

# 第 1 章

## 稅務局

### 評定和收取遺產稅

審計人員包括：

劉新和先生、何作柱先生、陳明銳先生  
陳霸強先生負責督導是項審計工作

香港審計署  
二零零三年十月十八日

# 評定和收取遺產稅

## 目 錄

	段數
撮要	
第 1 部分：引言	1.1
背景	1.2 – 1.4
帳目審查	1.5
第 2 部分：批出豁免遺產稅證明書	2.1
遺產稅署發出遺產稅清妥證明文件的程序	2.2 – 2.6
審計署的意見	2.7 – 2.9
審計署的建議	2.10
當局的回應	2.11 – 2.12
第 3 部分：評定遺產稅	3.1
遺產稅署評定遺產稅的程序	3.2 – 3.5
審計署的意見	3.6 – 3.17
審計署的建議	3.18
當局的回應	3.19 – 3.20
第 4 部分：收取遺產稅	4.1
繳付遺產稅的規定	4.2 – 4.3
遺產稅署追討遺產稅的程序	4.4
審計署的意見	4.5 – 4.15
審計署的建議	4.16
當局的回應	4.17 – 4.19
第 5 部分：從已故納稅人遺產中追討入息及利得稅	5.1
稅務局從已故納稅人遺產中追討入息及利得稅的程序	5.2
遺產稅署向追討欠稅組提供遺產資料的程序	5.3
審計署的意見	5.4 – 5.19
審計署的建議	5.20
當局的回應	5.21 – 5.23
第 6 部分：避遺產稅計劃	6.1
《遺產稅條例》的反避稅條文	6.2
普通法的反避稅規則	6.3
審計署的意見	6.4 – 6.11

## 目 錄 (續)

	段數
審計署的建議	6.12
當局的回應	6.13 – 6.14

### 附錄

- A : 13 宗在超過 10 年至 25 年前已收到遺產申報誓章但於二零零三年三月三十一日仍未繳付遺產稅和利息的個案
- B : 20 宗涉及入息及利得稅在 2000-01 年度至 2002-03 年度期間撇帳或於二零零三年三月三十一日未繳付的個案
- C : 中文版從略

# 評定和收取遺產稅

## 撮要

1. 遺產稅是根據《遺產稅條例》，按死者去世時轉移的全部財產基本價值徵收的稅項。這些財產包括死者擁有的財產、死者在與他人共同擁有的財產中所佔部分，以及死者在去世前三年內送出的財產。稅務局的遺產稅署負責評定和收取遺產稅。遺囑執行人如要管理死者的遺產，必須申請遺囑認證或遺產管理書，而在提出這類申請前，則必須取得遺產稅署發出的遺產稅清妥證明文件(第1.2、1.3及2.3段)。

## 審計結果

2. 小額遺產上限 根據《遺產稅條例》第14A條，小額遺產的遺囑執行人可按照一套簡化程序取得豁免遺產稅證明書，而遺產稅署亦按照一套簡化程序處理這類個案。不過，自一九八一年起，小額遺產上限一直為40萬元，而豁免遺產稅上限則由100萬元提高至750萬元。在2002-03年度，在15 047宗豁免個案中，只有7 317宗(即49%)歸入小額遺產類別，並按照簡化程序處理。審計署認為，遺產稅署應考慮提高小額遺產上限，使更多豁免個案能按照簡化程序處理，以提高成本效益(第2.8及2.9段)。

3. 評定遺產稅的程序 審計署發現以下多方面尚待改善：

- (a) 評估非法團業務和非上市股份價值的指引 遺產稅署人員按該署指引評估非法團業務或非上市股份的價值，並付出不少時間和精力去取得遺囑執行人同意該署的估值。遺產稅署可公布這些指引，以協助公眾(第3.8及3.9段)；
- (b) 銀行提交死者銀行結餘通知書 遺產稅署沒有向未能遵照《遺產稅條例》提交死者銀行結餘通知書的銀行採取任何懲罰行動。遺產稅署須定期提醒所有銀行它們在《遺產稅條例》下的責任，並在有必要時採取懲罰行動(第3.10及3.11段)；
- (c) 查核未有披露的現金贈予 遺產稅署就選出的個案的提款資料所採取的查核程序，可合理確保所有超過20萬元而未有披露的現金贈予均會被審查。不過，對於其他個案，因查核範圍收窄，部分須徵稅的現金贈予可能未被查出。遺

產稅署須檢討其程序，以決定應否擴大查核範圍 (第3.12及3.13段)；

- (d) 評定遺產稅時把紅股計算在內 在一宗個案中，後來派發的紅股並未被視為贈予的一部分，因此在評定遺產稅時沒有計算在內，有違《遺產稅條例》。這宗個案中少評的遺產稅額約為30萬元。遺產稅署須確保轄下人員在評定遺產稅時把紅股計算在內 (第3.14及3.15段)；及
- (e) 完成評定遺產稅的行動 在某些個案中，遺產稅署雖然在超過10年前已收到遺產申報誓章或遺產呈報表，但尚未完成評定遺產稅。對於這類長時間仍未完成評稅而遺囑執行人未能提供進一步資料的個案，遺產稅署應考慮根據《遺產稅條例》第14(15)條發出估計評稅 (第3.16及3.17段)。

4. 追討遺產稅的程序 審計署注意到，於二零零三年三月三十一日，未繳遺產稅的個案有124宗，其中17宗涉及的未繳遺產稅和利息共為2,600萬元。在這17宗個案中，遺產稅署在超過10年至30年前已收到每宗個案的遺產申報誓章。審計署發現：

- (a) 在這17宗長期未繳遺產稅的個案中，有3宗的遺囑執行人雖已獲遺產承辦處簽發遺囑認證或遺產管理書，但並未繳付任何遺產稅或只繳付了部分遺產稅；及
- (b) 在這17宗個案中，有9宗的“擬任遺囑執行人”由於未獲遺產承辦處簽發遺囑認證或遺產管理書，所以無須對遺產稅負責。因此，遺產稅署不能向他們提起追討法律程序以討回有關的遺產稅。

遺產稅署須找出方法就這類個案採取有效的追討行動 (第4.5至4.13段)。

5. 從已故納稅人遺產中追討入息及利得稅的程序 於二零零三年三月三十一日，已故納稅人須繳但未繳的入息及利得稅達1.17億元。為了從死者遺產中追討未繳的稅款，稅務局的追討欠稅組會要求遺產稅署提供有關死者遺產的資料，也會到遺產承辦處查冊，以確定遺囑執行人是否已獲發遺囑認證或遺產管理書。不過，審計署發現：

- (a) 遺產稅署沒有向追討欠稅組準確或及時提供有關死者遺產的資料 (例如死者銀行帳戶資料)；

- (b) 追討欠稅組在遺產稅署發出遺產稅清妥證明文件前到遺產承辦處查冊，結果徒勞無功；及
- (c) 追討欠稅組在遺產承辦處向遺囑執行人發出遺囑認證或遺產管理書前把未繳的稅款撇帳，並且不再到遺產承辦處查冊。

稅務局須改善從已故納稅人的遺產中追討入息及利得稅的程序，並且探討改進資訊科技程序，以提高追討欠稅組與遺產稅署間內部聯繫的效率和效益的可行性(第 5.4 至 5.19 段)。

6. 避遺產稅計劃 審計署注意到，在涉及利用某類避遺產稅計劃的個案中，由於《遺產稅條例》中並無對付這類計劃的反避稅條文，遺產稅署未能徵收有關的遺產稅。二零零零年七月，遺產稅署在終審法院試圖援引普通法中稅務上無效原則，對有關的避稅計劃提出質疑，但被裁定敗訴。據遺產稅署所述，除非修訂法例對付這類避稅計劃，否則稅收方面的損失可能非常龐大。二零零一年三月，稅務局向財經事務及庫務局提交《遺產稅條例》的修訂建議，以加強其中的反避稅條文。二零零三年七月，稅務局正在擬備諮詢文件，供諮詢有關各方之用。審計署認為，為保障稅收，稅務局和財經事務及庫務局須加快處理有關事宜(第 6.4 至 6.9 段)。

## 審計署的建議

### 7. 稅務局局長應：

#### 批出豁免遺產稅證明書

- (a) 檢討批出豁免遺產稅證明書的程序，以決定應否提高現行的40萬元小額遺產上限，使更多無須繳付遺產稅的個案能按照簡化程序處理，以提高成本效益(第 2.10(a) 段)；

#### 評定遺產稅

- (b) 考慮公布遺產稅署有關評估非法團業務和非上市股份價值的指引(第 3.18(a) 段)；
- (c) 定期提醒所有銀行它們在《遺產稅條例》第25(1) 條下的責任，並在有必要時採取懲罰行動，以確保銀行從速向遺產稅署提交死者銀行結餘通知書(第 3.18(b) 段)；

- (d) 檢討查核未有披露的現金贈予的程序，以決定應否擴大查核範圍 (第 3.18(c) 段)；
- (e) 向遺產稅署人員發出指示，確保他們把死者贈予他人的股份所帶來的紅股視為生者之間的贈予 (第 3.18(d) 段)；
- (f) 對於長時間仍未完成評稅而遺囑執行人未能提供進一步資料的個案，考慮根據《遺產稅條例》第 14(15) 條發出估計評稅 (第 3.18(g) 段)；

#### 收取遺產稅

- (g) 對所有長期未繳遺產稅的個案採取嚴厲的追討行動，尤其是那些拖欠遺產稅超過 10 年的個案 (第 4.16(a) 段)；
- (h) 就那些沒有須對遺產稅負責的遺囑執行人的個案，徵詢律政司的意見，以找出使遺產稅署能追討遺產稅的方法。在採取這行動時，局長應考慮在有必要時可否尋求遺產管理官協助 (第 4.16(b) 段)；

#### 從已故納稅人遺產中追討入息及利得稅

- (i) 在從已故納稅人遺產中追討入息及利得稅的工作方面，改善遺產稅署與追討欠稅組之間的協調，並且進行檢討，以決定遺產稅署應否從速把主要的遺產資料輸入稅務局的電腦資料庫 (第 5.20(a) 及 (b) 段)；
- (j) 簡化追討欠稅組到遺產承辦處查冊的程序 (第 5.20(d) 段)；
- (k) 就遺產承辦處沒有發出遺囑認證或遺產管理書的個案，徵詢律政司的意見，以找出方法使稅務局能採取有效行動，從已故納稅人遺產中追討入息及利得稅。局長應考慮在有必要時可否尋求遺產管理官協助 (第 5.20(f) 段)；及

#### 避遺產稅計劃

- (l) 聯同財經事務及庫務局局長，加快採取行動向立法會提交條例草案，以加強《遺產稅條例》中的反避稅條文，保障稅收 (第 6.12(a) 段)。

當局的回應

8. 當局大致上同意審計署的建議。







## 第 1 部分：引言

1.1 本部分闡述就評定和收取遺產稅的工作進行帳目審查的背景。

### 背景

1.2 遺產稅是根據《遺產稅條例》(第 111 章)，按死者去世時轉移的全部財產基本價值徵收的稅項。這些財產包括：

- (a) 死者擁有的財產；
- (b) 死者在與他人共同擁有的財產中所佔部分；及
- (c) 死者在去世前三年內送出的財產。

不過，在香港以外地方的財產及某些財產(包括死者與其配偶的婚姻住所)獲得豁免。為釐定就死者去世時轉移的財產須繳付遺產稅的稅率，所有如此轉移的財產會一併合計為一份遺產。就在一九九八年四月一日或以後去世的人而言，遺產不超過 750 萬元便無須繳付遺產稅。如果遺產超過 750 萬元但不超過 900 萬元，遺產稅稅率是 5%；超過 900 萬元但不超過 1,050 萬元，稅率是 10%；超過 1,050 萬元，稅率則是 15%。

