

SAC v Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri: 认购选择权费属于税务豁免范围



16 July 2026

For more information, please contact:

Datuk D P Naban
naban@rdslawpartners.com

S. Saravana Kumar
sara@rdslawpartners.com

Amira Azhar
amira@rdslawpartners.com

SAC v Ketua Pengarah Hasil Dalam Negeri 一案中，所得税特别委员会（SCIT）的裁决，引发了有关政部长根据 1967 年所得税法令（Income Tax Act 1967，简称 ITA）第 127(3A) 条授予税务豁免权的适用范围、土地认购选择权（call option）的法律性质，以及税务机关是否可以事后重新诠释税务优惠条件等重要法律问题。

本案的核心争议在于：纳税人在 2016 课税年度（YA 2016）所取得的认购选择权费，是否属于财政部长根据第 127(3A) 条所授予税务豁免范围内的“源自土地权利处置所得的法定收入”。

SCIT 裁定，纳税人所收取的认购选择权费属于财政部长依据《所得税法令》第 127(3A) 条所授予税务优惠的适用范围，因此可享受所得税豁免。

纳税人由本所税务、销售与服务税（SST）及关税（Customs）合伙人 S. Saravana Kumar 与 Nur Amira Ahmad Azhar，以及高级律师 Nur Hanina Mohd Azham 成功代理。

法定框架：所得税法令第 127(3A) 条

所得税法令第 127(3A) 条赋予财政部长以下权力：

“豁免任何人士或任何类别人士，就任何收入或任何类别收入缴纳所得税。”

该条文赋予财政部长广泛的酌情权（discretionary power）。然而，一旦该权力被行使，相关税务豁免便须按照其明文规定的条款执行。虽然内陆税收总监（DGIR）负责执行该法令，但其并无权自行修改、缩窄或推翻财政部长依据第 127(3A) 条所授予的豁免。

因此，第 127(3A)条项下税务豁免具有两项法律效果：

1. 将原本应课税收入 (chargeable income) 排除于征税范围之外；以及
2. 豁免范围必须通过了解相关豁免文件本身来确定。

本案的关键在于如何正确解释 2016 年豁免函。该豁免函规定，对“因处置发展区域内增值土地地段之权利而取得的法定收入”给予全面豁免。

核心争议：何谓“土地权利的处置”？

税收局主张，只有通过买卖或租赁完成的土地处置才符合豁免资格，并高度依赖 2019 年修订函件中新增加的“通过买卖或租赁方式 (by way of sale or lease)”措辞。

然而，涉案认购选择权费收取于年度 2016，当时适用的法律文件为 2016 年豁免函，而该函件并未将合格的处置行为限制于买卖或租赁。

因此，本案真正需要解释的问题是授予土地认购选择权并收取对价 (consideration)，是否构成“土地权利的处置”。

土地认购选择权的法律性质

根据普通法律，土地认购选择权并非仅仅是一项可随时撤回的要约。一旦支付对价，选择权持有人即取得一项可执行的合同权利，可在约定期限内行使选择权，并要求授予人完成土地转让。

与此同时：

- 授予人在法律上被限制不得以与该选择权相抵触的方式处分该土地；以及
- 该土地于选择权有效期间已受到法律上的权利负担。

虽然选择权本身不会即时转移法定产权，但其无可否认涉及财产权利的授予与限制。授予人为了取得对价，放弃了原本可自由处分土地的权利。

SCIT 认为，即时法定产权尚未即时转移，只要土地权利已经受到处分或限制，亦足以构成「土地权利的处置」。这种解释符合对“处置”一词的商业及功能性理解，即重点在于财产权力的让渡或限制，而非仅限于正式完成产权转让的情形。

值得注意的是，对于第 127(3A)条税务豁免而言，所得税法令并未对“处置”作出穷尽式定义。在缺乏法定限制的情况下，该词应赋予其一般法律含义足以涵盖权利的转让 (transfer)，让与 (assignment)，放弃 (surrender) 以及限制 (restriction of rights)。

