

Case No. D34/08

Profits tax – deductions of outgoings and expenses – tax credits and deductions in respect of foreign tax – sections 16(1), 17(1)(b), 49(1) and 50 of the Inland Revenue Ordinance ('IRO').
[Decision in Chinese]

Panel: Chow Wai Shun (chairman), Wendy O Chan and David Li Ka Fai.

Date of hearing: 19 June 2008.

Date of decision: 27 October 2008.

The Appellant was a Hong Kong company. It was the shipping agent in the mainland of its parent company Company D. The Appellant had a representative office in City C ('City C Representative Office'), which was set up to carry out liaison work for the Appellant's agency services of international cargo transport. Company D also set up a representative office in City H ('City H Representative Office'), whose business was to help Company D in respect of shipping matters. Company I, another subsidiary company of Company D, also set up a representative office in City M ('City M Representative Office'), whose business was to help Company I in respect of shipping matters.

The Appellant claimed that its agency work must be carried out through the representative offices run by it in the mainland, and it had to be responsible for all the outgoings including business tax, profits tax related to foreign companies, and other levies, which were operation expenses incurred by the Appellant for earning the agency commissions. The Appellant also claimed that although City M Representative Office and City H Representative Office were not registered in its name, and the tax payment slips were not issued to it, the taxes were in fact borne and paid by the Appellant, so the Appellant considered that it was entitled to claim tax credits in respect of those taxes.

The issues were:

- (1) Whether the Appellant should be allowed to deduct the outgoings of the business tax and levies allegedly incurred by it in respect of the three representative offices; and
- (2) Whether the Appellant should be allowed tax credits in respect of the profits tax related to foreign companies allegedly paid by it in respect of the three representative offices.

(2008-09) VOLUME 23 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Held:

1. According to the Board decision D69/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 947, deduction was only allowed for outgoings and expenses incurred in the production of profits which are chargeable to tax. An outgoing or expense was ‘incurred’ when it was paid out or when the liability to pay arose. In agreeing or intending to make such payment, the taxpayer had not incurred the liability to make the payments, it had simply faced the possibility that such payments might be incurred.
2. As regards the PRC business tax and local education sub-charge levy concerned in this case, as there was no dispute between the parties, the Board accepted the view that both were by nature outgoings which were necessarily incurred by the taxpayer in making the business income. The Board was also of the view that so long as the taxpayer had actually incurred the tax and levy, and the relevant business turnover was chargeable to profits tax in Hong Kong, deductions for such outgoings should be allowed under section 16(1) of the IRO.
3. The Board allowed part of the deductions and tax credits claimed by the Appellant in respect of City C Representative Office, because the Board accepted that the Appellant:
 - (1) was liable to pay the business tax and the profits tax related to foreign companies in respect of that representative office;
 - (2) had actually paid the relevant tax;
 - (3) the business tax of the representative office was incurred for the Appellant’s taxable profits; and
 - (4) had through the representative office earned the income, and had to pay profits tax related to foreign companies in the mainland and profits tax in Hong Kong in respect of that income.
4. The Board dismissed the Appellant’s claims for deductions and tax credits in respect of the other two representative offices, because the Appellant was not able to provide sufficient objective evidence to prove that it had actually incurred the relevant outgoings.

Appeal allowed in part.

(2008-09) VOLUME 23 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Case referred to:

D69/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 947

Dannuel Leung of Messrs Liu Leung Chan, Certified Public Accountants (Practising), for the taxpayer.

Chan Sze Wai and Lai Wing Man for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D34/08

利得税 – 支出及开支之扣除 – 外地税款之税收抵免及扣除 – 《税务条例》第16(1)条、第17(1)(b)条、第49(1)条及第50条

委员会：周伟信（主席）、陈韞及李家暉

聆讯日期：2008年6月19日

裁决日期：2008年10月27日

上诉人是一香港公司，是其母公司D公司在内地的船务代理。上诉人在C市设有常驻代表处〔简称「C市代表处」〕，替上诉人进行国际货运代理业务的联络工作。D公司在H市也设立了常驻代表处〔简称「H市代表处」〕，业务范围是协助D公司联系处理航运业务事宜。D公司另一子公司I公司在M市设有常驻代表处〔简称「M市代表处」〕，业务范围是协助I公司联系处理航运业务事宜。

上诉人声称其代理工作须透过上诉人在内地负责营运的代表处进行，亦须负责内地代表处的所有支出，包括营业税、涉外所得税及其他徵费，而这些都是上诉人为赚取代理佣金而招致的营运开支。上诉人亦声称虽然M市代表处及H市代表处并非以其公司名义登记，而税收缴款单亦非发给它，然而，有关税款事实上是由上诉人承担及支付的，是以上诉人认为它有权就该等税款申索税收抵免。

