

**Case No. D38/09**

**Property tax** – consideration – rent – whether apportionment of rent under the lease into rent and charges effective – section 68(4) of the Inland Revenue Ordinance ('IRO').  
[Decision in Chinese]

Deductions – deductions allowed – whether actual expenses deductible – sections 5 and 5B of the IRO

Deposit under a lease – whether constitute consideration under the IRO

Panel: Chow Wai Shun (chairman), Emmanuel C C Kao and Lam Ting Kwok Paul.

Date of hearing: 19 May 2009.

Date of decision: 17 November 2009.

The appellant rented the majority of property B ('the Property') to some tenants. A provisional lease signed between the appellant and the tenants stated that the rent would be \$5,000 (inclusive of management fee and \$200 electricity charges). A deposit representing 2 months' rent and 1 month's rent would be payable in advance. A formal lease was then signed between the appellant and the tenants. In the formal lease, the rent was also stated as \$5,000 per month. A term of the formal lease further broke down the \$5,000 into 'actual' rent of \$1,098, and a number of utilities and facilities charges. The amount of deposit required was repeated. The appellant claimed that the tenants defaulted on payment after paying the deposit and the rent for the first month, i.e. \$15,000 in total. The assessor computed the property tax payable to be \$736, by deducting the \$15,000 received with the management fees and rates. The assessor revised the payable tax to \$1,812 on the appellant's objection and submission of further evidence. The appellant appealed against the assessor's revised assessment, claiming that it was wrong to adopt \$5,000 but not \$1,098 as the rental income of the Property each month. The appellant further argued that it was wrong for the assessor not to take into account the expenses incurred by him as a result of the tenants' default, and that \$10,000 out of \$15,000 he received was only the deposit under the formal lease.

**Held:**

1. The assessor was correct to take \$5,000 as the rent for the Property each month. 'Consideration' for property tax purpose may be reduced if the money received for letting premises can be apportioned into rent for the premises and other items. However, the evidence submitted by the appellant indicated that he treated the whole of \$5,000 as the rent for the Property, and did not

(2009-10) VOLUME 24 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

apportion any of that amount as utilities and facilities charges. The appellant has not discharged his burden of proof under section 68(4) of the IRO to show that he received a lesser amount of rent.

Obiter, even if it was accepted that consideration paid for the Property was reduced as a result of the apportionment of the \$5,000 into rent and other charges in the formal lease, the appellant would still need to pay tax on the apportioned utilities and facilities charges assessable under section 15(1)(d) of the IRO (Willoughby and Halkyard, Encyclopaedia of Hong Kong Taxation, vol III, section II, paragraph 2209 considered).

2. According to sections 5 and 5B of the IRO, the assessor was correct to only deduct the rates payable on the Property from the rent received. The Appellant was also given a 20% reduction of the rent as mandated by the IRO. Irrespective of the actual expenses incurred by the appellant, the IRO only allows the above deductions to be made on his rental income (D17/02, IRBRD, vol 17, 48; D71/02, IRBRD, vol 17, 943 applied).
3. Although \$10,000 of the \$15,000 received by the appellant was the deposit of the formal lease, the appellant used it to reduce the amount of outstanding rent payable by the tenants. Therefore, the deposit was turned into rental income on default by the tenants.
4. Therefore, the appeal was dismissed and the revised assessment was confirmed.

**Appeal dismissed.**

Cases referred to:

D17/02, IRBRD, vol 17, 48  
D71/02, IRBRD, vol 17, 943  
D12/93, IRBRD, vol 8, 147  
D36/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 704

Taxpayer in person.

