

税务

期数 P287/2018 - 2018 年 12 月 24 日

税务评论

个人所得税改革聚焦—— 税法实施条例终稿发布

2018 年 12 月 22 日，国务院公布修订后的《中华人民共和国个人所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令 第 707 号，以下简称“实施条例”），标志着又一个人所得税法重磅文件的落地。修订后的实施条例将自 2019 年 1 月 1 日起与新个人所得税法同步施行。

此前财政部、国家税务总局于 10 月 20 日发布了实施条例的征求意见稿。本期税务评论将关注此次发布的实施条例终稿在上述征求意见稿基础上所作的修改，并对其要点进行解读。

征求意见稿要点回顾

与现行的个人所得税法实施条例相比，2018 年 10 月 20 日发布的实施条例征求意见稿主要包含以下变化¹：

- 调整无住所个人符合条件的境外所得免征个人所得税的“五年规则”，以适应新税法下的“居民”定义；
- 补充完善经营活动、转让权益性资产、稿酬所得、偶然所得的来源地判定标准；
- 明确有关经营所得、财产转让所得等项目的应税所得范围；
- 新增视同转让财产条款；
- 根据新税法下的征税项目分类，明确境外所得税抵免的原则性规定；
- 细化新税法下有关的反避税条款；
- 新增税务部门可在特定情况下指定扣缴义务人的规定；
- 明确个人实名办税和纳税人识别号制度；
- 列举取得综合所得应办理汇算清缴，以及税务机关不予办理退税的情形；
- 明确居民个人移居境外注销户籍前需要办理的纳税申报事项；
- 新增专项附加扣除征收管理规定；
- 明确专项附加扣除涉及的多部门协同责任

作者：

北京

王焱

合伙人

电话：+86 10 8520 7885

电子邮件：rewang@deloitte.com.cn

黄琴玲

高级经理

电话：+86 10 8520 7648

电子邮件：mhuang@deloitte.com.cn

¹ 有关征求意见稿的相关内容，请参见 10 月 22 日发布的德勤税务评论：

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/tax/ta-2018/deloitte-cn-tax-tap2822018-zh-181022-v2.pdf>

实施条例终稿条款变化

实施条例终稿主要从以下几个方面对征求意见稿的有关条款进行了修改：

1. “五年规则”

此次发布的实施条例终稿对“五年规则”进行了调整。根据实施条例第四条规定，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，免于缴纳个人所得税；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。

与征求意见稿相比，实施条例终稿将“五年规则”升级为“六年规则”，对纳税人而言更为宽松，对吸引并鼓励境外人才长期在华工作具有积极意义。另外，实施条例终稿将“一次离境超过 30 天”作为连续年限重新起算的条件，并明确该“一次离境”需在一个纳税年度内，这些调整使得相关规则的表述更为清晰而便于理解。

2. 经营所得的应纳税所得计算

征求意见稿规定，纳税人来源于生产、经营活动的所得，减除费用 6 万元、专项扣除（如社会保险金和住房公积金）以及依法确定的其他扣除（如符合条件的企业年金、商业健康保险和商业养老保险支出）后的余额，作为应纳税所得额。

实施条例终稿就上述各项减除对经营所得的适用，增加了纳税人“没有综合所得”的前提条件，并且明确六项专项附加扣除也可从经营所得中减除。

实施条例的上述规定显然是为了体现税制公平，确保纳税人的民生支出扣除在综合所得和经营所得的个人所得税应纳税所得计算中均能够得到反映。然而，上述规定是否会被解读为，只要纳税人有综合所得，则 6 万元、专项扣除、专项附加扣除及其他扣除等项目便不得从经营所得中减除？若按此理解，则可能导致以经营所得作为主要所得来源的纳税人因取得少量综合所得而无法充分享受有关扣除待遇。

3. 境外所得应纳税额计算及税收抵免

实施条例终稿第二十条保留了征求意见稿有关境内和境外取得的综合所得、经营所得应分别合并计算税款的计税方法，但删除了“个人独资企业、合伙企业及个人从事其他生产、经营活动在境外营业机构的亏损，不得抵减境内营业机构的盈利”的规定。

