

前言

(2014–15 年版)

過去一年，國際上出現了多項重大的稅務發展。隨着全球各地的稅務機關不斷加大力度打擊激進的稅務籌劃，二十國集團 (G20) 和經濟合作與發展組織 (經合組織) 積極攜手推動規模龐大的稅基侵蝕與利潤轉移 (BEPS) 項目，以仔細檢討目前的國際稅務原則。香港作為國際金融中心，最終也將無可避免受到 BEPS 項目可能帶來的各種影響。

立法會在 2013 年 7 月通過了為香港訂立稅務資料交換協定 (「交換協定」) 而制定的法例；2014 年 3 月，香港與美國簽訂了首份交換協定。交換協定提供了所需的法律基礎，讓香港在美國提出請求的情況下，提供香港金融機構根據 2014 年 7 月 1 日生效的《海外賬戶稅收合規法案》(《合規法案》) 需要向美國申報的若干資料。繼在簽署交換協定後，香港亦實質上同意與美國簽署跨政府協議，以便香港的金融機構遵守《合規法案》的要求。

在內部方面，香港特區政府已通過新法例為專屬自保保險公司的離岸保險業務提供優惠稅率 (一般利得稅率的 50%)，以吸引企業在香港成立專屬自保保險公司，鞏固香港作為國際金融中心的地位。

2013 年 7 月，香港特區政府通過法例，務求在利得稅、物業稅及印花稅責任方面，為伊斯蘭債券 (Sukuk) 提供一個能與傳統債券公平競爭的環境，把典型的伊斯蘭債券結構中符合既定合資格條件的債券安排及投資安排在稅務處理上視為債務安排。

《2014 年印花稅 (修訂) 條例》於 2014 年 2 月刊登憲報，而該法例的生效日期追溯至 2012 年 10 月 27 日，其中將額外印花稅 (取得某香港住宅物業之日起的既定期間內轉售或轉讓物業所須繳納的稅項) 的稅率從 5%–15% 調升至 10%–20%，並將須徵稅的物業持有期從 24 個月延長至 36 個月。此外，當局亦引入適用於香港永久性居民以外的任何人士 (包括香港或海外註冊的公司) 取得住宅物業的買家印花稅。截至 2014 年 6 月 30 日，其餘有關印花稅的條例草案仍在審議中，特別是就買賣或轉讓香港不動產適用的現有從價印花稅稅率增加一倍和例外情況的建議。

在過去一年審理的主要稅務案件方面，上訴法庭對 *Nice Cheer Investment Ltd. v CIR* 一案作出了判決，並駁回了稅務局局長的上訴和維持原訟法庭的判決，即納稅人賬目內確認的未實現利潤無須課稅。這項裁決將會令因價值重估

所產生的未實現利潤一直需要繳納利得稅的做法出現改變。

預計未來一年稅務方面仍主要集中在稅基侵蝕與利潤轉移和稅務資料交換協定的發展；而在香港，大家都拭目以待多個重要稅務案件的裁決結果。

劉麥嘉軒 (Ayesha Macpherson Lau)

hktaxationguide@kpmg.com.hk

2014年7月寫於香港

<http://www.pbookshop.com>

4.5.16.5 有限責任合夥業務 — 虧損限制

在一般情況下，從事合夥業務的公司合夥人可以將合夥業務在計算利得稅時享有的稅務虧損，抵銷該公司其他應課利得稅的利潤。由於以有限責任合夥業務方式進行舉債租賃，藉以取得上述稅項利益及減低合夥人承受商業風險的安排被廣泛利用，故作出此類安排的地區稅務機關對這種情況亦十分關注。在英國，稅務局曾嘗試將有限責任合夥人承擔的稅務虧損局限於合夥人在合夥業務的出資額，但卻因未能達到這個目的而要修改法例（參閱 *Reed v Young* (59 TC 196) 案例）。

香港其後亦對有關法例進行非常類似的修訂，並已納入《稅務條例》第22B條內。法例修訂後的影響，是將有限責任合夥人可承擔的合夥業務虧損，局限在下述兩類款額的較低者：

- (a) 有限責任合夥人承擔的虧損；或
- (b) 被指為「有關款額」（第22B(3)條）的數額。

按此，「有限責任合夥人」及「有關款額」的定義載於《稅務條例》第22B(1)及第22B(2)條。

「有限責任合夥人」指下列任何一項：

- (i) 根據《有限責任合夥條例》註冊成立的有限責任合夥業務的有限責任合夥人；
- (ii) 指一普通合夥人，但因下述情況而實際上是有限責任合夥人的人士，即該名合夥人無權參與，或有權但並無實際參與管理合夥業務，以及有權使其個人債務或合夥業務在一既定限額內的債務或該等債務，由他人支付或償還。這定義似乎亦適用於一名普通合夥人為其債務購買保險的情況，但假如該項保險是正常的商業行為時，例如專業賠償保險，該種情況便不適用；或
- (iii) 根據其他國家的法律，被界定為有限責任合夥人的人士。根據該等國家的法例，合夥人是無權參與或並無實際參與管理合夥業務，以及不可以承擔合夥業務超過一個既定限額的債務。

