



中华人民共和国香港特别行政区
税务局

印花税署释义及执行指引

第 1 号(修订本)

住宅物业买卖协议加盖印花

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 1992 年 2 月及 1996 年 12 月发出的指引。

税务局局长 刘麦懿明

2006 年 8 月

印花稅署釋義及執行指引

第 1 号(修订本)

目录

| | 段数 |
|---------------------|----|
| 引言 | 1 |
| 买卖协议 | |
| 范围 | 4 |
| 「买卖协议」的含义 | 8 |
| 临时性、附有条件等的买卖协议 | 12 |
| 无意建立法律关系的协议 | 13 |
| 签立买卖协议的责任 | |
| 签立的时间 | 14 |
| 签立的「有关日期」 | 15 |
| 「购买人」和「售卖人」的定义 | 16 |
| 售卖人或购买人的代理人 | 17 |
| 须于买卖协议载明的事项 | 18 |
| 「身分证件号码」的含义 | 19 |
| 「其它代价」的含义 | 20 |
| 未能签立买卖协议 | 21 |
| 买卖协议的可强制执行性 | 23 |
| 可予征收印花稅的买卖协议 | |
| 仅适用于住宅物業买卖协议 | 24 |
| 「住宅物業」的含义 | 25 |
| 加盖印花期限 | 30 |

| | |
|--------------------------------|----|
| 相同的买卖各方和相同条款 | 33 |
| 计算应缴印花税 | 38 |
| 零代价或代价不足；估值关键日期 | 41 |
| 一系列交易 | 43 |
| 共同购买人的一系列协议 | 45 |
| 交换或分划不动产的协议 | 47 |
| 并无载有指明事项的可予征收印花税的买卖协议 | 49 |
| 由 2 份或多于 2 份的文书组成的可予征收印花税的买卖协议 | 50 |
| 已取消的买卖协议 | 52 |
| 延期缴交可予征收印花税买卖协议的印花税 | |
| 条件 | 56 |
| 符合条件后的加盖印花期限 | 57 |
| 指明事件 | 58 |
| 有关住宅物业的售卖转易契 | |
| 「依循」可予征收印花税的买卖协议签立的售卖转易契 | 59 |
| 「依循」2 份或多于 2 份的买卖协议签立的售卖转易契 | 64 |
| 「依据」可予征收印花税的买卖协议签立的售卖转易契 | 66 |
| 以近亲签立的售卖转易契 | 69 |
| 豁免及宽免 | |
| 获豁免协议 | 70 |
| 相联公司间物业买卖情况 | 71 |
| 加盖印花安排 | 72 |

杂项

| | |
|-----------|----|
| 共同发展协议 | 75 |
| 登记买卖协议 | 78 |
| 不缴纳印花税的后果 | 79 |

引言

本执行指引旨在概述为住宅物业买卖协议和其后的售卖转易契加盖印花的规定，以及印花税署署长(「署长」)的执行惯例。

2. 《印花税条例》(第 117 章)(「该条例」)于 1992 年修订。修订内容大部份载于该条例第 IIIA 部和附表 1 第 1(1A)类。在修例之前，纳税人只须就物业的售卖转易契(即转让契)支付印花税，但毋须就转让前的买卖协议支付印花税。自 1992 年修例后，售卖人和购买人一般都须要按规定就**住宅物业**的所有买卖协议缴付从价印花税，即是说如有不同的买卖各方就同一项物业订立一连串的协议，应付的印花税将会倍增，从而抑制投机活动。

3. 根据一张可予征收印花税的买卖协议而进行的物业转易，应付的印花税定额为 100 元。该条例第 IIIA 部的规定和署长如何引用有关条文的详情，将在以下各段阐明。

买卖协议

范围

4. 在广义上，该条例第 IIIA 部中的条文适用于香港境内不动产(即香港境内的土地和建筑物)的所有买卖协议。除了规定须就住宅物业买卖协议缴付印花税外，有关条文亦对非住宅物业的协议施加若干规定。

5. 该条例第 IIIA 部条文的涵盖范围，不一定限于书面协议。有关条文适用于在第 29A(1)条的「买卖协议」定义中指明的各类文书(即书面文件)，亦适用于该条对「非书面买卖协议」作出的定义：「指一项非属文书形式的合约、协议或陈述，但该项合约、协议或陈述，按性质来说，如属文书形式，则会构成一份买卖协议」。

6. 因此，在考虑该条例第 IIIA 部条文是否适用时，如果有关协议是以书面形式订立，就必须确定它是否一份「买卖协议」；如果有关协议不是以书面形式订立，就必须确定该协议是否一项「非书面买卖协议」。如果答案是肯定的话，有关条文一般会对订约的买卖各方施加若干责任。对所有上述协议的一项共同规定是买卖各方必须订立

一份载有指明事项的买卖协议。其它规定则取决于该买卖协议是否可予征收印花税，即该协议是否就住宅物业而订立。

7. 然而，在讨论各项规定的性质之前，大家适宜先进一步考虑一个基本问题：就法例来说，什么足以构成一项「买卖协议」，以及引伸的「非书面买卖协议」。

「买卖协议」的含义

8. 「买卖协议」的定义载于该条例第 29A(1)条。一般来说，该定义的用语涵盖任何就香港境内土地和建筑物的买卖而订立的合约协议。在这方面，该定义最被广泛引用的部分应涉及「一份文书，而该份文书中某人订立合约以售卖或购买不动产」。

