

**Case No. D34/08**

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

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

Date of hearing: 19 June 2008.

Date of decision: 27 October 2008.

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

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

The issues were:

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

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

**Held:**

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

**Appeal allowed in part.**

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

Case referred to:

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

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

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

**案件編號 D34/08**

**利得稅 – 支出及開支之扣除 – 外地稅款之稅收抵免及扣除 – 《稅務條例》第16(1)條、第17(1)(b)條、第49(1)條及第50條**

委員會：周偉信（主席）、陳韞及李家暉

聆訊日期：2008年6月19日

裁決日期：2008年10月27日

上訴人是一香港公司，是其母公司D公司在內地的船務代理。上訴人在C市設有常駐代表處〔簡稱「C市代表處」〕，替上訴人進行國際貨運代理業務的聯絡工作。D公司在H市也設立了常駐代表處〔簡稱「H市代表處」〕，業務範圍是協助D公司聯繫處理航運業務事宜。D公司另一子公司I公司在M市設有常駐代表處〔簡稱「M市代表處」〕，業務範圍是協助I公司聯繫處理航運業務事宜。

上訴人聲稱其代理工作須透過上訴人在內地負責營運的代表處進行，亦須負責內地代表處的所有支出，包括營業稅、涉外所得稅及其他徵費，而這些都是上訴人為賺取代理佣金而招致的營運開支。上訴人亦聲稱雖然M市代表處及H市代表處並非以其公司名義登記，而稅收繳款單亦非發給它，然而，有關稅款事實上是由上訴人承擔及支付的，是以上訴人認為它有權就該等稅款申索稅收抵免。

本案的爭議點是：

- (1) 上訴人應否獲扣除其聲稱就該三個代表處所招致的營業稅及徵費支出；及
- (2) 上訴人可否就其聲稱替該三個代表處所支付的涉外所得稅申索稅收抵免。

**裁決：**

1. 根據委員會案例D69/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 947, 納稅人只能就為產生應評稅利潤而招致的支出獲得扣除，而有關支

出於何時招致則取決於納稅人繳付或有責任繳付該支出的確實日期。納稅人同意或企圖支付該等費用，只是面對著招致該等費用的可能性，而非表示其已招致支付該等費用的責任。

2. 就本個案涉及的中華人民共和國營業稅的稅收及地方教育附加費的徵費而言，由於雙方對此沒有爭議，委員會接納兩者的性質均屬納稅人為賺取營業收入而必須招致的支出這觀點，並認為只要納稅人確曾招致該等稅款及徵費，而相關的營業額又須在香港予以徵收利得稅，則可按稅例第16(1)條獲扣除。
3. 委員會批准上訴人就 C 市代表處所申索的部分扣除及稅收抵免，因為委員會接納上訴人：
  - (1) 有責任就該代表處繳納營業稅及涉外所得稅；
  - (2) 確實已繳納有關稅款；
  - (3) 該代表處的營業稅支出是為上訴人的應評稅利潤而招致；及
  - (4) 曾透過該代表處賺取入息，而在內地及香港須就該入息分別課繳涉外所得稅及利得稅。
4. 委員會駁回上訴人就其餘兩個代表處所提出的扣除及稅收抵免申索，因為上訴人未能提供足夠客觀證據證明其確實已招致有關支出。

**上訴部份得直。**

參考案例：

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

納稅人由廖梁陳會計師事務所之梁保松代表出席聆訊。  
陳施維及黎詠文代表稅務局局長出席聆訊。

**決定書：**

1. 上訴人反對稅務局向其作出的2004/05課稅年度利得稅評稅。上訴人聲稱曾於有關課稅年度在中國內地繳付若干稅款，而有關稅款可用作抵免其就該課稅年度的利得稅應繳稅款。
2. 稅務局副局長（以下簡稱「副局長」）於2008年1月23日發出書面決定書（以下簡稱「決定書」），否定上訴人的反對。另外，副局長因上訴人公司未能提供足夠證據以支持其就內地營業稅及徵費所申索的扣除，故此決定將上訴人的有關課稅年度應評稅利潤及應繳稅款相應調高。
3. 上訴人就決定書向本委員會提出上訴，堅持有權就其聲稱在內地繳納的稅款及徵費申索扣除或稅收抵免，但修訂了申索的金額。
4. 上訴人傳召兩位證人在聆訊中宣誓作供，但其稅務代表並沒有向證人提問；而第二位證人O小姐於回應稅務局代表盤問時，表示其於2005年3月1日才到任上訴人公司，而有關評稅基期卻為2004年，基於該證人對有關事宜沒有親身認知，稅務局代表亦未有對其加以追問有關案情，對上訴人來說，第二位證人形同虛設。
5. 稅務局局長代表其後於陳詞時表示，接納上訴人於有關課稅年度部份國內涉外所得稅支出，可用作抵免同年度利得稅應繳稅款，並將評稅修訂。

