

税务

期数 P285/2018 - 2018 年 12 月 21 日

## 税务评论

# 个人所得税改革聚焦—— 实施新税法征管衔接问题公告解 读

作者：

北京

王欢

合伙人

电话：+86 10 8520 7510

电子邮件：[huawang@deloitte.com.cn](mailto:huawang@deloitte.com.cn)

姜莉莉

高级经理

电话：+86 10 8520 7599

电子邮件：[ljiang@deloitte.com.cn](mailto:ljiang@deloitte.com.cn)

2018 年 12 月 20 日，国家税务总局公布《关于全面实施新个人所得税法若干征管衔接问题的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 56 号，以下简称“公告”），针对亟待执行的 2019 年度工资、薪金所得，劳务报酬所得，稿酬所得，特许权使用费所得个人所得税居民个人预扣预缴和非居民个人代扣代缴等问题的相关征管操作办法进行明确，协助企业及时完成 2019 年 1 月发放工资薪金等综合所得的应预扣缴税款计算。整体扣缴办法将另行公布。

根据新修订的《中华人民共和国个人所得税法》，自 2019 年起，工资、薪金所得、劳务报酬所得、稿酬所得及特许权使用费所得合并成“综合所得”计税并适用 3%至 45%的 7 级超额累进税率。新税法同时规定，居民个人取得综合所得采取预扣预缴与汇算清缴相结合的征收方式，非居民个人取得综合所得按月或按次分项计算个人所得税<sup>1</sup>。随着 2019 年 1 月 1 日的日益临近，如何更新企业内部财务和薪酬系统或流程，在新税法下正确履行预扣预缴/代扣代缴义务成为企业迫在眉睫需要解决的问题。公告的出台适时地为企业提供了指引。本期税务评论将针对公告主要内容进行解读。

### 居民个人综合所得预扣预缴

#### 居民个人工资、薪金所得预扣预缴税额采取累计预扣法计算

本期应预扣预缴税额 = (累计预扣预缴应纳税所得额 × 预扣率 - 速算扣除数) - 累计减免税额 - 累计已预扣预缴税额

累计预扣预缴应纳税所得额 = 累计收入 - 累计免税收入 - 累计减除费用 - 累计专项扣除 - 累计专项附加扣除 - 累计依法确定的其他扣除

<sup>1</sup> 相关内容参见“个人所得税改革聚焦”系列德勤税务评论（2018 年 7 月 3 日与 9 月 3 日分别发布）：  
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/tax/ta-2018/deloitte-cn-tax-tap2752018-zh-180703.pdf>  
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/tax/ta-2018/deloitte-cn-tax-tap2772018-zh-180903.pdf>

其中：累计减除费用，按照 5,000 元/月乘以纳税人当年截至本月在本单位的任职受雇月份数计算。上述公式中，计算居民个人工资、薪金所得预扣预缴税额的预扣率、速算扣除数，按《个人所得税预扣率表一》（参见后文）执行。

举例来说：

居民个人月工资薪金收入 40,000 元，社保及公积金个人缴费 3,000 元，月专项附加扣除额 2,000 元：

- 2019 年 1 月应预扣预缴税额=(40,000 - 5,000 - 3,000 - 2,000) × 3% =900 元
- 2019 年 2 月应预扣预缴税额=(40,000×2 - 5,000×2 - 3,000×2 - 2,000×2) × 10% - 2,520 - 900 = 2,580 元

### 居民个人劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得预扣预缴税额按月或者按次计算

劳务报酬所得应预扣预缴税额=预扣预缴应纳税所得额×预扣率 - 速算扣除数

稿酬所得、特许权使用费所得应预扣预缴税额=预扣预缴应纳税所得额×20%

劳务报酬所得、特许权使用费所得预扣预缴应纳税所得额 = 每次收入 - 减除费用

稿酬所得预扣预缴应纳税所得额 = (每次收入 - 减除费用) × 70%

其中：减除费用为，每次收入不超过 4,000 元，减除费用为 800 元；每次收入超过 4,000 元，减除费用按照 20%计算。上述公式中，劳务报酬所得的预扣率和速算扣除数，按照《个人所得税预扣率表二》（参见后文）执行。