1.3 稅務局的遺產稅署負責評定和收取遺產稅。稅務局局長身為稅務局的管制人員，在施行《遺產稅條例》方面，亦身兼遺產稅署署長。遺產稅署在 1998–99 年度至 2002–03 年度期間評定的遺產稅，載於表一。

表一

遺產稅署在 1998–99 年度  
至 2002–03 年度期間評定的遺產稅

年度	評定的遺產稅款額 (百萬元)
1998–99	1,168
1999–2000	1,359
2000–01	1,081
2001–02	1,250
2002–03	1,896

資料來源：稅務局的記錄

1.4 評定和收取遺產稅的工作，由遺產稅署的評稅主任負責進行，並由稅務主任和共通／一般職系人員予以輔助。稅務局估計在2003-04年度將處理大約15 000宗遺產稅個案，涉及的工作年數為49，成本為1,900萬元。

#### 帳目審查

1.5 審計署最近就遺產稅署評定和收取遺產稅的工作，進行了帳目審查，以確定是否有可以改善的地方。審計署發現有多方面可予改善，並就有關事宜提出多項建議。

## 第2部分：批出豁免遺產稅證明書

2.1 本部分研究遺產稅署就不超過750萬元的遺產向遺囑執行人批出豁免遺產稅證明書的程序。

### 遺產稅署發出遺產稅清妥證明文件的程序

2.2 《遺產稅條例》第15(1)條訂明，與申請遺囑認證或遺產管理書有關的遺產，須先由遺產稅署署長以書面核證遺囑執行人(註1)已就該遺產繳付遺產稅，或已獲准延期繳付，否則高等法院不得發出遺囑認證或遺產管理書。

2.3 遺產承辦書是由高等法院按申請發出的法律文件，授權最少一名及最多四名人士管理死者的遺產(註2)。遺產承辦書使持有死者名下財產的機構能確定有關財產應支付或轉移給誰人。遺產承辦書主要分為以下三類：

- (a) 遺囑認證 這份文件發給死者遺囑指定的遺囑執行人；
- (b) 有遺囑遺產管理書 這份文件發給遺囑指定的遺囑執行人的合法受權人或遺囑指定的受益人；及
- (c) 遺產管理書 這份文件在死者沒有訂立遺囑或並無任何有效遺囑的情況下發給有權管理遺產的人士。

遺產承辦處是高等法院發出遺囑認證或遺產管理書的辦事處。《無爭議遺囑認證規則》(第10A章)第43條訂明，凡申請任何遺囑認證或遺產管理書，須有《遺產稅條例》所規定的文件支持。因此，遺產承辦處規定，遺囑執行人在申請遺囑認證或遺產管理書前須取得遺產稅署發出的遺產稅清妥證明文件。

2.4 遺囑執行人向遺產稅署申請遺產稅清妥證明文件的程序如下：

- (a) 超過40萬元的遺產 根據《遺產稅條例》第14(6)條，遺囑執行人會以指定表格提交遺產申報誓章，披露死者去世時轉移的所有財產。遺產稅署會在審閱誓章後評定須繳付的遺產稅款額(如須繳付的話)，然後如下述發出遺產稅清妥證明文件：

---

註1：如《遺產稅條例》第3條所述，“遺囑執行人”指死者的遺囑執行人或遺產管理人，下文的提述亦然。

註2：就遺產承辦書而言，死者的遺產包括他擁有的所有財產，但不包括與他人共同擁有的財產，因為這些財產中屬於他的權益在他去世時轉移給在生的共有人。如果遺產總值不超過15萬元並且全屬金錢(例如銀行存款)，可要求遺產管理官在無遺產承辦書的情況下以簡易方式管理遺產。在這些個案中，高等法院司法常務官是當然官守遺產管理官。由遺產管理官以簡易方式處理遺產，會按遺產總值徵收法定的手續費。

- (i) 須徵稅個案 當經評定的遺產稅已繳付，遺產稅署會向遺囑執行人發出遺產稅收訖證明書和列明死者去世時轉移的所有財產的財產清單；及
  - (ii) 豁免個案 遺產稅署會向遺囑執行人發出豁免遺產稅證明書和財產清單；及
- (b) 不超過 40 萬元的小額遺產 根據《遺產稅條例》第 14A 條並在符合指定條件 (註 3) 的情況下，遺囑執行人可獲豁免提交遺產申報誓章。遺囑執行人會按照簡化程序提交遺產簡易呈報表，披露死者去世時轉移的所有財產。遺產稅署查核遺產簡易呈報表後，會向遺囑執行人發出豁免證明書 (註 4) 和經處理的遺產簡易呈報表。

2.5 在所有個案中，遺產稅署發出的遺產稅清妥證明文件均附於遺產承辦處發出的遺囑認證或遺產管理書內。根據《遺產稅條例》第 23 條，凡任何人無合法權限或合理辯解而以任何方式處理並未列於遺產稅署的遺產稅清妥證明文件內的任何死者財產，可處罰款一萬元，或如遺產稅署署長選擇時，可處相等於就被如此處理遺產所須繳付的遺產稅款額三倍的罰款。

2.6 假如未能在遺囑執行人提交遺產申報誓章或遺產簡易呈報表後一段合理時間內完成評定遺產稅，遺囑執行人可向遺產稅署申請臨時遺產稅清妥證明文件，使他能向遺產承辦處申請遺囑認證或遺產管理書。遺產稅署在發出上述臨時文件前，可要求遺囑執行人就繳付遺產稅提供令人滿意的保證。

### 審計署的意見

2.7 審計署注意到，遺產稅署在 1998–99 年度至 2002–03 年度期間處理的遺產稅個案當中，約有 98% 因遺產不超過 750 萬元的豁免遺產稅上限而無須繳付遺產稅。詳情見表二。

---

註 3：遺產稅署指定的條件是死者並無擁有房地產、業務或合夥業務、或並非在香港聯合交易所上市的公司的股份，而且並無有關方面準備進行訴訟的情況。如果這些條件未能符合，遺囑執行人須根據《遺產稅條例》第 14(6) 條提交遺產申報誓章 (見第 2.4(a) 段)。

註 4：豁免證明書證明遺囑執行人已獲豁免提交遺產申報誓章，並且無須就死者遺產繳付遺產稅。為求簡化起見，這類證明書和豁免遺產稅證明書 (見第 2.4(a) 段)，以下均統稱為豁免遺產稅證明書。

表二

遺產稅署在 1998–99 年度  
至 2002–03 年度期間處理的遺產稅個案

年度	個案總數	豁免個案數目	須徵稅個案數目
1998–99	13 832	13 506 (97.6%)	326 (2.4%)
1999–2000	14 243	13 889 (97.5%)	354 (2.5%)
2000–01	13 564	13 246 (97.7%)	318 (2.3%)
2001–02	14 701	14 399 (97.9%)	302 (2.1%)
2002–03	15 345	15 047 (98.1%)	298 (1.9%)

資料來源：稅務局的記錄

2.8 在所有豁免個案中，遺囑執行人均獲遺產稅署批予豁免遺產稅證明書。不過，如第 2.4(b) 段所述，豁免個案如果涉及不超過 40 萬元的遺產並在符合指定條件的情況下，根據《遺產稅條例》第 14A 條，遺囑執行人可按照簡化程序提交遺產簡易呈報表，而遺產稅署亦按照一套簡化程序處理這類呈報表。至於其餘豁免個案，遺囑執行人則須遵照正式規定提交遺產申報誓章。在 2002–03 年度，提交遺產簡易呈報表的個案共有 7 317 宗，佔 15 047 宗豁免個案的 49%。

2.9 審計署注意到：

- (a) 《遺產稅條例》第 14A 條在一九七二年制定，使小額遺產的遺囑執行人能在辦理最小量的正式手續後，取得豁免遺產稅證明書。一九七二年，小額遺產上限設定為 10 萬元，而當時豁免遺產稅上限則設定為 20 萬元；
- (b) 一九八一年，第 14A 條修訂，小額遺產上限提高至 40 萬元，而當時豁免遺產稅上限則提高至 100 萬元；及
- (c) 自一九八一年起，小額遺產上限一直保持在 40 萬元不變，而豁免遺產稅上限則調高了八次，由 100 萬元提高至 750 萬元。

審計署未能從遺產稅署的記錄中找到任何文件，述明維持小額遺產上限在 40 萬元的理由。審計署認為，與現行的 750 萬元豁免遺產稅上限相比，40 萬元小額遺產上限屬偏低。遺產稅署應考慮提高小額遺產上限，使更多無須繳付遺產稅的個案能按照第 2.4(b) 段所述的簡化程序處理，以提高成本效益。

## 審計署的建議

### 2.10 審計署建議稅務局局長應：

- (a) 檢討批出豁免遺產稅證明書的程序，以決定應否提高現行的40萬元小額遺產上限，使更多無須繳付遺產稅的個案能按照簡化程序處理，以提高成本效益（見第2.4(b)段）；及
- (b) 如果發現適宜提高上限，採取行動修訂《遺產稅條例》第14A條訂明的小額遺產上限。

## 當局的回應

2.11 稅務局局長表示，她會繼續監察小額遺產上限是否適當。她已檢討批出豁免遺產稅證明書的程序，並認為現行的40萬元小額遺產上限合適，不擬修訂。她亦表示：

- (a) 處理簡單的遺產申報誓章與處理遺產簡易呈報表所耗的時間和人力相差不大；
- (b) 記錄顯示，遺產價值介乎40萬元至100萬元並符合條件提交遺產簡易呈報表的個案總數不多，在2001-02年度和2002-03年度，分別為388宗和404宗；及
- (c) 根據《稅務條例》(第112章)的現行條文，提交誓章令假若沒提交誓章則會超過時限的評稅，可以在提交日期起計一年內作出(見第5.2段註12)，但提交遺產簡易呈報表則不會產生這樣的效果。

2.12 財經事務及庫務局局長同意稅務局局長的意見，並支持局長建議的跟進工作。

### 第3部分：評定遺產稅

3.1 本部分研究遺產稅署評定遺產稅的程序，以確定是否有可以改善的地方。

#### 遺產稅署評定遺產稅的程序

3.2 根據《遺產稅條例》，如財產在死者去世時轉移，須對遺產稅負責的人和須向遺產稅署提交的資料如下：

- (a) 死者擁有的財產 條例第14(6)條規定，遺囑執行人須對死者去世時有資格處置的所有財產的有關遺產稅負責，並須向遺產稅署提交遺產申報誓章，披露死者去世時轉移的所有財產；
- (b) 死者與他人共同擁有的財產 條例第14(7A)條規定，即使第14(6)條另有規定，凡財產中的實益權益共同歸屬死者及他人，而在死者去世時，透過生存者取得權而轉移，則遺囑執行人及獲賦予如此轉移的該實益權益的人(即在生的共有人)，須對死者在該財產所佔部分的遺產稅負責，並須向遺產稅署交付遺產呈報表，指明有關財產(註5)；
- (c) 死者在去世前作出的贈予 條例第14(7)條規定，死者如在去世前三年內作出贈予，受贈人須對獲贈財產的遺產稅負責，並須向遺產稅署交付遺產呈報表，指明有關財產；及
- (d) 死者在銀行所擁有權益的通知 條例第25(1)條規定，如死者在去世當日(不論以存戶或債權人身份)在香港任何銀行擁有任何權益，銀行須在最初收到死者去世或有關死者在銀行所擁有權益的資料當日(兩者以較後日期為準)起計一個月內，通知遺產稅署死者去世及死者在該銀行擁有權益的範圍。

