

立法會 *Legislative Council*

立法會CB(1)753/11-12號文件

檔 號：CB1/SS/4/11

內務委員會會議文件

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 小組委員會報告

目的

本文件旨在匯報小組委員會商議3項命令的工作，這3項命令是根據《稅務條例》第49(1A)條作出，並於2011年11月18日在憲報刊登。3項命令如下——

- (a) 《稅務(關於收入稅項的雙重課稅寬免和防止逃稅)(葡萄牙共和國)令》(第155號法律公告)；
- (b) 《稅務(關於收入稅項的雙重課稅寬免和防止逃稅)(西班牙王國)令》(第156號法律公告)；
- (c) 《稅務(關於收入稅項的雙重課稅寬免和防止逃稅)(捷克共和國)令》(第157號法律公告)；

背景

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避免雙重課稅協定(下稱"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。

3項命令

4. 第155號、第156號及第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，以分別實施下列全面性協定：

- (a) 第155號法律公告 —— 中華人民共和國香港特別行政區政府(下稱"香港特區政府")與葡萄牙共和國政府於2011年3月22日簽訂就收入稅項避免雙重課稅和防止逃稅的協定以及該協定的議定書(下稱"《葡萄牙協定》")；
- (b) 第156號法律公告 —— 香港特區政府與西班牙王國政府於2011年4月1日簽訂就收入稅項避免雙重課稅和防止逃稅的協定以及該協定的議定書(下稱"《西班牙協定》")；
- (c) 第157號法律公告 —— 香港特區政府與捷克共和國政府於2011年6月6日簽訂就收入稅項避免雙重課稅和防止逃稅的協定(下稱"《捷克協定》")。

小組委員會

5. 在2011年11月25日舉行的內務委員會會議上，議員同意成立小組委員會研究這3項命令。涂謹申議員獲選擔任小組委員會主席，小組委員會委員名單載於**附錄I**。小組委員會曾舉行兩次會議，與政府當局會商及審議這3項命令。

小組委員會的商議工作

6. 在審議這3項命令時，小組委員會集中研究香港居民及企業會否及如何從有關的全面性協定受惠，以及在這些協定中

是否訂有足夠的保障，以保護私隱和確保本地納稅人的資料得以保密。

資料交換

7. 政府當局告知小組委員會，有關的3份全面性協定(即《葡萄牙協定》、《西班牙協定》及《捷克協定》)已採納向《2009年稅務(修訂)(第3號)條例草案》委員會提交的資料交換條文樣本所載的所有保障。¹ 特別一提的是，政府當局已刪除《經濟合作與發展組織(下稱"經合組織")稅收協定範本》資料交換條文第2款中對"監督機關"的提述，使交換的資料不得透露予締約方稅務當局的監督機關。

8. 小組委員會得悉，在所有3份全面性協定中，政府當局均在資料交換條文第2款結尾加入明確規定，要求"不得為任何目的向任何第三司法管轄區披露資料"。鑒於香港已和多個司法管轄區簽訂相互協助的協定，小組委員會要求澄清下列事宜——

- (a) 如香港已和第三司法管轄區就相關事宜訂立相互協助協定，香港當局可否把獲披露的根據全面性協定所交換的資料，披露予該第三司法管轄區的對口單位；及
- (b) 如上文(a)項的答案是否定，則全面性協定下"不得披露予第三司法管轄區"的規定會否影響香港與其他司法管轄區之間的相互協助協定有效執行。

9. 政府當局表示，在3份全面性協定中的資料交換條文分別載有"不得為任何目的向任何第三司法管轄區披露資料"的規定，該條文與《經合組織稅收協定範本》(2010年)有關第二十六條(關於資料交換)的註釋第12.2段一致。該段註釋說明，"締約一方獲取的資料不得向第三國家披露"(原文為英文)。現時3份全面性協定中的資料交換條文均參考《經合組織稅收協定範本》第二十六條而訂立。該條文對締約方(包括其轄下的當局，例如法院及行政機關)具有約束力，締約方必須遵從，而該條文所訂的責任並不受締約方與第三司法管轄區簽訂的其他雙邊協定(例如刑事事宜相互法律協助協定)影響。

