



中華人民共和國香港特別行政區政府
稅務局

稅務條例釋義及執行指引

第 2 號(修訂本)

利得稅

甲部：工業建築物的免稅額

乙部：商業建築物的免稅額

本指引旨在為納稅人及其授權代表提供資料及指導。指引本身並無法律約束力，亦不會影響任何人士向稅務局局長、稅務上訴委員會或法院提出反對或上訴的權利。

本指引取代於 1983 年 7 月 20 日發出的指引。

稅務局局長 黃河生

1999 年 4 月

稅務條例釋義及執行指引

第 2 號(修訂本)

目錄

	段數
引言	1
甲部：工業建築物的免稅額	
符合資格的行業	3
符合資格的建築物	10
不包括的建築物	15
因建造而招致的資本開支	16
有權享有免稅額的人	18
有關權益	21
被購置而未經使用的建築物及構築物	23
初期免稅額	26
每年免稅額	29
開支剩餘額	31
結餘免稅額及結餘課稅	32
批租權益的終止	34
例子	附錄
乙部：免稅額 – 商業建築物	
符合資格的建築物	36
符合資格的開支	37
有權享有免稅額的人	38
1998/99 課稅年度以前的重建免稅額	39

1998/99 課稅年度及其後課稅年度的免稅額	42
每年免稅額	43
結餘免稅額及結餘課稅	52
批租權益的終止	56
例子	附錄

附錄

引言

一般來說，屬資本性質的開支是不可扣除的，但《稅務條例》（該條例）第 18F 條規定，任何人在任何課稅年度的應評稅利潤，須扣除根據該條例第 VI 部給予該人的任何免稅額，並須加上根據同一部對該人徵收的結餘課稅額。有關免稅額和課稅額適用於某些(a)工業建築物及構築物；(b)商業建築物及構築物；以及(c)機械及工業裝置。

2. 本稅務條例釋義及執行指引所關乎的是第 VI 部有關(甲)工業建築物及構築物和(乙)商業建築物及構築物的條文，而有關機械及工業裝置的條文則在稅務條例釋義及執行指引第 7 號（修訂本）內討論。

甲部：工業建築物的免稅額

符合資格的行業

3. 為施行第 VI 部，該條例第 40(1)條就「工業建築物或構築物」一詞的定義作出界定，並列舉如下—

「工業建築物或構築物」指作以下用途的任何建築物或構築物或任何建築物或構築物的部分—

- (a) 供在工場、工廠或其他相類似的處所內經營的某行業使用；或
- (b) 供運輸、隧道、船塢、水務、氣體或電力企業使用，或供公共電話服務或公共電報服務使用；或
- (c) 供包括製造貨品或物料或將貨品或物料加工的行業使用；或
- (d) 供從事貯存以下貨品或物料的行業使用—
 - (i) 用以製造其他貨品或物料的任何貨品或物料；或

(ii) 在某行業的經營過程中須予加工的貨品或物料；或

(iii) 剛運抵香港的貨品或物料；或

(e) 供農業業務使用；

(f) 供與任何行業、專業或業務有關的科學研究使用，「專業」一詞由 1998/99 課稅年度起加入在內。]

4. 應注意的是，任何建築物或構築物（或任何建築物或構築物的部分）如要符合資格，則必須是供該定義的(a)至(f)段所指明的行業、企業、服務、業務或專業使用，並且不會根據該定義的但書被豁除。在這方面，較貼切的說法是，除了(b)、(e)和(f)段外，只有行業才符合資格。不要以為某建築物或構築物只能因供牽涉製造工序的行業使用才可根據(c)段而符合資格，如該行業從事將貨品或物料加工，該建築物或構築物亦可能會獲給予免稅額。

5. 有關決定某行業是否從事將貨品或物料加工這問題，可參考高等法院對 *CIR v. Aberdeen Restaurant Enterprises Ltd. (1988) 2 HKTC 330* 一案的判決。在該個案中所考慮的其中一個問題，是一間水上食舫是否具備工業構築物的資格。納稅人的主要爭論依據是烹煮食物相當於將貨品或物料加工。在考慮這個問題時，Jones J.提及英國上訴法庭在 *Vibroplant Ltd. v. Holland [1982] 54 TC 658* 一案的判決。就有關的英國的對等條文，該判決接納「加工」意味在處理方法或處理系統方面須有相當程度的一致性。依此案例，Jones J.持定該食舫不符合資格獲得免稅額。他在第 351 和 352 頁這樣說—

「不過，預備和烹煮食物是否屬於將貨品加工的定義範圍內。在簡略牛津字典就「加工」一詞所界定的各種定義中，其中的一個意思是「連續及有規律的行動或接續的行動，以一個明確的方式進行；一項連續（自然的或人工的）運作或連串的運作。任何製造工序中一項特別的運作方法。」

從典據看來，很明顯要決定一項建築物是否工業建築物或構築物時，必須從法例中確定其意思。該條文的字眼顯示法例的意圖是讓該等從事製造貨品或將貨品加工的人申索免稅額。在 Rael-Brook 個案 [(1967) 2 Q.B. 65] 中，食肆被描述為服務業，很肯定不是製造業。正如 Mr Feenstra 所提議，食肆也不是較近似工廠或工場而是近似零售商店。再者，本人亦不能同意 Mrs. Clough 向本人所強調的說法，指烹煮食物在處理方法方面來看是一致性的。每一碟菜均是按顧客所點的菜分別預備的，本人看不到烹煮食物和在 Vibroplant 個案 [(1982) 42 T.C. 658] 中的進行修理有甚麼分別。修理並無一致性，與烹煮食物一樣各項修理均有所不同。同樣本個案與 Kilmarnock 個案 [(1966) 42 T.C. 675] 也大相逕庭，該個案中包含了一個明確的過程和一個製造的行業。

本人不認為法例竟意圖把範圍擴展至食肆的業務。食肆行業與製造和加工毫無關係。因此，本人信納由於該水上食舫，水上廚房和三道引橋或跳板皆非工業建築物或構築物，故不符合資格獲得免稅額。」