3.3 《遺產稅條例》第14(15)條規定，如果出現以下情況，遺產稅署署長可按照其最佳判斷，評定須繳付的遺產稅款額：

- (a) 署長不信納任何人所交付的遺產申報誓章或遺產呈報表；或
- (b) 任何人並未在死者去世後六個月內交付遺產申報誓章或遺產呈報表，而署長認為該人須對遺產稅負責。

---

註5：如遺囑執行人在遺產申報誓章內披露共同擁有的財產並繳付有關財產的遺產稅，在生的共有人可不必向遺產稅署另行提交遺產呈報表。



3.4 《遺產稅條例》第 16(1) 條規定，凡在死者去世時起計滿 12 個月後始交付遺產申報誓章或遺產呈報表，遺產稅須按適用稅率雙倍徵收，但如須對遺產稅負責的人令遺產稅署署長信納延遲交付遺產申報誓章或遺產呈報表是有合理辯解的，則屬例外。署長可酌情減免或減少有關附加稅款。

3.5 遺產稅署會在審閱每份遺產申報誓章或遺產呈報表後評定遺產稅。為確定死者去世時轉移的財產已全部披露並妥為估值，遺產稅署處理每宗個案時均會採取若干基本程序，包括把房地產項目轉交差餉物業估價署估價、查核提款資料以找出死者曾作出但未有披露的贈予，以及審查財務報表以評估非上市股份的價值。此外，遺產稅署會按某些既定準則選出個案作額外或深入審查。遺產稅署在稅務局的周年預算中載述，該署的目標是在須徵稅或複雜的個案當中，有 80% 會在收到遺產申報誓章或遺產呈報表起計兩年內評定遺產稅。

#### 審計署的意見

##### 審計署審查 20 宗遺產稅個案

3.6 由 2000-01 年度至 2002-03 年度，交付遺產申報誓章或遺產呈報表予遺產稅署作評定遺產稅之用的新個案，平均每年有 7 606 宗 (即不包括提交遺產簡易呈報表的個案)。在 2000-01 年度、2001-02 年度和 2002-03 年度，經遺產稅署評定遺產稅的個案 (包括須徵稅和豁免個案)，分別有 7 368、7 637 和 8 028 宗。於二零零三年三月三十一日，尚未發出遺產稅評稅的個案共 1 275 宗。有關這些個案的處理年數分析，載於表三。

表三

有關尚未評定遺產稅個案的處理年數分析  
(二零零三年三月三十一日)

由收到遺產申報誓章 或遺產呈報表起計的年數	個案數目
1年或以下	801
超過1年至2年	182
超過2年至3年	88
超過3年至4年	66
超過4年至5年	46
超過5年至7年	53
超過7年至10年	34
超過10年至15年	5
總計	1 275

資料來源：稅務局的記錄

3.7 為確定評定遺產稅的程序是否有可以改善的地方，審計署抽樣選出15宗在2000-01年度至2002-03年度期間評定遺產稅的個案(以下稱為個案A1至A15 註6)作深入審查。審計署審查的另外5宗個案，則是在超過10年前已收到遺產申報誓章或遺產呈報表，但於二零零三年三月三十一日尚未評定遺產稅的個案(以下稱為個案A16至A20)。審查結果載於第3.8至3.17段。

註6：個案A8和A15是兩宗經遺產稅署確定為涉及避遺產稅計劃(見第6.6段)的較大個案，其餘13宗則由審計署隨機選出。

### 評估非法團業務和非上市股份價值的指引

3.8 個案A1至A15的遺囑執行人均委託律師代表他們辦理遺產稅事務，包括提交遺產申報誓章和處理遺產稅署的查詢。在12宗個案(個案A4至A15)中，死者的遺產包括非法團業務或非上市股份。審計署發現：

- (a) 6宗個案(個案A4至A9)中，遺產稅署接納了遺產申報誓章所申報的非法團業務或非上市股份的估值；及
- (b) 其餘6宗個案(個案A10至A15)中，遺產稅署人員按該署指引評估了非法團業務或非上市股份的價值，其後並付出不少時間和精力，透過律師去取得遺囑執行人同意該署的估值。在這6宗個案中：
  - (i) 有2宗個案(個案A10和A11)的非法團業務或非上市股份已載入遺產申報誓章，但沒有申報估值；及
  - (ii) 有4宗個案(個案A12至A15)顯示，遺產稅署人員不接納遺產申報誓章所申報的非法團業務或非上市股份的估值。

3.9 審計署認為，遺產稅署須考慮可否向公眾公布第3.8(b)段所述的遺產稅署指引。這會幫助有關各方評估非法團業務和非上市股份的價值。

### 有需要確保銀行向遺產稅署提交死者銀行結餘通知書

3.10 《遺產稅條例》第25(1)條規定，銀行須通知遺產稅署任何客戶去世及該客戶的銀行帳戶結餘。審計署對個案A1至A15的審查顯示，全部個案均有某些銀行並無提交這類通知書，尤其是當中4宗個案(個案A4、A6、A9和A10)，審計署發現，有關銀行均知悉客戶已去世。為說明有關情況，個案A10的詳情載述如下：

### 個案 A10

二零零零年五月，A銀行向遺產稅署提交有關死者去世及其帳戶結餘的通知書。

二零零零年十月，遺囑執行人向遺產稅署提交遺產申報誓章，申報死者除在A銀行外，也在另外四間銀行設有帳戶。夾附於誓章的文件顯示，這五間銀行均已獲通知死者已去世，並在二零零零年四月至七月期間向遺囑執行人提供死者的帳戶資料。

不過，另外四間銀行均沒有向遺產稅署提交任何通知書。

直至二零零三年七月，遺產稅署沒有向該四間未能遵照條例第 25(1) 條規定的銀行採取任何懲罰行動 (註 7)。

3.11 審計署未能從遺產稅署的記錄中找到任何文件，述明對未能遵照《遺產稅條例》第25(1)條有關提交通知書的規定的銀行不採取行動的理由。審計署認為，銀行提交的死者銀行結餘通知書，為遺產稅署提供有用資料，以核實遺產申報誓章或遺產呈報表內所披露的銀行結餘資料。這類通知書亦有助查出未有披露的銀行結餘資料，尤其是死者與他人的銀行聯名帳戶 (註8)。審計署認為，為確保銀行遵照《遺產稅條例》第25(1)條有關提交通知書的規定並起阻嚇作用，遺產稅署須定期提醒所有銀行它們在《遺產稅條例》下的責任，並在有必要時採取懲罰行動。

遺產稅署為找出未有披露的現金贈予而查核銀行帳戶提款資料的工作尚未足夠

3.12 在個案A1至A15中，遺產稅署查核死者去世前三年內的提款資料的工作如下：

- (a) 選出的個案 在遺產稅署選出作額外或深入審查的個案中 (見第 3.5 段)，任何超過預定款額的提款均已查核；及
- (b) 其他個案 任何超過預定款額 (這個款額比選出的個案所用的預定款額為多) 的提款均已查核。

---

註 7：《遺產稅條例》第 25(1) 條訂明，如無作出通知，有關銀行須被追討 5,000 元罰款。

註 8：銀行聯名帳戶在生的共有人不披露有關資料的風險較大，因為這類帳戶中屬於死者的權益，會在共有人無須取得申請遺囑認證或遺產管理書所需的遺產稅清妥證明文件的情況下，轉移給他們 (見第 3.2(b) 段)。

在 4 宗個案 (個案 A4、A5、A10 和 A11) 中，遺產稅署發現有部分提款為死者作出的現金贈予，但受贈人並沒有披露有關贈予。遺產稅署向受贈人查詢後，評定受贈人須繳付的遺產稅。

3.13 《遺產稅條例》第6(1)(c) 條訂明，死者在去世前三年內作出的贈予均須徵稅 (如果遺產總值超過 750 萬元豁免遺產稅上限——見第 1.2 段)，但此項規定不適用於：

- (a) 因婚姻而作出的贈予；
- (b) 經向遺產稅署署長證明而令其信納為死者正常開支的一部分，並於考慮死者的入息額及有關情況後，信納為合理的贈予；或
- (c) 任何受贈人所獲贈的總值或總款額不超過 20 萬元的贈予。

審計署注意到，遺產稅署就選出的個案 (見第 3.12(a) 段) 的提款資料所採取的查核程序，可合理確保所有超過 20 萬元而未有披露的現金贈予均會被審查。不過，對於未被遺產稅署選出作額外或深入審查的個案，因查核範圍收窄，部分須徵稅的現金贈予可能未被查出。審計署認為，遺產稅署須檢討查核未有披露的現金贈予的程序，以決定應否擴大查核範圍。

#### 紅股未被視為贈予

3.14 在個案 A5 中，審計署注意到遺產稅未被妥善評定。個案 A5 的詳情如下：

#### 個案 A5

死者約在去世前兩年贈予受贈人 2 600 股 A 公司的股份。

大約在死者去世前一年，A 公司宣布派發紅股。受贈人因此獲發給 3 800 股紅股。

在評定遺產稅時，遺產稅署同意受贈人以原本的 2 600 股股份在死者去世時的價值作為該項贈予的基本價值。

3.15 《遺產稅條例》第9(1) 條訂明，如生者之間的贈予包含某公司的股份，而受贈人作為該等股份的持有人獲發給該公司的股份，則如此發給的股份須被視為包含在該項贈予內。因此，審計署認為在個案 A5 中：

- (a) 有關的紅股理應被視為該項贈予的一部分；及

- (b) 評估該項贈予的基本價值時，理應以 6 400 股 (即 2 600 股 + 3 800 股) A 公司股份計算。

審計署估計，個案 A5 中少評的遺產稅款額約為 30 萬元。審計署認為，遺產稅署須向轄下人員發出指示，確保他們按照《遺產稅條例》把紅股視為贈予的一部分。遺產稅署也應考慮重開個案 A5，以討回少評的遺產稅。

### 延遲完成評定遺產稅

3.16 審計署對個案 A16 至 A20 (即 5 宗在超過 10 年前已收到遺產申報誓章或遺產呈報表，但於二零零三年三月三十一日尚未評定遺產稅的個案) 的審查顯示，延遲完成評定遺產稅的主要原因如下：

- (a) 對資產擁有權有爭議 在個案 A16、A17 和 A20 中，遺產稅署與遺囑執行人對某些資產的擁有權有爭議。遺囑執行人聲稱：
- (i) 若干資產是死者以受託人身分代他人持有，並非為死者所有；
- (ii) 死者在若干被遺產稅署視為屬於死者與他人共同擁有的資產中，實際上並無權益；及
- (iii) 死者給予親屬的若干款項並非遺產稅署所假設的贈予。

