



Hong Kong Institute of  
**Certified Public Accountants**  
香港会计师公会

# 深圳市地方税务局与香港会计师公会 税务交流会议摘记

2016

## 前言

香港会计师公会（“公会”）非常荣幸能与深圳市地方税务局（“深地税”）于 2016 年 12 月 9 日在深圳举行交流会议，并就不同税务议题诚挚讨论和交流。

以下是由公会撰写的会议摘记。请注意：此摘记谨代表深地税与会人员的个人意见及只可视为一般参考文件，并不会对任何与会人士构成约束力。在使用会议摘记内容到你的特定情况前，务请寻求专业意见。

公会亦特别感谢安永派出代表负责记录会议的内容。

## 会议摘记

### 讨论事项

#### A. 个人所得税

1. 抵免境外所得税
2. 董事费
3. 个人股权转让问题
4. 股权激励计划之虚拟股票
5. 关于个人非货币性资产投资有关个人所得税
6. 走出去
7. 关于持股平台
8. 定向增发
9. 扣缴义务人
10. 实习生、临时工征税问题
11. 中国公民被派遣到海外工作，住房补助个人所得税问题

#### B. 7号公告间接转让中国居民企业持有不动产的土地增值税问题

#### C. 印花税

#### D. 其他

1. 信托
2. 可否透露中国遗产税的最新发展？
3. 个人所得税目前是否有间接转让的概念？
4. 情报交换
5. 反避税

出席人员包括：

## 深地税

林伟明	副局长
张雄	办公室主任
蒋军民	人事处副处长
薛海波	税政一处处长
周洪峰	税政二处处长
丘考勇	税政三处副处长
姚宁	涉外税务处处长
陈友伦	涉外税务处副处长
李茂	交流联络办公室主任

## 公会

陈美宝	副会长
谭振雄	税务师会执行委员会主席及内地税务委员会召集人
苏国基	税务师会执行委员会副主席及内地税务委员会会员
陈锦荣	税务师会执行委员会及内地税务委员会会员
张蔼颂	内地税务委员会会员
许昭淳	内地税务委员会会员
利文欢	内地税务委员会会员
萧咏恩	内地税务委员会会员
王舜宜	内地税务委员会会员
汤婷	安永会计师事务所中国税务与商务咨询经理
林淑文	会员服务总监
蒋伟光	倡导及专业发展副总监
方玉影	倡导及专业发展助理行政主任

## 讨论事项

### A. 个人所得税

#### 1. 抵免境外所得税

中国公司将中国籍雇员派驻境外多重任职（例如同时担任香港控股公司总经理、印度尼西亚项目公司总经理，在中国、香港、印度尼西亚分别发放工资），在计算中国个人所得税及抵免境外所得税时，是否采用“分国不分项”的原则？如果在香港和印度尼西亚发放工资的比例与该个人在两地工作时间的比例存在较大差异，是否需要在抵免时进行调整？

深地税：根据个人所得税法及实施条例，计算个人所得税抵免限额时采取“分国分项”原则，进行实际抵免时采取“分国不分项”原则。即个人就来自于各个国家的所得按类别分别计算抵免限额，而后再来自于该国家的各类所得的抵免限额合并计算总抵免限额。在实际进行抵免时，来自不同国家的限额不能互补。

举例如下：中国籍个人分别取得来自 A 国和 B 国的工资薪金所得及股息所得，且在 A 国和 B 国实际缴纳个人所得税人民币 10,000 元。

针对 A 国所得：假设按工资薪金计算抵免限额为人民币 8,000 元，按股息所得计算抵免限额为人民币 3,000 元。则来自 A 国所得的总抵免限额为人民币 11,000 元。考虑到该中国籍个人在 A 国已实际缴纳个人所得税人民币 10,000 元，则其实际可抵免额为人民币 10,000 元。

针对 B 国所得：假设按工资薪金计算抵免限额为人民币 8,000 元，按股息所得计算抵免限额为人民币 1,000 元。则来自 A 国所得的总抵免限额为人民币 9,000 元。考虑到该中国籍个人在 A 国已实际缴纳个人所得税人民币 10,000 元，则其实际可抵免额为人民币 9,000 元。

