



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 7 号(修订本)

机械及工业装置—折旧免税额

本指引旨在为纳税人及其授权代表提供资料。它载有税务局对本指引公布时有关税例的释义及执行。引用本指引不会影响纳税人反对评税及向税务局局长、税务上诉委员会及法院提出上诉的权利。

本指引取代 2002 年 8 月发出的指引。

税务局局长 刘麦懿明

2009 年 8 月

税务条例释义及执行指引

第 7 号(修订本)

目录

	段数
第 I 部分 引言	
有资格获得免税额的人士	3
可获免税额的开支	4
“机械或工业装置”的涵义	8
业务开始前招致的资本开支	11
评税基期	13
第 II 部分 “聚合制”—1980/81 年以后	
背景	15
免税额	
初期免税额	16
每年免税额	19
每年免税额比率	21
免税额的计算	22
把早前在非业务用途上使用过的资产加入业务	25
出售机械或工业装置的所得款项	28
从聚合组删除的非商业用途资产	30
继承行业等的情况	31
结余免税额及结余课税	32
停止经营行业等情况时停用的资产	35
第 III 部分 聚合制不适用的情况	
根据租购协议取得的资产	37
总折旧免税额不得超出总资本开支	39
结余免税额优惠	41
部分用于经营行业等的机械或工业装置	43

第 IV 部分	杂项条款	
	局长的酌情权—每年免税额比率	47
	资产合并出售	49
	关联人士之间的交易	50
	局长指示采用“旧制”的权力	51
附录 A(i)	“折旧率”—由税务委员会订明	
附录 A(ii)	“工具、器具及物品”—由税务委员会订明	
附录 B	认可为机械或工业装置的项目	
附录 C	不获认可为机械或工业装置的项目	

第 I 部分 — 引言

《税务条例》(“该条例”)第 12(1)(b)及 12(5)条订明, 在确定薪俸税的应评税入息实额时, 可以计入折旧免税额及课税额, 款额按该条例第 VI 部的规定计算。同样, 该条例第 18F 条订明, 在确定利得税的应评税利润时, 也可以计入折旧免税额及课税额, 款额则按该条例第 VI 部的规定计算。

2. 1980/81 课税年度以前, 第 VI 部的有关条文载于第 37、37A、38 及 39 条(本执行指引称为“旧制”)。由 1980/81 课税年度开始, 《1980 年税务(修订)(第 4 号)条例》实施另一套名为“聚合制”的修订制度。“聚合制”的折旧免税额计算方法, 主要载于第 39B、39C 及 39D 条。在某些情况下, 旧制的条文有时会适用于 1979/80 年以后的课税年度。

有资格获得免税额的人士

3. 机械及工业装置免税额的适用范围不限于经营某些特定的行业、专业或业务的人士。反之, 凡经营行业、专业或业务的任何人士, 如须按该条例第 IV 部课缴利得税, 就可以获得第 37 及 39B 条的免税额。同样地, 根据第 12(1)(b)条, 任何雇员为产生应评税入息而必要使用的工业装置或机械, 都可获得折旧免税额。

可获免税额的开支

4. 任何提供机械或工业装置而招致的“资本开支”, 都可获得折旧免税额。第 40(1)条界定, 就该条例第 VI 部而言, “资本开支”包括为提供机械或工业装置借入资金而招致的利息及承诺费。另一方面, 该定义不包括可借着或可归因于任何补助、津贴或相类似的经济援助而获付还的开支; 也不包括根据第 IV 部, 在确定该人经营某行业、专业或业务所得的利润时扣除的任何开支。由此可见, 开支如可在其它情况下扣除, 例如: 第 16B 条(研究和开发)、第 16F 条(建筑物翻修)、第 16G 条(提供订明的固定资产)及第 16I 条(环保设施, 包括环保机械), 就不可以再申索折旧免税额。

5. 第 16G 条在 1998 年 4 月 1 日起生效，订明在这个日期前的课税年度购入的机械或工业装置，如有资格获得折旧免税额，而且曾享用过这个免税额，应该怎样处理。在这个情况下，如纳税人作出适当的选择，他可以根据条文，在 1998/99 课税年度扣除为提供有关机械或工业装置而招致的资本开支，但须减去在早前课税年度已取得的初期及每年免税额总数。这些款项在 1998/99 及以后的课税年度再没有资格获得折旧免税额，故必须在计算这些年度的折旧免税额时剔除。就环保机械而言，第 16K 条载有类似的过渡性条文，以处理在第 16I 条生效日期(即 2008 年 6 月 27 日)前购入的机械或工业装置。

6. 第 37 及 39B 条提述“提供机械或工业装置的资本开支”，而第 37 条第(2)款提述“资产成本”，两个词语都是解作申索免税额的物主购置有关资产当时的成本净值。在这里，购置成本净值是供货商收取的价钱，另加装卸、保险、运送、入口税等相关费用，再减去买家收到的折扣、回佣、补贴等。根据 *CIR v. Hong Kong Bottlers Ltd. (H.K.T.C. 497)* 裁决，成本的意思相等于申索免税额人士支付的资本开支(至于并非购买得来的机械及工业装置，见下文第 31 段)。

