



中华人民共和国香港特别行政区
税务局

税务条例释义及执行指引

第 44 号(修订本)

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

本指引旨在为纳税人及其授权代表提供资料。它载有税务局对本指引公布时有关税例的释义及执行。引用本指引不会影响纳税人反对评税及向税务局局长、税务上诉委员会及法院提出上诉的权利。

本指引取代在 2007 年 4 月发出的指引。

税务局局长 刘麦懿明

2008 年 8 月

税务条例释义及执行指引

第 44 号(修订本)

目录

	段数
引言	1
避免双重征税的安排	3
安排与《税务条例》的关系	5
生效日期及适用的文本	8
第一条 人的范围	11
第二条 税种范围	12
第三条 一般定义	15
第四条 居民	19
(一) 个人居民	21
(二) 公司居民	26
(三) “个人及公司以外”的居民	31
居民身分认证	32
第五条 常设机构	
常设机构概念	36
建筑工地、建筑、装配或安装工程	38
企业提供劳务	42
从事准备性或辅助性活动场所	44
营业代理人	47

第六条	不动产所得	48
第七条	营业利润	
	征税权的划分	55
	营业利润的计算	56
	其他计算利润方法	62
	其他原则	64
第八条	海运、空运和陆运	67
	海运	68
	空运	69
	陆运	70
第九条	联属企业	73
	调整一方企业的利润	74
	就另一方企业的利润作适当的调整	75
投资所得	— 股息、利息、特许权使用费	79
第十条	股息	84
第十一条	利息	90
第十二条	特许权使用费	96
第十三条	财产收益	101
第十四条	受雇所得	109
	“停留期不超过 183 天”的免税规定	110
	两地跨境工作的香港居民	114
第十五条	董事费	115

第十六条	艺术家和运动员	116
第十七条	退休金	117
第十八条	政府服务	120
第十九条	学生	125
第二十条	其它所得	126
第二十一条	消除双重征税方法	128
第二十二条	无差别待遇	141
第二十三条	协商程序	144
第二十四条	信息交换	148
第二十五条	其它规则	158
第二十六条	生效	159
第二十七条	终止	160
结语		161

引言

中国内地(以下简称“内地”)和香港特别行政区(以下简称“香港”)代表在 1998 年 2 月 11 日签署备忘录及附后的《中国内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税的安排》(以下简称“非全面性安排”)。非全面性安排主要涵盖透过常设机构营运的企业的营业利润; 航运、空运和陆运的收入; 以及个人劳务的收入。内地和香港在 2000 年 2 月 2 日亦签署了《内地和香港特别行政区间航空运输安排》(以下简称“航空安排”)。

2. 随着中国加入世界贸易组织和内地与香港经济关系日益密切, 内地与香港均认为需要扩大非全面性安排至一个全面和达到国际水平的避免双重征税的安排。内地与香港遂于 2006 年 8 月 21 日签订《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》(以下简称“全面性安排”), 以消除内地和香港投资者在跨境经济活动中可能遇到的双重征税的情况。在签订全面性安排之前, 内地和香港在协商期间已经就诠释全面性安排的部分条款持不同意见, 但双方均不希望因为延长协商时间而导致不能早日落实执行全面性安排。因此有关讨论暂时搁置, 留待全面性安排生效之后, 另行协商。其后双方继续进行磋商, 终于对修订安排内的有关条款达成共识, 并分别于 2007 年 9 月 11 日及 2008 年 1 月 30 日签署互换函件(以下简称“换函”)及签订《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》(以下简称“第二议定书”)。

避免双重征税的安排

3. 为使全面性安排生效, 根据《税务条例》(第 112 章)(以下简称“《税务条例》”)第 49 条规定, 行政长官会同行政会议已于 2006 年 10 月 27 日藉 2006 年第 234 号法律公告宣布作出了《安排指明(中国内地)(对所得避免双重征税和防止偷漏税)令》。为使第二议定书生效, 行政长官会同行政会议已于 2008 年 4 月 15 日藉 2008 年第 89 号法律公告宣布作出了《安排指明(中国内地)(对所得避免双重征税和防止偷漏税)(第二议定书)令》。

4. 全面性安排对两地的征税管辖权作出合理的划分，以避免对同一项收入在两地被重复征税。全面性安排的条款基本上参考了经济合作与发展组织(以下简称“OECD”)和联合国的税收协议模板，加以适当调整以切合内地和香港的需要。在解释和执行全面性安排的条款时，双方会参考维也纳条约法公约(1969)，OECD 和联合国模板所载对有关条款的注释，和各自阐释税务法的原则。

安排与《税务条例》的关系

5. 全面性安排是根据《税务条例》第 49 条宣布施行，因此具有法律效力。而全面性安排与《税务条例》(包括附属法例)之间是彼此联系，相互补充。就全面性安排所涵盖的范围和项目，安排具有划分双方税收管辖权的功能。税收管辖权在具体划分之后，双方仍须根据各自的基本税收法律，处理在课税和征税上产生的问题，例如判定某项所得应否征税、计算应课税额和税款等。

6. 在处理安排与《税务条例》不一致的问题时，安排应处于优先地位，以不违反安排的规定为准。香港遵循“孰优”原则，即以全面性安排或《税务条例》何者更优惠为准。一个“孰优”的例子是，如果一名内地居民在香港从事受雇活动但不符合全面性安排第十四条的免税规定(例如他的报酬是由香港雇主支付)，而他在有关年度到访香港总共不超过 60 天，他在该年度仍可享有《税务条例》下的免税优惠。

7. 全面性安排生效之后，亦不应影响香港原有税务上的优惠。现时本港厂商与内地机构签订合同进行来料加工，根据《税务条例释义及执行指引》第 21 号(1998 修订版)第 13 至 19 段的说明，本港厂商的整体利润的 50%可被视为源自境外的利润，在香港获豁免缴纳利得税。按 50:50 的比例来划分利润源自本港和境外的办法在全面性安排生效后仍继续适用于香港。但必须指出是按全面性安排的规定，香港企业可被视为在内地设立了常设机构，因此负有纳税义务。据悉内地会维持现行的征税办法不变，但不排除日后可能改按全面性安排，对归属于该常设机构的利润征税。

生效日期及适用的文本

8. 全面性安排已于 2006 年 12 月 8 日生效。全面性安排在内地适用于 2007 年 1 月 1 日或以后取得的所得；而在香港则适用于 2007 年 4 月 1 日或以后开始的课税年度中取得的所得。换函在签署当日即 2007 年 9 月 11 日已经生效，而第二议定书已于 2008 年 6 月 11 日生效。

9. 香港企业可以采用课税年度终结日，即 3 月 31 日，或者课税年度内的任何一日作为帐目结算日。而企业的“评税基期”则是该课税年度内的帐目结算日为止的一年。因此，2007/08 课税年度的评税基期最早可于 2006 年 4 月 2 日开始(即以 2006 年 4 月 2 日至 2007 年 4 月 1 日为 2007/08 课税年度的评税基期)，该评税基期内取得的所得都可按全面性安排的规定处理。

10. 在香港，因实行双语立法，所以在香港执行全面性安排时，英文文本和中文文本具同样法律效力。另一方面，由于双方签订全面性安排时只以中文写成，因此当香港与内地商谈如何执行全面性安排时，应以中文文本为准。

第一条 人的范围

11. 由于全面性安排旨在避免在内地和香港双重征税，因此只适用于一方或者同时为双方居民的人。其中第四条第一款叙明“居民”一语在内地和香港的定义。

第二条 税种范围

12. 相对非全面性安排，全面性安排在香港适用的税种范围，加入了物业税。全面性安排所适用的现行税种，在香港是利得税、薪俸税和物业税，不论是否按个人入息课税征收。在内地是个人所得税和外商投资企业和外国企业所得税，但由 2008 年开始根据第二议定书第一条，在内地是个人所得税和企业所得税。至于其他税种(内地的营业税就全面性安排第八条来说则除外，见下文第 67 段)，并不包括在全面性安排的范围内。

13. 全面性安排适用于上述税种的全部所得，包括对来自转让动产或不动产的收益征收的税收以及对资本增值征收的税收。换句话说，属资本性质的收益亦包括在全面性安排之内，但征税与否仍须视乎各方的本地税务法例。

14. 全面性安排亦适用于日后双方征收的属于增加或代替现行税种的相同或实质相似的税收，和将来征收而又属于全面性安排第二条所指的任何其他税收。

第三条 一般定义

15. 在全面性安排中，双方就一些用语作明确定义。这样有助双方能更准确地解释和执行安排。

16. 在全面性安排中，“人”一语具有广泛的含义，包括个人、公司、信托、合伙和其他团体。

17. “企业”一语适用于所有形式的经营活动，而“经营”一语则包括专业性劳务活动和其他独立性活动。“一方企业”和“另一方企业”的用语，分别指“一方居民经营的企业”和“另一方居民经营的企业”。所谓居民经营的企业，包括公司居民、个人居民、合伙居民和团体居民经营的企业。

18. 第三条第三款指明，一方在实施全面性安排时(例如按安排征税时)，对于未经安排明确定义的用语，除上下文另有解释的以外，应具有当实施时该一方有关税种的法律所规定的含义。

第四条 居民

19. 由于内地和香港的税收制度不同，双方就“一方居民”的定义并不相同。

20. 内地基本上采用 OECD 模板的条文为“内地居民”定义¹。但由于香港采用地域来源原则征税，即只就源自香港的收入征

1 按全面性安排第四条第一款及第二议定书第二条的修订，“一方居民”在内地，是指按照内地法律，由于住所、居所、成立地、实际管理机构所在地，或者其它类似的标准，在内地负有纳税义务的人。但是，该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。

税,任何人不会仅因其居民身分而须在香港负有纳税义务。因此,香港不适宜采纳 OECD 模板的条文,而需要在全面性安排中详细列出“香港居民”的定义,让纳税人可根据其中的判定条件,确定其是否可享有安排的优惠待遇。必须注意的是,全面性安排中的“香港居民”的定义与《税务条例》第 20AB 条所载“居港者”的定义,并不相同。《税务条例》亦清楚指明“居港者”的定义只适用于“离岸基金”有关条款的释义。

(一) 个人居民

21. 在香港,个人居民指:

- (1) 通常居于香港的个人;
- (2) 在有关课税年度内在香港逗留超过 180 天,或在连续两个课税年度(其中一个是有关的课税年度)内,在香港逗留超过 300 天的个人。

