

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.

案件編號 D23/15

利得稅 — 例外固定資產 — 50:50比例分攤利潤 — 《稅務條例》(第112章)第2(1), 16, 16G, 18F, 39B, 39E, 64(2), 66及68(8)條 — 稅務條例釋義及執行指引第21號(修訂本)

訟費 — 論據薄弱 — 聆訊不必要地加長 — 《稅務條例》(第112章)第68(9)條

委員會：徐伯鳴(主席)、周立新及符美玉

聆訊日期：2015年6月15、16及19日

裁決日期：2016年1月18日

納稅人公司主要是經營手提電話SIM卡的貿易業務。E公司是納稅人在中國F城市投資設立的獨資經營企業。納稅人購買的機器設備均被運送到E公司位於中國F城市的廠房用以生產及印刷卡產品。有關機器設備為不作價進口設備，納稅人收取E公司使用機器設施的租金。納稅人從中國以外地方買入原材料然後售予E公司用於中國F城市的廠房進行生產，之後再從E公司購回製成品售予其客戶。納稅人以評定的利潤高於實際所得為由提出上訴。上訴委員會需要決定的爭議點為：(a)納稅人在相關稅務年度的業務性質及其經營模式、(b)納稅人的8項「不作價進口設備」可否根據《稅例》第16G條獲稅務扣除和第6部折舊免稅額、(c)納稅人的8項「不作價進口設備」的有關租購利息應否可依法取得有關的稅務扣除、及(d)納稅人50%的應課稅利潤／(虧損)應否可依法被認定為來源自其於香港以外的業務作業。

裁決：

1. 本委員會裁定該8項「不作價進口設備」是以租約形式由納稅人提供予E公司在中國內地使用。根據《稅例》第16G(6)的條文，該8項「不作價進口設備」是例外固定資產(excluded fixed assets)而非指明資本開支(specified capital expenditure)，該8項「不作價進口設備」不能根據《稅例》第16G條獲得稅務扣減。納稅人亦不能根據《稅例》第6部第39B(1)及(2)條獲得初期免稅額及每年免稅額。
2. 由於該8項「不作價進口設備」被裁定為例外固定資產(excluded fixed assets)，所以該8項「不作價進口設備」不是訂明固定資產(prescribed fixed assets)。根據《稅例》第16(1)條及第16(2)(e)(i)(C)條，該8項「不

作價進口設備」的有關租購利息不可依《稅例》第16(1)條取得有關的稅務扣除。

3. 本委員會裁定納稅人在相關課稅年度是經營無線電話SIM卡的貿易業務。納稅人會購買原材料然後以購入價提加5%至6%的價錢售予E公司以使E公司製造及印刷卡類製品，最後納稅人會將製成品由E公司購回轉售至最終客戶。納稅人從未提供任何證供來支持其50:50分攤計算的論點，即納稅人利潤方面有多少成數是在香港產生及有多少成數是在香港境外產生。所以納稅人未能滿足其舉證責任來支持其論點。雖然納稅人沒有明確提出50:50分攤計算是基於稅務條例釋義及執行指引第21號（修訂本），但根據第21號指引稅務局祇會給予來料加工安排的香港企業按50:50的比例分攤利潤，由於納稅人與E公司的關係為進料加工安排，故納稅人不能根據第21號指引給予的50:50比例分攤利潤。
4. 一般而言，如果上訴是基於可爭論的理據，縱使納稅人敗訴，本委員會可以酌情不命令上訴方支付訟費。本委員會認為提交什麼文件及傳召什麼證人來支持納稅人的理據完全是納稅人的絕對酌情權。本委員會不會因納稅人不提供有關文件及不傳召有關證人而對納稅人的上訴作出任何不利的推論。在考慮訟費問題時，本委員會會全盤考慮在缺乏有力證據支持下，納稅人的論據是否薄弱，或由於缺乏某些證供、供詞而導致聆訊不必要地加長。在考慮上述因素，本委員會認為適當並決定根據《稅例》第68(9)條，命令納稅人繳付本委員會的訟費，款額為《稅例》附表5第1部指明的最高款額，即港幣5,000元。

上訴駁回及判處港幣5,000元的訟費命令。

參考案例：

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

上訴人公司一名非執行董事代表上訴人出席聆訊。
呂世傑大律師代表稅務局局長出席聆訊。

決定書:

引言

1. 上訴人反對稅務局副局長於 2013 年 12 月 10 日發出之決定書（下稱「決定書」），修正評稅主任所作之評稅決定，其詳細情形如下：
 - (1) 2008 年 12 月 22 日所發出稅單號碼為 X-XXXXXXXX-XX-X 的 2002/03 課稅年度利得稅評稅通知書上所顯示的應評稅利潤 2,344,990 元及應繳稅款 375,198 元，應減少至應評稅利潤淨額 956,888 元（已抵銷虧損額 237,485 元）及應繳稅款 153,102 元。
 - (2) 2009 年 12 月 4 日所發出稅單號碼為 X-XXXXXXXX-XX-X 的 2003/04 課稅年度利得稅評稅通知書上所顯示的應評稅利潤 4,396,698 元及應繳稅款 769,422 元，應減少至應評稅利潤 479,128 元及應繳稅款 83,847 元。
 - (3) 2010 年 12 月 7 日所發出稅單號碼為 X-XXXXXXXX-XX-X 的 2004/05 課稅年度利得稅評稅通知書上所顯示的應評稅利潤 3,520,159 元及應繳稅款 616,027 元，應減少至應評稅利潤 1,440,776 元及應繳稅款 252,135 元。
 - (4) 2012 年 3 月 30 日所發出稅單號碼為 X-XXXXXXXX-XX-X 的 2005/06 課稅年度利得稅評稅通知書上所顯示的應評稅利潤 5,530,857 元及應繳稅款 967,899 元，應減少至應評稅利潤 1,984,817 元及應繳稅款 347,342 元。
 - (5) 2013 年 3 月 28 日所發出稅單號碼為 X-XXXXXXXX-XX-X 的 2006/07 課稅年度利得稅評稅通知書上所顯示的應評稅利潤 3,000,000 元及應繳稅款 525,000 元，應增加至應評稅利潤 3,367,105 元及應繳稅款 589,243 元。
2. 上訴人是根據《稅務條例》（下稱「稅例」）第 66 條於 2014 年 1 月 8 日向本委員會提交上訴通知書。
3. 雖然上訴書有長達 10 頁的表述，上訴人提出的其上訴理由，可以歸納為：
 - (1) 上訴人的 8 項「不作價進口設備」應可依法取得《稅例》第 16G 條的稅務扣除和第 6 部分關於折舊免稅額的有關扣除。

- (2) 上訴人的 8 項「不作價進口設備」的有關租購利息應可依法取得有關的稅務扣除。
- (3) 50%的納稅人應課稅利潤/(虧損)應可依法被認定為來源自其於香港以外的業務作業。

相關背景及不爭議的事實

4. 在整個聆訊過程中，上訴人從未曾提出任何証據，証供或論據去爭議或質疑「決定書」第 1 段至 41 段中所列出的事實，本委員會遂接納其為正確事實、現將所接納的非爭議的事實內容，列出為本決定書的第 5 段至 45 段如下：

5. 上訴人反對稅務局向它所作出的 2001/02 至 2006/07 課稅。上訴人聲稱：

- (a) 2001/02 至 2003/04 課稅年度的評稅過高：
- (b) 2004/05 及 2005/06 課稅年度的應評稅利潤，須扣除它就機器設備申索的折舊免稅額、資本開支和租購利息支出，並須根據其賬目所反映的毛利率計算；及
- (c) 2006/07 課稅年度的評稅無效及不正確。

6. (a) 上訴人是一家於 1995 年 10 月在香港註冊成立的私人公司。上訴人有兩名股東兼董事，分別為 B 先生及其妻子 C 女士。

(b) 上訴人的會計年結日為 3 月 31 日，其 2002 至 2007 年度的財務報表在下列日期獲董事會核准：

<u>財務報表年度</u>	<u>核准日期</u>
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 先生在上述六個年度的董事報告書內述明上訴人從事卡及信用卡貿易活動。

- (c) 上訴人的主要業務地址在香港 D 地區。

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

7. (a) E 公司是上訴人在中國 F 城市投資設立的獨資經營企業，於 1996 年 1 月登記註冊。E 公司取得由中國內地政府機構發出的《中華人民共和國台港澳僑投資企業批准證書》及《企業法人營業執照》。

- (b) E 公司在 2004 年 9 月變更其註冊資本及經營範圍如下：

	<u>變更前</u>	<u>變更後</u>
註冊資本：	5,000,000 元	10,000,000 元
經營範圍：	生產經營各種磁卡及相關 塑膠製品（不含限制項 目）；產品 80% 外銷	生產加工經營塑膠卡、磁 卡、IC 卡、3D 動態卡及有 關塑膠製品（不含限制項目）

8. (a) 上訴人未有在指定的期限內提交其 2001/02 課稅年度利得稅報稅表。評稅主任認為上訴人是應課稅的，遂向它作出以下 2001/02 課稅年度利得稅估計評稅：

