



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 11 号(修订本)

实地审核及调查

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。

本指引取代在 1999 年 3 月发出的《税务条例释义及执行指引第 11 号(修订本)》和《税务条例释义及执行指引第 11 号 A》。

税务局局长 刘麦懿明

2007 年 10 月

税务条例释义及执行指引

第 11 号(修订本)

目录

	段数
引言	
背景	1
逃税	3
评税程序	
提交报税表	7
先评后核	
先评后核机制	9
三重审核制度	11
评税后的审核和调查	13
实地审核或调查人员作出的评税	
评税与补加评税	15
保障性评税	19
审核三部曲	
案头审核	22
实地审核	23
调查	26
主动完全剖白	
剖白程度	27
实地审核和调查的程序	
选取个案	30
通知	32
给代表的指示	34
首次会晤	36

搜集纪录及资料	42
服务承诺	44
实地查访与实地工作	
实地工作的原因	46
审查帐簿及纪录	51
厘订短报数额的方法	
为实地审核和调查个案厘订短报数额	56
备存完整帐簿及纪录	59
帐簿及纪录不完整或不可靠	61
资产递增表方法	62
其他间接方法	72
银行存款方法	73
企业经济状况(比率计算)方法	76
推算方法	80
了结审核或调查	
由实地审核或调查人员拟备结案基准	81
由纳税人或税务代表建议解决方案	82
中期会晤	84
了结个案协议	85
反避税工作	
目标	89
证明文件	90
查阅税务代表的工作文件	96
价格转移计划	101
了结避税个案	106
罚则	
阻吓逃税行为	108
检控	109
第 82A 条的补加税	113
其他事项	116
附录	

引言

背景

税务局负责执行《税务条例》征收税款。为此，税务局须以高效率及合乎成本效益的方式征收税款，并透过严谨执法，鼓励纳税人遵守税务规定。

2. 香港奉行的简单税制得以有效运作，实有赖纳税人严格遵守税务规定。向税务局呈交正确的报税表是每一位纳税人的基本责任。提交不正确的报税表而无合理辩解便属触犯税务规定。从《税务条例》中对逃税行为处以重罚的条文，就可显示税务局视逃税为严重违法事件。

逃税

3. 虽然《税务条例》没有对「逃税」下定义，但「逃税」这概念涉及纳税人的蓄意行为。在这方面最常引用的是 Dixon 法官在 *Denver Chemical Manufacturing Co. v. FCT*, 4 AITR 216, 第 222 页的判词：

「本席认为试图界定『逃税』一词的意义是不智的……该词意义较回避为广，同时不单指不提供所掌握的资料，也不独指提供误导资料。大概最稳妥的说法是，纳税人或有关须负责的人意图做出一些该受责备的行为或令事情出现一些该受责备的遗漏。纳税人意图不提供所掌握的资料，以避免令局长认为纳税人须缴付的税款，较纳税人愿意缴付的为多，而这行为的目的是为了逃避课税，就足以裁定为逃税。」

4. 税务局认为「逃税」一词涵盖下列情况：

- (a) 蓄意不提交报税表；
- (b) 蓄意短报入息或夸大申报扣除额；
- (c) 因对课税义务缺乏认识而导致短报入息或夸大申报扣除额(即使并无任何蓄意不遵从税务规定或短报应评税入息)；以及

(d) 过分妄进的税务安排。

5. 税务局的实地审核及调查科专责审核和调查涉嫌逃税的案件。概括而言，实地审核及调查的目的是通过审核与调查并重的工作计划，尽量鼓励纳税人自愿遵守税务规定。这方面的工作订有以下 3 大目标：

(a) 追回补征税款；

(b) 透过行政方式或检控行动实施罚则，以阻吓逃税行为；以及

(c) 教育纳税人有关呈交适当及正确报税表的责任。

6. 本执行指引旨在向被实地审核及调查的纳税人及其代表提供一般指引。由于税务局致力打击逃税，并对逃税行为施以重罚，因此若涉及逃税，纳税人适宜寻求专业协助，以遵照规定整理其税务事宜。纳税人须知其在实地审核或调查个案中所表现的合作程度，一般都会对罚款的金额有所影响。为了本身的利益，纳税人不应采取「坐视不理」的态度，将制备计算正确利润所需的结算书的工作，留给税务局人员承担。如纳税人对税务事宜缺乏认识，聘请代表处理所牵涉的工作，是明智之举。

评税程序

提交报税表

7. 根据《税务条例》第 51(1)条的规定，税务局可向任何人士发出书面通知，规定该名人士在该通知内注明的合理时间内，提交报税表申报应评税利润。每年在这方面的工作时序摘录如下：

法团及其他纳税人

(a) 4 月初，税务局会向法团及其他须以报税表申报应评税利润的纳税人发出利得税报税表。

个别人士

- (b) 5月初,税务局会向个别人士发出个别人士报税表,要求其以报税表申报从独资经营业务所得的应评税利润。

8. 所有纳税人,假如其业务所产生的总入息超出税务局所指明的款额(通常在报税表附注内注明),便须把左证文件,包括帐表(假如纳税人是法团,便须提交经审计帐表),以及说明如何计算出应评税利润的计算表与有关附表,连同填妥的报税表一并提交。假如总入息不超过指明款额,纳税人只会在税务局其后要求提交的情况下,才须提交左证文件。

先评后核

先评后核机制

9. 为了精简评税程序,税务局自2001年4月起采用先评后核计算机系统甄别合适的报税表作自动评税,再从中拣选个案作评税后的审核及调查。纳税人提交的报税表上所申报的数据会首先输入先评后核计算机系统。该系统会甄别出符合预设测试准则的报税表作自动评税,然后按附加准则从自动评税的个案中选取某个百分比的个案,供评税人员审核和调查。

10. 不符合预设测试准则作自动评税的报税表会由评税人员以人手甄别,以决定是否应深入审查后才作出评税。

三重审核制度

11. 税务局在采用先评后核系统后,可专注评审复杂个案,并进行评税后的案头审核、实地审核和调查。

12. 税务局特别为先评后核系统设计以计算机辅助选取个案的程序。不同的审核个案,会按个别情况交由评税人员作「案头审核」、交由实地审核人员作「实地审核」或交由调查人员作深入「调查」。「审核三部曲」加强税务局在识别高风险个案作审核和调查的成效,从而将因逃税和避税行为而流失税收的风险减至最低。

评税后的审核和调查

13. 税务局的先评后核机制依靠计算机系统分析资料，以选取个案作评税后的审核和调查。透过应用界面为已拣选的准则提供参数后，便可在联机系统内选取所需的个案数目。税务局还可以因应纳税人遵守税务规定的趋势和新出现的经营手法，透过应用界面为选取个案功能增添附加选取准则。

14. 先评后核系统把甄别报税表程序自动化，便于识别逃税和避税潜在风险高的个案，并提供有效方法量度纳税人遵守税务规定的程度，最终促使纳税人自愿遵守税务规定。先评后核系统令税务局得以调配更多资源进行审核和调查工作，改善纳税人自愿遵守税务规定的情况，使执法工作更见成效。

实地审核或调查人员作出的评税

评税与补加评税

15. 《税务条例》第 59(2)(a)条订明，凡任何人已根据第 51 条的规定提交报税表，则评税主任可「接纳该报税表并据此作出评税」。税务局人员会按风险范畴或以随机抽查方式选取个案作评税后的审核和调查，旨在查出可能不曾被评税或评税不足的个案。

16. 就实地审核和调查而言，当纳税人澄清税务局提出的问题后，税务局会发出补加评税通知书。若有需要，会考虑把所有符合年限规定的相关年度纳入补加评税的范围。评税主任在执行实地审核和调查工作时，有权根据《税务条例》第 60 条作出评税，这种权力在法庭颁布的判例中已获得确认。终审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，评税主任作出评税的职责已在第 59 条中订明，该项职责是评税主任须向任何他认为根据《税务条例》须课税的人作出评税。常任法官包致金更裁定，经税务审核后纳税人就某笔利润被补加评税，即使该纳税人最初已按另一准则就同一笔利润被评税，这种补加评税的做法，就第 59 条来说，仍是合理的。