## 案情事實

6. 上訴人與稅務局就本個案的基本事實達成共識，輯成「雙方協議的事實陳述書」。本委員會接納該陳述書所載的事實為與本案相關的事實，並將有關事實臚列如下：
  - (1) (a) 上訴人於1994年X月X日在香港註冊成立為私人公司。
  - (b) 上訴人在2004年1月1日至2004年12月31日期間的註冊名稱為「A公司」。自2006年3月2日起，上訴人註冊名稱更改為「B公司」。
  - (c) 上訴人在2004年間的主要業務是船務代理。
  - (d) 上訴人在C市設有常駐代表處〔以下簡稱「C市代表處」〕。根據有關的常駐代表機構登記證上的資料，C市代表處的業務範圍是替上訴人進行國際貨運代理業務的聯絡工作。

- (e) 上訴人的帳目年結日為每年的12月31日。
- (2)
- (a) D公司是一間在E國註冊成立的公司。在1988年X月X日，D公司根據香港公司條例第XI部在香港登記為海外公司。
  - (b) D公司在香港的原登記名稱是「F公司」，在內地的名稱則為「G公司」。2006年5月9日，其在香港的登記名稱更改為D公司。
  - (c) D公司是上訴人的母公司。在2004年間，D公司持有上訴人85%的股權。
  - (d) D公司於2004年7月2日在H市設立常駐代表處〔以下簡稱「H市代表處」〕。根據有關的常駐代表機構登記證上的資料，H市代表處的業務範圍是協助D公司聯繫處理航運業務事宜。
- (3)
- (a) I公司是一間於1990年X月X日在香港註冊成立的私人公司。在2004年間，其在內地的名稱為「J公司」。
  - (b) 在1991年5月21日至2001年5月10日期間，I公司在香港的註冊名稱是「K公司」，當時其在內地的名稱則為「L公司」。
  - (c) 在2004年1月1日至2004年12月14日期間，D公司實益持有I公司100%的股權。
  - (d) I公司自1994年7月12日起在M市設有常駐代表處〔以下簡稱「M市代表處」〕。根據有關的常駐代表機構登記證上的資料，M市代表處的業務範圍是協助I公司聯繫處理航運業務事宜。
- (4) 在1999年11月29日，D公司（以委託人身分）與上訴人（以代理人身分）簽訂一份代理協議〔以下簡稱「該協議」〕。該協議載有下列條款：
- (a) 上訴人自1999年6月1日起獲委任為D公司在香港、澳門及內地〔以下統稱「該地區」〕的定期班輪及貨櫃服務代理人（該協議第1及15條）。

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

- (b) 上訴人須遵照D公司的指示安排其船隻及貨櫃進出該地區的港口，並為有關船隻提供一切補給、聯絡、運費交收及文書記錄等代理服務（該協議第2、3、6及7條）。
  - (c) 上訴人須告知D公司該地區就上述船隻服務所徵收的稅項（如有的話），並向有關公司提交所有相關的報稅文件及憑單供其核准（該協議第3(s)條）。
  - (d) 倘若上訴人在該地區沒有分支辦事處，它可在D公司的同意下委託次代理人以提供上述代理服務（該協議第11條）。
  - (e) 就上訴人所提供的代理服務，D公司同意向上訴人支付代理佣金（該協議第8(b)條及附表B），並退還部分上訴人所支付的費用（該協議第4(d)條）。
- (5) 在簽署該協議的同日，D公司與上訴人另簽訂一份代理協議附錄第4/99號〔以下簡稱「該附錄」〕。根據該附錄，上訴人將使用M市代表處為它在當地的辦事處，並承擔一切與設立及營運該辦事處有關的開支。
- (6) (a) 上訴人在2004/05課稅年度利得稅報稅表內申報的應評稅利潤為5,532,892元。在計算有關利潤時，上訴人扣除其聲稱在國內繳付的營業稅及徵費463,606元。
- (b) 在2004/05課稅年度利得稅計算表內，上訴人所計算的應繳稅款為823,183元。在得出有關款額時，上訴人扣減了145,073元作為稅收抵免。
- (c) 根據利得稅計算表的附表8，上訴人在上文第6(6)(b)段所申索的稅收抵免涉及C市代表處 M市代表處及H市代表處〔以下合稱「該三個代表處」〕就1999年7月1日至2004年12月31日期間所支付的外商投資企業及外國企業所得稅（以下簡稱「涉外所得稅」）。
- (7) 評稅主任不接納上訴人在上文第6(6)(b)段事實的稅收抵免申索。並向上訴人作出以下2004/05課稅年度利得稅評稅：

