

国际税法与各国税收体系概述

深圳市地税局国际税务管理骨干培训班

陈国基
香港金融管理学院
上海财经大学香港教学点
2010年12月29日

1

第三部分 香港国际贸易征税问题

2

商品（与服务）

- WTO国际贸易分类：货物贸易、服务贸易与货物贸易有关的知识产权贸易
- 商品与服务：相同点与不同点
 1. 不同点：生产与消费同步？所有权转移？
 2. 相同点：权利与义务交换

3

第一节

双重征税与双重不征税问题

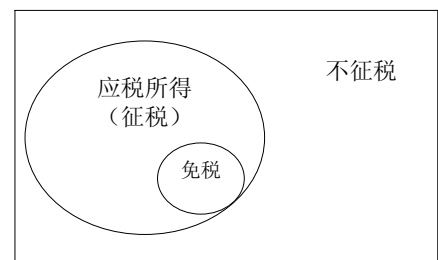
4

一、概念—免税与不征税

- (1) 征税与免税
- (2) 征税与或不征税
- (3) 图表说明（见下页）

5

Tax-exempt vs. Not liable to tax 免税与不征税



6

6

	不征税收入	免税收入
1	7年以上的长期债务票据利息收入	境外履行职务的工资薪金收入
2	金管局外汇基金债务票据利息收入	非金融机构从银行存款取得的利息收入
3	香港政府发行的债券利息收入	
4	香港公司从另一香港公司取得的股息收入	
5	香港公司出售资本资产收入	
6	香港公司在境外经营业务取得的收入	

7

二、双重或多重征税实例

(1)(a) 工资薪金收入

问：一间香港公司的员工A先生被派到上海子公司工作，A先生的职务是总经理，他每月的工资是HK\$70,000元，其中HK\$40,000由香港公司支付，HK\$30,000等额的人民币由上海公司支付，A先生如何申报收入？

答：这是双重征税。原因：在内地履行职务，与香港公司存在劳动关系。支付地点不是考虑因素，按规定应在内地申报全部HK\$70,000的收入，在香港申请免税。

8

二、双重或多重征税实例

(1)(b) 工资薪金收入

问：香港公司一位日籍员工在北京的代表处担任技术经理，在一个年度内在中国境内工作了150天，其工资在香港支付，该代表处由税务机关确定以核定方式缴纳所得税，该技术经理如何纳税？

答：在内地履行职务（而且被视为由代表处承担其薪金），与香港公司建立劳动关系。按规定，应该在内地交税，在香港申请免税。

9

二、双重或多重征税实例

(1)(c) 工资薪金收入

▶某香港公司派遣一位员工到上海工作2年，该员工是美国公民，太太和子女都在加拿大居住。

▶问：香港、大陆、美国、加拿大各自行使什么管辖权？该员工应该在什么地方纳税？

▶提示：（1）根据美国与加拿大的双边税收协定，双方决定居民管辖权的时候，家庭联系关系排序优于国籍；（2）税务居民境外收入可以在国内获得抵免（Tax credit）。

http://www.china-tax.net/about/brochure/CT_Brochure8.pdf

10

二、双重或多重征税实例

(2)(a) 贸易利润

▶南非共和国公民E先生在2007年到香港设立了一间公司，2008年该香港公司在广州设立了办事处。E先生和太太申请了工作签证在广州工作。香港公司在国内与供应商签订采购合同，同时与香港客户订立销售合同，货物直接由大陆运到欧洲。

▶双重征税原因分析：在内地有常驻机构（或实际管理机构），在香港销售货物。

11

二、双重或多重征税实例

(2)(b) 贸易利润

▶E先生的香港公司广州代表处向香港供应商买货，将进口货物转售给内地一间国有企业。双重征税原因：与香港公司订立购货合同；在内地有常驻机构。

(2)(c) 贸易利润

▶另一香港居民A先生在香港设立公司，该公司在内地没有办事处，委托上海B先生做营销代理，找到客户。之后香港公司从美国买货，然后卖给上海客户。货物直接从旧金山运抵上海。原因：在香港经营业务，在大陆有常驻机构（代理人）。

12

二、双重或多重征税实例

(3) 特许权使用费收入

一间香港公司向其母公司香港无线电视广播有限公司购买了一套电影播映权，为期3年，之后将该播映权卖给一间马来西亚电视台播映。

双重征税原因：在香港与另一香港公司签订合同，在马来西亚使用电影播放许可权。

13

三、双重不征税实例

(1) 非独立劳务收入

英属处女岛（维京群岛）BVI公司派香港员工到大陆工作。工作了150天后被派回到香港。由于该员工在大陆工作不超过183天，根据“安排”规定，香港员工收入无须在大陆交税。按照香港规定，由于该员工与境外公司签订劳动合同，其境外工作的收入无须在香港交税。

