6.3.2.2 无住所个人（非居民和无住所居民）有关个人所得税政策

为贯彻落实修改后的《[中华人民共和国个人所得税法](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/310.html)》（以下称[税法](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/310.html)）和《[中华人民共和国个人所得税法实施条例](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/247.html)》（以下称[实施条例](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/247.html)），现将非居民个人和无住所居民个人（以下统称无住所个人）有关个人所得税政策公告如下：

[[总局解读](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810760/c4244390/content.html)：问：在中国境内有住所个人的“住所”是如何判定的？

**答：**税法上所称“住所”是一个特定概念，不等同于实物意义上的住房。按照个人所得税法实施条例第二条规定，在境内有住所的个人，是指因户籍、家庭、经济利益关系而在境内习惯性居住的个人。习惯性居住是判定纳税人是居民个人还是非居民个人的一个法律意义上的标准，并不是指实际的居住地或者在某一个特定时期内的居住地。对于因学习、工作、探亲、旅游等原因而在境外居住，在这些原因消除后仍然回到中国境内居住的个人，则中国为该纳税人的习惯性居住地，即该个人属于在中国境内有住所。

　　对于境外个人仅因学习、工作、探亲、旅游等原因而在中国境内居住，待上述原因消除后该境外个人仍然回到境外居住的，其习惯性居住地不在境内，即使该境外个人在境内购买住房，也不会被认定为境内有住所的个人。]

# ****一、关于所得来源地****

## （一）工薪的所得来源地

### 1、一般人员

个人取得归属于中国境内（以下称境内）工作期间的工资薪金所得为来源于境内的工资薪金所得。境内工作期间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。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。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第一条第一款第一项）

无住所个人在境内、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、境外工作的，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。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第一条第一款第二项）

[[总局解读](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810760/c4244390/content.html)：另需说明，境内工作天数与在境内实际居住的天数并不是同一个概念。《公告》规定，境内工作天数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。无住所个人未在境外单位任职的，无论其是否在境外停留，都不计算境外工作天数。]

#### 附注（1）：数月奖金以及股权激励

无住所个人取得的数月奖金或者股权激励所得按照本条第（一）项规定确定所得来源地的，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；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。具体计算方法为：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。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第一条第二款第一项）

无住所个人一个月内取得的境内外数月奖金或者股权激励包含归属于不同期间的多笔所得的，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。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第一条第二款第二项）

本公告所称数月奖金是指一次取得归属于数月的奖金、年终加薪、分红等工资薪金所得，不包括每月固定发放的奖金及一次性发放的数月工资。本公告所称股权激励包括股票期权、股权期权、限制性股票、股票增值权、股权奖励以及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。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第一条第二款第三项）

[[总局解读](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810760/c4244390/content.html)：问：无住所个人取得数月奖金、股权激励所得，如何划分境内所得和境外所得？

　　答：一是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，如果是归属于境外工作期间的所得，仍为来源于境外的工资薪金所得。

　　二是无住所个人停止在境内履约或执行职务离境后，收到归属于其在境内工作期间的数月奖金或股权激励所得，仍为来源于境内的所得。

　　三是无住所个人一个月内从境内、境外单位取得多笔数月奖金或者股权激励所得，且数月奖金或者股权激励分别归属于不同期间的，应当按照每笔数月奖金或者股权激励的归属期间，分别计算每笔数月奖金或者股权激励的收入额后，然后再加总计算当月境内数月奖金或股权激励收入额。

　　举例：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（公历天数92天）奖金和全年奖金。假设A先生取得季度奖金20万元，对应境内工作天数为46天；取得全年奖金50万元，对应境内工作天数为73天。两笔奖金分别由境内公司、境外公司各支付一半。（不考虑税收协定因素）

　　2020年度，A先生在中国境内居住天数不超过90天，为非居民个人，A先生仅就境内支付的境内所得，计算在境内应计税的收入。A先生当月取得数月奖金在境内应计税的收入额为：