但是，遺產稅署認為遺囑執行人所提供的資料不足以證明以上各點。此外，遺囑執行人也未能提供若干非法團業務或非上市股份的資料作估值用途。於二零零三年七月三十一日，有關爭議仍未解決；

- (b) 對可能涉及避稅的計劃進行深入調查 在個案 A18 中，遺產稅署懷疑有人利用某計劃避遺產稅，並對有關的各項交易進行深入調查。於二零零三年七月三十一日，有關調查仍在進行；及
- (c) 對房地產的估值有爭議 在個案 A19 中，死者擁有約 50 項房地產。遺產稅署把所有房地產項目轉交差餉物業估價署估值。於二零零三年七月三十一日，遺囑執行人尚未同意其中約 30 項房地產的估值。

3.17 審計署關注到在個案 A16 至 A20 中，遺產稅署雖然在超過 10 年前已收到遺產申報誓章或遺產呈報表，但仍未完成評定遺產稅。審計署認為，遺產稅署須檢討每宗個案的情況，以決定應採取哪些行動完成評定遺產稅。如果遺囑執行人未能提供進一步資料，遺產稅署應考慮根據《遺產稅條例》第 14(15) 條發出估計評稅 (見第 3.3 段)。

## 審計署的建議

### 3.18 審計署建議稅務局局長應：

#### 評估非法團業務價值的指引

- (a) 考慮公布遺產稅署有關評估非法團業務和非上市股份價值的指引。這會幫助有關各方評估非法團業務和非上市股份的價值 (見第 3.9 段)；

#### 銀行提交的死者銀行結餘通知書

- (b) 定期提醒所有銀行它們在《遺產稅條例》第25(1)條下的責任，並在有必要時採取懲罰行動，以確保銀行從速向遺產稅署提交死者銀行結餘通知書 (見第 3.11 段)；

#### 查核未有披露的現金贈予

- (c) 檢討查核未有披露的現金贈予的程序，以決定應否擴大查核範圍 (見第 3.13 段)；

#### 紅股

- (d) 向遺產稅署人員發出指示，確保他們把死者贈予他人的股份所帶來的紅股視為生者之間的贈予 (見第 3.15 段)；
- (e) 考慮重開個案A5 (見第3.15段)，以討回少評的遺產稅，以及找出是否有類似少評稅款的個案；

#### 延遲完成評定遺產稅

- (f) 檢討那些歷時甚久但仍未完成評定遺產稅的個案，以決定應採取哪些行動完成評稅工作 (見第 3.17 段)；及
- (g) 對於長時間仍未完成評稅而遺囑執行人未能提供進一步資料的個案，考慮根據《遺產稅條例》第 14(15) 條發出估計評稅 (見第 3.17 段)。

## 當局的回應

3.19 稅務局局長接納第3.18(a)、(b)及(d)至(g)段所述的審計署建議。就第3.18(c)段所述的審計署建議，她已檢討查核未有披露的現金贈予的程序，並認為目前的查核範圍足夠，及在保障稅收和管理資源之間取得平衡。她亦表示：

### 評估非法團業務價值的指引

- (a) 她同意發出有關評估非法團業務和非上市股份價值的指引，作為一項為納稅人提供的服務。指引擬採用小冊子的形式印製，並會上載稅務局網站；

### 銀行提交的死者銀行結餘通知書

- (b) 會定期向香港銀行公會發出催辦信，由公會交會員傳閱；

### 紅股

- (c) 她同意提醒員工特別注意有關紅股的事項，以避免再出現類似的遺漏情況。第3.15段所述的個案A5屬個別事件。遺產稅署的員工手冊已載述有關指示；
- (d) 已指示重開個案A5，以評定少徵收的遺產稅。此外，鑑於這次事件，遺產稅署的人員已獲提醒須加倍小心。一旦發現有類似情況，即會重開個案；及

### 延遲完成評定遺產稅

- (e) 由於目前的常務訓令已規定遺產稅署人員須優先處理歷時較久的個案，她已指示助理局長更密切地監察對工作進度的檢討，以期盡快完成歷時較久的個案。在有必要時會根據《遺產稅條例》第14(15)條發出評稅。

3.20 財經事務及庫務局局長同意稅務局局長的意見，並支持局長建議的跟進工作。



## 第 4 部分：收取遺產稅

4.1 本部分研究遺產稅署收取遺產稅的程序，以確定是否有可以改善的地方。

### 繳付遺產稅的規定

4.2 《遺產稅條例》第 12 條規定：

- (a) 遺產稅須由負責該稅項的人(見第3.2段)在交付遺產申報誓章或遺產呈報表時，或在死者去世滿六個月時(兩者以較早的日期為準)繳付；及
- (b) 在任何須繳付的遺產稅仍未繳付期間，除須繳付的稅款外，尚須繳付該稅款產生的利息，由死者去世之日起至滿六個月止，按年息 4% 計算，其後則按年息 8% 計算。

當遺產稅署評定遺產稅後，如果已繳付的稅款超過評定款額，多繳的款額會退還給負責遺產稅的人。如果情況相反，負責遺產稅的人須清償尚未繳付的款額。

4.3 如果遺產稅署署長根據《遺產稅條例》第 14(15) 條評定遺產稅(見第 3.3 段)，第 14(15A) 條規定有關稅款須於評稅通知發出後一個月內繳付。

### 遺產稅署追討遺產稅的程序

4.4 遺產稅署可採取下列行動追討遺產稅：

- (a) 在區域法院提起追討法律程序 《遺產稅條例》第 14(1) 條規定，遺產稅署署長須在區域法院進行訴訟，追討遺產稅。第 14(5) 條訂明，在任何追討遺產稅的法律程序中，法庭有司法管轄權就有關財產委任接管人及命令將該財產出售；及
- (b) 就遺產稅對財產施加押記 條例第 18 條規定，凡以任何未就遺囑執行人的身分而轉移給他的財產(例如獲贈的財產)價值，在一份遺產的遺產稅中，按比例計算出來的部分，須屬施加於該須徵收遺產稅的財產的第一押記。任何批租土地財產，如有任何這樣的押記，署長可就該押記發出通知，方法是在土地註冊處就該受影響的財產登記一份提要。

如所有可行的追討行動已證實無效，無法討回的遺產稅款額便會作撇帳處理。

## 審計署的意見

## 很多長期未繳遺產稅的個案

4.5 在2000-01年度至2002-03年度，只有一宗遺產稅撇帳個案，當中有關死者的贈予的40萬元遺產稅，因受贈人下落不明而當作未能討回。不過，於二零零三年三月三十一日，未繳遺產稅和利息的個案有124宗，涉及款額達2.6111億元。詳情載於表四。

表四

未繳遺產稅和利息的個案  
(二零零三年三月三十一日)

由收到遺產申報誓章 或遺產呈報表起計的年數	個案數目	未繳遺產稅和 利息款額 (百萬元)
1年或以下	8	2.11
超過1年至2年	9	11.30
超過2年至5年	30	96.04
超過5年至10年	60	126.09
超過10年至15年	13	22.32
超過15年至20年	2	1.87
超過20年至25年	1	1.37
超過25年至30年	1	0.01
	} 17	} 25.57
總計	124	261.11

資料來源：稅務局的記錄

審計署審查 13 宗在超過 10 年至 25 年前已收到遺產申報誓章的個案

4.6 表四顯示，遺產稅署在超過 10 年至 30 年前已收到遺產申報誓章或遺產呈報表的個案有 17 宗，涉及的遺產稅和利息達 2,557 萬元。審計署審查了 13 宗個案(註 9)，發現在每宗個案中，遺產稅署均收到申請遺產稅清妥證明文件的人士所提交的遺產申報誓章。這 13 宗個案的詳情載於附錄 A。每宗個案的未繳遺產稅和利息載於表五。審查結果(至二零零三年七月三十一日審計署完成審計實地工作當日為止)載於第 4.7 至 4.15 段。

表五

13 宗在超過 10 年至 25 年前已收到遺產申報誓章  
但遺產稅和利息仍未繳付的個案  
(二零零三年三月三十一日)

個案	過了遺產稅到期日的年數 (註)	未繳遺產稅和利息款額 (百萬元)
超過 10 年至 15 年前收到誓章		
B1	10	6.78
B2	11	0.24
B3	11	0.42
B4	11	5.48
B5	11	0.11
B6	12	0.73
B7	12	4.02
B8	4	1.70
B9	9	0.67
B10	17	0.55
超過 15 年至 20 年前收到誓章		
B11	20	0.62
B12	16	1.25
超過 20 年至 25 年前收到誓章		
B13	22	1.37

資料來源：稅務局的記錄

註：在個案 B8、B9 和 B12 中，由於遺產稅是根據《遺產稅條例》第 14(15) 條評定，到期日為評稅通知發出後一個月。至於其他個案，到期日則為交付誓章的日期或死者去世後六個月(兩者以較早的日期為準)。在全部個案中，利息均由死者去世之日起計算(見第 4.2 及 4.3 段)。

註 9：其他 4 宗個案中，有 3 宗個案的未繳遺產稅和利息款額相對較小(由 8,000 元至 32,000 元不等)，餘下的個案的未繳遺產稅和利息則已在二零零三年五月全部清償。

## 死者遺產未有被遺囑執行人用以繳付遺產稅

4.7 在個案B1中，遺囑執行人雖然已售出死者擁有的一些房地產，但沒有繳付任何遺產稅。詳情如下：

### 個案 B1

二零零零年六月，遺產稅署在收到遺囑執行人就死者擁有的一項房地產簽立的衡平法押記(註 10)後，向遺囑執行人發出臨時遺產稅清妥證明文件。

二零零零年十月，遺產承辦處向遺囑執行人發出遺產管理書。

二零零一年四月，遺產稅署注意到遺囑執行人已售出死者的一些其他房地產。遺產稅署要求遺囑執行人解釋為何沒有以售賣得益繳付遺產稅。遺囑執行人表示他有財政困難，並要求遺產稅署減免利息和部分未繳遺產稅。

在二零零一年六月至二零零二年十月期間，遺產稅署發出兩封信件和四封催辦信，要求遺囑執行人提交文件支持他申請減免未繳遺產稅的利息一事，但遺囑執行人並無回應遺產稅署的要求。

審計署注意到，在遺囑執行人未繳付遺產稅的情況下，遺產稅署在法律上有權執行衡平法押記。審計署認為，在個案B1中，遺產稅署理應採取更嚴厲的行動(如執行衡平法押記)，追討遺產稅。

## 分期繳付遺產稅

4.8 在個案B2和B11中，遺囑執行人<sup>1</sup>在遺產承辦處發出遺囑認證或遺產管理書後，分期繳付了部分遺產稅。在個案B2中，已繳付的遺產稅為123萬元，不過，於二零零三年三月三十一日，24萬元仍未繳付。個案B11的詳情如下：

註 10：遺囑執行人簽立衡平法押記時，向遺產稅署繳存業權契據作為繳付遺產稅的保證。遺囑執行人對遺產稅署署長作出一項不可撤銷的委任，指定署長為受權執行人，在署長認為有需要時，就有關房地產簽立法定押記或把有關房地產轉讓給政府，以繳付遺產稅。

