

**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.

**案件編號 D18/19**

**利得稅** – 附加評稅 – 產生利潤的地方 – 上訴人的業務及內地的廠房是否同一個體 – 利潤中的百分之五十是否可視為離岸利潤 – 扣除 – 指明資本開支 – 例外固定資產或訂明固定資產 – 租約 – 折舊免稅額 – 建築物免稅額 – 《稅務條例》(下稱「該條例」)第2, 14, 16, 16G, 17, 18F, 33A, 34, 37A, 39B, 39E, 68(4), 68(9)條

委員會：徐伯鳴（主席）、周立新及劉蕙蓆

聆訊日期：2019年9月24日

裁決日期：2019年12月3日

上訴人自1991年起在香港經營一獨資業務(「該業務」)。該業務申報業務為塑膠產品製造。產品是由內地一間工廠，以來料加工貿易方式製造。該業務於1993/94至1998/99課稅年度的利潤的一半獲評稅主任接納為離岸利潤。

在1999年，有一有限公司(「該公司」)於內地成立，該業務為唯一股東，而上訴人是董事長。該公司以進料加工的形式接手製造塑膠產品。上訴人指稱：(i) 該業務為該公司採購及提供製造產品的原料、機械及裝置；(ii) 該業務需支付該公司的所有開支；(iii) 所有塑膠產品需經該業務出口；及(iv) 該業務負責銷售塑膠產品。因此，上訴人指稱該業務與該公司是同一個體，該業務的利潤的百分之五十應繼續被視為離岸產生的。他又指稱他應可以因內地的固定資產需招致的資本支出得到扣除；機械及裝置可獲得折舊免稅額；以及在內地的廠房可獲得免稅額。證據顯示該公司在內地有獨立的會計帳目，並在內計算機械及裝置的資本開支及其折舊。該公司根據帳目在內地繳交利得稅。

評稅主任不接納上訴人的指稱，並向該業務就2003/04至2012/13課稅年度發出利得稅附加評稅。經上訴人反對，副局長除了就數額作出些微修改外，決定確認附加評稅。上訴人就副局長的決定提出上訴。

**裁決：**

1. 該業務與該公司為兩個獨立法人。就算在該公司成立之後的運作模式與其成立前的模式相似，這不足以推斷該業務與該公司為同一個體。

2. 基於該公司擁有獨立帳目，並根據內地法律支付稅項，這顯示該公司與該業務就原材料及製成品進行購銷交易。該業務的貿易活動是購入產品轉售給客戶。該業務從事原材料和製成品的貿易只是製造產品的先前或附帶活動(考慮CIR v Datatronic Limited [2009] 4 HKLRD 675)。
3. 所以，該業務的利潤是在香港由原材料和製成品的貿易產生。該些利潤全數須在香港課稅(跟從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. 既然製造塑膠產品不是該業務產生利潤的活動，該業務向該公司提供機械及裝置而招致的資本開支並不是用來為該業務產生利潤的。由於上訴人不爭議機械及裝置是根據進料加工的安排提供給該公司，故此該業務是以該條例第2(1)條所指的租約的形式提供機械及裝置(跟從Braitrim (Far East) Limited v CIR [2013] 4 HKLRD 329)。因此，該些機械及裝置屬該條例第16G(6)條所界定的「例外固定資產」。由於該些機械及裝置並不是第16G條下界定的「訂明固定資產」，所以購置該些機械及裝置的資本開支不可以獲得扣除。
5. 再者，因為該些機械及裝置是在「租約」生效期間由該公司在香港以外的地方使用，根據該條例第39E(1)(b)(i)條，該業務不可就該些機械及裝置獲得折舊免稅額。
6. 由於製造運作不是該業務的運作，上訴人並未能提出證據支持該業務向該公司提供的廠房是用於產生該業務的利潤這一指稱。因此，上訴人不能根據該條例第18F條就該些廠房建築物獲得免稅額。
7. 上訴人未能證明副局長的決定有任何錯誤或遺漏，導致評稅額過多。因此，委員會確認該決定。
8. 委員會及法院在過往頒佈的裁決中對來料加工和進料加工的詮釋早有決定。利潤應按50/50比例分攤計算是基於稅務條例釋義及執行指引第21號應用於來料加工的運作模式。在該業務轉為進料加工模式後，第21號指引再不適用。所以，本上訴實屬瑣屑無聊、無理纏擾。上訴完全缺乏任何合理理據，是濫用程序。委員會決定行使該條例第68(9)條的權力，命令上訴人繳付訟費。

## 上訴駁回及判處港幣25,000元的訟費命令。

參考案例：

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

上訴人在上訴人太太及劉忠新陪同下親自出席聆訊。  
梁靜怡、劉慧心及余偉濂代表稅務局局長出席聆訊。

## 決定書：

### 引言

1. 上訴人B先生反對稅務局向他經營A公司作出的2003/04至2012/13課稅年度(共10年)的利得稅補加評稅。
2. 經考慮上訴人陳述的理由及所有由上訴人呈交的文件及解釋，副局長於2019年3月6日就上訴人的反對，發出了決定書(下稱「該決定書」)，作出了2個決定。
3. 就著稅務局對上訴人發出的2004/05，2005/06及2006/07課稅年度的利得稅補加評稅，他維持稅務局的決定。
4. 就著稅務局對上訴人發出的2003/04，2007/08，2008/09，2009/10，2010/11，2011/12及2012/13課稅年度的利得稅補加評稅，他決定該等評稅須根據該決定書所列的事實予以修訂。
5. 維持評稅及修訂評稅的詳細資料，現列於下：

- (1) 2010年1月11日所發出的2003/04課稅年度利得稅補加評稅通知

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

書上所顯示的應評稅利潤總額5,503,663元(補加應評稅利潤3,500,221元)及應繳稅款總額853,067元，現調減至應評稅利潤總額5,129,491元(補加應評稅利潤3,126,049元)及應繳稅款總額795,071元。

- (2) 2011年2月24日所發出的2004/05課稅年度利得稅補加評稅通知書上所顯示的應評稅利潤總額2,818,498元(補加應評稅利潤1,551,344元)及應繳稅款總額450,959元，現予維持。
- (3) 2012年3月7日所發出的2005/06課稅年度，稅單號碼為X-XXXXXXX-XXX的利得稅補加評稅通知書上所顯示的應評稅利潤總額3,146,315元(補加應評稅利潤2,014,485元)及應繳稅款總額503,410元(補加應繳稅款322,318元)，現予維持。
- (4) 2013年2月8日所發出的2006/07課稅年度利得稅補加評稅通知書上所顯示的應評稅利潤總額1,331,175元(補加應評稅利潤912,501元)及應繳稅款總額212,988元，現予維持。
- (5) 2014年3月26日所發出的2007/08課稅年度利得稅補加評稅通知書上所顯示的應評稅利潤總額2,962,621元(補加應評稅利潤1,673,099元)及應繳稅款總額449,019元，現增加至應評稅利潤總額2,974,734元(補加應評稅利潤1,685,212元)及應繳稅款總額450,957元。
- (6) 2015年2月27日所發出的2008/09課稅年度利得稅補加評稅通知書上所顯示的應評稅利潤總額6,169,783元(補加應評稅利潤3,579,722元)及應繳稅款總額925,467元，現調減至應評稅利潤總額6,167,837元(補加應評稅利潤3,577,776元)及應繳稅款總額925,175元。
- (7) 2015年7月10日所發出的2009/10課稅年度利得稅補加評稅通知書上所顯示的應評稅利潤總額7,709,905元(補加應評稅利潤4,047,492元)及應繳稅款總額1,156,485元，現調減至應評稅利潤總額7,679,683元(補加應評稅利潤4,017,270元)及應繳稅款總額1,151,952元。
- (8) 2015年7月10日所發出的2010/11課稅年度利得稅補加評稅通知書上所顯示的應評稅利潤總額5,972,875元(補加應評稅利潤4,345,724元)及應繳稅款總額895,931元，現調減至應評稅利潤總額5,523,958元(補加應評稅利潤3,896,807元)及應繳稅款總額828,593元。

