



无住所个人所得税政策讲解

国家税务总局广州市税务局
2019年4月

国家财政部 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

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

两份公告的修订思路

- 结合个人所得税新税制的征管要求
- 整合旧文件，形成新规则

亮点

1 计税方法

“先税后分” → “先分后税”

2 保留税收优惠

尽量平移原有政策

公告体例

- 1 所得来源地的判定
- 2 境内应税收入额的计算
- 3 税款的计算
- 4 如何适用税收协定
- 5 征管要求

计税思路

目录

- 1 居民个人与非居民个人
- 2 无住所个人的纳税义务
- 3 无住所个人应税收入额的计算
- 4 无住所个人应纳个人所得税额的计算
- 5 无住所个人适用税收协定的规定
- 6 无住所个人相关征管规定

1 居民个人与非居民个人

1.1. 居民身份的判定标准

《个人所得税法》第一条

- 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一百八十三天的个人，为居民个人
- **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
- 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一百八十三天的个人，为非居民个人
- **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
- 纳税年度，自公历一月一日起至十二月三十一日止

1.1. 居民身份的判定标准（续）



纳税义务不同



居民个人



就其从中国境内和境外取得的所得缴纳个人所得税



非居民个人



就其从中国境内取得的所得缴纳个人所得税

1.1. 居民身份的判定标准 (续)

计税方法、费用扣除项目和申报方式不同

综合所得

- 1. 工资薪金所得；
- 2. 劳务报酬所得；
- 3. 稿酬所得；
- 4. 特许权使用费所得；

分类所得

- 5. 经营所得；
- 6. 利息、股息、红利所得；
- 7. 财产租赁所得；
- 8. 财产转让所得；
- 9. 偶然所得；

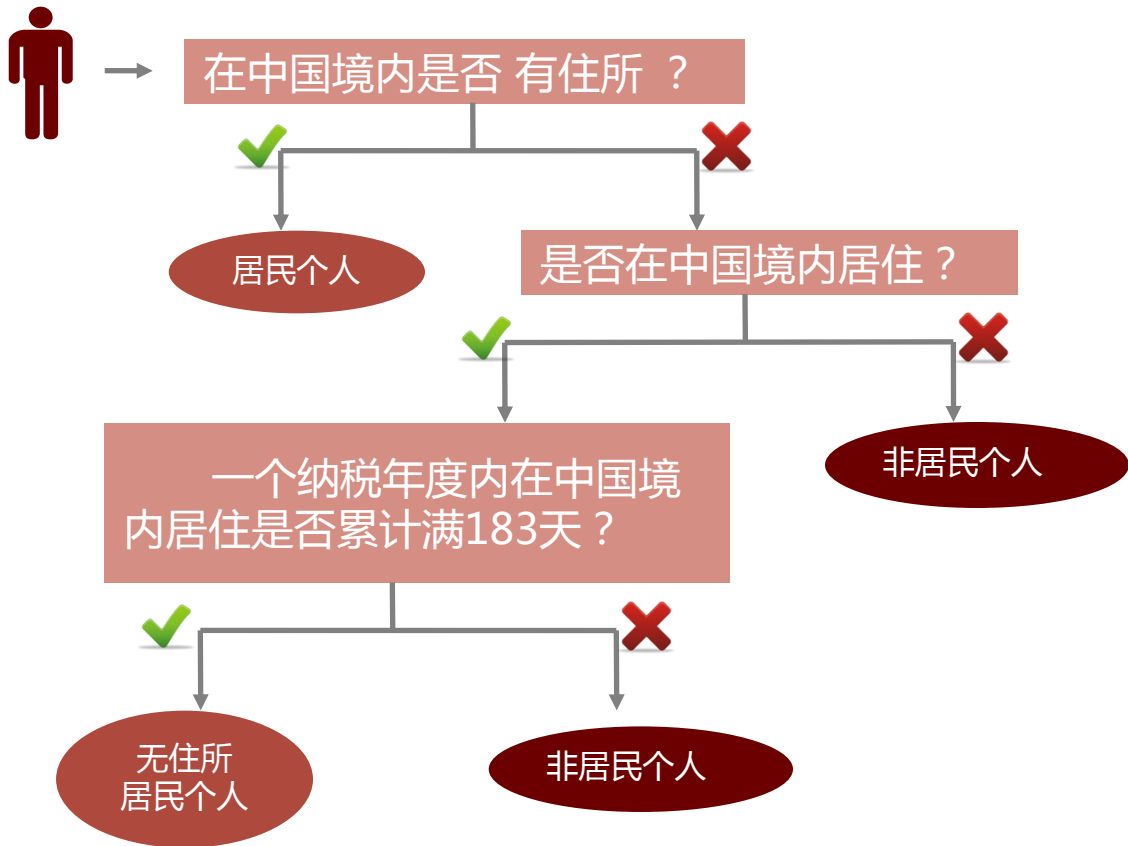
居民个人

- 按纳税年度合并计税
- 每年6万+专项扣除+专项附加扣除+其他扣除
- 预扣预缴+汇算清缴

非居民个人

- 按月或者按次分项计算个人所得税
- 工资薪金：每月5千
- 主要由支付人代扣代缴

问题1 我要怎么判定自己的居民身份？



判定居民身份的两个标准：
1 住所
2 境内居住天数

1.2. 有住所的定义

有住所

→ 因户籍、家庭、经济利益关系而在境内**习惯性居住**



国税发〔1994〕89号

习惯性居住，是判定纳税义务人是居民或非居民的一个**法律意义上的**标准，不是指实际居住或在某一个特定时期内的居住地。

对因学习、工作、探亲、旅游等原因而在中国境外居住，在其原因消除后，必须回到境内居住的个人，其习惯性居所是中国。

1.3.境内居住天数的计算

34号
公告

往返境内外当天是否计入居住天数

34号公告第二条

无住所个人一个纳税年度内在中国境内累计居住天数，按照个人在**中国境内累计停留的天数**计算

在中国境内停留的**当天满24小时的**，**计入**中国境内居住天数，在中国境内停留的**当天不足24小时的**，**不计入**中国境内居住天数

1.3.境内居住天数的计算（续）

示例1

境内居住天数计算示例

李先生为香港居民，在深圳工作，每周一早上来深圳上班，周五晚上回香港。周一和周五当天停留都不足24小时，因此不计入境内居住天数，再加上周六、周日2天也不计入，这样，每周可计入的天数仅为3天，按全年52周计算，李先生全年在境内居住天数为156天，未满183天，不构成居民个人，李先生取得的全部境外所得，可不缴纳个人所得税。

王小姐为澳门居民，在珠海工作，每周一早上来珠海上班，周二晚上回澳门，周三早上再来珠海，周五晚上回澳门。周一、周二、周三和周五当天停留都不足24小时，因此不计入境内居住天数，再加上周六、周日2天也不计入，这样，每周可计入的天数仅为1天。按全年52周计算，王小姐全年在境内居住天数不会超过90天。



问题2 华侨是外籍人员吗？在境内有住所吗？

华侨是指定居在国外的中国公民。 _____国侨发〔2009〕5号

“定居”是指中国公民已取得住在国长期或者永久居留权，并已在住在国连续居留两年，两年内累计居留不少于18个月。

中国公民虽未取得住在国长期或者永久居留权，但已取得住在国连续5年以上(含5年)合法居留资格，5年内在住在国累计居留不少于30个月，视为华侨。 _____国税发〔2009〕121号

- 华侨虽然已取得住在国的居留权，但未加入住在国的国籍，仍然持有中国护照，不是外籍人员。
- 华侨定居在海外，在境内没有住所，是无住所个人，应按照一个纳税年度内在中国境内居住天数判定居民身份。

2 无住所个人的纳税义务

2. 无住所个人的纳税义务确定

• 所得来源地 →

2.1. 所得来源地的判断

• 所得支付地 →

2.2. 无住所居民个人境外支付收入的免税

2.3. 非居民个人境外支付收入的免税



2.1. 所得来源地的判断

1 劳务发生地

因任职、受雇、履约等在中国境内提供劳务取得的所得

2 使用地

- 将财产出租给承租人在中国境内使用而取得的所得
- 许可各种特许权在中国境内使用而取得的所得

3 不动产所在地、转让机构和行为所在地

转让中国境内的不动产等财产或者在中国境内转让其他财产取得的所得

4 支付机构所在地

从中国境内企业、事业单位、其他组织以及居民个人取得的利息、股息、红利所得

5 支付地

由境内企业、事业单位、其他组织支付或者负担的稿酬所得

实施条例第三条

35号公告

2.1.1. 工资薪金所得来源地的标准

实施条例第三
条第（一）项

因任职、受雇、履约等在中国境内提供劳务取得的所得

35号公告第一条第（一）项

本公告所得来源地的基本规则：个人取得归属于中国境内（以下简称境内）工作期间的工资薪金所得为来源于境内的工资薪金所得

按照个人在境内工作天数计算。包括：

- 其在境内的实际工作日以及境内工作期间在境内、境外享受的公休假、个人休假、接受培训的天数。（与任职情况相结合）
- 在境内、境外单位同时担任职务或者仅在境外单位任职的个人，在境内停留的当天不足24小时的，按照半天计算境内工作天数。

2.1.1. 工资薪金所得来源地的标准（续）

境内外工资收入的划分规则

- 按照工资薪金所属境内、境外工作天数占当期公历天数的比例计算确定来源于境内、境外工资薪金所得的收入额
(境内外收入的划分)
- 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

