

税务评论

作者：

香港

殷国炜

合伙人

电话：+852 2852 6538

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

陈得成

高级经理

电话：+852 2852 5612

电邮：finchan@deloitte.com.hk

香港税务

香港法院裁定不允许在中国内地使用的制造性资产在香港获得抵扣

香港上诉法庭在 2012 年 12 月 6 日作出裁定，驳回了香港纳税人 Braitrim (Far East) Limited ("BFE") 就其为在中国内地的制造活动所提供的模具在香港获得固定资产成本扣除的要求。这对于香港的制造业而言，无疑是在经历了一系列向政府就有关法例不公平性提出申诉无效后的又一次重大打击。

背景

自 60 年代，制造业一直在香港的经济发展中扮演了重要的角色。在当时，大多数制造工厂均坐落于香港，为香港本地的劳动力提供了大量的就业岗位。随着香港的房产价格，租金和人工成本的上升，香港的制造业厂商逐步将他们的工厂搬迁至中国内地。香港和中国内地双方建立了来料加工/委托制造安排，即香港公司提供机器、设备与监管，中国内地提供土地和劳动力，生产原料和产成品的所有权均属于香港公司。在这种安排之下，内地工厂通常是由内地个人或者公司来运营，以符合相关中国内地的规章制度，内地工厂向香港公司收取加工费。由于销售活动在香港发生而制造活动在内地发生，香港税务局通常依照 50：50 的比例对香港公司实现的利润征税（即一半的利润被视作离岸来源而免税，一半的利润征收香港利得税）。在此基础上，由香港公司向内地工厂提供的机器设备允许税前扣除一半的折旧费用，而在其他情况下是不允许这样的税前扣除的。

随着时代的变迁，中国内地政府开始鼓励香港的公司通过正式建立外商独资企业替代内地工厂。同时，来料加工/委托制造安排也被进料加工/合同制造安排所取代。进料加工/合同制造与来料加工/委托制造十分类似，不同之处在于生产原料和产成品的所有权不再属于香港公司而是由内地公司（通常是香港公司投资的外商独资企业）所有。香港公司通常向内地公司出售待加工的原料，而产成品则再销售给香港公司。内地公司不再向香港公司收取加工费，其利润来自于制造利润。香港税务局认为中国内地公司作为独立个体已取代了香港公司的制造活动，因此香港公司的利润不再是制造利润，而是销售利润，应全额征收香港税。关于这一利润的属性与来源的两个案例中 (*CIR v Datatronic Limited* 与 *CIR v C G Lighting Limited*)，法庭的裁决支持税务局的观点。

在利润全部被视为香港课税利润之后，对于由香港公司向中国内地公司提供的机器设备成本是否允许在税前一次性或以折旧费扣除一直存在争议。下文就此展开讨论。

出于鼓励制造业（与信息技术产业）的目的，香港政府在 1998 年颁布了《税务条例》第 16 条 G 条款，允许包括特定制造设备与电脑等“订明固定资产”的资本支出在支出时即获得税前抵扣。同时在 1992 年颁布了《税务条例》第 39 条 E 条款，该条款旨在针对利用主要在香港之外使用的融资租赁资产（包括飞机与船舶）来避税的安排。虽然 39 条 E 原意并不针对制造业，但是自 2000 年中开始，香港税务局不再允许进料加工/合同制造中香港公司提供给内地公司的机器设备的折旧费用进行税前抵

扣。为了宣布此改动，在 2006 年 1 月，香港税务局更修订了《香港税务条例释义及执行指引》第 15 号，在第 15 号中增加了特定的章节，来解释根据《税务条例》第 39 条 E 不允许对全部或者主要在香港以外被使用的资产给予税前扣除折旧费用的必要性。

在存在租约的情况下，《税务条例》第 16 条 G 和 39 条 E 均不允许订明资产享受资本开支扣除（16 条 G）与税前折旧费用扣除（39 条 E）（39 条 E 适用于全部或主要在香港以外使用的资产）。BFE 是此类案件中首宗法庭案例，因此毫无疑问会引起众多纳税人的关注。

