

Case No. D18/19

Profits tax – additional assessment – source of profits – whether Appellant’s business in Hong Kong and the factory in the Mainland was the same entity – whether 50% of the profits could be deemed to be generated offshore – deductions – specified capital expenditure – excluded fixed asset or prescribed fixed asset – lease – depreciation allowance – annual allowance for commercial building – sections 2, 14, 16, 16G, 17, 18F, 33A, 34, 37A, 39B, 39E, 68(4), 68(9) of the Inland Revenue Ordinance (‘the Ordinance’) [Decision in Chinese]

Panel: Chui Pak Ming Norman (chairman), Chow Lap San Edward and Lau Yee Cheung.

Date of hearing: 24 September 2019.

Date of decision: 3 December 2019.

The Appellant ran a sole proprietorship business (‘the Business’) in Hong Kong since 1991. The sole proprietorship was claimed to be in plastic products manufacturing. The products were produced by a factory in the Mainland by way of contract processing. The Business was allowed to claim half of its profits as offshore profits between the 1993/94 and the 1998/99 years of assessment.

In 1999, a limited company (‘the Company’) was incorporated in the Mainland, with the Business as the sole shareholder, and the Appellant as the managing director. The Company took over the manufacturing of the plastic products by way of import processing. The Appellant claimed that: (i) the Business purchased and provided to the Company all the raw materials, plants and machinery required for the manufacture; (ii) the Business was responsible for all of the Company’s expenses; (iii) all plastic products had to be exported through the Business; and (iv) the Business arranged for the sale of the plastic products. Therefore, the Appellant claimed that the Business and the Company was one entity, and 50% of the Business’ profits should continue to be deemed as generated offshore. He further claimed that he should be allowed deduction of the capital expenditure in the fixed assets in the Mainland, depreciation allowance in respect of the machinery or plant, and allowance for the factory building in the Mainland. Evidence shows that the Company maintained separate accounts in the Mainland, and included capital expenditure and depreciation of plants and machinery therein. The Company paid profits tax in the Mainland accordingly.

The Assessor rejected the Appellant’s claim, and raised Additional Profits Tax Assessments on the Business for the 2003/04 to 2012/13 years of assessment. On objection, the Deputy Commissioner confirmed the assessments subject to minor changes in the figures. The Appellant appealed against the Determination by the Deputy Commissioner.

Held:

1. The Business and the Company were separate legal entities. Even though the mode of operation after the incorporation of the Company was similar to that before its incorporation, this was not sufficient to infer that the Business and the Company were one entity.
2. The fact that the Company had separate accounts, and paid tax in accordance with the laws of the Mainland, showed that the Business and the Company had sale and purchase transactions of the raw materials and plastic products. The Business traded in the resale of plastic products to customers. The activities engaged by the Business relating to the sale of raw materials and the plastic products were only antecedent or incidental to the manufacturing activities (CIR v Datatronic Limited [2009] 4 HKLRD 675 considered).
3. Therefore, the profits of the Business were generated by trading plastic products and raw materials, which happened in Hong Kong. All profits were subject to the charge of tax in Hong Kong (Commissioner of Inland Revenue v Hang Seng Bank [1991] 1 AC 306; ING Baring Securities (Hong Kong) Ltd v Commissioner of Inland Revenue [2008] 1 HKLRD 412 followed).
4. Since the manufacturing of plastic products was not the profit generating operation of the Business, the plants and machinery provided by the Business to the Company was not capital expenditure used to generate profits for the Business. As the Appellant did not dispute that the plants and machinery were provided to the Company by way of import processing arrangement, such arrangement was a lease under section 2(1) of the Ordinance; and as such, the plants and machinery were ‘excluded fixed assets’ as defined under section 16G(6) of the Ordinance (Braitrim (Far East) Limited v CIR [2013] 4 HKLRD 329 followed). As the plants and machinery were not “prescribed fixed asset” as defined under section 16G, the capital expenditure could not be deducted as allowance.
5. Further, since the plants and machinery were used by the Company outside Hong Kong for the duration of the ‘lease’, the Business could not claim allowance for depreciation according to section 39E(1)(b)(i) of the Ordinance.
6. Since manufacturing was not part of the trade of the Business, the Appellant failed to provide evidence to support his claim that the factory buildings provided by the Business to the Company were used to generate assessable profits of the Business. Hence, the Appellant could not rely on section 18F of the Ordinance to claim allowance for those buildings.

(2020-21) VOLUME 35 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

7. The Appellant failed to provide and establish with proof that there was an error or omission in the Determination, resulting in excessive tax being charged. The Determination should be confirmed.
8. There were decisions by the Board and the Court as to the interpretation for contract processing and import processing arrangements. The 50/50 split of profits as set out under Departmental Interpretation and Practice Notes No.21 was only applicable to contract processing arrangement. It was no longer applicable to the Business when it changed to import processing arrangement. Therefore, the appeal was scandalous and vexatious. It was an abuse of process as lacking in any reasonable merits. The Board decided it suitable to exercise the power under section 68(9) of the Ordinance to impose costs.

Appeal dismissed and costs order in the amount of \$25,000 imposed.

Cases referred to:

Commissioner of Inland Revenue v Hang Seng Bank Limited [1991] 1 AC 306
Commissioner of Inland Revenue v HK-TVB International Ltd [1992] 2 AC 397
ING Baring Securities (Hong Kong) Limited v Commissioner of Inland Revenue
[2008] 1 HKLRD 412
Commissioner of Inland Revenue v Datatronic Limited [2009] 4 HKLRD 675
Commissioner of Inland Revenue v CG Lighting Limited [2010] 3 HKLRD 110
Braitrim (Far East) Limited v Commissioner of Inland Revenue [2013] 4
HKLRD 329
Braitrim (Far East) Limited v Commissioner of Inland Revenue (2013) 16
HKCFAR 519
D61/08, (2009-10) IRBRD, vol 24, 184
D15/14, (2015-16) IRBRD, vol 30, 1
D23/15, (2016-17) IRBRD, vol 31, 199

Appellant in person, accompanied by Appellant's wife and Lau Chung Sun.
Leung Ching Yee, Lau Wai Sum and Yu Wai Lim, for the Commissioner of Inland
Revenue.

案件编号 D18/19

利得税 – 附加评税 – 产生利润的地方 – 上诉人的业务及内地的厂房是否同一个体 – 利润中的百分之五十是否可视为离岸利润 – 扣除 – 指明资本开支 – 例外固定资产或订明固定资产 – 租约 – 折旧免税额 – 建筑物免税额 – 《税务条例》(下称「该条例」)第2, 14, 16, 16G, 17, 18F, 33A, 34, 37A, 39B, 39E, 68(4), 68(9)条

委员会：徐伯鸣（主席）、周立新及刘蕙蓆

聆讯日期：2019年9月24日

裁决日期：2019年12月3日

上诉人自1991年起在香港经营一独资业务(「该业务」)。该业务申报业务为塑胶产品制造。产品是由内地一间工厂，以来料加工贸易方式制造。该业务于1993/94至1998/99课税年度的利润的一半获评税主任接纳为离岸利润。

在1999年，有一有限公司(「该公司」)于内地成立，该业务为唯一股东，而上诉人是董事长。该公司以进料加工的形式接手制造塑胶产品。上诉人指称：(i) 该业务为该公司采购及提供制造产品的原料、机械及装置；(ii) 该业务需支付该公司的所有开支；(iii) 所有塑胶产品需经该业务出口；及(iv) 该业务负责销售塑胶产品。因此，上诉人指称该业务与该公司是同一个体，该业务的利润的百分之五十应继续被视为离岸产生的。他又指称他应可以因内地的固定资产需招致的资本支出得到扣除；机械及装置可获得折旧免税额；以及在内地的厂房可获得免税额。证据显示该公司在内地有独立的会计账目，并在内计算机械及装置的资本开支及其折旧。该公司根据账目在内地缴交利得税。

评税主任不接纳上诉人的指称，并向该业务就2003/04至2012/13课税年度发出利得税附加评税。经上诉人反对，副局长除了就数额作出些微修改外，决定确认附加评税。上诉人就副局长的决定提出上诉。

