

示例 2-3

R 女士从 2005 年 1 月 1 日起担任 ABC 中国合资企业的总经理。按照合资企业的合作协议, 将由 ABC 中国合资企业完全负担 R 女士的薪酬。

从 R 女士在中华人民共和国境内担任总经理一职之日起, 直到任期结束, 无论 R 女士在每个日历年度内在中国境内停留多少天, 她都须就由 ABC 中国合资企业负担的工资、薪金所得部分向中华人民共和国纳税。

非中国纳税义务

在中国境内居住满一年但不满五年的外籍人员可适用一项特殊的免税条款, 只要他们在一个月里有数天是在中国境外提供劳务, 且在此期间的工资是由中国境外和境内的雇主分别支付的。凡是能证明该人是被不同雇主雇用、工资是由不同雇主支付的恰当证明都应保留, 并在申报按时间分摊纳税时提供这些相应证明。按时间分摊原则, 这些人在中国境外工作期间由境外雇主支付的工资可免于缴纳个人所得税。

该月的应纳税额按如下公式计算:

$$\text{按当月中国境内境外所获工资计算的应纳税总额} \times \left(1 - \frac{\text{当月境外支付的工资}}{\text{该月领取的工资总额}} \times \frac{\text{当月在中国境外的工作天数}}{\text{当月天数}} \right)$$

(计算实例参见 § 5-004。)

通过与国家税务总局沟通获悉, 对于在中国境内企业担任职务的外籍人员来说, 是否签订了双重雇佣协议是对该外籍人员适用按时间分摊原则进行纳税的先决条件。否则, 在境外工作期间获得的收入将被视为与其中国企业担任的职务相关, 从而须在中国境内就其全部收入纳税。关于双重雇佣以及离岸雇佣对于中华人民共和国个人所得税影响的更多讨论内容可参见纳税筹划章节。

实践中, 地方税务局通常假定纳税人的所有当月工资薪金都是由中国境外支付的, 而无论实际情况是怎样。它们一般只看纳税人在中

国境外度过的天数, 而不是在中国境外工作的天数, 因此上述公式通常会简化为:

$$\text{按当月境内境外所获工资、薪金所得计算的应纳税总额} \times \frac{\text{当月在中国境内度过的天数}}{\text{当月天数}}$$

§ 2-007 外籍董事与高层管理人员的纳税流程图

由中国个人独资企业或中国公司支付的董事费或工资薪金都须完全纳税, 无论与之相关的劳务是否已经发生或是否在中国境内发生。

关于非中国企业支付的工资薪金, 纳税流程如图 2.2 所示。

§ 2-008 在中国境内停留时间的计算

不在中国境内习惯性居住的个人, 其承担个人所得税纳税义务的大小取决于其在中国境内居住的实际天数。

计算个人在中国境内居住时间的规定, 可简述如下: 在一个日历年度或是其他规定的特定时期内, 个人在中国境内居住时间是否不满 (或超过) 一年, 或是否不满 (或超过) 五年, 或其是否在中国境内居住少于 90 天 (或 183 天), 从而适用 “临时来华者” 的免税条款。

- 个人居住时间的计算依据其出入境的有关文件进行。居住时间的有效证明包括护照、港澳同胞的回乡证、台湾同胞的往来内地通行证。
- 实践中, 当按时间划分进行评税时, 每次离开和进入中国境内的当日都按半天计算工作天数。
- 出入境的当天按一天计算在华停留时间。
- “纳税年度” 自 1 月 1 日起至 12 月 31 日止。
- 某人在一个纳税年度内在中国境内居住了 365 天, 则被视为在中国境内居住满一年。
- 当计算某人是否在中国境内居住满一年时, 如果某人在一个纳税年度内一次离境不超过 30 天, 或在一个纳税年度内多次离境累计不超过 90 天, 不扣除其在中国境内居住的天数。

他受雇所得合并计算为“工资、薪金所得”。(参见 § 3-003。)

与在中国境外使用的无形资产相关的特许权使用费所得,不是来自于中国境内的收入,因此通常在中国境内居住时间满五年的外籍人员才须就此项所得纳税。

与在中国境内使用的无形资产相关的特许权使用费所得,是来自于中国境内的收入,因此即使是在中国境内居住时间不满五年的外籍人员也须就此项所得纳税。

费用扣除

单项知识产权使用权合同取得的所得被视为一次应税所得。每次收入可以扣除 20% 的费用或是 800 元人民币(二者中取较高者)。

对特许权使用费应税所得按 20% 的比例税率征收个人所得税。(应纳税额的计算参见 § 5-013。)

剧本的特许使用权

从 2002 年 5 月 1 日起,剧本作者均须就其从电影公司或电视公司取得的特许权报酬,按照“特许权使用费所得”缴纳个人所得税,而无论剧作家是否被该公司雇用。

§ 3-012 利息、股息和红利所得

个人因拥有债权、股权而取得的利息、股息和红利所得应缴纳个人所得税。此项所得不得进行任何的费用扣除,全部收入均为应税所得。对每次收入的全部数额按 20% 的比例税率征税。(应纳税额的计算参见 § 5-015。)

一般说来,只有在中国境内居住时间满五年的外籍人员,才须就非来自中国境内的利息、股息和其他投资所得纳税。

但即使是在中国境内居住时间不满五年的外籍人员,也须就来自中国境内的利息、股息和其他投资所得纳税。

特别需要注意的是,外籍人员取得 B 股或中国境内企业在海外发行的股票的股息或红利,目前是免税的。外籍人员从外商投资企业

取得股息或投资红利形式的所得,也是免税的。

个人由投资基金分配的、源于股息和公司债券利息的所得,应按 20% 的税率缴税。这些公司在支付股息或利息时应实行源泉扣缴。

从 1999 年 11 月 1 日起,个人通过储蓄机构取得的人民币和外汇存款利息所得应按 20% 的税率缴税。对个人取得的教育储蓄存款利息所得以及国务院财政部门确定的其他专项储蓄存款或者储蓄性专项基金存款的利息所得,免征个人所得税。

外籍人员和港澳台同胞在内地取得的银行存款的利息所得,均须缴纳个人所得税。

与中国签订了税收协定的国家的居民,在填报了特定的《外国居民享受避免双重征税协定待遇申请表》后,可凭其护照和居民证明,适用协定规定的税率。非税收协定国居民以及港澳台同胞不适用协定规定的税率。一般协定规定的税率为 10%,某些协定规定的税率为 5% (比如与科威特的协定)、15% (比如与巴西的协定) 或 7.5% (与牙买加的协定)。

§ 3-013 财产租赁所得

对个人租赁以下财产取得的所得须征收个人所得税:

