



中华人民共和国香港特别行政区  
税务局

税务条例释义及执行指引

第 2 号(修订本)

利得税

甲部：工业建筑物的免税额

乙部：商业建筑物的免税额

本指引旨在为纳税人及其授权代表提供资料及指导。指引本身并无法律约束力，亦不会影响任何人士向税务局局长、税务上诉委员会或法院提出反对或上诉的权利。

本指引取代于 1983 年 7 月 20 日发出的指引。

税务局局长 黄河生

1999 年 4 月

# 税务条例释义及执行指引

## 第 2 号(修订本)

### 目录

	段数
引言	1
<b>甲部：工业建筑物的免税额</b>	
符合资格的行业	3
符合资格的建筑物	10
不包括的建筑物	15
因建造而招致的资本开支	16
有权享有免税额的人	18
有关权益	21
被购置而未经使用的建筑物及构筑物	23
初期免税额	26
每年免税额	29
开支剩余额	31
结余免税额及结余课税	32
批租权益的终止	34
例子	附录
<b>乙部：免税额 – 商业建筑物</b>	
符合资格的建筑物	36
符合资格的开支	37
有权享有免税额的人	38
1998/99 课税年度以前的重建免税额	39

1998/99 课税年度及其后课税年度的免税额	42
每年免税额	43
结余免税额及结余课税	52
批租权益的终止	56
例子	附录

## 附录

## 引言

一般来说，属资本性质的开支是不可扣除的，但《税务条例》（该条例）第 18F 条规定，任何人在任何课税年度的应评税利润，须扣除根据该条例第 VI 部给予该人的任何免税额，并须加上根据同一部对该人征收的结余课税额。有关免税额和课税额适用于某些(a)工业建筑物及构筑物；(b)商业建筑物及构筑物；以及(c)机械及工业装置。

2. 本税务条例释义及执行指引所关乎的是第 VI 部有关(甲)工业建筑物及构筑物和(乙)商业建筑物及构筑物的条文，而有关机械及工业装置的条文则在税务条例释义及执行指引第 7 号（修订本）内讨论。

### 甲部：工业建筑物的免税额

#### 符合资格的行业

3. 为施行第 VI 部，该条例第 40(1)条就「工业建筑物或构筑物」一词的定义作出界定，并列举如下—

「工业建筑物或构筑物」指作以下用途的任何建筑物或构筑物或任何建筑物或构筑物的部分—

- (a) 供在工场、工厂或其它相类似的处所内经营的某行业使用；或
- (b) 供运输、隧道、船坞、水务、气体或电力企业使用，或供公共电话服务或公共电报服务使用；或
- (c) 供包括制造货品或物料或将货品或物料加工的行业使用；或
- (d) 供从事贮存以下货品或物料的行业使用—
  - (i) 用以制造其它货品或物料的任何货品或物料；或

- (ii) 在某行业的经营过程中须予加工的货品或物料；或
- (iii) 刚运抵香港的货品或物料；或
- (e) 供农业业务使用；
- (f) 供与任何行业、专业或业务有关的科学研究使用，...」[「专业」一词由 1998/99 课税年度起加入在内。]

4. 应注意的是，任何建筑物或构筑物（或任何建筑物或构筑物的部分）如要符合资格，则必须是供该定义的(a)至(f)段所指明的行业、企业、服务、业务或专业使用，并且不会根据该定义的但书被豁除。在这方面，较贴切的说法是，除了(b)、(e)和(f)段外，只有行业才符合资格。不要以为某建筑物或构筑物只能因供牵涉制造工序的行业使用才可根(c)段而符合资格，如该行业从事将货品或物料加工，该建筑物或构筑物亦可能会获给予免税额。

5. 有关决定某行业是否从事将货品或物料加工这问题，可参考高等法院对 *CIR v. Aberdeen Restaurant Enterprises Ltd. (1988) 2 HKTC 330* 一案的判决。在该个案中所考虑的其中一个问题，是一间水上食舫是否具备工业构筑物的资格。纳税人的主要争论依据是烹煮食物相当于将货品或物料加工。在考虑这个问题时，Jones J.提及英国上诉法庭在 *Vibroplant Ltd. v. Holland [1982] 54 TC 658* 一案的判决。就有关的英国的对等条文，该判决接纳「加工」意味.在处理方法或处理系统方面须有相当程度的一致性。依此案例，Jones J.持定该食舫不符合资格获得免税额。他在第 351 和 352 页这样说—

「不过，预备和烹煮食物是否属于将货品加工的定义范围内。在简略牛津字典就「加工」一词所界定的各种定义中，其中的一个意思是「连续及有规律的行动或接续的行动，以一个明确的方式进行；一项连续（自然的或人工的）运作或连串的运作。任何制造工序中一项特别的运作方法。」

从典据看来，很明显要决定一项建筑物是否工业建筑物或构筑物时，必须从法例中确定其意思。该条文的字眼显示法例的意图是让该等从事制造货品或将货品加工的人申索免税额。在 Rael-Brook 个案 [ (1967) 2 Q.B. 65 ] 中，食肆被描述为服务业，很肯定不是制造业。正如 Mr Feenstra 所提议，食肆也不是较近似工厂或工场而是近似零售商店。再者，本人亦不能同意 Mrs. Clough 向本人所强调的说法，指烹煮食物在处理方法方面来看是一致性的。每一碟菜均是按顾客所点的菜分别预备的，本人看不到烹煮食物和在 Vibroplant 个案 [ (1982) 42 T.C. 658 ] 中的进行修理有甚么分别。修理并无一致性，与烹煮食物一样各项修理均有所不同。同样本个案与 Kilmarnock 个案 [ (1966) 42 T.C. 675 ] 也大相径庭，该个案中包含了一个明确的过程和一个制造的行业。...

