

香港和内地双重征税问题的探讨

黎 林

(厦门大学财政系 福建·厦门 361005)

摘 要 香港和内地实行不同的税收管辖权。香港实行的收入来源地税收管辖权,内地实行的是居民税收管辖权和收入来源地税收管辖权。这必然导致香港和内地之间的双重征税问题。虽然在1998年双方签订了内地和香港之间避免双重征税的安排,但是仍然存在一些问题。本文对此分析后提出相应的改进措施。

关键词 居民税收管辖权 收入来源地税收管辖权

中图分类号 D922.1

文献标识码 A

文章编号 :1009-0592(2006)10-117-02

引言

香港是我国重要的FDI的来源地,1990—1996年,在中国引进的外商直接投资中,50%以上来自香港。随着中国改革开放度的提高,引进其他国家和地区的FDI逐渐增多,港资所占的比例也有所下降。据统计,到2004年,港资仍然是我国最大的FDI来源地,达到42%以上。所以研究香港和内地之间的双重征税问题具有重要意义。

一、香港和内地之间双重征税产生的原因

香港和内地之间的经贸、人员往来在税种上主要涉及所得税。在大陆具体表现为个人所得税、外商投资企业和外国企业所得税,在香港特别行政区具体表现为利得税、薪俸税、个人入息课税。

利得税是按照每一课税年度及标准税率向每一位在香港经营任何行业、专业或商业的人士就他们在有关课税年度内所赚取或获得的应评税溢利(出售资本资产而获得的溢利除外)征收的一个税种,薪俸税是按照个人人士在香港从事任何有收益的职业和长俸(退休金)而赚取/获得的入息征收的一种税项。个人入息课税中的入息相当于一切经营收入和利息、租金收入等的总称,其内容与内地实行的个人所得税法中的经营盈利及个人收入的意义基本相同。个人入息课税并不是一个税种或税项,而只是一种个人所得的课税的计算方法。

在“一国两制”的原则下,香港回归后享有高度自治以及行政、法律上独立的管辖权,包括最终裁决权。从税收的角度,香港特别行政区拥有独立的税收体系,所以香港和内地之间的税收关系仍被视为国际税收关系。两地之间的双重征税问题主要表现在:

(一) 税收管辖权之间的冲突

香港特别行政区的税收实行单一的收入来源地税收管辖权,仅对来源于香港的收入征税,而大陆实行居民税收管辖权和收入来源地税收管辖权,对其居民来源于中国境内和境外的收入都要征税,对非居民实体只就来源于中国境内所得征税。对于内地居民的一笔来自香港的所得,香港行使收入来源地税收管辖权而对该居民征收所得税,内地则因行使居民税收管辖权而对其征收所得税。

(二) 对收入来源地的判定标准的不同

内地行使的收入来源地税收管辖权是通过常设机构来确定收入的来源地的。但是香港对所得来源地的判定却采用契约检验法,即判断营业所得是否来源于香港境内,是以公司接受订单的地点、谈判和签订销售合同的地点来确定的。在行使收入来源地税收管辖权的过程中,对于香港居民的一笔在内地获得的收入,由于操作中认定标准的不同,可能既被大陆征收所得税,又被香港征收利得税或薪俸税。

以上两种情况具体表现为以下的几种观点:

一种观点认为销售收入、特许权使用费、利息以及从香港企业获取的股息红利在某种情况下都会引起双重征税。

另一种观点认为跨境所得的双重征税产生的一个重要原因在于,香港对香港企业从跨境贸易中取得的内地已征税的收入没有税收抵免。

同时还有研究指出,香港贸易公司由香港购置货物销往内地获取的收入也会引起双重征税;香港制造商将在中国内地设立的固定机构或生产场所生产的产品销往香港获取的收入也会产生双重征税;香港公司在香港取得的智力成果在内地使用后取得的特许权使用费也会产生双重征税问题。

二、《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税的安排》的签订及其存在的问题

港商在内地投资,其税收仍比照外国投资者。香港和内地的双重征税问题,在“一国两制下”不能采用两国间签署税收协定的方式解决,于是在1998年2月经国务院批准,正式签署了《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税的安排》(以下简称《安排》),给予在内地的投资者类似于国际税收协定的税收待遇。《安排》包括(1)常设机构及其营业利润;(2)海运、空运和陆运;(3)个人劳务;(4)消除双重征税方法;(5)协商;(6)适用人和税种范围;(7)一般定义等。

(一)《安排》的积极作用

《安排》的执行对港商及其雇员在大陆的生产经营起到了积极的作用,体现在:

1.“常设机构”的使用给香港企业带来好处。《安排》签订前,作为承包方或咨询处的香港企业也适用企业所得税,而不管时间因素。《安排》签订后,只有在内地设立了常设机构,且劳务项目持续6个月以上的才适用所得税。《安排》签订前,

港商在华的代表机构需缴纳企业所得税,且所缴纳的企业所得税不得申请任何税收抵免。《安排》签订后,代表机构已缴纳的企业所得税可以在香港总部的应纳税所得额中得到抵免。

2.对于海运、空运和陆运,《安排》第二条指出“一方企业在另一方以船舶、飞机或陆运车辆经营的运输业务所取得的收入和利润,该另一方应予免税(在内地,包含营业税)”这就意味着从事海、陆、空运输劳务的香港企业在香港和内地之间的跨境贸易不再适用企业所得税和营业税,而相应的内地运输企业则不再适用利得税。这就完全解决了运输业的双重征税问题,非常有利于香港保持海陆空交通中心的地位。

