



中华人民共和国香港特别行政区政府
税务局

印花税署释义及执行指引

第 1 号(修订本)

不动产买卖协议加盖印花

本指引旨在为纳税人及其授权代表提供资料。它载有本指引公布时税务局对有关税例的释义及执行惯例。引用本指引不会影响纳税人向法院提出上诉的权利。

本指引取代 2014 年 10 月发出的指引。

印花税署署长黄权辉

2018 年 11 月

印花稅署釋義及執行指引

第 1 号(修订本)

目錄

	段數
引言	1
買賣協議	
範圍	4
「買賣協議」的含義	8
臨時性、附有條件等的買賣協議	12
無意建立法律關係的協議	13
簽立買賣協議的責任	
簽立的時間	14
簽立的「有關日期」	15
「購買人」和「售賣人」的定義	16
售賣人或購買人的代理人	17
須於買賣協議載明的事項	18
「身分證號碼」的含義	19
「其他代價」的含義	20
未能簽立買賣協議	21
買賣協議的可強制執行性	23
可予徵收印花稅的買賣協議	24
「住宅物業」的含義	25
加蓋印花期限	30
相同的買賣各方和相同條款	33
計算應繳印花稅	38
零代價或代價不足；估值關鍵日期	41
一系列交易	43
共同購買人的一系列協議	45

交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
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	55
「依循」2 份或多于 2 份的买卖协议签立的售卖转易契	60
「依据」可予征收印花税的买卖协议签立的售卖转易契	62
以近亲签立的售卖转易契	65
豁免及宽免	
获豁免协议	66
相聯公司间物业买卖情况	67
加盖印花安排	68
杂项	
登记买卖协议	71
不缴纳印花税的后果	72

引言

《印花稅條例》(第 117 章)(「該條例」)于 1992 年修訂。修訂內容大部分載于該條例第 IIIA 部和附表 1 第 1(1A)類。在修例之前，納稅人只須就物業的售賣轉易契(即轉讓契)支付「從價印花稅」，但毋須就轉讓前的買賣協議支付印花稅。自 1992 年修例後，售賣人和購買人一般都須要按規定就住宅物業的所有買賣協議繳付「從價印花稅」，即是說如有不同的買賣各方就同一項物業訂立一連串的協議，應付的印花稅將會倍增，從而抑制投機活動。依循一份可予徵收印花稅的買賣協議而進行的物業轉易，應付的印花稅定額為 100 元。于 2014 年 7 月 25 日在憲報刊登的《2014 年印花稅(修訂)(第 2 號)條例》(「該修訂條例」)進一步修訂該條例。該修訂條例訂明，由 2013 年 2 月 23 日(「生效日期」)起，除非獲豁免或另有規定，所有于生效日期或之後簽訂的不動產買賣協議，須予以徵收「從價印花稅」，令非住宅物業交易徵收「從價印花稅」的時間與住宅物業交易一致。

2. 本執行指引旨在概述為不動產買賣協議和其後的售賣轉易契加蓋印花的規定，以及印花稅署署長(「署長」)的執行慣例。

3. 本執行指引應與《印花稅署釋義及執行指引第 8 號(修訂本)》一併閱讀。該釋義列出署長自生效日期起如何引用該條例附表 1 第 1(1)類或第 1(1A)類下不同的「從價印花稅」稅率的有關條文及稅務局的有關執行慣例。

買賣協議

範圍

4. 在廣義上，該條例第 IIIA 部中的條文適用於香港境內不動產(即香港境內的土地和建築物)的所有買賣協議。

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

6. 因此，在考虑该条例第 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，就必须确定它是否一项「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。

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：

- (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、摘记或其他证据；
- (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即时或自动权利(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即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. 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他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,署方会根据该条例第 52 条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)条订明,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等典型条款的临时或初步协议,均属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,该定义亦涵盖附有条件的协议。

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,则属条文的范围以外。「买卖协议」的定义订明,协议必须是「某人订立合约以售卖或购买不动产」。

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被提名人)必须订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」订立(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. 买卖协议或非书面买卖协议下的每名「购买人」和「售卖人」均有义务按规定订立买卖协议。该条例第 29A(1)条就「购买人」和「售卖人」下了配合「买卖协议」或「非书面买卖协议」定义(见第 8-9 段)的广泛定义。