- (9) 2015年7月10日所發出的2011/12課稅年度利得稅補加評稅通知書上所顯示的應評稅利潤總額5,139,835元(補加應評稅利潤2,885,812元)及應繳稅款總額758,975元，現調減至應評稅利潤總額4,709,561元(補加應評稅利潤2,455,538元)及應繳稅款總額694,434元。
- (10) 2015年7月10日所發出的2012/13課稅年度，稅單號碼為X-XXXXXXX-XX-X的利得稅補加評稅通知書上所顯示的應評稅利潤總額3,307,605元(補加應評稅利潤2,530,984元)及應繳稅款總額486,140元，現調減至應評稅利潤總額2,484,162元(補加應評稅利潤1,707,541元)及應繳稅款總額362,624元。

6. 上訴人反對稅務局副局長作出的上述決定。他於是根據《稅務條例》(下稱「《稅例》」)第66條於2019年4月3日向稅務上訴委員會(下稱「委員會」)提交上訴通知書，對稅務局副局長的決定提出上訴。

### 上訴理由

7. 上訴人在其上訴理由陳述書提出的上訴理由，可以歸納為：
- (1) 上訴人的部份利潤是在香港以外的地方產生，應可依法被認定為來源自其於香港以外的業務作業，應採用50：50的比例分攤計算在岸及離岸利潤。
  - (2) 上訴人的某些機器設備，應獲得《稅例》第6部分關於機器及工業設備折舊免稅額(以下簡稱「折舊免稅額」)的有關扣除；
  - (3) 根據《稅例》第16G條為提供訂明固定資產而招致的資本開支的稅務扣除(以下簡稱「第16G條扣除」)；及
  - (4) 上訴人投資在中國的廠房，上訴人應可根據香港稅務法規，享有稅務優惠，如折舊免稅額或算作一次特別性費用開支，抵扣應課稅利潤(以下簡稱「建築物免稅額」)。

### 聆訊

8. 在聆訊過程中，上訴人確認他不會傳召任何證人，包括他自己作供。他亦確認除了他已呈交予答辯人的文件外，他也沒有任何補充文件呈交予委員會考慮，已呈交的文件均在呈交予委員會的文件夾內。上訴人亦同意不爭論該決定書第1段至13段中所列出的事實，本委員會遂接納其為本上訴的同意事實。委員會現將同



意事實的內容，列出為本決定書的第9段至第21段<sup>1</sup>。

## 同意事實

9. B先生反對稅務局就其經營A公司向他作出的2003/04至2012/13課稅年度利得稅補加評稅。B先生聲稱在計算A公司的應評稅利潤時：

- (a) 其部份利潤是在香港以外地方產生，應採用50：50的比例分攤計算在岸及離岸利潤；及
- (b) 應就某些機器設備給予根據《稅務條例》第6部計算的機器及工業設備折舊免稅額(以下簡稱「折舊免稅額」)及根據《稅務條例》第16G條為提供訂明固定資產而招致的資本開支扣除。

10. (a) A公司是B先生在香港登記的獨資業務，於1991年9月開始營業。  
(b) B先生申報A公司的主要業務為塑膠產品製造(plastic products manufacturing)，其營業地址如下：

<u>期間</u>	<u>營業地址</u>	<u>面積(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公司的會計帳目年結日為每年的3月31日。
- (d) 最初，A公司銷售的貨品以來料加工貿易方式由中國內地（以下簡稱「內地」）的機構J城市D塑膠製品廠加工製造。A公司於1993/94至1998/99課稅年度的利潤的一半金額獲評稅主任接納為離岸利潤，無需課繳利得稅。
- (e) 自1999年起，A公司的內地加工機構轉為F公司，加工貿易方式改為進料加工。

11. F公司於1999年1月在內地成立，屬外商獨資經營有限責任公司，地址原為J城市G地址。其後更改地址至J城市H地址。F公司的企業法人營業執照、稅務登記證、外商投資企業稅務登記證、章程、中華人民共和國台港澳僑投資企業批准證書及加工貿易業務批准證載有以下資料：

- (a) F公司的全資股東為A公司，董事長是B先生，投資額為230萬港元，包括設備資金180萬港元和流動資金50萬港元。其投資額於

<sup>1</sup> 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430萬港元，2004年增加至660萬港元。

- (b) F公司為有限經濟責任單位，具有中國法人資格，經營期限12年。
- (c) F公司實行「三資進料加工」，經營範圍包括生產和銷售PE薄膜製品、不織布製品和塑膠製品，產品額75%外銷，25%內銷。
- (d) F公司須依據內地法律、法令及規定處理以下各項事誼：
- (i) 成立董事會以制定企業的規章制度、發展計劃、利潤分配方案及決定其他經營上的重大事項；
- (ii) 自行聘用及解僱職工；
- (iii) 獨立編制帳目、核算，自負盈虧；及
- (iv) 就各項經濟所得繳納稅金。

12. B先生提交了其2003/04至2012/13課稅年度個別人士報稅表連同A公司的財務報表和利得稅計算表。除2005/06課稅年度外，B先生於其他有關課稅年度均選擇以個人入息課稅方式接受評稅。

- (a) B先生就經營A公司填報的應評稅利潤如下：

<u>課稅年度</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)
應評稅利潤	<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>課稅年度</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)
應評稅利潤	<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先生在該年度個別人士報稅表上申報A公司的應評稅利潤為1,429,971元，與夾附的利得稅計算表上顯示的數目不符。

- (b) 上述填報的應評稅利潤額經已扣減下列各項：

<u>課稅年度</u>	<u>50% 離岸利潤</u>	<u>商業建築物 工業建築物</u>		<u>第16G條扣除</u>		
		<u>免稅額</u>	<u>免稅額</u>	<u>折舊免稅額</u>	<u>電腦硬/軟件</u>	<u>機械/工業裝置</u>
		(附註1)	(附註2)	(附註3)	(附註3)	(附註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

課稅年度	50% 離岸利潤 (元)	商業建築物 工業建築物		第16G條扣除		
		免稅額 (附註1) (元)	免稅額 (附註2) (元)	折舊免稅額 (附註3) (元)	電腦硬/軟件 (附註3) (元)	機械/工業裝置 (附註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元舍入差異

- 附註: 1. 2005/06及2006/07課稅年度的數額包括就2005/06課稅年度期間中國內地建築鐵棚房開支共48,660元所申索的每年免稅額1,946元。
2. 2010/11至2012/13課稅年度的數額為就2010/11課稅年度期間內地廠房裝修開支共987,328元所申索的初期免稅額197,465元及每年免稅額39,493元。
3. 當中包括就設置於內地廠房的固定資產申索扣除的折舊免稅額及第16G條扣除如下:

