

## 税务评论

作者：

香港

罗盛慕娴

全国首席知识主任及合伙人

电话：+852 2852 1667

电子邮件：

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

陈复新

高级经理

电话：+852 2852 6531

电子邮件：

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

## 香港税务

### 上诉法庭重申推翻进料加工方式生产所得利润以 50:50 比例分摊计算

香港上诉法庭（以下简称“上诉庭”）在 2011 年 3 月 7 日颁布判决，确定“税收减半的优惠”仅适用于以来料加工方式进行生产的企业，而非以进料加工方式进行生产的企业（参见案例：Commissioner of Inland Revenue v CG Lighting Limited HCIA8/2009）。上诉庭维持原讼法庭在 2010 年的判决，并重申透过与中国内地子公司以进料加工方式进行生产的企业，纳税人须就其销售货品所得的利润全数缴纳利得税。简而言之，该判决再次确定法律形式最终比实际情况重要。

香港税务局在《税务条例释义及执行指引》第 21 号（以下简称“第 21 号税务指引”）中，允许税收宽减按 50:50 的比例分摊计算，并列明税务局对于评定不同收入来源地的立场。据此，若香港制造商与中国内地实体订立加工协议，并提供原材料、技术知识、管理、生产技术、设计、技术劳工、培训和监督当地聘请的员工；税务局一般会容许该香港公司就出售相关生产货品而所赚取的利润，按 50:50 的比例分摊计算和纳税，理由是该销售活动在香港境内进行，而制造活动则在香港境外进行。事实上，只有在相关加工协议属于来料加工协议的情况下，方可获得税务局批准上述分摊。进料加工协议则面对不同的待遇，其所得的全部利润均被视为贸易利润（而非生产利润），并须在香港悉数课税。

### 案例背景

纳税人 CG Lighting Limited（以下简称“CG Lighting”）为一家香港公司，以制造灯饰为主要业务，一直以 50:50 的比例分摊计算其在内地生产之灯饰利润的税项。纳税人声称其可享有等同于在来料加工安排下的税收宽减。

在 1993 年，CG Lighting 与内地一家第三方生产商订立来料加工协议，而税务局当初也同意税收宽减适用于内地生产货品的销售利润。在 1994 年，CG Lighting 设立海外投资企业，CG Electrical (Shenzhen) Limited (“CGES”)为其全资附属机构，继续生产灯饰的业务。CG Lighting 取得相关中国政府机关的批准，改由与 CGES 合作取代第三方生产商进行生产。

尽管法律形式上有所更改，CG Lighting 的实质营运模式还是与以来料加工协议时一样，维持不变。CG Lighting 继续无偿地向 CGES 提供原材料、技术知识、管理人员、产品设计、生产机器设备，而 CGES 则提供厂房和生产工人，并按月向 CG Lighting 收取加工费用。有关加工费用并不超过 CGES 的营运成本和经常性的费用。为便于内地出口清关，CGES 会向 CG Lighting 发出销售发票。

税务局长认为 CG Lighting 作为贸易商，并非灯饰生产商，其贸易交易是在香港境内进行，因此必须就其所有利润缴纳香港利得税。税务局长的立场是 CG Lighting 的盈利活动为购入制成品，然后出售该产品予其客户以赚取利润，两者均在香港境内进行。税务局期后向纳税人发出由 1998/99 年度至 2004/05 年度补加评税通知书，并拒绝纳税人在该等年度中税收宽减一半的要求。CG Lighting 辩称，利得税应仅就部分利润评定，因为 CG Lighting 活跃于内地的生产过程，部分利润为境外所得，相关利润可当作纳税人参与该过程所得，故向税务上诉委员会提出反对该补加评税的要求。

## 税务上诉委员会的分析和原讼庭的裁决概述

税务上诉委员会推翻税务局长的决定，总结应对纳税人积极参与内地的生产过程予以考虑，作为其产生相关利润的部分交易活动。事实上，税务上诉委员会认为 CG Lighting 的业务经营可以分为若干方面，由各个方面的营运共同创造利润。由于 CG Lighting 部分利润是在内地产生，其部分利润来源为香港以外地区，因此不应就该部分利润缴付香港利得税，税务上诉委员会认为对其以上裁定是对的，并把案件发还予税务局长，以厘定该课税的分摊利润合理水平。可是，税务局长就税务上诉委员会的裁决向原讼法庭提出上诉。

