

立法會 *Legislative Council*

立法會 CB(1)182/19-20 號文件

檔 號：CB1/SS/20/18

內務委員會文件

根據《稅務條例》第 49(1A)條作出
並於 2019 年 10 月 4 日在憲報刊登的兩項命令
小組委員會報告

目的

本文件匯報根據《稅務條例》第 49(1A)條作出並於 2019 年 10 月 4 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/安排

2. 雙重課稅指同一項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夥伴簽訂全面性避免雙重課稅協定/安排("全面性協定/安排")，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。然而，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/安排可就避免雙重課稅提供更明確的依據。此外，全面性協定/安排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/安排一般載有資料交換條文，使締約雙方可交換在實施有關全面性協定/安排的條文或施行或強制執行締約雙方的稅法方面屬可預見相關的資料。為了讓香港在全面性協定/安排中採用經濟合作與發展組織("經合組織")於2004年公布的國際資料交換標準，政府當局於2009年7月8日向立法會提出《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》。根據該修訂條例，稅務局獲賦權的事宜之一，是為全面性協定/安排的資料交換目的，收集關乎某外地稅項的資料，並向全面性協定/安排的締約對方提供此等資料。

5. 截至2019年9月30日，共有42個稅務管轄區與香港簽訂了全面性協定/安排。據政府當局所述，有兩份全面性協定¹是以經合組織2004年前版本的資料交換條文為基礎，而有37份全面性協定/安排則是以經合組織2004年版本的資料交換條文為基礎。政府當局亦表示，現行的國際標準是採用經合組織2012年版本的資料交換條文；²與3個稅務管轄區(即印度、芬蘭及愛沙尼亞)簽訂的全面性協定便是以該版本為基礎。政府當局預期，有關安排將適用於香港日後與其他稅務管轄區簽訂的全面性協定/安排。

根據《稅務條例》第49(1A)條作出的命令

6. 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的政府訂立該命令所指明的安排，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。

兩項命令

7. 《稅務(關於收入稅項的雙重課稅寬免和防止逃稅)(柬埔寨王國)令》及《安排指明(中國內地)(對所得避免雙重徵稅和防止偷漏稅)(第五議定書)令》由行政長官會同行政會議根據《稅務條例》第49(1A)條作出，分別旨在實施香港與柬埔寨於2019年6月簽訂的全面性協定("柬埔寨全面性協定")，以及落實

¹ 所涉及的兩個稅務管轄區為比利時和泰國。

² 經濟合作與發展組織2012年版本的資料交換條文的一大特點是容許將交換所得的資料用作有限的非稅務用途。

香港與內地於 2019 年 7 月簽訂的全面性安排("內地全面性安排")第五議定書("內地第五議定書")。³

8. 柬埔寨全面性協定劃分香港與柬埔寨的徵稅權，並訂明各類收入的稅率寬免。現時香港企業從國際航運賺取產生自柬埔寨的利潤，須在當地課稅；然而，根據柬埔寨全面性協定，該等利潤日後在柬埔寨可享有 50% 的稅務扣減。香港的航空公司經營往來柬埔寨的航線，將只須在香港就有關利潤按香港稅率繳納利得稅，其稅率較柬埔寨的 20% 為低。就以利息、特許權使用費、股息及技術服務費的形式取得源自柬埔寨的收入而言，適用於香港居民的各項預扣稅稅率會由 14% 的當地稅率降低至 10% 的上限。⁴

9. 內地第五議定書在內地全面性安排中新增一項教師和研究人員條款(即第十八條(附))，以促進香港與內地的學術交流和研發合作。內地第五議定書亦對內地全面性安排作出修訂，以訂立額外保障措施，防止濫用稅收協定(包括在序言中明確說明內地全面性安排用意並非讓人通過逃稅或避稅行為造成雙重不徵稅等)，以及防止人為地規避構成常設機構。有關技術修訂旨在確保內地全面性安排符合經合組織為打擊跨國企業進行侵蝕稅基及轉移利潤活動⁵而公布的最新國際稅務標準。

10. 兩項命令於 2019 年 10 月 4 日在憲報刊登，並於 2019 年 10 月 16 日的立法會會議席上提交以進行先訂立後審議的程序。兩項命令將自 2019 年 12 月 6 日起實施。

