



中華人民共和國香港特別行政區  
稅務局

稅務條例釋義及執行指引

第 7 號(修訂本)

機械及工業裝置—折舊免稅額

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 8 月發出的指引。

稅務局局長 劉麥懿明

2009 年 8 月

# 稅務條例釋義及執行指引

## 第 7 號(修訂本)

### 目錄

	段數
<b>第 I 部分 引言</b>	
有資格獲得免稅額的人士	3
可獲免稅額的開支	4
“機械或工業裝置”的涵義	8
業務開始前招致的資本開支	11
評稅基期	13
<b>第 II 部分 “聚合制”—1980/81 年以後</b>	
背景	15
免稅額	
初期免稅額	16
每年免稅額	19
每年免稅額比率	21
免稅額的計算	22
把早前在非業務用途上使用過的資產加入業務	25
出售機械或工業裝置的所得款項	28
從聚合組刪除的非商業用途資產	30
繼承行業等的情況	31
結餘免稅額及結餘課稅	32
停止經營行業等情況時停用的資產	35
<b>第 III 部分 聚合制不適用的情況</b>	
根據租購協議取得的資產	37
總折舊免稅額不得超出總資本開支	39
結餘免稅額優惠	41
部分用於經營行業等的機械或工業裝置	43

<b>第 IV 部分</b>	<b>雜項條款</b>	
	局長的酌情權－每年免稅額比率	47
	資產合併出售	49
	關聯人士之間的交易	50
	局長指示採用“舊制”的權力	51
<b>附錄 A(i)</b>	“折舊率”－由稅務委員會訂明	
<b>附錄 A(ii)</b>	“工具、器具及物品”－由稅務委員會訂明	
<b>附錄 B</b>	認可為機械或工業裝置的項目	
<b>附錄 C</b>	不獲認可為機械或工業裝置的項目	

## 第 I 部分 — 引言

《稅務條例》(“該條例”)第 12(1)(b)及 12(5)條訂明，在確定薪俸稅的應評稅入息實額時，可以計入折舊免稅額及課稅額，款額按該條例第 VI 部的規定計算。同樣，該條例第 18F 條訂明，在確定利得稅的應評稅利潤時，也可以計入折舊免稅額及課稅額，款額則按該條例第 VI 部的規定計算。

2. 1980/81 課稅年度以前，第 VI 部的有關條文載於第 37、37A、38 及 39 條(本執行指引稱為“舊制”)。由 1980/81 課稅年度開始，《1980 年稅務(修訂)(第 4 號)條例》實施另一套名為“聚合制”的修訂制度。“聚合制”的折舊免稅額計算方法，主要載於第 39B、39C 及 39D 條。在某些情況下，舊制的條文有時會適用於 1979/80 年以後的課稅年度。

### **有資格獲得免稅額的人士**

3. 機械及工業裝置免稅額的適用範圍不限於經營某些特定的行業、專業或業務的人士。反之，凡經營行業、專業或業務的任何人士，如須按該條例第 IV 部課繳利得稅，就可以獲得第 37 及 39B 條的免稅額。同樣地，根據第 12(1)(b)條，任何僱員為產生應評稅入息而必要使用的工業裝置或機械，都可獲得折舊免稅額。

### **可獲免稅額的開支**

4. 任何提供機械或工業裝置而招致的“資本開支”，都可獲得折舊免稅額。第 40(1)條界定，就該條例第 VI 部而言，“資本開支”包括為提供機械或工業裝置借入資金而招致的利息及承諾費。另一方面，該定義不包括可藉著或可歸因於任何補助、津貼或相類似的經濟援助而獲付還的開支；也不包括根據第 IV 部，在確定該人經營某行業、專業或業務所得的利潤時扣除的任何開支。由此可見，開支如可在其他情況下扣除，例如：第 16B 條(研究和開發)、第 16F 條(建築物翻修)、第 16G 條(提供訂明的固定資產)及第 16I 條(環保設施，包括環保機械)，就不可以再申索折舊免稅額。

5. 第 16G 條在 1998 年 4 月 1 日起生效，訂明在這個日期前的課稅年度購入的機械或工業裝置，如有資格獲得折舊免稅額，而且曾享用過這個免稅額，應該怎樣處理。在這個情況下，如納稅人作出適當的選擇，他可以根據條文，在 1998/99 課稅年度扣除為提供有關機械或工業裝置而招致的資本開支，但須減去在早前課稅年度已取得的初期及每年免稅額總數。這些款項在 1998/99 及以後的課稅年度再沒有資格獲得折舊免稅額，故必須在計算這些年度的折舊免稅額時剔除。就環保機械而言，第 16K 條載有類似的過渡性條文，以處理在第 16I 條生效日期(即 2008 年 6 月 27 日)前購入的機械或工業裝置。

6. 第 37 及 39B 條提述“提供機械或工業裝置的資本開支”，而第 37 條第(2)款提述“資產成本”，兩個詞語都是解作申索免稅額的物主購置有關資產當時的成本淨值。在這裏，購置成本淨值是供應商收取的價錢，另加裝卸、保險、運送、入口稅等相關費用，再減去買家收到的折扣、回佣、補貼等。根據 *CIR v. Hong Kong Bottlers Ltd. (H.K.T.C. 497)* 裁決，成本的意思相等於申索免稅額人士支付的資本開支(至於並非購買得來的機械及工業裝置，見下文第 31 段)。

7. 租購利息開支是不構成可獲免稅額的合資格支出的一部分(見下文第 37 及 38 段)。

### “機械或工業裝置”的涵義

8. 該條例並沒有對“機械或工業裝置”提供詳盡無遺的定義，但該條例第 40 條及《稅務規則》第 2 條，卻有助確定什麼是“機械或工業裝置”，以計算折舊免稅額。以下是各項相關要點：

