

张彬

香港税制现状及发展趋势

所谓税制，就是以税务政策为指导，在税法的制约下，由种种具体规定所构成的整套课税办法。

香港税收制度的发展经历了一个没有税制到税制不完善进而到税制完备的过程。香港自1841年宣布为自由港后，所有进出港货物均不须纳税，曾有“无税港”之称。当时，港府的收入主要来自罚款、卖地收入和清政府的赔款。香港最早开征的税种是地租和差餉，分别开征于1844年和1845年。1867年开征印花税，1907年对酒征税，1916年对烟征税。1940年开征薪俸税和利得税，却于次年停征。从1947年5月3日香港公布实施《香港税务条例》开始，标志着香港税收制度的正式建立，当时港府不但开始征收4种直接税，而且间接税也在发展中不断完善。至今，香港已建立一套完备的税收制度。

一、税法

香港课税所依据的税法是《税务条例》及其附属立法《税务规则》。《税务条例》制订于1947年，该条例所采用的征税方法沿袭的是英国1803年所施行的征税模式。随着经济变化，香港税法历年都有一些变动，而这些变动大都参照英国、澳大利亚及南非等的税务案例和立法行文进行修订。《税务条例》是香港据以征税的基本法律基础，共分15部88条，其中第1部至第10部，主要是规定《条例》各项用词的解释，税务委员会和税务局的权责、各项税种的征收范围、税率及减免税规定；第11部至15部主要规定了征收管理方法，双重征税的豁免、违章、处罚等条例。《税务规则》是由税务委员会提出，经立法局和总督批准执行，拥有法律效力，也可以说《税务规则》是《税务条例》的施行细则。

《税务条例》每年都修订一次，通常是在一年的2—3月由香港财政司在财政预算演讲中提出修改条例的提议，再由专门委派的小组草拟议案，经过立法局多次商讨、修改后，由总督批准成为税法

的补充条例。然而重新审查税例在香港仅有三次，即香港总督分别在1954年、1967年、1976年委派有关人士组成税务复审委员会，对税务条例进行重新审查。这三个委员会是：税务条例委员会、第二次税务条例复审委员会和第三次税务条例复审委员会。各委员会均于成立的同年或次年提出了税务复审报告，以协助政府加强税收对经济的调控作用。然而，并非复审报告中提出的建议都可得到政府的接纳，第三次税务条例复审委员会提出的大部分建议未被政府采纳就是一例。自第三次税务条例复审后，距今已有15年之久，在这段时间内，香港经济环境和商业惯例都有了重大发展和变化，必然会使有些税务条例与经济发展不相适应。因此，不定期的重新审查税例是很有必要了。

香港的税收立法程序受其立法、司法、行政三权分立的影响，它是按以下几个步骤完成的。

第一由财政司与税务局长磋商后提议修改法律条款。

第二由布政司署草拟新的法案，以备备忘录的形式呈交行政局。

第三经行政局讨论和通知后，由律政司署草拟法案，再经行政局审议后提交立法局讨论，定出草稿，刊登在由政府出版的宪报上，要求公众提意见。在此期间，税务局长随时要接受行政局和立法局的质询并作出说明。

第四立法局最后完成立法程序，其中包括一读立案、二读辩论、三读通过，总督最后签署执行。

至此，一项税收法案正式成立，并发挥其法律效力。香港的税务条例比较具体、周密、严谨。在执法方面，税务局是全权执行机关，但对税法只有初步解释权，最后解释权属于法院。税务诉讼案都由法院审理和裁决。

根据税务条例规定，香港课税年度是指截止3月31日止的一年内为课税年度。目前按课税年度作为评税基期的入息税已变为3种，即薪俸税、物业

税和利得税。利息税已于1989年4月1日起被废除。在课税年度内,课税要经过报税、评税和缴税3个阶段。纳税人要在一课税年度之基期的4个月内按照评税主任的书面通知书,交送税务局指定填报的报税表,并附有可供税务局审阅的有关资料;评税主任负责审查纳税人填写的税表是否真实,如果税表中填写的纳税款项属实,评税主任则按其税表或自行估计数进行评税,随后寄出评税通知书;纳税人必须按评税通知书上指定期限内和应缴税款纳税。如逾期未交,按欠税人处理(并施加罚款)。即使纳税人对通知书提出上诉,除税务局长批准暂缓外,都要按期缴款。

