



中華人民共和國香港特別行政區
稅務局

稅務條例釋義及執行指引

第 39 號

利得稅
電子商貿處理方法

本指引旨在為納稅人及其授權代表提供資料及指導。指引本身並無法律約束力，亦不會影響任何人士向稅務局局長、稅務上訴委員會或法院提出反對或上訴的權利。

稅務局局長 劉麥懿明

2001 年 7 月

稅務條例釋義及執行指引

第 39 號

目錄

| | 段數 |
|-----------------|----|
| 前言 | 1 |
| 利得稅概述 | 4 |
| 在香港經營任何行業、專業或業務 | 6 |
| 電子商貿利潤的來源地 | 13 |
| 入息的性質 | 19 |
| 結論 | 26 |

前言

《稅務條例》（“該條例”）沒有條文專門處理電子商貿的稅務事宜。但由於該條例的利得稅條文是適用於各行業、專業或業務，因此在確定電子交易稅務責任時，須根據這些條文，並參考確立的會計準則和法院定立的原則作出。而在考慮一些特別的問題時，亦會參考《香港稅務條例釋義及執行指引》（“指引”）第 21 號“利潤的來源地”及指引第 17 號“向非居港人士代表徵收利得稅”〈英文版〉。

2. 本局就電子商貿所採取的稅務政策是以中立徵稅為原則，在執行該條例時，電子商貿與傳統業務基本上準則一致。這樣，就不會對任何一種業務形式在稅務上厚此薄彼，目的除了是為切合實際需要外，還可以和海外的主要國家及地區的做法一致，保障電子商貿在本港的簡單稅制下免受妨礙，得以充分發展。

3. 電子商貿發展迅速，經營模式不斷改變。因此，如果要在本指引中仔細說明如何在現時盛行的電子商貿形式中執行該條例，作用其實不大。以目前的發展情況來說，我們認為較適宜集中研究在目前及將來普遍應用在電子商貿的稅務總原則。本局會根據發展情況，檢討我們處理電子商貿的方法，並研究稅務條例是否仍然合適。如有需要，會更新本指引。

利得稅概述

4. 徵收利得稅的基本規定，載列在該條例第 14 條。根據第 14 條，在必須符合下述三項條件的情況下，才可以徵稅—

- 有關人士必須在香港經營行業、專業或業務；
- 課稅的利潤必須來自該人在香港經營的行業、專業或業務；以及
- 有關的利潤必須是“在香港產生或得自香港的利潤”。

5. 此外，根據該條例第 15(1)條，有部分本應無須課稅的款項，須當作是因在港經營某行業、專業或業務而在香港產生或得自香港的收入，因而須要繳付利得稅。這些款項包括在香港提供給別人使用，或讓別人有權使用任何專利權、設計、商標、版權物料、秘密工序或方程式或其他相類似性質的產權而收取的款項。下文第 19 至 25 段會進一步討論第 15(1)條。

在香港經營任何行業、專業或業務

6. 該條例沒有逐一系列舉會被視為在港經營行業、專業或業務的各種情況。某人是否在港經營行業、專業或業務，主要是個涉及事實及程度的問題。因此，我們必須全盤考慮個案的情況才可作定論。經營任何行業、專業或業務的人士，雖然並非必要設有辦事處、職員或組織，但如果完全缺乏這些特質，就必須有其他明確證據，才可以把他／她視作經營行業或業務一見香港稅務上訴委員會裁決 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廣泛的活動才會被視為是在經營行業或業務。有關的案例有樞密院個案 *American Leaf Blending Co. Sd Bhd v Director General of Inland Revenue [1978] STC 561*。案中 Lord Diplock 在第 565 頁說：

“……就註冊成為法團用以為股東牟利的公司來說，任何運用資產來產生利益的活動，均可初步推定為經營業務的行為。”(譯文)

Lord Diplock 判詞提出的推定儘管重要，但每宗個案都必須根據個別的事實決定。因此，本局接納，不是所有運用資產來產生利益的活動，都必會構成經營業務的行為。

