



中華人民共和國香港特別行政區
稅務局

稅務條例釋義及執行指引

第 11 號(修訂本)

實地審核及調查

本指引旨在為納稅人及其授權代表提供資料。它載有稅務局對本指引公布時有關稅例的釋義及執行。引用本指引不會影響納稅人反對評稅及向稅務局局長、稅務上訴委員會及法院提出上訴的權利。

本指引取代在 1999 年 3 月發出的《稅務條例釋義及執行指引第 11 號(修訂本)》和《稅務條例釋義及執行指引第 11 號 A》。

稅務局局長 劉麥懿明

2007 年 10 月

稅務條例釋義及執行指引

第 11 號(修訂本)

目錄

	段數
引言	
背景	1
逃稅	3
評稅程序	
提交報稅表	7
先評後核	
先評後核機制	9
三重審核制度	11
評稅後的審核和調查	13
實地審核或調查人員作出的評稅	
評稅與補加評稅	15
保障性評稅	19
審核三部曲	
案頭審核	22
實地審核	23
調查	26
主動完全剖白	
剖白程度	27
實地審核和調查的程序	
選取個案	30
通知	32
給代表的指示	34
首次會晤	36

蒐集紀錄及資料	42
服務承諾	44
實地查訪與實地工作	
實地工作的原因	46
審查帳簿及紀錄	51
釐訂短報數額的方法	
為實地審核和調查個案釐訂短報數額	56
備存完整帳簿及紀錄	59
帳簿及紀錄不完整或不可靠	61
資產遞增表方法	62
其他間接方法	72
銀行存款方法	73
企業經濟狀況(比率計算)方法	76
推算方法	80
了結審核或調查	
由實地審核或調查人員擬備結案基準	81
由納稅人或稅務代表建議解決方案	82
中期會晤	84
了結個案協議	85
反避稅工作	
目標	89
證明文件	90
查閱稅務代表的工作文件	96
價格轉移計劃	101
了結避稅個案	106
罰則	
阻嚇逃稅行為	108
檢控	109
第 82A 條的補加稅	113
其他事項	116
附錄	

引言

背景

稅務局負責執行《稅務條例》徵收稅款。為此，稅務局須以高效率及合乎成本效益的方式徵收稅款，並透過嚴謹執法，鼓勵納稅人遵守稅務規定。

2. 香港奉行的簡單稅制得以有效運作，實有賴納稅人嚴格遵守稅務規定。向稅務局呈交正確的報稅表是每一位納稅人的基本責任。提交不正確的報稅表而無合理辯解便屬觸犯稅務規定。從《稅務條例》中對逃稅行為處以重罰的條文，就可顯示稅務局視逃稅為嚴重違法事件。

逃稅

3. 雖然《稅務條例》沒有對「逃稅」下定義，但「逃稅」這概念涉及納稅人的蓄意行為。在這方面最常引用的是 Dixon 法官在 *Denver Chemical Manufacturing Co. v. FCT*, 4 AITR 216, 第 222 頁的判詞：

「本席認為試圖界定『逃稅』一詞的意義是不智的……該詞意義較迴避為廣，同時不單指不提供所掌握的資料，也不獨指提供誤導資料。大概最穩妥的說法是，納稅人或有關須負責的人意圖做出一些該受責備的行為或令事情出現一些該受責備的遺漏。納稅人意圖不提供所掌握的資料，以避免令局長認為納稅人須繳付的稅款，較納稅人願意繳付的為多，而這行為的目的若是為了逃避課稅，就足以裁定為逃稅。」

4. 稅務局認為「逃稅」一詞涵蓋下列情況：

- (a) 蓄意不提交報稅表；
- (b) 蓄意短報入息或誇大申報扣除額；
- (c) 因對課稅義務缺乏認識而導致短報入息或誇大申報扣除額(即使並無任何蓄意不遵從稅務規定或短報應評稅入息)；以及

(d) 過分妄進的稅務安排。

5. 稅務局的實地審核及調查科專責審核和調查涉嫌逃稅的案件。概括而言，實地審核及調查的目的是通過審核與調查並重的工作計劃，盡量鼓勵納稅人自願遵守稅務規定。這方面的工作訂有以下 3 大目標：

(a) 追回補徵稅款；

(b) 透過行政方式或檢控行動實施罰則，以阻嚇逃稅行為；以及

(c) 教育納稅人有關呈交適當及正確報稅表的責任。

6. 本執行指引旨在向被實地審核及調查的納稅人及其代表提供一般指引。由於稅務局致力打擊逃稅，並對逃稅行為施以重罰，因此若涉及逃稅，納稅人適宜尋求專業協助，以遵照規定整理其稅務事宜。納稅人須知其在實地審核或調查個案中所表現的合作程度，一般都會對罰款的金額有所影響。為了本身的利益，納稅人不應採取「坐視不理」的態度，將製備計算正確利潤所需的結算書的工作，留給稅務局人員承擔。如納稅人對稅務事宜缺乏認識，聘請代表處理所牽涉的工作，是明智之舉。

評稅程序

提交報稅表

7. 根據《稅務條例》第 51(1)條的規定，稅務局可向任何人士發出書面通知，規定該名人士在該通知內註明的合理時間內，提交報稅表申報應評稅利潤。每年在這方面的工作時序摘錄如下：

法團及其他納稅人

(a) 4 月初，稅務局會向法團及其他須以報稅表申報應評稅利潤的納稅人發出利得稅報稅表。

個別人士

- (b) 5 月初，稅務局會向個別人士發出個別人士報稅表，要求其以報稅表申報從獨資經營業務所得的應評稅利潤。

8. 所有納稅人，假如其業務所產生的總入息超出稅務局所指明的款額(通常在報稅表附註內註明)，便須把佐證文件，包括帳表(假如納稅人是法團，便須提交經審計帳表)，以及說明如何計算出應評稅利潤的計算表與有關附表，連同填妥的報稅表一併提交。假如總入息不超過指明款額，納稅人只會在稅務局其後要求提交的情況下，才須提交佐證文件。

先評後核

先評後核機制

9. 為了精簡評稅程序，稅務局自 2001 年 4 月起採用先評後核電腦系統甄別合適的報稅表作自動評稅，再從中揀選個案作評稅後的審核及調查。納稅人提交的報稅表上所申報的數據會首先輸入先評後核電腦系統。該系統會甄別出符合預設測試準則的報稅表作自動評稅，然後按附加準則從自動評稅的個案中選取某個百分比的個案，供評稅人員審核和調查。

10. 不符合預設測試準則作自動評稅的報稅表會由評稅人員以人手甄別，以決定是否應深入審查後才作出評稅。

三重審核制度

11. 稅務局在採用先評後核系統後，可專注評審複雜個案，並進行評稅後的案頭審核、實地審核和調查。

12. 稅務局特別為先評後核系統設計以電腦輔助選取個案的程式。不同的審核個案，會按個別情況交由評稅人員作「案頭審核」、交由實地審核人員作「實地審核」或交由調查人員作深入「調查」。「審核三部曲」加強稅務局在識別高風險個案作審核和調查的成效，從而將因逃稅和避稅行為而流失稅收的風險減至最低。

評稅後的審核和調查

13. 稅務局的先評後核機制依靠電腦系統分析資料，以選取個案作評稅後的審核和調查。透過應用界面為已揀選的準則提供參數後，便可在聯機系統內選取所需的個案數目。稅務局還可以因應納稅人遵守稅務規定的趨勢和新出現的經營手法，透過應用界面為選取個案功能增添附加選取準則。

14. 先評後核系統把甄別報稅表程序自動化，便於識別逃稅和避稅潛在風險高的個案，並提供有效方法量度納稅人遵守稅務規定的程度，最終促使納稅人自願遵守稅務規定。先評後核系統令稅務局得以調配更多資源進行審核和調查工作，改善納稅人自願遵守稅務規定的情況，使執法工作更見成效。

實地審核或調查人員作出的評稅

評稅與補加評稅

15. 《稅務條例》第 59(2)(a)條訂明，凡任何人已根據第 51 條的規定提交報稅表，則評稅主任可「接納該報稅表並據此作出評稅」。稅務局人員會按風險範疇或以隨機抽查方式選取個案作評稅後的審核和調查，旨在查出可能不曾被評稅或評稅不足的個案。

