

Case No. D8/24

Profits tax – source of profits – Profits of manufacturing businesses – whether taxpayer discharged burden of proof – whether profits derived outside Hong Kong – whether taxpayer could rely on the Departmental Interpretation and Practice Notes No 21 (Revised) – appeal dismissed [Decision in Chinese]

Panel: Ma Yiu Tim Jimmy (chairman), Chan Kin Pun and Law Shuk Wah.

Dates of hearing: 21 February 2024 & 20 May 2024.

Date of decision: 23 August 2024.

The Appellant was a Hong Kong-incorporated private company, principally engaged in the manufacture and sale of garments and investment holding. Its wholly-owned subsidiary, Company C, was established in the Chinese Mainland in 2003 as a foreign-invested enterprise. In its year of assessment 2004/05, the Appellant claimed that half of its profits or losses arose from operational activities outside Hong Kong, and this offshore claim was accepted by the Assessor, with its assessable profits apportioned on a 50:50 basis.

For the years of assessment 2012/13 to 2015/16, the Appellant continued to declare its profits on a 50:50 apportionment basis. Upon review, the Assessor requested the Appellant to provide further documents in support. By a letter dated 21 March 2019, the Assessor informed Commissioner that the offshore claim could not be accepted for lack of evidence. The Appellant made an objection to this decision, which was dismissed due to insufficient evidence. The Appellant then appealed the determination to the Board.

The Appellant contended, *inter alia*, that its business had at all times been conducted by way of contract processing, and since its offshore claim in year of assessment 2004/05 had been accepted, the 50:50 apportionment should continue to apply in light of the Departmental Interpretation and Practice Notes No 21 (Revised) (**‘DIPN 21’**).

Held:

1. The function of the Board is to decide whether the assessments under appeal are excessive or incorrect.
2. To ascertain the source of profits, regard must be had to the nature of the different transactions by which the profits are generated, and to the taxpayer’s operations to which profits should be ascribed, per Lord Bridge in Commissioner of Inland Revenue v Hang Sang Bank Limited. The operations in question are subject to two limitations: (i) the operations in question must be those of the taxpayer; and (ii) they do not comprise all of the taxpayer’s

operations, but only those operations which produce the profit in question. The source of those profits must be attributed to the operations of the taxpayer's own business activities and not to the operations of other members of the group, per Lord Millet NPJ in ING Baring Securities (Hong Kong) Ltd v Commissioner of Inland Revenue.

3. Under section 68(4) of the Inland Revenue Ordinance, the burden of proof rests on the taxpayer.
4. Although DIPN 21 has no legal effect and is not binding on the Board, it advises that taxpayers should be ready to substantiate their returns, with supporting documentary evidence, that a profit from a transaction was derived outside Hong Kong. The Assessor has a statutory obligation to raise assessment and to make enquiry and request details regarding the operation of transactions involved in the taxpayer's claim.
5. The documents produced by the Appellant merely showed that it and Company C were able to engage in processing contract, and that it had an ongoing processing contract arrangement with Company C, but they were insufficient to demonstrate the Appellant's overall business operations or the manner in which the profits in question were generated.
6. Despite repeated written reminders, the Appellant failed to provide sufficient evidence to establish that its profits for the years of assessment 2012/13 to 2014/15 were derived outside Hong Kong. In particular, no documents were produced showing the records of trading or import/export processes, customs clearance, or tax payment in the Mainland. Further, the Appellant was unable to provide information regarding the deployment of its staff to the Mainland.
7. Each year of assessment must be considered independently. The Appellant's contention that the apportionment method adopted in the 2004/05 year of assessment should apply to the 2012/13 to 2014/15 years of assessment is without merit.
8. As the Appellant failed to provide any evidence showing that Company C's operations in the Mainland were attributable to the Appellant's business, the Board confirmed that Company C is a separate and independent entity. Accordingly, the operations of Company C should not be taken into account in determining the source of the Appellant's profits.
9. Since the Appellant did not discharge its evidential burden to prove that the assessment amounts were excessive or incorrect, the appeal was dismissed and the Commissioner's determination upheld.