6. 下列例子可視為符合「將貨品或物料加工」的準則-
- 在採石和採礦行業使用的爆炸品倉棚；
 - 在電影製作行業使用的建築物；
 - 供蒸燻和滅蟲行業使用的建築物（防治蟲鼠工作是在樓宇外進行的）— 參看香港稅務上訴委員會決定 D3/87 和 D4/87（第 2 冊第 329 頁）；以及
 - 供篩選和包裝煤作出售用的建築物— *Kilmarnock Equitable Co-operative Society Ltd. v. CIR*, 42 T.C. 675。
7. 以下例子為不符合有關準則的建築物—
- 用作工資裝包用的建築物，因為用作貨幣的紙幣和

硬幣並非給加工的貨品—*Buckingham v. Securities Properties Ltd.* 53 T.C. 292 ; 以及

- 供銀行用作處理支票和其他文件的建築物，因支票和文件並不視為「貨品或物料」—*Girobank plc v. Clarke*, 1998 S.T.C. 182。

貯存

8. 為了符合該定義(d)段的範圍，有關行業本身必須為貯存的行業。如貯存於倉庫或貨倉內的貨品或物料將由存放者出售，或供存放者的行業消耗，則貯存該等貨品或物料的倉庫或貨倉不會根據本段歸類為可獲給予工業建築物免稅額。

行業的一部分

9. 該條例沒有條文規定向只有部分符合資格的行業給予免稅額。在香港最高法院聆訊的一宗個案 *Tai On Machinery Works Ltd. v. CIR [H.K.T. C. 411]* 中，一名聲稱曾將貨品加工的貨品零售分銷商被拒絕給予免稅額，法院認為所指稱的加工工序最多只能視為該行業的一部分，而並非該行業本身。

符合資格的建築物

10. 有關免稅額可適用於所有供符合資格的行業使用的建築物和構築物。但在「工業建築物和構築物」定義的第二段但書所特別訂明不包括的類別則不適用（參看下文第 15 段）。

11. 該條例對「建築物」和「構築物」的意思並無作出界定，故該等詞語將根據其一般意思予以解釋。實際上「構築物」一詞的解釋可包括一些一般不視為建築物的人工建築，例如牆壁、橋樑、水壩、道路、鑽洞及井、溝渠、水喉總管、隧道牆壁和碼頭。此外，慣常的做法是把邊界牆、鐵路的旁軌和其他組成樓宇部分的工程視為符合資格獲給予免稅額。

12. 為受僱於某特定行業、企業或業務的工人的福利而提供或供體力勞動工人居住的任何建築物或構築物亦歸類為可獲給予免稅額。

建築物或構築物的部分

13. 「工業建築物或構築物」的定義包括建築物或構築物的部分。如某建築物或構築物只是部分供符合資格的行業使用，則一般只有與該部分有關的資本開支符合資格獲得免稅額。不過，該定義的但書(i)規定，如建築物或構築物中有關並非工業建築物或構築物部分的資本開支佔總資本開支不超出十分之一，則整座建築物均須被視為工業建築物或構築物。

14. 如對現有建築物加建任何部分，所招致的開支可獲得額外免稅額。

不包括的建築物

15. 「工業建築物或構築物」的定義的第二段但書規定，該詞的意思不包括用作下列用途的任何建築物或構築物或任何建築物或構築物的部分—

- (i) 住宅（供體力勞動工人居住的住宅除外）、
- (ii) 零售店、
- (iii) 陳列室、
- (iv) 酒店或
- (v) 辦事處。

不過，有一點須緊記的是，即使某建築物的部分根據本但書而被摒除，該建築物的其餘部分或其某些部分仍可能符合資格（參看上文第 13 段）。

因建造而招致的資本開支

16. （根據第 34 和 35 條給予的）免稅額是根據建造該建築物（或構築物）所招致的資本開支來計算的。該等開支不包括土地的價錢或預備和平整土地的費用。不過，就鋪設地基和為建築物或構築物鋪設溝渠和水喉總管而進行的一般預備工作所招致的開支則可包括在內。

17. 可容許扣除的開支不包括任何藉補助、津貼或其他類似的經濟援助而獲得付還的開支，或任何根據該條例第 IV 部可予扣除的開支（例如根據第 16F 條的建築物翻修開支）。另一方面，就借取貸款供工業建築物使用而支付的利息和所招致的任何承諾費可包括在內。

有權享有免稅額的人

18. 免稅額是給予任何有權享有某工業建築物的權益的人士，而該權益是建造該建築物所招致的資本開支方面的有關權益（參看下文第 21 段）。

19. 該建築物毋須由擁有人本人用作符合資格的用途。因此，如一座建築物出租了，並由佔用人用作符合資格的用途，業主作為在建造該建築物而招致資本開支方面享有有關權益的人士，有權享有免稅額。

20. 就租用一座建築物而純粹支付租金和 / 或地價的承租人，而其本身並非因建造該建築物而招致資本開支或向招致該等開支的人購買了有關權益者，不會獲給予免稅額。不過，如租客就一座建築物招致開支，而他佔用該建築物作符合資格的行業、專業或業務用途，則他就免稅額而言可擁有關權益。

有關權益

21. 「有關權益」是在招致資本開支時決定的。在第 40(1) 條該詞的定義是—

「「有關權益」在與因建造任何建築物或構築物而招致的任何開支有關時，指招致該項開支的人在其招致該項開支時有權享有的該建築物或構築物中的權益；」

22. 如任何招致開支的人把其在 (i) 該建築物或 (ii) 該建築物的部分所享有的全部權益售出，有關權益便可被購買。舉例來說，A 持有香港特別行政區政府批出為期 99 年的土地契約。他與 B 簽訂一份為期 50 年的租約，而 B 則以 1,000 萬元在該土地

興建一座工業建築物。經過一段時間後，B 把其租約剩餘的年期轉讓予 C，C 購買了 B 在建造該建築物所招致的資本開支方面的有關權益。C 有權享有根據第 34(2)(b)條計算的每年免稅額，以及根據第 35(1)(b)條在租約期屆滿時享有結餘免稅額。不過，如 B 純粹把樓宇分租予 C 為期數年（即分租租約在 B 和 A 的租約結束前屆滿），有關權益不會轉移，而 C 亦不會有權享有任何工業建築物的免稅額。不過，B 因保留了有關權益，如 C 是在經營符合資格的行業、專業或業務，則 B 會繼續有權享有免稅額。