无住所个人适用范围

- 在境内、境外单位同时担任职务，或者
- 仅在境外单位任职，且当期同时在境内、境外工作

从管理角度看，无住所个人要掌握本人境内外收入，每月、每年在境内的居住时间

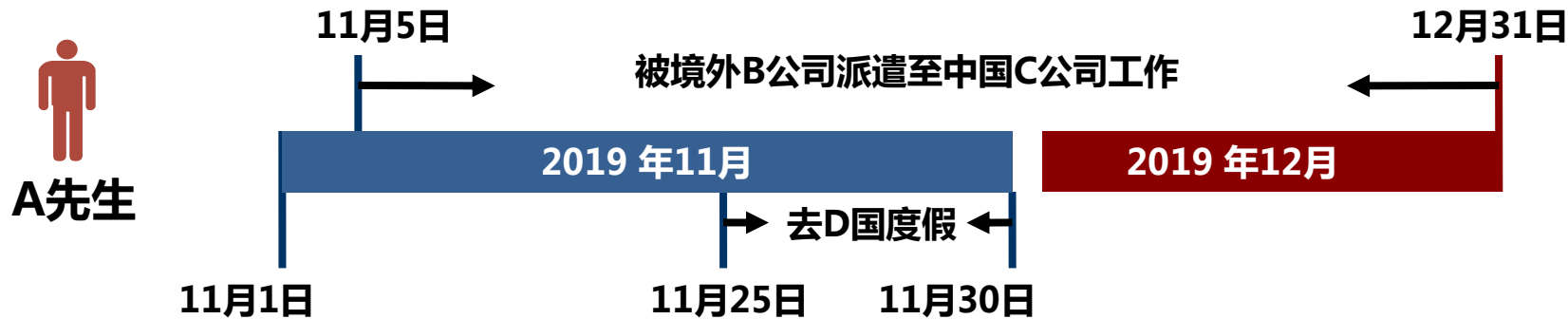
注

居住时间不等于境内工作时间！

2.1.1. 工资薪金所得来源地的标准（续）

示例2

境内、境外工作天数划分示例



A先生11月份兼有境内外工作期间，境内工作期间确定如下：

- 11月5日至11月24日在境内工作，虽然期间离境前往D国度假6天，但这6天属于境内工作期间在境外享受的公休假，不得剔除。
- 11月5日在境内停留的当天不足24小时，按照半天计算境内工作天数。

A先生11月份的境内工作时间=30-4-0.5=25.5天。

2.1.2. 数月奖金以及股权激励所得来源地的标准

35号公告第一条第（二）项

- 数月奖金与股权激励属于工资薪金类别，其境内外收入划分**参照工资薪金收入**的划分规则
- 与工资薪金所得相比：
 数月奖金和股权激励所得对应的期间不尽相同
 数月奖金和股权激励所得的取得，时间上有延迟性，发放上可能跨境

数月奖金

- 奖金
- 年终加薪
- 分红

股权激励

- 股票期权
- 股权期权
- 限制性股票
- 股票增值权
- 股权激励
- 其他因认购股票等
 有价证券而从雇主取得的折扣
 或者补贴

2.1.2.数月奖金以及股权激励所得来源地的标准（续）

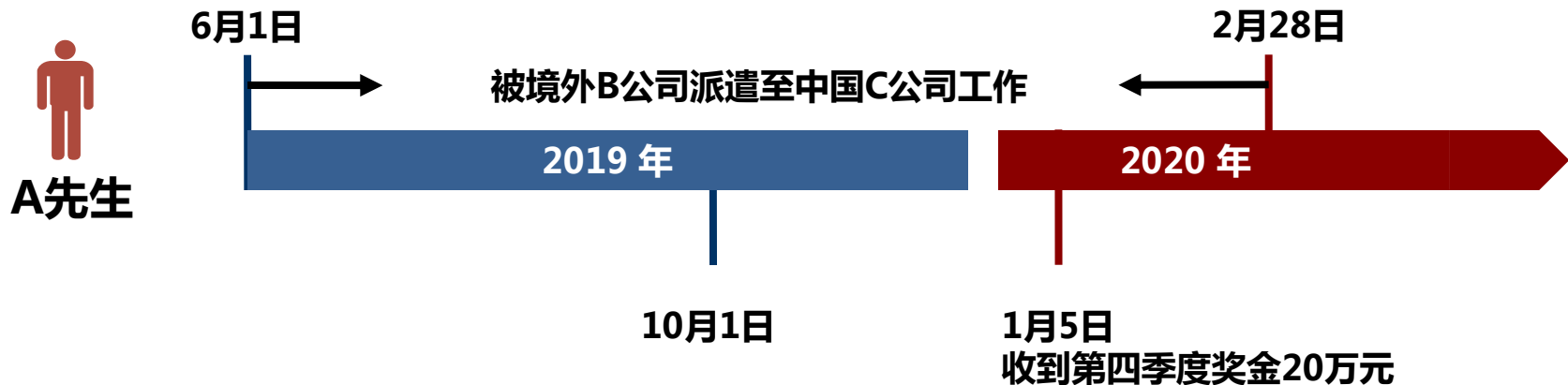
1. 无住所个人取得的数月奖金或者股权激励所得按照工资薪金所得规定确定所得来源地的，**（高管人员为劳务发生地+支付地）**
要按照归属于该笔奖金或股权激励的应按境内、境外工作时间划分来源地



- 无住所个人**在境内履职或者执行职务时**收到的数月奖金或者股权激励所得，归属于境外工作期间的部分，为来源于境外的工资薪金所得；（归属于境内工作时间的部分，为境内所得）
- 无住所个人**停止在境内履约或者执行职务离境后**收到的数月奖金或者股权激励所得，对属于境内工作期间的部分，为来源于境内的工资薪金所得

2.1.2.数月奖金以及股权激励所得来源地的标准（续）

示例3 划分数月奖金来源地示例



- ✓ 2019年第四季度，A先生在C公司工作46天。
- 2020年1月，A先生在C公司工作10天。



2.1.3.董事、监事和高层管理人员所得来源地的标准

35号公告第一条第（三）项

对于担任境内居民企业的董事、监事及高层管理职务的个人（统称**高管人员**），**无论是否在境内履行职务**，取得由境内居民企业支付或者负担的董事费、监事费、工资薪金或者其他类似报酬（以下统称**高管人员报酬**，包含数月奖金和股权激励），属于来源于境内的所得（**劳务发生地+支付地原则**）



问题3 代表处首席代表是高层管理人员吗？对于工作职位为副总或者总监但实际并没有对公司经营具有决策权的个人，如何判定其职位是否属于高管？

35号公告第一条第（三）项

高层管理职务包括企业正、副（总）经理、各职能总师、总监及其他类似公司管理层的职务。

- 不止要看个人职务的名称，还要看职务规定的职责范围。
- 外国企业驻华代表机构首席代表属于外国企业境内设立的分支机构的负责人，不适用有关中国境内企业担任高层管理职务的无住所个人所得税税收规定。
- 至于高管人员是否有在其位谋其职，是公司治理要研究的范畴，而不是税收政策研究的范畴。

2.2.无住所居民个人境外支付收入的免税

免

《中华人民共和国个人所得税法实施条例》

第四条 在中国境内无住所的个人，在中国境内居住累计满183天的年度连续不满六年的，经向主管税务机关备案，其来源于中国境外且由境外单位或者个人支付的所得，免予缴纳个人所得税；在中国境内居住累计满183天的任一年度中有一次离境超过30天的，其在中国境内居住累计满183天的年度的连续年限重新起算。



2.2.无住所居民个人境外支付收入的免税（续）

34号公告第一条



细化实施条例第四条规定的具体操作

关于无住所个人在境内居住满183天的年度连续满六年有关具体操作：

1. 无住所个人一个纳税年度在中国境内累计居住满183天的（不论本年度是否有一次离境30天）：

- 如果此前六年在中国境内每年累计居住天数都满183天而且没有任何一年单次离境超过30天，该纳税年度**来源于中国境内、境外**所得应当缴纳个人所得税
- 如果此前六年的任一年在中国境内累计居住天数不满183天或者单次离境超过30天，该纳税年度**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**



2.2.无住所居民个人境外支付收入的免税（续）

34号公告第一条



细化实施条例第四条规定的具体操作

2. 前款所称此前六年，是指该纳税年度的前一年至前六年的连续六个年度，此前六年的起始年度**自2019年（含）以后年度开始计算**

- 在境内居住累计满183天的年度连续“满六年”的起点，是自2019年（含）以后年度开始计算，2018年（含）之前已经居住的年度一律“**清零**”，不计算在内
- 按此规定，2024年（含）之前，所有无住所个人在境内居住年限都不满六年，其取得境外支付的境外所得都能享受免税优惠
- 自2019年起任一年度如果有单次离境超过30天的情形，此前连续年限“**清零**”，重新计算

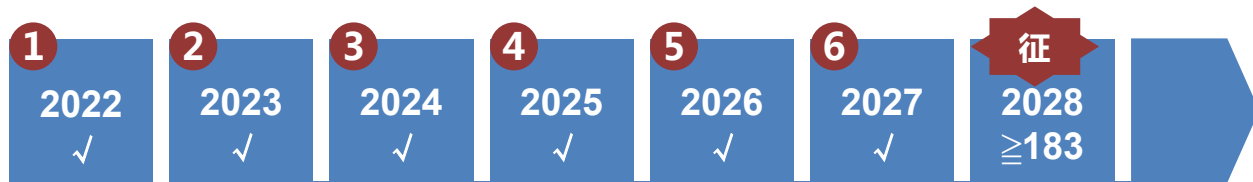
2.2.无住所居民个人境外支付收入的免税（续）

示例4

确定累计满183天的年度是否连续满六年示例

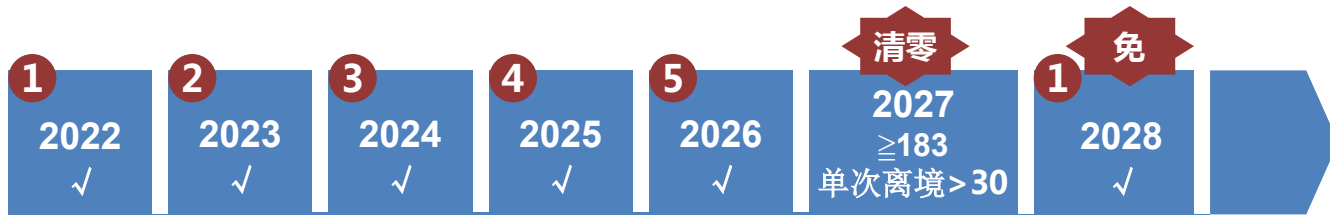
假定法国公民约翰先生2022年1月1日来华工作，到2028年9月30日结束任职回国，其在英国、印度每年均有大量的投资收益。2028年的纳税义务是什么？

（1）假设在此期间每年在境内居住时间均超过183天，且无单次离境30天。则2028年满足承担全球所得纳税义务的条件，约翰先生应当就其包括在英国、印度的投资收益在内的全球所得，在中国申报缴纳个人所得税；而且不满足“清零”条件，“连续六年”的计算链条保持延续。



