

前言

(2016–17年版)

從稅務角度來看，香港的稅制在截至2016年6月底的一年內有多方面的發展。二十國集團(G20)和經濟合作與發展組織(經合組織)攜手進行的「稅基侵蝕與利潤轉移」(BEPS)項目在全球各地產生了巨大的影響。就香港而言，特區政府積極採取各項策略，鞏固香港繼續成為富競爭力的國際金融中心的地位，並同時遵守國際間在稅務上倡議的行動。

立法會在2016年6月通過法例，讓香港可以實施自動交換金融帳戶資料的最新國際標準。經合組織的共同匯報標準將自2017年1月1日起在香港生效。目前，全球已經有超過100多個稅務管轄區承諾執行這項標準，我們將會看到總部設於這些稅務管轄區或於這些稅務管轄區經營業務的申報財務機構紛紛實行嚴格的流程和程序以滿足其申報責任。在這個框架下，香港的申報財務機構需每年負責識辨申報稅務管轄區的稅務居民所持有的金融帳戶，並從2018年起向香港稅務局匯報相關資料。

當局亦通過法例，把適用於離岸基金的利得稅豁免延伸至私募基金，該條例具追溯效力，可應用於2015年4月1日或之後進行的有關交易。稅務局已經發表了新的《稅務條例釋義及執行指引》第51號，其中列出了該局對有關條文的闡釋和建議實踐方法，而現行的《稅務條例釋義及執行指引》(第43號)已經作出相應修訂。

《2016年稅務(修訂)(第2號)條例》於本年5月獲得通過，是近年影響較為深遠的稅務法例之一。它為於香港設立企業財資中心的跨國企業提供稅務優惠措施，主要包括符合若干條件的納稅人可享有企業利得稅率減半(目前為8.25%)的優惠待遇。此外，該修訂有助糾正以往稅收不勻稱的情況。若某從事集團內部融資業務的法團在該業務的日常操作過程中從非香港相聯法團借入的貸款產生利息支出，有關利息支出在修訂後可作扣除。相應地，不論這些利息和利潤是否來源自香港境外，該法例將納稅人在香港從事集團內部融資業務而產生的利息當作是應評稅營業收入。實際上，這似乎在確定從事集團內部融資業務的法團的利息收入來源上，確立了「經營測試方法」的認受性，而這論點在1997年樞密院對*Orion Caribbean*案例作出裁決時已獲肯定。預期香港稅務局將會發出《稅務條例釋義及執行指引》，以釐清立法會在立法審議過程中出現的各種相關問題。

上述2016年法例修訂的第二部分主要涉及銀行為滿足《巴塞爾協定三》的資本充足要求而加強資本基礎所發行的監管資本證券有關的收入/支出在稅務處理上的不明朗狀態。預期當局將會發出《稅務條例釋義及執行指引》以專門用來解釋這項新法例的執行詳情。

2016年6月，立法會通過了《2016年證券及期貨(修訂)條例》，為香港的開放式基金型公司制度提供了法律、監管和稅務框架。這為香港境內的開放式基金提供了另類的設立形式，其涉及的利得稅和印花稅處理方法與單位信託相同。

在過去一年，稅務上訴委員會或法院審理的稅務案件相對較少。而《2015年稅務(修訂)(第3號)條例》修訂了稅務上訴委員會的具體運作安排並推出了新的上訴程序在2016年生效後，可能進一步減少訴訟。其中特別值得注意的是，可由原訟法庭或上訴法庭覆核稅務上訴委員會裁決的呈述案件程序已被取消，取而代之是一個更有效率的上訴程序，其中雙方可就稅務上訴委員會的裁決涉及的法律問題直接向原訟法庭或上訴法庭提出上訴。

2015年年底，經合組織發表了共涵蓋15項行動計劃的二十國集團和經合組織「稅基侵蝕與利潤轉移」倡議項目最終報告。「稅基侵蝕與利潤轉移」項目於2013年開展，史無前例地受到各地政府或私營界別的高度關注。最終報告列出了經合組織提出的建議，以及各參與國就「稅基侵蝕與利潤轉移」行動計劃中所識別的15個特定行動中，就應對每項行動所達成的共識。共有60多個稅務管轄區參與這個項目，它們均同意繼續開展項目的工作直到2020年為止。然而，項目目前已超出了這個範圍，並有更多稅務管轄區積極通過地區對話，例如在經合組織主持下左亞太區召開會議，共同建構項目成果。

香港會以「Associate」身分致力落實經合組織「稅基侵蝕與利潤轉移」項目的框架，意味着它將會與經合組織、二十國集團及多個國家及稅務管轄區在平等的基礎上一起工作，以實施「稅基侵蝕與利潤轉移」項目方案及制訂相關標準。就此而言，香港已就整套「稅基侵蝕與利潤轉移」方案及其一致落實作出承諾，包括當中的四項最低標準：打擊具損害性的稅務措施、避免濫用稅務協定的情況、作出國別報告的規定以及改善跨境爭議解決機制。

香港對「稅基侵蝕與利潤轉移」項目的參與受到各界歡迎，預期它會對納稅人未來的業務架構和商業運作帶來影響，納稅人也可能會面對更加嚴格的稅務合規要求。香港特區政府指出其將會檢討現行的本地稅制，以決定香港在多大程度上需要作出調整以符合新的全球標準和期望。

香港亦繼續擴大全面性避免雙重徵稅協定網絡，目前已簽訂了35份全面性協定，並正就另外11份協定與其他地區展開磋商。香港亦簽訂了7份稅務資料

交換協定。2015年，中國內地與香港就現行的稅收協定簽署了一份議定書，其中包括肯定了香港稅務居民在符合指定條件下，由買賣內地上市公司的股票所得的收益獲免稅待遇；將飛機和船舶租賃業務所得收入適用的預扣稅稅率降至5%；以及引入主要目的測試以作為防止濫用安排的措施。

預期香港的稅務在未來幾年會繼續發展。相信2016年和2017年的發展主要由「稅基侵蝕與利潤轉移」項目主導，而且由於當局推行自動資料交換和國別報告規定等全球措施，納稅人的稅務合規工作亦會隨之增加。

本書(2016–17年版)與以往版本略有不同。我們首次使用註腳形式，希望呈列內容更加簡明，易於閱讀和理解。我們亦嘗試改善稅務上訴委員會和法院裁決引文的編列方式，讓讀者更加容易查閱案例的實際裁決。本年版還新增了一個探討特定稅務條文的章節，我們希望在未來繼續就這個課題添加新的內容。

劉麥嘉卓 (Ayesha Macpherson Lau)

hktaxationguide@kpmg.com.hk

2016年7月寫於香港

12.14	上訴	683
12.15	其他問題	684
12.15.1	重實質，不重形式	684
12.15.2	未加蓋印花的文書不得接納為證據	685
12.15.3	行政長官減免印花稅	685
12.15.4	未有披露影響印花稅的事實及情況	685
12.15.5	文書副本	686
12.15.6	以電子方式加蓋印花	686
第十三章 特別稅務條文		
13.1	概況	690
13.2	人壽保險公司	690
13.3	非人壽保險公司	695
13.4	海運和空運業務——概況	698
13.5	船舶擁有人業務	698
13.6	居港飛機擁有人業務	705
13.7	非居港的飛機擁有人業務	711
13.8	財務機構	712
13.9	會社與行業協會	717
13.10	合夥業務	719
13.11	另類債券計劃	724
13.12	企業財資中心	735
13.12.1	簡介	735
13.12.2	為合資格的企業財資中心推出利得稅優惠稅率	736
13.12.3	集團內部融資業務的利息	739
索引	743

致意

本書初版於1981年問世，原作者為畢馬威會計師事務所前任首席稅務合夥人范大衛 (David Flux) 先生。范大衛先生一直負責本書每年的修訂工作，直至他在1992年榮休為止。雖然在往後這些年間，本書作出了相當大的改動，亦新增了不少內容，但如果沒有范大衛先生早年奠下的框架和構思，今天本書也不可以順利出版。為此，現作者謹藉此機會向范大衛先生致意。

稅項分別填交報稅表。在這種情況下，評稅主任便無法立刻知道納稅人的應評稅總入息。所以，稅務局在檢查報稅表時，尤其是調查科在查核報稅表資料是否完整和正確時，仍會遇到很多實際困難。

從1993/94課稅年度起，已開始採用新的綜合報稅表。此綜合報稅表規定所有屬於三類稅項的收入，必須在同一份報稅表內申報。除非納稅人選擇以個人入息課稅方法填報總入息，過去按進度報稅及分別按稅項評稅的系統仍然存在。然而，應繳物業稅的聯名持有物業所產生的收入則屬例外，因為納稅人必須就此填報獨立的物業稅報稅表。

每類稅項各有本身的稅率和扣除額，因而產生一些不正常的現象。特別是當納稅人按照收入繳納薪俸稅時，可自動享有個人免稅額和累進稅率；但如繳納利得稅或物業稅，則無法享有這些優惠。

鑑於上述和其他原因，第三次稅務條例檢討委員會建議：所有納稅人應填報總收入報稅表和強制施行以總收入評稅。這個建議，必然會牽涉對現行稅制作出重大的改變。必須強調的是：除了政府認為值得推動總所得稅制外，施行綜合報稅表制度並不表示將稅制完全改為總所得稅制。

(2) 除上文所述的應課薪俸稅和個人入息課稅的少數情況外，應繳稅款均按累進稅率計算，但最高的應付稅款為個人入息減去可允許扣除額和慈善捐款（但不包括個人免稅額）後按15%標準稅率來計算。

(3) 不論是個人或公司，徵稅範圍並非以居留狀況為根據。雖然許多其他課稅區普遍採用這個基本原則，但只有在有限和特定的情況下，納稅人的居留狀況才會對其稅務有影響，這問題將在本書的其他章節討論。每類稅項皆以「於香港產生或得自香港」的收入（或如為物業稅，則位於香港的土地或建築物所產生的收入），以及根據《稅務條例》推定為來自香港的某些其他來源的收入，作為計算基準。不論納稅人是否屬於居港人士，這些收入均須繳稅。因此，在計算香港的應課稅額時，首先必須決定入息的來源。

(4) 香港《稅務條例》並無規定當入息不能納入既定稅網時，應以甚麼方法來處理。因此，若某項入息不屬於任何一類徵稅項目，這項收入便完全毋須繳稅。此外，若干來源的收入亦可豁免繳稅，其中一個例子是從應繳利得稅的公司收取的股息，可豁免繳納利得稅（第26(a)條）。

(5) 資本的收益毋須繳納利得稅，除非該收益被證實是從含有冒險成分的投機生意中賺取（參閱第四章）。

(6) 為了簡化稅制的施行，《稅務條例》一直以來都甚少包含嚴厲的反避稅法例。《稅務條例》第61條在《稅務條例》開始制定時已包括在內，但這僅是一項一般的反避稅條文（內容簡單，只是針對一般避稅手法，而非針對特別的避

