

非居民个人和无住所居民个人有关个人所得税政策的解读

2019 年 03 月 14 日，中国财政部、税务总局联合发布了两项公告，为《个人所得税法》2018 年修订以来非居民个人和无住所居民个人的纳税问题，提供了更多具体的指导和规范，我们就其重点内容，作出相应的解读。

■ 无住所个人个税优惠规则简述

根据 2018 年修订的《个人所得税法》(以下简称“新个税法”)的规定:

- 1) 非居民个人是指，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 183 天的个人。
- 2) 无住所居民个人是指，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。

上述非居民个人和无住所居民个人，可统一称为无住所个人。

根据 2018 年修订的《个人所得税法实施条例》(以下简称“实施条例”)的规定，在中国境内的无住所个人在取得个人所得税时的税收优惠政策，也进行了调整。调整后的相关政策，我们简要列表如下:

境内累计居住时间 (X 表示)	无住所个人	境内所得		境外所得	
		境内支付	境外支付	境内支付	境外支付
X ≤ 90 天	非居民个人	应税	免税	不应税	不应税
90 天 < X < 183 天		应税	应税*	不应税	不应税
183 天 ≤ X < 6 年	无住所居民个人	应税	应税	应税	免税
X ≥ 6 年		应税	应税	应税	应税

备注: 根据中日之间的税收协定，上述②的“应税*”部分，可以享受“免税”的待遇，下同。此外，高管和非高管人员的税收待遇，也有一定的差异。

■ 无住所个人居住时间的判定标准

中国财政部、税务总局在 2019 年 03 月 14 日发布了《关于在中国境内无住所的个人居住时间判定标准的公告》(以下简称“34 号文”)，具体明确

非居住者個人及び住所を有しない居住者個人の個人所得税政策を読み解く

2019 年 3 月 14 日、中国財政部と税務総局は 2 つの公告を共同で公布し、2018 年の「個人所得税法」改正後の非居住者個人及び住所を有しない居住者個人の納税問題について、さらに具体的な指導及び規範化が行われている。本稿ではその重要な内容について解説する。

■ 住所を有しない個人の個人所得税優遇措置について

2018 年に改正された「個人所得税法」(以下「新個人所得税法」という)では、以下のように定められている。

- 1) 非居住者個人とは、中国国内に住所を有せず、居住もしていない、又は住所を有せず、1 納税年度における中国国内での居住期間が累計 183 日未満の個人をいう。
- 2) 住所を有しない居住者個人とは、中国国内に住所がなく、1 納税年度の中国国内での居住期間が累計で満 183 日に達した個人をいう。

上記の非居住者個人及び住所を有しない居住者個人を総称して住所を有しない個人といえる。

2018 年に改正された「個人所得税法实施条例」(以下「『实施条例』」)の規定によれば、中国国内に住所を有しない個人が個人所得を取得した場合の税收優遇措置についても調整が行われた。調整後の関連政策を下表に整理する。

国内累計居住期間 (X 日)	住所を有しない個人	国内所得		国外所得	
		国内支払	国外支払	国内支払	国外支払
X ≤ 90 日	非居住者個人	課税	免税	非課税	非課税
90 日 < X < 183 日		課税	課税*	非課税	非課税
183 日 ≤ X < 6 年	住所を有しない居住者個人	課税	課税	課税	免税
6 年 ≤ X		課税	課税	課税	課税

備考: 日中間の租税条約に基づくと、上記②の「課税*」は、「免税」の優遇措置が受けられ、下記において、②のパターンに該当するケースも同様である。また、高級管理職と非高級管理職の租税待遇に若干違いがある。

■ 住所を有しない個人の居住期間についての判定基準

中国財政部、税務総局は 2019 年 3 月 14 日に「中国国内に住所を有しない個人の居住期間の判定基準に関する公告」(以下「34 号文」という)を公表し、住所を有

