

詳解往來內地與港澳間 跨境工作之個人徵稅問題

為解決往來內地與港、澳間跨境工作的個人雙重徵稅問題，國家稅務總局於2012年4月26日頒佈了《國家稅務總局關於執行內地與港澳間稅收安排涉及個人受僱所得有關問題的公告》（國家稅務總局2012年16號公告），適用於自2012年6月1日起取得的工資薪金所得。近日，廣東省地稅局對該公告進行了詳細的解讀，鑒於在國內設廠的同業較多，適用於此公告的僱員不在少數，今期《香港印刷》詳細解讀此項公告，以供業界參考。

《國家稅務總局關於執行 內地與港澳間稅收安排涉及 個人受僱所得有關問題的公告》 （國家稅務總局2012年16號公告）

根據內地與香港、澳門簽署的關於對所得避免雙重徵稅和防止偷漏稅安排（以下簡稱《安排》）受僱所得條款的有關規定，國家稅務總局發出16號公告，助往來內地與港澳間跨境工作的港澳稅收居民，解決雙重徵稅問題。

執行《安排》受僱所得條款的 相關規定及計稅方法

（一）港澳稅收居民在內地從事相關活動取得所得，根據《安排》受僱所得條款第一款的規定，應僅就歸屬於內地工作期間的所得，在內地繳納個人所得稅。計算公式為：

應納稅額 = (當期境內外工資薪金應納稅所得額 × 適用稅率 - 速算扣除數) × 當期境內實際停留天數 ÷ 當期西曆天數

（二）港澳稅收居民在內地從事相關活動取得所得，根據《安排》受僱所得條款第二款的規定，可就符合條件部分，在內地免予徵稅；內地徵稅部分的計算公式為：

應納稅額 = (當期境內外工資薪金應納稅所得額 × 適用稅率 - 速算扣除數) × (當期境內實際停留天數 ÷ 當期西曆天數) × (當期境內支付工資 ÷ 當期境內外支付工資總額)

有關公式項目或用語的解釋

（一）「當期」：指按國內稅收規定，計算工資薪金所得應納稅所得額的當個所屬期間。

（二）「當期境內外工資薪金應納稅所得額」：指應當計入當期的工資薪金收入，按照國內稅收規定計算的應納稅所得額。

自2011年9月1日起，在中國境內任職、受僱的中國公民，每月費用扣除標準由2,000元（人民幣，下同）提高到3,500元，在中國境內有住所而在境外任職、受僱取得工薪的中國公民和在中國境內任職、受僱的外籍人員以及華僑、港澳台人員，每月在扣除3,500元的基礎上，再附加減除費用1,300元，即每人每月可減除費用4,800元。

(三)「適用稅率」和「速算扣除數」，均按照國內稅收規定確定。目前，內地個人所得稅實行七級超額累進稅率，要根據納稅人的所得，來確定應採用哪一級稅率和速算扣除數。

級數	全月應納稅所得額	稅率 (%)	速算扣除數
1	不超過 1,500 元	3	0
2	超過 1,500 元至 4,500 元的部分	10	105
3	超過 4,500 元至 9,000 元的部分	20	555
4	超過 9,000 元至 35,000 元的部分	25	1,005
5	超過 35,000 元至 55,000 元的部分	30	2,755
6	超過 55,000 元至 80,000 元的部分	35	5,505
7	超過 80,000 元的部分	45	13,505

(四)「當期境內支付工資」：指當期境內外支付工資總額中，由境內居民或常設機構支付或負擔的部分。

(五)「當期境內外支付工資總額」：指應當計入當期的工資薪金收入總額，包括未做任何費用減除計算的各種境內外來源數額。

(六)「當期境內實際停留天數」：指港澳稅收居民當期在內地的實際停留天數。

(七)「當期西曆天數」：指當期包含的全部西曆天數，不因當日實際停留地是否在境內而做任何扣減。例如 6 月，當期西曆天數就是 30。

關注公告適用的主體和所得類型

對於 16 號公告的適用主體，應把握兩個要點：

1. 只適用於港澳稅收居民；
2. 只適用於在港、澳受僱而被派遣來內地工作（例如持有香港公司的派遣證明或者合同並在內地企業工作），或在港、澳和內地雙重受僱的情況。

