

## 税务评论

香港税务

作者：

香港特别行政区

殷国炜

合伙人

电话：+852 2852 6538

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

威维之

高级经理

电话：+852 2852 6608

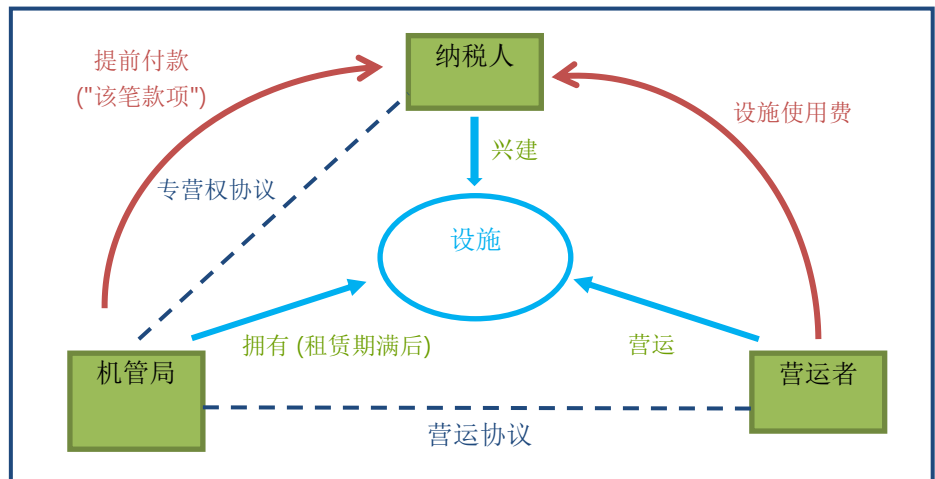
电子邮件：dchik@deloitte.com.hk

## 香港法院裁定终止合同款项不征税

香港终审法院(终审庭)于 2014 年 12 月 15 日就 *Aviation Fuel Supply Co v Commissioner of Inland Revenue* (FACV 14/2013) 一案作出裁决，裁定一笔终止合同的款项不需要缴纳利得税。尽管裁决是基于本案的事实和情况，但三个法院(终审庭和两个下级法院)的判词在多个争议点上提供了指引，包括资本性和营业性收入的界定，收取入息权利的转让，折旧免税额转回等，可以作为参考。

### 案件背景

本案牵涉了多个协议和多笔款项，其背景和安排的摘要如下：



- 纳税人(Aviation Fuel Supply Company) 和机场管理局(机管局)签订了专营权协议，机管局授予纳税人专营权，在香港机场设计和建造航空燃油供应设施(该设施)。
- 根据专营权协议，机管局授予纳税人 20 年租赁期，并有权提名经营者去营运该设施。
- 纳税人提名一间关联公司作为经营者，经营者与机管局签订营运协议。经营者将向设施用户收取费用，然后定期支付纳税人(设施使用费)，预期用以补偿纳税人兴建设施的成本以及让其赚取合理的回报。
- 根据专营权协议，机管局有权在特定时限后付款给纳税人以提前终止专营权和租赁期，该笔款项是基于未来设施使用费的净现值计算出来。
- 机管局选择了提前终止专营权和租赁期，并支付 4.49 亿美元(该笔款项)给纳税人。

## 法院裁定摘要

原讼法庭（原讼庭）	
日期	2011 年 7 月 8 日
争议问题	纳税人于提前终止合同时收到的款项是否需要征收利得税。
判决	原讼法庭裁决纳税人胜。该笔款项不需要征税。 原因： - 该笔款项不是产生于纳税人的业务。 - 该笔款项属于资本性收入。 - 该笔款项不是因为转让入息权利而获取的。

上诉法院（上诉庭）	
日期	2012 年 12 月 4 日
争议问题	1. 纳税人于提前终止合同时收到的款项是否需要征收利得税。 2. 纳税人曾取得的折旧免税额于设施转让时是否会导致结余课税。（这争议点由税务局局长在法庭聆讯前短时间内提出）
判决	上诉法院支持原讼法庭的裁决： 1. 该笔款项不需要征税。原因如原讼庭陈述。 2. 不构成结余课税，因为纳税人的业务是由机管局继承。 纳税人胜。