稅技巧）。該條文規定人工或虛構的交易在稅務上不能成立。然而，這項範圍廣闊的規定在1980年代開始受到限制。由於稅務計劃越來越複雜，政府唯有針對租賃、虧損公司、收購和使用知識產權、出售收入來源、利息開支的扣除和有限合夥業務虧損而制定若干特定的反避稅法例，並且在《稅務條例》第61A條制定較複雜的一般反避稅條文（參閱第十章），以堵塞稅制的漏洞。

(7) 在計算利得稅、物業稅和薪俸稅時，夫婦會被視為兩個獨立人士處理；但如果合併評稅可以減少應繳稅款，夫婦可以選擇合併評稅（參閱下文第3.6.2節）。在個人入息課稅方面，與丈夫同住的合法妻子的入息將列入丈夫的入息內一併計算。

(8) 居港人士或非居港人士實際獲得的股息或任何其他收入均毋須預扣款項，但在某些情況下，稅務局有權向非居港人士或通過非居港人士的香港代理人或付款方徵收稅款（參閱第四章）。

香港稅制的基本徵稅特徵，是只有源自香港的收入才須在香港徵稅。因此，源自於海外的收入並不屬於《稅務條例》的徵稅範圍。在利得稅方面，對於一些在香港經營的特殊類型業務，例如金融機構、保險公司和飛機擁有人等，亦有特定的規則去評定應評稅利潤。稅務居民身份的概念則一般在香港沒有太大關係，詳情請見下文討論。

以下是本書所討論的各類稅項簡介。

1.3 遺產稅條例

遺產稅現已廢除。在2006年2月10日後去世人士的遺產均毋須計徵遺產稅，而在2005年7月15日至2006年2月10日期間去世人士的應課稅遺產則只須計徵\$100的象徵式稅款。雖然是這樣，《遺產稅條例》將繼續適用於在2005年7月15日之前去世人士的遺產，並沿用從價徵稅的原則。由於遺產稅的影響已經大大減低，所以本書不再保留有關的章節。

1.4 印花稅條例

印花稅是就文書徵收的稅項。需要繳付印花稅的文書分別屬於《印花稅條例》附表1所示的四個類別，包括：

- 轉讓或租賃坐落香港的不動產；
- 轉讓香港證券；

2.1 法例

有關徵收物業稅的法例，詳載於《稅務條例》第II部第5至第7C條。《稅務條例》第IX部所載有關報稅表，以及第X和第XII部所載有關評稅和收稅的條文，也適用於物業稅，而《稅務條例》第XC部則適用於暫繳物業稅。《稅務條例》第XI部所載有關反對和上訴的條文及《稅務條例》其他條文中有關稅務行政的其他規定，也適用於物業稅。

2.2 徵稅範圍

稅務局在每個課稅年度按照在香港的土地或建築物的應評稅淨值，以標準稅率（目前為15%）向土地或建築物的擁有人徵收物業稅（第5(1)條）。若土地和建於其上的任何建築物的擁有人相同，該土地和建築物便毋須分開評稅，否則便須獨立評稅（第5(1)條但書(b)）。然而，根據產權法，土地的擁有人（也許更準確的說法應是政府租地契約的持有人）也是有關土地上任何建築物的最終擁有人，故這項條文實際上似乎無法應用。這點在下文第2.4節再作討論。

物業稅的徵稅範圍不一定包括香港所有土地和建築物，以往新界某些地區便毋須繳納物業稅，直至港督在《憲報》公布將這些地區納入徵稅範圍才需要繳稅（參閱已廢除的《稅務條例》第5(1)條但書(e)）。徵稅與否須視乎政府的政策而定，政府已逐步公布將這些地區列入物業稅的徵稅範圍，而根據最近一次的公布，政府已將所有剩餘的地區納入徵稅範圍，故《稅務條例》第5(1)條但書(e)亦已於1993年廢除。

「土地或建築物」一詞包括墩（橋墩）、碼頭及一般不會理解為構成一座建築物的任何其他構築物，而建築物也包括當中的任何部分。實際上，根據《差餉條例》分別徵收差餉的建築物的所有部分均須分開評估物業稅。因此，擁有整座樓宇單位的人士必須按每個單位分別評稅，造成稅務行政上的不便。

建築物的公用部分由建築物的全部擁有人共同擁有。「擁有人」的定義包括業主立案法團或因出租土地或建築物或土地連建築物的公用部分而收取租金收入的人士。《稅務條例》第2條對「公用部分」的定義與《建築物管理條例》（第344章）中所載的定義相若。當局可向業主立案法團或收取租金的人士徵收公用部分租金收入的物業稅。

有關物業稅的豁免目前有多項法例條文，其中最常見的是物業收入由需要計徵利得稅的法團賺取的情況。有關豁免規定的詳情載於下文第2.5節。

就物業稅來說，夫婦會自動作為獨立人士處理；因此當夫婦二人各自擁有應課差餉的物業時，便會各自收到物業稅評稅通知書。然而，如果物業由兩名或以上人士聯名或共同擁有，則每個應課差餉單位只會作出單項評稅；但在物業稅獲得豁免的情況下，便可能需要在有關人士之間按比例分配。

物業稅亦包括暫繳物業稅的評稅，以該課稅年度前一年的應評稅淨值實額為依據，並與該課稅年度前一年的評稅一併計算。

有關物業稅和暫繳物業稅的討論，亦載於《稅務條例釋義及執行指引》第14號內。

2.3 物業稅的徵收

有關徵收物業稅的法例詳載於《稅務條例》第5條，物業稅按應評稅淨值以標準稅率計算。

雖然「應評稅淨值」是按實際租金收入計算，但由於只有固定的扣除額代替實際支付的維修費用，故所徵收的物業稅未必能真實反映從物業獲得的實際入息淨額。然而，符合資格的個別人士可選擇個人入息課稅，以扣除按揭貸款的利息（參閱第六章）。

2.3.1 應評稅淨值

應評稅淨值指應評稅值（參閱下文第2.3.2節）減去若干扣除額後所得的數額。法定的扣除額為：

- (i) 已協定由擁有人繳付的差餉（第5(1A)(b)(i)條）。如果是可供出租但實際上沒有出租（即空置）的物業，由於擁有人並不是根據一項協議而繳付差餉，故應不可獲得扣除¹。《稅務條例》第5(1A)(b)(i)條並無界定何謂「差餉」，但一般接受的釋義是建築物擁有人或佔用人根據《差餉條例》就該建築物繳交的季度徵費。稅務局在《稅務條例釋義及執行指引》第14號中指出，於1997年7月1日以後根據《地租（評估及徵收）條例》就某些物業應付的地租不可獲得扣除；及
- (ii) 相當於應評稅值（已扣除符合上文第(i)項所述條件的差餉）20%的修葺及支出免稅額（第5(1A)(b)(ii)條）。立法會可以隨時通過決議案修訂這個固定百分率（第5(1B)條）。

1. D 71/02 17 IRBRD 943.

法院在 *Robertshaw v CIR*¹²⁸ 案例中達成了相同的結論。*Robertshaw* 案例的裁決進一步肯定了應以有關人士在支付款項時的意圖，來檢定有關款項是否應當作租金發還。法院根據這個檢定準則，認為僱主的原意明顯並不是就僱員擁有直接或間接權益的物業提供租金資助。

雖然有上述裁決，但在某些情況下，納稅人仍會就其本身或配偶、或納稅人所擁有或控制的公司、或納稅人的親屬所擁有的物業訂立租約，然後安排由僱主發還已支付的租金。事實上，在不少情況下，也有僱主就僱員所擁有的物業訂立租約，然後提供有關的物業供該僱員使用。稅務局已表示可以接受這種安排，而且有關的租金發還可以獲享稅務優惠；條件是租約的條款須符合商業原則、租賃協議已妥善地以明文制定及已繳付相關的印花稅，而且僱主並非受僱員所控制，並已在僱員的報稅表中列報有關的租金收入（參閱香港會計師公會在1997年4月16日出版有關稅務局局長與香港會計師公會稅務委員會舉行會議的會議記錄）。稅務局局長的代表也在 *D 140/00*¹²⁹ 案例中，進一步確認這種安排原則上獲接受。儘管如此，必須符合的條件包括：租約須在商業上切實可行而且是妥善地以明文制定，並經訂約方按公平原則協商¹³⁰。

在 *CIR v Chow Hung-Kong*¹³¹ 案例中，僱員聲稱：若佔用房屋屬職務的一部分，即「代表佔用」，不可以視為居所而徵收薪俸稅。該僱員最後亦獲得勝訴。但根據目前《稅務條例》第9(6)條對「居住地方」一詞的定義，可引用這案例的機會已經減低。此修正條文已在 *D 30/92*¹³² 案例中確定。但是，在 *D 46/87*¹³³ 案例中，因為僱員擁有另一獨立的居所供自己及家人佔用，此僱員的僱主所供給的居所不應徵稅。稅務上訴委員會在作出裁決時表示，「居住地方」通常是睡覺的地方，因此，其意義不能擴大至在工作時提供予僱員休息和鬆弛的地方。另外在 *D 36/95*¹³⁴ 案例中，酒店房間並不視為居住地方，原因是納稅人在使用酒店房間方面會受到多種限制。

須予課稅的「租值」定義載於《稅務條例》第9(2)條。「租值」以僱員獲提供居住地方或獲得租金發還的期間內，從受僱工作所得應課稅入息的固定百分率計算，並可減去：

128. [2007] HKCV 242, [2006] 1 HKRC § 90-184.

129. 16 IRBRD 29.

130. 關於稅務局質疑有關安排的真實性的案例，可參閱 *D 56/00* 15 IRBRD 563, *D 85/00* 15 IRBRD 742, *D 105/00* 15 IRBRD 897, 和 *D 93/01* 10 IRBRD 784。

131. [1978] HKLR 475.

132. 7 IRBRD 299.

133. 2 IRBRD 447.

134. 10 IRBRD 212.

