

艰难抉择 — EAR 新规下的美国弃籍税风险

作者：姜冬妮 | 袁世也 | 沈靖¹

2022年10月7日，美国商务部产业安全局（Bureaus of Industry and Security，下称“BIS”）以美国国家安全和外交政策的视角宣布了三份在《出口管理条例》（Export Administration Regulations，下称“EAR”）下的出口管制新规（“EAR 新规”）。其中，对“美国人”参与开发及生产的相关限制规定备受瞩目，也引起了广泛的讨论。

一、EAR 新规与“美国人”

根据 EAR 新规第 744.6 (c) (2) 条，在未取得许可的情况下，“美国人”（U.S. person）不得向某些在中国境内从事半导体生产活动的企业、基地提供用于半导体设施制造或集成电路开发生产的相关支持（如向中国境内或促进向中国境内运送、传输或转移相关物品）。而根据 EAR 第 722 部分的“术语定义”，前述规定中的美国人包括：（1）任何属于美国公民、美国永久居民或美国庇护个人的个人；（2）任何依据美国法律组建的法人，包括其外国分支机构；以及（3）任何位于美国境内的人士。根据 BIS 颁布的《2018 年出口管制改革法案》²（Export Control Reform Act of 2018），违反美国 EAR 的人士可能将面临最高 20 年的监禁及/或被处以单次最高 100 万美金的罚金的刑事处罚，或面临缴纳单次最高 30 万美金或所涉交易金额 2 倍金额的罚款（以二者孰高者为准）的行政处罚。

根据该条规定，在中国半导体企业任职的美国人以及在中国驻美开办的公司、机构、研究院等的工作人员都将受到限制；而对于中国半导体企业的美国籍高管而言，受到该规定的影响可能最为深远。面对 EAR 新规的限制，受影响的相关主体需要对可能存在的风险具有清晰的认识，以便为未来的选择做好准备。

需要提到的是，对于美国籍人士而言，其可能会面临着美国税法方面的风险。例如，前述规定对于美国人的定义与美国税法中对美国税收居民的定义不完全相同，因此，即使其不属于前述的“美国人”，仍可能被认定为美国税收居民而需要承担美国税负。根据美国税法，美国公民一般会直接被认定为美国税收居民；而对于非美国公民，除非其通过了绿卡测试（具有美国合法永久居民身份）或实际居住测试（某一公历年度内在美国的居留天数不少于 31 天，且该公历年度在美国的居留天数+上一公历年度在美国的居留天数/3+再上一公历年度在美国的居留天数/6≥183 天），否则其一般不会被认定为美国税收居民。

¹ 实习生杨钊承对本文的写作亦有贡献。

² 参见 <https://www.bis.doc.gov/index.php/enforcement/oeec/penalties>。

除此之外，美国税法针对放弃美国国籍或永居身份者规定了弃籍税，下文对美国有关弃籍税的相关规定进行简要介绍，以供参考。

二、弃籍税制度的相关规定

弃籍税（Exit Tax/Expatriation Tax）又称离境税、退出税，是指公民或符合一定条件的绿卡持有者在放弃本国国籍或绿卡时，就其全球资产、资本利得和收入，在转移出境时向该国的税务部门缴纳的相关税款。

（一）适用对象

根据《美国国内收入法》（Internal Revenue Code，下称“IRC”）第 877 条和第 877A 条规定，弃籍税的主体需要同时满足以下两个条件：

1. 美国公民或过去 15 年中累计有 8 年持有绿卡且非美国公民的美国永久居民（“美国长期居民”，US Long Term Resident）
2. 符合 Heroes Earnings Assistance and Relief Tax Act of 2008（以下简称 HEART Act 2008）、2009-85 号公告中关于“适用弃籍者”（Covered Expatriate）的三个征收条件之一：
 - (1) 净资产价值测试（Net Worth Test）：截至弃籍日，申请弃籍者净资产超过 200 万美元的（包括其在某些信托中可以享受的权益）；
 - (2) 纳税义务测试（Tax Liability Test）：申请弃籍者过去 5 年内年平均净所得税（the average annual net income tax）超过经通货膨胀调整后的指定数额（2022 年的金额为 17.8 万美元³）的；
 - (3) 认证测试（Certification Test）：申请弃籍者未能在 8854 表格中证明或未能提交所要求的证据证明自己在前 5 年内已履行所有美国联邦纳税义务的（包括提交所有需填报的申报表的义务，以及支付所有相关应纳税款的义务等）。

