



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 40 号

利得税
预付或递延入帐的营运性开支

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。

税务局局长 刘麦懿明

2002 年 10 月

税务条例释义及执行指引

第 40 号

目录

	段数
引言	1
Secan 案例前的立场	2
Secan 个案	3
修订做法	7
修改的原因	8
其后年度	16
采用哪些商业会计准则 ?	18
外国公司	19
应用	20

引言

本执行指引旨在阐述税务局(“本局”)在处理“预付或递延入帐的营运性开支”方面的观点。“预付或递延入帐的营运性开支”(下文称为预付款项)是指一些在某一年度已支付的现金或已招致的负债,在性质上虽然是营运性开支,却由于要遵守收入与开支必须相配的会计概念,而结转到与相关利润收取相同基期的损益帐中(例如:预付租金、差饷、保险费和利息)。行内典型的做法,是把这些开支记入资产负债表的流动资产帐,先记入为递延入帐开支,然后按期摊分,在相关时期分别记入损益帐中。最近,基于终审法院在 *Commissioner of Inland Revenue v Secan Limited & Ranon Limited 5 HKTC 266* (“Secan”)一案的裁决,本局检讨了有关立场。

Secan 案例前的立场

2. 在 *Secan* 案例前,如某项开支通常是须要预付的,(例如:汽车牌照费、保险费和会费等),本局一般会准许纳税人扣除该预付款项,理据是这笔开支已经招致了。不过,如果该项开支通常无须预先支付,而且又涉及很长的预付期,这种做法很明显会引致本局提问。如果本局认定某个案有存心避税的安排,就不会准许扣除这些款项。本局在这方面的立场仍旧不变。

Secan 个案

3. 2000年12月8日终审法院对该案作出裁决。该案的主要问题是,就计算应课税利润和可扣除的亏损而言,税务条例是否禁止纳税人把利息资本化。案中公司从事地产发展,在发展一项物业的数年间(1988至1990年)招致了大笔利息开支。该公司把利息开支资本化,当作发展成本的一部分,处理方法与地盘成本、建筑成本相同。这些资本化的款额给加进了发展中物业的价值内,因而结转到公司的资产负债表。在这些年里,公司的损益帐并没有出现发展成本和利息开支的记项。

4. 1991年公司开始出售发展项目第I期的落成单位。就在这年,该公司把过往年度和现年度的利息开支入帐,以抵消现年度的售楼得款。纳税人辩称,由于公司没有把以往的利息开

支在招致利息的年度扣除，因此每一年计算税款时都少报了亏损。换言之，纳税人辩称，他们的申索不应视作扣除过往年度招致的利息，而应视作把这些年来少报的亏损结转，以抵消现行年度的利润。

5. 局长响应指出，纳税人首三年的计算表和财务报表是正确的，该等财务报表亦经双方同意能准确公正地反映纳税人的状况；税务条例并不禁止纳税人把利息资本化；利息实已在招致的年度中扣除，只不过由于利息已经资本化，那些扣除没有产生可结转的亏损。

6. 简单来说，终审法院同意局长在上述个案中采取的立场。不过，这个裁决重要之处在于其所衍生的影响。*Secan* 是直接涉及营业存货问题的，即如果营业存货是仍未完成的工作，我们可以在甚么时候和怎样扣除资本化的利息。此外，这个裁决的理据还提供了指引，用于如何处理其它种类的开支，包括预付款项的开支。本局咨询过律政司后，认为必须修订关于预付款项的惯常做法。

修订做法

7. 基本上，本局修订了处理预付的营运性开支(即是在以后时期内，把开支分摊或抵消该时期利润)的立场，这些开支的税务处理方法应跟会计处理方法一样(处理方法须要符合当时普遍为人接受的商业会计原则)，但须要不抵触《税务条例》的规定。换句话说，税务局不能接受的做法，是纳税人在利得税计算表申索扣除全部开支(而不是经摊分后的部分开支)。这笔开支虽然在有关基期招致，但由于是关涉将来的基期的，因此实际上并没有入帐抵消纳税人在有关基期的会计利润(例如：某笔开支记入了业务资产负债表的流动资产帐借项，目的是在以后的基期把这笔开支摊分成多个部分，藉以在每段相关基期在损益帐内扣消)。

修改的原因

8. 诚如引言所指出，过往在一般的情况下，本局都会准许纳税人以调整的方式，把整笔预付开支在招致开支的年度扣除，

个中理据是预付开支符合了《税务条例》第 16 条扣除款项的规定,因支付了而作为“招致”了,但却没有在其它情况下扣除(即没有入帐到纳税人的损益帐中)。Secan 个案指出,这个方法在多方面都是不正确的。