8. 電子商貿經營手法千變萬化，涉及的貨品與服務五花八門，因此，決定一位人士是否在某個稅務管轄區經營行業或業務，有關的因素很多。這些因素除了在管轄區訂立的合約的性質外，還有該人儲存與交付貨品的地點、提供服務的地點、交收款項的地點、買賣貨品的地點、銀行戶口所在地、提供後勤支援服務的地方等，同時也要留意有關的活動可以由納稅人自己或他／她的

代理人進行。審議上述種種因素時，必須根據業務的性質，以及業務經營模式來考慮。我們亦須留意，電子商貿機構在某一個地點的實際營運工作、員工數目，以至設施，都可能會大幅少於從事傳統業務的機構。

9. 在這個問題上，本局認為如果一位人士只在某一個稅務管轄範圍內設立伺服器（即使伺服器的智能足以立約、處理付款或傳送數碼產品），但在當地卻沒有人為活動，一般不算是當地經營業務。在決定業務是否在香港經營時，本局會查看該位人士在伺服器以外的其他業務活動當中，有多少是在香港進行的。

10. 在這裏須談論一下總公司在香港以外而又在香港設立永久機構（permanent establishment，或稱常設機構）的人士的情況。《稅務規則》第 5 條界定，永久機構是指“分支機構、管理機構或其他營業地點，但不包括任何代理機構，除非該代理人有代其委託人進行合約洽談及訂立合約的一般權能，並習慣上行使此等權能，或該代理人有一批商品存貨，並經常代其委託人從中按訂單付貨”。非居港人士如在香港擁有規則 5 界定的永久機構，他／她毫無疑問是在香港經營一個行業或業務（雖然永久機構的存在並不是得出這個結論的必要因素）。這人若然在香港取得利潤，規則 5 就是計算他／她的應課利得稅利潤的基礎。

11. 隨着電子商貿發展，有人提出，非居港人士如利用他／她在香港擁有、租用或操作的伺服器售賣產品，會否被視為在港設有永久機構。根據普遍的共識，規則 5 說的“分支機構、管理機構或其他營業地點”，意思是指實際存在的地方和人員。因此，本局一般都會同意，只設有伺服器不足以構成永久機構的條件。

12. 永久機構的概念在雙重課稅協議亦很常見，因此須要概述「經濟合作與發展組織」(OECD)在這方面的立場。該國際組織認為，就業務可以任意運用(擁有或租用均可)的伺服器來說，如果業務的主要及大部分的業務活動，是藉着該伺服器來進行，該伺服器可以算是該業務的永久機構。即使該業務無須派人員在伺服器的所在地操作伺服器，結論也是一樣。不過，「經濟合作與發展組織」的永久機構概念，主要的應用範圍是稅務條約安排，而且該組織對永久機構的定義，跟《稅務規則》的用字稍有不同。本局在詮釋本港法律方面，會維持上文第 11 段的看法，並會繼續運用一貫的稅務原則和做法。

電子商貿利潤的來源地

13. 該條例沒有訂立一套全面的來源地規則。因此，往往要憑司法案例來指引如何決定某些利潤的來源地。在這方面，法院常指出利潤來源地必須根據事實來決定。此外，法院還就某幾類型收入點出一些決定來源地所必須考慮的因素。指引第 21 號根據總原則舉例說明某些因素如何影響我們決定利潤來源地，這是一份同樣適用於決定電子商貿利潤來源地的指引。不過，這裏必須強調，決定利潤來源地的正確方法，一般是要確定納稅人產生利潤的營運工作是甚麼，和那些工作在哪裏進行。

