



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 44 號(修訂本)

內地和香港特別行政區關於
對所得避免雙重徵稅和防止偷漏稅的安排

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。

本指引取代在 2007 年 4 月發出的指引。

稅務局局長 劉麥懿明

2008 年 8 月

稅務條例釋義及執行指引

第 44 號(修訂本)

目錄

	段數
引言	1
避免雙重徵稅的安排	3
安排與《稅務條例》的關係	5
生效日期及適用的文本	8
第一條 人的範圍	11
第二條 稅種範圍	12
第三條 一般定義	15
第四條 居民	19
(一) 個人居民	21
(二) 公司居民	26
(三) “個人及公司以外”的居民	31
居民身分認證	32
第五條 常設機構	
常設機構概念	36
建築工地、建築、裝配或安裝工程	38
企業提供勞務	42
從事準備性或輔助性活動場所	44
營業代理人	47

第六條	不動產所得	48
第七條	營業利潤	
	徵稅權的劃分	55
	營業利潤的計算	56
	其他計算利潤方法	62
	其他原則	64
第八條	海運、空運和陸運	67
	海運	68
	空運	69
	陸運	70
第九條	聯屬企業	73
	調整一方企業的利潤	74
	就另一方企業的利潤作適當的調整	75
投資所得	— 股息、利息、特許權使用費	79
第十條	股息	84
第十一條	利息	90
第十二條	特許權使用費	96
第十三條	財產收益	101
第十四條	受僱所得	109
	“停留期不超過 183 天”的免稅規定	110
	兩地跨境工作的香港居民	114
第十五條	董事費	115

第十六條	藝術家和運動員	116
第十七條	退休金	117
第十八條	政府服務	120
第十九條	學生	125
第二十條	其它所得	126
第二十一條	消除雙重徵稅方法	128
第二十二條	無差別待遇	141
第二十三條	協商程序	144
第二十四條	信息交換	148
第二十五條	其它規則	158
第二十六條	生效	159
第二十七條	終止	160
結語		161

引言

中國內地(以下簡稱“內地”)和香港特別行政區(以下簡稱“香港”)代表在 1998 年 2 月 11 日簽署備忘錄及附後的《中國內地和香港特別行政區關於對所得避免雙重徵稅的安排》(以下簡稱“非全面性安排”)。非全面性安排主要涵蓋透過常設機構營運的企業的營業利潤；航運、空運和陸運的收入；以及個人勞務的收入。內地和香港在 2000 年 2 月 2 日亦簽署了《內地和香港特別行政區間航空運輸安排》(以下簡稱“航空安排”)。

2. 隨著中國加入世界貿易組織和內地與香港經濟關係日益密切，內地與香港均認為需要擴大非全面性安排至一個全面和達到國際水平的避免雙重徵稅的安排。內地與香港遂於 2006 年 8 月 21 日簽訂《內地和香港特別行政區關於對所得避免雙重徵稅和防止偷漏稅的安排》(以下簡稱“全面性安排”)，以消除內地和香港投資者在跨境經濟活動中可能遇到的雙重徵稅的情況。在簽訂全面性安排之前，內地和香港在協商期間已經就詮釋全面性安排的部分條款持不同意見，但雙方均不希望因為延長協商時間而導致不能早日落實執行全面性安排。因此有關討論暫時擱置，留待全面性安排生效之後，另行協商。其後雙方繼續進行磋商，終於對修訂安排內的有關條款達成共識，並分別於 2007 年 9 月 11 日及 2008 年 1 月 30 日簽署互換函件(以下簡稱“換函”)及簽訂《內地和香港特別行政區關於對所得避免雙重徵稅和防止偷漏稅的安排第二議定書》(以下簡稱“第二議定書”)。

避免雙重徵稅的安排

3. 為使全面性安排生效，根據《稅務條例》(第 112 章)(以下簡稱“《稅務條例》”)第 49 條規定，行政長官會同行政會議已於 2006 年 10 月 27 日藉 2006 年第 234 號法律公告宣布作出了《安排指明(中國內地)(對所得避免雙重徵稅和防止偷漏稅)令》。為使第二議定書生效，行政長官會同行政會議已於 2008 年 4 月 15 日藉 2008 年第 89 號法律公告宣布作出了《安排指明(中國內地)(對所得避免雙重徵稅和防止偷漏稅)(第二議定書)令》。

4. 全面性安排對兩地的徵稅管轄權作出合理的劃分，以避免對同一項收入在兩地被重複徵稅。全面性安排的條款基本上參考了經濟合作與發展組織(以下簡稱“OECD”)和聯合國的稅收協定範本，加以適當調整以切合內地和香港的需要。在解釋和執行全面性安排的條款時，雙方會參考維也納條約法公約(1969)，OECD和聯合國範本所載對有關條款的註釋，和各自闡釋稅務法的原則。

安排與《稅務條例》的關係

5. 全面性安排是根據《稅務條例》第 49 條宣布施行，因此具有法律效力。而全面性安排與《稅務條例》(包括附屬法例)之間是彼此聯繫，相互補充。就全面性安排所涵蓋的範圍和項目，安排具有劃分雙方稅收管轄權的功能。稅收管轄權在具體劃分之後，雙方仍須根據各自的基本稅收法律，處理在課稅和徵稅上產生的問題，例如判定某項所得應否徵稅、計算應課稅額和稅款等。

6. 在處理安排與《稅務條例》不一致的問題時，安排應處於優先地位，以不違反安排的規定為準。香港遵循“孰優”原則，即以全面性安排或《稅務條例》何者更優惠為準。一個“孰優”的例子是，如果一名內地居民在香港從事受僱活動但不符合全面性安排第十四條的免稅規定(例如他的報酬是由香港僱主支付)，而他在有關年度到訪香港總共不超過 60 天，他在該年度仍可享有《稅務條例》下的免稅優惠。

7. 全面性安排生效之後，亦不應影響香港原有稅務上的優惠。現時本港廠商與內地機構簽訂合約進行來料加工，根據《稅務條例釋義及執行指引》第 21 號(1998 修訂版)第 13 至 19 段的說明，本港廠商的整體利潤的 50%可被視為源自境外的利潤，在香港獲豁免繳納利得稅。按 50:50 的比例來劃分利潤源自本港和境外的辦法在全面性安排生效後仍繼續適用於香港。但必須指出是按全面性安排的規定，香港企業可被視為在內地設立了常設機構，因此負有納稅義務。據悉內地會維持現行的徵稅辦法不變，但不排除日後可能改按全面性安排，對歸屬於該常設機構的利潤徵稅。

生效日期及適用的文本

8. 全面性安排已於 2006 年 12 月 8 日生效。全面性安排在內地適用於 2007 年 1 月 1 日或以後取得的所得；而在香港則適用於 2007 年 4 月 1 日或以後開始的課稅年度中取得的所得。換函在簽署當日即 2007 年 9 月 11 日已經生效，而第二議定書已於 2008 年 6 月 11 日生效。

9. 香港企業可以採用課稅年度終結日，即 3 月 31 日，或者課稅年度內的任何一日作為帳目結算日。而企業的“評稅基期”則是該課稅年度內的帳目結算日為止的一年。因此，2007/08 課稅年度的評稅基期最早可於 2006 年 4 月 2 日開始(即以 2006 年 4 月 2 日至 2007 年 4 月 1 日為 2007/08 課稅年度的評稅基期)，該評稅基期內取得的所得都可按全面性安排的規定處理。

10. 在香港，因實行雙語立法，所以在香港執行全面性安排時，英文文本和中文文本具同樣法律效力。另一方面，由於雙方簽訂全面性安排時只以中文寫成，因此當香港與內地商談如何執行全面性安排時，應以中文文本為準。

第一條 人的範圍

11. 由於全面性安排旨在避免在內地和香港雙重徵稅，因此只適用於一方或者同時為雙方居民的人。其中第四條第一款敘明“居民”一語在內地和香港的定義。

第二條 稅種範圍

12. 相對非全面性安排，全面性安排在香港適用的稅種範圍，加入了物業稅。全面性安排所適用的現行稅種，在香港是利得稅、薪俸稅和物業稅，不論是否按個人入息課稅徵收。在內地是個人所得稅和外商投資企業和外國企業所得稅，但由 2008 年開始根據第二議定書第一條，在內地是個人所得稅和企業所得稅。至於其他稅種(內地的營業稅就全面性安排第八條來說則除外，見下文第 67 段)，並不包括在全面性安排的範圍內。

13. 全面性安排適用於上述稅種的全部所得，包括對來自轉讓動產或不動產的收益徵收的稅收以及對資本增值徵收的稅收。換句話說，屬資本性質的收益亦包括在全面性安排之內，但徵稅與否仍須視乎各方的本地稅務法例。

14. 全面性安排亦適用於日後雙方徵收的屬於增加或代替現行稅種的相同或實質相似的稅收，和將來徵收而又屬於全面性安排第二條所指的任何其他稅收。

第三條 一般定義

15. 在全面性安排中，雙方就一些用語作明確定義。這樣有助雙方能更準確地解釋和執行安排。

16. 在全面性安排中，“人”一語具有廣泛的含義，包括個人、公司、信託、合夥和其他團體。

17. “企業”一語適用於所有形式的經營活動，而“經營”一語則包括專業性勞務活動和其他獨立性活動。“一方企業”和“另一方企業”的用語，分別指“一方居民經營的企業”和“另一方居民經營的企業”。所謂居民經營的企業，包括公司居民、個人居民、合夥居民和團體居民經營的企業。

18. 第三條第三款指明，一方在實施全面性安排時(例如按安排徵稅時)，對於未經安排明確定義的用語，除上下文另有解釋的以外，應具有當實施時該一方有關稅種的法律所規定的含義。

第四條 居民

19. 由於內地和香港的稅收制度不同，雙方就“一方居民”的定義並不相同。

20. 內地基本上採用 OECD 範本的條文為“內地居民”定義¹。但由於香港採用地域來源原則徵稅，即只就源自香港的收入徵

1 按全面性安排第四條第一款及第二議定書第二條的修訂，“一方居民”在內地，是指按照內地法律，由於住所、居所、成立地、實際管理機構所在地，或者其他類似的標準，在內地負有納稅義務的人。但是，該用語不包括僅由於來源於內地的所得，在內地負有納稅義務的人。

稅，任何人不會僅因其居民身分而須在香港負有納稅義務。因此，香港不適宜採納 OECD 範本的條文，而需要在全面性安排中詳細列出“香港居民”的定義，讓納稅人可根據其中的判定條件，確定其是否可享有安排的優惠待遇。必須注意的是，全面性安排中的“香港居民”的定義與《稅務條例》第 20AB 條所載“居港者”的定義，並不相同。《稅務條例》亦清楚指明“居港者”的定義只適用於“離岸基金”有關條款的釋義。

