

简析在华任职的外籍董事及高管的个人税务问题

在华任职的外籍董事及高管，与一般外籍员工一样，需要依法在华缴纳个人所得税，且在部分情况下外籍董事及高管的税负会更重。本文从外籍董事及高管在华个人税务的法律依据、身份界定、主要原则、分类计算等角度，简要分析其在中国如何计算和缴纳个人所得税问题。

(一) 关于法律依据

除了中国《个人所得税法》以及《个人所得税法实施条例》外，中国国家税务总局主要是通过制定专项规定的方式，逐步确定、完善外籍董事及高管在华个人税务方面的法律依据。主要的专项规定，我们简要列表如下：

【表一】

规定名称	简要说明
1. 《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》（国税发[1994]148号文）	- 主要规定了外籍董事及高管在华缴纳个人所得税的一般原则，以及境内、境外所得的划分方法等。
2. 《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》（国税函发[1995]125号）	- 主要规定了外籍董事及高管实际在中国境内、境外工作期间的界定，以及境内工作不满全月时如何计税等。
3. 《关于在中国境内无住所的个人执行税收协定和个人所得税法若干问题的通知》（国税发[2004]97号）	- 主要规定了外籍董事及高管判定纳税义务和实际工作期间的时间标准，以及不同纳税义务人的具体计税公式等。
4. 《关于在中国境内担任董事或高层管理职务无住所个人计算个人所得税适用公式的批复》（国税函[2007]946号）	- 主要针对原规定在具体计税公式方面存在的不完善、不严密，就不同纳税义务人的具体计税等，重新进行了规定。

中国で董事および高級管理職に就く外国籍人員の個人関連税務問題に関する分析

中国で董事および高級管理職に就く外国籍人員は、他の外国籍従業員と同じく、法に則り中国において個人所得税を納付しなければならない。また、場合によっては外国籍の董事および高級管理職の税負担はより重いものとなる。本文では外国籍董事および高級管理職の中国における個人関連税務の法的根拠、職位の定義、主要原則、分類計算などの見地から、外国籍董事および高級管理職が中国において個人所得税をどのように計算し納付するかの問題について簡潔に分析する。

(一) 法的根拠について

中国の「[个人所得税法](#)」および「[个人所得税法实施条例](#)」の他にも、中国国家税务总局は主として個別規定を制定する方式で、徐々に外国籍董事および高級管理職の中国における個人税務に関する法的根拠を確定、完備させつつある。主な個別規定を以下の表にまとめた。

【表一】

規定名称	概要説明
1. 「 <a href="#">中国国内に住所を持たない個人の取得した賃金所得に伴う納税義務の問題に関する通知</a> 」（国税発[1994]148号）	- 主として、外国籍董事および高級管理職の中国における個人所得税の納付に関する一般原則、ならびに国内、国外所得の区分方法などを規定した。
2. 「 <a href="#">中国国内に住所を持たない個人の個人所得税の計算納付に伴う若干具体問題に関する通知</a> 」（国税函発[1995]125号）	- 主として、外国籍董事および高級管理職が実際に中国国内、国外で働いた時間の判定、ならびに国内で働いた時間が一ヶ月に満たない場合の税額計算方法などを規定した。
3. 「 <a href="#">中国国内に住所を持たない個人の租税協定および個人所得税法の実施に伴う若干問題に関する通知</a> 」（国税発[2004]97号）	- 主として、外国籍董事および高級管理職の納税義務の判定と実際に働いた期間に関する時間基準、ならびに納税義務者毎の具体的な税額計算公式などを規定した。
4. 「 <a href="#">中国国内で董事または高級管理職に就き住所を持たない個人の個人所得税の計算に適用する公式に関する回答</a> 」（国税函[2007]946号）	- 主として、元の規定の具体的な税額計算公式における不完全、不明確な点について、納税義務者毎の具体的な税額計算公式などを改めて規定した。