本人不认为法例竟意图把范围扩展至食肆的业务。食肆行业与制造和加工毫无关系。因此，本人信纳由于该水上食舫，水上厨房和三道引桥或跳板皆非工业建筑物或构筑物，故不符合资格获得免税额。」

6. 下列例子可视为符合「将货品或物料加工」的准则-
- 在采石和采矿行业使用的爆炸品仓棚；
  - 在电影制作行业使用的建筑物；
  - 供蒸熏和灭虫行业使用的建筑物（防治虫鼠工作是在楼宇外进行的）— 参看香港税务上诉委员会决定 D3/87 和 D4/87（第 2 册第 329 页）；以及
  - 供筛选和包装煤作出售用的建筑物— *Kilmarnock Equitable Co-operative Society Ltd. v. CIR*, 42 T.C. 675。
7. 以下例子为不符合有关准则的建筑物—
- 用作工资装包用的建筑物，因为用作货币的纸币和

硬币并非给加工的货品—*Buckingham v. Securities Properties Ltd.* 53 T.C. 292 ; 以及

- 供银行用作处理支票和其它文件的建筑物，因支票和文件并不视为「货品或物料」—*Girobank plc v. Clarke*, 1998 S.T.C. 182。

## **贮存**

8. 为了符合该定义(d)段的范围，有关行业本身必须为贮存的行业。如贮存于仓库或货仓内的货品或物料将由存放者出售，或供存放者的行业消耗，则贮存该等货品或物料的仓库或货仓不会根据本段归类为可获给予工业建筑物免税额。

## **行业的一部分**

9. 该条例没有条文规定向只有部分符合资格的行业给予免税额。在香港最高法院聆讯的一宗个案 *Tai On Machinery Works Ltd. v. CIR* [ H.K.T. C. 411 ]中，一名声称曾将货品加工的货品零售分销商被拒绝给予免税额，法院认为所指称的加工工序最多只能视为该行业的一部分，而并非该行业本身。

## **符合资格的建筑物**

10. 有关免税额可适用于所有供符合资格的行业使用的建筑物和构筑物。但在「工业建筑物和构筑物」定义的第二段但书所特别订明不包括的类别则不适用（参看下文第 15 段）。

11. 该条例对「建筑物」和「构筑物」的意思并无作出界定，故该等词语将根据其一般意思予以解释。实际上「构筑物」一词的解释可包括一些一般不视为建筑物的人工建筑，例如墙壁、桥梁、水坝、道路、钻洞及井、沟渠、水喉总管、隧道墙壁和码头。此外，惯常的做法是把边界墙、铁路的旁轨和其它组成楼宇部分的工程视为符合资格获给予免税额。

12. 为受雇于某特定行业、企业或业务的工人的福利而提供或供体力劳动工人居住的任何建筑物或构筑物亦归类为可获给予免税额。

## **建筑物或构筑物的部分**

13. 「工业建筑物或构筑物」的定义包括建筑物或构筑物的部分。如某建筑物或构筑物只是部分供符合资格的行业使用，则一般只有与该部分有关的资本开支符合资格获得免税额。不过，该定义的但书(i)规定，如建筑物或构筑物中有关并非工业建筑物或构筑物部分的资本开支占总资本开支不超出十分之一，则整座建筑物均须被视为工业建筑物或构筑物。

14. 如对现有建筑物加建任何部分，所招致的开支可获得额外免税额。

## **不包括的建筑物**

15. 「工业建筑物或构筑物」的定义的第二段但书规定，该词的意思不包括用作下列用途的任何建筑物或构筑物或任何建筑物或构筑物的部分—

- (i) 住宅（供体力劳动工人居住的住宅除外）、
- (ii) 零售店、
- (iii) 陈列室、
- (iv) 酒店或
- (v) 办事处。

不过，有一点须紧记的是，即使某建筑物的部分根据本但书而被摒除，该建筑物的其余部分或其某些部分仍可能符合资格（参看上文第 13 段）。

## **因建造而招致的资本开支**

16. （根据第 34 和 35 条给予的）免税额是根据建造该建筑物（或构筑物）所招致的资本开支来计算的。该等开支不包括土地的价钱或预备和平整土地的费用。不过，就铺设地基和为建筑物或构筑物铺设沟渠和水喉总管而进行的一般预备工作所招致的开支则可包括在内。

17. 可容许扣除的开支不包括任何藉补助、津贴或其它类似的经济援助而获得付还的开支，或任何根据该条例第 IV 部可予扣除的开支（例如根据第 16F 条的建筑物翻修开支）。另一方面，就借取贷款供工业建筑物使用而支付的利息和所招致的任何承诺费可包括在内。

### **有权享有免税额的人**

18. 免税额是给予任何有权享有某工业建筑物的权益的人士，而该权益是建造该建筑物所招致的资本开支方面的有关权益（参看下文第 21 段）。

19. 该建筑物毋须由拥有人本人用作符合资格的用途。因此，如一座建筑物出租了，并由占用人用作符合资格的用途，业主作为在建造该建筑物而招致资本开支方面享有有关权益的人士，有权享有免税额。

20. 就租用一座建筑物而纯粹支付租金和 / 或地价的承租人，而其本身并非因建造该建筑物而招致资本开支或向招致该等开支的人购买了有关权益者，不会获给予免税额。不过，如租客就一座建筑物招致开支，而他占用该建筑物作符合资格的行业、专业或业务用途，则他就免税额而言可拥有关权益。

### **有关权益**

21. 「有关权益」是在招致资本开支时决定的。在第 40(1) 条该词的定义是—

「「有关权益」在与因建造任何建筑物或构筑物而招致的任何开支有关时，指招致该项开支的人在其招致该项开支时有权享有的该建筑物或构筑物中的权益；」

22. 如任何招致开支的人把其在 (i) 该建筑物或 (ii) 该建筑物的部分所享有的全部权益售出，有关权益便可被购买。举例来说，A 持有香港特别行政区政府批出为期 99 年的土地契约。他与 B 签订一份为期 50 年的租约，而 B 则以 1,000 万元在该土地

兴建一座工业建筑物。经过一段时间后，B 把其租约剩余的年期转让予 C，C 购买了 B 在建造该建筑物所招致的资本开支方面的有关权益。C 有权享有根据第 34(2)(b)条计算的每年免税额，以及根据第 35(1)(b)条在租约期届满时享有结余免税额。不过，如 B 纯粹把楼宇分租予 C 为期数年（即分租租约在 B 和 A 的租约结束前届满），有关权益不会转移，而 C 亦不会有权享有任何工业建筑物的免税额。不过，B 因保留了有关权益，如 C 是在经营符合资格的行业、专业或业务，则 B 会继续有权享有免税额。