- 第 40(1)條訂明，“提供機械或工業裝置的資本開支”包括為有關行業、專業或業務而安裝機械或工業裝置時附帶引起的對現有建築物進行改裝而招致的資本開支。
- 規則第 2 條訂明，“機械或工業裝置”一詞須當作包括該規則附載列表第 1 部第 2 欄指明的項目(見附錄 A(i))。另一方面，第 2 條亦訂明，該列表第 2 部第 2 欄指明的項目，並不當作包括在該詞涵蓋的

範圍(因而不能給予折舊免稅額),但可當作包括在“工具、器具或物品”的範圍內。這組項目包括活動工具、陶器及餐具,以及布料製品,並通常依據第16(1)(f)條指明的“更換”方式處理。最後,規則第2條訂明碼頭不是,也不當作是“工業裝置或機械”。

9. 誠如上文所述,“機械或工業裝置”一詞並沒有詳盡無遺的定義,因此為計算折舊免稅額,規則第2條所附載的列表(見附錄A(i))的最後一項是“1-34項目中並無指明的任何其他機械或工業裝置”。因此,如要為列表並無指明的項目申索折舊免稅額,就必須考慮這個項目是否符合“機械或工業裝置”的一般描述。

10. “機械或工業裝置”一詞的涵義,已經由香港的法院及其他普通法司法轄區法院在審理不少個案中研究過。在已訂出的原則下,本局為那些沒有具體載列於附錄A(i)或(ii)的項目表明了立場。附錄B列舉了已確認是機械或工業裝置的項目,而附錄C列舉了不獲確認的項目。

### **業務開始前招致的資本開支**

11. 一位經營行業的人士,如為即將開始的新業務提供資產而招致資本開支,不可以根據該條例把有關開支在現有的業務利潤中扣除,或以免稅額方式抵銷。不過,第40(2)條訂明,就該條例第VI部來說,在這種情況下招致的開支可視為該人在新業務開始的第一天招致的開支。因此,如果為提供機械或工業裝置而招致了開支,就可以在新業務開業時獲得免稅額,用以扣減新業務的利潤。

12. 一位經營某行業的人士,如一旦把該行業停止經營,而把早前在該行業使用過的機械或工業裝置轉移到另一個也是由他經營的行業,這位人士為這些機械或工業裝置申索的每年免稅額,在任一個課稅年度不可以超過一個,因為免稅額是按“人士”而不是按“行業”而批出的。

### **評稅基期**

13. 為計算折舊免稅額而採用的評稅基期,大致上與納稅人

用以計算應評稅利潤的評稅基期相同。第 40(1)條就第 VI 部而訂明的“評稅基期”涵義，除條文指明的兩個情況外，與第 2 條賦予該詞的意義相同(即“評稅基期”就任何課稅年度而言，是指該年度內最終須要計算應課稅入息或利潤的期間)。條文指明的兩個例外情況是：

- (a) 如有兩個評稅基期重疊，則重疊期間須當作只歸入首個評稅基期內；及
- (b) 如在一個課稅年度的評稅基期的結束點，與下一課稅年度的評稅基期的開始之間有一段期間相隔，則該段相隔期間須當作是歸入第二個評稅基期內。

14. 第 VI 部賦予“評稅基期”的用意是，如納稅人變更了結帳日期，引致兩個評稅基期重疊，而在重疊期間又招致了資本開支，則納稅人只會獲准扣除一次初期免稅額。另一方面，如果在兩個評稅基期之間的空檔招致了開支，免稅額也不會漏掉。

## 第 II 部分 — “聚合制”—1980/81 年以後

### 背景

15. 誠如上文所述，“聚合制”是根據《1980 年稅務(修訂)(第 4 號)條例》實施，以給予折舊免稅額，由 1980/81 課稅年度起生效。聚合制的用意，並非徹底改革舊制的折舊免稅額或課稅，而只是把舊制調整，用意是省卻為個別機械及工業裝置保存詳細的折舊紀錄，以便節省時間及開支。為達到這個目的，聚合制基本上把符合同一個每年免稅額比率的機械或工業裝置，全部歸入一個“聚合組”。

### 免稅額

#### 初期免稅額

16. 第 39B(1)條訂明，“凡任何人經營某行業、專業或業務”，並為產生“應課稅的利潤而在提供機械或工業裝置”方面招致了資本開支，則該人須獲給予初期免稅額。第 39B(1)條與舊制的相

應條文(第37(1)條)同樣訂明，初期免稅額必須在經營人士招致開支的評稅基期所屬的課稅年度給予。條例並沒有限定有關資產必須在評稅基期使用，但規定有關資產最終必須在經營的行業中取得並使用。

17. 由於初期免稅額是按照“招致”了的資本開支而給予，因此不限於確實支付的數額。在履行合約責任的情況下，支付按金或分期供款等的到期付款日會被視為招致開支的日期，即使稍後才確實付款。不過須注意，純屬或然的負債卻不可以獲得免稅額。因此，除非是根據具約束力的合約支付了不可退還的按金或預繳款項，否則按金或預繳款項不算是提供機械或工業裝置所招致的資本開支。如果沒有書面合約，資產送抵當日一般會被視作招致開支的日期。

18. 1989年4月1日或其後開始的各個課稅年度的初期免稅額是60%[第39B(1A)(c)條；舊制則為第36A(3)(c)條]。

### 每年免稅額

19. 第39B(2)條訂明，每個課稅年度須給予每年免稅額，數額是根據每類機械或工業裝置或聚合組的遞減價值，按適用比率計算。每類機械或工業裝置是由獲得相同的每年免稅額比率的項目組成(見第21段)。與舊制(見第37(2)條)不同之處，聚合制是沒有規定必須在評稅基期結束時，擁有並使用有關資產。

