中国税务快讯

第七期 二零二零年二月

居民个人境外所得相关个人所得税政策得以明确

本期快讯讨论的法规：

- 财政部、国家税务总局《关于境外所得有关个人所得税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 3 号，以下简称“3 号公告”）

财政部、国家税务总局于2020年1月17日，联合发布了《关于境外所得有关个人所得税政策的公告》（财政部 税务总局公告2020年第3号）(以下简称“3号公告”)。该公告适用于2019年度及以后年度税收处理事宜。

3号公告主要就取得境外所得所涉及的以下有关居民个人所得税政策予以明确：

· 境外所得的判定

· 应纳税额的计算

· 境外所得税税额的抵免办法

· 相关征管规定

主要内容及要点解析

一、境外所得的判定

公告明确下列所得为来源于中国境外的所得：

所得项目	**所得来源地的判断依据**
（一）因任职、受雇、履约等在中国境外提供劳务取得的所得（包括**工资、薪金所得**及**劳务报酬所得**）	劳务发生地为境外
（二）中国境外企业以及其他组织支付且负担的**稿酬所得**	负担、支付稿酬所得的企业或其他组织所在地为境外

© 2020 毕马威企业咨询 (中国) 有限公司 — 中国外商独资企业，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织(“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。在中国印刷。
毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的注册商标或商标。

（三）许可各种特许权在中国境外使用而取得的**特许权使用费所得**	特许权使用地为境外
（四）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**经营所得**	经营活动发生地为境外
（五）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**	负担、支付利息、股息、红利所得的企业、其他组织及非居民个人所在地为境外
（六）将财产出租给承租人在中国境外使用而取得的**财产租赁所得**	租赁财产使用地为境外
（七）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**财产转让所得**	**不动产**所在地为境外； 个人在境外转让**其他财产**； **权益性资产**所属的被投资企业或其他组织所在地为境外，需要注意的是，若权益性资产在转让前三年（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的 50%以上直接或间接来自位于中国境内的不动产的，该笔权益性资产转让所得属于境内所得。
（八）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**	负担、支付偶然所得的企业、其他组织及非居民个人所在地为境外
（九）财政部、税务总局另有规定的，按照相关规定执行	/

© 2020 毕马威企业咨询 (中国) 有限公司 — 中国外商独资企业，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织(“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。在中国印刷。
毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的注册商标或商标。

二、应纳税额的计算

依据个人所得税法及其实施条例有关规定，居民个人在计算应纳税额时，应按照以下方法确认当期境内和境外所得：

- **合并计算境内、外所得**

  综合所得[1]

  年度综合所得=境内综合所得+境外综合所得

  经营所得

  年度经营所得=境内经营所得+境外经营所得

  如果境外经营所得亏损，则不得抵减境内或他国（地区）的经营所得应纳税所得额，但可以用来源于同一国家（地区）以后年度的经营所得按中国税法规定弥补亏损

- **单独计算境内、外所得**

  居民个人来源于中国境外的利息、股息、红利所得，财产租赁所得，财产转让所得和偶然所得，不与境内所得合并，分别单独计算应纳税额

三、境外所得税税额的抵免办法

3号公告明确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，公式如下：

该纳税年度应补/退税额 = 该纳税年度应纳税额 - 可抵免的境外所得税额（不超过抵免限额内部分）

对于超过抵免限额的部分，可以在以后五个纳税年度内结转抵免。

抵免限额

上述公式中，抵免限额按照“分国又分项”的原则分别计算，即居民个人境外所得来源国(地区)和所得项目类别，具体公式如下：

- 综合所得抵免限额

$$\text{来源于一国（地区）的综合所得的抵免限额} = \text{中国境内和境外综合所得应纳税额} \times \frac{\text{来源于该国（地区）的综合所得收入额}}{\text{中国境内和境外综合所得收入额合计}} \quad \textit{（公式一）}$$

