



中華人民共和國香港特別行政區
稅務局

印花稅署釋義及執行指引

第 1 號(修訂本)

住宅物業買賣協議加蓋印花

本指引旨在為納稅人及其授權代表提供資料。它載有稅務局對本指引公布時有關稅例的釋義及執行。引用本指引不會影響納稅人反對評稅及向稅務局局長、稅務上訴委員會及法院提出上訴的權利。

本指引取代 1992 年 2 月及 1996 年 12 月發出的指引。

稅務局局長 劉麥懿明

2006 年 8 月

印花稅署釋義及執行指引

第 1 號(修訂本)

目錄

| | 段數 |
|---------------------|----|
| 引言 | 1 |
| 買賣協議 | |
| 範圍 | 4 |
| 「買賣協議」的含義 | 8 |
| 臨時性、附有條件等的買賣協議 | 12 |
| 無意建立法律關係的協議 | 13 |
| 簽立買賣協議的責任 | |
| 簽立的時間 | 14 |
| 簽立的「有關日期」 | 15 |
| 「購買人」和「售賣人」的定義 | 16 |
| 售賣人或購買人的代理人 | 17 |
| 須於買賣協議載明的事項 | 18 |
| 「身分證件號碼」的含義 | 19 |
| 「其他代價」的含義 | 20 |
| 未能簽立買賣協議 | 21 |
| 買賣協議的可強制執行性 | 23 |
| 可予徵收印花稅的買賣協議 | |
| 僅適用於住宅物業買賣協議 | 24 |
| 「住宅物業」的含義 | 25 |
| 加蓋印花期限 | 30 |

| | |
|--------------------------------|----|
| 相同的買賣各方和相同條款 | 33 |
| 計算應繳印花稅 | 38 |
| 零代價或代價不足；估值關鍵日期 | 41 |
| 一系列交易 | 43 |
| 共同購買人的一系列協議 | 45 |
| 交換或分割不動產的協議 | 47 |
| 並無載有指明事項的可予徵收印花稅的買賣協議 | 49 |
| 由 2 份或多於 2 份的文書組成的可予徵收印花稅的買賣協議 | 50 |
| 已取消的買賣協議 | 52 |
| | |
| 延期繳交可予徵收印花稅買賣協議的印花稅 | |
| 條件 | 56 |
| 符合條件後的加蓋印花期限 | 57 |
| 指明事件 | 58 |
| | |
| 有關住宅物業的售賣轉易契 | |
| 「依循」可予徵收印花稅的買賣協議簽立的售賣轉易契 | 59 |
| 「依循」2 份或多於 2 份的買賣協議簽立的售賣轉易契 | 64 |
| 「依據」可予徵收印花稅的買賣協議簽立的售賣轉易契 | 66 |
| 以近親簽立的售賣轉易契 | 69 |
| | |
| 豁免及寬免 | |
| 獲豁免協議 | 70 |
| 相聯公司間物業買賣情況 | 71 |
| | |
| 加蓋印花安排 | 72 |

雜項

| | |
|-----------|----|
| 共同發展協議 | 75 |
| 登記買賣協議 | 78 |
| 不繳納印花稅的後果 | 79 |

引言

本執行指引旨在概述為住宅物業買賣協議和其後的售賣轉易契加蓋印花的規定，以及印花稅署署長(「署長」)的執行慣例。

2. 《印花稅條例》(第 117 章)(「該條例」)於 1992 年修訂。修訂內容大部份載於該條例第 IIIA 部和附表 1 第 1(1A)類。在條例之前，納稅人只須就物業的售賣轉易契(即轉讓契)支付印花稅，但毋須就轉讓前的買賣協議支付印花稅。自 1992 年修例後，售賣人和購買人一般都須要按規定就**住宅物業**的所有買賣協議繳付從價印花稅，即是說如有不同的買賣各方就同一項物業訂立一連串的協議，應付的印花稅將會倍增，從而抑制投機活動。

3. 根據一張可予徵收印花稅的買賣協議而進行的物業轉易，應付的印花稅定額為 100 元。該條例第 IIIA 部的規定和署長如何引用有關條文的詳情，將在以下各段闡明。

買賣協議

範圍

4. 在廣義上，該條例第 IIIA 部中的條文適用於香港境內不動產(即香港境內的土地和建築物)的所有買賣協議。除了規定須就住宅物業買賣協議繳付印花稅外，有關條文亦對非住宅物業的協議施加若干規定。

5. 該條例第 IIIA 部條文的涵蓋範圍，不一定限於書面協議。有關條文適用於在第 29A(1)條的「買賣協議」定義中指明的各類文書(即書面文件)，亦適用於該條對「非書面買賣協議」作出的定義：「指一項非屬文書形式的合約、協議或陳述，但該項合約、協議或陳述，按性質來說，如屬文書形式，則會構成一份買賣協議」。

6. 因此，在考慮該條例第 IIIA 部條文是否適用時，如果有關協議是以書面形式訂立，就必須確定它是否一份「買賣協議」；如果有關協議不是以書面形式訂立，就必須確定該協議是否一項「非書面買賣協議」。如果答案是肯定的話，有關條文一般會對訂約的買賣各方施加若干責任。對所有上述協議的一項共同規定是買賣各方必須簽立

