

Case No. D23/15

Profits tax – excluded fixed assets – 50:50 apportionment of profits – sections 2(1), 16, 16G, 18F, 39B, 39E, 64(2), 66 and 68(8) of the Inland Revenue Ordinance (Chapter 112) (‘IRO’) – Departmental Interpretation and Practice Notes No 21 (‘DIPN No 21’) (Revised) [Decision in Chinese]

Costs – frivolous arguments – unduly prolonged the hearing – sections 68(9) of the Inland Revenue Ordinance (Chapter 112) [Decision in Chinese]

Panel: Chui Pak Ming Norman (chairman), Chow Lap San Edward and Fu Mee Yuk Shirley.

Dates of hearing: 15, 16 and 19 June 2015.

Date of decision: 18 January 2016.

The Taxpayer company’s principal business was trading mobile phone SIM cards. Company E is a sole-proprietorship set up by the Taxpayer in City F of Mainland China. All machinery facilities for the manufacturing and printing of cards were purchased by the Taxpayer and delivered to Company E’s plant in City F. The machinery facilities were non-priced imported equipment and the Taxpayer received rent from Company E for the use of such machinery facilities. The Taxpayer would buy raw materials from outside China, sell same to Company E for manufacturing in the latter’s plant in City F and then buy back the finished products from Company E for onward selling to its clients. The Taxpayer contended that the assessed profits were higher than the actual and appealed. The relevant issues for the Board were: (a) the nature and modus operandi of the Taxpayer’s business in the relevant tax years; (b) whether the Taxpayer’s 8 items of ‘non-priced imported equipment’ were entitled to section 16G deductions and Part 6 depreciation allowance; (c) whether interests under the hire-purchase arrangements of the Taxpayer’s 8 items of ‘non-priced imported equipment’ were entitled to deduction; and (d) whether 50% of the Taxpayer’s chargeable profits/(losses) could be determined as having sourced from a place outside Hong Kong.

Held:

1. The Board held that the 8 items of ‘non-priced imported equipment’ were provided by the Taxpayer to Company E in the form of a lease. In accordance with section 16G(6) of the IRO, deductions were not allowable for the 8 items of ‘non-priced imported equipment’ as they were excluded fixed assets and not specified capital expenditure. Nor should the initial and annual allowances under section 39B(1) and (2) of Part 6 be made available to the Taxpayer.

(2016-17) VOLUME 31 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

2. As the 8 items of ‘non-priced imported equipment’ were held to be excluded fixed assets, they were therefore not prescribed fixed assets. In accordance with sections 16(1) and 16(2)(e)(i)(C), the interests under the hire-purchase arrangements of the 8 items of “non-priced imported equipment” were not deductible under section 16(1).
3. The Board held that in the relevant tax assessment years the Taxpayer was trading mobile phone SIM cards. The Taxpayer would add 5-6% on the purchase price of the raw materials it bought and sold them to Company E for the latter to manufacture and print card products, and the Taxpayer would buy back the finished products from Company E and sell them to the ultimate clients. The Taxpayer never provided any evidence in support of its contention of 50:50 apportionment, i.e. what part of the Taxpayer’s profit was derived from Hong Kong and what part from outside Hong Kong. As such, the Taxpayer failed to satisfy the burden of proof in support of its contention. Although the Taxpayer has not clearly stated that it had relied on DIPN No 21 (Revised) in support of its 50:50 apportionment contention, the Revenue would, in accordance with DIPN No 21 (Revised), only allow Hong Kong enterprises having a contract processing arrangement an apportionment of profits on a 50:50 basis. As the arrangement between the Taxpayer and Company E was one of import processing, the Taxpayer could not rely on DIPN No 21 to avail itself of the 50:50 apportionment.
4. Generally speaking, the Board could use its discretion not to order costs against a taxpayer who had lost if the appeal was based on arguable grounds. The Board was of the view that it is the absolute discretion of the taxpayer to decide what documents to tender and what witnesses to call in support of its contention. The Board would not draw any adverse influences against the taxpayer because of any documents not tendered and any witnesses not called by the Taxpayer for its appeal. In considering the question of costs, the Board would consider in all the circumstances whether the contentions of the Taxpayer would be frivolous because of the lack of strong supportive evidence, or the hearing was unduly prolonged because of the lack of certain statements or testimonies. Having considered the above matters, the Board deemed it appropriate, and decided in accordance with section 68(9), to order the Taxpayer to pay costs of the Board. The amount would be the maximum specified in Schedule 5, Part 1, i.e. \$5,000.

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

Cases referred to:

D61/08, (2009-10) IRBRD, vol 24, 184

(2016-17) VOLUME 31 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Commissioner of Inland Revenue v Hang Seng Bank Limited [1991] 1 AC 306
ING Baring Securities (Hong Kong) Limited v Commissioner of Inland Revenue
[2007] 10 HKCFAR 417
Braitrim (Far East) Limited v Commissioner of Inland Revenue [2013] 4 HKLRD
329
Commissioner of Inland Revenue v Datatronic Ltd [2009] 4 HKLRD 675

A non-executive Taxation Director of the Appellant, for the Appellant.

Mike Lui, Counsel, instructed by Department of Justice, for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D23/15

利得税 — 例外固定资产 — 50:50比例分摊利润 — 《税务条例》（第112章）第2(1)，16，16G，18F，39B，39E，64(2)，66及68(8)条 — 税务条例释义及执行指引第21号（修订本）

讼费 — 论据薄弱 — 聆讯不必要地加长 — 《税务条例》（第112章）第68(9)条

委员会：徐伯鸣（主席）、周立新及符美玉

聆讯日期：2015年6月15、16及19日

裁决日期：2016年1月18日

纳税人公司主要是经营手提电话SIM卡的贸易业务。E公司是纳税人在中国F城市投资设立的独资经营企业。纳税人购买的机器设备均被运送到E公司位于中国F城市的厂房用以生产及印刷卡产品。有关机器设备为不作价进口设备，纳税人收取E公司使用机器设施的租金。纳税人从中国以外地方买入原材料然后售予E公司用于中国F城市的厂房进行生产，之后再从E公司购回制成品售予其客户。纳税人以评定的利润高于实际所得为由提出上诉。上诉委员会需要决定的争议点为：(a)纳税人在相关税务年度的业务性质及其经营模式、(b)纳税人的8项「不作价进口设备」可否根据《税例》第16G条获税务扣除和第6部折旧免税额、(c)纳税人的8项「不作价进口设备」的有关租购利息应否可依法取得有关的税务扣除、及(d)纳税人50%的应课税利润／（亏损）应否可依法被认定为来源自其于香港以外的业务作业。

裁决：

1. 本委员会裁定该8项「不作价进口设备」是以租约形式由纳税人提供予E公司在中国内地使用。根据《税例》第16G(6)的条文，该8项「不作价进口设备」是例外固定资产 (excluded fixed assets) 而非指明资本开支 (specified capital expenditure)，该8项「不作价进口设备」不能根据《税例》第16G条获得税务扣减。纳税人亦不能根据《税例》第6部第39B(1)及(2)条获得初期免税额及每年免税额。
2. 由于该8项「不作价进口设备」被裁定为例外固定资产 (excluded fixed assets)，所以该8项「不作价进口设备」不是订明固定资产 (prescribed fixed assets)。根据《税例》第16(1)条及第16(2)(e)(i)(C)条，该8项「不

作价进口设备」的有关租购利息不可依《税例》第16(1)条取得有关的税务扣除。

3. 本委员会裁定纳税人在相关课税年度是经营无线电话SIM卡的贸易业务。纳税人会购买原材料然后以购入价提加5%至6%的价钱售予E公司以使E公司制造及印刷卡类制品，最后纳税人会将制成品由E公司购回转售至最终客户。纳税人从未提供任何证供来支持其50:50分摊计算的论点，即纳税人利润方面有多少成数是在香港产生及有多少成数是在香港境外产生。所以纳税人未能满足其举证责任来支持其论点。虽然纳税人没有明确提出50:50分摊计算是基于税务条例释义及执行指引第21号（修订本），但根据第21号指引税务局只会给予来料加工安排的香港企业按50:50的比例分摊利润，由于纳税人与E公司的关系为进料加工安排，故纳税人不能根据第21号指引给予的50:50比例分摊利润。
4. 一般而言，如果上诉是基于可争辩的理据，纵使纳税人败诉，本委员会可以酌情不命令上诉方支付讼费。本委员会认为提交什么文件及传召什么证人来支持纳税人的理据完全是纳税人的绝对酌情权。本委员会不会因纳税人不提供有关文件及不传召有关证人而对纳税人的上诉作出任何不利的推论。在考虑讼费问题时，本委员会会全盘考虑在缺乏有力证据支持下，纳税人的论据是否薄弱，或由于缺乏某些证供、供词而导致聆讯不必要地加长。在考虑上述因素，本委员会认为适当并决定根据《税例》第68(9)条，命令纳税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元。

上诉驳回及判处港币5,000元的讼费命令。

参考案例：

D61/08, (2009-10) IRBRD, vol 24, 184
Commissioner of Inland Revenue v Hang Seng Bank Limited [1991] 1 AC 306
ING Baring Securities (Hong Kong) Limited v Commissioner of Inland Revenue [2007] 10 HKCFAR 417
Braitrim (Far East) Limited v Commissioner of Inland Revenue [2013] 4 HKLRD 329
Commissioner of Inland Revenue v Datatronic Ltd [2009] 4 HKLRD 675

上诉人公司一名非执行董事代表上诉人出席聆讯。
吕世杰大律师代表税务局局长出席聆讯。

决定书:

引言

1. 上诉人反对税务局副局长于 2013 年 12 月 10 日发出之决定书（下称「决定书」），修正评税主任所作之评税决定，其详细情形如下：

- (1) 2008 年 12 月 22 日所发出税单号码为 X-XXXXXXXX-XX-X 的 2002/03 课税年度利得税评税通知书上所显示的应评税利润 2,344,990 元及应缴税款 375,198 元，应减少至应评税利润净额 956,888 元（已抵销亏损额 237,485 元）及应缴税款 153,102 元。
- (2) 2009 年 12 月 4 日所发出税单号码为 X-XXXXXXXX-XX-X 的 2003/04 课税年度利得税评税通知书上所显示的应评税利润 4,396,698 元及应缴税款 769,422 元，应减少至应评税利润 479,128 元及应缴税款 83,847 元。
- (3) 2010 年 12 月 7 日所发出税单号码为 X-XXXXXXXX-XX-X 的 2004/05 课税年度利得税评税通知书上所显示的应评税利润 3,520,159 元及应缴税款 616,027 元，应减少至应评税利润 1,440,776 元及应缴税款 252,135 元。
- (4) 2012 年 3 月 30 日所发出税单号码为 X-XXXXXXXX-XX-X 的 2005/06 课税年度利得税评税通知书上所显示的应评税利润 5,530,857 元及应缴税款 967,899 元，应减少至应评税利润 1,984,817 元及应缴税款 347,342 元。
- (5) 2013 年 3 月 28 日所发出税单号码为 X-XXXXXXXX-XX-X 的 2006/07 课税年度利得税评税通知书上所显示的应评税利润 3,000,000 元及应缴税款 525,000 元，应增加至应评税利润 3,367,105 元及应缴税款 589,243 元。

