



档案编号：C/TXP, M117640

全国人大常委会法制工作委员会
北京市西城区前门西大街1号
邮编：100805

全国人大常委会法制工作委员会：

个人所得税法修正案草案

香港会计师公会税务师会（以下简称“税务师会”）阅览过个人所得税法修正案草稿，并希望借此机会对修正案提出以下几个宏观意见：

1. 中国境内有住所的个人

本次草案明确引入了居民个人和非居民个人的概念，但是草案中对“中国境内有住所的个人”未作进一步说明。现行法规中对此概念还是沿用2011年个人所得税法实施细则中的解释，即指因户籍、家庭、经济利益关系而在中国境内习惯性居住的个人。

随着国民经济发展，跨境人员流动变得频繁；中国国籍公民移民海外及外籍人员在华工作后申请中国永久居留权已经不再是新鲜事，税务师会建议委员会在本次个税改革可以考虑借鉴国际惯例，结合现有国情进一步探讨，如引入“永久性住所”（permanent residence）、“重要利益中心”（center of vital interest）、“习惯性居处”（habitual residence）、“国籍”（nationality）的一篮子因素，按序确定最终居民身份的归属，从而达到更好地行使税收管辖权，维护国家税收权益的目标。

2. 183天居住时间为判定标准

2.1 对外籍雇员和中国雇主的影响

草案明确将在中国境内居住的时间这一判定居民个人和非居民个人的标准，由现行的是否满1年调整为是否满183天。这一判定标准的改变对于在华众多跨国企业、外商投资企业影响重大。这些企业中一般有较多的管理阶层的外籍员工。

这些外籍员工往往享受公司税负公平政策或者其雇佣合同中就备注他们的中国个人所得税负由公司承担。如把现有的1年标准改为183天，这些外籍员工的境内外所得将全部纳入中国个人所得税的计算基数，导致他们的中国个人所得税税负增加，而增加的税负将直接转嫁到企业身上。这

无疑大大增加企业的员工成本，加重企业的经营负担，这样的结果与《政府工作报告》中提到要减税降费，促进企业降负的愿景存在期望落差。在确保企业稳定经营，制造更好创收条件的目标的前提下，将这些外籍员工的任期一刀切改为少于 183 天的短期雇佣合同看来是个不设实际的做法。

而现行 2011 年个人所得税法实施细则中对于 1 年的规定还有个补充说明，即“在中国境内无住所，但是居住一年以上五年以下的个人，其来源于中国境外的所得，经主管税务机关批准，可以只就由中国境内公司、企业以及其他经济组织或者个人支付的部分缴纳个人所得税；居住超过五年的个人，从第六年起，应当就其来源于中国境外的全部所得缴纳个人所得税”。

随着此次个税修正案的即将正式出台，税务师会建议委员会考虑对这部分涉税纳税人及企业引入过渡政策，容许继续沿用现有的 5 年规定，以减轻这部分外籍雇员个人的税务成本，及企业的直接运营成本，且减少由于员工流失对企业运营所造成的间接损失。

2.2 对港澳居民的影响

今年三月李克强总理在《政府工作报告》中提出“研究制定粤港澳大湾区城市群发展规划，推动内地与港澳深化合作，提升在国家经济发展和对外开放中的地位与功能”的目标，修正案中 183 天的判定标准，可能会使众多想移居大湾区落户的香港澳门同胞暂缓脚步，重新权衡涉税成本，延缓大湾区城市群发展规划的脚步。就此，税务师会建议委员会对在华居住时间的标准作出后续解释并发出指引说明执行上的一些特别要求。

3. 专项附加扣除标准

税务师会乐见草案增加了与人民群众生活密切相关的专项附加扣除。但中国幅员甚广，各地生活水平存在明显差异。税务师会建议委员会在制定专项附加扣除标准时可考虑不同地区的物价水平（如可扣减的房租金额、同等类别学校的学费金额，不同人群的消费能力、受益层面如子女教育费的范围，公立/私立、学前教育/课外兴趣、继续教育的范畴、房贷利息，购房是否受限）从而达到真正提高个税调节的差异化、针对性和负担合理化水平的目标。

此外，草案考虑到了纳税人的家庭负担，在专项附加扣除中包括了子女教育费，但赡养老人的支出却没有纳入专项附加扣除的范围。随着人口老化问题持续深化，税务师会建议委员会把赡养老人的支出纳入专项附加扣除之内。