一份載有指明事項的買賣協議。其他規定則取決於該買賣協議是否可予徵收印花稅，即該協議是否就住宅物業而訂立。

7. 然而，在討論各項規定的性質之前，大家適宜先進一步考慮一個基本問題：就法例來說，什麼足以構成一項「買賣協議」，以及引伸的「非書面買賣協議」。

「買賣協議」的含義

8. 「買賣協議」的定義載於該條例第 29A(1)條。一般來說，該定義的用語涵蓋任何就香港境內土地和建築物的買賣而訂立的合約協議。在這方面，該定義最被廣泛引用的部分應涉及「一份文書，而該份文書中某人訂立合約以售賣或購買不動產」。

9. 作為反避稅措施，該定義亦規定，涉及不動產權利的某些文書（如果沒有這項規定，這些文書可能被用來迴避有關條文），屬「買賣協議」定義所涵蓋的範圍。這些文書包括—

- (a) 購買選擇權或優先購買權利(除非載於一份年期不少於 3 年的固定期限的租約或租約協議，且在頭 3 年內不能行使)。
- (b) 涉及的代價是由承受人付予授予人的售賣權能書；或不可撤回的授權委託書(除非為《稅務條例》(第 112 章)第 2 條所指的某間財務機構而訂立的按揭或押記文件)；
- (c) 信託聲明書，不論是否付出代價（但不將不動產的實益權益轉移的信託聲明除外)；
- (d) 構成一項非書面買賣協議的備忘錄、摘記或其他證據；
- (e) 物業購買人向另一人發出接受該物業轉讓的提名或指示；和
- (f) 轉讓上述任何權利的文件。

10. 該定義不包括可能被稱為一般按揭（或押記）的文書。這類按揭所授予的權利，主要是將有關的物業視為貸款的抵押品，而按揭人享有贖回的權利。這類文書並無授予出售物業的即時或自動權利（換句話說，該項權利僅在按揭人違約的情況下方可行使），故此，它不符合買賣協議的定義，亦不可對其徵收印花稅。另一方面，除為貸款提供擔保外，更明示或隱含地給予即時或自動處置物業權利，以按揭作為掩飾的買賣協議（內含不可撤銷的授權書），則可予徵收印花稅。

11. 可能在某些個案中，僱員在一般受僱情況下向僱主借取款項，於是訂立一份按揭或押記文件，給予僱主一項明示為不可撤銷的授權書，為僱主的所有權權益提供擔保，並給予僱主代表僱員出售或以其他方式處置僱員在不動產中任何權益的權能。上述按揭或押記文件屬買賣協議的涵蓋範圍，然而，根據印花稅條例第 52 條，署方會考慮減免或發還對這類文書徵收的印花稅。

臨時性、附有條件等的買賣協議

12. 避免爭論，第 29A(2)條規定，買賣協議或非書面買賣協議可以是可予強制執行或不能強制執行、絕對性或附有條件、正式或非正式、暫時性或永久性、臨時性或非臨時性的。因此，在地產代理的辦事處簽署具沒收購買人的訂金或雙倍賠訂典型規定的臨時或初步協議，落入買賣協議的涵蓋範圍。同樣地，一份售樓指示或在發展商的售樓處簽署的售樓備忘錄也屬該涵蓋範圍。為防止在物業轉售時使用無關重要的條件來規避有關條文，該定義將附有條件的協議也包括在內。

無意建立法律關係的協議

13. 該條例第 IIIA 部的條文不擬將沒有約束力的協議包括在內。因此，如果買賣協議是在「訂立合約，方為有效」的情況下訂立，則落入條文的範圍以外。在這方面，「買賣協議」的定義規定，買賣協議必須是「某人訂立合約以售賣或購買不動產」的協議。

簽立買賣協議的責任

簽立的時間

14. 當買賣協議或非書面買賣協議訂立後，協議下的每名售賣人和購買人（對協議並不知悉的購買人除外，例如，獲原購買人根據一項提名指定的提名人）必須簽立一份載有若干指明事項的買賣協議 [第 29B(1)條]（見第 18 段）。該項規定的買賣協議必須於「不遲逾有關日期後的 30 天」簽立（見第 15 段）。

簽立的「有關日期」

15. 實質上，有關日期是售賣人和購買人就物業訂立首項非書面買賣協議或買賣協議的日期 [第 29B(3)條]。

「購買人」和「售賣人」的定義

16. 簽立規定的買賣協議的義務，須由買賣協議或非書面買賣協議下的每名「購買人」和「售賣人」承擔。該條例第 29A(1)條給「購買人」和「售賣人」下了配合「買賣協議」或「非書面買賣協議」的廣泛定義（見第 8-9 段）。

售賣人或購買人的代理人

17. 如果某人以售賣人或購買人代理人的身份訂立買賣協議或非書面買賣協議，則該代理人 and 售賣人或購買人（視乎情況而定）均須共同及個別負法律責任，遵照有關規定，簽立規定的買賣協議 [第 29B(4)條]。

須於買賣協議載明的事項

18. 下列事項必須在規定的買賣協議內載明 [第 29B(5)條]—

- (a) 售賣人和購買人的姓名、地址和「身分證件號碼」（見第 19 段）。如售賣人或購買人並非個別人士，但已根據《商業登記條例》（第 310 章）註冊的，則指明售賣人或購買人的商業登記號碼。

- (b) 物業的座落地點；
- (c) 物業屬住宅或非住宅（見第 25-29 段）；
- (d) 訂立買賣協議的日期；
- (e) 如果在訂立買賣協議之前，相同的買賣各方已經以相同的條款訂立了一項非書面買賣協議或另一份買賣協議，須說明該第一項或第一份協議的訂立日期；
- (f) 有否就簽立售賣轉易契議定日期，如有的話，須說明該日期；
- (g) 有否就售賣轉易契議定代價，如有的話，須說明該代價的款額或價值；
- (h) 為了買賣協議或為了依據該協議而簽立的售賣轉易契所繳付或付出的任何「其他代價」的款額或價值（見第 20 段），例如確認人費，以及收款人的姓名、地址、身分證件號碼或商業登記號碼；和
- (i) 如購買人並未簽立買賣協議，則須載入簽立協議的每名人士的一項陳述，說明購買人是否知道該協議對其本人有所影響。