综合以上，该中国籍个人实际可抵免额为人民币 19,000 元。对于来源于 B 国的所得由于尚有人民币 1,000 元未抵扣完毕，该 1,000 元可往后结转 5 年并就来源于 B 国所得缴纳的个人所得税进行抵扣。

此外，对于发放工资与工作时间比例的考虑，时间只是衡量收入比例的一个因素，税务机关主要还是考察在该划分比例下进行税务抵免时是否侵害中国的税收利益。

对于大家关注的中国个人所得税改革，目前中国个人所得税的税制为分类所得制，改革方向为分类与综合相结合的税制。

在会议后，深地税对这问题作补充：

《个人所得税法》第七条规定：“纳税义务人从中国境外取得的所得，准予其在应纳税额中扣除已在境外缴纳的个人所得税税额。但扣除额不得超过该纳税义务人境外所得依照本法规定计算的应纳税额。”《个人所得税法实施条例》第三十三条进一步明确“税法第七条所说的依照税法规定计算的应纳税额，是指纳税义务人从中国境外取得的所得，区别不同国家或者地区和不同所得项目，依照税法规定的费用减除标准和适用税率计算的应纳税额；同一国家或者地区内不同所得项目的应纳税额之和，为该国家或者地区的扣除限额”。

《个人所得税法实施条例》第三十三条同时规定“纳税义务人在中国境外一个国家或者地区实际已经缴纳的个人所得税税额，低于依照前款规定计算出的该国家或者地区扣除限额的，应当在中国缴纳差额部分的税款；超过该国家或者地区扣除限额的，其超过部分不得在本纳税年度的应纳税额中扣除，但是可以在以后纳税年度的该国家或者地区扣除限额的余额中补扣。补扣期限最长不得超过五年”。

由此可见，在计算境外抵免时，采用的是“分国不分项”的原则。

## 2. 董事费

《国家税务总局（“国税总局”）关于明确个人所得税若干政策执行问题的通知》（国税发 [2009] 121 号）的规定，个人在公司（包括关联公司）任职、受雇，同时兼任董事、监事的，应将董事费、监事费与个人工资收入合并，统一按工资、薪金所得项目缴纳个人所得税。

如外籍人员受聘于一海外上市公司，在上市主体担任董事职位，同时在集团国内企业任职高管。由于这外籍人员担任上市主体董事，他从这上市主体收到董事费，同时也从国内关联企业收到薪金工资。这外籍个人的董事任命是具有合理商业目的的。请问这外籍个人的董事费是否需要根据 121 号文合并到其工资收入计税，还是只要该个人在中国居住不超过 5 年，境外取得的董事费可以不需要在中国征税？

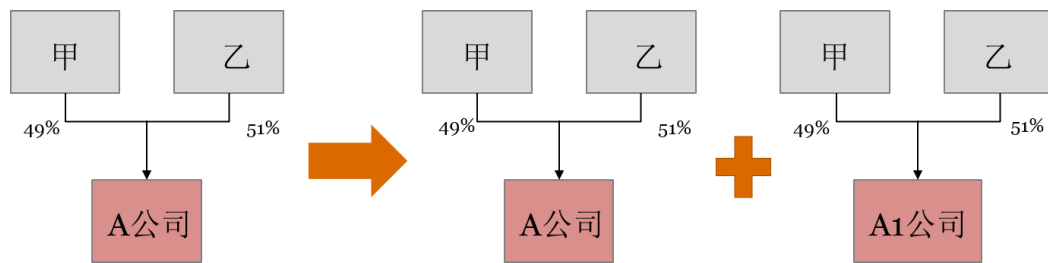
深地税：税务机关表示首先需要明确的是国税发 [2009] 121 号文中规定的个人既包括中国籍个人也包括外籍个人。

在判断境外取得董事费/监事费是否需要在中国征税时首先需要考虑该个人是否是中国税收居民。其次，若该个人是中国税收居民，且该个人在自身公司或关联企业任职、受雇，并兼任董事、监事，则其取得的董事费/监事费需要与工资收入合并，按“工资薪金所得”缴纳个人所得税。若在非关联公司任职、受雇，同时兼任董事、监事，则可以将董事费/监事费视为“劳务报酬所得”缴纳个人所得税。

