



中华人民共和国香港特别行政区政府
税务局

税务条例释义及执行指引

第 8 号(修订本)

利得税
亏损

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 1983 年 7 月 20 日发出的指引。

税务局局长 刘麦懿明

2009年9月

税务条例释义及执行指引

第 8 号(修订本)

目录

	段数
引言	1
法例条文	2
对亏损的处理—第19C条	
个人	7
以个人为合伙人的合伙	8
法团或团体	11
受托人	16
个人入息课税	17
抵销亏损的限制	19
一般及获特惠的营业收入的未吸纳亏损	
交叉抵销	20
调整分数	21
同一业务和同一课税年度—第19CA条	22
不同业务和不同课税年度—第19CB条	23
选择以个人入息课税办法接受评税—第19C(3A) 和42(1A)条	24
在招致亏损时提出反对及上诉的权利	25

引言

由于有关亏损处理方法的法例近年曾经作出修订，而法庭亦曾作出多项相关的裁决，因此税务局认为应适当地更新本局的执行指引，以纳入新的法例条文和案例，并解释本局就厘定及抵销业务的税务亏损的惯常做法。

法例条文

2. 《税务条例》(该条例)第19C条列明对于在1975/76及其后的课税年度因经营行业、专业或业务而产生的亏损的处理方法。

3. 第19D条订明，有关亏损额须以计算该课税年度的应评税利润的同样方法及评税基期计算。因此，第18B及18E条的条文可用以决定可扣除亏损产生的课税年度。此外，只有因在香港经营行业、专业或业务而在香港产生的亏损，才可获准以应评税利润抵销，这一点已在第19C(6)(d)条的条文清楚指出，毋庸置疑。

4. 第18F条规定，纳税人的应评税利润额应扣除根据第VI部给予该人的折旧免税额，但“仅以有关的资产中用于产生该应评税利润的部分为限”。该条条文进一步订明，纳税人根据第VI部获给予的折旧免税额，如超出该人在加上任何结余课税额后的应评税利润总额，则该超出的款额须当作是该人在该课税年度的亏损。

5. 第19CA及19CB条对于以一般营业收入及获特惠的营业收入抵销未吸纳亏损作出规定。这两条条文适用于1998/99或以后的课税年度。

6. 第20AD条规定，离岸基金进行获豁免交易而招致的亏损，不能用以抵销其日后的应评税利润。有关规则执行的详情，请参阅《税务条例释义及执行指引》第43号。

对亏损的处理—第19C条

个人

7. 第19C(1)条规定，任何个人因经营任何行业、专业或业务而蒙受亏损，则该亏损额须予结转，并以该人在其后各课税年度从该行业等所得的应评税利润额抵销。此条文只适用于并无选择在招致亏损的课税年度以个人入息课税办法接受评税的纳税人。

以个人为合伙人的合伙

8. 第19C(2)条就如何处理有一名或多于一名合伙人为个人的合伙所招致的亏损作出规定。该等合伙所招致的任何亏损，应根据有关评税基期的利润或亏损分配安排由各合伙人分摊(见第22A条)。该等分配予个人合伙人的亏损额可予结转，并以该人在其后各课税年度来自同一合伙所占的利润额抵销。本条文与第19C(1)条一样，只适用于并无选择在有关课税年度以个人入息课税办法接受评税的合伙人。

9. 换言之，合伙的亏损属个别合伙人的亏损，而非属于整个合伙的亏损，因此不得以其后的合伙利润抵销：

例1

A、B及C合伙经营业务。A可享有90,000元年薪，而利润或亏损的余额则平均分配。

合伙拟备的帐目以每年12月31日为结算日，该合伙的业绩如下：

截至 2007 年 12 月 31 日的年度	亏损	(120,000 元)
截至 2008 年 12 月 31 日的年度	利润	120,000 元

合伙于2007/08课税年度(评税基期—截至2007年12月31日的年度)的亏损将分配予各合伙人。每名合伙人所蒙受的亏损额将予结转，并以该人在2008/09课税年度在合伙中所占的利润额抵销。

