



中華人民共和國香港特別行政區政府
稅務局

稅務條例釋義及執行指引

第 38 號 (修訂本)

薪俸稅
僱員得自股份犒賞的收益

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 2005 年 3 月發出的指引。

稅務局局長 劉麥懿明

2008 年 3 月

稅務條例釋義及執行指引

第 38 號 (修訂本)

目錄

	段數
第 I 部 股份認購權利益	
引言	1
實施特定條文前的稅務處理方式	2
香港所作出的修訂	7
該法例的內容	10
第 9(1)(d)條	11
第 9(4)條	15
第 9(4)(a)條	16
第 9(4)(b)條	27
第 9(5)條	33
法例條文的應用	
一般原則	35
香港的受僱工作	36
非香港的受僱工作	43
歸屬期內由香港的受僱工作轉為非香港的受僱工作 或相反情況	56
第 II 部 股份獎賞的利益	
評稅方式	58
香港的受僱工作	62
非香港的受僱工作	63
“以影子股份激勵僱員的計劃”	68
估值計算法	69

第 III 部 行政事宜	
永久離開香港人士	
股份認購權的利益	70
股份獎賞的利益	74
申報規定	
僱員方面	75
僱主方面	79
流動資金與須繳納的稅款	84
應用第 61、第 61A、第 70 和第 70A 條	85
附錄	
附錄 1：選擇「名義上行使股份認購權」	
附錄 2：選擇「名義上歸屬股份權益」	

第 I 部 股份認購權利益

引言

本指引旨在概述稅務局(本局)在評定僱員及職位持有人士得自股份認購權的利益時所採納的評稅慣例。典型的安排是僱員有權在未來的某個時間，以指定價格認購股份。一般來說，該等股份是屬於僱主本身公司或其相聯公司(例如該僱主的母公司或同一集團的另一間公司)。在僱員「行使」該認購權前，他無須購買有關的股份。這類安排有助推動僱員積極工作，以提高公司的盈利或市值，使他們在行使認購權時，有較大機會得到收益。

實施特定條文前的稅務處理方式

2. 《稅務條例》(該《條例》)自1971年起已載有特定條文，訂明僱員從股份認購權計劃所得利益的徵稅方法。在該等條文實施以前，股份認購權的利益會被列為「額外賞賜」，即符合該《條例》第9(1)(a)條有關得自任何職位或受僱工作入息的涵義，因此須課薪俸稅。當時由於香港的法院並無就股份認購權利益課稅問題作出判例，因此須援引英國的案例，以決定甚麼才是應課稅的額外賞賜。

3. 英國上議院在1961年就 *Abbott v. Philbin* 39 TC 82 個案所頒布的判決，對股份認購權利益的課稅影響重大。該判決重要之處不單在於提供指引，說明甚麼應被列為額外賞賜，同時也促使英國和香港制定有關股份認購權的特定條文。

4. 在 *Abbott v. Philbin* 個案中，納稅人是一間公司的秘書，該公司決定以股份認購權方式，把部分股份給予該公司及其附屬公司的行政人員。該個案的納稅人可以按每100股1英鎊的價格，購入有效期為十年的不可轉讓認購權，並可按發出認購權當日的市價，憑認購權購買2,000股股份。該納稅人於1954年10月購入了該等認購權，在一年後以指定的認購價申請並獲分配250股。

5. 根據英國稅務局當時的一般慣例，在評定納稅人行使認購權的課稅年度的收入時，會包括股份當時市價與納稅人所付款額(加上認購權成本的按比例計算部分)的差額。不過，上議院卻裁定，即使該認購權合約是不可轉讓，有關利益仍可轉換為金錢(如果僱員同意依照第三者的指示行使認購權並轉讓所得股份，可從中獲取金

錢)。因此，該利益屬額外賞賜，其應課稅額須根據獲得認購權時的價值，而非行使該認購權時的價值來計算。

6. 英國隨後修訂有關股份認購權的法例，修訂後的法例實際上推翻 *Abbott v. Philbin* 個案中的判決。本質上，該法例是為英國稅務局早前用以處理有約束力認購權的慣例，提供了法律依據。

香港所作出的修訂

7. 第二屆稅務條例檢討委員會曾討論過英國所作的修訂，並於1968年向政府提交了最後報告。以下是該報告的有關摘錄(意譯) –

“第169段. 稅務局長請求我們考慮釐訂一項條款，以便計算受僱於一法團的僱員在行使該法團的股份認購權時，所獲入息的價值。我們注意到，英國的有關當局已發覺須要訂定一項根據，以便計算這種被視為入息的價值。稅務局長希望訂立的原則就是：被視為入息而課稅的價值，應當作在行使該項認購權時產生並計算。應課稅的入息為下列兩項價值的差額 –

- (a) 在行使該項認購權之日，該等股份的公開市價(假如屬轉讓或放棄該認購權，則為所收取報酬)；和
- (b) 獲取股份的成本，包括僱員給予法團以獲得該項認購權的任何代價在內(但在就其職位或受僱職務提供的服務除外)。

第170段. 我們建議，該《條例》第(9)(1)條應加入以下的條文：「任何在某個法團任職的董事或僱員，在取得由上述法團所給予的股份認購權後，在行使該股份認購權所得的任何收益」；並且，稅務局長所希望訂立的課稅原則也應包括在該項賦予權力的條款內。”

8. 其後，《1971年稅務(修訂)條例》修訂了該《條例》，其中包括加入第9(1)(d)、9(4)及9(5)條。修訂條例草案的摘要說明記載(意譯) –

“ 本法案之主要目的在於將稅務條例檢討委員會報告書第二部所載之建議付諸實施。

.....

6. 法案第6條款(按該條款是依照 **U.K. Finance Act 1966**第25條而制訂者)將原有條例第9條修訂，即增訂第(4)及第(5)兩款，規定任何人憑其受僱身分而獲得之股份認購權必須繳稅。該條款同時規定在繳稅時應如何評定該認購權之價值。”[於C646]

9. 有關修訂經立法局通過，期間並無任何異議。

該法例的內容

10. 簡略來說，該法例有下列三個要素 –

- 第一，《條例》第9(1)(d)條規定，因任何職位或受僱工作而獲得的入息，實際上包括該人憑其在公司所任職位或僱員身分而取得股份認購權後，因行使、轉讓或放棄該認購權而變現所得的任何收益。
- 第二，《條例》第9(4)條訂明第9(1)(d)條所指的變現所得收益的計算基準。
- 第三，《條例》第9(5)條規定，因行使某項權利而獲得的收益，若由於第9(1)(d)條的規定須課稅，則不得根據該《條例》任何其他條文而就獲得該項權益徵收薪俸稅。

下文會詳細討論上述三項要素和有關事項。

第9(1)(d)條

「.....因行使、轉讓或放棄該認購權而變現所得的任何收益。」

11. 第9(1)(d)條只適用於僱員(或擔任有關職位人士)已行使、轉讓或放棄認購股份的「權益」的情況。就此，「權益」一詞指在法律上可強制執行的權利，並非「純粹期望」，例如某人獲邀申請認購股份，但該項邀請可隨時被撤回。不過，須注意在後者的情況下，假如該人的認購申請被接納並且獲配股份，一般來說便是已得

到應課稅的額外賞賜。該等額外賞賜假如亦符合其他課稅規定，則須課稅的款額為沽售股份可得款額與購買股份須付款額之間的差額：*Weight v. Salmon 19 TC 174*。

12. 在該個案中，納稅人是一間公司的執行董事。他除了固定的薪金外，還可享有特權，每年以低於市值的票面值申請未發行的股份。據此，納稅人申請認購股份並獲配股。納稅人獲配股份時，當局以股份的票面值與當日市值之間的差額向他作出評稅。該個案最後交由上議院審理，並判定評稅維持不變。在 *Abbott v. Philbin* 個案中，亦有考慮該項裁決，而 Lord Reid 更強調（第123頁），由於不涉及有約束力的認購權，故個案應予區別（意譯）—

“在我看來，*Weight v. Salmon* 是完全不同的個案。在該個案中，該受僱人在他得到其股份之前，完全沒有可強制執行的權利。當時，由於該公司選擇給予他一些東西，即在發行股票時給予他額外的賞賜，他才能獲得股份。但是，在本個案中，上訴人獲得股份，不是出於公司在發行股票時的自願行為，而是出於公司前一年的自願行為，當時公司給予他認購權，此後該公司便受約束。我認為，要在特有的情況下，才能讓純粹的期望變為金錢利益。”

