

新年聚焦，外籍人士需关注的税改红利

二零二四年一月
第四期

摘要

新年伊始，随着 2019 年新《个人所得税法》（以下简称“新个税法”）、《个人所得税法实施条例》和一系列相关法律法规的颁布与实施，今年已然是新个税法实施后的第六个年头。“居民、非居民个人”概念的正式引入、“六年规则”的制定、境内居住天数的计算方法的变化、到各项优惠过渡期政策等，都对在华工作的外籍人士产生了较大影响。

本期《中国税务/商务新知》关注“六年规则”，并结合刚刚过去的 2023 年度国家税务总局出台的多项个税优惠政策的延续，就其对外籍人士的个税影响进行分析，从税务征管实务层面进行风险提示，助力企业及个人进行合理统筹和安排。

详细内容

“六年规则”的首个重要时点

2019 年新个税法明确了居民个人和非居民个人的定义，并分别规定了这两类纳税人的个税纳税义务，主要为：

居民个人：在中国境内有住所，或者无住所而一个纳税年度内在中国境内居住累计满 183 天的个人。
居民个人从中国境内和境外取得的所得，依照本法规定缴纳个人所得税。

非居民个人：在中国境内无住所又不居住，或者无住所而一个纳税年度内在中国境内居住累计不满 183 天的个人。
非居民个人从中国境内取得的所得，依照本法规定缴纳个人所得税。

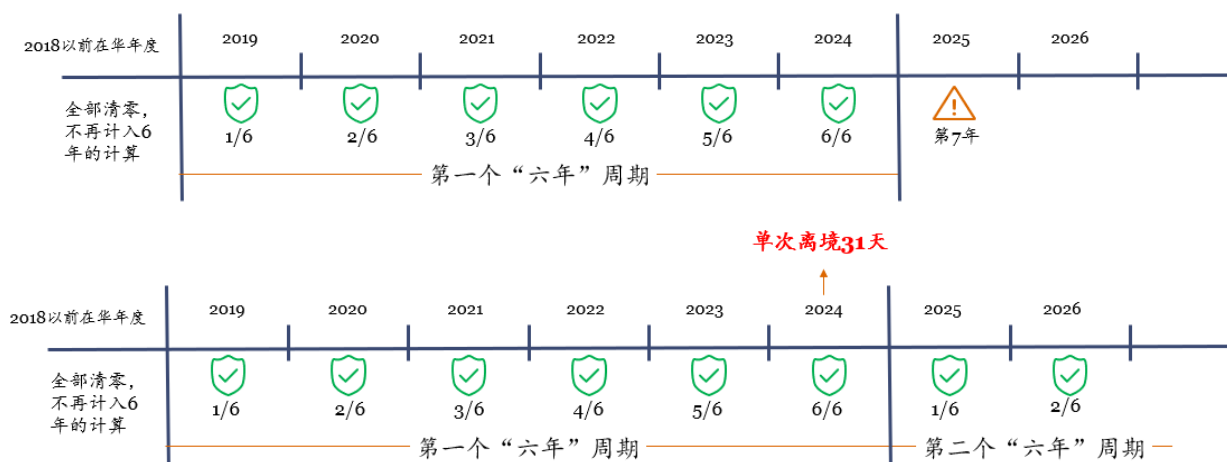
注：

- 对于住所的概念，请参照《个人所得税法实施条例》第二条。
- 纳税年度指公历年度（即，自 1 月 1 日起至 12 月 31 日止）。
- 计算境内累计居住天数时，个人在境内停留的当天不足 24 小时的，不计入境内居住天数（即，出入境往返的当日都不计入境内居住天数）。
- 从中国境外取得的所得包括但不限于个人境外投资收入、股息红利收入和租金收入等。

对于上述居民个人中的无住所个人，《个人所得税法实施条例》第四条额外提供了税务优惠，对于满足条件的无住所个人，其来源于中国境外且由境外单位或者个人支付的所得，免于缴纳个人所得税（即“六年规则”）。根据《个人所得税法实施条例》及相关政策文件中的具体规定，该优惠政策可以简要概括为“007”：

- 0：2018年（含）之前，无住所个人已经在华居住的年度一律“清零”；
- 0：2019年起，无住所个人在华居住累计满183天的任一年度内，若存在单次离境超过30天（即至少为31天）的情形，则“六年”的连续计算归零，从其下一个在华居住天数累计满183天的年度重新起算。
- 7：2019年起，无住所个人连续6年在中国境内居住满183天且期间任一年度没有单次离境超过30天，若第7年仍在华居住满183天，则第7年当年将在中国负有全球纳税义务。

上述“007”的概念与纳税义务以下列时间轴的方式呈现，便于大家理解。（假设标记的每一年均在中国境内累计居住超过183天，并仅在标注的2024年中有单次离境超过30天）



