

立法會 *Legislative Council*

立法會 CB(1)899/20-21 號文件

檔 號：CB1/BC/7/20

2021 年 5 月 21 日
內務委員會會議文件

《2021 年稅務(修訂)(雜項條文)條例草案》委員會報告

目的

本文件匯報《2021 年稅務(修訂)(雜項條文)條例草案》委員會("法案委員會")的商議工作。

背景

2. 《公司條例》(第 622 章)第 13 部第 3 分部自 2014 年 3 月 3 日起生效，容許同一集團內全資擁有而在香港註冊成立的股份有限公司通過不經法院的程序作出合併，並作為一間公司繼續存在("合資格合併")。目前，稅務局按照其網站發布的評稅指引就合資格合併個案作出評稅。據相關立法會參考資料摘要¹第 5 段所述，儘管該過渡性行政評稅指引自發布以來順利實施，但為求清晰明確，必須作出法例修訂，把該指引納入《稅務條例》(第 112 章)。為此，政府當局向立法會提交《2021 年稅務(修訂)(雜項條文)條例草案》("條例草案")，就關乎合資格合併的稅務處理訂定條文。此外，鑒於除少數情況外，《稅務條例》目前沒有條文處理非以售賣方式轉讓資產的情況，條例草案遂就關乎非以售賣方式轉讓或繼承某些資本資產的稅務處理訂定條文。條例草案亦旨在完善提交報稅表及扣除外地稅款的法律框架。

¹ 檔號：TsyB R 183/700-6/12/0 (C)；由財經事務及庫務局於 2021 年 3 月發出。

《2021年稅務(修訂)(雜項條文)條例草案》

3. 條例草案於 2021 年 3 月 19 日刊登憲報，並於 2021 年 3 月 24 日在立法會首讀。條例草案旨在修訂《稅務條例》，以：

- (a) 就關乎《公司條例》第 13 部第 3 分部所指的公司合併的稅務處理訂定條文；
- (b) 就關乎在某些情況下轉讓或繼承某些資本資產的稅務處理訂定條文；
- (c) 改進根據《稅務條例》的規定提交報稅表的機制；
- (d) 改進關乎扣除就某些收入、利潤或收益繳付的外地稅款的現行條文；及
- (e) 就相關事宜訂定條文。

4. 條例草案的要點載於立法會參考資料摘要第 6 至 19 段。條例草案如獲通過，將於經制定的修訂條例在憲報刊登當日起實施。關乎扣除外地稅款的修訂則僅就於 2021 年 4 月 1 日或之後開始的課稅年度適用。

法案委員會

5. 在 2021 年 3 月 26 日的內務委員會會議上，議員同意成立法案委員會研究條例草案。周浩鼎議員獲選為法案委員會主席。法案委員會的委員名單載於**附錄 I**。

6. 法案委員會曾與政府當局舉行兩次會議，並曾邀請公眾及相關團體提交意見書。法案委員會接獲 6 份意見書，曾向法案委員會提交意見書的團體名單載於**附錄 II**。政府當局已就代表團體在意見書中提出的事項作出書面回應²。

法案委員會的商議工作

7. 法案委員會委員對條例草案並無提出異議。法案委員會的商議工作載述於下文各段。

² 立法會 CB(1)856/20-21(03)及 CB(1)923/20-21(02)號文件。

合併前虧損獲抵銷的條件

8. 根據擬議的特別稅務處理，使用參與合併公司和合併後公司未用以抵銷利潤的合併前虧損來抵銷合併後公司的應評稅利潤，須符合若干限制和條件。委員曾研究該等限制和條件的理據。

"充分商業理由"條件

9. 關於對參與合併公司或合併後公司的合併前虧損的處理，擬議的《稅務條例》附表 17J 第 24(5)及 26(3)條訂明，除非稅務局局長("局長")信納(a)作出合資格合併是具有"充分商業理由"，以及(b)避稅並非作出合資格合併的主要目的或其中一個主要目的，否則合併前虧損不能在指明情況下作出抵銷。委員和法案委員會法律顧問要求政府當局闡述，局長在衡量上文(a)及(b)所述的條件時會考慮哪些因素。委員認為，政府當局應同時考慮合併的商業理由，不應純粹因為合併帶來可觀的稅務得益或節省大額稅款，便不容許合併前虧損作出抵銷。

