

税务评论

香港特别行政区

殷国炜

税务合伙人

电话: +852 2852 6538

电邮: dyun@deloitte.com.hk

李侨英

税务高级经理

电话: +852 2852 6399

电邮: silli@deloitte.com.hk

最新事先裁定个案采取 严格立场判断利润来源地

香港税务局于2014年2月28日公布了一项有关利润来源地的事先裁定个案¹。在此项事先裁定个案中，香港税务局于2013年10月11日裁定有关利润来源于香港，因此纳税人须课缴香港利得税。

本文将在概述香港税务制度中的地域来源征税概念及香港税务局的有关释义和执行指引之基础上，讨论我们对此项最新发布的事先裁定个案的观点与评论。

地域概念 – 利润来源地

香港实行地域来源原则征税，即只有源于香港的利润（简称「本地利润」）才须在香港课税，从香港以外地区获得的利润一般不须课税。此项原则体现在《税务条例》第14条，该条款明确只有于香港产生或得自香港的利润，才须予以征收利得税。这项原则看似简单，然而在将其实际应用于个案时，往往是纳税人和税务局争议之处。已有不少有关利润来源地的税务个案交由法庭审议及定案，当中包括不同层次的法庭个案（例如：*Hang Seng Bank*, *ING Baring*, *Magna Industrial Co*, 等等）。众多的法庭税务案例为如何判断利润来源地确立了概括指导原则。

概括指导原则

确定利润来源地的概括指导原则，是查明纳税人从事赚取有关利润的活动，以及该纳税人从事该活动的地方。换言之，正确的方法是查明产生有关利润的运作，并确定这些运作在何处进行。

贸易利润

作为确定利润来源地的一项创始性判例，*Hang Seng Bank* 案例的终审法庭判决认为，确定利润来源地的决定性因素在于买卖合同达成的地点。因此，采购和销售通常被视为是产生利润的重要作业行为。然而，有关「达成」的概念则有不同理解。

在 *Magna Industrial* 一案中，法官认同在判断利润来源地时，应查明纳税人从事了何种赚取利润的活动，以及该纳税人在何处从事此类活动。在此，法庭确认了货品在何处购买和出售对贸易活动来说是重要的作业行为。但还有其他因素需要考虑，例如货品是如何采购和贮存，有关的销售如何招徕，订单如何处理，货品如何付运，怎样安排融资及怎样付款。

在 *ING Baring* 一案中，终审法院认同概括指导原则，同时明确指出在判断利润来源地时，不应着重先前或次要的活动，着眼点应放在对于产生利润而言更为重要的活动所发生的地点。

¹ 事先裁定个案第 54 号, 详见附录 1。

代理人法则

在判断利润来源地时，若有关利润是透过代理人而产生，则有关代理人的活动也要考虑在内。在 *ING Baring* 终审法院裁决中指明，并不需要确立产生利润的交易是由纳税人或其按法律程序委托的代理人进行；只要交易是由某人按照纳税人的指示，代表纳税人及为其进行，即可视为相关行为应归属于该纳税人。

税务局释义及执行

香港税务局对利润来源地判定规则的观点可参见于2012年税务条例释义及执行指引²第21号（修订本）－利润来源地（21号指引）。21号指引吸收了税务判例中的法庭观点，并重申强调「作业验证法」来决定利润来源的重要性，即查明纳税人从事了何种赚取有关利润的活动，以及该纳税人在何处从事该类活动。

贸易利润

税务局在21号指引明确提到「当Lord Bridge在*Hang Seng Bank*一案中表示，购买和转售商品的利润得自「达成买卖合同」的地方，这不可能解作法律上的签立（因为这将取决于要约和承约的正式法律规则）。本局认同在*Magna*一案所采取的做法，并会考虑所有为赚取利润而进行的相关运作，包括招揽订单、商议、订定合约、贸易融资、付运和履行合约。」换言之，税务局明显把买卖合约的「达成」解释为包含了贯穿合约签订前后期间的所有营运步骤。