	元
應評稅利潤	<u>590,000</u>
應繳稅款	<u>94,400</u>

- (b) 上訴人以評定的利潤額高於實際所得為理由，反對上述評稅。
- (c) 上訴人隨反對通知書附上其 2001/02 課稅年度利得稅報稅表，並夾附其 2002 年度的經審計財務報表及利得稅計算表。上訴人在該報稅表內申報經調整的虧損為 2,567,264 元。

9. 上訴人提交其 2002/03 至 2006/07 課稅年度利得稅報稅表時，夾附其 2003 至 2007 年度的經審計財務報表及利得稅計算表。上訴人在該等報稅表內申報下列應評稅利潤或經調整的虧損：

	<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
應評稅利潤/（經調整的虧損）	<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 先生以上訴人董事身分簽署上述 2001/02 至 2006/07 課稅年度利得稅報稅表，聲明該等報稅表及佐證文件包括經審計財務報表內所填報的一切資料，均屬真確，並無遺漏。

11. 上訴人申報的上述 2001/02 至 2006/07 課稅年度應評稅利潤或經調整的虧損，已扣除或加上根據《稅例》第 6 部就其資產計算的免稅額或結餘課稅額（以下統稱「第 6 部調整項目」），及已扣除提供聲稱屬稅例第 16G 條所界定的訂明固定資產所招致的資本開支（以下簡稱「第 16G 條扣除」），和因購置機器而支付的租購利息，明細如下：

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

<u>已扣除/ (加上)</u>	<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 部調整項目：						
機械或工業裝置						
折舊免稅額	2,513,632	1,720,135	6,135,919	2,738,173	5,856,289	3,501,062
商業建築物免稅額	2,046	1,964	1,885	1,810	1,737	22,337
結餘課稅額	-	-	(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 條扣除	58,306	-	-	-	120,000	776,520
機器的租購利息支出	89,377	204,829	231,492	240,701	391,014	257,835

12. 上訴人的 2002 年至 2007 年度詳細損益表呈報以下業績：

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
銷售	27,531,566	42,750,746	33,148,388	42,933,601	55,338,721	63,098,750
減：銷售成本						
購貨	23,853,042	37,461,269	28,440,816	37,320,016	48,876,731	52,896,391
加工費	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
減：開支	4,732,356	5,348,706	7,310,899	7,405,961	8,862,446	10,506,772
稅前利潤/ (虧損)	<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. 上訴人在其 2002 至 2007 年度財務報表內披露與 E 公司的往來賬結餘如下：

於 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
應收/ (應付)						
附屬公司款項	<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. 上訴人的 2001/02 至 2006/07 課稅年度利得稅計算表附表載有下列資料：

(a) 上訴人添置機器設備如下：

截至 3 月 31 日止年度	根據	非根據	合計
	租購協議取得	租購協議取得	
	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>	根據	非根據	<u>合計</u>
	<u>租購協議取得</u>	<u>租購協議取得</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) 上訴人在 2006 年度期間出售一台它在 2002 年度期間添置的機器，售價為 2,800,000 元。

(c) 上訴人根據租購協議借取貸款以購置機器，詳情如下：

<u>截至 3 月 31 日止年度</u>	<u>貸款機構</u>	<u>貸款額</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) 上訴人出租兩台機器予 E 公司而取得租金收入，詳情如下：

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

15. (a) 評稅主任接納上訴人的反對理由而取消第 8(a)項事實所載列的 2001/02 課稅年度利得稅評稅，並根據上訴人提交的該年度利得稅報稅表向它作出虧損額計算。
- (b) 評稅主任根據上訴人提交的 2002/03 至 2006/07 課稅年度利得稅報稅表向它作出虧損額計算。上訴人沒有就該等計算提出異議。

16. 因應稅務局對上訴人展開的稅務審核，B 先生及 C 女士於 2008 年 1 月 3 日到訪稅務局，與評稅主任會晤。評稅主任告知 B 先生及 C 女士初步會對 2005/06 課稅年度作出覆核，並向他們了解上訴人的業務及會計系統。評稅主任在會晤後向上訴人發出首次會晤紀錄，以供評論及確認。該份後來經 B 先生及 C 女士簽署確認的首次會晤紀錄載述上訴人的業務如下：

- (a) 上訴人從事手提電話 SIM 卡的貿易業務。
- (b) 除了 B 先生及 C 女士外，上訴人聘有兩名營銷人員、兩名設計師、兩名文員、一名會計文員及兩名客貨車司機。
- (c) 上訴人透過互聯網及黃頁廣告推廣業務，並由其營銷人員跟進客

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

戶訂單及查詢。

- (d) 上訴人把自行購買的原材料（如 PVC 及 ABS 膠料）提價 5% 至 6%，出售給 E 公司作生產之用。
- (e) E 公司將製成品售予上訴人。所獲得的毛利率為 20% 至 30%。上訴人再將製成品售予客戶，所獲得的毛利率約為 10%。
- (f) J 公司曾是上訴人的主要客戶，所佔銷售額約為 70% 至 80%，惟雙方在 2007 年已無業務往來。上訴人在該年開展與另一客戶 K 公司的業務。
- (g) 上訴人一般透過其在 L 銀行開立的戶口支付或收取貨款。
- (h) 上訴人購置的機器設備均被運送到 E 公司位於中國 F 城市的廠房，用以生產及印刷卡產品。上訴人直到 2004/05 課稅年度仍無償提供機器設備給 E 公司使用，而在 2005/06 及 2006/07 課稅年度則有從 E 公司收取使用機器設備的租金。

17. 評稅主任在上述會晤中向 B 先生及 C 女士解釋，根據稅例第 39E 條，納稅人不能就提供給予他人在香港以外地方使用的機器設備享有折舊免稅額。評稅主任其後發信要求上訴人就其 2001/02 至 2006/07 課稅年度的機器設備提供資料。

18. 上訴人透過 M 公司（以下簡稱「前稅務代表」）回覆時確認，第 14(a) 項事實所載列的機器設備全部供 E 公司在中國內地使用，並提交了 E 公司在 1996 至 2007 年期間添置的固定資產清單，以示 E 公司入賬的固定資產並不包括上訴人購置的機器設備。

19. 上訴人在 2008 年 8 月接受評稅主任就機器設備所建議的調整方案，同意對其申報的 2001/02 至 2006/07 課稅年度應評稅利潤或經調整的虧損作出下列調整：

機器設備的調整方案	2001/02	2002/03	2003/04	2004/05	2005/06	2006/07
	元	元	元	元	元	元
撤回折舊免稅額	2,241,492	1,645,726	5,847,538	2,682,636	5,845,272	3,399,174
逆轉結餘課稅額	-	-	-	-	(2,206,564)	-
撤回第 16G 條扣除	-	-	-	-	120,000	-
撤回租購利息支出扣除	89,377	204,829	231,492	240,701	391,014	257,835
撤除租金收入	-	-	-	-	(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. 評稅主任要求上訴人提供它與 E 公司交易往來的資料，並解釋兩者毛利水平之差異。前稅務代表在回覆時作出以下申述：

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

- (a) 上訴人從中國以外地方採購原材料，然後將之售予 E 公司（利潤約為 5% 至 10%），在中國進行生產。當生產工序完成後，上訴人會從 E 公司購入製成品再轉售予客戶。上訴人與 E 公司之間的銷貨和購貨交易均會記錄在「應付附屬公司款項」賬目內。
- (b) E 公司為製造商，開支多為間接費用，其毛利水平比上訴人高屬正常現象。

21. 前稅務代表提交了 E 公司以 3 月 31 日為會計年結日的 2002 至 2007 年度經審計財務報表副本，當中載有下列與上訴人的關聯方交易詳情：

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>
	人民幣元	人民幣元	人民幣元	人民幣元	人民幣元	人民幣元
購貨	11,542,046.52	17,508,291.84	12,012,941.59	12,710,705.41	17,562,631.81	16,753,094.52
銷貨	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. 上訴人提供給評稅主任審查的截至 2006 年 3 月 31 日止年度會計紀錄包含下列文件：

原材料

- (a) 上訴人及 E 公司分別以賣方及買方身分蓋章的發票，載列原材料金額如下：

發票日期	發票號碼	金額(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) 與上述 XXXX/XXXX 號發票所示膠料、晶片及印刷物料有關的

¹ 相等於 17,562,631.81 人民幣元
(以平均兌換率 100 港元兌 104.70 人民幣元計算)

(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 件塑膠片向上訴人發出的發票，總金額為 54,700.73 美元
	15-09-2005	N 公司向上訴人付運 27 件塑膠片的海運提單，載列交貨地為香港
	23-09-2005	運輸公司將 27 件塑膠片運送至 E 公司的拖運收據
	27-09-2005	L 銀行香港分行發出的客戶通知書，載列上訴人向 N 公司付匯 54,700.73 美元以支付上述發票
(ii)	30-08-2005	上訴人就訂購 36,128 塊晶片向 P 公司發出的訂貨單，總金額為 6,141.76 美元，交貨地為香港
	01-09-2005	上訴人的付款憑單，註明以 L 銀行支票 47,905.73 元（相等於 6,141.76 美元）向 P 公司支付上述訂貨單的貨款
	14-09-2005	P 公司就出售 102,085 塊晶片向上訴人發出的發票及放行通知單，總金額為 38,281.88 美元，交貨地為香港
	14-09-2005	上訴人的付款憑單，註明以 L 銀行支票 298,598 元（相等於 38,281.88 美元）向 P 公司支付上述發票的貨款
(iii)	29-07-2005	Q 公司就出售 150 桶印刷物料向上訴人發出的發票，總金額為 77,220 元，發票經上訴人蓋章確認收妥貨品
	30-07-2005	Q 公司就出售 20 桶開油水向上訴人發出的發票，總金額為 10,624 元，連同蓋有 E 公司收貨圖章的送貨單
	27-09-2005	Q 公司發出的收據，確認已收妥上訴人支付包括上述 2 張發票的 L 銀行支票