13. 就該等條文的內容而言，「行使」、「轉讓」和「放棄」各詞的意義，會在下文關於第9(4)條的第16至32段中解釋。

「任何人憑其在某個法團或任何其他法團所任職位或僱員身分而取得上述某個法團的股份或股額的認購權後……」

14. 上述第9(1)(d)條的引文，規定了在考慮引用有關股份認購權的條文時，應緊記下列兩點—

- 該等條文只在因受僱於法團或擔任職位而取得認購權（即認購法團股份或股額的權利）的情況下才適用。至於取得該認購權的人如果並非受僱於法團（例如受僱於合夥業務），他是否應課稅的考慮，通常取決於認購權本身可否被視作第9(1)(a)條所指的得自香港的額外賞賜（參閱上文第2-5段）。

- 本條文適用的認購權所關涉的股份(或股額)，不一定是有關人士受僱或擔任職位的公司的股份。例如，作為僱主的本地公司可授認購權予該等納稅人，讓他認購在海外的母公司的股份。

第9(4)條

15. 一如上文所述，要確定第9(1)(d)條所指收益的款額，便須引用第9(4)條。就此，

- 第9(4)(a)條詳述甚麼是行使第9(1)(d)條所指的權利而「變現所得的收益」；以及
- 第9(4)(b)條訂明甚麼是權利被轉讓或被放棄而變現所得的收益。

第9(4)(a)條

「.....被行使」

16. 該《條例》沒有界定就第9(1)(d)條的內容而言，「行使」一詞的意義。鑑於規管股份認購權計劃運作的條款和條件極多，實際上不可能詳盡無遺地註明該詞應怎樣解釋。不過，如納稅人採取了所需行動，把認購權協議內的要約轉為購買有關股份的合約，該人便算是行使了認購權。此外，視乎認購權協議內的條款而定，所需行動可能只是僱員向有關一方提交接納要約的書面確認。另一方面，協議書亦可能規定，只有在符合某些特定要求(例如必須以某種方式支付認購股份的款項或須獲得公司的董事會批准「行使」認購權)的情況下，認購權才會被當作有效地行使。只要該等條款是真確的，並不是為了輔助避稅而加入的，本局在確定於何時行使認購權時，會承認該等規定。

關鍵時刻

17. 要確定納稅人於何時行使認購權是十分重要的，原因是第9(4)(a)條訂明，如要釐定於「任何時間行使」股份認購權所變現的收益，須以「在那個時刻」在公開市場沽售該等既得股份所得款額來計算的。換言之，我們須按照行使認購權當日的公開市值來計算

有關的收益，而在一般情況下，日後的股價不會被考慮。不過，根據稅務上訴委員會個案D43/99(14 IRBRD 448)的決定，如果納稅人可以證明基於他不能控制的事實，以致未能在行使認購權時取得有關股票(這裏指已獲發有關股票)，本局則可容許他採用較後的日期，來處理與該條文有關的事宜。但須指出一點，在個案D120/02(18 IRBRD 125)中，稅務上訴委員會將“股票”(a share certificate)與“股份”(a share)加以區分。根據委員會的決定，股份可視為一籃子權利，未能取得股票並無礙這些權利的歸屬，因此該個案的上訴人在股東名冊內登記姓名並可享有收取股息的權利及表決權時，便已被視為取得股份。

必須計算名義上的收益

18. 由於要計算的利益是名義上的收益，因此在決定應否課稅時，是不會考慮僱員有否沽售這些因行使認購權所得的股份。即使僱員不沽售這些股份，例如：持有股份作投資用途，他仍須就這些名義上的收益繳稅(假設入息來源地是香港)。這些名義上的收益，是指在行使認購權時，按當時情況引用第9(4)(a)條計算出來的利益。往後當僱員實際沽售這些股份時，所得的收益就無須課繳薪俸稅。

計算方法

19. 第9(4)(a)條大致上規定，就第9(1)(d)條而言，在任何時間行使股份認購權所變現的利益，應為以下兩筆款項的差額：(a) 在行使認購權時所得股份，若在公開市場出售而可合理預期獲得的款額；以及(b)為該等股份及獲授予該認購權而付出的代價款額或價值。

20. 第9(4)條亦訂明，如付出的全部代價，除了認購股份以外，還包括其他事項，就須要把全部代價分攤。條文但書亦清楚規定，有關代價不能包括任何關涉執行某職位或受僱工作的職責而獲得的款額。僱員為取得認購權所付出的代價款額或價值，亦不能扣減超過一次。

公開市值

沽售限制

21. 有時候，股份認購權持有人在沽售得自認購計劃的股份時，會有附帶條件的限制(例如：沽售股份的時間及對象)。沽售股份的限制，會影響釐定「若在公開市場出售而可合理預期獲得的款額」。這是須要按每一個案的事實作個別考慮而作出的估值，就以個案 *D120/02(18 IRBRD 125)* 為例，因應股份的五年轉讓限制期，估值獲給予25%的折讓。

上市股份

22. 如股份屬上市股票，我們可以把同一類股份在行使認購權當日的收市價，作為所得股份的公開市值。在執行上，如有證據顯示礙於行使認購權所得股份涉及的數目，沽售該等股份會引致“價格下挫效應”，因而售價會比市價為低，本局在評稅時會考慮調低估值。這個做法體現了上訴委員會在個案 *D46/95(10 IRBRD 308)* 的決定。如股份同時在香港和海外上市，本局的慣常做法是採納在香港聯合交易所上市的價格。倘若股份在兩個香港以外的交易所上市，納稅人可擇較有利的價格計稅。

23. 確定了股份的公開市值後，便可以計算第9(1)條包括的收益(亦即視為因職位或受僱工作而獲得的入息)。計算方法是從這個公開市值扣減為取得認購權及為認購股份而付出的代價。可供扣減的項目包括假設名義上沽售股份這項交易真的發生時所須要繳付的經紀佣金、印花稅及其他費用。

非上市股份

24. 如行使認購權所認購的是私人公司股份(即該股份在行使認購權當日沒有在任何認可的股票交易所上市)，我們通常都沒法找出相同股票的真正成交價來確定股份價值。礙於各公司情況不同，我們亦難以為這些公司訂出單一的估值方法(例如：參考股息率、盈利率、資產值等)，從而適當地決定股份的公開市值。還須注意的是，如何就非上市公司股份施行第9(4)(a)條，仍未有個案在本港任何法院審議。

25. 不過，就評定私人公司股份的公開市值的正確方法，可以參考遺產稅案例 [例如：*Commissioners of Inland Revenue v. Crossman (1937) AC 26*；*re Lynall (DECD.) (1971) 47 TC 375*及*re Harry Charrington (DECD.) (1975) HKLR 81*]。根據這些案例，本局認為正確的方法是，找出在假設有買賣雙方均願意但不著急成交的情況下，買方於行使認購權當日，在公開市場為購買上述股票而須要支付給賣方的款額。此外，在估值時應假設 –

- 股份須公開沽售，交易資料亦應公開，讓所有準買家均有同等機會出價 (*Lynall* 第411頁)；
- 假設買家在行使股權當日，不單憑該公司所發放的資料，還考慮到其他公眾所共知的資訊，來評估該公司的前景。這些資訊包括公司、董事及管理層資料，以及有關行業的市道及發展 (*Lynall* 第411頁)；
- 賣方應盡他所能提供可發放的資料。如果他不是名董事，就應提供以股東身分可取得的資料。如果他是一位可接觸機密資料的董事，則不應期望他在未得董事局同意下，向公眾披露該等資料 (*Lynall* 第406及413頁)；
- 賣價不能異常，即使該買方有特殊原因，可能給予溢價，賣價也不應被調高至超過市價 (*Crossman* 第44頁)；
- 公司的組織章程細則所規定的公開沽售股份條件，均會遵辦(例如：公司董事不能行使酌情權拒絕登記轉讓的股份，以及撤銷現有股東的優先購買權)；以及
- 公司的組織章程細則內任何關乎上述股份的限制條文(例如：有關讓與及轉讓該公司股份的條文)，都假設會在買方購入股份後適用(因而影響估值)。

26. 在處理行使認購權購買私人公司股份的個案時，如果公司代表(在獲僱員授權的情況下)能跟本局職員會面，共同議定股份在認購權行使時的估值問題，通常頗為有效。這種商議可在行使認購權時立刻展開，無需留待課稅年度結束時才進行。約見前有關公司應以書面提交擬採用的估值基準細則及有關的證明文件。

第9(4)(b)條

27. 第9(4)(b)條訂明轉讓或放棄股份認購權的處理方法。根據該《條例》，計算收益方式是以轉讓或放棄權益所得的代價款額或價值，減去獲得授予該權益的代價款額或價值(即取得認購權所付出的款額)。