裁决：

1. 该业务与该公司为两个独立法人。就算在该公司成立之后的运作模式与其成立前的模式相似，这不足以推断该业务与该公司为同一个体。

2. 基于该公司拥有独立账目，并根据内地法律支付税项，这显示该公司与该业务就原材料及制成品进行购销交易。该业务的贸易活动是购入产品转售给客户。该业务从事原材料和制成品的贸易只是制造产品的先前或附带活动(考虑CIR v Datatronic Limited [2009] 4 HKLRD 675)。
3. 所以，该业务的利润是在香港由原材料和制成品的贸易产生。这些利润全数须在香港课税(跟从Commissioner of Inland Revenue v Hang Seng Bank [1991] 1 AC 306; ING Baring Securities (Hong Kong) Ltd v Commissioner of Inland Revenue [2008] 1 HKLRD 412)。
4. 既然制造塑胶产品不是该业务产生利润的活动，该业务向该公司提供机械及装置而招致的资本开支并不是用来为该业务产生利润的。由于上诉人不争议机械及装置是根据进料加工的安排提供给该公司，故此该业务是以该条例第2(1)条所指的租约的形式提供机械及装置(跟从Braitrim (Far East) Limited v CIR [2013] 4 HKLRD 329)。因此，这些机械及装置属该条例第16G(6)条所界定的「例外固定资产」。由于这些机械及装置并不是第16G条下界定的「订明固定资产」，所以购置这些机械及装置的资本开支不可以获得扣除。
5. 再者，因为这些机械及装置是在「租约」生效期间由该公司在香港以外的地方使用，根据该条例第39E(1)(b)(i)条，该业务不可就这些机械及装置获得折旧免税额。
6. 由于制造运作不是该业务的运作，上诉人并未能提出证据支持该业务向该公司提供的厂房是用于产生该业务的利润这一指称。因此，上诉人不能根据该条例第18F条就这些厂房建筑物获得免税额。
7. 上诉人未能证明副局长的决定有任何错误或遗漏，导致评税额过多。因此，委员会确认该决定。
8. 委员会及法院在过往颁布的裁决中对来料加工和进料加工的诠释早有决定。利润应按50/50比例分摊计算是基于税务条例释义及执行指引第21号应用于来料加工的运作模式。在该业务转为进料加工模式后，第21号指引不再适用。所以，本上诉实属琐屑无聊、无理缠扰。上诉完全缺乏任何合理理据，是滥用程序。委员会决定行使该条例第68(9)条的权力，命令上诉人缴付讼费。

上诉驳回及判处港币25,000元的讼费命令。

参考案例：

Commissioner of Inland Revenue v Hang Seng Bank Limited [1991] 1 AC 306
Commissioner of Inland Revenue v HK-TVB International Ltd [1992] 2 AC 397
ING Baring Securities (Hong Kong) Limited v Commissioner of Inland Revenue
[2008] 1 HKLRD 412
Commissioner of Inland Revenue v Datatronic Limited [2009] 4 HKLRD 675
Commissioner of Inland Revenue v CG Lighting Limited [2010] 3 HKLRD 110
Braitrim (Far East) Limited v Commissioner of Inland Revenue [2013] 4
HKLRD 329
Braitrim (Far East) Limited v Commissioner of Inland Revenue (2013) 16
HKCFAR 519
D61/08, (2009-10) IRBRD, vol 24, 184
D15/14, (2015-16) IRBRD, vol 30, 1
D23/15, (2016-17) IRBRD, vol 31, 199

上诉人在上诉人太太及刘忠新陪同下亲自出席聆讯。
梁静怡、刘慧心及余伟濂代表税务局局长出席聆讯。

决定书：

引言

1. 上诉人B先生反对税务局向他经营A公司作出的2003/04至2012/13课税年度(共10年)的利得税补加评税。
2. 经考虑上诉人陈述的理由及所有由上诉人呈交的文件及解释，副局长于2019年3月6日就上诉人的反对，发出了决定书(下称「该决定书」)，作出了2个决定。
3. 就着税务局对上诉人发出的2004/05，2005/06及2006/07课税年度的利得税补加评税，他维持税务局的决定。
4. 就着税务局对上诉人发出的2003/04，2007/08，2008/09，2009/10，2010/11，2011/12及2012/13课税年度的利得税补加评税，他决定该等评税须根据该决定书所列的事实予以修订。
5. 维持评税及修订评税的详细资料，现列于下：

- (1) 2010年1月11日所发出的2003/04课税年度利得税补加评税通知

(2020-21) VOLUME 35 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

书上所显示的应评税利润总额5,503,663元(补加应评税利润3,500,221元)及应缴税款总额853,067元，现调减至应评税利润总额5,129,491元(补加应评税利润3,126,049元)及应缴税款总额795,071元。

- (2) 2011年2月24日所发出的2004/05课税年度利得税补加评税通知书上所显示的应评税利润总额2,818,498元(补加应评税利润1,551,344元)及应缴税款总额450,959元，现予维持。
- (3) 2012年3月7日所发出的2005/06课税年度，税单号码为X-XXXXXXXX-XXX的利得税补加评税通知书上所显示的应评税利润总额3,146,315元(补加应评税利润2,014,485元)及应缴税款总额503,410元(补加应缴税款322,318元)，现予维持。
- (4) 2013年2月8日所发出的2006/07课税年度利得税补加评税通知书上所显示的应评税利润总额1,331,175元(补加应评税利润912,501元)及应缴税款总额212,988元，现予维持。
- (5) 2014年3月26日所发出的2007/08课税年度利得税补加评税通知书上所显示的应评税利润总额2,962,621元(补加应评税利润1,673,099元)及应缴税款总额449,019元，现增加至应评税利润总额2,974,734元(补加应评税利润1,685,212元)及应缴税款总额450,957元。
- (6) 2015年2月27日所发出的2008/09课税年度利得税补加评税通知书上所显示的应评税利润总额6,169,783元(补加应评税利润3,579,722元)及应缴税款总额925,467元，现调减至应评税利润总额6,167,837元(补加应评税利润3,577,776元)及应缴税款总额925,175元。
- (7) 2015年7月10日所发出的2009/10课税年度利得税补加评税通知书上所显示的应评税利润总额7,709,905元(补加应评税利润4,047,492元)及应缴税款总额1,156,485元，现调减至应评税利润总额7,679,683元(补加应评税利润4,017,270元)及应缴税款总额1,151,952元。
- (8) 2015年7月10日所发出的2010/11课税年度利得税补加评税通知书上所显示的应评税利润总额5,972,875元(补加应评税利润4,345,724元)及应缴税款总额895,931元，现调减至应评税利润总额5,523,958元(补加应评税利润3,896,807元)及应缴税款总额828,593元。

- (9) 2015年7月10日所发出的2011/12课税年度利得税补加评税通知书上所显示的应评税利润总额5,139,835元(补加应评税利润2,885,812元)及应缴税款总额758,975元,现调减至应评税利润总额4,709,561元(补加应评税利润2,455,538元)及应缴税款总额694,434元。
- (10) 2015年7月10日所发出的2012/13课税年度,税单号码为X-XXXXXXXX-XX-X的利得税补加评税通知书上所显示的应评税利润总额3,307,605元(补加应评税利润2,530,984元)及应缴税款总额486,140元,现调减至应评税利润总额2,484,162元(补加应评税利润1,707,541元)及应缴税款总额362,624元。

6. 上诉人反对税务局副局长作出的上述决定。他于是根据《税务条例》(下称「《税例》」)第66条于2019年4月3日向税务上诉委员会(下称「委员会」)提交上诉通知书,对税务局副局长的决定提出上诉。

上诉理由

7. 上诉人在其上诉理由陈述书提出的上诉理由,可以归纳为:
- (1) 上诉人的部份利润是在香港以外的地方产生,应可依法被认定为来源于其于香港以外的业务作业,应采用50:50的比例分摊计算在岸及离岸利润。
 - (2) 上诉人的某些机器设备,应获得《税例》第6部分关于机器及工业设备折旧免税额(以下简称「折旧免税额」)的有关扣除;
 - (3) 根据《税例》第16G条为提供订明固定资产而招致的资本开支的税务扣除(以下简称「第16G条扣除」);及
 - (4) 上诉人投资在中国的厂房,上诉人应可根据香港税务法规,享有税务优惠,如折旧免税额或算作一次特别性费用开支,抵扣应课税利润(以下简称「建筑物免税额」)。

聆讯

8. 在聆讯过程中,上诉人确认他不会传召任何证人,包括他自己作供。他亦确认除了他已呈交予答辩人的文件外,他也没有任何补充文件呈交予委员会考虑,已呈交的文件均在呈交予委员会的文件夹内。上诉人亦同意不争论该决定书第1段至13段中所列出的事实,本委员会遂接纳其为本上诉的同意事实。委员会现将同

