

# 立法會

## Legislative Council

立法會 CB(1)184/18-19 號文件

檔 號：CB1/SS/15/17

### 內務委員會會議文件

根據《稅務條例》第 49(1A)條作出並於 2018 年 9 月 14 日  
在憲報刊登的兩項命令小組委員會報告

### 目的

本文件旨在匯報根據《稅務條例》第 49(1A)條作出並於 2018 年 9 月 14 日在憲報刊登的兩項命令小組委員會("小組委員會")的商議工作。

### 背景

#### 全面性避免雙重課稅協定

2. 雙重課稅指同一項應課稅收入被多於一個稅務管轄區徵收類似的稅項。國際社會普遍認同雙重課稅會妨礙貨品和服務交流，以及資金、科技和人才的流動，而且窒礙經濟體之間發展經貿關係。為方便營商，政府的政策是與香港的貿易及投資伙伴簽訂全面性避免雙重課稅協定("全面性協定")，以盡量避免雙重課稅。

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。香港居民無須就香港以外所得的收入在港繳稅，因而不會被雙重徵稅。如外地稅務管轄區向其居民就源自香港的收入徵稅，則可能出現雙重課稅的情況。雖然許多稅務管轄區會就已在香港繳稅的收入向其居民提供單方面的稅務寬免，簽訂全面性協定可就避免雙重課稅提供更明確的依據。此外，全面性協定提供的稅務寬免或會較有關稅務管轄區單方面給予的寬免優厚。

## 資料交換條文

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資料交換標準(即經濟合作與發展組織("經合組織")2004年版本的資料交換條文)，政府當局於2009年7月8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日獲得通過並制定成為《2010年稅務(修訂)條例》(2010年第1號條例)。根據2010年第1號條例，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。

### 根據《稅務條例》(第112章)第49(1A)條作出的命令

5. 根據《稅務條例》(第112章)第49(1A)條，行政長官會同行政會議可藉命令宣布，已與香港以外某地區政府訂立該命令中所指明的安排，旨在給予雙重課稅寬免及/或就香港或有關地區的法律所施加的任何稅項交換資料。

6. 據政府當局所述，自2010年第1號條例制定後，行政長官會同行政會議根據第112章第49(1A)條合共作出了36項命令(不包括2018年第155號法律公告及第156號法律公告(統稱"兩項命令"))，以實施根據經合組織2004年版本的資料交換條文所簽訂或更新的全面性協定。

## **兩項命令**

7. 兩項命令由行政長官會同行政會議根據第112章第49(1A)條作出，以分別實施香港特別行政區("香港特區")分別於2018年3月19日與印度共和國簽訂的全面性協定("《印度協定》")及於2018年5月24日與芬蘭共和國簽訂的全面性協定("《芬蘭協定》")。

8. 兩項命令於2018年9月14日在憲報刊登，並於2018年10月10日提交立法會進行先訂立後審議的程序。兩項命令將於2018年11月30日實施。

## 小組委員會

9. 在 2018 年 10 月 5 日的內務委員會會議上，議員同意成立小組委員會研究兩項命令。小組委員會的委員名單載於**附錄**。小組委員會由梁繼昌議員擔任主席，曾與政府當局舉行三次會議，以審議兩項命令。

10. 為讓小組委員會有足夠時間完成兩項命令的審議工作，並擬備報告提交內務委員會，主席在 2018 年 10 月 31 日的立法會會議上動議議案，將兩項命令的審議期延展至 2018 年 11 月 28 日的立法會會議。議案在 2018 年 10 月 31 日的立法會會議上獲得通過。

## 小組委員會的商議工作

### 《印度協定》及《芬蘭協定》下的資料交換安排

#### *交換所得的資料作非稅務用途*

11. 小組委員會察悉，《印度協定》第二十六條第 2 款及《芬蘭協定》第二十五條第 2 款分別訂明多項事宜，當中包括締約一方根據相關資料交換安排所獲取的資料可用於其他目的("非稅務用途")(當締約雙方的法律均容許該資料使用於該其他目的及提供資料的一方的主管當局(就香港特區而言，指稅務局局長或其獲授權代表))<sup>1</sup>授權該運用。據政府當局所述，《印度協定》及《芬蘭協定》是香港首兩份容許將交換所得的資料作有限的非稅務用途的全面性協定。