Appeal dismissed.

(2024-25) VOLUME 39 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Cases referred to:

Commissioner of Inland Revenue v Datatronic Ltd [2009] 4 HKLRD 675
Commissioner of Inland Revenue v CG lighting Limited [2010] 3 HKLRD 110
Commissioner of Inland Revenue v Hang Seng Bank Limited [1991] 1 AC 306
ING Baring Securities (Hong Kong) Ltd v Commissioner of Inland Revenue
[2008] 1 HKLRD 412

Lam Kin Fung of J Enterprise Secretarial and Taxation Limited, for the appellant.
Lee Shun Shan, Yau Yuen Chun and Cheng Nga Man, for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D8/24

利得税-利润来源 - 制造业利润-纳税人是否已履行举证责任证明平税额过高或不正确-利润是否源自香港以外-是否可依据《税务条例释义及执行指引第21号（修订版）》-上诉驳回

委员会：马耀添（主席）、陈健彬及罗淑华

聆讯日期：2024年2月21日及2024年5月20日

裁决日期：2024年8月23日

上诉人为一间香港注册成立的私人公司，主要事成为生产、销售及投资控股业务。其全资附属公司C公司于2003年以外资企业在中国内地设立。于2004/05课税年度，上诉人称其一半的利润或亏损源自香港以外的生产活动，因此获评税主任批准并接纳其应评税利润按50:50的比例分摊计算。

上诉人在2012/13至2015/16课税年度继续以50:50的比例申报境外利润。经复核后，评税主任要求上诉人提供进一步证明文件。于2019年3月21日信件中，评税主任通知税务局上诉人的离岸申索未获接纳。上诉人发出反对通知书，但因未能提供所需证据而被驳回，上诉人遂向税务上诉委员会提出上诉。

上诉人主张，其业务一直仅属来料加工，亦援引2004/05课税年度的离岸申索已获接受，主张50:50分摊应参照《税务条例释义及执行指引第21号(修订版)》(‘DIPN 21’) 继续适用。

裁决：

1. 本委员会在处理上诉个案时的职能是判断所涉上诉评税是否过高或者不正确。
2. 就利润来源而言，须考虑产生利润的不同交易的性质，并根据纳税人从事赚取有关利润的运作来确认（参照 Lord Bridge 在 Commissioner of Inland Revenue v Hang Sang Bank Limited 一案中判词）。利润的运作受制于两个限制：1) 有关的运作必须是纳税人的运作；及 2) 有关运作并不包括整个纳税人的运作，只包括那些产生有关利润的运作。利润来源须归因于纳税人自身的业务活动，而非集团内其他成员公司的业务运作（参照 Lord Millet NPJ 在 ING Baring Securities (Hong Kong) Ltd v Commissioner of Inland Revenue 一案中判词）。

3. 根据第 112 章《税务条例》第 68(4)条，举证责任由纳税人承担。
4. DIPN 21 没有法律效力，亦对上诉委员会没有约束力。然而，DIPN 21 建议纳税人在作出申请离岸申索时准备足够文件证明其报税表中所申报的交易利润源自香港以外，而评税主任则有法定责任作出评税，并就纳税人的申请所涉及的交易的运用情况提出查问及要求提供详情。
5. 上诉人提供的文件仅能证明其与 C 公司可从事来料加工，以及 C 公司与上诉人有签订持续的加工合同安排，但不足以证明上诉人的整体业务运作情况或有关利润的产生方式。
6. 上诉人在多次书面提醒下仍未能提交足够证据证明 2012/13 至 2014/15 课税年度利润源自香港以外，例如买卖及运输流程、出入境证明或内地缴税相关文件。上诉人亦无法提供有关派遣员工到内地的资料。
7. 每个课税年度都必须独立评审。上诉人认为由于税务局在 2004/05 课税年度采取分摊计算的处理方法，因此 2012/13 至 2014/15 课税年度亦应采取同样方法处理的论点不成立。
8. 由于上诉人未能提供任何证据证明 C 公司在内地的活动与上诉人的营业有关或上诉人曾参与营运，委员会确认 C 公司为独立企业。因此，在确立上诉人利润来源时，不应考虑 C 公司在内地的运作。
9. 综上所述，由于上诉人未能举证证明评税额过多或不正确，故驳回上诉维持决定书的评税。