意事实的内容，列出为本决定书的第9段至第21段¹。

同意事实

9. B先生反对税务局就其经营A公司向他作出的2003/04至2012/13课税年度利得税补加评税。B先生声称在计算A公司的应评税利润时：

- (a) 其部份利润是在香港以外地方产生，应采用50：50的比例分摊计算在岸及离岸利润；及
- (b) 应就某些机器设备给予根据《税务条例》第6部计算的机器及工业设备折旧免税额(以下简称「折旧免税额」)及根据《税务条例》第16G条为提供订明固定资产而招致的资本开支扣除。

10. (a) A公司是B先生在香港登记的独资业务，于1991年9月开始营业。

(b) B先生申报A公司的主要业务为塑胶产品制造(plastic products manufacturing)，其营业地址如下：

<u>期间</u>	<u>营业地址</u>	<u>面积(平方呎)</u>
2004年以前	C1地址	1,040
2004及2005年	C2地址	1,843
2006年起	C3地址	2,266

- (c) A公司的会计账目年结日为每年的3月31日。
- (d) 最初，A公司销售的货品以来料加工贸易方式由中国内地（以下简称「内地」）的机构J城市D塑胶制品厂加工制造。A公司于1993/94至1998/99课税年度的利润的一半金额获评税主任接纳为离岸利润，无需课缴利得税。
- (e) 自1999年起，A公司的内地加工机构转为F公司，加工贸易方式改为进料加工。

11. F公司于1999年1月在内地成立，属外商独资经营有限责任公司，地址原为J城市G地址。其后更改地址至J城市H地址。F公司的企业法人营业执照、税务登记证、外商投资企业税务登记证、章程、中华人民共和国台港澳侨投资企业批准证书及加工贸易业务批准证载有以下资料：

- (a) F公司的全资股东为A公司，董事长是B先生，投资额为230万港元，包括设备资金180万港元和流动资金50万港元。其投资额于

¹ 在本文第9段至第21段所指的附件是指附於該決定書的附件，該等附件並不附於此決定書

(2020-21) VOLUME 35 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

2003年增加至430万港元，2004年增加至660万港元。

- (b) F公司为有限经济责任单位，具有中国法人资格，经营期限12年。
- (c) F公司实行「三资进料加工」，经营范围包括生产和销售PE薄膜制品、不织布制品和塑胶制品，产品额75%外销，25%内销。
- (d) F公司须依据内地法律、法令及规定处理以下各项事宜：
- (i) 成立董事会以制定企业的规章制度、发展计划、利润分配方案及决定其他经营上的重大事项；
- (ii) 自行聘用及解雇职工；
- (iii) 独立编制账目、核算，自负盈亏；及
- (iv) 就各项经济所得缴纳税金。

12. B先生提交了其2003/04至2012/13课税年度个别人士报税表连同A公司的财务报表和利得税计算表。除2005/06课税年度外，B先生于其他有关课税年度均选择以个人入息课税方式接受评税。

(a) B先生就经营A公司填报的应评税利润如下：

<u>课税年度</u>	<u>2003/04</u>	<u>2004/05</u>	<u>2005/06</u>	<u>2006/07</u>	<u>2007/08</u>
	(元)	(元)	(元)	(元)	(元)
应评税利润	<u>2,003,442</u>	<u>1,267,154</u>	<u>1,131,830</u>	<u>418,674</u>	<u>1,289,522*</u>
<u>课税年度</u>	<u>2008/09</u>	<u>2009/10</u>	<u>2010/11</u>	<u>2011/12</u>	<u>2012/13</u>
	(元)	(元)	(元)	(元)	(元)
应评税利润	<u>2,590,061</u>	<u>3,662,413</u>	<u>1,627,151</u>	<u>2,254,023</u>	<u>776,621</u>

*B先生在该年度个别人士报税表上申报A公司的应评税利润为1,429,971元，与夹附的利得税计算表上显示的数目不符。

(b) 上述填报的应评税利润额经已扣减下列各项：

<u>课税年度</u>	<u>50% 离岸利润</u>	<u>商业建筑物 工业建筑物</u>		<u>第16G条扣除</u>		
		<u>免税额</u>	<u>免税额</u>	<u>折旧免税额</u>	<u>电脑硬/软件</u>	<u>机械/工业装置</u>
		(附注1)	(附注2)	(附注3)	(附注3)	(附注3)
	(元)	(元)	(元)	(元)	(元)	(元)
2003/04	2,003,441	10,486	61,546	498,570	91,257	906,953
2004/05	1,267,155	34,108	-	221,073	42,140	249,013

(2020-21) VOLUME 35 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

课税年度	50%	商业建筑物	工业建筑物	第16G条扣除		
	离岸利润	免税额	免税额	折旧免税额	电脑硬/软件	机械/工业装置
	(元)	(附注1) (元)	(附注2) (元)	(附注3) (元)	(附注3) (元)	(附注3) (元)
2005/06	1,131,830	36,054	-	145,347	36,180	842,700
2006/07	418,674	59,154	-	221,083	9,500	359,140
2007/08	1,289,522	21,991	-	146,545	-	373,199
2008/09	2,590,062	21,991	-	24,114	7,380	974,795
2009/10	3,662,412*	21,991	-	360,098	26,188	-
2010/11	1,627,150*	21,991	236,958	431,187	51,400	-
2011/12	2,254,024	21,991	39,493	103,216	14,775	-
2012/13	776,622	21,991	39,493	804,756	-	-

*含1元舍入差异

附注: 1. 2005/06及2006/07课税年度的数额包括就2005/06课税年度期间中国内地建筑铁棚房开支共48,660元所申请的每年免税额1,946元。

2. 2010/11至2012/13课税年度的数额为就2010/11课税年度期间内地厂房装修开支共987,328元所申请的初期免税额197,465元及每年免税额39,493元。

3. 当中包括就设置于内地厂房的固定资产申请扣除的折旧免税额及第16G条扣除如下:

课税年度	折旧免税额			第16G条扣除	
	20%聚合组	30%聚合组	总额	电脑硬/软件	机械/工业装置
	(元)	(元)	(元)	(元)	(元)
2003/04	8,535	79,245	87,780	14,104	906,953
2004/05	3,604	31,572	35,176	-	249,013
2005/06	10,426	3,683	14,109	23,900	842,700
2006/07	6,007	121,234	127,241	5,500	359,140
2007/08	1,710	20,781	22,491	-	373,199
2008/09	1,367	11,552	12,919	-	974,795
2009/10	346,771	8,087	354,858	-	-
2010/11	254,711	172,283	426,994	-	-
2011/12	70,001	23,402	93,403	1,779	-
2012/13	785,084	16,381	801,465	-	-

(2020-21) VOLUME 35 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

(c) A公司为内地厂房添置固定资产的资本开支额如下：

课税年度	厂房装修 (元)	机器设备		订明固定资产		总额 (元)
		20%聚合组 (元)	30%聚合组 (元)	电脑硬/软件 (元)	机械/工业装置 (元)	
2003/04	-	12,552	132,075	14,104	906,953	1,065,684
2004/05	-	4,119	43,850	-	249,013	296,982
2005/06	48,660 ²	14,000	-	23,900	842,700	928,666
2006/07	-	6,450	164,800	5,500	359,140	535,890
2007/08	-	-	7,128	-	373,199	380,327
2008/09	-	-	-	-	974,795	974,795
2009/10	-	508,348	-	-	-	508,348
2010/11	987,328	325,444	231,420	6,542*	-	1,550,734
2011/12	-	33,006	-	1,779	-	34,785
2012/13	-	1,095,480	-	-	-	1,095,480

*B先生在A公司的2010/11课税年度的利得税计算表上就电脑软硬件申索的第16G条扣除为51,400元，未有包括该项支出[本文第12(b)段事实附注3]。

(d) A公司的损益表载有内容如下：

课税年度	2003/04	2004/05	2005/06	2006/07	2007/08
年结日	31-03-2004	31-03-2005	31-03-2006	31-03-2007	31-03-2008
	(元)	(元)	(元)	(元)	(元)
销货	35,855,003	44,919,197	53,024,608	49,452,985	55,525,946
减：销货成本					
期初存货	309,366	767,301	802,083	1,635,223	1,180,887
生产成本(注)	26,890,177	38,357,371	47,288,942	43,654,772	51,195,681
	27,199,543	39,124,672	48,091,025	45,289,995	52,376,568
减：期末存货	767,301	802,083	1,635,223	1,180,887	3,267,735
	26,432,242	38,322,589	46,455,802	44,109,108	49,108,833
毛利	9,422,761	6,596,608	6,568,806	5,343,877	6,417,113
利息及其他收入	318,050	400,231	264,046	76,581	2,381,651
	9,740,811	6,996,839	6,832,852	5,420,458	8,798,764
减：营运开支	5,502,800	5,085,620	4,804,809	5,211,711	4,610,792
出售固定资产亏损	542,667	-	-	-	-
纯利	3,695,344	1,911,219	2,028,043	208,747	4,187,972
课税年度	2008/09	2009/10	2010/11	2011/12	2012/13
年结日	31-03-2009	31-03-2010	31-03-2011	31-03-2012	31-03-2013
	(元)	(元)	(元)	(元)	(元)
销货	71,054,267	60,099,671	66,856,698	65,556,116	65,297,654
减：销货成本					
期初存货	3,267,735	1,250,389	1,648,899	1,205,019	1,358,936
生产成本(注)	60,214,655	49,449,567	58,856,957	58,145,564	58,736,833