- 任何股份認購權利益（參閱下文第3.4.4節）；
- 僅根據《稅務條例》第9(1)(aa)、第9(1)(ab)、第9(1)(ac)、第9(1)(ad)及第9(1)(ae)條從退休計劃收取的某些應課稅款項（參閱上文第3.4.1節）；
- 《稅務條例》第12(1)(a)及第12(1)(b)條所規定的支出、開支及折舊免稅額（包括結餘免稅額），但以僱員在獲提供居住地方或獲得租金發還期間產生的數額為限（參閱下文第3.5.1及第3.5.2節）。有趣的是，雖然結餘免稅額可以令計算租值的金額減少，但結餘課稅卻不會令款額提高。這是由於結餘課稅雖然按照《稅務條例》第12(5)條規定可當作計算薪俸稅的應評稅項目，但一般均不會理解為受僱工作的入息；因此，在一開始釐定租值時，便不會計入入息總額內；及
- 僱員退休或終止受僱時獲支付或獲發給的整筆款項或酬金。需要注意的是，這裏所指的只是終止受僱或退休時支付的酬金。就此而言，在 *D 115/97*¹³⁵ 案例中，雖然部分酬金是與以往課稅年度的服務有關，但在服務期完結時（而不是服務終止時）支付的整筆合約酬金均計入計算租值所用的數額內。此外，在 *D 60/02*¹³⁶ 案例中，由於合約訂明的約滿酬金並不是因為終止受僱而支付，故亦須計算在內。

一旦依照上文確定了租值的計算基準後，我們便只須應用適當的百分率來計算。各種百分率如下：

- 4% 以酒店、旅館或賓館內不超過一個房間作為居所。
- 8% 以酒店、旅館或賓館內不超過兩個房間作為居所。
- 10% 所有其他情況。若按《差餉條例》釐定的應課差餉租值金額較低，則可採用應課差餉租值（第9(2)條）。

在 *D 91/04*¹³⁷ 案例中，稅務上訴委員會需要考慮「酒店、旅館或賓館」等字眼的含義，以及服務式住宅是否包括在內的問題。雖然委員會在裁決過程中對「酒店」一詞的含義進行了全面而實用的討論，但最終因為納稅人無法履行其舉證責任，證明「酒店」一詞包含服務式住宅而維持原先以納稅人應評稅入息10%作出評稅的決定。

如兩位或以上的僱員共用一個居所，評稅值不須按比例分配，而是分別按應評稅入息減去每人所支付的租金所得餘額的10%計稅。

135. 13 IRBRD 45.

136. 17 IRBRD 882.

137. 20 IRBRD 22.

CMB是納稅人為僱主服務的完整月數；及
AB是納稅人在認可職業退休計劃的「累算權益」款額。

按照《稅務條例》第8(6)條的定義，「累算權益」是指納稅人如在受僱工作的終止日期已退休，便可有權就獲承認的服務收取的最大利益。當然，該人的工作或因退休而確實終止；在這種情況下，則假設累算權益與實收數額相等。可是，如果是由於退休以外的原因終止工作，則或會按照有關計劃的規定，獲支付少於原應於退休時獲付的數額。就此而言，《稅務條例》第8(3)條對退休已有定義，包括：在不少於45歲的某指明年齡從向僱主提供的服務中退休；在不少於10年的某指明期間後從向僱主提供的服務中退休；或年屆60歲或某指明退休年齡（以兩者中的較遲年齡為準）。最後的一種情況似是容許某人被視為已退休，以便他從認可職業退休計劃收取的款項可以免稅（雖然他仍然繼續受聘於同一名僱主）。

「合乎比例的利益」規定的影響在於：根據《稅務條例》第8(2)(cc)(i)條（以及本章其他段落所討論的多項其他條文）獲享的豁免是以提供服務的月數按比例計算，而且只有服務滿十年的僱員才可全數獲豁免。

其次，《稅務條例》第8(7)條規定，如有關的僱主毋須繳納利得稅，則獲豁免的數額須受到進一步的限制。《稅務條例》第8(8)條載有計算進一步限制的公式，內容如下：

$$A = EI \times 15\% \times YCS$$

其中：A是受限制豁免的數額；

EI是僱員在收取或被視為已收取有關利益當日前十二個月期間，從僱主所得的入息數額；及

YCS是僱員為其僱主服務的完整年數。

換言之，豁免數額限於僱員過去一年入息的15%，乘以完整的服務年數所得的數額。

(7) 從強積金計劃提取的自願性供款：如因為退休、死亡、無行為能力或終止服務而從強積金計劃收取累算利益，只要這些利益是來自收款方的僱主所作出的自願性供款（有關定義載於《稅務條例》第2條，指根據《強制性公積金計劃條例》第11條作出的供款），便可獲得豁免（第8(2)(cc)(ii)條）。然而，這項豁免僅限於上文第(6)項所述根據《稅務條例》第8(5)條計算的合乎比例的利益。然而，需加注意的是，在計算合乎比例的利益方面，與強積金計劃有關的「累算利益」的含義，與上文所述與認可職業退休計劃有關的含義略有不同。

特別是在關乎強積金計劃的問題上，「累算利益」簡單來說是指與僱員支付予計劃的自願性供款有關的累算利益。就此條文而言，根據《稅務條例》第8(9)條，凡是已與僱主終止服務的人士，均視為已收取來自僱主的自願性供款，並已繼續存放在強積金計劃或已轉移往另一強積金計劃的款項。雖然《稅務條例》第8(2)(cc)(ii)條是一項關於豁免資格的條文，但其意義在於規定了已收或被視為已收的款項超過合乎比例的利益的部分均須課稅（基於這些款項是來自不獲豁免的受僱工作的入息）。雖然如此，根據《稅務條例》第8(10)條，如於其後才收取繼續存放或已經轉移的任何利益，則實際上毋須繳納薪俸稅。

跟《稅務條例》第8(2)(cc)(i)條相同的是，《稅務條例》第8(2)(cc)(ii)條所述豁免也受到進一步的限制。根據《稅務條例》第8(7)及第8(8)條的規定，僱主毋須繳納利得稅。計算這項限制的公式與上文第(6)項所載者相同，但有關的限額須進一步減去某人由於其僱主向強積金計劃作出強制性供款而收取的累算利益的數額；

(5) 英聯邦成員國政府公務員的薪酬：根據《稅務條例》第8(2)(d)條，英聯邦成員國的政府支付給駐港英軍（即英國政府）部隊隊員和該國政府駐港職員的薪酬均獲豁免。有關這條文的釋義，已因應《香港回歸條例》對《釋義及通則條例》的修訂而有所改變。舉例來說，根據《基本法》及《香港特區駐軍法》，駐港英軍部隊應理解為中華人民共和國派駐香港的軍隊。然而，這項豁免仍然只適用於英聯邦國家政府支付給這些軍隊的薪酬，故有關這方面的實際應用情況相當有限。《稅務條例》第8(2)(d)條是否仍繼續適用於英聯邦國家政府人員則不大清楚。《香港回歸條例》所提出的修訂，主要是使給予英國或其他英聯邦國家優惠的條文失效，但屬於雙邊協議的則除外。然而，修訂是否要同時撤回這些國家的政府僱員所享有的優惠則不明確。請參閱下文第(13)項；

(9) 傷殘撫恤金：根據《稅務條例》第8(2)(e)條，發給英軍（即英國政府）部隊隊員的傷殘撫恤金可獲豁免。因應《香港回歸條例》所引入的修訂，看來這條文中的英軍部隊應視為香港政府的軍隊，但由於香港並沒有本身的軍隊，所以這條文將不會有應用的機會；

(10) 戰時服務酬金：根據《稅務條例》第8(2)(f)條，發給戰時服務的英軍（即英國政府）部隊隊員的慰勞金可獲豁免。同樣，因應《香港回歸條例》所引入的修訂，看來這條文中的英軍部隊應視為香港政府的軍隊，故這項豁免如可以引用的話，範圍也相當狹窄；

(11) 戰爭紀念撫恤金：根據《稅務條例》第8(2)(fa)條，按《香港太平洋戰爭紀念撫恤金條例》支付的香港太平洋戰爭紀念撫恤金及附加的利益可獲豁免；

(12) 教育基金：根據《稅務條例》第8(2)(g)條，大學、學院、學校或其

公司發行9,998股每股面值1美元的新股；其中4,999股發行予J公司，其餘則發行予持有G公司另外50%權益的人士。其後，H公司向J公司出售其名下G公司的唯一1股股份（在發行上述股份後，僅佔G公司已發行股本的0.01%）。納稅人最後以大額代價出售其名下J公司的股份（即全部權益）。

稅務上訴委員會作出有利於稅務局局長的裁決，拒絕接納納稅人的論點，指其無意買賣J公司的股份。更甚者是，稅務上訴委員會發現納稅人在購入J公司的股份時，已表明會在有利可圖的情況下轉售，而且這個意向一直沒有改變。因此，稅務上訴委員會裁定J公司股份的購入與出售屬於買賣交易。雖然稅務上訴委員會承認，交易主要是納稅人出售其名下由G公司所持有物業權益的手段，但卻拒絕在深入探討J公司股份交易的背後動機後才作裁決。再者，稅務上訴委員會指出，在計算出售J公司股份所得的應課稅利潤時，實不可能扣除已實際贈予J公司的G公司股份的價值。因此，納稅人須就出售J公司股份時收取的代價（減去購入股份時支付的1美元）接受評稅。結果，這宗交易的應課利得稅額超過\$23,300,000港元，遠較所節省的印花稅（約\$848,000港元）為高。

至於出售土地或建築物是否構成土地商業買賣，如納稅人是地產商，或其經審核賬項顯示該土地或建築物是持有作流動資產，要證明出售土地或建築物屬於資本性質，而非經營行業的收益會比較困難²⁸。然而，單是在賬項上將物業列作固定資產仍不足以證明其屬於資本性質的事實，除非能有其他證據支持。此外，若就任何因買賣而產生的利潤接受利得稅評稅，無論該宗交易是如何微不足道，均可能導致餘下的物業被視作流動資產，即使在收購這些物業時的本來意向是將之列為固定資產處理²⁹。

然而，這始終是一個事實的問題，須按個別案例的具體情況來決定。另一方面，*D 104/01*³⁰案例的裁決卻跟*Richfield*³¹案例（同上）所達致的結論相反。*D 104/01*案例的納稅人在七十年代興建了一幢樓宇，並將大部分單位出售。當餘下其中一個單位在1996年售出時，稅務局嘗試就有關收益評稅，並特別以納稅人已經接受了在七十年代銷售單位所得利潤的評稅作為依據。然而，基於納稅人一直無意買賣那些沒有在七十年代出售的單位，稅務上訴委員會作出了對納稅人有利的裁決。

28. *Central Enterprises Ltd v CIR* (1987) 2 HKTC 240 和 *Chinachem Investment Co. Ltd v CIR* (1987) 2 HKTC 261。

29. *Richfield International Land and Investment Co. Ltd. v CIR* (1989) 3 HKTC 167.

30. 16 IRBRD 847.

