

立法會 *Legislative Council*

立法會CB(1)509/11-12號文件

檔 號：CB1/SS/4/11

研究於2011年11月18日刊登憲報的3項根據《稅務條例》 第49(1A)條作出的命令的小組委員會

背景資料簡介

目的

本文件載述關於在2011年11月18日刊登憲報的3項根據《稅務條例》(第112章)第49(1A)條作出的命令的背景資料，並綜述立法會各委員會在討論全面性避免雙重課稅協定(下稱"全面性協定")的相關課題時議員提出的意見及關注事項。

背景

全面性避免雙重課稅協定

2. 雙重課稅是指同一項應課稅收入在一個以上的稅收管轄區被徵收相類似的稅項。國際社會一般認同，雙重課稅對貨品和服務交流，以及資金、科技和人才的流動造成障礙，而且窒礙各經濟體系之間經貿關係的發展。政府的政策是與香港的貿易及投資夥伴簽訂全面性協定，藉此項措施方便營商。

3. 香港採用地域來源原則徵稅，即只就源自香港的收入徵稅。香港居民從香港以外來源所得的收入不須在香港課稅，因而不會被雙重徵稅。然而，如外地司法管轄區向其居民就源自香港的收入徵稅，便可能出現雙重課稅的情況。雖然許多司法管轄區均就已在香港繳稅的收入向其居民提供單方面的稅務寬免，但簽訂全面性協定可在避免雙重課稅方面提供更明確依據及更穩定的環境。此外，全面性協定提供的稅務寬免條件，可能較某些稅收管轄區單方面提供的寬免條件更為優厚。

《2009年稅務(修訂)(第3號)條例草案》

4. 全面性協定一般載有條文，訂明締約雙方在執行全面性協定時所須進行的資料交換安排。為了讓香港在全面性協定中採用國際最新的資料交換標準(即經濟合作與發展組織(下稱"經合組織")2004年版本的資料交換條文)，政府當局於2009年6月29日向立法會提交《2009年稅務(修訂)(第3號)條例草案》。該條例草案於2010年1月6日獲得通過。《2010年稅務(修訂)條例》於2010年3月12日實施。

5. 經合組織2004年版本的資料交換條文明確訂明，締約一方不能以另一方所索取的資料與本地稅務事宜無關，作為拒絕收集和提供所索取資料的合理理由。在《2010年稅務(修訂)條例》制定前，稅務局只可收集納稅人的資料，用以確定根據本地稅務法例所須承擔的法律責任、責任及義務。換言之，除非所收集的稅務資料與徵收本地稅項有關，否則稅務局不可收集此等資料。這項限制減少了可能與香港簽訂全面性協定的夥伴數目，並窒礙了香港商議全面性協定的進展。在《2010年稅務(修訂)條例》開始實施後，稅務局獲賦權的事宜之一，是為全面性協定的資料交換目的，收集關乎某外地稅項的資料，並向全面性協定的締約對方提供此等資料。

過往根據《稅務條例》第49(1A)條作出的命令

6. 自《2010年稅務(修訂)條例》制定後，行政長官會同行政會議根據《稅務條例》第49(1A)條作出13項命令(不計2011年第155至157號法律公告)，以實施根據經合組織2004年版本的資料交換條文簽訂或更新的以下全面性協定 ——

- (a) 香港與文萊、荷蘭及印尼簽訂的3份全面性協定(有關命令已於2010年7月2日在憲報刊登)；
- (b) 香港與匈牙利、奧地利、英國及愛爾蘭簽訂的4份全面性協定，以及中國內地與香港簽訂關於對所得避免雙重徵稅和防止偷漏稅的安排的第三議定書(有關命令已於2010年10月15日在憲報刊登)；及
- (c) 香港與日本、法國、列支敦士登和新西蘭簽訂的4份全面性協定；及香港與盧森堡為修訂《中華人民共和國香港特別行政區與盧森堡大公國就收入及資本稅項避免雙重課稅和防止逃稅協定》而簽訂的議定

書(有關命令已於2011年5月13日在憲報刊登)。

於2011年11月18日刊登憲報的第155至157號法律公告

7. 第155至157號法律公告由行政長官會同行政會議根據《稅務條例》第49(1A)條作出，分別實施香港與葡萄牙、西班牙及捷克簽訂的全面性協定。該等命令將於2012年1月12日起實施。