卡產品

- (c) E 公司及上訴人分別以賣方及買方身分蓋章的發票，載列卡產品金額如下：

<u>發票日期</u>	<u>發票號碼</u>	<u>金額(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

發票日期	發票號碼	金額(元)
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) 上訴人就出售卡產品向第三方客戶發出的發票，其中金額最高的發票及相關收款文件如下：

文件日期	文件
14-06-2005	上訴人向香港客戶 R 公司（現稱 J 公司）發出的發票，總金額為 644,065 元
20-08-2005	S 銀行發出的通知書，載列 R 公司存入上訴人 L 銀行戶口的款項包括上述發票的貨款

23. 評稅主任在進行 2005/06 課稅年度的審核工作時有以下觀察：

- (a) 上訴人從供應商（包括香港及中國內地）採購原材料，並將有關交易記錄為購貨，以成本價入賬。
- (b) 以購貨額計算，N 公司、P 公司和 Q 公司分為上訴人的最大膠料、晶片及印刷物料供應商。
- (c) 上訴人就供應原材料向 E 公司發出發票，發票金額為成本加成本的 5% 或 1.5%，計算如下：

月份	購貨成本(元)	成本加成率	發票金額(元) (第 22(a)項事實)
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 相等於 32,999,124.08 人民幣元
(以平均兌換率 100 港元兌 104.7 人民幣元計算)

³ 以 2005 年 9 月 14 日向 P 公司訂購的 102,085 塊晶片為例（第 22(b)(ii)項事實），上訴人記錄的原材料購貨成本為 298,598 元，而 XXXX/XXXX 號發票上列示的金額為 313,527.90 元（即 298,598 元 x (1+5%)）

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

月份	購貨成本(元)	成本加成率	發票金額(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) 上訴人按月根據向 E 公司發出的發票，記錄銷售收入。
- (e) 上訴人在分類賬內記錄從 E 公司購貨，每月合計的購貨額為 E 公司就供應卡產品向它發出的發票金額。
- (f) 上訴人記錄的原材料銷售收入及卡產品購貨成本，分別與 E 公司截至 2006 年 3 月 31 日止年度經審計財務報表內載列的關聯方購貨及銷售金額吻合。

24. 上訴人在 2010 年 8 月改聘 A 公司（以下簡稱「稅務代表」）為其稅務代表，並撤回同意第 19 項事實所載列關於機器設備的調整方案。

25. 評稅主任在審核過程中向上訴人作出下列 2001/02 至 2005/06 課稅年度利得稅估計評稅：

	<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
應評稅利潤	<u>432,736</u>	<u>2,344,990</u>	<u>4,396,698</u>	<u>3,520,159</u>	<u>5,530,857</u>
應繳稅款	<u>69,237</u>	<u>375,198</u>	<u>769,422</u>	<u>616,027</u>	<u>967,899</u>

26. (a) 上訴人反對上述 2001/02 至 2003/04 課稅年度利得稅評稅，理由是評定的利潤額高於實際所得。

(b) 上訴人透過稅務代表反對上述 2004/05 及 2005/06 課稅年度利得稅評稅，理由是它應就其擁有的機器設備享有折舊免稅額、第 16G 條扣除和租購利息支出扣除，及評定的利潤額並非根據其賬目所反映的毛利率計算。

27. 上訴人另透過稅務代表稱其利潤部分在香港以外地方產生，提出採用 50:50 的比例分攤 2001/02 至 2006/07 課稅年度應課稅的利潤。

28. 稅務代表描述上訴人的經營作業如下：

(a) 上訴人主要是從事各種卡產品（包括彩印紙卡、塑膠卡和可攜帶

信息的智能卡) 的設計、生產和製作等業務。

- (b) 上訴人因應客戶的訂製要求，以連工包料或來料製作的方式製作卡產品，從而向客戶收取有關的製作費。
- (c) E 公司是上訴人的獨家製卡加工方。E 公司在上訴人提供產品設計圖樣和主要料件等的前提下，為其提供單一生產功能的工業加工服務。
- (d) 上訴人的業務涉及以下活動：

業務營銷

- i. E 公司的營銷人員通過互聯網和電話選找潛在客戶，再免費轉介中國內地以外的客戶給上訴人，由 B 先生親自跟進。
- ii. 由於 B 先生會親自前往客戶當地介紹和洽談業務，因此如是香港境外的客戶，此等活動都是在香港境外發生。
- iii. 在訂定有關生產或製作合同/協議之前，客戶一般會要求核實上訴人生產設施的質量功能，此等活動必需在 E 公司的 F 城市廠房內進行，即在香港境外發生。
- iv. 業務談判活動和合同簽訂的發生地點可能是客戶的外國辦公總部或 E 公司的 F 城市廠址，從來未有在香港發生。

產品研發

- v. 產品的美工設計和技術設計是由上訴人的香港員工負責，在香港的辦公室內進行。
- vi. 產品的樣板生產和品質實質檢定（及下述的生產製作）等功能實質上是由 E 公司作為獨立外判承包方(independent contractor) 負責，通過上訴人的領導層作現場技術和管理指導，在其 F 城市廠房內進行，最後經客戶憑樣板核實作最終定稿。

生產製作

- vii. E 公司在接受上訴人的獨家委託下，在其 F 城市廠房內進行產品的生產製作。

29. 稅務代表在日期為 2011 年 1 月 6 日致稅務局的信函中提到，由於近年智能卡業務發展較快的關係，愈來愈多客戶要求上訴人提供來料加工的智能卡製作

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

服務。這些客戶向上訴人免費提供專有晶片，上訴人則採購或製作其他輔料如膠片、鑲嵌感應網、顏料和膠膜等，並在完成設計、製作、安裝和調試等工序後，把整個已完工的智能卡交給客戶，再向客戶收費。

30. 稅務代表在回應評稅主任查詢時提供 E 公司以 12 月 31 日為會計年結日的 2001 至 2007 年度經審計財務報表副本，指該等報表才是嚴格遵從中國內地有關會計和稅務法規所出具，並實際提交予中國內地稅務當局的。該等財務報表載有下列資料：

(a) 存貨

於 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>
	人民幣元	人民幣元	人民幣元	人民幣元	人民幣元	人民幣元	人民幣元
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
在產品	-	56,411.99	-	-	1,690,437.43	1,131,789.65	1,158,732.88
產成品	<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) 利潤表項目

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>
	人民幣元	人民幣元	人民幣元	人民幣元	人民幣元	人民幣元	人民幣元
主營業務收入							
出口銷售	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
國內銷售	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
主營業務利潤	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
利潤總額	547,297.52	7,430,299.57	4,770,160.61	1,116,337.94	363,338.42	788,768.06	103,022.11
所得稅	-	-	-	83,939.15	27,265.38	60,937.29	15,453.32

(c) 關聯公司（上訴人）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>
	人民幣元	人民幣元	人民幣元	人民幣元	人民幣元	人民幣元	人民幣元
購貨			7,533,211.03	7,143,801.57	11,312,305.87	15,617,926.00	
銷貨	(沒有載明)	(沒有載明)	8,012,994.84	10,288,799.50	13,214,638.55	29,207,116.96	(沒有載明)

(d) 關聯公司（上訴人）往來款

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>
	人民幣元	人民幣元	人民幣元	人民幣元	人民幣元	人民幣元	人民幣元
應收賬款	-	8,820,706.37	13,532,927.15	19,684,871.64	28,600,482.30	4,662,605.05	16,694,065.52
應付賬款	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. 稅務代表聲稱上訴人根據稅務局在《稅務條例釋義及執行指引第 21 號（修訂本）》（利潤來源地）（以下簡稱「第 21 號指引」）內對進口料加工所作的分析，把其與 E 公司加工安排中的進口料件和出口製成品環節，分別作銷售原材

料和購回製成品記賬，並在其董事報告書內界定本身為從事信用卡的貿易經營作業。稅務代表稱上訴人採用以下記賬原則：

- (a) 當向 E 公司提供從供應商採購的晶片時，在賬冊中記錄銷售收入，計價基礎為實際購進的成本價再加上有關的運輸費和報關手續費（每次合共為 2,000 元）；
- (b) 當向 E 公司提供由客戶無償提供的晶片時，因該等晶片的所有權根本不屬上訴人，故無從在會計上作銷售原料件處理；及
- (c) 當從 E 公司收回已完成製作的含晶片智能卡時，在賬冊中記錄購貨成本，計價標準為上訴人和 E 公司的銷貨淨毛利（即銷售毛額減去所有第三方的直接成本費用）的中價點，致令兩者就每項共同完成的業務交易均有相若等額的淨毛利為起步點。