举例来说：

例一：居民个人取得一次劳务报酬所得 40,000 元，应预扣预缴税额为：  
(40,000 - 40,000×20%)×30% - 2,000=7,600 元

例二：居民个人取得一次稿酬所得 40,000 元，应预扣预缴税额为：  
(40,000 - 40,000×20%)×70%×20%=4,480 元

### 居民个人劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得预扣预缴与汇算清缴适用预扣率/税率及应税收入额的比较

所得类型	预扣预缴		汇算清缴	
	居民个人预扣预缴收入额	居民个人预扣预缴适用预扣率	居民个人汇算清缴收入额	居民个人汇算清缴适用税率
劳务报酬	收入额为每次收入减除费用后的余额，其中减除费用为：每次收入不超过 4,000 元，减除费用为 800 元；每次收入超过 4,000 元，减除费用按照 20%计算。稿酬所得的收入额减按 70%计算。	20%至 40% 的 3 级超额累进预扣率	收入额为收入减除 20%的费用后的余额；稿酬所得的收入额减按 70%计算。	3%至 45% 的 7 级超额累进税率
特许权使用费		20%		
稿酬		20%		

如欲垂询更多信息，请联系：

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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto:ftang@deloitte.com.cn)

## 非居民个人综合所得代扣代缴

非居民个人的工资、薪金所得，以每月收入额减除费用 5,000 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；四项综合所得适用按月换算后的非居民个人月度税率表（《个人所得税税率表三》）（参见后文）计算应纳税额。其中，劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得以收入减除 20% 的费用后的余额为收入额。稿酬所得的收入额减按 70% 计算。

非居民个人工资、薪金所得，劳务报酬所得，稿酬所得，特许权使用费所得应纳税额=应纳税所得额×税率 - 速算扣除数

## 其他

公告明确，居民个人年度预扣预缴税额与年度应纳税额不一致的，由居民个人于次年 3 月 1 日至 6 月 30 日向主管税务机关办理综合所得年度汇算清缴，税款多退少补。公告同时发布了《个人所得税扣缴申报表》以及相应的填表说明。

## 预扣预缴适用预扣率表/代扣代缴适用税率表

个人所得税预扣率表一  
(居民个人工资、薪金所得预扣预缴适用)

级数	累计预扣预缴应纳税所得额	预扣率 (%)	速算扣除数
1	不超过 36,000 元的部分	3	0
2	超过 36,000 元至 144,000 元的部分	10	2,520
3	超过 144,000 元至 300,000 元的部分	20	16,920
4	超过 300,000 元至 420,000 元的部分	25	31,920
5	超过 420,000 元至 660,000 元的部分	30	52,920
6	超过 660,000 元至 960,000 元的部分	35	85,920
7	超过 960,000 元的部分	45	181,920

个人所得税预扣率表二  
(居民个人劳务报酬所得预扣预缴适用)

级数	预扣预缴应纳税所得额	预扣率 (%)	速算扣除数
1	不超过 20,000 元的	20	0
2	超过 20,000 元至 50,000 元的部分	30	2,000
3	超过 50,000 元的部分	40	7,000

个人所得税税率表三  
(非居民个人工资、薪金所得，劳务报酬所得，稿酬所得，特许权使用费所得适用)

级数	应纳税所得额	税率 (%)	速算扣除数
1	不超过 3,000 元的	3	0
2	超过 3,000 元至 12,000 元的部分	10	210
3	超过 12,000 元至 25,000 元的部分	20	1,410
4	超过 25,000 元至 35,000 元的部分	25	2,660
5	超过 35,000 元至 55,000 元的部分	30	4,410
6	超过 55,000 元至 80,000 元的部分	35	7,160
7	超过 80,000 元的部分	45	15,160