14

(2) 贸易利润

(a) 澳门居民甲在香港设立一间贸易公司，该公司向非洲供应商买货，然后将进口货物转售给内地一间国有企业。原因：合同的谈判与签订都在香港境外发生。

(b) 新加坡公民A在香港设立的香港贸易公司向非洲供应商买货，然后将进口货物转售给内地一间三资企业。不上税原因：同上。

澳门实施属地管辖，新加坡居民境外所得在汇入境内才上税。

15

(3) 劳务收入

香港公司与内地三资企业订立机器安装合同，派员工到大陆提供安装服务，工作在4个月内完成。

根据“安排”规定，香港公司员工在内地的的工作不超过183天，不构成常驻机构，在大陆取得的收入无须缴纳所得税。根据香港税务条例规定，该香港公司的收入来源于香港公司在境外提供的安装服务，因此也无须在香港纳税。

16

(4) 制造业务收入

2008年之前，来料加工的生产经营所得在大陆免税，在香港，由于工厂在境外其经营所得利润不征税（注意：香港公司必须是来料加工的合同的签约方）。

17

四、双重不征税原因分析（一）

➤ 条例第14条（**利得税**）：任何人士，包括法团（人）、合伙业务、受托人或团体，在香港经营行业、专业或业务而从该行业、专业或业务经营过程中获得于香港产生或得自香港的应评税利润（售卖资本资产所得的利润除外），均须纳税。

➤ 条例第8条(1)段（**薪俸税**）：。。。每个人在每个课税年度从以下来源所得而于香港产生或得自**香港的入息**，均须予以征收薪俸税—(a) 任何**有收益的职位或受雇工作**；。。。。

➤ 条例第8条(1A)段（**薪俸税**）：。。。从任何受雇工作所得而于香港产生或得自**香港的入息**

(a)。。。包括**得自在香港由提供服务所得的一切入息**，其中包括可归因于该等服务而享有的假期工资；(b)。。。。

18

四、双重不征税原因分析（二）

- 第23C条(1)：凡任何人以飞机拥有人身分经营业务，而 (a) 该业务通常是在香港以内控制或管理的；或 (b) 该人是在香港成立为法团的公司，则该人须被当作是在香港经营该业务。[居民飞机拥有者]
- 第23D条(1)：凡第23C条对其不适用的人以飞机拥有人身分经营业务，而该人所拥有的任何飞机在香港以内任何机坪或飞机场降落，则该人须被当作是在香港经营该业务。[非居民飞机拥有者]

19

Double Taxation & Double Non-taxation

双重征税与双重不征税情况

	Country A	Country B
➢ Place of incorporation 公司注册地	X	
➢ Place of actual management 实际管理机构所在地		X

20

五、证券及期货条例的域外效力（比较）

- 证券及期货条例115条：在香港以外地方的行为或活动的适用
- (1) 如—
- (a) 任何人(不论由他本人或由另一人代他)在香港或从香港以外地方向公众积极推广他提供的任何服务；及
- (b) 该等服务如在香港提供，便会构成某类受规管活动 (regulated activities)

21

六、其他法律的域外效力

- (1) 《有组织及严重罪行条例》的规定：“可公诉罪行”包括如果在香港境内发生的会构成可公诉罪行的行为。
- (2) 《贩毒（追讨得益）条例》的相同规定：
 - “贩毒”是指在香港或其它地方从事或参与 ———
 - (a) 构成贩毒罪行的作为；或
 - (b) 构成根据相应的法律可判罪的罪行的作为，并包括在香港或其它地方处理全部或部分、直接或间接代表任何人的贩毒得益的任何财产。

22

六、其他法律的域外效力

- (3) 联合国（反恐怖主义措施）条例
- 禁止任何人提供或筹集资金以作出恐怖主义行为（第7条）
- 禁止任何人向恐怖分子及与恐怖分子有联系者提供资金等（第8条）
- 以上条例规定适用于：
 - (a) 任何在特区境内的人；及
 - (b) 在特区以外的任何下述的人—
 - (i) 香港永久性居民；或
 - (ii) 根据特区法律成立为法团或组成的团体。

23

七、税务条例管辖权与域内域外效力（一）

	境内所得	境外所得	条例
居民飞机拥有人	征税	征税	23C
非居民飞机拥有人	征税	不征税	23D
香港公司员工	征税	征税	8(1)
非香港公司员工	征税	不征税	8(1A)
公司应税行为	征税	不征税	14

