

利得稅 計算表



Copyrights reserved by Raymond Yeung Tax Consultant

Tel/WhatsApp/WeChat/PayMe/FPS: 852-94735846

Raymond Yeung 楊輝洪 為你提供：

<http://www.rytc.com.hk>

如何編製利得稅計算表

How to do **Computation of Profits Tax**

■ 利得稅計算表 profits tax computation，有時稱作「應評稅利潤計算表 computation of assessable profits」-- 當然那是指當納稅人獲利時；若是虧損的話，利得稅計算表亦可以稱作「稅務虧損計算表 computation of adjusted tax losses」。

★按照 Secan case 案例原則，一般公認會計準則 GAAP 適用於計稅，除非稅務法律另有規定。因此編製應評稅利潤計算表的起點是按照 GAAP 編製的損益表上的會計利潤。

■ 以獨資無限公司和合夥業務來說，那**起點就是純利 net profit**〔若是純損 net loss，可當作負數來計算〕。至於有限公司，起點就是稅前利潤 profit before tax〔虧損 net loss 可當作負數計算〕。

然後，按稅法原則，作兩大類的調整：

- 第一類是「加回調整 add back adjustments」
- 第二類是「減去調整“minus adjustments”或“deduction adjustments”」。

加回調整 “add back adjustments”

那是將會計利潤加大來得出「應評稅利潤 assessable profits」。常考的調整項目及原因如下：

- 會計上的折舊撥備 provision for depreciation。折舊是資本性支出，不可以扣稅。但稅例對某些資本性投資有免稅額或豁免額，見「減去調整」。

- 若是獨資無限公司，東主的薪酬 owner's salaries 不能扣稅，因為那是東主所得利潤，不能分開計稅。若是合夥業務，合夥人的薪酬 partner's salaries 和股本利息 interest on capital 不能扣稅，因為那是合夥人所得利潤，不能分開計稅。如果老闆想取得他們的免稅額和扣稅額，須申請個人入息課稅。
- 至於有限公司的董事酬金，一般來說，可以扣稅，除非稅局認為董事酬金過高或者它與賺取應評稅利潤無關。
- 資本性開支 capital expenditure--如購買車輛、辦公室、附屬公司的控股權--不可以扣稅。一般來說，這些項目不須作稅務調整，原因是按照一般會計準則它們不應列作損益表內的開支項目，而應列在資產負債表內列作為資產項目。
- 辦公室的初次租用合約的法律費用 legal fee for new lease of company office。按照案例原則，那是資本性開支，不可以扣稅。
- 銀行外幣戶口的折算損失 exchange loss from bank account's foreign currency。按照案例原則，那是資本性開支，不可以扣稅。
- 涉及業務基本架構或固定資產的損失 loss relating to permanent structure or fixed assets。按照案例原則，那是資本性開支，不可以扣稅。基本架構的損失包括公司給火焚毀、工廠給政府查封。固定資產的損失包括運貨用的貨車撞毀而不能修復。
- 擴大業務基本架構的開支 expenditure for expanding the permanent structure，例如開設分店的顧問或法律費用，費用屬資本性開支，不能扣稅。
- 關於資本架構 capital structure 的開支，例如發行新股 issue of new shares 的法律與會計開支。那是資本性開支，不可以扣稅。
- 出售固定資產或長期投資而招致損失，例如損益表上有出售運貨貨車而招致虧損 loss on disposal of fixed assets、出售專利權而招致虧損 loss on disposal of patent、出售附屬公司控股權而招致虧損 loss on sale of shareholding in subsidiary

