

香港地区发布优化指明外地收入豁免征税机制的外地资产处置收益条例草案

二零二三年十月十九日
第十五期

摘要

在与利益相关者进行广泛咨询后¹，香港特区政府（“政府”）于2023年10月13日刊宪《2023年税务（修订）（外地处置收益征税）条例草案》（《条例草案》）。《条例草案》旨在优化《税务条例》下现行的指明外地收入豁免征税机制，扩大其外地处置收益所涵盖的资产范围以包括股权权益以外的其他资产²。

尽管欧洲联盟（“欧盟”）未有接受政府就（i）局限优化后指明外地收入豁免征税机制的资产范围；以及（ii）允许将资产成本重新计算为相关条例草案生效日前的公允价值（或以按比例宽减优惠作替代）的建议，其同意了（i）豁免买卖商所得的非知识产权资产处置收益；以及（ii）引入集团内部转让的宽免安排。

此外，政府采纳了利益相关者（包括普华永道）提出的多项建议，以减轻优化后指明外地收入豁免征税机制对受涵盖纳税人的影响³。例如，对买卖商的处置收益豁免设定了较为宽松的条件，同时亦非常宽泛地草拟新拟议的集团内部转让宽免下的相联实体条件，使跨国企业集团中拥有不同业务类型的纳税人均可享受减免。

《条例草案》已于2023年10月18日提交立法会，并拟定于2024年1月1日起适用于受涵盖纳税人累算归于和收取的处置收益。

本期税务新知概述了《条例草案》拟议的优化后指明外地收入豁免征税机制方案与先前拟议方案的主要区别，并分享普华永道的观察。

详细内容

拟议的优化机制

概述

为使外地处置收益的税务处理与欧盟2022年12月最新公布的《外地收入豁免征税机制的指引》（《欧盟修订指引》）保持一致，《条例草案》旨在优化现行的指明外地收入豁免征税机制，通过扩大受涵盖处置收益的资产范围，将股权权益以外的其他资产也纳入该机制中。除了优化现有的无须课税和减免措施、以及相关的附带修正外，《条例草案》并没有对现行指明外地收入豁免征税机制的其他方面提出任何修订建议。因此，现有指明外地收入豁免征税机制下的税务处理将同样适用于股权权益以外资产相关的外地处置收益（例如，受涵盖纳税人的定义以及双重课税宽免的安排将不会有任何变化）。

扩大受涵盖收入的范围

《条例草案》修订了“处置收益”的释义，将其定义为“知识产权处置收益或非知识产权处置收益”。而“知识产权处置收益”和“非知识产权处置收益”分别被进一步定义为“得自知识产权的出售的收益或利润”；以及“得自财产的出售的收益或利润，但不包括知识产权处置收益”。

换句话说，受涵盖纳税人在香港地区收取的所有类型资产的处置收益，包括动产和不动产⁴，除非满足相关的例外要求，否则将被视为源自香港地区并须课缴利得税。

豁免特定实体所得的收入

豁免受规管财务实体和受惠于税务优惠措施的纳税人所得的处置收益

在现行指明外地收入豁免征税机制的豁免收入方法下，指明外地收入并不包括得自或附带于受规管财务实体所经营的业务，或受惠于现行税务优惠措施的纳税人所进行的获利活动的外地非知识产权收入（即股息、利息和股权权益处置收益）。《条例草案》建议扩展豁免范围至适用于优化后指明外地收入豁免征税机制下指定实体所得的非知识产权处置收益。

豁免买卖商所得的非知识产权资产处置收益

鉴于处置收益为资产买卖商的主动业务收入之一，不应受指明外地收入豁免征税机制涵盖，因此《条例草案》建议扩展上述豁免范围至累算归于买卖商及得自或附带于该买卖商的业务的外地非知识产权处置收益。就此，《条例草案》将“买卖商”定义为“任何在其通常业务运作时出售或要约出售财产的实体”。

普华永道观察：政府最初的建议是相关非知识产权处置收益须为买卖商从其在香港地区进行实质经济活动中所得收入的一部分，方可符合买卖商的豁免。这引起了利益相关者忧虑纳税人是否能够于满足实质经济活动要求的同时，有资格就相关处置收益提出离岸申报。普华永道很高兴看到政府现在取消了实质经济活动要求，以解决纳税人的忧虑。然而，在某些情况下可能仍存在不确定性，如从一次性的交易所产生的处置收益是否被视为得自“通常业务运作”而符合豁免条件。因此，普华永道希望政府能就此提供进一步的阐明。