而在適用的所得類型上，該公告僅適用於稅收安排的「受僱所得」，也就是內地個人所得稅法通常所稱的「工資薪金所得」。

關注「境內實際停留天數」概念

16 號公告將原來國稅發〔2004〕97 號文件前兩個公式中的「境內工作天數」，修改為「境內實際停留天數」。「境內實際停留天數」是指港澳稅收居民當期在內地的實際停留天數。目前香港稅務局也採用這一計算方法，來劃分香港居民在內地工作時可以從香港豁免的薪俸稅。

在計算境內實際停留天數時，需要注意兩點：一是對港澳稅收居民入境、離境、往返或多次往返境內外的當日，應按照「半天」計算境內實際停留天數。二是境內實際停留天數的計算，不考慮港澳稅收居民在內地的停留目的，只關注其在內地的實際停留時間。因此，即使港澳稅收居民在內地停留僅是為休閒娛樂，而非工作，也要將其計入境內實際停留時間。

關注兩個公式的適用條件

16 號公告列出了兩個公式，所適用的條件各不相同。

公式一適用於在有關納稅年度開始或終了的任何 12 個月內，在內地停留連續或累計超過 183 天但不滿一年的港澳稅收居民內地取得的所得。

公式二適用於在有關納稅年度開始或終了的任何 12 個月中，在內地停留連續或累計不超過 183 天的港澳稅收居民內地取得的所得。

而對於在境內停留超過一年但不滿五年的港澳稅收居民，則不能適用 16 號公告的公式，而應用回國稅發〔2004〕97 號文件的第三條第三款公式，即：

應納稅額 = (當月境內外工資薪金應納稅所得額 × 適用稅率 - 速算扣除數) × (1 - 當月境外支付工資 / 當月境內外支付工資總額 × 當月境外工作天數 / 當月天數)。這一公式中所使用的分子，是「工作天數」概念，而非「境內實際停留天數」概念。

需要注意的是，這裡的「183天」是內地個人所得稅法的「居住天數」概念，而非「境內實際停留天數」概念。因此，對港澳稅收居民入境、離境、往返或多次往返境內外的當日，應按照國稅發〔2004〕97號檔規定，按一天計算停留是否達到183天。

關注跨期獎金的計稅方法

為解決對跨期獎金的重複徵稅，16號公告把對港澳稅收居民的跨期獎金由原來的「先分後稅」修改為「先稅後分」，即由原來的先劃分屬於來源於境內的所得，再計算應納稅款，修改為先計算境內外全部所得的應納稅款，再劃分應在內地繳納的稅款部分，並允許對跨期獎金按照境內外的實際停留天數進行劃分，從而達到消除重複徵稅的目的。具體而言，可分為以下三種情形：

（一）全年一次性獎金的計稅方法

對港、澳稅收居民取得全年一次性獎金，應單獨作為一個月工資、薪金所得，按照《國家稅務總局關於調整個人取得全年一次性獎金等計算徵收個人所得稅方法問題的通知》（國稅發〔2005〕9號）的規定方法，確定適用稅率和速算扣除數，計算出全部所得的個人所得稅額。根據港、澳稅收居民在有關納稅年度開始或終了的任何12個月中，在內地停留連續或累計是否超過183天，選擇16號公告第一條規定的適用公式，計算個人所得稅應納稅額。

（二）除全年一次性獎金以外 其他名目獎金的計稅方法

1. 港、澳稅收居民取得除全年一次性獎金以外的其他各種名目獎金，如半年獎、季度獎、加班獎、先進獎、考勤獎等，如果此人在境內具有納稅義務，並且當月在境內工作時間滿一個月，一律與當月工資、薪金收入合併，按稅法規定繳納個人所得稅。
2. 港、澳稅收居民取得除全年一次性獎金以外的其他各種名目獎金，如果此人當月在境內沒有納

稅義務，或者由於出入境原因導致當月在境內工作時間不滿一個月，可將獎金單獨作為一個月的工資薪金所得計算納稅。上述獎金不再減除費用，全額作為應納稅所得額，直接按適用稅率計算應納稅款，但根據16號公告，可以按境內實際停留天數進行劃分計算。

關注享受16號公告 優惠的管理程式

港澳稅收居民在每次按16號公告規定享受《安排》相關待遇時，應該按照《非居民享受稅收協定待遇管理辦法（試行）》（國稅發〔2009〕124號）的有關規定，向主管稅務機關備案。備案的重要資料之一就是稅收居民身份證明。