(一) 個人居民

21. 在香港，個人居民指：

- (1) 通常居於香港的個人；
- (2) 在有關課稅年度內在港逗留超過 180 天，或在連續兩個課稅年度(其中一個是有關的課稅年度)內，在港逗留超過 300 天的個人。

22. 一般來說，如果一個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，他會被視為“通常”居於香港。其他會被考慮的因素包括：他在港逗留天數；在港是否有一個固定居所；在外地是否擁有物業作居住用途；他主要在香港還是在外地居住等。

23. 在計算是否在香港“逗留超過 180 天／300 天”時，只要那人在有關的課稅年度內，在香港一次或多次逗留期間總共超過 180 天，或在兩個連續的課稅年度內(其中一個是有關的課稅年度)，在香港一次或多次逗留期間總共超過 300 天，他便會被視為香港居民。如果該人士也是第三國家的永久性居民，當他在內地投資或從事經營活動時，據悉，內地會執行該人士永久性居民所在國與中國間稅收協定的規定；如未簽有協定，則考慮執行國內法的規定。

24. 當一個人在全面性安排下同時成為雙方居民時，他的居民身分應依次按第四條第二款的規則判定如下：

- (1) 應認為是他有永久性住所所在一方的居民；如果在雙方同時有永久性住所，應認為是與他個人和經濟關係更密切(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無法確定，或他在任何一方都沒有永久性住所，應認為是他有習慣性居處所在一方的居民；
- (3) 如果他在雙方都有，或者都沒有習慣性居處，雙方主管當局應通過協商解決。

25. 同時為雙方居民的個人，但按上述規則被判定為香港居民的人，稅務當局在施行全面性安排的條款時，會按他的香港居民身分決定其應可享有的待遇。上文第 22 和 24 段所說的“永久性住所”是指個人所擁有或佔用，且具有永久性的住所。也就是說，該住所必須用作永久性居住的地方，並非只作短期停留之用。如果該人士在雙方同時備有永久性住所，則須查明哪一方與他的個人和經濟關係更為密切。須予考慮的因素包括：他的家庭和社會關係、職業、政治、文化和其他活動、營業地點、管理財產所在地等。這些因素都須作為一個整體查證，但應特別注意的是該人士的個人行為。

(二) 公司居民

26. 按第四條第一款第(二)項第 3 段，在香港成立為法團的公司，或在香港以外成立為法團而通常是在香港進行管理或控制的公司，均為香港居民。在香港成立為法團的公司包括按香港《公司條例》(第 32 章)成立的具法團地位的公司。

27. “通常是在香港進行管理或控制”的概念，相對普通法採納的“中央管理和控制”，其含意更為寬廣，因它不須“管理”和“控制”兩者兼備。“管理”是指公司對日常業務營運的管理，公司施行管理層決策等。“控制”是指最高層次的，對整體業務的控制，包括釐定業務的方針，制定策略性的政策，選擇業務的融資和檢討業務成績等。“控制”通常是由董事局施行的。換句話說，如果公司的業務通常是在香港管理或控制，包括日常業務營運的管理，或施行管理層決策，或制定管理層決策等是在香港進行，則該公司會被視為香港居民。事實上，一家公司的管理或控制是在多於一個地方進行的。只要該公司通常有在香港進行管理或控制，該公司便會被視為香港居民。如果一家外國銀行設在香港的分行是在香港進行管理的，香港會視該外國銀行為香港居民。內地則認為在判定一家外國銀行是否“通常是在香

港進行管理或控制”時，須以該銀行整體的管理或決策來衡量，不可單憑設在香港的分行通常是在香港進行管理或控制來決定。香港會就這點和內地繼續磋商，以期達致共識。

28. “通常管理或控制”的含意誠然較“中央管理和控制”為寬廣，但原則上一家公司的居民地必須是其真正經營或控制業務的所在地，並須按客觀事實來判定。會被考慮的因素包括該公司所經營業務的類別、運作模式、是否在香港有固定辦事處和聘用員工、和香港是否其制定政策的董事局的所在地等。

29. 如果按雙方的定義，某公司同時為雙方的居民時，其居民身分會按第四條第三款的規定判定，即該公司應是其實際管理機構所在一方的居民。

30. “實際管理機構所在地”是指就公司業務經營作出決策性、指導性的決定的地方。一般情況下，是公司最高層管理人員釐定公司方向、工作計劃的地方。一家公司在任何時候應只有一處進行實際管理的地方。

(三) “個人及公司以外”的居民

31. 第四條第一款第(二)項第4段指明根據香港的法律組成的其他人，或在香港以外組成而通常是在香港進行管理或控制的其他人，會被視作“香港居民”。而在香港，“合夥”亦是常見的模式。至於判定信託、合夥和其他團體是否通常是在香港進行管理或控制的原則，與判定公司居民的原則相同。

居民身分認證

32. 在執行全面性安排時，內地稅務機關可要求個人、公司或團體提供香港稅務局發出的香港居民證明文件。在實際執行上，內地稅務機關只就可能同時為雙方居民，或居民身分有需要查證的情況下，才須該個人、公司或團體提交香港稅務局為執行全面性安排而發出的香港居民證明文件。有關申請辦法和執行細則刊於稅務局網頁(www.ird.gov.hk)。

33. 稅務局收到有關申請後，會根據申報資料作出查證，如果符合香港居民的條件，即可發出居民身分證明書，一般需時二十一一個工作天。如果證據不足，稅務局會要求申請人提供更詳盡的資料。

34. 一般來說，在香港成立為法團的公司，只要出具商業登記冊內資料的摘錄的核證本或公司註冊證書(副本)，便可證明該公司是在香港成立的。申請商業登記冊內資料的摘錄的核證本，可在網上進行或親臨稅務局辦理。

35. 就自稱為內地居民的個案，如果不能從已有資料判定其為內地居民，稅務局會向該人發出信件，由該人轉交內地主管當局，為其發出居民身分證明書。不能提出證明的，不得享受全面性安排的優惠待遇。

第五條 常設機構

常設機構概念

36. 常設機構原則，可根據空間(固定的營業場所)、時間(連續或累計的日期)和職能(準備性或輔助性活動)三種概念來判定企業在一方的活動是否構成常設機構。第五條第一款概括地解釋了常設機構是指企業進行營業活動的固定場所，其規模和形式並沒有規限。能夠構成常設機構的場所，通常具有以下的條件：

- (1) 它必須是一個營業的場所。其中包括用於從事營業活動的所有房屋、場地、設備或設施，如機器設備，倉庫、攤位等，並且不論是企業自己擁有的，還是租用的。
- (2) 它必須是固定的，並且是長久性的地點。但在固定地點進行的營業活動若有暫時的間斷或停頓，並不影響這常設機構的存在。
- (3) 全部或部分的營業活動是透過該營業場所而進行的。

37. 第五條第二款作出了列舉性的解釋，而“常設機構”一語特別包括“管理場所；分支機構；辦事處；工廠；作業場所；礦場、油井或氣井、採石場或者其它開採自然資源的場所”。所謂“特別包括”旨在以幾個重點例子列舉屬於常設機構的場所，所以不會限制其他沒有被列舉的機構場所可按照概括性的定義而被判定為常設機構。此外，列舉中所說的“管理場所”是指代表企業負有部分管理職責的事務所或辦事處等管理場所，不同於第四條所指作為判定為香港居民的“通常是在港進行管理或控制”的準則、第二議定書生效之前作為判定為內地居民的“總機構”的準則、或解決同時為雙方居民的“實際管理機構”的準則。第五條第七款明確指出即使一方居民公司是控制或被控制於另一方居民公司或在該另一方進行營業的公司，都不能使任何一方公司成為另一方公司的常設機構。

建築工地、建築、裝配或安裝工程

38. 常設機構還包括“建築工地、建築、裝配或安裝工程、或者與其有關的監督管理活動，但僅以該工地、工程或活動連續六個月以上的為限”。根據《稅務條例》，承包香港境內的工程作業所得，原本是按地域來源的原則徵稅，時間因素不在考慮之列。但在簽署全面性安排之後，對內地企業在港承包工程作業的徵稅範圍，便受到作業時間的長短所規限。只有持續作業時間超逾六個月的工程作業，內地企業方會被視作在港設有常設機構，歸屬於該常設機構的利潤會按第七條(營業利潤)的規定在港徵稅(見下文第 55 至 66 段)。不超過六個月的，其利潤則不須在港徵稅。同樣地，香港企業在內地承包工程持續作業不超過六個月的，也不應被視為在內地設有常設機構而被內地徵稅。

39. 工程起止期間的計算，是以工程開始施工(包括一切準備活動)的那一天起至作業全部結束交付使用者那一天為止。如果期間涉及兩個年度的，應跨年度計算。如果就同一工地或同一工程連續承包兩個或以上的項目，應以第一個項目開始的一天至最後一個項目完成的一天計算連續期間，不能每個項目分別計算。同一工地或同一工程連續承包兩個或以上的項目，是指在商務關係和地理上可屬同一整體的項目。不同地區和非同一工程合約項目的，可分別計算連續期間。沒有超過上述六個月期限的項目，不會被視為設有常設機構，也不會因同一企業的其他項目構成設有常設機構而把其他未超過期限的項目包括在內。

40. 如果施工後，由於設備、材料未送達或季節氣候等原因致工程需要中途暫停作業(但並不是終止或結束作業)，人員和設備物資也未全部撤出，在這情況下，應持續計算期間而不能扣除中間停頓作業的天數。

41. 總承包商如果將部分承包的工程轉給其他分包商，而分包商施工的日期在前，應按第 39 段所述，自分包商開始施工的一天起至將完成的全部工程交付使用者的一天止計算整項工程的連續期間。這種計算方法不會影響分包商工程作業可以分開獨立計算其連續期間的做法。如果該分包商是內地企業，在港作業的連續期間沒有達到構成設有常設機構的期限，他／它可根據全面性安排獲豁免在港課稅。換轉該分包商是香港居民而在內地作業，他／它亦可根據全面性安排獲豁免在內地課稅。

企業提供勞務

42. 常設機構亦包括“一方企業直接或者通過僱員或者僱用的其它人員，在另一方為同一個項目或者相關聯的項目提供的勞務，包括諮詢勞務，僅以在任何十二個月中連續或累計超過六個月的為限”。諮詢勞務的範圍包括：