議員關注的事項及意見

財經事務委員會

8. 為了讓香港可在簽訂全面性協定時採納經合組織2004年版本的資料交換條文，政府當局提交了修訂法例(上文第4及5段)。在此之前，當局曾於2009年5月4日向財經事務委員會簡介有關事項。在事務委員會會議上，委員提出以下意見——

- (a) 香港金融市場規模小而開放，鑒於此獨特之處，並考慮到締約方可能提出的資料交換請求數目，應審慎研究擴大稅務局向納稅人收集資料和向締約方提供資料的權力的建議；
- (b) 根據全面性協定進行資料交換時，應只限於交換個案中指定納稅人的資料，而不應交換該納稅人的商業夥伴及相聯者的資料；及
- (c) 應制訂措施及機制，以保障所交換的資料得到保密和有關納稅人的私隱。

《2009年稅務(修訂)(第3號)條例草案》委員會

9. 在《2009年稅務(修訂)(第3號)條例草案》委員會商議期間，委員主要關注全面性協定的資料交換條文是否訂有足夠的保障，以保護納稅人的私隱權，以及保障向請求資料一方披露的資料得到保密。就此，法案委員會除審議該條例草案外，亦研究擬透過訂立附屬法例及部門指引的方式提供的多項保障。現於**附錄I**綜述委員提出的主要關注事項及政府當局的回應。

為研究過往根據《稅務條例》第49(1A)條作出的命令而成立的小組委員會

10. 立法會成立了小組委員會，研究上文第6段提及的全部3批命令。該等小組委員會曾研究的主要事宜包括 ——

- (a) 政府當局商議全面性協定的工作進展；
- (b) 政府當局在商議工作中採取的方式及策略；
- (c) 就全面性協定的商議工作諮詢本地社會；
- (d) 全面性協定的財政及經濟影響；
- (e) 全面性協定所涵蓋的稅項範圍；
- (f) 有關的資料交換條文是否有足夠的保障，以保護納稅人的私隱權，以及保障所交換的稅務資料得到保密；
- (g) 關於締約方政府或若干執行政府功能的指明實體所得利息收入的稅務安排；
- (h) 關於港人所獲退休金的稅務安排；
- (i) 劃分在受僱入息及營運國際運輸業務所得利潤方面的徵稅權；
- (j) 被動收入的預扣稅；
- (k) 在全面性協定中的無差別待遇規定；
- (l) 在全面性協定中的相互協商程序；及
- (m) 根據全面性協定確定納稅人的居民身份。

11. 現於**附錄II**綜述政府當局在小組委員會商議期間就一般或政策事宜給予的意見。

相關文件

12. 相關文件載於以下連結：

於2011年5月13日刊登憲報的5項根據《稅務條例》第49條作出的命令的相關文件

http://www.legco.gov.hk/yr10-11/chinese/hc/sub_leg/sc12/general/sc12.htm

於2010年10月15日刊登憲報的5項根據《稅務條例》第49(1A)條作出的命令的相關文件

http://www.legco.gov.hk/yr10-11/chinese/hc/sub_leg/sc02/general/sc02.htm

研究於2010年10月15日刊登憲報的5項根據《稅務條例》第49(1A)條作出的命令的小組委員會報告

<http://www.legco.gov.hk/yr10-11/chinese/hc/papers/hc1112cb1-390-c.pdf>

研究於2010年7月2日刊登憲報的3項《稅務(關於收入稅項的雙重課稅寬免和防止逃稅)令》的小組委員會報告

<http://www.legco.gov.hk/yr09-10/chinese/hc/papers/hc1008cb1-2975-c.pdf>

《2009年稅務(修訂)(第3號)條例草案》委員會報告

<http://www.legco.gov.hk/yr08-09/chinese/bc/bc10/reports/bc100106cb1-755-c.pdf>

資料交換條文範本(立法會CB(1)106/09-10(02)號文件)

<http://www.legco.gov.hk/yr08-09/chinese/bc/bc10/papers/bc101027cb1-106-2-c.pdf>

政府當局為2009年5月4日財經事務委員會會議提交的文件

<http://www.legco.gov.hk/yr08-09/chinese/panels/fa/papers/fa0504cb1-1408-3-c.pdf>

