



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 40 號(修訂本)

利得稅
預付或遞延入帳的營運性開支

本指引旨在為納稅人及其授權代表提供資料。它載有稅務局對本指引公布時有關稅例的釋義及執行。引用本指引不會影響納稅人反對評稅及向稅務局局長、稅務上訴委員會及法院提出上訴的權利。

本指引取代 2002 年 10 月發出的指引。

稅務局局長 朱鑫源

2010 年 8 月

稅務條例釋義及執行指引

第 40 號(修訂本)

目錄

	段數
引言	1
Secan 案例前的立場	2
Secan 個案	3
修訂做法	7
修改的原因	8
其後年度	16
採用哪些商業會計準則?	18
外國公司	19
應用	20

引言

本執行指引旨在闡述稅務局(“本局”)在處理“預付或遞延入帳的營運性開支”方面的觀點。“預付或遞延入帳的營運性開支”(下文稱為預付款項)是指一些在某一年度已支付的現金或已招致的負債，在性質上雖然是營運性開支，卻由於要遵守收入與開支必須相配的會計概念，而結轉到與相關利潤收取相同基期的損益帳中(例如：預付租金、差餉、保險費和利息)。行內典型的做法，是把這些開支記入資產負債表的流動資產帳，先記入為遞延入帳開支，然後按期攤分，在相關時期分別記入損益帳中。最近，基於終審法院在 *Commissioner of Inland Revenue v Secan Limited & Ranon Limited 5 HKTC 266* (“Secan”)一案的裁決，本局檢討了有關立場。

Secan 案例前的立場

2. 在 *Secan* 案例前，如某項開支通常是須要預付的，(例如：汽車牌照費、保險費和會費等)，本局一般會准許納稅人扣除該預付款項，理據是這筆開支已經招致了。不過，如果該項開支通常無須預先支付，而且又涉及很長的預付期，這種做法很明顯會引致本局提問。如果本局認定某個案有存心避稅的安排，就不會准許扣除這些款項。本局在這方面的立場仍舊不變。

Secan 個案

3. 2000年12月8日終審法院對該案作出裁決。該案的主要問題是，就計算應課稅利潤和可扣除的虧損而言，稅務條例是否禁止納稅人把利息資本化。案中公司從事地產發展，在發展一項物業的數年間(1988至1990年)招致了大筆利息開支。該公司把利息開支資本化，當作發展成本的一部分，處理方法與地盤成本、建築成本相同。這些資本化的款額給加進了發展中物業的價值內，因而結轉到公司的資產負債表。在這些年裏，公司的損益帳並沒有出現發展成本和利息開支的記項。

4. 1991年公司開始出售發展項目第I期的落成單位。就在這年，該公司把過往年度和現年度的利息開支入帳，以抵消現年度的售樓得款。納稅人辯稱，由於公司沒有把以往的利息開支在

招致利息的年度扣除，因此每一年計算稅款時都少報了虧損。換言之，納稅人辯稱，他們的申索不應視作扣除過往年度招致的利息，而應視作把這些年來少報的虧損結轉，以抵消現行年度的利潤。

5. 局長回應指出，納稅人首三年的計算表和財務報表是正確的，該等財務報表亦經雙方同意能準確公正地反映納稅人的狀況；稅務條例並不禁止納稅人把利息資本化；利息實已在招致的年度中扣除，只不過由於利息已經資本化，那些扣除沒有產生可結轉的虧損。

6. 簡單來說，終審法院同意局長在上述個案中採取的立場。不過，這個裁決重要之處在於其所衍生的影響。*Secan* 是直接涉及營業存貨問題的，即如果營業存貨是仍未完成的工作，我們可以在甚麼時候和怎樣扣除資本化的利息。此外，這個裁決的理據還提供了指引，用於如何處理其他種類的開支，包括預付款項的開支。本局諮詢過律政司後，認為必須修訂關於預付款項的慣常做法。

修訂做法

7. 基本上，本局修訂了處理預付的營運性開支(即是在以後時期內，把開支分攤或抵消該時期利潤)的立場，這些開支的稅務處理方法應跟會計處理方法一樣(處理方法須要符合當時普遍為人接受的商業會計原則)，但須要不抵觸《稅務條例》的規定。換句話說，稅務局不能接受的做法，是納稅人在利得稅計算表申索扣除全部開支(而不是經攤分後的部分開支)。這筆開支雖然在有關基期招致，但由於是關涉將來的基期的，因此實際上並沒有入帳抵消納稅人在有關基期的會計利潤(例如：某筆開支記入了業務資產負債表的流動資產帳借項，目的是在以後的基期把這筆開支攤分成多個部分，藉以在每段相關基期在損益帳內抵消)。

修改的原因

8. 誠如引言所指出，過往在一般的情況下，本局都會准許納稅人以調整的方式，把整筆預付開支在招致開支的年度扣除，

箇中理據是預付開支符合了《稅務條例》第 16 條扣除款項的規定，因支付了而作為“招致”了，但卻沒有在其他情況下扣除(即沒有入帳到納稅人的損益帳中)。Secan 個案指出，這個方法在多方面都是不正確的。

