

Case No. D2/15

Case stated – application for stating a case – proper question of law – section 69(1) of the Inland Revenue Ordinance

Panel: Cissy K S Lam (chairman), Chui Pak Ming Norman and Liu Man Kin.

Date of hearing: Stated case, no hearing.

Date of decision: 15 April 2015.

On 29 August 2014, this Board dismissed the Appellant's appeal (Annexure A – D15/14).

On 26 September 2014, the Appellant made an application under section 69(1) requiring this Board to state a case on a question of law for the opinion of the Court of First Instance.

On 20 November 2014, the Commissioner submitted that the Application raised no proper question of law.

By letter of 18 December 2014, the Appellant made a reply.

Held:

1. Findings of facts are within the realm of the Board.
2. To qualify as a question of law, it must fall into one of the following three categories:
 - (a) The Board misdirected itself in law.
 - (b) The Board made a finding of fact that no person acting judicially and properly instructed as to the relevant law could have found.
 - (c) The Board made a finding of primary fact which was unsupported by any evidence or the Board failed to make a finding of primary fact where the evidence pointed only to such a finding.

(2015-16) VOLUME 30 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

3. The Application do not contain in any coherent or succinct form any proper question of law for a case to be stated and the arguments advanced are plainly unarguable.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

Commissioner of Inland Revenue v Inland Revenue Board of Review [1989] 2 HKLR 40
Aust-Key Co Ltd v Commissioner of Inland Revenue [2001] 2 HKLRD 275
Ahn Sang Gyun v CIR, (2008-09) IRBRD, vol 23, 780
Honorcan Limited v The Inland Revenue Board of Review [2010] 5 HKLRD 378
Re Same Fast Ltd (unreported) HCAL 122/2006
D3/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 231
CIR v The Board of Review, ex parte Herald International Limited [1964] HKLR 224
Braitrim (Far East) Limited v CIR [2013] 4 HKLRD 329
CIR v Common Empire Limited [2007] 1 HKLRD 679

Decision:

Introduction

1. The appeal was brought by the Appellant against the Commissioner of the Inland Revenue ('the Commissioner'). At the Appellant's request, the appeal was heard in Chinese by this Board. We handed down our decision in Chinese on 29 August 2014 ('Decision') and dismissed the appeal. 5 issues were identified and set out in paragraph 35 of our Decision.

A copy of the Decision is annexed and marked '**Annexure A**' which the Board incorporates by reference.

2. On 26 September 2014, the Clerk to the Board of Appeal received a letter in English which purported to be an application under section 69(1) of the Inland Revenue Ordinance, Chapter 112 ('IRO'), requiring this Board to state a case on a question of law for the opinion of the Court of First Instance 'with respect to the questions of law set out hereinbelow' ('the Application'). There followed eight different 'Parts' – Part A to H, with paragraphs and sub-paragraphs, running a total of 19 pages. It is immediately apparent that these so-called 'questions of law' are totally misconceived and misguided, as is the abrupt switch of language from Chinese to English. Although section 69 of the IRO does not stipulate the choice of language used in an application thereunder, it is only logical that the application should follow the language used in the Decision, as a properly stated case would

have necessitated references to the Decision.

3. In any event, we invited the Commissioner to comment on the Application. The Commissioner's submission dated 20 November 2014 ('the CIR Submission') was that the Application raised no proper question of law.

4. The Appellant was given a chance to reply, which they did, by letter of 18 December 2014 ('the Reply').

The Law

5. Section 69(1) of the IRO stipulates that '*the decision of the Board shall be final: Provided that either the appellant or the Commissioner may make an application requiring the Board to state a case on a question of law for the opinion of the Court of First Instance*'

6. Barnett J in Commissioner of Inland Revenue v Inland Revenue Board of Review [1989] 2 HKLR 40, or commonly known as 'the Aspiration Land Case', laid down the following principles at pages 57-58:

' After reviewing the authorities and carefully considering the arguments which have been addressed to me, I am satisfied of the following matters:

- (1) An applicant for a case stated must identify a question of law which it is proper for the High Court to consider.
- (2) The Board of Review is under a statutory duty to state a case in respect of that question of law.
- (3) The Board has a power to scrutinize the question of law to ensure that it is one which it is proper for the court to consider.
- (4) If the Board is of the view that the point of law is not proper, it may decline to state a case.
- (5) If an Applicant wishes to attack findings of primary fact, he must identify those findings.
- (6) Only in the most exceptional circumstances should a complete transcript of the evidence and the documents produced before the Board be attached to or incorporated in the case stated.
- (7) Both an Applicant and the Board should be astute to use "facts" and "evidence" correctly.'

(2015-16) VOLUME 30 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

7. As per Chung J in Aust-Key Co Ltd v Commissioner of Inland Revenue [2001] 2 HKLRD 275 at 283B, a proper question of law is one which:

- (1) is a question of law;
- (2) relates to the decision sought to be appealed against;
- (3) is arguable; and
- (4) would not be an abuse of process for such a question to be submitted to CFI for determination.

8. Further at page 281G-H, Chung J in Aust-Key Co Ltd observed that:

‘ There is no complaint that the Board’s finding is irrational or perverse and I do not consider any such complaint can be validly made. As a tribunal of fact:

- (a) the extent to which a piece of evidence should be accepted;
- (b) the extent to which a piece of evidence should be rejected;
- (c) the use to which the evidence which has been accepted by the Board should be put;

are all the matters falling within the Board’s jurisdiction and are matters for it to decide.’

9. Burrell J in Ahn Sang Gyun v CIR (2008-2009) IRBRD, vol 23, 780, at pages 789-790:

‘ 10. Section 69 of the Ordinance states that the Board’s decision shall be final subject to an application to the Board “to state a case on a question of law for the opinion of the Court of First Instance”.

11. ... For it to be a question of law, it must fall into one of the following three categories (as per Barnett J in [the Aspiration Land Case]:

- (a) The Board misdirected itself in law.
- (b) The Board made a finding of fact that no person acting judicially and properly instructed as to the relevant law could have found.
- (c) The Board made a finding of primary fact which was unsupported by any evidence or the Board failed to make a finding of primary fact where the evidence pointed only to such a finding.

(2015-16) VOLUME 30 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

12. Counsel at this hearing ... have helpfully referred me to a number of authorities in which the legal principles have been considered at length. Ultimately there was little or no dispute between counsel concerning the above principles. ...

13. In short, reasonable findings of fact based on credible evidence cannot be challenged. The evaluation of the evidence and assessment of the witnesses are wholly matters for the tribunal. ...

10. Fok J (as he then was) in Honorcan Limited v The Inland Revenue Board of Review [2010] 5 HKLRD 378, at page 392, paragraph 50:

‘ ... In my judgment, the Board is duty bound to decline to state a case if the question of law proposed to be stated is not a proper one, as the authorities have consistently held. A question proposed to be stated may, it seems to me, be improper for various reasons, as illustrated in the cases discussed above: it may be irrelevant or premature; it may be academic to the outcome of the appeal; it may be embarrassing; it may be plainly and obviously unarguable.’

11. The case which he examined and which he considered illustrated the principle that a question proposed to be stated may be improper if it is embarrassing is the case of Re Same Fast Ltd (unreported) HCAL 122/2006 where ‘Reyes J dismissed an application for judicial review against the Board’s refusal to state a case on the grounds that the questions were prolix, argumentative, not easy to understand and embarrassing as a whole.’ ([2010] 5 HKLRD 378, at page 390, paragraph 45)

12. Further, we agree with and adopt the approach of the Board of Review’s decision in Case No. D3/09 (2009-10) IRBRD, vol 24, 231, which was subsequently approved by the Court of Appeal, see (2009-10) IRBRD, vol 24, 566.

13. In both the Application and the Reply, the Appellant repeatedly made reference to a 1964 Court of Appeal judgment in CIR v The Board of Review, ex parte Herald International Limited [1964] HKLR 224. In that case, the taxpayer, dissatisfied with the decision of the Commissioner, brought an appeal to the Board of Review. One of the grounds of appeal before the Board was that the Commissioner came to certain findings of fact contrary to, or unsupported by, the evidence. After hearing certain evidence, the Board refused to proceed further, taking the view that they could not determine the said ground of appeal without having at hand the notes of evidence taken by the Commissioner in the hearing before him (see page 227), and demanded the production of a transcript of the notes of evidence taken by the Commissioner. The Court of Appeal held that the Board of Review was wrong to do so. There were extensive discussions of the function and role of the Commissioner and the Board of Review and how they related to each other. In essence, the Court of Appeal held that the Board of Review was not an appellate tribunal from findings of fact made by the Commissioner (page 236). Rather, the Board of Review was the

ultimate fact finding body (see page 244). The question the Board needed to answer was not whether the Commissioner was in error, but whether the assessment was excessive. The Board resolved conflict of evidence on the basis of the evidence before them, not on the basis of the evidence before the Commissioner (see page 237). The Board should hear and weigh the whole of the evidence forming its own conclusions on the facts and thereby equipping itself to determine whether the onus, namely, the taxpayer's onus of proving that the assessment was excessive, had been discharged (page 242).

14. In the Application, the taxpayer quoted part of the judgment in page 236 and page 237:

‘ The first judicial tribunal to consider an assessment is the Board of Review. If the taxpayer has made a full disclosure in his return to the assessor, ordinarily there should be no issues of fact To that extent, the Board is truly a reviewing body. But, I do not agree that the Board sits as an appellate tribunal from “findings of fact” made by the Commissioner; and, is so far as the facts are not agreed by the parties when the case has been dealt with by the Commissioner, in my view the Board is the fact-finding body.

If certain facts are not agreed, the onus of introducing evidence before the Board in the first instance lies upon the taxpayer. If he gives no evidence, the Board should deal with the case on the material before it. The assessor is entitled to have his assessment confirmed unless it is satisfactorily challenged by the taxpayer and shown to be excessive. If the taxpayer has given prima facie evidence of disputed facts, the assessor will be entitled to introduce evidence in rebuttal; and the Board will then resolve any conflict of evidence in the ordinary way on the basis of the evidence before them—not on the basis of the evidence called by the Commissioner. It is the Board of Review which states the case for purposes of any subsequent appeal to a judge on a point of law. No tribunal can resolve disputed questions of fact except by evidence called before itself ’

15. This decision confirms that findings of facts are within the realm of the Board of Review. We fail to see how this judgment advances the appellant's arguments.

16. Bearing the authorities in mind, we now turn to examine the Application.

The Application

17. Part A, paragraph 1 of the Application complains that this Board accepted the facts stated by the Commissioner in his determination, but does not state how this Board had erred in law in so doing. The paragraph does not state how this Board misdirected itself in law; or what finding of fact this Board made which no person acting judicially and properly instructed as to the relevant law could have made; or what finding of primary fact this Board

(2015-16) VOLUME 30 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

made which was unsupported by any evidence; or what finding of primary fact which this Board failed to make where the evidence pointed only to such a finding. The paragraph alleges no more than that this Board was wrong because this Board accepted the facts stated in the Commissioner's determination. It is an attack on our findings of fact which does not fall into any one of the three categories in the Aspiration Land Case as expounded by Burrell J in Ahn Sang Gyun. It does not raise any valid question of law, and the complaint is in any event ill-founded and untenable.

18. Part B, paragraph 2 of the Application lists the six factual witnesses (as opposed to the so-called 'expert witnesses') produced by the Appellant and question how this Board dealt with their evidence or their witness statements. The very manner in which this paragraph is drafted is defective as posing no coherent question. This Board cannot discern precisely what question of law, if any, is asked by the Appellant. The allegation seems to be that because this Board did not accept the witness's evidence and witness statements in total, this Board had thereby abused the authorities given to us by section 68(7) of the IRO. That sub-section reads: 'At the hearing of the appeal the Board may, subject to the provisions of section 66(3), admit or reject any evidence adduced, whether oral or documentary, and the provisions of the Evidence Ordinance (Cap 8), relating to the admissibility of evidence shall not apply.' That sub-section makes it clear that it is the very power and authority of this Board to reject as well as admit evidence. If the Appellant alleges that this Board has made findings of fact or failed to make findings of fact which fall into any one of three categories in the Aspiration Land Case as expounded by Burrell J in Ahn Sang Gyun, the Appellant must identify the particular finding or findings and spell out how this Board has erred. This, the Appellant has failed to do. A wholesale attack on all our findings is not a valid question of law for a case to be stated.

19. Paragraph 3 of the Application is drafted in the same manner as paragraph 2 thereof and question how this Board dealt with the evidence or witness statements of the ten so-called 'expert witnesses' produced by the Appellant. This paragraph is likewise defective as posing no coherent question. This Board cannot discern precisely what question of law, if any, is asked by the Appellant. It questions why the Board rejected some of the witnesses as qualified to give expert evidence, or which parts of the witness statements were not relevant or acceptable. This Board was perfectly entitled to disallow any witnesses purportedly called as expert witnesses when not qualified to do so, and this Board was entitled to reject evidence for want of relevance and admissibility under section 68(7) of the IRO. The Appellant has not particularised any findings of fact which this Board made or failed to make which falls into any one of three categories stated in the Aspiration Land Case as expounded by Burrell J in Ahn Sang Gyun. This paragraph does not contain any proper question of law for a case to be stated.

20. Paragraph 4 with its sub-paragraphs refer to various paragraphs of our Decision and allege that they were incorrect and biased, but the basis of this complaint is no more than that we should have accepted the Appellant's case. It is again a blanket attack on our findings of fact without particularising how we had erred in law. This paragraph does not contain a proper question of law for a case to be stated.

(2015-16) VOLUME 30 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

21. Part C, Paragraph 5 of the Application complains that this Board applied just the statements and explanations made by two witnesses in arriving at the mode of operation of the Appellant. This is a mis-apprehension of our Decision. This Board examined all the evidence before us, though in our Decision, it was only necessary for us to state the evidence which were relevant to our findings. The complaint is erroneous and fallacious. This paragraph does not contain a proper question of law for a case to be stated.

22. Paragraph 6 of the Application with its sub-paragraphs and sub-sub-paragraphs running over 4 pages long is ‘prolix, argumentative, not easy to understand and embarrassing as a whole.’ It is an attempt to rehearse the Appellant’s evidence and arguments and even to adduce new arguments. It seeks to reopen all our findings of fact which were unfavourable to the Appellant. In essence, the complaint is that we should have preferred and accepted the Appellant’s evidence, and in so far as we failed to do so, we were wrong and had abused our power as the fact finding tribunal. Such complaint is erroneous, fallacious and ill-founded. To quote the language of Reyes J in Same Fast Limited (paragraphs 13 and 14), in effect, the Appellant ‘is contending that this Board ought to have accepted entirely their version of events, as opposed to the facts which this Board actually found’. This is ‘a blatant attempt to ask a massive question of fact’. This paragraph does not contain a proper question of law for a case to be stated.

23. Paragraphs 7, 8 and 9 of the Application which follow on the arguments made in paragraph 6 thereof are likewise attempts to rehearse the Appellant’s evidence and arguments and to attack our findings of facts. They do not state any proper question of law for a case to be stated.

24. In Part D, paragraphs 10 to 13 of the Application, the Appellant rehearse their arguments concerning issue (1) identified in paragraph 35 of our Decision. These paragraphs state evidence and arguments and impugn our findings of facts on the basis that we did not accept the Appellant’s evidence. These do not raise any proper question of law which falls into any one of the three categories in the Aspiration Land Case as expounded by Burrell J in Ahn Sang Gyun. These paragraphs do not contain any proper question of law for a case to be stated.

