

第 1 章

香港特別行政區政府

政府一般收入帳目

政府部門

稅務局

評定和收取利得稅

香港審計署

二零零二年十月十五日

評定和收取利得稅

目 錄

	段數
撮要及主要審計結果	
第1部分：引言	
背景	1.1 – 1.4
帳目審查	1.5
第2部分：審查報稅表	2.1
遞交報稅表的規定	2.2
審查報稅表	2.3 – 2.5
稅務局實地審核	2.6 – 2.7
審計署對審查報稅表的意見	2.8 – 2.20
審計署對審查報稅表的建議	2.21
當局的回應	2.22 – 2.23
第3部分：稅務局人員行使酌情權	3.1
稅務局就行使酌情權所作的指引	3.2
稅務局就行使酌情權進行內部覆檢	3.3
審計署對行使酌情權的意見	3.4 – 3.18
審計署對行使酌情權的建議	3.19
當局的回應	3.20 – 3.21
第4部分：評定和收取非居港人士應繳納的利得稅	4.1
《稅務條例》的規定	4.2 – 4.3
稅務局的程序	4.4
審計署對評定和收取非居港人士應繳納的利得稅的意見	4.5 – 4.15
審計署對評定和收取非居港人士應繳納的利得稅的建議	4.16 – 4.17
當局的回應	4.18 – 4.22
第5部分：利得稅撇帳	5.1
追討拖欠的稅款	5.2
稅款撇帳程序	5.3
審計署對利得稅撇帳的意見	5.4 – 5.24
審計署對利得稅撇帳的建議	5.25
當局的回應	5.26 – 5.27

目 錄 (續)

附錄A：在個案H8和H9中導致利得稅撇帳的事件發生次序

附錄B：在個案H13至H15中導致利得稅撇帳的事件發生次序

附錄C：在個案H17和H18中導致利得稅撇帳的事件發生次序

附錄D：中文版從略

評定和收取利得稅

撮要及主要審計結果

A. 引言 利得稅是就個人、法團、合夥、受託人和團體(下稱“納稅人”)於香港產生或得自香港的應評稅利潤，向其徵收的稅項。稅務局主要根據納稅人每年按照《稅務條例》所遞交的報稅表來評定納稅人應繳納的利得稅(第1.1及1.2段)。

B. 帳目審查 審計署就稅務局評定和收取利得稅的工作，進行了帳目審查(第1.5段)。主要的審查結果撮錄於下文C至G段。

C. 有需要改善報稅表的甄別和審查工作 在二零零一年四月前，報稅表均由稅務主任按照預設準則以人手甄別，然後由評稅主任再行甄別，以找出有需要審查的報稅表。假如評稅主任在審查過程中發現有不當情況而又不能解決，則須把經審查的個案轉交實地審核及調查科跟進。不過，審計署注意到評稅主任可能沒有察覺一些報稅表內的不當情況。審計署審查了21宗實地審核個案，這些個案的報稅表已經過人手甄別。審查結果顯示，只有三宗個案的評稅主任在審查報稅表時發現有不當情況。在全部21宗個案中，稅務局的實地審核人員其後發現少報利潤的情況均十分嚴重。審計署認為，評稅主任沒有察覺報稅表內的不當情況，可能導致稅收方面的重大損失，因為(a)只有少數納稅人會被選出進行實地審核，而(b)即使稅務局的實地審核人員其後發現有不當情況，亦只可以就過去六個課稅年度少報的利潤徵收補繳稅款。審計署估計，在評稅主任沒有察覺有不當情況的個案中，有一宗損失的稅收達5,480萬元。審計署認為，稅務局有需要檢討那些評稅主任沒有察覺有不當情況，但其後卻被稅務局實地審核人員發現有不當情況的個案，並有需要作出安排，讓稅務局的實地審核人員定期與評稅主任分享他們的經驗(第2.8、2.9及2.11至2.13段)。

D. 有需要檢討先評後核系統的使用 自二零零一年四月起，稅務局為簡化評稅程序，已採用電腦化的先評後核系統，以甄別可自動評稅的報稅表，並在評稅後選出個案進行案頭審核。審計署認為，有需要評估在先評後核系統中，用以選出報稅表以進行審查的各個甄選方法的成效，以便在日後改善甄選程序(第2.4及2.16至2.18段)。

E. 有需要確保稅務局人員適當行使酌情權 在行使《稅務條例》所賦予的酌情權時，稅務局人員有責任按公平一致的原則辦事。稅務局規定轄下人員須遵守該局員工手冊所訂的程序，以及在檔案內說明行使酌情權，讓納稅人得到某種對待的理由，而所述理由須令人信服。不過，審計署發現一些個案的負責人沒有遵守這項規

定。審計署注意到，在審計署抽取的全部十宗遲交報稅表的個案中，評稅主任均沒有說明不向納稅人徵收罰款或提出檢控的理由。此外，在審計署抽取的十宗涉及納稅人獲准無條件緩繳稅款的個案中，有六宗的評稅主任沒有說明行使酌情權的理由。審計署認為，稅務局有需要確保轄下人員在行使酌情權時，遵照該局員工手冊的所有規定，並按公平一致的原則辦事(第3.16至3.18段)。

F. 有需要實施措施以便評定和收取非居港人士應繳納的利得稅 目前，除支付給非居港的演藝人員或運動員的表演酬金外，《稅務條例》並無規定因非居港人士在香港提供服務而支付款項給他們的人，須從有關款項中扣起足夠的數額，以清付這些非居港人士應繳納的利得稅。該人亦毋須向稅務局申報這些款項。不過，審計署審查三個選出的政府部門在2000–01年度支付款項給非居港人士的15宗個案的結果顯示，稅務局依賴政府部門申報有關個案，才能找出有關的應課利得稅的非居港人士。在該15宗個案中，有八宗是由於有關部門未有申報所支付的款項，稅務局因而無法找出有關的非居港人士，以評定和收取他們應繳納的利得稅。審計署認為，稅務局有需要實施措施，以便評定和收取那些因在香港提供服務而收取款項的非居港人士所應繳納的利得稅(第4.6及4.12至4.15段)。

G. 有需要從利得稅撇帳個案中汲取教訓 利得稅撇帳總額由1997–98年度的1.60億元增加至2001–02年度的3.96億元。審計署以隨機抽樣方式選出2001–02年度20宗利得稅撇帳個案，進行審查(第5.4及5.5段)。在其中的16宗個案中，審計署注意到稅務局的工作程序有以下可以改善的地方：

- (a) **沒有及時找出應課利得稅的法團** 有七宗個案的納稅人是從事物業買賣的法團。稅務局找出有關個案所需的時間由187日至1 377日不等(平均為705日或接近兩年)。稅務局找出有關個案時追尋不到納稅人的下落。審計署注意到在這七宗個案中，有五宗涉及海外法團。審計署認為，稅務局應考慮可否把這些個案涉及的海外法團視為非居港人士。這樣，稅務局便可援引《稅務條例》第20A條，規定海外法團在香港的代理人(例如其律師)從法團資產中扣起足以繳納稅款的款項(第5.7至5.10段)；
- (b) **沒有及時發出利得稅評稅和繳稅通知書** 在兩宗個案中，稅務局收到納稅人的報稅表後，需時最多達四年才發出繳稅通知書。特別是其中一宗屬法團的清盤個案，評稅主任理應根據稅務局員工手冊的特別規定，盡早發出繳稅通知書。審計署認為，發出繳稅通知書方面的延誤導致稅務局無法及時採取追稅行動(第5.11及5.12段)；
- (c) **在反對個案中延遲發出評稅和採取追稅行動** 在三宗個案中，納稅人反對稅務局的利得稅評稅。在其中一宗個案中，稅務局延遲了發出繳稅通知書，原因是在稅務局局長尚未就先前某個年度的評稅作出最後決定

前，評稅主任一直沒有向納稅人發出連續三個課稅年度的繳稅通知書。在其他兩宗個案中，納稅人沒有根據獲准緩繳他們提出反對的稅款的條件購買儲稅券，但其後採取追討欠稅的行動卻有延誤(第5.15及5.16段)；

- (d) *沒有及時取得物業的押記令* 在一宗個案中，由於稅務局延遲取得納稅人的物業的押記令，納稅人成功把該物業轉給他的妻子。由於納稅人並無其他收入來源或資產，稅務局把他未繳付的稅款撇帳(第5.18及5.19段)；
- (e) *沒有及時取得阻止離境指示* 在兩宗個案中，由於稅務局延遲取得阻止離境指示，納稅人得以未先繳付利得稅便可離開香港(第5.20及5.21段)；及
- (f) *在破產個案中延遲發出評稅* 在一宗個案中，納稅人在一九九九年十一月底被裁定破產。評稅主任理應根據稅務局員工手冊的特別規定，即時發出所有未發出的評稅。不過，評稅主任到二零零零年三月底才發出全部繳稅通知書(第5.23段)。

H. 審計署的建議 審計署提出以下主要建議，認為稅務局局長應：

審查報稅表

- (a) 進行定期檢討，從稅務局實地審核人員發現少報利潤的利得稅個案中汲取教訓，以改善稅務局負責評定利得稅的科別的評稅程序(第2.21(a)段)；
- (b) 在2000-01年度報稅表的審查工作大致完成後，就根據各個甄選方法得出的審查結果進行檢討(第2.21(c)段)；

稅務局人員行使酌情權

- (c) 經常提醒稅務局人員須：
 - (i) 根據稅務局員工手冊所訂程序，按公平一致的原則，行使酌情權(第3.19(c)(i)段)；及
 - (ii) 在檔案內說明行使酌情權，讓納稅人得到某種對待的理由，尤其是當有關處理方式與稅務局員工手冊所訂程序不符(第3.19(c)(ii)段)；
- (d) 加強內部質素管理方面的工作，以確保稅務局人員在執行職務時適當地行使酌情權(第3.19(d)段)；

評定和收取非居港人士應繳納的利得稅

- (e) 考慮規定因不屬於演藝人員和運動員的非居港人士在香港提供服務而支付款項給他們的人士(一如這些人士支付款項給非居港的演藝人員或運動員般)：
 - (i) 向稅務局申報該等款項(第4.16(b)(i)段)；及
 - (ii) 從該等款項中扣起足夠的數額，以清付該等非居港人士應繳納的利得稅稅款(第4.16(b)(ii)段)；
- (f) 向所有政府部門發出有關因非居港人士在香港提供服務而支付款項給他們時應扣起金錢的指引，並定期提醒部門須遵循指引，確保稅務局能妥善評定和收取該等非居港人士應繳納的利得稅稅款(第4.16(c)段)；

利得稅撇帳

- (g) 定期檢討嚴重的利得稅撇帳個案，以期改善利得稅的評定和收取程序，和稅務局的評稅組與收稅組之間的協調(第5.25(a)段)；
- (h) 檢討涉及海外法團從在香港的物業買賣活動得到應評稅利潤的利得稅個案，以決定可否援引《稅務條例》第20A條，規定海外法團在香港的代理人(例如其律師)從他們代法團持有的資產中扣起足以繳納利得稅的款項(第5.25(c)段)；
- (i) 採取額外的監管措施，確保評稅主任沒有不必要地延遲發出利得稅評稅和繳稅通知書，尤其是在處理有可能收不到稅款的個案時(第5.25(d)段)；
- (j) 向評稅主任提供處理納稅人就稅務局的評稅提出反對的利得稅個案的特別指引，以確保：
 - (i) 如納稅人不遵從獲准暫緩繳付他們提出反對的利得稅稅款的條件，追稅行動會立即進行(第5.25(e)(i)段)；及
 - (ii) 即使納稅人反對以往年度的評稅一事尚未定案，當年度的評稅會及時發出(第5.25(e)(ii)段)；
- (k) 改善向區域法院申請對納稅人擁有的物業發出押記令的程序，以確保在登錄有關未繳利得稅的判決後，可從速發出這類命令(第5.25(f)段)；及

- (l) 檢討審計署發現在取得阻止離境指示方面有延誤的利得稅撇帳個案，並改善有關的稅務局工作程序，以確保在有必要時會及時取得阻止離境指示 (第5.25(g) 段)。

I. 當局的回應 當局大致上接納審計署的所有建議。

第1部分：引言

背景

1.1 利得稅是因為個人、法團、合夥、受託人和團體(下稱“納稅人”)在香港經營任何行業、專業或業務，並從該行業、專業或業務獲得於香港產生或得自香港的應評稅利潤，就該利潤向其徵收的稅項。自從1998-99年度以來，法團的利得稅稅率一直維持在16%，非法團業務的利得稅稅率則為15%。

1.2 稅務局主要根據納稅人每年按照《稅務條例》(第112章)所遞交的報稅表來評定納稅人應繳納的利得稅。經營獨資業務的人必須以一份名為個人報稅表的綜合報稅表，申報其應評稅利潤、受僱的收入(須繳納薪俸稅)，以及來自全權擁有物業的租金收入(須繳納物業稅)。法團和其他納稅人必須以利得稅報稅表，申報其應評稅利潤。稅務局第一科負責處理利得稅報稅表，第二科則負責處理個人報稅表。稅務局評定利得稅後，向納稅人發出繳稅通知書，列明應繳付的利得稅款額和繳稅日期。

1.3 稅務局在1997-98年度至2001-02年度期間評定的利得稅，載於下文表一。

表一

稅務局在1997-98年度至2001-02年度期間評定的利得稅

年度	法團 (百萬元)	非法團業務 (百萬元)	總計 (百萬元)
1997-98	50,875	6,083	56,958
1998-99	39,217	7,007	46,224
1999-2000	30,911	5,176	36,087
2000-01	40,530	4,207	44,737
2001-02	43,264	5,574	48,838

資料來源：稅務局的記錄

1.4 稅務局評定和收取利得稅的工作，由該局的評稅主任負責進行，並由稅務主任、稅務督察，以及共通／一般職系人員予以輔助。在截至二零零三年三月三十一日為止的財政年度，稅務局用於處理37萬項利得稅評稅的工作年數將為591，涉及的開支為2.43億元。

帳目審查

1.5 審計署最近就稅務局評定和收取利得稅的工作，進行了帳目審查。審查工作集中於以下幾方面：

- (a) 審查報稅表 (見下文第2部分)；
- (b) 稅務局人員行使酌情權 (見下文第3部分)；
- (c) 評定和收取非居港人士應繳納的利得稅 (見下文第4部分)；及
- (d) 利得稅撇帳 (見下文第5部分)。

第2部分：審查報稅表

2.1 本部分研究稅務局的審查報稅表工作的成效，以確定是否有可以改善的地方。

遞交報稅表的規定

2.2 《稅務條例》第51(1)條訂明，評稅主任可向任何人(註1)發出書面通知，規定他在該通知書註明的合理時間內，遞交有關應評稅利潤的報稅表。稅務局每年進行的工作如下：

- (a) **法團和其他納稅人** 稅務局在四月初把利得稅報稅表發給法團和其他須在報稅表內申報應評稅利潤的納稅人；及
- (b) **個人** 稅務局在五月初把個人報稅表發給須在報稅表內申報從經營獨資業務所得應評稅利潤的個人。