- (1) 對工程建設或企業現有生產設備或產品有關技術的改良、選擇或協助經營管理的改進等；
- (2) 投資項目可行性分析以及設計方案的選擇等。

43. 有關“在任何十二個月中連續或累計超過六個月”的計算，可從勞務合約期內的任何月份開始，凡是在任何 12 個月內，企業直接或者通過僱員或僱用的其他人員在另一方提供勞務連續或累計超過 6 個月的，即應視為在該另一方設有常設機構，歸屬於該常設機構的利潤會按第七條(營業利潤)的規定在該另一方徵稅(見下文第 55 至 66 段)。在判定內地企業提供勞務是否在香港構成常設機構時，會以企業直接(例如：經營獨資業務的東主)或者通過僱員或僱用的其他人員在香港停留連續或累計超過 6 個月(在任何 12 個月內)為準則。由於全面性安排對“月”未有定下明確定義，而聯合國範本註釋對有關係文亦沒有作進一步闡釋和沒有明確指引應如何計算 6 個月，內地和香港各自有不同的算法。內地認為由於條文的規定只提及以“月”為計算單位，執行時可以不考慮具體天數。內地對月的計算會按以下方

法處理：內地會以香港企業派其僱員為實施服務項目抵達內地的月份起直到完成服務項目，僱員最後離開的月份作為計算期間，在這期間如連續 30 天沒有僱員在內地從事服務活動，可扣除一個月。按這方法計算超過 6 個月的，即被視為在內地設有常設機構。對超過 12 個月的服務項目，應以僱員在項目總延續期間中任何抵達月份或離開月份推算的 12 個月為一個計算期間。香港方面則根據《釋義及通則條例》(第 1 章)視“月”為公曆月。按一般解釋，月(公曆月)，指連續兩個月的同一天之間的期間，或為期大約 30 天(以 365 天除以 12)，或為期 28 天或 4 周。香港認為在施行第五條第三款第(二)項時，“月”應理解為為期 30 天。因此在計算內地企業是否“於任何十二個月中連續或累計超過六個月”在香港提供勞務時，香港會考慮該內地企業在任何 12 個月內直接或透過其僱員在香港提供勞務的每一個時段(不論該時段的天數有多少)的累計天數，如果超過 180 天，該內地企業便會被視為在香港設有常設機構。由 2008 年 6 月 11 日起，根據第二議定書第三條，“六個月”的規定用“一百八十三天”代替。凡在任何 12 個月內，一方企業在另一方提供勞務連續或累計超過 183 天的，即應視為在另一方設有常設機構。有關過渡問題，內地和香港的看法一致，即 183 天的新規定適用於第二議定書生效之日後開始的服務活動，及為提供該項活動到香港從事工作的人員。生效之日前已到香港提供服務的仍然按全面性安排的“六個月”(即 180 天)的標準判定是否在香港構成常設機構。

第二議定書雖然沒有說明計算“一百八十三天”的方法，但雙方在執行有關規定時將會採用“身處當地天數”的方法。入境或出境的當天和在另一方停留的期間，不論每天停留時間多少或停留原因，均當一天計算。這處理方法是考慮到稅務當局是很難確定企業的僱員是否在某一天曾提供服務，而企業同樣地亦很難提供有關證明。

從事準備性或輔助性活動場所

44. 全面性安排中把一些純屬為本企業的經營進行準備性或輔助性質活動的固定場所排除在常設機構之外。因為這些場所雖然是企業營業的固定場所，但其活動僅是準備性或輔助性的，不起直接營利作用。

45. 第五條第四款所列舉各項不構成常設機構的為本企業進行準備性和輔助性活動的場所，包括下列各項：

- (1) 專為儲存、陳列或者交付本企業貨物或者商品的目的地而使用的設施；
- (2) 專為儲存、陳列或者交付的目的而保存本企業貨物或者商品的庫存；
- (3) 專為另一企業加工的目的而保存本企業貨物或者商品的庫存；
- (4) 專為本企業採購貨物或者商品，或者搜集信息的目的所設的固定營業場所；
- (5) 專為本企業進行其它準備性或輔助性活動的目的所設的固定營業場所；
- (6) 專為第(1)項至第(5)項活動的結合所設的固定營業場所，但這種結合所產生的該固定營業場所的全部活動應屬於準備性質或輔助性質。

46. 第五條第四款旨在清晰說明真正“代表辦事處”的含義。這類機構不會被視為常設機構而徵稅，但必須注意：

- (1) 服務的對象必須是專為本企業；
- (2) 其服務必須是不起直接營利的的作用，並不是利潤直接來源的活動；
- (3) 其職責只是提供一般支援性的服務，如該場所對本企業的分支機構負有若干監督管理或對經營業務負有管理職能，則其活動就不能算是單純輔助活動，而是進行經營活動的重要組成部分。這樣的場所應視為管理場所，而構成常設機構。

如果代表機構在另一方進行的活動超越了第五條第四款的免稅活動範圍，則會被視為常設機構，歸屬於該常設機構的利潤會按第七條(營業利潤)的規定在該另一方徵稅(見下文第 55 至 66 段)。

營業代理人

47. 第五條第五款明確指出，當一個非獨立代理人(即在一方企業控制和領導下進行活動的代理人)，經常代該企業在另一方進行活動，有權並經常行使這種權力以該企業的名義簽訂合約，該企業會被視為在另一方設有常設機構。在香港來說，如果一個非獨立代理人不是合約的最後簽署人，但代有關內地企業在香港參與細節談判，商定條文，稅務局也會視有關內地企業在香港設有常設機構。第五條第六款則敘明一方企業通過獨立代理人在另一方進行營業，而該獨立代理人是按其常規經營本身業務的，該企業不會被視為在該另一方設有常設機構。但如果該代理人的活動全部或幾乎全部代表該企業，則會失去其獨立代理人地位，會按其是否有簽約權限和其職責活動範圍等來判定該企業是否在該另一方設有常設機構。

第六條 不動產所得

48. “不動產所得”是指在沒有轉讓所有權的情況下，從使用不動產所獲得的收益。而從轉讓不動產獲得的收益，應按第十三條(財產收益)的規定處理。

49. 第六條第一款明確指出，一方居民從位於另一方的不動產取得的所得(包括農業或林業所得)，可以在該另一方徵稅。

50. 從不動產取得的所得，按第六條第三款的闡釋，可以是由擁有者直接使用取得，例如開辦農場、畜養牲畜；另外，也可以是由於出租或者任何其他形式的使用，而獲得的收益。

51. “不動產”的定義，是按財產所在地的一方的法律規定為準，以避免因兩地就“不動產”的解釋的差異有爭議。在香港，根據《釋義及通則條例》(第1章)，“不動產”指：

- (1) 土地，不論是否有水淹蓋；
- (2) 土地的任何產業、權利、權益或地役權；及
- (3) 附連在土地的物件或牢固於任何這類物件上的東西。

52. 除雙方各按己方法律對“不動產”作出定義外，第六條第二款特別聲明一些財產在任何情況下應屬於不動產。這些財產包括附屬於不動產的財產、農業和林業所使用的牲畜和設備、有關房地產的一般法律規定所適用的權利等。但不論在何種情況下，船舶和飛機都不能被視為不動產。

53. “附屬於不動產的財產”，不是指簡單的存放或連繫，而須是構成主體效益的組成部分，例如建築物的冷氣系統和升降機設備。

54. 第六條第一款和第三款的規定，也適用於企業取得的不動產收益。按上述規定，一方企業從位於另一方的不動產取得的收益，不論其在該另一方是否設有常設機構，或不論該不動產是否屬於該常設機構的，或有關收益是否通過該常設機構取得的，該另一方均有徵稅權。

第七條 營業利潤

徵稅權的劃分

55. 營業利潤是指企業通過經營活動所取得的利潤。按第七條第一款規定，一方企業的營業利潤應僅在該一方徵稅，即另一方不獲徵稅權，除非企業通過設在另一方的常設機構在該另一方進行營業，則該另一方可以對歸屬於該常設機構的營業利潤徵稅。

營業利潤的計算

56. 全面性安排沒有明確規限計算營業利潤的方法，只列出若干在計算利潤時應遵守的原則。在不違反該等原則的條件下，雙方可各自按當地的有關規例計算利潤。在香港，應課稅營業利潤是以企業根據一般認可會計原則所計算的利潤為基礎，再按《稅務條例》規定作出調整，得出應課稅利潤。

57. 全面性安排有關規定的原則，載於第七條的第二款和第三款。其中第二款要求把常設機構作為一個獨立企業看待，第三款則就扣除費用和處理收入方面作出規定。

58. 當設在另一方的常設機構與其總機構，或其所隸屬的企業的其他常設機構進行營業活動時，應按獨立企業之間在相同或類似業務的關係下以公平獨立交易原則(arm's length principle)所進行。該常設機構在這情況下所可能獲得的利潤，在各方應歸屬於該常設機構。有關轉讓定價(transfer pricing)和公平獨立交易原則(arm's length principle)詳情，可參閱稅務局發出的有關指引。

59. 在計算常設機構的利潤時，可以扣除因為產生有關利潤而招致(不論在任何地方)的費用，包括行政和一般管理費用，這亦包括合理地分擔總機構的管理費支出。如果有關支出可明確歸屬於常設機構，可直接扣除。否則，有關支出便需要作出攤分。攤分的方法，可以是按常設機構的營業額或毛利額佔企業全部營業額或毛利額的比例來計算。得出的有關費用會被當作是該常設機構實際所招致的費用，但有可能並不是該常設機構實際所支付的金額。

60. 常設機構與其總機構實屬同一個整體，常設機構不應對總機構的投資或服務另付報酬。第七條第三款特別指出下列三項在確定常設機構利潤時不獲扣除的項目，無論是支付給總機構或企業其他辦事處，除非有關支出是屬於償還代墊付的實際費用：

- (1) 由於使用專利或其他權利的特許權使用費、報酬或其他類似款項；
- (2) 就提供具體服務或管理的佣金；
- (3) 就借款所支付的利息，但如果企業本身為銀行的話，則屬例外，即有關利息支出可獲扣除。

61. 上述有關的規定，反之亦適用於常設機構的收入。即是總機構或企業其他辦事處支付給常設機構屬上述三項類別的收入，不會被計算為常設機構的利潤，除非有關收入是屬於償還代墊付的實際費用。但如果企業本身為銀行的話，有關利息收入則會被計算為常設機構的利潤。

其他計算利潤方法

62. 如果企業擬備的帳目，足以真實反映常設機構的經營狀況，則應按有關帳目計算歸屬於常設機構的利潤。但如果一方慣常採用按一定比例分配企業總利潤給其所屬各單位的方法，或是按其法律規定的其他方法，來確定常設機構的利潤的話，則企業可繼續沿用有關方法，條件是原採用的方法計算所得的利潤，應與第七條規定的原則一致。

63. 《稅務規則》第3條和第5條，分別就總辦事處設於香港以外的地方的銀行和其他人在香港所設的分行和分處，訂定其他釐定利潤的方法。這些方法通常只會在香港分行和分處的帳目未能正確披露該分行和分處產生或得自香港的真實利潤時才適用。