財經事務委員會2009年5月4日會議的紀要(第8至26段)

<http://www.legco.gov.hk/yr08-09/chinese/panels/fa/minutes/fa20090504.pdf>

立法會秘書處

議會事務部1

2011年12月2日

**《2009年稅務(修訂)(第3號)條例草案》委員會委員
提出的主要關注事項及政府當局的回應**

訂立資料交換保障的方式

部分委員及團體代表認為，就所交換資料的範圍及用途提供的基本保障應在主體法例中訂明。政府當局解釋，根據當局手上的資料及查詢所得的結果，其他管轄區並無在其主體法例中訂明經合組織的標準資料交換保障。反之，當局會制訂下列保障——

- (a) 把符合經合組織範本條文標準的最慎密保障，納入個別的全面性協定(有關協定會以附屬法例的形式經立法會透過先訂立後審議的程序實施)或締約雙方的紀錄文件；
- (b) 透過在《稅務條例》第49(6)條下制定一套規則(稱為《稅務(資料披露)規則》)，以訂立本地保障¹；及
- (c) 在《稅務條例釋義及執行指引》(下稱"《釋義及執行指引》")中列明稅務局在處理資料交換請求方面的程序保障。

2. 為釋除委員的疑慮，政府當局向法案委員會提交資料交換條文樣本(立法會CB(1)106/09-10(02)號文件)，並且承諾，當局向立法會提交實施全面性協定的附屬法例時，會清楚述明在每份全面性協定中採納的所有保障，以及與樣本文本的不同之處。政府當局亦同意以先審議後訂立的程序審批擬議《稅務(資料披露)規則》(下稱"《規則》")，而非原本建議的先訂立後審議程序。

在全面性協定下的資料交換安排不具追溯效力

3. 委員認為，在全面性協定下的資料交換安排不應具有追溯效力，即政府當局不會接納任何索取有關全面性協定生效日期前的資料的請求。政府當局表示，在所有全面性協定中均會加入一項標準條文，訂明全面性協定的所有條文會於雙方同意

¹ 在2010年3月3日的立法會會議上，立法會藉一項根據《稅務條例》(第112章)第49條提出的決議，批准《稅務(資料披露)規則》。

的指定日期後始具效力，並只適用於生效日期後的稅項，而稅務局不會為回應某項披露請求而披露資料，除非有關資料並不關乎有關全面性協定開始實施之前的任何期間。

4. 經考慮委員的意見後，政府當局同意在《規則》內加入一項條文，訂明在全面性協定下的資料交換安排不具追溯效力，以及不得披露在全面性協定生效日期前任何期間存在的資料。

資料交換範圍

5. 根據2004年版本的資料交換條文，請求資料一方應使稅務局信納其索取的資料在實施全面性協定或施行或執行請求資料一方的本土稅法方面屬"可預見相關"的資料。委員關注到，"可預見相關"一詞可否足以限制所交換資料的範圍。政府當局解釋，"可預見相關"一詞由經合組織建議，並為國際採納，用於全面性協定的資料交換條文，以防止作打探性質的資料交換請求。

6. 為更清晰地限制資料交換範圍，政府當局同意參考新加坡的《所得稅(修正)(信息交換)法令》第八附表，在《規則》內訂明應在資料交換請求中提供的資料。此外，政府當局亦會加長稅務局《釋義及執行指引》的相關部分，以訂明當局所依據的原則：在檢定索取的資料是否相關時，應基於請求資料一方在資料交換請求中提供的資料，而在資料交換請求中，必須載有資料，述明所索取的資料與提出請求的目的有何相關。

所交換的資料得到保密及其用途

7. 委員對於向第三方(例如稅務當局的監督機關及／或另一管轄區)披露所交換的資料表示關注。政府當局表示，全面性協定所訂的保障之一，是請求資料一方不得與第三方(包括第三管轄區或屬其管轄區的另一政府部門)共用所得的資料。至於部分額外措施(例如限制只可向稅務當局披露資料，而不可向其監督機關披露資料)，則須在商議個別全面性協定時擬訂。

披露資料的通知

8. 關於通知有關納稅人的機制，法案委員會察悉，政府當局會在《規則》中訂明通知程序，而稅務局局長在披露任何資料前，必須遵從有關程序。有關人士可要求提供所披露的資料的副本、要求修訂有關資料，以及向財政司司長申請覆核稅務局就修訂資料的要求作出的決定。為釋除法案委員會的疑慮，

