

討論文件

2009 年 12 月 14 日

立法會財經事務委員會

「進料加工」安排下機械或工業裝置的折舊免稅額

目的

有委員關注到在「進料加工」安排下，港商提供予內地企業使用的機械或工業裝置（下稱「機器」）因《稅務條例》第 39E 條而不能享有折舊免稅額。本文旨在解釋第 39E 條的立法背景和適用範圍，並回應委員上述的關注。

第 39E 條的立法背景

2. 第 39E 條於 1986 年訂立，並於 1992 年修訂至現時版本。該條文旨在限制納稅人透過各種方式的租賃安排來獲得機器折舊免稅額，以達致避稅目的。第 39E 條的 1986 年版本（只備英文本）及現行條文分別夾附於附件一及附件二。

3. 第 39E 條在 1986 年訂立時，只針對「售後租回」和「槓桿租賃」這兩種避稅安排，而當時「槓桿租賃」安排必須同時涉及有關的機器被其他人在境外使用，才會受到第 39E 條的制約。但政府當時發現有不少公司透過技術上的安排，繞過「槓桿租賃」的定義，以避過第 39E 條的制約，但實質上仍是以類似的租賃安排，把機器（主要是船舶和飛機）供其他人在境外使用，以達致避稅目的。為堵塞這個漏洞，政府在 1992 年修訂第 39E 條。經修訂後，任何租賃安排下的機器，如完全或主要被其他人在境外使用，即使不牽涉「槓桿租賃」，亦會受第 39E 條的制約而不能享有折舊免稅額。

第 39E 條的適用範圍

4. 雖然租賃避稅安排最普遍牽涉的是船舶和飛機，但亦可能

牽涉其他類型的機器，因此第 39E 條在 1986 年最初立法時，已涵蓋所有類型的機器。

5. 經 1992 年的修訂後，任何機器的租賃安排若屬於以下三種情況的其中一種，便受第 39E 條的約束 –

- (a) 有關安排屬「售後租回」安排；
- (b) 有關安排屬「槓桿租賃」安排；或
- (c) 在有關安排下，有關機器完全或主要在香港境外被其他人使用。

在執行第 39E 條時，進行上述安排的企業是否真正有避稅意圖，並非稅務局的考慮因素，該局亦不能選擇性執法。這法律觀點已獲稅務上訴委員會接納。此外，租賃安排亦包括出讓機器使用權而不收取租金的安排。

「進料加工」安排下機器不獲折舊免稅額

6. 在「進料加工」的安排下，港商往往把機器以注資形式投放在內地企業作為後者的資產，用以履行港商承諾在內地投資的股本金額。由於有關機器的擁有權已轉移至內地企業，港商再不是其擁有者，因此不得享有折舊免稅額。這與第 39E 條無關。

7. 我們亦注意到在「進料加工」的安排下，港商有時會把其擁有的機器(主要是模具)無償給予內地的企業使用。由於此做法屬於上文第 5(c)段所述的安排，須受第 39E 條約束，因此不能享有有關機器的折舊免稅額。

8. 我們理解業界希望在上文第 7 段所述的情況下，有關的機器仍可獲得香港的折舊免稅額。但我們認為由於有關機器在境外由其他人士使用，所牽涉的問題較為複雜，包括這些機器是否產生應在香港課稅的利潤、是否只用作製造售給有關港商的貨品、有否曾被轉售，以及是否已被其他人申索了有關的折舊免稅額等。稅務局無法定權力向非香港納稅人的境外企業要求提供任何證明文件，或實地審查境外企業的運作，因而在監管上會有不少困難。

9. 基於上述原因，我們認為若放寬第 39E 條有關「境外使用」的限制，該反避稅條文會出現缺口，令各式新避稅安排有機可乘，導致稅收延誤或流失，同時亦可能產生大量有爭議的個案，為納稅人帶來不便及稅負不確定性，並加重行政負擔。稅務局會繼續就第 39E 條的執行與有關專業團體和商界組織溝通。

10. 此外，林大輝議員曾先後於本年 10 月 21 日、11 月 4 日及 11 月 25 日的立法會大會上提出關於第 39E 條的質詢。政府就有關質詢的回覆夾附於**附件(三)**。

財經事務及庫務局
2009 年 12 月

(5) If a person sells any machinery or plant referred to in subsection (4) within 12 months of the date of cessation he may claim the adjustment of any balancing allowance or balancing charge which may have been made to or on him as if such sale had taken place immediately prior to the date of cessation and notwithstanding section 70 an assessor shall make any necessary correction to any assessment.

(6) Notwithstanding anything contained in this section, where the aggregate of any sale, insurance, salvage or compensation moneys in respect of any machinery or plant exceeds the capital expenditure incurred on the provision of that machinery or plant, the aggregate of such moneys shall—

- (a) for the purposes of calculating a balancing charge under subsection (2)(b); and
- (b) in calculating the reducing value of the class of machinery or plant under section 39B(4),

not exceed the capital expenditure incurred on the provision of that machinery or plant.

(7) For the purposes of subsection (6), the capital expenditure incurred on the provision of the machinery or plant shall be taken as— (*Amended, 7 of 1986, s. 6*)

- (a) in a case where section 37(2A) applies, the “cost of the asset” computed in accordance with that section;
- (b) in a case where section 39B(6) applies, the capital expenditure computed in accordance with that section; or
- (c) in any other case, the aggregate capital expenditure incurred by the person in question on the provision of the machinery or plant for the purposes of producing profits chargeable to tax under Part IV.

(*Added, 63 of 1980, s. 3*)

Allowances
under this Part in
respect of capital
expenditure on
leased machinery
and plant.