另外，税务局在21号指引中表明，当局认为有关买卖交易所得的利润不存在分摊的问题，该等利润只可划为须全数课税，或完全不须课税。

代理人法则

21号指引提出不应轻易地将任何人士在海外的行为归因于在香港的纳税人。21号指引同时否定了将某一集团成员公司的利润来源归因于入其他集团成员公司的观点，并指出「无论纳税人是否某集团内的其中一家公司，仍必须审查纳税人的运作。利润来源必须归因于纳税人产生利润的运作，而不是集团其他成员的运作。利润的来源并不是取决于集团的运作。然而，在适当情况下，如一家关联公司事实上是代表纳税人行事，则会考虑关联公司的活动，从而衡量是否应在事情中给予适当的比重。」

事先裁定个案第 54 号

事先裁定个案第 54 号涉及一家贸易公司（即纳税人）。该公司从海外关联生产商购买成衣，再转售予海外第三方顾客。纳税人与一家香港关联公司（C公司）共享办公室。纳税人在香港以外地区成立了一间分支机构（海外分行），并在海外设立联络办事处（海外办事处）。

根据计划的运作方案，由海外市场推广公司（F公司）和顾客磋商销售条款。顾客由F公司介绍给纳税人的海外分行。纳税人的海外分行负责收取购货订单和确认销售交易。销售交易的要约和承约工作集中在海外分行的行政人员处理。海外分行会向海外生产商发出购货订单。海外办事处会监察产品的生产情况，并与海外生产商跟进付运时间表。海外分行向顾客发出显示香港是装货港和产品来源地的销售发票，亦会准备整套出口文件。

纳税人在香港设有银行账户，以用作收取及支付货款。该公司又获关联公司C公司担保，从香港一间银行取得贸易融资。纳税人亦在香港处理信用证。

（附录1载有个案具体情况，附录 2为架构图，贸易流程及列有香港境内及香港境外的运作之附表。）

观察

税务局裁定有关利润来源于香港，因此纳税人须课缴香港利得税。根据税务局的评注：

- 税务局认为从银行取得贸易融资，亦应被理解为使买卖合约的条款及条件生效的步骤。税务局又指出发出信用证，以及就交易款项进行转让和结算，均属贸易公司业务不可分割的部分。这些活动就商业上的任何实际的目的而言，都是不能被忽视的。在此个案中，纳税人的香港办事处从香港银行取得贸易融资。税务局认为纳税人的运作使集团以较低的成本取得贸易融资，而该些在香港进行的运作亦让该公司赚取有关利润。
- 税务局综合结论认为纳税人在买卖交易的筹组、磋商或订立协议阶段的参与并不明显。税务局并不清楚纳税人是否有权拒绝任何由F公司介绍的购货订单，或C公司的董事可否代表纳税人进行交易。
- 税务局的立场是，如果所有有关公司均就其功能、资产和风险按独立运作和公平交易的原则获分配利润，位于香港的纳税人所获分配的利润，很难说成是源自香港以外地方。

² 税务条例释义及执行指引载有税务局对有关税例的释义及执行方法。指引旨在为纳税人及其授权代表提供资料，并没有法律约束力。

评论

贸易融资是否决定因素？

此案纳税人在香港的运作只限于贸易融资，当中包括在香港设立银行账号支付货款及处理信用证。税务局似乎将贸易融资视为产生利润的活动（即纳税人从事赚取有关利润的活动），从而产生源于香港的利润；因此该利润须在香港课征利得税。

税务局对此案的判断方法及结论令人感到意外。在判断利润来源时，尤其是买卖交易所得的利润不存在分摊的问题（即该等利润只可划为须全数课税，或完全不须课税），我们必须确定赚取利润的「主导因素」之发生地。以上提及的 *ING Baring* 裁决明确了在判断利润来源时，应不考虑先前或次要的活动。虽然贸易融资是贸易作业中的「一环」，但其他贸易作业例如买卖交易的筹组、磋商或订立协议也不可忽略。除非贸易融资是产生利润的主导因素，否则贸易融资作业的发生地点不应用来判断纳税人的利润来源地。在大多数情况下，贸易融资只是辅助性部门的工作，属于先前或次要的活动，在判断利润来源时应不予考虑。

在1989年的一则个案中，税务上诉委员会曾在确定贸易利润的「主导因素」³方面作出过积极的努力。上诉委员的判决指出「税务局长寻求征税的利润并不因为或源于那些在香港发生的文书处理作业，包括收取销售货款及支付购买货物款项而产生。利润不会从收取金钱或支付金钱贸易过程中所产生。同样，利润不会从处理那些已在别处谈判及订立好的订单所产生。香港被用作融资运作的事实不会使香港成为利润之来源地。在此案中，这些活动在我们而言都是辅助性质，并不是寻找利润来源的决定性因素。」