=10万元

需要说明的是，高管人员取得的数月奖金、股权激励，按照高管人员工资薪金所得的规则，划分境内、境外所得。]

#### 附注（2）：在中国境内无住所个人取得不在华履行职务的月份奖金确定纳税义务问题

~~关于在中国境内无住所个人一次取得数月奖金中属于来华工作以前月份或离职离华后月份的奖金，不判定为来源于中国境内所得，因而不负有中国纳税义务的问题，总局曾以《~~[~~国家税务总局关于三井物产（株）大连事务所外籍雇员取得数月奖金确定纳税义务问题的批复》（~~](../../1997年/10月/国税函发%5b1997%5d546号——关于三井物产（株）大连事务所外籍雇员取得数月奖金确定纳税义务问题的批复.docx)[~~国税函[1997]546号~~](http://www.shui5.cn/article/b2/48032.html)~~）做出规定~~。

~~近据反映，一些在中国境内无住所的个人虽然担任中国境内机构职务，但由于在境外企业仍兼任其他职务，因此并不实际或并不经常在中国境内履行职务，其一次取得数月奖金中含有不在华履行职务月份的奖金。现对此种情况如何确定纳税义务的问题明确如下~~：

~~在中国境内无住所的个人在担任境外企业职务的同时，兼任该外国企业在华机构的职务，但并不实际或并不经常到华履行该在华机构职务，对其一次取得的数月奖金中属于~~**~~全月未在华工作~~**~~的月份奖金，依照劳动发生地原则，可不作为来源于中国境内的奖金收入计算纳税~~；

~~对其取得的有~~**~~到华工作天数的各月份奖金~~**~~，应全额依照《~~[~~国家税务总局关于在中国境内无住所的个人取得奖金征税问题的通知》(~~](../../1996年/10月/国税发%5b1996%5d183号——关于在中国境内无住所的个人取得奖金征税问题的通知.docx)[~~国税发[1996]183号~~](http://www.shui5.cn/article/0e/14001.html)~~）规定的方法计算纳税，不再按该月份实际在华天数划分计算应纳税额~~。

（[国税函[1999]245号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/4665.html)）

[[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第六条第九款规定，本文废止]

### 2、高管人员。

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（以下统称高管人员），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。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第一条第三款第一项）

本公告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。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第一条第三款第二项）

[[总局解读](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810760/c4244390/content.html)：问：高管人员取得报酬，如何划分境内所得和境外所得？

**答：**按照个人所得税法实施条例规定，因任职、受雇、履约等在境内提供劳务取得的所得属于境内所得，但对担任董事、监事、高层管理职务的无住所个人（以下称高管人员），其境内所得判定的规则与一般无住所雇员不同。高管人员参与公司决策和监督管理，工作地点流动性较大，不宜简单按照工作地点划分境内和境外所得。对此，《公告》规定，高管人员取得由境内居民企业支付或负担的报酬，不论其是否在境内履行职务，均属于来源于境内的所得，应在境内缴税。对高管人员取得不是由境内居民企业支付或者负担的报酬，仍需按照任职、受雇、履约地点划分境内、境外所得。]

## （二）稿酬所得来源地。

由境内企业、事业单位、其他组织支付或者负担的稿酬所得，为来源于境内的所得。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第一条第四款）

# ****二、收入额计算****

[[总局解读](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810760/c4244390/content.html)：无住所个人取得工资薪金所得，如何计算在境内应计税的收入额？

**答：**根据所得来源地规则，无住所个人取得的工资薪金所得，可分为境内和境外工资薪金所得；在此基础上，根据支付地不同，境内工资薪金所得可进一步分为境内雇主支付或负担（以下称境内支付）和境外雇主支付（以下称境外支付）所得；境外工资薪金所得也可分为境内支付和境外支付的所得。综上，无住所个人工资薪金所得可以划分为境内支付的境内所得、境外支付的境内所得、境内支付的境外所得、境外支付的境外所得等四个部分。