「有關款額」的定義為在產生虧損的課稅年度的最後一天時，合夥人在合夥業務的出資額。若合夥人在該日前已退出為合夥人，有關日期將會是退出為合夥人的那一天。為避免因合夥人出資額的問題引起爭議，「有關款額」再詳細界定為：

- (a) 合夥人注入的資金

減去：

- (i) 任何直接或間接已提取或已償還的款額；及
- (ii) 在合夥業務仍然進行時，合夥人有權收取的或接受由他人償還的款項，即使該項權利並不生效。

加上：

- (b) 合夥人有權取得的未分配利潤。

這些條例的目的，是實際地杜絕希望藉舉債租賃而取得的稅項利益。若要做到稅項利益，合夥人只能選擇承擔商業風險及成為普通合夥人這一途徑。

參閱《稅務條例釋義及執行指引》第15號第2至第7段。

■ 例4.25

Cablecom Ltd. 是在香港管理及控制的 Muchloss Leasing Partnership 的有限責任合夥人。兩者的會計年結日均為4月15日。Cablecom Ltd. 有權取得合夥業務利潤的90%。Muchloss Leasing Partnership 購入一架波音747-400飛機，並自2012年5月16日起將其租予本港的 Dragon Pacific Airlines。Cablecom Ltd. 在 Muchloss Leasing Partnership 的出資額於2014年3月31日為\$30,000,000，並在一非正式安排中得到利益。按照該項安排，普通合夥人的母公司將在租約的中期，給予相當於 Cablecom Ltd. 出資額10%的款項予 Cablecom Ltd.。

稅務局已經同意，Muchloss Leasing Partnership 於2013/14課稅年度（即截至2013年4月15日止年度），可以享有\$120,000,000的稅務虧損。Cablecom Ltd. 於2013/14課稅年度有\$150,000,000的應評稅利潤。

由於 Cablecom Ltd. 是有限責任合夥人，因此可以引用《稅務條例》第22B條。

截至15.4.2013止12個月的評稅基期	虧損	(\$120,000,000)
Cablecom 應佔90%	=	(\$108,000,000)

《稅務條例》第22B條對 Cablecom Ltd. 的影響

可扣除虧損 = (\$108,000,000) 或有關款額兩者中的較低數額	(第22B(3)條)
有關金額 = 於31.3.2013出資額	\$30,000,000
減：可退回的數額	(3,000,000) (第22B(1)及第22B(2)(a)(ii)條)
	<u>\$27,000,000</u>

因此可扣除虧損應為 (\$27,000,000)

Cablecom 可用以申請抵銷其2013/14課稅年度的利潤。

餘額(\$81,000,000)在合夥業務結轉。

為了避免產生虧損限制的情況，Cablecom 應轉為真正的普通合夥人。

4.5.16.6 受託人

雖然就利得稅而言，受託人屬於「人士」的定義內，但他的繳稅責任一般來說仍然是含糊的。上文第4.3.1節對這個問題作出了更深入的討論。然而，由於在《稅務條例》加入了第19C(6)(e)條，故有關虧損方面的情況便較為明朗。特別是此條文清楚指出，任何人以受託人身份為任何信託的利益而經營任何行業、專業或業務，因而蒙受虧損，則有關的虧損只可以該信託在日後從該行業、專業或業務所得的應課稅利潤抵銷。這項規定說明了任何信託的應課利得稅責任均是向受託人徵繳，但這項評稅同時應與受託人本身所得利潤或就另一項信託的評稅分開來處理。儘管這種理解方式無疑是合理又實際（參閱上文第4.3.1節），稅務上訴委員會並沒有在處理產生利潤的情況的問題上加以貫徹採用。

■ 例4.26

Percy Vere 是一位沒有子女的已婚男士，他的妻子沒有獨立的收入。他經營汽車修理業務。在2012/13課稅年度調整後虧損為\$80,000，他在2012/13課稅年度可以獲得\$3,000的折舊免稅額。他擁有一項物業，在2012/13、2013/14及2014/15課稅年度每年須按應評稅淨值\$19,200繳付物業稅。在2013/14課稅年度，他有\$15,000的調整利潤及\$3,500的折舊免稅額；而在2014/15課稅年度則有\$300,000的調整利潤及\$2,000的折舊免稅額。虧損額的計算方式是：

(1) 若Percy在2012/13課稅年度選擇個人入息課稅，他可獲退還已付的物業稅，而虧損結轉為：

調整虧損	(\$80,000)
折舊免稅額	(3,000)
可扣除虧損	(\$83,000)
應評稅物業淨值	19,200 (可獲退還\$3,072)
虧損結轉	(\$63,800)

由於虧損只可用作抵銷入息總額，為了享有這些虧損的稅務利益，Percy在2013/14課稅的年度將會選擇個人入息課稅（參閱第六章），而他將可再獲退還已付之物業稅，虧損結轉為：