31. 同上。

但即使必須提供正面證據以證實該意向，稅務上訴委員會仍不可任意推測納稅人的意向，特別是在公司因為出售物業而將之由固定資產轉入流動資產時³²。

至於從買賣股票獲得的利潤，則很難制定準則以決定利潤是否源自股票交易活動³³。大部分這些案例的納稅人均要求將股票交易的虧損扣除，但稅務局卻以股票買賣業務不存在為理由而不接納他們的要求。雖然每宗案例基本上情況都不同，應該分別作出考慮，但從這些裁決可以得見，稅務局和稅務上訴委員會一般都會認為，個別人士進行的投機性股票交易並不構成經營行業。

在*D 74/00*³⁴案例，稅務上訴委員會便指出，根據表面假設，參與投機買賣的個別人士並不是在經營業務。同樣，在*D 61/04*³⁵案例中，稅務上訴委員會亦指出，有關人士是否經營行業或業務是一個事實的問題，但純粹的投機活動卻正正表示這不屬於經營業務。在這個案例中，稅務上訴委員會裁定納稅人所進行的活動並不構成經營行業或業務，而終審法院在*Lee Yee Shing, Jacky* 案例最後也維持了相同的裁決。上訴法庭的裁決³⁶特別值得留意的地方是：納稅人的代表律師指出，稅務上訴委員會把投機活動當作與經營行業對立的檢定準則並不正確，亦與英國早前的案例法有抵觸；而且當稅務上訴委員會裁定納稅人是投機者後，便斷定他們不是在經營行業，立場也不正確。納稅人代表律師的論據是「行業」一詞的法定定義包括「屬生意性質的投機活動及項目」，所以經營行業的涵義應包含投機活動。雖然稅務上訴委員會看來與以往一樣，在作出裁決時傾向認為投機活動與經營行業兩者之間是互相對立的，但上訴法庭卻強調，稅務上訴委員會實際上只是認為投機活動是其中一個令委員會裁定納稅人並不是在經營行業的因素，因為當中並沒有系統的經營活動；但這個問題最終還是要考慮各方面的相關因素。雖然這個裁決明確指出經營行業與投機活動並不是互相排斥，但卻沒有解釋為何納稅人認為投機活動屬於經營行業的理據不被接納。

終審法院更加全面地考慮了這個問題，並認為一個人為出售獲利而購入資

32. *Wing On Cheong Investment Co. Ltd. v CIR* (1987) 3 HKTC 1.

33. 有關當中涉及原則的討論，可參閱*CIR v Dr. Chang Liang-Jen* (1977) 1 HKTC 975、*D 30/84* 2 IRBRD 152、*D 111/97* 13 IRBRD 20、*D 74/00* 15 IRBRD 670，和*Lee Yee Shing, Jacky* [2008] 3 HKLRD 51; *FACV 14/2007*; [2008] 2 HKC 436; (2008) 11 HKCFAR 6 案例的裁決。

34. 同上。

35. 19 IRBRD 557.

36. (2007) CACV 180/2006.

調試有關的航空燃料供應系統，並充分利用其在系統中享有的利益以賺取利潤，而不是為了機場管理局的利益而提供開發系統的服務以收取服務費。從納稅人的角度來看，加快付款是其失去業務的補償，因此根據《稅務條例》第14條屬於無需課稅的資本收入，或可根據《稅務條例》第15A(3)條享有豁免。

原訟法庭考慮了下列幾個問題：

納稅人從事的是甚麼業務？納稅人認為其業務是設計、興建和調試有關設施，並使用有關設施以賺取利益。稅務局局長則認為，機場管理局以營運商向納稅人支付設施使用費的形式，或本身選擇加快付款的形式，向納稅人支付款項。法院認為，考慮到各方之間在不同協議下所形成的關係，以及商業實際情況，納稅人的業務是利用有關系統為自己賺取利潤。

加快付款是否由納稅人的業務產生？法院裁定，加快付款並不是得自納稅人業務的利潤或收益。機場管理局向納稅人加快付款，是為了避免在未來使用設施而需要向納稅人支付設施使用費。法院按照這個基礎，裁定加快付款根據《稅務條例》第14條無需課稅。

加快付款是收入還是資本性質？法院認為納稅人收取的款項並不是得自納稅人的業務，而是「為了終止（納稅人）的業務而支付的款項……為中止或結束業務所支付的款項被視為屬於資本性質，是一項行之已久的原則。」此外，機場管理局付款的目的，是為了避免納稅人在未來進一步賺取「定期付款」。由機場管理局以一筆過付款取得的專營權協議和租賃協議的尚餘使用期接近15年，這也表明了加快付款屬於資本性質。

加快付款是否應根據《稅務條例》第15(1)(m)和15A條繳納利得稅？《稅務條例》第15(1)(m)和15A條，將轉讓從物業收取應課稅收入的權利而取得的價款被視為應課稅收益。法院認為此個案不涉及轉讓權利。加快付款令納稅人喪失了在未來收取設施使用費的權利，並使機場管理局未來有權從營運商收取設施使用費。這不涉及權利的轉讓。法院也考慮到向機場管理局支付的設施使用費，與向納稅人支付的設施使用費的計算基準是不同的。

上訴法庭認為應探討的問題是如何界定納稅人業務、設施使用費和加快付款的性質。稅務局局長認為納稅人的業務是興建該設施，利用出售其建築專業知識來賺取回報，並通過建築該設施收取設施使用費和加快付款。納稅人則認為，其業務是取得設施的長期利益，並通過使用有關設施，以設施使用費的形式從所享有的利益中賺取設施的部分經營成果；而加快付款並不是從使用設施的業務中賺取，而是由機場管理局因收購納稅人在設施中的權利而支付的款項。

法院並不認同稅務局局長就納稅人業務、設施使用費和加快付款的性質所提出的論點。原訟法庭考慮了納稅人、機場管理局和營運商之間所訂立的整個

合約安排，並認為納稅人為提出爭辯所作出的描述是正確的，也符合商業現實。上訴法庭認同原訟法庭所提出的理據和結論。

稅務局局長提出的理據是，設施的具體營運偏離了《業務計劃規格簡介》，實際上是由另一家實體負責，而不是成功投標興建和調試設施的實體負責。如果興建和經營設施的服務是由同一家實體提供，納稅人的業務是興建設施而不是使用設施的論據便站不住腳。

興建和經營設施的服務之間分開的情況應根據適當的情景探討，才不會忽略商業現實——機場管理局的政策是以建設—經營—轉讓的基礎批出專營權；而成功投標負責融資、設計、興建和調試設施的實體，有權在固定的特許經營期限內經營該設施；而機場管理局在為該專營權進行招標時，已經預期專營公司可能會選擇另行提名一家與其有關聯的實體經營該設施，而不自行經營該設施。納稅人與機場管理局之間訂立專營權協議，以及營運商與機場管理局之間另行訂立營運協議，並不代表與基本政策和各方的商業目標有所違背。雖然這是兩份獨立的協議，但就納稅人、機場管理局和營運商之間的三方關係當中所須承擔的義務和賦予權利上，它們之間的條款是經常彼此互相參照。若解開當中錯綜複雜的合約安排，業務經營的實質始終沒有改變，納稅人的業務由始至終也是興建和使用該設施，並從設施的營運中賺取費用。

此外，法院認同納稅人的觀點，即如果稅務局局長對納稅人業務的描述是正確的話，機場管理局和納稅人之間的協議應為一份簡單的建築合同，而不是一份涉及營運協議、租賃及專營權的複雜合同安排的專營權協議。

如果納稅人的業務純粹是興建該設施，便難以理解有關業務如何在1998年停業後，仍能在2003/04年度產生收入。稅務局局長提出的論點是，有關業務只要能取得其勞動成果，即設施使用費，便可以繼續下去，並引用了 *South Behar Railway Co Ltd v Commissioners of Inland Revenue*¹³⁸ 和 *Commissioner of Inland Revenue v Bartica*¹³⁹ 的案例印證其論點，以及該業務繼續存在是為了負責收取設施使用費。

這是一個非常牽強的論點，也反映了稅務局局長試圖從自己以這個方式界定納稅人的業務性質所造成的困局中擺脫出來。稅務局局長對納稅人業務的描述，並不符合有關的文件記錄和商業現實。

原訟法庭已適當地考慮到設施使用費的款項來源，為它們為了甚麼而支付提供了一個有用的指標。納稅人完全沒有權利從機場管理局取得任何款項，尤其是沒有權取得設施成本。此外，設施使用費是得自吞吐費並從其中支付，如

138. [1925] AC 476.

139. (1996) 4 HKTC 129.

視作不可扣除的開支；這些條文的大部分內容將會在下文第4.5.9節中討論。然而，在這些條文中，《稅務條例》第17(1)(c)條最為重要，故須作出獨立討論。這項條文最主要是不容許扣除任何屬於資本性質的開支，或任何屬於資本性質的虧損，或撤回資本。

下文概論鑑別資本開支的基本原則；若要更深入分析這個問題和參考法院審理這類案例的例子，可參閱許多英國及其他國家的案例法。

其中一個最早期鑑別資本開支的檢定準則是在 *Vallambrosa Rubber Co. v Farmer*¹⁷⁶ 案例的判決中由 Dunedin 法官提出。他建議：資本開支是「不重複發生」的支出，而營業支出則是「一年復一年地循環發生的支出」。可惜，這個檢定準則太過簡單，而且有太多的例外情況，以致不能成為一個通用法則。其後，這個檢定準則逐漸被擴大及發展，成為現今被視為傳統及最常被引用的原則；亦即 Cave 法官在 *British Insulated and Helsby Cables Ltd. v Atherton*¹⁷⁷ 案例中的評論，當時他說：

「當一項開支不是一次地了結，而是為了形成或產生一項資產或商業利益以及為業務帶來持久性的利益而繼續存在，我認為有足夠理由（在不存在任何可引致相反結論的特殊情況下）將該項開支視為資本性，而不是營業性。」

大部分的裁決都是根據這項原則作出。然而，其他法院會以不同方式表達或制定這項基本原則以處理不同的情況。例如，法院有時會對「固定資本」和「流動資本」所產生的開支作出區分。這個區分源自 *Ammonia Soda Company v Chamberlain*¹⁷⁸ 案例，其中固定資本是指公司為了產生收入而運用公司資本購置的資產，而流動資本則是指在業務營運中暫時用作流轉以獲取回報的資產。雖然可能有過份簡化法院之分析之嫌，但這個可以視為是固定資產與貿易存貨之間的分別。固定資本的開支一般屬於資本性質，而流動資本的開支一般屬於營業性質。

另一個經常採用的檢定準則來自 *Sun Newspapers Limited and Associated Newspapers Limited v FCT*¹⁷⁹ 案例的裁決。在這個案例中，澳洲高等法院認為用來「……設立、取代或擴大……」納稅人業務的資本結構所產生的開支屬於資本性質。然而，這些開支必須與為保持業務的資本或利潤收益結構所產生的開支分開，因為後者一般屬於可扣除開支。

176. (1910) 5 TC 529.

177. [1926] AC 205.

178. [1918] 1 Ch D 286.

179. (1938) 61 CLR 337.