	元
應評稅利潤〔上文第6(6)(a)段〕	<u>5,532,892</u>



應繳稅款 968,256

- (8) (a) 上訴人的稅務代表〔以下簡稱「稅務代表」〕代表上訴人就上文第6(7)段的評稅提出反對，理由是上訴人應可就上文第6(6)(c)段所述的涉外所得稅申索稅收抵免。
- (b) 為支持以上申述，稅務代表提交了M市代表處就1999年7月1日至2002年12月31日期間的營業稅及涉外所得稅繳款單。
- (9) 評稅主任去信稅務代表要求它提供進一步的資料及文件以支持上訴人的反對，但稅務代表及上訴人均沒有回覆。
- (10) 副局長向上訴人發出決定書，否定上訴人在上文第6(8)(a)段所提出的反對。另外，副局長認為上訴人未能提供足夠證據以支持它在第6(6)(a)段所申索的扣除，故此決定將上訴人的2004/05課稅年度利得稅評稅額調增如下：

	元
先前評定的應評稅利潤 〔上文第6(7)段〕	5,532,892
加：在國內繳付的營業稅及徵費 〔上文第6(6)(a)段〕	<u>463,606</u>
修訂應評稅利潤	<u>5,996,498</u>
修訂應繳稅款	<u>1,049,387</u>

- (11) 稅務代表代表上訴人就決定書提出上訴，聲稱：
- (a) 上訴人是D公司在內地的唯一代理人。根據該協議〔上文第6(4)段〕，上訴人須就D公司參與多種不同的聯絡工作，而這些工作是透過上訴人在內地負責營運的代表處進行的。
- (b) 上訴人須負責內地代表處的所有支出，包括營業稅、涉外所得稅及其他徵費。這些都是上訴人為賺取代理佣金而招致的營運開支。
- (c) 雖然M市代表處是以I公司的名義登記，但I公司在內地並沒有經營任何業務，該代表處實際上是由上訴人負責營運的。

- (d) M市代表處的稅收繳款單是發給I公司。然而，有關稅款事實上是由上訴人承擔及支付。是以上訴人認為它有權就該等稅款申索稅收抵免。
  - (e) 上訴人在2003年年底以其名義登記設立C市代表處，並就該代表處支付營業稅及涉外所得稅。
  - (f) H市代表處的情況與M市代表處的相類似。雖然該代表處的稅收繳款單是發給登記公司D公司，但有關稅款亦是由上訴人負責。故此，上訴人認為它同樣有權就該等稅款申索稅收抵免。
  - (g) 上訴人撤回它就1999年7月1日至2001年12月31日期間的稅收抵免申索。
- (12) (a) 評稅主任要求上訴人提交證據以證明其透過該三個代表處進行船務聯絡工作〔上文第6(11)(a)段〕。稅務代表作出下列回應：
- (i) 根據該附錄〔上文第6(5)段〕，D公司同意由上訴人負責營運M市代表處。參照有關做法，上訴人繼續經營其他代表處，並藉此向D公司提供代理服務。
  - (ii) 經營地區代表處是一項船務代理人必須和慣常提供的代理服務。
- (b) 評稅主任要求上訴人提交證據以證明該三個代表處的營業稅是按其在香港應課稅入息而徵收。稅務代表強調該三個代表處是由上訴人負責經營，並重申其在上文第6(11)(b)段所提出的論點。
- (c) 評稅主任要求上訴人解釋其如何就該三個代表處的收入在香港課繳利得稅。稅務代表表示該三個代表處的涉外所得稅是按其「被當作的入息」(deemed income)來計算。由於該等「被當作的入息」與稅務條例下的應評稅利潤在性質上大致相同，故此該等「被當作的入息」應被視為須予以課繳香港利得稅。
- (13) 根據稅務代表提交的修訂計算表及稅收繳款單，上訴人就下列稅項及徵費申索扣除或稅收抵免：