22. 一般来说,如果一个人在香港保留一永久性住所,用作他本人或其家人生活的地方,他会被视为“通常”居于香港。其他会被考虑的因素包括:他在港逗留天数;在港是否有一个固定居所;在外地是否拥有物业作居住用途;他主要在香港还是在外地居住等。

23. 在计算是否在香港“逗留超过 180 天 / 300 天”时,只要那人在有关的课税年度内,在香港一次或多次逗留期间总共超过 180 天,或在两个连续的课税年度内(其中一个是有关的课税年度),在香港一次或多次逗留期间总共超过 300 天,他便会被视为香港居民。如果该人士也是第三国家的永久性居民,当他在内地投资或从事经营活动时,据悉,内地会执行该人士永久性居民所在国与中国间税收协议的规定;如未签有协议,则考虑执行国内法的规定。

24. 当一个人在全面性安排下同时成为双方居民时,他的居民身分应依次按第四条第二款的规则判定如下:

- (1) 应认为是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,应认为是与他个人和经济关系更密切(重要利益中心)所在一方的居民;

- (2) 如果其重要利益中心所在一方无法确定，或他在任何一方都没有永久性住所，应认为是有习惯性居处所在一方的居民；
- (3) 如果他在双方都有，或者都没有习惯性居处，双方主管当局应通过协商解决。

25. 同时为双方居民的个人，但按上述规则被判定为香港居民的人，税务当局在施行全面性安排的条款时，会按他的香港居民身分决定其应可享有的待遇。上文第 22 和 24 段所说的“永久性住所”是指个人所拥有或占用，且具有永久性的住所。也就是说，该住所必须用作永久性居住的地方，并非只作短期停留之用。如果该人士在双方同时备有永久性住所，则须查明哪一方与他的个人和经济关系更为密切。须予考虑的因素包括：他的家庭和社会关系、职业、政治、文化和其他活动、营业地点、管理财产所在地等。这些因素都须作为一个整体查证，但应特别注意的是该人士的个人行为。

(二) 公司居民

26. 按第四条第一款第(二)项第 3 段，在香港成立为法团的公司，或在香港以外成立为法团而通常是在香港进行管理或控制的公司，均为香港居民。在香港成立为法团的公司包括按香港《公司条例》(第 32 章)成立的具法团地位的公司。

27. “通常是在香港进行管理或控制”的概念，相对普通法采纳的“中央管理和控制”，其含意更为宽广，因它不须“管理”和“控制”两者兼备。“管理”是指公司对日常业务营运的管理，公司施行管理层决策等。“控制”是指最高层次的，对整体业务的控制，包括厘定业务的方针，制定策略性的政策，选择业务的融资和检讨业务成绩等。“控制”通常是由董事局施行的。换句话说，如果公司的业务通常是在香港管理或控制，包括日常业务营运的管理，或施行管理层决策，或制定管理层决策等是在香港进行，则该公司会被视为香港居民。事实上，一家公司的管理或控制是在多于一个地方进行的。只要该公司通常有在香港进行管理或控制，该公司便会被视为香港居民。如果一家外国银行设在香港的分行是在香港进行管理的，香港会视该外国银行为香港居民。内地则认为在判定一家外国银行是否“通常是在香港进行管理或

控制”时，须以该银行整体的管理或决策来衡量，不可单凭设在香港的分行通常是在香港进行管理或控制来决定。香港会就这点和内地继续磋商，以期达致共识。

28. “通常管理或控制”的含意诚然较“中央管理和控制”为宽广，但原则上一家公司的居民地必须是其真正经营或控制业务的所在地，并须按客观事实来判定。会被考虑的因素包括该公司所经营业务的类别、运作模式、是否在香港有固定办事处和聘用员工、和香港是否其制定政策的董事局的所在地等。

29. 如果按双方的定义，某公司同时为双方的居民时，其居民身分会按第四条第三款的规定判定，即该公司应是其实际管理机构所在一方的居民。

30. “实际管理机构所在地”是指就公司业务经营作出决策性、指导性的决定的地方。一般情况下，是公司最高层管理人员厘定公司方向、工作计划的地方。一家公司在任何时候应只有一处进行实际管理的地方。

(三) “个人及公司以外”的居民

31. 第四条第一款第(二)项第 4 段指明根据香港的法律组成的其他人，或在香港以外组成而通常是在香港进行管理或控制的其他人，会被视作“香港居民”。而在香港，“合伙”亦是常见的模式。至于判定信托、合伙和其他团体是否通常是在香港进行管理或控制的原则，与判定公司居民的原则相同。

居民身分认证

32. 在执行全面性安排时，内地税务机关可要求个人、公司或团体提供香港税务局发出的香港居民证明文件。在实际执行上，内地税务机关只就可能同时为双方居民，或居民身分有需要查证的情况下，才须该个人、公司或团体提交香港税务局为执行全面性安排而发出的香港居民证明文件。有关申请办法和执行细则刊于税务局网页(www.ird.gov.hk)。

33. 税务局收到有关申请后，会根据申报资料作出查证，如果符合香港居民的条件，即可发出居民身分证明书，一般需时二十一个工作天。如果证据不足，税务局会要求申请人提供更详尽的资料。

34. 一般来说，在香港成立为法团的公司，只要出具商业登记册内资料的摘录的核证本或公司注册证书(副本)，便可证明该公司是在香港成立的。申请商业登记册内资料的摘录的核证本，可在网上进行或亲临税务局办理。

35. 就自称为内地居民的个案，如果不能从已有资料判定其为内地居民，税务局会向该人发出信件，由该人转交内地主管当局，为其发出居民身分证明书。不能提出证明的，不得享受全面性安排的优惠待遇。

第五条 常设机构

常设机构概念

36. 常设机构原则，可根据空间(固定的营业场所)、时间(连续或累计的日期)和职能(准备性或辅助性活动)三种概念来判定企业在一方的活动是否构成常设机构。第五条第一款概括地解释了常设机构是指企业进行营业活动的固定场所，其规模和形式并没有规限。能够构成常设机构的场所，通常具有以下条件：

- (1) 它必须是一个营业的场所。其中包括用于从事营业活动的所有房屋、场地、设备或设施，如机器设备，仓库、摊位等，并且不论是企业自己拥有的，还是租用的。
- (2) 它必须是固定的，并且是长久性的地点。但在固定地点进行的营业活动若有暂时的间断或停顿，并不影响这常设机构的存在。
- (3) 全部或部分的营业活动是透过该营业场所而进行的。

37. 第五条第二款作出了列举性的解释，而“常设机构”一语特别包括“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”。所谓“特别包括”旨在以几个重点例子列举属于常设机构的场所，所以不会限制其他没有被列举的机构场所可按照概括性的定义而被判定为常设机构。此外，列举中所说的“管理场所”是指代表企业负有部分管理职责的事务所或办事处等管理场所，不同于第四条所指作为判定为香港居民的“通常是在港进行管理或控制”的准则、第二议定书生效之前作为判定为内地居民的“总机构”的准则、或解决同时为双方居民的“实际管理机构”的准则。第五条第七款明确指出即使一方居民公司是控制或被控制于另一方居民公司或在另一方进行营业的公司，都不能使任何一方公司成为另一家公司的常设机构。

建筑工地、建筑、装配或安装工程

38. 常设机构还包括“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”。根据《税务条例》，承包香港境内的工程作业所得，原本是按地域来源的原则征税，时间因素不在考虑之列。但在签署全面性安排之后，对内地企业在港承包工程作业的征税范围，便受到作业时间的长短所规限。只有持续作业时间超逾六个月的工程作业，内地企业方会被视作在港设有常设机构，归属于该常设机构的利润会按第七条(营业利润)的规定在港征税(见下文第 55 至 66 段)。不超过六个月的，其利润则无须在港征税。同样地，香港企业在内地承包工程持续作业不超过六个月的，也不应被视为在内地设有常设机构而被内地征税。

39. 工程起止期间的计算，是以工程开始施工(包括一切准备活动)的那一天起至作业全部结束交付使用者那一天为止。如果期间涉及两个年度的，应跨年度计算。如果就同一工地或同一工程连续承包两个或以上的项目，应以第一个项目开始的一天至最后一个项目完成的一天计算连续期间，不能每个项目分别计算。同一工地或同一工程连续承包两个或以上的项目，是指在商务关系和地理上可属同一整体的项目。不同地区和非同一工程合约项目的，可分别计算连续期间。没有超过上述六个月期限的项目，不会被视作设有常设机构，也不会因同一企业的其他项目构成设有常设机构而把其他未超过期限的项目包括在内。

40. 如果施工后，由于设备、材料未送达或季节气候等原因致工程需要中途暂停作业(但并不是终止或结束作业)，人员和设备物资也未全部撤出，在这情况下，应持续计算期间而不能扣除中间停顿作业的天数。

41. 总承包商如果将部分承包的工程转给其他分包商，而分包商施工的日期在前，应按第 39 段所述，自分包商开始施工的一天起至将完成的全部工程交付使用者的一天止计算整项工程的连续期间。这种计算方法不会影响分包商工程作业可以分开独立计算其连续期间的做法。如果该分包商是内地企业，在港作业的连续期间没有达到构成设有常设机构的期限，他 / 它可根据全面性安排获豁免在港课税。换转该分包商是香港居民而在内地作业，他 / 它亦可根据全面性安排获豁免在内地课税。

企业提供劳务

42. 常设机构亦包括“一方企业直接或者通过雇员或者雇用的其它人员，在另一方为同一个项目或者相关联的项目提供的劳务，包括咨询劳务，仅以在任何十二个月中连续或累计超过六个月的为限”。咨询劳务的范围包括：

- (1) 对工程建设或企业现有生产设备或产品有关技术的改良、选择或协助经营管理的改进等；
- (2) 投资项目可行性分析以及设计方案的选择等。

43. 有关“在任何十二个月中连续或累计超过六个月”的计算，可从劳务合约期内的任何月份开始，凡是在任何 12 个月内，企业直接或者通过雇员或雇用的其他人员在另一方提供劳务连续或累计超过 6 个月的，即应视为在该另一方设有常设机构，归属于该常设机构的利润会按第七条(营业利润)的规定在该另一方征税(见下文第 55 至 66 段)。在判定内地企业提供劳务是否在香港构成常设机构时，会以企业直接(例如：经营独资业务的东主)或者通过雇员或雇用的其他人员在香港停留连续或累计超过 6 个月(在任何 12 个月内)为准则。由于全面性安排对“月”未有定下明确定义，而联合国模板注释对有关条文亦没有作进一步阐释和没有明确指引应如何计算 6 个月，内地和香港各自有不同的算法。内地认为由于条文的规定只提及以“月”为计算单位，执行时可以不考虑具体天数。内地对月的计算会按以下方法处理：内地