所有納稅人從業務得來的入息如超過50萬元，必須在遞交填妥的報稅表時，一併呈交佐證文件，包括帳目(如納稅人是法團，必須呈交經審計帳目)和說明如何算出應評稅利潤的計算表與有關附表。如入息不超過50萬元，則納稅人只須在稅務局日後提出要求時才遞交佐證文件。

審查報稅表

2.3 在二零零一年四月前，稅務局在評稅前是先以人手選出報稅表進行審查，詳情如下：

- (a) **即時獲接納個案** 納稅人遞交的報稅表會先由稅務主任甄別，簡單而又符合稅務局預設準則的報稅表會即時獲接納作為評稅的根據，這些個案稱為即時獲接納個案；
- (b) **獲接納個案** 未有即時獲接納作為評稅根據的報稅表會由評稅主任再行甄別，假如毋須作出調整(或只須作出簡單直接的技術性調整)，則報稅表會獲接納作為評稅的根據，評稅主任毋須進一步深入審查，這些個案稱為獲接納個案；及
- (c) **經審查個案** 至於須接受深入審查以確保申報資料準確無誤的報稅表(例如納稅人申報的開支可否獲得扣減)，稅務局可能要求納稅人提供更多資料，這些個案稱為經審查個案。不過，假如評稅主任發現報稅表內有不當情況而又不能處理，便須把經審查個案轉交實地審核及調查科跟進。

註1：根據《稅務條例》第2條所載的定義，以及在本報告內所作的提述，“人”或“人士”包括法團、合夥、受託人或團體。

2.4 自二零零一年四月起，稅務局為簡化評稅程序，已採用電腦化的先評後核系統，以甄別可自動評稅的報稅表，並在評稅後選出個案進行案頭審核。納稅人呈交的報稅表內的數據，會先存入先評後核系統。該系統會甄別出符合稅務局自動評稅預設準則的報稅表。其後該系統會根據另設的準則選出某個百分比的自動評稅個案，由評稅主任進行案頭審核。不符合稅務局自動評稅預設準則的報稅表，會由評稅主任以人手甄別，決定應否在評稅前作深入審查。

2.5 稅務局員工手冊指出，就自動評稅個案進行的案頭審核，基本上等同在二零零一年四月前的經審查個案中進行的深入審查。進行案頭審核時，評稅主任雖然應特別注意選出有關個案時所根據的風險範圍，但也應審查個案的各方面，以確定所申報的利潤是否正確。

稅務局實地審核

2.6 稅務局在一九九一年六月設立實地審核組後，便開始對納稅人的業務進行實地審核。二零零零年四月，實地審核組與調查科合併，成為現有的實地審核及調查科(註2)。稅務局向屬下的實地審核人員提供了一般指引，指導他們如何選出個案進行實地審核。此外，稅務局的實地審核人員會運用他們的判斷力、經驗和知識來選出個案。若他們發現報稅表內有不當情況或有迹象顯示不符合《稅務條例》的規定，一般都會採取實地審核行動。稅務局的實地審核人員會到訪納稅人經營業務的處所，審查他們的會計記錄，以確定他們所申報的利潤是否正確。

2.7 實地審核工作通常集中於已呈交報稅表的最近一個課稅年度。若發現有差異之處，便會進行補加評稅，並徵收罰款。根據《稅務條例》第60條的規定，以往年度的補加評稅，可以在課稅年度屆滿後六年內進行。在適當的情況下，稅務局的實地審核人員與納稅人達成協議後，會根據實地審核的結果，推算以往年度的差額。實地審核人員亦可能會採用其他評值方法，來確定在有關年度少報利潤的款額。在1999-2000年度至2001-02年度期間完成的利得稅個案實地審核的結果，載於下文表二。

註2：除實地審核外，若懷疑有複雜或嚴重的逃稅事件，實地審核及調查科會詳細調查有關個案。

表二

稅務局實地審核利得稅個案的結果

年度	完成的 個案數目	稅務局實地審核人員發現的少報利潤個案					收得的補繳 稅款和罰款 的總額
		數目	百分比	少報利潤 的總額	平均每宗 個案少報 利潤的款額		
		(b)	(c) = $\frac{(b)}{(a)} \times 100\%$	(d)	(e) = $\frac{(d)}{(b)}$	(f)	
				(百萬元)	(百萬元)	(百萬元)	
1999–2000	622	568	91%	5,518	9.7	1,141	
2000–01	550	528	96%	5,098	9.7	1,179	
2001–02	515	481	93%	5,479	11.4	1,139	

資料來源：稅務局的記錄

註：在2001–02年度，經稅務局實地審核人員甄別的個案中，約有7%被選出進行實地審核。

審計署對審查報稅表的意見

稅務主任 / 評稅主任沒有選出內有不當情況的報稅表以進行審查

2.8 審計署注意到，在二零零一年四月推行先評後核系統之前，報稅表均由稅務主任按照預設準則以人手甄別，然後由評稅主任再行甄別，以找出有需要審查的報稅表。在審查報稅表時，評稅主任如發現有不當情況，便須提出疑問。如評稅主任不能處理當中少報的利潤，則須把有關個案轉交實地審核及調查科跟進(見上文第2.3(c)段)。在2001–02年度，實地審核及調查科共對34宗這類轉介個案進行了實地審核。至於實地審核及調查科沒有選出作實地審核的轉介個案數目，目前並沒有現成的數字。稅務局表示對於由評稅主任以人手選出個案進行審查的制度，實地審核可發揮質素控制的作用。為此，審計署選出了30宗稅務局在2001–02年度完成實地審核並發現少報利潤情況十分嚴重的個案。審計署審查這30宗個案時發現，在21宗個案中(註3)，儘管有關的報稅表已經由上

註3：在另外九宗個案中，評稅主任基於各種理由(例如未收到報稅表)沒有發出評稅，又或沒有在檔案中註明在發出評稅前，他們曾否審查有關的報稅表。

文第2.3段所述的人手系統甄別，但稅務局進行實地審核時，仍發現少報利潤的情況十分嚴重。審查結果載於下文表三。

表三

2001-02年度稅務局完成的21宗實地審核個案中發現的少報利潤

稅務局在進行實地審核前 評稅主任執行的工作	個案數目	稅務局實地審核人員發現 每宗個案平均少報的利潤 (百萬元)
即時獲接納個案	3	19.6
獲接納個案	7	59.2
經審查個案	11	157.5
總計	21	

資料來源：稅務局的記錄

2.9 如上文表三所示，稅務局實地審核人員選出進行實地審核的其中十宗個案中，有三宗已由稅務主任甄別為即時獲接納個案處理，另外七宗則已由評稅主任甄別為獲接納個案處理。稅務局其後發現這些個案有嚴重少報利潤的情況，反映出先前就這些個案進行的甄別工作有不足之處。

2.10 審計署認為稅務局的高層管理人員有需要徹底檢討這十宗個案和其他類似的個案，以查明為何有關的稅務主任和評稅主任把有關報稅表甄別為即時獲接納個案或獲接納個案處理。檢討結果將有助稅務局制訂更有效的甄選準則，以便通過先評後核系統選出個案作案頭審核，亦有助稅務局改善用以選出報稅表作審查的人手甄別程序。

評稅主任審查報稅表時沒有察覺報稅表內的不當情況

2.11 上文第2.8段表三亦顯示，有11宗個案(佔21宗完成實地審核個案的一半以上)已由評稅主任審查(即經審查個案)。審計署發現：

- (a) 在其中三宗個案中，評稅主任發現報稅表內有不當情況，因此把個案轉交實地審核及調查科跟進；及

- (b) 在其餘八宗個案中，評稅主任均未能察覺報稅表內的不當情況，但實地審核及調查科卻發現了這些個案的不當情況。現從這八宗個案選錄其中三宗的詳情，分載於下文個案A、B和C，以資說明。

個案A

評稅主任沒有察覺用來避稅的債權證安排

個案詳情

法團A在一九九零年九月成立，是某法團集團的成員。法團A在一九九一年三月發行總值14億元的債權證，其帳目顯示債權證在海外某證券交易所上市，但沒有披露債權證持有人。

1990–91年度，法團A的首份報稅表由一名評稅主任審查，他提出了幾項疑問，但全部與上述債權證無關。1991–92年度和1992–93年度，法團A的報稅表由另一名評稅主任審查，他沒有提出疑問。1993–94年度和1995–96年度，法團A的報稅表獲不同的評稅主任接納，沒有經進一步審查。至於1994–95年度和1996–97年度至1998–99年度，法團A的報稅表均符合稅務局的預設準則，即時獲接納作為評稅的根據。

二零零零年三月，稅務局一名實地審核人員從上述海外證券交易所發出的正式價格報表中發現法團A發行的債權證。他後來取得並審閱該集團的綜合帳目，發現債權證似乎由該集團的其他成員持有，因此懷疑有關債權證安排是一項避稅計劃。一名評稅主任收取該名稅務局實地審核人員的意見後，審查法團A的1999–2000年度報稅表，並在二零零零年九月就債權證提出疑問，然後把個案轉交該名稅務局實地審核人員跟進。

實地審核發現，該集團的兩名海外成員在一九九一年三月購入有關債權證，並持有該等債權證直至二零零一年三月。法團A在報稅表內把債權證的利息付款申報為可扣稅開支，但該兩名集團成員卻沒有呈交報稅表和申報債權證的利息收入，以供評定利得稅。鑑於實地審核的結果，稅務局在二零零一年五月進行補加評稅，拒絕接納法團A在1994–95年度至1999–2000年度期間的5.61億元債權證利息付款為可扣稅開支，並向法團A徵收同期的9,000萬元補繳稅款。

審計署的意見

審計署認為，評稅主任如果在九十年代初期就債權證提出疑問，或審閱該集團的綜合帳目，則可能早已發現用來避稅的債權證安排。

資料來源：稅務局的記錄

個案 B

評稅主任沒有察覺為降低生產利潤而採用的避稅計劃

個案詳情

法團B在一九八零年十二月成立，是一個從事生產業務的法團集團的成員。該集團旗下的成員分別負責在外國招徠生產訂單、在香港跟進訂單，以及在中國生產商品。每個成員會在結清與其他成員的交易帳目後，各自把經營業務所得的利潤記入帳目。集團的部分成員(包括法團B)提交了利得稅報稅表，以供評定利得稅，但有些成員則沒有這樣做。在二零零一年二月，稅務局一名實地審核人員選出這宗個案作實地審核，當時他在取得和審閱該集團的綜合帳目後，懷疑集團進行避稅計劃，因為該集團所繳納的稅款只佔其利潤的一小部分。

實地審核發現，該集團應按照稅務局在有關情況下已接納的慣常做法就其一半的整體利潤繳納利得稅。因此，稅務局在二零零一年七月進行補加評稅，向法團B徵收1994–95年度至1999–2000年度期間的2,800萬元補繳稅款。

審計署的意見

審計署注意到，法團B 1994–95年度至1999–2000年度的報稅表由不同的評稅主任審查，而他們均沒有提出任何疑問。審計署認為，評稅主任如果取得並審閱該集團的綜合帳目，則可能發現為降低利潤而採用的避稅計劃。

資料來源：稅務局的記錄

個案 C

評稅主任沒有察覺少報的銷售額和誇大的購貨額

個案詳情

法團 C 在一九八四年八月成立，從事生產業務。1994–95、1996–97、1998–99 和 1999–2000 年度，法團 C 的報稅表由不同的評稅主任審查，而他們均沒有提出任何疑問。1995–96 年度和 1997–98 年度，法團 C 的報稅表獲不同的評稅主任接納作為評稅的根據，沒有經進一步審查。

稅務局實地審核另一個法團時，確定法團 C 是該法團的供應商。在二零零一年二月，稅務局一名實地審核人員選出這宗個案作實地審核，當時他在審閱法團 C 的帳目後，注意到與其他性質和規模相若的業務相比，法團 C 報稱的毛利率不合理地偏低。

實地審核發現，法團 C 少報銷售額和誇大購貨額。因此，稅務局在二零零一年八月進行補加評稅，向法團 C 徵收 1994–95 年度至 1999–2000 年度期間的 600 萬元補繳稅款。

審計署的意見

審計署認為，評稅主任應該可以發現法團 C 在其帳目內披露的毛利率不合理地偏低，並應把有關個案轉交稅務局的實地審核人員跟進。

資料來源：稅務局的記錄

2.12 審計署明白，實地審核的工作範圍較審查一份報稅表廣泛。不過，在上文第 2.11 段所述的 11 宗經審查個案中，評稅主任沒有察覺 8 宗個案的不當情況。值得注意的是，在大部分個案中，稅務局的實地審核人員用來查出不當情況的有關資料，評稅主任應該都可得到。負責這些個案的評稅主任在審查報稅表時，似乎應提高警惕。評稅主任沒有察覺報稅表內的不當情況，可能導致稅收方面的重大損失，因為：

- (a) 實地審核及調查科只選出少數納稅人來進行實地審核。在 2001–02 年度，評稅主任進行 38 萬項利得稅評稅，但完成的實地審核個案只有 515 宗；及
- (b) 即使稅務局的實地審核人員其後發現有不當情況，稅務局或許也無法進行補加評稅，就少報的利潤徵收補繳稅款。這是因為稅務局只可以在課稅年度屆滿後六年內進行補加評稅(見上文第 2.7 段)。舉例來說，在上文第 2.11 段所述的個案 A、B 和 C 中，稅務局不能徵收 1994–95 年度之前各年度的補繳稅款。審計署估計，以個案 A 來說，由 1990–91 年度 (法團 A 成立的一年) 至 1993–94 年度，損失的稅收達 5,480 萬元。

2.13 審計署認為：

- (a) 稅務局有需要檢討那些由評稅主任審查報稅表時沒有察覺有不當情況，但其後卻被稅務局實地審核人員發現有不當情況的個案，以找出在審查報稅表的程序上可以改善的地方；
- (b) 稅務局有需要為評稅主任提供足夠的培訓和指示，以確保他們會仔細和有效地審查報稅表；及
- (c) 稅務局的實地審核人員有需要定期與評稅主任分享他們從執行實地審核工作獲取的經驗和知識。

有需要檢討就以往年度重新評稅的指引

2.14 《稅務條例》第60條授權評稅主任就以往年度進行補加評稅。如發現在以往年度有少報利潤的情況，稅務局的實地審核人員須就以往最多六個年度進行補加評稅，藉以討回少報利潤的稅款。

2.15 不過，審計署注意到第一科的評稅主任須遵從稅務局員工手冊所載的一套不同指引：

“評稅主任不應就以往的年度重新評稅，除非涉及的稅款數額龐大，例如每年的稅款逾50萬元，或有關情況會產生連鎖效應，例如最初購置有關物業是否作投資或交易用途的問題。在重新評稅之前，評稅主任必須先向助理局長提交文件，請他批准。”

稅務局告知審計署，上述指引只適用於評稅主任就報稅表內某些項目的處理方式改變了觀點的個案，但不適用於其他須就以往年度重新評稅的個案，例如發現在以往年度少報了利潤的個案。不過，審計署對於第一科負責處理利得稅報稅表的評稅主任就以往年度重新評稅時，須以“每年的稅款逾50萬元”為最低限額，則有所保留，原因是這會導致稅收方面的損失(註4)。審計署注意到，第二科負責處理個人報稅表的評稅主任就以往年度重新評稅時，並沒有類似的最低限額。審計署認為，與上文第2.14段所述稅務局對其實地審核人員作出的規定相若，稅務局應規定所有評稅主任，在可能收到的額外稅款會超過所涉行政費用的情況下，就以往年度重新評稅。