調整利潤	\$15,000
折舊免稅額	(3,500)
應評稅利潤	\$11,500
承前虧損	(63,800)
	(\$52,300)

應評稅物業淨額	19,200 (可獲退還\$2,880)
虧損結轉	(\$33,100)

為了享有上述虧損的稅務利益，Percy在2014/15課稅年度亦會選擇個人入息課稅（參閱第六章），並需要就入息總額繳稅：

調整利潤	\$300,000
折舊免稅額	(2,000)
應評稅利潤	\$298,000
應評稅物業淨值	19,200
入息總額	\$317,200
承前虧損	(33,100)
應繳稅入息	\$284,100 稅款 = \$2,767

(2) 若Percy在2012/13課稅年度沒有選擇個人入息課稅，有關的虧損額便只可用來抵銷未來年度相同業務的利潤，情況將為：

2012/13課稅年度可扣除虧損	\$ 83,000
減：2013/14課稅年度應評稅利潤	(11,500)
結轉	\$ 71,500
2014/15課稅年度應評稅利潤	\$298,000
2014/15課稅年度應評稅利潤實額	\$226,500 稅款 = \$210
物業稅(3個年度)	\$ 8,832

在上述的辦法(1)下，三年內的稅款總額為\$2,767，而在辦法(2)下則為\$9,042（三年物業稅加2013/14課稅年度的利得稅）。因此，他可通過申請個人課稅而得益，但情況卻並非總是如此。

此外，還有第三個辦法，是在2014/15課稅年度選擇個人入息課稅，但應繳稅款總額仍會高於辦法(1)的稅款總額。

■ 例4.27

Hop先生、Skip先生及Jump Ltd.組成普通合夥工程業務，他們平均分攤利潤及虧損，該合夥業務近年來的盈虧如下：

2011/12	可扣除虧損	(\$150,000)
2012/13	應評稅利潤	12,000
2013/14	應評稅利潤	120,000

在2012/13課稅年度終結時，Hop先生退出該合夥業務，因此在2013/14課稅年度不再分攤盈虧。Hop先生及Skip先生並無其他入息來源，但Jump Ltd.卻有其他入息來

源，每年須繳付\$20,000的應課利得稅。

該合夥業務的稅務狀況如下：

		Hop先生	Skip先生	Jump Ltd.	合夥業務
2011/12	虧損	(\$50,000)	(\$50,000)	(\$50,000)	
	其他入息	-	-	20,000	
	虧損結轉	(\$50,000)	(\$50,000)	(\$30,000)	(\$130,000)
2012/13	利潤	\$ 4,000	\$ 4,000	\$ 4,000	
	承前虧損	(50,000)	(50,000)	(30,000)	
		(\$46,000)	(\$46,000)	(\$26,000)	
	其他入息	-	-	20,000	
2013/14	虧損結轉	(\$46,000)	(\$46,000)	(\$6,000)	(\$98,000)
	利潤		\$60,000	\$60,000	
	承前虧損		(46,000)	(6,000)	
	應評稅利潤		\$14,000	\$54,000	\$68,000

附註：

- 從退出合夥業務起，Hop先生的虧損將停止給其本人或該合夥業務作為抵銷用途。
- 若每位合夥人皆有其他入息而又沒有選擇以個人入息課稅辦法評稅，則上述的稅務狀況不變。
- 根據以上款額，Skip先生應就2013/14課稅年度選擇以個人入息課稅辦法評稅。原因是他可獲得個人免稅額用以抵銷扣除虧損後的利潤實額，使他不用繳稅。
- Jump Ltd. 必須將剩餘的合夥業務之虧損先用以抵銷2013/14課稅年度從該合夥業務獲得的利潤，然後才用作抵銷其他入息。
- 假設Skip先生在2013/14課稅年度選擇了按個人入息課稅辦法評稅，該合夥業務的評稅則為\$54,000的16.5%，而Jump Ltd. 就可能單獨根據其利潤進行個別評稅，亦即\$20,000的16.5%（適用於2013/14課稅年度的稅率）。
- 關於個人入息課稅的規定，參閱第六章。
- 若是有限責任合夥業務，有限責任合夥人必須顧及，以合夥業務虧損抵銷其他收入的能力受到《稅務條例》第22B條所限制。

4.6 評稅基準

計算業務盈虧的會計年度通常取決於商業及會計上的需要，因此不一定與課稅年度互相契合；因此，有需要制定若干規則，以便將各會計年度的盈虧分攤到不同的課稅年度。同時，由於會計年度容易被隨意修改，因此有必要制定一些較為複雜的規則來處理有關的問題；雖然自1974年4月1日起，由於用「以

