

第十一章 个人税制

§11-001 非独立个人劳务所得

非独立个人劳务是指个人作为雇员担任职务所提供的各种个人劳务。非独立个人劳务所得包括与该劳务相关的工资、薪金及其他类似的报酬。许多公司都有由于出差或执行短期任务而暂时停留在中国境内的职员，这些公司的纳税情况通常在很大程度上取决于协定中的这条规定。

税收协定规定

根据中国的税收协定，缔约国一方的居民作为雇员所取得的非独立个人劳务所得，通常只在雇员的居住国的缔约国一方征税，除非受雇行为是暂时的或短期内在缔约国另一方履行的。

当缔约国一方的个人居民在中国境内提供受雇劳务，只要符合以下条件，该人在中国取得的受雇所得通常在中国境内免于征税：

- 该人在有关历年/会计年度/12个月中/365天（对有关期间的表述各协定有所不同）中，在中国停留累计不超过183天；
- 报酬由并非中国居民的雇主支付或代表该雇主支付；
- 报酬不是由雇主设在中国的常设机构或固定基地所负担。

“固定基地”的概念并没有明确的定义，但大多数的分析人士认为“固定基地”与“常设机构”是类似的。（参见§11-010。）在此基础上，“固定基地”指的是用于持续提供劳务的固定经营场所。当适用此定义时，举个例子来说，很难将一个饭店房间视为固定基地，除非持续将其当做办公室或工作场所。然而不甚明了的是，当个人经

常在由其客户或顾客提供的一处或更多的固定地点工作时，是否还存在固定基础。

如果以上规定的三个条件有任何一个不符合，将对该人在中国取得的受雇所得在中国境内予以征税，但仅以所得当中可归于在中国境内提供的劳务部分为限。

对短期国外受雇所得的免税是为了推动人员的国际流动从而促进国际贸易的发展。例如，外国企业向中国客户销售固定设备的情况就是如此。根据销售合同的规定，外国企业负责为中国客户安装设备。如果外国企业派往中国安装设备的雇员并非来自协定国，则通常中国要对雇员在中国境内提供劳务取得的所得予以征税。由于外国企业可能不得不负担由于将雇员派往中国执行任务所发生的附加税收成本，因此间接增加了外国企业与中国进行贸易的成本。但如果适用税收协定且雇员在中国停留的时间不超过协定所规定的较短时期，则与中国进行贸易将只负担较少的成本。

同样，由于业务发展、内部培训或其他合法的商业目的所进行的短期出差，如果符合协定所规定的非独立个人劳务的条件的话，也不会产生任何个人所得税方面的纳税义务。

正如以上所指出的，中国签订的一些税收协定作出了一项基于一个历年里的183天的旅行规定。在这种情况下可以得出结论：一个协定国的居民每年都可以在中国连续居住183天，只要符合条款规定的其他两项条件，仍可以按照非独立个人劳务条款免于征税。但雇主必须注意不要在中国境内设立常设机构，或是因疏忽而导致在中国境内设立常设机构。例如，根据定义，如果雇主在中国境内建立了代表处的话，则被视为常设机构。代表处的性质与分公司的性质类似（进一步的评论参见第122页“代表处”部分）。同样，雇员在中国境内临时工作期间所提供的劳务或从事的活动，也可能会因疏忽而导致常设机构的设立。（进一步说明参见§11-010“常设机构”部分。）

国际空运航运人员

中国的税收协定一般规定了，国际运输人员因在经营国际运输的船舶或飞机上受雇取得的所得，应在运营该运输工具的企业作为居民的缔约国一方征税，尽管提供的劳务可能是在缔约国另一方发生的。

中国税务机关的实践

国家税务总局 148 号通知明确规定了并非在中国定居，而是协定国居民的个人所取得的所得在中国境内如何纳税。

受雇所得的来源

根据 148 号通知，协定国一方居民因在中国境内提供劳务取得的所得被视为来自于中国的所得，不管该所得是由中国境内的雇主还是中国境外的雇主支付。相应地，在中国境外提供劳务期间获得的所得，被视为非来自中国的所得，不管该所得是由中国境内的雇主还是中国境外的雇主支付。

在中国境内居住天数等于或少于 183 天

税收协定国居民在一个历年/会计年度/12 个月中（具体取决于相关协定的表述）在中国境内居住连续或累计不超过 183 天的，可以免于征收中国个人所得税，只要其受雇所得是由中国境外的雇主（即中国的非居民雇主）支付的，而且不由中国境内的常设机构或固定基地（以下统一称为“中国境内的常设机构”）来负担。当该人免于缴纳个人所得税时，其也被免除相关的纳税申报要求。