(二) 关于身份界定

结合中国《公司法》以及上述各项税收规定，需要根据本文计算缴纳个人所得税的外籍董事及高管的身份界定如下：

【表二（1）】

规定名称	简要说明
1. 外籍董事	- 在中国境内设立的企业（包括外商投资企业）通常需要设立董事会作为经营决策机构，董事会成员董事（包括外籍董事）通常由企业的股东进行委派或者选任。
2. 外籍高管	- 通常是指中国境内企业担任高层管理职务的外籍人员，具体包括公司正/副总经理、各职能总师、总监及其他类似职务的人员（例如，财务、销售等公司重要部门的总负责人）。 - 实际上，上述界定仍存在一定的概括性和不明确性，中国各地区可能会结合当地情况，予以进一步具体界定。例如，上海地区，外籍高管目前暂时限定于担任中国境内企业的正、副总经理的外籍人员（这是税法上对高管的界定，与公司法、劳动法上对高管的界定不同）。

需要特别注意和说明的是，中国与不同国家、地区签署的税收协定中，“董事费条款”通常包括如下两种情况：

【表二（2）】

情况	具体国家	计税方式的区分
1. “董事费条款”中明确表述包括高管。	- 例如，加拿大、挪威、瑞典、泰国等。	- 外籍高管与外籍董事的计税方式完全一致。
2. “董事费条款”中未明确表述包括高管。	- 例如，日本、美国、新加坡、中国香港和澳门等。	- 在如下情况下，外籍高管与外籍董事的计税方式完全一致：外籍高管兼任董事职务，以及外籍高管名义上虽然不兼任董事但实际上享有董事权益或者履行董事职责。 - 在其他情况下*，外籍高管与一般外籍员工的计税方式一致。

(二) 职位的定义について

中国の「会社法」および前述の各種税収規定に照らせば、本文において個人所得税を計算納付する外国籍董事および高級管理職の職位の定義は以下のとおりとする。

【表二（1）】

職位	概要説明
1. 外国籍董事	- 中国国内に設立された企業（外商投資企業を含む）は通常、董事会を意思決定機関として設立する必要があり、董事会構成員たる董事（外国籍董事を含む）は通常、企業の株主が任命派遣しまたは選任する。
2. 外国籍高級管理職	- 通常では中国国内の企業で高級管理職の任に就く外国籍人員を指し、具体的には会社の正・副総経理、各機能部門の総責任者、総監およびその他の類似職務の人員（たとえば、財務、販売など会社の重要部門の総責任者）を含む。 - 実際には、上記定義にはある程度の幅と不明確性が存在し、中国各地域において、現地的情況に合わせた更なる定義付けを行うことになる。たとえば、上海地区における外国籍高級管理職は、現在のところ中国国内企業の正・副総経理の任に就く外国籍人員に限られている（これは税法上の高級管理職に関する定義であり、会社法、労働法上の高級管理職の定義とは異なる）。

なお、中国が各国、各地区と締結した租税協定における「董事費条項」には、通常以下の二つの状況が含まれる。

【表二（2）】

状況	相手国	税額計算方法の区分
1. 「董事費条項」に高級管理職を含むことを明記している。	- 例：カナダ、ノルウェー、スウェーデン、タイなど。	- 外国籍高級管理職と外国籍董事の税額計算方法は完全に同じである。
2. 「董事費条項」に高級管理職を含むことを明記していない。	- 例：日本、アメリカ、シンガポール、中国香港およびマカオなど。	- 以下の状況においては、外国籍高級管理職と外国籍董事の税額計算方法は完全に同じである。外国籍高級管理職が董事職を兼務する場合、および外国籍高級管理職は名目上董事職を兼務していないが、実質的に董事の権益を得ているまたは董事の職責を履行している場合。 - その他の状況*においては、外国籍高級管理職と外国籍従業員の税額計算方法は同じである。