### 被购置而未经使用的建筑物及构筑物

23. 凡因建造任何建筑物而招致资本开支，而在该建筑物使用前，该建筑物中的有关权益已经售出，则第 35B 条规定—

- (a) 卖家不可就该等开支申索任何免税额，而已根据第 34 条给予的初期免税额须予撤销，如有需要，并须作出补加评税；
- (b) 购买该权益的人须当作在应支付买价之日，已招致建造该建筑物的资本开支，款额相等于—
  - (i) 如权益是由承建人或发展商在经营过程中售出，则为该买家为该权益付出的净价；以及
  - (ii) 在任何其它情形下，则为该买家为该权益付出的净价，或建造的实际成本，两者以较少的为准。

24. 如建筑物在使用前出售多于一次，上文(b)段只适用于最后一次的售出，使占用建筑物的最终买家有权享有免税额。在(b)(i)段的情况下，最终买家会根据第一次出售的净价或他付出的净价(两者以较少的为准)获取免税额(参看第 35B 条但书)。举例来说，在 1996 年，D 以 1,000 万元兴建了一座建筑物，并以 1,500 万元的净价将之售予 E。E 继而以 1,400 万元的净价将之售予 F。F 利用该建筑物供其符合资格的行业使用。因此，F 便成为有权享有免税额的人，免税额的计算方法须视乎 D 是否

经营建筑行业，以及他是否在经营过程中售出该建筑物。如是的的话，所给予的免税额将根据 1,400 万元计算（即 F 所付出的净价和第一次出售的净价两者中的较少者）。在任何其它情况下，F 只会根据 1,000 万元享有免税额，即建造的实际成本，比他所付出的 1,400 万元净价为少。

25. 前述两段提及的「净价」，当然不包括建筑物所在的地地的价格。

### 初期免税额

26. 自 1965/66 课税年度以来，第 34(1)条规定任何人凡因建造工业建筑物而招致资本开支，该人须获给予款额相等于该项开支的五分之一的初期免税额。该免税额须在招致该项开支的评税基期的课税年度内给予。

27. 只要有招致开支，便可获给予初期免税额，没有规定要求该建筑物必须在使用中。不过，第 34(1)条但书(b)规定，凡在任何建筑物在开始使用前已根据该条文获给予初期免税额，而当该建筑物首次使用时却非工业建筑物，则不得给予初期免税额（并须作出适当的补加评税）。

28. 如建造费用是以分期方式缴付，初期免税额便参照有关的课税年度的评税基期内应缴付的供款而给予。

### 每年免税额

29. 自 1965/66 课税年度以来，每年免税额一直根据第 34(2)条的(a)段和(b)段计算。如申索该免税额的人因建造任何建筑物而招致资本开支，每年免税额为该资本开支的 4%。不过，如该人是在已就建造该建筑物而招致资本开支后购买该建筑物（即该建筑物以一座现有工业建筑物形式出售），为该买家计算免税额的方法须视乎该建筑物在甚么时候首次用作工业建筑物—

- (a) 如该建筑物是在 1965 年 4 月 1 日开始的课税年度的评税基期开始前首次使用，免税额是参照紧接售

出时之后的「开支剩余额」计算（参看下文第 31 段）。免税额的计算方法是把开支剩余额乘以 2，再把所得数额除以组成有关期间的课税年度数目，该期间的开始时间，是买家有权享有每年免税额的第一个课税年度（或在该建筑物在所有关键时间一直是工业建筑物的情况下，则是该买家会有权享有每年免税额的第一个课税年度），而该期间的终止时间，是该建筑物首次使用之年后第 50 年；或

- (b) 如该建筑物是在 1965 年 4 月 1 日开始的课税年度的评税基期开始时或之后首次使用，免税额的计算方法是把开支剩余额除以组成有关期间的课税年度数目，该期间的开始时间，是买家有权享有每年免税额的第一个课税年度（或在该建筑物在所有关键时间一直是工业建筑物的情况下，则是该买家会有权享有每年免税额的第一个课税年度），而该期间的终止时间，是该建筑物首次使用之课税年度后第 25 年。

30. 任何人在任何课税年度就一座工业建筑物有权享有每年免税额前，必须符合两项条件—

- (a) 该建筑物在该课税年度的评税基期结束时，必须用作工业建筑物；以及
- (b) 该人在该课税年度的评税基期结束时，必须有权享有该建筑物的权益（而该权益必须是就其申索免税额的资本开支方面的有关权益）。

## 开支剩余额

31. 「开支剩余额」一词在第 40(1)条定义为就任何工业建筑物而言，实际上是指建造该建筑物而招致的资本开支额，扣减任何给予的初期免税额、每年免税额或结余免税额，再加上任何作出的结余课税。该词的定义亦规定在就任何建筑物计算开支剩余额时，必须就无给予初期免税额或每年免税额的任何一年（例如由于该建筑物并非用作工业建筑物）扣除某款额，

在 1965 年 4 月 1 日开始的课税年度前的每一年，该款额须为该资本开支的 2%，而在该年度或其后任何课税年度，该款额则为该资本开支的 4%。

### **结余免税额及结余课税**

32. 根据第 35(1)条，任何工业建筑物有以下任何事件发生时—

- (a) 该建筑物中的有关权益被售出；或
- (b) 该项属于批租权益的权益结束，但并非由于有权享有该权益的人取得应复归的权益而致；或
- (c) 该建筑物被拆卸或毁掉，或虽未拆卸或毁掉但被完全停止使用，

在紧接上述任何事件发生时之前的开支剩余额与售价、保险、残料或补偿方面所得的款项（如有的话）之间计算出结余。如剩余额超出售价或其它款项，有关差额则作为结余免税额获容许予以扣除。如情况相反的话，有关差额便形成结余课税。结余课税的课税额不可超出先前给予有关人士的初期免税额和每年免税额的总和。

33. 除非在上述任何事件发生时该建筑物是工业建筑物，否则不会作出课税或给予免税额。此外，如该建筑物是因与使用该建筑物的行业、专业或业务无关的目的而拆卸，亦不会获给予结余免税额。因此，举例来说，如有关土地因时机成熟须予重新发展，而拆卸该建筑物是让该土地能在没有产业牵累的情况下出售，则即使该建筑物在紧接拆卸之前是用作工业建筑物，仍不会获给予结余免税额。

