

## 税务评论

作者：

香港

殷国焯

总监

电话：+852 2852 6538

电子邮件：

[dyun@deloitte.com.hk](mailto:dyun@deloitte.com.hk)

麦宝龙

高级经理

电话：+852 2852 7200

电子邮件：

[kmak@deloitte.com.hk](mailto:kmak@deloitte.com.hk)

## 香港税务

### 有关佣金收入来源法则，法庭重申 *ING Baring* 案中之判决

2011 年 4 月 18 日，香港原讼法庭就案件：*Commissioner of Inland Revenue v Li & Fung (Trading) Limited HCIA 3/2010* 作出判决。Li & Fung (Trading) Limited (以下简称“LFT”) (即纳税人) 在该案中胜诉，该判决亦确认税务上诉委员会较早前裁定由外地供应商向 LFT 供货，LFT 从中取得佣金，由于相关收入来自海外地区，因此无须课缴香港利得税。

香港采用地方税制，据此只有在香港产生或取得的利润才须课缴利得税。有关指引法则对来源的定义清晰，即有关纳税人赚取有关利润的活动和所在地。简单而言，纳税人必须确定制造相关利润的活动，以及相关活动进行的所在地。虽然该原则看似简单，可是在个别案件的实际应用上，仍然不时在税务局和纳税人之间引起争议。有关争议是在所有业务营运活动当中，很难客观认定产生利润的活动。再者，税务局和纳税人一般来说都未能对此达成共识，而最后也须要把案件呈交法庭审议。

实务上，在 *ING Baring* 案件 (2007 年终审法院案件) 从前，利润来源的判定是由简单的协议订定测试，演变为采用“整体事实”的验证方法。整体事实的验证方法一般被评为难以处理，而且其验证结果有时候会违反香港地方税制的原则，有可能削弱香港税制作为离岸税务体系的竞争力 (参见：德勤税务分析 H10/2007；出版日期 2007 年 10 月 31 日)。

香港税务局一直沿用整体事实验证方法以决定利润来源，终审法院在 *ING Baring* 案的判决标志着该验证方法在断定来源地的应用有所改变。终审法院的判决强调必须确定纳税人产生或取得收入的交易 - 即导致赚取利润的实际成因，而非其他在该等业务中先前或次要的活动 - 的所在地。

原讼庭在 LFT 一案的判决符合 *ING Baring* 案的来源地法则。

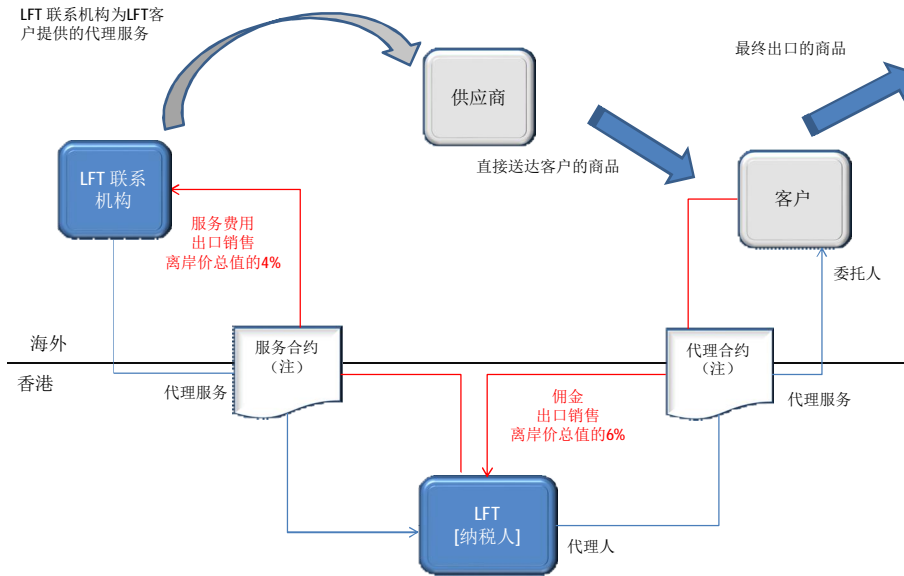
### 案例背景

LFT 在香港营运业务，为海外客户提供服务。根据 LFT (代理人) 和其客户 (委托人) 的代理协议，LFT 提供的服务包括：代表委托人寻找供应商进行生产并 (在得到委托人事前书面授权后) 向海外供应商下订单、对供应商生产的商品进行品质监控、安排商品运输、协助委托人对供应商作出可能的商品相关的索偿、向委托人提供有关供应商所在地之市场发展的最新资讯、以及代委托人签署或加签合约 / 订货单 / 承诺书。