¹ 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》。立法會成立法案委員會審議該條例草案。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。

10. 政府當局進而表示，根據各份全面性協定的資料交換條文，獲披露所交換資料的人員或當局只可把資料用於全面性協定涵蓋稅項的評估或徵收、執行或檢控、或有關上訴的裁決的目的之上。正如《經合組織稅收協定範本》有關第二十六條的註釋第12.3段解釋，"如獲取資料的一方認為該些資料對其他目的有用，該方不可把資料應用於其他目的上.....但該方必須透過其他就該等目的而設的渠道(例如就非稅務的罪行而言，有關司法協助的協定)"(原文為英文)。

11. 關於根據刑事事宜相互法律協助協定處理事務的問題，政府當局表示，就香港而言，香港簽訂的刑事事宜相互法律協助協定一般包含條文，訂明所提出的協助請求必須根據接獲請求一方的法例執行。換言之，刑事事宜相互法律協助的請求必須符合香港法例，包括根據《稅務條例》第49(1A)條制定以實施全面性協定的命令中有關"不得披露予第三司法管轄區"的規定。此外，《刑事事宜相互法律協助條例》(第525章)第3(3)條訂明，該條例條文的實施並不損害《稅務條例》第4條(該條訂明有關"公事保密"的條文)的一般性。因此，當局不可引用《刑事事宜相互法律協助條例》，以獲取稅務局擁有的資料，包括該局根據資料交換條文取得的資料。

對財政的影響

12. 小組委員會得悉，根據政府當局的評估(載於有關這3項命令的立法會參考資料摘要附件C)，從政府放棄的稅收收入計算，所有3份全面性協定對財政的影響不大。陳茂波議員詢問，當局以甚麼基準進行評估，而稅務局有否設立資料庫，記錄政府因實施全面性協定而放棄的稅收收入。

13. 政府當局表示，現時稅務局並無備存有關納稅人居民身份的紀錄，因為香港根據地域來源原則徵稅，即就源自香港的收入徵稅，而不論納稅人的居民身份為何。關於實施個別全面性協定對財政影響的評估，是經考慮相關因素後進行的概略評估。由於香港的稅種相對不多，稅率一般偏低，因此從政府放棄的稅收收入計算，估計實施個別全面性協定對香港的財政影響不大。當局不可能根據過往的數據，估計尚未生效的全面性協定對財政的影響，因為要待全面性協定實施後，納稅人才可就協定的另一締約方已徵稅的收入申請稅收抵免。

14. 陳茂波議員得悉政府當局的意見後，建議稅務局開始以有系統的方式收集有關實施全面性協定影響的數據，包括香港居民的得益及政府稅收的損失。他認為此等數據為商議全面性

協定的工作提供有用的參考資料。他亦要求政府當局每年向財經事務委員會提交有關全面性協定的報告，並在報告內提供資料，述明已實施的全面性協定所帶來的損失及得益。政府當局回應時表示，稅務局會根據納稅人提交的稅收抵免申請收集有關資料。然而，應注意一點，稅務局只能收集因全面性協定而放棄的稅收收入資料，因為全面性協定另一締約方不會披露向其居民就他們在香港賺取並徵稅的收入提供稅收抵免的資料，而獲全面性協定另一締約方提供稅務優惠的香港居民亦沒有責任向稅務局匯報有關資料。關於陳議員要求當局向財經事務委員會提供有關全面性協定的資料，政府當局答允考慮以最為合適的方式，向該事務委員會提供有關資料作參考。

來自受僱工作的入息

15. 根據有關這3項命令的立法會參考資料摘要，在這3項命令下，香港居民受僱在另一締約方工作，如果其入息並非由該另一締約方的實體(或其代表)支付及承擔，而他在該另一締約方的累計逗留時間在有關的12個月內不超過183天，則無須在該另一締約方繳稅。政府當局回應小組委員會的詢問時表示，《西班牙協定》及《捷克協定》第十四條"來自受僱工作的入息"和《葡萄牙協定》第十五條"非獨立個人勞務"訂明此項稅務優惠。此項稅務安排(包括"183天"的條件)依據《經合組織稅收協定範本》所載的標準安排而訂立。