- (1) 第3條是採用香港分行的資產佔該銀行總資產的比例，作為分配該銀行的總利潤給香港分行的方法。在釐定該銀行的總利潤時，會就該銀行的帳目作出稅務調整，所須的調整是按假若該等利潤根據《稅務條例》須予全部課稅的調整的相類似。如果評稅主任認為前述的方法不合適時，則可評估該香港分行的利潤額。
- (2) 第5條則採用香港永久機構的營業額佔該企業總營業額的比例，作為分配該企業的總利潤給香港永久機構的方法。在釐定該企業的總利潤時，會就該企業的帳目作出稅務調整，所須的調整是按假若該等利潤根據《稅務條例》須予全部課稅的調整的相類似。如果評稅主任認為前述的方法不合適時，則可按香港的營業額中某個公平的百分率，計算得自香港的利潤額。

其他原則

64. 全面性安排第七條第五款規定，不應僅由於常設機構為企業採購貨物或商品，將利潤歸屬於該常設機構。其原因是在整體的營業活動中，採購的環節並未直接引起營利的作用。事實上，要從整筆營業利潤中，計算歸屬採購環節的利潤部分，亦十分困難。

65. 釐定屬於常設機構利潤時，除非有適當的和合適的理由需要變動外，每年均應採用相同的方法，尤其是不能純因使用其他方法而令稅負降低而作出改變。

66. “營業利潤”一詞，除了涵蓋從事經營活動取得的利潤外，也可包括其他類型的收入，例如不動產所得、股息、利息等，而安排就有關收入已訂下不同的徵稅原則。為了明確界定第七條條文與其他單獨項目條文之間的處理方法，第七條第七款說明利潤中如果包括其他各條單獨規定的所得項目時，第七條規定應不影響其他各條的規定。但須注意，部分其他條文載有條款，規定如果產生有關收入的財產與常設機構有實際聯繫時，則應採用第七條的規定。有關條文是第十條第四款、第十一條第五款、第十二條第四款和第二十條第二款。

第八條 海運、空運和陸運

67. 第八條明確規定了一方企業(即內地企業或香港企業)以船舶、飛機或陸運車輛經營海運、空運和陸運(不包括僅在另一方各地之間以船舶、飛機或陸運車輛經營的運輸)的收入和利潤，可在另一方豁免徵稅。在內地，豁免的稅種包括企業所得稅和營業稅。企業所得稅是按利潤計算，而營業稅則是按應稅業務收入計算，因此有關條文明確地把收入和利潤都包括在豁免徵稅範圍內。收入和利潤是指企業從事跨境海運、空運和陸運取得的收入和利潤。在另一方提供跨境海運、空運和陸運以外的服務所取得的收入和利潤，如通過設在該另一方的常設機構進行，則不會在該另一方獲得豁免徵稅。該條也適用於參加合夥經營、聯合經營或參加國際經營機構取得的收入和利潤。

海運

68. 根據第八條，香港航運企業經營的運輸業務收入應僅在香港徵稅，而施行該徵稅權是要依據《稅務條例》第 23B 條所規定的。例如，當企業被視為在香港以船舶擁有人身分經營業務時，在香港水域內以香港“註冊船舶”(按第 23B(12)條定義)裝運出海的有關運載收入並不包括在“有關款項”(按第 23B(12)條定義)內。這有關款項佔總航運收入的比例，是用來劃分全球總航運利潤以計算源自香港的航運利潤的。因此，香港航運企業

如以香港註冊船舶在香港水域內裝運出海的有關運載收入，仍然可獲豁免在港徵稅。

空運

69. 同樣地，香港空運企業的航空運輸業務收入應僅在香港徵稅。根據《稅務條例》第 23C 條，香港空運企業在香港裝運的有關運載、租機收入須包括在“有關款項”(按第 23C(5)條定義)內，並按照其佔總收入的比例劃分全球總空運利潤，而計算出源自香港的空運利潤。此外，根據第 23C(2A)條，如果香港空運企業的運載、租機等收入根據全面性安排在內地獲得豁免徵稅，則該企業在內地裝運的有關收入亦須包括在有關款項之內計算利潤，在香港徵收利得稅。

陸運

70. 第八條規定亦適用於香港企業以陸運車輛經營的陸路運輸業務。陸路運輸業務是根據《稅務條例》第 14 條徵稅，即任何人士在香港經營陸路運輸業務，而從該業務產生或得自香港的利潤，須在香港徵稅。

71. 根據第八條，香港陸運企業只須在香港徵稅；在內地，則可獲得豁免企業所得稅和營業稅。同樣地，內地陸運企業從香港運載回內地的收入，也會獲得豁免香港的利得稅。

72. 內地和香港兩地的跨境陸路運輸業務很多時採用合作企業方式運作，即港方以車輛或資金投資於合作企業，而內地則提供辦證、申領牌照、完稅和其他企業管理服務。通常由香港出發的貨載由港方企業負責接載，而由內地出發的貨載則由內地企業負責接載。間中亦有港方的企業與客人訂約，負責接載去程和回程的貨載。這類合作企業應視為雙方居民聯合經營的跨境運輸業務，在經營中各自取得的利潤，根據第八條第二款的規定，在另一方可獲免稅，但應在各自為居民的一方按有關的稅例徵稅。

第九條 聯屬企業

73. 跨境集團為了降低集團的整體稅務負擔，可能會通過改變商品作價或業務收費的手法(即調整轉讓定價方法)，把集團內一家企業從跨境活動應該取得的利潤，轉移到集團另一家的企業中。第九條就聯屬企業間的交易，訂下公平獨立交易的原則(arm's length principle)。如果企業沒有遵守的話，該條容許稅務當局對利潤作出調整。

調整一方企業的利潤

74. 第九條第一款規定，在下述兩種不同的情況下，如果兩個企業之間的商業或財務關係，不同於獨立企業之間的關係，致使本應由其中一個企業取得，但由於這些情況而沒有取得的利潤，可以計入該企業的利潤，並據以徵稅。該兩種情況是：

- (1) 一方企業直接或者間接參與另一方企業的管理、控制或資本；
- (2) 同一人直接或者間接參與一方企業和另一方企業的管理、控制或資本。

就另一方企業的利潤作適當的調整

75. 如果一方將另一方已徵稅的企業利潤，按第九條第一款的規定，計入該一方企業的利潤並加以徵稅時，按其中第二款的規定，該另一方應對這部分利潤的稅額作出適當的調整。

76. 在香港來說，“適當的調整”是指：如稅務局完全同意內地的計算的情況下，香港的企業便可獲得全數的調整；如稅務局同意一個較內地計算為少的數額，香港的企業會獲得該較少金額的調整；如稅務局不同意內地所作的調整，則不會給予任何調整。如有必要，內地和香港主管當局會就須調整的數額共同協商。

77. 香港企業可根據第二十三條協商程序的條文，以未獲得合乎安排的規定待遇為理由，把個案提交香港稅務局，雙方的主管當局便會進行協商解決。但有關個案必須在不符安排規定的徵稅措施第一次通知的那天起計三年內提出。

78. 有關“聯屬企業”條款所衍生轉讓定價(transfer pricing)的問題，由於議題複雜，稅務局會另行發出《稅務條例釋義及執行指引》，就申索時限、適當調整所須考慮因素、和稅務調整方法等，提供資料和指導。

投資所得—股息、利息、特許權使用費

79. 從投資活動取得的所得，屬於間接性或被動性的所得，有別於從直接經營活動取得的利潤。因此，全面性安排就投資所得(包括股息、利息、特許權使用費)採用了不同於營業利潤的徵稅原則。

80. 營業利潤的徵稅原則，是一方企業通過設在另一方的常設機構在該另一方進行營業，歸屬於該常設機構的營業利潤，才可以在該另一方徵稅。但對於投資所得，則可以在來源地所在一方沒有設立常設機構的情況下，來源地所在一方仍有徵稅權。

81. 雖說來源地一方擁有徵稅權，但居民地一方的徵稅權卻不受影響。換句話說，居民地和來源地雙方同時擁有對投資所得的徵稅權(居民地一方須對被雙重徵稅的所得給予稅收抵免，詳情見下文第 128 至 140 段)。但在來源地一方，全面性安排中的有關係文特別聲明是要按照該一方的法律徵稅，即如果該一方法律就投資所得給予稅務優惠或有特定的徵稅方式，全面性安排不影響有關當地法律的施行。另外，全面性安排中的有關係文就來源地一方的徵稅稅率有所限制，即儘管來源地一方的當地法律另有規定，就另一方居民(符合下述條件的“受益所有人”)所收取的投資所得被徵收的稅款，不得超過全面性安排所列明的稅負。

82. 來源地實行限制稅率徵稅，必須符合一個條件，就是投資所得的受益所有人為另一方的居民。“受益所有人”，可以是個人、公司或信託等，是指實質收取利益，對該利益擁有全權支配的人。舉例說，如果收取投資所得的是單位信託，“受益所有人”是指單位信託本身，而不是該單位信託的個別受益人。如果收取投資所得的人並未實質擁有該投資所得的經濟利益，而只是以代理人或被提名人的身分收取有關投資所得，其後須按合

約或法例規定全數轉付實質收取利益的人，則這些代理人和被提名人不會被視為有關投資所得的“受益所有人”。換句話說，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”並非是另一方的居民，來源地一方不須以限制稅率徵稅。

83. 反之，只要“受益所有人”是另一方的居民，不論其代理人或被提名人在收取有關投資所得時，是否該另一方的居民，來源地均須就有關投資所得實行限制稅率徵稅。

第十條 股息

84. 第十條第一款規定，一方居民公司支付給另一方居民的股息，可以在該另一方徵稅，這是說居民地一方擁有徵稅權。“支付”一詞的含義，並不僅限於實際付款，應包括按合約或慣常做法，履行將款項交予股東自由處理的義務。

85. 第十條第二款容許支付股息的公司是其居民的一方，即來源地一方，按照該一方法律徵稅。就股息的限制稅率分兩檔：

- (1) 如果受益所有人是一家公司，並直接擁有支付股息公司至少 25% 的資本，所徵稅款不應超過股息總額的 5%；
- (2) 在其他情況下，所徵稅款不應超過股息總額的 10%。

86. 由於股息在香港無須徵稅，因此限制稅率在香港並不適用。第十條第二款說明對股息實施限制稅率徵稅，不應影響對該公司就支付股息的利潤所徵收的利潤稅。

87. 第十條第三款就“股息”一詞作出定義，除了廣泛指“從股份或者非債權關係分享利潤的權利取得的所得”外，還包括“按照分配利潤的公司是其居民的一方的法律，視同股份所得同樣徵稅的其它公司權利取得的所得”。第一點清楚指出有關所得必須源自擁有公司股權而非債權。第二點則把定義繫於支付股息公司為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，通過設在該另一方的常設機構進行營業，據以支付股息的股份與該常設機構有實際聯繫的，須按第七條(營業利潤)的條文處理。

