

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.

案件编号 D15/14

利得税 – 补加评税 – 指明资本开支 – 租约 – 折旧免税额 – 亏损额结转 – 坏账 – 更正
错误评税 – 利润来源地 – 《税务条例》（《税例》）第2、14、16、16G、18F、19C、
33A、39B、39E、60(1)、64、68(4)、70及70A条

委员会：林劲思（主席）、徐伯鸣及廖文健

聆讯日期：2013年12月16-20日及2014年3月3日

裁决日期：2014年8月29日

上诉人是一间香港公司，根据上诉人提供的交易文件，上诉人在香港承接模具买卖交易，于内地成立加工厂，以一个外商投资者的身份，提供内地工厂所需的设备，以便按客户订制的要求提供产品。上诉人声称它参与了内地工厂产品的技术设计，原料的购置或制造有关的活动。

上诉人认为在有关课税年度它应获扣除提供订明固定资产资本开支、机械或工业装置折旧免税额、商业建筑物免税额及坏账。上诉人亦反对税务局撤销其亏损额结转扣除的决定。另外，上诉人声称其有关课税年度的利润均属海外利润，要求其报税表按第70A条获得更正。

裁决：

1. 有关的机械或工业装置都是相关内地工厂根据「租约」而作承租人权利的情况下所持有的，故均属「例外固定资产」，不属于「订明固定资产」，其资本开支不能按《税例》第16G条获扣除。
2. 因相关内地工厂是根据「租约」而作承租人权利的情况下持有及在香港以外地方使用有关的机械或工业装置，按《税例》第39E(1)(b)(i)条，上诉人不得获给予第39B条所订明的折旧免税额。
3. 上诉人没有提供支持其建筑物或构筑物的折旧免税额之证据，未能履行其《税例》第68(4)条之举证责任。
4. 如上诉人欲获亏损额抵销扣减，上诉人便须确立此亏损额，即使此亏损额是超过六年前所产生的。基于委员会上述决定，上诉人在相关课税年度并没有亏损可作结转。

5. 有关的坏帐并不是营业收入，而是公司与公司之间所拖欠尚未偿还的贷款，并非第16(1)(d)条所规定可扣除的坏帐，不得获扣除。
6. 上诉人在香港的模具买卖交易所产生的利润是买卖利润，就算上诉人参与了产品的技术设计，原料的购置或制造有关的活动，这些都是制造的相关活动或涉及制造的活动(manufacturing related activities or activities involving manufacturing)，是先行或附带事宜(antecedent or incidental matters)，而非利润产生交易(profit producing transactions)。
7. 本委员会也不受制于上诉人的主观意愿(subjective intention)。上诉人如何看待子公司及相关内地工厂都并非应考虑的因素。
8. 因此上诉人的利润来源地并非海外，上诉人未能根据《税例》第 70A 条，提出且有证明成立有关课税年度的报税表有错误或遗漏，以致有关课税年度征收的税额过多，评税主任拒绝更正评税的决定是正确的。

上诉驳回及判处港币5,000元的讼费命令。

参考案例：

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

香港联赐咨询有限公司执行董事余洪阶代表上诉人公司出席聆讯。
吕世杰大律师及高级政府律师何伍永怡代表税务局局长出席聆讯。

决定书:

1. 上诉人反对以下的评税及拒绝更正评税的通知书：
 - (1) 2002/03、2005/06、2006/07 及 2007/08 课税年度利得税补加评税及 2003/04 课税年度利得税第二补加评税——见「附录 1」。上诉人认为在有关课税年度它应获扣除提供订明固定资产资本开支、机械或工业装置折旧免税额、及商业建筑物免税额，而在 2005/06 课税年度，应另获扣除坏帐。
 - (2) 评税主任于 2010 年 4 月 30 日发出的通知书，拒绝根据《税务条例》（下称「税例」）第 70A 条，更正 2004/05 至 2007/08 课税年度利得税评税的通知书。上诉人认为它未有在有关课税年度报税表内申报海外利润，属《税例》第 70A 条的错误或遗漏，评税主任应予以更正。
2. 税务局副局长（下称「副局长」）于 2012 年 10 月 15 日发出决定书（下称「决定书」），维持评税主任的各项决定，上诉人不满此决定，遂按《税例》第 66 条向本委员会上诉。

相关背景事实

3. 上诉人不否认决定书中第 1(1)至 1(13)段中所表述的事实，其内容如下述第 5 至 25 段，本委员会接纳其为正确事实。此外，本委员会亦接纳决定书中第 1(14)至 1(27)段为正确事实，其内容如下述第 26 至 34 段。
4. 但本委员会必须表明，决定书中所表述的事实中，有些是记录上诉人于其报税表或书信或其他文件中的声称。本委员会接纳决定书的内容为事实，是指本委员会接纳上诉人曾作出有关声称，而不是声称的内容是否真确。
5. 上诉人是在 1992 年在香港注册成立的有限公司。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 元的普通股组成。A 先生持有当中的 2,850,000 股，而余下的 150,000 股由 B 先生(W1)持有。上诉人在有关期间的董事为：

	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. 上诉人在有关课税年度利得税报税表，申报其主要营业地址为 F 地址，及其主要业务为制造和销售模具和塑料零件。

7. 上诉人以每年 12 月 31 日为结账日期。

8. 上诉人提交了 2001/02 至 2007/08 课税年度利得税报税表(连同审计财务报告表及应评税利润计算表)。报税表均由 B 先生签署确认真实及完整。

9. 上诉人的损益表载列税前利润计算——见「附录 2」，另生产成本计算——见「附录 3」。

10. 上诉人在计算应评税利润时，扣除提供「订明固定资产」的资本开支、机械或工业装置折旧免税额及商业建筑物免税额，详情见「附录 4」。

11. 上诉人在计算 2005/06 课税年度应评税利润时，另扣除下列坏账：

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

12. 上诉人持有 G 公司百分之三十股权，G 公司拖欠上诉人的金额如下：

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

13. 上诉人的审计财务报告表载有新购置机械或工业装置金额——见「附录 5」，及投资在全资拥有的子公司的资本额——见「附录 6」。

14. 在截至 2004 年 12 月 31 日止一年内的审计财务报告表中披露，上诉人在中国内地的交易，均以 J 公司及其子公司的名义进行。

15. 上诉人在 2002/03 至 2007/08 课税年度报税表内，有否海外利润一栏，均确认没有海外利润。

16. 上诉人在报税表内申报下列应评税利润：

	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. 评税主任根据上诉人提交的报税表，于2002年9月5日发出下列2001/02课税年度亏损额计算表：

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公司于2002年10月2日代表上诉人，反对亏损额计算，理由是利润百分之五十是由中国内地营运业务产生。上诉人其后于2003年1月28日撤销有关争议。

19. 评税主任根据上诉人提交的报税表，分别于下列不同日期，发出下列利得税评税：

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. 上诉人于评税发出后的1个月内没有就评税提出反对，评税根据《税例》第70条成为最终及决定性的评税。

21. 就2003/04课税年度，L公司（下称「前税务代表」）回复评税主任查询，表示上诉人撤回扣除坏账681,589元，理由是该笔坏账并非由经营业务产生。评税主任向上诉人发出下列2003/04课税年度补加评税：

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. 上诉人于补加评税发出后的 1 个月内没有就补加评税提出反对，补加评税根据《税例》第 70 条成为最终及决定性的评税。

23. 评税主任其后于 2007 年 6 月 15 日及 2008 年 1 月 29 日向上诉人发信，复核它获扣除的下列项目：

- (1) 在 2001/02 至 2006/07 课税年度，获扣除的订明固定资产资本开支及机械或工业装置折旧免税额；及
- (2) 2005/06 课税年度获扣除的坏帐。

评税主任在信中要求上诉人，就该等扣除项目提交相关数据及文件。

24. 上诉人在指定期限内，即 2007 年 6 月 15 日及 2008 年 1 月 29 日的 1 个月内，并没有回复评税主任查询。评税主任在没有左证资料的情况下，撤销上诉人获扣除的订明固定资产资本开支、机械或工业装置折旧免税额及相关的商业建筑物免税额。

25. 就 2001/02 课税年度而言，撤销扣除后，上诉人应被评定下列应评税利润净额：

	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. 由于六年期限已届满，评税主任不可向上诉人发出 2001/02 课税年度评税，评定应评税利润净额 6,867,667 元。但承前亏损额 5,342,127 元，已用作抵销应评税利润，再没有亏损额结转，用作抵销其后（即 2002/03 课税年度 —— 见上文第 17 段）的应评税利润。

27. 此外，就 2002/03 课税年度的应评税利润，评税主任察觉，上诉人在该课税年度报税表申报应评税利润 9,549,235 元时，已减去 2001/02 亏损额结转 5,342,127 元。换言之，评税主任于 2003 年 8 月 29 日作出 2002/03 课税年度评税时，重复扣减了承前亏损额。

28. 为撤销扣除提供订明固定资产资本开支、机械或工业装置折旧免税额、及商业建筑物免税额、撤销扣减 2001/02 亏损额结转及更正重复扣减承前亏损额，评税主任向上诉人发出 2002/03 课税年度补加评税及 2003/04 课税年度第二补加评税——见「附录 1」。

29. 上诉人分别透过前税务代表及香港联赐咨询有限公司（下称「现税务代表」），相继于 2009 年 4 月 27 日、2010 年 4 月 15 日及 2012 年 8 月 21 日反对税务局向它发出的 2002/03 课税年度补加评税及 2003/04 课税年度第二补加评税，理由是它应获扣除提供订明固定资产资本开支、机械或工业装置折旧免税额、及商业建筑物免税额。

30. 再者，就 2002/03 课税年度补加评税，现税务代表反对撤销扣减 2001/02 亏损额结转，理由是补加应评税利润实际是调整 2001/02 课税年度评税，违反《税例》第 60 条的法定追溯期。