2. 上诉人是根据《税务条例》（下称「税例」）第 66 条于 2014 年 1 月 8 日向本委员会提交上诉通知书。

3. 虽然上诉书有长达 10 页的表述，上诉人提出的其上诉理由，可以归纳为：

- (1) 上诉人的 8 项「不作价进口设备」应可依法取得《税例》第 16G 条的税务扣除和第 6 部分关于折旧免税额的有关扣除。

- (2) 上诉人的 8 项「不作价进口设备」的有关租购利息应可依法取得有关的税务扣除。
- (3) 50%的纳税人应课税利润/（亏损）应可依法被认定为来源于其于香港以外的业务作业。

相关背景及不争议的事实

4. 在整个聆讯过程中，上诉人从未曾提出任何证据，证供或论据去争议或质疑「决定书」第 1 段至 41 段中所列出的事实，本委员会遂接纳其为正确事实、现将所接纳的非争议的事实内容，列出为本决定书的第 5 段至 45 段如下：

5. 上诉人反对税务局向它所作出的 2001/02 至 2006/07 课税。上诉人声称：

- (a) 2001/02 至 2003/04 课税年度的评税过高：
- (b) 2004/05 及 2005/06 课税年度的应评税利润，须扣除它就机器设备申索的折旧免税额、资本开支和租购利息支出，并须根据其账目所反映的毛利率计算；及
- (c) 2006/07 课税年度的评税无效及不正确。

6. (a) 上诉人是一家于 1995 年 10 月在香港注册成立的私人公司。上诉人有两名股东兼董事，分别为 B 先生及其妻子 C 女士。

(b) 上诉人的会计年结日为 3 月 31 日，其 2002 至 2007 年度的财务报表在下列日期获董事会核准：

财务报表年度	核准日期
2002	2002 年 11 月 11 日
2003	2003 年 11 月 10 日
2004	2004 年 10 月 11 日
2005	2005 年 11 月 3 日
2006	2006 年 11 月 9 日
2007	2007 年 11 月 5 日

B 先生在上述六个年度的董事报告书内述明上诉人从事卡及信用卡贸易活动。

- (c) 上诉人的主要业务地址在香港 D 地区。

(2016-17) VOLUME 31 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

7. (a) E 公司是上诉人在中国 F 城市投资设立的独资经营企业，于 1996 年 1 月登记注册。E 公司取得由中国内地政府机构发出的《中华人民共和国台港澳侨投资企业批准证书》及《企业法人营业执照》。

- (b) E 公司在 2004 年 9 月变更其注册资本及经营范围如下：

	<u>变更前</u>	<u>变更后</u>
注册资本：	5,000,000 元	10,000,000 元
经营范围：	生产经营各种磁卡及相关 塑胶制品（不含限制项 目）；产品 80% 外销	生产加工经营塑胶卡、磁 卡、IC 卡、3D 动态卡及有 关塑胶制品（不含限制项目）

8. (a) 上诉人未有在指定的期限内提交其 2001/02 课税年度利得税报税表。评税主任认为上诉人是应课税的，遂向它作出以下 2001/02 课税年度利得税估计评税：

应评税利润	元
应缴税款	<u>590,000</u>
	<u>94,400</u>

- (b) 上诉人以评定的利润额高于实际所得为理由，反对上述评税。
- (c) 上诉人随反对通知书附上其 2001/02 课税年度利得税报税表，并夹附其 2002 年度的经审计财务报表及利得税计算表。上诉人在该报税表内申报经调整的亏损为 2,567,264 元。

9. 上诉人提交其 2002/03 至 2006/07 课税年度利得税报税表时，夹附其 2003 至 2007 年度的经审计财务报表及利得税计算表。上诉人在该等报税表内申报下列应评税利润或经调整的亏损：

	<u>2002/03</u>	<u>2003/04</u>	<u>2004/05</u>	<u>2005/06</u>	<u>2006/07</u>
	元	元	元	元	元
应评税利润/（经调整的亏损）	<u>(655,010)</u>	<u>(5,603,302)</u>	<u>(1,479,841)</u>	<u>(1,269,143)</u>	<u>808,405</u>

10. B 先生以上诉人董事身分签署上述 2001/02 至 2006/07 课税年度利得税报税表，声明该等报税表及佐证文件包括经审计财务报表内所填报的一切资料，均属真确，并无遗漏。

11. 上诉人申报的上述 2001/02 至 2006/07 课税年度应评税利润或经调整的亏损，已扣除或加上根据《税例》第 6 部就其资产计算的免税额或结余课税额（以下统称「第 6 部调整项目」），及已扣除提供声称属税例第 16G 条所界定的订明固定资产所招致的资本开支（以下简称「第 16G 条扣除」），和因购置机器而支付的租购利息，明细如下：

(2016-17) VOLUME 31 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

已扣除/ (加上)	<u>2001/02</u>	<u>2002/03</u>	<u>2003/04</u>	<u>2004/05</u>	<u>2005/06</u>	<u>2006/07</u>
	元	元	元	元	元	元
第 6 部调整项目：						
机械或工业装置						
折旧免税额	2,513,632	1,720,135	6,135,919	2,738,173	5,856,289	3,501,062
商业建筑物免税额	2,046	1,964	1,885	1,810	1,737	22,337
结余课税额	-	-	(92,764)	-	(2,206,564)	-
	2,515,678	1,722,099	6,045,040	2,739,983	3,651,462	3,523,399
第 16G 条扣除	58,306	-	-	-	120,000	776,520
机器的租购利息支出	89,377	204,829	231,492	240,701	391,014	257,835

12. 上诉人的 2002 年至 2007 年度详细损益表呈报以下业绩：

截至 3 月 31 日止年度	<u>2002</u>	<u>2003</u>	<u>2004</u>	<u>2005</u>	<u>2006</u>	<u>2007</u>
	元	元	元	元	元	元
销售	27,531,566	42,750,746	33,148,388	42,933,601	55,338,721	63,098,750
减：销售成本						
购货	23,853,042	37,461,269	28,440,816	37,320,016	48,876,731	52,896,391
加工费	250,318	241,688	149,256	53,036	24,324	19,223
	<u>24,103,360</u>	<u>37,702,957</u>	<u>28,590,072</u>	<u>37,373,052</u>	<u>48,901,055</u>	<u>52,915,614</u>
毛利	3,428,206	5,047,789	4,558,316	5,560,549	6,437,666	10,183,136
毛利率	12.45%	11.81%	13.75%	12.95%	11.63%	16.14%
加：租金收入	-	-	-	-	870,000	1,080,000
其他收入	22,821	45,272	103,142	3,490	1,745,600	163,098
	3,451,027	5,093,061	4,661,458	5,564,039	9,053,266	11,426,234
减：开支	4,732,356	5,348,706	7,310,899	7,405,961	8,862,446	10,506,772
税前利润/ (亏损)	<u>(1,281,329)</u>	<u>(255,645)</u>	<u>(2,649,441)</u>	<u>(1,841,922)</u>	<u>190,820</u>	<u>919,462</u>

13. 上诉人在其 2002 至 2007 年度财务报表内披露与 E 公司的往来账结余如下：

于 3 月 31 日	<u>2002</u>	<u>2003</u>	<u>2004</u>	<u>2005</u>	<u>2006</u>	<u>2007</u>
	元	元	元	元	元	元
应收/ (应付)						
附属公司款项	<u>5,471,234</u>	<u>(18,055)</u>	<u>(4,450,014)</u>	<u>(15,298,790)</u>	<u>(22,821,735)</u>	<u>(28,038,252)</u>

14. 上诉人的 2001/02 至 2006/07 课税年度利得税计算表附表载有下列资料：

(a) 上诉人添置机器设备如下：

截至 3 月 31 日止年度	根据 租购协议取得	非根据 租购协议取得	合计
	元	元	元
2002	5,360,000	-	5,360,000

(2016-17) VOLUME 31 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

<u>截至 3 月 31 日止年度</u>	根据	非根据	<u>合计</u>
	<u>租购协议取得</u>	<u>租购协议取得</u>	
	元	元	元
2004	6,470,000	2,630,000	9,100,000
2006	8,847,540	1,740,000	10,587,540

(b) 上诉人在 2006 年度期间出售一台它在 2002 年度期间添置的机器，售价为 2,800,000 元。

(c) 上诉人根据租购协议借取贷款以购置机器，详情如下：

<u>截至 3 月 31 日止年度</u>	<u>贷款机构</u>	<u>贷款额</u>
		元
2002	G 公司	4,288,000.00
2004	G 公司	5,176,000.00
2006	H 公司	7,063,113.69

(d) 上诉人出租两台机器予 E 公司而取得租金收入，详情如下：

<u>机器</u>	<u>每月租金</u>	<u>出租期间</u>	<u>2005/06</u>	<u>2006/07</u>
			元	元
六色印刷机	30,000 元	25-04-2005 – 31-03-2007	330,000	360,000
五色印刷机	60,000 元	10-07-2005 – 31-03-2007	540,000	720,000
			<u>870,000</u>	<u>1,080,000</u>

15. (a) 评税主任接纳上诉人的反对理由而取消第 8(a)项事实所载列的 2001/02 课税年度利得税评税，并根据上诉人提交的该年度利得税报税表向它作出亏损额计算。

(b) 评税主任根据上诉人提交的 2002/03 至 2006/07 课税年度利得税报税表向它作出亏损额计算。上诉人没有就该等计算提出异议。

16. 因应税务局对上诉人展开的税务审核，B 先生及 C 女士于 2008 年 1 月 3 日到访税务局，与评税主任会晤。评税主任告知 B 先生及 C 女士初步会对 2005/06 课税年度作出复核，并向他们了解上诉人的业务及会计系统。评税主任在会晤后向上诉人发出首次会晤纪录，以供评论及确认。该份后来经 B 先生及 C 女士签署确认的首次会晤纪录载述上诉人的业务如下：