在境外所得税抵免方面，实施条例延续了“分国（地区）不分项”的原则性规定，但不再对不同所得项目的抵免限额计算公式进行列示。

境外所得的税务处理是近年个人所得税实践中的难点之一，新个人所得税法下境外所得税抵免以及境外所得应纳税额应如何计算，仍有待未来具体指引的出台予以规范和明确。

4. 反避税规则

征求意见稿中有关独立交易原则、关联方、合理商业目的，以及受控外国企业规则中的“控制”、“实际税负明显偏低”等细化条款均未出现在最终版的实施条例中。

如欲垂询更多信息，请联络：

雇主人力资源全球服务

全国领导人

香港

谢梓博

合伙人

电话：+852 2238 7499

电子邮件：tjasper@deloitte.com.hk

华北区

北京

王欢

合伙人

电话：+86 10 8520 7510

电子邮件：huawang@deloitte.com.cn

华东区

上海

俞萌

合伙人

电话：+86 21 6141 1277

电子邮件：iryu@deloitte.com.cn

华南区

深圳

李菲菲

总监

电话：+86 755 3353 8160

电子邮件：ffli@deloitte.com.cn

华西区

重庆

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 8823 1208

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

针对新个人所得税法的反避税条款，实施条例终稿仅保留了有关就个人反避税行为进行纳税调整加征利息的规定。并且，实施条例终稿仅按补税期间同期人民币贷款基准利率计算利息，征求意见稿的规定则与现行企业所得税更为接近，即除非个人如实提供有关资料，否则应按基准利率加 5 个百分点以计算利息。

尽管实施条例删除了征求意见稿中大部分有关反避税规则的内容，但不排除未来税务部门制定单独文件对此予以规范的可能性，相关纳税人仍应继续对个人所得税在反避税领域的进展保持关注。

5. 其他

值得关注的是，此前在征求意见阶段引发热议的一些条款此次亦未出现在最终版的实施条例之中，例如：

- 有关转让中国境内企事业单位和其他经济组织投资形成的权益性资产取得的所得视为境内来源所得的规定；
- 视同转让财产规定，即个人发生非货币性资产交换，以及将财产用于捐赠、偿债、赞助、投资等用途的，一般情况下应当视同转让财产并缴纳个人所得税；
- 有关国务院税务主管部门可以指定掌握所得信息并对所得取得过程有控制权的单位为扣缴义务人的规定。

此外，还有一部分征求意见稿中的条款虽然未在实施条例终稿中得以保留，但被其他同期发布的个人所得税文件所吸纳并加以细化，因此实质上并未发生变化，例如：

- 有关个人实名办税和纳税人识别号制度的相关规定（参见《国家税务总局关于自然人纳税人识别号有关事项的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 59 号））
- 居民个人移居境外注销户籍前的纳税申报规定（参见《国家税务总局关于个人所得税自行纳税申报有关问题的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 62 号））
- 专项附加扣除的征管以及多部门协同责任规定（参见《国务院关于印发个人所得税专项附加扣除暂行办法的通知》（国发[2018]41 号））

德勤观察和建议

实施条例终稿保留了征求意见稿的基本精神和大多数内容，同时结合纳税人与专业人士的意见与建议，对部分比较复杂或者执行争议较大的条款进行了修改或删除。与此同时，伴随个人所得税法实施条例的发布，相关事项的操作细则与单行文件也将进入密集出台的阶段。有关涉税主体应积极关注近期个人所得税的政策动态，及时了解个人所得税改革对自身的影响，以便采取妥善行动加以应对。对于雇主以及特定类型的纳税人，应重点关注实施条例及相关法规的新变化并采取相应措施：

雇主（扣缴义务人）—— 鉴于新税法下专项附加扣除和累计预扣法等新内容的引入，扣缴义务人的合规义务将显著增加；同时，个人所得税法的修订对于纳税人和扣缴义务人在个人所得税征管过程中的权责划分进行了更新，雇主应重点关注相关条款（例如实施条例第三十条等）的影响，在认真研读相关法规文件的基础上，完善内部信息收集管理、风险控制系统，及时对企业的薪酬福利政策和人事管理制度做必要梳理，以确保企业运维适应新个人所得税法的要求。

