



中华人民共和国香港特别行政区
税务局

税务条例释义及执行指引

第 24 号

服务公司“第二类”安排
利得税

本指引旨在为纳税人及其授权代表提供资料及指导。指引本身并无法律约束力，亦不会影响任何人士向税务局局长、税务上诉委员会或法院提出反对或上诉的权利。

税务局局长 欧阳富

1995 年 8 月

税务条例释义及执行指引

第 24 号

目录

	段数
引言	1
第二類安排	4
法律原则	6
可以接受的安排	14
公平及基于各自独立利益的原则	15
合资格服务	17
获准的扣除	22
报税表及会计事项	28
执行指引的应用	29
附件甲	

引言

财政司司长在 1994 至 95 年度的财政预算案演辞中公布，政府拟采取行动，对付一些为避税而订立的「服务公司安排」。政府对其中两类安排感到特别关注，第一类安排（「第一类个案」）实际为一掩饰真正雇佣关系的安排，在这安排下，一名人士在类似雇佣情况下提供服务所赚取的薪酬，以顾问费用的形式支付予一间受其控制的服务公司，而不是向其本人直接支付薪金；第二类安排（「第二类个案」）主要涉及独资或合伙的非法团商号要求在计算其应评税溢利时，扣除其向另一间受其控制的有限公司或信托（「服务公司」）所支付的、一般被称作管理费用的款项。

2. 在公布了财政预算案后，政府曾与多个执业及专业团体进行磋商，寻求最恰当的办法来处理该等受关注的事情。政府当局经考虑各方面的意见后，认为应修订《税务条例》，以打击第一类避税安排，有关条文经已由《1995 年税务（修订）（第 2 号）条例》增订，至于这些条文如何实施，请参看税务条例释义及执行指引第 25 号。

3. 至于第二类安排，政府认为暂时毋须立法管制，而是由税务局透过发出指引，解释在何种情况下，申报扣除支付予服务公司的管理费用会受到质疑；同时更多引用《税务条例》内的一般反避税条文，以阻止这种避税安排被滥用。故此，本指引旨在阐述本局在引用现行条文以打击第二类安排方面的立场。

第二类安排

4. 正如本执行指引在第一段所指出，第二类安排通常涉及一项协议（「服务公司协议」），在此协议下，一间商号会根据协议向另一间受该商号东主或合伙人直接或间接控制的服务公司支付管理费用。一般来说，此类协议会订明，服务公司须向付出管理费用的商号，提供若干该商号在营运上所需的服务。

5. 本局发现很多这类安排，都是为减轻整体税务负担而订立的。假如一间商号向服务公司所付出的费用获准扣除，而扣

除额比该商号由其它方面直接获得该等服务的成本为高，则该商号的应课税溢利便会相对减少。在另一方面，服务公司为尽量减轻税务负担，通常会透过申报扣除具税务效益的薪酬给予有关连人士（例如该商号的东主或合伙人或其亲属）借口其为该服务公司之雇员或董事，用以抵销上述所收取的额外金额。

法律原则

6. 当一间商号根据服务公司安排，向服务公司付出一笔符合商业实况的款项，以获得业务所需的服务，该项支出在其它的税务管辖地区会被推断为业务上的开支，并被认为是商号为赚取收入而支出的确实成本（即是为赚取利润而招致的费用）。但是，假如该项开支的数额过高，情况便会相反，即该笔付款并非全为服务公司所提供的服务而支出，而付款是带有其它目的。本局认为这观点亦同样适用于根据《税务条例》申索扣除管理费用方面；故此，本局在处理这方面的问题，亦会依循此观点。

7. 按上述的论点，本局亦同意，非法团商号的东主可能会有正确的商业理由，利用服务公司安排提供所需的服务，但是令本局感到关注的是，最近发现越来越多在这类安排中，商号付予服务公司的费用，鉴于后者所提供的服务，实在远远超过在商业上可认为实际的数额，由此推断，这些费用并非全是为产生应课税溢利而支付的。同样令人感到困惑的是，本局发现某些个案欠缺书面协议、或无清楚的帐目记录、或任意厘定收费而非按照所提供服务的成本来厘定。

8. 明显地，有些执业人士及纳税人不知道本局是可以采用不同的方式，质疑不按正常商业形式运作的服务公司安排。关于这点，税务上诉委员会在两宗涉及过高管理费用的个案 [第 D61/91 (6 IRBRD 457) 及第 D32/93 (8 IRBRD 261) 号] 所作出的裁决，清楚说明在何种情况下，可根据《税务条例》第 16(1) 条的规定，将有关管理费用分成两部分，而非用以产生应课税溢利的部分则不予扣除。税务上诉委员会在第 D61/91 个案中的论据，正好支持这观点：—

