



外籍人士 在华纳税筹划

Tax Planning for Expatriates in China

Deloitte
Touche
Tohmatsu

德勤



法律出版社
LAW PRESS · CHINA



外籍人士 在华纳税筹划

Tax Planning for Expatriates
in China

德勤华永会计师事务所 编著



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

图书在版编目(CIP)数据

外籍人士在华纳税筹划/德勤华永会计师事务所编著;蔡磊等译。—北京:法律出版社, 2003.11

ISBN 7-5036-4580-6

I. 外… II. ①德…②蔡… III. 外国人—个人所得税—税收筹划—中国—中国
IV. F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 098059 号

Copyright © 2003 CCH ASIA PTE LIMITED

All rights reserved. No part of this work covered by copyright may be reproduced or copied in any form or by any means (graphic, electronic or mechanical, including photocopying, recording, recording taping, or information retrieval systems) without the written permission of the publisher.

Disclaimer

This publication is sold with the understanding that (1) the authors and editors are not responsible for the results of any actions taken on the basis of information in this work, nor for any errors or omissions; and (2) the publisher is not engaged in rendering legal, accounting or other professional services. The publisher, and the authors and editors, expressly disclaim all and any liability to any person, whether a purchaser of this publication or not, in respect of anything and of the consequences of anything done or omitted to be done by any such person in reliance, whether whole or partial, upon the whole or any part of the contents of this publication. If legal advice or other expert assistance is required, the service of a competent professional person should be sought.

责任编辑/高如华 Selina Li

装帧设计/孙 杨

出版/法律出版社

编辑/对外合作出版中心

总发行/中国法律图书有限公司

经销/新华书店

印刷/北京北苑印刷有限责任公司

责任印制/张宇东

开本/787×1092 毫米 1/16

印张/20.25 字数/300 千

版本/2004 年 1 月第 1 版

印次/2004 年 1 月第 1 次印刷

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里法律出版社综合业务楼(100073)

电子邮件/info@lawpress.com.cn

电话/010-63939796

网址/www.lawpress.com.cn

传真/010-63939622

对外合作出版中心/北京市丰台区莲花池西里法律出版社综合业务楼(100073)

电子邮件/copyright@lawpress.com.cn

读者热线/010-63939614

传真/010-63939701

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里法律出版社综合业务楼(100073)

传真/010-63939777

客服热线/010-63939792

网址/www.chinalawbook.com

电子邮件/service@chinalawbook.com

中法图第一法律书店/010-63939781/9782

中法图北京分公司/010-62534456

中法图上海公司/021-62071010/1636

中法图苏州公司/0512-65193110

书号:ISBN 7-5036-4580-6/D·4298

定价:80.00 元

前言

在过去的几年里,中国是亚洲经济增长最快的国家。伴随着中国加入世贸组织、北京 2008 年奥运会的成功申办以及上海将于 2010 年举办世界博览会,这些都使中国被视为最吸引人的投资场所以及职业机遇最多的地方。再加上中国的开放政策以及对国外投资者的税收优惠,大量的公司涌入中国开展业务。这对人力资源的供需产生了一定压力,“人才争夺战”已经成为来华投资公司管理层首要的工作。

来自于美国、欧洲和其他亚洲国家的外籍人士以及香港、台湾地区在大陆就业人士,是中国境内运营公司炙手可热的人才,因为他们具有优秀的管理才能、沟通能力和国际业务经验。为招募这些外籍人士以及补偿其搬迁所带来的不便,雇主需要提供可观的薪酬和搬迁津贴,包括住房补贴、交通费、家庭搬迁和子女教育费、公司汽车和保险等。这些费用无疑增加了雇主的运营成本,如果雇主替外籍人士负担个人所得税(月所得额超过人民币 100,000 元的部分适用 45% 的税率),则运营成本将会更高。中国对个人所得税申报的严格法律管制意味着较重的个人所得税负担在所难免。

由于职位空缺、再培训以及重新招聘的无形成本可能非常高昂,为吸引和挽留高级管理人才,业绩奖金、补充养老金、分红和股票期权等长期激励措施是雇主通常采用的激励工具。事实上,在中国商业实践发展、税收法律政策改革的同时,长期激励计划也正变得越来越普遍。与此同时,许多公司在制定他们的员工保持计划时,往往效仿其直接竞争对手所采用的方法——优厚的薪酬和福利——来作为他们在这场“人才争夺战”中的主要武器。