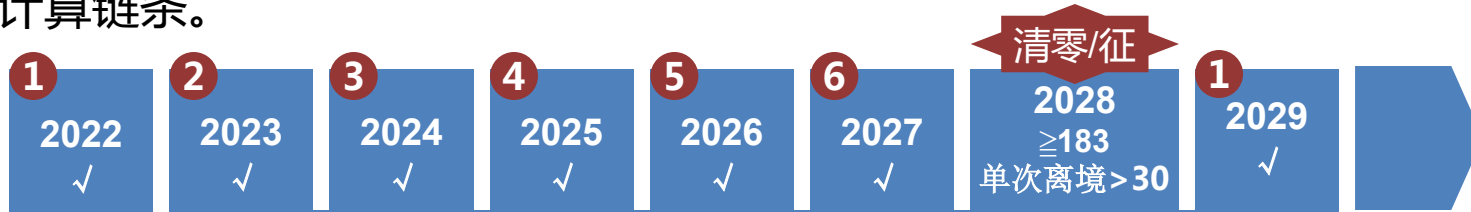
2.2.无住所居民个人境外支付收入的免税（续）

（2）假设在此期间每年在境内居住时间均超过183天，但2027年有单次离境超过30天。则2027年满足“清零”条件，可以打破“连续六年”的计算链条。即使约翰先生在2028在境内居住时间超过183天，但由于此前六年出现单次离境超过30天的情况，不满足承担全球所得纳税义务的条件，其在英国、印度的投资收益在境内也不征个人所得税。

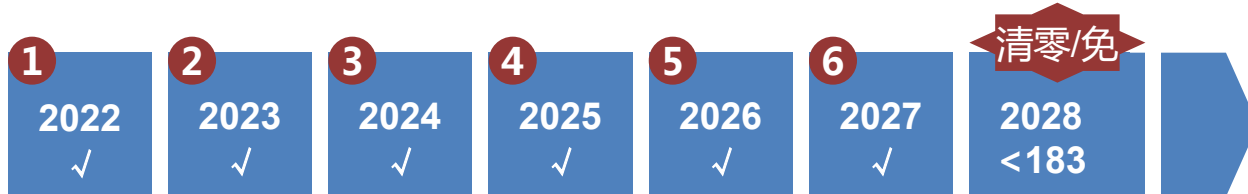


2.2.无住所居民个人境外支付收入的免税（续）

（3）假设在此期间每年在境内居住时间均超过183天，但2028年有单次离境超过30天。则2028年满足承担全球所得纳税义务的条件，约翰先生在英国、印度的投资收益仍应在境内缴税；但由于满足“清零”条件，可以打破“连续六年”的计算链条。



（4）假设2022至2027年在境内居住时间均超过183天，2028年在境内居住时间少于183天，不构成居民个人。则2028年不再满足承担全球所得纳税义务的条件，英国、印度的投资收益在境内不征个人所得税；而且满足“清零”条件，可以打破“连续六年”的计算链条。



问题4 无住所居民个人判定能否享受境外支付收入免税的思路是什么？



承担全球所得纳税义务的条件

同时满足：

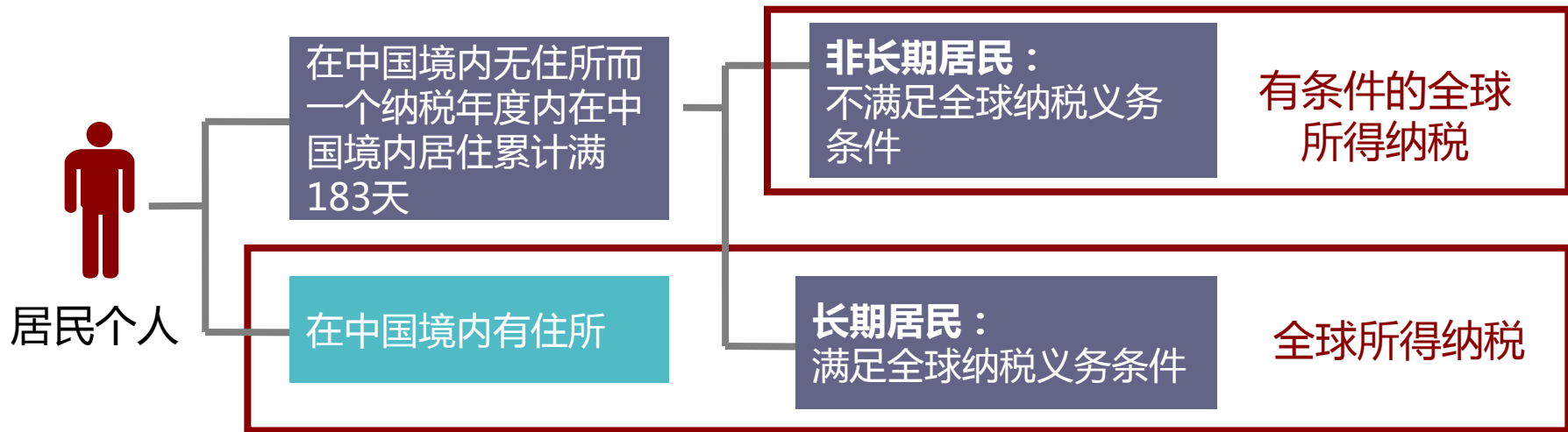
- (1) **当年度**内在中国境内居住累计满一百八十三天；
- (2) **此前六年**在中国境内每年累计居住天数都满183天；
- (3) **此前六年**没有任何一年单次离境超过30天。

连续年限清零的条件

满足以下任一条件：

- (1) **当年度**内在中国境内居住累计不满一百八十三天；
- (2) **当年度**单次离境超过30天。

问题5 考虑无住所居民个人境外支付收入免税后的纳税义务



非居民个人

有限纳税义务：从中国境内取得的所得

2.3.非居民个人境外支付收入的免税



免

《中华人民共和国个人所得税法实施条例》

第五条 在一个纳税年度内在中国境内居住累计不超过90天的非居民个人，其来源于中国境内的所得，由境外雇主支付并且不由该雇主在中国境内的机构、场所负担的部分，免于缴纳个人所得税。

2.3.非居民个人境外支付收入的免税（续）



无住所个人（高管人员除外）工资薪金所得的纳税义务

境内居住时间			归属于境内工作期间的工资薪金所得		归属于境外工作期间的工资薪金所得	
			由境内雇主支付或负担	由境外雇主支付并负担	由境内雇主支付或负担	由境外雇主支付并负担
非居民纳税人	无住所个人	≤90天	征	免	不征	不征
		> 90天且 < 183天	征	征	不征	不征
居民纳税人	无住所居民个人	≥183天且≤6年	征	征	征	免
		> 6年（第7年≥183）#	征	征	征	征
	有住所个人		征	征	征	征

当年在境内居住满183天，且此前六年在中国境内每年累计居住天数都满183天而且没有任何一年单次离境超过30天。

2.3.非居民个人境外支付收入的免税（续）

无住所个人（高管人员）工资薪金所得的纳税义务

境内居住时间		归属于境内工作期间的工资薪金所得		归属于境外工作期间的工资薪金所得		
		由境内雇主支付或负担	由境外雇主支付并负担	由境内雇主支付或负担	由境外雇主支付并负担	
非居民纳税人	无住所个人	≤90天	征	免	征	不征
		> 90天且 < 183天	征	征	征	不征
居民纳税人	无住所居民个人	≥183且≤6年	征	征	征	免
		> 6年（第7年≥183）#	征	征	征	征
	有住所个人		征	征	征	征

当年在境内居住满183天，且此前六年内在中国境内每年累计居住天数都满183天而且没有任何一年单次离境超过30天。

注：1.本表所称高管人员包括担任中国境内企业董事、监事和高层管理职务的非居民个人。所称高层管理职务包括企业正、副（总）经理、各职能总师、总监及其他类似公司管理层的职务。

2.本表不考虑税收协定的适用。

3 无住所个人应纳税收入额的计算

3.1.无住所个人工资薪金所得收入额计算



重要变化点：

先税后分 → 先分后税！

先税后分：先计税，后分摊（税额）

先分后税：先分摊（收入），后计税

3.1.1.工资薪金所得（高管人员除外）收入额的计算

35号公告第二条第（一）项第1点

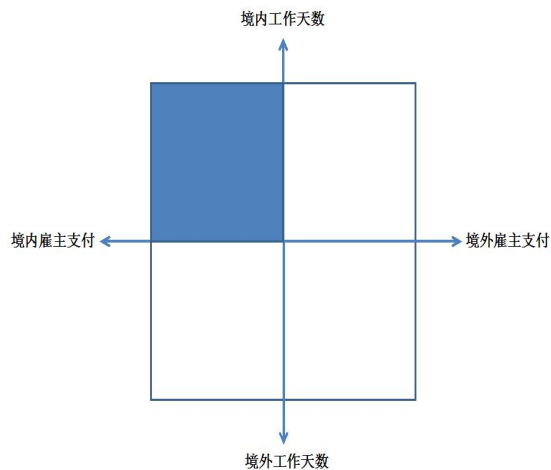
- 非居民个人境内居住时间累计不超过90天的：

在一个纳税年度内，在境内累计居住不超过90天的非居民个人，
仅就**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
计算缴纳个人所得税

3.1.1.工资薪金所得（高管人员除外）收入额的计算（续）



非居民个人境内居住时间累计不超过90天的：



当月工资薪金收入额的计算公式如下（公式一）：

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

问题6 境内雇主的范畴是什么？

35号公告第二条第（一）项

- 不仅包括雇员工的境内单位和个人，还包括境外单位或者个人在境内的机构、场所。凡境内雇主采取核定征收所得税或者无营业收入未征收所得税的，无住所个人为其工作取得工资薪金所得，不论是否在该境内雇主会计账簿中记载，均视为由该境内雇主支付或者负担
- 由于大部分外国企业常驻代表机构和境内常设机构属于采取核定利润方法计征企业所得税或没有营业收入而不征收企业所得税的情形，税务机关可根据以上规定对在外国企业常驻代表机构和境内常设机构工作且在境内居住不满90天的非居民个人征收个人所得税

示例5

非居民个人取得常设机构支付的工资薪金所得收入额计算示例

X先生为无住所个人，其居民国和我国未签署税收协定。X先生被境外B公司派遣至境内代表处工作，2019年9月1日入境，工作完成后于9月15日离境。该境内代表处采取核定利润方法计征企业所得税。2019年10月，X先生取得2019年9月的工资薪金12万元，全部由境外B公司支付。