12. 小組委員會察悉政府當局的意見，即香港只會在接獲根據相關全面性協定的資料交換條文提出的具體及真誠將資料作稅務用途的請求時，才會向全面性協定伙伴提供資料。換言之，先決條件是資料交換首先根據相關的全面性協定條文並為稅務目的而進行。主管當局將會拒絕純以非稅務用途為由的資料請求。如獲取根據相關全面性協定所交換的稅務資料的一方其後意圖把此等資料用作非稅務用途，經合組織的規定訂明有關用途必須為締約雙方的法律所容許，並須經提供資料一方的主管當局批准。

---

<sup>1</sup> 請參閱《印度協定》第三條第 1(c)款及《芬蘭協定》第三條第 1(d)款。

13. 關於可將交換所得資料作非稅務用途的範圍，小組委員會察悉政府當局的解釋，就香港而言及根據香港法律，稅務資料只能作有限的非稅務用途，包括分別根據《販毒(追討得益)條例》(第 405 章)第 25A 條、《有組織及嚴重罪行條例》(第 455 章)第 25A 條及《聯合國(反恐怖主義措施)條例》(第 575 章)第 12 條追討因販毒、有組織及嚴重罪行及恐怖主義而產生的得益(統稱"指明非稅務用途")。<sup>2</sup> 因此，只有在請求方亦有相類似的法律容許稅務資料用於該等有限的非稅務用途的情況下，他們才可將根據全面性協定交換所得的稅務資料作相同用途。即使他們的法律容許將交換所得的稅務資料作其他用途，但如果超出香港法律所允許的範圍，他們也不可以這樣做。

14. 儘管有上述保障，鑒於香港特區已根據《刑事事宜相互法律協助條例》(第 525 章)<sup>3</sup> 分別與印度及芬蘭訂定已有的相互法律協助安排，涂謹申議員對於容許請求方將透過全面性協定交換所得的資料作非稅務用途，而非通過相互法律協助下已有的制度的做法深表關注並堅決反對。他認為，這等同削弱有關當事人根據第 525 章所獲得的法定保護。黃定光議員亦質疑，鑒於相互法律協助下已有制度，在全面性協定下開闢另一途徑的做法是否恰當。

15. 政府當局解釋，全面性協定下的資料交換安排是香港特區簽訂的全面性協定中不可或缺的部分。容許將交換所得的資料用作非稅務用途以往為經合組織公布的《收入及資本稅收協定範本》("《稅收協定範本》")資料交換條文當中的非強制性條文，而香港過往未曾接獲任何作出該用途的要求；但有關條文在《稅收協定範本》2012 年版本的資料交換條文當中已成為必須的條文。因此，國際社會均預期該條文會納入新訂的全面性協定，以符合現時國際的要求。香港日後與其他司法管轄區簽訂的全面性協定預料亦會加入相同條文。事實上，將交換所得

---

<sup>2</sup> 此等條文關乎各有關條例下的披露規定。簡而言之，根據此等條文，任何人("第一人")如知悉或懷疑，任何財產代表任何人的販毒得益或從可公訴罪行的得益或是恐怖分子財產，則該第一人須將該知悉或懷疑向相關條例所界定的獲授權人員披露。該等獲授權人員(視乎情況需要)包括警務人員及海關人員。

<sup>3</sup> 刑事事宜相互法律協助是國際間司法互助的一種，讓相關政府在偵查和檢控罪案，以及限制和沒收犯罪得益方面，互相提供協助。香港特區與印度及芬蘭訂立的相互法律協助安排分別藉於 2011 年 6 月 11 日生效的《刑事事宜相互法律協助(印度)令》(第 525AD 章)及於 2012 年 2 月 19 日生效的《刑事事宜相互法律協助(芬蘭)令》(第 525Y 章)實施。

的資料用作非稅務用途的類似安排亦已納入《聯合國避免雙重徵稅協定範本》。

### *與已有的資料交換安排之間的關係*

16. 鑒於根據全面性協定提出的資料交換請求及將交換所得的資料作非稅務用途的請求由稅務局局長處理，而向香港提出的相互法律協助請求則由律政司根據第 525 章處理，委員關注到兩項不同制度之間的關係及運作詳情。

17. 小組委員會詢問，若印度或芬蘭根據相關全面性協定獲取的稅務資料屬於或關乎第 525 章所涵蓋的刑事事宜，而有關一方請求將交換所得的資料作指明非稅務用途，(a)若請求方沒有根據第 525 章提出相關請求，會否要求請求方根據第 525 章索取該有關資料；及(b)在決定應否根據相關全面性協定訂明的資料交換安排或根據第 525 章下的相互法律協助安排處理該等要求時的指導原則(包括任何法律及政策考慮)。此外，若當局決定將根據相關全面性協定訂明的資料交換安排處理該等要求，當事人會否享有類似第 525 章所訂明的保障條文的保障。小組委員會又詢問根據相關的全面性協定、《稅務(資料披露)規則》(第 112BI 章)("披露規則")及《稅務條例釋義及執行指引第 47 號》向請求方提供所請求資料的相關程序。