协定国居民在中国境内提供劳务取得的受雇所得，或者该所得来自中国雇主（个人或企业），或者该所得由中国的常设机构来负担，都须征收个人所得税。

如果协定国居民在一家中国企业或是中国境内的常设机构任职或受雇，雇员在中国境内提供劳务取得与其任职或受雇相关的所得，将被视为是由中国企业或中国境内的常设机构“支付”或“负担”的。值得注意的是，148 号通知中并未使用“中国雇主”一词，该词包括个人雇主。只有将该词包含进来，才会使得中国企业和中国境内的常设机构的实体较为完备，从而对中国境内可以实施雇佣行为的实体或个人的分类较为完备。尽管有这样的疏漏，但立法的意图还是将中国个人雇主包含在内的。

当中国企业或中国境内的常设机构采用核定利润法计算其企业所得税或由于没有任何业务收入而免于征收中国企业所得税时，协定居民个人所取得的所得将被视为是由中国企业支付的，或是由中国境内

的常设机构负担的，而不论中国企业或中国境内的常设机构是否将该受雇所得登记入账。

在中国境内居住超过 183 天但不满一年

如果税收协定国居民个人在一个历年/会计年度/12 个月中（具体取决于相关协定的表述），在中国境内居住连续或是累计不满一年但超过了 183 天，其在中国提供劳务取得的受雇所得，均应征收个人所得税，无论是从中国境内的雇主处还是从中国境外的雇主处取得该所得，都须征税。

在中国境外根据非中国合同提供劳务期间取得的受雇所得，可免于征收个人所得税，除非是作为一家公司的董事或高层管理人员取得该所得。（参见“董事及高层管理人员”）但是，从所有职位取得的所得收入应合并，并根据中国相关税法，参考其在中国境内工作时间，来决定其纳税义务。

在中国境内居住满一年但不满五年

如果税收协定国居民个人在中国境内居住满一年或更长时间，但不足五年的，其在中国提供劳务期间从雇主处获得的受雇所得，均应缴纳个人所得税，而无论是从中国境内的雇主处还是从中国境外的雇主处取得该所得。

对“满一年”的中文解释为在一个日历年内，也就是从 1 月 1 日到 12 月 31 日，单程离开中国少于 30 天，或累计离开中国少于 90 天，不扣除其在中国境内居住的天数。

受雇所得在“暂时离开中国”期间获得的，不管其受雇收入是否来自不同职位，其受雇收入应合并，根据相关税法，其纳税义务参考其在中国境内工作的实际期限来决定。

董事及高层管理人员

税收协定国居民个人在中国企业担任董事或高层管理人员职务的，不论其是否在中国境内履行职务，自其任职之日起到其离职之日止，就其从中国境内企业取得的所得负有个人所得税的纳税义务。

税收协定国居民个人担任董事或高层管理人员职务从中国境外的雇主处取得的所得，可以依据以上所述的其在中国境内停留的时间（即等于或少于 183 天，或超过 183 天但少于一年，或超过一年但不足五年）进行征税。根据国家税务总局的通知，“高层管理人员”包

第十六章 其他事项

§ 16-001 中国税务机关

中国的最高税务管理机关——中国国家税务总局负责税款的征收与管理，直接向国务院负责。国家税务总局发布税收通知以明确税务处理，进行裁决以解决地方税务机关与纳税人的税收争议。国家税务总局的其他主要职责还包括以下几项：

- 执行税收政策；
- 提出税收改革和政策的建议；
- 征收和管理中央税以及中央和地方共享税；
- 指导地方税的管理；
- 参加涉外税收的国际协商；
- 任命省级税务局的领导。

1994年，中国的税务管理系统进行了一场大的改革，地方的税务机关被分成两部分，即国家税务局和地方税务局。国家税务局负责征收国有企业及外商投资企业的企业所得税，铁道部门、银行部门的营业税以及增值税。地方税务局负责征收个人所得税、营业税（上述国家税务局负责征收的除外）、土地使用税、车船使用税和印花税。

如上所述，地方税务局负责个人所得税的征收、管理和检查。在国家税务总局的指导下，地方税务局负责监督个人所得税的征收、管理和稽查，在法律权限范围内发布有关个人所得税的税收通知和裁决。

