

财税律师

2026 年第 4 期

总第 274 期（中文版）

www.cpalawyer.cn

左券律师——

通晓财务、税务的专业律师

律师视点：重温“讨薪扣税”案，写在个人所得税汇算清缴季

案例分析：“自由全球案”与经济实质原则的适用边界

新规速递

左券资讯

杨春艳/P01

顾舒婷/P06

顾舒婷/P11

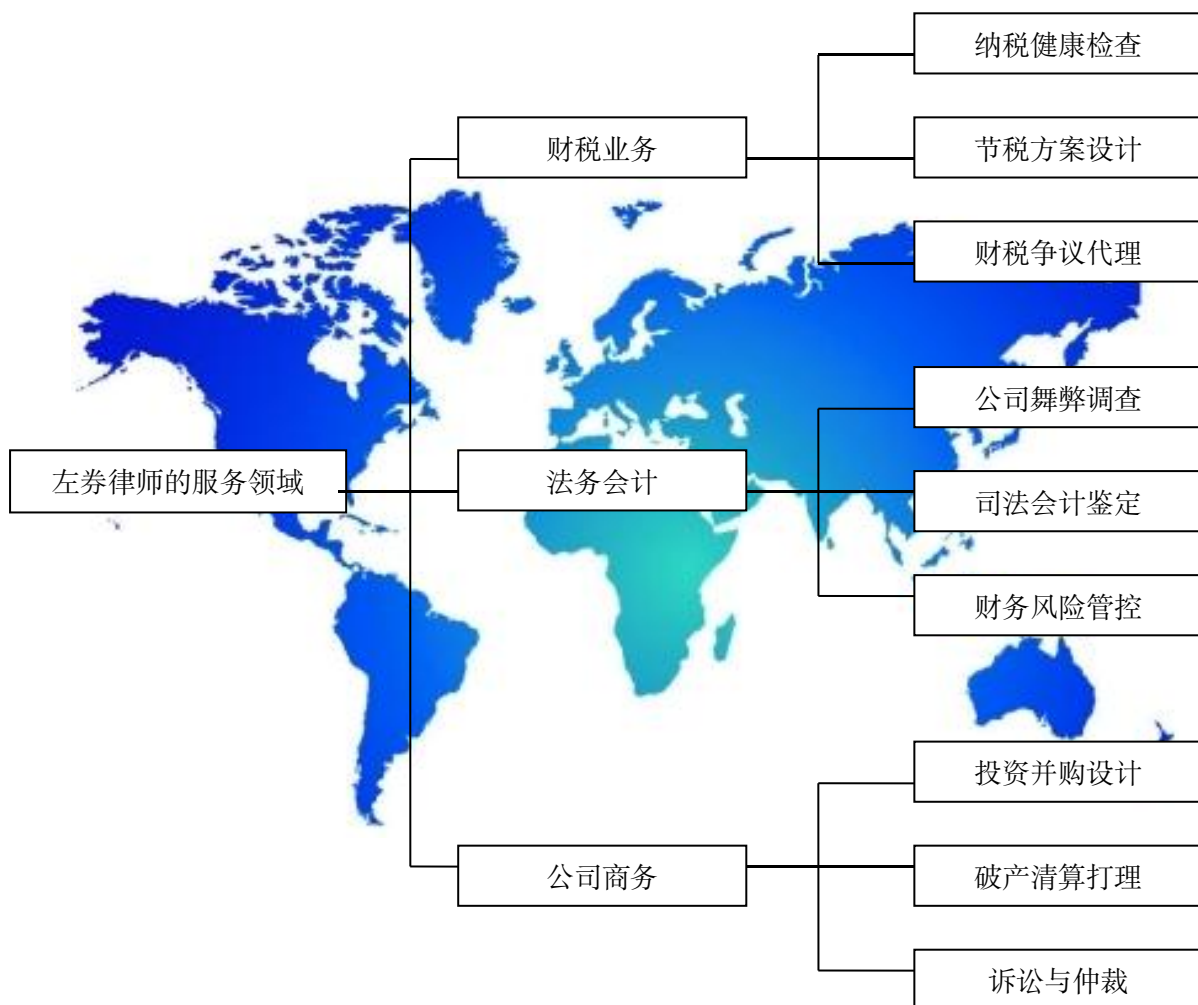
顾舒婷/P12

ForTran
Finance & Tax & Business

上海左券律师事务所

Shanghai ForTran Law Firm

左券律师——精通财务、税务的专业律师



我们的专业团队

左券律师事务所按照公司制模式实行一体化管理, 客户交办的每一个案件均由助理、主管、合伙人组成项目小组, 借助高效的管理平台, 项目经管理中心、专家委员会会审后方能对外提交。即使是客户的每一个日常咨询也必须书面化、电子化, 并经由管理中心、质量监督委员会双重审核。

我们的专业律师均具有财税、金融与法律的双重学历背景, 不仅具有律师执业资格, 还具有注册会计师、注册税务师执业资格。

我们的执业理念

创造增值方案, 共享知识价值!

本期责任编辑:

本期编委: 杨春艳、顾舒婷

重温“讨薪扣税”案，写在个人所得税汇算清缴季

作者：杨春艳

【重温案例】

江阴市人民法院发布 2024 年度典型案例，其中有一则案例是蔡某诉某税务分局、某税务局征缴税款及行政复议案。该案例的争议所在是蔡某多个年度的个人所得因用人单位原因被一次性支付，用人单位在代扣代缴个人所得税时未将蔡某所得纳入不同纳税年度分别计税，而是全部作为支付当年度的所得进行计税。法院判决税务机关应当核实蔡某的应税所得本应所属的计税月份或年度，再将蔡某实际个人所得归入应属的纳税年度，最终计算出其本应承担的实际纳税金额。