(a) 上诉人从事手提电话 SIM 卡的贸易业务。

(b) 除了 B 先生及 C 女士外，上诉人聘有两名营销人员、两名设计师、两名文员、一名会计文员及两名客货车司机。

(c) 上诉人透过互联网及黄页广告推广业务，并由其营销人员跟进客

(2016-17) VOLUME 31 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

户订单及查询。

- (d) 上诉人把自行购买的原材料（如 PVC 及 ABS 胶料）提价 5% 至 6%，出售给 E 公司作生产之用。
- (e) E 公司将制成品售予上诉人。所获得的毛利率为 20% 至 30%。上诉人再将制成品售予客户，所获得的毛利率约为 10%。
- (f) J 公司曾是上诉人的主要客户，所占销售额约为 70% 至 80%，惟双方在 2007 年已无业务往来。上诉人在该年开展与另一客户 K 公司的业务。
- (g) 上诉人一般透过其在 L 银行开立的户口支付或收取货款。
- (h) 上诉人购置的机器设备均被运送到 E 公司位于中国 F 城市的厂房，用以生产及印刷卡产品。上诉人直到 2004/05 课税年度仍无偿提供机器设备给 E 公司使用，而在 2005/06 及 2006/07 课税年度则有从 E 公司收取使用机器设备的租金。

17. 评税主任在上述会晤中向 B 先生及 C 女士解释，根据税例第 39E 条，纳税人不能就提供给予他人在香港以外地方使用的机器设备享有折旧免税额。评税主任其后发信要求上诉人就其 2001/02 至 2006/07 课税年度的机器设备提供资料。

18. 上诉人透过 M 公司（以下简称「前税务代表」）回复时确认，第 14(a) 项事实所载列的机器设备全部供 E 公司在中国内地使用，并提交了 E 公司在 1996 至 2007 年期间添置的固定资产清单，以示 E 公司入账的固定资产并不包括上诉人购置的机器设备。

19. 上诉人在 2008 年 8 月接受评税主任就机器设备所建议的调整方案，同意对其申报的 2001/02 至 2006/07 课税年度应评税利润或经调整的亏损作出下列调整：

机器设备的调整方案	<u>2001/02</u>	<u>2002/03</u>	<u>2003/04</u>	<u>2004/05</u>	<u>2005/06</u>	<u>2006/07</u>
	元	元	元	元	元	元
撤回折旧免税额	2,241,492	1,645,726	5,847,538	2,682,636	5,845,272	3,399,174
逆转结余课税额	-	-	-	-	(2,206,564)	-
撤回第 16G 条扣除	-	-	-	-	120,000	-
撤回租购利息支出扣除	89,377	204,829	231,492	240,701	391,014	257,835
撤回租金收入	-	-	-	-	(870,000)	(1,080,000)
	<u>2,330,869</u>	<u>1,850,555</u>	<u>6,079,030</u>	<u>2,923,337</u>	<u>3,279,722</u>	<u>2,577,009</u>

20. 评税主任要求上诉人提供它与 E 公司交易往来的资料，并解释两者毛利水平之差异。前税务代表在回复时作出以下申述：

(2016-17) VOLUME 31 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (a) 上诉人从中国以外地方采购原材料，然后将之售予 E 公司（利润约为 5% 至 10%），在中国进行生产。当生产工序完成后，上诉人会从 E 公司购入制成品再转售予客户。上诉人与 E 公司之间的销货和购货交易均会记录在「应付附属公司款项」账目内。
- (b) E 公司为制造商，开支多为间接费用，其毛利水平比上诉人高属正常现象。

21. 前税务代表提交了 E 公司以 3 月 31 日为会计年结日的 2002 至 2007 年度经审计财务报表副本，当中载有下列与上诉人的关联方交易详情：

截至 3 月 31

日止年度	<u>2002</u>	<u>2003</u>	<u>2004</u>	<u>2005</u>	<u>2006</u>	<u>2007</u>
	人民币元	人民币元	人民币元	人民币元	人民币元	人民币元
购货	11,542,046.52	17,508,291.84	12,012,941.59	12,710,705.41	17,562,631.81	16,753,094.52
销货	14,058,714.06	22,812,687.89	18,274,812.96	26,180,158.26	32,999,124.08	36,668,587.45

22. 上诉人提供给评税主任审查的截至 2006 年 3 月 31 日止年度会计纪录包含下列文件：

原材料

- (a) 上诉人及 E 公司分别以卖方及买方身分盖章的发票，载列原材料金额如下：

发票日期	发票号码	金额(元)
30-04-2005	XXXX/XXXX	607,645.07
31-05-2005	XXXX/XXXX	637,408.52
30-06-2005	XXXX/XXXX	1,737,874.64
31-07-2005	XXXX/XXXX	510,114.29
31-08-2005	XXXX/XXXX	1,312,365.21
30-09-2005	XXXX/XXXX	2,074,445.29
31-10-2005	XXXX/XXXX	1,280,197.78
30-11-2005	XXXX/XXXX	1,203,824.07
31-12-2005	XXXX/XXXX	2,090,095.26
31-01-2006	XXXX/XXXX	1,531,358.98
28-02-2006	XXXX/XXXX	1,926,014.49
31-03-2006	XXXX/XXXX	1,862,898.82
		<u>16,774,242.42¹</u>

- (b) 与上述 XXXX/XXXX 号发票所示胶料、晶片及印刷物料有关的

¹ 相等于 17,562,631.81 人民币元
(以平均兑换率 100 港元兑 104.70 人民币元计算)

(2016-17) VOLUME 31 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

下列文件：

	<u>文件日期</u>	<u>文件</u>
(i)	12-09-2005	N 公司就出售 27 件塑胶片向上诉人发出的发票，总金额为 54,700.73 美元
	15-09-2005	N 公司向上诉人付运 27 件塑胶片的海运提单，载列交货地为香港
	23-09-2005	运输公司将 27 件塑胶片运送至 E 公司的拖运收据
	27-09-2005	L 银行香港分行发出的客户通知书，载列上诉人向 N 公司付汇 54,700.73 美元以支付上述发票
(ii)	30-08-2005	上诉人就订购 36,128 块晶片向 P 公司发出的订货单，总金额为 6,141.76 美元，交货地为香港
	01-09-2005	上诉人的付款凭单，注明以 L 银行支票 47,905.73 元（相等于 6,141.76 美元）向 P 公司支付上述订货单的货款
	14-09-2005	P 公司就出售 102,085 块晶片向上诉人发出的发票及放行通知单，总金额为 38,281.88 美元，交货地为香港
	14-09-2005	上诉人的付款凭单，注明以 L 银行支票 298,598 元（相等于 38,281.88 美元）向 P 公司支付上述发票的货款
(iii)	29-07-2005	Q 公司就出售 150 桶印刷物料向上诉人发出的发票，总金额为 77,220 元，发票经上诉人盖章确认收妥货品
	30-07-2005	Q 公司就出售 20 桶开油水向上诉人发出的发票，总金额为 10,624 元，连同盖有 E 公司收货图章的送货单
	27-09-2005	Q 公司发出的收据，确认已收妥上诉人支付包括上述 2 张发票的 L 银行支票

卡产品

(c) E 公司及上诉人分别以卖方及买方身分盖章的发票，载列卡产品金额如下：

<u>发票日期</u>	<u>发票号码</u>	<u>金额(元)</u>
30-04-2005	XXXXXX-XXXXXX	2,489,504.36
31-05-2005	XXXXXX-XXXXXX	2,092,682.11
30-06-2005	XXXXXX-XXXXXX	2,195,499.52
31-07-2005	XXXXXX-XXXXXX	2,309,699.58
31-08-2005	XXXXXX-XXXXXX	2,769,398.15
30-09-2005	XXXXXX-XXXXXX	1,958,528.76

(2016-17) VOLUME 31 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

<u>发票日期</u>	<u>发票号码</u>	<u>金额(元)</u>
31-10-2005	XXXXXX-XXXXXX	2,126,867.05
30-11-2005	XXXXXX-XXXXXX	2,636,794.94
31-12-2005	XXXXXX-XXXXXX	2,927,671.04
31-01-2006	XXXXXX-XXXXXX	2,843,013.85
28-02-2006	XXXXXX-XXXXXX	3,437,004.36
31-03-2006	XXXXXX-XXXXXX	3,731,124.32
		<u>31,517,788.04²</u>

- (d) 上诉人就出售卡产品向第三方客户发出的发票，其中金额最高的发票及相关收款文件如下：

<u>文件日期</u>	<u>文件</u>
14-06-2005	上诉人向香港客户 R 公司（现称 J 公司）发出的发票，总金额为 644,065 元
20-08-2005	S 银行发出的通知书，载列 R 公司存入上诉人 L 银行户口的款项包括上述发票的货款

23. 评税主任在进行 2005/06 课税年度的审核工作时有以下观察：

- (a) 上诉人从供应商（包括香港及中国内地）采购原材料，并将有关交易记录为购货，以成本价入账。
- (b) 以购货额计算，N 公司、P 公司和 Q 公司分为上诉人的最大胶料、晶片及印刷物料供应商。
- (c) 上诉人就供应原材料向 E 公司发出发票，发票金额为成本加成本的 5% 或 1.5%，计算如下：

<u>月份</u>	<u>购货成本(元)</u>	<u>成本加成率</u>	<u>发票金额(元)</u> (第 22(a)项事实)
2005 年 4 月	578,709.59	5%	607,645.07
2005 年 5 月	607,055.73	5%	637,408.52
2005 年 6 月	1,655,118.70	5%	1,737,874.64
2005 年 7 月	485,823.13	5%	510,114.29
2005 年 8 月	1,249,871.63	5%	1,312,365.21
2005 年 9 月	1,975,662.18	5%	2,074,445.29 ³

² 相等于 32,999,124.08 人民币元
(以平均兑换率 100 港元兑 104.7 人民币元计算)

³ 以 2005 年 9 月 14 日向 P 公司订购的 102,085 块晶片为例（第 22(b)(ii)项事实），上诉人记录的原材料购货成本为 298,598 元，而 XXXX/XXXX 号发票上列示的金额为 313,527.90 元（即 298,598 元 x (1+5%)）

(2016-17) VOLUME 31 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

月份	购货成本(元)	成本加成率	发票金额(元)
2005年10月	1,219,235.98	5%	1,280,197.78
2005年11月	1,146,499.11	5%	1,203,824.07
2005年12月	2,059,207.15	1.5%	2,090,095.26
2006年1月	1,508,728.06	1.5%	1,531,358.98
2006年2月	1,897,551.22	1.5%	1,926,014.49
2006年3月	1,774,189.35	5%	1,862,898.82
	<u>16,157,651.83</u>		<u>16,774,242.42</u>

