

香港拟优化针对被动收入的离岸收入豁免征税机制

二零二二年六月三十日
第八期

摘要

为回应欧洲联盟（欧盟）对于香港离岸被动收入豁免征税机制可能引发双重不征税问题的关注，香港特区政府近日就一份优化针对被动收入的离岸收入豁免征税机制的提案进行意见征询，征询期至 2022 年 7 月 15 日。

在优化后的离岸收入豁免征税机制下，四类被动收入，包括（1）利息、（2）知识产权收入、（3）股息及（4）处置股份或股权权益的收益（“处置收益”）（统称为“受涵盖外地被动收入”），在规定情形下，将被视为源自香港的收入并须缴纳利得税。优化后的离岸收入豁免征税机制预计将于 2023 年 1 月 1 日起实施，既往安排由生效日期起须根据优化后的机制来确定是否继续获豁免。

详细内容

背景

2021 年 10 月，鉴于当前香港税收体系下，对离岸被动收入豁免征税，且未对取得离岸被动收入的企业提出在香港须具有实质经济业务的要求，欧盟认为该现状将导致双重不征税的潜在风险，故将香港增列至《理事会针对欧盟不合作税务管辖区修订名单的结论》的附录二（通常称为“灰名单”或“观察名单”）。详细内容请参阅 2021 年 10 月发布的香港税务新知第 9 期（中文版）¹。

为回应欧盟方面的关注，香港特区政府拟优化针对被动收入的离岸收入豁免征税机制。主要内容如下：

拟议的推定条文

在优化后的离岸收入豁免征税机制下，若符合以下情况，四类外地被动收入将被推定为源自香港的收入并须缴纳利得税：

1. 该收入为跨国企业集团成员实体²（“受涵盖纳税人”）在香港收取³，且无论其收入或资产规模如何；及
2. 受涵盖纳税人未满足实质经济活动要求（针对非知识产权收入）或关联法（针对知识产权收入）。

换言之，没有离岸业务的本地独立企业或纯本地集团的附属企业将不会受到上述推定条文的影响。

对于离岸股息和处置收益（即两类非知识产权收入），将引入持股免税安排，若符合持股免税安排规定条件，无论其是否满足实质经济活动要求，相关收入仍可获豁免征税。

由于优化后的离岸收入豁免征税机制仅引入推定条文，并不改变主要征税原则部分，即《税务条例》第 14 条，因此对于离岸主动收入，如贸易收入、服务费收入及其他类似“主动收入”，相关法规仍维持不变。

值得注意的是，虽然香港通常不对资本性质的处置收益征税，但欧盟认为未将资本性质的处置收益纳入企业税收体系征税不符合国际惯例。因此，对于符合推定条文而应税的离岸处置收益，即便是资本性质，也应纳入应税所得。

针对离岸非知识产权收入（即利息、股息及处置收益）的实质经济活动要求

受涵盖纳税人在香港收取的受涵盖外地被动收入属非知识产权收入的情况下，如纳税人就相关被动收入在香港进行实质经济活动（“相关活动”），相关受涵盖外地被动收入可不纳入推定条文涵盖范围。实质经济活动要求如下：

	纯控股公司	非纯控股公司
定义	主要功能为收购及持有公司股份或股权权益，并只赚取股息和处置收益的公司	除纯控股公司以外的其他公司
实质经济活动要求	可放宽实质经济活动要求，即相关活动仅包含持有及管理股份或股权权益，并在香港遵从相关公司法的存档规定	相关活动包括作出必要的战略决策，管理和承担因其收购、持有、处置资产所产生的主要风险

为符合实质经济活动要求，纳税人须通过“足够水平测试”，即纳税人须就相关活动（1）在香港聘用足够数量的合格雇员，及（2）在香港招致足够数额的运营开支。是否通过“足够水平测试”应根据个案具体情况进行综合考量，法规将不会就数量/数额的最低门槛进行规定。

此外，可允许将相关活动进行外包，但要求纳税人对外包活动采取充分的监管措施且相关活动须在香港本地进行。

针对离岸股息及处置收益的持股免税安排

针对不符合上述实质经济活动要求的离岸股息及处置收益，若满足以下持股免税安排条件，也可免于缴纳利得税：

1. 投资公司为香港居民人士⁵，或在香港设有常设机构的非香港居民人士；
2. 投资公司持有被投资公司至少 5% 的股份或股权权益；及
3. 被投资公司收入中，被动收入不超过 50%。

持股免税安排还须符合反滥用规则，即切换规则（若处置收益或被投资公司利润须在境外辖区纳税，且该辖区一般税率低于 15%，则可适用的税收宽免由持股免税切换为境外税收抵免）、主要目的规则（若某些安排的主要目的或主要目的之一是为了获取税收利益，则应不予理会该类安排）以及反混合错配规则（若被投资公司支付的股息款项可予以扣除，则不适用持股免税安排）。

针对离岸知识产权收入的关联法

关联法是经济合作与发展组织（OECD）在税基侵蚀与利润转移（BEPS）第五项行动计划⁴中采纳的方法。在优化后的离岸收入豁免征税机制下，关联法将用于确定不适用推定条文的离岸知识产权收入的程度。关联法旨在确保适用优惠的收入与取得该收入相关的支出存在直接关联。关联法的主要内容如下：