(7 of 1986.)
[*14.3.86.]

39E. (1) Notwithstanding anything to the contrary in this Part, a person (in this section referred to as “the taxpayer”) who incurs capital expenditure on the provision of machinery or plant, being machinery or plant acquired by the taxpayer under a contract entered into after the commencement* of the Inland Revenue (Amendment) Ordinance 1986, for the purpose of producing profits chargeable to tax under Part IV shall not have made to him the initial or annual allowances prescribed in section 37, 37A or 39B if, at a time when the machinery or plant is owned by the taxpayer, a person holds rights as lessee under a lease of the machinery or plant, and—

- (a) the machinery or plant was, prior to its acquisition by the taxpayer, owned and used by that person (whether alone or with others), or any associate of that person (which person or any such associate is hereinafter referred to as “the end-user”); or

(b) the machinery or plant, not being a ship or aircraft or any part thereof, is while the lease is in force—

(i) used wholly or principally outside Hong Kong by a person other than the taxpayer; and

(ii) the whole or a predominant part of the cost of the acquisition or construction of the machinery or plant was financed directly or indirectly by a non-recourse debt; or

(c) the machinery or plant is a ship or aircraft or any part thereof and—

(i) the person holding rights as lessee is not a person who is deemed by section 23B to be carrying on a business as the owner of ships in Hong Kong; and

(ii) the whole or a predominant part of the cost of the acquisition or construction of the ship or aircraft or the part thereof was financed directly or indirectly by a non-recourse debt.

(2) Subsection (1)(a) shall not apply where—

(a) the machinery or plant was acquired by the taxpayer on payment from the end-user at not more than the price which the end-user paid to the supplier (not being a supplier who is himself an end-user); and

(b) no initial or annual allowances have at any time prior to the acquisition of the machinery or plant by the taxpayer been made under section 37, 37A or 39B to the end-user in respect of such machinery or plant.

(3) For the purposes of subsection (2) an allowance shall be deemed not to have been made if the end-user, by notice in writing to the Commissioner within 3 months of the date on which the capital expenditure on the provision of machinery or plant giving rise to the allowance is incurred, or within such further time as the Commissioner may, in any particular case, permit, disclaims such allowance.

(4) For the purposes of this section machinery or plant owned or leased by a trustee shall be deemed to be owned or leased both by the trustee and the beneficiary under the trust or, in the case of a discretionary trust, both by the trustee and by such beneficiary as the Commissioner may, in his discretion, determine to be the beneficiary during the relevant basis period.

(5) In this section—

“acquisition” means acquisition by a person as owner and includes holding or hiring under a hire-purchase agreement or, if the hire-purchase agreement is a conditional sale agreement, holding as purchaser;

“arrangement” includes—

- (a) any agreement, arrangement, understanding, promise or undertaking, whether express or implied, and whether or not enforceable, or intended to be enforceable, by legal proceedings; and
- (b) any scheme, plan, proposal, action or course of action or course of conduct;

“associate”, in relation to a person holding rights as lessee under any lease of machinery or plant, means—

- (a) where the person holding such rights is a natural person—
 - (i) a relative of the person holding such rights;
 - (ii) a partner of the person holding such rights and any relative of that partner;
 - (iii) a partnership in which the person holding such rights is a partner;
 - (iv) any corporation controlled by the person holding such rights, by a partner of the person holding such rights or by a partnership in which the person holding such rights is a partner;
 - (v) any director or principal officer of any such corporation as is referred to in sub-paragraph (iv);
- (b) where the person holding such rights is a corporation—
 - (i) any associated corporation;
 - (ii) any person who controls the corporation and any partner of such person, and, where either such person is a natural person, any relative of such person;
 - (iii) any director or principal officer of that corporation or of any associated corporation and any relative of any such director or officer;
 - (iv) any partner of the corporation and, where such partner is a natural person, any relative of such partner;
- (c) where the person holding such rights is a partnership—
 - (i) any member of the partnership and, where such member is a natural person, any relative of such member;
 - (ii) any partner of the partnership and, where such partner is a natural person, any relative of such partner and, where such partner is a partnership, any relative of any member of that partnership who is a natural person;
 - (iii) any corporation controlled by the partnership or by any partner thereof or, where such a partner is a natural person, any relative of such partner;
 - (iv) any corporation of which any partner is a director or principal officer;
 - (v) any director or principal officer of a corporation referred to in sub-paragraph (iii);

"associated corporation" means—

- (a) a corporation over which the person holding rights under any lease of machinery or plant has control;
- (b) a corporation which has control over such person holding rights, being a corporation;
- (c) a corporation which is under the control of the same person as such person holding rights, being a corporation;

"beneficiary under the trust" means, where the trustee holds machinery or plant on behalf of a beneficiary who is himself a trustee in respect of that machinery or plant, the beneficiary for whom such machinery or plant is ultimately held, being the person who has the use of, or the right to use, such machinery or plant for his own benefit;

"conditional sale agreement" means an agreement for the sale of goods under which the purchase price or part of it is payable by instalments, and the property in the goods remains in the seller (notwithstanding that the buyer is to be in possession of the goods) until such conditions as to the payment of instalments or otherwise as may be specified in the agreement are fulfilled;

"control", in relation to a corporation, means the power of a person to secure—

- (a) by means of the holding of shares or the possession of voting power in or in relation to that or any other corporation; or
- (b) by virtue of any powers conferred by the articles of association or other document regulating that or any other corporation,

that the affairs of the first-mentioned corporation are conducted in accordance with the wishes of that person;

"end-user" means any person (whether alone or with others) holding rights as lessee under a lease of machinery or plant or any associate of such person;

