

# 中国内地居民赴香港 特别行政区投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别投资税收指南课题组

## 摘 要

随着“一带一路”建设的逐步推进，越来越多的内地企业开始到境外投资。中华人民共和国香港特别行政区（以下简称“香港”）作为“一国两制”的重要实践、“一带一路”的重要节点，备受“走出去”企业青睐。为服务好“走出去”企业，提示企业对外投资税收风险，我们编写了《中国内地居民赴香港特别行政区投资税收指南》（以下简称“指南”）。

指南分为六个章节。第一章概述了香港投资环境，主要围绕香港基本情况及香港经济体系特点和投资环境优势进行阐述。第二章主要介绍了香港现行税制。香港现行税制体系属于分类税制，以所得税为主，辅之征收行为税和财产税等。本章着重列举了3种直接税及9种行为税费，主要包括：利得税、薪俸税、物业税、印花税、遗产税、博彩税、商业登记费、酒店房租税、差饷、应课税品（商品税）、飞机乘客离境税、车辆首次登记税等。其中利得税与薪俸税不仅是香港税制中的主要税种，也是与赴港投资关系最为密切的税种。第三章介绍了香港税收管理机构、税收居民及非居民的纳税申报与税款缴纳流程。第四章介绍了香港特别纳税调整的相关内容，包括同期资料、转让定价调查、预约定价安排等法律法规，通过解读香港反避税法规和程序，降低企业境外被调查补税的风险。第五章是关于内地和香港税收安排及相互协商程序介绍，通过详细解读税收安排，使企业能全面了解并正确运用税收安排消除税收歧视和重复征税，解决税收争端，维护自身合法权益。第六章主要针对内地企业在香港进行经营活动时可能会遇到的各类税务风险按照不同类别分别进行了提示。

综上，指南较为全面地涵盖了在香港投资经营中需要了解并可能产生的税收问题的各个方面，希望能切实为“走出去”提供参考和指引。

本指南仅基于2017年9月1日前收集的信息进行编写。由于时间仓促和编者水平等因素，一些内容难免有疏漏和不足，希望广大纳税人给予关注和指正，提出宝贵意见建议。

## 目 录

第一章香港概况及投资主要关注事项.....	1
1.1 地区概况.....	1
1.1.1 地理概况.....	1
1.1.2 政治概况.....	1
1.1.3 经济概况.....	2
1.1.4 文化概况.....	3
1.2 投资环境概述.....	3
1.2.1 近年经济发展情况.....	3
1.2.2 资源储备及基础设施.....	5
1.2.3 支柱和重点行业.....	6
1.2.4 投资政策.....	6
1.2.5 经贸合作.....	10
第二章香港税收制度简介.....	12
2.1 概览.....	12
2.1.1 税制综述.....	12
2.1.2 税收法律体系.....	12
2.1.3 近三年重大税制变化.....	13
2.2 利得税(Profits Tax).....	15
2.2.1 居民企业.....	15
2.2.2 非居民企业.....	28
2.2.3 其他.....	28
2.3 薪俸税(Salaries Tax).....	28
2.3.1 居民纳税人.....	28
2.3.2 非居民纳税人.....	40
2.3.3 其他.....	40
2.4 物业税 (Property Tax).....	40
2.4.1 概述.....	40
2.4.2 税收优惠.....	41
2.4.3 应纳税额.....	42
2.4.4 计税依据、税率和计税方法.....	44
2.5 个人入息课税 (Personal Assessment).....	47
2.5.1 概述.....	47

2.5.2	税收优惠.....	47
2.5.3	应纳税额.....	47
2.5.4	个人入息课税的条件.....	48
2.5.5	居民的身份资格条件.....	48
2.5.6	个人入息状况条件选择.....	48
2.6	差饷 (Rate).....	49
2.6.1	概述.....	49
2.6.2	税收优惠.....	49
2.6.3	应纳税额.....	51
2.6.4	计税依据和税率.....	53
2.7	应课税品 (Dutiable Commodity).....	55
2.7.1	概述.....	55
2.7.2	税收优惠.....	55
2.7.3	应纳税额.....	58
2.7.4	计税依据和税率.....	59
2.8	印花税 (Stamp Duty).....	61
2.8.1	概述.....	61
2.8.2	税收优惠.....	61
2.8.3	应纳税额.....	62
2.8.4	计税依据、税率和计税方法.....	63
2.9	商业登记费 (Business Registration Fee).....	70
2.9.1	概述.....	70
2.9.2	征收优惠.....	70
2.9.3	征收规定.....	71
2.9.4	征收依据和费率.....	73
2.10	汽车首次登记税 (Motor Vehicle First Registration Tax).....	73
2.10.1	概述.....	73
2.10.2	税收优惠.....	73
2.10.3	应纳税额.....	74
2.10.4	计税依据、税率及计税方法.....	75
2.11	博彩税 (Betting Duty).....	78
2.11.1	概述.....	78
2.11.2	税收优惠.....	78

2.11.3 应纳税额.....	78
2.11.4 计税依据、税率及计税方法.....	78
2.12 机场旅客离境税 (Air Passenger Departure Tax).....	81
2.12.1 概述.....	81
2.12.2 税收优惠.....	81
2.12.3 应纳税额.....	83
2.12.4 计税依据和税率.....	84
2.13 酒店房租税 (Hotel Accommodation Tax).....	84
2.13.1 概述.....	84
2.13.2 税收优惠.....	84
2.13.3 应纳税额.....	84
2.13.4 计税依据税率及计税方法.....	85
第三章税收征收和管理制度.....	87
3.1 税收管理机构.....	87
3.1.1 税务系统机构设置.....	87
3.1.2 税务管理机构职责.....	88
3.2 居民纳税人税收征收管理.....	89
3.2.1 税务登记.....	89
3.2.2 账簿凭证管理制度.....	90
3.2.3 纳税申报.....	90
3.2.4 税务检查.....	100
3.2.5 税务代理.....	105
3.2.6 法律责任.....	106
3.2.7 其他征管规定.....	109
3.3 非居民纳税人税收征收管理.....	109
3.3.1 非居民税收征管措施简介.....	109
3.3.2 非居民企业税收管理.....	109
第四章特别纳税调整政策.....	110
4.1 关联交易.....	110
4.1.1 关联关系判定标准.....	110
4.1.2 关联交易基本类型.....	110
4.1.3 关联申报管理.....	110
4.2 同期资料.....	110

4.2.1 分类及准备主体.....	110
4.2.2 具体要求及内容.....	111
4.2.3 其他要求.....	111
4.3 转让定价调查.....	111
4.3.1 原则.....	111
4.3.2 转让定价主要方法.....	112
4.3.3 转让定价调整.....	112
4.4 预约定价安排.....	114
4.4.1 适用范围.....	114
4.4.2 程序.....	115
4.5 受控外国企业.....	117
4.5.1 判定标准.....	117
4.5.2 税务调整.....	117
4.6 成本分摊协议管理.....	117
4.6.1 主要内容.....	117
4.6.2 税务调整.....	117
4.7 资本弱化.....	117
4.7.1 判定标准.....	117
4.7.2 税务调整.....	117
4.8 法律责任.....	117
第五章内地和香港税收安排及相互协商程序.....	118
5.1 内地和香港税收安排.....	118
5.1.1 内地和香港税收安排.....	118
5.1.2 适用范围.....	119
5.1.3 常设机构的认定.....	120
5.1.4 不同类型收入的税收管辖.....	120
5.1.5 香港税收抵免政策.....	123
5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）.....	124
5.1.7 在香港享受税收安排待遇的手续.....	124
5.2 香港税收安排相互协商程序.....	124
5.2.1 相互协商程序概述.....	124
5.2.2 税收安排相互协商程序的法律依据.....	125
5.2.3 相互协商程序的适用.....	126

5.2.4 启动程序.....	127
5.2.5 相互协商的法律效力.....	128
5.2.6 香港仲裁条款.....	129
5.3 内地和香港税收安排争议的防范.....	129
第六章在香港投资可能存在的税收风险.....	130
6.1 信息报告风险.....	130
6.1.1 登记注册制度.....	130
6.1.2 信息报告制度.....	130
6.2 纳税申报风险.....	130
6.2.1 在香港设立子公司的纳税申报风险.....	130
6.2.2 在香港设立分公司或代表处的纳税申报风险.....	130
6.2.3 在香港取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险.....	130
6.3 调查认定风险.....	130
6.3.1 受控外国企业调查风险.....	130
6.3.2 非境内注册居民企业认定风险.....	131
6.3.3 在华常设机构风险.....	131
6.3.4 技术性无形资产利润权属的风险.....	131
6.3.5 混合错配风险.....	132
6.3.6 集团资金池的内部融资税务风险.....	133
6.4 享受税收安排待遇风险.....	133
6.5 其他风险.....	134
6.5.1 并购重组的税务风险.....	134
6.5.2 投资退出的税务风险.....	134
参考文献.....	135

# 第一章 香港概况及投资主要关注事项

## 1.1 地区概况

### 1.1.1 地理概况

香港是我国的两个特别行政区之一，由香港岛、大屿山、九龙半岛以及新界（包括 262 个离岛）组成，岛屿总面积 1,104 平方公里。位处内地南部沿岸，北靠广东省、西背珠江口及澳门、南向南海，介于北纬 22° 08' 至 35'、东经 113° 49' 至 114° 31' 之间，所处时区比协调世界时快 8 小时（即 UTC+8）。香港北部与广东省深圳市仅由一条深圳河相隔，南部海域与珠海市万山群岛海域连接。香港通常分为香港岛、九龙及新界三大区域，有时离岛被视作独立区域。

### 1.1.2 政治概况

香港实施行政主导的管治模式，并制定由行政长官和行政会议领导的管治体制和代议政制架构。香港特别行政区的首长是行政长官，由具有广泛代表性的选举委员会根据《中华人民共和国香港特别行政区基本法》选举、并经中央人民政府委任产生。行政长官负责执行《中华人民共和国香港特别行政区基本法》、签署法案和财政预算案、颁布法例、决定政府政策以及发布行政命令，并由行政会议协助制定政策。政府的主要施政和行政工作由 13 个决策局和 56 个部门和机构执行。香港政府内阁名单由行政会议产生，香港的立法机关是立法会，共 70 个议席，香港最高上诉法院为终审法院。

香港的政府部门包括“三司十三局”，是司长及决策局的非正式统称，最早由传媒使用。三司是政务司司长、财政司司长和律政司司长。十三个决策局分别是公务员事务局、政制及内地事务局、教育局、环境局、食物及卫生局、民政事务局、劳工及福利局、保安局、运输及房屋局、商务及经济发展局、发展局、财经事务及库务局、创新及科技局。

香港的政府部门通常称为“署”或“处”（如卫生署、香港警务处），大部分向所属的决策局局长负责，小部分直接向司长负责（如行政署向政务司司长负责），另外还有审计署直接向立法会报告；香港廉政公署和申诉专员公署直接向行政长官负责。

### 1.1.3 经济概况

1997年，中国政府按照“一国两制”的原则对香港恢复行使主权。香港在回归后保持原有社会制度，拥有独立司法制度，根据《中华人民共和国香港特别行政区基本法》规定，香港目前的政治制度将维持五十年不变，以公正的法治精神和独立的司法机构维持香港市民的权利和自由。香港发行和流通自己的货币——港元，运行自己成熟的财政和金融体系，实施自己的出入境政策。截至2017年8月，全球超过170个国家和地区的公民或居民可以免签证进入香港。

香港是一个贸易自由港，除了烟、烈酒和动力用的燃油（汽油、柴油等）之外，香港不对其他进口物品征收关税。香港是亚太地区乃至国际的金融中心、国际航运中心、国际贸易中心，拥有邻近很多国家和地区不可替代的优越地位。时至今日，香港已成为全球第十大贸易经济体系。以成交额计算，香港是世界第四大外汇交易市场。以市值计算，香港股票市场是亚洲第四大市场。

香港是继纽约和伦敦之后的世界第三大金融中心，金融机构和市场紧密联系。政府的政策是维持和发展完善的法律架构、监管制度、基础设施及行政体制，为参与市场的人士提供公平的竞争环境，维持金融及货币体系稳定，使香港能有效地与其他主要金融中心竞争。香港地理位置优越，是连接北美洲与欧洲时差的桥梁，与内地和其他东南亚经济体系联系紧密，又与世界各地建立了良好的通讯网络，因此能够成为重要的国际金融中心。此外，资金可以自由流入和流出香港，也是一项重要的因素。

香港是联络东南亚、欧美、大洋洲的枢纽。香港是亚太地区的交通、旅游中心之一，是重要的国际商港，航运业发达。目前已与186个国家和地区的472个港口有航运往来，形成了以香港为枢纽，航线通达五大洲、

三大洋的完善的海上运输网络。以吞吐量计算，香港的货柜（集装箱）港口更是全球最繁忙的货柜港口之一。以乘客量和国际货物处理量计算，香港国际机场是世界最繁忙的机场之一。

香港是成衣、钟表、玩具、游戏、电子等产品的主要出口地，出口总值处于全球前列。香港还是世界跨国公司的业务基地，超过 3800 家国际企业选择在香港设立亚洲区总部或办事处。香港服务业十分发达，是全球第十大服务出口地，包括民航、航运、旅游、金融和银行服务等。不少服务项目收费低廉。

#### 1.1.4 文化概况

香港特区居民中，原籍以珠江三角洲为主，其次是广东的四邑及潮汕地区，居住在香港的非内地籍人士主要来自印度尼西亚、菲律宾和美国。语言上，中、英文同属香港的法定语言。政府机关、法律界、专业人士和商界均广泛使用英文。香港是一个介于东西方文化之间、兼容并蓄的多元化社会，宗教呈多元化特色，信众以佛教、道教、基督教、中华民间信仰等为主。香港有宗教信仰者 300 万人左右。香港的教育形式包括幼儿园、小学教育、中学教育、特殊教育、信息科技教育、师资培训、专上教育、高等教育、成人教育、新来港儿童的教育、职业教育、非华语学生的教育等。为促进学习成效，政府一直以来都致力推行以母语(中文)为本地学校的主流教学语言。由于中文和英文同是香港的法定语文，所以政府投放大量资源，培训学童两文(中文和英文)三语(广东话、普通话和英语)的能力。

### 1.2 投资环境概述

#### 1.2.1 近年经济发展情况

香港地理位置优越，处于亚洲的中心，是亚洲最国际化的都市之一。香港法律健全，税赋低，设施完备，既是内地企业走向全球的桥梁，也是内地企业理想的融资平台。2016 年，香港按当时市价计算的 GDP 为 24,475 亿港元，相比 2015 年增长 2%，人均本地生产总值约 333,601 港币。2016

年，香港货物贸易总额为 80,674 亿港元。其中，出口 39,575 亿港元，进口 41,099 亿港元。香港服务贸易总额为 13,685 港币，其中，出口 7,828 亿港元，进口 5,857 亿港元。

《华尔街日报》及美国传统基金会的“2016 年全球经济自由度指数报告”连续 22 年将香港评为全球最自由的经济体系；在 2015 年 9 月英国伦敦智库发布的《全球金融中心指数》中，香港保持全球第三大金融中心的位置，仅次于纽约和伦敦；2016 年 5 月公布的中国城市竞争力蓝皮书中，香港的综合经济竞争力再度排第二位。此外在人才竞争力、效率竞争力、结构竞争力、品质竞争力、生活环境竞争力等排名中，香港均位居榜首。

世界银行发布《2016 年营商环境报告》显示，香港在全球 189 个经济体中排名第 5 位。

世界经济论坛《2015-2016 年全球竞争力报告》显示，香港在全球最具竞争力的 140 个国家和地区中，排第 7 位。

在 2006 年至 2015 年的 10 年间，服务业在香港经济体系维持着重要的地位。这种情况可以从服务业占本地生产总值的比重中反映出来。服务业对以基本价格计算的本地生产总值的贡献 2006 年至 2015 年期间介于 91.8%至 93.1%之间。在服务业内的主要经济活动中，进出口贸易、批发及零售业合计在 2015 年占以基本价格计算的本地生产总值的 22.7%，其次是金融及保险业(17.6%)，公共行政、社会及个人服务业(17.5%)，地产、专业及商用服务业(10.9%)，运输、仓库、邮政及速递服务业(6.5%)，信息及通讯业(3.5%)，以及住宿及膳食服务业(3.4%)。其中，金融服务、旅游、贸易及物流和专业及工商支持服务被视为香港经济的四个主要行业，它们带动其他行业的发展，制造不少就业机会，是香港经济动力的源泉。

表 1 香港 2014-2017 年宏观经济数据

年	季	本地生产总值		私人消费开支		政府消费开支		本地固定资本形成总额	
		百万港元	按年变动百分率	百万港元	按年变动百分率	百万港元	按年变动百分率	百万港元	按年变动百分率

2014	2,342,354	2.8	1,520,694	3.3	223,611	3.1	554,854	-0.1	
2015	2,398,437	2.4	1,593,227	4.8	231,261	3.4	537,228	-3.2	
2016	2,447,500	2.0	1,622,099	1.8	239,070	3.4	535,820	-0.3	
2017	第1季	611,313	4.3	409,293	3.9	64,393	3.1	126,210	5.9
	第2季	602,926	3.8	428,376	5.3	59,035	3.2	142,102	8.0

表2 香港2014-2017年宏观经济数据(续)

年	季	货物出口 (离岸价)		服务输出		货物进口(离岸价)		服务输入	
		百万港元	按年 变动 百分 率	百万港 元	按年 变动 百分 率	百万港元	按年 变动 百分 率	百万港 元	按年变 动百分 率
2014		3,957,536	0.8	806,251	1.6	4,178,220	1.5	547,240	-2.2
2015		3,889,225	-1.7	808,948	0.3	4,066,527	2.7	574,345	5.0
2016		3,957,527	1.8	782,898	-3.2	4,109,959	1.1	585,736	2.0
2017	第1季	953,820	9.3	204,223	2.8	1,008,439	10.0	143,379	0.9
	第2季	997,916	5.6	185,278	2.3	1,066,531	6.2	143,485	3.5

### 1.2.2 资源储备及基础设施

公路方面，香港道路使用率高，位居世界前列。截至2016年12月，香港公路道路全长2,101公里，其中港岛占442公里、九龙占466公里、新界占1,193公里，有逾72.8万部车辆行驶。香港目前共有15条主要行车隧道，1,335座行车天桥及桥梁，1,221条行人天桥及行人隧道，方便客货流通。

铁路方面，香港现有铁路网络路轨总长度超过220公里，铁路网线包括东铁线、观塘线、荃湾线、港岛线、东涌线、机场快线、将军澳线、西铁线、马鞍山线及迪斯尼线。截至2015年9月底香港公共运输约40%依靠铁路，香港与内地的陆路客运约56%使用铁路。香港目前建设中的铁路项目计划共有四个，分别为广深港高速铁路香港段（高铁）、南港岛线（东段）、

观塘线延线和沙田至中环线（沙中线）。此外，港铁与内地 6 个城市（北京、上海、广州、东莞、佛山、肇庆）开通了城际直通列车业务，其中，广九直通车每天往返两地车次达 12 对（24 班）列车，其中 10 对中途停靠东莞市常平站，有一对由肇庆到发，中途停靠佛山站。

空运方面，香港国际机场是全球最繁忙的机场之一，有超过 100 家航空公司使用香港国际机场，每星期提供大约 5,700 多班航班往来全球约 180 个航点，覆盖 20 亿人口。目前，香港已与内地 56 个城市直接通航。2015 年客运量达 6,850 万人次，同比上升 8.1%。飞机起降量达 40.6 万架次，同比上升 3.8%。此外，香港机场也是全球处理国际货物最繁忙的机场之一，以货值计占出口贸易四成。2015 年航空货运量 438 万吨，同比上升 0.1%，占世界各地机场的国际空运货物吞吐量首位。

香港航运业不断蓬勃发展，在 2015 年，抵港和离港远洋船舶和内河船舶共 376,040 航次。根据香港海事处公布数据，2015 年香港港口合计处理 2,010 万个标准货柜单位，使香港成为全球最繁忙的货柜港之一。在总货柜吞吐量中，约 1,560 万个标准货柜单位是在葵涌及青衣货柜码头装卸；其余约 450 万个标准货柜单位则经中流作业和其他码头处理。

### 1.2.3 支柱和重点行业

香港经济以服务业为主，是全球服务业占 GDP 比重最高的经济体。在 2006 年至 2015 年的 10 年间，服务业在香港经济体系中维持着重要地位（详见 1.2.1 近年经济发展情况）。

此外，服务业在保持本港对外贸易增长方面担当重要角色。在 2016 年，服务输出总额达 7,828 亿港币，与 2006 年比较，平均每年增长率达 6.1%。在 2016 年，旅游是服务输出中最重要的组成部分，占服务输出总额的 33.3%。其次是运输和金融服务，分别在 2016 年占服务输出总额的 28.7% 及 18.3%。在 2006 年，这 3 个服务组成部分占服务输出总额的百分比分别为 21.4%、41.4% 及 17.0%。

### 1.2.4 投资政策

#### (1) 投资主管部门

对于外来投资，无需香港特区政府审批。香港特区政府投资推广署是香港吸引外来投资的主管部门，专门向外界推广香港作为亚洲投资及营商中心的各种优势。投资推广署的服务范围包括提供最新的投资环境报告、香港产业结构概况、营商成本分析、政府重要资料及出版物等，并协助投资者办理注册、申请工作签注、商标注册等手续，同时帮助来港投资企业与商业机构建立网络和联系。

2016年香港投资推广署共协助391家海外及内地企业在港开业或扩展业务。上述391个项目包括50个金融服务业、28个运输物流业和53个创新科技业的投资项目。

截至2016年12月，投资推广署成功完成超过4100个投资项目。

## （2）投资行业的规定

**【禁止外来投资者和本地投资者进入的行业】**在所有香港现行法律允许经营的商业活动中，理论上，没有一个行业是完全禁止私人 and 外来投资者参与的。但在众多允许经营的行业中，赌博业是受政府管制最严格的行业。目前，根据《2000年赌博（修订）条例草案》和《博彩税条例》，在香港可进行的经营性赌博活动包括由香港赛马会（非营利性机构）主办的赛马、六合彩和足球博彩，以及由香港特别行政区政府影视及娱乐事务管理处处长批准的其他博彩活动，进行除此以外的其他所有经营性质的赌博活动都是违法行为。香港赛马会的收益，扣除了派彩、税金、营运开支及储备金，余额作为社会公益慈善用途。

**【有条件进入的行业】**香港特别行政区政府并无统一立法规定各合法行业的进入条件，但包括电讯、广播、交通、能源、酒制品销售、餐厅、医药和金融等在内的多个行业，除商业登记外，都要向有关政府部门另外申请相关行业的牌照。例如电讯行业参与者应向电讯管理局申请电讯牌照，而设立银行要向香港金融管理局申请银行牌照。

除银行和保险等少数行业外，一般而言，政府并没有硬性规定这些要申领牌照行业的进入条件，尤其是对申请人的注册资本没有明文限制。以申请无线电广播转播电台牌照为例，除商业注册登记文件外，申请人只需说明设置无线广播转播电台的技术详情，如提供系统配置的图则和说明接

收器发射器位置以及系统覆盖区域、广播节目清单等。要上交的申请材料并无与注册资本有关的证明文件，整个审批过程以申请人在技术方面具备的条件为主要考虑因素。

但对于银行而言，要取得牌照，必须拥有数目相对庞大的资金。根据《银行业条例》，要申请开设可以接受公众任何数额和任何期限存款的持牌银行，申请人实收资本必须达到 1.5 亿港元，而总资产和公众存款必须分别达到 40 亿和 30 亿港元。对于类似银行的行业而言，进入资格的审查将看重申请人的资金能力，而不是技术。

**【重点鼓励投资者进入的行业】**原则上，除赌博业外，香港特别行政区政府鼓励外来投资者参与任何行业的投资。但为了香港的经济转型及可持续发展，香港特区政府非常欢迎商业和专业服务、金融服务、信息科技、媒体及多媒体、科技、电讯服务、旅游及娱乐、贸易服务业和运输等 9 大行业的外来投资者来港投资。此外，特区政府投资发展 6 大优势产业，包括：创新及科技、医疗、教育、检测和认证、文化及创意、环保产业。

**【对执业者资格有限制的行业】**香港有很多行业对执业者的资格都是有限制的。主要包括医生、律师、会计师、测量师和工程师等。

① 医生。要在香港成为执业医生，首先要取得香港大学或香港中文大学医学院颁发的学位。如果医学学位并非在香港取得，就必须通过医务委员会的执业资格考试。取得学位或通过考试后，申请人还要在医院实习一段时期才能取得执业资格。

② 律师。香港律师分为大律师和律师两种。大律师是诉讼律师，专门负责法庭诉讼辩护，在法庭享有充分发言权。律师又称为事务律师，专门从事非诉讼事务，例如商务等。律师也可以参与诉讼，但在法庭的发言权有限制。无论要成为律师还是大律师，都必须首先取得法律学士学位，之后还要攻读为期一年的法律深造文凭。要成为大律师，取得文凭后必须在有经验之执业大律师指导下实习一年，然后再经大律师公会考核通过，才能成为执业大律师。要成为事务律师，取得文凭后在有经验的事务律师指导下，在律师事务所内实习两年，经律师公会考核后，才能成为执业律师。

③ 会计师。要成为香港注册会计师，必须得到香港会计师公会的认可。无论是会计专业学位持有者还是非会计专业学位持有者，都必须通过公会的会计师资格考试。而非会计专业学位持有者在参加会计师资格考试前还要参加指定的文凭课程。在其他国家和地区注册的会计师也可以取得香港会计师的资格，但必须通过公会专为此类申请人设立的专门考试。通过资格考试的申请人在取得 3-5 年经验后就可以成为注册会计师。而要成为执业会计师，在此基础上，还要再通过一门考试以及积累更多的经验。

④ 测量师。要成为测量师必须得到香港测量师学会的认可。学会的会籍分为四个级别，分别是名誉会员级、专业会员级、技术会员级及培训会员级，其中专业会员级会员属于正式会员。另外，测量师按会员的专业可分为五个不同类别，分别为建筑测量、产业测量、土地测量、工料测量和规划及发展。一般而言，申请人取得学会认可学历后，可加入学会成为培训会员级会员，然后再通过资格考试及训练，逐级向上提升，直至成为专业会员级会员。另外，合格的测量师亦可通过互认协议认可的海外专业测量学会会籍，申请成为学会的会员。

⑤ 工程师。香港负责管理工程师专业资格的机构是香港工程师学会。学会所颁授的会员资格，获得香港特别行政区政府承认。与测量师类似，学会会员资格分为多个级别。要成为初级学会会员，必须向学会提交申请，学会在评估申请人的学历和专业能力后，才会批准申请人的申请。之后，随着经验和资历增加，会员也可申请成为更高级别的会员。

### （3）投资方式的规定

在香港，法律允许海外投资企业可选择以不同的商业形式在香港从事营商活动，如私人有限公司（含股份有限公司）、分公司、代表处、合伙制、独资制或联营公司。

在香港从事经营活动，除自行登记设立公司外，最快捷的方式是收购合并，获得现成香港公司，直接取得市场、资金、国际网络及有关经营人才。在香港进行收购合并可采取两种方式：

**【企业经纪】**企业买卖的中介人，为客户提供买卖资讯和顾问服务。在香港主要由商业顾问机构提供这项服务。

通过企业经纪收购香港公司的过程及分段收费模式：

- ① 买家对卖盘表示兴趣（不收费）；
- ② 买家签署（保密协议）（不收费）；
- ③ 买卖双方初次见面（收取约不少于 3 万港币费用）；
- ④ 价格谈判并签意向书（按交易大小收取 1-2%费用）；
- ⑤ 谈判完成，签署买卖协议（按定价收取 3-8%）。

【购买空壳公司】指已完成有限公司注册程序但无业务营运的公司。直接购买此等公司，可减省前期文件准备的时间，需时约 7 天，为自行登记注册公司程序的一半。

### 1.2.5 经贸合作

2003 年 6 月 29 日内地与香港签署《内地与香港关于建立更紧密经贸关系的安排》（以下简称 CEPA），并从 2004 年开始实施。10 多年来，CEPA 实施顺利，成效显著。截至 2016 年 2 月底，香港工贸署共签发原产地证书 136549 份；香港服务提供者证明书 2988 份，其中运输服务及物流服务最为踊跃，共核发证明书 1371 份，占核发总数的 45.9%。截至 2016 年 1 月底，内地赴香港“个人游”旅客累计达 19091 万人次。香港离岸人民币业务快速发展，2015 年 12 月底香港人民币存款为 8511 亿元，较上年底减少 15.2%。2015 年经香港银行处理的人民币贸易结算额 6.8 万亿元人民币，同比增长 9.2%。2015 年全年点心债发行量约为 841 亿元，比 2014 年全年发行量减少 58.3%。截至 2016 年 2 月 29 日，1 至 30 年期的离岸人民币国债收益率均高于境内同年期的在岸人民币国债收益率。2015 年 11 月 27 日，《CEPA-服务贸易协议》签署，标志着内地与香港基本实现服务贸易自由化，是两地经贸合作制度建设的里程碑。

据内地海关统计，2016 年 1-12 月，内地与香港贸易额为 3052.5 亿美元，同比下降 11.1%，占内地对外贸易总额的 8.3%。其中，内地对香港出口为 2883.7 亿美元，同比下降 12.7%；自香港进口为 168.8 亿美元，同比上升 32.4%。香港是内地第四大贸易伙伴和第三大出口市场。

据商务部网站数据统计，2016年1-12月，内地共批准港商投资项目12753个，同比下降3.0%，实际使用港资金额814.7亿美元，同比下降5.7%。2016年，内地对香港非金融类直接投资862.0亿美元，占投资总额1701.2亿美元的50.7%。

## 第二章 香港税收制度简介

### 2.1 概览

#### 2.1.1 税制综述

税收是香港政府重要的财政收入来源。除特定行业和登记费用外，现行香港税制，主要是就个人或企业取得来源自香港的营业利润、薪金和租金三类所得征税。香港政府未就销售环节或资本增值方面征税（即，没有增值税或土地增值税等），即在商品全部的生产和流通环节，基本上都不征税。另外，香港政府一般不会对股息和其他资本性所得收入课征税收。

香港现行税制体系属于分类税制，以所得税为主，辅之征收行为税和财产税等，主要税种如下：薪俸税（Salaries Tax）、利得税（Profits Tax）、物业税（Property Tax）、差饷、地租及地税（Rate and Rent）、印花税（包括额外印花税）（Stamp Duty and Special Stamp Duty）、博彩税（Entertainment Tax）、应课税品（商品税）（Dutiable Commodities）、酒店房租税（Hotel Accommodation Tax）、商业登记费（Business Registration Fee）、飞机乘客离境税（Air Passenger Departure Tax）、车辆首次登记税（First Registration Tax）。

