

中國深圳
深圳市羅湖區
深南東路5002號
地王商業中心12樓1203-06室
電話: +86 755 8268 4480

中國上海
上海市徐匯區
斜土路2899甲號
光啟文化廣場B座6樓603室
電話: +86 21 6439 4114

中國北京
北京市東城區
燈市口大街33號
國中商業大廈3樓303室
電話: +86 10 6210 1890

台灣台北
台北市大安區忠孝東路
四段142號3樓之3
郵編: 10688
電話: +886 2 2711 1324

新加坡
新加坡駁船碼頭
36號3樓
郵編: 049825
電話: +65 6438 0116

美國紐約
美國紐約州紐約市
堅尼路202號3樓303室
郵編: 10013
電話: +1 646 850 5888

2019年3月18日

啟源稅務更新

外籍個人在華連續居住滿六年，自第七年起就全球收入納稅

--解讀《關於在中國境內無住所的個人居住時間判定標準的公告》

2019年3月14日，中國財政部、稅務總局聯合印發《財政部 稅務總局關於在中國境內無住所的個人居住時間判定標準的公告》（財政部 稅務總局公告 2019年第34號，以下簡稱《公告》）。

根據最新的《公告》及稅務總局負責人的答記者問內容，針對在華外籍個人（包括港澳臺）在中國的納稅義務，除了將管理方式由主管稅務機關批准改為備案簡化流程以外，主要有以下四個重大的補充說明及改變：

1. 進一步明確了外籍個人由構成居民個人的“連續滿五年”，放寬到構成居民個人“連續滿六年”，又放寬延長了一年。即外籍個人在中國連續居住滿六年，第七年在華累計居住滿183天時，應自第七年起就境內及境外全球收入征納。
2. 進一步說明了“連續滿六年”的斷開方式。在任一年度中，外籍個人在中國只要有一次離境超過30天的，就重新計算連續居住年限，從而斷開“連續滿六年”計算程式。
3. 明確了“連續滿六年”的年限從2019年1月1日起計算，2019年以前的年限全部清零不再納入計算範圍。以及；
4. 最重要的改變，是將外籍個人在華居留天數的計算標準改成為在境內當天停留24小時才計入境內居住天數。而此前的稅法規定為：外籍個人在出境和入境的當天，均按1天計入居留天數，當天往返的按1天計入居留天數。新的居留天數的計算標準將在很大程式上減少外籍個人在華的累計居住天數，從而影響和改變其在華納稅義務，這一改變對於在深圳工作並每日往返於深圳和香港之間的香港居民的影響尤其明顯。

針對該公告之重要內容的補充說明及改變，啟源特別作出以下詳細解讀及說明，供啟源現有客戶及未來潛在客戶參閱。

一、外籍個人在中國構成居民個人的“連續滿六年”規則

在 2019 年以前，中國對外籍個人在華構成居民納稅人的標準適用的是“連續滿 5 年”，2019 年 1 月 1 日起實施新的中國個人所得稅法實施條例，確定了外籍個人在華構成居民個人適用“連續滿六年”規則。本次的《公告》進一步明確了外籍個人由構成居民個人的“連續滿五年”，放寬到構成居民個人“連續滿六年”，又放寬延長了一年。即外籍個人在中國連續居住滿六年，第七年在華累計居住滿 183 天時，應自第七年起就境內及境外全球收入征納。

表 1-新舊稅法規定之對比

調整前	調整後
<p>中華人民共和國個人所得稅法實施條例</p> <p>在中國境內無住所，但是居住一年以上五年以下的個人，其來源於中國境外的所得，經主管稅務機關批准，可以只就由中國境內公司、企業以及其他經濟組織或者個人支付的部分繳納個人所得稅；居住超過五年的個人，從第六年起，應當就其來源於中國境外的全部所得繳納個人所得稅。</p>	<p>中華人民共和國個人所得稅法實施條例</p> <p>在中國境內無住所的個人，在中國境內居住累計滿 183 天的年度連續不滿六年的，經向主管稅務機關備案，其來源於中國境外且由境外單位或者個人支付的所得，免予繳納個人所得稅。</p>
<p>財政部 國家稅務總局關於在華無住所的個人如何計算在華居住滿五年問題的通知 財稅字[1995]98 號</p> <p>個人在中國境內居住滿五年，是指個人在中國境內連續居住滿五年，即在連續五年中的每一納稅年度內均居住滿一年。</p> <p>個人在中國境內居住滿五年後，從第六年起的以後各年度中，凡在境內居住滿一年的，應當就其來源於境內、境外的所得申報納稅；凡在境內居住不滿一年的，則僅就該年內來源於境內的所得申報納稅。</p>	<p>關於在中國境內無住所的個人居住時間判定標準的公告 財政部 稅務總局公告 2019 年第 34 號</p> <p>外籍個人一個納稅年度在中國境內累計居住滿 183 天的，如果此前六年在中國境內每年累計居住天數都滿 183 天而且沒有任何一年單次離境超過 30 天，該納稅年度來源於中國境內、境外所得即全球收入應當繳納個人所得稅。</p>