7. 租购利息开支是不构成可获免税额的合资格支出的一部分(见下文第 37 及 38 段)。

“机械或工业装置”的涵义

8. 该条例并没有对“机械或工业装置”提供详尽无遗的定义，但该条例第 40 条及《税务规则》第 2 条，却有助确定什么是“机械或工业装置”，以计算折旧免税额。以下是各项相关要点：

- 第 40(1)条订明，“提供机械或工业装置的资本开支”包括为有关行业、专业或业务而安装机械或工业装置时附带引起的对现有建筑物进行改装而招致的资本开支。
- 规则第 2 条订明，“机械或工业装置”一词须当作包括该规则附载列表第 1 部第 2 栏指明的项目(见附录 A(i))。另一方面，第 2 条亦订明，该列表第 2 部第 2 栏指明的项目，并不当作包括在该词涵盖的

范围(因而不能给予折旧免税额),但可当作包括在“工具、器具或物品”的范围内。这组项目包括活动工具、陶器及餐具,以及布料制品,并通常依据第16(1)(f)条指明的“更换”方式处理。最后,规则第2条订明码头不是,也不当作是“工业装置或机械”。

9. 诚如上文所述,“机械或工业装置”一词并没有详尽无遗的定义,因此为计算折旧免税额,规则第2条所附载的列表(见附录A(i))的最后一项是“1-34项目中并无指明的任何其它机械或工业装置”。因此,如要为列表并无指明的项目申索折旧免税额,就必须考虑这个项目是否符合“机械或工业装置”的一般描述。

10. “机械或工业装置”一词的涵义,已经由香港的法院及其它普通法司法辖区法院在审理不少个案中研究过。在已订出的原则下,本局为那些没有具体载列于附录A(i)或(ii)的项目表明了立场。附录B列举了已确认是机械或工业装置的项目,而附录C列举了不获确认的项目。

业务开始前招致的资本开支

11. 一位经营行业的人士,如为即将开始的新业务提供资产而招致资本开支,不可以根据该条例把有关开支在现有的业务利润中扣除,或以免税额方式抵销。不过,第40(2)条订明,就该条例第VI部来说,在这种情况下招致的开支可视为该人在新业务开始的第一天招致的开支。因此,如果为提供机械或工业装置而招致了开支,就可以在新业务开业时获得免税额,用以扣减新业务的利润。

12. 一位经营某行业的人士,如一旦把该行业停止经营,而把早前在该行业使用过的机械或工业装置转移到另一个也是由他经营的行业,这位人士为这些机械或工业装置申索的每年免税额,在任何一个课税年度不可以超过一个,因为免税额是按“人士”而不是按“行业”而批出的。

评税基期

13. 为计算折旧免税额而采用的评税基期,大致上与纳税人

用以计算应评税利润的评税基期相同。第 40(1)条就第 VI 部而订明的“评税基期”涵义，除条文指明的两个情况外，与第 2 条赋予该词的意义相同(即“评税基期”就任何课税年度而言，是指该年度内最终须要计算应课税入息或利润的期间)。条文指明的两个例外情况是：

- (a) 如有两个评税基期重叠，则重叠期间须当作只归入首个评税基期内；及
- (b) 如在一个课税年度的评税基期的结束点，与下一课税年度的评税基期的开始之间有一段期间相隔，则该段相隔期间须当作是归入第二个评税基期内。

14. 第 VI 部赋予“评税基期”的用意是，如纳税人变更了结帐日期，引致两个评税基期重叠，而在重叠期间又招致了资本开支，则纳税人只会获准扣除一次初期免税额。另一方面，如果在两个评税基期之间的空档招致了开支，免税额也不会漏掉。

第 II 部分 — “聚合制”—1980/81 年以后

背景

15. 诚如上文所述，“聚合制”是根据《1980 年税务(修订)(第 4 号)条例》实施，以给予折旧免税额，由 1980/81 课税年度起生效。聚合制的用意，并非彻底改革旧制的折旧免税额或课税，而只是把旧制调整，用意是省却为个别机械及工业装置保存详细的折旧纪录，以便节省时间及开支。为达到这个目的，聚合制基本上把符合同一个每年免税额比率的机械或工业装置，全部归入一个“聚合组”。

免税额

初期免税额

16. 第 39B(1)条订明，“凡任何人经营某行业、专业或业务”，并为产生“应课税的利润而在提供机械或工业装置”方面招致了资本开支，则其人须获给予初期免税额。第 39B(1)条与旧制的相

应条文(第37(1)条)同样订明,初期免税额必须在经营人士招致开支的评税基期所属的课税年度给予。条例并没有限定有关资产必须在评税基期使用,但规定有关资产最终必须在经营的行业中取得并使用。

17. 由于初期免税额是按照“招致”了的资本开支而给予,因此不限于确实支付的数额。在履行合约责任的情况下,支付按金或分期供款等的到期付款日会被视为招致开支的日期,即使稍后才确实付款。不过须注意,纯属或然的负债却不可以获得免税额。因此,除非是根据具约束力的合约支付了不可退还的按金或预缴款项,否则按金或预缴款项不算是提供机械或工业装置所招致的资本开支。如果没有书面合约,资产送抵当日一般会被视作招致开支的日期。