- 建筑物;
- 土地使用权;
- 机器;
- 设备;
- 车;
- 船;
- 其他财产。

产权证明是确认个人取得财产租赁所得负有纳税义务的凭证。如果不能提供产权证明,由主管税务机关核定其财产租赁所得的应纳税义务。

租赁的财产在境外使用,无论该项所得在中国境内或境外支付,该项所得都不是来自中国境内,因此只有在中国境内居住满五年的外籍人员才须对此项所得纳税。

迁费、洗衣费；

- 按合理标准取得的境内外出差补贴；经当地税务机关审核批准为合理的探亲费、语言培训费、子女教育费等；港澳台同胞等海外华人可视同“外籍人员”适用以上扣除。

在确认纳税人适用以上减免时需提供以下文件：

- 以非现金形式或实报实销形式取得的住房补贴、伙食补贴、搬迁费、洗衣费。经当地主管税务机关批准同意后，纳税人的上述补贴项目可免于缴纳个人所得税。为使主管税务机关确认以上非纳税项目，纳税人应在下列情况发生时，向主管税务机关提供租房合同、房租凭证或上述补贴的其他有效凭证：

——首次取得上述补贴时

——支付方式发生变化月份的次月

要使住房补贴等项目免税，各地要求的证明文件有所不同。在获得当地税务机关核准确认免税后，仍须取得并保留与免税所得相关的正式凭证。取得这些凭证有两个目的，一是使得免税所得项目能更加完满地获得免税待遇；另一目的在于可以作为通过银行体系进行离岸汇兑申请（将外币转换为本币）的基础。如果雇员所取得的这些所得是由中国境外支付的，但其受雇成本最终由中国境内的实体来负担，则必须将外币换算为本币。

- 因到中国任职或离职，以实报实销形式取得的搬迁收入。对因到中国任职或离职，以实报实销形式取得的搬迁收入，免征个人所得税。纳税人应提供相关有效凭证，由主管税务机关审核认定，就其合理部分免税。但是，如果在中国境内的外商投资企业或外国企业，每月或定期支付搬迁费，那么这项补贴的性质就值得怀疑，不应再被视为搬迁费。在这种情况下，所谓的“搬迁费”也是个人所得税的一个应税项目。
- 按合理标准取得的出差补贴和探亲费。按合理标准取得的境内外出差补贴以及探亲费，免征个人所得税。就出差补贴来说，纳税人应提供出差费用凭证及（由企业安排的）出差计划的复印件，由主管税务机关审核认定，就其合理部分免税。探亲费是对纳税人从中国到纳税人家庭所在地（包括配偶及父

母家庭所在地）的交通费用进行补贴，一个日历年度内最多两次被视为合理。需再次强调的是，如果要使这些费用报酬免于计征个人所得税，一定要取得正式的凭证。

- 语言培训费和子女教育费补贴。对在中国境内接受语言培训以及子女在中国境内接受教育取得的合理补贴，免征个人所得税。纳税人应向主管税务机关提供有效凭证以证明其是在中国境内接受了语言培训以及子女在中国境内接受教育。获得主管税务机关的批准后，在内地工作的中国香港或中国澳门居民也可以凭香港或澳门教育性机构的证明获免此类补贴的个人所得税。

在税收法律、相关规定和通知中已经明确规定了要取得个人所得税的减免，必须获得主管税务机关的批准。如果纳税人不能确定取得的某项所得是否免于计征个人所得税，在纳税人计算个人所得税的减免之前，必须向主管税务机关获得批准以确认适用个人所得税的减免。

§ 4-005 为发展或交流项目工作的外籍专家取得的所得

为中国的发展提供帮助或资金支持的项目工作的外籍专家所取得的薪金所得，免于征收个人所得税。这种免税通常只限于在世界银行项目、联合国项目或是政府交流项目中工作的专家取得的工资、薪金所得，且须满足特定的条件。

具体来说，凡符合下列条件之一的外籍专家取得的工资、薪金所得，免于征收个人所得税：

- 根据世界银行专项贷款协议由世界银行直接派往中国工作的专家；
- 联合国直接派往中国工作的专家；
- 为联合国的各种援助项目来中国工作的专家；
- 援助国派往中国专为援助项目工作的专家；
- 根据中国政府与外国政府签订文化交流项目来华工作的文教专家（此项免税只适用于两年工作期内由外国政府负担的工资、

§ 5-003 雇主替纳税人负担税款的纳税计算

雇主为雇员支付税款实际上是雇员取得了一项应税收益，必须在计算雇员的纳税义务时对此项收益加以考虑，即它应被视为雇员工薪收入的一部分。

如果雇主为纳税人全额负担个人所得税应纳税款，则在计算纳税人的个人所得税的纳税义务时，应纳税所得额应为包含雇主负担的（对纳税人产生了应税收益的）这部分税款在内的“总计”所得。如果预提税款在月薪资支付时已扣缴，则母国预提税款（或任何预提税款）在计算缴纳个人所得税时可以从雇员的总薪资收入中扣除。

纳税人的“总计”所得以及最终纳税义务的计算公式如下（公式使用 § 5-002 中提到的速算扣除数）：

$$\begin{aligned} \text{“总计”的应纳税所得额} &= \frac{\text{不含税月 收入额} - \text{月费用} - \text{速算扣除额}}{1 - \text{税率}} \\ \text{应纳税额} &= \text{“总计”的应纳税所得额} \times \text{税率} - \text{速算扣除数} \end{aligned}$$

示例 5-4

B 先生是一位外籍雇员，临时调任到北京的一家外资企业。2 月份工薪的税后净所得是人民币 83 500 元，其个人所得税纳税义务的计算如下所示：

$$\begin{aligned} \text{“总计”的应纳税所得额} &= \frac{\text{不含税月 收入额} - \text{月费用} - \text{速算扣除数}}{1 - \text{税率}} \\ &= \frac{\text{RMB } 83\,500 \text{ 元} - \text{RMB } 4\,800 \text{ 元} - \text{RMB } 15\,375 \text{ 元}}{1 - 45\%} \\ &= \text{RMB } 115\,136 \text{ 元} \\ \text{应纳税额} &= \text{“总计”的应纳税所得额} \times \text{税率} - \text{速算扣除数} \\ &= (\text{RMB } 115\,136 \text{ 元} \times 45\%) - \text{RMB } 15\,375 \text{ 元} \\ &= \text{RMB } 36\,436 \text{ 元} \end{aligned}$$