14. 電子商貿的大部分運作程序已經自動化，人手操作的比例相應減少。一家公司可以利用伺服器與交易對手作不同目的的聯絡，例如：利用伺服器發放產品和服務資料、處理網上訂單、以電子方式傳送電子產品或服務，或處理付款等等。這種種工作，都可以由位於香港以外的伺服器，以自動化方式進行。不過，利潤來源地並不是單憑自動化伺服器的運作地點來決定的。由於電子商貿的核心業務活動，通常須要在實質存在的辦公地方進行(包括自動化、管理、控制虛擬店面和後勤支援等工作)，因此，我們決定來源地時也需衡量伺服器工作與核心工作之間的比重。伺服器需要按照預設的應用軟件來工作，它本身畢竟是不會自動運作的，人手控制仍然是整體業務運作裏重要的環節，這一點無論在那一種電子商貿模式裏都不變。有鑑於此，本局認為決定利潤來源地的關鍵，一般在於實質的辦公地方，而不是伺服器的所在地點。換句話說，應多著眼於找出那些是納稅人賺取利潤的實質基本業務活動，並確定活動的地點，而不是把重點放在那些以電子方式進行的工作上，才是正確的決定方法。

15. 有案例顯示，在決定利潤來源地時，可能須要考慮代理人所做的工作。“代理人”可指自然人或法人，但卻不包括軟件或伺服器，無論它們的功能怎樣先進也不例外。至於互聯網服務供應商，如只根據網頁運作安排提供伺服器服務，也不算是代理人。

16. 關於利潤來源地，可參考 *HK-TVB International v CIR 3 HKTC 468* 一案。案中 Lord Jauncey 在第 480 頁說—

“以香港為主要業務地點的納稅人，只有在極為罕有的情況下，可以賺取無須按《稅務條例》第 14 條繳納利得稅的利潤。”(譯文)

在 *Magna Industrial Company Limited v CIR 4 HKTC 176*，上訴法院也提述過同一句說話，並在第 259 頁表示：“照常理應該是這樣的。”至於個別個案是否有特別情況，以致屬於“極為罕有”的類別，則當然要視案中的各項事實而定了。

17. 一般來說，凡以香港為主要業務地點的電子商貿公司，所賺取的利潤均須繳付利得稅。現舉例說明：

- (a) 公司除了在香港以外地方操作可供任意運用的伺服器(智能式或其他)作電子商貿活動外，全部業務活動均在香港進行。這家公司須繳付利得稅。
- (b) 公司除了在香港操作可供任意運用的伺服器(智能式或其他)作電子商貿活動外，全部業務活動均在香港以外的地方進行。這家公司無須繳付利得稅。

18. 現舉以下例子進一步說明本局對這個問題的觀點。

例 1：貿易業務

有一家公司在香港經營售書業務，但在香港以外的地方操作一個伺服器(可供任意運用)，作用是為顧客(本地和海外)提供書本資料和價目表、處理訂單和付款，並可供顧客在互聯網下載電子格式的書本。除了這些伺服器負責的工作外，公司的一切業務活動(例如：採購書本、提供資料給伺服器、儲存書本、書本實物的運送、回答顧客的查詢，以及負責虛擬店面的操作控制)都是由公司在香港進行的。公司售書所得的利潤須繳付利得稅。相反，如果公司在香港以外地方經營業務，而只在香港操作伺服器，所得利潤則無須繳付利得稅。

例 2：服務業務

有一家在本港經營的公司，從事顧問服務，並在香港以外的地方操作一個伺服器(可供任意運用)，作用包括介紹服務細則、回答查詢、以電子方式聯絡客戶/準客戶，以及收取服務費。公司經由伺服器獲得海外客戶的顧問工作，但在香港進行顧問服務的相關工作，包括收集和分析數據、進行調查、擬備報告等。計劃的最後報告經電郵送往海外客戶，或上載到伺服器供有關客戶下

載。由於確實產生利潤的活動是在香港進行，得自顧問服務的利潤須繳付利得稅。相反，如果公司在香港以外地方經營業務，而只在香港操作伺服器，利潤則無須繳付利得稅。

例 3：製造業務

有一家手錶製造商，主要業務地點在香港，但在香港以外的地方操作一個伺服器。這個伺服器可讓顧客取閱產品資料和價目表、跟公司議價、訂貨等。該製造商在香港的活動包括為伺服器製備資料、回答顧客的查詢、為生產工序購貨、生產貨品、安排運送製成品。跟上述例子一樣，由於確實產生利潤的活動是在香港進行，得自售賣手錶製成品的利潤須繳付利得稅。相反，如果製造商在香港以外地方經營業務，而只在香港操作伺服器，利潤則無須繳付利得稅。

