

**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 license 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.

**案件編號 D48/07**

**物業稅 — 許可使用費 — 《稅務條例》(「稅例」)(第112章) 第2, 5, 5B, 7A, 14, 56A, 59 及68(4)條 — 《建築物管理條例》(第344章)第2條**

委員會：周偉信（主席）、許偉強及沈士文

聆訊日期：2007年10月16日

裁決日期：2008年3月14日

B管理公司與電訊公司簽訂了許可使用協議書（Licence Agreement），准許電訊公司在A廣場的住宅公用地方裝設儀器及作天線收發站用途。納稅人是有關協議上所列的該等建築物的擁有人。評稅主任根據稅例第59(1)條但書及第59(3)條，向納稅人就從發電訊公司所收取的許可使用費作物業評稅。納稅人透過B管理公司反對上述物業評稅，其反對理由如下：

1. 稅務局之前不曾向納稅人徵收有關許可使用費的物業稅，而有關的物業稅法例並沒有更改。
2. 本港會計師向來不視有關許可使用費為應課物業稅項目，稅務局並沒有提出反對，現在沒有任何宣傳及通知市民及會計師下，單方面修改此慣常做法，既不合適，亦不合情理。
3. 有關物業稅法例沒有清楚界定徵稅項目，有關許可使用費與其他從設施及設備所得收入性質相同，而且均全數撥入物業管理基金內，以支付物業管理的開支，納稅人從中並無獲得任何攤分利益。

**裁決：**

1. 稅務局未有對其他設施的收費課徵物業稅，並不表示有關許可使用費不屬於物業稅範疇的應評稅值。稅例第 5(1)條有關課徵物業稅的條文，與及第 5B(2)條界定甚麼是應評稅值，均沒有以「純粹」、「單以」或「完全以」土地或建築物或土地連建築物的使用權等字眼，來規限應評稅的代價，本委員會亦不認為有合理的理據作類似的引伸。根據本委員會案例 D84/04 及 D27/98，有關許可使用費，明顯地已符合稅例第 5B(2)條對應評稅值的釋義，是電訊公司就該等建築物的使用權（用以

安裝儀器及作天線收發站)而付出的代價,縱然納稅人並非有關協議的立約一方,而有關許可使用費亦非直接付予納稅人,惟因款項用於 A 廣場的維修及管理支出,已屬按身為該等建築物擁有人的納稅人的命令或其利益而付出的金錢。

2. B 管理公司提及一執業會計師的意見,多次聲稱本港會計師向來不視有關許可使用費為應課物業稅項目。然而,B 管理公司只複述該意見,納稅人沒有直接舉證,亦沒有傳召該會計師作證,更沒有會計師公會任何佐證。
3. 稅務局過往沒有向納稅人就有關許可使用費課徵物業稅,並不代表自此就不能對相同費用徵收相同稅款。事實上,稅務局局長是有責任按照評稅時適用的司法解釋和原則,去執行稅例的有關條文。

## 上訴駁回。

### 參考案例：

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

納稅人由啟勝管理服務有限公司物業及設施經理談國雄代表出席聆訊。  
徐年美代表稅務局局長出席聆訊。

## 裁 決 書：

1. 上訴人反對稅務局向他們發出的 1997/98 至 1999/2000 課稅年度物業稅評稅。上訴人聲稱從電訊公司所收取的許可使用費,不須課徵物業稅。稅務局副局長於 2007 年 6 月 4 日發出決定書,裁定上訴人反對無效,但同意在計算應評稅淨值時減去已繳付的差餉,並相應修訂有關課稅年度的物業稅評稅如下：

- (1) 2004年3月29日所發出的稅單號碼為5-8042808-98-5的1997/98課稅年度物業稅評稅通知書減少為應評稅淨值213,440元和應繳稅款28,814元。
- (2) 2005年3月18日所發出的稅單號碼為5-8122227-99-7的1998/99課稅年度物業稅評稅通知書減少為應評稅淨值265,920元和應繳稅款39,888元。
- (3) 2006年3月15日所發出的稅單號碼為5-8035072-00-6的1999/2000課稅年度物業稅評稅通知書減少為應評稅淨值276,624元和應繳稅款41,493元。