如果雇主仅为纳税人负担部分个人所得税的应纳税款，则个人所得税纳税义务的计算如下：

(i) 雇主为其雇员定额负担税款的情况：

$$\text{应纳税所得额} = \text{薪金} + \text{雇主代雇员负担的税款} - \text{费用扣除标准}$$

(ii) 雇主为其雇员负担一定比例应纳税款的情况：

$$\text{应纳税所得额} = \frac{\text{净工资} - \text{月费用} - \text{速算扣除数}}{1 - \text{适用税率} \times \text{雇主负担比例}} \times \text{雇主负担比例}$$

$$\text{应纳税额} = \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数}$$

对于参与税收平衡计划的纳税人来说，如果其总计应纳税所得额不同于未扣除假设税而得出的所得额，则须按数额较大者来计算应纳税额。下面的示例说明如何按“数额较大者”进行计算纳税。

示例 5-5

外籍雇员 L 女士负有中国个人所得税的纳税义务。她适用税收平衡政策，其雇主每月扣缴其母国预提税款。她月薪资收入为 10 000 美元，月预提税款为 1 500 美元，适用汇率为 1 美元 = RMB8 元。她每月个人所得税纳税义务的计算如下：

方法一（扣除预提税款同时使用“总计”的所得额）：

$$\begin{aligned} \text{“总计”的应纳税所得额} &= \frac{(\text{薪资收入} - \text{预提税款}) \times \text{汇率} - \text{月费用扣除额} - \text{速算扣除数}}{1 - \text{税率}} \\ &= \frac{(10\,000 \text{ 美元} - 1\,500 \text{ 美元}) \times 8 - (\text{RMB } 1\,600 \text{ 元} + \text{RMB } 3\,200 \text{ 元}) - \text{RMB } 10\,375 \text{ 元}}{1 - 40\%} \\ &= \text{RMB } 88\,042 \text{ 元} \end{aligned}$$

方法二（不扣除预提税款同时不使用“总计”的所得额）：

$$\begin{aligned} \text{实际所得额} &= \text{薪资收入} \times \text{汇率} - \text{月费用扣除额} \\ &= 10\,000 \text{ 美元} \times 8 - (\text{RMB } 1\,600 \text{ 元} + \text{RMB } 3\,200 \text{ 元}) \\ &= \text{RMB } 75\,200 \text{ 元} \end{aligned}$$

由于“总计”的所得额超过雇员收到的实际所得额，应纳税所得额应该为“总计”的所得额。

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数} \\ &= \text{RMB } 88\,042 \text{ 元} \times 40\% - \text{RMB } 10\,375 \text{ 元} = \text{RMB } 24\,842 \text{ 元} \end{aligned}$$

示例 5-15

歌手 T 女士取得一次演出的报酬收入人民币 40 000 元。她个人所得税应纳税额的计算如下:

$$\begin{aligned}
 \text{应纳税所得额} &= \text{报酬数额} - \text{固定费用扣除数} \\
 &= \text{RMB}40\,000 \text{ 元} - (\text{RMB}40\,000 \text{ 元} \times 20\%) \\
 &= \text{RMB}32\,000 \text{ 元} \\
 \text{应纳税额} &= \text{应纳税报酬额} \times \text{税率} - \text{速算扣除数} \\
 &= \text{RMB}32\,000 \text{ 元} \times 30\% - \text{RMB}2\,000 \text{ 元} \\
 &= \text{RMB}7\,600 \text{ 元}
 \end{aligned}$$

雇主替个人的劳务报酬所得负担税款情况下的纳税计算

当雇主同意为个人负担中国的个人所得税, 个人收到的报酬数额为税后净所得。在计算个人所得税时, 税后净所得必须调整为个人的应纳税所得额。此规则自 1994 年 1 月 1 日开始生效实施。所使用的公式如下:

- 净所得不超过人民币 3 360 元 (或总所得不超过人民币 4 000 元) 的情况:

$$\text{应纳税所得额} = \frac{\text{净所得} - 800 \text{ 元}}{1 - \text{适用税率}}$$

示例 5-16

假定纳税人的税后净所得为 RMB3 360 元:

$$\begin{aligned}
 \text{应纳税所得额} &= (3\,360 - 800) \div (1 - 20\%) \\
 &= \text{RMB}3\,200 \text{ 元}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{雇主负担的应纳税额} &= 3\,200 \times 20\% \\
 &= \text{RMB}640 \text{ 元}
 \end{aligned}$$

- 净所得超过人民币 3 360 元 (或总所得超过人民币 4 000 元) 的情况:

$$\text{应纳税所得额} = \frac{(\text{税后净所得} - \text{速算扣除数}) \times (1 - 20\%)}{1 - \text{适用税率} \times (1 - 20\%)}$$

$$\text{雇主负担的应纳税额} = \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数}$$

示例 5-17

假定纳税人的税后净所得为 RMB17 200 元:

$$\begin{aligned}
 \text{应纳税所得额} &= \frac{17\,200 \times (1 - 20\%)}{1 - 20\% \times (1 - 20\%)} \\
 &= \text{RMB}16\,381 \text{ 元}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{雇主应负担的应纳税额} &= 16\,381 \times 20\% \\
 &= \text{RMB}3\,276 \text{ 元}
 \end{aligned}$$

§ 5-012 稿酬所得的纳税计算

稿酬所得适用 20% 的比例税率, 其应纳税所得额为每次稿酬收入额减除人民币 800 元固定扣除费用后的余额, 当报酬更高时适用的扣除费用为报酬额的 20%。(更多有关应纳税报酬和扣除费用的内容参见 § 3-010。)

出于对作者的鼓励, 按应纳税额减征 30%, 余额作为纳税人的最终纳税义务。

因此, 纳税人的每次报酬收入的应纳税额的计算公式如下:

$$\text{应纳税额} = (\text{稿酬数额} - \text{固定费用扣除额}) \times 20\% \times (1 - 30\%)$$

示例 5-18

某作者于 12 月获得稿酬收入人民币 6 000 元, 其个人所得税纳税义务的计算如下:

$$\begin{aligned}
 \text{应纳税所得额} &= \text{稿酬收入总额} - \text{固定费用扣除额} \\
 &= \text{RMB}6\,000 \text{ 元} - \text{RMB}6\,000 \text{ 元} \times 20\% \\
 &= \text{RMB}4\,800 \text{ 元}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{应纳税额} &= \text{应纳税所得额} \times 20\% \times (1 - 30\%) \\
 &= \text{RMB}4\,800 \text{ 元} \times 20\% \times (1 - 30\%) \\
 &= \text{RMB}672 \text{ 元}
 \end{aligned}$$

- 如果取得的非中国境内所得按照任何他国或地区的规定无须缴纳个人所得税的, 纳税人应在纳税年度结束后 30 日内向税务机关申报纳税。
- 如果取得的非中国境内所得须按来源国家或地区税法规定缴纳个人所得税的, 则纳税人应在来源国家或地区的纳税年度终了、结清税款后的 30 日内, 向中国税务机关申报纳税。如果在取得境外所得时结清税款的, 或者按境外来源国家或地区税法规定免予缴纳个人所得税的, 应在次年 1 月 1 日起 30 日内向中国主管税务机关申报纳税。