管理层薪酬成本上升的压力无疑与在中国开展业务的一个主要的吸引力——相对较低的成本结构以及丰富的劳动力资源——发生了冲突。为了帮助控制管理层的薪酬费用以维持成本优势,公司必须以符合税收效益最大化的方式,向其外籍员工支付有竞争力的薪酬及福利。

我们希望通过本书向读者介绍中国个人所得税法的基本规则,以及该法如何适用于在中国境内的外籍人士。文中详细阐述了在目前中国个人所得税法所允许的情况下具有优化税赋效果的薪资结构和支付机制。因为目前的趋势就是将有全球竞争力的薪酬和福利计划引入中国,我们在本书的讨论中也引入了许多实例以阐明对这些薪资结构和福利计划如何适用中国的个人所得税法。基于本书中的资料,读者可以有效地提高在中国境内对管理层付酬的税收效益。除了讨论目前对大多数受雇所得项目如何适用个人所得税法外,本书也着重讨论了与外籍员工相关的税收协定适用问题,以及能够帮助公司节约成本同时给重要外籍员工有价值的回报的一些基本的纳税筹划技巧。

然而,读者将会注意到目前中国法律并没有对那些在中国境外公司间已经形成的更为复杂的薪酬计划及项目做出明确规定。因此,关于某些具体的薪酬计划和项目,本书仍给读者留下了一些尚待解答的问题。这在一个不断演进的环境里是难免的情形。为了解决这些我们没有回答的问题,读者应征询其税务顾问的意见。同时我们也建议,雇主在实施任何合法的节税安排从而减少在中国境内的纳税义务时,都应向税务专家进行咨询。令人欣慰的是,随着这些项目在中国境内运营的公司间日渐盛行,地方税务局和国家税务总局会继续就有关规则的解释与适用提供进一步的指导。

本书所涉及法律法规截止于 2003 年 3 月。

CCH 公司编者
2003 年 6 月

作者简介

作为全球领先的专业服务机构之一,德勤为全球超过一半的大型跨国公司、众多全国性企业、公共机构、发展迅速及成长中的公司提供会计、审计、税务及专业咨询服务。德勤事务所遍布 150 多个国家,拥有员工超过 120,000 人,其全球网络为客户提供跨领域的专业服务。

作为首家在中国设立分支机构的外国会计师事务所,德勤于 1971 年在上海建立了第一家办事处。德勤今天已发展为中国居领导地位的专业服务机构之一。我们有超过 2500 名员工分布在上海、北京、广州、深圳、大连、南京、天津、香港及澳门。

2003 年初德勤十分荣幸地与 CCH 亚洲公司合作出版了《外籍人士在华纳税筹划》的英文版。自英文版出版后,此书备受国内外专业人士关注。CCH 公司认为有必要将此书翻译成中文,提供给国内外广大的中文读者。因此 CCH 公司将本书译成中文,由德勤负责技术审阅。本次审阅的主要负责人为德勤会计师事务所合伙人吴嘉源先生、税务经理廖晶女士,合伙人杨小敏先生和合伙人徐汉珍女士也提供了宝贵意见。同时我们也借此机会感谢德勤香港的合伙人方克强先生、付子刚先生及其他同事在编写英文版中所作出的贡献。

吴嘉源先生毕业于香港城市理工大学并获得会计学学士,是英国特许注册会计师。他拥有 15 年在德勤工作的经验,并于 1994 年来中国工作至今,精通中国税务。

廖晶女士毕业于北京农学院并获得经济学学士。廖女士在德勤有 7 年的工作经验,主要负责跨国税务筹划和雇佣关系下的税务问题研究。

对本书之未尽事宜,可与以下德勤在华办事机构联系:

上海

合伙人:谢英峰
德勤华永会计师事务所有限公司
中国上海市延安东路 222 号
外滩中心 30 楼
邮政编码:200002
电话:86(21)6335 0202
传真:86(21)6335 0003

北京

合伙人:蔡树仁
德勤华永会计师事务所有限公司
北京分所
中国北京市王府井大街 138 号
新东安德勤大楼 11 层
邮政编码:100006
电话:86(10)6528 1599
传真:86(10)6528 1598

广州

合伙人:杨小敏
德勤华永会计师事务所有限公司
广州分所
中国广州市东风中路 410 号
健力宝大厦 23 楼
邮政编码:510030
电话:86(20)8393 6339
传真:86(20)8348 7156/7157