10. 政府當局表示，局長會考慮所有相關事實和情況，以確定相關公司是否具有"充分商業理由"進行合資格合併，例如進行合併的原因和背景、有關合併打算達到或已達到甚麼結果、有關合併的非稅務目的，以及是否有任何其他方式可實現該非稅務目的等。由於每個個案的情況不同，局長會仔細考慮個案本身的所有相關事實和情況。如果稅務得益僅是進行合資格合併的偶然結果，獲取稅務得益就不會構成主要目的，有關合併前虧損便可於符合其他條件的情況下獲抵銷。相反，如果稅務得益是經過刻意安排而達至的，則有關合併前虧損不可獲抵銷。

"相同行業"條件

11. 根據擬議附表 17J 第 25(3)條訂明的相同行業條件，合併後公司的合併前虧損只可用以抵銷合併後公司得自符合以下說明的行業、專業或業務的應評稅利潤：與有關參與合併公司在緊接合併日期前經營的行業、專業或業務相同，並繼承自參與合併公司；或抵銷合併後公司在某合夥的應評稅利潤中所佔的份額，而該份額是藉繼承有關參與合併公司在該合夥的權益而得的。

12. 委員察悉，部分代表團體關注到相同行業條件可能造成過多限制。舉例而言，一家經營日式餐廳的公司("甲公司")在進行合併前出現虧損，該公司與另一家集團公司合併，經營餐飲

業務，藉以改善協同效益。合併後公司如基於商業理由把業務轉為經營意式餐廳，甲公司將不會被視作繼續經營"相同業務"，其合併前稅務虧損不大可能可以在進行合併並改變商業模式後用於抵銷利潤。由此可見，有關的條件造成不必要的限制，並阻礙實際商業運作。委員亦指出，兩個行業是否屬同一行業涉及主觀判斷。因此，相同行業條件或會帶來不確定性。

13. 政府當局表示，相同行業條件是為了防止集團公司之間通過合併轉移虧損。合併是將兩間或多間公司合併成一間較大的公司，參與合併公司的業務應當由合併後公司繼承。在沒有相同行業條件的情況下，合併後公司可以純粹只為利用參與合併公司的虧損以減少稅負，而在合併後關閉參與合併公司的業務。新加坡在類似情況下也應用相同行業條件。兩個業務是否相同是一個按事實決定的問題，可參考 Walton J 在 *Rolls-Royce Motors Ltd 對 Bamford* [1976] STC 162 一案中的判詞。

"財務資源"條件

14. 委員曾研究擬議附表 17J 第 26(2)條所訂，以合併前虧損作出抵銷時須符合的財務資源條件。根據該條文，在緊接合併前，合併後公司須有足夠財務資源(不包括合併後公司的相聯法團的貸款)購買(不包括透過合併的方式購買)有關參與合併公司在緊接合併日期前經營的行業、專業或業務，以及有關參與合併公司在某合夥的權益，而該參與合併公司在緊接合併日期前是該合夥的合夥人。委員察悉，部分代表團體關注到，從商業運作的角度出發，有關的財務資源條件造成不必要的限制，或會限制集團內部/集團公司之間的財務資源調配。此外，《稅務條例》現時並無類似條文阻止一家出現虧損的公司從集團公司獲取資金，以收購具盈利的業務。

15. 政府當局解釋，財務資源條件旨在降低通過合併實現集團稅收減免的風險。在橫向合併下，集團可以自由選擇任何全資擁有的子公司作為合併後公司。如果取消或放寬這條件，即使某合併後公司沒有財政能力經營業務，仍可利用其虧損抵銷參與合併公司的利潤以減少稅負。在引用財務資源條件時，稅務局會考慮合併後公司在合併日期有否足夠資本、流動資產或現金經營業務，並可參照其信用等級，考慮其從獨立的第三方籌集資金的能力。稅務局自 2015 年實施的過渡性行政評稅指引也有這項條件，該行政措施一直運作暢順，並沒有在執行上遇到困難。

兩家外國公司在香港的分支機構的合併

16. 兩家公司(例如兩家外國銀行)如根據某外國合併法律進行合併，相關合併並非條例草案所指的"合資格合併"。因此，該兩家外國公司在香港的分支機構根據合併而互相轉讓或繼承的資產，並不符合資格作特別稅務處理。另一方面，根據條例草案中"指明事件"的現行定義，上述兩家香港分支機構互相轉移或繼承資產屬指明事件的涵蓋範圍，因此，根據擬議新訂的《稅務條例》第 6D 部所訂在指明事件下推定變賣及購買指明資產的條文，將適用於外地合併，但不適用於香港的合資格合併。委員察悉，部分代表團體認為，從稅務政策的角度出發，如根據某外國合併法例進行的合併，實質上與根據香港《公司條例》進行的合資格合併屬相同性質，兩者的稅務處理不應有任何分別。如兩家外國公司在香港的分支機構根據外國合併法律進行合併，並選擇擬議第 40AM(1)條下的特別稅務處理，擬議附表 17J 訂明的特別稅務處理應適用於有關合併(即預設將有關合併視為合資格合併)。