啟源解讀	啟源解讀
外籍個人在中國連續居住滿 5 年後，從第 6 年起的以後各年度中，凡在境內居住滿一年的，應就境內境外全球收入在華納稅。	外籍個人在中國連續居住滿 6 年後，從第 7 年起的以後各年度中，凡在境內累計居住滿 183 天且沒有單次離境超過 30 天，應就境內境外全球收入在華納稅。

二、外籍個人在中國境內居住“連續滿六年”的起始時間

按照《公告》規定，在境內居住累計滿 183 天的年度連續“滿六年”的起點，是自 2019 年（含）以後年度開始計算，2018 年（含）之前已經居住的年度一律“清零”，不計算在內。按此規定，2024 年（含）之前，所有無住所個人在境內居住年限都不滿六年，其取得境外支付的境外所得都能享受免稅優惠。

新個稅法實施後，2025 年將成為評估外籍人士是否構成中國居民個人而應就境內及境外全球收入在中國納稅的第一個納稅年度。

表 2-新舊稅法規定之對比

調整前	調整後
<p>財政部 國家稅務總局關於在華無住所的個人如何計算在華居住滿五年問題的通知 財稅字[1995]98 號</p> <p>個人在境內是否居住滿五年自 1994 年 1 月 1 日起開始計算。</p>	<p>關於在中國境內無住所的個人居住時間判定標準的公告 財政部 稅務總局公告 2019 年第 34 號</p> <p>前款所稱此前六年，是指該納稅年度的前一年至前六年的連續六個年度，此前六年的起始年度自 2019 年（含）以後年度開始計算。</p>
啟源解讀	啟源解讀
外籍個人在中國連續居住滿 5 年的規則自 1994 年 1 月 1 開始，至 2018 年 12 月 31 日廢止。	外籍個人在中國連續居住滿 6 年的規則自 2019 年 1 月 1 日重新開始計算，此前 2018 年（含）之前的有居住年度記錄一律清零。

三、外籍個人在中國境內居住“連續滿六年”的斷開及重新計算方式

自 2019 年起，在中國境內居住累計滿 183 天的任一年度如果有單次離境超過 30 天的，此前連續年限“清零”，其在中國境內居住累計滿 183 天的年度的連續年限重新計算。

表 3-新舊稅法規定之對比

調整前	調整後
<p>財政部 國家稅務總局關於在華無住所的個人如何計算在華居住滿五年問題的通知 財稅字[1995]98 號</p> <p>如該個人在第六年起以後的某一納稅年度內在境內居住不足 90 天，可以按《中華人民共和國個人所得稅法實施條例》第七條的規定確定納稅義務，並從再次居住滿一年的年度起重新計算五年期限。</p>	<p>中華人民共和國個人所得稅法實施條例</p> <p>在中國境內居住累計滿 183 天的任一年度中有一次離境超過 30 天的，其在中國境內居住累計滿 183 天的年度的連續年限重新起算。</p>
啟源解讀	啟源解讀
<p><i>連續居住未滿五年的重啟方式</i></p> <p>外籍個人在任意連續 5 年內的任一年度，單次離境超過 30 天或多次累計離境超過 90 天。</p> <p><i>連續居住滿五年的斷開方式</i></p> <p>外籍個人連續居住滿 5 年後的第 6 起或以後的年度中，在境內累計居住少於 90 天。</p>	<p><i>連續居住滿六年或未滿六年的重啟方式</i></p> <p>外籍個人在任意連續 6 年內的任一年度，累計居住不滿 183 天或單次離境超過 30 天。</p> <p><i>連續居住滿六年的斷開方式</i></p> <p>外籍個人連續居住滿 6 年後的第 7 年或所後的年度中，在境內居住不滿 183 天或是單次離境超過 30 天。</p>
<p><i>重新計算標準</i></p> <p>連續居住期間被斷開後，從再次居住滿一年的年度起重新計算。</p>	<p><i>重新計算標準</i></p> <p>連續居住期間被斷開後，從再次累計居住滿 183 天且單次離境不超過 30 天的年度起重新計算。</p>