課稅年度	折舊免稅額			第16G條扣除	
	20% 聚合組 (元)	30% 聚合組 (元)	總額 (元)	電腦硬/軟件 (元)	機械/工業裝置 (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公司為內地廠房添置固定資產的資本開支額如下：

課稅年度	廠房裝修 (元)	機器設備		訂明固定資產		總額 (元)
		20% 聚合組 (元)	30% 聚合組 (元)	電腦硬/軟件 (元)	機械/工業裝置 (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 <sup>2</sup>	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課稅年度的利得稅計算表上就電腦軟硬件申索的第16G條扣除為51,400元，未有包括該項支出[本文第12(b)段事實附註3]。

(d) A公司的損益表載有內容如下：

課稅年度	2003/04	2004/05	2005/06	2006/07	2007/08
年結日	31-03-2004	31-03-2005	31-03-2006	31-03-2007	31-03-2008
	(元)	(元)	(元)	(元)	(元)
銷貨	35,855,003	44,919,197	53,024,608	49,452,985	55,525,946
減：銷貨成本					
期初存貨	309,366	767,301	802,083	1,635,223	1,180,887
生產成本(註)	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
減：期末存貨	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
減：營運開支	5,502,800	5,085,620	4,804,809	5,211,711	4,610,792
出售固定資產虧損	542,667	-	-	-	-
純利	3,695,344	1,911,219	2,028,043	208,747	4,187,972
課稅年度	2008/09	2009/10	2010/11	2011/12	2012/13
年結日	31-03-2009	31-03-2010	31-03-2011	31-03-2012	31-03-2013
	(元)	(元)	(元)	(元)	(元)
銷貨	71,054,267	60,099,671	66,856,698	65,556,116	65,297,654
減：銷貨成本					
期初存貨	3,267,735	1,250,389	1,648,899	1,205,019	1,358,936
生產成本(註)	60,214,655	49,449,567	58,856,957	58,145,564	58,736,833

<sup>2</sup> 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

課稅年度	2008/09	2009/10	2010/11	2011/12	2012/13
年結日	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
減：期末存貨	<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
減：營運開支	3,817,697	4,267,583	4,748,448	3,779,045	4,735,861
出售固定資產虧損	-	-	-	-	-
純利	<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>

附註：生產成本包括原材料、工資、加工費、工廠開銷及內地稅款等項目。當中內地稅款的金額如下：

課稅年度	2003/04	2004/05	2005/06	2006/07	2007/08
	(元)	(元)	(元)	(元)	(元)
內地稅款	<u>2,767</u>	<u>2,154</u>	<u>57,068</u>	<u>89,808</u>	<u>96,526</u>

課稅年度	2008/09	2009/10	2010/11	2011/12	2012/13
	(元)	(元)	(元)	(元)	(元)
內地稅款	<u>136,566</u>	<u>29,759</u>	<u>2,047,320</u>	<u>496,118</u>	<u>912,218</u>

13. (a) 評稅主任根據B先生就A公司申報的應評稅利潤額[本文第12(a)段事實]向他發出2003/04至2012/13課稅年度利得稅評稅如下：

課稅年度	2003/04	2004/05	2005/06	2006/07	2007/08
	(元)	(元)	(元)	(元)	(元)
應評稅利潤	<u>2,003,442</u>	<u>1,267,154</u>	<u>1,131,830</u>	<u>418,674</u>	<u>1,289,522</u>
應繳稅款(註)	<u>310,533</u>	<u>202,744</u>	<u>181,092</u>	<u>66,987</u>	<u>181,323</u>

課稅年度	2008/09	2009/10	2010/11	2011/12	2012/13
	(元)	(元)	(元)	(元)	(元)
應評稅利潤	<u>2,590,061</u>	<u>3,662,413</u>	<u>1,627,151</u>	<u>2,254,023</u>	<u>776,621</u>
應繳稅款(註)	<u>388,509</u>	<u>549,361</u>	<u>244,072</u>	<u>326,103</u>	<u>106,493</u>

附註：除2005/06課稅年度外，B先生均選擇以個人入息課稅方式接受評稅。因此，評稅主任沒有向B先生徵收2003/04、2004/05及2006/07至2012/13課稅年度的利得稅。

- (b) B先生沒有就本文第13(a)段事實的評稅提出反對。根據《稅務條例》第70條的規定，該等評稅已成為最終及決定性的評稅。

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

14. 2009年11月，稅務局開始審核B先生提交的報稅表。B先生授權劉忠新執業會計師為其授權代表(以下簡稱「稅務代表」)。

15. 2009年12月16日，B先生在其妻子、女兒及稅務代表劉忠新先生陪同下，與稅務局審核人員會面，提供資料。評稅主任就該會晤撰寫了一份會晤記錄。B先生對該會晤記錄內關於「公司的性質及運作」提出更正，並簽署同意會晤記錄的內容。B先生就A公司及F公司業務的聲稱如下：

- (a) 雖然經營方式由來料加工轉為進料加工，但A公司的業務運作並無任何改變。A公司是製造商而並非貿易商，產品主要為塑膠用品，如即棄PE手套。約九成的原材料在香港採購，然後運往內地的工廠加工和生產。原材料採購一般以支票付款，或在港開信用證給供應商。
- (b) A公司負責會計、船務、接單等工作，約有七、八位員工。J城市的廠房負責生產。F公司的工廠位於J城市，樓高三層，廠房面積約9,000平方米，加上員工宿舍，總面積約12,500平方米；僱用約200名員工；由長駐內地的一位員工管理。
- (c) F公司沒有內銷權，所有合同及批文均為全數外銷出口。貨物經E城市港口等港口運往外地，並無在內地銷售。客戶之中歐洲佔六成，Q國家兩成半，其餘包括中東及其他地方。他們多以電匯方式支付貨款。
- (d) B先生是唯一的投資者，全資經營A公司及F公司工廠。這兩間公司合二為一才可整體運作。他本人為F公司的法人代表，而F公司的機器設備投資亦為他個人全權擁有。香港公司及內地工廠是一整體，由B先生本人獨資及獨力經營。他是一個廠商。如果將香港公司視為一間貿易公司，是極不合理的。
- (e) 據B先生所知，內地於2007年7月左右已停止簽發來料加工合同，這並非他公司所能控制。

16. 在稅務審核期間，評稅主任就A公司向B先生作出2003/04課稅年度利得稅補加評稅，撤回先前予以扣除的項目如下：

	(元)
調整項目[本文第12(b)段事實]	
50%離岸利潤	2,003,441
折舊免稅額	498,570
第16G條扣除(91,257元+906,953元)	<u>998,210</u>

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

	(元)
補加應評稅利潤	3,500,221
加：先前評定的利潤[本文第13(a)段事實]	<u>2,003,442</u>
應評稅利潤總額	<u>5,503,663</u>
應繳稅款總額	<u>853,067</u>