所有這些檢定準則或規則都應該小心應用，以避免斷章取義或作出過於廣義的詮釋。舉例來說，就持久利益的產生方面，如果單憑 *Helsby Cables* 案例推斷有關開支由於可以帶來利益而屬於資本性質，便會把事情看得過於簡單。要切記一點：所有開支都產生若干益處，否則就不會支付這些開支；所以，重點應是該益處是否有持續存在的性質。這暗示該益處不一定是永久存在的，但存在的時間與一般營業費用比較，其帶來益處的期間卻是長得多。換句話說，支付給員工的年終花紅，肯定帶來了僱員整年願意為公司服務的益處；但若在下一年並無年終花紅，該項益處便會迅速消失；因此，該等開支屬營業性。另一方面，為了保證將要離職僱員在離職後不與公司競爭而支付的費用，卻帶來了一項持久性的益處，因此屬資本性（參閱 *Associated Portland Cement Manufacturers v IRC*¹⁸⁰ 案例）。

同樣，就員工退休計劃支付的定期供款屬於營業性質。然而，雖然根據《稅務條例》第16A條的規定（參閱下文第4.5.8節第(9)項），這類款項可於五年內獲得扣減，但建立該基金基礎所需的初期款項卻屬於資本性質（參閱 *Helsby Cables* 及 *Rowntree & Co. v Curtis*¹⁸¹ 案例）。

然而，一項益處是否持續存在有時是很難確定的。在 *FCT v Citylink Melbourne Limited*¹⁸² 案例，澳洲高等法院審理了一家公司為了從政府取得一條收費公路的設計、建設、投產和經營權，在三十八年期間內每半年支付一次的款項。澳洲稅務部門認為有關付款是納稅人為了取得上述設計以至經營權，而這就是納稅人的利潤收益架構，故有關開支應當作資本性質處理。但這個論點卻被推翻，理據是上述付款的性質是屬於使用資產的定期牌照費，而有關資產最終需要歸還政府，因此，納稅人並未因付款而取得長久益處，故有關款項是可以扣除的。

然而，*D 21/06* 和 *D 28/06*¹⁸³ 案例的裁決卻不同，納稅人為取得為期七年的專利權而一筆過支付的款項被裁定為屬於資本性質和不可扣除。在這兩個案例中，納稅人透過支付上述款項取得經營業務權、使用特許商的營業名稱和若干其他營業資產權；但如 *Citylink Melbourne* 案例一樣，納稅人並不會永久取得這些資產。雖然法院在作出裁決時沒有參考 *Citylink Melbourne* 案例，但不同付款安排（即一筆過付款而不是定期支付牌照費）明顯是否定納稅人認為有關款項可以扣除的一個關鍵因素。

180. [1946] 1 A11 ER 68.

181. [1925] 1 KB 328.

182. [2006] HCA 35, 62 ATR 648, (2006) ATC 4404.

183. 21 IRBRD 456 和 21 IRBRD 544。

關安排存在期間按評稅基期的比例或貸款尚未償還的部分評稅基期)的利息扣減。

《稅務條例》第16(2B)條所針對的情況看來是某人(「借款人」)向沒有聯繫的人士(「放貸人」)借取款項並支付利息，但放貸人與借款人的相聯者(「相聯者」)訂有安排，使相聯者提供貸款的資金並實際上獲得借款人所支付的利息。然而，如果並非放貸人與相聯者訂有安排，而是與放貸人有聯繫的人士(「放貸人相聯者」)與相聯者訂有安排，而且放貸人與放貸人相聯者之間並無借款，稅務局便難以肯定借款人所支付的利息原應付予相聯者。即使給予借款人的貸款是以相聯者的貸款作保證，或向相聯者支付利息是以借款人支付利息作為附帶條件，這情況仍會出現。為免有規避法律條文的情況，《稅務條例》第16(2E)條載有進一步的反避稅條文，使就《稅務條例》第16(2B)條而言，如任何人士之間有貸款，而貸款利息的支付是以借款人支付貸款的本金或利息作保證或作為附帶條件，則有關利息均視作應付予借款人或借款人的相聯者。

然而，《稅務條例》第16(2E)(c)條亦載有「除外人士」的釋義，作用是如果借款人或與借款人有聯繫的人士(並為應向其直接或間接支付借款利息的人士)是「除外人士」，《稅務條例》第16(2B)條便不適用。基本上，「除外人士」是指下述人士：

- 須就所得利息計徵利得稅；
- 以某項信託的受託人身份行事，但不享有實益權益；
- 《稅務條例》第26A(1A)(a)(i)條適用的單位信託的受益人(參閱上文第4.5.3節第(9)項)；
- 認可退休計劃或在香港以外設立的可接受退休計劃的成員；
- 公共機構；
- 由政府擁有超過一半已發行股本的法團；或
- 財務機構或海外財務機構。

《稅務條例釋義及執行指引》第13A號第28和第29段的範例說明了稅務局擬如何實際應用《稅務條例》第16(2B)條。

《稅務條例》第16(2)(d)條處理的是向財務機構支付利息的情況，相關討論載於上文第4.5.9.2節第b(ii)項。本條已經由2004年修訂簡化，但根據本條扣除利息的條件實際上卻進一步收緊，因為《稅務條例》第16(1)(d)條以往所載的扣除限制現已納入《稅務條例》第16(2A)條。與《稅務條例》第16(2)(c)條一樣，《稅務條例》第16(2)(d)條須受《稅務條例》第16(2A)和第16(2B)條的額外規定(詳情載於上文)所規限。

《稅務條例》第16(2)(e)條是按照所借款項的用途來批准扣除利息，相關

討論載於上文第4.5.9.2節第c項。本條所用字眼雖然略作整理，但基本上沒有因為2004年修訂而改變。然而，本條同樣須受《稅務條例》第16(2A)和第16(2B)條(詳情載於上文)所規限，因而根據本條可獲扣除的情況受到重大的額外限制。

同樣地，《稅務條例》第16(2)(f)條的用詞只是因應2004年修訂作出小規模的改動。本條是對符合特定條件的債權證或其他買賣票據利息批准扣除，相關討論載於上文第4.5.9.2節第d(i)和第d(ii)項。其中一項改動是《稅務條例》第16(2)(f)(ii)(A)條。該條原先規定，票據應當在香港或稅務局局長認可位於香港以外的主要金融中心可以進行買賣，但已改為確實在上述條件下買賣。根據《稅務條例釋義及執行指引》第13A號第17段，票據曾否買賣是一個事實的問題，並且列舉了稅務局認為可以證明票據曾經買賣的情況，包括進行巡迴推介或與有意投資者會面、獲主要的業內機構發表研究報告、獲主要的評級機構給予評級、票據經由認可結算系統結算、經由一家或以上的業內機構報列買入牌價以及票據牌價上載主要的金融資訊網絡等。

《稅務條例》第16(2)(f)條另一項較為重大的改動就是須受第16(2C)條的新條文規限。《稅務條例》第16(2C)條的作用與《稅務條例》第16(2B)條(詳情載於上文)幾近完全相同。本條處理的是直接或透過中間人向借款人或與借款人有聯繫的人士支付已申請扣除的債權證或其他票據(或其部分)利息的安排。同樣地，本條的目的是直接對付以往常被用作規避法律條文的安排——由一家集團公司發行買賣證券，然後由另一家集團公司認購；認購方公司以並非在香港經營業務為理由，因而毋須就所得利息收入課稅。儘管這種情況仍然存在，《稅務條例》第16(2C)條現規定，只要訂有這類安排，原先可獲扣除的利息須參考評稅基期的長短或債權證或其他票據的發行時間佔評稅基期的部分，以時間比例分攤。《稅務條例》第16(2F)條載有關於如何詮釋《稅務條例》第16(2C)條的進一步反避稅條文，形式大致與《稅務條例》第16(2E)條(詳情載於上文)相同。

然而，值得注意的是，假如獲支付債權證或票據利息的借款人或與借款人有聯繫的人士屬於「除外人士」，則《稅務條例》第16(2C)條的進一步限制便不適用。就此而言，《稅務條例》第16(2F)(c)條所界定的「除外人士」與《稅務條例》第16(2E)條(詳情載於上文)所用的字眼相同。

此外，根據《稅務條例》第16(2G)條，如果市場莊家是在其業務的通常運作中為了就有關票據的買賣提供流通量而持有票據，則《稅務條例》第16(2C)條便不適用。就這方面來說，根據《稅務條例》第16(2H)條，「市場莊家」基本上是指在香港或稅務局局長認可的另一個司法管轄區獲發牌，並在其業務的通

行。無論如何，每一家銀行都要獲銀行監理專員發給牌照，才可以在香港經營銀行業務。

在確定一家非居港銀行的香港分行的應評稅利潤時，除了關於分行賬項的部分外，其餘的部分並非與《稅務規則》第5條中關於其他類別業務的規定完全相同。《稅務規則》第3(2)及第3(3)條規定：

(1) 若有足以顯示確實在香港獲取利潤的分行賬項，則根據該賬項，按照利得稅的規定進行調整。

(2) 若未能提供分行賬項，或者該賬項未能顯示香港分行的確實利潤，則將世界性利潤加以調整至符合利得稅原則，然後按照香港總資產值佔世界性資產值的比例作分攤。應注意的是：根據《稅務規則》第5條，其他類別的業務是按照營業額分攤的。

(3) 若在特殊情況下，未能按照第(1)或第(2)項的辦法來處理，評稅主任有權估計該香港利潤數額。這個辦法較《稅務規則》第5條以香港營業額的一個公平百分率來釐定的類似辦法更加主觀，但絕少銀行未能按照第(1)或第(2)項的辦法處理。

《稅務規則》第3條也是《稅務條例》的一部分，因此，可以就任何按照該規則所作的評稅，根據《稅務條例》第IV部所賦予的權利及步驟提出上訴和反對。

有關確定銀行應評稅利潤的特定條文，可參閱第13.8節。

4.7.2 寄售的貨品

若在香港擁有一批由非居港委託人所寄售的貨品，替該委託人出售該批貨品會自動帶來繳稅責任。該稅項一般稱為寄售稅，形式與預扣稅相似（《稅務條例》第20A(3)條）。需要注意的是，《稅務條例》第20A(3)條並不是徵稅的條文，而是有關稅款的收取。稅務局的立場似乎是：不論該名非居港委託人實際上是否需要根據《稅務條例》第14條的一般徵稅條文繳納利得稅，該名代理人也應遵守這法律條文。

《稅務條例》第20A(3)條規定，從事這類寄售業務的代理人須向稅務局局長申報每季銷售收益總額，並須同時按照該總額的1%，或經稅務局局長同意的較低數額繳稅。實際上，稅務局局長一般只會要求繳交該總額的0.5%。

季度申報須以BIR表格第52B號提交。代理人須同時披露其代居港者和非居港委託人銷售貨品的資料（雖然代理人毋須在居港委託人的銷售所得款項中預扣稅款）。如果代理人不肯定貨品的擁有權，便應要求委託人提供擁有權證明，並向稅務局填交IR表格第89號。如果稅務局信納《稅務條例》第20A(3)