25. Further, and in any event, this Board have dealt with the Appellant’s arguments on issue (1) in our Decision. Given the very clear authority of the Court of Appeal’s judgment in Braitrim (Far East) Limited v CIR [2013] 4 HKLRD 329, we do not consider the Appellant’s arguments tenable and following the above authorities, in particular, Aust-Key Co Ltd and Honorcan Limited, we decline to state a case on these paragraphs.

26. Paragraph 14 of the Application question whether this Board knew that the other issues would become academic if the Appellant succeeded in issue 5. This is a question asked of this Board, insinuating that this Board had not even the basic understanding of the issues. This question is contemptuous, unfounded and designed more

(2015-16) VOLUME 30 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

to ridicule than to pose any genuine question of law for a case to be stated. We reject and rebuke this paragraph.

27. In Part E, paragraph 15 of the Application, the Appellant rehearse their arguments concerning issue (2) identified in paragraph 35 of our Decision. It is argumentative and does not state any proper question of law for a case to be stated.

28. Further, and in any event, the predominant reason we held against the Appellant on issue (2) was that the Appellant had failed to adduce sufficient evidence to discharge their onus of proof. For the Appellant to now simply contend that if we had accepted their witnesses' evidence and arguments in total, we would have found sufficient evidence, is plainly not a viable contention. Following the above authorities, in particular, Aust-Key Co Ltd and Honorcan Limited, we decline to state a case on these paragraphs.

29. Paragraph 16 of the Application resembles paragraph 14 thereof. We repeat our decision in paragraph 26 above. We reject and rebuke this paragraph.

30. In Part F, paragraphs 17, 18 and 19 of the Application, the Appellant rehearse their arguments concerning issue (3) identified in paragraph 35 of our Decision. They are argumentative and they complain that this Board were wrong and had abused our power as the fact finding tribunal because we did not find the facts in the Appellant's favour. These paragraphs do not raise any proper question of law which falls into any one of the three categories in the Aspiration Land Case as expounded by Burrell J in Ahn Sang Gyun, and thus, do not contain a proper question of law for a case to be stated.

31. Further, and in any event, this Board have dealt with the Appellant's arguments on issue (3) in our Decision. Given the very clear authority of the Court of Appeal's judgment in CIR v Common Empire Limited [2007] 1 HKLRD 679, we do not consider the Appellant's arguments tenable and following the above authorities, in particular, Aust-Key Co Ltd and Honorcan Limited, we decline to state a case on these paragraphs.

32. Part G, paragraph 20 of the Application, resembles paragraph 14 thereof. We repeat our decision in paragraph 26 above. We reject and rebuke this paragraph.

33. In Part H, paragraphs 21 to 29 of the Application, the Appellant rehearse their arguments concerning issue (5) identified in paragraph 35 of our Decision. These paragraphs state evidence and arguments and seek to re-open all our findings of facts which were unfavourable to the Appellant. These paragraphs, though purportedly end with a question mark somewhere, are in effect a series of arguments running into 8 pages long. They are 'prolix, argumentative, not easy to understand and embarrassing as a whole.' They are 'a blatant attempt to ask a massive question of fact'. They do not state any proper question of law for a case to be stated.

34. In conclusion, we find that the Application do not contain in any coherent or

(2015-16) VOLUME 30 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

succinct form any proper question of law for a case to be stated. Further and in any event, the arguments advanced are plainly unarguable and we decline to state a case on those arguments.

稅務上訴委員會

A公司上訴案

(聆訊日期：2013年12月16-20日及2014年3月3日)

決定書

參考：B/R 34/12
IRA/2/4678

Case No. D15/14

Profits tax – additional assessment – specified capital expenditure – lease – depreciation allowance – amount of loss carried forward – bad debts – correction of error in assessment – source of profits – sections 2, 14, 16, 16G, 18F, 19C, 33A, 39B, 39E, 60(1), 64, 68(4), 70 and 70A of the Inland Revenue Ordinance (‘IRO’) [Decision in Chinese]

Panel: Cissy K S Lam (chairman), Chui Pak Ming Norman and Liu Man Kin.

Dates of hearing: 16-20 December 2013 and 3 March 2014.

Date of decision: 29 August 2014.

The Appellant was a Hong Kong company. According to the documents provided by it, the Appellant engaged in transactions in the sale and purchase of moulds in Hong Kong. It set up factories in the Mainland, and provided the required equipment to the mainland factories as a foreign investor, so as to supply the products as specified by its customers. The Appellant claimed that it had participated in activities relating to the technical design of products, the purchase of raw materials and the manufacturing.

The Appellant was of the view that in the relevant years of assessment, it should be allowed deduction of the capital expenditure in the prescribed fixed assets, depreciation allowance in respect of the machinery or plant, allowance for commercial building, and bad debts. The Appellant also objected to the decision of the Inland Revenue Department to cancel the deduction of the amount of loss carried forward in the relevant year of assessment. Besides, the Appellant claimed that its profits in the relevant years of assessment were arising in or derived from an offshore source, and demanded that its tax returns be corrected under section 70A.

Held:

1. The relevant machinery and plant were fixed assets in which the concerned mainland factories held rights as a lessee under a lease. Thus they were ‘excluded fixed assets’, and did not belong to ‘prescribed fixed assets’. The capital expenditure incurred on the provision of them therefore could not be deducted under section 16G of the IRO.
2. As the concerned mainland factories held rights in the relevant machinery and plant as a lessee under a lease, and used them outside Hong Kong, according to section 39B(1)(b)(i) of the IRO, the Appellant should not be given depreciation allowance as prescribed under section 39B.

(2015-16) VOLUME 30 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

3. The Appellant failed to provide evidence to support its claim of depreciation allowance for commercial building or structure, thus failed to discharge its evidential burden under section 68(4) of the IRO.
4. If the Appellant were to seek a reduction of tax by reason of a loss, it should establish that loss, even if that loss was incurred more than 6 years ago. Based on the foregoing decisions of the Board, the Appellant did not have loss to carry forward in the relevant year of assessment.
5. The relevant bad debts were not trading receipts but outstanding loans between companies. They were not bad debts as prescribed under section 16(1)(d), and could not be deducted.
6. The Appellant's profits generated from its transactions in the sale and purchase of moulds in Hong Kong were trading profits. Even if the Appellant had engaged in the activities relating to the technical design of products, the purchase of raw materials and the manufacturing, such activities were manufacturing related activities or activities involving manufacturing. They were antecedent or incidental matters, but not profit producing transactions.
7. The Board was not subject to the subjective intention of the Appellant. How the Appellant considered its subsidiary or the concerned mainland factories was not a relevant factor for consideration.
8. Therefore, the Appellant's profits did not arise in or derive from an offshore source. The Appellant failed to provide and establish with proof that there was an error or omission in the returns of the relevant years of assessment, resulting in excessive tax being charged. It was correct for the assessor to refuse to correct the assessment.

Appeal dismissed and costs order in the amount of \$5,000 imposed.

Cases referred to:

Braitrim (Far East) Limited v CIR [2013] 4 HKLRD 329
CIR v Common Empire Limited [2007] 1 HKLRD 679
Shui On Credit Co Ltd v CIR (2009) 12 HKCFAR 392
Extramoney Limited v CIR (1997) 4 HKTC 394
Moulin Global Eyecare Trading Limited v CIR, FACV No 5 of 2013
D61/91, IRBRD, vol 6, 457
CIR v Hang Seng Bank Ltd [1991] 1 AC 306
HK-TVB International Ltd v CIR [1992] 2 AC 397
ING Baring Securities (Hong Kong) Ltd v CIR [2008] 1 HKLRD 412

(2015-16) VOLUME 30 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

CIR v CG Lighting Ltd [2010] 3 HKLRD 110

CIR v CG Lighting Ltd [2011] 2 HKLRD 763

CIR v Datatronic Ltd [2009] HKLRD 675

H K Yue, Executive Director of Messrs United CIT Consulting (Hong Kong) Limited, for the Appellant.

Mike Lui, Counsel and Winnie Ho, Senior Government Counsel for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D15/14

利得稅 – 補加評稅 – 指明資本開支 – 租約 – 折舊免稅額 – 虧損額結轉 – 壞賬 – 更正錯誤評稅 – 利潤來源地 – 《稅務條例》（《稅例》）第2、14、16、16G、18F、19C、33A、39B、39E、60(1)、64、68(4)、70及70A條

委員會：林勁思（主席）、徐伯鳴及廖文健

聆訊日期：2013年12月16-20日及2014年3月3日

裁決日期：2014年8月29日

上訴人是一間香港公司，根據上訴人提供的交易文件，上訴人在香港承接模具買賣交易，於內地成立加工廠，以一個外商投資者的身份，提供內地工廠所需的設備，以便按客戶訂製的要求提供產品。上訴人聲稱它參與了內地工廠產品的技術設計，原料的購置或製造有關的活動。

上訴人認為在有關課稅年度它應獲扣除提供訂明固定資產資本開支、機械或工業裝置折舊免稅額、商業建築物免稅額及壞賬。上訴人亦反對稅務局撤銷其虧損額結轉扣除的決定。另外，上訴人聲稱其有關課稅年度的利潤均屬海外利潤，要求其報稅表按第70A條獲得更正。

裁決：

1. 有關的機械或工業裝置都是相關內地工廠根據「租約」而作承租人權利的情況下所持有的，故均屬「例外固定資產」，不屬於「訂明固定資產」，其資本開支不能按《稅例》第16G條獲扣除。
2. 因相關內地工廠是根據「租約」而作承租人權利的情況下持有及在香港以外地方使用有關的機械或工業裝置，按《稅例》第39E(1)(b)(i)條，上訴人不得獲給予第39B條所訂明的折舊免稅額。
3. 上訴人沒有提供支持其建築物或構築物的折舊免稅額之證據，未能履行其《稅例》第68(4)條之舉證責任。
4. 如上訴人欲獲虧損額抵銷扣減，上訴人便須確立此虧損額，即使此虧損額是超過六年前所產生的。基於委員會上述決定，上訴人在相關課稅年度並沒有虧損可作結轉。

5. 有關的壞帳並不是營業收入，而是公司與公司之間所拖欠尚未償還的貸款，並非第16(1)(d)條所規定可扣除的壞帳，不得獲扣除。
6. 上訴人在香港的模具買賣交易所產生的利潤是買賣利潤，就算上訴人參與了產品的技術設計，原料的購置或製造有關的活動，這些都是製造的相關活動或涉及製造的活動(manufacturing related activities or activities involving manufacturing)，是先行或附帶事宜(antecedent or incidental matters)，而非利潤產生交易(profit producing transactions)。
7. 本委員會也不受制於上訴人的主觀意願(subjective intention)。上訴人如何看待子公司及相關內地工廠都並非應考慮的因素。
8. 因此上訴人的利潤來源地並非海外，上訴人未能根據《稅例》第 70A 條，提出且有證明成立有關課稅年度的報稅表有錯誤或遺漏，以致有關課稅年度徵收的稅額過多，評稅主任拒絕更正評稅的決定是正確的。

上訴駁回及判處港幣5,000元的訟費命令。

參考案例：

Braitrim (Far East) Limited v CIR [2013] 4 HKLRD 329
CIR v Common Empire Limited [2007] 1 HKLRD 679
Shui On Credit Co Ltd v CIR (2009) 12 HKCFAR 392
Extramoney Limited v CIR (1997) 4 HKTC 394
Moulin Global Eyecare Trading Limited v CIR, FACV No 5 of 2013
D61/91, IRBRD, vol 6, 457
CIR v Hang Seng Bank Ltd [1991] 1 AC 306
HK-TVB International Ltd v CIR [1992] 2 AC 397
ING Baring Securities (Hong Kong) Ltd v CIR [2008] 1 HKLRD 412
CIR v CG Lighting Ltd [2010] 3 HKLRD 110
CIR v CG Lighting Ltd [2011] 2 HKLRD 763
CIR v Datatronic Ltd [2009] HKLRD 675

香港聯賜諮詢有限公司執行董事余洪階代表上訴人公司出席聆訊。
呂世傑大律師及高級政府律師何伍永怡代表稅務局局長出席聆訊。

決定書:

1. 上訴人反對以下的評稅及拒絕更正評稅的通知書：
 - (1) 2002/03、2005/06、2006/07 及 2007/08 課稅年度利得稅補加評稅及 2003/04 課稅年度利得稅第二補加評稅——見「附錄 1」。上訴人認為在有關課稅年度它應獲扣除提供訂明固定資產資本開支、機械或工業裝置折舊免稅額、及商業建築物免稅額，而在 2005/06 課稅年度，應另獲扣除壞帳。
 - (2) 評稅主任於 2010 年 4 月 30 日發出的通知書，拒絕根據《稅務條例》（下稱「稅例」）第 70A 條，更正 2004/05 至 2007/08 課稅年度利得稅評稅的通知書。上訴人認為它未有在有關課稅年度報稅表內申報海外利潤，屬《稅例》第 70A 條的錯誤或遺漏，評稅主任應予以更正。
2. 稅務局副局長（下稱「副局長」）於 2012 年 10 月 15 日發出決定書（下稱「決定書」），維持評稅主任的各項決定，上訴人不滿此決定，遂按《稅例》第 66 條向本委員會上訴。

相關背景事實

3. 上訴人不否認決定書中第 1(1)至 1(13)段中所表述的事實，其內容如下述第 5 至 25 段，本委員會接納其為正確事實。此外，本委員會亦接納決定書中第 1(14)至 1(27)段為正確事實，其內容如下述第 26 至 34 段。
4. 但本委員會必須表明，決定書中所表述的事實中，有些是記錄上訴人於其報稅表或書信或其他文件中的聲稱。本委員會接納決定書的內容為事實，是指本委員會接納上訴人曾作出有關聲稱，而不是聲稱的內容是否真確。
5. 上訴人是在 1992 年在香港註冊成立的有限公司。它的股本在 2000 年 5 月 18 日由 500,000 元增至 3,000,000 元，由 3,000,000 股面值 1 元的普通股組成。A 先生持有當中的 2,850,000 股，而餘下的 150,000 股由 B 先生(W1)持有。上訴人在有關期間的董事為：

	委任日期	離任日期
A 先生	1992 年 3 月 23 日	-
B 先生	1996 年 2 月 6 日	-
C 先生	2001 年 10 月 3 日	2003 年 3 月 1 日
D 先生	2003 年 6 月 1 日	-
E 先生	2003 年 6 月 1 日	2004 年 12 月 30 日