（二）适用对象的例外

当一个（美国公民）弃籍者是满足某些特定要求的双重国籍者或未成年人时，即使其满足前述净资产价值测试及纳税义务测试，弃籍税的相关规定也不会对其适用。然而，若一个弃籍者满足前述认证测试或是美国长期居民，即使其是符合要求的双重国籍者或未成年人，其仍需要缴纳弃籍税。

若满足以下条件，则一个具有双重国籍的弃籍者会被排除出相关规定的适用范围：（1）弃籍者出生时，同时是美国和其他国家的公民；（2）弃籍者仍是该其他国家的公民并作为该国居民纳税；（3）弃籍者从未持有美国护照、从未被依据前述绿卡测试或实际居住测试被认定为美国税务居民且在其失去美国公民身份之前的 10 个公历年中的任何一个公历年均没有在美国停留超过 30 天。

若满足以下条件，则一个未成年弃籍者会被排除出相关规定的适用范围：（1）弃籍者出生时即成为美国公民；（2）弃籍者的父母在其出生时均非美国公民；（3）弃籍者在年满 18½ 岁之前失去美国公民身份；（4）弃籍者在失去美国公民身份之前的 10 个公历年中的任何一个公历年均没有在美国停留超过 30 天。

³ 参见 <https://www.irs.gov/pub/irs-dft/i8854--dft.pdf>。

（三）弃籍日的确定

弃籍日的确定与提交 8854 表格（弃籍税申报表）的日期相关。美国公民弃籍者与美国绿卡弃籍者的弃籍日的确定有所区别。

1. 对于美国公民申请弃籍者

以下四种情况中先发生之日为弃籍日：

- (1) 在美国外交或领事官员面前放弃美国公民身份之日，前提是美国国务院随后通过签发“丧失国籍证明”批准该弃籍；
- (2) 向国务院提交自愿放弃美国国籍声明之日，前提是美国国务院随后通过签发“丧失国籍证明”批准该弃籍；
- (3) 美国国务院签发“丧失国籍证明”之日；
- (4) 美国法院取消该公民的入籍证明（Certificate of Naturalization）之日。

2. 对于美国永久居民申请弃籍者

以下四种情况中先发生之日为弃籍日：

- (1) 通过向美国领事或移民官员提交国土安全部 I-407 表格自愿放弃美国永久居民身份之日；
- (2) 最终行政命令要求其放弃永久居民身份之日；
- (3) 最终行政命令或司法命令要求其离开美国之日；
- (4) 根据美国和其他国家之间的税收协定的规定被视为他国的居民，不放弃因适用该协定而获得的针对他国居民的优惠并且已经通过 8833 表格和 8854 表格通知了美国国税局（Internal Revenue Service，以下简称“IRS”）之日⁴。

（四）税基及税率

1. 税基

在计算应纳税收入时，弃籍者经适当扣除后的如下收入都应当被计算在内：（1）源于美国境内且与美国从事贸易或业务无密切关系的总收入；（2）与美国从事贸易或业务密切相关的总收入⁵。

美国国会在 HEART Act 2008 中增加了 IRC 第 877A 条并建立了“按市价计价”（Mark-to-Market）的弃籍税计税制度。若申请弃籍者符合弃籍税的申报条件，其所有资产将被视为在弃籍前一天按照市场公允价值（Fair Market Value）出售。具体而言，各项资产的市场公允价值将根据 IRC 第 2031 条的规定确定（但不考虑第 2032 条和第 2032A 条），如同适用弃籍者在弃籍前一天作为美国公民或美国居民去世（而需要计算遗产的公允价值）一般⁶。通过各项资产的公允价值减去其成本基数得出的虚拟

⁴ 实践中，有很多持有美国绿卡的人士长期在美国以外居住，根据相关税收协定其可能不被视为美国税收居民。为此，可以考虑利用相关规定而尽早向 IRS 提交相关表格，以此降低因被认定为长期持有美国绿卡而可能面临的风险。

⁵ See 26 U.S.Code § 877 (b)。

⁶ 参见 https://www.irs.gov/irb/2009-45_IRB#NOT-2009-85。

增值或亏损部分（Built-in Gain/Loss）将被“视为出售”，需要进行纳税申报。

此外，相关制度还设定了一定的免税额度（即法定扣除额），以此减轻弃籍者的税务负担，2022 年度的法定扣除额为每人 76.7 万美元⁷。该法定扣除额按照每份资产的净收益比例分配给每项产生收益的资产，若净收益总额低于法定扣除额则以净收益总额为基础进行分配，此时弃籍人无需缴纳税款。

