

課題編號及內容	目 錄	所在頁數
1 香港的稅務原則		5
2 薪俸稅：如何判斷收入的來源地		10
3 薪俸稅：關於須納稅收入和可扣稅開支的原則		27
4 自僱人士：薪俸稅 抑或 利得稅		81
5 物業稅		88
6 個人入息課稅		84
7 利得稅：如何判斷利潤的來源地		106
8 利得稅：經營業務、物業出售、物業發展		130
9 利得稅：資本性 與 營運性		149
10 利得稅：須納稅收入		161
11 利得稅：非本地公司		176
12 利得稅：可扣稅開支		189
13 利得稅：利息開支扣稅		229
14 折舊免稅額 及 利得稅計算表		241
15 實地審核及深入調查		264
16 違反稅例罰則		275
17 稅例的執行與規定		285
18 中國稅法的入門知識		310
19 香港與內地的稅務協議		325
20 反避稅		334
21 轉讓定價		345
22 合夥業務、合作計劃、會所		350
23 涉及去世人士的稅務原則		356
24 稅務策劃 及 稅務顧問服務		359
25 印花稅		368
A: Examination Skill		373
B: Mock Exam Paper & Suggested Answer		375

C:	Study Notes for Case Analysis Questions	408
1	Salaries Tax – Source of income	409
2	Salaries Tax – Taxable items, Deductions, Allowances etc.	415
3	Self-employment – salaries tax or profits tax	426
4	Property Tax	429
5	Personal Assessment	432
6	Profits Tax – Source of profits	435
7	Profits Tax – Business, Trade, Sale of property, etc.	443
8	Profits Tax – Capital Nature and Revenue Nature	449
9	Profits Tax – Chargeable incomes	453
10	Profits Tax – Non-resident, Offshore Fund trading in HK stock	463
11	Profits Tax – Deduction of Expenditures	471
12	Profits Tax – Interest Deduction	481
13	Profits Tax – Depreciation Allowances	485
14	Profits Tax Computation, Basis Period	490
15	Field Audit and Tax Investigation	493
16	Tax Penalty	496
17	Tax Administration, Objection, S70A, Tax Recovery etc.	502
18	Introduction to China Tax	512
19	Double Taxation Agreement with mainland China	521
20	Tax Avoidance	526
21	Transfer Pricing	532
22	Partnership, Joint Venture, Club	535
23	Deceased person	540
24	Tax Planning, Tax Representative's Service	542
25	Stamp Duty	549

課題 1 香港的稅務原則

Hong Kong tax principles

香港的稅務法律及實務規則，統稱為**香港稅務原則**〔以★為標記〕。這些稅務原則 -- 按法律地位順序排列 -- 來自：香港基本法、香港的法例、香港的案例、其他實行普通法國家的案例、稅務局發出的文件、一般公認的商業準則。

基本法 basic law 是憲制性法律，法律地位最高，多用於法庭訴訟。由於在實務與考試中極少引用，所以本書不作論述。

適用於香港稅務的法例，主要是稅務條例 Inland Revenue Ordinance〔簡稱 **IRO**〕與稅務規則 Inland Revenue Rules〔簡稱 **IRR**〕，此外，亦包括其他條例，如公司條例 Companies Ordinance、合夥條例 Partnership Ordinance、印花稅條例 Stamp Duty Ordinance、商業登記條例 Business Registration Ordinance... 等其他法例。

法律上，**稅務條例**的法律地位高於由案例產生的稅務原則 case law principle，而案例原則的法律地位則高於**稅局文件及商業準則**。

案例 case law 是用來解讀法例 statute law。在解讀法例時，須按照法例中的用字〔literal rule〕以及上文下理按正常解讀〔golden rule〕來作推論及理解。而對於稅務豁免 tax exemption 及稅務寬免 tax relief，有時還須考慮立法目的〔mischief rule〕。

適用於香港稅務的案例，主要是香港法院 law courts 的案件與稅務上訴委員會 Board of Review 的案件。當然，法院地位愈高，權威就愈大。由案例產生的稅務原則寫在判詞 judgement 內 -- 包括審判中的**法理依據** ratio decidendi 以及法官的附帶評論 obiter dictum。判詞中的法理依據比附帶評論更為重要，因為它對以後類似個案有約束力及指導性。此外，由於香港實行普通法 common law，其他實行普通法國家的案例 -- 若與香港法例的用詞相近時 -- 亦會作為判案準則。其他實行普通法國家包括英國、澳洲、紐西蘭、南非。

