

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

课程大纲

1. 世界各国税收制度划分
2. 香港税收制度
3. 国际贸易征税问题：双重征税与不征税、中港税制、案例分析、2009年G20后形势发展
4. 跨境投资收益征税比较（内地、香港、台湾、新加坡、加拿大）

2

课程大纲（一天）

5. 跨国（境）双重征税：法律冲突
6. 税收协定主要功能
7. OECD税收协定范本部分条文简介
8. 税收信息交换协定（TIEA）
9. 跨境税务筹划

3

第一部分

世界各国税收基本制度

4

各国税收制度

两大体系：普通法体系与大陆法体系

税收制度主要的分类方式：

1. 属人管辖与属地管辖
2. 经营所得与处分财产所得
3. 主动收入与被动收入（来源于经济活动收入与来源于财产收入）
4. 实体法与程序法

5

1. 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.

6

1. 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.

7

2. 经营所得与处分财产所得

- 不同国家（地区）对转让财产所得有不同规定：
 - 不予征税（例如香港、新加坡、维尔京群岛）；
 - 部分征税：例如加拿大转让财产所得比经营所得的税率或税负要低；
 - 全部征税：与经营所得的税率或税负相同水平。（例如中国）。

8

2. 经营所得与处分财产所得

- 不同国家（地区）对所得范围有不同规定：
 - 不予征税：（维尔京群岛）；
 - 部分征税：（香港对工资薪金收入征税，但对股息不征税，对个人偶然所得不征税，例如赌博所得）；
 - 全部征税：（中国，新加坡等管辖区对居民所得有兜底条款）

9

3. 全面征收条款比较

- 全面征收（不含资产增值收益）—新加坡所得税法第10条1款G项：...any gains or profits of an income nature not falling within any of the preceding paragraphs (S10(1)(g)).任何收益或不包含在前款范围内而属于所得性质的利润，都要纳税。
- 全面征收—内地个人所得税的兜底条款规定：“经国务院财政部门确定征税的其他所得”。

10

4. 全面征收、部分征收、不予征收

	资本增值所得征税	全部所得征税	部分所得征税	全部所得不征税
中国内地	Yes, 全额征税	Yes	不适用	不适用
加拿大	Yes, 但适用较低的税基	Yes	不适用	不适用

11

4. 全面征收、部分征收、不予征收

	资本增值所得征税	全部所得征税	部分所得征税	全部所得不征税
新加坡	No	Yes	不适用	不适用
香港	No	No	Yes	不适用
维尔京群岛	No	No	No	Yes

12

司法管辖区比较

(1) 大陆法域管辖区

- 中国、日本、德国等
- 澳门特别行政区、中国台湾地区

(2) 普通法管辖区

- 英国、美国
- 英联邦国家（Common Wealth Countries）及地区：加拿大、澳大利亚、纽西兰、马来西亚、新加坡、印度、南非、维尔京及巴哈马群岛等
- 香港特别行政区

13

第二部分

壹、香港的税收基本制度

14

一、基本法律框架

1. 基本法：第108条
2. 国际税收协定与区域安排
3. 税务条例及税务规则（香港法律第112章）
4. 法院对税务案件的判例
5. 税务委员会决定
6. 税务上诉庭的裁定
7. 税务局的“部门解释及指引”

15

基本法律框架

- 基本法第108条规定：《香港特别行政区实行独立的税收制度》。

Power to impose tax

- 基本法第108条：特区政府实施税收征收管辖的法律依据。

16

- 国际税收协定：香港特别行政区政府与外国政府签定的避免双重征税与防止偷漏税协定；（与泰国、比利时、卢森堡、越南双边协定已经生效）
- 区域税收安排：香港特别行政区政府与中央人民政府的避免双重征税与防止偷漏税的安排
- 至2010-12-15日为止，还有13个国家(地区)已经与香港签订了全面的税收协议。

* 见参考资料

17

二、法律法规的来源

立法机构	行政机构	司法机构
<ul style="list-style-type: none">➢ 国际税收协定➢ 区域安排➢ 税务条例➢ 税务规则	<ul style="list-style-type: none">➢ 税务委员会的决定*➢ 税务上诉庭的裁定➢ 税务局的“部门解释及指引”	<ul style="list-style-type: none">➢ 税务案件的判决