17. 稅務代表代表B先生反對本文第16段事實的補加評稅，理由如下：
- (a) A公司和F公司實質上為同一個體，而非表面上的兩個獨立個體。香港辦事處負責銷售、財務及採購原料，內地工廠則負責生產。
  - (b) 在香港採購的原料運送到內地工廠製造產品，沒有漲價求取利潤。原料只用於產品製造，不可出售。
  - (c) 內地工廠每月尾通知生產費用包括工資、租金、電費及包裝費等數額，港方會按此經銀行匯款到內地工廠的銀行戶口。
  - (d) 機械或工業裝置的擁有權屬於A公司，並須於協議完結時歸還A公司。因此，無論於何處放置，A公司應獲給予該等機械或工業裝置的折舊免稅額。
  - (e) 牌照規定內地工廠只可生產塑膠製品及全數出口，故此所有製成品都經由香港辦事處這銷售渠道出口。
  - (f) 內地製成的產品出口給公司的顧客，由香港辦事處發出銷售發票。內地工廠沒有開出發票予香港辦事處。內地工廠屬成本中心並屬香港公司的一部份。
  - (g) A公司是一製造商而非貿易商，其製造工序於內地工廠進行，所有利潤包括貿易及製造方面的利潤全屬香港公司。因此，A公司應可申索其一半利潤源自境外。
18. 評稅主任要求B先生就A公司離岸利潤及相關支出的申索提供詳細資料。稅務代表申述如下：

- (a) A公司採購部的職員在香港洽商採購原材料，合約在香港簽訂，訂貨單由採購部在港編製及發出。供應商與A公司沒有股權上的關係。貨款以支票、信用證或電匯方式支付。
- (b) A公司銷售部的職員在香港洽商銷售貨品，並在港編製及發出銷售合約和接收及確認客戶的訂單。客戶與A公司沒有股權上的關

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

係。貨品直接由F公司運往客戶，經A公司船務部的職員安排貨運。客戶以即期押單或電滙方式支付貨款。

- (c) A公司經營業務的方式一直維持。
- (d) A公司委派一位工廠經理長駐F公司廠房，每週工作六天，負責工廠的日常管理。
- (e) A公司帳目中的內地廠房指F公司。A公司提供固定資產(即機械設備)予F公司以製作產品，並非充當投資資本用途。該等機械設備由A公司，而非F公司擁有。
- (f) 關於2010/11至2012/13課稅年度的內地稅款開支[本文第12(d)段事實]是A公司為F公司繳交的款項，歸類如下：

<u>課稅年度</u>	<u>2010/11</u>	<u>2011/12</u>	<u>2012/13</u>
	(人民幣)	(人民幣)	(人民幣)
企業所得稅	35,082	55,343	81,822
進口關稅及手續費	343,689	196,380	223,607
地方政府費用	44,281	92,584	118,371
工廠營運費用	59,545	9,911	15,691
工廠查廠事宜	-	-	296,000
合同處理費用	2,180	55,469	93,886
清理庫存不符罰金	<u>1,600,000</u>	<u>1,100</u>	<u>300</u>
總額 (人民幣)	<u>2,084,777</u>	<u>410,787</u>	<u>829,677</u>
總額 (港元)	<u>2,047,320</u>	<u>496,118</u>	<u>912,218</u>

- (g) A公司未能提供有關2003/04課稅年度申報薪金開支其中113,771元涉及的收款人的資料，因事隔太久，相關的人事紀錄已銷毀。但B先生確信該款項是薪金支出無訛。

19. 稅務代表同時提交了下列文件副本：

- (a) A公司的組織架構圖。
- (b) F公司的組織架構圖。



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

(c) 一套與K國家客戶L公司交易的樣本文件：

日期	文件內容
2010年	
2月22日	L公司給A公司的購貨訂單
2月23日	A公司給L公司的銷售訂單(註明價格標準為CIF K國家，貨物由中國運至K國家，總貨款23,680美元)
2月25日	A公司與香港供應商M公司簽訂的塑膠粒(原產地N國家)銷售合約
2月27日	從香港運送塑膠粒往J城市的內地海關及香港海關陸路出/進境載貨清單
2月28日	相關的托運單、收貨通知書、香港出口報關表
3月3日	A公司致F公司的生產單
4月14日	A公司致F公司的收貨裝櫃日期通知書
4月26日	工廠的產品出廠、裝載檢查表
4月26日	中華人民共和國海關出口貨物報關單(註明發貨單位為F公司，徵免性質為進料加工，貨源地J城市，運抵國K國家)
(沒有註明)	F公司的出口收匯核銷單(註明出口幣種總價港幣81,741.10元)
4月26日	A公司給L公司的銷貨發票(總額23,680美元，並註明須電匯至A公司的香港P銀行戶口)
4月26日	A公司的裝箱單
6月9日	P銀行致A公司的匯入匯款通知書(存入電匯，匯款金額為23,655美元)

(d) 一套與Q國家客戶R公司交易的樣本交易文件：

日期	文件內容
2010年	
4月13日	R公司給A公司的修訂購貨訂單(總額23,711美元)
4月14日	A公司給R公司的銷售訂單(註明價格標準為FOB中國E城市，貨物由中國運至S城市，總貨款23,711美元)
4月19日	A公司與香港供應商M公司簽訂的塑膠粒等物料(原產地T國家)銷售合約
4月20日	A公司致F公司的生產單
4月21日	從香港運送塑膠粒等物料往J城市的內地海關及香港海關陸路出/進境載貨清單
4月21日	相關的托運單、收貨通知書、香港出口報關表
(沒有註明)	內地通關手冊(註明徵免性質為進料加工)
5月27日	A公司致F公司的收貨裝櫃日期通知書
6月2日	工廠的產品出廠、裝載檢查表
6月2日	中華人民共和國海關出口貨物報關單(註明發貨單位為F公司，徵免性質為進料加工，貨源地J城市，運抵國Q國家)
(沒有註明)	F公司的出口收匯核銷單(註明出口幣種總價港幣82,536元)

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

日期	文件內容
2010年	
6月2日	A公司給R公司的銷貨發票(總額23,711美元，並註明須電滙至A公司的香港P銀行戶口)
6月2日	A公司的裝箱單 <sup>3</sup>
6月2日	貨物中國產地來源證
6月23日	P銀行致A公司的匯入匯款通知書(存入電滙，匯款金額為23,711美元)

(e) F公司2003至2009年度經審計財務報表，載有資料如下：

(i) 主營業務收入及利潤

<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>
	(人民幣)	(人民幣)	(人民幣)	(人民幣)
出口產品(商品)銷售收入	23,171,005	27,754,066	41,821,435	41,698,659
出口產品(商品)銷售成本	<u>22,642,022</u>	<u>25,026,746</u>	<u>38,360,737</u>	<u>38,898,609</u>
主要業務利潤	<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>	
	(人民幣)	(人民幣)	(人民幣)	
出口產品(商品)銷售收入	38,109,583	34,659,249	30,113,271	
出口產品(商品)銷售成本	<u>35,967,067</u>	<u>32,321,537</u>	<u>28,031,593</u>	
主要業務利潤	<u>2,142,516</u>	<u>2,337,712</u>	<u>2,081,678</u>	

(ii) 關聯交易

涉及的關聯公司為A公司，交易項目如下：

<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>
	(人民幣)	(人民幣)	(人民幣)	(人民幣)
採購	[沒有披露]	[沒有披露]	34,145,755	33,708,773
銷售	[沒有披露]	[沒有披露]	41,821,435	41,698,659
年末應收帳款	13,713,633	13,335,228	11,425,566	9,039,439
年末應付帳款	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>	
	(人民幣)	(人民幣)	(人民幣)	
採購	25,227,455	26,366,158	14,712,468	
銷售	38,109,583	34,659,249	30,113,271	
年末應收帳款	11,832,711	7,599,946	8,036,844	