- (d) 上诉人按月根据向 E 公司发出的发票，记录销售收入。
- (e) 上诉人在分类账内记录从 E 公司购货，每月合计的购货额为 E 公司就供应卡产品向它发出的发票金额。
- (f) 上诉人记录的原材料销售收入及卡产品购货成本，分别与 E 公司截至 2006 年 3 月 31 日止年度经审计财务报表内载列的关联方购货及销售金额吻合。

24. 上诉人在 2010 年 8 月改聘 A 公司（以下简称「税务代表」）为其税务代表，并撤回同意第 19 项事实所载列关于机器设备的调整方案。

25. 评税主任在审核过程中向上诉人作出下列 2001/02 至 2005/06 课税年度利得税估计评税：

	<u>2001/02</u>	<u>2002/03</u>	<u>2003/04</u>	<u>2004/05</u>	<u>2005/06</u>
	元	元	元	元	元
应评税利润	<u>432,736</u>	<u>2,344,990</u>	<u>4,396,698</u>	<u>3,520,159</u>	<u>5,530,857</u>
应缴税款	<u>69,237</u>	<u>375,198</u>	<u>769,422</u>	<u>616,027</u>	<u>967,899</u>

26. (a) 上诉人反对上述 2001/02 至 2003/04 课税年度利得税评税，理由是评定的利润额高于实际所得。

- (b) 上诉人透过税务代表反对上述 2004/05 及 2005/06 课税年度利得税评税，理由是它应就其拥有的机器设备享有折旧免税额、第 16G 条扣除和租购利息支出扣除，及评定的利润额并非根据其账目所反映的毛利率计算。

27. 上诉人另透过税务代表称其利润部分在香港以外地方产生，提出采用 50:50 的比例分摊 2001/02 至 2006/07 课税年度应课税的利润。

28. 税务代表描述上诉人的经营作业如下：

- (a) 上诉人主要是从事各种卡产品（包括彩印纸卡、塑胶卡和可携带

信息的智能卡)的设计、生产和制作等业务。

- (b) 上诉人因应客户的订制要求,以连工包料或来料制作的方式制作卡产品,从而向客户收取有关的制作费。
- (c) E公司是上诉人的独家制卡加工方。E公司在上诉人提供产品设计图样和主要料件等的前提下,为其提供单一生产功能的工业加工服务。
- (d) 上诉人的业务涉及以下活动:

业务营销

- i. E公司的营销人员通过互联网和电话选找潜在客户,再免费转介中国内地以外的客户给上诉人,由B先生亲自跟进。
- ii. 由于B先生会亲自前往客户当地介绍和洽谈业务,因此如是香港境外的客户,此等活动都是在香港境外发生。
- iii. 在订定有关生产或制作合同/协议之前,客户一般会要求核实上诉人生产设施的质量功能,此等活动必需在E公司的F城市厂房内进行,即在香港境外发生。
- iv. 业务谈判活动和合同签订的发生地点可能是客户的外国办公总部或E公司的F城市厂址,从来未有在香港发生。

产品研发

- v. 产品的美工设计和技术设计是由上诉人的香港员工负责,在香港的办公室内进行。
- vi. 产品的样板生产和品实质检定(及下述的生产制作)等功能实质上是由E公司作为独立外判承包方(independent contractor)负责,通过上诉人的领导层作现场技术和管理指导,在其F城市厂房内进行,最后经客户凭样板核实作最终定稿。

生产制作

- vii. E公司在接受上诉人的独家委托下,在其F城市厂房内进行产品的生产制作。

29. 税务代表在日期为2011年1月6日致税务局的信函中提到,由于近年智能卡业务发展较快的关系,愈来愈多客户要求上诉人提供来料加工的智能卡制作

(2016-17) VOLUME 31 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

服务。这些客户向上诉人免费提供专有晶片，上诉人则采购或制作其他辅料如胶片、镶嵌感应网、颜料和胶膜等，并在完成设计、制作、安装和调试等工序后，把整个已完工的智能卡交给客户，再向客户收费。

30. 税务代表在回应评税主任查询时提供 E 公司以 12 月 31 日为会计年结日的 2001 至 2007 年度经审计财务报表副本，指该等报表才是严格遵从中国内地有关会计和税务法规所出具，并实际提交予中国内地税务当局的。该等财务报表载有下列资料：

(a) 存货

于 12 月 31 日	<u>2001</u>	<u>2002</u>	<u>2003</u>	<u>2004</u>	<u>2005</u>	<u>2006</u>	<u>2007</u>
	人民币元	人民币元	人民币元	人民币元	人民币元	人民币元	人民币元
原材料	406,526.54	664,048.81	1,010,861.53	2,472,989.43	3,192,803.70	4,204,241.35	4,609,246.45
在产品	-	56,411.99	-	-	1,690,437.43	1,131,789.65	1,158,732.88
产成品	<u>2,026,472.78</u>	<u>82,737.58</u>	<u>3,537,679.82</u>	<u>8,917,789.65</u>	<u>14,722,615.42</u>	<u>13,144,568.73</u>	<u>7,274,117.32</u>
	<u>2,432,999.32</u>	<u>803,198.38</u>	<u>4,548,541.35</u>	<u>11,390,779.08</u>	<u>19,605,856.55</u>	<u>18,480,599.73</u>	<u>13,042,096.65</u>

(b) 利润表项目

截至 12 月 31 日止年度	<u>2001</u>	<u>2002</u>	<u>2003</u>	<u>2004</u>	<u>2005</u>	<u>2006</u>	<u>2007</u>
	人民币元	人民币元	人民币元	人民币元	人民币元	人民币元	人民币元
主营业务收入							
出口销售	3,012,228.96	8,301,943.18	8,012,994.84	10,288,799.50	13,214,638.55	29,207,116.96	34,795,980.90
国内销售	5,860,889.22	14,950,135.74	8,783,021.01	5,117,919.62	10,740,122.76	24,361,490.27	26,245,092.48
	8,873,118.18	23,252,078.92	16,796,015.85	15,406,719.12	23,954,761.31	53,568,607.23	61,041,073.38
主营业务利润	1,169,765.38	8,405,743.05	5,435,216.12	1,794,464.20	1,642,125.89	3,241,461.61	4,044,825.17
利润总额	547,297.52	7,430,299.57	4,770,160.61	1,116,337.94	363,338.42	788,768.06	103,022.11
所得税	-	-	-	83,939.15	27,265.38	60,937.29	15,453.32

(c) 关联公司（上诉人）交易

截至 12 月 31 日止年度	<u>2001</u>	<u>2002</u>	<u>2003</u>	<u>2004</u>	<u>2005</u>	<u>2006</u>	<u>2007</u>
	人民币元	人民币元	人民币元	人民币元	人民币元	人民币元	人民币元
购货			7,533,211.03	7,143,801.57	11,312,305.87	15,617,926.00	
销货	(没有载明)	(没有载明)	8,012,994.84	10,288,799.50	13,214,638.55	29,207,116.96	(没有载明)

(d) 关联公司（上诉人）往来款

12 月 31 日	<u>2001</u>	<u>2002</u>	<u>2003</u>	<u>2004</u>	<u>2005</u>	<u>2006</u>	<u>2007</u>
	人民币元	人民币元	人民币元	人民币元	人民币元	人民币元	人民币元
应收账款	-	8,820,706.37	13,532,927.15	19,684,871.64	28,600,482.30	4,662,605.05	16,694,065.52
应付账款	6,767,087.96	4,366,005.38	9,184,594.72	16,328,396.29	27,679,448.09	579,857.56	17,529,245.73

31. 税务代表声称上诉人根据税务局在《税务条例释义及执行指引第 21 号（修订本）》（利润来源地）（以下简称「第 21 号指引」）内对进口料加工所作的分析，把其与 E 公司加工安排中的进口料件和出口制成品环节，分别作销售原材

料和购回制成品记账，并在其董事报告书内界定本身为从事信用卡的贸易经营作业。税务代表称上诉人采用以下记账原则：

- (a) 当向 E 公司提供从供应商采购的晶片时，在账册中记录销售收入，计价基础为实际购进的的成本价再加上有关的运输费和报关手续费（每次合共为 2,000 元）；
- (b) 当向 E 公司提供由客户无偿提供的晶片时，因该等晶片的所有权根本不属上诉人，故无从在会计上作销售原料件处理；及
- (c) 当从 E 公司收回已完成制作的含晶片智能卡时，在账册中记录购货成本，计价标准为上诉人和 E 公司的销货净毛利（即销售毛额减去所有第三方的直接成本费用）的中价点，致令两者就每项共同完成的业务交易均有相若等额的净毛利为起步点。

32. 税务代表认为税务局在第 21 号指引内对进料加工所作的分析并不正确，并指进料加工实际上仅为加工贸易经营模式中的其中一种结算形式。税务代表提交了中华人民共和国商务部于 1999 年 5 月 27 日发布的《加工贸易审批管理暂行办法》（外经贸管发[1999]第 314 号）及国家外汇管理局于 2003 年 9 月 8 日发布的《出口收汇核销管理办法实施细则》和《出口收汇核销管理操作规程》（汇发[2003]第 107 号）的全文打印本，并申述如下：

加工贸易

- (a) 根据《加工贸易审批管理暂行办法》载列的规定，加工贸易经营操作模式可分为来料加工和进料加工两种结算形式。
- (b) 加工贸易经营操作模式是指外国企业从中国内地境外保税进口全部或部分原辅料件，经境内企业加工或装配后，将制成品复出口境外的经营作业模式。境内企业应就其为外国企业进行加工或装配活动收取合理加工费，这在来料加工结算形式下，是通过境内企业直接从外国企业收取经中国海关核定的加工费来体现；而在进料加工结算形式下，则通过「差额结算」安排，由外国企业向境内企业支付中国海关核定的出口制成品核定税务价减除进口料件核定税务价后之净额来间接体现。
- (c) 来料加工和进料加工均属加工贸易的范畴，必须于事前向中国内地有关政府机关办理保税审批手续；在整个原料运送、内地加工和成品返还的过程中，接受中国内地有关政府机关的严格监管；及成品全部出口（特殊情况而获事前审批同意的除外）。来料加工和进料加工的差异只在于有形货品（原料和成品）在中国内地的进口和出口手续，前者是无偿进关和无偿出关，后者则是有偿