本案的争议点是：

- (1) 上诉人应否获扣除其声称就该三个代表处所招致的营业税及徵费支出；及
- (2) 上诉人可否就其声称替该三个代表处所支付的涉外所得税申索税收抵免。

裁决：

1. 根据委员会案例D69/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 947, 纳税人只能就为产生应评税利润而招致的支出获得扣除，而有关支

出于何时招致则取决于纳税人缴付或有责任缴付该支出的确实日期。纳税人同意或企图支付该等费用，只是面对着招致该等费用的可能性，而非表示其已招致支付该等费用的责任。

2. 就本个案涉及的中华人民共和国营业税的税收及地方教育附加费的徵费而言，由于双方对此没有争议，委员会接纳两者的性质均属纳税人为赚取营业收入而必须招致的支出这观点，并认为只要纳税人确曾招致该等税款及徵费，而相关的营业额又须在香港予以徵收利得税，则可按税例第16(1)条获扣除。
3. 委员会批准上诉人就 C 市代表处所申索的部分扣除及税收抵免，因为委员会接纳上诉人：
 - (1) 有责任就该代表处缴纳营业税及涉外所得税；
 - (2) 确实已缴纳有关税款；
 - (3) 该代表处的营业税支出是为上诉人的应评税利润而招致；及
 - (4) 曾透过该代表处赚取入息，而在内地及香港须就该入息分别课缴涉外所得税及利得税。
4. 委员会驳回上诉人就其余两个代表处所提出的扣除及税收抵免申索，因为上诉人未能提供足够客观证据证明其确实已招致有关支出。

上诉部份得直。

参考案例：

D69/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 947

纳税人由廖梁陈会计师事务所之梁保松代表出席聆讯。
陈施维及黎咏文代表税务局局长出席聆讯。

决定书：

1. 上诉人反对税务局向其作出的2004/05课税年度利得税评税。上诉人声称曾于有关课税年度在中国内地缴付若干税款，而有关税款可用作抵免其就该课税年度的利得税应缴税款。
2. 税务局副局长（以下简称「副局长」）于2008年1月23日发出书面决定书（以下简称「决定书」），否定上诉人的反对。另外，副局长因上诉人公司未能提供足够证据以支持其就内地营业税及徵费所申索的扣除，故此决定将上诉人的有关课税年度应评税利润及应缴税款相应调高。
3. 上诉人就决定书向本委员会提出上诉，坚持有权就其声称在内地缴纳的税款及徵费申索扣除或税收抵免，但修订了申索的金额。
4. 上诉人传召两位证人在聆讯中宣誓作供，但其税务代表并没有向证人提问；而第二位证人O小姐于回应税务局代表盘问时，表示其于2005年3月1日才到任上诉人公司，而有关评税基期却为2004年，基于该证人对有关事宜没有亲身认知，税务局代表亦未有对其加以追问有关案情，对上诉人来说，第二位证人形同虚设。
5. 税务局局长代表其后于陈词时表示，接纳上诉人于有关课税年度部份国内涉外所得税支出，可用作抵免同年度利得税应缴税款，并将评税修订。

案情事实

6. 上诉人与税务局就本个案的基本事实达成共识，辑成「双方协议的事实陈述书」。本委员会接纳该陈述书所载的事实为与本案相关的事实，并将有关事实胪列如下：
 - (1) (a) 上诉人于1994年X月X日在香港注册成立为私人公司。
 - (b) 上诉人在2004年1月1日至2004年12月31日期间的注册名称为「A公司」。自2006年3月2日起，上诉人注册名称更改为「B公司」。
 - (c) 上诉人在2004年间的主要业务是船务代理。
 - (d) 上诉人在C市设有常驻代表处〔以下简称「C市代表处」〕。根据有关的常驻代表机构登记证上的资料，C市代表处的业务范围是替上诉人进行国际货运代理业务的联络工作。

