

Case No. D48/07

Property tax – licence fee – sections 2, 5, 5B, 7A, 14, 56A, 59 and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance ('IRO') – section 2 of the Building Management Ordinance [Decision in Chinese]

Panel: Chow Wai Shun (chairman), Richard Khaw Wei Kiang and Erik Shum.

Date of hearing: 16 October 2007.

Date of decision: 14 March 2008.

Management Company B and telecom companies had a Licence Agreement whereby telecom companies were allowed to install equipment and antennae at the common areas of the residential blocks of Plaza A. The taxpayers were the owners of the aforesaid buildings. Pursuant to section 59(1) and 59(3) of the IRO, the assessor raised property tax on the taxpayers in respect of the licence fees. The taxpayers, through Management Company B, appealed against the determination on the grounds that

1. The Revenue did not raise on the taxpayer property tax in respect of the licence fees before and the law relating to property tax has not been changed.
2. Accountants in Hong Kong do not regard the licence fees in question chargeable to property tax and the Revenue never raised any objection. Without publicizing and notifying accountants and taxpayers, it is not proper and unreasonable for the Revenue to change its usual practice.
3. The law relating to property tax does not specify chargeable items. The licence fees in question is the same in nature as incomes from other facilities and plants and it has been put into the property management sinking fund for the purpose of meeting management expenses. The taxpayers did not proportionately benefit from such income.

Held:

1. The fact that the Revenue has not raised property tax on incomes from other facilities does not mean that the licence fees in question is not chargeable to property tax. Sections 5(1) and 5B(2) of the IRO do not have words like 'purely', 'only' or 'utterly' from the use of land or buildings or land and buildings to limit

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

assessable considerations. The Board does not consider that there is any valid reason for such extension. Relying on D84/04 and D27/98, the licence fees in question is clearly within the definition of assessable values provided in section 5B(2), namely, the consideration paid by telecom companies for the installation of equipment and antennae. Even though the taxpayers are not a party to the licence agreement, and the licence fees were not paid directly to the taxpayers, the fact that the money was used for the purpose of meeting management expenses can be regarded as the money having been paid to the order of, or for the benefit of the owners.

2. Management Company B put forth the opinion of an accountant and repeatedly alleged that accountants in Hong Kong do not regard the licence fees in question chargeable to property tax. However, Management Company B just repeated the opinion and did not adduce evidence, or call the accountant to give evidence, or adduce evidence from the Institute of Certified Accountants.
3. The Revenue had not in the past raised property tax in respect of the licence fees in question does not mean that the Revenue can never raise property tax in respect of the same fees. In fact, the Commissioner when enforcing the IRO, has the duty to follow the proper judicial interpretation and principle.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

D84/04, IRBRD, vol 19, 620

D27/98, IRBRD, vol 13, 227

D80/02, IRBRD, vol 17, 984

Louis Kwan-nang Kwong & Carlos Kwok-nang Kwong v CIR [1982] 2 HKTC
541

American Leaf Blending Co Sdn Bhd v Director-General of Inland Revenue (1979)
AC 676

D16/90, IRBRD, vol 5, 136

Barry Tam, Property & Facility Manager, of Kai Shing Management Limited for the taxpayers.
Tsui Nin Mei for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D48/07

物业税 许可使用费 《税务条例》(「税例」)(第112章)第2, 5, 5B, 7A, 14, 56A, 59 及68(4)条 《建筑物管理条例》(第344章)第2条

委员会：周伟信(主席)、许伟强及沈士文

聆讯日期：2007年10月16日

裁决日期：2008年3月14日

B管理公司与电讯公司签订了许可使用协议书(Licence Agreement)，准许电讯公司在A广场的住宅公用地方装设仪器及作天线收发站用途。纳税人是有关协议上所列的该等建筑物的拥有人。评税主任根据税例第59(1)条但书及第59(3)条，向纳税人就从发电讯公司所收取的许可使用费作物业评税。纳税人透过B管理公司反对上述物业评税，其反对理由如下