了无住所个人居住时间的判定标准，我们简要分析如下：

规则	<p>无住所个人一个纳税年度在中国境内累计居住满 183 天的，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。</p> <p>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。</p>
解读	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 这是对“无住所居民个人”两种情形的具体细化。以 2019 年作为判断完全居民个人的起始年，假设一户籍个人，其在 2019-2024 年这 6 年期间，每个纳税年度同时符合如下条件： <ol style="list-style-type: none"> 1) 在中国境内居住满 183 天； 2) 没有任何一年单次离境超过 30 天。 <p>那么，该户籍个人在 2025 在中国境内居住满 183 天（不用考虑单次离境是否超过 30 天），其就属于完全居民纳税人，2025 年就应以其来源于中国境内、境外所得缴纳个人所得税。</p> <p>在上述条件下，该户籍个人在 2026 年是否还应就来源于中国境内、境外所得缴纳个人所得税，则存在不确定的，这要根据该户籍个人在 2025 年除了在中国境内居住满 183 天外，还要考虑单次离境是否超过 30 天来判定，如是的话，则其 2026 年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，且将从 2026 年开始重新计算 6 年期间同时符合上述（1）、（2）两个条件，再判定为完全居民纳税人。</p> <p>当然，上述是结合法条规定及其逻辑作</p>

しない個人の居住期間について、その判定基準を具体的に明確化しており、これを下表にて簡潔に分析する。

ルール	<p>住所を有しない個人の 1 納税年度における中国国内での居住期間が累計で 183 日以上ある場合、もしも過去 6 年間における中国国内での毎年の居住日数が累計でいずれも 183 日以上あり、且つその間、1 回の出国日数が 30 日を超えた年度が 1 度もないとき、当該納税年度における中国国内、中国国外を源泉とする所得について、個人所得税を納付しなければならない。もしも過去 6 年間のうち、いずれかの年度において中国国内での居住日数が累計して 183 日未満であり又は 1 回の出国日数が 30 日を超えている場合、当該納税年度における中国国外を源泉とし且つ海外の組織若しくは個人から支払われた所得に対する個人所得税は免除する。</p> <p>前項にいう過去 6 年間とは、該当納税年度の前年から起算し 6 年前までに遡る連続した 6 年度をいい、過去 6 年間の起算年度は、2019 年以降（2019 年を含む）の年度から起算する。</p>
解説	<ul style="list-style-type: none"> ▪ これは、「住所を有しない居住者個人」の 2 つのパターンを詳細化した条文である。2019 年を完全な居住者個人を判断する起算点の年とした場合、仮に日本国籍を持つ一人の個人が 2019 年から 2024 年までの 6 年間で、各納税年度において以下の条件を同時に満たしたとき、 <ol style="list-style-type: none"> 1) 中国国内に 183 日以上居住した。 2) 1 回の出国日数が 30 日を超えた年度が 1 度もなかった。 <p>当該日本国籍個人が 2025 年に中国国内居住期間が満 183 日に達したときをもって（一回の出国日数が 30 日を超えたかどうかは問わない）、完全な居住者納税者となり、2025 年の中国国内及び国外を源泉とする所得について、個人所得税を納付しなければならない。</p> <p>ところが、上述の条件のもと、当該日本国籍を有する個人が 2026 年に、中国国内及び国外を源泉とする所得について個人所得税を納付する必要があるかどうかは確定できず、それは、当該日本国籍を有する個人が 2025 年に、中国国内の居住期間が満 183 日に達する以外に、30 日を超えた出国が一度でもあったかどうかを考慮したうえで判定しなければならず、もしもあった場合、2026 年において、中国国外を源泉とし、尚且つ海外の組織又は個人から支払われる所得については、個人所得税が免除され、尚且つ 6 年の連続年数は 2026 年から改めて起算することになり、上述の（1）、（2）の条件を同時に満たした場合は、完全な居住者納税者として改めて判定する。</p> <p>なお、以上は、あくまでも法律規定の内容及</p>

	<p>出的判断，具体还有待于中国税务部门实务操作的进一步印证。</p> <ul style="list-style-type: none"> 综上所述，根据 34 号文，在中国的外籍个人被判定完全居民纳税人的可能性大为降低，即，外籍个人可以通过在纳税年度之前的年度内离境 30 天或居住天数少于 183 天的操作使境外所得境外支付部分免税。
--	---