9. 作为反避税措施，该定义亦规定，涉及不动产权利的某些文书（如果没有这项规定，这些文书可能被用来回避有关条文），属「买卖协议」定义所涵盖的范围。这些文书包括一

- (a) 购买选择权或优先购买权利(除非载于一份年期不少于 3 年的固定期限的租约或租约协议，且在头 3 年内不能行使)。
- (b) 涉及的代价是由承受人付予授予人的售卖权能书；或不可撤回的授权委托书(除非为《税务条例》(第 112 章)第 2 条所指的某间财务机构而订立的按揭或押记文件)；
- (c) 信托声明书，不论是否付出代价 (但不将不动产的实益权益转移的信托声明除外)；
- (d) 构成一项非书面买卖协议的备忘录、摘记或其它证据；
- (e) 物业购买人向另一人发出接受该物业转让的提名或指示；和
- (f) 转让上述任何权利的文件。

10. 该定义不包括可能被称为一般按揭 (或押记) 的文书。这类按揭所授予的权利, 主要是将有关的物业视为贷款的抵押品, 而按揭人享有赎回的权利。这类文书并无授予出售物业的实时或自动权利 (换句话说, 该项权利仅在按揭人违约的情况下方可行使), 故此, 它不符合买卖协议的定义, 亦不可对其征收印花税。另一方面, 除为贷款提供担保外, 更明示或隐含地给予实时或自动处置物业权利, 以按揭作为掩饰的买卖协议 (内含不可撤销的授权书), 则可予征收印花税。

11. 可能在某些个案中, 雇员在一般受雇情况下向雇主借取款项, 于是订立一份按揭或押记文件, 给予雇主一项明示为不可撤销的授权书, 为雇主的所有权权益提供担保, 并给予雇主代表雇员出售或以其它方式处置雇员在不动产中任何权益的权能。上述按揭或押记文件属买卖协议的涵盖范围, 然而, 根据印花税条例第 52 条, 署方会考虑减免或发还对这类文书征收的印花税。

临时性、附有条件等的买卖协议

12. 避免争论, 第 29A(2) 条规定, 买卖协议或非书面买卖协议可以是可予强制执行或不能强制执行、绝对性或附有条件、正式或非正式、暂时性或永久性、临时性或非临时性的。因此, 在地产代理的办事处签署具没收购买人的订金或双倍赔订典型规定的临时或初步协议, 落入买卖协议的涵盖范围。同样地, 一份售楼指示或在发展商的售楼处签署的售楼备忘录也属该涵盖范围。为防止在物业转售时使用无关重要的条件来规避有关条文, 该定义将附有条件的协议也包括在内。

无意建立法律关系的协议

13. 该条例第 IIIA 部的条文不拟将没有约束力的协议包括在内。因此, 如果买卖协议是在「订立合约, 方为有效」的情况下订立, 则落入条文的范围以外。在这方面, 「买卖协议」的定义规定, 买卖协议必须是「某人订立合约以售卖或购买不动产」的协议。

签立买卖协议的责任

签立的时间

14. 当买卖协议或非书面买卖协议订立后，协议下的每名售卖人和购买人（对协议并不知悉的购买人除外，例如，获原购买人根据一项提名指定的提名人）必须签立一份载有若干指明事项的买卖协议 [第 29B(1)条]（见第 18 段）。该项规定的买卖协议必须于「不迟逾有关日期后的 30 天」签立（见第 15 段）。

签立的「有关日期」

15. 实质上，有关日期是售卖人和购买人就物业订立首项非书面买卖协议或买卖协议的日期 [第 29B(3)条]。

「购买人」和「售卖人」的定义

16. 签立规定的买卖协议的义务，须由买卖协议或非书面买卖协议下的每名「购买人」和「售卖人」承担。该条例第 29A(1)条给「购买人」和「售卖人」下了配合「买卖协议」或「非书面买卖协议」的广泛定义（见第 8-9 段）。

售卖人或购买人的代理人

17. 如果某人以售卖人或购买人代理人的身份订立买卖协议或非书面买卖协议，则该代理人和售卖人或购买人（视乎情况而定）均须共同及个别负法律责任，遵照有关规定，签立规定的买卖协议 [第 29B(4)条]。

须于买卖协议载明的事项

18. 下列事项必须在规定的买卖协议内载明 [第 29B(5)条]—

- (a) 售卖人和购买人的姓名、地址和「身分证件号码」（见第 19 段）。如售卖人或购买人并非个别人士，但已根据《商业登记条例》（第 310 章）注册的，则指明售卖人或购买人的商业登记号码。

- (b) 物业的座落地点；
- (c) 物业属住宅或非住宅 (见第 25-29 段)；
- (d) 订立买卖协议的日期；
- (e) 如果在订立买卖协议之前，相同的买卖各方已经以相同的条款订立了一项非书面买卖协议或另一份买卖协议，须说明该第一项或第一份协议的订立日期；
- (f) 有否就签立售卖转易契议定日期，如有的话，须说明该日期；
- (g) 有否就售卖转易契议定代价，如有的话，须说明该代价的款额或价值；
- (h) 为了买卖协议或为了依据该协议而签立的售卖转易契所缴付或付出的任何「其它代价」的款额或价值 (见第 20 段)，例如确认人费，以及收款人的姓名、地址、身分证件号码或商业登记号码；和
- (i) 如购买人并未签立买卖协议，则须加载签立协议的每名人士的一项陈述，说明购买人是否知道该协议对其本人有所影响。