"held for use" includes installed ready for use and held in reserve;

"lease" includes—

- (a) any arrangement under which a right to use machinery or plant is granted by the owner of the machinery or plant to another person; and
- (b) any arrangement under which a right to use machinery or plant, being a right derived directly or indirectly from a right referred to in paragraph (a), is granted by a person to another person,

but does not include a hire-purchase agreement or a conditional sale agreement unless, in the opinion of the Commissioner, the right under the agreement to purchase or obtain the property in the goods would reasonably be expected not to be exercised;

“non-recourse debt”, in relation to the financing of the whole or a predominant part of the cost of the acquisition or construction of any machinery or plant, means a debt where the rights of the creditor in the event of default in the repayment of principal or payment of interest—

(a) are limited wholly or predominantly to any or all of the following—

(i) rights (including a right to moneys payable) in relation to the machinery or plant or the use of the machinery or plant;

(ii) rights (including rights to moneys payable) in relation to goods produced, supplied, carried, transmitted or delivered, or services provided, by means of the machinery or plant;

(iii) rights (including a right to moneys payable) in relation to the loss or disposal of the whole or a part of the machinery or plant or of the taxpayer's interest in the machinery or plant;

(iv) any conjunction of such rights as are referred to in sub-paragraphs (i), (ii) and (iii);

(v) rights in respect of a mortgage or other security over the machinery or plant; or

(vi) rights arising out of any arrangement relating to the financial obligations of the end-user of the machinery or plant towards the taxpayer, being financial obligations in relation to the machinery or plant;

(b) are in the opinion of the Commissioner capable of being limited as described in paragraph (a), having regard to either or both of the following—

(i) the assets of the taxpayer;

(ii) any arrangement to which the taxpayer is a party;

or

(c) where paragraphs (a) and (b) do not apply, are limited by reason that not all of the assets of the taxpayer (not being assets that are security for a debt of the taxpayer other than a debt arising in relation to the financing of the whole or part of the cost of the acquisition of the machinery or plant) would be available for the purpose of the discharge of the whole of the debt so arising (including the payment of interest) in the event of any action or actions by the creditor or creditors against the taxpayer arising out of the debt;

“principal officer” means—

(a) a person employed by a corporation who, either alone or jointly with one or more other persons, is responsible under the immediate authority of the directors for the conduct of the business of the corporation; or

- (b) a person so employed who, under the immediate authority of a director of the body corporate or a person to whom paragraph (a) applies, exercises managerial functions in respect of the body corporate;

“relative” means the spouse, parent, child, brother or sister of the relevant person, and, in deducing such a relationship, an adopted child shall be deemed to be a child both of the natural parents and the adopting parent and a step child to be the child of both the natural parents and of any step parent;

“used” includes held for use.

(Added, 7 of 1986, s. 7)

補償方面所得的款項總和(如有的話)，須與該課稅年度的評稅基期結束時該類機械或工業裝置的遞減價值作一比較—

- (a) 如無在出售、保險、殘料或補償方面所得的款項，或如該遞減價值的款額超出上述款項的總和，則須給予該人一項免稅額，稱為“結餘免稅額”，而其數額須為該遞減價值的款額，或為該遞減價值超出上述方面所得款項總和的超出額(視屬何情況而定)；或
- (b) 在出售、保險、殘料或補償方面所得的款項，如其總和超出該遞減價值的款額(如有的話)，則須向該人作出徵稅，稱為“結餘課稅”，而課稅額須相等於該超出額，或在該遞減價值為零的情況下，則須相等於上述方面所得款項的總和。

(3) 如有第39B(7)條所適用的任何機械或工業裝置以繼承方式轉移，則第(2)款在此情況下不適用。

(4) 凡由於任何人停止經營其行業、專業或業務，而使已獲得初期免稅額或每年免稅額的機械或工業裝置停用，且無在出售、保險、殘料或補償方面所得的款項，則除第(5)款另有規定外，該人須當作在緊接其停業時之前已就該機械或工業裝置收取售價，而款額則是局長認為假若該機械或工業裝置在停業時在公開市場出售則可變現的款額。

(5) 如任何人在停業日起計的12個月內出售第(4)款所提述的任何機械或工業裝置，則該人可提出申索將已給予他的任何結餘免稅額或已對其作出的任何結餘課稅調整，猶如該項出售是在緊接停業日之前進行一樣，而即使第70條另有規定，評稅主任須對有關評稅作出任何所需的更正。

(6) 即使本條另有規定，就任何機械或工業裝置的出售、保險、殘料或補償方面所得的款項的總和如超出在提供該機械或工業裝置方面招致的資本開支，則—

(a) 為根據第(2)(b)款計算任何結餘課稅；及

(b) 在根據第39B(4)條計算該類機械或工業裝置的遞減價值時，該等款項的總和不得超出在提供該機械或工業裝置方面招致的資本開支。

(7) 為第(6)款的施行，在提供該機械或工業裝置方面招致的資本開支—(由1986年第7號第6條修訂)

(a) 在第37(2A)條適用的情況下，須視為是按照該條計算的“資產成本”；

(b) 在第39B(6)條適用的情況下，須視為是按照該條計算的資本開支；或

(c) 在任何其他情況下，須視為是有關的人為產生根據第IV部應課稅的利潤而在提供該機械或工業裝置方面招致的資本開支總和。

(由1980年第63號第3條增補)

條：	39E	就租賃機械及工業裝置的資本開支而根據本部可得的免稅額	14 of 2003	09/05/2003
----	-----	----------------------------	------------	------------