1. 税务局之前不曾向纳税人徵收有关许可使用费的物业税，而有关的物业税法例并没有更改。
2. 本港会计师向来不视有关许可使用费为应课物业税项目，税务局并没有提出反对，现在没有任何宣传及通知市民及会计师下，单方面修改此惯常做法，既不合适，亦不合情理。
3. 有关物业税法例没有清楚界定徵税项目，有关许可使用费与其他从设施及设备所得收入性质相同，而且均全数拨入物业管理基金内，以支付物业管理的开支，纳税人从中并无获得任何摊分利益。

裁决：

1. 税务局未有对其他设施的收费课徵物业税，并不表示有关许可使用费不属于物业税范畴的应评税值。税例第5(1)条有关课徵物业税的条文，与及第5B(2)条界定甚么是应评税值，均没有以「纯粹」、「单以」或「完全以」土地或建筑物或土地连建筑物的使用权等字眼，来规限应评税的代价，本委员会亦不认为有合理的理据作类似的引伸。根据本委员会案例 [D84/04](#) 及 [D27/98](#)，有关许可使用费，明显地已符合税例第5B(2)条对应评税值的释义，是电讯公司就该等建筑物的使用权(用以

安装仪器及作天线收发站)而付出的代价,纵然纳税人并非有关协议的立约一方,而有关许可使用费亦非直接付予纳税人,惟因款项用于 A 广场的维修及管理支出,已属按身为该等建筑物拥有人的纳税人的命令或其利益而付出的金钱。

2. B 管理公司提及一执业会计师的意见,多次声称本港会计师向来不视有关许可使用费为应课物业税项目。然而,B 管理公司只复述该意见,纳税人没有直接举证,亦没有传召该会计师作证,更没有会计师公会任何佐证。
3. 税务局过往没有向纳税人就有关许可使用费课徵物业税,并不代表自此就不能对相同费用徵收相同税款。事实上,税务局局长是有责任按照评税时适用的司法解释和原则,去执行税例的有关条文。

上诉驳回。

参考案例:

D84/04, IRBRD, vol 19, 620

D27/98, IRBRD, vol 13, 227

D80/02, IRBRD, vol 17, 984

Louis Kwan-nang Kwong & Carlos Kwok-nang Kwong v CIR [1982] 2 HKTC
541

American Leaf Blending Co Sdn Bhd v Director-General of Inland Revenue (1979)
AC 676

D16/90, IRBRD, vol 5, 136

纳税人由启胜管理服务有限公司物业及设施经理谈国雄代表出席聆讯。
徐年美代表税务局局长出席聆讯。

裁决书:

1. 上诉人反对税务局向他们发出的 1997/98 至 1999/2000 课税年度物业税评税。上诉人声称从电讯公司所收取的许可使用费,不须课徵物业税。税务局副局长于 2007 年 6 月 4 日发出决定书,裁定上诉人反对无效,但同意在计算应评税净值时减去已缴付的差饷,并相应修订有关课税年度的物业税评税如下:

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (1) 2004年3月29日所发出的税单号码为5-8042808-98-5的1997/98课税年度物业税评税通知书减少为应评税净值213,440元和应缴税款28,814元。
- (2) 2005年3月18日所发出的税单号码为5-8122227-99-7的1998/99课税年度物业税评税通知书减少为应评税净值265,920元和应缴税款39,888元。
- (3) 2006年3月15日所发出的税单号码为5-8035072-00-6的1999/2000课税年度物业税评税通知书减少为应评税净值276,624元和应缴税款41,493元。

2. 上诉人就上述决定书提出上诉，坚持有关许可使用费不须课徵物业税，理由如下：

- (1) 税务局之前不曾向上诉人徵收有关许可使用费的物业税，而有关的物业税法例并没有更改。
- (2) 本港会计师向来不视有关许可使用费为应课物业税项目，税务局并没有提出反对，现在没有任何宣传及通知市民及会计师下，单方面修改此惯常做法，既不合适，亦不合情理。
- (3) 有关物业税法例没有清楚界定徵税项目，有关许可使用费与其他从设施及设备所得收入性质相同，而且均全数拨入物业管理基金内，以支付物业管理的开支，上诉人从中并无获得任何摊分利益。