被購置而未經使用的建築物及構築物

23. 凡因建造任何建築物而招致資本開支，而在該建築物使用前，該建築物中的有關權益已經售出，則第 35B 條規定—

- (a) 賣家不可就該等開支申索任何免稅額，而已根據第 34 條給予的初期免稅額須予撤銷，如有需要，並須作出補加評稅；
- (b) 購買該權益的人須當作在應支付買價之日，已招致建造該建築物的資本開支，款額相等於—
 - (i) 如權益是由承建人或發展商在經營過程中售出，則為該買家為該權益付出的淨價；以及
 - (ii) 在任何其他情形下，則為該買家為該權益付出的淨價，或建造的實際成本，兩者以較少的為準。

24. 如建築物在使用前出售多於一次，上文(b)段只適用於最後一次的售出，使佔用建築物的最終買家有權享有免稅額。在(b)(i)段的情況下，最終買家會根據第一次出售的淨價或他付出的淨價（兩者以較少的為準）獲取免稅額（參看第 35B 條但書）。舉例來說，在 1996 年，D 以 1,000 萬元興建了一座建築物，並以 1,500 萬元的淨價將之售予 E。E 繼而以 1,400 萬元的淨價將之售予 F。F 利用該建築物供其符合資格的行業使用。因此，F 便成為有權享有免稅額的人，免稅額的計算方法須視乎 D 是否

經營建築行業，以及他是否在經營過程中售出該建築物。如是的話，所給予的免稅額將根據 1,400 萬元計算（即 F 所付出的淨價和第一次出售的淨價兩者中的較少者）。在任何其他情況下，F 只會根據 1,000 萬元享有免稅額，即建造的實際成本，比他所付出的 1,400 萬元淨價為少。

25. 前述兩段提及的「淨價」，當然不包括建築物所在的土地的價格。

初期免稅額

26. 自 1965/66 課稅年度以來，第 34(1)條規定任何人凡因建造工業建築物而招致資本開支，該人須獲給予款額相等於該項開支的五分之一的初期免稅額。該免稅額須在招致該項開支的評稅基期的課稅年度內給予。

27. 只要有招致開支，便可獲給予初期免稅額，沒有規定要求該建築物必須在使用中。不過，第 34(1)條但書(b)規定，凡在任何建築物在開始使用前已根據該條文獲給予初期免稅額，而當該建築物首次使用時卻非工業建築物，則不得給予初期免稅額（並須作出適當的補加評稅）。

28. 如建造費用是以分期方式繳付，初期免稅額便參照有關的課稅年度的評稅基期內應繳付的供款而給予。

每年免稅額

29. 自 1965/66 課稅年度以來，每年免稅額一直根據第 34(2)條的(a)段和(b)段計算。如申索該免稅額的人因建造任何建築物而招致資本開支，每年免稅額為該資本開支的 4%。不過，如該人是在已就建造該建築物而招致資本開支後購買該建築物（即該建築物以一座現有工業建築物形式出售），為該買家計算免稅額的方法須視乎該建築物在甚麼時候首次用作工業建築物—

- (a) 如該建築物是在 1965 年 4 月 1 日開始的課稅年度的評稅基期開始前首次使用，免稅額是參照緊接售

出時之後的「開支剩餘額」計算（參看下文第 31 段）。免稅額的計算方法是把開支剩餘額乘以 2，再把所得數額除以組成有關期間的課稅年度數目，該期間的開始時間，是買家有權享有每年免稅額的第一個課稅年度（或在該建築物在所有關鍵時間一直是工業建築物的情況下，則是該買家會有權享有每年免稅額的第一個課稅年度），而該期間的終止時間，是該建築物首次使用之年後第 50 年；或

- (b) 如該建築物是在 1965 年 4 月 1 日開始的課稅年度的評稅基期開始時或之後首次使用，免稅額的計算方法是把開支剩餘額除以組成有關期間的課稅年度數目，該期間的開始時間，是買家有權享有每年免稅額的第一個課稅年度（或在該建築物在所有關鍵時間一直是工業建築物的情況下，則是該買家會有權享有每年免稅額的第一個課稅年度），而該期間的終止時間，是該建築物首次使用之課稅年度後第 25 年。

30. 任何人在任何課稅年度就一座工業建築物有權享有每年免稅額前，必須符合兩項條件—

- (a) 該建築物在該課稅年度的評稅基期結束時，必須用作工業建築物；以及
- (b) 該人在該課稅年度的評稅基期結束時，必須有權享有該建築物的權益（而該權益必須是就其申索免稅額的資本開支方面的有關權益）。

開支剩餘額

31. 「開支剩餘額」一詞在第 40(1)條定義為就任何工業建築物而言，實際上是指建造該建築物而招致的資本開支額，扣減任何給予的初期免稅額、每年免稅額或結餘免稅額，再加上任何作出的結餘課稅。該詞的定義亦規定在就任何建築物計算開支剩餘額時，必須就無給予初期免稅額或每年免稅額的任何

一年（例如由於該建築物並非用作工業建築物）扣除某款額，在 1965 年 4 月 1 日開始的課稅年度前的每一年，該款額須為該資本開支的 2%，而在該年度或其後任何課稅年度，該款額則為該資本開支的 4%。

結餘免稅額及結餘課稅

32. 根據第 35(1)條，任何工業建築物有以下任何事件發生時—

- (a) 該建築物中的有關權益被售出；或
- (b) 該項屬於批租權益的權益結束，但並非由於有權享有該權益的人取得應復歸的權益而致；或
- (c) 該建築物被拆卸或毀掉，或雖未拆卸或毀掉但被完全停止使用，

在緊接上述任何事件發生時之前的開支剩餘額與售價、保險、殘料或補償方面所得的款項（如有的話）之間計算出結餘。如剩餘額超出售價或其他款項，有關差額則作為結餘免稅額獲容許予以扣除。如情況相反的話，有關差額便形成結餘課稅。結餘課稅的課稅額不可超出先前給予有關人士的初期免稅額和每年免稅額的總和。

33. 除非在上述任何事件發生時該建築物是工業建築物，否則不會作出課稅或給予免稅額。此外，如該建築物是因與使用該建築物的行業、專業或業務無關的目的而拆卸，亦不會獲給予結餘免稅額。因此，舉例來說，如有關土地因時機成熟須予重新發展，而拆卸該建築物是讓該土地能在沒有產業牽累的情況下出售，則即使該建築物在緊接拆卸之前是用作工業建築物，仍不會獲給予結餘免稅額。