上诉驳回。

参考案例：

Commissioner of Inland Revenue v Datatronic Ltd [2009] 4 HKLRD 675
Commissioner of Inland Revenue v CG lighting Limited [2010] 3 HKLRD 110
Commissioner of Inland Revenue v Hang Seng Bank Limited [1991] 1 AC 306
ING Baring Securities (Hong Kong) Ltd v Commissioner of Inland Revenue [2008] 1 HKLRD 412

企业秘书税务有限公司林建峯代表上诉人出席聆讯。
李顺珊、邱婉真及郑雅蔓代表税务局局长出席聆讯。

决定书：

I. 上诉

1. 这是针对税务局副局长于2023年8月24日发出的决定书（「**决定书**」）提出的上诉，该决定书确认了上诉人就2012/13至2014/15课税年度的利得税补加评税及2015/16课税年度的利得税评税（统称「**该等评税**」）。

2. 在决定书中，税务局局长需要就以下3个问题作出决定：

- a. 上诉人在2012/13至2015/16课税年度赚取的利润是否部分于香港以外地方产生或得自于香港以外的地方；
- b. 上诉人可否在2012/13至2015/16课税年度就内地法律和专业服务费用、内地税款、A镇宿舍建筑物翻修开支在计算其应评税利润获扣除；及
- c. 上诉人可否在2012/13至2015/16课税年度就缝纫机获扣除折旧免税额。

3. 根据上诉人2023年8月31日提交的上诉通知（「**上诉通知**」），上诉人仅就税务局副局长在决定书中未能将上诉人的部分利润区分为源自香港和源自香港境外这一点提出上诉。简言之，上诉通知中提出的唯一问题是有关上诉人利润的来源，而上诉理由如下：

「〔上诉人〕由头到尾至今都是从事来料加工生意，没有半点进料加工生意。如属进料加工生意，都是B市方面与〔上诉人〕无涉。…」

4. 在上诉聆讯中，上诉人由林建峯先生代表，而税务局局长则由李顺珊女士代表。

II. 关键问题

5. 本案的关键问题是，上诉人是否能够证明在2012/13至2015/16课税年度其部分利润是不于香港产生或得自香港，而根据《税务条例》第14条是可获准按50:50的比例分摊计算为应评税利润。

III. 背景

6. 在聆讯开始时，双方同意采纳决定书内的第1部 — 「决定所据事实」的第（1）段至第（21）段为本上诉的有关事实，包括决定书这部分的有关附件。

(2024-25) VOLUME 39 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

7. 由于本次上诉不涉及具体数字，以下只列出与本次上诉相关的重要背景事实。
8. 上诉人是一家在1993年于香港注册成立的私人公司，主要业务为生产和销售成衣产品及从事投资控权活动。
9. 上诉人的全资附属公司C公司是一家2003年于中国内地成立的外资企业。
10. 上诉人在其2004/05课税年度申索以50:50的比例分摊计算其应评税利润，理由是上诉人一半的利润或亏损是来自香港以外的生产活动，评税主任最终接纳上诉人的离岸申索。
11. 在2012/13至2015/16税务年度的申报中，上诉人继续以50%的比例申报境外利润。
12. 在复核后，评税主任要求上诉人提供更多证明文件。
13. 最终，评税主任在2019年3月21日发出信件通知税务代表税务局未能接纳其50%源于香港以外地方的制造业利润的申索。
14. 上诉人在2019年3月23日就2012/13、2013/14及2014/15课税年度的利得税补加评税发出反对通知书。
15. 上诉人没有因应评税主任在2023年3月9日和2023年7月12日分别发出信件要求上诉人提供支持其海外利润申报的相关数据和文件而提供该等数据和文件。
16. 由于上诉人未能提供评税主任要求的数据及文件，因此决定书驳回上诉人的反对。
17. 上诉人其后就决定书向税务上诉委员会提出上诉，聆讯于2024年2月21日及2024年5月20日进行。
18. 在这上诉程序进行过程中，除了与税务局同意的事实（包括相关的文件）外，没有提供进一步的数据和文件。