同时拥有境内和境外两种来源所得的纳税人, 应按照境内来源所得和境外来源所得, 分别进行申报并缴纳税款。

滞纳税金

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缴纳税款的, 税务机关可以对其处以滞纳金, 从滞纳税款之日起, 按日加收滞纳税款 0.05% 的滞纳金。

延期

纳税人或扣缴义务人因有特殊困难, 不能按期缴纳税款申报表及其他凭证、资料的, 可以向税务机关(县级或县级以上)申请核准延期申报, 但必须在申报期限之内提出书面申请。同样, 如果纳税人不能按期缴纳税款, 纳税人可以向税务机关(县级或县级以上)申请延期缴纳税款。如果税务机关批准延期, 那么在所延长的期限内不对纳税人加收滞纳金。延长期最长为 3 个月。

§ 7-009 离境清税制度

纳税人应在出境之前履行纳税义务或提供纳税担保。纳税人未结清税款, 又不能提供担保的, 将被禁止出境。

§ 7-010 税款的退还

如果税务机关认定纳税人多缴纳税款了, 税务机关应立即退还多收的税款。

如果纳税人发现自己有多缴纳税款的情况, 可以在缴纳税款后 3 年内向税务机关申请退还多缴的部分。税务机关应当受理, 经查实确认该退还税款的申请后, 立即将多缴税款连同按照银行利息率计算的利息退还给纳税人。

§ 7-011 税款的追征

由于税务机关的失误, 造成纳税人或扣缴义务人没有缴纳税款或少缴纳税款的, 税务机关可进行税款的追征。但追征期限不得超过三年, 并且不得加收滞纳金。

纳税人由于计算错误或其他原因而没有缴纳税款或少缴纳税款的, 税务机关在三年之内可以追征; 有特殊情况的(如未付税款数额较大), 追征期最长可以延长到五年。

由于纳税人偷税、逃税或抗税而未能足额缴纳税款的, 税务机关可以不按上述时限执行, 实行无限期追征。

§ 7-012 颁发完税凭证

根据 2005 年 1 月 1 日生效的试点计划, 税务机关将向已经提交个人收入详细信息的个人颁发《个人所得税完税凭证》。实践中, 很多税务机关在个人要求下会立刻颁发此凭证。

团体。在某些协定中，“人”这一术语包括信托或财产。（参见中国与美国签订的协定。）

“纳税义务”

如果按照缔约国一方的国内法律，某人或某实体被视为缔约国一方的居民，但其在缔约国一方却不负有纳税义务，这样就产生了一个问题：既然该人或该实体不负有“纳税义务”，那么从税收协定的角度来看，其是否还为缔约国一方的居民？例如，按照美国的税法，合伙企业是无须纳税的。只有合伙人须就其合伙人身份取得的所得纳税。因此，从税收协定的角度来看，合伙企业是否为居民？

从政策的角度来看，此类“传递”实体应被视为缔约国一方的居民，但仅以缔约国一方对由合伙人或成员控制的所得部分征税为限。中国与美国签订的协定就作出了如此规定。此外，根据中国与美国签订的协定，遗产或信托一般也被视为居民，但仅以对由实体或受益人控制的所得部分征税为限。

这样的规定是非常有必要的。否则，那些想要享受协定规定的税收优惠又并非协定缔约国双方居民的人，只需在缔约国一方简单组建一家合伙企业就可以享受协定规定的税收优惠。同时，根据缔约国一方的法律，合伙企业本身以及非居民的合伙人，可能都无须在缔约国一方纳税。容忍此类行为，将在实际上导致为明目张胆“滥用协定行为”大开方便之门。但在实践中仍不清楚，中国的税务机关是否能够或者采用何种方式去审查最终合伙人，从而判定税收方面的居民身份。

中国居民

从税收协定的角度来判定某人是否为中国居民时，必须参考中国的法律。

“个人居民”

根据中国法律，“个人居民”指在中国境内有住所，或在中国境内没有住所而在中国境内居住满一年或更长时间的任何个人。

在中国境内居住“满一年”是指在一个纳税年度内，在中国境内居住满365天，其间“临时离境”的天数不予以扣除。“临时离

境”一词是指在同一纳税年度内，单次离境不超过30日，或者多次离境累计不超过90日。

从判断住所的角度来看，“在中国境内有住所的个人”是由于其登记的固定地址、家庭或经济利益而习惯性居住于中国境内的个人。（对该原则的详细讨论可见§2-002及其后部分。）

一些税务顾问根据过去的经验发现，当中国的税务官员判定某人是否在中国境内有住所时，通常依据如果该人在中国境内拥有登记的固定地址，则其在中国境内有住所，否则为在中国境内没有住所。这可能是由于下述情况造成的，即可由公安局来随时确认登记的固定地址，而评估家庭或经济利益则较为主观，因此要困难得多。实际上，一些税务顾问根据过去的经验发现，中国的一些税务官员将“在中国境内有住所”解释为在中国境内拥有登记的固定地址。

双重居民

双重居民个人

某人可能被缔约国双方都视为居民。例如，中国公民在中国境内有住所，但也持有“绿卡”从而成为美国的永久居民，该人可被同时视为中国居民和美国居民。

为了处理双重居民的问题，税收协定经常规定某项“纽带中断”原则以判定该人应被视为缔约国哪一方的居民。这项原则的典型规定如下：

1. 某人被视为其拥有永久性住所的缔约国一方的居民；
2. 如果某人在缔约国双方均有永久性住所，则确认其是与其个人经济关系更密切（作为其重要利益中心）的缔约国一方的居民；
3. 如果无法确定某人的重要利益中心，或该人在缔约国双方均没有永久性住所，则确定其为有习惯性住所国家的居民；
4. 如果某人在缔约国双方均有或均无习惯性住所，则确定其为具有其拥有国籍的缔约国一方的居民；
5. 如果某人在缔约国双方均有或均无国籍，则由缔约国双方的主管当局通过相互协商来解决这个问题。（参见§10-007。）

没有规定“纽带中断”原则的税收协定可对居民身份问题，简单规定由缔约国双方的主管当局通过相互协商来进行判定。（参见中

括了:

- 总经理;
- 副总经理;
- 各职能总师、总监;
- 其他类似公司管理层职位。

§ 11-002 独立个人劳务所得

与独立个人劳务相比,非独立个人劳务是由雇员向雇主提供的,而独立个人劳务是个人独立提供的劳务。提供独立个人劳务的个人获得全部收入,也承担了与这些劳务相关的各种费用及损失。