實際結算日為基礎」的辦法代替過往的「以前年度結算日為基礎」的辦法而使情況大為簡化。除需要加以引述以澄清若干新條例外，本書的內容並不涉及該辦法及有關的過渡條例。

4.6.1 常用準則

任何課稅年度內的應評稅利潤，應以該課稅年度內的利潤為基礎（第18B(1)條）。當會計年度與課稅年度於同日終結，即3月31日，情況應該十分明確。但一般的會計年度是以其他日期作結算日的，因此，應以在該課稅年度中結算的會計年度利潤為基礎（第18B(2)條）。例如：

截至1.4.2014止會計年度 = 2014/15課稅年度

截至31.12.2014止會計年度 = 2014/15課稅年度

截至28.2.2015止會計年度 = 2014/15課稅年度

技術上，這個基期並非是當然的，因為該條例只是授權稅務局局長指定應用這準則的權力。事實上，在會計結算日不變的情況下，則可每年不變地採用這個基期；倘若會計結算日發生變化時，則出現其他的考慮因素，如開業及停業的情況一樣。

4.6.2 開始營業

若會計年度是每年3月31日，則決定首年的應評稅利潤便十分簡單，即以開業日期至接着的3月31日止所得的利潤為準；而第二次評稅則以截至下一個3月31日止的課稅年度為準，餘此類推。

若會計結算日並非在3月31日，便有特殊的規定。下面的規定適用於開始經營行業、專業或業務的情況：

(1) 當第一份賬項所涉及的期間為一年或未滿一年，並且：

- 結算日期與開業日期在同一課稅年度內，第一次評稅應以該賬項所涉及的期間內所得的利潤為根據（第18C(1)(a)條），而以後的評稅則按照常用準則；或
- 結算日期在開業日期所在的下一個課稅年度內，在開業日期所在的課稅年度內並無應評稅利潤（第18C(2)條），而第一次評稅則為第一個會計結算日所在的課稅年度，並且以該首個會計年度的利潤來計算。

(2) 當第一份賬項所涉及的期間超過一年時，該賬項很明顯地至少包括兩個或以上的課稅年度。在這情況下，開業日期所在的課稅年度的評稅全由稅務

局局長決定(第18C(1)(b)條)。該法例並未授權稅務局局長在下一個課稅年度中具有同樣的權力，因此須按照上文第4.6.1節中介紹的《稅務條例》第18B條處理。但是，稅務局的一貫意向是務求在分配利潤給各課稅年度時，使由開業至停業間的評稅總額與不同期間所得的利潤相同，避免任何重疊或遺漏。因此，稅務局通常是以預計的結算日為依據，將超過十二個月這段期間的利潤分配(參閱例4.30)。

■ 例4.28

某業務於2014年6月1日開業，並以每年12月31日為結算日。調整利潤為：

截至31.12.2014止7個月	\$ 50,000
截至31.12.2015止年度	\$180,000

首次評稅為：

2014/15	評稅基期	1.6.2014至31.12.2014	\$50,000(第18C(1)(a)條)
2015/16	評稅基期	截至31.12.2015止年度	\$180,000(第18B(2)條)

■ 例4.29

某業務於2012年6月1日開業，並以每年4月30日為結算日。調整利潤為：

截至30.4.2013止11個月	\$350,000
截至30.4.2014止年度	\$520,000

首次評稅為：

2012/13	無(第18C(2)條)		
2013/14	評稅基期	1.6.2012至30.4.2013	\$350,000(第18C(2)條)
2014/15	評稅基期	截至30.4.2014止年度	\$520,000(第18B(2)條)

■ 例4.30

某業務於2012年3月1日開業，而以每年4月30日為結算日；但首個會計年度賬項將編製至2013年4月30日止。調整利潤為：

截至30.4.2013止14個月	\$420,000
截至30.4.2014止年度	\$500,000

開業年度(2011/12課稅年度)的評稅辦法由稅務局局長決定(第18C(1)(b)條)，而稅務局局長在分攤利潤時通常以預計的會計結算日(4月30日)為依據；因此，首次

評稅為：

2011/12	無		
2012/13	評稅基期	1.3.2012至30.4.2012(2/14)	\$60,000(第18B(2)條)
2013/14	評稅基期	截至30.4.2013止12個月(12/14)	\$360,000(第18B(2)條)
2014/15	評稅基期	截至30.4.2014止年度	\$500,000(第18B(2)條)

至於構成開業的因素，可參閱上文第4.3.5節。

4.6.3 終止營業

在《稅務條例》上對於停業亦有不同的規定，這須視乎該業務是否在1974年4月1日前開業而定。因為1974年4月1日以前開業的業務，是須遵循舊稅制，開業時可能已就相同利潤被重複徵稅，所以在停業時可從賬項中豁免利潤彌補差額。

(a) 1974年4月1日後開業的業務：若停業的行業、專業或業務是在1974年4月1日後開業，停業年度的應評稅利潤應以上一個課稅年度的評稅基期終結日翌日起至停業日期止的期間為根據(第18D(1)條)。換句話說，課稅的期間是完全連貫而並無任何雙重或遺漏評稅的情況。

若某業務於某課稅年度開業而在第二個課稅年度停業，但未根據《稅務條例》第18C(2)條就開業年度評稅時，可以應用特別的規例。在這種情況下，停業年度內的評稅應以開業至停業期間的全部利潤為基礎(第18D(5)條)。

