

香港地区更新(1)指明外地收入豁免征税机制的拟议优化方案及(2)处置股权权益的本地收益的税务明确性优化计划

二零二三年八月三日
第十三期

摘要

香港特别行政区财经事务及库务局于本年较早时就两项立法建议展开了咨询，分别是（i）优化指明外地收入豁免征税机制下的外地资产处置收益；以及（ii）引入处置股权权益的本地收益的税务明确性优化计划（以下简称“税务明确性优化计划”）。

于7月下旬，香港特别行政区税务局（以下简称“税务局”）与利益相关者举办了交流会议，就因应咨询过程中收到的意见而对两项立法建议作出的修改进行沟通。普华永道很高兴看到香港特别行政区政府（以下简称“政府”）采纳了许多利益相关者（包括普华永道）提出的建议。

本期税务新知概述了优化后的指明外地收入豁免征税机制和税务明确性优化计划的最新改变，并分享普华永道的观察。有关原有立法建议的要点，请参阅普华永道往期的税务新知¹。

详细内容

指明外地收入豁免征税机制的拟议优化

经考虑咨询过程中利益相关者的意见，并与欧洲联盟（以下简称“欧盟”）进一步磋商后，政府对原有的立法建议进行了微调。根据与欧盟最新一轮的磋商，原有立法建议将作如下调整：

- **受涵盖资产**——欧盟坚持法例须纳入非尽列的资产清单，认为无论资产是金融性质还是非金融性质，其处置收益都应受机制涵盖。

与香港地区类似，新加坡须就其目前的外地收入豁免征税机制作出修改，以符合欧盟的最新指引。新加坡政府已于2023年6月发布相关修订的立法草案并作公众咨询（以下简称“新加坡的草案”）²。

税务局指出，在新加坡的草案中，位于新加坡以外的任何动产或不动产的处置收益将纳入该机制的涵盖范围内。

- **厘定处置收益的来源地**——处置收益的来源地将继续根据现行法例来厘定，尤其包括由司法先例建立的概括指导原则。新加坡的草案中设有一套特定规则用于厘定不同类型资产的处置收益的来源地。税务局表示，香港地区不会采用新加坡的做法。

- **处置收益或损失的计算**——欧盟拒绝了政府提出的三项建议：（i）重新订值安排、（ii）按比例宽减优惠，以及（iii）相关法例生效前所产生的收益以减按税率征收（首两项建议曾在咨询文件中提出），理由是任何无须符合经济实质要求便可减少税务负担或具追溯力的措施都不符合改革外地收入豁免征税机制的宗旨。
- **其他豁免或宽免措施**——除了现有的三个豁免征税的例外情况（即经济实质要求、关联要求和持股要求）和豁免收入的方法（适用于受规管财务实体和受惠于现行税收优惠措施的纳税人）之外，欧盟原则上不反对政府提议的（i）买卖商的处置收益豁免和（ii）集团内部转让宽免，但相关建议仍须待欧盟审阅条例草案后正式同意。
 - (i) **买卖商的处置收益豁免**——“买卖商”是指于在其通常营商过程中出售或招揽出售资产的人。税务局将适时提供相关要求的指引。
 - (ii) **集团内部转让宽免**——咨询文件提议将 75% 已发行股本作为关联的门槛。为配合现今商业世界中不同类型的业务实体和管理结构（例如没有已发行股本的合伙业务、采用不同投票权架构的新经济创新公司），普华永道于咨询过程中建议政府可考虑加入其他参数来厘定 75% 的关联门槛。普华永道很高兴看到政府采纳了相关的建议，并可能会加入投票权和享有利润权等参数。

税务局补充，由于欧盟担心建议的集团内部转让宽免或会削弱指明外地收入豁免征税机制的有效性，因此必须纳入以下保障措施——出让方和受让方（i）在转让资产后的 6 年内均纳入香港利得税征税范围，并且（ii）在转让后 2 年内继续保持关联关系。未能符合上述规定的纳税人将被撤回之前所授予的税收宽免安排。
- **实施时间表**——香港地区需在 2023 年底前完成改革，并满足欧盟的要求，从 2024 年 1 月起实施优化后的指明外地收入豁免征税机制。新加坡亦会遵循类似的时间表，即根据新加坡的草案，相关机制的修订将适用于 2024 年 1 月 1 日及之后在新加坡收取的境外资产处置收益。

普华永道观察：由于香港地区和新加坡都是亚洲主要的商业和投资中心，因此两地就其外地收入豁免征税机制修订的方向备受纳税人和投资者的密切关注。普华永道很高兴得知税务局全面了解香港地区目前的优化提议与新加坡的草案之间的差异。同时，税务局进一步保证，政府已要求欧盟公平对待所有受影响的税务管辖区，确保香港地区不会受到更严格的规管要求。