法院作出上述判决的理由是：在因用人单位的原因拖欠支付个人所得，导致纳税人多年度收入被一次性支付并计税时，该如何汇算清缴，法律法规并未予以明确。通过本案的审理，进一步厘清税务机关的法定职责，指明在行政权力与纳税人权利、效率与公平等价值博弈中应如何予以权衡和选择。该案中一次性收入纳入不同纳税年度分别计税，既保障了纳税人的合法权益，也未损害国家的税收收入，实现了法律效果和社会效果的统一。

【“工资、薪金”的个人所得税纳税义务发生时间】

一般认为“工资、薪金”的个人所得税纳税义务发生时间为纳税人实际取得时，也即支付方实际支付时，相应的法律依据主要有：

- 1、《个人所得税法（2018 修正）》第九条第一款规定，个人所得税以所得人为纳税人，

以支付所得的单位或者个人为扣缴义务人。《个人所得税实施条例》第二十四条第一款规定，扣缴义务人向个人支付应税款项时，应当依照个人所得税法规定预扣或者代扣税款，按时缴库，并专项记载备查。

2、《个人所得税扣缴申报管理办法（试行）》第四条规定，“工资、薪金所得”实行个人所得税全员全额扣缴申报。第六条第一款规定，扣缴义务人向居民个人支付工资、薪金所得时，应当按照累计预扣法计算预扣税款，并按月办理扣缴申报。

3、《个人所得税综合所得汇算清缴管理办法》（国家税务总局令第57号）第四条第一款规定，纳税人按照实际取得综合所得的时间，确定综合所得所属纳税年度。

【实务中“工资、薪金”个人所得税纳税义务发生时间的争议】

实务中“工资、薪金”纳税义务发生时间的争议主要有两类：①“工资、薪金”尚未发放，个人所得税已经代扣代缴，导致员工总收入税率跳档，需要多交税；②“工资、薪金”迟延发放，致“工资、薪金”所属期与纳税义务发生时间的判定存在差异，并最终导致纳税人多交税。

关于“工资、薪金”尚未发放用人单位能否代扣代缴个人所得税，普遍观点认为不能。“工资、薪金”尚未支付，不满足纳税人“实际取得”这一条件，因此纳税人的纳税义务发生时间尚未到来。