　　无住所个人根据其在境内居住时间的长短，确定工资薪金所得纳税义务范围。例如，境内居住不超过90天的无住所个人取得的工资薪金所得，仅就境内支付的境内所得计算应纳税额；居住超过90天不满183天的无住所个人取得的工薪所得，应就全部境内所得（包括境内支付和境外支付）计算应纳税额。

　　个人所得税法修改前，无住所个人取得工资薪金所得，采取“先税后分”方法计算应纳税额，即先按纳税人从境内和境外取得的全部工资薪金所得计算应纳税额，再根据境内外工作时间及境内外收入支付比例，对税额进行划分，计算确定应纳税额。

　　个人所得税法修改后，无住所居民个人的工资薪金所得应并入综合所得，不再单独计算税额，难以继续采取“先税后分”的方法，《公告》将计税方法调整为“先分后税”，即先根据境内外工作时间及境内外收入支付比例，对工资薪金收入额进行划分，计算在境内应计税的工资薪金收入额，再据此计算应纳税额。计税方法调整后，无住所个人仅就其在境内应计税的收入额确定适用税率，降低了适用税率和税负，计税方法更加合理。

　　无住所个人境内计税的工资薪金收入额的计算，具体分为以下四种情况：

　　情况一：无住所个人在境内居住不超过90天的，其取得由境内支付的境内工作期间工资薪金收入额为在境内应计税的工资薪金收入额。

　　情况二：无住所个人在境内居住时间累计超过90天不满183天的，其取得全部境内所得（包括境内支付和境外支付）为在境内应计税的工资薪金收入额。

　　情况三：无住所个人在境内居住累计满183天的年度连续不满六年的，符合实施条例第四条规定优惠条件的，境外支付的境外所得不计入在境内应计税的工资薪金收入额，免予缴税；全部境内所得（包括境内支付和境外支付）和境内支付的境外所得为在境内应计税的工资薪金收入额。

　　情况四：无住所个人在境内居住累计满183天的年度连续满六年后，不符合实施条例第四条规定优惠条件的，其从境内、境外取得的全部工资薪金所得均计入在境内应计税的工资薪金收入额。

　　对于无住所个人一个月内取得多笔对应不同归属工作期间的工资薪金所得的，应当按照每笔工资薪金所得的归属期间，分别计算每笔工资薪金在境内应计税的收入额，再加总计算为当月工资薪金收入额。

　　税收协定另有规定的，可以按照税收协定的规定办理。]

[[总局解读](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810760/c4244390/content.html)：问：无住所个人为高管人员的，取得工资薪金所得如何计算在境内应计税的收入额？

**答：**《公告》规定，高管人员取得境内支付或负担的工资薪金所得，不论其是否在境内履行职务，均属于来源于境内的所得。高管人员为居民个人的，其工资薪金在境内应计税的收入额的计算方法与其他无住所居民个人一致；高管人员为非居民个人的，取得由境内居民企业支付或负担的工资薪金所得，其在境内应计税的工资薪金收入额的计算方法，与其他非居民个人不同，具体如下：

　　情况一：高管人员一个纳税年度在境内居住时间不超过90天的，将境内支付全部所得都计入境内计税的工资薪金收入额。

　　情况二：高管人员一个纳税年度在境内累计居住超过90天不满183天的，就其境内支付的全部所得以及境外支付的境内所得计入境内计税的工资薪金收入额。

　　税收协定另有规定的，可以按照税收协定的规定办理。]

