



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 25 號

服務公司“第一類”安排
薪俸稅

本指引旨在為納稅人及其授權代表提供資料及指導。指引本身並無法律約束力，亦不會影響任何人士向稅務局局長、稅務上訴委員會或法院提出反對或上訴的權利。

稅務局局長 歐陽富

1995 年 8 月

稅務條例釋義及執行指引

第 25 號

目錄

	段數
引言	1
修訂條例如何對付避稅情況	5
法例的大綱	7
表面責任	8
執行條文	11
第 9A(1)(i)條	12
第 9A(1)(ii)條	15
第 9A(1)(iii)條	17
指明準則	20
第 9A(3)(a)條	21
第 9A(3)(b)條	22
第 9A(3)(c)條	23
第 9A(3)(d)條	25
第 9A(3)(e)條	27
第 9A(3)(f)條	28
稅務局局長的酌情權：第 9A(4)條	32
事先裁定	39
遵守條例的規定	41
法例生效日期	46
服務公司的情況	50
專業人士利用服務公司的情況	52
附錄	

引言

隨著《1995年稅務(修訂)(第2號)條例》的制訂，稅務局認為有需要解釋為何在《稅務條例》中加入第9A條，並概括地闡述本局對有關條文的詮釋及執行方面的事宜。

2. 財政司在1994至95年度的預算案演辭中公布，政府擬採取行動，對付一些為避稅而訂立的「服務公司」安排。政府對其中的兩類安排感到特別關注，第一類安排(「第一類個案」)實際為一掩飾真正僱傭關係的安排；第二類安排(「第二類個案」)主要是涉及支付過高的管理費用。

3. 香港稅務條例釋義及執行指引第24號是針對「第二類個案」，及解釋在何種情況下申索扣除管理費用會受到質疑，以遏止這類避稅安排發生。

4. 第一類個案基本上是涉及一名人士在類似受僱的情況下提供服務，但有關的報酬並非以薪金形式支付予該人，而是以顧問費用形式支付予受該人或其相聯者所控制的公司(即服務公司)。這類安排下的服務公司，是透過申報扣除給予該人或其相聯者一些具「稅務效益」的僱員福利，以達到盡量減少甚至無須繳付稅款的目的。在諮詢過各方面的意見後，政府認為須予立法以打擊這類避稅安排，故於1995年7月6日制定了修訂條例(見附錄甲——即1995年第54號條例)，並於1995年8月18日起實施。

修訂條例如何對付避稅情況

5. 為對付企圖掩飾僱傭關係的避稅安排，當一名人士在類似受僱的情況下提供服務，但所得的報酬不是支付給他本人，而是支付給他(或其相聯者)所控制的公司的情況下，修訂條例規定，這些報酬會被視為該人的薪俸收入。

6. 在未增訂相關法例針對這類個案時，本局所面對的困難是如何識別這等避稅安排。涉及這類安排的各方面會致力隱瞞正式的僱傭關係，因而不遵守《稅務條例》內有關僱主及僱員的申報責任。在實施新法例後，識別僱傭關係將不成問題。新

法例清楚地訂明，就執行《稅務條例》而言（除非符合全部指明準則），獲得提供服務的人士及作出服務的個人，會分別被視為僱主及僱員，使《稅務條例》下有關僱主及僱員通常須履行的申報責任可以適用。

法例的大綱

7. 簡單來說，修訂條例有三個重點，包含在新制訂的第 9A 條內 —

- 第一點訂明，若「有關個人」所提供的服務而產生的報酬，是支付予該人或其相聯者所控制的公司，則應課薪俸稅的表面責任已告成立。
- 第二點是收窄條文的適用範圍，把那些符合指明準則的個案拼諸於外。換言之，如有關之安排並不涉及具有收益的職位或受僱工作所特有的跡象或特性，可予撇除。
- 第三點是設有另一條有利納稅人的「免除條文」。根據這條文，儘管有受僱工作的跡象存在，如果稅務局局長信納當「有關個人」按協議作出服務時，實質上並不是擔任有收益的職位或受僱工作，他仍可運用酌情權，使這個案不受有關條文所規限。

下文將進一步討論這三個重點及相關的問題。

表面責任

8. 第 9A(1)條一開始便清楚訂明，新條文會在什麼情況下適用於「服務公司」協議下所支付的報酬。在這方面，凡屬下列情況的安排，便會被納入此條的範圍內 —

- (i) 有協議存在；

- (ii) 經營（或根據《稅務條例》當作是經營）某行業、專業或業務、或從事訂明活動的人士（「有關人士」）是簽訂協議的其中一方；
- (iii) 任何個人（「有關個人」）在修訂條例實施日期（「指定日期」）當日或以後根據該協議曾為該有關人士或任何其他人士作出服務；及
- (iv) 有關服務的報酬，在指定日期當日或以後支付給第 9A(1)(a)、(b)或(c)條所指的法團或受託人，或存入其帳戶內。

9. 就某項安排而言，在考慮上述情況是否存在時，應注意下列各點：

關於第(i)項，有關協議無須是書面協議，而且可以是在指定日期之前、當日或之後訂立的。

關於第(ii)項，第 9A(1)條一般祇適用於當有關人士是經營、或當作是經營某行業、專業或業務的情況。按引入修訂條例前的經驗，預料這條文會適用於大部分掩飾僱傭關係的安排。不過，若發現其他有關人士亦參與這類安排，稅務局局長可根據第 9A(6)條所賦予的權力，經憲報發出公告，訂明某些活動屬第 9A 條所指的活動，將這些人士納入法例所管轄的範圍內。這類公告會涉及制訂附屬法例，及須由立法會按香港法例第 1 章《釋義及通則條例》第 34 條審議。