32. 稅務代表認為稅務局在第 21 號指引內對進料加工所作的分析並不正確，並指進料加工實際上僅為加工貿易經營模式中的其中一種結算形式。稅務代表提交了中華人民共和國商務部於 1999 年 5 月 27 日發佈的《加工貿易審批管理暫行辦法》（外經貿管發[1999]第 314 號）及國家外匯管理局於 2003 年 9 月 8 日發佈的《出口收匯核銷管理辦法實施細則》和《出口收匯核銷管理操作規程》（匯發[2003]第 107 號）的全文打印本，並申述如下：

加工貿易

- (a) 根據《加工貿易審批管理暫行辦法》載列的規定，加工貿易經營操作模式可分為來料加工和進料加工兩種結算形式。
- (b) 加工貿易經營操作模式是指外國企業從中國內地境外保稅進口全部或部分原輔料件，經境內企業加工或裝配後，將製成品複出口境外的經營作業模式。境內企業應就其為外國企業進行加工或裝配活動收取合理加工費，這在來料加工結算形式下，是通過境內企業直接從外國企業收取經中國海關核定的加工費來體現；而在進料加工結算形式下，則通過「差額結算」安排，由外國企業向境內企業支付中國海關核定的出口製成品核定稅務價減除進口料件核定稅務價後之淨額來間接體現。
- (c) 來料加工和進料加工均屬加工貿易的範疇，必須於事前向中國內地有關政府機關辦理保稅審批手續；在整個原料運送、內地加工和成品返還的過程中，接受中國內地有關政府機關的嚴格監管；及成品全部出口（特殊情況而獲事前審批同意的除外）。來料加工和進料加工的差異只在於有形貨品（原料和成品）在中國內地的進口和出口手續，前者是無償進關和無償出關，後者則是有償

進關和有償出關（即等同國際進出口貿易的形態）。來料加工和進料加工的相同之處遠遠大於和多於其差異之處，稅務局認定兩者基本上是無任何相同之處是失實的。

進料加工

- (d) 外國企業是在保稅的前提下，從境外提供原輔料件予境內企業，即外國企業最後必須從境內企業按原價計算回購由該等原輔料件所組成的製成品，這如租購協定的情況一樣。
- (e) 由於法定保稅承諾，上述境外進口原輔料件的最終風險（包括市場增值或貶值的風險）永遠是在外國企業手上，對境內企業來說是無正常擁有者的自主處理權的。
- (f) 境內企業和外國企業之間就進口原輔料件和出口製成品是無實際計價的權利，亦無全額付匯的權利，一切均須按照中國海關的核定稅務價來進行，並按照國家外匯管理局在就《匯發(2003)第107號》進料加工差額結匯的規定來付匯結算。
- (g) 外國企業和境內企業為同一商業集團的兩個獨立企業法人，兩者之間的經營交易是關聯企業的交易行為，理應按照相互對應的原則來處理。然而E公司按照中國內地法規採用中國海關核定的進口料件核定稅務價和出口製成品核定稅務價入賬，上訴人則因按照第21號指引做賬而採用自行核算的價格入賬，造成兩者的關聯企業往來賬目混亂而不對稱，完全不能以專業角度來解釋。這正顯示稅務局對進料加工的理解是不正確的。

33. 《加工貿易審批管理暫行辦法》第一章第二條定義來料加工及進料加工如下：

「來料加工是指進口料件由外商提供，即不需付匯進口，也不需用加工費償還，製成品由外商銷售，經營企業收取加工費的加工貿易。

進料加工是指進口料件由經營企業付匯進口，製成品由經營企業外銷出口的加工貿易。」

34. 為說明上訴人的實際經營情況，稅務代表提交了下列文件：

- (a) 上訴人與T國家客戶U公司簽訂的下列文件副本，以示上訴人採用由U公司免費提供的交付物料(consigned materials)，為U公司製作聰明卡類產品：
 - (i) 日期為2008年3月13日由U公司發出的業務標書(Tender)；

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

- (ii) 日期為 2008 年 6 月 27 日的補充分包協議(Supplementary Subcontract Agreement)；及
 - (iii) 日期為 2010 年 3 月 1 日的服務及產品採購協議(Service and Product Purchase Agreement)。
- (b) V 國家客戶 W 公司委託上訴人製作智能卡的下列文件副本：
- (i) W 公司於 2010 年 11 月 25 日就訂製一批帶晶片智能卡(內存 32k) 向上訴人發出的訂貨單，顯示晶片由 W 公司提供，上訴人只負責製作卡體和線路及進行啟動工序，單價為 0.0485 美元；
 - (ii) X 國家的 Y 公司於 2010 年 12 月 13 日發出的發票，顯示它向 W 公司銷售 XXXXXXXX 型的晶片，單價為 0.1110 美元，貨物是直接送往上訴人位於香港 D 地區的地址；
 - (iii) Z 國家的 AA 公司於 2010 年 12 月 17 日發出的發票，顯示它向上訴人銷售 XXX 型晶片，單價為 0.26 美元；
 - (iv) 中華人民共和國海關進口貨物報關單，顯示 E 公司於 2010 年 12 月 18 日因進料加工的關係而免稅進口 XXXXXXXX 型及 XXX 型晶片，單價分別為 0.14 美元及 0.28 美元；及
 - (v) 中華人民共和國海關進口出口貨物報關單，顯示 E 公司於 2010 年 12 月 21 日因進料加工的關係而免稅出口帶晶片智能卡(內存 32k)，單價為 0.19 美元。
- (c) 一份關於上訴人在 2010 年 1 月 1 日至 12 月 15 日期間業務組成的明細分析表，顯示上訴人在該期間內製作由客戶自備晶片的智能卡佔當期業務總量約 40% 或當期全部收入約 32%。

35. 評稅主任致函稅務代表，解釋由於上訴人的利潤來自在香港進行的買賣交易，及已把其機器設備給予 E 公司在香港以外地方使用，因此不能接納上訴人按 50:50 比例分攤利潤及折舊免稅額的申請。此外，評稅主任要求稅務代表提供有關上訴人購貨開支的資料及文件。

36. 稅務代表回應指稅務局曲解了上訴人的業務經營實情，有「捏造事實來誣告他人」之嫌。為解釋上訴人的實際業務作業，稅務代表就第 34 項事實所述文件作進一步說明如下：

- (a) 上訴人只是為 U 公司提供工業加工服務。U 公司供應交付物料

並要求上訴人為其製作聰明卡類製品，上訴人在香港進行美工和技術設計環節，工序則分包予 E 公司，由 E 公司在 F 城市工廠使用上訴人提供的機器設備完成製作。E 公司然後把製品交回上訴人向 U 公司交貨。

- (b) 交付物料的所有權屬 U 公司，上訴人是按照中國內地關於加工貿易的法規，把從 U 公司取得的交付物料移送給 E 公司進行製作工序及辦理所需的海關保稅登記手續。這不能被視為是上訴人向 E 公司出售原料。
- (c) 上訴人沒有交付物料的所有權，故 E 公司於製作時，也絕對無擁有聰明卡類製品的所有權。因此，E 公司把製品移送給回上訴人及辦理所需的海關保稅結轉手續，也不能被視為是上訴人從 E 公司購回製成品。
- (d) 就製作由客戶自備晶片的智能卡業務而言，由於上訴人由始而終都沒有有關晶片的所有權，因此是絕對沒有可能被判定為從事有關晶片和其製成的智能卡的買賣業務。

37. 關於機器設備，稅務代表提出下列論點以支持上訴人的折舊免額稅和扣除申索：

- (a) 稅例第 2 條「租約」(lease) 一詞定義中所指的使用權利，必須採用「自主使用權利」(right of discretionary use) 而非日常「操作使用權利」(right of operational use) 來解釋。否則，擁有固定資產的企業，將因有關資產的操作使用權利是在其聘用的僱員或獨立分包商手上而不能享有第 16G 條扣除及/或折舊免稅額。
- (b) 上訴人的機器設備為不作價設備，是根據中華人民共和國對外貿易經濟合作部（現稱商務部）和海關總署於 1998 年 7 月 1 日聯合發佈的《關於加工貿易進口設備有關問題的通知》（外經貿政發[1998]第 383 號）的有關規定，免稅進口中國內地，交由 E 公司作日常操作使用。在有關規定下，進口的不作價機器設備只能用於對口的加工貿易安排之內，不得擅自銷售、串換、轉讓、或移作他用，否則在被發現時須承擔嚴重的後果。因此，上訴人以不作價方式移送給 E 公司的機器設備，依法只能用於上訴人的對應加工安排。該等不作價機器設備的擁有權、自主使用權和效益使用權等，一直以來都是維持在上訴人這一方，從來沒有轉移給予另一方，因此是無稅例第 2 條所定義的租約在身。
- (c) 根據內地法規、轉讓定價的基本原則及國際經濟合作和發展組織就外包(Outsourcing)課題所發出的專業指引，香港企業免費提供

機器設備給內地關聯企業作日常操作使用不可能構成轉讓定價的問題而影響香港企業在折舊免稅額和稅務扣除方面的處理辦法。

- (d) 稅務局就香港企業在中國內地從事加工貿易活動的課題有失誤，以稅務上訴委員會案例 D61/08, (2009-10) IRBRD, vol 24, 184 的判決去處理香港企業引用內地的不作價機器設備的稅務問題並不恰當。