例外要求

非知识产权处置收益

根据现行的指明外地收入豁免征税机制，受涵盖纳税人在香港地区收取的外地股权权益处置收益须课税，除非该纳税人符合经济实质要求⁵或持股要求⁶。

《条例草案》修改了现行指明外地收入豁免征税机制下有关经济实质要求的相关条文以涵盖外地非知识产权处置收益。另一方面，鉴于持股要求的资格条件仅适用于股权处置收益，该要求将保持不变。

知识产权处置收益

与现行的指明外地收入豁免征税机制关于知识产权收入的情况类似，《条例草案》规定采用经济合作与发展组织（“经合组织”）发布的《侵蚀税基和转移利润方案第五项行动计划》中的关联法来厘定外地知识产权处置收益无须课税的程度。

新拟议的集团内部转让的豁免安排

《条例草案》拟议引入新的集团内部转让豁免安排，若相关资产是在相联实体之间转让，知识产权处置收益或非知识产权处置收益的应课税款可获延缓。

具体来说，如符合以下情况，新拟议的集团内部转让豁免安排将会适用：

- (a) 受涵盖纳税人（“出售方”）在香港地区收取的指明外地收入属处置收益；
- (b) 该笔收益得自某项属集团内部转让的出售（“标的出售”）；
- (c) 标的出售所关乎的财产（“标的财产”）由某实体（“取得方”）取得；及
- (d) 在标的出售作出之时，出售方及取得方两者均须被征收香港利得税。

针对条件（b），如在标的出售作出之时，出售方及取得方是彼此相联的，则标的出售可被视为集团内部转让。

如符合以下情况，则两个实体是彼此相联的：（i）它们当中其中一个，对另一个享有相联权益；或（ii）第三个实体对该两个实体享有相联权益。

如符合以下情况，则某实体（“甲方”）对另一实体（“乙方”）享有相联权益：

- （i）甲方享有乙方中的直接或间接实益权益的至少 75%，或享有关于乙方的直接或间接实益权益的至少 75%；或
- （ii）甲方直接或间接有权行使乙方中的表决权的至少 75%，或直接或间接有权行使关于乙方的表决权的至少 75%，或直接或间接有权控制乙方中的表决权（或关于乙方的表决权）的至少 75%的行使。

在厘定实益权益的程度时，不仅考虑已发行股本，还可视情况考虑有权享有的合伙收入、信托产业的价值和其他的拥有权权益。

拟议的集团内部转移宽免安排的作用是：

- （a）出售方被视为已以一代价出售标的财产，其款额不会导致任何收益或任何亏损累算归于出售方；及
- （b）如在标的出售之后，取得方从标的财产或其转售，获得并于香港地区收取指明外地收入，则：
 - （i）取得方被视为与出售方于同一日期以相同成本取得标的财产；及
 - （ii）在扣除开支和资本免税额、申请税收抵免及遵从持股要求或关联要求方面，取得方被视为接替出售方。

为防止集团内部转移宽免安排被滥用，《条例草案》制订了以下特定反滥用措施，要求在标的出售后的两年内：

- （a）出售方和取得方均须在香港地区被征收利得税；以及
- （b）出售方和取得方必须仍属相联实体。

普华永道观察：此前政府曾提议以“已发行股本”来判断是否达到 75%相联权益的门槛，这不可避免地限制了新拟议的集团内部转移宽免的适用范围。普华永道很高兴政府采纳了利益相关者（包括普华永道）的建议，修改了其根据一个实体在另一个实体中的实益权益或表决权来衡量相联程度的立场。此放宽将使具有不同形式的实体和管理结构的跨国企业集团（例如没有发行股本的合伙企业和采用同股不同权的公司）享受宽免。关于反滥用措施，出售方和取得方现只需在标的出售后两年内继续为应课税实体，而不是之前建议的六年。

值得注意的是，拟议的集团内部转移宽免的目的是延缓税款，但不会自动消除可能就处置收益须课缴的任何税款。受涵盖纳税人仍然需要考虑将资产转售给第三方的税务影响。因此，纳税人也可探讨其是否可以在处置收益的应计当年满足适用的例外情况，以将收益申报为免税，以及这会如何影响后续转售的税务状况。

生效日期

《条例草案》拟议的优化将适用于 2024 年 1 月 1 日或之后所累算和收取的指明外地收入。

请参阅本税务新知附录中的流程图，以了解与资产相关的外地处置收益在优化后指明外地收入豁免征税机制下是否须在香港地区课税。

便利措施——就是否符合经济实质要求提供明确性

为提高税务明确性，香港税务局（“税局”）将继续按目前简化程序就纳税人是否符合经济实质要求提供事先裁定，裁定结果的有效期限最长为五年⁷。

与去年一样，税局亦已引入过渡性措施让受涵盖纳税人在《条例草案》生效前，就其涉及股权权益以外的其他非知识产权资产所得的外地资产处置收益（相关非知识产权处置收益）是否符合经济实质要求，申请“局长意见”。