關於第(iii)項，雖然第 9A(1)條祇適用於有關個人依協議作出服務的情況，但並沒有規定協議內必須特別提及有關個人或該服務公司。換言之，就算協議並無提及有關個人，亦不能以此為理由，聲稱第 9A 條並不適用於某項安排。再者，新法例的適用範圍亦並不局限於由有關個人為有關人士作出服務的情況。為確保涉及第三者的安排亦適用（例如有關個人是為有關人士的附屬公司作出服務），這項條款訂明該等服務是指「為該有關人士或任何其他人士作出的服務。」

關於第(iv)項，在掩飾僱傭關係的安排下，按協議支付的報酬將不會由有關人士直接付給有關個人。有關的報酬通常都是支付予由有關個人所控制的公司。不過，為遏止規避條文的情況出現，第 9A(1)條的條文除針對上述情況外，還針對其他安排，就是將款項支付予受有關個人的相聯者所控制的公司，或支付予由有關個人或其相聯者為受益人的信託。為簡潔起見，本文以「服務公司」一詞統稱以上的各類安排。

10. 新條文亦適用於涉及一名或以上的相聯者（無論是連同或不連同有關個人）的安排。第 9A(8)條載有有關「相聯者」、「受益人」、「控制」、「主要職員」及「親屬」等詞語的定義，與《稅務條例》第 16E、21A 及 39E 條內所載的相同詞語的定義近似。但應注意第 9A(8)條內所述的「相聯者」的定義，規定若超過一名有關個人在同一協議下作出服務，則每名有關個人均屬彼此的相聯者。

執行條文

11. 在上述情況下，除非能符合第(3)及第(4)款所載的免除條文，所有服務公司安排必須受第 9A(1)條內第(i)、(ii)及(iii)段所載的執行條文所管轄。如上文所述，執行條文實際上是將有關個人及有關人士分別當作僱員及僱主，而有關個人由服務所得的報酬是會被當作是從有收益的受僱工作所得到的入息，因此應課薪俸稅。

第 9A(1)(i) 條

12. 本段規定有關個人須被當作是為有關人士從事有收益的受僱工作，第(A)(I)及(A)(II)段則訂定規則以確定其開始受僱日期。假如有關人士是經營行業、專業或業務，開始受僱日期應是有關個人依協議開始作出服務的當日或指定日期（二者以較遲者為準）[見第(A)(I)段]。因此，對實施此法例前已開始實行的掩飾僱傭關係的安排來說，開始受僱的日期應為指定日期。

13. 假如有關人士從事一項不屬於經營行業、專業或業務的訂明活動，有關個人的開始受僱日期，應為稅務局局長按第 9A(6)條於憲報公告該項訂明活動的生效日期。但假如有關個人根據協

議開始作出服務的日期是遲於該生效日期，則以前者為開始受僱日期[見第(A)(II)段]。

14. 根據第(i)(B)段，該項有收益的受僱工作須被視為仍然繼續進行，直至協議終止而「該有關個人亦沒有以該有關人士的僱員的身分繼續作出任何該等服務」。換言之，假如在協議終止後，有關個人仍然以有關人士僱員的身分作出服務，則本局不會接納其僱傭關係已告終結。

第 9A(1)(ii) 條

15. 本段非常明確地指出，在有關個人根據第(i)段被視為受僱於有關人士擔任有收益的工作期間，則 —

- (a) 「該有關個人須被視為該有關人士的僱員」；及
- (b) 「該有關人士須被視為該有關個人的僱主」。

16. 在這方面，第 9A(1)條在結尾時指出，這些執行條文若是適用，則《稅務條例》「的其他條文（包括第 52 條）須據此解釋」。有鑑於此，假如一項安排是在執行條文的適用範圍以內，有關人士便應履行僱主須依法承擔的所有規定，特別是應履行僱主須按第 52 條的規定，通知本局有關僱傭關係的開始及終止日期等。對未能遵守有關規定的人士，按《稅務條例》第 XIV 部所載罰則，本局可予處罰。

第 9A(1)(iii) 條

17. 本段確保，第(1)段所提及的報酬（即在指定日期當日或以後，就有關個人在當日或以後按協議作出服務而支付予服務公司或存入其帳戶的報酬），應被視為有關個人從受僱工作所賺取的入息。為顧及第 11B 條所述的時間問題，本段亦規定這類報酬須視為「在支付給（在 9A(1)段所述及的）法團或受託人或存入該法團或受託人的貸方帳戶時收取及累算獲得的」。

18. 當某些情況涉及在指定日期後付予或存入服務公司的帳戶的報酬，是關乎有關個人部分在該日期前、及部分在該日期後所提供的服務時，則本局會接受祇有能合理地撥歸為指定日期

當日或以後服務所得的報酬，才屬於第 9A 條的範圍內。雖然沒有明文規定，但本局一般會容許按時間分攤。無論採用那一個基準，有關個人應在其薪俸稅報稅表中清楚說明。至於那部分在指定日期前作出服務而賺取的報酬，在計稅時應如何處理，請見下文第 48 段。