轉讓

28. 根據第9(4)(b)條所述的情況，我們認為「轉讓」一詞是指僱員(或職位出任人)把他得自股份認購權協議所涉的權益，全部轉讓給第三者。為確定所聲稱的轉讓是否為了避稅，本局通常會要求提交授予認購權及轉讓交易的一切相關協議書及其他文件的副本，以供考慮。如這些文件不能清楚顯示有關情況，僱員(轉讓人)亦須說明 –

- 認購權協議書是否禁止轉讓；若然，該等轉讓限制其後是否獲得豁免；
- 有否把轉讓事宜告知僱主；
- 轉讓人有否保留認購權的任何權益；若然，須述明這些權益的性質；
- 接受轉讓權利的一方(即承讓人)，是否可以根據是次轉讓而正式行使認購權；
- 在轉讓之前，如有歸屬期的話，是否已屆滿；
- 轉讓人與承讓人之間的關係，如有的話，屬何種性質；
- 轉讓代價的款額及付款細則；以及
- 用以決定轉讓代價的基準。

放棄

29. 根據第9(4)(b)條的內容，「放棄」一詞是指僱員同意以有價值代價或蓋章文件(即以契據形式放棄)解除有關的權益，而沒有根據股份認購計劃行使認購股份的權益。

30. 就第9(4)(b)條而言，某僱員如果純粹是在認購期內不行使權益，讓認購權自行失效，不屬於「放棄」權益。如果僱主依據股份認購協議在某些情況下單方面取消權益，也不屬於放棄權利。

31. 我們必須注意，假若僱員因行使認購權受到阻延蒙受損失而收取補償，根據該《條例》第8(1)及9(1)(a)條，該項補償須當作額外賞賜而課薪俸稅(假設收入來源地是香港)：見上訴委員會個案D4/91(5 IRBRD 542)的決定。同樣道理，如果僱員同意不行使認購權而讓其自行失效(但跟同意在法律上解除認購權的情況不同)，所收取的補償，亦一樣須課薪俸稅。

交換認購權

32. 有時候，某一股份的認購權會跟另一股份的認購權互換，例如：因公司被接管或重組後的情況。在這種情況下(指純粹交換認購權，即僱員換取認購權時並無額外收取金錢代價)，就第9(1)(d)條而言，本局通常會認同該等交換行為不算轉讓或放棄權益。因此，交換行為本身不會招致課繳薪俸稅的責任。不過，交換所得來的認購權如果其後被行使、轉讓或放棄，有關條文卻適用(包括為取得原有認購權所付出的代價)。在任何交換行為中，如收取的代價除了新認購權外還包括金錢，有關公司應致函本局局長商討合適的評稅基準。

第9(5)條

33. 正如上文第5段所述，在實施該《條例》所載股份認購權的特訂條文前，如僱員或職位出任人取得可行使的權益，以認購該公司的股份，該權益在授予他時的價值，減去他就該權益所支付的任何款項的差額須要評稅。該特訂條文則規定，該人須在其後行使、轉讓或放棄該權益時才須課稅。第9(5)條的作用是確保獲得認購權的人士不會被雙重徵稅，免得既要為所得權益(作為額外賞賜)課稅，又要按股份認購權特訂條文徵稅。本質上，該條款規定任何人在行使某項權益變現所得的收益，如按照第9(1)(d)條須予徵稅，則不得根據該《條例》任何其他條文(即基於收取屬於第9(1)(a)條所指的額外賞賜)，就該等收取的權益再徵收薪俸稅。

34. 如在某個案中，取得的權益明顯地不會根據第9(1)(d)條課稅，第9(5)條不能免除該權益作為額外賞賜而須徵收薪俸稅。不過，在實際執行上，如在取得權益時，已有可能最終須要根據第

9(1)(d)條徵稅，則本局無論如何(即不論其最終結果)也不會根據任何其他條文徵稅。

法例條文的應用

一般原則

35. 除估值事宜外，引用股份認購權條文時最常出現的問題，是如何處理僱員在獲授予股份認購權至行使該認購權期間受僱環境有所改變；以及僱員受僱於非香港受僱工作等情況。在考慮各種情況時，應注意下列事宜 –

- (i) 任何人因其受僱工作而獲授予的股份認購權皆屬於一種額外賞賜。一般來說，如額外賞賜是得自香港，該人須就所得賞賜在取得該賞賜的課稅年度課薪俸稅。不過，根據第9(1)(d)及第9(5)條的特訂條文，該人不一定在得到認購權形式額外賞賜的年度課稅；但須在行使、轉讓或放棄該權益的年度，根據名義收益的計算基準課稅。
- (ii) 第9(1)(d)條規定，因行使、轉讓或放棄認購權而變現所得的任何收益會構成「受僱工作入息」。
- (iii) 根據第9(4)條，行使、轉讓或放棄認購權等所取得的收益，應以名義上的收益作為計算基準，但只包括得自香港的收益部分。該等收益會被累算入納稅人行使、轉讓或放棄認購權的課稅年度，而且根據第11B條，須於該課稅年度內評稅(而不是在取得該認購權的年度評稅)。
- (iv) 第9(1)(d)條及相關條文，訂明有關股權得益的計算方法和應課薪俸稅的時間。不過，該等條文卻與實際上於何時獲取得益無關，獲取得益的時間是在授予有關認購權的時刻。
- (v) 雖然有些認股權可以無條件行使，但部分卻須要先符合某些條件才可以行使，當中「歸屬」的概念十分常

見。僱員如果已符合認股權的所有行使條件，可以不受限制地自由行使認股權，有關認股權便可視為已經歸屬。在典型的行使條件中，僱主最常規定的條件，是要求僱員繼續為其工作某一段時期。以本文所述情況來說，當該段時期屆滿，認股權會被視為已歸屬。因此，「歸屬期」一般指由獲授予認股權或授權條款中指明的日期至僱員最先達到行使認股權資格的日期為止的一段期間。

香港的受僱工作

36. 雖然第9(1)(d)條規定，因行使、轉讓或放棄認購權而變現所得的任何收益(根據第9(4)條計算)會構成「受僱工作入息」，該等收益只在符合第8(1)(a)條範圍內，即該等收益可以確實稱為「於香港產生或得自香港的入息」才須課繳薪俸稅。換言之，我們須考慮該等入息是否源自香港。

37. 上文第36段所述的入息來源，是指任何人以僱員身分取得的股份認購權。因此，如該人在獲授予認購權時在香港受僱，有關入息亦被視為得自香港。他其後因行使、轉讓或放棄該認購權而變現所得的任何收益，均須課繳薪俸稅，除非因第8(1A)(b)條而獲得豁免，即受僱人士在香港以外地方提供與其受僱工作有關的一切服務。在後者情況下，如僱員獲無條件授予認購權的課稅年度，該僱員在香港以外地方提供與其受僱工作有關的一切服務，則任何因變現該認購權而得到的收益，亦將無須課繳薪俸稅，即使在變現時該人在香港工作亦然。該等收益雖然按例應累算於該人行使認購權的課稅年度內，但卻被視為源於在香港以外地方提供的服務。

例一

納稅人在香港受僱工作，他獲無條件授予股份認購權。他終止了受僱工作，並在終止受僱後行使認購權。

38. 終止受僱工作並不影響股份認購權條文的效力。由於有關人士在獲授予認購權時受僱於香港工作；因此，在行使認購權的課稅年度，有關得益因得自香港，應在該年度課薪俸稅。我們須注意，第9(1)(d)的適用範圍是有關名義上的入息，而非支付給僱員的款項，因此第11D條不適用，這即是說不能引用該條文而視該筆款

項為該人在其受僱工作的最後一天收取的入息。然而，這筆入息會在累算於該僱員的課稅年度評稅，即是在行使認購權的課稅年度內進行評稅。這評稅方法在 *CIR v Sawhney, Subhash Chander, HCIA 1/2006* 案例中被確認。

例二

納稅人在香港受僱工作，他獲無條件授予股份認購權的當年及以往年度，所有服務均在香港提供。不過，在納稅人行使認購權的課稅年度，他在同一份受僱工作的所有相關服務均在香港以外地方提供。

39. 由於納稅人在香港受僱工作，該收益會視為得自香港。除非在符合第8(1A)(b)(ii)條及第8(1B)條的情況下，即在獲授予認購權的年度所有服務必須在香港以外地方提供，該等收益才能獲得豁免徵收薪俸稅。否則，該收益會按照第9(4)條計算，並計算入行使認股權的課稅年度評稅額之內。雖然納稅人在行使認股權的年度沒有在香港提供服務，這事實對收益是否應課薪俸稅無關，見 *D4/02(17 IRBRD 400)*。

