

提出优化香港就被动收入 豁免源自外地收入征税的机制



香港政府正提议优化香港就被动收入豁免源自外地收入征税的机制(“离岸收入豁免征税机制”)。

背景

去年10月，欧洲联盟(“欧盟”)对于香港就源自海外的被动收入给予免税待遇或许会构成双重不征税方面表示关注，并把香港列入欧盟的观察名单。为回应欧盟的关注，香港特别行政区政府(“香港政府”)与欧盟的行为守则小组(商业税务)进行沟通，并就香港被动收入的离岸收入豁免征税机制的建议及优化事项达成共识。

因此，香港政府于2022年7月4日发布了一份关于完善离岸收入豁免征税机制的咨询文件，这文件将收紧香港企业所赚取的被动收入之离岸免税政策。在香港政府完成优化离岸收入豁免征税机制咨询阶段后，计划于2022年10月将修订条例草案提交至香港立法会审阅，预计在2022年底前能获得通过该法案，并最快于2023年初开始生效。根据目前的提议内容，新法规将不会有不溯及既往原则的安排。

现时香港离岸收入豁免征税机制的主要变化

在优化香港离岸收入豁免征税(Foreign Source Income Exemption)机制下(简称“新FSIE机制”)，股息、利息、知识产权收入或处置股份或股权权益的收益(“处置收益”)等源自香港以外的被动收入(“受涵盖外地被动收入”)如属以下情况，会被视为源自香港在岸的收入并须在港缴纳利得税：

- (1) 该收入由「跨国企业集团」成员实体在香港收取(不论其收入或资产规模)；及
- (2) 收取该收入的实体未能符合实质经济活动要求(如该收入为非知识产权收入)，或未能符合关联法(如该收入为知识产权收入)。

上述提及的「跨国企业集团」与经济合作与发展组织(“经合组织”)公布的《全球反税基侵蚀规则》所载的定义相同。当一个集团内至少有一个实体或常设机构的税务居民所在地是位于最终母公司税务管辖地以外的地区或国家，而该实体或常设机构的财务状况是合并于集团的合并财务报表中，则该集团会被定义为一个「跨国企业集团」。

虽然《全球反税基侵蚀规则》对「跨国企业集团」的定义有年总收入为7.5亿欧元的门槛，但需要注意的是，新FSIE机制对「跨国企业集团」一词采用了比《全球反税基侵蚀规则》更广泛的定义，即是没有任何收入或资产规模的门槛。也就是说，新机制很大概率会影响到众多在香港设有实体的跨国企业(不论其规模)。

至于来自贸易活动或提供服务等的主动收入，则不属于受涵盖外地被动收入，因此不会受到新FSIE制度影响。

实质经济活动要求 (economic substance requirement) (适用于利息、股息或处置收益)

在新FSIE制度下，获得关于利息、股息或处置收益的受涵盖外地被动收入的纳税人若在香港进行实质经济活动(“相关活动”)，该被动收入可继续享受豁免利得税。「相关活动」的细节如下：

纳税人的性质	咨询文件内「相关活动」的定义
纯控股公司以外的其他公司	作出必要的战略决策，以及管理和承担应其收购、持有或处置任何资产相关的主要风险。
纯控股公司	税务局会放宽实质经济活动要求如下： 持有和管理股权权益，并在香港遵从相关公司法的存档规定。

新FSIE制度容许纳税人可以将相关活动外判给其他实体进行，惟纳税人必须证明其已充分监管外判活动，而相关活动须在香港进行。

为符合实质经济活动要求，纳税人须通过足够水平测试，即须就相关活动在香港聘用足够数目的合格雇员和产生足够的营运开支。税务局在考虑雇员及开支是否充足时并无特定门槛，会按个别情况采用整体事实验证法去考虑纳税人的实际状况。

然而，如上表所示，如果纳税人是纯控股公司（即其主要职能是收购和持有公司的股份或股权权益，并只赚取股息和处置收益），便可应用放宽的实质经济活动要求，即相关活动只会包括持有和管理股权权益并在香港遵从相关公司法的存档规定。换言之，纯控股公司的实质经济要求相对较低。

持股免税安排 (participation exemption) (适用于股息和处置收益)

为了避免双重征税，即使纳税人不符合实质经济要求，新FSIE制度亦会就纳税人获得的离岸股息和处置收益引入持股免税安排，允许纳税人有更高的机会获得免税待遇。简单来说，如果纳税人满足以下条件，其离岸股息和处置收益将会继续免于缴纳利得税：-