■ 例4.31

某公司由1979年起一直經營業務，每年的賬項均結算至12月31日。該業務於2014年6月16日停業。調整利潤為：

截至31.12.2013止年度	\$75,000
由1.1.2014至16.6.2014止期間	\$15,500

最後評稅為：

2013/14	評稅基期	截至31.12.2013止年度	\$75,000(第18B(2)條)
2014/15	評稅基期	1.1.2014至16.6.2014	\$15,500(第18D(1)條)

■ 例4.32

某業務於2012年7月15日開業，第一份賬項編製至2012年6月30日止，而該業務於2013年12月12日停業。經調整利潤為：

截至30.6.2013止期間	\$84,000	
由1.7.2013至12.12.2013止期間	\$25,000	
評稅為：		
2012/13	無	根據《稅務條例》第18C(2)條(參閱例4.29)
2013/14	\$109,000	(第18D(5)條)

(b) 1974年4月1日前開業的業務：1974年4月1日前開業的任何行業、專業或業務停止營業時，在停業日期所在的課稅年度中，應評稅利潤應是由該課稅年度4月1日至停業日期止的利潤(第18D(2)條)，加上從上一個評稅基期終結日期翌日起至該課稅年度3月31日止的利潤，再減去一個計算出來的「過渡期款額」(第18D(2A)條)。若上一個課稅年度的評稅基期終結日為3月31日，則該課稅年度的評稅基期，當然即是根據《稅務條例》第18D(2)條所規定的款額，亦即由上一個評稅基期終結日翌日起計算的全數利潤。

該條例並不適用於所有在1974年4月1日前開業的業務。特別是當個人停止業務後，將業務全部或部分轉交或由另一位人士繼續經營，則停業年度的評稅基期與一個於1974年4月1日後才開業的業務相同，即從上一個評稅基期終結日翌日起計算的全數利潤。倘若因獨資經營該行業，專業或者商業的個人人士身故而導致停業，則有關但書並不適用(第18D(2)條但書)。

有關法例如此複雜，原因是必須就1974年之前適用於開業年度的雙重評稅作出補償。根據《稅務條例》第18D(2)條，最後評稅是限於由該最後課稅年度四月一日起計算，從而略去由上一個評稅基期終結日翌日至3月31日的利潤；因此，納稅人可隨意運用該項豁免。

除《稅務條例》第18D(2)條的但書適用外(見上文)，在現行法律的影響下，停業年度的評稅基期定是上一個課稅年度的評稅基期終結日翌日至停業日期止(即與一項於1974年4月1日後才開業的業務相同)減去一項「過渡期款額」計算。該「過渡期款額」大約相等於若採用舊規則所得出的豁免額，但卻按照1974/75課稅年度的部分應評稅利潤為根據，因此早在未停業前已被確定。雖然如此，由於必須按照停業年度的利潤而對該過渡期款額加以限制，因此上述的款額只不過是一個最高限額。

《稅務條例》第18D(2A)條包括了許多特別用詞。以下是這些用詞簡單的解釋：

「有關行業、專業或業務」是指於1974年4月1日前開業，《稅務條例》第18D(2)及第18D(2A)條適用於該等業務(即非因一名獨資經營者身故而導致的停業，而且業務又由另一位人士繼續經營者)，停業的課稅年度前一年的評稅基期的終結日為3月31日以外的任何日期者。

「例外行業、專業或業務」是指一個有關行業、專業或業務，而該業務於1974/75課稅年度的評稅基期終結日為3月31日以外的任何日期，並且根據《稅務條例》第18(2)條，該會計期間是於1974/75課稅年度中結算，或者根據《稅務條例》第18A(2)條，該會計期間是於上一個課稅年度中結算者。

「有關期間」是指本應根據《稅務條例》第18D(2)條豁免的期間，即由停業的課稅年度前一年的評稅基期終結後翌日起至下一個課稅年度的3月31日止。

「有關利潤」是指若無《稅務條例》第18D(2)條的規定，不論折舊免稅額是否獲得扣除而在有關期間應評稅的利潤。

「過渡期款額」與以往豁免的款額相同，即按照1974/75課稅年度的應評稅利潤計算的那一部分。

若某人終止經營一項有關行業、專業或業務，停業的課稅年度的應評稅利潤是按下列辦法計算：

(A) 由上一個課稅年度4月1日至停業日期止期間的應評稅利潤(即按照第18D(2)條)

加：(B) 有關期間內的應評稅利潤(即有關利潤)

減：(C) 過渡期款額

若(C)大於(B)，則以(B)為限，即其最高額不得超過(B)。換句話說，該項豁免不能超過稅法作出修改前的款額。

過渡期款額的計算程序如下：

(1) 若1974/75課稅年度的評稅基期為前一個課稅年度中結算的會計期間的利潤(即按照《稅務條例》第18(2)條)，則過渡期款額為1975年3月31日止年度內對應日期(雖然通常是該年度中的會計結算日，但並不一定如此)起至1975年3月31日止的利潤。