<sup>3</sup> 原為「A公司的裝箱單」

## (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>
	(人民幣)	(人民幣)	(人民幣)
年末應付帳款	21,912,259	21,919,148	24,195,011

(iii) 固定資產及累計折舊

<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>
	(人民幣)	(人民幣)	(人民幣)	(人民幣)
固定資產原值				
機器設備	3,230,042	3,460,388	4,102,888	4,399,888
辦公設備	<u>104,294</u>	<u>105,244</u>	<u>174,944</u>	<u>476,923</u>
合計	<u>3,334,336</u>	<u>3,565,632</u>	<u>4,277,832</u>	<u>4,876,811</u>

累計折舊				
機器設備	774,599	1,072,855	1,400,356	1,779,658
辦公設備	<u>30,809</u>	<u>49,668</u>	<u>75,932</u>	<u>126,568</u>
合計	<u>805,408</u>	<u>1,122,523</u>	<u>1,476,288</u>	<u>1,906,226</u>

固定資產淨值	<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>
	(人民幣)	(人民幣)	(人民幣)
固定資產原值			
機器設備	4,402,538	5,096,563	5,584,170
辦公設備	<u>482,423</u>	<u>485,474</u>	<u>498,323</u>
合計	<u>4,884,961</u>	<u>5,582,037</u>	<u>6,082,493</u>

累計折舊			
機器設備	2,175,708	2,588,505	3,086,114
辦公設備	<u>215,378</u>	<u>289,590</u>	<u>353,567</u>
合計	<u>2,391,086</u>	<u>2,878,095</u>	<u>3,439,681</u>

固定資產淨值	<u>2,493,875</u>	<u>2,703,942</u>	<u>2,642,812</u>
--------	------------------	------------------	------------------

- (f) 兩張J城市中級人民法院辦公室向F公司發出的沒收、收繳、追繳財物收據，顯示F公司於2010年因走私被罰款合共人民幣160萬元。

20. 評稅主任於覆核B先生就A公司的稅務事宜後，不接納其部份利潤為離岸利潤免稅申請，同時亦不接納其就內地廠房的固定資產申索扣除折舊免稅額及第16G條扣除。評稅主任於不同時間向B先生就經營A公司發出2004/05至2012/13課稅年度利得稅補加評稅如下：

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

課稅年度	2004/05	2005/06	2006/07	2007/08	2008/09
	(元)	(元)	(元)	(元)	(元)
不獲扣除項目:					
50%離岸利潤[本文第12(b)段事實]	1,267,155	1,131,830	418,674	1,289,522	2,590,062
內地稅款開支	-	-	-	-	-
就內地廠房固定資產申索的:					
商業建築物免稅額(註1)	-	1,946	1,946	1,946	1,946
工業建築物免稅額	-	-	-	-	-
折舊免稅額[本文第12(b)段事實附註3]	35,176	14,109	127,241	22,491	12,919
第16G條扣除(註1)	<u>249,013</u>	<u>866,600</u>	<u>364,640</u>	<u>359,140</u>	<u>974,795</u>
補加應評稅利潤	1,551,344	2,014,485	912,501	1,673,099	3,579,722
加: 已評定的應評稅利潤(註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>
應評稅利潤總額	<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>
應繳稅款總額(註3)	<u>450,959</u>	503,410	<u>212,988</u>	<u>449,019</u>	<u>925,467</u>
減: 已徵收利得稅(註2)		<u>181,092</u>			
應繳稅款餘額		<u>322,318</u>			
課稅年度	2009/10	2010/11	2011/12	2012/13	
	(元)	(元)	(元)	(元)	
不獲扣除項目:					
50%離岸利潤[本文第12(b)段事實]	3,662,413	1,627,151	2,254,024	776,622	
內地稅款開支[本文第12(d)段事實]	29,759	2,047,320	496,118	912,218	
就內地廠房固定資產申索的:					
商業建築物免稅額(註1)	1,946	1,946	1,946	1,946	
工業建築物免稅額[本文第12(b)段事實]	-	236,958	39,493	39,493	
折舊免稅額(註1)	353,374	425,807	92,452	800,705	
第16G條扣除[本文第12(c)段事實]	-	<u>6,542</u>	<u>1,779</u>	-	
補加應評稅利潤	4,047,492	4,345,724	2,885,812	2,530,984	
加: 已評定的應評稅利潤(註2)	<u>3,662,413</u>	<u>1,627,151</u>	<u>2,254,023</u>	<u>776,621</u>	
應評稅利潤總額	<u>7,709,905</u>	<u>5,972,875</u>	<u>5,139,835</u>	<u>3,307,605</u>	
應繳稅款總額(註3)	<u>1,156,485</u>	<u>895,931</u>	<u>758,975</u>	486,140	
減: 已徵收利得稅(註2)				-	
應繳稅款餘額(註4)				<u>486,140</u>	

附註: 1. 評稅主任當時計算得出的數額。

2. 見本文第12(a)段事實

3. 除2005/06課稅年度外, B先生於各有關課稅年度選擇以個人入息課稅接受評稅, 評稅主任沒有在該等課稅年度向B先生徵收利得稅。所以利得稅補加評稅通知書上顯示的應繳稅款為該年度的利得稅總額。

4. 於2012/13課稅年度, 由於個人入息課稅不會減少B先生及其配偶須繳納的總稅款, 因此, 評稅主任向B先生徵收利得稅。

21. 稅務代表先後代B先生反對本文第20段事實的補加評稅，並補充申述如下：

- (a) A公司是一家製造商，F公司是其分公司，因此A公司百分之五十的利潤(即減去所有相關固定資產的免稅額和扣除之後的利潤額)應屬離岸利潤，無需課繳利得稅。
- (b) F公司為A公司的一部分。所有F公司的開支完全和純粹為產生A公司的應課稅利潤而招致的，因此應獲扣除。
- (c) A公司獨力為F公司提供資金、人力、技術及工業知識。其投資包括機器設備及廠房已記錄為A公司的資產。F公司不可向內地稅務機構申索任何折舊免稅額。因此A公司應可獲扣除機械或工業裝置折舊免稅額、商業建築物免稅額及工業建築物免稅額。
- (d) 至於在內地繳交的稅款，都不真屬稅款，而是開支。除了關於2010/11、2011/12及2012/13課稅年度的企業所得稅人民幣35,082元(折合港幣34,452元)、人民幣55,343元(折合港幣66,839元)及人民幣81,822元(折合港幣89,961元)不屬扣除項目外，其餘均須視為開支，予以扣除。
- (e) 除2008/09課稅年度外，於2003/04至2012/13課稅年度期間添置在內地廠房的機器設備，其中部份應屬購買零件或配件等開支，不屬購置機器設備的資本開支。該等開支應可一次過獲得扣除。根據B先生提供的明細表，有關購買零件或配件等開支的款額如下：

<u>課稅年度</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>
總額	<u>1,104,558</u>

## 委員會需要決定的有關爭議點(Relevant Issues)

22. 考慮了上訴人提出的上訴理由及不爭議的事實，委員會認為需要解決的爭議點共有下列5項：

- (1) 上訴人在有關賦稅年度(即由2003/04年2012/13)的業務性質及其經營模式。
- (2) 上訴人所賺取的利潤是否部份於香港以外地方產生或得自香港以外地方，其百分之五十(50%)的利潤可獲豁免課繳利得稅。
- (3) 上訴人提供予F公司於內地使用的某些機器及工業設備，應否獲得「折舊免稅額」。
- (4) 上訴人提供予F公司於內地使用的固定資產而招致的資本同支出應否獲得「第16G條扣除」。
- (5) 上訴人投資在中國的廠房，應否獲得「建築物免稅額」抵扣應課稅利潤。

