

前言

(2010-11年版)

在本書2009-10年版出版以來，香港在稅務法規方面的最重大發展，就是通過了《2010年稅務(修訂)條例》。這項修訂讓香港可以在簽訂全面性避免雙重徵稅協定中，採用經濟合作與發展組織(經合組織)制定的最新資料交換標準。為了符合經合組織有關切實執行國際公認的稅務標準的要求，香港必須簽訂十二份採納最新版本資料交換條文的避免雙重徵稅協定。就此而言，香港除了已經與奧地利、汶萊、科威特、匈牙利、印尼、愛爾蘭、荷蘭和英國等簽訂全面性避免雙重徵稅協定外，也與瑞士草簽了一項協議；與日本就稅收協定達成共識；與法國的避免雙重徵稅協定亦即將簽署。此外，香港跟中國內地亦簽訂了《內地和香港特別行政區關於對所得避免雙重徵稅和防止偷漏稅的安排》第三議定書，把安排中的資料交換條文更新至經合組織的最新版本。在短短的時間內能取得這些進展，實在令人鼓舞。如果這個勢頭得以持續，香港有望很快可以建立一個全面性避免雙重徵稅協定網絡，從而大幅提升我們作為國際金融中心的競爭優勢。為配合這項稅務法規的發展，稅務局也頒布了《稅務條例釋義及執行指引》第47號，詳細列明該局在締約夥伴請求索取資料時所採取的程序和資料交換安排。該指引除了解釋納稅人可以獲得的保障外，也扼要說明了稅務局的程序指引。

鑑於環球金融危機持續影響香港，財政司司長在2010-2011年度政府財政預算案中推出了一系列針對中產和基層市民需要的紓緩措施，其中包括寬減2009/10年度75%的薪俸稅及個人入息課稅，上限為6,000元，有關扣減在納稅人2009/10年度的最終應繳稅款中反映。此外，基於部分市場人士認為香港的樓市過熱，財政司司長也提出了一些樓市降溫措施，以減輕中產人士的部分壓力。這些措施包括提高港幣2,000萬元以上的住宅物業買賣印花稅，並表明稅務局會就投機炒賣物業的利潤徵收利得稅。此外，財政司司長還建議寬免2010/11年度的差餉，以每戶每季港幣1,500元為上限。

案例法方面，在 *Indosuez W I Carr Securities Ltd v CIR* [2007] 1 HKRC 90-191 (*W I Carr*) 案例中，雙方已向終審法院呈交同意和解傳票，同意根據稅務上訴委員會於2003年11月17日作出的裁決 (*D 79/03* [2005] 1 HKRC 81-107) 達成和解。稅務上訴委員會裁定，對於從海外市場貿易賺取的佣金收入，得自香港客戶的50%利潤需要繳稅，而所有得自海外客戶的利潤則不需要繳稅。假如有關個案上訴至終審法院，最終結果如何則不得而知。但根據 *ING Baring Securities*

(*Hong Kong Ltd v CIR* [2007]1 HKRC 90-195 (*ING Baring*) 案例的裁決，執行海外交易的指令才是決定性的因素，因此來自香港客戶的利潤便應該不需繳稅。雖然如此，在 *WI Carr* 一案中，稅務上訴委員會的修訂裁決和原訟法庭的判決為分攤利潤提供了法理依據，為這個爭論已久的問題提供了明確的指引。