#### 2.1.2 税收法律体系

目前，香港的主要税收法律是《税务条例》（Inland Revenue Ordinance）及其附例《税务规则》（Inland Revenue Rules）。《税务条例》制定于1947年，历经多次税项修订后，仍保持简单（Simple）、低税率（Low Tax Rate）及源泉征税原则（Territorial Source Concept）的征收管理特点，并被视为香港税制的重要优点之一。

香港的税法条款，对重要的源泉征税原则并无详细、可直接援引的规定。香港主要依靠普通法（Common Law）和判例法（Case Law）的原则执

行，以适用案例中法官的判决来明确日后在税收管理执行时适用的原则和范围。

香港税务局负责执行下列条例及根据该等条例制定的规则及规例。有关条例与其相关的规则及规例的细节可浏览律政司提供的双语法例资料系统。目前香港主要的税收条例如下：

表 3 香港主要税收条例

条例	参考
博彩税条例	香港法例第 108 章
应课税品条例	香港法例第 109 章
遗产税条例（注）	香港法例第 111 章
税务条例	香港法例第 112 章
差饷条例	香港法例第 116 章
印花税条例	香港法例第 117 章
飞机乘客离境税条例	香港法例第 140 章
储税券条例	香港法例第 289 章
商业登记条例	香港法例第 310 章
汽车首次登记税条例	香港法例第 330 章
酒店房租税条例	香港法例第 348 章

注：适用于在 1916 年 1 月 1 日（含）至 2006 年 2 月 11 日去世的个人。

### 2.1.3 近三年重大税制变化

2017 年 7 月 31 日，香港就打击企业“侵蚀税基及转移利润”措施发表咨询报告，预计在 2017 年底向立法会提交修订条例草案，落实 OECD 的 4 项最低标准（包括打击损害性的税务措施、防止滥用税收协议的情况、订立国别报告的规定，以及改善跨境争议解决机制）。香港在 2017 年 6 月 28 日通过了《2017 年税务(修订)(第 2 号)条例草案》，将于 2017/18 课税年度生效。该法案旨在以给予合资格飞机出租商及合资格飞机租赁管理商利得税宽减，吸引飞机租赁商来港发展飞机租赁业务，具体为从合资格飞机租赁活动及合资格飞机租赁管理活动取得的合资格利润将适用 8.25% 的利得税税率。此外，合资格飞机出租商从合资格飞机租赁活动获得的租约付款的应税所得，订为租基（即租约付款总额扣减支出（不包括折旧免税额）后的款额）的 20%（因此实际税率为 1.65%）。同时，该法案对合资格的

飞机出租商、飞机租赁管理商、飞机租赁活动及飞机租赁管理活动需满足的条件提出了相关规定。

内地税务主管当局与香港税务主管当局通过换函，对在内地使用香港税务主管当局出具的居民身份证明书事宜做出行政安排，根据换函，香港税务主管当局为香港居民就某一公历年度出具的居民身份证明书，可用作证明该香港居民在该公历年度及其后连续两个公历年度的香港居民身份。如果香港纳税人在取得香港税务主管当局出具的居民身份证明书后情况发生变化，不再符合应被认定为香港税收居民的条件，原可适用于相关公历年度的居民身份证明书不能用作证明纳税人在情况发生变化后的香港居民身份。换函所做行政安排自 2016 年 4 月 15 日双方完成换函程序之日起生效执行，适用于所有香港税务主管当局出具的居民身份证明书，包括 2016 年 4 月 15 日之前出具的居民身份证明书。基于上述安排，香港税收居民身份证明申请表格也做了相应的更新，该表格从 2016 年 6 月 20 日起开始生效。

香港在 2016 年 6 月 22 日通过了《2016 年税务（修订）条例草案》，为共同申报准则在本地实施订立法律框架。法案通过意味着香港的金融机构，包括存款机构、托管机构、投资实体及指明保险公司，须遵守共同申报准则下的尽职审查要求，于 2017 年 1 月 1 日开始实施合规的新客户开户程序，现有账户的矫正程序则须于 2017 年 12 月 31 日（针对高值账户）及 2018 年 12 月 31 日（针对其他账户）前完成，并将于 2018 年需要向相关税局申报相关金融账户信息。

2016 年 5 月 26 日，政府之前推出《2015 年税务（修订）（第 4 号）条例草案》（《条例草案》）被立法会通过。根据该条例草案，为了吸引外资企业和内地企业在香港设立企业财资中心，并向集团公司提供集中的财资管理服务，对合格企业财资中心的财资活动提供利得税优惠，具体为合格财资中心从特定合格的企业财资业务所取得的合格利润将适用 8.25% 的利得税税率。同时，该条例草案对合格的财资中心需满足的条件提出了相关规定。另外，该条例草案订明在香港经营集团内部融资业务

而就某笔金钱而收取属利息形式的款项会被视为应税所得，即使该笔金钱是在香港境外提供。

香港在 2015 年 7 月 9 日通过了《2015 年税务（修订）（第 2 号）条例草案》，把适用于离岸基金的利得税豁免延伸至私募基金，即离岸私募基金买卖合资格香港境外私人公司的证券交易，可享有利得税豁免，以吸引更多私募基金管理公司在香港拓展业务，并聘用本地的资产管理、投资及顾问服务。本法案也对离岸私募基金需满足的条件及反滥用税项豁免提出了相关规定。

## 2.2 利得税 (Profits Tax)

利得税 (Profits Tax) 是香港税务局，对在香港经营任何行业、专业或业务的个人和企业（包括法团、合伙业务、受托人或团体），获得于香港产生或取得来源于香港的所得（售卖资产的资本所得的利润除外）所征收的一种税。香港采用的所得税征税模式并非以“税收居民” (Tax Residency) 为征税基础，而是以“地域来源地” (Territorial Source Concept) 为征税原则，即只有源自香港的利润所得才会视为“应税所得”，而源自香港境外的利润所得，则不须在香港缴纳利得税。

利得税的征税原则是比较简单的。香港利得税不但遵循相关税例的规定，还会以法院过往的判例作为征税的依据。因此，每一个税务案件采用的原则，还需要参考法院判决的相关税务案例。

### 2.2.1 居民企业

#### 2.2.1.1 居民企业判定依据

满足以下条件的企业为居民企业：

- ① 在香港注册成立的公司；
- ② 不在香港注册成立，但实质管理和控制机构在香港的。

考虑到香港利得税征税原则采用“地域来源地”原则，因此，企业的是否属于香港居民企业不作为是否征收香港利得税的一个判断标准。

### 2.2.1.2 征税范围

利得税的征税范围为任何人因在香港经营任何行业、专业或业务而获得经营所得，而此所得是于香港产生或得自香港。

根据《税务条例》，下列款项将自动被当作为应税所得（即因在香港经营行业、专业或业务而于香港产生或得自香港的经营所得）：

① 在香港上映或使用的电影或电视的影片、纪录带或录音，或任何与该影片、纪录带或录音有关的宣传资料而获得的款项。

② 就容许或授权在香港使用专利、设计、商标、受版权保护的资料、秘密工序或方程式或其他相类性质的财产而收取的款项。

③ 就容许或授权在香港以外地方使用专利、设计、商标、受版权保护的资料、秘密工序或方程式或其他相类性质的财产而收取的款项，而该款项在确定某人根据利得税的应计税利润时是可予扣除的。

④ 因在香港经营业务而收取有关的补助金、津贴或相类似资助形式的款项。但任何与资本开支有关的款项则除外。

⑤ 因容许或授权在香港使用的动产，其租赁费、租金或其他相类似形式所收取的款项。

⑥ 在香港经营集团内部融资业务而就某笔金钱而收取属利息形式的款项，即使该笔金钱是在香港境外提供。

简单而言，任何人在香港营商而产生利润，都须在香港就有关利润所得缴税。在香港居住的人士或已成立注册的公司得自海外的利润可无须在香港缴纳香港利得税；反过来说，非居港人士或海外注册公司如赚取于香港产生的经营所得，则须缴纳香港利得税。

“香港经营行业、专业或业务”考虑的重点是个人或公司是否在香港设立相关经营场所，并以其在香港进行相关经营商业活动。

#### 【居港个人和在香港注册的公司】

居港个人和在香港注册的公司因为在香港通常设有场所，所以较容易被认为在港有从事经营商业活动。

#### 【非居港个人以及在海外注册的公司】

非居港个人以及在海外注册的公司在香港设有经营场所的情况，则要根据该个人或公司是否在香港经营业务的具体情况而定。例如：如该个人或公司持有货仓并用其为销往香港的货物作检测，该情况则不一定被视为在香港经营行业，专业或业务。但如果除上述情况外，他还在香港聘请居住在香港的员工从事销售或推销商品的活动，则很可能被视为在香港经营业务从而要在香港缴税。

有关确定非居港个人或在海外注册的公司是否属于纳税范围，应参考《税务规则》第5条对“常设机构”的定义作为判定的原则。对海外公司或非居港个人在香港以授权经理人或代理人进行经营活动，无论是否设有场所，都可依据《税务规则》第5条的相关考核原则，来决定其经理人或代理人在港的活动是否会令其被视为在港经营业务，从而需要缴纳利得税。

“经营所得”是只针对在香港经营所产生营业所得（包括利润和损失），而个人或公司取得的长期投资、资本和资产增值之损益（例如：转让在香港上市股票，或香港物业之所得等）不属于香港利得税的纳税范围（其交易意向和频繁次数等因素使其相关交易构成商业经营活动的情况除外）。

“于香港产生或得自香港的所得”包括所有纳税人于香港的经营活动中而获得的所得。字面上看是较为简单，但由于“于香港产生或得自香港的所得”的界定曾在多宗香港案例中被考虑，且不同法官对不同纳税人的具体情况作出了不同的判决。因此，“所得来源地”仍是一个复杂的课题，纳税人在设计和考虑税务策划时应充分学习和参考以往相关判例及其案例。

若纳税人在相关纳税年度取得来源于境外的所得，该境外所得可以在应纳税所得额中扣除。需要注意的是，纳税人在相关年度内发生于境外所得的支出和费用将被视为不得扣除项目，应作相应的应纳税所得额调增处理。

不同种类所得的判断方式也不同，可以下列的判定原则为参考：

表4 判定原则

所得种类	一般判定原则
(1) 贸易公司的利润	A. 达成购销/买卖合约的地方 B. “达成”包括商议、订定合约和执行合约的条款。 C. 只可划为须全数在香港课税或完全不须在香港课税
(2) 制造业的利润	D. 制造货品的地点（来料加工另有特别处理） E. 制造工序部分在境外进行，境外制造工序有关的利润，不会视作为应税所得 F. 制成品出售地点则不影响“所得来源地”的判断
(3) 买卖交易佣金	G. 以进行商业活动之地点（提供服务的地点）
(4) 其他所得	H. 根据不同情况处理，并考虑以上各项原则

如上述原则不能恰当地确定相关经营所得和利润的来源地，税务机关将进一步考虑以下情况：

表 5

	情况	内容
1	作业验证法	对纳税人查明产生有关利润的活动以及该纳税人从事的经营活动和相关活动的地方。正确的方法是查明产生有关利润的运作，并确定这些运作在何处进行。也就是说，利润来源必须归因于纳税人产生利润的运作，而不是集团其他成员的运作。
2	相关交易的重要性	纳税人相关的运作并非纳税人在其业务过程中所进行的全部活动，重点考虑纳税人获利交易的地理位置。
3	交易的毛利分配	纳税人相关的运作并非纳税人在其业务过程中所进行的全部活动，重点考虑纳税人根据该交易所产生的毛利的地点而决定。
4	境外业务办事处	考虑纳税人是否在境外设立业务办事处，该收入是否在境外经营或取得。
5	作出决策的地点	纳税人作出日常投资或业务决策的地点（只是确定利润来源地时须考虑的因素之一，而并非是决定性的因素）。

考虑重点应根据纳税人的整体事实。每一个个案性质不同，其所得及相关交易都会有不同的判断条件。因此，暂无一个可以概括适用于各种不同情况的通用原则，全面考虑整体事实仍是最为重要而且合理的方法。

另外，纳税人可要求香港税局就某些法定条文的理解作出具有约束力的事先裁定，以明确税务处理方式、减少日后的不确定性。

### 2.2.1.3 计税依据 税率和计税方法

#### (1) 计税依据

利得税的征收是根据每个课税（纳税）年度内的应税所得扣减可列支费用和成本后的利润（或损失）为应纳税所得额。

公司的纳税年度为公司的会计年度，此政策便于跨国企业的经营和会计核算。由于不同国家和地区的会计年度和纳税年度不同，在这样的安排下，在香港申报利得税的子公司，可以以其境外母公司的纳税年度作为基础处理会计帐目。这点与内地企业所得税法要求有所不同，内地会计年度终结必须为每年的12月31日。

不同种类所得的计税依据也不同，可以参阅下表作为参考：

表6 贸易公司的利润

经营情况	计税依据
买卖合约在香港达成	全数为应税所得
买卖合约在香港以外的地方达成	全数为非应税所得
购买或售卖合约其中一项在香港达成	假设全数是应税所得
销售给香港顾客或向香港供货商/制造商购买	销售合约或购货合约通常会视作在香港达成
不须离开香港，透过电话或其他电子媒介	有关合约会视作在香港达成

表7 制造业的利润

经营情况	计税依据
售卖于香港制造的货品所产生的利润	全数为应税所得

经营情况	计税依据
来料加工	一半为非应税所得 *
进料加工	全数是应税所得
没有在境外进行任何制造业务	假设全数是应税所得

表 8 买卖交易佣金

经营情况	计税依据
在香港为顾客的产品觅得买家	全数为应税所得
在香港为顾客所需产品觅得供应商	全数为应税所得
在香港安排委托人进行业务交易	全数为应税所得
产生佣金的活动全部在境外进行	全数为非应税所得

表 9 其他所得（一般情况下）

经营情况	计税依据
香港房地产，物业租金收入	全数为应税所得
香港房地产，物业转让收入	全数为应税所得
香港上市股票和证券转让收入	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 于香港证券交易所:全数为应税所得</li> <li>• 场外买卖，买卖合约在香港达成的，全数为应税所得</li> </ul>
香港非上市股票和证券转让收入	买卖合约在香港达成的，全数为应税所得
专业顾问服务报酬	服务在香港提供，全数为应税所得
特许权使用费，专利费	在香港注册、取得和在香港授予许可或使用权的，全数为应税所得

经营情况	计税依据
非居港个人或境外企业收取特许权使用费，专利费	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 在香港使用的:全数为应税所得(该所得为预提所得税纳税范围)</li> <li>• 在香港列支的:全数为应税所得(该所得为预提所得税纳税范围)</li> </ul>
利息收入	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 贷款人在香港提供款项给借款人, 全数为应税所得;</li> <li>• 如贷款人为财务机构(即银行机构等)或从事放债业务, 而利息是由在香港经营的业务而产生, 全数为应税所得。</li> </ul>

## (2) 税率

### ① 一般利得税税率

公司的适用税率如下(适用于 2008/09 及其后的课税年度):

公司: 16.5%

香港政府会根据经济、市场的变动和近年香港的财政状况, 在每年财政预算案中对香港利得税的政策和税率作出相应的调整。香港政府希望籍此为香港和本土企业增加竞争力。

### ② 特惠税率

从符合资格的债务票据所获得的利润或利息收入, 以及专业再保险公司的离岸业务所得, 其税率为一般税率的一半。

合资格财资中心、合资格飞机出租商及合资格飞机租赁管理商的合资格利润利得税税率为 8.25%。

## (3) 计税方法

利得税的征收是根据每个纳税年度内的应税所得计算，以会计利润(或亏损)作基础，再加相关的税务调整（包括资产折旧，资本性所得等），此调整后的结果为应纳税所得额。

若调整后的结果为亏损，亏损额是无限期结转，抵消公司日后的应纳税所得额。

在计算应纳税所得额时，除资本增值或资本性所得外（例如：出售固定资产的款项；出售业务权益/商誉的款项，因业主提早解除经营场所租约而收取的赔偿），纳税人需根据每个课税（纳税）年度内的应税所得扣减可列支费用和成本后的利润（或损失）为应纳税所得额。

① 计算公式

利得税=应纳税所得额 X 税率

应纳税所得额=会计利润（损益表的纯利或亏损）-非应税/免税所得+不可扣除项目/支出 - 可扣除项目/免税额

② 允许扣除列支项目

**【为赚取应税所得而发生的费用及开支】**

根据《税务条例》第 16 条，纳税人为赚取应税所得而发生的各项开支费用，均可获准列支扣除，但不包括资本性开支（例如：购置生产设备）。资本性开支通常产生持久性的益处，因此不能在一个纳税年度内全额列支，但相关费用可能获得折旧免税额或作分期摊销处理。

另外，在计算香港分行或附属公司的利得税时，如总公司将部分可扣除的行政费用转帐，则此项转入的费用也可予以扣除，但亦只限于在有关课税年度内用以赚取应税所得的部分。

根据香港税务局作出的指引，以下是经营业务日常营运的相关开支例子：

- 经营场所/雇员宿舍的租金支出；
- 经营场所的电费、水费及电话费；
- 雇员的薪金、人工、津贴、花红；
- 雇主为雇员就强积金计划的强制性及自愿性供款（有关供款不可超过每名员工在相关年度内薪酬总额的 15%）；

- ❑ 终止聘用雇员时而支付的遣散费或长期服务金；
- ❑ 向财务机构贷款的利息及其他支出（包括法律费用）。该贷款须用作营运业务（例如：用作购入存货），并以物业作为抵押（该物业可由独资经营人士及其配偶所拥有）；
- ❑ 无法收取的货款/日常业务收入，而有关款项早已包括在营业额中；
- ❑ 用以产生应课税溢利的经营场所、机械和工业设备及物业的维修开支（但不包括改进方面成本）；
- ❑ 用以产生应课税溢利的工具和器具的更换开支（不能就相同的项目享有折旧免税额）；
- ❑ 认可慈善捐款，总额须不少于港币 100 元及不超过经调整后的应计税利润的 35%。
- ❑ 经营相关之财务费用和成本

#### 【利息和相关开支】

公司或纳税人为产生和赚取应税所得而发生，并且与经营和业务上相关的贷款利息支出，连同与有关贷款安排的费用（包括手续费用，法律文件费用，代理费用等）是可以在所得税前列支扣除。

香港税务局一般会考虑纳税人取得的贷款用途，即使是用于生产经营业务中（例如：购置境外经营资产），或是资本性支出（例如：购入股权），如相关利息支出没有直接用来产生应税所得，该支出不能在所得税前扣除。

不过，根据过去英国终审法院（枢密院）对 1997 一个案例，虽贷款取得时其性质可能是资本性支出，但在其资产开始产生应税所得后，相关利息便不再属资本性质而可以在税前扣除（例如：贷款于建筑物在建期间发生，但其利息部分应可以在其建筑物产生应税租金收入后获得税前扣除）。

另一个利息扣除重点是贷款方收到相对的利息收入将会是香港利得税应税所得，或贷款方是一家香港的财务机构和银行。如果纳税人是在香港经营集团内部融资业务的公司，向非香港相联法团取得贷款及支付利息，而贷款方须在香港以外就收到的利息收入缴付类似利得税的税项，且该税项的税率不低于参考税率（即纳税人（借款方）的适用税率）及贷款方使

用和享有该利息的权利，并无受制于将该利息转移给任何其他人的合约或法律义务，该利息支出一般仍可获得税前扣除。

### 【坏账或呆账损失】

公司或纳税人在生产经营中所发生与应收款项有关的坏账损失，而同时可以证明该笔款项已经是坏账（即纳税人已进行了切实的追收款项行动而未能把相关款项取回），便可于坏账发生的相关应税年度扣除。如有需要在相关年度提取坏账准备，只有特别坏账准备（或称专项坏账准备）（而非以一个百分比计算出来的拨备），经税务局批准后才可以在香港利得税前扣除。一般呆账准备是不予列支扣除。

而相关已在香港所得扣除的坏账损失，纳税人若在日后能够成功取回，其收回款项应在相关纳税年度作为应税所得，申报缴纳香港利得税。

### ③ 特定可列支费用和成本

除一般经营开支和成本外，为改善营商环境和鼓励本地产业再投资，香港政府在过去十年亦对不同的经济环境变化中，增加了特定可列支项目，当中包括不少购置资产或维修、开发等资本性支出，让纳税人可以在所属纳税年度发生的支出和成本全额在税前扣除。详细内容如下：

表 10

<b>(1) 购置环保设施开支</b>	
A. 购买环保机器	(1) 当年全额扣除
B. 购买环保车辆	(2) 当年全额扣除
C. 购买环保装置	(3) 五年内摊销 (即每年 20%扣除)
<b>(2) 建筑物翻修开支</b>	
A. 翻新或翻修商用楼宇的资本开支	(4) 五年内摊销 (即每年 20%扣除)
<b>(3) 购买知识产权的成本</b>	
A. 从第三方购买专利权或任何技术权利的成本	(5) 当年全额扣除
B. 从第三方购买版权、注册外观设计或注册商标	(6) 五年内摊销 (即每年 20%扣除)
C. 部分知识产权在香港以外地区使用	(7) 相关部分不得在所得税前扣除
D. 从“关联方”购买知识产权的成本	(8) 不能在所得税前扣除
E. 日后知识产权在出售时获得的收入	(9) 视为应税所得（不

	超过早前获准扣除的款额)
<b>(4) 研究和开发的开支</b>	
A. 用于符合行业、专业或业务所需的 研究和开发的开支(包括资本开支, 资产购置 等), 及支付于“认可研究机构”的相关开支	(10) 当年全额扣除
“认可研究机构”是指税务局局批准待大学、学院、机构、协会或组织	
<b>(5) 技术教育开支</b>	
A. 用于与行业的从业员特别需要的技术 教育费用, 并支付给税务局局长书面许可 的大学、大学书院、工业学院或类似教育机 构	(11) 当年全额扣除
<b>(6) 订明的固定资产</b>	
A. 税务规则第二条附表第 I 部第 16、 20、24、26、28、29、31、33 或 35 项所列的 制造业的机械及工业装置开支	(12) 当年全额扣除
B. 电脑硬件, 电脑软件及电脑系统	(13) 当年全额扣除
C. 日后相关固定资产在出售时获得的 收入	(14) 视为应税所得(不 超过早前获准扣除的款额)
<b>(7) 修葺或修理和更换之开支</b>	
(1) 适用的有关工具、器具或物品包括: 传动带装置、软质陈设品、陶器及餐具、厨房 器具、布料制品和活动工具等	(15) 当年全额扣除

#### ④ 捐款的扣减

捐赠给已获认可属公共性质的慈善机构或慈善信托或香港特别行政区政府作慈善用途的款项, 可获准扣除。但规定捐款的总和须不少于港币 100 元及不超过经调整后但未扣减捐款前的应计税利润的 35%。

#### ⑤ 折旧免税额

固定资产和资本性开支的折旧处理方法是香港利得税与内地企业所得税之间一个较大的差异。在不同程度上, 折旧免税额的处理方式能够有效地鼓励本地公司或纳税人扩张和拓展经营和生产规模, 减低相关所得税税负。

折旧免税额分为期初免税额和年度免税额两种。

纳税人可以在购置资产或发生资本性支出的首年获得一次性的初期免税额(除商业建筑物外, 首年的初期免税额为资本性支出的 20%或 60%), 而并不是以相关资产投入使用的年度划分相关使用比例来计算。

年度免税额则是纳税人在发生资产购置成本或资本性支出后并且把相关资产投入使用的首年开始获得年度免税额。建筑物以历史成本为计算基础，而工业装置及机械则以免税余额（即历史成本减去已扣税的免税额）结转计算相关适用的年度免税额。

纳税人在资产转让时或拥有权终止时，则获给予结余免税额或征收结余课税（即补缴已获得之免税额扣除部分）。最终需缴纳的香港利得税是不应超过其历史购置成本，即不会对其资本增值征收额外税项。

纳税人能够作为合资格折旧免税额的资本性开支分为以下三类：

表 11

	初期免税额	年度免税额
(1) 工业建筑物及构筑物	*建造成本的 20%	*建造成本的 4%
(2) 商业建筑物及构筑物	-	*建造开支的 4%
(3) 工业装置及机械	资产成本的 60%	折旧率分别是 10%, 20%, 及 30%

#### (4) 不可扣除的开支

除了把可以列支扣除的费用和开支在上述章节总结了后，以下把一些具体的不可扣除费用的例子作简单分析：

表 12

费用类别	不可列支扣除原因
a) 家庭或私人开支	非为产生应税所得的开支
b) 资本的任何亏损或撤回	资本性质的开支
c) 资产改进的成本	资本性质的开支
d) 根据《税务条例》缴纳的各种税款 (为雇员薪酬而已缴付薪俸税除外)	不可扣除开支
e) 支付给东主或东主的配偶、合伙人或合伙人配偶（如属合伙经营）的薪酬	不可扣除开支
f) 资本利息、贷款利息	资本性质的开支
g) 在《税务条例》第 16AA 条以外，向强制性公积金计划作出的供款	不可扣除开支
h) 退休计划供款	超出薪酬 15% 之部分视为不可扣除开支
i) 非为经营而使用楼宇的租金或有关开	非为产生应税所得的开支

费用类别	不可列支扣除原因
支	
j) 保险赔款保护的相关损失或费用	任何本来可以扣除但可以从保险或赔偿保险单获得补偿的开支，不得列支扣除

#### 2.2.1.4 税收优惠

根据《税务条例》，纳税人如满足一定情况可以获得相关减免税的税收优惠待遇。香港政府会根据每年经济情况，对免税及扣除额进行调整。

以下之收入亦是在香港利得征税范围外，故此可以不计入应纳税所得额内：

- 非来源于香港的经营所得-《税务条例》第 14 条
- 公司派发股息收入-《税务条例》第 26 条(a)
- 已评税的利润（例如：合伙业务分得的税后利润）-《税务条例》第 26 条(b)
- 非用以保证或担保借款的银行存款利息-《税务条例》第 87 条
- 储税券利息-《税务条例》第 26 条(1)(a)
- 若干政府债券的利息-《税务条例》第 26 条(1)(b)
- 外汇基金债务票据的利息和利润-《税务条例》第 26 条(1)(b)
- 若干多边债务的利息和利润-《税务条例》第 26 条(1)(b)
- 合资格集体投资工具的收入及利润-《税务条例》第 26A(1A) 条
- 股份借贷安排下贷方收取得若干分配-《税务条例》第 15E(3) 条
- 股份借贷安排下贷方收取的若干补偿-《税务条例》第 15E(4) 条
- 股份借贷安排所得的利润-《税务条例》第 15E(4) 条
- 支付或拨入服务公司或信托的款项-《税务条例》第 9A(1) 条
- 合资格债务票据利息和收益-《税务条例》第 14A(1) 条
- 合资格长期债务票据利息和收益-《税务条例》第 26A(1)(h)

此外，按 2017-18 年度财政预算案的建议，2016/17 课税年度利得税的税款获百分之七十五的宽减，每宗个案以港币 20,000 元为上限。

## 2.2.2 非居民企业

根据香港利得税法规，利得税采用“地域来源地”征税原则，非居民企业在香港经营任何行业、专业或业务而获得的所得，属于来源于香港的所得，应缴纳香港利得税，其征税范围、计税依据及适用税率等规定与居民企业一致，具体详见 2.2.1 居民企业部分。

## 2.2.3 其他

暂无相关内容。

## 2.3 薪俸税 (Salaries Tax)

薪俸税是针对个人，按照其从事任何职位或受雇任何工作，在香港境内所得的实际收入所征收的税款。如果受雇工作是在香港以外的地方，则只就在香港提供服务所取得的酬金缴纳薪俸税，即只要不是从香港境内取得的收入，就不需要缴纳薪俸税。

### 2.3.1 居民纳税人

#### 2.3.1.1 居民纳税人的判断标准

香港没有关于薪俸税居民纳税人的具体判断标准。考虑到香港征税原则采用“地域来源地”原则，因此，个人是否属于香港居民纳税人不作为是否征收香港薪俸税的一个判断标准。

#### 2.3.1.2 征税范围

薪俸税的征收是根据个人于相关应税年度内的受雇收入计算。以下三种收益，为薪俸税相关之应税收入：

- ① 收入来源于香港产生或得自香港的职位；
- ② 收入来源于受雇工作；及
- ③ 在香港企业或公司收取之退休金收入。

与其他香港税制之基本征收范围一样，只有以上收入是“于香港产生或得自香港”，才需要在香港申报缴纳薪俸税收入。

“于香港产生或得自香港的收收入”一词，包括所有纳税人因在香港提供服务而获得的收入，但此项定义并不影响该词的一般广泛含义。

**【非香港雇佣合约】**

源自香港的受雇收入，包括源自香港雇佣合约的收入，也包括源自非香港雇佣合约但因在香港提供服务的工作收入。如果以下三个因素同时存在，香港税务局会接纳该雇佣合约为非香港雇佣合约：

- 雇佣合约的洽谈，订立和执行之地点；
- 雇主税务居民身份之地点；以及
- 支付薪金之地点都不在香港。

欠缺以上任何一个因素，该合约大多数会被视为香港雇佣合约。

对于非香港雇佣合约，但部份服务是在香港提供的，与该部分服务有关的收入则可能须要缴纳香港薪俸税。如个人如在有关应税年度的评税基期（即当年4月1日至次年3月31日）内到访香港总共不超过60天，可视为境外收入，不需要申报缴纳香港薪俸税。

**【香港雇佣合约,但在境外工作】**

对于香港雇佣合约，若所有雇佣服务在一个应税年度内都在香港境外地区履行，该受雇工作的收入则不须要缴交薪俸税。

在决定一切服务是否在香港以外地方提供时，个人如在有关应税年度的评税基期（即当年4月1日至次年3月31日）内到访香港总共不超过60天，并在该期间内提供服务，则该个人在港期间内所提供的服务将视为“境外收入”，无需在香港申报缴纳薪俸税。

**【境内和境外均有职务或工作】**

此外，当个人在香港境外地区履行部份雇佣服务而获取收入，而该收入须在当地缴交并已缴交类似香港薪俸税的税款，已缴税之海外收入部分便可视为非应税收入，不须缴纳薪俸税。

“收入”一词，包括各种得自雇主或他人的收入和额外奖赏或补贴（通常以可换取金钱之非货币奖赏或补贴），包括雇员的其他福利，雇主提供住所，股份认购权，旅游补贴等等。

凡因受雇或担任职位而得到任何股份奖赏及股份认购权收益，均属应税收入。股份认购权的收益，只有在行使、转让或放弃股份认购时才须纳税。即使雇员在行使认购权当日已离职，该收益仍须申报缴纳。