X先生10月的工资薪金收入额是多少？

1.判断工资发放年度的纳税义务。

不超过90天，仅就来源于境内所得，且由境内雇主支付或负担的部分缴纳个税，适用公式一。

2.计算10月工资薪金收入额。

X先生在该代表处工作期间取得的工资薪金收入应全部视为由该代表处支付，当月境内外支付工资薪金总额=当月境内支付工资薪金数额=12（万元）

当月境内工作天数=0.5+13+0.5=14（天）

10月工资薪金收入额=12×（14÷30）×（12÷12）=5.6（万元）

↑
9月公历天数

问题7 当月同时补发以前月份工资的，该怎么办？

35号公告第二条第（一）项第1点第三款

本公告所列公式中当月境内外工资薪金包含归属于不同期间的多笔工资薪金的，应当先分别按照本公告规定计算不同归属期间工资薪金收入额，然后再加总计算当月工资薪金收入额。

当月工资薪金收入额 = Σ 单笔工资薪金收入额

单笔工资薪金收入额的计算：

- （1）根据取得所得当年的纳税义务选择公式；
- （2）根据该单笔工资对应的工作期间按公式计算。



3.1.2.工资薪金所得（高管人员除外）收入额的计算

35号公告第二条第（一）项第2点

- 非居民个人境内居住时间累计超过90天不满183天的情形：

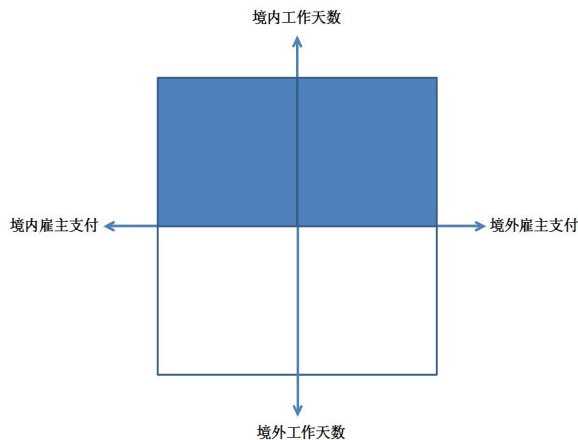
在一个纳税年度内，在境内累计居住超过90天但不满183天的非居民个人，取得**归属于境内工作期间（不考虑支付条件限制）**的工资薪金所得，均应当计算缴纳个人所得税；其取得归属于境外工作期间的工资薪金所得，不征收个人所得税

3.1.2.工资薪金所得（高管人员除外）收入额的计算（续）



非居民个人境内居住时间累计超过90天不满183天的情形：

当月工资薪金收入额的计算公式如下（公式二）：



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



3.1.3.工资薪金所得（高管人员除外）收入额的计算

35号公告第二条第（二）项第1点

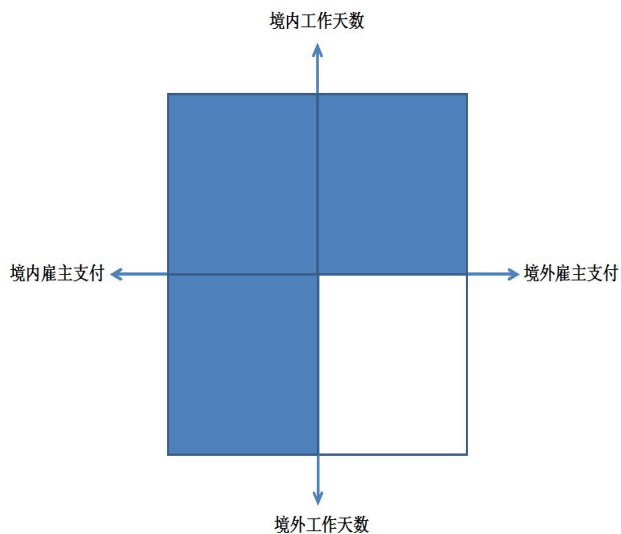
- 无住所居民个人在境内居住累计满183天的年度连续不满六年的情形：

在境内居住累计满183天的年度连续不满六年的无住所居民个人，符合实施条例第四条优惠条件的，其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部分外**，均应计算缴纳个人所得税（**反向列举**）

3.1.3.工资薪金所得（高管人员除外）收入额的计算（续）



无住所居民个人在境内居住累计满183天的年度连续不满六年的情形：



工资薪金所得收入额的计算公式如下（公式三）：

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



3.1.4.工资薪金所得（高管人员除外）收入额的计算

35号公告第二条第（二）项第2点

- 无住所居民个人在境内居住累计满183天的年度连续满六年后的情形：

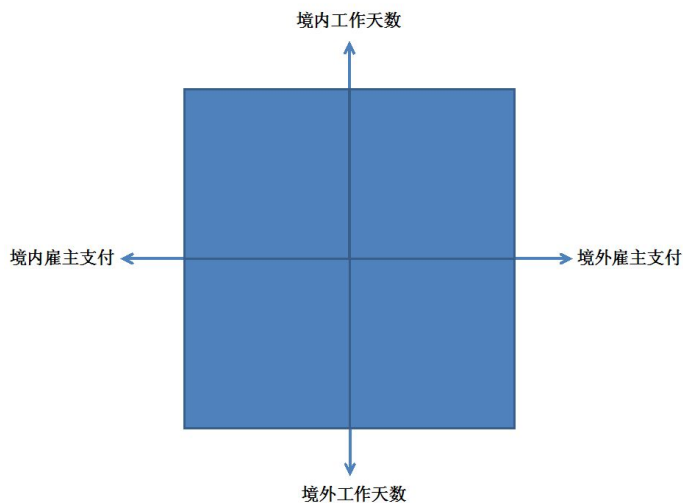
在境内居住累计满183天的年度连续满六年后，不符合实施条例第四条优惠条件的无住所居民个人，其从**境内、境外取得的全部**工资薪金所得均应计算缴纳个人所得税

3.1.4.工资薪金所得（高管人员除外）收入额的计算（续）



无住所居民个人在境内居住累计满183天的年度连续满六年后的情形：

前六年已满六年，当年居住满183天的公式：



当月工资薪金收入额

=

当月境内外工资薪金总额



3.3.工资薪金所得（高管人员）收入额的计算

35号公告第二条第（三）项

- 住所居民个人为高管人员的，工资薪金收入额按照本条第（二）项规定计算纳税
- 无住所高管居民个人，其居住183天以上以及不超过六年，计税规定同一般无住所居民个人



3.3.1.工资薪金所得（高管人员）收入额的计算

35号公告第二条第（三）项第1点

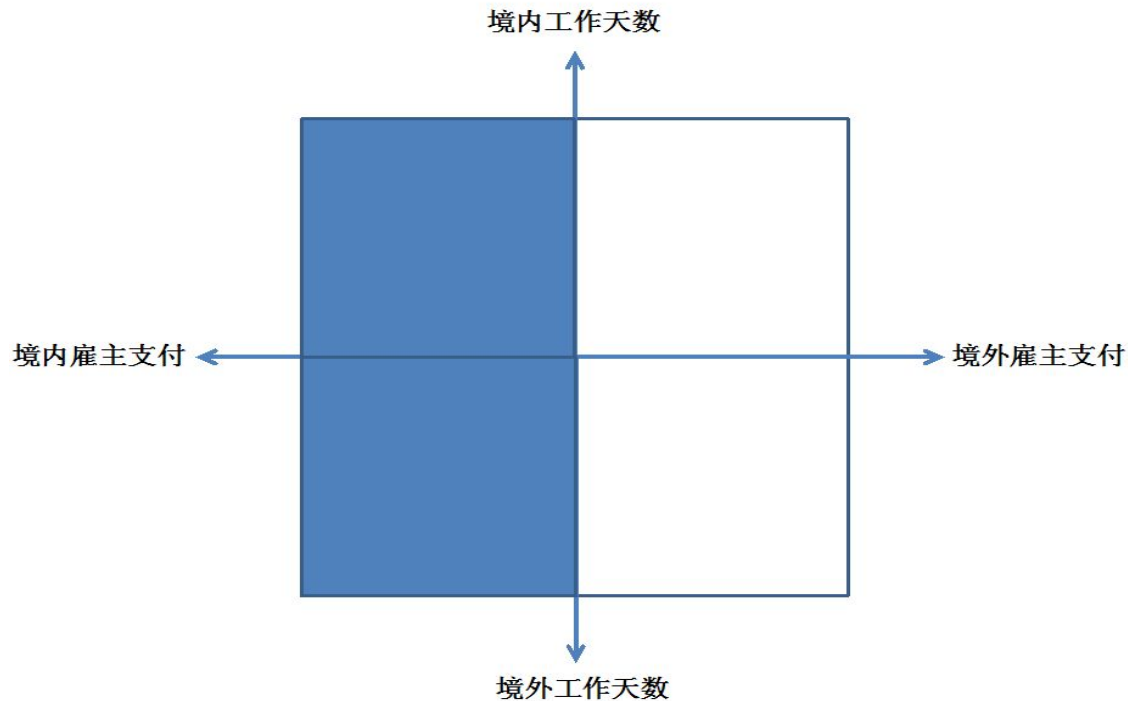
- 非居民个人高管人员在境内居住时间累计不超过90天：

在一个纳税年度内，在境内累计居住不超过90天的高管人员，其取得由境内雇主支付或者负担的工资薪金所得应当计算缴纳个人所得税；不是由境内雇主支付或者负担的工资薪金所得，不缴纳个人所得税

当月工资薪金收入额为当月境内支付或者负担的工资薪金收入额

3.3.1. 工资薪金所得（高管人员）收入额的计算（续）

高管人员在境内居住时间累计不超过90天：





3.3.2.工资薪金所得（高管人员）收入额的计算

35号公告第二条第（三）项第2点

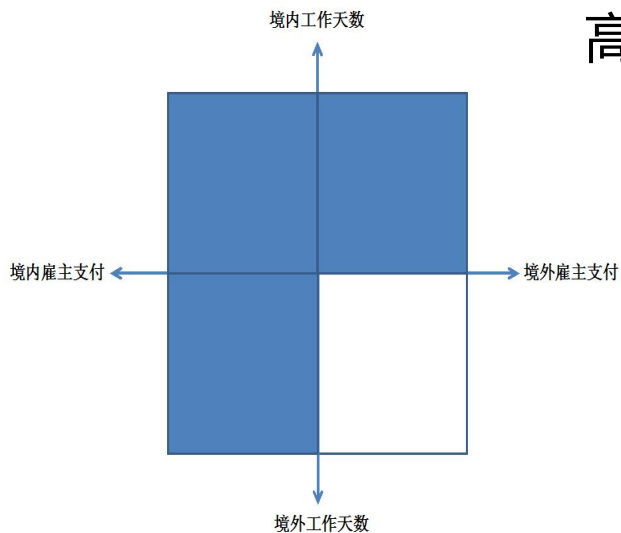
- 高管人员在境内居住时间累计超过90天不满183天：

在一个纳税年度内，在境内居住累计超过90天但不满183天的高管人员，其取得的工资薪金所得，**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部分外**，应当计算缴纳个人所得税