20. 第39B(2)條主要訂明，任何人士只要是為產生應課利得稅利潤，而在某一段期間(不必在現行課稅年度的評稅基期)擁有並“正在使用”機械或工業裝置，都可獲給予每年免稅額。本局認為“正在使用”一詞不應該按狹義詮釋；因此，如果機械在評稅基期的最後幾天暫時閒置，例如：等待投入新的生產工作，就免稅額來說，這些機械應視為“正在使用”。至於零件，例如：計程車後備引擎，本局的立場是，如果零件是“隨時備用”以作安裝或使用的，就有資格獲得免稅額；但是若零件只是存倉待領，或者收到供應商來貨後原封未動，它們就不算是“正在使用”而獲得免稅額。



## 每年免稅額比率

21. 第 39B(3)條訂明，每年免稅額須按照稅務委員會所訂明的折舊率計算，並以每類機械或工業裝置的遞減價值為根據。該委員會訂明的折舊率載於《稅務規則》第 2 條所附載列表第 1 部第 3 欄。該列表(見附錄 A(i))列明機械及工業裝置部分類別的折舊率，至於沒有特別指明的項目，折舊率一律訂為 20%。[在舊制下的每年免稅額相同(第 37(2)條)。]

## 免稅額的計算

22. 除了設定折舊率的事宜外，第 39B(3)條亦訂明每年免稅額要“以每類機械或工業裝置的遞減價值為根據”。第 39B(4)、(5)、(6)及(7)條詳列某類機械或工業裝置的“遞減價值”的意義。基本上，某一類機械或工業裝置的“遞減價值”(即於計算有關課稅年度該類別的每年免稅額時，訂明的折舊率所乘予的數字)是以下項目的合計總和：

- (a) 該類機械或工業裝置(即“聚合組”)承上課稅年度結餘的遞減價值；
- (b) 在該年度的評稅基期，為提供同一類機械及工業裝置招致的合乎資格的資本開支，減去這些開支的相關初期免稅額。[如果招致開支的機械及工業裝置是以租購協議購入(第 39C(1)(a)條)，或只有部分用作產生應課稅利潤(第 39C(1)(b)條)的，則不合乎資格。這個類別會在下文第 III 部分進一步討論]；
- (c) 以租購協議購入的機械或工業裝置在上一課稅年度轉移給有關人士擁有的項目，在當年結束時的遞減價值(即招致的資本開支減去初期或每年免稅額)(見第 39C(2)條及下文第 37 及 38 段)；
- (d) 在某一課稅年度被用作產生應課稅利潤的機械或工業裝置的實際成本，減去假定的每年免稅額，而這些機械或工業裝置在緊接用作產生應課稅利潤之前的任何期間由物主擁有並使用過。假定的每年免稅額就是假定物主由購入這些項目後，一直使用

這些項目以產生應課稅利潤，物主根據第 37 條應可領取的免稅額(見第 39B(6)條及下文第 25 至 27 段)；

- (e) 由接收而非購入的機械或工業裝置的遞減價值(在該課稅年度繼承行業、專業或業務而得來)(見第 39B(7)條及下文第 31 段)；

扣減(如適用)：

- (f) 在評稅基期讓出有關類別的機械或工業裝置；在出售、保險、殘料或補償方面所得的合計款額(見第 39B(4)(e)條及下文第 28、49 及 50 段)；以及
- (g) 原本完全並純粹在生產利潤時使用的機械或工業裝置，但在評稅基期已停止這樣使用，經由局長決定的遞減價值(見第 39C(3)條及下文第 30 段)。

23. 以下例子說明聚合制如何運作。[在審閱本執行指引的例子時，除非另有說明，應假設納稅人在香港經營行業、專業或業務，並在當中使用有關的機械或工業裝置以產生應課利得稅利潤。]

### 例 1

24. 納稅人在 1994 年 2 月 2 日開始經營業務，在每年 12 月 31 日結算帳目。在經營的第一年購買了以下的機械及工業裝置：

汽車 1 輛	150,000 元	(每年免稅額比率 30%)
電飯煲 3 個	50,000 元	(每年免稅額比率 30%)
寫字樓傢俬 1 套	20,000 元	(每年免稅額比率 20%)
室內空調裝置 2 個	28,000 元	(每年免稅額比率 20%)

每年免稅額比率相同的機械及工業裝置，會歸入同一個“聚合組”，以計算折舊免稅額。在 1994/95 課稅年度，該公司有資格獲得的免稅額合共為 176,640 元。計算方法如下：

	30% 聚合組 元	20% 聚合組 元	免稅額 元
成本	200,000	48,000	
減：初期免稅額(60%)	<u>120,000</u>	<u>28,800</u>	148,800
	80,000	19,200	
減：每年免稅額	<u>24,000</u>	<u>3,840</u>	<u>27,840</u>
結轉遞減價值	<u>56,000</u>	<u>15,360</u>	
		總計	<u>176,640</u>

在截至 1995 年 12 月 31 日的年度，汽車在一次意外中損毀，難以復修。保險公司支付了 30,000 元，納稅人又把汽車殘料以 1,000 元賣給廢料收購商。同年，納稅人以 180,000 元購買了一輛新的客貨車，以 3,000 元出售了一個電飯煲，又以 2,000 元出售了 1 個室內空調裝置，並以 8,000 元買了 1 個新的裝置更換。

