

# 优化后的外地收入豁免征税机制条例草案正式通过

二零二二年十二月二十二日  
第十八期

## 摘要

继《2022年税务（修订）（指明外地收入征税）条例草案》<sup>1</sup>（“条例草案”）关于优化后的外地收入豁免征税机制正式发布，在经由委员会审议阶段修正案修订后<sup>2</sup>，该条例草案已于2022年12月14日由立法会通过。预计该条例草案将以修订条例的形式于2022年12月23日发布，并于2023年1月1日起实施。

本期的税务新知将总结条例草案自发布以来的重要变化，并分享我们的观察。请参阅往期的税务新知，以了解优化外地收入豁免征税机制的背景以及前期进展<sup>3</sup>。

## 详细内容

在2022年10月28日条例草案发布至2022年12月14日条例草案通过期间，香港特别行政区政府（“政府”）持续与欧洲联盟（“欧盟”）进行磋商并向利益相关者征询意见。主要进展包括：（1）为回应欧盟对条例草案的意见，委员会审议阶段修正案对条例草案进行部分修订；（2）政府对条例草案收到的书面意见书作出回应；以及（3）欧盟同意采用“一般税率”的方法来判断“应予课税”条件。

### 为回应欧盟对条例草案的意见，委员会审议阶段修正案对条例草案进行修订

基于欧盟于2022年11月4日对条例草案提出的意见，以及确保香港地区与其他税务管辖区在参照相关标准方面处于公平的环境，以使欧盟视香港地区为合作税务管辖区，条例草案由委员会审议阶段修正案修订，并于2022年12月14日获批通过。

委员会审议阶段修正案的两项主要修订包括：

1. 受惠于香港地区税务优惠措施的纳税人的豁免方式将从“实体方式”（把所有受惠于税务优惠措施的实体从优化后的外地收入豁免征税机制中豁免）转为“收入方式”（仅将受惠于这些税务优惠措施的纳税人所得的非知识产权收入，即利息、股息及处置收益，从优化后的外地收入豁免征税机制的受涵盖收入中豁免，前提是相关非知识产权收益来自于或附带于产生受惠于这些优惠措施的利润的活动）。
2. 将“豁免实体”可被排除的相关条款从“跨国企业实体”的定义中删除。

政府强调，拟议的修订对绝大多数受涵盖纳税人不会产生重大不利影响，原因如下：

1. 对于投资基金而言，不应产生任何不利影响，鉴于：
  - (a) 绝大部分投资基金无须准备综合财务报表，因此，不构成外地收入豁免征税机制下的“跨国企业实体”。
  - (b) 即使投资基金须准备综合财务报表，其离岸非知识产权收入亦可根据统一基金税务豁免机制或其他基金税务豁免机制豁免征税。
  - (c) 如果以上情形均不适用，若该投资基金能满足经济实质要求或持股要求，该离岸非知识产权收入仍可豁免征税。
2. 对于房地产投资工具，即房地产投资信托基金，不应产生任何不利影响，鉴于：
  - (a) 向公众出售的房地产投资信托基金可豁免征税；或
  - (b) 即使豁免征税不适用，该等房地产投资信托基金通常都可以符合经济实质要求。
3. 对于保险投资实体，鉴于其本质上不是一个投资基金，通常不能根据统一基金税务豁免机制或其他基金税务豁免机制豁免征税，因此必须满足经济实质要求或持股要求。
4. 对于其他豁免实体，即政府实体、国际机构、非牟利组织、退休基金，不应产生任何影响，因为这些机构通常可豁免征税且无需进行纳税申报。

香港税务局在其专题网页<sup>4</sup>上提供了一些示例，以说明（1）若非知识产权收入来自于或附带于产生受惠于税务优惠措施的利润的活动，则不属于外地收入豁免征税机制所涵盖的范围；以及（2）若投资基金能够满足经济实质要求，则其获得的非知识产权收入可豁免征税。