税务委员会功能：制定税务表格、机器设备折旧率、决定上诉庭程序

18

三、条文的效力比较

- 国际税收协定或区域安排效力高于《税务条例》
- 税务上诉庭的裁定的效力高于税务局长的行政决定
- 税务上诉庭的裁定效力高于“部门解释及指引”
- 法院判决效力高于税务上诉庭的裁定

税务局的《部门解释及指引》只阐述税务局的观点。

19

四、税收管辖

(1) 按是否在香港经营业务及发生应税行为或活动征收（属地管辖），一般不采用纳税居民概念征税（属人管辖）。

(2) 按照收入来源征税原则性规定（税务条例第14条）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。

20

(3) 征税对象不采用居民或非居民的标准。因此，居民得自境外的利润可毋须在香港纳税；反过来说，非居民如赚取于香港产生的利润，则须纳税。

(4) 至于业务是否在香港经营及利润是否得自香港的问题，主要是根据事实而定，所采用的法律原则遵循香港法庭，及英国枢密院（Privy Council）判决的税务案件。回归之后枢密院判决仅作为参考。

(5) 在境外产生（获得）的利润，即使将款项汇回香港，亦毋须纳税。

21

五、税种

(1)、主要税种

- 利得税（出售资产收入不征税）
- 薪俸税（限于工资薪金和相关收入）
- 物业税（公司法人业主可以选择交物业税或利得税）
- 印花税（限于房地产转让与股票买卖）
- 遗产税（2006年2月11日废止）

备注：《税务条例》征收利得税、薪俸税及物业税。

22

(2) 其他税种

- 烟酒税（红酒免税）
- 酒店房间税（2008-7-1起税率为零）
- 博采税
- 汽车首次登记税等

(3) 商业登记费

(4) 差饷（按房产评估价值征收）

香港没有开征流转税

23

六、税务条例的基本规定

(1) 实施分项征收的属地管辖权；一般不实行综合征收税收政策。

但是符合居民身份的纳税人，可以选择申请“个人入息课税”，汇总计算收入及申请扣除个人免税额，以确定其应交税款，达到节省税款目的。

个人入息课税是一种计算税款方法，不是税种。

24

(2) 不实施居民身份管辖（属人管辖），个别项目收入除外。（见如下）

(3) 资产增值不征税

(4) 股息不征税

例外：《税务条例》对航空器所有者的运输收入和船舶所有者的江海运输收入，实施属人与属地管辖。居民航空器所有者，实施属人管辖；非居民航空器所有者，实施属地管辖。

见参考资料

25

税务条例：大纲与结构（一）

1. 介绍
2. 物业税
3. 薪俸税
4. 利得税
- 4A 扣除项目
5. 免税额
6. 折旧
7. 个人入息课税
8. 双重征税宽免
9. 申报
10. 评税

26

税务条例：大纲与结构（续）

- | | |
|-------------|----------|
| 10A-10C 预缴税 | 14 罚款及处罚 |
| 11 反对及上诉 | 15 其他 |
| 12 支付、追讨税款 | 16 附表 |
| 13 退还税款 | |

内地：《企业所得税法》是实体法，而《税收征收管理法》是程序法。

香港税务条例：实体法与程序法合二为一

27

税务人员与纳税人——权利与义务

- 查问权
- 处罚权（含起诉）
- 帐册查阅权
- 冻结纳税人存款
- 没收存款
- 限制离境
- 向纳税人解释条例
- 告知纳税人权利
- 保密
- 编制报表
- 保留记录
- 申报
- 缴税
- 反对
- 仲裁
- 诉讼

28

税务人员与纳税人 涉外税收征收相关的权利与义务

税务信息交换条文

- 相对人（包括纳税人、在香港拥有或保管协定国税务当局税收征收有关信息的人士，例如协定国纳税人的香港供应商、客户、信托人、银行等）
- 查询范围（包括协定国税法的管辖范围）
- 处罚权（对规定的相对人有处罚权）

29

第二部分

贰、税务条例具体规定

30

按照各项收入确定收入来源

一、工资薪金收入（税务条例）

- (1) 与香港公司建立劳动关系而取得的收入（第8(1)条）
- (2) 与非香港公司（境外公司）建立劳动关系，但在香港境内履行职务取得的收入（第8(1A)条）
- (3) 纳税义务（见表）

