課稅時，雙方稅務主管部門應相互協商，以避免雙重課稅。

六、依上述規定，兩岸租稅協議生效後，臺籍幹部因受僱於臺灣公司出差至大陸地區提供勞務，若同時符合在大陸地區居留不超過 183 天、報酬非由為大陸地區居住者的雇主所給付、報酬非由該雇主在大陸地區的常設機構所負擔

等條件，臺灣地區公司給付之報酬即免徵大陸地區個人所得稅。若臺籍幹部派駐條件無法滿足該等條件，而須於大陸地區繳納個人所得稅，其於大陸地區提供勞務之薪資所得，已於大陸地區繳納之個人所得稅，可於申報我國綜合所得稅時，進行扣抵。同時，該協議另有「相互協商」及「其他規定」等約定，也強調雙方稅務主管部門應相互協商，以避免雙重課稅。

伍、結論

臺籍幹部因常駐大陸地區提供勞務，無論該工資薪金之給付地是否在大陸地區，均應就該等勞務報酬，合計申報繳納大陸地區個人所得稅。若未依規定申報經大陸地區稅務機關查獲，將處少繳的稅款 50% 以上 5 倍以下的罰款，構成犯罪者，依法追究其刑事責任。又依據我國兩岸人民關係條例規定，臺籍幹部在大陸地區提供勞務所取得之報酬，如屬大陸地區來源所得，應併同臺灣

地區來源所得課徵個人綜合所得稅，而在大陸地區已繳納之稅額，可在不超過因加計大陸地區來源所得而增加之應納稅額內扣抵；惟我國稅捐稽徵機關若依前揭財政部 87 年函釋，認定臺籍幹部受臺灣地區公司派赴大陸地區提供勞務屬出差性質，其取自臺灣地區公司之勞務報酬，仍應屬臺灣地區來源所得，將無法依兩岸人民關係條例，於申報我國個人綜合所得稅時，進行稅額扣抵，將導致臺籍幹部薪資所得雙重課稅的問題。

兩岸租稅協議在生效後，臺籍員工因受僱於臺灣公司出差至大陸地區提供勞務，若同時符合在大陸地區居留不超過 183 天、報酬非由為大陸地區居住者的雇主所給付、報酬非由該雇主在大陸地區的常設機構所負擔等條件，臺灣地區公司給付之報酬即免徵大陸地區個人所得稅。若臺籍幹部之派駐無法滿足該等條件，其於大陸地區提供勞務之薪資所得，須於大陸地區繳納之個人所得稅，在申報我國綜合所得稅時，可進行扣抵，以避免兩岸地區雙重課稅的問題。❖