1. 只有源自合格知识产权资产的收入才有机会不纳入推定条文涵盖范围。

2. 合格知识产权资产仅涵盖专利及其他在功能上等同于专利的知识产权资产。换言之，与营销相关的知识产权资产（如商标和版权）仍属于推定条文涵盖范围。
3. 离岸知识产权收入应采用关联比例来确定不适用推定条文的金额，关联比例是指合格开支在纳税人为研发相关知识产权资产所招致的总开支中所占的比例。
4. 合格开支仅包括与知识产权资产直接相关的研发开支，不包括收购知识产权资产的开支。若纳税人招致非合格开支，则合格开支部分可上调 30%，上调后金额不得超过总开支的 100%。
5. 为确保知识产权的收益与香港本地研发活动相匹配，将采取税务管辖区划分法以厘定合格开支的范围，即合格开支是指以下研发活动的开支：（1）由纳税人在香港本地进行的研发活动；（2）外包给非关联方在香港本地或境外进行的研发活动；或（3）外包给香港关联方在香港本地进行的研发活动。

总而言之，不同类型的被动收入若分别满足以下条件，则可继续获免税：

	利息	股息及处置收益	知识产权收入
继续获免税需满足的条件	符合实质经济活动要求	符合（1）实质经济活动要求；或 （2）持股免税安排	符合关联法

双重征税宽免：单边税收抵免

为避免双重征税，对于已在未与香港签订全面性避免双重征税协定的税收管辖区（“非全面性协定税收管辖区”）就外地被动收入缴纳的税款，若该外地被动收入根据推定条文被判定为须缴纳利得税，则可适用单边税收抵免。即：对于在全面性协定税收管辖区缴纳的税款，则适用现行《税务条例》第 50 条中的双重征税宽免。

合规要求

在优化后的离岸收入豁免征税机制下，若受涵盖纳税人取得的受涵盖外地被动收入被推定为源自香港，则该纳税人须在收取相关收入的纳税年度将收入纳入利得税申报表进行申报，并报送与收入相关的所需信息。香港税务局将基于个案具体情况进一步确定：（1）是否符合实质经济活动要求；（2）是否符合关联法；（3）是否适用持股免税安排；或（4）是否给予税收抵免。

立法时间安排

优化针对被动收入的离岸收入豁免征税机制的提案将在 2022 年 7 月 4 日召开的立法会财经事务委员会会议上进行讨论。修订条例草案计划于 2022 年 10 月提交至立法会，优化后的离岸收入豁免征税机制预计将于 2023 年 1 月 1 日起实施，既往安排由生效日期起须根据优化后的机制来确定是否继续获豁免。

注意要点

香港特区政府致力于坚持香港地域来源征税原则，并维持简单、明确和低税率的税制，而优化后的离岸收入豁免征税机制无疑会使得原本较为简明的香港利得税体系复杂化，并为跨国企业集团带来税收不确定性和额外的合规成本。虽然优化机制的初衷是旨在防止利用“空壳公司”谋求税收优惠，但该机制显然造成了更为广泛的影响，尤其是对于在香港确实拥有经济实质的跨国企业集团。由于在优化后的机制下，对于受涵盖外地被动收入实际上是纯粹被动地取得还是通过活跃经营活动而取得并无进行区分，可能导致难以预期的后果。此外，鉴于实质经济活动要求相关活动应在香港本地进行，这与在香港税法下长久以来判断利润来源地的概括指导原则（即查明纳税人从事赚取有关利润的活动，以及该纳税人从事该活动的地方）似乎难以兼容。

同理，知识产权收入的离岸收入申索也存在实际困难，鉴于在优化后的离岸收入豁免征税机制下：（1）营销相关知识产权资产（如商标和版权）无法作为合格知识产权资产；（2）纳税人须在香港本地开展研发活动（除外包给非关联方的情况），而自主研发知识产权所产生的利润来源需基于知识产权的创造地或研发地进行判断；（3）收购知识产权资产或其使用许可权的成本不属于合格开支。

除了一系列技术层面的问题有待明确，以下政策方面的问题也未在该征询意见提案中明确：

1. 实质经济活动要求应基于取得收入的实体的整体进行评估，抑或是仅针对产生相关被动收入的特定部分进行评估；
2. 持股免税安排的第三个条件（即 50%收入测试）的原理：该条件在其他类似税收体系中并不常见，且会导致有多层投资架构的纳税人无法适用持股免税安排，除非能采用“穿透”法；
3. 离岸处置收益，若在现行税法下视为资本利得亦可免税，但在拟议的推定条文中将不能以资本利得为由予以免税，原因未明；
4. 避免双重征税的规定的适用性：是否适用于取得离岸股息收入时，在除第一层被投资公司所在辖区以外的其他辖区缴纳的税款（例如，有多层投资架构下，在第二层（或以下层级）被投资公司辖区缴纳的境外税款）；以及是否适用于属非香港居民人士的受涵盖纳税人就受涵盖外地被动收入在全面性协定税收管辖区缴纳的境外税款。

