



中华人民共和国香港特别行政区
税务局

税务条例释义及执行指引

第 39 号

利得税
电子商贸处理方法

本指引旨在为纳税人及其授权代表提供资料及指导。指引本身并无法律约束力，亦不会影响任何人士向税务局局长、税务上诉委员会或法院提出反对或上诉的权利。

税务局局长 刘麦懿明

2001年 7 月

税务条例释义及执行指引

第 39 号

目录

	段数
前言	1
利得税概述	4
在香港经营任何行业、专业或业务	6
电子商贸利润的来源地	13
入息的性质	19
结论	26

前言

《税务条例》（“该条例”）没有条文专门处理电子商贸的税务事宜。但由于该条例的利得税条文是适用于各行业、专业或业务，因此在确定电子交易税务责任时，须根据这些条文，并参考确立的会计准则和法院定立的原则作出。而在考虑一些特别的问题时，亦会参考《香港税务条例释义及执行指引》（“指引”）第 21 号“利润的来源地”及指引第 17 号“向非居港人士代表征收利得税” 英文版 。

2. 本局就电子商贸所采取的税务政策是以中立征税为原则，在执行该条例时，电子商贸与传统业务基本上准则一致。这样，就不会对任何一种业务形式在税务上厚此薄彼，目的除了是为切合实际需要外，还可以和海外的主要国家及地区的做法一致，保障电子商贸在本港的简单税制下免受妨碍，得以充分发展。

3. 电子商贸发展迅速，经营模式不断改变。因此，如果要在本指引中详细说明如何在现时盛行的电子商贸形式中执行该条例，作用其实不大。以目前的发展情况来看，我们认为较适宜集中研究在目前及将来普遍应用在电子商贸的税务总原则。本局会根据发展情况，检讨我们处理电子商贸的方法，并研究税务条例是否仍然合适。如有需要，会更新本指引。

利得税概述

4. 征收利得税的基本规定，载列在该条例第 14 条。根据第 14 条，在必须符合下述三项条件的情况下，才可以征税 -

- 有关人士必须在香港经营行业、专业或业务；
- 课税的利润必须来自该人在香港经营的行业、专业或业务；以及
- 有关的利润必须是“在香港产生或得自香港的利润”。

5. 此外，根据该条例第 15(1)条，有部分本应无须课税的款项，须当作是因在港经营某行业、专业或业务而在香港产生或得自香港的收入，因而须要缴付利得税。这些款项包括在香港提供给别人使用，或让别人有权使用任何专利权、设计、商标、版权物料、秘密工序或方程式或其它相类似性质的产权而收取的款项。下文第 19 至 25 段会进一步讨论第 15(1)条。

在香港经营任何行业、专业或业务

6. 该条例没有逐一列举会被视为在港经营行业、专业或业务的各种情况。某人是否在港经营行业、专业或业务，主要是个涉及事实及程度的问题。因此，我们必须全盘考虑个案的情况才可作定论。经营任何行业、专业或业务的人士，虽然并非必要设有办事处、职员或组织，但如果完全缺乏这些特质，就必须有其它明确证据，才可以把他 / 她视作经营行业或业务 - 见香港税务上诉委员会裁决 D38/96, 11 IRBRD 529, D42/98, 13 IRBRD 280 及 D132/98, 13 IRBRD 613。

7. 一位人士不一定需要有广泛的活动才会被视为是在经营行业或业务。有关的案例有枢密院个案 *American Leaf Blending Co. Sd Bhd v Director General of Inland Revenue [1978] STC 561*。案中 Lord Diplock 在第 565 页说：

“... 就注册成为法团用以为股东牟利的公司来说，任何运用资产来产生利益的活动，均可初步推定为经营业务的行为。” (译文)

Lord Diplock 判词提出的推定尽管重要，但每宗个案都必须根据个别的事实决定。因此，本局接纳，不是所有运用资产来产生利益的活动，都必会构成经营业务的行为。