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

(a) C市代表處

## (i) 營業稅

<u>所屬期間</u>	<u>計稅金額</u> 人民幣(元)	<u>計稅金額</u> 港幣(元)	<u>稅率</u>	<u>稅款金額</u> 人民幣(元)	<u>稅款金額</u> 港幣(元)
31-3-2004	125,422.00	118,322.64	5%	6,271.10	5,916.13
30-6-2004	139,499.49	131,556.13	5%	6,972.47	6,577.80
1-9-2004					
– 30-9-2004	148,987.58*	140,554.32	5%	7,449.38	7,027.72
1-1-2005					
– 31-1-2005	139,492.88*	<u>131,597.06</u>	5%	6,974.64	<u>6,579.85</u>
		<u>522,030.15</u>			<u>26,101.50</u>

## (ii) 涉外所得稅

<u>所屬期間</u>	<u>計稅金額</u> 人民幣(元)	<u>計稅金額</u> 港幣(元)	<u>稅率</u>	<u>稅款金額</u> 人民幣(元)	<u>稅款金額</u> 港幣(元)
1-1-2004					
– 31-3-2004	12,542.20	11,832.26	33%	4,138.93	3,904.65
1-4-2004					
– 30-6-2004	13,944.95	13,155.61	33%	4,601.83	4,341.35
1-7-2004					
– 30-9-2004	14,898.76*	14,055.43	33%	4,916.59	4,638.29
1-10-2004					
– 31-12-2004	13,949.29*	<u>13,159.72</u>	33%	4,603.27	<u>4,342.71</u>
		<u>52,203.02</u>			<u>17,227.00</u>

(b) M市代表處

## (i) 營業稅 (1999年7月1日至2002年12月31日)

<u>所屬期間</u>	<u>計稅金額</u> 人民幣(元)	<u>計稅金額</u> 港幣(元)	<u>稅率</u>	<u>稅款金額</u> 人民幣(元)	<u>稅款金額</u> 港幣(元)
1-7-1999					
– 31-12-1999	119,426.45	112,666.46	5%	5,971.32	5,633.32
1-1-2000					
– 31-12-2000	342,505.74	323,118.62	5%	17,125.29	16,155.93
1-1-2001					
– 31-12-2001	395,412.53	373,030.69	5%	19,770.63	18,651.54

\* 計算金額是按稅收繳款單上的稅款金額推算出來。

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

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

## (ii) 營業稅 (2004年1月1日至2004年12月31日)

<u>所屬期間</u>	<u>計稅金額</u> 人民幣(元)	<u>計稅金額</u> 港幣(元)	<u>稅率</u>	<u>稅款金額</u> 人民幣(元)	<u>稅款金額</u> 港幣(元)
1-1-2004					
- 31-3-2004	2,116,810.24	1,996,990.79	5%	105,840.51	99,849.54
1-4-2004					
- 30-6-2004	2,334,547.33	2,202,403.14	5%	116,727.37	110,120.16
1-7-2004					
- 30-9-2004	1,545,619.64	1,458,131.74	5%	77,280.98	72,906.58
1-10-2004					
- 31-12-2004	1,114,672.75	<u>1,051,578.07</u>	5%	55,733.64	<u>52,578.91</u>
		<u>6,709,103.74</u>			<u>335,455.19</u>

## (iii) 涉外所得稅 (2002年1月1日至2002年12月31日)

<u>所屬期間</u>	<u>計稅金額</u> 人民幣(元)	<u>計稅金額</u> 港幣(元)	<u>稅率</u>	<u>稅款金額</u> 人民幣(元)	<u>稅款金額</u> 港幣(元)
1-1-2002					
- 31-12-2002	82,265.40	<u>77,608.88</u>	33%	27,147.58	<u>25,610.92</u>