在 1995/96 課稅年度，納稅人有資格獲得的免稅額合共為 144,312 元。計算方法如下：

	30% 聚合組 元	20% 聚合組 元	免稅額 元
承前遞減價值	56,000	15,360	
加：新資產	<u>180,000</u>	<u>8,000</u>	
	236,000	23,360	
減：初期免稅額	<u>108,000</u>	<u>4,800</u>	112,800
	128,000	18,560	
減：出售所得	<u>34,000 *</u>	<u>2,000</u>	
	94,000	16,560	
減：每年免稅額	<u>28,200</u>	<u>3,312</u>	<u>31,512</u>
結轉遞減價值	<u>65,800</u>	<u>13,248</u>	
		總計	<u>144,312</u>

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

\*\*\*\*\*

## 把早前在非業務用途上使用過的資產加入業務

25. 舊制及聚合制(見第 37(2A)條及 39B(6)條)均訂明，凡任何人在緊接使用任何機械或工業裝置以產生應課稅利潤之前的任何期間，已經擁有並使用過該機械或工業裝置，均要計算假定的免稅額。在這種情況下，在計算這部機械或工業裝置的每年免稅額時(如聚合制適用，即根據聚合制計入聚合組的款額)，要先計算提供這個項目的資本開支，方法是把實際成本減去假定的每年免稅額。這個假定的每年免稅額，就是假定物主由購入這項目後，一直使用這項目以產生應課稅利潤，物主根據第 37 條應可領取的免稅額。條文沒有規定由實際成本減去假定的初期免稅額。

26. 在這些情況下，納稅人沒有資格獲得初期免稅額，因為獲得初期免稅額的資格，是根據利得稅及薪俸稅條例，即招致了的資本開支，是為提供機械或工業裝置用以產生應課第 IV 部稅項的利潤；而就受僱工作而言，則是提供機械或工業裝置以產生應評稅入息而屬必要使用的。因此，如果開支是因其他目的而招致，則無論這部機械或工業裝置後來如何使用，都不符合獲得免稅額的規定。

### 例 2

27. 一名經營業務多年的納稅人，在 1994 年 5 月 10 日以 160,000 元購買了一輛汽車作私人用途。1996 年 8 月 12 日他把汽車轉作業務用途。納稅人在每年 3 月 31 日結算帳目。

	<b>30% 聚合組</b>
	元
實際成本	160,000
減：1994/95 假定的每年免稅額	
160,000 元 x 30%	48,000
	<hr/> 112,000
減：1995/96 假定的每年免稅額	
112,000 元 x 30%	33,600
假定的資產成本	<hr/> <hr/> 78,400

註：就 1996/97 及以後課稅年度的 30% 聚合組來說，汽車會被當作在 1996 年 8 月 12 日以 78,400 元購入。

\* \* \* \* \*

### 出售機械或工業裝置的所得款項

28. 該條例清楚訂明，如要計算每個聚合組的遞減價值(第 39B(4)(e)條)，或涉及停業而要計算第 39D(2)(b)條規定的結餘課稅(見下文第 32 段)，均要減去已計入聚合組的機械或工業裝置在出售、保險、殘料或補償方面所得的款項。因此，如果機械或工業裝置已銷毀，一般會採用在保險、殘料或補償方面所得款項的總和來計算。不過，第 39D(6)條訂明，計算時採用的款項總和，不得超過提供該項目時招致的資本開支。如資產早前用作非業務用途，後來才提供給有關的業務使用，則有關款項應是按照第 39B(6)條計算的資本開支(即資產的實際成本減去非業務用途年度的假定每年免稅額)。

### 例 3

29. 納稅人有一個 30% 的聚合組，經 1995/96 免稅額調整後的遞減價值是 36,000 元。在截至 1996 年 6 月 30 日的年度內，納稅人以 140,000 元出售了一輛原價 138,000 元的客貨車。1995 年 9 月 1 日把一輛汽車加入業務內，該汽車原本是在 1993 年 7 月以 320,000 元購入的。納稅人在每年 6 月 30 日結算帳目。

### 1996/97 課稅年度

	30% 聚合組 元
承前遞減價值	36,000
加：新加入的汽車的假定成本*	156,800
	<hr/>
	192,800
減：出售價值(只限以實際成本計)	138,000
	<hr/>
	54,800
減：每年免稅額	16,440
	<hr/>
結轉遞減價值	38,360
	<hr/>

\* 為加入業務而計算的汽車的假定成本(見上文第 25 及 26 段)：

	元
汽車的實際成本	320,000
減：非業務用途年度的假定 每年免稅額(兩個整年)：	
• 1994/95 假定的每年免稅額 320,000 元 x 30%	96,000
• 1995/96 假定的每年免稅額 224,000 元 x 30%	<u>67,200</u>
按照第 39B(6)條計算在業務的假定成本	<u>163,200</u> <u>156,800</u>

註：(i) 由於在評稅基期內沒有招致資本開支，汽車不會獲得初期免稅額。

(ii) 聚合組必需先加上新的支出，然後才減去出售得款。客貨車售價雖然較購入價高 2,000 元，但計算出售得款時，不得超過提供該項目招致的資本開支。

\* \* \* \* \*

### 從聚合組刪除的非商業用途資產

30. 原本完全並純粹用於產生應課稅利潤的機械或工業裝置，如一旦停止作這個用途(即完全或部分作私人用途)，就要把這項機械或工業裝置的遞減價值，從聚合組中減去，扣減年度是改變用途的評稅基期的相關課稅年度。根據第 39C(3)條的規定，該機械或工業裝置的遞減價值，是局長認為假若該機械或工業裝置，在停止完全及純粹用於產生該等利潤時，在公開市場出售可變現的款額。有關的機械或工業裝置如果繼續用作(部分或全部)產生應課稅利潤，改變用途的年度及以後各年度的折舊免稅額會獨立計算(見下文第 43 及 44 段)。