**我们的观察：**尽管豁免方式根据欧盟的意见进行了修订，但在特定条件下，大多数受影响的纳税人的相关非知识产权收入仍应在优化后的外地收入豁免征税机制的涵盖范围之外。鉴于上述变化，受影响的纳税人应评估他们是否能够满足相关条件。

## 对书面意见书的回应

2022年11月21日，政府对包括普华永道<sup>5</sup>在内的多个组织提交的书面意见书中对条例草案提出的意见和建议作出了回应。要点总结如下：

### 受涵盖收入

1. 将不会对“利息”一词作进一步界定，将依据该词汇的通常含义和普通法对该词汇的解释作诠释。一般而言，利息指为使用金钱而应付的款项，具有对剥夺该种使用而作出补偿的性质。
2. 将不会对“股息”一词作进一步界定，将依据该词汇的通常含义和普通法对该词汇的解释作诠释。一般而言，股息指就公司的股份支付一段时期内的部分利润。股息并不包括合伙、单位信托或其他非法团实体的分发，以及分支机构的利益分发。
3. 针对计算在优化后的外地收入豁免征税机制下应缴纳利得税的处置收益金额，政府将与欧盟厘清可否将股权权益的价值重新订定至2022年12月31日的公允价值。

**我们的观察：**优化后的外地收入豁免征税机制将不会对“利息”和“股息”作进一步界定，与《税务条例》的现行规定一致。特定的收入会否作为“利息”或“股息”落入优化后的外地收入豁免征税机制的涵盖范围，将基于个案的具体情况而定。我们期待政府进一步与欧盟探讨重新订定股权权益价值的可能性。

## 经济实质要求 - 对于利息、股息及处置收益

4. 为股权投资融资而借款，并赚取因该借款而附带的收入（例如汇兑收益）的实体不会被视为不合格成为纯股权持有实体。然而，实体向其投资的实体提供无息贷款、把外地股息所产生的盈余资金借给集团的融资公司，或使用盈余资金参与集团的现金池安排，皆不合格成为纯股权持有实体。
5. 对于外包安排，为证明已作出外包安排和监督，纳税人拥有内部总服务协议或其他合适的文档记录便足够。

**我们的观察：**受涵盖纳税人应注意，受较宽松的经济实质要求约束的纯股权持有实体，仅能持有其他实体的股权权益，并且只能赚取股息、处置收益，及取得、持有或出售此类股权权益所附带的收入。因此，从事任何其他活动或赚取任何其他类型的收入将影响该资格。另一方面，对外包安排的明确将有助于拟通过外包安排来满足经济实质要求的受涵盖纳税人。

## 双重课税宽免

6. 境外税收抵免仅向香港税务居民提供。
7. 香港税务局将按逐项收入为基础断定可供税收抵免的款额。

**我们的观察：**由于优化后的外地收入豁免征税机制下的税收抵免，特别是股息方面的税收抵免可能涉及复杂的计算，我们期待税务局就此提供指导和示例。

## 采用“一般税率”方法判断“应予课税”条件

于 2022 年 11 月 23 日，政府确认，在与政府积极交换意见并参考其他司法管辖区的先例后，欧盟最终同意在持股要求的“应予课税”条件中，采用“一般税率”方法<sup>6</sup>。

在“一般税率”方法下，引用“应予课税”条件的适用税率一般指对指明外地收入、基础利润或相关下游收入征税的税务管辖区的一般税率（即最高企业税率）。一般税率不一定是对相关收入或利润征收的实际税率。

然而，如果收入根据特殊税法以低于主法例订明的税率征税，而该较低的税率并非为鼓励实质经营活动的税务优惠，则一般税率应为该特殊法例中规定的最高税率。该特例的存在的原因是，欧盟担心在以低于 15% 的税率征税且无经济实质活动要求的优惠制度下，若该管辖区的一般税率不低于 15%，仍然能够满足“应予课税”条件，将导致该规则的滥用。