有需要評估各個甄選方法在鑑別報稅表內的不當情況方面的成效

2.16 先評後核系統讓稅務局可循下列三個方法的其中一個(或其中任何方法的組合)甄選報稅表：

註4：由於欠缺現成的統計數字，因而未能確定過去多年損失的稅款。

- (a) **固定甄選** 從預定的類別(例如各種規模的業務)中，以隨機抽樣方式選出報稅表；
- (b) **優先甄選** 符合預設甄選準則的報稅表會被選出(例如從售賣資本資產所得的利潤超過某個數額的個案)；及
- (c) **正常甄選** 某些項目(例如海外利潤)會預設為風險範圍，繼而會根據風險評估，以隨機抽樣方式或按照預設準則，選出報稅表。

2.17 自二零零一年十一月以來，稅務局使用不同的甄選方法，從先評後核系統中選出報稅表，以便評稅主任進行審查。在審查每宗個案時，評稅主任須把審查結果(包括作出調整的數額)記錄入先評後核系統，以供管理階層作檢討。在二零零二年七月三十一日(審計署完成審計工作當日)，2000-01年度報稅表的審查工作仍在進行。在許多個案中，納稅人仍未回應評稅主任提出的疑問，又或評稅主任正在研究納稅人的回應。

2.18 審計署認為，稅務局大致完成2000-01年度報稅表的審查工作後，應就根據各個甄選方法得出的審查結果進行檢討。檢討結果會有助稅務局評估各個甄選方法在鑑別報稅表內的不當情況方面的成效，和在日後改善甄選程序。

有需要評估查核程序能否有效查出抄錄錯誤

2.19 評稅主任認為有需要調整在報稅表上申報的利潤時，他須擬備利得稅計算表，列明在報稅表上申報的利潤、調整項目和經調整的利潤。在這過程中，評稅主任須把報稅表內的有關數字抄錄入利得稅計算表。評稅主任應查核自己所做的工作，確保抄錄時沒有出現錯誤，因為這類錯誤可能導致評稅偏低。稅務局為檢討工作程序和施行監察而由高級人員執行的甄別性質素查核程序(見下文第3.3段)，亦有助查出抄錄方面的錯誤。不過，審計署注意到，在這次帳目審查所審查的其中一宗利得稅個案(下文第3.12段表五所載的個案E9)中，報稅表上申報的1.03億元虧損，在利得稅計算表中卻錯誤抄錄成為1.04億元虧損，以致由評稅主任擬備的利得稅計算表所顯示的經調整的利潤為2.47億元，即少計了100萬元，利得稅稅款因而少徵收約15萬元。

2.20 審計署認為，稅務局有需要調查在何種情況下導致抄錄錯誤，並確定查核程序中欠妥之處，避免日後出錯。此外，稅務局應考慮對這宗個案進行補加評稅，以討回少徵收的利得稅稅款。

審計署對審查報稅表的建議

2.21 審計署建議稅務局局長應：

- (a) 進行定期檢討，從稅務局實地審核人員發現少報利潤的利得稅個案中汲取教訓，以改善稅務局負責評定利得稅的科別的評稅程序。稅務局局長尤其應：

- (i) 審慎檢討上文第2.9段所述的三宗即時獲接納個案和七宗獲接納個案，以確定有關的稅務主任和評稅主任當時為何接納有關報稅表作為評稅的根據；
- (ii) 利用檢討結果來制訂更有效的甄選準則，以輸入先評後核系統，從而選出個案作案頭審核，並改善用以選出報稅表作審查的人手甄別程序；
- (iii) 檢討上文第2.11(b)段所述八宗由評稅主任審查報稅表時沒有察覺有不當情況的個案；及
- (iv) 採取以下行動，確保評稅主任仔細和有效地審查報稅表：
 - 向他們提供足夠的培訓和指示；及
 - 要求稅務局實地審核人員定期與評稅主任分享他們從執行實地審核工作獲取的經驗和知識；
- (b) 與上文第2.14段所述稅務局實地審核人員的做法相若，規定稅務局負責評定利得稅的科別的所有評稅主任，須在可能收到的額外稅款會超過所涉行政費用的情況下，就以往年度重新評稅；
- (c) 在2000-01年度報稅表的審查工作大致完成後，就根據各個甄選方法得出的審查結果進行檢討(見上文第2.18段)。檢討結果會有助稅務局評估各個甄選方法在鑑別報稅表內的不當情況方面的成效，和在日後改善甄選程序；
- (d) 調查在何種情況下導致上文第2.19段所述的抄錄錯誤，並確定查核程序中欠妥之處，避免日後出錯；及
- (e) 考慮對出現抄錄錯誤的個案進行補加評稅，以討回少徵收的利得稅稅款。

當局的回應

2.22 稅務局局長同意進行檢討，以期找出方法改善評稅程序，並進一步鞏固利得稅制度。她表示：

稅務局的利得稅評稅制度

- (a) 稅務局在一九九一年銳意重組架構，成立實地審核組，希望能更有效和更合理地調配資源。雖然評稅組和實地審核組的工作都與利得稅個案有關，但兩者的角色有明顯不同。評稅組主要側重審查納稅人所提交的帳目以確定須作出技術性調整的項目，實地審核組則負責鑑別和處理可能少報利潤和避稅的個案。評稅主任處理的個案數目，遠比實地審核人員為多。評稅主任不可能

跟實地審核人員同樣深入處理每宗個案及 或花費相若的時間和功夫。實地審核組按照獲分配的資源，定下了本身的個案甄選準則。由於角色不同，實地審核組與評稅組在評稅制度中互相補足。這制度使稅務局能有效率地及時完成所有評稅工作，並把更多資源用於處理高風險的逃稅和避稅個案；

稅務局實地審核人員發現少報利潤

- (b) 在大多數個案中，實地審核人員所以能查出避稅計劃及 / 或少報利潤，全因為在甄選個案時作出廣泛研究和深入查詢。就成本而言，完成一宗實地審核個案所需的工作，比處理一宗獨資業務的利得稅個案多約200倍，而比處理一宗法團利得稅個案則多76倍。此外，實地審核組在2001-02年度甄別的個案中，最終只選出約7%進行實地審核。實地審核組其後在少數選出的實地審核個案中發現有嚴重少報利潤的情況，並不表示先前就數量龐大得多的正常報稅表進行的評稅工作有不足之處，因為兩組人員的工作重點以至在工作期間查出的資料都大不相同；

稅務主任 / 評稅主任沒有選出內有不當情況的報稅表以進行審查

- (c) 稅務局的慣常做法，是利用內部和外間人員所進行的不同審計工作得來的結果，來改善以先評後核系統進行的個案甄選程序。上文第2.9段所述的三宗即時獲接納個案和七宗獲接納個案，均沒有明顯的不當情況，因此有關報稅表都獲得接納作為評稅的根據。其後，實地審核組是按照本身的準則，並根據深入查詢得來的資料而選出這些個案；

評稅主任審查報稅表時沒有察覺報稅表內的不當情況

- (d) 稅務局檢討上文第2.11(b)段所述八宗經審查個案的結果，現載於下文：
- (i) **個案A** 在九十年代初期，大家普遍認為，在海外證券交易所上市的債權證，是為籌措資金而發行的正式商業票據。在沒有表面證據顯示債權證有任何不當的情況下，評稅主任沒有提出疑問，也沒有要求審閱有關的綜合帳目。評稅主任顯然認為法團A提交的帳目並沒有不當之處。二零零零年三月，稅務局一名實地審核人員，在進行一個針對把債權證利息申報為扣稅項目的反避稅計劃時，查出一個法團A為成員的集團，並取得該集團的綜合帳目轉交評稅主任，以審查其所發行的債權證。由於評稅主任和實地審核人員的工作方法和工作重點均大有不同，因此難以把他們的表現作有意義的比較。事實上，要查出涉及海外債權證的避稅計劃並不容易。當局在二零零零年提出了修訂《稅務條例》的條例草案，以處理這個問題。該條例草案就涉及債權證利息開支的避稅計劃，制訂

了具體的反避稅條文。條例草案如獲通過，並得到稅務委員會(註5)批准後，稅務局會修訂利得稅報稅表，規定納稅人提供有關已發行債權證的具體資料。在報稅表內申報這類資料，可讓第一科的評稅主任及早發現可能屬於這類性質的避稅計劃；

- (ii) **個案B** 法團B的控股公司是一家在香港以外地區上市的公司。評稅主任在審查法團B的帳目時認為，並無表面證據顯示帳目有任何不當的情況，因此沒有要求審閱有關集團的綜合帳目。這是適當的做法，因為要評稅主任在處理每宗個案時要求審閱綜合帳目，既不切實際，也不符合成本效益。實地審核組最終根據其準則，選出這宗個案作實地審核。該組在審慎而深入地查核該集團屬下每家成員公司的運作後，才認定有避稅計劃和進行相應的審查工作；
- (iii) **個案C** 這是從另一宗實地審核個案“衍生”出來的個案。實地審核人員發現法團C曾進行一些不尋常的銀行交易，於是展開實地審核。該法團的毛利率相對地偏低，並非選出這宗個案作實地審核的主因；及
- (iv) **餘下五宗個案** 有一宗個案在評稅主任進行審查前，已被實地審核組選出作審核。有兩宗是從其他實地審核個案“衍生”出來的個案，這就是說，由於表面上並無不當之處，因此評稅主任沒有抽出這些個案。另外兩宗個案是實地審核人員從納稅人和第三者取得更多資料後選出的；

培訓評稅主任

- (e) 所有利得稅的評稅工作均由專業人員親自負責或監督。這些人員最初加入稅務局時都曾修讀全面的入職課程，其後並接受了在職訓練和定期參加進修課程，包括關於稅務的持續專業進修課程。稅務局亦向他們派發大量書面指示、手冊、指南和稅務案例刊物，以供參考和指引；其中大部分資料都上載到稅務局的網頁和內聯網的稅務資料庫，以方便有關人員利用桌上電腦查閱。遇有特別事項，各科別之間更會進行小組討論。雖然稅務局堅持評稅主任已得到足夠的培訓和指示，並有足夠能力應付工作，但也接受上文第2.21(a)(iv)段所述審計署的建議，即在這方面仍有改善餘地。為促進經驗分享，實地審核組和負責評稅的科別已在本年初成立跨科別工作小組，以制訂跨科別培訓計劃；

註5：稅務委員會根據《稅務條例》第3條成立，由財政司司長擔任主席，另有四名獲委任的委員，而在該四名委員中，只有一名可由政府人員出任。該委員會獨立運作，不受稅務局管轄。其中一項職責是規定物業稅、薪俸稅、利得稅和個人入息課稅等報稅表的形式。

就以往年度重新評稅的指引

- (f) 如因不同人員觀點改變而要就已定案的評稅結果重新評稅，為謹慎起見，須向助理局長提交文件，以聽取其他意見。此外，在這種情況下進行補加評稅，往往會導致納稅人提出反對和展開上訴程序，花費高昂，因此才設定50萬元這個限額，以確保只有涉及巨額稅款和理據充分的個案方會獲得考慮。稅務局已檢討這項安排，結論認為這類因觀點改變而須重新評稅的個案甚少出現，而既然關乎每宗個案的建議都會由助理局長親自考慮，並視乎個別案情(包括證據的可信程度和成本效益)來決定，所以未必有需要就涉及的稅款設定限額。因此，稅務局接納上文第2.21(b)段所述審計署的建議，並會修訂員工手冊，刪除有關限額的部分；

各個甄選方法在鑑別報稅表內的不當情況方面的成效

- (g) 稅務局接納上文第2.21(c)段所述審計署的建議。按照先評後核計劃，稅務局會定期檢討各個甄選方法，並評估這些方法在鑑別報稅表內的不當情況方面的成效；及

查核程序在查出抄錄錯誤方面的成效

- (h) 稅務局在調查上文第2.19段所述的個案時，發現抄錄方面的錯誤是因為評稅主任疏忽所致。稅務局已糾正該抄錄錯誤，並更正經調整的利潤。儘管此類性質的事件實屬罕有，而人為錯誤亦難以避免，稅務局仍會提醒所有評稅主任，把報稅表內的利潤或虧損數字抄錄入計算表時，應提高警惕。此外，稅務局會把抄錄數據列作其質素查核程序的一個相關項目。

2.23 財經事務及庫務局局長歡迎審計署的建議。他表示會與稅務局共同檢討跟進工作，以期改善為公眾提供的服務。

第3部分：稅務局人員行使酌情權

3.1 本部分研究稅務局人員在執行職務時，是否根據稅務局員工手冊所載的程序，按公平一致的原則行使酌情權。

稅務局就行使酌情權所作的指引

3.2 根據《稅務條例》，稅務局人員(包括評稅主任、實地審核人員，以及參與收稅工作的人員)獲授或由稅務局局長轉授予酌情權，以執行職務。根據稅務局的員工手冊，所有人員在行使酌情權時，必須遵照以下規定：

- (a) 稅務局人員不可任意行使酌情權，以獲取“私人利益”；
- (b) 在作出決定時，稅務局人員必須在檔案內簡述作出這項決定的理由，但所述理由須令人信服；及
- (c) 主管及高層管理人員須負責確保屬下人員遵照有關指示行使酌情權。主管在覆檢檔案或進行質素查核時，須在轄下組別的管理檔案中記下已覆檢 查核的個案，並說明是否在這方面感到滿意。

稅務局就行使酌情權進行內部覆檢

3.3 自一九九八年二月起，稅務局已在部門設立運作覆檢和監察委員會，由稅務局副局長(執行事務)擔任主席，以監察內部管制和稅務局人員判斷個案的質素。稅務局電腦組及第一科至第四科各設立有小組委員會，以檢討和監察職責範圍內的事宜。這些小組委員會就選出的稅務個案覆檢稅務局人員如何執行職務，包括行使酌情權的情況。小組委員會須向運作覆檢和監察委員會每半年提交報告一次，詳述所覆檢的個案和覆檢結果。

審計署對行使酌情權的意見

3.4 根據在一九九八年十一月至二零零二年五月期間提交給運作覆檢和監察委員會的半年報告，各科的主管和高層管理人員已定期覆檢所選出的個案。他們在所覆檢的個案中並無發現重要的缺失、不當情況或利益衝突。

3.5 在行使酌情權時，稅務局人員須在檔案內說明作出有關決定的理由(見上文第3.2(b)段)。為確定有關人員是否已遵守這項規定，審計署隨機選出和審查涉及稅務局人員作出以下決定的個案(註6)：

- (a) 不對遲交報稅表的納稅人處以懲罰(見下文第3.6至3.9段)；

註6：這些由審計署隨機選出的個案從未經運作覆檢和監察委員會的小組委員會覆檢。

- (b) 批准納稅人無條件緩繳稅款(見下文第3.10至3.12段)；及
- (c) 批准納稅人以分期付款方式繳稅(見下文第3.13至3.15段)。

審計署審查十宗涉及稅務局人員行使酌情權不對遲交報稅表的納稅人處以懲罰的個案

3.6 《稅務條例》的規定 《稅務條例》第80條規定，任何人無合理辯解而未能在稅務局指明的時間內遞交報稅表，即屬犯罪，最高罰款為1萬元，以及相等於少徵收的稅款三倍的罰款(少徵收的稅款指因該人不遵照規定遞交報稅表而被少徵收的稅款，或假若該不曾遵辦事項沒有被發現則會少徵收的稅款)。稅務局局長可准以罰款代替起訴。