## (iv) 涉外所得稅 (2004年1月1日至2004年12月31日)

<u>所屬期間</u>	<u>計稅金額</u> 人民幣(元)	<u>計稅金額</u> 港幣(元)	<u>稅率</u>	<u>稅款金額</u> 人民幣(元)	<u>稅款金額</u> 港幣(元)
1-1-2004					
- 31-3-2004	211,681.03	199,699.08	33%	69,854.74	65,900.70
1-4-2004					
- 30-6-2004	233,454.73	220,240.31	33%	77,040.06	72,679.30
1-7-2004					
- 30-9-2004	154,561.97	145,813.17	33%	51,005.45	48,118.35
1-10-2004					
- 31-12-2004	111,467.27	<u>105,157.80</u>	33%	36,784.20	<u>34,702.08</u>
		<u>670,910.36</u>			<u>221,400.43</u>

(c) H市代表處

## (i) 營業稅及徵費

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

<u>所屬期間</u>	<u>計稅金額</u> 人民幣(元)	<u>計稅金額</u> 港幣(元)	<u>稅率</u>	<u>稅款金額</u> 人民幣(元)	<u>稅款金額</u> 港幣(元)
1-7-2004 – 30-9-2004	1,298.82	<u>1,225.30</u>	5%	65.59*	<u>61.88</u>

## (ii) 涉外所得稅

<u>所屬期間</u>	<u>計稅金額</u> 人民幣(元)	<u>計稅金額</u> 港幣(元)	<u>稅率</u>	<u>稅款金額</u> 人民幣(元)	<u>稅款金額</u> 港幣(元)
1-7-2004 – 30-9-2004	129.88	<u>122.53</u>	15%	19.48	<u>18.38</u>

(d) 申索詳情

## (i) 上訴人申索扣除下列營業稅及徵費支出：

	<u>稅款金額</u> 港幣(元)
C市代表處〔上文第6(13)(a)(i)段〕	26,101.50
M市代表處	414,700.42 <sup>(1)</sup>
H市代表處〔上文第6(13)(c)(i)段〕	<u>61.88</u>
總額	<u>440,863.80</u>

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

## (ii) 上訴人就下列涉外所得稅支出申索稅收抵免：

	<u>計稅金額</u> 港幣(元)	<u>稅率</u>	<u>稅款金額</u> 港幣(元)
C市代表處 〔第6(13)(a)(ii)段〕	52,203.02	33%	17,227.00
M市代表處	748,519.24 <sup>(1)</sup>	33%	247,011.35 <sup>(2)</sup>
H市代表處 〔第6(13)(c)(ii)段〕	<u>122.53</u>	15%	<u>18.38</u>
總額	<u>800,844.79</u>		<u>264,256.73</u>

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

\*當中包括營業稅 64.94元及地方教育附加費 0.95元。

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

## 爭議點

7. 在本個案中，本委員會須解決的問題為：
- (1) 上訴人應否獲扣除其聲稱就該三個代表處所招致的營業稅及徵費支出；及
  - (2) 上訴人可否就其聲稱替該三個代表處所支付的涉外所得稅申索稅收抵免。

## 有關稅例

### 營業稅及徵費的扣除

8. 《稅務條例》 [ 以下簡稱「稅例」 ] 第16(1)條有以下規定：

#### **「16. 應課稅利潤的確定**

- (1) 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.....」

9. 稅例第17(1)(b)條亦訂明：

#### **「17. 不容許作出的扣除**

- (1) 為確定任何人根據本部應課稅的利潤，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；」

10. 根據委員會案例D69/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 947, 納稅人只能就為產生應評稅利潤而招致的支出獲得扣除，而有關支出於何時招致則取決於納稅人繳付或有責任繳付該支出的確實日期。納稅人同意或企圖

支付該等費用，只是面對著招致該等費用的可能性，而非表示其已招致支付該等費用的責任。

以下是相關判辭的原文（第966頁46段）：

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

11. 就本個案涉及的中華人民共和國營業稅的稅收及地方教育附加費的徵費而言，由於雙方對此沒有爭議，本委員會接納兩者的性質均屬納稅人為賺取營業收入而必須招致的支出這觀點，並認為只要納稅人確曾招致該等稅款及徵費，而相關的營業額又須在香港予以徵收利得稅，則可按稅例第16(1)條獲扣除。

#### 稅收抵免的申索

12. 稅例第49(1)條訂明：

##### 「49. 雙重課稅安排

- (1) 如行政長官會同行政會議藉命令宣布，已與香港以外地區的政府訂立該命令中所指明的安排，旨在就該地區的法律所施加的入息稅及其他相類似性質的稅項給予雙重課稅寬免，而該等安排的生效是屬於有利的，則即使任何成文法則另有規定，該等安排對根據本條例徵收的稅項仍屬有效。」