8. 电子商贸经营手法千变万化，涉及的货品与服务五花八门，因此，决定一位人士是否在某个税务管辖区经营行业或业务，有关的因素很多。这些因素除了在管辖区订立的合约的性质外，还有该人储存与交付货品的地点、提供服务的地点、交收款项的地点、买卖货品的地点、银行户口所在地、提供后勤支持服务的地点等，同时也要留意有关的活动可以由纳税人自己或他 / 她的

代理人进行。审议上述种种因素时，必须根据业务的性质，以及业务经营模式来考虑。我们亦须留意，电子商贸机构在某一个地点的实际营运工作、员工数目，以至设施，都可能会大幅少于从事传统业务的机构。

9. 在这个问题上，本局认为如果一位人士只在某一个税务管辖范围内设立服务器（即使服务器的智能足以立约、处理付款或传送数码产品），但在当地却没有人为活动，一般不算是在当地经营业务。在决定业务是否在香港经营时，本局会查看该位人士在服务器以外的其它业务活动当中，有多少是在香港进行的。

10. 在这里须谈论一下总公司在香港以外而又在香港设立永久机构（permanent establishment，或称常设机构）的人士的情况。《税务规则》第 5 条界定，永久机构是指“分支机构、管理机构或其它营业地点，但不包括任何代理机构，除非该代理人有代其委托人进行合约洽谈及订立合约的一般权能，并习惯上行使此等权能，或该代理人有一批商品存货，并经常代其委托人从中按订单付货”。非居港人士如在香港拥有规则 5 界定的永久机构，他 / 她毫无疑问是在香港经营一个行业或业务（虽然永久机构的存在并不是得出这个结论的必要因素）。这人若然在香港取得利润，规则 5 就是计算他 / 她的应课利得税利润的基础。

11. 随着电子商贸发展，有人提出，非居港人士如利用他 / 她在香港拥有、租用或操作的服务器售卖产品，会否被视为在港设有永久机构。根据普遍的共识，规则 5 说的“分支机构、管理机构或其它营业地点”，意思是指实际存在的地方和人员。因此，本局一般都会同意，只设有服务器不足以构成永久机构的条件。

12. 永久机构的概念在双重课税协议亦很常见，因此须要概述「经济合作与发展组织」(OECD)在这方面的立场。该国际组织认为，就业务可以任意运用(拥有或租用均可)的服务器来说，如果业务的主要及大部分的业务活动，是藉着该服务器来进行，该服务器可以算是该业务的永久机构。即使该业务无须派人员在服务器的所在地操作服务器，结论也是一样。不过，「经济合作与发展组织」的永久机构概念，主要的应用范围是税务条约安排，而且该组织对永久机构的定义，跟《税务规则》的用字稍有不同。本局在诠释本港法律方面，会维持上文第 11 段的看法，并会继续运用一贯的税务原则和做法。

电子商贸利润的来源地

13. 该条例没有订立一套全面的来源地规则。因此，往往要凭司法案例来指引如何决定某些利润的来源地。在这方面，法院常指出利润来源地必须 *根据事实来决定*。此外，法院还就某几类型收入点出一些决定来源地所必须考虑的因素。指引第 21 号根据总原则举例说明某些因素如何影响我们决定利润来源地，这是一份同样适用于决定电子商贸利润来源地的指引。不过，这里必须强调，决定利润来源地的正确方法，一般是要 *确定纳税人产生利润的营运工作是甚么，和那些工作在哪儿进行*。