(2015-16) VOLUME 30 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

6. 上訴人在有關課稅年度利得稅報稅表，申報其主要營業地址為 F 地址，及其主要業務為製造和銷售模具和塑膠零件。

7. 上訴人以每年 12 月 31 日為結帳日期。

8. 上訴人提交了 2001/02 至 2007/08 課稅年度利得稅報稅表(連同審計財務報告表及應評稅利潤計算表)。報稅表均由 B 先生簽署確認真實及完整。

9. 上訴人的損益表載列稅前利潤計算——見「附錄 2」，另生產成本計算——見「附錄 3」。

10. 上訴人在計算應評稅利潤時，扣除提供「訂明固定資產」的資本開支、機械或工業裝置折舊免稅額及商業建築物免稅額，詳情見「附錄 4」。

11. 上訴人在計算 2005/06 課稅年度應評稅利潤時，另扣除下列壞賬：

<u>欠債公司</u>	<u>金額(元)</u>
G 公司	530,841
H 公司	1,189,421
	<u>1,720,262</u>

12. 上訴人持有 G 公司百分之三十股權，G 公司拖欠上訴人的金額如下：

31-12-2003	31-12-2004	31-12-2005
1,875,730 元	516,489 元	--

13. 上訴人的審計財務報告表載有新購置機械或工業裝置金額——見「附錄 5」，及投資在全資擁有的子公司的資本額——見「附錄 6」。

14. 在截至 2004 年 12 月 31 日止一年內的審計財務報告表中披露，上訴人在中國內地的交易，均以 J 公司及其子公司的名義進行。

15. 上訴人在 2002/03 至 2007/08 課稅年度報稅表內，有否海外利潤一欄，均確認沒有海外利潤。

16. 上訴人在報稅表內申報下列應評稅利潤：

	2001/02	2002/03	2003/04	2004/05	2005/06	2006/07	2007/08
	元	元	元	元	元	元	元
應評稅利潤	224,351	9,549,235	15,928,233	9,532,433	11,743,143	3,320,099	10,892,788

(2015-16) VOLUME 30 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

17. 評稅主任根據上訴人提交的報稅表，於2002年9月5日發出下列2001/02課稅年度虧損額計算表：

發出日期	05-09-2002
	2001/02
	(元)
應評稅利潤	224,351
減：虧損額抵銷	224,351
應評稅利潤淨額	<u>0</u>
承前虧損額	5,566,478
減：虧損額抵銷	224,351
虧損額結轉	<u>5,342,127</u>

18. K公司於2002年10月2日代表上訴人，反對虧損額計算，理由是利潤百分之五十是由中國內地營運業務產生。上訴人其後於2003年1月28日撤銷有關爭議。

19. 評稅主任根據上訴人提交的報稅表，分別於下列不同日期，發出下列利得稅評稅：

發出日期	29-8-2003	17-9-2004	6-9-2005	15-9-2006	29-1-2008	10-9-2008
	2002/03	2003/04	2004/05	2005/06	2006/07	2007/08
	元	元	元	元	元	元
應評稅利潤	9,549,235	15,928,233	9,532,433	11,743,143	3,320,099	10,892,788
減：虧損額抵銷	5,342,127					
應評稅利潤淨額	4,207,108					
應繳稅款	673,137	2,787,440	1,668,175	2,055,050	581,017	1,881,237

20. 上訴人於評稅發出後的1個月內沒有就評稅提出反對，評稅根據《稅例》第70條成為最終及決定性的評稅。

21. 就2003/04課稅年度，L公司（下稱「前稅務代表」）回覆評稅主任查詢，表示上訴人撤回扣除壞賬681,589元，理由是該筆壞賬並非由經營業務產生。評稅主任向上訴人發出下列2003/04課稅年度補加評稅：

發出日期	28-01-2005
	2003/04 補加評稅
	(元)
補加應評稅利潤	681,589

(2015-16) VOLUME 30 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

發出日期	28-01-2005
	2003/04 補加評稅
	(元)
補加應繳稅款	119,278

22. 上訴人於補加評稅發出後的 1 個月內沒有就補加評稅提出反對，補加評稅根據《稅例》第 70 條成為最終及決定性的評稅。

23. 評稅主任其後於 2007 年 6 月 15 日及 2008 年 1 月 29 日向上訴人發信，覆核它獲扣除的下列項目：

- (1) 在 2001/02 至 2006/07 課稅年度，獲扣除的訂明固定資產資本開支及機械或工業裝置折舊免稅額；及
- (2) 2005/06 課稅年度獲扣除的壞帳。

評稅主任在信中要求上訴人，就該等扣除項目提交相關資料及文件。

24. 上訴人在指定期限內，即 2007 年 6 月 15 日及 2008 年 1 月 29 日的 1 個月內，並沒有回覆評稅主任查詢。評稅主任在沒有佐證資料的情況下，撤銷上訴人獲扣除的訂明固定資產資本開支、機械或工業裝置折舊免稅額及相關的商業建築物免稅額。

25. 就 2001/02 課稅年度而言，撤銷扣除後，上訴人應被評定下列應評稅利潤淨額：

	2001/02
	(元)
應評稅利潤	12,209,794
(撤銷扣除總額 — 附錄 4)	
減：虧損額抵銷	5,342,127
應評稅利潤淨額	<u>6,867,667</u>
承前虧損額	5,342,127
減：虧損額抵銷	5,342,127
虧損額結轉	<u>0</u>

26. 由於六年期限已屆滿，評稅主任不可向上訴人發出 2001/02 課稅年度評稅，評定應評稅利潤淨額 6,867,667 元。但承前虧損額 5,342,127 元，已用作抵銷應評稅利潤，再沒有虧損額結轉，用作抵銷其後（即 2002/03 課稅年度 — 見上文第 17 段）的應評稅利潤。

27. 此外，就 2002/03 課稅年度的應評稅利潤，評稅主任察覺，上訴人在該課稅年度報稅表申報應評稅利潤 9,549,235 元時，已減去 2001/02 虧損額結轉 5,342,127 元。換言之，評稅主任於 2003 年 8 月 29 日作出 2002/03 課稅年度評稅時，重複扣減了承前虧損額。

28. 為撤銷扣除提供訂明固定資產資本開支、機械或工業裝置折舊免稅額、及商業建築物免稅額、撤銷扣減 2001/02 虧損額結轉及更正重複扣減承前虧損額，評稅主任向上訴人發出 2002/03 課稅年度補加評稅及 2003/04 課稅年度第二補加評稅——見「附錄 1」。

29. 上訴人分別透過前稅務代表及香港聯賜諮詢有限公司（下稱「現稅務代表」），相繼於 2009 年 4 月 27 日、2010 年 4 月 15 日及 2012 年 8 月 21 日反對稅務局向它發出的 2002/03 課稅年度補加評稅及 2003/04 課稅年度第二補加評稅，理由是它應獲扣除提供訂明固定資產資本開支、機械或工業裝置折舊免稅額、及商業建築物免稅額。

30. 再者，就 2002/03 課稅年度補加評稅，現稅務代表反對撤銷扣減 2001/02 虧損額結轉，理由是補加應評稅利潤實際是調整 2001/02 課稅年度評稅，違反《稅例》第 60 條的法定追溯期。

31. 此外，上訴人於 2010 年 4 月 15 日透過現稅務代表，申請更正 2004/05 至 2007/08 課稅年度利得稅評稅（見上文第 19 段）。現稅務代表聲稱上訴人將源自香港以外地方，毋須課繳利得稅的利潤申報在報稅表上，有關錯誤或遺漏應根據《稅例》第 70A 條獲得更正。

32. 隨後，現稅務代表與稅務局之間作進一步通信。

33. 經考慮所有資料，評稅主任認為上訴人不應在 2005/06 至 2007/08 課稅年度，獲扣除提供訂明固定資產資本開支、機械或工業裝置折舊免稅額、及商業建築物免稅額，及在 2005/06 課稅年度獲扣除壞帳。評稅主任於 2012 年 3 月 30 日向上訴人發出 2005/06 至 2007/08 課稅年度補加評稅——見「附錄 1」。

34. 評稅主任認為上訴人的 2004/05 至 2007/08 課稅年度利得稅報稅表並沒有錯誤或遺漏，而有關利得稅評稅不應作出更正。評稅主任於 2010 年 4 月 30 日根據《稅例》第 70A(2) 條，向上訴人發出拒絕更正利得稅評稅的通知書。

需要決定的有關爭議點 (Relevant Issues)

35. 本委員會需要決定的有關爭議點共五項：

(一) 上訴人可否於 2002/03 至 2003/04 及 2005/06 至 2007/08 課稅年度，

獲扣除提供「訂明固定資產」的資本開支（見《稅例》第 16G 條）、及機械或工業裝置折舊免稅額（見《稅例》第 39B(1)及(2)條及第 39E(1)(b)(i)條）——「附錄 1，A 項」？

(二) 上訴人可否在 2001/02 至 2003/04 及 2005/06 至 2007/08 課稅年度，獲扣除商業建築物免稅額——「附錄 1，B 項」？

(三) 評稅主任在作出 2002/03 課稅年度補加評稅中，撤銷扣減 2001/02 課稅年度之虧損額結轉，有否違反《稅例》第 60 條的規定——「附錄 1，C 項」？

(四) 上訴人可否在 2005/06 課稅年度獲扣除壞帳——「附錄 1，D 項」？

(五) 上訴人可否按《稅例》第 70A 條更正 2004/05 至 2007/08 課稅年度報稅表？（見上文第 31 段）

36. 根據《稅例》第 68(4)條，證明上訴所針對的評稅額過多或不正確的舉證責任，須由上訴人承擔。本委員會需決定上訴人是否有履行此舉證責任，證明上述各點。

上訴人的證人及證供

37. 在本上訴中，上訴人要求提供 6 位事實證人，加 10 位「專家證人」作證。但在 10 位所謂的「專家證人」中，有數位明顯是不符合資格成為「專家證人」，他們的證詞也與上述爭議點毫不相關，本委員會在聆訊期間已作決定不接納該些證人作證，也即時給予了本委員會的決定理由。此外，對於某些事實證人及「專家證人」，為了節省聆訊時間，本委員會同意接納其書面供詞，但保留證供是否與本案有關及其可接納性 (Admissibility) 的決定。下面是各證人的摘要。

證人	有否作供？	備註
B 先生(W1)	有	接納作證
M 先生(W2)	有	接納作證，但證供是否與本案有關及其可接納性待決
N 先生	沒有	不接納作證
P 先生	沒有	不接納作證
Q 先生	沒有	不接納作證
R 女士	沒有	不接納作證
S 女士 (W3)	有	接納作證，但證供是否與本案有關及其可接納性待決

(2015-16) VOLUME 30 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

證人	有否作供？	備註
T 先生	沒有	不接納作證
U 先生 (W4)	有	接納作證，但證供是否與本案有關及其可接納性待決
V 先生 (W5)	有	只限就 2001/02 報稅表，經審核的財務報表及稅務計算表作證
B 先生 (W1)	有	再次覆問
W 先生	沒有	接納書面供詞，但供詞是否與本案有關待決
X 女士	沒有	接納書面供詞，但供詞是否與本案有關待決
Y 女士	沒有	接納書面供詞，但供詞是否與本案有關待決
D 先生	沒有	接納書面供詞，但供詞是否與本案有關待決
Z 先生 (W6)	有	接納作證
AA 先生	沒有	接納書面供詞，但供詞是否與本案有關及其可接納性待決

38. 對於已接納的作證或書面供詞，當中有大量的證供也是與爭議點不著邊際，倘若本委員在此一一羅列再予以否定，只會令人誤以為這些無關的證供是有用或有相關性。那不單對了解本委員會的裁決理由毫無幫助，更有可能被這些無關的證供混淆視聽，廢時失事。故本委員無意亦不會再次浪費時間，在此就這些無關證供一一陳述。以下為本委員會針對相關事實及證據所作的決定。

相關的公司或機構

39. 與上訴人有關的公司、機構或地址：

名稱	決定書簡稱	證人供詞簡稱	以下簡稱
J 公司	香港 J 公司	上訴人	上訴人
J1 公司	AB 市 J1 公司	子公司	子公司
AC 工廠	AB 市工廠	AC 工廠	AC 工廠
AD 市 AE 工廠	AD 市工廠	AE 工廠	AE 工廠

名稱	決定書簡稱	證人供詞簡稱	以下簡稱
子公司位於 AB 市 AF 鎮的工廠——沒有 獨立名稱		AF 工廠	AF 工廠
AD 市 AG 公司			AG 公司
AB 市 AH 公司			AH 公司

40. 「子公司」：上訴人於 2002 年 7 月在 AB 市所註冊成立，為上訴人全資附屬的子公司。子公司內的設備中，有自設的，可以用於做內銷業務；亦有兩批設備是上訴人於 2006/07 年提供的「不作價進口設備」，可為上訴人作「進料加工」。這兩批「不作價進口設備」並不是爭議（一）內所牽涉的機械或工業裝置。

41. 「AC 工廠」：上訴人於 1997 年在 AB 市 AC 鎮所成立的「來料加工廠」。AC 工廠在 AE 工廠於 2004 年開始營運時便停止日常運作，並於 2010 年時與中國內地的有關官方機關辦清所有的有關註銷手續之後而正式終結。

42. 「AE 工廠」：上訴人於 2004 年在 AD 市 AE 鎮所成立的「來料加工廠」。AC 工廠與 AE 工廠在日常的業務操作方面是相同的。

43. AC 工廠及 AE 工廠均為中國內地法規之所謂「企業非法人」，是無權開官方增值稅發票，只可作加工貿易，收取加工費，製成品由境外企業外銷出口。官方發票是指按國家稅局規定正式開出的發票，是含稅的。

44. 「AF 工廠」：上訴人於 2002 年成立了子公司後，由子公司通過租用當地的有關場地而興辦的製作加工廠。AF 工廠並沒有獨立名稱，僅是一個廠址，並非獨立企業。

45. 「AH 公司」、及後「AG 公司」，是在中國內地註冊成立的外資企業，在中國內地有獨立的企業法人地位，其營業執照的核准經營範圍可准許其從事模具和塑製品的銷售活動。

何謂「來料加工」和「進料加工」？

46. 可參考《中華人民共和國海關對加工貿易貨物監管辦法》及其修改——(1)《海關總署令第 113 號》(2004 年)、(2)《海關總署令第 168 號》(2008 年)及 (3)《海關總署令第 195 號》(2010 年)。

47. 「加工貿易」，是指經營企業進口全部或者部分原輔材料、零部件、元器件、包裝物料（下稱「料件」），經加工或者裝配後，將製成品復出口的經營活動，包括來料加工和進料加工。

48. 「來料加工」，是指進口料件由境外企業提供，經營企業不需要付匯進口，按照境外企業的要求進行加工或者裝配，只收取加工費，製成品由境外企業銷售的經營活動。
49. 「進料加工」，是指進口料件由經營企業付匯進口，製成品由經營企業外銷出口的經營活動。
50. 「加工貿易貨物」，是指加工貿易項下的進口料件、加工成品以及加工過程中產生的邊角料、殘次品、副產品等。
51. 「加工貿易企業」，包括經海關註冊登記的經營企業和加工企業。
52. 「經營企業」，是指負責對外簽訂加工貿易進出口合同的各類進出口企業和外商投資企業，以及經批准獲得來料加工經營許可的對外加工裝配服務公司。
53. 「加工企業」，是指接受經營企業委託，負責對進口料件進行加工或者裝配，且具有法人資格的生產企業，以及由經營企業設立的雖不具有法人資格，但實行相對獨立核算並已經辦理工商營業證（執照）的工廠。
54. 「深加工結轉」，是指加工貿易企業將保稅進口料件加工的產品轉至另一加工貿易企業進一步加工後復出口的經營活動。