香港税务局将更新其专题网页上的指引，以反映对上述适用税率的释义。

**我们的观察：**在确定适用税率时，采用“一般税率”方法而不是“实际税率”方法是一个利好消息。这是条例草案发布后，许多利益相关者表达的主要关切之一。例如，香港受涵盖纳税人取得出售中国内地公司股权权益的处置收益，此类处置收益按 10% 的税率征税，鉴于中国内地的一般税率为 25%，则能够满足“应予课税”条件。我们期待税务局就这一条件释义的修订提供更多示例。

## 最新立法时间安排

预计该条例草案将于 2022 年 12 月 23 日发布为正式条例，该条例将于 2023 年 1 月 1 日起实施。

---

## 注意要点

我们乐于看到政府持续就条例草案与欧盟进行磋商，并向利益相关者征询意见，尽最大努力在确保香港地区被欧盟视作合作的税务管辖区和维护香港地区在优化外地收入豁免征税机制时的利益之间寻求平衡。

随着优化后的外地收入豁免征税机制的立法工作进入尾声，并将于 2023 年 1 月 1 日起实施，受涵盖纳税人应该尽快做好准备，并密切关注香港税务局不定期更新的指引，以及即将出台的税务条例释义及执行指引，以获悉香港税务局的最新解读及评税方式。

欧盟行为准则小组（CoGG）将于 2023 年 1 月举行会议，以评估修订后的法规是否已解决欧盟对香港地区外地收入豁免征税机制的所有疑虑。之后，行为准则小组将向欧盟经济和金融事务委员会（ECOFIN）提交欧盟不合作税收管辖区名单的建议。政府将继续与欧盟合作，以期尽快将香港地区从“观察名单”中删除。

---

## 注释

---

1. 请通过以下链接参阅条例草案：  
<https://www.gld.gov.hk/egazette/pdf/20222643/cs32022264319.pdf>
2. 请通过以下链接参阅委员会审议阶段修正案：  
<https://www.legco.gov.hk/yr2022/chinese/bc/bc06/papers/bc0620221111cb1-760-1-c.pdf>
3. 请通过以下链接前往外地收入豁免征税机制的专题网页，参阅税务新知：  
<https://www.pwccn.com/zh/services/tax/fsie.html>
4. 请通过以下链接参阅税务局关于优化后的外地收入豁免征税机制的专题网页：  
[https://www.ird.gov.hk/chs/tax/bus\\_fsie.htm](https://www.ird.gov.hk/chs/tax/bus_fsie.htm)
5. 请通过以下链接参阅政府对书面意见书的回应：  
<https://www.legco.gov.hk/yr2022/chinese/bc/bc06/papers/bc06cb1-819-2-c.pdf>
6. 请通过以下链接参阅立法会 CB(1)833/2022(01)号文件《2022 年税务（修订）（指明外地收入征税）条例草案》（2022 年 11 月 23 日发布）：  
<https://www.legco.gov.hk/yr2022/chinese/bc/bc06/papers/bc06cb1-833-1-c.pdf>

---

## 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](mailto:charles.lee@cn.pwc.com)

倪智敏  
+852 2289 5616  
[jeremy.cm.ngai@hk.pwc.com](mailto:jeremy.cm.ngai@hk.pwc.com)

崔庆昭  
+852 2289 3608  
[jeremy.choi@hk.pwc.com](mailto:jeremy.choi@hk.pwc.com)

何润恒  
+852 2289 3026  
[rex.ho@hk.pwc.com](mailto:rex.ho@hk.pwc.com)

李筱筠  
+852 2289 5690  
[cecilia.sk.lee@hk.pwc.com](mailto:cecilia.sk.lee@hk.pwc.com)

曹倪葆  
+852 2289 3617  
[jenny.np.tsao@hk.pwc.com](mailto:jenny.np.tsao@hk.pwc.com)

王健华  
+852 2289 3822  
[kenneth.wong@hk.pwc.com](mailto: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 12 月 22 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](mailto:long.ma@cn.pwc.com)

何经华  
电话: +852 2289 3857  
[gwenda.kw.ho@hk.pwc.com](mailto: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](http://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](http://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。