

税务评论

香港税务

作者:

香港特别行政区

叶伟文

税务合伙人

电话: +852 2852 1618

电子邮件: patyip@deloitte.com.hk

陈得成

高级税务经理

电话: +852 2852 5612

电子邮件: finchan@deloitte.com.hk

税基侵蚀与利润转移第六项行动计划对以利润来源为基础的税收管辖地区的影响：以香港为例

经济合作与发展组织(经合组织)于 2015 年 10 月 5 日就税基侵蚀和利润转移行动计划的第六项行动公布了最终报告("报告")。这报告名为“防止不当授予税收协议优惠”，当中提供经合组织的税收协议和评论范本以处理协议中不恰当的利益授与和其他潜在的条约滥用情况。

当有关建议在各国落实时，本文总结了该报告对香港的潜在影响。

1. 与香港的关系

2013 年 11 月¹，香港政府当局承诺启动相关研究，让本地的利益相关者以适合的方式响应 15 项税基侵蚀和利润转移行动计划。2015 年 2 月²，香港政府表示将审视本行政区域内现有的税收制度，包括现有税收原则的适用程度，税收优惠条款和反避税措施的强制履行情况，并评估在何等程度上香港能够满足衍生中的国际标准。

关于第六项行动计划，香港税务局预见在未来的谈判中，与香港签订税收协议的另一方将会要求香港采取这些提议的措施，以防止税收协议的滥用，尤其是择协避税。

为了应对税收协议的滥用问题，该报告建议从三个方向采取措施³：

1. 税收协议的双方在税收协议的名称和序言中加入清楚的表述以避免为税基侵蚀或偷逃税款而不征税或少征税款而创造任何空间；
2. 在税收协议中加入「利益限制」的特定反避税条款；
3. 在税收协议中，加入基于「主要交易或安排目的」（简称“主要目的”）的一般反避税条款以应对那些在「利益限制」适用范围之外的情况。

¹ 信息服务部门于 2013 年 11 月 20 日发出的新闻稿-LCQ13:防止税基侵蚀与利润转移。

² 香港税务局与香港注册会计师协会举办的 2015 年会上，香港注册会计师协会发布的 2015 年 11 月税收公告。

³ 最终报告中提及的其他建议如税务政策的考虑和措施以应对这些特殊情况，当中包括分拆合同、股息转移交易等，并不在本文讨论范围之列。

在上述的前设下，以下的问题与香港政府可能相关：

- 情况 A： 缔约国的纳税人在香港申报一项离岸收入，而该项收入在缔约国亦不需征税。在这个情况下，纳税人可能面对双重不征税的挑战。
- 情况 B： 一家在香港没有太多业务的公司，即使符合税收协议下的香港税收居民身份，该公司亦可能不符合申请税收协议优惠的资格。
- 情况 C： 一项交易即使符合香港税收协议规定的优惠，香港当局也可能启动反避税条款，去否定其获得的利益。

II. 讨论

A. 税收协议的标题和序言

如上所述,行动六的最终报告包括修改经合组织模型的标题和序言条约,用以澄清经合组织对消除双重征税的决心,同时亦消除让公司透过滥用税收协议来逃税或避税的机会。⁴

由于香港采取属地征收的税收制度,来源于香港的收入在香港有纳税义务,来源于香港之外的收入在香港则没有纳税义务。为了决定收入来源,香港一直采用「运营测试」,即找出那些活动以产生实质利润和找出这些活动所进行的地方作为纳税原则。从本质上讲,运营测试就是确定业务实际利润出现的所在处。

这样的一个情况可能出现,某些跨境经营产生的利润是离岸来源,作为香港税收居民来说是不征税。同时,根据税收协议规定,这些利润在协议缔约国也可能是⁵不征税的(比如,该项活动在协议缔约国没有构成税收协议中常设机构⁵定义)。现在还不清楚这种交易是否将会被认定为双重不征税的交易,从而导致原本可以享受税收协议优惠而变得无法享受。如果这种情况发生,是否意味着香港税收居民将被认定为在协议缔约国另一方具有应税地位,将在该国纳税(方法1)?