例三

納稅人在香港受僱工作，他獲無條件授予股份認購權的課稅年度，所有服務均在香港以外地方提供。不過，納稅人在行使認購權的課稅年度，卻在同一受僱工作內在香港提供服務。

40. 由於納稅人獲授予認購權的課稅年度，是在香港以外地方提供一切服務；而且認購權是無條件授予，並不涉及在香港提供的服務。因此，雖然納稅人在確實行使認購權的年度，在香港有提供服務，但本局會接納該變現所得收益可根據第8(1A)(b)(ii)條及第8(1B)條獲豁免課稅。

例四

納稅人在香港受僱工作，獲有條件授予股份認購權。條件是必須由2000年4月1日起，工作至2年歸屬期屆滿。在歸屬期內，情況如下 –

截至下列日期的年度

2001年3月31日	在香港提供服務超過60天
2002年3月31日	沒有在香港提供服務

納稅人在2002年7月1日行使認購權。在截至2003年3月31日的年度，他沒有在香港提供服務。

41. 得自行行使認購權的收益應否課稅，關鍵並不在於納稅人在行使認購權的課稅年度是在何處提供服務(如有的話)。相對於在處理非香港的受僱工作時，主要是要確定哪部分入息是得自在香港提供的服務；在處理香港的受僱工作時，只有當納稅人受僱工作的一切服務均在香港以外地方提供時(根據第8(1B)條的60天寬限期可計算在內)，其入息才可獲豁免課徵薪俸稅。

42. 因此，根據前段最後一點，在歸屬期內任何一個課稅年度，如納稅人到訪香港超過60天，並在期間提供了服務，該人得自行行使認購權的收益便須徵收薪俸稅。另一方面，若納稅人在上述歸屬期內任何一個年度的到訪日期總計不超過60天，該等收益可獲全數豁免繳稅(第8(1A)(b)(ii)及(1B)條適用)。

非香港的受僱工作

43. 當任何人獲授予認購權時，其工作是屬於「非香港的受僱工作」，所得收益將被視作源自香港以外地方，無須課繳薪俸稅，除非該收益是在第8(1A)(a)條所指的範圍內，即該收益是因在香港提供服務而產生的，才須繳稅。因此，如任何人在香港提供任何服務前，已獲無條件地授予認購權(如獲授予的認購權附帶歸屬期，則在歸屬期已完結後才開始在香港提供服務)，本局通常會認同該等認購權的收益無須課繳薪俸稅。縱然該人行使該認購權時，可能已經開始在香港提供服務，情況亦不會有別。

44. 至於較為複雜的情況是，有關人士受僱於非香港的受僱工作並獲授予認購權，而歸屬期橫跨了該人在香港及香港以外地方的兩段服務期。在此情況下，本局認為他其後因行使、轉讓或放棄該認購權所得的收益，不應全數在香港評稅，因為部分收益是源由於在香港以外地方提供的服務。另一方面，因為部分收益是源於香港的服務，因此該部分的收益應課繳薪俸稅。

45. 這筆當作是在香港提供服務而產生的收益(如有的話)，應按適當的比例來計算。在確定這個比例時，必須考慮認購權合約的條款和其他有關事實。不過，如果是非香港的受僱工作，本局通常會採用一個公平的計算方法，即在有條件獲授予認購權的日期起，計

至僱員可以無條件行使認購權的日期為止(無論是否在其後才行使)的一段期間(即歸屬期)之內，計算出僱員在香港的日數加上在香港服務產生的假期日數，佔該段期間總日數的比例。換言之，應評稅收益的款額可以採用下列公式計算 –

$$\begin{array}{r} \text{根據第9(1)(d)及} \\ \text{第9(4)條計算的收益} \end{array} \times \frac{\begin{array}{r} \text{歸屬期內在} \\ \text{香港} \\ \text{的日數加上} \\ \text{所產生的假期日數} \end{array}}{\text{歸屬期的總日數}}$$

46. 舉例來說，如歸屬期為兩年(即730天)，而該人於有關期間在香港提供服務加上在香港服務所產生假期的總日數為292天，有關收益的40%將於行使認購權的年度予以評稅(即 $292/730 = 40\%$)。在計算僱員在香港提供服務的日數時，抵港日與離港日通常只合共計作一天(即所謂的「午夜規則」)。這種計算方法等同應用於第8(1A)(a)及(c)條規定的按時間分攤的評稅慣例。

47. 在計算上述比例時，可把第8(1A)(b)(ii)條連同第8(1B)條一併考慮。根據第8(1A)(b)(ii)條，應課稅入息並不包括任何人在香港以外地方提供與其受僱工作有關的一切服務所得的入息。同時，第8(1B)條規定，在決定納稅人的一切服務是否都在香港以外地方提供時，如他在有關課稅年度的評稅基期內，訪港日數總計不超過60天，在到訪期的服務不應計算在內。因此，如納稅人於歸屬期內的任何課稅年度到訪香港少於60天，並在該段期間提供服務，則在計算由於在香港提供服務而獲得的收益比例時，有關到訪日數不會計算在內。以上文第46段所述例子為例，如該歸屬期為2001年1月1日至2002年12月31日，當中納稅人在2000/01課稅年度在香港提供服務總計只有40天(在總日數292天內，其餘的252天「香港服務日數」屬於2001/02年度)，該收益的應課稅比例將為34%，即 $252/730$ 。

48. 在決定第8(1B)條是否適用時(即在確定是否在超過60天的訪港期內提供服務時)，計算日數的方法則與上述的「午夜規則」稍有分別。稅務上訴委員會在D29/89(4 IRBRD 340)案例中更特別指出“就第8(1B)條而言，一天裏的任何一段時間均當作一天計算”。這個決定在D12/94(9 IRBRD 131)中亦有沿用。

49. 前述的收益的應課稅部分，是與其他應課稅入息分開計算的。雖然有關的應課稅部分是在變現的課稅年度內評稅，但這些收

益是根據歸屬期期間的「香港入境日」和「香港出境日」計算的，而這些出、入境可能是在先前的課稅年度內發生。該人的其他應評稅入息(如有的話)是分開計算的(在計算該年度提供服務所得的報酬時，可能使用另一種時間分攤方式)。

50. 該《條例》沒有規定該人在行使、轉讓或放棄認購權當時必須為僱員，才可引用第9(1)(d)條。當該人獲授予認購權時，課繳薪俸稅的責任(如有的話)已經產生；即使他延遲至受僱工作終止後才行使、轉讓或放棄認購權，亦不會因此而無須負上課稅責任。如在終止受僱後才行使認購權，有關收益會被視為在行使認購權的課稅年度的應評稅入息(由於行使該認購權不涉及僱主支付任何款項予該人，第11D條並不適用，因此不能把有關收益當作該人受僱工作最後一天的應累算入息)。

例五

納稅人受僱於非香港的受僱工作，在他獲無條件授予股份認購權的年度，他的所有服務均在香港以外地方提供。不過，納稅人在行使認購權的課稅年度，他的所有服務均在香港提供。

51. 由於納稅人獲授予認購權的課稅年度，是在香港以外地方提供所有服務，而且認購權是無條件授予，並不涉及在香港提供的服務；因此，本局視該等認購權是得自香港以外提供的服務。有鑑於此，行使認購權所得收益無須課繳薪俸稅。

例六

納稅人受僱於非香港的受僱工作，但在他獲無條件授予股份認購權的年度，所有服務均在香港提供。不過，納稅人在行使認購權的課稅年度，所有與受僱工作相關的服務均在香港以外地方提供。

52. 由於納稅人在獲授予認購權的課稅年度，是在香港提供與受僱工作相關的全部服務，而且獲授予認購權是無條件的，並不涉及在香港以外地方提供的服務；因此，根據第8(1A)(a)條的規定，行使認購權所得的全部收益均應課繳薪俸稅(即有關收益屬於“得自在香港提供服務所得的入息”)。行使認購權的時間決定了有關收益應予以評稅的課稅年度，但與其他方面無關。至於有關收益應否評稅，則取決於納稅人獲取權益(即認購權)時提供服務的地點，而不是取決於納稅人其後行使認購權時提供服務的地點。同樣地，縱使