当月工资薪金收入额计算适用本公告公式三

3.3.2.工资薪金所得（高管人员）收入额的计算（续）

高管人员在境内居住时间累计超过90天不满183天：



高管人员当月工资薪金所得收入额的计算（公式三）：

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

3.3.3.数月奖金以及股权激励的收入额

无住所个人一个月内取得的多笔数月奖金、股权激励所得的合并处理：

应当**先分别**按照本公告规定计算不同归属期间来源于境内的所得



然后**再加总**计算当月来源于境内的数月奖金或者股权激励收入额

具体计算方法：数月奖金或者股权激励乘以数月奖金或者股权激励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

3.3.3.数月奖金以及股权激励的收入额（续）

示例6 同时取得多笔数月奖金示例

接示例3，A先生为无住所个人，2020年1月取得2019年第四季度奖金20万元，对应境内工作时间为46天。但同时，A先生还取得全年奖金50万元，对应境内工作时间73天。两笔奖金均由境内公司支付。

A先生当月取得数月奖金的收入额为：

$$20\text{万} \times 46 \div 92 + 50\text{万} \times 73 \div 365 = 20\text{万元}。$$



2019年第四
季度公历天数



2019年度
公历天数

3.4.劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费

《个人所得税法》第六条

- 非居民个人的劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得，以每次收入额为应纳税所得额
- 劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得以收入**减除百分之二十**的费用后的余额为收入额；其中，稿酬所得的收入额**减按百分之七十**计算

问题8 居住天数、停留天数和工作天数到底是什么？



	作用	计算方法
境内居住天数	判定无住所个人的居民身份，确定纳税义务	在中国境内停留的当天满24小时的，计入中国境内居住天数，在中国境内停留的当天不足24小时的，不计入中国境内居住天数。——往返当天不算1天
境内停留天数	判定对方税收居民个人能否享受境内受雇所得协定待遇	(1) 停留天数包括抵、离日当日等不足一天的任何天数及周末、节假日，以及从事该项受雇活动之前、期间及以后在中国渡过的假期等；——往返当天均计算为1天 (2) 准予扣除离境的天数。
境内工作天数	划分无住所个人归属于境内工作期间的工资薪金所得，从而确定其当月工资薪金收入额	(1) 包括在境内的实际工作日以及境内工作期间在境内、境外享受的公休假、个人休假、接受培训的天数； (2) 在境内、境外单位同时担任职务或者仅在境外单位任职的个人，在境内停留的当天不足24小时的，按照半天计算境内工作天数。——往返当天均计算为0.5天

4 无住所个人应纳个人所得税额的计算

4.1.无住所居民个人税款计算的规定

35号公告第三条第（一）项

- 无住所居民个人取得**综合所得**，年度终了后，应**按年计算**个人所得税；有扣缴义务人的，由扣缴义务人**按月或者按次预扣预缴**税款；需要办理汇算清缴的，**按照规定办理汇算清缴**
- 年度工资薪金、劳务报酬、稿酬、特许权使用费收入额，分别按年度内每月工资薪金以及每次劳务报酬、稿酬、特许权使用费收入额合计数额计算。上述3项所得，先减去20%费用，稿酬所得在此基础上，再减征30%，相当于对其收入额的56%征税

居民个人

综合所得

- 按纳税年度合并计税
- 每年6万+专项扣除+专项附加扣除+其他扣除
- 预扣预缴+汇算清缴

劳务报酬所得

➔ 减除20%费用

稿酬所得

➔ 减除20%费用，再减征30%

特许权使用费所得

➔ 减除20%费用

4.1.无住所居民个人税款计算的规定（续）

年度综合所得应纳税额计算公式如下（公式四）：

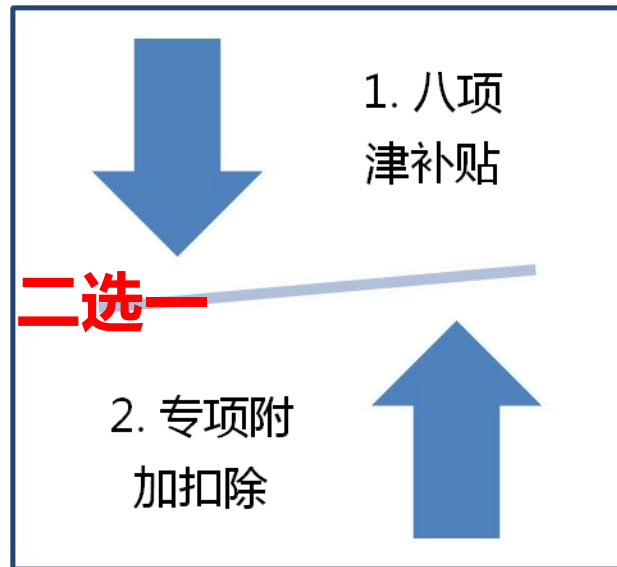
$$\begin{aligned} \text{年度综合所得应纳税额} = & \left[\begin{aligned} & \text{年度工资薪金收入额} + \text{年度劳务报酬收入额} + \text{年度稿酬收入额} + \text{年度特许权使用费收入额} \\ & - \text{专项附加扣除} - \text{其他扣除} \end{aligned} \right] \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数} \\ & - \text{基本减除费用} - \text{专项扣除} \end{aligned}$$

4.1.1.无住所居民个人享受八项补贴的规定

35号公告第三条第（一）项

- 无住所居民个人为外籍个人的，2022年1月1日前计算工资薪金收入额时，已经按规定减除住房补贴、子女教育费、语言训练费等八项津补贴的，**不能同时享受**专项附加扣除
- 外籍八项补贴，**只有取得工资薪金的外籍个人可以享受**

居民个人
（取得工资薪金的外籍个人）



4.2.1.非居民个人工资薪金所得应纳税款的计算

35号公告第三条第(二)项第1点

- 非居民个人当月取得工资薪金所得，以按照本公告第二条规定计算的当月收入额，减去税法规定的减除费用后的余额，为应纳税所得额
- 适用本公告所附按月换算后的综合所得税率表（以下称**月度税率表**）计算应纳税额

非居民个人

综合所得

- 工资薪金所得：减除费用（每月5千）
- 按月或者按次分项计算个人所得税

劳务报酬所得

→ 减除20%费用

稿酬所得

→ 减去20%费用，再减征30%

特许权使用费所得

→ 减除20%费用

4.2.1.非居民个人工资薪金所得应纳税款的计算（续）

按月换算后的综合所得税率表

级数	全月应纳税所得额	税率	速算扣除数
1	不超过3000元的	3%	0
2	超过3000元至12000元的部分	10%	210
3	超过12000元至25000元的部分	20%	1410
4	超过25000元至35000元的部分	25%	2660
5	超过35000元至55000元的部分	30%	4410
6	超过55000元至80000元的部分	35%	7160
7	超过80000元的部分	45%	15160

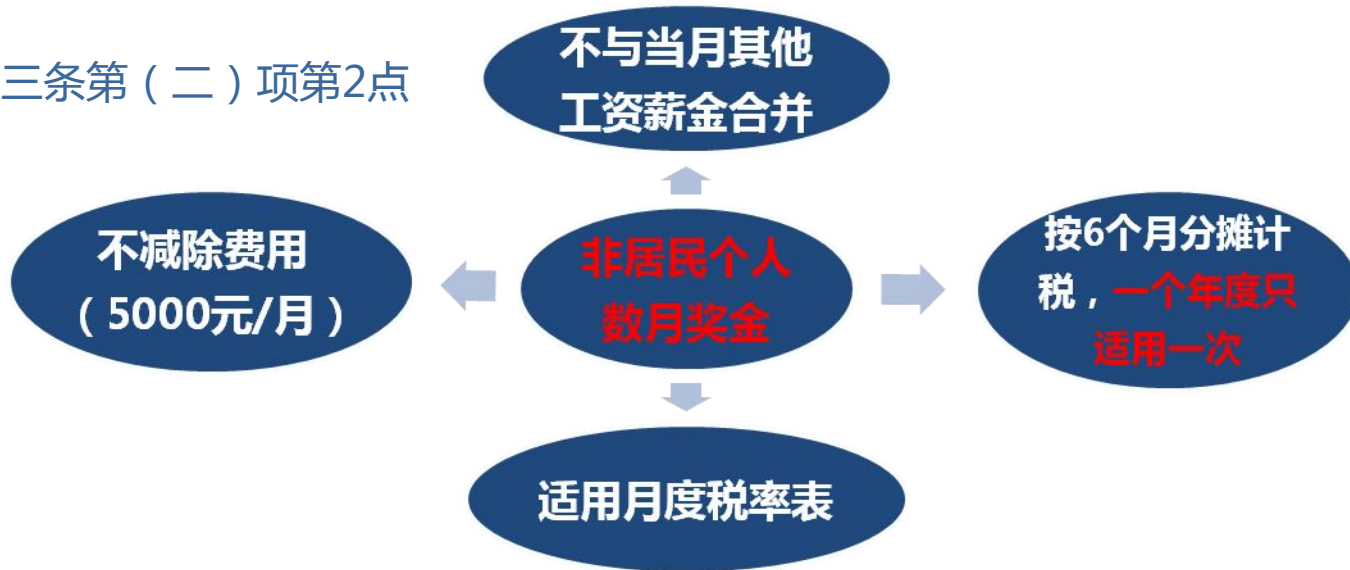
4.3.1.无住所居民个人数月奖金的税款计算

财税〔2018〕164号第一条



4.3.2.非居民个人数月奖金的税款计算

35号公告第三条第(二)项第2点



公式五：

$$\text{当月数月奖金应纳税额} = \left[\left(\frac{\text{数月奖金收入}}{6} \right) \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数} \right] \times 6$$