3. 本委员会需要裁决的问题是：上诉人是否需就该等从电讯公司所收取的许可使用费缴纳物业税。

有关事实

4. 上诉人代表选择宣誓作供，并接受税务局局长代表盘问。

5. 对决定书中所据事实，上诉人代表未有提出争议。结合双方提交的文件及聆讯中所提出的证供，本委员会接纳以下为与本个案相关的事实：

- (1) 新界 A 广场位于新界该地段。A 广场包括有三座住宅楼宇，分别为第 1 座、第 2 座及第 3 座。
- (2) 该地段的注册业主与住宅楼宇的首名买家于 1991 年 5 月 28 日就该地段签署了公契及管理协议〔以下简称「该公契」〕，委任 B 管理

服务有限公司为 A 广场的经理人。该公契载有包括以下的条款：

(a) 第 I 部 定义及释义

- (i) 住宅公用地方是指包括住宅楼宇的高层天台、垃圾房及外墙等供住宅单位业主共同使用及为这些业主共同利益而设。
- (ii) 业主是指就该地段持有任何不可分割业权份数的登记人及每名权联共有人或分权共有人等。

(b) 第 VI 部 A 广场的管理

- (i) 经理人须妥善及有效地管理 A 广场。经理人将负责及有绝对权力作出所有为使 A 广场得到妥善管理所必要的事情。在不局限以上一般性的原则下，经理人将履行包括如下的职务：
 - 以委托代表人身分就各项涉及公用地方及公用设施的事宜，代表所有业主行事。
 - 移除在 A 广场内〔包括天台〕一些包括未获经理人书面许可的搭建物或装置等。
 - 除了获经理人书面授权或该公契条款许可的人士外，防止任何其他人士占用或使用 A 广场的任何部份。
 - (ii) 即使该公契有任何相反条款，经理人仍可被视为代表各业主收取款项和存款的受托人。除非经业主委员会另行授权，否则经理人须把代表各业主收取的款项和存款存入有息的银行帐户，但可保留合理数额的款项，以应付日常运作的开支，而该笔款项须不时经业主委员会批准。
- (3) 在有关期间，B 管理公司为 A 广场的经理人。
- (4) B 管理公司与一间电讯公司签订了许可使用协议书(Licence Agreement)，准许该电讯公司在 A 广场的住宅公用地方装设仪器及作天线收发站用途。
- (5) 有关本个案的许可使用协议书(以下合称「有关协议」)如下，均由 B 管理公司的授权代表签署：

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

	使用人 ¹	协议日期	建筑物位置 ²	使用期	每月许可使用费
(a)	C公司	1997年	第1座25楼及26楼垃圾房	1-8-1997 – 31-7-1999	4,000元
(b)	C公司	1997年	第1座天台	1-8-1997 – 31-7-1999	7,000元
(c)	C公司	8-11-1999	第1座天台和25楼及26楼垃圾房	1-8-1999 – 31-7-2001	11,000元
(d)	D公司	28-6-1996	第2座天台	1-7-1996 – 30-6-1998	2,700元
(e)	D公司	1-9-1998	第2座天台	1-7-1998 – 30-6-2000	3,300元
(f)	E公司	1996年	第3座27楼	15-6-1996 – 30-9-1998	3,600元
(g)	E公司	1996年	第3座28楼及天台	1-10-1996 – 30-9-1998	8,600元
(h)	E公司	10-12-1998	第3座27楼、28楼及天台	1-10-1998 – 30-9-2000	14,900元