² 原為48,066元，後經答辯方更改為48,660元

(2020-21) VOLUME 35 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

课税年度	2008/09	2009/10	2010/11	2011/12	2012/13
年结日	31-03-2009	31-03-2010	31-03-2011	31-03-2012	31-03-2013
	(元)	(元)	(元)	(元)	(元)
	63,482,390	50,699,956	60,505,856	59,350,583	60,095,769
减：期末存货	<u>1,250,389</u>	<u>1,648,899</u>	<u>1,205,019</u>	<u>1,358,936</u>	<u>623,950</u>
	<u>62,232,001</u>	<u>49,051,057</u>	<u>59,300,837</u>	<u>57,991,647</u>	<u>59,471,819</u>
毛利	8,822,266	11,048,614	7,555,861	7,564,469	5,825,835
利息及其他收入	<u>266,684</u>	<u>126,055</u>	<u>149,936</u>	<u>64,548</u>	<u>564,974</u>
	9,088,950	11,174,669	7,705,797	7,629,017	6,390,809
减：营运开支	3,817,697	4,267,583	4,748,448	3,779,045	4,735,861
出售固定资产亏损	-	-	-	-	-
纯利	<u>5,271,253</u>	<u>6,907,086</u>	<u>2,957,349</u>	<u>3,849,972</u>	<u>1,654,948</u>

附注：生产成本包括原材料、工资、加工费、工厂开销及内地税款等项目。当中内地税款的金额如下：

课税年度	2003/04	2004/05	2005/06	2006/07	2007/08
	(元)	(元)	(元)	(元)	(元)
内地税款	<u>2,767</u>	<u>2,154</u>	<u>57,068</u>	<u>89,808</u>	<u>96,526</u>

课税年度	2008/09	2009/10	2010/11	2011/12	2012/13
	(元)	(元)	(元)	(元)	(元)
内地税款	<u>136,566</u>	<u>29,759</u>	<u>2,047,320</u>	<u>496,118</u>	<u>912,218</u>

13. (a) 评税主任根据B先生就A公司申报的应评税利润额[本文第12(a)段事实]向他发出2003/04至2012/13课税年度利得税评税如下：

课税年度	2003/04	2004/05	2005/06	2006/07	2007/08
	(元)	(元)	(元)	(元)	(元)
应评税利润	<u>2,003,442</u>	<u>1,267,154</u>	<u>1,131,830</u>	<u>418,674</u>	<u>1,289,522</u>
应缴税款(注)	<u>310,533</u>	<u>202,744</u>	<u>181,092</u>	<u>66,987</u>	<u>181,323</u>

课税年度	2008/09	2009/10	2010/11	2011/12	2012/13
	(元)	(元)	(元)	(元)	(元)
应评税利润	<u>2,590,061</u>	<u>3,662,413</u>	<u>1,627,151</u>	<u>2,254,023</u>	<u>776,621</u>
应缴税款(注)	<u>388,509</u>	<u>549,361</u>	<u>244,072</u>	<u>326,103</u>	<u>106,493</u>

附注：除2005/06课税年度外，B先生均选择以个人入息课税方式接受评税。因此，评税主任没有向B先生征收2003/04、2004/05及2006/07至2012/13课税年度的利得税。

- (b) B先生没有就本文第13(a)段事实的评税提出反对。根据《税务条例》第70条的规定，该等评税已成为最终及决定性的评税。

(2020-21) VOLUME 35 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

14. 2009年11月，税务局开始审核B先生提交的报税表。B先生授权刘忠新执业会计师为其授权代表(以下简称「税务代表」)。

15. 2009年12月16日，B先生在其妻子、女儿及税务代表刘忠新先生陪同下，与税务局审核人员会面，提供资料。评税主任就该会晤撰写了一份会晤记录。B先生对该会晤记录内关于「公司的性质及运作」提出更正，并签署同意会晤记录的内容。B先生就A公司及F公司业务的声称如下：

- (a) 虽然经营方式由来料加工转为进料加工，但A公司的业务运作并无任何改变。A公司是制造商而并非贸易商，产品主要为塑胶用品，如即弃PE手套。约九成的原材料在香港采购，然后运往内地的工厂加工和生产。原材料采购一般以支票付款，或在港开信用证给供应商。
- (b) A公司负责会计、船务、接单等工作，约有七、八位员工。J城市的厂房负责生产。F公司的工厂位于J城市，楼高三层，厂房面积约9,000平方米，加上员工宿舍，总面积约12,500平方米；雇用约200名员工；由长驻内地的一位员工管理。
- (c) F公司没有内销权，所有合同及批文均为全数外销出口。货物经E城市港口等港口运往外地，并无在内地销售。客户之中欧洲占六成，Q国家两成半，其余包括中东及其他地方。他们多以电汇方式支付货款。
- (d) B先生是唯一的投资者，全资经营A公司及F公司工厂。这两间公司合二为一才可整体运作。他本人为F公司的法人代表，而F公司的机器设备投资亦为他个人全权拥有。香港公司及内地工厂是一整体，由B先生本人独资及独力经营。他是一个厂商。如果将香港公司视为一间贸易公司，是极不合理的。
- (e) 据B先生所知，内地于2007年7月左右已停止签发来料加工合同，这并非他公司所能控制。

16. 在税务审核期间，评税主任就A公司向B先生作出2003/04课税年度利得税补加评税，撤回先前予以扣除的项目如下：

	(元)
调整项目[本文第12(b)段事实]	
50%离岸利润	2,003,441
折旧免税额	498,570
第16G条扣除(91,257元+906,953元)	<u>998,210</u>

(2020-21) VOLUME 35 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

	(元)
补加应评税利润	3,500,221
加：先前评定的利润[本文第13(a)段事实]	<u>2,003,442</u>
应评税利润总额	<u>5,503,663</u>
应缴税款总额	<u>853,067</u>

17. 税务代表代表B先生反对本文第16段事实的补加评税，理由如下：
- (a) A公司和F公司实质上为同一个体，而非表面上的两个独立个体。香港办事处负责销售、财务及采购原料，内地工厂则负责生产。
 - (b) 在香港采购的原料运送到内地工厂制造产品，没有涨价求取利润。原料只用于产品制造，不可出售。
 - (c) 内地工厂每月尾通知生产费用包括工资、租金、电费及包装费等数额，港方会按此经银行汇款到内地工厂的银行户口。
 - (d) 机械或工业装置的拥有权属于A公司，并须于协议完结时归还A公司。因此，无论于何处放置，A公司应获给予该等机械或工业装置的折旧免税额。
 - (e) 牌照规定内地工厂只可生产塑胶制品及全数出口，故此所有制成品都经由香港办事处这销售渠道出口。
 - (f) 内地制成的产品出口给公司的顾客，由香港办事处发出销售发票。内地工厂没有开发票予香港办事处。内地工厂属成本中心并属香港公司的一部份。
 - (g) A公司是一制造商而非贸易商，其制造工序于内地工厂进行，所有利润包括贸易及制造方面的利润全属香港公司。因此，A公司应可申索其一半利润源自境外。
18. 评税主任要求B先生就A公司离岸利润及相关支出的申索提供详细资料。税务代表申述如下：
- (a) A公司采购部的职员在香港洽商采购原材料，合约在香港签订，订货单由采购部在港编制及发出。供应商与A公司没有股权上的关系。货款以支票、信用证或电汇方式支付。
 - (b) A公司销售部的职员在香港洽商销售货品，并在港编制及发出销售合约和接收及确认客户的订单。客户与A公司没有股权上的关系。货品直接由F公司运往客户，经A公司船务部的职员安排货

(2020-21) VOLUME 35 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

运。客户以即期押单或电汇方式支付货款。

- (c) A公司经营业务的方式一直维持。
- (d) A公司委派一位工厂经理长驻F公司厂房，每周工作六天，负责工厂的日常管理。
- (e) A公司账目中的内地厂房指F公司。A公司提供固定资产(即机械设备)予F公司以制作产品，并非充当投资资本用途。该等机械设备由A公司，而非F公司拥有。
- (f) 关于2010/11至2012/13课税年度的内地税款开支[本文第12(d)段事实]是A公司为F公司缴交的款项，归类如下：

