

外籍人员常见个税问题与 2014年个税地税检查总结

要点汇总

1. 回顾2014年，不论是北京、上海还是广州等一线城市，还是在一些二三线城市，地税局都开展了多轮纳税企业自查、减免税调研和重点户约谈，有些税务局还主动实施税务稽查。

2. 通过各地地税局开展的税务检查活动，我们总结了税务局重点关注的六项领域：

关注领域	说明
申报收入额浮动较大或明显低于平均水平	<ul style="list-style-type: none"> ◆ 税务局内部掌握非常庞大的薪酬数据库，可以比对同级别的职位，同国籍的外籍人员的薪酬水平。由于目前处于通货膨胀的阶段，人力资源市场的薪酬水平不断提高，如果外籍人员申报的收入不升反降，会引起税务局的注意。对于申报收入明显偏低的情况，可以通过内部在线系统筛选出来。 ◆ 关注零申报。对于长期零申报的外籍人员，税务局要求企业给予合理解释，并要求企业提交相应外籍人员的出入境记录以便进行核对。 ◆ 要求重点税源户如发生税款浮动超过上下5%或10%，应提前通知主管的管理所
漏报海外收入	<ul style="list-style-type: none"> ◆ 在广州地税的自查表格中，要求企业选择外籍人员的薪酬支付地是全额境内支付，还是全额境外支付，还是境内、境外同时支付。 ◆ 针对两地任职，在中国境内仅就来华天数有关的部分的收入进行缴税的情况下，税务局越来越多关注和审核两地任职的安排是否符合实质，是否有文件层面的资料能够证明这样的安排。比如说外籍个人是否分别于境内、境外两个公司都有签订任职合同，任职合同上对于境内境外两个公司的职务和具体职责内容上是否有明确划分，境内或境外停留/履职的工资成本和费用是怎样安排的。

关注领域	说明
涉及主要员工的人员变动，代表处的注销	<ul style="list-style-type: none"> ◆ 在中国境内的代表处注销或者首代离职时，税务局会要求企业提供总部出具的任职合同，工资薪金证明信，以及出入境情况。可能会审查相关个人近三年的所得税缴纳情况。
特定行业（如金融业、饮食业）	
针对特定情况、特别项目、特殊人群的自查、审查（如外籍员工、境外保险、股权激励收入）	<ul style="list-style-type: none"> ◆ 在申报外籍人员的收入时，除了基本工资以外，还要申报额外的津贴和补助，以及境外获得收入部分。税务局还会关注一些商业性质的保险，为外籍人员在境外购买的商业保险也要进行申报。 ◆ 免税福利项目 ◆ 企业给予外籍人员的奖励，如股权激励和现金奖励，都要申报收入。对于股权激励计划，对于股权激励计划，企业需要根据国税函[2005]35号文和国税函[2009]461号文的规定在主管税务机关备案，除了要报备企业股权激励计划外，还要报备参与人员名单。只有备案登记的企业，在相关人员行权时，才能享受优惠的计算办法。但是该税务登记是强制性要求，无论企业是否有意愿为该员工按照优惠的办法计算个人所得税。企业在办理税务备案时，应该在提交资料的每个环节索取业务回执，可以有效避免税务部门内部人事变动带来的不利影响。
情报收集/交换	<ul style="list-style-type: none"> ◆ 2014年12月北京市人民政府办公厅发布了《北京市人民政府办公厅关于加强税收保障工作的意见》，文件要求北京市其他各级政府部门与税务部门共享涉税信息和联动执法。对于不遵守中国纳税制度情节严重的外籍人员，税务部门可以提请公安等部门延缓或取消该外籍人员的签证。

要点汇总

3.我们在日常工作中判定外籍个人在中国的纳税义务时，也不能忽略外籍个人来华持有的工作证件或签证类型，以及他在华社会保险方面的合规性问题。我们往往将外籍个人分成两个类别，一类是通过正式派遣来华的“外籍派遣员工”，另外一类是“临时来华人员”。