3.7 稅務局的程序 稅務局處理未交報稅表個案的程序如下：

- (a) 第一科 在第一科，稅務局的電腦系統會定期甄別所有未交報稅表的個案，並向符合預設準則的納稅人發出罰款信(註7)。至於餘下的個案，則由評稅主任進行人手甄別，並由他們判斷是否向納稅人發出罰款信、提出檢控，或不處以懲罰。在納稅人遞交了填妥的報稅表，並繳交了罰款後，罰款個案便會撤銷。如納稅人遞交了填妥的報稅表，但不同意繳交罰款，評稅主任會作出判斷，決定是否向納稅人提出檢控；及
- (b) 第二科 在第二科，基本上所有罰款信都是由電腦系統發出。評稅主任主要須決定是否向符合預設準則的納稅人和不同意繳交罰款的納稅人提出檢控。雖然已有基本指引，但評稅主任仍須運用其判斷力選出有必要向納稅人提出檢控的個案。

3.8 審查結果 審計署注意到，遲交報稅表的納稅人，有些須繳交罰款或被檢控，有些則毋須繳交罰款，亦不被檢控，完全視乎評稅主任如何酌情決定。在2001-02年度，就遲交報稅表的個案而言，稅務局共向10 439名納稅人徵收罰款，並對5 475名納稅人提出檢控。至於未有受到懲罰的納稅人，目前並沒有現成的數字。審計署以隨機抽樣方式選出十宗納稅人未有如期在2001-02年度遞交報稅表，而評稅主任行使酌情權不向他們徵收罰款或提出檢控的個案，進行審查(註8)。這十宗個案的詳情載於下文表四。

註7：稅務局在罰款信中提出，只要納稅人能履行下列事項，則不會就納稅人未能在指明的時間內遞交報稅表提出檢控：

- (a) 在接獲繳款通知書時向稅務局繳交指定的罰款；及
- (b) 在由罰款信發出日期起計的指定限期內(通常是14天)遞交填妥的報稅表。

註8：審計署抽取的十宗個案只作說明用途，就統計角度而言，不能視作可代表同類個案。

表四

十宗納稅人未有如期在2001-02年度遞交報稅表的個案

個案 (註 1)	遞交報稅表 的限期	稅務局收到報稅表		應評稅 利潤 (千元)	過去五 年遲交 報稅表 的次數	過去被 徵收罰 款的 次數 (註 2)
		日期	過了限期 的日數			
D1	2001 年 8 月 2 日	2001 年 11 月 14 日	105	258	3	—
D2	2001 年 8 月 2 日	2001 年 11 月 16 日	107	215	2	—
D3	2001 年 8 月 2 日	2001 年 12 月 31 日	152	232	4	—
D4	2001 年 8 月 2 日	2002 年 3 月 9 日 (註 3)	220	192	1	—
D5	2001 年 8 月 2 日	2002 年 4 月 9 日 (註 3)	251	159	1	—
D6	2001 年 8 月 31 日	2001 年 10 月 4 日	34	72	1	—
D7	2001 年 8 月 31 日	2001 年 10 月 8 日	38	572 (註 4)	2	—
D8	2001 年 8 月 31 日	2001 年 10 月 19 日	49	157	4	1
D9	2001 年 11 月 15 日	2001 年 12 月 27 日	42	134	3	2
D10	2001 年 11 月 15 日	2002 年 1 月 7 日	53	2,252 (註 4)	1	—

資料來源：稅務局的記錄

註1：個案D1至D5的納稅人為個別人士，由第二科的評稅主任處理。個案D6至D10的納稅人屬法團，由第一科的評稅主任處理。

註2：在所有十宗個案中，沒有納稅人因遲交報稅表而被稅務局檢控。

註3：在個案D4和D5中，由於納稅人符合預設準則，稅務局的電腦系統發出罰款信，有關信件分別在二零零一年十一月二十一日和二零零二年一月九日發給納稅人。由於納稅人未有在指定限期內遞交填妥的報稅表，又不同意繳交罰款，稅務局所提出的以罰款代替起訴建議便告取消。

註4：在個案D7和D10中，有關年度的應評稅利潤少於上年度結轉的虧損額。

3.9 根據稅務局的員工手冊，評稅主任須在檔案內簡述行使酌情權的理由，但所述理由須令人信服。此外，該手冊也說明，評稅主任須向經常遲交報稅表的納稅人採取較強硬的行動。審計署注意到，在過去五個課稅年度內，上文表四的個案D1、D3、D8和D9的納稅人都經常遲交報稅表(即遲交三次或以上)。個案D8和D9的納稅人過去曾因遲交報稅表而被徵收罰款。不過，就審計署所能確定，上文表四所有遲交報稅表個案中的評稅主任，均沒有在有關的稅務檔案內記下不向納稅人徵收罰款或提出檢控的理由(註9)。

審計署審查十宗涉及稅務局人員行使酌情權批准納稅人無條件緩繳稅款的個案

3.10 《稅務條例》的規定 《稅務條例》第64條訂明，納稅人可在評稅發出日期後一個月內，以書面通知稅務局局長反對該項評稅。局長須考慮該項反對，並可在合理時間內確認、減少、增加或取消受到反對的評稅額。條例第71條訂明，即使作出反對通知，仍須繳稅，除非局長命令在等候該項反對的結果時可緩繳該筆稅款或其部分。局長批准納稅人緩繳全部或部分稅款時，可附加條件，即要求納稅人購買儲稅券或提供銀行承諾，為稅款提供繳款保證。

3.11 稅務局的程序 稅務局的員工手冊訂明：

- (a) 在接獲有效的反對通知書和緩繳稅款的申請時，評稅主任若認為反對的成功機會不大，或對納稅人的財政狀況有所懷疑，不應批准納稅人緩繳稅款；
- (b) 評稅主任若即時認為反對應可成立，可批准納稅人無條件緩繳稅款；
- (c) 評稅主任若發現反對有一定的理由，但在衡量各種可能性後，發現所知事實不是完全對納稅人有利，可批准納稅人有條件緩繳稅款；及
- (d) 在每宗個案中，評稅主任須在一份內部指示表格記下其決定。評稅主任若批准納稅人無條件緩繳稅款，更須在表格的指定地方說明作出這項決定的理由。

3.12 審查結果 審計署注意到，有些納稅人並未獲准緩繳稅款，而獲准緩繳稅款的納稅人，有部分須為獲准緩繳的稅款提供繳款保證，有部分則毋須這樣做，完全視乎評稅主任如何酌情決定。在2001-02年度，獲准有條件緩繳稅款的個案有665宗，獲准無條件緩繳稅款的個案則有2408宗。至於納稅人要求緩繳稅款但被拒絕的個案數目，目前並沒有現成的數字。審計署以隨機抽樣方式選出十宗涉及評稅主任行使酌情權批准納稅人無條件緩繳其反對的稅款的個案，進行審查(註10)。審查結果載於下文表五。

註9： 個案D1至D5的納稅人名字均已載入名為「檢控個案核對清單」的電腦列印報告內，以供有關的稅務局人員決定是否提出檢控。為方便更新列印報告的電腦程式，稅務局人員在這些個案旁邊加上“R”編號，顯示已收到報稅表，有關個案未被選出向納稅人提出檢控，也沒有任何可予刪除違法記錄的合理辯解。不過，稅務局人員並沒有記下不向這些納稅人提出檢控的理由。

註10： 審計署抽取的十宗個案只作說明用途，就統計角度而言，不能視作可代表同類個案。

表五

十宗納稅人獲准無條件緩繳稅款的個案
(於二零零二年三月三十一日)

個案	獲准緩繳稅款的日期	緩繳的稅款額 (百萬元)	內部指示表格所載納稅人獲准無條件緩繳稅款的理由
有說明理由的個案			
E1	2000年11月7日	28.6	納稅人的申索表面理據成立。
E2	2001年2月21日	43.8	稅務局已在另一個課稅年度就同樣的收入評稅。
E3	2001年10月5日	81.1	納稅人很可能沒有應評稅利潤。
E4	2001年10月19日	34.9	納稅人的申索似是正確。
沒有說明理由的個案			
E5	2001年3月21日	17.9	沒有
E6	2001年5月3日	9.7	沒有
E7	2001年10月15日	8.0	沒有
E8	2001年11月5日	5.6	沒有
E9	2002年1月9日	34.1	沒有
E10	2002年3月27日	16.1	沒有

資料來源：稅務局的記錄

註：在個案E3、E8及E10中，納稅人遲交報稅表並反對稅務局作出的估計評稅，其中個案E10的納稅人在其遞交的報稅表內申報該年度有虧損。至於其他個案，納稅人反對稅務局根據他們以前遞交的報稅表作出的評稅。除個案E4外，稅務局對所有個案的納稅人的報稅表均提出疑問，以取得更多資料，確定他們的反對是否成立。

在六宗個案中(即上文表五的個案E5至E10)，審計署注意到評稅主任並沒有在內部指示表格說明批准納稅人無條件緩繳稅款的理由。尤其值得注意的是在個案E9和E10中，審計署注意到納稅人的代表曾通知稅務局，納稅人正陷入財政困難。根據稅務局的員工手

冊，評稅主任若對納稅人的財政狀況有所懷疑，不應批准納稅人緩繳稅款（見上文第3.11(a)段）。

審計署審查十宗涉及稅務局人員行使酌情權批准納稅人以分期付款方式繳稅的個案

3.13 《稅務條例》的規定 《稅務條例》第71條規定，稅款須於稅務局發出的繳稅通知書所指明的日期或之前繳付。對於逾期未繳的稅款，稅務局局長可發出命令，把一筆不超過拖欠稅款5%的附加費，加在拖欠稅款上一併追討。在繳稅日期起計的六個月屆滿時，局長可發出命令，把一筆不超過任何仍未繳付款項10%的附加費，加在該筆仍未繳付款項上一併追討。儘管條例訂有上述規定，局長可同意接受以分期付款方式繳稅。

3.14 稅務局的程序 稅務局的員工手冊訂明：

- (a) 以分期付款方式繳稅的要求不值得鼓勵，應盡量作出安排使稅款能早日清繳。不過，若情況確有需要，而個案負責人認為有關要求有充分理由支持，便可接納要求。決定權應由個案負責人行使；及
- (b) 個案負責人在與納稅人商議分期繳稅計劃時，必須收集足夠資料及文件，以確定納稅人目前的財政狀況。分期付款金額應包括納稅人須繳付的附加費。

3.15 審查結果 審計署注意到，有些納稅人獲准以分期付款方式繳稅，有些則不獲批准，完全視乎評稅主任如何酌情決定。在2001-02年度，有1 524宗個案獲批准以分期付款方式繳稅。至於納稅人要求以分期付款方式繳稅但被拒絕的個案數目，目前並沒有現成的數字。審計署以隨機抽樣方式選出十宗評稅主任行使酌情權批准納稅人以分期付款方式繳稅而於二零零二年三月三十一日稅款尚未完全清繳的個案，進行審查（註11）。在所有十宗個案中，審計署注意到：

- (a) 每宗個案的負責人均有說明接受納稅人以分期付款方式繳稅的理由（即納稅人有財政困難），並已把由納稅人提供以顯示其財政狀況的文件存檔；及
- (b) 分期付款金額已包括納稅人須繳付的附加費。

有需要確保稅務局人員適當行使酌情權

3.16 在行使《稅務條例》所賦予的酌情權時，稅務局人員有責任按公平一致的原則辦事。納稅人期望稅務局人員能對所有情況相同的納稅人一視同仁。因此，稅務局規定轄下人員須遵守該局員工手冊所訂的程序，以及在檔案內說明行使酌情權，讓納稅人得到某種對待的理由（見上文第3.2(b)段）。稅務局人員在履行職責時行使酌情權，往往會對政府收入造成影響（例如向納稅人徵收罰款會增加政府收入）。

註11：審計署抽取的十宗個案只作說明用途，就統計角度而言，不能視作可代表同類個案。

3.17 不過，審計署的審查結果顯示，一些個案負責人沒有遵守這項規定。審計署注意到：

- (a) 在全部十宗遲交報稅表的個案中，評稅主任均沒有說明不向納稅人徵收罰款或提出檢控的理由(見上文第3.9段)；
- (b) 在十宗涉及納稅人獲准無條件緩繳稅款的個案中，有六宗的評稅主任沒有說明行使酌情權的理由(見上文第3.12段)；及
- (c) 在兩宗個案中，即使評稅主任知道納稅人正陷入財政困難，他們仍行使酌情權批准納稅人無條件緩繳稅款(見上文第3.12段)，這樣做有違稅務局的規定，即評稅主任若對納稅人的財政狀況有所懷疑，不應批准納稅人緩繳稅款(見上文第3.11(a)段)。

3.18 審計署認為，稅務局有需要確保轄下人員在行使酌情權時，遵照該局員工手冊的所有規定(見上文第3.2段)，並按公平一致的原則辦事。稅務局亦有需要由其轄下人員的直屬上司和高層管理人員定期覆檢他們的工作，以確保他們適當地行使酌情權(見上文第3.3段)。

審計署對行使酌情權的建議

3.19 審計署建議稅務局局長應：

- (a) 調查涉及稅務局人員行使酌情權的個案的有關情況，並找出有關人員採取以下做法的理由：
 - (i) 未有向個案D1至D10(見上文第3.8段表四)的納稅人徵收罰款或提出檢控；
 - (ii) 未有要求個案E5至E8(見上文第3.12段表五)的納稅人就所反對的稅款提供繳款保證；及
 - (iii) 明知個案E9和E10(見上文第3.12段表五)的兩名納稅人正陷入財政困難，仍批准他們無條件緩繳稅款；
- (b) 根據稅務局的調查結果，考慮是否有需要就向遲交報稅表的納稅人徵收罰款或提出檢控，和批准納稅人緩繳其反對的稅款方面，修訂稅務局員工手冊所訂的程序；
- (c) 經常提醒稅務局人員須：
 - (i) 根據稅務局員工手冊所訂程序，按公平一致的原則，行使酌情權；及

- (ii) 在檔案內說明行使酌情權，讓納稅人得到某種對待的理由，尤其是當有關處理方式與稅務局員工手冊所訂程序不符；及
- (d) 加強運作覆檢和監察委員會在內部質素管理方面的工作(見上文第3.3段)，以確保稅務局人員在執行職務時適當地行使酌情權。

當局的回應

3.20 稅務局局長接受上文第3.19(c)和(d)段所述審計署的建議。就上文第3.19(a)段所述審計署的建議，稅務局已調查有關個案，並發現個案負責人的決定均有正確的理由支持。稅務局認為員工手冊已載有足夠的指示，讓轄下人員向遲交報稅表的納稅人徵收罰款或提出檢控，以及批准納稅人緩繳其反對的稅款。不過，稅務局接受上文第3.19(b)段所述審計署的建議，會不時檢討與這些工作有關的程序和指示。稅務局局長表示：