- 涉及私用 private use 的開支。比方說，老闆每天駕公司車上班和下班，稅局認為老闆上下班的開支屬私用不可以扣稅，如果公司將所有汽車開支列在損益表內作開支，就必須在應評稅利潤計算表內對私用的部份作出加回調整。另外，如果老闆在應酬費或員工伙食有享用，亦應作出適當的加回調整。
- 不是為賺取應評稅利潤而招致的開支 expenses not for earning chargeable profit，例如賺取海外豁免利潤的關支，應付稅務調查或稅務上訴的開支。
- 不在正常業務營運中招致的開支 expenses not incurred in the ordinary course of business，如違反法例或專業守則的罰款。
- 利得稅 profits tax 稅款、外地的利潤稅或所得稅 overseas profits/earnings tax 不可以扣稅。至於為員工支付的薪俸稅 salaries tax for employee，由於那是員工的部份酬金，所以可作扣稅開支，不須作加回調整。
- 為員工向退休金供款 contribution to retirement scheme 超過 15%。因為可扣稅的僱主供款額只限員工薪金的 15%〔逐個員工計〕，多出的部份不可扣稅，須作加回調整。
- 以%估算的呆壞帳準備額 provision for doubtful debt。由於撥備不是已招致開支，不可以扣稅。
- 由向員工、董事或其他關連公司借出款項而招致的壞帳 bad debts on loans to employee, director or related companies。這些壞帳不是營銷或業務上的帳款，不能扣稅。
- 捐款 donation 開支。一般而言，捐款開支不是營運開支，也非為賺取應評稅利潤而招致，故不能扣稅。如果那是認可慈善捐款，應先以不是營運開支理據作加回調整，然後在「減去調整下」按 S16D 申索認可慈善捐款扣稅額。
- 不能扣稅的利息開支 non-deductible interest expenses。常見不能扣稅的情況有：由關連者借入而收取利息者不須為利息收入

納稅，或者是銀行借款但本金輾轉由關連者提供而他又不須為利息收入納稅。另外，借款利息扣稅亦須考慮借款的用途，以及和貸款者的關係。

減去調整 “deduction items”

那是將會計利潤減低來得出「應評稅利潤 assessable profits」。常考的調整項目及原因如下：

- 折舊免稅額 depreciation allowance, 包括 P&M 免稅額、工業樓宇免稅額 IBA〔包括為 R&D 而改建樓宇的開支〕、商業樓宇免稅額 CBA〔包括為新辦公室或新店裝修的開支〕
- 海外豁免收入 offshore income, 包括由海外銀行存款取得利息 overseas bank interest、在海外借出款項 provision of credit outside HK 的利息收入、外地租金收入 overseas rental income、海外取得並在海外使用的知識產權收入 overseas IP income
- 公司股息 dividend 收入-無論是由本港公司或外地公司取得的
- 儲稅券上的利息收入 interest on Tax Reserve Certificate
- 外匯基金票據 exchange fund instrument 上的利潤或利息
- 資本性獲利 capital gain, 例如出售運貨用的車輛而取得的獲利 profit on disposal of fixed assets、出售商標 trademark 而取得的收入或利潤
- 符合 S16D 的認可慈善捐款 approved charitable donation
- 符合 S16F 的改建開支 refurbishment 扣稅額
- 符合 S16E 或的 S16EA 的購買註冊專利權 purchase of patent 或購買註冊商標 purchase of trademark 的扣稅額

- 符合 S16I 的購買環保車 Environmental Protection Vehicle 扣稅額
- 有限公司在合夥業務分得的虧損 share of partnership loss
- 符合 S19C 的上年累積虧損 losses b/f 扣稅額

虧損個案

●若是虧損個案 loss case，上述調整亦需一樣照做，只不過起點是會計虧損 net loss per Profit and Loss Account，按照算術邏輯，將「加回調整」與「減去調整」對調來做而已。

公司開業的稅務須知

tax implications on commencement of business

★按照 **S18C**，開業時的評稅基期 basis period，如果會計年度結束於有關的課稅年度內，第一年度的評稅基期為開業日至結帳日，否則稅局有權用合適的方法釐定第一年度的評稅基期。

■如果第一次結帳日不在首個課稅年度內，首個課稅年度不會有評稅 In practice, if there is no account closing in the year of assessment in which commencement occurs, there shall be no assessment in first year of assessment.