拟议的税务明确性优化计划

政府将根据咨询过程中收到的意见对税务明确性优化计划作出进一步完善：

- **合格投资者实体**——合格投资者实体的范围不变，即（i）涵盖任何法人或准备财务账目的安排，（ii）可以是公司、合伙或信托，及（iii）对实体的成立地点或是否为上市实体没有要求。

就豁免投资者实体而言，税务局表示已认真考虑将全面豁免保险企业改为仅排除保险企业从其保险业务中获得的股权处置收益的建议，但考虑到在实操上，核实相关处置收益是否归属于保险企业的非保险业务且与其保险业务无关，可能存在困难，所以并没有接纳相关建议。

尽管如此，税务局重申，不符合税务明确性优化计划的条件并不意味着处置收益必须缴纳利得税，纳税人仍可以根据现有的“营业标记”分析判断处置收益为资本性质。此外，由于豁免投资者实体条款适用于个别实体而非集团，保险集团内的非保险企业将不受影响。
- **合格收入**——仅涵盖与本地股权权益相关的处置收益，不包括其他资产。税务局解释，“股权权益”是指附有与被投资实体的利润、资本或储备有关的权利，且于被投资实体（即发行人）的账目中以股权入账的权益。

部分利益相关者建议将合格收入的范围进一步扩大，以与优化后的指明外地收入豁免征税机制保持一致。税务局解释，引入税务明确性优化计划的目的在于便利在香港地区的集团重组，从而进一步提升香港地区作为投资中心的地位。因此，政府认为维持目前仅涵盖股权权益的合格收入范围是合适的。值得注意的是，香港地区的税务明确性优化计划与新加坡类似的安全港规则相比，在许多方面更具竞争力³。

此外，税务局知悉投资者实体可能会无法确定所持有的股权权益在被投资实体账目中如何入账（例如，投资者实体并非持有大多数的股权权益），并将会就此事宜提供更多相关指引。

- **持有期限及持有比例门槛**——税务明确性优化计划的相关门槛条件不变，即投资者实体在处置股权权益之前必须连续至少 24 个月持有被投资实体至少 15% 的股权权益。

尽管如此，税务局考虑到咨询期间利益相关者的建议，将为税务明确性优化计划添加以下灵活安排：

灵活安排 1——从集团层面上厘定 15% 持股比例——投资者实体及其密切关联实体所持有的股权权益可合并计算以满足 15% 持股门槛。为此，“密切关联实体”的定义将遵循利得税两级制中“关连实体”的定义⁴。

灵活安排 2——分批处置——允许分批处置，期限为自第一批处置起 24 个月内。

然而，在厘定是否符合 15% 持股门槛时，被视为营业存货的股权权益不会计算在内。税务局正考虑是否以及在税务明确性优化计划的立法中对“营业存货”进行定义。

考虑到上述灵活安排应足以释除利益相关者提出的疑虑，税务局表示不会于税务明确性优化计划中引入部分利益相关者所建议的集团内部宽免。

- **豁免**——豁免范围不变，包括（i）从事保险业务的投资者实体、（ii）曾就税收目的被视为投资者实体的营业存货的股权权益，以及（iii）从事与物业相关业务的被投资实体（即物业交易、持有物业或物业发展）。
- **优化物业相关业务的豁免**——将就物业相关业务的豁免引入以下优化措施：
 - (i) “不动产”的定义将不包括“基础设施”；
 - (ii) “物业发展”的定义将豁免对建筑物进行翻新或翻修以维持建筑物商业价值的情况。换句话说，若被投资实体需定期翻新以维持其自行开发不动产的商业价值（例如酒店及商业建筑物），将不会被视为从事“物业发展活动”；及
 - (iii) 对于从事物业持有活动的被投资实体，在厘定是否符合所持有的不动产的价值不超过 50% 的订明门槛时，用于经营本身贸易或业务（包括物业出租业务）的不动产将被排除⁵。在此优化措施下，被投资实体不论购买或自行发展不动产，只要其用作经营本身贸易或业务，在税务明确性优化计划下均获得相同的税收待遇。
- **优化与营业存货相关的豁免**——（i）若股权权益从营业存货转变为资本资产时，已在计算应课税利润时将相关股权权益在转变当日的市场价值作为收入入账，且（ii）在转变日之后符合 15% 持股门槛和 24 个月持有期要求，则税务明确性优化计划仍然适用。
- **行政程序**——纳税人可自行选择利用税务明确性优化计划，并提供所需的资料以证明其符合资格。税务局的初步看法是，合格纳税人可能需要在利得税申报时填写一张表格，但税务局将尽可能减低所需提供的资料。
- **处置亏损**——税务明确性优化计划不适用于处置亏损。如这些亏损是收入性质的，仍可作税务扣除。

