

Case No. D38/06

Profits tax – referral fee – transaction to be disregarded – section 61 of the Inland Revenue Ordinance ('IRO'). [Decision in Chinese]

Panel: Michael Seto Chak Wah (chairman), Lam Wing Wo and Stephen Lau Man Lung.

Date of hearing: 13 May 2004.

Date of decision: 1 September 2006.

The appellant companies were Companies A and C, both subsidiaries of Company D.

By a written agreement between Companies D and B, they invested in Hong Kong properties. Company D would provide capital while both companies would share the gain or loss equally.

Upon the recommendation of Company B, Company D through the appellant companies bought properties and resold them at profits. They paid referral fees to Company B.

The Inland Revenue was of the opinion that the referral fees were artificial or fictitious and disregarded them.

The shareholders and directors of Company D, the appellant companies and Company B were all closed relatives.

Held:

1. According to the written agreement, upon the sale of the properties, both parties had to pay the profits to each other within three months. Otherwise, the defaulting party had to pay interest. However, both appellant companies did not pay interest on the referral fees to Company B upon default.
2. Large amount of the company records was not true.
3. The Board found the written agreement was lack of defining who had the rights to make decision in buying and selling properties or when to sell.

(2006-07) VOLUME 21 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

4. The Board found the appellant companies failed to prove the assessment on the referral fees was excessive or incorrect.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

Kum Hing Land Investment Co Ltd v Commissioner of Inland Revenue 1 HKTC 301

Cheung Wah Keung v Commissioner of Inland Revenue [2002] 3 HKLD 773

D77/99, IRBRD, vol 14, 528

Seramco Superannuation Fund Trustees v Income Tax Commissioners [1977] AC 287

Leung Wai Keung Richard Barrister-at-law for the taxpayer.

Ngan Man Kuen and Lai Wing Man for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D38/06

利得税 – 介绍费 – 不予理会的交易 – 《税务条例》第61条

委员会：司徒泽桦（主席）、林永和及刘文龙

聆讯日期：2004年5月13日

裁决日期：2006年9月1日

上诉人公司为A公司及C公司，均为D公司的子公司。

D公司与B公司签订协议书，投资香港的商业物业。D公司须提供所需资金，投资物业的利润或损失，双方平分。

在经B公司的推介下，D公司以上诉人公司购买了物业并在出售后赚得利润。

上诉人公司向B公司支付介绍费。

税务局认为此些介绍费为虚假或虚构，并不理会。

D公司、上诉人公司及B公司的股东及董事均为关系密切的亲属。

裁决：

1. 根据协议书，立约双方须在完成出售物业后3个月内将一半利润支付另一方，逾期未付者须支付利息。上诉人公司在逾期的情况下均没向B公司支付介绍费的利息。
2. 大量的公司记录并非真确。
3. 委员会认为协议书欠缺界定谁人有权决定购买、出售物业、或决定何时出售物业。
4. 委员会认为上诉人公司并不能证明此些介绍费的评税是过多或不正确。

上诉驳回。

参考案例：

Kum Hing Land Investment Co Ltd v Commissioner of Inland Revenue 1 HKTC 301
Cheung Wah Keung v Commissioner of Inland Revenue [2002] 3 HKLD 773
D77/99, IRBRD, vol 14, 528
Seramco Superannuation Fund Trustees v Income Tax Commissioners [1977] AC 287

梁伟强大律师代表上诉人出席聆讯。
颜文娟及黎咏文代表税务局局长出席聆讯。

判决书：

1. A公司向税务上诉委员会提出本上诉，声称在评定该公司2000/01课税年度的应评税利润时，应该扣除该公司在该年度支付予B公司的Referral Fee（「介绍费」）2,947,391元。

C公司向税务上诉委员会提出本上诉，声称在评定该公司1999/2000及2000/01年度的应评税利润时，应该扣除该公司在该年度支付予B公司的介绍费2,138,573元。

两项上诉同时聆讯。

2. 有关本上诉的事实在税务局副局长决定书的第一部份「决定所据事实」中有所陈述，但A公司B1文件集第(2)(a)项事实应更正如下：

A公司的法定股本及已发行股本分别为10,000元及2元。

A公司及C公司对于更正了的「决定所据事实」所陈述的事实并无争议。

3. 本上诉所争议的问题是：税务局副局长是否适当地应用《税务条例》第61条的规定。

4. 《税务条例》第61条规定：

「凡评税主任认为，导致或会导致任何人的应缴税款减少的任何交易是虚假或虚构的，或认为任何产权处置事实上并无实行，则评税主任可不理会该项交易或产权处置，而该名有关的人须据此而被评税。」

有关《税务条例》第61条的案例解释包括Kum Hing Land Investment Co Ltd v Commissioner of Inland Revenue 1 HKTC 301, Cheung Wah Keung v Commissioner of Inland Revenue [2002] 3 HKLRD 773, 及税务上诉委员会案例D77/99, IRBRD, vol 14, 528.