	<p>びその法則を踏まえた判断であり、実際には、中国税務部門の実務上の取り扱い方による裏付けが必要となる。</p> <ul style="list-style-type: none"> 以上から、34 号文によると、中国に滞在する外国籍個人が完全な居住者納税者と判定される可能性は大幅に下がり、つまり、外国籍個人は該当納税年度の前の年度において、30 日を超えて出国し又は居住日数が 183 日未満になるようにすることで、国外所得の国外から支払われる部分は免税扱いとすることができる。
--	---

規則	<p>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。</p>
解读	<ul style="list-style-type: none"> 根据此前的规定，无住所的个人的入境、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。 根据 34 号文，理论上而言，无住所个人在入境、离境、往返或多次往返境内外的当日（除非零点时刻入境且停留时间满 24 小时），均不计入中国境内的居住天数，在居住时间的判断标准上有所降低。

ルール	<p>住所を有しない個人の 1 納税年度における中国国内での累計居住日数は、その中国国内での累計滞在日数に基づき計算する。中国国内での滞在当日が満 24 時間である場合は、中国国内での居住日数に計上し、中国国内での滞在当日が 24 時間に満たない場合は、中国国内での居住日数に計上しない。</p>
解説	<ul style="list-style-type: none"> これまでの規定では、住所を有しない個人が入国し、出国した当日、中国国内と国外とを往復し又は複数回往復した当日は、いずれも 1 日として実際の中国滞在日数に計上するとされていた。 34 号文では、理論的には、住所を有しない個人が入国し、出国した当日、中国国内と国外とを往復し又は複数回往復した当日は、いずれも中国国内滞在日数に計上しない（零時に入国し、且つ滞在時間が満 24 時間に達するのではない限り）とされており、居住期間の判定基準が引き下げられた。

■ 无住所个人税款计算的方法

中国财政部、税务总局在 2019 年 03 月 14 日发布了《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》（以下简称“35 号文”），重点规定了无住所个人税款计算的方法，我们简要列表如下：

● 非居民个人（非高管）

境内累计居住时间：不超过 90 天	
税收负担部分	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
当月工资薪金收入额计算公式	= 当月境内支付工资薪金数额 × (当月工资薪金所属工作期间境内工作天数 / 当月工资薪金所属工作期间公历天数)

境内累计居住时间：超过 90 天不满 183 天	
税收负担部分	境内工作期间的工资薪金所得
当月工资薪金收入额计算公式	= 当月境内外工资薪金总额 × (当月工资薪金所属工作期间境内工作天数 / 当月工资薪金所属工作期间公历天数)

■ 住所を有しない個人の税金計算方法

中国财政部、税务总局は 2019 年 3 月 14 日に「非居住者個人及び住所を有しない居住者個人の個人所得税政策に関する公告」（以下「35 号文」という）を公布し、住所を有しない個人の税金計算方法を主に定めた。以下、簡潔に下表に整理する。

● 非居住者個人（非高級管理職）

国内累計居住期間：90 日以下	
税收負擔部分	国内勤務期間に国内雇用主が支払い、又は負担する賃金報酬所得
当月賃金報酬収入額の計算式	当月に国内で支払われる賃金報酬金額 × (当月賃金報酬の対応する勤務期間における国内勤務日数 / 当月賃金報酬の帰属する勤務期間の暦日数)

国内累計居住期間：90 日超 183 日未満	
税收負擔部分	国内勤務期間における賃金報酬所得
当月賃金報酬収入額の計算式	当月国内及び国外賃金報酬総額 × (当月賃金報酬の対応する勤務期間における国内勤務日数 / 当月賃金報酬の対応する勤務期間の暦日数)

● 非居民个人（高管）

境内累计居住时间：不超过 90 天	
税收负担部分	当月境内支付或者负担的工资薪金收入额
当月工资薪金收入额计算公式	=当月境内支付工资薪金数额

境内累计居住时间：超过 90 天不满 183 天	
税收负担部分	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
当月工资薪金收入额计算公式	=当月境内外工资薪金总额×[1-（当月境外支付工资薪金数额/当月境内外工资薪金总额）×（当月工资薪金所属工作期间境外工作天数/当月工资薪金所属工作期间公历天数）]

