

税务

期数 H93/2020 – 2020 年 4 月 1 日

香港税务评论

香港税务局发布关于电子商贸交易及数码资产税务处理的最新指引

香港税务局于 2020 年 3 月 27 日发布了《[税务条例释义及执行指引第 39 号（修订本）](#)》（以下简称“《39 号指引（修订本）》”），解释普遍适用于电子商贸交易及数码资产的税务原则。《39 号指引（修订本）》取代近二十年前，即 2001 年 7 月发布的《39 号指引》。《39 号指引（修订本）》或将在引入数字经济相关的国际税收新规则后，即本年稍后时间再次更新。

《39 号指引（修订本）》详细探讨如何界定在香港经营电子商贸业务，其中包括判定服务器构成的常设机构是否存在。尽管香港税务局过去接受只设有服务器不足以构成常设机构的观点，但现在却采取另一种观点，认为如果电子商贸业务的主要及大部分（essential and significant）业务活动，是藉着服务器来进行，而且该服务器可让其任意运用（at the disposal of a business），该服务器可被视为该业务的常设机构。在此情况下，根据服务器在香港执行的功能而应归属于服务器的利润将被视为源自香港，从而须在香港课缴利得税。

《39 号指引（修订本）》继续就入息性质（即属营业收入或特许权使用费）及与之相关的问题，即纳税人是否负有任何预扣税款的责任进行论述，并更新了相关示例。《39 号指引（修订本）》亦概述了电子商贸相关的转让定价概念，并对数码资产的利得税课缴进行解释。

经营电子商贸业务

电子商贸业务在某一个地点的实际营运工作、员工数目，以至设施，都可能会大幅少于传统业务。《39 号指引（修订本）》列举了典型电子商贸模式下的核心业务（core operations）和辅助活动（support activities）。若电子商贸业务的核心业务或辅助活动（如网络推广、合约管理、网络基础设施运营、问题处理、采购、技术开发等）在香港进行，该电子商贸业务将被视为在香港经营。

作者：

香港

陈嘉华

税务合伙人

电话：+852 2852 1628

电邮：sarahchan@deloitte.com.hk**戚维之**

税务总监

电话：+852 2852 6608

电邮：dchik@deloitte.com.hk**张嘉雯**

税务经理

电话：+852 2740 8660

电邮：carmcheung@deloitte.com.hk

常设机构

在香港设有常设机构的非香港居民会被视为在香港经营业务。如果非香港居民是已与香港签订全面性避免双重课税协定的税务管辖区的居民，其是否在香港设有常设机构将根据相关协定中的常设机构条文予以界定。如果非香港居民是未与香港签订全面性避免双重课税协定的税务管辖区的居民，其是否在香港设有常设机构将根据香港《税务条例》所载的常设机构释义予以界定，该释义基本上与最新的《经合组织税收协定范本》一致。《39号指引（修订本）》侧重于探讨香港对常设机构的释义。然而，即使非香港居民在香港没有常设机构，也并不一定意味着其没有在香港经营业务。

就电子商贸而言，常设机构是否存在取决于固定营业场所（fixed place of business）的活动是否构成整个电子商贸业务的主要及大部分业务活动；或在该场所进行的业务相关活动是否超出准备性或辅助性（preparatory or auxiliary）活动范畴。传统业务的准备性或辅助性活动或可构成电子商贸业务的核心业务。

服务器构成常设机构

在未修订的《39号指引》中，香港税务局接受只设有服务器不足以构成常设机构的观点，这与经济合作与发展组织（以下简称“经合组织”）的观点有所不同。经合组织认为，如果电子商贸业务的主要及大部分业务活动，是藉着服务器来进行，而且该服务器可让其任意运用，该服务器可被视为该业务的常设机构。

出现这种差异的原因在于经合组织对于常设机构的概念既往主要用于税收协定安排，且其对常设机构定义的表述与香港法律的表述略有不同。然而，随着香港税法引入经合组织常设机构定义，香港税务局已相应更新《39号指引》，以与经合组织保持一致立场。