89. 第十條第五款，進一步就股息的徵稅範圍，明確規定一方居民公司所派發的股息，或未分配的利潤，另一方均不能徵收任何稅收，即使據以支付股息或未分配的利潤是源自該另一方的利潤或所得。例如：香港居民公司通過設在內地的常設機構進行營業，並獲得利潤，有關利潤會按第七條(營業利潤)在內地徵稅。當該公司就所獲得的利潤派發股息時，內地不得就該股息徵稅，除非股息是派發給內地的居民，或設在內地的常設機構而據以支付股息的股份與該常設機構有實際聯繫的。

第十一條 利息

90. 第十一條第一款和第二款徵稅原則，與第十條第一款和第二款相同。不同的是，判定來源地會按“利息發生的一方”為標準。根據第十一條第六款的定義，如支付利息的人為一方政府、地方當局或一方居民，該一方應被視為“利息發生的一方”。然而，當支付利息的人，在一方設有常設機構，而支付該利息的債務與該常設機構是有聯繫的，並由其負擔利息，有關利息會被認為發生於該常設機構所在的一方。簡單來說，利息的來源地是實際負擔該利息的支付者的所在地。

91. 就來源地一方實行限制稅率徵稅，利息的限制稅率實質分兩檔：

- (1) 除下述的情況外，所徵稅款不應超過利息總額的7%；
- (2) 為另一方政府或由雙方主管當局認同的機構取得的利息，來源地一方會豁免徵稅。(現時，雙方主管當局認同的機構在內地是指“國家開發銀行”、“中國進出口銀行”和“中國農業發展銀行”，及由2007年9月11日開始亦指“全國社會保障基金理事會”和“中國出口信用保險公司”；在香港是指“香港金融管理局”。)

92. 第十一條第四款就“利息”作出的定義，以“從各種債權取得的所得，不論其有無抵押擔保或者是否有權分享債務人的利潤”為基礎，即利息必須是限於以債權關係取得的所得。定義又特別指明利息包括“從公債、債券或者信用債券取得的所得，包括其溢價和獎金”。一般來說，債券訂購者付給發債機構與其從該機構取回的差額，屬債券的利息。至於因為延期付款所支付的罰款，不會被視為利息。

93. 如果利息受益所有人是一方政府、地方當局或一方居民，在利息發生的另一方，通過設在該另一方的常設機構進行營業，據以支付該利息的債權與該常設機構有實際聯繫的，有關條文則不適用，即不會按第十一條第一款、第二款和第三款徵稅，而是根據第七條(營業利潤)的條文處理。

94. 如果第十一條第七款所述的情況適用，則第十一條的應用會受到限制。該情況是：支付利息的人與受益所有人之間，或者他們與其他人之間有特殊關係，以致支付的利息數額不論何種原因超出沒有上述關係時所能同意的數額。在這情況下，第十一條的規定只適用於後來提及的數額。超出的部分，可按各方的法律徵稅，但必須注意安排的其他規定。

95. 現時，香港只就在香港經營業務而得自香港的利息徵稅。因此，就發生於香港的利息來說，限制稅率的條文並不適用。

第十二條 特許權使用費

96. 第十二條的各項條款和判定來源地的標準，與第十一條相同。至於限制稅率，則一律定為特許權使用費總額的7%。

97. 載於第十二條第三款的“特許權使用費”定義，已涵蓋《稅務條例》第15(1)(a)、15(1)(b)、15(1)(ba)和15(1)(d)條。

98. 內地居民收取源於香港的特許權使用費，因《稅務條例》第15(1)(a)、15(1)(b)和15(1)(ba)條而須按第21A(1)(b)條繳交下述稅款：

- (1) 法團
以收入總額的 30%按 17.5%(2007/08 年度的稅率是 17.5%)徵稅，即收入總額的 5.25%；
- (2) 法團以外的其他人
以收入總額的 30%按 16%(2007/08 年度的稅率是 16%)徵稅，即收入總額的 4.8%。

全面性安排實施後，由於適用限制稅率的 7%比上述為高，內地居民從香港所取得的特許權使用費的徵稅，會不受全面性安排影響，仍只須按《稅務條例》的實際稅率(即 5.25%或 4.8%)徵稅。但如果內地居民所收取源於香港的特許權使用費，涉及利用《稅務條例》第 21A 條作為避稅計劃，則全面性安排不會損害香港施行其關於規避繳稅的法律和措施的權利(見下文第 158 段)。

99. 如果內地居民收取源於香港的特許權使用費，是因《稅務條例》第 15(1)(d)條所述情況(例如因有人在香港使用或有權使用工業、商業、科學設備而收取租賃費)，該內地居民的徵稅將受全面性安排影響如下：

[例一]

A 公司是內地居民，在 2007 年 4 月 1 日至 2008 年 3 月 31 日收取源於香港的特許權使用費 900,000 元，而在按《稅務條例》扣除支出費用和有關設備的折舊免稅額後，其應評稅利潤是 500,000 元，以 17.5%(2007/08 年度的稅率是 17.5%)徵稅，其應繳稅款為 87,500 元(即收入總額的 9.7%)。

由於全面性安排所列明的限制稅率為特許權使用費總額的 7%(即 900,000 元 x 7%)，A 公司的應繳稅款會下調至 63,000 元。

[例二]

如果上述例子的應評稅利潤在扣除支出費用和有關設備的折舊免稅額後是 300,000 元，以 17.5%(2007/08 年度的稅率是 17.5%)徵稅，A 公司的應繳稅款為 52,500 元(即收入總額的 5.8%)。

由於全面性安排所列明的限制稅率為特許權使用費總額的7%，A公司的應繳稅款52,500元，維持不變，不受全面性安排影響。

100. 如果特許權使用費受益所有人是一方政府、地方當局或一方居民，在特許權使用費發生的另一方，通過設在該另一方的常設機構進行營業，據以支付該特許權使用費權利或財產與該常設機構有實際聯繫的，第十二條則不適用，即不會按第十二條第一款和第二款徵稅，而是適用第七條(營業利潤)。換句話說，如果上述收取特許權使用費的內地居民，在香港設有常設機構，而據以支付該特許權使用費的權利與該常設機構有實際聯繫的，特許權使用費會計算為該常設機構的利潤，按第七條(營業利潤)的規定在香港徵稅。第十二條的限制稅率則不適用。

第十三條 財產收益

101. 第十三條是就轉讓財產所獲得的收益劃分徵稅權。必須注意的是，第十三條對財產收益的性質不予區別。因此，財產收益是包括屬資本性質的收益和屬生意性質的收益(投機所得)。

102. 第十三條第一款是關於一方居民轉讓位於另一方的不動產的收益。第十三條第二款是關於轉讓一方企業在另一方的常設機構營業財產部分的動產(包括轉讓常設機構)的收益。兩項條文都允許另一方徵稅。這與第六條(不動產所得)和第七條(營業利潤)的劃分徵稅權原則相同。“動產”是指不動產以外的各類財產，包括無形財產，如商譽。

103. 一方企業轉讓從事海運、空運和陸運的船舶、飛機或陸運車輛，或者轉讓屬於經營有關船舶、飛機或陸運車輛的動產取得的收益，按第十三條第三款的規定，應僅在該一方徵稅。這原則與第八條(海運、空運和陸運)的劃分徵稅權原則一致。

104. 第十三條第四款和第五款就轉讓股份取得的收益作出規定。

105. 根據第十三條第四款，如果一家公司的財產主要直接或者間接由位於一方的不動產所組成，則轉讓該公司的股份獲得的收益，可以在不動產所在的一方徵稅。在界定公司的財產是

否“主要”由不動產組成時，雙方均會按全面性安排議定書第二段規定，採用 50% 為指標。假如不動產的價值不少於公司總財產的價值的 50%，該公司的財產便會被視為主要由不動產所組成。而在計算公司的總財產的價值時，不會扣除公司的債項，包括抵押該不動產的負債。在對公司財產價值 50% 以上(含 50%) 為不動產的時點理解上雙方尚有分歧。香港的理解為在股份轉讓時公司財產價值的 50% 以上(含 50%) 為不動產，內地理解為在股份持有人持有公司股份期間，該公司曾經擁有財產價值的 50% 以上(含 50%) 為不動產。國家稅務總局與香港稅務局磋商之後簽訂第二議定書，為全面性安排定下“曾經擁有”的具體時限為“三年”；在第二議定書生效之前轉讓的股份，不受此限。國家稅務總局雖然未能接受香港的觀點，但為“曾經擁有”設定具體時限，已較總局之前的觀點明確。香港會就這點和內地繼續磋商。

106. 第二議定書生效之前，在計算財產的價值時，香港會以轉讓股份時的價值為準；內地則會按歷史成本價計算。在一般情況下，香港稅務局會接納被轉讓股份公司股份轉讓前最近一期經審計的財務報告，再補充以直至股份轉讓日止的財務帳目(可以是未審核的)，作為計算財產在轉讓時的價值的基礎。在內地方面，目前對財產價值是以歷史成本價計算，但國家稅務總局同意即使雙方的計算基礎不同，如果按一方計算符合徵稅條件並予以徵稅，而另一方亦須徵稅，則居民地一方應給予抵免。在 2008 年 6 月 11 日(即第二議定書生效之日)或以後轉讓的股份，雙方會按轉讓股份之前三年內任何一個納稅年度年終時的帳面資料計算財產的價值。以帳面資料計算一般是指根據會計準則計算財產價值，即包括正常的財產升值評估及折舊。新規定的計算方法可參考以下示例：

[例三]

內地居民王先生於 2004 年 5 月 1 日買入 B 公司的股份。B 公司的年終結帳日是 12 月 31 日。根據納稅年度年終時的帳面資料，B 公司擁有香港不動產的帳面價值佔公司總財產價值的百分比如下：

(a) 2004 年，佔 60%；

(b) 2005 年，佔 40%；

(c) 2006 年，佔 40%；

(d) 2007 年，佔 40%。

王先生於 2008 年 6 月 23 日轉讓 B 公司的股份，取得收益。

由於王先生在 2008 年 6 月 23 日轉讓 B 公司的股份時，第二議定書已生效，因此會按轉讓股份之前三年內每個納稅年度年終時的帳面資料來計算 B 公司的財產是不是“主要”由不動產組成。根據 2005 年至 2007 年的年終帳面資料，不動產只佔公司總財產價值的 40%，B 公司的財產不是“主要”由不動產組成。王先生轉讓 B 公司的股份取得的收益，根據全面性安排第十三條第四款香港沒有徵稅權。