何謂「不作價進口設備」？

55. 可參考(1)《國務院關於調整進口設備稅收政策的通知》（國發[1997]37號）及(2)對外貿易經濟合作部、海關總署《關於加工貿易進口設備有關問題的通知》（外經貿政發[1998]第383號）。
56. 總括而言，「不作價進口設備」是指加工貿易外商以免費向加工貿易經營單位提供的加工生產所需設備。
57. 「加工貿易」包括來料加工、進料加工及外商投資企業從事的加工貿易。
58. 「免費」即不需經營單位付匯進口、也不需用加工費或差價償還方式償還設備款。
59. 不作價進口設備是可被免徵關稅和進口環節增值稅。
60. 經營單位進口不作價設備，須在加工貿易合同/協議中列明進口不作價設備的條款，並附《加工貿易不作價設備申請備案清單》。

AC 協議書

61. AC 工廠持《廣東省對外來料加工特准營業證》，有效期限自 1997 年至 2007 年。另持《中華人民共和國組織機構代碼證》（下稱「代碼證」），有效期自 2001 年 11 月 6 日至 2005 年 11 月 5 日，機構類型為「企業非法人」，地址為：AC 鎮某區。

62. 上訴人於 1997 年與 AC 工廠簽訂《對外加工裝配總協議書》（下稱「AC 協議書」），其有關係款如下：

- (1) 日期為 1997 年 1 月 3 日。
- (2) 協議方為甲、乙雙方。
- (3) 甲方為 (1) 商務單位：AB 市 AJ 公司，其法定代表人：AK 先生；及 (2) 加工單位：AC 工廠，其法定代表人：AL 先生。
- (4) 乙方為上訴人，其法定代表人：A 先生。
- (5) 乙方不作價提供協議規定的加工裝配產品所需的料件的具體名稱、型號、規格、質量、數量等，在雙方另簽的單項生產合同中訂明。
- (6) 乙方承諾不作價提供加工上述產品的所需之設備、工具、儀器（詳情列於附錄清單），價值約 990 萬港元，其產權屬乙方。在協議期內，由甲方保管使用，如因使用不當而損壞或丟失由甲方負責修理或賠償，但正常維護修理應由乙方負責。
- (7) 協議由甲、乙方三位不同的法定代表人分別簽署，並付上印鑑。

AE 協議書

63. AE 工廠持 AD 市工商業行政管理局所發的《營業執照》，有效期限自 2004 年 9 月 16 日至 2014 年 8 月 26 日，企業類型為「三來一補」。另持代碼證，有效期自 2009 年 8 月 28 日至 2013 年 8 月 28 日，機構類型為「企業非法人」，地址為：AD 市某工業園。

64. 上訴人於 2004 年與 AE 工廠簽訂《協議書》（下稱「AE 協議書」），其有關係款如下：

- (1) 日期為 2004 年 8 月 23 日。

- (2) 協議方為甲、乙雙方。
- (3) 甲方為 AD 市 AE 鎮 AM 公司，其法定代表人：（字跡模糊）；甲方工廠為 AE 工廠，負責人：AN 先生。
- (4) 乙方為上訴人，其法定代表人：A 先生。
- (5) 乙方負責以不作價的方式提供加工生產所需的設備（詳見清單），設備總值 HK\$3271 萬元，產權屬於乙方。
- (6) 乙方不作價提供全部原料，輔料及包裝物料，並僱請工人，所加工產品全部出口乙方。
- (7) 協議由甲、乙方三位不同的法定代表人/負責人分別簽署，並付上印鑑。

上訴人的業務經營模式

65. 就其業務經營模式，上訴人的主要證人為 B 先生(W1)及 Z 先生(W6)。
66. B 先生(W1)自 1996 至今一直擔任上訴人的財務董事職務。
67. Z 先生(W6)具專業資格，為香港會計師公會的會員，自 2003 年至 2011 年擔任上訴人財務總監職務。自 2011 年離任上訴人，但仍以兼職顧問的身份幫忙上訴人。
68. 他們的書面供詞大同小異。按他們的書面供詞，上訴人和子公司日常從事的業務在性質上是完全一樣的，就是為有關客戶提供關於塑製件模具和塑製件的製作加工服務，和關於該等客戶現存塑製件模具的有關維修和保養服務。由於這兩家份屬獨立企業法人的關聯企業之間的業務是重疊的，故子公司在有關的情況下是會充當為上訴人的分包方。
69. 他們的書面供詞列出(a)至(f)的 6 項業務收入如下：
 1. 關於涉及模具實際出口的塑製件模具的製作加工項目：這等專項業務是由上訴人從客戶的手上予以承接，再通過「加工貿易」的作業模式分包給予子公司負責實地進行，以便儘量能取得中國內地的全程「保稅」進口料件的稅收優惠待遇。
 2. 關於涉及出具人民幣官方發票的塑製件模具項目（包括：加工製作或維修保養），而有關的模具自始至終均是在中國內地境內：如有關的實際服務是在 AF 工廠的場地內予以進行，是由子公司直接從

客戶的手上予以承接並實地進行，否則（包括：在 AE 工廠內予以進行或是由獨立第三方予以分包的），均是由上訴人通過 AG 公司的實際全面代理方式予以承接。由於這類項目並不涉及可享受「保稅」進口料件的稅收優惠待遇的可能，故並無涉及任何與「加工貿易」作業模式有關的任何安排。

3. 關於上述第(a)和第(b)類以外的其他塑製件模具項目（包括：加工製作或維修保養），而有關的模具自始至終均是在中國內地境內：均是由上訴人直接從客戶的手上予以承接，有需要時（即：AE 工廠內無法施工的有關情況）再通過外發方式分包給予其子公司或中國內地的其他獨立第三方予以負責。由於這類項目並不涉及可享受保稅進口料件的稅收優惠待遇的可能，故並無涉及任何與「加工貿易」作業模式有關的任何安排。
4. 關於涉及出具人民幣官方發票的有關塑製件製作加工項目，而有關的塑製件製作加工工序是在 AF 工廠內予以進行：由子公司直接從客戶的手上予以承接並實地進行。由於這類項目並不涉及可享受保稅進口料件的稅收優惠待遇的可能，故並無涉及任何與「加工貿易」作業模式有關的任何安排。
5. 關於涉及出具人民幣官方發票的有關塑製件製作加工項目，而有關的塑製件製作加工工序是在 AF 工廠以外的範圍予以進行（即：由 AE 工廠或獨立第三方予以分包）：由上訴人先行從客戶的手上予以承接，再通過 AG 公司的實際全面代理方式予以操作。由於這類項目並不涉及可享受保稅進口料件的稅收優惠待遇的可能，故並無涉及任何與「加工貿易」作業模式有關的任何安排。
6. 關於上述第(d)和第(e)類以外的其他有關塑製件的製作加工項目：由上訴人從客戶的手上予以承接，並在可能範圍內的有關情況（涉及有關的塑製件製成品是直接或間接地從中國內地出口境外的有關情況）通過「加工貿易」的作業模式予以操作，以便儘量能取得中國內地的全程「保稅」進口料件的稅收優惠待遇，有實際需要時更會把實際的製作加工工序外發分包給予其子公司和/或獨立第三方。

70. 此 6 項業務收入中，(a)至(c)項涉及模具的製作加工；而(d)至(f)項則涉及塑製件的製作加工。

71. B 先生和 Z 先生在聆訊中口頭作供時，均被問及此 6 項業務收入，他們的口頭證詞雖然不是完全吻合，但也相近。按他們的口頭證詞，上訴人的業務包括製造精鐵模具及鑄塑塑膠製件。客戶的要求可以是單單製造模具；或單單鑄塑塑膠製件，模具由客戶提供；又或是製造模具後，再以該模具鑄塑。

72. 上訴人的業務收入主要可分為「人民幣單」及「外幣單」。「人民幣單」即是以人民幣官方發票而收取貨款的訂單，「外幣單」則是以港幣或其他外幣而收取貨款的訂單。上訴人也可能會有個別情況收取現金。

73. 所有上訴人透過子公司在國內所承接的訂單，並於其坐落在 AF 鎮的 AF 工廠所生產送貨，而不牽涉任何加工貿易的訂單，即上述業務收入的(b)項第一部分及(d)項，均屬「人民幣單」。這些收入全屬子公司於國內的收入，是申報國內的相關稅收，並不牽涉上訴人在香港的相關報稅表內所申報的利潤。

74. 此外，上訴人亦會承接「外幣單」，包括(i) 模具製造的「外幣單」，然後以加工貿易的作業模式分包給子公司生產後，再外銷出口，即上述業務收入的(a)項 (AE 工廠是沒有製造模具外銷)；及(ii) 鑄塑塑膠製件的「外幣單」，以加工貿易的作業模式於 AC 工廠及後 AE 工廠或分包給子公司或獨立第三方生產後，再外銷出口，即上述業務收入的(f)項。這些收入全屬上訴人的收入，是上訴人在香港的相關報稅表內所申報的利潤。

75. 上述業務收入的(b)項第二部分及(e)項，是指涉及出具人民幣官方發票卻並非由子公司所承接的「人民幣單」。因上訴人並非中國內地註冊成立的企業，所以無權出具人民幣官方發票。而 AC 工廠及後 AE 工廠均為「企業非法人」，亦無權出具官方發票。所以上訴人通過 AH 公司，及後 AG 公司，以發出有關的官方發票。上訴人視 AH 公司及後 AG 公司為其代理人的角色。所有有關業務的收入，扣除所有的有關項目費用後，包括有關的流轉稅和所得稅等，AH 公司及後 AG 公司會把有關的稅後淨額歸還給予上訴人。

76. 至於上述業務收入的(c)項則是指上訴人直接從客戶的手上予以承接，而客戶以人民幣或外幣現金支付，不涉及出具人民幣官方發票的模具製造項目，故也無牽涉 AH 公司或 AG 公司為其代理人的需要。

77. 上訴人稱，上述業務收入的(b)項第二部分、(c)項及(e)項(以下簡稱為「其他業務」)，是在國內所承接的訂單，並在國內生產送貨，不涉及任何「加工貿易」。然而，這些業務的製作工序是在 AC 工廠及後 AE 工廠進行，有需要時才分包予獨立第三方。這點令本上訴委員會難以理解亦難以接受。AC 工廠及後 AE 工廠是「來料加工廠」。它們的設備是上訴人所供應的「不作價進口設備」。AC 工廠及後 AE 工廠僅可以為上訴人作來料加工，製成品生產後再由上訴人外銷出口或深加工結轉。它們不僅無權出具官方發票，亦無權為非「加工貿易」作生產。就這一點上訴人並沒有提供合理的解釋。B 先生(W1)的證供是為了生存，也不得不知法犯法。但上訴人的三位專家證人都多次強調，內地加工企業在未有事先取得內地有關政府機關審批同意而私下作出內銷處理的，在中國內地來說是觸犯走私罪的，這與著名人物「賴昌星」所觸犯的罪行是一樣的，在中國內地來說是極嚴重的罪行。

78. 雖然 B 先生(W1)在複問時嘗試解釋，不作價進口設備超過五年期是可以用作內銷生產，但工廠內有哪些設備是超過五年？單憑這些設備是否足夠作一條獨立的完整的生產線？這各種的問題 B 先生(W1)均沒有解釋。B 先生亦不能提供任何文件作支持。當本委員會問及如何從上訴人的帳目內識別那些是從這兩所所謂代理人公司轉帳入上訴人的淨額利潤，B 先生(W1)謂是都包含‘turnover’中，但數目多少則無從稽考。當被問及此類收入佔 turnover 的多少百分比，B 先生的答覆：「佢大概我諗，啊每一年都會唔同啦，如果你話擺個平均嚟講，應該有 10...10 零，10 零，10 零、2...10 零...2，10 零 20，10 零個 percent 嘅 turnover。」。如此的糊亂估計，實令人難以接納。本委員會對這些「其他業務」是否存在和佔上訴人的利潤有多大部分是存疑的。

79. 除了 B 先生和 Z 先生的書面供詞，本委員會亦接納 D 先生書面供詞。D 先生以大篇幅地描述上訴人如何完成訂單的流程，本委員會認為無須在此羅列陳述，因為這些工序都只是些製造的相關活動或涉及製造的活動 (manufacturing related activities or activities involving manufacturing)，對查明上訴人利潤產生交易 (profit producing transactions) 並沒有幫助（見下文第 184 段）。

B 先生(W1)的誠信

80. 於盤問過程中，呂大律師曾質疑 B 先生(W1)的誠信。事源於 Z 先生(W6)的書面供詞內第 6 段。於第 6 段中，Z 先生(W6)試圖解釋為何 K 公司於 2002 年 10 月 2 日代表上訴人以利潤百分之五十是由中國內地營運業務產生為理由，反對虧損額計算，卻於其後撤銷有關爭議（見上文第 18 段）。

81. 第 6(b)段解釋：「2002 年的 8、9 月期間，上訴人的兩位董事（包括：A 先生和 B 先生）均從其他行家那裏而聽說稅務局就香港企業於中國內地從事「來料加工」作業的，均同意可按照 50/50 的基礎來計繳該等香港企業的利得稅。故當上訴人於 2002 年 9 月收到稅務局就其 2001/02 課稅年度的評稅通知書時，便馬上通過其當時的授權稅務代表於 2002 年 10 月 4 日（稅務局的收信日期）向稅務局發函：要求把該課稅年度的計稅基礎修改為 50/50 的基礎。」

82. Z 先生(W6)是 2003 年才加入上訴人工作，即這段敘述完全是他憑 B 先生(W1)給他的資料所寫，但於 B 先生(W1)的書面供詞內卻完全沒有提及。

83. 於盤問過程中，呂大律師向 B 先生(W1)指出，他於「2002 年的 8、9 月期間」之前已清楚知道 50/50 的計稅基礎。因為於上訴人的 2000/01 課稅年度利得稅計算表 (Profits Tax Computation) 內的第 1 頁是這樣寫的：‘Less: Share of 50% loss attributable to PRC operation. In respect of the manufacturing and trading of moulds and plastic parts business carrying on by the company, during the year, all goods were manufactured in the company's own factory in PRC with worker recruited in PRC, whereas all direct and indirect costs, materials and technical know-how were provided by the Hong Kong office. All reported sales were concluded with income invoiced and recorded by the

Hong Kong office.’ 2000/01 課稅年度報稅表及財務報表 (Financial Statements) 均是由 B 先生(W1)所簽署作實。

84. 就這點，B 先生(W1)對呂大律師的盤問是支吾以對，並沒有清晰的解釋。本委員會認為 B 先生(W1)早於申報 2000/01 課稅年度報稅表時已知道 50/50 此計稅基礎。本委員會認為 B 先生(W1)並非存心說謊，但在一些事情上確實是有所混淆，對事實沒有認真查證。此草率的舉證態度似乎也不限於 B 先生(W1)(見下文第 169 段)。但本委員會不欲針對個別證人的誠信作批評，以下，本委員會會就每項有關的證據的可信性作分析確定。

事實結論 (Findings of Facts)

85. 除了以上第 3 至 34 段的相關背景事實，及第 39 至 64 段有關上訴人的公司架構及相關的加工協議，本委員會接納為真確事實外(見第 4 段之備註)，以下，本委員會會就每一項爭議點分別作判決，而於判決內所依賴的事實便是本委員會針對相關證據所確定的事實。

爭議點 (一) 的相關稅例條文及法律原則：「租約」

86. 《稅例》第 4 部管轄「利得稅」。其中第 16G 條容許在確定應課稅利潤時扣除「指明資本開支」。

87. 「指明資本開支」(‘specified capital expenditure’)是指在提供「訂明固定資產」方面所招致的資本開支。

88. 「訂明固定資產」(‘prescribed fixed asset’)不包括「例外固定資產」。

89. 「例外固定資產」(‘excluded fixed asset’)是指在任何人根據「租約」而就某固定資產持有承租人權利的情況下，指該固定資產。

90. 《稅例》第 18F(1)條訂明，納稅人的應評稅利潤額須扣除根據第 6 部給予該人在該課稅年度的免稅額，但僅以有關的資產中用於產生該應評稅利潤的部分為限。

91. 《稅例》第 6 部管轄「折舊等」(‘Depreciation, etc.’)。根據其中第 39B(1)條，納稅人為產生應課稅利潤而在提供機械或工業裝置方面招致資本開支，須獲給予「初期免稅額」。而根據第 39B(2)條，納稅人在有關或較早的課稅年度的評稅基期內，擁有或曾擁有及在使用或曾使用機械或工業裝置，以產生應課稅的利潤，則該人須就每類機械或工業裝置而獲給予一項該課稅年度的損耗折舊免稅額，稱為「每年免稅額」。

92. 但《稅例》第 39E(1)(b)(i)條訂明，在機械或工業裝置由納稅人擁有期間，如有任何人根據該機械或工業裝置的「租約」而持有承租人權利，而在該租約生效期間，該機械或工業裝置是由非納稅人的任何其他人完全或主要在香港以外地方使用，則納稅人不得獲給予第 39B 條所訂明的初期免稅額或每年免稅額。

93. 《稅例》第 2(1)條訂明，「租約」就機械或工業裝置而言，包括任何安排，而根據該安排，使用機械或工業裝置的權利，由機械或工業裝置的擁有人給予另一人。(‘lease’, in relation to any machinery or plant, includes any arrangement under which a right to use the machinery or plant is granted by the owner of the machinery or plant to another person.)