4.外籍派遣员工在境内企业受雇任职，不论是与境内企业直接签订雇佣合同，还是通过派遣合同被派遣过来使境内接收企业构成经济雇主，其实他在境内都有一定的职务，他因为这部分职务取得的工资薪金，无论支付地是在境内还是境外，都被税法定义为来源于中国境内的所得，也就是说，要在中国就这部分收入进行个人所得税的申报和缴纳。这个时候，无论是国内法上90天的要求，还是税收协定里提到的183天内免税的规定，都不适用于这类人群了。

5.免税福利是地税局在税务检查中重点关注的领域，企业应确保有完备的书面材料，包括合同、从第三方或者员工处取得的有效报销凭证。企业应在合理范围内给予实际报销，税法上对何为合理范围没有明确的金额上的规定，也没有比例上的要求，但是在实践中，企业给予外籍员工的免税福利的金额最好不要超过外籍员工全部薪酬的30%至40%，否则地税局可能会要求企业提供补充性材料。另外，有些地方的地税局还有额外的合规性要求。比如成都地税要求企业每六个月就每一个外籍员工，逐月享受的每项福利项目向地税局进行报备。

6.临时来华人员不是通过正式派遣来到中国，往往是短期来华，比如说是出差性质的，或者来华参与会议或者培训，持有的签证只是商务签证，也不涉及在中国缴纳社保。在个人所得税的问题上，这一类人

通常在境内没有接收机构为其支付或承担任何工资薪金成本，在判定他们的来华义务时，往往只需要锁定他的来华天数就可以了。对于这类人，企业可以事前统筹和安排他们的出入境时间，避免单纯因为在华停留天数过高而导致要在华缴纳个税。

7.在税务合规要求方面，还需要满足《非居民享受税收协定待遇管理办法（试行）》（国税发[2009]124号）的备案要求。根据124号文的规定，来自税收协定国家的个人，如要享受税收协定待遇，必须完成强制性的程序要求。也就是说，183天的税收协定保护并不能被外籍人员自动想用，如果要享受税收保护时点从90天延长到183天，一般应在来华天数超过90天之前向主管税务机关提交备案材料。备案材料包括备案表（其中要填写因享受税收协定待遇被免除的税额有多少）、任职合同、原居住国的税收居民身份证明（由对方主管当局在上一公历年度开始以后出具的）、其他材料。

8.从2011年10月15日开始，《在中国境内就业的外国人参加社会保险暂行办法》生效，严格来说在华就业的外籍人员强制要求参加中国的社保五险计划，包括职工基本养老保险、职工基本医疗保险、工伤保险、失业保险和生育保险。目前中国与德国、韩国和丹麦有签订社会保险双边协议，根据双边协议的规定，中德之间互免养老保险和失业保险，中韩之间互免养老保险，中丹之间互免养老保险。在实践中，企业为外籍个人进行社保登记时，应向主管社保局提交社保减免的申请，并说明外籍人员来自于社保双边协定签订国，同时提交对方国出具的参保证明。





为你指引前进方向

您的诉求，我们愿意倾听；
您的困难，我们愿意帮忙；
我们愿做为您指路的明灯！

摘要

2015年1月20日，F-Council邀请某四大会计师事务所嘉宾做客电话会议，回顾和总结2014年各地地税局对外籍人员进行个税检查时重点关注的领域，介绍和分析外籍派遣员工与临时来华人员常见的个人所得税问题，包括外籍人员中国社保义务的最新发展。本报告根据电话会议的主要内容编写。

一、近期地税局对个人所得税的税务检查情况

→ P1

二、外籍人员在中国的纳税义务
(一) 外籍个人在中国纳税义务的判定步骤
(二) 外籍派遣员工
(三) 临时来华人员

→ P3

三、外籍人员社会保险义务和个税处理

→ P6

四、互动问答

→ P6



近期地税局对个人所得税的税务检查情况

在我国，个人所得税一直是由地方税务局负责征收和管理。受到营改增营业税税收下滑的影响，越来越多的地税局将关注重点放在了个人所得税这一块。在个人所得税征管上，地税局尤为关注高收入人群，外籍人员作为高收入人群的重要构成部分，无疑是地税局非常关注的群体。