更加有趣的是，在 *CIR v Datatronics Limited* [2008] (1 HKRC 90-208) 案例中，原訟法庭裁定應當遵循實質重於形式的原則，維持了稅務上訴委員會的結論，即納稅人的 50% 來自銷售經由中國內地承包商製造的貨物的利潤為製造業利潤，可按《稅務條例釋義及執行指引》第 21 號第 16 至第 22 段內所述的 50:50 基準作出分攤。然而，上訴法庭推翻了這項裁決。上訴法庭指出，稅務上訴委員會所得出的事實審查結果，就是納稅人與其中國內地子公司之間的安排屬於進料加工。納稅人產生利潤的交易包括從負責製造有關貨物的中國內地子公司購入貨物，並轉售圖利，而納稅人有關的活動則在香港進行。同時，上訴法庭認同稅務局局長指出指引第 21 號並無法律效力，對稅務上訴委員會或法院均沒有約束力。此外，上訴法庭指出，指引第 21 號所述有關來料加工安排的利潤分攤基準，並不適用於進料加工安排，而且法庭也不認為有關的稅務寬減可以擴大。

Datatronics 案例的裁決最近在 *CIR v CG Lighting Ltd* [2010] (1 HKRC 90-226) 一案中得到了肯定。法院作結時指出，納稅人產生利潤的交易包括其根據加工或分包協議支付加工費而從中國內地子公司獲得的製成品和向客戶轉售這些貨物。在計算納稅人從產生利潤的交易所賺取的利潤，也即是法院認為在當前的個案中納稅人向客戶銷售貨物所取得的利潤時，購買燈飾製成品的成本已包括在內。

最後，在 2009 年 12 月，稅務局頒布了期待已久的《稅務條例釋義及執行指引》第 21 號修訂本，以闡述其對有關利潤來源地的立場。該指引上一次更新已是 1998 年，這次更新是要反映法院近年對多個個案作出的裁決，其中主要包括終審法院就 *Kwong Mile Services Limited v. CIR* [2004]3 HKLRD 168、*Kim Eng Securities (Hong Kong) Limited v. CIR* [2007]2 HKLRD 117 和 *ING Baring* 個案作出的裁決。雖然從這份修訂的指引可以看出稅務局在多個不同的範疇上立場有所轉變，但在有關利潤來源的裁決方面，態度仍相對保守，所以這份修訂指引並不能為稅務從業員和納稅人提供期待的清晰方向。

最後，本人於 2010 年年初與劉遵義教授結婚。本人現藉此感謝劉教授在編撰本書的過程中給予我的鼓勵與支持。

劉麥嘉軒 (Ayesha Macpherson)

hktaxationguide@kpmg.com.hk

2010 年 7 月寫於香港

目 錄

致 意	xviii
前言 (2010—11 年版)	xix
英文縮略語對照表	xxi
拉丁文詞彙	xxiii
案例一覽表	xxiv
稅務上訴委員會裁決	xxxvi
稅務條例、稅務規則和印花稅條例	xlii

第一章 香港稅制概述

1.1 法例、釋義及政策	3
1.2 稅項概論	9
1.3 遺產稅	12
1.4 印花稅	12
1.5 所得稅	14
1.5.1 課稅年度 (《稅務條例》第 2 條)	14
1.5.2 物業稅 (《稅務條例》第 II 部)	14
1.5.3 薪俸稅 (《稅務條例》第 III 部)	15
1.5.4 利得稅 (《稅務條例》第 IV 部)	16
1.5.5 折舊免稅額 (《稅務條例》第 VI 部)	18
1.5.6 稅率 (《稅務條例》附表 2)	18
1.5.7 個人免稅額 (《稅務條例》附表 4)	19

1.5.8	個人入息課稅(《稅務條例》第VII部).....	19
1.5.9	報稅表與資料(《稅務條例》第IX部).....	22
1.5.10	評稅與納稅(《稅務條例》第X部、第XA部、 第XB部、第XC部和第XII部).....	23
1.5.11	反對與上訴(《稅務條例》第XI部).....	24
1.5.12	稅務委員會(《稅務條例》第3條).....	24
1.6	稅務局.....	25
1.7	1997年7月1日起的稅制.....	27
1.7.1	《基本法》.....	27
1.7.2	《香港回歸條例》.....	28
第二章 物業稅		
2.1	法例.....	32
2.2	徵稅範圍.....	32
2.3	物業稅的徵收.....	33
2.3.1	應評稅淨值.....	33
2.3.2	應評稅值.....	34
2.4	業權.....	36
2.5	豁免與寬減.....	39
2.5.1	政府.....	39
2.5.2	從事業務的法團和其他人士.....	39
2.5.3	會社與行業協會.....	41
2.6	評稅與繳納物業稅.....	42
2.7	期限與反對.....	45
第三章 薪俸稅		
3.1	法例.....	50