條並不適用，便會向該名代理人發出授權證明（IR表格第89A號），代理人便可將所得款項匯給委託人而毋須扣除稅款。

出售寄售貨品這項活動構成了《稅務規則》第5條（參閱上文第4.7.1節）所指的永久機構，而該非居港者會因而被視為在香港經營業務，須按照《稅務規則》第5條就其應評稅利潤繳稅，並會計及已繳交的寄售稅。通常寄售稅數額都會被視為最終的應繳稅額，但任何非居港委託人均可提交財務報告，以證明他的應繳稅額實際上較銷售收益總額的0.5%為低。

《稅務條例》第20A(3)條賦予稅務局局長權力，在他認為適當的情況下豁免任何人士繳付寄售稅。實際上，稅務局局長一般只會非居港委託人承諾稅務局直接履行繳稅責任的情況下，才會給予這項豁免。

■ 例4.38

Billy Kan是Desca Ltd.的香港代理商。Desca Ltd.是一間生產電視機及在世界各地銷售的日本公司。Billy Kan在香港擁有寄售的電視機，並且經常就該存貨接受本地訂單，某年的銷售額如下：

第1季	\$125,000	Billy的佣金	\$12,500
第2季	\$ 60,000	Billy的佣金	\$ 6,000
第3季	\$110,000	Billy的佣金	\$11,000
第4季	\$ 95,000	Billy的佣金	\$ 9,500

根據《稅務條例》第20A(3)條的規定，Billy Kan須每季向稅務局申報上述銷售額，並且繳交以下款項作為Desca Ltd.的應繳稅款：

第1季	$0.5\% \times \$125,000 =$	\$ 625
第2季	$0.5\% \times \$ 60,000 =$	300
第3季	$0.5\% \times \$110,000 =$	550
第4季	$0.5\% \times \$ 95,000 =$	475
該課稅年度稅款		<u>\$1,950</u>

注意：有關的佣金並未計算在內。

事實上，根據一般原則，Desca Ltd.所取得的利潤需要課稅，而應繳稅款則根據《稅務規則》第5條計算。如果該公司能提交財務報告，從而表明這些銷售所得的確實利潤低於\$11,818（ $\$11,818 \times 16.5\% = \$1,950$ ）將對其有利，否則，\$1,950很有可能是Desca Ltd.在該課稅年度的最終應繳稅款，Billy Kan可從匯給Desca Ltd.的收入中扣除這筆款項來繳稅。

撇減後的價值 (1.1.2013)	\$1,120,000	\$480,200	\$403,200	
2013/14 課稅年度 每年免稅額	<u>336,000</u>	<u>144,060</u>	<u>80,640</u>	\$ 560,700 (d)
撇減後的價值 (1.1.2014)	\$ 784,000	\$336,140	\$322,560	

附註：

- (a) 由於 Ben Dover 毋須就所賺取的全部利潤課稅，根據《稅務條例》第 39A 條，他所得的折舊免稅額需要分攤，因此必須使用非聚合制。
- (b) 因為有關過往曾使用該部平土機不獲折舊免稅額的地理因素（即用於香港以外地方的業務上），所以必須扣除有關過往使用的名義免稅額：

2009 年成本	\$2,000,000
名義免稅額 2009/10 課稅年度	<u>600,000</u>
	\$1,400,000
名義免稅額 2010/11 課稅年度	<u>420,000</u>
撇減後的價值 (1.1.2011)	<u>\$ 980,000</u>

由於該項開支是在有關資產不獲免稅時招致，因此不獲初期免稅額。
沒有名義上的初期免稅額可供扣除。

- (c) 2011/12 及 2012/13 課稅年度不獲每年免稅額，因為該機械在 2011 年 12 月 31 日及 2012 年 12 月 31 日並非正在使用。在上述情況下，並無名義上的免稅額可供扣除。
- (d) 根據《稅務條例》第 39A 條，總免稅額的 10% 應被扣除。

假如某人透過購置資產或購買股份以外的方式（如接受饋贈或繼承遺產）獲得某行業、專業或業務的權益，則新、舊東主均不可以享有折舊免稅額。對舊東主來說，他已不再經營該業務，而對新東主來說，他亦沒有招致符合每年免稅額的開支。然而，根據《稅務條例》第 37(4) 條，新東主可以接替舊東主，並按照接辦時的折餘價值申請每年免稅額。

至於根據分期付款合約購置資產的每年免稅額，則須遵照特別的規定（第 37A(2) 和第 37A(3) 條）。正如例 5.10 所示，初期免稅額是根據付款的資本部分按分期付款合約的年期分攤，但這處理手法並不適用於每年免稅額。如果資產在評稅基期終結時仍在用，則每年免稅額是根據總現金成本（不包括利息）計算，毋須如初期免稅額般分攤（第 37A(1) 和第 37A(1A) 條）。

例 5.12

情況與上文例 5.10 相同。

計算 Nevanevva Ltd. 的機器全部折舊免稅額的詳情如下：

現金價 (2011 年 6 月)	\$24,000,000	
2011/12 課稅年度 初期免稅額 (註 (a))	<u>4,200,000</u>	\$4,200,000
	\$19,800,000	
每年免稅額 (20%)	<u>3,960,000</u>	<u>3,960,000</u>
撇減後的價值 (1.1.2012)	\$15,840,000	<u>\$8,160,000</u>
2012/13 課稅年度 初期免稅額 (註 (a))	<u>7,200,000</u>	\$7,200,000
	\$ 8,640,000	
每年免稅額 (20%)	<u>1,728,000</u>	<u>1,728,000</u>
撇減後的價值 (1.1.2013)	\$ 6,912,000	<u>\$8,928,000</u>
2013/14 課稅年度 初期免稅額 (註 (a))	<u>3,000,000</u>	\$3,000,000
	\$ 3,912,000	
每年免稅額 (20%)	<u>782,400</u>	<u>782,400</u>
撇減後的價值 (1.1.2014)	\$ 3,129,600	<u>\$3,782,400</u>

附註：

- (a) 關於初期免稅額的計算，參閱例 5.10。
- (b) 雖然上文第 5.8 節所述的分類聚合規則，在一般情況下適用於 1980/81 及以後課稅年度，但是對有關分期付款合約開支並不適用（參閱下文第 5.10.1 節）。然而，若於 2013 年 5 月因已清還最後一期款項而資產擁有權轉入購買者名下，則聚合制便可應用在擁有權轉變當日所屬評稅基期後的下一個評稅基期。因此，2014/15 課稅年度的撇減後的價值 \$3,129,600 便須轉入 20% 類項。

5.9.3 結餘免稅額和結餘課稅

為免稅額申請人在擁有某項資產期間所得的折舊免稅總額與資產開支費用互相配合，計算結餘免稅額或結餘課稅時，便要考慮下述的特別情況。在這些情況下，有關的資產已獲得初期或每年免稅額（第 38(1) 條）：

同樣地，在某案例中的個別人士雖然是在香港出生和成長，但卻居於海外，而且只會偶然到訪香港。在這種情況下，該個別人士被裁定並非通常居於香港，因而不合資格選擇個人入息課稅⁵。然而，現實情況往往並不是這般清楚明確，因此需要參考英國法院就「通常居住」制定的檢定準則。除上述案例外，還有不少其他英國案例⁶研究過「居住」一詞的含義。這些裁決一般都涉及「居住」一詞的含義；但是，「通常居住」一般是指持續一段時間的居留情況，但也容許短時間離境，與有限或短暫的居留情況不同。根據這些英國案例的裁決，相信香港稅務局一般會在實際執行方面採納以下的規定：

- (1) 如果某人在香港擁有可供居留的住所，並且每年定期和長時間在香港逗留，便可視為永久性居民。即使他在其中一年完全沒有來港，這個身份仍然有效。
- (2) 如果某人在香港沒有可供居留的住所，便不會被視為永久性居民；但如果他定期在一年內留港超過180天，或在連續兩年內留港超過300天，便可根據《稅務條例》第41(4)條被視作「臨時居民」；有關討論載於下文。雖然是這樣，與上文第(1)項不同的是，如果他在其中一年沒有來港，便不可視為居民。
- (3) 如果某人在香港既沒有可供居留的住所，又沒有在某一課稅年度來港，即使他在上一年度擁有居民資格，也不可視為永久性居民。

根據英國的稅務慣例，如果某人定期到英國，並在一個課稅年度平均停留超過90天，他一般會被視為通常居住於英國。如果能夠在某人首個在英國停留超過90天的年度確立其有計劃定期到當地，該人便會從該年度起視為通常在當地居住；否則，一般會在第五個年度起才會視為通常在當地居住。然而，正如上文所述，這個只是英國的稅務慣例；雖然這個慣例源自案例法，但基本上只是一項沒有法律約束力的行政指引。因此，這個檢定準則不可自動在香港套用來釐定通常居住（以至永久居住）狀況，而且看來香港稅務局也不會採用。雖然是這樣，這個檢定準則或可在某些情況下提供一定程度的指引。

■ 例6.1

(1) Barry Munday 通常在澳洲生活，但在香港擁有一個樓宇單位。他除了保留單位內的一個房間作為留港時的臥室外，其餘部分均已出租。他每年在香港停留約一個月處理業務。

由於 Barry 在香港擁有居所，並定期回港和在香港逗留一段時間，稅務局或會把他

5. D 7/05 20 IRBRD 262.

6. Cooper v Cadwalader (1904) 5 TC 101, and Lysaght v CIR (1928) 13 TC 511.

視為永久性居民，因而他或妻子均可選擇個人入息課稅。

(2) Eileen Dover 通常在英國生活，但在截至2010年3月31日止年度內多次來港，合共停留190天；並在截至2014年3月31日止年度內再度多次來香港，合共停留了185天。她每次來港都是住在酒店的。

由於 Eileen 並非定期來港，所以她不可以視為永久性居民。雖然是這樣，根據法定釋義，她在2009/10和2013/14課稅年度擁有臨時居民資格，因此可在有關年度選擇個人入息課稅。

(3) Justin Smith 多年來一直在香港生活和工作，並持有香港永久性居民身份證。他在2013年2月出售在香港的樓宇單位，然後移居澳洲。雖然他在香港仍然擁有銀行賬戶、信用卡和會所會籍，但在香港沒有可供居留的地方。他在截至2014年3月31日止年度也沒有到過香港。

雖然 Justin 在2013/14課稅年度前擁有多年的永久性居民資格，但在該年度他不會被視為永久性居民或臨時居民。

(4) Horst Diet 通常在德國生活，但在2010/11、2011/12、2012/13及2013/14課稅年度內，分別在香港停留了112天、82天、92天及79天。他每次來港都是住在酒店。

在這四年內，Horst 在香港共停留了365天，即平均每年超過91天。根據英國慣例，他可以被視為居民，並由2014/15課稅年度起視為通常居住於香港（如果一開始時已清楚知道他有計劃定期來港則除外）。因此，根據英國有關通常居住地的檢定準則，他或妻子均可在2014/15課稅年度選擇個人入息課稅，但香港不一定會採用這個英國檢定準則來釐定 Horst 是否通常在香港居住。