二、税务机构及税务管理

香港税务机构主要有税务委员会、税务上诉委员会和税务局。

税务委员会的成员由财政司、税务局长、执业会计师、执业律师、银行家5人组成,其主要任务是制定税务表格;执行税务条例的其他事务及程序;拟定税务附例,报立法局批准执行;监督《税务条例》的实行。

税务上诉委员会是一个独立的仲裁机构,不隶属于税务局。该委员会主要负责处理纳税人对税务局发出的评税裁决书提出反对意见的案件,定期举行聆听上诉,并作出裁定。委员会在某些事实方面作出的裁定将是最后裁定,纳税人或税务机关只可就法律问题向法院提出上诉。

税务局是执行《税务条例》的机关,它的任务除了制定大政方针外,其日常工作主要是发出纳税通知、接收申请、进行评税和审理各项税务案例。

税收管理是保证国家或地区取得财政收入的重要手段。目前,香港已形成一套比较科学和简单可行的管理方法。

首先,香港税收征收管理逐步实现科学化。例如,香港税务局从1969年使用电脑起,整个征管工作和其他管理工作都已电脑化,这使工作效益大大提高。同时,不但简化了繁琐的征税手续,而且大大降低了征收成本。

其次,税收制度和立法的健全不仅使纳税人有法可依,而且也使税收人员有法可循,从而有力地保证了税收收入的取得。

第三,法院和税务部门密切合作,大力支持,保证税法的实施。在香港,法院的法官十分熟悉税

收业务,法院对每一纳税诉讼案的判决,都成为今后解释税法或判决的案例,必须援用。对一切瞒税、欠款案,一经税务局长起诉,立即依法审理,作出判决,保证税法的严肃执行。

第四,香港由税务局负责一切工商企业的开业登记和歇业撤销手续,并每年核对和征收登记费一次。这一办法使企业从开始成立到停业都在税务局的监督下,这有利于掌握纳税户数和税源。如果企业有偷税漏税行为,税务局可不予登记或撤销登记,对企业制约很大。

第五,向纳税人发放储税券是防止欠税的好方法。香港税务局为了方便纳税人,尤其是为了方便按月受薪的纳税人,发行了一种面值以50元为单位的储税券。纳税人可随时到税务局或委托的银行购买储税券。用储税券缴税后的余额可兑换成现金或新的储税券。储税券还可按月计利息,但保存储税券最长期限不得超过36个月,否则停止计算利息。储税券的实施,大大促进了香港税收的征收。

第六,广泛宣传税收,加强纳税人的纳税意识和提高税务人员的业务水平。香港税务局对于新颁布的规定或需作调整或修改的规定,在事前均公布于众,并广泛征求公众的意见。当规定一经制订,便广泛宣传,家喻户晓。对其税务人员有培训、定期考核、考试和晋升制度,有力地推动了税务征收、管理工作的进行。

三、税收政策

香港是个地域狭小,资源缺乏,内部市场狭窄的城市地区。在这种特殊的条件下,港府按照发展香港自由经济和政府不干预经济的经济政策,在税收上一开始就推行低税率及简明税制的税收政策,以此吸引外来资金、技术和人才,促进经济发展,使香港产品始终保持低成本,增强其在国际市场的竞争能力。具体说来,港府实施的财政政策有以下几个方面。

1. 低税率政策。香港各种税收的税率均比西方国家税率低,以个人所得税为例,现时香港薪俸税的最高边际税率为25%,而西方国家的个人所得税率则为28%至72%。可见,低税率对鼓励香港居民工作积极性,鼓励他们储蓄、投资、以及吸引外来资金和人才的流入方面起到很大促进作用。