IV. 适用的有关条款

19. 根据第112章《税务条例》第14(1)条：-

「利得税的征收

(1) 除本条例另有规定外，凡任何人在香港经营任何行业、专业或业务，而从该行业、专业或业务获得按照本部被确定的其在有关年度于香港产生或得自香港的应评税利润(售卖资本资产所得的利润除外)，则须向该人就其上述利润，征收其在每个课税年度的利得税。」

20. 根据第112章《税务条例》第68(4)条上诉人在本上诉中负有举证责任，他必须证明相关评税是过多或不正确的：-

「向税务上诉委员会提出的上诉的聆讯及处理

(4) 证明上诉所针对的评税额过多或不正确的举证责任，须由上诉人承担。」

21. 税务局发出的《税务条例释义及执行指引第21号(修订版)》(「DIPN 21」)没有法律效力，亦对上诉委员会没有约束力。然而，从DIPN 21可以看出，税务局的立场是即使香港制造企业与内地实体有加工或装配安排，并提供生产支持，内地加工单位在法律上仍属独立的分包商，因此不应考虑利润分摊。

22. 不过，假若香港公司会向内地企业支付加工费用，以作为加工服务的报酬，为认同香港公司在内地的业务运作，税务局一般会愿意接受有关的香港公司可以按50:50的比例分摊利润。

23. DIPN 21建议纳税人在作出申请离岸申索时，应有足够准备以文件证明在其报税表中所申报的交易利润是得自香港以外地方。评税主任有法定责任作出评税，就纳税人的申请所涉及的交易的情况提出查问及要求提供详情。

V. 上诉人的主张及陈词

24. 上诉人认为，在2012/13至2015/16课税年度的应课税利润应继续以50:50的比例分摊计算。

25. 在聆讯时，上诉人的税务代表同意采纳日期为2024年2月2日由J. Enterprise Secretarial and Taxation Limited D女士签署的文件作为上诉的陈词。

26. 上诉人的税务代表同意决定书中所列出的事实内容为准确的，并确认没有其他需要补充的内容。

27. 上诉人的税务代表确认没有将日期为2024年2月2日的文件副本按要求抄送至税务局，但同时确认日期为2023年10月27日的文件和日期为2024年2月2日的文件内容是一致的。

28. 上诉人的税务代表的陈词现总结如下：

- a. 上诉人一直从事来料加工业务，未曾参与任何进料加工生意。
- b. 即使有进行分销或内销业务，所涉及的产品也都来自C公司，与上诉人无关。关于上诉人的离岸申索，他们已经提交了大量文件，包括流程图，并能充分证明上诉人一直只从事来料加工业务，但不幸的是，税务局却不公平地不予接纳。
- c. 上诉人的税务代表确认上诉人没有能力提供是否有委派员工至内地的详情。上诉人的税务代表表示认为上诉人已经提交了足够的文件。他亦指出，税务局先前说不再需要文件，现又要求提供文件，因此对上诉人不公平。
- d. 上诉人认为，税务局将上诉人与C公司混作一谈，即把香港和内地的运作当成一个实体，并将两间公司的利润均视作为来自香港，这并不公平，因为如果上诉人有曾经经营内销或其他分销，内地的政府部门必然会知悉并征收税项。
- e. 就着陈词中由于税务局不明内地就「就地转三资」的用词，故对上诉人做成不公平的情况的主张，上诉人的税务代表在聆讯中表示放弃这一点的上诉理据。
- f. 此外，上诉人认为虽然DIPN 21没有法律效力，但DIPN 21在本上诉中应赋予比重，因为税务局长期以来是知悉上诉人是以来料加工的方式运作，故应按DIPN 21继续享有以50:50的比例分摊计算其应评税利润。故此，税务局进一步要求提供数据是不公平的。
- g. 上诉人的税务代表确认上诉人不提供数据以协助评税主任的原因并非基于私隐问题。
- h. 就上诉人对 CIR v Datatronic Ltd [2009] 4 HKLRD 675 及 Commissioner of Inland Revenue v CG lighting Limited [2010] 3 HKLRD 110 的评论，上诉人的税务代表在聆讯中确认并接纳每个课税年度是应该独立处理的。就评税主任要求上诉人提供数据，上诉人是有责任按要求提供。