「身分證件號碼」的含義

19. 就該條例的目的來說，一名人士的「身分證件號碼」是指—
- (a) 香港身分證號碼；
 - (b) 如沒有向其發出身分證，則指《入境條例》(第 115 章)第 2(1)條所指的任何旅行證件、身分證明書，或身分證明文件的號碼；和
 - (c) 如沒有向其發出上述文件或證明書，則指署長信納能證明他的身分的任何其他文件的號碼。

「其他代價」的含義

20. 這詞語包括任何人士為或就物業的買賣協議或售賣轉易契繳付或付出的所有代價，但不包括法律開支。雖然「其他代價」按理或可包括附帶開支，例如真正的代理人費、轉名費、按揭費、影印費和交通費等，但署長在執行上會不計所有該等開支，但一定包括購買人為取得物業而直接或間接向上一買家不論用任何名義支付的確認人費。

未能簽立買賣協議

21. 在一份買賣協議或一項非書面買賣協議的買賣各方未能遵照第 29B(1)條的規定時，該協議仍會被當為可予徵收印花稅的協議，且不論該協議是否就住宅物業而訂立的。在這情況下，買賣各方須共同及個別負上向署長支付該協議的可予徵收印花稅以及第 9 條項下任何罰款 [第 29B(6)條] 的法律責任。任何上述已付的印花稅可用來抵銷就依據該份協議而訂立的售賣轉易契須繳付的印花稅 [第 29B(7)條]。

22. 任何人士如意圖詐騙政府而不遵照第 29B(1)條的規定，即屬犯罪 [第 29B(9)條]。但署長可以在刑事法律程序展開前，就有關罪行，以罰款代替起訴。該條例第 60 條規定，任何人犯或企圖犯該條例所訂的任何罪行，可處第 6 級罰款 (根據《刑事訴訟程序條例》(第 221 章)附表 8，現為 100,000 元) 和監禁一年。

買賣協議的可強制執行性

23. 該條例第 IIIA 部中的條文不影響一份買賣協議或一項非書面買賣協議的有效性或可強制執行性 [第 29B(10)條]。只有在其目的是詐騙政府時，未有將協議文書化，方屬違法。因此，一項買賣土地的口頭協議，只要就其繳付了適當的印花稅，仍可維持其口頭形式。

可予徵收印花稅的買賣協議

僅適用於住宅物業買賣協議

24. 買賣協議的印花稅是根據該條例附表 1 第 1(1A) 類規定予以徵收。該稅項只適用於住宅物業買賣協議，並明文規定不適用於有關非住宅物業的買賣協議。

「住宅物業」的含義

25. 根據定義，住宅物業指不屬於「非住宅物業」的不動產 [第 29A(1)條]。「非住宅物業」則指具有以下文書的現有條件的任何不動產—

- (a) 一份政府租契或政府租契協議；
- (b) 一份《建築物管理條例》(第 344 章) 第 2 條所指的公契；
- (c) 一份根據《建築物條例》(第 123 章) 第 21 條發出的佔用許可證；或
- (d) 署長所信納對該不動產的批准用途有效地予以限制的任何其他文書，

而該不動產在與其有關的政府租契年期內或在與其有關的已協定政府租契年期內(以適用者為準)，任何時間均不得全部或部分用作住宅用途。

26. 換句話說，一項物業只有在根據上述任何文書的現有條件不能作住宅用途的情況下，才是非住宅物業。否則，該物業按照定義必然是住宅物業。

27. 應注意的是，該分類是按照批准用途而非實際用途而定。例如一幢批准用途為非住宅的工廠大廈不會純粹因為有看更於執行職務時居住於該處而被視為住宅物業。另一方面，一項獲批准作住宅用途的物業即使用作農業用途，仍會被歸類為住宅物業。

28. 一項物業是否住宅物業取決於該物業於買賣時的批准用途。在一般情況下，佔用許可證上所載的物業描述，會被視為指明該物業於許可證發出時的唯一批准用途。因此，如沒有任何其後的相關文書，就會靠佔用許可證來決定一項物業是「住宅」或「非住宅」物業。然而，如果在發出指明作住宅用途的佔用許可證後，有新訂的城市規劃法例將有關物業的用途限制為非住宅用途，就「非住宅物業」定義的(d)段（見第 25 段）來說，該法例將視為「文書」。該物業如在有關法例有效期內買賣，會被視為非住宅物業。

29. 一份買賣協議可能同時涉及住宅和非住宅單位。署長在這種情況下的做法如下－

- (a) 將該協議視為住宅物業買賣協議，須就代價全額繳付印花稅；
- (b) 在下列前提下，可能只就住宅單位的代價計算印花稅－
 - (i) 住宅和非住宅單位是分開和不同的物業；和
 - (ii) 住宅和非住宅單位各自的代價在協議中分開列出。