另外，还须注意以下几种情况：

关于董事袍金，其来源是根据缴付公司的管理及控制所在地点来决定。

关于退休金，如果缴付退休金的基金是在香港管理及控制，而该退休金（政府的长俸除外）是与在香港提供的服务有关，这些退休金收入便须缴交香港薪俸税。

综上所述，纳税人在香港应缴税的情况大致有如下几种情况：

如果是设在香港的职位，则无论是在什么地方提供服务，在香港产生的或获得的收入均需在香港缴税。

如果有关职位不设在香港境内，则应税收入（即，应缴税收入）便会在香港提供的服务所得的部分在香港缴税。

如果是在香港境外提供职位的所有服务（政府人员、海员及航空人员除外），则不论职位所在地区，有关收入均可免税。

如果任何人在任何应税年度于香港停留不超过 60 天，则可不计算在该段时间提供的服务，判断其为在香港境外提供“所有服务”。

### 2.3.1.3 计税依据 税率和计税方法

#### （1）计税依据

薪俸税的征收是根据每个应税年度内的应课税入息计算。任何个人有来自香港的收益，均需要在香港缴纳薪俸税。该收益包括董事收取的董事酬金、雇员收取的薪金、工资、佣金、花红及额外赏赐和退休个人所收取的退休金，均须课税。

雇员的其他福利也可能需要在香港缴纳薪俸税，例如：获雇主提供住所时，住所“租金价值”将被计入雇员的应评税收入内。

在计算薪俸税时，纳税人可申索扣除相关应税年度之减免税项目和免税额。

另外，薪俸税是于评税期间完结后约 8 个月后才向个人收取上一个应税年度的薪俸税（并非像内地个人所得税，个人工资会在发放当月由雇主代扣代缴），同时，在每年评税期间香港税务局还会根据上个纳税年度的应税收入估计下一个年度的暂缴薪俸税。

因此，个人在香港首次缴纳时，应缴纳税款金额约为年度税负的两倍，这往往给不少纳税人带来一定的经济压力。但自第二年应税年度起，由于当年税款已在上一个纳税年度暂缴，缴付税款对纳税人的现金流影响也就相应减少。

## （2）税率

每年香港政府会根据去年经济情况和财政收入，在财政预算案中适量地调整下年度各项税率，免税及扣除额，甚至退税上限等等。

### ① 累进税率（一般来说，累进税率适用于中等和低收入个人）

表 13 累计税率

2016/17 应税年度的税率应税收入实额（已扣减免税总额）	累进税率
第一税阶最初的港币 40,000 元	2%
第二税阶其次的港币 40,000 元	7%
第三税阶其次的港币 40,000 元	12%
余额	17%

### ② 标准税率（一般来说，标准税率适用于高收入个人）

目前薪俸税标准税率为 15%。香港政府根据年度财政情况，可能会对税率进行调整。

## （3）计税方法

个人因受雇工作而获得的收入，减去允许扣除、慈善捐款以及个人免税额后，须以累进税率计算其应缴纳的薪俸税。但是，最高的应付税款，不应超过以受雇工作的收入减去允许之扣除及慈善捐款后（不包括任何个人免税额），按 15% 的标准税率来计算的税款。具体的计算公式如下：

### 以累进税率计算

薪俸税 = 应税收入实额 × 累进税率

应税收入实额 = 总应评税收入 - 总扣税额 - 总免税额

## 以标准税率计算

薪俸税 = 总收入净额 x 标准税率

总收入净额 = 收入总额 - 扣除总额

注意：薪俸税的征收是根据每个应税年度内的应税收入计算。而在纳税人在申报后，香港税务局会将其申报资料进行分析，并以累进税率及标准税率两种计算方式进行比较，以孰低原则协助纳税人确定计税方法来缴纳薪俸税税额。

### 2.3.1.4 税收优惠

根据《税务条例》，纳税人如满足一定情况可以获得相关减免税的税收优惠待遇。

(1) 普通个人免税额包括：

① 基本免税额 (Basic Allowance)

所有纳税人个人，均可在 2016/17 应税年度获得港币 132,000 元的基本免税额。如果该个人为已婚个人，则可参照已婚个人的免税额。

② 已婚人士免税额 (Married Person's Allowance)

如一方配偶未能使用或完全使用个人免税额，可选择薪俸税合并评税或选择个人入息课税方式把夫妻二人之免税额合并使用（称为“已婚人士免税额”）。2016/17 应税年度已婚人士免税额为港币 264,000 元。

申请使用已婚个人免税额，夫妇双方须同意和确认，并选择薪俸税合并评税或个人收入课税方式进行评税。

如果夫妇双方都是薪俸税纳税人有相当的收入，则一般以个人独立计算及缴纳薪俸税，从而可以把收入分开以累计税率计算而获得更低之薪俸税负。

如果夫妇已分居，除非提出申请的一方有维持或支付另一方生活费，否则夫妇两人都不可以申请已婚个人免税额。但这并不适用于离婚夫妇。如双方已离婚，即使其中一方有维持或支付另一方生活费，也不可已按照上述情况申请免税额。

夫妇于结婚或其中一人去世的应税年度无需分摊免税额。

### ③ 单亲免税额 (Single Parent Allowance)

在 2016/17 应税年度可获得的单亲免税额为港币 132,000 元。任何需要照顾和供养子女的单身个人，如符合以下条件都可以获得免税额。

纳税人必须在应税年度内全年属单身、离婚、丧偶或已婚但全年与配偶分居。如纳税人在该应税年度内结婚、办妥离婚、丧偶、或与其配偶分开居住，他 / 她不能在该应税年度申索单亲免税额，最快也要待下一应税年度才可得到单亲免税额。

纳税人必须在申请单亲免税额的年度内因供养该名子女而得到子女免税额。

需要注意的是：“子女免税额”是父母因出钱支付子女生活费和教育费而给予的免税额，而“单亲免税额”则是因父母照顾和监护子女的起居生活而给予的免税额。

如果父母均以他 / 她在该应税年度曾独力或主力抚养同一子女而申索单亲免税额，则该应税年度的单亲免税额可能要按父母各自独力或主力抚养该名子女的起居生活的期间来分摊。如有纷争，香港税务局局长有权依法例决定分配的基准。法例订明父母不能因曾支付子女生活和教育费用而申索单亲免税额。父母亦不会因照顾和监护第二名或其他子女的起居生活而得到更多的单亲免税额。

无论申请人有多少名子女，其只可获得一份单亲免税额。

### ④ 子女免税额 (Child Allowance)

在 2016/17 应税年度，第一至九名子女可获得的子女免税额为每名港币 100,000 元。如纳税人在应税年度内任何时间与符合下列条件的未婚子女同住，并且负责供养，便可获得免税额：未满 18 岁；年满 18 岁但未满 25 岁，并在大学、学校或其他类似的教育机构接受全日制教育；年满 18 岁，但因身体或精神问题无能力工作。

“子女”一词是指：申请人的亲生子女、领养子女或继子女；或申请人配偶或前配偶的亲生子女、领养子女或继子女。

除非夫妇分开居住，否则全部子女免税额只可由丈夫或妻子其中一人申请获得，夫妇须自行决定由谁提出申请获得。如不能达成协议则无人能

获得该免税额。一般来说，可根据下面的情况安排由夫妇中的哪一个来申请该免税额，从而可将应缴税款减至最低：

表 14

情况	谁应申请获得子女免税额
(1) 夫妇中只有一人赚取应课薪俸税的收入。	赚取收入的一方。
(2) 夫妇二人均有赚取应课薪俸税的收入，其中一人赚取较高收入。	赚取较高收入的一方。
(3) 夫妇二人均有赚取应课薪俸税的收入，其中一人按标准税率评税。	其收入不是以标准税率评税的一方。

⑤ 供养兄弟姐妹免税额 (Dependent Sister/ Brother Allowance)

在 2016/17 应税年度可获得的供养兄弟姐妹免税额为每名港币 33,000 元。如纳税人或其配偶供养的未婚兄弟姐妹在有关应税年度内符合下列条件，便可申请供养兄弟姐妹免税额：

- 未满 18 岁；
- 年满 18 岁但未满 25 岁，并在大学、学校或其他类似的教育机构接受全日制教育；
- 年满 18 岁，但因身体或精神问题无能力工作。

“兄弟姐妹”是指：纳税人 / 纳税人配偶的亲生兄弟姐妹；纳税人 / 纳税人配偶的父母的领养子女；纳税人 / 纳税人配偶的继父与前妻 / 继母与前夫所生的子女；已故配偶的兄弟姐妹。

如纳税人或纳税人配偶在有关应税年度内独力或主力抚养兄弟姐妹，则该兄弟姐妹方被视为由该纳税人或其配偶供养。如除纳税人以外有其他个人，在同一应税年度均有资格就同一兄弟姐妹申请该免税额，纳税人之间必须互相议定由谁提出申请。如不能达成协议，则无人能获得该免税额。

⑥ 供养父母 / 祖父母 / 外祖父母免税额 (Dependent Parent/ Grandparent Allowance)

在 2016/17 应税年度，供养年龄 60 岁或以上，或有资格根据政府伤残津贴计划申索津贴的父母/祖父母/外祖父母，免税额为每名港币 46,000 元。如申请该免税额，供养的父母/祖父母/外祖父母，需要符合如下条件：

- 该受养人通常于香港居住；
- 年龄为 60 岁或以上，或虽未满 60 岁，但有资格根据香港政府伤残津贴计划申索津贴；

该受养人在有关应税年度内至少连续 6 个月与纳税人及其配偶同住，而无需付出十足代价（即没有付款或作出补偿）；或纳税人或其配偶在该应税年度内提供不少于 12,000 元以供养该名受养人。

在 2016/17 应税年度，如供养年龄 55 至 59 岁的父母 / 祖父母 / 外祖父母的免税额为每名港币 23,000 元。如申请该免税额，供养的父母/祖父母/外祖父母，需要符合如下条件：

- 在该年度的任何时间内为 55 岁或以上，但未满 60 岁；
- 在该年度连续全年均没有资格根据政府伤残津贴计划申索津贴；
- 通常在香港居住；

与纳税人同住至少连续 6 个月而毋须付出十足有价值代价；或曾接受纳税人或其配偶给予最少 12,000 元作为生活费。

“父母”一词是指：纳税人或其配偶的亲生父母或继父母；依法领养纳税人或其配偶的养父母；已故配偶的父母。

“祖父母或外祖父母”一词是指：纳税人或其配偶的亲生祖父母或亲生外祖父母；纳税人或其配偶的养祖父母或养外祖父母；纳税人或其配偶的继祖父母或继外祖父母；已故配偶的祖父母或外祖父母。

每一名受养人只可由一名纳税人申请免税额。倘多于一名纳税人有资格就同一位受养父母、祖父母或外祖父母申请免税额，他们须议定由哪一位提出申请。

如纳税人在任何应税年度已就他/她或其配偶的父母、祖父母或外祖父母获得扣除“长者住宿照顾开支”，则该纳税人不得在同一应税年度就同

一名父母、祖父母或外祖父母获得“供养父母 / 祖父母 / 外祖父母免税额”。

⑦ 供养父母/祖父母/外祖父母（额外）免税额

如供养父母/祖父母/外祖父母在有关应税年度内，连续全年与纳税人同住，而无需付出十足代价（即没有付款或作出补偿），则纳税人可申请“供养父母/祖父母/外祖父母额外免税额”。

在 2016/17 应税年度，该额外免税额如下：

- 供养年龄 55 至 59 岁父母 / 祖父母 / 外祖父母：每名港币 23,000 元；
- 供养年龄 60 岁或以上，或有资格根据政府伤残津贴计划申索津贴的父母/祖父母/外祖父母：每名港币 46,000 元。

关于申请该免税额，供养的父母/祖父母/外祖父母需要符合如下条件，参见上述关于“供养父母/祖父母/外祖父母免税额”的内容。

⑧ 伤残受养人免税额 (Disabled Dependent Allowance)

纳税人或其配偶如在任何应税年度内供养一名有资格根据香港政府伤残津贴计划领取津贴的家属，则他/她便可就该名受养人申请伤残受养人免税额。在 2016/17 应税年度，该免税额为每名港币 66,000 元。

该受养人可以是：纳税人的配偶；纳税人的子女；纳税人或其配偶的父母、祖父母或外祖父母；纳税人或其配偶的兄弟姐妹。

此项免税额是在纳税人就该伤残个人可享有的下列免税额或扣除额之外，可另行享有的免税额：已婚个人免税额；子女免税额；供养父母/祖父母/外祖父母免税额，或长者住宿照顾开支扣除；供养兄弟姐妹免税额。

每一名受养人只可由一名纳税人申请免税额。倘多于一名纳税人有资格就同一位伤残受养人申请免税额，他们须议定由哪一位提出申请。

表 15 2015/16 年度及 2016/17 年度的个人免税额

课税年度	2015/16 年度 港币	2016/17 年度 港币
(1) 基本免税额	120,000	132,000
(2) 已婚个人免税额	240,000	264,000
(3) 单亲免税额	120,000	132,000
(4) 子女免税额(每名计算)		

□ 第一名至第九名子女	100,000	100,000
□ 在子女出生应税年度的额外免税额	100,000	100,000
(5) 供养兄弟姊妹免税额(每名计算)	33,000	33,000
(6) 供养父母/祖父母/外祖父母免税额(每名计算)		
□ 年龄 60 岁或以上, 或有资格根据政府伤残津贴计划申索津贴的父母/祖父母/外祖父母	40,000	46,000
□ 年龄 55 至 59 岁父母/祖父母/外祖父母	20,000	23,000
(7) 供养父母/祖父母/外祖父母额外免税额(每名计算, 须连续全年与纳税人同住)		
□ 60 岁或以上, 或有资格根据政府伤残津贴计划申索津贴的父母/祖父母/外祖父母	40,000	46,000
□ 年龄 55 至 59 岁的父母/祖父母/外祖父母	20,000	23,000
(8) 伤残受养人免税额(每名计算)	60,000	66,000

税务条例部分特定条文规定, 某些本应计征薪俸税的收入可豁免缴税。这些收入包括:

表 16

(1) 领事支援的薪酬	《税务条例》第8(2)(b)条
(2) 国际组织若干职员的薪酬	《税务条例》第8(2)(b)条第87条
(3) 折算退休金所得的整笔款项	《税务条例》第8(2)(c)条
(4) 并非在香港服务所得的退休金	根据《税务条例》第8(2)(ca)条
(5) 从认可职业退休计划提取的款项	《税务条例》第8(2)(cc)(i)条、第8(3)条、第8(4)条、第8(5)条、第8(6)条、第8(7)条
(6) 从强积金计划提取的强制性供款	《税务条例》8(ca)条)
(7) 从强积金计划提取的自愿性供款	《税务条例》第8(2)(cc)(ii)条、第8(5)条第8(7)条、第8(8)条、第8(9)条、第8(10)条)
(8) 解放军人员及若干中央人民政府公职人员的薪酬	《税务条例》第8(2)(d)条
(9) 伤残抚恤金	《税务条例》第8(2)(e)条
(10) 战时服务酬金	《税务条例》第8(2)(f)条
(11) 战争纪念抚恤金	《税务条例》第8(2)(fa)条
(12) 教育基金	《税务条例》第8(2)(g)条)
(13) 若干中央人民政府公职人员的薪酬	《税务条例》第8(2)(h)条
(14) 赡养费和生活费	《税务条例》第8(2)(i)条
(15) 海员及航空人员	《税务条例》第8(2)(j)条

(16) 不可扣除的薪金和其他报酬	《税务条例》第8(2)(k)条)、第17(2)条
(17) 若干长俸利益	《税务条例》第87条
(18) 房屋利益	《税务条例》第9第9(1A)条
(19) 付给第三方款项	《税务条例》第9(1)(a)(iv)条
(20) 已在其他国家纳税的收入	《税务条例》第8(1A)(c)条
(21) 由若干服务公司支付的薪金	《税务条例》第9A(5)(b)条

## (2) 减税项目

在计算薪俸税应评税收入时可扣除的支出或开支必须是完全、纯粹及必须为产生该应评税收入的支出或开支。但《税务条例》提供下列特惠扣除的最高限额为：

### ① 个人进修开支

个人进修开支的最高扣除额为每年 80,000 元。修读认可院校培训课程所缴交的费用可列为可扣税的开支。

### ② 住所贷款利息

自住物业按揭利息支出可从应课薪俸税收入中扣除。自住物业业主可就一个物业申请扣减每年最多 10 万元的按揭利息支出，住所贷款利息扣除年期为 15 年。但其物业之再按揭之利息是不可以作为扣除项目。

### ③ 长者住宿照顾开支

在照顾长者方面，纳税人可以选择享有供养父母/祖父母或外祖父母免税额，又或是将供养接受院舍照顾的父母/祖父母或外祖父母的有关费用列为可扣税的开支。

可扣除额是在有关应税年度实际缴付予院舍的住宿照顾开支。每名父母/祖父母/外祖父母的可容许扣除额上限以每年的指明款项为准。每年度这方面的开支扣除上限为港币 92,000 元。

指明的扣除额上限在该父母/祖父母/外祖父母年届 60 岁的该个应税年度照常适用。换言之，可容许扣除额无须按该父母/祖父母/外祖父母 60 岁生日之前和以后的日数作出摊分。

可获扣除的款额只包括提供照顾的费用（例如住宿、饮食、护理及杂项开支）。医药费、由院舍代支付并获得付还的私人费用（例如一些按个人的需要而支付的费用），均不获扣除。

④ 强制性公积金供款

雇员对认可的退休计划及强制性公积金计划（强积金计划）所作出的供款可用作扣税，最高扣除额为每年根据强积金计划实际支付的强制性供款。每年最高可扣税款额为港币 18,000 元。

⑤ 其他

**【慈善捐款】**

慈善捐款的最高扣除额为应评税收入的 35%。

任何须课缴薪俸税、利得税或选择以个人入息课税方法计税的个人，可从应评税收入、应计税利润，或用以计算个人入息课税的收入总额内，扣除捐予认可公共性质之慈善机构或慈善信托或政府作慈善用途的捐款（总数不得少于港币 100 元），但所扣除的数额不得超过经调整后的应评税收入或利润或用以计算个人入息课税的收入总额的 35%。

**【房租补贴】**

就雇主或相联法团免费供给寓所（包括由雇员自购物业，而由雇主退还全部租金）在评税时所计算出来的“租值”，亦是应税收入。如获提供的住所为一楼宇单位或服务式住宅，则“租值”是雇主和相联法团给予该雇员的薪酬总数（扣除了支出（但不能减个人进修开支）和折旧后）的 10%。

如获提供的住所是酒店、宿舍或公寓，“租值”则按得自雇主和相联法团的全部收入减去适当扣除额后以 8%（占用不超过两个房间）或 4%（占用不超过一间房间）计算。

若雇主提供一楼宇单位并指定给超过一名雇员共享，计算“租值”的方法与酒店、宿舍或公寓相同。

**【旅游和度假的有关福利】**

由 2003 年 4 月 1 日起，有关雇主提供的旅费和旅游度假券可获免税的条款已被取消。自此日起，由雇主提供的与旅游和度假有关的福利，均须课税。

2015/16 年度及 2016/17 年度的个人允许扣除额为：

表 17

应税年度	2015/16 年度 港元	2016/17 年度 港元
个人进修开支	80,000	80,000
住所贷款利息	100,000	100,000
长者住宿照顾开支	80,000	80,000
强制性公积金供款	18,000	18,000

另外，按 2017-18 年度财政预算案的提议，2016/17 课税年度薪俸税及个人入息课税的税款均获百分之七十五的宽减，每宗个案以港币 20,000 元为上限。

### 2.3.2 非居民纳税人

根据香港薪俸税规定，薪俸税是以应税收益所有人为纳税人。纳税人的居住地点、住所或其公民身份，与其薪俸税责任无关。非居民纳税人只需就其在香港提供服务所取得的酬金缴纳薪俸税，即只要不是从香港境内取得的收入，就不需要征税。薪俸税的征税范围、税率及计税方法等与居民纳税人一致，具体详见 2.3.1 部分。

### 2.3.3 其他

暂无相关内容。

## 2.4 物业税 (Property Tax)

### 2.4.1 概述

物业税是香港税务局向在香港拥有土地和建筑物（包括但不限于）的拥有人，征收的税款。现行的《税务条例》的相关条款亦适用于物业税。

这里特别指出，香港的物业税是按照拥有人所拥有物业，就其实际取得的租金收入（包括应收及已收收入）作为评税基础的，如果没有租金收入，则不需要缴纳物业税。在计算应缴物业税时，还要考虑该物业收入是否需要按个人入息税和利得税的评税方法（如，在一定的条件下，如获得税务局的批准，就该租金收入豁免缴纳物业税，而可缴交利得税的情况下，

不但可以从该“租金收入”中扣除维修费和装修费，若该物业是按揭的，还可以扣除按揭利息。显然，它是一种所得税）。

#### 2.4.2 税收优惠

根据《税务条例》，如有下列情况可以减免税：

##### (1) 政府及领事

如果物业的拥有人是香港政府，则可豁免缴纳物业税。

此外，根据《领事关系条例》，拥有物业的海外国家机构也可豁免缴纳物业税；但这豁免只适用于实际作为领事事务用途或领事馆职员住所的物业。然而，这项豁免并没有实际效用。这是由于这些物业不会有租金收入，所以自 1983/84 课税年度以来都没有应评税值。

##### (2) 法团

法团是指根据香港或者其他地方任何有效成文法则或成立章程而成立为法团或注册的任何公司，但不包括合作社或职工工会。

法团在香港出租物业，会被视为在本港经营业务，而须就其拥有的物业收入缴纳利得税。不过，如来自应课物业税的收入已包括在纳税人所得的利润内评定利得税，或物业由拥有人自用，以赚取此等利润，则已缴付的物业税会用作抵销应缴付的利得税。多缴的物业税将获退回。

除上述安排外，在本港经营行业、专业或业务的法团因出租或分租物业所得的租金收入，可以书面向税务局局长提出申请豁免缴付该物业的物业税，并缴纳利得税。若该法团并没有申请豁免，其已缴付的物业税在获得税务局局长批准的情况下可在应缴利得税中抵扣。但是，值得注意的是纳税人不得因为已提出豁免申请或已提交利得税报税表而假定豁免已获批准。关于利得税申报的内容，请参阅第一章利得税部分。

根据《税务条例》第 25 条(a)，法团必须满足下列条件之一，方可豁免缴纳物业税：

- ① 得自该物业的利润须是经营该行业、专业或业务所得的利润的一部分；或
- ② 该物业须由该拥有人占用或使用以产生应课利得税的利润。

只要能够持续满足相关条件，法团就可以继续获得豁免征收物业税。虽然《税务条例》第 25 条 (a) 列出了法团豁免物业税的条件，但值得注意的是，《税务条例》第 25 条主要是允许个人将所缴付的物业税用来抵扣其应缴利得税。

### (3) 会社与行业协会

会社和行业协会均为彼此互助互利的团体，所以会在若干特定情况被视为从事业务而需要缴纳利得税。若这些团体需要缴纳利得税，便可豁免缴纳物业税。若这些团体不需要交纳利得税，则必须缴纳物业税。然而，如果有关物业是这些团体的营业场所，则不会有实际的物业税。

### (4) 其他

根据《税务条例》第 87 条的规定，行政长官会同行政会议可豁免任何人、办事处或机构缴付应征收的物业税款的全部或任何部分。第 88 条订明，任何属公共性质的慈善机构或信托，均获豁免缴纳物业税。

## 2.4.3 应纳税额

### (1) 纳税人

纳税人为在香港拥有政府直接批出的土地或建筑物或土地连建筑物的拥有人。根据《税务条例》第 2 条的定义，“拥有人”指名字已登记在土地注册处的人，包括：

- ① 土地注册处之登记拥有人；
- ② 实益拥有人；
- ③ 终身权益拥有人；
- ④ 按揭人；
- ⑤ 管有承按人；
- ⑥ 拥有相应土地业权并就该土地上的建筑物或其他构筑物收取租金的人；
- ⑦ 为了购买土地或建筑物或土地连建筑物，向根据《合作社条例》《香港法例第 33 章》注册的合作社付款的人；

⑧ 在须缴地租或其他年费的情况下持有土地或建筑物或土地连建筑物的人；

⑨ (就公用部分而言)根据《建筑物管理条例》《香港法例第 344 章》第 8 条注册的法团，或单独或与他人共同为其本人或代他人就任何公用部分的使用权收取金钱或金钱等值的代价的人；及

⑩ 拥有人的遗产的遗嘱执行人。

如拥有人为公司，而其业务为拥有和出租物业，是可申请豁免缴纳物业税，因为租金收入已在公司的利得税中申报（参阅免税和减税部分）。

《2010 年税务(修订)(第 2 号)条例》修订了《税务条例》第 2 条中“拥有人”的定义，把拥有人立案法团确认为公用部分的拥有人，并扩展至包括收取大厦公用部分租金的人士（例如大厦管理公司）。同时加入“公用部分”的定义。香港税务局一直认为拥有人立案法团是楼宇公用部分的拥有人，须为该大厦申报公用部分的租金收入和缴税。修订案为此惯例提供清晰的法例支持。它同时授予拥有人立案法团和收取公用部分租金的人等同拥有人的税务责任。

## (2) 征税范围

香港税务局在每个纳税年度按照在香港的土地或建筑物的应评税净值，以标准税率计算向土地或建筑物的拥有人征收物业税。

若土地和建于其上的任何建筑物的拥有人相同，该土地和建筑物则无须分开评税，否则需要的分别评税。

“土地或建筑物或土地连建筑物”在通常情况下具有一般涵义。《税务条例》第 7A 条把涵义引伸至包括“码头、货运码头及其他构筑物”。构筑物的一些例子有：墙壁、水坝、广告招牌、灯箱、油站等。这亦包括建筑物内的公用部分。除了为考虑第 5(2)条订明的税项豁免外，“建筑物”应包括建筑物的任何部分。

根据《税务条例》第 2 条的定义，“公用部分”是就土地或建筑物或土地连建筑物而言，具体来说是：

① 指该土地或建筑物或土地连建筑物的整体，但不包括在土地注册处注册的文书所指明或指定、专供某拥有人使用、占用或享用的部分；及

② 包括《建筑物管理条例》《香港法例第 344 章》附表 1 指明的建筑物部分((a)段所述的文书如此指明或指定者除外)。

物业税还包括暂缴物业税的评税，以该纳税年度前一年的应评税净值实额为依据，并与该纳税年度前一年的评税一并计算。

有关物业税的豁免目前有多项法例条文，其中最常见的是物业收入由需要计征利得税的法团赚取的情况。

#### 2.4.4 计税依据、税率和计税方法

任何座落于香港的土地或建筑物的拥有人，就该等土地或建筑物的应评税净值，以 15%的标准税率缴纳物业税。

应评税值是依据实际收入（包括应收及已收收入，下同）申报计算。因此。物业税的评税也包括暂缴物业税。评税的方式亦配合个人入息税和利得税的评税方法。

##### (1) 计税依据

物业的“应评税净值”（即计税依据），是以“应评税值”（扣除拥有人同意缴付及已支付的差饷和不能追回的租金后）减去 20%作为法定的修葺及支出方面的免税额后所得出的数目，其它费用如地租及管理费都是不能扣除的。该年应缴交物业税包括该纳税年度物业税减去上一年度已缴交的暂缴物业税，再加上下一年度的暂缴物业税。暂缴物业税只属估计数额，一般以本纳税年度的应评税净值为评税标准，用以计算该年度暂缴的物业税。

物业的“应评税值”是根据为换取物业的使用权而付出给拥有人的代价而厘定。代价（包括金钱或金钱等值项目），如已收或应收的租金总额、为楼宇使用权而支付的许可证费用、整笔顶手费、支付给拥有人的服务费和管理费、以及由住客支付的拥有人开支（例如：修理费）。在计算“应评税净值”时，曾作不能追回租金扣除而其后收回的款额，须在收回的年度视作代价计算。

根据《税务条例》第 5B(2) 条订明，物业在每个课税年度的“应评税值”，须是就有关土地或建筑物或土地连建筑物的使用权而付出的代价，而该代价是指在有关年度内付给拥有人或按拥有人的命令或为拥有人的利益而付出的金钱或金钱等值。需要计算入应评税值之内的已收或应收款项有以下例子：

- ① 租金；
- ② 为楼宇的使用权而支付的许可证费用；
- ③ 整笔顶手费；
- ④ 支付给拥有人的服务费、管理等；及
- ⑤ 由住客支付属于拥有人的开支(如修理费)。

租约超过一年而整笔支付的顶手费，可在租约期内或由租约开始日期起计 3 年内(以较短者为准)，按月平均摊分，即按最多 36 个月来计税。

虽然应评税净值是按实际租金收入计算，但由于以扣减法定的扣除修葺及支出方面的特殊免税额代替实际支付的维修费用，故所征收的物业税未必能真实反映物业获得的实际入息净额。

然而，符合资格的个别人士可选择个人入息课税，以扣除按揭贷款的利息。

凡有二人或多于二人是任何物业的联权拥有人或分权拥有人，每一个拥有人的身份都好像是唯一拥有人一样，须负责作出根据该条例规定作出的所有作为，包括提交报税表及缴交税款[第 56A(1)条]。此外，这项条文并不免除任何人根据本条例须承担的任何义务，亦不影响联权拥有人或分权拥有人各自之间的任何权利或义务[第 56A(2)条]。

## (2) 税率

物业税按应评税净值以标准税率计算。2016/17 课税年度的标准税率为 15%。

香港政府根据年度财政情况，可能会对税率进行调整。

## (3) 计税方法

物业税是按土地或 / 及建筑物的应评税净值以标准税率征收。

应纳物业税的计算公式如下：

物业税=应评税净值 X 标准税率

应评税净值=物业使用权应收的代价-可扣除项目

可从应评税值扣除的项目包括：

① 差饷

凡拥有人同意缴付物业的差饷，该拥有人所缴付的差饷可从应评税值中扣除[第5(1A)条]。不过，1997年7月1日之后某些物业的应缴地税则不可扣除。

② 修葺及支出免税额：

在确定应评税净值时，可扣除修葺及支出方面的特殊免税额。该免税额为物业应评税值的20%，而物业应评税值是：包括追讨收回的租金(如有)及已扣除不能追讨的代价及差饷(如有)。