若纳税人已就其在现行机制下的指明外地收入是否符合经济实质要求取得有利的事先裁定或局长意见，且在申请中披露过股权权益以外的其他资产，则先前就该申请发出的局长意见及事先裁定在拟议的优化机制下仍将适用。如果在先前的申请中没有披露相关资产，但纳税人希望涵盖相关非知识产权处置收益，可以选择：

- 就相关非知识产权处置收益的经济实质要求，另行申请局长意见；或
- 通过简化程序，要求把先前就经济实质要求取得有利的局长意见的涵盖范围扩大，以涵盖相关非知识产权处置收益是否符合经济实质要求，前提是要满足指定条件（例如相关非知识产权处置收益不是一宗反对或上诉个案所须考虑的事项，以及受涵盖纳税人目前不是税局进行税务审查或拟对其作出税务审查的对象）。

于简化程序下，受涵盖纳税人只需填写和提交补充表格（IR1297D）及其附件（适用于组别申请），并提供以下信息：

（i）确认已取得的局长意见中的相关资料维持不变；（ii）附加资产清单；（iii）就相关非知识产权处置收益所进行的指明经济活动，以及连同相关非知识产权处置收益计算在内的更新详细资料（如适用），包括每年指明外地收入的总款额的估计范围、每年为进行有关指明经济活动、并具有所需资格的香港地区员工总人数的估计范围及其职位、以及每年为进行有关指明经济活动而需在香港地区招致的营运开支款额的估计范围。还需注意的是，如已取得的局长意见是以组别形式申请的，须由同一申请人提交补充表格⁸。

有关扩大已取得的事先裁定的涵盖范围的资讯将在《条例草案》颁布后提供。

普华永道观察：普华永道鼓励受涵盖纳税人提出申请局长意见或扩大已取得的局长意见的涵盖范围，以提高明确性并减轻未来的合规负担。

新加坡拟议向外地资产处置收益征税

《欧盟修订指引》亦促使新加坡拟议修订其外地收入机制，于《新加坡所得税法》中新增第 10L 条文，规定自 2024 年 1 月 1 日起，除非适用于例外情况，有关实体在新加坡收取得自出售或处置外地资产的收益将被视为应纳税收入。

新加坡就拟议的修订草案于 2023 年 6 月 6 日至 6 月 30 日期间展开公众咨询。根据咨询反馈，修订后的草案已于 2023 年 9 月 18 日发布（“修订后的草案”）⁹。值得注意的是，新加坡在修订后的草案中作出了以下更改：

- **豁免知识产权处置收益：**修订后的草案提议不再采用经济实质要求，而是采用经合组织的关联法来决定相关收入不用根据拟议的第 10L 条征税的部分。
- **豁免某些实体：**修订后的草案细化了要求，规定拟议的第 10L 条文适用的排除范围仅限于以下情况所得的非知识产权外地资产处置收益：
 - 相关出售或处置属指定金融机构所经营的业务的一部分或附带于该业务；或
 - 相关出售或处置属受惠于某些税务优惠措施下获免征税或税务优惠的业务的一部分或附带于该业务。
- **净收益的计算：**修订后的草案新增了规定，指明拟议的第 10L 条的净收益该如何计算，包括受涵盖的实体（i）以低于市场价格出售其外地资产；和（ii）只将部分处置收益汇入新加坡的情况。
- **经济实质要求：**修订后的草案明确规定，在判断一个实体在新加坡是否具有足够的经济实质，只会考虑该实体在新加坡境内所进行的活动而招致的营运开支。先前，对于受涵盖的实体而言，无论在新加坡境内或境外招致的支出都会被考虑在内。

普华永道观察：如果修订后的草案获得通过，新加坡对外地资产处置收益征税的规定将与香港地区拟议的优化后指明外地收入豁免征税机制大致相同。尽管如此，香港地区优化后的指明外地收入豁免征税机制拥有以下更具竞争力的特点：

- 持股要求可作为经济实质要求的替代方案，以达到股息和股权处置收益的无须课税待遇；
- 如满足经济实质要求，离岸利息收入仍然无须课税；
- 包括了新拟议豁免买卖商和集团内部转让的豁免安排；和
- 采取便利措施，允许受涵盖纳税人获得事先裁定或局长意见，以确定其是否满足经济实质要求。