注：

- 1 所列使用人以下合称「电讯公司」。
- 2 所列建筑物位置以下合称「该等建筑物」。

- (6) 有关协议中，协议(a)至协议(c)列明B管理公司负责缴付差饷、管理费、地租、物业税及资本性或非经常性的开支；协议(d)及协议(e)列明B管理公司负责缴付差饷、物业税及其他开支；协议(f)至协议(h)列明B管理公司负责缴付差饷、管理费、地租、物业税及资本性或非经常性的开支。
- (7) 上诉人是有关协议上所列的该等建筑物的拥有人，因A广场只有业主委员会，未有成立业主立案法团，故由B管理公司代表签署有关协议。

- (8) 评税主任根据《税务条例》〔以下简称「税例」〕第59(1)条但书及第59(3)条，向上诉人发1997/98至1999/2000课税年度物业税评税，上诉人透过B管理公司反对上述物业税评税。
- (9) 据差饷物业估价署资料显示，A广场第1座天台和25楼及26楼垃圾房自1999年4月1日起须课徵差饷，于1999年4月1日至2000年3月31日期间每季差饷合共为1,320元（即840元 + 480元）；而在1999年7月的季度，则有50%的差饷宽免。
- (10) 上述决定书内修订的应评税净值和应缴税款，已按上述第(5)分段所示许可使用费及第(9)分段所示已付差饷数额计算。

有关法律条文

6. 《税例》第5条规定：

- 「5(1) 除本条例另有规定外，须向每个拥有座落在香港任何地区的土地或建筑物或土地连建筑物的拥有人，徵收每个课税年度的物业税，物业税须按该土地或建筑物或土地连建筑物的应评税净值，以标准税率计算。
- (1A) 在第(1)款中，‘应评税净值’(net assessable value)指土地或建筑物或土地连建筑物按照第5B条获确定的应评税值而减去以下款额 –
- (a) ...
 - (b) (i) 凡拥有人同意缴付该土地或建筑物或土地连建筑物的差饷者，则减去该拥有人已缴付的差饷；及
 - (ii) 按扣除第(i)节所指差饷后的应评税值减去20%作为修葺及支出方面的免税额。」

7. 《税例》第5B(2)及5B(6)条规定：

- 「5B (1) ...
- (2) 土地或建筑物或土地连建筑物在每个课税年度的应评税值，须是就有关土地或建筑物或土地连建筑物的使用权而付出的代价，而该代价是指在有关年度内付给拥有人或按拥有人的命令或为拥有人的利益而付出的金钱或金钱等值。

...

(6) 在本条中，‘代价’(consideration)包括在提供与该使用权有关连的服务或利益方面须付出的任何代价。」

8. 根据《税例》第 2 条释义：

「‘拥有人’(owner) 就土地或建筑物或土地连建筑物而言，包括直接从政府名下持有的人、实益拥有人、终身租客、按揭人、管有承按人、拥有相逆土地业权并就该土地上的建筑物或其他构筑物收取租金的人、向根据《合作社条例》(第33章)注册的合作社为购买上述项目而供款的人，以及持有土地或建筑物或土地连建筑物但须缴地租或其他年费的人；并包括拥有人的遗产的遗嘱执行人；就土地或建筑物或土地连建筑物而言，包括直接从政府名下持有的人及实益拥有人。」

9. 根据《税例》第 7A 条释义：

「‘土地或建筑物或土地连建筑物’(land or buildings or land and buildings)，包括码头、货运码头及其他构筑物。」

10. 另据《建筑物管理条例》(第 344 章)第 2 条释义，建筑物的「公用部分」包括天台及垃圾房等。

11. 《税例》第 56A 条订明：

「56A (1) 凡有 2 人或多于 2 人是任何土地或建筑物或土地连建筑物的联权拥有人或分权拥有人，而该等人士中任何因根据《土地注册条例》(第128章)在土地注册处注册的契据、转易契、判决书或其他文书而看似是上述拥有人的人，须负责作出根据本条例的条文须由唯一拥有人作出的所有作为、事宜及事情。

(2) 第(1)款并不免除任何人根据本条例须承担的任何义务，亦不影响联权拥有人或分权拥有人各自之间的任何权利及义务。

(3) 凡任何人根据第(1)款缴付物业税，而该人若非因该款即无法律责任缴付该物业税或部分物业税者，则该人可向若非因该款即有法律责任根据本条例缴付该物业税或部分物业税的人，追讨该物业税或部分物业税。」