18. 1989年4月1日或其后开始的各个课税年度的初期免税额是60%[第39B(1A)(c)条;旧制则为第36A(3)(c)条]。

每年免税额

19. 第39B(2)条订明,每个课税年度须给予每年免税额,数额是根据每类机械或工业装置或聚合组的递减价值,按适用比率计算。每类机械或工业装置是由获得相同的每年免税额比率的项目组成(见第21段)。与旧制(见第37(2)条)不同之处,聚合制是没有规定必须在评税基期结束时,拥有并使用有关资产。

20. 第39B(2)条主要订明,任何人士只要是为产生应课利得税利润,而在某一段期间(不必在现行课税年度的评税基期)拥有并“正在使用”机械或工业装置,都可获给予每年免税额。本局认为“正在使用”一词不应该按狭义诠释;因此,如果机械在评税基期的最后几天暂时闲置,例如:等待投入新的生产工作,就免税额来说,这些机械应视为“正在使用”。至于零件,例如:出租车后备引擎,本局的立场是,如果零件是“随时备用”以作安装或使用的,就有资格获得免税额;但是若零件只是存仓待领,或者收到供货商来货后原封未动,它们就不算是“正在使用”而获得免税额。

每年免税额比率

21. 第 39B(3)条订明，每年免税额须按照税务委员会所订明的折旧率计算，并以每类机械或工业装置的递减价值为根据。该委员会订明的折旧率载于《税务规则》第 2 条所附载列表第 1 部第 3 栏。该列表(见附录 A(i))列明机械及工业装置部分类别的折旧率，至于没有特别指明的项目，折旧率一律订为 20%。[在旧制下的每年免税额相同(第 37(2)条)。]

免税额的计算

22. 除了设定折旧率的事宜外，第 39B(3)条亦订明每年免税额要“以每类机械或工业装置的递减价值为根据”。第 39B(4)、(5)、(6)及(7)条详列某类机械或工业装置的“递减价值”的意义。基本上，某一类机械或工业装置的“递减价值”(即于计算有关课税年度该类别的每年免税额时，订明的折旧率所乘予的数字)是以下项目的合计总和：

- (a) 该类机械或工业装置(即“聚合组”)承上课税年度结余的递减价值；
- (b) 在该年度的评税基期，为提供同一类机械及工业装置招致的合乎资格的资本开支，减去这些开支的相关初期免税额。[如果招致开支的机械及工业装置是以租购协议购入(第 39C(1)(a)条)，或只有部分用作产生应课税利润(第 39C(1)(b)条)的，则不合乎资格。这个类别会在下文第 III 部分进一步讨论]；
- (c) 以租购协议购入的机械或工业装置在上一课税年度转移给有关人士拥有的项目，在当年结束时的递减价值(即招致的资本开支减去初期或每年免税额)(见第 39C(2)条及下文第 37 及 38 段)；
- (d) 在某一课税年度被用作产生应课税利润的机械或工业装置的实际成本，减去假定的每年免税额，而这些机械或工业装置在紧接用作产生应课税利润之前的任何期间由物主拥有并使用过。假定的每年免税额就是假定物主由购入这些项目后，一直使用

这些项目以产生应课税利润，物主根据第 37 条应可领取的免税额(见第 39B(6)条及下文第 25 至 27 段)；

- (e) 由接收而非购入的机械或工业装置的递减价值(在该课税年度继承行业、专业或业务而得来)(见第 39B(7)条及下文第 31 段)；

扣减(如适用)：

- (f) 在评税基期让出有关类别的机械或工业装置；在出售、保险、残料或补偿方面所得的合计款额(见第 39B(4)(e)条及下文第 28、49 及 50 段)；以及
- (g) 原本完全并纯粹在生产利润时使用的机械或工业装置，但在评税基期已停止这样使用，经由局长决定的递减价值(见第 39C(3)条及下文第 30 段)。

23. 以下例子说明聚合制如何运作。[在审阅本执行指引的例子时，除非另有说明，应假设纳税人在香港经营行业、专业或业务，并在当中使用有关的机械或工业装置以产生应课利得税利润。]

例 1

24. 纳税人在 1994 年 2 月 2 日开始经营业务，在每年 12 月 31 日结算帐目。在经营的第一年购买了以下的机械及工业装置：

汽车 1 辆	150,000 元	(每年免税额比率 30%)
电饭煲 3 个	50,000 元	(每年免税额比率 30%)
写字楼家俬 1 套	20,000 元	(每年免税额比率 20%)
室内空调装置 2 个	28,000 元	(每年免税额比率 20%)

每年免税额比率相同的机械及工业装置，会归入同一个“聚合组”，以计算折旧免税额。在 1994/95 课税年度，该公司有资格获得的免税额合共为 176,640 元。计算方法如下：

	30%聚合组 元	20%聚合组 元	免税额 元
成本	200,000	48,000	
减：初期免税额(60%)	<u>120,000</u>	<u>28,800</u>	148,800
	80,000	19,200	
减：每年免税额	<u>24,000</u>	<u>3,840</u>	<u>27,840</u>
结转递减值	<u>56,000</u>	<u>15,360</u>	
		总计	<u>176,640</u>

在截至 1995 年 12 月 31 日的年度，汽车在一次意外中损毁，难以复修。保险公司支付了 30,000 元，纳税人又把汽车残料以 1,000 元卖给废料收购商。同年，纳税人以 180,000 元购买了一辆新的客货车，以 3,000 元出售了一个电饭煲，又以 2,000 元出售了 1 个室内空调装置，并以 8,000 元买了 1 个新的装置更换。