稅務局經常在網站發出公告 publication 及資料 information 來解釋稅務

法例及執行政策。這些文件，包括稅例釋義及執行指引 Departmental Interpretation and Practice Note〔簡稱 **DIPN**〕、各項政策 policy 及說明 notice、小冊子 pamphlet、單張 leaflet、新聞公告 press release 及資料 information 等。雖然這些公告及資料不是正式法律，但實務上所有納稅人必須遵照它們報稅，否則會招致罰則。如果納稅人不同意這些規定或準則，他們須循法定的反對程序提出爭議。就如稅局在 DIPN 上所說，這些政策及規定不會影響納稅人的訴訟權利。

除非稅例或案例另有規定，一般公認的**商業準則**——包括香港會計師公會頒佈的普遍公認會計準則〔generally accepted accounting principles 簡稱 **GAAP**〕——適用於香港稅務，見 Secan case。

除非書中另有聲明，本書採用以下簡略字詞：

<u>簡略字詞</u>	<u>簡略字詞解說</u>
HK	香港 Hong Kong
Co.	在香港註冊成立的有限公司
S14	稅務條例 Inland Revenue Ordinance 第 14 條。 除非另有說明，所有本書提及的條例都是指稅務條例。
IRR 5	稅務規則 Inland Revenue Rules 第 5 條
DIPN 21	稅例釋義及執行指引 Departmental Interpretation and Practice Notes 第 21 號
D123/02	稅務上訴委員會 Board of Review 的案件編號
BR 20/75	1978 年前稅務上訴委員會的案件編號
Secan case	香港法院與外國法院案件的 英文簡稱 。書中引用的案件是業界較著名的，在實務工作或稅務考試中，只需提及案件的英文簡稱就可以了。如需案件判詞，可到香港中央圖書館或律政署的網頁尋找。

由於香港的稅務原則來自多方面，包括稅務條例、法庭案例、上訴委員會案例、稅局執行指引，加上多年來稅例與案例的不斷累積、

演變與更新，稅局愈來愈多的執行指引及公告，可以說，香港的稅務原則不單只量多，而且不斷地增加和改變。

要學齊學懂所有香港稅務原則似乎是一件不可能完成的任務，而實在也無此必要，因為時代的轉變，很多舊的稅務原則現已不合用，或者不常用。這些過時的和少用的稅務原則，對於學者和專家，當然有研究價值，但對於一般納稅人，與其花時間和精力去學習過時的和少用的稅務原則，倒不如努力學習今天常用的稅務原則，以最少的時間和精力去取得最大的利益。

另外，即使有些稅務原則並不過時，但它們只針對少數行業〔如保險公司〕或針對某些特殊情況〔如在 1974 年 4 月 1 日前開業的公司更改會計結算日〕，對於一般納稅人和考生來說，它們並不常用，或不常考，故此本書不作論述。

簡而言之，本書只著重於現今常用的和**常考**的稅務原則。

如何在實務上運用稅務原則作稅務分析

首先，須釐清事實 facts 與問題 question。然後找出有哪些稅務原則適用。然後再按有關事實與適用的稅務原則作出推論 inference 或假設 assumption。最後對稅務後果 tax implication 推出結論。

釐清事實與問題，就是了解一切有關事情，閱讀一切有關文件，若有疑問，應與當事人澄清。

一般而言，最重要的稅務原則是稅務條例內的有關章節。然後想想有否合用的稅務規則，跟著找出相關的案例，稅局指引及公告，或相關的商業準則，或業內的慣常做法 prevailing practice。

要找出適用的稅務原則，可以參考坊間的稅務書籍，如本書，亦可以運用 Google 搜尋不同網頁，包括香港稅務局的網站，將有關的稅務原則一一列出。當然，平時熟讀香港稅務原則，可快而準地指出相關的稅務原則，這對於在實務中討論稅務問題和考試中答題尤

為重要。

實務上，相關的及適用的稅務原則可能會有多個，而一個大的稅務原則內亦會包含多個小原則及多個關鍵點。對於複雜的個案，可能要作出多種考慮及多個推論。

當找出相關的稅務原則後，便可以著手作出推論〔或假設〕。當然，如何作出推論〔或假設〕要視乎每個個案而定。比方說，讀者為一個海外利潤豁免個案做分析，首先，他要按業務性質與利潤性質找出相關的稅務原則，如 Hang Seng Bank 案件 和 Kwong Mile Service 案件的相關原則，若涉及服務性質的收入，他便要按照相關的稅務原則找出有關服務的工作地點、工作由誰人做，工作者與納稅人的關係，倘若涉及多種工作或多個工作者，便要找出哪個工作是賺錢的有效因素，以及工作者是何人、他與納稅人的關係等，然後就著每個適用的稅務原則作出推論。最後，基於各個推論，作出最終結論：納稅人的海外豁免申索會否成立。