12. 《税例》第 68(4)订明：

「证明上诉所针对的评税额过多或不正确的举证责任，须由上诉人承担。」

有关案例

13. 在本委员会案例 D84/04, IRBRD, vol 19, 620 中, 纳税人为一所会社, 于 1995/96 至 2001/02 课税年度内收取数间电讯公司许可使用费, 以准许他们使用物业位置装设通讯设备, 会所被裁定须就该等许可使用费收入课缴物业税。

14. 在本委员会案例 D27/98, IRBRD, vol 13, 227 中, 业主立案法团从出租其屋苑停车场车位所得的许可使用费收入, 被裁定属应评税值。即使全部租金或许可使用费被拨入管理基金, 但并不表示业主立案法团没有收取金钱或金钱等值的应评税值; 税例第 5B(2)条不是单指为拥有人的利益而支付的金钱或金钱等值的款项, 亦包括付给拥有人或按拥有人命令而支付的款项。

有关判词的英文原文节录如下:

‘ [Representative of the taxpayer] submitted that since all the rental receipts/licence fees were ploughed back to the management fund, the Incorporated Owners did not receive any money or money’s worth for there to be an assessable value. However, section 5B(2) does not limit the payment of money or money’s worth for the benefit of the owner, but extends to payment to or to the order of the owner.’

15. 本委员会案例 D80/02, IRBRD, vol 17, 984 确认税务局向 A 先生及有关屋 h 其他业主所发出的物业税评税, 并符合税例第 56A 条的范畴。

有关判词的英文原文节录如下:

‘From Mr A’s Assignment and the Housing Estate’s DMC (deed of mutual covenants) and from the evidence of Mr G that all car-parking spaces at the Housing Estate (with the exception of the 19 Government parking spaces and Car Park E) were located in the estate common areas... it is beyond dispute that Mr A is an owner or rather a co-owner of the car-parking spaces in question and his ownership or co-ownership was identified by virtue of Mr A’s Assignment and the Housing Estate’s DMC which are written documents registered in the Land Registry and therefore section 56A of the IRO would be applicable. We do not accept the contention of the Appellant’s Counsel that for section 56A to apply, there must be an instrument naming all persons who are or were co-owners of the car-parking spaces in question.

...

We agree whole-heartedly with the proposition that there must be certainty in taxation and that no person is liable to tax unless he is clearly identified by the law to be taxable. We do not, however, agree with the Appellant's contention that the Assessments are void as being issued to the wrong persons or class of persons or issued to a class of taxpayers which is too vague or imprecise to be capable of being identified with certainty. In this case, Mr A is clearly an owner or rather a co-owner of the car-parking spaces in question and he together with the 1,000 plus co-owners at the material time clearly fell within the ambit of section 56A of the IRO...

案情分析

16. 本案关键在于有关许可使用费是否属于物业税课徵范围之内。

17. 上诉人代表在陈词时屡次强调，税务局对有关许可使用费课徵物业税，却没有对上诉人从其他设施及设备所得收入徵收物业税，基于上诉人认为两者性质相同，故仅对前者课徵物业税并不恰当云云，上诉人列举了一些例子佐证，包括会所及泳池设施等。

18. 对于这论点，税务局局长代表试图以香港上诉庭案例 Louis Kwan-nang Kwong & Carlos Kwok-nang Kwong v CIR [1982] 2 HKTC 541 回应。她陈词时指出，该案纳税人从出租一间戏院所得的收入须课缴利得税，因纳税人不单出租建筑物，亦出租其他设施及装置。她认为：并非纯粹因换取土地或其上建筑物的使用权而获得的收入，例如包括设施的使用，或在泳池提供救生设备或有救生员当值等，并不属于物业税徵税范围。她更引述 Louis Kwan-nang Kwong & Carlos Kwok-nang Kwong v CIR 一案第 573 页内的一段判词，有关判词的英文原文节录如下：

'... what was done went beyond the mere letting of premises and constituted the letting of a cinema as a going concern at rentals in excess of the rateable or assessable value. The entire transaction of letting the premises, fixtures and equipment for the application of a public cinema together with the benefit of the licence to operate it can reasonably be said to amount to a business transaction.'