- (e) 上诉人的帐目年结日为每年的12月31日。
- (2)
- (a) D公司是一间在E国注册成立的公司。在1988年X月X日，D公司根据香港公司条例第XI部在香港登记为海外公司。
 - (b) D公司在香港的原登记名称是「F公司」，在内地的名称则为「G公司」。2006年5月9日，其在香港的登记名称更改为D公司。
 - (c) D公司是上诉人的母公司。在2004年间，D公司持有上诉人85%的股权。
 - (d) D公司于2004年7月2日在H市设立常驻代表处〔以下简称「H市代表处」〕。根据有关的常驻代表机构登记证上的资料，H市代表处的业务范围是协助D公司联系处理航运业务事宜。
- (3)
- (a) I公司是一间于1990年X月X日在香港注册成立的私人公司。在2004年间，其在内地的名称为「J公司」。
 - (b) 在1991年5月21日至2001年5月10日期间，I公司在香港的注册名称是「K公司」，当时其在内地的名称则为「L公司」。
 - (c) 在2004年1月1日至2004年12月14日期间，D公司实益持有I公司100%的股权。
 - (d) I公司自1994年7月12日起在M市设有常驻代表处〔以下简称「M市代表处」〕。根据有关的常驻代表机构登记证上的资料，M市代表处的业务范围是协助I公司联系处理航运业务事宜。
- (4) 在1999年11月29日，D公司（以委托人身分）与上诉人（以代理人身分）签订一份代理协议〔以下简称「该协议」〕。该协议载有下列条款：
- (a) 上诉人自1999年6月1日起获委任为D公司在香港、澳门及内地〔以下统称「该地区」〕的定期班轮及货柜服务代理人（该协议第1及15条）。

(2008-09) VOLUME 23 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (b) 上诉人须遵照D公司的指示安排其船只及货柜进出该地区的港口，并为有关船只提供一切补给、联络、运费交收及文书记录等代理服务（该协议第2、3、6及7条）。
 - (c) 上诉人须告知D公司该地区就上述船只服务所徵收的税项（如有的话），并向有关公司提交所有相关的报税文件及凭单供其核准（该协议第3(s)条）。
 - (d) 倘若上诉人在该地区没有分支办事处，它可在D公司的同意下委托次代理人以提供上述代理服务（该协议第11条）。
 - (e) 就上诉人所提供的代理服务，D公司同意向上诉人支付代理佣金（该协议第8(b)条及附表B），并退还部分上诉人所支付的费用（该协议第4(d)条）。
- (5) 在签署该协议的同日，D公司与上诉人另签订一份代理协议附录第4/99号〔以下简称「该附录」〕。根据该附录，上诉人将使用M市代表处为它在当地的办事处，并承担一切与设立及营运该办事处有关的开支。
- (6) (a) 上诉人在2004/05课税年度利得税报税表内申报的应评税利润为5,532,892元。在计算有关利润时，上诉人扣除其声称在国内缴付的营业税及徵费463,606元。
- (b) 在2004/05课税年度利得税计算表内，上诉人所计算的应缴税款为823,183元。在得出有关款额时，上诉人扣减了145,073元作为税收抵免。
- (c) 根据利得税计算表的附表8，上诉人在上文第6(6)(b)段所申索的税收抵免涉及C市代表处、M市代表处及H市代表处〔以下合称「该三个代表处」〕就1999年7月1日至2004年12月31日期间所支付的外商投资企业及外国企业所得税（以下简称「涉外所得税」）。
- (7) 评税主任不接纳上诉人在上文第6(6)(b)段事实的税收抵免申索。并向上诉人作出以下2004/05课税年度利得税评税：

	元
应评税利润〔上文第6(6)(a)段〕	<u>5,532,892</u>

应缴税款 968,256

- (8) (a) 上诉人的税务代表〔以下简称「税务代表」〕代表上诉人就上文第6(7)段的评税提出反对，理由是上诉人应可就上文第6(6)(c)段所述的涉外所得税申索税收抵免。
- (b) 为支持以上申述，税务代表提交了M市代表处就1999年7月1日至2002年12月31日期间的营业税及涉外所得税缴款单。
- (9) 评税主任去信税务代表要求它提供进一步的资料及文件以支持上诉人的反对，但税务代表及上诉人均没有回覆。
- (10) 副局长向上诉人发出决定书，否定上诉人在上文第6(8)(a)段所提出的反对。另外，副局长认为上诉人未能提供足够证据以支持它在第6(6)(a)段所申索的扣除，故此决定将上诉人的2004/05课税年度利得税评税额调增如下：

	元
先前评定的应评税利润 〔上文第6(7)段〕	5,532,892
加：在国内缴付的营业税及徵费 〔上文第6(6)(a)段〕	<u>463,606</u>
修订应评税利润	<u>5,996,498</u>
修订应缴税款	<u>1,049,387</u>

- (11) 税务代表代表上诉人就决定书提出上诉，声称：
- (a) 上诉人是D公司在内地的唯一代理人。根据该协议〔上文第6(4)段〕，上诉人须就D公司参与多种不同的联络工作，而这些工作是透过上诉人在内地负责营运的代表处进行的。
- (b) 上诉人须负责内地代表处的所有支出，包括营业税、涉外所得税及其他徵费。这些都是上诉人为赚取代理佣金而招致的营运开支。
- (c) 虽然M市代表处是以I公司的名义登记，但I公司在内地并没有经营任何业务，该代表处实际上是由上诉人负责营运的。