4. 外籍雇员可适用的专项附加扣除

草案中不再保留外籍人员在现行制度下可享受的附加扣除费用，同时提出了专项附加扣除的条款。这是否意味着随着新政的出台，现行外籍人员享受的免税补贴政策也有可能被取消，以充分体现国民待遇的原则。

如上文第 2 点提及，如这些补贴也会纳入外籍员工的应纳税所得额的计算，增加的个人所得税税负将很大可能被转嫁到中国企业身上。引申到中国企业利润及应纳企业所得税减少。在一加一减的情况下，对国库的影响可能会是零和游戏。

5. 扣缴义务人的代扣代缴工作

专项附加扣除的出现，必定增加扣缴义务人的代扣代缴工作量，并相应增加企业的税务合规风险。税务师会建议委员会在后续出台的规定中为扣缴义务人提供相应措施规范及操作流程，如年初预定一扣减数目，每月预扣缴时定量扣减，年度终结作汇算清缴，而且年度汇算清缴时是否有系统支持合理扣减凭证的录入和验证等具体指引。

另外，税务师会对草稿个别条文的意见辑录在附件一供你参考。

如委员会对以上意见有任何疑问，请与香港会计师公会倡导及专业发展部副总监蒋伟光先生（+852 2287 7075 或 ericchiang@hki CPA.org.hk）联络。

此致

敬礼！

香港会计师公会
2018 年 7 月 25 日

附件一 – 香港会计师公会税务师会对个人所得税法修正案草案个别条文的意见

一、 将第一条修改为：“在中国境内有住所，或者无住所而一个纳税年度内在中国境内居住满一百八十天的个人，为居民个人，其从中国境内和境外取得的所得，依照本法规定缴纳个人所得税。

“在中国境内无住所又不居住，或者无住所而一个纳税年度内在中国境内居住不满一百八十天的个人，为非居民个人，其从中国境内取得的所得，依照本法规定缴纳个人所得税。”

意见及疑问	建议
一 对于境内无住所的个人很容易就达到 183 天的而成为中国的税收居民，如果同时满足两个国家关于税收居民的规定，可否根据相关的税收协定申请“非居民”身份。	一 建议参考税收协定中关于居民判定的相关定义，明确在何种情况下可以申请“非居民身份”以及所需的相关材料。
二 对于居民个人的境内和境外所得纳税，可否进一步明确具体的范围。	二 建议明确居民个人的境内和境外所得纳税的范围是否涵盖全球范围各种类型收入。
三 对于在境内无住所的外籍个人，是否还保留 5 年的规定没有清楚地界定。	三 建议进一步明确外籍个人是否满 5 年相应的应税所得范围不同的规定是否还有效。建议保留财税字[1995]98 号文有关在华无住所的个人如何计算在华居住满 5 年的计算方法。同时，也应明确新旧法规如何衔接；对于新法规实施前在华居住还未满 5 年在中国无住所的个人，是否一律按照新法规从新开始计算 5 年。
四 对于在境内无住所且居住不满 5 年的外籍个人，如同时在境外兼职并需前往境外履职，在现行法规下可就其应纳税额采用“天数分摊”的方法计算实际应缴税额。新税法下，境内外兼职的无住所个人是否还可以使用“天数分摊”的计税方法？	四 建议明确国税发【2004】97 号文件中关于在华天数不同情况下：即外籍个人在境内外同时任职，在不超过 90 天（不受税收协定保护）、满 90 天但不超过 183 天（受税收协定保护）、超过 183 天之后的分别情形下，是否还可以使用天数分摊的计算方法。

二、 将第二条第二项、第三项合并，作为第五项，修改为：“（五）经营所得”。增加一款，作为第二款：“前款第一项至第四项所得（以下称综合所得），居民个

人按纳税年度合并计算个人所得税，非居民个人按月或者按次分项计算个人所得税；第五项至第十项所得，依照本法规定分别计算个人所得税。”

意见及疑问	建议
<p>一 该条款是否会对现行税法下有特殊规定的收入项目（例如：全年一次性奖金，离职费和股权激励）的税款计算方法产生影响？如有，对于在现行税法下已经授予但尚未行权或解禁的股权激励，是否将提供过渡期？</p>	<p>一 建议进一步明确年度奖金、离职费和股权激励等所得的个税计算方法。如果不再保留原有的优惠算法，应明确雇主在代扣代缴个人所得税时的计算方法。尤其对于非居民，因为不再适用年度综合收入汇算清缴，需要准确扣缴个人所得税。</p>