如果方法1被采纳,以下奇怪的事情有可能发生:

- 香港税收居民在香港不负纳税义务(因为提出了离岸豁免申请)而在外国也不征税(因为不构成常设机构);
- 因为双重不征税的存在,香港税收居民在协议缔约国另一方被认定为常设机构,从而被要求在该国承担纳税义务;
- 随后,香港税务局不允许香港税收居民的离岸豁免申请,要求该香港税收居民在香港负担纳税义务;

从这件事情的实际效果来讲,方法1在开始时已经不成立(即没有双重不征税的问题)。这是否意味着香港税收居民可以向协议缔约国另一方申请退税?

再伸延这一论点,这个结果会否鼓励香港政府收紧离岸收入的申请,令香港居民必须支付香港一些税款,否则该收入需要在其他国家应税呢?

⁴ 修订版本如下:

协定的标题

A国与B国针对消除收入和资本双重征税和防止税基侵蚀与逃避税款

协定的序言

A国和B国,

为了进一步发展两国的经贸关系,并加强在税收领域的合作,消除针对所得和资本的双重征税,避免通过税基侵蚀或避税(包括通过择协避税,即安排通过利用税收协定第三国税收居民间接获得本无法直接获得的税收利益)产生双重不征税或减少税收。

⁵ 报告 Section A(1)(b)(vii) 包括了针对第三方国家常设机构的特殊反避税条款。

也许香港税务居民意识到自己身处于税基侵蚀和利润转移的情况下，使他们不得不向具有税收管辖权的其中一方交税。那么香港税收居民可能只向香港税务局递交利得税申报表，而不申请离岸税收优惠。因为申请离岸收入的结果往往总是不确定，而且申请的额外工作在税基侵蚀和利润转移行动计划下变得不划算，况且香港的公司利得税税率 16.5% 被普遍认为低于大多数协议缔约国。

当前，如果一项收入在香港和协议缔约国另一方都不征税的话，它将在特定情况下被视为在香港征税。例如在香港税务条例 23C(2A)至(2D)下，若果国际航空的运营收入在香港和协议缔约国另一方根据税务协议或航空收入协议均不征税，该收入将在香港征税。

香港可能需要考虑引入上述方法作为解决双重不征税问题的机制（方法 2）。可是，如果协议缔约国另一方引入同样的机制，又将导致另一双重征税的问题。

B. 利益限制条款

行动六的最终报告建议于税收条约添加利益限制条款以阻止滥用条款，但这将带来额外的工作。最后一个版本的利益限制条款规则预计将在 2016 年出台。

按当前的建议，利益限制条款拥有以下特征：

- 该条款认可政府、上市公司、金融机构和其他被公众持有的公司一般不会为了滥用条款而建立的。
- 如果个人符合协议规定的居民身份要求，一般将会被授予税收协议优惠；
- 对没有被公众持有的公司引入「实质营业活动」测试。

但由于「实质营业活动」测试潜在的广泛适用性，其影响有可能极之深远。关于利益限制条款（第 47 段）的注释如下：

“如果一间公司通过有关人士（例如公司的管理层或者雇员），积极进行管理和运营活动，该实体将被视为拥有实质营业活动。”

然而，根据协议注释第 48 段，公司总部的运营不会被认为是实质营业活动：

“因为公司总部运营主要是管理投资，所以一家公司的主要职能仅仅是作为一个公司总部将不被认为是实质营业活动。”

如果没有利益限制条款，税收居民只从事公司总部运营活动的话，而该公司并不是导管公司将其利益转移给第三方⁶（即该公司必须是该项收益的受益所有人），则一般都可以享受税收协议优惠。将来因为利益限制条款及「实质营业活动」测试的存在，公司必须从事事实质的商业活动，而不是仅仅从事公司总部运营活动以获得税务协议利益。