但適用的印花稅稅率仍會根據整項交易的總代價釐定。

加蓋印花期限

30. 與住宅物業有關的買賣協議的加蓋印花期限為「有關日期」（見第 15 段）後 30 天 [附表 1 第 1(1A)類(B)項]。

31. 然而，如在加蓋印花期限的首 14 天內，一份買賣協議被另一份買賣協議所取代，而該第二份買賣協議是由相同的買賣各方以相同條款（見第 34-36 段）訂立，則該第二份協議的加蓋印花期限為不遲逾其簽立日期後 30 天 [附表 1 第 1(1A)類註 2(a)]。在該第二份協議已於此期限內加蓋印花或簽註（已獲延期支付印花稅的個案）的前提下，將毋須再就該第一份協議繳付印花稅 [附表 1 第 1(1A)類註 2(b)]。下列例子可作闡釋－

臨時買賣協議日期： 2006年3月1日
正式買賣協議日期： 2006年3月8日

加蓋印花的規定為一

- (a) 正式協議的加蓋印花期限為 2006 年 4 月 7 日，即自 2006 年 3 月 8 日後 30 天 [附表 1 第 1(1A)類註 2(a)]。
- (b) 正式協議一經加蓋印花，即毋須再就臨時協議繳付任何印花稅 [附表 1 第 1(1A)類註 2(b)]。

32. 如兩份買賣協議的日期相距逾 14 天，第一份協議須於「有關日期」後 30 天內加蓋印花。第一份協議加蓋印花或簽註後，第二份協議則可予徵收定額印花稅 100 元，其加蓋印花期限為其簽立日期（非「有關日期」）後 30 天內 [附表 1 第 1(1A)類註 3(b)]。下列例子可作闡釋一

臨時買賣協議日期： 2006年3月1日
正式買賣協議日期： 2006年3月17日

加蓋印花的規定為一

- (a) 由於正式協議並非自臨時買賣協議的日期起 14 天內簽立，臨時協議仍須予徵收從價印花稅。臨時協議的加蓋印花期限為 2006 年 3 月 31 日，即自 2006 年 3 月 1 日後 30 天 [附表 1 第 1(1A)類註 3(a)]。
- (b) 在已於上述期限前就臨時協議繳付從價稅的前提下，正式協議須予徵收定額印花稅 100 元，加蓋印花期限為 2006 年 4 月 16 日，即自 2006 年 3 月 17 日後 30 天 [附表 1 第 1(1A)類註 3(b)]。
- (c) 如買賣各方希望就正式協議全額繳付印花稅，只要印花稅於 2006 年 3 月 31 日 或之前繳付，則署長不會提出異議。屆時，臨時協議將以 100 元的稅額加蓋印花。

相同的買賣各方和相同條款

33. 一般來說，從價印花稅應就第一份買賣協議徵收，而由「相同的買賣各方」以「相同條款」於其後簽立的任何買賣協議則予徵收定額印花稅 100 元。如兩份買賣協議並非由相同的買賣各方以相同條款訂立，該兩份協議將視為獨立的協議，並且均須繳付從價印花稅。

34. 買賣協議必須符合下列條件，方視為由先前協議的「相同的買賣各方」訂立 [第 29A(3A)條]—

- (a) 在先前協議中指明為售賣人和購買人兩方或各方的姓名，與在買賣協議所指明的相同；和
- (b) 於在先前協議中指明為購買人多於一人的情況下，任何人以其中一名購買人身分根據先前協議會取得的財產或權益，與該人根據買賣協議會取得的相同。

35. 買賣協議或售賣轉易契如與先前協議就同一物業和用同一的售賣轉易代價而訂立，該協議或該轉易契將視為（但僅屬上述情況方被視為）按與先前協議的訂立條款相同的條款而訂立 [第 29A(4)條]。

36. 某人和某人的父母、配偶或子女須視為同一人 [附表 1 第 1(1A)類註 5]。

37. 如買賣各方於買賣協議簽立後訂立補充協議將交易完成日期延遲，並由購買人向售賣人支付一筆款項作為補償或損害賠償，則該補充協議本身不會被視為買賣協議。其後的轉易契亦會被視為按先前協議的相同條款而訂立。如該額外款項確實為作補償或損害賠償而支付，它不會構成代價的一部分。

計算應繳印花稅

38. 第 1(1A)(A) 類列明適用於「代價」的印花稅稅率，這些稅率是與適用於不動產轉讓的印花稅稅率一致的。為符合較低印花稅稅率的資格，可予徵收印花稅的買賣協議須載有一項陳述，藉以核證以該文書所協議或完成的交易，並不構成一宗更大交易或一系列交易的一部分(見第 43-44 段)，而就該宗更大交易或一系列交易來說，其代

價款額或價值或總款額或總價值是超逾上述已核證款額的[第 1(1A)類和第 29G 條]。

39. 就計算應繳印花稅來說，凡相同的買賣各方以相同條款訂立兩份或以上的買賣協議（見第 34-36 段），所有協議均被當作於「有關日期」[附表 1 第 1(1A)類註 2(aa)和註 3(a)] 訂立。在「有關日期」通行的印花稅稅率（見第 15 段）將適用於這些協議。

40. 就計算印花稅負來說，物業轉讓代價當為其議定代價的總款額或總價值，以及就買賣協議或任何物業轉易繳付或付予任何人士的任何其他代價的款額或價值(不包括法律開支在內)[第 29C(8)條]。

零代價或代價不足；估值關鍵日期

41. 印花稅首先將按買賣協議所列明的代價徵收。然而，如代價的款額於協議訂立時並未確定或所列明的代價少於物業的十足價值，則印花稅將於其後按物業的十足價值徵收 [第 29F 條]。如有需要的話，署方可要求差餉物業估價署署長就所列明的代價是否足夠提供專業意見。