17. 税务局局长有权复核先前作出的评税，这点也在 *Interasia Bag Manufacturers Ltd v. CIR*, 6 HKTC 655 一案中得到

确认。在原讼法庭上夏正民法官(Hartmann J)赞同税务局局长有权在税务审核中复核先前作出的评税，因为税务局局长有责任收取税款和有权根据第 60 条发出补加评税通知书。

18. 朱芬龄法官(Chu J)在 *Nam Tai Trading Co Ltd v. Commissioner of Inland Revenue*, [2006] 2 HKLRD 459 一案中，认同每年的税务责任基本上须独立看待。在实地审核和调查工作中，经常会因发现新的资料而须重新作出评税。实际上，因意见有变而重新处理过往课税年度已作出的评税情况罕见，这种做法须得到助理局长批准。

保障性评税

19. 实地审核和调查是一项耗时的工作，有可能超过一年时间才能完成。任懿君法官(Yam J)在 *Re Chia Tai Conti-Hong Kong Ltd*, 6 HKTC 688 一案中，认同在复杂的税务审核个案中，税务局在纳税人提交资料 and 文件后，还须进一步调查以及提出索取资料要求。为保障税收，评税主任在调查过程中，特别是在以下几种情况下，往往须作出估计评税：

- (a) 为符合《税务条例》第 60 条对过往课税年度的评税须于 6 年时限内作出的规定；
- (b) 纳税人已逝世的个案(根据《税务条例》第 54 条，如死者在 2006 年 2 月 11 日当日或之后去世，则任何就死者去世前的某段期间而作出的评税，不得在紧接该课税年度后的 3 年届满后作出)；
- (c) 纳税人即将离开香港；或
- (d) 有迹象显示纳税人拖延调查进度。

20. 评税主任可基于既有的资料，决定向纳税人(例如就纳税人的个人身分，或其作为受托人或代理人)发出交替式的估计评税，以保障税收。评税主任在没有足够资料以供采取其他行动的情形下，发出交替评税这种做法已获法庭在 *Nina T.H. Wang v. CIR* 3 HKTC 483 一案中认许。根据法官在 *Mok Tsze Fung v. CIR* 1 HKTC 166 一案中的判词，在法律上，评税主任无须披露评税基准。倘若纳税人认为适当的话，应就保障性评税提出反对，不让事件就此定案，从而维护本身利益。

21. 上文已指出，纳税人为了本身的利益，应采取积极行动并聘请代表拟备经修订的财务报表，以助于结实地审核或调查。在此必须强调一点，就是税务代表应迅速回复实地审核和调查人员在审查过程中提出的查询(即不应延迟至完成修订财务报表后才回复)。

审核三部曲

案头审核

22. 案头审核指审查经自动评税的个案。在案头审核的过程中，尽管评税人员应专注审查该个案被选取的风险范畴，然而他们仍会对个案作全方位审查，以确定纳税人所申报利润和收入是否正确。当需要纳税人澄清时，评税人员会作出书面查询，纳税人须遵照评税人员所发的通知书办理，提交所需资料。

实地审核

23. 税务局于 1991 年 6 月成立实地审核组后，开始对纳税人的业务作实地审核。2000 年 4 月，实地审核组和调查科合并为现时的实地审核及调查科。当发现纳税人做出违规行为或有不遵守税务规定的迹象，通常会展开实地审核。

24. 实地审核人员除审查纳税人的会计帐簿和纪录外，还到纳税人的营业处所执行查访工作，以确定报税表资料是否正确。这种审核方式令税务局人员更充分了解有关业务的运作情况，有助查出涉嫌逃税或避税案件，同时亦突显了税务局的外展执法形象，鼓励纳税人提交正确的报税表。

25. 审核工作的焦点一般放在最近期已提交报税表的课税年度上。若情况合适并得到纳税人的同意，实地审核人员会根据实地审核的结果，推算过往课税年度的差额。其他厘订短报数额的方法也会用上，以确定所涉年度的短报利润款额。

调查

26. 税务调查指深入审查涉嫌逃税个案。税务局会对逃税的纳税人采取惩罚行动，以收阻吓之效。调查涵盖的期间通常是由展开调查时的课税年度起推前 6 个课税年度。若属有欺诈成分或蓄意逃税的个案，调查涵盖的期间则会扩展至推前 10 个课税年度。

主动完全剖白

剖白程度

27. 当纳税人察觉到本身的税务事宜出现问题时，应立即主动向税务局完全剖白。虽然税务局局长不能对主动剖白的个案所处罚款或补加税的基准，或采取检控行动与否，作出概括的承诺；但如纳税人对本身有分参与的罪行彻底招认，并协助调查和提交正确的报税表连同详尽的证明文件，则可对税务局局长的决定有所影响。不过，纳税人须注意，凡试图作象征式或不尽不实的表白(例如意图令税务局不对事件作进一步的调查)，都会视为须加重惩罚的考虑因素。

28. 本执行指引假设纳税人已至少大略地承认报税表是不正确的，并已委派代表就每个有关的课税年度拟备经修订的利润或入息计算表。下文第 30 至第 80 段旨在就税务代表应如何拟备经修订计算表，如何就实地审核或调查与税务局商议，提供一般指引。不过，有关段落并不适用于可随时辨别得到以及易于确定短报数额的漏报情况(例如漏报出售物业的利润、漏报兼职入息，以及只是简单地短报存货的价值)。若出现这些漏报情况，只须提交列载漏报范围及数额的简单计算表便已足够。

29. 下文第 56 至第 80 段将会论述厘订有关年度短报利润的不同方法，以供税务代表参考。现在先概括列出税务局在执行实地审核和调查的一般工作程序。

实地审核和调查的程序

选取个案

30. 实地审核及调查科的工作，主要集中在明显不守法规的领域。一般而言，该科并无固定的准则以选取个案。实地审核和调查人员会在一定程度上因应专业经验和对行业的认识，应用先评后核系统选取个案。他们也会以随机方式选取个案，以促使纳税人自愿遵守税务规定。然而，若发现有以下不守法规的特征或迹象时，实地审核和调查工作即可能开展：

- (a) 核数师在核数报告里表示对某法团的业务帐表持极度保留的意见；
- (b) 营业销货额或溢利水平不合理地偏低(考虑因素包括：业务性质、地点及顾客类别等)；
- (c) 持续不提交或迟交报税表；
- (d) 没有备存恰当的业务纪录；以及
- (e) 没有提交评税主任所要求的重要资料。

31. 此外，当审核或调查结果显示某个行业普遍地存有不守法规的情况时，实地审核及调查科一般会以重点侦查的形式对有关的行业进行实地审核和调查。

通知

32. 被拣选为实地审核或调查对象的纳税人通常会先收到书面通知。税务局人员会在通知书上说明初步会对哪一个课税年度作出复核，并会要求纳税人安排一个双方面都方便的时间和地点作首次会晤，以及提醒纳税人可带同其代表一同出席首次和以后的会晤。

33. 当纳税人就会晤安排作出响应时，实地审核人员或调查人员通常会询问纳税人其所保存的帐簿及纪录的类别，同时会告诉纳税人在会晤时须提供帐簿和文件。

给代表的指示

34. 纳税人在实地审核或调查开始时应向其代表作出明确指示，促令其代为计算出真确的应评税利润，以及将结果呈报予税务局。该代表亦须同时向纳税人强调：

- (a) 他必须得到所有财务交易的完备资料，以及可全面查阅所有银行户口以及其他财务纪录；
- (b) 他会要求纳税人对有关事项作出解释，纳税人必须充分合作；
- (c) 纳税人必须披露其报税表在哪一方面不正确，以及采用了哪些隐瞒或漏报资料的方法；以及
- (d) 实地审核或调查范围不会局限于已作表白的隐瞒或漏报资料的方法(参阅第 38 段)。