三、 将第三条修改为：“个人所得税的税率：

“（一）综合所得，适用百分之三至百分之四十五的超额累进税率（税率表附后）；

“（二）经营所得，适用百分之五至百分之三十五的超额累进税率（税率表附后）；

“（三）利息、股息、红利所得，财产租赁所得，财产转让所得，偶然所得和其他所得，适用比例税率，税率为百分之二十。”

意见及疑问	建议
<p>综观世界各国或地区个人所得税最高边际税率，目前中国的 45%仍属于税负较高地区，不利于吸引全球人才及改善税务机关和纳税人的关系，且当下国内许多地区都因应地区发展引资需要，出台了标准不一、五花八门的税收返还政策，相当一部分甚至缺乏法律依据和规范。</p>	<p>建议将最高边际税率降至 35%，对外可以鼓励更多高端人才来华就业，对内又能保障统一各地方标准，避免地方政府擅自制定不符合法规的税收优惠政策</p>

四、 在第四条第六项中的“复员费”后面增加“退役金”。

将第七项中的“退休工资、离休工资”修改为“基本养老金或者退休费、离休费”。

没有意见

五、 将第六条修改为：“应纳税所得额的计算：

“（一）居民个人的综合所得，以每一纳税年度的收入额减除费用六万元以及专项扣除、专项附加扣除和依法确定的其他扣除后的余额，为应纳税所得额。专项扣除包括居民个人按照国家规定的范围和标准缴纳的基本养老保险、基本医疗保险、失业保险等

社会保险费和住房公积金等；专项附加扣除包括子女教育、继续教育、大病医疗、住房贷款利息和住房租金等支出。

“（二）非居民个人的工资、薪金所得，以每月收入额减除费用五千元后的余额为应纳税所得额；劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得，以每次收入额为应纳税所得额。

“（三）经营所得，以每一纳税年度的收入总额减除成本、费用以及损失后的余额，为应纳税所得额。

“（四）财产租赁所得，每次收入不超过四千元的，减除费用八百元；四千元以上的，减除百分之二十的费用，其余为应纳税所得额。

“（五）财产转让所得，以转让财产的收入额减除财产原值和合理费用后的余额，为应纳税所得额。

“（六）利息、股息、红利所得，偶然所得和其他所得，以每次收入额为应纳税所得额。

“稿酬所得的收入额按照所取得收入的百分之七十计算。

“个人将其所得对教育事业和其他公益慈善事业捐赠的部分，按照国务院有关规定从应纳税所得中扣除。

“专项附加扣除的具体范围、标准和实施步骤，由国务院财政、税务主管部门商有关部门确定。”

意见及疑问	建议
一 对于非居民（外籍个人）在中国缴纳的社保如不能享受专项扣除，会在一定程度上对非居民产生影响。	一 建议对于非居民也可以享受专项扣除。
二 对于外籍个人取得的非现金形式或者实报实销形式的各项免税补贴是否还继续有效。	二 建议明确外籍个人取得的非现金形式或者实报实销形式的各项免税补贴是否还继续有效。
三 居民个人的的劳务报酬、稿酬所得和特许权使用费所得合并工资、薪金后作为综合所以不能像原法规那样享受一定金额的扣除，是否会对居民的整体无法起到较大的调节作用。	三 建议明确对有劳务报酬、稿酬所得和特许权使用费所得的居民提供像原法规下的一定的扣除金额。
四 对于专项附加扣除， 能否更全面地考虑各个家庭合理的必要支出，比如赡养老人、抚养子女及供养无收入的配偶。	四 建议明确赡养无收入或者低收入直系亲属的家庭合理支出也列入专项附加扣除的范围。
五 对于专项附加扣除， 如果夫妻双方都有工作的情况或者只有一方有工作的情况下， 专项附加扣除如何做	五 建议明确夫妻双方分别应如何去享受对应的专项附加扣除。

到合理界定以便起到真正的税收调节作用。	
---------------------	--

六、 增加一条，作为第八条：“有下列情形之一的，税务机关有权按照合理方法进行纳税调整：

“（一）个人与其关联方之间的业务往来，不符合独立交易原则且无正当理由；

“（二）居民个人控制的，或者居民个人和居民企业共同控制的设立在实际税负明显偏低的国家（地区）的企业，无合理经营需要，对应当归属于居民个人的利润不作分配或者减少分配；