无住所个人取得工资薪金所得，按以下规定计算在境内应纳税的工资薪金所得的收入额（以下称工资薪金收入额）：

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第二条）

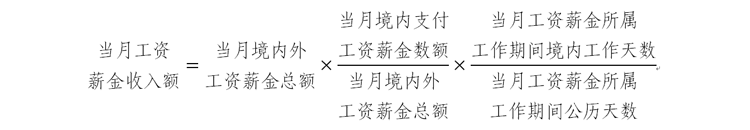
## （一）无住所个人为非居民个人。

非居民个人取得工资薪金所得，除本条第（三）项规定以外，当月工资薪金收入额分别按照以下两种情形计算：

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第二条第一款）

### 1、非居民个人境内居住时间累计不超过90天的情形。

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。当月工资薪金收入额的计算公式如下（公式一）：



（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第二条第一款第一项第一目）

本公告所称境内雇主包括雇佣员工的境内单位和个人以及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。本公告所称工资薪金所属工作期间的公历天数，是指无住所个人取得工资薪金所属工作期间按公历计算的天数。

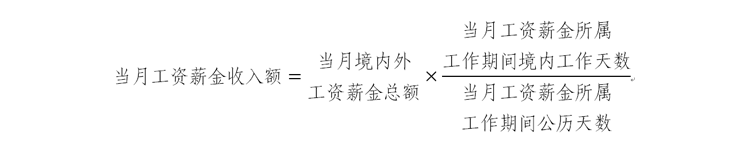
（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第二条第一款第一项第二目）

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。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第二条第一款第一项第三目）

### 2、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。当月工资薪金收入额的计算公式如下（公式二）：



（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第二条第一款第二项）

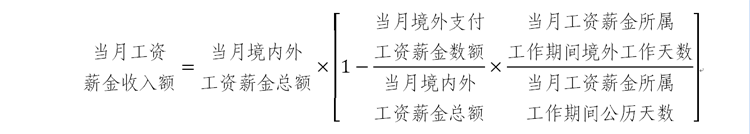
## （二）无住所个人为居民个人的情形。

在一个纳税年度内，在境内累计居住满183天的无住所居民个人取得工资薪金所得，当月工资薪金收入额按照以下规定计算：

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第二条第二款）

### 1、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。工资薪金所得收入额的计算公式如下（公式三）：



（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第二条第二款第一项）

### 2、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。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第二条第二款第二项）

## （三）无住所个人为高管人员的情形。

无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。非居民个人为高管人员的，按照以下规定处理:

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第二条第三款）

### 1、高管人员在境内居住时间累计不超过90天的情形。

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。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第二条第三款第一项）

### 2、高管人员在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。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第二条第三款第二项）

# ****三、关于无住所个人税款计算****

## （一）关于无住所居民个人税款计算的规定。

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，年度综合所得应纳税额计算公式如下（公式四）：

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第三条第一款第一项）

年度综合所得应纳税额=（年度工资薪金收入额+年度劳务报酬收入额+年度稿酬收入额+年度特许权使用费收入额-减除费用-专项扣除-专项附加扣除-依法确定的其他扣除）×适用税率-速算扣除数

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第三条第一款第二项）

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。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第三条第一款第三项）

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。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第三条第一款第四项）

## （二）关于非居民个人税款计算的规定。

1、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。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第三条第二款第一项）

2、非居民个人一个月内取得数月奖金，单独按照本公告第二条规定计算当月收入额，不与当月其他工资薪金合并，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，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。计算公式如下（公式五）：

当月数月奖金应纳税额=[（数月奖金收入额÷6）×适用税率－速算扣除数]×6

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第三条第二款第二项）

3、非居民个人一个月内取得股权激励所得，单独按照本公告第二条规定计算当月收入额，不与当月其他工资薪金合并，按6个月分摊计税（一个公历年度内的股权激励所得应合并计算），不减除费用，适用月度税率表计算应纳税额，计算公式如下（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）×适用税率－速算扣除数]×6-本公历年度内股权激励所得已纳税额

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第三条第二款第三项）

[[总局解读](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810760/c4244390/content.html)：问：非居民个人取得数月奖金或股权激励，如何计算个人所得税?