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分订立买卖协议或非书面买卖协议,该代理人和售卖人或购买人(视乎情况而定)均须共同及个别负上遵照有关规定,订立规定的买卖协议的法律责任[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「身份证件号码」(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)登记,则为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) 有否就订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「其他代价」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) 如购买人并未订立买卖协议，则须载入订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. 就施行该条例而言，一名人士的「身分证件号码」是指：

- (a) 香港身分证号码；
- (b) 如没有向其发出身分证，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他文件的号码。

「其他代价」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「其他代价」按理或可包括附带开支，例如真实的代理人费、转名费、按揭费、影印费和交

通费等，但署长在执行时不会计算该等开支，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論用任何名义支付的确认人费。

未能签订买卖协议

21. 即使买卖协议或非书面买卖协议的买卖各方没有遵照第 29B(1) 条的规定，该协议仍会被当为可予征收印花税的协议。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按第 9 条所征收的罚款[第 29B(6) 条]的法律责任。任何上述已付的印花税可用作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，任何人士干犯或企图干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]。只有为诈骗政府而未有将协议转为文书，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，仍可维持以口头方式订立。

可予征收印花税的买卖协议

24. 买卖协议的「从价印花税」是根据该条例附表 1 第 1(1A) 类规定予以征收。在生效日期之前，该税项只适用于住宅物业买卖协议。由生效日期起，它同样适用于非住宅物业买卖协议，除非就有关的买卖协议，相同的买卖各方以相同条款在生效日期前签立了另一份买卖协议。

「住宅物业」的含义

25. 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」则指任何不动产，并根据以下文书的现有条件：

- (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他文书，

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定政府租契年期内(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，该物业按照定义必属住宅物业。

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，一项物业的准许用途会在政府租契、公契或占用许可证等文书注明。该准许用途亦须符合城市规划委员会根据《城市规划条例》(第131章)公布的分区计划大纲图(「大纲图」)，就该建筑物位处的地段作出的规划用途。只有当一个没有上盖物业的地段，而政府租契(公契或占用许可证在此情况下不适用)没有规限该地段的用途时，署长才会将有关的大纲图视为「非住宅物业」定义(d)段的其他文书(见第25段)，并会将有关的法定土地用途地带，作为该地段的准许用途。此外，如果非住宅物业座落的地段在大纲图被重新规划作住宅发展用途，但在相关的政府租契，公契或占用许可证的现有条件订明该物业作非住宅用途，这样只要该物业没有被重建并在政府租契及公契作出相应的修订，也没根据《建筑物条例》(第123章)作出申请以更改有关土地用途为住宅发展，署长仍会视有关物业为该条例下所指的住宅物业。

29. 一份买卖协议可能同时涉及住宅和非住宅单位。如果有关的住宅和非住宅单位是不可分开买卖，署长会将该协议视为住宅物业买卖协议。在确定一份文书同时涵盖的住宅物业和非住宅物业是否可以分开买卖时，署长会参考不同文件，包括获批准的图则、公契、占用许可证，以及署长认为相关的任何其他文件。举例來說，如有关公契的条款订明该住宅物业和非住宅物业共同占有某些不分割份數（即该住宅物业和非住宅物业没有各自独立的不分割份數），有关住宅物业和非住宅物业会被视为不能够分开买卖。另一方面，如果有关物业是可分开买卖，署长会视该等物业的买卖为分开和不同的项目，并根据该条例下住宅物业及非住宅物业的各自定义来决定个别物业的性质，及会按各自代价来征收「从价印花税」。然而，就买卖该住宅单位和非住宅单位的适用「从价印花税」税率则会以整份文书的总代价厘定。

加盖印花期限

30. 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)類(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 34-37 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)類注 2(a)]。如该第二份协议已于此期限内加盖印花，则毋须再就该第一份协议缴付印花税[附表 1 第 1(1A)類注 2(b)]。下列例子可作阐释：

臨時买卖协议日期：	2014 年 3 月 1 日
正式买卖协议日期：	2014 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 2014 年 4 月 7 日，即自 2014 年 3 月 8 日后 30 天[附表 1 第 1(1A)類注 2(a)]。
- (b) 正式协议一经加盖印花，即毋须再就臨時协议缴付任何印花税[附表 1 第 1(1A)類注 2(b)]。