批租權益的終止

34. 如任何承租人曾就任何建築物招致資本開支，當該租契

屆滿時，如承租人在出租人同意下繼續管有該建築物，但並無獲批新租契，則不會產生結餘免稅額或結餘課稅。他的批租權益視為繼續存在（第 35A(a)條）。如承租人獲批新租契，或舊租契因承租人獲提供的選擇權而得以延期，第二份租契則視為首份租契的延續（第 35A(b)段）。如承租人在租約有效期間向出租人購買該物業，承租人在所招致的任何資本開支方面的權益當作繼續存在而沒有改變，因此結餘免稅額並不適用。

例子

35. 附錄所載的例子 1 至 4 說明有關工業建築物的免稅額和課稅的計算方法。

乙部：免稅額—商業建築物

符合資格的建築物

36. 為施行該條例第 VI 部，第 40(1)條將商業建築物或構築物界定為：

「有權享有有關權益的人為其行業、專業或業務而使用的任何建築物或構築物或任何建築物或構築物的部分，但工業建築物或構築物除外；」

只要是作適當的用途，建築物的部分也可符合作為商業建築物的資格（即：不須整座建築物均作符合資格的用途）。

符合資格的開支

37. 與工業建築物一樣，根據第 33A、33B 和 36 條就商業建築物（和構築物）所給予的免稅額是按因建造而招致的資本開支計算的。因此，上文甲部第 16 和 17 段在「因建造而招致的資本開支」標題下所作的註解對商業建築物來說亦很恰當。不過，應注意的是與被購置而未經使用的建築物（參看第 23 段）有關的第 35B 條，完全不適用於商業建築物方面。

有權享有免稅額的人

38. 凡任何人在任何課稅年度的評稅基期結束時，有權享有任何建築物中的權益，而該權益是建造該建築物所招致的資本開支方面的「有關權益」，則該人可就該商業建築物或構築物獲給予一項免稅額。有關商業建築物方面的「有關權益」一詞的涵義與工業建築物的相同（參看上文第 21 段）。在 1969/70 課稅年度以前，有關商業建築物的免稅額只能給予建築物的擁有人，不過，自 1969/70 課稅年度起，租客已經可以就建築物加建部分所招致的資本開支或他因而獲得的有關權益提出申索。

1998/99 課稅年度以前的重建免稅額

39. 第 36 條就一項稱為「重建免稅額」的免稅額訂定條文，凡任何人在 1998/99 課稅年度以前的任何課稅年度的評稅基期結束時，有權享有任何商業建築物中的權益，而該權益是建造該建築物所招致的資本開支方面的有關權益，則該人可獲給予該項免稅額。由 1990/91 至 1997/98 的每個課稅年度，重建免稅額相等於建造該建築物所招致的資本開支的 2%，而 1990/91 課稅年度以前的課稅年度，重建免稅額的比率是 0.75%。

40. 第 36(2)條規定在 1997/98 課稅年度以後的任何課稅年度，不得向任何人給予重建免稅額（即：凡「任何課稅年度的評稅基期是在 1997 年 4 月 1 日開始的課稅年度的評稅基期之後的」）。

41. 應注意的是在 1997/98 課稅年度及較早以前的課稅年度的評稅中，凡出售或停止使用商業建築物的任何人士，該條例沒有規定須給予任何結餘免稅額或作出結餘課稅。

1998/99 課稅年度及其後課稅年度的免稅額

42. 由 1998/99 課稅年度起，重建免稅額不再適用，並由另一個與為工業建築物而設的制度更加接近的制度代替—該制度

同樣就「每年免稅額」、「結餘免稅額」和「結餘課稅」訂定條文。為實施新制度而對該條例作出的修訂，不會影響「商業建築物或構築物」和「有關權益」等重要詞語的涵義。不過，以往只與工業建築物有關的「開支剩餘額」的定義（參看上文第 31 段）須作出修訂，以同時包括與商業建築物有關的類似涵義。該詞的定義在第 40(1)條特別界定如下：

「開支剩餘額」—

(a) 就任何商業建築物或構築物而言，指建造該建築物或構築物而招致的資本開支額，扣減—

(i) 已根據第 33A 條給予的每年免稅額；

(ii) 已根據第 33B 條給予的結餘免稅額；

再加上已根據第 33B 條作出的結餘課稅：

但在計算開支剩餘額時，須就並無根據第 33A 條給予的每年免稅額的任何一年註銷一項數額為資本開支的二十五分之一的款額，而就本但書而言，「年」指假若該建築物或構築物已用作商業建築物或構築物則會組成一個會有根據第 33A 條給予每年免稅額並屬於 1998 年 4 月 1 日開始的課稅年度或以後的課稅年度的期間；」

每年免稅額

43. 第 33A(1)條就一項稱為「每年免稅額」的免稅額訂定條文，凡任何人在有關課稅年度的評稅基期結束時，「有權享有任何屬商業建築物或構築物的建築物或構築物中的權益，而該權益是建造該建築物或構築物所招致的資本開支方面的有關權益」，則該人可獲給予該項免稅額。

最簡單直接的情況

44. 給予有關人士的每年免稅額是根據第 33A 條的條款計算的，最簡單直接的情況是有關人士於 1998/99 課稅年度的評稅

基期開始時或之後因建造而招致資本開支，而該人沒有將有關權益出售。在這種情況下，第 33A(1)條規定每年免稅額的款額相等於建造該建築物所招致資本開支的二十五分之一（即：4%）。在此基準下，根據第 33A(3)條（該條文基本上規定在任何課稅年度給予的每年免稅額不得超出給予該項免稅額前的開支剩餘額），該項免稅額可予申索的年期為最長 25 年。

45. 第 33A(2)和(4)條則處理與上文第 44 段所載情況不同的情況，即：該兩項條文分別適用於有關權益已經售出的情況和資本開支是在 1998/99 課稅年度開始之前招致的情況。