Chan Wai Lin and Chan Man On for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D38/09

**物業稅** – 代價 – 租金 – 租約中的租金是否有效地分配為租金及其它費用 – 《稅務條例》第68(4)條

扣減 – 批准的扣減 – 實際的支出是否可得到扣減 – 《稅例》第5及5B條

租約的押金 – 押金是否成為《稅例》下的代價

委員會：周偉信（主席）、高主賜及林定國

聆訊日期：2009年5月19日

裁決日期：2009年11月17日

上訴人將物業B（‘該物業’）的大部份租賃給某些租客。上訴人和租客簽訂的臨時租約訂明租金為每月5,000元（包括管理費及200元電費）。租客須預先繳付相等於兩個月租金的押金及一個月租金。稍後，上訴人與租客簽訂了正式租約。正式租約中的租金亦訂為5,000元。正式租約中有條款將該5,000元分配為‘實際’租金1,098元和其它雜項及設備費用。正式租約也重複了押金的要求。上訴人聲稱租客於繳付押金及一個月租金（合共15,000元）後就沒有繳租。評稅主任將管理費及差餉從15,000元中扣除，評訂物業稅為736元。上訴人反對及提交進一步文件，評稅主任將物業稅修訂為1,812元。上訴人就修訂評稅提出上訴，指稱評稅主任錯誤採納5,000元而非1,098元為該物業的租金。上訴人亦指出評稅主任未有考慮他因租客違約而招致的開支，及未有考慮15,000元中的10,000元實為押金，並不恰當。

**裁決：**

1. 評稅主任正確地採納 5,000 元為該物業每月的租金。有關物業稅的‘代價’可因出租物業的所得能分拆成物業的租金和其它費用而減少，但上訴人提交的證據證明他把 5,000 元都視為該物業的租金，而沒有分配 5,000 元的任何部份為其它雜項及設備費用。上訴人未能根據《稅例》第 68(4) 條成功舉證。

附帶意見，就算因正式租約將5,000元分配為租金及其它費用，而減低了租賃該物業的代價，上訴人仍要根據《稅例》第15(1)(d)條就其它雜項及設備費用的收入繳稅（考慮Willoughby and Halkyard, Encyclopaedia of Hong Kong Taxation, 第3卷第II部第2209段）。

2. 根據《稅例》第 5 及 5B 條，評稅主任只從租金收入扣減差餉是正確的。上訴人亦獲得《稅例》下容許租金百分之二十的扣減。無論上訴人的實際支出是多少，《稅例》只容許在租金中作出以上的扣減(D17/02, IRBRD, vol 17, 48; D71/02, IRBRD, vol 17, 943 適用)。
3. 雖然上訴人收到的 15,000 元中有 10,000 元為正式租約的押金，上訴人將該金額用作扣減租客的欠租。所以，當租客違約時押金變成上訴人的租金收入。
4. 因此，委員會駁回上訴人的上訴及確定評稅主任的修訂評稅。

### 上訴駁回。

參考案例：

D17/02, IRBRD, vol 17, 48  
D71/02, IRBRD, vol 17, 943  
D12/93, IRBRD, vol 8, 147  
D36/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 704

納稅人親自出席聆訊。  
陳慧蓮及陳敏安代表稅務局局長出席聆訊。

### 決定書：

1. 上訴人反對稅務局向他於 2007 年 2 月 27 日發出，稅單號碼為 X-XXXXXXX-XX-X 的 2004/05 課稅年度物業稅評稅及繳納稅款通知書。有關通知書上顯示，應評稅淨值為 4,600 元，應繳稅款為 736 元。
2. 上訴人聲稱他於 2004 年 8 月 6 日簽訂有關出租其位於 A 地址 B 物業（以下簡稱「該物業」）的租約（以下簡稱「該租約」）所得的應評稅淨值，實較有關評稅通知書上顯示的為低。
3. 稅務局副局長於 2009 年 2 月 4 日發出決定書，裁定上訴人反對無效，並修訂 2004/2005 課稅年度物業稅評稅，調高應評稅淨值至 11,326 元，應繳稅款則為 1,812 元。
4. 上訴人就上述決定書提出上訴，在其上訴理由陳述書中有以下五點聲稱，現按原文複述如下：