3.2	徵稅範圍	50
3.3	入息來源	51
3.3.1	一般事項	51
3.3.2	受僱工作的入息	52
3.3.2.1	香港以外地區的受僱工作	57
3.3.2.2	在香港的受僱工作	61
3.3.3	職位持有人	64
3.3.4	長俸	66
3.3.5	海員與航空人員	66
3.4	應評稅入息的確定	68
3.4.1	應評稅入息包括的項目	68
3.4.2	案例法討論	72
3.4.2.1	入息是否來自受僱工作？	72
3.4.2.2	入息是否來自所提供的服務？	73
3.4.2.3	在終止受僱時支付的款項	74
3.4.2.4	由於更改聘用條款而支付的款項	80
3.4.2.5	在開始受僱時支付的款項	81
3.4.2.6	並非由收款方的僱主支付的款項	81
3.4.2.7	額外賞賜	82
3.4.2.8	其他事項	82
3.4.3	房屋住宿利益	83
3.4.4	股份認購權利益	90
3.4.5	其他額外賞賜	98
3.4.6	應評稅入息不包括的項目	99
3.5	應評稅入息扣除的項目	106
3.5.1	開支	107
3.5.2	折舊免稅額	111

3.5.3	個人進修開支	111
3.5.4	慈善捐款	113
3.5.5	居所貸款利息	115
3.5.6	長者住宿照顧開支	120
3.5.7	退休計劃供款	121
3.5.8	虧損	122
3.6	評稅基準	124
3.6.1	評稅基期及期間賺取的入息	125
3.6.2	稅項的計算	129
3.6.3	課稅平衡點	131
3.7	評稅與納稅	132
3.7.1	申報規定	132
3.7.2	反對與上訴	132
3.7.3	暫繳薪俸稅	133
3.8	其他事項	136
3.8.1	支付服務公司及信託款項的處理	136
3.8.2	稅上稅	142
3.8.3	已婚夫婦的稅務	145
3.8.3.1	作出選擇	148
3.8.3.2	暫繳薪俸稅	149
3.8.3.3	定義	150
3.8.4	雙重徵稅協定	150
第四章 利得稅		
4.1	法例	156
4.2	徵稅範圍	156
4.3	繳納利得稅的責任	158

4.3.1	有納稅義務的人士.....	158
4.3.2	從事經營行業、專業或業務.....	160
4.3.3	構成經營行業的準則.....	164
4.3.4	業務的定義.....	170
4.3.5	開始經營業務.....	172
4.3.6	停止經營業務.....	173
4.4	利潤來源.....	174
4.4.1	法定條文.....	175
4.4.2	案例法——一般原則.....	175
4.4.3	案例法——其他問題.....	195
4.4.4	利息收入來源.....	199
4.4.5	稅務局一貫的做法.....	203
4.5	應評稅利潤的確定.....	210
4.5.1	產生入息和利潤的時間.....	213
4.5.2	資本利潤的處理.....	216
4.5.3	其他不在徵稅範圍內的利潤.....	217
4.5.4	視為應課稅的款項.....	228
4.5.5	開支——一般扣除規則.....	240
4.5.6	產生開支的日期.....	246
4.5.7	開支——資本性對營業性.....	249
4.5.8	視為可扣除的開支.....	255
4.5.9	可扣除的利息和相關開支.....	273
4.5.9.1	《稅務條例》第16(1)(a)條的詮釋.....	273
4.5.9.2	《稅務條例》第16(2)條——於2004年 6月25日前.....	277
4.5.9.3	《稅務條例》第16(2)條——自2004年 6月25日起.....	280