入息的性質

19. 根據該條例第 15(1)條，有多類款項可當作是在香港經營某行業或業務而於香港產生或得自香港的收入。因此，根據這項界定性質的條文，即使有人不是在香港經營某行業或業務，也有機會須要繳付利得稅。不過，第 21A 條訂明，按第 15(1)(a)或(b)條的規定而須繳稅的收入，應評稅利潤只是總款額的 10%（如果是得自相聯公司的款項，應評稅利潤則是 100%）。由於應評稅利潤的計算方法有所分別，在處理電子商貿課稅時，確定有關款項是否真正得自在香港經營業務，還是屬於第 15(1)(a)或(b)條指述範圍內的應課稅專利權費或特許權費是頗為重要的。

20. 就電子商貿來說，該條例第 15(1)(b)條尤其重要。這款條文的適用範圍是—

“任何人因有人在香港使用或有權使用任何專利權、設計、商標、版權物料、秘密工序或方程式或其他相類似性質的財產，或因傳授或承諾傳授某些直接或間接與在香港使用該等專利、設計、商標、版權物料、秘密工序或方程式或其他財產有關的知識而收取或應累算的款項，而該款項根據本部其他條文是無須課稅者。”

如要決定應否把某些款項視作上文所述的類別，即因准許他人在香港使用或有權使用知識產權而收取的款項，就必須全盤考慮個案的情況，並視乎合約各方所協議的條款而定。

21. 在確定電子商貿收入的特質時，首先要解答的問題，是找出非居港人士收取的代價屬甚麼性質。如果款項確實是為支付產品或服務，則不屬於第 15(1)(b)條指述的範圍。相反，如果款項是為支付版權物料的使用或使用權，則須視作第 15(1)(b)條規定的應課稅收入。

22. 當交易協議涉及購買或使用電腦軟件或其他電子產品時，決定有關支付款項的正確入息性質或會出現困難。在這種交易情況下，付款人為了使用或有權使用存於軟件程式內的版權物品而支付的款項(第 15(1)(b)條適用)，有別於為了使用或有權使用軟件程式本身而支付的款項(第 15(1)(b)條不適用)，兩者必須加以區分。前一類款項的例子有複製副本派發給公眾的權利、製備衍生程式的權利、公開演示程式的權利，以及對公眾展示程式的權利。

23. 我們可以預先裝配(壓縮包裝)軟件為例，進一步解釋區分的方法。這類產品的合約所批出的特許權，一般只准許顧客有限度地使用軟件，即只可以在顧客的一台或指定的數台電腦或數個網絡伺服器使用軟件。此外，顧客無權複製、修改或適配軟件程式，或以其他方法使用軟件的版權。由於付款純粹只是為了使用軟件而不是為購買版權，因此就利得稅來說，不算是專利權費。至於在互聯網下載數碼軟件，如果賣方准許顧客(包括業務身分的顧客)在付款後，下載產品到顧客的硬件或其他非暫存媒體，並只供顧客本身使用(即所受限制跟上述的壓縮包裝軟件的限制相同)，下載產品的性質則跟壓縮包裝軟件相同。下載這個行為，雖然嚴格來說可能已經使用了軟件的版權，但這種使用行為只是在取得、記錄並儲存數碼訊號過程中伴隨而生的程序，有關款項其實是為存取數碼訊號而支付的。因此，這些款項應視作營業收入，而不是第 15(1)(b)條訂明的專利權費。這套做法對電子商貿與實物商貿一視同仁，符合了第 2 段所述的中立徵稅原則。這個總原則也適用於其他種類的電子產品，例如：包含影像、聲音或文字的產品。就第 15(1)(b)條來說，只有在版權構成電子產品一個重要部分時，顧客支付的款項才會視作第 15(1)(b)條的專利權費。

24. 此外，第 20B 條訂明，如有非居港人士因收取了第 15(1)(a) 或 (b) 條訂明的款項而須要繳稅，這個課稅責任可歸在有關的付款人名下。第 20B 條又規定，付款人在支付款項或把款項存入非居港人士的貸方帳戶時，必須從中扣除足以繳納稅款的款項（“預扣稅款的責任”）。[詳見指引第 17 號〈英文版〉]

