

税务

期数 P310/2020 - 2020 年 1 月 23 日

税务评论

境外所得个税指引发布： 居民个人应关注境外所得申报义务

2020 年 1 月 22 日，财政部、国家税务总局公布《关于境外所得有关个人所得税政策的公告》¹（财政部 税务总局公告 2020 年第 3 号，以下简称“3 号公告”），对境外所得来源地判定，中国居民个人境外所得的纳税申报及抵免计算规则等做出了较为详细的规定。

根据 2019 年起施行的个人所得税法，居民个人从中国境外取得所得的，应当在次年 3 月 1 日至 6 月 30 日内申报纳税。因此，在 2019 年内从中国境外取得所得的居民个人，例如拥有跨境资产配置的某些高净值人士、被境内企业派遣至境外工作的中国公民等，应重点关注 3 号公告有关境外所得申报计税的指引，以便在 2020 年的 3 月 1 日至 6 月 30 日期间准确完成境外所得的申报和税款抵免工作。本期税务评论将简介 3 号公告的政策要点并进行解读。

背景回顾

将中国居民个人的全球所得纳入应税范围是中国个人所得税长久以来的立法原则。近年来，伴随中国与世界其他国家和地区的经贸或人员往来的日益密切，大量中国公民赴海外工作、投资，因此境外所得在中国居民纳税人全球所得中的比重呈现明显的上升趋势。针对境外所得的税收征管也引起了中国税务机关的关注。

2019 年起施行的个人所得税法，在老税法的基础上对有关境外所得的税收政策进行了完善，例如放宽境外所得的年度申报期限，确立按国别计算境外所得税抵免限额的方法等。为便于落实，3 号公告对上述相关政策作了细化的规定。

作者：

北京

王欢

合伙人

电话：+86 10 8520 7510

电子邮件：huawang@deloitte.com.cn

康婕

高级经理

电话：+86 10 8512 5412

电子邮件：makang@deloitte.com.cn

¹ 全文参见：http://szs.mof.gov.cn/zhengcefabu/202001/t20200122_3463137.htm

公告摘要

境外所得来源地判定

判断一项所得是否来源于境外，是境外所得申报的前提。如果一项所得被认定为境内所得，即使境外税务机关对该项所得课征了所得税，相应税款可能也无法从中国个人所得税额中获得抵免。因此，境外所得来源地判定对于境外所得税抵免有着十分重要的意义。3号公告将下列8项所得明确列举为境外所得：

1. 因任职、受雇、履约等在中国境外提供劳务取得的所得；
2. 中国境外企业以及其他组织支付且负担的稿酬所得；
3. 许可各种特许权在中国境外使用而取得的所得；
4. 在中国境外从事生产、经营活动而取得的与生产、经营活动相关的所得；
5. 从中国境外企业、其他组织以及非居民个人取得的利息、股息、红利所得；
6. 将财产出租给承租人在中国境外使用而取得的所得；
7. 转让中国境外的不动产、转让对中国境外企业以及其他组织投资形成的股票、股权以及其他权益性资产（以下称权益性资产）或者在中国境外转让其他财产取得的所得。但转让对中国境外企业以及其他组织投资形成的权益性资产，该权益性资产被转让前三年（连续36个公历月份）内的任一时间，被投资企业或其他组织的资产公允价值50%以上直接或间接来自于位于中国境内的不动产的，取得的所得为来源于中国境内的所得；
8. 中国境外企业、其他组织以及非居民个人支付且负担的偶然所得。

与此前的规定相比，3号公告增加了有关稿酬所得、生产经营相关所得、偶然所得、权益性资产转让所得（即上述第2、4、7、8项）的来源地判定规则。

此外，对于价值主要由中国境内不动产构成的境外权益性资产，3号公告将转让此类权益性资产的所得界定为境内所得（参见上述第7项）。这一规则借鉴了经合组织协定范本和联合国协定范本有关财产收益的条款，中国政府对外签订的税收协定中也包含相关规定。有鉴于此，转让境外权益性资产的个人，应重点关注该条款可能带来的税务影响。

境外所得税抵免计算

新个人所得税法在境外所得的税款计算方面延续了原先的境外所得税抵免制度，并结合新税法下的税目设置对抵免计算规则进行了调整，强调按国别（地区）进行抵免。

3号公告进一步明确，境外所得税抵免以纳税年度为单位，即居民个人在一个纳税年度内来源于中国境外的所得，依照所得来源国家（地区）税收法律规定在中国境外已缴纳的所得税税额允许在抵免限额内从其该纳税年度应纳税额中抵免。因此，其实际抵免额以境外已缴纳所得税税额与抵免限额孰低计算。

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：tojasper@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