LFT 与其海外联系机构有服务协议。实际上，以上所述的 LFT 服务，大部分都是由 LFT 在香港以外地区的海外联系机构所进行。

LFT 把商品送达客户以后，其所收的佣金相等于客户最终出口销售离岸价总值的 6%（以下简称“6%佣金收入”）。LFT 支付其提供服务的海外联系机构之费用为客户最终出口销售离岸价总值的 4%（以下简称“4%服务费用”）。

供应商、客户和 LFT 均为独立个体。下图概述该案件的重要事实：



注：该案件文本并无列明合约商议和协议之细节

## 争议

税务局对 LFT 从海外客户赚取的佣金评税，该等服务为 LFT 在海外的联系机构所提供。LFT 认为 6% 佣金收入为海外收入，无须课缴香港利得税。LFT 反对税务局的评税结果，因此就税务法律责任之争议向税务上诉委员会提出上诉。

## 税务局的论点

税务局在税务上诉委员会聆讯中反驳，其实 LFT 是从事“供应链管理业务”，所得佣金收入为客户出口销售的 6%，同时支付其海外联系机构服务费用 4%。另外，税务局局长指出该等海外联系机构为 LFT 所聘用的承判商。LFT 赚取的 2%，为 LFT 管理层的个别活动和其联系机构从 LFT 的香港总部所得之差额。因此该佣金收入来源地为香港，需要课税。

## 税务上诉委员会的判决

税务上诉委员会否定税务局局长所言，强调在决定佣金收入来源时，重点是“确定 LFT 获利交易的地理位置，并将该等交易与其先前或次要的活动分开考虑。”

税务上诉委员会裁定 LFT 是“收取佣金的代理人”，聘用期海外联系机构作代理（并非承判商）为 LFT 向客户提供代理服务。LFT 的所得利润为其联系机构按照 LFT 指示在海外进行业务所得。因此，佣金收入并非来自香港，无须课税。

## 税务局局长新论点

税务局局长不满税务上诉委员会的判决，并将案件提交原讼法庭。税务局在原讼法庭聆讯时稍微更改其论点，不再坚持 LFT 在香港经营供应链管理业务，转移辩称 LFT 与其客户协议中有关的代理服务，不能只由 LFT 海外联系机构独立提供。香港 LFT 管理及监督其海外联系机构，这也是产生佣金收入的重要因素。LFT 的佣金收入为向客户收取的 6%，是从香港与海外的活动中产生的利润，因此必须分摊课税。税务局局长指出应分摊该 6% 的佣金，当中 4% 为 LFT 联系机构从海外的活动所得，而 2% 为 LFT 从香港的活动所得。

## 原讼法庭的判决

原讼庭法官裁定税务上诉委员会的裁决与分析均为正确。法官指出税务上诉委员会正确跟随终审法院案例 *ING Baring* 的原则，即确认产生相关毛利的活动。原讼庭同意税务上诉委员会所指，LFT 的海外联系机构代表 LFT 协助其客户向海外

供应商下订单，监督供应商的商品生产以符合 LFT 客户的要求，并安排运输，把商品从供应商运往 LFT 客户。如果没有上述由 LFT 透过其海外联系机构进行的采购和代理活动，LFT 不可能赚取该 6% 的佣金收入。上述一切活动均在香港以外地区进行。

法官在颁下原讼庭判决时表示，LFT 事实上是负责在香港管理和监督支持其海外联系机构，可是这都是“先前活动”，虽然“这是 [ LFT ] 的业务营运和盈利的必需商业活动...并没有提供法律测试以断定利润来源地”。法官不同意税务局在原讼庭的论点，并裁定自海外客户下订单所得的 6% 佣金收入属于 LFT 透过非香港的联系机构所得的海外收入，无须课缴香港利得税，也没有分摊该利润的基础。

## 我们的意见

继 *ING Baring* 案后，税务局尝试限制其适用范围，指出案例法则仅适用于证券经纪业务。虽然原讼法庭就 LFT 一案的裁决并没有就利润来源地订立任何新原则，可是值得注意的是，税务上诉委员会和原讼庭均一致采纳 *ING Baring* 案例所定的原则，并应用于非证券经纪业务的相关案件。任何先前或次要的活动，包括仅是监察、监督或决策的活动（一般称为“制导类比 (brain analogy)”），一般都不被视为断定利润来源的相关考虑因素。

虽然管理及决策是在香港进行，只要纳税人是透过提供服务以赚取收入，而该服务（或部分服务）是在香港以外地方进行的话，LFT 的案例对该等人士攸关重要。为了更好地准备有机会在将来解释相关服务费收入为海外收入而无须课缴利得税，纳税人需要谨慎地计划和实施交易，并需要以批判的角度复核其现有的营运模式，包括与其服务提供者的合约关系。