35. 税务代表在实地审核或调查初期，必须就下列各项编制清单：

- (a) 纳税人的业务帐簿；
- (b) 纳税人在香港或海外所持有的业务或私人银行户口(包括以他人名义代纳税人持有的银行户口)；
- (c) 纳税人在香港或海外拥有的物业、投资、业务资产以及其他资产，包括以他人名义(例如纳税人配偶或其他代名人)代纳税人购买的任何项目；
- (d) 在调查覆盖期间取消的银行户口，以及在香港或海外售出的物业的详细情况；
- (e) 所有曾经提交予税务局的报税表以及评税的摘要，连同相关的报税表及评税通知书的副本；以及
- (f) 纳税人所有家庭成员的姓名。

首次会晤

36. 在这阶段，实地审核或调查人员寻求对纳税人的业务运作及个人事务作深入了解。为此，实地审核或调查人员会邀请纳税人出席首次会晤。

37. 会晤目的是要寻找事实的真相。至少会有 2 名税务局人员出席会晤。实地审核或调查人员会向纳税人解释《税务条例》所载的罚则，并会要求纳税人指出报税表上不确之处。纳税人亦会被要求说出隐瞒或漏报利润或入息的方法。税务局会容许纳税人在合理时间内拟备经修订的财务报表和计算所短报数额。

38. 税务局重申，实地审核或调查范围通常不会局限于纳税人在首次会晤时披露的某些事项。纳税人可能会因为忘记或仍对披露所有短报情况一事有所保留，而没有透露所有在税务上的违规事项。如属对披露有保留者，税务局会采取严厉态度处理任何蓄意不披露完整资料的情况。

39. 纳税人为了显示合作诚意，可以在首次会晤时，估计所短报数额，并主动及完全出于自愿地将一笔足以抵偿其估计所短缴税款的按金给予税务局。这种做法在评定罚则时会纳入为减轻惩罚的考虑因素。因此，纳税人宜先复核其报税表，才出席首次会晤。纳税人缴付按金的目的绝非用以支付罚款，而税务局接受纳税人给予的按金，并不表示税务局局长不会行使其获赋予向纳税人提出检控的权力。

40. 《税务条例》第 4 条载有严格的保密条款，以保障纳税人的资料绝对保密。因此，虽然纳税人可邀请任何人士协助或陪同出席会晤，但纳税人必须向税务局提供书面声明同意这第三者列席。如纳税人聘用专业人士为代表，亦必须向税务局提交委托通知书。

41. 会晤后，实地审核或调查人员会整理会晤纪录，然后发给纳税人，以供评论及确认。纳税人如对会晤纪录内容有不同意见之处，须尽快以书面通知实地审核或调查人员。由于该会晤纪录的内容可能会在日后的程序上被引述，纳税人为保障本身利益起见，应作出响应。

搜集纪录及资料

42. 首次会晤后，实地审核或调查人员可根据《税务条例》第 51(4)(a)条所赋予的权力，向纳税人发出通知，要求提交业务帐簿及纪录以供审查。《税务条例》的第 51C 条要求纳税人备存适当的业务纪录，并在有关交易完结后，将纪录保留为期至少 7 年。这条文于 1995 年经过修订，明确规定经营业务者最低限度须备存哪些业务纪录，以及将不遵守这条文规定的最高罚款提高至第 6 级。如纳税人未能提交有关纪录，则可能会因不守法例而被检控，或被税务局要求缴付罚款以代替检控。若实地审核或调查人员到纳税人的营业处所执行实地查访工作，则可更深入地了解纳税人业务的运作情况及会计记帐方法。

43. 实地审核或调查人员可能会根据第 51(4)(a)条发出通知书，要求纳税人提供关于业务及个人财务事宜的进一步资料，并附上证明文件。纳税人须在「合理时间」内回复。一般而言，通知书上会注明回复时限为 1 个月。若纳税人以书面要求稍为延长遵办时限，通常都会得到批准。纳税人如只备有实地审核或调查人员所需的部分资料，应将该部分先行递交，不应延搁；如有需要，可要求推迟提交其余资料的时限。

服务承诺

44. 税务局自 1998 年 4 月 1 日起，定下处理实地审核和调查个案的服务承诺。税务局会竭力实践承诺。就服务承诺而言，当实地审核或调查人员收到纳税人对他们的书面查询事项的实质回复，或收到所需的业务帐簿和纪录后，实地审核或调查个案工作便可视作已经展开。若要及早了结审核或调查个案，则纳税人及其代表必须迅速及详尽地答复实地审核或调查人员在实地审核或调查过程中所提出的查询，这点非常重要。

45. 在实地审核或调查过程中，税务局有时须向第三者(例如纳税人的银行、股票经纪、供货商及客户)作出查询，以澄清交易的性质。《税务条例》第 51(4)(a)条赋予实地审核或调查人员有关的权力，但为免产生尴尬的情况，实地审核或调查人员通常会先要求纳税人提供资料。纳税人应迅速对实地审核或调查人员的索取资料要求作出响应(包括提供合适或所需的证明文件)，令向第三者作出广泛查询的需要减至最低。

实地查访与实地工作

实地工作的原因

46. 实地审核个案的首次会晤通常会在纳税人的营业处所内进行，至少有 2 名实地审核人员出席。实地审核人员会藉这次会晤取得与审核有关的背景资料，包括以下详情：

- (a) 纳税人的业务规模和性质；
- (b) 业务的运作形式；
- (c) 业务采用的会计及簿记程序；
- (d) 纳税人及与其相联的人士的个人财务资料；以及
- (e) 纳税人个人及其家庭的生活开支。

为了取得及确定业务运作的资料，负责处理有关个案的实地审核人员有时也须在首次或其后的会晤中，与负责纳税人日常业务的员工或主要职员见面。

47. 实地审核人员在首次会晤时，除了要获取上述资料外，还会要求纳税人确认以往所提交的报税表是由其所签署，以及申明该等报税表是否正确。实地审核人员同时也会告知纳税人，《税务条例》对不遵行税务义务的人士可施加的罚则。

48. 初次实地查访的其中一项目的，是要尽早了解纳税人用作纪录和处理交易的会计系统，从而评核有关系统是否足以作为拟备财务报表的基础。

49. 为了减少对纳税人业务的影响，实地审核人员在实地查访时会尽快完成在纳税人营业处所的查核工作。事实上，深入的复核工作多会在税务局内，而非在纳税人的营业处所内进行，这做法对各方都较为方便。

50. 实地审核人员力求在首次会晤后的 14 个工作日内完成简单的审核个案，但实际上不容易做到。一般而言，属普通复杂程度的个案需时 3 至 6 个月才能完成审核。个案能否尽速完成，

除了要视乎纳税人业务的复杂程度外，还要取决纳税人及其代表的支持和合作。在这方面，如纳税人能尽快准备妥当实地审核人员所需的资料和纪录，会对审核工作有很大的帮助。当纳税人或其代表发觉所提交报税表有不完善的地方，应尽早完全剖白有关的错漏。不过，若纳税人或其代表提交不尽不实的解决方案，奢望审核可以就此了结，税务局肯定是不不会接纳的。税务局会详细审查所有提交的解决方案、经修订帐表或报表。若发现任何与有关审核结果有很大差异的情况，则会在厘订罚则时加以考虑。

审查帐簿及纪录

51. 《税务条例》第 51C 条详细订明就税务目的而言「纪录」的定义，并指定纳税人必须备存的最基本纪录，以方便追查、解释和核实某些业务交易。为此，该条文现时要求各营业机构备存帐簿及入帐所依据的文件，如凭单、银行结单、发票及收据等，以支持帐表内的记项。《税务条例》内对于备存纪录的规定，已详列于《保存业务纪录须知》的说明书内。纳税人可从税务局网站下载该说明书。