## 有關的法律條文：

### 利得稅的徵收

23. 《稅例》第14條有以下規定：

- 「(1) 除本條例另有規定外，凡任何人在香港經營任何行業、專業或業務，而從該行業、專業或業務獲得按照[第4部利得稅]被確定的其在有關年度於香港產生或得自香港的應評稅利潤(售賣資本資產所得的利潤除外)，則須向該人就其上述利潤，徵收其在每個課稅年度的利得稅。」

### 扣除開支

24. (1) 《稅例》第16(1)條的規定如下：

- 「(1) 在確定任何人在任何課稅年度根據[第4部利得稅]應課稅的利潤時，該人在該課稅年度的評稅基期內，為產生根據[第4部利得稅]應課稅的其在任何期間的利潤而招致的一切支出及開支，均須予扣除...」

(2) 《稅例》第17條的規定如下：

「(1) 為確定任何人根據[第4部利得稅]應課稅的利潤，以下各項均不得容許扣除—

(b) ...任何支出或開支而又並非為產生上述利潤而花費者；

(c) 資本性質的任何開支，或資本的任何虧損或撤回...」

(3) 《稅例》第16G條容許在確定應課稅利潤時扣除訂明固定資產方面的資本開支。相關條文如下：

「(1) 即使第17條另有規定，在確定任何人在任何課稅年度從任何行業、專業或業務所得而根據[第4部利得稅]應課稅的利潤時，除第(2)及(3)款另有規定外，須扣除該人在該課稅年度評稅基期內所招致的任何指明資本開支。

(2) 凡就任何訂明固定資產招致任何指明資本開支，而該資產是部分用於產生根據[第4部利得稅]應課稅的利潤和部分用於其他用途的，則根據本條可容許作出的扣除，為該等指明資本開支中，按該資產用作產生如此根據[第4部利得稅]應課稅的利潤的程度定出的合乎比例的部分。

.....

(6) 在本條中—

**例外固定資產(excluded fixed asset)**在任何人根據租約而就某固定資產持有承租人權利的情況下，指該固定資產；

**指明資本開支(specified capital expenditure)**就任何人而言，指該人在提供訂明固定資產方面所招致的任何資本開支，但不包括—

(a) 可根據[第4部利得稅]任何其他條次的條文扣除的資本開支；

(b) 根據租購協議招致的資本開支；

**訂明固定資產(prescribed fixed asset)**指—

(a) 《稅務規則》(第112章，附屬法例A)第2條附載的列表

中第1部第16、20、24、26、28、29、31、33及35項所指明的機械或工業裝置中特別和直接用於任何製造程序的機械或工業裝置；

(b) 不屬任何機械或工業裝置整體的一部分的任何電腦硬件；

(c) 電腦軟件及電腦系統，

但不包括例外固定資產。」

(4) 《稅例》第18F條就調整應評稅利潤的相關條文如下：

「(1) 根據[第4部利得稅]應課稅的人在任何課稅年度的應評稅利潤額，須加上根據第6部[折舊等]對該人在該課稅年度徵收的結餘課稅額，及扣除根據第6部[折舊等]給予該人在該課稅年度的免稅額，但僅以有關的資產中用於產生該應評稅利潤的部分為限。」

### 建築物免稅額及折舊免稅額

25. (1) 《稅例》第33A條就商業建築物免稅額的相關條文如下：

「(1) 凡任何人在任何課稅年度的評稅基期結束時，有權享有任何屬商業建築物或構築物的建築物或構築物中的權益，而該權益是建造該建築物或構築物所招致的資本開支方面的有關權益，則該人須在該課稅年度獲給予一項該建築物或構築物的損耗折舊免稅額，稱為“每年免稅額”...」

(2) 《稅例》第34條就工業建築物免稅額的相關條文如下：

「(1) 凡任何人因建造任何建築物或構築物而招致資本開支，而該建築物或構築物將成為某行業佔用的工業建築物或構築物，則在招致該資本開支的評稅基期的課稅年度內，招致該資本開支的人須獲給予一項免稅額，稱為“初期免稅額”...」

(2) (a) 凡任何人在任何課稅年度的評稅基期結束時，有權享有任何屬工業建築物或構築物的建築物或構築物中的權益，而該權益是建造該建築物或構築物所招致的資本開支方面的有關權益，則該人須在該課稅年度獲給予一項該建築物或構築物的損耗折舊免稅額，稱為



“每年免稅額”...」

- (3) 《稅例》第37A條就根據租購協議取得的機械及工業裝置的免稅額的相關條文如下：

「(1) 凡任何人經營某行業、專業或業務，並為產生根據第4部[利得稅]應課稅的利潤而在提供機械或工業裝置方面根據租購協議招致資本開支... 該人須就其根據該協議作出分期付款的評稅基期所屬的每個課稅年度獲給予初期免稅額。

.....

(2) 凡任何人在任何課稅年度的評稅基期結束時，正在使用其根據租購協議取得的任何機械或工業裝置，以產生根據第4部[利得稅]應課稅的利潤，則該人須就該課稅年度獲給予一項該機械或工業裝置的損耗折舊每年免稅額。」

- (4) 《稅例》第39B條就聚合制下的機械或工業裝置的免稅額的相關條文如下：

「(1) 凡任何人經營某行業、專業或業務，並為產生根據第4部[利得稅]應課稅的利潤而在提供機械或工業裝置方面招致資本開支... 該人須就招致該項開支時的評稅基期所屬的課稅年度獲給予一項免稅額，稱為“初期免稅額”。

.....

(2) 凡任何人在任何課稅年度的評稅基期內或在任何較早的課稅年度的評稅基期內，擁有或曾擁有及在使用或曾使用任何機械或工業裝置，以產生根據第4部[利得稅]應課稅的利潤，則由於該機械或工業裝置的損耗折舊，該人須就每類機械或工業裝置而獲給予一項該課稅年度的損耗折舊免稅額，稱為“每年免稅額”。」

- (5) 《稅例》第39E條就租賃機械及工業裝置的資本開支的免稅額的相關條文如下：

「(1) 即使[第6部折舊等]有相反規定，任何人... 如在提供機械或工業裝置方面招致資本開支... 以產生根據第4部[利得稅]應課稅的利潤者，則在該機械或工業裝置由該納稅人擁有期間，如有任何人根據該機械或工業裝置的租約而持有承租人權利，且該機械或工業裝置又符合以下情況，則該納稅人不得獲給予第37、37A或39B條所訂明的初期免稅額或每

~~年免稅額—~~

.....