4.3.2.无住所非居民个人数月奖金的税款计算（续）

示例7

数月奖金应纳个人所得税额计算示例

接示例6，A先生为无住所个人，2020年1月，A先生同时取得2019年第四季度奖金和全年奖金，当月取得数月奖金的收入额为20万元。

该奖金是A先生当年度第一次取得数月奖金，可以选择按照35号公告第三条第（二）项第2点规定，按6个月分摊计税，不减除费用，适用月度税率表计算应纳税额。

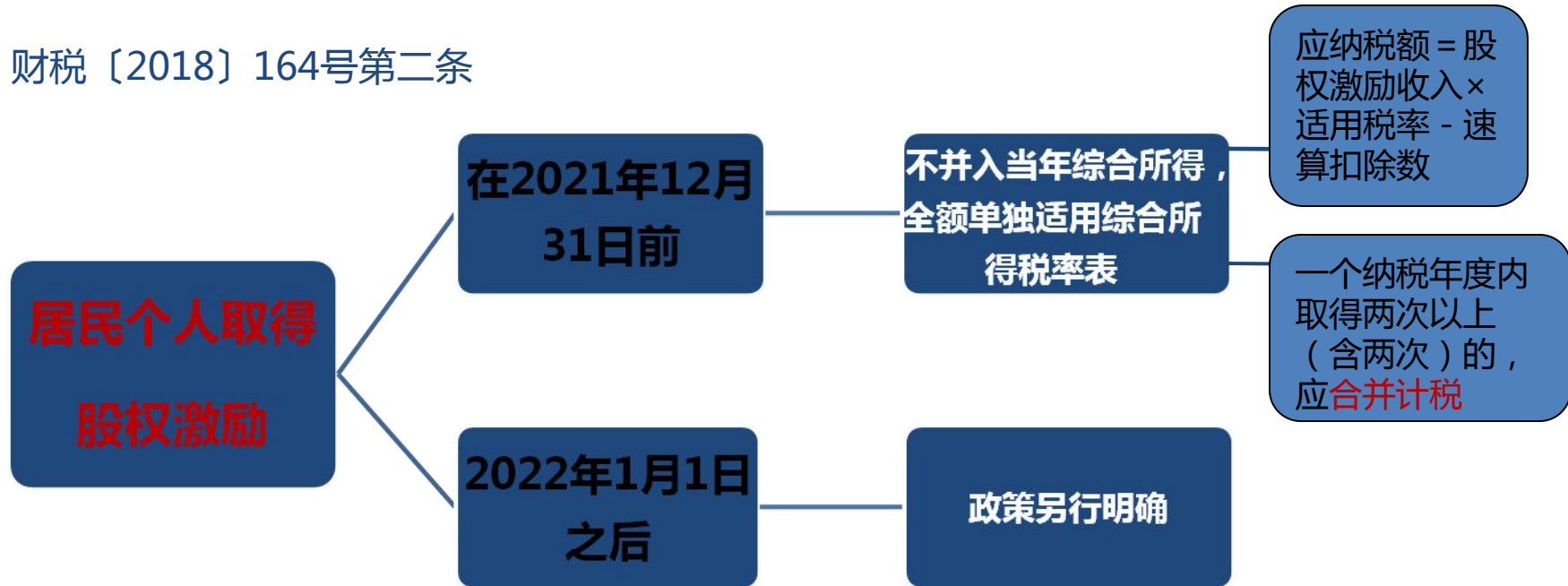
2020年1月数月奖金应纳税所得额=200,000÷6= 33,333.33（元）

适用税率为25%，速算扣除数为2660元

2020年1月数月奖金应纳税额=（33,333.33×25%-2660）×6=34040（元）

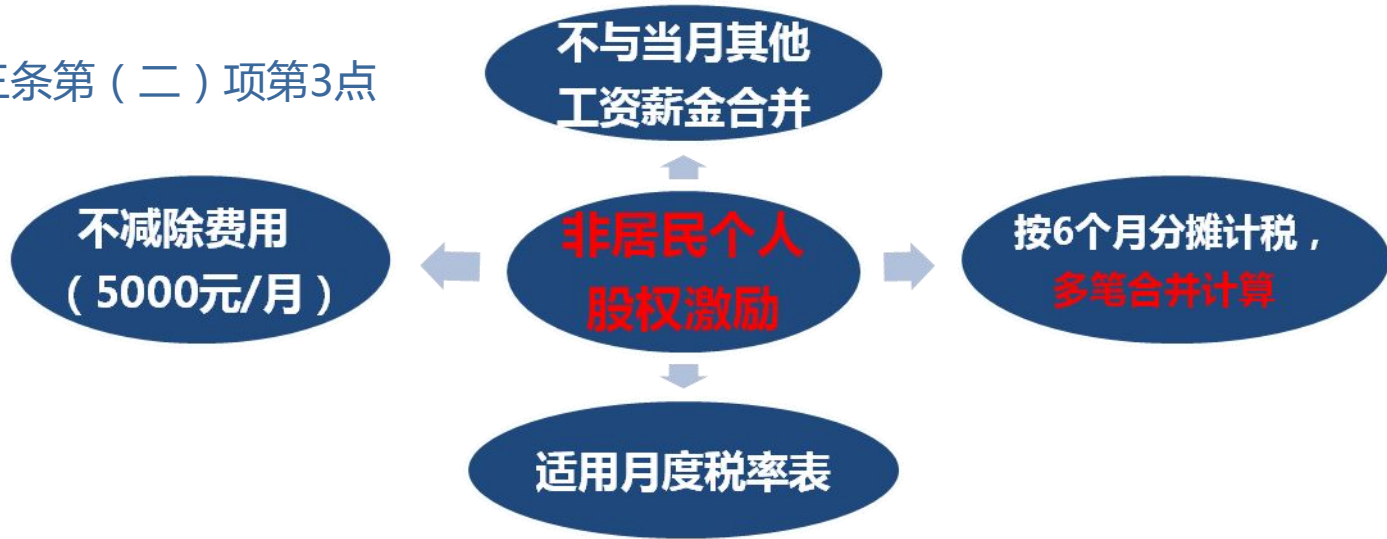
4.4.1. 无住所居民个人股权激励的税款计算

财税〔2018〕164号第二条



4.4.2.无住所非居民个人股权激励的税款计算

35号公告第三条第(二)项第3点



公式六：

$$\text{当月股权激励所得应纳税额} = \left[\frac{\text{本年股权激励所得合计收入额}}{6} \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数} \right] \times 6 - \text{本年度内股权激励所得已纳税额}$$



4.5.无住所非居民个人劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得的税款计算

35号公告第三条第（二）项第4点

非居民个人取得来源于境内的劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得，以税法规定的每次收入额为应纳税所得额，适用**月度税率表**计算应纳税额

5 无住所个人适用税收协定的规定

5.1.概述

税收协定

- 我国政府签订的避免双重征税协定
- 内地与香港、澳门签订的避免双重征税安排

35号公告第四条

- 无住所个人适用税收协定时的个人所得税纳税义务和税额计算
(工资薪金、劳务报酬、稿酬和特许权使用费)

《非居民纳税人享受税收协定待遇管理办法》（国家税务总局公告2015年第60号）

- 享受协定待遇的程序

5.2.适用税收协定的无住所个人的范围

按照我国政府签订的避免双重征税协定、内地与香港、澳门签订的避免双重征税安排（以下称税收协定）居民条款规定为缔约对方税收居民的个人（以下称对方税收居民个人），可以按照税收协定及财政部、税务总局有关规定享受税收协定待遇，也可以选择不享受税收协定待遇计算纳税。

