

税务评论

作者：

香港税务

香港

殷国炜

税务合伙人

电话：+852 2852 6538

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

陈得成

高级税务经理

电话：+852 2852 5612

电子邮件：finchan@deloitte.com.hk

黄宝琪

税务经理

电话：+852 2852 6594

电子邮件：ewong@deloitte.com.hk

香港 终审法院裁定未实现收益不属利得 税项目

香港终审法院在 2013 年 11 月 12 日作出判决，裁定根据一般商业会计准则作为贸易证券价值重估之未实现收益，并不属于《税务条例》第 14 条所指之一般征收的利得税项目（*Nice Cheer Investment Limited v. Commissioner of Inland Revenue*）。终审法院是香港最高的上诉法院。

背景

纳税人是一家香港公司，其主要业务为投资买卖香港交易所上市证券。该公司之财务报表乃按照当时适用之一般会计准则编制，并就相关期间证券买卖的已实现与未实现损益在其财务报表内予以确认。未实现损益是以年末持有之未出售贸易证券的公平市值变化予以确认。

纳税人将未实现收益视为免税收益，同时就未实现跌价损失申报税务扣减。税局认为未出售证券所衍生的未实现收益，也应被视为应课税收益，其理据是利得税应按照适用之会计政策评税。

纳税人就税局的评税结果提出上诉，案件在 2011 年由原讼庭审理，并先后在 2012 年及 2013 年上诉至上诉法院及终审法院。纳税人在各级法院均获判胜诉，相关法院一致裁定未实现收益不属于利得税征税项目，因此亦无须就此缴纳利得税。

终审法院裁决

终审法院判纳税人胜诉，裁定无须就证券价值重估之未实现收益课税，但未实现跌价损失的税务扣减仍可扣减。

根据适用法例（《税务条例》第 14 条），法院指出“利润”必须从某贸易、专业或商业活动中产生，并非纯粹以贸易、专业或商业为目的之资产重估所产生。因此，待销售证券在相关期内的价值增长，属未实现收益，不应在计算可评税利润时包括在内，因此无须就未实现收益纳税。

至于在未实现损失的问题上，终审法院指出税法中两大重要原则：（i）“利润”一词所指的是实质或已实现利润，并非潜在或预期利润；以及（ii）利润与损失均是无法预期的。然而，法庭表示第二个原则不可被诠释作禁止纳税人利用未实现损失以减少其税负。纳税人可以就待销售证券价值的损失作出损益账拨备，可是有关拨备必须正当及有合理解释。

德勤香港的意见

终审法院的判决清晰明确，不应对待销售证券的未实现收益征税。法院裁定此等收益乃是预期收益，并非《税务条例》第 14 条中所指的“利润”。在计算税款时，纳税人无须就未实现利润的相关金额课税。

除了未实现收益的税务处理外，我们从终审法院在 *Nice Cheer* 一案的判决中，亦可窥见下列其他事项。公司应就其处理此等税务事宜的方法进行检讨，并与税务专业人员就此进行讨论。

未实现损失 – 纳税人应仔细考虑有关未实现损失的税务处理。终审法院指出，无论是利润或损失，皆不可预期。可是，有别于其对未实现收益的处理，法院并无明确禁止对未实现损失予以确认的做法。法院认为纳税人可在损益帐中作出拨备，惟须有关拨备必须正当合理。

终审法院的判决并无直接说明未实现损失的处理方法，对于何谓“合理”拨备的情况亦不完全清晰。具体而言，法院没有就《税务条例》第 19D 条作出任何评论，该条例规定应课税人仕在任何课税年度所招致的亏损额，须以计算该课税年度的应评税利润的同样方法及评税基期计算。可预见纳税人与税局就可否扣减未实现损失将出现争议。

其他未实现收益 – 终审法院的判决引申出另一问题，就是对于在财务报表内已确认的所有未实现收益，是否都应该按照法院在 *Nice Cheer* 案中裁定，采纳无须就未实现收益课税之相同原则。法院强调《税务条例》第 14 条中“任何人”一词，意思是指该条例应同样适用于任何该法例管辖下的任何纳税人，不论业务性质或规模。因此，该判决似乎可应用于其他未实现收益，例如债务证券（如债券）及其他金融工具贸易所得收益。可是，税局有可能企图缩窄 *Nice Cheer* 案例的适用范围，例如指明有关案例仅适用于股票证券贸易相关情况等等。至于税局将如何诠释及应用该法院判决，则尚待揭晓。