- (d) M市代表处的税收缴款单是发给I公司。然而，有关税款事实上是由上诉人承担及支付。是以上诉人认为它有权就该等税款申索税收抵免。
 - (e) 上诉人在2003年年底以其名义登记设立C市代表处，并就该代表处支付营业税及涉外所得税。
 - (f) H市代表处的情况与M市代表处的相类似。虽然该代表处的税收缴款单是发给登记公司D公司，但有关税款亦是由上诉人负责。故此，上诉人认为它同样有权就该等税款申索税收抵免。
 - (g) 上诉人撤回它就1999年7月1日至2001年12月31日期间的税收抵免申索。
- (12) (a) 评税主任要求上诉人提交证据以证明其透过该三个代表处进行船务联络工作〔上文第6(11)(a)段〕。税务代表作出下列回应：
- (i) 根据该附录〔上文第6(5)段〕，D公司同意由上诉人负责营运M市代表处。参照有关做法，上诉人继续经营其他代表处，并藉此向D公司提供代理服务。
 - (ii) 经营地区代表处是一项船务代理人必须和惯常提供的代理服务。
- (b) 评税主任要求上诉人提交证据以证明该三个代表处的营业税是按其在香港应课税入息而徵收。税务代表强调该三个代表处是由上诉人负责经营，并重申其在上文第6(11)(b)段所提出的论点。
- (c) 评税主任要求上诉人解释其如何就该三个代表处的收入在香港课缴利得税。税务代表表示该三个代表处的涉外所得税是按其「被当作的入息」(deemed income)来计算。由于该等「被当作的入息」与税务条例下的应评税利润在性质上大致相同，故此该等「被当作的入息」应被视为须予以课缴香港利得税。
- (13) 根据税务代表提交的修订计算表及税收缴款单，上诉人就下列税项及徵费申索扣除或税收抵免：

(2008-09) VOLUME 23 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

(a) C市代表处

(i) 营业税

<u>所属期间</u>	<u>计税金额</u> 人民币(元)	<u>计税金额</u> 港币(元)	<u>税率</u>	<u>税款金额</u> 人民币(元)	<u>税款金额</u> 港币(元)
31-3-2004	125,422.00	118,322.64	5%	6,271.10	5,916.13
30-6-2004	139,499.49	131,556.13	5%	6,972.47	6,577.80
1-9-2004					
– 30-9-2004	148,987.58*	140,554.32	5%	7,449.38	7,027.72
1-1-2005					
– 31-1-2005	139,492.88*	<u>131,597.06</u>	5%	6,974.64	<u>6,579.85</u>
		<u>522,030.15</u>			<u>26,101.50</u>

(ii) 涉外所得税

<u>所属期间</u>	<u>计税金额</u> 人民币(元)	<u>计税金额</u> 港币(元)	<u>税率</u>	<u>税款金额</u> 人民币(元)	<u>税款金额</u> 港币(元)
1-1-2004					
– 31-3-2004	12,542.20	11,832.26	33%	4,138.93	3,904.65
1-4-2004					
– 30-6-2004	13,944.95	13,155.61	33%	4,601.83	4,341.35
1-7-2004					
– 30-9-2004	14,898.76*	14,055.43	33%	4,916.59	4,638.29
1-10-2004					
– 31-12-2004	13,949.29*	<u>13,159.72</u>	33%	4,603.27	<u>4,342.71</u>
		<u>52,203.02</u>			<u>17,227.00</u>

(b) M市代表处

(i) 营业税 (1999年7月1日至2002年12月31日)

<u>所属期间</u>	<u>计税金额</u> 人民币(元)	<u>计税金额</u> 港币(元)	<u>税率</u>	<u>税款金额</u> 人民币(元)	<u>税款金额</u> 港币(元)
1-7-1999					
– 31-12-1999	119,426.45	112,666.46	5%	5,971.32	5,633.32
1-1-2000					
– 31-12-2000	342,505.74	323,118.62	5%	17,125.29	16,155.93
1-1-2001					
– 31-12-2001	395,412.53	373,030.69	5%	19,770.63	18,651.54

* 计算金额是按税收缴款单上的税款金额推算出来。

(2008-09) VOLUME 23 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

1-1-2002					
- 31-12-2002	822,654.13	<u>776,088.80</u>	5%	41,132.71	<u>38,804.44</u>
		<u>1,584,904.57</u>			<u>79,245.23</u>

(ii) 营业税 (2004年1月1日至2004年12月31日)