大连

合伙人:张新华
德勤华永会计师事务所有限公司
大连分所
中国大连市西岗区中山路 147 号
森茂大厦 14 楼
邮政编码:116011
电话:86(411)360 9292
传真:86(411)360 3297

天津

合伙人:吴嘉源
德勤华永会计师事务所有限公司
天津分所
中国天津市南京路 75 号
天津国际大厦 2308 室
邮政编码:300050
电话:86(22)2332 1671/1672
传真:86(22)2332 2840

澳门

合伙人:马健华
德勤·关黄陈方会计师行
澳门罗理基博士马路 223 - 225 号
南光大厦 14 楼 I 座
电话:(853)712 998
传真:(853)713 033

深圳

合伙人:孙桂华
德勤华永会计师事务所有限公司
深圳分所
中国深圳市深南东路 5002 号
信兴广场地王商业中心 1909 - 16 室
邮政编码:518008
电话:86(755)8246 3255
传真:86(755)8246 3186/3222

南京

合伙人:徐汉珍
德勤华永会计师事务所有限公司
南京分所
中国南京市广州路 188 号
苏宁环球大厦 18 层 1812 及 1818 座
邮政编码:210024
电话:86(25)324 1133
传真:86(25)663 3915

香港

合伙人:方克强
德勤·关黄陈方会计师行
香港干诺道中 111 号
永安中心 26 楼
电话:(852)2852 1600
传真:(852)2541 1911

目录

前言

作者简介

第一部分 个人所得税

第一章 概述

§ 1-001 个人所得税法	3
§ 1-002 历史背景	3
§ 1-003 现行税法框架	4
§ 1-004 拟议中的进一步改革	5

第二章 纳税义务

§ 2-001 纳税义务基础	7
§ 2-002 在中国境内有住所的个人	9
§ 2-003 在中国境内居住(超过一年)的外籍人员	9
§ 2-004 在中国境内居住时间超过 90 天但少于一年的外籍人员	12
§ 2-005 临时来华者(90 天或更少)	13
§ 2-006 外籍董事和高层管理人员	15
§ 2-007 外籍董事与高层管理人员的纳税流程图	17
§ 2-008 在中国境内停留时间的计算	18

第三章 应税所得及费用扣除

§ 3-001 应税所得	19
§ 3-002 来源于中国境内的所得	20
§ 3-003 受雇所得(工资、薪金)	20
§ 3-004 股票期权所得	24

§ 3-005	外籍人员的保险和社会保障所得	25
§ 3-006	生产、经营所得	25
§ 3-007	承包经营、承租经营所得	26
§ 3-008	个人劳务报酬所得	27
§ 3-009	合伙企业所得和个人独资企业所得	29
§ 3-010	稿酬所得	30
§ 3-011	特许权使用费所得	31
§ 3-012	利息、股息和红利所得	31
§ 3-013	财产租赁所得	32
§ 3-014	财产转让所得	33
§ 3-015	偶然所得	35
§ 3-016	其他所得	35
§ 3-017	捐赠扣除	35

第四章 免税和减征

§ 4-001	免税	37
§ 4-002	为中国雇员缴纳的住房公积金、医疗保险金及养老保险金	38
§ 4-003	向外籍人士提供的保险和社会保障福利	38
§ 4-004	外籍人士取得的职务补贴	39
§ 4-005	为发展或交流项目工作的外籍专家取得的所得	40
§ 4-006	外籍人员取得的股息所得	41
§ 4-007	转让家庭居住用房所得	41
§ 4-008	转让股份所得	41
§ 4-009	奖金	41
§ 4-010	代扣代缴的手续费所得	41
§ 4-011	减征	41

第五章 纳税计算

§ 5-001	一般原则	42
§ 5-002	工资、薪金的个人所得税	43
§ 5-003	雇主替纳税人负担税款的纳税计算	45
§ 5-004	外籍高层管理人员工资按时间分摊	48
§ 5-005	不足一个月的工资或日工资的纳税计算	49
§ 5-006	关于年度奖金的纳税计算	49
§ 5-007	股票期权的纳税计算	55
§ 5-008	生产、经营所得的纳税处理	59
§ 5-009	地方企业经营者取得年薪的纳税计算	59
§ 5-010	承包经营、承租经营所得的纳税计算	60

