

税务

期数 H102/2021 – 2021 年 3 月 23 日

香港税务评论

预提税扣除的回归

境外税款扣除制度

背景

在 2019 年前，香港税务局对境外税款扣除的立场是，境外预提税（如利息和特许权使用费等）可根据《税务条例》第 16(1)条予以扣除，此立场在其税务指引中载述。然而，香港税务局在 2019 年年中通过修订《税务条例释义及执行指引第 28 号》（以下简称《28 号指引》）改变了该立场，为境外预提税的扣除带来了不确定性。

虽然《税务条例》第 16(1)(c)条就利息收入缴付的预提税提供扣除，但有关扣除在几方面受到限制。

首先，有关扣除只适用于就某些债务票据所得的利息收入及收益缴纳的税款，且该利息收入及收益须为《税务条例》第 15(1)条规定的应课税收入。

第二，第 16(1)(c)条的扣除受《税务条例》第 16(2J)条所限制。该限制规定在有税务协定的情况下将不适用第 16(1)(c)条。

第 16 条(2J)条不会影响受惠于香港税务协定的香港居民，但会为不能从香港税务协定宽免双重课税的非香港居民带来问题。

因此，外国企业在港设立的分支机构，假如在与香港尚未签订税务协定的税务管辖区缴纳税款，相比于与香港有税务协定的情况，有更多途径宽免双重课税，这似乎有悖于常理。

银行业主要透过分支机构在香港营运，以提升资本效益，然而，香港税务局指引的改变，连同第 16(1)(c)条的限制，对其影响尤为重大。因为银行业显然会赚取可观的利息收入、服务费收入和其他收入，这些收入一般需缴纳境外预提税。

作者：

Jonathan Culver

合伙人

电话：+852 2852 6683

电子邮件：joculver@deloitte.com.hk

如欲垂询更多本文相关信息，请联络：

**国际税收及企业并购重组税务服务
全国领导人**

王鲲

合伙人

电话：+86 21 6141 1035

电子邮件：vicwang@deloitte.com.cn**香港****林嘉雪**

合伙人

电话：+852 2852 6536

电子邮件：shalam@deloitte.com.hk

在香港税务局对《28号指引》作出修订后，我们与 Capital Markets Tax Committee of Asia 和香港税务局紧密合作，以实现与修订前的《28号指引》中概述的立场大致相符的法例修订，即预提税一般可予扣除。因此，我们欢迎《2021年税务（修订）（杂项条文）条例草案》（以下简称《条例草案》）中提出的修订。本文将讨论《条例草案》的主要特点及我们的观察。虽然《条例草案》向法例修订迈进了一步，但有些方面仍须在立法过程中进一步澄清。

《条例草案》的目标？

《条例草案》建议的修订，大致上旨在为香港税务居民及分支机构就任何付款而缴纳的境外预提税提供扣除，而前提是预提税的征收方式应与国际惯例基本一致。

居民

预提税扣除只适用于香港税务居民在尚未与香港签订税务协定的税务管辖区缴付的预提税。因此，在有税务协定的情况下，纳税人若要获得双重课税宽免，就必须按税务协定的规定去申请税收抵免，而不能使用《条例草案》的扣除条款。

理论上，这对纳税人并无不利，因为香港税务协定提供的税收抵免通常比扣除更为有利。然而，实际上，我们明白有些纳税人可能仍偏向于申请扣除，因此，若不加以处理，这限制将构成问题。

透过分支机构营运的非居民

不论香港是否已与征收预提税的税务管辖区签订税务协定，非居民亦可获得扣除。扣除金额的上限为被征收的预提税与在居住地区获得宽免的境外税款的差额。例如，一间英国公司的香港分支机构赚取了100元的收入，并被征收了20元的境外预提税，若分支机构在英国已申请20元的税收抵免，该预提税将不可在香港再次扣减。如英国没有对双重课税提供宽免，分支机构则可在香港申请扣除20元的预提税。我们将在下文进一步讨论这些规定。

《条例草案》如何运作？

《条例草案》主要修订第16(1)(c)条，并在《税务条例》中引入第16(1)(ca)条。

第16(1)(c)条的修订

第16(1)(c)条是宽免双重课税的条例，惟只适用于就某些债务票据所得的利息收入及收益缴纳的税款，且该利息收入及收益须为第15(1)条规定的应课税收入。在过去几年中，第15(1)条新增了若干小节，以配合企业财资中心的税务优惠和监管资本证券的条例。第16(1)(c)条并未针对这些更改进行更新。因此，财经事务及库务局藉此机会修订第16(1)(c)条以涵盖有关收入。第16(1)(c)条的修订并不会影响该条例的基本操作。

第16(1)(ca)条的引入

《条例草案》最重要的修订是引入第16(1)(ca)条，为“指明税项”提供宽减。指明税项实质上是就任何付款而缴纳的预提税，但前提是该预提税是按收入(gross income)的某个百分比征收，并不扣除支出及开支。