本部分内容所要探讨的劳务包括由会计师、医师、律师、工程师、建筑师、牙医等专业人士提供的劳务。但独立个人劳务还包括由独资所有者或合伙人在科学、文学、艺术或教育领域独立提供的劳务。

税收协定规定

中国的税收协定一般规定,缔约国一方的个人居民通过提供独立个人劳务取得的所得,应仅在该缔约国征税,而不在劳务发生地的缔约国征税。但是,这条规定有几种例外情况。

大多数中国签订的税收协定都规定了如下两种情况,在这两种情况下,独立个人劳务所得应在劳务发生地缔约国征税,而不是在提供劳务个人是其居民的缔约国征税:

1. 如果提供劳务的个人为提供这些独立劳务而在缔约国一方设有经常使用的“固定基地”,则作为劳务发生地的该国可对独立个人劳务取得的所得征税。

劳务发生地的缔约国一方只能对那些可以归于“固定基地”的所得部分征税。

相应地,来自缔约国的外国人通过中国境内的固定基地取得的独立个人劳务所得,应在中国纳税。

2. 如果提供劳务的个人在一个会计年度/历年/12个月/365天中(具体取决于相关协定的表述,大多数协定使用历年。但是,印度使

用的是纳税年度,英国、巴巴多斯、孟加拉国及埃及使用的是会计年度,澳大利亚、新西兰、挪威及韩国使用的是12个月),在缔约国一方停留累计超过183天的,就其独立个人劳务所得可在劳务发生地的缔约国一方纳税。在这种情况下,即使其在劳务发生地的缔约国并不拥有固定基地,仍应由该劳务发生地国家征税,但仅就在该缔约国停留期间取得的所得部分征税。

中国签订的税收协定有几项还规定独立个人劳务所得可由劳务发生地的缔约国征税的第三种情况。根据这些协定,如果在该国提供劳务所取得的报酬是来自以下方面的,劳务发生地的缔约国也可以对之征税:

- 来自该国的居民;或
- 来自位于该国的常设机构或固定基地。

但仅可就超过规定免征额的报酬部分征税。

中国与马来西亚签订的税收协定规定的免征额为4 000美元或等值的马来西亚林吉特或人民币。中国与马耳他签订的税收协定规定的免征额为10 000美元。中国与牙买加签订的协定规定的免征额为15 000美元,或等值的人民币或牙买加元。只可对超过免征额的所得额征税。就本部分的内容来说,中国与泰国签订的协定尤其需要注意。和中国与马来西亚及马耳他签订的规定类似的是,如果个人在缔约国一方从事活动取得的报酬是由缔约国另一方的居民支付,或由位于缔约国另一方的常设机构或固定基地来承担,则该报酬应在缔约国另一方征税。但此处没有免征额的规定。换言之,通过缔约国一方的居民或常设机构在该国提供劳务所取得的全部报酬应在该缔约国一方征税。

中国税务机关的实践

中国的税务官员经常发现,在实践中很难适用相关协定的条款判定该人从事的是非独立还是独立个人劳务。大多数时候,税务官员可据以判定适用哪条协定条款的唯一信息来源就是该人的自行申报。因此,国家税务总局发布了609号通知来解决这个问题。

609号通知规定,个人如果希望按税收协定的独立个人劳务条款

的缔约国设有常设机构。

协定规定的特定的不包含内容

除了上述一般性的不包含内容外,协定还可以将某些特定活动从构成常设机构的活动中排除出去。例如:

- 根据中国与泰国、塞浦路斯签订的协定,专为做广告、提供情报、科学研究或者进行准备性或辅助性的类似活动的目的所设的固定营业场所,不构成常设机构;
- 根据中国与罗马尼亚签订的协定,专为在非永久性的、临时的交易会或展览会上展出,并在展后出售的货物或商品,不构成常设机构;
- 根据中国与前捷克斯洛伐克签订的协定,缔约国一方企业在缔约国另一方从事与其销售机器或设备有关的装配劳务,不构成常设机构;
- 根据中国与保加利亚签订的协定,专为暂时保存在交易会或者展览会结束后出售的陈列货物的库存,及缔约国一方企业在缔约国另一方从事与其销售给缔约国另一方的机器和设备有关的装配劳务,均不构成常设机构。

代表处

根据目前中国国内的法律,不允许外国企业在中国境内设立独立法人的分支机构。因此,对于外国企业来说,在中国境内只能设立代表处,而不是分支机构。通常,代表处须缴纳外国企业所得税和营业税。中国境内的代表处是否构成常设机构,取决于代表处从事何种经营活动,以及代表处是否从事了 § 11-010 中提及的构成“常设机构”的活动。

§ 11-011 财产所得和资本利得

不动产所得和资本利得

在中国的税收协定中,对转让不动产所取得的所得和资本利得,

通常仅在相关财产所在地的缔约国一方征税。

“不动产所得”一词指的是通过出让不动产的使用权取得的收益。“不动产资本利得”指的是通过转让不动产的所有权取得的收益。

“不动产”

“不动产”[immovable property, 在某些协定中以“房地产(real property)”表示]应按财产所在地的缔约国的法律进行定义,但从协定的角度来说,还应包括以下内容:

- 附属于不动产的财产;
- 农业和林业所使用的牲畜和设备;
- 一般法律所规定的适用于不动产的权利;
- 不动产的用益权;
- 由于开采或有权开采矿藏及包括木材和其他森林产品在内的自然资源取得收入的权利。

大多数协定都指明了船舶和飞机不被视为“不动产”。(参见“动产所得和资本利得”。)

不动产所得

按照中国的税收协定,缔约国一方的居民通过直接使用或是出租位于缔约国另一方的不动产取得的所得,无论取得所得的该居民是否在缔约国另一方设有常设机构,其取得的所得都应在缔约国另一方征税。

不动产的资本利得

中国的税收协定通常规定,缔约国一方的居民通过转让位于缔约国另一方的不动产取得的资本利得,可在缔约国另一方征税。取得资本利得的该人是否在该国拥有常设机构,并不构成对其征税的一个必要条件。

协定通常还规定,转让一个公司的股份取得的资本收益,该公司的财产又主要(直接或者间接地)由位于缔约国一方的不动产所组成,可以在该缔约国征税。这条规定防止纳税人通过转让离岸控股公司的股份而不是转让其实际财产来进行避税。

适用的中国税种

在中国,对不动产所得和资本利得适用的税种包括外国企业所得

为进一步解释税款偿付政策,我们将简述目前在中国所采用的三种常见类型的外籍人员薪酬安排:

- 传统的外籍人员薪酬安排 (参见 § 14-004);
- 本地化薪酬加津贴的形式 (不采用税收平衡政策, 参见 § 14-005);
- 采取一定税收保护的本地化薪酬加津贴的形式 (参见 § 14-006)。

§ 14-004 传统的外籍人员薪酬安排

在此薪酬安排中,雇主在外派雇员期间内尽力保持雇员个人及其家庭的财务状况不受外派影响。雇主通过提供上述的几项核心补贴,能够使雇员不承受双倍的家庭生活费用以及迁居到新家有关的额外费用。然而雇员考虑的一项费用负担是在新地点的额外纳税负担。额外税收费用可能产生于在东道国更高的税率(例如,中国内地个人所得税的最高税率是45%,而2005~2006年度中国香港地区最高的有效税率仅为16%)。同时,由于许多补贴是应税所得,这些补贴不仅使得雇员在中国的纳税负担增加,而且对于仍应在母国缴纳税款的雇员来说(例如在中国境内工作的美国公民),这些补贴还使得其在母国纳税负担的增加。

雇主可以对雇员缴纳的税款进行偿付,以此对雇员因外派工作而承担更高的纳税负担提供保护。在此情况下,雇员一般要支付最低相当于如其仍在母国应负担的税款。这些费用常被称为假设税或税赋定额(类似于第154页“住房及住房相关补贴”中使用的术语“住房费定额”)。当雇主向雇员收取税赋定额时,通常作为负数直接在当期薪酬中扣除(如同住房费补贴)。

示例 14-1

请注意下面示例中使用的税率仅仅是为了说明税收平衡而设定的,并不反映美国或中国的真实税率。

美国公民B先生在美国工作,年收入为120 000美元,按照每月10 000美元获取薪酬支付。假定B先生在美国的实际税率为25%,且由其雇主代扣代缴所得税,在每月扣缴税款后其获得7 500美元的

薪水支票。后来B先生被派往中国工作。假定B先生除了税收平衡外没有补贴收入,他在中国的适用税率为40%。

在税收平衡政策下,B先生的雇主按照25%的母国税率扣减B先生的月薪金。这使得B先生每月取得7 500美元的薪金所得(此数额与其在美国工作时取得的所得数额一致)。

雇主将使用中国总计的税额计算公式来计算B先生月薪金所得应申报缴纳的个人所得税税额。如果此例适用的中国个人所得税率为40%,则该中国境内的雇主每月应缴纳的税额将为5 000美元($7\,500 \div (1 - 40\%) - 7\,500$)。但由于雇主在支付B先生的月薪金时扣减了2 500美元作为假设税,故公司最终由现金支付的税收费用仅为2 500美元(5 000美元的中国税款减去向雇员收取的假设税2 500美元)。

在上述示例所描述的情形中,由于境外缴纳的税额可以抵消美国的应纳税额,雇员很可能在美国没有剩余的个人所得税的纳税义务。但在税收平衡政策下,雇主将支付在美国的剩余纳税义务,雇主最终直接支付或通过偿付雇员来缴纳雇员的所有实际税款。因此当雇员在多个国家或地区都应纳税时,替雇员支付税款(或偿付雇员)将变成一个很复杂的程序。

假设税

假设税实际上是一项负报酬。也就是说,它是对薪金报酬的一项扣减。如上述示例中所描述的那样,假设税从定期的薪金所得中“扣缴”,它通常表现为:如雇员仍居于母国取得某项所得(通常基于薪金或奖金)时所应缴纳的所得税。准确地说,扣留的假设税数额并不是应真实缴纳的税款数额。年底,扣留的假设税有时通过一个所谓税款调整的程序进行调整。在此程序中,为雇员填写一份模拟或假设的母国税款申报表,以确定如果雇员在母国工作所应缴纳的最终的、最精确的近似税额。计算出的假设税的最终数额将与一年中从雇员薪金中扣留的假设税做出比较,然后在雇主和雇员之间进行结算。

增加雇员的财产所有权的感觉、对雇员业绩的回报以及挽留雇员从事更长时期的工作。

还有很多其他类型的股权报酬,但替代股票期权最常用的形式包括限制性股票、以折扣价格购买股票权(雇员股票购买计划)、股票增值权以及虚拟股票。下面的讨论从性质上简要描述了一些概念,这些概念决定中国境内这些报酬安排计划的操作。各股权报酬计划的条款、环境、实施及参与等方面差异是很大的。这些差异不可避免地影响针对某一特定计划的税务处理,计划的实施者应咨询他们的税务顾问以使计划得到恰当的税务处理。

股票期权

股票期权是在规定期限内以预定的价格购买股票的契约性权利。在任何特定的时间上,一项未行使的股票期权的经济价值基于期权价值增值的潜力,和股票价格增长的潜力直接相连。如果发生增值,期权取得人通过行使期权能够以低于市场价格获得股票。从雇主那里取得股票期权的雇员通常对期权本身是不用投资的。因此,当期权对应的股票没有增值时雇员也不存在发生损失的风险。

限制性股票

限制性股票和股票期权类似,让与限制性股票表现为让与雇员一种未来对雇主股票的权利。但让与限制性股票是一种对雇主股票的直接让与,而让与股票期权是让与雇员在未来某一时间购买股票的权利。一般来说,直到某些限制消失且限制性股票的权利归属于雇员之后,限制性股票才能出售或交易换取现金。这些限制一般和时间相关,但可以与工作业绩或其他因素相关。一个典型的情况就是,某一期限过后且雇员依然在公司保持良好雇佣状况(即雇员没有因故被开除或辞职),则股票的权利将归属于该雇员。

35号通知允许股票期权收入享受更多的优惠待遇。但这并不适用于限制性股票奖励。故此,原则上,任何限制性股票奖励的市值应自保留权期间届满开始计税,并且,其税额将在获得当月按个人所得税边际税率计算。但是,我们也可与税务局商讨是否可以将限制性

股票激励计划作为行权价格为零的股票期权计划。

35号通知明确指出,所有股票期权计划应在让与期权前在主管税务机关登记。为在保留权期间届满日能够运用“35号通知待遇”的优惠政策,建议在获得税务机关认可股权激励计划视为股票期权计划前,在税务机关登记股权激励计划的详细内容。随后的税收优惠待遇将可节省非常可观的税额。

于2006年3月28日发布的35号通知明显改变了股票期权的可征税性。在2005年6月此通知执行前,在进入中国境内前个人获得的保留权期间届满的个人获得的股票期权视为与中国任职无关的收入,因此不予征税。这一政策与经合组织协定模本解释一致。35号通知明确,个人居住在中国境内期间行使权利的期权需缴纳个人所得税。由于行权所得的收益可以按比例分摊以扣除与从授权日到行权日期间相关的收入,从而与保留权期限届满日期无关,而需要就期权收入纳税。但是,仍然有进行如下筹划的余地。