合伙人

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

哪些境外所得税款可以抵免？

可抵免的境外所得税税额，是指居民个人取得境外所得，依照该所得来源国（地区）税收法律应当缴纳且实际已经缴纳的所得税性质的税额，但不包括以下项目：

- 按照境外所得税法律属于错缴或错征的境外所得税税额；
- 按照中国政府签订的避免双重征税协定以及内地与香港、澳门签订的避免双重征税安排规定（统称“税收协定”）不应征收的境外所得税税额；
- 因少缴或迟缴境外所得税而追加的利息、滞纳金或罚款；
- 境外所得税纳税人或者其利害关系人从境外征税主体得到实际返还或补偿的境外所得税税款；
- 按照中国个人所得税法及其实施条例规定，已经免税的境外所得负担的境外所得税税款。

此外，居民个人根据税收协定可享受饶让抵免待遇的，在协定对方国家（地区）享受的相应减免税额可作为居民个人实际缴纳的境外所得税税额按规定申报税收抵免。

可抵免的境外所得税款需要提供哪些凭证？

3号公告首次明确，居民个人申报抵免时，一般应当提供境外征税主体出具的税款所属年度的完税证明、税收缴款书或者纳税记录等纳税凭证。未提供符合要求的纳税凭证，不予抵免。

然而，纳税人确实无法提供纳税凭证的，可同时凭境外所得纳税申报表（或境外征税主体确认的缴税通知书）以及所对应的银行缴款凭证办理境外所得抵免事宜。这一规定顾及了不少居民纳税人在实际操作中所面临的困难，例如有些国家的税务机关可能不出具完税凭证，还有些国家只针对企业提供一张汇总的完税凭证，无法显示每个纳税人的明细完税信息。对于这类情况，以往申请抵免时容易遇到阻碍；3号公告的规定无疑会在一定程度上帮助纳税人更为有效地享受境外税收抵免权利，减少双重征税的问题。

如何计算抵免限额？

抵免限额以“分国（地区）”原则计算，即来源于一国（地区）所得的抵免限额 = 来源于该国（地区）综合所得抵免限额 + 来源于该国（地区）经营所得抵免限额 + 来源于该国（地区）其他分类所得²抵免限额

其中：

所得类型	抵免限额计算方法
综合所得	来源于一国（地区）综合所得的抵免限额 = 中国境内外综合所得合并计算的应纳税额 × 来源于该国（地区）的综合所得收入额 ÷ 中国境内和境外综合所得收入额合计
经营所得	来源于一国（地区）经营所得的抵免限额 = 中国境内外经营所得合并计算的应纳税额 × 来源于该国（地区）的经营所得应纳税所得额 ÷ 中国境内和境外经营所得应纳税所得额合计 在合并中国境内外经营所得计算应纳税额时，来源于境外的经营所得，按中国税法计算的亏损，不得抵减境内或他国（地区）的应纳税所得额，但可用来源于同一国家（地区）以后年度的经营所得按中国税法规定弥补
其他分类所得	来源于一国（地区）其他分类所得的抵免限额 = 该国（地区）的其他分类所得分别单独计算的应纳税额

可抵免境外所得税税额高于抵免限额是否可以结转？

与老税法一致，可抵免的境外所得税税额高于抵免限额的，超过部分可以在以后五个纳税年度内结转抵免。

² 包括利息、股息、红利所得，财产租赁所得，财产转让所得和偶然所得

如何判定一项境外所得对应的中国纳税年度？

居民个人取得境外所得的境外纳税年度与公历年度不一致的，3号公告明确，取得境外所得的境外纳税年度最后一日所在的公历年度，为境外所得对应的我国纳税年度。

合规申报

应在何时何地办理境外所得申报？

3号公告重申了新个人所得税法的规定，居民个人取得境外所得的，应当在取得所得的次年3月1日至6月30日内申报纳税。与原来的年度终了后30日内完成境外所得申报的规定相比，新税法为取得境外所得的居民纳税人提供了更充裕的申报准备时间，更利于纳税人收集整理境外所得及境外税款缴纳的信息，以便更准确的计算在中国的应补退税额。

申报地则按以下规则确定：

- 有境内任职、受雇单位的，在任职、受雇单位所在地办理；
- 没有任职、受雇单位的，在户籍所在地或者中国境内经常居住地办理；
- 户籍所在地与中国境内经常居住地不一致的，择一地办理；
- 没有户籍的，在中国境内经常居住地办理。

是否可以対以往年度的境外所得税抵免进行追溯？

3号公告规定，居民个人已申报境外所得、未进行税收抵免，在以后纳税年度取得纳税凭证并申报境外所得税收抵免的，可以追溯至该境外所得所属纳税年度进行抵免，但追溯年度不得超过五年。

此外，自取得该项境外所得的五个年度内，境外征税主体出具的税款所属纳税年度纳税凭证载明的实际缴纳税额发生变化的，按实际缴纳税额重新计算并办理补退税，不加收税收滞纳金，不退还利息。

上述举措是3号公告的一大亮点。对于无法在次年6月30日前取得境外纳税凭证的纳税人而言，可无需担心就此失去抵免的机会。但需要注意的是，一方面追溯期存在五年限制；另一方面，纳税人应注意追溯抵免的前提是已申报境外所得。因此，即使纳税人无法及时取得境外纳税凭证，也应在次年6月30日前进行境外所得的申报，从而确保未来进行追溯抵免的资格。