9. Secan 個案的裁決明確指出，在評定應課稅利潤時必須根據一般的商業會計原則，但須對該些原則作出調整以符合《稅務條例》。Lord Millett NPJ 宣讀法官的一致裁決(載於裁決第 330 頁)如下 -

“納稅人的財務報表如果是按照一般商業會計原則正確擬備，並遵守了《稅務條例》，則無須而且不得再作修改。”

10. 我們同時應留意 Lord Millett 對第 16 條用意的見解(裁決第 331 頁) -

“……如不扣除在賺取利潤時所招致的開支和支出，便不能確定業務利潤，並且無須這條文授權才可以把這些開支扣除的。第 16 和 17 條(第 17 條規定不准扣除某些款項)是專為保障稅務當局，而並非為保障納稅人而訂立的。我認為第 16 條應以負面意思詮釋。該條文准許納稅人扣除的支出，只限於有關年度招致的金額。在這方面，香港與英國的法律無異，兩個司法轄區都只准許把開支和支出在招致的年度而非其他年度扣除。”

11. 由於第 16 條應以負面意思詮釋，而且是用以保障稅務當局；因此，如帳目正確，納稅人就不得引用這項條文作為扣除開支項目的理據；相反，這項條文應該用來否決未符準則的扣除申索。

12. Lord Millett 確認了，在何時才算“招致”開支這方面，香港與英國的情況相同，這一點很值得注意。換句話說，在決定營運性開支應在何時扣除這個問題上，香港引用有關的英國案例是適當的。其中一個有關的案例是 *Gallagher v Jones [1993] STC 537*，這個案例也在 *Secan* 個案中引用過[法庭同時也考慮過 *Threlfall v Jones (Inspector of Taxes)*，當中也提出相同的法律問題]。該個案涉及的其中一個問題是，那些可能是用作賺取未來的利益的租金開支，是否可以如納稅人在其帳目中的處理方法一

樣，全數在招致的會計年度扣除。稅務督察的立場是，計算納稅人應有多少虧損寬免時，應該把有關金額攤分到一段較長的時期。該個案審理時，所舉未被質疑的證據一致證明有關帳目並不符合有關的會計準則，計入了預期性虧損，因此業績被嚴重誤導。Special Commissioner 判定稅務局勝訴，但在納稅人的上訴中，Harman J 認為納稅人有理，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 兩個個案中上議院的裁決，並在結案撮要中說 ([1993] STC 199 at 216-217) -

“因此，基於上議院一致訂立，而且經 *Duple Motor Bodies* 清楚說明的原則，我認為，把業務中適當地招致的確實開支，記入到期支付的年度，做法是適當的；儘管根據商業會計的謹慎正確原則，擬備貿易業務的商業帳目時，基準可能有異，而且會把確實招致的開支，攤分到以後的年度，藉以更平衡地反映業務得失。”

13. 這個結論與香港早前准許扣除預付款項的理據基礎一致；不過，Harman J 的裁決後來被推翻了。在上訴時，上訴庭裁定稅務局得直。Sir Thomas Bingham MR 否定了 Herman J 對 *Duple Motors* 裁決的詮釋，案中其他法官也同意這點。他在第 553 頁說 -

“我認為 *Duple Motors* 案中的問題與本案差別很大。該案的問題不是應否把開支記入招致的年度，而是應否捨棄納稅人一貫採取的原則不用，而另選其他可接受的會計原則。我並非要質疑該案的裁決是否正確；但就本案而言，我不認為這個裁決值得我們像 Herman J 般重視。”

他在第 555 頁總結 -

“我們的目的是盡量準確地確定納稅人在有關會計期的業務利潤或虧損。除非另有明文或隱含的法規管制(在這個案中沒有這些法規)，要確定業務利潤或虧損，一般的方法是採用已為人接受的商業會計原則，這亦正是訂立這些原則的用意……

我認為納稅人所辯稱的和本案法官所判定的那條法律規則，根本沒有案例支持。其實，法例的措詞平白，我難以明白任何一條法官訂立的規例怎可凌駕受普遍接受的和符合以下條件的商業會計規則：(a)在有關的情況適用；(b)並非兩個或以上適用於有關情況的規則的其中之一；而且(c)又不是表現得與事實不符或因其他理由而不能用來確定業務的利潤或虧損。”

14. 有意見認為預付款項的稅務處理方式，應跟從認可的會計處理方式，*Gallagher* 個案的裁決明顯與這個意見一致。以下取自英國稅務局督察手冊的摘錄反映了有關情況 -

“納稅人亦可能申索扣除記入資產負債表內流動資產帳目的開支，包括“預付款項”或“遞延入帳的開支”。不過，我們很懷疑是否有任何一般稅務原則在這情況下，可用作推翻這樣的會計處理方式。我們應特別參考 *Threlfall v Jones* (66 TC 77) 個案，該案指出，沒有任何一條稅務原則，是容許營運性開支在招致或支付時即可扣除。因此，這些開支在記入帳目以抵消利潤的期間前，極不可能獲准扣除。