表 18 计算物业税计算公式及相关《税务条例》

应评税净值计算公式	《税务条例》的有关条文
物业使用权应收的代价	第5B(2)条
加：追讨收回的租金	第7C(2)条
减：不能追讨的租金	第7C(1)及(3)条
减：拥有人缴付的差饷(不包括地税)	第5(1A)(b)(i)
<b>应评税值</b>	
减：20%标准免额(修葺及支出免税额)	第5(1A)(b)(ii)条
<b>应评税净值</b>	
乘：15%标准税率	
<b>物业税</b>	

由于物业拥有人已享由20%的法定免税额，便不能再提出扣减实际支出。因此，地租、楼宇装修费、收租费、大厦管理费、保险费和按揭贷款利息均不可扣减。

符合资格并已选择以个人入息课税方法计税的物业拥有人可在计算个人入息课税时，申索扣减他为购买物业而支付的按揭贷款利息。除了租金外，一切为换取物业使用权而付予拥有人的代价均须包括在应评税值内，包括租约顶手费(即在签租约时租客付给拥有人的整笔款项)。

按金并非租金收入，所以不需在报税表上填报。

当物业第一次租出时，拥有人可能要缴付暂缴物业税。任何已缴付的暂缴物业税，可在该年度的已评定物业税中扣除，任何未抵销的余额，则在下一年度的应付暂缴物业税中扣减，再有余款，便退还给纳税人。

## 2.5 个人入息课税 (Personal Assessment)

### 2.5.1 概述

“个人入息课税” (Personal Assessment)，是对个人入息收入总额进行评税、计算的一种征收方式，并不是针对某类收入的一个税种。香港现行的税制，还没有对个人入息（即收入）总收入的概念。如果纳税人在一个纳税年度，除受雇收益（相当于工资、薪金）外，还同时取得从物业出租或经营所得，该三类所得，应分别各自独立评税和申报交纳；但是纳税人符合相关规定，将可以选择“个人入息课税”评税申报方式，将三类所得收入合并计算并申报纳税。

在香港的以上个人三类入息所得中，只有薪俸税可以享受个人免税额和累进税率，其他两类收入所得税的征收，都是固定税率，且没有个人免税额扣减；如果选择“个人入息课税”方式申报纳税时，就可按照“个人全部收入所得”合并评税，“个人全部收入所得”都可以按照薪俸税的评税规定，可以全额享受个人免税额和累进税率。不仅如此，选择“个人入息课税”方式，还可以享受许多其他税项中没有的扣除额，甚至准许用个人业务上的亏损来抵消其他收入。

### 2.5.2 税收优惠

无相关税收优惠政策。

### 2.5.3 应纳税额

如果纳税人在一个纳税年度，除受雇收益（相当于工资、薪金）外，还同时取得从物业出租或经营所得，该三类所得，应分别各自独立评税和申报交纳；但是纳税人符合相关规定，将可以选择“个人入息课税”评税申报方式，将三类所得收入合并计算并申报纳税。

#### 2.5.4 个人入息课税的条件

虽然，香港现在的税制还没有总收入税的概念，但在《税务条例》下，如果纳税人在按总收入评税时，可以如上述，按照薪俸税的扣除个人免税额和按累进税率计税。

在许多情况下，其应缴税款都会比按照分项评税时要少。例如：相关应税年度有较多的退税额或免税额时。若纳税人能符合下述条件，便可选择个人入息课税。

#### 2.5.5 居民的身份资格条件

个人入息课税是香港在《税务条例》极少关注居民身份资格条件的。一是只有个人（自然人）才可以选择个人入息课税，二是必须年满 18 岁，或者未年满 18 岁但父母均已去世的香港永久性或临时性居民，才有此项选择权。

他 / 她必须年满 18 岁或以上，或未满 18 岁而父母双亡；及该名人士为香港永久性居民或临时居民，或如属已婚，其配偶为香港永久性居民或临时居民。

按照《税务条例》，就个人入息课税而言：

① “永久性居民” (Permanent Resident) 是指通常居住于香港的个人人士。

② “临时居民” (Temporary Resident) 是指符合下述情况的个人：该人士在作出选择的应税年度内，在香港一次或多次期间，逗留总共超过 180 天，或在两个连续的应税年度（其中一个作出选择的应税年度）内，在香港一次或多次期间逗留总共超过 300 天。

③ 已婚而并非与配偶分居，而夫妇均有应予课税的收入的个人，如要选择以个人入息课税方法计税，则必须夫妇一同申请。

#### 2.5.6 个人入息状况条件选择

通常，纳税人会在下列情况下选择以个人入息课税，如：

① 在利得税项目下有亏损，但在薪俸税或利得税方面则有应课税入息。

② 在利得税和物业税方面有入息来源，但总收入尚未达到课税平衡点。

③ 可以按照低于标准税率的边际税率缴纳薪俸税，并有应课利得税或物业税的入息来源。

④ 慈善捐款不超过薪俸税或利得税所适用的法律上限，但有应课物业税的入息来源。

上述等情况下，纳税人可以通过将全部应课税入息合并，作为一次评税，由此获得个人免税额及累进税率，以减少应缴税款总额。实际上，个人入息课税的有关规定和税务局的惯例，一般都能保证选择“个人入息课税”的应缴税款，不会高于分别评税的应缴税款的总额。

如果纳税人有租金收入（要缴交物业税）或经营业务利润，则需考虑申请“个人入息课税”是否有利。举例，如阁下为赚取租金收入而借款买楼，应考虑申请“个人入息课税”以申索扣除为出租物业缴付的银行贷款利息。但是，如纳税人只有薪俸收入，在薪俸税下，已享有免税额和其他扣税项目，因此毋须申请“个人入息课税”。

## 2.6 差饷 (Rate)

### 2.6.1 概述

差饷是根据《差饷条例》（香港法例第 116 章）的规定，对物业单位的拥有人及占用人征收的税项。主要是按征税地的房产价值或租值，抽取一个比例的款项作为地税，是香港政府向香港境内房地产业主征收的一种财产税，其性质与内地房产税相类似，只是不论是否出租或是自住用途的物业，其差饷计算方法和税款是没有差别。

### 2.6.2 税收优惠

《2017 年差饷(豁免)令》(2017 年第 26 号法律公告)宣布所有物业单位获豁免缴交 2017 年 4 月 1 日至 2018 年 3 月 31 日的差饷，但豁免以每季

1,000 港币为上限。

(1) 豁免评估差饷

下述物业单位，或其部分，均获豁免评估差饷：

- 农地及相关建筑物；
- 用作与农地或农务作业相关用途的新界住宅建筑物；
- 位于新界指定地区内，并符合订明面积、高度和类别等准则的村屋；
- 为供公众作宗教崇拜之用而建成，并完全或主要作该用途的物业单位；
- 坟场及火葬场；
- 政府、立法会行政管理委员会或财政司司长法团所拥有并占用作公共用途的物业；
- 由政府所拥有并由公职人员凭借其受雇而占用作住宅的物业；
- 由香港房屋委员会所拥有并由政府占用作公共用途的物业；
- 军事用地；
- 若干新界重建村落物业单位；
- 平房区或临时房屋区内用作住宅用途的物业；以及
- 其评估应课差饷租值不超过订明款额的物业。

(2) 豁免缴纳差饷

下列类别的物业单位获豁免缴纳差饷：

① 完全或主要供公众作宗教崇拜之用的所有物业单位或其部分，但不包括根据第 36(1) 条获豁免评估差饷者。（此条文豁免并非特别为此用途而兴建的物业。）

② 政府或财政司司长法团或其代表所占用作公共用途的物业单位或其部分，但不包括根据第 36(1) 条获豁免评估差饷者。（此条文豁免由政府或财政司司长法团占用而非拥有的物业。）

③ 政府所持有并由公职人员凭借其受雇而占用作住宅或留待作此用途的物业单位或其部分，但不包括根据第 36(1) 条获豁免评估差饷者（此条文豁免并非由政府拥有而用作政府宿舍的物业）。

## 2.6.3 应纳税额

### 2.6.3.1 纳税人

除豁免评估的物业外，香港所有物业均须评估差饷。而香港持有物业单位的拥有人及占用人均为差饷的纳税人。

“物业单位”（Tenement）指作为个别或独立的租赁或持有单位或占用，或根据任何特许而持有或占用的土地（包括有水掩盖的土地）、建筑物、构筑物或建筑物或构筑物的部分；

“拥有人”（Owner）指直接从政府取得的物业单位的持有人（不论是根据租约、特许或其他形式持有），或物业单位的直接业主，或该等持有人或直接业主的代理。

对于工业装置，任何人藉任何工业装置而占用，该人亦须当作为该物业单位的占用人，并须缴付所评估的差饷。

在某些情况下，可把两个或以上物业合并评估差饷。合并物业的占用人或任何一名占用人或拥有人均为差饷纳税人，有责任缴纳合并物业的差饷。

如果物业是出租，缴交差饷的责任则由双方所订的租约条款决定，一些租约指定由租户缴交，另一些租约则可能规定租金中“包差饷”，即由业主缴交。

### 2.6.3.2 纳税范围

#### （1）物业单位

除建于新界乡村的村屋及由新界原居民拥有的丁屋，香港相关需要评估差饷的物业，包括私人物业及公共房屋，均须根据香港法例第 116 章《差饷条例》评估差饷，

#### （2）工业装置

① 凡任何土地（包括有水掩盖的土地）或建筑物或构筑物由任何人藉任何工业装置而占用，在该土地、建筑物或构筑物被如此占用的范围内，

该土地、建筑物或构筑物须当作为一个独立物业单位，不论该土地、建筑物或构筑物在其他情况下是否属物业单位；

② 就确定该物业单位应课差饷租值而言，该人藉以占用该物业单位的工业装置，须视为该物业单位的一部分。

“工业装置” (Plant) 包括电缆、渠道、管道、铁路轨道、电车轨道、油箱、工业装置或机械的固定座架及支撑物。

### (3) 作展示广告用途的土地

① 凡使用土地作展示广告用途的权利，已租给、保留给或以其他形式授予土地占用人以外的人，又或土地并未占用作其他用途，而租给、保留给或以其他形式授予土地拥有人以外的人，则就差饷而言，在符合第(2)款的规定下，该项权利须当作为一个由当其时有权享有该项权利的人占用的独立物业单位。此外，就第7及7A条而言：

□ 为征收差饷而对该独立物业单位估价时，计算租出后可预期得到的租金，须犹如租金将会包括当其时可供独立物业单位占用人展示广告用的任何构筑物或标牌所值的适当款额在内一样，即使该构筑物或标牌乃由占用人提供，或乃在上述权利租给、保留给或以其他形式授予后才提供；

□ 为征收差饷而对该独立物业单位所在的土地估价时，土地按照上述权利而用作展示广告所引致的价值或增值，不得计算在内。

② 上述独立物业单位，一旦出现以下一种情况(以先出现者为准)，即视为开始存在—

□ 在行使上述权利下架设构筑物或标牌；或

□ 依据上述权利而展示广告。

③ 就《差饷条例》第24条而言，在行使第(1)款所述权利下而将任何构筑物或标牌架设、拆除或更改，须视为对物业单位作出结构性更改。

④ 凡土地暂时或永久用作展示广告，或用作架设展示广告的构筑物或架设与展示广告相关的构筑物，但除此之外并无占用该土地，而第(1)款亦不适用，则准许将土地作此用途的人(如未能确定此人是谁，则土地的

拥有人)，须当作占用该土地，并须按照如此使用土地的价值就该土地缴交差饷。

⑤ 凡因被占用作其他用途而须评估差饷的物业单位，暂时或永久用作展示广告，或用作在其上架设展示广告的构筑物或架设与展示广告相关的构筑物，而第(1)款亦不适用，则就第7及7A条评估物业单位的应课差饷租值而言，须包括土地因作该用途而产生的增值在内。

⑥ 凡有任何广告在土地上展示，而第(1)、(4)及(5)款均不适用，则就差饷而言，该广告须当作作为一个独立物业单位，并须犹如第(1)款所指的独立物业单位一样为征收差饷而予以估价。

“土地”(Land)包括构筑物、围板、框架、柱杆或墙壁。

## 2.6.4 计税依据和税率

### 2.6.4.1 计税依据

#### (1) 评估基础

差饷的征收及估值由差饷物业估价署负责。差饷的计算，是先由差饷物业估价署为每项物业计算应课差饷租值，应课差饷租值的定义，是估计物业在指定估价依据日期作出租用途时，可取得的合理年租金。

应课差饷租值是评估差饷的基础。《差饷条例》第7(2)条对应课差饷租值的定义有以下说明：

“……须相等于在下述情况下物业单位按年租出可合理预期得到的租金

- ① 租客承担支付一般由租客支付的所有差饷及税项；以及
- ② 业主承担支付地税、修葺费用、保险费，以及维持该物业单位于能得到该租金的状况所需的其他开支。”

应课差饷租值是物业单位在公开市场出租时估计可收取的年租。“假定租赁”是惯常做法，并有法律案例支持，应课差饷租值就是假定物业以其实际状况空置出租，并获业主和租客双方同意订定租赁，然后依据物业出租后可收取的年租而估算出来。评估租金时，必须假设业主愿意承担维修费用和其他必需开支的责任，将物业单位维持于合理的状况。这意味在

评定应课差饷租值时，毋须理会一般的失修情况。然而，无法修复的严重失修、或只有耗费不菲才能修复的情况，则应加以考虑。应课差饷租值是参考同区类似物业于估价期间租金的市价，按照物业的面积、位置、设施、质素及管理水平等进行调整而计算。假如楼价上升，租金会跟随上升，应课差饷租值亦会随之而上升。

另外，对于不在差饷估价册内但须评估差饷的物业单位，估价署署长可随时作出临时估价。这做法主要适用于新落成物业单位，或曾进行结构性更改的物业单位。

### （2）评估日期

有关“差饷估价册内划一估价水平”的条文于1981年修订，规定在确定应课差饷租值时，必须参考一个指定日期，即“估价依据日期”当日的租金水平。在该日之后租金的一般变动，并不在考虑之列，因此随后的租金升跌都不会影响应课差饷租值水平。近年，估价依据日期均定为10月1日，新差饷估价册的生效日期则为翌年的4月1日，即2017/18年度差饷估价册的估价依据日期为2016年10月1日。

### （3）估价方法

估价方法主要有以下三种方法，是评估物业差饷的最常用估价方法。

#### ① 参考租金的估价方法（租金比较法）

大部分物业的估价均可参考其租金资料。当有关物业或相类似物业的租金资料在公开市场可供参考时，而这些资料符合应课差饷租值的法定定义，又或是无须作出有损其可靠性的重大调整，则依据这些资料进行估价便是最理想的估价方法。

#### ② 参考收支数据的估价方法（收支法）

如没有租金资料可供参考，或须分析有关业务的收支数据，作为占用人倘租用该物业时愿意付出租金的指标。评估物业时须假设占用人有赚取利润的动机，并假设其业务不可在其他物业经营。这种估价方法一般应用于公用事业设施、酒店、电影院等。

#### ③ 参考建筑成本的估价方法（建筑成本法）

这个估价方法适用于一些甚少出租，因而通常没有租金资料可供参考，且收支法又不适用的物业单位。香港采纳这个估价方法来评估油库、高尔夫球场、康乐会所及其他类似物业单位的差饷。

#### 2.6.4.2 税率

以 2017-2018 财政年度而言，差饷征收率为 5%。

#### 2.6.4.3 计税方法

物业的应缴差饷则是以应课差饷租值乘以一个百分比的差饷征收率计算。

差饷 = 应课差饷租值 X 税率

### 2.7 应课税品 (Dutiable Commodity)

#### 2.7.1 概述

应课税品是根据《应课税品条例》(Dutiable Commodities Regulations – Cap 109)（香港法例第 109 章）的规定，对酒类、烟草、碳氢油、甲醇及其他物质四类应课税品征税。其征收方式与国内关税相类似，但由于香港并没有对进出口货物征收关税，所以应课税品常被认为是香港关税的一种。

#### 2.7.2 税收优惠

##### 2.7.2.1 饮用酒类

凡年满十八岁的旅客，可以免税携带 1 升在摄氏 20 度的温度下量度所得酒精浓度以量计多于 30% 的饮用酒类进入香港，供其本人自用。

持香港身份证的旅客，则必须离港不少于 24 小时才可以享有以上豁免数量。

##### 2.7.2.2 烟草类

凡年满十八岁的旅客，可以免税携带下列烟草产品进入香港，供其本人自用：

- ① 19 支香烟；或
- ② 1 支雪茄，如多于 1 支雪茄，则总重量不超过 25 克；或
- ③ 25 克其它制成烟草。

需要注意的是，任何作贸易、营商或商业用途的应课税品均无免税优惠。

### 2.7.2.3 其他

下列货品获豁免缴付税款：

(1) 下列补给品：

- ① 净注册吨位多于 60 吨的船舶的补给品；
- ② 远洋拖轮的补给品；或
- ③ 飞机补给品，包括用以测试引擎的试航飞机的补给品，
- ④ 数量由关长制定，供在香港以外使用，或部分在香港以内和部分在香港以外使用；

(2) 下列油缸的燃料（1996 年第 452 号法律公告）：

① 净注册吨位多于 60 吨的船舶的油缸的燃料，但《应课税品(碳氢油的标记及染色)规例》(第 109 章，附属法例 C)所指的游乐船只的油缸的燃料除外；

② 远洋拖轮的油缸的燃料；或

(3) 飞机油缸的燃料，包括用以测试引擎的试航飞机的油缸的燃料，分量由关长制定，供在香港以外使用，或部分在香港以内和部分在香港以外使用；对将装置于主要在香港以外飞行的飞机上的飞机引擎进行坐地测试所用的飞机燃油，但须获关长书面准许；从香港出口的货品；

(4) 在关长同意下销毁的货品；

(5) 由任何船舶、飞机、铁路列车或车辆的乘客或工作人员为自用而放在其行李内进口的货品（饮用酒类或烟草除外），数量由关长藉刊登于宪报的公告所厘定；

(6) 在关长所施加条件的规限下，符合以下说明的饮用酒类或烟草：

① 由任何船舶、飞机、铁路列车或车辆的乘客或工作人员为自用而放在其行李内进口的饮用酒类或烟草；或

② 由该等乘客或人员在位于香港任何入境站抵境范围内获关长批准的地方的私用保税仓为自用而购买的饮用酒类或烟草；并其数量为关长藉刊登于宪报的公告所指定而适用于一般情况或适用于该名乘客或人员所属的乘客类别或工作人员类别的数量；

(7) 圣礼所用的葡萄酒（如获教派领导人证明为如此使用者）；

(8) 供医院管理局使用或任何获财政司司长为此而认可的教育、科学或慈善机构使用的乙醇及甲醇，但须获关长书面批准和受关长施加的条件规限；

(9) 按规定方式制造的饮用酒类，但限于符合以下条件的情况：

① 其管有人在香港任何地方管有该等饮用酒类的总数量并不超逾 50 升；

② 其所在处所内存放的该等饮用酒类并不超逾 50 升；及

③ 该等饮用酒类：

是贮存在以清楚可阅形式标明“家中自酿，不得售卖”或“Home Brewed, Not for Sale”的字眼或具相同意思的字眼的密封容器内的；或

是供实时饮用的；

(10) 关长运用其酌情决定权而当作是样本或宣传品，且向关长证明并使其信纳不具商业价值和拟转售的货品；

(11) 向关长证明并使其信纳为出口后再进口的已完税货品；

(12) 关长运用其酌情决定权而认为是真正作为私人礼物而送交给香港居民，且不具商业价值和拟转售的货品；

(13) 关长认为就此而征收税款为并不符合经济效益的货品；

(14) 向关长证明并使其信纳为已捐赠予真正的慈善机构以供在香港不收款项而派发的货品；

(15) 向关长证明并使其信纳为藉某些条例的施行而有权获给予豁免权或获豁免缴付税款的任何人所使用或耗用的货品，该等条例为《国际组织及外交特权条例》(第 190 章)、《国际组织(特权及豁免权)条例》(第 558

章)、《特权及豁免权(联合联络小组)条例》(第 36 章)、《特权及豁免权(红十字国际委员会)条例》(第 402 章)或《领事关系条例》(第 557 章);

(16) 按《应课税品(碳氢油的标记及染色)规例》(第 109 章, 附属法例 C)所指明的方式及比例而加上标记及染色物质的轻质柴油;

(17) 在领有牌照油库中用于与燃油调合的柴油, 但须获关长书面批准和受关长施加的条件规限;

(18) 从内地抵港的任何车辆的油缸中供该车辆使用的燃料, 但货车除外;

(19) 从内地抵港的货车的油缸中供该货车使用的燃料, 燃料分量如下表所订明表:

表 19

获豁免缴付税款的燃料车辆汽缸容量	获豁免的分量
3,000立方厘米以下	100升
3,000-10,000立方厘米	200升
10,000立方厘米以上	300升

(20) 抽取作为样本供政府化验师进行分析的货品;

(21) 根据和按照暂准进口证进口的货品。

### 2.7.3 应纳税额

#### (1) 纳税人

任何人士、企业及其他经济组织进口符合规定的酒类、烟草、碳氢油及甲醇到香港, 需要在香港就应课税品缴纳相关税款。

另外, 需要注意的是任何作贸易、营商或商业用途的应课税品均需要缴税。

#### (2) 纳税范围

香港特区是一个自由港(Free Port)。进口或出口货物均无须缴付任何关税, 只有四类应课税品需要缴税, 包括:

##### ① 酒类;

② 烟草(《公共卫生及市政条例》(第 132 章)第 2(1)条所指的无烟烟草产品除外)；

③ 以下各类碳氢油：

飞机燃油；

轻质柴油；

汽油；

火水。

④ 甲醇：

任何船舶或飞机在香港的时候，其乘客或船员或机员没有关长准许，不得在该船或飞机上管有、保管或控制任何超逾下列数量的应课税酒类或烟草：

就酒类而言，酒精或餐酒 1 升，或啤酒或司徒特啤酒 4 升，以及砵酒或雪利酒或力娇酒 1/2 升；

烟草 250 克，或雪茄 50 支或香烟 200 支。

如超逾上述数量的酒类或烟草是高级人员、船员、机员或乘客的财产，并贮存于根据规定为保管船舶或飞机补给品而设的地方，且已在规定的纪录上显示和列于进出口陈述书及船舶或飞机补给品申请书之内，则准许超逾上述数量，亦不可予以没收。

#### 2.7.4 计税依据和税率

(1) 酒类：

以下各种酒类须按所列的税率缴税，税率以价值的百分率表示：

表 20

1.	在摄氏 20 度的温度下量度所得酒精浓度以量计多于 30% 的酒类	100%
2.	在摄氏 20 度的温度下量度所得酒精浓度以量计不多于 30% 的酒类，葡萄酒除外	0%
3.	葡萄酒	0%

如无可用资料或资料不足，以致海关关长（或关长为评定须缴税款而授权的任何人员）无法厘定在任何时间以一批托运的形式进口而分量少于 12 升的酒类的价值，则可按每升港币 160 元的税率评定该批酒类的须缴税款。

(2) 烟草类：

烟草须按以下税率缴税：

表 21

1.	每 1000 支香烟	港币 1,906
2.	雪茄	每公斤港币 2,455
3.	中国熟烟	每公斤港币 468
4.	所有其他制成烟草，拟用作制造香烟者除外	每公斤港币 2,309

任何长逾 90 毫米（不包括任何滤嘴或烟嘴口）的香烟，每增加 90 毫米或不足 90 毫米即视作另一支香烟计算。

(3) 碳氢油类：

碳氢油类须按下列每升税率缴税：

表 22

飞机燃油	港币 6.51
汽油（含铅汽油）	港币 6.82
汽油（无铅汽油）	港币 6.06
轻质柴油	港币 2.89
超低含硫量柴油	港币 2.89
欧盟 V 期柴油	港币 0.00

(4) 甲醇：

甲醇及任何含甲醇的混合物均须按每百升(在摄氏 20 度的温度下量度)港币 840 元的税率缴税。此外，酒精浓度以量计超逾 30%的每 1%，须按每百升额外缴纳港币 28.10 的税率。

## 2.8 印花税 (Stamp Duty)

### 2.8.1 概述

印花税是就文书征收的税种，其征收对象是对证明交易的文书，并不是有关交易的本身。“文书”(Document)一词在《印花税条例》第 2 条中的定义是包括“一切书面文件”(Written Document)。即，如果相关交易没有开立证明交易的文书(例如：口头租约)(Verbal Tenancy Contract)，就无需缴付印花税。

### 2.8.2 税收优惠

根据《印花税条例》载有关于豁免或宽免可予征收印花税交易的条文，可获豁免缴交额外印花税的情况如下：

① 提名父母、配偶、子女或兄弟姐妹接受物业权益(就额外印花税而言，税务局会接受有血缘关系者、有半血缘关系者、被领养者、或继父母、继子女及继父母的子女属上述关系)；

② 增加/删除原有买家的父母、配偶、子女或兄弟姐妹的名字；

③ 由法院判令或命令作出或依据法院判令或命令作出的物业出售，转让或归属，包括所有按《土地(为重新发展而强制售卖)条例》发出的强制售卖令，以及不论是否属《税务条例》第 2 条所指的财务机构的承按人取得的止赎令，以及卖家出售其自法院判令或命令出售/转让予或归属予卖家的物业；

④ 出售物业仅关乎破产人的产业或因无能力偿付其债项由法院清盘的公司的财产；

⑤ 属《税务条例》第 2 条所指的财务机构的承按人，或该承按人委任的接管人，透过不同方式把已承按的物业出售；

⑥ 相联法人团体之间进行物业买卖或转让；

⑦ 把物业出售或转让予政府；

⑧ 出售或转让与离世者的遗产有关的物业，以及出售或转让一个从离世者遗产中继承或根据生存者取得权取得的住宅物业。

另外，未经发展的土地上兴建的住宅单位和一手住宅物业的销售无须征收额外印花税。

综上所述，较为重要的豁免及宽免如下：

- 与政府的交易和领事馆处所租约终等
- 以婚姻为代价的馈赠
- 向慈善机构作出的馈赠
- 法人团体内的转让
- 实益权益不变

“法人团体内的转让”，一般情况下，在同一法人团体内两家关联公司，其中一间公司持有另一间公司不少于 90% 已发行股本的实益权益，或是有一间第三者公司持有另一间公司不少于 90% 已发行股本的实益权益，对其两家关联公司之间之转让证券转让书和不动产转易契可获豁免印花税。

“实益权益不变”，如果纳税人所订立的证券转易契或转让书不涉及实益权益的转移，有关的文书可豁免缴纳印花税。这情况一般适用于委任受托人代表拥有人持有物业或证券的文书，或受托人将物业或证券归还受益人的文书。

### 2.8.3 应纳税额

#### (1) 纳税人

印花税是就文书征收的税种，纳税人为签立了应税文书的双方或多方，而双方或多方需共同及个别地负责缴纳印花税。纳税人无论是个人或是公司处于香港境内或是境外，只要属于《印花税条例》附表 1 所示的下列四个类别，需就书立的应税文书缴纳印花税。

转让或租赁坐落香港的不动产；（例如：住宅，土地等）

转让香港证券；（例如：买卖证券，证券借贷等）

发行香港不记名文书；及

文书的复本及对应本。

## (2) 征税范围

印花税有一定的地域征收范围是在交易主体的财产性质上，而不是签订文书的地方。即使文书是在香港以外地方签订，也需要征收印花税。

四类应征收印花税的文书载于《印花税条例》附表 1 中。这些应征收印花税的文书分别为：

第 1 类：坐落香港的不动产；第 2 类：香港证券；第 3 类：香港不记名文书；第 4 类：第 1，第 2 及第 3 类可征收印花税文书的复本及对应本。

## 2.8.4 计税依据、税率和计税方法

### 2.8.4.1 计税依据

印花税是以文书的代价（售价）或文书所涉及不动产或证券的价值两者中的较高数额计算。

实际执行方面，印花税署署长会先根据申报的售价征收印花税。如果转让的不动产或证券的价值在其后被认为高于申报的代价，则印花税署署长会作出进一步评税，按超过申报售价的价值征收额外的印花税。不动产转让的印花税值是按不受留置权限制的物业市值计算。市值一般会由差饷物业估价署署长提供。就非住宅物业来说，厘定价值是以转让日为准。证券转让的印花税值是按所转让证券的净值计算。在厘定印花税值时，印花税署署长一般会根据有关公司最近期的账项，重新评估该公司资产在证券转让时的市值。

### 2.8.4.2 税率及计算方法

(1) 关于不动产（第 1 类）(Immovable Property)：

“不动产” (Immoveable Property) 的定义是土地、土地上的任何产业、权利、权益或地役权以及附连在土地的对象 (即建筑物)。不动产交易涉及的文书主要包括 1) 不动产的买卖、2) 不动产的转易及 3) 不动产的租赁。

关于“不动产的买卖”，在香港适用于买卖不动产的应税文书一般分为三类：

- 临时买卖协议；
- 正式买卖协议；及
- 售卖转易契（一般称为“转让契”）。

在 1992 年以前，临时买卖协议及正式买卖协议均不属于售卖转易契的定义范围。香港政府为了限制住宅物业的炒卖活动（特别是炒卖楼花活动），于 1992 年起，扩大了印花税征收范围，将买卖住宅物业的协议纳入印花税的征税范围内，而非住宅物业则只有在正式的转让环节（即书立转易契时）才需要缴纳印花税。

而其后按照临时买卖协议签立的正式买卖协议及售卖转易契，则只须缴纳定额印花税港币 100 元。

① 不动产的买卖 (Sale of Immovable Property)

由 2013 年 2 月 23 日起，除非获豁免或另有规定，买卖或转让香港不动产（住宅或非住宅物业）的印花税须以较高“从价印花税”的税率（第 1 标准）征收，税率如下：

表 23 税率

代价或市值	应缴税款
\$ 1-\$ 2,000,000	代价的 1.5%
\$ 2,000,001-\$ 2,351,760	\$ 30,000 + ((代价 - \$ 2,000,000) X20%)
\$ 2,351,761-\$ 3,000,000	代价的 3%
\$ 3,000,001-\$ 3,290,320	\$ 90,000 + ((代价- \$ 3,000,000) X20%)
\$ 3,290,321-\$ 4,000,000	代价的 4.5%
\$ 4,000,001-\$ 4,428,570	\$ 180,000 + ((代价- \$ 4,000,000) X20%)
\$ 4,428,571-\$ 6,000,000	代价的 6%
\$ 6,000,001-\$ 6,720,000	\$ 360,000 + ((代价- \$ 6,000,000) X20%)
\$ 6,720,000 -\$ 20,000,000	代价的 7.5%
\$ 20,000,000-\$ 21,739,120	\$ 1,500,000 + ((代价- \$ 20,000,000) X20%)
\$ 21,739,120 以上	代价的 8.5%