- ‘1) 副局長以合同字眼而不是以合同的最終執行結果做稅務“決定”難以信服，本人並非租約合同制作專業人士，合同制作過程存在矛盾之處在所難免；但是〔該租約〕整體上意思表達清楚，費用標的明確。
  - 2) 再說，在合約的執行過程，是否百分百依照合約條款執行有賴各方的誠信和各種各樣的環境因素。況且，只要雙方同意，約定是可以隨時修改的。很明顯，該等租客是沒有依合約履行義務責任。本人雖然對稅務條例無知，但是“應繳稅”不依照實際收入是明顯不公平。
  - 3) 決定書提到的[C 電訊商]只是本人提供之中的一張，因為還有PENALTY，租客欠下的費用是 6204 元；還有電話費，對室內設備設施的損毀，包括門窗，傢俱，電器等以及裝修。租客實際未付費用及損壞和減失項目如下．．．．．總共約港元 ( ABOUT ) 81099 (評稅主任自開始到本“決定書”之前從未要求本人申報以上的損失)。
  - 4) 決定書未提及也沒有考慮小額錢債審裁處“裁決”。
  - 5) 評稅主任在 2007 年 2 月 27 日計算出應繳稅款 736 元至 2008 年 10 月 24 日建議修定到 1812 元是有意打擊報復本人提出的反對。’
5. 上訴人選擇宣誓作供，並接受稅務局局長代表盤問。

### 《稅務條例》(下稱《稅例》)的有關規定及相關法律原則

6. 稅務局局長代表提出以下《稅務條例》的規定及相關法律原則，本委員會認同有關規定及法律原則適用於本個案。

7. 適用《稅例》有關規定如下：

(a) 第 5 條：

「(1) 除本條例另有規定外，須向每個擁有座落在香港任何地區的土地或建築物或土地連建築物的擁有人，徵收每個課稅年度的物業稅，物業稅須按該土地或建築物或土地連建築物的應評稅淨值，以標準稅率計算。．．．

(1A) 在第(1)款中，‘應評稅淨值’(net assessable value)指土地或建築物或土地連建築物按照第5B條獲確定的應評稅值而減去以下款額—

. . .

- (b) (i) 凡擁有人同意繳付該土地或建築物或土地連建築物的差餉者，則減去該擁有人已繳付的差餉；及
- (ii) 按扣除第(i)節所指差餉後的應評稅值減去20%作為修葺及支出方面的免稅額。」

(b) 第5B條：

「 . . .

- (2) 土地或建築物或土地連建築物在每個課稅年度的應評稅值，須是就有關土地或建築物或土地連建築物的使用權而付出的代價，而該代價是指在有關年度內付給擁有人或按擁有人的命令或為擁有人的利益而付出的金錢或金錢等值。

. . .

- (6) 在本條中，‘代價’(consideration)包括在提供與該使用權有關連的服務或利益方面須付出的任何代價。」

(c) 第64(2)條：

「局長在接獲 . . . 有效反對通知書後，須考慮該通知書，並可在合理時間內確認、減少、增加或取消受到反對的評稅額； . . . 」

(d) 第68(4)條：

「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。」

8. 在本委員會案例D17/02, IRBRD, vol 17, 48 中，爭議點在計算納稅人物業稅時，她是否有權自租約所收取的租金中扣減就有關物業所支付的管理費。本委員會認為有關情況受《稅例》第5及5B條管限，而該等條文相當清楚，乃在計算物業稅時，納稅人只有權自有關物業所收取的租金中，扣除兩項金額：就是有關物業的差餉，與及相等於扣除差餉後租金 20%的法定免稅額，除此以外，納稅人無權享有其他扣除。有關判詞原文如下：

*‘We are of the view that these statutory provisions are clear. In computing her liability for property tax, the Appellant is only entitled to deduct two items from the rents which she received in respect of Shop 1 and Shop 2. The first item of deduction is the rates in respect of those premises. The second item of deduction*

*is the statutory allowance at 20% of the rental after deduction of the rates. She is not entitled to any other deduction in computing her liability.'*

9. 在本委員會案例D71/02, IRBRD, vol 17, 943 中，上訴人與配偶共同擁有一所物業，在計算應評稅淨值款額時，他們申索某些項目可否從租金內扣除。本委員會根據《稅例》第 5B 條解釋，應評稅值乃業主從物業以租金方式所得的收入總額，同時駁回上訴人有關扣除修葺支出的上訴，指出立法機關按其識見，決定把每年修葺及支出的扣減比率劃一定為 20%，其中已包括擁有人可能要支付的任何大廈維修費，所以納稅人所實際招致的修葺費用可能超過該比率並不重要，反過來說，即使業主在某些年度無須支付任何修葺費用，或招致的款額低於獲准扣減的比率，同樣並無相干。有關判詞原文節錄如下：