鉴于该提案将诸多新的概念及规则引入香港税收法规，社会各界期待香港特区政府在后续立法进程中能够进一步明确相关问题并提供实操指引。

对于目前就受涵盖外地被动收入享受离岸免税的跨国企业集团，建议采取的措施包括：（1）密切关注立法进程；（2）细致评估优化后的离岸收入豁免征税机制对集团可能产生的影响，包括其是否符合实质经济活动要求、关联法或持股免税安排，以继续享受离岸免税，同时须关注合规方面的要求；（3）考虑是否需要进行集团重组以降低潜在额外税收成本。此外，对于在 BEPS 2.0 支柱二涵盖范围内的跨国企业集团，还应考虑优化后的离岸收入豁免征税机制与全球反税基侵蚀（GLoBE）规则的交互影响。

注释

1. 请通过以下链接参阅 2021 年 10 月发布的香港税务新知第 9 期（中文版）：
<https://www.pwchk.com/en/hk-tax-news/2021q4/hongkongtax-news-oct2021-9-zh.pdf>
2. 此处“跨国企业集团”及其他相关用语的定义将采用 OECD GloBE 规则中同样的定义，相关定义将被纳入《税务条例》。“跨国企业集团”是指任何拥有至少一个成员实体或常设机构不在最终母公司所在辖区的集团。“成员实体”是指被纳入最终母公司合并财务报表（或因规模、重要性水平、被持有待售而被排除在最终母公司合并财务报表外）的实体或常设机构。目前尚未明确 GloBE 规则中的“被排除实体”在该提案中是否会被排除。
3. 此处“收取”的定义可参考新加坡类似税收规定。即，来源于新加坡境外的收入在以下情况将被视为在新加坡境内收取：（1）汇入、转入或携带进入新加坡境内；（2）用于偿还在新加坡境内进行贸易、商业活动而形成的债务；或（3）用于购置进口至新加坡境内的动产。
4. 请通过以下链接参阅 BEPS 第五项行动计划最终版报告：
<https://www.oecd.org/tax/beps/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report-9789264241190-en.htm>
5. 香港居民人士是指属于香港税收居民的人。就公司而言，是指在香港成立为法团的公司，或在香港境外成立为法团但通常在香港受管理或控制的公司。

联系我们

为了更深入讨论本刊物所提及的问题对您的业务可带来的影响，请联系：

普华永道香港税务团队专家

李尚义
+852 2289 8899
charles.lee@cn.pwc.com

倪智敏
+852 2289 5616
jeremy.cm.ngai@hk.pwc.com

崔庆昭
+852 2289 3608
jeremy.choi@hk.pwc.com

何润恒
+852 2289 3026
rex.ho@hk.pwc.com

李筱筠
+852 2289 5690
cecilia.sk.lee@hk.pwc.com

曹倪葆
+852 2289 3617
jenny.np.tsao@hk.pwc.com

王健华
+852 2289 3822
kenneth.wong@hk.pwc.com



全维度中国税务资讯平台“税界”3.0全新上线 不止于随身知识导航，更是你的专属税务智囊



苹果手机下载
(iOS 10以上)



安卓手机下载
(Android 6.0以上)



- 安卓手机也可以在腾讯应用宝中搜索“税界”进行下载
- “税界”网页版链接：<https://shuijie.pwcconsultantssz.com>



文中所称的中国指中国内地，不包括香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾地区。

本刊物中的信息仅供一般参考之用，而不可视为详尽的说明。相关法律的适用和影响可能因个案所涉的具体事实而有所不同。在有所举措前，请确保向您的普华永道客户服务团队或其他税务顾问获取针对您具体情况的专业意见。本刊物中的内容是根据当日有效的法律及可获得的资料于 2022 年 6 月 30 日编制而成的。

这份税务新知由普华永道中国内地及香港税收政策服务编制。**普华永道中国内地及香港税收政策服务**是由富经验的税务专家所组成的团队。团队致力搜集、研究并分析中国内地、香港地区、新加坡及台湾地区现有和演变中的税务及相关商务政策，目的是协助普华永道税务部专业人员提供更优质的服务，并通过与有关的税务和其它政策机关、学院、工商业界、专业团体、及对我们的专业知识感兴趣的人士分享交流，以保持我们在税务专业知识领域的领导地位。

如欲了解更多信息请联系：

马龙
电话: +86 (10) 6533 3103
long.ma@cn.pwc.com

何经华
电话: +852 2289 3857
gwenda.kw.ho@hk.pwc.com

有关最新商业问题的解决方案，欢迎浏览普华永道 / 罗兵咸永道之网页：<http://www.pwccn.com> 或 <http://www.pwchk.com>

www.pwccn.com

© 2022 普华永道。版权所有，未经普华永道允许不得分发。普华永道系指普华永道网络中国成员机构，有时也指普华永道网络。详情请进入 www.pwc.com/structure。每家成员机构各自独立，并不就其他成员机构的作为或不作为负责。