16. 小組委員會要求澄清上述稅務安排是否適用於香港的演藝人員。政府當局表示，由於演藝人員及運動員的活動性質特殊，在這3份全面性協定中，以及在香港已簽訂的其他全面性協定中，均另有條文(即"藝人及運動員"條文)訂明屬於任何締約方居民的演藝人員及運動員以其演藝人員或運動員身份在另一締約方進行活動所取得的收入的稅務安排。根據"藝人及運動員"條文，香港的演藝人員或運動員以其演藝人員或運動員身份在另一締約方進行活動所取得的收入，可被另一締約方徵稅，不論其在另一締約方受僱工作的情況及逗留時間的長短。

命令的生效及協定的生效

17. 這3項命令的第1條均訂明，命令自2012年1月12日起實施。香港已簽訂的每份全面性協定都包含協定的生效條文，以訂明全面性協定的稅務安排何時生效。根據該條文，締約雙方均須以書面通知另一方已完成對全面性協定生效所要求的內部程序。全面性協定自較後一份通知發出後生效。協定的生效條文亦訂明，就香港特別行政區(下稱"香港特區")稅項而言，全面

性協定的規定在香港特區對於協定生效的公曆年的翌年4月1日或之後開始的任何課稅年度具有效力。政府當局回應小組委員會法律顧問的查詢時表示，稅務局會在每份全面性協定生效時，在該局網站向公眾公告有關事宜。政府當局亦表示，有關公告並無法律效力，不屬刊登在憲報上的法律公告。

18. 小組委員會法律顧問得悉政府當局的回應後，就以下問題提出關注：由於這3項命令下的相關全面性協定須在完成若干程序後方可實施，因此訂明該等協定實際施行的公告似乎應具有法律效力，猶如生效日期公告一樣，因兩者旨在實施的文書均屬於附屬法例。法律顧問亦指出，《稅務條例》第49(1A)條(這3項命令是根據該條作出)訂明，如當局作出一項命令，該命令所指明的安排"即屬有效"。然而，根據現時作出的命令，當中所載的生效日期只關乎該等命令的實施，但有關全面性協定可能在有關命令實施後才生效，這似乎與《稅務條例》第49(1A)條的字面含義並不相符。

19. 鑒於小組委員會法律顧問上述觀察所得，小組委員會要求政府當局考慮法律顧問的建議，在3項命令中加入延遲生效日期條文，以實施全面性協定，猶如在《刑事事宜相互法律協助令》及《逃犯令》的安排一樣，此舉可讓有關當局在相關全面性協定的生效日期確定後，才為這3項命令分別訂明生效日期。

20. 政府當局提出以下各點作回應 ——

(a) 《稅務條例》第49(1A)條賦權把全面性協定制定成法例。當制定實施全面性協定的命令時，該全面性協定便成為本地法例，並藉《稅務條例》第49(1A)條具有效力。每份全面性協定都包含協定的生效條文，以訂明全面性協定內的稅務安排何時生效。就本地法律而言，有關稅務安排按協定的生效條文(已成為具法律效力的條文)所訂明的日期而生效必須具有法律效力。既然該些稅務安排的生效日期已可根據相關法律而確定，那麼便無須以另一份採用生效通知形式的附屬法例令有關稅務安排生效或再訂明全面性協定的生效日期。在過去提交立法會審議的其他全面性協定的命令中，當局均採用現時的做法，有關做法符合法律要求。