关于支付方累计多年迟延支付“工资、薪金”，在实际支付时，能否按照“工资、薪金”所属期来确定纳税人的纳税义务发生时间，单单从现有税法的规定来看，仍值得商榷：

1、2025年2月26日公布并实施的《个人所得税综合所得汇算清缴管理办法》，进一步明确综合所得所属纳税年度的判断规则——按照实际取得综合所得的时间来确定。该办法是否明确了“纳税人多年度收入被一次性支付并计税时，该如何汇算清缴”的问题呢？

2、假设要将“工资、薪金”的纳税义务发生时间与“工资、薪金”的所属期一一对应，那么纳税人此前的综合所得年度汇算清缴结果是否需要调整？若需要调整，是否会涉及滞纳金的问题？

3、因支付方的原因导致的“工资、薪金”迟延发放与经纳税人同意的“工资、薪金”迟延发放，在纳税义务发生时间的判断规则上是否应区别对待？

但无论怎样，上述案例让纳税人进一步感受到《税收征收管理法》关于“保护纳税人的合法权益”在司法实践中的温度。

上述案例，凸显出税法规定与民商事纠纷之间存在间隔。如何处理好因民商事纠纷导致的纳税人被迫偏离课税要素判断规则，如何真正保护纳税人的合法权益，值得我们思考。

【汇算清缴季，更多个人所得税自查需要关注的点】

1、关注是否存在境外收入

2025年，很多人提出了这样的疑问“炒港股”、“炒美股”也要缴税吗？这类问题，将《个人所得税法》中有关居民纳税人需要就境外收入申报纳税的规定实实在在地进行了意识强化。

因此，在汇算清缴季，我们不仅要关注境内收入，还需要关注境外收入。

2、关注税收居民身份识别

2025年，很多人在关心境外投资收益需要在境内缴税时，也有一部分被外派至海外工作的人员关心自己在中国境内的收入是否需要在海外缴税。如张先生被委派至巴布亚新几内亚工作，一个年度在当地居住的时间超过183天，张先生担心巴布亚新几内亚将其认定为当地居民，要求其就全球收入在当地缴税。

中国税收居民个人（不含港、澳、台）若按照其他国家或地区的法律也可以被认定为当地的税收居民，由此会出现双重税收居民身份问题。如何判断该个人税收居民身份的最终归属，一般按“加比规则”予以确定。“加比规则”的使用有先后顺序，即按照“永久性住所—重要利益中心—习惯性居处—国籍”的先后顺序予以识别确认，只有当使用前一标准无法解决问题时，才使用后一标准。

前述场景中的张先生如果在中国境内有住所，那么按照《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》和《中华人民共和国政府和巴布亚新几内亚独立国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》的整合文本中提到的规则，张先生最终应被判定为中国税收居民。

张先生是否在中国境内有住所，判断依据是其是否由于户籍、家庭、经济利益关系等原因，而在中国境内“习惯性居住”。在这一判定规则中，“户籍、家庭、经济利益关系”是判定有住所的原因条件，“习惯性居住”是判定有住所的结果条件。实践中，一般是根据纳税人“户籍、家庭、经济利益关系”等具体情况，综合判定是否属于“习惯性居住”这一状态。“习惯性居住”，相当于定居的概念，指的是个人在较长时间内，相对稳定地在一地居住。对于因学习、工作、探亲、旅游等原因虽然在境内居住，但这些原因消除后仍然准备回境外居住的，不属于在境内习惯性居住。

4、关注滞纳金

随着金融账户涉税信息交换（CRS）引发的个人所得税补税浪潮的来临，围绕滞纳金的问题也很普遍，大部分补税的人员都会问到这样的问题——“税务机关通知我缴税我就交了，为何还要收我的滞纳金？之前它也没通知我缴呀！”

