

# 香港税务 简报

2022年6月28日  
2022年第6期

## 关于优化香港就被动收入适用离岸豁免制度的提案

如先前《税务通讯》中所提到的，欧盟已将香港列入其税务合作事宜的观察名单，原因在于欧盟认为，根据香港现行的离岸机制，在未规定收取离岸被动收入的公司需在香港拥有实质性经济存在的情况下，豁免离岸被动收入有可能会带来双重不征税的风险<sup>1</sup>。

经过数月的期盼，就香港的离岸收入豁免（FSIE）制度进行修订的咨询文件终于发布，旨在使香港从观察名单中剔除。

根据该提案，香港将继续遵循地域来源征税原则，但对于跨国企业集团的香港成员实体，无论其总部设在何处，集团资产规模和收入情况如何，该实体在香港收取的范围内离岸被动收入均需遵循优化后的FSIE制度。

如果有关实体满足经济实质或关联法要求，则该等被动收入将继续根据FSIE制度在香港豁免利得税。针对纯控股公司则可放宽经济实质要求。

另外，香港将对与股份或股权相关的离岸股息和处置收益实施参股免税优惠，使有关收入在满足参股免税条件的情况下，不论其是否符合经济实质要求，均可继续在香港豁免税款。

此外，考虑到未与香港签订全面性避免双重征税协定/安排（“全面性协定/安排”）的税收管辖区就收取范围内离岸被动收入缴纳的境外税款，香港还将引入单边税收抵免制度，可根据优化后的FSIE制度就该同一笔收入抵免香港应纳税款。

特区政府表示其计划于2022年最后一个季度提出修订法案来实施拟议的新规，以使优化后的FSIE制度自2023年1月1日起生效。

本《税务通讯》汇总了优化后的FSIE制度的主要特点及其影响。

1. 更多详情，请参见《香港税务简报—2021年10月6日》（2021年 第7期）。

## 背景

2021年10月，鉴于香港针对离岸被动收入的FSIE制度可能导致双重不征税的风险，欧盟将香港列入其税务合作事宜税收管辖区名单的附件二（“观察名单”）。欧盟主要关注的是设立于香港，以谋求税务利益的空壳公司。

为了对香港的FSIE制度作出必要修订，以减轻欧盟的担忧，过去数月以来，香港特区政府一直与欧盟（商业税务）行为守则小组（“行为守则小组”）进行沟通。

香港特区政府和行为守则小组近来就香港FSIE制度在被动收入方面的修订达成共识。财经事务及库务局（“财库局”）发布的咨询文件中，概述了优化后的FSIE制度的主要特征，并就拟议实施和行政安排征询利益相关方的意见。

## 优化后的FSIE制度

### 谁将受到优化后的FSIE制度的影响？

优化后的FSIE制度将仅适用于跨国企业集团的香港成员实体，即受涵盖纳税人。在这方面，将采用经济合作与发展组织（“经合组织”）发布的《全球反税基侵蚀规则》中使用的“跨国企业集团”定义和其他相关术语。

根据《全球反税基侵蚀规则》，“跨国企业集团”指任何拥有至少一个不在最终母公司所在辖区的实体或常设机构的集团。跨国企业集团的成员被称为“成员实体”，可以是公司或是如合伙企业、信托或常设机构的安排。

通过所有权或控制权相互关联，且其财务结果逐项纳入最终母公司合并财务报表中的实体，构成跨国企业集团的成员实体。因此，不受最终母公司控制的关联公司通常不会被视作跨国企业集团的成员实体（需适用合资企业的一些特殊规则）。

然而，与仅适用于合并集团年收入达到7.5亿欧元门槛的跨国企业集团的《全球反税基侵蚀规则》不同，优化后的FSIE制度下将不设定资产规模和收入门槛。

鉴于构成“跨国企业集团”的定义宽泛且不受规模限制，不论跨国企业集团的总部设在何处，优化后的FSIE制度均可能产生广泛影响，并影响该集团在香港的所有成员实体。

换言之，只有（i）个人纳税人；（ii）在香港以外没有以常设机构形式开展业务的香港本地独立公司；以及（iii）没有海外成员实体或常设机构的香港本地集团，不会列入优化后的FSIE制度涵盖范围内。