9. Secan 个案的裁决明确指出,在评定应课税利润时必须根据一般的商业会计原则,但须对该些原则作出调整以符合《税务条例》。Lord Millett NPJ 宣读法官的一致裁决(载于裁决第 330 页)如下 –

“纳税人的财务报表如果是按照一般商业会计原则正确拟备,并遵守了《税务条例》,则无须而且不得再作修改。”

10. 我们同时应留意 Lord Millett 对第 16 条用意的见解(裁决第 331 页) –

“…… 如不扣除在赚取利润时所招致的开支和支出,便不能确定业务利润,并且无须这条文授权才可以把这些开支扣除的。第 16 和 17 条(第 17 条规定不准扣除某些款项)是专为保障税务当局,而并非为保障纳税人而订立的。我认为第 16 条应以负面意思诠释。该条文准许纳税人扣除的支出,只限于有关年度招致的金额。在这方面,香港与英国的法律无异,两个司法辖区都只准许把开支和支出在招致的年度而非其它年度扣除。”

11. 由于第 16 条应以负面意思诠释,而且是用以保障税务当局;因此,如帐目正确,纳税人就不得引用这项条文作为扣除开支项目的理据;相反,这项条文应该用来否决未符准则的扣除申索。

12. Lord Millett 确认了,在何时才算“招致”开支这方面,香港与英国的情况相同,这一点很值得注意。换句话说,在决定营运性开支应在何时扣除这个问题上,香港引用有关的英国案例是适当的。其中一个有关的案例是 *Gallagher v Jones [1993] STC 537*, 这个案例也在 *Secan* 个案中引用过[法庭同时也考虑过 *Threlfall v Jones (Inspector of Taxes)*, 当中也提出相同的法律问题]。该个案涉及的其中一个问题是,那些可能是用作赚取未来

的利益的租金开支,是否可以如纳税人在其帐目中的处理方法一样,全数在招致的会计年度扣除。税务督察的立场是,计算纳税人应有多少亏损宽免时,应该把有关金额摊分到一段较长的时期。该个案审理时,所举未被质疑的证据一致证明有关帐目并不符合有关的会计准则,计入了预期性亏损,因此业绩被严重误导。Special Commissioner 判定税务局胜诉,但在纳税人的上诉中,Harman J 认为纳税人有理,他引用了 *Vallambrosa Rubber Co Ltd v Farmer (Surveyor of Taxes)(1910) 5 TC 529* 和 *Ostime (Inspector of Taxes) v Duple Motor Bodies Ltd 39 TC 537* 两个个案中上议院的裁决,并在结案撮要中说([1993] STC 199 at 216-217) -

“因此,基于上议院一致订立,而且经 *Duple Motor Bodies* 清楚说明的原则,我认为,把业务中适当地招致的确实开支,记入到期支付的年度,做法是适当的;尽管根据商业会计的谨慎正确原则,拟备贸易业务的商业帐目时,基准可能有异,而且会把确实招致的开支,摊分到以后的年度,藉以更平衡地反映业务得失。”

13. 这个结论与香港早前准许扣除预付款项的理据基础一致;不过,Harman J 的裁决后来被推翻了。在上诉时,上诉庭裁定税务局得直。Sir Thomas Bingham MR 否定了 Herman J 对 *Duple Motors* 裁决的诠释,案中其它法官也同意这点。他在第 553 页说 -

“我认为 *Duple Motors* 案中的问题与本案差别很大。该案的问题不是应否把开支记入招致的年度,而是应否舍弃纳税人一贯采取的原则不用,而另选其它可接受的会计原则。我并非要质疑该案的裁决是否正确;但就本案而言,我不认为这个裁决值得我们像 Herman J 般重视。”

他在第 555 页总结 -

“我们的目的是尽量准确地确定纳税人在有关会计期的业务利润或亏损。除非另有明文或隐含的法规管制(在这个案中这些法规),要确定业务利润或亏损,一般的方法是采用已为人接受的商业会计原则,这亦正是订立这些原则的用意.....

我认为纳税人所辩称的和本案法官所判定的那条法律规则，根本没有案例支持。其实，法例的措词平白，我难以明白任何一条法官订立的规例怎可凌驾受普遍接受的和符合以下条件的商业会计规则：(a)在有关的情况适用；(b)并非两个或以上适用于有关情况的规则的其中之一；而且(c)又不是表现得与事实不符或因其它理由而不能用来确定业务的利润或亏损。”

14. 有意见认为预付款项的税务处理方式，应跟从认可的会计处理方式，*Gallagher* 个案的裁决明显与这个意见一致。以下取自英国税务局督察手册的摘录反映了有关情况－

“纳税人亦可能申索扣除记入资产负债表内流动资产帐目的开支，包括“预付款项”或“递延入帐的开支”。不过，我们很怀疑是否有任何一般税务原则在这情况下，可用作推翻这样的会计处理方式。我们应特别参考 *Threlfall v Jones* (66 TC 77) 个案，该案指出，没有任何一条税务原则，是容许营运性开支在招致或支付时即可扣除。因此，这些开支在记入帐目以抵消利润的期间前，极不可能获准扣除。