2007/08课税年度

	<u>薪酬</u> 元	<u>余额</u> 元	<u>小计</u> 元	重新分配 A的“盈余” 元	在合伙中 所承担的亏损 元
A	90,000	(70,000)	20,000	(20,000)	-
B	-	(70,000)	(70,000)	10,000	(60,000)
C	-	(70,000)	(70,000)	10,000	(60,000)
	<u>90,000</u>	<u>(210,000)</u>	<u>(120,000)</u>		<u>(120,000)</u>

若B和C并无选择以个人入息课税办法接受评税，则他们在合伙中所承担的亏损(即每人60,000元)将予结转，并以他们在其后课税年度在该合伙中所占的利润额抵销。

2008/09课税年度

	<u>薪酬</u> 元	<u>余额</u> 元	在合伙中 所占的利润 元	抵销承前在 合伙中所 承担的亏损 元	结转在合伙中 所承担的亏损 元
A	90,000	10,000	100,000	-	-
B	-	10,000	10,000	(60,000)	(50,000)
C	-	10,000	10,000	(60,000)	(50,000)
	<u>90,000</u>	<u>30,000</u>	<u>120,000</u>		<u>(100,000)</u>

若A并无选择在2008/09课税年度以个人入息课税办法接受评税，则其须就所分摊的100,000元利润课缴利得税，而税务局亦会根据第22(1)条，就该笔利润向合伙发出评税通知书。若A选择以个人入息课税办法接受评税，则其收入总额将包括其在合伙中所占的100,000元利润。

10. 若任何个人因蒙受亏损或因合伙而承担部分亏损，而该人又选择以个人入息课税办法接受评税，则有关亏损额须按个人入息课税方法处理。

法团或团体

11. 第19C(4)及(5)条适用于任何法团或“并非个人、合伙或法团的人”。虽然根据第2条的定义，“人、人士”包括“受托人”或“团体”，但第19C(6)(e)条特别说明了受托人蒙受的亏损的处理方法(见下述第16段)，因此第19C(4)及(5)条主要适用于法团或团体。

12. 第19C(4)条订明，任何法团或人士如因经营某行业等而产生亏损，则该亏损额须首先以该法团或该人在同一课税年度的应评税利润(包括该法团或该人在其本身是合伙人的合伙中所占的应评税利润)抵销，而未能抵销的亏损部分须予结转，并以该法团或该人在其后各课税年度的应评税利润(包括其在任何合伙中所占的应评税利润)抵销，直至亏损额被完全抵销为止。

13. 第19C(5)条就如何处理法团或人士以合伙形式经营所蒙受的亏损。该法团或该人在该合伙所占的亏损部分，须以其在该课税年度的应评税利润抵销。未能抵销的亏损部分须予结转，在其后各课税年度，须首先以该法团或该人在有关合伙中所占的利润抵销，其后须以该法团或该人的应评税利润抵销。与第19C(4)条不同，本条文并无规定该法团或该人可以其在一个合伙中所占的利润，抵销其在另一个合伙所承担的亏损部分。

14. 即使合伙在法团招致亏损时并不存在，法团所蒙受的亏损仍可以其在该合伙中所占的应评税利润抵销。

15. 例2阐述亏损如何按第19C(4)和(5)条抵销：

例2

A有限公司本身独立经营行业，该公司亦是一合伙业务的合伙人，占有该合伙的50%利润或亏损。

A 有限公司的业绩为：

截至 2006 年 12 月 31 日的年度	亏损	(70,000 元)
截至 2007 年 12 月 31 日的年度	利润	100,000 元
截至 2008 年 12 月 31 日的年度	利润	50,000 元

合伙业务的业绩为：

截至 2006 年 12 月 31 日的年度	利润	160,000 元
截至 2007 年 12 月 31 日的年度	亏损	(240,000 元)
截至 2008 年 12 月 31 日的年度	利润	200,000 元