94. 「安排」包括——(a)任何協議、安排、諒解、許諾或承諾，不論是明示或隱含的，亦不論是否可藉法律程序予以強制執行或是否意圖可藉法律程序予以強制執行的；及(b)任何計劃、方案、建議、行動或行動過程或行為過程。

95. 高等法院上訴法庭於 Braitrim (Far East) Limited v CIR [2013] 4 HKLRD 329 的判決明確說明：

(1) 在《稅例》中，第 16G 條及第 39E 條中「租約」的涵義是其在《稅例》第 2(1)條的定義所賦予的涵義([2013] 4 HKLRD 329, at pages 332, 337 and 339)。

(2) 《稅例》第 2(1)條賦予「租約」延展定義，其涵義比「租約」的通常理解是更廣泛的([2013] 4 HKLRD 329, at page 332)。

96. 上訴法庭於 Braitrim (Far East) Limited v CIR 的判決獲終審法院(FAMV No.18 of 2013)確認，其英文判詞原文如下：paragraph 11 ‘*In our view, the reasoning of the Court of Appeal rejecting those arguments is unassailable. There is nothing in the context of the Ordinance to require adoption of a meaning other than the legislature’s extended meaning even if this results in a relatively narrow class of taxpayers being eligible for the deduction.*’

就爭議點（一）的有關上訴理由

97. 就由上訴人所擁有而根據中國內地有關法規「無償」和「保稅」移送給予 AC 工廠或 AE 工廠（但明確不包括 AF 工廠）作日常操作使用的機械和工業裝置，因 AC 工廠或 AE 工廠均為中國內地的企業非法人，其所擁有的資產和所承擔的負債實際上均是由上訴人所直接擁有和承擔，他們實質上就是上訴人設置於中國內地的非獨立核算常設機構，故《稅例》第 2 條所描述的「機械和工業裝置的租約」的有關情況是無從成立的。

98. 就由上訴人所擁有而根據中國內地有關法規「無償」和「保稅」移送給予 AF 工廠（但明確不包括 AC 工廠或 AE 工廠）作日常操作使用的機械和工業裝置，該等機械和工業裝置的「日常操作權」雖則是在另一人（即：AF 工廠）的手上，但根據中國內地有關法規的嚴格限制，該等機械和工業裝置的「自主使用權」或「效益使用權」是必須完全維持在上訴人的手上。另一方面，《稅例》第 2 條關於「機械和工業裝置的租約」一詞中的「使用權利」一詞，根據普通法的合理解釋和稅務局至今為止的實際做法，都只包括「自主使用機」或「效益使用權」的有關含意。因此，該等由上訴人擁有產權而由 AF 工廠擁有「日常操作權」而無「自主使用權」或「效益使用權」的機械和工業裝置，便不能根據《稅例》第 2 條關於「機械和工業裝置的租約」一詞的定義而視為有租約在身，故《稅例》第 16G 條和第 39E 條的有關規定中所訂定的限制性條款都是不適用的。

99. 有關副局長的行政失當，包括：於決定書中採用「輸打贏要」的策略隱瞞上訴人之前所明確提供給予稅務局關於中國內地的有關法規。

100. 上訴人於有關課稅年度的稅務計算表中反映並根據《稅例》第 16G 條或第 18F 條規定於有關的利得稅報稅表上曾申請稅務扣除或折舊免稅額的有關機械和工業裝置，全部都是屬於由上訴人所擁有而根據中國內地有關法規「無償」和「保稅」移送給予 AC 工廠或 AE 工廠（但明確不包括 AF 工廠）作日常操作使用的機械和工業裝置。

本委員會就爭議點（一）的判決

101. 上訴人的現稅務代表余先生多次謂上訴人有「專家」證人可解答這爭議點，卻因為本委員會不准許專家作供而令上訴人無法為爭議點佐證。然而，余先生必須明白，爭議（一）是由本委員會按香港稅例以決定，而並非由任何其他人引用中國內地的法律或稅規而作決定。況且，問題也並不如余先生所想般複雜。

102. 首先，按照上訴人的上訴理由及其有關證人的證詞，爭議點（一）所涉及的機械或工業裝置，均為上訴人根據相關的加工貿易協議書，提供給 AC 工廠或 AE 工廠（不包括 AF 工廠）所使用的「不作價進口設備」。稅務局不爭議這一點，本委員會亦接納此為真確事實。

103. 因此，本委員會要考慮的，是非常簡單，就是：這提供不作價進口設備的安排，根據香港《稅例》第 2(1)條賦予「租約」的延展定義，是否一個「租約」安排？AC 工廠及 AE 工廠在這提供不作價進口設備的安排中所處的角色，是否這「租約」延展定義中所指的「另一人」？

104. 本委員會應考慮的是《稅例》第 2(1)條，至於在其他某些事宜或背景上，或於中國內地的法律訴訟中，是否有可能按中國內地的法律、稅務或會計核算等情況，視內地的加工企業為其外國投資者的「常設機構」，又或視內地的加工企業的欠債為其外國投資者的欠債等等，這些都並不是應考慮的因素。

105. 根據相關的提供不作價進口設備的安排，即《AC協議書》及《AE協議書》，上訴人是以一間香港公司，一個外商投資者的身份，提供給中國內地成立的加工企業所需的設備。上訴人是「加工貿易外商」，是「境外企業」；AC工廠及AE工廠則是中國境內的「加工貿易企業」。AC工廠及AE工廠是根據中國內地的法規而成立的中國企業，各自有獨立的營業證或營業執照、代碼證、企業/機構名稱、負責人、法定地址及營業期限。縱使機構類型為中國內地法規之所謂「企業非法人」，故無權開官方增值稅發票，但於加工貿易協議的事宜上，這兩所加工企業是有獨立於上訴人的立約權利，可與上訴人簽訂協議書，與上訴人作為不同的立約方，持不同的權利和責任。明確地，於提供不作價進口設備的安排上，AC工廠及AE工廠並不是上訴人的「常設機構」，或上訴人的「不可分割的組成部分」，而是獨立於上訴人。

106. 根據《AC協議書》，AC工廠為「甲方加工單位」，上訴人則為「乙方」。有關的不作價設備之產權屬乙方，甲方僅是保管使用，如因使用不當而損壞或丟失由甲方負責修理或賠償，但正常維護修理應由乙方負責。

107. 根據《AE協議書》，AE工廠為「甲方工廠」，上訴人則為「乙方」。有關的不作價設備之產權屬乙方。

108. 顯然，有關的機械或工業裝置的「擁有人」是上訴人。AC工廠及AE工廠並非其擁有人，沒有擁有權；它們之有權使用該等機械或工業裝置，是憑藉上訴人就相關的加工貿易協議書所協議的安排所給予的權利，AC工廠及AE工廠是第2(1)條「租約」定義中所指的「另一人」。上訴人提供「不作價進口設備」的安排，是《稅例》第2(1)條所定義的「租約」安排。

109. 故此，本委員會認同並決定，有關的機械或工業裝置都是AC工廠及AE工廠根據「租約」而作承租人權利的情況下所持有的，故均屬「例外固定資產」，不能按《稅例》第16G條獲扣除提供「訂明固定資產」的資本開支。

110. 同樣，因AC工廠及AE工廠是根據「租約」而作承租人權利的情況下持有及在香港以外地方使用有關的機械或工業裝置，按《稅例》第39E(1)(b)(i)條，上訴人不得獲給予第39B條所訂明的折舊免稅額。

111. 此外，上訴理由提及上訴人提供給AF工廠所使用的「不作價進口設備」。但這些設備並不是爭議點（一）所涉及的機械或工業裝置，與本上訴無關的。本委員會不明白為何上訴人選擇包括此為上訴理由。本委員會亦完全不認同上訴人有關所謂「日常操作權」、「自主使用權」或「效益使用權」等論點。

爭議點（二）的相關稅例條文：商業建築物

112. 《稅例》第 18F(1)條訂明，納稅人的應評稅利潤額須扣除根據第 6 部給予該人在該課稅年度的免稅額，但僅以有關的資產中用於產生該應評稅利潤的部分為限。

113. 根據第 6 部其中第 33A(1)條，納稅人在有關課稅年度的評稅基期結束時，有權享有屬商業建築物或構築物中的權益，而該權益是建造該建築物或構築物所招致的資本開支方面的有關權益，則納稅人須在該課稅年度獲給予一項該建築物或構築物的損耗折舊免稅額，稱為「每年免稅額」。

就爭議點（二）的有關上訴理由

114. 有關副局長的行政失當，包括：附件 J 是副局長所刻意捏造而實際上並無由稅務局向上訴人發出的文件，其顯而易見的主要用意是營造出其於所據事實第 (31)項所捏造的虛假事實的合理性，用於誣告稅務代表是聲稱根據《稅例》第 51C 條規定拒絕提供有關所需資料給予稅務局。

115. 副局長於決定書中所指稅務局曾要求而上訴人無提供的有關資料，與《稅例》第 33A 條關於商業建築物或構築物是否能取得每年免稅額的有關條件，完全沒有任何關連，清晰顯示副局長所聲稱的決定理由是毫無實際意義的。

本委員會就爭議點（二）的判決

116. 附件 J 就折舊免稅額要求上訴人提供以下的資料：

(I) 折舊免稅額

1. 提交一份明細表，就2002/03至2007/08課稅年度的每一個課稅年度，分別列出為香港辦事處、AB市工廠、AB市J1公司及AD市工廠提供的新增機械及工業裝置、寫字樓設備、裝修及建房工程的詳情如下：

<u>2002/03年度</u>	<u>AB市工廠</u>	<u>AD市J1公司</u>	<u>AD市工廠</u>	<u>其他(請註明)</u>	<u>總額</u>
	元	元	元	元	元
機械及工業裝置					2,820,123
機械及工業裝置－租購協議					7,298,461
寫字樓設備					772,207

(2015-16) VOLUME 30 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

2002/03年度	AB市工廠	AD市J1公司	AD市工廠	其他(請註明)	總額
	元	元	元	元	元
裝修及 建房工程					875,996

2. 就上述1項的裝修及建房工程，提供裝修及建房工程的詳細地址、有關的租約或房產証副本及工程合約的副本。

117. 上訴人認為並無必要提供附件J所要求的資料。上訴人認為於其稅務計算表及審計報告已提供了足夠的資料和文件，包括：

- (1) 於稅務計算表的附表中提供了關於該年度所發生的每項商業建築物和構築物的資本開支的有關明細（包括：該項開支的性質和金額）；和
- (2) 於上訴人的年度審計報告中由獨立的香港執業會計師確證該等商業建築物和構築物的資本開支是由上訴人所招致的而有關的商業建築物和構築物也是由上訴人所擁有的；和
- (3) 於稅務計算表中確認該等商業建築物和構築物的資本開支是由上訴人使用於能令上訴人產生應稅收入的有關業務活動之中。

118. 當然，評稅主任及局長在合適情況下是有權選擇接納納稅人的稅務計算表及審計報告作支持某項折扣申請的足夠證據；但同樣地，如果評稅主任及局長對某項折扣申請有懷疑時，是有權要求納稅人提供所有的有關資料。

119. 在此評稅中，評稅主任及後局長對上訴人的申報有懷疑而要求上訴人提供資料，本委員會認為並無不對之處。附件J所要求的資料亦明顯是與上訴人所申報的建築物或構築物的折舊免稅額有關，上訴人理應配合。

120. 於本上訴中，上訴人盡可向本委員會重新提出所有支持其建築物或構築物的折舊免稅額之證據，可惜上訴人堅持無提供其他資料的需要。在此情況下，本委員會認為上訴人遠遠未能履行其《稅例》第68(4)條之舉證責任。本委員會認同並決定，決定書中就撤銷商業建築物免稅額的決定為正確。

爭議點（三）的相關稅例條文及法律原則：虧損額結轉

121. 《稅例》第19C(1)條容許納稅人如因經營任何行業、專業或業務而蒙受虧損，把該虧損額結轉，並以該人在其後各課稅年度從該行業、專業或業務所得的應評稅利潤額抵銷。

122. 《稅例》第 60(1)條訂明，凡評稅主任覺得任何應課稅的人尚未就任何課稅年度被評稅，或覺得該人被評定的稅額低於恰當的稅額，則評稅主任可在該課稅年度或在該課稅年度屆滿後 6 年內，按照其斷定該人應該被評稅的款額或補加款額而對該人作出評稅。

123. 上訴法庭於 CIR v Common Empire Limited [2007] 1 HKLRD 679 的判決明確說明：

- (1) 上訴法庭確認原訟法庭對《稅例》中「評稅」的闡釋，「評稅」是指評估應評稅利潤，及應用相應的稅率以得到應徵收的稅額。而損失的評估則不屬條例所指的「評稅」，英文判詞原文如下：‘*From the above analysis, the only reasonable meaning which could be given to the word “assessment”..... is that it is a process of ascertaining or computing..... the assessable profits of a person subject to profits tax and the application of the appropriate rate of tax to that amount assessed to yield a positive amount of tax chargeable against the person assessed to tax. An ascertainment of loss which does not result in the application of the appropriate rate of tax to that loss is not an assessment within the meaning of the Ordinance.*’ ([2007] 1 HKLRD, 682E; see also Shui On Credit Co Ltd v CIR (2009) 12 HKCFAR 392, paragraph 24)
- (2) 《稅例》中並沒有提及「虧損額計算表」(‘statement of loss’)。它只是一份沒有法定效力的行政文件。([2007] 1 HKLRD 683A)
- (3) 《稅例》第 60(1)條之六年期限，並不適用於虧損額計算表。