《稅務條例》第41(4)條將「臨時居民」界定為曾在某課稅年度內在港停留一次或多次，合共超過180天，或曾在連續兩個課稅年度內停留超過300天而可就其中一個課稅年度作出個人入息課稅選擇的人士。這是一個明確的定義，故毋須參考任何案例。上文例6.1的 Eileen Dover 便明顯可以在2009/10及2013/14課稅年度內被視為臨時居民。

與薪俸稅不同的是，個人入息課稅沒有分開徵稅條文。因此，雖然是有分配應繳稅額的規例，但一對已婚夫婦的選擇會自動引致合併評稅。

若任何個別人士已經去世，他的遺囑執行人可以為他的入息選擇個人入息課稅；當然該名死者必須擁有符合資格的居民身份（第41(2)條）。

《稅務條例》第41(2A)條尚有一項特別的規定：如個別人士（或其遺囑執行人）在選擇了個人入息課稅的課稅年度內去世，同時該人士為一合夥業務的合夥人，若該人士在去世後的下一個課稅年度仍然可以分享或需要分擔該合夥業務的利潤或虧損的話，則遺囑執行人可要求將該人士在下一個課稅年度所得的應評稅利潤或經調整虧損，撥入該人士去世的課稅年度內計算。

最終及決定性的評稅不會阻礙評稅主任提出補加評稅，只要有關的評稅不會引致反對或上訴後被裁定的任何事宜須再予討論便可（第70條但書）。

除下列情況外，納稅人不能對最終及決定性的評稅提出討論或更正：

- (1) 當納稅人有法定權利時，例如人壽保險公司有權把評稅基準改為保險統計基準；或
- (2) 當納稅人認為評稅有錯誤或遺漏而提出申索時。

8.7.1 錯誤或遺漏的申索（第70A條）

除非是最終及決定性的評稅，否則接受評稅人士可以在該課稅年度終結後六年內，或有關評稅通知書送達之日後六個月內（以兩者中的較後日期為準），要求對該評稅作出更正，但接受評稅人士需要提出所評定稅額過高是由於：

- (1) 所呈交的報稅表或陳述書有錯誤或遺漏；或
- (2) 計算物業稅所用的應評稅淨值額、計算薪俸稅所用的應評稅入息實額、計算利得稅所用的應評稅利潤額或所徵收的稅額在計算上有算術錯誤或遺漏（第70A(1)條）。

若報稅表或陳述書內有錯誤或遺漏，而該報稅表或陳述書是根據當時適用的一般慣例填報，則不可以就該等錯漏而對評稅作出更正（第70A(1)條但書）。所謂當時適用的一般慣例，自然是一個事實的問題。但當法律上的裁定是對納稅人有利時，便不能運用這項裁定來對未裁定前已成為最終及決定性的評稅作出更正，因為遵循法律正是一般適用的慣例。稅務上訴委員會在D 39/91 案例²¹中就有關按《稅務條例》第70A條提出申請的一般慣例限制進行了非常有參考價值的討論。

上文所述的申請原因可以是評稅主任在計算報稅表所示的評稅數額時出現算術錯誤或遺漏。通常這類錯漏都會在可有效提出反對的期限內發現及獲得解決。但根據《稅務條例》第70A條規定，在提出有效反對的期限屆滿後，納稅人仍然可以在找出評稅主任的錯漏或報稅表上的錯漏時作出更正。

根據《稅務條例》第70A條提出申請的最常見錯漏情況如下：

- (1) 納稅人（或其代表）：
 - (a) 沒有把不應被評稅的入息扣除；
 - (b) 沒有扣減應得的稅項寬免；
 - (c) 錯誤地加上可扣除的支出項目；
 - (d) 填報按照錯誤的基準計算的數額；或

21. 6 IRBRD 146.

- (e) 在報稅表或附表或計算上出現算術錯誤；或
- (2) 評稅主任：
 - (a) 在調整報稅表或評稅時出現算術錯誤；或
 - (b) 錯誤地遺漏已申請的扣除項目。

除有關當時慣例的但書外，法例並無限制可以根據《稅務條例》第70A條作出更正的錯誤種類。這點已在D 6/91²² 案例中得到確認。在該案例中，稅務局局長的代表認為在提出反對的期限屆滿後，納稅人對已知的事實持不同的意見，並且認為在法律上某個項目應以不同的方式處理，皆不應按《稅務條例》第70A條進行重新評稅。然而，稅務上訴委員會已駁回上述意見；換句話說，委員會駁回稅務局局長代表認為《稅務條例》第70A條只可用作更正事實錯誤，而不是法律錯誤的觀點。稅務上訴委員會表示：當兩種處理方式同樣可以接受時，只要採用第一種方式時沒有錯誤，納稅人便不能根據《稅務條例》第70A條提出以第二種方式取代第一種方式。

雖然根據這條文，各類錯誤看來都可以改正，但「錯誤」的含義則受到稅務上訴委員會的決定所限制²³。這個決定其後於 *Extramoney Limited v CIR*²⁴ 案例中，亦進一步得到高等法院確認。值得注意的是，該案例指出，錯誤是指無意造成的情況，並不包括任何故意的行為。該案例的實情頗為複雜，但主要涉及納稅人公司故意將非由公司所賺取的股票交易利潤撥歸公司的情況。雖然該公司的賬項已經過審核，核數師亦沒有對這些利潤提出保留意見，但有關核數師其後已被判以疏忽罪。高等法院在作出這項裁決時所持的事實根據，就是有關的公司從來沒有賺取過這些利潤。

稅務上訴委員會在裁定稅務局勝訴時指出，雖然委員會可以考慮高等法院所提出的事實根據，但這些根據對委員會並無約束力。此外，從所有證據顯示，將具爭議性的利潤包括在內是故意的行為，所以不可以視為錯誤。委員會亦指出，為了確定已經發生錯誤，委員會實應傳召當時負責編製賬項和報稅表的前任董事，以確定是如何發生錯誤。從這個案例可以推斷，由於稅務上訴委員會看來已接受了報稅表出錯的事實，但仍然要求更多的證據，以了解錯誤如何形成，故就《稅務條例》第70A條來說，「錯誤」只包括非故意的錯誤，而不包括故意的錯誤。誠如上文所述，稅務上訴委員會的決定在 *Extramoney Limited v CIR*²⁵ 案例中得到高等法院的支持。高等法院的理據基本上與稅務上訴委員會

22. 5 IRBRD 556. 同時參閱 D 137/02。

23. D 82/95 11 IRBRD 157.

24. [1997] 2 HKC 38, 4 HKTC 394.

25. 同前。

雖然《稅務條例》第61A條的涵蓋範圍遠較第61條為廣，而且更是為了彌補第61條的不足而制定，但必須緊記，《稅務條例》第61條仍然存在。這種情況造成了兩項條文之間關係的問題，尤其是能否就同一宗交易同時應用這些條文。原訟法庭曾在 *Cheung Wah Keung* 案例中研究這個問題。在該宗由稅務上訴委員會提出上訴的案例中，納稅人其中一個爭論點是稅務上訴委員會同時就有關交易引用《稅務條例》第61及第61A條。納稅人指出，如果就有關交易引用《稅務條例》第61條，該交易便須不予理會，因而沒有可應用《稅務條例》第61A條的交易，故在法律上犯了錯誤。法院雖然否定了納稅人的論點，並且發現稅務上訴委員會實際上是分別就《稅務條例》第61及第61A條作出考慮，但卻指出正確的方法應是先考慮引用《稅務條例》第61條；如果發現第61條不適用，才可以引用《稅務條例》第61A條。在該案例中，法院指稅務上訴委員會是將兩項條文交替地考慮，並且發現兩項條文均適用於有關的交易。然而，單是《稅務條例》第61條已足以處理原來的上訴。上訴法庭在審理上訴申請時維持了原訟法庭的判決（參考 *Cheung Wah Keung v CIR* [2003] (1 HKRC 90-124) 案例）。這些裁決帶出的訊息是：法例並無防止稅務局局長就任何個別案例交替考慮該兩項條文，而且有可能發現某宗交易可以被其中一項條文推翻。雖然如此，如在決定《稅務條例》第61條適用後再引用第61A條則是不可能的。

按照《稅務條例釋義及執行指引》第15號所載，稅務局引用《稅務條例》第61A條的既定政策是：

「……打擊昭然若揭或精心鋪排的避稅安排，但不會妄加不必要的壓制於納稅人合法地利用對其業務有利的機會而作出的正常商業交易。」

毫無疑問，這項政策旨在說明局方會審慎地引用《稅務條例》第61A條，好讓納稅人安心；可惜的是，政策所用字眼比較含糊，以致無可避免地出現不同的人會有不同理解方式的情況。雖然是這樣，值得注意的是，稅務上訴委員會在審理 *D 52/96*⁸⁹ 案例時引述了上述政策，並且認為由於沒有證據證明交易屬於以昭然若揭或精心鋪排的方式來利用《稅務條例》，因此否決了引用該條文的要求，並裁定納稅人得直。

有關稅務局認為如何引用《稅務條例》第61A條的資料，可參閱《稅務條例釋義及執行指引》第15號。該指引亦有關於依據該條文提出事先裁定申請（參閱下文的論述）所需提供的資料。

89. 同上註68。

10.5 事先裁定

由1998年4月1日開始，《稅務條例》加入了第88A條及附表10，容許納稅人在某些情況下要求就某些法定條文的理解，作出事先裁定。稅務局指出，設立事先裁定制度的目的是給予納稅人更明確的指引，令《稅務條例》的引用方式更為一致，並減少稅務局與納稅人之間可能出現的爭議。

裁定是就一項交易或安排如何引用《稅務條例》而給予裁定所指的納稅人。因此，一項裁定只對裁定的對象及所指的交易或安排有約束力。然而，在《稅務條例釋義及執行指引》第31號中，稅務局指出，如果當局認為某些裁定涉及公眾利益，便有可能（事實上也曾）公布部分裁定（在公布時會作出一定的修訂，確保不會披露有關各方的身份）。然而，稅務局明確指出，已公布的裁定只可用作參考，除非相關的事實與該裁定的情況完全一樣，相關的法定條文或案例法等也沒有任何變動，否則，這些裁定便不可作為法定的依據。此外，稅務局亦警告，如果發現納稅人是為了避稅而作出某些行為，則稅務局可以毋須理會已作出的裁定。

《稅務條例》第88A條列出了稅務局作出事先裁定的法定機制，並訂明申請人應繳的費用（第88A(3)條），但稅務局局長亦可在某些特殊情況下酌情豁免這類收費（第88A(5)條）。與此同時，根據《稅務條例》第88A(4)條的規定，如果稅務局局長沒有根據相關的申請作出裁定，則申請人可獲發還所繳費用。舉例來說，稅務局因應《稅務條例》附表10的規定毋須就某項問題作出裁定（參閱下文）便屬於這類情況。相反，如果稅務局已作出裁定，但該項裁定與申請人所要求作出的不同的話，便不得獲退還申請費用。