19. 亦有可能在同一服務公司協議中，訂明由超過一名有關個人作出服務，以及/或訂明須支付與該等服務報酬無關的付款。當進行這類安排時，有關各方為本身的利益起見，應在協議內或用其他方法，清楚指明每筆付款的用途，包括每名有關個人的服務報酬。第 9A(2)條適用於這類情況。這一段主要是規定如果一項協議沒有清楚訂明某名有關個人的報酬，則按協議付給服務公司或存入其帳戶的任何一筆款項，都會被視為該名個人由作出的服務所得到的報酬，除非該名有關個人或有關人士可提出令局長信納的證據，證明該筆款項的全數或某部分確是為其他事項而支付，與有關個人的服務無關，因而不應課稅。換言之，如果不向本局提供有關詳情，則每名有關個人均可能須要就指定當日或其後付給服務公司或存入其帳戶的全部款項課薪俸稅。

指明準則

20. 上文所述的執行條文並不適用於按一個全部符合第 9A(3)條所列明的準則的協議下收取的報酬。這些準則表達某些因素，以顯示根據協議而作出的服務，實質上並不構成有收益的職位或受僱工作。但符合某項特定準則與否並不足以就此斷定執行條文是否適用。舉例來說，某名定時收費作為報酬的人士雖然不符合第 9A(3)(d)條的規定，但他仍可向局長提交解釋，說明實質上他不是擔任有收益的職位或受僱工作。不過，假如所有準則均能符合，本局會認為有關安排並無涉及有收益的職位或受僱工作。每項準則將在下文逐一討論。

第 9A(3)(a) 條

21. 假如要符合這項準則，在協議或任何有關承諾內訂定有關個人的服務報酬時，不可包括或提供任何指定（或類似）的僱傭類別利益、或任何一些用來替代該等利益的利益（包括金錢）作為報酬。值得注意的是，在考慮是否符合這項準則時，

最主要的問題不是有關個人曾否直接收取一項利益作為補償，而是該項協議（或有關的承諾）是否將該等利益或補償包括在報酬之內（即無須考慮收取利益人士的身分）。

第 9A(3)(b) 條

22. 這項準則反映出一般認為在僱傭關係下，要求個別人士親自作出服務的情況，比起採用獨立承辦商時，更為普遍。後者再僱用分包商的情況並非不尋常。但亦知道某些獨立承辦商受聘的條件，可能會是指定由某人提供所需的服務（例如指定由某建築師負責繪製樓宇的圖則）。因此，根據本條文的一般立場，如協議（或任何有關承諾）規定須由有關個人親自作出服務，則未算符合這項準則；可是，為顧及擁有多名客戶的真正承辦商的實際情況，假如有關個人除按協議作出服務外，亦可為其他人士提供相同或類似的服務，則這項準則可算符合。

第 9A(3)(c) 條

23. 這項準則是涉及有關個人根據協議作出服務時，是否會受到如一般僱傭關係中常見的控制或督導。在這方面，如果不存在有關人士對有關個人行使「任何僱主可在一般情況下就其僱員執行職務時行使的」控制或督導，便算符合這項準則。通常有關人士都不會對代表獨立承辦商執行任務的個人行使這類控制或督導。除了例外的情況，僱主一般都有權向僱員指示進行工作的方式，反觀承辦商祇要能符合有關合約內所列出的工作規格，通常便可自行決定進行工作的方式。有鑑於此，假如有上述性質的督導或控制情況出現，便強烈顯示僱傭關係的存在。

24. 第 9A(3)(c)(ii)條訂明，在考慮有關個人的情況是否符合本項準則時，無須理會服務公司對有關個人行使的控制或督導。在實際執行方面，任何屬於法定要求及非源自僱主與僱員的關係的督導或控制，本局亦不予以理會。

第 9A(3)(d) 條

25. 本準則的重點在於支付報酬或把報酬存入收款人帳戶的基準。要符合這項準則，有關報酬必須是「並非定期支付或

存入貸方帳戶及以一般就僱傭合約下的報酬的支付或存入貸方帳戶及計算而採用的方式計算」。因此，要考慮的不僅是款項是否定期支付，而且還有用來計算工作報酬的基準。

26. 一般來說，要辨別付予承辦商的款項（即使是該等款項是以分期付款或按工程進度形式支付）和根據僱傭合約支付的款項並非難事。就承辦商的情況來看，一般是依工作進度支付預先協定的金額；而在受僱的情況下，一般是按工作時間或所出任的職位釐定款額，並且定期（如每週、每兩週或每月）支付。

第 9A(3)(e) 條

27. 這項準則涉及在協議內雙方在終止安排方面所訂立的條款。祇要有關人士並沒有安排「以通常就解僱僱員而訂定於僱傭合約內的方式或理由停止」作出任何協議下的服務，便符合這項準則。僱主一般可以透過發出符合協議規定的通知及/或按照其他裁定或法例規定終止僱員的服務。相反來說，在涉及獨立承辦商關係的情況下，合約通常是在任務完成時解除，但協議雙方亦可按其他訂明的情況終止合約（例如違約）。

第 9A(3)(f) 條

28. 本條文訂明，祇要「有關個人並沒有公開被顯示是有關人士的職員或僱員」，便符合這項準則。由於《稅務條例》中沒有界定「公開被顯示」一詞的定義，故此詞應以一般的意思解釋。因此，假如有關個人或有關人士的某些行為或某些行動是意圖令公眾相信有關個人是有關人士的職員或僱員，便不符合這項準則。舉例來說，這可以是透過有關行業或專業名冊、期刊或其他印刷品所刊載的資料，又或者是經發出名片、在公開活動中的言論、以及在新聞稿中發布的資料等情況下顯現。

