

中国内地居民赴香港 特别行政区投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别（地区）投资税收指南课题组

前 言

随着“一带一路”倡议的逐步推进，越来越多的中国内地（以下简称“内地”）居民开始到香港特别行政区（以下简称“香港”）投资。为服务好“走出去”企业，提示企业对外投资的税收风险，我们编写了《中国内地居民赴香港特别行政区投资税收指南》（以下简称《指南》）。指南分为六个章节，从香港概况、税收制度、税收征收和管理制度、特别纳税调整、《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》（以下简称“内地和香港税收安排”）及相互协商程序、投资的税收风险等方面进行较为详细的介绍。

第一章概述了香港投资环境。主要围绕香港基本情况、香港经济体系特点和投资环境进行阐述。

第二章主要介绍了香港现行税制。香港现行税制体系属于分类税制，以所得税为主，辅之征收行为税和财产税等。本章着重列举了3种直接税（利得税、薪俸税、物业税）及8种行为税费（差饷、应课税品（商品税）、印花税、博彩税、酒店房租税、飞机乘客离境税、车辆首次登记税、商业登记费）。其中利得税与薪俸税不仅是香港税制中的主要税种，也是与赴港投资关系最为密切的税种。

第三章介绍了香港税收管理机构、税收居民及非居民的纳税申报与税款缴纳流程。

第四章介绍了香港特别纳税调整的相关内容，包括同期资料、转让定价调查、预约定价安排等法律法规，通过解读香港特别纳税调整法规和程序，降低企业境外被调查补税的风险。

第五章是关于内地和香港税收安排及相互协商程序的介绍，通过详细解读内地和香港税收安排，使企业能全面了解并正确运用税收安排消除税收歧视和重复征税，解决税收争议，维护自身合法权益。

第六章主要针对内地居民在香港进行经营活动时可能会遇到的各类税务风险按照不同类别进行了提示。

综上，指南较为全面地阐述了内地居民在香港投资经营中需要了解及可能产生的税收问题，希望能为“走出去”企业提供参考和指引。

《指南》仅基于 2021 年 3 月 31 日前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用 时，充分考虑数据、税收法规等信息可能发生的变化和更新。同时，建议“走出去”企业 在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收安排待遇申请、转让定价调整、税务稽查等方面的问题时，及时向企业的主管税务机关或专业机构咨询，以避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

《指南》存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

目 录

前 言.....	1
第一章 香港概况及投资环境.....	1
1.1 地区概况.....	1
1.1.1 地理概况.....	1
1.1.2 政治概况.....	2
1.1.3 经济概况.....	3
1.1.4 文化概况.....	7
1.2 投资环境概述.....	9
1.2.1 近年经济发展情况.....	9
1.2.3 支柱和重点行业.....	12
1.2.4 投资政策.....	13
1.2.5 经贸合作.....	16
第二章 香港税收制度简介.....	19
2.1 概览.....	19
2.1.1 税制综述.....	19
2.1.2 税收法律体系.....	19
2.1.3 近三年重大税制变化.....	20
2.2 利得税.....	24
2.2.1 居民企业.....	24
2.2.2 非居民企业.....	38
2.2.3 其他.....	38
2.3 薪俸税.....	38
2.3.1 居民纳税人.....	39
2.3.2 非居民纳税人.....	53
2.3.3 个人入息课税.....	53
2.4 物业税.....	55
2.4.1 概述.....	55
2.4.2 税收优惠.....	56
2.4.3 纳税人及征税范围.....	57
2.4.4 计税依据、税率和计税方法.....	59
2.5 差饷.....	62

2.5.1	概述.....	62
2.5.2	税收优惠.....	62
2.5.3	纳税人及征税范围.....	63
2.5.4	计税依据、税率和计税方法.....	66
2.6	应课税品.....	68
2.6.1	概述.....	68
2.6.2	税收优惠.....	68
2.6.3	纳税人及征税范围.....	72
2.6.4	计税依据和税率.....	73
2.7	印花税.....	74
2.7.1	概述.....	74
2.7.2	税收优惠.....	75
2.7.3	纳税人及征税范围.....	76
2.7.4	计税依据、税率和计税方法.....	77
2.8	其他税（费）.....	85
2.8.1	商业登记费.....	85
2.8.2	汽车首次登记税.....	88
2.8.3	博彩税.....	93
2.8.5	酒店房租税.....	99
第三章	税收征收和管理制度.....	102
3.1	税收管理机构.....	102
3.1.1	税务系统机构设置.....	102
3.1.2	税务管理机构职责.....	102
3.2	居民纳税人税收征收管理.....	104
3.2.1	税务登记.....	104
3.2.2	账簿凭证管理制度.....	105
3.2.3	纳税申报.....	105
3.2.4	税务检查.....	117
3.2.5	税务代理.....	122
3.2.6	法律责任.....	123
3.2.7	其他征管规定.....	127
3.3	非居民纳税人税收征收管理.....	127

3.3.1 非居民税收征管措施简介.....	127
3.3.2 非居民企业税收管理.....	127
3.3.3 自动交换财务账户资料.....	127
3.4 新冠肺炎疫情后税收征管变化.....	128
第四章 特别纳税调整政策.....	131
4.1 关联交易.....	131
4.1.1 关联关系判定标准.....	131
4.1.2 关联交易基本类型.....	131
4.1.3 关联申报管理.....	131
4.2 同期资料.....	132
4.2.1 分类及准备主体.....	132
4.2.2 具体要求及内容.....	135
4.2.3 其他要求.....	138
4.3 转让定价调查.....	138
4.3.1 原则.....	138
4.3.2 转让定价主要方法.....	139
4.3.3 转让定价调整.....	139
4.4 预约定价安排.....	143
4.4.1 适用范围.....	143
4.4.2 程序.....	144
4.5 受控外国企业.....	146
4.6 成本分摊协议管理.....	147
4.7 资本弱化.....	147
4.8 法律责任.....	147
第五章 内地和香港税收安排及相互协商程序.....	148
5.1 内地和香港税收安排.....	148
5.1.1 内地和香港税收安排.....	148
5.1.2 适用范围.....	150
5.1.3 常设机构的认定.....	151
5.1.4 不同类型收入的税收管辖.....	153
5.1.5 香港税收抵免政策.....	156
5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）.....	157

5.1.7 享受安排优惠的资格判定原则.....	157
5.1.8 在香港享受税收协定（或税收安排）待遇的手续.....	157
5.2 内地和香港税收安排相互协商程序.....	161
5.2.1 相互协商程序概述.....	161
5.2.2 税收安排相互协商程序的法律依据.....	161
5.2.3 相互协商程序的适用.....	166
5.2.4 启动程序.....	168
5.2.5 相互协商的法律效力.....	171
5.2.6 仲裁条款.....	172
5.3 内地和香港税收安排争议的防范.....	172
5.3.1 税收安排争议概念.....	172
5.3.2 内地和香港税收安排争议产生原因及主要表现.....	172
5.3.3 妥善防范和避免内地和香港税收安排争议.....	173
第六章 在香港投资可能存在的税收风险.....	175
6.1 信息报告风险.....	175
6.1.1 登记注册制度.....	175
6.1.2 信息报告制度.....	175
6.2 纳税申报风险.....	176
6.2.1 在香港设立子公司的纳税申报风险.....	176
6.2.2 在香港设立分公司或代表处的纳税申报风险.....	176
6.2.3 在香港取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险.....	176
6.3 调查认定风险.....	177
6.3.1 受控外国企业调查风险.....	177
6.3.2 非境内注册居民企业认定风险.....	177
6.3.3 常设机构风险.....	177
6.3.4 技术性无形资产利润权属的风险.....	178
6.3.5 混合错配风险.....	178
6.3.6 集团资金池的内部融资税务风险.....	179
6.3.7 转让定价调查风险.....	179
6.4 享受税收安排待遇风险.....	180
6.4.1 未正确享受税收安排待遇的风险.....	180
6.4.2 滥用税收协定待遇的风险.....	181

6.5 其他风险.....	181
6.5.1 并购重组的税务风险.....	181
6.5.2 投资退出的税务风险.....	182
参 考 文 献.....	183

第一章 香港概况及投资环境

1.1 地区概况

1.1.1 地理概况

【地理位置】香港是中国的两个特别行政区之一，由香港岛、九龙以及“新界”（包括 262 个离岛）组成，陆地总面积 1110.2 平方公里。香港位处中国南部，北靠广东省、西背珠江口及澳门、濒临南海，介于北纬 22° 8' 至 22° 35'、东经 113° 49' 至 114° 31' 之间，所处时区为东 8 时区。

香港地形主要为丘陵，最高点为海拔 958 米的大帽山。香港的平地较少，约有两成土地属于低地，主要集中在新界北部，分别为元朗平原和粉岭低地，都是由河流自然形成的冲积平原；其次是位于九龙半岛及香港岛北部，从原来狭窄的平地外扩张的填海土地。

【行政区划】香港分为香港岛、九龙、新界东、新界西四部分，又细分为 18 个区。

香港岛：中西区、湾仔区、东区、南区。

九龙：油尖旺区、深水埗区、九龙城区、黄大仙区、观塘区。

新界东：北区、大埔区、沙田区、西贡区

新界西：荃湾区、屯门区、元朗区、葵青区、离岛区。

【自然资源】受自然环境的限制，香港自然资源匮乏。香港食用淡水的 60% 以上依靠广东省供给。矿藏有少量铁、铝、锌、钨、绿柱石、石墨等。香港临近大陆架，洋面广阔，岛屿众多，有得天独厚的渔业生产的地理环境。香港有超过 150 种具有商业价值的海产，主要是红衫、九棍、大眼鱼、黄花鱼、黄肚和鱿鱼。农业主要是少量的蔬菜、花卉、水果和水稻，饲养猪、牛、家禽及淡水鱼，农副产品约 60% 需内地供应。

【气候条件】香港属于四季分明的海洋性亚热带季风气候，全年气温较高，年平均温度为 23.3℃。夏天炎热且潮湿，温度约在 27~33℃之间；冬天凉爽而干燥。夏秋之间，时有台风吹袭，7-9 月是香港台风较多的季节，且在 5-11 月期间都有可能受不同强度的热带气旋吹袭。

【人口分布】截至 2020 年底，香港人口为 748.18 万人，比上年减少 0.3%，其中男性 341.63 万人，女性 406.55 万人。香港是世界上人口密度最高的地区之一。

1.1.2 政治概况

【中央和香港特别行政区的关系】香港特别行政区是中华人民共和国的一个享有高度自治权的地方行政区域，直辖于中央人民政府。中央对港方针为“一国两制”、“港人治港”、高度自治。全国人民代表大会授权香港特别行政区依照《中华人民共和国香港特别行政区基本法》(以下简称《基本法》)的规定实行高度自治，享有行政管理权、立法权、独立的司法权和终审权。

【政治体制】香港特别行政区实行以行政长官为核心的行政主导体制。行政长官是香港特别行政区的首长，代表香港特别行政区，依照《基本法》的规定对中央人民政府和香港特别行政区负责。行政长官由一个具有广泛代表性的选举委员会根据《基本法》选出，由中央人民政府任命。现任行政长官为林郑月娥，2017 年 3 月当选，任期至 2022 年 6 月 30 日。

【行政机关】香港特别行政区政府是香港特别行政区行政机关。政府的首长是行政长官。香港特别行政区政府设有 3 司(政务司、财政司和律政司)、13 局(公务员事务局、政制及内地事务局、教育局、环境局、食物及卫生局、民政事务局、劳工及福利局、保安局、运输及房屋局、商务及经济发展局、发展局、财经事务及库务局、创新及科技局)，还有申诉专员公署、廉政公署、审计署、政策创新与统筹办事处等直接向行政长官负责的部门。

【立法机关】香港特别行政区立法会是香港特别行政区的立法机关，根据《基本法》规定并依照法定程序制定、修改和废除法律。每届立法会的任期为4年，共70个议席。第六届立法会于2016年9月选举产生，任期由2016年10月1日开始，至2021年底，立法会主席为梁君彦议员。

【司法机关】香港特别行政区各级法院是香港特别行政区的司法机关，行使香港特别行政区的审判权。香港特别行政区设立终审法院、高等法院、区域法院、裁判署法庭和其他专门法庭。香港特别行政区的终审权属于香港特别行政区终审法院。现任终审法院首席法官为张举能(于2021年1月11日获委任)。

【对外事务】中央人民政府负责管理与香港特别行政区有关的外交事务，授权香港特别行政区依照《基本法》自行处理有关的对外事务。香港特别行政区可在经济、贸易、金融、航运、通讯、旅游、文化、体育等领域以“中国香港”(Hong Kong, China)的名义，单独地同世界各国、各地区及有关国际组织保持和发展关系，签订和履行有关协议。

香港参与的国际组织包括世界贸易组织、世界卫生组织、世界银行集团、亚洲太平洋经济合作组织、亚洲开发银行、亚洲基础设施投资银行、国际结算银行、国际奥林匹克委员会等。

2017年3月亚洲基础设施投资银行(简称“亚投行”)公布接受香港申请，经香港立法会财委会通过拨款，认缴亚投行股本后，香港正式成为亚投行的一员。

1.1.3 经济概况

1997年，中国政府按照“一国两制”的原则对香港恢复行使主权。香港在回归后保持原有社会制度和生活方式五十年不变。香港发行和流通自己的货币——港元，运行自己成熟的财政和金融体系，实施自己的出入境政策。截至2021年4月，全球超过168个国家和地区的公民或居民可以免签证进入香港。

香港是一个贸易自由港，除了烟、烈酒和动力用的燃油（汽油、柴油等）之外，香港不对其他进口物品征收关税。香港是亚太地区乃至国际的金融中心、国际航运中心、国际贸易中心，拥有邻近很多国家和地区不可替代的优越地位。

香港是继纽约和伦敦之后的世界第三大金融中心，金融机构和市场紧密联系。政府的职能是维持和发展完善的法律架构、监管制度、基础设施及行政体制，为参与市场的人士提供公平的竞争环境，维持金融及货币体系稳定，使香港能有效地与其他主要金融中心竞争。香港地理位置优越，是连接北美洲与欧洲的桥梁，与内地和其他东南亚经济体系联系紧密，又与世界各地建立了良好的通讯网络，因此能够成为重要的国际金融中心。此外，资金可以自由流入和流出香港，也是一项重要的因素。

香港是联系东南亚、欧美、大洋洲的枢纽，是亚太地区的交通、旅游中心之一，同时也是重要的国际商港，航运业发达。目前已与186个国家和地区的472个港口有航运往来，形成了以香港为枢纽，航线通达五大洲、三大洋的完善的海上运输网络。以吞吐量计算，香港的集装箱港口更是全球最繁忙的港口之一。以乘客量和国际货物处理量计算，香港国际机场是世界最繁忙的机场之一。

【货币】香港货币港元可以自由兑换。所有主要货币（例如人民币、美元、英镑、日元等）都可以在银行以市场价兑换。

【外汇管理】香港无外汇管制，但海关规定入境者携带超过12万港元（或等值外币）的现金或不记名可转让的票据等均需申报。

香港的大部分银行都提供人民币服务。香港对货币买卖和国际资金流动，包括外国投资者将股息或资金汇回本国，都无限制。资金可随时进入或撤出香港。

香港的外汇市场成熟活跃，与海外金融中心保持密切的联系，确保外币交易得以每天24小时在全球市场不停进行。内地企业可在香港银行开立多种货币账户，使用不同货币方便业务往来或进行投资。

【银行机构】香港是全球主要银行中心之一，截至 2020 年底，香港金融管理局认可的银行业机构共 189 家，其中，持牌银行、有限制持牌银行和接受存款公司分别有 160 家、17 家和 12 家。银行体系认可机构资产总额 25,87 万亿港元，存款总额 14,51 万亿港元，贷款及垫款总额 10,50 万亿港元。据国际结算银行调查显示，2019 年，香港是亚洲第二大和全球第四大外汇市场，平均每日成交额为 6321 亿美元。

截至 2021 年 3 月底，在内地注册成立的金融机构，共有 17 家持牌银行和 2 家代表处在香港经营业务。中国银行、中国工商银行、中国农业银行和中国建设银行等大型机构已在香港开展分行业务。其他内地商业银行包括北京银行、东莞银行、渤海银行、广发银行、华夏银行及平安银行则在香港设有代表处。

内地投资者可在香港的银行开设往来账户，以方便其公司的日常商业运作。投资者可以个人名义或香港公司名义开设银行账户。

香港公司开设银行账户需出示以下文件的正本或由注册律师、会计师或公司董事签署验证的副本。所需文件可能因个别银行而异，主要包括：

- (1) 公司注册证书；
- (2) 公司组织章程大纲及细则；
- (3) 公司商业登记证；
- (4) 公司董事会决议中关于开设银行账户及授权某董事操作银行账户的记录；
- (5) 授权董事的身份证明文件，包括通行证件及入境签注；
- (6) 每家银行的要求可能略有不同，有些银行可能要求公司提供咨询人信息。

【保险公司】香港是最发达的保险市场之一，人均保费支出维持在高水平，吸引多家全球顶级的保险公司赴港拓展业务。香港主要的保险公司有英国保诚保险公司、美国友邦保险公司、法国 AXA 安盛保险公司等。截至 2020 年 12 月底，香港共有 164 家获授权保险公司，

其中约半数在海外注册成立。在海外注册的保险公司中，百慕大、英国和美国公司数量居于前列。

【融资条件】一般的银行服务(例如经营资金融资、贸易融资等)，香港的银行都可以提供，但每家银行的贷款条件(如息率、抵押品等)则视可预见的风险及所提出的特别信贷而有所不同。

香港拥有世界级的金融体系及低税率，对创业人士非常具有吸引力。香港是亚洲最大的单一创业基金基地之一，创业基金的总额达140亿美元。此外，香港于1997年成立了香港创业基金会，以推广及保障创业基金在香港的利益。

香港是全球规模最大的离岸人民币业务枢纽、融资及资产管理中心。自中央人民政府在2009年7月推出跨境贸易人民币结算试点计划以来，香港的离岸人民币业务迅速扩大，成功推出了多种以人民币计价的金融产品和服务，包括贸易融资、股票、债券和基金。2020年底，香港银行体系人民币存款(含未偿还存款证)总额为7,572亿元，未偿还点心债为1,798亿元，2020年经香港银行处理的人民币贸易结算总额为6.3万亿元，人民币债券发行额为586亿元。截至2020年12月底，香港人民币存款7,217亿元。

【对外贸易】香港是世界第七大贸易经济体，是全球成衣、钟表、珠宝、玩具、游戏、电子和某些轻工业产品的主要出口地之一。2020年，香港对外货物贸易总额为8.20万亿港元，其中货物出口(包括港产品出口和转口)3.93万亿港元，进口4.27万亿港元。2020年，香港对外服务贸易总额为0.89万亿港元，其中服务输出0.49万亿港元，服务输入0.40万亿港元。

【证券市场】香港是亚太地区乃至国际的金融中心，不仅有完善的法律制度和监管机构，更沿用了符合国际标准的会计准则，加上网络遍及全球的银行体系，令资金和资讯均全面流通且不受限制，配以先进完善的交易、结算及交收设施作为后盾，为国际投资者提供了融资和投资的平台。

香港上市公司的前线监管机构为香港交易所，其下辖的证券市场设有主板和创业板两个交易平台。主板市场专供营业记录出现盈利的公司进行融资，创业板市场则为各行各业及任何规模的创业公司提供融资机会。

香港股市在全球具有较大影响力，截至 2020 年底在香港交易所挂牌（主板和创业板）的上市公司达 2,538 家，股票总市值达 47.523 万亿港元。2020 年股票市场总集资额达 7,436 亿港元，其中 IPO 集资额 3,975 亿港元。香港也是内地企业重要的离岸集资中心。截至 2019 年 12 月 31 日，在香港上市的内地企业有 1,319 家，其中包括 H 股、红筹股及民营企业，总市值为 38.07 万亿港元，占市场总值的 80.1%。

“沪港通”与“深港通”是香港和上海、深圳股票交易所的合作计划，使香港和内地投资者可以通过本地交易所的交易和结算系统来交易对方市场的证券。2014 年 11 月及 2016 年 12 月，“沪港通”“深港通”分别开通。“债券通”为内地与香港债券市场互联互通合作的全新计划，使内地与境外投资者通过在香港建立的基础设施联接，在对方市场买卖债券。两个市场交易流通债券的机制安排包括“北向通”与“南向通”。“北向通”已于 2017 年 7 月 3 日开通，香港及其他国家与地区的投资者可经由香港与内地在交易、托管、结算等方面互联互通的机制安排，投资内地银行间债券市场。未来将适时研究扩展至“南向通”。

1.1.4 文化概况

【人口构成】香港居民中，原籍以广东省为主，居住在香港的外籍人士主要来自菲律宾、印度尼西亚和印度。

【语言】语言上，中、英文同属香港的法定语言。政府机关、法律界、专业人士和商界均广泛使用英文。

【宗教】香港是介于东西方文化之间、兼容并蓄的多元化社会，宗教呈多元化特色，信众以佛教、道教、基督教、罗马天主教、伊斯

兰教为主。另外，孔教、印度教、锡克教和犹太教都拥有不少信众。香港有宗教信仰者 300 万人左右。

【教育】香港的教育制度包括幼儿园、小学教育及中学教育、特殊教育、专上教育、其他教育（包括职业教育等）。为促进学习成效，政府一直以来都致力推行以母语（中文）为本地学校的主流教学语言。由于中文和英文同是香港的法定语言，所以政府投放大量资源，培养学生两文（中文和英文）三语（广东话、普通话和英语）的能力。

香港的学校分为三大类，即完全由政府开办的公立学校、完全由政府资助并由志愿团体管理的资助学校，以及私立学校（其中有部分私立学校接受政府资助）。教育是香港特区政府公共开支中最大的项目之一，预算开支约占经常性公共开支总额的五分之一。政府设有学生资助计划，确保学生不会因经济问题而失去受教育的机会。

【科技】2015 年 11 月，香港创新及科技局正式成立，成为香港特区政府下属的专门推动科技、资讯及产学研协同发展的第 13 个决策局。同年 12 月香港科学院成立，成为香港民间在基础科研领域的第一家机构。

2019 年，香港研发总开支为 263.33 亿港元，研究及发展开支占本地生产总值的比率为 0.92%。其中工商机构研发开支 116.16 亿港元，高等教育机构研发开支 134.32 亿港元，政府机构研发开支 12.84 亿港元。

香港大专院校仍然是推动研发成果商品化的重要力量，六所本地大学已各自成立技术转移处，从事技术转移工作。

香港特区政府不是研发活动的主要参与者，但政府一直推动研发活动，提供资金及基础建设的支持。政府在 1999 年成立了创新及科技基金以支持能提升创新及科技的项目。截至 2020 年 2 月，政府通过创新及科技基金向大学与产业合作计划提供资助金额累计达 4.81 亿元港元。香港特区政府通过成立香港科学园及各个研发中心，提供基础建设以促进技术提升及发展。

【医疗】香港特区政府为配合社会经济发展的需要，以政府为主导主办一体化医疗健康护理服务，为市民提供高质量、全方位的医疗健康服务。香港特区政府将香港分为 5 个区，分设 5 个区域性中心医院作为该区医疗服务的总枢纽和联络中心。此外，配以地区医院、普通诊所和专科诊所。香港居民只要持身份证，支付少许费用，便可以得到政府医院和政府补助医院的医疗服务。香港有公立医院、私人医院，此外还有公立专科门诊及社区医疗服务。目前，香港约 94% 的医疗服务由公立医院提供，剩余 6% 由私立医院提供。

香港医院管理局是一个法定机构，负责管理全香港所有公立医院。医院管理局下辖多间医院、专科诊所和外展服务，为病人提供医疗和康复服务。

1999 年 7 月，立法会通过了《中医药条例》。根据《中医药条例》设立了香港中医药管理委员会，以执行各项中医药的规管措施。截至 2020 年，由医院管理局、非政府机构及本地大学三方协作并由非政府机构营运的中医教研中心共有 18 间。

1.2 投资环境概述

1.2.1 近年经济发展情况

香港地理位置优越，是亚洲最国际化的都市之一。香港法律健全，税负低，设施完备，既是内地企业走向全球的桥梁，也是内地企业理想的融资平台。

在 2021 年 3 月英国伦敦智库发布的《全球金融中心指数》中，香港在全球十大金融中心中排名第四，仅次于纽约、伦敦和上海；2020 年 10 月公布的中国城市竞争力第 18 次报告中，香港的综合经济竞争力再度排第二位。此外在宜居竞争力及可持续竞争力排名中，香港均位居榜首。

世界银行发布的《2020 年营商环境报告》显示，香港在全球 190 个经济体中排名第 3 位。

世界经济论坛 2019 年《全球竞争力报告》显示，香港在全球最具竞争力的 141 个国家和地区中，排第 3 位。2020 年，香港按当时市价计算的 GDP 为 27,107¹亿港元，相比 2019 年下降 5.4%，人均本地生产总值为 36.23 万港元。2020 年，基本通胀率为 0.3%，物价处于温和增长态势。2020 年底，劳动人口约 389 万，失业率为 5.8%。

香港经济以服务业为主，服务业占 GDP 比重高达 90%以上。在服务业内的主要经济活动中，进出口贸易、批发及零售业合计在 2019 年占以基本价格计算的本地生产总值的 19.5%，其次是金融及保险业（21.2%），公共行政、社会及个人服务业（19.6%），地产、专业及商用服务业（10.1%），运输、仓库、邮政及速递服务业（5.5%），信息及通讯业（3.5%），以及住宿及膳食服务业（2.8%）。其中，金融服务、旅游、贸易及物流和专业及工商支持服务被视为香港经济的四个主要行业，它们带动其他行业的发展，制造不少就业机会，是香港经济动力的源泉。

表 1 香港 2016-2020 年宏观经济数据

年度	本地生产总值 (以 2018 年环比物 量计算)		私人消费开支		政府消费开支		本地固定资本 形成总额	
	百万 港元	按年 变动 百分 率	百万 港元	按年 变动 百分 率	百万 港元	按年 变动 百分 率	百万 港元	按年 变动 百分 率
2016	2,655,963	2.2	1,743,134	2.0	262,522	3.4	584,014	-0.1
2017	2,756,652	3.8	1,838,836	5.5	269,972	2.8	602,265	3.1
2018	2,835,119	2.8	1,936,117	5.3	281,420	4.2	612,439	1.7
2019 ²	2,799,698	-1.2	1,915,029	-1.1	295,663	5.1	537,040	-12.
2020 ³	2,627,741	-6.1	1,722,087	-10.1	318,658	7.8	475,016	-11.

表 2 香港 2016-2020 年宏观经济数据（续）

¹ 根据香港特区政府统计处的统计数据，该数字为修订数字，将于日后修订

^{2 3} 根据香港特区政府统计处的统计数据，该数字为修订数字，将于日后修订

年度	货物出口 (离岸价)		服务输出		货物进口 (离岸价)		服务输入	
	百万港元	按年 变动 百分 率	百万港元	按年 变动 百分 率	百万港元	按年 变动 百分 率	百万港元	按年 变动 百分 率
2016	4,043,319	1.6	824,856	-3.5	4,189,430	0.7	610,244	2.0
2017	4,304,172	6.5	847,623	2.8	4,494,070	7.3	622,700	2.0
2018	4,453,350	3.5	886,883	4.6	4,706,347	4.7	639,947	2.8
2019 ⁴	4,247,430	-4.6	796,413	-10	4,360,826	-7	624,533	-2
2020 ⁵	4,235,001	-0.3	503,511	-36	4,270,473	-2	405,105	-3

1.2.2 资源储备及基础设施

【公路】香港道路使用率高，位居世界前列。截至2020年，香港公路道路全长2150公里。香港目前共有19条主要行车隧道，1369座行车天桥及桥梁，1458条行人天桥及行人隧道，方便客货流通。2018年10月24日，港珠澳大桥正式通车。港珠澳大桥工程路线起自香港国际机场附近的香港口岸人工岛，向西接珠海/澳门口岸人工岛、珠海连接线，止于珠海洪湾，总长约55公里（其中珠澳口岸到香港口岸约41.6公里）。香港、珠海、澳门三地间的时空距离将大大缩短，驾车从香港到珠海、澳门，将从3小时缩短至45分钟，珠三角西部都将被纳入香港3小时车程范围。

【铁路】香港现有铁路网络路轨总长度超过262.2公里，铁路网线包括东铁线、观塘线、荃湾线、港岛线、东涌线、机场快线、将军澳线、西铁线、屯马线（一期）、南港岛线及迪斯尼线。香港目前建设中的铁路项目计划有沙田至中环线（沙中线）。此外，港铁与内地6个城市（北京、上海、广州、东莞、佛山、肇庆）开通了城际直通列车业务，其中，广九直通车每天往返两地车次达12对（24班）列车，其中10对中途停靠东莞市常平站，有1对由肇庆到发，中途停

^{4 5} 根据香港特区政府统计处的统计数据，该数字为修订数字，将于日后修订

靠佛山站。2018年9月，广深港高速铁路建成通车，香港加入祖国高速铁路网，与内地40多个城市连接。

【空运】香港国际机场是全球最繁忙的机场之一，有超过100家航空公司使用香港国际机场，每日提供大约1150班航班往来全球约220个航点，覆盖20亿人口。目前，香港已与内地56个城市直接通航。2019年客运量达7129万人次，飞机起降量达41.97万架次。此外，香港机场也是全球处理国际货物最繁忙的机场之一。2019年香港机场航空货运量470.4万吨，位居全球各地机场国际空运货物吞吐量第一位。

【水运】香港既是南亚太区的枢纽港，也是内地的转口港。香港的航运业不断蓬勃发展，2019年港口货柜吞吐量为1830万标准箱。2019年，以货柜吞吐量计算，香港在全球排名第八。

1.2.3 支柱和重点行业

香港经济以服务业为主，是全球服务业占GDP比重最高的经济体。在过去10年间，服务业在香港经济体系中维持着重要地位。金融、贸易及物流、旅游和工商及专业服务是香港经济的4个主要行业。这4个主要行业带动了其他行业的发展，并创造就业，是香港经济发展动力之所在。另一方面，香港具有明显优势可进一步发展的六项产业是文化及创意产业、医疗产业、教育产业、创新及科技产业、检测及认证产业，以及环保产业。

此外，服务业在保持香港对外贸易增长方面担当重要角色。2020年由于新冠疫情爆发，服务输出总额为5,035亿港元，较2019年下降2,929亿港元，在以往年度服务输出中最重要组成部分的旅游仅占服务输出总额的4.3%，而金融服务和运输则分别在2020年占服务输出总额的34.72%和33.25%。

金融服务业包括跨境服务、资产管理、绿色金融、证券市场、零售债券等。香港是全球最大的离岸人民币业务枢纽，拥有全球最大的资金池。人民币在国际上已获广泛应用，人民币贸易结算、资产和相关金融服务的需求会随之增加，带动香港离岸人民币市场的各类交易。

此外，香港也是亚太区主要的资产管理中心和投资平台，业务发展迅速。

1.2.4 投资政策

1.2.4.1 投资主管部门

对于外来投资，无需香港特区政府审批。香港特区政府投资推广署是香港吸引外来投资的主管部门，专门向外界推广香港作为亚洲投资及营商中心的各种优势。投资推广署的服务范围包括提供最新的投资环境报告、香港产业结构概况、营商成本分析、政府重要资料及出版物等，并协助投资者办理注册、申请工作签注、商标注册等手续，同时帮助来港投资企业与商业机构建立网络和联系。

2020 年香港投资推广署共协助 317 家海外及内地企业在港开业或扩展业务。上述 317 个项目来自 34 个经济体，其中来自内地为最大投资来源地，其次是英国（38 家）、美国（35 家）、日本（23 家）和新加坡（22 家）。若以行业划分，则以创新科技业、金融科技业、旅游与服务业、运输与工业的项目占大多数。

1.2.4.2 投资行业的规定

【禁止外来投资者和本地投资者进入的行业】在所有香港现行法律允许经营的商业活动中，极少行业是完全禁止私人和外来投资者参与的。但在众多允许经营的行业中，赌博业是受政府管制最严格的行业。目前，根据《2000 年赌博（修订）条例草案》和《博彩税条例》，在香港可进行的经营性赌博活动包括由香港赛马会（非营利性机构）主办的赛马、六合彩和足球博彩，以及由香港特区政府影视及娱乐事务管理处处长批准的其他博彩活动，进行除此以外的其他所有经营性质的赌博活动都是违法行为。香港赛马会的收益，扣除了派彩、税金、营运开支及储备金，余额作为社会公益慈善用途。

【有条件进入的行业】香港特区政府并无统一立法规定各合法行业的进入条件，但包括电讯、广播、交通、能源、酒制品销售、餐厅、医药和金融等在内的多个行业，除商业登记外，都要向有关政府部门

另外申请相关行业的牌照。例如电讯行业参与者应向电讯管理局申请电讯牌照，而设立银行要向香港金融管理局申请银行牌照。

除银行和保险等少数行业外，一般而言，政府并没有硬性规定这些要申领牌照行业的进入条件，尤其是对申请人的注册资本没有明文限制。以申请无线电广播转播电台牌照为例，除商业注册登记文件外，申请人只需说明设置无线广播转播电台的技术详情，如提供系统配置的图则和说明接收器发射器位置以及系统覆盖区域、广播节目清单等。要提交的申请材料并无与注册资本有关的证明文件，整个审批过程以申请人在技术方面具备的条件为主要考虑因素。

但对于银行而言，要取得牌照，必须拥有数目相对庞大的资金。根据《银行业条例》，要申请开设可以接受公众任何数额和任何期限存款的持牌银行，申请人实收资本必须达到 3 亿港元，而总资产和公众存款必须分别达到 40 亿和 30 亿港元。对于类似银行的行业而言，进入资格的审查将看重申请人的资金能力，而不是技术。

【重点鼓励投资者进入的行业】原则上，除赌博业外，香港特区政府鼓励外来投资者参与任何行业的投资。但为了香港的经济转型及可持续发展，香港特区政府非常欢迎商业和专业服务、金融服务、信息科技、媒体及多媒体、科技、电讯服务、旅游及娱乐、贸易服务业和运输等 9 大行业的外来投资者来港投资。此外，香港特区政府投资发展 6 大优势产业，包括：创新及科技、医疗、教育、检测和认证、文化及创意、环保产业。

【对执业者资格有限制的行业】香港有很多行业对执业者的资格都是有限制的。主要包括医生、律师、会计师、测量师和工程师等。

(1) 医生。要在香港成为执业医生，首先要取得香港大学或香港中文大学医学院颁发的学位。如果医学学位并非在香港取得，就必须通过医务委员会的执业资格考试。取得学位或通过考试后，申请人还要在医院实习一段时期才能取得执业资格。

(2) 律师。香港律师分为大律师和律师两种。大律师是诉讼律师，专门负责法庭诉讼辩护，在法庭享有充分发言权。律师又称为事

务律师，专门从事非诉讼事务，例如商务等。律师也可以参与诉讼，但在法庭的发言权有限制。无论要成为律师还是大律师，都必须首先取得法律学士学位，还要攻读为期一年的法律深造文凭。要成为大律师，取得文凭后必须在有经验的执业大律师指导下实习一年，然后再经大律师公会考核通过，才能成为执业大律师。要成为事务律师，取得文凭后在有经验的事务律师指导下，在律师事务所内实习两年，经律师公会考核后，才能成为执业律师。

(3) 会计师。要成为香港注册会计师，必须得到香港会计师公会的认可。无论是会计专业学位持有者还是非会计专业学位持有者，都必须通过公会的会计师资格考试。而非会计专业学位持有者在参加会计师资格考试前还要参加指定的文凭课程。在其他国家和地区注册的会计师也可以取得香港会计师的资格，但必须通过公会专为此类申请人设立的专门考试。通过资格考试的申请人在取得 3-5 年经验后就可以成为注册会计师。而要成为执业会计师，在此基础上，还要再通过一门考试以及积累更多的经验。

(4) 测量师。要成为测量师必须得到香港测量师学会的认可。学会的会籍分为四个级别，分别是名誉会员级、专业会员级、技术会员级及培训会员级，其中专业会员级会员属于正式会员。另外，测量师按会员的专业可分为五个不同类别，分别为建筑测量、产业测量、土地测量、工料测量和规划及发展。一般而言，申请人取得学会认可学历后，可加入学会成为培训会员级会员，然后再通过资格考试及训练，逐级向上提升，直至成为专业会员级会员。另外，合格的测量师亦可通过互认协议认可的海外专业测量学会会籍，申请成为学会的会员。

(5) 工程师。香港负责管理工程师专业资格的机构是香港工程师学会。学会所颁授的会员资格，获得香港特区政府承认。与测量师类似，学会会员资格分为多个级别。要成为初级学会会员，必须向学会提交申请，学会在评估申请人的学历和专业能力后，才会批准申请

人的申请。之后，随着经验和资历增加，会员也可申请成为更高级别的会员。

1.2.4.3 投资方式的规定

在香港，法律允许海外投资企业可选择以不同的商业形式在香港从事营商活动，如私人有限公司（含股份有限公司）、分公司、代表处、合伙制、独资制或联营公司。

在香港从事经营活动，除自行登记设立公司外，最快捷的方式是收购合并，获得现成香港公司，直接取得市场、资金、国际网络及有关经营人才。

1.2.5 经贸合作

【贸易伙伴】香港的主要贸易伙伴为内地、美国、中国台湾、日本、新加坡、韩国、马来西亚、印度、越南、泰国。2020年，出口前十位的贸易伙伴为内地、美国、日本、中国台湾、印度、越南、荷兰、新加坡、德国和韩国；进口前十位的贸易伙伴为内地、中国台湾、新加坡、韩国、日本、美国、马来西亚、越南、泰国和菲律宾。

【国际协议】香港于1997年6月加入世界贸易组织《政府采购协定》。香港已分别与内地（2003年）、新西兰（2010年）、欧洲自由贸易联盟国家（2011年）、智利（2012年）、澳门特别行政区（2017年）、东盟十国（2017年）、格鲁吉亚（2018年）及澳大利亚（2019年）签订了自由贸易协议。香港与马尔代夫已就双方之间签订自由贸易协议完成了谈判。

香港至今已与其他经济体签订了22份投资协议。其中，协议已生效的有东盟、澳大利亚、奥地利、比利时-卢森堡经济联盟、加拿大、智利、丹麦、芬兰、法国、德国、意大利、日本、韩国、科威特、荷兰、新西兰、瑞典、瑞士、泰国、阿拉伯联合酋长国、英国。香港与墨西哥已签署投资协定，与巴林、马尔代夫、缅甸已完成投资协议的谈判，与伊朗、俄罗斯及土耳其的投资协议在谈判中。

【辐射市场】香港是世界贸易组织的创始成员，外贸依存度高，服务业总产值占香港本地生产总值的比例超过 90%。香港对世界贸易组织服务业和非农产品关税减让两议题的谈判进程尤为关切。香港于 2014 年 12 月成为全球首个批准 WTO 贸易便利化协议成员。香港不是国际货币基金组织的单独成员，以中国代表团成员身份出席该组织的年会活动，并通过中央人民政府统一向国际货币基金组织递交材料。经中央人民政府同意，国际货币基金组织于 2000 年在香港设立“国际货币基金组织驻华代表处香港分处”。香港金融管理局负责统筹香港参与国际货币基金组织的有关活动。