► 税收协定中的居民条款

第一款：“缔约国一方居民”的定义

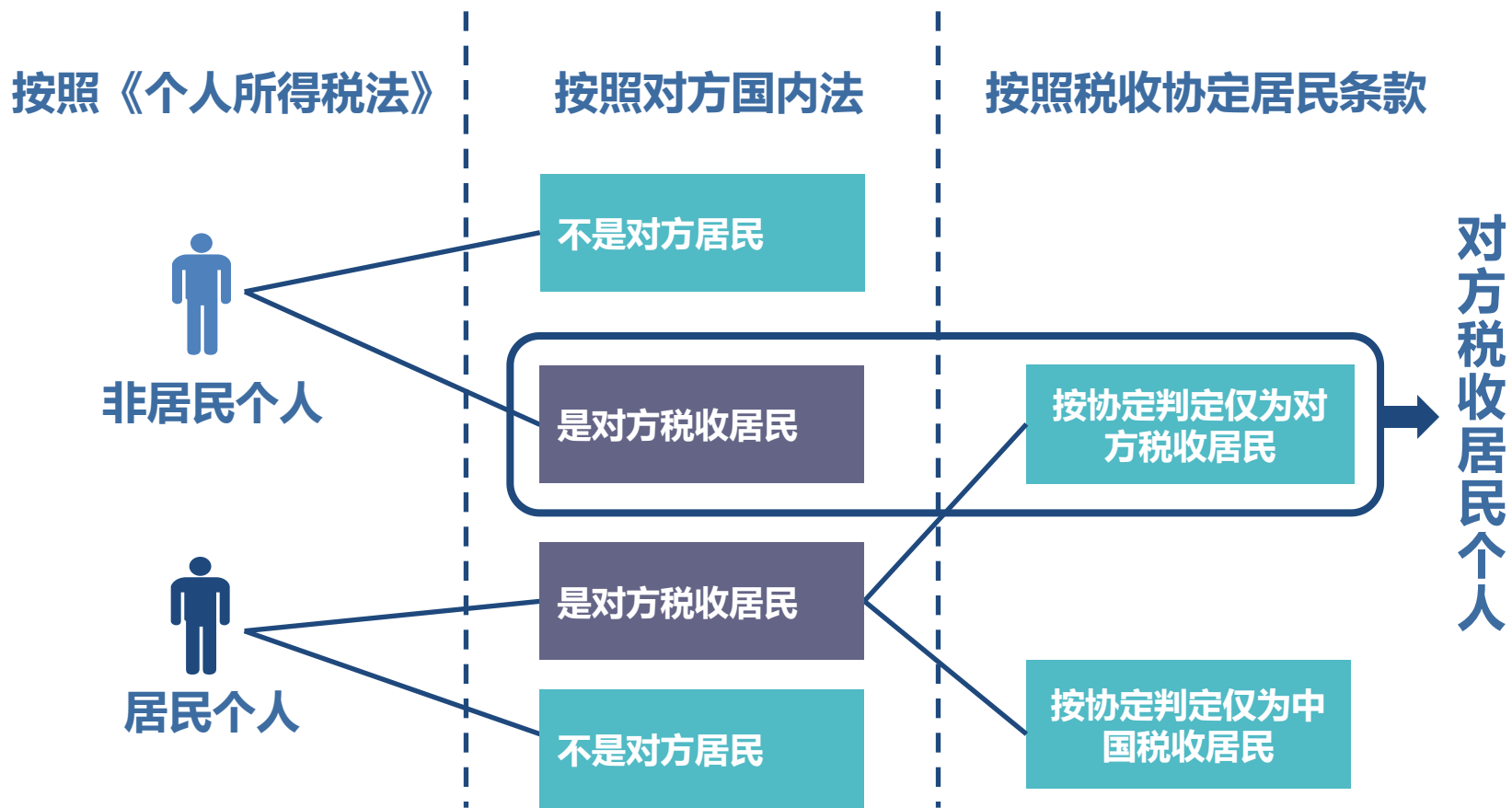
第二款：双重居民个人的加比规则

第三款：双重居民企业的加比规则

问题9 怎么判定永久性住所、重要利益中心和习惯性居处？

标准	判定方法
永久性住所	永久性住所包括任何形式的住所，该住所必须具有永久性，即个人已安排长期居住，而不是为了某些原因（如旅游、商务考察等）临时逗留。
重要利益中心	参考个人家庭和社会关系、职业、政治、文化和其他活动、营业地点、管理财产所在地等因素综合评判。其中特别注重的是个人的行为，即个人一直居住、工作并且拥有家庭和财产的国家通常为其重要利益中心之所在。
习惯性居处	在缔约国双方均有永久性住所且无法确定重要经济利益中心所在国： 在双方永久性住所的停留时间+在同一个国家不同地点停留的时间； 永久性住所不在缔约国任何一方：在一个国家所有的停留时间加总考虑，而不问其停留的原因。

5.2.适用税收协定的无住所个人的范围（续）



问题10 什么资料可以证明居民身份？

按照对方国内法 判定为对方税收居民	按照税收协定居民条款 判定仅为对方税收居民
由协定缔约对方税务主管当局开具的税收居民身份证明	《非居民纳税人税收居民身份信息报告表》

具体要求详见《非居民纳税人享受税收协定待遇管理办法》（国家税务总局公告2015年第60号）。

5.2.适用税收协定的无住所个人的范围（续）

示例8 非居民个人适用协定

中国

- 无住所
 - 一个纳税年度内居住累计不满183天
- （非居民个人）**

A国

- 根据A国法律，由于住所、居所等标准，在A国负有纳税义务，
- （A国居民）**



示例9 居民个人适用协定

中国

- 无住所
 - 一个纳税年度内居住累计满183天
- （居民个人）**
- 没有永久性住所

A国

- 根据A国法律，由于住所、居所等标准，在A国负有纳税义务
- （A国居民）**
- 有永久性住所

✓对方税收居民个人

5.3.受雇所得条款的适用

◆无住所个人享受境外受雇所得协定待遇

受雇所得条款第一款 (境外受雇所得协定 待遇)	对方居民取得的受雇所得	
	在中国境内从事受雇 活动取得	在中国境外从事受雇 活动取得
	中国有征税权	中国无征税权

内地与香港安排

除适用第十五条、第十七条、第十八条、第十九和第二十条的规定以外，一方居民因受雇取得的薪金、工资和其它类似报酬，除在另一方从事受雇的活动以外，应仅在该一方征税。在另一方从事受雇的活动取得的报酬，可以在该另一方征税。



5.3.受雇所得条款的适用（续）

示例10 无住所个人享受境外受雇所得协定待遇

中国

- 无住所
- 一个纳税年度内居住累计满183天，但在境内居住累计满183天的年度不满6年
- （居民个人）**
- 没有永久性住所

A国

- 根据A国法律，由于住所、居所等标准，在A国负有纳税义务
- （A国居民）**
- 有永久性住所

对方居民取得的受雇所得			
在中国境内从事受雇活动取得		在中国境外从事受雇活动取得	
境内支付	境外支付	境内支付	境外支付
8	10	12	15
18		27	
45			

5.3.受雇所得条款的适用（续）

◆无住所个人享受境内受雇所得协定待遇

受雇所得条款 第二款 (境内受雇所得协定待遇)	对方居民在中国境内从事受雇活动取得的报酬	
	同时满足以下三个条件： 1.收款人在税收协定规定的期间内在中国境内停留不超过183天； 2.报酬不是由中国居民雇主支付或者代表中国居民雇主支付； 3.报酬不是由雇主设在中国境内的常设机构或固定基地负担。	不同时满足三个条件以外的其他情形
	中国无征税权	中国有征税权

5.3.受雇所得条款的适用（续）

享受受雇所得协定待遇的工资薪金纳税义务一览表

境内停留时间		归属于境内工作期间的工资薪金所得		归属于境外工作期间的工资薪金所得	
		由境内雇主支付或负担	由境外雇主支付并负担	由境内雇主支付或负担	由境外雇主支付并负担
非居民个人	≤183天	征	免	不征	不征
	> 183天	征	征	不征	不征
无住所居民个人	≤183天	征	免	免	免
	> 183天	征	征	免	免

注：1.表格第一列“非居民个人”和“居民个人”是指，按《个人所得税法》第一条规定判定为非居民或居民的个人。

2.≤183天是指在收税协定规定的期间内在中国境内停留连续或累计不超过183天，> 183天是指在收税协定规定的期间内在中国境内停留连续或累计超过183天。



5.3.受雇所得条款的适用（续）

示例11 无住所个人享受境内受雇所得协定待遇

中国

- 无住所
- 一个纳税年度内居住累计不满183天但超过90天
（非居民个人）

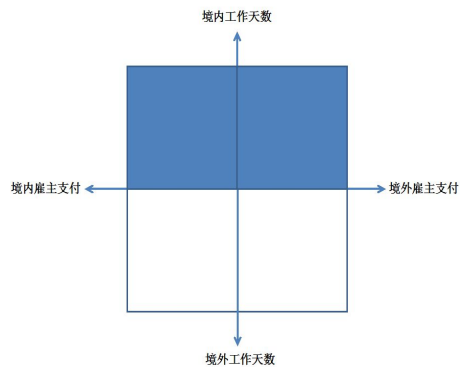
A国

- 根据A国法律，由于住所、居所等标准，在A国负有纳税义务
（A国居民）

对方居民取得的受雇所得			
在中国境内从事受雇活动取得		在中国境外从事受雇活动取得	
境内支付	境外支付	境内支付	境外支付
8	10	12	15
18		27	
45			

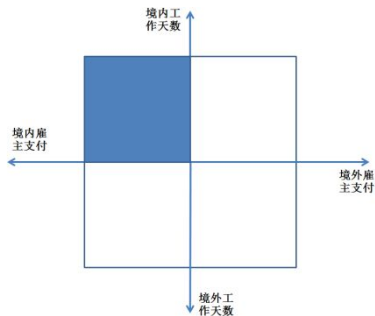
5.3.受雇所得条款的适用（续）

1 无住所个人享受境外受雇所得协定待遇



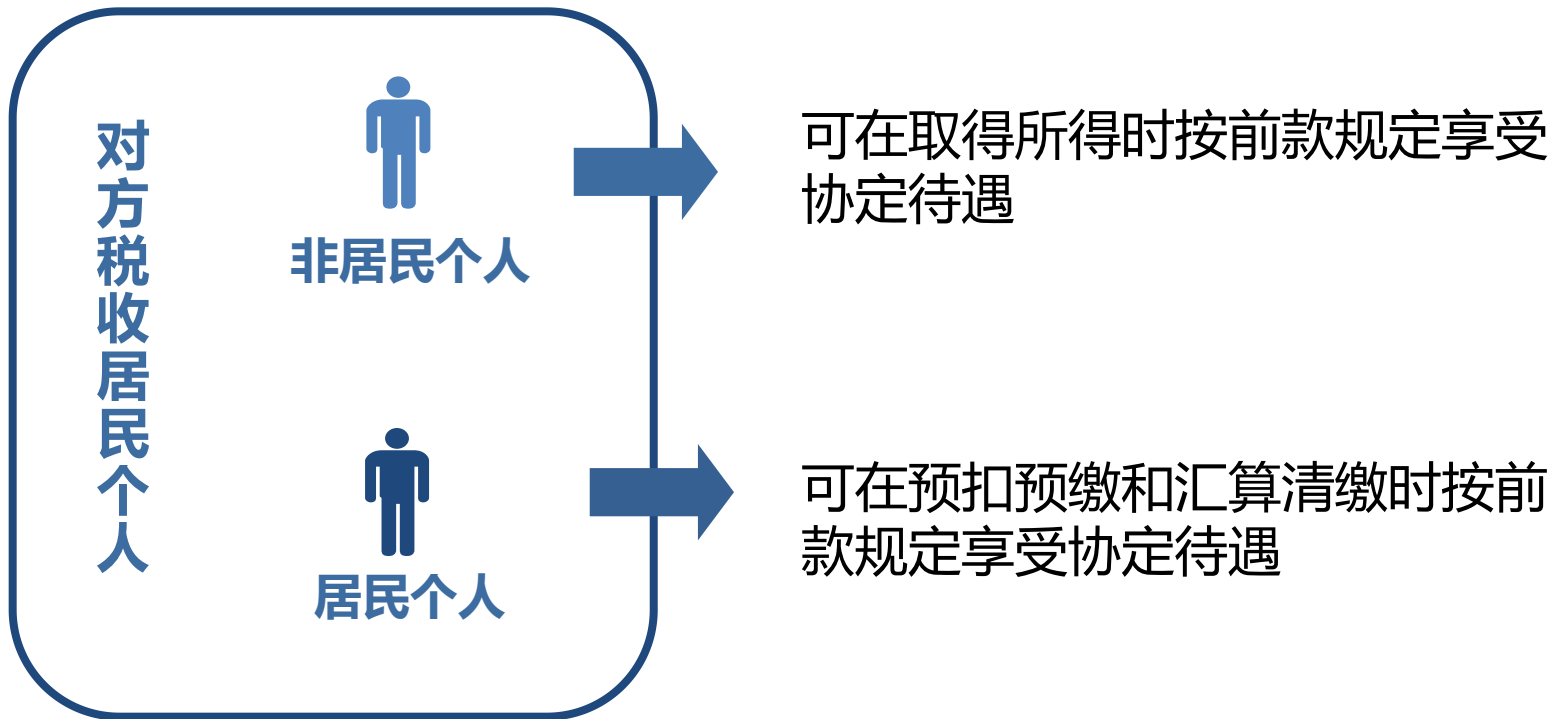
$$\text{当月工资薪金收入额} = \frac{\text{当月境内外工资薪金总额}}{\text{当月工资薪金所属工作期间公历天数}} \times \frac{\text{工作期间境内工作天数}}{\text{当月工资薪金所属工作期间公历天数}}$$