24

税务条例管辖权与域内域外效力 (二)

	来源于境内境外所得	来源于境内所得
工资薪金收入	8条(1)款	8条(1A)款
航空运输服务收入	23C条	23D条
江海运输服务收入	23B条(1)款	23B条(2)款
经营业务收入	法律真空*	14条
特许权使用收入	法律真空	15条

* <http://www.china-tax.net/pub/CommentaryHKTaxTreaties.pdf>

25

八、其他条例管辖权与域内域外效力

	境内管辖	境外管辖	条例
证券及期货条例：从事香港受规管活动	有	有	第115条
有组织及严重罪行条例：可公诉罪行	有	有	第25条
贩毒（追讨得益）条例：从事或参与构成贩毒罪行的作为	有	有	第2条
联合国（反恐怖主义措施）条例：实施或资助恐怖主义行为	任何人	香港居民或公司	第3条

26

第二节

中港税制比较

27

中港两地税种比较

►内地：增值税、营业税、消费税、印花税、契税、个人所得税、企业所得税、土地增值税、城镇土地使用税、房产税、车船税、车辆购置税、城市维护建设税、资源税、进口与出口关税等。

►香港：薪俸税、利得税、物业税、印花税、汽车首次登记税、差饷、烟酒税等

►关税：香港基本上不征收关税。

28

一、个人所得税与香港薪俸税比较

(1) 个人所得税：综合纳税义务

- 居民与非居民身份
- 征税项目
- 兜底条款（经国务院财政部门确定征税的其他所得）

(2) 薪俸税：单项的纳税义务

- 工资、薪金及相关收入；公职人员退休后每月取得的退休金

29

二、企业所得税与利得税比较

		内地	香港
1	属人管辖与属地管辖	属人管辖与属地管辖	属地管辖；但有特例
2	会计准则与税法规定	不同	不同
3	资本性收益与资产增值	征税	不征税

30

二、企业所得税与利得税比较（续）

		内地	香港
4	取得非上市公司投资收益：股息及红利	居民企业免税；非居民企业征税	居民与非居民企业都不征税
5	亏损使用期限	亏损可以在5年内使用	亏损可以在以后任何年度使用
6	亏损使用范围	资本性亏损与资本性收入弥补	出售资产亏损不可以扣税，资本性亏损也不可以冲减经营利润所得

31

三、所得税征收管理

- (a) 申报：内地每季/每年申报一次（流转税每月申报一次）；香港一年申报一次
- (b) 申报期限
- (c) 最高行政罚款规定：香港3倍；内地5倍
- (d) 帐册与财务资料保留期：香港7年；内地15-25年
- (e) 违反规定的最长追溯期限：香港6年、内地无限
- (f) 纳税人救济方式：纠正错误、复议、诉讼

32

四、体制比较

	香港	内地
立法机关	立法权	立法权、解释权*
行政机关	执行权、立法权（授权制定附属法令与规则）	立法权（授权）与解释权
司法机关	审判权、解释权*	审判权（也有司法解释）

* 具有最高层次法律效力

33

五、避免双重征税方式

- (1) 内地采用抵免制（tax credit）
- (2) 香港采用免税方式（exemption）及抵扣制（deduction）

抵免（tax credit）

- 国内法给予的抵免（Unilateral credit）
- 根据双边协定给予的抵免（Bilateral credit）

34

六、税收协定

(1) 内地全面采用经济合作发展组织（OECD）的范本，与超过90个国家签订了双边税收协定（Double tax agreement）。

(2) 由于税务条例第14条管辖权的限制，及没有对交换税务情报方面作出修订，香港只能签订航空及海上运输收入的双边税收协定。例如，对香港居民（第23C条）非香港居民（第23D条）飞机拥有人的税收管辖权相对第14条来说，就有不同规定。

35

第三节

跨国公司重组及对华投资 案例

36



另一跨国公司免税重组案例

该重组案例涉及：二个法律体系，5个国家（地区），包括百慕达、卢森堡、直布罗陀、香港、中国，属于5个不同司法管辖区（公证制度）、三种不同语言的公证文书。

参考资料

38

另一跨国公司重组案例

- 该重组涉及简化公司架构，由五层减为四层。简化公司架构目的是为了能够符合在台湾上柜的规定。

参考资料

39

第四节

国际最新情况

2009年4月G20峰会后的形势发展

40

一、法律角度看G20峰会争议点

- 香港（及澳门）是否避税港
- 避税港定义（OECD）：
 - 不征税或者征收名义税率；
 - 没有有效地与其他税务当局交换税务资料；
 - 没有透明度；
 - 没有要求公司有实际经营活动