### **批租权益的终止**

34. 如任何承租人曾就任何建筑物招致资本开支，当该租契届满时，如承租人在出租人同意下继续管有该建筑物，但并无

获批新租契，则不会产生结余免税额或结余课税。他的批租权益视为继续存在（第 35A(a)条）。如承租人获批新租契，或旧租契因承租人获提供的选择权而得以延期，第二份租契则视为首份租契的延续（第 35A(b)段）。如承租人在租约有效期间向出租人购买该物业，承租人在所招致的任何资本开支方面的权益当作继续存在而没有改变，因此结余免税额并不适用。

## 例子

35. 附录所载的例子 1 至 4 说明有关工业建筑物的免税额和课税的计算方法。

## 乙部：免税额—商业建筑物

### 符合资格的建筑物

36. 为施行该条例第 VI 部，第 40(1)条将商业建筑物或构筑物界定为：

「有权享有有关权益的人为其行业、专业或业务而使用的任何建筑物或构筑物或任何建筑物或构筑物的部分，但工业建筑物或构筑物除外；」

只要是作适当的用途，建筑物的部分也可符合作为商业建筑物的资格（即：不须整座建筑物均作符合资格的用途）。

### 符合资格的开支

37. 与工业建筑物一样，根据第 33A、33B 和 36 条就商业建筑物（和构筑物）所给予的免税额是按因建造而招致的资本开支计算的。因此，上文甲部第 16 和 17 段在「因建造而招致的资本开支」标题下所作的批注对商业建筑物来说亦很恰当。不过，应注意的是与被购置而未经使用的建筑物（参看第 23 段）有关的第 35B 条，完全不适用于商业建筑物方面。

## 有权享有免税额的人

38. 凡任何人在任何课税年度的评税基期结束时，有权享有任何建筑物中的权益，而该权益是建造该建筑物所招致的资本开支方面的「有关权益」，则该人可就该商业建筑物或构筑物获给予一项免税额。有关商业建筑物方面的「有关权益」一词的涵义与工业建筑物的相同（参看上文第 21 段）。在 1969/70 课税年度以前，有关商业建筑物的免税额只能给予建筑物的拥有人，不过，自 1969/70 课税年度起，租客已经可以就建筑物加建部分所招致的资本开支或他因而获得的有关权益提出申索。

## 1998/99 课税年度以前的重建免税额

39. 第 36 条就一项称为「重建免税额」的免税额订定条文，凡任何人在 1998/99 课税年度以前的任何课税年度的评税基期结束时，有权享有任何商业建筑物中的权益，而该权益是建造该建筑物所招致的资本开支方面的有关权益，则该人可获给予该项免税额。由 1990/91 至 1997/98 的每个课税年度，重建免税额相等于建造该建筑物所招致的资本开支的 2%，而 1990/91 课税年度以前的课税年度，重建免税额的比率是 0.75%。

40. 第 36(2)条规定在 1997/98 课税年度以后的任何课税年度，不得向任何人给予重建免税额（即：凡「任何课税年度的评税基期是在 1997 年 4 月 1 日开始的课税年度的评税基期之后的」）。

41. 应注意的是在 1997/98 课税年度及较早以前的课税年度的评税中，凡出售或停止使用商业建筑物的任何人士，该条例没有规定须给予任何结余免税额或作出结余课税。

## 1998/99 课税年度及其后课税年度的免税额

42. 由 1998/99 课税年度起，重建免税额不再适用，并由另一个与为工业建筑物而设的制度更加接近的制度代替—该制度

同样就「每年免税额」、「结余免税额」和「结余课税」订定条文。为实施新制度而对该条例作出的修订，不会影响「商业建筑物或构筑物」和「有关权益」等重要词语的涵义。不过，以往只与工业建筑物有关的「开支剩余额」的定义（参看上文第 31 段）须作出修订，以同时包括与商业建筑物有关的类似涵义。该词的定义在第 40(1)条特别界定如下：

「「开支剩余额」—

- (a) 就任何商业建筑物或构筑物而言，指建造该建筑物或构筑物而招致的资本开支额，扣减—
  - (i) 已根据第 33A 条给予的每年免税额；
  - (ii) 已根据第 33B 条给予的结余免税额；

再加上已根据第 33B 条作出的结余课税：

但在计算开支剩余额时，须就并无根据第 33A 条给予的每年免税额的任何一年注销一项数额为资本开支的二十五分之一的款额，而就本但书而言，「年」指假若该建筑物或构筑物已用作商业建筑物或构筑物则会组成一个会有根据第 33A 条给予每年免税额并属于 1998 年 4 月 1 日开始的课税年度或以后的课税年度的期间；」

## 每年免税额

43. 第 33A(1)条就一项称为「每年免税额」的免税额订定条文，凡任何人在有关课税年度的评税基期结束时，「有权享有任何属商业建筑物或构筑物的建筑物或构筑物中的权益，而该权益是建造该建筑物或构筑物所招致的资本开支方面的有关权益」，则此人可获给予该项免税额。

### **最简单直接的情况**

44. 给予有关人士的每年免税额是根据第 33A 条的条款计算的，最简单直接的情况是有关人士于 1998/99 课税年度的评税

基期开始时或之后因建造而招致资本开支，而该人没有将有关权益出售。在这种情况下，第 33A(1)条规定每年免税额的款额相等于建造该建筑物所招致资本开支的二十五分之一（即：4%）。在此基准下，根据第 33A(3)条（该条文基本上规定在任何课税年度给予的每年免税额不得超出给予该项免税额前的开支剩余额），该项免税额可予申索的年期为最长 25 年。

45. 第 33A(2)和(4)条则处理与上文第 44 段所载情况不同的情况，即：该两项条文分别适用于有关权益已经售出的情况和资本开支是在 1998/99 课税年度开始之前招致的情况。

### ***凡于 1998/99 课税年度以前建造的商业建筑物或构筑物***

46. 第 33A(4)条适用于凡于 1998/99 课税年度的评税基期开始以前所招致的开支。在这情况下，为根据第 33A 条计算每年免税额（即：1998/99 课税年度及其后的课税年度），因建造而招致的确实资本开支须当作已有所扣减。实质而言，所采用的数额即是确实资本开支扣减去重建免税额的总和。该总和即是在假若该人有权享有该有关权益期间，该建筑物一直是用作产生应课税利润底下，就该建筑物根据第 36 条而给予该人截至 1998/99 课税年度前所有课税年度的总重建免税额。