A 有限公司的课税情况：

2006/07 课税年度

<u>本身业务</u>		<u>合伙业务</u>	
	元		元
经调整的亏损	(70,000)	所占利润	80,000
		(160,000 元的 50%)	
根据第 19C(4)条 以合伙利润抵销的 金额	<u>70,000</u>	根据第 19C(4)条予 以抵销的本身业务 亏损	<u>(70,000)</u>
结转亏损	<u>无</u>	须课缴利得税的 所占利润	<u>10,000</u>

2007/08 课税年度

<u>本身业务</u>		<u>合伙业务</u>	
	元		元
应评税利润	100,000	所占亏损	(120,000)
		(240,000 元的 50%)	
根据第 19C(5)条 予以抵销的合伙 亏损	<u>(100,000)</u>	根据第 19C(5)条 以本身业务利润 抵销的金额	<u>100,000</u>
应评税利润实额	<u>无</u>	结转的未吸纳亏损	<u>(20,000)</u>

2008/09 课税年度

<u>本身业务</u>		<u>合伙业务</u>	
	元		元
应评税利润 ⁽¹⁾	<u>50,000</u>	所占利润	100,000
		(200,000 元的 50%)	
		根据第 19C(5)条 予以抵销的未吸 纳亏损 ⁽¹⁾	<u>(20,000)</u>
		须课缴利得税的 所占利润	<u>80,000</u>
		结转的未吸纳亏损	<u>无</u>

⁽¹⁾ 根据第 19C(5)条，承前的未吸纳合伙亏损 20,000 元，须首先以 A 有限公司在有关合伙中所占的 100,000 元利润抵销。因此，A 有限公司并无须以其本身业务的应评税利润抵销任何亏损。

受托人

16. 第19C(6)(e)条就如何处理以受托人身分经营行业、专业或业务所招致的亏损作出规定。有关亏损额只可予结转，以该信托在随后各课税年度，从招致亏损的该行业等所产生的应评税利润抵销。本条文明确指出，信托蒙受的亏损不可以同一信托人管理的其他信托所得的利润抵销，也不可以该信托人以个人名义所得的任何利润抵销。

个人入息课税

17. 若任何人选择以个人入息课税办法接受评税，则第42(2)(b)条规定，其在该年度所招致的业务亏损或所承担的亏损部分须自其入息总额中扣除。若亏损额超出其入息总额，则超出的款额须予结转以在未来的各课税年度的入息总额中抵销，直至该亏损额完全予以抵销为止(见第42(5)(a)(i)及(b)(i)条)。

例3

A 先生为未婚人士，在 2008/09 课税年度期间，他曾赚取收入，亦有蒙受业务亏损。若 A 先生以个人入息课税办法接受评税，其亏损将予以抵销如下：

	元
入息总额	100,000
业务亏损	<u>(120,000)</u>
结转至下一个以个人入息课税办法接受评 税的课税年度的未吸纳亏损	<u>20,000</u>

18. 若纳税人及其配偶根据第41(1A)条共同选择以个人入息课税办法接受评税，则该人在有关课税年度未抵销的业务亏损可用以抵销其配偶的入息总额。抵销后的任何亏损余额将予结转至下一个以个人入息课税办法接受评税的课税年度，并首先以该人的入息总额抵销；若有关亏损额仍未被完全吸纳，则可以其配偶在该年度的入息总额抵销(见第42(5)(a)(ii)及(b)(ii)条)。有关配偶间在以个人入息课税办法接受评税的转移亏损的进一步资料，请参阅《税务条例释义及执行指引》第18号的第58段及附录B。

抵销亏损的限制

19. 第19C(6)条清楚指出，亏损不得予以抵销超过一次，而以应评税利润抵销的总款额，亦不得超出有关的亏损额。

一般及获特惠的营业收入的未吸纳亏损

交叉抵销

20. 第19CA及19CB条就一般营业收入及获特惠的营业收入的未吸纳亏损予以交叉抵销作出规定。有关条文适用于1998/99及以后的课税年度。根据第19CA(5)条的定义，“获特惠的营业收入”是指有关应评税利润按第14A(即符合资格的债务票据)或14B(即保险法团符合资格的再保险业务)条指明的税率课税的营业收入及其他款项；而“一般营业收入”则指有关应评税利润按附表1或8指明的税率课税的营业收入及其他款项。就交叉抵销而言，来自一般营业收入的利润或亏损称为“一般利润或亏损”；而来自获特惠的营业收入的利润或亏损则称为“获特惠的利润或亏损”。