### 范围内的被动收入类型有哪些？

优化后的FSIE制度将适用于以下被动收入类型，即受涵盖收入为：

- ▶ 利息；
- ▶ 知识产权收入（IP收入）；
- ▶ 股息；及
- ▶ 处置股份或股权权益的收益（处置收益）。

一般而言，香港不会就处置收益征税，除非该收益属于收益性质且源自香港，但欧盟并未区分与股份或股本权益相关的收益性质处置收益和资本性质处置收益。因此，无论处置收益是否能根据现有判例法原则归属于资本性质，均会落入优化后FSIE制度的适用范围内。

由于主动收入（如贸易利润、服务收入等）不属于受涵盖收入，如果根据香港现行的收入来源规则，该收入若被视为离岸来源，将继续豁免利得税。

### 在优化后的FSIE制度下，豁免条件是什么？

根据优化后的FSIE制度，只有在受涵盖纳税人符合相关经济实质或关联法要求时，其**在香港收取**的受涵盖离岸收入才可继续豁免利得税。如不符合相关规定，该等受涵盖收入将被视为香港来源收入，并须在香港缴纳利得税。

下表汇总了不同类型受涵盖收入的适用要求：

受涵盖收入	资格要求
利息、股息和处置收益	<p><b>经济实质要求：</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 如受涵盖纳税人不是纯控股公司<sup>2</sup>，纳税人需要就在香港的相关被动收入开展实质性经济活动，包括作出必要的战略决策，并管理和承担其收购、持有或处置任何有关资产的主要风险。</li> <li>▶ 如受涵盖纳税人是纯控股公司，可适用放宽的实质性活动测试，即其在香港进行的相关活动仅包括持股和管理持股，并遵循香港公司法的申报规定。</li> <li>▶ 为符合经济实质要求，受涵盖纳税人须满足“适当性测试”，就相关活动在港雇用适当数量的合格员工并发生适当金额的运营开支。可以理解为，适当性测试将基于个案的整体事实来确定，即在优化后的FSIE制度中不会就合格雇员数目和运营开支金额规定硬性客观门槛。</li> <li>▶ 允许外包相关活动，前提是受涵盖纳税人能证明其对外包活动能进行适当监察，且相关活动是在香港进行。</li> </ul>
来自专利和同等权利（即合格知识产权资产）的IP收入	<p><b>关联法要求<sup>3</sup></b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 根据关联法，只有来自合格知识产权资产的收入，才符合资格按关联比例享有税务优惠待遇。根据定义，关联比例是指合格开支在受涵盖纳税人开发知识产权资产所招致的整体开支中所占的比例。研究和发​​展（“研发”）开支比例是一项实质经济活动的替代指标。</li> </ul> <p>以下公式将适用于优化后的FSIE制度确定有资格豁免利得税的收入金额：</p> $\frac{\text{为开发合格知识产权资产而发生的合格开支}}{\text{为开发合格知识产权资产而发生的总开支}} \times \text{合格知识产权资产产生的IP收入}$ <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 合格开支仅包括与知识产权资产直接相关的研发开支。知识产权资产的购置成本不包括在内<sup>4</sup>。</li> <li>▶ 然而，纳税人可将其合格开支上调30%，但以纳税人的总开支为上限。上调的目的是确保纳税人不会因为适用关联法在购入知识产权或将研发活动外包给关联方（此等开支不被视为合格开支）处于过度不利的情况。</li> <li>▶ 利得税豁免不适用于（i）来自不合格的知识产权资产（例如与营销相关的知识产权资产，如商标和版权）的IP收入；和（ii）来自超过关联比例的合格知识产权资产的IP收入。</li> </ul>

2. “纯控股公司”是指那些主要功能为收购和持有公司的股份或股本权益，并只赚取与股份或股本权益相关的股息和处置收益的公司。

3. 根据经合组织颁布的关联法，纳税人仅在其获得知识产权收入而产生合格研发开支的情况下，才可就知识产权收入享受任何税务优惠或免税。此外，唯一有资格享受税务优惠待遇的知识产权资产是专利和其他在功能上等同于专利的知识产权资产，惟该等知识产权资产受法律保护，并通过类似的审批和注册程序（例如受版权保护的软件）。因此，与营销相关的知识产权资产（例如商标和版权）不会享有税务优惠待遇。