地方税务局一般分为几个职能部门，分别负责个人所得税的征收、管理和稽查，以此来增强税务管理的效率。税务征收部门负责纳

税登记、纳税申报、税款征收以及其他相关事项。税务管理部门负责解释税法、规章和通知，起草地方税收通知以及其他政策相关问题。稽查部门负责对纳税人进行各种税务稽查。

下面通过流程图来说明中国的税务管理机构（如图 16.1 所示）。

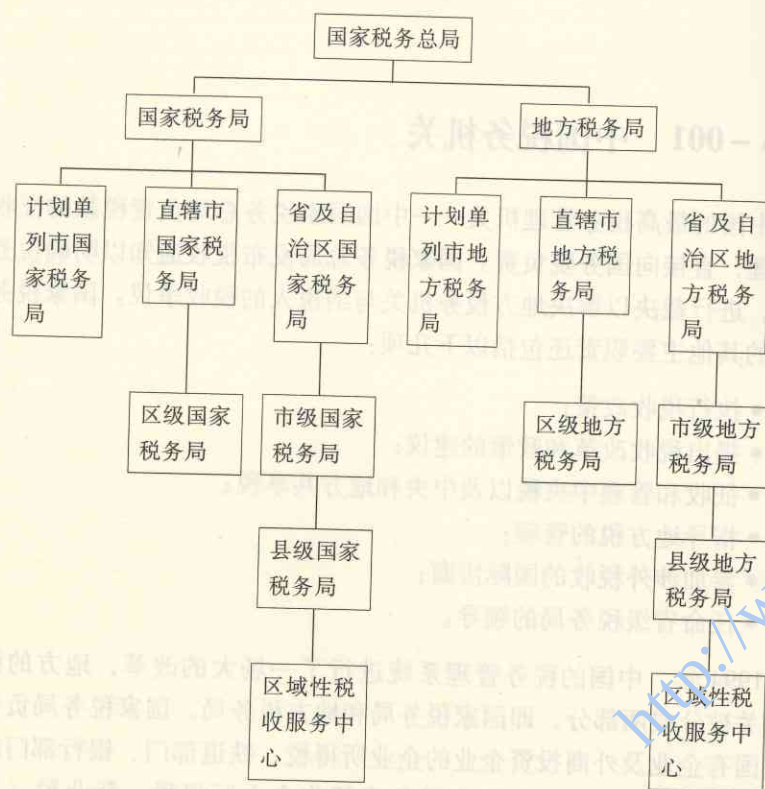


图 16.1 税务管理机构流程图

附录 16 是一份主要城市地方税务局的联系名单。

§ 16-002 签证种类及其纳税影响

外籍人员在其进入中国之前必须向其驻中国大使馆或领事馆申请

领取签证。对中国香港和澳门人员来说，需要持有的是回乡证，而非签证。外籍人员一般需要持有“X”、“F”、“Z”或“J”签证才能进入中国工作。

“X”签证

“X”签证（通常称做学生签证）适用于外籍实习生或学生，他们因实习或教育进入中国，在中国居留将超过 6 个月。持有“X”签证的外籍人员可在进入中国境内 30 天内得到居住许可证。外籍实习生或学生取得的生活补贴和奖学金免缴个人所得税。但如果外籍实习生或学生在中国境内提供个人劳务而取得报酬，该所得将征收中国的个人所得税，除非适用双重征税协定而免税。某些协定同时对来自税收协定国家学生或实习生取得的个人劳务报酬所得规定了个人所得税年度免税额。（详情请参见 § 11-007。）

“F”签证

“F”签证（通常称为访问签证）适用于被邀到中国访问、研究、讲座或商务旅行、科技或文化交流、短期旅行或工作培训等的外籍人员，其在中国居留的期限不超过 6 个月。临时居留者在一个纳税年度中居住的时间连续或累计少于或等于 90 天的（适用税收协定的情况下为 183 天），其在中国境内取得的雇佣所得是由境外雇主支付且该费用不是或不视为由中国境内的机构或营业场所负担的，该所得免于缴纳个人所得税。但在中国境内的企业或机构（例如代表处）任职的个人（例如首席代表或注册代表）对其取得的境外支付的所得不能享受 90 天（或 183 天）的免税规定。（详情请参考 § 2-005。）

“Z”签证

“Z”签证（通常称为工作签证）适用于到中国任职或受雇的外籍人员，他们将成为公司的成员。持有“Z”签证的外籍人员可以在其进入中国境内的 30 天内获得居住许可证。一般而言，持有“Z”签证而在中国工作的外籍人员从入境就应开始负担中国个人所得税的纳税义务。（详情请参考此书的第一部分内容。）