在21号指引中，税务局指出「达成」（买卖合同）的释义应考虑所有为赚取利润而进行的相关运作，包括招揽订单、商议、订定合约、贸易融资、付运和履行合约。然而，在此个案中，相对其他（发生在香港境外的）的作业，税务局似乎提高了贸易融资的重要性。我们认为这样并不是一个恰当的做法。

海外办事处，海外分行及海外代理人的活动

在评注中，税务局指出纳税人在买卖交易的筹组、磋商或订立协议阶段的参与并不明显。但我们注意到纳税人成立自己的海外分行负责买卖交易招揽、商议及订定合约，有自己的海外办事处监察产品的生产情况并跟进付运时间表。再者，纳税人有海外的F公司负责向纳税人介绍顾客。税务局没有明确解释为何在判断利润来源时，海外分行及海外办事处的活动未予考虑。

税务局在裁定中道出，当局并不清楚纳税人是否有权拒绝任何由F公司介绍的购货订单。但如果纳税人可以证明F公司是按照其指示，代表纳税人及为其进行订单筹组的话，那么在决定利润来源时，因为F公司是纳税人的代理人，F公司在海外的作业（即招揽订单）是应该予以考虑的。若是如此，是否还会得出有关利润源自香港的结论？

税务局亦不清楚C公司（系香港公司）的董事可否代表纳税人进行交易。我们认为，因为C公司为香港公司，若其董事是在香港代表纳税人进行交易，则会对利润来源产生影响。但是，根据已公布的裁决，我们没有看到更多关于这方面的信息。我们认为，如果税务局对某些关系到裁决的重要事实并不确定的话，当局可以要求申请人对有关的信息进行确定，或在其裁决上作出假设（税务局一般会这样处理）。我们不认为基于不确定信息的裁决能为公众提供有益的参考。

香港纳税人所获分配的利润

在裁决的评注中，税务局指出如果所有有关公司均就其功能、资产和风险按独立运作和公平交易的原则获分配利润，位于香港的纳税人所获分配的利润，很难说成是源自香港以外地方。在公布的裁决中，税务局只提到纳税人将支付营销费用给公司，而在其他转让定价的细节安排方面则缺乏详细的信息。税务局并没有阐明其得出以上结论的理据。税务局的观点似乎在于，如果海外各方已获分配其在香港以外地方作业的合理报酬，则剩下香港公司（即纳税人）的利润必须为香港公司在香港的作业所获得。如果这是税务局的立场，则其明显忽视了纳税人透过境外机构（分行和办事处）及代理人在海外进行作业所对应获得的利润。

后续展望

税务局公布的事先裁定个案，系向公众提供的一般参考信息；虽然其不会对纳税人有任何法律约束力，但反映了税务局对此等处理事项的一般看法。

事先裁定个案第 54 号的裁决不利于纳税人。我们暂不能确定是否有任何未公开的信息对税务局的结论产生影响。不过，根据已公布的信息和上述分析，税务局似乎采取了较严格的立场以判断利润来源地。如果税务局不同意第 54 号个案事先裁定申请中的纳税人诉求，税务局可以简单地发出一项不利裁决而不公布有关裁定的具体内容。因此，该项事先裁定个案的公布意味着当局希望对贸易利润的离岸申请（即申请确认该贸易利润来源于香港以外的地区）采取更为严格的态势。我们认为事先裁定个案第 54 号是对地域来源原则发展的一个倒退。往后税务局很可能将增加离岸申请的难度，特别

³ D59/89(1989) 5 IRBRD 11

是当个案涉及在香港的一些活动，如贸易融资。有鉴于此，受影响的纳税人应在考虑任何海外架构或业务，以及提出离岸申请之前，先行寻求专业意见。有海外作业的纳税人也应在税务局检查或重新审查其离岸申请前，仔细审视其目前所作出的离岸申请。

附录 1: 事先裁定个案第 54 号

(转载自税务局网页: <http://www.ird.gov.hk/chs/ppr/advance54.htm>)