31. 此外，上诉人于 2010 年 4 月 15 日透过现税务代表，申请更正 2004/05 至 2007/08 课税年度利得税评税（见上文第 19 段）。现税务代表声称上诉人将源自香港以外地方，毋须课缴利得税的利润申报在报税表上，有关错误或遗漏应根据《税例》第 70A 条获得更正。

32. 随后，现税务代表与税务局之间作进一步通信。

33. 经考虑所有数据，评税主任认为上诉人不应在 2005/06 至 2007/08 课税年度，获扣除提供订明固定资产资本开支、机械或工业装置折旧免税额、及商业建筑物免税额，及在 2005/06 课税年度获扣除坏帐。评税主任于 2012 年 3 月 30 日向上诉人发出 2005/06 至 2007/08 课税年度补加评税——见「附录 1」。

34. 评税主任认为上诉人的 2004/05 至 2007/08 课税年度利得税报税表并没有错误或遗漏，而有关利得税评税不应作出更正。评税主任于 2010 年 4 月 30 日根据《税例》第 70A(2) 条，向上诉人发出拒绝更正利得税评税的通知书。

需要决定的有关争议点 (Relevant Issues)

35. 本委员会需要决定的有关争议点共五项：

(一) 上诉人可否于 2002/03 至 2003/04 及 2005/06 至 2007/08 课税年度，

获扣除提供「订明固定资产」的资本开支（见《税例》第 16G 条）、及机械或工业装置折旧免税额（见《税例》第 39B(1)及(2)条及第 39E(1)(b)(i)条）——「附录 1，A 项」？

(二) 上诉人可否在 2001/02 至 2003/04 及 2005/06 至 2007/08 课税年度，获扣除商业建筑物免税额——「附录 1，B 项」？

(三) 评税主任在作出 2002/03 课税年度补加评税中，撤销扣减 2001/02 课税年度之亏损额结转，有否违反《税例》第 60 条的规定——「附录 1，C 项」？

(四) 上诉人可否在 2005/06 课税年度获扣除坏帐——「附录 1，D 项」？

(五) 上诉人可否按《税例》第 70A 条更正 2004/05 至 2007/08 课税年度报税表？（见上文第 31 段）

36. 根据《税例》第 68(4)条，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。本委员会需决定上诉人是否有履行此举证责任，证明上述各点。

上诉人的证人及证供

37. 在本上诉中，上诉人要求提供 6 位事实证人，加 10 位「专家证人」作证。但在 10 位所谓的「专家证人」中，有数字明显是不符合资格成为「专家证人」，他们的证词也与上述争议点毫不相关，本委员会在聆讯期间已作决定不接纳该些证人作证，也实时给予了本委员会的决定理由。此外，对于某些事实证人及「专家证人」，为了节省聆讯时间，本委员会同意接纳其书面供词，但保留证供是否与本案有关及其可接纳性 (Admissibility) 的决定。下面是各证人的摘要。

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. 对于已接纳的作证或书面供词，当中有大量的证供也是与争议点不着边际，倘若本委员在此一一罗列再予以否定，只会令人误以为这些无关的证供是有用或有相关性。那不单对了解本委员会的裁决理由毫无帮助，更有可能被这些无关的证供混淆视听，废时失事。故本委员无意亦不会再次浪费时间，在此就这些无关证供一一陈述。以下为本委员会针对相关事实及证据所作的决定。

相关的公司或机构

39. 与上诉人有关的公司、机构或地址：

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」：上诉人于 2002 年 7 月在 AB 市所注册成立，为上诉人全资附属的子公司。子公司内的设备中，有自设的，可以用于做内销业务；亦有两批设备是上诉人于 2006/07 年提供的「不作价进口设备」，可为上欣人作「进料加工」。这两批「不作价进口设备」并不是争议（一）内所牵涉的机械或工业装置。

41. 「AC 工厂」：上诉人于 1997 年在 AB 市 AC 镇所成立的「来料加工厂」。AC 工厂在 AE 工厂于 2004 年开始营运时便停止日常运作，并于 2010 年时与中国内地的有关官方机关办清所有的有关注销手续之后而正式终结。

42. 「AE 工厂」：上诉人于 2004 年在 AD 市 AE 镇所成立的「来料加工厂」。AC 工厂与 AE 工厂在日常的业务操作方面是相同的。

43. AC 工厂及 AE 工厂均为中国内地法规之所谓「企业非法人」，是无权开官方增值税发票，只可作加工贸易，收取加工费，制成品由境外企业外销出口。官方发票是指按国家税局规定正式开出的发票，是含税的。

44. 「AF 工厂」：上诉人于 2002 年成立了子公司后，由子公司通过租用当地的有关场地而兴办的制作加工厂。AF 工厂并没有独立名称，仅是一个厂址，并非独立企业。

45. 「AH 公司」、及后「AG 公司」，是在中国内地注册成立的外资企业，在中国内地有独立的企业法人地位，其营业执照的核准经营范围可准许其从事模具和塑制品的销售活动。

何谓「来料加工」和「进料加工」？

46. 可参考《中华人民共和国海关对加工贸易货物监管办法》及其修改——(1)《海关总署令第 113 号》(2004 年)、(2)《海关总署令第 168 号》(2008 年)及 (3)《海关总署令第 195 号》(2010 年)。

47. 「加工贸易」，是指经营企业进口全部或者部分原辅材料、零部件、元器件、包装物料（下称「料件」），经加工或者装配后，将制成品复出口的经营活
动，包括来料加工和进料加工。

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

48. 「来料加工」，是指进口料件由境外企业提供，经营企业不需要付汇进口，按照境外企业的要求进行加工或者装配，只收取加工费，制成品由境外企业销售的经营活 动。
49. 「进料加工」，是指进口料件由经营企业付汇进口，制成品由经营企业外销出口的经营活 动。
50. 「加工贸易货物」，是指加工贸易项下的进口料件、加工成品以及加工过程中产生的边角料、残次品、副产品等。
51. 「加工贸易企业」，包括经海关注册登记的经营企业和加工企业。
52. 「经营企业」，是指负责对外签订加工贸易进出口合同各类进出口企业和外商投资企业，以及经批准获得来料加工经营许可的对外加工装配服务公司。
53. 「加工企业」，是指接受经营企业委托，负责对进口料件进行加工或者装配，且具有法人资格的生产企业，以及由经营企业设立的虽不具有法人资格，但实行相对独立核算并已经办理工商营业证（执照）的工厂。
54. 「深加工结转」，是指加工贸易企业将保税进口料件加工的产品转至另一加工贸易企业进一步加工后复出口的经营活 动。

何谓「不作价进口设备」？

55. 可参考(1)《国务院关于调整进口设备税收政策的通知》（国发[1997]37号）及(2)对外贸易经济合作部、海关总署《关于加工贸易进口设备有关问题的通知》（外经贸政发[1998]第383号）。
56. 总括而言，「不作价进口设备」是指加工贸易外商以免费向加工贸易经营单位提供的加工生产所需设备。
57. 「加工贸易」包括来料加工、进料加工及外商投资企业从事的加工贸易。
58. 「免费」即不需经营单位付汇进口、也不需用加工费或差价偿还方式偿还设备款。
59. 不作价进口设备是可被免征关税和进口环节增值税。
60. 经营单位进口不作价设备，须在加工贸易合同/协议中列明进口不作价设备的条款，并附《加工贸易不作价设备申请备案清单》。

AC 协议书

61. AC 工厂持《广东省对外来料加工特准营业证》，有效期限自 1997 年至 2007 年。另持《中华人民共和国组织机构代码证》（下称「代码证」），有效期自 2001 年 11 月 6 日至 2005 年 11 月 5 日，机构类型为「企业非法人」，地址为：AC 镇某区。

62. 上诉人于 1997 年与 AC 工厂签订《对外加工装配总协议书》（下称「AC 协议书」），其有关条款如下：

- (1) 日期为 1997 年 1 月 3 日。
- (2) 协议方为甲、乙双方。
- (3) 甲方为 (1) 商务单位：AB 市 AJ 公司，其法定代表人：AK 先生；及 (2) 加工单位：AC 工厂，其法定代表人：AL 先生。
- (4) 乙方为上诉人，其法定代表人：A 先生。
- (5) 乙方不作价提供协议规定的加工装配产品所需的料件的具体名称、型号、规格、质量、数量等，在双方另签的单项生产合同中订明。
- (6) 乙方承诺不作价提供加工上述产品的所需之设备、工具、仪器（详情列于附录列表），价值约 990 万港元，其产权属乙方。在协议期内，由甲方保管使用，如因使用不当而损坏或丢失由甲方负责修理或赔偿，但正常维护修理应由乙方负责。
- (7) 协议由甲、乙方三位不同的法定代表人分别签署，并付上印鉴。

AE 协议书

63. AE 工厂持 AD 市工商业行政管理局所发的《营业执照》，有效期限自 2004 年 9 月 16 日至 2014 年 8 月 26 日，企业类型为「三来一补」。另持代码证，有效期自 2009 年 8 月 28 日至 2013 年 8 月 28 日，机构类型为「企业非法人」，地址为：AD 市某工业园。

64. 上诉人于 2004 年与 AE 工厂签订《协议书》（下称「AE 协议书」），其有关条款如下：

- (1) 日期为 2004 年 8 月 23 日。
- (2) 协议方为甲、乙双方。

- (3) 甲方为 AD 市 AE 镇 AM 公司，其法定代表人：（字迹模糊）；甲方工厂为 AE 工厂，负责人：AN 先生。
- (4) 乙方为上诉人，其法定代表人：A 先生。
- (5) 乙方负责以不作价的方式提供加工生产所需的设备（详见清单），设备总值 HK\$3271 万元，产权属于乙方。
- (6) 乙方不作价提供全部原料，辅料及包装物料，并雇佣工人，所加工产品全部出口乙方。
- (7) 协议由甲、乙方三位不同的法定代表人/负责人分别签署，并付上印鉴。