《税收征收管理法》第二十五条规定，纳税人必须依照法律、行政法规规定或者税务

机关依照法律、行政法规的规定确定的申报期限、申报内容如实办理纳税申报。结合《个人所得税法》及其实施条例，个人取得应税收入应自行履行个人所得税的申报义务，税务机关的通知并非法定前置程序。

《税收征收管理法》第三十二条规定，纳税人未按照规定期限缴纳税款的，扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的，税务机关除责令限期缴纳外，从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。该条款虽提到了税务机关责令限期缴纳，但税务机关的这一行为并非滞纳金起算的前置条件。

纳税人自查时应同步关注滞纳金带来的影响。

3、对于上一年的所得，关注 3-6 月间需要且能够实施的申报纳税行为

时间	需要实施的申报纳税行为
3 月 31 日前	取得经营所得，办理汇算清缴
3 月 1 日到 6 月 30 日	从中国境外取得的所得（包括①利息、股息、红利所得；②财产租赁所得；③财产转让所得；④偶然所得），申报纳税
	取得综合所得（包括来源于中国境内和境外的①工资、薪金所得；②劳务报酬所得；③稿酬所得；④特许权使用费所得），办理汇算清缴
6 月 30 日之前	取得应税所得（包括①利息、股息、红利所得；②财产租赁所得；③财产转让所得；④偶然所得），扣缴义务人未扣缴税款的，缴纳税款

“自由全球案”与经济实质原则的适用边界

作者：顾舒婷

一、案例导读

关键词：经济实质原则；§ 7701(o)；税收利益；跨国企业；反避税

裁决要旨：美国第十巡回上诉法院在本案中明确指出，即便纳税人交易形式上符合《国内税收法典》（Internal Revenue Code, “IRC”）的具体条文要求，若该交易旨在获取偏离立法目的的税收利益，则可依据 § 7701(o) 所规定的经济实质原则予以否认。该原则作为一项实体性反避税规则，对包括 § 245A 在内的具体税收优惠条款具有普遍约束力。自由全球公司（LGI）的“大豆项目”因缺乏经济实质，无权主张 § 245A 扣除，退税请求被驳回。

二、案情背景

自由全球公司（LGI）为一家总部位于美国的跨国电信企业集团，合并申报美国联邦所得税。2017 年《减税与就业法案》（TCJA）改革国际税制，创设全球无形资产低税收入（GILTI）规则：仅纳税年度最后一日拥有实际美国股东的受控外国公司（CFC），才需就收益缴纳 GILTI/F 子项税；同时 § 245A 允许美国公司就境外子公司股息享受免税扣除。在此背景下，LGI 利用税制规则空间，于 2018 年 12 月精心设计完成了以其比利时子公司为核心的一整套内部关联交易安排，该税务筹划方案代号为“大豆项目”（Project Soy）。

LGI 利用 TCJA “年末规则错配”漏洞，联合美欧税务顾问设计四步关联交易，专为规避 GILTI 与资本利得税。在步骤 1-3 中，通过发行利润凭证、创造自动生效债务等无经济实质内部交易，人为制造 TGH（比利时电信子公司，CFC）高达 48 亿美元的累积盈余（E&P）；在步骤 4 中，LGI 关联方出售 TGH 股权给英国母公司，联动 IRC § 1248(a) 和 § 964(e)，将出售股权的 24 亿美元资本利得定性为“股息”，并依据 § 245A 申请全额扣除；同时利用 CFC 年末规则，规避 GILTI 征税。

2019 年 LGI 初始申报遵从财政部临时规则，申报 GILTI 并缴税；后修正申报主张规则无效，零申报 GILTI、主张 24 亿美元 § 245A 扣除；LGI 提前起诉，主张约 1.1 亿美元退税；地区法院先认定财政部临时规则程序违法，后以经济实质原则否定“大豆项目”税收效果，驳回退税请求；LGI 不服，上诉至第十巡回法院。