### **繼承行業等的情況**

31. 第 39B(7)條適用於繼承行業、專業或業務的情況，這項條文大致與舊制的相關條文，即第 37(4)條相同。因此，如有人繼承一個行業，而繼承人又不是經購買而獲得機械或工業裝置的擁有權，新的經營人將會接收舊經營人的遞減價值。繼承人如開始使用機械或工業裝置以產生應課稅利潤，就有資格獲得第 39B(2)條的每年免稅額，但卻沒有資格獲得這些機械或工業裝置的初期免稅額(第 39B(8)條)。日後如要計算從有關聚合組的扣減額，或因出售聚合組資產而要計算的結餘課稅，就要把繼承人接收的聚合組的遞減價值，當作是資產成本。

### **結餘免稅額及結餘課稅**

32. 第 39D(2)條訂明，凡任何人停止經營行業，而以出售等方法處理機械或工業裝置，所得的款項如較有關聚合組的遞減價值為少，就須要把結餘免稅額給予該人士，款額相等於該差額。只有在這個情況下，結餘免稅額才可以給予納稅人—其他任何時間出售資產的所得款項，只可以從聚合組中減除。不過，凡出售得款超過聚合組的遞減價值(即不只限於結束行業而出售機械或工業裝置的情況)，就須要繳付結餘課稅；但根據第 39D(3)條，如機械或工業裝置在行業結束時轉移給繼承人，而他又根據第 39B(7)條接收了這些機械或工業裝置的遞減價值，讓與人就不會獲得結餘免稅額或須繳付結餘課稅。

### **例 4**

33. 納稅人在 1994 年 6 月 30 日擁有 3 輛汽車。在截至 1995 年 6 月 30 日的年度，他把其中一輛以 130,000 元出售，但沒有另購車輛取代；隨後一年，又以 60,000 元出售另一輛汽車，也沒有另購車輛取代。兩次出售價都較原價為低。業務的帳目在每年 6 月 30 日結算。

30%的聚合組於計算 1994/95 年免稅額之後的結轉遞減價值是 125,000 元。因出售而須繳交的結餘課稅，計算如下：

### 1995/96 課稅年度

	30% 聚合組 元
承前遞減價值	125,000
減：出售價值	<u>130,000</u>
結餘課稅[第 39D(1)(a)條]	<u>5,000</u>
結轉遞減價值[第 39D(1)(b)條]	<u>無</u>

### 1996/97 課稅年度

	30% 聚合組 元
承前遞減價值	無
減：出售價值	<u>60,000</u>
結餘課稅[第 39D(1)(a)條]	<u>60,000</u>

\* \* \* \* \*

#### 例 5

34. 納稅人在 1976 年開始經營行業，在每年 9 月 30 日結算帳目。他在 1996 年 5 月 15 日停止經營行業。在業務最後一年，他購買了一批每年免稅額 20% 的機械，價值 20,000 元。在計算 1995/96 年免稅額後，20% 及 30% 聚合組的遞減價值分別為 13,000 元及 21,000 元。結業時，20% 及 30% 聚合組的機械及工業裝置分別以 15,000 元及 28,000 元出售。停止營業年度的結餘免稅額及結餘課稅計算方法如下：



## 1996/97 課稅年度

	30% 聚合組 元	20% 聚合組 元
承前遞減價值	21,000	13,000
加：新資產		<u>20,000</u>
		33,000
減：初期免稅額		<u>12,000</u>
		21,000
減：出售得款	<u>28,000</u>	<u>15,000</u>
結餘免稅額[第 39D(2)條]		<u>6,000</u>
結餘課稅[第 39D(2)條]	<u>7,000</u>	

註：按照慣例，停止營業年度不獲每年免稅額，但在最後評稅基期招致的資本開支卻可獲初期免稅額。

\*\*\*\*\*

### 停止經營行業等情況時停用的資產

35. 第 38(4)條跟 39D(4)、(5)條所載的規則大同小異，訂明任何人因停止經營行業、專業或業務而停用機械或工業裝置，則該經營人須當作在緊接其停業之前，收取了該機械或工業裝置的售價，款額則為局長認為假若該機械或工業裝置於該人停業時在公開市場出售可變現的款額。不過，如該人在停業日起計的以後 12 個月內，出售該機械或工業裝置，則該人可提出申請，把給予他的任何結餘免稅額或已徵收的任何結餘課稅，作出調整，猶如該項出售是在緊接其停業日之前進行一樣。儘管第 70 條規定，評稅是最終並具決定性，但仍可根據上述條文作出調整。不過，如果在停止營業後，早前在行業使用過的機械或工業裝置被轉移往同一人的另一個行業，則無論停業或轉移之間是否有相距時間，有關條文都不適用。

### 例 6

36. 1995 年 2 月 15 日，納稅人停止經營業務。帳目在每年 3 月 31 日結算。30% 聚合組的機械及工業裝置原價為 75,000 元，

在計算 1993/94 年免稅額後的遞減價值是 21,000 元。業務停業後不久以 80,000 元出售。

20% 聚合組的項目(包括寫字樓傢俬)原價為 20,000 元，在計算 1993/94 年度免稅額後的遞減價值是 6,400 元。在提交業務最後經營期帳目給稅務局時，這些項目仍未出售。局長根據第 39D(4) 條指定該批傢俬的公開市價是 7,200 元。