「身分证件号码」的含义

19. 就该条例的目的来说，一名人士的「身分证件号码」是指一

- (a) 香港身分证号码；
- (b) 如没有向其发身分证，则指《入境条例》(第 115 章)第 2(1)条所指的任何旅行证件、身分证明书，或身分证明文件的号码；和
- (c) 如没有向其发出上述文件或证明书，则指署长信纳能证明他的身分的任何其它文件的号码。

「其它代价」的含义

20. 这词语包括任何人士为或就物业的买卖协议或售卖转易契缴付或付出的所有代价，但不包括法律开支。虽然「其它代价」按理或可包括附带开支，例如真正的代理人费、转名费、按揭费、影印费和交通费等，但署长在执行上会不计所有该等开支，但一定包括购买人为取得物业而直接或间接向上一买家不论用任何名义支付的确认人费。

未能签订买卖协议

21. 在一份买卖协议或一项非书面买卖协议的买卖各方未能遵照第 29B(1)条的规定时，该协议仍会被当为可予征收印花税的协议，且不论该协议是否就住宅物业而订立的。在这情况下，买卖各方须共同及个别负上向署长支付该协议的可予征收印花税以及第 9 条项下任何罚款 [第 29B(6)条] 的法律责任。任何上述已付的印花税可用来抵销就依据该份协议而订立的售卖转易契须缴付的印花税 [第 29B(7)条]。

22. 任何人士如意图诈骗政府而不遵照第 29B(1)条的规定，即属犯罪[第 29B(9)条]。但署长可以在刑事法律程序展开前，就有关罪行，以罚款代替起诉。该条例第 60 条规定，任何人犯或企图犯该条例所订的任何罪行，可处第 6 级罚款 (根据《刑事诉讼程序条例》(第 221 章)附表 8，现为 100,000 元) 和监禁一年。

买卖协议的可强制执行性

23. 该条例第 IIIA 部中的条文不影响一份买卖协议或一项非书面买卖协议的有效性或可强制执行性 [第 29B(10)条]。只有在其目的是诈骗政府时，未有将协议文书化，方属违法。因此，一项买卖土地的口头协议，只要就其缴付了适当的印花税，仍可维持其口头形式。

可予征收印花税的买卖协议

仅适用于住宅物业买卖协议

24. 买卖协议的印花税是根据该条例附表 1 第 1(1A) 类规定予以征收。该税项只适用于住宅物业买卖协议，并明文规定不适用于有关非住宅物业的买卖协议。

「住宅物业」的含义

25. 根据定义，住宅物业指不属于「非住宅物业」的不动产 [第 29A(1)条]。「非住宅物业」则指具有以下文书的现有条件的任何不动产—

- (a) 一份政府租契或政府租契协议；
- (b) 一份《建筑物管理条例》(第 344 章) 第 2 条所指的公契；
- (c) 一份根据《建筑物条例》(第 123 章) 第 21 条发出的占用许可证；或
- (d) 署长所信纳对该不动产的批准用途有效地予以限制的任何其它文书，

而该不动产在与其有关的政府租契年期内或在与其有关的已协议政府租契年期内(以适用者为准)，任何时间均不得全部或部分用作住宅用途。

26. 换句话说，一项物业只有在根据上述任何文书的现有条件不能作住宅用途的情况下，才是非住宅物业。否则，该物业按照定义必然是住宅物业。

27. 应注意的是，该分类是按照批准用途而非实际用途而定。例如一幢批准用途为非住宅的工厂大厦不会纯粹因为有看更于执行职务时居住于该处而被视为住宅物业。另一方面，一项获批准作住宅用途的物业即使用作农业用途，仍会被归类为住宅物业。

28. 一项物业是否住宅物业取决于该物业于买卖时的批准用途。在一般情况下，占用许可证上所载的物业描述，会被视为指明该物业于许可证发出时的唯一批准用途。因此，如没有任何其后的相关文书，就会靠占用许可证来决定一项物业是「住宅」或「非住宅」物业。然而，如果在发出指明作住宅用途的占用许可证后，有新订的城市规划法例将有关物业的用途限制为非住宅用途，就「非住宅物业」定义的(d)段(见第 25 段)来说，该法例将视为「文书」。该物业如在有关法例有效期内买卖，会被视为非住宅物业。

29. 一份买卖协议可能同时涉及住宅和非住宅单位。署长在这种情况下做法如下—

- (a) 将该协议视为住宅物业买卖协议，须就代价全额缴付印花税；
- (b) 在下列前提下，可能只就住宅单位的代价计算印花税—
 - (i) 住宅和非住宅单位是分开和不同的物业；和
 - (ii) 住宅和非住宅单位各自的代价在协议中分开列出。