在会议后，深地税对这问题作补充：《国家税务总局关于明确个人所得税若干政策执行问题的通知》（国税发 [2009] 121 号）第二条规定：“董事费按劳务报酬所得项目征税方法，仅适用于个人担任公司董事、监事，且不在公司任职、受雇的情形。个人在公司（包括关联公司）任职、受雇，同时兼任董事、监事的，应将董事费、监事费与个人工资收入合并，统一按工资、薪金所得项目缴纳个人所得税”。

按照上述规定，该外籍人员在海外上市公司担任董事职位，但同时在集团国内企业（关联企业）任职高管，取得工资薪金，因此，应将董事费、监事费与个人工资收入合并，统一按工资、薪金所得项目缴纳个人所得税。

### 3. 个人股权转让问题



- a. 甲、乙为个人，按如图比例持有 A 公司。如将 A 公司分立出 A1 公司，有否产生个人所得税问题？或者可否参考财税 [2009] 59 号文和国税总局 [2015] 48 号文关于企业所得税的特殊性税务重组，将个人所得税递延处理？

深地税：个人所得税未有特殊性重组处理安排，对于公司分立过程中涉及的个人所得税问题，需对具体案例进行分析后判定。

- b. 如果甲、乙为亲属关系，是否可以适用国税总局 [2014] 67 号文的第十三条，其股权转让收入视为有正当理由？

深地税：国税总局公告 2014 年第 67 号公告所列举的亲属关系即为三代以内直系血亲关系。上述情形可适用 67 号公告规定的“正当理由”，且即使甲乙为非居民个人也可适用。

在会议后，深地税对这问题作补充：国税总局公告 2014 年第 67 号公告第十三条规定“股权转让给其能提供具有法律效力身份关系证明的配偶、父母、子女、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女、

兄弟姐妹以及对转让人承担直接抚养或者赡养义务的抚养人或者赡养人，股权转让收入明显偏低，视为有正当理由”，若自然人之间的股权转让符合该条款的规定，则视为有正当理由。

#### 4. 股权激励计划之虚拟股票

现行的法律法规，并没有明确列出虚拟股票计划也能享受股权激励的优惠计税方法。但是，从虚拟股票计划的本质来看，这也是企业采用的一种股权激励计划。而且，外管对于境内个人参与境外上市公司的股权激励计划情况备案表中，也把虚拟股票纳入备案的要求，可见此类型的计划也是目前盛行的股权激励计划之一。所以，想了解地税对此问题如何看待，是否可以参照股票增值权的优惠计税方法来计算其个人所得税？

深地税：目前操作中虚拟股票计划收入一般作为“工资薪金所得”按个人所得税法规定征收个人所得税。深地税也曾就此向国税总局请示。总局表示公司实施虚拟股票，实际上是员工取得现金所得的形式，现有的一系列税收优惠政策均暂不适用于虚拟股票计算。中国税务机关目前正在研究该方面政策，未来是否可以享受相关优惠尚待进一步明确。

在会议后，深地税对这问题作补充：目前关于股权激励的税收优惠，包括对上市公司股票期权、限制性股票、股票增值权的优惠计税方式，以及对符合条件的非上市公司股票期权、股权期权、限制性股票和股权激励实行递延纳税政策，对于“虚拟股票计划”并无优惠政策。

#### 5. 关于个人非货币性资产投资有关个人所得税

关于不超过 5 个公历年度内（含）分期缴纳个人所得税（财税 [2015] 41 号），希望税局能分享个人申请这个分期缴纳个人所得税的一些实操案例。比如说，一般申请的方案是，平均缴纳税款，还是可以前期少缴纳点，后期慢慢增加，对于纳税频率，是否可以按季度或者半年缴纳？备案计划的一般原则和注意事项？

深地税：目前对于个人非货币性资产投资的个人所得税递延纳税采取备案制。个人可自行制定分期缴纳计划，并向主管税务机关备案。若该分期缴纳计划发生变化，需及时向税务机关变更备案登记。对于该分期计划（包括分期方式），税务机关无强制要求，纳税人可根据其自身具体情况自行制定缴税计划。

在会议后，深地税对这问题作补充：《关于非货币性资产投资有关个人所得税政策的通知》（财税 [2015] 41 号）中关于分期缴税优惠政策的核心内容是：个人以非货币性资产投资应缴纳的个人所得税，如果一次性缴税有困难的，可合理确定分期缴税计划并报主管税务机关备案后，在不超过 5 个公历年度内（含）分期缴纳。