(1) 即使本部有相反規定，任何人(在本條中稱為“該納稅人”)如在提供機械或工業裝置方面招致資本開支，而該機械或工業裝置是該納稅人根據在《1986年稅務(修訂)條例》(Inland Revenue (Amendment) Ordinance 1986)(1986年第7號)生效日期訂立的合約而取得，以產生根據第IV部應課稅的利潤者，則在該機械或工業裝置由該納稅人擁有期間，如有任何人根據該機械或工業裝置的租約而持有承租人權利，且該機械或工業裝置又符合以下情況，則該納稅人不得獲給予第37、37A或39B條所訂明的初期免稅額或每年免稅額—

(a) 該機械或工業裝置在被該納稅人取得之前，是由該名持有承租人權利的人(不論單獨或與他人)或該人的任何相聯者(該人或其任何相聯者以下稱為“最終使用者”)所擁有及使用的；或

(b) 該機械或工業裝置並非船舶或飛機或其任何部分，而在該租約生效期間—

(i) 該機械或工業裝置是由並非是該納稅人的任何其他人士完全或主要在香港以外地方使用；或 (由1992年第15號第4條修訂)

- (ii) 取得或建造該機械或工業裝置方面的全部或主要部分成本，是直接或間接以一項無追索權債項提供資金的；或
- (c) 該機械或工業裝置是船舶或飛機或其任何部分，而—
 - (i) 該名持有承租人權利的人並非香港船舶或香港飛機的經營者；或
 - (ii) 取得或建造該船舶或飛機或其任何部分方面的全部或主要部分成本，是直接或間接以一項無追索權債項提供資金的。(由1992年第15號第4條代替)

(2) 第(1)(a)款不適用於以下情況—

- (a) 該機械或工業裝置是由該納稅人在付款後從最終使用者取得，其所付款項並不多於最終使用者付給供應商(該供應商本人並非最終使用者)的價格；及
- (b) 在該納稅人取得該機械或工業裝置之前，最終使用者從未因該機械或工業裝置而根據第37、37A或39B條獲給予任何初期免稅額或每年免稅額。

(3) 為第(2)款的施行，最終使用者如在提供引致任何免稅額出現的機械或工業裝置方面招致資本開支，而在招致該項開支之日起計的3個月內，或在局長在任何個別情況下准許的更長時間內，以書面向局長表示放棄該免稅額，則該免稅額須當作從未給予。

(4) 為本條的施行，凡有任何信託產業的受託人或受該受託人控制的法團擁有任何機械或工業裝置，或根據任何機械或工業裝置租約而持有承租人權利，則該受託人、該法團及該項信託的受益人須分別被當作是該機械或工業裝置的承租人權利的擁有人或持有人(視屬何情況而定)。(由1992年第15號第4條代替)

(5) 在本條中—

“主要職員”(principal officer) 指—

- (a) 受僱於任何法團的任何一人，而該人單獨或與其他一人或多於一人在該法團各董事的直接權能下，負責經營該法團的業務；或
- (b) 如此受僱的任何一人，而該人在該法團任何董事或(a)段所適用的任何人的直接權能下，就該法團行使管理職能；

“使用”(used) 包括持有以供使用；

“取得”(acquisition) 指任何人以擁有人身分取得，亦包括根據任何租購協議而持有或租用，如該租購協議屬有條件售賣協議，則包括以購買者身分持有；

“持有以供使用”(held for use) 包括已安裝妥當可供使用及持有作備用；

“信託的受益人”(beneficiary under the trust) 指在任何信託產業下受益或能夠受益(不論是藉着指定受益權的行使或藉其他方法)的任何一人，不論是直接受益或是透過任何中間人而受益，亦指直接或間接能夠控制或可合理地預期能夠直接或間接控制該信託產業的活動或運用該產業本身財產或其入息的任何人；(由1992年第15號第4條代替)；

“香港飛機的經營者”(operator of a Hong Kong aircraft) 指符合以下的條件的人—

- (a) 持有根據《1995年飛航(香港)令》*(第448章，附屬法例)發出的航空經營許可證；及(由1999年第12號第3條修訂)
- (b) 以飛機經營者身分經營業務，而該業務是在香港以內加以控制及管理的；(由1992年第15號第4條增補)

“香港船舶的經營者”(operator of a Hong Kong ship) 指符合以下條件的人—

- (a) 負責支付經營該船舶的所有開支或其重大部分，而該船舶主要是在香港水域運作，或在香港水域與內河航限的水域之間運作的；及
- (b) 以船舶經營者身分經營業務，而該業務是在香港以內加以控制及管理的；(由1992年第15號第4條增補)

“相聯法團”(associated corporation) 指—

- (a) 受任何根據機械或工業裝置租約而持有權利的人(包括被當作持有該權利的人)控制的任

何法團；(由1992年第15號第4條修訂)

(b) 控制上述持有權利的人(而該人本身是法團)的任何法團；或

(c) 受控制上述持有權利的人(而該人本身是法團)的同一人所控制的任何法團；

“相聯者”(associate) 就根據機械或工業裝置租約而持有承租人權利的人(包括被當作持有該等權利的任何人)而言— (由1992年第15號第4條修訂)

(a) 如持有該等權利的人是自然人，指—

(i) 持有該等權利的人的任何親屬；

(ii) 持有該等權利的人的任何合夥人，及該合夥人的任何親屬；

(iii) 持有該等權利的人屬合夥人之的任何合夥；

(iv) 由持有該等權利的人、其合夥人或持有該等權利的人屬合夥人之的任何合夥所控制的任何法團；

(v) 第(iv)節所提述的任何法團的董事或主要職員；

(b) 如持有該等權利的人是法團，則指—

(i) 任何相聯法團；

(ii) 任何控制該法團的人與該人的任何合夥人及(如該人或該合夥人是自然人)該人或該合夥人的任何親屬；(由2003年第14號第24條修訂)