38. 評稅主任致函稅務代表要求提供進一步的資料及文件以覆核上訴人的利得稅事宜，其中包括：

- (a) E 公司成立和組建的文件；
- (b) 上訴人與 E 公司之間加工安排的文件；
- (c) 上訴人由採購或獲客戶提供原材料至給予 E 公司原材料的流程、買賣文件和報關文件；
- (d) E 公司將製成品運往上訴人的流程、協議書和報關文件；
- (e) 上訴人向第三方客戶銷售製成品的交易流程的文件；
- (f) 上訴人從何時開始接受客戶提供專有晶片以製作智能卡；及
- (g) 上訴人供應機器設備給 E 公司的清關文件。

39. 稅務代表回應表示部分文件超越了稅例第 64(2)條所授權稅務局可作出查證的範疇，至今仍沒有向評稅主任提交上述的資料及文件。

40. 由於上訴人的稅務事宜仍在審核中，評稅主任於 2013 年 3 月 28 日向
上訴人作出下列 2006/07 課稅年度利得稅估計評稅：

	元
應評稅利潤	<u>3,000,000</u>
應繳稅款	<u>525,000</u>

41. 上訴人透過稅務代表反對上述 2006/07 課稅年度利得稅評稅，理由如下：

- (a) 稅務局採用了「莫須有」理由向上訴人發出該項評稅。
- (b) 評稅主任通過作出評稅來報復及懲罰它指稱稅務局「捏造事實來誣告他人」的行為並不是稅例所賦予的法內行為，故評稅於法律

上是無效的。

(c) 稅務局完全漠視它的真實業務經營情況而作出評稅。

42. 稅務代表申明下列論點以支持上訴人的反對：

- (a) 上訴人是絕對不可能與 E 公司從事原材料和製成品的國際買賣貿易業務；
- (b) 上訴人從事單一業務，就是為海外客戶接其要求製作卡產品，而 E 公司就是上訴人所單一委託的合同製作加工分包方(contracting product making subcontractor)；
- (c) 上訴人的損益表所反映的毛利率會受其客戶委託製作的條款(即是否全面連工包料或採用由客戶免費提供的專用晶片)影響而不能一概而論；
- (d) 根據下列兩宗案例所確立關於作業驗證法的稅務原則，上訴人的利潤應該按照 50:50 的比例分攤計算：
 - (i) 若個別交易的毛利是在不同地方產生(如貨物的製造工序部分在香港、部份在海外進行)，該等毛利可分攤作部分在香港產生、部分在香港以外地方產生(見 CIR v Hang Seng Bank Ltd⁴)；
 - (ii) 在考慮利潤來源地時，並無需確立產生利潤的交易是由納稅人或其按法律程序委託的代理人進行。如果交易是由某人按照納稅人的指示代表納稅人或為其進行，即為足夠(見 Lord Millet NPJ 在 ING Baring Securities (Hong Kong) Ltd v CIR⁵)。
- (e) 上訴人擁有的機器設備是由其合同分包方(即 E 公司)在香港境外作日常操作使用。有關機器設備為不作價進口設備，其自主使用權和效益使用權一直仍然是維持在上訴人手上。

43. 稅務代表其後致函稅務局，表示經覆核後發現上訴人作出的 2001/02 至 2006/07 課稅年度第 6 部調整項目及第 16G 條扣除的計算有誤。稅務代表重新計算後的有關金額如下：

⁴ [1991] 1 AC 306，判詞第 323 頁

⁵ [2007] 10 HKCFAR 417 判詞第 467 頁第 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>機器設備</u>						
第 6 部調整項目：						
機械或工業裝置						
折舊免稅額	2,241,492	1,510,653	3,859,389	2,324,529	5,403,302	2,979,855
結餘課稅額	-	-	-	-	(2,800,000)	-
	2,241,492	1,510,653	3,859,389	2,324,529	2,603,302	2,979,855
第 16G 條扣除	-	-	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>其他資產</u>						
第 6 部調整項目：						
機械或工業裝置						
折舊免稅額	272,140	74,409	290,371	56,931	35,380	118,942
商業建築物免稅額	3,136	3,136	3,136	3,136	3,136	23,592
結餘課稅額	-	-	(99,405)	-	-	-
	275,276	77,545	194,102	60,067	38,516	142,534
第 16G 條扣除	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. 稅務局在 2009 年 12 月發出的第 21 號指引內首次對來料加工和進料加工的稅務處理方法作出分析，而被取代的在 1998 年 3 月發出的第 21 號指引並無載列該等資料。

45. 評稅主任仍認為上訴人的利潤須全數在香港課稅，及它不可就機器設備獲給予折舊免稅額、第 16G 條扣除和租購利息支出扣除。另一方面，評稅主任認為無須調整上訴人的毛利水平，及它就機器設備所申報的租金收入可被視為無須課稅的項目。評稅主任現認為 2001/02 課稅年度的虧損額計算及 2002/03 至 2006/07 課稅年度利得稅評稅應訂如下：

	<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
報稅表所示						
利潤 / (虧損)	(2,567,264)	(655,010)	(5,603,302)	(1,479,841)	(1,269,143)	808,405
加：申索扣除額 ⁶						
第 6 部調整項目	2,515,678	1,722,099	6,045,040	2,739,983	3,651,462	3,523,399
第 16G 條扣除	58,306	-	-	-	120,000	776,520
機器的租購利息支出	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
減：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 項事實

⁷ 第 14(d)項事實

(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
減：可扣除額 ⁸						
第 6 部調整項目 及第 16G 條扣除	333,582	77,545	194,102	60,067	38,516	919,054
應評稅利潤 / (經調整的虧損)	<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>
減：虧損額抵消		237,485				
應評稅利潤淨額		<u>956,888</u>				
應繳稅款		<u>153,102</u>	<u>83,847</u>	<u>252,135</u>	<u>347,342</u>	<u>589,243</u>

46. 但本委員會必須表明，上述所表述的事實中，有些是記錄上訴人於其報稅表與答辯人之書信來往或其它呈交予答辯人的文件的聲稱。本委員會接納上列第 5 段至第 45 段為不爭議的事實，是指本委員會接納上訴人曾作出有關的聲稱，而不是聲稱的內容是否真確。如上訴人提供任何證據來反証聲明之內容屬不正確，本委員會會衡量有關證據，才能作出該等聲稱之事實裁決。

47. 上訴人與答辯人同意其呈交與本委員會存檔的文件，均為本上訴的證據之一部份。

本委員會需要決定的有關爭議點(Relevant Issues)

48. 考慮了上訴人提出的上訴理由及不爭議的事實，本委員會認為本委員會需要解決的爭議點共有下列 4 項：

- (a) 上訴人在有關賦稅年度（即由 2001 年 4 月 1 日至 2007 年 3 月 31 日）的業務性質及其經營模式。
- (b) 上訴人的 8 項「不作價進口設備」可否於 2001/02 至 2006/07 課稅年度，根據《稅例》第 16G 條，獲提供「訂明固定資產」的資本開支的稅務扣除和根據《稅例》第 6 部(第 39B(1)條及(2)條及第 39E(1)(b)(i)條關於折舊免稅額的有關扣除。
- (c) 上訴人的 8 項「不作價進口設備」的有關租購利息應否可依法取得有關的稅務扣除；及
- (d) 50%的上訴人應課稅利潤/（虧損）應否可依法被認定為來源自其於香港以外的業務作業。

⁸ 第 43 項事實其他資產部分

証供

49. 就其業務經營模式，上訴人傳召了2位主要證人，即B先生，上訴人的股東及董事，及AB小姐，上訴人的財務會計主管作供。

50. 就著上訴人和E公司的基本業務情況和兩者之間的業務分工和經營流程，他們兩人分別提交了書面供詞，B先生在開始接受盤問前，對其書面供詞有35處地方刪改。

AB小姐之書面供詞

51. 對於上訴人及E公司的業務和經營流程，AB小姐在她證人陳述書第1及第2段有詳細描述。

52. AB小姐的書面供詞進一步簡述2011年4月1日之前的有關上訴人及E公司財務會計問題，見其證人陳述書第4至9段。

53. 簡單來說AB小姐不認同上訴人和E公司之間就有關的原材料和產成品的有關跨境移送而言會發生任何關於貨物貿易或產權轉移的交易。但從上訴人和E公司之間的實質資金流轉來看，上訴人每每是在E公司營運資金缺乏之際就通過市場的公開系統以引用加工貿易保稅批准號的辦法就能馬上把E公司所需的營運資金支付給予E公司，E公司這樣看來就是上訴人在中國內地的一個經營運作部門，不像是兩家在法律上完全獨立經營的企業法人實體。

54. AB小姐在其供詞進一步解釋，為何她會以國際通用的「轉讓定價」(transfer pricing)原則處理上訴人與E公司之間就原材料和對應產成品的有關跨境貿易或產權轉移的賬目。她所以這樣做是經由上訴人前任的稅務和會計AC先生和AD先生的權威及專業意見及原則性技術指導下所影響。據AB小姐所述，該AC先生和AD先生均認為上訴人把其所購進的原材料移送給予E公司的行為必須視同是其銷售有關原材料貨物給予E公司的牟利行為，而上訴人把在中國內地已完工的產成品接收回港的行為就必須視同是其從E公司回購產成品來予以銷售的有關物採購行為。