普华永道观察：新添加的两项灵活安排允许纳税人选择以集团层面厘定其持有的股权权益，并允许分批处置可同样享受免税待遇，将使税务明确性优化计划比新加坡的安全港规则更具竞争力。后者需要针对每次处置评估是否满足相关要求，以及是否在个别实体层面满足 20% 的持有比例门槛。

注意要点

普华永道乐见政府采纳了利益相关者（包括普华永道）提出的多项建议，以提高税务明确性优化计划的吸引力，并减轻指明外地收入豁免征税机制对受涵盖纳税人的影响。政府现正草拟这两项立法建议的相关条例草案，预计于 2023 年 10 月夏季休会后提交立法会。同时，政府将继续与欧盟就完善指明外地收入豁免征税机制进行磋商，亦会与利益相关者就这两项立法建议保持沟通。因此，相关立法建议可能会因应持续的讨论反馈作进一步的修改。

与此同时，纳税人应密切关注有关这两项立法建议的发展，并仔细评估其潜在影响。若对这些最新变化有任何意见，欢迎联系普华永道的税务团队，普华永道会适当地向政府转达相关想法。

注释

1. 请通过以下链接参阅有关立法建议的税务新知（中文版）：
<https://www.pwchk.com/en/hk-tax-news/2023q2/hongkongtax-news-mar2023-3-zh.pdf>
<https://www.pwchk.com/en/hk-tax-news/2023q2/hongkongtax-news-apr2023-5-zh.pdf>
2. 简而言之，新加坡的草案提议引入新的第 10L 条款（相关实体从出售境外资产获得的收益），订明不管新加坡税法中的任何规定，任何相关实体从出售位于新加坡境外的动产或不动产（在该条款中称为外国资产），所获得的收益都应视为应在新加坡纳税的收入。“相关实体”的定义为至少有一个成员在新加坡境外设有营业场所的集团的成员实体。然而，拟议的第 10L 条款不适用于：（i）金融机构；（ii）享受某些税收优惠计划的实体；以及（iii）符合经济实质要求的实体。

欲了解更多详细资讯，请通过以下链接参阅新加坡的草案（只有英文版）：
[https://www.mof.gov.sg/docs/default-source/default-document-library/news-and-publications/public-consultation/2023/ita2023/income_tax_\(amendment\)_bill-\(1-6-2023\)0483c39d39e248dea48f1fe07f251dd4.pdf?sfvrsn=22618b97_2](https://www.mof.gov.sg/docs/default-source/default-document-library/news-and-publications/public-consultation/2023/ita2023/income_tax_(amendment)_bill-(1-6-2023)0483c39d39e248dea48f1fe07f251dd4.pdf?sfvrsn=22618b97_2)
3. 请通过注释 1 的链接参阅往期的税务新知（中文版），以了解香港地区与新加坡相关制度的比较。
4. 一般情况下，如某实体对另一实体拥有控制权，或两个实体都受同一实体控制，则这两个实体会被视为关联实体。“控制”通常指直接或间接持有另一实体的已发行股本、表决权、资本或利润超过 50%。关连关系在评税基期完结时厘定。
5. 在原有提案中，如投资者实体投资从事物业持有业务的被投资实体的非上市股权权益，被投资实体持有的不动产价值超过其总资产价值的 50%，则该非上市股权权益将被豁免，相关处置不会符合税务明确性优化计划的资格。

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：

普华永道香港地区税务团队专家

李尚义
普华永道中国南部及香港地区税务主管
合伙人
+852 2289 8899
charles.lee@cn.pwc.com

倪智敏
普华永道中国南部税务主管合伙人
+852 2289 5616
jeremy.cm.ngai@hk.pwc.com

崔庆昭
普华永道香港地区税务合伙人
+852 2289 3608
jeremy.choi@hk.pwc.com

何润恒
普华永道亚太区金融服务部税务主管
合伙人
+852 2289 3026
rex.ho@hk.pwc.com

李筱筠
普华永道香港地区转让定价服务主管
合伙人
+852 2289 5690
cecilia.sk.lee@hk.pwc.com

曹倪葆
普华永道香港地区消费市场行业
税务主管合伙人
+852 2289 3617
jenny.np.tsao@hk.pwc.com

王健华
普华永道香港地区税务分歧协调服务组
主管合伙人
+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2023年8月3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

© 2023 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。