会以香港企业派其雇员为实施服务项目抵达内地的月份起直到完成服务项目，雇员最后离开的月份作为计算期间，在这期间如连续 30 天没有雇员在内地从事服务活动，可扣除一个月。按这方法计算超过 6 个月的，即被视为在内地设有常设机构。对超过 12 个月的服务项目，应以雇员在项目总延续期间中任何抵达月份或离开月份推算的 12 个月为一个计算期间。香港方面则根据《释义及通则条例》(第 1 章)视“月”为公历月。按一般解释，月(公历月)，指连续两个月的同一天之间的期间，或为期大约 30 天(以 365 天除以 12)，或为期 28 天或 4 周。香港认为在施行第五条第三款第(二)项时，“月”应理解为为期 30 天。因此在计算内地企业是否“于任何十二个月中连续或累计超过六个月”在香港提供劳务时，香港会考虑该内地企业在任何 12 个月内直接或透过其雇员在香港提供劳务的每一个时段(不论该时段的天数有多少)的累计天数，如果超过 180 天，该内地企业便会被视为在香港设有常设机构。由 2008 年 6 月 11 日起，根据第二议定书第三条，“六个月”的规定用“一百八十三天”代替。凡在任何 12 个月内，一方企业在另一方提供劳务连续或累计超过 183 天的，即应视为在另一方设有常设机构。有关过渡问题，内地和香港的看法一致，即 183 天的新规定适用于第二议定书生效之日后开始的服务活动，及为提供该项活动到香港从事工作的人员。生效之日前已到香港提供服务的仍然按全面性安排的“六个月”(即 180 天)的标准判定是否在香港构成常设机构。

第二议定书虽然没有说明计算“一百八十三天”的方法，但双方在执行有关规定时将会采用“身处当地天数”的方法。入境或出境的当天和在另一方停留的期间，不论每天停留时间多少或停留原因，均当一天计算。这处理方法是考虑到税务当局是很难确定企业的雇员是否在某一天曾提供服务，而企业同样地亦很难提供有关证明。

从事准备性或辅助性活动场所

44. 全面性安排中把一些纯属为本企业的经营进行准备性或辅助性质活动的固定场所排除在常设机构之外。因为这些场所虽然是企业营业的固定场所，但其活动仅是准备性或辅助性的，不起直接营利作用。

45. 第五条第四款所列举各项不构成常设机构的为本企业进行准备性和辅助性活动的场所，包括下列各项：

- (1) 专为储存、陈列或者交付本企业货物或者商品的目的而使用的设施；
- (2) 专为储存、陈列或者交付的目的而保存本企业货物或者商品的库存；
- (3) 专为另一企业加工的目的而保存本企业货物或者商品的库存；
- (4) 专为本企业采购货物或者商品，或者搜集信息的目的所设的固定营业场所；
- (5) 专为本企业进行其它准备性或辅助性活动的目的所设的固定营业场所；
- (6) 专为第(1)项至第(5)项活动的结合所设的固定营业场所，但这种结合所产生的该固定营业场所的全部活动应属于准备性质或辅助性质。

46. 第五条第四款旨在清晰说明真正“代表办事处”的含义。这类机构不会被视为常设机构而征税，但必须注意：

- (1) 服务的对象必须是专为本企业；
- (2) 其服务必须是不起直接营利的作用，并不是利润直接来源的活动；
- (3) 其职责只是提供一般支持性的服务，如该场所对本企业的分支机构负有若干监督管理或对经营业务负有管理职能，则其活动就不能算是单纯辅助活动，而是进行经营活动的重要组成部分。这样的场所应视为管理场所，而构成常设机构。

如果代表机构在另一方进行的活动超越了第五条第四款的免税活动范围，则会被视为常设机构，归属于该常设机构的利润会按第七条(营业利润)的规定在该另一方征税(见下文第 55 至 66 段)。

营业代理人

47. 第五条第五款明确指出,当一个非独立代理人(即在一方企业控制和领导下进行活动的代理人),经常代该企业在另一方进行活动,有权并经常行使这种权力以该企业的名义签订合同,该企业会被视为在另一方设有常设机构。在香港来说,如果一个非独立代理人不是合约的最后签署人,但代有关内地企业在香港参与细节谈判,商定条文,税务局也会视有关内地企业在香港设有常设机构。第五条第六款则叙明一方企业通过独立代理人在另一方进行营业,而该独立代理人是按其常规经营本身业务的,该企业不会被视为在该另一方设有常设机构。但如果该代理人的活动全部或几乎全部代表该企业,则会失去其独立代理人地位,会按其是否有签约权限和其职责活动范围等来判定该企业是否在该另一方设有常设机构。

第六条 不动产所得

48. “不动产所得”是指在没有转让所有权的情况下,从使用不动产所获得的收益。而从转让不动产获得的收益,应按第十三条(财产收益)的规定处理。

49. 第六条第一款明确指出,一方居民从位于另一方的不动产取得的所得(包括农业或林业所得),可以在该另一方征税。

50. 从不动产取得的所得,按第六条第三款的阐释,可以是由拥有者直接使用取得,例如开办农场、畜养牲畜;另外,也可以是由于出租或者任何其他形式的使用,而获得的收益。

51. “不动产”的定义,是按财产所在地的一方的法律规定为准,以避免因两地就“不动产”的解释的差异有争议。在香港,根据《释义及通则条例》(第1章),“不动产”指:

- (1) 土地,不论是否有水淹没;
- (2) 土地的任何产业、权利、权益或地役权;及
- (3) 附连在土地的对象或牢固于任何这类对象上的东西。

52. 除双方各按己方法律对“不动产”作出定义外，第六条第二款特别声明一些财产在任何情况下应属于不动产。这些财产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、有关房地产的一般法律规定所适用的权利等。但不论在何种情况下，船舶和飞机都不能被视为不动产。

53. “附属于不动产的财产”，不是指简单的存放或连系，而须是构成主体效益的组成部分，例如建筑物的冷气系统和升降机设备。

54. 第六条第一款和第三款的规定，也适用于企业取得的不动产收益。按上述规定，一方企业从位于另一方的不动产取得的收益，不论其在该另一方是否设有常设机构，或不论该不动产是否属于该常设机构的，或有关收益是否通过该常设机构取得的，该另一方均有征税权。

第七条 营业利润

征税权的划分

55. 营业利润是指企业通过经营活动所取得的利润。按第七条第一款规定，一方企业的营业利润应仅在该一方征税，即另一方不获征税权，除非企业通过设在另一方的常设机构在该另一方进行营业，则该另一方可以对归属于该常设机构的营业利润征税。

营业利润的计算

56. 全面性安排没有明确规限计算营业利润的方法，只列出若干在计算利润时应遵守的原则。在不违反该等原则的条件下，双方可各自按当地的有关规例计算利润。在香港，应课税营业利润是以企业根据一般认可会计原则所计算的利润为基础，再按《税务条例》规定作出调整，得出应课税利润。

57. 全面性安排有关规定的原则，载于第七条的第二款和第三款。其中第二款要求把常设机构作为一个独立企业看待，第三款则就扣除费用和处理收入方面作出规定。

58. 当设在另一方的常设机构与其总机构，或其所隶属的企业或其他常设机构进行营业活动时，应按独立企业之间在相同或类似业务的关系下以公平独立交易原则(arm's length principle)所进行。该常设机构在这情况下所可能获得的利润，在各方应归属于该常设机构。有关转让定价(transfer pricing)和公平独立交易原则(arm's length principle)详情，可参阅税务局发出的有关指引。

59. 在计算常设机构的利润时，可以扣除因为产生有关利润而招致(不论在任何地方)的费用，包括行政和一般管理费用，这亦包括合理地分担总机构的管理费支出。如果有关支出可明确归属于常设机构，可直接扣除。否则，有关支出便需要作出摊分。摊分的方法，可以是按常设机构的营业额或毛利额占企业全部营业额或毛利额的比例来计算。得出的有关费用会被当作是该常设机构实际所招致的费用，但有可能并不是该常设机构实际所支付的金额。

60. 常设机构与其总机构实属同一个整体，常设机构不应对总机构的投资或服务另付报酬。第七条第三款特别指出下列三项在确定常设机构利润时不获扣除的项目，无论是支付给总机构或企业其他办事处，除非有关支出是属于偿还代垫付的实际费用：

- (1) 由于使用专利或其他权利的特许权使用费、报酬或其他类似款项；
- (2) 就提供具体服务或管理的佣金；
- (3) 就借款所支付的利息，但如果企业本身为银行的话，则属例外，即有关利息支出可获扣除。

61. 上述有关的规定，反之亦适用于常设机构的收入。即是总机构或企业其他办事处支付给常设机构属上述三类别的收入，不会被计算为常设机构的利润，除非有关收入是属于偿还代垫付的实际费用。但如果企业本身为银行的话，有关利息收入则会被计算为常设机构的利润。

其他计算利润方法

62. 如果企业拟备的帐目，足以真实反映常设机构的经营状况，则应按有关帐目计算归属于常设机构的利润。但如果一方惯常采用按一定比例分配企业总利润给其所属各单位的方法，或是按其法律规定的其他方法，来确定常设机构的利润的话，则企业可继续沿用有关方法，条件是原采用的方法计算所得的利润，应与第七条规定的原则一致。

63. 《税务规则》第3条和第5条，分别就总办事处设于香港以外的地方的银行和其他人在香港所设的分行和分处，订定其他厘定利润的方法。这些方法通常只会在香港分行和分处的帐目未能正确披露该分行和分处产生或得自香港的真实利润时才适用。

- (1) 第3条是采用香港分行的资产占该银行总资产的比例，作为分配该银行的总利润给香港分行的方法。在厘定该银行的总利润时，会就该银行的帐目作出税务调整，所须的调整是按假若该等利润根据《税务条例》须予全部课税的调整的相类似。如果评税主任认为前述的方法不合适时，则可评估该香港分行的利润额。
- (2) 第5条则采用香港永久机构的营业额占该企业总营业额的比例，作为分配该企业的总利润给香港永久机构的方法。在厘定该企业的总利润时，会就该企业的帐目作出税务调整，所须的调整是按假若该等利润根据《税务条例》须予全部课税的调整的相类似。如果评税主任认为前述的方法不合适时，则可按香港的营业额中某个公平的百分率，计算得自香港的利润额。