上文第3.8段所述的個案D1至D10

- (a) 稅務局人員在決定是否對有關人士處以懲罰或提出檢控時，必須考慮到採取這些行動可能涉及的行政費用，以及能否產生阻嚇作用。個案D1至D5的納稅人不接受稅務局以罰款代替起訴的建議。稅務局人員汲取過去向納稅人提出檢控的經驗，認為根據《稅務條例》第82A條(註12)向遲交報稅表的納稅人徵收罰款，比提出檢控更為適當，因此決定不採取檢控行動。不過，稅務局人員最終也沒有向有關納稅人徵收第82A條所訂的罰款，因為每宗個案的應評稅利潤淨額均低於第二科管理人員所預設的款額。為了加強追收報稅表的跟進工作，第二科管理人員會檢討是否有需要修訂預設的款額；
- (b) 個案D7、D8和D10的納稅人均把上年度的虧損結轉至有關年度，而虧損額將完全抵銷有關年度的應評稅利潤。個案D6和D9的納稅人在報稅表上所申報的利潤不多。有關人員在作出決定時顯然有考慮到這項因素。不過，事後看來，由於個案D8和D9的納稅人過去提交報稅表的記錄欠佳，個案負責人對他們的處理方式也可說是過於寬大。稅務局會提醒轄下人員日後在作出相若的決定時，充分考慮納稅人過去提交報稅表的記錄；及

註12：根據《稅務條例》第82A條的規定，任何人無合理辯解而未能在稅務局指明的時間內遞交報稅表，如沒有遭稅務局檢控，則有法律責任被評定補加稅，款額以不超出少徵收的稅款的三倍為限(少徵收的稅款指因該人不遵照規定遞交報稅表而被少徵收的稅款，或假若該不曾遵辦事項沒有被發現則會少徵收的稅款)。此類補加稅評稅只可由稅務局局長本人或副局長本人親自作出。

上文第3.12段所述的個案E5至E10

(c) 稅務局調查個案E5至E10的結果如下：

- (i) **個案E5** 這是一宗合資企業的個案。納稅人聲稱，稅務局已在個別合夥人的檔案中就合資企業的利潤進行評稅。評稅主任批准納稅人無條件緩繳稅款，以避免雙重課稅；
- (ii) **個案E6** 評稅主任認為納稅人的申索表面理據充分。在取得某些佐證資料後，納稅人提出的反對可以成立；
- (iii) **個案E7** 納稅人曾就相同的事宜，反對前一年度的評稅。評稅主任已向納稅人發信，說明批准納稅人無條件緩繳稅款的理由，就是待納稅人過去數年的反對個案有結果後再作決定；
- (iv) **個案E8** 由於報稅表顯示有很大虧損，評稅主任認為該年度應不會有任何應評稅利潤；
- (v) **個案E9** 報稅表顯示有虧損，納稅人申請發還已繳的暫繳稅。評稅主任認為納稅人的反對理由表面正確；反對最後成立，納稅人獲得退還稅款；及
- (vi) **個案E10** 稅務局是在納稅人沒有遞交填妥的報稅表的情況下作出估計評稅。納稅人其後遞交的報稅表顯示有很大虧損，而納稅人亦申請發還已繳的暫繳稅。評稅主任認為納稅人在該年度應毋須繳稅。但稅務局仍須待納稅人提供更多有關資料後，才可就這宗反對個案作出最後決定。

3.21 財經事務及庫務局局長歡迎審計署的建議。他表示會與稅務局共同檢討跟進工作，以期改善為公眾提供的服務。

第4部分：評定和收取非居港人士應繳納的利得稅

4.1 本部分研究向沒有在香港設立永久業務辦事處而在香港經營行業、專業或業務的非居港人士評定和收取他們應繳納的利得稅的事宜。

《稅務條例》的規定

4.2 任何沒有在香港設立永久業務辦事處的非居港人士，須就其在香港經營行業、專業或業務而於香港產生或得自香港的利潤課利得稅。舉例來說，非居港的演藝人員或運動員須就其在香港表演所獲得的酬金課利得稅。《稅務條例》內有關向該等非居港人士評定和收取他們應繳納的利得稅的規定如下：

- (a) **在香港有代理人(註13)的非居港人士** 根據條例第20A條的規定，任何在香港有代理人的非居港人士須直接或以其代理人的名義課稅。有關稅款可從該名非居港人士的資產中或向其代理人追討。代理人須從其代該名非居港人士管有或控制，或以代理人身分管有或控制的資產中保留足以繳納稅款的款項；
- (b) **非居港的演藝人員或運動員** 根據《稅務條例》第20B條的規定，任何在香港的人士如向非居港的演藝人員或運動員支付表演酬金，則可向該名非居港人士以該名在香港的人士的名義課稅。有關稅款可向該名在香港的人士追討。該名在香港的人士在支付表演酬金時，須從中扣除足以繳納稅款的款項；及
- (c) **不屬於演藝人員和運動員並且在香港沒有代理人的非居港人士** 不屬於演藝人員和運動員並且在香港沒有代理人的非居港人士會根據同樣適用於居港人士的規定直接課稅。

4.3 《稅務條例》並無界定何謂“居港人士”和“非居港人士”。稅務局表示，根據普通法，居住地：

- (a) 以個人而言，可以是該人留有住所的地方；及
- (b) 以法團而言，一般是指主要管理和控制所在的地方。因此，法團通常居於董事局開會和執行職務的地方。

就上文第4.2段所述的條例第20A和20B條而言，稅務局同意非居港人士是指沒有在香港設立永久業務辦事處的人士。

註13：《稅務條例》第2條訂明，就非居港人士而言，代理人包括：

- (a) 該名非居港人士在香港的代理人、受權人、代理商、接管人或經理人；及
- (b) 任何在香港的人，而他替該名非居港人士收取於香港產生或得自香港的利潤或入息。

稅務局的程序

4.4 根據稅務局的員工手冊，評定和收取非居港人士應繳納的利得稅的程序如下：

- (a) **在香港有代理人的非居港人士** 稅務局要求納稅人(個人除外)在每年的報稅表中申報他們有否以代理人的身分，代非居港人士收取於香港產生或得自香港的任何行業或業務的收入。稅務局亦會向獲悉有收取該等收入的任何納稅人發出報稅表，以申報有關的非居港人士所獲的應評稅利潤。稅務局在評定利得稅後，會向納稅人發出繳稅通知書，要求他以保留的款項支付有關的非居港人士應繳納的稅款(見上文第4.2(a)段)；
- (b) **非居港的演藝人員或運動員** 在大多數情況下，向非居港的演藝人員或運動員支付表演酬金的“香港付款人”，都是有關活動的舉辦人或贊助人。稅務局要求香港付款人在非居港的演藝人員或運動員抵港後，立即以指明表格通知稅務局。稅務局收到通知後，會向香港付款人發出報稅表，由他代該名非居港的演藝人員或運動員填寫。稅務局評定利得稅後，會向香港付款人發出繳稅通知書，要求他以保留的款項支付該名非居港的演藝人員或運動員應繳納的稅款(見上文第4.2(b)段)；及
- (c) **不屬於演藝人員和運動員並且在香港沒有代理人的非居港人士** 稅務局會向獲悉在香港經營行業、專業或業務的任何非居港人士發出報稅表，並在收到填妥的報稅表後評定利得稅，向該名非居港人士發出繳稅通知書。

審計署對評定和收取非居港人士應繳納的利得稅的意見

個人毋須申報代非居港人士收取的收入

4.5 如上文第4.4(a)段所述，稅務局要求納稅人(個人除外)在每年的報稅表中申報他們有否以代理人的身分，代非居港人士收取於香港產生或得自香港的任何行業或業務的收入。不過，審計署無法從稅務局的記錄中找到任何文件，述明沒有規定個人同樣這樣做的理由。審計署認為，為方便找出應繳納利得稅的非居港人士，稅務局應考慮對個人實施類似的申報規定。

沒有全面規定須申報因非居港人士在香港提供服務而支付給他們的款項

4.6 非居港人士須就其在香港提供服務而收取的款項課利得稅。不過，除支付給非居港的演藝人員或運動員的表演酬金外(見上文第4.2(b)段)《稅務條例》並無規定支付這些款項的人士須從有關款項中扣起足夠的數額，來清付有關的非居港人士應繳納的利得稅。該些人士亦毋須向稅務局申報這些款項。因此，稅務局難以找出有關的非居港人士，以評定和收取他們應繳納的利得稅。由於目前並沒有現成的數據，審計署無法確定私營

範疇的人士不向稅務局申報支付給不屬於演藝人員和運動員的非居港人士的款項，對稅務局的評定利得稅工作有何影響。不過，審計署注意到，一如稅務局所知，某些政府部門不申報支付給非居港人士的款項，會對稅務局的評稅和收稅工作有不良影響。詳情載於下文第4.7至4.12段。

稅務局要求政府部門申報因非居港人士在香港提供服務而支付給他們的款項

4.7 政府部門，一如私營範疇的納稅人，不時會聘請非居港人士在香港提供服務。二零零零年四月，稅務局向選出的政府部門(註14)發出便箋。據稅務局所知，這些部門偶爾會因非居港人士在香港提供服務而支付款項給他們。稅務局要求這些部門從支付給非居港人士的款項中扣起15%，以清付他們應繳納的利得稅，並盡快把這些個案通知稅務局，以便該局評定和收取利得稅。

審計署審查政府部門因非居港人士在香港提供服務而支付給他們的款項

4.8 為了查核上文第4.7段所述的政府部門有否依照稅務局的要求採取行動，審計署隨機選出其中三個部門，並審查每個部門在2000-01年度因非居港人士在香港提供服務而支付款項給他們的五宗個案(註15)。審查結果載於下文第4.9至4.12段。

4.9 **環境保護署** 在審計署審查的全部五宗個案中，環境保護署並沒有從支付給非居港人士的款項中扣起任何金錢，也沒有向稅務局申報所支付的款項。這五宗個案的詳情載於下文表六。

註14：稅務局人員告訴審計署，當時這份便箋並不是發給所有政府部門。只有稅務局認為曾短暫僱用非居港人士的部門，才接到這份便箋。稅務局並無獲發便箋的部門名單。

註15：審計署抽取的15宗個案只作說明用途，就統計角度而言，不能視作可代表政府部門在2000-01年度因非居港人士在香港提供服務而支付款項給他們的所有個案。

表六

2000-01年度環境保護署支付款項給
非居港人士的五宗個案

個案	付款性質	支付款額 (元)
F1	顧問費	312,000
F2	顧問費	252,000
F3	顧問費	216,000
F4	顧問費	48,000
F5	培訓費	12,610

資料來源：環境保護署的記錄

根據稅務局的記錄，在上文表六的全部五宗個案中，有關的非居港人士均沒有向稅務局申報利潤，讓該局評定他們應繳納的利得稅。因此，稅務局並沒有為這些非居港人士作出利得稅評稅。未有評定的利得稅的估計款額為84,000元。

4.10 **康樂及文化事務署** 康樂及文化事務署就五宗支付款項給非居港人士的個案採取不同的處理方式，如下文表七所示。

表七

2000-01年度康樂及文化事務署支付款項給非居港人士的五宗個案

個案	付款性質	扣起的 款額 (元)	支付 款額 (元)	付款給非居港 人士的日期	向稅務局申報 付款的日期
G1	演藝人員 表演酬金	—	249,376	2000年5月22日	沒有申報
G2	演藝人員 表演酬金	—	524,077	2000年10月16日	沒有申報
G3	演藝人員 表演酬金	—	1,248,160	2000年10月31日	沒有申報
G4	顧問費	16,800 (註)	151,200	2000年9月7日	2001年5月2日
G5	顧問費	—	271,500	2001年1月11日	2001年5月2日

資料來源：康樂及文化事務署的記錄

註：在個案G4中，議定的顧問費為168,000元。康樂及文化事務署從這筆款項撇除了估計為顧問費三分之一的顧問開支後，扣起了15%。扣起的款額為16,800元 [即(168,000元 - 168,000元 × 1/3) × 15%]。

審計署注意到：

- (a) 在個案G1至G3中，與有關的非居港人士簽訂的合約訂明，表演酬金為扣起利得稅後的一個固定實額。不過，截至二零零二年七月三十一日為止，康樂及文化事務署尚未向稅務局申報這些個案。因此，稅務局沒有就康樂及文化事務署應為有關的非居港人士繳納的利得稅，作出評稅。康樂及文化事務署尚未繳納的利得稅的估計款額為24萬元；
- (b) 在個案G4中，康樂及文化事務署從支付給有關的非居港人士的款項中扣起了16,800元，並在二零零一年五月二日呈交每年的報稅表時向稅務局申報了這個案。因此，稅務局已為該非居港人士作出利得稅評稅，並收取了其應繳納的稅款；及
- (c) 在個案G5中，康樂及文化事務署沒有從支付給有關的非居港人士的款項中扣起任何金錢，但在二零零一年五月二日呈交每年的報稅表時向稅務局申報了

這個案。稅務局已為該非居港人士作出利得稅評稅，並收取了其應繳納的稅款。

4.11 律政司 在審計署審查的全部五宗個案中，律政司因海外大律師在香港提供服務而支付款項給他們。律政司從有關的款項中扣起了15%，並及時向稅務局申報了付款的詳情。因此，稅務局已為有關的非居港人士作出利得稅評稅，並收取了他們應繳納的稅款。審計署注意到，在二零零一年十二月十二日，律政司向其員工發出一套有關僱用本地和海外大律師、律師、仲裁人、專家和其他專業人士的指引。根據有關指引，為方便追收非居港人士因在香港為律政司工作而須繳納的稅款，與這類非居港人士簽訂的合約內應包括以下條款：

“我們將扣起因為你在香港工作而應得酬金的15%(不包括發還的開支款項，如有的話)，用來清付就這些酬金而徵收的香港稅款。待這類稅款經最後審定，如有任何餘數，我們將會向你支付。”

4.12 審計署審查環境保護署、康樂及文化事務署和律政司在2000-01年度因非居港人士在香港提供服務而支付款項給他們的15宗個案的結果顯示：

- (a) 稅務局依賴政府部門申報有關向非居港人士支付款項的個案，才能找出應課利得稅的非居港人士。在個案F1至F5(見上文第4.9段表六)和個案G1至G3(見上文第4.10段表七)中，由於有關部門未有申報這些個案，稅務局因而無法找出有關的非居港人士，以評定和收取他們應繳納的利得稅；及
- (b) 假如部門只是向稅務局申報支付款項給非居港人士的個案，而不從款項中扣起足夠的數額，來清付有關的非居港人士應繳納的利得稅，則稅務局可能難以追收這些非居港人士應繳納的利得稅的全數。在個案G5中(見上文第4.10段表七)，審計署注意到，有關的非居港人士在合約完成後便離開香港。稅務局要在二零零二年七月三十一日才收到他應繳納的稅款。

有需要實施措施以便評定和收取非居港人士應繳納的利得稅

4.13 審計署認為，稅務局有需要向所有政府部門發出有關因非居港人士在香港提供服務而支付款項給他們時應扣起金錢的指引，並定期提醒部門須遵循指引。在這方面，由於政府部門除了可從支付給非居港的演藝人員或運動員的款項中扣除金錢外，並沒有法定權力從支付給其他非居港人士的款項中扣除金錢，因此，審計署認為各政府部門有需要在與非居港人士簽訂的合約內加入特別條款，內容類似律政司發出的指引內的條款(見上文第4.11段)。這樣，部門便可扣起足夠的數額，以清付非居港人士應繳納的稅款。