2. 税制简明及维持稳定的政策。税制简明体现为直到现在香港税种只有20种左右,税级之间的累

进性也不强,计税手续简便;不需要会计师或专业人员的帮助就可自行填报。这不但使纳税人纳税方便、政府管理效率高,而且由于税务条例简单,不繁琐复杂,执行起来比较方便。所谓稳定,一是指税制不轻易改变。从1947年起至今香港基本上实行这套分类税制,即各种所得收入分开评税,例如分为物业税、薪俸税、利得税。二是指财政收入要保证有稳定增长。这就是说,不但要有足够的经常收入,以支付总开支所需要的资金,而且要保证提供随着经济增长,支出增加所需的财政资金。

3. 自由贸易政策。香港对世界货物的进口,不设关税壁垒,工商业也可以从全球输入所需的原材料、零件及科技产品。政府只对特殊商品征收货物税,如烟草、化妆品、碳氢油、甲醇等,实际上这些商品即使不是进口物品也要征税。这一政策的实施,使香港长期保持自由贸易港和国际贸易中心的地位,对推动香港经济的迅速发展起到了巨大作用。

4. 地域征税的政策。香港征税是根据“收入来源”的原则,而不是以“居住”原则作为征税的依据。就是说,征税对象无居民与非居民之分。凡在香港获得的收入,均需纳税;在香港以外的地方获得的收入,香港不征税。或者说,是香港居民但来自海外的收入不须在香港纳税;反之,非香港居民在香港获得的收入,则要在香港纳税。实施这一项政策最重要的原因,是在香港基本上避免了双重征税又要互相抵免的问题。

四、税率和税收结构

在香港,税率结构是由比例税率(标准税率)、累进税率和定额税率所组成。

比例税率在香港应用比较广泛,例如非有限公司的利得税、物业税等目前都按15%的标准税率征收;而有限公司的利得税是按16.5%的标准税率征收。酒店房租税也是按比例税率纳税,现行税率是按租金的5%计征。差餉是按7.5%的固定比例征收。

累进税率计征的税种有薪俸税、遗产税。薪俸税是扣除规定的免税额后的入息,以每万元为一个税级单位,第一个税级按3%起征,以后按级递增3%,直至25%,分别计征税款。但应该注意的是累计所交的税金总额不能超过扣除免税额前按15%标准税率计征的税款。遗产税的起征点为200万港

元,税率为6%,以后每增加50万港元加征2%的税率,直到500万港元以上,税率为18%时止。

定额税是按每一同类型的课税对象的课税单位征收一定金额的税。目前香港按定额税征收的项目有印花税、车辆税、飞机旅客离境税和海底隧道税等。而对部份酒、烟草、碳氢油类、甲醇以及不含酒精饮品征收从量税。

香港现行的税收分为直接税和间接税两大类,直接税是主要税种,它包括利得税、薪俸税、物业税三种。实际上,除了上述三种直接税项外,政府还根据香港法例第111章《遗产税条例》而课征遗产税,也就是说,香港现行课征的直接税项有4种。间接税主要有货物税、印花税、博彩税、娱乐税、酒店房租税、商业登记费、差餉税、汽车首次登记税、机场旅客离境税、海底隧道税、专利和特许权税等。

然而,香港税收发展到以直接税为中心,并在比重上超过间接税还是70年代后的事。香港一直以税种少,税基小,税率低作为它税收制度的一大特征,其目的主要是为了维持其自由市场经济及“投资者乐园”的环境。战后初期,港府为了恢复经济建设固定开征4种直接税,为了鼓励商人和投资者的经营投资积极性,尽量把税率压在极低的水平。在当时收入水平不高的情况下,极低的税率只能给港府带来很少的直接税收入。此时,港府主要依赖间接税收入维持行政费用开支。但在50、60年代,香港经济发生了重大转变,需要政府投资增加经济基础设施和社会服务开支的项目越来越多,政府的财政负担也越来越重,光靠间接税的收入已不能维持不断增长的政府开支,于是税率开始逐渐提高,直接税的作用也越来越受重视。到了60年代后期,随着人们收入的增加,直接税收入迅速增长,在税收中的比重日益增大,并于1973/74财政年度赶上和超过间接税收入。到70年代后期,当时财政司夏鼎基把直接税和间接税的比重定为55%和45%。从此,不仅在事实上,而且在理论和政策上都确立了直接税在税收制度中的重心地位。