1. 《税务条例》的条文

本裁定适用于《税务条例》第 14 条。

2. 背景

- (a) 该公司是一间在香港注册成立的私人有限公司, 由 A 家族和 B 家族共同拥有。A 家族和 B 家族分别以 A 国和 B 国为基地。该公司的所有董事均非香港居民。
- (b) A 家族和 B 家族是制衣业的伙伴, 各拥有 C 公司 50% 的股权。C 公司是一间在香港注册成立的公司。
- (c) 以 D 国为基地的 D1 公司和 D2 公司, 及以 E 国为基地的 E 公司 (统称「海外生产商」), 都是 C 公司的附属制衣公司。
- (d) 由 A 家族全资拥有位于 F 国的 F 公司, 负责统筹所有市场推广活动。A 家族的董事和 A 集团的主要行政人员 (以 A、D 和 E 国为基地) 负责联络顾客、就买卖进行磋商、处理顾客的购货订单、以及把购货订单和销售订单传送给海外生产商。
- (e) 海外生产商会安排把产品直接付运予顾客, 产品不会运经香港。
- (f) C 公司须就 A 集团所介绍的生意, 向 F 公司支付相关营业额的 5% 作为费用 (「市场推广费用」)。

3. 安排

- (a) 该公司的成立是为海外生产商与没有关连的海外顾客作中介人。该公司从海外生产商购买成衣, 再转售予顾客。
- (b) 该公司与 C 公司共享一间办公室, 并在香港透过一间会计公司设立一个注册办事处。
- (c) 该公司在香港以外地方成立了一间分行 (「海外分行」)。
- (d) 该公司在 D 国设有一个联络办事处, 并正准备在 E 国设立一个类似的办事处 (统称「海外办事处」)。
- (e) 海外生产商的一些现有雇员会被调派到海外分行和海外办事处。
- (f) A 家族的董事将会代表 F 公司与顾客磋商销售条款。顾客由 F 公司介绍, 但 F 公司没有权与顾客订立销售协议。所有查询和联络事宜会转交海外分行处理。
- (g) 该公司支付市场推广费用予 F 公司。
- (h) 海外分行负责收取购货订单和确认销售交易。销售交易的要约和承约工作集中由海外分行的行政人员处理。
- (i) 海外分行向海外生产商发出购货订单。
- (j) 海外办事处监察产品的生产情况, 并与海外生产商跟进付运时间表。
- (k) 海外分行向顾客发出显示香港是装货港和产品来源地的销售发票, 亦会准备整套出口文件。有关文件的副本会交予该公司的香港办事处作转让和保收用途。
- (l) 该公司在香港设有银行账户, 用作付款予海外生产商和向顾客收取货款。该公司获 C 公司担保, 从香港一间银行取得应收帐融资。
- (m) 该公司在香港聘请一名会计师和一名行政文员, 负责处理信用证、向银行交付文件、操作银行帐户和保存记录。
- (n) 所有银行文件由 C 公司驻香港的董事签署。