小組委員會

11. 在 2019 年 10 月 11 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**。

³ 2006 年 8 月，內地與香港簽訂《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》("內地全面性安排")及其第一議定書。內地全面性安排的第二議定書、第三議定書及第四議定書分別於 2008 年、2010 年及 2015 年簽訂。這些議定書是內地全面性安排不可或缺的部分。

⁴ 如利息是支付予香港特別行政區("香港特區")政府、香港金融管理局、外匯基金或由香港特區政府指定並經香港及柬埔寨的主管當局同意的財務機構，將可獲豁免徵收預扣稅。

⁵ 侵蝕稅基及轉移利潤是指跨國企業的避稅策略，利用稅務規則的差異及錯配，人為地將利潤轉移至只有很少或沒有經濟活動的低稅或無稅地方。

小組委員會由梁繼昌議員擔任主席，曾與政府當局舉行一次會議討論兩項命令。

12. 為了讓小組委員會有足夠時間審議兩項命令，主席已作出預告，表示擬動議一項決議案，把兩項命令的審議期延展至 2019 年 12 月 4 日的立法會會議。然而，該項決議案在 2019 年 11 月 13 日的立法會會議休會前未能獲得處理。因此，兩項命令的修訂期限已於 2019 年 11 月 13 日的立法會會議屆滿。

小組委員會的商議工作

《稅務(關於收入稅項的雙重課稅寬免和防止逃稅)(柬埔寨王國)令》

柬埔寨全面性協定第二十三條——消除雙重課稅的方法

13. 柬埔寨全面性協定第二十三條為香港或柬埔寨居民就其賺取的同一筆收入須同時繳納香港及柬埔寨稅項的情況提供雙重課稅寬免。小組委員會察悉一名公眾人士在其意見書內提出的關注，即第二十三條第三款可能違反了美國眾議院於 2019 年 7 月通過的《2019 年柬埔寨民主法案》(Cambodia Democracy Act of 2019) ("美國《柬埔寨民主法案》")。據有關意見書所述，柬埔寨政府採取了數項措施(特別是透過政治化的稅務調查)限制該國的媒體環境。在美國《柬埔寨民主法案》成為法律後的 180 日內，支持柬埔寨政府的人的資產可被凍結。有關意見書亦指出，第二十三條第三款提述 10 年經濟發展項目之處並非標準條文，不應成為標準稅務協定的一部分。小組委員會要求政府當局就上述關注，尤其是柬埔寨全面性協定第二十三條會否違反美國《柬埔寨民主法案》一事，作出回應。

14. 政府當局解釋，柬埔寨全面性協定第二十三條述明如何消除香港和柬埔寨雙重課稅的情況。該條第一及二款分別適用於柬埔寨居民和香港居民。香港居民就源自柬埔寨的收入繳納的任何柬埔寨稅款，可根據香港的稅務法例，從香港就同一項收入徵收的稅項中抵免。柬埔寨居民在香港繳納的稅款，亦可從柬埔寨就同一項收入徵收的稅項中扣除。

15. 至於第二十三條第三款，政府當局澄清，該款包含一項適用於雙方居民的"稅收饒讓"條文，容許一方居民透過另一方的稅務優惠計劃所獲的減免稅項被視作已繳納的稅項(但實際上並未繳付有關稅項)而在首述一方獲取稅收抵免。該條第三款設有日落條款，規定"稅收饒讓"條文的適用期以柬埔寨全面性

協定生效起計 10 年為限，而香港及柬埔寨的主管當局可透過共同協商延長此期限。該條第三款屬一般性條文，並沒有提述任何特定的經濟發展項目。

16. 政府當局亦指出，依據第二十三條第二及三款，如香港居民在柬埔寨投資並因此自當地取得收入，而柬埔寨本會就該收入按其一般法例徵收稅項，即使柬埔寨根據其特定法例豁免全部或部分稅項以推動當地的經濟發展，該等稅項仍可抵免香港就同一筆收入所徵收的稅項。"稅收饒讓"條文與美國《柬埔寨民主法案》並無任何關聯。柬埔寨全面性協定只適用於身為香港或柬埔寨稅務居民的人，既不適用於美國的稅務居民，亦不涵蓋受美國管轄的地區。政府當局預期柬埔寨全面性協定不會違反美國《柬埔寨民主法案》。

