第 02/DIR/2009 號傳閱公函

事由：《職業稅》——對僱員從股份認購權中取得的收益徵稅

隨著近年經濟發展和對人力資源需求的增加，為吸引及挽留更佳人才，企業向其僱員給予不同形式的獎勵、補償和福利。

雖然對大部分稅務管轄權而言，上述情況並非甚麼新猷，但隨著外來投資的增加，以此作為報酬的組成部份在澳門特別行政區亦日漸重大。然而，一直以來卻沒有透過傳閱公函對有關報酬作出明確規定具體及客觀的處理方法。

經濟參與人現時普遍利用發給股份認購權作為報酬的一部份，因此，關於稅務處理方面，須作出即時的解釋。

股份認購權是指持有人在未來某時間內以特定價格行使認購某企業（一般為上市公司）特定或不定數量股份的權利。該等股份一般屬於僱主本身或與其有關聯的公司，即俗稱的母公司、控股公司或同一集團的其他公司，亦可能是其他與該公司無關聯公司的股份。股份的認購價一般低於其公開市價，因此，具股份認購權的僱員在行使該權利時，可獲取收益。另外，僱主可以透過多種發給股份認購權利的方式，無條件地或根據指定條件或要求，例如在企業工作的年資等，將股份認購權給予僱員。

《職業稅章程》第二條規定：“職業稅係以工作收益為課徵對象，不論其收益是金錢或實物，有約定或無約定的，固定或不固定的，又不論其來源或地點或計算與支付所定的方法及貨幣。”另外，同章程第三條第一款亦規定：“所有固定或偶然，定期或額外的報酬，不論屬日薪、薪俸、工資、酬勞費或服務費，抑或屬聘請金、出席費、酬勞、賞金、百分率、佣金、經紀佣、分享金、津貼、獎金或其他報酬，均構成來自受僱或自僱的工作收益。”

因此，僱員從股份認購權中取得收益，明顯符合工作收益規定，為此應予課稅。

有見及此，本局認為須要對僱主及其僱員均要遵守的規定、程序和義務等作出如下的解釋：

收益性質

1. 在澳門特別行政區以僱傭法律關係或擔任職務的人士從股份認購權中取得的利益，均屬於《職業稅章程》第三條第一款規定的工作收益，為此，應予課徵職業稅。
2. 上款所指的“人士”包括僱員、秘書、董事、行政管理機關或監事會成員，及以自由職業受聘的任何自然人，或以任何形式受聘於公司或其他實體擔任職務的自然人等，以下均統稱為“僱員”。
3. 即使在澳門特別行政區以外，或在僱員終止工作或職務後才獲發給的股份認購權，亦被視為《職業稅章程》所規定的工作收益。
4. 行使股份認購權購入股份後從認購股份中收取的股息，或從轉讓股份中取得的利益，均不視為《職業稅章程》所規定的工作收益。

課稅事實

5. 僅股份認購權並不構成課稅事實。實際行使認購、轉讓或放棄權利均成為課稅對象，但有特別規定應將該收益視為即時收益除外。
6. 僱員在行使、轉讓或放棄股份認購權中取得的收益，應計入當年度的總工作收益課徵職業稅。
7. 如果持有股份認購權的僱員在行使、轉讓或放棄該權利前，終止在發給股份認購權的僱主實體內擔任職務，應在該僱員終止職務前，根據《職業稅章程》第四十七條之規定，按估定收益課徵職業稅。