<u>所属期间</u>	<u>计税金额</u> 人民币(元)	<u>计税金额</u> 港币(元)	<u>税率</u>	<u>税款金额</u> 人民币(元)	<u>税款金额</u> 港币(元)
1-1-2004					
- 31-3-2004	2,116,810.24	1,996,990.79	5%	105,840.51	99,849.54
1-4-2004					
- 30-6-2004	2,334,547.33	2,202,403.14	5%	116,727.37	110,120.16
1-7-2004					
- 30-9-2004	1,545,619.64	1,458,131.74	5%	77,280.98	72,906.58
1-10-2004					
- 31-12-2004	1,114,672.75	<u>1,051,578.07</u>	5%	55,733.64	<u>52,578.91</u>
		<u>6,709,103.74</u>			<u>335,455.19</u>

(iii) 涉外所得税 (2002年1月1日至2002年12月31日)

<u>所属期间</u>	<u>计税金额</u> 人民币(元)	<u>计税金额</u> 港币(元)	<u>税率</u>	<u>税款金额</u> 人民币(元)	<u>税款金额</u> 港币(元)
1-1-2002					
- 31-12-2002	82,265.40	<u>77,608.88</u>	33%	27,147.58	<u>25,610.92</u>

(iv) 涉外所得税 (2004年1月1日至2004年12月31日)

<u>所属期间</u>	<u>计税金额</u> 人民币(元)	<u>计税金额</u> 港币(元)	<u>税率</u>	<u>税款金额</u> 人民币(元)	<u>税款金额</u> 港币(元)
1-1-2004					
- 31-3-2004	211,681.03	199,699.08	33%	69,854.74	65,900.70
1-4-2004					
- 30-6-2004	233,454.73	220,240.31	33%	77,040.06	72,679.30
1-7-2004					
- 30-9-2004	154,561.97	145,813.17	33%	51,005.45	48,118.35
1-10-2004					
- 31-12-2004	111,467.27	<u>105,157.80</u>	33%	36,784.20	<u>34,702.08</u>
		<u>670,910.36</u>			<u>221,400.43</u>

(c) H市代表处

(i) 营业税及徵费

(2008-09) VOLUME 23 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

<u>所属期间</u>	<u>计税金额</u> 人民币(元)	<u>计税金额</u> 港币(元)	<u>税率</u>	<u>税款金额</u> 人民币(元)	<u>税款金额</u> 港币(元)
1-7-2004 – 30-9-2004	1,298.82	<u>1,225.30</u>	5%	65.59*	<u>61.88</u>

(ii) 涉外所得税

<u>所属期间</u>	<u>计税金额</u> 人民币(元)	<u>计税金额</u> 港币(元)	<u>税率</u>	<u>税款金额</u> 人民币(元)	<u>税款金额</u> 港币(元)
1-7-2004 – 30-9-2004	129.88	<u>122.53</u>	15%	19.48	<u>18.38</u>

(d) 申索详情

(i) 上诉人申索扣除下列营业税及徵费支出：

	<u>税款金额</u> 港币(元)
C市代表处〔上文第6(13)(a)(i)段〕	26,101.50
M市代表处	414,700.42 ⁽¹⁾
H市代表处〔上文第6(13)(c)(i)段〕	<u>61.88</u>
总额	<u>440,863.80</u>

附注：(1) 79,245.23元〔上文第6(13)(b)(i)段〕
+ 335,455.19元〔上文第6(13)(b)(ii)段〕

(ii) 上诉人就下列涉外所得税支出申索税收抵免：

	<u>计税金额</u> 港币(元)	<u>税率</u>	<u>税款金额</u> 港币(元)
C市代表处 〔第6(13)(a)(ii)段〕	52,203.02	33%	17,227.00
M市代表处	748,519.24 ⁽¹⁾	33%	247,011.35 ⁽²⁾
H市代表处 〔第6(13)(c)(ii)段〕	<u>122.53</u>	15%	<u>18.38</u>
总额	<u>800,844.79</u>		<u>264,256.73</u>

附注：(1) 77,608.88元〔上文第6(13)(b)(iii)段〕
+ 670,910.36元〔上文第6(13)(b)(iv)段〕

*当中包括营业税 64.94元及地方教育附加费 0.95元。

- (2) 25,610.92元 [上文第6(13)(b)(iii)段]
+ 221,400.43元 [上文第6(13)(b)(iv)段]

争议点

7. 在本个案中，本委员会须解决的问题为：

- (1) 上诉人应否获扣除其声称就该三个代表处所招致的营业税及徵费支出；及
- (2) 上诉人可否就其声称替该三个代表处所支付的涉外所得税申索税收抵免。

有关税例

营业税及徵费的扣除

8. 《税务条例》〔以下简称「税例」〕第16(1)条有以下规定：

「 16. 应课税利润的确定

- (1) 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……」

9. 税例第17(1)(b)条亦订明：

「 17. 不容许作出的扣除

- (1) 为确定任何人根据本部应课税的利润，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；」

10. 根据委员会案例D69/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 947, 纳税人只能就为产生应评税利润而招致的支出获得扣除，而有关支出于何时招致则取决于纳税人缴付或有责任缴付该支出的确实日期。纳税人同意或企图