4.14 審計署亦認為，稅務局應考慮是否也應該要求因不屬於演藝人員和運動員的非居港人士在香港提供服務而支付款項給他們的私營範疇的人士：

- (a) 向稅務局申報該等款項；及
- (b) 從該等款項中扣起足夠的數額，以清付該等非居港人士應繳納的稅款。

4.15 審計署認為，所有政府部門(包括環境保護署和康樂及文化事務署)有需要覆核其記錄，向稅務局申報在1996–97年度或以後因非居港人士在香港提供服務而支付給他們的所有款項(包括審計署找出的款項)，因為稅務局有權在某年度屆滿後六年內就該年度進行補加評稅。

審計署對評定和收取非居港人士應繳納的利得稅的建議

4.16 審計署建議稅務局局長應：

- (a) 考慮規定個人在報稅表中申報有否以代理人的身分，代非居港人士收取於香港產生或得自香港的任何行業或業務的收入(見上文第4.5段)；
- (b) 考慮規定因不屬於演藝人員和運動員的非居港人士在香港提供服務而支付款項給他們的人士(一如這些人士支付款項給非居港的演藝人員或運動員般一見上文第4.4(b)段)：
 - (i) 向稅務局申報該等款項；及
 - (ii) 從該等款項中扣起足夠的數額，以清付該等非居港人士應繳納的利得稅稅款；
- (c) 向所有政府部門發出有關因非居港人士在香港提供服務而支付款項給他們時應扣起金錢的指引，並定期提醒部門須遵循指引，確保稅務局能妥善評定和收取該等非居港人士應繳納的利得稅稅款(見上文第4.13段)；及
- (d) 考慮要求所有政府部門覆核其記錄，找出在1996–97年度或以後因非居港人士在香港提供服務而支付給他們的款項，並向稅務局申報該等款項，以供評定利得稅(見上文第4.15段)。

4.17 審計署建議環境保護署署長和康樂及文化事務署署長應向稅務局申報審計署所找出支付給非居港人士的款項，以及在1996–97年度或以後支付的所有其他類似款項，以供評定利得稅(見上文第4.15段)。

當局的回應

4.18 稅務局局長表示：

個人申報代非居港人士收取的收入

- (a) 稅務局接納上文第4.16(a)段所述審計署的建議，並會把修訂報稅表的建議提交稅務委員會審批；

申報因非居港人士在香港提供服務而支付給他們的款項

- (b) 稅務局接納上文第4.16(b)(i)段所述審計署的建議，並會把修訂報稅表的建議提交稅務委員會審批。就上文第4.16(d)段所述審計署的建議，稅務局會選出最有可能曾支付有關款項的政府部門，要求該些部門覆核其記錄及提供相關資料，以供評定利得稅；及

從因非居港人士在香港提供服務而支付給他們的款項中扣起稅款

- (c) 就上文第4.16(b)(ii)和(c)段所述審計署的建議，《稅務條例》未有包含條文，規定付款一方(不論是政府部門或私人機構)從因不屬於演藝人員和運動員的非居港人士在香港提供服務而支付給他們的款項中扣起稅款。如要作出此項規定，便須修訂法例。稅務局會徵詢財經事務及庫務局和律政司的意見，以確定是否有理據作出此項規定。同時，稅務局會採用行政方法，與各個政府部門聯絡，建議他們考慮仿效律政司的做法，在服務合約中加入扣起款項的條款。

4.19 財經事務及庫務局局長歡迎審計署的建議。他表示會與稅務局共同檢討跟進工作，以期改善為公眾提供的服務。他尤其會考慮審計署提出，有關規定因不屬於演藝人員和運動員的非居港人士在香港提供服務而支付款項給他們的人士，從該等款項中扣起稅款的建議。

4.20 環境保護署署長接納上文第4.17段所述審計署的建議。他表示：

- (a) 環境保護署會盡辦法向稅務局申報審計署所找出支付給非居港人士的款項，以及在1996-97年度或以後支付的所有其他類似款項，以供評定利得稅；
- (b) 政府部門並無法定權力在支付給非居港人士的款項中扣除金錢，而環境保護署實際上也沒有這樣做。在這種情況下，環境保護署並無根據稅務局在二零零零年四月發出的便箋向稅務局申報有關個案(見上文第4.7段)；及

- (c) 為使環境保護署能扣起足夠數額，以清付非居港人士應繳納的稅款，環境保護署會在標書和與非居港人士簽訂的合約內，加入一項與律政司所發指引內規定相若的特別條款(見上文第4.11段)。

4.21 康樂及文化事務署署長接納上文第4.17段所述審計署的建議。他表示：

- (a) 康樂及文化事務署會盡力向稅務局申報審計署所找出支付給非居港人士的款項，以及在1996-97年度或以後支付的所有其他類似款項，以供評定利得稅。不過，由於康樂及文化事務署在二零零零年一月一日才成立，該署預期在索閱兩個前市政局的記錄時會有實際困難，原因是某些辦事處已經重組；及
- (b) 康樂及文化事務署會參考審計署署長報告書，進行內部檢討，研究如何在日後遵守有關規定時作出配合。康樂及文化事務署預期在某些範疇須尋求稅務局和律政司的意見，因此會在稍後諮詢他們。

4.22 律政司政務專員同意上文第4.11段所述的審查結果。

第5部分：利得稅撇帳

5.1 這部分研究利得稅的撇帳問題，以確定評稅和收稅程序是否有可以改善的地方。

追討拖欠的稅款

5.2 《稅務條例》規定，稅款須於稅務局發出的繳稅通知書所指明的繳稅日期或之前繳交。若非如此繳付的稅款，須被當作為拖欠稅款。稅務局可採取下列行動以追討拖欠的稅款：

- (a) **徵收附加費** 根據《稅務條例》，稅務局可以就拖欠的稅款徵收不超過5%的附加費。由繳稅日期起計的六個月屆滿時，稅務局可對所有未繳的稅款(包括5%的附加費)，徵收不超過10%的附加費；
- (b) **發出追討稅款通知書** 根據《稅務條例》，稅務局可向任何欠下拖欠稅款納稅人金錢或為他持有金錢的第三者發出追討稅款通知書，規定該名第三者在指定時間內向稅務局繳付不超過拖欠稅款的款項；
- (c) **在區域法院提起追討法律程序** 根據《區域法院條例》(第336章)和《稅務條例》的規定，稅務局可在區域法院採取行動，以拖欠政府的民事債項為理由追討拖欠的稅款。判決登錄後，拖欠稅款的納稅人除須繳付欠交的稅款外，還須繳付法庭訟費，以及自追討法律程序開始的日期起至完全清付債項日期為止的判定債項利息。若納稅人不清付判定債項，稅務局可向區域法院申請對屬於納稅人的動產提起法律程序以執行判決，並對其不動產加上押記令；
- (d) **向區域法院申請阻止離境指示** 根據《稅務條例》，如稅務局向區域法院法官申請，並令其信納有合理理由相信某人沒有清付所有應繳的稅款，而意圖離開或已離開香港往其他地方居住，則區域法院法官須發出阻止離境指示，阻止該人離開香港；及
- (e) **在高等法院提起破產或清盤法律程序** 如拖欠稅款的納稅人是個人，稅務局可根據《破產條例》(第6章)提起破產法律程序，向高等法院提出針對該納稅人的破產呈請。如拖欠稅款的納稅人是法團，稅務局可根據《公司條例》(第32章)提起清盤法律程序，向高等法院提出針對該納稅人的清盤呈請。

稅款撇帳程序

5.3 稅務局的員工手冊說明，如所有可行的追稅行動已證實無效，無法討回欠稅(包括任何附加費)，便須為有關稅款作出撇帳。稅款撇帳程序如下：

- (a) *須經財經事務及庫務局局長批准的個案* 稅務局局長須就以下個案向財經事務及庫務局局長提出撇帳申請：
 - (i) 涉及公職人員欺詐或疏忽的個案，而不論損失的款額有多少；
 - (ii) 涉及款額超過5萬元的盜竊或懷疑盜竊個案；及
 - (iii) 涉及款額超過50萬元的其他損失個案；及
- (b) *經稅務局人員批准的個案* 毋須經財經事務及庫務局局長批准的個案，會由稅務局局長或獲授權的稅務局首長級人員作出撇帳。稅務局局長須每半年向財經事務及庫務局局長提交報表，列出經該局撇帳的款額，並簡述已採取的追稅行動。稅務局局長須證明已對有關情況進行適當調查，並妥為記錄，而她確信有關稅款無法討回。

審計署對利得稅撇帳的意見

龐大和持續增加的利得稅撇帳款額

5.4 1997–98年度至2001–02年度期間的利得稅撇帳款額，載於下文表八。

表八

1997-98年度至2001-02年度期間的利得稅撇帳

年度	法團		非法團業務		總計	
	個案數目	款額	個案數目	款額	個案數目	款額
	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)=(a)+(c)	(f)=(b)+(d)
		(百萬元)		(百萬元)		(百萬元)
1997-98	1 004	108	1 592	52	2 596	160
1998-99	996	135	1 270	54	2 266	189
1999-2000	1 031	169	1 222	48	2 253	217
2000-01	1 280	255	1 011	46	2 291	301
2001-02	1 121	334	1 091	62	2 212	396
總計	5 432	1,001	6 186	262	11 618	1,263

資料來源：稅務局的記錄

註：稅務局備存所有撇帳個案的收稅檔案和記錄。如已撇帳的稅款日後可能討回，稅務局會展開追稅行動。1997-98年度至2001-02年度期間重新追討的撇帳個案，每年討回的稅款平均為1,700萬元。

如上文表八所示，利得稅撇帳總額由1997-98年度的1.60億元增加至2001-02年度的3.96億元。根據稅務局的記錄，在大部分利得稅撇帳個案中，納稅人下落不明或沒有資產可供追討稅款。

審計署審查20宗利得稅撇帳個案

5.5 為確定利得稅的評定和收取程序是否有可以改善的地方，審計署從2001-02年度撇帳款額超過50萬元的個案中，以隨機抽樣方式選出20宗利得稅撇帳個案，進行審查。這20宗個案的利得稅撇帳款額由60萬元至2,380萬元不等(平均每宗個案為370萬元)。在審計署所審查的20宗個案中，有15宗(個案H1至H15)的納稅人是法團，餘下5宗個案(個案H16至H20)的納稅人則為個人。審查結果載於下文第5.6至5.24段。

沒有及時找出應課利得稅的法團

5.6 稅務局從轄下商業登記署(註16)備存的記錄和通過其他途徑取得的資料，找出應課利得稅的人士。當中，稅務局第一科的物業買賣、股票買賣、貨物寄銷組負責確定任何人的物業交易活動是否構成他經營的行業，若然，則該人須就從中取得的利潤課利得稅。找出可能須課稅的物業買賣個案的程序摘錄如下：

- (a) **以人手甄別 IRSD26 表格** 物業交易的資料載於由律師負責填寫的問卷 (IRSD26 表格)內，以便稅務局的印花稅署收取印花稅。每份 IRSD26 有數份副本。一份副本會送往物業買賣、股票買賣、貨物寄銷組，另一份會送往稅務局第二科的物業組。物業買賣、股票買賣、貨物寄銷組會甄別印花稅署交來的 IRSD26，以找出須即時採取行動的確認人(註17)個案。據稅務局表示，由律師填妥表格起計，IRSD26 一般需時兩個星期才到達物業買賣、股票買賣、貨物寄銷組，以供甄別；及
- (b) **以稅務局電腦程式編製的通知書** 物業組負責把所有 IRSD26 內的資料輸入電腦化的物業稅資料庫。電腦程式會根據預設的準則，在每一季細查整個資料庫，以找出可能須課稅的物業買賣個案。這些個案的詳細資料會列印在通知書上，以便物業買賣、股票買賣、貨物寄銷組採取行動。

按照稅務局所訂的程序，物業買賣、股票買賣、貨物寄銷組完成必需的程序(例如從有關人士或土地註冊處備存的記錄取得更多資料)後，須從速把所有可能須課稅的物業買賣個案轉交稅務局的評稅組，以便評定利得稅。

5.7 審計署注意到在個案H1至H7中，納稅人從出售香港的物業得到應評稅利潤，但沒有向稅務局申報有關的利潤，以供評定利得稅。詳情載於下文表九。

註16：《商業登記條例》(第310章)的條文規定，任何經營業務的人必須在業務開始經營起計一個月內，向稅務局商業登記署登記其業務。在香港成立的法團或在香港設有營業地點的海外法團，均視作經營業務的人，須根據《商業登記條例》登記。

註17：確認人是指購入物業後，在訂立轉讓契前已把物業轉售的中間買家。確認人從轉售物業得來的利潤，很可能須課利得稅。

表九

2001-02年度沒有及時找出納稅人的物業買賣活動
的七宗利得稅撇帳個案

個案	填寫 IRSD26 的日期	物業買賣、股票買賣、 貨物寄銷組找出 個案的日期 (註)	找出個案 所需日數	利得稅 撇帳款額 (百萬元)
海外法團				
H1	1994 年 10 月 27 日	1998 年 8 月 4 日	1 377	1.9
H2	1994 年 11 月 22 日	1997 年 8 月 29 日	1 011	5.3
H3	1996 年 11 月 28 日	1997 年 6 月 3 日	187	1.6
H4	1997 年 3 月 26 日	1998 年 1 月 25 日	305	1.1
H5	1997 年 8 月 22 日	1998 年 3 月 10 日	200	23.8
於香港成立的法團				
H6	1992 年 7 月 3 日	1995 年 9 月 17 日	1 171	1.0
H7	1995 年 3 月 1 日	1997 年 1 月 15 日	686	4.6

資料來源：稅務局的記錄

註：這個是有關個案檔案文件所顯示物業買賣、股票買賣、貨物寄銷組第一次採取行動的日期。

5.8 在上文表九所示的七宗物業買賣個案中，物業買賣、股票買賣、貨物寄銷組找出個案所需的時間由187日至1 377日不等(平均為705日或接近兩年)。稅務局找出有關個案時追尋不到納稅人的下落，繼而進行的所有追稅行動亦沒有結果。審計署注意到：

- (a) 個案H1至H5都是確認人個案，物業買賣、股票買賣、貨物寄銷組應可在兩星期內，即在收到印花稅署送來的IRSD26並進行甄別後，找出這些個案(見上文第5.6(a)段)；及
- (b) 個案H6和H7理應也可以經由稅務局的電腦程式很快找出，該程式在每一季細查載於IRSD26內並已輸入電腦化的物業稅資料庫的資料(見上文第5.6(b)段)。

審計署認為稅務局有需要調查在何種情況下，導致未能及早發現個案H1至H7的納稅人，以期改善找出可能須課稅的物業買賣個案的程序。

5.9 個案H1至H5涉及海外法團。審計署注意到：

- (a) 這些海外法團並未在公司註冊處或稅務局的商業登記署註冊。他們在香港並無註冊辦事處，似乎也沒有在香港設立永久業務辦事處；及
- (b) 在買賣協議中，這些海外法團宣稱其律師是他們的代理人，代他們收取根據協議應付給他們的所有款項(註18)。