42. 就評估所列明的代價是否足夠來說，買賣協議訂立日期將當作為估值關鍵日期。然而，買賣各方可要求使用較早的「有關日期」（見第 15 段），例如臨時協議訂立日期、出售指示書發出日期、物業買賣備忘錄訂立日期和非書面買賣協議訂立日期等。

一系列交易

43. 凡可予徵收印花稅的買賣協議根據該條例第 29G 條獲得核證，即可按該特定款額的有關較低印花稅稅率繳付印花稅，否則該協議將按最高稅率徵收印花稅。這證明書是一項陳述，藉以核證以該文書所協議或完成的交易，並不構成「一宗更大交易或一系列交易的一部分」（一系列交易個案），而就該宗更大交易或一系列交易來說，其代價總款額或總價值是超逾上述已核證的特定款額的。

44. 署長認為，一般來說，一系列交易個案是指互相協調或互相依賴的交易個案。一個典型例子是於同日或在短時間內以兩份獨立文書向同一發展商購買一個單位和一個停車位。如購買人購買該單位時可自由選擇是否一起購買停車位，則儘管出售停車位的先決條件可能

是購買人在購買時必須是單位的購買人或業主，署長可能不會將該等交易視為一系列交易個案。然而，如有一項先決條件，規定該單位必須連同該停車位出售或該停車位必須連同該單位出售，則該等交易很可能構成一宗更大交易或一系列交易的一部分，而相關文書的印花稅將按該單位和該停車位的代價總款額或總價值的適用稅率計算。這方法可用於其他同類個案，例如購買毗鄰單位。然而，應注意的是，對每一宗個案，均須就其實況考慮。此外，須注意的是，上述指引僅適用於基於各自獨立利益的個案，並不適用於為逃避印花稅而以簽立不同文書的虛假行為分拆交易的個案。該條例第 11 條規定，所有對印花稅法律責任有影響的事實和情況，均須詳盡而真確地在該文書內列明。

共同購買人的一系列協議

45. 凡有兩份買賣協議就相同的物業而訂立，並涉及一名共同的購買人，則印花稅將按以下例子所示的方法徵收 [第 29C(5)條]—

情況一 (如第二份協議的購買人數目多於第一份協議)

| | <u>售賣人</u> | <u>購買人</u> |
|------|------------|------------|
| 協議一： | A | B+C |
| 協議二： | A | B+C+D |

A 簽署一份文件，在該份文件中訂立合約向 B 和 C 出售一個單位。A 並無將單位轉讓給 B 和 C，但應其要求簽署另一份文件，在該份文件中訂立合約向 B、C 和 D 出售該單位。兩份協議均應繳付從價印花稅。然而，如第一份協議已加蓋印花，第二份協議的印花稅將減少三分之二，相當於 B 和 C 在第一份協議項下取得的權益 [應用第 29D(4)條]。

情況二 (如第二份協議的購買人數目少於第一份協議)

| | <u>售賣人</u> | <u>購買人</u> |
|------|------------|------------|
| 協議一： | A | B+C+D |
| 協議二： | A | B |

A 簽署一份文件，在該份文件中訂立合約向 B、C 和 D 出售一個單位。A 並無將單位轉讓給 B、C 和 D，但應其要求簽署另一份文件，在該份文件中訂立合約向 B 單獨出售該單位。兩份協議均應繳付從價印花稅。然而，如第一份協議已加蓋印花，第二份協議的印花稅將減少三分之一，相當於 B 在第一份協議項下取得的權益 [應用第 29D(5)條]。

46. 就上文所概述的寬免來說，某人和某人的父母、配偶或子女須視為同一人 [第 1(1A)類註 5]。

交換或分割不動產的協議

47. 交換不動產的可予徵收印花稅協議在沒有特定的寬免條文的情況下須繳付印花稅，猶如其為兩份獨立分別涉及兩項物業的可予徵收印花稅的買賣協議 [第 10(2)條]。然而，第 29C(10) 條規定，該份交換協議將僅按「為達到相等價值的款項」徵收印花稅，即支付物業價值差價的款項，而非各項物業的十足價值。評估「為達到相等價值的款項」是否足夠時將根據第 29F 條進行(見第 41 段)。本條亦適用於分割不動產的可予徵收印花稅協議。

48. 第 29C(10)條適用於兩項住宅物業的交換個案。署長接受這條亦適用於住宅物業與非住宅物業的交換個案。

並無載有指明事項的可予徵收印花稅的買賣協議

49. 如可予徵收印花稅的買賣協議並無載有所有指明事項或未經所有有關人士簽立，則署長可拒絕在該協議上加蓋印花 [第 29C(2)條]。在執行上，署長會將該協議先行退回，在更正後才會為該協議加蓋印花。然而，為避免因逾期加蓋印花而須支付罰款，買賣各方可在更正前先行繳付印花稅。

由 2 份或多於 2 份的文書組成的可予徵收印花稅的買賣協議

50. 可予徵收印花稅的買賣協議可由 2 份或多於 2 份的文書組成 [第 29A(3)條]。如可予徵收印花稅的買賣協議由 2 份或多於 2 份的文書組成，只有主要文書須予徵收印花稅 [第 29C(7)條]。其他文書則無須予以徵收印花稅。

51. 在一些個案中，在作轉讓之前，買賣協議所列明的代價已被其後訂立的一份補充協議修改。是項修改可能是因調整原先協議的條款而引發，尤其是改變付款方法。在計算應繳印花稅的款額時，加蓋印花當時可知的所有事實都在考慮之列。署長的做法如下—