其他原则

64. 全面性安排第七条第五款规定，不应仅由于常设机构为企业采购货物或商品，将利润归属于该常设机构。其原因是在整体的营业活动中，采购的环节并未直接引起营利的作用。事实上，要从整笔营业利润中，计算归属采购环节的利润部分，亦十分困难。

65. 厘定属于常设机构利润时，除非有适当的和合理的理由需要变动外，每年均应采用相同的方法，尤其是不能纯因使用其他方法而令税负降低而作出改变。

66. “营业利润”一词，除了涵盖从事经营活动取得的利润外，也可包括其他类型的收入，例如不动产所得、股息、利息等，而安排就有关收入已订下不同的征税原则。为了明确界定第七条条文与其他单独项目条文之间的处理方法，第七条第七款说明利润中如果包括其他各条单独规定的所得项目时，第七条规定应不影响其他各条的规定。但须注意，部分其他条文载有条款，规定如果产生有关收入的财产与常设机构有实际联系时，则应采用第七条的规定。有关条文是第十条第四款、第十一条第五款、第十二条第四款和第二十条第二款。

第八条 海运、空运和陆运

67. 第八条明确规定了一方企业(即内地企业或香港企业)以船舶、飞机或陆运车辆经营海运、空运和陆运(不包括仅在另一方各地之间以船舶、飞机或陆运车辆经营的运输)的收入和利润，可在另一方豁免征税。在内地，豁免的税种包括企业所得税和营业税。企业所得税是按利润计算，而营业税则是按应税业务收入计算，因此有关条文明确地把收入和利润都包括在豁免征税范围内。收入和利润是指企业从事跨境海运、空运和陆运取得的收入和利润。在另一方提供跨境海运、空运和陆运以外的服务所取得的收入和利润，如通过设在该另一方的常设机构进行，则不会在该另一方获得豁免征税。该条也适用于参加合伙经营、联合经营或参加国际经营机构取得的收入和利润。

海运

68. 根据第八条，香港航运企业经营的运输业务收入应仅在香港征税，而施行该征税权是要依据《税务条例》第 23B 条所规定的。例如，当企业被视为在香港以船舶拥有人身分经营业务时，在香港水域内以香港“注册船舶”(按第 23B(12)条定义)装运出海的有关运载收入并不包括在“有关款项”(按第 23B(12)条定义)内。这有关款项占总航运收入的比例，是用来划分全球总航运利润以计算源自香港的航运利润的。因此，香港航运企业如以

香港注册船舶在香港水域内装运出海的有关运载收入，仍然可获豁免在港征税。

空运

69. 同样地，香港空运企业的航空运输业务收入应仅在香港征税。根据《税务条例》第 23C 条，香港空运企业在香港装运的有关运载、租机收入须包括在“有关款项”(按第 23C(5)条定义)内，并按照其占总收入的比例划分全球总空运利润，而计算出源自香港的空运利润。此外，根据第 23C(2A)条，如果香港空运企业的运载、租机等收入根据全面性安排在内地获得豁免征税，则该企业在内地装运的有关收入亦须包括在有关款项之内计算利润，在香港征收利得税。

陆运

70. 第八条规定亦适用于香港企业以陆运车辆经营的陆路运输业务。陆路运输业务是根据《税务条例》第 14 条征税，即任何人士在香港经营陆路运输业务，而从该业务产生或得自香港的利润，须在香港征税。

71. 根据第八条，香港陆运企业只须在香港征税；在内地，则可获得豁免企业所得税和营业税。同样地，内地陆运企业从香港运载回内地的收入，也会获得豁免香港的利得税。

72. 内地和香港两地的跨境陆路运输业务很多时采用合作企业方式运作，即港方以车辆或资金投资于合作企业，而内地则提供办证、申领牌照、完税和其他企业管理服务。通常由香港出发的货载由港方企业负责接载，而由内地出发的货载则由内地企业负责接载。间中亦有港方的企业与客人订约，负责接载去程和回程的货载。这类合作企业应视为双方居民联合经营的跨境运输业务，在经营中各自取得的利润，根据第八条第二款的规定，在另一方可获免税，但应在各自为居民的一方按有关的税例征税。

第九条 联属企业

73. 跨境集团为了降低集团的整体税务负担，可能会通过改变商品作价或业务收费的手法(即调整转让定价方法)，把集团内一家企业从跨境活动应该取得的利润，转移到集团另一家的企业中。第九条就联属企业间的交易，订下公平独立交易的原则(*arm's length principle*)。如果企业没有遵守的话，该条容许税务当局对利润作出调整。

调整一方企业的利润

74. 第九条第一款规定，在下述两种不同的情况下，如果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，致使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。该两种情况是：

- (1) 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；
- (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。

就另一方企业的利润作适当的调整

75. 如果一方将另一方已征税的企业利润，按第九条第一款的规定，计入该一方企业的利润并加以征税时，按其中第二款的规定，该另一方应对这部分利润的税额作出适当的调整。

76. 在香港来说，“适当的调整”是指：如税务局完全同意内地的计算的情况下，香港的企业便可获得全数的调整；如税务局同意一个较内地计算为少的数额，香港的企业会获得该较少金额的调整；如税务局不同意内地所作的调整，则不会给予任何调整。如有必要，内地和香港主管当局会就须调整的数额共同协商。

77. 香港企业可根据第二十三条协商程序的条文，以未获得符合安排的规定待遇为理由，把个案提交香港税务局，双方的主管当局便会进行协商解决。但有关个案必须在不符合安排规定的征税措施第一次通知的那天起计三年内提出。

78. 有关“联属企业”条款所衍生转让定价(transfer pricing)的问题，由于议题复杂，税务局会另行发出《税务条例释义及执行指引》，就申索时限、适当调整所须考虑因素、和税务调整方法等，提供资料和指导。

投资所得—股息、利息、特许权使用费

79. 从投资活动取得的所得，属于间接性或被动性的所得，有别于从直接经营活动取得的利润。因此，全面性安排就投资所得(包括股息、利息、特许权使用费)采用了不同于营业利润的征税原则。

80. 营业利润的征税原则，是一方企业通过设在另一方的常设机构在该另一方进行营业，归属于该常设机构的营业利润，可以在该另一方征税。但对于投资所得，则可以在来源地所在一方没有设立常设机构的情况下，来源地所在一方仍有征税权。

81. 虽说来源地一方拥有征税权，但居民地一方的征税权却不受影响。换句话说，居民地和来源地双方同时拥有对投资所得的征税权(居民地一方须对被双重征税的所得给予税收抵免，详情见下文第 128 至 140 段)。但在来源地一方，全面性安排中的有关条文特别声明是要按照该一方的法律征税，即如果该一方法律就投资所得给予税务优惠或有特定的征税方式，全面性安排不影响有关当地法律的施行。另外，全面性安排中的有关条文就来源地一方的征税税率有所限制，即尽管来源地一方的当地法律另有规定，就另一方居民(符合下述条件的“受益所有人”)所收取的投资所得被征收的税款，不得超过全面性安排所列明的税负。

82. 来源地实行限制税率征税，必须符合一个条件，就是投资所得的受益所有人为另一方的居民。“受益所有人”，可以是个人、公司或信托等，是指实质收取利益，对该利益拥有全权支配的人。举例说，如果收取投资所得的是单位信托，“受益所有人”是指单位信托本身，而不是该单位信托的个别受益人。如果收取投资所得的人并未实质拥有该投资所得的经济利益，而只是以代理人或被提名人的身分收取有关投资所得，其后须按合约或法例规定全数转付实质收取利益的人，则这些代理人和被提名人不会被视作有关投资所得的“受益所有人”。换句话说，即使代理人或

被提名人是另一方的居民，但如果“受益所有人”并非是另一方的居民，来源地一方不须以限制税率征税。

83. 反之，只要“受益所有人”是另一方的居民，不论其代理人或被提名人在收取有关投资所得时，是否该另一方的居民，来源地均须就有关投资所得实行限制税率征税。

第十条 股息

84. 第十条第一款规定，一方居民公司支付给另一方居民的股息，可以在该另一方征税，这是说居民地一方拥有征税权。“支付”一词的含义，并不仅限于实际付款，应包括按合约或惯常做法，履行将款项交予股东自由处理的义务。

85. 第十条第二款容许支付股息的公司是其居民的一方，即来源地一方，按照该一方法律征税。就股息的限制税率分两档：

- (1) 如果受益所有人是一家公司，并直接拥有支付股息公司至少 25% 的资本，所征税款不应超过股息总额的 5%；
- (2) 在其他情况下，所征税款不应超过股息总额的 10%。

86. 由于股息在香港无须征税，因此限制税率在香港并不适用。第十条第二款说明对股息实施限制税率征税，不应影响对该公司就支付股息的利润所征收的利润税。

87. 第十条第三款就“股息”一词作出定义，除了广泛指“从股份或者非债权关系分享利润的权利取得的所得”外，还包括“按照分配利润的公司是其居民的一方的法律，视同股份所得同样征税的其它公司权利取得的所得”。第一点清楚指出有关所得必须源自拥有公司股权而非债权。第二点则把定义系于支付股息公司为其居民一方的法律上。

88. 如果股息受益所有人是一方居民，在支付股息的公司是其居民的另一方，通过设在该另一方的常设机构进行营业，据以支付股息的股份与该常设机构有实际联系的，须按第七条(营业利润)的条文处理。

89. 第十条第五款，进一步就股息的征税范围，明确规定一方居民公司所派发的股息，或未分配的利润，另一方均不能征收任何税收，即使据以支付股息或未分配的利润是源自该另一方的利润或所得。例如：香港居民公司通过设在内地的常设机构进行营业，并获得利润，有关利润会按第七条(营业利润)在内地征税。当该公司就所获得的利润派发股息时，内地不得就该股息征税，除非股息是派发给内地的居民，或设在内地的常设机构而据以支付股息的股份与该常设机构有实际联系的。

第十一条 利息

90. 第十一条第一款和第二款征税原则，与第十条第一款和第二款相同。不同的是，判定来源地会按“利息发生的一方”为标准。根据第十一条第六款的定义，如支付利息的人为一方政府、地方当局或一方居民，该一方应被视为“利息发生的一方”。然而，当支付利息的人，在一方设有常设机构，而支付该利息的债务与该常设机构是有联系的，并由其负担利息，有关利息会被认为发生于该常设机构所在的一方。简单来说，利息的来源地是实际负担该利息的支付者的所在地。