然而，上述的第 1 标准税率不适用于以下情况：

A. 买方是香港永久性居民，而他在购买有关住宅物业（不论是否连同同一个车位）时，是代表自己行事及在香港没有拥有任何其他住宅物业（及车位，如适用）；

B. 由多于一名香港永久性居民以分权拥有人或联权拥有人方式共同购入住宅物业（不论是否连同同一个车位），而他们在购买有关住宅物业时，各人均是代表自己行事及在香港没有拥有任何其他住宅物业（及车位，如适用）；

C. 由一名香港永久性居民与其非香港永久性居民的近亲（即配偶、父母、子女、兄弟或姊妹）以分权拥有人或联权拥有人方式共同购入住宅物业，他们在购买有关住宅物业时，各人均是代表自己行事及在香港没有拥有任何其他住宅物业；

D. 近亲之间买卖或转让住宅物业，不论他们是否香港永久性居民及在购买或转让该物业时，是否在香港拥有任何住宅物业；

E. 提名一名在香港拥有住宅物业的近亲（不论是否香港永久性居民）订立转易契。

F. 购买人购买住宅物业或非住宅物业是由法院判令或命令作出或依据法院判令或命令作出的，该等法院判令或命令包括不论是否属《税务条例》第 2 条所指的财务机构的承按人取得的止赎令；

G. 根据转易契，将一个按揭住宅物业转让或归属于该物业的承按人（该承按人须属《税务条例》第 2 条所指的财务机构），或该承按人委任的接管人；

H. 因原有的一个物业已

由市区重建局因进行市区重建计划购买或其他方式取得；或

根据《收回土地条例》（第 124 章）第 3 条发出的命令被收回或根据该条例第 4A 条藉协议购买；或

依据由土地审裁处根据《土地（为重新发展而强制售卖）条例》（香港法例第 545 章）第 4(1)(b)(i) 条作出的售卖令已出售；或

根据一项根据《地下铁路（收回土地及有关规例）条例》（香港法例第 276 章）第 4(1) 条作出的命令收回；或

- 根据一项根据《道路(工程、使用及补偿)条例》(香港法例第 370 章)第 13(1)条作出的命令收回; 或
- 根据一项根据《铁路条例》(香港法例第 519 章)第 16 或 28(1)条作出的命令收回; 或
- 根据一项根据《土地征用(管有业权)条例》(香港法例第 130 章)第 3(1)或(2)条作出的征用令被征用; 或
- 根据一项根据《土地排水条例》(第 446 章)第 37(2)条作出的命令收回而取得一个替代物业, 该人在取得替代物业的交易是代表自己行事

在此情况下, 较低的”从价印花税“税率(第 2 标准)将适用。第 2 标准税率如下:

表 24 第二标准税率

代价或市值	应缴税款
\$ 1-\$ 2,000,000	\$ 100
\$ 2,000,001-\$ 2,351,760	\$ 100 + ((代价 - \$ 2,000,000) X10%) )
\$ 2,351,761-\$ 3,000,000	代价的 1.5%
\$ 3,000,001-\$ 3,290,320	\$ 45,000 + ((代价- \$ 3,000,000) X10%) )
\$ 3,290,321-\$ 4,000,000	代价的 2.25%
\$ 4,000,001-\$ 4,428,570	\$ 90,000 + ((代价- \$ 4,000,000) X10%) )
\$ 4,428,571-\$ 6,000,000	代价的 3%
\$ 6,000,001-\$ 6,720,000	\$ 180,000 + ((代价- \$ 6,000,000) X10%) )
\$ 6,720,000 -\$ 20,000,000	代价的 3.75%
\$ 20,000,000-\$ 21,739,120	\$ 750,000 + ((代价- \$ 20,000,000) X10%) )
\$ 21,739,120 以上	代价的 4.25%

注意: 香港政府于 2016 年 11 月 4 日宣布将修订《印花税法例》以调高住宅物业交易的“从价印花税”税率至划一 15%。待相关法例获立法会通过, 任何在 2016 年 11 月 5 日或以后签立以买卖或转让住宅物业的文书, 除获豁免或另有规定外, 均须按新的“从价印花税”税率缴付“从价印花税”, 税率划一为物业的代价款额或市值(以较高者为准)的 15%。

## ② 额外印花税 (Special Stamp Duty):

为遏抑住宅物业的投机炒卖活动，香港政府对在 2010 年 11 月 20 日及以后取得的住宅物业，并在取得后二十四个月内（物业是在 2010 年 11 月 20 日或之后至 2012 年 10 月 27 日前取得）或 36 个月内（物业是在 2012 年 10 月 27 日或之后取得）将其转售，须于从价印花税之上缴付“额外印花税”。该税是根据物业交易的代价款额或物业市值（以较高者为准），按转让方转让前持有物业的不同持有期而定的税率计算。

表 25

不同的物业持有期	在 2010 年 11 月 20 日或之后至 2012 年 10 月 27 日前取得物业	在 2012 年 10 月 27 日或之后取得物业
物业在六个月或以内转售	15%	20%
超过六个月但在十二个月或以内转售	10%	15%
超过十二个月但在二十四个月或以内转售	5%	10%
超过 24 个月但在 36 个月或以后	-	10%

买卖双方 在物业转售交易中须共同及个别承担缴付额外印花税的责任。另外，于 2010 年 11 月 20 日前已取得的住宅物业，不论其什么时候处置都无须缴纳额外印花税。

### ③ 买家印花税 (Buyer's Stamp Duty)

由 2012 年 10 月 27 日起，香港政府就住宅物业交易加征“买家印花税”。除非获豁免（一般是買方或承讓人為代表自己行事的香港永久性居民（即该人为物业的名义及实益拥有人）），“买家印花税”适用于 2012 年 10 月 27 日或之后就住宅物业所签立的买卖协议或售卖转易契。“买家印花税”是在现有的从价印花税及“额外印花税”（如适用）之上，就住宅物业交易加征的印花税，税率为物业交易的代价或物业市值（以较高者为准）的 15 %。

### ④ 不动产的转易 (Conveyance of Immovable Property):

不动产的转易一般适用于赠予或以低于十足价值转让不动产的情况。

若不动产转易契不带有任何有值代价，则转让的唯一文书就是赠予契据(也称作转让书或转易契)。

赠予契据或以低于十足价值买卖不动产的协议，其同样适用买卖不动产的印花税率。但因其不动产的转易价值未能实际反映在相关协议或契据上，故其计税基准不会以相关文件的上述款额为准，而是采用该被转易不动产的市值计算作为计税基准。

⑤ 不动产的租赁 (Lease of Immovable Property):

有关坐落香港不动产的租赁合同(租约)，根据租约上的合同总价或平均年租，在签立后三十天内加盖印花。相关适用印花税税率如下：

表 26

租赁期	印花税率
租赁期不肯定	平均年租的 0.25%
一年或以下	租金总额的 0.25%
超过一年但不超过三年	平均年租的 0.5%
超过三年	平均年租的 1%

租赁合同所涉及的各方和其他签立租约的人均需负责缴付印花税，但实际上，印花税一般是由出租人和承租人平均分担。若租约其后依据已加盖适当印花的租约协议订立，则该租约只需缴付\$3的定额印花税，而加盖印花的期限也是签立租约后三十天内。如果租约内只有对顶手费的约定，则印花税率与土地转让契约所付的相同。如果租约内包括有顶手费及租金的规定，则租约内规定的顶手费，须付从价印花税 4.25%；至于租约内规定的租金，印花税率则因租期长短而异（即由每年租金的 0.25%至 1%不等）。

(2) 香港证券(第2类)(Hong Kong Stock):

香港证券主要包括在香港注册成立的公司或是在香港联合交易所上市的公司股份。而一般非股权或资本投资性质之票据则不属于香港证券范围，例如：借贷资本，汇票或承付票，存款证，债券等。

而有关之应税文件的税率主要分为：

- ① 成交单据（买单或卖单）（印花税率：买卖双方各 0.1%）
- ② 证券转让文书（定额印花税\$5）

**【证券买卖】** (Sale and Purchase of Hong Kong Stock)

公司或个人以主事人或代理人身份购买或售卖香港证券的人士必须签订成交单据（买单或卖单），按代价或证券价值的 0.1% 缴付印花税。由于购买人和售卖人必须各自签订成交单据，因此交易的印花税合计为 0.2%。如果成交单据是在香港签订，便须在签订后两天内缴纳印花税。如在香港境外签订，则须在签订后三十天内缴纳。

如果证券转让文书是在香港签订，便须在签订前缴纳印花税。如在香港境外签订，则须在签订后三十天内缴纳。

**【赠予及低于十足价值的转让】** (Transfer operating as a voluntary disposition inter vivos)

这类赠予或低于十足价值的转让文书，因其价值未能在转让证券文件上反映，因而须按所转让证券的市值而非代价来计算印花税。印花税计算以代价或所转让股份价值的 0.2% 征收从价印花税，另加定额印花税港币 5 元。适用于证券买卖之印花税较转让不动产为低，在某些情况下，转让公司股权是利减省印花税的税负。举例：如 A 公司拥有一项不动产（价值港币 500 万），并打算出让予第三方，A 公司可以选择转让其不动产或转让其公司 100% 股权，其实际印花税计算将会有很大的差别：转让不动产：（第一类） $\$5,000,000 \times 3\% = \$150,000$  转让公司股权：（第二类） $\$5,000,000 \times 0.2\% = \$10,000$

但因转让公司可能会承担其以往的经营风险和债务，故此在一般情况下，建议选择交易方式时需了解相关公司之背景和财务状况，以免承受不必要的风险和支出。

**【证券借用及借出】** (Stock borrowing and Lending)

证券售卖或购买的定义也包括以有值代价进行的任何产权处置或取得（分配除外）。因此，借出及借用香港证券就如售卖及购买一样须征收印花税。

一如售卖及购买香港证券般，证券借用交易须表面上按代价或所借证券价值两者中的较高数额的 0.2%征收印花税。

证券交还时，会被视为另一宗证券售卖及购买，因而同样须征收 0.2% 的印花税。

(3) 不记名文书 (第 3 类) (Bearer Instruments):

不记名文书一般是任何借交付即可将证券转让的给予持文书人的文书，包括：

- ① 在香港发行的不记名文书；或
- ② 由在香港组成的法人团体或由他人该法人团体在其他地方发行的不记名文书，或由在香港设立的并非法团体的团体或由他人代该团体在其他地方发行的不记名文书

香港不记名文书必须在发行前按发行时市值的 3% 加盖印花。

(4) 复本及对应本 (第 4 类) (Duplicates and Counterparts):

任何印花税应税文书 (包括上述第 1、第 2 及第 3 类) 其复本及对应本征收 \$5 的定额印花税。

加盖印花期限是签立日后七天内，或文书正本获准的较长期限。

## 2.9 商业登记费 (Business Registration Fee)

### 2.9.1 概述

根据《商业登记条例》Business Registration Regulations (香港法例第 310 章) 的规定，任何在香港经营业务的人士 (包括海外个人或公司)，需为其业务申请商业登记证来从事商业活动，并且缴付商业登记费及政府征费。

需要注意的是，商业登记并非以规管商业活动为目的，也不等同于营业执照。

### 2.9.2 征收优惠

如下情况可豁免征收商业登记费及征费：

任何属于公共性质的慈善、宗教或教育机构：得自其生意或业务的任何利润，仅作本身的慈善、宗教或教育用途，并无在香港以外地方大量花费；及上述生意或业务是在确实贯彻该机构的明订宗旨下经营的，或与上述生意或业务相关的工作主要是由设立该机构所惠及的人进行的；

从事以下业务：农业，包括种植供销售的蔬果花卉；繁育或饲养牲畜（包括生产奶品）、家禽（包括生产蛋类）、蜜蜂（包括生产蜂蜜）或鱼类（包括甲壳类动物及蚝）；渔业；但本段并不适用于根据《公司条例》（香港法例第 622 章）在香港成立为法团的公司或《公司条例》（香港法例第 622 章）第 XI 部适用的公司；政策局局长藉根据规例所不时准予豁免的其他业务。

小型业务可获豁免缴费：

如纳税人业务每月的平均生意额不超过以下限额，可申请豁免缴付商业登记费及征费：

主要凭提供服务以赚取利润的业务 \$10,000（由 1996 年 4 月 1 日起生效）

其他业务 \$30,000（由 1996 年 4 月 1 日起生效）

对于现有业务，上述每月平均生意额须为紧接申请提出前 6 个月的每月平均款额。至于新开业务，则须为该业务开业后首 6 个月的估计平均款额。根据《商业登记条例》规定，局长在接获按照订明的方式提出的豁免申请后，如信纳有关业务情况，可豁免经营该业务的人缴付订明的商业登记费及征费。

如豁免是在订明的商业登记费及征费缴付后才批给的，该登记费及征费将被退还纳税人。

如独资东主或相同合伙人同时经营两项或多于两项业务，则任何一间该等业务均不会获得豁免。

### 2.9.3 征收规定

#### (1) 征收对象

任何在香港独资 (Sole Proprietor)、合伙 (Partnership) 或以公司 (Company) (包括香港和海外成立的公司) 形式开展业务的经营者须于有关业务开始经营起计 1 个月内办理商业登记, 是商业登记的纳税人。

香港税务局不会接纳任何不存在或尚未开始经营的业务的商业登记申请。

## (2) 征收范围

须办理商业登记的“业务”(Business) 包括:

① 以营利为目的而从事的任何形式的生意、商务、工艺、专业、职业或其他活动;

② 为会员提供设施、服务及专用处所, 以便进行社交或康乐活动的会社;

③ 所有根据《公司条例》在香港注册成立的有限公司, 或非在香港成立但在香港设有营业地点的有限公司, 不论其实际上是否有在香港经营业务。

④ 所有在香港设有代表办事处或联络办事处, 或出租其在香港的物业的非在香港成立的有限公司, 不论其有否在香港设立营业地点。

如果相关业务或公司只有职位或受雇工作的人士, 不会被视为经营业务, 亦无须办理登记。

另外, 根据《商业登记条例》规定的下列各有关人士从事的服务或经营活动, 不必办理商业登记:

① 慈善机构;

② 农业、园艺或渔业的经营 (此项豁免不适用于根据《公司条例》成立为法团或须注册的公司);

③ 擦皮鞋的生意; 以及

④ 根据《小贩规例》须要领取牌照的各种小贩生意 (在建筑物内经营者除外)。

## 2.9.4 征收依据和费率

经营业务人士，可选择发出 1 或 3 年有效期的商业登记证。经营人士一经提出选择，该选择将持续有效，直至他另行以书面形式撤销选择为止。

表 27

日期	商业登记证						分支机构登记证					
	1 年证			3 年证			1 年证			3 年证		
	登记费	征费	总数	登记费	征费	总数	登记费	征费	总数	登记费	征费	总数
2017 年 4 月 1 日或以后	2,000	250	2,250	5,200	750	5,950	73	250	323	189	750	939

## 2.10 汽车首次登记税 (Motor Vehicle First Registration Tax)

### 2.10.1 概述

香港没有特别针对进出口货物（包括汽车）征收关税，但为了减少香港特别行政区道路之负荷和控制进口车辆之数目，减低空气污染，香港政府根据《汽车（首次登记税）条例》（香港法例第 330 章）对所有在香港道路上首次使用的汽车，征收“汽车首次登记税”。

负责计算及征收“汽车首次登记税”之部门并非香港税务局，而是香港运输署，而署方更负责车辆的公布零售价目表。

负责评定进口车辆的应课税值是香港海关，而香港海关亦会为汽车的进口商和分销商进行登记，以及处理汽车进口申报。

### 2.10.2 税收优惠

符合以下情况者，可以享受减免税：

① 任何汽车如纯粹以电力驱动及并不排放任何废气，则无须就该辆汽车缴付税款（2017 年 4 月 1 日起，电动私家车只有港币 97,500 元上限的首次登记税宽免额）。

② 行政长官可批准全部或部分免除须缴付的首次登记税，并可就税款的免除附加条件。

③ 如就汽车申请首次登记的伤残人士能够令署长信纳他适宜驾驶该汽车，他没有法律责任就该汽车的应课税价值中为首的港币 300,000 元缴付首次登记税。

④ 如伤残人士要求获得豁免，而有关汽车的应课税价值超过港币 300,000 元，则署长须按适用于未扣除豁免额的全部应课税价值的比率，就结余的应课税额评估首次登记税。

⑤ 伤残人士如在之前 5 年内曾登记一辆获豁免的汽车，或曾在无须缴税下登记一辆汽车，即无权登记一辆获豁免的汽车，但如署长按其绝对酌情决定权信纳情况特殊，则属例外。

⑥ 由 2007 年 4 月 1 日起，申请人前往运输署香港牌照事务处为其私家车递交首次登记申请时，如能同时提交有效的《环保私家车证明书》，在文件及资格获核实后，可获宽减汽车首次登记税 30%，宽减上限为每辆港币 50,000 元。

### 2.10.3 应纳税额

#### (1) 纳税人

车辆可以个人或注册公司名义作汽车首次登记，而该人士或公司同时成为汽车首次登记税的纳税人。

申请汽车首次登记的人士指：

- ① 购买汽车的个人或公司；或
- ② 汽车的进口者（如该个人或公司并非注册进口者）。

而上述人士还应是汽车申请首次登记的人士。个人购买汽车必须年满十八岁。

#### (2) 纳税范围

任何人士从香港分销商购买汽车或是自行进口汽车，都需要为汽车在香港进行首次登记手续，并须在该汽车首次使用道路前在香港缴付首次登记税。

登记车主、申请首次登记的人或申请更改登记汽车所有权的人，如其购买的二手汽车或本地装配汽车，价格高于以下总数的价格出售的，需要交纳额外首次登记税。

该总数即根据《汽车（首次）登记税》第 4E(2)(a)(i)、(ii)及(iia)或(c)条，按该辆汽车是新汽车（本地装配汽车除外）且已公布的零售价。额外交纳首次登记税是以此总数计算应课税价值，加上就该辆汽车所缴付或须缴付的首次登记税后得出的总数。

#### 2.10.4 计税依据、税率及计税方法

##### (1) 计税依据

首次登记税是以该汽车的应课税值及根据汽车（首次登记税）条例附表内就该类别的汽车所指明的百分率计算。

一般来说，车辆的应课税值是根据该车辆香港运输署公布的零售价或根据香港海关评估的临时应课税值来计算。

计算某辆汽车的应课税价值通常按如下的原则：

① 凡该辆汽车是新汽车（本地装配汽车除外）而已有公布零售价的，其应课税价值为下述各项的总和：

- 该辆汽车的公布零售价，包括制造商的任何保证及任何其他强制性保证；
- 为该辆汽车所安装或将于进行首次登记后 6 个月内为该辆汽车安装的任何自选配件的公布零售价；
- 该辆汽车售卖时所附带的任何不论是否即时生效的保证（制造商的保证及任何其他强制性保证除外）的公布零售价；
- 在不损害第(iii)款的一般性原则下，就该辆汽车的购买及进口而已缴付或须缴付的任何经纪费用或代理费用；及
- 在根据第(iii)款作出的公告内宣布为本节所指的费用，或属在该公告内宣布为本节所指的费用类别的费用。

② 凡该辆汽车是本地装配汽车的新汽车，其应课税价值为下述各项的总和：

- 底盘或驾驶室及底盘的公布零售价，包括制造商的任何保证及任何其他强制性保证；
  - 为该辆汽车所安装或将于进行首次登记后 6 个月内为该辆汽车所安装的任何自选配件的公布零售价；
  - 该辆汽车售卖时所附带的任何不论是否即时生效的保证（制造商的保证及任何其他强制性保证除外）的公布零售价；
  - 署长就添加在底盘或驾驶室及底盘的指明附加物而以规例订定的价值；
  - 在不损害一般性原则下，就该辆汽车某些部分的购买及进口而已缴付或须缴付的任何经纪费用或代理费用；及
  - 在根据条例作出的公告内宣布为本节所指的费用，或属在该公告内宣布为本节所指的费用类别的费用，
  - 如向署长证明并使其信纳该辆汽车的附加物以前曾课税且转换附加物的订明条件已获遵从，则就计算汽车的应课税价值而言，附加物的价值不得计算在内。
- ③ 凡该辆汽车是香港进口的新汽车而无公布零售价的，其应课税价值为：
- 就已付价格作出的声明价值（根据《汽车首次登记税》第 4D 条所作的声明价值）；或
  - 如署长不信纳就已付价格作出的声明价值（根据第 4D 条所作的声明价值）反映该辆汽车的市值（包括连带的运费及保险费），则课税价值应为署长在考虑该辆汽车的车龄及该辆汽车在原产地的零售价后所制定的其他价值，包括为使该辆汽车达至符合首次登记规定所需要的状态而需要的一切物料和工程方面的费用。
- ④ 凡该辆汽车在其运输入香港前已在香港以外地方以任何进口者名义登记（二手进口汽车），其应课税价值为就已付价格作出声明（根据第 4D 条声明）的该辆汽车的声明价值减去署长容许的折旧；
- ⑤ 凡该辆汽车是曾在香港的道路上合法使用过的汽车（被制造商、进口者、分销商或零售商或根据车辆行驶许可证而在进行首次登记前使用过

的汽车除外)，而该辆汽车已变成首次须予缴付首次登记税或已变成须予缴付额外首次登记税，其应课税价值为—

A. 根据上述①、②或③段（视属何情况而定）计算的应课税价值，减去：

- 由该辆汽车不再是新汽车之日起至该辆汽车变成应课首次登记税或额外首次登记税之日的一段期间按订明的比率计算的折旧；月内少于 15 天者，该月不计算在该段期间内，但若有 15 天或以上者，则作一个月计算；及
- 任何已期满部分的保证（制造商的保证及任何其他强制性保证除外）的价值，而该价值须以该保证的公布零售价或（如无公布零售价）根据第 4D 条声明的声明价值为基准而计算；或

B. 凡不能根据上述 A、B 或 C 段确定应课税价值，则由署长决定按何价值去计算汽车的价值。

## （2）税率

表 28

	公布零售价或海关评估应课税值	税率
1	私家车	
	1、 最初的港币 150,000	40%
	2、 其次的港币 150,000	75%
	3、 其次的港币 200,000	100%
	4、 剩余的应课税价值	115%
2	客货车以外的货车	15%
3	的士、小巴、巴士或特别用途车辆	3.7%
4	电单车、机动三轮车	35%
5	许可车辆总重不超过 1.9 公吨的客货车	
	5、 最初的港币 150,000 应课税价值	35%
	6、 其次的港币 150,000 应课税价值	65%
	7、 其余应课税价值	85%
6	许可车辆总重超过 1.9 公吨的客货车	17%

## （3）计税方法

汽车（首次）登记税 = 应课税价值 x 适用税率。

## 2.11 博彩税 (Betting Duty)

### 2.11.1 概述

博彩税是根据《博彩税（修订）条例》（香港法例第 108 章）的规定，香港政府对于在香港取得博彩收益所征收的税种，包括香港赛马会所收取的赛马投注、足球博彩投注及六合彩收益等。因为博彩税是在投注环节向获批准之投注举办商征收，所以一般大众市民是不需要缴交博彩税的。

### 2.11.2 税收优惠

暂无相关优惠政策。

### 2.11.3 应纳税额

#### （1）纳税人

博彩税是就六合彩的收益、以及获批准的赛马和足球比赛投注的净投注金收入，在投注环节向投注举办商征收的税种，而并不会向中奖人士收取此税种。因此，获香港政府批准营运之投注举办商是博彩税的纳税人。而投注博彩活动中之中奖者（例如：六合彩头奖得主，三 T 中奖得主等）是不需要缴交博彩税。

任何人举办民间博彩活动，而并非接受公从投注博彩之公司或个人将不需缴纳博彩税。

#### （2）纳税范围

博彩税的纳税范围如下：

- ① 获批准的公司从举办赛马投注所得的净投注金收入征税；
- ② 获批准的现金彩票活动所受的供款或参加款项；
- ③ 获批准的公司从举办奖券活动的收益征税；
- ④ 获批准的公司从举办足球比赛投注所得的净投注金收入征税

然而，一般民间抽奖活动是不纳入博彩税征收范围。

### 2.11.4 计税依据、税率及计税方法

#### （1）计税依据

针对不同的项目，其计税的依据也不同。

① 赛马投注：

就赛马投注举办商从举办获批准赛马投注而就每一课税期取得的净投注金收入以累进税率征收。即：就每一课税期取得的净投注金收入，以每一级别的赛马博彩毛利乘以相关累进税率。

**【毛利】**即投注额减去派彩及回扣（适用于投注人士的落败投注额达1万元或以上）。

② 现金彩票：

按经批准出售的现金彩票收益。

奖券活动(六合彩)

由获批准的公司所发行的六合彩券收益。

③ 足球比赛投注：

由2003年7月18日起，获批准的公司从举办足球比赛投注所取得的净投注金收入须课博彩税。

④ 加收赛马博彩税：

如符合下面情况，将可能加收赛马博彩税：

A. 某完全有关课税期的保证款额多于下述税款——

◆根据第6GD(1)条对首名赛马投注举办商从举办获批准赛马投注而就该课税期取得的净投注金收入征收的赛马博彩税；或

◆根据第6GD(2)(b)(iii)条就符合以下描述的非合资格投注征收的赛马博彩税——

就首名赛马投注举办商举办的获批准赛马投注而获接受；及  
与该课税期有关；或

B. 某局部有关课税期的保证款额多于下述税款——

◆根据第6GD(1)条对首名赛马投注举办商从举办获批准赛马投注而就该课税期取得的净投注金收入征收的赛马博彩税的有关份额；或

◆根据第6GD(2)(b)(iii)条就符合以下描述的非合资格投注征收的赛马博彩税的有关份额：就首名赛马投注举办商举办的获批准赛马投注而获接受，以及与该课税期有关。

(2) 有关税率

表 29

赛马投注			现金彩票活动	奖券活动(六合彩)	足球比赛投注		
税率		税率%					
	(a)	最初 \$11,000,000,000 的净投注金收入	72.5	按付款、供款或参加款项的 30%	奖券活动收益的 25%	净投注金收入的 50%	
	(b)	其次 \$1,000,000,000 的净投注金收入	73				
	(c)	其次 \$1,000,000,000 的净投注金收入	73.5				
	(d)	其次 \$1,000,000,000 的净投注金收入	74				
	(e)	其次 \$1,000,000,000 的净投注金收入	74.5				
	(f)	余额	75				
			折扣率				
	-	香港以外的地方(指明地方除外)的折扣率	50%				
	-	指明地方的折扣率(澳门)	40%				

(2) 计税方法(赛马投注)

① 净投注金收入的计算:

赛马投注举办商从举办获批准赛马投注而就某课税期取得的净投注金收入,须运用以下公式计算为  $Q - Y$ 。

② 就在香港以外的地方(指明地方除外)获接受的合资格投注征收的公式:  $P \times (S/Q) - (K \times (S/Q) \times \text{有关税率} \times \text{就在香港以外的地方(指明地方除外)所定的折扣率})$

③ 就在每个指明地方获接受的合资格投注征收的公式:  $P \times (T/Q) - (K \times (T/Q) \times \text{有关税率} \times \text{就指明地方所定的折扣率})$

④ 就非合资格投注征收公式:  $P \times [(Q - R) / R]$

其中:

A. P 代表若非因《博彩税条例》第(2)(a)款,根据第(1)款就赛马投注举办商从举办获批准赛马投注而就有关课税期取得的净投注金收入征收的赛马博彩税;

B. Y 代表在该课税期内变为须由该举办商派发或支付的彩金及投注回扣的总额。

C. Q 代表符合以下描述的投注的总额——

- a. 就有关赛马投注举办商举办获批准赛马投注而获接受; 及
- b. 与有关课税期有关;

D. R 代表符合以下描述的合资格投注的总额——

- a. 就有关赛马投注举办商举办获批准赛马投注而获接受; 及
- b. 与有关课税期有关;

E. S 代表符合以下描述的合资格投注的总额——

- a. 就有关赛马投注举办商举办获批准赛马投注而在香港以外的地方(指明地方除外)获接受; 及
- b. 与有关课税期有关;

F. T 代表符合以下描述的合资格投注的总额——

- a. 就有关赛马投注举办商举办获批准赛马投注而在指明地方获接受;
- b. 与有关课税期有关;

G. K 代表有关赛马投注举办商从举办获批准赛马投注而就该课税期取得的净投注金收入。

## 2.12 机场旅客离境税 (Air Passenger Departure Tax)

### 2.12.1 概述

机场旅客离境税是根据《飞机乘客离境税条例》(香港法例第140章)的规定,向乘搭飞机离开香港的乘客征税。

### 2.12.2 税收优惠

以下情况的旅客则可获得豁免机场旅客离境税:

(1) 直接过境乘客，即由香港以外的地方乘搭飞机抵达机场的直接过境乘客，而此类乘客：

① 不经过入境检查，但如由于非乘客所能控制并获处长信纳的原因而经过入境检查者则属例外；并

② 于其后乘搭同一架飞机离开香港，或由于该架飞机被宣布不能提供服务而乘坐另一架飞机离开香港。

(2) 转机过境乘客，即从香港以外的地方乘搭飞机抵达机场的过境乘客，而此类乘客既不是直接过境乘客，亦：

① 不经过入境检查，但如由于非乘客所能控制并获处长信纳的原因而经过入境检查者则属例外；并

② 于其后乘坐另一架飞机离开香港。

(3) 符合以下说明的乘客

① 由香港以外的地方乘搭飞机抵达机场，而在为该到港航程发出乘客机票时，该飞机是预定在某天飞抵机场的；及

② 于其后乘搭飞机离开香港，而在为该离港航程发出乘客机票时，该飞机亦是预定在(a)段所提述的同一天飞离机场的。

(4) 属以下类别的乘客

① 纯粹由于所乘搭的飞机遭遇危难、紧急情况或恶劣天气降落香港而抵达；并

② 于其后在切实可行范围内尽快乘搭飞机离开香港者。

(5) 乘搭在当时作以下用途的飞机离开香港的乘客

① 作政府的公务或礼仪用途；

② 作任何国家政府的军事、外交或礼仪用途；或

③ 作联合国或其属下专门组织的公务或外交用途。

(6) 乘搭民航飞机离开香港并属下述类别的乘客

① 中国人民解放军人员或中央人民政府国防部所资助的平民；及

② 与香港驻军一起身处香港或在与香港驻军有关连的情况下而身处香港，及与其同住的家庭成员，而他们的旅费是由有关当局安排或获有关当局批准，且具备驻军最高指挥官或其代表所签发的证明书作为证据。