14. 电子商贸的大部分运作程序已经自动化，人手操作的比例相应减少。一家公司可以利用服务器与交易对手作不同目的的联络，例如：利用服务器发放产品和服务资料、处理网上订单、以电子方式传送电子产品或服务，或处理付款等等。这种种工作，都可以由位于香港以外的服务器，以自动化方式进行。不过，利润来源地并不是单凭自动化服务器的运作地点来决定的。由于电子商贸的核心业务活动，通常须要在实质存在的办公地方进行(包括自动化、管理、控制虚拟店面和后勤支持等工作)，因此，我们决定来源地时也需衡量服务器工作与核心工作之间的比重。服务器需要按照预设的应用软件来工作，它本身毕竟是不会自动运作的，人手控制仍然是整体业务运作里重要的环节，这一点无论在那一种电子商贸模式里都不变。有鉴于此，本局认为决定利润来源地的关键，一般在于实质的办公地方，而不是服务器的所在地点。换句话说，应多着眼于找出那些是纳税人赚取利润的实质基本业务活动，并确定活动的地点，而不是把重点放在那些以电子方式进行的工作上，才是正确的决定方法。

15. 有案例显示，在决定利润来源地时，可能须要考虑代理人所做的工作。“代理人”可指自然人或法人，但却不包括软件或服务器，无论它们的功能怎样先进也不例外。至于互联网服务供货商，如只根据网页运作安排提供服务器服务，也不算是代理人。

16. 关于利润来源地，可参考 *HK-TVB International v CIR 3 HKTC 468* 一案。案中 Lord Jauncey 在第 480 页说 -

“以香港为主要业务地点的纳税人，只有在极为罕有的情况下，可以赚取无须按《税务条例》第 14 条缴纳利得税的利润。”(译文)

在 *Magna Industrial Company Limited v CIR 4 HKTC 176* , 上诉法院也提述过同一句话, 并在第 259 页表示: “照常理应该是这样的。”至于个别个案是否有特别情况, 以致属于“极为罕有”的类别, 则当然要视案中的各项事实而定了。

17. 一般来说, 凡以香港为主要业务地点的电子商贸公司, 所赚取的利润均须缴付利得税。现举例说明:

- (a) 公司除了在香港以外地方操作可供任意运用的服务器(智能式或其它)作电子商贸活动外, 全部业务活动均在香港进行。这家公司须缴付利得税。
- (b) 公司除了在香港操作可供任意运用的服务器(智能式或其它)作电子商贸活动外, 全部业务活动均在香港以外的地方进行。这家公司无须缴付利得税。

18. 现举以下例子进一步说明本局对这个问题的观点。

例 1：贸易业务

有一家公司在香港经营售书业务, 但在香港以外的地方操作一个服务器(可供任意运用), 作用是为顾客(本地和海外)提供书本资料和价目表、处理订单和付款, 并可供顾客在互联网下载电子格式的书本。除了这些服务器负责的工作外, 公司的一切业务活动(例如: 采购书本、提供资料给服务器、储存书本、书本实物的运送、回答顾客的查询, 以及负责虚拟店面的操作控制)都是由公司在香港进行的。公司售书所得的利润须缴付利得税。相反, 如果公司在香港以外地方经营业务, 而只在香港操作服务器, 所得利润则无须缴付利得税。

例 2：服务业务

有一家在本港经营的公司, 从事顾问服务, 并在香港以外的地方操作一个服务器(可供任意运用), 作用包括介绍服务细则、回答查询、以电子方式联络客户/准客户, 以及收取服务费。公司经由服务器获得海外客户的顾问工作, 但在香港进行顾问服务的相关工作, 包括收集和分析数据、进行调查、拟备报告等。计划的最后报告经电邮送往海外客户, 或上载到服务器供有关客户下载。

由于确实产生利润的活动是在香港进行，得自顾问服务的利润须缴付利得税。相反，如果公司在香港以外地方经营业务，而只在香港操作服务器，利润则无须缴付利得税。

例 3：制造业务

有一家手表制造商，主要业务地点在香港，但在香港以外的地方操作一个服务器。这个服务器可让顾客取阅产品资料和价目表、跟公司议价、订货等。该制造商在香港的活动包括为服务器制备资料、回答顾客的查询、为生产工序购货、生产货品、安排运送制成品。跟上述例子一样，由于确实产生利润的活动是在香港进行，得自售卖手表制成品的利润须缴付利得税。相反，如果制造商在香港以外地方经营业务，而只在香港操作服务器，利润则无须缴付利得税。