### 個案 B11

一九九七年八月，隨着受益人之間的訴訟完結，遺產稅署在收到遺囑執行人就死者擁有的一項房地產簽立的衡平法押記後，向遺囑執行人發出臨時遺產稅清妥證明文件。

一九九九年三月，遺產承辦處向遺囑執行人發出遺產管理書。

二零零零年四月，遺產稅署在遺囑執行人撤回就修訂夾附財產清單所提出的申請後，將遺產管理書退還給他，同時催促他繳付遺產稅。

在二零零一年六月至二零零二年十二月期間，遺囑執行人表示他有財政困難，但他繳付了三筆共 45 萬元的款項，清償部分遺產稅。

二零零三年六月，遺囑執行人向遺產稅署表示正在安排一筆過繳付未繳的遺產稅。

審計署注意到，個案 B2 和 B11 中的遺產稅分別拖欠達 11 年和 20 年之久。審計署認為，遺產稅署須密切監察這兩宗個案，如果有關的遺產稅仍未清繳，便須採取嚴厲的追討行動。至於個案 B11，遺產稅署應考慮就有關房地產執行衡平法押記。

在沒有遺囑認證或遺產管理書的個案中追討遺產稅方面遇到的困難

#### 4.9 審計署注意到：

- (a) 在 7 宗個案 (個案 B3、B5、B6、B9、B10、B12 和 B13) 中，由於經評定的遺產稅尚未全部繳付，遺產稅署沒有向擬任遺囑執行人 (註11) 發出遺產稅清妥證明文件。這些個案的擬任遺囑執行人均未能向遺產承辦處申請遺囑認證或遺產管理書；及
- (b) 在 2 宗個案 (個案 B4 和 B7) 中，遺產稅署向擬任遺囑執行人發出了臨時遺產稅清妥證明文件。不過，擬任遺囑執行人並未從遺產承辦處取得遺囑認證或遺產管理書。

在所有 9 宗個案中，遺產稅署從死者遺產中追討遺產稅時均遇到困難。詳情見第 4.10 至 4.12 段。

註 11：在本部分，“擬任遺囑執行人”指已向遺產稅署提交遺產申報誓章，表明有意申請遺囑認證或遺產管理書，但未獲遺產承辦處簽發遺囑認證或遺產管理書的人士。

4.10 未能向擬任遺囑執行人提起追討法律程序 《遺產稅條例》第 14(1) 條規定，遺產稅署署長須在區域法院進行訴訟，追討遺產稅 (見第 4.4(a) 段)。不過，在所有9宗個案中，由於擬任遺囑執行人無須對遺產稅負責，遺產稅署署長未能提起追討法律程序。為說明有關情況，個案 B13 的詳情載述如下：

#### 個案 B13

一九八七年三月，遺產稅署要求律政司協助追討未繳的遺產稅。

一九八八年十一月，律政司因為需要時間考慮擬任遺囑執行人是否須對遺產稅負責，把區域法院追討程序押後。

一九九二年六月，律政司向遺產稅署提供以下意見：

- (i) 根據《遺產稅條例》，遺囑執行人須繳付死者去世時有資格處置的所有財產的有關遺產稅；及
- (ii) 條例似乎沒有涵蓋“擬任遺囑執行人”。

在一九九一年十一月至一九九三年七月期間，擬任遺囑執行人多次提出清償遺產稅的建議，但因建議款額少於未繳的遺產稅而不獲遺產稅署接納。

一九九八年七月，律政司回應遺產稅署的查詢時向遺產稅署提供以下意見：

- (i) 任何人如獲發遺囑認證或遺產管理書，即須負責繳付遺產稅；及
- (ii) 擬任遺囑執行人因為沒有取得遺囑認證或遺產管理書，所以並非法律上的遺囑執行人，也無須對遺產稅負責。

4.11 銀行拒絕交出死者銀行帳戶結餘 在個案B9中，死者擁有的銀行帳戶結餘多於未繳的遺產稅。詳情如下：

#### 個案 B9

一九九八年十二月，擬任遺囑執行人下落不明後，遺產稅署致函有關銀行表示：

- (i) 遺產稅署擬從死者帳戶結餘中追討未繳的遺產稅；及
- (ii) 遺產稅署會向該銀行提供一份彌償書，承諾如果該銀行因向遺產稅署交出死者帳戶結餘而面對任何法律行動，遺產稅署會向該銀行作出彌償。

不過，該銀行不答應向遺產稅署交出有關結餘作繳付遺產稅之用。

4.12 未能執行由擬任遺囑執行人簽立的衡平法押記 在個案 B4和B7中，遺產稅署未能執行由擬任遺囑執行人就有關房地產簽立和提交，作為繳付遺產稅保證的衡平法押記。為說明有關情況，個案 B7的詳情載述如下：

#### 個案 B7

一九九五年十二月，遺產稅署在收到擬任遺囑執行人就死者擁有的一項房地產簽立的衡平法押記後，向擬任遺囑執行人發出臨時遺產稅清妥證明文件。

一九九六年一月，擬任遺囑執行人向遺產承辦處申請遺產管理書。不過，由於受益人之間的訴訟未完結，申請被暫緩處理。

一九九七年八月，遺產稅署要求律政司協助追討未繳的遺產稅。

二零零二年三月，律政司向遺產稅署提供以下意見：

- (i) 擬任遺囑執行人簽立的衡平法押記只以房地產業權契據來提供保證，不能夠以出售房地產方式執行；
- (ii) 依據該衡平法押記簽立並以遺產稅署署長為受益人的法律押記，則能夠以出售房地產方式執行；及
- (iii) 不過，由於擬任遺囑執行人未獲發遺產管理書，他並非法律上的遺囑執行人，也無權就有關房地產訂立以遺產稅署署長為受益人的法律押記。

4.13 綜合來說，在這9宗個案(即個案B3至B7、B9、B10、B12和B13)中，由於均沒有須對遺產稅負責的遺囑執行人，遺產稅署一直未能追討長期未繳的遺產稅(即這些都是遺產承辦處未發出遺囑認證或遺產管理書的個案)。審計署認為，遺產稅署須找出方法就這些個案採取有效的追討行動。在這方面，審計署注意到，《遺囑認證及遺產管理條例》(第10章)第16條規定，凡死者遺下在香港的財產及在其去世後12個月內無人獲得該遺產的管理，在遺產管理官作出申請後，高等法院除非有好的相反理由，否則須將遺產管理授予遺產管理官。遺產稅署須探討在有必要時可否要求遺產管理官申請遺產管理的授予。

#### 涉及獲贈財產的未繳遺產稅

4.14 在個案B8中，死者在去世前三年內作出贈予，但受贈人未有繳付須繳的遺產稅。如第4.5段所述的遺產稅撇帳個案，受贈人已下落不明。根據遺產稅署所得的資料，這些人已離開香港往其他地方居住。

4.15 審計署注意到，《稅務條例》第77條規定，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須繳的稅款，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。不過，《遺產稅條例》並無有關向離開香港往其他地方居住的人追討遺產稅的類似條文。對於涉及離開香港往其他地方居住的人的個案(包括個案B8和第4.5段所述的撇帳個案)，遺產稅署須檢討就有關個案所採取的追討行動的成效，以決定應否在《遺產稅條例》中制定類似《稅務條例》第77條的法規來保障稅收。

#### 審計署的建議

4.16 審計署建議稅務局局長應：

- (a) 對所有長期未繳遺產稅的個案採取嚴厲的追討行動，尤其是那些拖欠遺產稅超過10年的個案(見第4.7及4.8段)；
- (b) 就那些沒有須對遺產稅負責的遺囑執行人的個案，徵詢律政司的意見，以找出使遺產稅署能追討遺產稅的方法。在採取這行動時，局長應考慮在有必要時可否尋求遺產管理官協助(見第4.13段)；及
- (c) 對於涉及離開香港往其他地方居住的人的個案，檢討遺產稅署就有關個案所採取的追討遺產稅行動的成效，以決定應否在《遺產稅條例》中制定類似《稅務條例》第77條的法規來保障稅收(見第4.15段)。



## 當局的回應

### 4.17 稅務局局長表示：

#### 追討遺產稅

- (a) 遺產稅署會更密切監察長期未繳遺產稅的個案，以及採取適當的追討行動，並會在有必要時尋求律政司協助；
- (b) 就那些沒有須對遺產稅負責的遺囑執行人的個案，她會徵詢律政司的意見，以找出使遺產稅署能追討遺產稅的方法。她也會考慮遺產管理官的意見；及

#### 阻止離境指示

- (c) 她對於在《遺產稅條例》中制定類似《稅務條例》第 77 條的條文的成效和理據有所保留，因為申請阻止離境指示一般只限於涉及生者之間的贈予或聯名銀行帳戶的個案，而這類拖欠個案為數不多。於二零零三年三月三十一日，在未繳遺產稅和利息的124宗個案中，估計不超過 15% 涉及受贈人或聯名帳戶持有人。

4.18 財經事務及庫務局局長同意稅務局局長的意見，並支持局長建議的跟進工作。

4.19 司法機構政務長表示，他和遺產管理官均樂意與稅務局局長磋商，以制定措施推行第4.16(b)段所述的審計署建議。他們須確保任何措施均不會損害或被視為有損司法獨立。

## 第5部分：從已故納稅人遺產中追討入息及利得稅

5.1 本部分研究稅務局從已故納稅人遺產中追討入息及利得稅的程序，尤其是遺產稅署向稅務局追討欠稅組提供遺產資料的程序。

### 稅務局從已故納稅人遺產中追討入息及利得稅的程序

5.2 稅務局第二科負責評定個人入息及利得稅(即利得稅、薪俸稅、物業稅和按個人入息課稅徵收的稅款)。稅款若沒有由個人在稅務局的繳稅通知書上所指明的繳稅日期或之前繳付，會被當作拖欠稅款。追討欠稅組負責追討任何拖欠的稅款，並可採取各種追討行動，包括在區域法院提起追討法律程序，以及向任何欠下拖欠稅款人士金錢或為他持有金錢的第三者(例如銀行)發出追討稅款通知書，規定該名第三者向稅務局繳付那筆款項。如死者未繳付其須繳的稅款，追討欠稅組會找出遺囑執行人，作為從死者遺產中追討未繳的稅款的第一步(註12)。如有需要，追討欠稅組會派稅務督察到遺產承辦處查冊，以找出遺囑執行人的姓名和地址。如整筆或部分未繳的稅款未能討回，無法討回的款額便會作撇帳處理。

### 遺產稅署向追討欠稅組提供遺產資料的程序

5.3 第二科或追討欠稅組在日常工作中收到納稅人去世的資料後，會把資料輸入稅務局的電腦資料庫。此外，入境事務處亦以電腦檔案方式向稅務局提供每月的死亡登記資料，供稅務局直接上載其電腦資料庫。在任何情況下，每逢有納稅人去世的資料存入稅務局的電腦資料庫，追討欠稅組會藉着稅務局電腦系統發出的提示通知，得悉該納稅人的死訊。一九八五年八月，為協助追討欠稅組及時採取行動，從已故納稅人遺產中追討入息及利得稅，遺產稅署和追討欠稅組議定一套由遺產稅署向追討欠稅組提供遺產資料的程序。有關程序如下：