这对香港的影响非常深远。一家作为控股投资而没有实质经营的香港公司现在仍然可能享受税收协议优惠待遇，但将来很有机会因为利益限制条款而变得不可能。这可能影响香港在亚太地区作为一个进出中国大陆和其他国家的投资通道地位。

⁶ 有关受益所有权，请参考 *Indofood International Finance Ltd. v. JPMorgan Chase Bank N.A., London Branch*, A3/2005/2497; *Prevost Car Inc. v. Regina*, 2009 FCA 57, 2009 DTC 5053; 及 *Velcro Canada Inc. v Regina*, 2012 TCC 57。

在实务操作中，香港税务局在授予税收居民身份证书时已考虑到税收协议的因素，并采取更严格的要求，看来是为了响应税基侵蚀和利润转移的最新发展和其他协议缔约国的忧虑。所以香港税务局由 2015 年 2 月起在推出最新的居民身份证书申请表格时所要求披露的综合信息较以前大幅增加。香港税务局与香港会计师公会的会议上，香港税务局表示在授予香港税收居民身份证书时，无论公司是否在香港成立，香港税务局也会检视公司是否符合协议的其他条件，例如是否公司收益人及是否滥用协议等因素。香港税务局亦会拒绝向那些「纸上」公司发出香港税收居民身份证明。总括而言，税务局收紧了相关的审查程序，例如要求申请的公司必须在香港具备「商业实质」，并以此来判断公司的管理或控制活动是否在香港进行。税基侵蚀和利润转移还可能对新订立的离岸私募股权基金豁免法规产生影响。根据 2015 年 7 月 15 日订立的《香港税务条例（修改）（第二号）》，规定将香港离岸基金豁免范围扩展至与香港没有联系和一些特定交易的非香港私募股基金。⁷

在有关税收豁免制度下，一个私募股权基金只可进行特定的交易，包括投资组合公司中的股票交易，或特殊目的载体的股票交易。而特殊目的载体只可以用来间接或直接地持有或管理一个或多个投资组合公司。此外，这些特殊目的载体不能在香港进行其他经营活动。因为特殊目的载体的限制，它只可以进行公司总部营运活动。如上文所述，根据利益限制条款规定，特殊目的载体有可能不被识别在进行「实质营业活动」。因此，根据香港（特殊目的载体被视作税收居民）与协议缔约国（投资组合公司被视作税收居民）签订的税收协议中最新的利益限制条款，那些特殊目的载体将不能享受协议中的各种优惠，包括适用于股息和资本收入的预提所得税税率优惠。希望香港政府会扩大特殊目的载体可从事的经营活动范围来应对利益限制条款规定。

C. 主要目的测试

行动六的最终报告加入了防止滥用条例。这条例是以交易或安排的主要目的(即「主要目的测试」)去识别那些不受利益限制条款所限制的交易安排。

最终报告指出：

在不抵触税收协议中的其他条款的情况下，如果审视所有相关事实和情况后，获取优惠是安排该交易的主要目的之一，则不能赋予此优惠，除非纳税人能够证明授予该优惠是符合本协议相关条款的宗旨和目的。

这条规定协助了那些没有当地明文法例去应对不当使用税收协议谋取利益的国家以杜绝此行为，也进一步强化那些已经使用当地明文法例去应对这情况的国家。

与香港反避税条文⁸相似，如果一项安排或交易的主要目的之一是为了获得税收协议利益，「主要目的测试」条款将可以否定其获取的税收协议利益。「主要目的测试」同时亦能应对利益限制条款无法适用的情形，例如在申请税收协议优惠时，上市公司可能满足利益限制条款，但却不能通过「主要目的测试」。