支付该等费用，只是面对着招致该等费用的可能性，而非表示其已招致支付该等费用的责任。

以下是相关判辞的原文（第966页46段）：

‘A general deduction is allowed for outgoings and expenses incurred in the production of profits which are chargeable to tax. An outgoing or expense is “incurred” when it is paid out or when the liability to pay arises... In agreeing or intending to make such payments, the Taxpayer had not incurred the liability to make the payments, it had simply faced the possibility that such payments might be incurred.’

11. 就本个案涉及的中华人民共和国营业税的税收及地方教育附加费的徵费而言，由于双方对此没有争议，本委员会接纳两者的性质均属纳税人为赚取营业收入而必须招致的支出这观点，并认为只要纳税人确曾招致该等税款及徵费，而相关的营业额又须在香港予以徵收利得税，则可按税例第16(1)条获扣除。

税收抵免的申索

12. 税例第49(1)条订明：

「49. 双重课税安排

(1) 如行政长官会同行政会议藉命令宣布，已与香港以外地区的政府订立该命令中所指明的安排，旨在就该地区的法律所施加的入息税及其他相类似性质的税项给予双重课税宽免，而该等安排的生效是属于有利的，则即使任何成文法则另有规定，该等安排对根据本条例徵收的税项仍属有效。」

13. 税例第50条有以下规定：

「50. 税收抵免

(1) 凡根据在第49条下生效的安排，就任何在订立该安排的政府所管辖的地区内的任何入息而缴付的税款，容许用作抵免在香港就该入息而须缴付的税款者，则本条的条文即属有效；在本条中，「外地税款」(foreign tax)一词指在该地区内须予缴付的税款而又根据该等安排容许作上述用途者，而「税款」(tax)一词则指根据本条例应徵收的税款。

(2) 就上述入息而应徵收的税款额，须扣减上述抵免额

.....

(3) 该项抵免不得超出用以下方法计算后所得的款额 按照本条例的条文计算入息额，然后按某税率就该入息额而徵收税款，而确定税率的方式是将有权获得该入息的人的入息总额应徵收的税款（尚未作出根据第49条生效的安排所容许的抵免者）除以该人的入息总额。

(4)

(5) 在计算入息额时-

.....

但即使本款前文另有规定，就入息而徵收的外地税款如超出就该外地税款而给予的抵免额，则该超出款额须获容许扣除。」

14. (1) 在1998年2月27日，行政长官会同行政会议为施行税例第49条作出命令，宣布香港与内地已订立了《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重徵税的安排》〔以下简称「该安排」〕。在2004/05课税年度内，该安排仍然生效的。

(2) 该安排的第四条第二款就消除双重徵税方法有以下规定：

「第四条 消除双重徵税方法

.....

二、在香港特别行政区，消除双重徵税如下：

除香港特别行政区税法给予香港特别行政区以外的任何地区缴纳的税收扣除和抵免的法规另有规定外，香港特别行政区居民从内地取得的所得，按照本安排规定在内地缴纳的税额，允许在对该居民徵收的香港特别行政区税收中抵免。但是，抵免额不应超过对该项所得按照香港特别行政区税法和规章计算的香港特别行政区税收数额。」

- (3) 该安排的第六条第二款订明该安排所适用的税种。内地的适用税种包括外商投资企业和外国企业所得税（即涉外所得税）；香港的适用税种则包括利得税。

15. 税例第68(4)条规定：

- 「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。」

C市代表处

16. 税务局局长代表依据上诉人提交的文件、单据及纪录指出：

- (1) 在C市代表处的营业税及涉外所得税缴款单上，缴款单位的名称为「A公司C市代表处」。「A公司」是上诉人在2004年间的名称〔上文第6(1)(b)段〕。
- (2) 上诉人就C市代表处提交了一份支出明细表，所属期间为2004年3月〔但根据随该支出明细表附上的单据，它的所属期间应该是2004年4月〕。在该明细表上，税项（Tax）一栏所显示的金额为人民币10,410.30元。该金额与C市代表处就2004年3月31日所缴付的营业税（人民币6,271.10元）及就2004年1月1日至2004年3月31日期间所缴付的涉外所得税（人民币4,138.93元）的总额 合