**答：**按照个人所得税法规定，非居民个人取得工资薪金所得，按月计算缴纳个人所得税。其取得数月奖金或股权激励，如果也按月征税，可能存在税负畸高的问题，从公平合理的角度出发，应允许数月奖金和股权激励在一定期间内分摊计算纳税。考虑到非居民个人在一个年度内境内累计停留时间不超过183天，即最长约为6个月，因此，《公告》规定，非居民个人取得数月奖金或股权激励，允许在6个月内分摊计算税额。既降低了税负，也简便易行。

　　非居民个人取得数月奖金的，应按照《公告》规定计算境内计税的工资薪金收入额，不与当月其他工资薪金收入合并，按6个月分摊，不减除费用，适用月度税率表计算应纳税额。分摊计税方法，每个非居民个人每一纳税年度只能使用一次。

　　非居民个人取得股权激励的，应按照《公告》规定计算境内计税的工资薪金收入额，不与当月其他工资薪金收入合并，按6个月分摊，不减除费用，适用月度税率表计算应纳税额。非居民个人在一个纳税年度内取得多笔股权激励所得的，应当合并计算纳税。

　　无住所居民个人取得全年一次性奖金或股权激励所得的，按照《财政部税务总局关于个人所得税法修改后有关优惠政策衔接问题的通知》（财税〔2018〕164号）的有关规定执行。

　　举例：B先生为无住所个人，2020年在境内居住天数不满90天，2020年1月，B先生取得境内支付的股权激励所得40万元，其中归属于境内工作期间的所得为12万元，2020年5月，取得境内支付的股权激励所得70万元，其中归属于境内工作期间的所得为18万元，计算B先生在境内股权激励所得的纳税情况。（不考虑税收协定因素）

　　2020年1月，B先生应纳税额＝[（120000÷6）×20%－1410]×6＝15540元

　　2020年5月，B先生应纳税额＝{[（120000+180000]÷6）×30%－4410}×6－15540＝48000元]

4、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。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第三条第二款第四项）

# ****四、关于无住所个人适用税收协定****

**[**[**总局解读**](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810760/c4244390/content.html)**：**问：无住所个人如何享受税收协定的待遇？

**答：**《公告》规定，无住所个人按照税收协定（包括内地与香港、澳门签订的税收安排）居民条款为缔约对方税收居民（以下简称对方税收居民）的，即使其按照税法规定为中国税收居民，也可以按照税收协定的规定，选择享受税收协定条款的优惠待遇。主要优惠待遇包括：

　　一是境外受雇所得协定待遇。根据税收协定中受雇所得条款，对方税收居民个人在境外从事受雇活动取得的受雇所得，可不缴纳个人所得税，仅将境内所得计入境内计税的工资薪金收入额，计算缴纳个人所得税。

　　二是境内受雇所得协定待遇。根据税收协定中受雇所得条款，对方税收居民个人在税收协定规定的期间内境内停留天数不超过183天的，从事受雇活动取得受雇所得，只将境内支付的境内所得计入境内计税的工资薪金收入额，计算缴纳个人所得税。

　　三是独立个人劳务或者营业利润协定待遇。根据税收协定中独立个人劳务或者营业利润条款，对方税收居民取得独立个人劳务所得或者营业利润，符合税收协定规定条件的，可不缴纳个人所得税。

　　四是董事费条款规定。对方税收居民为高管人员，取得的董事费、监事费、工资薪金及其他类似报酬，应优先适用税收协定董事费条款相关规定。如果对方税收居民不适用董事费条款的，应按照税收协定中受雇所得（非独立个人劳务）、独立个人劳务或营业利润条款的规定处理。

　　五是特许权使用费或者技术服务费协定待遇。根据税收协定中特许权使用费条款或者技术服务费条款，对方税收居民取得特许权使用费或技术服务费，应按不超过税收协定规定的计税所得额和征税比例计算纳税。《公告》规定，无住所居民个人在根据税收协定的居民条款被判定为对方税收居民，并选择享受协定待遇时，可按照税收协定规定的计税所得额和征税比例单独计算应纳税额，不并入综合所得计算纳税。