- (a) 追討欠稅組向遺產稅署發出標準查詢表格，列明未繳付入息及利得稅的已故納稅人的姓名和身分證號碼；
- (b) 遺產稅署會在表格上向追討欠稅組提供下述資料：
  - (i) 該個案的遺產稅署檔案號碼；

---

註 12：根據《稅務條例》第54條，一名死者的遺囑執行人，須被徵收就死者在去世日期前所有期間假若死者在生則會被徵收的入息及利得稅，並有法律責任作出假若死者仍在生則須作出的所有作為、事宜或事情。但是，任何就死者去世日期前的某段期間而作出的評稅或補加評稅，不得在該去世日期起計的一年屆滿後或在遺產申報誓章提交日期起計的一年後作出，兩個日期中以較遲的為準。

- (ii) 發出遺產稅清妥證明文件的日期；
  - (iii) 擬任遺囑執行人的姓名和地址；
  - (iv) 受權代理人(例如律師)的姓名和地址；及
  - (v) 死者的銀行帳戶資料，包括銀行名稱、帳戶號碼和帳戶結餘；
- (c) 如遺產稅清妥證明文件尚未發出，遺產稅署亦會在回覆中註明，該署在發出遺產稅清妥證明文件後，即會把發出文件的日期妥為通知追討欠稅組；及
- (d) 遺產稅署如沒有該個案的檔案，只會把未填的查詢表格交回追討欠稅組。遺產稅署無須採取任何跟進行動。

#### 審計署的意見

#### 已故納稅人須繳的入息及利得稅的撇帳

5.4 已故納稅人須繳的入息及利得稅的撇帳額在 2000-01 年度為 1,020 萬元、在 2001-02 年度為 990 萬元、在 2002-03 年度為 1,540 萬元。2002-03 年度的撇帳分析載於表六。

表六

#### 2002-03 年度已故納稅人須繳的入息及利得稅的撇帳

稅項類別	個案數目	總額	平均每宗個案款額
	(a)	(b)	(c) = $\frac{(b)}{(a)}$
		(千元)	(千元)
利得稅	43	9,877	230
薪俸稅	199	3,956	20
物業稅	89	1,351	15
個人入息課稅	15	203	14
總計	346	15,387	44

資料來源：稅務局的記錄

根據稅務局的記錄，大多數撇帳個案的死者均沒有留下任何可供追討稅款的資產。

已故納稅人須繳但未繳的入息及利得稅

5.5 於二零零三年三月三十一日已故納稅人須繳但未繳的入息及利得稅的分析，載於表七。

表七

於二零零三年三月三十一日  
已故納稅人須繳但未繳的入息及利得稅

	個案數目	未繳的入息 及利得稅總額	平均每宗個案 款額
	(a)	(b)	(c) = $\frac{(b)}{(a)}$
		(千元)	(千元)
遺囑執行人已申請 遺產稅清妥證明文 件但遺產稅署未發 出這類文件的個案	86	50,032	582
其他個案 (註)	965	66,804	69
總計	1 051	116,836	111

資料來源：稅務局的記錄

註：這些主要是沒有遺囑執行人申請遺產稅清妥證明文件或遺產稅署已發出這類文件的個案。目前並沒有現存資料顯示這兩類個案的數目或遺產承辦處已發出遺囑認證或遺產管理書個案的數目。

### 審計署審查 20 宗稅款撇帳或未繳稅個案

5.6 為確定從已故納稅人遺產中追討入息及利得稅的程序是否有可以改善的地方，審計署審查了以隨機抽樣方式選出的 20 宗個案（以下稱為個案 C1 至 C20）。在這 20 宗個案中，每宗均有超過 10 萬元的稅款在 2000–01 年度至 2002–03 年度期間撇帳或於二零零三年三月三十一日仍未繳付。這 20 宗個案的詳情，載於附錄 B。審查結果載於第 5.7 至 5.19 段。

### 沒有向追討欠稅組準確或及時提供遺產資料

5.7 審計署注意到在所有 20 宗個案中，由於已故納稅人均有未繳的入息及利得稅，追討欠稅組根據議定程序要求遺產稅署提供有關遺產的資料（見第 5.3 段）。不過，審計署的審查顯示，遺產稅署在一些個案中沒有準確或及時提供所要求的資料。詳情載於第 5.8 至 5.12 段。

5.8 遺產稅署錯誤通知追討欠稅組有關銀行聯名帳戶資料 由於死者在與他人共同擁有的財產中所佔的權益，會在他去世時轉移給在生的共有人，稅務局並無法律權力從銀行聯名帳戶中追討死者任何須繳但未繳的稅款。不過，據稅務局所述，銀行聯名帳戶資料或可作其他稅務用途。個案 C8、C9 和 C20 均涉及死者與他人的銀行聯名帳戶。在個案 C8 和 C20 中，遺產稅署並沒有披露有關的聯名帳戶。在個案 C9 中，遺產稅署則在查詢表格內向追討欠稅組錯誤披露資料，把聯名帳戶當作死者的銀行帳戶。審計署認為，在個案 C8、C9 和 C20 中，遺產稅署向追討欠稅組披露有關銀行帳戶時，理應清楚註明這些帳戶是聯名帳戶。這可避免追討欠稅組採取不必要的追討行動。

5.9 沒有向追討欠稅組披露死者的銀行帳戶 在個案 C19 中，遺囑執行人在一九九八年二月提交一份遺產申報誓章，顯示死者擁有 15.8 萬元銀行結餘。不過，遺產稅署在一九九八年四月並無向追討欠稅組披露有關的銀行帳戶（註 13）。審計署認為，遺產稅署理應確保向追討欠稅組提供的死者銀行帳戶資料完備而準確。

5.10 沒有向追討欠稅組披露遺囑執行人提交的資料 在個案 C11 中，由於遺產稅署提供錯誤資料，追討欠稅組未能展開行動，從死者遺產中追討未繳的稅款。詳情如下：

---

註 13：遺產稅署其後在二零零零年三月的一份跟進查詢表格內和二零零二年八月的另一份跟進查詢表格內，向追討欠稅組披露有關的銀行帳戶。

個案 C11

二零零零年十二月八日，遺囑執行人向遺產稅署提交一份遺產簡易呈報表，顯示死者擁有 13.7 萬元的資產。

二零零零年十二月十四日，遺產稅署向追討欠稅組交回一份未填的查詢表格，錯誤顯示並無遺產資料可以提供。

二零零一年六月，追討欠稅組把未繳的15.3萬元稅款撇帳，理據是死者並沒有遺下可供追討稅款的資產。

審計署認為，遺產稅署理應時刻確保向追討欠稅組提供的資料準確無誤。

5.11 沒有知會追討欠稅組已發出遺產稅清妥證明文件 在個案 C10 和 C20中，遺產稅署沒有在發出遺產稅清妥證明文件後，知會追討欠稅組（見第 5.3(c) 段）。為說明有關情況，個案 C10 的詳情載述如下：

個案 C10

二零零零年五月，當追討欠稅組向遺產稅署發出查詢表格時，遺產稅署未能提供遺囑執行人的姓名和地址。有關資料須待二零零零年六月接獲遺囑執行人的遺產稅清妥證明文件申請書時才得知。

二零零零年八月，遺產稅署發出遺產稅清妥證明文件，顯示死者擁有 16.7 萬元資產。

遺產稅署沒有知會追討欠稅組已發出有關文件。

二零零一年一月，追討欠稅組把未繳的19.1萬元稅款撇帳，理據是遺產稅署的記錄中沒有遺囑執行人的資料，而稅務局的電腦資料庫內也找不到死者名下的財產。

審計署認為，在個案 C10 和 C20 中，遺產稅署在發出遺產稅清妥證明文件時，理應知會追討欠稅組。

5.12 在追討欠稅組發出跟進查詢後才向追討欠稅組提供資料 在 4 宗個案 (個案 C13、C14、C17 和 C19) 中，遺產稅署均沒有在發出遺產稅清妥證明文件時知會追討欠稅組。遺產稅署直至數月後回應追討欠稅組的跟進查詢時才會知會追討欠稅組。為說明有關情況，個案 C14 和 C17 的詳情載述如下：

#### 個案 C14

遺產稅署在一九九八年十月至二零零零年六月期間把三份查詢表格 (包括兩份跟進查詢表格) 交回追討欠稅組時，未發出遺產稅清妥證明文件。

遺產稅清妥證明文件其後在二零零零年六月發出。

遺產稅署在二零零零年十一月回應另一份跟進查詢表格時，才知會追討欠稅組已發出有關文件。

#### 個案 C17

二零零零年四月，遺產稅署把查詢表格交回追討欠稅組，指明遺產稅清妥證明文件尚未發出。

二零零零年五月，遺產稅署發出遺產稅清妥證明文件，顯示死者的遺產中有780萬元資產，包括160萬元的銀行結餘和減去未清還的按揭貸款後淨值 480 萬元的房地產。

二零零零年六月，遺產承辦處向遺囑執行人發出遺產管理書。

二零零零年十一月，遺產稅署回應一份跟進查詢表格時，通知追討欠稅組遺產稅清妥證明文件已在二零零零年五月發出。

二零零二年六月 (即 19 個月後)，追討欠稅組向銀行發出追討稅款通知書，但只討回約 130 元。

於二零零三年三月三十一日，仍有250萬元稅款未繳。據遺囑執行人所述，他無法繳付該筆稅款，因為死者遺產中的銀行結餘已用作不同用途，而死者遺產中的房地產市價已大幅下降。

這 4 宗個案 (即個案 C13、C14、C17 和 C19) 的審查結果顯示，遺產稅署在發出遺產稅清妥證明文件時，理應立即知會追討欠稅組。在個案 C17 中，追討欠稅組理應根據遺產稅署所提供的遺產資料，立即採取行動從死者遺產中追討未繳的稅款。

### 有需要檢討向追討欠稅組提供遺產資料的程序

5.13 現行由遺產稅署以文件方式向追討欠稅組提供遺產資料的程序，在一九八五年八月訂定。為配合稅務局透過電腦化計劃促進效率和效益的目標，審計署認為，稅務局須檢討有關程序，以決定如果由遺產稅署從速把所有主要的遺產資料（例如發出遺產稅清妥證明文件的日期）輸入稅務局的電腦資料庫，並同時以電子郵件或其他方法提醒追討欠稅組，是否更符合成本效益。這會使追討欠稅組能及早收到最新的遺產資料，並能通過聯線方式從稅務局的電腦資料庫取得這類資料。

### 有需要以更符合成本效益的方法到遺產承辦處查冊

5.14 如第2.3段所述，遺產承辦處規定，遺囑執行人在申請遺囑認證或遺產管理書前須取得遺產稅署發出的遺產稅清妥證明文件。因此，假如沒有遺囑執行人提交遺產稅清妥證明文件的申請，或遺產稅署正在處理這類申請，到遺產承辦處查冊是不會得到結果的，因為遺囑認證或遺產管理書應不可能已發出。不過，審計署的審查顯示，追討欠稅組曾在這些情況下就若干個案查冊。詳情如下：