凡於 1998/99 課稅年度以前建造的商業建築物或構築物

46. 第 33A(4)條適用於凡於 1998/99 課稅年度的評稅基期開始以前所招致的開支。在這情況下，為根據第 33A 條計算每年免稅額（即：1998/99 課稅年度及其後的課稅年度），因建造而招致的確實資本開支須當作已有所扣減。實質而言，所採用的數額即是確實資本開支扣減去重建免稅額的總和。該總和即是在假若該人有權享有該有關權益期間，該建築物一直是用作產生應課稅利潤底下，就該建築物根據第 36 條而給予該人截至 1998/99 課稅年度前所有課稅年度的總重建免稅額。

47. 以此方式計算的資本開支餘額（一般為因建造而招致的資本開支減去以前給予的重建免稅額的總和），會用作確定根據第 33A(1)條所給予的每年免稅額（即：餘額的 4%）。有關該等過渡性個案的每年免稅額，由 1998/99 課稅年度開始計算，可供申索為期 25 年。此外，第 33A(4)(b)條規定就有關建築物或構築物而言，自 1998 年 4 月 1 日開始的課稅年度，須當作是該建築物首次使用的課稅年度。

48. 應注意的是第 33A(4)條的適用範圍不只限於凡在緊接 1998/99 課稅年度開始之前屬商業建築物或構築物的任何建築物個案，該款的條文也適用於凡於截至 1997/98 課稅年度結束時作其他用途（例如：作為與任何行業、專業或業務無關的個人住所）或空置，而其後才作商業建築物用途的建築物個案。

凡有關權益已經售出

49. 第 33A(2)條規定如任何商業建築物中的有關權益被售出，每年免稅額其後會參照緊接售出之後的開支剩餘額計算（而不是資本開支的 4%）。該款訂明兩個方法來確定緊接售出之後的開支剩餘額的部分，以作申索每年免稅額。

50. 第一個方法適用於 1998/99 課稅年度開始以前所建造的建築物（即：該建築物是第(4)款適用的建築物）。就該種情況而言，第(2)款訂明實際上每年免稅額的計算方法，是把緊接售出之後的開支剩餘額除以組成有關期間的課稅年度數目，該期間由作出售賣的課稅年度開始及於 2023/24 課稅年度終止（即：「本條生效的課稅年度之後第 25 年的課稅年度」）。

51. 第(2)款所訂明的第二個方法適用於任何其他情況（即：因建築物是於 1998/99 課稅年度開始以後建造，而第(4)款不適用於該建築物）。就該種情況而言，第(2)款規定如有關權益被售出，每年免稅額的計算方法，是把緊接售出之後的開支剩餘額除以組成有關期間的課稅年度數目，該期間於作出售賣的課稅年度開始及於該建築物首次使用的課稅年度之後第 25 年的課稅年度終止。

結餘免稅額及結餘課稅

52. 第 33B(1)條在很大程度上反映第 35 條有關工業建築物的條文，第 33B(1)條規定，凡任何建築物，當是商業建築物時，發生下列任何一種情況，可獲給予結餘免稅額或作出結餘課稅：

- 「 (a) 該建築物或構築物中的有關權益被售出；
- (b) 在該建築物或構築物中的有關權益屬於租賃權益的情況下，該有關權益並非由於有權享有該權益的人取得應復歸的權益而致終止；或
- (c) 該建築物或構築物被拆卸或毀掉，或雖未被拆卸或毀掉卻被完全停止使用。」

有關免稅額或結餘課稅是就有關事件發生時的評稅基期所屬的課稅年度而給予或作出的。

結餘免稅額

53. 第 33(B)(2)(a)條規定如在緊接第(1)(a)至(c)款所提述的任何事件發生之前的開支剩餘額超出從該事件所得的在出售、保險、殘料或補償方面的款項（如有的話），則須給予結餘免稅額。如緊接該事件發生之前的開支剩餘額是零的話，則須就出售所得或其他款項的款額作出一項結餘課稅。如該等款項的款額超出剩餘額，則須就該超出額作出結餘課稅。

54. 不過，應注意的是第 33B(2)(b)條規定，如有關的建築物是在符合資格獲得第 33A 條所指的每年免稅額的情況下為與該建築物有關的人士的某行業、專業或業務而使用，而拆卸該建築物的目的，是與該行業、專業或業務無關，或並非屬該行業、專業或業務的通常運作，則不得給予結餘免稅額。因此，舉例說，如拆卸任何商業建築物的目的是為將土地在沒有產業牽累的情況下出售，則不得給予結餘免稅額。

結餘課稅

55. 如從有關事件所得的在出售、保險、殘料或補償方面的款項，超出在緊接第(1)(a)至(c)款所提述的任何事件發生之前的開支剩餘額（如有的話），第 33B(3)(a)條規定須就該超出額作出結餘課稅。不過，根據第 33B(3)(b)條的規定，所作出的結餘課稅額不得超出根據第 33A 條給予該人的每年免稅額（如有的話）。

批租權益的終止

56. 第 33B(1)(b)條涵蓋當批租權益在租約期滿時終止的一般情況。因此，如 A 同意將任何商業建築物批租予 B 一段時期而 B 有權享有因進一步建造而招致的資本開支方面的有關權益，則其批租權益在租約期屆滿時，B 一般會有權享有結餘免稅

額。如 A 和 B 均同意提早終止有關租約，情況也相同。不過，如 A 向 B 支付賠償，則可能產生結餘課稅。

57. 不過，如任何承租人在其批租權益屆滿時沒有騰出任何商業建築物，將不獲給予結餘免稅額（或作出結餘課稅）。第 33B(1)(b)條將有關人士取得復歸權益的情況豁除（例如：如承租人向出租人購買有關物業）。如沒有作出買賣而承租人在出租人同意下繼續管有該建築物，但並無獲批新租契，則第 35A(a)條規定該批租權益須當作繼續存在（因此，根據第 33B(1)(b)條不能給予結餘免稅額）。第 35A(b)條規定如承租人獲批新租契，則該第二份租約將視為首份租約的延續，結果亦相同。

例子

58. 附錄所載的例子 5 至 9 說明商業建築物的重建免稅額、每年免稅額、結餘免稅額和結餘課稅的計算方法。

工業建築物及構築物的免稅額例 1

X 以 500,000 元（不包括土地的價值）建造一所工廠。該款額在該工廠於 1992 年 2 月首次使用時到期支付。X 經營符合資格的行業，而帳目結算至每年的 12 月 31 日。

該工廠於 1996 年 10 月 31 日以 420,000 元（不包括土地的價值）出售予 Y，Y 於 1996 年 11 月 10 日開始經營類似的行業，而帳目結算至 3 月 31 日。X 繼續經營其行業。