回顾**2014**年，不论是北京、上海还是广州等一线城市，还是在一些二三线城市，地税局都开展了多轮纳税企业自查、减免税调研和重点户约谈，有些税务局还主动实施税务稽查。五月份，北京地税要求纳税企业对自身纳税情况进行总体减免税调研，外籍人员免税福利的减免税情况是该减免税调研的重点事项。这次北京地税的减免税调研与以往年度不同的地方是：以往年度是一年一次性的减免税调研，一般在每年五六月份开展。而**2014**年的减免税调研要求企业逐月通过在线完成。七月份，北京又开展了一轮重点税源户的约谈，部分外国公司代表处接到约谈通知，在约谈过程中，税务局的关注重点不仅仅在于代表处外籍个人的个税申报，还关注外国公司设立代表处的目的是什么，主要经营范围是什么，日后是否会在中国进一步成立外商独资企业的打算等。十月份，广州和北京对重点企业开展纳税自查，广州地税局要求企业向地税局提交一份书面的自查报告。

通过各地地税局开展的税务检查活动，我们总结了税务局重点关注的六项领域：

关注领域	说明
申报收入额浮动较大或明显低于平均水平	<ul style="list-style-type: none"> ◆ 税务局内部掌握非常庞大的薪酬数据库，可以比对同级别的职位，同国籍的外籍人员的薪酬水平。由于目前处于通货膨胀的阶段，人力资源市场的薪酬水平不断提高，如果外籍人员申报的收入不升反降，会引起税务局的注意。对于申报收入明显偏低的情况，可以通过内部在线系统筛选出来。 ◆ 关注零申报。对于长期零申报的外籍人员，税务局要求企业给予合理解释，并要求企业提交相应外籍人员的出入境记录以便进行核对。 ◆ 要求重点税源户如发生税款浮动超过上下5%或10%，应提前通知主管的管理所
漏报海外收入	<ul style="list-style-type: none"> ◆ 在广州地税的自查表格中，要求企业选择外籍人员的薪酬支付地是全额境内支付，还是全额境外支付，还是境内、境外同时支付。 ◆ 针对两地任职，在中国境内仅就来华天数有关的部分的收入进行缴税的情况下，税务局越来越关注和审核两地任职的安排是否符合实质，是否有文件层面的资料能够证明这样的安排。比如说外籍个人是否分别于境内、境外两个公司都有签订任职合同，任职合同上对于境内境外两个公司的职务和具体职责内容上是否有明确划分，境内或境外停留/履职的工资成本和费用是怎样安排的。



关注领域	说明
涉及主要员工的人员变动，代表处的注销	<ul style="list-style-type: none"> ◆ 在中国境内的代表处注销或者首代离职时，税务局会要求企业提供总部出具的任职合同，工资薪金证明信，以及出入境情况。可能会审查相关个人近三年的所得税缴纳情况。
特定行业（如金融业、饮食业）	
针对特定情况、特别项目、特殊人群的自查、审查（如外籍员工、境外保险、股权激励收入）	<ul style="list-style-type: none"> ◆ 在申报外籍人员的收入时，除了基本工资以外，还要申报额外的津贴和补助，以及境外获得收入部分。税务局还会关注一些商业性质的保险，为外籍人员在境外购买的商业保险也要进行申报。 ◆ 免税福利项目 ◆ 企业给予外籍人员的奖励，如股权激励和现金奖励，都要申报收入。对于股权激励计划，对于股权激励计划，企业需要根据国税函[2005]35号文和国税函[2009]461号文的规定在主管税务机关备案，除了要报备企业股权激励计划外，还要报备参与人员名单。只有备案登记的企业，在相关人员行权时，才能享受优惠的计算办法。但是该税务登记是强制性要求，无论企业是否有意愿为该员工按照优惠的办法计算个人所得税。企业在办理税务备案时，应该在提交资料的每个环节索取业务回执，可以有效避免税务部门内部人事变动带来的不利影响。
情报收集/交换	<ul style="list-style-type: none"> ◆ 2014年12月北京市人民政府办公厅发布了《北京市人民政府办公厅关于加强税收保障工作的意见》，文件要求北京市其他各级政府部门与税务部门共享涉税信息和联动执法。对于不遵守中国纳税制度情节严重的外籍人员，税务部门可以提请公安等部门延缓或取消该外籍人员的签证。