16. 就實地審核和調查而言，當納稅人澄清稅務局提出的問題後，稅務局會發出補加評稅通知書。若有需要，會考慮把所有符合年限規定的相關年度納入補加評稅的範圍。評稅主任在執行實地審核和調查工作時，有權根據《稅務條例》第 60 條作出評稅，這種權力在法庭頒布的判例中已獲得確認。終審法院常任法官包致金(Bokhary PJ)在 *Lam Soon Trademark Ltd v. CIR*, 6 HKTC 768 一案中表示，評稅主任作出評稅的職責已在第 59 條中訂明，該項職責是評稅主任須向任何他認為根據《稅務條例》須課稅的人作出評稅。常任法官包致金更裁定，經稅務審核後納稅人就某筆利潤被補加評稅，即使該納稅人最初已按另一準則就同一筆利潤被評稅，這種補加評稅的做法，就第 59 條來說，仍是合理的。

17. 稅務局局長有權覆核先前作出的評稅，這點也在 *Interasia Bag Manufacturers Ltd v. CIR*, 6 HKTC 655 一案中得到

確認。在原訟法庭上夏正民法官(Hartmann J)贊同稅務局局長有權在稅務審核中覆核先前作出的評稅，因為稅務局局長有責任收取稅款和有權根據第 60 條發出補加評稅通知書。

18. 朱芬齡法官(Chu J)在 *Nam Tai Trading Co Ltd v. Commissioner of Inland Revenue*, [2006] 2 HKLRD 459 一案中，認同每年的稅務責任基本上須獨立看待。在實地審核和調查工作中，經常會因發現新的資料而須重新作出評稅。實際上，因意見有變而重新處理過往課稅年度已作出的評稅情況罕見，這種做法須得到助理局長批准。

保障性評稅

19. 實地審核和調查是一項耗時的工作，有可能超過一年時間才能完成。任懿君法官(Yam J)在 *Re Chia Tai Conti-Hong Kong Ltd*, 6 HKTC 688 一案中，認同在複雜的稅務審核個案中，稅務局在納稅人提交資料和文件後，還須進一步調查以及提出索取資料要求。為保障稅收，評稅主任在調查過程中，特別是在以下幾種情況下，往往須作出估計評稅：

- (a) 為符合《稅務條例》第 60 條對過往課稅年度的評稅須於 6 年時限內作出的規定；
- (b) 納稅人已逝世的個案(根據《稅務條例》第 54 條，如死者在 2006 年 2 月 11 日當日或之後去世，則任何就死者去世前的某段期間而作出的評稅，不得在緊接該課稅年度後的 3 年屆滿後作出)；
- (c) 納稅人即將離開香港；或
- (d) 有跡象顯示納稅人拖延調查進度。

20. 評稅主任可基於既有的資料，決定向納稅人(例如就納稅人的個人身分，或其作為受託人或代理人)發出交替式的估計評稅，以保障稅收。評稅主任在沒有足夠資料以供採取其他行動的情形下，發出交替評稅這種做法已獲法庭在 *Nina T.H. Wang v. CIR* 3 HKTC 483 一案中認許。根據法官在 *Mok Tsze Fung v. CIR* 1 HKTC 166 一案中的判詞，在法律上，評稅主任無須披露評稅基準。倘若納稅人認為適當的話，應就保障性評稅提出反對，不讓事件就此定案，從而維護本身利益。

21. 上文已指出，納稅人為了本身的利益，應採取積極行動並聘請代表擬備經修訂的財務報表，以助了結實地審核或調查。在此必須強調一點，就是稅務代表應迅速回覆實地審核和調查人員在審查過程中提出的查詢(即不應延遲至完成修訂財務報表後才回覆)。

審核三部曲

案頭審核

22. 案頭審核指審查經自動評稅的個案。在案頭審核的過程中，儘管評稅人員應專注審查該個案被選取的風險範疇，然而他們仍會對個案作全方位審查，以確定納稅人所申報利潤和收入是否正確。當需要納稅人澄清時，評稅人員會作出書面查詢，納稅人須遵照評稅人員所發的通知書辦理，提交所需資料。

實地審核

23. 稅務局於1991年6月成立實地審核組後，開始對納稅人的業務作實地審核。2000年4月，實地審核組和調查科合併為現時的實地審核及調查科。當發現納稅人做出違規行為或有不遵守稅務規定的跡象，通常會展開實地審核。

24. 實地審核人員除審查納稅人的會計帳簿和紀錄外，還到納稅人的營業處所執行查訪工作，以確定報稅表資料是否正確。這種審核方式令稅務局人員更充分了解有關業務的運作情況，有助查出涉嫌逃稅或避稅案件，同時亦突顯了稅務局的外展執法形象，鼓勵納稅人提交正確的報稅表。

25. 審核工作的焦點一般放在最近期已提交報稅表的課稅年度上。若情況合適並得到納稅人的同意，實地審核人員會根據實地審核的結果，推算過往課稅年度的差額。其他釐訂短報數額的方法也會用上，以確定所涉年度的短報利潤款額。

調查

26. 稅務調查指深入審查涉嫌逃稅個案。稅務局會對逃稅的納稅人採取懲罰行動，以收阻嚇之效。調查涵蓋的期間通常是由展開調查時的課稅年度起推前 6 個課稅年度。若屬有欺詐成分或蓄意逃稅的個案，調查涵蓋的期間則會擴展至推前 10 個課稅年度。

主動完全剖白

剖白程度

27. 當納稅人察覺到本身的稅務事宜出現問題時，應立即主動向稅務局完全剖白。雖然稅務局局長不能對主動剖白的個案所處罰款或補加稅的基準，或採取檢控行動與否，作出概括的承諾；但如納稅人對本身有分參與的罪行徹底招認，並協助調查和提交正確的報稅表連同詳盡的證明文件，則可對稅務局局長的決定有所影響。不過，納稅人須注意，凡試圖作象徵式或不盡不實的表白(例如意圖令稅務局不對事件作進一步的調查)，都會視為須加重懲罰的考慮因素。

28. 本執行指引假設納稅人已至少大略地承認報稅表是不正確的，並已委派代表就每個有關的課稅年度擬備經修訂的利潤或入息計算表。下文第 30 至第 80 段旨在就稅務代表應如何擬備經修訂計算表，如何就實地審核或調查與稅務局商議，提供一般指引。不過，有關段落並不適用於可隨時辨別得到以及易於確定短報數額的漏報情況(例如漏報出售物業的利潤、漏報兼職入息，以及只是簡單地短報存貨的價值)。若出現這些漏報情況，只須提交列載漏報範圍及數額的簡單計算表便已足夠。

29. 下文第 56 至第 80 段將會論述釐訂有關年度短報利潤的不同方法，以供稅務代表參考。現在先概括列出稅務局在執行實地審核和調查的一般工作程序。

實地審核和調查的程序

選取個案

30. 實地審核及調查科的工作，主要集中在明顯不守法規的領域。一般而言，該科並無固定的準則以選取個案。實地審核和調查人員會在一定程度上因應專業經驗和對行業的認識，應用先評後核系統選取個案。他們也會以隨機方式選取個案，以促使納稅人自願遵守稅務規定。然而，若發現有以下不守法規的特徵或跡象時，實地審核和調查工作即可能開展：

- (a) 核數師在核數報告裏表示對某法團的業務帳表持極度保留的意見；
- (b) 營業銷貨額或溢利水平不合理地偏低(考慮因素包括：業務性質、地點及顧客類別等)；
- (c) 持續不提交或遲交報稅表；
- (d) 沒有備存恰當的業務紀錄；以及
- (e) 沒有提交評稅主任所要求的重要資料。

31. 此外，當審核或調查結果顯示某個行業普遍地存有不守法規的情況時，實地審核及調查科一般會以重點偵查的形式對有關的行業進行實地審核和調查。

通知

32. 被揀選為實地審核或調查對象的納稅人通常會先收到書面通知。稅務局人員會在通知書上說明初步會對哪一個課稅年度作出覆核，並會要求納稅人安排一個雙方面都方便的時間和地點作首次會晤，以及提醒納稅人可帶同其代表一同出席首次和以後的會晤。