OECD网站（有害的偷逃税实践）：
http://www.oecd.org/about/0,3347,en_2649_33745_1_1_1_1_37427,00.html

41

二、思考点

- 香港是否可以替非居民提供地方，逃避居住国征税，或者让人们知道有这样的可能性；
- 有关国（境）内法律限制其他国家获得税务情报。（已经在2010年修订了税务条例及相关法律）

42

三、要解决的关键问题

- ▶ 香港过去采用经济合作及发展组织OECD（1995）年的《资料交换条文》，即当外国需要香港税务局提交任何企业/个人有关的税务资料时，如果属香港税务毋须申报的资料，香港税局是不会提供，也不会代为搜集。（现在已经采用OECD2004范本）
- ▶ 由于税务条例第14条管辖权的限制，香港税务局没有法定权力要求纳税人提供与取得境外收入相关的经营活动信息。（已经在2010年通过修订税务条例解决）

43

四、2009年G20峰会及之后的发展

- ▶ 尽管法国总统萨科齐试图在2009年4月G20峰会上将香港列入“避税天堂”黑名单的举动未能得逞，但香港紧接着有一项新的考验：必须修改法律与税收制度。

唯变所适 《易传·系辞》

44

四、2009年G20峰会及之后的发展

- ▶ 倘若香港被点名为其中一个避税天堂(tax haven)，如果法案通过，美国（包括其他OECD成员国）便会加紧监察和规管在港投资的美国企业，届时香港的优势和吸引力难免受打击。香港公司在美国投资的收益也不能享受税收协定国（地区）税率。

有关法案的内容：
<http://levin.senate.gov/newsroom/release.cfm?id=308949>

45

五、2009年峰会至今尚未解决的问题

1. 如果第14条的范围不修订，香港的双边税收权利和义务是不对等的，是为他人作嫁衣裳（在2010年修订的税务条例中，有设置了防止四处撒网的条文）。
2. 香港税务局需要先向纳税人披露作出具体请求的外国税收当局的讯息，才能向纳税人索取境外经营活动的税务资料。（在2010年修订的税务条例中，设置了增加透明度的条文）
3. 香港要将第14条的税收管辖范围增加属人管辖权内容，才能从源头解决问题。

46

4. 证券及期货条例规定参考（权利与义务对等）

- ▶ 证券及期货条例115条（权利）：在香港以外地方的行为或活动的适用
(1) 如一
(a) 任何人(不论由他本人或由另一人代他)在香港或从香港以外地方向公众积极推广他提供的任何服务；及
(b) 该等服务如在香港提供，便会构成某类受规管活动，
- ▶ 证券及期货条例186条（义务）：向香港以外地方的监管者提供协助
(1) 凡证监会接获在香港以外地方，且是该会认为符合。。。规管机构的请求，要求协助调查该当局或机构指明的人是否已违反或正违反符合以下说明的法律规定或规管性规定—(a) 由该当局或机构执行或施行的；及
(b) 关乎由该当局或机构规管的关于任何证券、期货合约、杠杆式外汇交易合约或集体投资计划的交易或其它相类交易的，
则该会在认为第(3)款指明的条件已获符合的情况下。。。可协助调查上述事宜。

47

税务条例第14条规定与新加坡比较

- Under section 10(1) of the Singapore Income Tax Act, the income of any person (a) accruing in or derived from Singapore or (b) received in Singapore from outside Singapore shall be liable to tax in Singapore....
- 新加坡税收制度行使属人管辖。(a)来自境内收入与(b)来自境外汇入境内的收入，都要纳税。
- 香港对来源于境外所得不征税，无论是否汇入境内。

48

税务条例第14条规定与新加坡比较

	香港税务条例第14条	新加坡所得税法第10条
来源于境内收入	征税	征税
来源于境外收入	不征税	(汇入境内时) 征税

49

属人管辖与属地管辖 Residence jurisdiction vs. source jurisdiction

- Income may be taxed under the laws of a country because of a nexus between the country and the person earning the income, irrespective of where it is earned.
- 一国对所得征税因为该国与取得所得的人之间的联系，而不考虑所得的来源地。

Source: International Tax Primer, Kluwer Law International, at 19.

50

属人管辖与属地管辖 Residence jurisdiction vs. source jurisdiction

- Income may also be tax under the laws of a country because of a nexus between the country and the activities that generate the income, with no reference to the residence of the taxpayer.
- 一国对所得征税因为该国与所得产生的活动之间有联系，不考虑纳税人是否居民。

Source: International Tax Primer, Kluwer Law International, at 19.

51

第三部分完毕

alfredchan@kkchan-cpa.com.hk

52