涉及外币金额应如何折算成人民币？

居民个人取得来源于境外的所得或者实际已经在境外缴纳的所得税税额为人民币以外货币，应当按照个人所得税法实施条例第三十二条规定按相应的月末或年末人民币汇率中间价折合计算。

境内派出单位的责任和义务

针对境内单位将具备居民身份的员工派遣至境外工作的情形，3号公告特别规定，境内派出单位若支付或负担外派员工的工资薪金或劳务报酬所得，派出单位应按照个人所得税法规定预扣预缴税款；若外派员工的工资薪金或劳务报酬所得由境外单位支付或负担的，且境外单位为境外任职、受雇的中方机构³的，可以由该中方机构预扣税款，并委托派出单位向主管税务机关申报纳税。该中方机构未预扣税款的或者境外单位不是中方机构的，派出单位应当于次年2月28日前向其主管税务机关报送详细的外派人员情况。上述规定明确了作为境内派出单位需要履行的税款扣缴、受托代缴义务，以及信息报送义务，税务机关希望通过上述举措掌握了解外派人员信息，加强外派人员的境外所得纳税申报管理。

法律责任

3号公告明确，纳税人和扣缴义务人未按公告规定申报缴纳、扣缴境外所得个人所得税以及报送资料的，按照税收征管法和个人所得税法等有关规定处理，并按规定纳入个人纳税信用管理。

³ 包括中国境内企业、事业单位、其他经济组织以及国家机关所属的境外分支机构、子公司、使（领）馆、代表处等

公告效力

3号公告适用于2019年度及以后年度税收处理事宜。以前年度尚未抵免完毕的税额，可按3号公告有关规定处理抵免和结转事宜。

德勤观察

3号公告是新个人所得税法下首个对境外所得相关事项提供详尽指引的规范性文件，相较于原先的境外所得个人所得税管理相关办法而言，该文件在规则制定方面更为丰富具体且贴近现实，体现了中国税务机关深化“放管服”，优化营商环境的改革要求。另一方面，3号公告在为加强境外所得纳税的征管提供有利支持的同时，也关照了居民纳税人在境外抵免实操中的部分诉求，将对境外所得的个人所得税管理带来积极的影响，也值得相关各方引起重视。

随着纳税意识的增强，社会公众对境内所得的个人所得税合规义务已经相对较为熟悉，但普遍容易忽略境外所得带来的中国个人所得税影响。不少居民个人认为，自己的境外所得已经按境外税法在境外缴纳了所得税，便可无需再回国申报纳税。3号公告的发布无疑对抱持这一错误理解的纳税人敲响了警钟。怠于履行境外所得的申报义务，不仅可能导致丧失境外所得税抵免资格，税负上升；还可能对个人纳税信用造成不利影响。2019年度的境外所得申报工作即将在一个多月后正式展开，如果居民个人的境外所得来源和构成较为多样（如部分高净值人士），应该即刻着手启动有关的准备工作，例如梳理现有境外资产情况，以及收集相关的境外所得税完税证明等；涉及大额境外所得的完税证明或有关资料无法及时取得的，纳税人可能还需考虑是否需要筹备一定的纳税资金等事宜，以免延误税款的缴纳期限。在境外所得的申报与税款计算中，通常会涉及不同国家或地区的税法，且境外所得税抵免的计算也较为复杂，因此纳税人在必要时可以考虑向专业机构寻求帮助。

此外，3号公告强化了对境内派出单位在外派境外人员的境外所得个税管理中所承担的合规义务。因此，作为境内派出单位，应建立完善的外派人员管理机制，并及时通过该机制梳理、了解不同类型外派人员的具体情况，进而厘清自身负有的税款扣缴、受托代缴或信息申报等义务，并妥善留存相关资料。由于境外所得纳税申报往往存在一定的复杂性，且部分目前已派遣至境外工作的外派人员未必能第一时间获取最新的纳税申报要求，境外派出单位应当给与外派人员必要的支持与协助，在明确双方责任义务的同时，做好外派人员培训、辅导，以及协助申报等工作。

本文由德勤中国为本行中国内地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

郑州

官滨

合伙人

电话：+86 371 8897 3701

传真：+86 371 8897 3710

电子邮件：charlesgong@deloitte.com.cn

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

主管合伙人/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

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：

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

Deloitte（“德勤”）泛指一家或多家德勤有限公司，以及其全球成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司（又称“德勤全球”）及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 了解更多信息。

德勤亚太有限公司（即一家担保有限公司）是德勤有限公司的成员所。德勤亚太有限公司的每一家成员及其关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，在亚太地区超过 100 座城市提供专业服务，包括奥克兰、曼谷、北京、河内、香港、雅加达、吉隆坡、马尼拉、墨尔本、大阪、上海、新加坡、悉尼、台北和东京。

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及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询和税务服务。德勤中国持续致力于中国会计准则、税务制度及专业人才培养作出重要贡献。德勤中国是一家中国本土成立的专业服务机构，由德勤中国的合伙人所拥有。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media，通过我们的社交媒体平台，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。

©2020。欲了解更多信息，请联系德勤中国。