进关和有偿出关（即等同国际进出口贸易的形态）。来料加工和进料加工的相同之处远远大于和多于其差异之处，税务局认定两者基本上是无任何相同之处是失实的。

进料加工

- (d) 外国企业是在保税的前提下，从境外提供原辅料件予境内企业，即外国企业最后必须从境内企业按原价计算回购由该等原辅料件所组成的制成品，这如租购协定的情况一样。
- (e) 由于法定保税承诺，上述境外进口原辅料件的最终风险（包括市场增值或贬值的风险）永远是在外国企业手上，对境内企业来说是无正常拥有者的自主处理权的。
- (f) 境内企业和外国企业之间就进口原辅料件和出口制成品是无实际计价的权力，亦无全额付汇的权利，一切均须按照中国海关的核定税务价来进行，并按照国家外汇管理局在就《汇发(2003)第107号》进料加工差额结汇的规定来付汇结算。
- (g) 外国企业和境内企业为同一商业集团的两个独立企业法人，两者之间的经营交易是关联企业的交易行为，理应按照相互对应的原则来处理。然而E公司按照中国内地法规采用中国海关核定的进口料件核定税务价和出口制成品核定税务价入账，上诉人则因按照第21号指引做账而采用自行核算的价格入账，造成两者的关联企业往来账目混乱而不对称，完全不能以专业角度来解释。这正显示税务局对进料加工的理解是不正确的。

33. 《加工贸易审批管理暂行办法》第一章第二条定义来料加工及进料加工如下：

「来料加工是指进口料件由外商提供，即不需付汇进口，也不需用加工费偿还，制成品由外商销售，经营企业收取加工费的加工贸易。

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加工贸易。」

34. 为说明上诉人的实际经营情况，税务代表提交了下列文件：

- (a) 上诉人与T国家客户U公司签订的下列文件副本，以示上诉人采用由U公司免费提供的交付物料(consigned materials)，为U公司制作聪明卡类产品：
 - (i) 日期为2008年3月13日由U公司发出的业务标书(Tender)；

(2016-17) VOLUME 31 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (ii) 日期为 2008 年 6 月 27 日的补充分包协议(Supplementary Subcontract Agreement)；及
 - (iii) 日期为 2010 年 3 月 1 日的服务及产品采购协议(Service and Product Purchase Agreement)。
- (b) V 国家客户 W 公司委托上诉人制作智能卡的下列文件副本：
- (i) W 公司于 2010 年 11 月 25 日就订制一批带晶片智能卡(内存 32k) 向上诉人发出的订货单，显示晶片由 W 公司提供，上诉人只负责制作卡体和线路及进行启动工序，单价为 0.0485 美元；
 - (ii) X 国家的 Y 公司于 2010 年 12 月 13 日发出的发票，显示它向 W 公司销售 XXXXXXXX 型的晶片，单价为 0.1110 美元，货物是直接送往上诉人位于香港 D 地区的地址；
 - (iii) Z 国家的 AA 公司于 2010 年 12 月 17 日发出的发票，显示它向上诉人销售 XXX 型晶片，单价为 0.26 美元；
 - (iv) 中华人民共和国海关进口货物报关单，显示 E 公司于 2010 年 12 月 18 日因进料加工的关系而免税进口 XXXXXXXX 型及 XXX 型晶片，单价分别为 0.14 美元及 0.28 美元；及
 - (v) 中华人民共和国海关进口出口货物报关单，显示 E 公司于 2010 年 12 月 21 日因进料加工的关系而免税出口带晶片智能卡(内存 32k)，单价为 0.19 美元。
- (c) 一份关于上诉人在 2010 年 1 月 1 日至 12 月 15 日期间业务组成的明细分析表，显示上诉人在该期间内制作由客户自备晶片的智能卡占当期业务总量约 40%或当期全部收入约 32%。

35. 评税主任致函税务代表，解释由于上诉人的利润来自在香港进行的买卖交易，及已把其机器设备给予 E 公司在香港以外地方使用，因此不能接纳上诉人按 50:50 比例分摊利润及折旧免税额的申请。此外，评税主任要求税务代表提供有关上诉人购货开支的资料及文件。

36. 税务代表回应指税务局曲解了上诉人的业务经营实情，有「捏造事实来诬告他人」之嫌。为解释上诉人的实际业务作业，税务代表就第 34 项事实所述文件作进一步说明如下：

- (a) 上诉人只是为 U 公司提供工业加工服务。U 公司供应交付物料

并要求上诉人为其制作聪明卡类制品，上诉人在香港进行美工和技术设计环节，工序则分包予 E 公司，由 E 公司在 F 城市工厂使用上诉人提供的机器设备完成制作。E 公司然后把制品交回上诉人向 U 公司交货。

- (b) 交付物料的所有权属 U 公司，上诉人是按照中国内地关于加工贸易的法规，把从 U 公司取得的交付物料移送给 E 公司进行制作工序及办理所需的海关保税登记手续。这不能被视为是上诉人向 E 公司出售原料。
- (c) 上诉人没有交付物料的所有权，故 E 公司于制作时，也绝对无拥有聪明卡类制品的所有权。因此，E 公司把制品移送给回上诉人及办理所需的海关保税结转手续，也不能被视为是上诉人从 E 公司购回制成品。
- (d) 就制作由客户自备晶片的智能卡业务而言，由于上诉人由始至终都没有有关晶片的所有权，因此是绝对没有可能被判定为从事有关晶片和其制成的智能卡的买卖业务。

37. 关于机器设备，税务代表提出下列论点以支持上诉人的折旧免额税和扣除申索：

- (a) 税例第 2 条「租约」(lease) 一词定义中所指的使用权利，必须采用「自主使用权利」(right of discretionary use) 而非日常「操作使用权利」(right of operational use) 来解释。否则，拥有固定资产的企业，将因有关资产的操作使用权利是在其聘用的雇员或独立分包商手上而不能享有第 16G 条扣除及/或折旧免税额。
- (b) 上诉人的机器设备为不作价设备，是根据中华人民共和国对外贸易经济合作部（现称商务部）和海关总署于 1998 年 7 月 1 日联合发布的《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）的有关规定，免税进口中国内地，交由 E 公司作日常操作使用。在有关规定下，进口的不作价机器设备只能用于对口的加工贸易安排之内，不得擅自销售、串换、转让、或移作他用，否则在被发现时须承担严重的后果。因此，上诉人以不作价方式移送给 E 公司的机器设备，依法只能用于上诉人的对应加工安排。该等不作价机器设备的拥有权、自主使用权和效益使用权等，一直以来都是维持在上诉人这一方，从来没有转移给予另一方，因此是无税例第 2 条所定义的租约在身。
- (c) 根据内地法规、转让定价的基本原则及国际经济合作和发展组织就外包(Outsourcing)课题所发出的专业指引，香港企业免费提供

机器设备给内地关联企业作日常操作使用不可能构成转让定价的问题而影响香港企业在折旧免税额和税务扣除方面的处理办法。

- (d) 税务局就香港企业在中国内地从事加工贸易活动的课题有失误，以税务上诉委员会案例 D61/08, (2009-10) IRBRD, vol 24, 184 的判决去处理香港企业引用内地的不作价机器设备的税务问题并不恰当。

38. 评税主任致函税务代表要求提供进一步的资料及文件以复核上诉人的利得税事宜，其中包括：

- (a) E 公司成立和组建的文件；
- (b) 上诉人与 E 公司之间加工安排的文件；
- (c) 上诉人由采购或获客户提供原材料至给予 E 公司原材料的流程、买卖文件和报关文件；
- (d) E 公司将制成品运往上诉人的流程、协议书和报关文件；
- (e) 上诉人向第三方客户销售制成品的交易流程的文件；
- (f) 上诉人从何时开始接受客户提供专有晶片以制作智能卡；及
- (g) 上诉人供应机器设备给 E 公司的清关文件。

39. 税务代表回应表示部分文件超越了税例第 64(2)条所授权税务局可作出查证的范畴，至今仍没有向评税主任提交上述的资料及文件。

40. 由于上诉人的税务事宜仍在审核中，评税主任于 2013 年 3 月 28 日向上诉人作出下列 2006/07 课税年度利得税估计评税：

	元
应评税利润	<u>3,000,000</u>
应缴税款	<u>525,000</u>

41. 上诉人透过税务代表反对上述 2006/07 课税年度利得税评税，理由如下：

- (a) 税务局采用了「莫须有」理由向上诉人发出该项评税。
- (b) 评税主任通过作出评税来报复及惩罚它指称税务局「捏造事实来诬告他人」的行为并不是税例所赋予的法内行为，故评税于法律

上是无效的。

(c) 税务局完全漠视它的真实业务经营情况而作出评税。

42. 税务代表申明下列论点以支持上诉人的反对：

(a) 上诉人是绝对不可能与 E 公司从事原材料和制成品的国际买卖贸易业务；

(b) 上诉人从事单一业务，就是为海外客户接其要求制作卡产品，而 E 公司就是上诉人所单一委托的合同制作加工分包方(contracting product making subcontractor)；

(c) 上诉人的损益表所反映的毛利率会受其客户委托制作的条款(即是否全面连工包料或采用由客户免费提供的专用晶片)影响而不能一概而论；

(d) 根据下列两宗案例所确立关于作业验证法的税务原则，上诉人的利润应该按照 50:50 的比例分摊计算：

(i) 若个别交易的毛利是在不同地方产生(如货物的制造工序部分在香港、部份在海外进行)，该等毛利可分摊作部分在香港产生、部分在香港以外地方产生(见 CIR v Hang Seng Bank Ltd⁴)；

(ii) 在考虑利润来源地时，并无需确立产生利润的交易是由纳税人或其按法律程序委托的代理人进行。如果交易是由某人按照纳税人的指示代表纳税人或为其进行，即为足够(见 Lord Millet NPJ 在 ING Baring Securities (Hong Kong) Ltd v CIR⁵)。

(e) 上诉人拥有的机器设备是由其合同分包方(即 E 公司)在香港境外作日常操作使用。有关机器设备为不作价进口设备，其自主使用权和效益使用权一直仍然是维持在上诉人手上。

43. 税务代表其后致函税务局，表示经复核后发现上诉人作出的 2001/02 至 2006/07 课税年度第 6 部调整项目及第 16G 条扣除的计算有误。税务代表重新计算后的有关金额如下：

⁴ [1991] 1 AC 306, 判词第 323 页

⁵ [2007] 10 HKCFAR 417 判词第 467 页第 139 段

(2016-17) VOLUME 31 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

	<u>2001/02</u>	<u>2002/03</u>	<u>2003/04</u>	<u>2004/05</u>	<u>2005/06</u>	<u>2006/07</u>
	元	元	元	元	元	元
<u>机器设备</u>						
第 6 部调整项目：						
机械或工业装置						
折旧免税额	2,241,492	1,510,653	3,859,389	2,324,529	5,403,302	2,979,855
结余课税额	-	-	-	-	(2,800,000)	-
	2,241,492	1,510,653	3,859,389	2,324,529	2,603,302	2,979,855
第 16G 条扣除	-	-	2,630,000	-	1,740,000	-
	<u>2,241,492</u>	<u>1,510,653</u>	<u>6,489,389</u>	<u>2,324,529</u>	<u>4,343,302</u>	<u>2,979,855</u>
<u>其他资产</u>						
第 6 部调整项目：						
机械或工业装置						
折旧免税额	272,140	74,409	290,371	56,931	35,380	118,942
商业建筑物免税额	3,136	3,136	3,136	3,136	3,136	23,592
结余课税额	-	-	(99,405)	-	-	-
	275,276	77,545	194,102	60,067	38,516	142,534
第 16G 条扣除	58,306	-	-	-	-	776,520
	<u>333,582</u>	<u>77,545</u>	<u>194,102</u>	<u>60,067</u>	<u>38,516</u>	<u>919,054</u>
	<u>2,575,074</u>	<u>1,588,198</u>	<u>6,683,491</u>	<u>2,384,596</u>	<u>4,381,818</u>	<u>3,898,909</u>