就爭議點（三）的有關上訴理由

124. 有關副局長的行政失當，包括：於決定書中直接隱瞞稅務局曾於 2003 年 8 月 29 日已發出 2002/03 課稅年度評稅的事實。當時評稅主任是同意該筆 2001/02 的前年度虧損是可以在 2002/03 課稅年度的評稅中予以實際結轉和低扣，而該 2002/03 的 2003 年 8 月 29 日評稅已根據《稅例》第 70 條規定成為最終及決定性的評稅。由此，評稅主任之後是無任何法理依據可於 2009 年 3 月 27 日時推翻其於 2003 年 8 月 29 日通過 2002/03 課稅年度的評稅所允許的 2001/02 前年度虧損的結轉和低扣，再而重新作出有關的撤銷處理，這是完全違反《稅例》第 60 條的規定。

125. 有關副局長的行政失當，包括：於決定書中虛構上訴人就 2002/03 課稅年度應被評定的利得稅淨額的事實（見上文第 24 段）。根據 2009 年 3 月 27 日的 2002/03 課稅年度的補加評稅的稅務計算表清晰反映，評稅主任是把其當時改變原意而決定不給予結轉低扣的 2001/02 和之前課稅年度的前年度虧損，虛擬為 2002/03 課稅年度的應稅收入來徵稅。這由評稅主任所虛構的應稅收入，除違反了《稅例》所

有的有關規定之外，也是違反了上訴人所知所見的所有通用國際稅務原則。

本委員會就爭議點（三）的判決

126. 決定書中第 1(10)(a)段清楚列出評稅主任根據上訴人提交的報稅表所發出的利得稅評稅，包括 2002/03 課稅年度的評稅。雖然沒有寫上日期，決定書絕對沒有隱瞞稅務局已發出 2002/03 課稅年度評稅的事實。

127. 2002/03 課稅年度評稅是於 2003 年 8 月 29 日發出的，當時，評稅主任是根據上訴人提交的報稅表，接納 2001/02 的前年度是有虧損可結轉至 2002/03 年度。然而，當評稅主任於其後發現 2001/02 課稅年度實際上沒有任何虧損時，則根據《稅例》第 60(1)條及上述案例，評稅主任是有法理依據，就上訴人被評定的稅額低於恰當的稅額，於 2002/03 課稅年度屆滿後 6 年內，按照其斷定上訴人應該被評稅的補加款額而對上訴人作出補加評稅。如此，評稅主任並非重新評估 2001/02 課稅年度的評稅，而是重新評估 2002/03 課稅年度的評稅。2009 年 3 月 27 日是於 2002/03 課稅年度屆滿後 6 年之內，並沒有違反《稅例》第 60(1)條之六年期限。

128. 評稅主任於 2009 年 3 月 27 日發出 2002/03 課稅年度的補加評稅時，亦並非把不給予結轉低扣的 2001/02 和之前課稅年度的前年度虧損，「虛擬」為 2002/03 課稅年度的應稅收入來徵稅。評稅主任不是就上訴人的應評稅利潤重新評估，而是就上訴人所申報的虧損額抵銷重新評估，評定上訴人於 2002/03 課稅年度沒有虧損額抵銷可扣減。

129. 如決定書中第 1(13)段（見上文第 24 段）所指，上訴人在指定期限內沒有回覆評稅主任查詢，證明上訴人可獲扣除訂明固定資產資本開支、機械或工業裝置折舊免稅額及相關的商業建築物免稅額。評稅主任在沒有佐證資料的情況下，撤銷該等扣除。此做法並無不對。正如上訴法庭於 Common Empire Limited 的判決中所指，如上訴人欲獲虧損額抵銷扣減，上訴人便須確立此虧損額，即使此虧損額是超過六年前所產生的。確立虧損額的責任在上訴人，見英文判詞原文如下：‘*In my view there is no illogicality, unfairness or other objection to the Commissioner requiring a taxpayer to establish the existence of a loss at such time as it is sought to set off that loss against profits, even if that does not happen for more than six years after the year of assessment in which the loss took place. The statutory requirements imposed on taxpayers to keep records are for minimum periods. It would seem logical that if a taxpayer were to seek a reduction of tax by reason of a loss which he has made in any year of assessment the taxpayer should be able to establish that loss.*’ ([2007] 1 HKLRD 683)

130. 再者，基於本委員會於上述就爭議點（一）及（二）之決定，評稅主任撤銷該等扣除的決定是正確的。撤銷扣除後，2001/02 課稅年度並沒有虧損可作結轉。

131. 故此，本委員會認同並決定，評稅主任在作 2002/03 課稅年度補加評稅中撤銷扣減 2001/02 課稅年度之虧損額結轉，是一個正確的決定，並沒有違反《稅例》

第 60 條的規定。至於上訴人於其提交的報稅表中錯誤地重複扣減承前虧損額（見上文第 27 段），這一點並沒有爭議，此重複扣減亦必須更正。

爭議點（四）的相關稅例條文：壞帳

132. 根據《稅例》第 16(1)(d)條，在確定任何人在任何課稅年度根據本部應課稅的利潤時，該人在該課稅年度的評稅基期內，為產生根據本部應課稅的其在任何期間的利潤而招致的一切支出及開支，均須予扣除，包括任何行業、業務或專業所招致的壞帳並經證明而令評稅主任信納是在該課稅年度的評稅基期內已成為壞帳者；但根據本段作出的扣除，須只限於在有關的債項出現期間內的利潤被確定時（而該利潤是該名申索扣除的人根據本部應課稅者），已作為營業收入而包括在內的債項，以及從事放債業務的人在香港從事放債的通常業務運作時以貸出款項構成的債項。

就爭議點（四）的有關上訴理由

133. 副局長在決定書中堅持就這議題其是採用「形式重於實質原則」(the principle of form over substance) 而不是國際上所慣常使用的「實質重於形式原則」(the principle of substance over form) 來作為衡量的標準，就這實質上為與企業應稅經營業務直接有關並且是因正常和合理商業原因而不能收回的分包費預付款問題，直接按照《稅例》中關於「壞帳」的有關規定來處理。這樣的做法除違反了國際通用的原則和慣例之外，在原則上來說也是違反了稅務局其一直以來均非常強調並於其《稅務條例釋義及執行指引》公開認可的 Ramsay 原則，更與稅務局在其他領域上的實際做法完全相悖。這種純以個案結論是否對稅務局有利為其唯一衡量標準的執法取態清晰地反映副局長是採用「輸打贏要」的無道義策略特別針對這個案來執法，稅務上訴委員會理應根據獨立公平公正的司法立場予以糾正。

本委員會就爭議點（四）的判決

134. 上訴人並沒有提供有關這爭議點的證據。本委員會只能參考決定書第 15 頁，第(25)段。按此段所述，上訴人的現稅務代表就有關壞帳提出下列聲稱及資料：

- (1) G 公司實際應為上訴人的分包方，負責為上訴人就推廣制模業務製作有關的前期手制樣板，完工後由上訴人支付有關分包費，但之前上訴人為其墊付其中國內地的有關日常經營費。帳冊上的壞帳金額實際是分包方出現信貸問題而於 2004 年 12 月之後停止為上訴人提供服務時所尚拖欠上訴人的預付承包費。
- (2) H 公司是上訴人於 2001 年起提供有關墊付款達港幣等值 400 多萬元而於 AC 工廠樓上（三樓）而創立，其主要業務是為上訴人的注塑產品業務提供有關所需的各類五金配件，由上訴人支付有關承包費予以抵減該廠開業所需上述墊付款。由於雙方於相互合作 3 年多

之後發生方向性的嚴重分歧，其東主 AP 先生於 2004 年初決定結束該廠，最後所尚拖欠上訴人的開業墊付款（應屬於預付分包費）共約 119 萬元由此而變成上訴人的壞帳，由上訴人於 2005 年的會計年度作出有關處理。

- (3) G 公司及 H 公司拖欠上訴人的款項，雖然沒有直接記入上訴人的業務收入，但有關賬款與上訴人的日常經營業務直接有關。
- (4) G 公司在 2000 年 1 月開業，在 2007 年 1 月結業。G 公司業務地址與上訴人相同，即 F 地址。H 公司在 2004 年 3 月註銷註冊。

135. 按上訴人的稅務代表以上的聲稱及資料，有關的壞帳並不是營業收入，而是公司與公司之間所拖欠尚未償還的貸款。上訴人的稅務代表亦承認，有關的壞帳並沒有記入上訴人的業務收入。即使有關的壞帳與上訴人的日常經營業務有關，也並不代表它符合第 16(1)(d)條的要求。上訴理由中提到的所謂「實質重於形式原則」等原則或慣例，並不適用或適當。

136. 故此，本委員會認同並決定，有關的壞帳並非第 16(1)(d)條所規定可扣除的壞帳，不得獲扣除。

爭議點（五）的相關稅例條文：更正錯誤評稅

137. 《稅例》第 70 條訂明，凡在本部所限定的時間內，並無任何有效的反對或上訴就某項評稅所評定的應評稅入息額或利潤額或應評稅淨值額提出，則為本條例的所有目的，就上述應評稅入息額或利潤額或應評稅淨值額而作出的評稅，須是最終及決定性的評稅；但本部不得阻止任何評稅主任就任何課稅年度而作出評稅或補加評稅，但該項評稅或補加評稅須不涉及將任何已就該課稅年度而在受到反對或上訴後裁定的事宜再予討論。

138. 根據《稅例》第 70A(1)條，即使第 70 條另有規定，如有任何申請在任何課稅年度結束後 6 年內.....提出，且有證明成立令評稅主任信納由於就某一課稅年度所徵收的稅款而呈交的報稅表或陳述書有錯誤或遺漏，或由於所評定的.....應評稅入息額或利潤額或所徵收的稅額在計算上有算術錯誤或遺漏，以致就該課稅年度徵收的稅額過多，則評稅主任須更正該項評稅；但凡就任何評稅而呈交的報稅表或陳述書，事實上是根據計算稅項法律責任所應採用的基準或是按照該報稅表或陳述書擬備時通行的慣例而擬備的，則不得就該報稅表或陳述書內有關計算稅項法律責任所應採用的基準有錯誤或遺漏，而根據本條對該項評稅作出更正。

就爭議點（五）的有關上訴理由

139. 上訴人完全同意有關《稅例》第 70A(1)條所指的「錯誤」一詞，應完全按照 Extramoney 一案有關法官的解釋原則來解釋。

140. 但上訴人認為副局長完全誤解了該法官的解釋。上訴人認為‘ignorance’應為「無知」（而絕對並非副局長所聲稱的「無心」），‘inadvertence’應為「疏忽」（應比較副局長所採用的「大意」一詞為好），‘something incorrectly done through ignorance or inadvertence; a mistake’其真正的中文意思應為「由於無知或疏忽而引致的某些失誤，一個錯誤」。

141. 根據有關上訴人實際情況的反映，引致上訴人所在其有關課稅年度的報稅表內沒有申報有關海外利潤的這錯誤的真正原因，完全是由於其「專業無知」（並同時配上了稅務局的專業無知）而引致。故此這是完全符合自 Extramoney 一案有關法官有關「錯誤」一詞的解釋。

142. 有關副局長的行政失當，於決定書中虛構稅務局只在 2009 年 12 月發出的《稅務條例釋義及執行指引第 21 號：利潤的來源地》修訂本才首次載列來料加工和進料加工的不同稅務處理方法。

143. 副局長的論據為：當上訴人的有關報稅表是經其董事（或董事會）小心謹慎考慮有關實際情況後，並於報稅表上作出嚴正聲明指「就所知所信，所申報的一切資料均屬正確並無遺漏」（報稅表上的標準聲明語句），之後該報稅表上所申報的有關資料就不可能存有無心（而並非 Extramoney 一案有關法官所指的「無知」）或大意的錯誤。副局長的上述論據存在基本上的邏輯謬誤，如下：上訴人於報稅表上就其所知所信，聲稱其所申報的有關資料屬正確無誤，是該上訴人知悉其對所申報的有關資料負有法律責任的明確表現，與該上訴人是否由於疏忽大意（或無知）而導致該報稅表上所申報的資料存有錯誤，這兩者之間並無任何直接或間接的邏輯關係。

144. 有關副局長的行政失當，包括：採用「鴛鴦政策」的策略，在明知上訴人的所有日常業務經營作業都是在香港以外的地方進行的前提下，刻意漠視上訴人有關於其業務作業過程的有關情況，但把這有關的問題都全盤的諉過於上訴人是未應評稅主任要求提供有關資料。就此，上訴人於委員會聆訊會議上，會明確地就上訴人所真實經營的業務性質、其取得經營業務收入的有關活動和其從事該等活動的有關地點等的業務作業情況，作有關詳盡的介紹，並按照《稅例》第 68(4)條的有關規定承擔有關舉證責任。

爭議點（五）(1) 的相關法律原則：何謂「錯誤」

145. 爭議點（五）可劃分為兩項考慮點：

- (1) 何謂《稅例》第 70A(1)條中所指的「錯誤」？
- (2) 上訴人於 2004/05 至 2007/08 課稅年度的利潤，是否屬海外利潤？

146. 原訟法庭於 Extramoney Limited v CIR (1997) 4 HKTC 394 的判決對第 70A(1)條中所指的「錯誤」有以下的闡釋：

- (1) 並不是每一個錯誤或遺漏都屬於第 70A(1)條所指的錯誤或遺漏，從而啟動第 70A(1)條的更正制機。「錯誤」(error)的定義，以牛津英語詞典所賦予的涵義是為恰當，那就是‘something incorrectly done through ignorance or inadvertence; a mistake’。
- (2) 一個刻意的決擇並不是第 70A 條所指的錯誤。若公司的核數師或會計師就賬目上的觀點或意見有所改變，或公司董事對編製帳目的做法改變了觀點或意見，那最初的觀點或意見也不能被說成一個錯誤或遺漏。否則，公司的董事或行政人員便有可能在稍後階段嘗試去不斷「改良」公司帳目或更改自己的決定，以求達到一個對他們更有利的效果，那便違背了《稅例》的精神，即是，評稅須有個終結，若無終結，《稅例》裏的徵稅方案就根本不可行。

147. Extramoney 涉及於 1970 至 1980 年代初轟動一時的佳寧集團，該集團於 1983 年瓦解。納稅人公司為該集團旗下的一公司。案中的證據顯示，有關的利潤確實存在，雖然可能不是由納稅人公司所賺取的。然而，這利潤並沒有顯示於該集團旗下的其他公司的賬目中，僅顯示於納稅人公司的賬目中，集團主腦陳先生蓄意把有關的利潤歸納作納稅人的利潤。其後，當清盤人接管納稅人公司後，清盤人認為有關利潤不應被歸納作納稅人的利潤。原訟法庭認為陳先生是作了一個刻意的決定，把有關的利潤歸納作納稅人的利潤，即使此決定其後有所改變，這改變並不是《稅例》第 70A 條所指的「錯誤」[4 HKTC 429-430]。

148. Extramoney 的判決一貫被視為針對《稅例》第 70A 條的一個重要案例，但自終審法院於 Moulin Global Eyecare Trading Limited v CIR, FACV No 5 of 2013 (下稱‘MGE’)的判決，Extramoney 對「錯誤」的闡釋或許需要被重新檢討。