(7) 离开香港往外国永久定居，并属根据《入境条例》（香港法例第 115 章）第 2 条所界定的越南难民的乘客。

(8) 因《国际组织及外交特权条例》（第 190 章）或《国际组织(特权及豁免权)条例》（第 558 章）的实施而有权获豁免缴付税款的乘客。

(9) 属以下类别的乘客，但他们须以令处长满意的方式提出身份证明

① 《人事登记规例》（第 177 章，附属法例 A）第 2 条所指的领事或领事馆职员（属内地公民或香港特别行政区永久性居民的领事或领事馆职员除外）及其同住的家庭成员；或

② 受雇专为驻香港领事馆的领事或领事馆职员提供私人服务者，而他们是有关领事馆所代表国家（地区）的国民，并纯粹由于提供上述服务而被带来香港；或

③ 《领事关系条例》（第 557 章）的实施而有权获豁免缴付税款的乘客。

(10) 属《特权及豁免权(联合联络小组)条例》（第 36 章）所适用的人的乘客，但他们须以令处长满意的方式提出身份证明。

(11) 12 岁以下的乘客。

(12) 符合以下说明的乘客：

① 由中国任何地方（香港除外）乘搭获香港机场管理局批准在香港国际机场碇泊的船舶抵达该机场；

② 于其后乘搭飞机离开香港；并

③ 在离开香港前的所有时间内均停留在依据《机场管理局条例》（香港法例第 483 章）第 37 条指明的限制区内。

### 2.12.3 应纳税额

#### (1) 纳税人

每名在机场乘搭飞机离开香港的乘客（年满 12 岁）均为机场旅客离境税纳税人（包括香港和境外人士）。

#### (2) 纳税范围

如乘客在香港乘搭飞机离开香港，则需要在香港缴纳机场旅客离境税。

## 2.12.4 计税依据和税率

每名香港国际机场的离境旅客须缴交 120 港元的离境税。

## 2.13 酒店房租税 (Hotel Accommodation Tax)

### 2.13.1 概述

酒店房租税是根据《酒店房租税条例》(Hotel Accommodation Tax Ordinance) (香港法例第 348 章) 的规定, 对纳税人取得的酒店住房租金收入征收的税。酒店须按住客所付房租缴纳税款。

为鼓励香港旅游业的发展, 政府自 2008 年 7 月 1 日起把, 税率调低为客人所付房租的 0%, 即免收酒店房租税 (2008 年 7 月 1 日前, 税率为 3%)。

### 2.13.2 税收优惠

以下情况经署长允许, 可豁免征收酒店房租税:

- 房租的租率低于每日 \$15;
- 住房是由以非牟利性质成立及经营的社团所提供的; 或
- 酒店通常可供客人入住的房间不足 10 间。

对于某类明显不属于供“客人”住宿的住房, 例如《旅馆业(豁免)令》所指的 28 天住房, 香港税务局一般会豁免征收酒店房租税。不过, 每宗个案还须按本身的情况来决定。

### 2.13.3 应纳税额

#### (1) 纳税人

在香港拥有酒店的东主 (即, 拥有人) 为酒店房租税的纳税人。

#### (2) 征税范围

酒店房租税是根据《酒店房租税条例》对位于香港的酒店住房征收的税种。

“酒店”指任何场所, 而该场所的东主显示在其提供的住房的范围内, 提供住房予任何到临该场所并且有能力和愿意为所获提供的服务及设施缴付合理款项而本身状况亦属宜于获得接待的人。

根据《酒店东主条例》(Hotel Proprietors Ordinance) (香港法例第158章)的规定,酒店须当作为旅店,而任何其他场所均不得当作为旅店。而根据《旅馆业条例》(Hotel and Guesthouse Accommodation Ordinance) (香港法例第349章)的规定,“旅馆”(hotel、guesthouse)的定义指任何处所,其占用人、东主或租客显示在他可提供的住宿的范围内,他会向到临该处所的任何人提供住宿的地方,而该人看似是有能力并愿意为所提供的服务及设施缴付合理款项,并且是在宜于予以接待的状况的。酒店、旅馆应根据规定取得相关牌照。

“住房”指由酒店东主租予客人住宿,或供客人作住宿用途的任何备有家具的房间或套房,其中并包括通常在其内所提供的家具、用具及装置。

“房租”指由客人或其代表为所获提供的住房而缴付的款项。

#### 2.13.4 计税依据 税率及计税方法

##### (1) 计税依据

根据《酒店房租税条例》的规定,政府会就酒店所收取的一切房租收入征收酒店房租税。该条例把房租界定为须由顾客或其代表为所获提供的住房而缴付的款项。

顾客或其代表可以金钱或金钱的等值缴付,其中还包括可用以偿付因房租而欠酒店东主的债项的任何信贷、记帐、抵销或任何其他作为。包括如下:

##### ① 直接支付房价:

在大多数的情况下,房租是指客人或其代表为租用酒店房间而支付的议定房价。

##### ② 置换服务:

任何人与酒店签订合约,提供一定价值的某些服务(例如广告服务等),而作为对价酒店会提供若干数目的酒店房间晚数给某人。在这种情况下,酒店房租税便会按该和约订明的价值征收(一般称为以物相易协议所订的价值)。

如果合约内没有订明价值，或者双方没有签订合约，酒店房租税便会按该服务提供者(或其代理人)入住酒店房间当天，酒店把同级房间租给其他顾客所收取的平均房租而征收。

③ 现金券：

假如客人用酒店或其他机构发出的现金券支付全部或部分酒店房租，由于现金券与金钱等值，其用现金券支付的全部或部分的价值也要纳入酒店房租税计算。

④ 10%以外的服务费：

酒店收取房租 10%作为服务费的收入免于征收酒店房租税。

除了该 10%服务费外，任何因提供酒店房间的附带服务(例如提供报纸服务，宽带上网服务等)而收取的额外服务费，均属于房租的一部分，须纳入酒店房租税计算。

(2) 税率：

自 2008 年 7 月 1 起，政府免收“酒店房租税”，税率获调低为客人所付房租的 0%（截至 2008 年 6 月 30 日止，税率为 3%）。

(3) 计税方法：

酒店房租税 = 房租收入 x 税率。

## 第三章 税收征收和管理制度

### 3.1 税收管理机构

#### 3.1.1 税务系统机构设置

香港税务局。香港税务局(Inland Revenue Department)的最高管理层由局长、两名副局长和五名助理局长组成，税务局局长同时获法定委任为印花税署署长及遗产税署署长。截至2017年7月31日，香港税务局的编制共有2,844个职位，分布于局长办公室和六个科别。部门职系人员（即评税主任、税务主任及税务督察）的职位有722个，负责处理税务事宜；其余2,122个职位属行政和后勤职系人员，为香港税务局提供行政、信息科技和文书的支持。税务局的所有职员均负有责任将一切资料保密，违者将会判以罚款。

税务委员会。税务委员会是根据《税务条例》第3条成立。委员会的主席为财政司司长，另有4名委任委员，秘书由税务局副局长出任。委任委员中只能有1名政府人员。委员会独立处理各项获得授权办理的事宜。

税务上诉委员会。税务上诉委员会于1947年根据《税务条例》第65条的规定成立，现时，委员会有一名主席、六名副主席及73名委员，主席及副主席须为曾受法律训练及具有法律经验人士，而所有成员均须由行政长官委任。

联络小组。联络小组于1987年由会计界及商界自行成立，目前，联络小组有六个协会成员，包括美国商会、香港总商会、香港会计师公会、国际财政协会香港分会、香港律师会，以及香港税务学会。参与联络小组的会议的还有香港银行公会、香港亚洲资本市场税务委员会，以及香港工业总会。税务局局长及数名其他政府官员，亦有获邀以与会观察员身分出席联络小组的会议。

### 3.1.2 税务管理机构职责

#### (1) 香港税务局

表 30 香港税务局。

科室	负责内容
部门行政	人事、总务、办公室设施、会计
局长直辖科	税务研究、税收协定、慈善捐赠、投诉、内部稽核、特别任务、表格及服务
总务科	资讯系统、培训、咨询服务、文件处理、文件发送、税务档案、税务处理(物业税—联名和法团拥有)及覆查(利得税—独资经营、物业税、个人入息课税)
第一科	税务处理及覆查(利得税—法团及合伙)
第二科	税务处理(薪俸税、利得税—独资经营、物业税—独资拥有、个人入息课税)
第三科	收税、税务巡查、遗产税、印花税、商业登记
第四科	实地审核及调查

根据有关法律规定，税务局局长可以授权其他主任代为执行若干法定职务；但是某些情况，必须是税务局局长亲自履行职责，如纳税人的纳税申报被认为不正确而又没有合理的解释，就必须缴纳补加税罚款，罚款的数额就只能由税务局局长或税务局副局长亲自评定。

香港行政长官负责任命或免去主要政府官员，包括税务局局长、副局长、助理局长、评税主任及税务督察等。

(2) 税务委员会。税务委员会的职责是制定如下内容：物业税、薪俸税、利得税及个人入息课税所采用的报税表格或格式；机械及工业装置折旧的每年免税额比率；有关申请退款及减免的程序、提出税务上诉的程序及各项获授权处理的事宜。

(3) 税务上诉委员会。税务上诉委员会为独立法定团体，负责就税务上诉作出裁决。委员会的裁决即为最终决定，上诉人或局长如不同意裁决可提出申请，要求委员会就某法律问题呈述案件，以取得高等法院、原讼法庭的意见。

(4) 联络小组。联络小组是一个独立于政府的论坛，旨在讨论各种税务事宜，并向政府反映业界的意见。

## 3.2 居民纳税人税收征收管理

香港税收征收管理方式，是以法制要求和纳税人高度遵守的自律性为基础，基本上是自主申报纳税。香港对纳税申报和周期性的规定，与内地的税制相比较为简单。例如，香港纳税人（个人或企业）每年只需申报一次年度纳税申报，且全年需要纳税人填写的申报表一般也只有3至4页。

在管理税收环节方面，香港税务局对纳税人年度的评税是较为审慎的。如纳税人未能遵守《税务条例》的规定，香港税务局会根据违例行为的性质或犯错程度，向纳税人提出检控、以罚款代替检控，或评定补加税款等措施（后者是罚款的一种方式）。在决定采取何种行动时，香港税务局局长会考虑证据是否充足、已经或会少征收税款的数额（统称为“少征收税款”）、违例行为是否经精心策划，以及有关违规行为历时多久等因素。

### 3.2.1 税务登记

香港政府对在香港从事经营活动没有特别的税务登记要求，香港商业登记署从属于香港税务局，所以完成商业登记，即视为完成税务登记。

须办理商业登记的“业务”包括：

① 为了图利而从事的任何形式的生意、商务、工艺、专业、职业或其他活动；

② 为会员提供设施、服务及专用处所，以便进行社交或康乐活动的会社；

③ 所有根据《公司条例》在香港注册成立的有限公司，或非在香港成立但在香港设有营业地点的有限公司，不论其实际上是否有在香港经营业务。

④ 所有在香港设有代表办事处或联络办事处，或出租其在香港的物业的非在香港成立的有限公司，不论其有否在香港设立营业地点。

仅就职位或受雇工作的人士，不会被视为经营业务，亦无须办理登记。

### 3.2.2 账簿凭证管理制度

自 1995 年引入对账备存纪录方面的更详尽要求后，以审查纳税人的账簿及纪录来进行实地审核或调查的可能性已大大提高。当帐簿及纪录都妥当地保存时，确定纳税人呈报的收入及纪录在帐表上的支出是否正确，是轻而易举的事。因此，只需将报税表中申报的数目与纪录在帐簿上的帐表作出比对，便很容易辨别出未有在帐表上反映的交易。

《税务条例》第 51C 条详细订明就税务目的而言“纪录”的定义，并指定纳税人必须备存的最基本纪录，以方便追查、解释和核实某些业务交易。为此，该条文现时要求各营业机构备存帐簿及入帐所依据的文件，如凭单、银行结单、发票及收据等，以支持帐表内的记项，并在有关交易完结后，将纪录保留为期至少 7 年。《税务条例》内对于备存纪录的规定，已详列于《保存业务纪录须知》的说明书内。纳税人可从税务局网站下载该说明书。

### 3.2.3 纳税申报

#### 3.2.3.1 利得税

##### (1) 纳税方式

利得税是根据每个课税年度的应计税利润而征收的，而应评税利润须待有关年度完结之后才能确定。因此，税务局会在有关年度完结前征收暂缴利得税。待税务局其后评定有关课税年度的应计税利润并作出评税时，已缴付的暂缴税款会用来抵销所评定的利得税。

和薪俸税及物业税一样，税务局会将评税通知书分为两个部分，包括该纳税年度的最后利得税及下一个课税年度的暂缴利得税评税。

##### (2) 纳税期限

课税年度是指每年的 4 月 1 日至翌年的 3 月 31 日。

利得税是根据每个课税年度内的应税利润征收的税款。如亏损，税务局将向纳税人发出特别处理形式申报的表格（表格 1812）。一般情况下，

税务局先会处理需要评税个案。对亏损的纳税人，香港税务局通常在该纳税人日后获得应税所得后再作评税。

另外，亏损是可以无限期累计使用来抵消日后纳税人的应税所得。一般而言，香港税务局会在纳税人在抵减亏损当年，对以前年度累计的亏损额进行统一评税，查核其相关亏损是否与生产经营有关，以及应税所得是否在相关年度产生。

香港利得税，由于该年度的应纳税所得额须待该年度结束之后才能算清楚，因此税务局会在该课税年度，事先征收暂缴利得税，待下一年度评定该课税年度的入息和应课缴的利得税后，然后作调整。调整时，该课税年度的暂缴利得税（已缴付）先用来抵消应课缴的利得税；倘有剩余，则用以抵消下一课税年度的暂缴税。

一般情况下，纳税人将会收到利得税缴纳税款通知书，并规定纳税人将于两期缴交应税税款。

### 3.2.3.2 物业税

#### （1）纳税方式

香港税务局采用个别人士综合报税表制度。物业收入须按物业拥有权的类别，以下列方式申报：

##### ① 个别人士全权拥有的物业：

所有这类物业的详情，应申报在报税表——一个别人士报税表(BIR 60)内。该报税表会按有关物业拥有人的个人税务档案发出。

香港税务局会对个别物业拥有人的所有全权拥有物业作出综合物业税评税。

##### ② 个别人士非全权拥有的物业：

每个物业的详情，应各自申报在有关物业的报税表(BIR 57 或 BIR 58)内。香港税务局会按物业的相应档案向拥有人发出报税表。

香港税务局会对拥有人或共同拥有人（联权拥有人及分权拥有人）就每个物业作出物业税评税。

就某些由个别人士联权拥有或共同拥有的物业，香港税务局会向拥有人发出简单的通知信代替报税表，以复查其应否课税，并提醒他们履行须课税通知的责任。如该物业没有出租，就无须回复该通知信。如该物业已出租，拥有人只须在回条部分（“出租通知”）写明租约开始日期后将通知信交回香港税务局。

暂缴物业税首先是以估价（即，通常为本年度租金收入）作出评税，在纳税人填交报税表后，评税主任会根据确实数字进行最后的物业税评税，并扣减有关课税年度内已缴的暂缴物业税。暂缴税的评税方式与薪俸税和利得税的评税方式相近，同样是向纳税人发出一份分为两部分的评税通知书，其中包括有关课税年度的最后物业税评税和下一个课税年度的暂缴物业税评税。

## （2）纳税期限

课税年度是由每年的4月1日至翌年的3月31日。例如2016/17课税年度即是由2016年4月1日起至2017年3月31日止的12个月。

香港税务局会就出租年度发出物业税报税表以供填报。一个课税年度的物业税报税表一般会于该课税年度后的四月份第一个工作天发出。通常纳税人需在报税表发出后的一个月内申报。根据《税务条例》，每位联权或分权拥有物业的持有人均有责任在报税表上申报租金收入和缴纳物业税，责任与一位拥有全权物业持有人承担的基本相同。

表 31

通常申报期限	缴税日期
五月二日(五月一日是香港的公众假日)	打印在评税通知书上的日期,通常在报税表发的同年的十一月及以后

由于暂缴物业税是根据估计而征收的税款，所以《税务条例》规定在若干情况下，税务局局长可批准纳税人暂缴全部或部分税款。纳税人若认为应付之暂缴物业税款过多，可在指定时限内提出书面申请，暂缓缴纳全部或部份的暂缴税。书面申请必须在缴税日期二十八天前或评税通知书发出日期之十四天内送抵税务局长，两者之间以较迟者为准。

《税务条例》规定在若干情况下包括如下：-

- ① 估计暂缴税课税年度的应评税值会比该年度的评估应评税值少10%以上（需要参看税单上列明的评估应评税值）；
- ② 已不是有关物业的拥有人；
- ③ 已在暂缴税课税年度选择个人入息课税，并因而此减低须缴纳的税款总额；或已就上年度的物业税评税提出反对。

### 3.2.3.3 薪俸税

#### （1）纳税方式

##### ① 个人申报

薪俸税的征收是根据每个应税年度内的应税收入计算。由于该年度的收入数额须待该年度结束之后才能算清楚，因此香港税务局会在该应税年度，先征收一项暂缴薪俸税，待下一年度评定该应税年度的收入和应课缴的薪俸税后，然后才作调整。

调整时，该应税年度的暂缴税（已缴付），先用来抵销应课缴的薪俸税，倘有剩余，则用以抵销下一应税年度的暂缴税。

##### ② 合并评税

已婚个人须负责他/她本身有关薪俸税的一切事宜，包括填交报税表及缴纳评定的税项。倘若一对已婚夫妇的税务负担在分开评税下较在合并评税方式下所计算的为多，他俩可选择“合并评税”。

#### （2）纳税期限

应税年度是指每年的4月1日至翌年的3月31日

每年度的暂缴薪俸税是根据上年度的收入减去扣减项目（和免税额）来评定。

薪俸税的征收是根据每个应税年度内的应税收入计算。由于该年度的收入数额须待该年度结束之后才能算清楚，因此税务局会在该应税年度先征收一项暂缴薪俸税，待下一年度评定该应税年度的收入和应课缴的薪俸税后，然后才作调整。调整时，该应税年度的暂缴税（已缴付）先用来抵销应课缴的薪俸税，倘有剩余，则用以抵销下一应税年度的暂缴税。

一般情况下，纳税人将会收到薪俸税缴纳税款通知书，并规定纳税人可以分两期缴交应税税款。

### 3.2.3.4 个人入息课税

#### (1) 纳税期限

应税年度是指每年的4月1日至翌年的3月31日

如选择以个人入息课税方法计税的申请，须于有关应税年度终结后两年内，或于该应税年度构成个别个人收入总额一部份的有关收入或利润评税，在根据《税务条例》第70条的规定已成为最终决定之评税后一个月内，以书面提出，两项期限中以较后者为准。

#### (2) 个人入息总额的计算和免税项目

个人入息总额的计算，就是先将各类应评税入息收入项目累计相加，先扣除因选择个人入息课税而获扣减的若干利息支出，就是法定的“入息总额”，再在这个法定的“入息总额”上减去居所贷款利息、长者住宿照顾开支、退休计划供款、供养兄弟姐妹或伤残人士等多个项目后的净额，便可作为评税和计算应缴纳税款之用。

个人免税项目主要有：基本免税额；已婚人士免税额；照顾子女免税额；供养父母免税额；供养祖父母或外祖父母免税额；伤残受养人免税额；供养兄弟姐妹免税额等。（详细见薪俸税中的减免税内容）。

### 3.2.3.5 差饷

#### (1) 纳税方式

差饷每年分4季缴纳。缴纳人通常会于季初收到“征收差饷通知书”，并须在征收通知书所列明的“最后缴款日期”或之前清缴有关款额。“最后缴款日期”通常是每季的第一个月，即一月、四月、七月及十月的最后一天（星期六，星期日及公众假期除外）。

差饷纳税人可循多种途径缴交差饷，包括银行自动转帐、缴费灵、自动柜员机、电子缴费服务站、互联网、以邮递方式或亲身到126家邮政局（流动邮政局除外）的任何一家缴款。

#### (2) 纳税期限

① 预交差饷

每季初，按季预先缴交该季度的差饷。即在每季第一个月内向署长缴交，即每季度的首个月月底，即 1 月 31 日、4 月 30 日、7 月 31 日及 10 月 31 日；或

按署长决定的其他次数缴交，

② 如为临时估价所订须缴差饷，须由下述日期起缴交：

估价生效之日；或

首次征收差饷通知书发出日期前的 24 个月（通知书由署长向有法律责任缴交差饷的人发出），两者以其后者为准。

### 3.2.3.6 应课税品

（1）纳税方式：

应课税货品自进口运输工具或保税仓运往香港时须缴付税款。海关负责评估应课税货品的税款。海关将在纳税人交付税款后发放已完税货品移走许可证。

任何携有不合资格享有免税优惠或超逾豁免数量应课税品的抵港旅客，必须使用红通道向海关人员申报和缴纳相关税款。

（2）纳税期限：

应课税货品的税款须在下列时间缴付：

① 如货品是进口的，且不会移往保税仓，则须在货品从运载进口的船舶、飞机、铁路列车或车辆移走之前缴付税款；

② 如货品是在香港种植、生产或制造的，且不会移往保税仓，则须在货品从其种植、生产或制造的处所移走之前缴付税款；

③ 如货品是存于保税仓的，且不会移走以供出口或移往另一保税仓，则须在货品从保税仓移走之前缴付税款，但关长可以：

在税款到期缴付时，宽限一段不超逾 6 星期的合理期限或关长容许的其他期限，以缴付税款；及

要求获批予宽限期的人，以关长规定的现金或保证书提供缴付税款的保证，作为批予上述宽限期的先决条件。

### 3.2.3.7 印花稅

虽然印花在一般情况下涉及税金相对较低，但其罚款金额最高是相关印花稅的 10 倍（延迟多于两个月），因此，是一个不能忽视的一个稅种。

#### （1）納稅方式

一直以来都是在文书送呈印花稅署加盖印花及繳付所需稅款时，在文书表面显示。于 2004 年 8 月 2 日起，让印花稅署可以在某些情况下以纸张或电子记录方式发出加盖印花证明书。

此外，在《印花稅条例》第 18B 条容许在指明的有限情况下在文书的副本上有效加盖印花。因此，如果印花稅是按文书上述明的代价计算，印花稅署署长一般无需作出任何印花稅評稅。

若当文书呈交印花稅署加盖印花时，转让不动产或证券时其代价或市场价格未能确定（例如贈予），以及所转让的物业或证券的价值超越所申报的代价，印花稅署署长便会在日后发出一份印花稅通知书，知会納稅人应付的稅款。

如果納稅人不同意評稅结果，可向区域法院提出上诉。

#### （2）納稅期限

除香港证券外之成交单据在签订后两天内需要繳納印花稅外，一般情况下，印花稅的納稅期限为签订應稅文书后三十天内。

表 32

應稅文件类别	應稅文书	納稅期限
第一类	临时买卖协议	30 天
	正式买卖协议	30 天
	售卖转易契	30 天
	租赁合同	30 天
第二类	成交单据（香港签订）	2 天
	成交单据（海外签订）	30 天
	证券转让文书（香港签订）	当天
	证券转让文书（海外签订）	30 天
第三类	不记名文书	30 天
第四类	文书的复本及对应本	30 天

如纳税人未能在以上纳税期限缴纳相关印花税，其罚款金额为印花税之 4 倍（延迟少于两个月内）至 10 倍（延迟多于两个月），所以上述期限是不容忽视。

### 3.2.3.8 商业登记费

《商业登记条例》规定，任何在香港经营业务的人士，均须在开业后 1 个月内，为业务申请商业登记，并将有效的商业登记证在营业地点展示。如登记资料有所变更，经营者须在 1 个月内以书面通知香港税务局局长。

对于已登记的业务，商业登记署会在现有商业登记证有效期届满前约 1 个月发出商业登记缴款通知书。经付款后，该缴款通知书便会成为有效的商业登记证。如纳税人收不到该缴款通知书，纳税人应在现有商业登记证有效期届满后 1 个月内，以书面通知税务局局长。

商业登记署不接纳尚未开始经营业务的商业登记申请。

现有业务申请豁免缴付商业登记费及征费，要在现有商业登记证有效期届满的 1 个月前递交。如属新开业务，则申请应在提交商业登记申请后 1 个月内递交。

申请人会获书面通知其申请结果。如获批准豁免，香港税局会连同覆信发出“注明批给豁免的商业登记证”。申请人在未有接获通知前仍须依期缴付商业登记费及征费。

豁免只在提出申请时才会批给，并有效至“注明批给豁免的商业登记证”有效期届满止，为期 1 年。其后每年必须根据当时所生效的豁免条件及申请程序重新提出豁免申请。

### 3.2.3.9 汽车首次登记税

#### （1）纳税方式

首次在本港登记的车辆，须缴付首次登记税。车辆只可以用个人或注册公司名义登记。个人车主必须年满十八岁。倘若以有限公司名义登记车辆，除填写该公司的注册名称及地址外，并应由该公司所指定的人士签署声明。

拖车亦须办理登记手续，程序与汽车相同；但有若干例外，例如拖车车主无须缴付首次登记税，也不必出示第三者风险保险单或临时保单。

运输署在接纳一辆汽车登记后，便会编配一个车牌号码及发出一份载有该车细节的车辆登记文件予登记车主。车辆登记后，亦须领取牌照。登记车主将获发给一个车辆牌照（行车证），并须张贴于车头挡风玻璃的左方；至于电单车及无挡风玻璃的车辆，行车证须展示在车辆前面左方的当眼处。

## (2) 纳税期限

有关纳税期限，如下表 33 所示：

表 33

1	登记车主和注册分销商（如适用）	<p>在汽车首次登记后 6 个月内在车上安装的配件，及 / 或为该汽车取得任何应课税保证的详情向香牌照事务所申报，并就汽车增值而缴付首次登记税附加税。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 申报须在装上配件后 5 个工作日内；或</li> <li>• 于订立应课税保证合约日期后的 5 个工作日内办妥。</li> </ul>
2	进口车辆人士	<p>在车辆进口 14 日内，向香港海关作出准确及全面的进口申请，并在 30 天内向香港海关提交进口申报表。</p>
3	注册进口商 / 进口汽车自用的人士	<p>进口供本港使用的汽车时，须在汽车进口 30 天内及最迟在交付汽车 5 个工作天前，向香港海关提交进口申报表。</p>
4	注册汽车分销商	<p>在出售或分销供本港使用的汽车时须公布所出售或分销汽车牌子和型号的零售价目表。最迟在公布零售价 7 天前，把价目表送交香港海关。</p> <p>注册汽车分销商因不是车辆的首次登记人，除申报价目表外，其没有申报缴纳税款责任。</p>

### 3.2.3.10 博彩税

赛马投注举办商须于每一课税期结束后 3 个月内，向税务局局长呈交一份符合指明格式的申报表，列出该举办商从举办获批准赛马投注而就该课税期取得的净投注金收入。

该申报表须附有：一份是符合指明格式的财务报表，该报表须(1) 显示该申报表列明的净投注金收入是如何得出的，(2) 经合格人士审计；另一份由该合格人士拟备的审计报告。

### 3.2.3.11 机场旅客离境税

须缴付税款的乘客如拟乘搭某经营商的飞机离开香港，须向该经营商缴付税款，而该经营商须收取该等税款，并将税款付予库务署署长。

#### (1) 纳税方式

① 经营商就乘客须付予他的税款而不时须缴付的税款数额，由民航处处长评定。

② 民航处处长在根据第(1)款评定税款数额时，不受根据第6条呈交的申报表的资料所约束，而可使用他认为适当的其他评定方法作为补充或替代。

③ 除第(6)款另有规定外，经营商须在民航处处长发出付款通知书的日期后30天内，将根据第(1)款评定的税款数额付予库务署署长。

④ 如税款数额未有在第(3)款所指的期限内缴付，则当作为拖欠，而民航处处长可行使酌情决定权下令加征不超过拖欠税款数额的百分之五的款项，并与该笔拖欠税款数额一并追讨。

⑤ 凡任何税款数额在当作拖欠之日起计不少于6个月期内一直拖欠，则民航处处长可行使酌情决定权下令就以下两项未付款额的总额：

□ 拖欠税款数额；及

□ 根据第(4)款加征的款项，加征不超过该总额百分之十的款项，并与上述未付款额一并追讨。

⑥ 尽管第(3)款已有规定，如民航处处长认为当时并无令他满意的安排以便经营商根据第(3)款缴付根据第(1)款评定的税款数额，则可用口头或书面要求经营商在其飞机离开机场之前，先将税款数额付予库务署署长。

⑦ 经营商依照第(3)、(4)、(5)或(6)款缴付任何款额，并不因此而阻止

- 民航处处长在觉得经营商须就某段期间缴付更多税款数额时，就该笔税款数额作进一步评定并根据第(3)款发出付款通知书；或
- 经营商要求退还他多付的款额，但必须有证据令民航处处长信纳他确曾多付该款额。

#### (2) 纳税期限

每名拟在机场乘搭飞机离开香港的乘客，均须在为该目的而登上飞机之前，依照《飞机乘客离境税条例》缴付所列适当款额的飞机乘客离境税。乘客如已就某次离港行程缴税予经营商，而后来未有乘搭飞机离开香港，所缴税款须由经营商退还。

### 3.2.3.12 酒店房租税

印花税署署长负责收取酒店房租税。

每所酒店的东主，均须在每个季度终结（即每年9月30日、12月31日、3月31日及6月30日）后14天内，就每个季度之房租收入向香港税务局申报缴交相关酒店房租税项。

同时，该酒店的经理亦须在一份列明酒店东主在所缴交税项有关的期间内所收取的房租总额的申报表上签署，进行申报。

在“酒店房租税”税率为0%期间，酒店和宾馆无须就客人住房所得收入缴纳“酒店房租税”，也无须向香港税务局提交“酒店房租税”报税表。

房租总额的申报表上（在“酒店房租税”税率为0%期间，无须向香港税务局提交“酒店房租税”报税表）。

### 3.2.4 税务检查

#### (1) 审核三部曲

##### ① 案头审核

案头审核指审查经自动评税的个案。在案头审核的过程中，尽管评税人员应专注审查该个案被选取的风险范畴，然而他们仍会对个案作全方位审查，以确定纳税人所申报利润和收入是否正确。当需要纳税人澄清时，评税人员会作出书面查询，纳税人须遵照评税人员所发的通知书办理，提交所需资料。

## ② 实地审核

税务局于 1991 年 6 月成立实地审核组后，开始对纳税人的业务作实地审核。2000 年 4 月，实地审核组和调查科合并为现时的实地审核及调查科。当发现纳税人做出违规行为或有不遵守税务规定的迹象，通常会展开实地审核。