52. 上文曾提及，税务局通常会要求纳税人提交帐簿及可作左证的来源文件以供审查。就来源文件而言，电子表格、年终调整、存货表等载有详细资料的文件，对实地审核人员都是有用的。实地审核人员审查这些文件，目的是查核交易是否妥为记帐，以及有关纪录与以往所提交的报税表上的资料是否吻合。一般而言，在核对业务帐簿的过程中，实地审核人员会特别留意以下的项目：

- (a) 销货帐户；
- (b) 购货帐户；
- (c) 董事或东主与公司的往来帐户；
- (d) 任何结余不正常的帐户；
- (e) 任何暂记帐；以及
- (f) 任何长期带有未清余额的帐户。

53. 实地审核人员在核对董事与公司往来帐上的变动(如属独资经营或合伙业务, 则东主或合伙人与业务的往来帐)时, 通常须索取有关人士及其直系亲属的银行户口的结单及存折。

54. 税务局人员会审查有关纪录和文件, 以核对是否与帐户内的记项相符。实地审核人员如怀疑业务纪录的真实及可靠性时, 则会向第三者或其他资料来源作进一步的核实。如实地审核人员认为须向独立的第三者查证纳税人的纪录或其他资料, 他或会安排探访该第三者, 以进行所需查证。在这情况下, 他会向该第三者发出《税务条例》第 51(4)(a)条所述的通知书, 要求该人士提供有关资料。

55. 纳税人有时会声称纪录已不慎遗失或销毁。在这些个案中, 税务局一般都会发出估计评税, 并同时因应情况考虑是否需要施行《税务条例》中的罚则。在任何个案中, 若果纳税人没有保存纪录或涉及伪造文件, 税务局会考虑提出检控。

厘订短报数额的方法

为实地审核和调查个案厘订短报数额

56. 由于短报收入或利润的情况繁杂, 尝试制订一套适用于所有实地审核和调查个案的计算短报数额方法, 是不切实际的。从简单的低估存货价值, 到涉及虚假会计入帐及伪造凭单的复杂计划, 逃税的方法林林总总, 各有不同。以下所论述的, 是不同计算方法的概要。该方法可视乎不同纳税人的情况, 协助厘订短报的数额。实际上, 这些方法可因应纳税人本身的情况来加以修订。

57. 决定使用哪种厘订方法的一个主要元素, 是纳税人的帐簿及纪录是否可靠。若帐簿及纪录是可靠的, 便可使用「直接方法」; 但当它们是不完整或不可靠时, 便需要使用「间接方法」。

58. 经验所得, 营业存货额往往是最常出现违规及出错的地方(例如: 期末存货的数量或价值被低估而令溢利需要作出调整)。因此, 如纳税人的业务涉及营业存货, 实地审核或调查人员必定会查看存货纪录及询问计价政策, 以评估所申报期末存货

数字的准确性。若有需要，实地审核或调查人员会出席纳税人的存货盘点，以确定纳税人盘点的方法是否恰当，以及申报数字是否准确。有关营业存货在税务方面的处理方式，可参阅《税务条例释义及执行指引第 1 号》。

备存完整帐簿及纪录

59. 自 1995 年引入对备存纪录方面的更详尽要求后，以审查纳税人的帐簿及纪录来进行实地审核或调查的可能性已大大提高。当帐簿及纪录都妥当地保存时，确定纳税人呈报的收入及纪录在帐表上的支出是否正确，是轻而易举的事。因此，只需将报税表中申报的数目与纪录在帐簿上的帐表作出比对，便很容易辨别出未有在帐表上反映的交易。所以，如情况许可，便应该使用这种直接厘订短报数额的方法。

60. 在这情况下，税务代表应根据帐簿及纪录拟备经修订的财务报表，然后把这些报表连同帐簿及纪录一并提交实地审核或调查人员核实。税务代表须令实地审核或调查人员信纳这些纪录是可靠稳妥和没有遭到窜改的。就此，税务代表须就纳税人的提存帐，或如纳税人是公司董事，则其在公司的往来帐及借贷帐(如有的话)，向实地审核人员或调查人员提交分析。作出这些帐表的分析时，应沿用下文第 64 至第 71 段所描述的方法。另外，亦须就以纳税人家庭成员名义开设的任何贷款、债务或债权人帐表提供细节。审查范围将取决于每宗个案的情况。

帐簿及纪录不完整或不可靠

61. 税务局的经验显示，很多个案往往会因为没有足够或甚至完全缺乏纪录而没法以传统的方法去拟备修订帐表。此类个案的补征评税一般要采用间接方法。间接方法是以调查纳税人的个人事务为基础。厘订短报数额的间接方法并无独一「良方」，采用的方法要视乎每宗个案的情况而定。其中一种普遍采用的方法是编制「资产递增表」(香港会计师公会所发出的会计指引第 1 号「从不完整纪录拟备并呈示帐表」中所提及的估计溢利资本计算法)。其他方法包括「银行存款方法」、「企业经济状况(比率计算)方法」及「推算方法」。每一个方法会在下文分别讨论。

资产递增表方法

62. 一般而言，当没有足够或未能获得有关期间的帐簿及纪录时，拟备一份资产递增表(ABS)是厘订短报利润最全面的间接方法，这方法亦可应用于薪俸税个案以厘订短报的受雇入息。资产递增表的格式样本载于附录甲。

63. 实质上，资产递增表是透过将该名人士每年资产的增长(即任何一年较其上年多出的净资产)，加上所有不容许扣除的开支，以计算出其正确的应课税利润或入息。从这些项目的总和中，减除属资本性质或其他不应评税的收入，便可据该表计算出所得的利润(若有需要，可就有关的折旧免税额或结余课税而作出调整)。这方法可以简单地归纳为下列的公式：

资产递增表计算所得的利润

$$= \text{净资产增长} + \text{不容许扣除的开支} - \text{不应课税的收入}$$

64. 拟备一份资产递增表，需要对纳税人的提存帐或公司往来帐、借款帐以及显示曾存入或提取金钱的银行户口(或类似机构的户口)作出详细的分析。如有需要，亦应复核和分析纳税人的直系亲属的户口，例如他的配偶和受养子女的户口。此分析应当包括所有的项目及其按日期次序排列。资产递增表内每一年的结算日期，应与业务的结算日期一致。分析结果可以下列范围分类：

存入：

- (a) 转帐，连同转帐来源的批注(例如来自其他银行户口)；
- (b) 资本性质的收入，连同收益来源的简单摘要(例如出售物业)；
- (c) 入息收入，连同收益来源的批注；
- (d) 其他可识别的收入，连同摘要批注；

- (e) 以特定支票存入的不明收入；以及
- (f) 以现金存入的不明收入。

提取：

- (a) 转帐，连同款项最终转往何处的批注；
- (b) 资本性质的付款，连同摘要批注(例如购买股票)；
- (c) 私人付款，连同支出性质的批注(例如学费、家庭开支)；
- (d) 其他可识别的付款，附同摘要批注；
- (e) 以特定支票支付的不明付款；以及
- (f) 以现金支付的不明付款。

65. 在上述的初步分析过程中，所涉及的项目可能极多，未必可全部实时识别出来，但当中大部分都可通过分析其他户口以及在取得进一步资料后，变得明确。

66. 在初步分析的同时，拟备 3 个列表是非常有用的：

- (a) 当查出资产时，载列在每年的资产报表；
- (b) 当查出个人及生活开支的项目时，载列在个人及生活开支报表；以及
- (c) 当查出入息项目时，载列在入息报表。

67. 独资业务东主的资产报表，应包括他所有业务及私人的资产和负债。若他是业务的合伙人，该资产报表须包括他在有关合伙业务的资本及借款帐的结余。若是公司持股人，则包括他的股本及他的往来帐及借款帐的结余。