17. 小組委員會曾詢問，當局在柬埔寨全面性協定中納入"稅收饒讓"條文的原因為何，以及此舉對香港可能構成甚麼影響。政府當局回應時表示，有關條文是應柬埔寨的要求而加入該全面性協定。政府當局又指出，"稅收饒讓"條文於已發展經濟體與發展中經濟體之間簽訂的全面性協定中並不罕見，因後者可能會給予稅務優惠以吸引外商投資。當局察悉，柬埔寨所簽訂的某些全面性協定也載有類似的"稅收饒讓"條文。類似的"稅收饒讓"條文亦見於香港與文萊、馬來西亞、泰國和越南簽訂的全面性協定。一般而言，香港簽訂的全面性協定/安排所載的"稅收饒讓"條文均附帶為期 10 年的日落條款，為該條文的適用期設定期限。鑒於香港採用地域來源原則徵稅，香港居民從其在柬埔寨進行經濟活動所得的收入一般無須在香港課稅。因此，"稅收饒讓"條文在香港實際應用的機會甚低，對香港的影響微乎其微。

就柬埔寨全面性協定進行的諮詢工作

18. 小組委員會部分委員問及政府當局就柬埔寨全面性協定進行的諮詢工作，包括政府當局有否就該全面性協定第二十三條第三款可能違反美國《柬埔寨民主法案》此一意見，諮詢稅務聯合聯絡小組及相關持份者(例如香港美國商會)。

19. 政府當局表示，雖然當局沒有就柬埔寨全面性協定及其條文進行具體諮詢，但商界和專業團體一向支持政府與香港的貿易及投資夥伴訂立更多全面性協定/安排的政策，以盡量避免雙重課稅和促進跨境業務。香港貿易發展局、香港總商會、香港工業總會、香港中小型企業聯合會、香港會計師公會、香港稅務學會和香港銀行公會在政府當局過往的業界諮詢中，均特別要求政府與柬埔寨訂立全面性協定。應小組委員會的要求，政府當局

已請稅務聯合聯絡小組和香港美國商會注意柬埔寨全面性協定和美國《柬埔寨民主法案》，惟未有接獲其任何意見。此外，政府當局告知小組委員會，"四大"會計師事務所的其中兩家已就柬埔寨全面性協定的簽訂發出稅務通訊，介紹該全面性協定的主要條文。⁶

柬埔寨全面性協定第二十六條——資料交換

20. 小組委員會察悉，雖然柬埔寨全面性協定第二十六條所訂的資料交換安排大致上是以經合組織 2004 年版本的資料交換條文為基礎，但第二十六條並不包含訂明資料交換條文"並無訂立締約雙方自動或自發交換資料的責任"的樣本條文。

21. 政府當局解釋，經合組織近年公布了有關稅務合作的最新國際標準。香港已相應地落實多項措施以符合該等要求，包括就稅務事宜自動交換財務帳戶資料("自動交換資料")，以及打擊侵蝕稅基及轉移利潤，後者涉及自動交換國別報告和自發交換稅務裁定資料。因應這些新發展，香港近年簽訂的全面性協定/安排的資料交換條文已不再包含排除自動或自發交換資料的條文。舉例而言，香港在 2017 年和 2018 年與白俄羅斯、沙特阿拉伯、印度及芬蘭簽訂的全面性協定的資料交換條文已充分反映這項改變。

22. 政府當局補充，柬埔寨至今仍未就自動交換資料訂定實施的日期，亦未向經合組織承諾實施打擊侵蝕稅基及轉移利潤方案。故此，雖然按經合組織公布的《收入及資本稅收協定範本》的評註，柬埔寨全面性協定的資料交換條文並不排除進行自動或自發交換資料的可能性，但香港與柬埔寨之間在現階段不會進行自動或自發交換資料。

23. 柬埔寨全面性協定的議定書第 2 款訂明，柬埔寨主管當局可按照其保密規定及柬埔寨全面性協定第二十六條，向柬埔寨立法機關(國民議會和參議院)及對稅務管理及強制執法方面有監管職能的柬埔寨政府部門披露資料。就此，政府當局確認，有關的柬埔寨政府部門僅指該議定書第 2 款所列者，即