香港处于亚太区中心，可以辐射整个亚太区市场，是企业统筹及管理区内业务，设立区域总部的理想之地。

在香港设立地区总部有下列优势和便利条件：一是香港是全球最自由的经济体之一，对外来或离岸投资、资金流动调配以及企业的国籍等均没有限制；二是香港实行自由贸易，没有贸易壁垒，一般贸易均无需缴付关税，同时绝大部分商品也无需申领进出口许可证；三是香港法制健全、透明度高，政府廉洁公正、办事效率高；四是税制简单、税率低；五是资讯发达，有利于企业寻找合作伙伴和建立销售网络。

【香港与内地经贸关系】据商务部统计，2019 年 1-12 月，内地与香港货物贸易额 2880 亿美元，同比下降 7.2%，占内地对外货物贸易总额 6.6%。内地对香港出口 2789 亿美元，同比下降 7.6%；自香港进口 91 亿美元，同比上升 6.9%。

据商务部统计，2019 年 1-12 月，内地对香港直接投资 905.5 亿美元，占投资总额 1369.1 亿美元的 66.1%，同比增长 4.2%。截至 2019 年 12 月底，内地对香港直接投资存量 12753.55 亿美元，占投资存量总额的 58.0%（截至 2018 年 12 月底为 21988.8 亿美元）。

据商务部统计，2019 年 1-12 月，内地在港承包工程合同数 290 份，金额 80.56 亿美元，完成营业额 63.7 亿美元，在港劳务人数 52345 人。截至 2019 年 12 月底，内地在港累计完成营业额 737 亿美元。

2003年6月29日，内地与香港签署《内地与香港关于建立更紧密经贸关系的安排》（以下简称CEPA），并从2004年开始实施。2015年11月27日，《CEPA-服务贸易协议》的签署，标志着内地与香港基本实现服务贸易自由化，是两地经贸合作制度建设的里程碑。10多年来，CEPA实施顺利，成效显著。

2017年6月28日，两地签署《CEPA投资协议》和《CEPA经济技术合作协议》。两份协议的签署，是内地与香港在“一国两制”框架下，按照世贸组织规则作出的特殊经贸安排，充分体现了中央对香港经济发展和长期繁荣稳定的支持。2019年11月21日，两地签署《CEPA投资协议》的修订协议，于2020年6月1日起实施，进一步提升内地对香港在服务贸易方面的开放水平，降低香港服务提供者进入内地市场的门槛，让香港业界能更好地参与内地市场发展。截至2020年3月底，香港工贸署共签发原产地证书190,669份；香港服务提供者证明书3,297份，其中运输服务及物流服务最为踊跃，共核发证明书1402份，占核发总数的42.5%。截至2019年底，内地赴港“个人游”旅客累计超过3亿人次。

2019年2月，《粤港澳大湾区发展规划纲要》正式公布。在中央政府的大力支持下，香港将积极主动融入国家发展大局。连同澳门、广州和深圳，香港将为区域发展的核心引擎之一。

2020年10月30日，香港与广东两地签署实施《粤港合作框架协议》，以落实《粤港澳大湾区发展规划纲要》及进一步深化粤港两地合作为方向和目标，进一步便利粤港居民交流、改善两地居民生活质量、推进创新及科技发展、加强不同界别和产业合作，有助粤港两地优势互补、互利双赢。

第二章 香港税收制度简介

2.1 概览

2.1.1 税制综述

税收是香港特区政府重要的财政收入来源。除特定行业和登记费用外，现行香港税制，主要是就个人或企业取得来源于香港的营业利润、薪金和租金三类所得征税。香港特区政府未就销售环节或资本增值方面征税（如没有增值税等），即在商品全部的生产和流通环节，基本上都不征税。另外，香港一般不会对股息和其他资本性所得课征税收。

香港现行税制体系属于分类税制，以所得税为主，辅之征收行为税和财产税等，主要税（费）种如下：薪俸税（Salaries Tax）、利得税（Profits Tax）、物业税（Property Tax）、差饷（Rate）、印花税（包括额外印花税）（Stamp Duty and Special Stamp Duty）、博彩税（Entertainment Tax）、应课税品商品税（Dutiable Commodities）、酒店房租税（Hotel Accommodation Tax）、飞机乘客离境税（Air Passenger Departure Tax）、车辆首次登记税（First Registration Tax）、商业登记费（Business Registration Fee）。

2.1.2 税收法律体系

目前，香港的主要税收法律是《中华人民共和国香港特别行政区税务局税务条例》（Inland Revenue Ordinance）及其附例《税务规则》（Inland Revenue Rules）。《税务条例》制定于1947年，历经多次税项修订后，仍保持简单（Simple）、低税率（Low Tax Rate）及地域来源原则（Territorial Source Concept）的征收管理特点，并被视为香港税制的重要优点之一。

香港的税法条款，对重要的地域来源原则并无详细、可直接援引的规定。香港主要依靠普通法（Common Law）和判例法（Case Law）的原则执

行，以适用案例中法官的判决来明确日后在税收管理执行时适用的原则和范围。

香港税务局负责执行下列条例及根据该条例制定的规则及规定。有关条例的相关规则及规定的细节可浏览律政司提供的双语法例资料系统。目前香港主要的税收条例如下：

表 3 香港主要税收条例

条例	参考
博彩税条例	香港法例第 108 章
应课税品条例	香港法例第 109 章
遗产税条例（注 1）	香港法例第 111 章
税务条例	香港法例第 112 章
差饷条例	香港法例第 116 章
印花税条例	香港法例第 117 章
飞机乘客离境税条例	香港法例第 140 章
储税券条例	香港法例第 289 章
商业登记条例	香港法例第 310 章
汽车首次登记税条例	香港法例第 330 章
酒店房租税条例	香港法例第 348 章

注 1) 适用于在 1916 年 1 月 1 日（含）至 2006 年 2 月 11 日期间去世的个人。

2.1.3 近三年重大税制变化

香港最近三年的重大税制变化总结如下：

(1) 2021 年 4 月 28 日——《2021 年税务（修订）（附带权益的税务宽减）条例草案》通过：对于合格人士于 2020 年 4 月 1 日或之后就在香港向合格支付人提供投资管理服务所收取或应累算的合格附带权益，如果该等合格附带权益来源于与合格支付人开展适用交易所赚取的利润，且满足实质活动要求，则可按 0% 的税率缴纳利得税。

(2) 2021 年 4 月 1 日——2020/21 年度利得税报税表改动，纳税人须向税务局提交更多资料及填写新增的补充表格。新增的补充表格适用于下

列公司：合资格船舶出租商、合资格船舶租赁管理商、指明保险人和持牌保险经纪公司。

(3) 2021年2月24日——2021-22年度财政预算案建议调高《印花税法》(第117章)附表一第2类订明的香港证券交易的从价印花税率，待相关立法程序完成后，有关税率从2021年8月1日开始会调高，由每张售卖单据或购买单据所载的代价款额或价值的0.1%调高至0.13%。

(4) 2020年9月17日——香港税务局在其网站上发布了有关《香港财务报告准则》第16号(HKFRS 16)的利得税指南，介绍各种不同租赁安排下的会计和税务处理方式。

(5) 2020年8月11日——香港税务局更新了释义及执行指引第22号(DIPN 22修订版)——特许权使用费和其他知识产权收入的征税：例如加入特许权使用费收入「来源」原则(原记录于释义及执行指引第49号乙部)及进一步解释如何在某些情况下应用《税务条例》的概括指导原则(即第14条)确定特许权使用费收入来源。

(6) 2020年8月11日——香港税务局更新了释义及执行指引第49号(DIPN 49修订版)——甲部：就有关知识产权的资本开支提供利得税扣减：表演者的经济权利、受保护的布图设计(拓朴图)权利、受保护植物品种权利或注册外观设计的资本开支可获得利得税扣减。

(7) 2020年7月15日——《2020年税务(修订)(与保险有关的业务的利得税宽减)条例》通过：为直接保险人的所有一般再保险业务、直接保险人的特定一般保险业务，以及持牌保险经纪公司的特定保险经纪业务，调低利得税税率50%(即税率为8.25%)。税务宽减于2020年3月19日开始生效。

(8) 2020年6月10日——《2020年税务(修订)(船舶租赁税务宽减)条例》通过(《修订条例》)通过：合资格船舶出租商进行与经营租赁和融资租赁有关的船舶租赁活动所获得的合资格利润，可获免税安排。合资格的船舶租赁管理活动所获得的合资格利润，一般可享半税优惠(即

税率为 8.25%)。《修订条例》已加入防止滥用条文，以维护税务体制的健全性和遵行最新的国际税务规例。《修订条例》生效日期追溯至 2020 年 4 月 1 日。2020 年 12 月，税务局发布了释义及执行指引第 62 号 (DIPN 62)，其中解释了以上新法律的部分税务优惠条款。

(9) 2020 年 3 月 27 日——香港税务局更新了释义及执行指引第 39 号 (DIPN 39 修订版) 利得税：数字经济、电子商贸及数码资产，以反映本局改变了服务器构成的香港常设机构的税务处理，及解释普遍应用在电子商贸交易及数码资产的税务原则，并阐明了电子商务交易必须满足哪些条件才需要缴纳香港利得税。

(10) 2019 年 7 月 19 日——香港税务局更新了释义及执行指引第 28 号 (DIPN 28 修订版) 一外国税收扣除：按总收入征收的非利息所得（例如特许权使用费，许可费，服务费和管理费），无论在香港是否为应课税收入，其海外预扣税不得在香港做税前扣除。如果预扣税是由源于条约协定国(内地)的，则纳税人可根据该条约在香港取得税收抵免 (Tax Credit)。至于利息海外预扣税，如果预扣税是由源于非条约协定国的，在合符规定条件的情况下，其海外预扣税可以在香港做税前扣除。如果利息海外预扣税是由源于条约协定国的，根据条约在香港取得税收抵免。如果利息海外预扣税是由源于非条约协定国(内地)的，则纳税人可根据该条约在香港取得税收抵免。

(11) 2019 年 2 月 20 日——《2018 年税务（豁免基金缴付利得税）（修订）条例》通过：所有在香港经营、以私人形式发售的在岸及离岸基金，只要符合若干条件，不论其结构、规模或目的，均可就指明资产的交易享受利得税豁免。此外，合资格基金投资于本地和海外私人公司，亦可享受利得税豁免。

(12) 2019 年 2 月 20 日——《2018 年税务（修订）（第 7 号）条例草案》通过：公司如遵循香港财务报告准则第 9 号（金融工具），将金融

工具按公允价值准则（即市场价格）入账，可向香港税务局以书面形式申请，选择将其税务处理方法与会计处理方法保持一致，即其金融工具已变现所得及尚未变现所得的利润或亏损均为应课税的利润或可扣除的亏损。公司如选择了此税务处理方法，便不能撤回，并在其作出选择的年度及随后的所有课税年度有效。

（13）2018年11月14日——《2018年税务（修订）（第5号）条例草案》通过：允许企业购置环保装置的资本开支，由目前分五年扣税改为全数在一年内扣税。

（14）2018年10月24日——《2018年税务（修订）（第3号）条例草案》通过：企业的本地合资格研发费用可享受加计扣除。符合资格的首200万港元B类研发费用，可享受300%加计扣除，余额也可享受200%加计扣除；加计扣除金额不设上限。A类研发费用可获100%扣除。条例还对外部和内部研发需满足的条件作出规定，并规定获取加计扣除的研发活动所产生的知识产权或工业知识。如香港纳税人以特殊方式把该知识产权的使用权授予其他人士在香港以外地方使用，该特许权使用费所得须在香港课税。

（15）2018年7月4日——《2017年税务（修订）（第6号）条例草案》通过：落实经济合作与发展组织（OECD）就“税基侵蚀与转移利润”所制定的措施的4项最低标准（包括打击损害性的税务措施、防止滥用税收协定的情况、订立国别报告的规定，以及改善跨境争议解决机制）及将转让定价规则（包括独立交易原则、转让定价文件规定、常设机构定义、与知识产权有关的专利收入等）纳入《税务条例》。

（16）2018年6月20日——《2018年税务（修订）（第2号）条例草案》通过：扩宽购买知识产权所产生的资本开支利得税抵扣范围，更新知识产权的定义，以涵盖集成电路的布图设计（拓朴图）、表演者权利及植物品种权利。

2.2 利得税 (Profits Tax)

利得税 (Profits Tax) 是对在香港经营任何行业、专业或业务的个人和企业 (包括法团、合伙业务、受托人或团体)，获得于香港产生或取得来源于香港的所得 (售卖资产的资本所得的利润除外) 所征收的税。香港采用的所得税征税模式并非以“税收居民” (Tax Residency) 为征税基础，而是以“地域来源” (Territorial Source Concept) 为征税原则，即只有源自香港的利润所得才会视为“应税所得”，而源自香港境外的利润所得，则不须在香港缴纳利得税。

利得税的征税原则是比较简单的。香港利得税不但遵循相关税例的规定，还会以法院过往的判例作为征税的依据。因此，每一个税务案件采用的原则，还需要参考法院判决的相关税务案例。

2.2.1 居民企业

2.2.1.1 居民企业判定依据

香港的居民企业包括：

- (1) 在香港注册成立的公司；
- (2) 不在香港注册成立，但实质管理和控制机构在香港的公司；
- (3) 香港认可的退休基金；
- (4) 根据香港法律组成的任何其他个人或信托，或以其他方式组成，但实际管理和控制机构在香港的信托；
- (5) 就与香港已签订税收协定的国家或地区而言，税务居民的定义需依照税收协定下有关判定居民身份的条款而判定。

考虑到香港利得税采用地域来源征税原则，因此，企业是否属于香港居民企业不作为是否征收香港利得税的唯一判断标准。

2.2.1.2 征税范围

利得税的征税范围为任何人因在香港经营任何行业、专业或业务而获得的经营所得，而此所得是于香港产生或来源于香港。

根据《税务条例》，下列款项将自动被当作应税所得（即因在香港经营行业、专业或业务而于香港产生或来源于香港的经营所得）：

（1）在香港上映或使用的电影或电视的影片、纪录带或录音，或任何从与该影片、纪录带或录音有关的宣传资料而获得的款项。

（2）就容许或授权在香港使用专利、设计、商标、受版权保护的资料、集成电路的布图设计（拓朴图）、表演者权利、植物品种权利、秘密工序或方程式或其他相类似性质的财产而收取的款项。

（3）就容许或授权在香港以外地方使用专利、设计、商标、受版权保护的资料、集成电路的布图设计（拓朴图）、表演者权利、植物品种权利、秘密工序或方程式或其他相类似性质的财产而收取的款项。

（4）就转让或协议转让与表演者在香港作出的表演有关的表演者权利而收取的款项、或因该转让或协议而应累算归于该表演者或筹办人的款项。

（5）因在香港经营业务而收取有关的补助金、津贴或相类似资助形式的款项。但任何与资本开支有关的款项则除外。

（6）因容许或授权在香港使用的动产，其租赁费、租金或其他相类似形式所收取的款项。

（7）在香港经营集团内部融资业务而就某笔资金而收取属利息形式的款项，即使该笔资金是在香港境外提供的。

简单而言，任何人在香港从事经营商业活动而产生的利润，都须在香港就有关利润所得缴税。在香港居住的人士或已成立注册的公司来源于海外的利润无须在香港缴纳利得税；反过来说，非居港人士或海外注册公司如赚取于香港产生的经营所得，则须缴纳利得税。

“香港经营行业、专业或业务”考虑的重点是个人或公司是否在香港设立相关经营场所或常设机构，并以其在香港进行相关经营商业活动：

①居港个人和在香港注册的公司

居港个人和在香港注册的公司因为在香港通常设有场所，所以较容易被认为在港有从事经营商业活动。

②非居港个人以及在海外注册的公司

非居港个人以及在海外注册的公司在香港设有经营场所的情况，则要根据该个人或公司是否在香港经营业务的具体情况而定。

在2020年3月27日，香港税务局发布了释义及执行指引第39号(DIPN 39 修订版) 利得税：数字经济、电子商贸及数码资产，解释关于电子商贸交易及数码资产税的税务原则。尽管香港税务局过去接受只设有服务器不足以构成常设机构的观点，但在DIPN39 修订版中采取另一种看法，认为如果非居民企业凭借在香港设有的服务器进行主要业务活动，而且该服务器可让其任意运用，该服务器可被视为该业务的常设机构。在此情况下，归属于服务器的利润将被视为源自香港，从而须在香港缴纳利得税。

在2018年7月4日通过的《2017年税务（修订）（第6号）条例草案》对“常设机构”的定义作出了指引。条例草案列明，在确定海外公司或非居港个人是否在香港设有常设机构时，如香港与相关国家（或地区）已签订税收协定（或税收安排），须按照有关税收协定（或税收安排）下的有关条款断定。如香港没有与相关国家（或地区）签订税收协定（或税收安排），判定办法大致遵循经济合作与发展组织税基侵蚀与转移利润第7项行动计划内有关常设机构的定义。

“经营所得”只针对在香港经营所产生的营业所得（包括利润和损失），而个人或公司取得的长期投资、资本和资产增值之损益（例如：转让在香港上市的股票，或香港物业之所得等）不属于香港利得税的纳税范围（其交易意向和频繁次数等因素使其相关交易构成商业经营活动的情况除外）。

“于香港产生或来源于香港的所得”包括所有纳税人于香港的经营活动中获得的所得。字面看较为简单，但由于“于香港产生或来源于香港的所得”的界定曾在多宗香港案例中被考虑，且不同法官对不同纳税人的具体情况作出了不同的判决。因此，“所得来源地”仍是一个复杂的课题，纳税人在设计和考虑税务安排时应充分学习和参考以往相关判例及其案例。

若纳税人在相关纳税年度取得来源于境外的所得，该境外所得可以在应纳税所得额中扣除。需要注意的是，纳税人在相关年度内发生于境外所得的支出和费用将被视为不得扣除项目，应作相应的应纳税所得额调增处理。

对于所得来源地，不同种类所得的判断方式也不同，可以下列的判定原则为参考：

表 4 判定原则

所得种类	一般判定原则
贸易公司的利润	A. 达成购销/买卖合约的地方 B. “达成”包括商议、订定合约和执行合约的条款 C. 只可划为须全数在香港课税或完全不须在香港课税
制造业的利润	D. 制造货品的地点（来料加工另有特别处理） E. 制造工序部分在境外进行，境外制造工序有关的利润，不会视作为应税所得 F. 制成品出售地点则不影响“所得来源地”的判断
买卖交易佣金	G. 以进行商业活动之地点（提供服务的地点）
其他所得	H. 根据不同情况处理，并考虑以上各项原则

如上述原则不能恰当地确定相关经营所得和利润的来源地，税务机关将进一步考虑以下情况：

表 5 所得来源地判定的具体情况

序号	情况	内容
1	作业验证法	对纳税人查明产生有关利润的活动以及该纳税人从事的经营活 动和相关活动的地方。正确的方法是查明产生有关利润的运作， 并确定这些运作在何处进行。也就是说，利润来源必须归因于纳 税人产生利润的运作，而不是集团其他成员的运作。
2	相关交易的重要性	纳税人相关的运作并非纳税人在其业务过程中所进行的全部活 动，重点考虑纳税人获利交易的地理位置。
3	交易的毛利分配	纳税人相关的运作并非纳税人在其业务过程中所进行的全部活 动，重点考虑纳税人根据该交易所产生的毛利的地点而决定。
4	境外业务办事处	考虑纳税人是否在境外设立业务办事处，该收入是否在境外经营 或取得。
5	作出决策的地点	纳税人作出日常投资或业务决策的地点(只是确定利润来源地时 须考虑的因素之一，而并非是决定性的因素)。

考虑重点应根据纳税人的整体事实。每一个个案性质不同，其所得及
相关交易都会有不同的判断条件。因此，暂无一个可以概括适用于各种不
同情况的通用原则，全面考虑整体事实仍是最为重要而且合理的方法。

2.2.1.3 计税依据、税率和计税方法

(1) 计税依据

利得税的征收是根据每个课税（纳税）年度内的应税所得扣减可列支
费用和成本后的利润（或损失）为应纳税所得额。

公司的纳税年度为公司的会计年度，此政策便于跨国企业的经营和会
计核算。由于不同国家和地区的会计年度和纳税年度不同，在香港申报利
得税的子公司，可以以其境外母公司的纳税年度作为基础处理会计账目。
这与内地企业所得税法要求有所不同，内地会计年度为每年的 1 月 1 日至
12 月 31 日。

不同种类所得的计税依据也不同，可以参阅下表作为参考：

表 6 贸易公司的利润

经营情况	计税依据
买卖合同在香港达成	全数为应税所得
买卖合同在香港以外的地方达成	全数为非应税所得
购买或售卖合约其中一项在香港达成	假设全数是应税所得
销售给香港顾客或向香港供货商/制造商购买	销售合约或购货合约通常会视作在香港达成
不须离开香港，透过电话或其他电子媒介	有关合约会视作在香港达成

表 7 制造业的利润

经营情况	计税依据
售卖于香港制造的货品所产生的利润	全数为应税所得
来料加工	一半为非应税所得
进料加工	全数是应税所得
没有在境外进行任何制造业务	假设全数是应税所得

表 8 买卖交易佣金

经营情况	计税依据
在香港为顾客的产品觅得买家	全数为应税所得
在香港为顾客所需产品觅得供应商	全数为应税所得
在香港安排委托人进行业务交易	全数为应税所得
产生佣金的活动全部在境外进行	全数为非应税所得

表 9 其他所得（一般情况下）

经营情况	计税依据
香港房地产，物业租金收入	全数为应税所得
香港房地产，物业转让收入	全数为应税所得
香港上市股票和证券转让收入	于香港证券交易所：全数为应税所得 场外买卖：买卖合约在香港达成的，全数为应税所得
香港非上市股票和证券转让收入	买卖合约在香港达成的，全数为应税所得
专业顾问服务报酬	服务在香港提供，全数为应税所得
特许权使用费，专利费（除根据《税务条例》 被当作应税所得的收入）	如有关的知识产权— 是由在香港经营业务的授权人或公司创造或开发，无论授权予在香港境内还是境外的地方使用：全数为应税所得 是由在香港经营业务的授权人或公司购买，继而授权予在香港使用：全数为应税所得；如购买和授权都在香港以外进行，或者卖方和被许可人都是没有在香港经营业务的非香港实体：离岸收入，并授权予在香港以外使用：不须在香港课税 是由在香港经营业务的授权人或公司向知识产权持有人取得许可，然后分许可予在香港以外的地方使用：在香港取得或授予使用权的，全数为应税所得
非居港个人或境外企业收取特许权使用费，专利费	在香港使用的：全数为应税所得（该所得为预提所得税纳税范围） 在香港列支的：全数为应税所得（该所得为预提所得税纳税范围）
利息收入	贷款人在香港提供款项给借款人，全数为应税所得 如贷款人为财务机构（即银行机构等）或从事放债业务，而利息是由在香港经营的业务而产生，全数为应税所得

（2）税率

①一般利得税税率

公司的适用税率（适用于 2008-2009 及其后的课税年度）：16.5%。

香港特区政府会根据经济、市场的变动和近年香港的财政状况，在每年财政预算案中对香港利得税的政策和税率作出相应的调整，以为香港和本土企业增加竞争力。

②特惠税率

根据《证券及期货条例》（第 571 章）获发牌或获注册的法团和认可财务机构，在香港所进行的证券、期货合约、外汇合约等交易而获得的利润，可获税项豁免。此外，所有符合第 20AM 条“基金”的定义的基金，不论其结构及中央管理及控制的地点，均可获税项豁免（但须符合若干条件）。若离岸基金未能符合税务条例第 20AM 条“基金”的定义，只要符合若干条件，该离岸基金亦可根据税务条例第 20AC 条获税项豁免。

合资格支付人提供投资管理服务所收取或应累算的合资格附带权益及合资格船舶出租商的合资格利润，可按 0% 的税率缴纳利得税。

从符合资格的债务票据所获得的利润或利息收入，以及符合资格专业再保险公司的离岸业务所得，其税率为一般税率的一半。

合资格财资中心、专业再保险人和获授权专属自保保险人、合资格飞机出租商、合资格飞机租赁管理商及合资格船舶租赁管理商的合资格利润利得税税率为 8.25%。由 2021 年 3 月 19 日起，直接保险人的特定一般保险业务以及持牌保险经纪公司的特定保险经纪业务，亦可按 8.25% 的税率缴纳利得税。

③利得税两级制

利得税两级制适用于 2018 年 4 月 1 日及之后开始的课税年度。

企业前 200 万港元的利润利得税税率降至 8.25%，其后的利润则继续按 16.5% 征税。合伙业务等非企业法人，两级的利得税税率相应为 7.5% 及 15%。

同一集团的关联企业只可提名一家企业受惠。

（3）计税方法

利得税的征收是根据每个纳税年度内的应税所得计算，以会计利润（或亏损）作基础，按照相关的税务调整（包括资产折旧、资本性所得等），此调整后的结果为应纳税所得额。

若调整后的结果为亏损，亏损额是无限期结转，抵减公司日后的应纳税所得额。

在计算应纳税所得额时，除资本增值或资本性所得外（例如：出售固定资产的款项；出售业务权益或商誉的款项，因业主提早解除经营场所租约而收取的赔偿），纳税人需根据每个课税（纳税）年度内的应税所得扣减可列支费用和成本后的利润（或损失）为应纳税所得额。①计算公式

利得税=应纳税所得额×税率

应纳税所得额=会计利润（损益表的纯利或亏损）-非应税/免税所得+不可扣除项目/支出 - 可扣除项目/免税额

①允许扣除列支项目

A. 为赚取应税所得而发生的费用及开支

根据《税务条例》第 16 条，纳税人为赚取应税所得而发生的各项开支费用，均可获准列支扣除，但不包括资本性开支（例如：购置生产设备）。资本性开支通常产生持久性的收益，因此不能在一个纳税年度内全额列支，但某些费用可能获得折旧免税额或作分期摊销处理。

另外，在计算香港分行或附属公司的利得税时，如总公司将部分可扣除的行政费用转账，则此项转入的费用也可予以扣除，但也只限于在有关课税年度内用以赚取应税所得的部分。

根据香港税务局作出的指引，以下是经营业务日常营运的相关开支例子：

- a. 经营场所或雇员宿舍的租金支出；
- b. 经营场所的电费、水费及电话费；
- c. 雇员的薪金、人工、津贴、花红；

- d. 雇主为雇员就强积金计划的强制性及自愿性供款（有关供款不可超过每名员工在相关年度内薪酬总额的 15%）；
- e. 终止聘用雇员时支付的遣散费或长期服务金；
- f. 向财务机构贷款的利息及其他支出（包括法律费用），该贷款须用作营运业务（例如：用作购入存货）；
- g. 无法收取的货款或日常业务收入，而有关款项早已包括在营业额中；
- h. 用以产生应课税收益的经营场所、机械和工业设备及物业的维修开支（但不包括改进方面成本）；
- i. 用以产生应课税收益的工具和器具的更换开支（不能就相同的项目享有折旧免税额）；
- j. 认可慈善捐款，总额须不少于 100 港元及不超过经调整后的应计税利润的 35%；
- k. 经营相关的财务费用和成本。

B. 利息和相关开支

公司或纳税人为产生和赚取应税所得而发生，并且与经营和业务上相关的贷款利息支出，连同与有关贷款安排的费用（包括手续费用、法律文件费用、代理费用等）在符合特定条件下是可以在利得税税前列支扣除。

香港税务局一般会考虑纳税人取得的贷款用途，即使是用于生产经营业务中（例如：购置境外经营资产），或是资本性支出（例如：购入股权），如相关利息支出没有直接用来产生应税所得，该支出不能在利得税税前扣除。

另一个利息扣除重点是贷款方收到相对的利息收入将会是香港利得税应税所得，或贷款方是一家财务机构和银行。如果纳税人是在香港经营集团内部融资业务的公司，向香港境外关联法团取得贷款并支付利息，而贷款方须在香港以外就收到的利息收入缴付类似利得税的税项，且该税项的税率不低于参考税率（即纳税人（借款方）的适用税率）及贷款方使用和

享有该利息的权利，并无受制于将该利息转移给任何其他人的合约或法律义务，该利息支出一般仍可获得税前扣除。

C. 坏账或呆账损失

公司或纳税人在生产经营中所发生与应收款项有关的坏账损失，并且可以证明该笔款项已经是坏账（即纳税人已进行了切实的追收款项行动而未能把相关款项取回），便可于坏账发生的相关应税年度扣除。如有需要在相关年度提取坏账准备，只有特别坏账准备（或称专项坏账准备）（而非以一个百分比计算出来的拨备），经香港税务局批准后才可以于香港利得税前扣除。一般坏账准备不予列支扣除。

已在香港所得扣除的坏账损失，纳税人若在日后能够成功取回，其收回款项应在收回当年度作为应税所得，申报缴纳香港利得税。

③特定可列支费用和成本

除一般经营开支和成本外，为改善营商环境和鼓励本地产业再投资，香港特区政府过去十年在不同的经济环境变化中，增加了特定可列支项目，当中包括不少购置资产或维修、开发等资本性支出，让纳税人可以在所属纳税年度发生的支出和成本全额在税前扣除。详细内容如下：

表 10 特定可列支费用和成本

购置环保设施开支	
A. 购买环保机器	当年全额扣除
B. 购买环保车辆	当年全额扣除
C. 购买环保装置	当年全额扣除
建筑物翻修开支	
A. 翻新或翻修商用楼宇的资本开支	五年内摊销（即每年 20%扣除）
购买知识产权的成本	
A. 从第三方购买专利权或任何技术权利的成本	当年全额扣除
B. 从第三方购买版权、注册外观设计或注册商标、表演者的经济权利、受保护的布图设计（拓朴图）权利或受保护植物品种权利	五年内摊销（即每年 20%扣除）
C. 部分知识产权在香港以外地区使用	相关部分不得在利得税税前扣除
D. 从“关联方”购买知识产权的成本	不能在利得税税前扣除

E. 日后知识产权在出售时获得的收入	视为应税所得（不超过早前获准扣除的款额）
研究和开发的开支	
A. 用于符合行业、专业或业务所需的研究和开发的开支（包括资本开支，资产购置等），及支付于“认可研究机构”的相关开支（注 1、注 2）	首 200 万港元 B 类研发费用：300%加计扣除； 余额：200%加计扣除 A 类研发费用可获 100%扣除。
技术教育开支	
A. 用于与行业的从业员特别需要的技术教育费用，并支付给税务局局长书面许可的大学、大学书院、工业学院或类似教育机构	当年全额扣除
订明的固定资产	
A. 税务规则第二条附表第 I 部第 16、20、24、26、28、29、31、33 或 35 项所列的制造业的机械及工业装置开支	当年全额扣除
B. 电脑硬件，电脑软件及电脑系统	当年全额扣除
C. 日后相关固定资产在出售时获得的收入	视为应税所得（不超过早前获准扣除的款额）
修葺或修理和更换之开支	
A. 适用的有关工具、器具或物品包括：传动带装置、软质陈设品、陶器及餐具、厨房器具、布料制品和活动工工具等	当年全额扣除

注 1) “认可研究机构”是指税务局批准的大学、学院、机构、协会或组织（需是香港机构，如将研发外包给内地关联方，扣除和下述加计扣除皆不适用）。

注 2) 《2018 年税务（修订）（第 3 号）条例草案》于 2018 年 10 月 2 日通过，为企业进行合资格研发活动的开支提供额外税务扣减，以鼓励更多企业在香港进行研发活动。企业的本地合资格研发费用可享有加计扣除。符合资格的首 200 万港元 B 类研发费用，可享受 300%加计扣除，余额亦可享受 200%加计扣除；加计扣除金额亦不设上限。A 类研发费用可获 100%扣除。条例还对外部和内部研发需满足的条件作出规定，并规定获加计扣除的研发活动所产生的知识产权或工业知识。如香港纳税人以特殊方式把该知识产权的使用权授予其他人士在香港以外地方使用，该特许权使用费须在香港课税。

④ 捐款的扣减

捐赠给已获认可属于公共性质的慈善机构或慈善信托或香港特区政府作慈善用途的款项，可获准扣除。但规定捐款的总和须不少于 100 港元及不超过经调整后但未扣减捐款前的应计税利润的 35%。

⑤ 折旧免税额

在不同程度上，折旧免税额的处理方式能够有效地鼓励本地公司或纳税人扩张和拓展经营和生产规模，降低相关利得税税负。

折旧免税额分为期初免税额和年度免税额两种。

纳税人可以在购置资产或发生资本性支出的首年获得一次性的初期免税额（除商业建筑物外，首年的初期免税额为资本性支出的 60%），而并不是以相关资产投入使用的年度划分相关使用比例来计算。

年度免税额则是纳税人在发生资产购置成本或资本性支出后并且把相关资产投入使用的首年开始获得年度免税额。建筑物以历史成本为计算基础，而工业装置及机械则以免税余额（即历史成本减去已扣税的免税额）结转计算相关适用的年度免税额。

纳税人在资产转让时或所有权终止时，需分两种情况处理：一是出售资产而获得的款项比资产税务折旧余额小，此差额成为结余免税额，作扣除之用；二是出售资产而获得的款项比资产税务折旧余额大，此差额需补缴税。最终需缴纳的香港利得税不应超过其历史购置成本，即不会对其资本增值征收额外税项。

符合折旧免税额资格的资本性开支分为以下三类：

表 11 符合折旧免税额资格的资本性开支

项目	初期免税额	年度免税额
工业建筑物及构筑物	*建造成本的 20%	*建造成本的 4%
商业建筑物及构筑物	-	*建造开支的 4%
工业装置及机械	资产成本的 60%	折旧率分别是 10%，20%，30%

（4）不可扣除的开支

除将可以列支扣除的费用和开支在上述章节进行总结后，以下对一些具体的不可扣除费用的例子作简单分析：

表 12 不可扣除的费用及开支具体例子

费用类别	不可列支扣除原因
家庭或私人开支	非为产生应税所得的开支
资本的任何亏损或撤回	资本性质的开支
资产改进的成本	资本性质的开支
根据《税务条例》缴纳的各种税款 (为雇员薪酬而已缴付薪俸税除外)	不可扣除开支
支付给股东或股东的配偶、合伙人或合伙人配偶(如 属合伙经营)的薪酬	不可扣除开支
资本利息、贷款利息	资本性质的开支
在《税务条例》第 16AA 条以外, 向强制性公积金计 划作出的供款	不可扣除开支
退休计划供款	超出薪酬 15% 之部分视为不可扣除开支
非为经营而使用楼宇的租金或有关开支	非为产生应税所得的开支
保险赔款保护的相关损失或费用	任何本来可以扣除但可以从保险或赔偿保险 单获得补偿的开支, 不得列支扣除

2.2.1.4 税收优惠

根据《税务条例》，纳税人如满足一定条件可以获得相应减免税的税收优惠待遇。香港特区政府会根据每年经济情况，对免税及扣除额进行调整。

以下收入是在香港利得征税范围外，可以不计入应纳税所得额内：

- (1) 非来源于香港的经营所得：《税务条例》第 14 条
- (2) 公司派发股息收入：《税务条例》第 26 条 (a)
- (3) 已评税的利润（例如合伙业务分得的税后利润）：《税务条例》第 26 条 (b)
- (4) 非用以保证或担保借款的银行存款利息：《税务条例》第 87 条
- (5) 储税券利息：《税务条例》第 26 条 (1) (a)
- (6) 若干政府债券的利息：《税务条例》第 26 条 (1) (b)
- (7) 外汇基金债务票据的利息和利润：《税务条例》第 26 条 (1) (b)
- (8) 若干多边债务的利息和利润：《税务条例》第 26 条 (1) (b)

- （9）合资格集体投资工具的收入及利润：《税务条例》第 26A（1A）
条
- （10）股份借贷安排下贷方收取的若干分配：《税务条例》第 15E（3）
条
- （11）股份借贷安排下贷方收取的若干补偿：《税务条例》第 15E（4）
条
- （12）股份借贷安排所得的利润：《税务条例》第 15E（4）条
- （13）支付或拨入服务公司或信托的款项：《税务条例》第 9A（1）条
- （14）合资格债务票据利息和收益：《税务条例》第 14A（1）条
- （15）合资格长期债务票据利息和收益：《税务条例》第 26A（1）（h）

此外，为减轻企业因新冠肺炎疫情所带来的财政负担和现金流影响，如 2021-22 年度财政预算案获得通过，2020/21 课税年度利得税的税款将获百分之百的减免，每宗个案以 10,000 港元为上限。

2.2.2 非居民企业

根据香港利得税法规，利得税采用地域来源征税原则，非居民企业在香港经营任何行业、专业或业务而获得的所得，属于来源于香港的所得，应缴纳香港利得税，其征税范围、计税依据及适用税率等规定与居民企业一致，具体详见 2.2.1 居民企业部分。

2.2.3 其他

暂无相关内容。

2.3 薪俸税（Salaries Tax）

如个人因任何职位、受雇工作或退休金，而获得于香港产生或来源于香港的收入，则该收入需要申报缴纳薪俸税（详见下述“2.3.1.2 征税范围”相关内容）。如果是非香港受雇，则仅就在香港工作所取得的收入缴纳薪俸税。

2.3.1 居民纳税人

2.3.1.1 居民纳税人的判断标准

香港没有关于薪俸税居民纳税人的具体判断标准。考虑到香港薪俸税采用地域来源征税原则，因此，个人是否属于香港居民纳税人不作为是否征收香港薪俸税的唯一判断标准。

2.3.1.2 征税范围

薪俸税的征收是根据个人于相关纳税年度内的受雇收入计算。以下两种收益，为薪俸税相关的应税收入：

- (1) 一是因任何职位、受雇工作而于香港产生或来源于香港的收入；
- (2) 二是从香港企业或公司获得的退休金收入。

与其他香港税制的基本征收范围一样，只有以上收入是“于香港产生或来源于香港”，才需要在香港申报缴纳薪俸税。

(1) 香港雇佣合同

如个人受雇于香港公司，其从受雇工作中取得的收入需要申报缴纳薪俸税。

① 仅在香港以外的地区工作

如所有雇佣服务在一个纳税年度内都在香港以外的地区履行，该受雇工作的收入可以申请全部豁免缴纳薪俸税。

在决定一切服务是否在香港以外地方提供时，个人如在有关纳税年度（即当年4月1日至次年3月31日）内到访香港总共不超过60天，无论在逗留香港期间内是否有进行与工作相关的任何活动，该受雇工作的收入（如有）可以视为“境外收入”并申请全部豁免缴税。

② 在香港和香港以外的地区均有职务或工作

如个人在香港以外的地区履行部分雇佣服务而获得收入，而该收入已在当地缴纳性质与香港薪俸税类似的税款，个人可就该已缴纳当地税款的

收入部分申请豁免征收香港薪俸税（即根据《税务条例》第 8（1A）（c）条申请收入豁免）。

然而，新修订的《税务条例》规定自 2018/19 应税年度起，上述根据第 8（1A）（c）条申请收入豁免将不适用于香港税务居民在已与香港签订全面性避免双重课税协议或安排的地区（即“有安排地区”）履行雇佣服务所取得的收入。若纳税人为香港税务居民并在“有安排地区”履行雇佣服务而取得收入，该纳税人可以根据《税务条例》第 50 条就该收入而缴纳的当地税款申请税收抵免。