“J”签证

“J”签证（通常称为记者签证）适用于到中国从事新闻报道工作的外籍记者。“J”签证有两种：“J-1”签证适用于居留中国从事长期新闻报道工作的外籍记者，“J-2”签证适用于到中国从事短期

新闻报道工作的外籍记者。

一般而言,“J-1”签证持有者被中国税务机关视为在中国境内任职,所以不管每年中其在中国境内居留天数的多少,其都应缴纳中国的个人所得税。“J-2”签证持有者是否应缴纳中国的个人所得税取决于其在中国境内居留的天数以及薪金费用由谁来负担。同样,如果其在中国境内的代表处从事工作,90天(或183天)的豁免规定也将不再适用。“J-2”签证持有者如果负担纳税义务,则其应税所得是源自中国境内的所得。

§ 16-003 对中国境内外籍人员的外汇管理规定

中国对外籍雇员的款项支付作出了一些外汇管理规定。国家外汇管理局负责外汇的管理。各省之间外汇管理的规定似乎还不一样,因此居住在某些地区的雇员要想取得其本国货币的支付是很麻烦或很困难的。下面总结了最新的规定。至于中国的许多制定规章的发展中地区,纳税人应向税务顾问以及制定规章的地方管理机构咨询以明确规定及获得对特殊交易的批准。

目前的外汇管理规定

依照目前的外汇管理规定,在中国境内从事交易应使用本地货币。这包括对当地及外籍雇员的薪金支付。然而实践中,许多外籍人员由外商投资企业的境外关联公司支付报酬,然后境外公司将薪金费用转由该外商投资企业负担。在过去,外商投资企业提交了必要证明文件后可以把外汇汇出到境外公司。他们可以通过使用银行账户内的自有外汇或从银行购汇汇出外汇。

2002年3月,国家外汇管理局发布一个通知《非贸易售付汇及境内居民个人外汇收支管理操作规程》以加强对非贸易性的外币汇出及个人报酬外币偿付的控制。在此规定下,如果外籍雇员能够向银行提供某些证件,则可以购汇而不必经过国家外汇管理局的批准。这些证件包括完税凭证、书面申请、有效护照或身份证、雇佣证明以及人民币所得的分类细账。外籍人员能够购买的外汇数额不能超过其取得的人民币收入额。

上海的实践

在国家外汇管理局发布了上述的管理办法后,国家外汇管理局上海市分局分别在2003年4月和5月发布了两个通知。2003年4月的通知规定外商投资企业可以从其自身的外汇储备中向外籍雇员支付外币。外籍人员如果取得的报酬是本地货币,则他们也可以购汇,但条件是他們要提供完税凭证以证明其已经缴纳了薪金所得的应纳税款。同时也要提供雇佣合同等文件。

如果一家公司的自有账户中有足够的外汇余额,这些余额可用于偿付外国公司所支付的报酬劳务。但是,有些银行只允许向个人银行账户汇款,而不允许向外国公司汇款。当提交汇款申请时,所需的关于薪金支付的证明文件有:雇佣合同、完税凭证、外籍雇员护照复印件以及其他支付该项汇款的证明。而且当支付额超过10 000美元时,银行须向国家外汇管理局提交公司的申请以获得批准。

广东的实践

国家外汇管理局广东省分局2002年发布一项通知,规定外籍人员仅能以本地货币取得报酬。如果外籍人员需要将报酬转换成外币,他们可以向银行购汇。

北京的实践

实践中,北京允许外商投资企业以其自有外汇储备向外籍雇员支付外币。但中国的实体必须以本地货币支付,外籍人员提交必需的证件后可以向银行购汇。但未来的外汇政策将发生变动,所提议变动的政策将使得外籍人员的报酬只能使用本地货币支付。

§ 16-004 中国境内外籍人员的潜在稽查风险

自从2001年,中国国家税务总局就已进行了一场全国范围内的、系统的措施以加强个人所得税的征收和管理,阻止偷税和税收违法行为。各种各样的个人所得税的检查、调查和改革在国家和地方层次中展开。个人纳税人和扣缴义务人个人所得税的申报在严密审查之下,他们面临的稽查风险也在增长。

2001年中期,发布的三项通知宣布了此次全国范围的措施所针对的目标和要求。一项通知针对高收入个人及其扣缴义务人,尤其是