- (a) 就沒有遺囑執行人提交遺產稅清妥證明文件的申請的個案查冊  
個案 C1 至 C9 均沒有遺囑執行人向遺產稅署提交遺產稅清妥證明文件的申請。在個案 C2 和 C7 中，追討欠稅組把未繳的稅款撇帳前，並沒有到遺產承辦處查冊。不過，在其餘 7 宗個案（即個案 C1、C3 至 C6、C8 和 C9）中，追討欠稅組均曾派稅務督察到遺產承辦處查冊一至三次，而每次皆發現遺產承辦處沒有發出遺囑認證或遺產管理書；及
- (b) 在遺產稅署正在處理遺產稅清妥證明文件的申請時查冊 在個案 C14 中，當遺產稅署正在處理遺產稅清妥證明文件的申請時，追討欠稅組曾到遺產承辦處查冊三次，發現沒有發出遺囑認證或遺產管理書。在個案 C16 中，追討欠稅組曾到遺產承辦處查冊一次但沒有結果。

審計署認為，在遺產稅署發出遺產稅清妥證明文件前，追討欠稅組不應派稅務督察到遺產承辦處查冊。

### 從已故納稅人遺產中追討未繳的稅款

5.15 如附錄 B 所示，在個案 C10 至 C15 中，已故納稅人均留下遺產。不過，追討欠稅組卻把所有未繳的稅款撇帳，理由如下：



- (a) 死者並無留下遺產 在個案C10 (見第5.11段) 和C11 (見第5.10段) 中，追討欠稅組根據遺產稅署提供的不正確或初步資料，錯誤認定死者並無遺產可供追討稅款；
- (b) 未能找到遺囑執行人 在個案C12至C14中，雖然遺產稅署已發出遺產稅清妥證明文件，但追討欠稅組在遺產承辦處未能找到有關的遺囑認證或遺產管理書；及
- (c) 遺囑執行人聲稱死者並無留下遺產 在個案C15中，遺囑執行人在回應稅務局的繳稅通知時，表示死者只留下債務，並無留下資產。

5.16 在二零零三年七月二十一日，審計署到遺產承辦處查冊，以取得在個案C10至C15中有關批出遺囑認證或遺產管理書的最新資料。結果載於表八。

表八

個案 C10 至 C15 中有關批出遺囑認證或遺產管理書的情況  
(二零零三年七月二十一日)

個案	遺產稅署發出 遺產稅清妥 證明文件的日期	追討欠稅組上次 到遺產承辦處 查冊的日期	審計署在 2003年7月21日到 遺產承辦處 查冊的結果
C10	2000年8月21日	2000年10月13日	遺產管理書的申請在 2002年8月21日撤 回
C11	2000年12月15日	2001年1月8日	遺產管理書在2001年 3月6日發出
C12	2001年11月20日	2003年1月22日	並無提交申請
C13	2001年11月13日	2002年1月18日	並無提交申請
C14	2000年6月26日	2000年12月15日	遺囑認證在2001年 6月5日發出
C15	2001年6月12日	並無查冊	遺囑認證在2002年 2月5日發出

資料來源：稅務局的記錄及審計署到遺產承辦處查冊所得資料

如表八所示，在個案C11、C14和C15中，追討欠稅組如果再到遺產承辦處查冊，便會發現遺產承辦處已向遺囑執行人發出遺囑認證或遺產管理書。審計署認為，在發出遺產稅清妥證明文件後，每隔一段適當時間應查冊一次（例如最少每季一次），以取得有關發出遺囑認證或遺產管理書的最新資料。這會使追討欠稅組能及早向遺囑執行人採取行動，跟進未繳稅款的事宜。

5.17 根據《遺囑認證及遺產管理條例》第62條，遺囑執行人須管理死者的遺產，包括支付殯殮、遺囑管理及遺產管理的開支和死者的債務，以及把死者的剩餘遺產分配予受益人。根據條例附表1第I部，如遺產無力償債時，殯殮、遺囑管理及遺產管理的開支較死者的債務具有優先權獲得償付，而一般來說，在償付其他債務前須優先償付法定債務（例如欠稅）。因此，在個案C11、C14和C15中，遺囑執行人理應（如遺產無力償債時，則須在支付殯殮、遺囑管理及遺產管理的開支後）首先用死者的遺產支付未繳的稅款。審計署認為，追討欠稅組應考慮重開這三宗撇帳個案，以期採取行動向遺囑執行人追討已撇帳的稅款。

5.18 此外，審計署發現，在個案C12和C13中，無人申請遺囑認證或遺產管理書，而個案C10的申請則撤回（註14）。與追討遺產稅一樣（見第4.13段），稅務局須徵詢律政司的意見，找出方法使稅務局能採取有效行動，從這類個案的死者遺產中追討稅款。稅務局尤其須考慮在有必要時可否要求遺產管理官申請遺產管理的授予。

#### 以電子方式取得遺囑認證和遺產管理書的資料

5.19 按照現行安排，入境事務處以電腦檔案方式向稅務局提供每月的死亡登記資料，供稅務局直接上載其電腦資料庫（見第5.3段）。不過，稅務局並未與遺產承辦處訂下類似的安排，以獲得有關發出遺囑認證和遺產管理書的資料。審計署認為，較長遠而言，稅務局須與遺產承辦處探討以電子方式定期向稅務局提供資料的可行性。這會以更符合成本效益的方法及早向稅務局提供有關發出遺囑認證和遺產管理書的資料。關於這點，審計署注意到，自二零零二年

---

註14：在個案C10和C12中，遺產稅署的遺產稅清妥證明文件顯示，死者去世時轉移的財產的價值較死者所招致的債務為低（即死者的遺產可能無力償債）。

十月起，遺產承辦處已經以文件方式，每季向遺產稅署提供一些有關發出遺囑認證和遺產管理書的資料(註 15)。

### 審計署的建議

#### 5.20 審計署建議稅務局局長應：

##### 遺產稅署與追討欠稅組之間的協調

- (a) 在從已故納稅人遺產中追討入息及利得稅的工作方面，改善遺產稅署與追討欠稅組之間的協調。局長尤其應採取額外措施以確保：
  - (i) 遺產稅署向追討欠稅組準確提供已故納稅人銀行帳戶資料和遺囑執行人所提交的其他資料(見第 5.8 至 5.10 段)；及
  - (ii) 遺產稅署在發出遺產稅清妥證明文件後，立即知會追討欠稅組(見第 5.11 及 5.12 段)；

##### 資料傳送

- (b) 進行檢討，以決定遺產稅署應否從速把主要的遺產資料(例如發出遺產稅清妥證明文件的日期)輸入稅務局的電腦資料庫，以及應否立即以電子郵件把這些資料傳送給追討欠稅組，以提高追討稅款工作的效率和成本效益(見第 5.13 段)；

##### 延遲採取行動追討稅款

- (c) 確保追討欠稅組沒有延遲從已故納稅人遺產中追討入息及利得稅(見第 5.12 段)；

---

註 15：由二零零二年十月起，為回應廉政公署就遺產稅署的工作所提出的建議，遺產稅署和遺產承辦處實施以下的程序，以偵查偽造遺產稅清妥證明文件：

- (a) 遺產承辦處每季均就發給遺囑執行人的遺囑認證和遺產管理書，向遺產稅署提供一份每日電腦記錄，載列每宗個案的死者姓名和發出日期；及
- (b) 遺產稅署派稅務督察到遺產承辦處抽查個案，查核遺產承辦處的檔案資料(例如遺囑執行人姓名和遺產價值)是否與遺產稅署的記錄相符。

據遺產稅署所述，長遠而言，該署會考慮能否研發一套供遺產稅署和遺產承辦處使用的遺產稅資料電子系統。

#### 到遺產承辦處查冊

- (d) 簡化追討欠稅組到遺產承辦處查冊的程序，以便在遺產稅署發出遺產稅清妥證明文件後，每隔一段適當時間查冊一次 (見第5.14及5.16段)；

#### 有關已故納稅人的撇帳個案

- (e) 考慮重開有關去世時涉及財產轉移的已故納稅人的撇帳個案，以確定可否採取行動追討已撇帳的入息及利得稅 (見第5.17段)；

#### 沒有發出遺囑認證或遺產管理書的個案

- (f) 就遺產承辦處沒有發出遺囑認證或遺產管理書的個案，徵詢律政司的意見，以找出方法使稅務局能夠採取有效行動，從已故納稅人遺產中追討入息及利得稅。局長應考慮在有必要時可否尋求遺產管理官協助 (見第5.18段)；及

#### 以電子方式取得遺囑認證或遺產管理書的資料

- (g) 較長遠而言，與遺產承辦處探討，以電子方式定期並及時向稅務局提供有關發出遺囑認證和遺產管理書的資料，供稅務局上載其電腦資料庫的可行性 (見第5.19段)。

### 當局的回應

#### 5.21 稅務局局長表示：

#### 遺產稅署與追討欠稅組之間的協調

- (a) 她大致上同意改善遺產稅署與追討欠稅組之間的協調的建議。遺產稅署會發出通告，提醒轄下人員須向追討欠稅組準確提供已故納稅人銀行帳戶資料和遺囑執行人所提交的其他資料，並在發出遺產稅清妥證明文件後立即知會追討欠稅組；

#### 資料傳送

- (b) 她同意檢討研發和採用電腦系統的成本效益，有關電腦系統會使遺產稅署能從速把主要的遺產資料輸入稅務局的電腦資料庫，並立即以電子郵件把這些資料傳送給追討欠稅組；

延遲採取行動追討稅款

- (c) 追討欠稅組會定期檢討未繳稅個案，以期盡快從死者遺產中追討入息及利得稅；

到遺產承辦處查冊

- (d) 追討欠稅組會檢討程序和工作計劃，以確保到遺產承辦處查冊的工作符合成本效益；

有關已故納稅人的撇帳個案

- (e) 追討欠稅組會重新研究有關去世時涉及財產轉移的已故納稅人的撇帳個案，並會採取適當行動追討已撇帳的入息及利得稅；

沒有發出遺囑認證或遺產管理書的個案

- (f) 她會就遺產承辦處沒有發出遺囑認證或遺產管理書的個案，徵詢律政司的意見，以找出有效方法，從已故納稅人遺產中追討入息及利得稅。她會就有關事宜與遺產管理官聯絡；及

以電子方式取得遺囑認證或遺產管理書的資料

- (g) 較長遠而言，她會考慮與遺產承辦處探討，以電子方式定期並及時向稅務局提供有關發出遺囑認證和遺產管理書的資料的可行性。

5.22 財經事務及庫務局局長同意稅務局局長的意見，並支持局長建議的跟進工作。

5.23 司法機構政務長表示，他和遺產管理官均樂意與稅務局局長磋商，以制定措施推行第5.20(f)及(g)段所述的審計署建議。他們須確保任何措施均不會損害或被視為有損司法獨立。

## 第6部分：避遺產稅計劃

6.1 本部分研究遺產稅署在打擊避遺產稅計劃方面的成效。

### 《遺產稅條例》的反避稅條文

6.2 《遺產稅條例》在一九三二年初次頒布時，並無任何反避稅條文。《遺產稅條例》第34至45條於一九五九年制定，以對付利用受控制公司避遺產稅。主要條文如下：

- (a) 受控制公司的定義 根據條例第34條，受控制公司是指於任何有關時間被當作為曾受不多於五人控制的公司，且並非一間於任何上述時間曾被當作為附屬公司或由公眾擁有相當權益的公司；及
- (b) 受控制公司資產的徵稅 根據條例第35條，凡任何人曾轉讓任何財產予受控制公司，而有關死者從該受控制公司所獲的應累算利益已於截至其去世時止的三年內歸其所有，則就遺產稅而言，該受控制公司某一範圍的資產須列入死者去世時轉移的財產內，該範圍須參照死者從該受控制公司所獲的應累算利益總款額佔該受控制公司純利的比例而定。