[1] 根据个人所得税法第二条规定，综合所得包括工资、薪金所得，劳务报酬所得，稿酬所得和特许权使用费所得。

© 2020 毕马威企业咨询 (中国) 有限公司 — 中国外商独资企业，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织（“毕马威国际”）相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。在中国印刷。
毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的注册商标或商标。

➢ 经营所得抵免限额

$$\text{来源于一国（地区）的经营所得的抵免限额} = \text{中国境内和境外经营所得应纳税额} \times \frac{\text{来源于该国（地区）的经营所得收入额}}{\text{中国境内和境外经营所得收入额合计}} \quad \textit{（公式二）}$$

➢ 其他分类所得抵免限额

$$\text{来源于一国（地区）的其他分类所得的抵免限额} = \text{该国（地区）的其他分类所得应纳税额} \quad \textit{（公式三）}$$

来源于一国（地区）所得的抵免限额总额为该国各项所得的抵免限额的合计，即来源于一国（地区）所得的抵免限额 = 公式一 + 公式二 + 公式三

不可抵免的境外所得税额

同时，公告也进一步明确下列情形中的境外所得税税额不可予以抵免，需要在申报境外所得税税额抵免时扣除：

1. 按照境外所得税法律属于**错缴**或**错征**的境外所得税税额；
2. 按照我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**不应征收**的境外所得税税额；
3. 因少缴或迟缴境外所得税而追加的**利息**、**滞纳金**或**罚款**；
4. 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；
5. 按照**我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。

税收协定饶让条款

税收协定中的饶让抵免是指在缔约国一方本该缴纳但因优惠政策而未缴纳的税款，被视同已经缴纳，回国后照样可以抵免。3号公告中明确对居民个人按照某一国（地区）税收法律享受免税或减税待遇，且该免税或减税的数额按照税收协定饶让条款规定应视同已缴税额在中国的应纳税额中抵免的，该免税或减税数额**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。

© 2020 毕马威企业咨询 (中国) 有限公司 — 中国外商独资企业，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织(“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。在中国印刷。
毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的注册商标或商标。

四、相关征管规定

境外所得申报及抵免规定

申报时间	取得所得的次年 3 月 1 日至 6 月 30 日内申报纳税； ❖ 境外所得来源国（地区）的纳税年度与公历年度不一致的，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。
申报地点	向中国境内任职、受雇单位所在地主管税务机关办理纳税申报； ❖ 在中国境内没有任职、受雇单位的，向户籍所在地或中国境内经常居住地主管税务机关办理纳税申报； ❖ 户籍所在地与中国境内经常居住地不一致的，选择其中一地主管税务机关办理纳税申报； ❖ 在中国境内没有户籍的，向中国境内经常居住地主管税务机关办理纳税申报。
抵免凭证	申报境外所得税收抵免时，除另有规定外，应当提供： ❖ 纳税凭证：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，未提供符合要求的纳税凭证，不予抵免。 ❖ 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（或者境外征税主体确认的缴税通知书）以及对应的银行缴款凭证办理境外所得抵免事宜。
抵免时限	❖ 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。 ❖ 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。 ❖ 公告内容适用于 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，可按本公告规定在该纳税年度以后五个纳税年度内结转抵免。

© 2020 毕马威企业咨询 (中国) 有限公司 — 中国外商独资企业，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织(“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。在中国印刷。
毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的注册商标或商标。

外派人员有关税款扣缴及报送规定

居民个人被派出单位派往境外工作，取得工资、薪金所得或劳务报酬所得，应按照以下规定扣缴税款：

所得支付或负担方	税款扣缴及报送规定
派出单位或其他境内单位	派出单位或其他境内单位应预扣预缴税款
境外单位（境外任职、受雇的中方机构）	❖ 可由境外中方机构预扣税款，并委托派出单位申报纳税 ❖ 中方机构未预扣税款的，派出单位应当于次年 2 月 28 日前向其主管税务机关报送外派人员情况，包括：外派人员的姓名、身份证件类型及身份证件号码、职务、派往国家和地区、境外工作单位名称和地址、派遣期限、境内外收入及缴税情况等。
境外单位（非中方机构）	派出单位应当于次年 2 月 28 日前向其主管税务机关报送外派人员情况，包括：外派人员的姓名、身份证件类型及身份证件号码、职务、派往国家和地区、境外工作单位名称和地址、派遣期限、境内外收入及缴税情况等。