31

劳动关系	条例	境内履行职务	境外履行职务
与香港公司签合同	8(1)	纳税	纳税*
与非香港公司签合同	8(1A)	纳税*	无须纳税

* 根据中港双边税收安排规定，任何12个月内在香港履行职务时间不超过183天的不征税。

* 如果没有双边税收安排规定，一个税务年内在香港履行职务时间不超过60天的不征税。

32

二、利得税（税务条例）

(1) 制造业或者工业利润

- 收入来源按生产厂房所在地决定

(2) 服务业利润

- 收入来源按提供劳务地点决定（合同签订地点可以在境内或者境外）

33

(3) 贸易利润

- 收入来源参照合同谈判地、签约地及义务履行地点决定（主要看谈判地及签约地）。

(4) 租金收入

- 收入来源按财产或房产所在地决定。

(5) 利息收入

- 非金融机构收入来源按提供资金所在地决定；
- 金融机构收入来源按机构经营业务所在地决定。

34

(6) 特许权使用费收入

- 收入来源按特许权使用地决定。
- 境内使用的，要纳税；在境外使用的，无须纳税。但是，倘若该款项属于某纳税人在获取境内利润的可扣除支出，在这情况下，该款项视为境内收入，要纳税。

(7) 担保费收入

- 保证担保收入来源按提供保证人机构所在地决定；
- 抵押担保收入来源按抵押品所在地决定。

35

三、印花税（印花税法例）

印花税法例规定三种纳税义务（税目）

(1) 房地产转让

- 转让香港房地产，要缴纳印花税；
- 集团公司内部转让房地产，符合条件的，可以申请豁免印花税。（印花税法例45条）

36

(2) 租赁合同

➤ 出租香港房地产，要缴纳印花税

(3) 股权转让（香港公司与非香港公司）

➤ 香港公司：股权转让要纳税（例外：集团公司内部转让股权，符合条件的，可以申请豁免印花税）；

➤ 非香港公司：股权转让不纳税（例外：如果境外公司在香港上市的（H股），要纳税）。

37

四、税率

(1) 利得税税率

(a) 一般税率（适用于2009/10课税年度）

法团（法人）：16.5%；法团以外的人士：15%

(b) 宽减税率

从符合资格的债务票据所获得的利润或利息收入，以及专业再保险公司的离岸业务所得，其税率为一般税率(16.5%)的一半。

38

(2) 薪俸税税率

(a) 2009/10 课税年度（累进税率）

	应课税入息实额 (税阶)	税率	税款
	\$		\$
首	40,000	2%	800
另	40,000	7%	2,800
另	40,000	12%	4,800
余额		17%	

39

(b) 2009/10 课税年度（标准税率）：15%

采用标准税率交薪俸税的，没有法定的免税额（只有扣除额）；累进税率与标准税率两者以较低者为准。

40

(3) 物业税税率

物业税只适用标准税率

课税年度	税率
2004/05 至 2007/08	16%
2008/09 及其后	15%

41

(4) 印花税税率

(a) 在香港的不动产买卖或转让

由2007年2月28日上午11时起，买卖或转让香港不动产的印花税率如下：

（如所计得的印花税包括不足\$1之数，该不足之数须当作\$1计算。）

（b）不包含抑制炒房及打击投机行为的征收的《额外印花税》。[2010-11-20日开始实施。]

42

代价款额或价值		印花稅收費
超逾	不超逾	
	\$2,000,000	\$100
\$2,000,000	\$2,351,760	\$100 + 超逾\$2,000,000的款額的10%
\$2,351,760	\$3,000,000	1.5%
\$3,000,000	\$3,290,320	\$45,000 + 超逾\$3,000,000的款額的10%
\$3,290,320	\$4,000,000	2.25%
\$4,000,000	\$4,428,570	\$90,000 + 超逾\$4,000,000的款額的10%
\$4,428,570	\$6,000,000	3%
\$6,000,000	\$6,720,000	\$180,000 + 超逾\$6,000,000的款額的10%
\$6,720,000	\$20,000,000	3.75%
\$20,000,000	\$21,739,120	\$750,000 + 超逾\$20,000,000的款額的10%
\$21,739,120		4.25%