股票期权行权

35号通知规定,为确定适用在某个月行权的股票期权的税率,“收益”应当在规定的月数内(最多不超过12个月)分摊。但是,与奖金的税收规定不同,这一方法不限于每年一次。筹划的要点是将股票期权行权分摊在两个甚至更多的月份里,从而最大限度地利用适用于股票期权的优惠税制。

示例 15-8

N女士受雇于一家美国公司,并自2002年1月起在中国工作。2003年1月,她获得股票期权激励的奖励,可以每股10美元的价格购买1万股。她在2006年1月期权的保留权期间届满,并立即行使其期权,在2006年1月31日购买股票。由此,她承担人民币58 500元的纳税义务(如下所示)。此处筹划的关键是,她在1月31日行使5 000股权,在2006年2月1日行使另外5 000的股权。如果股票市值不变,则可以节省人民币19 092元。N女士如果将其期权分在3个月或更多的月份行使,她将能节减更多税额。

$$\text{月应纳税额} = \frac{\text{月应纳税所得额}}{\text{当月天数}} \times \text{适用税率} \times \text{速算扣除数} \times \frac{\text{当月在中国境内居住的天数}}{\text{当月的天数}}$$

对于负责地区性业务或者执行中国境外的与公司全球业务相关职责的外籍高层管理人员,基于按时间分摊原则,可以设立双重雇佣安排来进行个人所得税的支付以获取收益。此外,对于在中国居住满一年不满五年的外籍高层管理人员,一个月中在中国境外从事工作且其薪金所得由境内和境外分别支付,则可以适用一项特别的税收豁免。这些个人在中国境外工作的天数中由境外雇主支付的薪金所得可以免于缴纳个人所得税。中国境外工作的天数是指,个人在中国境外向中国境外实体提供服务的工作天数以及在此期间中经历的公共假期的天数。月应纳税额可使用如下公式计算:

$$\text{月应纳税额} = \frac{\text{该月中从中国境内取得的工薪所得应纳税总额}}{\text{从境外取得的薪金所得}} \times \left(1 - \frac{\text{在中国境外工作的天数}}{\text{当月的总天数}}\right)$$

关于双重雇佣安排以及适用于外籍董事和高层管理人员的特殊免税规定,请参考 § 2-006 中的更多内容。

如果外籍人员没有到中国境外去从事他们的境外工作,则不由中国境内实体负担的雇佣报酬被视为是同时归属于中国的境内和境外。因此,在雇佣费用不由中国境内的实体负担且外籍人员确实在中国境外居留过的情况下,双重雇佣合同才是有效的。

在中国的某些地区(例如北京和上海),外籍人员如果要对其负担的个人所得税申请适用按时间分摊原则,在实际中并不一定需要制订出双重雇佣合同。关键是在雇佣合同中陈述清楚个人在中国境内和境外负有的双重工作职责。

示例 15-13

J 女士为一美国公民。其工作所在的美国公司派遣其去该公司在中国境内的一家合资企业工作,并任命其为总经理。2002 年度,她在中国境内居留 220 天。依据雇佣合同,该中国境内合资企业的总经

理职位是其在该公司内的唯一职位。由于同时负责其雇主在香港的一家公司的业务发展,J 女士经常旅行到香港。J 女士月薪金所得为 150 000 元人民币。J 女士的美国税收被予以税收平衡,且其雇主支付其在中国的个人所得税。J 女士的月假设税为 40 000 元人民币。由于 J 女士的工作职位在中国境内,所以她 2002 年度每月的薪金所得应完全在中国缴纳税款,而不管支付其报酬的公司是中国境内的还是境外的。

$$\text{她每月应付的个人所得税应纳税额} = (150\,000 - 40\,000 - 4\,000 - 15\,375) \div (1 - 45\%) \times 45\% - 15\,375 = 58\,772.73$$

假定上述情形不变,但有一点不同:其雇佣合同声明 J 女士同时被委派为该香港公司的业务发展主任。J 女士在中国境内居住满一年但不满五年,120 000 元人民币的薪金所得由中国公司负担,30 000 元人民币的薪金报酬由香港公司负担。2002 年 5 月她因公务去香港逗留了 10 天。第一步,假如所有收入在中国都应税,计算出月应纳税额(即月应纳税额是 58 772.73 元人民币)。

$$\text{她 5 月份个人所得税的应纳税额} = 58\,772.73 \times \left(1 - \frac{30\,000}{150\,000} \times \frac{10}{31}\right) = 54\,980.94$$

(此等式的结果,与对 80 000 元人民币加中国境内工作期间的境外报酬 30 000 元人民币的全部数额进行征税的应纳税额,在数字上是相同的)。

假定 J 女士的薪金所得完全由其美国的公司来负担,不由中国境内实体负担。

$$\text{她 5 月份个人所得税的应纳税额} = 58\,772.73 \times \left(1 - \frac{150\,000}{150\,000} \times \frac{10}{31}\right) = 39\,813.78$$

主管税务机关要求纳税人递交相关文件以证实其在中国境外工作的天数。这些证明文件可能包括:中国境外雇主对雇佣的确认书、纳税人护照的复印件等等。

值得注意的是,中国对于双重雇佣的征税方法和须提交的证明文件可能不同于其他的税收主权国家或者地区的规定,在那些国家或者地区中对双重雇佣合同是确认有效的。

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母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爲。各种各样的个人所得税的检查、调查和改革在国家与地方层次中展开。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

(二) 扣押、查封纳税人的价值相当于应纳税款的商品、货物或者其他财产。

纳税人在前款规定的限期内缴纳税款的,税务机关必须立即解除税收保全措施;限期期满仍未缴纳税款的,经县以上税务局(分局)局长批准,税务机关可以书面通知纳税人开户银行或者其他金融机构从其冻结的存款中扣缴税款,或者依法拍卖或者变卖所扣押、查封的商品、货物或者其他财产,以拍卖或者变卖所得抵缴税款。

个人及其所扶养家属维持生活必需的住房和用品,不在税收保全措施的范围之内。

第三十九条 纳税人在限期内已缴纳税款,税务机关未立即解除税收保全措施,使纳税人的合法利益遭受损失的,税务机关应当承担赔偿责任。

第四十条 从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人未按照规定的期限缴纳税款或者解缴税款,纳税担保人未按照规定的期限缴纳所担保的税款;由税务机关责令限期缴纳,逾期仍未缴纳的,经县以上税务局(分局)局长批准,税务机关可以采取下列强制执行措施:

(一) 书面通知其开户银行或者其他金融机构从其存款中扣缴税款;

(二) 扣押、查封、依法拍卖或者变卖其价值相当于应纳税款的商品、货物或者其他财产,以拍卖或者变卖所得抵缴税款。

税务机关采取强制执行措施时,对前款所列纳税人、扣缴义务人、纳税担保人未缴纳的滞纳金同时强制执行。

个人及其所扶养家属维持生活必需的住房和用品,不在强制执行措施的范围之内。

第四十一条 本法第三十七条、第三十八条、第四十条规定的采取税收保全措施、强制执行措施的权力,不得由法定的税务机关以外的单位和个人行使。

第四十二条 税务机关采取税收保全措施和强制执行措施必须依照法定权限和法定程序,不得查封、扣押纳税人个人及其所扶养家属维持生活必需的住房和用品。

第四十三条 税务机关滥用职权违法采取税收保全措施、强制执行措施,或者采取税收保全措施、强制执行措施不当,使纳税人、扣缴义务人或者纳税担保人的合法权益遭受损失的,应当依法承担赔偿责任。

责任。

第四十四条 欠缴税款的纳税人或者他的法定代表人需要出境的,应当在出境前向税务机关结清应纳税款、滞纳金或者提供担保。未结清税款、滞纳金,又不提供担保的,税务机关可以通知出境管理机构阻止其出境。

第四十五条 税务机关征收税款,税收优先于无担保债权,法律另有规定的除外;纳税人欠缴的税款发生在纳税人以其财产设定抵押、质押或者纳税人的财产被留置之前的,税收应当先于抵押权、质权、留置权执行。

纳税人欠缴税款,同时又被行政机关决定处以罚款、没收违法所得的,税收优先于罚款、没收违法所得。

税务机关应当对纳税人欠缴税款的情况定期予以公告。

第四十六条 纳税人有欠税情形而以其财产设定抵押、质押的,应当向抵押权人、质权人说明其欠税情况。抵押权人、质权人可以请求税务机关提供有关的欠税情况。

第四十七条 税务机关扣押商品、货物或者其他财产时,必须开付收据;查封商品、货物或者其他财产时,必须开付清单。

第四十八条 纳税人有合并、分立情形的,应当向税务机关报告,并依法缴清税款。纳税人合并时未缴清税款的,应当由合并后的纳税人继续履行未履行的纳税义务;纳税人分立时未缴清税款的,分立后的纳税人对未履行的纳税义务应当承担连带责任。

第四十九条 欠缴税款数额较大的纳税人在处分其不动产或者大额资产之前,应当向税务机关报告。

第五十条 欠缴税款的纳税人因怠于行使到期债权,或者放弃到期债权,或者无偿转让财产,或者以明显不合理的低价转让财产而受让人知道该情形,对国家税收造成损害的,税务机关可以依照合同法第七十三条、第七十四条的规定行使代位权、撤销权。

税务机关依照前款规定行使代位权、撤销权的,不免除欠缴税款的纳税人尚未履行的纳税义务和应承担的法律责任。

第五十一条 纳税人超过应纳税额缴纳的税款,税务机关发现后应当立即退还;纳税人自结算缴纳税款之日起三年内发现的,可以向税务机关要求退还多缴的税款并加算银行同期存款利息,税务机关及时查实后应当立即退还;涉及从国库中退库的,依照法律、行政法规

中国境内有住所，或者无住所而在一个纳税年度中在中国境内居住满1年的个人。

第二章 申报内容

第五条 年所得12万元以上的纳税人，在纳税年度终了后，应当填写《个人所得税纳税申报表（适用于年所得12万元以上的纳税人申报）》（见附表1），并在办理纳税申报时报送主管税务机关，同时报送个人有效身份证件复印件，以及主管税务机关要求报送的其他有关资料。

有效身份证件，包括纳税人的身份证、护照、回乡证、军人身份证件等。

第六条 本办法所称年所得12万元以上，是指纳税人在一个纳税年度取得以下各项所得的合计数额达到12万元：

- （一）工资、薪金所得；
- （二）个体工商户的生产、经营所得；
- （三）对企事业单位的承包经营、承租经营所得；
- （四）劳务报酬所得；
- （五）稿酬所得；
- （六）特许权使用费所得；
- （七）利息、股息、红利所得；
- （八）财产租赁所得；
- （九）财产转让所得；
- （十）偶然所得；
- （十一）经国务院财政部门确定征税的其他所得。

第七条 本办法第六条规定的所得不含以下所得：

（一）个人所得税法第四条第一项至第九项规定的免税所得，即：

1. 省级人民政府、国务院部委、中国人民解放军军以上单位，以及外国组织、国际组织颁发的科学、教育、技术、文化、卫生、体育、环境保护等方面的奖金；
2. 国债和国家发行的金融债券利息；
3. 按照国家统一规定发给的补贴、津贴，即个人所得税法实施

条例第十三条规定的按照国务院规定发放的政府特殊津贴、院士津贴、资深院士津贴以及国务院规定免纳个人所得税的其他补贴、津贴；

4. 福利费、抚恤金、救济金；

5. 保险赔款；

6. 军人的转业费、复员费；

7. 按照国家统一规定发给干部、职工的安家费、退职费、退休工资、离休工资、离休生活补助费；

8. 依照我国有关法律规定应予免税的各国驻华使馆、领事馆的外交代表、领事官员和其他人员的所得；

9. 中国政府参加的国际公约、签订的协议中规定免税的所得。

（二）个人所得税法实施条例第六条规定可以免税的来源于中国境外的所得。

（三）个人所得税法实施条例第二十五条规定的按照国家规定单位为个人缴付和个人缴付的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、住房公积金。

第八条 本办法第六条所指各项所得的年所得按照下列方法计算：

（一）工资、薪金所得，按照未减除费用（每月1600元）及附加减除费用（每月3200元）的收入额计算。

（二）个体工商户的生产、经营所得，按照应纳税所得额计算。实行查账征收的，按照每一纳税年度的收入总额减除成本、费用以及损失后的余额计算；实行定期定额征收的，按照纳税人自行申报的年度应纳税所得额计算，或者按照其自行申报的年度应纳税经营额乘以应税所得率计算。

（三）对企事业单位的承包经营、承租经营所得，按照每一纳税年度的收入总额计算，即按照承包经营、承租经营者实际取得的经营利润，加上从承包、承租的企事业单位中取得的工资、薪金性质的所得计算。

（四）劳务报酬所得，稿酬所得，特许权使用费所得，按照未减除费用（每次800元或者每次收入的20%）的收入额计算。

（五）财产租赁所得，按照未减除费用（每次800元或者每次收入的20%）和修缮费用的收入额计算。