上诉人的业务经营模式

65. 就其业务经营模式，上诉人的主要证人为 B 先生(W1)及 Z 先生(W6)。
66. B 先生(W1)自 1996 至今一直担任上诉人的财务董事职务。
67. Z 先生(W6)具专业资格，为香港会计师公会的会员，自 2003 年至 2011 年担任上诉人财务总监职务。自 2011 年离任上诉人，但仍以兼职顾问的身份帮忙上诉人。
68. 他们的书面供词大同小异。按他们的书面供词，上诉人和子公司日常从事的业务在性质上是完全一样的，就是为有关客户提供关于塑制件模具和塑制件的制作加工服务，和关于该等客户现存塑制件模具的有关维修和保养服务。由于这两家份属独立企业法人的关联企业之间的业务是重迭的，故子公司在有关的情况下是会充当为上诉人的分包方。
69. 他们的书面供词列出(a)至(f)的 6 项业务收入如下：
 - (a) 关于涉及模具实际出口的塑制件模具的制作加工项目：这等专项业务是由上诉人从客户的手上予以承接，再通过「加工贸易」的作业模式分包给予子公司负责实地进行，以便尽量能取得中国内地的全程「保税」进口料件的税收优惠待遇。
 - (b) 关于涉及出具人民币官方发票的塑制件模具项目（包括：加工制作或维修保养），而有关的模具自始至终均是在中国内地境内；如有有关的实际服务是在 AF 工厂的场地内予以进行，是由子公司直接从客户的手上予以承接并实地进行，否则（包括：在 AE 工厂内予以

进行或是由独立第三方予以分包的)，均是由上诉人通过 AG 公司的实际全面代理方式予以承接。由于这类项目并不涉及可享受「保税」进口料件的税收优惠待遇的可能，故并无涉及任何与「加工贸易」作业模式有关的任何安排。

- (c) 关于上述第(a)和第(b)类以外的其他塑制件模具项目（包括：加工制作或维修保养），而有关的模具自始至终均是在中国内地境内：均是由上诉人直接从客户的手上予以承接，有需要时（即：AE 工厂内无法施工的有关情况）再通过外发方式分包给予其子公司或中国内地的其他独立第三方予以负责。由于这类项目并不涉及可享受保税进口料件的税收优惠待遇的可能，故并无涉及任何与「加工贸易」作业模式有关的任何安排。
- (d) 关于涉及出具人民币官方发票的有关塑制件制作加工项目，而有关的塑制件制作加工工序是在 AF 工厂内予以进行：由子公司直接从客户的手上予以承接并实地进行。由于这类项目并不涉及可享受保税进口料件的税收优惠待遇的可能，故并无涉及任何与「加工贸易」作业模式有关的任何安排。
- (e) 关于涉及出具人民币官方发票的有关塑制件制作加工项目，而有关的塑制件制作加工工序是在 AF 工厂以外的范围予以进行（即：由 AE 工厂或独立第三方予以分包）：由上诉人先行从客户的手上予以承接，再通过 AG 公司的实际全面代理方式予以操作。由于这类项目并不涉及可享受保税进口料件的税收优惠待遇的可能，故并无涉及任何与「加工贸易」作业模式有关的任何安排。
- (f) 关于上述第(d)和第(e)类以外的其他有关塑制件的制作加工项目：由上诉人从客户的手上予以承接，并在可能范围内的有关情况（涉及有关的塑制件制成品是直接或间接地从中国内地出口境外的有关情况）通过「加工贸易」的作业模式予以操作，以便尽量能取得中国内地的全程「保税」进口料件的税收优惠待遇，有实际需要时更会把实际的制作加工工序外发分包给予其子公司和/或独立第三方。

70. 此 6 项业务收入中，(a)至(c)项涉及模具的制作加工；而(d)至(f)项则涉及塑制件的制作加工。

71. B 先生和 Z 先生在聆讯中口头作供时，均被问及此 6 项业务收入，他们的口头证词虽然不是完全吻合，但也相近。按他们的口头证词，上诉人的业务包括制造精铁模具及铸塑塑料制件。客户的要求可以是单单制造模具；或单单铸塑塑料制件，模具由客户提供；又或是制造模具后，再以该模具铸塑。

72. 上诉人的业务收入主要可分为「人民币单」及「外币单」。「人民币单」即是以人民币官方发票而收取货款的订单，「外币单」则是以港币或其他外币而收取货款的订单。上诉人也可能会有个别情况收取现金。

73. 所有上诉人透过子公司在国内所承接的订单，并于其坐落在 AF 镇的 AF 工厂所生产送货，而不牵涉任何加工贸易的订单，即上述业务收入的(b)项第一部分及(d)项，均属「人民币单」。这些收入全属子公司于国内的收入，是申报国内的相关税收，并不牵涉上诉人在香港的相关报税表内所申报的利润。

74. 此外，上诉人亦会承接「外币单」，包括(i) 模具制造的「外币单」，然后以加工贸易的作业模式分包给子公司生产后，再外销出口，即上述业务收入的(a)项 (AE 工厂是没有制造模具外销)；及(ii) 铸塑塑料制件的「外币单」，以加工贸易的作业模式于 AC 工厂及后 AE 工厂或分包给子公司或独立第三方生产后，再外销出口，即上述业务收入的(f)项。这些收入全属上诉人的收入，是上诉人在香港的相关报税表内所申报的利润。

75. 上述业务收入的(b)项第二部分及(e)项，是指涉及出具人民币官方发票却并非由子公司所承接的「人民币单」。因上诉人并非中国内地注册成立的企业，所以无权出具人民币官方发票。而 AC 工厂及后 AE 工厂均为「企业非法人」，亦无权出具官方发票。所以上诉人通过 AH 公司，及后 AG 公司，以发出有关的官方发票。上诉人视 AH 公司及后 AG 公司为其代理人的角色。所有有关业务的收入，扣除所有的有关项目费用后，包括有关的流转税和所得税等，AH 公司及后 AG 公司会把有关的税后净额归还给予上诉人。

76. 至于上述业务收入的(c)项则是指上诉人直接从客户的手上予以承接，而客户以人民币或外币现金支付，不涉及出具人民币官方发票的模具制造项目，故也无牵涉 AH 公司或 AG 公司为其代理人的需要。

77. 上诉人称，上述业务收入的(b)项第二部分、(c)项及(e)项(以下简称为「其他业务」)，是在国内所承接的订单，并在国内生产送货，不涉及任何「加工贸易」。然而，这些业务的制作工序是在 AC 工厂及后 AE 工厂进行，有需要时才分包予独立第三方。这点令本上诉委员会难以理解亦难以接受。AC 工厂及后 AE 工厂是「来料加工厂」。它们的设备是上诉人所供应的「不作价进口设备」。AC 工厂及后 AE 工厂仅可以为上诉人作来料加工，制成品生产后再由上诉人外销出口或深加工结转。它们不仅无权出具官方发票，亦无权为非「加工贸易」作生产。就这一点上诉人并没有提供合理的解释。B 先生(W1)的证供是为了生存，也不得不知法犯法。但上诉人的三位专家证人都多次强调，内地加工企业在未有事先取得内地有关政府机关审批同意而私下作出内销处理的，在中国内地来说是触犯走私罪的，这与著名人物「赖昌星」所触犯的罪行是一样的，在中国内地来说是极严重的罪行。

78. 虽然 B 先生(W1)在复问时尝试解释，不作价进口设备超过五年期是可以

用作内销生产，但工厂内有哪些设备是超过五年？单凭这些设备是否足够作一条独立的完整的生产线？这各种的问题 B 先生(W1)均没有解释。B 先生亦不能提供任何文件作支持。当本委员会问及如何从上诉人的账目内识别那些是从这两所所谓代理人公司转账入上诉人的净额利润，B 先生(W1)谓是都包含‘turnover’中，但数目多少则无从稽考。当被问及此类收入占 turnover 的多少百分比，B 先生的答复：「佢大概我谗，啊每一年都会唔同啦，如果你话攤个平均嚟讲，应该有 10…10 零，10 零，10 零、2…10 零…2，10 零 20，10 零个 percent 嘅 turnover。」。如此的糊乱估计，实令人难以接纳。本委员会对这些「其他业务」是否存在和占上诉人的利润有多大部分是存疑的。

79. 除了 B 先生和 Z 先生的书面供词，本委员会亦接纳 D 先生书面供词。D 先生以大篇幅地描述上诉人如何完成订单的流程，本委员会认为无须在此罗列陈述，因为这些工序都只是些制造的相关活动或涉及制造的活动 (manufacturing related activities or activities involving manufacturing)，对查明上诉人利润产生交易 (profit producing transactions) 并没有帮助（见下文第 184 段）。

B 先生(W1)的诚信

80. 于盘问过程中，吕大律师曾质疑 B 先生(W1)的诚信。事源于 Z 先生(W6)的书面供词内第 6 段。于第 6 段中，Z 先生(W6)试图解释为何 K 公司于 2002 年 10 月 2 日代表上诉人以利润百分之五十是由中国内地营运业务产生为理由，反对亏损额计算，却于其后撤销有关争议（见上文第 18 段）。

81. 第 6(b)段解释：「2002 年的 8、9 月期间，上诉人的两位董事（包括：A 先生和 B 先生）均从其他行家那里而听说税务局就香港企业于中国内地从事「来料加工」作业的，均同意可按照 50/50 的基础来计缴该等香港企业的利得税。故当上诉人于 2002 年 9 月收到税务局就其 2001/02 课税年度的评税通知书时，便马上通过其当时的授权税务代表于 2002 年 10 月 4 日（税务局的收信日期）向税务局发函：要求把该课税年度的计税基础修改为 50/50 的基础。」