2026年4月21日，美国第十巡回上诉法院以2比1维持了下级法院对Liberty Global的“大豆项目”的判决。

三、核心争议焦点及结果

(一) 核心争议焦点

1. 纳税人是否可以仅凭形式合规取得税收利益？当交易形式上符合股息扣除条件时，是否仍可被经济实质原则否定？

本案首先涉及一个基础性问题：当交易在形式上满足税法条文结构时，纳税人是否当然享有相应税收利益，抑或仍可能被经济实质原则否定。

本案中政府并不否认交易产生真实经济结果。政府并未质疑LGI在出售TGH中实现了“实际”收益，政府真正提出异议的，是在该被控外国公司税年最后一天之前即完成出售的行为。故争议的核心并非交易是否虚假，而在于纳税人是否利用法定结构进行税收时点安排，机械条文形式合规是否能被经济实质原则所否定。

法院确认LGI行为属于结构性税收规划，“LGI开始研究利用《减税与就业法案》国际税收条款中一个漏洞的可能性”、“大豆项目将使LGI能够规避对数十亿美元未实现收益所征收的GILTI及资本利得税”。

LGI的特殊安排在形式上符合税法机械规则无争议。但根据《国内税收法典》第7701(o)(5)条规定，“经济实质原则是指普通法原则，即：如果一项交易缺乏经济实质或缺乏商业目的，则不得允许其获得A分章下的税收利益”。尽管有意见强调，只要交易具有真实经济后果，则不能仅因其税收驱动性而被否定，但法院认为即便交易在字面意义上符合税法规定，若仅为避税安排，联邦普通法项下的经济实质原则仍可否定该交易的税收效力。法院据此否定了LGI主张的§245A扣除利益。

2. 经济实质原则的“适用性”如何判断？应拆分审查单个步骤，还是整体审查系列交易？

本案第二个核心争点是经济实质原则适用范围。

判断经济实质原则的适用性，应当对系列交易进行整体审查，而非拆分审查单个交易步骤。根据《国内税收法典》第7701(o)(5)(D)条明确规定，“交易”一词包括一系列关联交易。法院认定适用经济实质原则的审查对象，应当是大豆项目的整体交易安排，而非单个步骤。大豆项目是在2018年12月短短四天内完成的高度整合的关联交易，LGI亦自认，若非为第四步的TGH股权交易，前三个步骤根本不可能发生。故仅因交易中的部分步骤属于“基础商业交易”，不得将整体避税安排进行拆分，进而豁免经济实质原则的适用。

3. §7701(o)是否要求独立的相关性门槛审查？

本案的法律解释争议在于：§7701(o)中的“相关性”是否构成独立前置条件。

LGI 认为经济实质原则并不适用于大豆项目，因为没有在 § 7701(o)(1)所规定的审查之前进行的独立的“相关性”门槛审查，认为地区法院的裁判使得法条中的“相关性”一词成为冗余表述。

但地区法院认定，当纳税人通过仅服务于税收节省而无其他经济目的的交易寻求国会未预期的税收利益时，经济实质原则即适用。巡回法院进一步强化该立场，即便交易在字面上符合税法条文，只要其缺乏经济实质，其税收利益仍不得被承认，“LGI 十分强调地区法院拒绝其关于 § 7701(o)要求进行独立前置审查的主张……但在本案语境下，这一问题属于干扰性论点。”法院明确，“相关性”非独立限制性条件。

（二） 裁判结果

第十巡回法院全面维持原判，驳回 LGI 全部上诉请求。

1. 经济实质原则适用于本案，形式合规不能成为避税挡箭牌；
2. 大豆项目应整体审查，不属于基础商业交易，拆分豁免主张不成立；
3. § 7701(o)无独立相关性门槛，纳税人利用税制漏洞获取国会未预期利益时，原则自动适用。