《稅務條例》第88A(8)條豁免政府、稅務局局長或其他公職人員因根據《稅務條例》附表10真誠地行使任何權力或執行任何職責而負上任何法律責任。明顯地，這項條文是要避免稅務局局長或稅務局人員因作出任何不利的裁定或不作出任何裁定，致使納稅人蒙受損失而被起訴。然而，真誠地執行這條文的職責基本上不會令稅務局局長或稅務局人員負上任何法律責任，因為這些裁定只是反映稅務局對有關法例的詮釋。此外，裁定對申請人並沒有約束力，因為納稅人在提交報稅表時，當中的資料可與裁定的不一致（但必須在報稅表中說明）。如果事情需作跟進的話，可採用一般的上訴渠道。

有關事先裁定的詳情載於《稅務條例》附表10。《稅務條例》附表10分為兩部，我們會在下文分別詳細討論。

12.3.2 贈予及低於十足價值的轉讓

若不動產轉易契不帶有任何有值代價，則轉讓的唯一文書就是贈予契據（也稱作轉讓書或轉易契）。在這種情況下，當然不存在任何售賣轉易契，故表面上亦毋須徵收印花稅。然而，根據第27(1)條，上述的贈予契據會被視作可予徵收印花稅，條文原文如下：

「任何不動產的轉易契，如其作用是作出生者之間的無償產權處置者，則須作為售賣轉易契而予以徵收印花稅，但售賣代價的款額或價值由被轉易的不動產的價值代替。」

換句話說，贈予契據會當作售賣轉易契處理，故可根據第1(1)類以財產的價值徵收從價印花稅。

此外，第27(4)條亦將低於十足價值的轉讓視作第27(1)條所指的生者之間的無償產權處置。同樣，計算應付的印花稅時，不會以相關文件所指的款額為準，而是採用財產的市值計算。

然而，有許多情況是可以豁免引用第27(4)條的，大部分這些例外情況均載於第27(5)條，其中較重要的包括：

- 為保證償還預支款項或借款而以象徵式代價訂立的轉易契；
- 為達成新受託人的委任而訂立的轉易契；
- 不動產的實益權益並無轉移的轉易契；及
- 由受託人給受益人的轉易契。

有關第27條適用的物業價值釐定方法，參閱下文第12.7節的討論。第29F條載有關於買賣協議的類似條文。

12.3.3 住宅物業買賣協議

正如上文所述，為了遏止住宅物業的炒風，政府在1992年引入了第1(1A)類。自2013年2月23日起，其適用範圍擴展至包括非住宅物業。這一類適用的條文載於第IIIA部（第29A至第29H條）。根據這些條文，不動產的「買賣協議」均需要繳納從價印花稅，而不是只有正式的轉讓才需要繳納印花稅。適用於這類協議的印花稅率列載於第1(1A)類下。有關稅率請參閱表12.1和表12.2。

如須根據此條文繳納印花稅，加蓋印花的時間列於第1(1A)類（包括有關的附註）。一般來說，文書須於簽立後三十天內加蓋印花。

第29A條對「買賣協議」作出相當廣泛的界定，其中不但包括所有不動產的

臨時和正式買賣協議，也包含其他賦予他人購買不動產權利（包括優先購買權利）或選擇權的協議，更引申至任何證明不動產非書面買賣協議的摘記、備忘錄或其他文書。無論如何，依照第29B(1)條的規定，非書面買賣協議均須於三十天內簽立為書面協議。印花稅署在《印花稅署釋義及執行指引》第1號中同意，沒有法律約束力的協議毋須繳付印花稅。然而，若協議以履行某些條件為前提，則不論有關條件是否得到滿足，均須加蓋印花。

正如上文所述，與住宅業務有關的買賣協議在部分情況下可採用較低的印花稅稅率（包括買家為香港永久性居民、在香港沒有擁有任何其他住宅物業等）。此外，非住宅物業毋須繳納額外印花稅和買家印花稅（詳見下文討論）。因此，瞭解「住宅物業」與「非住宅物業」的區別就變得非常重要了。以下是第29A(1)條對這兩個詞彙的定義：

- 「住宅物業」指不屬於非住宅物業的不動產；
- 「非住宅物業」指任何不動產，而根據以下文書的現有條件：
 - (i) 一份政府契或政府契協議；
 - (ii) 一份《建築物管理條例》第2條所指的公契；
 - (iii) 一份根據《建築物條例》第21條發出的佔用許可證；或
 - (iv) 印花稅署署長所信納對該不動產的批准用途有效地予以限制的任何其他文書，
 該不動產在與其有關的政府契年期內或在與其有關的已協定政府契年期內（以適用者為準）任何時間，均不得全部或部分用作住宅用途。

換句話說，物業歸類為住宅或非住宅類別是取決於其批准用途，而不是實際用途。

正如上文所述，第1(1A)類及第IIIA部實際上是對簽立的臨時買賣協議按一般適用於售賣轉易契的稅率徵收印花稅。根據第1(1A)類附註3及第29D(2)(a)條，其後依循臨時買賣協議簽立的正式買賣協議及售賣轉易契只須課以\$100的定額印花稅。然而，必須注意的是，根據第29D(6)(c)條，售賣轉易契不會被視作依循買賣協議而簽立，除非該份轉易契由一名或所有在該份買賣協議中列名的人簽立。此外，第29A(3)條規定，只會在（除卻其他規定外）有超過一位買家，而每位買家所購入的權益均與先前協議所訂者相同的情況下，才會把協議視作由先前協議的相同各方簽訂。倘若訂約各方並不相同，或有超過一位買家但每位買家所購入的權益與先前協議所訂者不同，則除了臨時買賣協議應繳印花稅外，售賣轉易契也須以正常稅率徵收印花稅；但為某人的父母、配偶或子女簽立的售賣轉易契則屬例外。如售賣轉易契是為若干名在買賣協議中列名的人簽立，則該轉易契須按正常稅率徵收印花稅，但可減去部分代

- 減：
- 歸還給投保人的保險費
 - 再保險時支出的費用
 - 為未滿期的保險增撥的儲備金
 - 扣除從再保險收回數額後的實際虧損(但儲備金不可扣除)
 - 代理商的開支費用
 - 該公司總部所支付予業務有關的開支
 - 扣除與業務有關部分的結餘收益後的折舊免稅實額。
- 加：
- 任何在香港產生或得自香港的利息或其他收入。

在 *CIR v Carlingford Life and General Assurance Co. Ltd. and Carlingford Insurance Co. Ltd.*² 案例中，考慮到在香港產生或得自香港的利息及其他收入的影響。法庭裁定：該條文只在適用於《稅務條例》第14條一般徵稅條文的收入才有效，並不適用於一般只按《稅務條例》第15條的條文徵稅的收入。應該注意的是：上述案例只限於收入，而非利潤，故屬於資本收入，但並非來自出售資本資產的利潤，不應就《稅務條例》第14條而獲豁免利得稅，並且顯然不適用於《稅務條例》第23A條。然而，根據 *CIR v Sincere Insurance & Investment Co. Ltd.*³ 案例，保險公司實現的投資利潤一般會作為收益性，而不是資本性處理。

若該公司同時經營人壽保險和非人壽保險業務，甚或至任何其他業務，則須適當地將費用及折舊免稅額等分攤，以計算上述款項。

就一間非居民保險公司而言，若在香港的業務範圍有限，以致要求他們提供上述與香港業務有關的細節可能不甚合理，便可按照該公司從香港保險業務所得的保險費所佔該公司全部保險費總額的比例，以全球性利潤或入息總額折算應評稅利潤。此外，也可使用獲得稅務局局長同意的任何其他公正的準則(第23A(1)條但書)。

就這部分而言，《稅務條例》第23A(2)條將「從本港保險業務所得保險費」界定為：

- (1) 所有在香港簽訂的保險合約的保險費；及
- (2) 在香港向保險公司作出投保建議的保險合約的所有保險費。

以上定義的範圍，較《稅務條例》第23條人壽保險業務中類似的定義狹窄，因為在該定義下，在香港收取的款項便足以列入徵稅範圍之內。

雖然非人壽保險業務的應評稅利潤是按上述方式計算，但從1998/99課稅年度開始，如果是《保險公司條例》第8條認可在港只從事再保險業務的公司，

2. (1989) 3 HKTC 229.

3. (1973) 1 HKTC 602.

便需要將這些應評稅利潤分攤為屬於得自離岸風險再保險業務的利潤及來自岸上風險再保險業務的利潤兩類。需要作出分攤的原因是，根據《稅務條例》第14B(1)條，如果公司作出選擇的話，任何得自離岸風險再保險業務的利潤可按該公司一般適用的利得稅率的一半繳稅。如果公司希望獲得這項優惠，便必須以書面作出選擇。一經作出選擇，便不可撤回(第14B(2)條)。

根據《稅務條例》第23A(2)條，得自離岸風險再保險業務的應評稅利潤相等於：

$$(B/C) \times D$$

其中：

B是指該公司根據《稅務條例》第23A(1)條計算的應評稅利潤(即上述公式)；

C是該公司在該課稅年度的評稅基期內所賺取或應累算的總入息的總和；

及

D是指該公司在該課稅年度的評稅基期內所賺取或應累算的離岸再保險入息的總和。根據《稅務條例》第23A(3)條，「離岸再保險入息」是指得自或可歸因於下列項目的任何款項：

- 得自離岸風險再保險的保費。根據《稅務條例》第23A(3)條，離岸風險是指就臨時再保險業務而言，受再保險人並非在香港居住亦並非在香港營辦的永久機構；或就協約再保險業務而言，不少於以毛保費計的總風險額的75%是香港以外或是在香港屬過境性質的。至於「永久機構」，在《稅務條例》第23A(3)條中是指分支機構、管理機構或其他營業地點，但不包括任何代理機構，除非有關代理人獲授予代表委託人洽談和訂立合約的一般權力，並且慣於行使這些權力；及
- 得自離岸再保險投資的收益或利潤。同樣，根據《稅務條例》第23A(3)條，這是在任何收益或利潤是因投資被售出或以其他方式處置或因到期被贖回或於出示時被贖回而獲得的任何款項，或以得自離岸風險的再保險(見上文)的保費進行的投資，或相當於專業再保險人的可追溯至得自離岸風險的再保險保費的技術性儲備的投資而收取的利息。至於技術性儲備，這裏是指在公司賬項中為未過期風險的額外款額、未決申索或未滿期保費作出的儲備；或當有關的保險業務賬項是以基金會計為基準時，則指《保險公司條例》附表3所指的基金。但在本文中，實際上是指該保險業務應付應計負債的資產。

《2014年稅務(修訂)條例》進一步對《稅務條例》第23A條作出了修訂，其中加入了新的第23A(2A)章節，以落實2013-2014年度政府財政預算案中建議