個案分析：陳先生的獨資業務在 2012 年 7 月 1 日開業，第一份會計報告期間由 2012 年 7 月 1 日至 2013 年 3 月 31 日，之後每年在 3 月 31 日結帳。按照 **S18C**，開業年度 2012/13 的評稅基期是 2012 年 7 月 1 日至 2013 年 3 月 31 日。之後，按照 **S18B**，每年的評稅基期是該課稅年度的 4 月 1 日至 3 月 31 日。

個案分析：李先生的獨資業務在 2012 年 7 月 1 日開業，第一份會計報告期間由 2012 年 7 月 1 日至 2013 年 6 月 30 日，之後每年在 6

月 30 日結帳。開業年度是 2012/13。按照 S18C，由公司在 2012/13 沒有結帳，稅局有權用合適的方法釐定開業年度的評稅基期。而實務上，開業年度 **2012/13 不會有評稅**，而 2013/14 年度的評稅基期是 2012 年 7 月 1 日至 2013 年 6 月 30 日。之後，每年的評稅基期為上年的 7 月 1 日至當年的 6 月 30 日。假設李先生已婚，太太沒工作，有兩名未滿 18 歲的兒子，供養 70 歲同住的母親，在 2012/13 李先生每月可從業務取得約 5 萬元利潤，除此之外，別無其他收入。那麼，由於 2012/13 沒有評稅，他就不能藉申請**個人入息課稅**取得該年度的各種免稅額 240,000 + 140,000 + 76,000 共 456,000 元以抵銷業務利潤帶來的稅款，即浪費了 2012/13 的各種免稅額。假若他的首份會計報告的年結在 2013 年 3 月 31 日，他在該年度的利潤 $50,000 \times 9 = 450,000$ 就會成為 2012/13 的應評稅利潤，而基於申請個人入息課稅下的免稅額，這 450,000 利潤便不會引致任何稅負了。故此，就**稅務策劃**而言，獨資業務和合夥業務選擇首個會計結帳日對稅負會有影響，須小心考慮。

開業前的開支 pre-commencement expenditure

- 法理上，這些開支不是在營運中招致的開支 not incurred in the production of assessable profits，不能扣稅。
- 不過，按照**評稅慣例**，假如在開業後該開支能按稅務原則取得扣稅額--例如辦公室租金、電費等開支--它就可以扣稅。
- 開業前購買的機械及設備 plant & machinery 可以申索折舊免稅額 depreciation allowance。
- 開業前的新裝修 decoration expenditure before commencement 不是維修開支 not repair expenditure，不符合 S16(1)(e)下的扣稅條件，另外，它也不是翻修及改建開支 not refurbishment expenditure，所以也不符合 S16F 的扣稅條件，但基於它是為賺取應課稅利潤而招致的商業樓宇建築開支，所以納稅人可以按開支額申索商業樓宇免稅額 CBA，每年 4%。

公司結業與休業的稅務須知

tax implications on cessation and dormanting of business

★**案例 Overseas Textiles 原則：**在**休業時 dormant** 或**結業後 after cessation** 的開支不可以扣稅，因為這些開支不是在營運中招致。These expenditures are not incurred in the production of chargeable profits.

案例 Overseas Textiles 分析：為了發展物業，公司將製造成衣業務結束，因而破壞了與客戶間的業務合同 breach of trading contracts。公司向客戶賠款。法庭判賠款開支不能扣稅，因為它不是為賺取應評稅利潤而招致。

個案分析：公司停止運作後，仍繳付租金。基於沒有營運，稅局不會接納停業後的虧損為稅務虧損，即稅務上所謂：**No trading, no tax loss can be allowed.**