68. 完成初步分析后，便可沿用附录甲的格式，开始草拟资产递增表的初稿。税务代表这时应考虑下列问题：

- (a) 是否已尽一切可行的方法，追查所有存入或出现在银行户口或其他地方的款项的来源？
- (b) 是否已尽一切可行的方法，找寻所有从银行户口或其他地方提取的款项的去处或用途？
- (c) 是否已识别出所有曾产生收入的资产？
- (d) 是否已确定每项资产的全部成本及其支付的方法？
- (e) 是否已确定从出售每项资产所获的收益的用途？
- (f) 是否已确定所有已知收入的用途？
- (g) 是否已识别出应产生收入的资产所带来的所有入息？
- (h) 是否已追查出所有通常以支票或透过银行户口缴付的支出项目，例如税款、人寿保险、学费、电费、煤气费及差饷等？

解答上述问题可进一步澄清不明项目或令其他银行户口浮现，从而必须修订资产递增表的初稿。

69. 税务代表应在此时考虑从分析中得出的数目是否能准确地反映纳税人的个人及家庭开支。任何于上文第 68 段(h)项内未能追查出的项目及任何特殊的开支项目(例如度假开支、医疗费用、帐单及馈赠等)亦应一并计算。在复核载列于资产递增表上的私人开支是否足够时，必须考虑下列有关事项：

- (a) 应有什么日常家庭开支？
- (b) 有否定期以支票或其他银行付款(如自动转帐)支付某类家庭开支，或有否以现金支付某些购物开支？

- (c) 哪些家庭或个人开支是以现金支付？
- (d) 资产递增表数据能否充分反映所有现金开支项目？若不能，须就短缺数目作出解释。

70. 最后，必须考虑余下在不明原因下存入和提取的款项的性质。要考虑的因素包括纳税人所作出的解释、纳税人业务的性质及原本帐表的会计入帐方法。这些都必须根据获得的资料来作出决定。但是，如没有相反证据，不明性质的提款应被假定为用作不可扣除的开支，故此应被列于附录甲的加项内，以计算资产递增表中的利润。至于不明性质的存款，除非有证据支持，否则不会被接受为属资本性质或其他不须课税的收入，因而不能在计算资产递增表中的利润时作为减项。税务上诉委员会曾指出自行坚称某些事物为事实并不能就此构成证据(参阅 *D20/89, 4 IRBRD 285*)。此外，税务上诉委员会已解释过资产递增表的性质(参阅 *D28/88, 3 IRBRD 312*)，以及纳税人有责任提供所有有关文件以支持他自己的说法(参阅 *D6/92, 7 IRBRD 88*)。

71. 当第 69 及第 70 段所提及的事项得到解决时，税务代表应对资产递增表的初稿作出适当的最后修改，然后再按相关的可能性(例如已知的利润趋势)检视结果。

其他间接方法

72. 虽然无论在任何情形下，上述有关编制资产递增表的要点，均应尽量按实际情况付诸实行，但有时因环境所限，并不一定能成功地完成资产递增表。在此情形下，税务代表应考虑采用其他间接厘订漏报利润的方法。其中 3 个较普遍采用的方法是「银行存款方法」、「企业经济状况(比率计算)方法」及「推算方法」。这些方法不但可以并存，还可以合并使用。再者，在完成编制资产递增表后，这些方法更可以用作测算其结果是否准确。

银行存款方法

73. 在分析过程中，如发现纳税人的大部分入息都是存入银行户口内，便可采用银行存款方法以厘订收入总额。采用此方法最重要的是要确保所有曾存入业务收入的银行户口，包括由纳税人的代名人所持有的，都涵盖在内。

74. 对于全部或部分以现金进行交易的行业，应按月编制一份银行存款摘要，以确定是否还有其他未被发现的银行账户(例如：若每月的存款有显著的波动，很明显是有其他未被发现的户口)。若在复核所涵盖期间的某时段内，发现并无现金存款或现金存款的数额大幅地减少，则该年度的入息或需藉推算才能确定，而对直接用以支付业务及个人开支的部分现金收入亦需要作出调整。若在帐表中同样地短报了有关开支，该等少申报的开支亦应予调整，以确定正确的利润。一般而言，在银行存款总额上，采用「平均」或「具代表性」的毛利率来厘订短报的毛利(参阅第 76 段)是大约可以接受。当这样做时，应剔除那些须全数课税的存款，例如回佣、佣金及变卖废料收入等。然而，不明性质的存款通常会被视为经常性的业务收入而包括在内。

75. 在 *G Deacon & Sons v. CIR*, 33 TC 66 一案中，法官根据环境证据，确认当局可把来历不明的银行存款纳入应课税利润内以作评税。附录乙载有以银行存款方法计算应课税利润的格式。

企业经济状况(比率计算)方法

76. 此方法是于某些已知数额上，使用有关的百分比或比率(会参考与纳税人经营的业务相近及具代表性的企业)，计算出需要的数据，以订定纳税人的应课税利润。举例说：参考类似业务或状况而得出适用的百分比，以便订定该纳税人的销货、销货成本、毛利或甚至纯利。同样地，将具代表性的百分比应用于某些已确定的数据上，便可计算出个别的入息或开支项目。

77. 这些百分比在某些情况下，可以从审查或分析纳税人的帐表或纪录而确定。比对销货单与购货单，以及分析价目表和其他类似的数据，均有助订定毛利率。应该以随机方式选出具代表性的样本以作分析，样本数目亦应在切实可行的情况下尽可能扩大。此外，当计算平均毛利率时，应考虑该纳税人在经营方式或业务环境上的任何转变(例如企业策略、产品种类、趋势、地点或主要顾客及供货商的变动)。

78. 根据 *Brittain v. Gibbs*, [1986] STC 418 和 *Coy v. Kime*, [1987] STC 114 两宗案例，如果帐表不可靠，可利用业务模式来计算利润。在 *Brittain v. Gibbs* 一案中，纳税人是一名自雇的油漆和装修工人，而当局考虑采纳的业务模式，是根据某一指定年

度估计工作的时数乘以每小时可能收取的费用而得出。Vinelott 法官裁定,如果帐表不完善,有关方面可就每年的数额作出估计。在 *Coy v. Kime* 一案中,上诉人是伦敦的士司机,他没有记下每次收取车资的详情,但他会纪录每天的约略收入。当局采用了两种方法评估上诉人可能取得的利润:(a)根据对该的士司机的家庭以及该家庭的支出所知的资料,利用就业部公布的《家庭开支统计调查》(Family Expenditure Survey)估计该的士司机可能获得的入息;(b)按燃料耗用与收入比率拟备业务模式。

79. 在 *Kudehinbu v. Cutts, [1994] STC 560* 一案中,案中的纳税人是一名自雇的士司机,法官裁定当局参考该司机所耗汽油量和估计行走哩数而对该司机所作的估计评税,应维持不变。在 *Gamini Bus Co Ltd v. CIT, [1952] AC 571* 一案中,枢密院裁定当局按同类公司的汽油支出与净利润的比率,来对该巴士公司作出估计评税是恰当的。以比率计算方法来计算补加利润,可以下列简单的例子加以说明:

例 1 — 销货毛利

净销货 (以帐簿或其他方法确定)	<u>500,000 元</u>
所确定的毛利率	30%
计算所得的毛利	150,000元
<u>减: 会计帐内的毛利</u>	<u>50,000元</u>
补加利润(差额)	<u>100,000元</u>

例 2 — 成本比率(成本加成)

销货成本	300,000元
售价为成本加成的33 $\frac{1}{3}$ %	<u>100,000元</u>
计算所得的销货	400,000元
<u>减: 会计帐表内的销货</u>	<u>300,000元</u>
补加利润(差额)	<u>100,000元</u>