(b) ~~該機械或工業裝置並非船舶或飛機或其任何部分，而在該租約生效期間—~~

(i) ~~該機械或工業裝置是由並非是該納稅人的任何其他人士完全或主要在香港以外地方使用...」~~

- (6) 《稅例》第2(1)條訂明，「租約」就任何機械或工業裝置而言，包括任何安排，而根據該安排，使用該機械或工業裝置的權利，由該機械或工業裝置的擁有人給予另一人，但不包括任何租購協議。

### 舉證責任

26. 《稅例》第68(4)條就舉證評稅額過多及不正確的責任規定：

「證明上訴所針對的評稅額過多或不正確的舉證責任，須由上訴人承擔。」

### 有關案例

27. 答辯人呈交及倚賴下列案例：

#### 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。

### **稅務上訴委員會案例**

- (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

上訴人並沒有提交任何相關法庭或稅務委員會案例予委員會。

### **委員會所採納的有關法律的原則**

#### **利潤的來源地**

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

- (i) 要區別於香港產生或得自香港的利潤和於香港以外地方產生或得自香港以外地方的利潤，我們必須根據產生利潤的不同交易的性質來衡量<sup>4</sup>；
- (ii) 確定某一項交易所帶來的利潤是否於某地產生或得自某地是一個取決於交易性質的事實問題，當中應查明納稅人從事賺取有關利潤的活動<sup>5</sup>。

#### **正確識別產生利潤的交易**

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

- (i) 法庭應考慮的，不是產生有關利潤的運作，而是更加狹隘地考慮納稅人產生該些利潤的運作<sup>6</sup>；
- (ii) 實質上產生利潤的運作，必須被視為納稅人的實際營運所產生的

<sup>4</sup> 其英文判辭原文載於第319頁B段

<sup>5</sup> 其英文判辭原文載於第322頁H段及第322頁A段

<sup>6</sup> 其英文判辭原文載於第459頁第133段

利潤的運作，該運作出現在提供服務或進行盈利活動的地方。故此，產生利潤的運作是受制於兩個限制：(i)有關的運作必須是納稅人的運作；及(ii)有關運作並不包括整個納稅人的運作，只包括那些產生有關利潤的運作<sup>7</sup>；

- (iii) 利潤來源須歸因於納稅人的業務運作而產生利潤，而非集團內其他成員公司的業務運作<sup>8</sup>。

### 第16G條扣除

30. (i) 《稅例》第4部管轄「利得稅」。其中第16G條有以下其中的規定：

- (1) 容許在確定應課稅利潤時扣除「指明資本開支」；
- (2) 「指明資本開支」(‘specified capital expenditure’)是指在提供「訂明固定資產」方面所招致的資本開支；
- (3) 「訂明固定資產」(‘prescribed fixed asset’)不包括「例外固定資產」；
- (4) 「例外固定資產」(‘excluded fixed asset’)在任何人根據「租約」<sup>9</sup>而就某固定資產持有承租人權利的情況下，指該固定資產。

(ii) 高等法院上訴法庭於Braitrim (Far East) Limited v CIR<sup>10</sup> [2013] 4 HKLRD 329的判決明確說明：

- (a) 在《稅例》中，第16G條及第39E條中「租約」的涵意是其在《稅例》第2(1)條的定義所賦予的涵義<sup>11</sup>。
- (b) 《稅例》第2(1)條賦予「租約」延展定義，其涵義比「租約」的通常理解是更廣泛的<sup>12</sup>。

<sup>7</sup> 其英文判辭原文載於第458頁第129段

<sup>8</sup> 其英文判辭原文載於第459頁第134段

<sup>9</sup> 《稅例》第2條的釋義

<sup>10</sup> [2013] 4HKLRD 329

<sup>11</sup> 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

<sup>12</sup> 第332頁第4段至第5段

## 討論及分析

### **上訴人在有關賦稅年度(即由2003/04年2012/13)的業務性質及其經營模式及上訴人的50%的利潤是否來源於香港以外的業務**

31. 上訴人於1991年9月15日在香港開始營業。最初他銷售的貨品以來料加工貿易的方式在中國內地的J城市D塑膠製品廠加工製造。根據當時生效的稅務條例釋義及執行指引，答辯人對香港企業及公司銷售在中國內地以來料加工方式生產的貨品而賺取的百分之五十的利潤，均會接納為離岸利潤。故此，上訴人於1993/94至1998/99課稅年度的利潤的一半金額獲評稅主任接納為離岸利潤，無需課繳利得稅。

32. 上訴人在1999年1月18日在內地成立F公司以進料方式在J城市製造貨品以供銷售。上訴人認為雖然他成立了F公司進行生產產品供上訴人銷售，基本上他的經營模式及運作沒有任何改變。上訴人的聲稱主要建其於他的下列主張：

- (1) F公司為A公司的一部分，由他全資擁有。上訴人亦是F公司的法定代表人及股東；
- (2) 以前在國內由生產的支出及設備由上訴人全數支付。跟以前一樣，F公司的一切支出，全數由港方調回工廠；
- (3) 所有F公司在國內發生的一切事情，都必須由A公司全部負責，責任不可分割及逃避；
- (4) 在營運方面，A公司和F公司實質上為同一個體，而非表面上的兩個獨立個體；
- (5) A公司依然是製造商。A公司為總部，負責銷售、財務及採購原材料等工作，F公司則負責生產。原材料形式上是由A公司轉讓予F公司，實質控制權仍然屬於A公司；
- (6) A公司採購的原材料經中國海關徵收進口關稅，直接運送到F公司製造產品，香港沒有從中漲價求取利潤，亦從來沒有開出帶有任何利潤的原料發票到F公司。原材料只用於產品製造，不會出售，故F公司不能在內地倒賣原材料。另外，每份上料合同都必須給海關押金，押金由負責加工的工廠(即F公司)支付，但因為上訴人為F公司的牌照及持有人，所以海關押金由A公司支付；
- (7) F公司只會為A公司製造產品，不接受其他客戶訂單。按牌照規定，F公司只可生產塑膠製品及將之全數出口，所有製成品經由A公司總部安排銷售出口，未有在香港或內地本銷。因此，F公司從來沒有開出發票給A公司或要求A公司電匯出貨發票金額到

F公司；

(8) F公司每月通知A公司當月的生產費用，A公司會經銀行匯款到F公司的銀行帳戶，為F公司提供生產資金。

33. 基於以上的主張，上訴人認為它的部分利潤是在香港以外產生，答辯人應跟以前一樣，採用50:50的比例分攤計算在岸及離岸利潤，來評上訴人的利得稅。

34. 從不受上訴人爭議的事實可以看出，F公司的經營模式從1999年起為進料加工，F公司為有限經濟責任單位，具有中國法人資格。上訴人雖然是他的全資股東及法定代表人，但對F公司的獨立法人的地位絲毫沒有影響。從宏觀來看，縱使上訴人在成立F公司以前的營運方式與成立後的營運方式有很多相似的地方；但該等相似的運作模式不能夠改變F公司的獨立法人的地位，亦不能夠推斷F公司與A公司是同一個體。

35. F公司須依據內地法律、法令及規定獨立編制帳目、核算，自負盈虧；及就各項經濟所得繳納稅金。

36. 從上訴人提交的F公司2003至2009年度經審計財務報表可以清楚看出，它的主要業務收入來自出口銷貨。該些審計財務報表紀錄了F公司在每個年結日的存貨數額、原材料及製成品，及上訴人作為F公司的關聯公司和相關的關聯交易金額。該等交易金額是F公司在每個財政年度內向上訴人銷貨的金額；及上訴人向F公司在每個財政年度內出售原材料的金額。這顯示F公司一直與上訴人就原材料及製成品進行購銷交易。上訴人亦承認所有F公司的產品均由A公司銷售。這可確證A公司的業務是從F公司購入產品轉售給其客戶。