47. 以此方式计算的资本开支余额（一般为因建造而招致的资本开支减去以前给予的重建免税额的总和），会用作确定根据第 33A(1)条所给予的每年免税额（即：余额的 4%）。有关该等过渡性个案的每年免税额，由 1998/99 课税年度开始计算，可供申索为期 25 年。此外，第 33A(4)(b)条规定就有关建筑物或构筑物而言，自 1998 年 4 月 1 日开始的课税年度，须当作是该建筑物首次使用的课税年度。

48. 应注意的是第 33A(4)条的适用范围不只限于凡在紧接 1998/99 课税年度开始之前属商业建筑物或构筑物的任何建筑物个案，该款的条文也适用于凡于截至 1997/98 课税年度结束时作其它用途（例如：作为与任何行业、专业或业务无关的个人住所）或空置，而其后才作商业建筑物用途的建筑物个案。

## 凡有关权益已经售出

49. 第 33A(2)条规定如任何商业建筑物中的有关权益被售出，每年免税额其后会参照紧接售出之后的开支剩余额计算（而不是资本开支的 4%）。该款订明两个方法来确定紧接售出之后的开支剩余额的部分，以作申索每年免税额。

50. 第一个方法适用于 1998/99 课税年度开始以前所建造的建筑物（即：该建筑物是第(4)款适用的建筑物）。就该种情况而言，第(2)款订明实际上每年免税额的计算方法，是把紧接售出之后的开支剩余额除以组成有关期间的课税年度数目，该期间由作出售卖的课税年度开始及于 2023/24 课税年度终止（即：「本条生效的课税年度之后第 25 年的课税年度」）。

51. 第(2)款所订明的第二个方法适用于任何其它情况（即：因建筑物是于 1998/99 课税年度开始以后建造，而第(4)款不适用于该建筑物）。就该种情况而言，第(2)款规定如有关权益被售出，每年免税额的计算方法，是把紧接售出之后的开支剩余额除以组成有关期间的课税年度数目，该期间于作出售卖的课税年度开始及于该建筑物首次使用的课税年度之后第 25 年的课税年度终止。

## 结余免税额及结余课税

52. 第 33B(1)条在很大程度上反映第 35 条有关工业建筑物的条文，第 33B(1)条规定，凡任何建筑物，当是商业建筑物时，发生下列任何一种情况，可获给予结余免税额或作出结余课税：

- 「(a) 该建筑物或构筑物中的有关权益被售出；
- (b) 在该建筑物或构筑物中的有关权益属于租赁权益的情况下，该有关权益并非由于有权享有该权益的人取得应复归的权益而致终止；或
- (c) 该建筑物或构筑物被拆卸或毁掉，或虽未被拆卸或毁掉却被完全停止使用。」

有关免税额或结余课税是就有关事件发生时的评税基期所属的课税年度而给予或作出的。

### **结余免税额**

53. 第 33(B)(2)(a)条规定如在紧接第(1)(a)至(c)款所提述的任何事件发生之前的开支剩余额超出从该事件所得的在出售、保险、残料或补偿方面的款项（如有的话），则须给予结余免税额。如紧接该事件发生之前的开支剩余额是零的话，则须就出售所得或其它款项的款额作出一项结余课税。如该等款项的款额超出剩余额，则须就该超出额作出结余课税。

54. 不过，应注意的是第 33B(2)(b)条规定，如有关的建筑物是在符合资格获得第 33A 条所指的每年免税额的情况下为与该建筑物有关的人士的某行业、专业或业务而使用，而拆卸该建筑物的目的，是与该行业、专业或业务无关，或并非属该行业、专业或业务的通常运作，则不得给予结余免税额。因此，举例说，如拆卸任何商业建筑物的目的是为将土地在没有产业牵累的情况下出售，则不得给予结余免税额。

### **结余课税**

55. 如从有关事件所得的在出售、保险、残料或补偿方面的款项，超出在紧接第(1)(a)至(c)款所提述的任何事件发生之前的开支剩余额（如有的话），第 33B(3)(a)条规定须就该超出额作出结余课税。不过，根据第 33B(3)(b)条的规定，所作出的结余课税额不得超出根据第 33A 条给予该人的每年免税额（如有的话）。

### **批租权益的终止**

56. 第 33B(1)(b)条涵盖当批租权益在租约期满时终止的一般情况。因此，如 A 同意将任何商业建筑物批租予 B 一段时期而 B 有权享有因进一步建造而招致的资本开支方面的有关权益，则其批租权益在租约期届满时，B 一般会有权享有结余免税额。如 A 和 B 均同意提早终止有关租约，情况也相同。不过，如 A 向 B 支付赔偿，则可能产生结余课税。

57. 不过，如任何承租人在其批租权益届满时没有腾出任何商业建筑物，将不获给予结余免税额（或作出结余课税）。第 33B(1)(b)条将有关人士取得复归权益的情况豁除（例如：如承租人向出租人购买有关物业）。如没有作出买卖而承租人在出租人同意下继续管有该建筑物，但并无获批新租契，则第 35A(a)条规定该批租权益须当作继续存在（因此，根据第 33B(1)(b)条不能给予结余免税额）。第 35A(b)条规定如承租人获批新租契，则该第二份租约将视为首份租约的延续，结果亦相同。

## 例子

58. 附录所载的例子 5 至 9 说明商业建筑物的重建免税额、每年免税额、结余免税额和结余课税的计算方法。

工业建筑物及构筑物的免税额例 1

X 以 500,000 元（不包括土地的价值）建造一所工厂。该款额在该工厂于 1992 年 2 月首次使用时到期支付。X 经营符合资格的行业，而帐目结算至每年的 12 月 31 日。

该工厂于 1996 年 10 月 31 日以 420,000 元（不包括土地的价值）出售予 Y，Y 于 1996 年 11 月 10 日开始经营类似的行业，而帐目结算至 3 月 31 日。X 继续经营其行业。

	元	元
<b><u>X:</u> 1992/93</b>		
成本		500,000
初期免税额为 20%	100,000	
每年免税额为 4%	<u>20,000</u>	<u>120,000</u>
		380,000
<b>1993/94 至 1995/96</b>		
共 3 个年度，每年免税额为 4%		<u>60,000</u>
出售前的剩余额		320,000
<b>1996/97</b>		
卖价		<u>420,000</u>
结余课税		<u>100,000</u>
<b><u>Y:</u> 1996/97</b>		
出售前的剩余额		320,000
加向 X 征收的结余课税		<u>100,000</u>
出售后的剩余额		<u>420,000</u>
每年免税额*		20,000