其他征管要求

法律责任

纳税人和扣缴义务人未按本公告规定申报缴纳、扣缴境外所得个人所得税以及报送资料的，按照《中华人民共和国税收征收管理法》和个人所得税法及其实施条例等有关规定处理，并按规定纳入个人纳税信用管理。

外币折算

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，按照个人所得税法实施条例第三十二条，依据办理纳税申报或者扣缴申报的上一月最后一日人民币汇率中间价，折合成人民币计算应纳税所得额。年度终了后办理汇算清缴的，对已经按月、按季或者按次预缴税款的人民币以外货币所得，不再重新折算；对应当补缴税款的所得部分，按照上一纳税年度最后一日人民币汇率中间价，折合成人民币计算应纳税所得额。

© 2020 毕马威企业咨询 (中国) 有限公司 — 中国外商独资企业，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织(“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。在中国印刷。
毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的注册商标或商标。

毕马威观察

3号公告就居民个人取得境外所得有关个人所得税政策予以进一步完善，明确了可抵免的境外所得税额和减免税政策以及相关纳税申报规定。在解决了个人境外所得新旧政策衔接问题的同时，进一步为新个税法的实施提供了保障。以下几方面值得引起关注：

➢ 明确境外所得税额是否可抵免

公告明确了居民个人境外所得税税额不可抵免的五种情况，包括按照境外法律①错缴、误缴税额，②实际返还或补偿税额，③利息、罚款和滞纳金，以及④已享受税收协定待遇不应征收的境外税额和⑤按中国法律已免税所得所缴纳的境外税额。同时，规定对于符合税收协定饶让条款待遇的境外减免税额，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。上述规定弥补了个税法中对于境外所得税税收抵免规定不足的遗憾，解决了税收抵免实际应用中的难题。

➢ 优化境外所得申报及征管规定

公告在境外所得申报期限等方面均做了细化和完善。将居民个人申报境外所得的时间调整至次年3月1日至6月30日，与年度汇算清缴周期保持一致，避免纳税人重复申报问题，简化了申报流程。公告还就判断取得境外所得所属境内纳税年度给予了进一步解释，明确境外所得来源国（地区）的纳税年度与公历年度不一致的，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，有效解决了纳税人以往申报境外所得时，因境内、外纳税年度不一致所带来的困惑。

➢ 调整外派人员税款扣缴和信息报送制度

外派人员的个人所得税预扣预缴和信息报送制度也在本公告中得到完善。对于支付或负担外派人员工资薪金或劳务报酬的境内单位，公告明确其应为外派人员预扣预缴个人所得税。若外派人员工资薪金或劳务报酬是由境外中方机构或境外单位支付或负担，且境外中方机构未预扣税款的，境内派出单位仍应履行信息报送的义务，于次年2月28日前按时完成相关信息向主管税务机关的报送。因此，企业应尽快建立相关内部管理及操作流程，对派往境外工作人员的情况及时进行收集和梳理，并按规定履行预扣预缴税款义务，确保落实企业责任，以免造成合规性风险。

➢ 非居民境外所得

3号公告明确了居民个人境外所得税的处理方法，却未对非居民做出相应的指导。鉴于新个税法免征非居民由2019年度起六年内所获取的个人境外所得税，目前还未涉及到该类收入需缴纳中国个人所得税。 我们期待税务部门适时贯彻落实相关政策确保并提高个人税务合规性。

© 2020 毕马威企业咨询 (中国) 有限公司 — 中国外商独资企业，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织(“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。在中国印刷。
毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的注册商标或商标。