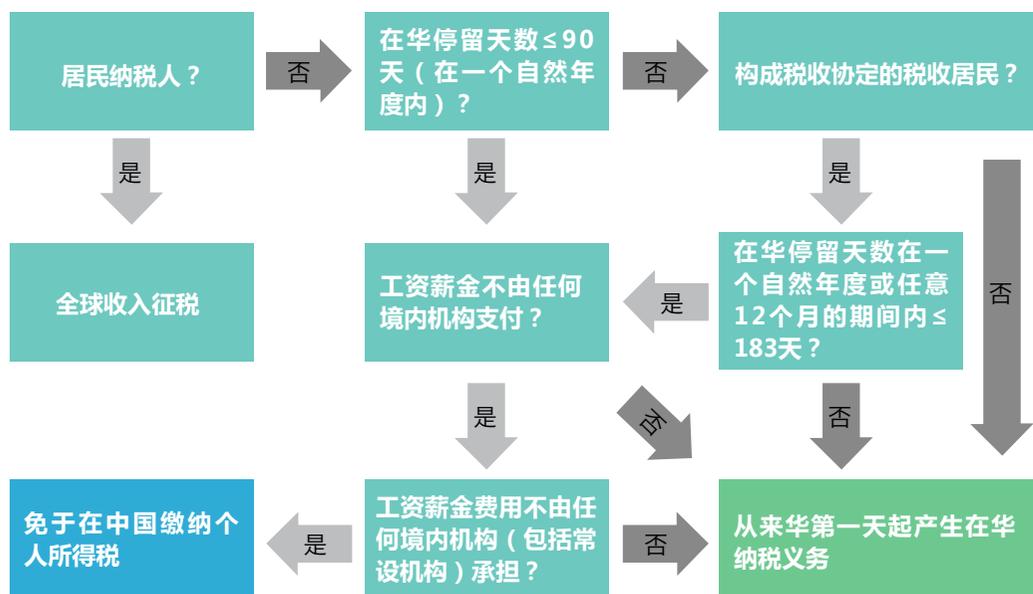
税务局要求企业配合税务检查提交的资料包括：

- (1) 劳动合同、派遣合同
- (2) 境外公司、机构出具的工资证明
- (3) 出入境记录
- (4) 有关外籍员工的免税福利政策
- (5) 境外纳税申报材料 and 完税凭证
- (6) 境外汇款的具体信息



外籍人员在中国的纳税义务

(一) 外籍个人在中国纳税义务的判定步骤



我们在日常工作中判定外籍个人在中国的纳税义务时，也不能忽略外籍个人来华持有的工作证件或签证类型，以及他在华社会保险方面的合规性问题。我们往往将外籍个人分成两个类别，一类是通过正式派遣来华的“外籍派遣员工”，另外一类是“临时来华人员”。

(二) 外籍派遣员工

外籍派遣员工往往需要在境内停留相对比较长的时间，以履行其在境内接收企业的职务，境内接收企业需要承担其工作风险和享受其工作成果，也就是说，境内接收企业是外籍派遣员工的经济雇主。在这种情况下，为了满足其在中国合法就业的要求，境内接收企业会帮助外籍派遣员工申请相应的工作证件，也就是平常我们所说的工作证和居留许可。同时为了满足中国社保的要求，境内接收企业还会帮助外籍派遣员工进行社会保险的登记和申报缴纳。

在个人所得税的问题上，外籍员工在境内企业受雇任职，不论是与境内企业直接签订雇佣合同，还是通过派遣合同被派遣过来使境内接收企业构成经济雇主，其实他在境内都有一定的职务，他因为这部分职务取得的工资薪金，无论支付地是在境内还是境外，都被税法定义为来源于中国境内的所得，也就是说，要在中国就这部分收入进行个人所得税的申报和缴纳。这个时候，无论是国内法上90天的要求，还是税收协定里提到的183天内免税的规定，都不适用于这类人群了。

外籍员工的个税筹划

外籍员工的个税筹划可以通过全年一次性奖金、股权激励计划和可享受的免税福利来进行。但是相应的税收筹划工作应在外籍员工派遣之前就要进行安排，从文件的层面也要做好配套的支持，比如薪酬如何发放、福利如何安排，要与公司的薪酬福利政策相吻合，并在员工相应的派遣合同或任职合同中明确说明。



