



税务法律

个税征管改革系列解读之一:税收居民身份认定及相关税收合规要点

薛冰

第十三届全国人民代表大会常务委员会第五次会议于2018年8月31日审议通过了《中华人民共和国个人所得税法》自1980年实施以来的第七次修正(“《新个税法》”)。《新个税法》在个税领域开启了分类与综合相结合的新税制,其主体部分将自2019年1月1日正式生效。本期,我们就《新个税法》对纳税人的几点重要影响进行分析,谨供参考。

一、个人所得税的“居民”身份判定原则

《新个税法》第一条明确引入了居民个人和非居民个人的税务居民身份判定标准,并对相应的课税原则进行了明确:

	判定标准	中国应税范围
居民个人	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 在中国境内有住所的个人;或者 ➢ 在中国境内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 	从中国境内和境外取得的所得
非居民个人	<ul style="list-style-type: none"> ➢ 在中国境内无住所又不居住的个人;或者 ➢ 在中国境内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 	从中国境内取得的所得

在本次修订前的原个人所得税法(“原税法”)中尽管没有“居民”和“非居民”的直接概念,但却有类似的“有住所”和“无住所”个人的定义。如果从新旧税法条文规定的本身比较,《新个税法》引入的183天测试标准,相比于原税法中对“无住所个人”(通常指外籍个人和港澳台居民)的在境内居住满一年的测试标准,确实是收紧了课税认定原则。

二、原有的“五年豁免规定”的延续可能性

值得注意的是,原税法实施条例第六条曾对外籍个人和港澳台居民有一项“五年豁免规定”:

在中国境内无住所，但是居住一年以上五年以下的个人，其来源于中国境外的所得，经主管税务机关批准，可以只就由中国境内公司、企业以及其他经济组织或者个人支付的部分缴纳个人所得税；居住超过五年的个人，从第六年起，应当就其来源于中国境外的全部所得缴纳个人所得税。

根据前述“五年豁免规定”，未满足连续五年构成中国纳税义务人的“外籍个人和港澳台居民”取得的境外所得有机会免于缴纳中国个税（但该上述境外所得直接由中国境内公司、企业以及其他经济组织或个人支付的情况下无法适用）。

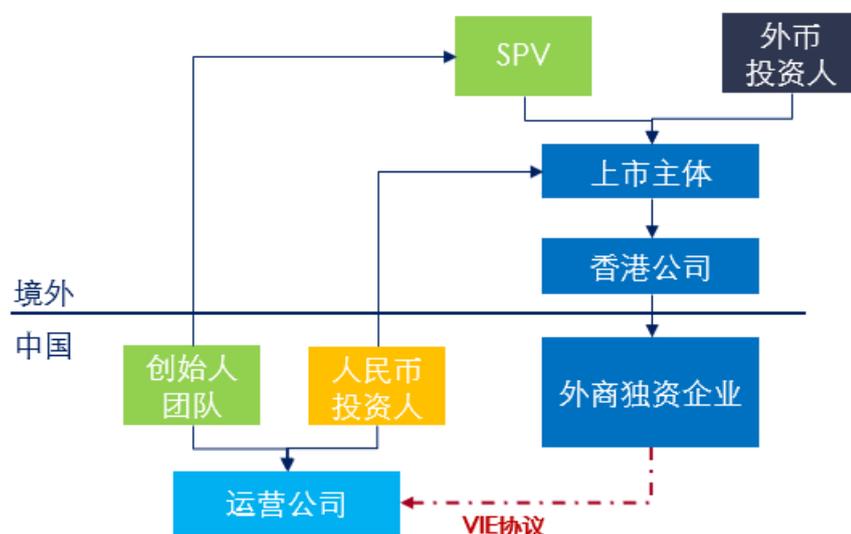
在《新个税法》将非居民纳税测试标准由一年缩短为183天的背景下，《新个税法》实施条例是否还有机会继续延续原有的“五年豁免规定”成为长期在中国境内工作的外籍个人、移民海外或者取得境外居留权但又可能长时间在中国境内居住的个人特别关注的问题。在2018年9月30日的财政部税务总局有关负责人答记者问中，对“五年豁免规定”的延续安排作出初步答复：为保持政策稳定性，下一步在落实新个人所得税法时，将考虑继续对境外人士包括港澳台人士作出优惠安排。

假设原有“五年豁免规定”得以延续，对于非居民个人而言，五年内其中一年在中国大陆居住不满183天比原税法体制中的其中一年居住不满一年（1次离境超过30天或累计超过90天），压力还是增大了不小。

三、 个税反避税规则可能带来的影响

《新个税法》第八条明确了反避税规则的适用情形，包括：（1）个人与其关联方之间的业务往来不符合独立交易原则而减少本人或者其关联方应纳税额，且无正当理由；（2）居民个人控制的，或者居民个人和居民企业共同控制的设立在实际税负明显偏低的国家（地区）的企业，无合理经营需要，对应当归属于居民个人的利润不作分配或者减少分配；（3）个人实施其他不具有合理商业目的的安排而获取不当税收利益。

在跨境投融资交易日益活跃的市场环境下，中国居民身份背景的创始人常选择 BVI 等离岸区域搭建持股平台（SPV），比如下图所示 VIE 架构中的 SPV 就经常会设立在 BVI 等“税收友好”区域。



以上图中的中国籍创始人为例，离岸区域设立的 SPV 为创始人的持股平台。在《新个税法》施行后，如果 SPV 取得了投资收益但并未向中国籍创始人进行利润分配，中国税务机关将有机会基于反避税规则进行纳税调整。《新个税法》确定的反避税规则将对包括高资产净值人士在内的中国居民个人的离岸税务规划带来更严苛的合规影响。

四、 移居纳税申报要求

《新个税法》明确提出：纳税人因移居境外注销中国户籍的，应当在注销中国户籍前办理税款清算。

对于有移居规划安排的中国居民个人而言，《新个税法》的施行对其中国个税的完税合规提出了更高的要求。对于移居需要关注的其他法律问题，您还可以参考我们此前的分析文章——《汉坤财富规划政策解析系列之一：政策改革变动视角下的个人规划问题》。

个税征管新体制的改革，将需要《新个税法》实施条例及配套征管政策的陆续落地才能有效执行。我们将结合本次修订的《新个税法》及陆续出台的配套法规政策，对个税征管改革带来的影响进行系列解读，敬请关注。

特别声明

汉坤律师事务所编写《汉坤法律评述》的目的仅为帮助客户及时了解中国法律及实务的最新动态和发展，上述有关信息不应被看作是特定事务的法律意见或法律依据，上述内容仅供参考。

如您对上述内容有任何问题或建议，请与汉坤律师事务所 **薛冰律师**（+86-755-3680 6568; bing.xue@hankunlaw.com）联系。