



自 2019 年 1 月 1 日起，新版《个人所得税法》及其实施条例（“新税法”、“新条例”）全面实施。在过去的几个月，就跨国公司外派人员在华工作期间获得的工资薪金所得境内外分摊、计算等问题，一直是大家关注的焦点。2019 年 3 月 14 日，财政部、国家税务总局联合颁布 2019 年第 35 号公告（“35 号文”）就前述问题作出指引。本篇将概览 35 号文的重点内容。

1. 对外派人员的新分类

35 号文将外派人员分为“非居民”和“无住所居民”两大类。其中非居民又可分为在一个纳税年度内在华居住不超过 90 日的非居民和超过 90 日但不满 183 天的非居民；无住所居民是指在一个纳税年度内在华居住满 183 天的外派人员。

外派人员		
非居民		无住所居民
在华居住不超过 90 日的外派人员 (下称“类别 1”)	在华居住超过 90 日但不满 183 天的外派人员 (下称“类别 2”)	在华居住满 183 天的外派人员 (下称“类别 3”)

类别 1 和类别 2 按月报税；类别 3 按年计税，按月预缴。

仍旧值得一提的是，如果一个外派人员连续在华居住满六个纳税年度，且在期间内没有在任何一年度里一次性离境超过 30 日，他/她会被认定为中国的全球纳税义务居民。但是，35 号文对此类外派人员（实践中极少见到）的纳税义务范围作出了限定，即他/她的全球纳税义务限于工资薪金（老税法机制下系扩展到所有所得类别）。

税务新闻

上海办公室：

上海市虹桥路1号港汇中心办公楼
一座43楼

邮编：200030

电话：+86 21 6235-1488

传真：+86 21 6235-1477

北京办公室：

北京市东城区建国门北大街8号华
润大厦12层1201单元

邮编：100005

电话：+86 10 5811-1980

传真：+86 10 5811-1999

合肥办公室：

安徽省合肥市高新区海棠路150号
创新大厦9楼

邮编：230071

电话：+86 551 6513-3209

传真：+86 551 6513-3236



2. 境内外兼职对于所得分摊仍旧必要

35号文对来源于境内外的所得仍旧按境内外实际工作期间确定，此分摊的条件仍旧是该外派人员在境内、境外均有职务（此规定与老税法一致，集团内境内外职务文档预备是必要的）。在有境外兼职的情形下，35号文新引入了“24小时”概念来规制所谓“机场日”，即在某一天如果一个外派人员在华时间不足24小时（应该系北京时间计量），则该日算其半天在华。

3. 收入分摊计算公式

1) 公式一：用于类别 1

当月工资薪金收入=当月境内外工资薪金总额*（当月境内负担的工资薪金/当月境内外工资薪金总额）*（当月境内工作天数/当月天数）

2) 公式二：用于类别 2

当月工资薪金收入=当月境内外工资薪金总额*（当月境内工作天数/当月天数）

3) 公式三：用于类别 3

当月工资薪金收入=当月境内外工资薪金总额*（1 - 当月境外负担的工资薪金/当月境内外工资薪金总额）*（当月境外工作天数/当月天数）



4. 高管人员特别规定

高管人员包括境内居民企业的董事、监事、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。

1) 类别 1 项下的高管人员

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。请注意，这里不涉及境内外工资薪金加总后再分摊，属于 35 号文一重大新意。

2) 类别 2 和类别 3 项下的高管人员

适用公式三。

5. 35 号文与税收协定的竞合

税收协定 OECD 范本普遍纳入“183 天”对方缔约国居民纳税豁免条款，即如果一个在华的外派人员在有关历年（或连续 12 个月，依据不同国的具体合约）在华停留不超过 183 天且其工资薪金不是由境内企业负担，他/她不在中国缴税。鉴于前述三个计算公式同样具有一定的纳税优惠，出现国际法与国内法的竞合。35 号文赋予外派人员选择权。

鉴于类别 1 和类别 2 在税收协定的定义下属于同一类（183 天标尺项下），35 号文规定若选择适用税收协定优惠的，统一适用公式一（对类别 2 属优惠待遇）。对于类别 3，若选择适用税收协定优惠的，适用公式二（属优惠待遇）。因此，初步判断，类别 2 和类别 3 应当选择适用税收协定优惠。



6. 其他

1) 类别 3 年度汇算清缴豁免

理论上，类别 3 系中国税收居民，应当年度汇算清缴。但是，35 号文规定，有扣缴义务人的，按月预缴，年度汇算清缴是选择性的。因此，三个类别的外派人员均可豁免年度汇算清缴。

2) 外派人员类别预估

一个外派人员在华首次申报纳税时，应当根据劳动合同或者外派协议预估其在中国工作时间，分别适用上述公式纳税。若预估与实际不符的，35 号文准许其据实调整，一般不加收滞纳金。

3) 董事费

如果一个董事（高管人员的一种）获得的董事费适格于相关税收协定的董事费条款，他/她的纳税义务按本文第 4 点处理。相反，如果该等董事费不适格相关税收协定的董事费条款（不同的税收协定对董事费条款的规制是不同的），则他/她的纳税义务不适用本文第 4 点，而是按本文第 5 点，适用公式一和公式二（优惠待遇）。

对于来自加拿大和泰国的外派人员，鉴于中泰和中加税收协定董事费条款的特殊性，前述机制适用于其他高管人员的工资薪金。