33. 當納稅人就會晤安排作出回應時，實地審核人員或調查人員通常會詢問納稅人其所保存的帳簿及紀錄的類別，同時會告訴納稅人在會晤時須提供的帳簿和文件。

給代表的指示

34. 納稅人在實地審核或調查開始時應向其代表作出明確指示，促令其代為計算出真確的應評稅利潤，以及將結果呈報予稅務局。該代表亦須同時向納稅人強調：

- (a) 他必須得到所有財務交易的完備資料，以及可全面查閱所有銀行戶口以及其他財務紀錄；
- (b) 他會要求納稅人對有關事項作出解釋，納稅人必須充分合作；
- (c) 納稅人必須披露其報稅表在哪一方面不正確，以及採用了哪些隱瞞或漏報資料的方法；以及
- (d) 實地審核或調查範圍不會局限於已作表白的隱瞞或漏報資料的方法(參閱第 38 段)。

35. 稅務代表在實地審核或調查初期，必須就下列各項編製清單：

- (a) 納稅人的業務帳簿；
- (b) 納稅人在香港或海外所持有的業務或私人銀行戶口(包括以他人名義代納稅人持有的銀行戶口)；
- (c) 納稅人在香港或海外擁有的物業、投資、業務資產以及其他資產，包括以他人名義(例如納稅人配偶或其他代名人)代納稅人購買的任何項目；
- (d) 在調查覆蓋期間取消的銀行戶口，以及在香港或海外售出的物業的詳細情況；
- (e) 所有曾經提交予稅務局的報稅表以及評稅的摘要，連同相關的報稅表及評稅通知書的副本；以及
- (f) 納稅人所有家庭成員的姓名。

首次會晤

36. 在這階段，實地審核或調查人員尋求對納稅人的業務運作及個人事務作深入了解。為此，實地審核或調查人員會邀請納稅人出席首次會晤。

37. 會晤目的是要尋找事實的真相。至少會有 2 名稅務局人員出席會晤。實地審核或調查人員會向納稅人解釋《稅務條例》所載的罰則，並會要求納稅人指出報稅表上不確之處。納稅人亦會被要求說出隱瞞或漏報利潤或入息的方法。稅務局會容許納稅人在合理時間內擬備經修訂的財務報表和計算所短報數額。

38. 稅務局重申，實地審核或調查範圍通常不會局限於納稅人在首次會晤時披露的某些事項。納稅人可能會因為忘記或仍對披露所有短報情況一事有所保留，而沒有透露所有在稅務上的違規事項。如屬對披露有保留者，稅務局會採取嚴厲態度處理任何蓄意不披露完整資料的情況。

39. 納稅人為了顯示合作誠意，可以在首次會晤時，估計所短報數額，並主動及完全出於自願地將一筆足以抵償其估計所短繳稅款的按金給予稅務局。這種做法在評定罰則時會納入為減輕懲罰的考慮因素。因此，納稅人宜先覆核其報稅表，才出席首次會晤。納稅人繳付按金的目的絕非用以支付罰款，而稅務局接受納稅人給予的按金，並不表示稅務局局長不會行使其獲賦予向納稅人提出檢控的權力。

40. 《稅務條例》第 4 條載有嚴格的保密條款，以保障納稅人的資料絕對保密。因此，雖然納稅人可邀請任何人士協助或陪同出席會晤，但納稅人必須向稅務局提供書面聲明同意這第三者列席。如納稅人聘用專業人士為代表，亦必須向稅務局提交委託通知書。

41. 會晤後，實地審核或調查人員會整理會晤紀錄，然後發給納稅人，以供評論及確認。納稅人如對會晤紀錄內容有不同意見之處，須盡快以書面通知實地審核或調查人員。由於該會晤紀錄的內容可能會在日後的程序上被引述，納稅人為保障本身利益起見，應作出回應。

蒐集紀錄及資料

42. 首次會晤後，實地審核或調查人員可根據《稅務條例》第 51(4)(a)條所賦予的權力，向納稅人發出通知，要求提交業務帳簿及紀錄以供審查。《稅務條例》的第 51C 條要求納稅人備存適當的業務紀錄，並在有關交易完結後，將紀錄保留為期至少 7 年。這條文於 1995 年經過修訂，明確規定經營業務者最低限度須備存哪些業務紀錄，以及將不遵守這條文規定的最高罰款提高至第 6 級。如納稅人未能提交有關紀錄，則可能會因不守法例而被檢控，或被稅務局要求繳付罰款以代替檢控。若實地審核或調查人員到納稅人的營業處所執行實地查訪工作，則可更深入了解納稅人業務的運作情況及會計記帳方法。

43. 實地審核或調查人員可能會根據第 51(4)(a)條發出通知書，要求納稅人提供關於業務及個人財務事宜的進一步資料，並附上證明文件。納稅人須在「合理時間」內回覆。一般而言，通知書上會註明回覆時限為 1 個月。若納稅人以書面要求稍為延長遵辦時限，通常都會得到批准。納稅人如只備有實地審核或調查人員所需的部分資料，應將該部分先行遞交，不應延擱；如有需要，可要求推遲提交其餘資料的時限。

服務承諾

44. 稅務局自 1998 年 4 月 1 日起，定下處理實地審核和調查個案的服務承諾。稅務局會竭力實踐承諾。就服務承諾而言，當實地審核或調查人員收到納稅人對他們的書面查詢事項的實質回覆，或收到所需的業務帳簿和紀錄後，實地審核或調查個案工作便可視作已經展開。若要及早了結審核或調查個案，則納稅人及其代表必須迅速及詳盡地答覆實地審核或調查人員在實地審核或調查過程中所提出的查詢，這點非常重要。

45. 在實地審核或調查過程中，稅務局有時須向第三者(例如納稅人的銀行、股票經紀、供應商及客戶)作出查詢，以澄清交易的性質。《稅務條例》第 51(4)(a)條賦予實地審核或調查人員有關的權力，但為免產生尷尬的情況，實地審核或調查人員通常會先要求納稅人提供資料。納稅人應迅速對實地審核或調查人員的索取資料要求作出回應(包括提供合適或所需的證明文件)，令向第三者作出廣泛查詢的需要減至最低。

實地查訪與實地工作

實地工作的原因

46. 實地審核個案的首次會晤通常會在納稅人的營業處所內進行，至少有 2 名實地審核人員出席。實地審核人員會藉這次會晤取得與審核有關的背境資料，包括以下詳情：

- (a) 納稅人的業務規模和性質；
- (b) 業務的運作形式；
- (c) 業務採用的會計及簿記程序；
- (d) 納稅人及與其相聯的人士的個人財務資料；以及
- (e) 納稅人個人及其家庭的生活開支。

為了取得及確定業務運作的資料，負責處理有關個案的實地審核人員有時也須在首次或其後的會晤中，與負責納稅人日常業務的員工或主要職員見面。

47. 實地審核人員在首次會晤時，除了要獲取上述資料外，還會要求納稅人確認以往所提交的報稅表是由其所簽署，以及申明該等報稅表是否正確。實地審核人員同時也會告知納稅人，《稅務條例》對不遵行稅務義務的人士可施加的罰則。

48. 初次實地查訪的其中一項目的，是要盡早了解納稅人用作紀錄和處理交易的會計系統，從而評核有關系統是否足以作為擬備財務報表的基礎。

49. 為了減少對納稅人業務的影響，實地審核人員在實地查訪時會盡快完成在納稅人營業處所的查核工作。事實上，深入的覆核工作多會在稅務局內，而非在納稅人的營業處所內進行，這做法對各方都較為方便。

50. 實地審核人員力求在首次會晤後的 14 個工作天內完成簡單的審核個案，但實際上不容易做到。一般而言，屬普通複雜程度的個案需時 3 至 6 個月才能完成審核。個案能否盡速完成，

除了要視乎納稅人業務的複雜程度外，還要取決納稅人及其代表的支持和合作。在這方面，如納稅人能盡快準備妥當實地審核人員所需的資料和紀錄，會對審核工作有很大的幫助。當納稅人或其代表發覺所提交報稅表有不完善的地方，應盡早完全剖白有關的錯漏。不過，若納稅人或其代表提交不盡不實的解決方案，奢望審核可以就此了結，稅務局肯定是不會接納的。稅務局會詳細審查所有提交的解決方案、經修訂帳表或報表。若發現任何與有關審核結果有很大差異的情況，則會在釐訂罰則時加以考慮。