上面所述为 Case I 订下了规范，这也是我们计算应课税营业利润时一个非常重要的特点。一般来说，经营业务的人不可在税务上比其它方面采取较保守的观点。因此，一家公司如果希望减少应课税利润，就要一并向债权人、股东和股票市场讲述同一版本的故事。”

15. *Gallagher v Jones* 的裁决，为“招致”一词定下更灵活的解释，让营运性开支在税务上可摊分到多段期间的帐目内。撮要地说，预付款项中，只有给摊分到或勾销在相关年度损益帐的款项，才可以算是那个年度招致的开支，但有关处理方式仍须符合普遍获接纳的会计惯例。

其后年度

16. 根据修订后的做法(参阅上文第 7 段)，本局在其后年度的税务处理方法，会跟随这个已确立的会计原则。即预付款项会

按时间、用途或情况，记入开支帐内，以抵消利润。这种做法与 Lord Millett 所确认的做法是一致的。他指出香港与英国在扣除开支方面情况相同，有关支出只可以在招致的年度扣除(参阅上文第 10 段)；这种做法也和 *Gallagher* 案中的裁决一致。这些裁决为我们提供了指引，以决定可以在那一段期间扣除收益开支(参阅上文第 12 段)。

17. 此外，枢密院在 *Lo & Lo v Commissioner of Inland Revenue 2 HKTC 34* 一案的裁决也可作为指引，案中所争议的是退休福利拨备是否可以扣除。该裁决确认，一笔款项即使无须在某一年度确实支付、到期或应当缴付，也可在该年度扣除。在以下的摘录，Lord Brightman 的裁决表达了委员会的意见，同时也是税务典据，确认可以容许纳税人在报税时，根据适用的会计方式扣除款项 –

“第 16 和第 17 条可以说是详尽地规定了可以扣除的项目；不过，可扣除的并非只限于第 16(1)条(a)至(h)段所指明的特定项目。说第 16 和第 17 条详尽地规定了扣除项目，是指可扣除的项目，只限于在产生应课税利润时招致的支出和开支，并且明文剔除第 17 条所列的项目。我们的意见是，在斟酌过程中，不应完全无视商业考虑因素。我们在决定甚么才可以作为纳税人为产生应课税利润，而在评税基期期间招致的支出和开支时，也应把这些因素加以考虑。” [强调为本局所加]

采用哪些商业会计准则？

18. 本局在修改做法后的基本立场是，预付款项的税务处理方法，应以香港会计师公会发出的有关《会计实务准则》为根据。如这些准则可让纳税人抉择如何处理预付款项时，他的选择就会反映在税务处理方法上，当然这个选择必须不抵触《税务条例》的条文。在这方面，Lord Millett 在 *Secan* 个案第 330 页的陈述值得参考 –

“如纳税人选用其中两个基准之一拟备财务报表，则局长既有权，而又必须跟随纳税人所选用的基准。局长必须这样做，因为纳税人拟备财务报表所根据的基准，除

非抵触了《税务条例》的条文，否则局长无权改变；结果是，纳税人实际上受到自己选择的约束，而局长亦需要求纳税人这样做。这并不是基于任何不容反悔法的理由，而是负责评税的是局长，须指出评税有误的却是纳税人。”

外国公司

19. 本局的立场是，财务报表严格来说应根据香港会计师公会的《会计实务准则》拟备，但在香港境外成立，并在香港从事业务的公司(以及这些公司的分行)拟备帐目所根据的准则，可能会与香港的准则不同。在这种情况下，如涉及预付款项，本局一般会接受的会计处理方法是：(i)符合该管辖区的“本土”会计准则，或国际会计准则(即国际会计准则委员会发出的准则)；(ii)与事实相符或因其它理由可用以确定业务的利润或亏损；以及(iii)不抵触《税务条例》的有关条文(见上文第13段)。如该管辖区本身没有可适用的会计准则，则帐面的利润必须在利得税上作出调整，以反映在假设采用了香港会计师公会的《会计实务准则》后，对预付款项处理的情况。由于处理预付款项的会计处理方法，是根据普遍为人接受的“应计”和“稳健”这些基本概念而订立的，应很少会出现准则不同的情况。

应用

20. 本局在2002/2003及以后课税年度的评税基期，会采用修订后的做法。因此，纳税人和税务代表如为这些课税年度拟备利得税报税表，应采用上述的修订后做法。

21. 在以往的课税年度(即2002/2003年度以前)，如纳税人获本局准许采用“旧”做法扣除预付款项，但在2002/2003及以后的课税年度，本局再不会准许以这个方法扣除相同的款项，否则会让同一笔款项平白扣除两次。