25. 現舉以下例子進一步說明本局在確定電子商貿收入性質方面的觀點。

例 4：以電子方式訂購和下載數碼產品

有一位香港顧客從一家商業服務供應商的伺服器訂購了數碼產品（例如：軟件、影像、聲音或文字），並把該產品下載到電腦供自己使用。他／她並不獲准修改、適配或複製該產品。他／她支付的款項不算是因使用或有權使用存於電子產品內的版權物品而支付的款項，而是商業服務供應商的業務收入。根據第 14(1) 條或 15(1)(b) 條，如果商業服務供應商是“非居港人士”而又不在本港經營業務，該服務供應商無須繳付利得稅。此外，香港的顧客根據該條例第 20B 條亦無須負上“預扣稅款的責任”。

不過，如果香港的顧客獲授權使用該數碼產品內的版權物品作商業用途，而收取款項的人士並非居港人士，又不是在香港經營業務，香港顧客支付的款項則屬於第 15(1)(b) 條指述的範圍。此外，香港顧客亦有“預扣稅款的責任”。另一方面，如果款項是支付給在本港經營業務的商業服務供應商，這筆款項則須根據該條例第 14 條課稅。

例 5：應用程式運作安排

有一位香港顧客擁有或持有特許權使用一套軟件產品，他／她付款給一位“非居港人士”，用以上載這套軟件到這位非居港人士擁有和營運的伺服器（位於香港以外地方）。這位非居港人士沒有在香港經營業務，但他根據運作安排為香港顧客提供伺服器技術支援和保養服務。香港顧客因此可以在香港使用並操作主機伺服器的軟件應用程式，又或下載軟件到顧客在香港的電腦來使用並操作這些程式。這類運作安排適用的例子有業務、會計和財務管理等軟件應用程式。這位非居港人士收取的款項是服務收入，而由於他／她不是在香港經營業務，所以不須根據第 14(1) 條就該款項繳付利得稅。此外，香港顧客也無須負起“預扣稅款的責任”。

例 6：應用程式服務供應商

有一位不是在香港經營業務的非居港人士，他／她是應用程式服務供應商（“供應商”），並在這個業務擁有某一個軟件應用程式或持有該程式的特許使用權。這家供應商所操作並保養的軟件，是他／她在香港以外地方所擁有的伺服器運作的。一位香港的顧客付款給這位非居港的供應商，以使用上述的軟件應用程式，把某部分後勤業務工作（例如：存貨控制）自動化。這位香港顧客使用軟件的權利，只限於在供應商的伺服器使用軟件程式。這家非居港供應商收取的款項是服務收入，而由於他／她不是在香港經營業務，所以不須根據第 14(1)條就該款項繳付利得稅。此外，香港顧客也無須負起“預扣稅款的責任”。

例 7：購買資料的交易

一家香港的伺服器營運商，為了吸引使用者登入它在香港一個伺服器的網站，於是付款給一位非居港人士，購買了這位非居港人士擁有的一些網上資料的版權，供它在網站展示這些資料。這位非居港人士不是在香港經營業務的，但根據第 15(1)(b)條，他收取的款項仍須繳稅，而且香港的伺服器營運商也要負起“預扣稅款的責任”。相反，如果香港伺服器營運商付款給上述非居港人士的目的，是為這個伺服器專門設計全新的網上資料，這家營運商就成為了這些網上資料的版權所有人。因此，這位非居港人士收取的款項就是業務收入。不過，由於這位非居港人士並不是在香港經營業務，這筆收入卻無須繳付利得稅，而香港的伺服器營運商在這種情況下也無須負起“預扣稅款的責任”。

結論

26. 誠如上文所說，本局在電子商貿方面採取了務實的稅務立場，希望盡量不妨礙電子商貿的發展，但同時也要避免在反避稅措施方面有所鬆懈。本指引所述的例子都是簡單直接的情況，希望大家也以同一個方式理解。