在《39号指引（修订本）》中，香港税务局遵循经合组织的观点，并认为如果存储和接入网站均透过服务器完成，则服务器可构成“固定营业场所”。即使无须任何人员在现场操作服务器等计算机设备，亦可能构成常设机构。

如果业务的主要及大部分业务活动，是藉着该服务器来进行，该服务器可被视为该业务的常设机构。如果透过服务器进行的电子商贸活动仅限于准备性或辅助性活动，则不构成常设机构。准备性或辅助性活动包括提供通讯链接、推广产品或服务、收集市场数据及提供信息等。

如果非香港居民在香港拥有或租用服务器（即可以任意运用的服务器），且服务器能够在香港订立合约、处理付款或交付数码化产品（即主要及大部分的业务活动），即使这些活动无需人员操作，该服务器亦可构成非香港居民在香港的常设机构。相反，如果非香港居民在香港互联网服务供应商运营的服务器上托管网站，且服务器不受该非香港居民任意运用，则该网站不会构成在港的常设机构。《39号指引（修订本）》针对服务器构成常设机构的情况提供了数则示例，并就如何区分准备性或辅助性活动与构成电子商贸业务的主要及大部分业务活动进行论述。

利润来源地

香港税务局继续采用概括指导原则（broad guiding principles）以确定电子商贸业务的利润来源地。尤其关注赚取利润的核心业务以及进行此等业务的地方，香港税务局会重点考虑主要业务，而非准备性或辅助性活动。

服务器的重要性

就电子商贸而言，其运作多为自动化，人手操作较少。服务器可用以开展一些自动化作业，因此，服务器所在地与利润来源地密切相关。在《39号指引（修订本）》中，香港税务局表明其观点，单凭服务器的所在地并不足以确定利润来源地，恰当的做法是着重关注促成电子商贸交易而赚取相关利润的核心业务，以及进行此等业务的地方，而非着眼于以电子形式进行的活动。

就此提供的两则示例如下：

- 如果香港居民在香港进行电子商贸业务的所有核心业务和辅助活动，即使其用于电子商贸的服务器（可让其任意运用）位于香港以外地区，其通过电子商贸交易赚取的利润将须全额课缴利得税；
- 如果非香港居民仅使用位于香港的服务器（可让其任意运用）进行主要及大部分业务活动（即该服务器构成香港常设机构），但其他活动多数在香港以外地区进行，则根据服务器在香港执行的功能而应归属于服务器构成的常设机构的利润将须课缴利得税。

或许有人会认为香港税务局针对两种不同模式的电子商贸业务采取了不同的课税原则。在第二种情况下，香港税务局试图将应归属于服务器构成的香港常设机构的利润视为源自香港所得，但在第一种情况下，香港税务局却并未将应归属于香港以外地区的服务器的利润另作考虑，而是将全部营业利润视为源自香港。我们注意到，如果核心业务位于香港，无论服务器位于何地，其全部利润将被视为源自香港。然而，如果非香港居民在香港仅涉及极少量，甚至不涉及核心业务，香港税务局则将服务器所在地纳入考虑，因此，构成香港常设机构的服务器可能会产生源自香港的利润。

在未修订的《39号指引》中，香港税务局认为如果企业在香港以外地区开展所有业务，而仅在香港使用可以任意运用的服务器，则无须课缴利得税。在《39号指引（修订本）》中，香港税务局认为根据服务器在香港执行的功能而应归属于服务器构成的常设机构的利润须课缴利得税。

在决定利润来源地时，可能须要考虑代理人所做的工作。《39号指引（修订本）》指明“代理人”不包括软件或服务器，无论它们的功能怎样先进也不例外。至于互联网服务供应商，如只根据网页托管安排（website hosting arrangement）提供服务器服务，也不算是代理人。这与香港税务局认为透过互联网服务供应商托管网站不构成常设机构的观点一致。

非自动化业务

非自动化业务（如订单处理、仓储、包装、货物配送、营销和销售、安装、培训等）的地点亦与确定电子商贸交易利润来源地密切相关。香港税务局在《39号指引（修订本）》中沿用原有示例：服务器位于香港以外地区，但某些操作实际在香港开展。所用两则示例均表明，鉴于企业在香港开展核心业务，因此所得的利润厘定为源自香港并须课缴利得税。