- (1) 进行投资的公司是香港税务居民，或是在香港设有常设机构的非香港税务居民；
- (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) 被投资公司所得的收入中有不多于50%为被动收入。

根据欧盟的反滥用规则，上述参与豁免受以下香港反滥用规则的约束：

切换规则 (switch-over rule)：有关收入或被投资公司的利润须在外地的税务管辖区课税，并且该税务管辖区的一般税率必须等于或高于15%，否则纳税人可获得的税务宽免会由持股免税切换至外地税收抵免。也就是说，纳税人须就有关收入缴纳香港利得税，但可以申请外地税收抵免来减低税负。

主要目的规则 (main purpose rule)：如纳税人所作出的任何非真实的安排或一系列安排的主要目的或主要目的之一是在违反免税安排之目标或原意的情况下取得税务利益，该纳税人将不能享受持股免税安排。

反混合错配规则 (anti-hybrid mismatch rule)：若被投资公司所分配的股息可以在当地作税前扣除，持股免税安排将不适用于纳税人所获得的相关部分之股息收入。

采用关联法 (Nexus approach) 处理知识产权收入

经合组织采纳的「关联法」将用来厘定外地知识产权收入可获豁免香港利得税的程度。

只有来自合格知识产权资产的收入（意指专利和其他在功能上等同专利的知识产权资产，惟该等知识产权资产须受法律保障，并通过类似的审批和注册程序，例如受版权保护的软件），才可基于关联比例享有免税待遇——关联比例是指合格开支在纳税人开发该知识产权资产所招致的整体开支中所占的比例。

根据关联法，用来厘定知识产权收入可以基于离岸收入豁免征税机制下在香港可获豁免的程度之公式（即关联比例）如下：-

$$\frac{\text{开发知识产权资产时所产生的合格支出}}{\text{开发知识产权资产的总支出}} \times \text{知识产权资产总收入} = \text{符合豁免利得税的收入}$$

上述方法之目的是确保纳税人必须进行实际研发活动才可就相关部分之收入享受免税待遇。

确定为合格开支的一般原则如下：－

- 合格开支只包括与知识产权资产直接相关的研发开支。特别是，合格支出并不包括收购知识产权资产的开支。
- 上述研发活动可以（1）由纳税人在香港境内进行；（2）由纳税人外判予非关联方在香港境内或境外进行；或（3）由纳税人外判予属香港税务居民的关联方在香港境内进行。

为避免过度惩罚因合理商业理由收购知识产权（或产生其他不符合资格的支出）的纳税人，在计算合格开支时，如果纳税人产生非合格开支，可对合格开支作出30%的特定上调。经上调的合格开支的金额不可高于总支出。

合规要求

纳税人是否符合实质经济活动要求是根据具体情况衡量的。这些因素包括：－

- (1) 因应相关活动性质(例如属资本密集还是劳工密集的产业)所需的平均雇员人数；
- (2) 雇员是全职还是兼职；
- (3) 员工的资历是否与相关活动的性质相关；
- (4) 纳税人的管理和行政；和
- (5) 是否有设置办公场所来进行相关活动，以及该场所是否足以进行该活动。

在新FSIE制度下，纳税人收取的受涵盖外地被动收入如被视为源自香港，该纳税人便须在收取有关收入的课税年度在利得税报税表内作出申报。此外，纳税人须就有关收入向税务局提交若干资料（包括但不限于以下）以便税务局可以根据具体情况确定有关收入是否可以豁免在香港征税或提供税收抵免：－

一般信息	<p>该纳税人收取哪类受涵盖外地被动收入；</p> <p>有关收入在何处和如何收取；</p> <p>该纳税人进行哪类商业活动和在何处进行该等活动；</p>
非知识产权收入	<p>有关活动是否在香港进行；</p> <p>如有关活动在香港进行：</p> <ul style="list-style-type: none"> － 该纳税人为进行有关活动而在香港聘用合格雇员的人数和所招致的营运开支金额；以及 － 如有关活动已外判，有关外判实体的详情，以及该纳税人如何监管在香港进行的外判活动；
知识产权收入	<p>该纳税人有否符合关联法。</p>