在香港納稅年度應理解為每年 4 月 1 日至翌年 3 月 31 日之年度。原則上 B 公司需要提供 2005 年至 2007 年每年截至 3 月底的帳目，但香港稅務局會彈性處理，一般可接受有關公司年終結算日的帳目(避稅安排除外)。

107. 第二議定書生效之前，轉讓第十三條第四款所述以外的任何股份取得的收益，而該項股份相當於一方居民公司不少於 25% 的股權，按第十三條第五款的規定，可以在該一方徵稅。香港方面理解“該項股份”是指轉讓交易中所涉及的股份，而不是轉讓者所擁有該公司的股份總數，或曾經擁有該公司的股份總數。換句話說，只有在轉讓的股份不少於 25% 股權的情況下，所取得的收益才可在該一方徵稅。內地對規定中“25%”理解為曾經擁有公司 25% 以上(含 25%)的股份。即香港居民如果曾經擁有內地公司 25% 以上(含 25%)的股份，當他／它將該股份全部或部分轉讓並取得收益時，內地擁有徵稅權。經國家稅務總局與香港稅務局磋商之後，雙方現同意“25%”是指轉讓者所擁有的股份，而第二議定書為全面性安排定下“十二個月”的具體時限以判定轉讓者是否“曾經擁有”至少 25% 的股份，但在第二議定書生效(即 2008 年 6 月 11 日)之前的轉讓行為，不受此限。根據第二議定書第五條，一方居民轉讓其在另一方居民公司資本中的股份取得的收益，如果該收益人在轉讓行為前的十二個月內，曾經直接或間接參與該公司至少 25% 的資本，可以在該另一方徵稅。

[例四]

內地居民張先生於2006年4月1日買入一間香港公司C公司35%的股份。張先生分別於2007年5月1日及2008年6月23日轉讓C公司25%及10%的股份，而取得收益。

即使全面性安排第十三條第一至四款並不適用，但根據第十三條第五款，張先生於2007年5月1日(第二議定書尚未生效)轉讓C公司25%的股份而取得的收益，香港擁有徵稅權。香港雖然有徵稅權，但是否徵稅還要看其他因素，如是否屬資本性質的收入或屬生意性質的收益。

但是，張先生2008年6月23日轉讓C公司10%的股份時，第二議定書已經生效，張先生在轉讓行為前的十二個月內，曾經直接或間接參與C公司少於25%的資本，按第五款新規定張先生第二次轉讓股份而取得的收益香港不可以徵稅。

108. 轉讓第十三條第一至五款所述財產以外的其他財產取得的收益，應僅在轉讓者為其居民的一方徵稅。

第十四條 受僱所得

109. 第十四條第一款規定，一方居民因受僱取得的薪金、工資和其他類似報酬，除在另一方從事受僱的活動以外，應僅在該一方徵稅。在另一方從事受僱的活動取得的報酬，可以在該另一方徵稅。但一方居民在另一方從事受僱活動取得的報酬，同時符合下列三個條件的，該另一方應予免稅：

- (1) 收款人在有關納稅年度開始或終了的任何十二個月中在另一方停留連續或累計不超過183天；
- (2) 該項報酬由並非該另一方居民的僱主支付或代表該僱主支付；

- (3) 該項報酬不是由僱主設在另一方的常設機構所負擔。

此外，第十四條第三款規定，在一方企業經營海運、空運和陸運的船舶、飛機或陸運車輛上從事受僱的活動取得的報酬，應僅在該一方徵稅。

“停留期不超過 183 天”的免稅規定

110. 按第十四條第二款第(一)項的規定，一方居民在另一方從事受僱活動，須在有關納稅年度開始或終了的任何十二個月中在該另一方停留連續或累計不超過 183 天，方符合其中一個免稅條件。“有關納稅年度開始或終了的任何十二個月中”的含義，一是不限年度，可以跨年度連續或累計計算其停留天數，二是可以移動計算。所說的十二個月可以在有關納稅年度的任何一日開始或終了。內地的納稅年度是曆年制；而香港的納稅年度(即課稅年度)則指自 4 月 1 日起至次年 3 月 31 日止的期間。

111. 以香港 2008/09 課稅年度為例，按跨年度和移動方法計算，需要考慮的期間是從 2007 年 4 月 2 日起至 2010 年 3 月 30 日止。如果一名內地居民在上述期間的任何十二個月內均沒有在香港停留超過 183 天，他在 2008/09 課稅年度便符合“停留期不超過 183 天”的免稅規定。反之，如果他在上述期間的任何十二個月內在港停留超過 183 天，便須就在港從事受僱活動的所得繳交香港薪俸稅。

112. 在全面性安排第十四條開始施行的年度(內地指 2007 年度，香港指 2007/08 課稅年度)，內地對香港居民在內地的停留期間只會從 2007 年 1 月 1 日起開始計算，而香港對內地居民在香港的停留期間則只會從 2007 年 4 月 1 日起開始計算。換句話說，在第十四條適用的第一年，內地所指的任何十二個月是 2007 年 1 月 1 日至 2007 年 12 月 31 日期間的任何一天開始計算的十二個月；在香港則指從 2007 年 4 月 1 日至 2008 年 3 月 31 日期間任何一天開始計算的十二個月。

113. 計算在另一方停留期間是否超過 183 天時，會採用“身處當地天數”的方法。入境或出境的當天和在另一方停留的期間，不論每天停留時間多少或停留原因，均當一天計算。

兩地跨境工作的香港居民

114. 在兩地均有提供服務的香港居民，他在兩地的稅務處理如下：

(1) 香港稅負

- 從事香港受僱工作所得的入息，不論是由香港僱主或內地機構支付，須全數包括在應評稅入息內。不過，如果他在內地已就在內地履行職務所得的入息繳付個人所得稅，可根據《稅務條例》第 8(1A)(c)條，申請該部分入息豁免徵稅，或選擇根據全面性安排第二十一條，申請稅收抵免。他可在填寫有關課稅年度的香港報稅表時，作出申請，並提供完稅證明。一般來說，申請入息豁免徵稅較申請稅收抵免可得到更多的稅務寬減。香港居民就其受僱所得在香港申報並繳納薪俸稅，但其後如果全部或部分所得因在內地從事受僱活動而須在內地繳納個人所得稅，他可根據《稅務條例》第 70A 條更正以前申報的資料，而按第 8(1A)(c)條的豁免條件，重新計算應課稅收入和應納稅款。
- 從事內地或海外受僱工作所得的入息，不論是由內地機構或海外僱主支付，如果在有關課稅年度到訪香港超過 60 天兼有提供服務，均須按在香港停留天數計算應評稅入息額。

(2) 內地稅負

- 受僱只在內地執行職務的香港居民，回港時無須提供任何服務，他就該受僱工作所得入息，不論是由內地機構或境外僱主(包括香港僱主)支付或負擔，均屬在內地提供服務所獲得的入息，除非他符合上文第 109 段所述的三個條件，否則須全數在內地徵稅。
- 受僱在兩地提供服務的香港居民，在內地停留連續或累計不超過 183 天，他所得的入息，只須就內地機構支付或負擔的部分計算應繳稅

款後，再按在內地停留天數計算應納稅額向內地繳款。境外僱主(包括香港僱主)支付的部分，則無須繳稅。

- 受僱在兩地提供服務的香港居民，在內地停留連續或累計超過 183 天，他從內地機構和境外僱主(包括香港僱主)收得的入息，須按全數計算應繳稅款後，再按在內地停留天數計算應納稅額向內地繳款。

(3) 計算稅額的停留天數

- 計算稅額時，每段停留期間的停留天數會採用“身處當地天數”減去 1 天的方法處理，然後累計相應納稅期間的停留天數。
- 內地與香港因地理環境接近，納稅人可能於同一天內往返並在兩地均提供服務，在這情況下，不適宜採用“身處當地天數”減去 1 天的方法徵稅；但如果兩地按“身處當地天數”徵稅，則會出現嚴重雙重徵稅。因此國家稅務總局和香港稅務局已取得共識，如果同一天往返兩地，而在兩地均有提供服務，則按半天計算。但如果同一天往返兩地而只有在內地或香港提供服務，則應算是在內地或香港停留 1 天。

第十五條 董事費

115. 第十五條規定，一方居民作為另一方居民公司的董事會成員取得的董事費和其它類似款項，可以在該另一方徵稅。換句話說，兩地居民擔任公司董事而收取的董事費，公司居民地一方有徵稅權，不須考慮該董事在兩地停留的天數和實際執行職務所在地。因此，香港居民擔任內地公司董事而收取的董事費，應全數在內地繳納個人所得稅；同樣地，內地居民擔任香港公司董事而收取的董事費，應全數在香港繳納薪俸稅。“董事費和其它類似款項”包括非以金錢提供的薪酬福利(如股份認購權、提供居所或汽車、醫療或人壽保險、以及會籍等福利)，但

不包括董事兼任其他職務(如職員、顧問等)取得的工資、薪金和其他報酬。該等報酬須按第十四條(如屬受僱所得)和第七條(如屬營業利潤)處理。

第十六條 藝術家和運動員

116. 第十六條第一款規定，一方居民作為表演家、音樂家或運動員，在另一方從事其個人活動取得的所得，可以在該另一方徵稅。通常兩地的戲劇藝術家、音樂家或者運動員到另一方從事其個人表演活動，他們的停留期間會比較短，一般不會超過 183 天，但他們的收入可能相當高。因此，第十六條第一款規定有關的收入，是按所得來源地徵稅。另外，第十六條第二款亦有規定，藝術家和運動員從事活動取得的收入，不論收入最終由其個人享有或是歸屬於其他人士(包括公司或法人團體)，都在活動進行的一方徵稅。這樣可確保由表演家、運動員等從事其個人活動所得的全部收入都可以由活動進行所在地的一方徵稅。

第十七條 退休金

117. 對一方居民因以前的僱傭關係而取得的退休金和其他類似報酬，第十七條提出了不同於一般受僱所得的徵稅原則。“退休金和其它類似報酬”包括因以前受僱而取得的年金、離職時或之後收取一筆過代替退休金的款項、折算退休金而收取的款項、以及由遺孀和孤兒領取的退休金。但第十七條不適用於離職或終止合約時收取的整筆付款，有關款項屬於受僱所得，應適用第十四條對受僱所得的徵稅規定。

118. 根據第十七條第一款的規定，除了政府職員的退休金應按第十八條第二款的規定徵稅以外，都應由退休金取得者為其居民的一方徵稅。但第十七條第二款亦說明，雖有第一款的規定，從以下退休金計劃支付的退休金和其他類似款項，應僅在實施計劃的一方徵稅：