VI. 答辩人的陈词

29. 答辩人的陈词现总结如下：

- a. 就着聆讯的争议点，上诉人根据《税务条例》第68(4)条需要承担举证责任，并需提交充分及相关的证据。

- b. 每一年的税务评核均是独立的。尤其上诉人的情况于2012年产生转变，即使2004/2005的税务年度的离岸申索被接纳，也不能据此作为日后接纳申索的基础。
- c. 就着处理离岸申索所要求的文件，税务局会要求纳税人提交一套具全面代表性关于营运的文件，包括如何买卖及运货的程序、出入境证明及内地交税的证明。
- d. 即使税务局已经多番要求，但上诉人直至聆讯结束仍没有按要求提交具全面代表性的文件以证明其主张。此外，上诉人从来没有就为何不能提交该等文件作出解释。

VII. 分析

30. 根据以下所述的理由，委员会驳回本上诉。

31. 案例说明，在处理上诉个案时，委员会是一个就事实作出裁断的机构，其职能不是裁断决定书的事实是否正确，而是裁定上诉的评税是否过高或者不正确。委员会在聆讯时会重新考虑整个个案的事宜，并理应考虑本个案的所有事实，包括所有有关于本案的文件。

32. 委员会接纳答辩方所提出的案例所确立的原则：

- a. 就利润的来源地，Lord Bridge在Commissioner of Inland Revenue v Hang Seng Bank limited[1991] 1 AC 306一案指出：要区别于香港产生或得自香港的利润和于香港以外地方产生或得自香港以外地方的利润，我们必须根据产生利润的不同交易的性质来衡量¹。确定某一项交易所带来的利润是否于某地产生或得自某地是一个取决于交易性质的事实问题，当中应查明纳税人从事赚取有关利润的活动²。
- b. 就正确识别产生利润的交易，Lord Millet NPJ 在ING Baring Securities (Hong Kong) Ltd v Commissioner of Inland Revenue [2008] 1 HKLRD 412一案中，认为法庭应考虑，不是产生有关利润的运作，而是更加狭隘地考虑纳税人产生该些利润的运作³。其次，实质上产生利润的运作，必须被视为纳税人的实际营运所产生的；利润的运作，该运作出现在提供服务或进行盈利活动的地方。故此，产生利润的运作是受制于两个限制：1) 有关的运作必须是纳

¹ 其英文判词原文载於第319頁B段

² 其英文判词原文载於第322頁H段及A段

³ 其英文判词原文载於第459頁133段

稅人的運作；及 2) 有關運作並不包括整個納稅人的運作，只包括那些產生有關利潤的運作⁴；利潤來源須歸因納稅人的業務運作而產生利潤，而非集團內其他成員公司的業務運作⁵。

33. 如前所述，委員會需要處理的關鍵問題是，上訴人是否能夠提供足夠的證據，證明在有關年度部分利潤源自海外，並应按50:50的比例進行分攤計算。

34. 上訴人主要論點為他們一直從事的是來料加工業務，並不是進料加工業務。對於委員會而言，關鍵問題在於上訴人是否能提供足夠證據以支持其論點。

35. 基於上訴人的說法，稅務局曾多次要求上訴人提供具代表性交易文件以說明於2012/13、2013/14及2014/15課稅年度的業務運作。

36. 雖然上訴人聲稱已提交了大量文件證明其離岸申索，但當稅務局要求更具代表性的文件時，上訴人卻表示無法提供。上訴人指控稅務局此項要求不公平，因稅務局先前表明不需再提供文件。在決定書中，上訴人的離岸申索被拒絕，原因是未能提供足夠現存文件證據證明其業務運作狀況。