(b) 使用"生效通知"以訂明刑事事宜相互協助協定生效的日期，是基於不同的考慮因素。刑事事宜相互協助協定賦權執法機關就刑事罪行的調查及檢控提

供跨境協助。該等協定會涉及治安和人權的考慮。另一方面，全面性協定則主要提供雙重課稅寬免和稅務優惠，商界一直要求全面性協定早日生效，讓他們可盡快獲取稅務優惠。

- (c) 如使用"生效通知"以訂明全面性協定生效的日期，協定的生效條文須提供緩衝期(例如兩個月)，讓香港特區政府可於締約雙方交換通知後以先訂立後審議的程序，使協定生效。由於全面性協定的稅務安排會在協定生效該年翌年的評稅年度始適用，在一些情況下，把生效日期推遲兩個月(例如從2011年12月推遲至2012年2月)，會把全面性協定稅務安排的適用日期推遲一整年。根據過往的經驗，盡早令全面性協定生效是香港與全面性協定夥伴的共同目標，並且符合相互利益。在實際執行上，現時所審議的3份全面性協定中，《捷克協定》並沒有為制訂生效通知而訂明緩衝期。如使用"生效通知"訂明全面性協定生效的日期，政府當局必須先行取得捷克共和國的同意，以修訂相關條文。
- (d) 稅務局會在每份全面性協定生效時，在該局網站向公眾公告有關事宜。稅務局亦會於全面性協定生效時，主動發出電郵至稅務從業員和已登記的海外及本地商會。為進一步增加有關程序的透明度，政府當局樂意於每份全面性協定生效時發出新聞稿。
- (e) 政府當局認為，現時的做法已平衡法律要求、便捷和透明度等各方面的考慮。

21. 小組委員會法律顧問同意政府當局的見解，認為當制定實施全面性協定的命令時，該全面性協定便成為本地法例，並藉《稅務條例》第49(1A)條具有效力。然而，法律顧問關注到，該等命令的生效條文的草擬方式或會誤導公眾，令人以為全面性協定已成為本地法例，自然會在命令生效日期當天生效(即2012年1月12日)。她亦關注到，當局建議在稅務局網站向公眾公告全面性協定生效的做法，不符合法律要求。就此，法律顧問提出以下問題，供小組委員會考慮 ——

- (a) 《釋義及通則條例》(第1章)第3條界定附屬法例為"根據或憑藉任何條例訂立並具有立法效力的文告、規則、規例、命令、決議、公告、法院規則、附例或其他文書"。任何將全面性協定的生效日期向

公眾發布周知的通告(下稱"通告")，似乎均屬根據或憑藉有關命令的附表所載的有關"協定的生效"條文訂立的文書，而有關命令明顯是根據《稅務條例》訂立的附屬法例。該通告亦似乎應具立法效力，因為它指明有關命令所載的全面性協定對有關納稅人有影響的實質稅務條文(相對於有關命令所載的聲明條文而言)何時生效，儼如一般的生效日期公告。

- (b) 全面性協定的生效日期似乎未能如政府當局所言根據相關法律而確定，因為公眾(包括受全面性協定影響的納稅人)根本無法確定全面性協定生效的通知發出之日。因此，在較後一份通知發出之日可確定後，肯定需要公布全面性協定生效的確實日期。如已認同"有關稅務安排按協定的生效條文(具法律效力的條文)所訂明的日期而生效必須具有法律效力"，則上述所作的公布按邏輯似乎亦應具法律效力。

22. 政府當局在書面回覆(附錄II)中述明當局的看法，當局認為，就現時的個案而言，通告並非第1章第3條的"附屬法例"所涵蓋的範圍。"協定的生效"條文列明釐定全面性協定的生效日期的機制。有關日期可藉條文清楚確立，不能以其他方式決定。全面性協定生效日期的法律效力來自一項法律條文(即"協定的生效"條文)，而非來自該等只屬宣告性質的通告。

23. 小組委員會曾考慮小組委員會法律顧問及政府當局雙方就命令的生效條文及全面性協定生效的通知等事宜提出的意見；雙方所提出的該等意見是基於對相關法律條文有不同的詮釋。小組委員會認為，透過小組委員會進一步商議以化解分歧的機會甚微。因此，小組委員會從實際方面着眼，研究政府當局的現行做法會否產生運作上的問題，及／或對納稅人造成不利的影響。就此，小組委員會詢問，據政府當局所知，有否此類運作上的問題，例如納稅人被誤導以為全面性協定所載的稅務安排於相關命令開始施行當天生效。

24. 政府當局表示，在每份全面性協定的生效條文中，均載有清晰的條文，訂明全面性協定生效所需的程序，以及全面性協定所載的稅務安排在哪個課稅年度開始生效。締約方的居民可透過在憲報刊登的相關命令得悉全面性協定，然後為他們的活動作出安排，以期在全面性協定的稅務安排生效時取得稅務