為簡化內地與香港納稅人享受安排待遇的手續，根據《國家稅務總局關於〈非居民享受稅收協定待遇管理辦法〉（試行）有關問題的補充通知》（國稅函〔2010〕290號），對於香港特區個人，主管稅務機關可以查閱其持有的身份證件、回鄉證和派出公司、企業或香港特區政府有關部門開具的證明進行判斷；若確實無法判斷，主管稅務機關應開具《關於請香港特別行政區稅務主管當局出具居民身份函》，由納稅人據此向香港特區政府稅務局，申請開具香港有居民納稅義務證明，或將情況報送稅務總局審定。

案例說明

案例

某香港個人A先生受派遣到內地從事受僱活動，他在2012年6月的工資為80,000元，其中30,000元是境內公司支付，50,000元是香港公司支付。其6月4日開始到廣州工作至6月30日結束期間，均為周一到廣州，周五回香港，周六、周日留在香港休息。請按照A先生在境內停留時間超過及不超過183天兩種情況，計算他6月應繳納多少個人所得稅。

解答

1. 假如 A 先生境內停留超過了 183 天，其 6 月在境內實際停留天數為 16 天（周一和周五往返當日按半天計算）。

A 先生 6 月應納個人所得稅額 = (當期境內外工資薪金應納稅所得額 × 適用稅率 - 速算扣除數) × 當期境內實際停留天數 ÷ 當期西曆天數) = [(80,000 - 4,800) × 35% - 5,505] × (16 ÷ 30) = 11,101.33 元

2. 假如 A 先生在境內停留不超過 183 天，他在廣州任職、受僱期間取得所得，僅需就由境內企業或僱主個人支付或負擔的工資薪金所得部分，在廣州繳納個人所得稅。其 6 月份在境內實際停留天數為 16 天（周一和周五往返當日按半天計算）。

A 先生 6 月應納個人所得稅額 = (當期境內外工資薪金應納稅所得額 × 適用稅率 - 速算扣除數) × (當期境內實際停留天數 ÷ 當期西曆天數) × (當期境內支付工資 ÷ 當期境內外支付工資總額) = [(80,000 - 4,800) × 35% - 5,505] × (16 ÷ 30) × (30,000 ÷ 80,000) = 4,163 元

Q&A

- Q1 :** 16 號公告與原來的政策相比，是否更有利於港人？

A1 : 是的。16 號公告將內地個人所得稅法中的「工作天數」概念，修改為「境內實際停留天數」概念，減輕了這部分納稅人在內地的稅負，消除了對港澳稅收居民工資薪金所得的雙重徵稅。

此外，16 號公告把對港澳稅收居民的跨期獎金由原來的「先分後稅」，修改為「先稅後分」，並允許對跨期獎金按照境內停留時間進行劃分，減少了港澳稅收居民的跨期獎金在內地的應納稅額。

- Q2 :** 如果港人只是在內地居住（例如：居住在深圳），而工作在香港，是否需要繳納個人所得稅？

A2 : 對於這種情況，首先要根據兩地稅收《安排》，判定該港人的納稅義務：一位香港人士在內地繳納工資薪金個人所得稅的前提，是滿足以下三個條件之一：一、在有關納稅年度開始或終了的任何 12 個月中，在內地停留連續或累計超過 183 天；二、該報酬是由內地僱主支付或代表該僱主支付；三、該報酬是由僱主設在內地的常設機構負擔。

其次，根據該港人的僱主所在地進行判定。如果該港人是受僱於內地企業而在香港工作，由於滿足了條件二，其從內地取得的所得應在內地納稅。如果該港人是受僱於香港企業並在香港工作，但偶爾被派遣到內地工作，此時就要計算他在內地的居住天數，看他是否滿足條件一。而如果該港人完全不在內地工作，則無須在內地繳納個人所得稅。

如果該港人只在境內居住而在香港工作（即完全不在內地工作），則無須在內地繳納個人所得稅。如果該港人一周有五天都要往返於兩地之間工作，而他又在內地居住，往返當日算作在內地的停留天數，再加上周末在內地居住的天數，基本上一周七天都要計算在內地的停留天數中。如此計算下來，如果在內地停留不足 183 天，他應就其在境內停留期間由境內支付的所得納稅；超過 183 天而不足一年的，他應就其在境內工作期間由境內外支付的所得納稅；停留超過一年的，他應就其在境內工作期間由境內外支付的所得，以及境外工作期間由境內支付的所得納稅；如果停留超過五年的，應就其全球所得在內地納稅。

此外，如果該港人同時構成了內地與香港的雙重稅收居民，應按照兩地稅收安排第四條第二款的規定，判斷其居民身份，由居民身份所屬的一方承擔稅收抵免義務。■