但适用的印花税税率仍会根据整项交易的总代价厘定。

加盖印花期限

30. 与住宅物业有关的买卖协议的加盖印花期限为「有关日期」(见第 15 段)后 30 天 [附表 1 第 1(1A)类(B)项]。

31. 然而，如在加盖印花期限的首 14 天内，一份买卖协议被另一份买卖协议所取代，而该第二份买卖协议是由相同的买卖各方以相同条款(见第 34-36 段)订立，则该第二份协议的加盖印花期限为不迟逾其签立日期后 30 天 [附表 1 第 1(1A)类注 2(a)]。在该第二份协议已于此期限内加盖印花或签注(已获延期支付印花税的个案)的前提下，将毋须再就该第一份协议缴付印花税 [附表 1 第 1(1A)类注 2(b)]。下列例子可作阐释—

临时买卖协议日期： 2006 年 3 月 1 日
正式买卖协议日期： 2006 年 3 月 8 日

加盖印花的规定为一

- (a) 正式协议的加盖印花期限为 2006 年 4 月 7 日，即自 2006 年 3 月 8 日后 30 天 [附表 1 第 1(1A)类注 2(a)]。
- (b) 正式协议一经加盖印花，即毋须再就临时协议缴付任何印花税 [附表 1 第 1(1A)类注 2(b)]。

32. 如两份买卖协议的日期相距逾 14 天，第一份协议须于「有关日期」后 30 天内加盖印花。第一份协议加盖印花或签注后，第二份协议则可予征收定额印花税 100 元，其加盖印花期限为其签立日期(非「有关日期」)后 30 天内 [附表 1 第 1(1A)类注 3(b)]。下列例子可作阐释一

临时买卖协议日期： 2006 年 3 月 1 日
正式买卖协议日期： 2006 年 3 月 17 日

加盖印花的规定为一

- (a) 由于正式协议并非自临时买卖协议的日期起 14 天内签立，临时协议仍须予征收从价印花税。临时协议的加盖印花期限为 2006 年 3 月 31 日，即自 2006 年 3 月 1 日后 30 天 [附表 1 第 1(1A)类注 3(a)]。
- (b) 在已于上述期限前就临时协议缴付从价税的前提下，正式协议须予征收定额印花税 100 元，加盖印花期限为 2006 年 4 月 16 日，即自 2006 年 3 月 17 日后 30 天 [附表 1 第 1(1A)类注 3(b)]。
- (c) 如买卖各方希望就正式协议全额缴付印花税，只要印花税于 2006 年 3 月 31 日或之前缴付，则署长不会提出异议。届时，临时协议将以 100 元的税额加盖印花。

相同的买卖各方和相同条款

33. 一般来说，从价印花税应就第一份买卖协议征收，而由「相同的买卖各方」以「相同条款」于其后签立的任何买卖协议则予征收定额印花税 100 元。如两份买卖协议并非由相同的买卖各方以相同条款订立，该两份协议将视为独立的协议，并且均须缴付从价印花税。

34. 买卖协议必须符合下列条件，方视为由先前协议的「相同的买卖各方」订立 [第 29A(3A)条]—

- (a) 在先前协议中指明为售卖人和购买人两方或各方的姓名，与在买卖协议所指明的相同；和
- (b) 于在先前协议中指明为购买人多于一人的情况下，任何人以其中一名购买人身分根据先前协议会取得的财产或权益，与该人根据买卖协议会取得的相同。

35. 买卖协议或售卖转易契如与先前协议就同一物业和用同一的售卖转易代价而订立，该协议或该转易契将视为（但仅属上述情况方被视为）按与先前协议的订立条款相同的条款而订立 [第 29A(4)条]。

36. 某人和某人的父母、配偶或子女须视为同一人 [附表 1 第 1(1A)类注 5]。

37. 如买卖各方于买卖协议签立后订立补充协议将交易完成日期延迟，并由购买人向售卖人支付一笔款项作为补偿或损害赔偿，则该补充协议本身不会被视为买卖协议。其后的转易契亦会被视为按先前协议的相同条款而订立。如该额外款项确实为作补偿或损害赔偿而支付，它不会构成代价的一部分。

计算应缴印花税

38. 第 1(1A)(A) 类列明适用于「代价」的印花税税率，这些税率是与适用于不动产转让的印花税税率一致的。为符合较低印花税税率的资格，可予征收印花税的买卖协议须载有一项陈述，藉以核证以该文书所协议或完成的交易，并不构成一宗更大交易或一系列交易的一部分(见第 43-44 段)，而就该宗更大交易或一系列交易来说，其代

价款额或价值或总款额或总价值是超逾上述已核证款额的[第 1(1A)类和第 29G 条]。

39. 就计算应缴印花税来说，凡相同的买卖双方以相同条款订立两份或以上的买卖协议（见第 34-36 段），所有协议均被当作于「有关日期」[附表 1 第 1(1A)类注 2(aa)和注 3(a)] 订立。在「有关日期」通行的印花税率（见第 15 段）将适用于这些协议。

40. 就计算印花税负来说，物业转让代价当为其议定代价的总款额或总价值，以及就买卖协议或任何物业转易缴付或付予任何人士的任何其它代价的款额或价值(不包括法律开支在内) [第 29C(8)条]。

零代价或代价不足；估值关键日期

41. 印花税首先将按买卖协议所列明的代价征收。然而，如代价的款额于协议订立时并未确定或所列明的代价少于物业的十足价值，则印花税将于其后按物业的十足价值征收 [第 29F 条]。如有需要的话，署方可要求差饷物业估价署署长就所列明的代价是否足够提供专业意见。