29. 本局亦明白某些從事地產及保險業的「獨立」代理人未必能夠符合這項準則。不過，假如這些人士被公開顯示為他們所代表的機構的僱員，本局定會詳細審視此等個案，以決定是否接納當中並不牽涉任何僱傭關係。

30. 根據第 9A 條的規定，假如有關個人能符合所有指明準則，便沒有繳納薪俸稅的責任。同樣地，有關人士亦不會受制於這項條文而須遵守《稅務條例》第 52 條有關僱主的各項規定。

31. 如有關個人未能符合一項或以上指明準則，也不一定表示執行條文會適用於協議內的報酬。第 9A(4)條提供了另一種免受約束的途徑，有關個人可以向局長證明而令他信納在所有有關期間內按協議作出的服務，「實質上並非他受僱於有關人士擔任或從事有收益的職位或受僱工作」。

稅務局局長的酌情權：第 9A(4)條

32. 第 9A(3)條可以說是以相當機械化的方式來決定執行條文是否適用。事實上，所採用的方法，是基於祇要個案內沒有指明準則所顯示的任何受僱跡象，便無須詳細審視而可接納該個案實質上並不涉及受僱工作這個原則。簡而言之，這是一個方便納稅人及稅務局的實際有效方法。

33. 假如有關安排未能符合指明準則中的任何一項，情況便截然不同。個案中一定會有最少一種跡象顯示僱傭關係的存在，那麼當本局在確定僱傭關係是否存在時，便須詳細考慮有關安排的整體情況。

34. 據第(4)款的條文考慮個案時，局長必會研究眾多有關區分僱傭合約（即屬僱傭關係的合約）及服務合約（即獨立承辦商）的案例。一個原先被認為是最具決定性的驗證，是側重於控制方面：「僕人者，就是聽從主人的命令，以其指定的方式去工作的人士」 [*Yewens v. Noakes (1880) 1 TC 260, CA*]。

35. 雖然在很多個案中，仍然可以依靠控制驗證來作出決定，但在某些情況下，這驗證顯然會不足夠。舉例來說，現在專業人士或高級技術人員雖然是僱員身分，但也經常會按照本身的專業判斷去執行職務。因此，除控制驗證外，另一稱為融合驗證也被廣泛地接受。這驗證是由 Denning 法官在 *Bank voor Handel en Scheepvaart NV v. Administrator of Hungarian Property* [1954] 35 TC 311, HL 個案中提出：

「在這方面，依我的觀察，今時今日要驗證某人是否屬從僕身分，已不再單看他是否聽命行事，而是視乎他是否被視為其機構內的一份子而定。」

36. 還有另一款驗證，稱為經濟實況驗證，在 *Market Investigations Ltd. v. Minister of Social Security*, [1969] 2 QB 173 的個案中曾經採用。這驗證所考慮的事情，包括該名人士是否曾參與管理該項工作、是否需要承擔財政上的風險、是否可以僱用其他人士協助他的工作、以及是否由他提供主要的工作設備。可是，上訴庭於 1984 年在 *Nethermere (St. Neots) Ltd. v. Gardiner* 1CR612 個案中推翻了以經濟實況驗證作為「基本驗證」的觀點，並認為這驗證「不外是一個有用的驗證而已」。

37. 從這些個案清楚可見的，就正如 Nolan 法官在最高法院上訴庭審理 *Hall v. Lorimer* [1993] STC23 (在第 28 頁) 時所指出：

「為這類個案尋找正確決定並無特定途徑。雖然某些方法十分適合某一個案的情況與論點，但對另一個案可能毫無幫助。」

他繼續 (在第 29 頁) 引述並認同 Mummery 法官較早前在一最高法院原訟庭個案中所提出的意見：

「判決的過程涉及為每個個案勾畫出一幅圖畫。正如 Vinelott 法官在 *Walls v. Sinnett (Inspector of Taxes)* [1986] STC 236 在第 245 頁所說：『本人認為，當牽涉許多要考慮的因素，而為了從先例中得到啟發，便將個案的事實逐一與另一個個案比較，去找出相同和不同的事實，以及另一個法庭就相同的事實而給予的比重等等，這樣做法是不可能的。必須從整體的事實擲眼。就某個個案中的事實而必須考慮的因素，對另一個個案來說，並不一定同樣重要。』」

因此，明顯地，局長祇會在取得所有有關協議的詳細事實後，才能就第 9A(4)條作出決定。

38. 假如有關個人希望局長行使此款所賦予的酌情權，他可以在遞交薪俸稅報稅表時通知本局，或在任何時間向本局申請事先裁定。每個個案所需要的證明文件及資料均為一樣，詳情於下文討論。

事先裁定

39. 所有事先裁定的申請必須以書面提出，由有關個人或其授權代表簽署，並連同下列文件及資料一併呈交局長：

- (a) 協議及任何有關承諾的副本。如果沒有書面協議或承諾，則必須為此作出解釋，並詳列全部的條款和情況。
- (b) 如果在協議（或承諾）內未有明確列出報酬，則要提供在每份協議內的報酬詳情。
- (c) 有關人士及服務公司各自的組織圖副本。
- (d) 一份聲明列出有關個人：
 - (i) 為有關人士及服務公司分別須履行的職務和承擔的責任；及
 - (ii) 以往為有關人士或任何相聯者作出服務的聘用紀錄（如有的話）。
- (e) 一份聲明列明情況是符合第(3)款各項指明準則，並附證明文件。
- (f) 解釋為甚麼會認為有關個人實質上並不是擔任有收益的職位或受僱工作。