4. 根据经合组织对知识产权税制的关联法，合格开支涵盖下列研发活动的开支：(a)由纳税人在实施知识产权税制的税务管辖区（“知识产权税制地区”）内进行的研发活动；(b)外判予非关联方在知识产权税制地区内外进行的研发活动；及(c)外判予属知识产权税制地区税务居民的关联方在该地区内进行的研发活动。

## 股息和处置收益的参股免税

为避免双重征税情况发生，并减轻合规负担，优化后的FSIE制度将出台离岸股息和处置收益的持股免税机制。换言之，若符合以下条件，有关收入将继续豁免征税：

- a) 投资公司是香港居民人士，或是在香港有常设机构的非香港居民人士；
- b) 投资公司持有被投资公司至少5%的股份或股权；且
- c) 被投资公司获得的收入中，被动收入不超过50%。

但是，拟议的持股免税须遵循以下反滥用规则：

- a) **切换规则：**如有关收入或被投资公司的利润（如有关收入是股息）是在某法定税率低于15%的境外税收管辖区应税，则投资公司可适用的税务减免机制，将从拟议的持股免税切换为境外税收抵免。
- b) **主要目的规则：**如投资公司从事的任何安排或一系列安排的主要目的或主要目的之一是在违反持股免税的宗旨或目的的情况下取得税务利益，则将不应提供拟议的持股免税优惠。
- c) **反混合错配规则：**如有关收入为股息，则拟议的持股免税将不适用于被投资公司可税前扣除的股息款项。

本《税务通讯》附录中的图表说明了优化后的FSIE制度在实践中将如何运作。

## 根据优化后的FSIE制度，对视同应税的受涵盖收入，出台拟议单边税收抵免

考虑到受涵盖纳税人如不符合优化后的FSIE制度下的豁免条件（例如，经济实质不足，或非从非专利知识产权收取香港离岸收入），将遭受双重征税，咨询文件提议对在非全面性协定/安排税收管辖区缴纳的税款，提供单边税收抵免，以抵免同一笔收入的香港应纳税款。

然而，拟议的单边税收抵免将仅适用于根据优化后的FSIE制度被视同应税的受涵盖收入。换言之，根据优化后的FSIE制度豁免利得税的受涵盖收入，或在非全面性协定/安排税收管辖区就非受涵盖收入缴纳的税款，将不能获得税收抵免。

## 立法时间表及生效日期

特区政府表示计划于2022年最后一个季度提出法案，实施上述对《香港税务条例》的拟议修正案，以使优化后的FSIE制度自2023年1月1日起生效，且不会设立过渡期。

## 行政指引

咨询文件指出，税务局将公布行政指引，协助纳税人评估其是否符合优化后的FSIE制度下的各项要求。

## 安永评论

咨询文件中所概述的优化后的FSIE制度，是香港特区政府与欧盟行为守则小组达成共识的结果。因此，咨询文件仅征询利益相关方对实施及行政安排的意见，而非对优化后的FSIE制度的主要特征或更广泛政策考量征求意见。

因此，尽管在其他一些税收管辖区为回应欧盟对被动收入可能出现双重不征税情况的担忧，而视相关集团或实体的特定资产规模或收入门槛来适用优化后的FSIE制度，但优化后的FSIE制度不受任何此类门槛限制，这一事实显然不可再次进行谈判。

拟在香港出台的（i）股息和处置收益的持股免税规定，与（ii）根据优化后的FSIE制度，对在香港收取被视同应税的所有类型的被动收入提供单边税收抵免，都将是香港税制的重大发展。