在 1995/96 课税年度，纳税人有资格获得的免税额合共为 144,312 元。计算方法如下：

	30%聚合组 元	20%聚合组 元	免税额 元
承前递减值	56,000	15,360	
加：新资产	<u>180,000</u>	<u>8,000</u>	
	236,000	23,360	
减：初期免税额	<u>108,000</u>	<u>4,800</u>	112,800
	128,000	18,560	
减：出售所得	<u>34,000 *</u>	<u>2,000</u>	
	94,000	16,560	
减：每年免税额	<u>28,200</u>	<u>3,312</u>	<u>31,512</u>
结转递减值	<u>65,800</u>	<u>13,248</u>	
		总计	<u>144,312</u>

* 出售所得：34,000 元 = 30,000 元 + 1,000 元 + 3,000 元

* * * * *

把早前在非业务用途上使用过的资产加入业务

25. 旧制及聚合制(见第 37(2A)条及 39B(6)条)均订明, 凡任何人在紧接使用任何机械或工业装置以产生应课税利润之前的任何期间, 已经拥有并使用过该机械或工业装置, 均要计算假定的免税额。在这种情况下, 在计算这部机械或工业装置的每年免税额时(如聚合制适用, 即根据聚合制计入聚合组的款额), 要先计算提供这个项目的资本开支, 方法是把实际成本减去假定的每年免税额。这个假定的每年免税额, 就是假定物主由购入这项目后, 一直使用这项目以产生应课税利润, 物主根据第 37 条应可领取的免税额。条文没有规定由实际成本减去假定的初期免税额。

26. 在这些情况下, 纳税人没有资格获得初期免税额, 因为获得初期免税额的资格, 是根据利得税及薪俸税条例, 即招致了的资本开支, 是为提供机械或工业装置用以产生应课第 IV 部税项的利润; 而就受雇工作而言, 则是提供机械或工业装置以产生应评税入息而属必要使用的。因此, 如果开支是因其它目的而招致, 则无论这部机械或工业装置后来如何使用, 都不符合获得免税额的规定。

例 2

27. 一名经营业务多年的纳税人, 在 1994 年 5 月 10 日以 160,000 元购买了一辆汽车作私人用途。1996 年 8 月 12 日他把汽车转作业务用途。纳税人在每年 3 月 31 日结算帐目。

	30% 聚合组
	元
实际成本	160,000
减: 1994/95 假定的每年免税额	
160,000 元 x 30%	<u>48,000</u>
	112,000
减: 1995/96 假定的每年免税额	
112,000 元 x 30%	<u>33,600</u>
假定的资产成本	<u><u>78,400</u></u>

注：就 1996/97 及以后课税年度的 30% 聚合组来说，汽车会被当作在 1996 年 8 月 12 日以 78,400 元购入。

* * * * *

出售机械或工业装置的所得款项

28. 该条例清楚订明，如要计算每个聚合组的递减价值(第 39B(4)(e)条)，或涉及停业而要计算第 39D(2)(b)条规定的结余课税(见下文第 32 段)，均要减去已计入聚合组的机械或工业装置在出售、保险、残料或补偿方面所得的款项。因此，如果机械或工业装置已销毁，一般会采用在保险、残料或补偿方面所得款额的总和来计算。不过，第 39D(6)条订明，计算时采用的款额总和，不得超过提供该项目时招致的资本开支。如资产早前用作非业务用途，后来才提供给有关的业务使用，则有关款额应是按照第 39B(6)条计算的资本开支(即资产的实际成本减去非业务用途年度的假定每年免税额)。

例 3

29. 纳税人有一个 30% 的聚合组，经 1995/96 免税额调整后的递减价值是 36,000 元。在截至 1996 年 6 月 30 日的年度内，纳税人以 140,000 元出售了一辆原价 138,000 元的客货车。1995 年 9 月 1 日把一辆汽车加入业务内，该汽车原本是在 1993 年 7 月以 320,000 元购入的。纳税人在每年 6 月 30 日结算帐目。

1996/97 课税年度

	30% 聚合组 元
承前递减价值	36,000
加：新加入的汽车的假定成本*	156,800
	<hr/>
	192,800
减：出售价值(只限以实际成本计)	138,000
	<hr/>
	54,800
减：每年免税额	16,440
	<hr/>
结转递减价值	38,360
	<hr/> <hr/>

* 为加入业务而计算的汽车的假定成本(见上文第 25 及 26 段):

	元
汽车的实际成本	320,000
减: 非业务用途年度的假定 每年免税额(两个整年):	
• 1994/95 假定的每年免税额	
320,000 元 x 30%	96,000
• 1995/96 假定的每年免税额	
224,000 元 x 30%	<u>67,200</u>
按照第 39B(6)条计算在业务的假定成本	<u>163,200</u> <u>156,800</u>