44. 税务局在 2009 年 12 月发出的第 21 号指引内首次对来料加工和进料加工的税务处理方法作出分析，而被取代的在 1998 年 3 月发出的第 21 号指引并无载列该等资料。

45. 评税主任仍认为上诉人的利润须全数在香港课税，及它不可就机器设备获给予折旧免税额、第 16G 条扣除和租购利息支出扣除。另一方面，评税主任认为无须调整上诉人的毛利水平，及它就机器设备所申报的租金收入可被视为无须课税的项目。评税主任现认为 2001/02 课税年度的亏损额计算及 2002/03 至 2006/07 课税年度利得税评税应订如下：

	<u>2001/02</u>	<u>2002/03</u>	<u>2003/04</u>	<u>2004/05</u>	<u>2005/06</u>	<u>2006/07</u>
	元	元	元	元	元	元
报税表所示						
利润 / (亏损)	(2,567,264)	(655,010)	(5,603,302)	(1,479,841)	(1,269,143)	808,405
加：申索扣除额 ⁶						
第 6 部调整项目	2,515,678	1,722,099	6,045,040	2,739,983	3,651,462	3,523,399
第 16G 条扣除	58,306	-	-	-	120,000	776,520
机器的租购利息支出	89,377	204,829	231,492	240,701	391,014	257,835
	96,097	1,271,918	673,230	1,500,843	2,893,333	5,366,159
减：租金收入 ⁷						
	-	-	-	-	870,000	1,080,000
	96,097	1,271,918	673,230	1,500,843	2,023,333	4,286,159

⁶ 第 11 项事实

⁷ 第 14(d)项事实

(2016-17) VOLUME 31 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

	<u>2001/02</u>	<u>2002/03</u>	<u>2003/04</u>	<u>2004/05</u>	<u>2005/06</u>	<u>2006/07</u>
	元	元	元	元	元	元
减：可扣除额 ⁸						
第6部调整项目 及第16G条扣除	333,582	77,545	194,102	60,067	38,516	919,054
应评税利润 / (经调整的亏损)	<u>(237,485)</u>	1,194,373	<u>479,128</u>	<u>1,440,776</u>	<u>1,984,817</u>	<u>3,367,105</u>
减：亏损额抵消		237,485				
应评税利润净额		<u>956,888</u>				
应缴税款		<u>153,102</u>	<u>83,847</u>	<u>252,135</u>	<u>347,342</u>	<u>589,243</u>

46. 但本委员会必须表明，上述所表述的事实中，有些是记录上诉人于其报税表与答辩人之书信来往或其它呈交予答辩人的文件的声称。本委员会接纳上列第5段至第45段为不争议的事实，是指本委员会接纳上诉人曾作出有关的声称，而不是声称的内容是否真确。如上诉人提供任何证据来反证声明之内容属不正确，本委员会会衡量有关证据，才能作出该等声称之事实裁决。

47. 上诉人与答辩人同意其呈交与本委员会存档的文件，均为本上诉的证据之一部份。

本委员会需要决定的有关争议点(Relevant Issues)

48. 考虑了上诉人提出的上诉理由及不争议的事实，本委员会认为本委员会需要解决的争议点共有下列4项：

- (a) 上诉人在有关赋税年度（即由2001年4月1日至2007年3月31日）的业务性质及其经营模式。
- (b) 上诉人的8项「不作价进口设备」可否于2001/02至2006/07课税年度，根据《税例》第16G条，获提供「订明固定资产」的资本开支的税务扣除和根据《税例》第6部(第39B(1)条及(2)条及第39E(1)(b)(i)条关于折旧免税额的有关扣除。
- (c) 上诉人的8项「不作价进口设备」的有关租购利息应否可依法取得有关的税务扣除；及
- (d) 50%的上诉人应课税利润/（亏损）应否可依法被认定为来源于其于香港以外的业务作业。

⁸ 第43项事实其他资产部分

证供

49. 就其业务经营模式，上诉人传召了2位主要证人，即B先生，上诉人的股东及董事，及AB小姐，上诉人的财务会计主管作供。

50. 就着上诉人和E公司的基本业务情况和两者之间的业务分工和经营流程，他们两人分别提交了书面供词，B先生在开始接受盘问前，对其书面供词有35处地方删改。

AB小姐之书面供词

51. 对于上诉人及E公司的业务和经营流程，AB小姐在她证人陈述书第1及第2段有详细描述。

52. AB小姐的书面供词进一步简述2011年4月1日之前的有关上诉人及E公司财务会计问题，见其证人陈述书第4至9段。

53. 简单来说AB小姐不认同上诉人和E公司之间就有关的原材料和产成品的有关跨境移送而言会发生任何关于货物贸易或产权转移的交易。但从上诉人和E公司之间的实质资金流转来看，上诉人每每是在E公司营运资金缺乏之际就通过市场的公开系统以引用加工贸易保税批准号的办法就能马上把E公司所需的营运资金支付给予E公司，E公司这样看来就是上诉人在中国内地的一个经营运作部门，不像是两家在法律上完全独立经营的企业法人实体。

54. AB小姐在其供词进一步解释，为何她会以国际通用的「转让定价」(transfer pricing)原则处理上诉人与E公司之间就原材料和对应产成品的有关跨境贸易或产权转移的账目。她所以这样做是经由上诉人前任的税务和会计AC先生和AD先生的权威及专业意见及原则性技术指导下所影响。据AB小姐所述，该AC先生和AD先生均认为上诉人把其所购进的原材料移送给予E公司的行为必须视同是其销售有关原材料货物给予E公司的牟利行为，而上诉人把在中国内地已完工的产成品接收回港的行为就必须视同是其从E公司回购产成品来予以销售的有关物采购行为。

55. 按AB小姐所述，她在AC先生和AD先生的有关原则性指导下创制了关于在上诉人的财务会计制度内的「月末会计调整凭证办法」(method of month end voucher for accounting adjustment)来处理上诉人在有关课税年度内的账目。AB小姐以发票形式来执行「月末会计调整凭证办法」。每一张发票均同是带上关于上诉人和E公司的有关签章的意识形态问题，均可归究于她本人的有限专业认知缘故。

AB小姐之口头证供

56. 在接受吕大律师盘问下，AB小姐对很多问题都不能提供答案或是支吾以对。

57. AB 小姐的书面供词及她在接受盘问时均强调上诉人及 E 公司不牵涉买卖原材料及产成品。最容易支持这个说法是提交加工贸易备案手册内所指的进口合同及出口合同及有关上诉人及 E 公司的银行账单予本委员会考虑。加工贸易备案手册内所指的进口合同及出口合同应载明上诉人以何种方法进料入国内予 E 公司使用，及 E 公司以何种方法运回制成品予上诉人。有关上诉人及 E 公司之银行月结单亦可以看出两家公司有没有买卖制成品及原材料的贸易账目往来，就这一方面 AB 小姐没有进一步提供文件来支持她的供词，或解释为何不能向本委员会提供。

58. 在问及核数师在审核上诉人公司账目时，均会审计账目，有关单据及银行月结单，AB 小姐虽然认同，但她解释不到为何上诉人没有从 E 公司购回卡制成品，核数师在 2001/02 至 2006/07 年度之审计账目内会将上诉人的业务注明为上诉人从事信用卡或其它卡的贸易买卖业务及列出买卖的全年数目。

59. 综观 AB 小姐所作之证人陈述书及她在盘问时所给予的解释，本委员会对其证人陈述书面供证及口头证供存有疑虑。

B 先生经修改后的书面供词

60. B 先生在经修改后的证人陈述书对上诉人和 E 公司的业务分工，和总体及实质的业务流程及产前的机器设备配备有详细交待。他所描述上诉人及 E 公司之业务流程比 AB 小姐证人陈述书所交待的较为详尽。

B 先生的口头供词

61. 在接受吕大律师盘问时，B 先生承认上诉人在国内并没有营运执照。

62. 在盘问过程中，吕大律师引导 B 先生到他证人陈述书附页二(1)的加工贸易备案手册并要求他提交该备案手册提及之有关课税年度内的进口合同及出口合同给本委员会及答辩人考虑。虽然 B 先生回答他拥有该等文件并答应会回去寻找该等文件及提交予委员会及答辩人参考，但在聆讯完结后直至今天，本委员会仍未收到有关合同的副本。在接受盘问时，B 先生亦同意答辩人以前亦多次要求上诉人提供该等文件，但最终上诉人亦没有提供，答辩人也没有收到。

63. 在被问及上诉人的核数师有否要求查看该等文件，B 先生的答复颇为含糊，只是以一句他不清楚核数师有否看过该等合同来回答吕大律师的盘问。

64. 吕大律师向 B 先生指出上诉人分别于两个时段内向答辩人提交了两套 E 公司的核数师报告，年度为 2000/01 至 2006/07，一套以年结日期 12 月 31 日及另一套以年结 3 月 31 日为基础的审计报告，并要求他解释为何会有两套日期的审计报告。他首先指出该等审计报告的年结日期是应答辩人要求而提交。但吕大律师向他指出答辩人只要求上诉人提交有关课税年度内的审计报告，但并没有要求以何月何日作为报告的年结日，吕大律师向他指出首次要求日为 2009 年 6 月 8 日，但以 3 月

31 日为基础的审计报告，最迟的一份即 2006/07 年度内的一份审计报告签署日期为 2008 年 5 月 23 日，所以基本上 B 先生指是应答辩人要求提交是不能成立，对此 B 先生显得支吾以对。