四、 案例评析

（一） 裁判亮点

1. 交易整体认定

法院在案件中采取整体性认定方法，将“大豆项目”作为统一交易结构进行评价，而非允许纳税人拆分为独立步骤分别抗辩。

“大豆项目”是一个高度整合的交易系列，在短短四天内完成，其目的在于利用《减税与就业法案》（TCJA）国际税制中的一个非预期“错配”。如果允许纳税人对各子步骤分别适用“形式合规审查”，则经济实质原则将被完全架空。LGI 不能通过在其整体结构中嵌入一些在单独观察时可能被视为“基础商业交易”的步骤，从而规避 § 7701(o)的适用。法院指出，这种做法将以一种“机械而僵化的形式主义”，阻碍经济实质原则的目的导向作用。一旦多个步骤在目的上构成单一税务驱动结构，则应作为统一交易整体评价其经济实质。

2. 回归实质的立法目的控制

在 TCJA 国际税制重构中，§ 951A（GILTI）与 § 245A 并非孤立规则，而是被设计为相互制衡的双轨机制：前者通过最低税基纳入规则对低税无形收入进行兜底征税，后者提供合格境外股息的免税待遇，通过参与豁免机制避免同一收入的重复征税，从而共同实现对跨境利润转移与税基侵蚀的制度性约束。

法院认为，“大豆项目”通过多步骤重组安排，在形式上利用 § 245A 的参与豁免机制，但实质上将该制度与 GILTI（§ 951A）所构建的反税基侵蚀约束体系相剥离，从而产生国会在 TCJA 框架下未曾预期的税收结果。该结构虽符合单项条文的机械适用要求，但在整体制度协调性上与 TCJA 所确立的跨境税制设计目的不相一致。

因此，本案进一步巩固了一条重要裁判路径，即税法解释不以条文机械匹配为终点，而以立法目的协调性为约束边界。

（二） 异议意见核心观点

在本案中，针对前述争议的异议意见同样值得注意。异议意见严格从文义解释与既有判例体系出发，强调 § 7701(o) 所确立的经济实质原则存在一个独立的“相关性阈值判断”，在其解释路径下，§ 7701(o)(1) 通过“in the case of any transaction to which the economic substance doctrine is relevant”的结构表述，表明国会有意保留对适用范围的限制；而 § 7701(o)(5)(C) 进一步要求相关性判断应按照普通法框架确定，从而防止该门槛被实质性消解。

本案中，多数意见虽然并未明确采纳地区法院关于不存在阈值相关性审查的结论，但也未能履行对文本与判例进行充分解释的职责，而是转向以“法条目的”为依据进行判断，从而实质上赋予政府一种近乎“空白授权”，使其可以将任何其不认可的交易纳入经济实质原则的适用范围。若将相关性理解为只要满足双要件测试（“经济地位实质变化的客观要件”与“非税收目的的主观要件”）即自动成立，则会使 § 7701(o)(1) 中关于“相关性”的表述失去独立规范意义。

同时，异议意见认为，税法中充满了允许甚至鼓励纳税人仅基于税收原因选择交易形式或结构的规定。经济实质原则不适用于那些本质上“完全以形式规则为设计目的”的税法条款。经济实质原则仅在另一项税法条文使“经济现实”或“纳税人动机”成为相关因素时才适用。在涉及资本结构安排或交易时点选择等由法典明确赋予纳税人选择自由的领域，尤其是在相关规则本身以形式确定性为基础的情况下，经济实质原则不得被用以整体否定该等法律效果。

最后，异议意见强调，多数意见通过目的导向解释扩张经济实质原则适用范围，实质上削弱了 § 7701(o) 文本所设定的适用边界，并可能使司法机关在缺乏明确授权的情况下重新配置税收规则的适用效果，从而引发权力边界上的紧张关系。

五、价值和示范作用

该自由全球公司上诉案围绕美国《国内税收法典》§ 7701(o) 经济实质原则、§ 245A 股息扣除制度以及 GILTI 规则等之间的互动展开，实质上反映的是美国司法机关对跨境税务结构“可接受边界”的定义，其对中国企业出海架构设计具有明显的示范与警示意义。