“（三）个人实施其他不具有合理商业目的的安排而获取不当税收利益。

“税务机关依照前款规定作出纳税调整，需要补征税款的，应当补征税款，并依法加收利息。”

意见及疑问	建议
一 如出现税务机关要求作出纳税调整，对于所补缴的税款，是否只征收利息，而没有罚款和滞纳金？	一 建议明确对于所补缴的税款，是否只征收利息，而没有罚款和滞纳金。
二 对于个人与关联方之间的交易往来，是否会参照企业所得税相关规定，要求进行年度申报？	二 建议明确对于个人与关联方之间的交易往来，是否会参照企业所得税相关规定，需要进行年度申报。同时，建议明确个人的关联方范围。
三 “实际税负明显偏低”欠缺客观标准	三 建议参考企业所得税相关条文制定客观标准

七、 将第八条改为两条，分别作为第九条、第十条，修改为：

“第九条 个人所得税以所得人为纳税人，以支付所得的单位或者个人为扣缴义务人。

“扣缴义务人应当按照国家规定办理全员全额扣缴申报。

“纳税人有中国公民身份号码的，以中国公民身份号码为纳税人识别号；纳税人没有中国公民身份号码的，由税务机关赋予其纳税人识别号。扣缴义务人扣缴税款时，纳税人应当向扣缴义务人提供纳税人识别号。

“第十条 有下列情形之一的，纳税人应当依法办理纳税申报：

“（一）取得综合所得需要办理汇算清缴；

“（二）取得应税所得没有扣缴义务人；

“（三）扣缴义务人未扣缴税款；

“（四）取得境外所得；

“（五）因移居境外注销中国户籍；

“（六）非居民个人在中国境内从两处以上取得工资、薪金所得；

“（七）国务院规定的其他情形。”

没有意见

八、 增加一条，作为第十一条：“居民个人取得综合所得按年计算个人所得税；有扣缴义务人的，由扣缴义务人按月或者按次预扣预缴税款，居民个人年度终了后需要补税或者退税的，按照规定办理汇算清缴。预扣预缴办法由国务院税务主管部门制定。

“居民个人向扣缴义务人提供专项附加扣除信息的，扣缴义务人按月预扣预缴税款时应当按照规定予以扣除，不得拒绝。

“非居民个人取得综合所得，有扣缴义务人的，由扣缴义务人按月或者按次扣缴税款，不办理汇算清缴。”

意见及疑问	建议
一 居民个人取得综合收入，汇算清缴是否是强制性要求，还是只是在“需要”的基础之上？	一 建议明确居民个人取得综合收入情况下，汇算清缴是否是强制性要求。
二 扣缴义务人的预扣预缴的办法以及扣缴义务人的责任尚不明确。	二 建议明确预扣预缴办法及扣缴义务人的责任

九、 将第九条改为第十二条，修改为：“扣缴义务人每月所扣的税款，应当在次月十五日内缴入国库，并向税务机关报送纳税申报表。

“纳税人取得综合所得需要办理汇算清缴的，应当在取得所得的次年三月一日至六月三十日内办理汇算清缴。

“纳税人取得经营所得的，应当在月度或者季度终了后十五日内向税务机关报送纳税申报表，并预缴税款；次年三月三十一日前办理汇算清缴。

“纳税人取得应税所得没有扣缴义务人的，应当在取得所得的次月十五日内向税务机关报送纳税申报表，并缴纳税款。

“纳税人取得应税所得，扣缴义务人未扣缴税款的，纳税人应当在次年六月三十日前，缴纳税款；税务机关通知限期缴纳的，纳税人应当按照期限缴纳税款。

“纳税人从中国境外取得所得的，应当在取得所得的次年三月一日至六月三十日内申报纳税。

“纳税人因移居境外注销中国户籍的，应当在注销中国户籍前办理税款清算。

“非居民个人在中国境内从两处以上取得工资、薪金所得的，应当在取得所得的次月十五日内向税务机关申报纳税。”

意见及疑问	建议
一 对于2018年的所得，年所得超过12万的个人申报是否还需要在2019年3	一 建议保留2018年12万申报的要求，为纳税人提供一个修正案生效后的年度