实地审核人员除审查纳税人的会计帐簿和纪录外，还到纳税人的营业处所执行查访工作，以确定报税表资料是否正确。这种审核方式令税务局人员更充分了解有关业务的运作情况，有助查出涉嫌逃税或避税案件，同时亦突显了税务局的执法形象，鼓励纳税人提交正确的报税表。

审核工作的焦点一般放在最近期已提交报税表的课税年度上。若情况合适并得到纳税人的同意，实地审核人员会根据实地审核的结果，推算过往课税年度的差额。其他厘订短报数额的方法也会用上，以确定所涉年度的短报利润款额。

## ③ 调查

税务调查指深入审查涉嫌逃税个案。税务局会对逃税的纳税人采取惩罚行动。调查涵盖的期间通常是由展开调查时的课税年度起推前 6 个课税年度。若属有欺诈成分或蓄意逃税的个案，调查涵盖的期间则会扩展至推前 10 个课税年度。

### (2) 实地审核和调查的程序

#### ① 选取个案

实地审核及调查科的工作，主要集中在明显不守法规的领域。一般而言，该科并无固定的准则以选取个案。实地审核和调查人员会在一定程度上根据专业经验和对行业的认识，应用先评后核系统选取个案。他们也会以随机方式选取个案，以促使纳税人自愿遵守税务规定。然而，若发现有以下不守法规的特征或迹象时，实地审核和调查工作即可能开展：

- 核数师在核数报告里表示对某法团的业务帐表持极度保留的意见；
- 营业销货额或溢利水平不合理地偏低（考虑因素包括：业务性质、地点及顾客类别等）；
- 持续不提交或迟交报税表；

- 没有备存恰当的业务纪录；以及
- 没有提交评税主任所要求的重要资料。

此外，当审核或调查结果显示某个行业普遍地存有不守法规的情况时，实地审核及调查科一般会以重点侦查的形式对有关的行业进行实地审核和调查。

### ② 通知

被拣选为实地审核或调查对象的纳税人通常会先收到书面通知。税务局人员会在通知书上说明初步会对哪一个课税年度作出复核，并会要求纳税人安排一个双方面都方便的时间和地点作首次会晤，以及提醒纳税人可带同其代表一同出席首次和以后的会晤。

当纳税人就会晤安排作出响应时，实地审核人员或调查人员通常会询问纳税人其所保存的帐簿及纪录的类别，同时会告诉纳税人在会晤时须提供提供的帐簿和文件。

### ③ 首次会晤

在这阶段，实地审核或调查人员寻求对纳税人的业务运作及个人事务作深入了解。为此，实地审核或调查人员会邀请纳税人出席首次会晤。

会晤目的是要寻找事实的真相。至少会有 2 名税务局人员出席会晤。实地审核或调查人员会向纳税人解释《税务条例》所载的罚则，并会要求纳税人指出报税表上不确之处。纳税人亦会被要求说出隐瞒或漏报利润或入息的方法。税务局会容许纳税人在合理时间内拟备经修订的财务报表和计算所短报数额。

税务局重申，实地审核或调查范围通常不会局限于纳税人在首次会晤时披露的某些事项。纳税人可能会因为忘记或仍对披露所有短报情况一事有所保留，而没有透露所有在税务上的违规事项。如属对披露有保留者，税务局会采取严厉态度处理任何蓄意不披露完整资料的情况。

纳税人为了显示合作诚意，可以在首次会晤时，估计所短报数额，并主动及完全出于自愿地将一笔足以抵偿其估计所短缴税款的按金给予税务局。这种做法在评定罚则时会纳入为减轻惩罚的考虑因素。因此，纳税人宜先复核其报税表，才出席首次会晤。纳税人缴付按金的目的绝非用以支

付罚款，而税务局接受纳税人给予的按金，并不表示税务局局长不会行使其获赋予向纳税人提出检控的权力。

《税务条例》第4条载有严格的保密条款，以保障纳税人的资料绝对保密。因此，虽然纳税人可邀请任何人士协助或陪同出席会晤，但纳税人必须向税务局提供书面声明同意这第三者列席。如纳税人聘用专业人士为代表，亦必须向税务局提交委托通知书。

首次会晤后，实地审核或调查人员会整理会晤纪录，然后发给纳税人，以供评论及确认。纳税人如对会晤纪录内容有不同意见之处，须尽快以书面通知实地审核或调查人员。由于该会晤纪录的内容可能会在日后的程序上被引述，纳税人为保障本身利益起见，应作出响应。

#### ④ 搜集纪录和资料

首次会晤后，实地审核或调查人员可根据《税务条例》第51(4)(a)条所赋予的权力，向纳税人发出通知，要求提交业务帐簿及纪录以供审查。

《税务条例》的第51C条要求纳税人备存适当的业务纪录，并在有关交易完结后，将纪录保留为期至少7年。这条文于1995年经过修订，明确规定经营业务者最低限度须备存哪些业务纪录，以及将不遵守这条文规定的最高罚款提高至第6级。如纳税人未能提交有关纪录，则可能会因不守法例而被检控，或被税务局要求缴付罚款以代替检控。若实地审核或调查人员到纳税人的营业处所执行实地查访工作，则可更深入了解纳税人业务的运作情况及会计记帐方法。

实地审核或调查人员可能会根据第51(4)(a)条发出通知书，要求纳税人提供关于业务及个人财务事宜的进一步资料，并附上证明文件。纳税人须在“合理时间”内回复。一般而言，通知书上会注明回复时限为1个月。若纳税人以书面要求延长遵办时限，通常都会得到批准。纳税人如只备有实地审核或调查人员所需的部分资料，应将该部分先行递交，不应延搁；如有需要，可要求推迟提交其余资料的时限。

#### ⑤ 了解审核或调查

**【由实地审核或调查人员拟备结案基准】**

当实地审核或调查人员制订解决方案后，便会知会纳税人，并安排会晤来商讨解决个案。在会晤中，实地审核或调查人员会向纳税人解释有关审核或调查结果及计算差额（即少报或漏报的应计税利润或入息）的方法。在解释计算方法及技术性问题方面，税务代表当能提供积极的协助。实地审核或调查人员会告知纳税人及其代表，如对提议的解决方案及计算方法有任何意见或建议，可提出予税务局考虑。任何争议的事项都会在会晤中全面地讨论，以求达成双方都同意的解决方案。

**【由纳税人或税务代表建议解决方案】**

税务代表或纳税人在计算出漏报的利润后，应向税务局提交了结个案的建议书，以及在可能情况下，一并提交经修订的财务报表，以供税务局考虑。该建议书应附有一份报告，详列拟备有关建议书所采用的准则。该报告亦应包括下列的资料：

- A. 税务代表已考虑的资料；
- B. 税务代表审核纳税人的业务帐簿；
- C. 税务代表未能对某方面的资料加以核证的程度；以及
- D. 税务代表如何处理未能确定及存有疑问的项目。

税务代表的详细分析及工作草稿亦应交予实地审核或调查人员审查。

该建议书必须附有纳税人签署的证明书，证明就纳税人所知所信，该建议书已毫无保留地列出他在《税务条例》下全部应课税的利润。纳税人须获告知处罚方面将会根据《税务条例》的规定分开考虑。

⑥ 中期会晤

在实地审核或调查的过程中，实地审核或调查人员会与税务代表及纳税人保持联络，以及在适当时候，安排会晤以讨论实地审核或调查的进度和结果，以及商定厘订应计税利润的基准。透过交换意见及资料，双方或可在互相让步下达成了结个案的协议。若未能就了结个案达成协议，实地审核或调查人员会发出适当的估计评税，以便纳税人能按照《税务条例》内有关反对及上诉的规定跟进其个案。

⑦ 了结个案协议

如能就差额达成协议，纳税人会在一名证人(通常为其税务代表)的见证下签署了结个案表格。该表格会列明每个有关审核年度的补加计税利润或入息(即已申报利润与审核后双方同意的利润的差额)。该表格通常会另加一附页，详细列明了了结个案时由实地审核或调查人员建议并经纳税人同意的调整项目计算方法。

该了结个案表格只涵盖纳税人在有关年度的基本税务责任。表格上清楚说明接受指定补加计税利润或入息，并不表示事件已告终结。个案还有待呈交税务局局长或其授权的高级人员考虑适当的罚则。在这一方面，实地审核或调查人员会提醒该纳税人，当同意有任何短报利润或入息时，即有可能被处以《税务条例》第 80、第 82 或第 82A 条所载的罚则。

如在审核的过程中，发现纳税人未有遵守《税务条例》的其他规定(例如备存有关业务纪录或通知局长其须课税的规定)，实地审核或调查人员亦会提醒该纳税人有关的条文。

对于没有遵守《税务条例》中所规定的纳税人，如他们未能提出合理辩解，或是蓄意逃税，税务局将会采取罚则行动。至于怎样才能构成合理辩解，则需视乎个别案情而定。

### 3.2.5 税务代理

香港《税务条例》并没有要求纳税人委任税务代表来处理税务申报事项。对于一些税务责任大和业务较为复杂的情况，纳税人会选择委任执业会计师、税务师或法律顾问等专业人员，作为税务代表来筹划和处理税务事宜。香港税例是以普通法和判例法作为基础，商业经营环境的多样化，使得法例不能将交易情况全部详列于条文内，企业往往需要有丰富经验和专业知识的执业会计师、税务师为其税务代表，来处理日常税务和财税等方面的筹划事宜。

税务代表的功能和责任，有别于内地税务代理人的责任。香港税务代表，除需要为纳税人进行税务申报和税负计算外，还需要根据情况，在每个纳税年度为纳税人申请税收申报期限的延期、作为与香港税务局的主要

沟通代表，与评税主任交涉有关纳税人的税务问题或争议，其专业上的要求和为纳税人带来的经济价值，是和执业律师和法律顾问相若的。

纳税人可以选择自行申报和处理其税务事宜，而并不一定需要委任税务代表来处理其税务申报，或作为与香港税务局的沟通桥梁。但由于税务代表拥有税务法规的专业知识和经验，往往能为纳税人提供多样的可行处理方法；再加上税务局官员或评税主任不会直接与纳税人面见，或在税务争议时作意见交流，税务代表的实操处理经验，常能在个案处理中扮演重要角色。因此，较多纳税人选择通过税务代表处理相关申报税务的事宜。

利得税延期申报(Tax Filing Extension)，是税务代表在每个应税年度需要为纳税人处理的第一个重要事项。每年4月1日香港税务局会向企业发出利得税申报表，由于会计师通常不能在每年4月底前完成对账项审核并呈报所有客户的会计报表，税务代表将为纳税人向税务局提出申请延期申报，并呈报有关客户的详尽名单。通常该税收申报的延期可在提出申请后自动获得批准。

### 3.2.6 法律责任

对没有履行《税务条例》有关规定义务的纳税人，通常是采用征收罚款来进行处罚；对许多需要提出检控的行为或案例，也经常会以惩罚代替检控；当纳税人出现欺诈与蓄意逃税行为，就会以最严厉的惩罚条文作出检控，如果其行为触犯相关刑事责任，最高罚则可为监禁。根据《税务条例》第80条规定，纳税人若出现以下5种情况而没有合理解释的，都属于违法：一是通过漏报或少报某些资料而提交不准确的报税表；二是在申请扣除额或免税额时做出不准确的陈述；三是对其本人或其他人士所需缴付的税项提供不实资料；四是没有在规定的期限内提交报税表；五是没有遵照《税务条例》第51条规定，通知税务局局长有关其本人的应课税入息。

需要补充说明的是，对上述5条违法行为的处罚，不仅限于实际违反法规的本人，任何协助、教唆或煽动他人违反上述规定的人士，也会受到相同的惩罚，这当然包括有关事务所等专业顾问。

#### (1) 以罚款代替检控

对于纳税人不履行《税务条例》所规定的义务, 及在纳税人没有欺诈或蓄意逃税动机的情况下, 香港税务局通常按下列情况对纳税人征收罚款, 施以惩罚代替检控。

表 34

等级	适用罚款额 (单位: 港币)	违规例子
1	2,000	漏报或不提供报税表、提供雇员资料、有关物业拥有权变更等。
2	5,000	
3	10,000	
4	25,000	任何人士再次未能在指定期限内提供资料或补文税务申报等
5	50,000	任何人没有按保存会计和经营记录、不遵守法院命令等
6	100,000	

香港税务局可在发生违规情况的应纳税年度终结后的 6 年内追究和处理上述惩罚。

#### (2) 以“评定补加税”代替检控

在考虑过纳税人的陈述（如纳税人曾作出陈述），如纳税人仍然被认为没有合理的辩解且违犯被指称的违例事项的，香港税务局可对该纳税人处以“评定补加税”方式的征收行政罚款。一般来说，香港税务局会根据《税务条例》第 82A 条的规定征收罚款。通常根据个案的情况可分为以下三类：一是利得税个案；二是薪俸税及物业税个案；三是个人入息课税个案。香港税务局有可能就上述三类个案进行实地审核和调查。实地审核和调查会增加有关个案被判罚补加税的机会，并会对评定其罚款额有重大影响。

香港税务局也会要求纳税人就建议的补加税评税呈交书面陈述，纳税人在通知书送达日期起计的 21 天内需要作出陈述。另外，纳税人被评定补加税款后，有权在补加税评税通知书发出日期起计 1 个月内向税务上诉委员会提出上诉。

“评定补加税”的处理一般适用于不涉及蓄意逃税的违例事项。香港税务局如对纳税人作出补加税款评定后，便不可以再引用《税务条例》第

80 (2) 或第 82 (1) 条来检控该纳税人。“评定补加税”的最高罚款额为少征收税款的三倍。

### (3) 税收检控

香港税务局对纳税人的欺诈与蓄意逃税行为，会以最严厉的惩罚条文作出检控。如其行为触犯相关刑事责任，最高罚则可为监禁。罚款及监禁的轻重会根据违法行为的严重程度而定。然而，并非每宗被查出的欺诈及蓄意逃税案例的当事人都会被判刑事责任而入狱。根据香港税务局的指引，以下是一般对欺诈与蓄意逃税行的惩罚：

#### ① 任何人无合理辩解而有以下行为：

填报不正确的报税表；作出不正确的陈述；提供不正确的资料；未有按时提交报税表；或未有把应课税事项通知香港税务局。违犯有关罪行可被罚 10,000 元及少征收税款三倍的罚款。

#### ② 任何人蓄意意图逃税或协助他人逃税：

在报税表中漏报任何应填报的款项；在报税表中作出虚假的陈述或记项；在申索扣除项目或免税额方面作出虚假的陈述；签署不属实的陈述或报税表；在回复按照《税务条例》的规定而提出的问题或索取资料时给予虚假的答复；编制或备存虚假的帐簿；或使用欺骗等手段逃税。

违犯有关法律可被惩罚港币 50,000 元、少征收税款 3 倍的罚款以及监禁 3 年。如经简易程序审讯的，可被罚港币 10,000 元、少征收税款 3 倍的罚款以及监禁 6 个月。

### (4) 税款利息

根据《税务条例》第 75(1) 条，“到期须缴付的税款，可作为欠政府的民事债务予以追讨”。因此，在纳税人反对或上诉期间，获缓缴的直至反对或上诉个案终结的税款，在有关个案被撤回、或获最终裁定成为须缴付税款时，纳税人应缴付相关税款的同时，还需要交纳相关税款的利息。而根据该《税务条例》第 71 条第(11)款的规定，“为第(9)(e)(ii)及(10)款的施行而指明的利率，须是终审法院首席法官根据《区域法院条例》（香港法例第 336 章）第 50 条而厘定，并在宪报公布的利率”。在宪报刊登的公告，用于计算有关利息金额的利率如下：

表 35

有效日期	年利率
2009 年 4 月 1 日起至今	8.000%
2009 年 1 月 1 日	8.192%
2008 年 10 月 1 日	8.250%
2008 年 7 月 1 日	8.353%
2008 年 4 月 1 日	9.398%
2008 年 1 月 1 日	10.420%
2007 年 4 月 1 日	10.750%
2007 年 1 月 1 日	10.934%
2006 年 10 月 1 日	11.000%
2006 年 7 月 1 日	10.921%
2006 年 4 月 1 日	10.711%
2006 年 1 月 1 日	10.088%
2005 年 10 月 1 日	9.234%

### 3.2.7 其他征管规定

暂无相关内容。

## 3.3 非居民纳税人税收征收管理

### 3.3.1 非居民税收征管措施简介

香港未针对居民纳税人和非居民纳税人的税收征收和管理制定不同的制度。非居民纳税人凡在香港进行商业活动，仍需为其业务申请商业登记证，其后便需要按时就业务完成纳税申报和纳税责任及保存相关纪录，非居民纳税人的征管措施与居民纳税人一致，请参阅 3.2 章。

### 3.3.2 非居民企业税收管理

香港未针对居民纳税人和非居民纳税人制定不同的税收管理安排。非居民纳税人的税收管理规定与居民纳税人一致，具体请参阅 3.2 章。

## 第四章 特别纳税调整政策

### 4.1 关联交易

#### 4.1.1 关联关系判定标准

(1) 当一方企业直接或者间接参与另一方企业的管理、控制或资本，或者

(2) 同一人直接或者间接参与一方企业和另一方企业的管理、控制或资本，

在上述任何一种情况下，两个企业之间的商业或财务关系不同于独立企业之间的关系，因此，本应由其中一个企业取得，但由于这些情况而没有取得的利润，可以计入该企业的利润，并据以征税。

#### 4.1.2 关联交易基本类型

关联交易的主要类型为关联购销、关联劳务和无形资产（例如特许权使用费）。

#### 4.1.3 关联申报管理

企业应当在纳税申报时披露与其发生关联交易的关联企业所在国家（地区）。

关于纳税申报期限，请参阅 3.2.3 章。

### 4.2 同期资料

#### 4.2.1 分类及准备主体

第 46 号税务指引<sup>1</sup>指出，《税务条例》第 51C 条并未强行规定企业需进行转让定价资料准备，但是香港税务局有可能会在查询、审计或是税务调查中，要求企业证明其转让定价的合理性。香港税务局要求提供的信息

---

<sup>1</sup>香港税务局 2009 年 12 月 4 日发布的转让定价指南，即第 46 号税务条例释义及执行指引（简称“第 46 号税务指引”）

和资料将会取决于被质询的经营或交易的规模及其复杂程度。例如，对有市场报价的证券、商品或融资等交易，简短的功能分析可能较为合适，而对含有无形资产的复杂交易则会要求提供全面及有力度的功能分析报告。

第 46 号税务指引确认了香港并不要求纳税人准备转让定价同期资料，但是亦明述香港税务局会要求纳税人提供文件支持其转让定价的政策。况且香港税务局会打击意在逃税的非公平关联交易及处以高达 300% 的罚款。因此，纳税人必须考虑准备转让定价资料作如下用途：

① 有利于对第 61A 条(详见 4.3.3.3)或是第 20(2)条(详见 4.3.3.5)的避税质询进行辩护；

② 证明关联交易符合公平交易原则且没有产生任何税务方面的利益(针对第 61A 条)；或

③ 证明香港企业的利润并没有少于通常可预期的利润(针对第 20(2)条)。

④ 有利于证明市场渗透战略的采用(例如说明目前为了发展市场而产生的亏损是暂时的，预期将来会获得合理的利润)；以及

⑤ 有利于支持采用“其他方法”来确定公平交易价格。

#### 4.2.2 具体要求及内容

暂无相关规定。

#### 4.2.3 其他要求

暂无相关规定。

### 4.3 转让定价调查

#### 4.3.1 原则

公平交易原则即指关联企业之间的交易利润和费用的分配应与独立企业之间在相同情况下的交易利润和费用分配相一致的原则。通常情况下，当转让定价不符合公平交易原则而使得关联公司的利润或税负被扭曲时，香港税务局会按照公平交易原则进行转让定价调整。

### 4.3.2 转让定价主要方法

第 46 号税务指引采用了 OECD 指南规定的传统以交易为基础的转让定价方法（即可比非受控价格法、再销售价格法、成本加成法）以及以利润为基础的方法（即交易净利润法以及利润分割法）。

第 46 号税务指引并未将交易净利润法以及利润分割法视为最后被选用的方法。但规定转让定价方法的选取旨在为每一个案例选用最合适的方法，且应考虑可比性分析及数据获取。然而，指引亦提及，当以交易为基础的方法以及以利润为基础的方法均适用时，应优先选用以交易为基础的方法。

如果传统的转让定价方法不适合实际情况，企业可以采用 OECD 指南没有描述的方法（“其他方法”）来确定公平交易价格。然而，如果采用了其他方法，那么该方法的选取必须有资料加以支持，这些资料应解释为什么传统的方法没有较所采用的其他方法适当。

### 4.3.3 转让定价调整

#### 4.3.3.1 根据税收协定/安排进行转让定价调整

香港税收协定/安排第 7 条“营业利润”规定了在归属常设机构的利润时，应将其视为一间根据公平交易原则营运的独立企业。根据该方法，香港的常设机构会被当成一个独立的实体，且对其关联交易会根据转让定价原则来进行分析。然而，需要注意的是，香港与内地、比利时和越南等签署了税收协定/安排的情况下在确定常设机构的利润时，不计算总部与分公司之间佣金、特许权使用费或利息（银行企业除外）的支出或收入。但第 46 号税务指引并没有明确表明，在对待与香港未有签署税收协定或安排国家（地区）企业的常设机构时，上述独立实体的方法是否会凌驾于《税务规则》第 5 条<sup>2</sup>。香港税收协定/安排第 9 条“联属企业”赋予了香港税务局，在香港企业与其税收协定/安排另一方的关联企业之间的交易不符合公平交易原则时，对其进行转让定价调整的权力。在这种情况下，香港税务

<sup>2</sup>《税务规则》第 5 条是处理如何评定香港常设机构（包括非居民企业的香港分公司）公司利得税的条文，并说明如何计算其在香港应税利润的方法。

局有权调高香港企业的利润，使其符合公平交易原则。需要注意的是“联属企业”这一专有名词在税收协定/安排中并没有具体的认定标准。

#### 4.3.3.2 税收协定/安排对双重征税的免除

根据香港税收协定/安排第9条，当位于缔约另一方的关联公司受到转让定价调整时，香港企业可以要求香港税务局对其利润进行适当调整，以避免双重征税。香港税务局在第45号税务指引中表示，只有当其在原则上同意该调整及所调整的数额时，才会进行“适当的调整”。因此，当处理按照税收协定/安排第9(2)条进行处理的要求时，只有当缔约另一方已对非公平交易进行纠正调整并数额符合公平交易原则时，香港税务局才会考虑进行相应的适当调整。

#### 4.3.3.3 香港《税务条例》第61A条对税务利益的抵消

当避税是“唯一或主要目的”时，香港税务局有权根据《税务条例》第61A条的反避税条款，进行转让定价调整，以抵消纳税人通过非公平交易而取得的税务利益。

第46号税务指引内容包括重点讨论没有商业目的通过关联交易作出避税行为的税务计划。香港税务局清楚指出若企业通过转让定价将利润转移到海外公司，将会行使第61A条抵消所获得的税务利益。若此等税务计划有不诚实或蓄意瞒税的意图，税务局会处以高达300%罚款。

尽管第61A条可能适用于任何公司间关联交易，无论是跨境还是境内的，香港税务局仍需证明避税是该交易的“唯一或主要”目的。这一要求可能在实际操作上会限制第61A条的适用性，因为香港税务局不可以只是简单假设，那些不符合公平原则交易的案例都是以避税为“唯一或主要”目的。

#### 4.3.3.4 《税务条例》其他条款赋予的权力

香港税务局认为其同样有权根据《税务条例》第16(1)条和17(1)(b)条实施公平交易原则。通常情况下，第16(1)条允许扣除为产生应税利润而发生的费用及开支，而第17(1)(b)条则不允许扣除并非为产生应税利润而

发生的费用。香港税务局在第 46 号税务指引中的立场是，其有权根据上述两项条款，不允许扣除支付给关联公司的不符合公平交易原则支出，因为上述支出的目的不是为了纳税人的营运，而是接受方的营运。

#### 4.3.3.5 《税务条例》第 20(2) 条

第 46 号税务指引中表明，可以根据《税务条例》第 20(2) 条，对依照转让定价方案被转移给“有密切联系”的非居民企业的利润予以评税。第 20(2) 条是目前《税务条例》中明确提及转让定价的条款。根据该条款，如果一家香港企业与其非居民关联企业的交易不符合公平交易原则，导致该香港企业的利润少于通常可预期的利润，则香港税务局可将该非居民企业与香港关联企业的交易视为在香港经营的业务而进行评税，犹如该香港企业是非居民企业的代理人。

尽管第 20(2) 条可以广泛用于处理不符合公平交易原则的交易，由于该条款具有对非居民企业强制征税这一不常见的处理方法，使得香港税务局在实际操作中极少使用该条款。鉴于第 46 号税务指引并没有提及香港税务局应用该条款的方式及适用范围，香港税务局是否会应用第 20(2) 条来处理转让定价问题仍需拭目以待。

### 4.4 预约定价安排

#### 4.4.1 适用范围

香港预约定价安排机制为纳税人提供了向香港税务局提出并签订具有法律约束力的定价协议机会，是香港税务局与一个或多个避免双重征税协定或安排（“税收协定或安排”）缔约国（地区）的主管税务机关之间签订的，在既定期间内针对一系列关联交易适用转让定价方法的约定，通常这种约定是适用于以后年度的相关交易。香港税务局与其他缔约方税务机关签订预约定价安排协议的权利源于香港与缔约方签订的税收协定或安排中的协商程序。因此，预约定价安排适用于已签署税收协定或安排的香港纳税人与协定/安排国（地区）企业之间的关联交易，并且根据协商程序进

行。香港纳税人包括应缴纳利得税的位于香港的居民企业<sup>3</sup>和在香港拥有常设机构（例如分支机构）的非居民企业。

香港预约定价安排主要包括双边预约定价安排（与一个其他境外税务机关签署）和多边预约定价安排（与两个或以上境外税务机关签署）。DIPN 48<sup>4</sup>指出仅在协商程序中与境外税务机关协商失败时，香港税务局才会考虑接受香港纳税人申请单边预约定价安排。虽然预约定价安排机制是一个由香港纳税人主动提出并申请的程序，通常认为预约定价安排更适合于转让定价风险较高的关联交易（例如在香港纳税人和关联方的利润分配方面存在重大争议的交易）或交易实质相当复杂的关联交易（例如涉及无形资产或适用剩余利润分割法分析的关联交易）。此外，DIPN 48 对预约定价申请的关联交易金额作出了不同的最低限定，具体如下：

- 每年关联购销交易金额为 8,000 万港币
- 每年服务提供交易金额为 4,000 万港币
- 每年无形资产（例如特许权使用费）交易金额为 2,000 万港币

#### 4.4.2 程序

DIPN48 指出香港预约定价安排主要有 7 个不同的步骤<sup>5</sup>，具体如下所示：

##### （1）预约定价意向书

提交预约定价意向书，并与税务局讨论预约定价意向书，如果税务局对预约定价意向持积极态度，纳税人可提出预约定价正式申请。若需启动预约定价安排申请程序，纳税人需要递交预约定价安排意向书，并向税务局提出进行预备会谈来讨论预约定价安排成功的可能。在预备会谈上，所要讨论的事项通常包括关联交易的背景、预约定价安排的申请范围、预约定价安排申请所需的信息，以及附带问题（如法律问题，税收协定问题、避税问题）。

##### （2）预备会议

---

<sup>3</sup>香港居民企业在税收协定或安排中通常被定义为在香港注册成立的公司，或在香港以外地区注册成立，但是实际管理和控制机构于香港的公司。

<sup>4</sup>香港税务局 2012 年 3 月 29 日发布的税务条例释义及执行指引第 48 号（简称“DIPN48”）

<sup>5</sup>在 DIPN 48 中，预约定价安排的申请过程主要总结为 5 个阶段，而“预约定价意向书”和“预备会议”合并为第 1 阶段，相应地，“起草/执行”和“监控/续签”也同样合并为最后阶段。

香港税务局在预备会谈上对预约定价安排意向持积极态度，纳税人可提出正式申请和解决附带问题的意见裁决请求书。同时，申请双边预约定价安排时，纳税人的关联方需向双边预约定价安排另一方的主管税务机关提出预约定价安排的平行申请。

### （3）预约定价申请

提交正式的预约定价申请和解决附属问题的预见裁决请求（如需）。

### （4）分析/评估

香港税务局审核和评估评估审核申请，索取更多信息，获取专家意见，解决附带问题。

### （5）磋商/协议

香港税务局和避免双重征税协议关联方的税务当局磋商预约定价中的条款，和纳税人商议，如果协商程序失败，纳税人仍有可能与当地税务主管当局签订单边预约定价安排。

### （6）起草/执行

若相关税务主管当局就预约定价安排达成一致，各方将起草并签署一份预约定价安排协议书，并执行该协议书的安排。

### （7）监控和续签

预约定价安排生效后，纳税人通常需要向当地税务机关提交年度报告，来说明在预约定价安排执行期内遵循预约定价安排的情况。根据情报交换相关规定，缔约方税务主管当局也可能获得该报告。当纳税人实际经营结果不在预约定价安排所规定的价格或利润区间之内的情况下，报告需要详细描述为使其遵循预约定价安排规定的独立交易原则价格安排而作出的补偿调整。根据变化影响程度修订或终止预约定价安排。

纳税人在预约定价安排期内均遵循预约定价安排，并且预期未来经营不会发生实质性变化，则纳税人可以申请续签预约定价安排。申请方式、程序和与评估和初次申请类似。续签后的定价方法与期初也许有所不同。

## 4.5 受控外国企业

### 4.5.1 判定标准

暂无相关规定。

### 4.5.2 税务调整

暂无相关规定。

## 4.6 成本分摊协议管理

### 4.6.1 主要内容

暂无相关规定。

### 4.6.2 税务调整

暂无相关规定。

## 4.7 资本弱化

### 4.7.1 判定标准

暂无相关规定。

### 4.7.2 税务调整

暂无相关规定。

## 4.8 法律责任

目前暂无明确的转让定价调整罚款规定。然而，如果有偷税避税嫌疑，最高可在没有遵守公平交易原则的转让定价安排欠缴税款的基础上，处以3倍罚款。

## 第五章 内地和香港税收安排及相互协商程序

### 5.1 内地和香港税收安排

香港目前已与 37 个国家和地区签订税收协定或安排。现行内地和香港的税收安排在 2006 年签订，截止 2017 年 8 月内地与香港共签署了四次议定书，对内地和香港税收安排进行了进一步的修订。内地和香港税收安排主要就所得税领域的避免双重征税和防止跨境逃避税等方面进行了规定。