3.对于个人劳务,《安排》第三条有比较明确的征税权力限定规则,能够有效地避免个人劳务收入的双重征税问题。但是由于香港的个人所得税率2%—17%明显低于内地税率,183天的时间标准很容易增加在内陆工作的香港居民的避税倾向。

4.《安排》所列的第四条提出通过限额抵免的办法解决双重征税的办法,这在一定程度上减轻了纳税人的税收负担。

(二)《安排》不足之处

1.“来料加工”的征税问题

港商经常以“来料加工”的形式委托内地企业加工产品。这是一种契约型合伙企业,香港企业与内地工厂签订协议,由香港企业为内地工厂提供原料,生产的机器设备,制造的最终产品再出口回香港企业。港方负责监督、管理和产品的销售。按照《安排》的第一条第三款第(五)项规定,应视为港方企业在内地设立了工作场所,由于该作业场所的活动是港方企业整个生产经营活动中不可分割的一部分,并且以直接盈利为目的,因此,应判定为在内地设立常设机构,对其征收企业所得税。

但是,两地现行对“来料加工”的征税做法不同。大陆税务机关对来料加工收入,并入从事加工的企业所得税。而香港对此有个特殊的规定,认为此项加工的原材料采购、设立开发、技术传授、谈判和销售交易等一般在港进行,因此港方企业被认为具有50%的加工利润,须在香港缴纳利得税,由此发生重叠征税。另外,《安排》对“来料加工”中的作业场所视为常设机构,其纳税人应当是港方企业,而大陆税务机关现行对加工费征税却以内地企业为纳税人。这种情况下,如果要用税收抵免来解决双重征税问题的话,就必须以港方为纳税人。

2.香港企业常驻代表处的征税问题

许多香港企业在大陆设立常驻代表处。经营范围往往登记为“为总机构进出口贸易进行业务联络”,《安排》第一条第五款规定“专为本企业采购货物或商品的固定营业场所”不视为是常设机构。而在1998年内地和香港关于《安排》的磋商情况通报中指出,对常设机构认定中的准备性和辅助性活动,却包括进行“业务联络”,另外又称“与企业的经营活动和经营目的相同或相似的固定营业场所应视为构成常设机构”。这样就使得此类代表处是否应认定为常设机构难于区分,加上大陆税务机关,目前对外国企业常驻代表处的征税大都采用按经费支出换算为应税所得征税,这样势必发生重复征税。

3.投资所得税问题

投资所得包括股息、利息、特许权使用费。通常税收协定

对其税收管辖权进行划分,还明确税收分享原则,使纳税人的居住国承认所得来源国的优先征税权。大陆2000年1月1日开始对利息、股息、特许权使用费等所征的预提税统一适用10%税率,使香港投资者税负不会高于其他协定国居民投资者的税负。

但港商在大陆西部地区收取的特许权使用费,往往按照20%税率扣缴预提税,另外香港政府对港商在大陆取得的特许权使用费和利息收入,在港还要另外征收利润税,因此双重征税是难以避免的。

再者,香港对支付的股息不征收预提税,但对股息收入征收利润税。《安排》没有规定对分配股息的利润税扣除条款。而且内地税务机关规定,只有股息预提税才是可扣除的外国税,因此对股息收入在港征收的利润税得不到抵扣。此税的双重课征也是不争的事实。

4.不动产收入问题

《安排》没有涉及对不动产收入避免双重征税的条款。香港应用来源地原则确定不动产座落地和抵押贷款的地点,而我国已签订的其他对外税收协定中一直主张由不动产座落地行使税收管辖权,因此都可能产生双重征税的问题。

5.财产转让的资本利得问题

《安排》未对资本利得的双重征税提供补救办法,此税仍按20%税率缴纳,但与中国签订税收协定的国家的纳税人,此税可能减至零,而香港投资者却无此优惠,显然有失公平。

6.税收饶让优惠问题

大陆和许多国家签订的税收协定,含有税收饶让条款,即缔约方政府对本国纳税人在缔约另一方享受的减免税,视为已经足额交纳,并准予在本国抵免。此项条款对发展中国家的引资和发达国家的投资都十分有利,而《安排》却没有税收饶让条款。

有人认为,香港实行的只是收入来源地税收管辖权,也没有对外的税收优惠,所以香港和大陆之间不存在税收饶让问题。事实上,由于两地的收入来源地的认定标准不一样,同一笔所得,在两地都要缴纳所得税。这时就存在税收抵免问题,如果没有税收饶让条款,相对于外资企业而言,就会不利于香港企业在大陆的竞争。

三、结论及建议

通过上面的分析可以看到,《安排》虽然对避免和解决香港和内地之间的双重征税问题,起到了积极的作用,但同时也存在明显的不足。内地和香港除了应对《安排》的已有条款进一步完善之外,还应该补充如不动产、资本利得的双重征税问题,还有税收饶让方面的解决办法。

参考文献:

- [1] 内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税的安排.1998年.
- [2] 朱广俊.中国香港税收制度.中国税务出版社.1997年12月版.
- [3] 杨斌.国际税收.复旦大学出版社.2003年6月版.
- [4] 丹尼尔.H.K.胡.安多尼.K.F.汀.姜永英.徐凯译.中国内地与香港避免双重征税安排的税收意义.涉外税务.2001年第5期.
- [5] 丁倩兰.海峡两岸双重征税问题探讨.福建财会管理干部学院学报.2005年第1期.
- [6] 中国投资指南网站.http://www.fdi.gov.cn/common/info.jsp?id=ABC0000000000025720.