(2) 若1974/75課稅年度的評稅基期為該課稅年度中結算的會計期間的利潤(即按照《稅務條例》第18A(2)條)，則過渡期款額為由該日起至1975年3月31日止的利潤。

(3) 任何有關行業、專業或業務，只要不是「例外行業、專業或業務」；換句話說，1974/75課稅年度的評稅基期並不屬於以上第(1)或第(2)項的情況，該過渡期款額為零。

此外，若第(1)或第(2)項的計算結果為虧損，該過渡期款額亦被視為零。為了作出分攤來計算該過渡性款額，需要參照《稅務條例》第18E條所述的分攤辦法。根據《稅務條例》第18E(4)條，就《稅務條例》第18D(2A)條而言，稅務局局長可在考慮個別情況後，按照他認為適當的方法，作出劃分、分攤或合併。雖然一般均以時間作基礎，但稅務局局長可自由選擇其他認為合理的方法。在《稅務條例》第18D(2A)及第18E(4)條未實施前，全部是按照時間來分攤利潤，因為稅務局局長無權指出利潤是在某指定日期獲得，從而應該全部分配在該日期所在的期間(參閱D 5/80)。按照《稅務條例》第18E(4)條，相信稅務局局長現在已可以這樣處理。

■ 例4.33

某業務於1961年開業，並於2012年6月30日停業，而截至該日止的有關期間的應評稅利潤為：

截至31.12.1974止年度	\$224,000
截至31.12.1975止年度	\$180,000
截至31.12.1976止年度	\$196,000
截至31.12.2011止年度	\$120,000
截至30.6.2012止期間	\$100,000

(1) 停業的年度為2012/13課稅年度。

(2) 由於該業務於1975年4月1日前開業，而2011/12課稅年度(截至2011年12月31日止年度)的評稅基期終結日為3月31日以外的日期，《稅務條例》第18D(2)及第18D(2A)條適用(該業務並未轉讓給他人)，該業務屬於「有關行業、專業或業務」。

(3) 1975/76課稅年度評稅是根據《稅務條例》第18A(2)條按照上一個課稅年度的利潤(即截至1974年12月31日年度為\$224,000)而評定，因此該業務屬於「例外行業、專業或業務」。

(4) 「過渡期款額」為：

1975/76課稅年度的評稅基期終結日為1974年12月31日。

於1975/76課稅年度的同一日為1975年12月31日(在一般情況下，該日期經常與下一個會計結算日相合)。

因此，必須確定由1976年1月1日至1976年3月31日期間的應評稅利潤，即：

$$\frac{1}{4} \times \$196,000 = \$49,000$$

(應注意的是：稅務局局長並不一定必須按照時間作為分攤基礎。)

(5) 2012/13課稅年度的評稅為：

由1.4.2012至30.6.2012止應評稅利潤

$$\left(\frac{3}{6}\right) \times \$100,000$$

加：有關利潤(1.1.2012至31.3.2012)

$$= \$50,000 \text{ (a)}$$

$$\left(\frac{3}{6}\right) \times \$100,000$$

$$= \frac{50,000}{\$100,000} \text{ (b)}$$

減：過渡期款額(由於有關利潤(b)為較大的款額，因此無任何限制) (49,000) (c)
2012/13課稅年度應評稅利潤 \$51,000

附註：

(a) 若將截至1974年12月31日及截至1975年12月31日止年度的業績對調，根據《稅務條例》第18(2)條，則1975/76課稅年度的評稅基期為截至1975年12月31日止的年度，而過渡期的款額則相同。

(b) 若截至1976年12月31日止年度的業績實為虧損時，過渡期款額將為零。

(c) 若該業務已轉讓給另一人士，2012/13課稅年度評稅將為\$100,000(第18D(2)條但書)。

4.6.4 更改賬項結算日期

由於按照常用準則所作的評稅，把評稅基期定為截至賬項結算日止的十二個月內，因此可輕易地通過合法程序更改賬項結算日期，而使大量利潤不納入計算範圍內，為此，《稅務條例》第18E條堵塞了上述的情況。根據該法例，若某行業、專業或業務的應評稅利潤是按照於該課稅年度中結算的賬項計算，並且出現下列任何一種情況：

(1) 下一個課稅年度的賬項不是結算至同一日；或

(2) 下一個課稅年度的賬項有一個以上的結算日期，

稅務局便有頗大的裁決權處理這些情況。

發生上文第(1)或第(2)項情況的課稅年度稱為「更改年度」。稅務局局長有權以他認為合理的方法，計算更改該課稅年度及上一個課稅年度的應評稅利潤(第18E(1)條)。若該業務於1974年4月1日後開業，稅務局局長有權就受影響的年度採用可能超過正常為十二個月的評稅基期(第18E(2)(b)條)。這個辦法是基於支配着釐定1974年4月1日後開業業務的評稅基期這個原則而訂立，目的是使被評稅的利潤，不少於由開業至停業期間的利潤總額。