- \* Y 的每年免税额的计算方法：
- 首次使用年度为 1991/92 年度（注意该年度并不一定为给予免税额的第一个年度）
  - 首次使用年度之后的第 25 年为 2016/17 年度
  - Y 从 1996/97 年度起可享有每年免税额
  - 由 1996/97 至 2016/17 年度的年期 = 21
  - Y 所享有的每年免税额：  
 $1/21 \times 420,000 \text{ 元} = 20,000 \text{ 元}$

[注意只有 Y 就 1996/97 年度可享有免税额。]

## 例 2

A 以 2,000,000 元( 不包括土地的价值 )建造一所工厂。该工厂于 1992 年 7 月建成及启用。建筑合约订明须以分期付款方式每月付款 , 500,000 元已到期并于 1992 年 3 月 31 日之前支付。余款于截至 1993 年 3 月 31 日止的年度支付。

A 自 1985 年起经营符合资格的行业 ,而帐目结算至每年的 3 月 31 日。

该工厂于 1995 年 10 月 31 日以 500 万元 ( 包括土地的价值 ) 出售予 B , 而 B 已经营符合资格的行业数年。B 的帐目结算至每年的 6 月 30 日。该土地的价值估计为 250 万元。A 继续经营其行业。

	元	元
<b>A : 1991/92</b>		
成本		2,000,000
初期免税额为 500,000 元的 20% ( 该建筑物于 1992 年 3 月 31 日时 未被使用 , 因此没有每年免税额。 )		<u>100,000</u>
		1,900,000
<b>1992/93</b>		
初期免税额为 1,500,000 元的 20%	300,000	
每年免税额为 2,000,000 元的 4%	<u>80,000</u>	<u>380,000</u>
		1,520,000
<b>1993/94 及 1994/95</b>		
两年的每年免税额		<u>160,000</u>
出售前的剩余额		1,360,000
<b>1995/96</b>		
卖价 ( 500 万元减 250 万元 )		<u>2,500,000</u>
超出额		<u>1,140,000</u>
结余课税 , 只限于所给予的免税额		<u>640,000</u>

元

**B : 1996/97**

出售前的剩余额	1,360,000
向 A 作出的结余课税	<u>640,000</u>
出售后的剩余额	<u>2,000,000</u>
每年免税额*	90,910

\* B 的每年免税额的计算方法：

- 首次使用年度为 1992/93 年度
- 首次使用年度之后的第 25 年为 2017/18 年度
- B 从 1996/97 年度起可享有每年免税额
- 由 1996/97 至 2017/18 年度的年期 = 22
- B 所享有的每年免税额：  
 $1/22 \times 2,000,000 \text{ 元} = 90,910 \text{ 元}$
- 享有免税额的最后年度为 2017/18 年度（每年免税额为 90,890 元）

[注意 A 或 B 均没有就 1995/96 年度享有每年免税额。不过，由于该建筑物一直都是工业建筑物，故没有注消名义免税额。]

### 例 3

C 于 1990 年 9 月以 800,000 元建造一座建筑物，并直接使用该建筑物作为其现有制造行业的工场。他的帐目结算至每年的 12 月 31 日。

1993 年 1 月，他将该建筑物以 700,000 元出售予 D，而 D 有一段时间使用该建筑物作为其现有制造行业的陈列室。1994 年 5 月，D 将该建筑物改回为工场。D 的帐目结算至每年的 3 月 31 日。C 继续经营其行业。[土地的价值一直没有包括在内。]

	元	元
<b>C: 1990/91</b>		
成本		800,000
初期免税额为 800,000 元的 20%	160,000	
每年免税额为 800,000 元的 4%	<u>32,000</u>	<u>192,000</u>
		608,000
 <b>1991/92 及 1992/93</b>		
每年免税额一共 2 个年度，每年 4%		<u>64,000</u>
出售前的剩余额		544,000
 <b>1993/94</b>		
卖价		<u>700,000</u>
结余课税		156,000

<b>D: 1993/94</b>	元
出售前的剩余额	544,000
向 C 作出的结余课税	<u>156,000</u>
出售后的剩余额	700,000
名义免税额*	<u>32,000</u>
	668,000
<b>1994/95 年度起</b>	
每年免税额**	29,167

\* 直至 1994/95 年度 D 并不符合资格享有每年免税额。不过，就 1993/94 年度（不是 1992/93 年度，因为 C 在该年度享有每年免税额）一个名义免税额须被注销。该名义免税额的款额为资本开支的 4%，而并非为在其它情况下所给予的每年免税额的款额。

\*\* 每年免税额的计算方法

- 首次使用年度为 1990/91 年度
- 首次使用年度之后的第 25 年为 2015/16 年度
- 如 D 一直使用该建筑物于符合资格的用途上，其享有免税额的首个年度本应为 1992/93 年度。
- 由 1992/93 至 2015/16 年度（首尾两个年度包括在内）的年期为 24 年。
- D 所享有的每年免税额：  

$$1/24 \times 700,000 \text{ 元} = 29,167 \text{ 元}$$
- 享有免税额的最后年度为 2016/17 年度（每年免税额为 26,326 元）

[注意 D 会就 1992/93 及 1993/94 年度享有商业建筑物的免税额，该款额相等于该建筑物的成本 800,000 元的 2%（即每年 16,000 元）。这对工业建筑物免税额并无影响。]

#### 例 4

承接例 3，D 将该建筑物用作陈列室，其后于 1994 年 5 月以 750,000 元出售予 E（即没有将该建筑物改回工场）。E 使用该建筑物经营符合资格的行业，而帐目结算至每年的 3 月 31 日。

	元
<b><u>D：</u> 1993/94</b>	
先前 C 于 1992/93 年度将用作工业建筑	700,000
物的该建筑物出售予 D 后的剩余额	
1993/94 年度的名义免税额*	<u>32,000</u>
	668,000

- \* D 并不符合资格享有 1993/94 年度的每年免税额，因此须注消名义免税额。该名义免税额的款额为资本开支的 4%，而并非为在其它情况下所本应给予的每年免税额的款额。