為方便本局考慮有關申請，申請人必須回答附件乙內列出的問題。假如任何問題與有關個人的情況並無關連，則應加以註明，並附上簡單的解釋。

40. 在正常情況下，提供上述所需的資料應足以令本局作出裁定。本局一般會在申請提出後三個月內，由局長或獲授權人員簽發裁定通知書。但有些情況本局可能需要有關個人或其他人士提供進一步的資料。在這情況下，本局未必能在三個月內作出裁定。應注意本局不會就任何假設性、或在構思中、或在建議階段的情況作出裁定。

遵守條例的規定

41. 對有關人士而言，假如所達成的協議為第 9A(1)條所規範，又未能根據第(3)或(4)款而逸出執行條款的範圍之外，則有關人士便有責任遵守第 52 條訂明的通知規定（即本漂有關人士為有關個人的僱主的情況 — 見上文第 11 至 19 段）。另一方面，如果清楚地知道第(3)或(4)款適用，第 52 條便無須遵守。

42. 不過，有關人士可能無法肯定執行條文是否適用於某項安排（例如不能確定有關個人是否擁有服務公司的控制權，或是否已符合第(3)款所列的全部指明準則）。為顧及這類情況，新加入的第 80(1AA)條便容許有關人士在某些情況下可以假定他不用遵守申報規定。該條訂明，任何因未有遵守第 52(4)、(5)、(6) 或 (7)條的規定而被檢控的人士，假如能證明他是依賴有關個人以「指明表格」所作出的陳述書，以及他有合理理由依賴該項陳述，便可以在被檢控時以此作為免責辯護。為此，第 80(1AC)條賦予局長權力，透過憲報公告，訂定該陳述表格的形式（見附錄丙）。

43. 從指明表格可以見到，有關個人祇可在據他所知及確信以下一種或以上的情況適用於有關協議時，才可作出該項陳述—

- (a) 收取報酬或有報酬存入其帳戶的一方並不是第 9A(1)條所指的那類法團或受託人（例如屬法團者，則不受該條文所描述的形式控制）；
- (b) 有關情況已符合所有指明準則；
- (c) 局長已透過書面確認有關個人在根據協議作出服務時，他實質上並不是受僱於有關人士，擔任有收益的職位或受僱工作。

44. 當然，假如有關人士有理由懷疑有關個人是否有權作出以上所述的陳述時，第 80(1AA)條所載的免責辯護便不適用。在這種情況下，有關人士為慎重起見，應遵照申報規定辦理。假如有關個人正在等候局長就第 9A(4)條作出決定，則在等候期間，本局不會就未有遵守僱主的申報規定而採取任何行動。

45. 對有關個人而言，假如他對服務公司是否屬於第 9A(1)條所界定的類別、或是否全部符合所有指明準則存有疑問，他應先取得局長的裁定，才向有關人士提交一份陳述書。關於這點，應注意新加入的第 80(1AB)條訂明，任何人士明知或罔顧後果作出虛假或誤導性的聲明，即屬違法。假如有關個人未有履行稅務責任，則第 82 條及第 82A 條內所列的罰則亦告適用。

法例生效日期

46. 修訂條例訂明，此項新訂法例在「指定日期」（即 1995 年 8 月 18 日）實施。任何在指定日期前簽訂的服務公司協議，假如在該日前已支付有關的報酬及或已作出有關的服務，則不受該新例所規限。但假如有關報酬及服務是在指定日期當日或以後支付及作出，便為新例所規限。當然，這項法例適用於在指定日期當日或以後所簽訂的任何協議。

47. 訂定「指定日期」的目的，是要明確地指出，任何於當日或以後存在而屬新例所管轄範圍內的安排，均有須向本局提供資料的責任。至於在指定日期前已實行的安排，本局不會就在指定日期前可能存在但不被遵守的第 52 條申報規定而採取任何懲罰性行動。有關本局對引用第 9A 條及第 52 條的立場於附錄丁列出。

48. 實施這項法例的其中一個目的，是為了識別掩飾僱傭關係的安排。按理若能斷定一項掩飾僱傭關係的安排確實存在，則無論在指定日期之前或之後所賺取的入息都應課薪俸稅。本局認為，在引進第 9A 條前，若按原有的條文（包括第 61 及第 61A 條）已可將先前的入息課徵薪俸稅，則理所當然要根據此等條文對該入息作出評稅。

49. 至此順帶一提，就算安排不屬於第 9A 條規限的範圍（即使協議是在指定日期後簽訂），視乎個案的實況而定，它仍可能受制於一般性的反避稅條文，令入息須課薪俸稅。舉例來說，當一名不是經營行業、專業或業務或進行訂明活動的「有關人士」，聘請另一名人士按一項掩飾僱傭關係的協議作出服務時，引用一般性反避稅條文便為恰當。本局相信這一立場，可得英國樞密院在 *CIR v. Challenge Corporation Limited [1987] 2 WLR 24* 個案的裁定所支持。換言之，就算在法例內已有相關的特定反避稅條文，一般性的反避稅條文仍可引用。

服務公司的情況

50. 為避免雙重徵稅，第 9A(5)條訂明，如有關個人須就第(1)款所指的報酬按第 9A 條課薪俸稅，獲支付報酬或有報酬存入其帳戶的法團或受託人（即服務公司），則無須就有關報酬課稅。因此，服務公司亦不會獲准有關開支或折舊免稅額的扣除。