55. 按AB小姐所述，她在AC先生和AD先生的有關原則性指導下創制了關於在上訴人的財務會計制度內的「月末會計調整憑證辦法」(method of month end voucher for accounting adjustment)來處理上訴人在有關課稅年度內的賬目。AB小姐以發票形式來執行「月末會計調整憑證辦法」。每一張發票均同是帶上關於上訴人和E公司的有關簽章的意識形態問題，均可歸究於她本人的有限專業認知緣故。

AB小姐之口頭證供

56. 在接受呂大律師盤問下，AB小姐對很多問題都不能提供答案或是支吾以對。

57. AB 小姐的書面供詞及她在接受盤問時均強調上訴人及 E 公司不牽涉買賣原材料及產成品。最容易支持這個說法是提交加工貿易備案手冊內所指的進口合同及出口合同及有關上訴人及 E 公司的銀行賬單予本委員會考慮。加工貿易備案手冊內所指的進口合同及出口合同應載明上訴人以何種方法進料入國內予 E 公司使用，及 E 公司以何種方法運回製成品予上訴人。有關上訴人及 E 公司之銀行月結單亦可以看出兩家公司有沒有買賣製成品及原材料的貿易賬目往來，就這一方面 AB 小姐沒有進一步提供文件來支持她的供詞，或解釋為何不能向本委員會提供。

58. 在問及核數師在審核上訴人公司賬目時，均會審計賬目，有關單據及銀行月結單，AB 小姐雖然認同，但她解釋不到為何上訴人沒有從 E 公司購回卡製成品，核數師在 2001/02 至 2006/07 年度之審計賬目內會將上訴人的業務註明為上訴人從事信用卡或其它卡的貿易買賣業務及列出買賣的全年數目。

59. 綜觀 AB 小姐所作之證人陳述書及她在盤問時所給予的解釋，本委員會對其證人陳述書面供証及口頭証供存有疑慮。

B 先生經修改後的書面供詞

60. B 先生在經修改後的證人陳述書對上訴人和 E 公司的業務分工，和總體及實質的業務流程及產前的機器設備配備有詳細交待。他所描述上訴人及 E 公司之業務流程比 AB 小姐證人陳述書所交待的較為詳盡。

B 先生的口頭供詞

61. 在接受呂大律師盤問時，B 先生承認上訴人在國內並沒有營運執照。

62. 在盤問過程中，呂大律師引導 B 先生到他證人陳述書附頁二(1)的加工貿易備案手冊並要求他提交該備案手冊提及之有關課稅年度內的進口合同及出口合同給本委員會及答辯人考慮。雖然 B 先生回答他擁有該等文件並答應會回去尋找該等文件及提交予委員會及答辯人參考，但在聆訊完結後直至今天，本委員會仍未收到有關合同的副本。在接受盤問時，B 先生亦同意答辯人以前亦多次要求上訴人提供該等文件，但最終上訴人亦沒有提供，答辯人也沒有收到。

63. 在被問及上訴人的核數師有否要求查看該等文件，B 先生的答覆頗為含糊，只是以一句他不清楚核數師有否看過該等合同來回答呂大律師的盤問。

64. 呂大律師向 B 先生指出上訴人分別於兩個時段內向答辯人提交了兩套 E 公司的核數師報告，年度為 2000/01 至 2006/07，一套以年結日期 12 月 31 日及另一套以年結 3 月 31 日為基礎的審計報告，並要求他解釋為何會有兩套日期的審計報告。他首先指出該等審計報告的年結日期是應答辯人要求而提交。但呂大律師向他指出答辯人只要求上訴人提交有關課稅年度內的審計報告，但並沒有要求以何月何日作為報告的年結日，呂大律師向他指出首次要求日為 2009 年 6 月 8 日，但以 3 月

31 日為基礎的審計報告，最遲的一份即 2006/07 年度內的一份審計報告簽署日期為 2008 年 5 月 23 日，所以基本上 B 先生指是應答辯人要求提交是不能成立，對此 B 先生顯得支吾以對。

65. 呂大律師向 B 先生引導至 2008 年 1 月 3 日 B 先生、他的太太（上訴人的另一股東及董事）與他的朋友 AC 先生與答辯人的會議紀錄。在回答呂大律師的盤問及本委員會的問題時，B 先生同意該份會面紀錄是答辯人於會面後向他發出。他收到該會面紀錄後，便將該會面紀錄交給了會計師 AD 先生，要求他用中文向他本人及其太太解釋其內容。他同意該份會面紀錄經由 AD 先生向他及他的太太解釋清楚，他及他的太太明白該會面紀錄的內容。他知道如內容不正確，他可以修改該份會面紀錄。他及他的太太確認該份文件內容正確後他們才簽署該會面紀錄。在簽署該份會面紀錄時，他們是在上訴人公司裏進行。所以 B 先生及 C 女士簽署該會面紀錄是不曾受到任何人（包括答辯人）施加任何壓力或恐嚇而簽署。

66. B 先生亦確認上訴人在有關課稅年度內的審計報告描述上訴人的業務為經營信用卡貿易，而該等審計報告亦詳列每一年度內上訴人採購及銷售的金額。但他認為上訴人的業務應為卡類製品製造。B 先生確認有關課稅年度內的報稅表均由他代表上訴人簽署，B 先生亦確認 2001/02 至 2006/07 呈交予簽辯人的報稅表內第 3.4 項描述上訴人的主要業務為貿易‘Trading’。他解釋描述上訴人的主要業務為製造信用卡及相關卡品‘Manufacturing Credit and other types of card’較為貼切。被問及為何他沒有採取行動將不當的資料修正才簽署及提交予答辯人，他的答案頗為含糊其詞。

67. 在問及有關上訴人與 E 公司的結賬方法時，B 先生稱兩家公司用差額結匯方式進行。在被問及以這種方式結匯時上訴人及 E 公司應否要獲有關當局審批，他的答覆是要獲審批。被問及他有沒有申請審批的文件及批文，B 先生答應會儘量向委員會提供，但在覆問時，他改口答稱從未看過該等文件。

其它證供

68. 除了以上第 5 至 45 段的不爭議事實，本委員會（在依據第 46 段所述的情況下）接納為真確事實外，本委員會亦接納了 AC 先生、AD 先生及 AE 先生之書面供詞，由於該等書面供詞有很大篇幅均與爭議點無關，故此本委員會不會在此重覆。但當有任何証供與本案爭議點有關，在作出事實裁決前本委員會亦已將它們仔細考慮清楚。

本委員會所採納的法律原則：

69. 《稅例》第 4 部管轄「利得稅」。其中第 16G 條容許在確定應課稅利潤時扣除「指明資本開支」。

「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。

「訂明固定資產」(‘prescribed fixed asset’)不包括「例外固定資產」。

「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。

70. (1) 《稅例》第 16(1)條訂明，在確定任何人在任何課稅年度根據本部應課稅的利潤時，該人在該課稅年度的評稅基期內，為產生根據本部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，包括—(a)在施行本段的條件根據第(2)款獲符合的情況下，並在第(2A)、(2B)及(2C)款的規限下，該人為產生上述利潤而借入任何金錢而以利息形式支付的款項...
- (2) 《稅例》第 16(2)(e)(i)(C)條訂明，在以下情況下，施行第(1)(a)款的條件即屬獲符合—(e)借入該等金錢，完全和純粹是為資助—(i)由借款人招致的—(C)在提供訂明固定資產(第 16G(6)條所界定者)方面的資本開支，而根據第 16G 條，該開支是可扣除的；或 ...
- (3) 《稅例》第 18F(1)條訂明，納稅人的應評稅利潤額須扣除根據第 6 部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。

71. 《稅例》第 6 部管轄「折舊等」(‘Depreciation, etc.’)。根據其中第 39B(1)條，納稅人為產生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，須獲給予「初期免稅額」。而根據第 39B(2)條，納稅人在有關或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機械或工業裝置，以產生應課稅的利潤，則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」。

72. 但《稅例》第 39E(1)(b)(i)條訂明，在機械或工業裝置由納稅人擁有期間，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，而在該租約生效期間，該機械或工業裝置是由非納稅人的任何其他人完全或主要在香港以外地方使用，則納稅人不得獲給予第 39B 條所訂明的初期免稅額或每年免稅額。

73. 《稅例》第 2(1)條訂明，「租約」就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。(‘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)任何協議、安排、諒解、許諾或承諾，不論是明示或隱含的，亦不論是否可藉法律程序予以強制執行或是否意圖可藉法律程序予以強制執行的；及(b)任何計劃、方案、建議、行動或行動過程或行為過程。

75. 高等法院上訴法庭於Braitrim (Far East) Limited v CIR⁹ 的判決明確說明：

(1) 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¹⁰。

(2) 《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¹¹。

76. 上訴法庭於Braitrim (Far East) Limited v CIR 的判決獲終審法院¹²確認，其英文判詞第 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. 《稅例》第 68(4) 條訂明，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。