1995 年 6 月 7 日稅務局向納稅人發出評稅通知書，告知納稅人根據第 18D 條，業務在最後評稅年度，即 1994/95 年度的應評稅利潤。納稅人沒有就評稅提出反對。不過，在 1995 年 11 月 11 日，納稅人通知稅務局，辦公室傢俬以 5,000 元出售了，並根據第 39D(5) 條申請調整評稅。原本計入評稅的應徵收結餘課稅計算如下：

	30% 聚合組	20% 聚合組
	元	元
承前遞減價值	21,000	6,400
減：售價	<u>80,000</u>	<u>7,200</u> [第 39D(4) 條]
結餘課稅*	<u>59,000</u>	<u>800</u>

\* 根據第 39D(6) 條，30% 聚合組的結餘課稅實際上會以 54,000 元為限，即早前給予納稅人的免稅額總數 (75,000 元 - 21,000 元)。

結餘課稅總數是 54,800 元 (54,000 元 + 800 元)。

稅務局收到根據第 39D(5) 條的申請後，會發出修訂評稅，以調整早前就 20% 聚合組徵收的結餘課稅：

	20% 聚合組
	元
承前遞減價值	6,400
減：出售後確實得款	<u>5,000</u>
結餘免稅額	1,400
加：撤銷早前結餘課稅	<u>800</u>
評稅減額	<u>2,200</u>

\* \* \* \* \*

### 第 III 部 — 聚合制不適用的情況

#### 根據租購協議取得的資產

37. 第 39C(1)(a) 條規定，聚合制不適用於根據租購協議取得的機械及工業裝置(即第 37A 條適用的機械及工業裝置)。用這種形式提供機械及工業裝置招致的開支所獲給予的初期免稅額及每年免稅額須分開計算，詳見下文例 7。實際上，法例規定，在納稅人作出分期付款的評稅基期所屬的每個課稅年度，須就該評稅基期所作出的分期付款的資本部分獲給予初期免稅額。然而，當完成分期付款後，並且再沒有應得的初期免稅額，有關資產的遞減價值便會加進適當的聚合組(即在該機械或工業裝置轉移給該納稅人擁有的評稅基期所屬的課稅年度後的課稅年度加進)(第 39C(2) 條)。

#### 例 7

38. 納稅人在 1995 年 1 月以租購價 220,000 元取得一套現金價為 160,000 元的寫字樓傢俬。1995 年 1 月支付訂金 10,000 元，餘款分 24 個月分期攤還，第一期在 1995 年 2 月支付。納稅人在每年 3 月 31 日結算帳目。納稅人獲給予的折舊免稅額如下：

	20%租購組 元	免稅額 元	課稅年度
成本	160,000		
減：初期免稅額 (10,000 元 + 150,000 元 x 2/24) x 60%	13,500	13,500	
	<u>146,500</u>		
減：每年免稅額	29,300	<u>29,300</u>	
	117,200	<u>42,800</u>	<b>1994/95</b>
減：初期免稅額 (150,000 元 x 12/24 x 60%)	45,000	45,000	
	<u>72,200</u>		
減：每年免稅額	14,440	<u>14,440</u>	
	57,760	<u>59,440</u>	<b>1995/96</b>

減： 初期免稅額	37,500	37,500	
(150,000 元 x 10/24 x 60%)			
	<u>20,260</u>		
減： 每年免稅額	4,052	<u>4,052</u>	
結轉遞減價值*	16,208		
		<u>41,552</u>	<b>1996/97</b>

\* 遞減價值 16,208 元將於 1997/98 課稅年度轉至 20% 聚合組。

\*\*\*\*\*

### 總折舊免稅額不得超出總資本開支

39. 初期免稅額及每年免稅額是攤分資本開支的過程。因此，如根據租購協議取得一項機械或工業裝置，納稅人獲給予的總折舊免稅額不應超過所招致的資本開支。以下例子說明有關限制適用的情況。

#### 例 8

40. 納稅人在 1993 年 7 月訂立租購協議取得一台拖拉機，租購價 250,000 元，包括 40,000 元利息。訂金 30,000 元已支付，餘款分 36 個月分期攤還，第一期在 1993 年 8 月支付。納稅人在每年 12 月 31 日結算帳目。納稅人獲給予的折舊免稅額如下：

	30%租購組		免稅額	課稅年度
	元	元	元	
成本	<u>210,000</u>			
減： 初期免稅額 * <sup>1</sup>	<u>33,000</u>	33,000		
	177,000			
減： 每年免稅額	<u>53,100</u>	<u>53,100</u>	86,100	<b>1993/94</b>
	123,900			
減： 初期免稅額 * <sup>2</sup>	<u>36,000</u>	36,000		
	87,900			
減： 每年免稅額	<u>26,370</u>	<u>26,370</u>	62,370	<b>1994/95</b>
	61,530			
減： 初期免稅額 * <sup>2</sup>	<u>36,000</u>	36,000		
	25,530			

減：每年免稅額	7,659	7,659	43,659	<b>1995/96</b>
	<u>17,871</u>			
減：初期免稅額 * <sup>3</sup>	17,871	17,871	<u>17,871</u>	<b>1996/97</b>
累計折舊免稅額			<u><u>210,000</u></u>	

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

\*<sup>2</sup> 180,000 元 x 12/36 x 60%

\*<sup>3</sup> 雖然資本開支為 35,000 元，(即 180,000 元 x 7/36)，但納稅人在 1996/97 課稅年度獲給予的折舊免稅額只限於 17,871 元。

\* \* \* \* \*

### **結餘免稅額優惠**

41. 根據租購協議取得的機械或工業裝置，有時會由賣方收回或被主動退回給賣方。在這些情況下，納稅人的總資本開支可能會超過以下兩數的總和：截至該資產被收回或退回前的折舊免稅額，加上賣方出售該資產後，納稅人得自賣方的任何款項(如有的話)。在這個情況下(即機械或工業裝置是根據租購協議取得)，該條例沒有訂明，納稅人可就這個差額獲給予結餘免稅額。不過，本局會以法外寬減方式，給予這項免稅額。