　　按照国内税法判定为居民个人的，可以在预扣预缴和汇算清缴时按规定享受协定待遇，按照国内税法判定为非居民个人的，可以在取得所得时享受协定待遇。]

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。除税收协定及财政部、税务总局另有规定外，无住所个人适用税收协定的，按照以下规定执行：

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第四条）

## （一）关于无住所个人适用受雇所得条款的规定。

### 1、无住所个人享受境外受雇所得协定待遇。

本公告所称境外受雇所得协定待遇，是指按照税收协定受雇所得条款规定，对方税收居民个人在境外从事受雇活动取得的受雇所得，可不缴纳个人所得税。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第四条第一款第一项第一目）

无住所个人为对方税收居民个人，其取得的工资薪金所得可享受境外受雇所得协定待遇的，可不缴纳个人所得税。工资薪金收入额计算适用本公告公式二。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第四条第一款第一项第二目）

无住所居民个人为对方税收居民个人的，可在预扣预缴和汇算清缴时按前款规定享受协定待遇；非居民个人为对方税收居民个人的，可在取得所得时按前款规定享受协定待遇。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第四条第一款第一项第三目）

### 2、无住所个人享受境内受雇所得协定待遇。

本公告所称境内受雇所得协定待遇，是指按照税收协定受雇所得条款规定，在税收协定规定的期间内境内停留天数不超过183天的对方税收居民个人，在境内从事受雇活动取得受雇所得，不是由境内居民雇主支付或者代其支付的，也不是由雇主在境内常设机构负担的，可不缴纳个人所得税。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第四条第一款第二项第一目）

无住所个人为对方税收居民个人，其取得的工资薪金所得可享受境内受雇所得协定待遇的，可不缴纳个人所得税。工资薪金收入额计算适用本公告公式一。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第四条第一款第二项第二目）

无住所居民个人为对方税收居民个人的，可在预扣预缴和汇算清缴时按前款规定享受协定待遇；非居民个人为对方税收居民个人的，可在取得所得时按前款规定享受协定待遇。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第四条第一款第二项第三目）

## （二）关于无住所个人适用独立个人劳务或者营业利润条款的规定。

本公告所称独立个人劳务或者营业利润协定待遇，是指按照税收协定独立个人劳务或者营业利润条款规定，对方税收居民个人取得的独立个人劳务所得或者营业利润符合税收协定规定条件的，可不缴纳个人所得税。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第四条第二款第一项）

无住所居民个人为对方税收居民个人，其取得的劳务报酬所得、稿酬所得可享受独立个人劳务或者营业利润协定待遇的，在预扣预缴和汇算清缴时，可不缴纳个人所得税。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第四条第二款第二项）

非居民个人为对方税收居民个人，其取得的劳务报酬所得、稿酬所得可享受独立个人劳务或者营业利润协定待遇的，在取得所得时可不缴纳个人所得税。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第四条第二款第三项）

## （三）关于无住所个人适用董事费条款的规定。

对方税收居民个人为高管人员，该个人适用的税收协定未纳入董事费条款，或者虽然纳入董事费条款但该个人不适用董事费条款，且该个人取得的高管人员报酬可享受税收协定受雇所得、独立个人劳务或者营业利润条款规定待遇的，该个人取得的高管人员报酬可不适用本公告第二条第（三）项规定，分别按照本条第（一）项、第（二）项规定执行。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第四条第三款第一项）

对方税收居民个人为高管人员，该个人取得的高管人员报酬按照税收协定董事费条款规定可以在境内征收个人所得税的，应按照有关工资薪金所得或者劳务报酬所得规定缴纳个人所得税。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第四条第三款第二项）