事實裁決

78. B 先生在他的證人陳述書內用了很大篇幅介紹上訴人與 E 公司的工作流程，希望本委員會接納上訴人進料予 E 公司製造信用卡及 E 公司將信用卡送回上訴人不是以買賣形式進行，上訴人之主要業務不是經營「貿易」而是信用卡及卡製品製造業務。

79. 可是，根據上訴人與答辯方均同意於 2008 年 1 月 3 日上訴人之兩位董事、即 B 先生及 C 女士在他們的朋友 AC 先生陪同下到稅局會面，這次會面的目的是答辯人向上訴人查詢及取得其業務的背景資料，了解其會計系統及搜集有關上訴人及其董事的財務狀況，以便向上訴人開展實地稅務核實的工作。

80. 在會面完結後之數星期後，答辯人向上訴人發出會面紀錄，供其審閱。如內容正確，答辯人要求出席該次會面的兩位董事簽署作實。

⁹ [2013] 4 HKLRD 329

¹⁰ 同上。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。

¹¹ 同上。第 332 頁第 4 段至第 5 段。

¹² [2013] 16 HKCFAR 519。

¹³ 同上。第 524 頁。

81. 在收到該會面紀錄的初稿後，B 先生及 C 女士要求他們的好友 AD 先生到上訴人的辦公地點向他們解釋該用英文書寫的會面紀錄的內容。AD 先生是一執業會計師，擁有專業會計資格，他於二十世紀末經朋友介紹而認識 B 先生及 C 女士。
82. 在聆訊中，B 先生在本委員會查詢及呂大律師盤問下，承認 AD 先生有將該會面紀錄的內容向他及太太清楚解釋，他及他的太太確認內容正確之後才簽署該會面紀錄。除他以外，他的太太與 AD 先生亦在該份會面紀錄簽署。各人簽署後均填上簽署日期（2008 年 3 月 4 日）於該會面紀錄。
83. 該會面紀錄除了列出第 16 段(a)至(h)項有關上訴人的業務外，也紀錄了 C 女士確認有關上訴人與 E 公司的匯款均是經 L 銀行進行。會面紀錄清楚顯示，上訴人的業務是經營手提電話 SIM 卡的貿易業務，買入及出售原材料予 E 公司及從 E 公司購回製成品和出售製成品予其客戶，與 B 先生在其證人陳述書及作出口供時描述上訴人的業務性質，即製造信用卡及卡類製品，自相矛盾。
84. 就該會面紀錄，上訴人並沒有提出任何證供，以說服本委員會，該份會面紀錄並不可信。該會面紀錄的內容都是由 B 先生及 C 女士提供，經專業會計師解釋清楚，並確認明白內容及內容真確後才由 B 先生及 C 女士簽字確認，本委員會認為該份會面紀錄的內容如實反映了上訴人及 E 公司經營的業務實況。
85. 本委員會相信，加工貿易備案手冊所指進口合同及出口合同是 E 公司與上訴人所簽定有關進口材料及出口製成品的合同。
86. 本委員會相信，這兩份合同可以向委員會提供有關上訴人在什麼基礎下進料予 E 公司及 E 公司在什麼基礎下向上訴人出口製成品。這兩份合同應可協助本委員會就証供方面，選擇相信 B 先生及 AB 小姐就著上訴人的業務性質及流程的證人陳述書及口供，或選擇相信該會面紀錄所指上訴人的業務性質及情況。可惜上訴人選擇不予提供。
87. 據該會面紀錄所載，C 女士確認有關由上訴人與 E 公司的匯款，均由 L 銀行處理。本委員會相信，如上訴人能提供有關年度內的 L 銀行月結單予本委員會考慮，該等月結單可以透露上訴人與 E 公司之財務安排是否可以支持 AB 小姐在其證人陳述書第 4 段所述，上訴人每每是在 E 公司營運資金缺乏之際通過市場的公開銀行系統把 E 公司所需要的營運資金支付給予 E 公司。因此，E 公司是上訴人在中國內地的一個經營運作部門，不像是兩家在法律上完全獨立經營的企業法人實體。
88. 在實地稅務核實過程中，上訴人向答辯人提供了多份由上訴人與 E 公司簽署的購買原材料單據，出賣製成品的單據，及上訴人與第三方購貨的單據。就著有關上訴人與 E 公司簽署的單據，AB 小姐在證人陳述書第 8 段及口供時均稱該等單據是由於她的有限專業認知，即一般人所稱的「作賊心虛」而「畫蛇添足」的緣故所虛構及編制出來。查實要證明 AB 小姐是否虛構該批單據，上訴人可以提供其 L

銀行月結單予本委員會考慮，而銀行月結單中的匯款記錄，應該可以證明上訴人與 E 公司是否真正進行買賣交易。

89. 但上訴人選擇不提供該等月結單予本委員會考慮。當然選擇是否提供該等月結單完全是上訴人的權利，本委員會不會猜測上訴人為何不提供該等月結單的原因。

90. 上訴人呈交予答辯人考慮的文件當中，包括 E 公司在有關課稅年度的中國會計師審核賬目報告當中，均詳細列出上訴人與 E 公司之買賣入賬（見本決定書第 21 段及 30 段），該等買賣入賬數字，是經中國會計師審核，正好反映出上訴人與 E 公司是有買賣交易的活動。若上訴人與 E 公司不牽涉買賣原材料及/或製成品，為何上訴人不傳召有關中國會計師作供，以進一步澄清當中審計報告的內容。當然須否安排上述會計師作供完全是上訴人的權利。

91. B 先生及 AB 小姐的證人陳述書及口供，提供有關由上訴人安排原材料進口予 E 公司及製成品由 E 公司付予上訴人的安排外及上訴人業務運作模式外，上訴人亦提供了有關送貨單，及中國深圳海關出口集中報關貨物申報單，來說明他們的進料及運貨，雖然沒有買賣單據，亦符合上訴人聲稱的進口加工模式不需要以買賣原材料和製成品來進行。本委員會認為，這些送貨單及出口貨物申報單，只是顯示出 E 公司曾將製成品運出中國，而客戶是上訴人，貨物以美元計價，至於原材料及製成品以什麼基礎運進中國或以什麼基礎運出中國，這些單據完全沒有交待或說明。

92. AB 小姐在她證人陳述書內第 11 段及 12 段提及到上訴人自 2011 年 4 月 1 日起的有關財務會計問題及提供有關相關文件來支持上訴人及 E 公司的經營狀況，本委員會認為上述供詞及文件，由於不是在有關課稅年度內發生，故不能反映有關課稅年度內上訴人的業務運作及性質。

93. AB 小姐在 2000 年左右加入了上訴人的財務會計主管工作職位，一直以來她均是遵從上訴人的管理層所聘用的有關會計和稅務專業人仕的有關專業意見來進行她關於上訴人的日常會計管理工作。簡單來說，她雖然是一位財務會計主管，她未能獨立處理一切財務會計工作，她最多只是一名中級管理人員。從她的供詞當中，她沒有交待從何時開始以「月末會計調整憑證辦法」以憑空做出發票（包括銷售原材料和採購產成品）。

94. 但有關爭議的課稅年度為 2001/02 年，如她所說屬實，她加入上訴人公司 1 年至 2 年間便開始憑空做出發票來處理上訴人的賬項。除了要處理好會計賬項外，她為什麼加入上訴人短短 1 到 2 年間開始要甘冒犯刑事罪的風險開始捏造 (fabricate) 發票？她有否受到壓力而要犯法？她甘冒坐牢的風險而捏造 (fabricate) 發票，她有否得到益處？如有，究竟益處是什麼？在證人陳述書及口頭作供時 AB 小姐均沒有交待，單憑這些疑團本委員會不接納 AB 小姐所述，她憑空捏造 (fabricate) 有關發票。

95. 雖然 B 先生及 AB 小姐的證人陳述書及其口頭供詞為本上訴案的証供部份，在經過上述的分析及小心考慮過本案之所有證供，就著上訴人的業務性質、運作流程及公司會計財務處理方法，本委員會認為 B 先生及 AB 小姐之證人陳述書及口頭供詞均不可以信賴及不被接納。

96. 就事實裁決而言，本委員會接納由 B 先生及 C 女士自願於 2008 年 1 月 3 日向答辯人提供有關上訴人的業務背景、運作、會計及賬目的處理及其它描述，均為真確。其內容不單由 B 先生作供時親口証實正確，還由上訴人向答辯人提供文件，包括本案發生前，當其時的文件(contemporaneous documents)，例如有關課稅年度內，上訴人及 E 公司的財務審計報告，都是有力的證據。

97. 以下是本委員會對上訴人的業務背景作出之事實裁判：

- (a) 在有關課稅年度內(2001/02 至 2006/07)，上訴人是經營無線電話 SIM 卡的貿易業務。
- (b) 除了 B 先生及 C 女士外，上訴人聘有兩名營銷人員、兩名設計師、兩名文員、一名會計文員及兩名客貨車司機。
- (c) 上訴人是透過互聯網及黃頁廣告推廣其業務，並由其營銷人員跟進及處理有關事務的定單及查詢。
- (d) 上訴人把自行購買的原材料（如‘PVC’及‘ABS’等膠料）提加 5% 至 6% 的價錢售予 E 公司之用。
- (e) E 公司是上訴人之全資子公司，於 1996 年在中國註冊成立，其現時之註冊資本為 1 千萬人民幣。
- (f) E 公司將製成品售賣予上訴人，其毛利率在 20% 至 30% 範圍內，最後上訴人會將製成品售賣予其顧客，其毛利率約 10%。
- (g) 所有由 E 公司與上訴人的匯款均由 L 銀行過賬。
- (h) 上訴人一般透過其在 L 銀行開立的戶口支付或收取貨款。
- (i) 上訴人購置的機器設備均被運送到 E 公司位於中國 F 城市的廠房，用以生產及印刷卡產品。
- (j) 直至 2004/05 課稅年度，上訴人仍無償提供機器設施給 E 公司使用，在 2005/06 及 2006/07 年度內上訴人收取 E 公司使用機器設施的租金。該 8 項「不作價進口設備」是完全在 F 城市使用。