65. 吕大律师向 B 先生引导至 2008 年 1 月 3 日 B 先生、他的太太（上诉人的另一股东及董事）与他的朋友 AC 先生与答辩人的会议纪要。在回答吕大律师的盘问及本委员会的问题时，B 先生同意该份会面纪录是答辩人于会面后向他发出。他收到该会面纪录后，便将该会面纪录交给了会计师 AD 先生，要求他用中文向他本人及其太太解释其内容。他同意该份会面纪录经由 AD 先生向他及他的太太解释清楚，他及他的太太明白该会面纪录的内容。他知道如内容不正确，他可以修改该份会面纪录。他及他的太太确认该份文件内容正确后他们才签署该会面纪录。在签署该份会面纪录时，他们是在上诉人公司里进行。所以 B 先生及 C 女士签署该会面纪录是不曾受到任何人（包括答辩人）施加任何压力或恐吓而签署。

66. B 先生亦确认上诉人在有关课税年度内的审计报告描述上诉人的业务为经营信用卡贸易，而该等审计报告亦详列每一年度内上诉人采购及销售的金额。但他认为上诉人的业务应为卡类制品制造。B 先生确认有关课税年度内的报税表均由他代表上诉人签署，B 先生亦确认 2001/02 至 2006/07 呈交予答辩人的报税表内第 3.4 项描述上诉人的主要业务为贸易‘Trading’。他解释描述上诉人的主要业务为制造信用卡及相关卡品‘Manufacturing Credit and other types of card’较为贴切。被问及为何他没有采取行动将不当的资料修正才签署及提交予答辩人，他的答案颇为含糊其词。

67. 在问及有关上诉人与 E 公司的结账方法时，B 先生称两家公司用差额结汇方式进行。在被问及以这种方式结汇时上诉人及 E 公司应否要获有关当局审批，他的答复是要获审批。被问及他有没有申请审批的文件及批文，B 先生答应会尽量向委员会提供，但在覆问时，他改口答称从未看过该等文件。

其它证供

68. 除了以上第 5 至 45 段的不争议事实，本委员会（在依据第 46 段所述的情况下）接纳为真确事实外，本委员会亦接纳了 AC 先生、AD 先生及 AE 先生之书面供词，由于该等书面供词有很大篇幅均与争议点无关，故此本委员会不会在此重复。但当有任何证供与本案争议点有关，在作出事实裁决前本委员会亦已将它们仔细考虑清楚。

本委员会所采纳的法律原则：

69. 《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」。

「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。

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

「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。

70. (1) 《税例》第 16(1)条订明，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—(a)在施行本段的条件根据第(2)款获符合的情况下，并在第(2A)、(2B)及(2C)款的规限下，该人为产生上述利润而借入任何金钱而以利息形式支付的款项...
- (2) 《税例》第 16(2)(e)(i)(C)条订明，在以下情况下，施行第(1)(a)款的条件即属获符合—(e)借入该等金钱，完全和纯粹是为资助—(i)由借款人招致的一(C)在提供订明固定资产(第 16G(6)条所界定者)方面的资本开支，而根据第 16G 条，该开支是可扣除的；或 ...
- (3) 《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。

71. 《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的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」。

72. 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。

73. 《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。(‘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.)

74. 「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。

75. 高等法院上诉法庭于Braitrim (Far East) Limited v CIR⁹ 的判决明确说明：

(1) 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¹⁰。

(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¹¹。

76. 上诉法庭于Braitrim (Far East) Limited v CIR 的判决获终审法院¹²确认，其英文判词第 11 段原文如下¹³：‘*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.*’

77. 《税例》第 68(4) 条订明，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。

事实裁决

78. B 先生在他的证人陈述书内用了很大篇幅介绍上诉人与 E 公司的工作流程，希望本委员会接纳上诉人进料予 E 公司制造信用卡及 E 公司将信用卡送回上诉人不是以买卖形式进行，上诉人之主要业务不是经营「贸易」而是信用卡及卡制品制造业务。

79. 可是，根据上诉人与答辩方均同意于 2008 年 1 月 3 日上诉人之两位董事、即 B 先生及 C 女士在他们的朋友 AC 先生陪同下到税局会面，这次会面的目的是答辩人向上诉人查询及取得其业务的背景资料，了解其会计系统及搜集有关上诉人及其董事的财务状况，以便向上诉人开展实地税务核实的工作。

80. 在会面完结后之数星期后，答辩人向上诉人发出会面纪录，供其审阅。如内容正确，答辩人要求出席该次会面的两位董事签署作实。

⁹ [2013] 4 HKLRD 329

¹⁰ 同上。第 332 页第 4 段至第 5 段；第 337 页至第 338 页第 13 段至第 14 段；第 339 页第 20 段。

¹¹ 同上。第 332 页第 4 段至第 5 段。

¹² [2013] 16 HKCFAR 519。

¹³ 同上。第 524 页。

(2016-17) VOLUME 31 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

81. 在收到该会面纪录的初稿后，B 先生及 C 女士要求他们的好友 AD 先生到上诉人的办公地点向他们解释该用英文书写的会面纪录的内容。AD 先生是一执业会计师，拥有专业会计资格，他于二十世纪末经朋友介绍而认识 B 先生及 C 女士。

82. 在聆讯中，B 先生在本委员会查询及吕大律师盘问下，承认 AD 先生有将该会面纪录的内容向他及太太清楚解释，他及他的太太确认内容正确之后才签署该会面纪录。除他以外，他的太太与 AD 先生亦在该份会面纪录签署。各人签署后均填上签署日期（2008 年 3 月 4 日）于该会面纪录。

83. 该会面纪录除了列出第 16 段(a)至(h)项有关上诉人的业务外，也纪录了 C 女士确认有关上诉人与 E 公司的汇款均是经 L 银行进行。会面纪录清楚显示，上诉人的业务是经营手提电话 SIM 卡的贸易业务，买入及出售原材料予 E 公司及从 E 公司购回制成品和出售制成品予其客户，与 B 先生在其证人陈述书及作出口供时描述上诉人的业务性质，即制造信用卡及卡类制品，自相矛盾。

84. 就该会面纪录，上诉人并没有提出任何证供，以说服本委员会，该份会面纪录并不可信。该会面纪录的内容都是由 B 先生及 C 女士提供，经专业会计师解释清楚，并确认明白内容及内容真确后才由 B 先生及 C 女士签字确认，本委员会认为该份会面纪录的内容如实反映了上诉人及 E 公司经营的业务实况。

85. 本委员会相信，加工贸易备案手册所指进口合同及出口合同是 E 公司与上诉人所签定有关进口材料及出口制成品的合同。

86. 本委员会相信，这两份合同可以向委员会提供有关上诉人在什么基础下进料予 E 公司及 E 公司在什么基础下向上诉人出口制成品。这两份合同应可协助本委员会就证供方面，选择相信 B 先生及 AB 小姐就着上诉人的业务性质及流程的证人陈述书及口供，或选择相信该会面纪录所指上诉人的业务性质及情况。可惜上诉人选择不予提供。

87. 据该会面纪录所载，C 女士确认有关由上诉人与 E 公司的汇款，均由 L 银行处理。本委员会相信，如上诉人能提供有关年度内的 L 银行月结单予本委员会考虑，该等月结单可以透露上诉人与 E 公司之财务安排是否可以支持 AB 小姐在其证人陈述书第 4 段所述，上诉人每每是在 E 公司营运资金缺乏之际通过市场的公开银行系统把 E 公司所需要的营运资金支付给予 E 公司。因此，E 公司是上诉人在中国内地的一个经营运作部门，不像是两家在法律上完全独立经营的企业法人实体。

88. 在实地税务核实过程中，上诉人向答辩人提供了多份由上诉人与 E 公司签署的购买原材料单据，出卖制成品的单据，及上诉人与第三方购货的单据。就着有关上诉人与 E 公司签署的单据，AB 小姐在证人陈述书第 8 段及口供时均称该等单据是由于她的有限专业认知，即一般人所称的「作贼心虚」而「画蛇添足」的缘故所虚构及编制出来。查实要证明 AB 小姐是否虚构该批单据，上诉人可以提供其 L

(2016-17) VOLUME 31 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

银行月结单予本委员会考虑，而银行月结单中的汇款记录，应该可以证明上诉人与 E 公司是否真正进行买卖交易。

89. 但上诉人选择不提供该等月结单予本委员会考虑。当然选择是否提供该等月结单完全是上诉人的权利，本委员会不会猜测上诉人为何不提供该等月结单的原因。

90. 上诉人呈交予答辩人考虑的文件当中，包括 E 公司在有关课税年度的中国会计师审核账目报告当中，均详细列出上诉人与 E 公司之买卖入账（见本决定书第 21 段及 30 段），该等买卖入账数字，是经中国会计师审核，正好反映出上诉人与 E 公司是有买卖交易的活动。若上诉人与 E 公司不牵涉买卖原材料及/或制成品，为何上诉人不传召有关中国会计师作供，以进一步澄清当中审计报告的内容。当然须否安排上述会计师作供完全是上诉人的权利。

91. B 先生及 AB 小姐的证人陈述书及口供，提供有关由上诉人安排原材料进口予 E 公司及制成品由 E 公司付予上诉人的安排外及上诉人业务运作模式外，上诉人亦提供了有关送货单，及中国深圳海关出口集中报关货物申报单，来说明他们的进料及运货，虽然没有买卖单据，亦符合上诉人声称的进口加工模式不需要以买卖原材料和制成品来进行。本委员会认为，这些送货单及出口货物申报单，只是显示出 E 公司曾将制成品运出中国，而客户是上诉人，货物以美元计价，至于原材料及制成品以什么基础运进中国或以什么基础运出中国，这些单据完全没有交待或说明。

92. AB 小姐在她证人陈述书内第 11 段及 12 段提及到上诉人自 2011 年 4 月 1 日起的有关财务会计问题及提供有关相关文件来支持上诉人及 E 公司的经营状况，本委员会认为上述供词及文件，由于不是在有关课税年度内发生，故不能反映有关课税年度内上诉人的业务运作及性质。

93. AB 小姐在 2000 年左右加入了上诉人的财务会计主管工作职位，一直以来她均是遵从上诉人的管理层所聘用的有关会计和税务专业人士的有关专业意见来进行她关于上诉人的日常会计管理工作。简单来说，她虽然是一位财务会计主管，她未能独立处理一切财务会计工作，她最多只是一名中级管理人员。从她的供词当中，她没有交待从何时开始以「月末会计调整凭证办法」以凭空做出发票（包括销售原材料和采购产成品）。

94. 但有关争议的课税年度为 2001/02 年，如她所说属实，她加入上诉人公司 1 年至 2 年间便开始凭空做出发票来处理上诉人的账项。除了要处理好会计账项外，她为什么加入上诉人短短 1 到 2 年间开始要甘冒犯刑事罪的风险开始捏造 (fabricate) 发票？她有否受到压力而要犯法？她甘冒坐牢的风险而捏造 (fabricate) 发票，她有否得到益处？如有，究竟益处是什么？在证人陈述书及口头作供时 AB 小姐均没有交待，单凭这些疑团本委员会不接纳 AB 小姐所述，她凭空捏造 (fabricate) 有关发票。