13. 稅例第50條有以下規定：

##### 「50. 稅收抵免

- (1) 凡根據在第49條下生效的安排，就任何在訂立該安排的政府所管轄的地區內的任何入息而繳付的稅款，容許用作抵免在香港就該入息而須繳付的稅款者，則本條的條文即屬有效；在本條中，『外地稅款』（foreign tax）一詞指在該地區內須予繳付的稅款而又根據該等安排容許作上述用途者，而『稅款』（tax）一詞則指根據本條例應徵收的稅款。

(2) 就上述入息而應徵收的稅款額，須扣減上述抵免額：

.....

(3) 該項抵免不得超出用以下方法計算後所得的款額：按照本條例的條文計算入息額，然後按某稅率就該入息額而徵收稅款，而確定稅率的方式是將有權獲得該入息的人的入息總額應徵收的稅款（尚未作出根據第49條生效的安排所容許的抵免者）除以該人的入息總額。

(4) .....

(5) 在計算入息額時-

.....

但即使本款前文另有規定，就入息而徵收的外地稅款如超出就該外地稅款而給予的抵免額，則該超出款額須獲容許扣除。」

14. (1) 在1998年2月27日，行政長官會同行政會議為施行稅例第49條作出命令，宣佈香港與內地已訂立了《內地和香港特別行政區關於對所得避免雙重徵稅的安排》〔以下簡稱「該安排」〕。在2004/05課稅年度內，該安排仍然生效的。

(2) 該安排的第四條第二款就消除雙重徵稅方法有以下規定：

**「第四條 消除雙重徵稅方法**

.....

二、在香港特別行政區，消除雙重徵稅如下：

除香港特別行政區稅法給予香港特別行政區以外的任何地區繳納的稅收扣除和抵免的法規另有規定外，香港特別行政區居民從內地取得的所得，按照本安排規定在內地繳納的稅額，允許在對該居民徵收的香港特別行政區稅收中抵免。但是，抵免額不應超過對該項所得按照香港特別行政區稅法和規章計算的香港特別行政區稅收數額。」



- (3) 該安排的第六條第二款訂明該安排所適用的稅種。內地的適用稅種包括外商投資企業和外國企業所得稅（即涉外所得稅）；香港的適用稅種則包括利得稅。

15. 稅例第68(4)條規定：

「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。」

## C市代表處

16. 稅務局局長代表依據上訴人提交的文件、單據及紀錄指出：

- (1) 在C市代表處的營業稅及涉外所得稅繳款單上，繳款單位的名稱為「A公司C市代表處」。「A公司」是上訴人在2004年間的名稱〔上文第6(1)(b)段〕。
- (2) 上訴人就C市代表處提交了一份支出明細表，所屬期間為2004年3月〔但根據隨該支出明細表附上的單據，它的所屬期間應該是2004年4月〕。在該明細表上，稅項(Tax)一欄所顯示的金額為人民幣10,410.30元。該金額與C市代表處就2004年3月31日所繳付的營業稅(人民幣6,271.10元)及就2004年1月1日至2004年3月31日期間所繳付的涉外所得稅(人民幣4,138.93元)的總額 培X

17. 從上述的證據，加上C市代表處的登記業務性質〔上文第6(1)(d)段〕，稅務局局長代表接納上訴人：

- (1) 有責任就該代表處繳納營業稅及涉外所得稅；
- (2) 確實已繳納有關稅款；
- (3) 該代表處的營業稅支出是為上訴人的應評稅利潤而招致；及
- (4) 曾透過該代表處賺取入息，而在內地及香港須就該入息分別課繳涉外所得稅及利得稅。

因而同意上訴人可獲：

- (a) 扣除C市代表處於2004年1月1日至同年12月31日〔上文第6(1)(e)段〕的營業稅支出19,521.65元〔即5,916.13元

+6,577.80元+7,027.72元：上文第6(13)(a)(i)段；而上訴人申索剩餘營業稅支出6,579.85元，則因不屬於2004年間的支出不獲包括在內]；及