比较典型的外籍员工免税福利包括：

- ◆ 住房费。需有正式合同和支付报销凭证。
- ◆ 搬迁费。指的是一次性搬迁，即外籍员工派遣来华或者任职结束回国这两次搬迁的搬迁费。
- ◆ 伙食费及洗衣费
- ◆ 探亲费。探亲费的免税只限于外籍个人本人，不包括公司为携带家属报销的费用。**2001年5月14日**，国家税务总局《关于外籍个人取得的探亲费免征个人所得税有关执行标准问题的通知》（国税函[2001]336号）对“每年探亲的次數和支付的标准合理的部分”规定：可以享受免征个人所得税优惠待遇的探亲费，仅限于外籍个人在我国的受雇地与其家庭所在地（包括配偶或父母居住地）之间搭乘交通工具且每年不超过**2次**的费用。
- ◆ 语言培训费和子女教育费：发生在中国境内的学费是免税项目，但若还发生其他的费用，如学杂费、校服费、班车费等均不可免税。

免税福利是地税局在税务检查中重点关注的领域，企业应确保有完备的书面材料，包括合同、从第三方或者员工处取得的有效报销凭证。企业应在合理范围内给予实际报销，税法上对何为合理范围没有明确的金额上的规定，也没有比例上的要求，但是在实践中，企业给予外籍员工的免税福利的金额最好不要超过外籍员工全部薪酬的**30%至40%**，否则地税局可能会要求企业提供补充性材料。另外，有些地方的地税局还有额外的合规性要求。比如成都地税要求企业每六个月就每一个外籍员工，逐月享受的每项福利项目向地税局进行报备。

（三）临时来华人员

临时来华人员不是通过正式派遣来到中国，往往是短期来华，比如说是出差性质的，或者来华参与会议或者培训，持有的签证只是商务签证，也不涉及在中国缴纳社保。

在个人所得税的问题上，这一类人通常在境内没有接收机构为其支付或承担任何工资薪金成本，在判定他们的来华义务时，往往只需要锁定他的来华天数就可以了。对于这类人，企业可以事前统筹和安排他们的出入境时间，避免单纯因为在华停留天数过高而导致要在华缴纳个税。

享受税收协定待遇的备案义务

与中国签订有税收协定的国家或地区（目前有超过**90**个）在满足税收协定有关条款要求的情况下，可以免除在中国个人所得税的纳税义务，仅在原居住国纳税。享受该税收优惠通常需要同时满足三个条件：

- ◆ 工资报酬收款人在有关历年中（或税收协定规定的相关时期内，比如连续**12**个月等）在该对方国家或地区停留连续或累计不超过**183**天；
- ◆ 该项报酬由并非对方国家或地区一方居民的雇主（即外派目的地的居民公司）支付或代表雇主支付；
- ◆ 该项报酬不是由雇主设在该对方国家或地区的常设机构或固定基地所负担。

在税务合规要求方面，还需要满足《非居民享受税收协定待遇管理办法（试行）》（国税发[2009]124号）的备案要求。根据**124**号文的规定，来自税收协定国家的个人，如要享受税收协定待遇，必须完成强制性的程序要求。也就是说，**183**天的税收协定保护并不能被外籍人员自动想用，如果要享受税收保护时点从**90**天延长到**183**天，一般应在来华天数超过**90**天之前向主管税务机关提交备案材料。备案材料包括备案表（其中要填写因享受税收协定待遇被免除的税额有多少）、任职合同、原居住国的税收居民身份证明（由对方主管当局在上一公历年度开始以后出具的）、其他材料。



临时来华人员与常设机构的问题

情况	个人所得税
有关活动/项目未构成常设机构 在华停留不超过90天	免于在华缴纳个人所得税
有关活动/项目未构成常设机构 在华停留超过90天但不超过183天 完成了124号文的备案	免于在华缴纳个人所得税
有关活动/项目未构成常设机构 在华停留超过90天但不超过183天 未完成124号文的备案	就来源于中国境内所得在华缴纳个人所得税
有关活动/项目构成常设机构 在华停留不超过90天	就来源于中国境内所得在华缴纳个人所得税
有关活动/项目构成常设机构 在华停留超过90天但不超过183天	就来源于中国境内所得在华缴纳个人所得税