<b><u>E：</u> 1994/95</b>	
开支剩余额（第 40(1)条）	668,000
每年免税额**	29,167

- \*\* E 公司的每年免税额的计算方法
- 首次使用年度为 1990/91 年度
  - 首次使用年度之后的第 25 年为 2015/16 年度
  - 如 D 使用该建筑物于符合资格的用途上，其享有免税额的首个年度本应为 1992/93 年度。
  - 由 1992/93 至 2015/16 年度（首尾两个年度包括在内）的年期为 24 年。
  - E 所享有的每年免税额：  
 $1/24 \times 700,000 \text{ 元} = 29,167 \text{ 元}$
  - 享有免税额的最后年度为 2016/17 年度（每年免税额为 26,326 元）

[注意如 C 或 D 在该建筑物出售予 E 之前均没有使用过该建筑物 ,E 将可享有初期及每年免税额。如 C 是经营建造建筑物的行业并在经营过程中出售该建筑物 , 该免税额将根据资本开支 700,000 元 ( 即 E 所支付的净价或第一次出售中所支付的净价 , 两者以较少的为准—第 35B(b)(ii)(a)条 ) 计算。如 C 并非经营建造建筑物的行业 , E 将可享有根据资本开支 750,000 元计算的免税额 ( 即 E 所支付的净价或原本的建筑成本 800,000 元 , 两者以较少的为准 ( 第 35B(b)(ii)(b)条 ) ) 。 ]

## 商业建筑物及构筑物的免税额

### 例 5

有关在 1998 年 4 月 1 日之前购买的商业建筑物的每年免税额的计算方法，而该建筑物于 1998/99 课税年度期间的业权为同一人所拥有。

F公司于1988年11月1日以2,000,000元的价格向发展商购买商铺1。商铺2是于1994年10月1日以6,000,000元购买的。商铺1和商铺2的建筑成本分别确定为1,000,000元和2,000,000元。F公司的帐目结算至每年的3月31日。

	元	元
<b><u>F 公司</u></b>		
<b><u>商铺 1 :</u></b>		
<b>1988/89 至 1997/98</b>		
建筑成本		1,000,000
重建免税额		
• 1988/89 至 1989/90—共 2 个年度，每年为 100 万元的 3/4%	15,000	
• 1990/91 至 1997/98—共 8 个年度，每年为 100 万元的 2%	<u>160,000</u>	<u>175,000</u>
根据第 33A(4)条计算的剩余额		<u>825,000</u>
<b>1998/99 年度起</b>		
每年免税额*为 825,000 元的 4%		33,000
* 享有免税额的最后年度为 2022/23 年度		

<b><u>F 公司</u></b>		
<b><u>商铺 2 :</u></b>		
<b>1994/95 至 1997/98</b>		
建筑成本		2,000,000
重建免税额—共 4 个年度，每年为 2,000,000 元的 2%		<u>160,000</u>
根据第 33A(4)条计算的剩余额		<u>1,840,000</u>
<b>1998/99 年度起</b>		
每年免税额*为 1,840,000 元的 4%		73,600
* 享有免税额的最后年度为 2022/23 年度		

## 例 6

有关在 1998/99 年度出售的「旧」商业建筑物（即 1998/99 年之前建造的建筑物）的结余免税额、结余课税和每年免税额的计算方法。

### 情况 1

承接例 5，假设 F 公司于 1999 年 2 月 28 日以 750,000 元（不包括土地）出售商铺 1 予 G 公司。G 公司的帐目结算至每年的 3 月 31 日。

		元
<b><u>F 公司</u></b>		
<b><u>商铺 1:</u></b>		
<b>1998/99</b>		
根据第 33A(4)条计算的剩余额—参阅例 5		825,000
每年免税额		<u>没有</u>
出售前的剩余额		825,000
卖价		<u>750,000</u>
结余免税额		<u>75,000</u>
<b><u>G 公司</u></b>		
<b><u>商铺 1:</u></b>		
<b>1998/99</b>		
出售前的剩余额		825,000
F 公司享有的结余免税额		<u>75,000</u>
出售后的剩余额		<u>750,000</u>
每年免税额*		28,847

- \* G 公司的每年免税额的计算方法
- G 公司享有每年免税额的首个年度为 1998/99 年度
  - 1998/99 年度之后的第 25 年为 2023/24 年度
  - 由 1998/99 至 2023/24 年度的年期为 26 年
  - 1998/99 年度起的每年免税额：  
 $1/26 \times 750,000 \text{ 元} = 28,847 \text{ 元}$
  - G 公司享有免税额的最后年度为 2023/24 年度（每年免税额为 28,825 元）

## 情况 2

承接例 5，假设 F 公司于 1999 年 2 月 28 日以 2,000,000 元（不包括土地的价值）出售商铺 1 予 G 公司。G 公司的帐目结算至每年的 3 月 31 日。

		元
<b><u>F 公司</u></b>		
<b><u>商铺 1:</u></b>		
<b>1998/99</b>		
根据第 33A(4)条计算的剩余额—参阅例 5		825,000
每年免税额		<u>没有</u>
出售前的剩余额		825,000
卖价		<u>2,000,000</u>
结余课税*		没有

\* 注意根据第 33B(3)(b)条的规定，由于 F 公司在 1998/99 课税年度无权享有任何每年免税额，故不会向 F 公司征收结余课税。

<b><u>G 公司</u></b>		
<b><u>商铺 1:</u></b>		
<b>1998/99</b>		
出售前的剩余额		825,000
向 F 公司作出的结余课税		<u>没有</u>
出售后的剩余额		<u>825,000</u>
1998/99 年度起的每年免税额**—		
$1/26 \times 825,000 \text{ 元} = 31,731 \text{ 元}$		31,731

\*\* G 公司的每年免税额的计算方法

- G 公司享有每年免税额的首个年度为 1998/99 年度
- 1998/99 年度之后的第 25 年为 2023/24 年度
- 由 1998/99 至 2023/24 年度的年期为 26 年
- 1998/99 年度起的每年免税额：  
 $1/26 \times 825,000 \text{ 元} = 31,731 \text{ 元}$
- G 公司享有免税额的最后年度为 2023/24 年度（每年免税额为 31,725 元）