股息/处置收益	<p>该纳税人作为税务居民所属的税务管辖区。</p> <p>如该纳税人并非香港税务居民，它在香港是否设有常设机构。</p> <p>该纳税人持有或处置被投资公司的股份或股权详情。</p> <p>被投资公司的收入详情；以及(如为股息)被投资公司的股息款项可否扣除</p> <p>如纳税人有意提出税收抵免申请，有关收入和(如为股息)被投资公司的利润是否须在另一税务管辖区课税;如须课税，课税方式为何。</p>
---------	---

在新FSIE机制（即经优化的离岸收入豁免征税机制）下未能获得免税的外地被动收入可应用单边税收抵免

为减轻合规负担和双重征税，若纳税人在没有与香港签订全面性税收协定的税务管辖区（“非全面性协定税务管辖区”）缴纳税款，将获得单方面税收抵免。此抵免只适用于在新FSIE机制下须在香港缴纳利得税的受涵盖外地被动收入。

PKF的评论

广义而言，新FSIE机制主要针对在香港没有进行实质经济活动的跨国企业集团之香港实体。跨国企业集团有必要检视其控股结构、内部借贷和集团公司间的特许权使用费安排在新FSIE机制下是否依然能达致税务效益。

新FSIE机制的立法与生效无疑会令香港税务环境变得复杂。随着香港对受涵盖外地被动收入引入实质经济活动要求和足够水平测试等规则，若纳税人要符合这些条件，将更难证实为什么此类收入根据现行税务条例为何能界定为源自于香港境外的离岸收入。目前香港税务局暂未明确表示应如何将现行税务条例下判定收入来源地之法规与新FSIE机制完善地兼容。即使一些纳税人在过往年度有真正的商业理由来建立有关结构而获得免税待遇，其受涵盖外地被动收入在新FSIE机制下仍可能会受到影响。举例来说，即使香港公司过去可能就某些知识产权（例如商标和版权）付出了巨大的努力和成本，但与营销相关的知识产权资产产生的特许权使用费收入将可能不再享受免税待遇。

此外，谘询文件中的某些领域仍有待澄清。例如，“在香港收取”一词的含义是否会超出实际汇款的范围；持股免税安排是否适用于涉及中间控股公司层级的控股结构；如果股权处置收益根据新FSIE机制被视为来源于香港的利润，其是否确实不能透过资本性收益的理由去享受免税待遇；若被投资公司产生不应课税的利润及免税利润，进行投资的公司应该如何应用切换规则；公司若有不同的主动和被动收入将会如何影响相关规则的应用等。跨国企业集团应密切关注立法细节和香港税务局未来发布的行政指导。

跨国企业集团必须了解新FSIE机制对旗下香港实体的受涵盖外地被动收入将会造成的影响，是否可能会就该收入失去免税待遇，评估相关的税务风险，并在香港采取适当的筹划或架构重组来减轻上述税法修订所带来的冲击，以恰当的方式来达致税务效益。

联系我们

PKF 香港作为 PKF 国际的成员所之一，与 PKF 全球多达 150 个国家的成员所网络共享资源，为客户提供环球商务方案。我们于香港及中国内地提供全面的税务咨询与合规服务。我们的税务专业人员拥有丰富的香港、中国及国际税务经验。

若你有任何服务需要，请联络我们的专业服务团队。



PKF香港

香港铜锣湾威非路道十八号万国宝通中心二十六楼

电话： +852 2806 3822

电邮： enquiry@pkf-hk.com

网址： www.pkf-hk.com

 [linkedin.com/company/pkf-hong-kong/](https://www.linkedin.com/company/pkf-hong-kong/)

 <https://www.facebook.com/PKFhk>



在微信追踪我们

扫描二维码以获得
PKF香港最新资讯

重要提示：本文档中包含的信息仅用于一般信息，并不旨在解决任何特定实体或个人的情况。因此本文件不构成会计、税务、法律、投资、咨询或其他专业建议或服务。不应仅根据仅包含相关法律的简要概述的本文件内容采取任何行动。采取任何行动前，请确保您从 PKF 税务合作伙伴或其他税务顾问处获得针对您的具体情况的建议，或与相关税务机关联络。对于选择单独或部分基于本文件采取行动或实施业务计划或活动的任何人，我们不承担任何责任或义务。

© 2022 PKF 香港 | All Rights Reserved

PKF 香港是 PKF International Limited 的成员公司，不对任何个人成员或代理公司的作为或不作为承担任何责任或义务。