(a) 主要和補充協議同時提交以加蓋印花

如主要協議和補充協議一併提交署長以加蓋印花，補充協議內修改後的代價將用作計算主要協議的應繳印花稅。

(b) 更改代價前已加蓋印花

如買賣協議已根據其所列明的代價繳稅和加蓋印花，則其後的任何補充協議均不影響已經評定的印花稅。該條例中並無條文規定印花稅可因代價其後減少而退還。相應地，如買賣協議已加蓋印花，而價格其後在轉讓之前有所提高，署長不會再行徵收印花稅，除非該協議因價值不足或其他情況而賦予購買人可觀利益 [第 29F(1)和(3)條]。

(c) 更改代價後方加蓋印花

根據該條例第 29C(11) 和 (12) 條延遲繳付印花稅的買賣協議 (見第 56-58 段)，買賣各方可於交易完成之前更改代價或其他條款。只要買賣協議尚未加蓋印花，便會使用截至加蓋印花時止的修改後價格來計算主要協議的應繳印花稅。

上述做法適用於基於各自獨立利益而議定更改協議條款以致變動價格的個案，但不適用於為逃避印花稅而作出的更改。

已取消的買賣協議

52. 於 1999 年 4 月 1 日或之後簽立的買賣協議如被取消、廢止或撤銷或在其他方式下未予履行，則該協議不得視為可予徵收印花稅的買賣協議 [第 29C(5A)(a)條]。然而，如該買賣協議是由於該條例第 29C(11)(b)條第(ii)或(iii)節所述的指明事件 [例如第一購買人透過作出提名或發出指示轉售或出售物業] 發生以致被取消、廢止等，則

該協議仍繼續視為可予徵收印花稅的買賣協議 [第 29C(5A)(b)條]。例如，A 向發展商 X 購入一項物業，後來將該物業轉售給 B，儘管 X 與 A 訂立的買賣協議其後在符合一般市場慣例的情況下經買賣各方的同意取消，並由 X 與 B 訂立的一份新的可予徵收印花稅的協議代替，X 與 A 訂立的買賣協議仍為可予徵收印花稅的協議。為免生疑問，該條例第 29C(4)(b)條規定，印花稅會按 X 與 B 訂立的新協議中依規定列明代價（包括任何確認人費）徵收。

53. 署長不會將本身是用以取消買賣協議的文件視作可予徵稅的買賣協議。

54. 如買賣協議根據該條例第 29C(5A)(a)條視為無須予以徵收印花稅的協議，但已就其繳付印花稅，則可於該協議被取消、廢止或撤銷後 2 年內，或（如該協議未予履行）在該協議所協定的交易完成日期後 2 年內，向署長提出退還款項的申請 [第 29C(5B)條]。

55. 然而，根據該條例已廢除的第 29C(1)條，於 1999 年 4 月 1 日前簽立的可予徵收印花稅的協議如被取消、廢止或撤銷或在其他方式下未予履行則仍可予以徵收印花稅。只有符合該條例已廢除的第 29C(6)條所載條件的「業權欠妥」個案方可獲允許退還印花稅。

延期繳交可予徵收印花稅買賣協議的印花稅

條件

56. 在完全符合以下條件的情況下，納稅人可申請延期繳交可予徵收印花稅的買賣協議的印花稅 [第 29C(11)(a)條和第 29C(12)條]—

- (a) 協議如執行會以售賣轉易契的形式執行；
- (b) 於訂立協議後 30 天內向署長提出符合指明格式的申請；和
- (c) 已提出證據並令署長信納—
 - (i) 該協議中的售賣人是註冊擁有人；或

- (ii) (A) 該售賣人從註冊擁有人取得該物業中的權利或權益所依據的文書均已加蓋適當印花；或
- (B) 有滿意的保證（通常以銀行保證書形式），會就該等未經加蓋適當印花的文書繳交應徵收的印花稅。

符合條件後的加蓋印花期限

57. 如署長批准延期付款申請，則可予徵收印花稅的買賣協議的加蓋印花期限如下 [第 29C(11)(a)條]—

- (a) 如該份協議以售賣轉易契的形式完成，則為不遲於簽立該份轉易契後 30 天或該份協議有關日期後 3 年（見第 15 段）（兩者以日期較早者為準）；
- (b) 如有指明事件（見第 58 段）在簽立售賣轉易契前發生，則為不遲於該指明事件發生後 7 天或該份協議的有關日期後 3 年（兩者以日期較早者為準）；和
- (c) 在任何情況下，不遲於該份協議的有關日期後 3 年。

指明事件

58. 指明事件於該條例第 29C(11)(b) 條有所界定。該等指明事件主要涉及重售物業或以首名購買人作出提名或發出指示的方式進行的出售，並包括售賣人和首名購買人所引介的轉購人之間訂立替代協議的安排或按首名購買人的指示訂立的另一份買賣協議。

有關住宅物業的售賣轉易契

「依循」可予徵收印花稅的買賣協議簽立的售賣轉易契

59. 如一份住宅物業的售賣轉易契是「依循」一份已加蓋印花的可予徵收印花稅買賣協議而簽立，該份轉易契只可予徵收印花稅 100 元 [第 29D(2)(a)條]。

60. 除非一份售賣轉易契是一名或所有列名於該份買賣協議的購買人所簽立，且該項轉易的不動產(全部或局部)是該份買賣協議所標明的事項，否則該份售賣轉易契並非「依循」一份買賣協議而簽立的 [第 29D(6)(c)條] (有關近親關係可見於第 69 段)。

61. 以下例子可作闡釋—

| <u>文書</u> | <u>售賣人</u> | <u>購買人</u> |
|-----------|------------|-------------|
| 協議 | A | B |
| 轉售協議 | B | C |
| 轉易契 | A | C (B 作為確認人) |