<u>课税年度</u>	<u>2010/11</u>	<u>2011/12</u>	<u>2012/13</u>
	(人民币)	(人民币)	(人民币)
企业所得税	35,082	55,343	81,822
进口关税及手续费	343,689	196,380	223,607
地方政府费用	44,281	92,584	118,371
工厂营运费用	59,545	9,911	15,691
工厂查厂事宜	-	-	296,000
合同处理费用	2,180	55,469	93,886
清理库存不符罚金	<u>1,600,000</u>	<u>1,100</u>	<u>300</u>
总额 (人民币)	<u>2,084,777</u>	<u>410,787</u>	<u>829,677</u>
总额 (港元)	<u>2,047,320</u>	<u>496,118</u>	<u>912,218</u>

- (g) A公司未能提供有关2003/04课税年度申报薪金开支其中113,771元涉及的收款人的资料，因事隔太久，相关的人事纪录已销毁。但B先生确信该款项是薪金支出无讹。

19. 税务代表同时提交了下列文件副本：

- (a) A公司的组织架构图。
- (b) F公司的组织架构图。

(2020-21) VOLUME 35 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

(c) 一套与K国家客户L公司交易的样本文件：

日期	文件内容
2010年	
2月22日	L公司给A公司的购货订单
2月23日	A公司给L公司的销售订单(注明价格标准为CIF K国家，货物由中国运至K国家，总货款23,680美元)
2月25日	A公司与香港供应商M公司签订的塑胶粒(原产地N国家)销售合约
2月27日	从香港运送塑胶粒往J城市的内地海关及香港海关陆路出/进境载货清单
2月28日	相关的托运单、收货通知书、香港出口报关表
3月3日	A公司致F公司的生产单
4月14日	A公司致F公司的收货装柜日期通知书
4月26日	工厂的产品出厂、装载检查表
4月26日	中华人民共和国海关出口货物报关单(注明发货单位为F公司，征免性质为进料加工，货源地J城市，运抵国K国家)
(没有注明)	F公司的出口收汇核销单(注明出口币种总价港币81,741.10元)
4月26日	A公司给L公司的销货发票(总额23,680美元，并注明须电汇至A公司的香港P银行户口)
4月26日	A公司的装箱单
6月9日	P银行致A公司的汇入汇款通知书(存入电汇，汇款金额为23,655美元)

(d) 一套与Q国家客户R公司交易的样本交易文件：

日期	文件内容
2010年	
4月13日	R公司给A公司的修订购货订单(总额23,711美元)
4月14日	A公司给R公司的销售订单(注明价格标准为FOB中国E城市，货物由中国运至S城市，总货款23,711美元)
4月19日	A公司与香港供应商M公司签订的塑胶粒等物料(原产地T国家)销售合约
4月20日	A公司致F公司的生产单
4月21日	从香港运送塑胶粒等物料往J城市的内地海关及香港海关陆路出/进境载货清单
4月21日	相关的托运单、收货通知书、香港出口报关表
(没有注明)	内地通关手册(注明征免性质为进料加工)
5月27日	A公司致F公司的收货装柜日期通知书
6月2日	工厂的产品出厂、装载检查表
6月2日	中华人民共和国海关出口货物报关单(注明发货单位为F公司，征免性质为进料加工，货源地J城市，运抵国Q国家)
(没有注明)	F公司的出口收汇核销单(注明出口币种总价港币82,536元)

(2020-21) VOLUME 35 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

日期	文件内容
2010年	
6月2日	A公司给R公司的销货发票(总额23,711美元，并注明须电汇至A公司的香港P银行户口)
6月2日	A公司的装箱单 ³
6月2日	货物中国产地来源证
6月23日	P银行致A公司的汇入汇款通知书(存入电汇，汇款金额为23,711美元)

(e) F公司2003至2009年度经审计财务报表，载有资料如下：

(i) 主营业务收入及利润

<u>年度截至</u>	<u>31-12-2003</u>	<u>31-12-2004</u>	<u>31-12-2005</u>	<u>31-12-2006</u>
	(人民币)	(人民币)	(人民币)	(人民币)
出口产品(商品)销售收入	23,171,005	27,754,066	41,821,435	41,698,659
出口产品(商品)销售成本	<u>22,642,022</u>	<u>25,026,746</u>	<u>38,360,737</u>	<u>38,898,609</u>
主要业务利润	<u>528,983</u>	<u>2,727,320</u>	<u>3,460,698</u>	<u>2,800,050</u>

<u>年度截至</u>	<u>31-12-2007</u>	<u>31-12-2008</u>	<u>31-12-2009</u>
	(人民币)	(人民币)	(人民币)
出口产品(商品)销售收入	38,109,583	34,659,249	30,113,271
出口产品(商品)销售成本	<u>35,967,067</u>	<u>32,321,537</u>	<u>28,031,593</u>
主要业务利润	<u>2,142,516</u>	<u>2,337,712</u>	<u>2,081,678</u>

(ii) 关联交易

涉及的关联公司为A公司，交易项目如下：

<u>年度截至</u>	<u>31-12-2003</u>	<u>31-12-2004</u>	<u>31-12-2005</u>	<u>31-12-2006</u>
	(人民币)	(人民币)	(人民币)	(人民币)
采购	[没有披露]	[没有披露]	34,145,755	33,708,773
销售	[没有披露]	[没有披露]	41,821,435	41,698,659
年末应收帐款	13,713,633	13,335,228	11,425,566	9,039,439
年末应付帐款	21,912,259	21,912,259	21,912,259	21,912,259

<u>年度截至</u>	<u>31-12-2007</u>	<u>31-12-2008</u>	<u>31-12-2009</u>
	(人民币)	(人民币)	(人民币)
采购	25,227,455	26,366,158	14,712,468
销售	38,109,583	34,659,249	30,113,271
年末应收帐款	11,832,711	7,599,946	8,036,844

³ 原为「A公司的装箱单」

(2020-21) VOLUME 35 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

<u>年度截至</u>	<u>31-12-2007</u>	<u>31-12-2008</u>	<u>31-12-2009</u>
	(人民币)	(人民币)	(人民币)
年末应付帐款	21,912,259	21,919,148	24,195,011

(iii) 固定资产及累计折旧

<u>年度截至</u>	<u>31-12-2003</u>	<u>31-12-2004</u>	<u>31-12-2005</u>	<u>31-12-2006</u>
固定资产原值	(人民币)	(人民币)	(人民币)	(人民币)
机器设备	3,230,042	3,460,388	4,102,888	4,399,888
办公设备	<u>104,294</u>	<u>105,244</u>	<u>174,944</u>	<u>476,923</u>
合计	<u>3,334,336</u>	<u>3,565,632</u>	<u>4,277,832</u>	<u>4,876,811</u>

累计折旧				
机器设备	774,599	1,072,855	1,400,356	1,779,658
办公设备	<u>30,809</u>	<u>49,668</u>	<u>75,932</u>	<u>126,568</u>
合计	<u>805,408</u>	<u>1,122,523</u>	<u>1,476,288</u>	<u>1,906,226</u>

固定资产净值	<u>2,528,928</u>	<u>2,443,108</u>	<u>2,801,544</u>	<u>2,970,584</u>
--------	------------------	------------------	------------------	------------------

<u>年度截至</u>	<u>31-12-2007</u>	<u>31-12-2008</u>	<u>31-12-2009</u>
固定资产原值	(人民币)	(人民币)	(人民币)
机器设备	4,402,538	5,096,563	5,584,170
办公设备	<u>482,423</u>	<u>485,474</u>	<u>498,323</u>
合计	<u>4,884,961</u>	<u>5,582,037</u>	<u>6,082,493</u>

累计折旧			
机器设备	2,175,708	2,588,505	3,086,114
办公设备	<u>215,378</u>	<u>289,590</u>	<u>353,567</u>
合计	<u>2,391,086</u>	<u>2,878,095</u>	<u>3,439,681</u>

固定资产净值	<u>2,493,875</u>	<u>2,703,942</u>	<u>2,642,812</u>
--------	------------------	------------------	------------------

(f) 两张J城市中级人民法院办公室向F公司发出的没收、收缴、追缴财物收据，显示F公司于2010年因走私被罚款合共人民币160万元。

20. 评税主任于复核B先生就A公司的税务事宜后，不接纳其部份利润为离岸利润免税申请，同时亦不接纳其就内地厂房的固定资产申索扣除折旧免税额及第16G条扣除。评税主任于不同时间向B先生就经营A公司发出2004/05至2012/13课税年度利得税补加评税如下：