18. 據政府當局所述，全面性協定下的資料交換安排與相互法律協助協定下的相互法律協助安排是兩個獨立分開的制度。雖然香港已與印度及芬蘭訂立《刑事事宜相互法律協助(印度)令》(第 525AD 章)及《刑事事宜相互法律協助(芬蘭)令》(第 525Y 章)所訂明的相互法律協助安排，但有關的相互法律協助安排並不妨礙香港根據其他協定、安排或慣例(包括全面性協定)向印度及芬蘭提供協助。政府當局強調，香港在根據全面性協定交換稅務資料方面一直採取審慎做法。首先，主管當局(就香港而言，即稅務局局長或其獲授權代表)對於純以非稅務用途為由的資料請求將不會受理。《印度協定》及《芬蘭協定》的資料交換條文又明確規定，有關資料只會在接獲請求後才交換，而所尋求的資料須與實施全面性協定的條文或施行或執行締約雙方關乎徵稅方面的當地法律屬可預見攸關。為此，請求方須在每項資料交換請求中提供《披露規則》附表所載列的詳情，例如提出披露請求的目的及涉及的稅種等。稅務局會根據獲提供的資料，研究所要求的資料是否屬可預見攸關，以及有關請求是否在符合《披露規則》的規定的情況下提出。如不符合相關條件，稅務局不會批准有關資料交換請求。

19. 政府當局重申，稅務局非常重視防止任何將根據全面性協定交換所得的資料濫用作非稅務用途的情況。當局強調，每當請求方有意把根據相關全面性協定交換所得的稅務資料用作非稅務用途時，請求方的主管當局必須先取得稅務局的同意，而稅務局會就是否適宜批准有關請求諮詢香港的相關執法機關及律政司。此程序符合《稅務條例釋義及執行指引第 47 號》所列出的稅務局的相關做法。若相關執法機關或律政司反對作出披露，稅務局會拒絕有關請求。

20. 此外，稅務局只會在有關用途屬《個人資料(私隱)條例》(第 486 章)第 58 條關於罪行的現行豁免(有關罪行屬香港以外的地方法律下的罪行，而該地方與香港有法律合作或執法合作)的涵蓋範疇時，才會向有關請求方的主管當局表示同意。如香港認為請求方未能遵從相關全面性協定的資料交換條文下有關交換所得的資料須予以保密的規定，香港可中止提供資料交換條文下的協助，直至請求方保證會切實遵從該等規定為止。在極端的情況下，香港可終止相關全面性協定，並向經合組織報告有關個案。

21. 律政司亦補充其意見，指相關全面性協定下的資料交換安排與根據第 525 章實施與相關司法管轄區所訂立的相互法律協助安排是兩個獨立分開的制度。根據第 525 章所提供的協助受第 525 章第 3(3)條所規限。該條訂明第 525 章條文的實施並不損害第 112 章第 4 條的一般性。而第 112 章第 4 條是關於稅務局須對備存的稅務資料予以保密。按照第 525 章第 3(3)條，並與第 112 章第 4 條一併參閱，第 525 章不能被援引以直接向稅務局獲取稅務資料。因此，如印度或芬蘭根據相關的相互法律協助安排提出請求以獲取稅務局保管的稅務資料，鑒於第 525 章第 3(3)條，有關請求會遭拒絕。<sup>4</sup>

22. 關於如何處理印度及芬蘭提出將根據全面性協定交換所得的資料作非稅務用途的請求，律政司表示，律政司會向稅務局提供法律方面的協助，就有關資料根據香港法律可否作任何非稅務用途提供意見。稅務局要留意的是，根據香港法律，稅務資料只能用作有限的非稅務用途(包括該等指明非稅務用途)。由於資料用作非稅務用途須為締約雙方的法律所容許，因此只有在全面性協定伙伴亦有相類似的法律容許稅務資料用於上述有限的非稅務用途的情況下，全面性協定伙伴才可利用稅務資料作該等有限用途。律政司重申，即使某非稅務用途為

---

<sup>4</sup> 請參閱立法會 CB(1)163/18-19(02)號文件第 4 段。

全面性協定伙伴的法律所容許，但如果超出香港法律所允許的範圍，他們也不可以使用資料作該非稅務用途。此外，稅務局亦需要小心考慮上文第 20 段提及的第 486 章的規定。<sup>5</sup>