四、外籍個人在中國境內居住時間的計算標準

按照《公告》規定，在中國境內停留的當天滿 24 小時的，計入境內居住天數；不足 24 小時的，不計入境內居住天數。

舉例來說，張先生為香港居民，在深圳工作，每週一早上來深圳上班，週五晚上回香港。週一和週五當天停留都不足 24 小時，因此不計入境內居住天數，再加上週六、周日 2 天也不計入，這樣，每週可計入的天數僅為 3 天，按全年 52 周計算，李先生全年在境內居住天數為 156 天，未超過 183 天，不構成居民個人，張先生在境外工作期間取得的來源於境外的所得，就可免繳個人所得稅。

表 4-新舊稅法規定之對比

調整前	調整後
<p>國家稅務總局關於在中國境內無住所的個人執行稅收協定和個人所得稅法若干問題的通知 國稅發【2004】97 號</p> <p>對在中國境內無住所的個人，需要計算確定其在中國境內居住天數，以便依照稅法和協定或安排的規定判定其在華負有何種納稅義務時，均應以該個人實際在華逗留天數計算。上述個人入境、離境、往返或多次往返境內外的當日，均按一天計算其在華實際逗留天數。</p>	<p>關於在中國境內無住所的個人居住時間判定標準的公告</p> <p>財政部 稅務總局公告 2019 年第 34 號</p> <p>無住所個人一個納稅年度內在中國境內累計居住天數，按照個人在中國境內累計停留的天數計算。在中國境內停留的當天滿 24 小時的，計入中國境內居住天數，在中國境內停留的當天不足 24 小時的，不計入中國境內居住天數。</p>
啟源解讀	啟源解讀
<p>外籍個人在入境或離境的當日，均按一天計入在華居留天數。</p>	<p>外籍個人在入境或離境的當日，均不計入在華居留天數。</p>

五、外籍個人在中國境內居住連續滿六年後的納稅義務

自 2019 年起算，外籍個人在中國境內連續居住已滿六年的情況下，就該外籍個人的納稅義務，啟源分析如下：

1. 如果第七年在中國境內居住累計未滿 183 天，無需就全球收入納稅。
2. 如果第七年在中國境內居住累計滿了 183 天，自第七年起其應就全球收入承擔在華納稅的義務。
3. 如果第七年或其後的任一年度其在中國境內居住累計未滿 183 天，或在中國境內居住累計滿 183 天的任一年度中有一次離境超過 30 天的，其在中國境內居住累計滿 183 天的年度的連續年限被清零/斷開並將重新起算。

六、外籍個人在中國境內就全球收入納稅義務的判定方法

在實際操作中，自 2025 年起或在其後的年度，判斷外籍個人的納稅義務時，在判斷當年的納稅年度往回推算 6 個納稅年度，並計算其在該 6 個納稅年度中是否每個納稅年度都居住累計滿 183 天，且任何一年單次離境是否超過 30 天，以此評估其是否應就全球收入在中國納稅。

七、自 2019 年起，外籍個人在中國取得個人所得享受免稅優惠的條件

1. 外籍個人在一個納稅年度內在中國境內居住累計不超過 90 天的，其來源於中國境內的所得，由境外雇主支付並且不由該雇主在中國境內的機構、場所負擔的部分，免予繳納個人所得稅。
2. 外籍個人一個納稅年度在中國境內累計居住滿 183 天的，如果此前六年的任一年在中國境內累計居住天數不滿 183 天或者單次離境超過 30 天，該納稅年度來源於中國境外且由境外單位或者個人支付的所得，免予繳納個人所得稅。

八、啟源建議

根據 2019 年實施的個人所得稅法及其他規定，針對在中國境內居住之外籍個人，啟源建議應提前做好個人所得稅的稅收籌畫，包括在中國境內居住的天數，以及個人所得由境內還是境外企業支付及承擔等等。