19. 本委员会认为税务局局长代表的反驳并不精准，亦不必要。

20. 上述一段判词，乃建基于枢密院案例 American Leaf Blending Co Sdn Bhd v Director-General of Inland Revenue (1979) AC 676 中 Lord Diplock 对个人出租物业是否构成业务的观点，有关判词的英文原文节录如下：

'[I]t may well be that the mere receipt of rents from property that he owns raises no presumption that he is carrying on a business.'

而Louis Kwan-nang Kwong & Carlos Kwok-nang Kwong v CIR一案的争议，在于纳税人出租戏院是否构成符合《税例》第2条释义的「业务」，从而根据《税例》第14条课徵利得税。

21. 然而，本案争议并不涉及利得税范畴，也不牵涉上诉人因就相同收入需要缴纳利得税及物业税而申请豁免物业税或抵扣利得税。本委员会认为，税务局局长代表不应将 Louis Kwan-nang Kwong & Carlos Kwok-nang Kwong v CIR 抽离实际案情，以支持其反证。

22. 这不代表本委员会接纳上诉人的论点，相反，本委员会认为上诉人不过是顾左右而言他。税务局未有对其他设施的收费课徵物业税，并不表示有关许可使用费不属于物业税范畴的应评税值，眼点理应对准有关许可使用费是否在应评税值的范围之内。本委员会无意，并认为无需，对其他设施的收入是否课徵物业税作出判断，而事实上亦没有足够论据支持这样做。

23. 《税例》第 5(1)条有关课徵物业税的条文，与及第 5B(2)条界定甚么是应评税值，均没有以「纯粹」、「单以」或「完全以」土地或建筑物或土地连建筑物的使用权等字眼，来规限应课税的代价，本委员会亦不认为有合理的理据作类似的引伸。

24. 根据上述本委员会案例 D84/04 及 D27/98，有关许可使用费，明显地已符合《税例》第 5B(2)条对应评税值的释义，是电讯公司就该等建筑物的使用权（用以安装仪器及作天线收发站）而付出的代价，纵然上诉人并非有关协议的立约一方，而有关许可使用费亦非直接付予上诉人，惟因款项用于 A 广场的维修及管理支出，已属按身为该等建筑物拥有人的上诉人的命令或其利益而付出的金钱。纵然上诉人代表声称，在容许电讯公司使用该等建筑物过程中，不时需额外进行维修保养，惟这并不影响以上的分析。

25. 至于上诉人的其他上诉理由，本委员会同样未能接纳。

26. B 管理公司在于 2004 年 8 月 4 日致税务局的书函中提及一执业会计师的意见，多次声称本港会计师向来不视有关许可使用费为应课物业税项目。然而，B 管理公司只复述该意见，上诉人没有直接举证，亦没有传召该会计师作证，更没有会计师公会任何佐证。

27. 税务局过往没有向上诉人就有关许可使用费课徵物业税，并不代表自此就不能对相同费用徵收相同税项。事实上，税务局局长是有责任按照评税时适用的司法解释和原则，去执行《税例》的有关条文。对此，本委员会援引本委员会案例 D16/90, IRBRD, vol 5, 136 其中第 137 页的一段判词，其英文原文节录如下：

‘[I]ndeed the Commissioner is bound to administer the Inland Revenue Ordinance in accordance with the judicial interpretations as they stand at the time assessments are made, regardless of previous practice.’

而从本委员会案例D84/04的案情可见，税务局确曾就此类许可使用费课徵物业税。

总结

28. 本委员会认为，有关许可使用费属物业税范畴的应评税值，所以驳回是项上诉，维持上述决定书修订的评税。