即使没有「主要目的测试」，香港反避税规定能否适用于税收协议是一个疑问，因为税收协议一般而言是凌驾于本地法例之上。故此，某些税收协议加入了「其他」条款来应对这种情况。例如香港与科威特所签订的税收协议第 27 条规定：本协议中任何条文，无论是否明确表示，都不能阻止协议缔约国针对避税使用当地法律和规定。

总括而言，「主要目的测试」为香港清晰地厘定了香港当地反避税条文能适用于税收协议层面。

⁷ 请参见德勤税务评论（2014 年 6 月 13 日）- 关于扩展香港离岸基金豁免的提议：迈向正确的方向；和（2015 年 5 月 12 日）的评论 - 私募股权投资基金香港离岸豁免提议的最近进展。

⁸ 香港反避税条文 S61 及 S61A 均为反避税条文。S61 主要针对以避税为目的的虚假或虚构交易；S61A 则打击以取得税务益为唯一及主要目的的安排。

III. 结论

税基侵蚀和利润转移第六项行动计划中，三管齐下的方法的确能处理滥用税收协议的问题。可是，部分条款需要更清晰的解释，尤其是那些以收入来源地为征税原则的地区（例如香港）。没有明确解释，香港作为国际金融中心的优势将有机会被削弱，也可能令税源的进一步流失给其他征税机关。

本文由德勤中国为本行中国大陆及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

北京

朱校

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

深圳

李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

重庆

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 6310 6206

传真：+86 23 6310 6170

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

济南

蒋晓华

总监

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：betjiang@deloitte.com.cn

苏州

许柯/梁晴

合伙人

电话：+86 512 6289 1318/1328

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn
mliang@deloitte.com.cn

大连

白凤九

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：bilbai@deloitte.com.cn

澳门

邓伟文

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：raytang@deloitte.com.hk

天津

苏国元

合伙人

电话：+86 22 2320 6680

传真：+86 22 2320 6699

电子邮件：jassu@deloitte.com.cn

广州

李旭升

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

南京

许柯

合伙人

电话：+86 25 5791 5208

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

武汉

祝维纯

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 8526 7032

电子邮件：juszhu@deloitte.com.cn

杭州

卢强

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn

上海

郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

厦门

钟锐文

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：jichung@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

主管合伙人

许德仁

合伙人

电话：+86 21 6141 1498

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：lkhaw@deloitte.com.cn

华北区

张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

华南区(香港)

殷国炜

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

华南区(内地/澳门)

张文杰

总监

电话：+86 20 2831 1369

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

华东区

朱正萃

总监

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。

关于德勤

Deloitte (“德勤”) 泛指德勤有限公司 (一家根据英国法律组成的私人担保有限公司，以下称“德勤有限公司”)，以及其一家或多家成员所和它们的关联机构。德勤有限公司与每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司 (又称“德勤全球”) 并不向客户提供服务。请参阅关于德勤中有关德勤有限公司及其成员所的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球逾 150 个国家，凭借其世界一流和高质量专业服务，为客户提供应对最复杂业务挑战所需的深入见解。德勤拥有约 200,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

关于德勤大中华

作为其中一所具领导地位的专业服务事务所，我们在大中华设有 23 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、成都、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、合肥、新竹、济南、高雄、澳门、南京、深圳、苏州、台中、台南、天津、武汉和厦门。我们拥有近 13,500 名员工，按照当地适用法规以协作方式服务客户。

关于德勤中国

德勤品牌随着在 1917 年设立上海办事处而首次进入中国。目前德勤中国的事务所网络，在德勤全球网络的支持下，为中国的本地、跨国及高增长企业客户提供全面的审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。在中国，我们拥有丰富的经验，一直为中国的会计准则、税务制度与本地专业会计师的发展贡献所长。

本文件中所含数据乃一般性信息，故此，并不构成任何德勤有限公司、其成员所或相关机构(统称为“德勤网络”)提供任何专业建议或服务。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。