91. 就来源地一方实行限制税率征税，利息的限制税率实质分两档：

- (1) 除下述的情况外，所征税款不应超过利息总额的7%；
- (2) 为另一方政府或由双方主管当局认同的机构取得的利息，来源地一方会豁免征税。(现时，双方主管当局认同的机构在内地是指“国家开发银行”、“中国进出口银行”和“中国农业发展银行”，及由2007年9月11日开始亦指“全国社会保障基金理事会”和“中国出口信用保险公司”；在香港是指“香港金融管理局”。)

92. 第十一条第四款就“利息”作出的定义，以“从各种债权取得的所得，不论其有无抵押担保或者是否有权分享债务人的利润”为基础，即利息必须是限于以债权关系取得的所得。定义又特别指明利息包括“从公债、债券或者信用债券取得的所得，包括其溢价和奖金”。一般来说，债券订购者付给发债机构与其从该机构取回的差额，属债券的利息。至于因为延期付款所支付的罚款，不会被视为利息。

93. 如果利息受益所有人是一方政府、地方当局或一方居民，在利息发生的另一方，通过设在该另一方的常设机构进行营业，据以支付该利息的债权与该常设机构有实际联系的，有关条文则不适用，即不会按第十一条第一款、第二款和第三款征税，而是根据第七条(营业利润)的条文处理。

94. 如果第十一条第七款所述的情况适用，则第十一条的应用会受到限制。该情况是：支付利息的人与受益所有人之间，或者他们与其他人之间有特殊关系，以致支付的利息数额不论何种原因超出没有上述关系时所能同意的数额。在这情况下，第十一条的规定只适用于后来提及的数额。超出的部分，可按各方的法律征税，但必须注意安排的其他规定。

95. 现时，香港只就在香港经营业务而得自香港的利息征税。因此，就发生于香港的利息来说，限制税率的条文并不适用。

第十二条 特许权使用费

96. 第十二条的各项条款和判定来源地的标准，与第十一条相同。至于限制税率，则一律定为特许权使用费总额的7%。

97. 载于第十二条第三款的“特许权使用费”定义，已涵盖《税务条例》第15(1)(a)、15(1)(b)、15(1)(ba)和15(1)(d)条。

98. 内地居民收取源于香港的特许权使用费，因《税务条例》第15(1)(a)、15(1)(b)和15(1)(ba)条而须按第21A(1)(b)条缴交下述税款：

- (1) 法团
以收入总额的 30%按 17.5%(2007/08 年度的税率是 17.5%)征税，即收入总额的 5.25%；
- (2) 法团以外的其他人
以收入总额的 30%按 16%(2007/08 年度的税率是 16%)征税，即收入总额的 4.8%。

全面性安排实施后，由于适用限制税率的 7%比上述为高，内地居民从香港所取得的特许权使用费的征税，会不受全面性安排影响，仍只须按《税务条例》的实际税率(即 5.25%或 4.8%)征税。但如果内地居民所收取源于香港的特许权使用费，涉及利用《税务条例》第 21A 条作为避税计划，则全面性安排不会损害香港施行其关于规避缴税的法律和措施的权利(见下文第 158 段)。

99. 如果内地居民收取源于香港的特许权使用费，是因《税务条例》第 15(1)(d)条所述情况(例如因有人在香港使用或有权使用工业、商业、科学设备而收取租赁费)，该内地居民的征税将受全面性安排影响如下：

[例一]

A 公司是内地居民，在 2007 年 4 月 1 日至 2008 年 3 月 31 日收取源于香港的特许权使用费 900,000 元，而在按《税务条例》扣除支出费用和有关设备的折旧免税额后，其应评税利润是 500,000 元，以 17.5%(2007/08 年度的税率是 17.5%)征税，其应缴税款为 87,500 元(即收入总额的 9.7%)。

由于全面性安排所列明的限制税率为特许权使用费总额的 7%(即 900,000 元 x 7%)，A 公司的应缴税款会下调至 63,000 元。

[例二]

如果上述例子的应评税利润在扣除支出费用和有关设备的折旧免税额后是 300,000 元，以 17.5%(2007/08 年度的税率是 17.5%)征税，A 公司的应缴税款为 52,500 元(即收入总额的 5.8%)。

由于全面性安排所列明的限制税率为特许权使用费总额的 7%，A 公司的应缴税款 52,500 元，维持不变，不受全面性安排影响。

100. 如果特许权使用费受益所有人是一方政府、地方当局或一方居民，在特许权使用费发生的另一方，通过设在该另一方的常设机构进行营业，据以支付该特许权使用费权利或财产与该常设机构有实际联系的，第十二条则不适用，即不会按第十二条第一款和第二款征税，而是适用第七条(营业利润)。换句话说，如果上述收取特许权使用费的内地居民，在香港设有常设机构，而据以支付该特许权使用费的权利与该常设机构有实际联系的，特许权使用费会计算为该常设机构的利润，按第七条(营业利润)的规定在香港征税。第十二条的限制税率则不适用。

第十三条 财产收益

101. 第十三条是就转让财产所获得的收益划分征税权。必须注意的是，第十三条对财产收益的性质不予区别。因此，财产收益是包括属资本性质的收益和属生意性质的收益(投机所得)。

102. 第十三条第一款是关于一方居民转让位于另一方的不动产的收益。第十三条第二款是关于转让一方企业在另一方的常设机构营业财产部分的动产(包括转让常设机构)的收益。两项条文都允许另一方征税。这与第六条(不动产所得)和第七条(营业利润)的划分征税权原则相同。“动产”是指不动产以外的各类财产，包括无形财产，如商誉。

103. 一方企业转让从事海运、空运和陆运的船舶、飞机或陆运车辆，或者转让属于经营有关船舶、飞机或陆运车辆的动产取得的收益，按第十三条第三款的规定，应仅在该一方征税。这原则与第八条(海运、空运和陆运)的划分征税权原则一致。

104. 第十三条第四款和第五款就转让股份取得的收益作出规定。

105. 根据第十三条第四款，如果一家公司的财产主要直接或者间接由位于一方的不动产所组成，则转让该公司的股份获得的收益，可以在不动产所在的一方征税。在界定公司的财产是否“主

要”由不动产组成时，双方均会按全面性安排议定书第二段规定，采用 50% 为指针。假如不动产的价值不少于公司总财产的价值 50%，该公司的财产便会被视为主要由不动产所组成。而在计算公司的总财产的价值时，不会扣除公司的债项，包括抵押该不动产的负债。在对公司财产价值 50% 以上(含 50%) 为不动产的时点理解上双方尚有分歧。香港的理解为在股份转让时公司财产价值的 50% 以上(含 50%) 为不动产，内地理解为在股份持有人持有公司股份期间，该公司曾经拥有财产价值的 50% 以上(含 50%) 为不动产。国家税务总局与香港税务局磋商之后签订第二议定书，为全面性安排定下“曾经拥有”的具体时限为“三年”；在第二议定书生效之前转让的股份，不受此限。国家税务总局虽然未能接受香港的观点，但为“曾经拥有”设定具体时限，已较总局之前的观点明确。香港会就这点和内地继续磋商。

106. 第二议定书生效之前，在计算财产的价值时，香港会以转让股份时的价值为准；内地则会按历史成本价计算。在一般情况下，香港税务局会接纳被转让股份公司股份转让前最近一期经审计的财务报告，再补充以直至股份转让日止的财务帐目(可以是未审核的)，作为计算财产在转让时的价值的基础。在内地方方面，目前对财产价值是以历史成本价计算，但国家税务总局同意即使双方的计算基础不同，如果按一方计算符合征税条件并予以征税，而另一方亦须征税，则居民地一方应给予抵免。在 2008 年 6 月 11 日(即第二议定书生效之日)或以后转让的股份，双方会按转让股份之前三年内任何一个纳税年度年终时的帐面资料计算财产的价值。以帐面资料计算一般是指根据会计准则计算财产价值，即包括正常的财产升值评估及折旧。新规定的计算方法可参考以下示例：

[例三]

内地居民王先生于 2004 年 5 月 1 日买入 B 公司的股份。B 公司的年终结帐日是 12 月 31 日。根据纳税年度年终时的帐面资料，B 公司拥有香港不动产的帐面价值占公司总财产价值的百分比如下：

- (a) 2004 年，占 60%；*
- (b) 2005 年，占 40%；*
- (c) 2006 年，占 40%；*

(d) 2007 年，占 40%。

王先生于 2008 年 6 月 23 日转让 B 公司的股份，取得收益。

由于王先生在 2008 年 6 月 23 日转让 B 公司的股份时，第二议定书已生效，因此会按转让股份之前三年内每个纳税年度年终时的帐面资料来计算 B 公司的财产是不是“主要”由不动产组成。根据 2005 年至 2007 年的年终帐面资料，不动产只占公司总财产价值的 40%，B 公司的财产不是“主要”由不动产组成。王先生转让 B 公司的股份取得的收益，根据全面性安排第十三条第四款香港没有征税权。

在香港纳税年度应理解为每年 4 月 1 日至翌年 3 月 31 日之年度。原则上 B 公司需要提供 2005 年至 2007 年每年截至 3 月底的帐目，但香港税务局会弹性处理，一般可接受有关公司年终结算日的帐目(避税安排除外)。

107. 第二议定书生效之前，转让第十三条第四款所述以外的任何股份取得的收益，而该项股份相当于一方居民公司不少于 25% 的股权，按第十三条第五款的规定，可以在该一方征税。香港方面理解“该项股份”是指转让交易中所涉及的股份，而不是转让者所拥有该公司的股份总数，或曾经拥有该公司的股份总数。换句话说，只有在转让的股份不少于 25% 股权的情况下，所取得的收益才可在该一方征税。内地对规定中“25%”理解为曾经拥有公司 25% 以上(含 25%) 的股份。即香港居民如果曾经拥有内地公司 25% 以上(含 25%) 的股份，当他 / 它将该股份全部或部分转让并取得收益时，内地拥有征税权。经国家税务总局与香港税务局磋商之后，双方现同意“25%”是指转让者所拥有的股份，而第二议定书为全面性安排定下“十二个月”的具体时限以判定转让者是否“曾经拥有”至少 25% 的股份，但在第二议定书生效(即 2008 年 6 月 11 日)之前的转让行为，不受此限。根据第二议定书第五条，一方居民转让其在另一方居民公司资本中的股份取得的收益，如果该收益人在转让行为前的十二个月内，曾经直接或间接参与该公司至少 25% 的资本，可以在该另一方征税。

[例四]

内地居民张先生于2006年4月1日买入一间香港公司C公司35%的股份。张先生分别于2007年5月1日及2008年6月23日转让C公司25%及10%的股份，而取得收益。