審查帳簿及紀錄

51. 《稅務條例》第 51C 條詳細訂明就稅務目的而言「紀錄」的定義，並指定納稅人必須備存的最基本紀錄，以方便追查、解釋和核實某些業務交易。為此，該條文現時要求各營業機構備存帳簿及入帳所依據的文件，如憑單、銀行結單、發票及收據等，以支持帳表內的記項。《稅務條例》內對於備存紀錄的規定，已詳列於《保存業務紀錄須知》的說明書內。納稅人可從稅務局網站下載該說明書。

52. 上文曾提及，稅務局通常會要求納稅人提交帳簿及可作佐證的來源文件以供審查。就來源文件而言，試算表、年終調整、存貨表等載有詳細資料的文件，對實地審核人員都是有用的。實地審核人員審查這些文件，目的是查核交易是否妥為記帳，以及有關紀錄與以往所提交的報稅表上的資料是否吻合。一般而言，在核對業務帳簿的過程中，實地審核人員會特別留意以下的項目：

- (a) 銷貨帳戶；
- (b) 購貨帳戶；
- (c) 董事或東主與公司的往來帳戶；
- (d) 任何結餘不正常的帳戶；
- (e) 任何暫記帳；以及
- (f) 任何長期帶有未清餘額的帳戶。

53. 實地審核人員在核對董事與公司往來帳上的變動(如屬獨資經營或合夥業務，則東主或合夥人與業務的往來帳)時，通常須索取有關人士及其直系親屬的銀行戶口的結單及存摺。

54. 稅務局人員會審查有關紀錄和文件，以核對是否與帳戶內的記項相符。實地審核人員如懷疑業務紀錄的真實及可靠性時，則會向第三者或其他資料來源作進一步的核實。如實地審核人員認為須向獨立的第三者查證納稅人的紀錄或其他資料，他或會安排探訪該第三者，以進行所需查證。在這情況下，他會向該第三者發出《稅務條例》第 51(4)(a)條所述的通知書，要求該人士提供有關資料。

55. 納稅人有時會聲稱紀錄已不慎遺失或銷毀。在這些個案中，稅務局一般都會發出估計評稅，並同時因應情況考慮是否需要施行《稅務條例》中的罰則。在任何個案中，若果納稅人沒有保存紀錄或涉及偽造文件，稅務局會考慮提出檢控。

釐訂短報數額的方法

為實地審核和調查個案釐訂短報數額

56. 由於短報收入或利潤的情況繁雜，嘗試制訂一套適用於所有實地審核和調查個案的計算短報數額方法，是不切實際的。從簡單的低估存貨價值，到涉及虛假會計入帳及偽造憑單的複雜計劃，逃稅的方法林林總總，各有不同。以下所論述的，是不同計算方法的概要。該等方法可視乎不同納稅人的情況，協助釐訂短報的數額。實際上，這些方法可因應納稅人本身的情況來加以修訂。

57. 決定使用哪種釐訂方法的一個主要元素，是納稅人的帳簿及紀錄是否可靠。若帳簿及紀錄是可靠的，便可使用「直接方法」；但當它們是不完整或不可靠時，便需要使用「間接方法」。

58. 經驗所得，營業存貨額往往是最常出現違規及出錯的地方(例如：期末存貨的數量或價值被低估而令溢利需要作出調整)。因此，如納稅人的業務涉及營業存貨，實地審核或調查人員必定會查看存貨紀錄及詢問計價政策，以評估所申報期末存貨

數字的準確性。若有需要，實地審核或調查人員會出席納稅人的存貨盤點，以確定納稅人盤點的方法是否恰當，以及申報數字是否準確。有關營業存貨在稅務方面的處理方式，可參閱《稅務條例釋義及執行指引第 1 號》。

備存完整帳簿及紀錄

59. 自 1995 年引入對備存紀錄方面的更詳盡要求後，以審查納稅人的帳簿及紀錄來進行實地審核或調查的可能性已大大提高。當帳簿及紀錄都妥當地保存時，確定納稅人呈報的收入及紀錄在帳表上的支出是否正確，是輕而易舉的事。因此，只需將報稅表中申報的數目與紀錄在帳簿上的帳表作出比對，便很容易辨別出未有在帳表上反映的交易。所以，如情況許可，便應該使用這種直接釐訂短報數額的方法。

60. 在這情況下，稅務代表應根據帳簿及紀錄擬備經修訂的財務報表，然後把這些報表連同帳簿及紀錄一併提交實地審核或調查人員核實。稅務代表須令實地審核或調查人員信納這些紀錄是可靠穩妥和沒有遭到竄改的。就此，稅務代表須就納稅人的提存帳，或如納稅人是公司董事，則其在公司的往來帳及借貸帳(如有的話)，向實地審核人員或調查人員提交分析。作出這些帳表的分析時，應沿用下文第 64 至第 71 段所描述的方法。另外，亦須就以納稅人家庭成員名義開設的任何貸款、債務或債權人帳表提供細節。審查範圍將取決於每宗個案的情況。

帳簿及紀錄不完整或不可靠

61. 稅務局的經驗顯示，很多個案往往會因為沒有足夠或甚至完全缺乏紀錄而沒法以傳統的方法去擬備修訂帳表。此類個案的補徵評稅一般要採用間接方法。間接方法是以調查納稅人的個人事務為基礎。釐訂短報數額的間接方法並無獨一「良方」，採用的方法要視乎每宗個案的情況而定。其中一種普遍採用的方法是編製「資產遞增表」(香港會計師公會所發出的會計指引第 1 號「從不完整紀錄擬備並呈示帳表」中所提及的估計溢利資本計算法)。其他方法包括「銀行存款方法」、「企業經濟狀況(比率計算)方法」及「推算方法」。每一個方法會在下文分別討論。

資產遞增表方法

62. 一般而言，當沒有足夠或未能獲得有關期間的帳簿及紀錄時，擬備一份資產遞增表(ABS)是釐訂短報利潤最全面的間接方法，這方法亦可應用於薪俸稅個案以釐訂短報的受僱入息。資產遞增表的格式樣本載於附錄甲。

63. 實質上，資產遞增表是透過將該名人士每年資產的增長(即任何一年較其上年多出的淨資產)，加上所有不容許扣除的開支，以計算出其正確的應課稅利潤或入息。從這些項目的總和中，減除屬資本性質或其他不應評稅的收入，便可據該表計算出所得的利潤(若有需要，可就有關的折舊免稅額或結餘課稅而作出調整)。這方法可以簡單地歸納為下列的公式：

資產遞增表計算所得的利潤

$$= \text{淨資產增長} + \text{不容許扣除的開支} - \text{不應課稅的收入}$$

64. 擬備一份資產遞增表，需要對納稅人的提存帳或公司往來帳、借款帳以及顯示曾存入或提取金錢的銀行戶口(或類似機構的戶口)作出詳細的分析。如有需要，亦應覆核和分析納稅人的直系親屬的戶口，例如他的配偶和受養子女的戶口。此分析應當包括所有的項目及將其按日期次序排列。資產遞增表內每一年的結算日期，應與業務的結算日期一致。分析結果可以下列範圍分類：

存入：

- (a) 轉帳，連同轉帳來源的註解(例如來自其他銀行戶口)；
- (b) 資本性質的收入，連同收益來源的簡單摘要(例如出售物業)；
- (c) 入息收入，連同收益來源的註解；
- (d) 其他可識別的收入，連同摘要註解；

(e) 以特定支票存入的不明收入；以及

(f) 以現金存入的不明收入。

提取：

(a) 轉帳，連同款項最終轉往何處的註解；

(b) 資本性質的付款，連同摘要註解(例如購買股票)；

(c) 私人付款，連同支出性質的註解(例如學費、家庭開支)；

(d) 其他可識別的付款，附同摘要註解；

(e) 以特定支票支付的不明付款；以及

(f) 以現金支付的不明付款。

65. 在上述的初步分析過程中，所涉及的項目可能極多，未必可全部即時識別出來，但當中大部分都可通過分析其他戶口以及在取得進一步資料後，變得明確。

66. 在初步分析的同時，擬備 3 個列表是非常有用的：

(a) 當查出資產時，載列在每年的資產報表；

(b) 當查出個人及生活開支的項目時，載列在個人及生活開支報表；以及

(c) 當查出入息項目時，載列在入息報表。

67. 獨資業務東主的資產報表，應包括他所有業務及私人的資產和負債。若他是業務的合夥人，該資產報表須包括他在有關合夥業務的資本及借款帳的結餘。若是公司持股人，則包括他的股本及他的往來帳及借款帳的結餘。