在申请收入豁免或税收抵免时，纳税人需要提供当地的完税证明。

（2）非香港雇佣合同

来源于香港的受雇收入，既包括来源于香港雇佣合同的收入，也包括来源于非香港雇佣合同但因在香港工作而取得的受雇收入。一般情况下，如果以下三个因素同时存在，香港税务局会接纳该雇佣合同为非香港雇佣合同，但香港税务局保留针对个案考虑其他因素的权力：

- ①雇佣合同洽谈，订立和执行的地点不在香港；
- ②雇主并非香港税务居民企业；
- ③薪金不在香港支付。

欠缺以上任何一个因素，该合同大多数会被视为香港雇佣合同。

对于非香港雇佣合同，个人在香港提供服务所取得的收入需要缴纳香港薪俸税，在香港以外地区提供服务所取得的收入可豁免征税。获得豁免征税的收入，通常是按在香港以外的地方停留的天数计算。另外，如个人在有关纳税年度（即当年 4 月 1 日至次年 3 月 31 日）内到访香港总共不超过 60 天，期间即使在香港提供服务，该受雇工作的收入可以申请全部豁免缴税。

“收入”一词，包括各种来源于雇主或他人的收入和额外奖赏或补贴（通常指可换取金钱的非货币奖赏或补贴），包括雇员的其他福利，雇主提供住所，股份认购权，旅游补贴等等。

凡因受雇或担任职位而得到任何股份奖赏及股份认购权收益，均属应税收入。股份认购权的收益，只有在行使、转让或放弃股份认购时才须纳税。即使雇员在行使认购权当日已离职，该收益仍须申报缴纳。

另外，还须注意以下几种情况：

关于董事袍金（即董事费），其来源是根据支付公司的管理及控制所在地点来决定。

关于退休金，如果支付退休金的基金是在香港管理及控制，而该退休金（政府的长俸除外）是与在香港提供的服务有关，这些退休金收入便须缴交香港薪俸税。

综上所述，纳税人在香港应缴薪俸税的情况大致有如下几种：

①如果个人是在香港受雇，则无论其是在什么地方工作，所取得的收入均视为于香港产生或来源于香港的收入而需要缴纳薪俸税。

②如果其不是在香港受雇，则属于在香港工作的所得需要缴纳香港薪俸税。

③如果其完全在香港以外的地区工作（政府人员、海员及航空人员除外），则不论是否在香港受雇，相关收入均可申请全额豁免缴纳薪俸税。

④如果任何人在任何纳税年度于香港到访停留不超过 60 天（“到访香港”指短暂或临时停留。通常情况下，如果个人的工作基地是在香港以外的地区，或香港居民的工作基地已经转至香港以外的地区以及必须长驻外地提供服务，则其偶尔停留香港就一般会被视作“到访香港”），则可不计算在该段时间提供的服务，判断其为在香港境外提供“所有服务”。

2.3.1.3 计税依据、税率和计税方法

（1）计税依据

薪俸税的征收是根据每个纳税年度内的应课税入息计算。个人有因任何职位、受雇工作或退休金，而获得于香港产生或来源于香港的收入，均需要在香港缴纳薪俸税。该收益包括董事收取的董事酬金、雇员收取的薪金、工资、佣金、花红及额外赏赐和退休个人所收取的退休金，均须课税。

雇员的其他福利也可能需要在香港缴纳薪俸税，例如：获雇主提供住所时，住所“租金价值”将被计入雇员的应评税收入内。

在计算薪俸税时，纳税人可以扣除相关纳税年度的允许扣除项目和免税额，详见下述“2.3.1.4 税收优惠”相关内容。

另外，香港税务局在个人报税表提交后数月内出具评税通知。一般情况下评税通知会要求纳税人分别在下一个纳税年度的一月至三月期间分两笔支付薪俸税（内地个人所得税，雇主需要在发放工资时为员工代扣代缴个人所得税）。同时，一般情况下，在每年评税期间香港税务局还会根据上个纳税年度的应税收入估算并收取下一个年度的暂缴薪俸税。

因此，纳税人在香港首次缴纳薪俸税时，应缴纳税款金额约为年度税负的两倍，这可能给不少纳税人带来一定的现金流压力。但自第二年应税年度起，由于当年税款（大部分）已在上一个纳税年度暂缴，缴付税款对纳税人的现金流影响也就相应减少。

（2）税率

每年香港特区政府会根据去年经济情况和财政收入，在财政预算案中适量地调整下年度各项税率，免税及扣除额，甚至退税上限等。

①累进税率（一般来说，累进税率适用于中等和低收入个人）

表 13 累进税率

2019/20 及 2020/21 应税年度的税率应税收入实额（已扣减免税总额）	累进税率
第一税阶 - 首 50,000 港元	2%
第二税阶 - 其次的 50,000 港元	6%
第三税阶 - 其次的 50,000 港元	10%
第四税阶 - 其次的 50,000 港元	14%
余额	17%

②标准税率（一般来说，标准税率适用于高收入个人）

目前薪俸税标准税率为 15%。香港特区政府根据年度财政情况，可能会对税率进行调整。

(3) 计税方法

个人因受雇工作而获得的收入，减去允许扣除额以及个人免税额后，须以累进税率计算其应缴纳的薪俸税。但是，最高的应付税款，不应超过以受雇工作的收入减去允许扣除额后（不扣减任何个人免税额），按 15% 的标准税率来计算的税款。具体的计算公式如下：

①以累进税率计算

薪俸税 = 应税收入实额 × 累进税率

应税收入实额 = 总应评税收入 - 扣除总额 - 总免税额

②以标准税率计算

薪俸税 = 总收入净额 × 标准税率

总收入净额 = 收入总额 - 扣除总额

需注意，薪俸税的征收是根据每个应税年度内的应税收入计算。而纳税人在申报后，香港税务局会将其申报资料进行分析，并以累进税率及标准税率两种计算方式进行比较，以孰低原则协助纳税人确定计税方法来缴纳薪俸税税额。

2.3.1.4 税收优惠

根据《税务条例》，纳税人如满足一定情况可以获得相关减免税的税收优惠待遇。

(1) 个人免税额包括：

①基本免税额 (Basic Allowance)

所有纳税人个人，均可在 2020/21 应税年度获得 13.2 万港元的基本免税额。如果该个人为已婚个人，则可参照已婚个人的免税额。

②已婚人士免税额 (Married Person's Allowance)

如一方配偶未能使用或完全使用个人免税额，可选择薪俸税合并评税或选择个人入息课税方式把夫妻二人的免税额合并使用（称为“已婚人士免税额”）。2020/21 应税年度已婚人士免税额为 26.4 万港元。

申请使用已婚人士免税额，如夫妻双方都有应税收入，需选择薪俸税合并评税或个人入息课税方式进行评税，如果一方配偶没有应税收入，可以享受已婚人士免税额。

如果夫妻双方都是薪俸税纳税人，且收入都超过基本免税额，则一般以个人独立计算及缴纳薪俸税，从而可以把收入分开以累计税率计算而获得更低的薪俸税负。

如果夫妇已分居，除非提出申请的一方有维持另一方生活或支付另一方生活费，否则夫妇两人都不可申请已婚人士免税额。但这并不适用于离婚夫妇。如双方已离婚，即使其中一方有维持另一方生活或支付另一方生活费，也不可以按照上述情况申请免税额。

夫妇于结婚或其中一人去世的应税年度可以全额享受已婚人士免税

③单亲免税额（Single Parent Allowance）

在 2020/21 应税年度可获得的单亲免税额为 13.2 万港元。任何需要照顾和供养子女的单身个人，如符合以下条件都可以获得免税额：

纳税人必须在应税年度内全年单身、离婚、丧偶或已婚但全年与配偶分居。如纳税人在该应税年度内结婚、办妥离婚、丧偶、或与其配偶分开居住，他/她不能在该应税年度申请单亲免税额，最快也要待下一应税年度才可得到单亲免税额。

纳税人必须在申请单亲免税额的年度内因供养该名子女而得到子女免税额。

需要注意的是：“子女免税额”是父母因支付子女生活费和教育费而给予的免税额，而“单亲免税额”则是因父母照顾和监护子女的起居生活而给予的免税额。

如果父母均以其一方在该应税年度曾独力或主力抚养同一子女而申请单亲免税额，则该应税年度的单亲免税额可能要按父母各自独力或主力抚养该名子女的起居生活的期间来分摊。如有争议，香港税务局局长有权依法例决定分配的基准。法例规定父母不能因曾支付子女生活和教育费用而

申请单亲免税额。父母也不会因照顾和监护第二名或其他子女的起居生活而得到更多的单亲免税额，即无论申请人有多少名子女，其只可获得一份单亲免税额。

④子女免税额（Child Allowance）

在 2020/21 应税年度，第一至九名子女可获得的子女免税额为每名 120,000 港元。如纳税人在应税年度内任何时间与符合下列条件的未婚子女同住，并且负责供养，便可获得免税额：未满 18 岁，或年满 18 岁但未满 25 岁，并在大学、学校或其他类似的教育机构接受全日制教育；年满 18 岁，但因身体或精神问题无能力工作。

“子女”一词是指：申请人的亲生子女、领养子女或继子女；或申请人配偶或前配偶的亲生子女、领养子女或继子女。

除非夫妇分开居住，否则全部子女免税额只可由丈夫或妻子其中一人申请获得，夫妇须自行决定由谁提出申请获得。如不能达成协议则无人能获得该免税额。一般来说，可根据下面的情况安排由夫妇中的哪一个来申请该免税额，从而可将应缴税款减至最低：

表 14 夫妻申请获得子女免税额具体情况说明

情况	谁应申请获得子女免税额
夫妇中只有一人赚取应课薪俸税的收入。	赚取收入的一方。
夫妇二人均有赚取应课薪俸税的收入，其中一人赚取较高收入。	赚取较高收入的一方。
夫妇二人均有赚取应课薪俸税的收入，其中一人按标准税率评税。	其收入不是以标准税率评税的一方。

⑤供养兄弟姐妹免税额（Dependent Sister/ Brother Allowance）

在 2020/21 应税年度可获得的供养兄弟姐妹免税额为每名 37,500 港元。如纳税人或其配偶供养的未婚兄弟姐妹在有关应税年度内符合下列条件，便可申请供养兄弟姐妹免税额：

- A. 未满 18 岁；

B. 年满 18 岁但未满 25 岁，并在大学、学校或其他类似的教育机构接受全日制教育；

C. 年满 18 岁，但因身体或精神问题无能力工作。

“兄弟姐妹”是指：纳税人或纳税人配偶的亲生兄弟姐妹；纳税人或纳税人配偶的父母的领养子女；纳税人或纳税人配偶的继父与前妻或继母与前夫所生的子女；已故配偶的兄弟姐妹。

如纳税人或纳税人配偶在有关应税年度内独力或主力抚养兄弟姐妹，则该兄弟姐妹方被视为由该纳税人或其配偶供养。如除纳税人以外有其他个人，在同一应税年度均有资格就同一兄弟姐妹申请该免税额，纳税人之间必须互相议定由谁提出申请。如不能达成协议，则无人能获得该免税额。

⑥ 供养父母 / 祖父母 / 外祖父母免税额 (Dependent Parent/Grandparent Allowance)

在 2020/21 应税年度，供养年龄 60 岁或以上，或有资格根据香港特区政府伤残津贴计划申请津贴的父母/祖父母/外祖父母，免税额为每名 50,000 港元。如申请该免税额，供养的父母/祖父母/外祖父母，需要符合如下条件：

A. 该受养人通常于香港居住；且

B. 年龄为 60 岁或以上，或虽未满 60 岁，但有资格根据香港特区政府伤残津贴计划申索津贴。

该受养人在有关应税年度内至少连续 6 个月与纳税人同住，而无需付款或作出补偿；或纳税人或其配偶在该应税年度内提供不少于 12,000 港元以供养该名受养人。

在 2020/21 应税年度，如供养年龄 55 至 59 岁的父母 / 祖父母 / 外祖父母的免税额为每名 25,000 港元。如申请该免税额，供养的父母/祖父母/外祖父母，需要符合如下条件：

A. 该受养人通常在香港居住；且

B. 在该年度的任何时间内为 55 岁或以上，但未满 60 岁；且在该年度连续全年均没有资格根据政府伤残津贴计划申索津贴；

C. 与纳税人同住至少连续 6 个月而毋须付款或做出补偿；或曾接受纳税人或其配偶给予最少 12,000 港元作为生活费。

“父母”一词是指：纳税人或其配偶的亲生父母或继父母；依法领养纳税人或其配偶的养父母；已故配偶的父母。

“祖父母或外祖父母”一词是指：纳税人或其配偶的亲生祖父母或亲生外祖父母；纳税人或其配偶的养祖父母或养外祖父母；纳税人或其配偶的继祖父母或继外祖父母；已故配偶的祖父母或外祖父母。

每一名受养人只可由一名纳税人申请免税额。如多于一名纳税人有资格就同一位受养父母、祖父母或外祖父母申请免税额，他们须议定由哪一位提出申请。

如纳税人在任何应税年度已就他/她或其配偶的父母、祖父母或外祖父母获得扣除“长者住宿照顾开支”，则该纳税人不得在同一应税年度就同一名父母、祖父母或外祖父母获得“供养父母/祖父母/外祖父母免税额”。

⑦ 供养父母/祖父母/外祖父母（额外）免税额

如供养父母/祖父母/外祖父母在有关应税年度内，全年与纳税人同住，而无需付款或作出补偿，则纳税人可申请“供养父母/祖父母/外祖父母额外免税额”。

在 2020/21 应税年度，该额外免税额如下：

A. 供养年龄 55 至 59 岁父母 / 祖父母 / 外祖父母：每名 25,000 港元；

B. 供养年龄 60 岁或以上，或有资格根据政府伤残津贴计划申索津贴的父母/祖父母/外祖父母：每名 50,000 港元。

关于申请该免税额，供养的父母/祖父母/外祖父母需要符合的条件，参见上述关于“供养父母/祖父母/外祖父母免税额”的内容。

⑧ 伤残受养人免税额 (Disabled Dependent Allowance)

纳税人或其配偶如在任何应税年度内供养一名有资格根据香港特区政府伤残津贴计划领取津贴的家属，则他/她便可就该名受养人申请伤残受养人免税额。在 2020/21 应税年度，该免税额为每名 75,000 港元。

该受养人可以是：纳税人的配偶；纳税人的子女；纳税人或其配偶的父母、祖父母或外祖父母；纳税人或其配偶的兄弟姐妹。

此项免税额是在纳税人就该伤残个人可享有的下列免税额或扣除额之外，可另行享有的免税额：已婚个人免税额；子女免税额；供养父母/祖父母/外祖父母免税额，或长者住宿照顾开支扣除；供养兄弟姐妹免税额。

每一名受养人只可由一名纳税人申请免税额。若多于一名纳税人有资格就同一位伤残受养人申请免税额，他们须自行商议由哪一位提出申请。

⑨伤残人士免税额 (Personal Disability Allowance)

纳税人本人如有资格根据“香港特区政府伤残津贴计划”取津贴，可由 2018/19 应税年度起申请此项新设立的伤残人士免税额。2020/21 应税年度伤残人士免税额为 75,000 港元。

表 15 2019/20 年度及 2020/21 年度的个人免税额

课税年度	2019/20 年度 港元	2020/21 年度 港元
基本免税额	132,000	132,000
已婚个人免税额	264,000	264,000
单亲免税额	132,000	132,000
子女免税额 (每名计算)		
第一名至第九名子女	120,000	120,000
在子女出生应税年度的额外免税额	120,000	120,000
供养兄弟姐妹免税额 (每名计算)	37,500	37,500
供养父母 / 祖父母 / 外祖父母免税额 (每名计算)		
年龄 60 岁或以上, 或有资格根据政府伤残津贴计划申索津贴的父母/祖父母/外祖父母	50,000	50,000
年龄 55 至 59 岁父母 / 祖父母 / 外祖父母	25,000	25,000
供养父母/祖父母/外祖父母额外免税额 (每名计算, 须连续全年与纳税人同住)		
60 岁或以上, 或有资格根据政府伤残津贴计划申	50,000	50,000

课税年度	2019/20 年度 港元	2020/21 年度 港元
索津贴的父母/祖父母/外祖父母		
年龄 55 至 59 岁的父母 / 祖父母 / 外祖父母	25,000	25,000
伤残受养人免税额（每名计算）	75,000	75,000
伤残人士免税额	75,000	75,000

税务条例部分特定条文规定，某些本应计征薪俸税的收入可豁免缴税。这些收入包括：

表 16 可豁免缴纳薪俸税的收入

豁免税项	法律依据
领事支援的薪酬	《税务条例》第8（2）（b）条
国际组织若干职员的薪酬	《税务条例》第8（2）（b）条第87条
折算退休金所得的整笔款项	《税务条例》第8（2）（c）条
并非在香港服务所得的退休金	根据《税务条例》第8（2）（ca）条
从认可职业退休计划提取的款项	《税务条例》第8（2）（cc）（i）条、第8（3）条第8（4）条、第8（5）条、第8（6）条、第8（7）条
从强积金计划提取的强制性供款	《税务条例》8（ca）条）
从强积金计划提取的自愿性供款	《税务条例》第8（2）（cc）（i i）条、第8（5）条第8（7）条、第8（8）条、第8（9）条、第8（10）条）
解放军人员及若干中央人民政府公职人员的薪酬	《税务条例》第8（2）（d）条
伤残抚恤金	《税务条例》第8（2）（e）条
战时服务酬金	《税务条例》第8（2）（f）条
战争纪念抚恤金	《税务条例》第8（2）（fa）条
教育基金	《税务条例》第8（2）（g）条）
若干中央人民政府公职人员的薪酬	《税务条例》第8（2）（h）条
赡养费和生活费	《税务条例》第8（2）（i）条
海员及航空人员	《税务条例》第8（2）（j）条
不可扣除的薪金和其他报酬	《税务条例》第8（2）（k）条）、第17（2）条
若干长俸利益	《税务条例》第87条
房屋利益	《税务条例》第9第9（1A）条
付给第三方款项	《税务条例》第9（1）（a）（iv）条
已在其他国家（地区）纳税的收入	《税务条例》第8（1A）（c）条

豁免税项	法律依据
由若干服务公司支付的薪金	《税务条例》第9A(5)(b)条

(1) 减税项目

在计算薪俸税应评税收入时可扣除的支出或开支必须是完全、纯粹及必须为产生该应评税收入的支出或开支。但《税务条例》提供下列特惠扣除：

①个人进修开支

2020/21 年度个人进修开支的最高扣除额为每年 100,000 港元。修读认可院校培训课程所缴交的费用可列为可税前扣除的开支。

②住所贷款利息

用于购买自住物业的按揭利息支出可从应课薪俸税收入中扣除。自住物业业主可就一个物业申请扣减每年最多 100,000 港元的按揭利息支出，住所贷款利息扣除年期为 20 年。但其物业再按揭的利息不可以作为扣除项目。

③长者住宿照顾开支

在照顾长者方面，纳税人可以选择享有供养父母/祖父母或外祖父母免税额，或者将供养接受院舍（如老人院、老人看护中心等）照顾的父母/祖父母或外祖父母的有关费用列为可税前扣除的开支。

可扣除额是在有关应税年度实际缴付予院舍的住宿照顾开支。每名父母 / 祖父母 / 外祖父母的可容许扣除额上限以每年的指明款项为准。2020/21 年度这方面的开支扣除上限为 100,000 港元。

指明的扣除额上限在该父母 / 祖父母 / 外祖父母年满 60 岁的该纳税年度也可适用。换言之，可允许扣除额无须按该父母 / 祖父母 / 外祖父母 60 岁生日之前和以后的天数作出摊分。

可获扣除的金额只包括提供照顾的费用（例如住宿、饮食、护理及杂项开支）。医药费、由院舍代支付并获得付还的私人费用（例如一些按个别个人的需要而支付的费用），均不获扣除。

④强制性公积金供款

雇员对认可的退休计划及强制性公积金计划（强积金计划）所作出的供款可用作税前扣除，最高扣除额为每年根据强积金计划实际支付的强制性供款。2020/21 年度最高可扣税款额为 18,000 港元。

自 2019/20 年度起，雇员支付认可的延期年金保费和可扣税强积金自愿性供款可用作税前扣除，最高扣除额为每年 60,000 港元，每名纳税人可获容许的扣除额不得超过实际支付的合资格年金保费和可扣税强积金自愿性供款的合计金额；或指明最高扣除额，数额以较低者为准。2019/20 及其后课税年度的指明最高扣除额（两项合计）为 60,000 元。

⑤医保计划保费

自 2019/20 年度起，在自愿医保计划下支付购买合资格自愿医保产品的保费可以获得税前扣除，每年每位受保人可以申请税前扣除的保费上限为 8,000 港元。

⑥其他

A. 慈善捐款

慈善捐款的最高扣除额为应评税收入的 35%。

任何须缴纳薪俸税、利得税或选择以个人入息课税方法计税的个人，可从应评税收入、应计税利润，或用以计算个人入息课税的收入总额内，扣除捐予认可公共性质之慈善机构或慈善信托或政府作慈善用途的捐款（总数不得少于 100 港元），但所扣除的数额不得超过经调整后的应评税收入或利润或用以计算个人入息课税的收入总额的 35%。

B. 房租补贴

雇主或相联法团免费提供给住所（包括由雇员自租物业，而由雇主报销全部或部分租金）在评税时所计算出来的“租值”，视为应税收入。如获提供的住所为一住宅单位或服务式住宅，则“租值”是雇主和相联法团给予该雇员的薪酬总数（扣除了支出（但不能减个人进修开支）和折旧后）

的 10%。用于计算“租值”的薪酬总数不包括该应税年度内的股票期权行权所得。

如获提供的住所是酒店、宿舍或公寓，“租值”则按来源于雇主和相联法团的全部收入减去适当扣除额后以 8%（占用不超过两个房间）或 4%（占用不超过一间房间）计算。

如雇主提供一住宅单位并指定给超过一名雇员共享，计算“租值”的方法与酒店、宿舍或公寓相同。

另外，如雇主提供的为住宅单位，且计算得出的“租值”相比该住宅的“应课差饷租值”金额较大，纳税人有权选择将“应课差饷租值”代替“租值”计算薪俸税，从而减少税负。（“应课差饷租值”详见下述“2.6 差饷”相关内容）。

C. 旅游和度假的有关福利

由 2003 年 4 月 1 日起，有关雇主提供的旅费和旅游度假券可获免税的条款已被取消。自此日起，由雇主提供的与旅游和度假有关的福利，均须课税。

2019/20 年度及 2020/21 年度的个人允许扣除额为：

表 17 个人允许扣除项目及限额

应税年度	2019/20 年度 港元	2020/21 年度 港元
个人进修开支	100,000	100,000
住所贷款利息	100,000	100,000
长者住宿照顾开支	100,000	100,000
强制性公积金供款	18,000	18,000
延期年金保费和可扣税强积金自愿性供款	-	60,000
自愿医保计划保费	-	8,000

另外，按 2021/22 年度财政预算案的建议，2020/21 纳税年度薪俸税及个人入息课税的税款均获百分之七十五的减免，每宗个案以 10,000 港元为

上限。2020/21 纳税年度的减免建议须经香港立法程序完成才可实施。有关这项宽减的法例已获立法会通过。

2.3.2 非居民纳税人

根据香港薪俸税规定，薪俸税是以应税收益所有人为纳税人。纳税人的居住地点、住所或其公民身份，与其薪俸税责任无关。薪俸税的征税范围、税率及计税方法等与居民纳税人一致，具体详见 2.3.1 部分。

2.3.3 个人入息课税 (Personal Assessment)

2.3.3.1 概述

“个人入息课税” (Personal Assessment)，是对个人入息收入总额进行评税、计算的一种征收方式，并不是针对某类收入的一个税种。如果纳税人在一个纳税年度，除受雇收益（如工资、薪金）外，还同时取得物业出租所得或经营所得，该三类所得，应分别各自独立评税和申报交纳；但是如果纳税人符合相关规定，则可以选择以“个人入息课税”评税申报方式，将三类所得收入合并计算并申报纳税。

在香港的以上三类个人入息所得中，只有薪俸税可以享受个人免税额和累进税率，其他两类收入所得税的征收，都是固定税率，且没有个人免税额扣减；如果选择“个人入息课税”方式申报纳税时，就可按照“个人全部收入所得”合并评税，“个人全部收入所得”都可以按照薪俸税的评税规定，全额享受个人免税额和累进税率。不仅如此，选择“个人入息课税”方式，还可以享受其他税项中没有的扣除额（例如可申请扣除为获取物业出租收入而支付的贷款利息），甚至准许用个人业务上的亏损来抵消其他收入。

2.3.3.2 应纳税额

如果纳税人在一个纳税年度，除受雇收益（如工资、薪金）外，还同时取得物业出租所得或经营所得，该三类所得，应分别各自独立评税和申

报交纳；但是如果纳税人符合相关规定，则可以选择以“个人入息课税”评税申报方式，将三类所得收入合并计算并申报纳税。

2.3.3.3 个人入息课税的选择

香港现行税制还没有总收入税的概念，但在《税务条例》下，如果纳税人在按总收入评税时，可以如上述，按照薪俸税的计算方法扣除个人免税额和按累进税率计税。

在许多情况下，其应缴税款都会比按照分项评税时要少，例如在相关应税年度有较多的退税额或免税额时。若纳税人能符合条件，便可选择个人入息课税。

2.3.3.4 居民的身份资格条件

个人入息课税是香港在《税务条例》极少关注居民身份资格条件的征税方式之一。一是只有个人（自然人）才可以选择个人入息课税，二是必须年满 18 岁，或者未年满 18 岁但父母均已去世的香港永久性或临时性居民，或者属于已婚且配偶为香港永久性居民或临时居民，才有此项选择权。

按照《税务条例》，就个人入息课税而言：

(1) “永久性居民”（Permanent Resident）是指通常居住于香港的个人。

(2) “临时居民”（Temporary Resident）是指符合下述情况的个人：该个人在作出选择的应税年度内，在香港一次或多次停留期间，逗留总共超过 180 天，或在两个连续的应税年度（其中一个作出选择的应税年度）内，在香港一次或多次期间逗留总共超过 300 天。

(3) 已婚而并非与配偶分居，且夫妇均有应予课税的收入的个人，如要选择以个人入息课税方法计税，则必须夫妇一起申请。但自 2018/19 年度起《税务条例》放宽已婚个人选择以个人入息课税方式评税的限制，容许夫妇可各自选择以个人入息课税方式评税。

2.3.3.5 选择个人入息课税的情况

纳税人通常会在下列情况下选择以个人入息课税：

- (1) 在利得税项目下有亏损，但在薪俸税或物业税方面有应课税入息。
- (2) 在利得税和物业税方面有入息来源，但总收入尚未达到课税起征点。
- (3) 可以按照低于标准税率的边际税率缴纳薪俸税，并有应课利得税或物业税的入息来源。
- (4) 慈善捐款超过薪俸税或利得税所适用的法律上限，但有应课物业税的入息来源。
- (5) 出租物业有贷款利息支出。

上述情况下，纳税人可以通过将全部应课税入息合并，作为一次评税，由此获得个人免税额及累进税率，以减少应缴税款总额。实际上，按照个人入息课税的有关规定和税务局的惯例，一般都能保证选择“个人入息课税”的应缴税款，不会高于分别评税的应缴税款的总额。

如果纳税人有租金收入（要缴交物业税）或经营业务利润，则需考虑申请“个人入息课税”是否有利。例如纳税人为赚取租金收入而贷款买楼，应考虑申请“个人入息课税”以扣除为出租物业缴付的银行贷款利息。但是，如纳税人只有薪俸收入，在薪俸税下，已享有免税额和其他扣税项目，因此无需申请“个人入息课税”。

2.4 物业税 (Property Tax)

2.4.1 概述

在香港，物业指土地及建筑物。物业税是香港税务局向在香港拥有土地和建筑物的拥有人征收的税款。现行的《税务条例》的相关条款也适用于物业税。

特别指出的是，香港的物业税是按照拥有人所拥有物业，就其实际取得的租金收入（包括应收及已收收入）作为评税基础的，如果没有租金收

入，则不需要缴纳物业税。在计算应缴物业税时，还要考虑该物业收入是否需要按个人入息税和利得税的评税方法（例如，在一定的条件下，如获得香港税务局的批准，就该租金收入豁免缴纳物业税，而应缴交利得税的情况下，不但可以从该“租金收入”中扣除维修费和装修费，若该物业是按揭的，还可以扣除按揭利息）。

2.4.2 税收优惠

根据《税务条例》，如有下列情况可以减免税：

（1）政府及领事

如果物业的拥有人是香港特区政府，则可豁免缴纳物业税。

此外，根据《领事关系条例》，拥有物业的海外国家机构也可豁免缴纳物业税；但这豁免只适用于实际作为领事事务用途或领事馆职员住所的物业。然而，由于这些物业没有租金收入，所以自 1983-1984 课税年度以来都没有应评税值。这项豁免也就没有实际效用。

（2）法团

法团是指根据香港或者其他地方任何有效成文法则或成立章程而成立为法团或注册的任何公司，但不包括合作社或职工工会。

法团在香港出租物业，会被视为在本港经营业务，而须就其拥有的物业收入缴纳利得税。不过，假如来自应课物业税的收入已包括在纳税人所得的利润内评定利得税，或物业由拥有人自用，以赚取此等利润，则已缴付的物业税会用作抵减应缴付的利得税。多缴的物业税将被退还。

除上述安排外，在本港经营行业、专业或业务的法团因出租或分租物业所得的租金收入，可以书面向税务局局长提出申请豁免缴付该物业的物业税，并缴纳利得税。若该法团并没有申请豁免，其已缴付的物业税在获得税务局局长批准的情况下可在应缴利得税中抵扣。但是，值得注意的是纳税人不得因为已提出豁免申请或已提交利得税报税表而假定豁免已获批准。关于利得税申报的内容，请参阅上文 2.2 利得税部分。

根据《税务条例》第 25 条 (a)，法团必须满足下列条件之一，方可豁免缴纳物业税：

①来源于该物业的利润须是经营该行业、专业或业务所得的利润的一部分；

②该物业须由该拥有人占用或使用以产生应课利得税的利润。

只要能够持续满足相关条件，法团就可以继续获得豁免征收物业税。虽然《税务条例》第 25 条 (a) 列出了法团豁免物业税的条件，但值得注意的是，《税务条例》第 25 条主要是允许个人将所缴付的物业税用来抵扣其应缴利得税。

(3) 会社与行业协会

会社和行业协会均为彼此互助互利的团体，所以会在若干特定情况被视为从事业务而需要缴纳利得税。若这些团体需要缴纳利得税，便可豁免缴纳物业税。若这些团体不需要交纳利得税，则必须缴纳物业税。然而，如果有关物业是这些团体的营业场所，则不会有实际的物业税。

(4) 其他

根据《税务条例》第 87 条的规定，行政长官会同行政会议可豁免任何人、办事处或机构缴付应征收的物业税款的全部或任何部分。第 88 条规定，任何属公共性质的慈善机构或信托，均获豁免缴纳物业税。

2.4.3 纳税人及征税范围

2.4.3.1 纳税人

纳税人为在香港拥有政府直接批出的土地或建筑物或土地连建筑物的拥有人。根据《税务条例》第 2 条的定义，“拥有人”指名字已登记在土地注册处的人，包括：

- (1) 土地注册处之登记拥有人；
- (2) 实益拥有人；
- (3) 终身权益拥有人；
- (4) 按揭人（即借款人）；

- (5) 管有承按人（即承受抵押权并管有财产的人）；
- (6) 拥有相应土地业权并就该土地上的建筑物或其他构筑物收取租金的人；
- (7) 为了购买土地或建筑物或土地连建筑物，向根据《合作社条例》（香港法例第 33 章）注册的合作社付款的人；
- (8) 在须缴地租或其他年费的情况下持有土地或建筑物或土地连建筑物的人；
- (9) （就公用部分而言）根据《建筑物管理条例》《香港法例第 344 章》第 8 条注册的法团，或单独或与他人共同为其本人或代他人就任何公用部分的使用权收取金钱或金钱等值的代价的人；
- (10) 拥有人的遗产的遗嘱执行人。

如拥有人为公司，而其业务为拥有和出租物业，是可申请豁免缴纳物业税，因为租金收入已在公司的利得税中申报（参阅 2.4.2 税收优惠部分）。

《2010 年税务（修订）（第 2 号）条例》修订了《税务条例》第 2 条中“拥有人”的定义，把业主立案法团（依据按香港法例第 344 章《建筑物管理条例》成立、业主自行进行大厦管理事务的社会法人组织形式）确认为公用部分的拥有人，并扩展至包括收取大厦公用部分租金的人士（例如大厦管理公司）。同时加入“公用部分”的定义。香港税务局一直认为业主立案法团是楼宇公用部分的拥有人，须为该大厦申报公用部分的租金收入和缴税。修订案为此惯例提供清晰的法例支持。它同时授予业主立案法团和收取公用部分租金的人等同拥有人的税务责任。

2.4.3.2 征税范围

香港税务局在每个纳税年度按照在香港的土地或建筑物的应评税净值，以标准税率计算向土地或建筑物的拥有人征收物业税。

若土地和建于其上的任何建筑物的拥有人相同，该土地和建筑物则无须分开评税，否则需要分别评税。

“土地或建筑物或土地连建筑物”在通常情况下具有一般涵义。《税务条例》第7A条把涵义引伸至包括“码头、货运码头及其他构筑物”。构筑物的一些例子有：墙壁、水坝、广告招牌、灯箱、油站等。这也包括建筑物内的公用部分。除了为考虑第5(2)条订明的税项豁免外，“建筑物”应包括建筑物的任何部分。

根据《税务条例》第2条的定义，“公用部分”是就土地或建筑物或土地连建筑物而言，具体来说是：

(1) 指该土地或建筑物或土地连建筑物的整体，但不包括在土地注册处注册的文书所指明或指定、专供某拥有人使用、占用或享用的部分；

(2) 包括《建筑物管理条例》《香港法例第344章》附表1指明的建筑物部分（(a)段所述的文书如此指明或指定者除外）。

物业税还包括暂缴物业税的评税，以该纳税年度前一年的应评税净值实额为依据，并与该纳税年度前一年的评税一并计算。

有关物业税的豁免目前有多项法例条文，其中最常见的是物业收入由需要计征利得税的法团赚取的情况。

2.4.4 计税依据、税率和计税方法

任何座落于香港的土地或建筑物的拥有人，就该等土地或建筑物的应评税净值，以15%的标准税率缴纳物业税。

应评税值是依据实际收入（包括应收及已收收入，下同）申报计算。因此，物业税的评税也包括暂缴物业税。评税的方式亦配合个人入息税和利得税的评税方法。

2.4.4.1 计税依据

物业的“应评税净值”（即计税依据），是以“应评税值”（扣除拥有人同意缴付及已支付的差饷和不能追回的租金后）减去20%作为法定的修葺及支出方面的免税额后所得出的数目，其它费用如地租及管理费都是不能扣除的。该年应缴交物业税包括该纳税年度物业税减去上一年度已缴交的暂缴物业税，再加上下一年度的暂缴物业税。暂缴物业税只属估计数额，

一般以本纳税年度的应评税净值为评税标准，用以计算该年度暂缴的物业税。

物业的“应评税值”是根据为换取物业的使用权而付出给拥有人的代价而确定。代价（包括金钱或金钱等值项目），如已收或应收的租金总额、为楼宇使用权而支付的许可证费用、整笔转手费、支付给拥有人的服务费和管理费、以及由住客支付的拥有人开支（例如：修理费）。在计算“应评税净值”时，曾作不能追回租金扣除而其后收回的款额，须在收回的年度视作代价计算。

租约超过一年而整笔支付的转手费，可在租约期内或由租约开始日期起计3年内（以较短者为准），按月平均摊分，即按最多36个月来计税。

虽然应评税净值是按实际租金收入计算，但由于以扣减法定的扣除修葺及支出方面的特殊免税额代替实际支付的维修费用，故所征收的物业税未必能真实反映物业获得的实际入息净额。

然而，符合资格的个别人士可选择个人入息课税，以扣除按揭贷款的利息。

凡有二人或多人是任何物业的联权拥有人或分权拥有人，每一个拥有人的身份都应被当作为唯一拥有人，须根据该条例的规定履行有关义务，包括提交报税表及缴交税款[第56A（1）条]。此外，这项条文并不免除任何人根据本条例须承担的任何义务，亦不影响联权拥有人或分权拥有人各自之间的任何权利或义务[第56A（2）条]。

2.4.4.2 税率

物业税按应评税净值以标准税率计算。2020/21课税年度的标准税率为15%。

香港特区政府根据年度财政情况，可能会对税率进行调整。

2.4.4.3 计税方法

物业税是按土地或建筑物的应评税净值以标准税率征收。应纳物业税的计算公式如下：

物业税=应评税净值×标准税率

应评税净值=物业使用权应收的代价-可扣除项目

可从应评税值扣除的项目包括：

(1) 差饷

凡拥有人同意缴付物业的差饷，该拥有人所缴付的差饷可从应评税值中扣除第5（1A）条。不过，1997年7月1日之后某些物业的应缴地税则不可扣除。

(2) 修葺及支出免税额

在确定应评税净值时，可扣除修葺及支出方面的特殊免税额。该免税额为物业应评税值的20%，而物业应评税值是：包括追讨收回的租金（如有的话）及已扣除不能追讨的代价及差饷（如有）。

表 18 计算物业税计算公式及相关《税务条例》

应评税净值计算公式	《税务条例》的有关条文
物业使用权应收的代价	第5B（2）条
加：追讨收回的租金	第7C（2）条
减：不能追讨的租金	第7C（1）及（3）条
减：拥有人缴付的差饷（不包括地税）	第5（1A）（b）（i）
应评税值	
减：20%标准免税额（修葺及支出免税额）	第5（1A）（b）（ii）条
应评税净值	
乘：15%标准税率	
物业税	

由于物业拥有人已享有20%的法定免税额，便不能再提出扣减实际支出。因此，地租、楼宇装修费、收租费、大厦管理费、保险费和按揭贷款利息均不可扣减。

符合资格并已选择以个人入息课税方法计税的物业拥有人可在计算个人入息课税时，申请扣减其为购买物业而支付的按揭贷款利息。除了租金

外，一切为换取物业使用权而付予拥有人的代价均须包括在应评税值内，包括租约转手费（即在签租约时租客付给拥有人的整笔款项）。

按金并非租金收入，所以不需在报税表上填报。

当物业第一次租出时，拥有人可能要缴付暂缴物业税。任何已缴付的暂缴物业税，可在该年度的已评定物业税中扣除，任何未抵减的余额，则在下一年度的应付暂缴物业税中扣减，再有余款，便退还给纳税人。

2.5 差饷（Rate）

2.5.1 概述

差饷是根据《差饷条例》（香港法例第 116 章）的规定，对物业单位的拥有人及占用人征收的税项。主要是按征税地的房产价值或租值，抽取一个比例的款项作为地税，是香港特区政府向香港境内房地产业主征收的一种财产税，其性质与内地房产税相类似，只是不论是否出租或是自住用途的物业，其差饷计算方法和税款没有差别。

2.5.2 税收优惠

（1）《2021 年差饷（豁免）令》宣布所有物业单位获豁免缴交 2021 年 4 月 1 日至 2022 年 3 月 31 日的差饷：住宅物业单位首两季（2021 年 4 月至 2021 年 9 月）以每户每季 1,500 元为上限，其后两季（2021 年 10 月至 2022 年 3 月）以每户每季 1,000 元为上限。非住宅物业单位首两季以每户每季 5,000 元为上限；其后两季则以每户每季 2,000 元为上限。豁免评估差饷