境内停留时间对个人所得税的影响

在华天数（以一个公历年计算）	境内支付工资薪金		境外支付工资薪金	
	来源于境内所得	来源于境外所得	来源于境内所得	来源于境外所得
≤90/183天	★			
>90/183天 但不满1年	★		★	
≥1年 但不满5年	★	★	★	
≥5年	★	★	★	★



外籍人员社会保险义务和个税处理

从**2011年10月15日**开始，《在中国境内就业的外国人参加社会保险暂行办法》生效，严格来说在华就业的外籍人员强制要求参加中国的社保五险计划，包括职工基本养老保险、职工基本医疗保险、工伤保险、失业保险和生育保险。目前中国与德国、韩国和丹麦有签订社会保险双边协议，根据双边协议的规定，中德之间互免养老保险和失业保险，中韩之间互免养老保险，中丹之间互免养老保险。在实践中，企业为外籍个人进行社保登记时，应向主管社保局提交社保减免的申请，并说明外籍人员来自于社保双边协定签订国，同时提交对方国出具的参保证明。

各种社保、商保、年金的个税处理如下：

名目	个人缴费	公司缴费
中国社会保险 (5险1金)	从当月应纳税所得额中扣除	免税
境外社保/补充 保险	不得从当月应纳税所得额中扣除	计入当月应纳税所得额
商业保险	不得从当月应纳税所得额中扣除	计入当月应纳税所得额
企业年金*	从当月应纳税所得额中扣除 (按上年每月平均工资三倍的4%标准)	免税 (按国家政策规定的办法和标准)

*领取时计税：不包括海外年金

互动问答

问题一：

外籍人员实报实销的伙食补贴可以免税，但是如果给外籍人员发放现金伙食补贴是否可以享受免税？

回答：

外籍人员实报实销的伙食补贴金额要符合当地的生活标准，在金额合理的前提下，可以享受免税。现金补贴是税务局不认可的免税补贴方式，但是在某些地方法规规定一定标准内的现金伙食补贴可以免税。

问题二：

外籍人员租房子，以公司名义和以个人名义签合同，有什么区别？

回答：

财税20号文里规定，外籍人员在华房租收入可以免税，税法并没有针对合同签订方式的具体规定。因此，建议企业参照当地税务局对这方面的解释进行处理。目前，在北京地区，以个人名义和以公司名义签订租房合同，这两种方式都被税务局认可。如果是外籍人员先垫付房租，然后拿着房租发票去公司报销，这种操作方式也是可行的。



关于F-Council

F-Council (China Finance Executive Council)为协同共享企业服务(上海)股份有限公司(上海股交中心股票代码100106 简称“协同共享”)旗下面向中国高级财税职业经理人的会员制服务及企业财税增值管理咨询服务知名专业服务品牌。

F-Council提供的企业增值财税管理咨询服务,旨在帮助企业财税高级管理人员解决专业管理工作中面临的挑战性问题:例如财税团队管理优化、反避税调查应对、高效成本控制、税务筹划架构设计、财税风险控制、税务稽查防范、财务共享优化、土地增值税清算、兼并收购、信用管理等问题,通过业内专家1对1咨询服务、资深同行实战分享服务以及最佳实践调研报告发布等形式,帮助财税管理专业知识和专业经验在企业间快速流动,创造社会价值。

秉承“**专业分享 价值创造**”的企业使命,F-Council立志成为中国企业高级财税职业经理人首选的专业实战经验分享和专业人脉拓展平台。F-Council 创立于2008年4月,目前在中国已有超过5000家企业的高级财税经理人正在使用和体验F-Council的超值分享服务,其中有超过1300家跨国企业和上市公司已经成为F-Council的长期合作伙伴。

加入F-Council成为中国高级财税职业经理人会员,您能够立刻拥有会员专享财税信息数据库,加入庞大的高级财税经理人微信群,获取经过专业筛选的有效财税决策信息和专业实战经验,并不断拓展自身的专业人脉。

Tel: (86) 21 6270 5678

Fax: (86) 21 6270 9561

Add: 4th Floor, Communication Building (Building No.3) Shanghai University of Engineering Science

No.350 Xianxia Road Shanghai 200336, China

Web: www.fcouncil.com | wap.fcouncil.com



F-Council
官方微信平台