在Cheung Wah Keung v Commissioner of Inland Revenue一案中，上诉法庭采纳 Seramco Superannuation Fund Trustees v Income Tax Commissioners [1977] AC 287, Lord Diplock 的判词:

“Artificial” is an adjective which is in general use in the English language... Their Lordships will accordingly limit themselves to an examination of the shares agreement and the circumstances in which it was made and carried out, in order to see whether that particular transaction is properly described as “artificial” within the ordinary meaning of that word.’ (788页，40段)

在D77/99号个案中，税务上诉委员会归纳了某些原则包括：

我们必须检视有关交易的所有情况，从而决定它是否「虚假」或「虚构」的。

‘All the circumstances of the particular transaction have to be examined in order to see if it is artificial or fictitious.’ (539页，33段(c))

一项交易不会因为参与者是相联的而成为虚假。

‘A transaction is not artificial by reason of the fact that it is between related parties.’ (539页，33段(d))

一项交易不会因为该项交易是为了作出税务安排而成为虚假。

‘A transaction is not artificial by reason of the fact that it is intended for tax planning purpose.’ (539页，33段(e))

但如果该项交易欠缺商业上的情理，并且除了为取得税务上的利益之外，别无其他目的，那么该项交易很可能称得上是虚假的。

‘However if there is no commercial sense for the transaction and no purpose for the transaction other than for tax benefit, it may well fit the expression “artificial”.’ (539页，33段(f))

5. 代表A公司及C公司的梁伟强大律师辩称，应用《税务条例》第61条的举证责任在于税务局，并引用 *Encyclopaedia of Hong Kong Taxation*, vol 4, paragraph 18631。

本委员会认为本上诉的举证责任应落在上诉人身上。

《税务条例》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。」

在 *Cheung Wah Keung v Commissioner of Inland Revenue* 一案中，上诉法庭认为《税务条例》第68(4)条的规定是非常清晰的 -- 证明上诉所针对的问题的举证责任，应该落在上诉人身上(第50-52段)：

's.68(4) of the Ordinance makes it crystal clear that "the onus of proving that the assessment appealed against is excessive or incorrect shall be on the appellant." Judicial utterances to the same effect can also be found in CIR v Board of Review, ex p Herald International Ltd [1964] HKLR 224 referred to in para.42 above and CEC v Comptroller of Income Tax (Singapore) (1950-1985) MJTC 551.'

6. 上诉人声称：

(a) D公司与B公司于1999年1月3日签订协议书(「协议书」)投资于香港的商业楼宇物业市场。

根据协议书第1条及第2条，B公司同意为D公司提供下列服务：

- (1) 物色值得投资的商业楼宇物业，并向D公司提供商业楼宇物业表张(‘provide lists of commercial properties’)及物色买家；
- (2) 为D公司拟购买、出售的物业，与业主、买家、物业代理、法律顾问及有关人士磋商，以完成交易。

协议书第3条规定D公司须提供所需资金购买物业。

协议书第4条规定，投资物业的税前利润或损失，由D公司及B公司各自分担一半。

(2006-07) VOLUME 21 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

(b) D公司、B公司及A公司 / C公司于1999年11月3日签订补充协议(「补充协议书」), 说明经B公司的推介下, D公司决定:

(i) 以子公司A公司的名义及以17,152,000元购买位于地址E的铺位F(「铺位F」)。

(ii) 以子公司C公司的名义及以16,616,000元购买位于地址G铺位H(「铺位H」)。

D公司并同意若日后出售铺位F / 铺位H赚得利润, 会将一半利润分给B公司作为介绍费。如果出售铺位F / 铺位H时引致亏损, B公司同意承担一半损失。

(c) A公司于2001年3月27日向B公司支付介绍费2,947,391元。C公司于2001年5月10日向B公司支付介绍费2,138,573元。

7. I先生在其证供中声称家人推举J女士, 跟他学做生意。I先生并非与J女士住在同一住宅。I先生并无办公地址, 办公时间。他返回写字楼只为签署文件, 快快签完文件就走。甚少与J女士倾谈, 但称有向J女士解释有关交易。I先生亦解释买卖要快, 落了订金再讲。I先生决定买与不买, 资本由J女士出。B公司就提供有关服务而招致的成本开支不多。

8. J女士在其证供中声称I先生与她倾谈, 反反覆覆, 谈到最后J女士觉得有关交易有潜质, 才同意与I先生合作。J女士同意在有关交易中, I先生负责与物业代理磋商, J女士的参与程度甚少。

9. D公司、A公司 / C公司和B公司的各股东及董事之间关系密切:

	股东	董事
D公司	J女士	J女士
A公司	J女士 K女士	J女士 K女士
C公司	(9-11-1999 – 8-3-2000) J女士 K女士	(3-11-1999 – 6-3-2000) J女士 K女士
	(9-3-2000 – 5-2-2001) L先生 M女士	(7-3-2000 – 31-1-2001) L先生 M女士
	(6-2-2001至今) J女士 K女士	(1-2-2001至今) J女士 K女士

(2006-07) VOLUME 21 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

B公司	I先生 N先生 (译音)	I先生 N先生 (译音) O先生
-----	-----------------	------------------------