☑ 表示在“六年规则”的计算周期内，无住所个人虽为税收居民，但其来源于中国境外且由境外单位或者个人支付的所得，免于缴纳个人所得税

⚠ 表示个人在该年度触发全球收入纳税义务

举例来说，王女士为无住所个人，自2017年1月1日来上海工作，并与境内公司签订了雇佣合同。截至2023年12月31日，王女士每年都在境内居住累计满183天，除了2018年6至7月连续在境外居住以外，未有其他单次离境超过30天的情况。

基于王女士的情况，在判断其2025年是否有全球收入纳税义务时，可遵循以下分析过程：

步骤1：判断“六年期间”的起始年度。王女士于2017年来华工作，但根据“007”中第一个“0”的规则，2019年之前的居住年份可不予考虑。同时，王女士2019年在境内居住累计满183天，属于新税法定义的“居民个人”。因此，2019年为王女士根据“六年规则”计算境内连续居住年数的第一年。

步骤2：判断“六年期间”的结束年度。由于王女士2019年及其后年度均未有单次离境超过30天的情况，当下的“六年期间”应为2019年至2024年，2025年则为潜在的“第7年”。

步骤3：前瞻2024/2025的行动计划。若王女士在2024年间采取了以下任一行动，则其在2025年可以继续享受来源于中国境外且由境外单位或者个人支付的所得不在华纳税的优惠，且可以重启新一轮的“六年期间”：

- 在2024年单次离境超过30天；或
- 在2024年境内居住少于183天，成为非居民个人

若王女士未在2024年采取上述任一行动，但2025年在境内居住少于183天成为非居民个人，当年亦可享受上述优惠并重启“六年期间”的计算。

不论采取以上哪种行动，王女士均需定期审查自己的境内税收居民身份、离境天数以及计算境内连续居住是否满 6 年等。

普华永道提示：目前正值 2024 年起始，在境内工作的外籍个人应及时审阅自己过往年度在华居住和离境的情况，确定首个“六年规则”周期对自己的影响，并可通过合理的离境或居住安排，来实现“六年”周期的过渡，而无需触发全球收入在华纳税义务。相较于单次 30 天以上的离境，不少外籍个人可能更倾向于根据不同的境外内工作安排和家庭需要等，灵活安排境内外累计居住天数。

另外，站在企业的角度，公司通常较难完全掌握外籍员工在华的居住时间或者境外休假等情况，因此也建议公司和外籍员工提前进行充分沟通，向其提示“六年规则”及全球收入在境内征税的潜在可能性，考虑进一步建立相应的跟踪提示系统以协助外籍员工进行管理，以便其在每个纳税年度开始前妥善安排未来的出入境计划。

外籍个人免税待遇等优惠政策的执行要点提炼

2023 年 8 月，财政部、税务总局连续发布了一系列外籍个人需关注的优惠政策延续公告¹。

1. 外籍个人免税福利需关注合规优化

外籍居民个人可以选择享受专项附加扣除，也可以在 2027 年 12 月 31 日前选择按照国税发 [1997] 54 号文等相关政策的规定，继续享受住房补贴、语言训练费、子女教育费等津补贴的免税优惠。但以上两种优惠不得同时享受，且外籍个人一经选择，在一个纳税年度内不得变更。

上文提及的国税发 [1997] 54 号文等相关政策规定的津补贴免税优惠政策是指，外籍个人以非现金形式或实报实销形式取得的合理的伙食补贴、洗衣费、住房补贴、搬迁费、语言培训费、子女教育费和探亲费等，免征个人所得税。同时，免税优惠的享受需要有包括发票在内的相关凭证支持。

普华永道提示：目前个税法及相关政策均未对外籍个人的每项免税津补贴项目设置金额标准，因此公司需要依照个税法及相关政策规则，制定符合自身企业情况的外籍免税福利指引和流程，进行有效的合规管理。比如明确免税津补贴项目和合理金额的统筹管理办法、凭证要求、支付方式及时间安排和年度调整的机制等。同时，公司应辅以充分的员工沟通、调动企业内部财务、人事等部门密切配合，以及按主管税务机关的要求完成免税福利的税务备案（如需），从而整体提升公司和外籍员工的个税合规程度。

2. 股权激励和年终奖收入的申报难点

根据财政部、税务总局公告[2023]25 号，居民个人取得股票期权、限制性股票等股权激励，符合有关文件所规定的相关条件的，在 2027 年 12 月 31 日前，相关股权激励收入不并入当年综合所得，全额单独适用综合所得税率表，计算纳税。