最后，原讼庭的判决有另一值得注意的事情。税务上诉委员会从聆讯到对案件作出判决，花了三年半的时间，法官指出并认为该延误实在难以接受。刚巧在 2010 年的原讼庭判决案件（*Yue Yuen Marketing Co. Ltd. and Others v CIR*）中，原讼法庭批评税务局过度延误回应纳税人之反驳。有鉴于上述两案中法庭对延误处理反驳和上诉的批评（分别针对税务局和税务上诉委员会），我们推测税务局可能会收紧相关制度，并对处理纳税人准备所需支持文件以申明或反驳其税务立场的延期申请更为严谨。假如没有足够资料 and 文件，税务局将一律反对纳税人的申请。因此，纳税人更需要保存充足和适当的文件，以备在需要时提交予税务局。

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料或其它税务分析及意见，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：[keving@deloitte.com.cn](mailto:keving@deloitte.com.cn)

#### 香港特别行政区

##### 张新华

合伙人

电话：+852 2852 6768

传真：+852 2851 8005

电子邮件：[ryanchang@deloitte.com.hk](mailto:ryanchang@deloitte.com.hk)

#### 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](mailto:frakxu@deloitte.com.cn)

[mliang@deloitte.com.cn](mailto:mliang@deloitte.com.cn)

#### 重庆

##### 汤卫东

合伙人

电话：+86 23 6310 6206

传真：+86 23 6310 6170

电子邮件：[ftang@deloitte.com.cn](mailto: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](mailto: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](mailto:jassu@deloitte.com.cn)

#### 大连

##### 谢玉莲

合伙人

电话：+86 411 8371 2777

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：[contse@deloitte.com.cn](mailto: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](mailto:frakxu@deloitte.com.cn)

#### 武汉

##### 蒋颖

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 8526 7032

电子邮件：[vivjiang@deloitte.com.cn](mailto:vivjiang@deloitte.com.cn)

#### 广州

##### 周翊

合伙人

电话：+86 20 2831 1228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：[jchow@deloitte.com.cn](mailto:jchow@deloitte.com.cn)

#### 上海

##### 蒋颖

合伙人

电话：+86 21 6141 1098

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：[vivjiang@deloitte.com.cn](mailto:vivjiang@deloitte.com.cn)

#### 厦门

##### 蒋颖

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：[vivjiang@deloitte.com.cn](mailto:vivjiang@deloitte.com.cn)

#### 杭州

##### 许柯

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：[frakxu@deloitte.com.cn](mailto:frakxu@deloitte.com.cn)

#### 深圳

##### 罗永昌

合伙人

电话：+86 755 3332 1682

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：[vinlo@deloitte.com.cn](mailto:vinlo@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](mailto:ntc@deloitte.com.cn)

#### 华东区

##### 张理国

全国区领导人及合伙人

电话：+86 21 6141 1038

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：[ligzhang@deloitte.com.cn](mailto:ligzhang@deloitte.com.cn)

#### 华北区

##### 张捷

合伙人

电话：+86 10 8520 7526

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：[angelazhang@deloitte.com.cn](mailto:angelazhang@deloitte.com.cn)

#### 华南区

##### 殷国焯

总监

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：[dyun@deloitte.com.hk](mailto:dyun@deloitte.com.hk)

如欲索取本文的电子版或更改数据，请联络陆颖仪 Wandy Luk ([wanyluk@deloitte.com.hk](mailto:wanyluk@deloitte.com.hk)) 或传真至+852 2541 1911。

Deloitte (“德勤”) 泛指一间根据英国法律组成的私人担保有限公司德勤有限公司 (“德勤有限公司”)，以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 [www.deloitte.com/cn/about](http://www.deloitte.com/cn/about) 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球逾 140 个国家，凭借其世界一流的专业服务能力及对本地市场渊博的知识，协助客户在全球各地取得商业成功。德勤约 170,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

在中国，我们通过德勤·关黄陈方会计师行和德勤华永会计师事务所有限公司，以及其下属机构和关联机构提供服务。德勤·关黄陈方会计师行及德勤华永会计师事务所有限公司共同为德勤有限公司的成员所。

德勤中国是中國大陸及港澳地区居领导地位的专业服务机构之一，共拥有逾 8,000 名员工分布于包括北京、重庆、大连、广州、杭州、香港、澳门、南京、上海、深圳、苏州、天津、武汉和厦门在内的 14 个城市。

早在 1917 年，我们于上海成立了办事处。我们以全球网络为支持，为国内企业、跨国公司以及高成长的企业提供全面的审计、税务、企业管理咨询和财务咨询服务。

我们在中国拥有丰富的经验，并一直为中国会计准则、税制以及本土专业会计师的发展作出重大的贡献。在香港，我们更为大约三分之一在香港联合交易所上市的公司提供服务。

本文件中所含数据乃一般性信息，故此，并不构成德勤有限公司、其任何成员所或上述其关联机构(统称为“德勤网络”)提供任何会计、商业、财务、投资、法律、税务或其它专业建议或服务。本文件不能代替此等专业建议或服务，读者亦不应依赖本文件中的信息作为可能影响自身财务或业务决策的基础。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。