备注：虽然有上述【表二（2）】的区分，为了讨论方便，本文将外籍高管与外籍董事仍作为一类主体（即“外籍董事及高管”）进行分析。如果属于上述【表二（2）】\*标注的情况，则请按照一般外籍员工的计税方式进行计算。

（三）关于主要原则

在华任职的外籍董事及高管在计算个人所得税时，主要需要注意如下列表所述的原则：

【表三】

主要原则	简要说明
1. 区分纳税义务	- 根据外籍董事及高管在华是否存在住所以及在华期间的不同，外籍董事及高管将承担不同的纳税义务。
2. 区分两项所得	- 境内所得：实际在中国境内工作期间取得的工资薪金，不论是由中国境内还是境外主体支付的，均属来源于中国境内的所得。 - 境外所得：实际在中国境外工作期间取得的工资薪金，不论是由中国境内还是境外主体支付的，均属来源于中国境外的所得。
3. 区分两项期间	- 判断在华纳税义务的期间：入境、离境、往返或多次往返境内外的当日，均按一天计算其在华实际逗留天数。 - 实际在华工作天数的期间：入境、离境、往返或多次往返境内外的当日，均按半天计算为在华实际工作天数。
4. 先税后分	- 对于境内、境外所得，无论是否属于中国法定征税范围，先以个人全部所得（包括境内、境外所得）计算个人所得税，再区分应当予以征收、不予征收、免于征收的比例，以及当月实际在华工作天数的比例等不同情形，进一步计算、调整和确定个人所得税税金。

（四）关于分类计算

根据外籍董事及高管在华是否存在住所以及在华期间的不同，通常可以分为如下五种情况：

【表四（1）】

情况	简要说明
①	- 在华有住所的情况。即，外籍董事及高管在华有住所，从税务的角度，并非指具有房产的使用、所有权，通常是指具有中国的户籍（中国并不承认双重国籍，届时其实已经并非外籍人员）。

付注：上記【表二（2）】のとりの区分はあるが、便宜上、本文では外国籍高級管理職と外国籍董事をひとくくりの主体（すなわち、外国籍董事および高級管理職）として分析を行う。また、上記【表二（2）】の「\*」の状況に該当する場合は、一般外国籍従業員の税額計算方式に照らして計算することになる。

（三）主要原則について

中国で董事および高級管理職に就く外国籍人員の個人所得税を計算する場合、主として以下の表にまとめた原則に留意する必要がある。

【表三】

主要原則	概要説明
1. 納税義務の区分	- 外国籍董事および高級管理職の中国における住所の有無ならびに中国滞在期間に応じて、外国籍董事および高級管理職は異なる納税義務を負う。
2.2 項目の所得の区分	- 国内所得：実際に中国国内で働いた期間に取得した賃金報酬であり、支払元の主体が中国国内または国外であるかを問わず、全て中国国内を源泉とする所得に該当する。 - 国外所得：実際に中国国外で働いた期間に取得した賃金報酬であり、支払元の主体が中国国内または国外であるかを問わず、全て中国国外を源泉とする所得に該当する。
3.2 項目の期間の区分	- 中国での納税義務を判断する期間：入国、出国、海外と往来しまたは複数回往復した当日は、いずれも一日として中国における滞在日数を計算する。 - 実際に中国において働いた期間：入国、出国、海外と往来しまたは複数回往復した当日は、いずれも半日として中国において働いた日数を計算する。
4. 税額を全体で計算した上での区分	- 国内、国外所得については、中国の法定徴税範囲に該当するかを問わず、個人の全ての所得（国内、国外所得を含む）に基づき個人所得税を計算した上で、徴収、不徴収、徴収免除の割合、および当月実際に中国において働いた日数の割合などの個々の状況に区分して、個人所得税の税額を計算、調整、確定する。