汇兑差额 – 由于外汇交易之税务处理并非该案重点，因此终审法院没有就此作出评论。可是，原讼庭曾指出 *Nice Cheer* 的判决不应统一应用于外汇交易，因为从外汇交易与证券贸易所衍生的未实现损益不尽相同；外汇交易的相关贸易资产是货币（金钱），即拥有现成市场及申报货币汇价的可互换资产。有见及此，税局接纳外汇交易之未实现收益无需征税的机会不大。

税务依循会计准则处理 (Tax follows accounting principle) – 值得注意的是，苗礼治法官 (Lord Millett) 同时作为 *Nice Cheer* 及 *Secan (CIR v. Secan Ltd. & Ranon Ltd.)* 两案的法官，苗礼治法官认为税务局对其在 *Secan* 案的判决有所误解。鉴于当时 *Secan* 案的判决，税务局发出了税务条例释义及执行指引第 40 号《预付或递延入账的营运性开支》，以及第 42 号《金融工具和外汇差异的税务》。税务局认为，*Secan* 一案基本说明了税务处理应依循会计准则处理，除非违反任何税务法令中之相关条款，否则相关税务征收应依据指定的会计准则进行，亦即“税务依循会计准则处理”原则。可是，终审法院指出，财务报表之拟备乃旨在让投资者了解公司的财务状况与盈利能力，尤其是公司未来的盈利能力，有关报表并非为税务目的拟备：

“按照一般商业会计准则拟备的账目，纵然法令并无明确规定，若法庭表示有关账目有违相关税务准则，毫无疑问，亦必定可以为税务目的而相应调整此等账目。”

因此，随着法院就 *Nice Cheer* 案作出判决，税务局及纳税人需要考虑“税务依循会计准则处理”原则的适用范围，以及该原则在未来将会如何演变。接下来则有待税务局会否就现行税务条例释义及执行指引第 40 号和第 42 号作出修订。

Sharkey v. Wernher 原则 – 以 1955 年英国相关案例 *Sharkey v. Wernher* 为基础，该原则基本上适用于纳税人改变其持有资产的企图，从短期买卖变成长远投资（或相反）的情况。该原则一旦适用，该资产在有关意图转变当时的公平市值，应列为计算纳税人可评税利润。在 *Nice Cheer* 案中，原讼庭强调，*Sharkey v Wernher* 案例的原则并不适用于香港，并表示纳税人不可与自己进行交易，因此不应对该项目利润征税。可是，终审法院并没有就 *Sharkey v. Wernher* 原则的适用性作出评论，相信是因为这一点并没有在终审法院中提出。该原则将来会否继续适用于香港的情况，则有待观察。

改变以往年度的评税 – 《税务条例》第 70A 条容许纳税人由于报税表或陈述书存在错误或遗漏以致就该课税年度征收税额过多而申请更正该项评税。该申请须在任何评税年度结束后 6 年内或在有关评税通知书送达日期后 6 个月内（两者以较迟的为准）提出。可是，纳税人可否基于 *Nice Cheer* 案的判决而获准引用第 70A 条，申请重新评定以往课税年度的应课税款，则有待商榷。假如某项评税乃基于或根据呈交报税表或陈述书当时通用的惯例而拟备，则不可引用第 70A 条申请对评税作出更正。

结论

我们对法庭在 *Nice Cheer* 案的判决表示欢迎，有关判决重申无须就未实现利润课税的原则，可是亦对“税务依循会计准则处理”的原则之适用范围构成疑问。鉴于会计准则日益复杂，必须依赖专业判断。因此建议纳税人与专业咨询顾问联系，以了解上述法庭判决对其业务可能造成的税务影响。

本文由德勤华永会计师事务所有限公司为本行中国大陆及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。如欲垂询有关本文的资料或其它税务分析及意见，请联络：

