



致同 Japan Desk News Flash

2019年第6期

本期主题：无住所个人有关个税政策终于落地！

2019年3月14日，关于无住所个人有关个税的两则纲领性文件终于「千呼万唤始出来」，一则曰《财政部税务总局关于在中国境内无住所的个人居住时间判定标准的公告》（财政部税务总局公告2019年第34号）（“34号公告”），再则曰《财政部税务总局关于非居民个人和无住所居民个人有关个人所得税政策的公告》（财政部税务总局公告2019年第35号）（“35号公告”）。

主要内容**◆ “居住时间判定”和“六年法则”**

• 在中国境内停留的当天不足24小时的（就是说“往返境内外的当日”），不计入中国境内居住天数，这比此前“往返境内外的当日均按照一天计算在华停留天数”的规定给予了纳税人更大的优惠；

• “六年”计算的起始年度自2019年开始，2018年及以前年度的累计居住时间“清零”。

◆ 工资薪金所得个税计算---“先分后税”

“先分后税”，是指先按照公式计算出当期工资薪金应税收入额，再按照适用税率计算应缴纳中国个税。计算应税收入额的公式如下表所示：

个人身份	境内累计居住时间	应税工资薪金所得额范围	当月工资薪金收入额的计算公式
非居民 (非高管)	不超过90天	仅归属于境内工作期间并由境内雇主支付或者负担的工资薪金所得	公式一（见注释）
	超过90天， 但不超过183天	归属于境内工作期间取得的工资薪金所得	公式二（见注释）
居民 (非高管)	超过183天， 但不满六年	取得的全部工资薪金所得，除归属于境外工作期间且由境外单位或者个人支付的工资薪金所得以外的部分	公式三（见注释）
	满六年	取得的全部工资薪金所得	
非居民 (高管)	不超过90天	取得由境内雇主支付或者负担的工资薪金所得	
	超过90天， 但不超过183天	取得的全部工资薪金所得，除归属于境外工作期间且不是由境内雇主支付或者负担的工资薪金所得以外的部分	公式三（见注释）
居民 (高管)	超过183天， 但不满六年	取得的全部工资薪金所得，除归属于境外工作期间且由境外单位或者个人支付的工资薪金所得以外的部分	公式三（见注释）
	满六年	取得的全部工资薪金所得	

*注：• 高管包括企业正、副（总）经理，各职能总师，总监及其他类似公司管理层的职务。

• 归属于境内工作期间的所得，指来源于中国境内的工资薪金所得；归属于境外工作期间的所得，指来源于中国境外的工资薪金所得。

• 境内工作期间按照个人在境内工作天数计算，包括在境内的实际工作日，以及境内工作期间在境内和境外享受的公休假，个人休假和接受培训的天数。

• 境外工作天数按照当期公历天数减去当期境内工作天数计算。

• 往返境内外当天不足24小时的，按照半天计算境内工作天数。

◆ 非居民个人数月奖金和股权激励所得的个税计算

35号公告规定须按照所属工作期间境内工作天数与所属工作期间公历天数之比划分境内收入额，在一定程度上降低了个人税负。计算公式和要求为：

工资类型	计算公式	要求
数月奖金	公式五： 当月数月奖金应纳税额=[(数月奖金收入额÷6)×适用月度税率-速算扣除数]×6	在一个公历年度内，对每一个非居民个人，该计税办法只允许适用一次
股权激励	公式六： 当月股权激励所得应纳税额=[(本公历年度内股权激励所得合计额÷6)×适用月度税率-速算扣除数]×6-本公历年度内股权激励所得已纳税额	一个公历年度内的股权激励所得应合并计算

◆ 适用税收协定待遇

35号公告对无住所个人适用协定待遇补充说明的协定条款包括：受雇所得条款，独立个人劳务或营业利润条款，董事费条款，特许权使用费或者技术服务费条款。在适用时，除了关注协定本身的条款规定外，还需要注意区分无住所居民个人和非居民个人的适用时间要求。