（四）分類計算について

外国籍董事および高級管理職の中国における住所の有無および中国滞在期間に応じて、通常以下の5つの状況に分けられる。

【表四（1）】

状況	概要説明
①	- 中国に住所を持つ場合。外国籍董事および高級管理職が中国に住所を持つ場合は、税務上、不動産の使用、所有権を有することを指すのではなく、通常は中国の戸籍を有することを指す（中国は二重国籍を認めていないため、実質的には既に非外国籍人員である）。

②	- 在华无住所，居住超过5年，从第6前起仍居住满1年的情况。即，在华无住所，居住超过5年，从第6前起的时间标准较为严格，是指在连续5个纳税年度（在中国纳税年度等同于公历自然年度，下同）中的每年均符合在华居住满1年的标准（在1个纳税年度中，临时离境1次不超过30日或者多次累计不超过90日），且第6年之后（含第6年）每年也符合居住满1年的标准。
③	- 在华无住所，居住满1年，不满5年的情况。即，在华无住所，在1个纳税年度中符合在华居住满1年的标准。
④	- 在华无住所，连续累计居住满90日（税收协定期限为183日），但不满1年的情况。
⑤	- 在华无住所，连续累计居住不满90日（税收协定期限为183日）的情况。

在确定上述情况，需要区分境内、境外所得，以及支付主体的不同，分别确定不同的纳税义务，具体如下：

【表四（2）】

情况	中国境内所得		中国境外所得	
	A: 境内主体支付	B: 境外主体支付	C: 境内主体支付	D: 境外主体支付
①	○	○	○	○
②	○	○	○	○
③	○	○	○	×
④	○	○	○*	×
⑤	○	×	○*	×

备注：【表四（2）】中“○”表示“应税”；“×”表示“免税”，此外④、⑤栏中\*标注部分，是外籍董事及高管、一般外籍员工在华纳税义务的最大区别，即外籍董事及高管应税，而一般外籍员工免税。

在确定上述纳税义务之后，需要根据如下计算公式，进行具体计算。为了方便使用，我们分别列出了外籍董事及高管、一般外籍员工的计算公式：

【表四（3）】

情况	具体计算公式
①	- 外籍董事及高管、一般外籍员工的计算公式相同，即：
②	应纳税额=[(A+B+C+D)-费用扣除标准]×适用税率-速算扣除数
③	- 外籍董事及高管、一般外籍员工的计算公式相同，即： 应纳税额=[(A+B+C+D)-费用扣除标准]×适用税率-速算扣除数×[1-(B+D)÷(A+B+C+D)×(当月境外工作天数÷当月天数)]
④	- 外籍董事及高管的计算公式：

②	- 中国に住所なく、滞在期間が5年を超えている状況で、6年目より満1年滞在した場合。中国に住所なく、滞在期間が5年を超えている状況で6年目よりという期間計算基準は厳格であり、連続した5納税年度（中国の納税年度は暦の年度と同じであり、以下同様とする）におけるいずれの年も、中国滞在満1年の基準（1納税年度において、一時的な出国が1回30日を超えず、または複数回の出国の累計が90日を超えない）を満たしており、かつ6年目以後（6年目を含む）のいずれの年も中国滞在満1年の基準を満たすことを指す。
③	- 中国に住所なく、滞在期間が1年以上5年未満の場合。すなわち、中国に住所なく、1納税年度において中国滞在満1年の基準を満たすことを指す。
④	- 中国に住所なく、連続した滞在期間が90日（租税協定の期間は183日）以上1年未満の場合。
⑤	- 中国に住所なく、連続した滞在期間が90日（租税協定の期間は183日）未満の場合。

上表の状況を確定してから、国内、国外所得の区分、および支払主体の区分を行ったうえで、個々に納税義務を確定する必要がある。具体的には以下のとおりである。

【表四（2）】

状況	中国国内所得		中国国外所得	
	A: 国内の主体が支払う	B: 国外の主体が支払う	C: 国内の主体が支払う	D: 国外の主体が支払う
①	○	○	○	○
②	○	○	○	○
③	○	○	○	×
④	○	○	○*	×
⑤	○	×	○*	×