68. 完成初步分析後，便可沿用附錄甲的格式，開始草擬資產遞增表的初稿。稅務代表這時應考慮下列問題：

- (a) 是否已盡一切可行的方法，追查所有存入或出現在銀行戶口或其他地方的款項的來源？
- (b) 是否已盡一切可行的方法，找尋所有從銀行戶口或其他地方提取的款項的去處或用途？
- (c) 是否已識別出所有曾產生收入的資產？
- (d) 是否已確定每項資產的全部成本及其支付的方法？
- (e) 是否已確定從出售每項資產所獲的收益的用途？
- (f) 是否已確定所有已知收入的用途？
- (g) 是否已識別出應產生收入的資產所帶來的所有入息？
- (h) 是否已追查出所有通常以支票或透過銀行戶口繳付的支出項目，例如稅款、人壽保險、學費、電費、煤氣費及差餉等？

解答上述問題可進一步澄清不明項目或令其他銀行戶口浮現，從而必須修訂資產遞增表的初稿。

69. 稅務代表應在此時考慮從分析中得出的數目是否能準確地反映納稅人的個人及家庭開支。任何於上文第 68 段(h)項內未能追查出的項目及任何特殊的開支項目(例如度假開支、醫療費用、帳單及餽贈等)亦應一併計算。在覆核載列於資產遞增表上的私人開支是否足夠時，必須考慮下列有關事項：

- (a) 應有什麼日常家庭開支？
- (b) 有否定期以支票或其他銀行付款(如自動轉帳)支付某類家庭開支，或有否以現金支付某些購物開支？

- (c) 哪些家庭或個人開支是以現金支付？
- (d) 資產遞增表數據能否充分反映所有現金開支項目？若不能，須就短缺數目作出解釋。

70. 最後，必須考慮餘下在不明原因下存入和提取的款項的性質。要考慮的因素包括納稅人所作出的解釋、納稅人業務的性質及原本帳表的會計入帳方法。這些都必須根據獲得的資料來作出決定。但是，如沒有相反證據，不明性質的提款應被假定為用作不可扣除的開支，故此應被列於附錄甲的加項內，以計算資產遞增表中的利潤。至於不明性質的存款，除非有證據支持，否則不會被接受為屬資本性質或其他不須課稅的收入，因而不能在計算資產遞增表中的利潤時作為減項。稅務上訴委員會曾指出自行堅稱某些事物為事實並不能就此構成證據(參閱 *D20/89, 4 IRBRD 285*)。此外，稅務上訴委員會已解釋過資產遞增表的性質(參閱 *D28/88, 3 IRBRD 312*)，以及納稅人有責任提供所有有關文件以支持他自己的說法(參閱 *D6/92, 7 IRBRD 88*)。

71. 當第 69 及第 70 段所提及的事項得到解決時，稅務代表應對資產遞增表的初稿作出適當的最後修改，然後再按相關的可能性(例如已知的利潤趨勢)檢視結果。

其他間接方法

72. 雖然無論在任何情形下，上述有關編製資產遞增表的要點，均應盡量按實際情況付諸實行，但有時因環境所限，並不一定能成功地完成資產遞增表。在此情形下，稅務代表應考慮採用其他間接釐訂漏報利潤的方法。其中 3 個較普遍採用的方法是「銀行存款方法」、「企業經濟狀況(比率計算)方法」及「推算方法」。這些方法不但可以並存，還可以合併使用。再者，在完成編製資產遞增表後，這些方法更可以用作測算其結果是否準確。

銀行存款方法

73. 在分析過程中，如發現納稅人的大部分入息都是存入銀行戶口內，便可採用銀行存款方法以釐訂收入總額。採用此方法最重要的是要確保所有曾存入業務收入的銀行戶口，包括由納稅人的代名人所持有的，都涵蓋在內。

74. 對於全部或部分以現金進行交易的行業，應按月編製一份銀行存款摘要，以確定是否還有其他未被發現的銀行戶口(例如：若每月的存款有顯著的波動，很明顯是有其他未被發現的戶口)。若在覆核所涵蓋期間的某時段內，發現並無現金存款或現金存款的數額大幅地減少，則該年度的入息或需藉推算才能確定，而對直接用以支付業務及個人開支的部分現金收入亦需要作出調整。若在帳表中同樣地短報了有關開支，該等少申報的開支亦應予調整，以確定正確的利潤。一般而言，在銀行存款總額上，採用「平均」或「具代表性」的毛利率來釐訂短報的毛利(參閱第 76 段)是大致可以接受。當這樣做時，應剔除那些須全數課稅的存款，例如回佣、佣金及變賣廢料收入等。然而，不明性質的存款通常會被視為經常性的業務收入而包括在內。

75. 在 *G Deacon & Sons v. CIR*, 33 TC 66 一案中，法官根據環境證據，確認當局可把來歷不明的銀行存款納入應課稅利潤內以作評稅。附錄乙載有以銀行存款方法計算應課稅利潤的格式。

企業經濟狀況(比率計算)方法

76. 此方法是於某些已知數額上，使用有關的百分比或比率(會參考與納稅人經營的業務相近及具代表性的企業)，計算出需要的數據，以訂定納稅人的應課稅利潤。舉例說：參考類似業務或狀況而得出適用的百分比，以便訂定該納稅人的銷貨、銷貨成本、毛利或甚至純利。同樣地，將具代表性的百分比應用於某些已確定的數據上，便可計算出個別的入息或開支項目。

77. 這些百分比在某些情況下，可以從審查或分析納稅人的帳表或紀錄而確定。比對銷貨單與購貨單，以及分析價目表和其他類似的數據，均有助訂定毛利率。應該以隨機方式選出具代表性的樣本以作分析，樣本數目亦應在切實可行的情況下盡可能擴大。此外，當計算平均毛利率時，應考慮該納稅人在經營方式或業務環境上的任何轉變(例如企業策略、產品種類、趨勢、地點或主要顧客及供應商的變動)。

78. 根據 *Brittain v. Gibbs*, [1986] STC 418 和 *Coy v. Kime*, [1987] STC 114 兩宗案例，如果帳表不可靠，可利用業務模式來計算利潤。在 *Brittain v. Gibbs* 一案中，納稅人是一名自僱的油漆和裝修工人，而當局考慮採納的業務模式，是根據某一指定年

度估計工作的時數乘以每小時可能收取的費用而得出。Vinelott 法官裁定，如果帳表不完善，有關方面可就每年的數額作出估計。在 *Coy v. Kime* 一案中，上訴人是倫敦的士司機，他沒有記下每次收取車資的詳情，但他會紀錄每天的約略收入。當局採用了兩種方法評估上訴人可能取得的利潤：(a)根據對該的士司機的家庭以及該家庭的支出所知的資料，利用就業部公布的《家庭開支統計調查》(Family Expenditure Survey)估計該的士司機可能獲得的入息；(b)按燃料耗用與收入比率擬備業務模式。

79. 在 *Kudehinbu v. Cutts, [1994] STC 560* 一案中，案中的納稅人是一名自僱的士司機，法官裁定當局參考該司機所耗汽油量和估計行走哩數而對該司機所作的估計評稅，應維持不變。在 *Gamini Bus Co Ltd v. CIT, [1952] AC 571* 一案中，樞密院裁定當局按同類公司的汽油支出與淨利潤的比率，來對該巴士公司作出估計評稅是恰當的。以比率計算方法來計算補加利潤，可以下列簡單的例子加以說明：

例 1 — 銷貨毛利

淨銷貨 (以帳簿或其他方法確定)	<u>500,000 元</u>
所確定的毛利率	30%
計算所得的毛利	150,000 元
<u>減</u> ：會計帳內的毛利	<u>50,000 元</u>
補加利潤(差額)	<u>100,000 元</u>

例 2 — 成本比率(成本加成)

銷貨成本	300,000 元
售價為成本加成的 33 $\frac{1}{3}$ %	<u>100,000 元</u>
計算所得的銷貨	400,000 元
<u>減</u> ：會計帳表內的銷貨	<u>300,000 元</u>
補加利潤(差額)	<u>100,000 元</u>

推算方法

80. 如稅務代表確信納稅人於某一課稅年度的應評稅利潤已準確地訂定，有關的數據可用作估計涉及短報盈利年度的應評稅利潤(倘若沒有其他更準確的方法可用)。在此情況下，這方法不失為一個加快了結實地審核或調查的有用方法，但是稅務代表仍然要確保推算的基準合理，以及有可靠的基本數據支持，並應考慮納稅人在經營方式或業務環境上的任何轉變。