(2020-21) VOLUME 35 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

课税年度	2004/05	2005/06	2006/07	2007/08	2008/09
	(元)	(元)	(元)	(元)	(元)
不获扣除项目:					
50% 离岸利润[本文第12(b)段事实]	1,267,155	1,131,830	418,674	1,289,522	2,590,062
内地税款开支	-	-	-	-	-
就内地厂房固定资产申索的:					
商业建筑物免税额 (注1)	-	1,946	1,946	1,946	1,946
工业建筑物免税额	-	-	-	-	-
折旧免税额[本文第12(b)段事实附注3]	35,176	14,109	127,241	22,491	12,919
第16G条扣除(注1)	<u>249,013</u>	<u>866,600</u>	<u>364,640</u>	<u>359,140</u>	<u>974,795</u>
补加应评税利润	1,551,344	2,014,485	912,501	1,673,099	3,579,722
加: 已评定的应评税利润 (注2)	<u>1,267,154</u>	<u>1,131,830</u>	<u>418,674</u>	<u>1,289,522</u>	<u>2,590,061</u>
应评税利润总额	<u>2,818,498</u>	<u>3,146,315</u>	<u>1,331,175</u>	<u>2,962,621</u>	<u>6,169,783</u>
应缴税款总额 (注3)	<u>450,959</u>	503,410	<u>212,988</u>	<u>449,019</u>	<u>925,467</u>
减: 已征收利得税(注2)		<u>181,092</u>			
应缴税款余额		<u>322,318</u>			
课税年度	2009/10	2010/11	2011/12	2012/13	
	(元)	(元)	(元)	(元)	
不获扣除项目:					
50% 离岸利润[本文第12(b)段事实]	3,662,413	1,627,151	2,254,024	776,622	
内地税款开支[本文第12(d)段事实]	29,759	2,047,320	496,118	912,218	
就内地厂房固定资产申索的:					
商业建筑物免税额 (注1)	1,946	1,946	1,946	1,946	
工业建筑物免税额[本文第12(b)段事实]	-	236,958	39,493	39,493	
折旧免税额 (注1)	353,374	425,807	92,452	800,705	
第16G条扣除[本文第12(c)段事实]	-	<u>6,542</u>	<u>1,779</u>	-	
补加应评税利润	4,047,492	4,345,724	2,885,812	2,530,984	
加: 已评定的应评税利润 (注2)	<u>3,662,413</u>	<u>1,627,151</u>	<u>2,254,023</u>	<u>776,621</u>	
应评税利润总额	<u>7,709,905</u>	<u>5,972,875</u>	<u>5,139,835</u>	<u>3,307,605</u>	
应缴税款总额 (注3)	<u>1,156,485</u>	<u>895,931</u>	<u>758,975</u>	486,140	
减: 已征收利得税(注2)				-	
应缴税款余额 (注4)				<u>486,140</u>	

附注: 1. 评税主任当时计算得出的数额。

2. 见本文第12(a)段事实

3. 除2005/06课税年度外, B先生于各有关课税年度选择以个人入息课税接受评税, 评税主任没有在该等课税年度向B先生征收利得税。所以利得税补加评税通知书上显示的应缴税款为该年度的利得税总额。

4. 于2012/13课税年度, 由于个人入息课税不会减少B先生及其配偶须缴纳的总税款, 因此, 评税主任向B先生征收利得税。

21. 税务代表先后代B先生反对本文第20段事实的补加评税，并补充申述如下：

- (a) A公司是一家制造商，F公司是其分公司，因此A公司百分之五十的利润(即减去所有相关固定资产的免税额和扣除之后的利润额)应属离岸利润，无需课缴利得税。
- (b) F公司为A公司的一部分。所有F公司的开支完全和纯粹为产生A公司的应课税利润而招致的，因此应获扣除。
- (c) A公司独力为F公司提供资金、人力、技术及工业知识。其投资包括机器设备及厂房已记录为A公司的资产。F公司不可向内地税务机构申索任何折旧免税额。因此A公司应可获扣除机械或工业装置折旧免税额、商业建筑物免税额及工业建筑物免税额。
- (d) 至于在内地缴交的税款，都不真属税款，而是开支。除了关于2010/11、2011/12及2012/13课税年度的企业所得税人民币35,082元(折合港币34,452元)、人民币55,343元(折合港币66,839元)及人民币81,822元(折合港币89,961元)不属扣除项目外，其余均须视为开支，予以扣除。
- (e) 除2008/09课税年度外，于2003/04至2012/13课税年度期间添置在内地厂房的机器设备，其中部份应属购买零件或配件等开支，不属购置机器设备的资本开支。该等开支应可一次过获得扣除。根据B先生提供的明细表，有关购买零件或配件等开支的款额如下：

<u>课税年度</u>	<u>零件/配件/消耗件</u> (元)
2003/04	69,788
2004/05	108,270
2005/06	188,500
2006/07	195,140
2007/08	74,879
2008/09	-
2009/10	96,181
2010/11	98,026
2011/12	34,785
2012/13	<u>238,989</u>
总额	<u>1,104,558</u>

委员会需要决定的有关争议点(Relevant Issues)

22. 考虑了上诉人提出的上诉理由及不争议的事实，委员会认为需要解决的争议点共有下列5项:

- (1) 上诉人在有关赋税年度(即由2003/04至2012/13)的业务性质及其经营模式。
- (2) 上诉人所赚取的利润是否部份于香港以外地方产生或得自香港以外地方，其百分之五十(50%)的利润可获豁免课缴利得税。
- (3) 上诉人提供予F公司于内地使用的某些机器及工业设备，应否获得「折旧免税额」。
- (4) 上诉人提供予F公司于内地使用的固定资产而招致的资本同支出应否获得「第16G条扣除」。
- (5) 上诉人投资在中国的厂房，应否获得「建筑物免税额」抵扣应课税利润。

有关的法律条文:

利得税的征收

23. 《税例》第14条有以下规定：

- 「(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[第4部利得税]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。」

扣除开支

24. (1) 《税例》第16(1)条的规定如下:

- 「(1) 在确定任何人在任何课税年度根据[第4部利得税]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[第4部利得税]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...」

(2) 《税例》第17条的规定如下:

「(1) 为确定任何人根据[第4部利得税]应课税的利润, 以下各项均不得容许扣除—

(b) ...任何支出或开支而又并非为产生上述利润而花费者:

(c) 资本性质的任何开支, 或资本的任何亏损或撤回...」

(3) 《税例》第16G条容许在确定应课税利润时扣除订明固定资产方面的资本开支。相关条文如下:

「(1) 即使第17条另有规定, 在确定任何人在任何课税年度从任何行业、专业或业务所得而根据[第4部利得税]应课税的利润时, 除第(2)及(3)款另有规定外, 须扣除该人在该课税年度评税基期内所招致的任何指明资本开支。

(2) 凡就任何订明固定资产招致任何指明资本开支, 而该资产是部分用于产生根据[第4部利得税]应课税的利润和部分用于其他用途的, 则根据本条可容许作出的扣除, 为该等指明资本开支中, 按该资产用作产生如此根据[第4部利得税]应课税的利润的程度定出的合乎比例的部分。

.....

(6) 在本条中—

例外固定资产(excluded fixed asset)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;

指明资本开支(specified capital expenditure)就任何人而言, 指该人在提供订明固定资产方面所招致的任何资本开支, 但不包括—

(a) 可根据[第4部利得税]任何其他条次的条文扣除的资本开支;

(b) 根据租购协议招致的资本开支;

订明固定资产(prescribed fixed asset)指—

(a) 《税务规则》(第112章, 附属法例A)第2条附载的列表

中第1部第16、20、24、26、28、29、31、33及35项所指明的机械或工业装置中特别和直接用于任何制造程序的机械或工业装置；

(b) 不属任何机械或工业装置整体的一部分的任何电脑硬件；

(c) 电脑软件及电脑系统，

但不包括例外固定资产。」

(4) 《税例》第18F条就调整应评税利润的相关条文如下：

「(1) 根据[第4部利得税]应课税的人在任何课税年度的应评税利润额，须加上根据第6部[折旧等]对该人在该课税年度征收的结余课税额，及扣除根据第6部[折旧等]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。」

建筑物免税额及折旧免税额

25. (1) 《税例》第33A条就商业建筑物免税额的相关条文如下：

「(1) 凡任何人在任何课税年度的评税基期结束时，有权享有任何属商业建筑物或构筑物的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，则其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”...」

(2) 《税例》第34条就工业建筑物免税额的相关条文如下：

「(1) 凡任何人因建造任何建筑物或构筑物而招致资本开支，而该建筑物或构筑物将成为某行业占用的工业建筑物或构筑物，则在招致该资本开支的评税基期的课税年度内，招致该资本开支的人须获给予一项免税额，称为“初期免税额”...」

(2) (a) 凡任何人在任何课税年度的评税基期结束时，有权享有任何属工业建筑物或构筑物的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，则其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”...」

- (3) 《税例》第37A条就根据租购协议取得的机械及工业装置的免税额的相关条文如下:

「(1) 凡任何人经营某行业、专业或业务,并为产生根据第4部[利得税]应课税的利润而在提供机械或工业装置方面根据租购协议招致资本开支...该人须就其根据该协议作出分期付款的评税基期所属的每个课税年度获给予初期免税额。

.....