42. 就评估所列明的代价是否足够来说，买卖协议订立日期将当作估值关键日期。然而，买卖各方可要求使用较早的「有关日期」(见第 15 段)，例如临时协议订立日期、出售指示书发出日期、物业买卖备忘录订立日期和非书面买卖协议订立日期等。

一系列交易

43. 凡可予征收印花税的买卖协议根据该条例第 29G 条获得核证，即可按该特定款额的有关较低印花税率缴付印花税，否则该协议将按最高税率征收印花税。这证明书是一项陈述，藉以核证以该文书所协议或完成的交易，并不构成「一宗更大交易或一系列交易的一部分」(一系列交易个案)，而就该宗更大交易或一系列交易来说，其代价总款额或总价值是超逾上述已核证的特定款额的。

44. 署长认为，一般来说，一系列交易个案是指互相协调或互相依赖的交易个案。一个典型例子是于同日或在短时间内以两份独立文书向同一发展商购买一个单位和一个停车位。如购买人购买该单位时可自由选择是否一起购买停车位，则尽管出售停车位的先决条件可能

是购买人在购买时必须是在单位的购买人或业主，署长可能不会将该等交易视为一系列交易个案。然而，如有一项先决条件，规定该单位必须连同该停车位出售或该停车位必须连同该单位出售，则该等交易很可能构成一宗更大交易或一系列交易的一部分，而相关文书的印花税将按该单位和该停车位的代价总款额或总价值的适用税率计算。这方法可用于其它同类个案，例如购买毗邻单位。然而，应注意的是，对每一宗个案，均须就其实况考虑。此外，须注意的是，上述指引仅适用于基于各自独立利益的个案，并不适用于为逃避印花税而以订立不同文书的虚假行为分拆交易的个案。该条例第 11 条规定，所有对印花税法法律责任有影响的事实和情况，均须详尽而真确地在该文书内列明。

共同购买人的一系列协议

45. 凡有两份买卖协议就相同的物业而订立，并涉及一名共同的购买人，则印花税将按以下例子所示的方法征收 [第 29C(5)条]—

情况一 (如第二份协议的购买人数目多于第一份协议)

| | <u>售卖人</u> | <u>购买人</u> |
|------|------------|------------|
| 协议一: | A | B+C |
| 协议二: | A | B+C+D |

A 签署一份文件，在该份文件中订立合约向 B 和 C 出售一个单位。A 并无将单位转让给 B 和 C，但应其要求签署另一份文件，在该份文件中订立合约向 B、C 和 D 出售该单位。两份协议均应缴付从价印花税。然而，如第一份协议已加盖印花，第二份协议的印花税将减少三分之二，相当于 B 和 C 在第一份协议项下取得的权益 [应用第 29D(4)条]。

情况二 (如第二份协议的购买人数目少于第一份协议)

| | <u>售卖人</u> | <u>购买人</u> |
|------|------------|------------|
| 协议一: | A | B+C+D |
| 协议二: | A | B |

A 签署一份文件，在该份文件中订立合约向 B、C 和 D 出售一个单位。A 并无将单位转让给 B、C 和 D，但应其要求签署另一份文件，在该份文件中订立合约向 B 单独出售该单位。两份协议均应缴付从价印花税。然而，如第一份协议已加盖印花，第二份协议的印花税将减少三分之一，相当于 B 在第一份协议项下取得的权益 [应用第 29D(5)条]。

46. 就上文所概述的宽免来说，某人和某人的父母、配偶或子女须视为同一人 [第 1(1A)类注 5]。

交换或分划不动产的协议

47. 交换不动产的可予征收印花税协议在没有特定的宽免条文的情况下须缴付印花税，犹如其为两份独立分别涉及两项物业的可予征收印花税的买卖协议 [第 10(2)条]。然而，第 29C(10) 条规定，该份交换协议将仅按「为达到相等价值的款项」征收印花税，即支付物业价值差价的款项，而非各项物业的十足价值。评估「为达到相等价值的款项」是否足够时将根据第 29F 条进行(见第 41 段)。本条亦适用于分划不动产的可予征收印花税协议。

48. 第 29C(10)条适用于两项住宅物业的交换个案。署长接受这条亦适用于住宅物业与非住宅物业的交换个案。

并无载有指明事项的可予征收印花税的买卖协议

49. 如可予征收印花税的买卖协议并无载有所有指明事项或未经所有有关人士签立，则署长可拒绝在该协议上加盖印花 [第 29C(2)条]。在执行上，署长会将该协议先行退回，在更正后才会为该协议加盖印花。然而，为避免因逾期加盖印花而须支付罚款，买卖各方可在更正前先行缴付印花税。

由 2 份或多于 2 份的文书组成的可予征收印花税的买卖协议

50. 可予征收印花税的买卖协议可由 2 份或多于 2 份的文书组成 [第 29A(3)条]。如可予征收印花税的买卖协议由 2 份或多于 2 份的文书组成，只有主要文书须予征收印花税 [第 29C(7)条]。其它文书则无须予以征收印花税。

51. 在一些个案中，在作转让之前，买卖协议所列明的代价已被其后订立的一份补充协议修改。是项修改可能是因调整原先协议的条款而引发，尤其是改变付款方法。在计算应缴印花税的款额时，*加盖印花当时*可知的所有事实都在考虑之列。署长的做法如下一