*'7. . . . The legislature has, in its wisdom, decided that an annual deduction of 20% should be given for "repairs and outgoings". That must of course include any cost of repair of the building that the owner may have to contribute. The fact that the taxpayer may have incurred over 20% of his rental income on repair is neither here nor there. Nor would it matter if in some years the owner did not have to spend anything on repairs or had to incur any amount way below the 20% allowed. The IRO has made it plain that a flat rate of 20% should be deducted per annum. ...'*

## 有關事實

10. 上訴人雖表示不接受決定書中所據事實，另外即場提呈一份日期為 2004 年 8 月 5 日有關該物業的臨時租約；然而本委員會經聽取上訴人的口頭證供，並參照已呈遞的文件，接納該等事實為與本個案相關的事實：

- (1) 上訴人於 1991 年 12 月 18 日至 2006 年 11 月 24 日期間為該物業的業主，擁有該物業的全部業權。
- (2) 上訴人於 2004 年 8 月 6 日與 D 先生及 E 先生（以下簡稱「該等租客」）簽立該租約，當中載有以下條款：

### 「三、 租約標的：

[ 上訴人 ] 同意將 [ 該物業 ] 大部份面積， . . . 的房屋及設備（如下所 [ 列 ] ）在良好狀態下租給 [ 該等租客 ] 使用。 [ 上訴人 ] 保留其中一小間獨立小房自用。

### 四、 租賃期

4-1 租賃期為 1 年，從 2004 年 8 月 6 日起至 2005 年 8 月 5 日止。

. . .

五、 租金：

5-1 租金每月HKD5,000.-元整 . . . ；每月租金須於每月5日前交付〔上訴人〕。(倘若一次性交六個月租金，則有每月折扣HKD100.-，即每月租金降至HKD4,900.-；倘若一次交12個月租金，則有每月折扣HKD200.-，即每月租金降至HKD4,800.-)。 . . .

5-2 押金：簽定本合約之同時，〔該等租客〕即時向〔上訴人〕支付2個月租金作為押金另加一個月上期，計HK\$15,000.-元整 . . . 交予〔上訴人〕。

5-3 . . . 每月電話費、清潔費、寬頻上網費、水電費、室內設施的維修等雜費，均由〔該等租客〕支付。〔該等租客〕每月依所收到的收費單的收費金額交給〔上訴人〕由〔上訴人〕付給有關的提供服務的公司。

5-4 租賃期間，〔上訴人〕負責支付物業管理費和最多不超過HKD200.-的電費，〔該等租客〕用電如果超出此限則自己承擔額外費用。

六、 押金：

. . .

6-2 〔該等租客〕若於租賃期內違反本合約之規定，致使〔上訴人〕未能如期收取租金或因而發生費用，〔上訴人〕可以扣除部份或全部押金抵付。若押金不足以抵付有關費用，〔該等租客〕需接到〔上訴人〕付款通知書十天內補足。

七、 雙方責任：

7-1 租賃期間，〔該等租客〕如對該物業及其設施和下〔列〕借用的傢俱故意或過失損毀，應負責修繕和恢復原狀或賠償經濟損失。

- one bed, major (cabinet) with set in wardrobe,
- five writing desks, one big table with four Italian leather chairs & four other chairs,
- two rose wood cabinets,



- one tin plat (cabinet),
- one TV set and one VCD player,
- one refrigerator, one micro oven,
- one photo copying machine,
- three telephone sets and one typewriter;
- three air conditioners
- two aluminum ladders
- one drinking water pump
- one Italian Taipan Chair
- Other lighting and fixture facilities.
- Broadband service provided by [C 電訊商] Net work.

. . .

7-4 租賃期間，〔該等租客〕不按時交租，〔上訴人〕應及時發出催租通知書。〔該等租客〕如拖欠租金達十天，或欠交水電費等達兩個月視為〔該等租客〕違約，合約因違約而終止。〔該等租客〕須全部承擔因違約所造成的責任。〔上訴人〕有權沒收全部押金。

. . .