優惠。據政府當局所知，公眾並無就處理此事的現行做法作出投訴或提出反對。

25. 由於並無證據顯示政府當局使全面性協定生效的現行做法曾引起或將會引起運作上的問題，亦沒有證據顯示公眾或受影響的納稅人認為現行的做法不妥當，小組委員會總結認為，政府當局無須更改現行的做法。

建議

26. 小組委員會支持這3項命令。小組委員會及政府當局並無就任何命令提出修正案。

徵詢意見

27. 謹請議員察悉小組委員會的商議工作及建議。

立法會秘書處
議會事務部1
2012年1月4日

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

委員名單

主席 涂謹申議員

委員 余若薇議員, SC, JP
李慧琼議員, JP
陳茂波議員, MH, JP

(總數：4名議員)

秘書 薛鳳鳴女士

法律顧問 王嘉儀小姐

CB(1)678/11-12(01)

財經事務及庫務局



香港金鐘添美道二號
政府總部二十四樓

FINANCIAL SERVICES AND THE
TREASURY BUREAU

24/F, Central Government Offices,
2 Tim Mei Avenue, Admiralty
Hong Kong

傳真號碼 Fax No. : 2179 5848
電話號碼 Tel. No. : 2810 2400
本函檔號 Our Ref. : TsyB R 183/800-1-1/33/1/0 (C)
來函檔號 Your Ref. : CB1/SS/4/11

香港中區
立法會道
立法會綜合大樓
立法會秘書處
研究 3 項根據《稅務條例》第 49 (1A) 條
作出的命令的小組委員會
小組委員會秘書
薛鳳鳴女士

薛女士：

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
2011 年 12 月 14 日會議的跟進事項

謝謝你於 2011 年 12 月 14 日以及立法會助理法律顧問於 2011 年 12 月 15 日的來函。就信中的跟進事項，我們的回應載於以下各段。

2. 當藉《稅務條例》(第 112 章)第 49 (1A) 條制定的命令生效時，命令中指明的安排會納入成為本地法律的一部份。全面性避免雙重徵稅協定(“全面性協定”)的生效日期及其條文的適用日期將由協定的生效條文處理。
3. 換言之，以本地法律而言，按協定的生效條文(具法律效力的

條文)而釐訂的全面性協定的生效日期必具法律效力，因此無須以另一份附屬法例為該日期賦予法律效力。

4. 根據《釋義及通則條例》(第1章)第3條，“附屬法例”指-
- “根據或憑藉任何條例訂立並具有立法效力的文告、規則、規例、命令、決議、公告、法院規則、附例或其他文書”。

因此，一份文書如符合以下條件便屬附屬法例：

- (a) 該份文書是根據或憑藉任何條例訂立；及
- (b) 該份文書具有立法效力。

5. 就現時的個案而言，任何宣告全面性協定已根據協定的生效條文而生效的通知並不屬附屬法例。該等通告只屬行政安排，目的是宣告有關法例以便利執行。協定的生效條文(或《稅務條例》(第112章)的其他條文或其附屬法例)並沒有法定要求發出該等通告。因此，該等通告並非根據或憑藉《稅務條例》(第112章)訂立，亦非“附屬法例”所涵蓋的範疇。

6. 該等通告與一般屬附屬法例的生效通知在本質及效力上均有所不同。有關當局可自行決定是否刊登該等通告，但根據生效條文或憑藉生效條文所作出的生效通知則屬強制性。生效通知決定條文的生效以及成為本地法律的一部份的日期，但該等通告只是宣告有關的全面性協定根據法例釐訂的生效日期，並不屬法例的一部分。

7. 協定的生效條文列明釐訂全面性協定的生效日期的機制。有關日期可藉條文清楚確立，不能以其他方式決定。全面性協定生效日期的法律效力來自一項法律條文(即生效條文)而非來自只屬宣告性質的該等通告。

財經事務及庫務局局長

(洪思敏 洪思敏 代行)

2011年12月20日

副本送：

稅務局（經辦人：黃權輝先生）

傳真：2511 7414

律政司（經辦人：張兆恆女士

龍雲本先生

傳真：2877 2130

張民耀先生

傳真：2868 1068

施俊輝先生）

傳真：2845 2215