终审法院（终审庭）	
日期	2014 年 12 月 15 日
争议问题	纳税人曾取得的折旧免税额于设施转让时是否会导致结余课税。
判决	裁决：上诉庭不应受理税务局局长在聆讯前短时间内提出的新争议点。因此，没有必要裁定结余课税的问题。纳税人胜。

## 德勤观点

三个法庭的判词对下列几个问题提供了分析和评论，可以作为指引。

### 业务范围

法庭认为，纳税人兴建该设施的目的是为了让自己在 20 年租期内，向营运者赚取设施使用费，而不是为机管局提供建造该设施的服务。机管局支付纳税人的该笔款项与营运者支付的设施使用费的性质完全不同，并不代表未来收入的现值贴现。基于这样的业务范围，原讼庭和上诉庭都认为该笔款项并不是因经营该设施而产生(即纳税人的业务范围)。因此，法庭认为，该笔款项并不属于税务条例第 14 条的课税范畴。

假若纳税人的业务范围被认定为提供服务给机管局，那本案的裁决可能完全不同。因此，厘清纳税人的业务范围是非常重要的。根据每个案件的个别情况和事实，某些收入可以被认定不是由纳税人的业务所产生，因此不属于税务条例征税范围。

## 资本收益与营业收入

由于原讼庭和上诉庭裁定该笔款项并不是由纳税人的业务所产生而不在税务条例第 14 条的课税范围，因此法官不需要考虑该笔款项是资本性还是营业性。然而，原讼庭法官在判词中分析了各种因素，认为该笔款项为资本收益。本案法官分析该笔款项是资本性还是营业性收入时考虑了以下几个因素：

- 款项是否会导致纳税人业务的终止
- 款项是否一种替代或赔偿，以弥补失去未来的收益
- 款项是否会导致风险转移
- 款项是否会导致设施拥有权的转移(纳税人享有折旧免税额以证明其拥有权)
- 对于纳税人构成多久损失
- 会计处理方法

由此可见，该笔款项的用途和目的是重要的决定性因素。法官认为税务处理的方法可能并不一定正确，与决定收入性质并不相关。

## 收取入息权利的转让

原讼庭认为，尽管纳税人有权从该设施取得收入，此权利并没有因为提前付款而转移给机管局。那是因为纳税人向营运者收取的设施使用费与机管局在支付该笔款项后而向营运者收取的收入不同。因此，该笔款项不在税务条例第 15(1)(m) 条 (按照税务条例第 15(1)(m)条和第 15A 条，因转让收取入息权利而获取的款项是应课税的。) 的征税范围。

法官继续分析称，即使存在收取入息权利的转移，根据第 15A(3)条，该笔款项也不在征税范围内，因为可以带来收入的资产(即该设施)也一并被转让给机管局了。

这个分析说明，在确认是否有收取入息权利的“转移”时，要着重比较转让交易前后收入的本质。

## 提出新评税基础

原讼庭的裁决有利于纳税人，税务局局长随后上诉到上诉庭。在上诉庭聆讯前的几周，税务局局长提出了一项新的争议点，他辩称假如原讼庭的裁定获确认，则有关评估便应予修订以考虑纳税人所曾取得的折旧免税额后，以致结余课税应予征收。结果上诉庭裁定因为纳税人的业务是由机管局继承，所以没有构成结余课税。

税务局局长进一步向终审庭上诉，并提出相同的结余课税观点。然而，终审庭没有直接裁定结余课税的问题，而是分析上诉庭是否受理税务局局长在聆讯前短时间内提出的新争议点。

终审庭认为因结余课税而增加应课税利润属于评税的一部份，是否有别于原来的评税基础并不重要，因此法庭有权以新基础作出评估。

但是，法官认为应该考虑上诉庭在本案的情况中受理税务局局长所提出的论点(即在结余课税的基础上评税)是否公平的做法。尽管上诉庭根据第 67 条作出的评估不受时效限制，当上诉庭进行裁定时，税务局作出评税所规定的六年时限已经届满。时效限制的作用是保护纳税人免于调查超过六年过去的交易。结余课税的论点需要进一步寻求事实以计算合适的评税基础。终审庭认为对于纳税人来说调查超过时限的交易显然不公平，因此上诉庭不应受理税务局局长的新评税基础，裁定驳回上诉。