政府當局同意把有關人士向稅務局局長提出修訂資料建議的時限由14天延長至21天。稅務局亦會在該局決定批准資料交換請求後，盡快發出第一份通知書。

9. 部分委員關注到，稅務局可能會應請求資料一方的要求，不向有關人士發出通知或事先通知，因而剝削了該人的知情權。就此，政府當局解釋，請求資料一方若提出此項要求，必須解釋為何提出此項要求，並就此提供證據。政府當局同意在《規則》附表中進一步解釋請求資料一方在這方面須提供的詳情。

覆核稅務局的決定

10. 根據《規則》，如稅務局局長部分批准或拒絕修訂資料的要求，有關人士可要求財政司司長指示稅務局局長作出有關修訂。鑒於經合組織就資料交換而訂立的標準回應時間為90天，委員關注到，在覆核程序完成前，有關人士的資料會否已交予請求資料一方。政府當局表示，在《釋義及執行指引》內會訂明倘任何人要求覆核，當局不會在覆核程序完成前向請求資料一方提供有關資料。

11. 有意見認為，當局應授權獨立審裁處／上訴委員會／稅務上訴委員會覆核稅務局作出有關全面性協定的披露資料決定，並賦權財政司司長除可針對稅務局就收集及披露資料的決定所涉及的案情事實問題(即稅務局所披露的資料的準確性)作出覆核外，亦可針對有關決定所涉及的法律問題作出覆核。

12. 政府當局表示，財政司司長作為法例的監察官員，會覆核有關人士的要求，以決定有關資料是否真確無誤。如有關人士認為稅務局沒有恰當地執行職責，以確保所索取的資料在相關全面性協定或法例的範圍內，他可向法院申請司法覆核，以推翻稅務局的決定／行動。政府當局同意在擬議通知和上訴機制推行後18個月，向財經事務委員會匯報擬議機制的成效。

全面性協定安排的優先效力

13. 委員關注到，《稅務條例》擬議第49(1A)(a)條訂明，全面性協定所訂的安排"對根據本條例徵收的稅項有效，即使任何成文法則另有規定亦然"，這項條文或會對其他條例中有關保障基本人權的條文造成過大的凌駕效力。

14. 政府當局解釋，全面性協定分配締約雙方的徵稅權。某公司如根據香港法例須繳交某一稅率的稅項，但在實施全面性協定的附屬法例生效後，該公司可能因而有資格享有較低的稅率(甚至無須繳稅)，在這情況下會以該附屬法例為準。任何全面性協定及其附屬法例已限制在"對根據《稅務條例》徵收的稅項"的範圍內，其優先效力亦因而受此限制。

政府當局在相關小組委員會商議期間 就一般或政策事宜所提意見的摘要

商議工作的方式及策略

1. 政府商議全面性協定的策略是先嘗試在每個主要地區(例如北亞地區、亞太地區、歐洲及中東)選定一個國家，與其簽訂全面性協定，讓同一地區的其他國家參考該協定後，更樂意與香港商議全面性協定。

諮詢本地社會

2. 政府當局會顧及保障香港的整體利益，聽取本地持份者就他們所關注的稅務事宜提出的意見，並確保香港居民及企業從此等協定中受惠。政府當局會更積極為全面性協定的商議工作收集相關界別的意見。

財政及經濟影響

3. 由於香港採用地域來源原則徵稅，即只就源自香港的收入徵稅，因此，在政府稅收損失方面，全面性協定對香港的影響輕微。關於香港企業及居民在全面性協定下將可獲得多大程度的利益，政府當局並無這方面的確實資料，因為企業及居民不會向政府提供此等資料，除非他們在申請稅務寬免時須向稅務局提供有關資料。

全面性協定所涵蓋的稅項範圍

4. 全面性協定所涵蓋的稅項為廣義的"入息稅"及"資本稅"(如適用)。在每份全面性協定中訂有"所涵蓋的稅項"一條，其內的條文訂明有關協定所適用的稅種。

資料交換

5. 根據經合組織全面性協定的範本，締約方稅務當局的監察機關可以取得所交換的稅項資料。然而，在審議《2009年稅務(修訂)(第3號)條例草案》時，鑒於法案委員會對此提出關注，政府當局承諾在商議個別全面性協定時，爭取只向對方的稅務當局而不向其監察機關披露資料。