37. 下列由上訴人提供與F公司的交易樣本文件，均載有有關交易的合同協議號，徵免性質為進料加工；及/或申報的金額等等：

- (1) A公司向F公司提供原材料時申報的內地海關及香港海關陸路出/進境載貨清單；
- (2) A公司向F公司發出的收貨通知書；
- (3) 通關手冊；
- (4) F公司在製成品出口時向內地海關遞交的出口貨物報關單；及
- (5) 出口收匯核銷單。

這亦可證明F公司從A公司進口原材料及F公司出口製成品予A公司是按進料加工的模式及有關的進料加工合同進行交易。

38. 上訴人確認A公司負責會計、船務、接單、銷售、財務及採購原料等工作<sup>13</sup>。

39. 從上訴人提供下列有關A公司向/從有關第三方發出/收到的文件匯入匯款通知書：

- (1) 向客戶發出銷售訂單；
- (2) 向供應商發出的採購原料訂單；
- (3) 向內地海關及香港海關發出的進境予F公司原料的載貨清單；
- (4) 向F公司發出的生產訂單及製成品交付的文件；
- (5) 向訂貨方開具發票；及
- (6) 收到的匯入匯款通知書；

委員會不難看出A公司的利潤主要是歸因於它在香港出售F公司製造的製成品。上訴人聲稱它在香港購入及供給予F公司使用的原料，沒有漲價求取利潤。縱使如此，這亦改變不了它是以售賣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)與中國內地的附屬公司有一項進料加工安排，該附屬公司在Datatronic的協助下在內地製造產品，Datatronic再從附屬公司購買製成品並在香港出售。上訴法庭裁定，產生利潤的交易是Datatronic從附屬公司購買貨物和其後把貨物出售，而這些活動均是在香港進行，因此利潤是得自香港。上訴法庭指出，Datatronic的附屬公司在內地進行的製造活動是實質的而並非形式上的，而Datatronic協助附屬公司製造產品的活動只是產生利潤活動的先前或次要活動。

41. 上訴人與F公司的製造產品的安排，跟Datatronic一案所指的安排均是進料加工安排。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所訂的指導原則來確定上訴人的利潤來源地及上訴人的實質產生利潤的運作，委員會認為A公司向F公司在製造過程中提供的輔助僅是先前或附帶的活動，並不是它的利潤來源地或產生實際利潤的運作。F公司的製造運作，並非是上訴人產生實際利潤的運作。委員會認為A公司在香港從事原材料和製成品的貿易，而F公司在進料加工模式下負責製成品，售予A公司。基於以上的結論，委員會不認同上訴人所主張的上訴人的50%的利潤，是來源於香港以外的業務。委員會認為A公司的買賣製成品及原材料的利潤應全數須在香港課稅。

---

<sup>13</sup> 本判決書的第15(b)段及17(a)段

### 上訴人應否獲得「第16G條扣除」及「折舊免稅額」的稅務寬免

42. 上訴人認為它應獲得「折舊免稅額」及「第16G條扣除」的稅務寬免。它所持的理由如下：

- (1) A公司獨力為F公司提供資金、人力、技術及工業知識，其投資包括機器設備及廠房已記錄為A公司的資產。該些機械或工業裝置的擁有權屬於A公司，並須於協議完結時歸還A公司。
- (2) A公司與F公司的運作模式與來料加工相近。
- (3) 在會計方面，A公司的財務報表一直以來皆全數反映F公司的生產成本及支出。
- (4) 上訴人是一名廠商，將A公司視為一家貿易公司，極不合理。

43. 不受上訴人爭議的事實是上訴人帳目中的內地廠房是指F公司。A公司提供固定資產(即機械設備)予F公司在內地製作產品，並非充當投資資本用途。該等機械設備由A公司，而非F公司擁有。

44. 正如委員會在上文第41段裁定，F公司的製造運作，並非是上訴人產生實際利潤的運作。故此上訴人向F公司提供並在內地使用的機器設備不是用於產生上訴人的利潤已招致的指明資本開支。

45. 在Braitrim一案中，Braitrim是一塑膠衣架及相關包裝物的供應商，這些衣架是由中國兩間與Braitrim或其母公司不關連的廠房製造。所製作衣架的模具由Braitrim提供在中國使用，使用模具之物權屬於Braitrim，上訴庭裁定這安排使用模具是屬於《稅例》第2(1)條所指的租約(Lease)。

46. 上訴人從不爭議上訴人以進料加工的安排向F公司提供使用機械或工業裝置的權利。故此，根據Braitrim一案中的裁定，上訴人的上述安排是屬於《稅例》第2(1)條所指的租約(Lease)。因此，有關的機器設備屬《稅例》第16G(6)條所界定的「例外固定資產」。

47. 由於有關的機器設備屬於「例外固定資產」，該等機器設備不屬於「訂明固定資產」。故此，購買有關的機器設備所招致的資本開支，並不是「指明資本開支」。由於不屬於「指明資本開支」，根據《稅例》第16G條，A公司購置機器設備等固定資產供F公司使用所招致的資本開支不可以獲得「第16G條扣除」。

48. 此外，由於有關的機器設備是在「租約」生效期間由F公司完全在香港以外地方使用，根據《稅例》第39E(1)(b)(i)條，A公司亦不可就該些機器設備獲給



予第6部所訂明的折舊免稅額，即「折舊免稅額」。

### **上訴人應否獲得「建築物免稅額」的稅務寬免**

49. 委員會重申，F公司的製造業運作，並不屬於A公司的運作。A公司的利潤來源來自在香港經營貿易的活動。A公司提供予F公司的廠房建築物是用於F公司製造產品，並不是用於A公司經營貿易的活動。由於上訴人完全提不出任何證據來支持該些廠房建築物是用於產生A公司的應評稅利潤，委員會認為根據《稅例》第18F條上訴人不能就該些廠房建築物獲給予扣除商業建築物免稅額或工業建築物免稅額。

### **結論及案件處理**

50. 在小心考慮上訴人本案的證物，裁定的事實，上述的討論和分析及應用本決定書所列的《稅例》條文和有關法律原則後，委員會認為上訴人提出的所有上訴理由及理據，均不能成立。上訴人未能根據《稅例》第68(4)條履行舉證責任，證明上訴所針對的評稅額過多或不正確。委員會按《稅例》第68(8)條維持及確認該決定書第2部份(決定)所載的10項評稅及/或修訂評稅。

### **訟費**

51. 稅務上訴委員會及法院在過往頒佈的裁決中對來料加工和進料加工早已有明確的詮釋。利潤應按50:50比例分攤計算是基於稅務條例釋義及執行指引第21號(修訂本)(「第21號指引」)應用於來料加工的運作模式。「第21號指引」不適用於進料加工運作的模式。當上訴人將其來料加工運作模式改為進料加工模式後，「第21號指引」就不適用於上訴人。

52. 故此，本上訴個案實屬瑣屑無聊、無理纏擾。上訴完全缺乏任何合理理據，是濫用程序，浪費委員會及稅務局有限的資源，並且對其他納稅人不公平。經考慮案情及案例後，委員會決定行使《稅例》第68(9)條的權力，命令上訴人繳付25,000元作為委員會的訟費，該筆款項須加在徵收的2015年7月10日所發出的2012/13課稅年度，稅單號碼為X-XXXXXXX-XX-X的利得稅補加評稅內，與該利得稅補加評稅一併繳交。