毕马威将密切关注有关境外所得个人所得税的相关政策，并积极与各地税务机关探讨政策动向及实操案例。我们也欢迎企业及个人与我们联系，了解相关最新动态及前沿信息。

如果您在以上实际操作中遇到任何疑问，欢迎咨询毕马威。

并肩赋能

税道渠成

© 2020 毕马威企业咨询 (中国) 有限公司 — 中国外商独资企业，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织（“毕马威国际”）相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。在中国印刷。

毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的注册商标或商标。

联系我们

全国

施礼信 (Murray Sarelius)
个人服务主管合伙人
毕马威中国
T: +852 3927 5671
E: murray.sarelius@kpmg.com

北方区

彭晓峰
税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (10) 8508 7516
E: vincent.pang@kpmg.com

张晓
税务总监
毕马威中国
T: +86 (10) 8508 7507
E: sheila.zhang@kpmg.com

周博
税务总监
毕马威中国
T: +86 (10) 8508 3360
E: v.zhou@kpmg.com

华东及华西区

周波
税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (21) 2212 3458
E: michelle.b.zhou@kpmg.com

蒋鸣
税务总监
毕马威中国
T: +86 (21) 2212 3459
E: jimmy.jiang@kpmg.com

王婷
税务总监
毕马威中国
T: +86 (21) 2212 3387
E: joyce.t.wang@kpmg.com

肖鑫
税务总监
毕马威中国
T：+86 (21) 2212 3273
E：robin.xiao@kpmg.com

华南区

罗健莹
税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (20) 3813 8609
E: grace.luo@kpmg.com

廖雅芸
税务合伙人
毕马威中国
T: +86 (20) 3813 8668
E: kelly.liao@kpmg.com

卢山
税务总监
毕马威中国
T: +86 (20) 3813 8236
E: ss.lu@kpmg.com

吴春芳
税务总监
毕马威中国
T: +86 (20) 3813 8606
E: fiona.wu@kpmg.com

香港

施礼信 (Murray Sarelius)
个人服务主管合伙人
毕马威中国
T: +852 3927 5671
E: murray.sarelius@kpmg.com

萧维強
税务合伙人
毕马威中国
T: +852 2143 8785
E: david.siew@kpmg.com

何沛霖
税务总监
毕马威中国
T: +852 3927 5570
E: gabriel.ho@kpmg.com

赖绮琪
税务总监
毕马威中国
T: +852 2978 8942
E: kate.lai@kpmg.com

© 2020毕马威企业咨询(中国)有限公司 — 中国外商独资企业，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织（“毕马威国际”）相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。在中国印刷。

毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的注册商标或商标。

联系我们

请将您的任何疑问，发送至我们的公共邮箱: taxenquiry@kpmg.com 或者直接联系相关合伙人/总监

全国及区域负责人

全国

卢奕
税务服务主管合伙人
毕马威中国
+86 (21) 2212 3421
lewis.lu@kpmg.com

李一源
税务业务发展主管合伙人
毕马威中国
+86 (20) 3813 8999
lilly.li@kpmg.com

周咏雄
税务运营主管合伙人
毕马威中国
+86 (21) 2212 3206
anthony.chau@kpmg.com

地区

伍耀辉
北方区税务服务主管
合伙人，毕马威中国
+86 (10) 8508 3208
curtis.ng@kpmg.com

杨嘉燕
华南区税务服务主管
合伙人，毕马威中国
+852 2143 8818
karmen.yeung@kpmg.com

翁晔
华东及华西区税务服务
主管合伙人，毕马威中国
+86 (21) 2212 3431
jennifer.weng@kpmg.com

谭培立 (John Timpany)
香港税务服务主管
合伙人，毕马威中国
+852 2143 8790
john.timpany@kpmg.com

业务线负责人

转让定价服务

王晓悦
+86 (10) 8508 7090
xiaoyue.wang@kpmg.com

企业并购税务服务

黄伟光
+86 (10) 8508 7085
michael.wong@kpmg.com

个人服务

施礼信 (Murray Sarelius)
+852 3927 5671
murray.sarelius@kpmg.com

贸易与海关服务

周重山
+86 (10) 8508 7610
ec.zhou@kpmg.com

研发活动税务服务

杨彬
+86 (20) 3813 8605
bin.yang@kpmg.com

税务沟通及协商服务

冯炜
+86 (10) 8508 7531
tony.feng@kpmg.com

税务运营管理服务

茅颖
+86 (21) 2212 3020
maggie.y.mao@kpmg.com

企业税务管理变革 & 税务科技服务

李忆敏
+86 (21) 2212 3463
michael.y.li@kpmg.com

法律 & 间接税服务

王磊 (Lachlan Wolfers)
+852 2685 7791
lachlan.wolfers@kpmg.com

国际税收服务

邢果欣
+852 2522 6022
christopher.xing@kpmg.com

会计 & 薪资外包服务

王臻怡
+86 (21) 2212 3302
janet.z.wang@kpmg.com

美国企业税服务

陈伟德 (Wade Wagatsuma)
+852 2685 7806
wade.wagatsuma@kpmg.com

全球合规管理服务

何家辉
+852 2826 7296
stanley.ho@kpmg.com

行业、细分市场负责人

汽车业

张曰文
+86 (21) 2212 3415
william.zhang@kpmg.com

罗健莹
+86 (20) 3813 8609
grace.luo@kpmg.com

金融业

张豪
+86 (10) 8508 7509
tracy.h.zhang@kpmg.com

谭培立 (John Timpany)
+852 2143 8790
john.timpany@kpmg.com

房地产业

翁晔
+86 (21) 2212 3431
jennifer.weng@kpmg.com

古伟华
+86 (20) 3813 8620
ricky.gu@kpmg.com

美国企业业务发展

凌先肇
+1 609 874 4381
davidxling@kpmg.com

沈瑛华
+1 669 208 5352
yinghuashen1@kpmg.com

能源 & 自然资源

谢忆佳
+86 (10) 8508 7540
jessica.xie@kpmg.com

林玲
+86 (755) 2547 1170
ling.lin@kpmg.com

私人和家族企业

杨嘉燕
+852 2143 8818
karmen.yeung@kpmg.com

唐艳茜
+86 (755) 2547 4180
koko.tang@kpmg.com

境内中国企业业务发展

谭伟
+86 (28) 8673 3915
wayne.tan@kpmg.com

王军
+86 (571) 2803 8088
john.wang@kpmg.com

日本企业业务发展

平泽尚子
+86 (21) 2212 3098
naoko.hirasawa@kpmg.com

陈蔚
+86 (755) 2547 1198
vivian.w.chen@kpmg.com

信息技术、媒体和电信业

梁新彦
+86 (21) 2212 3488
sunny.leung@kpmg.com

信息技术、媒体和电信业

廖雅芸
+86 (20) 3813 8668
kelly.liao@kpmg.com

资产管理、私募股权

包迪云 (Darren Bowdern)
+852 2826 7166
darren.bowdern@kpmg.com

韩国企业业务发展

金贤中
+86 (10) 8508 7023
henry.kim@kpmg.com

政策研究与税务培训

中国税务研究中心

Conrad Turley
+86 (10) 8508 7513
conrad.turley@kpmg.com

中国税务研究中心

程娱
+86 (10) 8508 7644
carol.y.cheng@kpmg.com

税务培训与发展

延峰
+86 (10) 8508 7508
irene.yan@kpmg.com

kpmg.com/cn

所载资料仅供一般参考用，并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的资料，但本所不能保证这些资料在阁下收取时或日后仍然准确。任何人士不应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据所载资料行事。

© 2020毕马威企业咨询(中国)有限公司 — 中国外商独资企业，是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织（“毕马威国际”）相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有，不得转载。在中国印刷。

毕马威的名称和标识均属于毕马威国际的注册商标或商标。