考試中常考的稅務原則

一般而言，所有在實務上常用的稅務原則都是稅務科考試內常考的稅務原則。

除了常用的稅務原則，本書也著重考試內**常考**的稅務原則。即使這些稅務原則對一般納稅人並不常用，例如外國基金 offshore fund 在香港證券市場的買賣利潤豁免、香港與內地簽訂的雙重課稅協議 Double Taxation Agreement with mainland China、中國稅法的基礎知識 China tax、印花稅 stamp duty。這些課題在香港會計師公會 HKICPA 的稅務科考試範圍之內，兼且經常會考，為了應付考試需要，本書也會按**答題需要**提供相關資料。此外，除了稅務原則外，本書亦會提供常用的或常考的稅務要點〔以 ■ 為標記〕。

如何運用稅務原則在考試中取分？

首先，要看那考題的分數，若有 10 分，一般而言，須列出 4 至 5 個稅務原則，然後指出考題裏哪些是相關資料，並根據相關資料作出評論或假設，最後才推出結論。若只是 3 至 6 分，一般而言，只須列出 1 至 2 個相關稅務原則便可以了。

其實，在考試答題採用的分析方法跟實務分析大致相同，但基於考試答題時間緊迫，所以要熟讀一切有用的與重要的稅務原則，並按其重要性與可獲分數作取捨。一般而言，最重要的稅務原則--如相關的稅務條例或相關的案例原則--須最先列出，然後才逐一作評論或推論其稅務後果。

稅務分析不是是非題：選擇須納稅或不須納稅，或是選擇可扣稅或不可扣稅。稅務分析是運用各種相關的稅務原則作出有理有據的推論。有時，各個推論互有矛盾，答題時或需將各個推論列出，然後才推出總結。比方說，考題問出售的物業是否資本性財產 capital asset 抑或是營運性貨物 trading stock，那麼在答題中便要提出相關的稅務原則--如行業標記 badges of trade 與相關案例--並按照考題中的各項有關事情逐一作出評論 -- 如納稅人提出的出售原因是否早已存在、購買原因是否符合商業準則、有否特殊而強烈的資金需求而致出售 -- 那便可以取得理想分數了。

當然，要學會考試取分，便要熟讀過往考卷 past exam papers，尤其是模範答案 model answer。大體而言，模範答案內會包含了同類題目的大部份取分點 marking point。當你遇上同類考題而能點出這些取分點，你便有信心合格了。

坊間有不少用英文寫的稅務書籍，它們是學習稅務原則的重要途徑。另外，稅務局與律政署的網站也有很多有用的資料可供學習。

為了應付考試需要，本書 Part C 提供以英文編寫的稅務原則，方便讀者作為考試溫習及答題取分之用。

課題 2 薪俸稅：收入來源地

Source of income under Salaries Tax

★按照 S8(1)，三類收入須納薪俸稅：受僱收入 employment income、職位收入 office income 退休後的收入 pension income。更多關於 S8(1) 的討論在課題 3。

個案分析：王小姐每月由叔父的遺產得到一萬元收入。因為收入不屬於 S8(1) 下的須納稅收入，這項收入不須繳納薪俸稅。

個案分析：張小姐擔任某香港社團秘書，每年收取職位酬金十萬元。酬金是職位收入 office income 須納薪俸稅。

個案分析：何先生做特約演員，沒固定僱主，也沒固定收入，每年收入約為三十萬元。基於他每次工作都在僱傭關係下進行，所以他須納薪俸稅。如果他沒有收到報稅表，他應在有關課稅年度結束後 4 個內以書面通知稅局，無論其僱主有沒有為他申報收入。

個案分析：李先生是香港政府退休公務員，擔任公務員期間，派駐外地工作二十年，退休後每月有二萬元長俸收入。這項收入須繳納薪俸稅。即使他在任職期間有外地工作，也沒有任何豁免。

★按照 S8(1)，只有來自或源自香港的收入才須納稅 Only income arising in or derived from HK is taxable。關於如何釐定上述三類收的收入來源，本章稍後有論述。

個案分析：張小姐長居香港，她是台灣某社團的主席，每年收取主席職位酬金十萬元台幣。因為收入不是來自香港職位，這收入不須繳納薪俸稅。

個案分析：黃先生家在香港，他受聘於一間香港公司，每年須在香港與台灣兩地工作。基於他的收入源自香港〔在香港受僱〕，他的全部工作收入須納稅。至於如何釐定他的應納稅收入 assessable income，還須考慮多項因素，見稍後論述。