例3 — 以推算方法計算漏報的銷貨

漏報了的銷貨收入存入到董事私人銀行戶口，會加回在該審核年度的利潤內。其他年度所漏報的銷貨可從審核年度漏報銷貨的百分比推算出來。

例4 — 以推算方法計算超報的開支

在審核年度的帳表內記銷了一些支付給董事親戚的薪金和一些酬酢開支。不過，該等親戚並沒有提供任何服務，有關公司也從沒有支付該等薪金，而酬酢費則只是董事的私人開支。稅務代表應計算出被拒絕扣稅的薪金與酬酢開支比例，然後按結果推算出在其他年度屬同一性質並同樣地在帳表內記銷的款項。

了結審核或調查

由實地審核或調查人員擬備結案基準

81. 當實地審核或調查人員制訂解決方案後，便會知會納稅人，並安排會晤來商討解決個案。在會晤中，實地審核或調查人員會向納稅人解釋有關審核或調查結果及計算差額(即少報或漏報的應評稅利潤或入息)的方法。在解釋計算方法及技術性問題方面，稅務代表當能提供積極的協助。實地審核或調查人員會告知納稅人及其代表，如對提議的解決方案及計算方法有任何意見或建議，可提出予稅務局考慮。任何爭議的事項都會在會晤中全面地討論，以求達成雙方都同意的解決方案。

由納稅人或稅務代表建議解決方案

82. 稅務代表或納稅人在計算出漏報的利潤後，應向稅務局提交了結個案的建議書，以及在可能情況下，一併提交經修訂的財務報表，以供稅務局考慮。該建議書應附有一份報告，詳列擬備有關建議書所採用的準則。該報告亦應包括下列的資料：

- (a) 稅務代表已考慮的資料；
- (b) 稅務代表審核納稅人的業務帳簿及個人財政的方法；
- (c) 他未能對某方面的資料加以核證的程度；以及
- (d) 他如何處理未能確定及存有疑問的項目。

稅務代表的詳細分析及工作草稿亦應交予實地審核或調查人員審查。若稅務代表能擬備一份資產遞增表時，他的報告必須連同附表，分別列出每年度的資產報表、私人及生活支出報表及入息報表(參閱上文第66段)，以及在個別情況下需要的任何附加報表。

83. 該建議書必須附有納稅人簽署的證明書，證明就納稅人所知所信，該建議書已毫無保留地列出他在《稅務條例》下全部應課稅的利潤。納稅人須獲告知處罰方面將會根據《稅務條例》的規定分開考慮。

中期會晤

84. 在實地審核或調查的過程中，實地審核或調查人員會與稅務代表及納稅人保持聯絡，以及在適當時候，安排會晤以討論實地審核或調查的進度和結果，以及商定釐訂應評稅利潤的基準。透過交換意見及資料，雙方或可在互相讓步下達成了結個案的協議。若未能就了結個案達成協議，實地審核或調查人員會發出適當的估計評稅，以便納稅人能按照《稅務條例》內有關反對及上訴的規定跟進其個案。

了結個案協議

85. 如能就差額達成協議，納稅人會在一名證人(通常為其稅務代表)的見證下簽署了結個案表格。該表格會列明每個有關審核年度的補加評稅利潤或入息(即已申報利潤與審核後雙方同意的利潤的差額)。該表格通常會另加一附頁，詳細列明在了結個案時由實地審核或調查人員建議並經納稅人同意的調整項目計算方法。

86. 該了結個案表格只涵蓋納稅人在有關年度的基本稅務責任。表格上清楚說明接受指定補加評稅利潤或入息，並不表示事件已告終結。個案還有待呈交稅務局局長或其授權的高級人員考慮適當的罰則。在這一方面，實地審核或調查人員會提醒該納稅人，當同意有任何短報利潤或入息時，即有可能被處以《稅務條例》第80、第82或第82A條所載的罰則。

87. 如在審核的過程中，發現納稅人未有遵守《稅務條例》的其他規定(例如備存有關業務紀錄或通知局長其須課稅的規定)，實地審核或調查人員亦會提醒該納稅人有關的條文。

88. 對於沒有遵守《稅務條例》中所規定的納稅人，如他們未能提出合理辯解，或是蓄意逃稅，稅務局將會採取罰則行動。至於怎樣才能構成合理辯解，則需視乎個別案情而定。

反避稅工作

目標

89. 由1995年開始，稅務局調配實地審核人員專責處理避稅個案。這個部署是為了加強稅務局對付及阻止納稅人採用昭然若揭及精心策劃的避稅計劃(即是那些受到《稅務條例》反避稅條文所規限的避稅計劃)。

證明文件

90. 在審視避稅安排時，稅務局人員會特別著重查閱有關的法律文件及原始文件。雖然備有有關文件未必足夠證明交易的

「真實性」，但在某程度上按交易的性質而言，缺乏有關文件就難免令人生疑。在 *The Officer Receiver v. Mak Wing Hung, HCMP 4189/2002* 一案中，鮑晏明法官 (Barma J) 裁定據稱是代理協議的文件純屬虛假，旨在用以避免繳納利得稅。特別如安排涉及有聯繫企業間的交易 (例如涉及圍內公司之間的交易)，稅務局會詳盡地審查會計帳簿及紀錄，以便對集團有透徹的認識及全面的了解。

91. 審查避稅個案的做法，與一般實地審核個案的做法無異，都是實地查訪。在過程中，實地審核或調查人員會安排與各要員及負責日常業務的員工會晤和舉行會議。這些查訪、會晤和會議十分重要，能令實地審核人員全面了解納稅人業務的運作情況。

92. 若交易牽涉一間與納稅人有聯繫而在海外註冊的公司，實地審核人員一般會審查以下各點：

- (a) 納稅人向該有聯繫的海外公司所支付的費用或款項是否可以在稅項中扣除；
- (b) 在香港的納稅人公司有哪些開支是為產生該有聯繫的海外公司的利潤而支付；以及
- (c) 該有聯繫的海外公司的利潤是否需要繳納香港利得稅。

93. 上述的審核要點，以及由此而須就有關人士的利得稅責任問題所作的判定，主要是源於《稅務條例》的條文並沒有對在香港或其他地方註冊的公司作出任何區別。為執行《稅務條例》第14條的規定，稅務局人員是有權查核海外公司的業務運作情況及蒐集有關資料，以決定有關條文是否適用。這方面可參考英國樞密院於1997年6月23日在 *CIR v. Orion Caribbean Ltd (in voluntary liquidation), 4 HKTC 432* 一案中的判詞。在決定一間海外公司是否有應評稅利潤 (或有多少應評稅利潤) 時，不論該公司在何處註冊，納稅人都必須按要求提供有關資料，包括利得稅報稅表、相關的帳表、銀行結單，以及有關資料所依據的帳簿及紀錄等。納稅人若不能提供詳盡完備的資料，稅務局可以根據《稅務條例》第59(2)(b)或第59(3)條作出估計評稅。納稅人隨後若有

任何的反對及上訴，仍須提供一切有關資料，以便稅務局及有關方面作出決定。

94. 一間香港的公司當然可與有聯繫的海外公司進行交易，而後者的利潤在某些情況下有可能無須在香港繳稅。如果有人報稱其個案中出現上述情況，稅務局人員會因應情況調查交易是否按照一般商業原則(即在基於各自獨立利益基礎上)進行。稅務局人員會要求該香港公司或其他有關者就交易的基礎及性質提供詳細的資料。如果該香港公司不能提供所需的有關資料，其稅負可能會受到負面影響。

95. 實地審核人員經常會碰到一些個案：雖然根據《稅務條例》第14、第15(1)(a)、第15(1)(b)、第15(1)(ba)或第21A條，案中海外公司的利潤需要繳納利得稅，但是他們都沒有向稅務局申報。稅務局在此重申，稅務局會對沒有申報利潤而又沒有合理辯解的人士進行懲罰。稅務代表必須提醒客戶，確保他們清楚理解在哪些情況下須負上繳稅責任，以及不履行有關法律義務而所冒的風險。