(iii) 該法團或任何相聯法團的任何董事或主要職員，以及該董事或職員的任何親屬；

(iv) 該法團的任何合夥人及(如該合夥人是自然人)該合夥人的任何親屬；

(c) 如持有該等權利的人是合夥，則指—

(i) 該合夥的任何合夥人及(如該合夥人是合夥)該合夥的任何合夥人、該合夥所屬的任何其他合夥的任何合夥人及(如該合夥人是合夥)該合夥的任何合夥人及(如本節所提及的任何合夥中的任何合夥人或與該合夥在其他合夥中是合夥人的任何人是自然人)該人的任何親屬；(由1993年第65號第4條代替)

(ii) (由1993年第65號第4條廢除)

(iii) 由該合夥或其中任何合夥人控制的任何法團或(如該合夥人是自然人)該人的任何親屬；

(iv) 任何合夥人是其董事或主要職員的任何法團；

(v) 第(iii)節所提述的任何法團的任何董事或主要職員；

“控制”(control) 在與任何法團有關時，指一個人藉以下方法而確保該法團的事務按照其本人意願辦理的權力—

(a) 藉着持有該法團或任何其他法團的股份、或持有與該法團或任何其他法團有關的股份，或藉着擁有該法團或任何其他法團的投票權、或擁有與該法團或任何其他法團有關的投票權；或

(b) 憑藉規管該法團或任何其他法團的組織章程細則或其他文件所授予的權力；

“無追索權債項”(non-recourse debt) 就取得或建造任何機械或工業裝置方面的全部或主要部分成本的資金提供而言，指某債項，而在該債項中凡有人拖欠歸還本金或拖欠支付利息時，債權人的權利—

(a) 是完全或主要部分限於以下任何或全部權利—

(i) 與該機械或工業裝置有關或與使用該機械或工業裝置有關的權利(包括獲得應付款項的權利)；

(ii) 與藉該機械或工業裝置而生產、供應、運載、輸送或交付的貨品有關或與藉該機械或工業裝置而提供的服務有關的權利(包括獲得應付款項的權利)；

(iii) 與該機械或工業裝置的全部或局部失去或處置有關、或與該納稅人在該機械或工業裝置的權益的失去或處置有關的權利(包括獲得應付款項的權利)；

- (iv) 第(i)、(ii)及(iii)節所提述的各種權利的任何組合；
- (v) 就該機械或工業裝置的按揭或其他保證而享有的權利；或
- (vi) 因任何安排而產生的權利，該安排是與該機械或工業裝置的最終使用者對該納稅人負有的財政上義務有關的，而該財政上義務是與該機械或工業裝置有關者；
- (b) 在局長考慮以下一項或兩項後認為是能夠限於(a)段所述者—
 - (i) 該納稅人的資產；
 - (ii) 該納稅人是其中一方的任何安排；或
- (c) 在(a)及(b)段不適用的情況下，由於以下理由而受限制：在債權人因該債項而對該納稅人採取任何法律行動時，並非該納稅人的所有資產(用作保證該納稅人的某債項的資產除外，某債項是指該納稅人並非為提供資金以應付取得該機械或工業裝置而招致全部或部分成本而借入的債項)均可供用作償付如此出現的債項的全部(包括利息的支付)；

“最終使用者”(end-user) 指根據機械或工業裝置租約而單獨或與他人持有承租人權利的人或其任何相聯者；

“親屬”(relative) 指有關人士的配偶、父母、子女、或兄弟姊妹；而在推斷此種關係時，領養的子女須當作是其親生父母的子女，亦是其領養父母的子女，而繼子女則須當作是其親生父母的子女，亦是其繼父母的子女。

(由1998年第32號第24條修訂)

(6) 《1992年稅務(修訂)條例》(Inland Revenue (Amendment) Ordinance 1992)(1992年第15號)第4(b)及(d)(iv)條對本條所作的修訂，適用於根據1990年11月15日或其後作出的任何交易而提供機械或工業裝置方面的資本開支；但如任何交易是1990年11月15日前向局長提出預先結算的申請中所指者，且局長在該日期之前或之後表示意見認為該項交易並不屬第61A條內條款所列，則本條不適用於根據該宗交易而招致的開支；或如根據在1990年11月15日前作出的某項交易而在1990年11月15日或其後招致任何開支，但並無就該項交易提出上述申請，而局長認為該項交易與他按1990年11月14日的當時情況會表示意見認為並不屬第61A條內條款所列的交易屬同一類別的，則本條亦不適用於根據該宗交易而招致的開支。(由1992年第15號第4條增補)

(由1986年第7號第7條增補)

註：

* “《1995年飛航(香港)令》”乃 “Air Navigation (Hong Kong) Order 1995” 之譯名。

條：	40	釋義	12 of 2004	25/06/2004
----	----	----	------------	------------

* (1) 在本部中—

“工業建築物或構築物”(industrial building or structure) 指作以下用途的任何建築物或構築物或任何建築物或構築物的部分—

- (a) 供在工場、工廠或其他相類似的處所內經營的某行業使用；或
- (b) 供運輸、隧道、船塢、水務、氣體或電力企業使用，或供公共電話服務或公共電報服務使用；或 (由1969年第39號第5條修訂)
- (c) 供包括製造貨品或物料或將貨品或物料加工的行業使用；或
- (d) 供從事貯存以下貨品或物料的行業使用—
 - (i) 用以製造其他貨品或物料的任何貨品或物料；或
 - (ii) 在某行業的經營過程中須予加工的貨品或物料；或
 - (iii) 剛運抵香港的貨品或物料；或 (由1986年第7號第12條修訂)
- (e) 供農業業務使用；