下述物业单位，或其部分，均获豁免评估差饷：

- ①农地及相关建筑物；
- ②用作与农地或农务作业相关用途的新界住宅建筑物；
- ③位于新界指定地区内，并符合规定面积、高度和类别等准则的村屋；
- ④为供公众作宗教崇拜之用而建成，并完全或主要作该用途的物业单位；

⑤坟场及火葬场；

⑥政府、立法会行政管理委员会或财政司司长法团所拥有并占用作公共用途的物业；

⑦由政府所拥有并由公职人员凭借其受雇而占用作住宅的物业；

⑧由香港房屋委员会所拥有并由政府占用作公共用途的物业；

⑨军事用地；

⑩若干新界重建村落物业单位；

⑪平房区或临时房屋区内用作住宅用途的物业；

⑫其评估应课差饷租值不超过订明款额的物业。

(2) 豁免缴纳差饷

下列类别的物业单位获豁免缴纳差饷：

①完全或主要供公众作宗教崇拜之用的所有或部分物业单位，但不包括根据《差饷条例》第 36 (1) 条获豁免评估差饷者。（此条文豁免并非特别为此用途而兴建的物业。）

②政府或财政司司长法团或其代表所占用作公共用途的物业单位或其部分，但不包括根据《差饷条例》第 36 (1) 条获豁免评估差饷者。（此条文豁免由政府或财政司司长法团占用而非拥有的物业。）

③政府所持有并由公职人员凭借其受雇而占用作住宅或留待作此用途的物业单位或其部分，但不包括根据《差饷条例》第 36 (1) 条获豁免评估差饷者（此条文豁免并非由政府拥有而用作政府宿舍的物业。）

2.5.3 纳税人及征税范围

2.5.3.1 纳税人

除豁免评估的物业外，香港所有物业均须评估差饷。而香港持有物业单位的拥有人及占用人作为差饷的纳税人。

“物业单位”（Tenement）指作为个别或独立的租赁或持有单位或占用，或根据任何特许而持有或占用的土地（包括有水掩盖的土地）、建筑物、构筑物或建筑物或构筑物的部分；

“拥有人”（Owner）指直接从政府取得的物业单位的持有人（不论是根据租约、特许或其他形式持有），或物业单位的直接业主，或该等持有人或直接业主的代理。

对于工业装置，任何人藉任何工业装置而占用，该人亦须当作为该物业单位的占用人，并须缴付所评估的差饷。

在某些情况下，可把两个或以上物业合并评估差饷。合并物业的占用人或任何一名占用人或拥有人均为差饷纳税人，有责任缴纳合并物业的差饷。

如果物业是出租，缴交差饷的责任则由双方所订的租约条款决定，一些租约指定由租户缴交，另一些租约则可能规定租金中“包差饷”，即由业主缴交。

2.5.3.2 征税范围

（1）物业单位

除建于新界乡村的村屋及由新界原居民拥有的丁屋（香港法律上称为小型屋宇，是香港新界原居民中的男性后人（即“丁”）获准兴建的房屋），香港相关需要评估差饷的物业，包括私人物业及公共房屋，均须根据香港法例第116章《差饷条例》评估差饷。

（2）工业装置

①凡任何土地（包括有水掩盖的土地）或建筑物或构筑物由任何人藉任何工业装置而占用，在该土地、建筑物或构筑物被如此占用的范围内，该土地、建筑物或构筑物须当作为一个独立物业单位，不论该土地、建筑物或构筑物在其他情况下是否属物业单位；

②就确定该物业单位应课差饷租值而言，该人藉以占用该物业单位的工业装置，须视为该物业单位的一部分。

“工业装置”（Plant）包括电缆、渠道、管道、铁路轨道、电车轨道、油箱、工业装置或机械的固定座架及支撑物。

（3）作展示广告用途的土地

①凡使用土地作展示广告用途的权利，已租给、保留给或以其他方式授予土地占用人以外的人，又或土地并未占用作其他用途，而租给、保留给或以其他方式授予土地拥有人以外的人，则就差饷而言，在符合下面第②款的规定下，该项权利应当作为一个由当时有权享有该项权利的人占用的独立物业单位。此外，就《差饷条例》第7及7A条而言：

A. 为征收差饷而对该独立物业单位估价时，计算租出后可预期得到的租金，应视同租金将会包括当时其可供独立物业单位占用人展示广告用的任何构筑物或标牌的价值相当的适当款额在内一样，即使该构筑物或标牌是由占用人提供，或是在上述权利租给、保留给或以其他方式授予后才提供；

B. 为征收差饷而对该独立物业单位所在的土地估价时，土地按照上述权利而用作展示广告所引致的价值或增值，不得计算在内。

②上述独立物业单位，一旦出现以下一种情况（以先出现者为准），即视为开始存在：

A. 在行使上述权利下架设构筑物或标牌；

B. 依据上述权利而展示广告。

③就《差饷条例》第24条而言，在行使第①款所述权利下而将任何构筑物或标牌架设、拆除或更改，须视为对物业单位作出结构性更改。

④凡土地暂时或永久用作展示广告，或用作架设展示广告的构筑物或架设与展示广告相关的构筑物，但除此之外并无占用该土地，而第①款亦不适用，则准许将土地作此用途的人（如未能确定此人是谁，则土地的拥

有人），须当作占用该土地，并须按照如此使用土地的价值就该土地缴交差饷。

⑤凡因被占用作其他用途而须评估差饷的物业单位，暂时或永久用作展示广告，或用作在其上架设展示广告的构筑物或架设与展示广告相关的构筑物，而第①款亦不适用，则就第7及7A条评估物业单位的应课差饷租值而言，须包括土地因作该用途而产生的增值在内。

⑥凡有任何广告在土地上展示，而第①、④及⑤款均不适用，则就差饷而言，该广告须当作为一个独立物业单位，并须犹如第①款所指的独立物业单位一样为征收差饷而予以估价。

“土地”（Land）包括构筑物、围板、框架、柱杆或墙壁。

2.5.4 计税依据、税率和计税方法

2.5.4.1 计税依据

（1）评估基础

差饷的征收及估值由差饷物业估价署负责。差饷的计算，是先由差饷物业估价署为每项物业计算应课差饷租值，应课差饷租值的定义，是估计物业在指定估价依据日期作出租用途时，可取得的合理年租金。

应课差饷租值是评估差饷的基础。《差饷条例》第7（2）条对应课差饷租值的定义有以下说明：

“……须相等于在下述情况下物业单位按年租出可合理预期得到的租金：

①租客承担支付一般由租客支付的所有差饷及税项；

②业主承担支付地税、修葺费用、保险费，以及维持该物业单位于能得到该租金的状况所需的其他开支。”

应课差饷租值是物业单位在公开市场出租时估计可收取的年租。“假定租赁”是惯常做法，并有法律案例支持，应课差饷租值就是假定物业以其实际状况空置出租，并获业主和租客双方同意订定租赁，然后依据物业出租后可收取的年租而估算出来。评估租金时，必须假设业主愿意承担维

修费用和其他必需开支的责任，将物业单位维持于合理的状况。这意味在评定应课差饷租值时，无需理会一般的失修情况。然而，无法修复的严重失修、或只有耗费不菲才能修复的情况，则应加以考虑。应课差饷租值是参考同区类似物业于估价期间租金的市价，按照物业的面积、位置、设施、质素及管理水平等进行调整而计算。假如楼价上升，租金会跟随上升，应课差饷租值亦会随之而上升。

另外，对于不在差饷估价册内但须评估差饷的物业单位，估价署署长可随时作出临时估价。这做法主要适用于新落成物业单位，或曾进行结构性更改的物业单位。

（2）评估日期

有关“差饷估价册内划一估价水平”的条文于1981年修订，规定在确定应课差饷租值时，必须参考一个指定日期，即“估价依据日期”当日的租金水平。在该日之后租金的一般变动，并不在考虑之列，因此随后的租金升跌都不会影响应课差饷租值水平。近年，估价依据日期均定为10月1日，新差饷估价册的生效日期则为次年的4月1日，即2019/20年度差饷估价册的估价依据日期为2018年10月1日。

（3）估价方法

估价方法主要有以下三种方法，是评估物业差饷的最常用估价方法。

①参考租金的估价方法（租金比较法）

大部分物业的估价均可参考其租金资料。当有关物业或相类似物业的租金资料在公开市场可供参考时，而这些资料符合应课差饷租值的法定定义，或者无须作出有损其可靠性的重大调整，则依据这些资料进行估价便是最理想的估价方法。

②参考收支数据的估价方法（收支法）

如没有租金资料可供参考，或须分析有关业务的收支数据，作为占用人租用该物业时愿意付出租金的指标。评估物业时须假设占用人有赚取利

润的动机，并假设其业务不可在其他物业经营。这种估价方法一般应用于公用事业设施、酒店、电影院等。

③参考建筑成本的估价方法（建筑成本法）

这个估价方法适用于一些较少出租，因而通常没有租金资料可供参考，且收支法又不适用的物业单位。香港采纳这个估价方法来评估油库、高尔夫球场、康乐会所及其他类似物业单位的差饷。

2.5.4.2 税率

以 2019/20 财政年度而言，差饷征收率为 5%。

2.5.4.3 计税方法

物业的应缴差饷则是以应课差饷租值乘以一个百分比的差饷征收率计算：

$$\text{差饷} = \text{应课差饷租值} \times \text{税率}$$

2.6 应课税品 (Dutiable Commodity)

2.6.1 概述

应课税品是根据《应课税品条例》（香港法例第 109 章）的规定，对酒类、烟草、碳氢油和甲醇四类应课税品征税。其征收方式与内地的关税相类似，但由于香港并没有对进出口货物征收关税，所以应课税品常被认为是香港关税的一种。

2.6.2 税收优惠

2.6.2.1 饮用酒类

凡年满十八岁的旅客，可以免税携带 1 升在摄氏 20 度的温度下量度所得酒精浓度以量计多于 30% 的饮用酒类进入香港，供其本人自用。

持香港身份证的旅客，则必须离港不少于 24 小时才可以享有以上豁免数量。

2.6.2.2 烟草类

凡年满十八岁的旅客，可以免税携带下列烟草产品进入香港，供其本人自用：

19 支香烟；或 1 支雪茄，如多于 1 支雪茄，则总重量不超过 25 克；或 25 克其它制成烟草。

需要注意的是，任何作贸易、营商或商业用途的应课税品均无免税优惠。

2.6.2.3 其他

下列货品获豁免缴付税款：

(1) 下列补给品：

①净注册吨位多于 60 吨的船舶补给品；

②远洋拖轮的补给品；

③飞机补给品，包括用以测试引擎的试航飞机的补给品；

④数量由关长制定，供在香港以外使用，或部分在香港以内和部分在香港以外使用。

(2) 下列油缸的燃料（1996 年第 452 号法律公告）：

①净注册吨位多于 60 吨的船舶的油缸的燃料，但《应课税品（碳氢油的标记及染色）规例》（第 109 章，附属法例 C）所指的游乐船只的油缸的燃料除外；

②远洋拖轮的油缸的燃料；

③飞机油缸的燃料，包括用以测试引擎的试航飞机的油缸的燃料；分量由关长制定，供在香港以外使用，或部分在香港以内和部分在香港以外使用、对将装置于主要在香港以外飞行的飞机上的飞机引擎进行坐地测试所用的飞机燃油，但须获关长书面准许。

(3) 从香港出口的货品；

(4) 在关长同意下销毁的货品；

(5) 由任何船舶、飞机、铁路列车或车辆的乘客或工作人员为自用而放在其行李内进口的货品（饮用酒类或烟草除外），数量由关长藉刊登于宪报的公告所确定；

(6) 在关长所施加条件的前提下，符合以下说明的饮用酒类或烟草：

①由任何船舶、飞机、铁路列车或车辆的乘客或工作人员为自用而放在其行李内进口的饮用酒类或烟草；

②由该乘客或人员在香港任何入境站抵境范围内，获得关长批准的地方私用保税仓为自用而购买的饮用酒类或烟草；其数量为关长藉刊登于宪报的公告所指定而适用于一般情况或适用于该名乘客或人员所属的乘客类别或工作人员类别的数量。

(7) 圣礼所用的葡萄酒（如获教派领导人证明为如此使用者）；

(8) 供医院管理局使用或任何获财政司司长为此而认可的教育、科学或慈善机构使用的乙醇及甲醇，但须获关长书面批准和受关长施加的条件规限；

(9) 按规定方式制造的饮用酒类，但限于符合以下条件的情况：

①其所有人在香港管有该等饮用酒类的总数量不超逾 50 升；

②其所在处所内存放的该等饮用酒类不超逾 50 升；

③该等饮用酒类：

是贮存在以清楚可阅形式标明“家中自酿，不得售卖”或“Home Brewed, Not for Sale”的字眼或具相同意思的字眼的密封容器内的，或者是供实时饮用的。

(10) 关长运用其酌情决定权而当作是样本或宣传品，且向关长证明并使其信纳不具商业价值和拟转售的货品；

(11) 向关长证明并使其信纳为出口后再进口的已完税货品；

(12) 关长运用其酌情决定权而认为是真正作为私人礼物而送交给香港居民，且不具商业价值和拟转售的货品；

(13) 关长认为就此而征收税款为并不符合经济效益的货品；

(14) 向关长证明并使其信纳为已捐赠予真正的慈善机构以供在香港不收款项而派发的货品；

(15) 向关长证明并使其信纳为藉某些条例的施行而有权获给予豁免权或获豁免缴付税款的任何人所使用或耗用的货品，该等条例为《国际组织及外交特权条例》（第 190 章）《国际组织（特权及豁免权）条例》（第 558 章）《特权及豁免权（联合联络小组）条例》（第 36 章）《特权及豁免权（红十字国际委员会）条例》（第 402 章）或《领事关系条例》（第 557 章）；

(16) 按《应课税品（碳氢油的标记及染色）规例》（第 109 章，附属法例 C）所指明的方式及比例而加上标记及染色物质的轻质柴油；

(17) 在领有牌照油库中用于与燃油调合的柴油，但须获关长书面批准和受关长施加的条件规限；

(18) 从内地抵港的任何车辆的油缸中供该车辆使用的燃料，但货车除外；

(19) 从内地抵港的货车的油缸中供该货车使用的燃料，燃料分量如下表：

表 19 免缴税款的内地抵港货车燃料分量要求

获豁免缴付税款的燃料车辆汽缸容量	获豁免的分量
3,000立方厘米以下	100升
3,000-10,000立方厘米	200升
10,000立方厘米以上	300升

(20) 抽取作为样本供政府化验师进行分析的货品；

(21) 根据暂准进口证进口的货品。

2.6.3 纳税人及征税范围

2.6.3.1 纳税人

任何人士、企业及其他经济组织进口符合规定的酒类、烟草、碳氢油及甲醇到香港，需要在香港就应课税品缴纳相关税款。

另外，需要注意的是任何作贸易、营商或商业用途的应课税品均需要缴税。

2.6.3.2 征税范围

香港是一个自由港（Free Port）。进口或出口货物均无须缴付任何关税，只有四类应课税品需要缴税，包括：

（1）酒类；

（2）烟草（《公共卫生及市政条例》（第 132 章）第 2（1）条所指的无烟烟草产品除外）；

（3）以下各类碳氢油：

A. 飞机燃油；

B. 轻质柴油；

C. 汽油；

D. 煤油。

（4）甲醇。

任何船舶或飞机在香港的时候，其乘客或船员或机员没有关长准许，不得在该船或飞机上管有、保管或控制任何超逾下列数量的应课税酒类或烟草：

A. 就酒类而言，酒精或餐酒 1 升，或啤酒或司徒特啤酒 4 升，以及砵酒或雪利酒或力娇酒 1/2 升；

B. 烟草 250 克，或雪茄 50 支或香烟 200 支。

如超逾上述数量的酒类或烟草是高级人员、船员、机员或乘客的财产，并贮存于根据规定为保管船舶或飞机补给品而设的地方，且已在规定的纪

录上显示和列于进出口陈述书及船舶或飞机补给品申请书之内，则准许超过上述数量，亦不予以没收。

2.6.4 计税依据和税率

2.6.4.1 酒类

以下各种酒类须按所列的税率缴税，税率以价值的百分率表示：

表 20 酒类税率

序号	类别	税率
1	在摄氏 20 度的温度下量度所得酒精浓度以量计多于 30% 的酒类	100%
2	在摄氏 20 度的温度下量度所得酒精浓度以量计不多于 30% 的酒类，葡萄酒除外	0%
3	葡萄酒	0%

如无可用资料或资料不足，以致海关关长（或关长为评定须缴税款而授权的任何人员）无法确定在任何时间以一批托运的形式进口而分量少于 12 升的酒类的价值，则可按每升港元 160 元的税率评定该批酒类的须缴税款。

2.6.4.2 烟草类

烟草须按以下税率缴税：

表 21 烟草类税率

序号	类别	税率
1	每 1000 支香烟	港元 1,906
2	雪茄	每公斤港元 2,455
3	中国熟烟	每公斤港元 468
4	所有其他制成烟草，拟用作制造香烟者除外	每公斤港元 2,309

任何长逾 90 毫米（不包括任何滤嘴或烟嘴口）的香烟，每增加 90 毫米或不足 90 毫米即视作另一支香烟计算。

2.6.4.3 碳氢油类

碳氢油类须按下列每升税率缴税：

表 22 碳氢油类税率

序号	类别	税率
1	飞机燃油	港元 6.51
2	汽油（含铅汽油）	港元 6.82
3	汽油（无铅汽油）	港元 6.06
4	轻质柴油	港元 2.89
5	超低含硫量柴油	港元 2.89
6	欧盟 V 期柴油	港元 0.00

2.6.4.4 甲醇

甲醇及任何含甲醇的混合物均须按每百升（在摄氏 20 度的温度下量度）840 港元的税率缴税。此外，酒精浓度以量计超逾 30% 的每 1%，须执行每百升额外缴纳 28.10 港元的税率。

2.7 印花税（Stamp Duty）

2.7.1 概述

印花税是就文书征收的税种，其征收对象是证明交易的文书，并不是有关交易的本身。“文书”（Document）一词在《印花税条例》第 2 条中的定义是包括“一切书面文件”（Written Document）。即，如果相关交易没有开立证明交易的文书（例如：口头租约 Verbal Tenancy Contract），就无需缴付印花税。

2.7.2 税收优惠

根据《印花税法》载有关于豁免或宽免可予征收印花税法交易的条文，可获豁免缴交额外印花税法的情况如下：

(1) 提名父母、配偶、子女或兄弟姐妹接受物业权益（就额外印花税法而言，税务局会接受有血缘关系者、有半血缘关系者、被领养者、或继父母、继子女及继父母的子女属上述关系）；

(2) 增加/删除原有买家的父母、配偶、子女或兄弟姐妹的名字；

(3) 由法院判令或命令作出或依据法院判令或命令作出的物业出售，转让或归属，包括所有按《土地（为重新发展而强制售卖）条例》发出的强制售卖令，以及不论是否属《税法》第2条所指的财务机构的承按人取得的止赎令，以及卖家出售其自法院判令或命令出售/转让予或归属予卖家的物业；

(4) 出售物业仅关乎破产人的产业或因无能力偿付其债项由法院清盘的公司的财产；

(5) 属《税法》第2条所指的财务机构的承按人，或该承按人委任的接管人，透过不同方式把已承接的物业出售；

(6) 相联法人团体之间进行物业买卖或转让；

(7) 把物业出售或转让予政府；

(8) 出售或转让与离世者的遗产有关的物业，以及出售或转让一个从离世者遗产中继承或根据生存者取得权取得的住宅物业。

另外，未经发展的土地上兴建的住宅单位和一手住宅物业的销售无须征收额外印花税法。

综上所述，较为重要的豁免及宽免如下：

(1) 与政府的交易和领事馆处所租约等；

(2) 以婚姻为代价的馈赠；

(3) 向慈善机构作出的馈赠；

(4) 法人团体内的转让；

(5) 实益权益不变。

“法人团体内的转让”，一般情况下，在同一法人团体内两家关联公司，其中一间公司持有另一间公司不少于 90% 已发行股本的实益权益，或是有一间第三者公司持有另一间公司不少于 90% 已发行股本的实益权益，对其两家关联公司之间之转让证券转让书和不动产转易契可获豁免印花税。

“实益权益不变”，如果纳税人所订立的证券转易契或转让书不涉及实益权益的转移，有关的文书可豁免缴纳印花税。这情况一般适用于委任受托人代表拥有人持有物业或证券的文书，或受托人将物业或证券归还受益人的文书。

2.7.3 纳税人及征税范围

2.7.3.1 纳税人

印花税是就文书征收的税种，纳税人为签立了应税文书的双方或多方，而双方或多方需共同及个别地负责缴纳印花税。纳税人无论是个人或是公司，处于香港境内或是境外，只要所书立的文书属于《印花税条例》附表 1 所示的四个类别，需就书立的应税文书缴纳印花税。

2.7.3.2 征税范围

印花税的征收范围是体现在交易主体的财产性质上，而不是签立文书的地方。即使文书是在香港以外地方签立，也需要征收印花税。

四类应征收印花税的文书载于《印花税条例》附表 1 中。这些应征收印花税的文书分别为：

第 1 类：转让或租赁坐落香港的不动产（例如：住宅，土地等）；第 2 类：转让香港证券（例如：买卖证券，证券借贷等）；第 3 类：香港不记名文书；第 4 类：第 1，第 2 及第 3 类可征收印花税文书的复本及对应本。

2.7.4 计税依据、税率和计税方法

2.7.4.1 计税依据

印花税是以文书的代价（售价）或文书所涉及不动产或证券的价值两者中的较高数额计算。

实际执行方面，印花税署署长会先根据申报的售价征收印花税。如果转让的不动产或证券的价值在其后被认为高于申报的代价，则印花税署署长会作出进一步评税，按超过申报售价的价值征收额外的印花税。不动产转让的印花税值是按不受留置权限制的物业市值计算。市值一般会由差饷物业估价署署长提供。就非住宅物业来说，确定价值是以转让日为准。证券转让的印花税值是按所转让证券的净值计算。在确定印花税值时，印花税署署长一般会根据有关公司近期的账项，重新评估该公司资产在证券转让时的市值。

2.7.4.2 税率及计税方法

（1）不动产（第1类）（Immovable Property）

“不动产”的定义是土地、土地上的任何产业、权利、权益或地役权以及附连在土地的对象（即建筑物）。不动产交易涉及的文书主要包括：不动产的买卖、不动产的转易及不动产的租赁。

关于“不动产的买卖”，在香港适用于买卖不动产的应税文书一般分为三类：一是临时买卖协议；二是正式买卖协议；三是售卖转易契（一般称为“转让契”）。

在1992年以前，临时买卖协议及正式买卖协议均不属于售卖转易契的定义范围。香港特区政府为了限制住宅物业的炒卖活动（特别是炒卖楼花活动），于1992年起，扩大了印花税征收范围，将买卖住宅物业的协议纳入印花税的征税范围内，而非住宅物业则只有在正式的转让环节（即书立转易契时）才需要缴纳印花税。

而其后按照临时买卖协议签立的正式买卖协议及售卖转易契，则只须缴纳定额印花税 100 港元。

①不动产的买卖 (Sale of Immovable Property)

由 2016 年 11 月 5 日起，“从价印花税”的第 1 标准税率分为第 1 部（税率统一为 15%）及第 2 部。第 1 标准第 1 部税率适用于住宅物业，而第 1 标准第 2 部税率适用于非住宅物业及某些在 2013 年 2 月 23 日或之后但在 2016 年 11 月 5 日前就取得住宅物业所签立的文书。

第 1 标准第 2 部税率如下：

表 23 第 1 标准税率第 2 部税率

代价或市值	应缴税款
\$ 1-\$ 2,000,000	代价的 1.5%
\$ 2,000,001-\$ 2,176,470	\$ 30,000 + { (代价 - \$ 2,000,000) X20% })
\$ 2,176,470-\$ 3,000,000	代价的 3%
\$ 3,000,001-\$ 3,290,330	\$ 90,000 + { (代价- \$ 3,000,000) X20% })
\$ 3,290,331-\$ 4,000,000	代价的 4.5%
\$ 4,000,001-\$ 4,428,580	\$ 180,000 + { (代价- \$ 4,000,000) X20% })
\$ 4,428,581-\$ 6,000,000	代价的 6%
\$ 6,000,001-\$ 6,720,000	\$ 360,000 + { (代价- \$ 6,000,000) X20% })
\$ 6,720,000 -\$ 20,000,000	代价的 7.5%
\$ 20,000,000-\$ 21,739,130	\$ 1,500,000 + { (代价- \$ 20,000,000) X20% })
\$ 21,739,130 以上	代价的 8.5%

然而，上述的第 1 标准税率不适用于以下情况：

A. 买方是香港永久性居民，而其在购买有关住宅物业（不论是否连同 一个车位）时，是代表自己行事且在香港没有拥有任何其他住宅物业（及 车位，如适用）；

B. 由多于一名香港永久性居民以分权拥有人或联权拥有人方式共同购 入住宅物业（不论是否连同 一个车位），而他们在购买有关住宅物业时， 各人均是代表自己行事及在香港没有拥有任何其他住宅物业（及车位，如 适用）；

C. 由一名香港永久性居民与其非香港永久性居民的近亲（即配偶、父母、子女、兄弟姐妹）以分权拥有人或联权拥有人方式共同购入住宅物业，他们在购买有关住宅物业时，各人均是代表自己行事及在香港没有拥有任何其他住宅物业；

D. 近亲之间买卖或转让住宅物业，不论他们是否香港永久性居民及在购买或转让该物业时，是否在香港拥有任何住宅物业；

E. 提名一名在香港拥有住宅物业的近亲（不论是否香港永久性居民）
签订转易契；

F. 购买人购买住宅物业或非住宅物业是由法院判令或命令作出或依据法院判令或命令作出的，该等法院判令或命令包括不论是否属《税务条例》第 2 条所指的财务机构的承按人取得的止赎令；

G. 根据转易契，将一个按揭住宅物业转让或归属于该物业的承按人（该承按人须属《税务条例》第 2 条所指的财务机构），或该承按人委任的接管人；

H. 因原有的一个物业已：

a. 由市区重建局因进行市区重建计划购买或其他方式取得；

b. 根据《收回土地条例》（第 124 章）第 3 条发出的命令被收回或根据该条例第 4A 条藉协议购买；

c. 依据由土地审裁处根据《土地（为重新发展而强制售卖）条例》（香港法例第 545 章）第 4（1）（b）（i）条作出的售卖令已出售；

e. 根据一项根据《地下铁路（收回土地及有关规例）条例》（香港法例第 276 章）第 4（1）条作出的命令收回；

f. 根据一项根据《道路（工程、使用及补偿）条例》（香港法例第 370 章）第 13（1）条作出的命令收回；

g. 根据一项根据《铁路条例》（香港法例第 519 章）第 16 或 28（1）条作出的命令收回；

h. 根据一项根据《土地征用（管有业权）条例》（香港法例第 130 章）第 3（1）或（2）条作出的征用令被征用；

i. 根据一项根据《土地排水条例》（第 446 章）第 37（2）条作出的命令收回而取得一个替代物业，该人在取得替代物业的交易是代表自己行事。

在此情况下，较低的“从价印花税”税率（第 2 标准）将适用。此外，任何在 2020 年 11 月 26 日或以后签立以买卖或转让非住宅物业的文书的「从价印花税」将会以第 2 标准税率征收。第 2 标准税率如下：

表 24 第 2 标准税率

代价或市值	应缴税款
\$ 1-\$ 2,000,000	\$ 100
\$ 2,000,001-\$ 2,351,760	\$ 100 + ((代价 - \$ 2,000,000) X10%)
\$ 2,351,761-\$ 3,000,000	代价的 1.5%
\$ 3,000,001-\$ 3,290,320	\$ 45,000 + ((代价- \$ 3,000,000) X10%)
\$ 3,290,321-\$ 4,000,000	代价的 2.25%
\$ 4,000,001-\$ 4,428,570	\$ 90,000 + ((代价- \$ 4,000,000) X10%)
\$ 4,428,571-\$ 6,000,000	代价的 3%
\$ 6,000,001-\$ 6,720,000	\$ 180,000 + ((代价- \$ 6,000,000) X10%)
\$ 6,720,000 -\$ 20,000,000	代价的 3.75%
\$ 20,000,000-\$ 21,739,120	\$ 750,000 + ((代价- \$ 20,000,000) X10%)
\$ 21,739,120 以上	代价的 4.25%

注 1) 除获特定豁免或另有法律规定外，于 2017 年 4 月 12 日或之后签立以买卖或转让住宅物业的文书，即使买方或受让方是代表自己行事的香港永久性居民，且他/她在取得有关住宅物业时，在香港没有拥有任何其他住宅物业，若以一份文书取得多于 1 个住宅物业，均须按第 1 标准第 1 部税率（划一为 15%）缴纳“从价印花税”。

②额外印花税（Special Stamp Duty）

为抑制住宅物业的投机炒卖活动，香港特区政府对在 2010 年 11 月 20 日及以后取得的住宅物业，并在取得后 24 个月内（物业是在 2010 年 11 月 20 日或之后至 2012 年 10 月 27 日前取得）或 36 个月内（物业是在 2012 年 10 月 27 日或之后取得）将其转售，须于从价印花税之上缴付“额外印花税”。

该税是根据物业交易的代价款额或物业市值（以较高者为准），按转让方转让前持有物业的不同持有期而定的税率计算。

表 25 额外印花税税率

不同的物业持有期	在 2010 年 11 月 20 日或之后至 2012 年 10 月 27 日前取得物业	在 2012 年 10 月 27 日或之后取得物业
物业在六个月或以内转售	15%	20%
超过六个月但在十二个月或以内转售	10%	15%
超过十二个月但在二十四个月或以内转售	5%	10%
超过二十四个月但在三十六个月或以后	-	10%

买卖双方 在物业转售交易中须共同及个别承担缴付额外印花税的责任。另外，于 2010 年 11 月 20 日前已取得的住宅物业，不论其什么时候处置都无须缴纳额外印花税。

③ 买家印花税 (Buyer's Stamp Duty)

由 2012 年 10 月 27 日起，香港特区政府就住宅物业交易加征“买家印花税”。除非获豁免（一般是买方或承让人为代表自己行事的香港永久性居民（即该人为物业的名义及实益拥有人）），“买家印花税”适用于 2012 年 10 月 27 日或之后就住宅物业所签立的买卖协议或售卖转易契。“买家印花税”是在现有的从价印花税及“额外印花税”（如适用）之上，就住宅物业交易加征的印花税，税率为物业交易的代价或物业市值（以较高者为准）的 15%。

④ 不动产的转易 (Conveyance of Immovable Property)

不动产的转易一般适用于赠予或以低于公允价值转让不动产的情况。

若不动产转易契不带有任何有价值代价，则转让的唯一文书就是赠予契据（也称作转让书或转易契）。

赠予契据或以低于公允价值买卖不动产的协议，其同样适用买卖不动产的印花税率。但因其不动产的转易价值未能实际反映在相关协议或契据

上，故其计税基准不会以相关文件的上述款额为准，而是采用该被转易不动产的市值计算作为计税基准。

⑤不动产的租赁 (Lease of Immovable Property)

有关坐落香港不动产的租赁合同（租约），根据租约上的合同总价或平均年租，在签立后 30 天内加盖印花。相关适用印花税税率如下：

表 26 不动产租赁合同印花税税率

租赁期	印花税率
租赁期不肯定	平均年租的 0.25%
一年或以下	租金总额的 0.25%
超过一年但不超过三年	平均年租的 0.5%
超过三年	平均年租的 1%

租赁合同所涉及的各方和其他签立租约的人均需负责缴付印花税，但实际上，印花税一般是由出租人和承租人平均分担。若租约其后依据已加盖适当印花的租约协议订立，则该租约只需缴付 3 港元的定额印花税，而加盖印花的期限也是签立租约后三十天内。如果租约内只有对转手费的约定，则印花税率与土地转让契约所付的相同。如果租约内包含转手费及租金的规定，则租约内规定的转手费，须付从价印花税 4.25%；至于租约内规定的租金，印花税率则因租期长短而异（即由每年租金的 0.25%至 1%不等）。

(2) 香港证券（第 2 类） (Hong Kong Stock)

香港证券主要包括在香港注册成立的公司或是在香港联合交易所上市的公司的股份（其中，由于内地投资者通过南向交易买卖的港股通股票、在内地售卖及购买于基金互认安排下的香港互认基金单位属于《印花税条例》（第 117 章）第 2 条所指的香港证券，因此有关交易须在香港缴纳印花税）。而一般非股权或资本投资性质的票据则不属于香港证券范围，例如：借贷资本、汇票或承付票、存款证、债券等。而有关应税文件的税率主要分为：

①成交单据（买单或卖单）（印花税率：买卖双方各 0.1% / 待相关立法程序完成后，有关税率从 2021 年 8 月 1 日开始会调高至 0.13%）；

②证券转让文书（定额印花税：5 港元）

A. 证券买卖（Sale and Purchase of Hong Kong Stock）

公司或个人以主事人或代理人身份购买或售卖香港证券的人士必须签立成交单据（买单或卖单），按代价或证券价值的 0.1%（或如上 0.13%）缴付印花税。由于购买人和售卖人必须各自签立成交单据，因此交易的印花税合计为 0.2%（或如上 0.26%）。如果成交单据是在香港签立，便须在签立后两天内缴纳印花税。如在香港境外签立，则须在签立后三十天内缴纳。

如果证券转让文书是在香港签立，便须在签立前缴纳印花税。如在香港境外签立，则须在签立后三十天内缴纳。

在联交所进行的南向交易，其印花税将根据现行印花税署署长与联交所订立的印花收取协议经联交所收取。

就售卖及购买于基金互认安排下的香港互认基金单位的交易，投资者须签立成交单据，并在加盖印花的期限内缴纳印花税。

B. 无偿处置转让产权（Transfer operating as a voluntary disposition inter vivos）

这类无偿处置转让产权的转让文书，因其价值未能在转让证券文件上反映，因而须按所转让证券的市值而非代价来计算印花税。印花税计算以代价或所转让股份价值的 0.2%（或如上 0.26%）征收从价印花税，另加定额印花税 5 港元。适用于证券买卖的印花税比转让不动产的印花税低，在某些情况下，转让公司股权有利于降低印花税的税负。举例：如 A 公司拥有一项不动产（价值 500 万港元），并打算出让予第三方，A 公司选择转让其不动产或转让其公司 100% 股权，其实际印花税计算将会有很大的差别：
转让不动产：（第一类） $\$5,000,000 \times 3\% = \$150,000$ ；转让公司股权：

(第二类) $\$5,000,000 \times 0.2\% = \$10,000$ (或如上 $\$5,000,000 \times 0.26\% = \$13,000$)。

但因转让公司可能会承担其以往的经营风险和债务，故此在一般情况下，建议选择交易方式时需了解相关公司的背景和财务状况，以免承受不必要的风险和支出。

C. 证券借用及借出 (Stock borrowing and Lending)

证券售卖或购买的定义也包括以有值代价进行的任何产权处置或取得 (分配除外)。因此，借出及借用香港证券就如售卖及购买一样须征收印花税。

例如，售卖及购买香港证券，证券借用交易须表面上按代价或所借证券价值两者中的较高数额的 0.2% (或如上 0.26%) 征收印花税。

证券交还时，会被视为另一宗证券售卖及购买，因而同样须征收 0.2% (或如上 0.26%) 的印花税。

除非在《印花税条例》下豁免，任何港股通股票在内地的非交易转移须根据第 19 (1E) (a) 条被当作是有关股票的买卖，内地投资者须就有关转移订立成交单据并在香港缴交印花税，香港结算及中国结算将协助内地投资者向印花税署署长缴纳印花税。

售卖及购买于基金互认安排下的香港互认基金单位的非交易转移被视为有关证券的买卖，投资者须订立成交单据，并在加盖印花的期限内缴纳印花税。

(3) 不记名文书 (第 3 类) (Bearer Instruments)

不记名文书一般是任何借交付即可将证券转让的给予持文书人的文书，包括：

① 在香港发行的不记名文书；

② 由在香港组成的法人团体或由他人代该法人团体在其他地方发行的不记名文书，或由在香港设立的非法人团体或由他人代该团体在其他地方发行的不记名文书。

香港不记名文书必须在发行前按发行时市值的 3% 加盖印花。

(4) 复本及对应本 (第 4 类) (Duplicates and Counterparts)

任何印花税应税文书 (包括上述第 1、第 2 及第 3 类) 其复本及对应本征收 \$5 的定额印花税。

加盖印花期限是签立日后七天内, 或文书正本获准的较长期限。

2.8 其他税 (费)

2.8.1 商业登记费 (Business Registration Fee)

2.8.1.1 概述

根据《商业登记条例》Business Registration Regulations (香港法例第 310 章) 的规定, 任何在香港经营业务的人士 (包括海外个人或公司), 需为其业务申请商业登记证来从事商业活动, 并且缴付商业登记费及政府征费。

需要注意的是, 商业登记并非以管理商业活动为目的, 也不等同于营业执照。

2.8.1.2 征收优惠

如下情况可豁免征收商业登记费及征费:

(1) 任何属于公共性质的慈善、宗教或教育机构: 来源于其生意或业务的任何利润, 仅作本身的慈善、宗教或教育用途, 并无在香港以外地方大量花费; 及上述生意或业务是在确实贯彻该机构的宗旨下经营的, 或与上述生意或业务相关的工作主要是由设立该机构所惠及的人进行的;

(2) 从事以下业务: 农业, 包括种植供销售的蔬果花卉; 繁育或饲养牲畜 (包括生产奶品)、家禽 (包括生产蛋类)、蜜蜂 (包括生产蜂蜜) 或鱼类 (包括甲壳类动物及蚝); 渔业。但本段并不适用于根据《公司条例》(香港法例第 622 章) 在香港成立为法团的公司或《公司条例》(香

港法例第 622 章) 第 XI 部适用的公司; 政策局局长根据规例所不时准予豁免的其他业务。

(3) 小型业务可获豁免缴费, 如纳税人业务每月的平均生意额不超过以下限额, 可申请豁免缴付商业登记费及征费:

A. 主要凭提供服务以赚取利润的业务: 10,000 港元 (由 1996 年 4 月 1 日起生效);

B. 其他业务: 30,000 港元 (由 1996 年 4 月 1 日起生效)。

对于现有业务, 上述每月平均生意额须为紧接申请提出前 6 个月的每月平均款额。至于新开业务, 则须为该业务开业后首 6 个月的估计平均款额。根据《商业登记条例》规定, 局长在收到按照订明的方式提出的豁免申请后, 如信纳有关业务情况, 可豁免经营该业务的人缴付订明的商业登记费及征费。

如豁免是在订明的商业登记费及征费缴付后才批给的, 该登记费及征费将被退还纳税人。

如独资股东或相同合伙人同时经营两项或多于两项业务, 则任何一项该等业务均不会获得豁免。

注: 考虑到新冠肺炎疫情的影响, 2021/22 年度财政预算案建议宽免商业登记费, 由 2021 年 4 月 1 日起为期一年。有关建议须经立法会审议及通过, 才能生效。