同时，根据财政部、税务总局公告[2023]30 号，全年一次性奖金的优惠计算方法也延期至 2027 年 12 月 31 日。

普华永道提示：公司在履行扣缴义务时，需注意区分居民个人和非居民个人适用不同的计税方法。同时，公司也需提前关注外籍员工在涉及期间内的任职情况，从而按照收入的来源地确认境内应纳税所得额。根据个税法的相关规定，外籍员工取得了含可归属于境外工作期间的股权激励收入或全年一次性奖金/数月奖金时，其境内的应税收入可以综合考虑取得收入当年的在华天数、总收入所属工作期间的境内外工作天数，以及成本归集的安排等因素来确定。考虑到个税法上针对外籍个人工资薪金性质收入的境内外收入来源地的判断较为复杂，可能涉及员工高管身份、税收协定的运用、成本费用分摊和境内外工作天数等多维因素，因此企业应提前咨询税务顾问以获得更多的税务支持。

近年来，税务机关对于实施股权激励计划的企业也强化了股权激励的备案要求。根据法规要求，企业在决定实施股权激励计划之时应就整个计划的方案内容向税务局进行备案，并在相关施权、行权或者解禁的时点进行后续备案以及信息披露。备案程序的严格执行，也意味着企业的股权激励计划的信息以及参与人员的情况会向主管税务机关进行具体的披露。企业需要进一步审阅自身股权激励计划的具体税务处理。

注意要点

外籍人士在华的个税申报有其复杂程度，常常会涉及居民身份判断、居民和非居民身份的转换、免税待遇的享受、收入来源地的判断、税收协定的运用、高管身份的特殊条款等，这些法条之间的勾稽关系和综合运用都给公司在扣缴个税时提出了极高的要求。在新个税法实施的第六个年头，企业及外籍员工可以借此机会重新审视税务相关安排，以应对不断变化的环境。

注释

1. 2023年8月，财政部、税务总局连续发布了一系列外籍个人需关注的优惠政策延续公告，包括：
 - 《关于延续实施外籍个人有关津补贴个人所得税政策的公告》（财政部 税务总局公告[2023]29号）
 - 《关于延续实施上市公司股权激励有关个人所得税政策的公告》（财政部 税务总局公告[2023]25号）
 - 《关于延续实施全年一次性奖金个人所得税政策的公告》（财政部 税务总局公告[2023]30号）

联系我们

为了更深入讨论本刊物所提及的问题对您业务可带来的影响，请联系**普华永道人才与税务咨询服务团队**：

张健菁
普华永道中国人才与税务咨询主管合伙人
+86 (21) 2323 3031
jane.kc.cheung@cn.pwc.com

北部

曹炜
普华永道中国人才与税务咨询合伙人
+86 (10) 6533 3008
wenny.cao@cn.pwc.com

中部

余菲菲
普华永道中国人才与税务咨询合伙人
+86 (21) 2323 8767
faye.f.yu@cn.pwc.com

唐绮韻
普华永道中国人才与税务咨询合伙人
+86 (21) 2323 1588
shelley.tang@cn.pwc.com

沈立名
普华永道中国人才与税务咨询合伙人
+86 (21) 2323 1005
johnny.j.shen@cn.pwc.com

南部

汤爱伦
普华永道中国人才与税务咨询合伙人
+852 2289 5928
ellen.tong@hk.pwc.com

刘燕
普华永道中国人才与税务咨询合伙人
+86 (755) 8261 8130
crystal.y.liu@cn.pwc.com



全维度中国税务资讯平台“税界”3.0全新上线 不止于随身知识导航，更是你的专属税务智囊



苹果手机下载
(iOS 10以上)



安卓手机下载
(Android 6.0以上)



- 安卓手机也可以在腾讯应用宝中搜索“税界”进行下载
- “税界”网页版链接：<https://shuijie.pwcconsultantssz.com>



文中所称的中国指中国内地，不包括香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾地区。

本刊物中的信息仅供参考之用，而不可视为详尽的说明。相关法律的适用和影响可能因个案所涉的具体事实而有所不同。在有所举措前，请确保向您的普华永道客户服务团队或其他税务顾问获取针对您具体情况的专业意见。本刊物中的内容是根据当日有效的法律及可获得的资料于2024年1月25日编制而成的。

这份中国税务/商务新知由普华永道中国税收政策服务编制。**普华永道中国税收政策服务**是由富经验的税务专家所组成的团队。团队致力搜集、研究并分析中国内地、香港地区和新加坡现有和演变中的税务及相关商务政策，目的是协助普华永道税务部专业人员提供更优质的服务，并通过与有关的税务和其它政策机关、学院、工商业界、专业团体、及对我们的专业知识感兴趣的人士分享交流，以保持我们在税务专业知识领域的领导地位。

如欲了解更多信息请联系：

马龙
电话: +86 (10) 6533 3103
long.ma@cn.pwc.com

有关最新商业问题的解决方案，欢迎浏览普华永道 / 罗兵咸永道之网页：<http://www.pwccn.com> 或 <http://www.pwchk.com>

www.pwccn.com

© 2024 普华永道。版权所有，未经普华永道允许不得分发。普华永道系指普华永道网络中国成员机构，有时也指普华永道网络。详情请进入 www.pwc.com/structure。每成员机构各自独立，并不就其他成员机构的作为或不作为负责。