82. Z 先生(W6)是 2003 年才加入上诉人工作，即这段叙述完全是他凭 B 先生(W1)给他的资料所写，但于 B 先生(W1)的书面供词内却完全没有提及。

83. 于盘问过程中，吕大律师向 B 先生(W1)指出，他于「2002 年的 8、9 月期间」之前已清楚知道 50/50 的计税基础。因为于上诉人的 2000/01 课税年度利得税计算表 (Profits Tax Computation) 内的第 1 页是这样写的：‘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 课税年度报税表及财务报表 (Financial Statements) 均是由

B 先生(W1)所签署作实。

84. 就这点，B 先生(W1)对吕大律师的盘问是支吾以对，并没有清晰的解释。本委员会认为 B 先生(W1)早于申报 2000/01 课税年度报税表时已知道 50/50 此计税基础。本委员会认为 B 先生(W1)并非存心说谎，但在一些事情上确实是有所混淆，对事实没有认真查证。此草率的举证态度似乎也不限于 B 先生(W1)(见下文第 169 段)。但本委员会不欲针对个别证人的诚信作批评，以下，本委员会会就每项有关的证据的可信性作分析确定。

事实结论 (Findings of Facts)

85. 除了以上第 3 至 34 段的相关背景事实，及第 39 至 64 段有关上诉人的公司架构及相关的加工协议，本委员会接纳为真确事实外（见第 4 段之备注），以下，本委员会会就每一项争议点分别作判决，而于判决内所依赖的事实便是本委员会针对相关证据所确定的事实。

争议点（一）的相关税例条文及法律原则：「租约」

86. 《税例》第 4 部管辖「利得税」。其中第 16G 条容许在确定应课税利润时扣除「指明资本开支」。

87. 「指明资本开支」(‘specified capital expenditure’)是指在提供「订明固定资产」方面所招致的资本开支。

88. 「订明固定资产」(‘prescribed fixed asset’)不包括「例外固定资产」。

89. 「例外固定资产」(‘excluded fixed asset’)是指在任何人根据「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。

90. 《税例》第 18F(1)条订明，纳税人的应评税利润额须扣除根据第 6 部给予该人在该课税年度的免税额，但仅以有关的资产中用于产生该应评税利润的部分为限。

91. 《税例》第 6 部管辖「折旧等」(‘Depreciation, etc.’)。根据其中第 39B(1)条，纳税人为产生应课税利润而在提供机械或工业装置方面招致资本开支，须获给予「初期免税额」。而根据第 39B(2)条，纳税人在有关或较早的课税年度的评税基期内，拥有或曾拥有及在使用或曾使用机械或工业装置，以产生应课税的利润，则该人须就每类机械或工业装置而获给予一项该课税年度的损耗折旧免税额，称为「每年免税额」。

92. 但《税例》第 39E(1)(b)(i)条订明，在机械或工业装置由纳税人拥有期间，

如有任何人根据该机械或工业装置的「租约」而持有承租人权利，而在该租约生效期间，该机械或工业装置是由非纳税人的任何其他人士完全或主要在香港以外地方使用，则纳税人不得获给予第 39B 条所订明的初期免税额或每年免税额。

93. 《税例》第 2(1)条订明，「租约」就机械或工业装置而言，包括任何安排，而根据该安排，使用机械或工业装置的权利，由机械或工业装置的拥有人给予另一人。(‘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)任何协议、安排、谅解、许诺或承诺，不论是明示或隐含的，亦不论是否可藉法律程序予以强制执行或是否意图可藉法律程序予以强制执行的；及(b)任何计划、方案、建议、行动或行动过程或行为过程。

95. 高等法院上诉法庭于 Braitrim (Far East) Limited v CIR [2013] 4 HKLRD 329 的判决明确说明：

- (1) 在《税例》中，第 16G 条及第 39E 条中「租约」的涵义是其在《税例》第 2(1)条的定义所赋予的涵义([2013] 4 HKLRD 329, at pages 332, 337 and 339)。
- (2) 《税例》第 2(1)条赋予「租约」延展定义，其涵义比「租约」的通常理解是更广泛的([2013] 4 HKLRD 329, at page 332)。

96. 上诉法庭于 Braitrim (Far East) Limited v CIR 的判决获终审法院(FAMV No.18 of 2013)确认，其英文判词原文如下：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.*’

就争议点（一）的有关上诉理由

97. 就由上诉人所拥有而根据中国内地有关法规「无偿」和「保税」移送给予 AC 工厂或 AE 工厂（但明确不包括 AF 工厂）作日常操作使用的机械和工业装置，因 AC 工厂或 AE 工厂均为中国内地的企业非法人，其所拥有的资产和所承担的负债实际上均是由上诉人所直接拥有和承担，他们实质上就是上诉人设置于中国内地的非独立核算常设机构，故《税例》第 2 条所描述的「机械和工业装置的租约」的有关情况是无从成立的。

98. 就由上诉人所拥有而根据中国内地有关法规「无偿」和「保税」移送给

予 AF 工厂（但明确不包括 AC 工厂或 AE 工厂）作日常操作使用的机械和工业装置，该等机械和工业装置的「日常操作权」虽则是在另一人（即：AF 工厂）的手上，但根据中国内地有关法规的严格限制，该等机械和工业装置的「自主使用权」或「效益使用权」是必须完全维持在上诉人手上。另一方面，《税例》第 2 条关于「机械和工业装置的租约」一词中的「使用权利」一词，根据普通法的合理解释和税务局至今为止的实际做法，都只包括「自主使用机」或「效益使用权」的有关含意。因此，该等由上诉人拥有产权而由 AF 工厂拥有「日常操作权」而无「自主使用权」或「效益使用权」的机械和工业装置，便不能根据《税例》第 2 条关于「机械和工业装置的租约」一词的定义而视为有租约在身，故《税例》第 16G 条和第 39E 条的有关规定中所订定的限制性条款都是不适用的。

99. 有关副局长的行政失当，包括：于决定书中采用「输打赢要」的策略隐瞒上诉人之前所明确提供给予税务局关于中国内地的有关法规。

100. 上诉人于有关课税年度的税务计算表中反映并根据《税例》第 16G 条或第 18F 条规定于有关的利得税报税表上曾申请税务扣除或折旧免税额的有关机械和工业装置，全部都是属于由上诉人所拥有而根据中国内地有关法规「无偿」和「保税」移送给予 AC 工厂或 AE 工厂（但明确不包括 AF 工厂）作日常操作使用的机械和工业装置。

本委员会就争议点（一）的判决

101. 上诉人的现税务代表余先生多次谓上诉人有「专家」证人可解答这争议点，却因为本委员会不准许专家作供而令上诉人无法为争议点左证。然而，余先生必须明白，争议（一）是由本委员会按香港税例以决定，而并非由任何其他人引用中国内地的法律或税规而作决定。况且，问题也并不如余先生所想般复杂。

102. 首先，按照上诉人的上诉理由及其有关证人的证词，争议点（一）所涉及的机械或工业装置，均为上诉人根据相关的加工贸易协议书，提供给 AC 工厂或 AE 工厂（不包括 AF 工厂）所使用的「不作价进口设备」。税务局不争议这一点，本委员会亦接纳此为真确事实。

103. 因此，本委员会要考虑的，是非常简单，就是：这提供不作价进口设备的安排，根据香港《税例》第 2(1)条赋予「租约」的延展定义，是否一个「租约」安排？AC 工厂及 AE 工厂在这提供不作价进口设备的安排中所处的角色，是否这「租约」延展定义中所指的「另一人」？

104. 本委员会应考虑的是《税例》第 2(1)条，至于在其他某些事宜或背景上，或于中国内地的法律诉讼中，是否有可能按中国内地的法律、税务或会计核算等情况，视内地的加工企业为其外国投资者的「常设机构」，又或视内地的加工企业的欠债为其外国投资者的欠债等等，这些都并不是应考虑的因素。

105. 根据相关的提供不作价进口设备的安排，即《AC协议书》及《AE协议书》，上诉人是以一间香港公司，一个外商投资者的身份，提供给中国内地成立的加工企业所需的设备。上诉人是「加工贸易外商」，是「境外企业」；AC工厂及AE工厂则是中国境内的「加工贸易企业」。AC工厂及AE工厂是根据中国内地的法规而成立的中国企业，各自有独立的营业证或营业执照、代码证、企业/机构名称、负责人、法定地址及营业期限。纵使机构类型为中国内地法规之所谓「企业非法人」，故无权开官方增值税发票，但于加工贸易协议的事宜上，这两所加工企业是有独立于上诉人的立约权利，可与上诉人签订协议书，与上诉人作为不同的立约方，持不同的权利和责任。明确地，于提供不作价进口设备的安排上，AC工厂及AE工厂并不是上诉人的「常设机构」，或上诉人的「不可分割的组成部分」，而是独立于上诉人。

106. 根据《AC协议书》，AC工厂为「甲方加工单位」，上诉人则为「乙方」。有关的不作价设备之产权属乙方，甲方仅是保管使用，如因使用不当而损坏或丢失由甲方负责修理或赔偿，但正常维护修理由乙方负责。

107. 根据《AE协议书》，AE工厂为「甲方工厂」，上诉人则为「乙方」。有关的不作价设备之产权属乙方。

108. 显然，有关的机械或工业装置的「拥有人」是上诉人。AC工厂及AE工厂并非其拥有人，没有所有权；它们之有权使用该等机械或工业装置，是凭借上诉人就相关的加工贸易协议书所协议的安排所给予的权利，AC工厂及AE工厂是第2(1)条「租约」定义中所指的「另一人」。上诉人提供「不作价进口设备」的安排，是《税例》第2(1)条所定义的「租约」安排。