《稅務條例》第18E(2)(b)條特別准許在1974年4月1日以後開始營業的業務，採用超過十二個月的評稅基期，此項條文可以理解為在該日前開業的業務便不會獲准採用這樣的評稅基期。稅務上訴委員會在D 71/90和D 44/97案例中確定了上述這個理解。然而，在提出上訴時，原訟法庭推翻了D 44/97案例的裁決，因此裁定《稅務條例》第18E(2)(b)條不會在任何情況下限制了稅務局

局長根據《稅務條例》第18E條行使的酌情權(參閱 *CIR v Yick Fung Estates Limited*; *Yick Fung Estates Limited v CIR* (1999) (1 HKRC 90-096))。不幸的是，這案例無法有力地解釋《稅務條例》第18E(2)(b)條的作用，只是提出了法例的原意，是要清楚說明稅務局局長獲准，甚或是有需要對在1974年4月1日之後開始營業的業務，考慮使用一段超過十二個月的評稅基期。然而，原訟法庭的決定卻被上訴法庭推翻了(參閱 *Yick Fung Estates Limited v CIR* (2001) (1 HKRC 90-112))。有趣的是，上訴結果是以兩種不同的方式達致的。具體來說，其中一名法官透過分析法定條文一直以來的演變，指法例一向的原意是要在1974年4月1日以前開業的業務使用十二個月的評稅基期。不過，他也同意其他法官的看法，指由於《稅務條例》第18E(2)(b)條有特定的條文，容許在1974年4月1日或以後開業的業務採用較長的評稅基期，故法例顯然無意容許其他公司採用較長的評稅基期。

D 44/97 案例的裁決亦有值得注意的地方：在發現稅務局局長無權使用超過十二個月的評稅基期(此項裁決已於較後時間獲上訴法庭維持原判)後，稅務上訴委員會還發現，更改賬項結算日期的唯一或最主要目的是，透過預計中部分利潤因為較長的會計期間縮短為十二個月而「不被計入」，來獲取稅項利益。稅務上訴委員會就此認為，可以透過引用《稅務條例》第61A條，來抗衡以這方式獲得的利益。第十章載有關於這條文和稅務上訴委員會的裁決(已於上訴中被駁回)詳情。

由於正常的評稅基期是十二個月的時間，若因賬項結算日期更改而導致出現少於十二個月的會計期間，同一利潤將被重複評稅。對於在1974年4月1日之後開業的業務，若有足夠理由更改賬項結算日，同時又沒有稅務動機時，稅務局一般會作出讓步，接受一個少於十二個月的評稅基期。例如，一間公司因加入某集團而必須改變賬項結算日以符合該集團的需要，便是一個足夠的理由(參閱例4.33)。對於在1974年4月1日前開業的業務，稅務局通常會堅持以十二個月的評稅基期計算更改年度，結算日期可以推前或推後，只要有關更改不會導致一個課稅年度沒有結算日。如果將結算日期推前，部分利潤會被重複評稅；相反地，如果將結算日期推後，部分利潤會「不計算在內」。然而，上文提及，當局可以引用《稅務條例》第61A條來抗衡利潤「不計算在內」所產生的利益。在 *D 71/90* 案例中，稅務局局長行使酌情權，令部分利潤被重複徵稅，案中裁決該種處理方法不一定是不合理的。在這案例中，稅務局局長及稅務上訴委員會在英國案例 *CIR v Helical Bar Ltd.* (48 TC 221) 中找到準則作為其裁決的依據，儘管英國的有關法例與香港的法例大相徑庭，賦予稅務局局長在其認為

適合的情況下採用任何一個十二個月的評稅基期，但在香港，稅務局局長則可按情況採用各種基期。

雖然未能就稅務局所選定的評稅基期作出保證，但當為更改年度選定評稅基期時，一般均選擇截至新賬項結算日止的十二個月期間。對於1974年4月1日後開業，而結算日期被推遲的情況而言，評稅基期的賬項會多於十二個月。上一個課稅年度的評稅基期，則只有在導致補加評稅時，才被調整至相當於十二個月。倘若該業務是於1974年4月1日後開業，一般而言，是毋須就上一個課稅年度作出調整，原因是並無利潤流失或漏記於計算範圍外(參閱例4.35)。

■ 例4.34

某間在1974年4月1日前開業的企業，每年都以6月30日為賬項結算日。在2012年，賬項結算日改為12月31日，而調整利潤為：

截至30.6.2011止12個月	\$220,000
截至30.6.2012止12個月	\$350,000
截至31.12.2012止6個月	\$250,000
截至31.12.2013止12個月	\$300,000