注: (i) 由于在评税基期内没有招致资本开支, 汽车不会获得初期免税额。

(ii) 聚合组必需先加上新的支出, 然后才减去出售得款。客货车售价虽然较购入价高 2,000 元, 但计算出售得款时, 不得超过提供该项目招致的资本开支。

* * * * *

从聚合组删除的非商业用途资产

30. 原本完全并纯粹用于产生应课税利润的机械或工业装置, 如一旦停止作这个用途(即完全或部分作私人用途), 就要把这项机械或工业装置的递减价值, 从聚合组中减去, 扣减年度是改变用途的评税基期的相关课税年度。根据第 39C(3)条的规定, 该机械或工业装置的递减价值, 是局长认为假若该机械或工业装置, 在停止完全及纯粹用于产生该等利润时, 在公开市场出售可变现的款额。有关的机械或工业装置如果继续用作(部分或全部)产生应课税利润, 改变用途的年度及以后各年度的折旧免税额会独立计算(见下文第 43 及 44 段)。

继承行业等的情况

31. 第 39B(7)条适用于继承行业、专业或业务的情况，这项条文大致与旧制的相关条文，即第 37(4)条相同。因此，如有人继承一个行业，而继承人又不是经购买而获得机械或工业装置的拥有权，新的经营人将会接收旧经营人的递减价值。继承人如开始使用机械或工业装置以产生应课税利润，就有资格获得第 39B(2)条的每年免税额，但却没有资格获得这些机械或工业装置的初期免税额(第 39B(8)条)。日后如要计算从有关聚合组的扣减额，或因出售聚合组资产而要计算的结余课税，就要把继承人接收的聚合组的递减价值，当作是资产成本。

结余免税额及结余课税

32. 第 39D(2)条订明，凡任何人停止经营行业，而以出售等方法处理机械或工业装置，所得的款项如较有关聚合组的递减价值为少，就须要把结余免税额给予该人士，款额相等于该差额。只有在这个情况下，结余免税额才可以给予纳税人—其它任何时间出售资产的所得款项，只可以从聚合组中减除。不过，凡出售得款超过聚合组的递减价值(即不只限于结束行业而出售机械或工业装置的情况)，就须要缴付结余课税；但根据第 39D(3)条，如机械或工业装置在行业结束时转移给继承人，而他又根据第 39B(7)条接收了这些机械或工业装置的递减价值，让与人就不会获得结余免税额或须缴付结余课税。

例 4

33. 纳税人在 1994 年 6 月 30 日拥有 3 辆汽车。在截至 1995 年 6 月 30 日的年度，他把其中一辆以 130,000 元出售，但没有另购车辆取代；随后一年，又以 60,000 元出售另一辆汽车，也没有另购车辆取代。两次出售价都较原价为低。业务的帐目在每年 6 月 30 日结算。

30%的聚合组于计算 1994/95 年免税额之后的结转递减价值是 125,000 元。因出售而须缴交的结余课税，计算如下：

1995/96 课税年度

	30% 聚合组 元
承前递减值	125,000
减： 出价值	<u>130,000</u>
结余课税[第 39D(1)(a)条]	<u>5,000</u>
结转递减值[第 39D(1)(b)条]	<u>无</u>

1996/97 课税年度

	30% 聚合组 元
承前递减值	无
减： 出价值	<u>60,000</u>
结余课税[第 39D(1)(a)条]	<u>60,000</u>

* * * * *

例 5

34. 纳税人在 1976 年开始经营行业，在每年 9 月 30 日结算帐目。他在 1996 年 5 月 15 日停止经营行业。在业务最后一年，他购买了一批每年免税额 20% 的机械，价值 20,000 元。在计算 1995/96 年免税额后，20% 及 30% 聚合组的递减值分别为 13,000 元及 21,000 元。结业时，20% 及 30% 聚合组的机械及工业装置分别以 15,000 元及 28,000 元出售。停止营业年度的结余免税额及结余课税计算方法如下：

1996/97 课税年度

	30%聚合组 元	20%聚合组 元
承前递减价值	21,000	13,000
加：新资产		20,000
		33,000
减：初期免税额		12,000
		21,000
减：出售得款	28,000	15,000
结余免税额[第 39D(2)条]		6,000
结余课税[第 39D(2)条]	7,000	

注：按照惯例，停止营业年度不获每年免税额，但在最后评税基期招致的资本开支却可获初期免税额。

* * * * *

停止经营行业等情况时停用的资产

35. 第 38(4)条跟 39D(4)、(5)条所载的规则大同小异，订明任何人因停止经营行业、专业或业务而停用机械或工业装置，则该经营人须当作在紧接其停业之前，收取了该机械或工业装置的售价，款额则为局长认为假若该机械或工业装置于该人停业时在公开市场出售可变现的款额。不过，如该人在停业日起计的以后 12 个月内，出售该机械或工业装置，则该人可提出申请，把给予他的任何结余免税额或已征收的任何结余课税，作出调整，犹如该项出售是在紧接其停业日之前进行一样。尽管第 70 条规定，评税是最终并具决定性，但仍可根据上述条文作出调整。不过，如果在停止营业后，早前在行业使用过的机械或工业装置被转移往同一人的另一个行业，则无论停业或转移之间是否有相距时间，有关条文都不适用。

例 6

36. 1995 年 2 月 15 日，纳税人停止经营业务。帐目在每年 3 月 31 日结算。30%聚合组的机械及工业装置原价为 75,000 元，

在计算 1993/94 年免税额后的递减价值是 21,000 元。业务停业后不久以 80,000 元出售。

20% 聚合组的项目(包括写字楼家俬)原价为 20,000 元，在计算 1993/94 年度免税额后的递减价值是 6,400 元。在提交业务最后经营期帐目给税务局时，这些项目仍未出售。局长根据第 39D(4) 条指定该批家俬的公开市价是 7,200 元。