入息的性质

19. 根据该条例第 15(1)条，有多类款项可当作是在香港经营某行业或业务而于香港产生或得自香港的收入。因此，根据这项界定性质的条文，即使有人不是在香港经营某行业或业务，也有机会须要缴付利得税。不过，第 21A 条订明，按第 15(1)(a)或(b)条的规定而须缴税的收入，应评税利润只是总款额的 10%（如果是得自相联公司的款项，应评税利润则是 100%）。由于应评税利润的计算方法有所分别，在处理电子商贸课税时，确定有关款项是否真正得自在香港经营业务，还是属于第 15(1)(a)或(b)条指述范围内的应课税专利权费或特许权费是颇为重要的。

20. 就电子商贸来说，该条例第 15(1)(b)条尤其重要。这款条文的适用范围是 -

“ 任何人因有人在香港使用或有权使用任何专利权、设计、商标、版权物料、秘密工序或方程式或其它相类似性质的财产，或因传授或承诺传授某些直接或间接与在香港使用该等专利、设计、商标、版权物料、秘密工序或方程式或其它财产有关的知识而收取或应累算的款项，而该款项根据本部其它条文是无须课税者。”

如要决定应否把某些款项视作上文所述的类别，即因准许他人在香港使用或有权使用知识产权而收取的款项，就必须全盘考虑个案的情况，并视乎合约各方所协议的条款而定。

21. 在确定电子商贸收入的特质时，首先要解答的问题，是找出非居港人士收取的代价属甚么性质。如果款项确实是为支付产品或服务，则不属于第 15(1)(b)条指述的范围。相反，如果款项是为支付版权物料的使用或使用权，则须视作第 15(1)(b)条规定的应课税收入。

22. 当交易协议涉及购买或使用计算机软件或其它电子产品时，决定有关支付款项的正确入息性质或会出现困难。在这种交易情况下，付款人为了使用或有权使用存于软件程序内的版权物品而支付的款项(第 15(1)(b)条适用)，有别于为了使用或有权使用软件程序本身而支付的款项(第 15(1)(b)条不适用)，两者必须加以区分。前一类款项的例子有复制副本派发给公众的权利、制备衍生程序的权利、公开演示程序的权利，以及对公众展示程序的权利。

23. 我们可以预先装配(压缩包装)软件为例，进一步解释区分的方法。这类产品的合约所批出的特许权，一般只准许顾客有限度地使用软件，即只可以在顾客的一台或指定的数台计算机或数个网络服务器使用软件。此外，顾客无权复制、修改或适配软件程序，或以其它方法使用软件的版权。由于付款纯粹只是为了使用软件而不是为购买版权，因此就利得税来说，不算是专利权费。至于在互联网下载数码软件，如果卖方准许顾客(包括业务身分的顾客)在付款后，下载产品到顾客的硬件或其它非暂存媒体，并只供顾客本身使用(即所受限制跟上述的压缩包装软件的限制相同)，下载产品的性质则跟压缩包装软件相同。下载这个行为，虽然严格来说可能已经使用了软件的版权，但这种使用行为只是在取得、记录并储存数码讯号过程中伴随而生的程序，有关款项其实是为存取数码讯号而支付的。因此，这些款项应视作营业收入，而不是第 15(1)(b)条订明的专利权费。这套做法对电子商贸与实物商贸一视同仁，符合了第 2 段所述的中立征税原则。这个总原则也适用于其它种类的电子产品，例如：包含影像、声音或文字的产品。就第 15(1)(b)条来说，只有在版权构成电子产品一个重要部分时，顾客支付的款项才会视作第 15(1)(b)条的专利权费。

24. 此外,第 20B 条订明,如有非居港人士因收取了第 15(1)(a)或(b)条订明的款项而须要缴税,这个课税责任可归在有关的付款人名下。第 20B 条又规定,付款人在支付款项或把款项存入非居港人士的贷方帐户时,必须从中扣除足以缴纳税款的款项(“预扣税款的责任”)。[详见指引第 17 号 英文版]