虽然并非所有预提税都是以此基础征收，但第16(1)(ca)条的起草应适用于绝大部分预提税，包括应课税的利息、服务费、租金、特许权使用费和股息。因此，只有在非常特殊的情况下，预提税才不涵盖于第16(1)(ca)条的范围。

指明税项的定义特别避免了第 16(1)(ca)条向已受惠于第 16(1)(c)条的预提税提供扣除。因此，这两条条例之间并没有重迭，也没有根据这两条条例申请相同扣除或需要选择根据哪条条例申请扣除的可能性。

我们预计大部分预提税在第 16(1)(c)条和第 16(1)(ca)条的应用下可予扣除。然而，《条例草案》亦限制了这两条条例的应用，以确保有关扣除不适用于可获税务协定宽免或分支机构在居住地区获得宽免的情况。

宽免限制 — 第 50AA 条的修订

第 50AA 条是规定香港有关双重课税宽免的一般条文，并已作出修订，以限制第 16(1)(c)条及第 16(1)(ca)条的应用。

上文提及，该限制仅适用于非居民。该限制比较被征收的境外税款与有权在居住地区（即分支机构总部所在地）获得宽免的境外税款，并只允许扣除未获得宽免的境外税款（即境外税款减去有权获得宽免的境外税款=可予扣除的金额）。

该限制并未载于修订前的《28 号指引》，这代表香港税务局在政策上决定香港只应在其他税务管辖区不能获得宽免的情况下才会提供扣除。

尽量减少境外税款的步骤

与第 50AA 条内关于尽量减少境外税款的条文相似，《条例草案》要求申请双重课税宽免前须采取一切合理步骤以尽量减少境外税款。特别是香港分支机构在申请双重课税宽免前，必须确保其获得根据居住地区的法律和有关税务协定下的宽免。合理步骤包括利用宽免、扣除、扣减或免税额及为税务目的而作出选择。

过渡性条文

这些拟议的修订将自 2021/22 课税年度开始生效。业界曾要求有关条文应具追溯效力，但政府似乎并未在《条例草案》中采纳这要求，因此，我们建议香港税务局对于修订《28 号指引》和 2021/22 课税年度这过渡期之间查明的案件予以宽松的处理方式。

本文由德勤中国为本行中国内地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。若有其他垂询，请联络各地域领导人：

德勤中国税务主管合伙人

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

华北区

朱梭

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

华东区

梁晴

合伙人

电话：+86 21 6141 1059

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：mliang@deloitte.com.cn

华南区

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

华西区

汤卫东

合伙人

电话：+86 28 6789 8188

传真：+86 28 6500 5161

电子邮件：ftang@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”等刊物，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/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

华东区

朱正萃

合伙人

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

华西区

张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8008

传真：+86 28 6317 3500

电子邮件：tonzhang@deloitte.com.cn

华南区(大陆)

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

华南区(香港)

戚维之

总监

电话：+852 2852 6608

传真：+852 2851 8005

电子邮件：dchik@deloitte.com.hk

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”)泛指一家或多家德勤有限公司，以及其全球成员所网络和它们的关联机构（统称为“德勤组织”）。德勤有限公司（又称“德勤全球”）及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，相互之间不因第三方而承担任何责任或约束对方。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构仅对自身行为及遗漏承担责任，而对相互的行为及遗漏不承担任何法律责任。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 了解更多信息。

德勤是全球领先的专业服务机构，为客户提供审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询、税务及相关服务。德勤透过遍及全球逾 150 个国家与地区的成员所网络及关联机构（统称为“德勤组织”）为财富全球 500 强企业中约 80% 的企业提供专业服务。敬请访问 www.deloitte.com/cn/about，了解德勤全球约 330,000 名专业人员致力成就不凡的更多信息。

德勤亚太有限公司（即一家担保有限公司）是德勤有限公司的成员所。德勤亚太有限公司的每一家成员及其关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，在亚太地区超过 100 座城市提供专业服务，包括奥克兰、曼谷、北京、河内、香港、雅加达、吉隆坡、马尼拉、墨尔本、大阪、首尔、上海、新加坡、悉尼、台北和东京。

德勤于 1917 年在上海设立办事处，德勤品牌由此进入中国。如今，德勤中国为中国本地和在华的跨国及高增长企业客户提供全面的审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询和税务服务。德勤中国持续致力为中国会计准则、税务制度及专业人才培养作出重要贡献。德勤中国是一家中国本土成立的专业服务机构，由德勤中国的合伙人所拥有。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media，通过我们的社交媒体平台，了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

本通讯中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其全球成员所网络或它们的关联机构（统称为“德勤组织”）并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前，您应咨询合资格的专业顾问。

我们并未对本通讯所含信息的准确性或完整性作出任何（明示或暗示）陈述、保证或承诺。任何德勤有限公司、其成员所、关联机构、员工或代理方均不对任何方因使用本通讯而直接或间接导致的任何损失或损害承担责任。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体。