1995 年 6 月 7 日税务局向纳税人发出评税通知书，告知纳税人根据第 18D 条，业务在最后评税年度，即 1994/95 年度的应评税利润。纳税人没有就评税提出反对。不过，在 1995 年 11 月 11 日，纳税人通知税务局，办公室家俬以 5,000 元出售了，并根据第 39D(5) 条申请调整评税。原本计入评税的应征收结余课税计算如下：

	30% 聚合组	20% 聚合组
	元	元
承前递减价值	21,000	6,400
减： 售价	<u>80,000</u>	<u>7,200</u> [第 39D(4) 条]
结余课税*	<u>59,000</u>	<u>800</u>

* 根据第 39D(6) 条，30% 聚合组的结余课税实际上会以 54,000 元为限，即早前给予纳税人的免税额总数 (75,000 元 - 21,000 元)。

结余课税总数是 54,800 元 (54,000 元 + 800 元)。

税务局收到根据第 39D(5) 条的申请后，会发出修订评税，以调整早前就 20% 聚合组征收的结余课税：

	20% 聚合组
	元
承前递减价值	6,400
减： 出售后确实得款	<u>5,000</u>
结余免税额	1,400
加： 撤销早前结余课税	<u>800</u>
评税减额	<u>2,200</u>

* * * * *

第 III 部 一 聚合制不适用的情况

根据租购协议取得的资产

37. 第 39C(1)(a)条规定，聚合制不适用于根据租购协议取得的机械及工业装置(即第 37A 条适用的机械及工业装置)。用这种形式提供机械及工业装置招致的开支所获给予的初期免税额及每年免税额须分开计算，详见下文例 7。实际上，法例规定，在纳税人作出分期付款的评税基期所属的每个课税年度，须就该评税基期所作出的分期付款的资本部分获给予初期免税额。然而，当完成分期付款后，并且再没有应得的初期免税额，有关资产的递减价值便会加进适当的聚合组(即在该机械或工业装置转移给该纳税人拥有的评税基期所属的课税年度后的课税年度加进)(第 39C(2)条)。

例 7

38. 纳税人在 1995 年 1 月以租购价 220,000 元取得一套现金价为 160,000 元的写字楼家俬。1995 年 1 月支付订金 10,000 元，余款分 24 个月分期摊还，第一期在 1995 年 2 月支付。纳税人在每年 3 月 31 日结算帐目。纳税人获给予的折旧免税额如下：

	20%租购组 元	免税额 元	课税年度
成本	160,000		
减： 初期免税额 (10,000 元+150,000 元 x2/24)x60%	13,500	13,500	
	<u>146,500</u>		
减： 每年免税额	29,300	<u>29,300</u>	
	117,200	<u>42,800</u>	1994/95
减： 初期免税额 (150,000 元 x 12/24 x 60%)	45,000	45,000	
	<u>72,200</u>		
减： 每年免税额	14,440	<u>14,440</u>	
	57,760	<u>59,440</u>	1995/96

减： 初期免税额 (150,000 元 x 10/24 x 60%)	37,500	37,500		
	<u>20,260</u>			
减： 每年免税额	4,052	<u>4,052</u>		
结转递减值*	16,208			
		<u>41,552</u>	1996/97	

* 递减值 16,208 元将于 1997/98 课税年度转至 20% 聚合组。

* * * * *

总折旧免税额不得超出总资本开支

39. 初期免税额及每年免税额是摊分资本开支的过程。因此，如根据租购协议取得一项机械或工业装置，纳税人获给予的总折旧免税额不应超过所招致的资本开支。以下例子说明有关限制适用的情况。

例 8

40. 纳税人在 1993 年 7 月订立租购协议取得一台拖拉机，租购价 250,000 元，包括 40,000 元利息。订金 30,000 元已支付，余款分 36 个月分期摊还，第一期在 1993 年 8 月支付。纳税人在每年 12 月 31 日结算帐目。纳税人获给予的折旧免税额如下：

	30%租购组		免税额	课税年度
	元	元	元	
成本	<u>210,000</u>			
减： 初期免税额 * ¹	<u>33,000</u>	33,000		
	177,000			
减： 每年免税额	<u>53,100</u>	<u>53,100</u>	86,100	1993/94
	123,900			
减： 初期免税额 * ²	<u>36,000</u>	36,000		
	87,900			
减： 每年免税额	<u>26,370</u>	<u>26,370</u>	62,370	1994/95
	61,530			
减： 初期免税额 * ²	<u>36,000</u>	36,000		
	25,530			

减：每年免税额	7,659	7,659	43,659	1995/96
	<u>17,871</u>			
减：初期免税额 * ³	17,871	17,871	<u>17,871</u>	1996/97
累计折旧免税额			<u><u>210,000</u></u>	

*¹ (30,000 元 + 180,000 元 x 5/36) x 60%

*² 180,000 元 x 12/36 x 60%

*³ 虽然资本开支为 35,000 元，(即 180,000 元 x 7/36)，但纳税人在 1996/97 课税年度获给予的折旧免税额只限于 17,871 元。