转让定价

考虑到香港于2018年发布转让定价规例，《39号指引（修订本）》亦新增了转让定价条文。一般转让定价规则和独立交易原则同样适用于电子商贸交易。就电子商贸而言，经合组织认可方法适用于向常设机构分配利润。鉴于无形资产可能对电子商贸交易利润的产生具有重要作用，确定企业内的哪些部份在经济上拥有并创造常设机构使用的无形资产至关重要。

入息的性质

当相关人士在香港取得收入但并未在香港开展业务时，需界定其所得的性质，即营业收入（如为支付产品或服务的款项）还是特许权使用费（如为支付版权的使用或使用权的款项）。被界定为特许权使用费的所得将被视为应课税收入，从而须在香港课缴预扣税。

香港税务局在《39号指引（修订本）》中表明立场基本保持不变。如果相关款项是出于版权的使用或使用权以外的目的（如获取其他类型的合约权利、数据或服务），而版权的使用仅限于在客户的计算机、网络或其他储存、执行或显示设备上完成下载、储存或操作等活动所需的权利，则此等款项不会被界定为特许权使用费。

关于界定计算机软件和数码化产品的款项性质的详细论述和示例对纳税人具有一定的参考价值。如果相关人士获授权复制、修改或以其他方式使用软件的版权，为软件版权的使用或使用权所支付的对价会构成特许权使用费。如果版权有关权利仅限于相关人士操作软件所需的权利，则相关款项通常不会被界定为特许权使用费。

《39号指引（修订本）》引入了附带权利（incidental right）的概念。如果款项是出于获取数码讯号或内容，而版权的使用仅为取得、记录并储存数码讯号过程中附带的程序，则相关款项不属于特许权使用费。如果款项不仅是为取得数码讯号或内容，还是为获得在可下载软件或数码化产品中使用版权的权利，则相关款项属于特许权使用费。举例而言，如果用户下载软件程序仅供自己使用或娱乐，其为此支付的款项不会被界定为特许权使用费。如果图书出版商下载受版权保护的图片用于将出版销售的图书，其为此支付的款项则会被界定为特许权使用费。

数码资产

《39号指引（修订本）》新增了关于数码代币（digital tokens）和加密货币（cryptocurrency）等数码资产的条文。广义而言，有关数码资产交易的税务处理取决于所涉资产的性质和用途。香港税务局将考虑数码资产所附的权益；具体的税务处理取决于资产性质，而非资产形式。香港税务局在《39号指引（修订本）》中提供了一些示例：

- **首次代币发行**（以下简称“ICO”）：从发行人的角度而言，ICO收益的税务处理通常取决于所发行代币的属性。例如，当发行的数码代币代表发行人的股权或所有者权益时，ICO收益属于资本性质。当数码代币给予代币持有者未来受益权利（如发行人将为持有者提供产品或服务）而不附带任何股权或所有者权益时，ICO收益将被视为产品或服务的预付款项，从而须课税。
- **投资性数码资产**：数码资产属于资本资产（capital assets）还是营业存货（trading stock）须基于个案的事实和情况加以考虑。已确立的税务原则如“交易标志”（badges of trade）继续适用，购入数码资产时的意向往往与确定其属于资本资产还是营业存货密切相关。举例而言，如果购入数码资产是为了进行长期投资，处置资产所得的任何收益将被视为资本性质，从而无须课缴利得税。
- **加密货币业务**：在确定加密货币交易的利润来源地时，利润的性质、赚取利润的业务以及进行此等业务的地方均将纳入考虑。

评论

鉴于电子商贸的迅速发展以及经合组织应对数字经济税收挑战的决心，香港税务局发布了《39号指引（修订本）》，提供关于电子商贸交易和数码资产的最新详细指引。香港税务局决然修订《39号指引》以与国际标准接轨，对此我们表示欢迎。