上面所述為 Case I 訂下了規範，這也是我們計算應課稅營業利潤時一個非常重要的特點。一般來說，經營業務的人不可在稅務上比其他方面採取較保守的觀點。因此，一家公司如果希望減少應課稅利潤，就要一併向債權人、股東和股票市場講述同一版本的故事。”

15. *Gallagher v Jones* 的裁決，為“招致”一詞定下更靈活的解釋，讓營運性開支在稅務上可攤分到多段期間的帳目內。撮要地說，預付款項中，只有給攤分到或勾銷在相關年度損益帳的款項，才可以算是那個年度招致的開支，但有關處理方式仍須符合普遍獲接納的會計慣例。

其後年度

16. 根據修訂後的做法(參閱上文第 7 段)，本局在其後年度的稅務處理方法，會跟隨這個已確立的會計原則。即預付款項會

按時間、用途或情況，記入開支帳內，以抵消利潤。這種做法與 Lord Millett 所確認的做法是一致的。他指出香港與英國在扣除開支方面情況相同，有關支出只可以在招致的年度扣除(參閱上文第 10 段)；這種做法也和 *Gallagher* 案中的裁決一致。這些裁決為我們提供了指引，以決定可以在那一段期間扣除收益開支(參閱上文第 12 段)。

17. 此外，樞密院在 *Lo & Lo v Commissioner of Inland Revenue 2 HKTC 34* 一案的裁決也可作為指引，案中所爭議的是退休福利撥備是否可以扣除。該裁決確認，一筆款項即使無須在某一年度確實支付、到期或應當繳付，也可在該年度扣除。在以下的摘錄，Lord Brightman 的裁決表達了委員會的意見，同時也是稅務典據，確認可以容許納稅人在報稅時，根據適用的會計方式扣除款項 -

“第 16 和第 17 條可以說是詳盡地規定了可以扣除的項目；不過，可扣除的並非只限於第 16(1)條(a)至(h)段所指明的特定項目。說第 16 和第 17 條詳盡地規定了扣除項目，是指可扣除的項目，只限於在產生應課稅利潤時招致的支出和開支，並且明文剔除第 17 條所列的項目。我們的意見是，在斟酌過程中，不應完全無視商業考慮因素。我們在決定甚麼才可以作為納稅人為產生應課稅利潤，而在評稅基期期間招致的支出和開支時，也應把這些因素加以考慮。” [強調為本局所加]

採用哪些商業會計準則？

18. 本局在修改做法後的基本立場是，預付款項的稅務處理方法，應以香港會計師公會規定的有關財務報告準則為根據。如這些準則可讓納稅人抉擇如何處理預付款項時，他的選擇就會反映在稅務處理方法上，當然這個選擇必須不抵觸《稅務條例》的條文。在這方面，Lord Millett 在 *Secan* 個案第 330 頁的陳述值得參考 -

“如納稅人選用其中兩個基準之一擬備財務報表，則局長既有權，而又必須跟隨納稅人所選用的基準。局長必須這樣做，因為納稅人擬備財務報表所根據的基準，除

非抵觸了《稅務條例》的條文，否則局長無權改變；結果是，納稅人實際上受到自己選擇的約束，而局長亦需要求納稅人這樣做。這並不是基於任何不容反悔法的理由，而是負責評稅的是局長，須指出評稅有誤的卻是納稅人。”

外國公司

19. 本局的立場是，財務報表嚴格來說應根據香港會計師公會規定的財務報告準則擬備，但在香港境外成立，並在香港從事業務的公司(以及這些公司的分行)擬備帳目所根據的準則，可能會與香港的準則不同。在這種情況下，如涉及預付款項，本局一般會接受的會計處理方法是：(i)符合該管轄區的“本土”財務報告準則，或國際會計/財務報告準則(即國際會計準則委員會發出的準則)；以及(ii)與事實相符或因其他理由可用以確定業務的利潤或虧損。在此強調，本局雖然在上述情況下接受該境外公司的本土財務報告準則，但該公司應根據《稅務條例》和既定的稅務原則，對其帳面的利潤或虧損作出調整。如該管轄區本身沒有可適用的財務報告準則，則帳面的利潤必須在利得稅上作出調整，以反映在假設採用了香港會計師公會規定的財務報告準則後，對預付款項處理的情況。由於處理預付款項的會計處理方法，是根據普遍為人接受的“應計”和“穩健”這些基本概念而訂立的，應很少會出現準則不同的情況。

應用

20. 本局在 2002/2003 及以後課稅年度的評稅基期，會採用修訂後的做法。因此，納稅人和稅務代表如為這些課稅年度擬備利得稅報稅表，應採用上述的修訂後做法。

21. 在以往的課稅年度(即 2002/2003 年度以前)，如納稅人獲本局准許採用“舊”做法扣除預付款項，但在 2002/2003 及以後的課稅年度，本局再不會准許以這個方法扣除相同的款項，否則會讓同一筆款項平白扣除兩次。