九、 備註：實際租金每月\$1098.-，其他為水電\$200.-，管理費\$1015.-，差餉\$257.-，寬頻\$430.-，傢俱...\$1000.- & Office Equipment & Facilities \$1000.-。」

- (3) 上訴人在他的2004/05課稅年度個別人士報稅表內，就出租該物業填報下列資料：

(a) 物業地點： 該物業  
(b) 出租期間： 2004年8月至2005年4月  
(c) 出租收入： 15000元  
(d) 扣除額： 15,104元  
(e) 應評稅值： 0元

- (4) 評稅主任向上訴人發出下列 2004/05 課稅年度物業稅評稅：

|                         |                     |
|-------------------------|---------------------|
| 應評稅值 (1)                | 元<br>5,751          |
| 減：20% 修葺及支出方面的法定免稅額 (2) | <u>1,151</u>        |
| 應評稅淨額                   | <u><u>4,600</u></u> |
| 應繳稅款                    | <u><u>736</u></u>   |

(2009-10) VOLUME 24 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (1) 押金及租金 – 差餉 – 管理費  
= 15,000元 – (495 (3) / 3 + 1,015)元 x 7 26/31 (4)  
= 5,751元  
=====
- (2) 5,751 元 x 20% = 1,151 元  
=====
- (3) 上訴人提供了差餉物業估價署就該物業發出的 2006 年 4 月至 6 月季度徵收差餉及地租通知書副本，當中顯示由 2006 年 4 月至 6 月的差餉為 495 元。
- (4) 物業出租期間由 2004 年 8 月 6 日至 2005 年 3 月 31 日合共 7 26/31 個月。
- (5) 上訴人反對上述評稅，理由是：
- (a) 實際收到的只有一個月的租金共 1,098 元；及
- (b) 該等租客欠下 6,000 多元寬頻費及數千元其他費用，該等費用已超過已收的押金。
- (6) 就評稅主任的查詢，上訴人作出以下聲稱：
- (a) 「 2004 年 4 月 1 日至 2005 年 3 月 31 日的租金收入：
- |                    |         |
|--------------------|---------|
| 2004-4-1至2004-8-5  | 0.00    |
| 2004-8-6至2004-9-5  | 1098.00 |
| 2004-9-6至2005-3-31 | 0.00    |
- 」
- (b) 「截至 2005 年 3 月 31 日，不能追回的租金金額 6405 元，其他費用 32762 元。」
- (c) 「報稅表中顯示的租金實際上是租約的頭一個月的租金 1098 和兩個月押金 2196 元，餘下是租約第九項中闡述的其他費用及其押金，本人當時沒有分開淨租金的主要原因是對[物業稅]不熟悉。誤認為總收入還未超過免稅額度故草率為之。」
- (d) 就無法收回的租金，上訴人的追討行動包括親自上門追收和委託收數公司追收，因無法聯絡該等租客，故沒有再收到任何租金。
- (7) 上訴人亦提交了以下文件：

(2009-10) VOLUME 24 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (a) 差餉物業估價署就該物業發出的 2004 年 7-9 月季度、2004 年 10-12 月季度及 2005 年 1-3 月季度的徵收差餉及/或地租通知書共 3 張，顯示該物業每季的差餉為 322.50 元。
- (b) 一張由 C 電訊商於 2005 年 8 月 2 日發給 F 公司 (由上訴人獨資經營的業務) 的月結單，顯示該物業當期應繳賬款為 6,204 元。
- (c) 一封由 G 公司於 2006 年 5 月 29 日發給上訴人的退案通知書，顯示未能替上訴人向 E 先生追回欠款 45,718.80 元，上訴人在通知書上寫上：

「(\$30,000.- 為 2004 年 9 月 6 日至 05 年 3 月 31 日)  
(\$15,000.- 為 2005 年 3 月 31 日後)  
(\$ 718.80 為收數成本)」。