2.8.1.3 征收规定

(1) 征收对象

任何在香港独资 (Sole Proprietor)、合伙 (Partnership) 或以公司 (Company) (包括香港和海外成立的公司) 形式开展业务的经营者须于有关业务开始经营起计 1 个月内办理商业登记, 是商业登记的纳税人。

香港税务局不会接纳任何不存在或尚未开始经营的业务的商业登记申请。

(2) 征收范围

须办理商业登记的“业务”（Business）包括：

①以营利为目的而从事的任何形式的生意、商务、工艺、专业、职业或其他活动；

②为会员提供设施、服务及专用处所，以便进行社交或康乐活动的会社；

③所有根据《公司条例》在香港注册成立的有限公司，或并非在香港成立但在香港设有营业地点的有限公司，不论其实际上是否有在香港经营业务；

④所有在香港设有代表办事处或联络办事处，或出租其在香港的物业的非在香港成立的有限公司，不论其是否在香港设立营业地点。

如果相关业务或公司只有职位或受雇工作的人士，不会被视为经营业务，亦无须办理登记。

另外，根据《商业登记条例》规定的下列各有关人士从事的服务或经营活动，不必办理商业登记：

①慈善机构；

②农业、园艺或渔业的经营（此项豁免不适用于根据《公司条例》成立为法团或须注册的公司）；

③擦皮鞋的生意；

④根据《小贩规例》须要领取牌照的各种小贩生意（在建筑物内经营者除外）。

2.8.1.4 征收依据和费率

经营业务人士，可选择发出1或3年有效期的商业登记证。经营人士一经提出选择，该选择将持续有效，直至他另行以书面形式撤销选择为止。

表 27 商业登记证费率

日期	商业登记证						分支机构登记证					
	1年证			3年证			1年证			3年证		
	登记	征费	总数	登记	征费	总数	登记	征费	总数	登记	征费	总数

	费			费			费			费		
2021年4月1日或以后	0*	250	250	3,200*	750	3,950	0*	250	250	116*	750	866

*此为2021/22年度财政预算案法例修订建议，由2021年4月1日起为期一年。有关建议须经立法会审议及通过，才能生效。

2.8.2 汽车首次登记税 (Motor Vehicle First Registration Tax)

2.8.2.1 概述

香港没有特别针对进出口货物（包括汽车）征收关税，但为了减少香港特别行政区道路的负荷和控制进口车辆的数目，减低空气污染，香港特区政府根据《汽车（首次登记税）条例》（香港法例第330章）对所有在香港道路上首次使用的汽车，征收“汽车首次登记税”。

负责计算及征收“汽车首次登记税”的部门并非香港税务局，而是香港运输署，香港运输署也负责车辆的零售价目表公布。

负责评定进口车辆的应课税值是香港海关，而香港海关也会为汽车的进口商和分销商进行登记，以及处理汽车进口申报。

2.8.2.2 税收优惠

符合以下情况者，可以享受减免税：

(1) 由2018年4月1日至2024年3月31日期间（包括首尾两天），一般电动私家车首次登记税的宽减额将维持以97,500元为上限；及电动商用车、电单车和机动三轮车将继续获全数豁免其首次登记税。

(2) 「一换一」计划：由2021年2月24日至2024年3月31日期间（包括首尾两天），符合条件的私家车车主如购买新电动私家车并安排拆毁其拥有的合条件的「旧私家车」，将可获较高的首次登记税宽减额，上限为287,500元。

(3) 如就汽车申请首次登记的伤残人士能够令署长相信他适宜驾驶该汽车，可减免该汽车的应课税价值中为首的300,000港元的首次登记税。

(4)如伤残人士要求获得豁免,而有关汽车的应课税价值超过 300,000 港元,则署长须按适用于未扣除豁免额的全部应课税价值的比率,就结余的应课税额评估首次登记税。

(5)伤残人士如在之前 5 年内曾登记一辆获豁免的汽车,或曾在无须缴税情况下登记一辆汽车,则无权登记一辆获豁免的汽车,但如署长按其绝对酌情决定权信纳情况特殊,则属例外。

(6)由 2007 年 4 月 1 日起,申请人前往运输署香港牌照事务处为其私家车递交首次登记申请时,如能同时提交有效的《环保私家车证明书》,在文件及资格获核实后,可减免汽车首次登记税 30%,减免上限为每辆 50,000 港元。

2.8.2.3 纳税人及征税范围

(1) 纳税人

车辆可以个人或注册公司名义作汽车首次登记,而该人士或公司同时成为汽车首次登记税的纳税人。

申请汽车首次登记的人士指:

- ①购买汽车的个人或公司;
- ②汽车的进口者(如该个人或公司并非注册进口者)。

而上述人士还应是汽车申请首次登记的人士。个人购买汽车必须年满十八岁。

(2) 征税范围

任何人士从香港分销商购买汽车或是自行进口汽车,都需要为汽车在香港进行首次登记手续,并须在该汽车首次在使用道路前在香港缴付首次登记税。

登记车主、申请首次登记的人或申请更改登记汽车所有权的人,如其购买的二手汽车或本地装配汽车,价格高于以下总数的价格出售的,需要交纳额外首次登记税。

该总数即根据《汽车（首次）登记税》第4E（2）（a）（i）、（ii）及（iiia）或（c）条，按该辆汽车是新汽车（本地装配汽车除外），并且按照公布的零售价确定。额外交纳首次登记税是以此总数计算应课税价值，加上就该辆汽车所缴付或须缴付的首次登记税后得出的总数。

2.8.2.4 计税依据、税率及计税方法

（1）计税依据

首次登记税是以该汽车的应课税值及根据汽车（首次登记税）条例附表内就该类别的汽车所指明的百分率计算。

一般来说，车辆的应课税值是根据该车辆香港运输署公布的零售价或根据香港海关评估的临时应课税值来计算。

计算某辆汽车的应课税价值通常按如下的原则：

①凡该辆汽车是新汽车（本地装配汽车除外）且已有公布零售价的，其应课税价值为下述各项的总和：

A. 该辆汽车的公布零售价，包括制造商的任何保证金及任何其他强制性保证；

B. 为该辆汽车所安装或将于进行首次登记后6个月内为该辆汽车安装的任何自选配件的公布零售价；

C. 该辆汽车售卖时所附带的任何不论是否即时生效的保证（制造商的保证及任何其他强制性保证除外）的公布零售价；

D. 在不损害《汽车首次登记税》第4D条第（3）款的一般性原则下，就该辆汽车的购买及进口而已缴付或须缴付的任何经纪费用或代理费用；

E. 在根据第《汽车首次登记税》第4D条第（3）款作出的公告内宣布为本节所指的费用，或属在该公告内宣布为本节所指的费用类别的费用。

②凡该辆汽车是本地装配汽车的新汽车，其应课税价值为下述各项的总和：

A. 底盘或驾驶室及底盘的公布零售价，包括制造商的任何保证及任何其他强制性保证；

B. 为该辆汽车所安装或将于进行首次登记后 6 个月内为该辆汽车所安装的任何自选配件的公布零售价；

C. 该辆汽车售卖时所附带的任何不论是否即时生效的保证（制造商的保证及任何其他强制性保证除外）的公布零售价；

D. 署长就添加在底盘或驾驶室及底盘的指明附加物按规定确定的价值；

E. 在不损害一般性原则下，就该辆汽车某些部分的购买及进口而已缴付或须缴付的任何经纪费用或代理费用；

F. 在根据条例作出的公告内宣布为本节所指的费用，或属在该公告内宣布为本节所指的费用类别的费用；

G. 如向署长证明并使其信纳该辆汽车的附加物以前曾课税且转换附加物的订明条件已获遵从，则就计算汽车的应课税价值而言，附加物的价值不得计算在内。

③凡该辆汽车是香港进口的新汽车而无公布零售价的，其应课税价值为：

A. 就已付价格作出的声明价值（根据《汽车首次登记税》第 4D 条所作的声明价值）；

B. 如署长不信纳就已付价格作出的声明价值（根据第 4D 条所作的声明价值）反映该辆汽车的市值（包括连带的运费及保险费），则课税价值应为署长在考虑该辆汽车的车龄及该辆汽车在原产地的零售价后所制定的其他价值，包括为使该辆汽车达至符合首次登记规定所需要的状态而需要的一切物料和工程方面的费用。

④凡该辆汽车在其运入香港前已在香港以外地方以任何进口者名义登记（二手进口汽车），其应课税价值为就已付价格作出声明（根据第 4D 条声明）的该辆汽车的声明价值减去署长容许的折旧；

⑤凡该辆汽车是曾在香港的道路上合法使用过的汽车（被制造商、进口者、分销商或零售商或根据车辆行驶许可证而在进行首次登记前使用过

的汽车除外），而该辆汽车已变成首次须予缴付首次登记税或已变成须予缴付额外首次登记税，其应课税价值为：

A. 根据上述①、②或③段（视属何情况而定）计算的应课税价值，减去：

a. 由该辆汽车不再是新汽车之日起至该辆汽车变成应课首次登记税或额外首次登记税之日的一段期间按订明的比率计算的折旧；月内少于 15 天者，该月不计算在该段期间内，但若有 15 天或以上者，则作一个月计算；

b. 任何已期满部分的保证（制造商的保证及任何其他强制性保证除外）的价值，而该价值须以该保证的公布零售价或（如无公布零售价）根据第 4D 条声明的声明价值为基准而计算；

B. 凡不能根据上述①、②或③段确定应课税价值，则由署长决定按何价值去计算汽车的价值。

（2）税率

表 28 汽车首次登记税税率

公布零售价或海关评估应课税值	税率
私家车	
1、最初的 150,000 港元	46%
2、其次的 150,000 港元	76%
3、其次的 200,000 港元	115%
4、剩余的应课税价值	132%
客货车以外的货车	
	15%
的士、小巴、巴士或特别用途车辆	
	3.7%
电单车、机动三轮车	
	35%
许可车辆总重不超过 1.9 公吨的客货车	
5、最初的 150,000 港元应课税价值	35%
6、其次的 150,000 港元应课税价值	65%
7、其余应课税价值	85%
许可车辆总重超过 1.9 公吨的客货车	
	17%

（3）计税方法

汽车首次登记税 = 应课税价值 × 适用税率。

2.8.3 博彩税 (Betting Duty)

2.8.3.1 概述

博彩税是根据《博彩税（修订）条例》（香港法例第 108 章）的规定，香港特区政府对于在香港取得博彩收益所征收的税种，包括香港赛马会所收取的赛马投注、足球博彩投注及六合彩收益等。因为博彩税是在投注环节向获批准之投注举办商征收，所以一般大众市民是不需要缴交博彩税的。

2.8.3.2 税收优惠

暂无相关优惠政策。

2.8.3.3 纳税人及征税范围

(1) 纳税人

博彩税是就六合彩的收益、以及获批准的赛马和足球比赛投注的净投注金收入，在投注环节向投注举办商征收的税种，而并不会向中奖人士征收博彩税。因此，获香港特区政府批准营运的投注举办商是博彩税的纳税人。而投注博彩活动中的中奖者（例如：六合彩头奖得主）是不需要缴交博彩税的。

任何人举办民间博彩活动，而并非接受公众投注博彩的公司或个人将不需缴纳博彩税。

(2) 征税范围

博彩税的征税范围如下：

- ①获批准的公司从举办赛马投注所得的净投注金收入；
- ②获批准的现金彩票活动所受的供款或参加款项；
- ③获批准的公司从举办奖券活动中取得的收益；
- ④获批准的公司从举办足球比赛投注所得的净投注金收入。

然而，一般民间抽奖活动是不纳入博彩税征收范围。

2.8.3.4 计税依据、税率及计税方法

(1) 计税依据

针对不同的项目，其计税的依据也不同。

①赛马投注：

就赛马投注举办商从举办获批准赛马投注而就每一课税期取得的净投注金收入以累进税率征收。即：就每一课税期取得的净投注金收入，以每一级别的赛马博彩毛利乘以相关累进税率。

毛利即投注额减去派彩及回扣（适用于投注人士的落败投注额达1万元或以上）。

②现金彩票：

按经批准出售的现金彩票收益。

③奖券活动（六合彩）：

由获批准的公司所发行的六合彩券收益。

④足球比赛投注：

由2003年7月18日起，获批准的公司从举办足球比赛投注所取得的净投注金收入须课博彩税。

⑤加收赛马博彩税：

如符合下面情况，将可能加收赛马博彩税：

A. 某完全有关课税期的保证款额多于下述税款：根据第6GD(1)条对首名赛马投注举办商从举办获批准赛马投注而就该课税期取得的净投注金收入征收的赛马博彩税；

B. 某局部有关课税期的保证款额多于下述税款：根据第6GD(1)条对首名赛马投注举办商从举办获批准赛马投注而就该课税期取得的净投注金收入征收的赛马博彩税的有关份额。

(2) 有关税率

表 29 博彩税税率

赛马投注	现金彩票	奖券活动	足球比赛投
------	------	------	-------

			活动	(六合彩)	注
A.	最初 \$11,000,000,000 的净投注金收入	72.5%	按付款、供款或参加款项的 30%	奖券活动收益的 25%	净投注金收入的 50%
B.	其次\$1,000,000,000的净投注金收入	73%			
C.	其次\$1,000,000,000的净投注金收入	73.5%			
D.	其次\$1,000,000,000的净投注金收入	74%			
E.	其次\$1,000,000,000的净投注金收入	74.5%			
F.	余额	75%			
		折扣率			
-	香港以外的地方的折扣率	72.5%			

(3) 计税方法（赛马投注）

①净投注金收入的计算：

赛马投注举办商从举办获批准赛马投注而就某课税期取得的净投注金收入，须运用以下公式计算为 $Q - Y$ 。

②就在香港以外的地方（指明地方除外）获接受的合资格投注征收的公式： $P \times (S/Q) - (K \times (S/Q) \times \text{有关税率} \times \text{就在香港以外的地方（指明地方除外）所定的折扣率})$

③就在每个指明地方获接受的合资格投注征收的公式： $P \times (T/Q) - (K \times (T/Q) \times \text{有关税率} \times \text{就指明地方所定的折扣率})$

④就非合资格投注征收公式： $P \times [(Q - R) / R]$

其中：

A. P 代表若非因《博彩税条例》第（2）（a）款，根据第（1）款就赛马投注举办商从举办获批准赛马投注而就有关课税期取得的净投注金收入征收的赛马博彩税；

B. Y 代表在该课税期内变为须由该举办商派发或支付的彩金及投注回扣的总额。

C. Q 代表符合以下描述的投注的总额——

- a. 就有关赛马投注举办商举办获批准赛马投注而获接受；
- b. 与有关课税期有关；

D. R 代表符合以下描述的合资格投注的总额——

- a. 就有关赛马投注举办商举办获批准赛马投注而获接受；
- b. 与有关课税期有关；

E. S 代表符合以下描述的合资格投注的总额——

- a. 就有关赛马投注举办商举办获批准赛马投注而在香港以外的地方（指明地方除外）获接受；
- b. 与有关课税期有关；

F. T 代表符合以下描述的合资格投注的总额——

- a. 就有关赛马投注举办商举办获批准赛马投注而在指明地方获接受；
- b. 与有关课税期有关；

G. K 代表有关赛马投注举办商从举办获批准赛马投注而就该课税期取得的净投注金收入。

2.8.4 飞机乘客离境税 (Air Passenger Departure Tax)

2.8.4.1 概述

飞机乘客离境税是根据《飞机乘客离境税条例》（香港法例第 140 章）的规定，向乘搭飞机离开香港的乘客征税。

2.8.4.2 税收优惠

以下情况的旅客可豁免飞机乘客离境税：

(1) 直接过境乘客，即由香港以外的地方乘搭飞机抵达机场的直接过境乘客，而此类乘客：

①不经过入境检查，但如由于非乘客所能控制并获处长信纳的原因而经过入境检查者则属例外；

②于其后乘搭同一架飞机离开香港，或由于该架飞机被宣布不能提供服务而乘坐另一架飞机离开香港。

(2) 转机过境乘客，即从香港以外的地方乘搭飞机抵达机场的过境乘客，而此类乘客既不是直接过境乘客，同时：

①不经过入境检查，但如由于非乘客所能控制并获处长信纳的原因而经过入境检查者则属例外；

②于其后乘坐另一架飞机离开香港。

(3) 符合以下说明的乘客

①由香港以外的地方乘搭飞机抵达机场，而在为该到港航程发出乘客机票时，该飞机是预定在某天飞抵机场的；

②于其后乘搭飞机离开香港，而在为该离港航程发出乘客机票时，该飞机也是预定在(a)段所提述的同一天飞离机场的。

(4) 属以下类别的乘客

①纯粹由于所乘搭的飞机遭遇危难、紧急情况或恶劣天气降落香港而抵达；

②于其后在切实可行范围内尽快乘搭飞机离开香港者。

(5) 乘搭在当时作以下用途的飞机离开香港的乘客

①作政府的公务或礼仪用途；

②作任何国家政府的军事、外交或礼仪用途；

③作联合国或其属下专门组织的公务或外交用途。

(6) 乘搭民航飞机离开香港并属下述类别的乘客

①中国人民解放军人员或中央人民政府国防部所资助的平民；

②与香港驻军一起身处香港或在与香港驻军有关联的情况下而身处香港，及与其同住的家庭成员，而他们的旅费是由有关当局安排或获有关当局批准，且具备驻军最高指挥官或其代表所签发的证明书作为证据。

(7) 离开香港往外国永久定居，并属根据《入境条例》（香港法例第 115 章）第 2 条所界定的越南难民的乘客。

(8) 因《国际组织及外交特权条例》（第 190 章）或《国际组织（特权及豁免权）条例》（第 558 章）的实施而有权获豁免缴付税款的乘客。

(9) 属以下类别的乘客，但他们须以令处长满意的方式提出身份证明：

① 《人事登记规例》（第 177 章，附属法例 A）第 2 条所指的领事或领事馆职员（属内地公民或香港特别行政区永久性居民的领事或领事馆职员除外）及其同住的家庭成员；

② 受雇专为驻香港领事馆的领事或领事馆职员提供私人服务者，而他们是有关领事馆所代表国家（地区）的国民，并纯粹由于提供上述服务而被带来香港；

③ 《领事关系条例》（第 557 章）的实施而有权获豁免缴付税款的乘客。

(10) 属《特权及豁免权（联合联络小组）条例》（第 36 章）所适用的人的乘客，但他们须以令处长满意的方式提交身份证明。

(11) 12 岁以下的乘客。

(12) 符合以下说明的乘客：

① 由中国任何地方（香港除外）乘搭获香港机场管理局批准在香港国际机场下碇停泊的船舶抵达该机场；

② 于其后乘搭飞机离开香港；

③ 在离开香港前的所有时间内均停留在依据《机场管理局条例》（香港法例第 483 章）第 37 条指明的限制区内。

2.8.4.3 纳税人及征税范围

(1) 纳税人

每名在机场乘搭飞机离开香港的乘客（年满 12 岁）均为飞机乘客离境税纳税人（包括香港和境外人士）。

(2) 征税范围

如乘客在香港乘搭飞机离开香港, 则需要在香港缴纳飞机乘客离境税。

2.8.4.4 计税依据和税率

每名香港国际机场的离境旅客须缴交 120 港元的离境税。

2.8.5 酒店房租税 (Hotel Accommodation Tax)

2.8.5.1 概述

酒店房租税是根据《酒店房租税条例》(Hotel Accommodation Tax Ordinance) (香港法例第 348 章) 的规定, 对纳税人取得的酒店住房租金收入征收的税。酒店须按住客所付房租缴纳税款。

为鼓励香港旅游业的发展, 政府自 2008 年 7 月 1 日起, 将税率调低为客人所付房租的 0%, 即免收酒店房租税 (2008 年 7 月 1 日前, 税率为 3%)。

2.8.5.2 纳税人及征税范围

(1) 纳税人

在香港拥有酒店的所有人为酒店房租税的纳税人。

(2) 征税范围

酒店房租税是根据《酒店房租税条例》对位于香港的酒店住房征收的税种。

“酒店”指任何场所, 而该场所的所有人显示在其提供的住房的范围内, 提供住房予任何到临该场所并且有能力和愿意为所获提供的服务及设施缴付合理款项而本身状况亦属宜于获得接待的人。

根据《酒店东主条例》(Hotel Proprietors Ordinance) (香港法例第 158 章) 的规定, 酒店须当作为旅馆, 而任何其他场所均不得当作为旅馆。而根据《旅馆业条例》(Hotel and Guesthouse Accommodation Ordinance) (香港法例第 349 章) 的规定, “旅馆” (hotel、guesthouse) 的定义指任何处所, 其占用人、所有人或租客显示在他可提供的住宿的范围内, 他会向到临该处所的任何提供住宿的地方, 而该人看似是有能力并愿意为

所提供的服务及设施缴付合理款项，并且是在宜于予以接待的状况的。酒店、旅馆应根据规定取得相关牌照。

“住房”指由酒店所有人租予客人住宿，或供客人作住宿用途的任何备有家具的房间或套房，其中并包括通常在其内所提供的家具、用具及装置。

“房租”指由客人或其代表为所获提供的住房而缴付的款项。

2.8.5.3 计税依据、税率及计税方法

(1) 计税依据

根据《酒店房租税条例》的规定，政府会就酒店所收取的一切房租收入征收酒店房租税。该条例把房租界定为须由顾客或其代表为所获提供的住房而缴付的款项。

顾客或其代表可以金钱或金钱的等值缴付，其中还包括可用以偿付因房租而欠酒店所有人的债项的任何信贷、记账、抵销或任何其他作为。包括如下：

①直接支付房价

在大多数的情况下，房租是指客人或其代表为租用酒店房间而支付的议定房价。

②置换服务

任何人与酒店签订合约，提供一定价值的某些服务（例如广告服务等），而作为对价酒店会提供若干数目的酒店房间晚数给某人。在这种情况下，酒店房租税便会按该合约订明的价值征收（一般称为以物相易协议所订的价值）。

如果合约内没有订明价值，或者双方没有签订合约，酒店房租税便会按该服务提供者（或其代理人）入住酒店房间当天，酒店把同级房间租给其他顾客所收取的平均房租而征收。

③现金券

假如客人用酒店或其他机构发出的现金券支付全部或部分酒店房租，由于现金券与金钱等值，其用现金券支付的全部或部分的价值也要纳入酒店房租税计算。

④10%以外的服务费

酒店收取房租 10%作为服务费的收入免于征收酒店房租税。

除了该 10%服务费外，任何因提供酒店房间的附带服务（例如提供报纸服务，宽带上网服务等）而收取的额外服务费，均属于房租的一部分，须纳入酒店房租税计算。

(2) 税率

自 2008 年 7 月 1 起，政府免收“酒店房租税”，税率降为客人所付房租的 0%（截至 2008 年 6 月 30 日止，税率为 3%）。

(3) 计税方法

酒店房租税 = 房租收入 × 税率。

第三章 税收征收和管理制度

3.1 税收管理机构

3.1.1 税务系统机构设置

香港税务局。香港税务局（Inland Revenue Department）的最高管理层由局长、两名副局长和五名助理局长组成，税务局局长同时被法定委任为印花税署署长及遗产税署署长。截至2020年6月30日，香港税务局共有2933个职位，分布于局长办公室和六个科别。部门职系人员（即评税主任、税务主任及税务督察）的职位有764个，负责处理税务事宜；其余2169个职位属行政和后勤职系人员，为香港税务局提供行政、信息技术和文书的支持。

税务委员会。税务委员会是根据《税务条例》第3条成立。委员会的主席为财政司司长，秘书由税务局副局长出任，另有4名委任委员。委任委员中只能有1名政府人员。委员会独立处理各项获得授权办理的事宜。

税务上诉委员会。税务上诉委员会于1947年根据《税务条例》第65条的规定成立，委员会由曾受法律训练及具有法律经验人士的1名主席、6名副主席及73名委员组成，所有成员均须由行政长官（即香港特别行政区首长）委任。

联络小组。联络小组于1987年由会计界及商界自行成立，目前，联络小组有六个协会成员，包括美国商会、香港总商会、香港会计师公会、国际财政协会香港分会、香港律师会，以及香港税务学会。参与联络小组的会议成员有香港银行公会、香港亚洲资本市场税务委员会及香港工业总会。税务局局长及数名其他政府官员可能会以与会观察员身份出席联络小组的会议。

3.1.2 税务管理机构职责

（1）香港税务局

表30 香港税务局

科室	负责内容
部门行政	人事、总务、办公室设施、会计
局长直辖科	上诉、税务研究、税收协定、慈善捐赠、投诉、内部稽核、特别任务、表格及服务
总务科	资讯系统、培训、咨询服务、文件处理、文件发送、税务档案、评税（物业税—联名和法团拥有）及覆查（利得税—独资经营、物业税、个人入息课税）
第一科	评税及覆查（利得税—法团及合伙）
第二科	评税（薪俸税、利得税—独资经营、物业税—独资拥有、个人入息课税）
第三科	收税、税务巡查、遗产税、印花税、商业登记
第四科	实地审核及调查

根据有关法律规定，税务局局长可以授权其他主任代为执行若干法定职务；但是某些情况下，必须是税务局局长亲自履行职责，如纳税人的纳税申报被认为不正确而又没有合理的解释，就必须补缴税款及加收罚款，罚款的数额就只能由税务局局长或税务局副局长亲自评定。

香港行政长官负责主要政府官员如税务局局长、副局长、助理局长、评税主任及税务督察的职务任免。

（2）税务委员会

税务委员会的职责是制定如下内容：物业税、薪俸税、利得税及个人入息课税所采用的报税表格或格式；机械及工业装置折旧的每年免税额比率；有关申请退款及减免的程序、提出税务上诉的程序及各项获授权处理的事宜。

（3）税务上诉委员会

税务上诉委员会为独立法定团体，负责就税务上诉作出裁决。上诉人或局长如不同意裁决可提出申请，要求委员会就某法律问题呈述案件，以取得高等法院、原讼法庭的意见。

（4）联络小组

联络小组是一个独立于政府的论坛，旨在讨论各种税务事宜，并向政府反映业界的意见。

3.2 居民纳税人税收征收管理

香港税收征收管理方式，是以法制要求和纳税人高度遵守的自律性为基础，基本上是自主申报纳税。例如，香港纳税人（个人或企业）每年只需进行一次年度纳税申报，且全年需要纳税人填写的申报表及填写从2018/19及2020/21年度新增的补充表格。补充表格适用于下列公司：申请利得税两级制的公司、需在香港或其他国家（或地区）提交国别报告的跨国企业集团下的香港公司、税务局已作事先裁定的公司、与非居民企业进行交易的公司、根据税务条例第16B条扣除研发开支的公司、扣除能源效益建筑物装置开支的公司，以及其他享有优惠税制的公司（包括船舶拥有人、专业再保险人、获授权专属自保保险人、合资格企业财资中心、合资格飞机出租商和合资格飞机租赁管理商、指明保险人和持牌保险经纪公司）。

在管理税收环节方面，香港税务局对纳税人年度的评税是较为审慎的。如纳税人未能遵守《税务条例》的规定，香港税务局会根据违例行为的性质或犯错程度，向纳税人提出检控、以罚款代替检控，或评定补缴税款等措施（后者是罚款的一种方式）以进行相应的税收征收管理工作。在决定采取何种行动时，香港税务局局长会考虑证据是否充足、已经或会少征收税款的数额（统称为“少征收税款”）、违例行为是否经精心策划，以及有关违规行为历时多久等因素。

3.2.1 税务登记

香港特区政府对在香港从事经营活动没有特别的税务登记要求，香港商业登记署从属于香港税务局，所以完成商业登记，即视为完成税务登记。

须办理商业登记的“业务”包括：

（1）为了获利而从事的任何形式的生意、商务、工艺、专业、职业或其他活动；

(2) 为会员提供设施、服务及专用处所，以便进行社交或娱乐活动的会社；

(3) 所有根据《公司条例》在香港注册成立的有限公司或非在香港成立但在香港设有营业地点的有限公司，不论其实际上是否有在香港经营业务；

(4) 所有在香港设有代表办事处或联络办事处或出租其在香港物业的非在香港成立的有限公司，不论其是否在香港设立营业地点。

仅就职位或受雇工作的人士，不会被视为经营业务，无须办理登记。

3.2.2 账簿凭证管理制度

自 1995 年引入对账备存记录方面的具体要求后，以审查纳税人的账簿及记录来进行实地审核或调查的可能性明显提高。当账簿及记录都妥当地保存时，确定纳税人申报收入及记录在账表上的支出是否正确，是轻而易举的事。因此，只需将报税表中申报的数目与记录在账簿上的账表作出比对，便很容易辨别出未在账表上反映的交易。

《税务条例》第 51C 条详细说明就税务目的而言“纪录”的定义，并指定纳税人必须备存的最基本记录，以方便追查、解释和核实某些业务交易。为此，该条文现时要求各营业机构备存账簿及入账所依据的文件，如凭单、银行结单、发票及收据等，以支持账表内的记项并在有关交易完结后，将记录保留至少 7 年。《税务条例》内对于备存记录的规定，已详列于《保存业务纪录须知》的说明书内。纳税人可从税务局网站下载该说明书。

3.2.3 纳税申报

3.2.3.1 利得税

(1) 纳税方式

利得税是根据每个课税年度的应计税利润而征收的，而应评税利润须待有关年度完结之后才能确定。因此，税务局会在有关年度完结前征收暂

缴利得税。待税务局其后评定有关课税年度的应计税利润并作出评税时，已缴付的暂缴税款会用来抵减所评定的利得税。

和薪俸税及物业税一样，税务局会将评税通知书分为两个部分，包括该纳税年度的最后利得税及下一个课税年度的暂缴利得税评税。

（2）纳税期限

课税年度是指每年的4月1日至次年的3月31日。

利得税是根据每个课税年度内的应税利润征收的税款。如亏损，税务局将向纳税人发出特别处理形式申报的表格（表格1812）。一般情况下，税务局首先处理需要评税的个案。对亏损的纳税人，香港税务局通常在该纳税人获得应税所得后再作评税。

另外，亏损是可以无限期累计使用来抵减日后纳税人的应税所得。一般而言，香港税务局会在纳税人在抵减亏损当年，对以前年度累计的亏损额进行统一评税，核查相关亏损是否与生产经营有关，以及应税所得是否在相关年度产生。

由于该年度的应纳税所得额须待该年度结束之后才能核算清楚，因此税务局会在该课税年度，事先征收暂缴利得税，待下一年度评定该课税年度的入息和应缴纳的利得税后，然后作调整。调整时，该课税年度的暂缴利得税（已缴付）先用来抵减应缴纳的利得税；若有剩余，则用以抵减下一课税年度的暂缴税。

一般情况下，纳税人会收到利得税缴纳税款通知书并规定纳税人分两期缴纳税款。

3.2.3.2 物业税

（1）纳税方式

香港税务局采用个别人士综合报税表制度。物业收入须按物业拥有权的类别，以下列方式申报：

①个别人士全权拥有的物业

所有这类物业的详情，应申报在报税表——一个别人士报税表（BIR 60）内。该报税表会按有关物业拥有人的个人税务档案发出。

香港税务局会对个别物业拥有人全权拥有的物业作出综合物业税评税。

②个别人士非全权拥有的物业

每个物业的详情，应各自申报在有关物业的报税表（BIR 57 或 BIR 58）内。香港税务局会按物业的相应档案向拥有人发出报税表。

香港税务局会对拥有人或共同拥有人（联权拥有人及分权拥有人）就每个物业作出物业税评税。

就某些由个别人士联权拥有或共同拥有的物业，香港税务局会向拥有人发出简单的通知信代替报税表，以复查其应否课税，并提醒他们履行须课税通知的责任。如该物业没有出租，就无须回复该通知信。如该物业已出租，拥有人只须在回条部分（“出租通知”）写明租约开始日期后将通知信交回香港税务局。

暂缴物业税首先是以估价（即，通常为本年度租金收入）作出评税，在纳税人填交报税表后，评税主任会根据确切数字进行最后的物业税评税，并扣减有关课税年度内已缴的暂缴物业税。暂缴税的评税方式与薪俸税和利得税的评税方式相近，同样是向纳税人发出一份分为两部分的评税通知书，其中包括有关课税年度的最后物业税评税和下一个课税年度的暂缴物业税评税。

（2）纳税期限

课税年度是由每年的4月1日至次年的3月31日。例如2020/21课税年度即是由2020年4月1日起至2021年3月31日止的12个月。

香港税务局会就出租年度发出物业税报税表以供填报。一个课税年度的物业税报税表一般会于该课税年度后的四月份第一个工作日发出。通常纳税人需在报税表发出后的一个月内申报。根据《税务条例》，每位联权或分权拥有物业的拥有人均有责任在报税表上申报租金收入和缴纳物业税，责任与一位拥有全权物业拥有人承担的基本相同。

表31 纳税期限及缴税日期

通常申报期限	缴税日期
五月二日（五月一日是香港的公众假日）	打印在评税通知书上的日期，通常在报税表发的同年的十一月及以后

由于暂缴物业税是根据估计而征收的税款，所以《税务条例》规定在若干情况下，税务局局长可批准纳税人暂缴全部或部分税款。纳税人若认为应付暂缴物业税款过多，可在指定时限内提出书面申请，暂缓缴纳全部或部分的暂缴税。书面申请必须在缴税日期二十八天前或评税通知书发出日期的十四天内送抵税务局长，两者之间以较迟者为准。

《税务条例》规定的若干情况包括：

- （1）估计暂缴税课税年度的应评税值会比该年度的评估应评税值少10%以上（需要参看税单上列明的评估应评税值）；
- （2）已不是有关物业的拥有人；
- （3）已在暂缴税课税年度选择个人入息课税，并因此减少须缴纳的税款总额或已就上年度的物业税评税提出反对。

3.2.3.3 薪俸税

（1）纳税方式

①个人申报

薪俸税的征收是根据每个应税年度内的应税收入计算。由于该年度的收入数额须待该年度结束之后才能完成结算，因此香港税务局会在该应税年度，先征收一项暂缴薪俸税，待下一年度评定该应税年度的收入和应纳薪俸税后再调整。

调整时，该应税年度的暂缴税（已缴付），先用来抵减当年的应纳薪俸税，如有剩余，则用以抵减下一应税年度的暂缴税。

②合并评税

已婚个人须负责他 / 她本人有关薪俸税的一切事宜，包括填交报税表及缴纳评定的税项。如一对已婚夫妇的税务负担在分开评税下较在合并评税方式下所计算的多，可选择“合并评税”。

(2) 纳税期限

应税年度是指每年的 4 月 1 日至翌年的 3 月 31 日。

① 雇主

通常情况下香港税务局会在应税年度结束后向雇主发出雇主报税表（表格 BIR56A）。雇主需要在该表格发出的 1 个月内将以下文件提交至香港税务局以申报在该纳税年度内发放给员工的总薪酬福利：

- A. 填写完整的表格 BIR56A（一个雇主只提交一份该表格）；
- B. 填写完整的表格 IR56B（此表格为每个在职雇员一人一张，按人申报）。

请注意，针对以下特殊情况需要提交不同的雇主申报表：

- C. 新入职雇员：雇主需要在入职前 3 个月内提交表格 IR56E；
- D. 离职人员（离职后仍留在香港）：雇主需要在离职前 1 个月提交表格 IR56F；
- E. 离职人员（离职后离开香港）：雇主需要在离职前 1 个月提交表格 IR56G，并且自提交该表格起，不可向雇员支付任何薪酬，直至该雇员已经办妥离境清税手续并向雇主出示香港税务局发出的《同意释款书》，才可以向其支付扣存的款项。

② 个人（雇员）

通常情况下香港税务局会在应税年度结束后的 5 月初发出个人所得税报税表（即“报税表—一个别人士”-表格 BIR60）。纳税人需要在该报税表发出后的 1 个月内将该表填写完成并提交给香港税务局。如遇特殊情况无法在期限内提交，纳税人需要向香港税务局提出书面延期申请，税务局有权决定是否接纳该延期申请。

香港税务局在个人报税表提交后数月内向纳税人发出评税通知，一般情况下会规定纳税人可以分两期缴交应纳税款。

另外，针对离职并且离开香港的个人，需要在离港前至香港税务局填写该离境年度的个人报税表并清缴税款（离境清税），无需等待应税年度结束再办理。

3.2.3.4 个人入息课税

（1）纳税期限

应税年度是指每年的4月1日至次年的3月31日。

如选择以个人入息课税方法计税的申请，须于有关应税年度终结后两年内或于该应税年度构成个别个人收入总额一部份的有关收入或利润评税，在根据《税务条例》第70条的规定在最终评税决定后一个月内，以书面提出，两项期限中以较后者为准。

（2）个人入息总额的计算和免税项目

个人入息总额的计算，就是先将各类应评税入息收入项目累计相加，先扣除因选择个人入息课税而获扣减的若干利息支出，就是法定的“入息总额”，再在这个法定的“入息总额”上减去居所贷款利息、长者住宿照顾开支、退休计划供款、供养兄弟姐妹或伤残人士等多个项目后的净额，便可作为评税和计算应缴纳税款之用。

个人免税项目主要有：基本免税额；已婚人士免税额；照顾子女免税额；供养父母免税额；供养祖父母或外祖父母免税额；伤残受养人免税额；供养兄弟姐妹免税额等。（详细见薪俸税中的减免税内容）。

3.2.3.5 差饷

（1）纳税方式

差饷每年分4季缴纳。缴纳人通常会于季初收到“征收差饷通知书”，并须在征收通知书所列明的“最后缴款日期”或之前清缴有关款额。“最后缴款日期”通常是每季的第一个月，即一月、四月、七月及十月的最后一天（星期六、星期日及公众假期除外）。

差饷纳税人可循多种途径缴纳差饷，包括银行自动转账、缴费灵、自动柜员机、电子缴费服务站、互联网、以邮递方式或亲身到 126 家邮政局（流动邮政局除外）的任何一家缴款。

(2) 纳税期限

① 预交差饷

A. 每季初，按季预先缴纳该季度的差饷。即在每季第一个月内向署长缴交，即每季度的首个月月底，即 1 月 31 日、4 月 30 日、7 月 31 日及 10 月 31 日；

B. 按署长决定的其他次数缴交。

② 如因临时估价须缴差饷，须由下述日期起缴交：

A. 估价生效之日；

B. 首次征收差饷通知书发出日期前的 24 个月（通知书由署长向有法律责任缴纳差饷的人发出），两者以其后者为准。

3.2.3.6 应课税品

(1) 纳税方式

应课税货品自进口运输工具或保税仓运往香港时须缴付税款。海关负责评估应课税货品的税款。海关将在纳税人交付税款后发放已完税货品移走许可证。

任何携有不合资格享有免税优惠或超逾豁免数量应课税品的抵港旅客，必须使用红通道向海关人员申报和缴纳相关税款。

(2) 纳税期限

应课税货品的税款须在下列时间缴付：

① 如货品是进口的，且不会移往保税仓，则须在货品从运载进口的船舶、飞机、铁路列车或车辆移走之前缴付税款；

② 如货品是在香港种植、生产或制造的且不会移往保税仓，则须在货品从其种植、生产或制造的处所移走之前缴付税款；

③如货品是存于保税仓的且不会移走以供出口或移往另一保税仓，则须在货品从保税仓移走之前缴付税款，但关长可以：

A. 在税款到期缴付时，宽限一段不超逾 6 星期的合理期限或关长容许的其他期限，以缴付税款；

B. 要求获批予宽限期的人，以关长规定的现金或保证书提供缴付税款的保证，作为批准上述宽限期的先决条件。

3.2.3.7 印花税

虽然印花在一般情况下涉及税金相对较低，但其罚款金额最高是相关印花税款的 10 倍（延迟多于两个月），因此是一个不能忽视的税种。

（1）纳税方式

一直以来都是在文书送呈印花税署加盖印花及缴付所需税款时，在文书表面显示。于 2004 年 8 月 2 日起，印花税署在某些情况下可以纸张或电子记录的方式发出加盖印花证明书。