5.10 根據《稅務條例》第20A條的規定(見上文第4.2(a)和4.3段)，任何在香港有代理人的非居港人士須直接或以其代理人的名義課稅，而有關稅款可從該名非居港人士的資產中或向其代理人追討。代理人須從支付給該名非居港人士的款項中扣起足以繳納稅款的款項。審計署認為，稅務局有需要考慮在與個案H1至H5類似的利得稅個案中，可否把海外法團視為非居港人士。這樣，稅務局便可援引《稅務條例》第20A條，規定海外法團在香港的代理人從法團資產中扣起足以繳納稅款的款項。

沒有及時發出利得稅評稅和繳稅通知書

5.11 審計署注意到，在個案H8和H9中，稅務局收到納稅人的報稅表後，延遲了發出利得稅評稅和繳稅通知書，詳情載於下文表十。在個案H8和H9中導致利得稅撇帳的事件發生次序載於附錄A。

註18：賣方在買賣協議中宣稱其律師是代理人，是《物業轉易及財產條例》(第219章)附表2訂明的其中一項契諾和條件。

表十

2001-02年度沒有及時發出繳稅通知書的兩宗利得稅撇帳個案

個案	稅務局收到報稅表的日期	稅務局發出繳稅通知書的日期	發出繳稅通知書所需日數	利得稅撇帳款額 (百萬元)
H8	1995年7月21日(註)	1999年4月28日	1 377	2.1
H9	1996年9月3日	1999年3月22日	930	8.6

資料來源：稅務局的記錄

註：在個案H8中，1994-95年度至1996-97年度的利得稅在2001-02年度撇帳。為簡明起見，本表只載列收到1994-95年度報稅表的日期。

5.12 從速發出有關課稅年度的繳稅通知書，可讓納稅人計劃和預留款項繳交稅款。這樣，即使他們在其後年份有虧損，應該也有能力交稅。稅務局因而亦可及時採取追稅行動，因為稅務局只能在發出繳稅通知書，而納稅人在繳稅日期後仍未繳交稅款的情況下採取追稅行動。在處理如個案H9的法團清盤個案時，稅務局的員工手冊特別規定評稅主任應盡早發出繳稅通知書。不過，在個案H8中，稅務局收到納稅人的報稅表後，需時接近四年才發出繳稅通知書，而在個案H9則需時接近三年。審計署認為，這方面的延誤導致稅務局無法及時採取追稅行動。

5.13 審計署認為，稅務局的高層管理人員有需要調查個案H8和H9，確定為何評稅主任沒有盡早發出利得稅評稅和繳稅通知書。為免類似事件再次發生，稅務局應採取額外監管措施，以查察評稅主任有否不必要地延遲發出利得稅評稅和繳稅通知書，尤其是在處理有可能收不到稅款的個案(例如納稅人已停業)時。

納稅人沒有依照安排分期付款

5.14 審計署注意到，在個案H10至H12中，納稅人均陷入財政困難，並要求稅務局批准分期繳交利得稅。在這些個案中，評稅主任在確定納稅人的財政狀況後，批准他們以分期付款方式繳稅。不過，納稅人均沒有依照安排付足各期稅款。詳情載於下文表十一。

表十一

2001-02年度以分期付款方式繳稅的三宗利得稅撇帳個案

個案	已分期繳付的利得稅款額 (百萬元)	利得稅撇帳款額 (百萬元)
H10	1.7	5.8
H11	0.4	1.6
H12	0.4	0.6

資料來源：稅務局的記錄

在上文表十一的所有個案中，稅務局均在納稅人沒有如期分期付款時展開追稅行動。不過，稅務局只能在個案H12中討回602元，在個案H10和H11中，則未能討回任何未繳的利得稅稅款。

在反對個案中延遲發出評稅和採取追稅行動

5.15 審計署注意到，在個案H13至H15中，納稅人就稅務局的利得稅評稅提出反對。每宗個案的評稅主任都批准納稅人緩繳利得稅稅款，條件是納稅人須於指定日期前購買同等價值的儲稅券，作為繳稅保證。詳情載於下文表十二。

表十二

2001-02年度納稅人提出反對的三宗利得稅撇帳個案

個案	提出反對的日期	購買儲稅券的限期	利得稅撇帳款額 (百萬元)
H13	1995年2月27日	1995年3月21日	3.8
H14	1995年9月21日	1995年10月11日	1.6
H15	1996年12月16日	1997年1月7日	3.6

資料來源：稅務局的記錄

5.16 在個案H13至H15中導致利得稅撇帳的事件發生次序載於附錄B。審計署注意到：

- (a) **延遲發出評稅** 稅務局並沒有給予評稅主任特別指示，指明如納稅人反對先前某個年度的評稅，而事件尚未定案時，評稅主任應怎樣處理當年度的評稅。在個案H13中，在稅務局局長尚未就納稅人反對1993–94年度的評稅一事作出最後決定前，評稅主任一直沒有採取行動向納稅人發出1994–95年度至1996–97年度的繳稅通知書；及
- (b) **延遲採取追稅行動** 在個案H14中，稅務局除了在一九九五年十一月底就拖欠的稅款徵收5%附加費之外，一直到一九九六年六月中(即納稅人沒有購買儲稅券八個月後)都沒有採取追稅行動。在個案H15中，稅務局在一九九七年十二月中(即納稅人沒有購買儲稅券11個月後)向納稅人的銀行發出追討稅款通知書。

5.17 審計署認為：

- (a) 在個案H13中，評稅主任理應及時發出1994–95年度至1996–97年度的繳稅通知書，以便及早採取追稅行動，而非等待稅務局局長就1993–94年度的評稅作出決定，才發出繳稅通知書；及
- (b) 在個案H14和H15中，由於納稅人沒有購買儲稅券，不符合緩繳稅款的條件，因此，稅務局理應立即採取行動，追討未繳的稅款。

審計署認為，對於納稅人提出反對的個案，稅務局有需要公布清楚的程序，讓評稅主任有所依循，以確保評稅和繳稅通知書會及時發出。

沒有及時取得物業的押記令

5.18 個案H16涉及對一名人士未繳的120萬元利得稅稅款作出撇帳，該名人士在稅務局取得他其中一個物業的押記令前，已成功把物業轉給他的妻子。詳情載於下文表十三。

表十三

在個案H16中導致利得稅撇帳的主要事件

日期	事件
(a) 1994年10月14日	稅務局在區域法院取得拖欠稅款的判決，以供追稅。
(b) 1994年11月16日	稅務局展開行動，搜集有關物業A和物業 的更多資料，包括在土地註冊處進行土地查冊和與提供按揭貸款予納稅人的銀行通信，以便就上述兩個物業向區域法院申請押記令(註)。
(c) 1995年3月20日	納稅人以120萬元的代價，把他在物業A所佔的業權轉讓予妻子。
(d) 1996年9月9日	稅務局要求律政司提供協助，就物業B向區域法院申請押記令。
(e) 1996年12月18日	區域法院就物業B發出押記令。
(f) 2000年11月9日	納稅人的妻子和兒子共同向稅務局繳付50萬元，用以繳交納稅人應繳納的部分利得稅，藉以換取稅務局解除物業B的押記令。
(g) 2002年1月4日	由於納稅人並無其他收入來源或資產可供追討稅款，稅務局把他未繳付的120萬元利得稅撇帳。

資料來源：稅務局的記錄

註：根據《區域法院條例》第52A條，區域法院可藉命令對判定債務人的財產施加押記，以保證債務人繳付根據區域法院的判決已經或將會到期須付的任何款項。

5.19 根據稅務局物業稅資料庫的記錄，於一九九四年十月十四日，物業A由納稅人及其兒子共同擁有，物業B則由納稅人及其妻子共同擁有。如上文表十三所示，由於稅務局在一九九五年三月二十日前並未取得物業A的押記令，納稅人得以在該日把他在物業A所佔的業權轉讓予妻子。假如在一九九四年十月十四日登錄判決後，稅務局立即向區域法院提出申請，則可能及時取得物業A的押記令，藉以追討未繳的稅款。審計署認為，稅務局有需要改善程序，以便及時向區域法院申請對納稅人的物業發出押記令。

沒有及時取得阻止離境指示

5.20 個案H17和H18涉及的人士未繳付利得稅便離開香港，而個案H19涉及的人士則下落不明。這三宗個案的詳情載於下文表十四。

表十四

2001-02年度納稅人離開香港或下落不明的三宗利得稅撇帳個案

個案	到期 繳稅日期	納稅人 離港日期	稅務局取得阻止 離境指示的日期	利得稅 撇帳款額 (百萬元)
H17	1994年3月21日	1995年1月9日	1995年12月14日	1.6
H18	1998年5月11日	1999年7月12日	2000年6月30日	1.2
H19	1999年12月23日	不適用(註)	沒有取得指示	0.7

資料來源：稅務局的記錄

註：在個案H19中，納稅人多次進出香港。沒有證據顯示他已在香港以外的地方居住(見下文第5.22段)。

5.21 在個案H17和H18中，審計署注意到稅務局延遲取得阻止離境指示。在這兩宗個案中導致利得稅撇帳的事件發生次序載於附錄C。審計署的意見是假如稅務局及時取得阻止離境指示，便可阻止有關的納稅人離開香港。審計署認為，稅務局有需要檢討個案H17和H18，確定其有關程序是否有可以改善的地方，以確保在有必要時會及時取得阻止離境指示(註19)。

5.22 在個案H19中，審計署注意到：

- (a) 根據稅務局從入境事務處取得的資料，納稅人在一九九九年九月至二零零二年二月期間進出香港15次，每次離港時間由數小時至五天不等；
- (b) 二零零二年三月初，稅務局要求入境事務處把納稅人列入監察名單，並在納稅人到港或離港時通知稅務局；及
- (c) 二零零二年五月初，入境事務處通知稅務局，納稅人當日離開香港，並在同日返港。

稅務局表示，由於沒有證據顯示納稅人意圖離開或已離開香港往其他地方居住，因此未能取得阻止離境指示(見上文第5.2(d)段)。若追尋到納稅人的下落，稅務局便會展開追稅行動。

註19：審計署在二零零零年十月的《審計署署長第三十五號報告書》第7章中指出，在涉及從香港以外招聘的僱員的薪俸稅撇帳個案中，稅務局取得阻止離境指示需時甚長。審計署建議稅務局應檢討有關程序，以期大幅縮短從區域法院法官取得阻止離境指示所需的時間。在其二零零一年二月的第三十五號報告書中，政府帳目委員會表示知悉稅務局已成立專責委員會，研究落實審計署各項建議的最佳方法，包括縮短取得阻止離境指示所需的時間。

在破產個案中延遲發出評稅

5.23 個案H20的納稅人是個人。他與另一人合夥經營業務。一九九九年十一月，在納稅人的債權人在高等法院提起破產法律程序後，納稅人被裁定破產。最終導致納稅人應繳納的利得稅撇帳的主要事件，載於下文表十五。

表十五

在個案H20中導致利得稅撇帳的主要事件

日期	事件
(a) 1999年10月底	稅務局與該合夥就某些項目的稅務處理方法達成協議後，修訂了該合夥在1993–94年度至1997–98年度的應評稅利潤。納稅人和他的合夥人都選擇個人入息課稅(註)。
(b) 1999年11月17日	納稅人被裁定破產。
(c) 1999年12月7日	稅務局向納稅人發出1998–99年度繳稅通知書。
(d) 2000年1月10日	稅務局向納稅人發出1994–95年度和1995–96年度的繳稅通知書。
(e) 2000年3月24日	稅務局向納稅人發出1993–94年度、1996–97年度和1997–98年度的繳稅通知書。
(f) 2000年5月22日	稅務局向破產管理署署長提交納稅人欠繳稅款的證明。
(g) 2001年8月30日	破產管理署署長通知稅務局，由於變現的資產不足，因此不會派發攤還債款。
(h) 2002年1月4日	稅務局把納稅人未繳付的110萬元利得稅撇帳。

資料來源：稅務局的記錄

註：兩名合夥人選擇個人入息課稅後，須就所佔的合夥應評稅利潤各自課稅，而非由合夥負責課稅。

稅務局的員工手冊特別規定，在處理如個案H20這類破產個案時，和處理如個案H9的法團清盤個案相若(見上文第5.12段)，評稅主任應即時發出所有未發出的評稅。不過，如上文表十五所示，在個案H20中，評稅主任到二零零零年三月，即納稅人在一九九九年十月底選擇個人入息課稅後五個月，才發出全部繳稅通知書。如上文第5.13段所述，審計署認為稅務局有需要採取額外監管措施，以查察評稅主任有否不必要地延遲發出繳稅通知書。

審計署對利得稅撇帳個案的整體意見

5.24 審計署抽樣審查20宗利得稅撇帳個案的結果顯示，在許多情況下，稅務局沒有及時採取行動，以評定和收取納稅人未繳的稅款。在一些個案中(即個案H1至H9、H13和H20—見上文第5.6至5.13段、第5.15至5.17段和第5.23段)，延遲採取行動的是評稅組。在其他個案中(即個案H14至H18—見上文第5.15至5.21段)，延遲採取行動的是收稅組。審計署認為，稅務局有需要定期檢討嚴重的撇帳個案，以期改善評稅組與收稅組之間的協調，並矯正現行評稅和收稅程序的不足之處。

審計署對利得稅撇帳的建議

5.25 審計署建議稅務局局長應：

- (a) 定期檢討嚴重的利得稅撇帳個案，以期改善利得稅的評定和收取程序，和稅務局的評稅組與收稅組之間的協調；
- (b) 因應導致稅務局未能及早發現物業買賣個案的情況(見上文第5.8段)，檢討並改善有關程序，以便及時找出可能須課稅的物業買賣個案來評定利得稅；
- (c) 檢討涉及海外法團從在香港的物業買賣活動得到應評稅利潤的利得稅個案(見上文第5.9段)，以決定可否援引《稅務條例》第20A條，規定海外法團在香港的代理人(例如其律師)從他們代法團持有的資產中扣起足以繳納利得稅的款項；
- (d) 採取額外的監管措施，確保評稅主任沒有不必要地延遲發出利得稅評稅和繳稅通知書，尤其是在處理有可能收不到稅款的個案(例如納稅人已停業)時；
- (e) 向評稅主任提供處理納稅人就稅務局的評稅提出反對的利得稅個案的特別指引，以確保：
 - (i) 如納稅人不遵從獲准暫緩繳付他們提出反對的利得稅稅款的條件，追稅行動會立即進行；及
 - (ii) 即使納稅人反對以往年度的評稅一事尚未定案，當年度的評稅會及時發出；
- (f) 改善向區域法院申請對納稅人擁有的物業發出押記令的程序，以確保在登錄有關未繳利得稅的判決後，可從速發出這類命令；及
- (g) 檢討審計署發現在取得阻止離境指示方面有延誤的利得稅撇帳個案(見上文第5.21段)，並改善有關的稅務局工作程序，以確保在有必要時會及時取得阻止離境指示。