⁶ 德勤·關黃陳方會計師行(只有英文版本)—
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/tax/hk-tax-news/deloitte-cn-tax-hktn-issue96-en-190628.pdf> 及
安永會計師事務所(只有英文版本)—
[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Hong_Kong_and_Cambodia_sign_income_tax_treaty/\\$FILE/2019G_003373-19Gbl_Hong_Kong_and_Cambodia_sign_income_tax_treaty.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Hong_Kong_and_Cambodia_sign_income_tax_treaty/$FILE/2019G_003373-19Gbl_Hong_Kong_and_Cambodia_sign_income_tax_treaty.pdf)

內閣辦事處、經濟及財政部、內政部、國民議會和參議院聯絡與監察部，以及國家審計署。

《安排指明(中國內地)(對所得避免雙重徵稅和防止偷漏稅)(第五議定書)令》

內地第五議定書第五條——內地全面性安排新增有關教師和研究人員的第十八條(附)

24. 內地第五議定書第五條在內地全面性安排中加入新訂的第十八條(附)，提供稅務寬免以減輕跨境工作的合資格教師和研究人員的稅務負擔，從而促進香港與內地的學術交流和研發合作。小組委員會詢問有關施行該條的事宜，包括該條所適用的"大學"、"學院"、"學校"及"政府認可的教育機構或科研機構"的範圍，以及這些團體要獲得內地政府認可所須符合的準則為何。

25. 政府當局表示，根據第十八條(附)，如任何受僱於一方(居住地)認可的教育或科研機構的個人，主要是為了在另一方(工作地)認可的教育或科研機構從事教學或研究的目的，到訪並停留在該地，該人從事上述教學或研究所得中由其居住地僱主或代表該僱主支付的報酬，可獲工作地豁免徵稅不超過 3 年，條件是該報酬須在居住地徵稅，以及(就研究的報酬而言)有關研究是為了公共利益進行。政府當局已於 2019 年 7 月 19 日發出新聞公報，宣布簽訂內地第五議定書，並載述該條的涵蓋範圍和該議定書的詳情。稅務局會就該條的適用情況提供進一步指引。

26. 關於上文第 24 段所提述的 4 個用語的定義，政府當局回應時表示，內地全面性安排並沒有為這些用語作出定義。根據內地全面性安排第三條(即一般定義條款)第三款，除上下文另有解釋外，未經定義的用語應當具有當時施行內地全面性安排的一方的法律所規定的含義，該一方適用的稅法對有關用語所作定義優先於該一方其他法律對同一用語的定義。

27. 政府當局表示，就內地而言，有關定義需參照國家稅務總局公布的兩份公告，即公告 2016 年第 91 號和國稅函[1999]37 號，當中載述全面性協定/安排中教師和研究人員條款(包括內地

全面性安排新增的第十八條(附))所適用的機構範圍。⁷ 就香港而言，"大學"、"學院"、"學校"、"政府認可的教育機構或科研機構"指根據《稅務條例》或香港其他相關法例(如《教育條例》(第 279 章)及各規管大學的條例等)認可的院校。概括而言，獲創新及科技基金資助的香港研究機構(例如本地大學、香港應用科技研究院及香港生產力促進局)將視為屬新訂第十八條(附)涵蓋範圍的認可科研機構。

建議

28. 小組委員會不會就兩項命令提出修正案。小組委員會亦察悉政府當局不會就兩項命令提出修正案。

徵詢意見

29. 謹請議員察悉小組委員會的商議工作。

立法會秘書處

議會事務部 1

2019 年 11 月 26 日

⁷ 根據國家稅務總局公告 2016 年第 91 號，"大學、學院、學校或政府認可的教育機構"，指實施學前教育、初等教育、中等教育、高等教育和特殊教育的學校，包括幼兒園、普通小學、成人小學、普通初中、職業初中、普通高中、成人高中、中專、成人中專、職業高中、技工學校、特殊教育學校、外籍人員子女學校、普通高校、高職(專科)院校和成人高等學校。根據國稅函[1999]37 號，"政府認可的科研機構"指國務院部、委、直屬機構和省、自治區、直轄市、計劃單列市所屬專門從事科研開發的機構。

根據《稅務條例》第 49(1A)條作出
並於 2019 年 10 月 4 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
莫乃光議員, JP
張華峰議員, SBS, JP
葛珮帆議員, BBS, JP
朱凱廸議員
譚文豪議員

(總數：7 名委員)

秘書 司徒少華女士

法律顧問 戴敬慈小姐