A 出售一項物業給 B。B 接着出售該物業予 C。A 直接與 C 訂立該物業的售賣轉易契，當中 B 以確認人的身分加入。須繳印花稅款如下—

- (a) 只有在 C 能夠提交一份已加蓋印花並將他列名為購買人的買賣協議時 (即 B 與 C 訂立的轉售協議)，該份轉易契才可予徵收印花稅 100 元。A 與 B 之間訂立的首份協議亦應加蓋印花；否則，署長可拒絕為該份轉易契加蓋印花 (見第 63 段)。
- (b) 如 B 與 C 之間的可予徵收印花稅協議未予加蓋印花，該份轉易契可根據附表 1 第 1(1) 類規定予以徵收全數印花稅，另加按照可予徵收印花稅的買賣協議應予以加蓋印花的限期起計算的罰款。該份轉易契加蓋印花後，買賣協議將可予徵收印花稅 100 元 [第 29D(2)(b)條]。

62. 第 29D(6)(a)條將一份售賣轉易契當作為一份住宅物業的售賣轉易契，除非該份轉易契載有一項陳述，核證該份轉易契所述的不動產是非住宅物業。因此，如轉易契未載有該陳述，則買賣各方須提供已加蓋印花的可予徵收印花稅買賣協議，售賣轉易契方可予徵收印花稅 100 元。另一方面，該一項陳述本身並非具決定性的 [第 29D(6)(b)條]。

63. 如向署長提出就售賣轉易契加蓋印花的要求，而他有理由相信該物業有一先前的交易而有關的可予徵收印花稅的買賣協議未經妥備或加蓋印花，他可拒絕為該份售賣轉易契加蓋印花 [第 29D(1)條]。

「依循」2份或多於2份的買賣協議簽立的售賣轉易契

64. 第 29D(3) 條所處理的情況是當一份住宅物業的售賣轉易契是依循 2 份或多於 2 份的買賣協議而簽立，而每一份買賣協議是與該住宅物業的不同部分有關，且其中一份或多於一份是可予徵收印花稅的買賣協議。

65. 以下例子可作闡釋—

| <u>文書</u> | <u>物業</u> | <u>售賣人</u> | <u>購買人</u> |
|-----------|-----------|------------|------------|
| 協議一 | X (住宅) | A | B |
| 協議二 | Y (住宅) | A | B |
| 協議三 | Z (商業) | A | B |
| 轉易契 | X、Y 和 Z | A | B |

A 根據 3 項獨立的買賣協議出售 3 項物業 (2 項住宅和 1 項非住宅) 給 B，然後將所有物業以 1 份轉易契轉易給 B。須繳印花稅款將如下—

- (a) 如每一份可予徵收印花稅的買賣協議 (即協議一和二) 已加蓋適當印花，則該份轉易契將可根據附表 1 第 1(1) 類規定予以徵收印花稅，但減去就該等協議而已繳付或評定須予繳付的印花稅總額 [第 29D(3)(a)條]。
- (b) 如有任何一份可予徵收印花稅的買賣協議 (即協議一和二) 並無加蓋印花，則該份轉易契將可根據附表 1 第 1(1) 類規定予以徵收印花稅，但另加根據第 9 條就該協議應付的任何罰款，並減去就其他可予徵收印花稅的協議而已繳付或評定須予繳付的印花稅額 [第 29D(3)(b)條]。
- (c) 該份轉易契根據上文(b)項加蓋印花後，任何未加蓋印花的可予徵收印花稅的買賣協議均可予徵收印花稅 100 元，而任何該等未予評定的買賣協議則無須再予徵收任何印花稅。不過，該等已予評定的買賣協議則仍可予徵收已評定的印花稅款額。[第 29D(3)(c)條]。

「依據」可予徵收印花稅的買賣協議簽立的售賣轉易契

66. 如一份售賣轉易契並非「依循」可予徵收印花稅的買賣協議而簽立，該份售賣轉易契可能是「依據」一份可予徵收印花稅的買賣協議而簽立（例如：該份轉易契包括一名新加入的購買人或只有部分列名於該份買賣協議的購買人簽立該份轉易契）。這類轉易契可根據該條例第 29D(4)或(5)條加蓋印花（見第 67-68 段）。

67. 第 29D(4) 條所處理的情況是一份售賣轉易契在「依據」一份可予徵收印花稅的買賣協議為一名在該協議中列名為購買人的人和另一名並非如此列名的人而簽立。以下例子可作闡釋－

| <u>文書</u> | <u>售賣人</u> | <u>購買人</u> |
|-----------|------------|------------|
| 協議 | A | B + C |
| 轉易契 | A | B + C + D |

A 簽署一份協議，在該協議中，他訂立合約向 B 和 C 出售一個住宅單位。其後有關轉易契卻與 B、C 和 D 簽立。印花稅的情況將如下－

- (a) 如該份買賣協議已加蓋印花，則該份轉易契將根據附表 1 第 1(1)類規定予以徵收印花稅，而有關金額將會減去三分之二，即 B 和 C 根據買賣協議取得的權益 [第 29D(4)(a)條]。
- (b) 如該份買賣協議並無加蓋印花，則該份轉易契將根據附表 1 第 1(1)類規定予以徵收印花稅 [第 29D(4)(b)條]。