调整分数

21. 由于两种利润以不同税率征税，因此有必要就须予抵销的利润或亏损制订一个调整分数。调整分数为一般及获特惠的税率的比例。就2008/09课税年度而言，调整分数为2，即法团以 $\frac{16.5\%}{8.25\%}$ 计算；法团以外的人士以 $\frac{15\%}{7.5\%}$ 计算。以下进一步解释执行第19CA及19CB条的详情。

同一业务和同一课税年度—第19CA条

22. 第19CA条就同一业务在同一课税年度内的一般利润或亏损，以及获特惠的利润或亏损的交叉抵销作出规定。第19CA(2)条适用于有未吸纳的获特惠的亏损及一般利润的纳税人，而第19CA(3)条则适用于有未吸纳的一般亏损及获特惠的利润的纳税人。以下例4至7阐述在不同情况下执行这条条文的详情：

例4 - 一般利润超出获特惠的亏损/分数(第19CA(2)(a)条的情况)

	一般 营业收入 元	获特惠的 营业收入 元
利润/(亏损) ⁽¹⁾	10,000	<u>(18,000)</u>
扣减		
获特惠的亏损除以 调整分数 (即18,000元÷2)	<u>(9,000)</u>	<u>18,000</u>
应评税利润 ⁽²⁾	<u>1,000</u>	
未吸纳亏损 ⁽³⁾		<u>无</u>

(1) 第19CA(2)(a)条适用，因为获特惠的亏损额不超出一般利润额经乘以调整分数后所得的款额
(即18,000元 \leq 10,000元 \times 2)。

(2) 一般营业收入的应评税利润应按一般税率课税。

(3) 获特惠的营业收入的未吸纳亏损应当作为零。

例5 - 一般利润不超出获特惠的亏损/分数(第19CA(2)(b)条的情况)

	一般 营业收入 元	获特惠的 营业收入 元
利润/(亏损) ⁽¹⁾	<u>10,000</u>	(24,000)
扣减		
一般利润乘以 调整分数 (即10,000元 \times 2)	<u>(10,000)</u>	<u>20,000</u>
未吸纳亏损 ⁽²⁾		<u>(4,000)</u>
应评税利润 ⁽³⁾	<u>无</u>	

(1) 第19CA(2)(b)条适用，因为获特惠的亏损额超出一般利润额经乘以调整分数后所得的款额
(即24,000元 $>$ 10,000元 \times 2)。

(2) 获特惠的营业收入的未吸纳亏损须根据第19C及19CB条予以结转及抵销。

(3) 一般营业收入的应评税利润应当作为零。

例6 - 一般亏损不超出获特惠的利润/分数(第19CA(3)(a)条的情况)

	一般 营业收入 元	获特惠的 营业收入 元
利润/(亏损) ⁽¹⁾	<u>(10,000)</u>	24,000
扣减		
一般亏损乘以 调整分数 (即10,000元 x 2)	<u>10,000</u>	<u>(20,000)</u>
应评税利润 ⁽²⁾		<u>4,000</u>
未吸纳亏损 ⁽³⁾	<u>无</u>	

- (1) 第19CA(3)(a)条适用，因为一般亏损额不超出获特惠的利润额经除以调整分数后所得的款额(即10,000元 ≤ 24,000元 ÷ 2)。
- (2) 获特惠的营业收入的应评税利润应按获特惠的税率(即一般税率的一半)课税。
- (3) 一般营业收入的未吸纳亏损应当作为零。

例7 - 一般亏损超出获特惠的利润/分数(第19CA(3)(b)条的情况)

	一般 营业收入 元	获特惠的 营业收入 元
利润/(亏损) ⁽¹⁾	(10,000)	<u>18,000</u>
扣减		
获特惠的利润除以 调整分数 (即18,000元 ÷ 2)	<u>9,000</u>	<u>(18,000)</u>
未吸纳亏损 ⁽²⁾	<u>(1,000)</u>	
应评税利润 ⁽³⁾		<u>无</u>