★**按照 S15D(2)，**結業前招致的營運開支，即使在結業後支付，也可以扣稅。

個案分析：公司欠租，停運後才繳清。基於 S15D(2)，租金可扣稅。

★**按照 S15D(1)，**結業後，若有營運收入，該收入仍須納稅。

個案分析：公司停運後，將貨尾一筆過沽清。基於 S15D(1)，出售所得須在最後的評稅基期內須列入應評稅收入。

★**結業時，**如果**貨物轉讓至其他公司**作營銷用途，收到的轉讓金須作為營運收入來納稅，見 **S15C(a)**。至於其他情況，則須以結業時貨物的公開市值 open market value 作為營運收入計稅，見 **S15C(b)**。

個案分析：公司停業後，沒將存貨出售，以待將來貨價飆升時再啓業營運。按照 **S15C(b)**，稅局有權以停業時的公開市價 open market value at business cessation 作為出售價計稅。

★按照 **S18D(1)**，結業時的計稅基期 basis period，由上一個會計年度的結帳日 last accounting day 計至業務結束日 business cessation day。

個案分析：張先生的獨資業務每年在 12 月 31 日結帳，他在 2013 年 3 月 31 日結束業務。結業的課稅年度是 2012/13，而評稅基期為 2012 年 1 月 1 日至 2013 年 3 月 31 日，即是覆蓋了 15 個月。

公司更改結帳日的稅務須知

tax implications on change of accounting day

★按照 **S18E(1)**，如果公司更改結帳日，稅局對釐定有關課稅年度及前一年度的評稅基期有酌情權 IRD has discretion in deciding the basis periods for the year of change and the year preceding the change。

★更改結帳日的課稅年度 year of change 是指：(a)該年度的帳目不以前一年結帳日結帳 taxpayer fails to make up accounts to the corresponding day 或 (b)該年度有超過一個結帳日 that year of assessment has more than one accounting day。

個案分析：某公司的會計年度是 4 月 1 日至 3 月 31 日。在 2013 年 4 月至 2014 年 3 月，公司賺了一千二百萬元。為了想延交稅款，公司想將 2014 年 3 月 31 日的結帳日推遲至 2014 年 4 月 30 日。換言之，公司在 2013/14 沒有結帳日。由於在 2013/14 公司沒有跟前一年結帳日結帳，故按照 **S18E(1) (a)**，2013/14 是更改結帳日年度，稅局有酌情權釐定評稅基期及有關應評稅利潤。按稅局評稅慣例，稅局不會接納 2013/14 沒有評稅，稅局會以 2014 年 4 月 30 日的十三個月的應評稅利潤推算 2013/14 的十二個月(即由 2013 年 4 月至 2014 年 3 月)的應評稅利潤，假若 2014 年 4 月 30 日的十三個月的應評稅

利潤為一千三百萬元，那麼 2013/14 的應評稅利潤就會推算為 $13,000,000 \times 12/13 = 12,000,000$ 元。至於 2014/15，按照 S18B(2)，應評稅利潤必須以 2014 年 4 月 30 日的帳目為基礎去推算前十二個月(即由 2013 年 5 月至 2014 年 4 月)的應評稅利潤，所以亦會是 12,000,000 元。換言之，有十一個月(即由 2014 年 5 月至 2013 年 3 月)的利潤會**重覆被徵稅**！這對納稅人來說當然極為不利了！故此，公司若想以更改會計結帳來推遲交稅，不但不能成事，反而交多了稅。

■如果更改導致會計年度少於十二個月，更改結帳日可能會導致**利潤重覆計稅** Double taxation of profits can arise if the change gives an accounting period of less than 12 months.

個案分析：張先生的獨資業務每年在 3 月 31 日結帳，最近幾年都有應評稅利潤，他在 2012/13 年度將結帳日改為 12 月 31 日，即新的會計年度的期間會少於 12 個月。按照 S18E，稅局有酌情權釐定 2012/13 年度與 2011/12 年的評稅基期，按評稅慣例，稅局會將 2012/13 年度的評稅基期定為 2012 年 1 月 1 日至 12 月 31 日，而 2011/12 年度的評稅基期則會修改為 2011 年 1 月 1 日至 12 月 31 日。換言之，2011 年 1 月 1 日至 2011 年 3 月 31 日期間的**利潤會被重覆計稅**。除非納稅人有**強逼性理由** compelling reasons 解釋為何結帳日非轉不可，稅局是不會接受少過 12 個月的利潤課稅，即使納稅人提出反對。〔強逼性理由的例子：香港公司被海外公司收購，而海外公司因當地法例須於 12 月 31 日結帳，香港公司於是將原先 3 月 31 日的結帳日改為與母公司一致。〕