納稅人在行使認購權之前已終止有關的受僱工作，亦不影響有關收益應否課稅。

例七

納稅人受僱於非香港的受僱工作，他獲無條件授予股份認購權的課稅年度，以及行使認購權的年度，在香港境內及香港以外地方均有提供服務。

53. 假如認購權是該人為有關僱主在香港提供服務前，已獲無條件地授予他的，則本局會接納該認購權並非得自在香港提供的服務。因此，根據第9(4)條規定計算的行使認購權所得收益，全部不須課繳薪俸稅。

54. 不過，倘若該認購權是該人開始在香港提供服務後才無條件地授予他的，則部分收益會被視作得自在香港提供的服務。實際上，在該類個案中，有關認購權會被視為在獲授予認購權的課稅年度期間因提供服務而取得。因此，計算應評稅的收益部分時，便會使用「時間基準」比例，這個基準將會與該人在獲授予認購權的課稅年度內計算其他入息的時間基準比例相同。當然，確實的應課稅款額取決於根據第9(4)條規定計算的收益款額，並且會在行使該認購權的課稅年度評稅。至於納稅人在行使該認購權的課稅年度內，在香港有提供服務，與行使認購權所得收益是否應課繳薪俸稅無關。

例八

納稅人受僱於非香港的受僱工作，他獲有條件授予股份認購權，條件是他必須服務至歸屬期屆滿。在歸屬期間，他的服務部分在香港境內，部分在香港以外地方提供。

55. 由於個案涉及非香港的受僱工作，按第8(1A)(a)條的規定，必須確定有關入息(即行使認購權所得收益)得自在香港提供服務的部分。在該等個案中應採用的處理方法，已在上文第44至48段解釋。此外，應課稅的收益部分(如有的話)，須在行使認購權的課稅年度課繳薪俸稅。

歸屬期內由香港的受僱工作轉為非香港的受僱工作或相反情況

56. 納稅人可能在香港的受僱工作或在非香港的受僱工作期間獲授予股份認購權，但條件是他必須工作至歸屬期屆滿。在歸屬期內，納稅人的受僱工作，由香港轉為非香港的受僱工作或相反情況。由於納稅人在歸屬期同時受僱於香港及非香港的受僱工作，因此認購權的應評稅收益，會按照該兩份受僱工作的時期來分攤。

例九

納稅人獲有條件授予股份認購權時，受聘於非香港的受僱工作，條件是必須工作至歸屬期屆滿，期間納稅人的受聘轉為在同一集團下的香港受僱工作。

57. 由於納稅人的認購權，是同時得自非香港的受僱工作及香港的受僱工作，所以股份認購權的收益必須攤分，以確定得自每份受僱工作的收益。計算方法可按時間分攤。得自香港受僱工作的部分，會按照上文第36至42段所載的原則及例子全數評稅或獲豁免；另一方面，得自非香港受僱工作的收益則會全數獲豁免，或根據上文第43至55段所載的原則及例子，再行攤分屬於在香港提供服務的部分。

第 II 部 — 股份獎賞的利益

評稅方法

58. “股額”、“股份”二詞在本指引這部分中，可相互交替使用。文中所述“股份”一詞，包含“股額”的意思，反之亦然。以股支薪計劃日漸普及，從這類計劃獲取的股份，毫無疑問屬於納稅人受僱工作的入息，是應課稅的額外賞賜。雖然各股份或股額獎賞計劃在內容細節上各不相同，但在評稅時均須解決以下問題 -

- 有關額外賞賜何時累算予僱員？
- 有關額外賞賜累算予僱員時，價值如何釐訂？

解答第一條問題時，可參考該《條例》第 11D(b)條的條文。該條例規定任何人有權申索某款項的支付時，該入息即為該人應累算的入息。該條文中“有權申索支付”的字眼，應用於股份獎賞的情況，應理解為“享有股份的擁有權”。第 11D(a)條規定，任何人應累算的入息如尚未收到，則該入息不得計入應評稅入息內，直至該人收到該入息時為止。此外，僱員的累算入息如已可供其使用，或者入息已由他人代他或按他的指示處理，則該僱員會被視作已收取入息。至於第二條問題，評稅時應確定有關額外賞賜在累算為入息時的公平價值。

59. 就薪俸稅而言，股份何時累算予僱員，可根據獎賞計劃的條款來決定。一般而言，這類獎賞的評稅方法有二：(1)“授股即計”，即股份在僱主給予僱員作為獎賞時計入入息，予以評稅，以及(2)“歸屬後計”，即股份在不附帶任何條件，真正歸屬予僱員時計入入息，予以評稅。以何種方法評稅，要視乎僱員何時被視為完全享有股份的擁有權，而決定股份擁有權是否已歸僱員所有前，須考慮僱員是否有權享有從股份所得的全部經濟利益。

60. 根據經驗，獎賞計劃的條款大都不盡相同。本局不可能在本指引中把各類股份獎賞計劃逐一臚列，加以評論。本局認為最重要的是考慮額外賞賜何時累算予僱員時，必須貫徹地按照有關指引以作決定。以下為一般採用的指引 -

(1)“授股即計”法

根據這種方法，獎賞在僱主授予僱員時便須予以評稅。獲授予的獎賞或附帶某些限制，或並無任何限制。最常見的限制是沽售限制，例如不准許僱員在某段期間把獎賞所得的股份沽售，須待限制期結束，股份才可放售。僱員縱受此限，其姓名仍會納入股東名冊，其在股東大會上仍有表決權，可收取股息，以及可把股份質押予銀行以獲取貸款等等。總而言之，僱員在限制期內除無沽售自由外，一般股東具有的權利他全都享有，而且至為重要的是，在限制期結束當日，股份通常無須經過什麼手續便歸屬於僱員。在這情況下，本局認為僱員在獲授予股份時，即已收到股份形式的額外賞賜，故他須在獲授予股份時課稅(即授股即計)。

(2)“歸屬後計”法

根據這種方法，股份會在僱員履行完某些條件後才歸屬於僱員。最常見的條件包括僱員須於某段期間受僱於同一僱主／集團，或僱員須令公司的財務或經營業績達到某個水平等等。股份在僱員履行該等條件前，並不會歸屬於僱員。股份或會由受託人分配並持有，而若僱員未能履行條件，或發生僱員辭職、僱員因行為失當而被解僱等事情，股份便會被沒收。一般而言，僱員沒有股東所享有的權利，僱員並非登記股東，不得參與表決、收取股息等。僱員須待歸屬期結束，才可取得所有股份，以及歸屬期間所派發的股息、以股代息的股份或紅股。在這情況下，本局認為在僱主授予股份時，僱員只是得到獲取股份的承諾。而股份在不附帶任何限制的情況下歸屬於僱員時(或僱員在不受任何限制的情況下享有股份擁有權時)，僱員才可被視為已獲取有關的額外賞賜，只有在這時股份獎賞才須課稅(即歸屬後計)。

61. 就目前情況應用來說，“歸屬”指僱員在不受制於任何條件的情況下享有股份擁有權，而“歸屬期”是指把股份獎賞授予僱員當日起計的一段期間，期滿日為緊接僱員在不受制於任何條件的情況下享有股份擁有權當日之前的一天。一般而言，假如獲授予的股份可能會因受僱工作終止或一些未來事件而被沒收，那麼以“歸屬後計”的方法來評定股份的應課稅款會較為合適。由於以這種方法計算

時，僱員是在不附帶任何條件的情況下擁有股份，因此評稅會較為準確。事實上，實際情況很多時都會比上述列出的情況複雜得多。為評定薪俸稅的稅款，我們應仔細研究獎賞的條款，以確定股份何時累算予僱員。現把該兩類方法撮錄於下表：

	“授股即計”法	“歸屬後計”法
歸屬期適用嗎？	不適用。	適用。
何時評稅	授股即計，即獲授予股份時。	歸屬後計，即履行條件後。
估值計算標準	以股份在授予僱員時的市值為準。	以僱員履行條件後的股份市值為準。
計算估值時會否給予折扣？	會。本局會因應每宗個案的事實來釐定折扣的比率。一般而言，每年的限制沽售期可獲給予 5% 的折扣[參閱 <i>D120/02(18 IRBRD 125)</i> ，在這個案中稅務上訴委員會裁定 5 年的限制期可獲 25% 的折扣]。這方法與第 21 段所述的股份認購權折扣處理方式一致。	不會。
獲派發的收益(例如：股息、紅股)	在限制期內獲取：無須課稅；由於僱員在獲得獎賞時股份便屬於其所有，有關收益因而視為投資入息。	在歸屬期內獲取：須予課稅，原因是股份在歸屬期結束時才屬於僱員所有。