◆ 居民和非居民身份判定与调整

35号公告提出，无住所个人在一个纳税年度内首次申报时，应根据合同约定等情况预计一个纳税年度内境内居住天数以及在税收协定规定的期间内境内停留天数，按照预计情况计算缴纳税款。这样最大程度上降低因无住所个人身份状态发生变化而需办理税务清算或者汇算清缴的可能性。

倘若出现实际情况与预计情况不符的，35号公告也给出了相应的处理办法。具体概括为如下表格：

预先判定		实际境内停留天数情况	后续报告要求	法律责任
个人身份	预计境内居住天数			
非居民	无协定 <90天	超过90天	达到90天的月度终了后15天向主管税务机关报告，并补缴税款	不加收税收滞纳金
		超过183天	办理汇算清缴，可以选择次年6月30日前，或者当年内最后一次离境前办理	
有协定 <183天	超过183天	达到183天的月度终了后15天向主管税务机关报告，并补缴税款	办理汇算清缴，可以选择次年6月30日前，或者当年内最后一次离境前办理	
		办理汇算清缴，可以选择次年6月30日前，或者当年内最后一次离境前办理		
居民	> 183天	不超过183天	在不能达到居民个人条件之日起至年度终了15天内，应向主管税务机关报告，按非居民个人重新计算应纳税额并办理补缴税款	

由上表可以看出，只要在规定时间内完成后续报告义务，便不会缴纳滞纳金。这消除了扣缴义务人因预判不准而可能受到税务处罚的顾虑。

◆ 无住所个人境内雇主报告境外关联方支付工资薪金所得的责任要求

35号公告规定，无住所个人在境内任职、受雇取得来源于境内的工资薪金所得，凡境内雇主与境外单位或者个人存在关联关系，将本应由境内雇主支付的工资薪金所得，部分

或者全部由境外关联方支付的，无住所个人可以自行申报缴纳税款，也可以委托境内雇主代为缴纳税款。若是无住所个人未委托境内雇主代为缴纳税款的，境内雇主应当在相关所得支付当月终了后 15 天内向主管税务机关报告相关信息，包括境内雇主与境外关联方对无住所个人的工作安排、境外支付情况以及无住所个人的联系方式等信息。这便明确界定了对于不直接支付无住所来华工作人员工资薪金，而是由其境外关联方为支付的境内雇主的责任和义务，区分为被无住所个人委托和不被委托缴纳个税两种情况下的不同责任要求。

温馨提示：

- 34 号公告和 35 号公告施行日期追溯到 2019 年 1 月 1 日，若按照原有规定多缴纳税款的，可以依法申请办理退税。
- 在实践中，应特别注意：
 - 收集和留存好无住所来华人员的出入境记录信息
 - 确定无住所个人的身份判定
 - 划分清楚无住所个人的收入类型
 - 选择适用的协定待遇和优惠政策
 - 在规定期限内完成相关报告和备案工作

*注释

公式一：

$$\text{当月工资薪金收入额} = \frac{\text{当月境内外工资薪金总额}}{\text{当月境内外工资薪金总额}} \times \frac{\text{当月境内支付工资薪金数额}}{\text{当月境内外工资薪金总额}} \times \frac{\text{当月工资薪金所属工作期间境内工作天数}}{\text{当月工资薪金所属工作期间公历天数}}$$

公式二：

$$\text{当月工资薪金收入额} = \frac{\text{当月境内外工资薪金总额}}{\text{工资薪金总额}} \times \frac{\text{当月工资薪金所属工作期间境内工作天数}}{\text{当月工资薪金所属工作期间公历天数}}$$

公式三：

$$\text{当月工资薪金收入额} = \frac{\text{当月境内外工资薪金总额}}{\text{工资薪金总额}} \times \left[1 - \frac{\text{当月境外支付工资薪金数额}}{\text{当月境内外工资薪金总额}} \times \frac{\text{当月工资薪金所属工作期间境外工作天数}}{\text{当月工资薪金所属工作期间公历天数}} \right]$$

公式四：

$$\text{当年无住所居民应纳个人所得税} = \left[\text{年度工资薪金收入} - \text{减除费用} - \text{专项扣除} - \text{专项附加扣除} - \text{依法确定的其他扣除} \right] \times \text{年度适用税率} - \text{速算扣除数}$$

以上