(a) 主要和补充协议同时提交以加盖印花

如主要协议和补充协议一并提交署长以加盖印花，补充协议内修改后的代价将用作计算主要协议的应缴印花税。

(b) 更改代价前已加盖印花

如买卖协议已根据其所列明的代价缴税和加盖印花，则其后的任何补充协议均不影响已经评定的印花税。该条例中并无条文规定印花税可因代价其后减少而退还。相应地，如买卖协议已加盖印花，而价格其后在转让之前有所提高，署长不会再行征收印花税，除非该协议因价值不足或其它情况而赋予购买人可观利益 [第 29F(1)和(3)条]。

(c) 更改代价后方加盖印花

根据该条例第 29C(11) 和 (12) 条延迟缴付印花税的买卖协议 (见第 56-58 段)，买卖各方可于交易完成之前更改代价或其它条款。只要买卖协议尚未加盖印花，便会使用截至加盖印花时止的修改后价格来计算主要协议的应缴印花税。

上述做法适用于基于各自独立利益而议定更改协议条款以致变动价格的个案，但不适用于为逃避印花税而作出的更改。

已取消的买卖协议

52. 于 1999 年 4 月 1 日或之后签立的买卖协议如被取消、废止或撤销或在其它方式下未予履行，则该协议不得视为可予征收印花税的买卖协议 [第 29C(5A)(a)条]。然而，如该买卖协议是由于该条例第 29C(11)(b)条第(ii)或(iii)节所述的指明事件 [例如第一购买人透过作出提名或发出指示转售或出售物业] 发生以致被取消、废止等，则

该协议仍继续视为可予征收印花税的买卖协议 [第 29C(5A)(b)条]。例如，A 向发展商 X 购入一项物业，后来将该物业转售给 B，尽管 X 与 A 订立的买卖协议其后在符合一般市场惯例的情况下经买卖各方的同意取消，并由 X 与 B 订立的一份新的可予征收印花税的协议代替，X 与 A 订立的买卖协议仍为可予征收印花税的协议。为免生疑问，该条例第 29C(4)(b)条规定，印花税会按 X 与 B 订立的新协议中依规定列明代价（包括任何确认人费）征收。

53. 署长不会将本身是用以取消买卖协议的文件视作可予征税的买卖协议。

54. 如买卖协议根据该条例第 29C(5A)(a)条视为无须予以征收印花税的协议，但已就其缴付印花税，则可于该协议被取消、废止或撤销后 2 年内，或（如该协议未予履行）在该协议所协议的交易完成日期后 2 年内，向署长提出退还款项的申请 [第 29C(5B)条]。

55. 然而，根据该条例已废除的第 29C(1)条，于 1999 年 4 月 1 日前签立的可予征收印花税的协议如被取消、废止或撤销或在其它方式下未予履行则仍可予以征收印花税。只有符合该条例已废除的第 29C(6)条所载条件的「业权欠妥」个案方可获允许退还印花税。

延期缴交可予征收印花税买卖协议的印花税

条件

56. 在完全符合以下条件的情况下，纳税人可申请延期缴交可予征收印花税的买卖协议的印花税 [第 29C(11)(a)条和第 29C(12)条]—

- (a) 协议如执行会以售卖转易契的形式执行；
- (b) 于订立协议后 30 天内向署长提出符合指明格式的申请；和
- (c) 已提出证据并令署长信纳—
 - (i) 该协议中的售卖人是注册拥有人；或

- (ii) (A) 该售卖人从注册拥有人取得该物业中的权利或权益所依据的文书均已加盖适当印花；
或
- (B) 有满意的保证 (通常以银行保证书形式)，会就该等未经加盖适当印花的文书缴交应征的印花税。

符合条件后的加盖印花期限

57. 如署长批准延期付款申请，则可予征收印花税的买卖协议的加盖印花期限如下 [第 29C(11)(a)条]—

- (a) 如该份协议以售卖转易契的形式完成，则为不迟于签立该份转易契后 30 天或该份协议有关日期后 3 年 (见第 15 段) (两者以日期较早者为准)；
- (b) 如有指明事件 (见第 58 段) 在签立售卖转易契前发生，则为不迟于该指明事件发生后 7 天或该份协议的有关日期后 3 年 (两者以日期较早者为准)；和
- (c) 在任何情况下，不迟于该份协议的有关日期后 3 年。

指明事件

58. 指明事件于该条例第 29C(11)(b) 条有所界定。该等指明事件主要涉及重售物业或以首名购买人作出提名或发出指示的方式进行的出售，并包括售卖人和首名购买人所引介的转购人之间订立替代协议的安排或按首名购买人的指示订立的另一份买卖协议。

有关住宅物业的售卖转易契

「依循」可予征收印花税的买卖协议签立的售卖转易契

59. 如一份住宅物业的售卖转易契是「依循」一份已加盖印花的可予征收印花税买卖协议而签立，该份转易契只可予征收印花税 100 元 [第 29D(2)(a)条]。

60. 除非一份售卖转易契是一名或所有列名于该份买卖协议的购买人所签立，且该项转易的不动产(全部或局部)是该份买卖协议所标明的事项，否则该份售卖转易契并非「依循」一份买卖协议而签立的 [第 29D(6)(c)条] (有关近亲关系可见于第 69 段)。