4. 裁定

该公司从这项安排所述的交易取得的利润, 须按《税务条例》第 14 条课缴香港利得税。

5. 裁定的适用期

本裁定适用于 2013/14 至 2015/16 课税年度。

6. 税务局局长就将来发生的事件或任何其他事项在要项上作出的假设

税务局局长没有作出假设。

7. 裁定日期

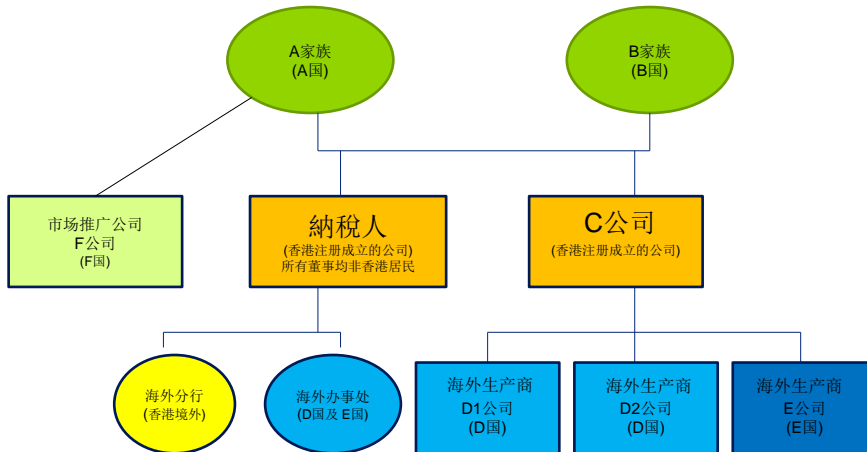
2013 年 10 月 11 日。

8. 评注

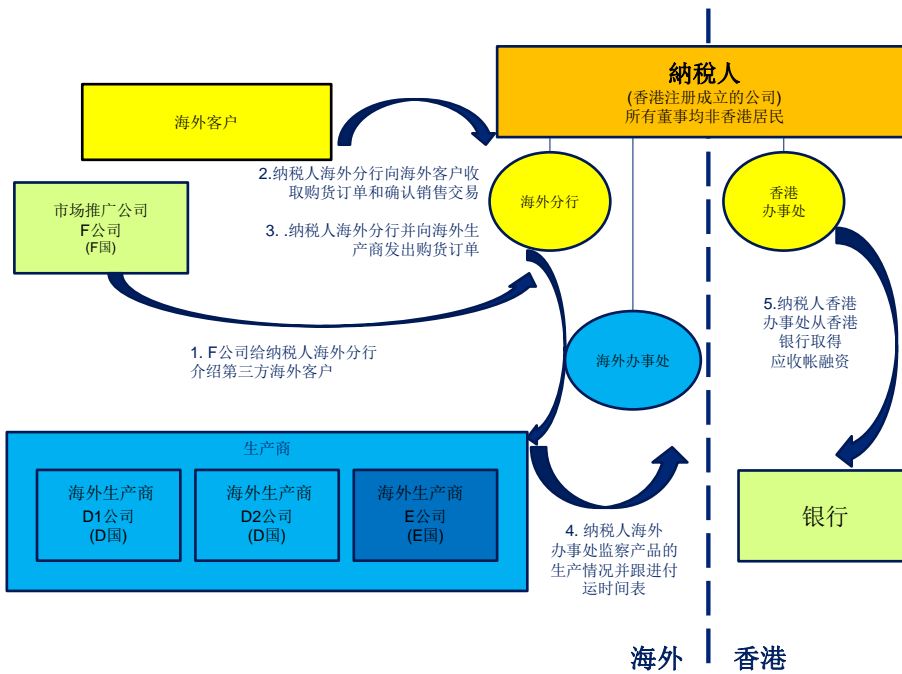
- (a) 根据《税务条例》第 14 条，凡任何人在香港经营任何行业、专业或业务而获得于香港产生或得自香港的利润，须课缴利得税。
- (b) 贸易公司的业务被认为是涉及达成买卖合约。「达成」这概念应不只限于决定接受要约。从银行取得贸易融资，亦应被理解为使买卖合约的条款及条件生效的步骤。
- (c) 发出信用证，以及就交易债项进行转让和结算，均属贸易公司业务不可分割的部分。这些活动就商业上的任何实际的目的而言，都是不能被忽视的。
- (d) 如果所有有关公司均就其功能、资产和风险按独立运作和公平交易的原则获分配利润，位于香港的该公司所获分配的利润，很难说成是源自香港以外地方。
- (e) 就这宗个案而言，该公司在买卖交易的筹组、磋商或订立协议阶段的参与并不明显。我们并不清楚该公司是否有权拒绝任何由 F 公司介绍的购货订单，或 C 公司的董事可否代表该公司进行交易。
- (f) 由于产品可以在香港装载，并以香港作为产品的来源地，产品或许会运经香港。
- (g) 该公司的香港办事处操作在香港的银行帐户，并转让交易文件给银行作为应收帐融资。该公司处理所有由 C 公司驻香港的董事所批核的银行文件，以支付贸易交易的帐款。该公司的运作使集团以较低的成本取得贸易融资，而该些在香港进行的运作亦让该公司赚取有关利润。

（本评注并非具有法律约束力的陈述）

事先裁定个案第 54 号 – 架构图



事先裁定个案第 54 号– 贸易流程



附录 2: 事先裁定个案第 54 号

附表 - 列有香港境内及香港境外的运作

在香港境内	在香港境外(海外)
<ul style="list-style-type: none">• 设立注册办事处• 设有银行账户用作付款予生产商和向顾客收取货款• 处理信用证• 签署银行文件• 在销售发票显示香港为装货港和产品来源地, 然而产品不会运经香港	<ul style="list-style-type: none">• 与顾客磋商销售条款(F 公司)• 收取购货订单(海外分行)• 确认销售交易(海外分行)• 销售交易承约(海外分行)• 向海外生产商发出购货订单(海外分行)• 监察产品的生产情况并与海外生产商跟进付运时间表(海外办事处)• 发出销售发票及会准备出口文件(海外分行)• 安排付运(海外生产商)