* * * * *

结余免税额优惠

41. 根据租购协议取得的机械或工业装置，有时会由卖方收回或被主动退回给卖方。在这些情况下，纳税人的总资本开支可能会超过以下两数的总和：截至该资产被收回或退回前的折旧免税额，加上卖方出售该资产后，纳税人得自卖方的任何款项(如有的话)。在这个情况下(即机械或工业装置是根据租购协议取得)，该条例没有订明，纳税人可就这个差额获给予结余免税额。不过，本局会以法外宽减方式，给予这项免税额。

例 9

42. 1995 年 6 月，纳税人订立租购协议取得写字楼家俬，租购价 120,000 元，包括 20,000 元利息。订金 10,000 元在 1995 年 6 月支付，余款分 24 个月分期摊还，第一期在 1995 年 7 月支付。纳税人在 1996 年 4 月停止分期付款(即支付了 9 期分期付款)，不久家俬便被收回(纳税人在家俬被收回后没有从卖方收过任何款项)。纳税人继续经营业务，在每年 12 月 31 日结算帐目。

虽然纳税人支付的资本开支总额为 43,750 元(即 10,000 元 + 90,000 元 x 9/24)，但根据第 37A 条可获给予的总折旧免税额只有 42,350 元(即 19,500 元 + 16,100 元 + 6,750 元)。在这个情况下，纳税人可就差额 1,400 元(即 43,750 元 - 42,350 元)获给予优惠免税额。

	20%租购组		免税额	课税年度
	元	元	元	
成本	100,000			
减：初期免税额	<u>19,500</u>	19,500 * ¹		
	80,500			
减：每年免税额	<u>16,100</u>	<u>16,100</u>	35,600	1995/96
	64,400			
减：初期免税额	<u>6,750</u>	6,750 * ²		
递减值	57,650 * ³			
优惠免税额 * ⁴		<u>1,400 *⁴</u>	<u>8,150</u>	1996/97
总免税额			<u><u>43,750</u></u>	

*¹ (10,000 元 + 90,000 元 x 6/24) x 60%

*² (90,000 元 x 3/24) x 60%

*³ 递减值 57,650 元将会在日后评税的折旧免税额的计算中被剔除

*⁴ 资本开支超出初期免税额及每年免税额的数额 1,400 元
(即 43,750 元 - 42,350 元)

* * * * *

部分用于经营行业等的机械或工业装置

43. 第 39C(1)(b)条实际上规定，聚合制不适用于仅是部分用以产生应税利润的资产。任何这类资产应获给予的免税额，须按照旧制分开计算，以便就非业务用途作适当分摊(第 12(2)、18F(1)或 19E(1)条)。任何这类分摊并不影响以后免税额的计算，在计算该等以后给予的各项免税额时，须首先假设被扣减的免税额是全数给予，然后(如适当的话)，按资产正使用于或已经使用于(a)产生应税利润及(b)其它用途的部分而予以分摊(第 39A 条)。

44. 即使资产停止作部分非业务用途，然后完全用于业务用途，免税额仍须继续分开计算，因为以后出售资产时的任何结余课税，须顾及较早时的非业务用途而予以分摊。

45. 以下例子说明在非业务用途的比例并非固定时，免税额及结余课税的计算方法。

例 10

46. 纳税人在 1991 年 6 月 1 日开始经营业务，并于同日以 280,000 元购入一辆汽车，完全用于业务用途，直至 1992 年 3 月 31 日为止。自 1992 年 4 月 1 日起(纳税人卖掉自己的私家车后)，该汽车开始部分用作私人用途，估计占每年行车里数的 50%。十二个月后，私人用途的比例下降至 25%。在 1994 年 6 月，该汽车以 60,000 元售出。纳税人于每年 3 月 31 日结算帐目。

	30%	因产生业务利润 而占的免税额	就私人用 途的调整	课税年度
	元	元	元	
成本* ¹	280,000			
减： 初期免税额	<u>168,000</u>	168,000 (100%)		
	112,000			
减： 每年免税额	<u>33,600</u>	<u>33,600</u> (100%)		
		201,600		1991/92
递减值	78,400			
减： 每年免税额	<u>23,520</u>	11,760 (50%)	11,760	1992/93
递减值	54,880			
减： 每年免税额	<u>16,464</u>	<u>12,348</u> (75%)	<u>4,116</u>	1993/94
		<u>225,708</u>	<u>15,876</u>	
递减值	38,416			
出售所得款项	<u>60,000</u>			
超过递减值之数	21,584			
额				
结余课税	<u>20,165</u> * ²		1,419	1994/95

*¹ 在 1991/92 课税年度，资产成本会包括在 30% 聚合组内。该汽车在该年度结束时的递减值(即 78,400 元)应从该聚合组的递减值剔除，以便在 1992/93 课税年度(即该汽车停止完全用于业务用途的年度) 分开计算该汽车的折旧免税额。

*² 1994/95 课税年度的结余课税计算如下：

$$21,584 \text{ 元} \times 225,708 \text{ 元} / (225,708 \text{ 元} + 15,876 \text{ 元}) = 20,165 \text{ 元}$$

* * * * *

第 IV 部分 — 杂项条款

局长的酌情权 — 每年免税额比率

47. 第 37(2)条的第(b)条但书及第 39(B)(11)条均赋予局长酌情权，批准高于税务委员会订明的每年免税额的比率。申请提高免税额必须提交以下资料：

- (a) 资产的估计运作寿命；
- (b) 资产在运作寿命完结时的预计卖价 / 废料价；以及
- (c) 如就某特定工程使用的资产有较高的损耗，叙明在完成工程时，该资产经重整、修理后在业务上继续使用的可能性。