1. 對於短期來華工作的外籍個人，啟源建議最好將來華居住時間控制一個納稅年度中不超過 90 天，並且其所得由境外雇主支付及承擔，這樣就可以全額享受免稅優惠。

八、 啟源建議—續

2. 對於長期在華工作及居住的外籍個人，啟源建議要提前計畫及控制連續六年在中國境內的累計居住時間，可以提前安排在任意一年在中國境內居住累計不滿 183 天，或是做一次超過 30 天的離境安排，以此斷開“連續滿 6 年”規則，避免成為中國居民個人就全球收入納稅。或者；
3. 在 2025 年及其後，外籍個人在華居住時間連續已滿 6 年時，如想避免成為中國居民個人就全球收入納稅，啟源建議在第七年該外籍個人在中國居住應少於 183 天或是安排一次超過 30 天的離境安排，才能斷開“連續滿 6 年”規則。
4. 在中國境內居住連續未滿 6 年時，外籍個人無須就全球收入在中國納稅，其在中國境外工作期間由境外雇主支付和承擔的所得免繳個人所得稅，啟源建議企業可以就此提前做好籌畫，並結合其他外籍個人在華的稅收優惠政策，來降低稅負。

九、外籍個人在華納稅義務，舉例說明

張先生為香港居民，2013 年 1 月 1 日來深圳工作，在此期間，除 2025 年 2 月 1 日至 3 月 15 日臨時回香港處理公務外，至 2026 年中的每一個納稅年度在深圳居住累計均超過 183 天。自 2019 年至 2026 年，張先生的納稅義務如下：

納稅年度	境內居住累計時間		個人所得稅納稅義務
2019	滿 183 天	連續居住滿一年	境內所得交稅， 境外支付的境外所得免稅
2020	滿 183 天	連續居住滿二年	境內所得交稅， 境外支付的境外所得免稅
2021	滿 183 天	連續居住滿三年	境內所得交稅， 境外支付的境外所得免稅
2022	滿 183 天	連續居住滿四年	境內所得交稅， 境外支付的境外所得免稅
2023	滿 183 天	連續居住滿五年	境內所得交稅， 境外支付的境外所得免稅
2024	滿 183 天	連續居住滿六年	境內所得交稅， 境外支付的境外所得免稅
2025	滿 183 天，單次離境超過 30 天	重新開始計算	境內境外全球收入交稅
2026	183 天	重新開始起算 居住滿一年	境內所得交稅， 境外支付的境外所得免稅

九、外籍個人在華納稅義務，舉例說明—續

說明：

- (1) 2019 年張先生在境內居住滿 183 天，如果往前推算 6 年即從 2013 年開始計算，實際上已經滿六年，但是由於 2018 年之前的年限一律“清零”，自 2019 年開始計算。
- (2) 2019 年至 2024 年期間，張先生在境內居住累計滿 183 天的年度連續不滿六年，其應就源自於境內的所得繳納個人所得稅，其取得的境外支付的境外所得，可免繳個人所得稅。
- (3) 2025 年，張先生在境內居住滿 183 天，且從 2019 年開始計算，他在境內居住累計滿 183 天的年度已經連續滿六年（2019 年至 2024 年），且沒有單次離境超過 30 天的情形，2025 年，張先生應就在境內和境外取得的所得繳納個人所得稅。
- (4) 2026 年，由於張先生 2025 年有單次離境超過 30 天的情形（2025 年 2 月 1 日至 3 月 15 日），其在內地居住累計滿 183 天的連續年限清零，重新起算，2026 年當年張先生取得的境外支付的境外所得，可免繳個人所得稅。
- (5) 假若 2025 年張先生在境內累計居住未滿 183 天，則 2025 年張先生僅就來源於中國境內的所得交稅，其取得的境外支付的境外所得，可免繳個人所得稅。同時其在內地居住累計滿 183 天的連續年限被斷開，應自 2026 年起重新起算。

本文僅供啟源現有客戶及未來潛在客戶參閱，啟源建議閣下就有關資料作出行動前諮詢稅務顧問的專業意見。

境內所得交稅，

境外支付的境外所得免稅

如果您需要進一步的資訊或協助，煩請您流覽本所的官方網站 www.kaizencpa.com 或通過下列方式與本所專業會計師聯繫：

電郵：info@kaizencpa.com, enquiries@kaizencpa.com

電話：+852 2341 1444

WhatsApp, Line 和微信：+852 6114 9414, +86 1521 9432 644

Skype: kaizencpa