- (1) 第19CA(3)(b)条适用，因为一般亏损额超出获特惠的利润额经除以调整分数后所得的款额(即10,000元 > 18,000元 ÷ 2)。
- (2) 一般营业收入的未吸纳亏损须根据第19C及19CB条予以结转及抵销。
- (3) 获特惠的营业收入的应评税利润应当作为零。

不同业务和不同课税年度—第19CB条

23. 第19CB条就合伙和法团之间的利润或亏损的抵销，以及抵销从之前课税年度结转而来的亏损作出规定。如果纳税人蒙受获特惠的亏损，须以一般利润抵销，应按第19CB(2)条处理；而如果纳税人蒙受一般亏损，须以获特惠的利润抵销，则应按第19CB(3)条处理。就调整分数的应用而言，这条条文基本上与第19CA条所载的一致。以下例8至11可以说明：

例8 - 一般利润超出获特惠的亏损/分数(第19CB(2)(a)条的情况)

	一般 营业收入 元	获特惠的 营业收入 元
承前亏损 ⁽¹⁾		<u>(10,000)</u>
应评税利润 ⁽¹⁾	8,000	
扣减		
承前获特惠的亏损除以 调整分数 (即10,000元 ÷ 2)	<u>(5,000)</u>	<u>10,000</u>
应评税利润实额 ⁽²⁾	<u>3,000</u>	
结转亏损 ⁽³⁾		<u>无</u>

- (1) 第19CB(2)(a)条适用，因为承前获特惠的亏损额不超出一般利润额经乘以调整分数后所得的款额(即10,000元 ≤ 8,000元 × 2)。
- (2) 一般营业收入的应评税利润实额应按一般税率课税。
- (3) 承前获特惠的亏损额应当作已完全抵销。

例9 - 一般利润不超出获特惠的亏损/分数(第19CB(2)(b)条的情况)

	一般 营业收入 元	获特惠的 营业收入 元
承前亏损 ⁽¹⁾		(10,000)
应评税利润 ⁽¹⁾	<u>4,000</u>	
抵销		
一般利润乘以 调整分数 (即4,000元 x 2)	<u>(4,000)</u>	<u>8,000</u>
结转亏损 ⁽²⁾		<u>(2,000)</u>
应评税利润实额 ⁽³⁾	<u>无</u>	

(1) 第19CB(2)(b)条适用, 因为承前获特惠的亏损额超出一般利润额经乘以调整分数后所得的款额

(即 10,000 元 > 4,000 元 x 2)。

(2) 以一般利润抵销后的获特惠的亏损应予结转。

(3) 一般营业收入的应评税利润实额应当作为零。

例10 - 一般亏损不超出获特惠的利润/分数(第19CB(3)(a)条的情况)

	一般 营业收入 元	获特惠的 营业收入 元
承前亏损 ⁽¹⁾	<u>(10,000)</u>	
应评税利润 ⁽¹⁾		24,000
扣减		
承前一般亏损乘以 调整分数 (即10,000元 x 2)	<u>10,000</u>	<u>(20,000)</u>
应评税利润实额 ⁽²⁾		<u>4,000</u>
结转亏损 ⁽³⁾	<u>无</u>	

(1) 第19CB(3)(a)条适用, 因为承前一般亏损额不超出获特惠的利润额经除以调整分数后所得的款额

(即 10,000 元 ≤ 24,000 元 ÷ 2)。

(2) 获特惠的营业收入的应评税利润实额应按获特惠的税率(即一般税率的一半)课税。

(3) 承前一般亏损额应当作已完全抵销。

例11 – 一般亏损超出获特惠的利润/分数(第19CB(3)(b)条的情况)

	一般 营业收入 元	获特惠的 营业收入 元
承前亏损 ⁽¹⁾	(10,000)	
应评税利润 ⁽¹⁾		<u>18,000</u>
抵销		
获特惠的利润除以		
调整分数	<u>9,000</u>	<u>(18,000)</u>
(即18,000元÷2)		
结转亏损 ⁽²⁾	<u>(1,000)</u>	
应评税利润实额 ⁽³⁾		<u>无</u>