立法會十六題：折舊免稅額

以下為十月二十一日在立法會會議上林大輝議員的提問和財經事務及庫務局局長陳家強的書面答覆：

問題：

《1986年稅務（修訂）條例》在《稅務條例》（第112章）中加入第39E條。該條文旨在限制透過售後租回和槓桿租賃安排而造成稅項遞延或避稅的機會，如機械或工業裝置的擁有人進行有關安排，將不得就提供該機械或工業裝置所招致的資本開支，獲給予初期免稅額及每年免稅額（折舊免稅額）。前立法局在一九八六年審議通過該條文時，政府曾聲明該條文旨在打擊有關的避稅行為，並且特別聲明只是針對售後租回和槓桿租賃兩種租賃安排，同時保證不會影響一般租賃交易和正常的商業交易。稅務局局長在法案通過後即發出《稅務條例釋義及執行指引第15號》，當中清楚指出指引只適用於售後租回和槓桿租賃兩種租賃安排。就此，政府可否告知本會：

（一） 鑑於業界人士認為原來的第15號指引已清楚反映第39E條的立法原意，而在執行有關法例時並沒有出現問題，政府卻在二〇〇六年一月修訂執行該條例的指引，原因為何；

（二） 鑑於政府於一九八六年向前立法局保證，稅務局局長就第39E條發出的部門指引會反映法例字面意義及立法精神，政府在二〇〇六年修訂有關指引時有否落實這項保證；若有，新的指引如何反映法例的立法精神；若否，原因為何；

（三） 既然上述條文的立法原意是打擊避稅行為，並特別聲明只是針對售後租回和槓桿租賃兩種租賃安排，為何本港企業即使沒有上述避稅行為或意圖，也絕對沒有涉及上述租賃安排，只是按一般商業安排（例如進料加工安排），將機械及工業裝置讓內地廠房（或其外判生產企業）使用，以生產商品供本港企業銷售，而且本港企業的全部利潤均會在香港課稅，卻一樣不獲給予折舊免稅額；

（四） 鑑於政府於一九八六年向前立法局保證該條文不會影響一般租賃交易和正常的商業交易，現時有關保證是否仍然有效；若是，如何確保此保證獲遵守；若否，原因為何；

（五） 有否評估執行新指引對正常經濟活動的實際影響；若有，詳情為何；若否，原因為何；

(六) 在執行新指引時，有否考慮現時工業北移及珠江三角洲區域經濟融合的情況；若有，詳情如何；若否，原因為何；

(七) 有否考慮新指引使港商不能配合內地要求企業升級轉型的政策，以及嚴重打擊製造業的生產力和競爭力；若有，詳情為何；若否，原因為何；及

(八) 有否計劃檢討上述的指引及相關的法例；若有，詳情為何；若否，原因為何？

答覆：

主席：

(一)至(五) 稅務條例第39E條於一九八六年訂立，並於一九九二年修訂至現時版本。該條文旨在限制納稅人透過各種方式以機械或工業裝置租賃安排來達致避稅目的。由於有關的避稅安排往往牽涉香港公司擁有的機械或工業裝置長時間被境外的公司使用，因此第39E條規定在這種情況下，該香港公司不能就有關的機械或工業裝置獲得折舊免稅額。

我們絕對無意以第39E條影響正常的租賃交易。正如我們在一九九二年修訂第39E條時向當時的立法局解釋，港商如根據一般租賃安排將擁有的機械或工業裝置出租予境外的公司使用，雖然不能再就有關的機械或工業裝置獲得折舊免稅額，但亦毋須就其源於境外的租金收入在香港繳稅，因此第39E條對這類租賃交易應無影響。

稅務局為執行《稅務條例》不同條文（包括第39E條）而發出和不時更新的釋義及執行指引，本身並沒有法律效力，目的是透過詳細的解說及貼近現實的例子讓納稅人更易於了解及遵從有關條文，絕對不能更改有關條文的立法原意。

(六)至(八) 我們注意到港資企業近年在珠三角地區的轉型情況，了解到在進料加工的安排下，港商有時會把其擁有的機械或工業設備（主要是模具）免費給予內地的企業使用，以致既無租金收入亦因為第39E條不能獲得有關的折舊免稅額。

我們理解業界希望在上述情況下，有關的機械或工業裝置仍可獲得香港的折舊免稅額。但我們認為所牽涉的問題較為複雜，包括這些在內地使用的機械或工業裝置是否產生應在香港課稅的利潤、是否只用作製造售給有關港商的貨品、有

否曾被轉售，以及是否已被其他人申索了有關的折舊免稅額等，要放寬有關限制存在實質困難。

立法會一題：折舊免稅額

以下為十一月四日在立法會會議上林大輝議員的提問和財經事務及庫務局局長陳家強的答覆：

問題：

本人於二〇〇九年十月二十一日本會會議上提出一項關於機械及工業裝置的初期免稅額及每年稅額（下稱「折舊免稅額」）的質詢。就財經事務及庫務局局長就該質詢作出的答覆，政府可否告知本會：

（一）鑑於《稅務條例》第39E條（下稱「第39E條」）旨在限制企業透過各種形式以機械或工業裝置租賃安排來達致避稅目的，而政府亦同意在進料加工的安排下，港商有時會把其擁有的機械或工業設備（主要是模具）免費給予內地企業使用，以生產港商向該內地企業購買的貨品，而並非要「達至避稅目的」，為甚麼政府仍視該類安排為租賃安排，而要引用第39E條限制港商就該等設備獲得應有的折舊免稅額；