- (b) 就C市代表處稅收抵免7,420元及涉外所得稅支出扣除9,807元〔而非上訴人申索的全數抵免〕。

稅務局局長代表並解釋上述獲抵免及扣除款額的運算如下：

- (i) 上訴人在2004年間就C市代表處繳納涉外所得稅的入息額：52,203.02元〔上文第6(13)(a)(ii)段〕；
- (ii) 上訴人在2004年間就C市代表處繳納/繳付的涉外所得稅：17,227元〔上文第6(13)(a)(ii)段〕；
- (iii) 2004年間的內地涉外所得稅稅率：33%〔上文第6(13)(a)(ii)段〕；
- (iv) 2004/05年課稅年度的香港利得稅稅率：17.5%；
- (v) 由於2004年間的內地涉外所得稅稅率是高於2004/05年課稅年度的香港利得稅稅率，上訴人只獲得根據稅例第50(3)條的稅收抵免額上限〔以下簡稱「抵免額上限」〕，未獲抵免的涉外所得稅餘額〔以下簡稱「未獲抵免餘額」〕則可獲稅例第50(5)條獲得扣除。
- (vi) 抵免額上限及未獲抵免餘額的計算如下：

根據稅例第50(3)條，

$$\text{抵免額上限} = (\text{有關入息} - \text{未獲抵免餘額}) \times \text{按有關稅例計算的稅率}$$

在本案中，

$$\begin{aligned} \text{抵免額上限} &= (52,203.02\text{元} - \text{未獲抵免餘額}) \times 17.5\% * \\ &= [52,203.02\text{元} - (17,227\text{元} \\ &\quad - \text{抵免額上限})] \times 17.5\% \end{aligned}$$

經換算後，

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

$$\begin{aligned} \text{而未獲抵免餘額} &= 17,227\text{元} - 7,420\text{元} \\ &= 9,807\text{元} \end{aligned}$$

\* 在本案中，根據稅例第50(3)條所計算的稅率：  
= 1,049,387元 ÷ 5,996,498元 [ 上文第6(10)段 ]  
= 17.5%

18. 本委員會認為稅務局局長代表的陳詞及運算合理正確，予以接納。

## M市代表處

19. 第一位證人 N 小姐，於 1997 年 4 月起任職上訴人公司，現職 Deputy Junior Vice President for Accounting，主管財務及行政，負責處理代表處日常開支的申領事宜。她回應稅務局局長代表的有關盤問時，提出以下證供：

- (1) 她曾看過 I 公司（即 M 市代表處的派出企業）2004 年的財務報表，對該報表提及，屬於其他收入，為預計須要支付的國內營業稅及罰金撥備的回撥，她認為 I 公司於設立該代表處時認為有此需要，並不意外，而因在 2004 年時未有實際產生該等支出，所以回撥有關撥備；然而，撥備是針對哪一個年度，則財務報表並沒有明確標示，她只能概括地說是為 2004 年前所作的有關撥備。至於為何報表上罰金撥備比稅金的多，她則無從稽考。
- (2) 根據上訴人呈交有關 M 市代表處的支出明細表，並沒有紀錄任何營業稅支出，雖有所得稅金一項，但沒有填上任何數目。她解釋道該等明細表並非完整，代表處可不時按當時特別情況，以電話緊急申領開支，尤其於 2000 至 2004 年期間，國內稅制未臻穩定，不排除有該等申領。
- (3) 對於上訴人沒有自行在 M 市設立代表處，反而選擇與 D 公司簽署該協議，她表示當時自己只是一名財務會計，並不清楚背後的商業考慮。

本委員會認為上述供詞對上訴人沒有明顯助益。

20. 本委員會接納稅務局局長代表在這方面的陳詞如下：

- (1) 在 M 市代表處的營業稅及涉外所得稅繳款單上，繳款單位的名稱為「J 公司 M 市代表處」。「J 公司」是 I 公司於 2004 年間的內地名稱 [ 上文第 6(3)(a) 段 ]。
- (2) 而根據上訴人呈交相關的稅收繳款單，M 市代表處在 2004

年 7 月內雖曾支付營業稅（人民幣 116,727.37 元）及涉外所得稅（人民幣 77,040.06 元），但上訴人提交的支出明細表〔上文第 19(2)段〕未有反映有關支出，而證人亦未能為其供詞提供佐證。