2. 上訴人就上述決定書提出上訴，堅持有關許可使用費不須課徵物業稅，理由如下：

- (1) 稅務局之前不曾向上訴人徵收有關許可使用費的物業稅，而有關的物業稅法例並沒有更改。
- (2) 本港會計師向來不視有關許可使用費為應課物業稅項目，稅務局並沒有提出反對，現在沒有任何宣傳及通知市民及會計師下，單方面修改此慣常做法，既不合適，亦不合情理。
- (3) 有關物業稅法例沒有清楚界定徵稅項目，有關許可使用費與其他從設施及設備所得收入性質相同，而且均全數撥入物業管理基金內，以支付物業管理的開支，上訴人從中並無獲得任何攤分利益。

3. 本委員會需要裁決的問題是：上訴人是否需就該等從電訊公司所收取的許可使用費繳納物業稅。

## 有關事實

4. 上訴人代表選擇宣誓作供，並接受稅務局局長代表盤問。

5. 對決定書中所據事實，上訴人代表未有提出爭議。結合雙方提交的文件及聆訊中所提出的證供，本委員會接納以下為與本個案相關的事實：

- (1) 新界 A 廣場位於新界該地段。A 廣場包括有三座住宅樓宇，分別為第 1 座、第 2 座及第 3 座。
- (2) 該地段的註冊業主與住宅樓宇的首名買家於 1991 年 5 月 28 日就該地段簽署了公契及管理協議〔以下簡稱「該公契」〕，委任 B 管理

服務有限公司為 A 廣場的經理人。該公契載有包括以下的條款：

(a) 第 I 部 定義及釋義

- (i) 住宅公用地方是指包括住宅樓宇的高層天台、垃圾房及外牆等供住宅單位業主共同使用及為這些業主共同利益而設。
- (ii) 業主是指就該地段持有任何不可分割業權份數的登記人及每名權聯共有人或分權共有人等。

(b) 第VI部 A廣場的管理

- (i) 經理人須妥善及有效地管理A廣場。經理人將負責及有絕對權力作出所有為使A廣場得到妥善管理所必要的事情。在不局限以上一般性的原則下，經理人將履行包括如下的職務：
    - 以委託代表人身分就各項涉及公用地方及公用設施的事宜，代表所有業主行事。
    - 移除在A廣場內〔包括天台〕一些包括未獲經理人書面許可的搭建物或裝置等。
    - 除了獲經理人書面授權或該公契條款許可的人士外，防止任何其他人士佔用或使用A廣場的任何部份。
  - (ii) 即使該公契有任何相反條款，經理人仍可被視為代表各業主收取款項和存款的受託人。除非經業主委員會另行授權，否則經理人須把代表各業主收取的款項和存款存入有息的銀行帳戶，但可保留合理數額的款項，以應付日常運作的開支，而該筆款項須不時經業主委員會批准。
- (3) 在有關期間，B管理公司為A廣場的經理人。
- (4) B管理公司與一間電訊公司簽訂了許可使用協議書(Licence Agreement)，准許該電訊公司在A廣場的住宅公用地方裝設儀器及作天線收發站用途。
- (5) 有關本個案的許可使用協議書(以下合稱「有關協議」)如下，均由B管理公司的授權代表簽署：

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

	使用人 <sup>1</sup>	協議日期	建築物位置 <sup>2</sup>	使用期	每月許可使用費
(a)	C公司	1997年	第1座25樓及26樓垃圾房	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樓及26樓垃圾房	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樓	15-6-1996 – 30-9-1998	3,600元
(g)	E公司	1996年	第3座28樓及天台	1-10-1996 – 30-9-1998	8,600元
(h)	E公司	10-12-1998	第3座27樓、28樓及天台	1-10-1998 – 30-9-2000	14,900元

註：

- 1 所列使用人以下合稱「電訊公司」。
- 2 所列建築物位置以下合稱「該等建築物」。

- (6) 有關協議中，協議(a)至協議(c)列明B管理公司負責繳付差餉、管理費、地租、物業稅及資本性或非經常性的開支；協議(d)及協議(e)列明B管理公司負責繳付差餉、物業稅及其他開支；協議(f)至協議(h)列明B管理公司負責繳付差餉、管理費、地租、物業稅及資本性或非經常性的開支。
- (7) 上訴人是有關協議上所列的該等建築物的擁有人，因A廣場只有業主委員會，未有成立業主立案法團，故由B管理公司代表簽署有關協議。