也即是说，个人发生非货币性资产投资行为，需要分期缴纳个人所得税的，可综合考虑自身资金状况、被投资企业发展前景、投资回报预期等因素，自行合理制定分期缴税计划，并于取得被投资企业股权之日的次月 15 日内到主管税务机关办理相关备案手续，按计划分期缴纳税款。

《国税总局 关于个人非货币性资产投资有关个人所得税征管问题的公告》（2015 年第 20 号）公告第九条、第十条明确“纳税人分期缴税期间提出变更原分期缴税计划的，应重新制定分期缴税计划并向主管税务机关重新报送《非货币性资产投资分期缴纳个人所得税备案表》。纳税人按分期缴税计划向主管税务机关办理纳税申报时，应提供已在主管税务机关备案的《非货币性资产投资分期缴纳个人所得税备案表》和本期之前各期已缴纳个人所得税的完税凭证”。

## 6. 走出去

随着“走出去”个人逐渐增多，纳税意识增强，年终回到国内进行个人所得税汇算清缴的情形增多。在实操的时候，纳税人遇到申报指引不清晰，尤其在金三系统上线后。我们知道地税对“走出去”个人的个税汇算清缴有内部文件指引，请问 贵局是否可给出相关的指引？

深地税：广州市地税局所制定的指引是多年前出台的对《境外所得个人所得税征收管理暂行办法》的重申。深地税认为国税总局发布的该暂行办法已足够详细，深地税暂无制定指引的计划。此外，考虑到目前较多税务事项是由税务机关的办事窗口直接负责，税务机关内部也会加强对窗口办事人员的专业技能培训，以便为纳税人提供更清晰明确的办税指引。

在会议后，深地税对这问题作补充：据了解，广州地税对“走出去”个人的个税指引是多年前印发的，仅是对《国税总局关于印发〈境外所得个人所得税征收管理暂行办法〉的通知》（国税发 [1998] 126 号）的重申。国税发 [1998] 126 号明确了境外所得个人所得税征收管理暂行办法，我局按照该文精神执行，暂时不会另出指引。



纳税人进行境外所得自行纳税申报时，需填写报送《个人所得税自行纳税申报表》（B表），此操作一直需在门面前台进行，不受金税三期系统上线的影响。对于申报指引不清晰问题，他们将进一步加强对前台工作人员的业务培训。

## 7. 关于持股平台

如合伙企业持股而发生转让股权所得，LP（有限合伙人）和 GP（普通合伙人）在深圳的操作是否分别按 20%和 5%到 35%税率征收？如果以资管计划作为持股平台，则纳税主体应该证券公司还是公司？还是个人自行申报？深圳市政府会否考虑出台关于合伙企业的纳税指引？

深地税：我国个人所得税采取的分类税制，因此针对合伙人从合伙企业取得的收入，应按照所得性质判定不同的纳税义务。自然人合伙人从合伙企业取得的投资收益，按照“利息、股息、红利所得”项目征收个人所得税，需合伙企业在支付所得时履行代扣代缴义务；自然人合伙人从合伙企业取得具有生产经营所得性质的收入，按照“个体工商户的生产经营所得”项目征收个人所得税，需以合伙人的名义按季预缴，年度进行汇算清缴。

若以资管计划作为持股平台，需考虑资管计划所采取计划的类别，若是在证券监管机构登记备案的，符合财税字（1998）55 号和财税[2002]128 号文内容的证券投资基金，则由上市公司在支付股票的股息、红利收入时，按照股息红利差别化政策代扣代缴“股息红利所得”项目个人所得税；基金转让上市公司股票取得的收入，则待基金向资管计划自然人参与者分配时，再代扣代缴“股息红利所得”项目个人所得税；若不是该类基金类型，则又实施资管计划的纳税主体向个人支付所得时，代扣代缴“股息红利所得”项目个人所得税。

在实际操作中税务机关建议企业应清晰区分合伙企业取得的生产经营所得和股息所得。对于居民企业透过合伙企业持有居民企业的控股架构，深地税认为按照企业所得税的相关规定，此类间接持股不适用居民企业间分派股息免税的规定。