§ 5-011 个人劳务报酬所得的纳税计算	60
§ 5-012 稿酬所得的纳税计算	62
§ 5-013 特许权使用费及财产租赁所得的纳税计算	63
§ 5-014 财产转让所得的纳税计算	64
§ 5-015 利息、股息和红利所得的纳税计算	64
§ 5-016 税额抵扣	65
第六章 税务登记、账簿和凭证管理	
§ 6-001 税务登记	66
§ 6-002 账簿及凭证	67
第七章 纳税申报和税款缴纳	
§ 7-001 扣缴义务人的认定	69
§ 7-002 代扣代缴的义务	69
§ 7-003 扣缴义务人的管理义务	70
§ 7-004 纳税人自行申报纳税	72
§ 7-005 递交的纳税申报表及发票样本	73
§ 7-006 纳税申报表填写指南	75
§ 7-007 如何递交申报表	76
§ 7-008 申报纳税及税款缴纳的期限	76
§ 7-009 离境清税制度	79
§ 7-010 税款的退还	79
§ 7-011 税款的追征	79
第八章 税务检查、争议及处罚	
§ 8-001 税务检查	80
§ 8-002 有关税款缴纳的争议	82
§ 8-003 对税务处罚或强制措施的争议	82
§ 8-004 对处罚的一般性介绍	83
§ 8-005 纳税人违反税务管理基本规定的行为	83
§ 8-006 扣缴义务人违反规定的行为	84
§ 8-007 偷税	85
§ 8-008 通过转移或隐匿财产进行偷税	85
§ 8-009 对税务人员的惩处	85
§ 8-010 以暴力、威胁方法抗税	86
§ 8-011 未缴税款的保全	86

第二部分 税收协定

第九章 税收协定

§ 9-001 概述	89
§ 9-002 税收协定的结构	90
§ 9-003 已与中国签订税收协定的国家	91
§ 9-004 中国/香港避免双重征税安排	92

第十章 协定的一般应用

§ 10-001 适用协定规定的税收优惠的人	93
§ 10-002 适用的税种	97
§ 10-003 地域范围	98
§ 10-004 生效与终止	99
§ 10-005 协定的解释	99
§ 10-006 无差别待遇	100
§ 10-007 相互协商程序和情报交换	101

第十一章 个人税制

§ 11-001 非独立个人劳务所得	103
§ 11-002 独立个人劳务所得	107
§ 11-003 董事费	109
§ 11-004 表演家和运动员所得	109
§ 11-005 退休金	112
§ 11-006 政府服务的报酬及退休金	113
§ 11-007 企业学徒和实习人员所得	114
§ 11-008 外交代表和领事官员所得	116
§ 11-009 教师和研究人员的所得	116
§ 11-010 “常设机构”的定义	118
§ 11-011 财产所得和资本利得	122

第十二章 股息、利息和特许权使用费

§ 12-001 对非居民取得的收入征收预提所得税	125
§ 12-002 股息	125
§ 12-003 利息	127
§ 12-004 特许权使用费	130

第十三章 双重征税的消除

§ 13-001 消除双重征税的方法	132
§ 13-002 抵免法	132

§ 13-003	免税法	132
§ 13-004	对股息、利息和特许权使用费所得双重征税的消除	133
§ 13-005	中国内地与香港关于避免双重征税的安排	134

第三部分 纳 税 筹 划

第十四章 纳税筹划综述

§ 14-001	薪酬福利的构成	139
§ 14-002	搬迁补贴	139
§ 14-003	外派津贴	140
§ 14-004	传统的外籍人员薪酬福利	142
§ 14-005	本地化薪酬加津贴的形式(不采取税收平衡政策)	143
§ 14-006	采取一定税收保护的本地化薪酬加津贴的形式	144

第十五章 纳税筹划分析及实例讲解

§ 15-001	纳税筹划应考虑的一般因素	146
§ 15-002	谁应缴纳中国的个人所得税	147
§ 15-003	充分利用免税补贴	150
§ 15-004	对奖金支付的安排	153
§ 15-005	工作外派津贴的纳税筹划	156
§ 15-006	基于股权的报酬安排	158
§ 15-007	对递延报酬计划的税务处理	165
§ 15-008	双重雇佣安排	168
§ 15-009	遣散费	170
§ 15-010	国内地方政府提供的特殊鼓励政策	170