香港的受僱工作

62. 納稅人在某課稅年度累算獲得股份的價值，會計算在該年度的其他入息內，然後按照一般徵稅條文規定加以評稅。假如納稅人並沒有在香港提供服務，又或在香港提供部分服務，但在該年度留港日數不超過 60 天，根據第 8(1A)(b)(ii) 和第 8(1B) 條，有關股份連同他的受僱工作入息可豁免課稅。在僱傭關係終止後歸屬予納稅人的股份，會被視為於其僱傭期的最後一天累算。

例十

納稅人受僱於香港一家集團公司期間，獲僱主於 2005 年 5 月 1 日授予 5,000 股設有歸屬期的股份。2006 年 7 月 1 日，他辭去公司職位。2007 年 5 月 1 日，該 5,000 股股份歸屬予他。歸屬予納稅人的股份於 2007 年 5 月 1 日的價值為 A 元。

本例子中歸屬予納稅人的股份的價值 A 元，按照第 11D(b)條第(ii)節但書的規定，須計算入納稅人 2006/07 年度的評稅。

非香港的受僱工作

63. 股份假如有歸屬期，會被視為在歸屬予僱員的課稅年度累算給僱員的額外賞賜。至於有權按時間基準分攤方法評稅的僱員，股份的價值應納算在僱員於該年度的其他應課稅入息內，然後乘以該年度按時間分攤入息的計算分數，以確定須在香港課稅的入息。除了第 66 及第 67 兩段所述關於僱員開始和停止受僱的個案外，按時間分攤入息的計算分數應以下列方式釐定 -

股份歸屬予僱員的課稅年度內僱員在港的日數

股份歸屬予僱員的課稅年度的全年日數

64. 股份獎賞和股份認購權的實際情況並不相同。涉及歸屬期的股份認購權，僱員可在認購權歸屬予他後數年才行使。根據第 45 段所述，本局會參照歸屬期內僱員在港和不在港的日數，釐定按時間分攤入息的計算分數，以確定行使認購權時應課稅收益的部分。這種處理方法不適用於股份獎賞個案。假如本局接納額外賞賜是在股份歸屬予僱員時累算給僱員，那麼本局只須在股份歸屬予僱員的該年度，即僱員累算獲得額外賞賜的年度，採用按時間分攤入息的計算分數。第 8(1)條規定，每個人在每個課稅年度從任何職位或受僱工作所得而於香港產生或得自香港的入息，均須予以徵收薪俸稅。第 11B 條規定，任何人在任何課稅年度的應評稅入息，須是該人在該課稅年度內應累算的入息總額。從第 8(1)條引申出來的第 8(1A)條規定，於香港產生或得自香港的入息包括在香港提供服務所得的入息。在評定就某課稅年度累算予納稅人的股份時，本局會參照該年度按時間分攤入息的計算分數計算，做法上與上述各條文的規定相符。

連續受僱個案

65. 一般而言，在連續受僱的情況下，僱員每年身處香港以及在香港以外地方的時間均是差不多。採用第 63 段所列的分數計算，預料不會引起過於不公的情況。第 8(1A)(b)(ii)條和第 8(1B)條的豁免也適用於非在港受僱的個案。

例十一

納稅人並非在港受僱。2005 年 5 月 1 日，他獲僱主授予 10,000 股設有歸屬期的股份。歸屬的條件為他在各歸屬日期仍是公司的僱員。於 2007 年 5 月 1 日，其中 5,000 股股份歸屬予他，其餘 5,000 股股份則於 2008 年 5 月 1 日歸屬予他。其身處香港以及香港以外地方的日數經確定如下：

<u>截至下列 日期的年度</u>	(A) <u>在港日數</u>	(B) <u>在香港以外 地方的日數</u>	(C) <u>總日數</u>	% <u>(A)/(C)</u>
31.3.2006	275	90	365	75
31.3.2007	260	105	365	71
31.3.2008	250	116	366	68
31.3.2009	255	110	365	70

在上述例子中，評稅主任和納稅人同意應用“歸屬後計”法於計算已歸屬股份的評稅額。首 5,000 股股份的價值須與納稅人在 2007/08 課稅年度的其他薪酬一併計算，而 250/366 的有關價值須予以課稅。餘下 5,000 股已歸屬股份的價值則計入 2008/09 年度，255/365 的有關價值須予以課稅。

來港僱員個案

66. 非在港受僱的納稅人在來港擔任受僱工作或派駐香港工作前，可能曾獲授予設有歸屬期的股份。假如這些股份在他於香港擔任受僱工作或派駐香港工作後歸屬予他，而股份獎賞計劃的條款訂明，股份須於僱員受僱一段期間後才歸屬予僱員，那麼本局可同意根據“歸屬後計”法，以按時間分攤入息的準則，剔除屬於納稅人調赴香港前的一段歸屬期的收益。假如沒有訂明歸屬條款，則全部利益應計入股份歸屬予納稅人的年度，予以評稅。

例十二

納稅人在受僱於一家位於香港以外地方的集團公司期間，獲僱主於2006年9月1日授予10,000股設有歸屬期的股份。歸屬的條件為他在各歸屬日期仍是有關集團的僱員。2007年8月1日，他被調赴到集團在香港的公司工作。本局接納納稅人非在港受僱工作。

2007年9月1日，5,000股股份歸屬予納稅人。這些股份的歸屬期共為365天，即2006年9月1日至2007年8月31日。就首5,000股股份而言，納稅人調赴香港後的歸屬期有31天，即2007年8月1日至2007年8月31日。

2008年9月1日，餘下5,000股股份歸屬予納稅人。股份的歸屬期共為731天，即2006年9月1日至2008年8月31日。就餘下的這5,000股股份而言，納稅人調赴香港後的歸屬期有397天，即2007年8月1日至2008年8月31日。

身處香港以及香港以外地方的日數經確定如下：

<u>時期／截至下列日期的年度</u>	(A) <u>在港日數</u>	(B) <u>在香港以外地方的日數</u>	(C) <u>總日數</u>	% <u>(A)/(C)</u>
1.8.2007 至 31.3.2008	166	78	244	68
31.3.2009	255	110	365	70

在本例子中，評稅主任和納稅人同意“歸屬後計”法適用於計算已歸屬股份的評稅額。假設於2007年8月31日歸屬予納稅人的股份的價值為A元，而於2008年8月31日歸屬予納稅人的股份的價值為B元，納入評稅額的款額應按以下公式計算：

2007/08 課稅年度：A 元 x (31/365) x (166/244)

2008/09 課稅年度：B 元 x (397/731) x (255/365)

離港僱員個案

67. 同樣地，非在港受僱工作的納稅人，可能會在港擔當受僱工作或派駐香港工作時獲授予設有歸屬期的股份，而股份於他調赴香港以外地方的另一家集團公司後才歸屬予他。假如“歸屬後計”法適用，而獎賞條款亦訂明，股份須於僱員受僱一段時間後才歸屬予僱員，那麼屬於納稅人調離香港前的一段歸屬期的股份價值便應予以課稅。不過，有些納稅人收取歸屬股份的權利，並不因他們辭職與否有所影響。換言之，假如納稅人在辭職後仍可根據獎賞計劃收取股份，股份的價值便應計算為辭職年度的應評稅入息，請參閱上文例十。

例十三

納稅人並非在港受僱工作。他在受僱於香港一家集團公司期間，獲僱主於2005年10月1日授予5,000股設有歸屬期的股份。歸屬的條件為他在歸屬日仍是集團的僱員。2007年7月1日，他被調赴到香港以外地方的一家同集團公司工作。

2007年10月1日，該5,000股股份歸屬予他。這些股份的歸屬期共為730天，即2005年10月1日至2007年9月30日。就該5,000股股份而言，納稅人被調赴到香港以外地方前的歸屬期有638天，即2005年10月1日至2007年6月30日。

<u>時期</u>	(A) <u>在港日數</u>	(B) <u>在香港以外 地方的日數</u>	(C) <u>總日數</u>	% <u>(A)/(C)</u>
1.4.2007 至 30.6.2007	65	26	91	71

評稅主任和納稅人同意“歸屬後計”法適用於計算已歸屬股份的評稅額。假設歸屬予納稅人的股份於2007年10月1日的價值為A元，納入2007/08年度評稅額的款額應按以下公式計算：

$$2007/08 \text{ 課稅年度：} A \text{ 元} \times (638/730) \times (65/91)$$

“以影子股份激勵僱員的計劃”

68. 有些僱主可能會推出涉及“影子或虛擬股份”的激勵員工計劃。根據這類計劃，僱員獲“分配”若干股僱主公司或集團公司的股份，並會在未來獲取與股份價值掛鈎的現金紅利。僱員獲分配影子股份時，若股份的真正價值沒歸予僱員，僱員便無須就股份課稅。僱員獲僱主支付的紅利，須連同其在獲得紅利的年度內所賺取的其他入息一併課稅。