32. 如兩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订日期(非「有关日期」)后 30 天内[附表 1 第 1(1A)類注 3(b)]。下列例子可作阐释：

臨時买卖协议日期：	2014 年 3 月 1 日
正式买卖协议日期：	2014 年 3 月 17 日

加盖印花的规定为：

- (a) 由于正式协议并非自臨時买卖协议的日期起 14 天内签订，臨時协议仍须予征收「从价印花税」。臨時协议的加盖印花期限为 2014 年 3 月 31 日，即自 2014 年 3 月 1 日后 30 天[附表 1 第 1(1A)類注 3(a)]。
- (b) 在已于上述期限前就臨時协议缴付「从价印花税」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 2014 年 4 月 16 日，即自 2014 年 3 月 17 日后 30 天[附表 1 第 1(1A)類注 3(b)]。
- (c) 如买卖各方希望就正式协议全额缴付「从价印花税」，只要该「从价印花税」于 2014 年 3 月 31 日或之前缴付，署长不会有異议。届时，臨時协议将以 100 元的税额加盖印花。

相同的买卖各方和相同条款

33. 一般而言，「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」于其后签订的任何买卖协议则予征收定额印花税 100 元。如兩份买卖协议并非由相同的买卖各方以相同条款订立，该兩份协议将被视为独立的协议，并且均须缴付「从价印花税」或其他印花税(如适用)。

34. 买卖协议必须符合下列条件，方被视为由先前协议的「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兩方的姓名，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以同一的售卖转易代价而订立，该协议或该转易契将被视为(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. 为考虑两份或以上的住宅物业买卖协议是否由相同的买卖各方订立，在生效日期之前，某人和其父母、配偶或子女须视为同一人。由生效日期起，2 名或多于 2 名人士会被视为同一人，如果于他们之间订立的协议的日期：

- (a) 他们均属近亲；
- (b) 他们当中每一个人，均是代表自己行事的；及
- (c) 他们当中每一个人，均并非任何其他香港住宅物业的实益拥有人。

[附表 1 第 1(1A)类注 5]。

如 2 名人士的其中一人，是其余一人的父母、配偶、子女、兄弟或姊妹，他们即属近亲。如多于 2 名人士，他们当中的每一人，均是其余每一人的父母、配偶、子女、兄弟或姊妹，他们即属近亲[第 29AD 条]。该条例没有就「父母」、「配偶」、「子女」、「兄弟」或「姊妹」作定义。就「从价印花税」而言，署长会按一般的解释接纳有血缘关系者、有半血缘关系者，及有夫妇关系、领养或继养关系的人士为有关人士的父母、配偶、子女、兄弟或姊妹。

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) 類载列适用于「代价」以计算「从价印花税」的税率，这些税率与适用于不动产转让契的印花税税率是一致的。为符合可按代价款额或价值的相关较低税率缴付「从价印花税」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來說，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) 類和第 29G 条]。

39. 就计算应缴印花税來說，凡相同的买卖各方以相同条款订立兩份或以上的买卖协议（见第 34-37 段），所有协议均被当作于「有关日期」[附表 1 第 1(1A) 類注 2(aa) 和注 3(a)] 订立。在「有关日期」通行的印花税税率（见第 15 段）将适用于这些协议。

40. 就计算印花税负來說，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他代价的款额或价值（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价值，则印花税将于其后按物业的价值征收[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來說，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），例如臨時协议订立日期、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「从价印花税」，否则该协议将按最高税率征收「从价印花税」。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

交易來說，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，一般來說，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兩份独立文书向同一发展商购买一个单位和一个泊車位。如购买人购买该单位时可自由选择是否一起购买泊車位，则尽管出售泊車位的先决条件可能是购买人在购买时必须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，规定该单位必须連同该泊車位出售或该泊車位必须連同该单位出售，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「从价印花税」将按该单位和该泊車位的代价总款额或总价值的适用税率计算。这方法可用于其他同類个案，例如购买毗邻单位。然而，应注意的，对每一宗个案，均须就其实况考虑。此外，须注意的是，上述指引仅适用于符合独立交易原则的个案，并不适用于为逃避印花税而以签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. 凡有兩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數目多于第一份协议)