即使全面性安排第十三条第一至四款并不适用，但根据第十三条第五款，张先生于2007年5月1日(第二议定书尚未生效)转让C公司25%的股份而取得的收益，香港拥有征税权。香港虽然有征税权，但是否征税还要看其他因素，如是否属资本性质的收入或属生意性质的收益。

但是，张先生2008年6月23日转让C公司10%的股份时，第二议定书已经生效，张先生在转让行为前的十二个月内，曾经直接或间接参与C公司少于25%的资本，按第五款新规定张先生第二次转让股份而取得的收益香港不可以征税。

108. 转让第十三条第一至五款所述财产以外的其他财产取得的收益，应仅在转让者为其居民的一方征税。

第十四条 受雇所得

109. 第十四条第一款规定，一方居民因受雇取得的薪金、工资和其他类似报酬，除在另一方从事受雇的活动以外，应仅在该一方征税。在另一方从事受雇的活动取得的报酬，可以在该另一方征税。但一方居民在另一方从事受雇活动取得的报酬，同时符合下列三个条件的，该另一方应予免税：

- (1) 收款人在有关纳税年度开始或终了的任何十二个月中在另一方停留连续或累计不超过183天；
- (2) 该项报酬由并非该另一方居民的雇主支付或代表该雇主支付；

- (3) 该项报酬不是由雇主设在另一方的常设机构所负担。

此外，第十四条第三款规定，在一方企业经营海运、空运和陆运的船舶、飞机或陆运车辆上从事受雇的活动取得的报酬，应仅在该一方征税。

“停留期不超过 183 天”的免税规定

110. 按第十四条第二款第(一)项的规定，一方居民在另一方从事受雇活动，须在有关纳税年度开始或终了的任何十二个月中在该另一方停留连续或累计不超过 183 天，方符合其中一个免税条件。“有关纳税年度开始或终了的任何十二个月中”的含义，一是无限年度，可以跨年度连续或累计计算其停留天数，二是可以移动计算。所说的十二个月可以在有关纳税年度的任何一日开始或终了。内地的纳税年度是历年制；而香港的纳税年度(即课税年度)则指自 4 月 1 日起至次年 3 月 31 日止的期间。

111. 以香港 2008/09 课税年度为例，按跨年度和移动方法计算，需要考虑的期间是从 2007 年 4 月 2 日起至 2010 年 3 月 30 日止。如果一名内地居民在上述期间的任何十二个月内均没有在香港停留超过 183 天，他在 2008/09 课税年度便符合“停留期不超过 183 天”的免税规定。反之，如果他在上述期间的任何十二个月内在港停留超过 183 天，便须就在港从事受雇活动的所得缴交香港薪俸税。

112. 在全面性安排第十四条开始施行的年度(内地指 2007 年度，香港指 2007/08 课税年度)，内地对香港居民在内地的停留期间只会从 2007 年 1 月 1 日起开始计算，而香港对内地居民在香港的停留期间则只会从 2007 年 4 月 1 日起开始计算。换句话说，在第十四条适用的第一年，内地所指的任何十二个月是 2007 年 1 月 1 日至 2007 年 12 月 31 日期间的任何一天开始计算的十二个月；在香港则指从 2007 年 4 月 1 日至 2008 年 3 月 31 日期间任何一天开始计算的十二个月。

113. 计算在另一方停留期间是否超过 183 天时，会采用“身处当地天数”的方法。入境或出境的当天和在另一方停留的期间，不论每天停留时间多少或停留原因，均当一天计算。

两地跨境工作的香港居民

114. 在两地均有提供服务的香港居民，他在两地的税务处理如下：

(1) 香港税负

- 从事香港受雇工作所得的入息，不论是由香港雇主或内地机构支付，须全数包括在应评税入息内。不过，如果他在内地已就在内地履行职务所得的入息缴付个人所得税，可根据《税务条例》第 8(1A)(c)条，申请该部分入息豁免征税，或选择根据全面性安排第二十一条，申请税收抵免。他可在填写有关课税年度的香港报税表时，作出申请，并提供完税证明。一般来说，申请入息豁免征税较申请税收抵免可得到更多的税务宽减。香港居民就其受雇所得在香港申报并缴纳薪俸税，但其后如果全部或部分所得因在内地从事受雇活动而须在内地缴纳个人所得税，他可根据《税务条例》第 70A 条更正以前申报的资料，而按第 8(1A)(c)条的豁免条件，重新计算应课税收入和应纳税款。
- 从事内地或海外受雇工作所得的入息，不论是由内地机构或海外雇主支付，如果在有关课税年度到访香港超过 60 天兼有提供服务，均须按在香港停留天数计算应评税入息额。

(2) 内地税负

- 受雇只在内地执行职务的香港居民，回港时无须提供任何服务，他就该受雇工作所得入息，不论是由内地机构或境外雇主(包括香港雇主)支付或负担，均属在内地提供服务所获得的入息，除非他符合上文第 109 段所述的三个条件，否则须全数在内地征税。
- 受雇在两地提供服务的香港居民，在内地停留连续或累计不超过 183 天，他所得的入息，只须就内地机构支付或负担的部分计算应缴税

款后，再按在内地停留天数计算应纳税额向内地缴款。境外雇主(包括香港雇主)支付的部分，则无须缴税。

- 受雇在两地提供服务的香港居民，在内地停留连续或累计超过 183 天，他从内地机构和境外雇主(包括香港雇主)收得的入息，须按全数计算应缴税款后，再按在内地停留天数计算应纳税额向内地缴款。

(3) 计算税额的停留天数

- 计算税额时，每段停留期间的停留天数会采用“身处当地天数”减去 1 天的方法处理，然后累计相应纳税期间的停留天数。
- 内地与香港因地理环境接近，纳税人可能于同一天内往返并在两地均提供服务，在这情况下，不适宜采用“身处当地天数”减去 1 天的方法征税；但如果两地按“身处当地天数”征税，则会出现严重双重征税。因此国家税务总局和香港税务局已取得共识，如果同一天往返两地，而在两地均有提供服务，则按半天计算。但如果同一天往返两地而只有在内地或香港提供服务，则应算是在内地或香港停留 1 天。

第十五条 董事费

115. 第十五条规定，一方居民作为另一方居民公司的董事会成员取得的董事费和其它类似款项，可以在该另一方征税。换句话说，两地居民担任公司董事而收取的董事费，公司居民地一方有征税权，不须考虑该董事在两地停留的天数和实际执行职务所在地。因此，香港居民担任内地公司董事而收取的董事费，应全数在内地缴纳个人所得税；同样地，内地居民担任香港公司董事而收取的董事费，应全数在香港缴纳薪俸税。“董事费和其它类似款项”包括非以金钱提供的薪酬福利(如股份认购权、提供居所或汽车、医疗或人寿保险、以及会籍等福利)，但不包括董事兼

任其他职务(如职员、顾问等)取得的工资、薪金和其他报酬。该等报酬须按第十四条(如属受雇所得)和第七条(如属营业利润)处理。

第十六条 艺术家和运动员

116. 第十六条第一款规定,一方居民作为表演家、音乐家或运动员,在另一方从事其个人活动取得的所得,可以在该另一方征税。通常两地的戏剧艺术家、音乐家或者运动员到另一方从事其个人表演活动,他们的停留期间会比较短,一般不会超过183天,但他们的收入可能相当高。因此,第十六条第一款规定有关的收入,是按所得来源地征税。另外,第十六条第二款亦有规定,艺术家和运动员从事活动取得的收入,不论收入最终由其个人享有或是归属于其他人士(包括公司或法人团体),都在活动进行的一方征税。这样可确保由表演家、运动员等从事其个人活动所得的全部收入都可以由活动进行所在地的一方征税。

第十七条 退休金

117. 对一方居民因以前的雇佣关系而取得的退休金和其他类似报酬,第十七条提出了不同于一般受雇所得的征税原则。“退休金和其它类似报酬”包括因以前受雇而取得的年金、离职时或之后收取一笔过代替退休金的款项、折算退休金而收取的款项、以及由遗孀和孤儿领取的退休金。但第十七条不适用于离职或终止合约时收取的整笔付款,有关款项属于受雇所得,应适用第十四条对受雇所得的征税规定。

118. 根据第十七条第一款的规定,除了政府职员的退休金应按第十八条第二款的规定征税以外,都应由退休金取得者为其居民的一方征税。但第十七条第二款亦说明,虽有第一款的规定,从以下退休金计划支付的退休金和其他类似款项,应仅在实施计划的一方征税:

- (1) 一方政府或地方当局作为社会保障制度一部分而推行的公共计划;
- (2) 可让个别人士参与以确保取得退休福利的安排,且该等安排是按照一方法律为税务目的而获认可的。

119. 根据第十七条第二款的规定，从内地作为社会保障制度一部分而推行的公共计划支付的退休金和其他类似款项，应仅在内地征税；而从香港“认可退休计划”支付的退休金和其他类似款项，则只在香港征税。在香港，“认可退休计划”是指“认可职业退休计划”和“强制性公积金计划”。

第十八条 政府服务

120. 第十八条的原则是，一方政府对履行政府职责向其提供服务的个人所支付的报酬和退休金(该个人是另一方居民及在该另一方提供服务的除外)，应仅在该一方征税。

121. 第十八条共有三款。第一款适用于退休金以外的报酬。其中第(一)项，是表明一方政府或地方当局对履行政府职责向其提供服务的个人所支付的工资薪金，应仅在该一方征税。第(二)项是第(一)项的例外，即一方政府或地方当局对履行政府职责向其在另一方提供服务的个人所支付的工资薪金，如果该个人是该另一方居民，并且不是仅由于提供该项服务而成为该另一方居民，在这情况下，该项报酬应仅在该另一方征税。第(二)项所说“不是仅由于提供该项服务而成为该另一方的居民”是指该个人原本就是该另一方居民，不是仅由于受聘为一方政府或地方当局在该另一方提供服务，而成为该另一方居民。

122. 例如香港政府聘请香港居民，并派遣他们在驻北京办事处工作，他们所收取的薪酬，只会在香港征税。如果香港政府聘请内地居民在北京办事处工作，他们所收取的薪酬只会在内地征税。又例如中央人民政府聘请内地居民，并派遣他们在驻港办事处工作，他们所收取的薪酬，只会在内地征税。如果中央人民政府聘请香港居民在驻港办事处工作，该员工所收取的薪酬，只会在香港征税。