（二）鑑於政府表示，有關《稅務條例》的執行指引並無法律效力，絕對不能更改有關條文的立法原意，為甚麼當局在二〇〇六年需修訂原先的執行指引，並將經修訂的指引的追溯期延伸至之前的課稅年度；政府如何落實其在一九八六年訂立第39E條時作出的保證，即該條文只是針對「售後租回」和「槓桿租賃」兩種租賃安排；及

（三）鑑於政府表示，要放寬第（一）項的限制會有實質困難，包括難以確定在內地使用的機械或工業裝置是否只用於生產售予有關港商的貨品、有否被轉售，以及有否被其他人申索了有關的折舊免稅額，但由於《稅務條例》已有條文規定納稅人須在某些情況下負舉證責任，政府會否讓納稅人就有關方面提出證據，以解決該等困難，以免在執行第39E條時違背其立法原意？

答覆：

主席：

(一) 正如我在今年十月二十一日回覆林大輝議員的書面質詢中指出，《稅務條例》第39E條於一九八六年訂立，並於一九九二年修訂至現時版本。該條文旨在限制納稅人透過各種方式以機械或工業裝置租賃安排來達致避稅目的。有關條文規定，如香港公司所擁有的機械或工業裝置完全或主要被其他公司在香港以外地方使用，該香港公司便不能就有關的機械或工業裝置獲得折舊免稅額。

在執行第39E條和《稅務條例》中其他特定的反避稅條文時，任何商業安排只要屬於有關條文所述的特定活動，便會受該條文規管，稅務局不能選擇性執法。

(二) 《稅務條例》第39E條在一九八六年訂立時，的確只是針對「售後租回」和「槓桿租賃」這兩種安排。但經一九九二年的修訂後，如香港公司所擁有的機械或工業裝置主要被其他公司在境外使用，該香港公司亦不能就有關的機械或工業裝置獲得折舊免稅額。稅務局在一九九二年更新第15號釋義及執行指引時，已反映當年就第39E條所作的最新修訂。稅務局在二〇〇六年再更新第15號釋義及執行指引時，只是進一步闡述及舉例說明有關的規定，使其更貼近現實情況，絕對沒有改變第39E條的規管範圍。

至於補加評稅的追索時限，《稅務條例》規定為六年。稅務局一向依法補加評稅，絕對無權針對不同情況而更改法定的追索時限。

(三) 我在十月二十一日的書面回覆中已指出要放寬第39E條的實質困難。雖然《稅務條例》規定納稅人有舉證責任，但有關裝置在境外由其他人士使用，而該人士多屬境外獨立法人企業，稅務局難以向其查核有關裝置的真確用途，更無法定權力向境外企業要求提供任何證明文件。若放寬有關限制，該反避稅條文容易出現缺口，導致稅收延誤或流失，並產生大量有爭議的個案。

立法會十六題：《稅務條例》第39E條

以下為十一月二十五日在立法會會議上林大輝議員的提問和財經事務及庫務局局長陳家強的書面答覆：

問題：

本人先後於本年十月二十一日及十一月四日本會會議上提出關於在《稅務條例》第39E條（第39E條）下機械及工業裝置的折舊免稅額的質詢。就財經事務及庫務局局長作出的答覆，政府可否告知本會：

(一) 鑑於根據一九九一年《稅務(修訂)(第5號)條例草案》(條例草案)摘要說明,修訂第39E條是為了「刪除某些『槓桿租賃』交易所可要求的免稅額」,政府為何指修訂的第39E條已不再只針對「售後租回」和「槓桿租賃」這兩種安排;

(二) 鑑於前財政科於一九九一年發出的立法局參考資料摘要及前庫務司於同年十一月二十七日在前立法局進行二讀條例草案時均指出,一九九二年的修訂是「不再容許外國飛機及船隻經營商享有折舊免稅額」,政府對此修訂理解為限制飛機或船隻以外的其他機械或工業裝置的擁有人享有折舊免稅額的理據為何;

(三) 鑑於一九九二年的修訂只是將第39E(1)(b)(i)與(ii)條之間的「及」字改為「或」字,政府為何理解此修訂擴大了第39E條的適用範圍(即並非只針對「售後租回」和「槓桿租賃」這兩種安排);鑑於局長表示「該條文旨在限制納稅人透過各種方式以機械或工業裝置租賃安排來達致避稅目的」,「各種方式」所指的方式為何;

(四) 鑑於前財政科於一九九一年發出的立法局參考資料摘要、前庫務司於一九九一年關於條例草案二讀時的發言,以及前立法局審議該條例草案的專案小組召集人於一九九二年條例草案恢復二讀時的發言,均顯示當時第39E條所指的租賃,是指「透過融資形式的租賃交易購入船隻及飛機」,現時政府答覆中所說的「租賃安排」是不是等同當年所指的「融資形式租賃」;如果是,「融資形式租賃」的定義是甚麼;如果不是,兩者的定義的分別為何;

(五) 政府為何把第39E條所指的有關安排界定為「條文所述的特定活動」,並認為放寬有關限制會使「該反避稅條文容易出現缺口,導致稅收延誤或流失,並產生大量有爭議的個案」;

(六) 鑑於前稅務局局長在一九八六年訂立第39E條時,曾保證只會在真正有需要的情況下採用該條文,為何政府表示「不能選擇性執法」,以致沒有避稅意圖的活動須受該條文規管,以及政府是否已放棄當年的承諾;

(七) 稅務局於二〇〇六年更新《稅務條例釋義及執行指引第15號》,將港商向內地加工商提供機械模具界定為「租賃」時,有沒有考慮法例原意是針對「融資形式租賃交易」;