下表中的数据说明了70年代中期香港税收结构的转变,并从1973/74财政年度后,直接税在60%,间接税在40%上下波动,至今这一比重基本上没有太大的变化。进入80年代以后,由于个人和公司的收入增长很快,加上香港经济的波动相对提

高了直接税税率,直接税在整个税收中的比重最高时升至69%。到80年代中期,当时财政司彭励治对直接税与间接税60%和40%的比例关系给予确认。但1987/88财政年度上任的财政司翟克诚却认为这一比例不适当,直接税所占比重过大。他认为在香港政治、经济等因素不稳定时,过分依赖直接税最终会威胁到财政收支平衡和稳定。他提出直接税和间接税的比重应在55%和45%为宜,其解决办法是开征销售税,扩大间接税税源。但从近几年香港财政预算的情况看,直接税在税收总额中的比重仍在60%以上。这表明,港府需要利用直接税来保证其财政收入和调节经济的发展。当然,想在短期内改变税收的构成也决非是件容易的事。

1971—1976年直接税和间接税的比重(%)

年 代	直接税所占比重	间接税所占比重
1970/71	43.8	56.2
1971/72	44.1	55.9
1972/73	38.0	62.0
1973/74	52.6	47.4
1974/75	60.9	39.1
1975/76	57.6	42.5

资料来源:《香港经济》,香港远东经济出版社1979年版,第319页。

四、发展趋势

考察和分析香港税收制度的发展趋势,将受几个因素的影响。首先是来自中国国内的影响。香港自古以来是中国领土不可分割的一部分,随着1997年主权回归的临近,国内的政治、经济形势以及对香港的政策,都将对香港的发展起举足轻重的影响,也影响香港税收制度的变化。其次是来自国际的影响。香港作为“自由港”在世界经济中发挥积极的作用。香港经济的发展也需一个稳定的世界经济环境。例如,香港作为较大的转口贸易基地,仅就美、英、加拿大和澳大利亚四国就吸纳了近40%的香港产品和30%以上的转口贸易。这些国家经济发生变化都将直接影响香港的进出口贸易。所以港府必将随着世界经济形势的变化而调整其政策,包括财税政策。第三,从香港本身社会、经济、投资、收入分配等情况看,也会对香港的经济政策、财税政策的变化产生影响。

根据上述影响因素的分析,我预计,90年代香港

税收制度的变化趋势是:第一,在相当长一段时期内,港府推行的自由经济政策不变。早在1984年中英两国政府签署的“联合声明”,确认了中华人民共和国将于1997年7月1日收回香港,从该日起,香港将成为中华人民共和国的特别行政区。1997年以后,特别行政区将享有高度的自主权,其现行的社会、经济制度及生活方式将维持50年不变。同时,世界经济格局的多极化,对香港继续推行自由经济政策是极为有利的,它可争取到更多的合作者和新的市场。第二,香港的低税政策将继续执行。我国1990年4月4日由七届全国人大第三次会议通过的《中华人民共和国香港特别行政区基本法》第108条规定:“香港特别行政区参照原在香港实行的低税政策,自行立法规定税种、税率、税收减免和其他税务事项”。长期以来,香港实行低税政策对其自由港的地位和鼓励吸收外国资本,吸引先进技术和人才以及发展香港经济发挥了重要作用。可以预计,与其他国家比较,香港税种少,税率也最低,减免也比较宽的特点将继续保留,并将为进一步促进和繁荣香港经济继续发挥作用。第三,香港的财政收支结构将有所变化,即增加间接税款额改变间接税在税收总额中的比重。随着港督于1989年10月提出90年代兴建大型国际机场及港口的“千亿玫瑰园”计划的实施,公共开支将大幅度增加,如按原来的收支预算,必将加剧财政赤字不断增加的趋势。为了筹集足够经费去应付港府的开支和维持足够的储备,港府以不违背传统的收支平衡政策和提高直接税会激化港府与公众的矛盾为原则,而采取增加间接税在税收总额中的比重,例如,对烟、酒及博彩税等调高税率,以缓解对公共开支增长的需要。

总之,在香港向特别行政区过渡的时期内,保持香港政治、经济及政策的稳定,是符合香港的实际利益的,也会为香港人民所欢迎。

(责任编辑 林玲)