## 8. 定向增发

根据现有政策，定向增发不一定是非公开发行。上市公司通过定向增发

（可以是资管计划）的员工持股，在税务安排上，是否适用股息红利差异化征税的个税政策？

深地税：目前对于差异化征税的个税政策只适用于个人从公开发行和转让市场取得的上市公司股票和新三板挂牌公司股票。对于上市公司定向增发的员工持股，同样也适用股息红利差异化征税政策。

在会议后，深地税对这问题作补充：定向增发的员工持股，在转让时按照“财产转让所得”项目计税，在持有股份取得分红派息时按照“股息红利所得”项目征税。

股息红利差异化征税是为了鼓励投资者进行长期价值投资而出台的政策。《财政部国税总局 证监会关于上市公司股息红利差别化个人所得税政策有关问题的通知》（财税 [2015] 101 号）明确上市公司股息红利差别化个人所得税政策适用于个人从公开发行和转让市场取得的上市公司股票，以及新三板挂牌公司的股票。

## 9. 扣缴义务人

非居民企业购买非居民个人持有的境内公司的股权，非居民企业购买方有没有扣缴个人所得税的义务？

深地税：对于个人所得税的扣缴义务人，仍然坚持“以支付方作为扣缴义务人”的原则。即上述情形下该非居民企业作为支付方应具有扣缴义务。另一方面，税务机关也理解实际操作中对于非居民企业的税收征管有一定困难，税务机关会加强在该方面的征收管理。

在会议后，深地税对这问题作补充：根据国税总局关于发布《股权转让所得个人所得税管理办法（试行）》的公告（国税总局公告 2014 年第 67 号）第五条规定，个人股权转让所得个人所得税，以股权转让方为纳税人，以受让方为扣缴义务人，非居民企业也属于法定的扣缴义务人。没有扣缴义务人的，纳税人应当按规定办理纳税申报。

## 10. 实习生、临时工征税问题

《国税总局关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》（国税总局公告 2012 年第 15 号）规定，企业因雇用季节工、临时工、实习生、

返聘离退休人员以及接受外部劳务派遣用工所实际发生的费用，应区分为工资薪金支出和职工福利费支出，并按《企业所得税法》规定在企业所得税税前扣除。其中属于工资薪金支出的，准予计入企业工资薪金总额的基数，作为计算其他各项相关费用扣除的依据。

根据上述的规定，是否可以理解实习生、临时工取得的收入应按照工资薪金所得纳税？还是说需要根据具体的情况区分其性质是工资薪金所得或者劳务报酬所得？在实操过程中，税局一般会参考哪些因素从而作出判断？

深地税：目前税务机关主要依据“实事求是”原则，借鉴税收协定中对独立劳务、非独立劳务的规定，以此作为判断“工资薪金所得”和“劳务报酬所得”的判断依据。一般而言，税务机关会审查企业与个人的劳动/劳务合同，查看是否有相关限定条款。例如是否有规定明确在从事相关活动的过程中特定工具是否需要由该个人提供。若合同规定个人需提供特定工具、特定技术等，则税务机关常常将此判定为“劳务报酬所得”。否则，一般判定为“工资薪金所得”。

在会议后，深地税对这问题作补充：《个人所得税法实施条例》明确“工资、薪金所得，是指个人因任职或者受雇而取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得。劳务报酬所得，是指个人从事设计、装潢、安装、制图、化验、测试、医疗、法律、会计、咨询、讲学、新闻、广播、翻译、审稿、书画、雕刻、影视、录音、录像、演出、表演、广告、展览、技术服务、介绍服务、经纪服务、代办服务以及其他劳务取得的所得”。二者区别在于，一为非独立个人劳务，一为独立性劳务。在实践工作中，会根据是独立个人劳务或是非独立个人劳务而作出判断。

## 11. 中国公民被派遣到海外工作，住房补助个人所得税问题

目前很多国内企业都会从国内母公司派遣其员工到其海外子公司工作，有关国内员工在海外子公司工作时享受住房补助。财税 [2004] 29 号文件内：外籍人员（不包括香港澳门居民）受雇于国内企业，其在香港的住房，伙食，洗衣，搬迁等非现金形式或实报实销形式的补贴可以免征个人所得税。但据我们理解，这条文并不适用于国内员工。如住房补助是用现金形式发放给予国内员工，这住房补助将被视为工资收入一并计算个人所得税。但如国内员工在被派遣到海外工作期间居住在公司提供的员工宿舍（即国内员工没有从房屋补助得到实质的现金收益），这房屋补助会引申出个人所得税税负吗？如会，应如何量化国内员工从住房补助中获得的收益？