- (8) 2006 年 4 月期間，上訴人呈交有關 F 公司 2005 年度的收入及支出報表，詳情如下：

|        | 元                       |                       |
|--------|-------------------------|-----------------------|
| 佣金     | 286,400.71              | (美元 38,200 x @7.7492) |
| 租金收入   | 13,255.33               | (該物業之份額)              |
| 毛利     | <u>299,656.04</u>       |                       |
| 經營開支   | 36,721.00               |                       |
| 旅費及租金  | 120,560.00              | (中國聯絡處)               |
| 其他雜項   | 41,872.00               |                       |
| 差餉及管理費 | 15,560.00               |                       |
| 稅前利潤   | <u><u>84,943.04</u></u> |                       |

其英文原稿如下：

|                   |                         |                          |
|-------------------|-------------------------|--------------------------|
| COMMISSION        | 286,400.71              | (USD 38,200 x @7.7492)   |
| INCOME            |                         |                          |
| RENTAL INCOME     | <u>13,255.33</u>        | (share [the Property])   |
| GROSS PROFIT      | <u>299,656.04</u>       |                          |
| OPERATING COSTS   | 36,721.00               |                          |
| TRIPS & RENTALS   | 120,560.00              | (LIASON OFFICE IN CHINA) |
| MISC.             | 41,872.00               |                          |
| RATES & MGT FEES  | 15,560.00               |                          |
| PROFIT BEFORE TAX | <u><u>84,943.04</u></u> |                          |

(2009-10) VOLUME 24 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (9) 評稅主任於 2008 年 10 月 24 日向上訴人發信，建議修訂 2004/05 課稅年度物業稅評稅如下：

|                         |                      |
|-------------------------|----------------------|
|                         | 元                    |
| 租金收入                    | 15,000               |
| 減：差餉支出 (1)              | 842                  |
| 應評稅值                    | <u>14,158</u>        |
| 減：20% 修葺及支出方面的法定免稅額 (2) | 2,832                |
| 應評稅淨額                   | <u><u>11,326</u></u> |
| <br>                    |                      |
| 應繳稅款                    | <u><u>1,812</u></u>  |

(1) 差餉 [第 10(7)(a)項事實]  
=  $322.50 \times 3 / 9 \times 7 \text{ 26/31}$  (3)  
= 842 元  
=====

(2) 14,158 元  $\times$  20% = 2,832 元  
=====

- (3) 物業出租期間由 2004 年 8 月 6 日至 2005 年 3 月 31 日合共 7 26/31 個月。

- (10) 上訴人不接納上述修訂評稅，其理由是該租約清楚註明淨租金是 1,098 元，而押金是在該等租客有不繳交賬單或做成任何損失及毀壞時的保證金，因此不應被視為租金。另一方面，該等押金只有在租客違反租約時才能充金，而最後亦不足夠抵銷未付的賬單及該等租客引致的損失。稅務局副局長遂於 2009 年 2 月 4 日發出上文第 3 段所指的決定書。

- (11) 在是次聆訊文件的補充材料中，上訴人呈交了小額錢債審裁處於 2006 年 1 月 25 日發出的裁決/命令表格六，當中部份內容如下：

「 [ 該等租客 ] 在聆訊缺席 . . .  
[ 該等租客 ] 須支付 [ 上訴人 ] :  
a. 款項 25,600.00 元 . . . 」

事實上，該表格已曾於 2006 年 8 月 7 日上訴人向稅務局發出的函件中，隨信夾附，上訴人並在該表格上寫上：

- 「(1) 差餉．．．  
(2) 不能追回租金．．．(見裁決書)  
(3) 債仔無償還能力。」

### 上訴人的其他有關證供

11. 上訴人在聆訊文件的補充材料中，聲稱由於害怕該等租客有黑道背景，不能收回該物業，該物業及有關傢俱電器會遭破壞，與及再找租客有困難等理由，所以在該等租客沒有繳交租金時，並沒有按該租約沒收押金。

12. 上訴人亦聲稱，該等租客在簽訂該租約時透露，他們乃是經營「水貨」生意，租用該物業為儲存貨物和中轉，寬頻則主要作股票買賣和賭博足球之用。在追繳租金時，該等租客則稱因賭博輸錢，欠下高利貸及無法繼續生意，惟有欠租，待日後有錢時再繳交。後因無法聯絡租客，上訴人縱通過小額錢債審裁處索償，並獲勝訴，卻還不能收回欠租。