	元	元
<u>X :</u> 1992/93		
成本		500,000
初期免稅額為 20%	100,000	
每年免稅額為 4%	<u>20,000</u>	<u>120,000</u>
		380,000
1993/94 至 1995/96		
共 3 個年度，每年免稅額為 4%		<u>60,000</u>
出售前的剩餘額		320,000
1996/97		
賣價		<u>420,000</u>
結餘課稅		<u>100,000</u>
<u>Y :</u> 1996/97		
出售前的剩餘額		320,000
加向 X 徵收的結餘課稅		<u>100,000</u>
出售後的剩餘額		<u>420,000</u>
每年免稅額*		20,000

- * Y 的每年免稅額的計算方法：
- 首次使用年度為 1991/92 年度（注意該年度並不一定為給予免稅額的第一個年度）
 - 首次使用年度之後的第 25 年為 2016/17 年度
 - Y 從 1996/97 年度起可享有每年免稅額
 - 由 1996/97 至 2016/17 年度的年期 = 21
 - Y 所享有的每年免稅額：
 $1/21 \times 420,000 \text{ 元} = 20,000 \text{ 元}$

[注意只有 Y 就 1996/97 年度可享有免稅額。]

例 2

A 以 2,000,000 元(不包括土地的價值)建造一所工廠。該工廠於 1992 年 7 月建成及啟用。建築合約訂明須以分期付款方式每月付款，500,000 元已到期並於 1992 年 3 月 31 日之前支付。餘款於截至 1993 年 3 月 31 日止的年度支付。

A 自 1985 年起經營符合資格的行業，而帳目結算至每年的 3 月 31 日。

該工廠於 1995 年 10 月 31 日以 500 萬元（包括土地的價值）出售予 B，而 B 已經營合資格的行業數年。B 的帳目結算至每年的 6 月 30 日。該土地的價值估計為 250 萬元。A 繼續經營其行業。

	元	元
A :		
1991/92		
成本		2,000,000
初期免稅額為 500,000 元的 20% (該建築物於 1992 年 3 月 31 日時 未被使用，因此沒有每年免稅額。)		<u>100,000</u>
		1,900,000
1992/93		
初期免稅額為 1,500,000 元的 20%	300,000	
每年免稅額為 2,000,000 元的 4%	<u>80,000</u>	<u>380,000</u>
		1,520,000
1993/94 及 1994/95		
兩年的每年免稅額		<u>160,000</u>
出售前的剩餘額		1,360,000
1995/96		
賣價 (500 萬元減 250 萬元)		<u>2,500,000</u>
超出額		<u>1,140,000</u>
結餘課稅，只限於所給予的免稅額		<u>640,000</u>

元

<u>B :</u> 1996/97	
出售前的剩餘額	1,360,000
向 A 作出的結餘課稅	<u>640,000</u>
出售後的剩餘額	<u>2,000,000</u>
每年免稅額*	90,910

* B 的每年免稅額的計算方法：

- 首次使用年度為 1992/93 年度
- 首次使用年度之後的第 25 年為 2017/18 年度
- B 從 1996/97 年度起可享有每年免稅額
- 由 1996/97 至 2017/18 年度的年期 = 22
- B 所享有的每年免稅額：
 $1/22 \times 2,000,000 \text{ 元} = 90,910 \text{ 元}$
- 享有免稅額的最後年度為 2017/18 年度（每年免稅額為 90,890 元）

[注意 A 或 B 均沒有就 1995/96 年度享有每年免稅額。不過，由於該建築物一直都是工業建築物，故沒有註銷名義免稅額。]

例 3

C 於 1990 年 9 月以 800,000 元建造一座建築物，並直接使用該建築物作為其現有製造行業的工場。他的帳目結算至每年的 12 月 31 日。

1993 年 1 月，他將該建築物以 700,000 元出售予 D，而 D 有一段時間使用該建築物作為其現有製造行業的陳列室。1994 年 5 月，D 將該建築物改回為工場。D 的帳目結算至每年的 3 月 31 日。C 繼續經營其行業。[土地的價值一直沒有包括在內。]

	元	元
C: 1990/91		
成本		800,000
初期免稅額為 800,000 元的 20%	160,000	
每年免稅額為 800,000 元的 4%	<u>32,000</u>	<u>192,000</u>
		608,000
 1991/92 及 1992/93		
每年免稅額一共 2 個年度，每年 4%		<u>64,000</u>
出售前的剩餘額		544,000
 1993/94		
賣價		<u>700,000</u>
結餘課稅		156,000

D :	1993/94	元
	出售前的剩餘額	544,000
	向 C 作出的結餘課稅	<u>156,000</u>
	出售後的剩餘額	700,000
	名義免稅額*	<u>32,000</u>
		668,000
	1994/95 年度起	
	每年免稅額**	29,167

* 直至 1994/95 年度 D 並不符合資格享有每年免稅額。不過，就 1993/94 年度（不是 1992/93 年度，因為 C 在該年度享有每年免稅額）一個名義免稅額須被註銷。該名義免稅額的款額為資本開支的 4%，而並非為在其他情況下所給予的每年免稅額的款額。

** 每年免稅額的計算方法

- 首次使用年度為 1990/91 年度
- 首次使用年度之後的第 25 年為 2015/16 年度
- 如 D 一直使用該建築物於符合資格的用途上，其享有免稅額的首個年度本應為 1992/93 年度。
- 由 1992/93 至 2015/16 年度（首尾兩個年度包括在內）的年期為 24 年。
- D 所享有的每年免稅額：

$$1/24 \times 700,000 \text{ 元} = 29,167 \text{ 元}$$
- 享有免稅額的最後年度為 2016/17 年度（每年免稅額為 26,326 元）

[注意 D 會就 1992/93 及 1993/94 年度享有商業建築物的免稅額，該款額相等於該建築物的成本 800,000 元的 2%（即每年 16,000 元）。這對工業建築物免稅額並無影響。]

例 4

承接例 3，D 將該建築物用作陳列室，其後於 1994 年 5 月以 750,000 元出售予 E（即沒有將該建築物改回工場）。E 使用該建築物經營符合資格的行業，而帳目結算至每年的 3 月 31 日。