注意要点

虽然优化后指明外地收入豁免征税机制将进一步扩大以涵盖所有类型资产相关的处置收益，但《条例草案》还提出了缓解措施，例如扩大现有的豁免范围以涵盖买卖商和某些特定实体所得的非知识产权处置收益，并引入集团内部转让的豁免安排。如《条例草案》以其拟议的形式实施，透过适当的规划，受涵盖纳税人所得的外地处置收益在优化后指明外地收入豁免征税机制下应可维持无须课税，尤其是在香港地区已经拥有足够经济实质的纳税人将不太可能受到影响。因此，预计优化后指明外地收入豁免征税机制不会对香港地区作为商业和投资中心的吸引力产生重大不利影响。

与此同时，税局已经更新其网站，提供有关优化后机制的额外指导和说明性示例¹⁰。预计税局将适时于其网站或即将发布的释义及执行指引中提供更多示例。

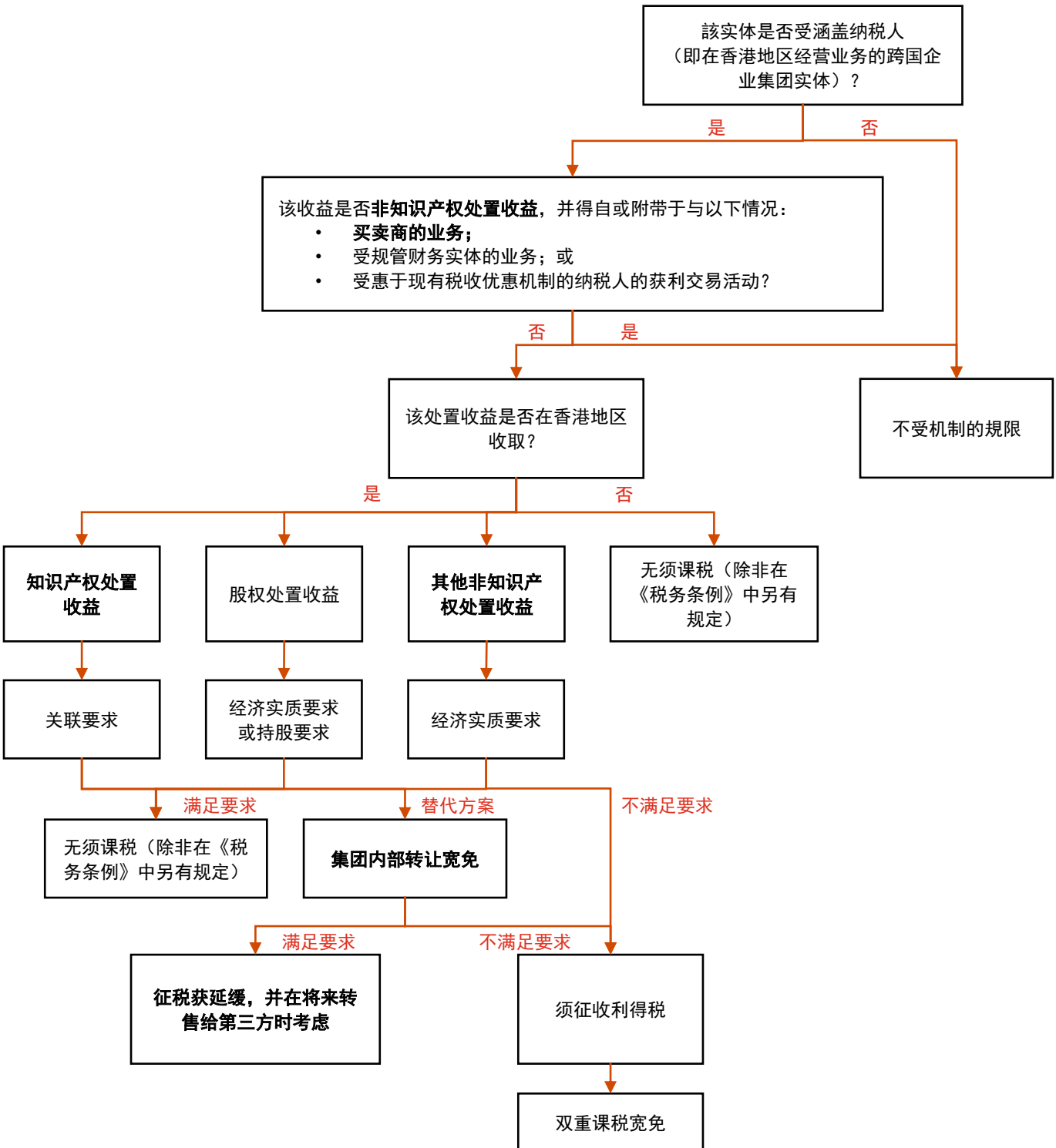
如对上述内容有任何疑问，或希望就《条例草案》对您的持股和运营架构或具体交易的影响寻求建议，请随时联系普华永道专业团队。