23. 涂謹申議員雖然察悉政府當局的解釋，但他對兩項命令下有關容許將交換所得的稅務資料作非稅務用途的資料交換安排仍深表關注。他認為，根據律政司的意見，第 525 章不能援引以直接向稅務局獲取稅務資料，為此，遁相互法律協助提出獲取稅務局保管的稅務資料的請求會遭拒絕，這亦表示香港的相互法律協助的對應方(若非第 112 章下訂明的資料交換安排的一方)可能未能透過相關的相互法律協助安排獲取如此保管的稅務資料，即使該等資是求取作任何指明非稅務用途。涂議員促請政府當局考慮修訂相關條例(包括第 405 章、第 455 章、第 575 章和第 525 章)，以就該等情況提供處理有關要求的渠道(例如透過相互法律協助)。政府當局察悉涂議員的意見，並承諾會將他的意見轉達相關政策局。

24. 涂謹申議員表示，他會作出預告，在 2018 年 11 月 28 日的立法會會議上動議議案廢除兩項命令。

#### *在保護香港納稅人權益方面的保障*

25. 小組委員會曾研究有否足夠保障保護作為全面性協定下的披露請求當事人的香港納稅人的權益。

26. 小組委員會察悉政府當局的解釋：就獲得批准的資料交換請求，稅務局一般會以書面通知請求的當事人關於(a)全面性協定伙伴要求的資料的性質，以及(b)該人有權在通知書發出後 14 天內，要求取得一份稅務局擬向有關的全面性協定伙伴披露的資料("相關資料")的副本。該人可以在稅務局提供相關資料副本後 21 天內，以資料與事實不符或與其本人無關為理由，要求稅務局局長修訂相關資料的任何部分。稅務局局長可決定是否作任何修訂。如該人不滿意稅務局局長的決定，他可於稅務局局長發出決定通知書後 14 天內進一步要求財政司司長指示稅務局局長作出要求的修訂。如該人因任何行政決定而感到受屈，他可向法院申請司法覆核。據政府當局所述，此通知和覆核機制過去一直運作良好，在資料交換方面為香港納稅人提供額外及全面的保護。

---

<sup>5</sup> 請參閱立法會 CB(1)163/18-19(02)號文件第 6 及 7 段。

## *根據《印度協定》向監察機構披露交換所得的資料*

27. 小組委員會察悉，根據《印度協定》的議定書第 5(b)款，印度主管當局可向議院委員會、由政府組成的特別調查組及以書面方式共同議定的任何其他監察機構(統稱為"指明機構")披露資料。小組委員會關注到，此等指明機構須否就根據相關的資料交換及披露安排向其披露的此等資料同樣遵守個人資料保護及保密原則。

28. 政府當局表示，在有些情況下，全面性協定伙伴須根據當地法律向有關稅務當局的監察機構披露交換所得的資料。以印度的情況而言，稅務局已確保《印度協定》的議定書第 5(b)款所述的指明機構在保護納稅人的私隱及為交換所得的資料保密方面，受到符合國際標準的相同保障。

## 根據《印度協定》及《芬蘭協定》申請稅收協定優惠

### *打擊避稅的做法及獲取優惠資格的證明*

29. 小組委員會察悉，香港在防止避稅方面採用主要目的測試模式，將相關條文納入全面性協定，以打擊旨在獲取相關全面性協定所給予的寬免的擇協避稅行為。根據相關條文，某合資格香港居民可分別根據《印度協定》及《芬蘭協定》向印度或芬蘭主管當局尋求減稅或稅務寬免。若出現爭議，舉例而言，該香港居民可借助在印度法院提出訴訟或《印度協定》下的相互協商程序，解決爭議。另一方面，若有香港居民提出申請，稅務局會發出香港居民身分證明書，讓其提交予全面性協定伙伴，方便其根據相關全面性協定申請稅收協定優惠。

30. 小組委員會察悉，根據《印度協定》及《芬蘭協定》第四條第 1 款，"締約方的居民"一詞就香港特區而言，包括指在某課稅年度內在香​​港特區逗留超過 180 天(即"180 天規則")的任何個人。主席就此詢問，該準則是否與國際上為課稅目的而界定"居民"的定義時所採用的準則不同。政府當局表示，香港在為課稅目的界定"居民"的定義時，一般採用 180 天規則，而國際上近期採用 183 天規則(即某地方的居民為在某課稅年度內逗留超過 183 天的個人)，特別是為了僱傭條文。