推算方法

80. 如税务代表确信纳税人于某一课税年度的应评税利润已准确地订定, 有关的数据可用作估计涉及短报盈利年度的应评税利润(倘若没有其他更准确的方法可用)。在此情况下, 这方法不失为一个加快了结实地审核或调查的有用方法, 但是税务代表仍然要确保推算的基准合理, 以及有可靠的基本数据支持, 并应考虑纳税人在经营方式或业务环境上的任何转变。

例3 — 以推算方法计算漏报的销货

漏报了的销货收入存入到董事私人银行户口, 会加回在该审核年度的利润内。其他年度所漏报的销货可从审核年度漏报销货的百分比推算出来。

例4 — 以推算方法计算超报的开支

在审核年度的帐表内记销了一些支付给董事亲戚的薪金和一些酬酢开支。不过, 该等亲戚并没有提供任何服务, 有关公司也从没有支付该等薪金, 而酬酢费则只是董事的私人开支。税务代表应计算出被拒绝扣税的薪金与酬酢开支比例, 然后按结果推算出在其他年度属同一性质并同样地在帐表内记销的款项。

了结审核或调查

由实地审核或调查人员拟备结案基准

81. 当实地审核或调查人员制订解决方案后, 便会知会纳税人, 并安排会晤来商讨解决个案。在会晤中, 实地审核或调查人员会向纳税人解释有关审核或调查结果及计算差额(即少报或漏报的应评税利润或入息)的方法。在解释计算方法及技术性问题方面, 税务代表当能提供积极的协助。实地审核或调查人员会告知纳税人及其代表, 如对提议的解决方案及计算方法有任何意见或建议, 可提出予税务局考虑。任何争议的事项都会在会晤中全面地讨论, 以求达成双方都同意的解决方案。

由纳税人或税务代表建议解决方案

82. 税务代表或纳税人在计算出漏报的利润后，应向税务局提交了结个案的建议书，以及在可能情况下，一并提交经修订的财务报表，以供税务局考虑。该建议书应附有一份报告，详列拟备有关建议书所采用的准则。该报告亦应包括下列的资料：

- (a) 税务代表已考虑的资料；
- (b) 税务代表审核纳税人的业务帐簿及个人财政的方法；
- (c) 他未能对某方面的资料加以核证的程度；以及
- (d) 他如何处理未能确定及存有疑问的项目。

税务代表的详细分析及工作草稿亦应交予实地审核或调查人员审查。若税务代表能拟备一份资产递增表时，他的报告必须连同附表，分别列出每年度的资产报表、私人及生活支出报表及入息报表(参阅上文第66段)，以及在个别情况下需要的任何附加报表。

83. 该建议书必须附有纳税人签署的证明书，证明就纳税人所知所信，该建议书已毫无保留地列出他在《税务条例》下全部应课税的利润。纳税人须获告知处罚方面将会根据《税务条例》的规定分开考虑。

中期会晤

84. 在实地审核或调查的过程中，实地审核或调查人员会与税务代表及纳税人保持联络，以及在适当时候，安排会晤以讨论实地审核或调查的进度和结果，以及商定厘订应评税利润的基准。透过交换意见及资料，双方或可在互相让步下达成了结个案的协议。若未能就了结个案达成协议，实地审核或调查人员会发出适当的估计评税，以便纳税人能按照《税务条例》内有关反对及上诉的规定跟进其个案。

了结个案协议

85. 如能就差额达成协议，纳税人会在一名证人(通常为其税务代表)的见证下签署了结个案表格。该表格会列明每个有关审核年度的补加评税利润或入息(即已申报利润与审核后双方同意的利润的差额)。该表格通常会另加一附页，详细列明了了结个案时由实地审核或调查人员建议并经纳税人同意的调整项目计算方法。

86. 该了结个案表格只涵盖纳税人在有关年度的基本税务责任。表格上清楚说明接受指定补加评税利润或入息，并不表示事件已告终结。个案还有待呈交税务局局长或其授权的高级人员考虑适当的罚则。在这一方面，实地审核或调查人员会提醒该纳税人，当同意有任何短报利润或入息时，即有可能被处以《税务条例》第80、第82或第82A条所载的罚则。

87. 如在审核的过程中，发现纳税人未有遵守《税务条例》的其他规定(例如备存有关业务纪录或通知局长其须课税的规定)，实地审核或调查人员亦会提醒该纳税人有关的条文。

88. 对于没有遵守《税务条例》中所规定的纳税人，如他们未能提出合理辩解，或是蓄意逃税，税务局将会采取罚则行动。至于怎样才能构成合理辩解，则需视乎个别案情而定。

反避税工作

目标

89. 由1995年开始，税务局调配实地审核人员专责处理避税个案。这个部署是为了加强税务局对付及阻止纳税人采用昭然若揭及精心策划的避税计划(即是那些受到《税务条例》反避税条文所规限的避税计划)。

证明文件

90. 在审视避税安排时，税务局人员会特别着重查阅有关的法律文件及原始文件。虽然备有有关文件未必足够证明交易的

「真实性」，但在某程度上按交易的性质而言，缺乏有关文件就难免令人生疑。在 *The Officer Receiver v. Mak Wing Hung, HCMP 4189/2002* 一案中，鲍晏明法官 (Barma J) 裁定据称是代理协议的文件纯属虚假，旨在用以避免缴纳利得税。特别如安排涉及有联系企业间的交易 (例如涉及围内公司之间的交易)，税务局会详尽地审查会计帐簿及纪录，以便对集团有透彻的认识及全面的了解。

91. 审查避税个案的做法，与一般实地审核个案的做法无异，都是实地查访。在过程中，实地审核或调查人员会安排与各要员及负责日常业务的员工会晤和举行会议。这些查访、会晤和会议十分重要，能令实地审核人员全面了解纳税人业务的运作情况。

92. 若交易牵涉一间与纳税人有联系而在海外注册的公司，实地审核人员一般会审查以下各点：

- (a) 纳税人向该有联系的海外公司所支付的费用或款项是否可以在税项中扣除；
- (b) 在香港的纳税人公司有哪些开支是为产生该有联系的海外公司的利润而支付；以及
- (c) 该有联系的海外公司的利润是否需要缴纳香港利得税。

93. 上述的审核要点，以及由此而须就有关人士的利得税责任问题所作的判定，主要是源于《税务条例》的条文并没有对在香港或其他地方注册的公司作出任何区别。为执行《税务条例》第14条的规定，税务局人员是有权查核海外公司的业务运作情况及搜集有关资料，以决定有关条文是否适用。这方面可参考英国枢密院于1997年6月23日在 *CIR v. Orion Caribbean Ltd (in voluntary liquidation), 4 HKTC 432* 一案中的判词。在决定一间海外公司是否有应评税利润 (或有多少应评税利润) 时，不论该公司在何处注册，纳税人都必须按要求提供有关资料，包括利得税报税表、相关的帐表、银行结单，以及有关资料所依据的帐簿及纪录等。纳税人若不能提供详尽完备的资料，税务局可以根据《税务条例》第59(2)(b)或第59(3)条作出估计评税。纳税人随后若有

任何的反对及上诉，仍须提供一切有关资料，以便税务局及有关方面作出决定。

94. 一间香港的公司当然可与有联系的海外公司进行交易，而后者的利润在某些情况下有可能无须在香港缴税。如果有人报称其个案中出现上述情况，税务局人员会因应情况调查交易是否按照一般商业原则(即在基于各自独立利益基础上)进行。税务局人员会要求该香港公司或其他有关者就交易的基础及性质提供详细的资料。如果该香港公司不能提供所需的有关资料，其税负可能会受到负面影响。

95. 实地审核人员经常会碰到一些个案：虽然根据《税务条例》第14、第15(1)(a)、第15(1)(b)、第15(1)(ba)或第21A条，案中海外公司的利润需要缴纳利得税，但是他们都没有向税务局申报。税务局在此重申，税务局会对没有申报利润而又没有合理辩解的人士进行惩罚。税务代表必须提醒客户，确保他们清楚理解在哪些情况下须负上缴税责任，以及不履行有关法律义务而所冒的风险。