123. 第十八条第二款适用于退休金，征税原则与第一款相同。其中第(一)项所说“或者从其建立的或作为雇主给付的基金中支付”，是表明该项退休金包括一方政府或地方当局直接支付的，也包括该一方政府或地方当局从其建立的基金或作为雇主给付的基金支付的情况。第(二)项是第(一)项的例外，即上文第 121 段所述第一款第(二)项的情况。

124. 第十八条第三款，说明第一款和第二款的规定，不适用于为一方政府或地方当局从事的业务提供服务取得的报酬和退休金。对于为一方政府或地方当局从事的业务提供服务取得的报酬和退休金：属于工资薪金的，应适用第十四条对受雇所得的征税规定；属于董事费和其他类似报酬的，应适用第十五条对董事费的征税规定；艺术家和运动员的报酬，应适用第十六条的规定；退休金应适用第十七条的规定。

第十九条 学生

125. 为了培养人才和照顾学生的生活，第十九条对学生所得提供有限度的免税。第十九条规定，“学生是、或者在紧接前往一方之前曾是另一方居民，仅由于接受教育的目的，停留在该一方，对其为了维持生活、接受教育的目的收到的来源于该一方以外的款项，该一方应免于征税”。其中所说“收到的来源于该一方以外的款项”，应包括从该一方以外收到的学费、助学金和奖学金。

第二十条 其它所得

126. 第二十条是参照联合国模板写成的。条文规定一方居民取得的各项所得，不论在什么地方发生，凡在全面性安排中未有作规定的，应仅在该一方征税。然而，如果该等所得是源于另一方的，该另一方亦可征税。

127. 第二十条亦规定除第六条第二款规定的不动产所得以外的其他所得，如果收款人为一方居民，通过设在另一方的常设机构在该另一方进行营业，据以支付所得的权利或财产与该常设机构有实际联系的，有关收入须按第七条(营业利润)处理。

第二十一条 消除双重征税方法

128. 双方在全面性安排采用的消除双重征税方法均是限额抵免法。本港居民在港须征税的收入，如果在内地已缴纳税款，按照全面性安排的规定可在该居民就该项所得征收的本港税款中抵免。但是抵免税额不应超过对该项所得按照《税务条例》计算的应缴税额。

129. 一方在处理税收抵免申请时，应考虑另一方所征收的有关税款是否按另一方的法律(而该法律是符合全面性安排的规定的)而征收的。如果是的话，一方才接受该申索。

130. 全面性安排规定香港所采用的消除双重征税方法须受《税务条例》下的税收扣除和抵免的法规所规范；而《税务条例》有关双重课税宽免的第 50 条对根据第 49 条下生效的安排，容许税收抵免。这条文是具体施行全面性安排内项目在内地缴纳税款获得税收抵免香港应缴税款的依据，但全面性安排所允许的税收抵免必须是在内地已缴纳的税款才可在香港税款中抵免。除此，根据第 50(2)条，申请抵免的人士必须在赚取有关入息的课税年度是居住于香港。本港居民在内地取得的入息，如果被判定为非源自香港，在港不须课税，则内地对该项入息所征收的税项将不能获得抵免，理由是没有出现双重征税。在评定某些香港厂商的应缴税款时，如果是按 50:50 的比例划分源自香港的利润，而只是其中一半要缴纳香港利得税，其另一半则视为源自内地的利润，在香港豁免征税；在这情况下，虽然该一半或少于一半的利润可能在内地要缴纳所得税，但该向内地缴纳的税款不会获得在香港税款中抵免。但如果超过一半的利润被内地按全面性安排确定为源自内地，要在内地缴纳所得税，则超过一半的部分所缴纳的内地税款，可在香港就有关该项利润应缴税款中获得抵免。

131. 根据上述限额抵免法，在香港可获抵免的内地税款，根据《税务条例》第 50(3)条和第 50(5)条规定的抵免限额公式，分别计算如下：

[例五]

	<u>香港</u>	<u>内地</u>
	\$	\$
应课税入息总额	1,500	
其中按全面性安排在内地已缴税款的入息额		500
税率(合伙业务)	16%	33%
应缴税款：		
香港：\$1,500 x 16%	240	
内地：\$500 x 33%		165

未抵免前两地总税款负担

$$\$240 + \$165 = \$405$$

减：税收抵免

- 内地已缴税款 \$165)

或)

- 抵免限额^(注一))

\$500 x 16% = \$80)

(实际抵免额限于两数中的较少金额) (80)^(注二)

抵免后两地总税款负担 \$325 160 + 165

(注一) 根据第 50(5)条，未获抵免的内地税款，\$102(即\$165 - \$63)，可于内地入息扣除。详细计算方法如下：

	\$	\$
内地已缴税款		165

内地缴税后净入息(以香港实际税率计算)

$$\$335 \times \frac{100\%}{100\% - 16\%} \quad 398$$

减：内地缴税后净入息\$(500 - 165) (335)

减：内地税款抵免限额 (63)

未获抵免的内地税款 102

香港未抵免前应缴税款

$$\$[1,000 + (500 - 102)] \times 16\%$$

=\$(1,000 + 398) x 16% 223

减：内地税款抵免限额 (63)

香港抵免后应缴税款 160

(注二) 抵免限额的公式是根据《税务条例》第 50(3)条和第 50(5)条计算。如果纳税人的应缴税款是以单一税率计算，可以下列简化公式计算抵免限额：

$$\text{内地税款抵免限额} = \text{内地应课税入息} \times \frac{\text{香港应缴税款}}{\text{应课税总入息}}$$

	\$
内地应课税入息	500
抵免前香港应缴税款	240
应课税总入息	1,500

$$\begin{aligned} \text{内地税款抵免限额} &= \$500 \times \frac{240}{1,500} \\ &= \underline{\underline{\$80}} \end{aligned}$$

132. 如果纳税人的应缴税款是以累进税率计算，则抵免额会计算如下：

[例六]

	\$
香港应缴税总入息	200,000
其中包括内地未扣税前入息	120,000
内地已缴税款	10,000
内地收入税率	8.33%
已缴税的内地入息净额	110,000

香港实际税率和税款抵免限额计算如下：

香港应缴税总入息	200,000
减：允许扣减项目	<u>(12,000)</u>
应课税总入息	188,000
减：个人免税额	<u>(100,000)</u>
应课税入息实额	<u><u>88,000</u></u>

应缴税款：				
最初的	\$30,000	x	2%	600
其次的	\$30,000	x	7%	2,100
余额	<u>\$28,000</u>	x	13%	<u>3,640</u>
	<u><u>\$88,000</u></u>			<u><u>6,340</u></u>

$$\begin{aligned} \text{香港实际税率} &= \frac{\text{香港应缴税款}}{\text{应课税总入息}} \times 100\% \\ &= \frac{6,340}{188,000} \times 100\% \\ &= 3.37\% \end{aligned}$$

内地缴税后净入息(以香港实际税率计算) ^(注一)	\$
\$110,000 x $\frac{100\%}{(100\% - 3.37\%)}$	113,836
减：已缴税的内地入息	<u>(110,000)</u>
内地税款抵免限额	<u>3,836</u>

根据第 50(5)条，香港实际应缴税款计算如下：

	\$	\$
香港应缴税入息		80,000
已缴税的内地入息	110,000	
加：已缴内地税款	<u>10,000</u>	
内地未缴税前总入息		<u>120,000</u>
香港应缴税总入息		200,000
减：未获抵免额 ^(注一)		<u>(6,164)</u>
		193,836
减：允许扣减项目		<u>(12,000)</u>
		181,836
减：个人免税额		<u>(100,000)</u>
应课税入息实额		<u>81,836</u>

应征税款：

最初的	\$30,000	x	2%	600
其次的	\$30,000	x	7%	2,100
余额	<u>\$21,836</u>	x	13%	<u>2,838</u>
	<u>\$81,836</u>			5,538
减：税收抵免				<u>(3,836)</u>
实际应缴税款				<u>1,702</u>

^(注一) 根据第 50(5)条，未获抵免的内地税款，可于入息额扣除

未获抵免额	\$10,000 - \$3,836 = \$6,164
内地缴税后净入息	\$120,000 - \$6,164 = \$113,836
(以香港实际税率计算)	

133. 有关内地常设机构营业利润的税收抵免计算：

[例七]

香港居民公司		\$
总营业收入(内地和香港)		15,000,000
应课税利润		1,000,000
利得税率(公司)17.5%		
应缴税款	$\$1,000,000 \times 17.5\%$	= <u>175,000</u>

售予内地合约

销售机器设备包安装(安装工程超过 6 个月)往内地经济特区(税率 15%)

总价款		\$2,000,000
归属于常设机构的利润	=	<u>\$10,000</u>
内地企业所得税	=	$\$10,000 \times 15\%$
	=	<u>\$1,500</u>

归属于内地常设机构的利润的税收抵免限额

$$\begin{aligned} &= \text{内地常设机构的利润} \times \frac{\text{应缴税款}}{\text{应课税利润}} \\ &= \$10,000 \times \frac{175,000}{1,000,000} \\ &= \underline{\$1,750} \end{aligned}$$

但可扣减的税收抵免不能超过在内地已缴税款，即 \$1,500

134. 有关香港居民收取特许权使用费的税收抵免计算：

[例八]

香港居民 D 公司在每年 12 月尾结算帐目。在截至 2007 年 12 月 31 日的年度内，D 公司收取内地特许权使用费 90,000 元，在内地所扣存的税款是 6,300 元(即 90,000 元 x 7%)。该特许权使用费源自香港。按《税务条例》可扣除的支出费用(不包括所扣存的税款)为 70,000 元。D 公司在有关年度没有其他收入来源或支出。

$$\begin{aligned} \text{内地税款抵免限额} &= \$20,000 \times \frac{\$3,500}{\$20,000} \\ &= \underline{\$3,500} \end{aligned}$$

[例九]

如果上述例子的 D 公司在截至 2007 年 12 月 31 日的课税年度除收取源自内地的特许权使用费外，亦收取源自泰国的特许权使用费 80,000 元，在泰国所扣存的税款是 8,000 元(即 80,000 元 x 10%)。按《税务条例》可扣除的支出费用(不包括所扣存的税款)，就源自泰国的特许权使用费为 20,000 元。D 公司在有关年度没有其他收入来源或支出。

	\$
2007/08 课税年度应课税入息	
\$ (90,000 + 80,000 - 70,000 - 20,000)	<u>80,000</u>
未抵免前应缴税款	
(2007/08 年度的税率是 17.5%)	14,000
减： 税收抵免	
内地已缴税款实际抵免额(见例八)	(3,500)
- 泰国已缴税款 \$8,000)	
或)	
- 抵免限额 \$10,500)	
[\$ (80,000 - 20,000) x 17.5%]	
(实际抵免额限于两数中的较少金额)	<u>(8,000)</u>
抵免后应缴税款	<u>2,500</u>