此外，《印花税条例》第 18B 条容许在指明的有限情况下在文书的副本上有效加盖印花。因此，如果印花税是按文书上述明的代价计算，印花税署署长一般无需作出任何印花税评税。

若当文书呈交印花税署加盖印花时，转让不动产或证券时的价格或市场价格未能确定（例如赠予），以及所转让的物业或证券的价值超越所申报的代价，印花税署署长便会在日后发出一份印花税通知书，知会纳税人应付的税款。

如果纳税人不同意评税结果，可向区域法院提出上诉。

（2）纳税期限

在香港签订的成交单据需在签订后两天内缴纳印花税，而在香港签订的证券转让文书需在签订前缴纳印花税。除该两种情况外，一般情况下，印花税的纳税期限为签订应税文书后 30 天内。

表32 各类应税文件纳税期限

应税文件类别	应税文书	纳税期限
第一类	临时买卖协议	30 天
	正式买卖协议	30 天
	售卖转易契	30 天
	租赁合同	30 天
第二类	成交单据（香港签订）	2 天
	成交单据（海外签订）	30 天
	证券转让文书（香港签订）	签订前
	证券转让文书（海外签订）	30 天
第三类	不记名文书	30 天
第四类	文书的复本及对应本	30 天

如纳税人未能在以上纳税期限缴纳相关印花税，其罚款金额为印花税额之 4 倍（延迟少于两个月内）至 10 倍（延迟多于两个月），所以上述期限应予以特别关注。

3.2.3.8 商业登记费

《商业登记条例》规定，任何在香港经营业务的人士，均须在开业后 1 个月内，为业务申请商业登记，并将有效的商业登记证在营业地点展示。若登记资料有所变更，经营者须在 1 个月内以书面形式通知香港税务局局长。

对于已登记的业务，商业登记署会在现有商业登记证有效期届满前约 1 个月内发出商业登记缴款通知书。经付款后，该缴款通知书便会成为有效的商业登记证。如纳税人收不到该缴款通知书，纳税人应在现有商业登记证有效期届满后 1 个月内，以书面形式通知税务局局长。

商业登记署不接纳尚未开始经营业务的商业登记申请。

现有业务申请豁免缴付商业登记费及征费，要在现有商业登记证有效期届满的 1 个月前递交。如属新开业务，则申请应在提交商业登记申请后 1 个月内递交。

申请人会获书面通知其申请结果。如获批准豁免，香港税务局会连同复函发出“注明批给豁免的商业登记证”。申请人在未有接获通知前仍须依期缴付商业登记费及征费。

豁免只在提出申请时才会批复，并有效至“注明批给豁免的商业登记证”有效期届满止，为期1年。其后每年必须根据当时所生效的豁免条件及申请程序重新提出豁免申请。

3.2.3.9 汽车首次登记税

(1) 纳税方式

首次在本港登记的车辆，须缴付首次登记税。车辆只可以用个人或注册公司名义登记。个人车主必须年满十八岁。倘若以有限公司名义登记车辆，除填写该公司的注册名称及地址外，还应由该公司所指定的人士签署声明。

拖车亦须办理登记手续，程序与汽车相同；但有若干例外，例如拖车车主无须缴付首次登记税，也不必出示第三者风险保险单或临时保单。

运输署在接受一辆汽车登记后，便会编配一个车牌号码及发出一份载有该车细节的车辆登记文件予登记车主。车辆登记后，须领取牌照。登记车主将获得给一个车辆牌照（行车证），并须张贴于车头挡风玻璃的左方；至于电单车及无挡风玻璃的车辆，行车证须展示在车辆前面左方的显眼处。

(2) 纳税期限

有关纳税期限，如下表所示：

表33 汽车首次登记税纳税期限

序号	适用人士	纳税期限
1	登记车主和注册分销商（如适用）	在汽车首次登记后 6 个月内在车上安装的配件，及 / 或为该汽车取得任何应课税保证的详情向香牌照事务所申报，并就汽车增值而缴付首次登记税附加税。 A. 申报须在装上配件后 5 个工作天内： B. 于订立应课税保证合约日期后的 5 个工作天内办妥。
2	进口车辆人士	在车辆进口 14 日内，向香港海关作出准确及全面的进口申请，并在 30 天内向香港海关提交进口申报表。
3	注册进口商/进口汽车自用的人士	进口供本港使用的汽车时，须在汽车进口 30 天内及最迟在交付汽车 5 个工作天前，向香港海关提交进口申报表。
4	注册汽车分销商	在出售或分销供本港使用的汽车时须公布所出售或分销汽车牌子和型号的零售价目表。最迟在公布零售价 7 天前，把价目表送交香港海关。 注册汽车分销商因不是车辆的首次登记人，除申报价目表外，其没有申报缴纳税款责任。

3.2.3.10 博彩税

赛马投注举办商须于每一课税期结束后 3 个月内，向税务局局长呈交一份符合指明格式的申报表，列出该举办商从举办获批准赛马投注而就该课税期取得的净投注金收入。

该申报表须附有：（1）一份符合指明格式的财务报表，该报表须显示该申报表列明的净投注金收入是如何得出的并经合格人士审计；（2）另一份由该合格人士拟备的审计报告。

3.2.3.11 飞机乘客离境税

须缴付税款的乘客如拟乘搭某经营商的飞机离开香港，须向该经营商缴付税款，而该经营商须收取该等税款并将税款付予库务署署长。

（1）纳税方式

①经营商就乘客须付予他的税款而随后须缴付的税款数额，由民航处处长评定。

②民航处处长在根据《飞机乘客离境税》第7条第(1)款评定税款数额时，不受根据《飞机乘客离境税》第6条呈交的申报表的资料所约束，而可使用他认为适当的其他评定方法作为补充或替代。

③除《飞机乘客离境税》第7条第(6)款另有规定外，经营商须在民航处处长发出付款通知书的日期后30天内，将根据《飞机乘客离境税》第7条第(1)款评定的税款数额付予库务署署长。

④如税款数额未有在《飞机乘客离境税》第7条第(3)款所指的期限内缴付，则当作为拖欠，而民航处处长可行使酌情决定权下令加征不超过拖欠税款数额的百分之五的款项，并与该笔拖欠税款数额一并追讨。

⑤凡任何税款数额在当作拖欠之日起计不少于6个月期内一直拖欠，则民航处处长可行使酌情决定权下令就以下两项未付款额的总额，加征不超过该总额百分之十的款项，并与上述未付款额一并追讨：

A. 拖欠税款数额；

B. 根据《飞机乘客离境税》第7条第(4)款加征的款项。

⑥尽管《飞机乘客离境税》第7条第(3)款已有规定，如民航处处长认为当时并无令他满意的安排以便经营商根据《飞机乘客离境税》第7条第(3)款缴付根据《飞机乘客离境税》第7条第(1)款评定的税款数额，则可用口头或书面要求经营商在其飞机离开机场之前，先将税款数额付予库务署署长。

⑦经营商依照《飞机乘客离境税》第7条第(3)、(4)、(5)或(6)款缴付任何款额，并不因此而阻止。

A. 民航处处长在觉得经营商须就某段期间缴付更多税款数额时，就该笔税款数额作进一步评定并根据《飞机乘客离境税》第7条第(3)款发出付款通知书；或

B. 经营商要求退还其多付的款额，但必须有证据令民航处处长相信其确实曾多付该款额。

(2) 纳税期限

每名拟在机场乘搭飞机离开香港的乘客，均须在为该目的而登上飞机之前，依照《飞机乘客离境税条例》缴付所列适当款额的飞机乘客离境税。

乘客如已就某次离港行程缴税予经营商，而后来没有乘搭飞机离开香港，所缴税款须由经营商退还。

3.2.3.12 酒店房租税

印花税署署长负责收取酒店房租税。

每所酒店的所有人，均须在每个季度终结（即每年9月30日、12月31日、3月31日及6月30日）后14天内，就每个季度的房租收入向香港税务局申报缴纳相关酒店房租税项。

同时，该酒店的经理须在一份列明酒店所有人在所缴纳税项有关的期间内所收取的房租总额的申报表上签署，进行申报。

在“酒店房租税”税率为0%期间，酒店和宾馆无须就客人住房所得收入缴纳“酒店房租税”，也无须向香港税务局提交“酒店房租税”报税表。

房租总额的申报表中，若在“酒店房租税”税率为0%期间，则无须向香港税务局提交“酒店房租税”报税表。

3.2.4 税务检查

(1) 审核三步骤

①案头审核

案头审核指审查经自动评税的个案。在案头审核的过程中，尽管评税人员应专注审查该个案被选取的风险范畴，然而他们仍会对个案作全方位审查，以确定纳税人所申报利润和收入是否正确。当需要纳税人澄清时，评税人员会作出书面查询，纳税人须遵照评税人员所发的通知书办理，提交所需资料。

②实地审核

香港税务局于 1991 年 6 月成立实地审核组后，开始对纳税人的业务作实地审核。2000 年 4 月，实地审核组和调查科合并为现时的实地审核及调查科。当发现纳税人做出违规行为或有不遵守税务规定的迹象，通常会展开实地审核。

实地审核人员除审查纳税人的会计账簿和记录外，还到纳税人的营业处所执行查访工作，以确定报税表资料是否正确。这种审核方式使香港税务局人员更充分了解有关业务的运作情况，有助查出涉嫌逃税或避税案件，同时也突显了香港税务局的执法形象，鼓励纳税人提交正确的报税表。

审核工作的焦点一般放在最近期已提交报税表的课税年度上。若情况合适并得到纳税人的同意，实地审核人员会根据实地审核的结果，推算过往课税年度的差额。其他确定短报数额的方法也会用上，以确定所涉年度的短报利润款额。

③ 调查

税务调查指深入审查涉嫌逃税个案。税务局会对逃税的纳税人采取惩罚行动。调查涵盖的期间通常是由展开调查时的课税年度起推前 6 个课税年度。若属有欺诈成分或蓄意逃税的个案，调查涵盖的期间则会扩展至推前 10 个课税年度。

(2) 实地审核和调查的程序

① 选取个案

实地审核及调查科的工作，主要集中在明显不守法规的领域。一般而言，该科并无固定的准则以选取个案。实地审核和调查人员会在一定程度上根据专业经验和对行业的认识，应用先评后核系统选取个案。他们也会以随机方式选取个案，以促使纳税人自愿遵守税务规定。然而，若发现有以下不守法规的特征或迹象时，实地审核和调查工作即可能开展：

- A. 核数师在核数报告里表示对某法团的业务账表持极度保留的意见；
- B. 营业销货额或盈利水平不合理地偏低（考虑因素包括：业务性质、地点及顾客类别等）；

- C. 持续不提交或迟交报税表；
- D. 没有备存恰当的业务记录；
- E. 没有提交评税主任所要求的重要资料。

此外，当审核或调查结果显示某个行业普遍地存有不守法规的情况时，实地审核及调查科一般会以重点侦查的形式对有关的行业进行实地审核和调查。

② 通知

被确定为实地审核或调查对象的纳税人通常会先收到书面通知。税务局人员会在通知书上说明初步会对哪一个课税年度作出复核，并会要求纳税人安排一个双方都方便的时间和地点作首次会晤，以及提醒纳税人可带其代表一同出席首次和以后的会晤。

当纳税人就会晤安排作出响应时，实地审核人员或调查人员通常会询问纳税人其所保存的账簿及记录的类别，同时会告诉纳税人在会晤时须提供提供的账簿和文件。

③ 首次会晤

在这阶段，实地审核或调查人员寻求对纳税人的业务运作及个人事务作深入了解。为此，实地审核或调查人员会邀请纳税人出席首次会晤。

会晤目的是要寻找事实的真相。至少会有 2 名税务局人员出席会晤。实地审核或调查人员会向纳税人解释《税务条例》所载的罚则，并会要求纳税人指出报税表上的错误。纳税人也会被要求说出隐瞒或漏报利润或入息的方法。税务局会容许纳税人在合理时间内拟备经修订的财务报表和计算所短报数额。

税务局重申，实地审核或调查范围通常不会局限于纳税人在首次会晤时披露的某些事项。纳税人可能会因为忘记或仍对披露存在未报情况，而没有透露所有在税务上的违规事项。如属对披露有保留者，税务局会采取严厉态度处理任何蓄意不披露完整资料的情况。

纳税人为了显示合作诚意，可以在首次会晤时，估计所短报数额，并主动及完全出于自愿地将一笔足以抵偿其估计所短缴税款的保证金给予税务局。这种做法在评定罚则时会纳入为减轻惩罚的考虑因素。因此，纳税人宜先复核其报税表，才出席首次会晤。纳税人缴付保证金的目的绝非用以支付罚款，而税务局接受纳税人给予的保证金，并不表示税务局局长不会行使其获赋予向纳税人提出检控的权力。

《税务条例》第4条载有严格的保密条款，以保障纳税人的资料绝对保密。因此，虽然纳税人可邀请任何人士协助或陪同出席会晤，但纳税人必须向税务局提供书面声明同意这第三者列席。如纳税人聘用专业人士为代表，必须向税务局提交委托通知书。

首次会晤后，实地审核或调查人员会整理会晤记录，然后发给纳税人，以供评论及确认。纳税人如对会晤记录内容有不同意见之处，须尽快以书面形式通知实地审核或调查人员。由于该会晤记录的内容可能会在日后的程序上被引述，纳税人为保障本身利益起见，应作出响应。

④ 搜集记录和资料

首次会晤后，实地审核或调查人员可根据《税务条例》第51(4)(a)条所赋予的权力，向纳税人发出通知，要求提交业务账簿及记录以供审查。

《税务条例》的第51C条要求纳税人备存适当的业务记录，并在有关交易完结后，将记录保留为至少7年。该条文于1995年经过修订，明确规定经营业务者最低限度须备存哪些业务记录，以及将不遵守这条文规定的最高罚款提高至10万港元。如纳税人未能提交有关记录，则可能会因不守法例而被检控或被税务局要求缴付罚款以代替检控。若实地审核或调查人员到纳税人的营业处所执行实地查访工作，则可更深入地了解纳税人业务的运作情况及会计记账方法。

实地审核或调查人员可能会根据第51(4)(a)条发出通知书，要求纳税人提供关于业务及个人财务事宜的进一步资料，并附上证明文件。纳税人须在“合理时间”内回复。一般而言，通知书上会注明回复时限为1

个月。若纳税人以书面要求延长遵办时限，通常都会得到批准。纳税人如只备有实地审核或调查人员所需的部分资料，应将该部分先行递交，不应延搁；如有需要，可要求推迟提交其余资料的时限。

⑤ 了解审核或调查

A. 由实地审核或调查人员拟备结案基准

当实地审核或调查人员制定解决方案后，便会知会纳税人，并安排会晤来商讨解决个案。在会晤中，实地审核或调查人员会向纳税人解释有关审核或调查结果及计算差额（即少报或漏报的应计税利润或入息）的方法。在解释计算方法及技术性问题方面，税务代表当能提供积极的协助。实地审核或调查人员会告知纳税人及其代表，如对提议的解决方案及计算方法有任何意见或建议，可提出予税务局考虑。任何争议的事项都会在会晤中全面地讨论，以求达成双方都同意的解决方案。

B. 由纳税人或税务代表建议解决方案

税务代表或纳税人在计算出漏报的利润后，应向税务局提交了结个案的建议书，以及在可能情况下，一并提交经修订的财务报表，以供税务局考虑。该建议书应附有一份报告，详列拟备有关建议书所采用的准则。该报告应包括下列资料：

- a. 税务代表已考虑的资料；
- b. 税务代表审核纳税人的业务账簿；
- c. 税务代表未能对某方面的资料加以核证的程度；
- d. 税务代表如何处理未能确定及存有疑问的项目。

税务代表的详细分析及工作草稿也应交予实地审核或调查人员审查。

该建议书必须附有纳税人签署的证明书，证明就纳税人所知所信，该建议书已毫无保留地列出其在《税务条例》下全部应课税的利润。纳税人须获告知处罚方面将会根据《税务条例》的规定分开考虑。

⑥ 中期会晤

在实地审核或调查的过程中，实地审核或调查人员会与税务代表及纳税人保持联络，以及在适当时候，安排会晤以讨论实地审核或调查的进度和结果，以及商定厘订应计税利润的基准。透过交换意见及资料，双方或可在互相让步下达成了结个案的协议。若未能就了结个案达成协议，实地审核或调查人员会发出适当的估计评税，以便纳税人能按照《税务条例》内有关反对及上诉的规定跟进其个案。

⑦了结个案协议

如能就差额达成协议，纳税人会在一名证人（通常为其税务代表）的见证下签署了结个案表格。该表格会列明每个有关审核年度的补加计税利润或入息（即已申报利润与审核后双方同意的利润的差额）。该表格通常会另加一附页，详细列明了了结个案时由实地审核或调查人员建议并经纳税人同意的调整项目计算方法。

该了结个案表格只涵盖纳税人在有关年度的基本税务责任。表格上清楚说明接受指定补加计税利润或入息，并不表示事件已告终结。个案还有待呈交税务局局长或其授权的高级人员考虑适当的罚则。在这一方面，实地审核或调查人员会提醒该纳税人，当同意有任何短报利润或入息时，即有可能被处以《税务条例》第 80、第 82 或第 82A 条所载的罚则。

如在审核的过程中，发现纳税人未有遵守《税务条例》的其他规定（例如备存有关业务记录或通知局长其须课税的规定），实地审核或调查人员也会提醒该纳税人有关的条文。

对于没有遵守《税务条例》中所规定的纳税人，如他们未能提出合理辩解或是蓄意逃税，税务局将会采取罚则行动。至于怎样才能构成合理辩解，则需根据个别案情而定。

3.2.5 税务代理

香港《税务条例》并没有要求纳税人委任税务代表来处理税务申报事项。对于一些税务责任大和业务较为复杂的情况，纳税人会选择委任执业会计师、税务师或法律顾问等专业人员，作为税务代表来筹划和处理税务

事宜。香港税例是以普通法和判例法作为基础，商业经营环境的多样化，使得法例不能将交易情况全部详列于条文内，企业往往需要有丰富经验和专业知识的执业会计师、税务师作为其税务代表，来处理日常税务和财税等方面的筹划事宜。

税务代表的功能和责任，有别于内地税务代理人的责任。香港税务代表，除需要为纳税人进行税务申报和税负计算外，还需要根据情况，在每个纳税年度为纳税人申请税收申报期限的延期、作为与香港税务局的主要沟通代表，与评税主任交涉有关纳税人的税务问题或争议，其专业上的要求和为纳税人带来的经济价值是和执业律师及法律顾问相似的。

纳税人可以选择自行申报和处理其税务事宜，而并不一定需要委任税务代表来处理其税务申报事宜或作为与香港税务局的沟通桥梁。但由于税务代表拥有税务法规的专业知识和经验，往往能为纳税人提供多样的可行处理方法；再加上税务局官员或评税主任不会直接与纳税人见面，或在税务争议时作意见交流，税务代表的实操处理经验，常能在个案处理中扮演重要角色。因此，较多纳税人选择通过税务代表处理相关申报税务的事宜。

利得税延期申报（Tax Filing Extension），是税务代表在每个应税年度需要为纳税人处理的第一个重要事项。每年4月1日香港税务局会向企业发出利得税申报表，由于会计师通常不能在每年4月底前完成对账项审核并呈报所有客户的会计报表，税务代表将为纳税人向税务局提出申请延期申报，并呈报有关客户的详尽名单。通常该税收申报的延期可在提出申请后自动获得批准。

3.2.6 法律责任

对没有履行《税务条例》有关规定义务的纳税人，通常是采用征收罚款来进行处罚；对许多需要提出检控的行为或案例，也经常会以惩罚代替检控；当纳税人出现欺诈与蓄意逃税行为，就会以最严厉的惩罚条文作出检控，如果其行为触犯相关刑事责任，最高罚则可为监禁。根据《税务条例》第80条规定，纳税人若出现以下5种情况而没有合理解释的，都属于

违法：一是通过漏报或少报某些资料而提交不准确的报税表；二是在申请扣除额或免税额时做出不准确的陈述；三是对其本人或其他人士所需缴付的税项提供不实资料；四是没有在规定的期限内提交报税表；五是没有遵照《税务条例》第 51 条规定，通知税务局局长有关其本人的应课税入息。

需要补充说明的是，对上述 5 条违法行为的处罚，不仅限于实际违反法规的本人，任何协助、教唆或煽动他人违反上述规定的人士，也会受到相同的惩罚，包括有关事务所等专业顾问。

(1) 以罚款代替检控

对于纳税人不履行《税务条例》所规定的义务，及在纳税人没有欺诈或蓄意逃税动机的情况下，香港税务局通常按下列情况对纳税人征收罚款，以惩罚代替检控。

表34 不同违规情况适用的罚款额

等级	适用罚款额 (单位：港元)	违规例子
1	2,000	漏报或不提供报税表、提供雇员资料、有关物业拥有权变更等。
2	5,000	
3	10,000	
4	25,000	任何人士再次未能在指定期限内提供资料或补文税务申报等
5	50,000	任何人没有按保存会计和经营记录、不遵守法院命令等
6	100,000	

香港税务局可在发生违规情况的应纳税年度终结后的 6 年内追究和处理上述惩罚。

(2) 以“评定补加税”代替检控

在考虑过纳税人的陈述（如纳税人曾作出陈述），如纳税人仍然被认为没有合理的辩解且违犯被指称的违例事项的，香港税务局可对该纳税人处以“评定补加税”方式的征收行政罚款。一般来说，香港税务局会根据《税务条例》第 82A 条的规定征收罚款。通常根据个案的情况可分为以下三类：一是利得税个案；二是薪俸税及物业税个案；三是个人入息课税个

案。香港税务局有可能就上述三类个案进行实地审核和调查。实地审核和调查会增加有关个案被判罚补加税的机会，并会对评定其罚款额有重大影响。

香港税务局也会要求纳税人就建议的补加税评税呈交书面陈述，纳税人在通知书送达日期起计的 21 天内需要作出陈述。另外，纳税人被评定补加税款后，有权在补加税评税通知书发出日期起计 1 个月内向税务上诉委员会提出上诉。

“评定补加税”的处理一般适用于不涉及蓄意逃税的违例事项。香港税务局如对纳税人作出补加税款评定后，便不可以再引用《税务条例》第 80（2）或第 82（1）条来检控该纳税人。“评定补加税”的最高罚款额为少征收税款的三倍。

（3）税收检控

香港税务局对纳税人的欺诈与蓄意逃税行为，会以最严厉的惩罚条文作出检控。如其行为触犯相关刑事责任，最高罚则可为监禁。罚款及监禁的轻重会根据违法行为的严重程度而定。然而，并非每宗被查出的欺诈及蓄意逃税案例的当事人都会被判刑事责任而入狱。根据香港税务局的指引，以下是一般对欺诈与蓄意逃税行为的惩罚：

① 任何人有以下行为且无合理辩解：

填报不正确的报税表；作出不正确的陈述；提供不正确的资料；未按时提交报税表；或未把应课税事项通知香港税务局。违犯有关罪行可处 10,000 港元及少征收税款三倍的罚款。

② 任何人蓄意逃税或协助他人逃税：

在报税表中漏报任何应填报的款项；在报税表中作出虚假的陈述或记项；在申报扣除项目或免税额方面作出虚假的陈述；签署不属实的陈述或报税表；在回复按照《税务条例》的规定而提出的问题或索取资料时给予虚假的答复；编制或备存虚假的账簿；或使用欺骗等手段逃税。

违犯有关法律可处 50,000 港元、少征收税款 3 倍的罚款以及监禁 3 年。如经简易程序审讯的，可处 10,000 港元、少征收税款 3 倍的罚款以及监禁 6 个月。

(4) 税款利息

根据《税务条例》第 75 (1) 条，“到期须缴付的税款，可作为欠政府的民事债务予以追讨”。因此，在纳税人反对或上诉期间，获缓缴的直至反对或上诉个案终结的税款，在有关个案被撤回、或获最终裁定成为须缴付税款时，纳税人应缴付相关税款的同时，还需要缴纳相关税款的利息。而根据该《税务条例》第 71 条第 (11) 款的规定，“为第 (9) (e) (ii) 及 (10) 款的施行而指明的利率，须是终审法院首席法官根据《区域法院条例》（香港法例第 336 章）第 50 条而厘定，并在宪报公布的利率”。在宪报刊登的公告，用于计算有关利息金额的利率如下：

表35 计算税款利息的利率表

有效日期	年利率
2020 年 4 月 1 日起	8.000%
2020 年 1 月 1 日	8.084%
2019 年 4 月 1 日起	8.125%
2019 年 1 月 1 日	8.088%
2009 年 4 月 1 日	8.000%
2009 年 1 月 1 日	8.192%
2008 年 10 月 1 日	8.250%
2008 年 7 月 1 日	8.353%
2008 年 4 月 1 日	9.398%
2008 年 1 月 1 日	10.420%
2007 年 4 月 1 日	10.750%
2007 年 1 月 1 日	10.934%
2006 年 10 月 1 日	11.000%
2006 年 7 月 1 日	10.921%

有效日期	年利率
2020年4月1日起	8.000%
2020年1月1日	8.084%
2006年4月1日	10.711%
2006年1月1日	10.088%
2005年10月1日	9.234%

3.2.7 其他征管规定

暂无相关内容。

3.3 非居民纳税人税收征收管理

3.3.1 非居民税收征管措施简介

香港未针对居民纳税人和非居民纳税人的税收征收和管理制定不同的制度。非居民纳税人凡在香港进行商业活动，仍需为其业务申请商业登记证，需按时就业务完成纳税申报和纳税责任及保存相关记录，非居民纳税人的征管措施与居民纳税人一致，请参阅 3.2 章。

3.3.2 非居民企业税收管理

香港未针对居民纳税人和非居民纳税人制定不同的税收管理安排。非居民纳税人的税收管理规定与居民纳税人一致，具体请参阅 3.2 章。

3.3.3 自动交换财务账户资料

经济合作与发展组织（OECD）在 2014 年 7 月公布了税务事宜自动交换财务账户资料标准，呼吁各地政府从其财务机构取得相关的财务账户资料，并每年与账户持有人所属税务管辖区自动交换该资料。香港特区政府在 2014 年 9 月表示支持实施该自动交换资料机制，随后展开本地相关立法工作。于 2016 年 6 月 30 日生效的《2016 年税务（修订）（第 3 号）条例》为香港进行自动交换资料订立了法律框架。

根据自动交换财务账户资料机制，任何个人或实体若因其居民身份而在某税务管辖区有缴税义务，而该税务管辖区为香港的自动交换资料的伙伴，则位于香港的财务机构需根据尽职调查程序，辨识申报税务管辖区的税务居民所持有的财务账户或是其控权人为申报税务管辖区的税务居民的“消极非金融机构”所持有的账户。该等财务机构须每年收集并向香港税务局提交这些账户的相关资料，香港税务局会定期将相关资料发送至该账户持有人作为税务居民所属的相关税务管辖区的税务机关。同样地，来自于香港自动交换资料伙伴的税务管辖区的税务机关也会向香港税务局发送香港税务居民在当地的相关财务账户信息。根据安排，香港税务局已于 2018 年年底将相关财务资料与内地税务机关进行了第一次交换。

香港税务局在 2020 年 4 月修订两份《税务条例》：《2020 年税务条例（修订第 50A 条）公告》旨在扩阔合伙控权人的定义，而《2020 年税务条例（修订附表 17D）公告》则涉及财务机构识辨控权人的具体要求。有关修订让香港的自动交换资料立法框架与现行的国际标准一致。

3.4 新冠肺炎疫情后税收征管变化

为减轻企业和个人因新冠肺炎疫情所带来的财政负担和现金流影响，行政长官于 2020 年 4 月 8 日公布一系列纾困措施。凡薪俸税、个人入息课税及利得税纳税人早前已依期缴纳了 2018/19 课税年度税单的第一期税款，第二期税款的缴税限期将由税单上列明的限期自动顺延 3 个月，如顺延 3 个月后的缴税限期是在星期六、日或公众假期，有关限期则顺延至下一个工作日。如薪俸税、个人入息课税及利得税纳税人 2018/19 课税年度税单于本年 4 月至 6 月才到期缴纳，则全数应缴税款的缴税限期可自动顺延 3 个月。

上述纾困措施不适用于离港清税的人士，以及缴纳物业税的纳税人。

在 2020 年 8 月，香港税局又推出纾困措施，即有条件豁免分期缴付 2018/19 课税年度税单的附加费。因财政困难而未能按时清缴税款的纳税人，可在税单缴税期限日前申请分期缴税。凡因财政困难获批准分期缴纳于

2019年12月至2020年12月间发出的2018/19课税年度薪俸税、利得税及个人入息课税税单的纳税人，如能按期缴纳所有分期款项，则可获豁免征收附加费，豁免期以税单的缴税期限日起计的一年为上限。如纳税人已在缴税期限日按期缴纳税单的第一期税款，但获批准分期缴付税单的第二期税款，一年的豁免上限会由税单的第二期税款的缴税期限日起计。假若纳税人未能按照分期缴税安排准时缴交分期款项，有关安排会被取消，所有尚未清缴的税款会被加征不多于5%的附加费。如在加征5%附加费的6个月后仍有未缴纳的税款及5%附加费，则会被加征不多于10%的附加费。

上述特别安排只适用于薪俸税、利得税及个人入息课税税单。

同时，为支援有需要的纳税人(包括个人及公司)缴纳2019/20课税年度的税款，凡因财政困难获批准分期缴纳于2020年8月至2021年8月间发出的2019/20课税年度薪俸税、利得税及个人入息课税税单的纳税人，如能按期缴纳所有分期款项，则可获豁免征收附加费，豁免期以税单的缴税期限日起计的一年为上限。假若纳税人未能按照分期缴税安排准时缴纳分期款项，有关安排会被取消，所有尚未清缴的税款会被加征不多于5%的附加费。如在加征5%附加费的6个月后仍有未缴纳的税款及5%附加费，则会被加征不多于10%的附加费。

上述支援措施不适用于须在离港前清缴税款的人士，以及缴纳物业税的纳税人。

另外，《豁免薪俸税及利得税(防疫抗疫基金)令》(“《豁免令》”)自2020年5月29日起实施。在符合某些条件的情况下，《豁免令》豁免个人及企业，就根据防疫抗疫基金提供的财政资助或援助，缴纳薪俸税及利得税。有关豁免适用于就2019年4月1日开始的课税年度及其后所有课税年度应征收的薪俸税及利得税。

上述措施所涵盖的个人(作为雇员)无需在其2019/20及其后课税年度个别人士报税表，申报根据防疫抗疫基金项目所收取的款项。雇主亦不需要为其雇员在2019/20及其后课税年度雇主报税表申报根据防疫抗疫基

金项目所收取的款项。若雇主已经提交了 2020/21 课税年度雇主报税表，并为其员工申报了上述的款项，雇主便需要提交「修订」的 IR56 表格。

第四章 特别纳税调整政策

4.1 关联交易

4.1.1 关联关系判定标准

(1) 当一方企业直接或者间接参与另一方企业的管理、控制或资本，或者

(2) 同一人直接或者间接参与一方企业和另一方企业的管理、控制或资本。

在上述任何一种情况下，两个企业之间的商业或财务关系不同于独立企业之间的关系，因此，本应由其中一个企业取得，但由于这些情况而没有取得的利润，可以计入该企业的利润，并据以征税。

4.1.2 关联交易基本类型

关联交易的主要类型为关联财产转让（动产或不动产，不包括财务资产及无形资产）、关联财务资产交易、关联无形资产（例如特许权使用费）交易及其他交易（如关联劳务交易）。

4.1.3 关联申报管理

香港税务局在 2019 年 1 月公布了新的公司利得税报税表（BIR51）及附加表格，自 2018/19 课税年度起，香港纳税人须在 BIR51 和转让定价附加表格 S2 中披露和确认关联交易信息及转让定价文档合规情况。

其中，香港纳税人须在 BIR51 中提供以下信息：

- (1) 填写该实体主要业务对应的香港标准行业分类编码；
- (2) 确认该实体：
 - ①在评税时期内是否与非香港税务居民关联方进行交易；
 - ②是否已申请预约定价安排并适用于本评税时期；

③于本评税时期内是否属于任何在香港或其他地方具有国别报告申报义务的跨国企业集团。

如纳税实体符合上述①至③项任意一项描述（即确认为“是”），则必须填写转让定价附加表格 S2，申报以下内容：

（1）与纳税实体发生关联交易的非香港税务居民关联方的税收管辖地；
（2）该实体是否需要准备总体档案（即主体文档）与分部档案（即本地文档）；

（3）预约定价安排的信息，包括：

- ①预约定价安排的档案号码；
- ②纳税实体是否按照该预约定价安排填写 BIR51；
- ③预约定价安排所涉及的关联交易是否有任何重大变化；
- ④预约定价安排下的关联交易总额。

（4）确认纳税实体或其香港的关联公司是否已向香港税务局提交国别报告通知，如未提交则需填写所属集团的最终母公司或代理母公司⁶信息。

关于纳税申报期限，请参阅 3.2.3 章。

4.2 同期资料

4.2.1 分类及准备主体

《2018 年税务（修订）（第 6 号）条例》（“6 号修订条例”）发布后，在《税务条例》新订第 58C 至 58O 条规定下，不符合豁免条件的香港实体（法人、合伙企业、受托人、常设机构）均需准备主体文档、本地文档；属于需要提交国别报告或通知的各类实体，需要在香港提交国别报告或通知。

⁶ 代理母公司（又称“代母实体”，surrogate parent entity），即是说某需申报集团的某成员实体，获得委任成为该集团的代理母公司进行国别报告的提交，则就该集团而言，该成员实体即属于代理母公司。

4.2.1.1 主体文档及本地文档

除非满足以下任意两项豁免条件，所有香港实体均需就 2018 年 4 月 1 日或以后开始的会计期准备主体文档及本地文档：

- (1) 该实体在会计期内的收入总额不超过 4 亿港元；
- (2) 该实体在会计期结束时的资产总值不超过 3 亿港元；
- (3) 该实体在会计期内的平均雇员人数不超过 100 人。

主体文档及本地文档可以以中文或英文准备。

如香港实体的某类交易满足以下条件，在准备本地文档时无需涵盖该类交易：

- (1) 转让财产交易（动产及不动产，不包括财务资产及无形资产）金额不超过 2.2 亿港元；
- (2) 财务资产交易金额不超过 1.1 亿港元；
- (3) 转让无形资产交易金额不超过 1.1 亿港元；
- (4) 其他关联交易（如劳务交易）金额不超过 4400 万港元。

如香港实体的所有类别关联交易，均属上述无需涵盖的交易，则该实体无需准备及保存该会计期的本地文档及主体文档。

满足以下条件（1）或条件（2）且同时满足条件（3）或条件（4）的关联交易为“指明本地交易”，在准备本地文档时无需涵盖：

- (1) 该交易与交易双方在香港经营的行业、专业或业务相关；
- (2) 该交易与交易一方在香港经营的行业、专业或业务相关，而交易对方为香港税务居民且经营与交易不相关的行业、专业或业务；
- (3) 该交易下交易双方产生的收入均于香港征税、产生的亏损均于香港扣除；

(4) 该交易与非常规借贷业务中借出的、亦非集团内部融资业务下的贷款交易有关。

符合规定的纳税人需要在其香港财年结束的九个月内准备完毕主体文档和本地文档。

4.2.1.2 国别报告及通知

就 2018 年 1 月 1 日或以后开始的会计期,如跨国企业集团会计期内(涵盖所有并表或应被并表的实体)的合并收入不低于 68 亿港元,其香港最终母公司(即香港最终控股公司)需在香港提交国别报告。针对 2016 年 1 月 1 日至 2017 年 12 月 31 日期间的国别报告,最终母公司位于香港的纳税人可选择自愿提交。

除集团最终母公司以外的香港实体,如以下先决条件存在,也需要在香港提交国别报告:

(1) 集团最终母公司为税收居民的管辖区(“最终管辖区”)并无提交国别报告的规定;

(2) 国别报告到期需于香港提交时,最终管辖区与香港之间并无有效的交换安排⁷;

(3) 最终管辖区与香港之间已订立有效的交换安排,但最终管辖区税务已经终止自动交换国别报告或集团未在最终管辖区提交国别报告。

(4) 豁免条件:

①代理母公司境外交表(该代理母公司为税收居民的管辖区与香港之间存在有效的信息交换机制);

②代理母公司在港交表;

③另一香港实体已针对该会计期间提交国别报告。

需申报集团的每个香港实体,若不适用特定豁免条件,均应在会计期结束后 3 个月内向香港税务局局长提交与国别报告有关的书面通知。对于须提交国别报告通知的香港实体,如其须提交国别报告通知的首个会计期始于 2018 年 1 月 1 日,国别报告通知的提交期限为 2019 年 5 月 15 日。如

⁷ 针对 2019 年 1 月 1 日前开始的财务年度,香港税务局目前与 19 个国家和地区的主管当局达成了双边交换协议,为奥地利、加拿大、法国、根西岛、印度尼西亚、爱尔兰、意大利、日本、泽西岛、韩国、拉脱维亚、马耳他、墨西哥、荷兰、新西兰、葡萄牙、俄罗斯、南非和英国。此外,2020 年 3 月 4 日,香港与内地已就自动交换国别报告订立安排,该交换安排适用于始于 2018 年 1 月 1 日或之后(即终结日为 2018 年 12 月 31 日或之后)的会计期。

首个会计期始于 2018 年 1 月 1 日之后，其国别报告通知必须于即该香港实体财年结束的三个月内提交。⁸

符合规定的纳税人需要在其香港实体财年结束的十二个月内对于国别报告在香港进行提交。

若集团企业在香港同时存在多家实体，则仅需要指定其中一家实体进行国别报告的提交或通知。

对于实体不提交上述转让定价文档、提交文档内容不准确等情况，均可依据修订后的相应罚则条款处罚。

4.2.2 具体要求及内容

4.2.2.1 总体档案（即主体文档）

（1）组织结构图表

- ①该集团在法律上及拥有权上的架构；
- ②（如该集团是跨国企业集团）集团成员实体的地理位置。

（2）集团业务

- ①业务利润的重要驱动因素；
- ②描述以下产品或服务的供应链——该集团提供的（按营业额计）前 5 大产品或服务，以及占该集团的营业额超过 5%的任何其他产品或服务；
- ③该集团的成员实体之间（除研究和开发服务以外）的重要服务安排的列表及描述，包括以下事项：提供有关服务的主要地点的能力，以及在分配服务成本、确定就该服务应支付的价格方面的转让定价政策；
- ④对第②节提到的产品及服务的主要地域市场的描述；

⁸ 受新冠肺炎疫情的影响，针对结束日为 2019 年 12 月 31 日至 2020 年 2 月 29 日之间的会计期而言，国别报告通知可于 2020 年 6 月 1 日或之前提交。