43

(b) 在香港的不动产租约

就租约来说，印花税是按其不同年期征收，收费如下：

年期	收费	
无指定租期或租期不固定	年租或平均年租的 0.25%	
超逾	不超逾	
	1年	租期内须缴租金总额的 0.25%
1年	3年	年租或平均年租的 0.5%
3年		年租或平均年租的 1%
租约内提及的顶手费及建造费等	代价的 3.75% （如根据租约须付租金）；否则如买卖不动产般缴付相同的印花稅	
复本及对应本	每份5元	

44

(c) 香港证券的转让

由2001年9月1日起，售卖或购买任何香港证券须课缴印花稅，收费按代价款额或价值计算如下：

文件性质	收费
售卖或购买任何香港证券的成交单据	每张售卖及购买单据所载的代价款额或价值的 0.1%
无偿产权处置转让书	\$5 另加转让证券价值的 0.2%
任何其他种类的转让书	\$5

45

五、可以扣除项目（税务条例）

(1) 物业稅

(a) 业主缴付的差餉；

(b) 不能追回的租金；

(c) 减去扣减差餉及不能追回的租金后的出租收入余额的两成(20%)作为法定的修葺及支出方面的免税額。

46

(2) 薪俸稅

免稅額、扣稅及稅率表

免稅額、扣稅及稅率表	2007-08			
	2006-07	2007-08	2008-09	2009-10**
1. 免稅額				
免稅額	\$	\$	\$	\$
基本免稅額	100,000	100,000	100,000	100,000
已婚人士免稅額	200,000	200,000	200,000	200,000
子女免稅額 (每名計算)	30,000	40,000	30,000	30,000
子女免稅額 (每名計算) (附每名子女出售的課稅年度，子女免稅額可獲額外增加)	0	0	50,000	50,000
供養父母或祖父母免稅額 (每名計算)	30,000	30,000	30,000	30,000
供養父母/祖父母/育兒父母免稅額 (每名計算)	30,000	30,000	30,000	30,000
半數或60歲或以上，但有資格獲政府的醫療津貼計劃的受津貼的父母/祖父母/育兒父母	0	15,000	15,000	15,000
供養父母/祖父母/育兒父母免稅額及附屬 (每名計算)	30,000	30,000	30,000	30,000
半數或60歲或以上，或有資格獲政府的醫療津貼計劃的受津貼的父母/祖父母/育兒父母	0	15,000	15,000	15,000
受津貼父母免稅額	100,000	100,000	100,000	100,000
醫療津貼免稅額 (每名計算)	40,000	40,000	40,000	40,000
2. 扣稅 - 薪俸稅				
免稅額				
免稅額	\$	\$	\$	\$
個人免稅額	40,000	40,000	40,000	40,000
受薪人士免稅額	40,000	40,000	40,000	40,000
退休儲蓄利息	100,000	100,000	100,000	100,000
可退稅儲蓄計劃的強制性供款	12,000	12,000	12,000	12,000
認可養老金 (凡息-可扣除支出 - 預備免稅額) % 百分之	2%	2%	3%	3%

47

(3) 利得稅

(a) 可扣除的開支：

1. 一般而论，所有由納稅人為賺取應評稅利潤而付出的各項開支費用，均可獲准扣除。《稅務條例》第16條。
2. 在計算香港分行或附屬公司的利得稅時，如總公司將部分可扣除的行政費用轉帳，則此項轉入的費用也可予以扣除，但亦只限於在有關課稅年度的基期內用以賺取應評稅利潤的部分。

48

(b) 不可扣除的开支:

在计算应评税利润时，以下项目不得扣除:

1. 家庭或私人开支及任何非为产生应评税利润而花费的款项;
2. 资本的任何亏损或股东撤回资金，用于改进方面的成本，或任何资本性质的开支;
3. 根据保险计划或弥偿合约而可得回的款项;

49

4. 并非为产生应评税利润而占用或使用楼宇的租金或有关开支;