109. 故此，本委员会认同并决定，有关的机械或工业装置都是AC工厂及AE工厂根据「租约」而作承租人权利的情况下所持有的，故均属「例外固定资产」，不能按《税例》第16G条获扣除提供「订明固定资产」的资本开支。

110. 同样，因AC工厂及AE工厂是根据「租约」而作承租人权利的情况下持有及在香港以外地方使用有关的机械或工业装置，按《税例》第39E(1)(b)(i)条，上诉人不得获给予第39B条所订明的折旧免税额。

111. 此外，上诉理由提及上诉人提供给AF工厂所使用的「不作价进口设备」。但这些设备并不是争议点（一）所涉及的机械或工业装置，与本上诉无关的。本委员会不明白为何上诉人选择包括此为上诉理由。本委员会亦完全不认同上诉人有关所谓「日常操作权」、「自主使用权」或「效益使用权」等论点。

争议点（二）的相关税例条文：商业建筑物

112. 《税例》第18F(1)条订明，纳税人的应评税利润额须扣除根据第6部给予该人在该课税年度的免税额，但仅以有关的资产中用于产生该应评税利润的部分

为限。

113. 根据第6部其中第33A(1)条，纳税人在有关课税年度的评税基期结束时，有权享有属商业建筑物或构筑物中的权益，而该权益是建造该建筑物或构筑物所招致的资本开支方面的有关权益，则纳税人须在该课税年度获给予一项该建筑物或构筑物的损耗折旧免税额，称为「每年免税额」。

就争议点（二）的有关上诉理由

114. 有关副局长的行政失当，包括：附件J是副局长所刻意捏造而实际上并无由税务局向上诉人发出的文件，其显而易见的主要用意是营造出其于所据事实第(31)项所捏造的虚假事实的合理性，用于诬告税务代表是声称根据《税例》第51C条规定拒绝提供有关所需资料给予税务局。

115. 副局长于决定书中所指税务局曾要求而上诉人无提供的有关资料，与《税例》第33A条关于商业建筑物或构筑物是否能取得每年免税额的有关条件，完全没有任何关连，清晰显示副局长所声称的决定理由是毫无实际意义的。

本委员会就争议点（二）的判决

116. 附件J就折旧免税额要求上诉人提供以下的数据：

(I) 折旧免税额

- 提交一份明细表，就2002/03至2007/08课税年度的每一个课税年度，分别列出为香港办事处、AB市工厂、AB市J1公司及AD市工厂提供的新增机械及工业装置、写字楼设备、装修及建房工程的详情如下：

<u>2002/03年度</u>	<u>AB市工厂</u>	<u>AD市J1公司</u>	<u>AD市工厂</u>	<u>其他(请注明)</u>	<u>总额</u>
	元	元	元	元	元
机械及工业装置					2,820,123
机械及工业装置 - 租购协议					7,298,461
写字楼设备					772,207
装修及建房工程					875,996

- 就上述1项的装修及建房工程，提供装修及建房工程的详细地址、有关的租约或房产证副本及工程合约的副本。

117. 上诉人认为并无必要提供附件 J 所要求的数据。上诉人认为于其税务计算表及审计报告已提供了足够的数据和文件，包括：

- (1) 于税务计算表的附表中提供了关于该年度所发生的每项商业建筑物和构筑物的资本开支的有关明细（包括：该项开支的性质和金额）；和
- (2) 于上诉人的年度审计报告中由独立的香港执业会计师确证该等商业建筑物和构筑物的资本开支是由上诉人所招致的而有关的商业建筑物和构筑物也是由上诉人所拥有的；和
- (3) 于税务计算表中确认该等商业建筑物和构筑物的资本开支是由上诉人使用于能令上诉人产生应税收入的有关业务活动之中。

118. 当然，评税主任及局长在合适情况下是有权选择接纳纳税人的税务计算表及审计报告作支持某项折扣申请的足够证据；但同样地，如果评税主任及局长对某项折扣申请有怀疑时，是有权要求纳税人提供所有的有关数据。

119. 在此评税中，评税主任及后局长对上诉人的申报有怀疑而要求上诉人提供资料，本委员会认为并无不对之处。附件 J 所要求的数据亦明显是与上诉人所申报的建筑物或构筑物的折旧免税额有关，上诉人理应配合。

120. 于本上诉中，上诉人尽可向本委员会重新提出所有支持其建筑物或构筑物的折旧免税额之证据，可惜上诉人坚持无提供其他数据的需要。在此情况下，本委员会认为上诉人远远未能履行其《税例》第 68(4)条之举证责任。本委员会认同并决定，决定书中就撤销商业建筑物免税额的决定为正确。

争议点（三）的相关税例条文及法律原则：亏损额结转

121. 《税例》第 19C(1)条容许纳税人如因经营任何行业、专业或业务而蒙受亏损，把该亏损额结转，并以该人在其后各课税年度从该行业、专业或业务所得的应评税利润额抵销。

122. 《税例》第 60(1)条订明，凡评税主任觉得任何应课税的人尚未就任何课税年度被评税，或觉得该人被评定的税额低于恰当的税额，则评税主任可在该课税年度或在该课税年度届满后 6 年内，按照其断定该人应该被评税的款额或补加款额而对该人作出评税。

123. 上诉法庭于 CIR v Common Empire Limited [2007] 1 HKLRD 679 的判决明确说明：

- (1) 上诉法庭确认原讼法庭对《税例》中「评税」的阐释，「评税」是指评估应评税利润，及应用相应的税率以得到应征收的税额。而损失的评估则不属条例所指的「评税」，英文判词原文如下：‘*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) 《税例》中并没有提及「亏损额计算表」(‘statement of loss’)。它只是一份没有法定效力的行政文件。([2007] 1 HKLRD 683A)
- (3) 《税例》第 60(1)条之六年期限，并不适用于亏损额计算表。

就争议点 (三) 的有关上诉理由

124. 有关副局长的行政失当，包括：于决定书中直接隐瞒税务局曾于 2003 年 8 月 29 日已发出 2002/03 课税年度评税的事实。当时评税主任是同意该笔 2001/02 的前年度亏损是可以在 2002/03 课税年度的评税中予以实际结转和低扣，而该 2002/03 的 2003 年 8 月 29 日评税已根据《税例》第 70 条规定成为最终及决定性的评税。由此，评税主任之后是无任何法理依据可于 2009 年 3 月 27 日时推翻其于 2003 年 8 月 29 日通过 2002/03 课税年度的评税所允许的 2001/02 前年度亏损的结转和低扣，再而重新作出有关的撤销处理，这是完全违反《税例》第 60 条的规定。

125. 有关副局长的行政失当，包括：于决定书中虚构上诉人就 2002/03 课税年度应被评定的利得税净额的事实（见上文第 24 段）。根据 2009 年 3 月 27 日的 2002/03 课税年度的补加评税的税务计算表清晰反映，评税主任是把其当时改变原意而决定不给予结转低扣的 2001/02 和之前课税年度的前年度亏损，虚拟为 2002/03 课税年度的应税收入来征税。这由评税主任所虚构的应税收入，除违反了《税例》所有的有关规定之外，也是违反了上诉人所知所见的所有通用国际税务原则。

本委员会就争议点 (三) 的判决

126. 决定书中第 1(10)(a)段清楚列出评税主任根据上诉人提交的报税表所发出的利得税评税，包括 2002/03 课税年度的评税。虽然没有写上日期，决定书绝对没有隐瞒税务局已发出 2002/03 课税年度评税的事实。

127. 2002/03 课税年度评税是于 2003 年 8 月 29 日发出的，当时，评税主任是根据上诉人提交的报税表，接纳 2001/02 的前年度是有亏损可结转至 2002/03 年度。然而，当评税主任于其后发现 2001/02 课税年度实际上没有任何亏损时，则根据《税例》第 60(1)条及上述案例，评税主任是有法理依据，就上诉人被评定的税额低于恰当的税额，于 2002/03 课税年度届满后 6 年内，按照其断定上诉人应该被评税的补加款额而对上诉人作出补加评税。如此，评税主任并非重新评估 2001/02 课税年度的评税，而是重新评估 2002/03 课税年度的评税。2009 年 3 月 27 日是于 2002/03 课税年度届满后 6 年之内，并没有违反《税例》第 60(1)条之六年期限。

128. 评税主任于 2009 年 3 月 27 日发出 2002/03 课税年度的补加评税时，亦并非把不给予结转低扣的 2001/02 和之前课税年度的前年度亏损，「虚拟」为 2002/03 课税年度的应税收入来征税。评税主任不是就上诉人的应评税利润重新评估，而是就上诉人所申报的亏损额抵销重新评估，评定上诉人于 2002/03 课税年度没有亏损额抵销可扣减。

129. 如决定书中第 1(13)段（见上文第 24 段）所指，上诉人在指定期限内没有回复评税主任查询，证明上诉人可获扣除订明固定资产资本开支、机械或工业装置折旧免税额及相关的商业建筑物免税额。评税主任在没有左证资料的情况下，撤销该等扣除。此做法并无不对。正如上诉法庭于 Common Empire Limited 的判决中所指，如上诉人欲获亏损额抵销扣减，上诉人便须确立此亏损额，即使此亏损额是超过六年前所产生的。确立亏损额的责任在上诉人，见英文判词原文如下：‘*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，基于本委员会于上述就争议点（一）及（二）之决定，评税主任撤销该等扣除的决定是正确的。撤销扣除后，2001/02 课税年度并没有亏损可作结转。

131. 故此，本委员会认同并决定，评税主任在作 2002/03 课税年度补加评税中彻销扣减 2001/02 课税年度之亏损额结转，是一个正确的决定，并没有违反《税例》第 60 条的规定。至于上诉人于其提交的报税表中错误地重复扣减承前亏损额（见上文第 27 段），这一点并没有争议，此重复扣减亦必须更正。