17. 就上述有關兩家外國公司合併在港分支機構的意見，政府當局解釋，分支機構被視作實體的一部分，而不是獨立的法人實體。外國公司的合併受當地的法律規管，有關法律在不同司法管轄區可能有所不同。一些合併也可能涉及並非由同一集團全資擁有的公司。因此，政府當局認為，擬議法例不宜涵蓋兩家外國公司在香港的分支機構的合併。

服務提供者在提交報稅表方面的角色及法律責任

18. 根據擬議第 51AAD(1)條，納稅人可聘用服務提供者，為該納稅人或代該納稅人根據《稅務條例》第 51(1)條提交報稅表。委員注意到部分代表團體提出關注，指"服務提供者"一詞有欠清晰，當局應更清楚地定義該詞，以釐清服務提供者是否包括其他報稅準備工作(例如擬備利得稅計算表和其他佐證文件、填寫報稅表等)的參與者。委員和代表團體均認為，針對服務提供者未能履行法定行為的相關罰則條文應在清楚定義服務提供者的角色後再作考慮。

19. 政府當局表示，《稅務條例》第 51(1)條對納稅人施加責任，規定其在指定時間內提交報稅表。當局理解到納稅人在履行其提交報稅表的責任之前，需要進行準備工作。不過，第 51(1)條施加予納稅人的責任與如何和由誰進行這些準備工作無關。即使這些準備工作由納稅人外判給其他人，但根據第 51(1)條，提交報稅表的責任仍由納稅人承擔。擬議的第 51AAD(1)及

(8)條對第 51(1)條進行了相互引用。具體而言，擬議的第 51ADD(8)條旨在將"服務提供者"定義為獲聘用履行納稅人根據第 51(1)條提交報稅表的責任的人。有關條文把服務提供者的角色定義為"提交報稅表"，僅是指代納稅人提交報稅表的人(即在報稅表上簽署的人)，不論有關人士採用哪種方式(即紙本、電子或混合方式)報稅。換言之，只被納稅人聘用做準備工作，如擬備利得稅計算表和其他佐證文件、填寫報稅表等，則不屬就擬議第 51AAD(8)條的目的而言的服務提供者，除非該人亦有為納稅人提交報稅表。

20. 政府當局又表示，在擬議第 51AAD(8)條中有關"服務提供者"的定義及擬議第 51AAD(1)條關乎聘用服務提供者的條文，當中所用的措詞與《稅務條例》第 50A(1)條及第 58B(2)條中有關"服務提供者"的定義及第 50H(1)條及第 58M(1)條關乎聘用服務提供者的條文相符。由於這些經制定的條文多年來一直運作良好，並沒有任何問題，為保持《稅務條例》管理的一致性，應在擬議的第 51AAD(1)及(8)條採用相同的措詞。不過，因應委員上述的關注，政府當局應承在條例草案恢復二讀辯論時，財經事務及庫務局局長會在發言中澄清服務提供者的定義。

21. 關於針對服務提供者的罰則所引起的關注，政府當局表示，納稅人應承擔提交報稅表的主要責任。在正常情況下，如納稅人沒有提交報稅表或提交申報不確的報稅表，將對納稅人採取處罰行動。擬議第 51AAD(8)條下的服務提供者是獲納稅人聘用以履行法定行為，即為納稅人或代納稅人提交報稅表。如獲聘用的服務提供者無合理辯解而沒有這樣做，或並非按照該納稅人提供的資料或指示而提交在要項上不確的報稅表，則對服務提供者施以處罰是合理的做法，以保障納稅人的利益。

藉憲報公告指明納稅人可聘用服務提供者以提交報稅表的情況

22. 根據擬議新訂的第 51AAD 條，局長可藉在憲報刊登的公告，以及可藉提述某類別或種類的人或報稅表，指明納稅人可聘用服務提供者，為該納稅人或代該納稅人提交報稅表。委員和法案委員會法律顧問均要求政府當局澄清，在何等情況下局長會作出指明；以及鑒於某類別或種類的人或報稅表可能受影響，為何未有把局長的公告擬定為須經立法會審議的附屬法例。

23. 政府當局表示，其目前的計劃是容許納稅人聘用服務提供者為其或代其提交利得稅報稅表，包括各種方式(即紙本、電子或混合方式)提交的報稅表。由於需要提升系統，局長會待有關系統可供運作時藉憲報刊登有關公告。