37. 委員會認為，上訴人及稅務局同意作為本上訴的事實基礎的文件均未能足以證明上訴人在2012/13、2013/14及2014/15課稅年度賺取境外利潤的實際運作情況。

38. 委員會同意答辯人的論述，這些文件（包括決定書的附件G至I）極其量只能證明C公司可從事來料加工業務，以及C公司与上訴人有簽訂持續的加工合同安排。因此，上訴人無法根據這些文件展示其在2012/13、2013/14及2014/15課稅年度來料加工安排的整体業務運作情況和獲利方式。

39. 為了確定上訴人在2012/13、2013/14及2014/15課稅年度的實際營運模式，評稅主任曾要求上訴人提供有關其參與內地工廠的詳細資料，以及具有代表性的各種交易文件。儘管多次書面提醒，上訴人仍未提供這類數據。

40. 特別是，上訴人沒有提供任何與買賣運輸流程、出入境證明或內地繳稅相關的證據文件。在聆訊中，上訴人的稅務代表也確認，上訴人無法提供有關派遣員工到內地的資料。

41. 上訴人的論點是，由於稅務局在2004/05課稅年度接受以50:50的比例分攤計算其應評稅利潤，因此在2012/13、2013/14及2014/15課稅年度亦應採取同樣的處理方法。委員會認為這個論點是不成立的。案例已清楚述明，每個稅務年度的稅務事宜在本质上是不同的。即使稅務局在某一課稅年度接受某種稅務處理方式，也不代表這處理方式在另一課稅年度同樣適用。這是因為每個年度都必須獨立評審。因

⁴ 其英文判詞原文載於第458頁129段

⁵ 其英文判詞原文載於第459頁134段

此,先前适用的任何税务处理方式,并不能适用于上诉在2012/13、2013/14及2014/15课税年度的离岸申索。

42. 有关上诉人提出DIPN 21的论点而言,委员会首先同意认为DIPN 21并无法律约束力。其次,即使如上诉人所言,税务局应考虑接受上诉人的离岸申索,上诉人仍然必须提供足够文件证明其报税表中申报的交易利润确实源自香港以外地区。然而,上诉人并未能满足这一要求。

43. 就上诉人就2019年3月21日的信件的陈词,委员会同意答辩人的陈词,即上诉人未能全面理解信件的内容。信件中的评税主任之所以表明不会坚持上诉人提交2017年信件要求的所有文件及资料,是基于评税主任已经能够根据上诉人所提交的文件作出拒绝申索的决定。税务局的意思并非在处理申索过程中不需再提交。

44. 委员会同意上诉人与C公司是两所独立的企业,两者不能混为一谈。故此委员会同意答辩人的论点,即在确立上诉人的利润来源时,不应考虑C公司在内地的运作状况。这是因为上诉人完全没有提交任何资料或文件证明C公司在内地的活动与上诉人的营业是有关连或它曾参与营运C公司。由于缺乏足够的数据和文件,委员会不接纳上诉人获准在内地从事加工制造业务而产生相关利润的说法。

45. 上诉人于日期为2024年3月13日的书面陈词中提及「特权及豁免权之原则」(Principle of Privilege and Immunities),其论述含混不清,委员会认为没有足够基础考虑这所谓的原则是否适用。

VIII. 结论

46. 在小心考虑本案的评税过程所得知的事实及有关的法律原则后,委员会认为上诉人提出的上诉理由及理据,均不能成立。上诉人未能履行其举证责任,证明上诉所针对的评税额过多或不正确。

47. 因此,上诉被驳回并根据《税务条例》第68(8)条维持及确认决定书的评税。