(八) 鑑於政府表示第39E條的補加評稅追索時限為六年,然而在稅務上訴個案編號D51/08中代表稅務局局長的大律師指出,二〇〇六年更新的《稅

務條例釋義及執行指引第15號》在二〇〇六年一月前不適用，當局有否評估兩個說法是否互相矛盾，以及政府是否不應追索指引更新前已評稅的個案；若否，原因為何；

(九) 鑑於現時本港公司普遍在加工貿易安排下，均嚴格限制內地生產單位只可使用其提供的模具生產他們要求的貨品，並會在生產完畢後收回模具，政府不給予有關的折舊免稅額會否違反在港課稅利潤所招致的成本可獲稅項扣減的稅務原則；

(十) 鑑於第39E條的立法原意是針對企業避稅，政府有否評估引用第39E條向沒有避稅的港商追討稅款是否合法，以及有否就有關的執法行動諮詢律政司意見；若有，詳情為何；若否，原因為何；及

(十一) 政府可否提供過去十年，當局每年引用第39E條向多少間本港公司追討稅款(包括追索至稅務局於二〇〇六年更新第15號執行指引前已評稅的個案)、涉及的稅款總額，以及有多少間公司因此而破產？

答覆：

主席：

(一)至(三) 《稅務條例》第39E條在一九八六年訂立時，其中第39E(1)(a)條是針對所有機械或工業裝置(包括船舶和飛機)的「售後租回」安排，而第39E(1)(b)條和第39E(1)(c)條皆為了針對「槓桿租賃」安排，前者適用於非船舶或飛機的機械或工業裝置，而後者則適用於船舶或飛機。由此可見，第39E條從一九八六年開始，已涵蓋船舶和飛機以外的機械或工業裝置。由於利用有關租賃安排來避稅，最普遍牽涉的是船舶和飛機，因此政府當時在有關的立法局文件中特別提到這兩個項目。

第39E條在一九八六年訂立時，的確只針對「售後租回」和「槓桿租賃」這兩種安排，而當時「槓桿租賃」安排必須同時涉及有關的機械或工業裝置被其他人在境外使用，才會受到第39E條的制約。但政府當時發現有不少公司透過技術上的安排，繞過「槓桿租賃」的定義，但實質上仍是以類似的租賃安排，把機械或工業裝置(主要牽涉船舶和飛機)供其他人在境外使用，以達致避稅目的，但卻可避過第39E條的制約。為堵塞這個漏洞，政府在一九九二年修訂第39E條，主要是把第39E(1)(b)(i)條和39E(1)(b)(ii)條之間，及第39E(1)(c)(i)條和第39E(1)(c)(ii)條之間的「及」字改為「或」字。經修訂後，只要租賃安排下的機械或工業裝置(包

括船舶和飛機)主要被其他人在境外使用,便會受第39E條的制約。因此現時第39E條的適用範圍已超越「售後租回」和「槓桿租賃」這兩種安排,而涵蓋任何形式的租賃安排。

(四)「融資形式租賃」即「槓桿租賃」。正如以上回覆指出,一九九二年修訂第39E條的目的,就是針對當時有公司以技術性安排繞過「槓桿租賃」的定義這問題。我們在回覆所述的「租賃安排」是指任何符合《稅務條例》中有關「租約」定義的安排,並不局限於「槓桿租賃」。

(五)《稅務條例》第39E條是一條特定的反避稅條文,任何商業安排只要屬於有關條文所述的指定活動,便會受該條文規管。我在十月二十一日及十一月四日的回覆中已指出要放寬第39E條中「境外使用」這限制存在的各種實質困難。因此,若放寬有關限制,該反避稅條文便會容易出現缺口,導致稅收延誤或流失,並產生大量有爭議的個案。

(六) 在《一九八六年稅務(修訂)條例草案》恢復二讀辯論時,曾有議員引述稅務局局長的有關保證,但該保證是就整份草案而作出的一般性保證,而非針對第39E條。事實上,該條例草案載有多條防止避稅規定,除第39E條外,亦包括第61A條及61B條。而第61A條及61B條明文規定有避稅目的的交易才適用。前財政司在該二讀辯論致辭時,明確指出第61A條及61B條的規定將只用作對付避稅安排。同時稅務局局長在其釋義及執行指引第15號中,亦就第61A條及61B條作出同樣保證。

(七)「租約」的定義早於一九八六年訂立第39E條時,已寫進在該條文內。稅務局於二〇〇六年更新《稅務條例釋義及執行指引第15號》,主要是在指引內加入詳細的解說和例子,使其更貼近現實及符合法庭案例原則,並沒有改變「租約」的定義。

(八) 第39E條的法律效力和《稅務條例》中所規定的六年補加評稅追索時限,均不受任何釋義及執行指引影響,有關指引本身並沒有法律效力。

(九) 正如以上第(五)條的回覆所述,《稅務條例》第39E條是一條特定的反避稅條文,任何商業安排只要屬於有關條文所述的特定活動,便會受該條文規管。根據第39E條條文,有關機械或工業裝置是否只用作生產香港方面的利潤,並非考慮因素,只要有關機械或工業裝置是由其他人完全或主要在香港以外地方使用,則擁有這些機械或工業裝置的香港公司便不可獲給予折舊免稅額。

(十) 政府認為稅務局在執行第39E條時,是符合法律要求,並且有案例支

持，例如，稅務上訴委員會在二〇〇九年三月裁定了一個涉及折舊免稅額的個案（D 61／08， 24 IRBRD 184）。在判詞中，委員會指出第 39 E 條的條文本身無規定須具有「避稅目的」才能引用。

（十一） 稅務局並沒有記錄這方面的數據。