17. 从上述的证据，加上C市代表处的登记业务性质〔上文第6(1)(d)段〕，税务局局长代表接纳上诉人：

- (1) 有责任就该代表处缴纳营业税及涉外所得税；
- (2) 确实已缴纳有关税款；
- (3) 该代表处的营业税支出是为上诉人的应评税利润而招致；及
- (4) 曾透过该代表处赚取入息，而在内地及香港须就该入息分别课缴涉外所得税及利得税。

因而同意上诉人可获：

- (a) 扣除C市代表处于2004年1月1日至同年12月31日〔上文第6(1)(e)段〕的营业税支出19,521.65元〔即5,916.13元

+6,577.80元+7,027.72元：上文第6(13)(a)(i)段；而上诉人申索剩余营业税支出6,579.85元，则因不属于2004年间的支出不获包括在内]；及

- (b) 就C市代表处税收抵免7,420元及涉外所得税支出扣除9,807元〔而非上诉人申索的全数抵免〕。

税务局局长代表并解释上述获抵免及扣除款额的运算如下：

- (i) 上诉人在2004年间就C市代表处缴纳涉外所得税的入息额：52,203.02元〔上文第6(13)(a)(ii)段〕；
- (ii) 上诉人在2004年间就C市代表处缴纳/缴付的涉外所得税：17,227元〔上文第6(13)(a)(ii)段〕；
- (iii) 2004年间的内地涉外所得税税率：33%〔上文第6(13)(a)(ii)段〕；
- (iv) 2004/05年课税年度的香港利得税税率：17.5%；
- (v) 由于2004年间的内地涉外所得税税率是高于2004/05年课税年度的香港利得税税率，上诉人只获得根据税例第50(3)条的税收抵免额上限〔以下简称「抵免额上限」〕，未获抵免的涉外所得税余额〔以下简称「未获抵免余额」〕则可获税例第50(5)条获得扣除。
- (vi) 抵免额上限及未获抵免余额的计算如下：

根据税例第50(3)条，

$$\text{抵免额上限} = (\text{有关入息} - \text{未获抵免余额}) \times \text{按有关税例计算的税率}$$

在本案中，

$$\begin{aligned} \text{抵免额上限} &= (52,203.02\text{元} - \text{未获抵免余额}) \times 17.5\% * \\ &= [52,203.02\text{元} - (17,227\text{元} \\ &\quad - \text{抵免额上限})] \times 17.5\% \end{aligned}$$

经换算后，

$$\begin{aligned} \text{抵免额上限} &= \frac{(52,203.02\text{元} - 17,227\text{元}) \times 17.5\%}{1 - 17.5\%} \\ &= 7,420\text{元} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{而未获抵免余额} &= 17,227\text{元} - 7,420\text{元} \\ &= 9,807\text{元} \end{aligned}$$

* 在本案中，根据税例第50(3)条所计算的税率：
= 1,049,387元 ÷ 5,996,498元 [上文第6(10)段]
= 17.5%

18. 本委员会认为税务局局长代表的陈词及运算合理正确，予以接纳。

M市代表处

19. 第一位证人 N 小姐，于 1997 年 4 月起任职上诉人公司，现职 Deputy Junior Vice President for Accounting，主管财务及行政，负责处理代表处日常开支的申领事宜。她回应税务局局长代表的有关盘问时，提出以下证供：

- (1) 她曾看过 I 公司（即 M 市代表处的派出企业）2004 年的财务报表，对该报表提及，属于其他收入，为预计须要支付的国内营业税及罚金拨备的回拨，她认为 I 公司于设立该代表处时认为有此需要，并不意外，而因在 2004 年时未有实际产生该等支出，所以回拨有关拨备；然而，拨备是针对哪一个年度，则财务报表并没有明确标示，她只能概括地说是为 2004 年前所作的有关拨备。至于为何报表上罚金拨备比税金的多，她则无从稽考。
- (2) 根据上诉人呈交有关 M 市代表处的支出明细表，并没有纪录任何营业税支出，虽有所得税金一项，但没有填上任何数目。她解释道该等明细表并非完整，代表处可不时按当时特别情况，以电话紧急申领开支，尤其于 2000 至 2004 年期间，国内税制未臻稳定，不排除有该等申领。
- (3) 对于上诉人没有自行在 M 市设立代表处，反而选择与 D 公司签署该协议，她表示当时自己只是一名财务会计，并不清楚背后的商业考虑。

本委员会认为上述供词对上诉人没有明显助益。

20. 本委员会接纳税务局局长代表在这方面的陈词如下：

- (1) 在 M 市代表处的营业税及涉外所得税缴款单上，缴款单位的名称为「J 公司 M 市代表处」。「J 公司」是 I 公司于 2004 年间的内地名称 [上文第 6(3)(a)段]。
- (2) 而根据上诉人呈交相关的税收缴款单，M 市代表处在 2004