- (3) 上訴人雖曾倚重與 D 公司簽署的該協議和該附錄，作為其就 M 市代表處招致稅款支出的憑據，然而：
- (a) 該附錄只敘明上訴人會使用 M 市代表處為它在當地的辦事處，並承擔一切與設立及營運該代表處有關的開支，當中並無顯示上訴人須招致該代表處的任何稅款。
  - (b) 該附錄的簽署人是 D 公司及上訴人，但 M 市代表處是屬於 I 公司的〔上文第 6(3)(d)段〕。因此，該附錄所載的只是上訴人就 M 市代表處所作出的陳述，不能被視作上訴人同意就該代表處承擔稅款支出的有效憑證，更不足以證明上訴人已招致有關支出。
  - (4) M 市代表處的登記業務是「協助 I 公司聯繫處理航運業務事宜」〔上文第 6(3)(d)段〕，當中沒有提及該代表處會協助上訴人或其他公司經營業務。事實上，評稅主任曾向上訴人查詢它是如何使用該代表處，而相關的營業額又是如何包括在上訴人的應課利得稅入息內〔上文第 6(12)(a)至(c)段〕，但除了重申該附錄的內容及聲稱經營地區代表處是船務代理必須和慣常提供的做法外，上訴人沒有提供任何客觀證據去證明它在該代表處進行了那些活動，而該等活動（如有的話）所產生的營業額又是如何在香港予以徵收利得稅。
  - (5) 此外，M 市代表處是屬於 I 公司，而該公司與上訴人雖屬關聯公司，卻為兩間獨立註冊的法團，M 市代表處的入息不可被視作上訴人的入息，從而確立上訴人在 2004 年間曾透過 M 市代表處賺取入息，及在內地和香港須就該等入息分別課繳涉外所得稅及利得稅。

21. 故此，本委員會不批准上訴人就 M 市代表處申索的有關支出扣除和稅收抵免（上文第 6(13)(b)段）。

## H 市代表處

22. 上訴人就 H 市代表處提出的論點與有關 M 市代表處的論點相類，

但證據和證供更欠質量。上訴人呈交的文件顯示：

- (1) 在 H 市代表處的營業稅、徵費及涉外所得稅繳款單上，繳款單位的名稱為「G 公司 H 市代表處」。「G 公司」是 D 公司的內地名稱〔上文第 6(2)(b)段〕。
- (2) 除了該等稅收繳款單，上訴人再沒有提交其他證據來證明它在 2004 年間曾招致是項營業稅及徵費支出。
- (3) H 市代表處的登記業務是「協助 D 公司聯繫處理航運業務事宜」〔上文第 6(2)(d)段〕，當中沒有提及該代表處會協助上訴人或其他公司經營業務。評稅主任亦曾向上訴人查詢它是如何使用該代表處，而相關的營業額又是如何包括在上訴人的應課利得稅入息內〔上文第 6(12)(a)至(c)段〕，但除了聲稱它是參照 M 市代表處的模式去經營 H 市代表處外，上訴人沒有提供客觀證據去證明它在該代表處進行了那些活動，而該等活動（如有的話）所產生的營業額又是如何在香港予以徵收利得稅。
- (4) 此外，H 市代表處是屬於 D 公司，而該公司與上訴人雖屬關聯公司，卻為兩間獨立註冊的法團，H 市代表處的入息不可被視作上訴人的入息，從而確立上訴人在有關期間曾透過 H 市代表處賺取入息，及在內地和香港須就該等入息分別課繳涉外所得稅及利得稅。

23. 本委員會不認為上訴人就 H 市代表處所提申索的結果，應與有關 M 市代表處的申索有異。本委員會裁決不批准上訴人就 H 市代表處申索的有關支出扣除和稅收抵免（上文第 6(13)(c)段）。

## 總結

24. 綜合上述分析，除了就 C 市代表處所申索的部分扣除及稅收抵免外，本委員會駁回上訴人就其餘兩個代表處所提出的扣除及稅收抵免申索，並將其 2004/05 課稅年度利得稅評稅修訂如下：

	元
決定書所述的應評稅利潤 〔上文第 6(10)段〕	5,996,498
減：C 市代表處的營業稅 〔上文第 17(a)段〕	19,522
未獲抵免的 C 市代表處涉外所得稅	

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

〔上文第17(b)段〕	<u>9,807</u>
修訂應評稅利潤	<u>5,967,169</u>
抵免前的修訂應繳稅款	1,044,254
<u>減：稅收抵免</u>	
〔上文第17(b)段〕	<u>7,420</u>
抵免後的修訂應繳稅款餘額	<u>1,036,834</u>