13. 上訴人作供時，出示一份日期為2004年8月5日，有關該物業的臨時租約，在稅務局局長代表沒有反對下，本委員會接納該項臨場提出的證據。該臨時租約載有以下條款：

「租金：每月港幣伍仟元（包管理費和最高\$200電費，電費超[過] \$200承租人另付）

押金：兩個月，上期壹個月共港幣15,000元，室內〔傢〕俾免費給承租人使用．．．

〔詳〕細合同約定8月6日．．．再簽訂。

暫時收取人民幣3000元定金，餘款簽正式租約時交清。」

14. 上訴人作供及回覆稅務局局長代表盤問時聲稱：

- (a) 該租約乃參考國內房產租賃合約文本，由上訴人使用電腦，自行打印製作，並與該等租客同時於該物業內簽署。
- (b) 該租約上備註一欄，於將簽署前按雙方意願加上。
- (c) 該等租客於該物業交付使用後第二個月，已開始欠付租金。

### 案情分析

15. 本委員會須要裁決的是上述修訂評稅是否過多或不正確。在分析案情的過

程中，本委員會了解有關舉證責任由上訴人承擔。

16. 本委員會認為，根據《稅例》第 64(2)條，稅務局局長有權在接獲有效反對通知書後，考慮並在合理時間內確認、減少、增加或取消受到反對的評稅額。而據本委員會過往的案例（包括D12/93, IRBRD, vol 8, 147 及 D36/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 704），該權力可由稅務局局長或其授權代表—包括副局長—行使。

17. 雙方爭議點在於應評稅淨值的計算，包括在本個案中應評稅值的釐訂和應獲扣減的項目。

### 應獲扣減的項目

18. 《稅例》第 5(1A)(b)條已清楚列明物業稅可扣減項目，一為物業擁有人繳付的差餉，其次為經扣減上述差餉後的應評稅值餘額的 20%法定免稅額，《稅例》並不容許從應評稅值作出其他扣除。這點亦已從本委員會過往的案例中（包括D17/02 及D71/02）獲確立。

19. 即若上訴人能提供較現時更充份的佐證，本委員會認為不能僭越《稅例》有關物業稅獲扣減的範圍，所以，上訴人一切有關差餉及物業稅法定免稅額以外的項目，包括該等物業內傢俱、設施和設備的損壞和滅失，與及使用寬頻服務的費用，均不能獲扣減。

### 應評稅值

20. 上訴人聲稱，雖然他在簽訂該租約時，從該等租客收取了兩個月租金 10,000 元作押金及一個月的上期租金 5,000 元，合共 15,000 元，但他就該物業收取的「實際」租金只有 1,098 元及兩個月押金 2,196 元，其餘款項乃是該租約備註中的其他費用及有關押金，而上述押金 2,196 元又非租金，故應評稅值應只為 1,098 元。

21. 《稅例》第 5B(2)條列明，應評稅值指就有關土地或建築物或土地連建築物的使用權而付出的代價，而該代價是指在有關年度內付給擁有人或按擁有人的命令或為擁有人的利益而付出的金錢或金錢等值，包括在提供與該使用權有關連的服務或利益方面須付出的任何代價（第 5B(6)條）。

22. 雖然該租約備註一欄，分列租金、各項設備、設施及其他費用的明細，意圖將設備、設施及其他費用，分拆開來，並不納入租用物業的租金之內。然而，這是否有助減低應評稅值，稅務局局長代表陳詞，認為據《稅例》第 5B(6)條，該等費用屬「代價」的一部份。委員會認為，有關此點雖未有定案可依，而根據 Willoughby and Halkyard 的 Encyclopaedia of Hong Kong Taxation 第三卷第 II 部第 [ 2209 ] 段，「代價」或能因此降低，有關原文節錄如下：

*‘If the rent is apportioned between that payable for the premises and reserved as rent and that payable in respect of the use of furniture it would seem that the “consideration” for property tax purposes would be reduced.’*