年 7 月内虽曾支付营业税（人民币 116,727.37 元）及涉外所得税（人民币 77,040.06 元），但上诉人提交的支出明细表〔上文第 19(2)段〕未有反映有关支出，而证人亦未能为其供词提供佐证。

- (3) 上诉人虽曾倚重与 D 公司签署的该协议和该附录，作为其就 M 市代表处招致税款支出的凭据，然而：
- (a) 该附录只叙明上诉人会使用 M 市代表处为它在当地的办事处，并承担一切与设立及营运该代表处有关的开支，当中并无显示上诉人须招致该代表处的任何税款。
 - (b) 该附录的签署人是 D 公司及上诉人，但 M 市代表处是属于 I 公司的〔上文第 6(3)(d)段〕。因此，该附录所载的只是上诉人就 M 市代表处所作出的陈述，不能被视作上诉人同意就该代表处承担税款支出的有效凭证，更不足以证明上诉人已招致有关支出。
 - (4) M 市代表处的登记业务是「协助 I 公司联系处理航运业务事宜」〔上文第 6(3)(d)段〕，当中没有提及该代表处会协助上诉人或其他公司经营业务。事实上，评税主任曾向上诉人查询它是如何使用该代表处，而相关的营业额又是如何包括在上诉人的应课利得税入息内〔上文第 6(12)(a)至(c)段〕，但除了重申该附录的内容及声称经营地区代表处是船务代理必须和惯常提供的做法外，上诉人没有提供任何客观证据去证明它在该代表处进行了那些活动，而该等活动（如有的话）所产生的营业额又是如何在香港予以徵收利得税。
 - (5) 此外，M 市代表处是属于 I 公司，而该公司与上诉人虽属关联公司，却为两间独立注册的法人，M 市代表处的入息不可被视作上诉人的入息，从而确立上诉人在 2004 年间曾透过 M 市代表处赚取入息，及在内地和香港须就该等入息分别课缴涉外所得税及利得税。

21. 故此，本委员会不批准上诉人就 M 市代表处申索的有关支出扣除和税收抵免（上文第 6(13)(b)段）。

H 市代表处

22. 上诉人就 H 市代表处提出的论点与有关 M 市代表处的论点相类，

但证据和证供更欠质量。上诉人呈交的文件显示：

- (1) 在 H 市代表处的营业税、徵费及涉外所得税缴款单上，缴款单位的名称为「G 公司 H 市代表处」。「G 公司」是 D 公司的内地名称〔上文第 6(2)(b)段〕。
- (2) 除了该等税收缴款单，上诉人再没有提交其他证据来证明它在 2004 年间曾招致是项营业税及徵费支出。
- (3) H 市代表处的登记业务是「协助 D 公司联系处理航运业务事宜」〔上文第 6(2)(d)段〕，当中没有提及该代表处会协助上诉人或其他公司经营业务。评税主任亦曾向上诉人查询它是如何使用该代表处，而相关的营业额又是如何包括在上诉人的应课利得税入息内〔上文第 6(12)(a)至(c)段〕，但除了声称它是参照 M 市代表处的模式去经营 H 市代表处外，上诉人没有提供客观证据去证明它在该代表处进行了那些活动，而该等活动（如有的话）所产生的营业额又是如何在香港予以徵收利得税。
- (4) 此外，H 市代表处是属于 D 公司，而该公司与上诉人虽属关联公司，却为两间独立注册的法团，H 市代表处的入息不可被视作上诉人的入息，从而确立上诉人在有关期间曾透过 H 市代表处赚取入息，及在内地和香港须就该等入息分别课缴涉外所得税及利得税。

23. 本委员会不认为上诉人就 H 市代表处所提申索的结果，应与有关 M 市代表处的申索有异。本委员会裁决不批准上诉人就 H 市代表处申索的有关支出扣除和税收抵免（上文第 6(13)(c)段）。

总结

24. 综合上述分析，除了就 C 市代表处所申索的部分扣除及税收抵免外，本委员会驳回上诉人就其余两个代表处所提出的扣除及税收抵免申索，并将其 2004/05 课税年度利得税评税修订如下：

	元
决定书所述的应评税利润 〔上文第 6(10)段〕	5,996,498
<u>减</u> ：C 市代表处的营业税 〔上文第 17(a)段〕	19,522
未获抵免的 C 市代表处涉外所得税	

(2008-09) VOLUME 23 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

〔上文第17(b)段〕	<u>9,807</u>
修订应评税利润	<u>5,967,169</u>
抵免前的修订应缴税款	1,044,254
<u>减：税收抵免</u>	
〔上文第17(b)段〕	<u>7,420</u>
抵免后的修订应缴税款余额	<u>1,036,834</u>