## 持股免税

除经济实质要求外，根据优化后的FSIE制度，香港拟出台持股免税，以全面免除在香港收取的股息和处置收益的双重征税，也是一项值得欢迎的举措。

然而，仅当被投资公司获得收入中被动收入不超过50%时，才能根据优化后的FSIE制度享受拟议的持股免税优惠。

因此，目前还不清楚拟议参股免税优惠是否能适用于香港控股公司和相关活跃被投资公司之间有某境外中间控股公司介入的情况。

其原因在于，尽管相关活跃被投资公司的收入可能不含任何被动收入，但中间控股公司的收入可能仅包含从相关活跃被投资公司收取的被动股息收入。

因此，若该中间控股公司被视为香港控股公司的被投资公司，则香港控股公司从该中间控股公司收取的股息将不得享受拟议的香港持股免税优惠。

所以，香港特区政府可能需要与欧盟进一步厘清，当香港施行拟议的持股免税制度时，香港能否采用“看穿”法来确定收入来源的积极或消极性质。

### *单边税收抵免*

如在香港收取的股息不符合参股免税的条件，且不能满足经济实质要求，而需根据优化后的FSIE制度在香港征税时，则香港将提供单边或双边税收抵免。

然而，根据香港的全面性协定/安排，通常只有在有关境外税收管辖区征收的股息预提税，才可在香港获得抵免，而不包含从中支付股息的利润有关的相关收入税。

咨询文件并未说明拟议的单边税收抵免，是仅涵盖股息预提税，还是也包括与从中支付股息的利润有关的相关收入税。

以新加坡为例，在新加坡收取而征税的股息所适用的单边和双边税收抵免，通常是既包括股息预提税，也包含从中支付股息的利润有关的相关收入税。

因此，特区政府在根据优化后的FSIE制度，针对在香港从非全面性协定/安排税收管辖区收取的股息制定拟议的单边税收抵免机制时，可能需要考虑采用类似的方法。

这也可能意味着，如果拟议的单边税收抵免比双边税收抵免更有利，也需要采用更有利的单边税收抵免来补足香港全面性协定/安排下的双边税收抵免。

### *在香港收取*

只有当离岸被动收入“在香港收取”时，才需要根据优化后的FSIE制度考虑相关收入的应税问题。

因此，如何定义“在香港收取”一词，将决定受涵盖纳税人在香港的优化后FSIE制度下，能否推迟对相关收入的潜在征税。

众所期望的是，当受涵盖纳税人为离岸被动收入申请离岸待遇时，所有将被纳入“在香港收取”一词的定义范围内的香港离岸被动收入的视同推定收入，其定义不会比新加坡对“在新加坡收取”这一相应术语的定义更加宽泛。