可課稅收益

8. 僱員在行使股份認購權時，可課稅收益按以下公式計算：

$$\text{可課稅收益} = (\text{行使日股份的公開市價} - \text{支付股份的金額}) \times \text{股份數量}$$

- “行使日”是指僱員行使其股份認購權取得有關股份的當日；
 - “公開市價”是指股份在行使日的最後交易價格；
 - “支付股份的金額”是指僱員為取得股份而支付的金額，包括為得到股份認購權而支付的或有款項，但不包括為取得股份而衍生的佣金、手續費或借款利息。
9. 如果股份沒有公開市價或不能確定市價，行使日股份的價值將按合理標準計算，但本局可依職權修改該等標準。
10. 如果僱員將股份認購權轉讓給第三者，可課稅金額相等於轉讓價格與為取得股份認購權而支付的或有款項之間的差額。倘本局認為有關價格不符合合理標準，可依職權修改該等標準。
11. 如果僱員放棄股份認購權（例如將認股權證退回給僱主），可課稅金額相等於放棄該項權利而收取的款項與為取得股份認購權而支付的或有款項之間的差額。倘本局認為有關價格不符合合理標準，可依職權修改該等標準。
12. 當出現第 7 點以估定收益作為課徵職業稅基礎的情況時，則按第 8 點的公式計算估定收益。公式所指的“股份公開市價”，是按申報收益日的股份公開市價的收市價計算；或如該日沒有任何交易，股份公開市價則按上一個交易日的收市價計算。如果股份沒有公開市價，其市價則會根據合理標準依職權地計算。
13. 如果僱員為在澳門特區內或以外相關聯的僱主提供服務（例如不同時段為總公司和分公司，或為母公司、子公司或聯營公司提供服務），在行使股份認購權時，歸屬於

澳門特別行政區取得收益部分，按以下公式計算：

$$\text{在澳門特別行政區取得的收益} = \frac{\text{曾為澳門僱主提供服務的日數，由獲發給股份認購權當日起至可行使股份認購權日當為止}}{\text{曾為所有僱主提供服務的總日數，由獲發給股份認購權當日起至可行使股份認購權日當為止}} \times \text{從股份認購權得到的總收益}$$

申報規定

僱主

14. 僱主須在發給股份認購權當日起計的 30 天內，向澳門財稅廳申報有關發給股份認購權的資料。申報書包括以下資料：僱主姓名及其納稅人編號和營業檔案編號、獲發給股份認購權的僱員姓名及其納稅人編號、認購股份的名稱和數量、僱員為取得股份認購權而支付的或有款項、行使認購權將支付的款項、行使認購權的時限、轉讓認購權的限制以及其被他視為重要的資料。
15. 即使僱員已不再為僱主提供服務，僱主應在僱員行使、轉讓或放棄股份認購權當日起計 30 天內，向澳門財稅廳提交有關該交易的資料，還須在翌年的 M/3 及 M/4 僱員或散工名表中填報該等收益。
16. 根據《職業稅章程》第三十二條的一般規定，當僱員行使股份認購權，僱主負責僱員職業稅的計算及就源扣繳。

僱員

17. 當僱員受僱多於一個僱主及在某年度內行使、轉讓或放棄股份認購權，根據《職業稅章程》第十條規定，應在翌年一月及二月份內向澳門財稅廳遞交包括有關收益的

職業稅 M/5 式收益申報書。申報書應包括以下資料：納稅人的姓名及編號、發給股份認購權的僱主姓名、僱員已認購了的股份名稱、認購的數量、行使或轉讓股份認購權的日期、為取得行使股份認購權已支付的款項、為取得股份認購權而支付的或有款項、轉讓或放棄認購權已收取的金額、行使日股份的公開市價以及其他被視為重要的資料。

18. 如果認購的股份沒有公開市價，僱員應提交行使權利日按照合理標準計算該等股份的價值並詳盡說明該計算方法。
19. 如果僱員將股份認購權轉讓給第三者，應提交轉讓合約影印本並詳盡說明與受讓人的關係。
20. 如果僱員在取得有關股份認購權後終止其在發放股份認購權僱主的職務，應最少於終止職務日起計 30 天前向澳門財稅廳遞交 M/5 式收益申報書。僱員應申報從股份認購權中取得收益，以便根據《職業稅章程》第四十七條規定，按估定收益課徵職業稅。

財政局局長

劉玉葉

二零零九年一月七日