查阅税务代表的工作文件

96. 实地审核或调查人员有时需要查阅税务代表的工作文件，以比对帐表与纳税人的利得税报税表，或了解纳税人的业务状况。税务局明白此中可能有利益对立的问题，税务局既希望尽可能尊重纳税人与税务代表之间的保密关系，但另一方面亦必须维护公众的利益，因为税务局必须查阅所需要的资料，才可公平及有效率地执行《税务条例》。

97. 基于这个原因，税务局已参考海外国家的惯例制订查阅指引。在这个指引下，税务代表的工作文件可以分为以下两大类：

会计文件，包括：

- (a) 传统的会计纪录，例如原始纪录、总帐、日记帐、损益表及资产负债表；
- (b) 为预备、进行及纪录交易而制备的文件，这些文件能够解释交易的背景、内容及目的；

- (c) 用以比对纳税人的纪录及报税表内资料的文件；以及
- (d) 核数师的永久核数档案，这些档案能够解释纳税人的业务架构和运作的基础。

意见文件，包括：

- (a) 交易完成后所给予意见的文件，而这些意见并不影响帐簿及报税表内所记录的交易；
- (b) 纯粹关于未进行并且不会进行的交易或安排的文件；以及
- (c) 主要内容为会计师就报税表内的事项所提供意见的税务文件。

98. 会计文件的特性是它们据实地详细说明已经发生的事情。因为它们能够解释一项交易的背景、架构及目的，实地审核或调查人员必须有全面查阅这些文件的权力。简单来说，这些文件是纪录文件，而不是意见文件。

99. 另一方面，虽然实地审核或调查人员在《税务条例》下拥有广泛的权力去查阅资料，一般而言，他们都不会索取意见文件，除非税务局怀疑个案牵涉欺诈或严重逃税。但是，纳税人代表必须明白意见文件的定义，特别是它并不包括一些就交易形式或功能方面的背景、架构或目的作出解释的文件。这些文件是会计文件，根据《税务条例》第 51(4)条，实地审核或调查人员有权索取，而纳税人或其代表必须提供。

100. 在正常情况下，实地审核或调查人员会先向纳税人提出索阅会计文件的要求，所以如果税务代表向纳税人提供税务意见，他必须提醒纳税人保留有关文件，以便将来税务局索取查阅。

价格转移计划

101. 实地审核人员不时遇到纳税人与有联系而非居住于香港的人士之间进行一些并非基于各自独立利益为基础的交易。一般而言，该等交易以下列一种或多种形式进行：

- (a) 纳税人以低于正常价格销售货品给非居住于香港的人士；
- (b) 纳税人以高于正常价格向非居住于香港的人士购入货品；
- (c) 非居住于香港的人士向纳税人提供各种服务和收取高昂费用，而有关费用与服务并不相称；或
- (d) 纳税人向非居住于香港的人士支付庞大的专利权费。

102. 在这种情况下，实地审核人员会复核参与交易的公司之间的定价政策及有关资料，包括对买卖货品或者提供服务的定价分析。在复核的过程中，实地审核人员会考虑交易各方的个别特殊情况，包括合约条款、货品或服务类别、经济情况、商业功能、风险承担和商业策略等。为使复核更为客观，纳税人必须向实地审核人员提交所有相关文件，以作查证。

103. 当纳税人与有密切联系而非居住于香港的人士以不是基于各自独立利益的基础进行交易时，税务局可引用《税务条例》第 20(2)条处理这种情况。根据《税务条例》第 20(2)条的规定，如纳税人与非居住于香港但与其有密切联系的人士经营业务，而其经营方式安排至使该纳税人不获任何于香港产生或得自香港的利润，或使其获得少于通常可预期于香港产生或得自香港的利润，则该名非居住于香港的人士依据其与该纳税人的联系而经营的业务，须被当作是在香港经营的业务，而该名非居住于香港的人士从该业务所得的利润，须以该纳税人名义予以评税及课税，犹如该纳税人是其代理人一样。案例 *CIR v. Rico International Limited*, 1 HKTC 229 及 *R v. Radofin Electronics (Far East) Limited*, 1 HKTC 1252 说明《税务条例》第 20(2)条可以引用在哪些情况上。除了《税务条例》第 20(2)条外，税务局亦可以引用《税务条例》中的一般反避税条文或其他适用于个案情况的条文，以保障税收。

104. 有时候，与纳税人交易的非居住于香港的人士，是在号称避税天堂的地方注册的公司，而该地并不容许其在当地经营业务。在这等情况下，实地审核人员必然会考虑有关交易所产生的利润的来源地问题(一般而言，包括考虑产生有关利润的经营

活动的所在地问题)。同样地，在考虑该非居住于香港的人士有否在香港经营某行业或业务时，税务局会着眼于有关人士的整体经营活动及境外地区对其经营活动的限制(参阅 *CIR v. Orion Caribbean Ltd (in voluntary liquidation)*, 4 HKTC 432)。税务局对有关利润来源地的诠释已详列于《税务条例释义及执行指引第 21 号》内。

105. 如纳税人作出任何安排，把在香港经营业务所赚取的利润「记帐」在海外有联系的公司，税务局必定会以严厉的态度处理。有关安排包括下列情况：

- (a) 该非居住于香港的人士本身并无在香港或境外进行实质经营活动(例如没有办公地点或雇用员工)；
- (b) 纳税人在港进行所有经营活动，并因此而实质上产生利润；
- (c) 并无实际商业原因去支持设置该非居住于香港的人士；以及
- (d) 有关利润仅于该非居住于香港的人士的会计帐表中「记帐」。

税务局必定会毫不犹疑地引用《税务条例》的一般反避税条文处理以上安排。如有关事实并没有按要求并依时充分披露，税务局将会考虑施加罚则。在此，税务局再次提醒纳税人及其代表在填写报税表时，必须准确地回答有关代 / 与非居住于香港人士所进行的交易的提问。

了结避税个案

106. 经审查有关文件以及评估从纳税人和第三者搜集得来的证据后，实地审核人员会判定应否向纳税人发出进一步的评税或补加评税。若个案情况合适的话，所采用的评估方法会与一般实地审核个案无异。实地审核人员会知会纳税人建议结案的方法，并向纳税人解释所采用的计算基准。纳税人或其代表当然可以就实地审核人员的建议提出评论及意见。当纳税人和实地审核人员就所需的进一步评税或补加评税达成协议后，协议会以书面形式提交税务局高级人员审批。

107. 如果纳税人和实地审核人员未能就解决方案达成协议，税务局可能需要根据《税务条例》的反避税条文(例如第 20(2)、第 61 或第 61A 条)发出评税。《税务条例》的一般反对和上诉条文都会适用于该等情况下(即是未能达成和解协议)所发出的评税。

罚则

阻吓逃税行为

108. 税务局的实地审核及调查行动，其中一个主要目的是对逃税行为起阻吓作用。不采取惩罚，便没法达至阻吓效果。处以惩罚的条文是载于《税务条例》的第 XIV 部。当纳税人没有遵守《税务条例》的规定时，税务局局长可视乎涉及事项的性质，根据第 80 及第 82 条的有关条文采取检控行动，或根据第 82A 条评定补加税。《税务条例》第 80 及第 82 条亦准许税务局局长选择就有关的罪行征收罚款，以代替检控(即接受罚款和解，以代替提出检控)。

检控

109. 提出检控是阻吓逃税行为的一个重要手段，不单可鼓励当事人日后履行其课税义务，亦可以向社会大众传达清晰的讯息，逃税行为会带来非常严重的后果。税务局在所有认为合适的情况下，都会采取检控行动。当纳税人所犯罪行的性质并不适宜以《税务条例》第 82 条对其提出检控时，税务局会考虑根据《税务条例》第 80 条对纳税人提出起诉。检控与否取决于多项因素，包括罪行的严重性、纳税人该受惩罚的程度及先前提及的阻吓作用。