當局的回應

5.26 稅務局局長接納審計署的建議，定期檢討嚴重的利得稅撇帳個案，以期改善利得稅的評定和收取程序，和稅務局的評稅組與收稅組之間的協調。她表示：

檢討撇帳個案

- (a) 為了取得有助討回欠稅的資料，稅務局追討欠稅組定期就大額欠稅個案與負責評稅的科別聯絡。稅務局除加強了這方面的安排外，亦成立了一個跨科別的委員會，以加強負責評稅的科別與收稅處之間的協調，並方便評稅和收稅工作。委員會會定期檢討撇帳個案，找出可以改善的地方；

沒有及時找出應課利得稅的法團

- (b) 稅務局根據上文第5.25(b)段所述審計署的建議，對個案H1至H7展開調查。調查結果如下：
 - (i) 一般 一九九五年九月前，物業買賣、股票買賣、貨物寄銷組不會甄別與法團有關的 IRSD26，因為一般相信在香港從事物業買賣業務的法團，都會在隨報稅表遞交的帳目內申報從有關業務獲得的利潤。一九九五年九月，稅務局在一項全面打擊物業炒賣的行動中，設計了一套電腦程式，可根據輸入的參數來找出炒賣物業的交易。此外，稅務局發現部分從事物業買賣的法團沒有在該局備存有效的檔案索引。因此，由一九九五年九月起，物業買賣、股票買賣、貨物寄銷組開始甄別所有新收到由法團以確認人身份進行的非住宅物業交易的 IRSD26，以加快評稅程序。物業買賣、股票買賣、貨物寄銷組在一九九七年和一九九八年亦甄別了在改變做法之前已完成的交易，特別是一九九三年七月至一九九五年八月期間的交易；
 - (ii) 個案H1和H2 這兩宗個案屬於一九九五年九月前的個案，個案中的 IRSD26 當時並沒有經物業買賣、股票買賣、貨物寄銷組甄別。稅務局最後分別在一九九八年和一九九七年找出這兩宗個案屬應課利得稅個案；
 - (iii) 個案H3至H5 稅務局遲遲未找出這些個案屬應課利得稅個案，是因為在一九九六年和一九九七年間有大量物業交易；
 - (iv) 個案H6 在一九九五年九月使用電腦程式後，才找出這宗個案；及
 - (v) 個案H7 這宗個案涉及一連串交易。由於IRSD26所載的地址與差餉物業估價署的記錄不同，有關人員須核證正確的地址，以致延遲了在電腦系統上更新資料；

可否規定海外法團的香港代理人扣起款項以繳納利得稅

- (c) 稅務局預備因應上文第5.25(c)段所述審計署的建議，探討可否在適當情況援引《稅務條例》第20A條。稅務局正向律政司徵詢法律意見；

沒有及時發出利得稅評稅和繳稅通知書

- (d) 稅務局的員工手冊明確規定，評稅通知書須及時發出，尤其是在處理有可能收不到稅款的個案。稅務局會按照上文第5.25(d)段所述審計署的建議，檢討有關程序，以加快跟進工作。關於上文第5.11段所述的個案H8和H9，以及上文第5.23段所述的個案H20，稅務局的調查結果如下：
- (i) **個案H8** 納稅人自始已聲稱其利潤來自海外業務，因此並非應課稅利潤。評稅主任須取得更多資料，以確定納稅人應繳納的稅款。一九九八年八月十二日，納稅人向稅務局申報停業。評稅主任取得所需資料後，在一九九九年四月二十八日發出評稅。由於評稅主任需要時間取得足夠資料，以確定納稅人的應評稅利潤，因此這宗個案似乎沒有涉及不必要的延誤。再者，即使納稅人已經停業，在法律上他仍有責任清付應繳納的稅款；
- (ii) **個案H9** 這是一宗自動清盤個案。由於納稅人有償債能力，拖欠稅款的風險通常很低。由於就應用《稅務條例》第15C(b)條有爭議，評稅主任未能及早評稅。這宗個案似乎沒有涉及不必要的延誤；及
- (iii) **個案H20** 延遲發出個人入息課稅繳稅通知書的原因，是輸入電腦的數據錯誤，以致有關的繳稅通知書未能自動發出，其後需要以人手跟進，因此出現了延誤。這宗個案屬於個別例子；

在反對個案中延遲發出評稅

- (e) 如納稅人反對以往年度的評稅，而事件尚未定案時，有關當年度的評稅的處理方法，不會有任何硬性規定。這是因為每宗個案的情況各有不同。評稅主任須運用專業判斷，作出最適當的決定。不過，根據上文第5.25(e)(ii)段所述審計署的建議，稅務局現已訂定一套新程序，規定評稅主任在向助理局長提交反對個案報告，請他批准把個案轉交稅務局的上訴組處理時，必須在檔案內清楚說明所有尚未發出的評稅的情況，以及尚未發出所有評稅的理由；

在反對個案中延遲採取追稅行動

- (f) 關於上文第5.25(e)(i)段所述審計署的建議，稅務局會繼續檢討有關在反對個案中追討未繳稅款的程序和指示，以找出可以改善的地方。目前，稅務局處理涉及未繳稅款的反對個案的方法，與處理其他拖欠稅款個案的方法相同。不論評稅主任先前是否已同意准許納稅人在符合指明條件的情況下緩繳稅款，稅務局都會採取相同的追稅行動。在一些情況下，稅務局未必適宜或可以在納稅人拖欠稅款時，立即展開追稅行動。這些情況包括納稅人正陷入財政困難，並已在繳稅日期前申請以分期付款方式繳稅的個案。稅務局也認為，在採取一些較強硬的追稅行動前預先警告拖欠稅款的納稅人，是較為可取的做法。此外，稅務局通常須從第三者搜集有關納稅人資產的資料，才可發出追討稅款通知書。採取這些行動全都需要時間，但卻是必要和有效的討回稅款方法。稅務局調查上文第5.16(b)段所述個案H14和H15的結果如下：
- (i) **個案H14** 稅務局除了在一九九五年年底徵收5%附加費外，也曾發出警告信，以及去信向第三者索取有關納稅人資產的資料。稅務局在一九九六年六月中收到回覆後，即向一間銀行發出追討稅款通知書；及
- (ii) **個案H15** 稅務局在一九九七年三月去信第三者，索取納稅人的銀行資料。該局收到第三者的回覆時，已經發出傳訊令。納稅人以違反《香港人權法案條例》(第383章)的條文為理由提出抗辯，並向稅務局提出反申索。由於這項申索具爭議性，稅務局當時認為，在訴訟得到解決前不宜發出追討稅款通知書；

沒有及時取得物業的押記令

- (g) 關於上文第5.25(f)段所述審計署的建議，稅務局會檢討現時向區域法院申請對納稅人擁有的物業發出押記令的程序，以加快有關的過程。在提出有關申請前，稅務局須評估此舉是否符合成本效益，尤其以按揭物業而言。稅務局通常會索取有關物業的估價報告，並向有關方面查詢，以確定尚欠的按揭金額。由於這過程可能相當費時，稅務局會同時進行其他追稅行動。在上文第5.18段所述的個案H16中，當稅務局正向不同方面索取資料，以評估申請對納稅人的物業發出押記令的成本效益時，納稅人把他在名下其中一個物業所佔的業權轉予家人。不過，由於其他追稅行動同時進行，稅務局最後從一間銀行討回12,953元；及

沒有及時取得阻止離境指示

- (h) 稅務局接納上文第5.25(g)段所述審計署的建議。稅務局會繼續改善程序，確保在有必要時會及時取得阻止離境指示。視乎每宗個案的情況，阻止納稅人離開香港的做法可能並不合適，也不一定是一個有效率或有效益討回欠稅的

方法。若納稅人財政出現極度困難，針對他申請阻止離境指示可能無助討回稅款。稅務局調查上文第5.21段所述個案H17和H18的結果如下：

- (i) *個案H17* 稅務局追討欠稅組在一九九四年年初獲悉納稅人已在一九九二年年底離開香港。納稅人其後一直積極與稅務局商討，以期解決他所反對的評稅，並已申請以分期付款方式繳交欠稅。在一九九四年六月至一九九四年十月期間，納稅人共繳交了四期稅款。當時，稅務局認為不適宜或毋須申請阻止離境指示。納稅人停止繳款後，稅務局便展開追稅行動，包括向納稅人發出催繳單和警告信，以及在區域法院提起追討法律程序。稅務局在一九九五年十二月取得針對納稅人的阻止離境指示；及
- (ii) *個案H18* 納稅人財政出現嚴重困難，並申請以分期付款方式繳交欠稅。不過，他其後沒有提出任何具體的建議。稅務局於是向他的銀行發出追討稅款通知書，其後並取得針對納稅人的阻止離境指示。

5.27 財經事務及庫務局局長歡迎審計署的建議。他表示會與稅務局共同檢討跟進工作，以期改善為公眾提供的服務。

在個案 H8 和 H9 中導致利得稅撇帳的事件發生次序

個案 H8

- (a) 一九九五年七月二十一日，稅務局收到納稅人(一個本地法團)的1994–95年度報稅表。納稅人在報稅表中把所有利潤當作毋須繳納利得稅的海外收入處理；
- (b) 一九九六年三月二十六日，評稅主任就納稅人的業務提出疑問。其後，評稅主任在多個日子提出跟進疑問；
- (c) 一九九七年十二月三十一日，納稅人停業；
- (d) 一九九九年四月二十八日，評稅主任向納稅人發出利得稅評稅和繳稅通知書，把所有利潤當作須繳納稅款的本地收入處理；及
- (e) 納稅人沒有繳交稅款，並且下落不明。稅務局採取的追稅行動全都沒有結果。

個案 H9

- (a) 一九九六年七月十八日，納稅人自動清盤。納稅人一九九六年七月十七日的資產負債表顯示，在預留款項以繳交利得稅前，納稅人擁有的總資產為8,800萬元，而淨資產則為2,100萬元。納稅人的資產主要包括上市投資，市值為1.44億元，但在資產負債表上以成本值8,600萬元列示；
- (b) 一九九六年九月三日，稅務局收到納稅人的1996–97年度報稅表；
- (c) 一九九六年九月二十六日，評稅主任就上市投資的處置提出疑問。其後，評稅主任在多個日子提出跟進疑問；
- (d) 一九九九年三月二十二日，評稅主任根據《稅務條例》第15C(b) 條(註)，當作納稅人已在一九九六年七月十七日在公開市場出售其上市投資並獲利5,800萬元，並向納稅人發出繳稅通知書，徵收880萬元的利得稅；及
- (e) 納稅人未能繳交稅款，因為其上市投資的價值當時已大幅下跌。稅務局向高等法院申請對納稅人提起清盤法律程序。結果，稅務局討回20萬元稅款，並對860萬元無法討回的稅款作出撇帳。

資料來源：稅務局的記錄

註：《稅務條例》第15C(b) 條訂明，凡任何人停止經營某行業或業務，而其營業存貨並非售予在香港經營某行業或業務的任何人士，則其在停業之日的營業存貨須按該等存貨若於停業之日在公開市場出售則可變現的款額，予以估價，以供評定利得稅。

在個案 H13 至 H15 中導致利得稅撇帳的事件發生次序

個案 H13

- (a) 雖然納稅人到了一九九五年三月二十一日仍未購買儲稅券，但由於他分三期繳付 1993–94 年度的稅款(納稅人反對該年度的評稅)，並在一九九五年五月二十六日繳清稅款，稅務局並沒有採取追稅行動；
- (b) 一九九六年一月三十日，稅務局收到納稅人 1994–95 年度的報稅表。評稅主任在該報稅表上註明，1994–95 年度的評稅暫不發出，直至稅務局局長就納稅人反對 1993–94 年度的評稅作出決定為止；
- (c) 稅務局分別在一九九六年十一月十二日和一九九七年十月十四日收到納稅人 1995–96 年度和 1996–97 年度的報稅表；
- (d) 一九九八年六月三十日，稅務局局長確認 1993–94 年度的評稅；
- (e) 一九九八年八月底，評稅主任向納稅人發出繳稅通知書，徵收 1994–95 年度至 1996–97 年度的利得稅，總額達 240 萬元。納稅人沒有繳交稅款，而且下落不明；及
- (f) 稅務局隨後展開各類追稅行動，但只能從納稅人的銀行討回 1,098 元。由於納稅人並無資產可供追討稅款，稅務局沒有展開清盤法律程序。

個案 H14

- (a) 一九九五年十一月底，稅務局就拖欠的稅款徵收 5% 附加費。直至一九九六年六月中，即納稅人沒有購買儲稅券八個月後，稅務局才展開其他追稅行動。稅務局只能從納稅人的銀行討回 4,484 元；
- (b) 一九九七年十月七日，稅務局局長確認納稅人所反對的評稅；
- (c) 一九九七年十二月，稅務局批准納稅人在一九九七年十一月提出的要求，准許納稅人按一項分期付款計劃繳稅。不過，納稅人在繳交首期 142,000 元的稅款後，便再沒有按時繳稅；及
- (d) 稅務局於是展開清盤法律程序，但最終未能討回任何未繳的稅款。

個案 H15

- (a) 一九九七年四月，在納稅人沒有購買儲稅券三個月後，稅務局在區域法院展開追討法律程序；
- (b) 一九九七年八月十九日，稅務局局長確認納稅人所反對的評稅；
- (c) 一九九七年十二月十日，在納稅人沒有購買儲稅券11個月後，稅務局向納稅人的銀行發出追討稅款通知書，並討回24,504元；及
- (d) 二零零零年三月，稅務局提起清盤法律程序，但最終未能討回任何未繳的稅款。

資料來源：稅務局的記錄

在個案 H17 和 H18 中導致利得稅撇帳的事件發生次序

個案 H17

- (a) 納稅人在一九九二年移民到別國；
- (b) 稅務局在一九九四年一月完成一項調查後，進行補加評稅，向納稅人徵收 1987–88 年度至 1991–92 年度期間的補繳稅款；
- (c) 一九九四年一月二十七日，評稅主任在一名稅務局助理局長的指示下，要求稅務局追討欠稅組考慮申請阻止離境指示；
- (d) 在一九九四年五月、一九九四年七月和一九九四年十一月，納稅人三度前往稅務局辦事處與評稅主任商討稅務事宜；
- (e) 一九九四年六月底，稅務局批准納稅人按一項分期付款計劃繳稅。納稅人在一九九四年六月至一九九四年十月期間繳交了四期稅款；
- (f) 根據稅務局從入境事務處取得的資料，納稅人在一九九五年一月九日離開香港後再沒有返港；
- (g) 一九九五年十二月十四日，稅務局取得針對納稅人的阻止離境指示；及
- (h) 二零零二年三月，稅務局把納稅人未繳付的 160 萬元利得稅撇帳。

個案 H18

- (a) 納稅人在一九九五年停業；
- (b) 一九九八年三月，稅務局完成一項實地審核後進行補加評稅，向納稅人徵收 1991–92 年度至 1994–95 年度期間的補繳稅款；
- (c) 一九九八年十二月二十三日，稅務局一名實地審核人員通知追討欠稅組，指納稅人已在一九九八年八月十五日離開香港，並要求該組考慮採取必要的行動；
- (d) 根據稅務局從入境事務處取得的資料，納稅人在一九九九年一月二十三日至一九九九年七月十二日期間進出香港 31 次；
- (e) 二零零零年六月三十日，稅務局取得針對納稅人的阻止離境指示；及
- (f) 二零零二年一月，稅務局把納稅人未繳交的 120 萬元利得稅撇帳。

資料來源：稅務局的記錄