估值計算法

69. 假如股份是上市股票，本局會按照股份的市值評稅，從證券交易所索取報價，困難應該不大。假如屬非上市股票，本局則須採用其他方法評稅，例如以資產淨值評稅。一般而言，本局同樣會採用第 22 至第 26 段所建議的估值計算法。

第 III 部 — 行政事宜

永久離開香港人士

股份認購權的利益

70. 根據第 I 部所述，即使僱員在永久離開香港後才行使、轉讓或放棄股份認購權，他仍須就有關的收益繳付薪俸稅。不過，為了讓這些人士離港前結算其應繳付的薪俸稅款額，本局實行了一種折衷辦法，容許這些人士選擇以「名義上行使認購權」的方法確定稅款。具體來說，本局會接受在名義上行使認購權時，根據第 9(4)(a)條計算變現的收益，以確定結算的稅款(如有的話)。這個名義上的行使認購權日，會設定為納稅人遞交其永久離港的課稅年度最後評稅報稅表當日之前 7 天內的其中 1 天。此外，對於並非在港受僱工作且獲有條件地授予認購權的人士來說，假如有關的歸屬期在名義上行使認購權時仍未完結，本局在計算其收益時，須將歸屬期視為在名義上行使認購權當日屆滿。

71. 任何人欲選擇在名義上行使認購權，便須連同報稅表一併遞交附錄 1 所載的選擇表格及收益計算表要求本局就有關的收益評稅，而且明白在真正行使、轉讓或放棄認購權時(即離港後)，將無

須再課稅。納稅人須選擇就停止受僱前所收取但未行使的全部認購權評稅，以確定其是否須課繳香港薪俸稅，以及／或選擇就其離開香港前所收取但未行使的全部認購權評稅。本局不接納納稅人只選擇就某幾次獲授予的認購權評稅，或就某次獲授予的認購權的其中部分評稅。

72. 如果納稅人在永久離港前並無選擇在名義上行使認購權，本局願意作出進一步靈活處理，容許納稅人在永久離港當日起計 3 個月內作出有關選擇。在這種情況下，納稅人的離港日期會被視為其名義上行使認購權的日期，以計算其有關收益。

73. 選擇一經作出，就不得在真正行使、轉讓或放棄認購權前撤回，除非(i)選擇是在評稅反對期內撤回，而有關反對評稅款額包括名義上行使認購權所得的收益；或(ii)在真正行使認購權前，全部認購權被沒收而不獲補發或補償。另一方面，當納稅人日後真正行使、轉讓或放棄認購權時，如果收益少於本局就其名義上行使、轉讓或放棄認購權所評定的收益，納稅人可提出申請，要求作出合適的修訂及重新評稅，本局會從寬考慮。

股份獎賞的利益

74. 若僱員獲得股份獎賞，股份已授予但尚未歸屬予他，而“歸屬後計”法又適用的話，本局同意採取上文第 70 至第 72 段所列方式，在僱員永久離港前儘早結算稅款。納稅人可選擇的評稅方法有二：(a)假如納稅人在永久離港前作出選擇，本局會根據他就永久離港的課稅年度所遞交的最後評稅報稅表，以他在遞交報稅表之前 7 天內的其中 1 天的推定價值評稅，或(b)假如納稅人在永久離港當日起計 3 個月內作出選擇，本局會以他離港當日的推定價值評稅。納稅人可填妥**附錄 2**以作出選擇。選擇一經作出，便不可撤回。納稅人作出的選擇，必須適用於所有須按照本指引課稅的未歸屬股份，本局才會予以接納。若果本局接納有關選擇並按照本段的規定作出評稅，便不會受理納稅人其後提出的修訂評稅要求，除非納稅人在提出反對的法定時限內提出反對有關評稅，則屬例外。另一方面，假如本局按照本段的規定作出評稅，即使其後股份在歸屬時升值，本局也不會純粹只是為了這個原因而要求增加評稅額。

申報規定

僱員方面

75. 根據第 9(1)(d)條和上文所述的相關條文，如任何人因行使、轉讓或放棄其獲授某法團的股份或股額的認購權而變現所得的收益，或因所任職位或受僱工作而獲得的股份獎賞，而須課繳薪俸稅，則根據第 51(2)條的規定，該人有責任通知本局其本人應課稅的事實。至於在行使、轉讓或放棄股份認購權或在股份歸屬時該人是否受僱，都不是決定該人應否課稅的因素，只要出現認購權變現或股份歸屬的情況，該人便有責任通知本局。唯一無須通知的例外情況是，該人一如上文第 70 至第 73 段所載，已選擇在名義上行使認購權。若該人已透過名義上行使認購權的方式清繳所有稅款，該人在真正行使認購權時，便無須通知本局。此外，若該人已透過上文第 74 段所述的方式，即在永久離港前把未歸屬的股份“當作歸屬”處理，清繳所有稅款，該人在有關股份歸屬予他時，便無須通知本局。

76. 一般而言，納稅人可在其以行使等方式處理股權或獲賞賜或歸屬股份的課稅年度提交《報稅表 — 個別人士》(BIR60)，填報其有關收益，便符合通知本局的規定。至於所需資料的詳情，已載列於與報稅表一併發出的指南內。納稅人在離港後，可能仍會因行使於香港受僱工作期間獲授予的認購權，或因在港職位或受僱工作獲授予的股份歸屬於他們，而有應課稅入息。對於這些納稅人，雖然本局在每年一次大批發出報稅表時，或不曾再向他們寄發《報稅表 — 個別人士》，但當他們有應課稅入息時，仍須以書面通知本局。

77. 不過，通知本局的責任並非取決於該人是否獲發報稅表。該《條例》第 51(2)條規定，應課薪俸稅的人，即使評稅主任沒有要求他提交報稅表，他仍須在有關課稅年度的評稅基期結束後 4 個月內，通知本局局長他須就該課稅年度課稅。若屬股份認購權，他須在行使認購權的課稅年度結束後 4 個月內通知本局。若屬股份獎賞，評稅基期應為他享有股份擁有權的課稅年度。假如納稅人在停止受僱後股份才歸屬予他，他應在無條件享有股份擁有權後盡快通知本局。

78. 正如其他須課稅的入息一樣，任何人如沒有就得自行行使、轉讓或放棄股份或股額認購權的應課稅收益，或得自股份獎賞的應課稅收益而遵行該《條例》規定的責任，可能要承擔嚴重後果。納稅人須注意，任何人士如沒通知本局局長其本人須課稅、沒有遵照

通知書的規定提交報稅表，或因漏報或少報任何資料而導致提交不正確的報稅表，可能會被按該《條例》中的罰則懲處。在該等情況下，本局會視乎違規的性質，或會向這些人提出起訴或徵收補加稅款(參閱該《條例》第 80、第 82 和第 82A 條)。該《條例》亦規定，凡任何人不依時繳交稅款，或可能欠稅，本局會視乎情況，採取各項追討措施：

- 第 75 條規定，凡任何人拖欠繳付稅款，本局局長可在區域法院提出訴訟予以追討；
- 第 76 條規定，凡納稅人拖欠應繳付的稅款，或並無繳清稅款而已離開香港，或本局局長認為該人相當可能並無繳清稅款而離開香港，則本局局長可以向納稅人的債務人或某些其他人追討；以及
- 第 77 條規定，凡任何人沒有繳清其獲評定的所有稅款，以及有合理理由相信該人意圖離開或已離開香港往其他地方居住，則局長可向區域法院法官申請發出阻止離境令。

僱主方面

79. 僱主亦須向本局提供僱員的股份認購權得益資料。第 52(4) 條規定，如僱主開始在香港僱用一名應課繳薪俸稅或可能應課繳薪俸稅的員工，便須在開始僱用的日期起計 3 個月內，把該名員工的僱用條款及其他資料以書面通知本局局長。據此，假如僱用條款包括僱員可參與股份認購權計劃，僱主便須向局長提供計劃運作的全部資料。如僱員在受僱於香港工作前已獲授予尚未行使的股份認購權，僱主亦須把有關資料一併提交。該認購權可能尚未全部歸屬為既得權利，有關僱員要先在香港提供服務，該認購權才會歸屬成為可行使的既得權利；又或者該認購權可能已全部歸屬為既得權利，以吸引有關僱員到香港受僱工作。在這兩種情況下，因行使、轉讓或放棄認購權而變現所得的收益，都是第 9(1)(d) 條所指的得自職位或受僱工作的入息，故此僱主須向本局提供有關詳情，包括可認購股份的股額及類別、為獲取認購權所付的代價(如有的話)、行使認購權時須付的代價，以及行使認購權的時限。僱主可選擇把上述兩種情況的資料以附件形式隨 IR56E 表格提交(IR56E 表格是一份標準格式的表格，僱主可向本局索取。僱主填妥並交回這份表格後，即已遵行了第 52(4) 條的規定)。