(2) 凡任何人在任何课税年度的评税基期结束时,正在使用其根据租购协议取得的任何机械或工业装置,以产生根据第4部[利得税]应课税的利润,则该人须就该课税年度获给予一项该机械或工业装置的损耗折旧每年免税额。」

- (4) 《税例》第39B条就聚合制下的机械或工业装置的免税额的相关条文如下:

「(1) 凡任何人经营某行业、专业或业务,并为产生根据第4部[利得税]应课税的利润而在提供机械或工业装置方面招致资本开支...该人须就招致该项开支时的评税基期所属的课税年度获给予一项免税额,称为“初期免税额”。

.....

(2) 凡任何人在任何课税年度的评税基期内或在任何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任何机械或工业装置,以产生根据第4部[利得税]应课税的利润,则由于该机械或工业装置的损耗折旧,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”。」

- (5) 《税例》第39E条就租赁机械及工业装置的资本开支的免税额的相关条文如下:

「(1) 即使[第6部折旧等]有相反规定,任何人...如在提供机械或工业装置方面招致资本开支...以产生根据第4部[利得税]应课税的利润者,则在该机械或工业装置由该纳税人拥有期间,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,且该机械或工业装置又符合以下情况,则该纳税人不得获给予第37、37A或39B条所订明的初期免税额或每

~~年免税额—~~

.....

(b) ~~该机械或工业装置并非船舶或飞机或其任何部分，而
在该租约生效期间—~~

(i) ~~该机械或工业装置是由并非是该纳税人的任何
其他人完全或主要在香港以外地方使用...」~~

(6) 《税例》第2(1)条订明，「租约」就任何机械或工业装置而言，包括任何安排，而根据该安排，使用该机械或工业装置的权利，由该机械或工业装置的拥有人给予另一人，但不包括任何租购协议。

举证责任

26. 《税例》第68(4)条就举证评税额过多及不正确的责任规定：

「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。」

有关案例

27. 答辩人呈交及倚赖下列案例：

法庭案例

- (1) Commissioner of Inland Revenue v Hang Seng Bank Limited [1991] 1 AC 306;
- (2) Commissioner of Inland Revenue v HK-TVB International Ltd [1992] 2 AC 397;
- (3) ING Baring Securities (Hong Kong) Limited v Commissioner of Inland Revenue [2008] 1 HKLRD 412;
- (4) Commissioner of Inland Revenue v Datatronic Limited [2009] 4 HKLRD 675;
- (5) Commissioner of Inland Revenue v CG Lighting Limited [2010] 3 HKLRD 110;
- (6) Braitrim (Far East) Limited v Commissioner of Inland Revenue

[2013] 4 HKLRD 329; 及

- (7) Braitrim (Far East) Limited v Commissioner of Inland Revenue (2013) 16 HKCFAR 519。

税务上诉委员会案例

- (a) D61/08, (2009-10) IRBRD, vol 24, 184;
(b) D15/14, (2015-16) IRBRD, vol 30, 1; 及
(c) D23/15, (2016-17) IRBRD, vol 31, 199

上诉人并没有提交任何相关法庭或税务委员会案例予委员会。

委员会所采纳的有关法律的原则

利润的来源地

28. Lord Bridge 在 Commissioner of Inland Revenue v Hang Seng Bank Limited [1991] 1 AC 306 一案中指出:

- (i) 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⁴;
- (ii) 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⁵。

正确识别产生利润的交易

29. Lord Millet NPJ 在 ING Baring Securities (Hong Kong) Ltd v Commissioner of Inland Revenue [2008] 1 HKLRD 412 一案中,认为:

- (i) 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⁶;
- (ii) 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

⁴ 其英文判辭原文載於第319頁B段

⁵ 其英文判辭原文載於第322頁H段及第322頁A段

⁶ 其英文判辭原文載於第459頁第133段

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：(i)有关的运作必须是纳税人的运作；及(ii)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⁷；

- (iii) 利润来源须归因于纳税人的业务运作而产生利润，而非集团内其他成员公司的业务运作⁸。

第16G条扣除

30. (i) 《税例》第4部管辖「利得税」。其中第16G条有以下其中的规定：
- (1) 容许在确定应课税利润时扣除「指明资本开支」；
 - (2) 「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；
 - (3) 「订明固定资产」(‘prescribed fixed asset’)不包括「例外固定资产」；
 - (4) 「例外固定资产」(‘excluded fixed asset’)在任何人根据「租约」⁹而就某固定资产持有承租人权利的情况下，指该固定资产。
- (ii) 高等法院上诉法庭于 Braitrim (Far East) Limited v CIR¹⁰ [2013] 4 HKLRD 329的判决明确说明：
- (a) 在《税例》中，第16G条及第39E条中「租约」的涵意是其在《税例》第2(1)条的定义所赋予的涵义¹¹。
 - (b) 《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¹²。

⁷ 其英文判辭原文載於第458頁第129段

⁸ 其英文判辭原文載於第459頁第134段

⁹ 《税例》第2條的釋義

¹⁰ [2013] 4HKLRD 329

¹¹ 第332頁第4段至第5段；第337頁至第338頁第13段至第14段；第339頁第20段

¹² 第332頁第4段至第5段

讨论及分析

上诉人在有关赋税年度(即由2003/04年至2012/13年)的业务性质及其经营模式及上诉人的50%的利润是否来源于香港以外的业务

31. 上诉人于1991年9月15日在香港开始营业。最初他销售的货品以来料加工贸易的方式在中国内地的J城市D塑胶制品厂加工制造。根据当时生效的税务条例释义及执行指引，答辩人对香港企业及公司销售在中国内地以来料加工方式生产的货品而赚取的百分之五十的利润，均会接纳为离岸利润。故此，上诉人于1993/94至1998/99课税年度的利润的一半金额获评税主任接纳为离岸利润，无需课缴利得税。

32. 上诉人在1999年1月18日在内地成立F公司以进料方式在J城市制造货品以供销售。上诉人认为虽然他成立了F公司进行生产产品供上诉人销售，基本上他的经营模式及运作没有任何改变。上诉人的声称主要建其于他的下列主张：

- (1) F公司为A公司的一部分，由他全资拥有。上诉人亦是F公司的法定代表人及股东；
- (2) 以前在国内由生产的支出及设备由上诉人全数支付。跟以前一样，F公司的一切支出，全数由港方调回工厂；
- (3) 所有F公司在国内发生的一切事情，都必须由A公司全部负责，责任不可分割及逃避；
- (4) 在营运方面，A公司和F公司实质上为同一个体，而非表面上的两个独立个体；
- (5) A公司依然是制造商。A公司为总部，负责销售、财务及采购原材料等工作，F公司则负责生产。原材料形式上是由A公司转让予F公司，实质控制权仍然属于A公司；
- (6) A公司采购的原材料经中国海关征收进口关税，直接运送到F公司制造产品，香港没有从中涨价求取利润，亦从来没有开出带有任何利润的原料发票到F公司。原材料只用于产品制造，不会出售，故F公司不能在内地倒卖原材料。另外，每份上料合同都必须给海关押金，押金由负责加工的工厂(即F公司)支付，但因为上诉人为F公司的牌照及持有人，所以海关押金由A公司支付；
- (7) F公司只会为A公司制造产品，不接受其他客户订单。按牌照规定，F公司只可生产塑胶制品及将之全数出口，所有制成品经由A公司总部安排销售出口，未有在香港或内地本销。因此，F公司从来没有开出发票给A公司或要求A公司电汇出货发票金额到