61. 以下例子可作阐释—

| <u>文书</u> | <u>售卖人</u> | <u>购买人</u> |
|-----------|------------|-------------|
| 协议 | A | B |
| 转售协议 | B | C |
| 转易契 | A | C (B 作为确认人) |

A 出售一项物业给 B。B 接着出售该物业予 C。A 直接与 C 订立该物业的售卖转易契，当中 B 以确认人的身分加入。须缴印花税款如下—

- (a) 只有在 C 能够提交一份已加盖印花并将他列名为购买人的买卖协议时 (即 B 与 C 订立的转售协议)，该份转易契才可予征收印花税 100 元。A 与 B 之间订立的首份协议亦应加盖印花；否则，署长可拒绝为该份转易契加盖印花 (见第 63 段)。
- (b) 如 B 与 C 之间的可予征收印花税协议未予加盖印花，该份转易契可根据附表 1 第 1(1) 类规定予以征收全数印花税，另加按照可予征收印花税的买卖协议应予以加盖印花的限期起计算的罚款。该份转易契加盖印花后，买卖协议将可予征收印花税 100 元 [第 29D(2)(b)条]。

62. 第 29D(6)(a)条将一份售卖转易契当作为一份住宅物业的售卖转易契，除非该份转易契载有一项陈述，核证该份转易契所述的不动产是非住宅物业。因此，如转易契未载有该陈述，则买卖各方须提供已加盖印花的可予征收印花税买卖协议，售卖转易契方可予征收印花税 100 元。另一方面，该一项陈述本身并非具决定性的 [第 29D(6)(b)条]。

63. 如向署长提出就售卖转易契加盖印花的要求，而他理由相信该物业有一先前的交易而有关的可予征收印花税的买卖协议未经妥备或加盖印花，他可拒绝为该份售卖转易契加盖印花 [第 29D(1)条]。

「依循」2 份或多于 2 份的买卖协议签立的售卖转易契

64. 第 29D(3) 条所处理的情况是当一份住宅物业的售卖转易契是依循 2 份或多于 2 份的买卖协议而签立，而每一份买卖协议是与该住宅物业的不同部分有关，且其中一份或多于一份是可予征收印花税的买卖协议。

65. 以下例子可作阐释—

| <u>文书</u> | <u>物业</u> | <u>售卖人</u> | <u>购买人</u> |
|-----------|-----------|------------|------------|
| 协议一 | X (住宅) | A | B |
| 协议二 | Y (住宅) | A | B |
| 协议三 | Z (商业) | A | B |
| 转易契 | X、Y 和 Z | A | B |

A 根据 3 项独立的买卖协议出售 3 项物业 (2 项住宅和 1 项非住宅) 给 B，然后将所有物业以 1 份转易契转易给 B。须缴印花税款将如下—

- (a) 如每一份可予征收印花税的买卖协议 (即协议一和二) 已加盖适当印花, 则该份转易契将可根据附表 1 第 1(1) 类规定予以征收印花税, 但减去就该等协议而已缴付或评定须予缴付的印花税总额 [第 29D(3)(a)条]。
- (b) 如有任何一份可予征收印花税的买卖协议 (即协议一和二) 并无加盖印花, 则该份转易契将可根据附表 1 第 1(1) 类规定予以征收印花税, 但另加根据第 9 条就该协议应付的任何罚款, 并减去就其它可予征收印花税的协议而已缴付或评定须予缴付的印花税额 [第 29D(3)(b)条]。
- (c) 该份转易契根据上文(b)项加盖印花后, 任何未加盖印花的可予征收印花税的买卖协议均可予征收印花税 100 元, 而任何该等未予评定的买卖协议则无须再予征收任何印花税。不过, 该等已予评定的买卖协议则仍可予征收已评定的印花税款额。[第 29D(3)(c)条]。

「依据」可予征收印花税的买卖协议签立的售卖转易契

66. 如一份售卖转易契并非「依循」可予征收印花税的买卖协议而签立，该份售卖转易契可能是「依据」一份可予征收印花税的买卖协议而签立（例如：该份转易契包括一名新加入的购买人或只有部分列名于该份买卖协议的购买人签立该份转易契）。这类转易契可根据该条例第 29D(4)或(5)条加盖印花（见第 67-68 段）。

67. 第 29D(4) 条所处理的情况是一份售卖转易契在「依据」一份可予征收印花税的买卖协议为一名在该协议中列名为购买人的人和另一名并非如此列名的人而签立。以下例子可作阐释—

| | | |
|-----------|------------|------------|
| <u>文书</u> | <u>售卖人</u> | <u>购买人</u> |
| 协议 | A | B + C |
| 转易契 | A | B + C + D |

A 签署一份协议，在该协议中，他订立合约向 B 和 C 出售一个住宅单位。其后有关转易契却与 B、C 和 D 签立。印花税的情况将如下—

- (a) 如该份买卖协议已加盖印花，则该份转易契将根据附表 1 第 1(1)类规定予以征收印花税，而有关金额将会减去三分之二，即 B 和 C 根据买卖协议取得的权益 [第 29D(4)(a)条]。
- (b) 如该份买卖协议并无加盖印花，则该份转易契将根据附表 1 第 1(1)类规定予以征收印花税 [第 29D(4)(b)条]。