68. 第 29D(5) 條處理另一種情況，即轉易是為若干名（但並非全部）在所依據的可予徵收印花稅的買賣協議中列名為購買人的人而簽立。以下例子可作闡釋－

| <u>文書</u> | <u>售賣人</u> | <u>購買人</u> |
|-----------|------------|------------|
| 協議 | A | B + C + D |
| 轉易契 | A | B |

A 簽訂一份協議，在該協議中，A 訂立合約向 B、C 和 D 出售一個住宅單位。其後訂立的轉易契則僅與 B 簽立。印花稅的情況將如下—

- (a) 如該份買賣協議已加蓋印花，則該份轉易契可根據附表 1 第 1(1)類規定予以徵收印花稅，而有關金額將會減去三分之一，即 B 根據買賣協議取得的權益 [第 29D(5)(a)條]。
- (b) 如該份買賣協議並無加蓋印花，則該份轉易契可根據附表 1 第 1(1)類規定予以徵收印花稅 [第 29D(5)(b)條]。

以近親簽立的售賣轉易契

69. 就決定一份售賣轉易契是否「依循」一份可予徵收印花稅的買賣協議而簽立來說，一個人和其父母、配偶或子女須視為同一人 [第 29D(6)(c)條第(ii)節]。因此，根據第 29D(2)(a) 條，以下轉易契(未能盡列各種情況) 僅可予徵收印花稅 100 元—

| <u>買賣協議中的購買人</u> | <u>其後轉易契中的購買人</u> |
|------------------|-------------------|
| X | X + X 的配偶 |
| X | X 的配偶 |
| X | X 的父母 |
| X + X 的配偶 | X |
| X + X 的配偶 | 他們的子女 |

豁免及寬免

獲豁免協議

70. 憑藉該條例第 29H 條，有關可予徵收印花稅的買賣協議的條文並不適用於下列類別的買賣協議和非書面買賣協議—

- (a) 協議是為政府或該條例第 38 條所指的公職人員法團而訂立的；

- (b) 協議是與第 38 條所指的獲豁免處所有關，而有關購買人是第 38 條所指的獲豁免的人；和
- (c) 協議的訂立獲得香港房屋委員會的同意或協議的其中一方（例如：根據居者有其屋計劃、私人機構參建居屋計劃和租者置其屋計劃等出售的住宅）是香港房屋委員會或一名由香港房屋委員會提名的人。務請注意，在該等計劃下出售的住宅單位的其後轉易契須繳納全數印花稅。

相聯公司間物業買賣情況

71. 就該條例第 45(2)條所指的相聯公司間物業買賣情況來說，該條就一家相聯公司轉易物業給另一家相聯公司的轉易契所規定的印花稅寬免同樣適用於所依循的買賣協議 [第 29H(3)條]。

加蓋印花安排

72. 為買賣協議和售賣轉易契加蓋印花的申請可以下列其中一種方式提出

- (a) 以電子或紙張方式遞交加蓋印花申請（無須提交原文書）；或
- (b) 向印花稅署提交原文書，以加蓋傳統印花。

73. 視乎納稅人所選擇的加蓋印花申請模式，署長將就有關文書發出印花證明書或在有關文書上加蓋傳統印花。印花證明書或傳統印花具同等法律地位。根據該條例第 2 條，「加蓋印花」、「加蓋」(stamped) 就一份文書來說，指—

- (a) 已將印花加蓋在該份文書上；或
- (b) 署長已就該份文書發出印花證明書。

74. 加蓋印花程序的詳情和所需表格可參閱由署長發出的相關加蓋印花的程序和註釋。有關程序可從稅務局的網頁下載。

雜項

共同發展協議

75. 共同發展協議一般規定於達成若干條件後向聯營企業轉讓物業，如有關物業未能成功轉讓，訂約各方有權取消協議。在某些個案中，協議條款甚為繁複。

76. 鑑於這類協議的複雜性和其後取消協議時較難確定訂約各方是否有權獲退還印花稅，署長自 1992 年起准許先行提交有關協議以供裁定，而其印花稅僅須於有關物業其後轉易時繳納。

77. 由於推行印花稅緩繳計劃（見第 56-58 段）和對取消、廢除或撤回的買賣協議批授豁免（見第 52-54 段），署長已檢討有關情況，並認為第 76 段所述的行政特許措施已非必需。因此，共同發展協議應予提交以加蓋印花（除非有關協議並非該條例所界定的可予徵收印花稅的買賣協議，見第 8-13 段）。緩繳印花稅的申請可於同一時間提出（有關條件見第 56 段）。如提交協議以供裁定，署長將於裁定後發出應繳印花稅的評稅。如有關協議其後被取消、廢除或撤回或並無履行，任何已繳納的印花稅於提出申請後可獲退還（見第 54 段）。這項新的做法適用於 2006 年 10 月 1 日或之後簽立的共同發展協議。

登記買賣協議

78. 該條例第 IIIA 部所載的條文對登記買賣協議的有關法例和慣例並無作出任何改動。買賣各方如欲保留優先權，必須根據《土地註冊條例》（第 128 章）登記有關協議。如買賣協議載有有關非住宅物業的陳述，該協議無須加蓋印花，且可於土地註冊處登記 [第 15(3)(a)條]。在所有其他情況下，買賣協議必須於登記前加蓋印花 [第 15(2)條]。

不繳納印花稅的後果

79. 如到期未繳付可予徵收印花稅的買賣協議的印花稅，該條例規定須在適用的稅項上施加罰款 [第 9(1)條]。署長可以追討民事債項的方式向所有責任方追討任何適當的稅項和罰款。未加蓋印花的可予徵收印花稅買賣協議不可在土地註冊處登記，購買人亦因此不能取得登記相關的法律權益。