	元
<u>D</u> : 1993/94	
先前 C 於 1992/93 年度將用作工業建築物的該建築物出售予 D 後的剩餘額	700,000
1993/94 年度的名義免稅額*	<u>32,000</u>
	668,000

- * D 並不符合資格享有 1993/94 年度的每年免稅額，因此須註銷名義免稅額。該名義免稅額的款額為資本開支的 4%，而並非為在其他情況下所本應給予的每年免稅額的款額。

<u>E</u> : 1994/95	
開支剩餘額（第 40(1)條）	668,000
每年免稅額**	29,167

- ** E 公司的每年免稅額的計算方法
- 首次使用年度為 1990/91 年度
 - 首次使用年度之後的第 25 年為 2015/16 年度
 - 如 D 使用該建築物於符合資格的用途上，其享有免稅額的首個年度本應為 1992/93 年度
 - 由 1992/93 至 2015/16 年度（首尾兩個年度包括在內）的年期為 24 年。
 - E 所享有的每年免稅額：
 $1/24 \times 700,000 \text{ 元} = 29,167 \text{ 元}$
 - 享有免稅額的最後年度為 2016/17 年度（每年免稅額為 26,326 元）

[注意如 C 或 D 在該建築物出售予 E 之前均沒有使用過該建築物，E 將可享有初期及每年免稅額。如 C 是經營建造建築物的行業並在經營過程中出售該建築物，該免稅額將根據資本開支 700,000 元（即 E 所支付的淨價或第一次出售中所支付的淨價，兩者以較少的為準—第 35B(b)(ii)(a)條）計算。如 C 並非經營建造建築物的行業，E 將可享有根據資本開支 750,000 元計算的免稅額（即 E 所支付的淨價或原本的建築成本 800,000 元，兩者以較少的為準（第 35B(b)(ii)(b)條））。]

商業建築物及構築物的免稅額

例 5

有關在 1998 年 4 月 1 日之前購買的商業建築物的每年免稅額的計算方法，而該建築物於 1998/99 課稅年度期間的業權為同一人所擁有。

F 公司於 1988 年 11 月 1 日以 2,000,000 元的價格向發展商購買商舖 1。商舖 2 是於 1994 年 10 月 1 日以 6,000,000 元購買的。商舖 1 和商舖 2 的建築成本分別確定為 1,000,000 元和 2,000,000 元。F 公司的帳目結算至每年的 3 月 31 日。

	元	元
<u>F 公司</u>		
<u>商舖 1 :</u>		
1988/89 至 1997/98		
建築成本		1,000,000
重建免稅額		
• 1988/89 至 1989/90—共 2 個年度，每年為 100 萬元的 3/4%	15,000	
• 1990/91 至 1997/98—共 8 個年度，每年為 100 萬元的 2%	<u>160,000</u>	<u>175,000</u>
根據第 33A(4)條計算的剩餘額		<u>825,000</u>
1998/99 年度起		
每年免稅額*為 825,000 元的 4%		33,000
* 享有免稅額的最後年度為 2022/23 年度		

<u>F 公司</u>		
<u>商舖 2 :</u>		
1994/95 至 1997/98		
建築成本		2,000,000
重建免稅額—共 4 個年度，每年為 2,000,000 元的 2%		<u>160,000</u>
根據第 33A(4)條計算的剩餘額		<u>1,840,000</u>
1998/99 年度起		
每年免稅額*為 1,840,000 元的 4%		73,600
* 享有免稅額的最後年度為 2022/23 年度		

例 6

有關在 1998/99 年度出售的「舊」商業建築物（即 1998/99 年之前建造的建築物）的結餘免稅額、結餘課稅和每年免稅額的計算方法。

情況 1

承接例 5，假設 F 公司於 1999 年 2 月 28 日以 750,000 元（不包括土地）出售商舖 1 予 G 公司。G 公司的帳目結算至每年的 3 月 31 日。

	元
<u>F 公司</u>	
<u>商舖 1:</u>	
1998/99	
根據第 33A(4)條計算的剩餘額—參閱例 5	825,000
每年免稅額	<u>沒有</u>
出售前的剩餘額	825,000
賣價	<u>750,000</u>
結餘免稅額	<u>75,000</u>
<u>G 公司</u>	
<u>商舖 1:</u>	
1998/99	
出售前的剩餘額	825,000
F 公司享有的結餘免稅額	<u>75,000</u>
出售後的剩餘額	<u>750,000</u>
每年免稅額*	28,847

- * G 公司的每年免稅額的計算方法
- G 公司享有每年免稅額的首個年度為 1998/99 年度
 - 1998/99 年度之後的第 25 年為 2023/24 年度
 - 由 1998/99 至 2023/24 年度的年期為 26 年
 - 1998/99 年度起的每年免稅額：
 $1/26 \times 750,000 \text{ 元} = 28,847 \text{ 元}$
 - G 公司享有免稅額的最後年度為 2023/24 年度（每年免稅額為 28,825 元）

情況 2

承接例 5，假設 F 公司於 1999 年 2 月 28 日以 2,000,000 元（不包括土地的價值）出售商舖 1 予 G 公司。G 公司的帳目結算至每年的 3 月 31 日。

		元
<u>F 公司</u>		
<u>商舖 1:</u>		
1998/99		
根據第 33A(4)條計算的剩餘額—參閱例 5		825,000
每年免稅額		<u>沒有</u>
出售前的剩餘額		825,000
賣價		<u>2,000,000</u>
結餘課稅*		沒有

- * 注意根據第 33B(3)(b)條的規定，由於 F 公司在 1998/99 課稅年度無權享有任何每年免稅額，故不會向 F 公司徵收結餘課稅。

<u>G 公司</u>		
<u>商舖 1:</u>		
1998/99		
出售前的剩餘額		825,000
向 F 公司作出的結餘課稅		<u>沒有</u>
出售後的剩餘額		<u>825,000</u>
1998/99 年度起的每年免稅額**—		
$1/26 \times 825,000$ 元 = 31,731 元		31,731

- ** G 公司的每年免稅額的計算方法
- G 公司享有每年免稅額的首個年度為 1998/99 年度
 - 1998/99 年度之後的第 25 年為 2023/24 年度
 - 由 1998/99 至 2023/24 年度的年期為 26 年
 - 1998/99 年度起的每年免稅額：
 $1/26 \times 825,000$ 元 = 31,731 元
 - G 公司享有免稅額的最後年度為 2023/24 年度（每年免稅額為 31,725 元）