### *《印度協定》第十八條下藝人及運動員的稅務安排*

31. 小組委員會察悉，《印度協定》第十八條列出藝人及運動員的稅務安排。據政府當局所述，此條是以經合組織公布的



《稅收協定範本》的相關條文為藍本，加入有關條文旨在促進文化交流。小組委員會察悉相關稅務寬免安排：如演藝人員或運動員在締約一方進行的活動，主要是以締約一方或雙方、或其政治分部或地方當局的公帑贊助的，從所進行的活動得到的收入只可在該演藝人員或運動員屬其居民的締約方徵稅。此外，根據國際稅務社會的普遍理解，此條文應適用於公帑佔撥款資助總額一半以上的情況。

## 《印度協定》及《芬蘭協定》的草擬事宜

### *利益享有權*

32. 小組委員會察悉，《芬蘭協定》第二十一條(利益享有權)訂明"除非能夠確定在此等情況下給予該優惠符合本協定有關規定的宗旨和目的"的例外情況，但《印度協定》的類似條文(例如第十條第 6 款、第十一條第 8 款、第十二條第 7 款、第十三條第 7 款及第十四條第 7 款)並沒有訂明此例外情況。小組委員會又察悉，這些條文本質上是以一項交易或安排的主要目的(即主要目的測試)為基礎的防止濫用條文。就《印度協定》及《芬蘭協定》下的防止濫用條文而言，小組委員會的法律顧問請政府當局確定，根據政府當局於立法會 CB(1)43/18-19(03)號文件第 13 及 14 段所述的有關例外情況的答覆，儘管存在不同之處，但該等條文的運作具相同效力。

33. 關於上述情況，政府當局重申其在立法會 CB(1)43/18-19(03)號文件的答覆，即《芬蘭協定》採用加入一條獨立條文的模式，提供通用的防止濫用規定，該規定以主要目的測試為基礎，而《印度協定》則採用將主要目的測試條文納入相關的個別條文的模式，而有關條文已清楚闡述應用主要目的測試於有關收入的條件。故此，在《印度協定》所採用的模式下，沒有需要加入"例外情況"以提述全面性協定的其他條文。儘管《印度協定》及《芬蘭協定》的主要目的測試條文採用不同的草擬模式，但兩項協定的相關條文確實旨在訂明防止逃稅，在操作效力方面沒有顯著不同。

### *"常設機構"的定義*

34. 小組委員會察悉，經合組織理事會已批准《稅收協定範本》2017 年更新本，當中涵蓋對第五條(常設機構)及其評註的

修改<sup>6</sup>，但《印度協定》及《芬蘭協定》各自有關"常設機構"的第五條仍未採用相同的修改。主席因而詢問，經合組織有否規定全面性協定的締約方依循《稅收協定範本》的相關更新，自發更新全面性協定有關條文中"常設機構"的定義。

35. 政府當局表示，更新相關定義不屬強制性質。雖然香港計劃盡快實施《實施稅收協定相關措施以防止稅基侵蝕和利潤轉移多邊公約》("多邊文書")(視乎中央人民政府會否把其適用範圍延伸至香港)<sup>7</sup>，但多邊文書不處理香港先前訂立的全面性協定中"常設機構"的定義，而任何更新應由相關締約方共同協商。

## 建議

36. 小組委員會已完成審議兩項命令。小組委員會將不會就兩項命令提出任何修訂。小組委員會亦察悉，政府當局將不會就兩項命令提出任何修訂。

## 徵詢意見

37. 小組委員會主席已在 2018 年 11 月 16 日的內務委員會會議上匯報小組委員會的商議工作。謹請內務委員會委員察悉此份書面報告。

立法會秘書處

議會事務部 1

2018 年 11 月 20 日

---

<sup>6</sup> 據政府當局所述，對《稅收協定範本》第五條的修改是經合組織於 2015 年 10 月發表的"防止人為規避常設機構身份"的報告建議作出的。該報告是作為防止侵蝕稅基和轉移利潤最終方案的組成部分。該報告特別建議作出修改，以防止曾被用以規避現行常設機構定義的若干普遍避稅策略的運用。

<sup>7</sup> 政府當局曾於 2018 年 3 月向財經事務委員會簡介，計劃藉由行政長官會同行政會議根據第 112 章第 49 條在憲報刊登的命令實施多邊文書，而該命令將須經立法會先訂立後審議的程序。

根據《稅務條例》第 49(1A)條作出並於 2018 年 9 月 14 日  
在憲報刊登的兩項命令小組委員會

委員名單

主席 梁繼昌議員

委員 涂謹申議員  
黃定光議員, GBS, JP  
莫乃光議員, JP  
楊岳橋議員

(總數：5 名委員)

秘書 盧慧欣女士

法律顧問 李凱詩小姐