24. 關於未有把上述的局長公告擬定為附屬法例的原因，政府當局表示，根據《稅務條例》現行的第 51AA(5)及(6)條，局長可藉憲報公告指明可使用電子報稅或經電話報稅系統提交的報稅表類別、提交電子報稅表的形式及方式，以及有關電子記錄的技術規定等。有關公告涉及運作事宜，並無重大政策影響，因此根據現行的第 51AA(8)條並非附屬法例。局長根據擬議第 51AAD 條作出的公告關乎納稅人聘用服務提供者為其或代其提交報稅表的選項，性質與根據《稅務條例》現行的第 51AA(5)及(6)條所作出的公告相似，所涉及的皆為運作事宜，並無重大政策影響。因此，政府當局建議，局長作出的該等公告亦同樣並非附屬法例。

強制性電子報稅

25. 據政府當局所述，條例草案其中一個目的是為稅務局的計劃提供法律依據，讓更多企業可在 2023 年自願以電子方式提交利得稅報稅表(包括財務報表)，最終目標是通過新建的商業稅務網站來實施以電子方式提交利得稅報稅表的安排。擬議的《稅務條例》第 51AAB 條賦權局長以附屬法例形式，藉刊登憲報公告指定某類別或種類的納稅人必須以電子方式提交報稅表。委員詢問強制性電子報稅的實施時間表，以及電子報稅將適用於哪類企業。鑒於電子報稅或會令提交報稅表的程序在運作上出現重大轉變，委員促請政府當局實施電子報稅時謹慎行事，讓企業(特別是中小型企業)有足夠時間了解和適應新的電子報稅機制。

26. 政府當局表示，就實施強制性電子報稅訂立時間表時，政府當局會考慮實際情況及可行性，包括納稅人及稅務從業人員是否已有足夠時間適應新的電子報稅機制。初步構思是在適當時候首先要求大型企業(例如營業額超過特定金額的企業)或某些類別的行業(例如金融機構)以電子方式提交報稅表，然後再考慮逐步把有關要求延伸至其他類別的企業或實體。政府當局亦會考慮容許微型企業(例如營業額不超過特定金額的企業)繼續以紙張方式提交報稅表。稅務局在實施強制性電子報稅前，會充分諮詢持份者的意見，以制定有關附屬法例。該附屬法例會提交立法會以先訂立後審議的程序審批。

在指明情況下扣除外地稅款

27. 就非利息相關收入(例如特許權使用費和技術服務費收入)所繳付的外地稅款必須為指明稅項，才可根據擬議新訂的《稅

務條例》第 16(1)(ca)條獲扣除。"指明稅項"的定義包括由香港以外地區徵收並符合下述情況的稅項：在計算某人在該地區被徵收的稅額時，該稅項是按該人自該地區收取或可收取的收入的某個百分比徵收，並且不扣除支出及開支(不論該支出及開支是否為產生有關收入而招致)。就此，委員要求政府當局澄清，如收入的推定利潤金額(根據推定利得稅率)被徵收外地稅款，並且沒有扣除任何實際支出及開支，該等外地稅款是否屬"指明稅項"的涵蓋範圍。

28. 政府當局澄清，就推定利潤徵收的外地稅款可否獲扣除，視乎計算該稅額的基礎。在符合其他條件下，如外地稅款是根據營業額的推定利潤而徵收，應可獲扣除。

條例草案恢復二讀辯論

29. 政府當局及法案委員會均不會就條例草案提出任何修正案。法案委員會不反對在 2021 年 6 月 2 日的立法會會議上恢復條例草案的二讀辯論。

政府當局的跟進行動

30. 政府當局承諾，在條例草案恢復二讀辯論時，財經事務及庫務局局長會在發言中澄清"服務提供者"的定義。(請參閱上文第 18 至 21 段)

徵詢意見

31. 謹請議員察悉法案委員會的商議工作。

立法會秘書處
議會事務部 1
2021 年 5 月 20 日

《2021 年稅務(修訂)(雜項條文)條例草案》委員會

委員名單

主席 周浩鼎議員

委員 黃定光議員, GBS, JP

李慧琼議員, SBS, JP

柯創盛議員, MH

(總數：4 名委員)

秘書 羅英偉先生

法律顧問 戴敬慈小姐

《2021 年稅務(修訂)(雜項條文)條例草案》委員會

曾向法案委員會提出意見的團體名單

1. 德勤咨詢(香港)有限公司
2. 香港會計師公會
3. 稅務聯合聯絡小組
4. 羅兵咸永道有限公司
5. 香港稅務學會