严格来说，假若税务局当初没有提出某评税基础而是之后在法庭上提出，法庭是有权以新基础去评估。但是，若然这样会对纳税人构成不公平，法庭是不应当受理税务局提出的新评税基础。裁定是否公平有两个考虑点：(1)时效限期是否已经届满 (2)新的评估基础是否需要作出进一步调查及寻求事实。

相信日后税务局会以所有可能的基础向纳税人作出多个保护性评税以避免类似争议在未来重演。

## 结余课税

基于上述“提出新评程基础”而裁定驳回上诉，终审庭没有必要裁定应否在结余课税上评税。然而，终审庭法官应税务局要求，在判词中发表了对结余课税的观点，因为税务局局长认为上诉庭的裁决是错误的，并且会对税务局的运作带来干扰。

上诉庭认为由于纳税人的业务已经被机管局继承，因此根据第 39B(7)和 39D(3)条豁免征收结余课税。虽然终审庭认同业务由机管局继承，但法官认为有关的机械设备的出售，因此不属于第 39B(7)和 39D(3)条的豁免范围，应征收结余课税。

除此之外，终审庭指出上诉庭以第 39B(7)和 39D(3)条去一概裁定没有结余课税是错误的。对于订明固定资产或工业建筑物，有关税务条例没有类似继承豁免的条款。换句话说，即使订明固定资产或工业建筑物是被机管局继承，而不是被售，亦须征收结余课税。

## 结论

尽管三个法庭的裁决似乎一致(即纳税人胜)，但是我们可以发现终审庭不同意上诉庭对于结余课税的观点。

这个案例在几个范畴上作了很好的参考，包括终止合同取得款项的征税问题、营业性或资本性收入、第 15A 条(收取入息的权利转让)。但是结余课税的问题，尤其是机械设备是继承还是买卖的问题，是因事实而定的，因此每个案件都要根据个别情况来判断。

本文由德勤中国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：keving@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

##### 展佩佩

合伙人

电话：+86 755 8246 3255

传真：+86 755 8246 3186

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

#### 重庆

##### 汤卫东

合伙人

电话：+86 23 6310 6206

传真：+86 23 6310 6170

电子邮件：ftang@deloitte.com.cn

#### 济南

##### 蒋晓华

总监

电话：+86 531 8518 1058

传真：+86 531 8518 1068

电子邮件：betjiang@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

##### 展佩佩

合伙人

电话：+853 2871 2998

传真：+853 2871 3033

电子邮件：sachin@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

##### 展佩佩

合伙人

电话：+86 20 8396 9228

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

#### 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

##### 展佩佩

合伙人

电话：+86 592 2107 298

传真：+86 592 2107 259

电子邮件：sachin@deloitte.com.hk

#### 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

#### 主管合伙人

##### 许德仁

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

##### 张博

合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 8518 1326

电子邮件：juliezhang@deloitte.com.cn

#### 华南区(香港)

##### 殷国炜

合伙人

电话：+852 2852 6538

传真：+852 2520 6205

电子邮件：dyun@deloitte.com.hk

#### 华南区(内地/澳门)

##### 张文杰

总监

电话：+86 20 2831 1369

传真：+86 20 3888 0121

电子邮件：gercheung@deloitte.com.cn

#### 华东区

##### 朱正萃

总监

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloitte.com.cn

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](http://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 22 个办事处分布于北京、香港、上海、台北、成都、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

德勤品牌随着在 1917 年设立上海办事处而首次进入中国。目前德勤中国的事务所网络，在德勤全球网络的支持下，为中国的本地、跨国及高增长企业客户提供全面的审计、税务、企业管理咨询及财务咨询服务。在中国，我们拥有丰富的经验，一直为中国的会计准则、税务制度与本地专业会计师的发展贡献所长。

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。

©2015。欲了解更多信息，请联系德勤华永会计师事务所 (特殊普通合伙)。