例 7

有關在 1998/99 年度後出售的舊商業建築物的結餘免稅額、結餘課稅和每年免稅額的計算方法。

情況 1

承接例 5，假設 F 公司於 2000 年 3 月 15 日以 1,600,000 元（不包括土地的價值）出售商舖 2 予 H 公司。H 公司的帳目結算至每年的 3 月 31 日。

	元
<u>F 公司</u>	
<u>商舖 2:</u>	
1998/99	
根據第 33A(4)條計算的剩餘額—參閱例 5	1,840,000
每年免稅額	<u>73,600</u>
	1,766,400
1999/2000	
出售前的剩餘額	1,766,400
賣價	<u>1,600,000</u>
結餘免稅額	<u>166,400</u>
<u>H 公司</u>	
<u>商舖 2:</u>	
1999/2000	
出售前的剩餘額	1,766,400
F 公司享有的結餘免稅額	<u>166,400</u>
出售後的剩餘額	1,600,000
1999/2000 年度起的每年免稅額*	64,000

* H 公司的每年免稅額的計算方法

- H 公司享有每年免稅額的首個年度為 1999/2000 年度
- 1998/99 年度之後的第 25 年為 2023/24 年度
- 由 1999/2000 至 2023/24 年度的年期為 25 年
- 1999/2000 年度起的每年免稅額：
 $1/25 \times 1,600,000 \text{ 元} = 64,000 \text{ 元}$
- H 公司享有免稅額的最後年度為 2023/24 年度（每年免稅額為 64,000 元）

情況 2

承接例 5，假設 F 公司於 2000 年 3 月 15 日以 4,000,000 元（不包括土地的價值）出售商舖 2 予 H 公司。H 公司的帳目結算至每年的 3 月 31 日。

		元
<u>F 公司</u>		
<u>商舖 2:</u>		
1998/99		
根據第 33A(4)條計算的剩餘額—參閱例 5		1,840,000
每年免稅額		<u>73,600</u>
出售前的剩餘額		1,766,400
1999/2000		
出售前的剩餘額		1,766,400
賣價		<u>4,000,000</u>
超出額		<u>2,233,600</u>
結餘課稅*		73,600

* 向 F 公司作出結餘課稅的課稅額只限於在 1998/99 課稅年度所給予的每年免稅額。

<u>H 公司</u>		
<u>商舖 2:</u>		
1999/2000		
出售前的剩餘額		1,766,400
向 F 公司作出的結餘課稅		<u>73,600</u>
出售後的剩餘額		<u>1,840,000</u>
1999/2000 年度起的每年免稅額**—		
$1/25 \times 1,840,000 \text{ 元} = 73,600 \text{ 元}$		73,600

** H 公司享有免稅額的最後年度為 2023/24 年度（每年免稅額為 73,600 元）

例 8

於 1998 年 4 月 1 日或之後購買的新建商業建築物的每年免稅額的計算方法。

J 公司於 1999 年 5 月 1 日以 2,000 萬元的價格 (包括土地的價值) 向發展商購買辦公室 3。建築費用確定為 6,250,000 元。J 公司的帳目結算至每年的 3 月 31 日。

元

J 公司

辦公室 3: 1999/2000 年度起

建築費用

6,250,000

每年免稅額為 6,250,000 元的 4%

250,000

例 9

於 1998/99 年度之後出售 / 購買的新商業建築物的結餘免稅額、結餘課稅和每年免稅額的計算方法。

情況 1

承接例 8，假設 J 公司於 2005 年 1 月 2 日以 4,000,000 元（不包括土地的價值）出售辦公室 3 予 K 公司。K 公司的帳目結算至每年的 1 月 31 日。

		元
<u>J 公司</u>		
<u>辦公室 3:</u>	1999/2000 至 2003/04	
	建築費用	6,250,000
	每年免稅額—共 5 個年度，每年為 6,250,000 元的 4%	<u>1,250,000</u>
		5,000,000
	2004/05	
	出售前的剩餘額	5,000,000
	賣價	<u>4,000,000</u>
	結餘免稅額	1,000,000
<u>K 公司</u>		
<u>辦公室 3:</u>	2004/05	
	出售前的剩餘額	5,000,000
	J 公司享有的結餘免稅額	<u>1,000,000</u>
	出售後的剩餘額	4,000,000
	2004/2005 年度起的每年免稅額*	190,477

- * K 公司的每年免稅額的計算方法
- K 公司享有每年免稅額的首個年度為 2004/05 年度
 - 1999/2000 年度之後的第 25 年為 2024/25 年度
 - 由 2004/05 至 2024/25 年度的年期為 21 年
 - 2004/05 年度起的每年免稅額：
 $1/21 \times 4,000,000 \text{ 元} = 190,477 \text{ 元}$
 - K 公司享有免稅額的最後年度為 2024/25 年度（每年免稅額為 190,460 元）

情況 2

承接例 8，假設 J 公司於 2005 年 1 月 2 日以 8,000,000 元（不包括土地的價值）出售辦公室 3 予 K 公司。K 公司的帳目結算至每年的 1 月 31 日。

		元
<u>J 公司</u>		
<u>辦公室 3:</u>		
1999/2000 至 2003/04		
建築費用		6,250,000
每年免稅額—共 5 個年度，每年為 6,250,000 元的 4%		<u>1,250,000</u>
		5,000,000
2004/05		
出售前的剩餘額		5,000,000
賣價		<u>8,000,000</u>
超出額		<u>3,000,000</u>
結餘課稅*		1,250,000

- * 向 J 公司作出結餘課稅的課稅額只限於在 1999/2000 至 2003/04 課稅年度所容許扣除的每年免稅額。

<u>K 公司</u>		
<u>辦公室 3:</u>		
2004/05		
出售前的剩餘額		5,000,000
向 J 公司作出的結餘課稅		<u>1,250,000</u>
出售後的剩餘額		6,250,000
2004/2005 年度起的每年免稅額**		
$1/21 \times 6,250,000 \text{ 元} = 297,620 \text{ 元}$		297,620

- ** K 公司享有免稅額的最後年度為 2024/25 年度（每年免稅額為 297,600 元）