在香港来说，由于全面性安排适用于 2007 年 4 月 1 日或以后开始的课税年度，香港居民 D 公司在内地 2007 年 1 月 1 日至 2007 年 3 月 31 日的特许权使用费所扣存的税款，香港仍会给予税收抵免(见上文第 9 段)。

135. 在《税务条例》第 50(4)条的规定下，香港居民在课税年度内可享有的外地税款的抵免总额不得超出该人在该课税年度在港缴纳税款的总额。因此，如果该居民在有关课税年度内有亏损，不用缴纳税款(即可抵免的总额为零)，则其在内地缴纳的税款不能获得抵免。

136. 根据《税务条例》第 50(5)条，在计算入息额时，应包括已扣除的内地税款。因两地税率的差异，内地已缴税款可能超过抵免限额。在这情况下，超过抵免限额的部分会获容许扣除，但任何未获抵免的内地税款都不可以与其他课税年度结转。

137. 根据《税务条例》第 50(9)条规定，凡就抵免形式的免税额申索，应在有关课税年度终结日之后的两年内申请，而申请应在报税表格内列出或另行以书面递交。任何有关税收抵免的争议，应按反对及上诉的方式和程序进行，并受到香港《税务条例》有关反对及上诉的条文所规限。

138. 《税务条例》第 50(10)条规定，如果某课税年度已获给与的税收抵免限额，因任何一方须缴纳的税额随后有任何调整而成为过高或不足，香港居民可在任何一方作出评税、调整或其他决定之日起的两年内提出申索，申索期不会受《税务条例》内其他有关评税和申索的时间限制。但有关评税、调整或决定必须是对判定是否给予抵免或抵免金额的数额起关键作用的。应注意的是，该条并不适用于全新的税收抵免申索，因该等申索应按第 50(9)条作出申请。

139. 第二十一条加入了第三款的规定。如果一方居民公司投资于另一方居民公司的股份不少于 10%时，取得的股息可获得的抵免额，应包括支付股息公司就产生有关股息所负担的企业所得税或利得税税款部分。因香港目前对股息不征税，这条文对香港居民公司是不适用的。

140. 香港税务局需要在允许抵免前获得申请人已在内地缴税的证明。申请人须呈交内地税务机关发出的应缴税额和税项的计算(详细列出收入和已缴纳的有关税款)，和已缴税的证明，以及税款没有再调整的证明。

第二十二条 无差别待遇

141. 第二十二条第一款规定了在征税待遇上禁止因企业的实际所在地而造成差别待遇的原则。该款规定一方企业在另一方常设机构的征税待遇，不应低于该另一方的企业进行同样活动时所得的征税待遇。

142. 第二十二條第二款規定消除基於收款人是否其居民而造成的差別待遇。該款規定一方企業支付給另一方居民的利息、特許權使用費和其他款項，除指定的情況外，在確定該企業應納稅利潤時，應與在同樣情況下支付給該一方居民同樣予以扣除。

143. 第二十二條第三款阻止一方對以下情況適用的企業給予差別待遇，即該企業的資本全部或部分，直接或間接為另一方一個或一個以上的居民擁有或控制。該款規定一方企業在該一方負擔的稅收或有關條件，不應因為企業的資本為另一方的居民擁有或控制，而不同或重於該一方其他同類企業所負擔或可能負擔的稅收或有關條件。

第二十三條 協商程序

144. 全面性安排是國家稅務總局和香港稅務局經過磋商之後達成一致意見的雙邊安排，所作出涉及雙方徵稅權益的協調規範，在很大程度上都是一些原則性的規定。在實際執行方面，可能會遇到很多涉及條文的具體解釋和一些不明確的問題並需要處理。所以第二十三條規定，雙方主管當局應通過協議設法解決在解釋或實施全面性安排時所發生的困難或疑義，也可以對全面性安排未作規定的消除雙重徵稅問題進行協商。為有助於達成一致意見，雙方主管當局的代表可以進行磋商和口頭交換意見。全面性安排的協商是由國家稅務總局和香港稅務局統一處理，而並非由香港稅務局與國內各地的稅務機關分別進行。

145. 第二十三條第一款列明當一個人認為，一方或雙方所採取的措施，導致或將導致對其不符合全面性安排規定的徵稅時，可以將案情提交本人為其居民的主管當局。該項案情必須在不符合全面性安排的徵稅措施第一次通知的那天起，三年內提出。

146. 收到申索的主管當局如果認為所提意見合理，又不能單方面圓滿解決時，應設法與另一方主管當局協商解決，以避免不符合全面性安排的徵稅。達成的協議應予執行，而不受各自內部法律的時間限制。

147. 当本港居民把符合上述第 145 段所说的个案提交税务局局长时，应一并提交与案情有关的所有资料(如在香港或内地引致征税活动的详情，与内地主管当局进行磋商的资料包括文件、信件、评税通知、税单资料的副本)，以便税务局进行研究和与内地主管当局协商。

第二十四条 信息交换

148. 根据国际惯例，全面性安排载有信息交换的条文。第二十四条第一款说明双方主管当局应交换为实施全面性安排的规定所需要的信息，或关于安排所涉及的税种的各自内部法律规定所需要的信息。第一款亦说明信息交换不受第一条(人的范围)的限制，即是不是一方或同时为双方居民的人的信息亦可交换，只要是符合本条款所订定的目的。

149. 为确保有关纳税人的资料不会被滥用，全面性安排规定，一方从另一方取得的信息应作密件处理，保密程度与处理根据该一方法律而取得的信息相同。换句话说，内地和香港都会把从对方取得的信息保密，只会向与全面性安排所包含的税种有关的查定、征收、执行、起诉或裁决上诉的有关人员或当局披露。上述人员或当局亦应仅为上述目的使用该信息，但可以在公开法庭的诉讼程序或司法裁定(就香港来说，包括税务上诉委员会的裁定)中公开有关信息。双方并在全面性安排议定书说明，若非得到提供信息的一方同意，另一方不可把信息交给其他司法管辖区。

150. 内地不可将从香港主管当局取得的信息，用于征收全面性安排以外的税种，例如关税或增值税。

151. 第二十四条第二款指明第一款关于信息交换的规定在任何情况下，不应被理解为一方因应另一方的要求，有义务采取与任何一方法律和行政惯例相违背的行政措施；提供按照任何一方法律或行政渠道不能得到的信息；或提供泄露任何贸易、经营、工业、商业、专业秘密、贸易过程的信息或者如泄露便会违反公共政策的信息。

152. 香港《税务条例》所赋予税务局有关索取资料的权力，仅限于税务局为确定纳税人根据《税务条例》而须承担的法律义务或纳税义务。

153. 目前,香港税务局一般不会自动提供信息与内地(例如定期提供银行利息资料),亦不会主动提供对方可能有用的资料。每项信息交换须由内地主管当局项目提出,并在确定其符合全面性安排的规定下,税务局才会提供,反之亦然。除此,提出信息交换的一方应先尽其所能自行搜集有关资料才向对方提出要求协助。

154. 第二十四条规定,信息交换须经由双方主管当局安排进行。安排第三条第一款第(八)项规定,“主管当局”一语,在内地是指国家税务总局或其授权的代表;在香港是指税务局局长或其授权的代表。因此,内地所有信息交换的要求,都必须经由总局提出(除非总局把有关权力授予其他代表)。香港税务局是不会与未经授权的地方税局交换信息。

155. 《税务条例》第 49(5)条说明:“凡有任何安排凭借本条生效,则第 4 条所施加的保密义务,不得阻止有关人员向订立该等安排的政府的获授权人员披露根据该等安排须予披露的资料”。另外,税务局局长或其授权人,因执行全面性安排而将有关信息给与内地主管当局,根据《个人资料(私隐)条例》(第 486 章)第 58(1)(c)条,并无违反《个人资料(私隐)条例》的保障资料原则。

156. 税务局局长亦曾就全面性安排的交换信息条文征询法律意见。税务局只要依照全面性安排的规定执行有关条文,不会违反《基本法》和《公民权利和政治权利国际公约》。香港现行法例(包括《个人资料(私隐)条例》)没有规定税务局须通知纳税人该局已把有关其信息给与内地主管当局,因此税务局将不会就有关行动通知纳税人。

157. 信息交换只会在全面性安排生效以后进行。即使所提供的信息涉及全面性安排生效之前的事项,有关信息不可用于以下的年度的税项的查定、征收、执行、起诉或裁决上诉:

- (1) 在内地: 2007 年 1 月 1 日之前的任何纳税年度;
- (2) 在香港: 2007 年 4 月 1 日之前的任何课税年度。

第二十五条 其它规则

158. 第二十五条说明全面性安排不会损害双方各自施行其关于防止规避缴税的当地法律和措施的权利。“防止规避缴税”应理解为包括防止滥用全面性安排。就香港来说，有关规避缴税的法律和措施包括《税务条例》第 5B、9(1A)、9A、15(1)(j)、15(1)(k)、15(1)(l)、16(2)、16(2A)、16(2B)、16(2C)、16(2D)、16(2E)、16(2F)、16E(2A)、16E(2B)、18D(2A)、20、20AE、21A(1)(a)、22B、38B、39E、61、61A 及 61B 条等。

第二十六条 生效

159. 在香港来说，全面性安排将适用于 2007 年 4 月 1 日或以后开始的课税年度的所得；在内地则适用于 2007 年 1 月 1 日或以后开始的纳税年度的所得。全面性安排适用后，内地与香港已签署的航空安排的相关条文(第十一条第六款)和非全面性安排(见第一段)在对相关税种开始适用之日起停止有效。另外，自 2007 年 7 月 1 日深圳湾口岸港方口岸区启用之日起，全面性安排适用于港方口岸区。

第二十七条 终止

160. 全面性安排应长期有效。但一方可以在安排生效的那天起满五年后任何历年六月三十日或以前，以书面通知另一方终止安排。如果发生这种情况，全面性安排从下述年度停止有效：

- (1) 在内地：终止通知发出年度的次年一月一日或以后开始的纳税年度；
- (2) 在香港：终止通知发出年度的次年四月一日或以后开始的课税年度。

结语

161. 我们相信签订全面性安排将能有效地解决内地和香港居民所面对的双重征税问题，并能促进内地和香港的商贸活动。本指引内提及内地的税务处理已经由国家税务总局国际税务司检视，这将有助全面性安排有效地执行。