51. 第(5)款亦同時訂明，有關個人無須就服務公司支付給他或存入他的帳戶的報酬以僱員的身分課稅，假如有關報酬是屬於就協議所作的服務而支付者。但這豁免並不適用於任何不屬於由該等服務所得到的報酬，例如那些由有關個人所提供但與有關人士所達成的服務協議無關的服務。

專業人士利用服務公司的情況

52. 按照個人不可以受僱於自己的稅務原則，第 9A(7)條的條文實際上是將設有服務公司的獨資或合夥業務（例如專業）的東主及合夥人排除於第 9A 條執行條文的適用範圍外。第 9A(7)(b)(i)條處理涉及獨資業務的情況，而第 9A(7)(b)(ii)條則處理合夥業務的情況。本局對此類服務公司安排的處理辦法已在香港稅務條例釋義及執行指引第 24 號詳細說明。

香 港

1995 年第 54 號條例

本人批准。

彭定康，

總督

1995 年 7 月 6 日

本條例旨在修訂《稅務條例》。

[]

由香港總督參照立法局意見並得該局同意而制定。

1. 簡稱及生效日期

- (1) 本條例可引稱為《1995 年稅務（修訂）（第 2 號）條例》。
- (2) 本條例自庫務司以憲報公告指定的日期起實施。

2. 加入條文

《稅務條例》（第 112 章）現予修訂，加入 —

**“9A. 在某些協議下的報酬被視為得自有
收益的受僱工作的入息**

(1) 凡經營（或根據本條例被當作是經營）某行業、專業或業務，或從事訂明活動的人士（“有關人士”），不論在指定日期之前、當日或之後，與任何人訂立協議，而在該協議下，就任何個人（“有關個人”）在該日期當日或之後根據該協議為該有關人士或任何其他人士作出的服務，在該日期當日或之後有報酬支付給下列的人或法團或存入其貸方賬戶 —

(a) 由 —

- (i) 該有關個人；
- (ii) 該有關個人的一名或一名以上的相聯者；或
- (iii) 該有關個人聯同其一名或一名以上的相聯者，控制的法團；

(b) 某信託產業的受託人，而該有關個人或該有關個人的一名或一名以上的相聯者是該信託的受益人；或

(c) 由該受託人控制的法團，

則除第(3)及(4)款另有規定外，就本條例而言 —

(i) (A) 如 —

- (I) 該有關人士是經營該行業、專業或業務的，則該有關個人須被視為在他開始作出任何該等服務的當

日或在指定日期（兩個日期中以較遲者為準），開始受僱於該有關人士擔任有收益的受僱工作；

(II) 該有關人士是從事該訂明活動的，則該有關個人須被視為在第(6)款有關的公告開始生效的當日或在他開始作出任何該等服務的當日（兩個日期中以較遲者為準），開始受僱於該有關人士擔任有收益的受僱工作；

(B) 在該協議終止而該有關個人亦沒有以該有關人士的僱員的身分繼續作出任何該等服務此一情況出現前，該有關個人須被視為受僱於該有關人士擔任有收益的受僱工作；

(ii) 在該有關個人根據第(i)段被視為受僱於該有關人士擔任有收益的受僱工作的時間內，該有關個人須被視為該有關人士的僱員，而該有關人士須被視為該有關個人的僱主；及

(iii) 任何該等報酬須被視為 —

(A) 該有關個人得自受僱於該有關人士擔任有收益的受僱工作的入息；及

(B) 由該有關個人在該等報酬支付給(a)、(b)或(c)段所提述的法團或受託人或存入該法團或受託人的貸方帳戶時收取及累算獲得的，

而本條例的其他條文（包括第 52 條）須據此解釋。

(2) 凡第(1)款所提述的協議並沒有指明或以其他方式識別該款所提述的報酬的款額，而該報酬是不時支付給該款(a)、(b) 或 (c) 段所提述的法團或受託人或存入其貸方帳戶，則任何根據該協議支付給該法團或受託人（視屬何情況而定）或存入其貸方帳戶的款項，須當作為該等報酬（而本條例其他條文、包括該款，亦須據此適用），但如有關的有關個人或有關人士向局長證明而令局長信納任何該等款項（或其部分）實質上並非該有關個人根據該協議為該有關人士或任何其他人士作出的服務所得的報酬，則該等款項（或其部分）並不當作為該等報酬。

(3) 如有以下情況，第(1)款第(i)、(ii) 及 (iii) 段均不適用 —

(a) 該款所提述的協議及有關承諾（不論該協議是否有提述該承諾）並不規定就任何該等服務所提供的任何報酬是（或包括）年假、旅費津貼、病假、退休金享有權、醫療津貼或住宿，或其他類似利益，或任何替代該等利益的利益（包括金錢）；

(b) 該款所提述的協議或任何有關承諾（不論該協議是否有提述該承諾）規定該款所提述的任何服務須由有關個人親自作出，而有關個人 —

(i) 為人（須不是根據該協議為其作出首述的服務的人）作出相同或相類似服務；並且

(ii) 是在該協議或承諾（視屬何情況而定）的有效期內作出該等相同或相類似服務的；

- (c) 有關個人在執行任何該等服務時，並不受—
- (i) 任何僱主可在一般情況下就其僱員執行職務時行使的控制或督導；及
 - (ii) 第(1)(a) (b)或(c)款所提述的法團或受託人以外的其他人（包括有關人士）的控制或督導；
- (d) 該款所提述的報酬，並非定期支付或存入貸方帳戶及以一般就僱傭合約下的報酬的支付或存入貸方帳戶及計算而採用的方式計算；
- (e) 有關人士並沒有安排以通常就解僱僱員而訂定於僱傭合約內的方式或理由停止作出該等服務；及
- (f) 有關個人並沒有公開被顯示是有關人士的職員或僱員。