25. 现举以下例子进一步说明本局在确定电子商贸收入性质方面的观点。

例 4：以电子方式订购和下载数码产品

有一位香港顾客从一家商业服务供货商的服务器订购了数码产品(例如：软件、影像、声音或文字),并把该产品下载到计算机供自己使用。他/她并不获准修改、适配或复制该产品。他/她支付的款项不算是因使用或有权使用存于电子产品内的版权物品而支付的款项,而是商业服务供货商的业务收入。根据第 14(1)条或 15(1)(b)条,如果商业服务供货商是“非居港人士”而又不在本港经营业务,该服务供货商无须缴付利得税。此外,香港的顾客根据该条例第 20B 条亦无须负上“预扣税款的责任”。

不过,如果香港的顾客获授权使用该数码产品内的版权物品作商业用途,而收取款项的人士并非居港人士,又不是在香港经营业务,香港顾客支付的款项则属于第 15(1)(b)条指述的范围。此外,香港顾客亦有“预扣税款的责任”。另一方面,如果款项是支付给在本港经营业务的商业服务供货商,这笔款项则须根据该条例第 14 条课税。

例 5：应用程序运作安排

有一位香港顾客拥有或持有特许权使用一套软件产品,他/她付款给一位“非居港人士”,用以上载这套软件到这位非居港人士拥有和营运的服务器(位于香港以外地方)。这位非居港人士没有在香港经营业务,但他根据运作安排为香港顾客提供服务器技术支持和保养服务。香港顾客因此可以在香港使用并操作主机服务器的软件应用程序,又或下载软件到顾客在香港的计算机来使用并操作这些程序。这类运作安排适用的例子有业务、会计和财务管理等软件应用程序。这位非居港人士收取的款项是服务收入,而由于他/她不是在香港经营业务,所以不须根据第 14(1)条就该款项缴付利得税。此外,香港顾客也无须负起“预扣税款的责任”。

例 6：应用程序服务供货商

有一位不是在香港经营业务的非居港人士，他／她是应用程序服务供货商（“供货商”），并在这个业务拥有某一个软件应用程序或持有该程序的特许使用权。这家供货商所操作并保养的软件，是他／她在香港以外地方所拥有的服务器运作的。一位香港的顾客付款给这位非居港的供货商，以使用上述的软件应用程序，把某部分后勤业务工作（例如：存货控制）自动化。这位香港顾客使用软件的权利，只限于在供货商的服务器使用软件程序。这家非居港供货商收取的款项是服务收入，而由于他／她不是在香港经营业务，所以不须根据第 14(1)条就该款项缴付利得税。此外，香港顾客也无须负起“预扣税款的责任”。

例 7：购买资料的交易

一家香港的服务器营运商，为了吸引使用者登入它在香港一个服务器的网站，于是付款给一位非居港人士，购买了这位非居港人士拥有的一些网上资料的版权，供它在网站展示这些资料。这位非居港人士不是在香港经营业务的，但根据第 15(1)(b)条，他收取的款项仍须缴税，而且香港的服务器营运商也要负起“预扣税款的责任”。相反，如果香港服务器营运商付款给上述非居港人士的目的，是为这个服务器专门设计全新的网上资料，这家营运商就成为了这些网上资料的版权所有人。因此，这位非居港人士收取的款项就是业务收入。不过，由于这位非居港人士并不是在香港经营业务，这笔收入却无须缴付利得税，而香港的服务器营运商在这种情况下也无须负起“预扣税款的责任”。

结论

26. 诚如上文所说，本局在电子商贸方面采取了务实的税务立场，希望尽量不妨碍电子商贸的发展，但同时也要避免在反避税措施方面有所松懈。本指引所述的例子都是简单直接的情况，希望大家也以同一个方式理解。