I先生是O先生及N先生的父亲;
J女士是O先生的妻子;
K女士是L先生的妻子;
M女士是N先生的妻子;
I先生是J女士、K女士及M女士的家翁。

A公司 / C公司设于P银行的银行户口仅可由I先生或O先生操作。J女士在其证供中解释, 这个安排是由于两位(I及O)先生较有经验, 如果改由她或K女士签署恐怕有错失。

10. 如税务局局长的代表指出, 协议书的条款异常简略。例如, 协议书并无规定谁人有权决定购买、出售物业, 或决定何时出售物业。

梁伟强大律师辩称, 买卖物业须考虑市场情况, 不能硬性规定(‘It is only reasonable to deal with transactions in accordance with then prevailing market conditions rather than setting out terms in a strait jacket stipulating when to sell or so etc.’)。

本委员会认为协议书欠缺的是界定谁人有权的条款, 而不是关于时间的规定。

假若B公司推介一物业予D公司, 并找到买家以高于买入价承接物业。可是, D公司看好后市, 坚持待价而沽。但市道逆转, D公司最后蚀让物业。在此情况下, 协议书第4条的规定, 由B公司负责一半的损失, 难以成立。

11. 协议书第3条规定, D公司须提供所需资金购买物业。事实是购买有关物业的资金由Q公司(I先生和O先生各占50%股份的公司)提供, 而非D公司, A公司或C公司。

12. 根据协议书第4条及第7条规定, 立约双方同意于完成出售物业后三个月内将一半利润或亏损支付另一方, 逾期未付者, 须以R银行最优惠利率加3厘的息率, 支付利息。

A公司于2000年7月10日完成出售铺位F的2/3; 又于2000年10月16日完成出售余下铺位F的1/3。根据协议书第7条的规定, A公司须分别于2000年10月10日及2001年1月16日以前向B公司支付介绍费。A公司于2-5个月后, 即2001年3月27日, 才向B公司支付介绍费2,947,391元, 当中却无附加任何利息。

(2006-07) VOLUME 21 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

C公司于2000年5月16日完成出售铺位H2；又于2000年6月8日完成出售余下的铺位H1及H3。根据协议书第7条的规定，C公司须分别于2000年8月16日及2000年9月8日以前向B公司支付介绍费。C公司于8-9个月后，即2001年5月10日，才向B公司支付介绍费2,138,573元，当中却无附加任何利息。B公司迟至2000年12月31日才向C公司发出付款通知书。

13. 补充协议书的日期是1999年11月3日。根据补充协议书内所述，D公司当天同意以17,152,000元购买铺位F及以16,616,000元购买铺位H。可是，根据A公司 / C公司的代表律师与S公司(或其代表律师) 于1999年11月3日至15日期间的书信往来，S公司迟至1999年11月15日才计算得铺位F / 铺位H的售价分别为17,152,000元及16,616,000元。同日，S公司的代表律师发信通知A公司 / C公司的代表律师有关的金额。因此，D公司没有可能早于1999年11月3日便已得知铺位F / 铺位H的售价是17,152,000元及16,616,000元。

J女士在其证供中承认补充协议书是在1999年11月3日后才签署的。‘通常口头协议之后，叫公司或律师打协议书，有时 date back’。

14. C公司的补充协议书由L先生签署。可是，L先生于1999年11月3日当天并非C公司的董事或雇员。

C公司于1999年11月3日举行的董事会会议，L先生以主席身份主持该会议并签署会议记录。L先生于1999年11月3日当天并非C公司的董事。

C公司于2002年10月3日致函评税主任，并提交了一份经修订后的董事会会议记录，日期同是1999年11月3日，但改由K女士出任主席并签署会议记录。C公司解释会议记录是于2000年3月初准备及签署的。

15. A公司于2003年9月24日致函评税主任，声称向其提供服务的人士是B公司的董事I先生及O先生。C公司声称向其提供服务的人士是B公司的董事I先生及职员T先生(2002年7月4日函)。

没有证据证明O先生提供有关服务。T先生不是B公司的董事或雇员。相反，T先生在C公司的1999/2000课税年度税表内填报他出任C公司的经理。没有证据证明他是以B公司的名义向A公司 / C公司提供服务的。

B公司在其董事报告中陈述它所经营的业务为物业租赁及物业投资，当中并无提述它曾提供物业顾问等服务。

16. I先生的证供显示，他名下的70多间公司于1998年被U银行要求进行债务重组，B公司为其中一间被牵涉的公司。B公司1999年12月31日的资产负债表

显示，该公司的已发行股本只得10元，流动负债净额为36,723,486元，长期负债为4,007,445元，股东亏蚀为31,364,871元。

I先生及J女士均声称在B公司与A公司 / C公司的「合作」中，B公司需分担50%的风险，是公平的交易。J女士在其证供中确认她知悉B公司正在进行债务重组。根据B公司的负债情况，它显然没有能力履行合约的条款，赔偿任何损失。

17. 考虑上述所有情况后，本委员会未能接纳上诉人的证供。因此，裁定上诉人(A公司及C公司)未能成功举证证明它上诉所针对的评税额是过多或不正确的。本委员会驳回纳税人的上诉。