### **例 9**

42. 1995 年 6 月，納稅人訂立租購協議取得寫字樓傢俬，租購價 120,000 元，包括 20,000 元利息。訂金 10,000 元在 1995 年 6 月支付，餘款分 24 個月分期攤還，第一期在 1995 年 7 月支付。納稅人在 1996 年 4 月停止分期付款(即支付了 9 期分期付款)，不久傢俬便被收回(納稅人在傢俬被收回後沒有從賣方收過任何款項)。納稅人繼續經營業務，在每年 12 月 31 日結算帳目。

雖然納稅人支付的資本開支總額為 43,750 元(即 10,000 元 + 90,000 元 x 9/24)，但根據第 37A 條可獲給予的總折舊免稅額只有 42,350 元(即 19,500 元 + 16,100 元 + 6,750 元)。在這個情況下，納稅人可就差額 1,400 元(即 43,750 元 - 42,350 元)獲給予優惠免稅額。

	20%租購組		免稅額	課稅年度
	元	元	元	
成本	100,000			
減：初期免稅額	<u>19,500</u>	19,500 * <sup>1</sup>		
	80,500			
減：每年免稅額	<u>16,100</u>	<u>16,100</u>	35,600	<b>1995/96</b>
	64,400			
減：初期免稅額	<u>6,750</u>	6,750 * <sup>2</sup>		
遞減價值	57,650 * <sup>3</sup>			
優惠免稅額* <sup>4</sup>		<u>1,400 *<sup>4</sup></u>	<u>8,150</u>	<b>1996/97</b>
總免稅額			<u><u>43,750</u></u>	

\*<sup>1</sup> (10,000 元 + 90,000 元 x 6/24) x 60%

\*<sup>2</sup> (90,000 元 x 3/24) x 60%

\*<sup>3</sup> 遞減價值 57,650 元將會在日後評稅的折舊免稅額的計算中被剔除

\*<sup>4</sup> 資本開支超出初期免稅額及每年免稅額的數額 1,400 元  
(即 43,750 元 - 42,350 元)

\* \* \* \* \*

### 部分用於經營行業等的機械或工業裝置

43. 第 39C(1)(b)條實際上規定，聚合制不適用於僅是部分用以產生應課稅利潤的資產。任何這類資產應獲給予的免稅額，須按照舊制分開計算，以便就非業務用途作適當分攤(第 12(2)、18F(1)或 19E(1)條)。任何這類分攤並不影響以後免稅額的計算，在計算該等以後給予的各項免稅額時，須首先假設被扣減的免稅額是全數給予，然後(如適當的話)，按資產正使用於或已經使用於(a)產生應課稅利潤及(b)其他用途的部分而予以分攤(第 39A 條)。

44. 即使資產停止作部分非業務用途，然後完全用於業務用途，免稅額仍須繼續分開計算，因為以後出售資產時的任何結餘課稅，須顧及較早時的非業務用途而予以分攤。

45. 以下例子說明在非業務用途的比例並非固定時，免稅額及結餘課稅的計算方法。

### 例 10

46. 納稅人在 1991 年 6 月 1 日開始經營業務，並於同日以 280,000 元購入一輛汽車，完全用於業務用途，直至 1992 年 3 月 31 日為止。自 1992 年 4 月 1 日起(納稅人賣掉自己的私家車後)，該汽車開始部分用作私人用途，估計佔每年行車里數的 50%。十二個月後，私人用途的比例下降至 25%。在 1994 年 6 月，該汽車以 60,000 元售出。納稅人於每年 3 月 31 日結算帳目。

	30%	因產生業務利潤 而佔的免稅額	就私人用 途的調整	課稅年度
	元	元	元	
成本* <sup>1</sup>	280,000			
減： 初期免稅額	<u>168,000</u>	168,000 (100%)		
	112,000			
減： 每年免稅額	<u>33,600</u>	<u>33,600</u> (100%)		
		201,600		<b>1991/92</b>
遞減價值	78,400			
減： 每年免稅額	<u>23,520</u>	11,760 (50%)	11,760	<b>1992/93</b>
遞減價值	54,880			
減： 每年免稅額	<u>16,464</u>	<u>12,348</u> (75%)	<u>4,116</u>	<b>1993/94</b>
		<u>225,708</u>	<u>15,876</u>	
遞減價值	38,416			
出售所得款項	<u>60,000</u>			
超過遞減價值的數 額	21,584			
結餘課稅	<u>20,165</u> * <sup>2</sup>		1,419	<b>1994/95</b>

\*<sup>1</sup> 在 1991/92 課稅年度，資產成本會包括在 30% 聚合組內。該汽車在該年度結束時的遞減價值(即 78,400 元)應從該聚合組的遞減價值剔除，以便在 1992/93 課稅年度(即該汽車停止完全用於業務用途的年度) 分開計算該汽車的折舊免稅額。

\*<sup>2</sup> 1994/95 課稅年度的結餘課稅計算如下：

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

\* \* \* \* \*

## 第 IV 部分 — 雜項條款

### 局長的酌情權 — 每年免稅額比率

47. 第 37(2)條的第(b)條但書及第 39(B)(11)條均賦予局長酌情權，批准高於稅務委員會訂明的每年免稅額的比率。申請提高免稅額必須提交以下資料：

- (a) 資產的估計運作壽命；
- (b) 資產在運作壽命完結時的預計賣價 / 廢料價；以及
- (c) 如就某特定工程使用的資產有較高的損耗，敘明在完成工程時，該資產經重整、修理後在業務上繼續使用的可能性。