⑤以文字表述的简要功能分析，描述该集团内的个别成员实体对创造价值的主要贡献（包括所执行的主要职能、承担的重大风险及使用的重要资产）；

⑥描述在该集团的相应会计期内发生的重要业务重组交易、收购及资产出售。

（3）无形资产

①概括描述集团在开发、拥有和利用无形资产方面的整体策略，包括主要研究和开发设施的地点及管理研究和开发的地点；

②列出就转让定价而言属重要的该集团的无形资产或无形资产类别，并识别该集团中，哪些成员实体在法律上拥有（或实际上控制）该等无形资产；

③列出该集团的成员实体之间订立的、关于无形资产的重要协议，包括分担成本的安排、主要研究服务协议及特许协议；

④概括描述在研究和开发无形资产方面，该集团的转让定价政策；

⑤概括描述在该集团的相应会计期内，该集团的成员实体之间的、关于对无形资产享有的权益或控制权的重要转让，包括所涉成员实体、地区及补偿额。

（4）集团成员实体之间的财务活动

①对该集团如何融资的概括描述，包括与非关联方订立的重要融资安排；

②识别该集团中，哪一成员实体（融资实体）为该集团提供集中融资功能，并包括指出该融资实体根据何地的法律组成，及对该融资实体作出实际管理的所在地；

③概括描述在该集团的成员实体之间的融资安排方面，集团的一般转让定价政策。

（5）财务及税务状况

①就相应会计期间拟备的该集团的合并财务报表；

②列出和简要描述该集团现有单边预约定价协议及安排，及关于在各地区之间分配收入的其他税务裁定。

4.2.2.2 分部档案（即本地文档）

（1）目标实体情况

①对该实体的管理架构的描述、该实体的架构表、该实体的管理层向哪些个人汇报及对该等个人的描述、该等个人于哪些地区维持主要办事处及对该等地区的描述；

②在该实体之目标会计期或在该实体的对上一个会计期，该实体经营的业务及实行的业务策略的详细描述，包括该实体是否涉及业务重组或转让无形物，或该实体是否受该等重组或转让影响；以及一项解释，说明该等交易的哪些方面影响该实体；

③主要竞争对手列表。

（2）关联交易概况

①对关键关联交易的描述，及对该等交易的进行背景的描述；

②就目标实体及其关联方的每种类型关联交易而在该等实体之间支付和收取的金额，按照支付或收取款项的实体所在的税务管辖区作明细分类；

③列明每种类型关联交易所涉及的关联方，以及该等关联方之间的关系；

④目标实体与其任何关联方订立的所有关键协议的文本；

⑤就本地文档涵盖的每种类型关联交易，对目标实体及有关的关联方作出的详细可比性分析及功能性分析，包括相比于目标会计期之前的有关会计期的变更；

⑥说明有关交易类型的最适当的转让定价方法，以及选择该方法的原因；

⑦说明哪一关联方被选择为被测试方（如适用），以及作此选择的原因；

⑧概括在应用转让定价方法时所作的重要假设；

⑨说明进行跨年分析的原因（如适用）；

⑩经挑选的（内部或外部）可比非受控交易（如有）的列表及描述，以及赖以作出转让定价分析的财务指标的资料，包括对可比性搜索方法及上述数据源的描述；

⑪对已作出的可比性调整的描述，及说明是否对被测试方的结果、可比非受控交易、或同时对以上两者作出调整；

⑫描述得出以下结论的原因：关联交易的定价，是应用经选择的转让定价方法，按独立交易的基础作出；

⑬在应用转让定价方法时使用的财务数据的摘要；及

⑭现有单边、双边或多边预先定价协议及安排的文本，及关于关联交易的其他税务裁定的文本。

（3）财务信息

①就目标会计期拟备的目标实体的经审计财务报表，或（如没有经审计财务报表）现有的、就目标会计期拟备的目标实体未经审计财务报表；

②显示以下事宜的数据及分配附表：在应用转让定价方法时使用的财务数据，如何与上述财务报表勾稽；及

③显示在分析时使用的可比交易财务数据以及数据来源的摘要附表。

4.2.3 其他要求

对于主体文档及本地文档，应在会计期结束后保存7年；对于国别报告或通知，应自提交之日起保存6年。

4.3 转让定价调查

4.3.1 原则

两个关联企业之间通过一项或多项交易订立或施加某项条款，该条款与非关联企业之间订立或施加的条款不同，使交易中的一方获得与香港税项有关的潜在利益（即为“获益人”），则就香港税项而言，获益人的收

入或亏损须在视为订定或施加独立交易条款而非该实际条款的情况下计算。在此视为订定或施加独立交易条款的情况下计算所得的收入或亏损，为独立交易款额。

如获益人未能证明其申报的收入或亏损即为独立交易款额，香港税务局可以按照独立交易款额对获益人作出评税、补加评税、减少其亏损金额等转让定价调整。

4.3.2 转让定价主要方法

第46号税务指引采用了OECD指南规定的传统以交易为基础的转让定价方法（即可比非受控价格法、再销售价格法、成本加成法）及以利润为基础的方法（即交易净利润法以及利润分割法）。

第46号税务指引并未将交易净利润法及利润分割法视为最后被选用的方法。但规定转让定价方法的选取旨在为每一个案例选用最合适的方法，且应考虑可比性分析及数据获取。然而，指引也提及，当以交易为基础的方法及以利润为基础的方法均适用时，应优先选用以交易为基础的方法。

如果传统的转让定价方法不适合实际情况，企业可以采用OECD指南没有描述的方法（“其他方法”）确定独立交易价格。然而，如果采用了其他方法，那么该方法的选取必须有资料加以支持，这些资料应解释所采用的其他方法较传统方法更为适当的原因。

4.3.3 转让定价调整

4.3.3.1 根据独立交易款额作出转让定价调整及相应宽免

不论是否已对获益人作出评税，或是否已就该人发出亏损计算表，香港税务局均可向获益人发出通知，要求该人在该通知注明的合理时间内，证明可以使香港税务局相信该人的报税表所申报的该人的收入或亏损的款额属独立交易款额。

如获益人未能证明其申报的收入或亏损即为独立交易款额，则香港税务局须估算出一个数额，作为独立交易款额，并在考虑该估算数额后：

(1) 对该人作出评税或补加评税；

(2) 对该人发出亏损计算表，或修改该人的亏损计算表，以减少亏损数额。

如获益人能够证明与香港税务局所估算数额不同的另一数额同样可靠地（或更可靠地）反映独立交易款额，则以该数额为独立交易款额。

根据独立交易款额作出的转让定价调整，存在以下宽免：

(1) 不涉及外地税项的宽免（针对获益人）：获益人在香港税项方面由实际交易而获得潜在利益，如果其在该交易所产生的收入或亏损已按独立交易条款的基础予以计算，且交易对方产生的收入或亏损也按规定计算香港税项，则可以不对获益人作转让定价调整；

(2) 涉及外地税项的宽免（针对受损人⁹）：获益人在有安排地区的外地税项方面获实际交易条款赋予潜在利益，而其交易对方即受损人产生的收入或亏损就香港税项被计算，如受损人依据在有关税收协定（或税收安排）下的相互协商程序的条文提出申索，则应按照该条文已适用的情况下计算受损人香港税项下的收入或亏损。

4.3.3.2 根据税收协定（或税收安排）进行转让定价调整

香港税收协定（或税收安排）第7条“营业利润”规定了在归属常设机构的利润时，应将其视为根据独立交易原则营运的独立企业。根据该方法，香港的常设机构会被当成一个独立的实体，且对其关联交易会根据转让定价原则来进行分析。然而，需要注意的是，香港与内地、比利时和越南等签署的税收协定（或税收安排）在确定常设机构的利润时，不计算总部与分公司之间佣金、特许权使用费或利息（银行企业除外）的支出或收入。但第46号税务指引并没有明确表明，在对待与香港未有签署税收协定（或税收安排）的国家（地区）企业的常设机构时，上述独立实体的方法

⁹ 受损人，即如按非独立交易条款的基础被征税，便会蒙受税务上不利地位的人或实体。

是否会凌驾于《税务规则》第 5 条¹⁰。在香港企业与其税收协定（或税收安排）另一方的关联企业之间的交易不符合独立交易原则时，香港税收协定（或税收安排）第 9 条“联属企业”赋予了香港税务局对其进行转让定价调整的权力。在这种情况下，香港税务局有权调高香港企业的利润，使其符合独立交易原则。需要注意的是“联属企业”这一专有名词在税收协定（或税收安排）中并没有具体的认定标准。

4.3.3.3 税收协定（或税收安排）对双重征税的免除

根据香港税收协定（或税收安排）第 9 条，当位于缔约另一方的关联公司受到转让定价调整时，香港企业可以要求香港税务局对其利润进行适当调整，以避免双重征税。香港税务局在第 45 号税务指引中表示，只有当其在原则上同意该调整及所调整的数额时，才会进行“适当的调整”。因此，当处理按照税收安排第 9（2）条进行处理的要求时，只有当缔约另一方已对非独立交易进行纠正调整并且调整数额符合独立交易原则时，香港税务局才会考虑进行相应的适当调整。

4.3.3.4 香港《税务条例》第 61A 条对税务利益的抵消

当避税是“唯一或主要目的”时，香港税务局有权根据《税务条例》第 61A 条的反避税条款，进行转让定价调整，以抵消纳税人通过不符合独立交易原则的交易而取得的税务利益。

第 46 号税务指引内容包括重点讨论没有商业目的通过关联交易作出避税行为的税务计划。香港税务局清楚指出若企业通过转让定价将利润转移到海外公司，将会行使第 61A 条抵消所获得的税务利益。若此等税务计划有不诚实或蓄意瞒税的意图，税务局会处以高达 300% 罚款。

¹⁰ 《税务规则》第 5 条是处理如何评定香港常设机构（包括非居民企业的香港分公司）公司利得税的条文，并说明如何计算其在香港应税利润的方法。

尽管第 61A 条可能适用于任何公司间关联交易，无论是跨境还是境内的，香港税务局仍需证明避税是该交易的“唯一或主要”目的。这一要求可能在实际操作上会限制第 61A 条的适用性，因为香港税务局不可以只是简单假设那些不符合公平原则交易的案例都是以避税为“唯一或主要”目的。

4.3.3.5 《税务条例》其他条款赋予的权力

香港税务局认为其同样有权根据《税务条例》第 16（1）条和 17（1）（b）条实施独立交易原则。通常情况下，第 16（1）条允许扣除为产生应税利润而发生的费用及开支，而第 17（1）（b）条则不允许扣除并非为产生应税利润而发生的费用。香港税务局在第 46 号税务指引中的立场是，其有权根据上述两项条款，不允许扣除支付给关联公司的不符合独立交易原则的支出，因为上述支出的目的不是为了纳税人的营运，而是接受方的营运。

第 46 号税务指引中表明，可以根据《税务条例》第 20（2）条，对依照转让定价方案被转移给“有密切联系”的非居民企业的利润予以评税。第 20（2）条是目前《税务条例》中明确提及转让定价的条款。根据该条款，如果一家香港企业与其非居民关联企业的交易不符合独立交易原则，导致该香港企业的利润少于通常可预期的利润，则香港税务局可将该非居民企业与香港关联企业的交易视为在香港经营的业务而进行评税，该香港企业将被视为非居民企业的代理人。

尽管第 20（2）条可以广泛用于处理不符合独立交易原则的交易，由于该条款具有对非居民企业强制征税这一不常见的处理方法，使得香港税务局在实际操作中极少使用该条款。鉴于第 46 号税务指引并没有提及香港税务局应用该条款的方式及适用范围，香港税务局是否会应用第 20（2）条来处理转让定价问题仍需视实际案例而决定。

4.4 预约定价安排

4.4.1 适用范围

6号修订条例发布后，预约定价安排机制按《税务条例》的50AAP款执行。在此之前，香港预约定价安排机制仅以香港税务局2012年3月29日发布的《税务条例释义及执行指引第48号》（以下简称“DIPN48”）为指南，而6号修订条例亦沿用DIPN48中与预约定价安排有关的主要内容，但对部分内容作出了更新或修订。2020年7月15日，香港税务局对DIPN48进行了修订。

香港预约定价安排机制为纳税人提供了向香港税务局提出并签订具有法律约束力的定价协议机会，是香港税务局与一个或多个税收协定（或税收安排）缔约国（地区）的主管税务机关之间签订的，在既定期间内针对一系列关联交易适用转让定价方法的约定，这种约定可以适用于以后年度的相关交易，也可适用于该安排订立前的一段时期。对于涵盖期间起始日早于安排订立日的预约定价安排，适用前提是该安排不增加香港纳税人在6号修订条例下评税或补加评税的时限届满后的纳税义务，也不减少其在6号修订条例、任何税收协定或安排下提出反对、申请豁免或申请更改评税的时限届满后的纳税义务。

因此，预约定价安排适用于已签署税收协定（或税收安排）的香港纳税人与缔约另一方企业之间的关联交易，并且根据协商程序进行。香港纳税人包括应缴纳利得税的位于香港的居民企业¹¹和在香港拥有常设机构（例如分支机构）的非居民企业。

香港预约定价安排包括单边预约定价安排（香港纳税人与香港税务局签署）、双边预约定价安排（与一个其他境外税务机关签署）和多边预约

¹¹ 香港居民企业在税收协定或税收安排中通常被定义为在香港注册成立的公司，或在香港以外地区注册成立，但是实际管理和控制机构于香港的公司。

定价安排（与两个或以上境外税务机关签署）。此外，DIPN48 对预约定价安排的申请门槛进行了规定，具体如下：

- （1）每年关联购销交易金额达 8,000 万港元；
- （2）每年服务提供交易金额达 4,000 万港元；
- （3）每年无形资产（例如特许权使用费）交易金额达 2,000 万港元。
- （4）香港常设机构每年的利润达 2,000 万港元；
- （5）不属于上述四种类型的其他交易金额达每年 2,000 万港元。

在以下情况下，香港税务局局长可以拒绝作出预约定价安排：

- （1）香港纳税人并非提出预约定价安排的申请人或申请人之一，且没有或拒绝联合提出申请；
- （2）预约定价安排申请的相关费用未清缴；
- （3）局长认定可以据此作出拒绝预约定价安排的其他理由。

4.4.2 程序

DIPN48 指出香港预约定价安排主要有 3 个阶段，分别为前期预约阶段、预约定价安排申请阶段以及监控与合规阶段，具体如下所示：

（1）第一阶段：前期预约阶段

提交前期预约申请：纳税人于拟议的开始日期前 6 个月提交预约定价安排请求及初步案件计划。预约定价安排请求应对申请范围内的受控交易的相关转让定价事项进行具体描述，并附上清晰、充分的支持性文件，以概述申请范围、拟使用的转让定价方法和解决附带事项（如有）的方法。初步案件计划则涵盖谈签的计划时间表。

成立预约定价安排申请审核团队（以下简称“审核团队”）：税务局收到请求后成立审核团队，以梳理预约定价安排申请流程、对预约定价安排请求进行反馈、评估提出预约定价安排请求的纳税人是否应受邀正式提交申请以及与纳税人对申请制定一致计划。

审阅申请文件及定制方案：审核团队对预约定价安排请求和支持性文档进行战略层面的初步审阅，包括对纳税人全球价值链的审阅。随后审核

团队会与纳税人就细节问题，如预约定价安排的范围、类型及首选的转让定价方法等进行讨论并定制符合纳税人需求的申请方案。

初步讨论：审核团队通过与纳税人的初步讨论会确定申请范围、申请类型和时间表、集团全球架构和纳税人在全球价值链中的角色、最合适的转让定价方法、附带问题和解决方法等问题。审核团队会根据预约定价安排请求和初步讨论的情况决定是否接受纳税人的正式申请。

提交正式申请书：若纳税人接受提交预约定价安排正式申请的邀请，需提交正式申请书。正式申请书的内容包括纳税人及申请涵盖交易的相关纳税人的信息、相关文件、拟定的转让定价方法及支持性说明、申请使用年度以及预约定价安排草案。

支付定金：纳税人需在预约定价安排正式被受理之前缴纳定金。在收到正式申请后，审核团队领导将通知纳税人所需缴纳的定金数额，案件将在定金缴纳后开始处理。

(2) 第二阶段：预约定价安排申请阶段

分析/评估：根据第一阶段达成的共识，审核团队会主要从以下几个方面彻底对申请人提交的信息进行分析和评估：申请涵盖的受控交易、跨国集团不同分部的结构和职能分配、功能风险分析、受控交易的特征、拟定的转让定价方法、可比性分析、拟定的独立交易价格和关键性假设。必要时，审核团队可能会进一步搜集信息及安排实地访谈。

磋商/协议：审核团队准备预约定价安排协议条款，并与申请人协商并进行调整；在双边或多边预约定价安排的情况下，审核团队将与相关税务管辖区的税务机关进行磋商和交换信息。如果协商程序失败，纳税人仍有可能与当地税务主管当局签订单边预约定价安排。

协议书签署：若相关税务主管当局就预约定价安排达成一致，各方将起草并签署一份预约定价安排协议书，并执行该协议书的安排。

解决附带问题：在特定的情况下，附带问题应在预约定价安排申请的过程中的同时被提出并得到解决。审核团队应努力确保任何附带问题在香港税局局长参与申请流程之前得到解决或适当的处理。

(3) 第三阶段：监控与合规阶段

报税表信息披露：预约定价安排生效后，纳税人需要在年度报税表中披露预约定价安排相关的信息。需披露的信息包括现有的预约定价安排、报税表是否为基于预约定价安排进行准备的、预约定价安排中描述的事实和情况的任何重大变更。

年度合规报告：纳税人需要向当地税务机关提交年度报告，来说明在预约定价安排执行期内遵循预约定价安排的情况。根据情报交换相关规定，缔约方税务主管当局也可能获得该报告。报告需要详细说明使用独立交易的转让定价方法所计算的结果、作出的任何补偿性调整的详情以及每项调整对利得税报税表的影响以及关于是否违反任何关键假设的说明。

备存记录：纳税人必须在预约定价安排适用期间结束后至少七年内保留的用于预约定价安排结案、申请、在年度合规报告等任何报告中提及或提供的全部记录和数据。

纳税人在预约定价安排期内均遵循预约定价安排，并且预期未来经营不会发生实质性变化，则纳税人可以申请续签预约定价安排。申请续签的方式、程序和评估与初次申请类似。续签后的定价方法与期初可能会有所不同。

香港纳税人申请预约定价安排的费用按香港税务局人员处理申请用时计算，总计不得超过 500,000 港元。此外，申请人还需承担香港税务局委任独立专家研究关于申请的事项所发生的费用。

4.5 受控外国企业

暂无相关规定。

4.6 成本分摊协议管理

暂无相关规定。

4.7 资本弱化

暂无相关规定。

4.8 法律责任

目前暂无明确的转让定价调整罚款规定。然而，如果有偷税避税嫌疑，最高可在没有遵守独立交易原则的转让定价安排欠缴税款的基础上，处以3倍罚款。

针对主体文档、本地文档和国别报告有关的法律责任规定如下：

符合条件的纳税人未能提交主体文档或本地文档而没有合理解释的，则将会被处以第5级罚款（即50,000港元），并且可能需要在法院要求的期限内拟备以上文档。如未能遵守法院的要求，纳税人将被处以第6级罚款（即100,000港元）。

符合提交规定的纳税人在无合理理由的情况下没有进行国别报告申报或通知，则可被处以第5级罚款（即50,000港元），此外还可在确定罪责后持续期间每一日（不足一日作一日计算）另处罚款500港元。若纳税人没有遵守法院的要求，则可被处以第6级罚款（即100,000港元）。

符合条件的纳税人若在国别报告或通知中提供误导性、虚假或不准确的信息或者在国别报告中遗漏重要资料等事项，将会被视为违法行为，并会对违法的报告实体做出刑罚。刑罚可能包括：

（1）如经简易程序定罪，将处以第3级罚款（即10,000港元）及监禁6个月；或

（2）如经公诉程序定罪，将处以第5级罚款（即50,000港元）及监禁3年。

国别报告相关的罚则和处罚条款同样适用于报告实体所聘用的服务提供商。

第五章 内地和香港税收安排及相互协商程序

香港除与内地签订了关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排外，目前已与以下 44 个国家和地区签订全面性避免双重征税的税收协定或税收安排。

表36 与香港签订税收协定（或税收安排）的国家（地区）

奥地利	印度	卢森堡	俄罗斯
白俄罗斯	印度尼西亚	马来西亚	沙特阿拉伯
比利时	爱尔兰	马耳他	南非
文莱	意大利	墨西哥	西班牙
加拿大	日本	荷兰	瑞士
捷克	泽西岛	新西兰	泰国
芬兰	韩国	巴基斯坦	阿拉伯联合酋长国
法国	科威特	葡萄牙	英国
根西岛	拉脱维亚	卡塔尔	越南
匈牙利	列支敦士登	罗马尼亚	柬埔寨
爱沙尼亚	塞尔维亚	格鲁吉亚	澳门特别行政区

5.1 内地和香港税收安排

5.1.1 内地和香港税收安排

5.1.1.1 内地和香港税收安排总体情况

现行内地和香港税收安排于 2006 年签订，主要就进一步发展双方的经济关系，加强双方税收事务合作，消除对所得的双重征税，并防止通过逃避税行为造成不征税或少征税（包括通过择协避税筹划取得安排规定的税收优惠而使第三方税收管辖区居民间接获益的情况）等方面进行了规定。

此后，两地以签署议定书的形式对税收安排进行过多次修订。截至 2021 年 3 月，共签署五份议定书。

根据国家税务总局网站提供的信息，内地和香港税收安排 (<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1153751/content.html>) 的总体情况如下：

(1) 《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》及《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排的议定书》

签署日期：2006 年 8 月 21 日

生效日期：2006 年 12 月 8 日

(2) 《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》第二议定书

签署日期：2008 年 1 月 30 日

生效日期：2008 年 6 月 11 日

(3) 《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》第三议定书

签署日期：2010 年 5 月 27 日

生效日期：2010 年 12 月 20 日

(4) 《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》第四议定书

签署日期：2015 年 4 月 1 日

生效日期：2015 年 12 月 29 日

(5) 《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》第五议定书

签署日期：2019 年 7 月 19 日

生效日期：2019 年 12 月 6 日

5.1.1.2 主要内容

内地和香港税收安排共二十九条，主体部分包括规定税收安排的适用范围、双重征税的解决办法、税收无差别待遇、协商程序以及税收情报交换五大内容。第二议定书针对税收安排第二条、第四条、第五条及第十三条做了相应的修改。第三议定书则针对第二十四条信息交换的内容做了相应的修改。第四议定书针对第八条、第十二条、第十三条的内容做了相应的修改，同时也增加了反避税的规定：如纳税人所做的安排是以取得本安排第十条、第十一条、第十二条和第十三条利益为目的，则不能适用相关条款的规定。另外，第四议定书明确税收安排二十四条规定的信息交换，不仅针对税收安排适用的税种，还包括内地实施的流转税、土地增值税和房产税。第五议定书针对序言、第四条、第五条、第十三条、第十四条进行了相应的修改，同时增加了教师和研究人员、享受安排优惠的资格判定两条（附）规定。

5.1.2 适用范围

5.1.2.1 主体范围

在内地和香港税收安排中，“一方居民”的定义如下：

(1)在内地，是指按照内地法律，由于住所、居所、成立地、实际管理机构所在地，或者其他类似的标准，在内地负有纳税义务的人。

但是，这一用语不包括仅由于来源于内地的所得，在内地负有纳税义务的人。

(2)在香港特别行政区，指：①通常居住在香港特别行政区的个人；②在某课税年度在香港特别行政区逗留超过 180 天或在两个连续课税年度（其中一个是有关系的课税年度）在香港特别行政区逗留超过 300 天的个人；③在香港特别行政区成立为法团的公司或在香港特别行政区以外地区成立为法团而通常是在香港特别行政区进行管理或控制的公司；④根据香港特别

行政区的法律组成的其它人，或在香港特别行政区以外组成而通常是在香港特别行政区进行管理或控制的其它人。

由于内地和香港税收安排第四条第一款的规定，同时为双方居民的个人，其身份应按以下规则确定：

(1) 应认为是其有永久性住所所在一方的居民；如果在双方同时有永久性住所，应认为是与其个人和经济关系更密切（重要利益中心）所在一方的居民；

(2) 如果其重要利益中心所在一方无法确定，或者在任何一方都没有永久性住所，应认为是其有习惯性居处所在一方的居民；

(3) 如果其在双方都有，或者都没有习惯性居处，双方主管当局应通过协商解决。

除个人以外，同时为双方居民的人，双方主管当局应在考虑其实际管理机构所在地、其注册地或成立地以及其它相关因素的基础上，尽力通过协商确定该人在适用本安排时应认为是哪一方的居民。如双方主管当局未能就其居民身份达成一致意见，该人不能享受本安排规定的任何税收优惠或减免，但双方主管当局就其可享受本安排待遇的程度和方式达成一致意见的除外。

5.1.2.2 客体范围

(1) 在内地：个人所得税、企业所得税。

(2) 在香港特别行政区：利得税、薪俸税、物业税。

5.1.3 常设机构的认定

常设机构是指企业进行全部或部分营业的固定场所，包括：管理场所；分支机构；办事处；工厂；作业场所；矿场、油井或气井、采石场或者其它开采自然资源的场所。“常设机构”一语还包括：(1) 建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动，但仅以该工地、工程或活动连续六个月以上的为限；(2) 一方企业通过雇员或者雇用的其他人员

在另一方提供的劳务活动，包括咨询劳务活动，但仅以该性质的活动（为同一项目或相关联的项目）在任何 12 个月中连续或累计超过 183 天为限。

根据内地和香港税收安排第五条第四款，虽有上述规定，“常设机构”一语应认为不包括：（1）专为储存、陈列或者交付本企业货物或者商品的目的而使用的设施；（2）专为储存、陈列或者交付的目的而保存本企业货物或者商品的库存；（3）专为另一企业加工的目的而保存本企业货物或者商品的库存；（4）专为本企业采购货物或者商品，或者搜集信息的目的所设的固定营业场所；（5）专为本企业进行其他准备性或辅助性活动的目的所设的固定营业场所；（6）专为本款第（一）项至第（五）项活动的结合所设的固定营业场所，但这种结合所产生的该固定营业场所的全部活动应属于准备性质或辅助性质。

内地和香港税收安排第五条第五款规定，当一人（除适用第六款规定的独立代理人以外）在一方代表企业进行活动时，经常性地订立合同，或经常性地在合同订立过程中发挥主要作用（而该企业不对相关按惯例订立的合同做实质性修改），且相关合同以该企业的名义订立或涉及该企业拥有或有权使用的财产的所有权转让或使用权授予或涉及由该企业提供服务，该人为该企业进行的任何活动，应认为该企业在该一方设有常设机构，除非该人所进行的活动限于第四款所列活动，按照该款规定这些活动如果通过固定营业场所进行，不会导致该固定营业场所构成常设机构。

内地和香港税收安排第五条第六款规定，如果一人作为独立代理人在一方进行营业，在该一方代表另一方的企业进行活动，且代理行为是其常规经营的一部分，则第五款应不适用。然而，如果一人专门或者几乎专门代表一个或多个与其紧密关联的企业进行活动，则不应认为该人是这些企业中任何一个的本款意义上的独立代理人。

内地和香港税收安排第五条第七款规定，一方居民公司，控制或被控制于另一方居民公司或者在该另一方进行营业的公司（不论是否通过常设机构），此项事实不能据以使任何一方公司构成另一方公司的常设机构。

内地和香港税收安排第五条第八款规定，基于所有相关事实和情况，如果某人和某企业中的一方控制另一方，或者双方被相同的人或企业控制，则应认定该人与该企业紧密关联。在任何情况下，如果一方直接或间接拥有另一方超过 50% 的受益权益（如是公司的情况下，超过 50% 的表决权和公司股份价值，或者超过 50% 的公司受益股权权益），或者第三方直接或间接拥有该人和该企业超过 50% 的受益权益（如是公司的情况下，超过 50% 的表决权和公司股份价值，或者超过 50% 的公司受益股权权益），则应认定该人与该企业紧密关联。

对常设机构在具体判定时要考虑其营业性、固定性和长期性等几项因素。如缔约一方企业在缔约另一方未构成常设机构，缔约另一方不应对该企业的营业利润征税。

5.1.4 不同类型收入的税收管辖

5.1.4.1 股息、利息及特许权使用费

根据内地和香港税收安排第十条、第十一条、第十二条的规定，内地居民通过在香港设立的常设机构进行营业且取得的投资性与该常设机构有实际联系的，适用内地和香港税收安排的营业利润条款；没有设立常设机构的内地居民取得来源于香港的股息、利息以及特许权使用费等投资性所得在香港可以征收预提税，但有一定的限制：

（1）如果取得股息的内地居民符合受益所有人条件，并直接拥有支付股息公司至少百分之二十五资本的情况下，内地和香港税收安排限定了香港适用的税率最高为 5%，其他情况下，税率最高为 10%（注：香港现行税法并没有对股息征收预提所得税，因此不适用）；

（2）如果收取利息的内地居民符合受益所有人要求，内地和香港税收安排限定了香港适用的税率最高为 7%（注：香港现行税法并没有对利息征收预提所得税，因此不适用）；

(3) 如果特许权使用费的受益所有人是内地居民，税收安排限定了香港适用的税率最高为 7%（对飞机和船舶租赁业务支付的特许权使用费适用税率最高为 5%）。

5.1.4.2 营业利润

根据内地和香港税收安排第七条第一款的规定，内地居民企业的利润应仅在内地征税，但内地居民企业通过设在香港的常设机构在香港进行营业的除外。如果内地居民企业通过设在香港的常设机构在香港进行营业，其利润可以在香港征税，但应仅以属于该常设机构的利润为限。

第七条第二款规定，除适用本条第三款的规定以外，内地居民企业通过设在香港的常设机构在香港进行营业，应将该常设机构视同在相同或类似情况下从事相同或类似活动的独立分设企业，并视同该常设机构与其所隶属的企业完全独立地进行交易。在上述情况下，该常设机构可能得到的利润，在各方应归属于该常设机构。

第七条第三款规定，在确定常设机构的利润时，应当允许扣除其进行营业发生的各项费用，包括行政和一般管理费用，不论其发生于该常设机构所在一方或者其它任何地方。但是，常设机构使用专利或其它权利支付给企业总机构或该企业其它办事处的特许权使用费、报酬或其它类似款项，提供具体服务或管理的佣金，以及向其借款所支付的利息，银行企业除外，都不得作任何扣除（属于偿还代垫实际发生的费用除外）。同样，在确定常设机构的利润时，也不考虑该常设机构从企业总机构或该企业其它办事处取得的因使用专利和其它权利的特许权使用费、报酬或其它类似款项，因提供具体服务或管理的佣金，以及因贷款给该企业总机构或该企业其它办事处所取得的利息，银行企业除外（属于偿还代垫实际发生的费用除外）。

5.1.4.3 不动产所得

根据内地和香港税收安排第六条第一款的规定，内地居民从位于香港的不动产取得的所得，香港可以向内地居民征税。该规定适用于从直接使

用、出租以及任何其他形式使用不动产取得的所得。“不动产”的界定按照财产所在地的法律规定确定，但协议规定了最小范畴，即“不动产”在任何情况下应当包括附属于不动产的财产、农业和林业所使用的牲畜和设备、有关房地产的一般法律规定所适用的权利、不动产的用益权以及由于开采或有权开采矿藏、水源和其他自然资源取得的不固定或固定收入的权利。同时，第六条明确规定船舶和飞机不应被视为不动产。内地居民取得来源于香港的不动产所得，不考虑其是否在香港存在常设机构，香港均有税收管辖权。对于内地居民转让香港不动产而产生的转让收益适用财产收益条款。

5.1.4.4 财产转让所得

内地和香港税收安排第十三条就各类动产、不动产等财产转让产生的收益，以及该收益的征税权划分问题作出了规定。

(1) 不动产转让所得

转让不动产取得的收益可以由不动产所在一方征税。内地居民转让位于香港的不动产产生的收益，香港有权向该内地转让方征税。“不动产”的确定按照内地和香港税收安排第六条的规定处理。

(2) 常设机构营业财产（动产）转让所得

内地居民企业转让其在香港的常设机构营业财产部分的动产，包括转让常设机构（单独或者随同整个企业）取得的收益，可以在香港征税。

(3) 股权转让所得

内地居民转让香港居民公司的股份取得的收益，在满足以下任一条件时，香港有权征税：

- ① 转让行为发生之前三年内的任一时间，被转让香港居民公司的股份或类似于股份的权益超过 50% 的价值直接或间接来自于位于香港的不动产；
- ② 转让行为发生前十二个月内，转让方内地居民曾直接或间接参与被转让香港居民公司至少百分之二十五的资本。

内地居民转让在被认可的证券交易所上市的香港居民公司股票取得的收益，应仅在内地征税。该项转让仅限于在同一证券交易所买入并卖出的情况。符合以下条件的投资基金应视为内地居民投资基金，适用该规定：

①依内地相关法律设立，获得内地行业监管机构认可，并接受其监管；
②投资基金的管理人应为在内地注册成立的公司或组成的其它人，并按照内地行业监管机构的规定对投资基金实施管理；

③百分之八十五以上的资金通过内地市场募集。投资基金使用以下方式募集资金应视为通过内地市场募集：

- A. 在内地的证券交易所挂牌交易；
- B. 在内地通过具有经营实质的金融机构销售或配售；
- C. 在内地直接向投资者销售或配售；
- D. 使用双方主管当局同意的其它方式。

内地居民转让其在上述财产以外的其他财产取得的收益，香港无权征税。

5.1.5 香港税收抵免政策

香港签署的税收安排中基本都含有避免双重征税方法条款，相关税收抵免操作可参考《税务条例》第五十条。

根据 2019 年 8 月发布的释义及执行指引第 28 号（DIPN 28 修订版），按总收入征收的非利息所得（例如特许权使用费、许可费、服务费和管理费），无论在香港是否为应课税收入，其海外预扣税不得在香港做税前扣除。如果预扣税是由源于条约协定国（内地）的，则纳税人可根据该条约在香港取得税收抵免（Tax Credit）。至于利息海外预扣税，如果预扣税是由源于非条约协定国的，在合符规定条件的情况下，其海外预扣税可以在香港做税前扣除。如果利息海外预扣税是由源于条约协定国的，根据条约在香港取得税收抵免。如果利息海外预扣税是由源于非条约协定国（内地）的，则纳税人可根据该条约在香港取得税收抵免。

5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）

税收无差别待遇指缔约各方相互给予对方居民以等同于己方居民的待遇。内地和香港税收安排第二十二条“无差别待遇”规定如下：

（1）一方企业在另一方常设机构的征税待遇，不应低于该另一方给予其本地进行同样活动的企业的征税待遇。本规定不应理解为一方由于民事地位、家庭负担而给予该一方居民的任何扣除、优惠和减免也必须给予该另一方居民；

（2）除适用第九条第一款、第十一条第七款或第十二条第六款规定外，一方企业支付给另一方居民的利息、特许权使用费和其它款项，在确定该企业应纳税利润时，应与在同样情况下支付给该一方居民同样予以扣除；

（3）一方企业的资本全部或部分，直接或间接为另一方一个或一个以上的居民拥有或控制，该企业在该一方负担的税收或者有关条件，不应与该一方其它同类企业的负担或可能负担的税收或者有关条件不同或比其更重。

5.1.7 享受安排优惠的资格判定原则

根据内地和香港税收安排第五议定书第二十四条（附）规定，虽有安排其他条款的规定，如果在考虑了所有相关事实与情况后，可以合理地认定任何直接或间接带来本安排优惠的安排或交易的主要目的之一是获得该优惠，则不得就相关所得给予该优惠，除非能够确认在此等情况下给予该优惠符合本安排相关规定的宗旨和目的。

5.1.8 在香港享受税收协定（或税收安排）待遇的手续

5.1.8.1 享受税收协定（或税收安排）待遇办理流程

无前置办理流程。纳税人在填写利得税报税表（表 BIR51）时根据实际情况勾选第 3.5 项，并根据以下要求提供相关资料：

(1) 双重课税宽免只适用于税收协定（或税收安排）的范畴。香港税务局局长作为税收协定（或税收安排）的授权代表可以向缔约对方的税务机关核实申请情况；

(2) 如依据避免双重课税协议（或税收安排）申请收入或利润免税，需附上有关收入或利润的详情和计算方法。

5.1.8.2 开具税收居民身份证明的流程

(1) 开具内地税收居民身份证明的流程

内地居民为享受内地和香港税收安排优惠待遇，必须要向主管其所得税的县税务局（以下称“主管税务机关”）申请开具《税收居民证明》以证明其居民身份。内地居民企业的境内、外分支机构应当通过其总机构向总机构主管税务机关提出申请。合伙企业应当以其内地居民合伙人作为申请人，向内地居民合伙人主管税务机关提出申请。

内地居民企业可以就其构成内地税收居民的任一公历年度申请开具《税收居民证明》。

根据《国家税务总局关于调整〈中国税收居民身份证明〉有关事项的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 17 号），自 2019 年 5 月 1 日起，申请开具《税收居民证明》应当提交以下申请表和资料：

① 《税收居民身份证明》申请表；

② 与拟享受税收安排待遇的收入有关的合同、协议、董事会或者股东会决议、相关支付凭证等证明资料；

③ 申请人为个人且在内地有住所的，提供因户籍、家庭、经济利益关系而在内地习惯性居住的证明材料，证明材料包括申请人身份信息、住所情况说明等资料；

④ 申请人为个人且在内地无住所、一个纳税年度内在内地居住满 183 天的，提供在内地实际居住时间的相关证明材料，包括出入境信息等资料；

⑤ 境内、外分支机构通过其总机构提出申请时，还需提供总分机构的登记注册情况；

⑥合伙企业的内地居民合伙人作为申请人提出申请时，还需提供合伙企业登记注册情况。

上述填报或报送的资料应当采用中文文本。相关资料原件为外文文本的，应当同时提供中文译本。申请人向主管税务机关提交上述资料的复印件时，应在复印件上加盖申请人印章或签字，主管税务机关核验原件后留存复印件。

主管税务机关会在受理申请之日起 10 个工作日内，由负责人签发《税收居民证明》并加盖公章或者将不予开具的理由书面告知提交申请的内地居民。主管税务机关无法准确判断居民身份的，将及时报告上级税务机关。需要报告上级税务机关的，主管税务机关会在受理申请之日起 20 个工作日内办结。

(2) 开具香港税收居民身份证明书的流程

香港税收居民身份证明书是一份由香港主管税务当局发出的文件，用作申请享受全面性避免双重课税安排下的待遇。

一般而言，以下人士可申请香港税收居民身份证明书：

- ①通常居住于香港的个人；
- ②在某课税年度内在香港逗留超过 180 天或在连续两个课税年度（其中一个是有关系的课税年度）内在香港逗留超过 300 天的个人；
- ③在香港成立或组成的公司、合伙、信托、团体；
- ④在香港以外成立或组成但在香港管理或控制的公司、合伙、信托、团体。

相关人士可参阅有关的全面性避免双重课税安排的有关条文及议定书，以确定其就该安排而言是否属于香港居民。

申请香港税收居民身份证明书需提交填写以下表格：

- ①如适用内地和香港税收安排：公司、合伙、信托、团体需填写表 IR1313A (02/2021)，个人需填写表 IR1314A (02/2021)；

②如适用香港与其他税务管辖区的全面性避免双重课税安排：公司、合伙、信托、团体需填写表 IR1313B（02/2021），个人需填写表 IR1314B（02/2021）。