149. 終審法院於 MGE 的判決是於 2014 年 3 月 13 日頒佈，即在本上訴結案陳詞 10 天後才頒佈。

150. 於 MGE 一案中，同樣地，納稅人公司也是被清盤人接管。清盤人發現，納稅人公司的前董事透過製造虛假交易誇大公司利潤，並將這些誇大利潤申報利得稅。就這些誇大利潤，納稅人公司於 1998/99 至 2003/04 課稅年度繳付了近 8,900 萬元的利得稅。清盤人按《稅例》第 64 條及第 70A 條作出申請，要求退還這些已付的稅款，理由是納稅人公司在有關年度根本沒有任何應課稅利潤，其所申報的利潤源於其前董事所作的各項欺詐行為，是虛假和不存在的。納稅人公司的前董事亦相繼於刑事起訴中被裁定犯了欺詐罪。

151. 稅務局局長拒絕清盤人的申請，其主要的原因為有關報稅表是在納稅人公司知悉該等欺詐行為下提交的，並沒有任何錯誤。因此，整個上訴的主要爭論點是「歸屬」問題（‘Attribution’），即那些作出欺詐行為的董事所知悉的違法事情，是否可歸屬為納稅人公司所知悉的事情。

152. 終審法院以多數判決裁定，那些董事所知悉的違法事情是應歸屬納稅人公司。因此，清盤人不能依賴《稅例》第 64 條中的但書，因為納稅人公司並非「未能」在期限內提出反對，而是「選擇」不提出反對。清盤人亦不能依賴第 70A 條，因為納稅人公司既知報稅表中所申報的利潤為虛假，仍將其提交，是蓄意說謊，而蓄意說謊並非第 70A 條中所指的「錯誤」。

153. 常任法官鄧國楨在「歸屬」的問題上持異議，並裁定第 70A 條為適用。

154. 本上訴並不涉及任何欺詐行為，也不涉及「歸屬」問題。但常任法官鄧國楨從其異議判決第 14 段開始，討論了何謂第 70A 條中所指的「錯誤」。雖然這是一個異議判決，但在這一點上，它與多數判決並無抵觸，對本委員會是有約束力的。

155. 異議判決的第 19 段，提及稅務上訴委員會於 D61/91 就前期爭議 (preliminary issue) 的判決。於該稅務上訴中，納稅人申報其利潤為香港利潤。其後，納稅人更換了稅務顧問，而新稅務顧問認為納稅人的利潤來源地不在香港，遂按第 70A 條申請更正。該上訴委員會認為，納稅人的利潤來源地是否在香港是一個事實的問題，不是意圖的問題，只有「是」或「否」的答案。所以如果上訴委員會在聽取所有證供後，接納答案是「否」，那麼報稅表上明顯存在錯誤，可按第 70A 條作出更正。

156. 常任法官鄧國楨對該上訴委員會判決是認許的。他也提及其他案例，並於第 21 段有此結論：一個核數師所作的真正的錯誤是可以構成第 70A 條中所指的「錯誤」的（見英文原文：‘*These decisions show that a genuine mistake made by an auditor could be an error for the purpose of s.70A.*’）。

本委員會就爭議點（五）(1) 的判決

157. 上訴人是在完全知情下，於報稅表內有否海外利潤一欄，確認沒有海外利潤的。上訴人的經審核帳目和報稅表中，也沒有任何部分反映上訴人的利潤是海外利潤。不僅於此，如上文第 18 段所述，上訴人曾以利潤百分之五十是由中國內地營運業務產生為理由，反對 2001/02 課稅年度虧損額計算，但其後撤銷有關反對。按 B 先生和 Z 先生所稱，上訴人的業務自 2001 年至今保持不變。

158. 當被問及為什麼報稅表中會有這些錯誤，B 先生(W1)的解釋是，當時的稅務代表並沒有向他解釋是否可以申報海外利潤，是於 2010 年聘用新稅務代表余先生時，余先生向他指出上訴人的利潤應屬海外利潤，才發現錯誤。

159. 若單就 Extramoney 的判決而言，本委員會對上訴人所稱的錯誤是否符合第 70A 條所指的「錯誤」，是極有保留的。此解釋似乎正正是 Extramoney 所述的，若公司的核數師或會計師或公司董事，就賬目上的處理改變了觀點或意見，那最初的觀點或意見並不能被說成為一個錯誤或遺漏（見上文第 146 段）。

160. 但爭議點（五）(1) 與稅務上訴委員會於 D61/91 所決定的前期爭議顯然是相符的。於該稅務上訴中，納稅人也是在完全知情下申報其利潤為香港利潤。有鑑於該判決及 MGE 中的異議判決，本委員會的結論是，若是上訴人能證實其有關課稅年度的利潤均屬海外利潤（即爭議點（五）第二項考慮），以致就該課稅年度徵收的稅額過多，則其報稅表可按第 70A 條獲得更正。

爭議點（五）(2) 的相關法律原則：利潤來源地

161. 《稅例》第 14 條清楚表明，只有於香港產生或得自香港的利潤才須課繳利得稅，與納稅人的居住地無關。

162. 要決定利潤是否於香港產生或得自香港，主要原則是查明納稅人從事賺取有關利潤的活動，以及該納稅人從事該活動的地方—英文判詞原文‘*One looks to see what the taxpayer has done to earn the profit in question and where he has done it.*’ [Lord Bridge in CIR v Hang Seng Bank Ltd [1991] 1 AC 306, at 323A & HK-TVB International Ltd v CIR [1992] 2 AC 397, at page 407D]。

163. 關鍵是掌握每個案件的實際情況，著眼於有效的原因(effective causes)，查明納稅人的利潤生產交易(profit-producing transactions)是在何處，而非其他先行或附帶事宜(antecedent or incidental matters)。先行或附帶事宜往往是對業務的營運及盈利的產生必不可少，但它們並不是查明利潤來源地的法律基準—英文判詞原文“*the need to grasp the reality of each case, focusing on effective causes without being distracted by antecedent or incidental matters.*” *The focus is therefore on establishing the geographical location of the taxpayer’s profit-producing transactions themselves as distinct from activities antecedent or incidental to those transactions. Such antecedent activities will often be commercially essential to the operations and profitability of the taxpayer’s business, but they do not provide the legal test for ascertaining the geographical source of profits for the purposes of section 14.*’ Ribeiro PJ in ING Baring Securities (Hong Kong) Ltd v CIR [2008] 1 HKLRD 412, 428。

164. 利潤產生交易(profit producing transactions)，相對於製造的相關活動或涉及製造的活動(manufacturing related activities or activities involving manufacturing) 是不一樣的 [原訟法庭於 CIR v CG Lighting Ltd [2010] 3 HKLRD 110, 132]。

本委員會就爭議點（五）(2) 的判決

165. 上訴人於有關課稅年度的利潤，是否如上訴人所聲稱的，屬海外利潤？

166. 總括而言，上訴人的業務可分為三大範疇：

- (1) 上訴人透過子公司在國內所承接的「人民幣單」；
- (2) 上訴人承接外銷出口的「外幣單」；及
- (3) 「其他業務」。

167. 子公司在國內所承接的「人民幣單」雖然有記錄在集團之綜合賬目中，但並沒有記錄在上訴人之賬目內，不牽涉上訴人在香港的相關報稅表內所申報的利潤，與爭議點無關。

168. 至於上訴人所承接外銷出口的「外幣單」，要查明上訴人從事賺取有關利潤的活動，以及從事該活動的地方，最佳的方法是由納稅人及稅務局提供一份完整的同意事實(agreed facts)，或由納稅人提供一些具代表性的交易以供參考（如 D36/06；CG Lighting Ltd）。就此，上訴人選擇提供一宗 2009 年的交易。但此宗交易的參考價值是有數點地方值得商榷的。

169. 其一，本上訴針對的是 2004/05 至 2007/08 課稅年之度業務收入，而這宗交易發生於 2009 年，即是有關課稅年度以外所發生的交易。當被問及為何不提供有關課稅年度以內的交易，Z 先生(W6)的答覆是：「啊... 嘩，因為我當其時畀呢啲資料佢個陣時呢，係佢啱啱開始去接呢個 audit engagement 個陣時。咁所以當其時牽涉嘅年份就係當其時，咁所以，因為我唔會專登走去個倉度搵番啲舊單，我就搵番啲... 即係啱啱過咗嘅單，去即係 demonstrate 話到畀佢聽，呀，我間公司個 operation 係咁樣做嘅，啲 income 係咁樣 book 法，即係我用一個咁嘅模式去反映番間公司個 operation 嘅。.....」。換言之，Z 先生覺得無須費時去搜集有關的文件。

170. 有鑑於上訴人的舉證責任，此答覆是極之不理想。嚴格說來，這交易與本上訴無關。儘管 Z 先生稱上訴人的業務經營方式沒有改變，但充其量，此交易只可被視為一些次等的第二手證據(secondary evidence)，而在一般情況下，只有於第一手證據(primary evidence) 已消失或難以獲得的時候，才容許第二手證據取代第一手證據。

171. 其二，此交易涉及的金額只有 HK\$215,511。相比上訴人每年之營業額，此交易的代表性實令人懷疑。

172. 其三，此交易是由核數師 AA 先生於其英文書面供詞內提供的。AA 先生稱所有文件都是 Z 先生提供給他，但在 Z 先生的書面供詞內卻沒有提及這交易。在聆訊中，Z 先生亦完全沒有解釋這交易。這做法是完全誤解舉證的正確方式與途徑。本委員會要查証的是所有有關這宗交易的事實，而不是一位核數師從核數角度或其他所謂「專家」角度會如何處理或判斷這交易。所以，這交易實際上是如何進行是應該由上訴人負責處理這交易的員工來作事實證人。由 AA 先生作為所謂的「專家」

(2015-16) VOLUME 30 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

來提供這交易的文件是變相把這些文件淪為二手證據。

173. 無論如何，上訴人並沒有提供其他交易可協助本委員會。在此情況下，本委員會姑且以此交易的文件為依據，看看上訴人於此交易中所從事賺取有關利潤的活動是否在香港。

174. 此交易的文件包括：

- (1) 16份由2009年10月20日起的英文Purchase Order（下稱‘PO’）。買方均為AQ公司，賣方為J公司，即上訴人。送貨地點AR公司。
- (2) 一份日期2009年10月30日的PO，買方為AQ公司，賣方為上訴人。送貨地點為AQ公司。
- (3) 這17張PO總額為HK\$215,510.92。
- (4) 一套各16份的送貨單及發票。

	HK\$
43	\$7,769.07
44	\$5,935.57
45	\$62,660.81
46	\$3,802.98
47	\$437.35
48	\$3,146.88
49	\$5,761.41
50	\$4,118.40
51	\$13,671.90
52	\$13.00
53	\$683.06
54	\$37,364.24
55	\$131.00
56	\$17,651.20
57	\$52,183.05
58	\$63.00
	\$215,510.92

- (5) 《購銷合同》編號(2009)01連同出口制成品備案清單。此購銷合同為一「進料加工復出口合同」。子公司為甲方，上訴人為乙方。子公司與上訴人由不同代表於2009年4月15日簽署。
- (6) 與購銷合同(2009)01相關的《合同頭資料申請清表》、《加工貿易業務批准證申請表》、《加工貿易業務批准證》、《加工貿易手冊》、《加工貿易備案手冊》編號CXXXXXXXXXXXX。

(7) 一些海關報關的文件。

175. 關於這宗交易有幾點是清楚的：

- (1) 這宗交易是上訴人作一個香港公司於香港所承接的。
- (2) 買方、賣方均為香港公司。
- (3) 製造商是子公司，不是上訴人。
- (4) 子公司是按與上訴人早已簽訂的進料加工合同，為上訴人以「進料加工」模式作生產。
- (5) 製成品是以「深加工結轉」方式，運往 AR 公司作進一步加工後復出口。

176. 基於這些事實，本委員會認為毫無疑問這宗交易的利潤產生交易(profit producing transactions)是在香港。上訴人稱它的員工全是在內地的工廠工作，香港的興業地址只有一、兩位員工負責。但這不是一個計人頭的習作。不論上訴人有幾多或幾少的員工在香港，最重要的是這宗交易的利潤產生交易，是上訴人作一間香港公司在香港所承接的模具買賣交易。所產生的利潤是買賣利潤。上訴人如何安排貨品的設計、生產或運送，僅是先行或附帶事宜(antecedent or incidental matters)。上訴人可選擇交由子公司生產，或由 AE 工廠生產，或由獨立第三者生產，都不會影響這買賣交易利潤的性質。本委員會認為，這宗交易與原訟法庭及上訴法庭於 CIR v CG Lighting Ltd [2010] 3 HKLRD 110; [2011] 2 HKLRD 763、上訴法庭於 CIR v Datatronic Ltd [2009] HKLRD 675、及稅務上訴委員會於 D36/06 所審理的交易基本上是完全相若。

177. 至於上訴人的「其他業務」，同樣地，上訴人並沒有提供任何單據或文件以協助本委員會查明這些業務是如何運作。正如上文第 78 段所述，上訴人並沒有解釋它是如何於其來料加工廠內進行國內內銷的生產。本委員會對這些「其他業務」是否存在和佔上訴人的利潤有多少是存疑的。不可或缺的是，除了《稅例》第 68(4) 條訂明上訴人於本上訴承擔舉證責任外，第 70A(1) 條也清楚指明，上訴人必須有證明成立，令評稅主任信納報稅表或陳述書是含有錯誤。上訴人卻完全漠視此舉證責任。

178. 與其就其各項業務分開清楚的提供相關單據文件佐證，上訴人的處理方法是堅持以專家證人來證明其利潤來源地。上訴人的論點概括地說如下：

- (1) 所有的模具都是客戶訂製。上訴人並沒有自己的品牌。

- (2) 上訴人是業務是按客戶所製定的要求為客戶製造模具及塑製品。
- (3) 上訴人所有員工經常或大部分時間都是駐於這些國內工廠工作。他們的出入境紀錄明確證明這一點。
- (4) 子公司及兩所來料加工廠的所有設施設備都是上訴人所擁有的。
- (5) 子公司及兩所來料加工廠的員工及技術人員其實都是上訴人的員工。
- (6) 經「專家」的專業判定，進料加工廠及來料加工廠均屬於香港企業在內地的「常設機構」。所以，子公司及兩所來料加工廠均為上訴人在國內之「常設機構」，是上訴人的一部分。

179. 此論據誤差之處就是將子公司及兩所來料加工廠混淆為上訴人。本委員會尊重各專家證人就國內稅務及報關等規定的闡述，但本委員會並不受制於內地的稅例或關例，所謂「常設機構」或「不可分割部分」都並不是香港法例認可的用語或機構實體。根據香港的法律，子公司及兩所來料加工廠並非上訴人。子公司擁有自己獨立的賬目及業務。兩所來料加工廠也並非單單一個名字或一個廠址，它們是按法規成立的獨立企業，各自有獨立的營業證或營業執照，有自聘的員工。子公司及兩所來料加工廠只可被視為上訴人的附屬公司或關聯公司或分包商(subsidiary or associated company or subcontractor)。

180. 本委員會也不受制於上訴人的主觀意願 (subjective intention) [CG Lighting [2011] 2 HKLRD 763, 767-768]。上訴人如何看待子公司及兩所來料加工廠都並非應考慮的因素。