48. 按目前的初期免稅額及每年免稅額比率的情況，局長認為很難會有足夠的理據去支持更高的每年免稅額。

### 資產合併出售

49. 多項資產合併出售時通常是以一個總售價計算，不會分別指明個別資產的價值。這種出售方式尤其以停業時更為常見。如出現這種情況，根據第 38A 條，局長有權為個別資產指定一個賣價。

### 關聯人士之間的交易

50. 第 38B 條訂明，如果局長認為一項合資格獲得初期免稅額或每年免稅額的資產在出售時，其售價沒有反映真正市值，而

- (a) 買方是受賣方控制的人；或
- (b) 賣方是受買方控制的人；或
- (c) 買賣雙方是同受某人控制的人；或
- (d) 該項售賣是丈夫與妻子之間的交易，而該名妻子並非與丈夫分開居住。



在這種情況下，該條款規定局長可決定在出售時真正的市價，而該價值可被視為資產的銷售價，用以根據該條例第 VI 部計算免稅額及課稅額。

### **局長指示採用“舊制”的權力**

51. 第 36A(2)條賦予局長權力，如信納聚合制中的任何條文，對任何機械或工業裝置並不切實可行或並不公平合理，可發出指示，指明從 1980/81 課稅年度起，在指定的範圍及期間內繼續沿用舊制的各條規定。

“折舊率”—  
由稅務委員會訂明  
[《稅務規則》第 2 條]

列表

第 1 部

	項目	折舊率
1.	空調工業裝置但不包括室內空調裝置 .....	10%
2.	銀行保管箱、門及鐵柵 .....	10%
3.	廣播發射機 .....	10%
4.	電纜 .....	10%
5.	燈柱(街道)—氣體或電力 .....	10%
6.	升降機及自動梯(電動) .....	10%
7.	總管道(氣體或水) .....	10%
8.	油缸 .....	10%
9.	航運—	
	船舶、帆船及舢舨 .....	10%
	駁船 .....	10%
	拖船 .....	10%
10.	噴水器 .....	10%
11.	家庭用具 .....	20%
12.	傢俬(不包括軟質陳設品在內) .....	20%
13.	室內空調裝置 .....	20%
14.	航運—	
	遊艇及渡輪 .....	20%
	水翼船 .....	20%
15.	的士計程器 .....	20%
16.	鉛字及印版(若無需更換者) .....	20%
17.	飛機(包括機器在內) .....	30%
18.	酒吧使用的虹吸器 .....	30%
19.	單車 .....	30%
20.	漂白及精加工機械及工業裝置 .....	30%
21.	混凝土管模 .....	30%

22.	電飯煲及電水煲 .....	30%
23.	電子數據處理儀器 .....	30%
24.	電子製造機械及工業裝置 .....	30%
25.	汽車 .....	30%
26.	塑膠製造機械及工業裝置(包括鑄模在內) .....	30%
27.	航運－ 舷外引擎 .....	30%
28.	絲綢製造機械及工業裝置 .....	30%
29.	硫酸及硝酸工業裝置 .....	30%
30.	運載液體的貨車 .....	30%
31.	紡織與製衣機械及工業裝置 .....	30%
32.	拖拉機－剷泥車及壓路機 .....	30%
33.	織布機、紡紗機、針織機及縫紉機 .....	30%
34.	1－33 項目中並無指明但用於運輸、隧道、船塢、 水務、氣體或電力企業或公共電話服務或公共電訊 服務的機械或工業裝置 .....	10%
35.	1－34 項目中並無指明的任何其他機械或工業裝置 ..	20%

“工具、器具及物品”—  
由稅務委員會訂明  
[《稅務規則》第 2 條]

列表

第 2 部

項目

1. 傳動帶裝置。
2. 陶器及餐具。
3. 廚房器具。
4. 布料製品。
5. 活動工具。
6. 軟質陳設品(包括幕簾及地氈)。
7. 外科及牙科儀器。
8. X光機管筒及紅外線機管筒。

認可為機械或工業裝置的項目

除《稅務規則》規則 2 附錄列表第 1 部指明的項目外，為申請折舊免稅額，下列項目獲認可為“機械或工業裝置”：

項目

- (i) 設計及工序圖則(供納稅人建造用以生產可出售產品的機器之用)。
- (ii) 陳列台。
- (iii) 首次登記稅(購置新汽車時繳付)。
- (iv) 鐵閘(並非建築物或構築物整體的一個部分)。
- (v) 辦公室間隔(並非建築物或構築物整體的一個部分)。
- (vi) 海報板(廣告板)。
- (vii) 布告板。
- (viii) 乾塢。
- (ix) 商業活動包括提供“氣氛”或“裝璜”的持牌處所(如酒店或餐廳)為提供氣氛或格調而裝置的照明和裝璜項目，但這些項目並不構成酒店或餐廳整體的一個部分。
- (x) 大律師的書本。

不獲認可為機械或工業裝置的項目

項目

- (i) 隔音磁磚天花(安裝後與建築物結成一個整體)。
- (ii) 天花照明。
- (iii) 閣樓。
- (iv) 魚塘及儲魚躉船。
- (v) 商舖的正面、固定的牆及鋪地物、垂吊式天花、凸起的地板、扶欄及樓梯。
- (vi) 電話電纜及線路(安裝後與建築物結成一個整體)。
- (vii) 電纜及電子固定裝置及設備(安裝後與建築物結成一個整體)。
- (viii) 停車場及碼頭。
- (ix) 加油站上蓋簷篷。
- (x) 洗車場(即裝置清洗及控制裝備的建築物)。