付注：【表四（2）】における「○」は「課税」を意味し、「×」は免税を意味する。また、④と⑤の\*は、外国籍董事および高級管理職と一般外国籍人員との中国における納税義務の最大の違いであり、すなわち外国籍董事および高級管理職は課税、一般外国籍人員は免税となる。

上記納税義務を確定したうえで、以下の計算式に基づいて具体的な計算を行う。便宜上、本文では外国籍董事および高級管理職と一般外国籍人員とで計算式を分けている。

【表四（3）】

状況	具体的な計算式
①	- 外国籍董事および高級管理職と一般外国籍人員の計算式は同じ：
②	納税額=[(A+B+C+D)-費用控除基準]×適用税率-速算控除額
③	- 外国籍董事および高級管理職と一般外国籍人員の計算式は同じ： 納税額=[(A+B+C+D)-費用控除基準]×適用税率-速算控除額×[1-(B+D)÷(A+B+C+D)×(当月の国外で働いた日数÷当月の日数)]
④	- 外国籍董事および高級管理職の計算式：

	<p>应纳税额={[(A+B+C+D)-费用扣除标准]×适用税率-速算扣除数}×[1-(B+D)÷(A+B+C+D)×(当月境外工作天数÷当月天数)]</p> <p>- 一般外籍员工的计算公式: 应纳税额={[(A+B+C+D)-费用扣除标准]×适用税率-速算扣除数}×(当月境内工作天数÷当月天数)</p>
⑤	<p>- 外籍董事及高管的计算公式: 应纳税额={[(A+B+C+D)-费用扣除标准]×适用税率-速算扣除数}×(A+C)÷(A+B+C+D)</p> <p>- 一般外籍员工的计算公式: 应纳税额={[(A+B+C+D)-费用扣除标准]×适用税率-速算扣除数}×(A+C)÷(A+B+C+D)×(当月境内工作天数÷当月天数)</p>

备注:【表四(3)】中各项计算公式中的A、B、C、D的含义请见【表四(2)】;目前中国对于外籍人员的法定“费用扣除标准”为RMB 4,800。

在华任职的外籍董事及高管,在中国计算缴纳个人所得税时,与一般外籍员工存在相同和不同点,请注意按照中国法定的要求进行计算和缴纳,避免出现错缴(包括多缴、少缴)和漏缴个人所得税等情况。

(里兆律师事务所 2013年02月16日整理编写)

	<p>納税額={[(A+B+C+D)-費用控除基準]×適用税率-速算控除額}×[1-(B+D)÷(A+B+C+D)×(当月の国外で働いた日数÷当月の日数)]</p> <p>- 一般外国籍人員の計算公式: 納税額={[(A+B+C+D)-費用控除基準]×適用税率-速算控除額}×(当月の国内で働いた日数÷当月の日数)</p>
⑤	<p>- 外国籍董事および高級管理職の計算公式: 納税額={[(A+B+C+D)-費用控除基準]×適用税率-速算控除額}×(A+C)÷(A+B+C+D)</p> <p>- 一般外国籍人員の計算公式: 納税額={[(A+B+C+D)-費用控除基準]×適用税率-速算控除額}×(A+C)÷(A+B+C+D)×(当月の国内で働いた日数÷当月の日数)</p>

付注:【表四(3)】の各項計算公式におけるA、B、C、Dの指す意味は【表四(2)】を参照のこと。目下、中国の外国籍人員に対する法定の「費用控除基準」は4,800人民元である。

中国で董事および高級管理職に就く外国籍人員は、中国における個人所得税の納税額を計算する際に、一般外国籍人員の場合と類似するところも、異なるところもあるため個人所得税の過払い、不足払い、遺漏などが生じないよう、中国法で定められた要求に従って計算、納付することに留意しなければならない。

(里兆法律事務所が2013年2月16日付けで作成)