- (8) 評稅主任根據《稅務條例》〔以下簡稱「稅例」〕第59(1)條但書及第59(3)條，向上訴人發1997/98至1999/2000課稅年度物業稅評稅，上訴人透過B管理公司反對上述物業稅評稅。
- (9) 據差餉物業估價署資料顯示，A廣場第1座天台和25樓及26樓垃圾房自1999年4月1日起須課徵差餉，於1999年4月1日至2000年3月31日期間每季差餉合共為1,320元（即840元 + 480元）；而在1999年7月的季度，則有50%的差餉寬免。
- (10) 上述決定書內修訂的應評稅淨值和應繳稅款，已按上述第(5)分段所示許可使用費及第(9)分段所示已付差餉數額計算。

## 有關法律條文

6. 《稅例》第 5 條規定：

「5(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—

(a) ...

(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。」

7. 《稅例》第 5B(2)及 5B(6)條規定：

「5B (1) ...

(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。」

8. 根據《稅例》第 2 條釋義：

「‘擁有人’(owner) 就土地或建築物或土地連建築物而言，包括直接從政府名下持有的人、實益擁有人、終身租客、按揭人、管有承按人、擁有相逆土地業權並就該土地上的建築物或其他構築物收取租金的人、向根據《合作社條例》(第33章)註冊的合作社為購買上述項目而供款的人，以及持有土地或建築物或土地連建築物但須繳地租或其他年費的人；並包括擁有人的遺產的遺囑執行人；就土地或建築物或土地連建築物而言，包括直接從政府名下持有的人及實益擁有人。」

9. 根據《稅例》第 7A 條釋義：

「‘土地或建築物或土地連建築物’(land or buildings or land and buildings)，包括碼頭、貨運碼頭及其他構築物。」

10. 另據《建築物管理條例》(第 344 章)第 2 條釋義，建築物的「公用部分」包括天台及垃圾房等。

11. 《稅例》第 56A 條訂明：

「56A (1) 凡有2人或多於2人是任何土地或建築物或土地連建築物的聯權擁有人或分權擁有人，而該等人士中任何因根據《土地註冊條例》(第128章)在土地註冊處註冊的契據、轉易契、判決書或其他文書而看似是上述擁有人的人，須負責作出根據本條例的條文須由唯一擁有人作出的所有作為、事宜及事情。

- (2) 第(1)款並不免除任何人根據本條例須承擔的任何義務，亦不影響聯權擁有人或分權擁有人各自之間的任何權利及義務。

- (3) 凡任何人根據第(1)款繳付物業稅，而該人若非因該款即無法律責任繳付該物業稅或部分物業稅者，則該人可向若非因該款即有法律責任根據本條例繳付該物業稅或部分物業稅的人，追討該物業稅或部分物業稅。」

12. 《稅例》第 68(4)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。」

## 有關案例

13. 在本委員會案例 D84/04, IRBRD, vol 19, 620 中，納稅人為一所會社，於 1995/96 至 2001/02 課稅年度內收取數間電訊公司許可使用費，以准許他們使用物業位置裝設通訊設備，會所被裁定須就該等許可使用費收入課繳物業稅。

14. 在本委員會案例 D27/98, IRBRD, vol 13, 227 中，業主立案法團從出租其屋苑停車場車位所得的許可使用費收入，被裁定屬應評稅值。即使全部租金或許可使用費被撥入管理基金，但並不表示業主立案法團沒有收取金錢或金錢等值的應評稅值；稅例第 5B(2)條不是單指為擁有人的利益而支付的金錢或金錢等值的款項，亦包括付給擁有人或按擁有人命令而支付的款項。

有關判詞的英文原文節錄如下：

*‘ [ 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. 本委員會案例 D80/02, IRBRD, vol 17, 984 確認稅務局向 A 先生及有關屋 h 其他業主所發出的物業稅評稅，並符合稅例第 56A 條的範疇。

有關判詞的英文原文節錄如下：

*‘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. 本案關鍵在於有關許可使用費是否屬於物業稅課徵範圍之內。

17. 上訴人代表在陳詞時屢次強調，稅務局對有關許可使用費課徵物業稅，卻沒有對上訴人從其他設施及設備所得收入徵收物業稅，基於上訴人認為兩者性質相同，故僅對前者課徵物業稅並不恰當云云，上訴人列舉了一些例子佐證，包括會所及泳池設施等。