案件中，法院不再仅停留于对单一条文合规性的逐项审查，而是更强调对交易整体结构是否具有独立商业目的与经济合理性的判断，即从“形式合规”逐步转向“结构目的穿透”。在这一逻辑下，即使各步骤分别符合 § 245A 扣除等具体规则，但只要整体安排呈现出以税收结果为唯一驱动的链条设计，仍可能被纳入经济实质原则的整体否定范围。

对于出海企业而言，传统以“模块化合规”为基础的跨境税务筹划思路正在面临系统性重估。过去实践中常见的通过控股架构分层、重组与分配结合以及时间点安排实现税负优化的设计，在新的司法审查逻辑下，可能不再被视为彼此独立的合法行为集合，而是被视为一个具有统一税务目的的整体结构，从而触发经济实质层面的实质性否定风险。跨境架构中常见的控股平台设计、境外 SPV 层级安排以及重组

后分配利润的操作，如果缺乏真实的经营职能、风险承担或管理实质支撑，将更容易被认定为“导管型结构”或“税务目的主导结构”。

对中国出海企业而言，税务筹划的风险不再局限于单一交易环节，而是上升为对整体架构经济实质与商业真实性的系统性审视。在进行跨境税务架构设计时，应当更加重视非税目的的可验证性与结构叙事的一致性，不仅需要在形式上满足各项具体规则，更需要在实质层面形成可被证明的商业逻辑链条。同时，应避免使单一 SPV 或中间层级仅承担税收传导功能，防止结构功能过度单一化而被认定缺乏独立经济存在价值。

新规速递

新规 | 发票合规有“正负面清单”：哪些能开、哪些不能开？

2026年4月24日，国家税务总局发布纳税人合规开具发票正负面清单，从主体、业务、票面、时限四个维度明确发票合规标准与违规情形，着力防范“开票经济”、虚开发票等问题，助力全国统一大市场建设。具体如下：

一、明确发票合规的“四大判断标准”

一是看开票、受票主体是否合规，是否具备相应的生产经营能力。二是看生产经营业务是否合规，是否符合交易常识、契合“四流一致”（合同流、货物流/服务流、资金流、发票流）。三是看票面信息要素是否合规，是否正确适用票种或标签，信息填写完整、准确，四是看发票开具时限是否合规，在发生经营业务确认营业收入时开具发票。

二、建立“正负面清单”双轨规则

本次发布共44条规则，其中合规开票的正面清单16条，明确合规操作标准；违规开票的负面清单28条，列明禁止性行为。负面清单明确多类高风险行为，包括“空壳企业”批量注册开票；无真实交易的“对开、环开”；虚构交易链条“空转走单”；通过关联交易虚增业绩等。

总体而言，本次新规并未新增发票法律义务，而是通过“正负面清单”的方式，将既有规则进行结构化、显性化表达：一方面为企业提供可操作的合规判断标准，降低无意违规风险；另一方面通过明确“红线行为”，强化对虚开发票、“开票经济”等行为的精准打击，从而维护公平竞争的市场秩序。



2026年4月27日，上海左券律师事务所高级合伙人杨春艳律师受邀参加股权、不动产、特殊动产作为信托财产登记的中国实践和探索专题研讨暨上海律协非银行金融专业委员会2026年度第一季度全体会议，在圆桌讨论环节，杨律师从税务实务角度分析了股权、不动产、特殊动产作为信托财产登记中的核心难点。



左券故事

中国古代称契约为券，以竹制作，分劈成左片、右片，立约方各持一片，两片相合则为信。左片即称左券，由债权人收执，故，成语中“稳操胜券”、“左券之操”比喻成功在握。

《史记》云：“公常执左券以责于秦韩”。意为从容自信，手执左券，风云天下。

《老子》云：“圣人执左券而不责于人”。意为宽容博大，胸怀左券，不战而屈人之兵。



上海左券律师事务所

上海左券律师事务所

电话：021-58871391

传真：021-68868178

网址：www.cpalawyer.cn

地址：上海市民生路118号滨江万科中心2301室（邮政编码：200122）