95. 虽然 B 先生及 AB 小姐的证人陈述书及其口头供词为本上诉案的证供部份，在经过上述的分析及小心考虑过本案之所有证供，就着上诉人的业务性质、运作流程及公司会计财务处理方法，本委员会认为 B 先生及 AB 小姐之证人陈述书及口头供词均不可以信赖及不被接纳。

96. 就事实裁决而言，本委员会接纳由 B 先生及 C 女士自愿于 2008 年 1 月 3 日向答辩人提供有关上诉人的业务背景、运作、会计及账目的处理及其它描述，均为真确。其内容不单由 B 先生作供时亲口证实正确，还由上诉人向答辩人提供文件，包括本案发生前，当其时的文件(contemporaneous documents)，例如有关课税年度内，上诉人及 E 公司的财务审计报告，都是有利的证据。

97. 以下是本委员会对上诉人的业务背景作出之事实裁判：

- (a) 在有关课税年度内(2001/02 至 2006/07)，上诉人是经营无线电话 SIM 卡的贸易业务。
- (b) 除了 B 先生及 C 女士外，上诉人聘有两名营销人员、两名设计师、两名文员、一名会计文员及两名客货车司机。
- (c) 上诉人是透过互联网及黄页广告推广其业务，并由其营销人员跟进及处理有关事务的定单及查询。
- (d) 上诉人把自行购买的原材料（如‘PVC’及‘ABS’等胶料）提加 5% 至 6% 的价钱售予 E 公司之用。
- (e) E 公司是上诉人之全资子公司，于 1996 年在中国注册成立，其现时之注册资本为 1 千万人民币。
- (f) E 公司将制成品售卖予上诉人，其毛利率在 20% 至 30% 范围内，最后上诉人会将制成品售卖予其顾客，其毛利率约 10%。
- (g) 所有由 E 公司与上诉人的汇款均由 L 银行过账。
- (h) 上诉人一般透过其在 L 银行开立的户口支付或收取货款。
- (i) 上诉人购置的机器设备均被运送到 E 公司位于中国 F 城市的厂房，用以生产及印刷卡产品。
- (j) 直至 2004/05 课税年度，上诉人仍无偿提供机器设施给 E 公司使用，在 2005/06 及 2006/07 年度内上诉人收取 E 公司使用机器设施的租金。该 8 项「不作价进口设备」是完全在 F 城市使用。

- (k) 上诉人是经过审批后与 E 公司进行进料加工(import processing) 贸易，以使 E 公司生产上诉人所需的产品。
- (l) 上诉人在国内并没有获审批营业执照。

该 8 项「不作价进口设备」是否属于《税例》第 2(1)条所指的由上诉人以租约方式提供予 E 公司在 F 城市使用。

98. 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)。

99. 上诉人及 E 公司为独立法人，上诉人在国内没有营业执照。本委员会不认同上诉人所提出之论点，即 E 公司对该等「不作价进口设备」只有「日常操作权」但并没有「自主使用权」或「效益使用权」。上诉人并没有提出任何法庭判例来支持这些论点。

100. 根据《税例》第 2(1)条所指的租约(Lease)——就任何机械或工业装置而言，包括——(a)任向安排，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；及(b) ‘...’ 条文只是提及「使用该机械或工业装置的权利」，条文并没有就「使用权利」一词区分为「日常操作权」、「自主使用权」或「效益使用权」。

101. E 公司由于使用该等「不作价进口设备」而可以赚取利润。很明显，由于使用该等「不作价进口设备」而有「效益使用权」。故此本委员会不认同上诉人所称 E 公司只有「日常操作权」但并没有「自主使用权」或「效益使用权」的说法。

102. 本委员会认为要解释《税例》第 2 条「租约」一词，应以其自然及通用的释词方法及有关法庭判决来解释。上诉人向 E 公司提供的 8 项不作价设备其使用之安排与 Braitrim 案中所提供模具的安排，如非完全吻合，亦实在十分相似。一项不受争议的事实为上诉人安排该 8 项「不作价进口设备」予 E 公司在 F 城市使用。基于此安排及基于 Braitrim 案中之裁决，本委员会裁定上诉人是以租约的安排向 E 公司提供使用该等不作价进口设备。

裁决

上诉理由 1—上诉人的 8 项「不作价进口设备」应可依法取得《税例》第 16G 条的税务扣除和第 6 部关于折旧免税额的有关扣除。

103. 根据《税例》第 16G(1)条—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本部应课税的利润时，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(specified capital expenditure)。

104. 《税例》第 16G(6)条订出：

- (a) 「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(prescribed fixed asset)方面所招致的任何资本开支...」
- (b) 订明固定资产(prescribed fixed asset)不包括例外固定资产(excluded fixed assets);及
- (c) 例外固定资产(excluded fixed assets)「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」。

105. 由于本委员会裁定该 8 项「不作价进口设备」是以租约形式由上诉人提供予 E 公司使用，根据《税例》第 16G(6)的条文，该 8 项「不作价进口设备」是例外固定资产(excluded fixed assets)，由于它们是例外固定资产(excluded fixed assets)并不是指明资本开支(specified capital expenditure)，该 8 项「不作价进口设备」不能根据《税例》第 16G 条获得税务扣除。

106. 《税例》第 6 部第 39B(1)条订出「凡任何人经营某行业、专业或业务，并为产生根据第 4 部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，则除非该项开支属第 16B(1)(b)或 16G 条所述类别的开支，否则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』」。

107. 《税例》第 6 部第 39E(1)条订出「即使本部有相反规定，任何人（在本条中称为该纳税人）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...，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士完全或主要在香港以外地方使用...」

108. 由于该 8 项「不作价进口设备」经本委员会裁定为由上诉人以租约形式给予 E 公司在中国内地使用，故上诉人不能根据《税例》第 6 部第 39B(1)及(2)条获得初期免税额及每年免税额。

上诉理由 2—上诉人的 8 项「不作价进口设备」的有关租购利息应可依法取得有关的税务扣除。

109. 由于该 8 项「不作价进口设备」被裁定为例外固定资产(excluded fixed assets)，所以该 8 项「不作价进口设备」不是订明固定资产(prescribed fixed assets)。根据《税例》第 16(1)条及第 16(2)(e)(i)(C)条，该 8 项「不作价进口设备」不是订明固定资产(prescribed fixed assets)，所以上诉人的该 8 项「不作价进口设备」的有关租购利息，不可依《税例》第 16(1) 条取得有关的税务扣除。

上诉理由 3—50%的纳税人应课税利润/(亏损) 应可依法被认定为来源于其于香港以外的业务作业

110. 为了支持上诉人上述的论点，即上诉人的利润应该按照 50:50 的比例分摊计算，上诉人引用了以下案例：

- (a) 若个别交易的毛利是在不同的地方产生(如货物的制造工序部份在香港、部份在海外进行)，该等毛利可分摊作部份在香港产生，部份在香港以外地产生（见CIR v Hang Seng Bank Ltd¹⁴）；及
- (b) 在考虑利润来源地时，并无确立产生利润的交易是由纳税人或其按法律程序委托的代理人进行。如果交易是由某人按照纳税人的指示代表纳税人或为其进行，即为足够（见Lord Millet NP在ING Baring Securities (Hong Kong) Ltd v CIR¹⁵）。

111. 回应上诉人的论点，吕大律师向本委员会指出上诉人从未提供任何证供来支持 50:50 分摊计算，即上诉人利润方面，有多少成数是在香港产生及有多少成数是在香港境外产生。所以上诉人未能满足其举证之责任来支持其论点。虽然上诉人没有明确提出 50:50 分摊计算是基于税务条例释义及执行指引第 21 号(修订本)，吕大律师指出如上诉人是根据第 21 号指引来支持上诉人之论点，答辩人只会给予来料加工安排的香港企业按 50:50 的比例分摊利润，由于上诉人与 E 公司的关系为进料加工安排，故上诉人不可能根据第 21 号指引所给予的 50:50 的比例分摊利润。

112. 吕大律师进一步向本委员会指出，根据CIR v Datatronic Limited¹⁶ 一案的判例，第 21 号指引是不适用于进料加工企业。本委员会接纳吕大律师的陈词。

113. 本委员会现裁定上诉人在有关课税年度内是经营无线电话 SIM 卡的贸易业务，上诉人会购买原材料如‘PVC’及‘ABS’等然后以购入价提加 5%至 6%的价钱售予 E 公司以使 E 公司制造及印刷卡类制品，最后上诉人会将制成品由 E 公司购回而转售至最终客户（见本决定书第 83 段）。

¹⁴ [1991] 1 AC 306 判词第 323 页

¹⁵ [2007] 10 HKCFAR 417 判词第 467 页第 139 段。

¹⁶ [2009] 4 HKLRD 675

114. 在详细考虑上诉人与答辩人提出的法律依据，及基于以上事实裁决，本委员会不认同上诉人 50% 应课税利润/(亏损)为来源自基于香港以外的业务作业。

总结

115. 基于上述原因，本委员会一致驳回上诉人的所有上诉理由，按《税例》第 68(8)条确认本上诉所针对的评税额。

讼费

116. 一般而言，如果上诉是建基于可争辩的理据，纵使上诉人败诉，本委员会可以酌情不命令上诉方支付讼费。

117. 在这上诉而言，查实最容易支持上诉人的论点，即上诉人与 E 公司均没有参与买卖原材料及制成品，上诉人可向委员会提供加工贸易备案手册所指的进口合同及出口合同，以证明上诉人与 E 公司均没有参与买卖原材料及制成品。

118. 虽然在有关年度内核数报告中指出上诉人之业务为买卖 SIM 卡，但上诉人没有要求有关香港核数师解释为何他所审核的财务报告对上诉人业务的描述与上诉人的证人所指的业务有这么大的差异。

119. 本委员会认为提交什么文件及传召什么证人来支持上诉人的理据完全是上诉人的绝对酌情权，本委员会不会因上诉人不提供有关文件及不传召有关证人对上诉人的上诉而作出任何不利的推论。本委员会的结论是根据上诉人及答辩人所提出的证供及证据来考虑。

120. 在考虑讼费问题时，本委员会会全盘考虑在缺乏有力证据支持下，上诉人的论据是否薄弱，或由于缺乏某些证供、供词而导致聆讯不必要地加长。

121. 在考虑上述有关因素，本委员会认为是适当并决定根据《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，该笔款项加在征收的税款内一并追讨。

122. 本委员会感谢上诉人税务代表及答辩人代表大律师的陈词及对本委员会的协助。