(4) 如有關個人向局長證明而令局長信納在所有有關時間，第(1)款所提述的作出服務，實質上並非他受僱於有關人士擔任或從事有收益的職位或受僱工作，則該款第(i)、(ii)及(iii)段均不適用。

(5) 現宣布如憑藉本條的實施，須就第(1)款所提述的報酬對有關個人徵收薪俸稅，則—

- (a) 不得對該款(a)、(b)或(c)段所提述的法團或受託人（即獲支付報酬或有報酬存入其貸方帳戶的法團或受託人）徵收稅項；及

(b) 不得就該有關個人獲該法團或受託人（視屬何情況而定）支付或存入其貸方帳戶的任何報酬向該有關個人徵收稅項，但—

(i) 該項報酬須是關乎該有關個人受僱於該法團或受託人（視屬何情況而定）而擔任或從事任何有收益的職位或受僱工作的；及

(ii) 本段所提述的報酬須是可歸因於該款所提述的任何服務的。

(6) 局長可為本條的施行以憲報公告，訂明任何活動。

(7) 為免生疑問，現宣布—

(a) 凡在第(1)款所提述的協議下有 2 名或 2 名以上的有關個人，則該款對他們個別地而非整體地適用，而本條其他條文（包括第(2)款）須據此解釋；

(b) 凡在第(1)款所提述的協議下—

(i) 有關人士亦是有關個人；或

(ii) 有關人士是合夥，而有關個人是該合夥的合夥人，

則該款第(i)、(ii)及(iii)段並不適用。

(8) 在本條中—

“主要職員”(principal officer) 指 —

(a) 受僱於任何法團的任何人,而該人單獨或與其他一人或多於一人在該法團各董事的直接權能下,負責經營該法團的業務;或

(b) 如此受僱的任何人,而該人在該法團任何董事或(a)段所適用的任何人的直接權能下,就該法團行使管理職能;

“受益人”(beneficiary)就某信託產業而言,指在任何信託產業下受益或能夠受益(不論是藉著指定受益權的行使或藉其他方法)的任何人,不論是直接受益或透過任何中間人而受益,亦指直接或間接能夠或可合理地預期能夠控制該信託產業的活動或運用該產業本身財產或其入息的任何人;

“指定日期”(appointed day)指根據《1995年稅務(修訂)(第2號)條例》(1995年第54號)第1(2)條指定的日期;

“訂明活動”(prescribed activity)指根據第(6)款的公告所訂明的活動;

“相聯者”(associate)就有關個人而言,指 —

(a) 該有關個人的任何親屬;

(b) 該有關個人的任何合夥人及該合夥人的任何親屬;

(c) 該有關個人屬合夥人之任的任何合夥;

- (d) 由該有關個人、其合夥人或該有關個人屬合夥人之任
何合夥所控制的任何法團；
- (e) (d)段所提述的法團的任何董事或主要職員；
- (f) 屬第(1)款所提述協議下的有關個人的另一有關個人，而
該首述的有關個人亦是該協議下的有關個人；

“控制”(control)在與任何法團有關時，指一個人藉以下方式而確保該法團的事務按照其本人意願辦理的權力—

- (a) 藉著持有該法團或任何其他法團的股份、或持有與該法團
或任何其他法團有關的股份，或藉著擁有該法團或任何其
他法團的投票權、或擁有與該法團或任何其他法團有關的
投票權；或
- (b) 憑藉規管該法團或任何其他法團的組織章程細則或其他文
件所授予的權力；

“親屬”(relative)指所涉人士的配偶、父母、子女或兄弟姊妹；而在推斷此等關係時，領養的子女須當作是其親生父母的子女，亦是其領養父母的子女，而繼子女則須當作是其親生父母的子女，亦是其繼父母的子女。

3. 不填具報稅表、報稅表填報不確等的罰則

第 80 條現予修訂，加入 —

“(1AA) 在不損害就第 52(4)、(5)、(6) 或 (7)條而在第(1)款中使用的“合理辯解”一詞的概括性的原則下，凡任何人不遵照該條的規定辦

理，則就憑藉第 9A 條的實施以致該人被視為某名個人的僱主的情況而言，如該人顯示 —

(a) 他沒有遵照該等規定辦理是因為他倚賴 —

(i) 該名個人作出的陳述書；而

(ii) 該陳述書是以根據第(1AC)款指明的表格作出的；及

(b) 他倚賴該陳述書實屬合理，

即在根據本條就他沒有遵照該等規定辦理而對他提起的任何法律程序中構成免責辯護。

(1AB) 如任何人明知或罔顧實情地作出第(1AA)(a)款所提述的種類的陳述，而該項陳述在要項上是虛假或有誤導性的，該人即屬犯罪：可處第 3 級罰款。

(1AC) 局長可藉憲報公告，為施行第(1AA)(a)款而指明表格。

(1AD) 為免生疑問，現宣布根據第(1AC)款指明的表格並非附屬法例。”