4.5.10	視為不可扣除的開支.....	285
4.5.11	支付「服務公司」的款項.....	289
4.5.12	商品存貨與在製品.....	293
4.5.13	開辦費用.....	297
4.5.14	終止營業後的收入及支出.....	298
4.5.15	費用的分攤.....	299
4.5.16	虧損.....	302
	4.5.16.1 涉及賺取獲特惠營業收入納稅人的虧損.....	304
	4.5.16.2 個別人士.....	306
	4.5.16.3 公司及其他人士.....	307
	4.5.16.4 合夥業務——一般規定.....	308
	4.5.16.5 有限責任合夥業務——虧損限制.....	308
	4.5.16.6 受託人.....	310
4.6	評稅基準.....	313
	4.6.1 常用準則.....	313
	4.6.2 開始營業.....	314
	4.6.3 終止營業.....	315
	4.6.4 更改賬項結算日期.....	319
	4.6.5 分攤.....	324
4.7	特殊業務.....	324
	4.7.1 人壽保險公司.....	324
	4.7.2 非人壽保險公司.....	329
	4.7.3 海運和空運業務——概況.....	332
	4.7.4 船舶擁有人業務.....	332
	4.7.5 居港飛機擁有人業務.....	339
	4.7.6 非居港的飛機擁有人業務.....	345
	4.7.7 財務機構.....	346

4.7.8	會社與行業協會	350
4.7.9	合夥業務	352
4.8	非居港者	357
4.8.1	在香港經營業務的非居港者	357
4.8.2	寄售的貨品	360
4.8.3	香港代理人	362
4.8.4	非代理人的付款方	364
4.8.5	正常定價	368
4.9	評稅與納稅	369

第五章 折舊免稅額

5.1	法例	377
5.2	免稅範圍	377
5.3	工業建築物	378
5.3.1	合資格開支	378
5.3.2	初期免稅額	384
5.3.3	每年免稅額	384
5.3.4	結餘免稅額和結餘課稅	386
5.4	商業建築物(1998/99以前課稅年度)	389
5.4.1	合資格開支	389
5.4.2	免稅額	390
5.5	商業建築物(1998/99及以後課稅年度)	390
5.5.1	每年免稅額	390
5.5.2	結餘免稅額和結餘課稅	392
5.6	可視作工業裝置及機械的開支	393
5.7	工業裝置及機械免稅額(一般情況)	396
5.8	工業裝置及機械免稅額(聚合制)	397

5.8.1	初期免稅額.....	397
5.8.2	每年免稅額.....	398
5.8.3	結餘免稅額和結餘課稅.....	401
5.9	工業裝置及機械免稅額(非聚合制).....	404
5.9.1	初期免稅額.....	404
5.9.2	每年免稅額.....	405
5.9.3	結餘免稅額和結餘課稅.....	409
5.10	租賃安排.....	412
5.10.1	租約與非租約.....	412
5.10.2	售後租回.....	415
5.10.3	槓桿租賃——一般情況.....	418
5.10.4	無追索權債項.....	419
5.10.5	槓桿租賃——船舶或飛機.....	419
5.10.6	槓桿租賃——除船舶或飛機以外的工業裝置及機械.....	421
5.11	有關折舊免稅額的其他問題.....	423
5.11.1	評稅基期.....	423
5.11.2	分攤.....	424
5.11.3	稅務局局長決定資產成本或價值的權力.....	425

第六章 個人入息課稅

6.1	法例.....	428
6.2	設立個人入息課稅的目的.....	428
6.3	符合個人入息課稅資格的人士.....	429
6.4	個人入息課稅的選擇.....	431
6.5	計算入息總額.....	432
6.6	個人免稅額.....	435