## 例 7

有关在 1998/99 年度后出售的旧商业建筑物的结余免税额、结余课税和每年免税额的计算方法。

### 情况 1

承接例 5，假设 F 公司于 2000 年 3 月 15 日以 1,600,000 元（不包括土地的价值）出售商铺 2 予 H 公司。H 公司的帐目结算至每年的 3 月 31 日。

	元
<b><u>F 公司</u></b>	
<b><u>商铺 2:</u></b>	
<b>1998/99</b>	
根据第 33A(4)条计算的剩余额—参阅例 5	1,840,000
每年免税额	<u>73,600</u>
	1,766,400
<b>1999/2000</b>	
出售前的剩余额	1,766,400
卖价	<u>1,600,000</u>
结余免税额	<u>166,400</u>
<b><u>H 公司</u></b>	
<b><u>商铺 2:</u></b>	
<b>1999/2000</b>	
出售前的剩余额	1,766,400
F 公司享有的结余免税额	<u>166,400</u>
出售后的剩余额	1,600,000
1999/2000 年度起的每年免税额*	64,000

\* H 公司的每年免税额的计算方法

- H 公司享有每年免税额的首个年度为 1999/2000 年度
- 1998/99 年度之后的第 25 年为 2023/24 年度
- 由 1999/2000 至 2023/24 年度的年期为 25 年
- 1999/2000 年度起的每年免税额：  
 $1/25 \times 1,600,000 \text{ 元} = 64,000 \text{ 元}$
- H 公司享有免税额的最后年度为 2023/24 年度（每年免税额为 64,000 元）

## 情况 2

承接例 5，假设 F 公司于 2000 年 3 月 15 日以 4,000,000 元（不包括土地的价值）出售商铺 2 予 H 公司。H 公司的帐目结算至每年的 3 月 31 日。

		元
<b><u>F 公司</u></b>		
<b><u>商铺 2:</u></b>		
<b>1998/99</b>		
根据第 33A(4)条计算的剩余额—参阅例 5		1,840,000
每年免税额		<u>73,600</u>
出售前的剩余额		1,766,400
<b>1999/2000</b>		
出售前的剩余额		1,766,400
卖价		<u>4,000,000</u>
超出额		<u>2,233,600</u>
结余课税*		73,600

\* 向 F 公司作出结余课税的课税额只限于在 1998/99 课税年度所给予的每年免税额。

<b><u>H 公司</u></b>		
<b><u>商铺 2:</u></b>		
<b>1999/2000</b>		
出售前的剩余额		1,766,400
向 F 公司作出的结余课税		<u>73,600</u>
出售后的剩余额		<u>1,840,000</u>
1999/2000 年度起的每年免税额**—		
$1/25 \times 1,840,000 \text{ 元} = 73,600 \text{ 元}$		73,600

\*\* H 公司享有免税额的最后年度为 2023/24 年度（每年免税额为 73,600 元）

例 8

于 1998 年 4 月 1 日或之后购买的新建商业建筑物的每年免税额的计算方法。

J 公司于 1999 年 5 月 1 日以 2,000 万元的价格 ( 包括土地的价值 ) 向发展商购买办公室 3。建筑费用确定为 6,250,000 元。J 公司的帐目结算至每年的 3 月 31 日。

元

J 公司

办公室 3: 1999/2000 年度起

建筑费用	6,250,000
每年免税额为 6,250,000 元的 4%	250,000

## 例 9

于 1998/99 年度之后出售 / 购买的新商业建筑物的结余免税额、结余课税和每年免税额的计算方法。

### 情况 1

承接例 8，假设 J 公司于 2005 年 1 月 2 日以 4,000,000 元（不包括土地的价值）出售办公室 3 予 K 公司。K 公司的帐目结算至每年的 1 月 31 日。

		元
<b><u>J 公司</u></b>		
<b><u>办公室 3:</u></b>	<b>1999/2000 至 2003/04</b>	
	建筑费用	6,250,000
	每年免税额—共 5 个年度，每年为 6,250,000 元的 4%	<u>1,250,000</u>
		5,000,000
	<b>2004/05</b>	
	出售前的剩余额	5,000,000
	卖价	<u>4,000,000</u>
	结余免税额	1,000,000
<b><u>K 公司</u></b>		
<b><u>办公室 3:</u></b>	<b>2004/05</b>	
	出售前的剩余额	5,000,000
	J 公司享有的结余免税额	<u>1,000,000</u>
	出售后的剩余额	4,000,000
	2004/2005 年度起的每年免税额*	190,477

\* K 公司的每年免税额的计算方法

- K 公司享有每年免税额的首个年度为 2004/05 年度
- 1999/2000 年度之后的第 25 年为 2024/25 年度
- 由 2004/05 至 2024/25 年度的年期为 21 年
- 2004/05 年度起的每年免税额：  
 $1/21 \times 4,000,000 \text{ 元} = 190,477 \text{ 元}$
- K 公司享有免税额的最后年度为 2024/25 年度（每年免税额为 190,460 元）

## 情况 2

承接例 8，假设 J 公司于 2005 年 1 月 2 日以 8,000,000 元（不包括土地的价值）出售办公室 3 予 K 公司。K 公司的帐目结算至每年的 1 月 31 日。

		元
<b>J 公司</b>		
<b><u>办公室 3:</u></b>		
<b>1999/2000 至 2003/04</b>		
建筑费用		6,250,000
每年免税额—共 5 个年度，每年为 6,250,000 元的 4%		<u>1,250,000</u>
		5,000,000
<b>2004/05</b>		
出售前的剩余额		5,000,000
卖价		<u>8,000,000</u>
超出额		<u>3,000,000</u>
结余课税*		1,250,000

\* 向 J 公司作出结余课税的课税额只限于在 1999/2000 至 2003/04 课税年度所容许扣除的每年免税额。

<b><u>K 公司</u></b>		
<b><u>办公室 3:</u></b>		
<b>2004/05</b>		
出售前的剩余额		5,000,000
向 J 公司作出的结余课税		<u>1,250,000</u>
出售后的剩余额		6,250,000
2004/2005 年度起的每年免税额**		
$1/21 \times 6,250,000 \text{ 元} = 297,620 \text{ 元}$		297,620

\*\* K 公司享有免税额的最后年度为 2024/25 年度（每年免税额为 297,600 元）