原讼法庭主要依赖上诉庭有关利润分摊的先例 CIR v Datatronic Limited CACV 275/2008，在该案例中法庭裁定上诉人（即 Datatronic）败诉。Datatronic 和 CG Lighting 两者有很多相同之处，除了税务上诉委员会指出 Datatronic 的业务是与其中国内地附属公司进行原料和制成品买卖，相反委员会认为 CG Lighting 并非如此。上诉庭裁定纳税人 Datatronic 是制成品贸易商，透过向中国内地附属公司买货然后转售而产生利润。纳税人在生产过程中的活动参与仅是从属的性质，因此该些生产活动对决定贸易利润来源并无关系。

参照 Datatronic 的案例，原讼法庭支持税务局长的说法，重申 CG Lighting 产生利润的核心业务是透过与 CGES 的协议，由 CGES 生产然后把货品转让给 CG Lighting，CG Lighting 再转售于客户赚取利润，这些核心业务全部均在香港进行。CG Lighting 在 CGES 的生产过程中的参与仅是辅助性质的活动，因此在决定利润来源时不应予以考虑。

## 上诉法庭的裁决

上诉庭维持原讼法庭的判决，同意纳税人购入灯饰制成品的成本已于其支付 CGES 的加工费用中反映，纵然该费用是以收回成本的方式计算（即加工费用并不超过 CGES 的营运成本和经常性费用的总额）。另外，虽然制成品的生产商 CGES 是 CG Lighting 的全资附属公司，这并不影响 CG Lighting 把购入灯饰制成品的成本计算在其随后转售货品予客户的利润之内的事实。

最后，上诉庭的判决与税务局长和原讼法庭的决定一致，认为以进料加工方式进行生产的企业并不可能分摊利润。上诉庭总结原讼庭的判决正确，CG Lighting 与 Datatronics 案例中的纳税人并无不同，两者均是贸易商，透过买卖货品赚取利润，而非灯饰的生产商。有关利润是从在香港销售灯饰的业务中产生。

## 我们的分析与意见

上诉庭的判决重申“税收宽减一半的优惠”仅适用于来料加工方式进行生产的企业。该判决与 Datatronic 案例的判决一致，看来对任何涉及进料加工方式进行生产的利润分摊之同类案件，法庭不大可能改变其诠释，实在令纳税人失望。虽然，根据税务上诉委员会的结论，事实上 CG Lighting 和 CGES 之间不存在买卖活动，可是上诉庭并不同意纳税人所持理据，即指由 CG Lighting 供应予 CGES 的所有原料及制成品在整个过程中一直属于纳税人所有当中从没转手。上诉庭的看法是，税务上诉委员会所指的“真实情况”仅是纳税人的主观意愿，因为 CG Lighting 以为被当作原料和制成品的拥有人在香港应课税务方面会比较有利。

可是，由于中国内地政府机关不再支持以来料加工方式进行生产，香港的商家渐变成进料加工方式进行生产，以保持其于中国内地的业务营运。假如税务局和法庭继续坚持其传统诠释，将来税务宽减一半的优惠只会很少情况下适用。

Datatronic 和 CG Lighting 两个案例之判决大致相同，两者均认为买卖由内地实体生产的货品才是主要产生利润的业务，而它们所参与内地实体的生产过程都被当作附带性质的活动而已。可是，从纳税人的角度而言，参与内地的生产过程的活动的对其整体营运是极为重要的，也是产生利润的重要一环。换言之，税务局应考虑就产生利润的活动作出清晰定义，并订立实际可行的测试以判断何等活动符合定义。

## 结论

根据上诉庭在 Datatronic 案例的判决，上诉庭在 CG Lighting 案件之判决也是意料之内。有了这两个大致相同的判决，预料税务局会继续维持对来料加工方式进行生产和进料加工方式进行生产表面上的分别，并拒绝让后者享有税务宽减一半的优惠。

假如贵公司的营运与 Datatronic 和 CG Lighting 的营运模式相似，而您过去几年在报税时已作出 50:50 离岸利润分摊的申请的话，我们建议贵公司重新检讨其税务状况，以确保贵公司已做好准备（附有证明文件），为其离岸利润申请作辩护。

如欲垂询更多信息或与德勤的同事讨论如何协助贵司，请随时与我们香港公司税务团队联络。

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。