68. 第 29D(5) 条处理另一种情况，即转易是为若干名（但并非全部）在所依据的可予征收印花税的买卖协议中列名为购买人的人而签立。以下例子可作阐释—

| | | |
|-----------|------------|------------|
| <u>文书</u> | <u>售卖人</u> | <u>购买人</u> |
| 协议 | A | B + C + D |
| 转易契 | A | B |

A 签订一份协议，在该协议中，A 订立合约向 B、C 和 D 出售一个住宅单位。其后订立的转易契则仅与 B 签立。印花税的情况将如下—

- (a) 如该份买卖协议已加盖印花，则该份转易契可根据附表 1 第 1(1)类规定予以征收印花税，而有关金额将会减去三分之一，即 B 根据买卖协议取得的权益 [第 29D(5)(a)条]。
- (b) 如该份买卖协议并无加盖印花，则该份转易契可根据附表 1 第 1(1)类规定予以征收印花税 [第 29D(5)(b)条]。

以近亲签立的售卖转易契

69. 就决定一份售卖转易契是否「依循」一份可予征收印花税的买卖协议而签立来说，一个人和其父母、配偶或子女须视为同一人 [第 29D(6)(c)条第(ii)节]。因此，根据第 29D(2)(a) 条，以下转易契(未能尽列各种情况) 仅可予征收印花税 100 元—

| <u>买卖协议中的购买人</u> | <u>其后转易契中的购买人</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 | 他们的子女 |

豁免及宽免

获豁免协议

70. 凭借该条例第 29H 条，有关可予征收印花税的买卖协议的条文并不适用于下列类别的买卖协议和非书面买卖协议—

- (a) 协议是为政府或该条例第 38 条所指的公职人员法团而订立的；

- (b) 协议是与第 38 条所指的获豁免处所有关，而有关购买人是第 38 条所指的获豁免的人；和
- (c) 协议的订立获得香港房屋委员会的同意或协议的其中一方（例如：根据居者有其屋计划、私人机构参建居屋计划和租者置其屋计划等出售的住宅）是香港房屋委员会或一名由香港房屋委员会提名的人。务请注意，在该等计划下出售的住宅单位的其后转易契须缴纳全数印花税。

相联公司间物业买卖情况

71. 就该条例第 45(2)条所指的相联公司间物业买卖情况来说，该条就一家相联公司转易物业给另一家相联公司的转易契所规定的印花税宽免同样适用于所依循的买卖协议 [第 29H(3)条]。

加盖印花安排

72. 为买卖协议和售卖转易契加盖印花的申请可以下列其中一种方式提出

- (a) 以电子或纸张方式递交加盖印花申请（无须提交原文书）；或
- (b) 向印花税署提交原文书，以加盖传统印花。

73. 视乎纳税人所选择的加盖印花申请模式，署长将就有关文书发出印花证明书或在有关文书上加盖传统印花。印花证明书或传统印花具同等法律地位。根据该条例第 2 条，「加盖印花」、「加盖」(stamped) 就一份文书来说，指一

- (a) 已将印花加盖在该份文书上；或
- (b) 署长已就该份文书发出印花证明书。

74. 加盖印花程序的详情和所需表格可参阅由署长发出的相关加盖印花的程序和注释。有关程序可从税务局的网页下载。

杂项

共同发展协议

75. 共同发展协议一般规定于达成若干条件后向联营企业转让物业，如有关物业未能成功转让，订约各方有权取消协议。在某些个案中，协议条款甚为繁复。

76. 鉴于这类协议的复杂性和其后取消协议时较难确定订约各方是否有权获退还印花税，署长自 1992 年起准许先行提交有关协议以供裁定，而其印花税仅须于有关物业其后转易时缴纳。

77. 由于推行印花税缓缴计划（见第 56-58 段）和对取消、废除或撤回的买卖协议批授豁免（见第 52-54 段），署长已检讨有关情况，并认为第 76 段所述的行政特许措施已非必需。因此，共同发展协议应予提交以加盖印花（除非有关协议并非该条例所界定的可予征收印花税的买卖协议，见第 8-13 段）。缓缴印花税的申请可于同一时间提出（有关条件见第 56 段）。如提交协议以供裁定，署长将于裁定后发出应缴印花税的评税。如有关协议其后被取消、废除或撤回或并无履行，任何已缴纳的印花税于提出申请后可获退还（见第 54 段）。这项新的做法适用于 **2006 年 10 月 1 日** 或之后签立的共同发展协议。

登记买卖协议

78. 该条例第 IIIA 部所载的条文对登记买卖协议的有关法例和惯例并无作出任何改动。买卖各方如欲保留优先权，必须根据《土地注册条例》（第 128 章）登记有关协议。如买卖协议载有有关非住宅物业的陈述，该协议无须加盖印花，且可于土地注册处登记 [第 15(3)(a)条]。在所有其它情况下，买卖协议必须于登记前加盖印花 [第 15(2)条]。

不缴纳印花税的后果

79. 如到期未缴付可予征收印花税的买卖协议的印花税，该条例规定须在适用的税项上施加罚款 [第 9(1)条]。署长可以追讨民事债项的方式向所有责任方追讨任何适当的税项和罚款。未加盖印花的可予征收印花税买卖协议不可在土地注册处登记，购买人亦因此不能取得登记相关的法律权益。