争议点（四）的相关税例条文：坏帐

132. 根据《税例》第 16(1)(d)条，在确定任何人在任何课税年度根据本部应

课税的利润时，该人在该课税年度的评税基期内，为产生根据本部应课税的其在任何期间的利润而招致的一切支出及开支，均须予扣除，包括任何行业、业务或专业所招致的坏帐并经证明而令评税主任信纳是在该课税年度的评税基期内已成为坏帐者；但根据本段作出的扣除，须只限于在有关的债项出现期间内的利润被确定时（而该利润是该名申索扣除的人根据本部应课税者），已作为营业收入而包括在内的债项，以及从事放债业务的人在香港从事放债的通常业务运作时以贷出款项构成的债项。

就争议点（四）的有关上诉理由

133. 副局长在决定书中坚持就这议题其是采用「形式重于实质原则」(the principle of form over substance) 而不是国际上所惯常使用的「实质重于形式原则」(the principle of substance over form) 来作为衡量的标准，就这实质上为与企业应税经营业务直接有关并且是因正常和合理商业原因而不能收回的分包费预付款问题，直接按照《税例》中关于「坏帐」的有关规定来处理。这样的做法除违反了国际通用的原则和惯例之外，在原则上来说也是违反了税务局其一直以来均非常强调并于其《税务条例释义及执行指引》公开认可的 Ramsay 原则，更与税务局在其他领域上的实际做法完全相悖。这种纯以个案结论是否对税务局有利为其唯一衡量标准的执法取态清晰地反映副局长是采用「输打赢要」的无道义策略特别针对这个案来执法，税务上诉委员会应根据独立公平公正的司法立场予以纠正。

本委员会就争议点（四）的判决

134. 上诉人并没有提供有关这争议点的证据。本委员会只能参考决定书第 15 页，第(25)段。按此段所述，上诉人的现税务代表就有关坏帐提出下列声称及资料：

- (1) G 公司实际应为上诉人的分包方，负责为上诉人就推广制模业务制作有关的前期手制样板，完工后由上诉人支付有关分包费，但之前上诉人为其垫付其中国内地的有关日常经营费。账册上的坏帐金额实际是分包方出现信贷问题而于 2004 年 12 月之后停止为上诉人提供服务时所尚拖欠上诉人的预付承包费。
- (2) H 公司是上诉人于 2001 年起提供有关垫付款达港币等值 400 多万元而于 AC 工厂楼上（三楼）而创立，其主要业务是为上诉人的注塑产品业务提供有关所需的各类五金配件，由上诉人支付有关承包费予以抵减该厂开业所需上述垫付款。由于双方于相互合作 3 年多之后发生方向性的严重分歧，其东主 AP 先生于 2004 年初决定结束该厂，最后所尚拖欠上诉人的开业垫付款（应属于预付分包费）共约 119 万元由此而变成上诉人的坏帐，由上诉人于 2005 年的会计年度作出有关处理。
- (3) G 公司及 H 公司拖欠上诉人的款项，虽然没有直接记入上诉人的业

务收入，但有关账款与上诉人的日常经营业务直接有关。

- (4) G公司在2000年1月开业，在2007年1月结业。G公司业务地址与上诉人相同，即F地址。H公司在2004年3月注销注册。

135. 按上诉人的税务代表以上的声称及资料，有关的坏帐并不是营业收入，而是公司与公司之间所拖欠尚未偿还的贷款。上诉人的税务代表亦承认，有关的坏帐并没有记入上诉人的业务收入。即使有关的坏帐与上诉人的日常经营业务有关，也并不代表它符合第16(1)(d)条的要求。上诉理由中提到的所谓「实质重于形式原则」等原则或惯例，并不适用或适当。

136. 故此，本委员会认同并决定，有关的坏帐并非第16(1)(d)条所规定可扣除的坏帐，不得获扣除。

争议点（五）的相关税例条文：更正错误评税

137. 《税例》第70条订明，凡在本部所限定的时间内，并无任何有效的反对或上诉就某项评税所评定的应评税入息额或利润额或应评税净值额提出，则为本条例的所有目的，就上述应评税入息额或利润额或应评税净值额而作出的评税，须是最终及决定性的评税；但本部不得阻止任何评税主任就任何课税年度而作出评税或补加评税，但该项评税或补加评税须不涉及将任何已就该课税年度而在受到反对或上诉后裁定的事宜再予讨论。

138. 根据《税例》第70A(1)条，即使第70条另有规定，如有任何申请在任何课税年度结束后6年内……提出，且有证明成立令评税主任信纳由于就某一课税年度所征收的税款而呈交的报税表或陈述书有错误或遗漏，或由于所评定的……应评税入息额或利润额或所征收的税额在计算上有算术错误或遗漏，以致就该课税年度征收的税额过多，则评税主任须更正该项评税；但凡就任何评税而呈交的报税表或陈述书，事实上是根据计算税项法律责任所应采用的基准或是按照该报税表或陈述书拟备时通行的惯例而拟备的，则不得就该报税表或陈述书内有关计算税项法律责任所应采用的基准有错误或遗漏，而根据本条对该项评税作出更正。

就争议点（五）的有关上诉理由

139. 上诉人完全同意有关《税例》第70A(1)条所指的「错误」一词，应完全按照 Extramoney 一案有关法官的解释原则来解释。

140. 但上诉人认为副局长完全误解了该法官的解释。上诉人认为‘ignorance’应为「无知」（而绝对并非副局长所声称的「无心」），‘inadvertence’应为「疏忽」（应比较副局长所采用的「大意」一词为好），‘something incorrectly done through ignorance or inadvertence; a mistake’其真正的中文意思应为「由于无知或疏忽而引致

的某些失误，一个错误」。

141. 根据有关上诉人实际情况的反映，引致上诉人所在其有关课税年度的报税表内没有申报有关海外利润的这错误的真正原因，完全是由于其「专业无知」（并同时配上了税务局的专业无知）而引致。故此这是完全符合自 Extramoney 一案有关法官有关「错误」一词的解释。

142. 有关副局长的行政失当，于决定书中虚构税务局只在 2009 年 12 月发出的《税务条例释义及执行指引第 21 号：利润的来源地》修订本才首次载列来料加工和进料加工的不同税务处理方法。

143. 副局长的论据为：当上诉人的有关报税表是经其董事（或董事会）小心理念考虑有关实际情况后，并于报税表上作出严正声明指「就所知所信，所申报的一切资料均属正确并无遗漏」（报税表上的标准声明语句），之后该报税表上所申报的有关资料就不可能存有无心（而并非 Extramoney 一案有关法官所指的「无知」）或大意的错误。副局长的上述论据存在基本上的逻辑谬误，如下：上诉人于报税表上就其所知所信，声称其所申报的有关资料属正确无误，是该上诉人知悉其对所申报的有关资料负有法律责任的明确表现，与该上诉人是否由于疏忽大意（或无知）而导致该报税表上所申报的数据存有错误，这两者之间并无任何直接或间接的逻辑关系。

144. 有关副局长的行政失当，包括：采用「鸵鸟政策」的策略，在明知上诉人的所有日常业务经营作业都是在香港以外的地方进行的前提下，刻意漠视上诉人有关于其业务作业过程的有关情况，但把这有关的问题都全盘的透过于上诉人是未应评税主任要求提供有关资料。就此，上诉人于委员会聆讯会议上，会明确地就上诉人所真实经营的业务性质、其取得经营业务收入的有关活动和其从事该等活动的有关地点等的业务作业情况，作有关详尽的介绍，并按照《税例》第 68(4)条的有关规定承担有关举证责任。

争议点（五）(1) 的相关法律原则：何谓「错误」

145. 争议点（五）可划分为两项考虑点：

- (1) 何谓《税例》第 70A(1)条中所指的「错误」？
- (2) 上诉人于 2004/05 至 2007/08 课税年度的利润，是否属海外利润？

146. 原讼法庭于 Extramoney Limited v CIR (1997) 4 HKTC 394 的判决对第 70A(1)条中所指的「错误」有以下的阐释：

- (1) 并不是每一个错误或遗漏都属于第 70A(1)条所指的错误或遗漏，从

而启动第 70A(1)条的更正制机。「错误」(error)的定义,以牛津英语词典所赋予的涵义是为恰当,那就是‘something incorrectly done through ignorance or inadvertence; a mistake’。

- (2) 一个刻意的决择并不是第 70A 条所指的错误。若公司的核数师或会计师就账目上的观点或意见有所改变,或公司董事对编制账目的做法改变了观点或意见,那最初的观点或意见也不能被说成为一个错误或遗漏。否则,公司的董事或行政人员便有可能在稍后阶段尝试去不断「改良」公司账目或更改自己的决定,以求达到一个对他们更有利的效果,那便违背了《税例》的精神,即是,评税须有个终结,若无终结,《税例》里的征税方案就根本不可行。

147. Extramoney 涉及于 1970 至 1980 年代初轰动一时的佳宁集团,该集团于 1983 年瓦解。纳税人公司为该集团旗下的一公司。案中的证据显示,有关的利润确实存在,虽然可能不是由纳税人公司所赚取的。然而,这利润并没有显示于该集团旗下的其他公司的账目中,仅显示于纳税人公司的账目中,集团主脑陈先生蓄意把有关的利润归纳作纳税人的利润。其后,当清盘人接管纳税人公司后,清盘人认为有关利润不应被归纳作纳税人的利润。原讼法庭认为陈先生是作了一个刻意的决定,把有关的利润归纳作纳税人的利润,即使此决定其后有所改变,这改变并不是《税例》第 70A 条所指的「错误」[4 HKTC 429-430]。

148. Extramoney 的判决一贯被视为针对《税例》第 70A 条的一个重要案例,但自终审法院于 Moulin Global Eyecare Trading Limited v CIR, FACV No 5 of 2013 (下称‘MGE’)的判决,Extramoney 对「错误」的阐释或许需要被重新检讨。