## （四）关于无住所个人适用特许权使用费或者技术服务费条款的规定。

本公告所称特许权使用费或者技术服务费协定待遇，是指按照税收协定特许权使用费或者技术服务费条款规定，对方税收居民个人取得符合规定的特许权使用费或者技术服务费，可按照税收协定规定的计税所得额和征税比例计算纳税。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第四条第四款第一项）

无住所居民个人为对方税收居民个人，其取得的特许权使用费所得、稿酬所得或者劳务报酬所得可享受特许权使用费或者技术服务费协定待遇的，可不纳入综合所得，在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，该个人取得的已享受特许权使用费或者技术服务费协定待遇的所得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。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第四条第四款第二项）

非居民个人为对方税收居民个人，其取得的特许权使用费所得、稿酬所得或者劳务报酬所得可享受特许权使用费或者技术服务费协定待遇的，可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。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第四条第四款第三项）

# 五、关于无住所个人相关征管规定

## （一）关于无住所个人预计境内居住时间的规定。

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。实际情况与预计情况不符的，分别按照以下规定处理：

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第五条第一款）

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。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第五条第一款第一项）

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，按照非居民个人重新计算应纳税额，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。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第五条第一款第二项）

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。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第五条第一款第三项）

## （二）关于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。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。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第五条第二款）

[[总局解读](http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810760/c4244390/content.html)：无住所个人在境内任职，取得由境外单位支付的工资薪金所得，境内雇主应履行什么义务？

**答：** 无住所个人在境内任职、受雇取得的工资薪金所得，有的是由其境内雇主的境外关联方支付的。在此情况下，尽管境内雇主不是工资薪金的直接支付方，为便于纳税遵从，根据《公告》的有关规定，无住所个人可以选择在一个纳税年度内自行申报缴纳税款，或者委托境内雇主代为缴纳税款。对于无住所个人未委托境内雇主代为缴纳税款的，境内雇主负有报告义务，应当在相关所得支付当月终了后15日内向主管税务机关报告相关信息。

　　无住所个人选择委托境内雇主代为缴纳税款的，境内雇主应当比照《个人所得税扣缴申报管理办法（试行）》（[国家税务总局公告2018年第61号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/240.html)）第六条和第九条有关规定计算应纳税款，填写《个人所得税扣缴申报表》，并于相关所得支付当月终了后15日内向主管税务机关办理纳税申报。无住所个人选择自行申报缴纳税款的，应当比照《个人所得税扣缴申报管理办法（试行）》（[国家税务总局公告2018年第61号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/240.html)）第九条有关规定计算应纳税款，填写《个人所得税自行纳税申报表（A表）》，并于取得相关所得当月终了后15日内向其境内雇主的主管税务机关办理自行纳税申报。]

# 六、执行日期

本公告自2019年1月1日起施行，非居民个人2019年1月1日后取得所得，按原有规定多缴纳税款的，可以依法申请办理退税。

（[财政部 税务总局公告2019年第35号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/185.html)第六条）

# 七、相关问题的界定

## （一）关于判定纳税义务时如何计算在中国境内居住天数问题

自2019年1月1日起，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。

（[财政部 税务总局公告2019年第34号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/184.html)第二条）

## （二）核实个人工资薪金及实际在中国境内工作期间的凭据证明问题

凡属依据税法及其实施条例以及通知的法规，应就境外雇主支付的工资薪金申报纳税的个人，或者依据通知第二条、第四条的法规，应就视为由中国境内企业、机构支村或负担的工资薪金申报纳税的个人，应如实申报上述工资薪金及在中国境内的工作期间，并提供支付工资证明及必要的公证证明和居住时间的有效凭证。

（[国税函发[1995]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/5309.html)第五条第一款）

前述居住时间的有效凭证，包括护照、港澳同胞还乡证、台湾同胞提供“往来大陆通行证”以及主管机关认为有必在提供的其他证明凭据。

（[国税函发[1995]125号](http://ssfb86.com/index/News/detail/newsid/5309.html)第五条第二款）