★如果更改引致會計年度超過十二個月，評稅基期便可能會超過十二個月。

個案分析：歐先生的獨資業務每年在 12 月 31 日結帳，最近幾年都有應評稅利潤。他在 2012/13 年度將結帳日由 2012 年 12 月 31 日推遲至 2013 年 3 月 31 日，即新的會計年度的期間會多於 12 個月。按照 S18E，稅局有酌情權釐定 2012/13 年度與 2011/12 年的評稅基期。按評稅慣例，稅局會將 2012/13 年度的評稅基期定為 2012 年 1 月 1 日至 2013 年 3 月 31 日，即覆蓋了 15 個月，而 2011/12 年度的評稅基期則無須修改。

★無論如何，虧損都不能重覆計算 No double counting of loss is allowed.

個案分析：李先生的業務每年在 3 月 31 日結帳，最近都在虧損，他在 2012/13 年度將結帳日改為 12 月 31 日，即新的會計年度的期間只有 9 個月。雖然按照 S18E(1)，稅局對 2012/13 年度及 2011/12 的評稅基期有酌情權，但按評稅慣例，為了使虧損不被重覆計算，稅局會接納 2012/13 年度的評稅基期為 2012 年 4 月至 12 月，即少於 12 個月。

■ 利得稅計算表的格式：

應評稅利潤計算表 Computation of Assessable Profits

應評稅利潤計算表又稱作“利得稅計算表 Profits Tax Computation”

2015/16 課稅年度 Year of Assessment 2015/16

損益表上的純利 Net profit per Profit and Loss Account	830,000
加上：	
會計折舊 Accounting depreciation	8,000
東主/合夥人酬金 Remuneration for unincorporated business owners	120,000
私用或私人開支 Domestic and private expenses	5,000
資本性開支 Capital expenditures	<u>30,000</u>
	993,000
減去：	
出售固定資產獲利 Profits from disposal of fixed assets	7,000
股息收入 Dividend income	3,500
銀行存款利息 Bank interest income	300
海外收入/獲利 Offshore income/profits	57,000
電腦軟硬體開支 Costs of computer hardware & software	23,000
專利權/商標/版權的開支 Costs of patent/trademark/copyright	18,000
工業用裝置及機械的支出 Manufacturing plant & machinery	5,000
裝置及機械折舊免稅額 Plant & Machinery Allowance	35,000

工業樓宇免稅額 Industrial Building Allowance	33,000
商業樓宇免稅額 Commercial Building Allowance	15,000
早年未用虧損滾存額 Tax losses brought forward	<u>48,000</u>
	<u>244,800</u>
應評稅利潤 Assessable Profits	<u>748,200</u>
應繳稅款 Tax payable 748,200 x 15%	112,230
減: 已繳 2015/16 暫繳稅 Provisional tax paid for 2015/16	<u>80,230</u>
	32,000
加: 下年度暫繳稅 Provisional tax for 2016/17	<u>112,230</u>
須繳稅款(連暫繳稅) Net Tax Payable (including provisional tax)	<u>144,230</u>

應繳稅款 = 應評稅利潤 x 適用稅率。在 2015/16 年度，個人及合夥業務的稅率是 15%，而有限公司的稅率是 16.5%。

報稅表內要申報應評稅利潤，而有限公司亦須同時申報須繳稅款。

注意

各位朋友若有興趣學習稅務，可報讀由 Raymond Yeung 楊輝洪親自教授的：

香港稅務實務課程 Practical Taxation Course

詳情按此