#### 5.1.1 内地和香港税收安排

(1) 内地和香港税收安排原文地址链接：

<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1153751/content.html>

(2) 内地和香港税收安排总体情况

根据国家税务总局网站提供的信息，内地和香港税收安排的总体情况如下：

A. 《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》

签署日期：2006 年 8 月 21 号

生效日期：2016 年 10 月 17 号

B. 《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排第二议定书》

签署日期：2008 年 1 月 30 号

生效日期：2008 年 4 月 15 号

C. 《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》第三议定书

签署日期：2010 年 5 月 27 号

生效日期：2010 年 9 月 28 号

D. 《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》第四议定书

签署日期：2015 年 4 月 1 号

生效日期：2015 年 9 月 22 号

(3) 主要内容

内地和香港税收安排共二十七条，主体部分包括规定税收安排的适用范围、双重征税的解决办法、税收无差别待遇、协商程序以及税收情报交换五大内容。第二议定书针对税收安排第二条、第四条、第五条及第十三条做了相应的修改。第三议定书则针对第二十四条信息交换的内容做了相应的修改。第四议定书针对第八条、第十二条、第十三条的内容做了相应的修改，同时也增加了反避税的规定：如纳税人所做的安排是以取得本安排第十条、第十一条、第十二条和第十三条利益为目的，则不能适用相关条款的规定。另外，第四议定书规定税收安排第二十四条规定的信息交换，不仅针对税收安排适用的税种，还包括内地实施的流转税、土地使用税和房产税。

### 5.1.2 适用范围

(1) 主体范围

A. 在内地和香港税收安排中，“一方居民”的定义如下：

- 在内地，是指按照内地法律，由于住所、居所、总机构或实际管理机构所在地，或者其他类似的标准，在内地负有纳税义务的人。

但是，这一用语不包括仅由于来源于内地的所得，在内地负有纳税义务的人。

- 在香港特别行政区，指通常居住在香港的个人或在某课税年度在香港特别行政区逗留超过 180 天或在两个连续课税年度在香港特别行政区逗留超过 300 天的个人，以及在香港特别行政区成立为法团的公司或虽未在香港成立但实际管理和控制机构在香港的法团公司。

B. 由于内地和香港安排第一款的规定，同时为双方居民的个人，其身份应按以下规则确定：

应认为是其有永久性住所所在一方的居民；如果在双方同时有永久性住所，应认为是与其个人和经济关系更密切（重要利益中心）所在一方的居民；

如果其重要利益中心所在一方无法确定，或者在任何一方都没有永久性住所，应认为是其有习惯性居处所在一方的居民；

如果其在双方都有，或者都没有习惯性居处，双方主管当局应通过协商解决。

由于第一款的规定，除个人以外，同时为双方居民的人，应认为是其实际管理机构所在一方的居民。

#### （2）客体范围

在内地：个人所得税；外商投资企业和外国企业所得税。

在香港特别行政区：利得税；薪俸税和物业税。

### 5.1.3 常设机构的认定

常设机构是指企业进行全部或部分营业的固定场所，包括：管理场所；分支机构；办事处；工厂；作业场所；矿场、油井或气井、采石场或者其它开采自然资源的场所。还包括：①建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动，但仅以该工地、工程或活动连续六个月以上的为限；②一方企业通过雇员或者雇用的其他人员在另一方提供的劳务活动，包括咨询劳务活动，但仅以该性质的活动（为同一项目或相关联的项目）在任何十二个月中连续或累计超过六个月为限。

对常设机构在具体判定时要考虑其营业性、固定性和长期性等几项因素。辅助性、准备性场所无论是否超过一定期限，均不构成常设机构。在不构成常设机构情况下，缔约另一方不应对营业利润征税。

### 5.1.4 不同类型收入的税收管辖

内地和香港税收安排将两方居民取得的跨国收入区分为消极所得和积极所得进行征税权的划分，在积极所得中，税收安排把有关个人劳务所得的规定独立出来加以规定。所谓消极所得是指，没有实施营业活动而获得的投资性所得，如利息、股息、特许权使用费。所谓积极所得是指，通过

实质性经营营业活动而取得的所得。对于消极所得和积极所得，居住一方的税收管辖权没有很大的区别，但对于来源一方的税收管辖权影响很大，同时，结合常设机构的认定，来源一方的税收管辖权在一定程度上被加以限制。按照内地和香港税收安排的规定，消极所得包括股息、利息以及特许权使用费，积极所得包括营业利润、不动产使用所得以及财产转让所得，个人劳务所得由于具有特殊性从积极所得中分割出来单独规定。

### （1）消极所得

内地和香港税收安排规定的消极所得主要包括股息、利息以及特许权使用费。根据内地和香港税收安排第十条、第十一条、第十二条的规定，内地居民企业在香港设立常设机构取得的投资所得并入其常设机构的营业利润在香港征收公司所得税，适用税收安排的营业利润条款；没有设立常设机构的来源于香港的股息、利息以及特许权使用费等投资所得在香港可以征收预提税，因为是内地居民企业的投资所得，因此税收安排明确了居住地管辖权原则，即内地政府可以对这部分投资收益征税。同时税收安排还规定了来源地管辖权原则，但有一定的限制：

① 如果取得股息的内地居民企业（合伙企业除外）符合受益所有人，并直接拥有支付股息公司至少百分之二十五资本的情况下，税收安排限定了香港政府适用的税率最高为 5%，其他情况下，税率最高为 10%（但是香港不征收股息预提所得税）；

② 如果收取利息的内地居民符合受益所有人要求，税收安排限定了香港适用的税率最高为 7%（但是香港不征收股息预提所得税）；

③ 如果特许权使用费的受益所有人是内地居民，税收安排限定了香港适用的税率最高为 7%。

### （2）营业利润

根据税收安排第七条第一款的规定，内地居民企业取得来源于香港的经营营业利润，内地有权向内地居民企业征税；内地居民企业通过在香港设立的常设机构取得来源于香港的经营营业利润，香港有权向内地居民企业的常设机构征税，但应以属于该常设机构的利润为限；内地居民企业没有在香港设立常设机构而取得来源于香港的收入或者虽在香港设立常设机

构但取得的来源于香港的收入与该常设机构没有实际联系的，香港无权向内地居民企业及其常设机构征税。根据税收安排第七条第三款的规定，常设机构有权扣除其自身进行营业发生的各项费用，且利润和费用的确定不局限于香港一地。

### （3）不动产使用所得

根据税收安排第六条的规定，内地居民使用位于香港的不动产而产生的所得，香港可以向内地居民征税。“使用”的形式包括直接使用、出租以及任何其他形式的使用。“不动产”的界定按照财产所在地的法律规定确定，但协议规定了最小范畴，即“不动产”应当包括附属于不动产的财产、农业和林业所使用的牲畜和设备、地产的权利、不动产的用益权以及由于开采或有权开采矿藏、水源和其他自然资源的权利。同时，协议明确规定船舶和飞机不属于不动产。内地居民取得来源于香港的不动产使用所得，不考虑其是否在香港存在常设机构，香港政府均有税收管辖权。本条款的规定仅局限于不动产使用所得，对于内地居民转让香港不动产而产生的转让收益适用财产所得条款。

### （4）财产转让所得

税收安排第十三条就财产转让产生的收益，包括转让各类动产、不动产和权力产生的收益的征税权划分问题作出了规定。

#### ① 不动产转让所得

转让不动产取得的收益可以由不动产所在一方征税。如果内地居民转让位于香港的不动产产生收益的，香港政府有权向该内地转让方征税。“不动产”的确定按照税收安排第六条的规定处理。

#### ② 常设机构营业财产转让所得

转让企业常设机构用于营业的财产中的动产所取得的收益，可以由常设机构所在一方征税。如果内地居民企业在香港设有常设机构，那么其转让营业财产中的动产产生收益的，香港政府有权向该常设机构征税。

#### ③ 股权转让所得

内地居民转让其在香港居民公司的股份取得的收益，在满足以下任一条件时，香港有权征税：被转让香港居民公司的财产百分之五十以上直接

或间接由位于香港的不动产构成；内地居民转让香港居民公司至少 25% 的股权。内地居民转让其在上述财产以外的其他财产取得的收益，香港无权征税。

### 5.1.5 香港税收抵免政策

税收安排通过对非居民所得的征税权在居民一方与来源一方之间进行分配，在很大程度上限制了来源一方的征税权，能够有效避免双重征税。但税收安排并没有完全消除来源地的征税权，香港对内地居民来源于香港的收入在满足一些条件或者情形下仍然享有征税权。对于两方均有征税权的一项收入仍然存在着双重征税。因此，2006 年税收安排的消除双重征税条款规定了税收抵免制度，其目的和功能就在于让居民纳税人一方承认所得来源一方征税的税额，并在此基础上在居民纳税人一方给予税收抵免优惠，从而进一步消除双重征税。因此，内地居民应当特别关注在香港取得的收入按照税收安排被香港征收所得税后如何在内地进行抵免，并能够在内地依法享受抵免优惠，从而降低税收成本。

根据税收安排第二十一条消除双重征税条款第一款的规定，内地对内地居民就来源于香港的所得向香港直接缴纳的所得税，给予直接抵免；对内地居民公司就香港居民公司支付给他的股息向香港间接缴纳（由香港居民公司直接缴纳）的所得税，在内地居民公司拥有香港居民公司股份不少于 10% 时，给予间接抵免。同时，直接抵免和间接抵免的数额，不应超过由内地税法设定的限额。

可以看到，内地政府允许对来源于香港的收入实施直接抵免和间接抵免。同时，为了规范税收抵免在境内的实施，内地出台了一系列的相关规定，为境内税收抵免提供依据。直接抵免与间接抵免适用于不同的情形。直接抵免是指，内地居民企业直接就其境外所得在境外缴纳的所得税额在内地的应纳税额中的抵免。直接抵免，是指企业直接作为纳税人就其境外所得在境外缴纳的所得税额在我国内地应纳税额中抵免，主要适用于营业利润所得、权益性投资所得、利息、租金、特许权使用费、财产转让等所得。间接抵免，是指境外企业就分配股息前的利润缴纳的外国所得税额中

由境内居民企业就该项分得的股息所得间接负担的部分，在内地应纳税额中抵免。

#### 5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）

税收无差别待遇是指缔约一方的公司或个人，在缔约另一方负担的税收和有关条件，不能比缔约另一方的境内公司或个人在相同情况下负担的税收和有关条件不同或更重。内地和香港税收安排，有关税收无差别待遇的内容主要包括：

（1）常设机构无差别。即一方的企业设在另一方的常设机构，其税收负担不应高于另一方从事同样经营活动的企业。

（2）支付无差别。即一方企业在确定、计算本地企业利润时，对其支付给另一方居民的利息、特许权使用费等款项，应与在相同条件下支付给该一方居民一样看待，都应作为费用进行扣除，以保证不因支付对象居民身份不同而给予差别待遇。

（3）资本无差别。即缔约一方不能因某个企业的资本为另一方的企业或个人所拥有或控制，而给予比该一方其他企业不同或更重的税收负担或有关条件。

#### 5.1.7 在香港享受税收安排待遇的手续

暂无相关内容。

### 5.2 香港税收安排相互协商程序

#### 5.2.1 相互协商程序概述

相互协商程序（“MAP”），是指双方主管当局根据税收安排有关条款规定，与缔约对方主管当局之间，通过协商共同处理涉及税收安排解释和适用问题的过程。

相互协商程序的主要目的在于确保税收安排正确和有效适用，切实避免双重征税，消除缔约双方对税收安排的解释或适用产生的分歧。

相互协商的事项限于税收安排适用范围内的事项，但超出适用范围，且会造成双重征税后果或对缔约一方或双方利益产生重大影响的事项，经该主管当局和缔约对方主管当局同意，也可以进行相互协商。

主管当局受理纳税人提交的 MAP 请求的过程中，如果认为纳税人的请求正当合理且其可以给出一个纳税人满意的答复时，主管当局可不请求另一方主管当局参加相互协商的情况下，独自解决该案件，即主管当局迅速单方解决纳税人提交的争议。

### 5.2.2 税收安排相互协商程序的法律依据

目前内地和香港相互协商程序的法律条款依据，主要是内地《税收协定相互协商程序实施办法》（国家税务总局公告 2013 年第 56 号）和内地和香港税收安排第二十三条相互协商程序。

（1）内地和香港税收安排对相互协商程序的规定为：

当一人认为，缔约一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对其不符合本安排规定的征税时，可以不考虑各自内部法律的补救办法，将案情提交本人为其居民的主管当局；该案情必须在不符合本安排规定的征税措施第一次通知之日起，三年内提出。

上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同另一方主管当局相互协商解决，以避免不符合本安排规定的征税。达成的协议应予执行，而不受各自内部法律的时间限制。

双方主管当局应通过协议设法解决在解释或实施本安排时所发生的困难或疑义。也可以对本安排未作规定的消除双重征税问题进行协商。

双方主管当局为对以上各款达成协议，可以直接相互联系。为有助于达成协议，双方主管当局的代表可以进行会谈，口头交换意见。

（2）内地《税收协定相互协商程序实施办法》

税收协定/安排中的协商程序条款授权了缔约方主管当局通过相互协商来解决在解释或实施税收协定时发生的困难或疑义。相互协商程序的启动要历经两个阶段，第一阶段是纳税人向其居民方主管当局就缔约一方或双方已导致或将导致不符合税收协定/安排规定的税收措施提出异议，主管

当局收到纳税人提交的案情后，对案情进行审查；第二阶段是主管当局认为纳税人提出的异议合理并且不能单方面圆满解决的，则启动相互协商程序，通知另一方主管当局，并展开谈判。国家税务总局新颁布的《税收协定相互协商程序实施办法》（以下称“《实施办法》”）即是主要针对第一阶段，也就是纳税人如何申请启动阶段而制定的程序性规范。《实施办法》对申请启动相互协商程序的适用主体、情形、申请时限以及税务机关如何受理申请和反馈结果等问题进行了规定。根据现行的《实施办法》，纳税人申请启动相互协商程序要经过两个环节，第一个步骤是申请人向负责其个人所得税或企业所得税征管的省税务机关提出书面申请，由省税务机关决定是否受理该申请；第二个步骤是省税务机关受理申请后上报税务总局，由总局对申请进行审核并最终决定是否启动相互协商程序。

### 5.2.3 相互协商程序的适用

#### （1）申请人条件

根据内地和香港税收安排相互协商程序条款规定，当另一方的措施导致或将导致对申请人不符合税收安排规定的征税行为时，申请人可以将案情提交至本人为其居民的缔约一方主管当局。此处需要明确的是，税收安排中的“居民”一词所指的是税收居民身份。内地居民，是指按照《中华人民共和国个人所得税法》和《中华人民共和国企业所得税法》，就来源于内地境内境外的所得在内地负有纳税义务的个人、法人或其他组织。

也就是说，只有在申请人为内地税收居民的情况下，内地主管当局方可受理其申请并就其所遇到的税收安排问题与香港主管当局进行相互协商。例如，若内地居民企业在对香港投资时采取的是间接持股方式，即通过在境外设立 SPV（特殊目的实体）来持股香港被投资公司，如果 SPV 与香港税务局就税收安排适用问题产生争议，虽然该 SPV 为内地投资公司，但因为其并非内地税收居民，该 SPV 将无权请求内地主管当局启动相互协商程序。但如果该 SPV 被认定为境外注册内地投资控股居民企业，那么即使其并非依照内地法律成立的法人，该 SPV 也将有权依据其内地税收居民身份请求内地主管当局就税收安排问题启动相互协商程序。

## （2） 适用的范围

相互协商程序是在税收协定/安排框架内解决跨境税收争端的机制，因此当事人请求相互协商的事项应属于税收协定/安排的适用范围。在内地对外签订的税收协定/安排中，除相互协商程序条款外，部分协定/安排还在居民、股息、利息、联属企业等条款中指明了双方主管当局可以就该条款解释及适用进行相互协商。但在某些协定中，双方仅在少数条款中指明可以就该条款相互协商程序，而在其他条款中未提及相互协商程序，那么在这种协定下，是否可以认为相互协商程序的适用范围受到了限制？根据OECD 税收协定范本解释，这个答案是否定的。关于这一问题，范本解释中明确提到，即使缔约国双方未在其他条款中提及主管当局可以就该条款协商，但因相互协商程序独立条款的存在，双方仍可以就税收协定特定条款解释及适用过程中的问题适用相互协商程序。

国家税务总局颁布的《实施办法》第九条以列举的方式说明了内地居民可以申请启动相互协商程序的情形：

- ① 对居民身份的认定存有异议，特别是相关税收协定/安排规定双重居民身份情况下需要通过相互协商程序进行最终确认的。
- ② 对常设机构的判定，或者常设机构的利润归属和费用扣除存有异议的。
- ③ 对各项所得或财产的征免税或适用税率存有异议的。
- ④ 违反税收协定/安排非歧视待遇（无差别待遇）条款的规定，可能或已经形成税收歧视的。
- ⑤ 对税收协定/安排其他条款的理解和适用出现争议而不能自行解决的。
- ⑥ 其他可能或已经形成不同税收管辖权之间重复征税的。

### 5.2.4 启动程序

#### （1） 申请时效及条件

相互协商程序是通过缔约方之间双边税收协定/安排赋予缔约方纳税人的权利救济程序，制定该程序的目的是为保证税收协定/安排的实施及有

效消除跨境双重征税。通常来说只有当内地居民（国民）从缔约对方税务主管当局接到有违反税收协定/安排嫌疑的书面意见或通知后（如申请税收协定/安排优惠待遇被驳回的通知、认定存在常设机构的通知或转让定价调整数额初步通知等类似的书面意见或通知），当事人方有充分理由认定将出现不符合税收协定/安排的征税行为，相互协商程序的三年期限开始计算，此时当事人方可申请启动相互协商程序。

## （2）税务机关对申请的处理

根据《实施办法》规定，内地纳税人提出启动相互协商程序的申请需经两个步骤：

① 向其所在的省级税务机关提出申请，由省级税务机关决定是否上报总局。

② 总局对上报的申请进行审查并决定是否启动相互协商程序。

从《实施办法》可以看出，在该程序中省级税务机关只是对纳税人申请的材料进行审查而无权最终决定是否启动相互协商程序。如果纳税人对省级税务机关不予受理的决定不服，将有权进行异议申请。但对当总局收到上报申请后决定不予受理时，该决定将具有终局性，纳税人无权再提出异议。

### 5.2.5 相互协商的法律效力

#### （1）相互协商程序结果的法律效力

国际普遍认为相互协商程序应属于行政性的争议解决手段，换言之，其结果只对达成协议的主管当局产生约束，如果当事人对结果不满，其仍有权通过司法程序寻求救济。此外，相互协商程序是双方主管当局就特定问题进行的协商讨论，就效力而言，其得出的结论只能对该特定问题生效，而无普遍约束力。

#### （2）相互协商程序与生效的税收和解或司法判决的关系

通常认为，如果双方主管当局进行协商讨论的问题上已产生了生效的税收和解或司法判决，那么双方主管当局在进行相互协商时，将只能基于此前认定的事实进行相应的纳税调整，而不能改变已生效的和解或判决。

### (3) 保护性措施

协商程序条款规定，若纳税人接受相互协商的结果，该结果的执行将不受其本方法律的限制。因双方主管当局就相互协商程序能否达成一致具有相当的不确定性，而且该程序通常耗时很长，当纳税人对协商结果不满或双方税务主管当局无法达成一致时，即使纳税人希望通过司法程序解决也很有可能面临诉讼时效已过期的尴尬局面。因此当事人在申请启动协商程序后往往还会选择同时启动其他的救济程序，如行政复议或司法救济来确保自身权益。

#### 5.2.6 香港仲裁条款

仲裁条款是 OECD 为提高相互协商程序的效率，确保税收协定的实施而制定的条款。其一般形式是：如果双方主管当局在一定时间内（通常为两年）无法就相互协商的事项达成一致，当事人可以请求将该事项提交仲裁。但迄今内地对外签署的税收协定/安排中尚未包含有仲裁条款，故本文在此不再做延伸讨论。

### 5.3 内地和香港税收安排争议的防范

内地投资者在香港获得营业收入是否应当在香港履行纳税义务很大程度上取决于常设机构的认定。通常，内地投资者在香港的场所、人员构成常设机构的，其营业利润应当在香港纳税。常设机构的具体认定问题容易引发税务争议，是内地投资者应当着重关注的税务风险点。

## 第六章 在香港投资可能存在的税收风险

内地企业投资香港面临的税务风险类型繁多，形式各异。本章将重点从信息报告风险、纳税申报风险、调查认定风险、享受税收安排待遇风险和其他风险五个方面阐述投资香港可能遇到的税务风险。

### 6.1 信息报告风险

#### 6.1.1 登记注册制度

已在第三章税收征收和管理制度中体现。香港政府对在香港从事经营活动没有特别的税务登记要求，香港商业登记署从属于香港税务局，所以完成商业登记，即视为完成税务登记。

#### 6.1.2 信息报告制度

已在第三章税收征收和管理制度中体现。

### 6.2 纳税申报风险

#### 6.2.1 在香港设立子公司的纳税申报风险

已在第三章税收征收和管理制度中体现，请参见第三章。

#### 6.2.2 在香港设立分公司或代表处的纳税申报风险

已在第三章税收征收和管理制度中体现，请参见第三章。

#### 6.2.3 在香港取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

已在第三章税收征收和管理制度中体现，请参见第三章。

### 6.3 调查认定风险

#### 6.3.1 受控外国企业调查风险

香港企业所得税实行 16.5% 的税率，股息或资本利得不纳税。企业投资香港，除考虑投融资平台外，利用名义持有的股份、资金和无形资产获取

股息、利息和特许权使用费等消极所得，相关所得缴纳较低甚至不缴纳税收，相关利润长期留存公司账面不做利润分配汇回，实现延迟纳税，甚至长期体外循环寻求永远不纳税。从税务风险管控角度，香港公司是否具备合理商业实质、是否留存巨额利润不做分配、是否构成受控外国企业均为相关税务当局关注的重点。鉴于税局极有可能对受控外国企业的留存收益强制性视同分配并据以征税，企业应在职能配置方面考虑充分回应税局的关注。当下全球税务部门对境外所得税务管理日益加强，受控外国企业认定标准越来越宽泛，境外企业纳入管理范围越来越宽，积极所得与消极所得划分标准日趋复杂，境外所得纳入调整对象越来越多，企业应更加关注巨额境外所得长期不分配的合理性。

### 6.3.2 非境内注册居民企业认定风险

投资香港的企业是内地居民企业，还是香港居民企业，其身份认定的不同，会直接导致企业纳税义务的不同。如香港公司因其在实质经营管理场所位于内地，根据内地所得税法规，该香港公司存在被认定为内地居民企业，从而按照相应的所得税税率缴纳内地所得税的风险。若同时该香港公司已在香港缴纳利得税，则造成了双重征税问题。

### 6.3.3 在华常设机构风险

内地企业在投资香港之后，在日常运营过程中，常常出现内地公司的雇员在香港工作、香港公司的经营活动基本在内地发生及香港公司的雇员在内地工作等情形，根据内地和香港税收安排的规定，这些情形存在在香港或内地构成常设机构的风险，进而导致需就归属常设机构的利润在香港缴纳利得税或内地缴纳所得税的风险。因此，内地投资者应当注意其在内地和香港税收安排，尽量降低相关的税务风险。

### 6.3.4 技术性无形资产利润权属的风险

研发环节最为突出的税务问题是研发技术无形资产的权利归属。企业通常以合约转移、功能剥离等形式将集团无形资产或相关权利转移至无商业实质的公司、低税或无税地区、旨在降低集团整体税负。从税务风险管

控角度，当前多数国家均倾向从全球价值链分析和价值贡献角度（而非法定所有人角度），确定无形资产相关利润归属，企业上述运作模式潜在税务风险巨大。其中，并购重组后既有无形资产与未来待开发无形资产的利润分割亦受到关注。

### 6.3.5 混合错配风险

生产活动与税收权益错配的税务风险。全球产业转移的趋势与周期使价值链生产职能的经济贡献与利润回报不匹配，企业常通过与低税率国家或地区企业进行原料采购与产品销售，挤占生产职能的利润空间，导致生产环节长期亏损或维持微利水平。目前生产职能聚集的国家均大力打击税收权益与生产活动的错配现象，履行单一生产职能的公司不应承担集团决策、市场风险所致亏损，而应体现合理利润回报，但实际经济活动中这些公司无权获取超额回报。此外，还需考虑企业在低成本地区经营所获得的净成本节约，特别是通过在原材料、劳动力、租金、运输和基础设施等方面的较低支出所实现的超额回报。

营销活动与税收权益错配的税务风险。科技的日新月异使凝聚品牌粘性的营销活动成为高附加值的经营环节，而数字经济的发展使营销活动分散在全球各个区域，而不是商品或服务的实际交易地。这使按照传统理念配置营销环节利润的企业面临更为复杂的转让定价税务风险。对承担简单分销功能的企业，应根据集团统一的转让定价政策给予符合独立交易原则的利润回报；对承担复杂营销职能，以及对营销型无形资产做出贡献的企业，应获取与其价值创造贡献相匹配的利润回报。衡量营销活动较常用和直观的指标为企业销售费用占集团销售费用的比重，利润回报应与其比重相匹配。此外，企业的利润回报还应体现其在对某项服务或产品具有特别需求的区域内开展经营所获得的超额利润。

集团劳务与税收权益错配的税务风险。企业为提高核心竞争力，通过内部劳务整合集团资源实现协同效应，其面临的突出税务问题是集团劳务费用的收付及其标准。从税务风险管控角度，集团关联劳务费用的收取或支付，应重点分析劳务提供是否具有合理商业目的与经济实质，遵循独立交

易原则；应从劳务提供方与接受方分别进行受益性分析，劳务具有真实性与必要性，并非重复提供或重复支付，并未从其他关联交易中获取补偿，且为接受方创造价值，否则可能面临转让定价调查风险。

### 6.3.6 集团资金池的内部融资税务风险

建立资金池实施资金的集约化管理是企业常见的融资模式。鉴于内地和香港两地外汇管制、境内外融资成本差异及流转税的考虑，内地企业通常在两地分别设置融资平台。从税务风险管控角度，集团成员的资金借贷、融资担保常忽视利息收取与扣除问题，除利息收付标准存在转让定价风险外，不进行利息收付或者人为集中销售在低税率地还面临交易被重新定性和定价的税务风险。税基侵蚀和利润转移行动颁布的反错配规则，对混合金融工具下的利息扣除与其他金融支付（包括一方扣除一方不计收入，双方重复扣除，以及间接性一方扣除、一方不计收入情形）提出处理建议，导致企业此类筹划安排面临税务风险。

## 6.4 享受税收安排待遇风险

根据对现有内地企业投资香港的情况了解，很大一部分是以香港作为海外投资的桥头堡，通过香港公司辐射全球其他国家（地区）的投资，这样的投资架构安排主要是考虑到香港无外汇管制、法制也相对健全、税制简单、税负相对较低，这在一定程度上为投资引进、融资安排、税负控制、未来退出等提供灵活性和弹性。但是，将香港作为海外投资控股公司的商业安排也存在一定的税务风险。税基侵蚀与利润转移行动计划第7项“防止税收协定优惠的不当授予”行动计划规定：如果某项安排或交易的主要目就是为了取得该税收优惠，且该税收优惠是由前述交易或安排直接或间接导致的，那么该项优惠不能作为某项收入或资本的税收优惠被授予。因此，若内地企业投资的香港公司未从事积极合理的商业活动或未雇佣一定的人员、占用一定的资产从事相关活动等，通过香港公司投资海外的架构主要是为了享受税收安排优惠待遇，达到降低税负或递延纳税等目的，则

该香港公司在申请享受香港与其他海外国家的税收协定待遇时，由于其不能满足商业实质的要求，从而无法享受相关的税收协定待遇。

因此，企业投资架构设计是否能够实现预期税收安排在当前跨境税源管理背景下具有越来越多的不确定性，甚至可能导致额外增加的税收成本（如所得税义务判定、所得性质确认、税收协定待遇享受等）。

## 6.5 其他风险

### 6.5.1 并购重组的税务风险

企业投资香港前，通常根据企业经营战略、业务需要、香港的商业和法律环境，选择适当的投资方式（绿地投资、并购、合资等）。基于投资机会的多元化或管理经验的提升（如内地银行收购海外飞机租赁公司以获取该行业的特定经验，并购技术型项目以获取旨在占领市场份额的技术革新），企业常通过在成熟市场寻找优质并购目标谋求品牌、研发、物流、人才的全球化。从税务风险管控角度，企业通常在并购前后进行旨在优化投资架构或业务配置的集团重组，此环节要注重量化税务风险及潜在税务成本，确定合理的关联股权交易估值定价、多层股权转让潜在的税收负担，以及股权转让收益享受税收安排待遇的要求等。

### 6.5.2 投资退出的税务风险

投资退出作为战略收缩与调整的方式，是企业优化资源配置的重要手段，既可通过高溢价退出获得特殊收益和现金流，也可及时退出经营不善的项目或业务，实现有效止损。从税务风险管控角度，企业在投资架构搭建初始应考虑不同投资退出方式（直接或间接股权转让）的税务成本及潜在风险。例如，企业采取股权转让形式退出时，税务风险管控的关键是股权交易价格的确定。采用直接股权转让方式申请税收安排免税待遇时，应注意转让方的经济实质问题，避免受到滥用税收优惠的调查；采用间接股权转让方式时，应注意各层级公司所在地征税权归属的确定问题，避免同一所得在多个国家或地区构成纳税义务。

## 参 考 文 献

1. 《对外投资合作国别（地区）指南——中国香港（2016年版）》，商务部国际贸易经济合作研究院；商务部投资促进事务局；中央政府驻港联络办经济部贸易处
2. 促进我国企业对外直接投资的税收政策研究，杜东华，中国乡镇企业会计，2009/03
3. 促进中国企业对外投资合作税收问题研究，国家社会科学基金重点项目，中国国际税收研究会，2009/04
4. 鼓励海外直接投资税收政策的研究述评，王逸，扬州大学税务学院学报，2009/01
5. 激励企业“走出去”：税收制度有所作为，崔志坤，地方财政研究，2009/03
6. 境外投资财税激励政策的国际比较及借鉴，刘耘，经济问题，2008/08
7. OECD taxpayer service survey
8. 深圳企业“走出去”税收服务研究，徐安良、刘军主编，中国税务出版社，2010
9. Tax Administration Guidance & Information Series 2009.2
10. 我国企业对外直接投资涉税问题探析，杨志安，涉外税务，2008/12
11. 香港税制，谷志杰编著，中国财政经济出版社，2012
12. “走出去”：税收激励与制度优化，尹音频、高瑜，涉外税务，2009/03
13. 中华人民共和国国家税务总局网站、中国商务部网站、OECD官方网站、香港统计处及香港税务局官网