- (k) 上訴人是經過審批後與 E 公司進行進料加工(import processing)貿易，以使 E 公司生產上訴人所需的產品。
- (l) 上訴人在國內並沒有獲審批營業執照。

該 8 項「不作價進口設備」是否屬於《稅例》第 2(1)條所指的由上訴人以租約方式提供予 E 公司在 F 城市使用。

98. 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)。

99. 上訴人及 E 公司為獨立法人，上訴人在國內沒有營業執照。本委員會不認同上訴人所提出之論點，即 E 公司對該等「不作價進口設備」只有「日常操作權」但並沒有「自主使用權」或「效益使用權」。上訴人並沒有提出任何法庭判例來支持這些論點。

100. 根據《稅例》第 2(1)條所指的租約(Lease)——就任何機械或工業裝置而言，包括——(a)任向安排，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；及(b)‘...’。條文只是提及「使用該機械或工業裝置的權利」，條文並沒有就「使用權利」一詞區分為「日常操作權」、「自主使用權」或「效益使用權」。

101. E 公司由於使用該等「不作價進口設備」而可以賺取利潤。很明顯，由於使用該等「不作價進口設備」而有「效益使用權」。故此本委員會不認同上訴人所稱 E 公司只有「日常操作權」但並沒有「自主使用權」或「效益使用權」的說法。

102. 本委員會認為要解釋《稅例》第 2 條「租約」一詞，應以其自然及通用的釋詞方法及有關法庭判決來解釋。上訴人向 E 公司提供的 8 項不作價設備其使用之安排與 Braitrim 案中所提供模具的安排，如非完全吻合，亦實在十分相似。一項不受爭議的事實為上訴人安排該 8 項「不作價進口設備」予 E 公司在 F 城市使用。基於此安排及基於 Braitrim 案中之裁決，本委員會裁定上訴人是以租約的安排向 E 公司提供使用該等不作價進口設備。

裁決

上訴理由 1—上訴人的 8 項「不作價進口設備」應可依法取得《稅例》第 16G 條的稅務扣除和第 6 部關於折舊免稅額的有關扣除。

103. 根據《稅例》第 16G(1)條—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本部應課稅的利潤時，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(specified capital expenditure)。

104. 《稅例》第 16G(6)條訂出：

- (a) 「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(prescribed fixed asset)方面所招致的任何資本開支...」
- (b) 訂明固定資產(prescribed fixed asset)不包括例外固定資產(excluded fixed assets);及
- (c) 例外固定資產(excluded fixed assets)「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」。

105. 由於本委員會裁定該 8 項「不作價進口設備」是以租約形式由上訴人提供予 E 公司使用，根據《稅例》第 16G(6)的條文，該 8 項「不作價進口設備」是例外固定資產(excluded fixed assets)，由於它們是例外固定資產(excluded fixed assets)並不是指明資本開支(specified capital expenditure)，該 8 項「不作價進口設備」不能根據《稅例》第 16G 條獲得稅務扣除。

106. 《稅例》第 6 部第 39B(1)條訂出「凡任何人經營某行業、專業或業務，並為產生根據第 4 部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，則除非該項開支屬第 16B(1)(b)或 16G 條所述類別的開支，否則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』」。

107. 《稅例》第 6 部第 39E(1)條訂出「即使本部有相反規定，任何人（在本條中稱為該納稅人）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...，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...」

108. 由於該 8 項「不作價進口設備」經本委員會裁定為由上訴人以租約形式給予 E 公司在中國內地使用，故上訴人不能根據《稅例》第 6 部第 39B(1)及(2)條獲得初期免稅額及每年免稅額。

上訴理由 2—上訴人的 8 項「不作價進口設備」的有關租購利息應可依法取得有關的稅務扣除。

109. 由於該 8 項「不作價進口設備」被裁定為例外固定資產(excluded fixed assets)，所以該 8 項「不作價進口設備」不是訂明固定資產(prescribed fixed assets)。根據《稅例》第 16(1)條及第 16(2)(e)(i)(C)條，該 8 項「不作價進口設備」不是訂明固定資產(prescribed fixed assets)，所以上訴人的該 8 項「不作價進口設備」的有關租購利息，不可依《稅例》第 16(1) 條取得有關的稅務扣除。

上訴理由 3—50%的納稅人應課稅利潤(虧損) 應可依法被認定為來源自其於香港以外的業務作業

110. 為了支持上訴人上述的論點，即上訴人的利潤應該按照 50:50 的比例分攤計算，上訴人引用了以下案例：

- (a) 若個別交易的毛利是在不同的地方產生(如貨物的製造工序部份在香港、部份在海外進行)，該等毛利可分攤作部份在香港產生，部份在香港以外地產生(見CIR v Hang Seng Bank Ltd¹⁴)；及
- (b) 在考慮利潤來源地時，並無確立產生利潤的交易是由納稅人或其按法律程序委託的代理人進行。如果交易是由某人按照納稅人的指示代表納稅人或為其進行，即為足夠(見Lord Millet NP在ING Baring Securities (Hong Kong) Ltd v CIR¹⁵)。

111. 回應上訴人的論點，呂大律師向本委員會指出上訴人從未提供任何證供來支持 50:50 分攤計算，即上訴人利潤方面，有多少成數是在香港產生及有多少成數是在香港境外產生。所以上訴人未能滿足其舉證之責任來支持其論點。雖然上訴人沒有明確提出 50:50 分攤計算是基於稅務條例釋義及執行指引第 21 號(修訂本)，呂大律師指出如上訴人是根據第 21 號指引來支持上訴人之論點，答辯人只會給予來料加工安排的香港企業按 50:50 的比例分攤利潤，由於上訴人與 E 公司的關係為進料加工安排，故上訴人不可能根據第 21 號指引所給予的 50:50 的比例分攤利潤。

112. 呂大律師進一步向本委員會指出，根據CIR v Datatronic Limited¹⁶ 一案的判例，第 21 號指引是不適用於進料加工企業。本委員會接納呂大律師的陳詞。

113. 本委員會現裁定上訴人在有關課稅年度內是經營無線電話 SIM 卡的貿易業務，上訴人會購買原材料如‘PVC’及‘ABS’等然後以購入價提加 5%至 6%的價錢售予 E 公司以使 E 公司製造及印刷卡類製品，最後上訴人會將製成品由 E 公司購回而轉售至最終客戶(見本決定書第 83 段)。

¹⁴ [1991] 1 AC 306 判詞第 323 頁

¹⁵ [2007] 10 HKCFAR 417 判詞第 467 頁第 139 段。

¹⁶ [2009] 4 HKLRD 675

114. 在詳細考慮上訴人與答辯人提出的法律依據，及基於以上事實裁決，本委員會不認同上訴人 50% 應課稅利潤/(虧損)為來源自基於香港以外的業務作業。

總結

115. 基於上述原因，本委員會一致駁回上訴人的所有上訴理由，按《稅例》第 68(8)條確認本上訴所針對的評稅額。

訟費

116. 一般而言，如果上訴是建基於可爭論的理據，縱使上訴人敗訴，本委員會可以酌情不命令上訴方支付訟費。

117. 在這上訴而言，查實最容易支持上訴人的論點，即上訴人與 E 公司均沒有參與買賣原材料及製成品，上訴人可向委員會提供加工貿易備案手冊所指的進口合同及出口合同，以證明上訴人與 E 公司均沒有參與買賣原材料及製成品。

118. 雖然在有關年度內核數報告中指出上訴人之業務為買賣 SIM 卡，但上訴人沒有要求有關香港核數師解釋為何所他所審核的財務報告對上訴人業務的描述與上訴人的證人所指的業務有這麼大的差異。

119. 本委員會認為提交什麼文件及傳召什麼證人來支持上訴人的理據完全是上訴人的絕對酌情權，本委員會不會因上訴人不提供有關文件及不傳召有關證人對上訴人的上訴而作出任何不利的推論。本委員會的結論是根據上訴人及答辯人所提出的證供及證據來考慮。

120. 在考慮訟費問題時，本委員會會全盤考慮在缺乏有力證據支持下，上訴人的論據是否薄弱，或由於缺乏某些證供、供詞而導致聆訊不必要地加長。

121. 在考慮上述有關因素，本委員會認為是適當並決定根據《稅例》第 68(9)條，命令上訴人繳付本委員會的訟費、款額為《稅例》附表 5 第 1 部指明的最高款額，即港幣\$5,000，該筆款項加在徵收的稅款內一併追討。

122. 本委員會感謝上訴人稅務代表及答辯人代表大律師的陳詞及對本委員會的協助。