查閱稅務代表的工作文件

96. 實地審核或調查人員有時需要查閱稅務代表的工作文件，以比對帳表與納稅人的利得稅報稅表，或了解納稅人的業務狀況。稅務局明白此中可能有利益對立的問題，稅務局既希望盡可能尊重納稅人與稅務代表之間的保密關係，但另一方面亦必須維護公眾的利益，因為稅務局必須查閱所需要的資料，才可公平及有效率地執行《稅務條例》。

97. 基於這個原因，稅務局已參考海外國家的慣例制訂查閱指引。在這個指引下，稅務代表的工作文件可以分為以下兩大類：

會計文件，包括：

- (a) 傳統的會計紀錄，例如原始紀錄、總帳、日記帳、損益表及資產負債表；
- (b) 為預備、進行及紀錄交易而製備的文件，這些文件能夠解釋交易的背景、內容及目的；

- (c) 用以比對納稅人的紀錄及報稅表內資料的文件；以及
- (d) 核數師的永久核數檔案，這些檔案能夠解釋納稅人的業務架構和運作的基礎。

意見文件，包括：

- (a) 交易完成後所給予意見的文件，而這些意見並不影響帳簿及報稅表內所記錄的交易；
- (b) 純粹關於未進行並且不會進行的交易或安排的文件；以及
- (c) 主要內容為會計師就報稅表內的事項所提供意見的稅務文件。

98. 會計文件的特性是它們據實地詳細說明已經發生的事情。因為它們能夠解釋一項交易的背景、架構及目的，實地審核或調查人員必須有全面查閱這些文件的權力。簡單來說，這些文件是紀錄文件，而不是意見文件。

99. 另一方面，雖然實地審核或調查人員在《稅務條例》下擁有廣泛的權力去查閱資料，一般而言，他們都不會索取意見文件，除非稅務局懷疑個案牽涉欺詐或嚴重逃稅。但是，納稅人代表必須明白意見文件的定義，特別是它並不包括一些就交易形式或功能方面的背景、架構或目的作出解釋的文件。這些文件是會計文件，根據《稅務條例》第 51(4)條，實地審核或調查人員有權索取，而納稅人或其代表必須提供。

100. 在正常情況下，實地審核或調查人員會先向納稅人提出索閱會計文件的要求，所以如果稅務代表向納稅人提供稅務意見，他必須提醒納稅人保留有關文件，以便將來稅務局索取查閱。

價格轉移計劃

101. 實地審核人員不時遇到納稅人與有聯繫而非居住於香港的人士之間進行一些並非基於各自獨立利益為基礎的交易。一般而言，該等交易以下列一種或多種形式進行：

- (a) 納稅人以低於正常價格銷售貨品給非居住於香港的人士；
- (b) 納稅人以高於正常價格向非居住於香港的人士購入貨品；
- (c) 非居住於香港的人士向納稅人提供各種服務和收取高昂費用，而有關費用與服務並不相稱；或
- (d) 納稅人向非居住於香港的人士支付龐大的專利權費。

102. 在這種情況下，實地審核人員會覆核參與交易的公司之間的定價政策及有關資料，包括對買賣貨品或者提供服務的定價分析。在覆核的過程中，實地審核人員會考慮交易各方的個別特殊情況，包括合約條款、貨品或服務類別、經濟情況、商業功能、風險承擔和商業策略等。為使覆核更為客觀，納稅人必須向實地審核人員提交所有相關文件，以作查證。

103. 當納稅人與有密切聯繫而非居住於香港的人士以不是基於各自獨立利益的基礎進行交易時，稅務局可引用《稅務條例》第 20(2)條處理這種情況。根據《稅務條例》第 20(2)條的規定，如納稅人與非居住於香港但與其有密切聯繫的人士經營業務，而其經營方式安排至使該納稅人不獲任何於香港產生或得自香港的利潤，或使其獲得少於通常可預期於香港產生或得自香港的利潤，則該名非居住於香港的人士依據其與該納稅人的聯繫而經營的業務，須被當作是在香港經營的業務，而該名非居住於香港的人士從該業務所得的利潤，須以該納稅人名義予以評稅及課稅，猶如該納稅人是其代理人一樣。案例 *CIR v. Rico International Limited*, 1 HKTC 229 及 *R v. Radofin Electronics (Far East) Limited*, 1 HKTC 1252 說明《稅務條例》第 20(2)條可以引用在哪些情況上。除了《稅務條例》第 20(2)條外，稅務局亦可以引用《稅務條例》中的一般反避稅條文或其他適用於個案情況的條文，以保障稅收。

104. 有時候，與納稅人交易的非居住於香港的人士，是在號稱為避稅天堂的地方註冊的公司，而該地並不容許其在當地經營業務。在這等情況下，實地審核人員必然會考慮有關交易所產生的利潤的來源地問題(一般而言，包括考慮產生有關利潤的經營

活動的所在地問題)。同樣地，在考慮該非居住於香港的人士有否在香港經營某行業或業務時，稅務局會著眼於有關人士的整體經營活動及境外地區對其經營活動的限制(參閱 *CIR v. Orion Caribbean Ltd (in voluntary liquidation)*, 4 HKTC 432)。稅務局對有關利潤來源地的詮釋已詳列於《稅務條例釋義及執行指引第 21 號》內。

105. 如納稅人作出任何安排，把在香港經營業務所賺取的利潤「記帳」在海外有聯繫的公司，稅務局必定會以嚴厲的態度處理。有關安排包括下列情況：

- (a) 該非居住於香港的人士本身並無在香港或境外進行實質經營活動(例如沒有辦公地點或僱用員工)；
- (b) 納稅人在港進行所有經營活動，並因此而實質上產生利潤；
- (c) 並無實際商業原因去支持設置該非居住於香港的人士；以及
- (d) 有關利潤僅於該非居住於香港的人士的會計帳表中「記帳」。

稅務局必定會毫不猶疑地引用《稅務條例》的一般反避稅條文處理以上安排。如有關事實並沒有按要求並依時充分披露，稅務局將會考慮施加罰則。在此，稅務局再次提醒納稅人及其代表在填寫報稅表時，必須準確地回答有關代／與非居住於香港人士所進行的交易的提問。

了結避稅個案

106. 經審查有關文件以及評估從納稅人和第三者蒐集得來的證據後，實地審核人員會判定應否向納稅人發出進一步的評稅或補加評稅。若個案情況合適的話，所採用的評估方法會與一般實地審核個案無異。實地審核人員會知會納稅人建議結案的方法，並向納稅人解釋所採用的計算基準。納稅人或其代表當然可以就實地審核人員的建議提出評論及意見。當納稅人和實地審核人員就所需的進一步評稅或補加評稅達成協議後，協議會以書面形式提交稅務局高級人員審批。

107. 如果納稅人和實地審核人員未能就解決方案達成協議，稅務局可能需要根據《稅務條例》的反避稅條文(例如第 20(2)、第 61 或第 61A 條)發出評稅。《稅務條例》的一般反對和上訴條文都會適用於該等情況下(即是未能達成和解協議)所發出的評稅。

罰則

阻嚇逃稅行為

108. 稅務局的實地審核及調查行動，其中一個主要目的是對逃稅行為起阻嚇作用。不採取懲罰，便沒法達至阻嚇效果。處以懲罰的條文是載於《稅務條例》的第 XIV 部。當納稅人沒有遵守《稅務條例》的規定時，稅務局局長可視乎涉及事項的性質，根據第 80 及第 82 條的有關條文採取檢控行動，或根據第 82A 條評定補加稅。《稅務條例》第 80 及第 82 條亦准許稅務局局長選擇就有關的罪行徵收罰款，以代替檢控(即接受罰款和解，以代替提出檢控)。

檢控

109. 提出檢控是阻嚇逃稅行為的一個重要手段，不單可鼓勵當事人日後履行其課稅義務，亦可以向社會大眾傳達清晰的訊息，逃稅行為會帶來非常嚴重的後果。稅務局在所有認為合適的情況下，都會採取檢控行動。當納稅人所犯罪行的性質並不適宜以《稅務條例》第 82 條對其提出檢控時，稅務局會考慮根據《稅務條例》第 80 條對納稅人提出起訴。檢控與否取決於多項因素，包括罪行的嚴重性、納稅人該受懲罰的程度及先前提及的阻嚇作用。

110. 在《稅務條例》第 80 條適用的情況下，最高的懲罰是就每項罪行可處第 3 級罰款，以及相等於少徵收稅款 3 倍的罰款。少徵收稅款是指因該罪行而少徵收的稅款，或假若該罪行沒有被發現則會少徵收的稅款。