110. 在《税务条例》第 80 条适用的情况下，最高的惩罚是就每项罪行可处第 3 级罚款，以及相等于少征收税款 3 倍的罚款。少征收税款是指因该罪行而少征收的税款，或假若该罪行没有被发现则会少征收的税款。

111. 第 82 条的最高罚则为：

循简易程序定罪后：

就每项罪行可处第 3 级罚款，以及相等于少征收税款 3 倍的罚款。少征收税款是指因该罪行而少征收的税款，或假若该罪行没有被发现则会少征收的税款，另可处监禁 6 个月。

循公诉程序定罪后：

就每项罪行可处第 5 级罚款，以及相等于少征收税款 3 倍的罚款。少征收税款是指因该罪行而少征收的税款，或假若该罪行没有被发现则会少征收的税款，另可处监禁 3 年。

112. 上文曾提及，《税务条例》准许税务局局长选择就第 80 或第 82 条所定的任何罪行征收罚款，以代替检控。在某程度上，有关以罚款代替起诉的权力已授予高级评税主任及以上职级的人员。因此就漏报的应评税利润数额达成协议后，纳税人或其代表可向负责实地审核或调查的人员提出以罚款代替起诉的形式，了结有关其罪行的罚则。

第 82A 条的补加税

113. 若没有根据第 80(2)或第 82(1)条，对纳税人漏报应评税利润一事提出检控，税务局局长可根据《税务条例》第 82A 条征收补加税。最高罚款相等于少征收税款的 3 倍。少征收税款是指因该次漏报而少征收的税款，或假若该次漏报没有被发现则会少征收的税款。

114. 税务局局长或副局长在作出补加税评税前，会发出通知书告知纳税人其所触犯的罪行，并拟就其罪行作出补加税评税。纳税人可在不少于 21 天的限期内提交书面申述。税务局局长或副局长在决定补加税款额时，会顾及和考虑在限期内收到的书面申述。纳税人如对补加税评税感到不满，可向税务上诉委员会提出上诉。

115. 根据《税务条例》第 82A 条，补加税必须由税务局局长或副局长亲自评定。因此，实地审核或调查人员不可能就惩罚的幅度作出提示。而实地审核或调查人员亦获指示，他们在任何时候都应该向纳税人表明根据《税务条例》第 59 及第 60 条作出并获彼此同意的评税，只代表不包括罚则在内的应缴税款。税务代表必须就这方面向其所代表的纳税人解释清楚，以避免任何误会。

其他事项

116. 税务局局长或其授权的高级人员在评定罚则时，会视乎个别案情考虑包括以下的因素：案情的严重性、税收的损失、纳税人的合作程度、纳税人业务的性质，以及是否有证据显示不当的行为或计划是蓄意进行或为避税而设计。

117. 税务局对于实地审核、调查和避税个案的惩罚方法没有分别。纳税人如果因为参与一些昭然若揭或过分妄进的避税计划而触犯《税务条例》第 80 或第 82A 条，一定会被处罚。至于个案是否牵涉到这类计划，则须根据事实来决定。如果纳税人被断定为曾经参与这类计划，则任何企图隐瞒事实的行为(例如提供不正确或误导性的资料)，将会影响最终所处的罚则。

118. 最后，事实证明实地审核和调查行动能够有效率和有效地揭发没有遵守税务规定的个案。税务局会因应实地审核及调查科所取得的成绩，不断检讨该科的审核范围、行动规模、审查技巧以及对该科的技术支持。纳税人及其代表应该明白到由于税务局持续检讨工作，任何逃税或避税个案被揭发的机会都会相应增加。若果纳税人能够在税务局未展开任何实地审核、调查或其他审查行动前，主动就其没有遵守《税务条例》的事情向税务局作出完全剖白，则将来税务局就该案考虑罚则时，该剖白会是有利因素。

资产递增表的格式样本
ABC先生经营ABC公司^(注释1)

<u>附表编号</u> ^(注释3)	会计年度终结 ^(注释2)	<u>[X]年</u>	<u>[X+1]年</u>	<u>[X+2]年</u>
		(元)	(元)	(元)
	资产			
	银行存款			
	现金			
	物业			
	独资企业公司资产净值(成本价)			
	合伙企业投资			
	- 股本			
	- 往来帐户/借款			
	私人公司投资			
	- 股本			
	- 往来帐户/借款			
	上市公司股票			
	汽车			
	私人预付款/借款	_____	_____	_____
	总资产	_____	_____	_____
	负债			
	私人债项/预支款			
	物业按揭贷款	_____	_____	_____
	总负债	_____	_____	_____
	资产净值	_____	_____	_____
		=====	=====	=====
	资产净值之增加(减少) (A)			
	(与先前一年比较)			

注释

1. 假若该名人士经营超过一项业务，其名下所有业务的资产及负债都应显示于资产递增表内。
2. 应据每一个受复核的课税年度而编制。
3. 填上附表编号及付上附表以作根据。若有需要，应就个别项目编制附表。

附表编号

加:

独资企业的报税表及税务计算表内不容许扣除的
项目(东主薪金除外)

已缴付的税款

购买物业的律师费及印花税

物业的装修费

自住及出租物业的差饷

出售股票的损失

出售物业的损失

出售业务投资的损失

汇出汇款

私人性质的利息开支

私人海外旅费

私人及生活费用(估计)

在不明原因下从银行户口提取的款项

在不明原因下从业务投资的往来帐户提取的款项

(B)

减:

出售物业的利润

出售业务投资的利润

出售股票的利润

受雇收入

租金收入

银行利息收入

股息收入

汇入汇款

税务计算表内调整的折旧扣除额

合伙企业的分红

其他独资企业已呈报/评定之利润(亏损)

(C)

按资产递增表所计算出来的利润* **(A) + (B) - (C)**

减:

ABC公司已呈报/评定的利润(亏损)

差额

=====

*注释

此利润会被用作计算受复核的有关企业的最终应评税利润或亏损。

银行存款方法的格式样本
XYZ先生经营XYZ公司^(注释1)

附表 (见附页)	银行名称及户口号码	「X」年 (元)	「X+1」年 (元)	总数 (元)
1	截至结算日期银行户口分析的摘要 ^(注释2)			
	存款总额			
2	减: 银行转帐或存款			
3	退票			
	出售固定资产			
	租金收入			
	其他与业务无关的存款			
	调整后的存款总额	_____	_____	_____
	加: 没有存入银行户口而直接用以支付 开支的收款(估计)	_____	_____	_____
	加: 年末应收帐款结余	_____	_____	_____
	减: 年初应收帐款结余	_____	_____	_____
	减: 已呈报营业额 未能解释之存款(补加利润)	_____	_____	_____
		=====	=====	=====

注释

1. 就每一个受复核的企业编制个别的银行存款表。
2. 就每一个受复核的课税年度拟备摘要。

附表1：各银行户口的存款总额银行名称及户口号码^(注释1)

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

注释

1. 应拟备一个包括所有银行户口的摘要(参阅第73段)，并就每一个银行户口分别拟备一个附表。
2. 其他包括的项目有信用证(L/C)、通知入帐、电汇、转帐等。

附表2：银行转帐或存款银行名称及户口号码^(注释1)

日期	来源 ^(注释2)	「X」年			「X+1」年			总数 (元)
		支票 (元)	转帐 (元)	现金 (元)	支票 (元)	转帐 (元)	现金 (元)	

注释

1. 就每一个银行户口分别拟备一个附表。
2. 填写从其转来款项的银行户口号码。

附表3：退票银行名称及户口号码^(注释1)

日期	「X」年 (元)	「X+1」年 (元)	总数 (元)

注释

1. 就每一个银行户口分别拟备一个附表。