149. 终审法院于 MGE 的判决是于 2014 年 3 月 13 日颁布,即在本上诉结案陈词 10 天后才颁布。

150. 于 MGE 一案中,同样地,纳税人公司也是被清盘人接管。清盘人发现,纳税人公司的前董事透过制造虚假交易夸大公司利润,并将这些夸大利润申报利得税。就这些夸大利润,纳税人公司于 1998/99 至 2003/04 课税年度缴付了近 8,900 万元的利得税。清盘人按《税例》第 64 条及第 70A 条作出申请,要求退还这些已付的税款,理由是纳税人公司在有关年度根本没有任何应课税利润,其所申报的利润源于其前董事所作的各项欺诈行为,是虚假和不存在的。纳税人公司的前董事亦相继于刑事起诉中被裁定犯了欺诈罪。

151. 税务局局长拒绝清盘人的申请,其主要的原因为有关报税表是在纳税人公司知悉该等欺诈行为下提交的,并没有任何错误。因此,整个上诉的主要争论点是「归属」问题(‘Attribution’),即那些作出欺诈行为的董事所知悉的违法事情,是否可归属为纳税人公司所知悉的事情。

152. 终审法院以多数判决裁定,那些董事所知悉的违法事情是应归属纳税人

公司。因此，清盘人不能依赖《税例》第 64 条中的但书，因为纳税人公司并非「未能」在期限内提出反对，而是「选择」不提出反对。清盘人亦不能依赖第 70A 条，因为纳税人公司既知报税表中所申报的利润为虚假，仍将其提交，是蓄意说谎，而蓄意说谎并非第 70A 条中所指的「错误」。

153. 常任法官邓国桢在「归属」的问题上持异议，并裁定第 70A 条为适用。

154. 本上诉并不涉及任何欺诈行为，也不涉及「归属」问题。但常任法官邓国桢从其异议判决第 14 段开始，讨论了何谓第 70A 条中所指的「错误」。虽然这是一个异议判决，但在这一点上，它与多数判决并无抵触，对本委员会是有约束力的。

155. 异议判决的第 19 段，提及税务上诉委员会于 D61/91 就前期争议 (preliminary issue) 的判决。于该税务上诉中，纳税人申报其利润为香港利润。其后，纳税人更换了税务顾问，而新税务顾问认为纳税人的利润来源地不在香港，遂按第 70A 条申请更正。该上诉委员会认为，纳税人的利润来源地是否在香港是一个事实的问题，不是意图的问题，只有「是」或「否」的答案。所以如果上诉委员会在听取所有证供后，接纳答案是「否」，那么报税表上明显存在错误，可按第 70A 条作出更正。

156. 常任法官邓国桢对该上诉委员会判决是认许的。他也提及其他案例，并于第 21 段有此结论：一个核数师所作的真正的错误是可以构成第 70A 条中所指的「错误」的（见英文原文：‘*These decisions show that a genuine mistake made by an auditor could be an error for the purpose of s.70A.*’）。

本委员会就争议点（五）(1) 的判决

157. 上诉人是在完全知情下，于报税表内有否海外利润一栏，确认没有海外利润的。上诉人的经审核账目和报税表中，也没有任何部分反映上诉人的利润是海外利润。不仅于此，如上文第 18 段所述，上诉人曾以利润百分之五十是由中国内地营运业务产生为理由，反对 2001/02 课税年度亏损额计算，但其后撤销有关反对。按 B 先生和 Z 先生所称，上诉人的业务自 2001 年至今保持不变。

158. 当被问及为什么报税表中会有这些错误，B 先生(W1)的解释是，当时的税务代表并没有向他解释是否可以申报海外利润，是于 2010 年聘用新税务代表余先生时，余先生向他指出上诉人的利润应属海外利润，才发现错误。

159. 若单就 Extramoney 的判决而言，本委员会对上诉人所称的错误是否符合第 70A 条所指的「错误」，是极有保留的。此解释似乎正正是 Extramoney 所述的，若公司的核数师或会计师或公司董事，就账目上的处理改变了观点或意见，那最初的观点或意见并不能被说成为一个错误或遗漏（见上文第 146 段）。

160. 但争议点（五）(1) 与税务上诉委员会于 D61/91 所决定的前期争议显然

是相符的。于该税务上诉中，纳税人也是在完全知情下申报其利润为香港利润。有鉴于该判决及 MGE 中的异议判决，本委员会的结论是，若是上诉人能证实其有关课税年度的利润均属海外利润（即争议点（五）第二项考虑），以致就该课税年度征收的税额过多，则其报税表可按第 70A 条获得更正。

争议点（五）(2) 的相关法律原则：利润来源地

161. 《税例》第 14 条清楚表明，只有于香港产生或得自香港的利润才须课缴利得税，与纳税人的居住地无关。

162. 要决定利润是否于香港产生或得自香港，主要原则是查明纳税人从事赚取有关利润的活动，以及该纳税人从事该活动的地方 – 英文判词原文 ‘*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. 关键是掌握每个案件的实际情况，着眼于有效的原因 (effective causes)，查明纳税人的利润生产交易 (profit-producing transactions) 是在何处，而非其他先行或附带事宜 (antecedent or incidental matters)。先行或附带事宜往往是对业务的营运及盈利的产生必不可少，但它们并不是查明利润来源地的法律基准 – 英文判词原文 “*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. 利润产生交易 (profit producing transactions)，相对于制造的相关活动或涉及制造的活动 (manufacturing related activities or activities involving manufacturing) 是不一样的 [原讼法庭于 CIR v CG Lighting Ltd [2010] 3 HKLRD 110, 132]。

本委员会就争议点（五）(2) 的判决

165. 上诉人于有关课税年度的利润，是否如上诉人所声称的，属海外利润？

166. 总括而言，上诉人的业务可分为三大范畴：

- (1) 上诉人透过子公司在国内所承接的「人民币单」；

(2) 上诉人承接外销出口的「外币单」；及

(3) 「其他业务」。

167. 子公司在国内所承接的「人民币单」虽然有记录在集团之综合账目中，但并没有记录在上诉人之账目内，不牵涉上诉人在香港的相关报税表内所申报的利润，与争议点无关。

168. 至于上诉人所承接外销出口的「外币单」，要查明上诉人从事赚取有关利润的活动，以及从事该活动的地方，最佳的方法是由纳税人及税务局提供一份完整的同意事实(agreed facts)，或由纳税人提供一些具代表性的交易以供参考（如 D36/06；CG Lighting Ltd）。就此，上诉人选择提供一宗 2009 年的交易。但此宗交易的参考价值是有数点地方值得商榷的。

169. 其一，本上诉针对的是 2004/05 至 2007/08 课税年之度业务收入，而这宗交易发生于 2009 年，即是有关课税年度以外所发生的交易。当被问及为何不提供有关课税年度以内的交易，Z 先生(W6)的答复是：「啊…喲，因为我当其时畀呢啲资料佢嗰阵时呢，系佢啲啲扇开始去接呢个 audit engagement 嗰阵时。咁所以当其时牵涉嘅年份就系当其时，咁所以，因为我唔会专登走去个仓度搵番啲旧单，我就搵番啲…即系啲啲扇过咗嘅单，去即系 demonstrate 话到畀佢听，呀，我间公司个 operation 系咁样做嘅，啲 income 系咁样 book 法，即系我用一个咁嘅模式去反映番间公司个 operation 嘅。……」。换言之，Z 先生觉得无须费时去搜集有关的文件。

170. 有鉴于上诉人的举证责任，此答复是极之不理想。严格说来，这交易与本上诉无关。尽管 Z 先生称上诉人的业务经营方式没有改变，但充其量，此交易只可被视为一些次等的第二手证据(secondary evidence)，而在一般情况下，只有于第一手证据(primary evidence)已消失或难以获得的时候，才容许第二手证据取代第一手证据。

171. 其二，此交易涉及的金额只有 HK\$215,511。相比上诉人每年之营业额，此交易的代表性实令人怀疑。

172. 其三，此交易是由核数师 AA 先生于其英文书面供词内提供的。AA 先生称所有文件都是 Z 先生提供给他，但在 Z 先生的书面供词内却没有提及这交易。在聆讯中，Z 先生亦完全没有解释这交易。这做法是完全误解举证的正确方式与途径。本委员会要查证的是所有有关这宗交易的事实，而不是一位核数师从核数角度或其他所谓「专家」角度会如何处理或判断这交易。所以，这交易实际上是如何进行是应该由上诉人负责处理这交易的员工来作事实证人。由 AA 先生作为所谓的「专家」来提供这交易的文件是变相把这些文件沦为二手证据。

173. 无论如何，上诉人并没有提供其他交易可协助本委员会。在此情况下，本委员会姑且以此交易的文件为依据，看看上诉人于此交易中所从事赚取有关利润

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

的活动是否在香港。

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（下称‘PO’）。买方均为AQ公司，卖方为J公司，即上诉人。送货地点AR公司。
- (2) 一份日期2009年10月30日的PO，买方为AQ公司，卖方为上诉人。送货地点为AQ公司。
- (3) 这17张PO总额为HK\$215,510.92。
- (4) 一套各16份的送货单及发票。

	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) 《购销合同》编号(2009)01连同出口制成品备案清单。此购销合同为一「进料加工复出口合同」。子公司为甲方，上诉人为乙方。子公司与上诉人由不同代表于2009年4月15日签署。
- (6) 与购销合同(2009)01相关的《合同头资料申请清表》、《加工贸易业务批准证申请表》、《加工贸易业务批准证》、《加工贸易手册》、《加工贸易备案手册》编号CXXXXXXXXXXXX。
- (7) 一些海关报关的文件。