181. 上訴人的銷售方式並非如一間普通商店般買賣已完全的產品，而是按客戶訂製的要求提供產品，但這並不足以令上訴人成為製造商。上訴人的業務並非製造商。當上訴人把其製造工序北移，於內地成立加工廠以受惠於內地的各種稅務優惠時，上訴人已經把本身的業務收窄為銷售業務。

182. 上訴法庭於 Datatronic 第 26 段有此判決：‘26. *It was the failure on the part of the board to concentrate on the profit-making transactions which resulted, with respect, in its wrong conclusion. The matter could be tested in this way. Suppose a company in Hong Kong sells raw material at cost to an unrelated factory in the Mainland so that they would be used by the unrelated factory to produce the product which, in turn, was sold to the Hong Kong company, which then sold the product in Hong Kong at a profit. Suppose the finished product was purchased by the Hong Kong company at \$2 and then resold at \$3, the profit of \$1 would be attributable to its sale of the finished product in Hong Kong. Let us further suppose that to ensure the product's quality, the Hong Kong company not only supplied the raw materials at costs but had also posted a number of staff to the mainland factory to provide technical or other assistance as may be necessary. We do not believe that that*

would make any difference. Nor, for that matter, the fact that the mainland factory happened to be a wholly-owned subsidiary of the Hong Kong company, and as such the Hong Kong company was able to procure the wholly-owned subsidiary to sell its product to the Hong Kong company at cost.’ [[2009] HKLRD 675, 688]

183. 其後於第 35 段：‘35. *The assessable profits were generated by the Taxpayer selling the finished products bought from DSC. The Taxpayer did not make the profit manufacturing in the mainland. It does not matter that it was able to have the products manufactured cheaply in the Mainland because its wholly-owned subsidiary could be procured to do it at a rate which would result in more profit being made by the Taxpayer in Hong Kong. The manufacturing was done by DSC. The Board has so found and that is substance not form. The Taxpayer's activities in the mainland were merely antecedent or incidental to the profit-generating activities.*’ [[2009] HKLRD 675, 690]

184. 同樣地，即使按 D 先生所描述，上訴人是參與了產品的技術設計，原料的購置或製造有關的活動的，這些都是製造的相關活動或涉及製造的活動 (manufacturing related activities or activities involving manufacturing)，是先行或附帶事宜 (antecedent or incidental matters)，而非利潤產生交易 (profit producing transactions)。

185. 原訟法庭於 CG Lighting 第 82 段：‘*I agree with Mr Yu SC that the ratio of the Court of Appeal's judgment in Datatronic is this: where the profit-making transaction is a sale of goods in Hong Kong, any acts of the taxpayer participating in the manufacturing process of a non-agent third party are antecedent or incidental activities which should be disregarded in considering the source of the profits.*’ [[2010] 3 HKLRD 110, 130]

186. 其後於第 92-99 段：

‘ 92. *As set out above, the Board rejected the suggestion that the Taxpayer was a trader of lighting fixtures but also rejected the characterisation of the Taxpayer's operation as one of manufacturing. At the same time, the Board, whilst disregarding the operation of CGES as the manufacturer, concluded that the Taxpayer participated in the production of the lighting fixtures in such a way that this was as much a part of its profit-producing transactions as the obtaining of a purchase order for the ultimate sale of the products to its customers.*

93. *I do not think it is necessarily helpful to focus on the characterisation of the Taxpayer as either a trader or manufacturer, for in one sense this is simply a labelling exercise and distracts from the real question required to be addressed by the broad guiding principle, namely the identification of the nature of the taxpayer's profit-producing transactions themselves.*

94. *Recognising the need to grasp the reality of each case and focusing on effective causes without being distracted by antecedent or incidental matters, the question in the present case is whether the relevant*

profit-producing transaction is the sale of the finished product by the Taxpayer to its customer or more than this? And if more than the mere sale of the finished product, is it legitimate to have regard to the activities of the Taxpayer in relation to the manufacture of the finished products, that manufacture admittedly being carried out by CGES and not the Taxpayer?

95. *Two factors might be thought to suggest that the Taxpayer's profit-producing transactions involved more than the mere sale of the finished products. First, the Board found that there was no sale of the finished products by CGES to the Taxpayer. This finding arguably takes the present case out of the standard category of "import processing" arrangement whereby a Mainland entity purchases raw materials and sells finished goods for its own account. This was the arrangement which was found to have been entered into between the taxpayer and its subsidiary in Datatronic. Secondly, the raw materials were purchased by the Taxpayer and supplied to CGES for it to process and assemble. This appears to place the case in the category of "contract processing" with which import processing is distinguished However, these descriptions of import processing and contract processing activities appear to derive from DIPN 21, which, as I have noted above, is not relevant since the ultimate question depends on the application of s.14, the relevant charging provision.*
96. *At the same time, it is necessary to recognise that the Board in the present case found that CGES was the manufacturer and did not find that CGES was an agent of the Taxpayer in the production of the lighting fixtures. This is a material finding and is not affected by the fact that, because of the relationship between it and the Taxpayer, CGES only received a processing fee which was no greater than its operating costs and overheads.*
97. *Once it is accepted that the manufacturer of the lighting fixtures was CGES and not the Taxpayer and that CGES was not the agent of the Taxpayer in the manufacturing process, I do not see that it is possible to avoid the conclusion that the activities of the Taxpayer in relation to the manufacturing process itself are simply antecedent or incidental to the profit-producing transactions here.*
98. *I am therefore unable to accept the submission on behalf of the Taxpayer that the source of its profits was its business of manufacturing lighting fixtures for export, which business it carried on, with the assistance of agents, in the PRC and Hong Kong.*

99. *It is pertinent to remind oneself that the court is required to consider not the operations which produced the profits in question but, more narrowly, the operations of the taxpayer which produced them: see per Lord Millett in ING Baring Securities..... In this sense, the activities of the Taxpayer in relation to design, product testing, prototype production, supply of raw materials, provision of plant and machinery to CGES and provision of training, updating and management of CGES's staff were not operations which produced the ultimate profits. Even if those activities could be described as "commercially essential to the operations and profitability of the taxpayer's business...they do not provide the legal test for ascertaining the geographical source of profits the purposes of s.14.'* [[2010] 3 HKLRD 110, 133-135]

187. 以上各判詞雖然是針對其所審理的案件，但完全能套用於本上訴之上。

188. 基於上述原因，本委員會認同並決定，上訴人的利潤來源地並非海外，上訴人未能根據《稅例》第 70A 條，提出且有證明成立有關課稅年度的報稅表有錯誤或遺漏，以致有關課稅年度徵收的稅額過多，評稅主任拒絕更正評稅的決定是正確的。

總結

189. 基於上述原因，本委員會一致駁回上訴人就爭議點（一）至（五）的上訴理由，按《稅例》第 68(8)條確認上訴所針對的評稅額。

訟費

190. 上訴人處理本上訴的態度及方法均甚為不理想。在整個上訴過程中，上訴人是由稅務代表余先生所代表。余先生多次向本委員會強調，他是一位非常專業和資深的稅務代表。然而，這次聆訊長達 6 天，大量的時間都是被浪費的，原因是余先生堅持提供大量與本上訴無關的證人和證供。反之，與爭議點有關的證供卻於好些地方付之闕如。此外，在聆訊期間，以及其在各書面理據或陳詞中，余先生往往對他人的態度，包括對代表稅局的呂大律師，本委員會各委員，甚至某些證人的態度，均極之無禮。余先生自己不是證人，卻當證人作證時常常打斷證人，以表達自己的論點。而當任何人持不同觀點時，余先生更往往出言不遜，說出帶侮辱性的言語，作人身攻擊。本委員會對上訴人及余先生此等行為是極度遺憾。為表明本委員會並不能接受或容忍此等行為，本委員會認為是合適並決定根據《稅例》第 68(9)條，命令上訴人繳付本委員會的訟費，款額為《稅例》附表 5 第 1 部指明的最高款額，即港幣\$5,000，該筆款項須加在徵收的稅款內一併追討。

(2015-16) VOLUME 30 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

附錄1

上訴人所反對的評稅（決定書，第 17-18 頁）：

		發出日期	27-3-2009	17-3-2010	20-3-2012	20-3-2012	20-3-2012
			2002/03	2003/04	2005/06	2006/07	2007/08
			補加評稅	第二補加 評稅	補加評稅	補加評稅	補加評稅
			元	元	元	元	元
A	見附錄 4	撤銷訂明固定 資產資本開支	3,304,558	2,280,357	475,724	4,601,677	2,255,659
		撤銷機械或工業 裝置折舊免稅額	4,266,694	3,333,910	7,085,879	21,615,366	21,624,544
B	見附錄 4	撤銷商業建築物 免稅額	56,196	59,332	125,271	143,724	165,480
C	見第 24 段	撤銷扣減 2001/02 虧損額結轉	5,342,127	--	--	--	--
		更正重複扣減 承前虧損額	5,342,127	--	--	--	--
D	見第 10 段	撤銷扣除壞帳					
		G 公司	--	--	530,841	--	--
		H 公司	--	--	1,189,421	--	--
		補加應評稅利潤	<u>18,311,702</u>	<u>5,673,599</u>	<u>9,407,136</u>	<u>26,360,767</u>	<u>24,045,683</u>
		補加應繳稅款	<u>2,929,872</u>	<u>992,880</u>	<u>1,646,248</u>	<u>4,613,134</u>	<u>4,207,995</u>

(2015-16) VOLUME 30 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

附錄2

上訴人的損益表載列稅前利潤計算：

	2002/03	2003/04	2004/05	2005/06	2006/07	2007/08
	元	元	元	元	元	元
銷售	<u>150,683,972</u>	<u>150,031,613</u>	<u>207,191,919</u>	<u>324,897,602</u>	<u>442,662,156</u>	<u>542,728,962</u>
減：						
期初結餘－	1,028,119	2,094,369	1,205,812	4,067,131	2,744,729	4,549,637
成品						
生產成本	127,850,716	124,469,872	180,591,317	298,812,446	415,072,041	496,657,369
期末結餘－	(2,094,369)	(1,205,812)	(4,067,131)	(2,744,729)	(4,549,637)	(2,899,046)
成品						
	<u>126,784,466</u>	<u>125,358,429</u>	<u>177,729,998</u>	<u>300,134,848</u>	<u>413,267,133</u>	<u>498,307,960</u>
毛利	23,899,506	24,673,184	29,461,921	24,762,754	29,395,023	44,421,002
加：其他	2,896,852	4,723,943	5,324,297	6,106,061	11,207,431	42,631,294
入息						
	<u>26,796,358</u>	<u>29,397,127</u>	<u>34,786,218</u>	<u>30,868,815</u>	<u>40,602,454</u>	<u>87,052,296</u>
減：						
銷售成本	2,828,271	2,395,791	4,485,453	3,052,899	4,267,996	3,569,559
行政開支	10,510,812	12,196,560	13,909,148	17,750,136	14,462,681	31,988,865
融資成本	1,333,227	1,614,954	2,314,935	3,277,668	5,412,490	8,425,055
	<u>14,672,310</u>	<u>16,207,305</u>	<u>20,709,536</u>	<u>24,080,703</u>	<u>24,143,167</u>	<u>43,983,479</u>
稅前利潤	<u>12,124,048</u>	<u>13,189,822</u>	<u>14,076,682</u>	<u>6,788,112</u>	<u>16,459,287</u>	<u>43,068,817</u>

(2015-16) VOLUME 30 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

附錄3

上訴人的損益表載列生產成本計算：

	2002/03 元	2003/04 元	2004/05 元	2005/06 元	2006/07 元	2007/08 元
期初結餘－ 原材料	4,417,209	4,562,379	9,292,642	13,920,690	5,528,091	6,957,005
<u>加：購貨</u>	52,028,051	48,106,531	68,092,950	227,796,908	282,609,091	364,962,759
	56,499,260	52,668,910	77,385,592	241,717,598	288,137,182	371,919,764
<u>減：期末結餘－ 原材料</u>	4,562,379	9,292,642	13,920,690	5,528,091	6,957,005	5,289,086
	<u>51,882,881</u>	<u>43,376,268</u>	<u>63,464,902</u>	<u>236,189,507</u>	<u>281,180,177</u>	<u>366,630,678</u>
<u>加：</u>						
承包費	24,624,069	24,508,749	46,441,794	13,496,724	49,238,832	47,362,317
工資	24,578,390	22,928,644	28,924,334	15,422,603	26,719,998	30,352,439
製造費用	26,769,683	33,515,990	42,312,649	34,131,163	58,891,980	51,034,342
半成品增加 (減少)	(4,307)	140,221	(552,362)	(427,551)	(958,946)	1,277,593
	<u>75,967,835</u>	<u>81,093,604</u>	<u>117,126,415</u>	<u>62,622,939</u>	<u>133,891,864</u>	<u>130,026,691</u>
生產成本	<u>127,850,716</u>	<u>124,469,872</u>	<u>180,591,317</u>	<u>298,812,446</u>	<u>415,072,041</u>	<u>496,657,369</u>

(2015-16) VOLUME 30 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

附錄4

上訴人在計算應評稅利潤時，扣除提供訂明固定資產資本開支、機械或工業裝置折舊免稅額及商業建築物免稅額：

	2001/02 元	2002/03 元	2003/04 元	2004/05 元	2005/06 元	2006/07 元	2007/08 元
提供訂明固定資產 資本開支							
訂明製造機械或工業 裝置	8,083,296	3,304,558	2,280,357	9,392,210	475,724	4,601,677	1,961,409
電腦軟件	-	-	-	-	-	-	294,250
	<u>8,083,296</u>	<u>3,304,558</u>	<u>2,280,357</u>	<u>9,392,210</u>	<u>475,724</u>	<u>4,601,677</u>	<u>2,255,659</u>
折舊免稅額							
20% 聚合組	182,934	227,090	157,517	80,903	36,443	29,154	29,253
30% 聚合組	44,298	(899,273)	154,921	37,061	12,923	9,046	6,332
30% 聚合組：租購組	3,878,110	4,938,877	3,021,472	2,389,264	7,036,513	21,577,166	21,588,959
	<u>4,105,342</u>	<u>4,266,694</u>	<u>3,333,910</u>	<u>2,507,228</u>	<u>7,085,879</u>	<u>21,615,366</u>	<u>21,624,544</u>
商業建築物免稅額	<u>21,156</u>	<u>56,196</u>	<u>59,332</u>	<u>59,332</u>	<u>125,271</u>	<u>143,724</u>	<u>165,480</u>
總額	<u>12,209,794</u>	<u>7,627,448</u>	<u>5,673,599</u>	<u>11,958,770</u>	<u>7,686,874</u>	<u>26,360,767</u>	<u>24,045,683</u>

附錄5

上訴人的審計財務報告表載有新購置機械或工業裝置金額：

	2001/02	2002/03	2003/04	2004/05	2005/06	2006/07	2007/08
	元	元	元	元	元	元	元
金額	11,135,236	10,118,584	3,378,786	11,893,771	18,280,604	45,861,186	14,108,910

附錄6

上訴人的審計財務報告表載有投資在全資擁有的子公司的資本額：

	2001/02	2002/03	2003/04	2004/05	2005/06	2006/07	2007/08
	元	元	元	元	元	元	元
資本額	-	800,000	17,390,010	37,425,304	44,168,149	44,713,149	84,789,031