(1) 第19CB(3)(b)条适用，因为承前一般亏损额超出获特惠的利润额经除以调整分数后所得的款额(即10,000元 > 18,000元 ÷ 2)。

(2) 以获特惠的利润抵销后的一般亏损应予结转。

(3) 获特惠的营业收入的应评税利润实额应当作为零。

选择以个人入息课税办法接受评税—第19C(3A)和42(1A)条

24. 若纳税人选择以个人入息课税办法接受评税，而其任何课税年度的亏损或所承担的亏损部分全为根据第19CA(2)(b)条计算的获特惠的亏损余额，则转移至个人入息课税的亏损或所承担的亏损部分，须当作是该获特惠的亏损额除以调整分数后所得的款额。例如：若纳税人在上述例5中选择以个人入息课税办法接受评税，则根据第42(2)(b)条，从纳税人的入息总额中扣除的获特惠的亏损额应为2,000元(即4,000元 ÷ 2)。

在招致亏损时提出反对及上诉的权利

25. 任何人士只有因评税而感到受屈，才可向税务局局长提出反对(并可享受其后向税务上诉委员会或法庭提出上诉的权利)。根据任懿君法官在*CIR v Yau Lai Man, Agnes trading as L.M. Yau & Company 6 HKTC 485*一案的判词，亏损计算表并不会如第62(1)条所规定，述明“征收的税额及缴税日期”。这个观点亦得到*CIR v Common Empire Limited 7 HKTC 52*一案中的杜淮峰暂委法官的认同，他在第99页指出：

“亏损的确定并无导致向该亏损额加诸适当的税率，根据该条例的定义，有关确定不属于评税。”

上诉法庭的罗杰志副庭长亦确定有关解释正确。

26. 因此，除非及直至任何声称的亏损影响税款的评定，否则纳税人并无反对的权利。该权利在以下情况产生：

- (a) 评税主任不同意纳税人在某课税年度曾经蒙受所声称的亏损，并已发出评税通知书，向纳税人就该年度征收利得税或个人税项；
- (b) 评税主任已发出评税通知书，向纳税人就某年度征收利得税或个人税项，但纳税人认为其在先前年度所蒙受的亏损未被抵销。

27. 就非法团的业务(不论是独资经营或合伙)而言，独资东主或一名或多名合伙人可能已选择以个人入息课税办法接受评税。若评税主任不同意纳税人就利得税所申报的亏损，但又无作出利得税评税，则纳税人当时无权就利得税提出反对。然而，如果独资东主或任何一名合伙人选择以个人入息课税办法接受评税，但评税没有准许其以业务亏损作出抵销，或准予抵销的业务亏损额比所声称的亏损额少，则该人如因该评税而感到受屈，可反对对其作出的个人入息评税。

28. 法团若在一个合伙中占有权益，该法团本身或该法团作为合伙人的合伙如在某年蒙受亏损，有关亏损额可按第19C(4)及(5)条予以抵销。若评税主任不同意所申报的亏损，而该法团或合伙对亏损未有被抵销而感到受屈，则该法团或合伙可在下述情况下拥有反对的权利：

- (a) 评税主任计算得出的亏损额比声称的少：
 - (i) 若评税主任在发出亏损计算表后作出利得税评税，则纳税人须于评税发出日期起计一个月内提出反对；
 - (ii) 若评税主任在发出亏损计算表前作出利得税评税，则纳税人须于修订利得税评税发出日期起计一个月内提出反对。

- (b) 评税主任不同意纳税人曾蒙受亏损，并将亏损计算为“零”：
 - (i) 若亏损计算表在利得税评税前发出，则纳税人可于该评税发出日期起计一个月内提出反对；
 - (ii) 若亏损计算表在利得税评税后发出，则纳税人可于该计算表发出日期起计一个月内提出反对。

只有在此等评税中被评定利得税的纳税人，才可就此等评税提交反对通知书。