在华外籍人士—— “五年规则”升级“六年规则”对符合条件的在华外籍人士而言具有积极意义，但相关纳税人仍需关注适用该项规则的备案程序要求，以及新税法下六年时限何时起算等事宜，以确保依法依规享受境外所得免税待遇。

高净值人士—— 实施条例终稿删除了有关直接借鉴企业所得税反避税规定的相关条款，未来反避税规则在个人所得税领域的实际运用尚不明确，建议纳税人审视资产配置和投资架构在税务上的合规性，同时高度关注个人所得税反避税政策后续进展。

本文由德勤中国为本行中国大陆及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

北京

朱棣

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

成都

汤卫东 / 张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8188 / 8008

传真：+86 28 6500 5161

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

重庆

汤卫东 / 张书

合伙人

电话：+86 23 8823 1208 / 1216

传真：+86 23 8859 9188

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

大连

徐继厚

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

广州

李旭升

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

杭州

卢强 / 何飞

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn
fhe@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

主管合伙人 / 华南区 (香港)

张新华

合伙人

电话：+852 2852 6768

传真：+852 2851 8005

电子邮件：ryanchang@deloitte.com

华东区

朱正萃

合伙人

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

哈尔滨

徐继厚

合伙人

电话：+86 451 8586 0060

传真：+86 451 8586 0056

电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

济南

蒋晓华

合伙人

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：betjiang@deloitte.com.cn

澳门

鄧偉文

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：raytang@deloitte.com.hk

南京

许柯 / 胡晓蕾

合伙人

电话：+86 25 5791 5208 / 6129

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn
roshu@deloitte.com.cn

上海

梁晴

合伙人

电话：+86 21 6141 1059

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：mliang@deloitte.com.cn

华北区

张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

华南区 (内地/澳门)

张文杰

总监

电话：+86 20 2831 1369

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华西区

张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8008

传真：+86 28 6317 3500

电子邮件：tonzhang@deloitte.com.cn

沈阳

徐继厚

合伙人

电话：+86 24 6785 4068

传真：+86 24 6785 4067

电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

深圳

李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

苏州

管列韵

合伙人

电话：+86 512 6289 1297

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：kguan@deloitte.com.cn

天津

白凤九

合伙人

电话：+86 22 2320 6699

传真：+86 22 8312 6099

电子邮件：bilbai@deloitte.com.cn

武汉

钟国辉

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 6885 0745

电子邮件：gzhong@deloitte.com.cn

厦门

钟锐文

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：jichung@deloitte.com.cn

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至 +852 2541 1911。

关于德勤全球

Deloitte (“德勤”) 泛指一家或多家德勤有限公司 (即根据英国法律组成的私人担保有限公司, 以下称“德勤有限公司”), 以及其成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司与其每一家成员所均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司 (又称“德勤全球”) 并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所更为详细的描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、企业管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务及相关服务。德勤透过遍及全球逾 150 个国家的成员所网络为财富全球 500 强企业中的 80% 企业提供专业服务。凭借其世界一流和高质量的专业服务, 协助客户应对极为复杂的商业挑战。如欲进一步了解全球大约 244,400 名德勤专业人员如何致力成就不凡, 欢迎浏览我们的 Facebook、LinkedIn 或 Twitter 专页。

关于德勤中国

德勤于 1917 年在上海设立办事处, 德勤品牌由此进入中国。如今, 德勤中国的事务所网络在德勤全球网络的支持下, 为中国本地和在华的跨国及高增长企业客户提供全面的审计、企业管理咨询、财务咨询、风险咨询和税务服务。德勤在中国市场拥有丰富的经验, 同时致力为中国会计准则、税务制度及培养本地专业会计师等方面的发展作出重要贡献。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media, 通过德勤中国的社交媒体平台, 了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

本通信中所含内容乃一般性信息, 任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构 (统称为“德勤网络”) 并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前, 您应咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。

©2018。欲了解更多信息, 请联系德勤中国。