### 普通法的反避稅規則

6.3 普通法中，可援引一條反避稅規則稱為稅務上無效原則（或 Ramsay 案例原則），對某些避遺產稅計劃提出質疑。一般來說，這項原則適用於涉及以下情況的避稅計劃：

- (a) 一連串預先設定的交易或單一綜合交易。有關綜合交易可包括或不包括達到一個合法的商業目的；及
- (b) 一些加插的步驟，有關步驟除了避稅務責任外並無商業目的。

就這類避稅計劃而言，加插的步驟在稅務上將不予理會。法院因此必須審察最終結果，至於確實如何就最終結果徵稅，則要視乎引用的稅務法規的條文而定。

### 審計署的意見

6.4 《遺產稅條例》中有關受控制公司的反避稅條文在一九五九年制定後（見第6.2段），個別人士難以利用永久存在的受控制公司轉移和持有資產，藉此避遺產稅，並在有生之年繼續享有這些受控制公司所帶來的收入。不過，審計署注意到，遺產稅署發現多種不涉及利用受控制公司的避遺產稅計劃。這些

避稅計劃，大多涉及利用一連串非常虛假的交易，在死者去世前不久把其在香港的財產轉移海外。鑑於《遺產稅條例》中並無對付這類避稅計劃的反避稅條文，遺產稅署未能就這些轉移海外的財產徵收遺產稅。這是因為在香港以外地方的財產可獲豁免遺產稅（見第 1.2 段）。

6.5 二零零零年七月，遺產稅署在終審法院試圖援引稅務上無效原則（見第 6.3 段），對一項避遺產稅計劃提出質疑，但被裁定敗訴。終審法院認為：

- (a) 有關個案涉及一連串預先設定的交易，而中間的步驟，尤其是購買資產的財務安排，純粹為了避遺產稅而加插。因此，有關情況符合援引稅務上無效原則（或Ramsay案例原則）所需的目的驗證；及
- (b) 稅務上無效原則（或Ramsay案例原則）並不容許遺產稅署署長改變有關交易的真正本質來將它們重新組織。個案的最終結果是，並沒有作出在《遺產稅條例》下須徵稅的香港財產贈予，把財產轉移。

6.6 終審法院作出裁決後，遺產稅署認為須制定法規，防止類似避稅計劃被使用。二零零零年十一月，遺產稅署估計，如果不修訂法例對付這類避稅計劃，每年損失的稅收將達 7.6 億元（註 16）。在這方面，審計署注意到，就兩宗涉及避遺產稅計劃的個案（即第 3.7 段及註 6 所述的個案 A8 和 A15）而言，根據遺產稅署的估計，涉及的遺產稅款額可達大約 1.2 億元。

6.7 二零零一年三月，稅務局向政府總部財經事務及庫務局提交《遺產稅條例》的修訂建議，以加強其中的反避稅條文。稅務局認為，有關建議會使該局能更有效打擊避遺產稅計劃。

6.8 審計署從稅務局和財經事務及庫務局的記錄中注意到：

- (a) 在二零零一年三月至二零零二年十一月的 20 個月期間，有關加強《遺產稅條例》中反避稅條文的建議，進展甚微。有關建議暫緩處理，以待財政司司長統領每年財政預算案的工作時，對遺產稅作徹底檢討（註 17）；

---

註 16：二零零三年八月，遺產稅署把損失的稅收的估計，下調至每年 1 至 2 億元。

註 17：據財經事務及庫務局所述，用意在於採取全面方針，連同其他收取稅款工作一起研究有關事項。當局認為，只有在遺產稅的整體前景更為明朗後，才繼續處理有關加強《遺產稅條例》中反避稅條文的建議，會較為恰當。

- (b) 二零零二年十一月，財政司司長擬備2003-04年度財政預算案時，決定重新展開有關加強《遺產稅條例》中反避稅條文的工作；及
- (c) 二零零三年五月，稅務局按財經事務及庫務局的建議，着手擬備諮詢文件，在草擬提交立法會的條例草案前，先行諮詢有關各方。

6.9 審計署關注到，延遲加強《遺產稅條例》中的反避稅條文，會引致每年數以億計的龐大稅收損失。為保障稅收，稅務局和財經事務及庫務局須緊急加快處理有關事宜。

6.10 有關避遺產稅的釋義及執行指引 稅務局會在有需要時，就具體稅務問題發出釋義及執行指引，說明對法定條文的詮釋和採用的評稅方法，為納稅人提供資料和指導。遺產稅署曾就有關受控制公司的反避稅條文（見第6.2段）發出釋義及執行指引。鑑於有關加強反避稅條文的擬議修訂本身的範圍廣闊，審計署認為，待有關條文在《遺產稅條例》中制定後，遺產稅署須發出釋義及執行指引，向公眾提供指導。

6.11 遺產申報誓章的指定表格 遺產稅署主要按遺產申報誓章或遺產簡易呈報表內填報的資料評定遺產稅。為方便找出避遺產稅計劃，以便能援引擬議反避稅條文，審計署認為，遺產稅署應檢討遺產申報誓章和遺產簡易呈報表的指定表格，以決定應否規定遺囑執行人提供額外資料。

#### 審計署的建議

6.12 審計署建議，為保障稅收，稅務局局長應：

- (a) 聯同財經事務及庫務局局長，加快採取行動向立法會提交條例草案，以加強《遺產稅條例》中的反避稅條文（見第6.9段）；
- (b) 待擬議反避稅條文在《遺產稅條例》中制定後，從速就有關條文發出釋義及執行指引（見第6.10段）；及
- (c) 檢討遺產申報誓章和遺產簡易呈報表的指定表格，以決定遺囑執行人應否提交額外資料，以方便找出避遺產稅計劃（見第6.11段）。

#### 當局的回應

6.13 稅務局局長同意第6.12段所述的所有審計署建議。



6.14 財經事務及庫務局局長表示：

- (a) 暫緩處理《遺產稅條例》的修訂工作，以待全面檢討遺產稅的前景，是當局高層特意作出的決定；及
- (b) 重新展開有關加強《遺產稅條例》中反避稅條文的工作的決定，是在擬備2003-04年度財政預算案時作出。稅務局和財經事務及庫務局於是立即進行有關的諮詢工作，並為提交《遺產稅條例》的修訂建議以加強其中的反避稅條文，擬備所需指示和文件。

附錄 A  
(參閱第 4.6 段)

13 宗在超過 10 年至 25 年前已收到遺產申報誓章  
但於二零零三年三月三十一日仍未繳付遺產稅和利息的個案

個案	死者 去世日期	收到 誓章 日期	評定 遺產稅日期	過了遺產 稅到期日 的年數 (註)	未繳遺產稅 和利息款額  (百萬元)
超過 10 年至 15 年前收到誓章					
B1	1992 年 3 月	1993 年 3 月	2000 年 5 月	10	6.78
B2	1991 年 11 月	1992 年 6 月	1994 年 8 月	11	0.24
B3	1991 年 6 月	1992 年 6 月	1995 年 3 月	11	0.42
B4	1991 年 7 月	1992 年 4 月	2003 年 2 月	11	5.48
B5	1991 年 8 月	1991 年 12 月	1995 年 3 月	11	0.11
B6	1990 年 10 月	1991 年 9 月	2000 年 2 月	12	0.73
B7	1990 年 6 月	1991 年 6 月	1994 年 3 月	12	4.02
B8	1990 年 2 月	1990 年 11 月	1998 年 8 月	4	1.70
B9	1990 年 1 月	1990 年 7 月	1994 年 5 月	9	0.67
B10	1986 年 2 月	1989 年 2 月	1997 年 4 月	17	0.55
超過 15 年至 20 年前收到誓章					
B11	1983 年 1 月	1984 年 1 月	1986 年 4 月	20	0.62
B12	1979 年 10 月	1983 年 6 月	1987 年 6 月	16	1.25
超過 20 年至 25 年前收到誓章					
B13	1980 年 4 月	1981 年 11 月	1986 年 5 月	22	1.37

資料來源：稅務局的記錄

註：在個案 B8、B9 和 B12 中，由於遺產稅是根據《遺產稅條例》第 14(15) 條評定，到期日為評稅通知發出後一個月。至於其他個案，到期日則為交付誓章的日期或死者去世後六個月（兩者以較早的日期為準）。在全部個案中，利息均由死者去世之日起計算（見第 4.2 及 4.3 段）。

附錄 B  
二之一  
(參閱第 5.6 段)

20 宗涉及入息及利得稅在 2000-01 年度至 2002-03 年度  
期間撇帳或於二零零三年三月三十一日未繳付的個案

個案	撇帳或未繳稅款 (千元)	已故納稅人去世時轉移的 獨自擁有財產的價值 (註 1) (千元)
<b>遺產稅署沒有收到遺產資料的撇帳個案 (註 2)</b>		
C1	371	不詳
C2	191	不詳
C3	169	不詳
C4	166	不詳
C5	165	不詳
C6	162	不詳
C7	138	不詳
<b>已故納稅人去世時有財產轉移的撇帳個案</b>		
C8 (註 3)	483	不詳
C9 (註 3)	238	不詳
C10	191	167
C11	153	137
C12	148	不詳 (註 4)
C13	140	1,270
C14	121	1,758
C15	119	285

個案	撇帳或未繳稅款 (千元)	已故納稅人去世時轉移的 獨自擁有財產的價值 (註 1) (千元)
於二零零三年三月三十一日未繳已故納稅人須繳稅款的個案		
C16	3,044	21,530
C17	2,487	7,753
C18	413	1,278
C19	357	5,413
C20	167	535

資料來源：稅務局的記錄

註 1：有關已故納稅人去世時轉移的獨自擁有財產的資料，是審計署從遺產稅署的個案檔案中找出。這些財產是沒有抵押的資產，列示的價值是其基本價值而沒有扣除死者所招致的債務 (例如欠稅) 和殯殮開支 (原因是沒有這些開支的資料)。個案 C10 至 C15 於二零零三年七月二十一日有關批出遺囑認證或遺產管理書的情況，見第 5.16 段表八；個案 C16 至 C20 於二零零三年七月二十一日的情況則如下：

- (a) 個案 C16 由於經評定的遺產稅未繳付，遺產稅署未發出遺產稅清妥證明文件；
- (b) 個案 C18 和 C19 遺產稅清妥證明文件已經發出，但遺囑執行人未獲遺產承辦處簽發遺囑認證或遺產管理書；及
- (c) 個案 C17 和 C20 遺囑執行人已獲簽發遺囑認證或遺產管理書。

註 2：在個案 C1 至 C7 中，遺產稅署沒有個案檔案，原因是該署看來沒有收到遺產稅清妥證明文件的申請或銀行 / 其他方面提供的資料。

註 3：在個案 C8 和 C9 中，遺產稅署從銀行獲得的資料顯示，死者與另一人擁有銀行聯名帳戶。

註 4：在個案 C12 中，有關財產是對政府收回死者房地產的賠償申索。遺產稅署向遺囑執行人發出的臨時遺產稅清妥證明文件顯示，該項財產的基本價值仍未確定。