本文由德勤华永会计师事务所有限公司为本行中国大陆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。如欲垂询有关本文的资或其他税务分析及意见，请联络：

北京

吴嘉源

合伙人

电话：+86 10 8520 7501

传真：+86 10 8518 7501

电子邮件：kevng@deloitte.com.cn

香港特别行政区

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

深圳

谢玉莲

合伙人

电话：+86 755 3353 8777

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：contse@deloitte.com.cn

重庆

龚兵

合伙人

电话：+86 23 6310 6206

传真：+86 23 6310 6170

电子邮件：clgong@deloitte.com.cn

济南

郭心洁

合伙人

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

苏州

许柯/梁晴

合伙人

电话：+86 512 6289 1318/1328

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn
mliang@deloitte.com.cn

大连

汤卫东

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

澳门特别行政区

马健华

合伙人

电话：+853 8898 8833

传真：+853 2871 3033

电子邮件：quiva@deloitte.com.hk

天津

苏国元

合伙人

电话：+86 22 2320 6680

传真：+86 22 2320 6699

电子邮件：jassu@deloitte.com.cn

广州

谢玉莲

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：contse@deloitte.com.cn

南京

许柯

合伙人

电话：+86 25 5791 5208

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

武汉

祝维纯

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 8526 7032

电子邮件：juszhu@deloitte.com.cn

杭州

卢强

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn

上海

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

厦门

蒋琳琦

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：lijiang@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”、“税务要闻”等系列刊物，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

全国区领导人

许德仁

合伙人

电话：+86 21 6141 1498

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：lkhaw@deloitte.com.cn

华东区

叶永青

合伙人

电话：+86 21 6141 1261

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：bye@deloitte.com.cn

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

华南区 (中国大陆/澳门)

张文杰

总监

电话：+86 20 2831 1369

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：gercheung@deloitte.com.hk

华南区 (香港)

殷国炜

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，請聯絡陸穎儀 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或傳真至+852 2541 1911。

關於德勤全球

Deloitte (“德勤”) 泛指德勤有限公司 (一家根據英國法律組成的私人擔保有限公司，以下稱“德勤有限公司”)，以及其一家或多家成員所。每一個成員所均為具有獨立法律地位的法律實體。請參閱 www.deloitte.com/cn/about 中有關德勤有限公司及其成員所法律結構的詳細描述。

德勤為各行各業的上市及非上市客戶提供審計、稅務、企業管理諮詢及財務諮詢服務。德勤成員所網絡遍及全球逾 150 個國家，憑藉其世界一流和優質專業服務，為客戶提供應對最複雜業務挑戰所需的深入見解。德勤擁有約 200,000 名專業人士致力於追求卓越，樹立典範。

關於德勤大中華

作為其中一所具領導地位的專業服務事務所，我們在大中華設有 22 個辦事處分佈於北京、香港、上海、台北、成都、重慶、大連、廣州、杭州、哈爾濱、新竹、濟南、高雄、澳門、南京、深圳、蘇州、台中、台南、天津、武漢和廈門。我們擁有近 13,500 名員工，按照當地適用法規以協作方式服務客戶。

關於德勤中國

德勤品牌隨著在 1917 年設立上海辦事處而首次進入中國。目前德勤中國的事務所網絡，在德勤全球網絡的支援下，為中國的本地、跨國及高增長企業客戶提供全面的審計、稅務、企業管理諮詢及財務諮詢服務。在中國，我們擁有豐富的經驗，一直為中國的會計準則、稅務制度與本地專業會計師的發展貢獻所長。

本文件中所含資料乃一般性信息，故此，並不構成任何德勤有限公司、其成員所或相聯機構(統稱為“德勤網絡”)提供任何專業建議或服務。在做出任何可能影響自身財務或業務的決策或採取任何相關行動前，請諮詢合資格的專業顧問。任何德勤網絡內的機構不對任何方因使用本文件而導致的任何損失承擔責任。

© 2014 德勤 • 關黃陳方會計師行 (香港)、德勤 • 關黃陳方會計師行 (澳門)、德勤華永會計師事務所 (特殊普通合伙) (中國大陸) 版權所有，並保留一切權利。