F公司；

(8) F公司每月通知A公司当月的生产费用，A公司会经银行汇款到F公司的银行帐户，为F公司提供生产资金。

33. 基于以上的主张，上诉人认为它的部分利润是在香港以外产生，答辩人应跟以前一样，采用50:50的比例分摊计算在岸及离岸利润，来评上诉人的利得税。

34. 从不受上诉人争议的事实可以看出，F公司的经营模式从1999年起为进料加工，F公司为有限经济责任单位，具有中国法人资格。上诉人虽然是他的全资股东及法定代表人，但对F公司的独立法人的地位丝毫没有影响。从宏观来看，纵使上诉人在成立F公司以前的营运方式与成立后的营运方式有很多相似的地方；但该等相似的运作模式不能够改变F公司的独立法人的地位，亦不能够推断F公司与A公司是同一个体。

35. F公司须依据内地法律、法令及规定独立编制账目、核算，自负盈亏；及就各项经济所得缴纳税金。

36. 从上诉人提交的F公司2003至2009年度经审计财务报表可以清楚看出，它的主要业务收入来自出口销货。这些审计财务报表纪录了F公司在每个年结日的存货数额、原材料及制成品，及上诉人作为F公司的关联公司和相关的关联交易金额。该等交易金额是F公司在每个财政年度内向上诉人销货的金额；及上诉人向F公司在每个财政年度内出售原材料的金额。这显示F公司一直与上诉人就原材料及制成品进行购销交易。上诉人亦承认所有F公司的产品均由A公司销售。这可确证A公司的业务是从F公司购入产品转售给其客户。

37. 下列由上诉人提供与F公司的交易样本文件，均载有有关交易的合同协议号，征免性质为进料加工；及/或申报的金额等等：

- (1) A公司向F公司提供原材料时申报的内地海关及香港海关陆路出/进境载货清单；
- (2) A公司向F公司发出的收货通知书；
- (3) 通关手册；
- (4) F公司在制成品出口时向内地海关递交的出口货物报关单；及
- (5) 出口收汇核销单。

这亦可证明F公司从A公司进口原材料及F公司出口制成品予A公司是按进料加工的模式及有关的进料加工合同进行交易。

38. 上诉人确认A公司负责会计、船务、接单、销售、财务及采购原料等工作¹³。

39. 从上诉人提供下列有关A公司向/从有关第三方发出/收到的文件汇入汇款通知书:

- (1) 向客户发出销售订单；
- (2) 向供应商发出的采购原料订单；
- (3) 向内地海关及香港海关发出的进境予F公司原料的载货清单；
- (4) 向F公司发出的生产订单及制成品交付的文件；
- (5) 向订货方开具发票；及
- (6) 收到的汇入汇款通知书；

委员会不难看出A公司的利润主要是归因于它在香港出售F公司制造的制成品。上诉人声称它在香港购入及供给予F公司使用的原料，没有涨价求取利润。纵使如此，这亦改变不了它是以售卖的方式出口原材料予F公司使用。

40. 在CIR v Datatronic Limited (2009) 4 HKLRD 675一案中，Datatronic (一家在香港成立的有限公司)与中国内地的附属公司有一项进料加工安排，该附属公司在Datatronic的协助下在内地制造产品，Datatronic再从附属公司购买制成品并在香港出售。上诉法庭裁定，产生利润的交易是Datatronic从附属公司购买货物和其后把货物出售，而这些活动均是在香港进行，因此利润是得自香港。上诉法庭指出，Datatronic的附属公司在内地进行的制造活动是实质的而非形式上的，而Datatronic协助附属公司制造产品的活动只是产生利润活动的先前或次要活动。

41. 上诉人与F公司的制造产品的安排，跟Datatronic一案所指的安排均是进料加工安排。引用Lord Bridge在Commissioner of Inland Revenue v Hang Seng Bank及Lord Millet NPJ在ING Baring Securities (Hong Kong) Ltd v Commissioner of Inland Revenue所订的指导原则来确定上诉人的利润来源地及上诉人的实质产生利润的运作，委员会认为A公司向F公司在制造过程中提供的辅助仅是先前或附带的活动，并不是它的利润来源地或产生实际利润的运作。F公司的制造运作，并非是上诉人产生实际利润的运作。委员会认为A公司在香港从事原材料和制成品的贸易，而F公司在进料加工模式下负责制造成品，售予A公司。基于以上的结论，委员会不认同上诉人所主张的上诉人的50%的利润，是来源于香港以外的业务。委员会认为A公司的买卖制成品及原材料的利润应全数须在香港课税。

¹³ 本判决书的第15(b)段及17(a)段

上诉人应否获得「第16G条扣除」及「折旧免税额」的税务宽免

42. 上诉人认为它应获得「折旧免税额」及「第16G条扣除」的税务宽免。它所持的理由如下：

- (1) A公司独力为F公司提供资金、人力、技术及工业知识，其投资包括机器设备及厂房已记录为A公司的资产。这些机械或工业装置的拥有权属于A公司，并须于协议完结时归还A公司。
- (2) A公司与F公司的运作模式与来料加工相近。
- (3) 在会计方面，A公司的财务报表一直以来皆全数反映F公司的生产成本及支出。
- (4) 上诉人是一名厂商，将A公司视为一家贸易公司，极不合理。

43. 不受上诉人争议的事实是上诉人账目中的内地厂房是指F公司。A公司提供固定资产(即机械设备)予F公司在内地制作产品，并非充当投资资本用途。该等机械设备由A公司，而非F公司拥有。

44. 正如委员会在上文第41段裁定，F公司的制造运作，并非是上诉人产生实际利润的运作。故此上诉人向F公司提供并在内地使用的机器设备不是用于产生上诉人的利润已招致的指明资本开支。

45. 在Braitrim一案中，Braitrim是一塑胶衣架及相关包装物的供应商，这些衣架是由中国两间与Braitrim或其母公司不关连的厂房制造。所制作衣架的模具由Braitrim提供在中国使用，使用模具之物权属于Braitrim，上诉庭裁定这安排使用模具是属于《税例》第2(1)条所指的租约(Lease)。

46. 上诉人从不争议上诉人以进料加工的安排向F公司提供使用机械或工业装置的权利。故此，根据Braitrim一案中的裁定，上诉人的上述安排是属于《税例》第2(1)条所指的租约(Lease)。因此，有关的机器设备属《税例》第16G(6)条所界定的「例外固定资产」。

47. 由于有关的机器设备属于「例外固定资产」，该等机器设备不属于「订明固定资产」。故此，购买有关的机器设备所招致的资本开支，并不是「指明资本开支」。由于不属于「指明资本开支」，根据《税例》第16G条，A公司购置机器设备等固定资产供F公司使用所招致的资本开支不可以获得「第16G条扣除」。

48. 此外，由于有关的机器设备是在「租约」生效期间由F公司完全在香港以外地方使用，根据《税例》第39E(1)(b)(i)条，A公司亦不可就该些机器设备获给

予第6部所订明的折旧免税额，即「折旧免税额」。

上诉人应否获得「建筑物免税额」的税务宽免

49. 委员会重申，F公司的制造业运作，并不属于A公司的运作。A公司的利润来源来自在香港经营贸易的活动。A公司提供予F公司的厂房建筑物是用于F公司制造产品，并不是用于A公司经营贸易的活动。由于上诉人完全提不出任何证据来支持该些厂房建筑物是用于产生A公司的应评税利润，委员会认为根据《税例》第18F条上诉人不能就该些厂房建筑物获给予扣除商业建筑物免税额或工业建筑物免税额。

结论及案件处理

50. 在小心考虑上诉人本案的证物，裁定的事实，上述的讨论和分析及应用本决定书所列的《税例》条文和有关法律原则后，委员会认为上诉人提出的所有上诉理由及理据，均不能成立。上诉人未能根据《税例》第68(4)条履行举证责任，证明上诉所针对的评税额过多或不正确。委员会按《税例》第68(8)条维持及确认该决定书第2部份(决定)所载的10项评税及/或修订评税。

讼费

51. 税务上诉委员会及法院在过往颁布的裁决中对来料加工和进料加工早已有明确的诠释。利润应按50:50比例分摊计算是基于税务条例释义及执行指引第21号(修订本)(「第21号指引」)应用于来料加工的运作模式。「第21号指引」不适用于进料加工运作的模式。当上诉人将其来料加工运作模式改为进料加工模式后，「第21号指引」就不适用于上诉人。

52. 故此，本上诉个案实属琐屑无聊、无理缠扰。上诉完全缺乏任何合理理据，是滥用程序，浪费委员会及税务局有限的资源，并且对其他纳税人不公平。经考虑案情及案例后，委员会决定行使《税例》第68(9)条的权力，命令上诉人缴付25,000元作为委员会的讼费，该笔款项须加在征收的2015年7月10日所发出的2012/13课税年度，税单号码为X-XXXXXXXX-XX-X的利得税补加评税内，与该利得税补加评税一并缴交。