由於2012/13課稅年度中有兩個賬項結算日，因此是「更改年度」，受影響的年度為2011/12及2012/13課稅年度。評稅很可能是：

2012/13 課稅年度：	
截至31.12.2012止年度： $\frac{1}{2} \times \$350,000 =$	\$175,000
加	250,000
	<u>\$425,000</u>
2011/12 課稅年度：	
截至31.12.2011止年度： $\frac{1}{2} \times \$220,000 =$	\$110,000
$\frac{1}{2} \times \$350,000 =$	175,000
	\$285,000
以往的評稅(截至30.6.2011止年度)	(220,000)
補加評稅	<u>\$ 65,000</u>

附註：

- 若截至2011年12月31日止年度的利潤，是少於已就截至2011年6月30日止年度被評估的款額的話，則2011/12課稅年度評稅不可能會受到影響。
- 為簡化起見，上述說明中，略去因更改評稅基期而對折舊免稅額帶來的影響。事實上，亦是應該根據折舊免稅額前的調整利潤而作出分攤，而折舊免稅額亦需要重新計算，以符合有關課稅年度的新評稅基期(參閱例5.19)。

(c) 需要注意的是，這例子並沒有計及相當於六個月利潤的數額（即由2010年7月1日至2010年12月31日期間的利潤）。這是稅務局一直以來均接受的做法，雖然 *Yick Fung Estates* 案例（見上文）已明顯反映出，稅務局現時不會願意容許這種情況存在，特別是當稅務局認為更改結算日期的主要目的，是要獲享因此帶來的稅項利益時。儘管如此，上訴法庭已經證實，稅務局把評稅基期限於十二個月（對於在1974年4月1日以前開業的業務來說）的一貫做法實屬正確，故稅務局賴以處理因此出現的稅項利益的唯一方法便是依據《稅務條例》第61A條而行（參閱第十章）。

■ 例 4.35

某業務於1974年4月1日後開業，並以4月30日為賬項結算日，但在2013年，該業務將賬項結算日推前至1月31日，經調整利潤為：

截至30.4.2010止12個月	\$250,000
截至30.4.2011止12個月	\$275,000
截至30.4.2012止12個月	\$300,000
截至31.1.2013止9個月	\$210,000
截至31.1.2014止12個月	\$400,000

由於2012/13課稅年度中有兩個賬項結算日，該年為「更改年度」，而受影響的為2011/12及2012/13課稅年度。評稅很可能是：

2012/13 課稅年度：	
現有評稅：截至30.4.2012止年度	\$300,000
補加評稅：截至31.1.2013止9個月	210,000
	<u>\$510,000</u>

以上是將評稅基期加至二十一個月的期間以確定並無任何利潤被列於計算範圍外。這是《稅務條例》第18E(2)(b)條所許可的。

2011/12 課稅年度：	
截至30.4.2011止年度	\$275,000

附註：

為簡化起見，上述說明中略去因更改評稅基期而對折舊免稅額帶來的影響。事實上這是應該根據折舊免稅額前的調整利潤作出分攤，而折舊免稅額亦須重新計算，以符合有關課稅年度的新評稅基期（參閱例5.19）。

■ 例 4.36

某公司於1974年4月1日後開業，並以每年9月30日為賬項結算日，在2013年，該公司將賬項結算日提前至6月30日。經調整利潤為：

截至30.9.2011止12個月	\$250,000
截至30.9.2012止12個月	\$280,000
截至30.6.2013止9個月	\$175,000
截至30.6.2014止12個月	\$300,000

由於該公司直至2013年9月30日止並無結算賬項，因此「更改年度」是2013/14課稅年度，而受影響的課稅年度則是2012/13及2013/14兩個課稅年度。評稅很可能是：

2013/14 課稅年度：	
截至30.6.2013止9個月	\$175,000
截至30.9.2012止3個月(3/12)	70,000
	<u>\$245,000</u>

雖然原則上稅務局可重估2012/13課稅年度，但實際上，除在非常特殊的情況下，稅務局大都不會這樣做。

一般來說，《稅務條例》認為評稅基期必須為十二個月，但由於以2012年9月30日止作為課稅年度的評稅基期所得出的應評稅利潤，較採用2012年6月30日止的評稅基期為高，故2012/13課稅年度的評稅基期很可能維持以截至2012年9月30日止課稅年度為準，因而會有三個月被重複評稅。然而，即使2012/13課稅年度的評稅基期真是作出這樣的改動，利潤重複的情況仍然出現，只是在一個較早的三個月期間而已。

2012/13 課稅年度：	
截至30.9.2012止年度	\$280,000

但是，若因被強迫的理由而更改賬項結算日（參閱第4.6.4節），稅務局會接受截至2013年6月30日止九個月的2013/14課稅年度評稅，即\$175,000。

附註：

為簡化起見，上述的說明中，略去因更改評稅基期而對折舊免稅額帶來的影響。事實上，這是應該根據折舊免稅額前的調整利潤而作出分攤，而折舊免稅額亦需要重新計算，以符合有關課稅年度的新評稅基期（參閱例5.19）。

某些公司或行業可能是按照農曆新年結算賬項，在這種情況下，每年均有不同的結算日；但這並不被視為賬項結算日期的更改（第18E(2)(a)條）。