- (1) 一方政府或地方當局作為社會保障制度一部分而推行的公共計劃；
- (2) 可讓個別人士參與以確保取得退休福利的安排，且該等安排是按照一方法律為稅務目的而獲認可的。

119. 根據第十七條第二款的規定，從內地作為社會保障制度一部分而推行的公共計劃支付的退休金和其他類似款項，應僅在內地徵稅；而從香港“認可退休計劃”支付的退休金和其他類似款項，則只在香港徵稅。在香港，“認可退休計劃”是指“認可職業退休計劃”和“強制性公積金計劃”。

第十八條 政府服務

120. 第十八條的原則是，一方政府對履行政府職責向其提供服務的個人所支付的報酬和退休金(該個人是另一方居民及在該另一方提供服務的除外)，應僅在該一方徵稅。

121. 第十八條共有三款。第一款適用於退休金以外的報酬。其中第(一)項，是表明一方政府或地方當局對履行政府職責向其提供服務的個人所支付的工資薪金，應僅在該一方徵稅。第(二)項是第(一)項的例外，即一方政府或地方當局對履行政府職責向其在另一方提供服務的個人所支付的工資薪金，如果該個人是該另一方居民，並且不是僅由於提供該項服務而成為該另一方居民，在這情況下，該項報酬應僅在該另一方徵稅。第(二)項所說“不是僅由於提供該項服務而成為該另一方的居民”是指該個人原本就是該另一方居民，不是僅由於受聘為一方政府或地方當局在該另一方提供服務，而成為該另一方居民。

122. 例如香港政府聘請香港居民，並派遣他們在駐北京辦事處工作，他們所收取的薪酬，只會在香港徵稅。如果香港政府聘請內地居民在北京辦事處工作，他們所收取的薪酬只會在內地徵稅。又例如中央人民政府聘請內地居民，並派遣他們在駐港辦事處工作，他們所收取的薪酬，只會在內地徵稅。如果中央人民政府聘請香港居民在駐港辦事處工作，該員工所收取的薪酬，只會在香港徵稅。

123. 第十八條第二款適用於退休金，徵稅原則與第一款相同。其中第(一)項所說“或者從其建立的或作為僱主給付的基金中支付”，是表明該項退休金包括一方政府或地方當局直接支付的，也包括該一方政府或地方當局從其建立的基金或作為僱主給付的基金支付的情況。第(二)項是第(一)項的例外，即上文第121段所述第一款第(二)項的情況。

124. 第十八條第三款，說明第一款和第二款的规定，不適用於為一方政府或地方當局從事的業務提供服務取得的報酬和退休金。對於為一方政府或地方當局從事的業務提供服務取得的報酬和退休金：屬於工資薪金的，應適用第十四條對受僱所得的徵稅規定；屬於董事費和其他類似報酬的，應適用第十五條對董事費的徵稅規定；藝術家和運動員的報酬，應適用第十六條的规定；退休金應適用第十七條的规定。

第十九條 學生

125. 為了培養人才和照顧學生的生活，第十九條對學生所得提供有限度的免稅。第十九條規定，“學生是、或者在緊接前往一方之前曾是另一方居民，僅由於接受教育的目的，停留在該一方，對其為了維持生活、接受教育的目的收到的來源於該一方以外的款項，該一方應免予徵稅”。其中所說“收到的來源於該一方以外的款項”，應包括從該一方以外收到的學費、助學金和獎學金。

第二十條 其它所得

126. 第二十條是參照聯合國範本寫成的。條文規定一方居民取得的各項所得，不論在什麼地方發生，凡在全面性安排中未有作規定的，應僅在該一方徵稅。然而，如果該等所得是源於另一方的，該另一方亦可徵稅。

127. 第二十條亦規定除第六條第二款規定的不動產所得以外的其他所得，如果收款人為一方居民，通過設在另一方的常設機構在該另一方進行營業，據以支付所得的權利或財產與該常設機構有實際聯繫的，有關收入須按第七條(營業利潤)處理。

第二十一條 消除雙重徵稅方法

128. 雙方在全面性安排採用的消除雙重徵稅方法均是限額抵免法。本港居民在港須徵稅的收入，如果在內地已繳納稅款，按照全面性安排的規定可在該居民就該項所得徵收的本港稅款中抵免。但是抵免稅額不應超過對該項所得按照《稅務條例》計算的應繳稅額。

129. 一方在處理稅收抵免申請時，應考慮另一方所徵收的有關稅款是否按另一方的法律(而該法律是符合全面性安排的規定的)而徵收的。如果是的話，一方才接受該申索。

130. 全面性安排規定香港所採用的消除雙重徵稅方法須受《稅務條例》下的稅收扣除和抵免的法規所規範；而《稅務條例》有關雙重課稅寬免的第 50 條對根據第 49 條下生效的安排，容許稅收抵免。這條文是具體施行全面性安排內項目在內地繳納稅款獲得稅收抵免香港應繳稅款的依據，但全面性安排所允許的稅收抵免必須是在內地已繳納的稅款才可在香港稅款中抵免。除此，根據第 50(2)條，申請抵免的人士必須在賺取有關入息的課稅年度是居住於香港。本港居民在內地取得的入息，如果被判定為非源自香港，在港不須課稅，則內地對該項入息所徵收的稅項將不能獲得抵免，理由是沒有出現雙重徵稅。在評定某些香港廠商的應繳稅款時，如果是按 50:50 的比例劃分源自香港的利潤，而只是其中一半要繳納香港利得稅，其另一半則視為源自內地的利潤，在香港豁免徵稅；在這情況下，雖然該一半或少於一半的利潤可能在內地要繳納所得稅，但該向內地繳納的稅款不會獲得在香港稅款中抵免。但如果超過一半的利潤被內地按全面性安排確定為源自內地，要在內地繳納所得稅，則超過一半的部分所繳納的內地稅款，可在香港就有關該項利潤應繳稅款中獲得抵免。

131. 根據上述限額抵免法，在香港可獲抵免的內地稅款，根據《稅務條例》第 50(3)條和第 50(5)條規定的抵免限額公式，分別計算如下：

[例五]

	香港	內地
	\$	\$
應課稅入息總額	1,500	
其中按全面性安排在內地已繳稅款的入息額		500
稅率(合夥業務)	16%	33%
應繳稅款：		
香港：\$1,500 x 16%	240	
內地：\$500 x 33%		165

未抵免前兩地總稅款負擔

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

減：稅收抵免

- 內地已繳稅款 \$165)

或)

- 抵免限額^(註一))

\$500 x 16% = \$80)

(實際抵免額限於兩數中的較少金額) (80)^(註二)

抵免後兩地總稅款負擔 \$325 160 + 165

^(註一) 根據第 50(5)條，未獲抵免的內地稅款，\$102(即\$165 - \$63)，可於內地入息扣除。詳細計算方法如下：

	\$	\$
內地已繳稅款		165

內地繳稅後淨入息(以香港實際稅率計算)

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

減：內地繳稅後淨入息\$(500 - 165) (335)

減：內地稅款抵免限額 (63)

未獲抵免的內地稅款 102

香港未抵免前應繳稅款

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

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

減：內地稅款抵免限額 (63)

香港抵免後應繳稅款 160

^(註二) 抵免限額的公式是根據《稅務條例》第 50(3)條和第 50(5)條計算。如果納稅人的應繳稅款是以單一稅率計算，可以下列簡化公式計算抵免限額：

$$\text{內地稅款抵免限額} = \text{內地應課稅入息} \times \frac{\text{香港應繳稅款}}{\text{應課稅總入息}}$$

	\$
內地應課稅入息	500
抵免前香港應繳稅款	240
應課稅總入息	1,500

$$\begin{aligned} \text{內地稅款抵免限額} &= \$500 \times \frac{240}{1,500} \\ &= \underline{\underline{\$80}} \end{aligned}$$

132. 如果納稅人的應繳稅款是以累進稅率計算，則抵免額會計算如下：

[例六]

	\$
香港應繳稅總入息	200,000
其中包括內地未扣稅前入息	120,000
內地已繳稅款	10,000
內地收入稅率	8.33%
已繳稅的內地入息淨額	110,000

香港實際稅率和稅款抵免限額計算如下：

香港應繳稅總入息	200,000
減：允許扣減項目	<u>(12,000)</u>
應課稅總入息	188,000
減：個人免稅額	<u>(100,000)</u>
應課稅入息實額	<u><u>88,000</u></u>

應繳稅款：			
最初的	\$30,000	x	2%
其次的	\$30,000	x	7%
餘額	<u>\$28,000</u>	x	13%
	<u><u>\$88,000</u></u>		<u><u>6,340</u></u>

$$\begin{aligned} \text{香港實際稅率} &= \frac{\text{香港應繳稅款}}{\text{應課稅總入息}} \times 100\% \\ &= \frac{6,340}{188,000} \times 100\% \\ &= 3.37\% \end{aligned}$$

內地繳稅後淨入息(以香港實際稅率計算) ^(註一)	\$
\$110,000 x $\frac{100\%}{(100\% - 3.37\%)}$	113,836
減：已繳稅的內地入息	<u>(110,000)</u>
內地稅款抵免限額	<u>3,836</u>

根據第 50(5)條，香港實際應繳稅款計算如下：

	\$	\$
香港應繳稅入息		80,000
已繳稅的內地入息	110,000	
加：已繳內地稅款	<u>10,000</u>	
內地未繳稅前總入息		<u>120,000</u>
香港應繳稅總入息		200,000
減：未獲抵免額 ^(註一)		<u>(6,164)</u>
		193,836
減：允許扣減項目		<u>(12,000)</u>
		181,836
減：個人免稅額		<u>(100,000)</u>
應課稅入息實額		<u>81,836</u>
應徵稅款：		
最初的	\$30,000	x 2%
其次的	\$30,000	x 7%
餘額	<u>\$21,836</u>	x 13%
	<u>\$81,836</u>	5,538
減：稅收抵免		<u>(3,836)</u>
實際應繳稅款		<u>1,702</u>

^(註一) 根據第 50(5)條，未獲抵免的內地稅款，可於入息額扣除

未獲抵免額	\$10,000 - \$3,836 = \$6,164
內地繳稅後淨入息	\$120,000 - \$6,164 = \$113,836
(以香港實際稅率計算)	

133. 有關內地常設機構營業利潤的稅收抵免計算：

[例七]

香港居民公司		\$
總營業收入(內地和香港)		15,000,000
應課稅利潤		1,000,000
利得稅率(公司)17.5%		
應繳稅款	$\$1,000,000 \times 17.5\%$	= <u>175,000</u>

售予內地合約

銷售機器設備包安裝(安裝工程超過 6 個月)往內地經濟特區(稅率 15%)