6. 在商議過程中，香港會盡力嘗試在協定中加入明訂條文，以禁止自動或自發交換資料。至於最後有否加入有關條文，則視乎個別締約夥伴的立場而定。政府當局會向所有締約夥伴解釋《規則》的法律規定，並在商議期間向它們提供《規則》的文本。¹

關於締約方政府或若干執行政府功能的指明實體所得利息收入的稅務安排

7. 根據國際間的一般做法，全面性協定的締約雙方會基於締約一方指定的實體及其活動屬政府性質，而豁免向該等實體源自另一締約方的利息收入徵稅。在商議協定時，香港會爭取在符合資格獲豁免繳稅的實體名單上，只載列政府機關、中央銀行及執行政府功能的法定或公共實體。

關於港人所獲退休金的稅務安排

8. 在商議全面性協定時，政府當局會爭取以確保香港取得港人退休金的獨有徵稅權，但當局未必能在每份協定中成功爭取該項權利。部分商議協定的夥伴或會堅持認為，由於已花費龐大公共資源為居住於當地的退休人士(例如來自香港的退休人士)提供服務，因此居住地應就他們的收入具有徵稅權。

營運國際運輸業務所得的利潤

9. 根據經合組織的全面性協定範本條文，在劃分企業自營運船舶或航空器從事國際運輸業務所得的利潤的徵稅權時，所考慮的主要因素是實際管理機構的所在地。香港會爭取取得此項獨有徵稅權，就香港企業自營運航運及空運服務所得的利潤徵稅，因為此項安排一般對相關的香港企業有利。

預扣稅

10. 兩個司法管轄區之間訂立的稅收協定一般可減低各種被動收入(如股息、利息及特許權使用費)的稅率。在有關股息、利息及特許權使用費的條文中會訂明來源地就另一司法管轄區的居民所賺取的股息、利息及特許權使用費所徵收的最高稅

¹ 研究於2011年5月13日刊登憲報的5項根據《稅務條例》第49條作出的命令的小組委員會認為，政府當局應爭取在所有全面性協定中加入明訂條文，禁止自動及／或自發交換資料，以免締約方之間在此事上可能有誤會。若因締約夥伴的立場而未能把此等明訂條文納入全面性協定，政府當局應爭取把此事記錄在經同意的會議紀錄等正式商議文件內，以示雙方理解不會為實施全面性協定而自動及／或自發交換資料。政府當局接納這項建議。

率。該等條文只規定就各種被動收入所同意的適用稅率，並沒有規定該等收入在其來源地的徵稅模式。因此，來源地可自由採用本身的法律(尤其是在徵稅模式方面)，以預扣稅的形式在來源扣稅或要求個別評稅。在不少司法管轄區，非本地居民就其收取的股息、利息及特許權使用費所支付的預扣稅，屬最終須繳納的稅款，即如該等非本地居民得自該地區的收入僅限於股息、利息及特許權使用費，則收款人會被視為已履行繳納稅款的責任，無須提交報稅表或繳納額外的稅款。如締約夥伴已經按有關的全面性協定所訂明的稅率向香港居民的被動收入徵收預扣稅，則該名香港居民應被視為已就有關的被動收入履行對該司法管轄區的繳稅責任。

相互協商程序

11. 在2008年於《經合組織稅收協定範本》加入有關仲裁的規定後，香港特區政府會在商議全面性協定時提出加入仲裁規定的建議。在沒有仲裁規定的情況下，如締約雙方未能透過相互協商解決個案，理論上該個案可能無限期得不到解決。

"居民"的定義

12. 在香港已簽訂的所有全面性協定中，有關"居民"的條文第1款訂明就有關協定而言"締約方的居民"一詞的定義。在任何個人因第1款的規定而同時屬締約雙方的居民，則該人的身份須按照第2款所載的準則確定。如某人的身份問題未能按照該等準則解決，此事須透過締約雙方的相互協商解決。²

² 研究於2011年5月13日刊登憲報的5項根據《稅務條例》第49條作出的命令的小組委員會主席建議政府當局未雨綢繆，為日後可能需要透過締約雙方協商解決的個案，制訂確定納稅人居民身份的相關政策指引。