客户如对实施及行政安排有任何观点或意见，可与其税务顾问联系，他们将以适当方式向财库局转达相关意见。



## 香港办事处

陈瑞娟, 香港及澳门区主管合伙人

香港鲗鱼涌英皇道979号太古坊一座27楼

电话: +852 2846 9888 / 传真: +852 2868 4432

其他行业				金融服务			
<b>陈子恒</b> 香港及澳门区税务主管合伙人 +852 2629 3228 david.chan@hk.ey.com				<b>何耀波</b> 香港税务主管合伙人 +852 2849 9564 paul.ho@hk.ey.com			
<b>企业税务咨询服务/全球合规及报告服务</b>				<b>企业税务咨询服务/全球合规及报告服务</b>			
<b>香港税务服务</b>				<b>香港税务服务</b>			
<b>郑杰荣</b> +852 2846 9066 wilson.cheng@hk.ey.com		<b>何淑芬</b> +852 2846 9065 tracy.ho@hk.ey.com		<b>梁美仪</b> +852 2629 3089 may.leung@hk.ey.com		<b>廖港阳</b> +852 2846 9883 sunny.liu@hk.ey.com	
<b>马文珊</b> +852 2849 9391 ada.ma@hk.ey.com		<b>邓卓敏</b> +852 2846 9889 grace.tang@hk.ey.com		<b>王文晖</b> +852 2849 9175 karina.wong@hk.ey.com		<b>客户税务运营及报告服务</b>	
<b>中国税务服务</b>				<b>美国税务服务</b>			
<b>陈双荣</b> +852 2629 3828 ivan.chan@hk.ey.com		<b>张蔼颂</b> +852 2849 9356 lorraine.cheung@hk.ey.com		<b>范家珩</b> +852 2849 9278 sam.fan@hk.ey.com		<b>丁思凯</b> +852 2629 3058 michael.stenske@hk.ey.com	
<b>黎颂喜</b> +852 2629 3188 becky.lai@hk.ey.com		<b>刘昭华</b> +852 2629 3788 carol.liu@hk.ey.com		<b>国际税务及并购重组税务咨询服务</b>			
<b>国际税务及并购重组税务咨询服务</b>				<b>中国税务服务</b>			
<b>国际税务谘询服务</b>		<b>转让定价谘询服务</b>		<b>李敬语</b> +852 2629 3608 cindy.jy.li@hk.ey.com			
<b>俞玉茵</b> +852 2846 9710 jo-an.yee@hk.ey.com		<b>艾善洁</b> +852 26293989 sangeeth.aiyappa@hk.ey.com		<b>李伟达</b> +852 2629 3938 martin.richter@hk.ey.com		<b>国际税务谘询服务</b>	
		<b>韦伟</b> +852 2629 3941 kenny.wei@hk.ey.com		<b>Rohit Narula</b> +852 2629 3549 rohit.narula@hk.ey.com		<b>韦廉仕</b> +852 2849 9589 adam-b.williams@hk.ey.com	
<b>并购重组税务谘询服务</b>				<b>转让定价谘询服务</b>			
<b>陈子恒</b> +852 2629 3228 david.chan@hk.ey.com		<b>许津瑜</b> +852 2629 3836 jane.hui@hk.ey.com		<b>林宇衡</b> +852 2846 9946 eric-yh.lam@hk.ey.com		<b>陆倩南</b> +852 2675 2922 qiannan.lu@hk.ey.com	
<b>人力资本服务</b>				<b>纪逸天</b> +852 2629 3880 justin.kyte@hk.ey.com			
<b>张观媚</b> +852 2629 3286 ami-km.cheung@hk.ey.com		<b>蔡智辉</b> +852 2629 3813 robin.choi@hk.ey.com		<b>郑添之</b> +852 2515 4168 jeff.tk.tang@hk.ey.com		<b>温志光</b> +852 2629 3876 paul.wen@hk.ey.com	
<b>亚太区税务中心</b>							
<b>税务科技服务</b>		<b>国际税务及并购重组税务咨询服务</b>				<b>间接税谘询服务</b>	
<b>李海强</b> +852 2629 3318 albert.lee@hk.ey.com		<b>美国税务服务</b>				<b>Tracey Kuuskoski</b> +852 2675 2842 tracey.kuuskoski@hk.ey.com	
<b>罗达迪</b> +852 2629 3291 robert.hardesty@hk.ey.com		<b>杰利顿</b> +852 3471 2783 jeremy.litton@hk.ey.com					
		<b>运营效能优化服务</b>					
		<b>Edvard Rinck</b> +852 2675 2834 edvard.rinck@hk.ey.com					

## 安永 | 建设更美好的商业世界

安永的宗旨是建设更美好的商业世界。我们致力帮助客户、员工及社会各界创造长期价值, 同时在资本市场建立信任。

安永坚持创新与技术投入, 通过一体化的高质量服务, 帮助客户把握市场脉搏和机遇, 加速升级转型。

在审计、咨询、战略、税务与交易的专业服务领域, 安永团队对当前最复杂迫切的挑战, 提出更好的问题, 从而发掘创新的解决方案。

安永是指 Ernst & Young Global Limited 的全球组织, 加盟该全球组织的各成员机构均为独立的法律实体, 各成员机构可单独简称为“安永”。Ernst & Young Global Limited 是注册于英国的一家保证(责任)有限公司, 不对外提供任何服务, 不拥有其成员机构的任何股权或控制权, 亦不担任任何成员机构的总部。请登录 ey.com/privacy, 了解安永如何收集及使用个人信息, 以及在个人信息法规保护下个人所拥有权利的描述。安永成员机构不从事当地法律禁止的法律业务。如欲进一步了解安永, 请浏览 ey.com。

## 关于安永的税务服务

企业要获得成功, 业务必须有稳健的基础, 并持续实现增长。安永坚信主动尽责地管理税务责任可对贵公司的成功起到重要作用。因此, 不论贵公司的业务在何处, 不论贵公司需要何种税务服务, 我们在150多个国家的50, 000名税务专业人员都能够为贵公司提供适当的专业知识、商务经验、一致的工作方法和坚定不移地作出提供优质服务的承诺。

© 2022 安永税务及咨询有限公司。版权所有。APAC no. 03014682 ED None

本材料是为提供一般信息的用途编制, 并非旨在成为可依赖的会计、税务、法律或其他专业意见。请向您的顾问获取具体意见。

ey.com/china



关注安永微信公众号  
扫描二维码, 获取最新资讯。