2 无住所个人享受境内受雇所得协定待遇



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

5.3.受雇所得条款的适用（续）



5.4.独立个人劳务或营业利润条款的适用

	中国有征税权的情形
独立个人劳务条款	<p>满足两个条件之一：</p> <ol style="list-style-type: none">1. 在中国境内为从事独立个人劳务活动设有经常使用的固定基地（可以对归属于该固定基地的所得征税）2. 在规定的期间内（一般规定为任何12个月内），在中国境内停留连续或累计达到或超过183天（可以对在中国境内进行活动取得的所得征税） <p>注：少数协定为三个条件。</p>
营业利润条款	对方企业通过设在中国境内的常设机构在中国境内进行营业（可以对属于该常设机构的利润征税）

5.5.董事费条款的适用

		条款规定
本公告第一条第(三)项		对于 担任境内居民企业的董事、监事及高层管理职务的个人 ，无论是否在境内履行职务，取得由境内居民企业支付或者负担的 董事费、监事费、工资薪金或者其他类似报酬 ，属于来源于境内的所得。
税收协定董事费条款	仅适用董事	缔约国一方居民 作为缔约国另一方居民公司的董事会成员 取得的董事费和其他类似款项，可以在该缔约国另一方征税。
	适用董事、监事	缔约国一方居民 作为缔约国另一方居民公司的董事会或类似机构成员 取得的董事费和其他类似款项，可以在该缔约国另一方征税。
	适用董事、监事、高层管理人员	一、缔约国一方居民 作为缔约国另一方居民公司的董事会或类似机构成员 取得的董事费和其他类似款项，可以在该缔约国另一方征税。 二、缔约国一方居民 作为缔约国另一方居民公司的高级管理职位的职员 取得的薪金、工资和其他类似报酬，可以在该缔约国另一方征税。

问题11 高管人员如何适用协定条款？

第1类 没有协定的，按国内法执行：

- 35号公告第一条第（三）项确定来源地（劳务发生地+支付地）
- 35号公告第二条第（三）项确定当月工资薪金收入额的计算公式

境内居住时间≤90天：

$$\text{当月工资薪金收入额} = \frac{\text{当月境内支付或者负担的工资薪金收入额}}{\text{工资薪金收入额}}$$

境内居住时间>90天且≤183天的适用公式三：

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

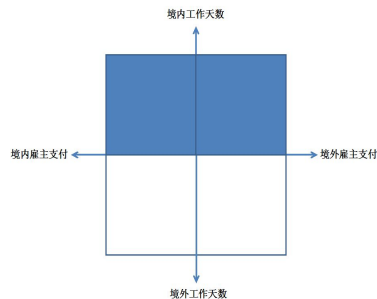
第2类 有协定，且适用董事费条款的，按董事费条款执行：

- 不能享受受雇所得或者独立个人劳务条款的待遇
- 等同于按国内法执行

问题11 高管人员如何适用协定条款？

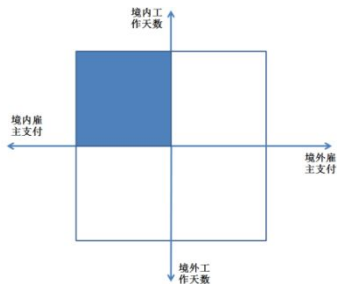
第3类 有协定，不适用董事费条款的，有机会享受协定待遇：

- 可享受境外受雇所得协定待遇的，适用公式二



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

- 可享受境内受雇所得协定待遇的，适用公式一



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

5.5.董事费条款的适用（续）

示例12、13

董事费条款的适用

中国

- 无住所
 - 一个纳税年度内居住累计不满183天
- （非居民个人）**
- 中国境内居民企业高层管理人员，取得由该企业支付的工资薪金
 - 未在中国停留（一直在中国境外履行职务）

A国

- 根据A国法律，由于住所、居所等标准，在A国负有纳税义务
- （A国居民）**

根据公告第一条第（三）项，R先生担任境内居民企业的高层管理职务，取得的由境内居民企业支付或者负担的工资薪金，属于来源于境内的所得。

示例12	示例13
A国与我国签署的税收协定中的董事费条款不适用高层管理人员	A国与我国签署的税收协定中的董事费条款适用高层管理人员
适用 受雇所得条款	不适用 受雇所得条款 应适用董事费条款
中国对于在境外开展受雇活动取得的无征税权	中国有征税权



5.6. 特许权使用费或者技术服务费条款的适用

《个人所得税法》

- 居民个人取得的工资薪金、劳务报酬、稿酬、特许权使用费为综合所得，按纳税年度合并计算个人所得税，适用累进税率。

特许权使用费和技术服务费条款

- 按照规定的计税所得额和征税比例分项计算税款。

居民个人选择适用税收协定的，可不纳入综合所得：

- 取得当月，按照税收协定规定的计税所得额和征税比例计算应纳税额，并预扣预缴税款；
- 年度汇算清缴时，已享受协定待遇的不纳入年度综合所得，单独按照税收协定规定的计税所得额和征税比例计算年度应纳税额及补退税额。

➤按照税收协定规定计算应纳税额时，不能同时采用国内法中的减计收入额的规定。



5.6. 特许权使用费或者技术服务费条款的适用（续）

示例14

特许权使用费条款的选用

中国

- 无住所
- 一个纳税年度内居住累计不满183天
(非居民个人)

A国

- 根据A国法律，由于住所、居所等标准，在A国负有纳税义务 (A国居民)



特许权使用费
100万元

• 适用税收协定： $100 \times 10\% = 10$ ，不纳入综合所得（假设协定规定来源国可以按全额的10%征税）

• 不适用税收协定： $100 \times (1 - 20\%) \times 20\% = 16$

6 无住所个人相关征管规定



6.1.关于无住所个人预计境内居住时间的规定

35号公告第五条第（一）项

先自行判断个人属于居民还是非居民

- 无住所个人在一个纳税年度内首次申报时，应当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

6.1.关于无住所个人预计境内居住时间的规定（续）

实际情况与预计情况不符的，分别按照以下规定处理：

1. 无住所个人预先判定为非居民个人，因延长居住天数达到居民个人条件的

- 一个纳税年度内税款扣缴方法保持不变，年度终了后按照居民个人有关规定办理汇算清缴
- 但该个人在当年离境且预计年度内不再入境的，可以选择在离境之前办理汇算清缴

6.1.关于无住所个人预计境内居住时间的规定（续）

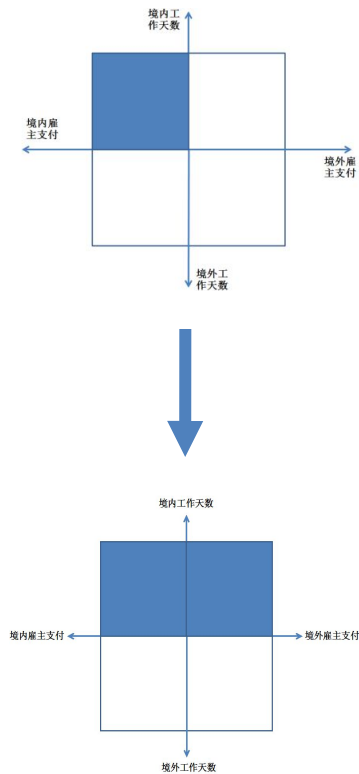
2. 无住所个人预先判定为居民个人，因缩短居住天数不能达到居民个人条件的

- 在不能达到居民个人条件之日起至年度终了15天内应当向主管税务机关报告
- 按照非居民个人调整重新计算应纳税额，多退少补申报补缴税款，不加收税收滞纳金
- 需要退税的，按照规定办理

6.1.关于无住所个人预计境内居住时间的规定（续）

3. 无住所个人预计一个纳税年度境内居住天数累计不超过90天，但实际累计居住天数超过90天的，或者对方税收居民个人预计在税收协定规定的期间内境内停留天数不超过183天，但实际停留天数超过183天的

- 待达到90天或者183天的月度终了后15天内
- 应当向主管税务机关报告
- 就以前月份工资薪金所得重新计算应纳税款并补缴税款，不加收税收滞纳金



6.3.三个“报告”义务

序号	使用情况	报告主体	报告时间和内容
1	居民个人→ 非居民个人	纳税人	在不能达到居民个人条件之日起至年度终了15天内 ，应当向主管税务机关报告，按照非居民个人重新计算应纳税额，申报补缴税款，不加收税收滞纳金。
2	公式一→ 公式二	纳税人	待达到90天或者183天的月度终了后15天内 ，应当向主管税务机关报告，就以前月份工资薪金所得重新计算应纳税款，并补缴税款，不加收税收滞纳金。
3	境外关联方 支付 纳税人选择 自行申报	境内雇主	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。

报告格式文件没有明确

6.2. 境外关联方支付工资薪金所得

35号公告第五条第（二）项

原扣缴义务改为委托申报或者报告义务

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，无住所个人可以选择

- 自行申报缴纳税款，境内雇主向主管税务机关报告相关信息
- 委托境内雇主代为缴纳税款

问题12 境外人士应按什么思路缴纳个人所得税？

步骤

作用

1

按照住所和境内居住天数判定居民身份



2

按照《个人所得税法》及配套政策选择适用的税收优惠



3

判定为对方税务居民个人的，可选择适用的协定待遇

➤ 确定纳税义务、计税方法、扣除项目和申报方式

➤ 缩小纳税义务

➤ 进一步缩小纳税义务



感谢您的聆听！