申請事先裁定需回答的問題 — 第 39 段

A. 控制驗證 (以確定有關個人是否受有關人士控制)

1. 是誰決定有關個人應做的工作？是誰訂定工作時間表？
2. 是否有固定的工作地點？是誰提供工作地方？
3. 服務公司與有關人士之間的協議 (或有關承諾) 是否規定由有關個人親自作出服務？
4. 有關個人是否需要遵守有關人士訂定的規則及制度？
5. 服務公司或有關個人是否可以無須由有關人士批准而為其他人服務？服務公司或有關個人是否可以拒絕執行某項有關人士要求他執行的任務或工作？

B. 融合驗證 (以確定有關個人是否在有關人士的機構內擔任職位)

1. 有關個人是否向其他人士表示自己是有關人士的員工？
2. 有關個人在有關人士的公司架構內是否得到晉升？
3. 有關個人的部屬是否屬於有關人士僱用的員工？
4. 有關個人是否為有關人士架構內的一部分？
5. 雙方的關係是屬於持續性質抑或是祇為達到某個目的而存在？

C. 經濟實況驗證（以確定有關個人的入息是否實質上來自有關人士，而有關個人是否需要為其資本承受風險）

1. 是否由有關人士負責提供設備或助手，而有關個人只是負責執行其職務？
2. 有關個人是否有注資及金額是多少？這些資本是否需要承受風險？情況是怎樣？
3. 服務公司從有關人士收取的報酬是怎樣計算出來的？有關個人從服務公司收取的報酬又如何計算？
4. 服務公司與有關人士之間的協議為期多久？協議是否會續期及以甚麼為基準？

《稅務條例》

(第 112 章)

為施行第 80(1AA)(a)條所指明的陳述表格

表格 1

就所準備簽訂的協議按《1995年稅務(修訂)(第2號)條例》(1995年第54號)所修訂的《稅務條例》(第112章)第80(1AA)(a)條所作出的陳述

本人，(有關個人的姓名)，謹此聲明，在(有關人士的名稱)擬簽訂的協議下，由本人作出的服務所得到的報酬，將支付給(報酬將會支付給或存入其帳戶的一方)或存入其帳戶，倘該協議按此簽訂，據本人所知及確信，下列其中一項或多項情況將會適用：

- (a) (報酬將會支付給或存入其帳戶的一方) 將不會是第 9A(1)條(a)、(b) 或 (c) 段所指的法團或受託人；
- (b) 根據第 9A(3)條，第 9A(1)條 (i)、(ii) 及 (iii)段將不適用於該協議；
- (c) 第 9A(1)條(i)、(ii) 及 (iii)段將不適用於該協議，因為根據第 9A(4)條，本人已獲得稅務局局長書面確認，接納本人經證明在所有有關時間內所作出的服務，實質上將不會是本人受僱於(有關人士的名稱)擔任或從事有收益的職位或受僱工作。

簽署日期： 年 月 日

(有關個人的姓名及簽署)

表格 2

就已簽訂的協議按《1995 年稅務 (修訂) (第 2 號) 條例》 (1995 年 54 號) 所修訂的《稅務條例》 (第 112 章) 第 80 (1AA)(a)條所作出的陳述

本人，(有關個人的姓名)，謹此聲明，在 (有關人士的名稱) 於 (日期) 簽訂的協議下，由本人作出的服務所得到的報酬，是支付給 (報酬支付給或存入其賬戶的一方) 或存入其帳戶，就該協議，據本人所知及確信，下列其中一項或多項情況是適用：

- (a) (報酬支付給或存入其賬戶的一方) 並不是第 9A(1) 條 (a)、(b) 或 (c) 段所指的法團或受託人；
- (b) 根據第 9A(3)條，第 9A(1)條(i)、(ii) 及 (iii)段並不適用於該協議；
- (c) 第 9A(1)條(i)、(ii) 及 (iii)段並不適用於該協議，因為根據第 9A(4)條，本人已獲得稅務局局長書面確認，接納本人經證明在所有有關時間內所作出的服務，實質上並非是本人受僱於 (有關人士的名稱) 擔任或從事有收益的職位或受僱工作。

簽署日期： 年 月 日

(有關個人的姓名及簽署)

註釋

《1995年稅務(修訂)(第2號)條例》增訂了《稅務條例》(第112章)第80(1AA)條,此條對未有遵守第52條(4)、(5)、(6)或(7)款規定的人士,提供了免責辯護,倘若該人士是根據第9A條的實施而被視為某人的僱主。有關辯護其中一部分為上述第一名人士是依賴上述第二名人士按稅務局局長根據第80(1AC)條所指定的形式作出的有關陳述書。

	在指定日期前簽訂的協議				在指定日期當日或以後簽訂的協議
	在指定日期前作出的服務 —— 在指定日期前支付或存入收款人帳戶	在指定日期前作出的服務 —— 在指定日期當日或以後支付或存入收款人帳戶	在指定日期前及當日或以後作出的服務 —— 在指定日期當日或以後支付或存入收款人帳戶	在指定日期當日或以後作出的服務 —— 在指定日期當日或以後支付或存入收款人帳戶	在指定日期當日或以後作出的服務 —— 在指定日期當日或以後支付或存入收款人帳戶
應否按第 9A 條評稅？	否	否	是* ¹	是	是
應否遵守第 52 條的規定？	否	否	是* ²	是	是

*¹ 只適用於屬於在指定日期當日或以後所作出的服務的報酬。

*² 由指定日期起生效。