6.6.1	基本免稅額 (第 28 條)	436
6.6.2	已婚人士免稅額 (第 29 條)	436
6.6.3	子女免稅額 (第 31 條)	436
6.6.4	供養父母免稅額 (第 30 條)	437
6.6.5	供養祖父母或外祖父母免稅額 (第 30A 條)	440
6.6.6	傷殘受養人免稅額 (第 31A 條)	442
6.6.7	供養兄弟姊妹免稅額 (第 30B 條)	444
6.6.8	單親免稅額 (第 32 條)	445
6.7	計算稅款	446

第七章 須提交的報稅表與資料和罰則

7.1	法例	454
7.2	報稅表與資料	454
7.2.1	報稅表概述	454
7.2.2	有報稅義務的人士	456
7.2.3	僱主的報稅表	457
7.2.4	資料	458
7.2.5	資產與負債陳述書	459
7.2.6	搜查令	461
7.2.7	業務記錄	462
7.3	通知書的送達	463
7.4	罰則	464
7.4.1	漏報和不提交報稅表	466
7.4.2	罰則的評定 (補加稅)	469
7.4.3	欺詐與蓄意逃稅	475
7.4.4	其他事項	477

第八章 評稅與繳納稅款

8.1	法例	480
8.2	評稅權力	480
8.2.1	一般規定	480
8.2.2	估計評稅	481
8.2.3	個人入息課稅	482
8.2.4	補加評稅	483
8.3	評稅通知書	484
8.4	繳納稅款	485
8.5	追討稅款	488
8.5.1	區域法院程序	488
8.5.2	向納稅人的債務人追討稅款	489
8.5.3	阻止拖欠稅款人離港	489
8.5.4	扣押船舶或飛機	490
8.6	退還稅款	490
8.7	最終及決定性的評稅	491
8.7.1	錯誤或遺漏的申索 (第70A條)	492

第九章 反對與上訴

9.1	法例	498
9.2	反對	498
9.2.1	反對的形式	498
9.2.2	反對後的協商	500
9.2.3	稅務局局長的決定	501
9.3	上訴	502
9.3.1	稅務上訴委員會	502
9.3.2	就稅務上訴委員會的裁決提出上訴	509

9.3.3	直接向上訴法庭提出上訴.....	513
9.3.4	直接向原訟法庭提出上訴.....	514
9.3.5	司法覆核.....	515
9.4	有關夫婦的規定.....	518

第十章 其他事項

10.1	雙重徵稅寬免.....	521
10.2	豁免.....	521
10.3	退休計劃.....	523
10.3.1	退休計劃的稅務影響.....	524
10.4	反避稅法例.....	527
10.4.1	特定反避稅條文.....	528
10.4.2	出售虧損公司.....	528
10.4.3	一般反避稅條文.....	530
10.4.4	《稅務條例》第61條.....	533
10.4.5	《稅務條例》第61A條.....	535
10.4.5.1	交易.....	535
10.4.5.2	稅項利益.....	539
10.4.5.3	唯一或主要目的.....	542
10.4.5.4	消弭稅項利益.....	553
10.4.5.5	案例法討論.....	555
10.5	事先裁定.....	557
10.5.1	《稅務條例》附表10第I部.....	558
10.5.2	《稅務條例》附表10第II部.....	561
10.6	其他事項.....	561
10.6.1	稅務委員會.....	561