尽管《39号指引（修订本）》并不具有法律约束力，但它表明香港税务局对于电子商贸业务所得利润的课税立场。纳税人应重新审视自身情况并考虑香港税务局的观点和实践会对自身业务模式有何影响。尤其是香港税务局已经改变了观点，服务器可构成常设机构，而服务器所在地将成为确定利润来源地的考虑因素之一。从事电子商贸业务并且在香港设有服务器的企业应审查和评估潜在的税务影响，但值得注意的是，现行指引可能会在确定数字经济相关的国际税收新规则后再次更新。

本文由德勤中国为本行中国大陆及香港之客户及雇员编制，内容仅供一般参考之用。我们建议读者就本文任何信息做出行动之前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其他税务分析及意见，请联络：

北京

朱桢

合伙人

电话：+86 10 8520 7508

传真：+86 10 8518 7326

电子邮件：andzhu@deloitte.com.cn

成都

汤卫东/张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8188

传真：+86 28 6500 5161

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

重庆

汤卫东/张书

合伙人

电话：+86 23 8823 1208 / 1216

传真：+86 23 8859 9188

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn
tonzhang@deloitte.com.cn

大连

白凤九

合伙人

电话：+86 411 8371 2816

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：bilbai@deloitte.com.cn

广州

李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

杭州

卢强

合伙人

电话：+86 571 2811 1900

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn

哈尔滨

徐继厚

合伙人

电话：+86 451 8586 0060

传真：+86 451 8586 0056

电子邮件：jihxu@deloitte.com.cn

香港

李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

济南

蒋晓华

合伙人

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：betjiang@deloitte.com.cn

澳门

鄧偉文

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：raytang@deloitte.com.hk

南京

胡晓蕾

合伙人

电话：+86 25 5791 6129

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：roshu@deloitte.com.cn

上海

梁晴

合伙人

电话：+86 21 6141 1059

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：mliang@deloitte.com.cn

深圳

李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloitte.com.cn

苏州

管列韵

合伙人

电话：+86 512 6289 1297

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：kguan@deloitte.com.cn

天津

白凤九

合伙人

电话：+86 411 8371 2816

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：bilbai@deloitte.com.cn

武汉

钟国辉

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 6885 0745

电子邮件：gzhong@deloitte.com.cn

厦门

李旭升

合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@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

主管合伙人

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

华东区

朱正萃

合伙人

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

华南区（香港）

戚维之

总监

电话：+852 2852 6608

传真：+852 2851 8005

电子邮件：dchik@deloitte.com

华南区（内地/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.cn

华西区

张书

合伙人

电话：+86 23 8823 1216

传真：+86 23 8859 9188

电子邮件：tonzhang@deloitte.com.cn

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。



关于德勤

Deloitte (“德勤”) 泛指一家或多家德勤有限公司，以及其全球成员所网络和它们的关联机构。德勤有限公司（又称“德勤全球”) 及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 了解更多信息。

德勤亚太有限公司（即一家担保有限公司）是德勤有限公司的成员所。德勤亚太有限公司的每一家成员及其关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，在亚太地区超过 100 座城市提供专业服务，包括奥克兰、曼谷、北京、河内、香港、雅加达、吉隆坡、马尼拉、墨尔本、大阪、上海、新加坡、悉尼、台北和东京。

德勤于 1917 年在上海设立办事处，德勤品牌由此进入中国。如今，德勤中国为中国本地和在华的跨国及高增长企业客户提供全面的审计及鉴证、管理咨询、财务咨询、风险咨询和税务服务。德勤中国持续致力于中国会计准则、税务制度及专业人才培养作出重要贡献。德勤中国是一家中国本土成立的专业服务机构，由德勤中国的合伙人所拥有。敬请访问 www2.deloitte.com/cn/zh/social-media，通过我们的社交媒体平台，了解德勤在中国市场成就不凡的更多信息。

本通信中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其成员所或它们的关联机构（统称为“德勤网络”) 并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前，您应咨询合格的专业顾问。任何德勤网络内的机构均不对任何方因使用本通信而导致的任何损失承担责任。

© 2020。欲了解更多信息，请联系德勤中国。