5. 根据《税务条例》缴纳的各种税款，但就支付雇员薪酬而已缴付的薪俸税除外（公司负担的个人税款成为的雇员收入）。

50

(c) 折旧免税额

- 工业建筑物及构筑物的免税额（厂房）
- 商业建筑物及构筑物的免税额（办公楼）
- 机械及工业装置

(d) 建筑物翻修开支

- 翻新或翻修商用楼宇而招致的资本开支，分5年作等额扣除。
- 购置用于制造业的机械及工业装置开支，以及购置电脑硬件及软件开支评税基期内整笔扣除。

51

(e) 购置环保设施开支

- 清单内环保机械资本开支，在评税期内获整笔扣除。
- 清单内环保装置的资本开支，在连续五年内每年获扣除该开支的20%。

(f) 捐款扣减

- 捐赠给已获认可属公共性质的慈善机构或慈善信托或香港特别行政区政府作慈善用途的款项，可获准扣除。

52

六、计算方法与实例（下页）

53

例一

(1) 薪俸税计算方法

税额是按纳税人在该课税年度的应课税入息实额以累进税率计算；或以应课税入息净额以标准税率计算，两者取较低的税款额征收。

(a) 采用累进税率计算方法:

应课税入息实额 = 入息总额 - 扣除总额 - 免税额总额

(b) 采用标准税率计算方法:

应课税入息净额 = 入息总额 - 扣除总额

54

课税年度是指每年的4月1日至翌年的3月31日。

总入息	300,000
扣除额（进修及居所贷款利息）	110,000
免税额：	
已婚人士	216,000
- 子女	50,000
- 总免税额	266,000
应课税入息实额	0

应课税入息实额为负数：300000-110000-266000，不用交税。

55

总入息	450,000
扣除额（进修及居所贷款利息）	110,000
免税额：	
已婚人士	216,000
- 子女	50,000
- 总免税额	266,000
应课税入息实额	74,000

应缴总税款：40,000 x 2% + 34,000 x 7% = 3,180

56

应课税入息实额与应课税入息净额

- (1) 应课税入息实额（累进税率）
 $450,000 - 110,000 - 266,000 = 74,000$
 税款 = $40,000 \times 2\% + 34,000 \times 7\% = 3,180$
- (2) 应课税入息净额（标准税率）
 $450,000 - 110,000 = 340,000$
 税款 = $34,000 \times 15\% = 51,000$
- 比较结果(1)和(2)：薪俸纳税人应该选择用累进税率计算税款交税。

57

例二

如物业在2006年7月1日出租，月租是\$30,000，由业主缴交差饷共\$12,000。

应评税值(9个月租金)	270,000
减：业主支付的差饷	12,000
	258,000
减：20%修葺及支出的标准免税额	51,600
应评税净值(Net Assessable Value)	206,400
2006/07年度物业税按16%征收	33,024

58

(3) 利得税计算方法（例三）

公司：

本年度应评税利润 = 经审计财务报表利润 + 不得扣除项目（含会计折旧）- 按税例计算的折旧额 - 境外经营利润 - 股息收入 - 免税收入 - 资本性收入。

本年度应交税款 = (应评税利润 - 以前年度亏损*) x 税率

* 如适用的。

59

(3) 利得税计算表

个人：

适用个人的具体计算方法可以在网上下载：

<http://www.ird.gov.hk/chs/pdf/ir957c.pdf>

公司：

税务局就报税表发放的填写指引

参考资料

60

七、对亏损的处理

(1) 利得税

(a) 在某一课税年度所产生的亏损，可予结转并用以抵销于随后年度的利润，没有时间限制。

(b) 但经营多于一种行业的法团，则可将某一行业的亏损用以抵销另一行业的利润（同一年度股权结构不可以出现重大改变）。

(c) 经营利润可以弥补经营亏损。但由于出售资本资产收入不征税，出售资本资产的亏损不得抵销经营利润。

61

(2) 薪俸税

(a) 亏损的处理不适用与薪俸税。

(b) 例如：纳税人当年薪金收入低于薪俸税免税额的，其剩余部分不可以留在下年度使用。

(3) 物业税

(a) 当年可扣除项目（差饷、不能收回的租金）金额大于租金收入部分，不可以结转到下年度。

62

第二部分完毕

谢谢！

alfredchan@kkchan-cpa.com.hk

63