注释

1. 请通过以下链接参阅往期有关咨询文件以及交流会议的税务新知（中文版）：
<https://www.pwchk.com/en/hk-tax-news/2023q2/hongkongtax-news-apr2023-5-zh.pdf>
<https://www.pwchk.com/en/hk-tax-news/2023q3/hongkongtax-news-aug2023-13-zh.pdf>
2. 请通过以下链接参阅法案刊宪以及立法会参考资料摘要（中文版）：
<https://www.legco.gov.hk/yr2023/chinese/bills/b202310131.pdf>
https://www.legco.gov.hk/yr2023/chinese/brief/tsybr21838001410c_20231011-c.pdf
3. 在优化后指明外地收入豁免征税机制下，“受涵盖纳税人”的范围并不变，即指在香港地区经营某行业、专业或业务的跨国企业实体。跨国企业实体指某跨国企业集团或其中的实体，或该人代表某跨国企业集团或其中的实体行事。跨国企业集团是指无论其收入或资产规模如何，旗下至少有一个实体或常设机构并非设于集团最终母实体所在税务管辖区的集团。
4. 在香港地区，《释义及通则条例》（第1章）第3条订明，“不动产”指(a)土地，不论是否有水淹没；(b)土地上的任何产业、权利、权益或地役权；以及(c)附连在土地的物件或牢固于任何这类对象上的东西；“动产”则指不动产以外的各类财产。因此，根据香港法例，“动产和不动产”可诠释为涵盖所有资产，以符合《欧盟修订指引》的规定。
5. 简而言之，如受涵盖纳税人在香港地区进行或安排进行实质经济活动（即指明经济活动），则可满足经济实质要求。具体要求还取决于纳税人是否是纯股权持有实体，并需通过足够水平测试，该测试将考虑一系列因素，如业务性质、营运规模以及指明经济活动涉及的雇员数目及营运开支金额。
6. 持股要求是经济实质要求的替代方案，方便在香港地区收取外地股息或股权处置收益的受涵盖纳税人获得无须课税待遇。持股要求适用于满足以下条件的纳税人：受涵盖纳税人属香港居民人士（或如属非香港居民人士，在香港地区设有常设机构），并在紧接有关外地股息或股权处置收益累算归于该受涵盖纳税人之前的不少于12个月的期间，在该获投资实体中持续持有不少于5%的股权权益。同时，受涵盖纳税人还需通过特定的反滥用规则，包括应税条件，即有关外地收益须在外地税务管辖区被征收与利得税性质大致相同的税项，且适用于该款项的税率至少为15%。
7. 受涵盖纳税人还可以就指明外地收入豁免征税机制的其他事项申请事先裁定，例如是否符合经济实质要求以外的例外情况、以及是否满足“在香港地区收取的收入”的情况。
8. 请通过以下链接参阅相关表格和申请程序（中文版）：
https://www.ird.gov.hk/chs/tax/fsie_co.htm
9. 请通过以下链接参阅修改后的草案（只有英文版）：
[https://www.parliament.gov.sg/docs/default-source/default-document-library/income-tax-\(amendment\)-bill-30-2023.pdf](https://www.parliament.gov.sg/docs/default-source/default-document-library/income-tax-(amendment)-bill-30-2023.pdf)
10. 请通过以下链接参阅税局的指引、示例和常见问题（中文版）：
https://www.ird.gov.hk/chs/tax/bus_fsie.htm
https://www.ird.gov.hk/chs/tax/fsie_example.htm
<https://www.ird.gov.hk/chs/faq/fsie.htm>

附注

优化后指明外地收入豁免征税机制下对外地处置收益征税的流程图（注釋 1、2 和 3）



注釋

1. 此流程图仅涵盖处置收益，不包括其他指明外地收入（即股息、利息和知识产权收入）。
2. 处置收益的来源地将继续根据现行的来源规则和司法案例来厘定。
3. 在上述流程图中，**粗体**的文字表示根据《条例草案》对现有指明外地收入豁免征税机制所拟议的修改。

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.pwccn.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10月19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。