總價款		\$2,000,000
歸屬於常設機構的利潤	=	<u>\$10,000</u>
內地企業所得稅	=	$\$10,000 \times 15\%$
	=	<u>\$1,500</u>

歸屬於內地常設機構的利潤的稅收抵免限額

$$= \text{內地常設機構的利潤} \times \frac{\text{應繳稅款}}{\text{應課稅利潤}}$$

$$= \$10,000 \times \frac{175,000}{1,000,000}$$

$$= \underline{\$1,750}$$

但可扣減的稅收抵免不能超過在內地已繳稅款，即 \$1,500

134. 有關香港居民收取特許權使用費的稅收抵免計算：

[例八]

香港居民 D 公司在每年 12 月尾結算帳目。在截至 2007 年 12 月 31 日的年度內，D 公司收取內地特許權使用費 90,000 元，在內地所扣存的稅款是 6,300 元(即 90,000 元 x 7%)。該特許權使用費源自香港。按《稅務條例》可扣除的支出費用(不包括所扣存的稅款)為 70,000 元。D 公司在有關年度沒有其他收入來源或支出。

$$\begin{aligned} \text{內地稅款抵免限額} &= \$20,000 \times \frac{\$3,500}{\$20,000} \\ &= \underline{\$3,500} \end{aligned}$$

[例九]

如果上述例子的 D 公司在截至 2007 年 12 月 31 日的課稅年度除收取源自內地的特許權使用費外，亦收取源自泰國的特許權使用費 80,000 元，在泰國所扣存的稅款是 8,000 元(即 80,000 元 x 10%)。按《稅務條例》可扣除的支出費用(不包括所扣存的稅款)，就源自泰國的特許權使用費為 20,000 元。D 公司在有關年度沒有其他收入來源或支出。

	\$
2007/08 課稅年度應課稅入息	
\$(90,000 + 80,000 - 70,000 - 20,000)	<u>80,000</u>
未抵免前應繳稅款	
(2007/08 年度的稅率是 17.5%)	14,000
減：稅收抵免	
內地已繳稅款實際抵免額(見例八)	(3,500)
- 泰國已繳稅款\$8,000)	
或)	
- 抵免限額\$10,500)	
[\$(80,000 - 20,000) x 17.5%]	
(實際抵免額限於兩數中的較少金額)	<u>(8,000)</u>
抵免後應繳稅款	<u>2,500</u>

在香港來說，由於全面性安排適用於 2007 年 4 月 1 日或以後開始的課稅年度，香港居民 D 公司在內地 2007 年 1 月 1 日至 2007 年 3 月 31 日的特許權使用費所扣存的稅款，香港仍會給予稅收抵免(見上文第 9 段)。

135. 在《稅務條例》第 50(4)條的規定下，香港居民在課稅年度內可享有的外地稅款的抵免總額不得超出該人在該課稅年度在港繳納稅款的總額。因此，如果該居民在有關課稅年度內有虧損，不用繳納稅款(即可抵免的總額為零)，則其在內地繳納的稅款不能獲得抵免。

136. 根據《稅務條例》第 50(5)條，在計算入息額時，應包括已扣除的內地稅款。因兩地稅率的差異，內地已繳稅款可能超過抵免限額。在這情況下，超過抵免限額的部分會獲容許扣除，但任何未獲抵免的內地稅款都不可以向其他課稅年度結轉。

137. 根據《稅務條例》第 50(9)條規定，凡就抵免形式的免稅額申索，應在有關課稅年度終結日之後的兩年內申請，而申請應在報稅表格內列出或另行以書面遞交。任何有關稅收抵免的爭議，應按反對及上訴的方式和程序進行，並受到香港《稅務條例》有關反對及上訴的條文所規限。

138. 《稅務條例》第 50(10)條規定，如果某課稅年度已獲給與的稅收抵免限額，因任何一方須繳納的稅額隨後有任何調整而成為過高或不足，香港居民可在任何一方作出評稅、調整或其他決定之日起的兩年內提出申索，申索期不會受《稅務條例》內其他有關評稅和申索的時間限制。但有關評稅、調整或決定必須是對判定是否給予抵免或抵免金額的數額起關鍵作用的。應注意的是，該條並不適用於全新的稅收抵免申索，因該等申索應按第 50(9)條作出申請。

139. 第二十一條加入了第三款的規定。如果一方居民公司投資於另一方居民公司的股份不少於 10%時，取得的股息可獲得的抵免額，應包括支付股息公司就產生有關股息所負擔的企業所得稅或利得稅稅款部分。因香港目前對股息不徵稅，這條文對香港居民公司是不適用的。

140. 香港稅務局需要在允許抵免前獲得申請人已在內地繳稅的證明。申請人須呈交內地稅務機關發出的應繳稅額和稅項的計算(詳細列出收入和已繳納的有關稅款)，和已繳稅的證明，以及稅款沒有再調整的證明。

第二十二條 無差別待遇

141. 第二十二條第一款規定了在徵稅待遇上禁止因企業的實際所在地而造成差別待遇的原則。該款規定一方企業在另一方常設機構的徵稅待遇，不應低於該另一方的企業進行同樣活動時所獲得的徵稅待遇。

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. 當本港居民把符合上述第 145 段所說的個案提交稅務局局長時，應一併提交與案情有關的所有資料(如在香港或內地引致徵稅活動的詳情，與內地主管當局進行磋商的資料包括文件、信件、評稅通知、稅單資料的副本)，以便稅務局進行研究和與內地主管當局協商。

第二十四條 信息交換

148. 根據國際慣例，全面性安排載有信息交換的條文。第二十四條第一款說明雙方主管當局應交換為實施全面性安排的規定所需要的信息，或關於安排所涉及的稅種的各自內部法律規定所需要的信息。第一款亦說明信息交換不受第一條(人的範圍)的限制，即是說不是一方或同時為雙方居民的人的信息亦可交換，只要是為符合本條款所訂定的目的。

149. 為確保有關納稅人的資料不會被濫用，全面性安排規定，一方從另一方取得的信息應作密件處理，保密程度與處理根據該一方法律而取得的信息相同。換句話說，內地和香港都會把從對方取得的信息保密，只會向與全面性安排所包含的稅種有關的查定、徵收、執行、起訴或裁決上訴的有關人員或當局披露。上述人員或當局亦應僅為上述目的使用該信息，但可以在公開法庭的訴訟程序或司法裁定(就香港來說，包括稅務上訴委員會的裁定)中公開有關信息。雙方並在全面性安排議定書說明，若非得到提供信息的一方同意，另一方不可把信息交給其他司法管轄區。

150. 內地不可將從香港主管當局取得的信息，用於徵收全面性安排以外的稅種，例如關稅或增值稅。

151. 第二十四條第二款指明第一款關於信息交換的規定在任何情況下，不應被理解為一方因應另一方的要求，有義務採取與任何一方法律和行政慣例相違背的行政措施；提供按照任何一方法律或行政渠道不能得到的信息；或提供泄露任何貿易、經營、工業、商業、專業秘密、貿易過程的信息或者如泄露便會違反公共政策的信息。

152. 香港《稅務條例》所賦予稅務局有關索取資料的權力，僅限於稅務局為確定納稅人根據《稅務條例》而須承擔的法律責任或納稅義務。

153. 目前，香港稅務局一般不會自動提供信息與內地(例如定期提供銀行利息資料)，亦不會主動提供對方可能有用的資料。每項信息交換須由內地主管當局專案提出，並在確定其符合全面性安排的規定下，稅務局才會提供，反之亦然。除此，提出信息交換的一方應先盡其所能自行搜集有關資料才向對方提出要求協助。

154. 第二十四條規定，信息交換須經由雙方主管當局安排進行。安排第三條第一款第(八)項規定，“主管當局”一語，在內地是指國家稅務總局或其授權的代表；在香港是指稅務局局長或其授權的代表。因此，內地所有信息交換的要求，都必須經由總局提出(除非總局把有關權力授予其他代表)。香港稅務局是不會與未經授權的地方稅局交換信息。

155. 《稅務條例》第 49(5)條說明：“凡有任何安排憑藉本條生效，則第 4 條所施加的保密義務，不得阻止有關人員向訂立該等安排的政府的獲授權人員披露根據該等安排須予披露的資料”。另外，稅務局局長或其授權人，因執行全面性安排而將有關信息給與內地主管當局，根據《個人資料(私隱)條例》(第 486 章)第 58(1)(c)條，並無違反《個人資料(私隱)條例》的保障資料原則。

156. 稅務局局長亦曾就全面性安排的交換信息條文徵詢法律意見。稅務局只要依照全面性安排的規定執行有關條文，不會違反《基本法》和《公民權利和政治權利國際公約》。香港現行法例(包括《個人資料(私隱)條例》)沒有規定稅務局須通知納稅人該局已把有關其信息給與內地主管當局，因此稅務局將不會就有關行動通知納稅人。

157. 信息交換只會在全面性安排生效以後進行。即使所提供的信息涉及全面性安排生效之前的事項，有關信息不可用於以下的年度的稅項的查定、徵收、執行、起訴或裁決上訴：

- (1) 在內地：2007 年 1 月 1 日之前的任何納稅年度；
- (2) 在香港：2007 年 4 月 1 日之前的任何課稅年度。

第二十五條 其它規則

158. 第二十五條說明全面性安排不會損害雙方各自施行其關於防止規避繳稅的當地法律和措施的權利。“防止規避繳稅”應理解為包括防止濫用全面性安排。就香港來說，有關規避繳稅的法律和措施包括《稅務條例》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 條等。

第二十六條 生效

159. 在香港來說，全面性安排將適用於 2007 年 4 月 1 日或以後開始的課稅年度的所得；在內地則適用於 2007 年 1 月 1 日或以後開始的納稅年度的所得。全面性安排適用後，內地與香港已簽署的航空安排的相關條文(第十一條第六款)和非全面性安排(見第一段)在對相關稅種開始適用之日起停止有效。另外，自 2007 年 7 月 1 日深圳灣口岸港方口岸區啟用之日起，全面性安排適用於港方口岸區。

第二十七條 終止

160. 全面性安排應長期有效。但一方可以在安排生效的那天起滿五年後任何曆年六月三十日或以前，以書面通知另一方終止安排。如果發生這種情況，全面性安排從下述年度停止有效：

- (1) 在內地：終止通知發出年度的次年一月一日或以後開始的納稅年度；
- (2) 在香港：終止通知發出年度的次年四月一日或以後開始的課稅年度。

結語

161. 我們相信簽訂全面性安排將能有效地解決內地和香港居民所面對的雙重徵稅問題，並能促進內地和香港的商貿活動。本指引內提及內地的稅務處理已經由國家稅務總局國際稅務司檢視，這將有助全面性安排有效地執行。