案例

纳税人 BFE 于 1998 年在香港成立。在 2002 年终止业务之前，其主营业务为提供塑料衣架和相关包装材料。衣架由两家在中国内地与 BFE 无关联的公司生产，使用的是 BFE 提供的模具，且由 BFE 借调至中国内地的员工指导使用。模具的所有权均属于 BFE，且这些模具用于生产衣架销售给 BFE。BFE 自 2000/01 至 2002/03 的各纳税年度的利润被认为应全额在香港征税。在计算应纳税所得额时，BFE 就模具向税务局申报了 16 条 G 条款下“订明固定资产”的全额抵扣，其数额分别为 2000/01 年度 1100 万港币，2001/02 年度 300 万港币，2002/03 年度 400 万港币。香港税务局质疑其不符合 16 条 G 下“订明固定资产”的要求而不能享有相应的抵扣。16 条 G 关于“订明固定资产”的定义中特别排除了“例外固定资产”。“例外固定资产”为“在任何人根据租约而就某固定资产持有承租人权利的情况下，指该固定资产”。

上述问题牵涉到对“租约”一词含义的解读以及是否应当遵循《税务条例》第 2 条“释义”中对租约的定义。“释义”中对租约的定义很广泛：

“租约就任何机械和工业装置而言，包括

- (a) 任何安排，而根据该安排，使用该机械或工业装置权利，由机械或工业装置的拥有人给予另一人；及*
- (b) 任何安排，而根据该安排，直接或间接由 (a) 段所提述的权利派生的使用该机械或工业装置的权利，由一人给予另一人，但不包括任何租购协议或有条件售卖协议，除非局长认为可合理预期根据该协议而有的购买货品的权利或获取货品产权的权利不会被行使。”*

由于“释义”对租约的定义相当广泛，如果“释义”适用，上述的 BFE 制造性资产将落入“例外固定资产”的定义。

税务上诉委员会（一个税务仲裁机构）在 2011 年 8 月认定“释义”应当适用。纳税人越过原讼法庭而直接向上诉法庭提出上诉，上诉法庭对此案的观点则与税务上诉委员会相同。该院参考了历史环境认为第 2 条下的释义从立法角度适用于 16 条 G 与 39 条 E，做出了不利于纳税人的裁决。

我们的意见

除非纳税人继续上诉并赢得终审法院的裁决，似乎其在行政层面与司法层面的失利将确认香港公司提供的在香港以外工厂使用的制造性资产不允许任何资本开支扣除或税前折旧费用扣除。

纵观许多国家为促进本国制造业发展而提出的各种措施，很遗憾香港政府在对被认定为应就全部利润在香港征税的纳税人时没有采用灵活的态度，不允许固定资产的资本开支/折旧费用作税前扣除。鉴于这给纳税人造成了显著的税负，香港的制造业厂商应寻找解决之道，如重组其商业活动等，以维持其自身的竞争力。

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

香港特别行政区

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

深圳

谢玉莲

合伙人

电话：+86 755 3353 8777

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：contse@deloitte.com.cn

重庆

龚兵

合伙人

电话：+86 23 6310 6206

传真：+86 23 6310 6170

电子邮件：clgong@deloitte.com.cn

济南

郭心洁

合伙人

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

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
mliang@deloitte.com.cn

大连

汤卫东

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：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

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

广州

谢玉莲

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：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

武汉

祝维纯

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 8526 7032

电子邮件：juszhu@deloitte.com.cn

杭州

卢强

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn

上海

郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

厦门

蒋琳琦

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：lijiang@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

华东区

许德仁

全国区领导人及合伙人

电话：+86 21 6141 1498

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：lkhaw@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

华南区

殷国焯

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

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”) 泛指德勤有限公司 (一家根据英国法律组成的私人担保有限公司，以下称“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 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 150 个国家，凭借其世界一流和高质量专业服务，为客户提供应对最复杂业务挑战所需的深入见解。德勤逾 195,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

关于德勤大中华

作为其中一所具领导地位的专业服务事务所，我们在大中华设有 21 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、新竹、济南、高雄、澳门、南京、深圳、苏州、台中、台南、天津、武汉和厦门。我们拥有近 13,500 名员工，按照当地适用法规以协作方式服务客户。

关于德勤中国

在中国大陆、香港和澳门，我们通过德勤·关黄陈方会计师行和其关联机构包括德勤华永会计师事务所 (特殊普通合伙)，以及它们下属机构和关联机构提供服务。德勤·关黄陈方会计师行为德勤有限公司的成员所。

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，并不构成任何德勤有限公司、其成员所或相关机构(统称为“德勤网络”)提供任何专业建议或服务。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，请咨询合资格的专业顾问。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。