税务豁免的严格诠释原则

税收局援引传统原则主张税务豁免应严格诠释，且举证责任在于纳税人来证明其明确落入豁免范围之内。

虽然该原则已获确立，但严格诠释并不允许诠释者加入豁免文件中原本不存在的额外条件。税收局的职责在于诠释豁免文件，而非透过诠释加入文件本身不存在的限制。

2016 年豁免函广泛使用“土地权利的处置”措辞。其后 2019 年修订进一步加入「通过买卖或租赁方式」的限制。此项修改本身反而显示，早期版本并不存在该等限制。

根据传统法定及文件诠释原则：

- 当文字清晰明确时，应赋予其效力；
- 除非明确说明，否则后续修改不得视为具有追溯效力的澄清；
- 后续的细化修改可能意味着先前版本范围更广。

SCIT 的推理实际上否定了税收局所提出的观点，即 2019 年修改仅是对原先较狭窄意图的声明性说明。

时间适用原则与反追溯原则 (Non-Retroactivity)

涉案认购选择权费于 YA 2016 取得。因此，相关税务豁免是否适用，必须依据该课税年度当时有效的法律及豁免条件判断。

马来西亚司法判例一贯承认对于财政税务法令，尤其是会增加税负或剥夺既得利益的规定，在没有明确立法意图的情况下，存在强烈的反追溯适用推定。

尽管第 127(3A)条赋予财政部长酌情权，但一旦豁免已授予并被纳税人依赖执行，纳税人即产生受法律保障的合理预期 (legitimate expectation)，即其税务地位将按照当时有效条件决定。

SCIT 的裁决进一步确认后续修改不得被援引以否定纳税人在旧制度下已取得收入所享有的豁免资格。

关联性与性质：Rakyat Berjaya 的原则

纳税人援引 *Rakyat Berjaya Sdn Bhd v KPHDN* [1998] 4 MLJ 666，主张当某项交易与先前主要交易具有内在联系时，其税务性质应保持一致。

虽然 *Rakyat Berjaya* 涉及的是再融资利息的扣税问题，但其更广泛体现的原则在于税务性质可根据商业连续性决定。

本案中，认购选择权与主要的 41 英亩土地的 99 年租赁同时订立。其并非独立存在的商业安排，而是整体发展项目交易的一部分。SCIT 似乎接受了认购选择权费源于并依附于发展区域内土地权利处置的整体土地处置安排。

更广泛的影响

本案具有三项重要意义：

1. “处置”概念的扩张

本案确认土地权利的处置并不限于产权的正式转让。当税务优惠条文采用广泛措辞时，选择权安排及类似产权限制安排亦可能落入豁免范围。

2. 行政机关不得透过事后诠释缩窄税务豁免

DGIR 不得通过事后限制性诠释或依赖后续修改内容，变相缩窄第 127(3A) 条授予的税务豁免范围。

3. 发展项目交易架构的税务规划

对于在政府激励计划下运作的发展商而言，本案为综合土地安排的处置提供支持，包括选择权及附条件权利，均可被视为合格处置的一部分，条件是豁免条文允许此分类。

本案再次重申马来西亚税法的一项基本原则：税务豁免固然应严格诠释，但其适用仍必须依照有关期间实际生效的豁免条款，而非其后的行政解释或修订内容。行政机关透过事后诠释，变相追溯限制纳税人依法已取得的税务优惠。

www.rdslawpartners.com

This publication is for educational and informational purposes only and is not intended and should not be construed as legal advice.

KUALA LUMPUR

Level 16, Menara 1 Dutamas No. 1, Jalan Dutamas 1,
Solaris Dutamas, 50480 Kuala Lumpur
T: +603 6209 5400
F: +603 6209 5411
enquiry@rdslawpartners.com

PENANG

Suite S-21E & F21st Floor, Menara Northam,
No. 55, Jalan Sultan Ahmad Shah, 10050
Penang
T: +604 370 1122
F: +604 370 5678
generalpg@rdslawpartners.com

JOHOR BAHRU

8-35, Menara Delima Satu, Jalan Forest City 1,
Pulau Satu, 81550 Gelang Patah, Johor Bahru
T: +607 585 6414
F: +607 509 7614
generaljb@rdslawpartners.com