月 31 日前完成。	汇算清缴过渡期。
------------	----------

十、 增加一条，作为第十三条：“纳税人办理汇算清缴退税或者扣缴义务人为纳税人办理汇算清缴退税的，税务机关审核后，按照国库管理的有关规定办理退税。”

意见及疑问	建议
居民个人一年内可能在多个地方有缴税记录或发生应税事项的情况。	建议增加条款明确居民个人递交退税申请地安排。

十一、 增加一条，作为第十四条：“公安、人民银行、金融监督管理等相关部门应当协助税务机关确认纳税人的身份、银行账户信息。教育、卫生、医疗保障、民政、人力资源社会保障、住房城乡建设、人民银行、金融监督管理等相关部门应当向税务机关提供纳税人子女教育、继续教育、大病医疗、住房贷款利息、住房租金等专项附加扣除信息。

“个人转让不动产的，税务机关应当依据不动产登记信息核验应缴的个人所得税，登记机构办理转移登记时，应当查验与该不动产转让相关的个人所得税的完税凭证。个人转让股权办理变更登记的，登记机关应当查验与该股权交易相关的个人所得税的完税凭证。

“有关部门依法将纳税人、扣缴义务人遵守本法的情况纳入信用信息系统，并实施联合激励或者惩戒。”

没有意见

十二、 将第十条改为第十五条，将该条中的“外国货币”修改为“人民币以外的货币”，“国家外汇管理机关规定的外汇牌价”修改为“人民币汇率中间价”。

没有意见

十三、 增加一条，作为第十八条：“纳税人、扣缴义务人和税务机关及其工作人员违反本法规定的，依照《中华人民共和国税收征收管理法》和有关法律法规的规定追究法律责任。”

没有意见

十四、 将第十三条改为第十九条，修改为：“个人所得税的征收管理，依照本法和《中华人民共和国税收征收管理法》的规定执行。”

没有意见

十五、 增加一条，作为第二十条：“本法所称纳税年度，自公历一月一日起至十二月三十一日止。”

没有意见

十六、 将个人所得税税率表一（工资、薪金所得适用）修改为：

个人所得税税率表一（综合所得适用）

级数 全年应纳税所得额 税率（%）

- 1 不超过 36000 元的 3
- 2 超过 36000 元至 144000 元的部分 10
- 3 超过 144000 元至 300000 元的部分 20
- 4 超过 300000 元至 420000 元的部分 25
- 5 超过 420000 元至 660000 元的部分 30
- 6 超过 660000 元至 960000 元的部分 35
- 7 超过 960000 元的部分 45

（注 1：本表所称全年应纳税所得额是指依照本法第六条的规定，居民个人取得综合所得以每一纳税年度收入额减除费用六万元以及专项扣除、专项附加扣除和依法确定的其他扣除后的余额。

注 2：非居民个人取得综合所得依照本表按月换算后计算应纳税额。）

请看以上对第三条的意见。

十七、 将个人所得税税率表二（个体工商户的生产、经营所得和对企事业单位的承包经营、承租经营所得适用）修改为：

个人所得税税率表二（经营所得适用）

级数 全年应纳税所得额 税率（%）

- 1 不超过 30000 元的 5
- 2 超过 30000 元至 90000 元的部分 10
- 3 超过 90000 元至 300000 元的部分 20
- 4 超过 300000 元至 500000 元的部分 30
- 5 超过 500000 元的部分 35

（注：本表所称全年应纳税所得额是指依照本法第六条的规定，以每一纳税年度的收入总额减除成本、费用以及损失后的余额。）

没有意见

此外，还对个别条文作了文字修改，并对条文序号作了相应调整。

本修正案自 2019 年 1 月 1 日起施行。本修正案施行前，自 2018 年 10 月 1 日至 2018 年 12 月 31 日，纳税人的工资、薪金所得，先行以每月收入额减除费用五千元后的余额为应纳税所得额，依照本修正案第十六条的个人所得税税率表一（综合所得适用）按月换算后计算缴纳税款，并不再扣除附加减除费用；个体工商户的生产、经营所得，对企事业单位的承包经营、承租经营所得，先行适用本修正案第十七条的个人所得税税率表二（经营所得适用）计算缴纳税款。

《中华人民共和国个人所得税法》根据本修正案作相应修改，重新公布。