18. 對於這論點，稅務局局長代表試圖以香港上訴庭案例 Louis Kwan-nang Kwong & Carlos Kwok-nang Kwong v CIR [1982] 2 HKTC 541 回應。她陳詞時指出，該案納稅人從出租一間戲院所得的收入須課繳利得稅，因納稅人不單出租建築物，亦出租其他設施及裝置。她認為：並非純粹因換取土地或其上建築物的使用權而獲得的收入，例如包括設施的使用，或在泳池提供救生設備或有救生員當值等，並不屬於物業稅徵稅範圍。她更引述 Louis Kwan-nang Kwong & Carlos Kwok-nang Kwong v CIR 一案第 573 頁內的一段判詞，有關判詞的英文原文節錄如下：

*'... 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. 本委員會認為稅務局局長代表的反駁並不精準，亦不必要。

20. 上述一段判詞，乃建基於樞密院案例 American Leaf Blending Co Sdn Bhd v Director-General of Inland Revenue (1979) AC 676 中 Lord Diplock 對個人出租物業是否構成業務的觀點，有關判詞的英文原文節錄如下：

*'[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一案的爭議，在於納稅人出租戲院是否構成符合《稅例》第2條釋義的「業務」，從而根據《稅例》第14條課徵利得稅。

21. 然而，本案爭議並不涉及利得稅範疇，也不牽涉上訴人因就相同收入需要繳納利得稅及物業稅而申請豁免物業稅或抵扣利得稅。本委員會認為，稅務局局長代表不應將 Louis Kwan-nang Kwong & Carlos Kwok-nang Kwong v CIR 抽離實際案情，以支持其反証。

22. 這不代表本委員會接納上訴人的論點，相反，本委員會認為上訴人不過是顧左右而言他。稅務局未有對其他設施的收費課徵物業稅，並不表示有關許可使用費不屬於物業稅範疇的應評稅值，眼點理應對準有關許可使用費是否在應評稅值的範圍之內。本委員會無意，並認為無需，對其他設施的收入是否課徵物業稅作出判斷，而事實上亦沒有足夠論據支持這樣做。

23. 《稅例》第 5(1)條有關課徵物業稅的條文，與及第 5B(2)條界定甚麼是應評稅值，均沒有以「純粹」、「單以」或「完全以」土地或建築物或土地連建築物的使用權等字眼，來規限應課稅的代價，本委員會亦不認為有合理的理據作類似的引伸。

24. 根據上述本委員會案例 D84/04 及 D27/98，有關許可使用費，明顯地已符合《稅例》第 5B(2)條對應評稅值的釋義，是電訊公司就該等建築物的使用權（用以安裝儀器及作天線收發站）而付出的代價，縱然上訴人並非有關協議的立約一方，而有關許可使用費亦非直接付予上訴人，惟因款項用於 A 廣場的維修及管理支出，已屬按身為該等建築物擁有人的上訴人的命令或其利益而付出的金錢。縱然上訴人代表聲稱，在容許電訊公司使用該等建築物過程中，不時需額外進行維修保養，惟這並不影響以上的分析。

25. 至於上訴人的其他上訴理由，本委員會同樣未能接納。

26. B 管理公司在於 2004 年 8 月 4 日致稅務局的書函中提及一執業會計師的意見，多次聲稱本港會計師向來不視有關許可使用費為應課物業稅項目。然而，B 管理公司只複述該意見，上訴人沒有直接舉證，亦沒有傳召該會計師作證，更沒有會計師公會任何佐證。

27. 稅務局過往沒有向上訴人就有關許可使用費課徵物業稅，並不代表自此就不能對相同費用徵收相同稅項。事實上，稅務局局長是有責任按照評稅時適用的司法解釋和原則，去執行《稅例》的有關條文。對此，本委員會援引本委員會案例 D16/90, IRBRD, vol 5, 136 其中第 137 頁的一段判詞，其英文原文節錄如下：

*‘[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.’*

而從本委員會案例D84/04的案情可見，稅務局確曾就此類許可使用費課徵物業稅。

## 總結

28. 本委員會認為，有關許可使用費屬物業稅範疇的應評稅值，所以駁回是項上訴，維持上述決定書修訂的評稅。