填写好相应的申请表格后需将表格提交至香港税务局税收协定组评税主任（地址：香港湾仔告士打道 5 号税务大楼 36 楼）。香港税务局处理有关申请一般需二十一个工作日。若香港税务局未能根据所得的资料以确定申请者的居民身份，将会要求申请者提供进一步的资料。

5.1.8.3 利用税收安排进行合理税务规划

（1）常设机构规划

从内地和香港税收安排的规定看，企业在缔约另一方设立的具有准备性或辅助性的固定场所，不应被认定为常设机构。故对于拟赴港从事经营活动的内地企业而言，为避免在香港构成常设机构，其在香港的固定场所应注意以下几点：

第一，内地企业在香港从事经营活动，应适当考虑内地和香港税收安排对常设机构的规定，结合企业的商业活动安排，在可行的情况下，避免在香港构成常设机构的风险；

第二，内地和香港税收安排规定的例外性情况缩小了常设机构的范围，因此内地企业可以利用此“负面清单”，作出合理的商业安排，使在香港的经营活动避免成为常设机构。一般情况下，从事“辅助性或准备性”的场所通常具备以下特点：

①辅助性场所不独立从事经营活动，且其活动也不构成企业整体活动基本或重要的组成部分；

②该场所仅为本企业服务，不为其他企业服务；

③该场所仅限于事务性服务，不起直接营利作用。

第三，如果固定场所不仅为总机构服务，也与企业外部人员有业务往来，或者固定场所的业务性质与总机构的业务性质一致，且其业务为总机构业务的重要组成部分，则该固定场所不能被认定为辅助性场所。

（2）特许权使用费

根据内地和香港税收安排的规定，应当注意的是，支付特许权使用费的人无论是否为香港的居民，只要其在香港拥有常设机构或固定基地，并且支付的费用由该常设机构或固定基地负担，即认为特许权使用费来源地是香港。因此，若内地企业设在香港的常设机构支付给内地企业特许权使用费，在特许权使用费与该常设机构有实际联系的情况下，应认为该特许权使用费发生于香港，香港有权对此项收费征税（注：香港对特许权使用费征收预提所得税适用的税率一般最高为 4.95%，低于内地和香港税收安排规定的特许权使用费优惠税率）。另外，如果一家香港公司支付特许权使用费给海外关联公司，同时相关知识产权曾在任何时间被一家在香港从事贸易、专业工作或者商业活动的公司全部或部分所拥有的话，则香港对此种情况下的特许权使用费会征收 16.5% 的预提所得税。

（3）受益所有人

香港目前对受益所有人并没有具体的规定或要求。

5.2 内地和香港税收安排相互协商程序

5.2.1 相互协商程序概述

相互协商程序（Mutual Agreement Procedure, “MAP”），是指双方主管当局根据税收安排有关条款规定，与缔约对方主管当局之间，通过协商共同处理涉及税收安排解释和适用问题的过程。

5.2.2 税收安排相互协商程序的法律依据

目前内地和香港税收安排相互协商程序的法律条款依据，主要是《国家税务总局关于发布〈税收协定相互协商程序实施办法〉的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 56 号）、内地和香港税收安排第二十三条相互协商程序。

5.2.2.1 内地和香港税收安排对相互协商程序条款

当一人认为，缔约一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对其不符合本安排规定的征税时，可以不考虑各自内部法律的补救办法，将案情提交本人为其居民的主管当局；该案情必须在不符合本安排规定的征税措施第一次通知之日起，三年内提出。

上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同另一方主管当局相互协商解决，以避免不符合本安排规定的征税。达成的协议应予执行，而不受各自内部法律的时间限制。

双方主管当局应通过协议设法解决在解释或实施本安排时所发生的困难或疑义，也可以对本安排未作规定的消除双重征税问题进行协商。

双方主管当局为对以上各款达成协议，可以直接相互联系。为有助于达成协议，双方主管当局的代表可以进行会谈，口头交换意见。

5.2.2.2 《税收协定相互协商程序实施办法》

税收安排中的协商程序条款授权了缔约方主管当局通过相互协商来解决在解释或实施税收安排时发生的困难或疑义。相互协商程序的启动要历经两个阶段，第一阶段是纳税人向其居民方主管当局就缔约一方或双方已导致或将导致不符合税收安排规定的税收措施提出异议，主管当局收到纳税人提交的案情后，对案情进行审查；第二阶段是主管当局认为纳税人提出的异议合理并且不能单方面圆满解决的，则启动相互协商程序，通知另一方主管当局，并展开谈判。

为正确适用税收安排，避免双重征税，解决执行中出现的争议，维护本地居民的合法利益，执行税收安排相互协商程序条款规定时，按《国家税务总局关于发布〈税收协定相互协商程序实施办法〉的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 56 号）（以下简称“《办法》”）办理。该《办法》适用于中华人民共和国政府对外签署的避免双重征税协定以及内地与香港特别行政区、澳门特别行政区签署的税收安排（该《办法》中统称税收协定）。《办法》主要针对第一阶段，也就是纳税人如何申请启动阶段而制

定的程序性规范。《办法》对申请启动相互协商程序的适用主体、情形、申请时限以及税务机关如何受理申请和反馈结果等问题进行了规定。《办法》的主要条款如下：

“第二条 本办法所称相互协商程序，是指中国主管当局根据税收协定有关条款规定，与缔约对方主管当局之间，通过协商共同处理涉及税收协定解释和适用问题的过程。相互协商程序的主要目的在于确保税收协定正确和有效适用，切实避免双重征税，消除缔约双方对税收协定的解释或适用产生的分歧。

第三条 相互协商的事项限于税收协定适用范围内的事项，但超出税收协定适用范围，且会造成双重征税后果或对缔约一方或双方利益产生重大影响的事项，经中国主管当局和缔约对方主管当局同意，也可以进行相互协商。

第七条 如果中国内地居民（国民）认为，缔约对方所采取的措施，已经或将会导致不符合税收协定所规定的征税行为，可以按本办法的规定向省税务机关提出申请，请求税务总局与缔约对方主管当局通过相互协商程序解决有关问题。

第二十四条 税务总局在收到缔约对方启动相互协商程序的函后，查清事实，决定是否同意启动相互协商程序，并书面回复对方。在做出是否同意启动相互协商程序决定前，认为需要征求相关省税务机关意见的，可以将相关情况和要求告知省税务机关，省税务机关应在税务总局要求的时间内予以回复。

第三十二条 税务总局在下列情况下可以主动向缔约对方主管当局提出相互协商请求：

（1）发现过去相互协商达成一致的案件或事项存在错误，或有新情况需要变更处理的；

（2）对税收协定中某一问题的解释及相关适用程序需要达成一致意见的；

(3) 税务总局认为有必要与缔约对方主管当局对其他税收协定适用问题进行相互协商的。”

根据该《办法》，纳税人申请启动相互协商程序要经过两个环节，第一个步骤是申请人向负责其个人所得税或企业所得税征管的省级税务机关提出书面申请，由省级税务机关决定是否受理该申请；第二个步骤是省级税务机关受理申请后上报税务总局，由总局对申请进行审核并最终决定是否启动相互协商程序。

5.2.2.3 香港有关相互协商程序的规定

香港税收居民如面临双重征税或不符合有关的全面性避免双重课税安排规定的征税时，可以将案情提交给香港税务局请求协助。如香港税务局接受了该请求，又不能单方面圆满解决时，将会与缔约另一方主管当局相互协商解决，以避免不符合相关安排规定的征税。

在香港，相互协商程序仅适用于香港税收居民。

相关案情须在不符合相关全面性避免双重课税安排规定的征税措施第一次通知之日起的限定时间内提出。前述限定时间取决于相关全面性避免双重课税安排中相互协商程序条款的规定，通常为3年。如未能在规定的时间内提出，香港税务局可能会拒绝接受申请者关于相互协商程序的请求。但纳税人应于双重征税或不符合有关的全面性避免双重课税安排规定的征税已经发生或极有可能发生时方可提出申请，但不包括双重征税或不符合有关的全面性避免双重课税安排规定的征税仅为可能发生（例如纳税人正在接受税务稽查或纳税检查）的情况。

上述“不符合相关全面性避免双重课税安排规定的征税措施第一次通知”通常是指香港税务局出具的纳税评估结果或亏损计算结果通知，或缔约另一方出具的相同性质的通知。

申请相互协商程序需填写表 IR1454 并提供以下文件或信息：

- (1) 缔约另一方及其税收征管的具体规定；

(2) 申请者的详细信息，包括名字、地址、电话号码、商业登记号码或香港身份证号码以及相关的香港税务局档案号码；

(3) 申请相互协商程序的相关事项，包括对事实的描述及分析、导致双重征税或不符合有关的全面性避免双重课税安排规定的征税的行为（包括相关第一次通知的时间）、所涉及的年度或期间、申请者的观点以及期望的解决方式；

(4) 申请者是否已向香港税务局或缔约另一方的主管税务当局提出过异议、上诉、退税申请或类似文件；

(5) 申请者此前是否已就同一或类似的事项向香港税务局或缔约另一方的主管税务当局提出过申请；

(6) 该申请是否涉及香港税务局或缔约另一方的主管税务当局目前或曾经在预约定价安排、税务裁定或诉讼中已考虑的事项；

(7) 申请者是否已与香港税务局或缔约另一方的主管税务当局就解决方式达成共识，该解决方式可能会对该申请产生影响；

(8) 授权信以及被授权人的详细信息；

(9) 不符合相关全面性避免双重课税安排规定的征税措施第一次通知的副本；

(10) 已提交或将提交给缔约另一方的主管税务当局的相互协商程序申请及附件的副本，如适用；

(11) 缔约另一方当地法对于请求税收救济的适用的时间限制，如适用；

(12) 转让定价文档，如适用；

(13) 关于为处理该相互协商程序申请，申请者同意其所提交的所有文件及信息可能会被提供给缔约另一方的主管税务当局的声明；

(14) 申请者关于其所提交的所有文件及信息均为真实、准确及完整的声明。

申请者需将填写好的表 IR1454 及相关资料提交至香港税务局税收协定组评税主任（地址：香港湾仔告士打道 5 号税务大楼 36 楼）。

相关资料原件为非中文或英文文本的，应当同时提供英文译本。

申请者有义务披露所涉及案情有关的恰当事实及情况，并提供为完成相互协商程序所需的全部信息。

在香港，相互协商程序通常包括两个阶段。第一阶段为案情提交阶段，纳税人向香港税务局提交案情后，香港税务局会考虑所提意见是否合理，以及是否能够单方面圆满解决。香港税务局认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，有义务致力于与缔约另一方主管税务当局相互协商解决。第二阶段为共同解决争议阶段，当香港税务局与缔约另一方主管税务当局开始联系时视为第二阶段开始，缔约另一方主管税务当局即有义务进行协商并致力于解决争议。香港税务局与缔约另一方主管税务当局的沟通将通过交换立场意见书的形式进行，香港税务局在准备立场意见书时将考虑申请者所提供的信息。如香港税务局与缔约另一方主管税务当局无法通过交换立场意见书就案情中的重大事项达成一致，双方可进行会谈。申请者无权参与会谈，但在香港税务局与缔约另一方主管税务当局均同意的情况下，申请者可向香港税务局与缔约另一方主管税务当局当面陈述案情。

双方主管税务当局就案情达成协议后，香港税务局将会征询申请者的意见是否同意该协议。达成的协议仅在申请者书面同意该协议的情况下予以执行。如申请者不同意所达成的协议，香港税务局将会向缔约另一方主管税务当局提议在未达成协议的情况下终结相互协商程序。

5.2.3 相互协商程序的适用

5.2.3.1 申请人条件

根据内地和香港税收安排相互协商程序条款规定，当一个人认为，一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对其不符合本安排规定的征税时，可以不考虑各自内部法律的补救办法，将案情提交本人为其居民的主管当局。此处需要明确的是，税收安排中的“居民”一词所指的是税收居民身

份。内地居民，是指按照《中华人民共和国个人所得税法》和《中华人民共和国企业所得税法》，就来源于内地境内境外的所得在内地负有纳税义务的个人、法人或其他组织。也就是说，只有在申请人为内地税收居民的情况下，内地主管当局方可受理其申请并就其所遇到的税收安排问题与香港主管当局进行相互协商。例如，若内地居民企业在对香港投资时采取的是间接持股方式，即通过在境外设立特殊目的实体（Special Purpose Vehicle，以下简称“SPV”）来持股香港被投资公司，如果 SPV 与香港税务局就税收安排适用问题产生争议，虽然该 SPV 为内地投资公司，但因为其并非内地税收居民，该 SPV 将无权请求内地主管当局启动相互协商程序。但如果该 SPV 被认定为境外注册内地投资控股居民企业，那么即使其并非依照内地法律成立的法人，该 SPV 也将有权依据其内地税收居民身份请求内地主管当局就税收安排问题启动相互协商程序。

5.2.3.2 适用的范围

相互协商程序是在税收协定（安排）框架内解决跨境税收争端的机制，因此当事人请求相互协商的事项应属于税收协定（安排）的适用范围。在中华人民共和国政府对外签署的避免双重征税协定以及内地与香港特别行政区、澳门特别行政区签署的税收安排中，除相互协商程序条款外，部分税收协定（或税收安排）还在居民、股息、利息、联属企业等条款中指明了双方主管当局可以就该条款解释及适用进行相互协商。但在某些税收协定（安排）中，双方仅在少数条款中指明可以就该条款相互协商程序，而在其他条款中未提及相互协商程序，那么在这种税收协定（安排）下，是否可以认为相互协商程序的适用范围受到了限制？根据 OECD 税收协定范本解释，这个答案是否定的。关于这一问题，范本解释中明确提到，即使缔约双方未在其他条款中提及主管当局可以就该条款协商，但因相互协商程序独立条款的存在，双方仍可以就税收协定特定条款解释及适用过程中的问题适用相互协商程序。

《办法》第九条以列举的方式说明了内地居民可以申请启动相互协商程序的情形：

(1) 对居民身份的认定存有异议，特别是相关税收协定/安排规定双重居民身份情况下需要通过相互协商程序进行最终确认的；

(2) 对常设机构的判定，或者常设机构的利润归属和费用扣除存有异议的；

(3) 对各项所得或财产的征免税或适用税率存有异议的；

(4) 违反税收协定（安排）非歧视待遇（无差别待遇）条款的规定，可能或已经形成税收歧视的；

(5) 对税收协定（安排）其他条款的理解和适用出现争议而不能自行解决的；

(6) 其他可能或已经形成不同税收管辖权之间重复征税的。

5.2.4 启动程序

5.2.4.1 申请时效及条件

相互协商程序是通过缔约方之间双边税收协定（安排）赋予缔约方纳税人的权利救济程序，制定该程序的目的是为保证税收协定（安排）的实施及有效消除跨境双重征税。就内地和香港相互协商程序而言，通常来说只有当内地居民从香港税务主管当局接到有违反内地和香港税收安排嫌疑的书面意见或通知后（如申请内地和香港税收安排优惠待遇被驳回的通知、认定存在常设机构的通知或转让定价调整数额初步通知等类似的书面意见或通知），当事人方有充分理由认定将出现不符合内地和香港税收安排的征税行为。相关案情必须在不符合内地和香港税收安排规定的征税措施第一次通知之日起，三年内提出。

5.2.4.2 税务机关对申请的处理

根据 OECD 税收协定范本条款中的用语“上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约国另一方主管当局相互

协商解决”可以看出一国（地区）税务当局是否就当事人的申请启动相互协商程序有一定的自由裁量权。

根据《办法》规定，内地纳税人提出启动相互协商程序的申请需经两个步骤：

（1）向其所在的省级税务机关提出申请，由省级税务机关决定是否上报总局；

（2）总局对上报的申请进行审查并决定是否启动相互协商程序。

从《办法》可以看出，在该程序中省级税务机关只是对纳税人申请的材料进行审查而无权最终决定是否启动相互协商程序。如果纳税人对省级税务机关不予受理的决定不服，将有权进行异议申请。但当总局收到上报申请后决定不予受理时，该决定将具有终结性，纳税人无权再提出异议。

关于特别纳税调整涉及的相互协商程序问题，国家税务总局有专门的规定，即《国家税务总局关于发布〈特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 6 号）（以下简称“《管理办法》”）。其中第四十八条，企业申请启动相互协商程序的，应当在税收协定规定期限内，向国家税务总局书面提交《启动特别纳税调整相互协商程序申请表》和特别纳税调整事项的有关说明。企业当面报送上述资料的，以报送日期为申请日期；邮寄报送的，以国家税务总局收到上述资料的日期为申请日期。

国家税务总局收到企业提交的上述资料后，认为符合税收协定有关规定的，可以启动相互协商程序；认为资料不全的，可以要求企业补充提供资料。

根据《管理办法》第四十九条，税收协定缔约对方税务主管当局请求启动相互协商程序的，国家税务总局收到正式来函后，认为符合税收协定有关规定的，可以启动相互协商程序。

国家税务总局认为税收协定缔约对方税务主管当局提供的资料不完整、事实不清晰的，可以要求对方补充提供资料，或者通过主管税务机关要求涉及的境内企业协助核实。

根据《管理办法》第五十二条，有下列情形之一的，国家税务总局可以拒绝企业申请或者税收协定缔约对方税务主管当局启动相互协商程序请求：

- (1) 企业或者其关联方不属于税收协定任一缔约方的税收居民；
- (2) 申请或者请求不属于特别纳税调整事项；
- (3) 申请或者请求明显缺乏事实或者法律依据；
- (4) 申请不符合税收协定有关规定；
- (5) 特别纳税调整案件尚未结案或者虽然已经结案但是企业尚未缴纳应纳税款。

5.2.4.3 暂停及终止程序

根据《管理办法》第五十三条，有下列情形之一的，国家税务总局可以暂停相互协商程序：

- (1) 企业申请暂停相互协商程序；
- (2) 税收协定缔约对方税务主管当局请求暂停相互协商程序；
- (3) 申请必须以另一被调查企业的调查调整结果为依据，而另一被调查企业尚未结束调查调整程序；
- (4) 其他导致相互协商程序暂停的情形。

根据《管理办法》第五十四条，有下列情形之一的，国家税务总局可以终止相互协商程序：

- (1) 企业或者其关联方不提供与案件有关的必要资料，或者提供虚假、不完整资料，或者存在其他不配合的情形；
- (2) 企业申请撤回或者终止相互协商程序；
- (3) 税收协定缔约对方税务主管当局撤回或者终止相互协商程序；
- (4) 其他导致相互协商程序终止的情形。

5.2.5 相互协商的法律效力

5.2.5.1 相互协商程序结果的法律效力

国际普遍认为相互协商程序应属于行政性的争议解决手段，换言之，其结果只对达成协议的主管当局产生约束，如果当事人对结果不满，其仍有权通过司法程序寻求救济。此外，相互协商程序是双方主管当局就特定问题进行的协商讨论，就效力而言，其得出的结论只能对该特定问题生效，而无普遍约束力。

5.2.5.2 相互协商程序与生效的税收和解或司法判决的关系

通常认为，如果双方主管当局进行协商讨论的问题已产生了生效的税收和解或司法判决，那么双方主管当局在进行相互协商时，将只能基于此前认定的事实进行相应的纳税调整，而不能改变已生效的和解或判决。

5.2.5.3 保护性措施

协商程序条款规定，若纳税人接受相互协商的结果，该结果的执行将不受其本方法律的限制。因双方主管当局就相互协商程序能否达成一致具有相当的不确定性，而且该程序通常耗时较长，当纳税人对协商结果不满或双方税务主管当局无法达成一致时，即使纳税人希望通过司法程序解决，也很有可能面临诉讼时效已过期的尴尬局面。因此当事人在申请启动协商程序后往往还会选择同时启动其他的救济程序，如行政复议或司法救济来确保自身权益。

理论上启动其他救济程序不会对相互协商程序产生影响，两者应属于平行关系。但事实上若其他救济程序产生了结果其必将对案件产生巨大影响，因此许多国家（地区）会通过当地法规定，若当事人希望启动相互协商程序解决税收争议，该当事人应中止其他正在进行中的救济程序。

5.2.6 仲裁条款

仲裁条款是 OECD 为提高相互协商程序的效率，确保税收协定（安排）的实施而制定的条款。其一般形式是：如果双方主管当局在一定时间内（通常为两年）无法就相互协商的事项达成一致，当事人可以请求将该事项提交仲裁。但迄今中华人民共和国政府对外签署的避免双重征税协定及内地与香港、澳门的税收安排中均未包含仲裁条款，故本文在此不再做延伸讨论。

5.3 内地和香港税收安排争议的防范

5.3.1 税收安排争议概念

内地和香港税收安排争议是指双方就签订的税收安排条款的解释和适用而引发的争议，体现在两个不同的层面。第一个层面是内地投资者与收入来源地（香港）之间就内地和香港税收安排条款的解释和适用引发的争议，第二个层面是内地投资者与收入来源地（香港）之间基于内地和香港税收安排条款的解释和适用争议进入相互协商程序后转化为内地与香港主管当局之间的税务争议。由于在第一个层面的税收安排争议中，内地投资者是直接利害关系方，是税收安排争议的主体之一。因此，内地投资者应当着重关注这一层面的税收安排争议，注重防范和避免争议的发生，增强税收安排争议的风险控制与管理能力。

5.3.2 内地和香港税收安排争议产生原因及主要表现

本指南所称内地和香港税收安排争议是内地投资者与香港主管税务当局或者内地主管税务当局之间的税务争议。此类争议产生的主要原因是内地投资者在赴香港投资的决策阶段没有全面周详地考察内地和香港税收安排及香港当地税法的具体规定，致使投资项目在香港落地后造成一些尚未识别的税务成本增加。

常见的内地和香港税收安排争议的表现包括常设机构的认定争议，即内地投资者在香港获得营业收入是否应当在香港履行纳税义务很大程度上

取决于常设机构的认定。通常，内地投资者在香港的场所、人员构成常设机构的，其营业利润应当在香港纳税。常设机构的具体认定问题容易引发税务争议，是内地投资者应当着重关注的税务风险点。内地投资者应当尽量争取避免其在香港设置的非经营性质的场所、人员被香港税务局认定为常设机构。

5.3.3 妥善防范和避免内地和香港税收安排争议

内地投资者与香港主管税务机关一旦产生税收安排争议，可以通过启动相互协商程序加以解决，但这一协商机制的缺点在于缺乏时限规定，可能各个程序阶段耗时较长，导致争议解决效率低下，对内地投资者产生更为不利的影响。因此，内地投资者应当注重增强防范和避免内地和香港税收安排争议的能力，尽力避免在项目投资或经营过程中产生与香港主管税务机关之间的税务争议，强化税务风险管理，确保在香港投资或经营能够实现最优化的经济目标。

防范内地和香港税收安排争议的核心工作环节在于决策阶段。内地投资者应当在投资或经营决策阶段对香港税法及内地和香港税收安排的具体规定进行充分考察与准确理解，结合自身的投资项目或经营活动识别税务风险，合理地进行税务规划，严格按照香港税法及内地和香港税收安排的具体规定安排自身的投资、经营活动。

内地企业作为赴港投资者应当特别注重建立税务风险的控制与管理机制，制定税务风险识别、评估、应对、控制以及信息沟通和监督的相关工作机制，尤其要注重准确、全面地识别自身的税务风险点，并制定税务风险应对预警方案。内地企业应当结合在香港投资或经营的业务特点设立专门的税务管理机构 and 岗位，配备专业素质人员，强化税务风险管理职能以及岗位职责。

内地投资者应当在全面了解香港税法及内地和香港税收安排具体规定与准确把握自身涉税风险点的基础上，进一步做好与香港主管税务机关进行沟通与交流的准备工作，备齐相关的证明材料，就一些关键税务风险点

的处理与香港主管税务当局开展充分的沟通和交流，努力获得香港主管税务当局的承认或者谅解，必要时可以启动在香港的预约定价安排程序及事先裁定程序，尽力将税务争议风险进行锁定。

了解香港税法及内地和香港税收安排的具体规定是内地投资者投资经营所需进行的重要工作。内地投资者可以在投资和经营决策初期积极寻求内地相关主管当局的帮助，获取相关税收规定及政策信息，并与内地相关主管当局方面保持良好的沟通关系。

内地投资者可以在决策阶段及时寻求税务律师、注册会计师等税法专业人士的帮助，借助其专业优势进行周详的税法尽职调查，制定合理的税务遵从方案，实施符合自身投资或经营特点的税务架构，控制和管理整个项目各个阶段的税务风险。税法专业人士的服务可以使赴港投资经营决策更为有效。

第六章 在香港投资可能存在的税收风险

内地企业投资香港面临的税务风险类型繁多，形式各异。就现有内地企业投资香港的情况来看，内地企业很大一部分是以香港作为海外投资的桥头堡，通过香港公司辐射全球其他国家（地区）的投资，这样的投资架构安排主要是考虑到香港无外汇管制、法制相对健全、税制简单、税负相对较低，这在一定程度上为投资引进、融资安排、税负控制、未来退出等提供灵活性和弹性。本章将重点从信息报告风险、纳税申报风险、调查认定风险、享受税收安排待遇风险和其他风险五个方面阐述投资香港可能遇到的税务风险。这些税务风险包括内地企业投资香港的香港税务风险，以及内地的税务风险，同时，还包括内地企业借道香港投资其他国家（地区）的税务风险，该章节将针对这些风险作简要提示。

6.1 信息报告风险

6.1.1 登记注册制度

已在第三章税收征收和管理制度中体现。香港特区政府对在香港从事经营活动没有特别的税务登记要求，香港商业登记署从属于香港税务局，所以完成商业登记，即视为完成税务登记。

6.1.2 信息报告制度

香港税收征收管理方式，是以法制要求和纳税人高度遵守的自律性为基础，基本上是自主申报纳税。根据香港现行相关规定，不符合豁免条件的香港实体需要准备主体文档及本地文档；符合条件的香港实体还需要提交国别报告。具体请参阅 4.2 章。

6.2 纳税申报风险

6.2.1 在香港设立子公司的纳税申报风险

根据香港利得税法规，利得税采用地域来源征税原则。香港子公司在香港经营任何行业、专业或业务而获得的所得，属于来源于香港的所得，应缴纳香港利得税。子公司应准确划分来源于境内和境外所得，进行纳税申报，并保留好支持文档，避免将境内所得误认定为境外所得而未申报纳税的风险。

6.2.2 在香港设立分公司或代表处的纳税申报风险

香港未针对居民纳税人和非居民纳税人的税收征收和管理制定不同的制度。非居民企业（分公司或代表处）在香港经营任何行业、专业或业务而获得的所得，属于来源于香港的所得，应缴纳香港利得税。非居民纳税人凡在香港进行商业活动，仍需为其业务申请商业登记证，其后便需要按时就业务完成纳税申报和纳税责任及保存相关记录，非居民纳税人的征管措施与居民纳税人一致。同时，香港分公司或代表处应准确划分来源于境内和境外所得，进行纳税申报，并保留好支持文档，避免将境内所得误认定为境外所得而未申报纳税的风险。

6.2.3 在香港取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

根据香港利得税法规，非居民企业在香港经营任何行业、专业或业务而获得的所得，属于来源于香港的所得，应缴纳香港利得税。若企业在香港构成常设机构，需就与常设机构相关的所得纳税；同时，需要根据香港税收法规严格区分常设机构香港境内和香港境外所得，以避免将境内所得视为境外所得而未申报纳税的风险。

6.3 调查认定风险

6.3.1 受控外国企业调查风险

香港利得税实行 16.5% 的税率，股息或资本利得不纳税。企业投资香港，除考虑投融资平台外，可能还会考虑设立子公司，利用名义持有的股份、资金和无形资产获取股息、利息和特许权使用费等消极所得，相关所得缴纳较低甚至不缴纳税收，相关利润长期留存公司账面不做利润分配汇回，实现延迟纳税，甚至长期体外循环寻求永远不纳税。若内地企业投资香港，从税务风险管控角度，香港公司是否具备合理商业实质、是否留存巨额利润不做分配、是否构成受控外国企业均为内地税务机关关注的重点。鉴于内地税务局极有可能对受控外国企业的留存收益强制性视同分配并据以征税，企业应在职能配置方面充分考虑税务局的关注。当前各国（地区）税务部门境外所得税务管理日益加强，受控外国企业认定标准越来越宽泛，境外企业纳入管理范围越来越宽，积极所得与消极所得划分标准日趋复杂，境外所得纳入调整对象越来越多，企业应更加关注巨额境外所得长期不分配的合理性。虽然香港目前没有受控外国企业相关税收政策，对内地企业通过香港投资其他国家（地区），在香港暂无受控外国企业调查的风险，但是，仍建议企业需关注香港税收政策的发展和变化。

6.3.2 非境内注册居民企业认定风险

内地企业投资的香港企业是内地税收居民，还是香港税收居民，其身份认定的不同，会直接导致企业纳税义务的不同。由于不同税制对居民企业的认定标准有所差异，因此在给企业选择纳税身份提供了一定税收筹划空间的同时，也给企业带来了很大的税收风险，如果不从企业全局利益出发进行纳税人身份认定，很有可能会对生产经营带来很大影响的税务风险。

6.3.3 常设机构风险

内地企业在投资香港之后，在日常运营过程中，常常出现内地公司的雇员在香港工作、香港公司的经营活动基本在内地发生及香港公司的雇员

在内地工作等情形，根据内地和香港税收安排的规定，这些情形存在内地公司在香港或香港公司在内地构成常设机构的风险，进而导致需就归属常设机构的利润在香港缴纳利得税或内地缴纳所得税的风险。因此，内地投资者应当合理利用内地和香港税收安排进行规划，尽量降低相关的税务风险。此外，香港税制允许香港公司就某些收入申报为境外收入从而不缴纳香港利得税；与此同时，投资者需要考虑，该申报为香港境外所得的收入是否会基于在内地或其他国家（地区）开展某些经营活动而构成内地或其他国家（地区）的常设机构的风险。

6.3.4 技术性无形资产利润权属的风险

研发环节最为突出的税务问题是研发技术无形资产的权利归属。企业通常以合约转移、功能剥离等形式将集团无形资产或相关权利转移至无商业实质的公司、低税或无税地区、旨在获取专项税收优惠的主体运营公司等，以降低集团整体税负。从税务风险管控角度，当前多数国家（地区）均倾向从全球价值链分析和价值贡献角度（经济所有人角度，而非法定所有人角度），确定无形资产相关利润归属，企业上述运作模式潜在税务风险巨大。其中，并购重组后既有无形资产与未来待开发无形资产的归属以及利润分割亦受到关注。

6.3.5 混合错配风险

混合错配安排是指利用两个或两个以上税收管辖区对同一混合实体或混合工具在税务处理上的差异，产生税收结果错配，从而减少参与方总体税负的安排。混合错配安排可能导致一方扣除而一方不计收入、双重扣除和间接性一方扣除、一方不计收入。在经济全球化的环境下，各国（地区）将倾向于采取严厉措施来解决税基侵蚀与利润转移的现象，中和混合错配安排的效应。因此，从税务风险管控角度，跨国集团今后的税务处理应充分考虑混合错配行动计划的相关规定，有效防范税收风险。目前，香港暂未出台混合错配相关的政策，内地投资者需关注相关政策的发展和变化。

6.3.6 集团资金池的内部融资税务风险

建立资金池实施资金的集约化管理是企业常见的融资模式。鉴于内地和香港两地外汇管制、境内外融资成本差异及流转税的考虑，内地企业通常在两地分别设置融资平台。从税务风险管控角度，集团成员的资金借贷、融资担保常忽视利息收取与扣除问题，除利息收付标准存在转让定价风险外，不进行利息收付或者人为将交易利润集中安排在低税率地区还面临交易被重新定性和定价的税务风险。

6.3.7 转让定价调查风险

集团劳务相关的转让定价风险。企业为提高核心竞争力，通过内部劳务整合集团资源实现协同效应，其面临的突出税务问题是集团劳务费用的收付及其标准。从税务风险管控角度，集团关联劳务费用的收取或支付，应重点分析劳务提供是否具有合理商业目的与经济实质，遵循独立交易原则；应从劳务提供方与接受方分别进行受益性分析，劳务是否具有真实性与必要性，是否重复提供或重复支付，是否从其他关联交易中获取补偿，且为接受方创造价值。

生产活动相关的转让定价风险。全球产业转移的趋势与周期使价值链生产职能的经济贡献与利润回报不匹配，企业常通过与低税率国家（地区）企业进行原料采购与产品销售，挤占生产职能的利润空间，导致生产环节长期亏损或维持微利水平。目前生产职能聚集的国家（地区）均大力打击税收权益与生产活动的错配现象，履行单一生产职能的公司不应承担集团决策、市场风险所致亏损，而应体现合理利润回报，但实际经济活动中这些公司无权获取超额回报。此外，还需考虑企业在低成本地区经营所获得的净成本节约，特别是通过在原材料、劳动力、租金、运输和基础设施等方面的较低支出所实现的超额回报。

营销活动相关的转让定价风险。科技的日新月异使凝聚品牌粘性的营销活动成为高附加值的经营环节，而数字经济的发展使营销活动分散在全球各个区域，而不是商品或服务的实际交易地。这使按照传统理念配置营

销环节利润的企业面临更为复杂的转让定价税务风险。对承担简单分销功能的企业，应根据集团统一的转让定价政策给予符合独立交易原则的利润回报；对承担复杂营销职能，以及对营销型无形资产做出贡献的企业，应获取与其价值创造贡献相匹配的利润回报。衡量营销活动较常用和直观的指标为企业销售费用占集团销售费用的比重，利润回报应与其比重相匹配。此外，企业的利润回报还应体现其在对某项服务或产品具有特别需求的区域内开展经营所获得的超额利润。

6.4 享受税收安排待遇风险

6.4.1 未正确享受税收安排待遇的风险

当享受税收安排优惠的内地企业不符合内地和香港税收安排规定时，例如并非内地的居民纳税人或者并非该所得的受益所有人，无权享受税收安排优惠，该内地企业则面临未正确享受税收安排优惠的风险。因此可能导致该内地企业在香港少缴税款，进而导致香港税务局对其处以罚款。

企业或者个人（以下统称申请人）为享受中华人民共和国政府对外签署的税收协定及内地与香港、澳门签署的税收安排、航空协议税收条款、海运协议税收条款、汽车运输协议税收条款、互免国际运输收入税收协定或者换函待遇，必须要向内地主管税务机关申请开具《税收居民证明》以证明其居民身份。根据《国家税务总局关于开具〈中国税收居民身份证明〉有关事项的公告》（国家税务总局公告2016年第40号）及《国家税务总局关于调整〈中国税收居民身份证明〉有关事项的公告》（国家税务总局公告2019年第17号，自2019年5月1日起施行）的规定，企业或个人应向主管税务机关提交要求的申请表及资料，以享受内地和香港税收安排规定的优惠税率。但是同时申请者应关注香港税务局对于内地税收居民身份证明应包括的企业信息及提交的时限要求，否则将可能导致无法享受内地和香港税收安排的优惠税率。

6.4.2 滥用税收协定待遇的风险

6.4.2.1 导管公司认定

导管公司是指通常以逃避或减少税收、转移或累积利润等为目的而设立的公司。这类公司仅在所在国（地区）登记注册，以满足法律所要求的组织形式，而不从事制造、经销、管理等实质性经营活动。因此，若内地企业没有实质的经营管理活动而被香港税务局认定为导管公司，则将有可能导致内地企业无法享受内地和香港税收安排待遇。

同样，内地投资者通过香港投资到其他第三方国家（地区），若香港控股公司没有商业实质，也可能被第三方投资地税务机关认为不符合享受税收协定（安排）待遇。

因此，企业投资架构设计是否能够实现预期税收安排在当前跨境税源管理背景下具有越来越多的不确定性，甚至可能导致额外增加的税收成本（如所得税义务判定、所得性质确认、税收协定待遇享受等）。

6.5 其他风险

6.5.1 并购重组的税务风险

企业投资香港前，通常根据企业经营战略、业务需要、香港的商业和法律环境，选择适当的投资方式（直接投资、并购、合资等）。基于投资机会的多元化或管理经验的提升（如内地银行收购海外飞机租赁公司以获取该行业的特定经验，并购技术型项目以获取旨在占领市场份额的技术革新），企业常通过在成熟市场寻找优质并购目标谋求品牌、研发、物流、人才的全球化。从税务风险管控角度，企业通常在并购前后进行旨在优化投资架构或业务配置的集团重组，此环节要注重量化税务风险及潜在税务成本，确定合理的关联股权交易估值定价、多层股权转让潜在的税收负担，以及股权转让收益享受税收安排待遇的要求等。

6.5.2 投资退出的税务风险

投资退出作为战略收缩与调整的方式，是企业优化资源配置的重要手段，既可通过高溢价退出获得特殊收益和现金流，也可及时退出经营不善的项目或业务，实现有效止损。从税务风险管控角度，企业在投资架构搭建初始应考虑不同投资退出方式（直接或间接股权转让）的税务成本及潜在风险。例如，企业采取股权转让形式退出时，税务风险管控的关键是股权交易价格的确定。采用直接股权转让方式申请税收安排免税待遇时，应注意转让方的经济实质问题，避免受到滥用税收优惠的调查；采用间接股权转让方式时，应注意各层级公司所在地征税权归属的确定问题，避免同一所得在多个国家（地区）构成纳税义务。

参 考 文 献

- [1] 《对外投资合作国别（地区）指南-中国香港》，商务部编，2020年
- [2] 香港特区政府一站通：<https://www.gov.hk/sc/residents/>
- [3] 香港特区政府统计处官网：https://www.censtatd.gov.hk/home/index_tc.jsp
- [4] 香港保监局官网：<https://www.ia.org.hk/en/index.html>
- [5] 中央人民政府驻香港特别行政区联络办公室：<http://www.locpg.gov.cn/index.htm>
- [6] 《香港交易所市场资料 2020》，香港证券交易所，2020年
- [7] 《香港投资推广署年报 2020》，香港投资推广署，2020年
- [8] 香港工业贸易署官网：<https://www.tid.gov.hk/scindex.html>
- [9] 中华人民共和国商务部官网：<https://www.mofcom.gov.cn/>
- [10] 电子版香港法例：<https://www.elegislation.gov.hk/>
- [11] 香港税务局官网：<https://www.ird.gov.hk>
- [12] 《国家税务总局关于发布〈税收协定相互协商程序实施办法〉的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 56 号）
- [13] 《国家税务总局关于发布〈特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 6 号）
- [14] 香港入境事务处官网：<https://www.immd.gov.hk/hks/index.html>
- [15] 香港金融管理局官网：https://www.hkma.gov.hk/gb_chi/
- [16] 香港创新科技署官网：<https://www.itf.gov.hk/tc/home/index.html>
- [17] 国际清算银行官网：<https://www.bis.org/>
- [18] 《全球金融中心指数》，英国伦敦智库
- [19] 《中国城市竞争力报告》，中国社科院城市与竞争力研究中心
- [20] 香港路政署官网：<https://www.hyd.gov.hk/welcome/index.php>
- [21] 中华人民共和国中央人民政府官网：<http://www.gov.cn/index.html>

编写人员：何伟坚 曾娟

审校人员：李婷婷 李彩婷 张诚 侯旭迎 刘乃辉 李春琳 黄芳慧 李玉 钱思一 方湧灏
周开心 陈艳 李萌 任怡文 石楠 杨俊 张丽楠 王丹