● 无住所居民个人（非高管、高管）

境内累计居住时间：满 183 天，连续不满六年	
税收负担部分	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
当月工资薪金收入额计算公式	=当月境内外工资薪金总额×[1-（当月境外支付工资薪金数额/当月境内外工资薪金总额）×（当月工资薪金所属工作期间境外工作天数/当月工资薪金所属工作期间公历天数）]

境内累计居住时间：满 183 天，连续满六年	
税收负担部分	从境内、境外取得的全部工资薪金所得
当月工资薪金收入额计算公式	=当月境内外工资薪金总额

备注：35 号文所指的高管人员是指担任境内居民企业的董事、监事及高层管理职务（通常包括正副总经理、各职能总师、总监、类似职务以及公司章程规定的其他高层管理人员）的个人。

除上述内容外，35 号文还进一步明确了其他问题，例如，不同形式所得来源地的确定，非居民个人取得数月奖金及股权激励所得的个人税款计算，对无住所个人的相关征管方法，无住所个人在适用个税法与税收协定之间的协调关系，等等。

结语：

总体而言，34、35 号文的发布，对新个人所得税法及《实施条例》中尚未明确的无住所个人的有

● 非居住者个人（高级管理職）

国内累计居住期间：90 日以下	
税收负担部分	当月国内で支払われ、又は負担される賃金報酬収入額
当月賃金報酬収入額の計算式	当月国内で支払われる賃金報酬金額

国内累计居住期间：90 日超 183 日未滿	
税收负担部分	国外勤務期間に対応し且つ国内雇用主が支払い又は負担するのではない部分を除く
当月賃金報酬収入額の計算式	当月国内及び国外賃金報酬総額×[1-（当月国外から支払われる賃金報酬金額/当月国内及び国外賃金報酬総額）×（当月賃金報酬の対応する勤務期間における国外勤務日数/当月賃金報酬の対応する勤務期間の暦日数）]

● 住所を有しない個人居住者個人（非高級管理職、高級管理職）

国内累计居住期间：满 183 日、連続满 6 年未滿	
税收负担部分	国外勤務期間に対応し且つ海外の組織又は個人が支払う賃金報酬所得を除く
当月賃金報酬収入額の計算式	当月国内及び国外賃金報酬総額×[1-（当月国外から支払われる賃金報酬金額/当月国内及び国外の賃金報酬総額）×（当月賃金報酬の対応する勤務期間における国外勤務日数/当月賃金報酬の対応する勤務期間の暦日数）]

国内累计居住期间：满 183 日、連続满 6 年	
税收负担部分	国内及び国外から取得した全ての賃金報酬所得
当月賃金報酬収入額の計算式	当月国内及び国外の賃金報酬総額

備考：35 号文にいう高級管理職とは、国内居住者としての企業の董事、監事及び高級管理職（通常、総経理、副総経理、各職能責任者、総監、その他類似する役職及び会社定款に定めるその他の高級管理職が含まれる）を務める個人を指す。

上記内容のほか、35 号文では、例えば、異なる形式による所得の源泉地国の特定、非居住者個人が取得した数か月分の賞与及びインセンティブストックオプション所得に係る個人税金の計算、住所を有しない個人に対する徴収管理の方法、住所を有しない個人に適用される個人所得税法と租税条約との整合性などの他の事項についてもさらに明確化された。

終わりに：

34、35 号文が公布され、新个人所得税法及び「实施条例」では不明瞭であった住所を有しない個人の税

关税务处理做出了进一步解释和说明。但由于实践中个体情况复杂多样，因此实务操作中有关无住所个人的个税处理问题，仍需持续关注，并予以重视，以更好地解决现实生活中往来中国境内的外籍个人的个税缴纳问题。

（里兆律师事务所 2019 年 05 月 31 日编写）

務処理について、さらなる解釈と説明が行われた。ただし、実践においては、個別の状況ごとに複雑多様なケースがあることから、実生活において海外と中国国内を往来する外国籍個人の個人所得稅納付問題をよりよく解決するためにも、実務においては、住所を有しない個人の個人所得稅の取扱いについて引き続き注意を払い、重視していく必要がある。

（里兆法律事務所が 2019 年 5 月 31 日付で作成）