111. 第 82 條的最高罰則為：

循簡易程序定罪後：

就每項罪行可處第 3 級罰款，以及相等於少徵收稅款 3 倍的罰款。少徵收稅款是指因該罪行而少徵收的稅款，或假若該罪行沒有被發現則會少徵收的稅款，另可處監禁 6 個月。

循公訴程序定罪後：

就每項罪行可處第 5 級罰款，以及相等於少徵收稅款 3 倍的罰款。少徵收稅款是指因該罪行而少徵收的稅款，或假若該罪行沒有被發現則會少徵收的稅款，另可處監禁 3 年。

112. 上文曾提及，《稅務條例》准許稅務局局長選擇就第 80 或第 82 條所定的任何罪行徵收罰款，以代替檢控。在某程度上，有關以罰款代替起訴的權力已授予高級評稅主任及以上職級的人員。因此就漏報的應評稅利潤數額達成協議後，納稅人或其代表可向負責實地審核或調查的人員提出以罰款代替起訴的形式，了結有關其罪行的罰則。

第 82A 條的補加稅

113. 若沒有根據第 80(2)或第 82(1)條，對納稅人漏報應評稅利潤一事提出檢控，稅務局局長可根據《稅務條例》第 82A 條徵收補加稅。最高罰款相等於少徵收稅款的 3 倍。少徵收稅款是指因該次漏報而少徵收的稅款，或假若該次漏報沒有被發現則會少徵收的稅款。

114. 稅務局局長或副局長在作出補加稅評稅前，會發出通知書告知納稅人其所觸犯的罪行，並擬就其罪行作出補加稅評稅。納稅人可在不少於 21 天的限期內提交書面申述。稅務局局長或副局長在決定補加稅款額時，會顧及和考慮在限期內收到的書面申述。納稅人如對補加稅評稅感到不滿，可向稅務上訴委員會提出上訴。

115. 根據《稅務條例》第 82A 條，補加稅必須由稅務局局長或副局長親自評定。因此，實地審核或調查人員不可能就懲罰的幅度作出提示。而實地審核或調查人員亦獲指示，他們在任何時候都應該向納稅人表明根據《稅務條例》第 59 及第 60 條作出並獲彼此同意的評稅，只代表不包括罰則在內的應繳稅款。稅務代表必須就這方面向其所代表的納稅人解釋清楚，以避免任何誤會。

其他事項

116. 稅務局局長或其授權的高級人員在評定罰則時，會視乎個別案情考慮包括以下的因素：案情的嚴重性、稅收的損失、納稅人的合作程度、納稅人業務的性質，以及是否有證據顯示不當的行為或計劃是蓄意進行或為避稅而設計。

117. 稅務局對於實地審核、調查和避稅個案的懲罰方法沒有分別。納稅人如果因為參與一些昭然若揭或過分妄進的避稅計劃而觸犯《稅務條例》第 80 或第 82A 條，一定會被處罰。至於個案是否牽涉到這類計劃，則須根據事實來決定。如果納稅人被斷定為曾經參與這類計劃，則任何企圖隱瞞事實的行為(例如提供不正確或誤導性的資料)，將會影響最終所處的罰則。

118. 最後，事實證明實地審核和調查行動能夠有效率和有效地揭發沒有遵守稅務規定的個案。稅務局會因應實地審核及調查科所取得的成績，不斷檢討該科的審核範圍、行動規模、審查技巧以及對該科的技术支援。納稅人及其代表應該明白到由於稅務局持續檢討工作，任何逃稅或避稅個案被揭發的機會都會相應增加。若果納稅人能夠在稅務局未展開任何實地審核、調查或其他審查行動前，主動就其沒有遵守《稅務條例》的事情向稅務局作出完全剖白，則將來稅務局就該案考慮罰則時，該剖白會是有利因素。

資產遞增表的格式樣本
ABC先生經營ABC公司^(註釋1)

<u>附表編號</u> ^(註釋3)	會計年度終結 ^(註釋2)	<u>「X」年</u> (元)	<u>「X+1」年</u> (元)	<u>「X+2」年</u> (元)
	資產			
	銀行存款			
	現金			
	物業			
	獨資企業公司資產淨值(成本價)			
	合夥企業投資			
	- 股本			
	- 往來帳戶/借款			
	私人公司投資			
	- 股本			
	- 往來帳戶/借款			
	上市公司股票			
	汽車			
	私人預付款/借款			
	總資產			
	負債			
	私人債項/預支款			
	物業按揭貸款			
	總負債			
	資產淨值			
	資產淨值之增加(減少) (A)			
	(與先前一年比較)			

註釋

1. 假若該名人士經營超過一項業務，其名下所有業務的資產及負債都應顯示於資產遞增表內。
2. 應據每一個受覆核的課稅年度而編製。
3. 填上附表編號及付上附表以作根據。若有需要，應就個別項目編製附表。

附表編號

加：			
獨資企業的報稅表及稅務計算表內不容許扣除的項目(東主薪金除外)			
已繳付的稅款			
購買物業的律師費及印花稅			
物業的裝修費			
自住及出租物業的差餉			
出售股票的損失			
出售物業的損失			
出售業務投資的損失			
匯出匯款			
私人性質的利息開支			
私人海外旅費			
私人及生活費用(估計)			
在不明原因下從銀行戶口提取的款項			
在不明原因下從業務投資的往來帳戶提取的款項		_____	_____
	(B)	_____	_____
減：			
出售物業的利潤			
出售業務投資的利潤			
出售股票的利潤			
受僱收入			
租金收入			
銀行利息收入			
股息收入			
匯入匯款			
稅務計算表內調整的折舊扣除額			
合夥企業的分紅			
其他獨資企業已呈報/評定之利潤(虧損)		_____	_____
	(C)	_____	_____
按資產遞增表所計算出來的利潤* (A) + (B) - (C)		_____	_____
減：			
ABC公司已呈報/評定的利潤(虧損)		_____	_____
差額		=====	=====

*註釋

此利潤會被用作計算受覆核的有關企業的最終應評稅利潤或虧損。

銀行存款方法的格式樣本
XYZ先生經營XYZ公司^(註釋1)

附表 (見附頁)	<u>銀行名稱及戶口號碼</u>	<u>「X」年</u> (元)	<u>「X+1」年</u> (元)	<u>總數</u> (元)
1	截至結算日期銀行戶口分析的摘要 ^(註釋2)			
	存款總額			
2	減： 銀行轉帳或存款			
3	退票			
	出售固定資產			
	租金收入			
	其他與業務無關的存款			
	調整後的存款總額	_____	_____	_____
	加： 沒有存入銀行戶口而直接用以支付 開支的收款(估計)	_____	_____	_____
	加： 年末應收帳款結餘	_____	_____	_____
	減： 年初應收帳款結餘	_____	_____	_____
	減： 已呈報營業額	_____	_____	_____
	未能解釋之存款(補加利潤)	_____	_____	_____
		=====	=====	=====

註釋

1. 就每一個受覆核的企業編製個別的銀行存款表。
2. 就每一個受覆核的課稅年度擬備摘要。

附表1：各銀行戶口的存款總額

銀行名稱及戶口號碼^(註釋1)

月份	「X」年			「X+1」年			總數 (元)
	現金 (元)	支票 (元)	其他 ^(註釋2) (元)	現金 (元)	支票 (元)	其他 ^(註釋2) (元)	
四							
五							
六							
七							
八							
九							
十							
十一							
十二							
一							
二							
三							

註釋

1. 應擬備一個包括所有銀行戶口的摘要(參閱第73段)，並就每一個銀行戶口分別擬備一個附表。
2. 其他包括的項目有信用證(L/C)、通知入帳、電匯、轉帳等。

附表2：銀行轉帳或存款

銀行名稱及戶口號碼^(註釋1)

日期	來源 ^(註釋2)	「X」年			「X+1」年			總數 (元)
		支票 (元)	轉帳 (元)	現金 (元)	支票 (元)	轉帳 (元)	現金 (元)	

註釋

1. 就每一個銀行戶口分別擬備一個附表。
2. 填寫從其轉來款項的銀行戶口號碼。

附表3：退票

銀行名稱及戶口號碼^(註釋1)

日期	「X」年 (元)	「X+1」年 (元)	總數 (元)

註釋

1. 就每一個銀行戶口分別擬備一個附表。