	<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 出售一个物业。A 并无将物业转让给 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 出售该物业。兩份协议均应缴付「从价印花税」。然而，如第一份协议已加盖印花，第二份协议的「从价印花税」将减少三分之二，相当于 B 和 C 在第一份协议下取得的权益[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 出售一个物业。A 并无将物业转让给 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 单独出售该物业。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「从价印花税」将减少三分之一，相当于 B 在第一份协议下取得的权益[应用第 29D(5) 条]。

46. 就上文所概述的宽免来说，如果就购买住宅物业的有关可予征收印花税买卖协议是在生效日期前签订的，某人和其父母、配偶或子女须视为同一人。自生效日期起，2 名或多于 2 名人士须符合列于第 36 段的条件，方会被视为同一人。

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。然而，以住宅物业交换非住宅物业可能须缴纳按照住宅物业的价值计算的「买家印花税」(请参阅《印花税署释义及执行指引第 7 号》第 26 段)。

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]。其他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：

(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他情况而赋予购买人可观利益 [第 29F(1) 和 (3) 条]。

上述做法适用于符合独立交易原则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. 买卖协议如被取消、废止或撤销或在其他方式下未予履行，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(5AA) 条所述的指明事件 [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，则该协议仍继续被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)在该协议所协定的交易完成日期后2年内，向署长提出退还款项的申请[第29C(5B)条]。

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

55. 如一份售卖转易契是「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]。

56. 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65段)。

57. 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 59 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「从价印花税」，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]。

58. 在生效日期之前，无须就非住宅物业的买卖协议予以征税，只须就售卖转易契缴纳「从价印花税」。然而，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，售卖转易契方可予以征收印花税 100 元。另一方面，该项陈述本身并非具决定性的[第 29D(6)(b) 条]。由生效日期起，非住宅物业买卖协议亦须予以征收「从价印花税」，因此，就非住宅物业的交易也必须提供已加盖印花的可予征收印花税买卖协议的详情，方可就售卖转易契加盖定额印花税 100 元。

59. 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

60. 第 29D(3) 条所处理的情况是当一份售卖转易契是依循 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。

61. 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 份独立的买卖协议(全部都是于 2013 年 2 月 22 日签订的)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，则该份转易契将根据附表 1 第 1(1)类规定予以征收「从价印花税」，但减去就该等协议而已缴付或评定须予缴付的「从价印花税」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，则该份转易契将根据附表 1 第 1(1)类规定予以征收「从价印花税」，但另加根据第 9 条就该协议应付的任何罚款，并减去就其他可予征收印花税的协议而已缴付或评定须予缴付的「从价印花税」款额[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

62. 如一份售卖转易契并非「依循」一份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 63-64 段)。

63. 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 出售一个物业。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「从价印花税」，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「从价印花税」 [第 29D(4) (b) 条]。

64. 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 出售一个物业。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「从价印花税」，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「从价印花税」[第 29D(5)(b) 条]。

以近亲签立的售卖转易契

65. 就有关售卖转易契是在生效日期之前签立的住宅物业交易而言，决定有关售卖转易契是否「依循」一份可予征收印花税的买卖协议而签立，一个人和其父母、配偶或子女须视为同一人。由生效日期起，2 名或多于 2 名人士会被视为同一人，如果于有关转易契的日期：

- (a) 他们属近亲；
- (b) 他们当中的每一人，均是代表自己行事的；及
- (c) 他们当中的每一人，均并非任何其他香港住宅物业的实益拥有人。

[第 29D(6)(c)(ii) 及 (7) 条]。

因此，如果某人与其近亲被视为同一人，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

66. 凭藉该条例第 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「从价印花税」。

相聯公司间物业买卖情况

67. 就该条例第 45(2)条所指的相聯公司间物业买卖情况來說，该条就一家相聯公司转易物业给另一家相聯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

68. 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。

69. 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)就一份文书來說，指：

- (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。

70. 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(www.ird.gov.hk)下载。

杂项

登记买卖协议

71. 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。可予征收印花税的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

72. 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。