10.6.2	儲稅券.....	562
10.6.3	信託、受託人及遺產.....	563
10.6.4	不反對撤銷私人公司註冊通知書.....	564

第十一章 香港稅制的國際層面

11.1	簡介.....	567
11.2	國際稅務的基本原則.....	567
11.2.1	居住地基準和來源地基準.....	568
11.2.2	雙重徵稅.....	569
11.2.3	雙重徵稅寬免.....	569
11.2.4	雙重徵稅協定——簡介.....	571
11.2.5	雙重徵稅協定的組成部分.....	572
11.2.6	雙重徵稅協定的主要條文概要.....	573
11.2.6.1	解決居住地之間的衝突.....	574
11.2.6.2	解決來源地之間的衝突.....	575
11.2.6.3	常設機構(或稱「永久機構」).....	575
11.2.6.4	股息.....	577
11.2.6.5	利息.....	577
11.2.6.6	特許權使用費.....	578
11.2.6.7	受僱工作的入息.....	578
11.2.6.8	相聯企業.....	578
11.2.6.9	雙重徵稅寬免.....	579
11.2.6.10	反歧視條文.....	580
11.2.6.11	雙方協商程序.....	580
11.2.6.12	資料交換.....	581
11.2.6.13	互相協助追收稅款.....	583
11.2.6.14	其他條文.....	583

11.2.7	國際環境中的反避稅問題.....	584
11.2.7.1	轉讓定價.....	584
11.2.7.2	受控制外國公司規則.....	587
11.2.7.3	資本攤薄規則.....	589
11.2.7.4	運用稅收協定.....	590
11.3	內向投資的國際稅務問題.....	591
11.3.1	經營業務和常設機構.....	592
11.3.2	釐定應評稅利潤.....	592
11.3.3	雙重徵稅寬免.....	593
11.3.4	香港投資項目的融資安排.....	593
11.3.5	分支機構與附屬公司的課稅安排.....	595
11.3.6	轉讓定價.....	596
11.4	外向投資的國際稅務問題.....	598
11.4.1	海外利潤的課稅問題.....	598
11.4.2	單邊雙重徵稅寬免.....	599
11.4.3	雙邊雙重徵稅寬免.....	600
11.4.4	預扣稅.....	603
11.4.5	海外投資項目的融資安排.....	604
11.4.6	就海外投資項目於香港產生的開支.....	604
11.4.7	轉讓定價.....	605

第十二章 印花稅

12.1	法例.....	609
12.2	徵稅範圍.....	609
12.2.1	四類可徵稅文書.....	609
12.2.2	徵稅的地域因素.....	610
12.3	座落香港的不動產.....	610

12.3.1	售賣轉易契.....	611
12.3.2	贈予及低於十足價值的轉讓.....	613
12.3.3	住宅物業買賣協議.....	614
12.3.4	租約.....	616
12.4	香港證券.....	617
12.4.1	證券買賣.....	618
12.4.2	豁免.....	618
12.4.3	贈予及低於十足價值的轉讓.....	620
12.4.4	不經由售賣方式轉讓實益權益.....	620
12.4.5	證券借用及借出.....	621
12.4.6	單位信託.....	622
12.5	不記名文書.....	624
12.6	複本及對應本.....	624
12.7	計算印花稅值.....	624
12.8	甚麼可構成代價.....	625
12.8.1	債項撤銷及讓予.....	625
12.8.2	金錢代價的計算方法.....	625
12.8.3	低於市值的代價.....	626
12.8.4	物業交換和分割.....	626
12.8.5	或有原則.....	626
12.9	裁定.....	627
12.9.1	生者之間的無償產權處置.....	628
12.9.2	裁定之重要性.....	628
12.9.3	裁定費.....	628
12.10	豁免及寬免.....	629
12.10.1	與政府的交易和領事館處所租約等.....	629

12.10.2	以婚姻為代價的饋贈.....	629
12.10.3	向慈善機構作出的饋贈.....	629
12.10.4	法人團體內的轉讓.....	630
12.10.5	實益權益不變.....	633
12.11	印花稅的評稅及繳納.....	633
12.12	追討印花稅.....	634
12.13	逾期加蓋印花.....	634
12.14	上訴.....	634
12.15	其他問題.....	635
12.15.1	重實質，不重形式.....	635
12.15.2	未加蓋印花的文書不得接納為證據.....	636
12.15.3	行政長官減免印花稅.....	636
12.15.4	未有披露影響印花稅的事實及情況.....	636
12.15.5	文書副本.....	637
12.15.6	以電子方式加蓋印花.....	637
索引	639