一般而言，弃籍税的计税基础=∑（申请弃籍者每项资产净收益（即资产公允价值-成本基数）-每项资产分配的法定扣除额）。

2. 税率

依据“按市价计价”法确定计税基础后，若需要缴纳税款，则根据各资产的属性及收入的类别，在个人所得税申报表上完成收入申报。

对于超出扣除额的部分，如属于资本利得，持有期间 1 年及以下的短期资本利得适用一般收入的税率按最高 37% 的税率进行征税，持有期 1 年以上的长期资本利得则按照最高 20% 的税率征税。除此之外，自 2013 年起满足特定条件的纳税人还需要承担税率为 3.8% 的净投资所得税（Net Investment Income Tax）。因此，弃籍税税率最高可达 40.8%。

（五）申报流程⁸

1. 提交个人信息声明。根据 IRC 第 6039G 条，任何适用 IRC 第 877（b）条与第 877A 条的申请弃籍者应提供包括个人收入、资产和负债的详细信息的声明。
2. 提交个人所得税申报表。适用弃籍者需按照相关规定⁹提交所得税申报表（1040NR 表格及 1040 表格）。但若该适用弃籍者在某一特定纳税年度的应纳税款已被源泉扣缴，且在该年度不存在与美国从事贸易或业务密切相关的收入，则其不需要提交该年度的 1040NR 表格。
3. 提交弃籍税申报表（8854 表格）。申请弃籍者需向美国国税局提交 8854 表格，并证明其在弃籍前的 5 个报税年度内已遵守美国税收法规，合规报税并缴税。

三、弃籍而违规申报的后果

对于应申报而未申报或未能按规定申报缴税的弃籍者，IRS 将对其处以 1 万美元的罚款，严重者还可能承担刑事责任。

如 2019 年，俄罗斯富豪奥列格·廷科夫（Oleg Tinkov，下称“廷科夫”）被美国司法部和美国国税局提起税务欺诈指控。根据其指控，廷科夫在 2013 年做弃籍申报时宣称其拥有的全球净资产仅为 30 万美元，但事实上由廷科夫作为受益人的俄罗斯 TCS 银行在 2013 年上市时的市值就已经超过了 11 亿美元。

因此，美国司法部认为其在弃籍时隐瞒收入并造成了约 2.49 亿美元的税款损失。最终，廷科夫同意于 2021 年补缴不少于共计 5.06 亿美元的税款、罚金和滞纳金利息，并额外缴纳罚款 25 万美元¹⁰。

⁷ 参见 <https://www.irs.gov/pub/irs-dft/i8854--dft.pdf>。

⁸ 参见 https://www.irs.gov/irb/2009-45_IRB#NOT-2009-85。

⁹ See 26 CFR § 1.6012-1。

¹⁰ 参见 <https://www.justice.gov/opa/pr/founder-russian-bank-pleads-guilty-tax-fraud>。

四、小结及提示

综上所述，弃籍税本身的规定较为复杂，放弃美国国籍或永居身份前需认真考虑其中的税务风险¹¹。

除此之外，若仅放弃美国国籍或美国永久居民身份，但仍保留美国税收居民身份，则同时可能存在其他的美国税法相关风险。如在交易过程中可能涉及 CFC 规则及 PFIC 规则。CFC（“**受控外国企业**”，Controlled Foreign Corporation）规则指的是即使受控外国企业未在某一年度向满足特定条件的美国股东实际分配利润，此类美国股东也可能被视为在该年度收到了与其持股比例等相对应的 Subpart F 收入，并需在该年度对其纳税。而 PFIC（“**被动外国投资公司**”，Passive Foreign Investment Company）规则主要是指针对 75% 以上的收入来自被动所得或平均 50% 以上的资产会产生或用来产生被动所得的公司的股东需要对获得的超额分配按照一般收入的税率缴纳所得税，并需要承担较高的合规成本。

因此，在 EAR 新规下，相关人士若选择放弃美国国籍或永居身份前应作谨慎考虑及衡量。如有任何问题，我们也可以提供相关的协助及进一步的支持。

¹¹ 值得一提的是，根据 IRC 第 2801 条，任何美国公民或居民若接收了适用弃籍者赠与或遗赠的财产，一般均需要按照最高税率缴纳赠与税或遗产税。

特别声明

汉坤律师事务所编写《汉坤法律评述》的目的仅为帮助客户及时了解中国或其他相关司法管辖区法律及实务的最新动态和发展，仅供参考，不应被视为任何意义上的法律意见或法律依据。

如您对本期《汉坤法律评述》内容有任何问题或建议，请与汉坤律师事务所以下人员联系：

姜冬妮

电话： +86 10 8524 5898
Email: dongni.jiang@hankunlaw.com

袁世也

电话： +86 10 8524 9477
Email: shiye.yuan@hankunlaw.com

沈靖

电话： +86 10 8524 5855
Email: gilbert.shen@hankunlaw.com