48. 按目前的初期免税额及每年免税额比率的情况，局长认为很难会有足够的理据去支持更高的每年免税额。

资产合并出售

49. 多项资产合并出售时通常是以一个总售价计算，不会分别指明个别资产的价值。这种出售方式尤其以停业时更为常见。如出现这种情况，根据第 38A 条，局长有权为个别资产指定一个卖价。

关联人士之间的交易

50. 第 38B 条订明，如果局长认为一项合资格获得初期免税额或每年免税额的资产在出售时，其售价没有反映真正市值，而

- (a) 买方是受卖方控制的人；或
- (b) 卖方是受买方控制的人；或
- (c) 买卖双方是同受某人控制的人；或
- (d) 该项售卖是丈夫与妻子之间的交易，而该名妻子并非与丈夫分开居住。

在这种情况下，该条款规定局长可决定在出售时真正的市价，而该价值可被视为资产的销售价，用以根据该条例第 VI 部计算免税额及课税额。

局长指示采用“旧制”的权力

51. 第 36A(2)条赋予局长权力，如信纳聚合制中的任何条文，对任何机械或工业装置并不切实可行或并不公平合理，可发出指示，指明从 1980/81 课税年度起，在指定的范围及期间内继续沿用旧制的各条规定。

“折旧率”一
由税务委员会订明
[《税务规则》第 2 条]

列表

第 1 部

	项目	折旧率
1.	空调工业装置但不包括室内空调装置	10%
2.	银行保管箱、门及铁栅	10%
3.	广播发射机	10%
4.	电缆	10%
5.	灯柱(街道)－气体或电力	10%
6.	升降机及自动梯(电动)	10%
7.	总管道(气体或水)	10%
8.	油缸	10%
9.	航运－	
	船舶、帆船及舢舨	10%
	驳船	10%
	拖船	10%
10.	喷水器	10%
11.	家庭用具	20%
12.	家俬(不包括软质陈设品在内)	20%
13.	室内空调装置	20%
14.	航运－	
	游艇及渡轮	20%
	水翼船	20%
15.	的士计程器	20%
16.	铅字及印版(若无需更换者)	20%
17.	飞机(包括机器在内)	30%
18.	酒吧使用的虹吸器	30%
19.	单车	30%
20.	漂白及精加工机械及工业装置	30%
21.	混凝土管模	30%

22.	电饭煲及电水煲	30%
23.	电子数据处理仪器	30%
24.	电子制造机械及工业装置	30%
25.	汽车	30%
26.	塑料制造机械及工业装置(包括铸模在内)	30%
27.	航运— 舷外引擎	30%
28.	丝绸制造机械及工业装置	30%
29.	硫酸及硝酸工业装置	30%
30.	运载液体的货车	30%
31.	纺织与制衣机械及工业装置	30%
32.	拖拉机—铲泥车及压路机	30%
33.	织布机、纺纱机、针织机及缝纫机	30%
34.	1—33 项目中并无指明但用于运输、隧道、船坞、 水务、气体或电力企业或公共电话服务或公共电讯 服务的机械或工业装置	10%
35.	1—34 项目中并无指明的任何其它机械或工业装置 ..	20%

“工具、器具及物品”—
由税务委员会订明
[《税务规则》第 2 条]

列表

第 2 部

项目

1. 传动带装置。
2. 陶器及餐具。
3. 厨房器具。
4. 布料制品。
5. 活动工具。
6. 软质陈设品(包括幕帘及地毯)。
7. 外科及牙科仪器。
8. X 光机管筒及红外线机管筒。

认可为机械或工业装置的项目

除《税务规则》规则 2 附录列表第 1 部指明的项目外，为申请折旧免税额，下列项目获认可为“机械或工业装置”：

项目

- (i) 设计及工序图则(供纳税人建造用以生产可出售产品的机器之用)。
- (ii) 陈列台。
- (iii) 首次登记税(购置新汽车时缴付)。
- (iv) 铁闸(并非建筑物或构筑物整体的一个部分)。
- (v) 办公室间隔(并非建筑物或构筑物整体的一个部分)。
- (vi) 海报板(广告板)。
- (vii) 布告板。
- (viii) 干坞。
- (ix) 商业活动包括提供“气氛”或“装璜”的持牌处所(如酒店或餐厅)为提供气氛或格调而装置的照明和装璜项目，但这些项目并不构成酒店或餐厅整体的一个部分。
- (x) 大律师的书本。

不获认可为机械或工业装置的项目

项目

- (i) 隔音磁砖天花(安装后与建筑物结成一个整体)。
- (ii) 天花照明。
- (iii) 阁楼。
- (iv) 鱼塘及储鱼趸船。
- (v) 商铺的正面、固定的墙及铺地物、垂吊式天花、凸起的地板、扶栏及楼梯。
- (vi) 电话电缆及线路(安装后与建筑物结成一个整体)。
- (vii) 电缆及电子固定装置及设备(安装后与建筑物结成一个整体)。
- (viii) 停车场及码头。
- (ix) 加油站上盖檐篷。
- (x) 洗车场(即装置清洗及控制装备的建筑物)。