本委員會仍傾向採納稅務局局長代表對有關《稅例》的詮釋。即若本委員會在此法律觀點上或有誤，基於以下的反證，本委員會對有關備註，存有極大的保留。

23. 上訴人呈堂的有關該物業的臨時租約，載有條款列明，租金為每月 5,000 元，包管理費和最高 200 元電費，室內傢俬免費給承租人使用。

24. 其後簽署的該租約，亦列明租金每月 5,000 元，租約標的包括該物業及租約所列設備，有關設備則詳列於第 7-1 款之下，而該款有關傢俱提述，顯示該等傢俱屬借用性質，其他費用，包括寬頻上網、水電清潔等，於第 5-3 款說明，由該等租客支付。另外，一次過繳付多個月（以六個月為單位，最少六個月，最多十二個月）租金的折扣，同樣以每月 5,000 元為基準來計算。

25. 上訴人於 2005 年 12 月遞交的 2004/05 課稅年度個別人士報稅表中，填報物業出租收入為 \$15,000。雖然上訴人試圖辯解，說因為不熟悉有關《稅例》之故，本委員會仍認為有理由相信，上訴人當時想及的，就是兩個月租金的押金及一個月上期租金。

26. 上訴人在其獨資經營業務 F 公司 2005 年度的收支報表中，申報 F 公司就該物業所分配的租金入息，為 13,255.33 元，他未有解釋有關計算，但以 2004 年 8 月起至 2005 年 3 月止每月平均計算，明顯地較其聲稱每月 1,098 元為多。假如本委員會採納上面引述 Willoughby and Halkyard 的 Encyclopaedia of Hong Kong Taxation 第三卷第 II 部第 [ 2209 ] 段的觀點，作者在同一段評注中，說明有關租用傢俱等收入，將須依《稅例》第 15(1)(d) 條，予以徵收利得稅，而且物業擁有者將不能藉追討物業租金的方式，追討有關租用費用。原文如下：

*‘... [T]he sum payable for the furniture would be caught by section 15(1)(d) as a sum “received by or accrued to a person by way of hire, rental or similar charges for the use of movable property” and be deemed a receipt arising in Hong Kong from a trade, profession or business carried on in Hong Kong. Furthermore, in the event of failure by the tenant to pay, the landlord would not have the special rights of recovery given to a landlord in respect of sums reserved as rent.’*

在 F 公司有關年度的收支報表中，本委員會沒有發現出租傢俱等的收入及支出的申報。本委員會認為有理由相信，上訴人當時想及的是分配有關物業每月 5,000 元的租金。

27. 上訴人分別在 G 公司發出的退案通知書上，與及小額錢債審裁處發出的裁決/命令表格上加上的註解（分別為上文第 10(7)(c) 段及第 10(11) 段），或可被解釋為

追討總款項每月 5,000 元，本委員會認為，這兩項事實獨立來看，模稜兩可，但因上訴人無法加以舉證，例如出示向小額錢債審裁處呈請的申索書，列明各項申索明細，則難以令本委員會認為上訴人已履行其於《稅例》第 68(4)條下的舉證責任；反過來說，若結合上文分析一併來看，甚或展現出對上訴人不利的詮釋。

28. 基於上文的分析，本委員會認為本個案的應評稅值，應以每月 5,000 元為基準。

29. 至於上訴人在有關課稅年度的應評稅值是否包括兩個月租金的押金？根據該租約第 6-2 款有關押金的處理，該等租客於租賃期內違反該租約規定，使上訴人未能如期收取租金，上訴人可以扣除部分或全部押金抵付。本委員會認為，上訴人從未將押金退回，並已將押金抵付該等租客所欠其中兩個月的租金，因而改變了押金的性質。事實上，由於本委員會已裁定本個案的應評稅值，應以每月 5,000 元為基準，則據 G 公司發出的退案通知書所示，上訴人只向該等租客追討為期一年的該租約中其中九個月的租金，反過來說，這顯示上訴人亦認為已從該等租客收取了 15,000 元的租金。所以，本個案的應評稅值為 15,000 元。

## 結論

30. 經詳細考慮所有證供、證據和雙方陳詞及論點，及基於上文分析，本委員會認為上文第 10(9)段的修訂評稅，既合法，亦沒有過多或不正確，遂予以確定，並因此駁回上訴人的上訴。