第四部分 其 他 事 项

第十六章 其他事项

§ 16-001	中国税务机关	175
§ 16-002	签证种类及其纳税影响	176
§ 16-003	对中国境内外籍人员的外汇管理规定	178
§ 16-004	中国境内外籍人员的潜在稽查风险	179
§ 16-005	中国的税务代理	180
§ 16-006	对在境外工作的中国公民取得个人所得的税务处理	182

第五部分 相关法规

§ 17-001	中华人民共和国个人所得税法	187
§ 17-002	中华人民共和国税收征收管理法	192
§ 17-003	全国人民代表大会常务委员会关于惩治偷税、抗税 犯罪的补充规定	207
§ 17-004	中华人民共和国个人所得税法实施条例	209
§ 17-005	国家税务总局关于外商投资企业、外国企业和外籍 个人取得股票(股权)转让收益和股息所得税收问 题的通知	216
§ 17-006	征收个人所得税若干问题的规定	218
§ 17-007	财政部、国家税务总局关于在华无住所的个人如何 计算在华居住满五年问题的通知	226
§ 17-008	国家税务总局关于外商投资企业、外国企业及外籍个 人适用税种问题的通知	227
§ 17-009	国家税务总局关于在中国境内无住所的个人取得工 资薪金所得纳税义务问题的通知	229
§ 17-010	国家税务总局关于在中国境内无住所的个人计算缴 纳个人所得税若干具体问题的通知	232
§ 17-011	国家税务总局关于在中国境内无住所的个人缴纳所 得税涉及税收协定若干问题的通知	234
§ 17-012	个人所得税代扣代缴暂行办法	236
§ 17-013	个人所得税自行申报纳税暂行办法	240
§ 17-014	国家税务总局关于雇主为其雇员负担个人所得税税 款计征问题的通知	243
§ 17-015	国家税务总局关于外商投资企业的董事担任直接管 理职务征收个人所得税问题的通知	245
§ 17-016	国家税务总局关于外籍个人取得有关补贴征免个人 所得税执行问题的通知	247
§ 17-017	外商投资企业、外国企业和外籍个人纳税申报审核 评税办法	249

附录

1. 自然人税务登记表	254
2. 扣缴个人所得税报告表	258
3. 个人所得税月份申报表	259

4. 个人所得税年度申报表	260
5. 北京市重点纳税人基础信息填报表(个人填报)	261
6. 北京市重点纳税人基础信息填报表(单位填报)	264
7. 北京市纳税人综合申报表(重点纳税人网上填报)	266
8. 北京市支付纳税人收入、扣缴税款明细表(重点纳税人网上填报)	268
9. 北京市服务业手写发票票样	270
10. 北京市服务业机打发票票样	271
11. 北京市出租车机打发票票样	272
12. 北京市出租车手写发票票样	273
13. 中国税收协定一览表	274
14. 《中国居民身份证证明》审批表	293
15. 外国居民享受避免双重征税协定待遇申请表	294
16. 中国主要城市地税局联系方式	296
 索引	 297

第一部分

个人所得税

- 第一章 概 述
- 第二章 纳 税 义 务
- 第三章 应税所得及费用扣除
- 第四章 免税和减征
- 第五章 纳 税 计 算
- 第六章 税务登记、账簿和凭证管理
- 第七章 纳税申报和税款缴纳
- 第八章 税务检查、争议及处罚

§ 1-001 个人所得税法

中国现行的个人所得税法于1999年8月30日实施生效。个人所得税法、个人所得税法实施条例(1994年1月28日颁布)、税收征管法(2001年4月28日颁布)以及由中国各级税务机关发布的有关税收征管的通知,构成了现行中国个人所得税法的主体法律基础。

§ 1-002 历史背景

生效于1999年8月30日的现行税法,是对生效于1994年1月1日的个人所得税法的修订。

1994年1月1日以前,针对在中国工作的三类纳税个人制定了三部个人所得税的法规:

- 在中国境内取得收入的外籍人员适用修订前的《个人所得税法》;
- 中国居民适用《个人收入调节税暂行条例》;
- 本国企业主适用《城乡个体工商户所得税暂行条例》。

尽管这三部旧的个人所得税法带来了财政收入,但它们之间互相抵触,在执行方面也出现了问题。因此,个人所得税制的改革成为必然,改革着眼于以下几个方面:

- 简化税制以建立一个易于界定和执行的税制框架;
- 为所有在中国境内工作的人建立一个公平的竞技场,并创造一