深地税：现行税务文件对于国内员工取得海外住房补贴的征税管理规定确实较少。一般而言，若住房补贴以现金形式发放，则需要征收个人所得税。若以非现金形式发放，则需要从住房合同、合同权利义务归属等角度判断该支出是否与公司相关。若该支出与公司相关，一般视为公司费用（例如作为差旅费列支），而不作为个人所得从而引发个人所得税义务。

在会议后，深地税对这问题作补充：国内员工在被派遣到海外工作期间，公司提供其住宿等工作条件，属于企业发生的相关费用支出。

## B. 7号公告间接转让中国居民企业持有不动产的土地增值税问题

对于非居民企业通过中间控股公司持有中国不动产。非居民企业通过转让的股权把该中国不动产转让出去，就该不动产的转让是否需缴纳土地增值税？如是，该部分计算土地增值税的交易对价应如何确定、土地增值税税金能否在计算所得时进行抵扣或可作为买方收购成本？贵局在实际操作中是否有处理过相似案例？

深地税：通过股权转让形式转让不动产，属于股权转让。股权转让所得不属于土地增值税的纳税范围。

在会议后，深地税对这问题作补充：纳税人通过转让股权的形式实质转让房地产的，因房地产权属未发生转移，不属于土地增值税征收范围。

## C. 印花税

根据关于企业改制过程中有关印花税政策的通知 - 财税 [2003] 183 号，企业因改制签订的产权转移书据免于贴花。我们想跟 贵局确认在合并与分立交易中的财产转让是否可以根据财税 [2003] 183 号文免征印花税。同时，财税 [2014] 109 号所述的股权、资产划转交易，交易双方都需要缴纳印花税么？

深地税：目前财税 [2003] 183 号规定的免征印花税的范围仅限于国有企业改制。在实际操作中，税务机关一般以该交易是否由国资委批准作为判断依据。对于由银监会批准的银行间的交易，若没有国资委审批，一般不适用此免税规定。但基于税务机关的理解，此类银行间交易一般也是由国资委负责审批的。

在会议后，深地税对这问题进一步解释：1、根据财税 [2003] 183 号的规定，经县级以上人民政府及企业主管部门批准改制的企业，企业因改制签订的产权转移书据免于贴花。因此，企业的合并或分立行为如经上述批准，可按上述规定执行。2、根据印花税暂行条例的规定，产权转移数据按所载金额的万分之五贴花。包括：股权和房地产权属等。

## D. 其他

### 1. 信托

中国税收居民将其持有的 A 股股票转让给信托，同时规定该信托的实际受益人为该中国税收居民的女儿。请问此情形是否可以适用国税总局 [2014] 67 号文的规定，股权转让收入可视为有“正当理由”。

深地税：中国目前暂未专门制定针对信托的税收管理规定，中国税收居民转让股权应按照国家税务总局公告 2014 年 67 文的内容执行。

### 2. 可否透露中国遗产税的最新发展？

深地税：国税总局尚未有关于遗产税的明确指引，深地税尚不了解相关发展动向。

### 3. 个人所得税目前是否有间接转让的概念？

深地税：目前对于个人所得税尚无间接转让的规定。

### 4. 情报交换

关于多边互助公约对情报交换的规定，在实际操作中若国税总局取得香港税务局提供的个人信息，一般如何分配至各地方主管税务机关？

深地税：一般而言分配原则应为根据该纳税人的纳税义务所在地为判断标准进行信息分配。若该纳税人在多个地区均具有纳税义务，税务机关理应先进行内部信息的筛选再判断如何分配。日前全面上线的金税三期对于税局内部大数据的抓取和比对非常有利，也会之间利于后期的信息分配。

目前税务机关仍在进行相关课题的研究讨论。

## 5. 反避税

烦请深地税告知个人所得税一般反避税工作的最新进展？

深地税：深地税针对个人的一般反避税目前已经由专门部门进行管理，深地税也有人员参与了个人所得税一般反避税相关文件的撰写。中国税务机关也深刻认识到对于个人所得税监管的重要性及必要性，后期也会从税务协定的角度加强对个人所得税一般反避税的监管。