北京

吴嘉源

合伙人

电话：+86 10 8520 7501

传真：+86 10 8518 7501

电子邮件：kevng@deloitte.com.cn

香港

展佩佩

合伙人

电话：+852 2852 6440

传真：+852 2520 6205

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

深圳

谢玉莲

合伙人

电话：+86 755 3353 8777

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：contse@deloitte.com.cn

重庆

龚兵

合伙人

电话：+86 23 6310 6206

传真：+86 23 6310 6170

电子邮件：clgong@deloitte.com.cn

济南

郭心洁

合伙人

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

苏州

许柯/梁晴

合伙人

电话：+86 512 6289 1318/1328

传真：+86 512 6762 3338

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

mliang@deloitte.com.cn

大连

汤卫东

合伙人

电话：+86 411 8371 2888

传真：+86 411 8360 3297

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

澳门

马健华

合伙人

电话：+853 8898 8833

传真：+853 2871 3033

电子邮件：quiva@deloitte.com.hk

天津

苏国元

合伙人

电话：+86 22 2320 6680

传真：+86 22 2320 6699

电子邮件：jassu@deloitte.com.cn

广州

谢玉莲

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：contse@deloitte.com.cn

南京

许柯

合伙人

电话：+86 25 5791 5208

传真：+86 25 8691 8776

电子邮件：frakxu@deloitte.com.cn

武汉

祝维纯

合伙人

电话：+86 27 8526 6618

传真：+86 27 8526 7032

电子邮件：juszhu@deloitte.com.cn

杭州

卢强

合伙人

电话：+86 571 2811 1901

传真：+86 571 2811 1904

电子邮件：qilu@deloitte.com.cn

上海

郭心洁

合伙人

电话：+86 21 6141 1308

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：eunicekuo@deloitte.com.cn

厦门

蒋琳琦

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：lijiang@deloitte.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，旨在不断提高德勤中国的税务服务质量，为客户提供更佳的服务及协助税务团队出类拔萃。德勤中国税务技术中心编制、发布了“税务评论”、“税务要闻”等系列刊物，从技术的角度就新近颁发的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍；并对疑点、难点作出专题税务研究及提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

华东区

许德仁

全国区领导人及合伙人

电话：+86 21 6141 1498

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：lkhaw@deloitte.com.cn

华北区

张捷

合伙人

电话：+86 10 8520 7526

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：angelazhang@deloitte.com.cn

华南区

殷国璋

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络陆颖仪 Wandy Luk (wanluk@deloitte.com.hk) 或传真至+852 2541 1911。

关于德勤

Deloitte (“德勤”)泛指德勤有限公司(一家根据英国法律组成的私人担保有限公司，以下称“德勤有限公司”)，以及其一家或多家成员所。每一个成员所均为具有独立法律地位的法律实体。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 中有关德勤有限公司及其成员所法律结构的详细描述。

德勤为各行各业的上市及非上市客户提供审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。德勤成员所网络遍及全球逾 150 个国家，凭借其世界一流和高质量专业服务，为客户提供应对最复杂业务挑战所需的深入见解。德勤拥有约 200,000 名专业人士致力于追求卓越，树立典范。

关于德勤大中华

作为其中一所具领导地位的专业服务事务所，我们在大中华设有 21 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、重庆、大连、广州、杭州、哈尔滨、新竹、济南、高雄、澳门、南京、深圳、苏州、台中、台南、天津、武汉和厦门。我们拥有近 13,500 名员工，按照当地适用法规以协作方式服务客户。

关于德勤中国

在中国大陆、香港和澳门，我们通过德勤·关黄陈方会计师行和其关联机构包括德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)，以及它们下属机构和关联机构提供服务。德勤·关黄陈方会计师行为德勤有限公司的成员所。

早在 1917 年，我们于上海成立了办事处。我们以全球网络为支持，为国内企业、跨国公司以及高成长的企业提供全面的审计、税务、企业管理咨询和财务咨询服务。

我们在中国拥有丰富的经验，并一直为中国会计准则、税制以及本土专业会计师的发展作出重大的贡献。在香港，我们为大约三分之一在香港联合交易所上市的公司提供服务。

本文件中所含数据乃一般性信息，故此，并不构成任何德勤有限公司、其成员所或相关机构(统称为“德勤网络”)提供任何专业建议或服务。在做出任何可能影响自身财务或业务的决策或采取任何相关行动前，请咨询合资格的专业顾问。任何德勤网络内的机构不对任何方因使用本文件而导致的任何损失承担责任。