175. 关于这宗交易有几点是清楚的：

- (1) 这宗交易是上诉人作一个香港公司于香港所承接的。
- (2) 买方、卖方均为香港公司。
- (3) 制造商是子公司，不是上诉人。
- (4) 子公司是按与上诉人早已签订的进料加工合同，为上诉人以「进料加工」模式作生产。
- (5) 制成品是以「深加工结转」方式，运往 AR 公司作进一步加工后复出口。

176. 基于这些事实，本委员会认为毫无疑问这宗交易的利润产生交易(profit producing transactions)是在香港。上诉人称它的员工全是在内地的工厂工作，香港的兴业地址只有一、两位员工负责。但这不是一个计人头的习作。不论上诉人有几多或几少的员工在香港，最重要的是这宗交易的利润产生交易，是上诉人作一间香港公司在香港所承接的模具买卖交易。所产生的利润是买卖利润。上诉人如何安排货品的设计、生产或运送，仅是先行或附带事宜(antecedent or incidental matters)。上诉人可选择交由子公司生产，或由 AE 工厂生产，或由独立第三者生产，都不会影响这买卖交易利润的性质。本委员会认为，这宗交易与原讼法庭及上诉法庭于 CIR v CG Lighting Ltd [2010] 3 HKLRD 110; [2011] 2 HKLRD 763、上诉法庭于 CIR v Datatronic Ltd [2009] HKLRD 675、及税务上诉委员会于 D36/06 所审理的交易基本上是完全相若。

177. 至于上诉人的「其他业务」，同样地，上诉人并没有提供任何单据或文件以协助本委员会查明这些业务是如何运作。正如上文第 78 段所述，上诉人并没有解释它是如何于其来料加工厂内进行国内内销的生产。本委员会对这些「其他业务」是否存在和占上诉人的利润有多少是存疑的。不可或缺的是，除了《税例》第 68(4) 条订明上诉人于本上诉承担举证责任外，第 70A(1) 条也清楚指明，上诉人必须有证明成立，令评税主任信纳报税表或陈述书是含有错误。上诉人却完全漠视此举证责任。

178. 与其就其各项业务分开清楚的提供相关单据文件左证，上诉人的处理方法是坚持以专家证人来证明其利润来源地。上诉人的论点概括地说如下：

- (1) 所有的模具都是客户订制。上诉人并没有自己的品牌。
- (2) 上诉人是业务是按客户所制定的要求为客户制造模具及塑制品。
- (3) 上诉人所有员工经常或大部分时间都是驻于这些国内工厂工作。他们的出入境纪录明确证明这一点。

- (4) 子公司及兩所来料加工工厂的所有设施设备都是上诉人所拥有的。
- (5) 子公司及兩所来料加工工厂的员工及技术人员其实都是上诉人的员工。
- (6) 经「专家」的专业判定，进料加工厂及来料加工厂均属于香港企业在内地的「常设机构」。所以，子公司及兩所来料加工工厂均为上诉人在国内之「常设机构」，是上诉人的一部分。

179. 此论据误差之处就是将子公司及兩所来料加工工厂混淆为上诉人。本委员会尊重各专家证人就国内税务及报关等规定的阐述，但本委员会并不受制于内地的税例或关例，所谓「常设机构」或「不可分割部分」都并不是香港法例认可的用语或机构实体。根据香港的法律，子公司及兩所来料加工工厂并非上诉人。子公司拥有自己独立的账目及业务。兩所来料加工工厂也并非单单一个名字或一个厂址，它们是按法规成立的独立企业，各自有独立的营业证或营业执照，有自聘的员工。子公司及兩所来料加工工厂只可被视为上诉人的附属公司或关联公司或分包商(subsidiary or associated company or subcontractor)。

180. 本委员会也不受制于上诉人的主观意愿 (subjective intention) [CG Lighting [2011] 2 HKLRD 763, 767-768]。上诉人如何看待子公司及兩所来料加工工厂都并非应考虑的因素。

181. 上诉人的销售方式并非如一间普通商店般买卖已完全的产品，而是按客户订制的要求提供产品，但这并不足以令上诉人成为制造商。上诉人的业务并非制造商。当上诉人把其制造工序北移，于内地成立加工厂以受惠于内地的各种税务优惠时，上诉人已经把本身的业务收窄为销售业务。

182. 上诉法庭于 Datatronic 第 26 段有此判决：‘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. 其后于第 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. 同样地，即使按 D 先生所描述，上诉人是参与了产品的技术设计，原料的购置或制造有关的活动的，这些都是制造的相关活动或涉及制造的活动 (manufacturing related activities or activities involving manufacturing)，是先行或附带事宜 (antecedent or incidental matters)，而非利润产生交易 (profit producing transactions)。

185. 原讼法庭于 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. 以上各判词虽然是针对其所审理的案件，但完全能套用于本上诉之上。

188. 基于上述原因，本委员会认同并决定，上诉人的利润来源地并非海外，上诉人未能根据《税例》第 70A 条，提出且有证明成立有关课税年度的报税表有错误或遗漏，以致有关课税年度征收的税额过多，评税主任拒绝更正评税的决定是正确的。

总结

189. 基于上述原因，本委员会一致驳回上诉人就争议点（一）至（五）的上诉理由，按《税例》第 68(8)条确认上诉所针对的评税额。

讼费

190. 上诉人处理本上诉的态度及方法均甚为不理想。在整个上诉过程中，上诉人是由税务代表余先生所代表。余先生多次向本委员会强调，他是一位非常专业和资深的税务代表。然而，这次聆讯长达 6 天，大量的时间都是被浪费的，原因是余先生坚持提供大量与本上诉无关的证人和证供。反之，与争议点有关的证供却于好些地方付之阙如。此外，在聆讯期间，以及其在各书面理据或陈词中，余先生往往对他人的态度，包括对代表税局的吕大律师，本委员会各委员，甚至某些证人的态度，均极之无礼。余先生自己不是证人，却当证人作证时常常打断证人，以表达自己的论点。而当任何人持不同观点时，余先生更往往出言不逊，说出带侮辱性的言语，作人身攻击。本委员会对上诉人及余先生此等行为是极度遗憾。为表明本委员并不能接受或容忍此等行为，本委员认为是合适并决定根据《税例》第 68(9)条，命令上诉人缴付本委员会的讼费，款额为《税例》附表 5 第 1 部指明的最高款额，即港币 \$5,000，该笔款项须加在征收的税款内一并追讨。

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

附录1

上诉人所反对的评税（决定书，第 17-18 页）：

		发出日期	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
			补加评税	第二补加 评税	补加评税	补加评税	补加评税
			元	元	元	元	元
A	见附录 4	撤销订明固定 资产资本开支	3,304,558	2,280,357	475,724	4,601,677	2,255,659
		撤销机械或工业 装置折旧免税额	4,266,694	3,333,910	7,085,879	21,615,366	21,624,544
B	见附录 4	撤销商业建筑物 免税额	56,196	59,332	125,271	143,724	165,480
C	见第 24 段	撤销扣减 2001/02 亏损额结转	5,342,127	--	--	--	--
		更正重复扣减 承前亏损额	5,342,127	--	--	--	--
D	见第 10 段	撤销扣除坏帐					
		G 公司	--	--	530,841	--	--
		H 公司	--	--	1,189,421	--	--
		补加应评税利润	<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>
		补加应缴税款	<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

附录2

上诉人的损益表载列税前利润计算：

	2002/03 元	2003/04 元	2004/05 元	2005/06 元	2006/07 元	2007/08 元
销售	<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>
减：						
期初结余	1,028,119	2,094,369	1,205,812	4,067,131	2,744,729	4,549,637
— 成品						
生产成本	127,850,716	124,469,872	180,591,317	298,812,446	415,072,041	496,657,369
期末结余	(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>
减：						
销售成本	2,828,271	2,395,791	4,485,453	3,052,899	4,267,996	3,569,559
行政开支	10,510,812	12,196,560	13,909,148	17,750,136	14,462,681	31,988,865
融资成本	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>
税前利润	<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

附录3

上诉人的损益表载列生产成本计算：

	2002/03 元	2003/04 元	2004/05 元	2005/06 元	2006/07 元	2007/08 元
期初结余 - 原材料	4,417,209	4,562,379	9,292,642	13,920,690	5,528,091	6,957,005
加：购货	52,028,051	48,106,531	68,092,950	227,796,908	282,609,091	364,962,759
	<u>56,499,260</u>	<u>52,668,910</u>	<u>77,385,592</u>	<u>241,717,598</u>	<u>288,137,182</u>	<u>371,919,764</u>
减：期末结余 - 原材料	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>
加：						
承包费	24,624,069	24,508,749	46,441,794	13,496,724	49,238,832	47,362,317
工资	24,578,390	22,928,644	28,924,334	15,422,603	26,719,998	30,352,439
制造费用	26,769,683	33,515,990	42,312,649	34,131,163	58,891,980	51,034,342
半成品增加 /(减少)	(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>
生产成本	<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

附录4

上诉人在计算应评税利润时，扣除提供订明固定资产资本开支、机械或工业装置折旧免税额及商业建筑物免税额：

	2001/02 元	2002/03 元	2003/04 元	2004/05 元	2005/06 元	2006/07 元	2007/08 元
提供订明固定资产 资本开支							
订明制造机械或工业 装置	8,083,296	3,304,558	2,280,357	9,392,210	475,724	4,601,677	1,961,409
计算机软件	-	-	-	-	-	-	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>
折旧免税额							
20% 聚合组	182,934	227,090	157,517	80,903	36,443	29,154	29,253
30% 聚合组	44,298	(899,273)	154,921	37,061	12,923	9,046	6,332
30% 聚合组：租购组	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>
商业建筑物免税额	<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>
总额	<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>

附录5

上诉人的审计财务报告表载有新购置机械或工业装置金额：

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

附录6

上诉人的审计财务报告表载有投资在全资拥有的子公司的资本额：

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