★按照 S8(1)(a)，釐定薪俸稅的**基本徵稅原則**是：所有來自「**香港受僱**」的全部入息須納稅 The basic charge of salaries tax is to tax the whole income from HK sourced employment. 關於受僱與自僱的論述，見課題 4。

個案分析：賴先生的老闆長居香港，賴先生的主要工作地也在香港，儘管有時賴先生須往內地及台灣工幹，按照 S8(1)(a)，他來自「**香港受僱 HK employment**」的**全部入息**須納稅。

★是否「**香港受僱 HK employment**」，應以**衡量總體事實** totality of facts 來推斷，見 Goefert case 及多年來的稅務上訴委員會案例。在個案分析中，釐定「**香港受僱**」須先確定**誰是僱主** identify who is the employer。

個案分析：楊先生長居英國，受聘於一間英國會計師樓。在 2015/16 年度，楊先生被派到同屬該會計師集團的香港會計師樓工作。在稅局看來，先要查明楊先生與香港的會計師樓是否有**僱傭關係** employment relation 及在港的工作是否屬**暫時安排** temporary arrangement，然後才推斷香港的會計師樓是否也是他的僱主。按照普通法，一個人可以同時有多於一個僱主。換言之，楊先生在英國有僱主不能就此排除他在香港沒有僱主。如果楊先生在香港有僱主，他來自該僱主的全部入息須納稅。

個案分析：W 小姐是英國居民，受僱於英國 M 百貨公司。在 2014/15 她被派到 M 在港成立的支店 branch 擔任顧問，期間須在香港與英國輪流工作。基於 M 在港成立的**支店** branch 只是英國 M 百貨公司的**延伸部份** extension of M，不是獨立法人 separate legal entity，所以法理上 M 在港成立的支店不能成為 W 的僱主。在 2014/15，W 的僱主是英國 M 公司，基於 M 的中央管理與監控中心在英國，W 不是在港受僱，而是在英國受僱，所以 S8(1)(a)的徵稅原則對 W 不適用。但基於 W 在港工作，S8(1A)的附加徵稅原會適用，見稍後論述。

個案分析：C 是美國居民，受僱於美國公司 USA Inc。在 2013/14 年

度他來港為 B Ltd 工作，B Ltd 是 USA Inc 的**附屬公司** subsidiary。C 的工作地點除了香港，還有東南亞與中國內地。基於 B Ltd 是獨立法人，它可以成為 C 的僱主，倘若 C 以外地受僱申請海外工作收入豁免，稅局會要求 C 提供僱傭合約以釐清 B Ltd 是否也是僱主。如果 C 在港**工作多年**，稅局或會質疑 C 與 B Ltd 有僱傭關係，並考慮引用 S8(1)(a)向 C 的全部收入--包括海外工作收入--徵稅。

■如果受僱人同時有海外及本地工作，他可能會有**兩份僱傭合約**。在考慮在香港受僱時，先將每份合約分開考慮，然後將兩份合約一併考慮，因為兩個僱主可能同屬一人或是關連公司。須知道，稅例針對的是**僱傭關係** employment relation 而非僱傭合約 employment contract。倘若兩份合約源於同一個位於香港的僱傭關係 single HK employment，稅局會將兩份僱傭合約一併考慮，見 **D67/01**。

個案分析：陳先生是香港居民，他在香港與內地都有工作。關於香港的工作，陳先生與香港的老闆簽訂一份僱傭合約。關於內地的工作，陳先生與內地的老闆簽訂另一份僱傭合約。基於在港受僱，第一份合約的收入須全部納稅。至於第二份合約，基於全部工作在香港境外進行，可以全部免稅。如果香港老闆與內地老闆同屬一人或同一集團，稅局或會質疑以上安排是否涉及避稅，見稍後論述。

DIPN 10 的稅局政策與立場

■**DIPN 10** 闡釋稅局對“香港受僱工作”的立場及政策。簡單來說，稅局的政策就是按法官在 Goefert case 定下的原則辦事。

★按 **Goefert case** 的原則，在考受僱工作的來源 source of employment 是否在香港，須考慮**三項事實因素**：

(1) 僱傭合約是否在港釐訂 whether the employment contract was made in Hong Kong ? [在個案分析時須考慮：何處見工、談判、及簽約，和合約是否受香港法律約束]

(2) 僱主是否在香港有居留地 whether the employer has a residence in Hong Kong ? [在個案分析時須考慮：僱主是否香港公司？按照案例原則，如果公司的中央管理及監控在香港 central management and

網上只提供
部份資料作為參考

欲得全部內容
請到 <http://www.rytc.com.hk>

購買
楊輝洪 Raymond Yeung
製作的
《香港稅務學習筆記軟體》

詳情請到
http://rytc.com.hk/taxnotes_cdr.htm