## 新旧税制平稳过渡

公告中所规定的预扣预缴/代扣代缴办法充分体现了“保障纳税人和扣缴义务人及时掌握执行口径、履行相关权利义务，确保新旧税制平稳过渡”的理念。

其中，居民个人工资、薪金所得预扣预缴引入了累计预扣法，在一定程度上避免了由于月工资薪金收入浮动、预扣预缴时未能及时申请专项附加扣除等原因导致的年度预扣预缴税额与年度应纳税额之间的差异。对于大部分在综合所得中只取得一处工资薪金所得的纳税人，纳税年度终了时预扣预缴的税款基本上等于年度应纳税款，因此无须再办理年度汇算清缴。

居民个人劳务报酬所得、稿酬所得以及特许权使用费所得的预扣预缴计算方法基本平移了现行税法下代扣代缴的计算方法和税率，对于扣缴义务人和纳税人来讲，相对容易掌握和接受，便于扣缴义务人能够及时、顺利地履行新税法下的预扣预缴义务，同时也为纳税人理解上述三项所得在新税法下的应纳税额变化预留了过渡时间。

## 扣缴义务人

对于工资薪金、劳务报酬、稿酬所得及特许权使用费，计算预扣预缴税款的方式皆有所不同，扣缴义务人需考虑采取以下行动，以正确完成代扣代缴义务：

- 鉴于居民个人工资薪金所得预扣预缴方法与现行税法下的代扣代缴计算方法存在较大差异，尤其累计预扣方法要求每月预扣预缴计算时须考虑之前月度的相关数据，扣缴义务人应及时更新调整相关财务/薪酬系统或流程、对个税专员进行系统培训，以便准确地掌握新的预扣预缴方法，正确履行预扣预缴义务；
- 扣缴义务人应主动与员工进行新税法的沟通，协助员工了解居民个人预扣预缴与年度汇算清缴相结合的征税方式，以及由工资薪金累计预扣方法可能导致的每月税后工资薪金浮动，提醒员工及时提交专项附加扣除的相关信息等；
- 居民个人工资薪金累计预扣方法，将使得专项附加扣除项目在预扣预缴时可以进行补扣和调整，因此员工规模较大的企业应考虑采用安全高效的科技解决方案来积极应对；
- 由于居民与非居民个人适用不同的综合所得扣缴方式，对于具有较多外籍员工的企业，应关注员工的居民与非居民身份判断，以便正确履行扣缴义务，同时密切关注后续文件，了解应如何处理居民身份在年初无法进行判断或者年度期间发生变化的情形；
- 密切关注后续整体扣缴办法的出台。

## 纳税人

无论是新税法下预扣预缴+汇算清缴的征税方式还是专项附加扣除项目的引入，都需要纳税人具备一定的税务知识以正确履行纳税义务、合法享受税改红利。对于既往习惯于个人所得税代扣代缴的纳税人来说，积极了解税法变化、明确个人责任十分重要：

- 对于从两处或两处以上取得工资薪金所得或者取得一项或多项劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得的居民纳税人，应关注并掌握年度汇算清缴的要求和流程，根据税法要求进行补税或退税；尤其对于仅取得劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得的居民纳税人，应妥善整理纳税年度期间专项附加扣除的相关信息，在年度汇算清缴时申请扣除，以及时享受税改红利；
- 明确自身的税务居民身份并与扣缴义务人沟通，以适用正确的扣缴方法；
- 收入情况比较复杂的纳税人应积极寻求税务专业人士的协助，以正确履行纳税义务。

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](mailto: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](mailto:ftang@deloitte.com.cn)  
[tonzhang@deloitte.com.cn](mailto: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](mailto:ftang@deloitte.com.cn)  
[tonzhang@deloitte.com.cn](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto:qilu@deloitte.com.cn)  
[fhe@deloitte.com.cn](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto:frakxu@deloitte.com.cn)  
[roshu@deloitte.com.cn](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](http://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](http://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面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。