80. 另一項與僱主相關的申報規定是，本局通常每年均會根據該《條例》第 52(2)條向僱主發出通知書，要求僱主提交詳細列明僱員薪酬的報稅表(即 BIR56A 表格和 IR56B 表格)。隨表格一併發出的附註及說明，臚列僱主就僱員已獲授予、行使、轉讓或放棄股份認購權而須提供的資料。僱主亦請注意，實際上須要申報的是在報稅表所涵蓋的有關課稅年度，僱員因把‘任何時間’獲授予的認購權變現而根據《條例》第 9(4)條所載的方式計算的收益。換言之，無論有關人士在行使認購權時是現任或前任僱員，只要其在有關年度把認購權變現而取得收益，僱主就須提供資料。不過，如有關人士是前任僱員，其變現所得收益又少於有關年度的基本免稅額，而且僱主知悉該僱員在有關年度並無其他應課薪俸稅的入息(例如：該名人士受僱於同一集團的另一家公司，而且全年均在香港以外地方工作)，則無須向局長提供資料。

81. 此外，僱主亦須在 IR56F 表格和 IR56G 表格，申報僱員在股份認購計劃下變現所得收益的資料，以遵行第 52(5)條和第 52(6)條的規定，即分別通知局長即將停止僱用一名僱員和通知局長僱員即將離開香港。

82. 當僱主須提供僱員因行使等方式處理股份認購權而取得變現收益資料時，應根據該《條例》第 9(4)條計算並申報收益。即使僱員(或前任僱員)根據第 8(1A)(a)條可能有權按時間基準分攤其入息，但僱主在填寫僱主報稅表時也不應把收益的款額攤分。計算攤分的細則只應在僱員本人的個別人士報稅表上列出。

83. 至於在股份獎賞方面，僱主的責任大致相同。僱主須申報股份獎賞的利益，如僱員在開始受僱時獲得獎賞，應以 IR56E 表格申報；如僱員在連續受僱的情況下獲得獎賞，應以 IR56B 表格申報；如僱員即將停止受僱，應以 IR56F 表格申報；如僱員即將離港，則應以 IR56G 表格申報。假如僱員在停止受僱後，股份獎賞才歸屬予他，僱主應提交“取代”表格或發出書面修訂通知，修改已提交的 IR56 表格系列上的資料，詳見：

www.ird.gov.hk/chi/tax/ere_amd.htm

流動資金與須繳納的稅款

84. 本局認為，股份未能沽售變現便要求納稅人就股份獎賞繳稅，並非不公平。儘管如此，假如納稅人流動資金緊絀，出現問題，收稅主任樂意提供協助，在合適個案中，批准納稅人分期繳稅。

應用第 61、第 61A、第 70 和第 70A 條

85. 在本指引發出後才作出的評稅以及就有關收益已提出反對還未處理完畢的個案，本局一般會依照本指引處理。不過，若本局認為在個別個案中應引用該《條例》第61條或第61A條的規定，便可能會在有關個案中使用不同的評稅基準。在該等情況下，本局評稅時會設定有關計劃或該計劃的任何部分是從未有訂立，或以本局認為適合的其他方法評稅，以消弭從有關計劃中可能獲得的稅務利益。此外，凡在本指引發出前已作出的評稅，根據該《條例》第70條已被視為最終及決定性的評稅，不會因本指引載列的任何慣例變動而重新審閱或調整。

檔案號碼：_____

致：稅務局局長

薪俸稅
永久離開香港
選擇名義上行使股份認購權

_____ 課稅年度

本人現選擇以名義上行使股份認購權為基準，計算已由僱主發給本人但未行使、轉讓或放棄的股份認購權（詳見下開列表），以確定應課薪俸稅款額。現表明願意提交 _____ 元的名義上收益供評定薪俸稅，詳載於夾附計算表。本人明白，如在離港後真正行使、轉讓或放棄該等股份認購權，不會再被徵收稅款。

獲授予認購權 所屬股份的 法團名稱	獲授予 認購權的 股份總數	授予日期	歸屬日期 (如適用)	獲授予 認購權的 行使最後限期

(如上述方格不夠填寫，請另加附頁。)

簽署：_____

姓名：_____

香港身分證/護照號碼：_____

日期：_____

檔案號碼： _____

名義上行使股份認購權所得收益計算表¹

課稅年度： _____

名義上行使日期²： _____

離開香港日期： _____

	[A]	[B]	[C]	[D]	[E]
獲授予認購權日期 ³	認購權的股份總數	名義上行使日期的每股股份市價 ⁴	為獲授予認購權所支付的代價(如有的話)	為行使獲授予認購權所須支付的代價 ⁵	名義上行使所得收益 ⁶ $E=[(A \times B) - C - D]$
		\$	\$	\$	\$
名義上行使所有獲授認購權所得收益總額					

(如上述方格不夠填寫，請另加附頁。)

¹ 如作此選擇以計算香港薪俸稅，便應將所有在停止受僱前授予的認購權所涉及的一切股份包括在內(《釋義及執行指引》第 38 號第 71 段)。

² 名義上行使日期可以是：(i)遞交永久離港課稅年度最後評稅報稅表當日之前七天內的任何一天(如選擇是在離港前作出)；或(ii)永久離港日期(如選擇是在離港後作出)(《釋義及執行指引》第 38 號第 70 及 72 段)。

³ 請夾附僱主發出的文件/信件，以證明獲授予認購權。

⁴ 市價是指名義上行使日期的收市價(《釋義及執行指引》第 38 號第 70 及 72 段)。

⁵ 所須支付的代價可包括行使時所須繳付的款項、經紀佣金、印花稅及其他行使時的相關支出。

⁶ 請填報收益總額。如你有權按時間基準分攤入息，請按照《釋義及執行指引》第 38 號第 44-48 段所述，另行提供詳細的計算方法。

檔案號碼：_____

致：稅務局局長

薪俸稅
永久離開香港
選擇名義上歸屬股份權益
_____ **課稅年度**

本人現選擇以名義上歸屬股份為基準，計算已由僱主發給本人但未歸屬的股份(詳見下開列表)，以確定應課薪俸稅款額。現表明願意提交 _____ 元的名義上收益供評定薪俸稅，詳載於夾附計算表。本人明白，如在離港後股份真正歸屬，不會再被徵收稅款。

獲授予股份的法團名稱	獲授予的股份總數	授予日期	歸屬日期

(如上述方格不夠填寫，請另加附頁。)

簽署：_____

姓名：_____

香港身分證/護照號碼：_____

日期：_____

檔案號碼：_____

名義上歸屬股份收益計算表¹

課稅年度：_____

名義上歸屬日期²：_____

離開香港日期：_____

	[A]	[B]	[C]	[D]	[E]
獲授予股份的日期 ³	授予股份總數	名義上歸屬日期的每股股份市價 ⁴	為授予股份所支付的代價(如有的話)	為歸屬股份所須支付的代價 ⁵	名義上歸屬所得收益 ⁶ $E=[(A \times B) - C - D]$
		\$	\$	\$	\$
名義上歸屬所有股份所得收益總額					

(如上述方格不夠填寫，請另加附頁。)

¹ 如作此選擇以計算香港薪俸稅，便應將所有在停止受僱前授予的一切未歸屬股份包括在內(《釋義及執行指引》第 38 號第 74 段)。

² 名義上歸屬日期可以是：(i)遞交永久離港課稅年度最後評稅報稅表當日之前七天內的任何一天(如選擇是在離港前作出)；或(ii)永久離港日期(如選擇是在離港後作出)(《釋義及執行指引》第 38 號第 74 段)。

³ 請夾附僱主發出的文件/信件，以證明獲授予股份。

⁴ 市價是指名義上歸屬日期的收市價(《釋義及執行指引》第 38 號第 74 段)。

⁵ 所須支付的代價可包括歸屬時所須的款項、經紀佣金、印花稅及其他歸屬時的相關支出。

⁶ 請填報收益總額。如你有權按時間基準分攤入息，請按照《釋義及執行指引》第 38 號第 II 部內適合段數，另行提供詳細的計算方法。