第 471 页

「《税务条例》第 16(1) 条载明，只有“为产生应课税利润而招致”的支出及开支，才可以获得扣除。明显地，要符合以上的规定，我们必须对每项支出及开支加以研究及分析，以确定那些开支是为产生该项利润而招致的。我们要裁决的是，提供给这医务所的服务成本是多少。」

以及第 472 页

「如果他没有使用该经常费用极其高昂的管理公司的服务，其医务所须支付的费用，会远较所付出的管理费用为低。很明显地，比对所提供的服务，有关的管理费用实是收费过高。但是，如果有关费用并不是虚假或虚构的，而有关交易又非属《税务条例》第 61A 条所规管的范畴，我们须要考虑评税主任、税务局局长及本上诉委员会是否有权质疑管理费用的款额。如果该笔管理费用是就整体服务一笔过支付，而且是不可分割的话，则鉴于《税务条例》的字眼，我们难于废止所予我们的权力考究那笔开支的款额是否合理，或主观地将有关金额降低。反过来说，如果该笔管理费用是可以加以分析及分项计算的话，我们认为我们有权只准许扣除管理费用中“为产生应课税利润而招致”的开支，而余数则不获扣除。」

9. 纳税人亦应注意税务上诉委员会在第 D32/94 (9 IRBRD 97) 号个案中所提出的观点，该委员会认为，假若一笔过高收费的管理费用是不可分割的话，恰当的做法可能是全数不准予以扣除。税务上诉委员会在第 106 页指出—

「本个案的纳税人可以说是十分幸运，因为税务局局长的代表接纳税务上诉委员会的建议，在聆讯过程中援引第 61 条的条文，否则本上诉委员会便会裁定，纳税人向服务公司所支付的款项属不可分割的整笔款项。在作出这样的裁决后，本上诉委员会便须考虑该笔费用，是否属《税务条例》第 16 条所指的可获扣除的开支，而本上诉委员会极有可能裁定该整笔费用为不可扣除的

开支。虽然该医务所依常理看来必会有若干直接或间接的开支，而该服务公司声称已提供服务来赚取服务费用，惟其收取的服务费用，却与其提供的服务的多少或成本全无关系。如果经营生意的人士的开支明显地过高，而又与产生利润的关连不大，实不可期望这些开支可以根据第 16 条获准扣除，如果这些开支是可分割的话，则“为产生应课税利润而招致”的开支可获扣除，第 D61/91 号个案便是这样的一个例子；但如果这些开支是不可分割的话，则全数不获扣除。

10. 税务上诉委员会在上述个案中提出的观点，正好反映该委员会在较早前一个有关管理费用的个案中所申述的原则：「纳税人有责任证明该笔款项是用于产生利润的」[D96/89 (6 IRBRD 372)]。

11. 在决定任何服务公司安排是否符合商业原则，很明显地，其中一个要考虑的重要因素是管理费用与所提供的服务二者之间的关系。关于此点，税务上诉委员会在第 D61/91 号的个案的第 469 页中指出—

「我们的看法是，该项管理费用是纳税人在每年年底任意订定的，而且只有少许或甚至全无商业根据。该项管理费用肯定与所提供的服务的多少全无关系，似乎是参照管理公司付出的开支及该医务所的总收入而厘定。如果有关服务费用是根据商业原则而厘定，则该项费用应与直接所提供服务的成本挂钩，以及包含一少部分代表该服务公司的经常费用及利润。」

以及第 472 页

「经审慎考虑及研究我们所得的所有证据后，我们发现纳税人向管理公司所支付的管理费用，实际上是由若干个项目所组成。虽然在数额上该等项目的款额并非与管理公司的开支款额完全相等，但也可以看出这些项目是为了配合管理公司的开支而设，并且是与管理公司向医务所提供服务的成本无关。」

在事实上裁决了管理费用属何种性质后，我们可以清楚看到，整笔管理费用并不是纳税人为医务所的运作而支付，以产生该纳税人应课利得税利润。管理费用内相当大的部分，只是医务所多付予或慷慨地赠予管理公司的款项，使该公司有能力支付其开支，而开支中有很多项目皆无涉及医务所的业务或用以赚取利润。第 16(1) 条已清楚说明，可以获得扣除的管理费用只限为产生应课税利润而招致的。」

12. 税务上诉委员会曾在第 D32/94 号的个案中，裁定纳税人与服务公司之间的关系是虚假的，而且大部分（虽非全部）属虚构，因此按《税务条例》第 61 条的条文，毋须予以理会。税务上诉委员会在总结个案时强调，各有关方面如果希望任何服务公司安排获得接纳，便必须以公平及基于各自独立利益的方式进行交易。税务上诉委员会在第 105 页指出—

「从税务上诉委员会接获的陈述书和声明，以及所有文件来看，有两件事情是颇为清晰的。首先是，纳税人和服务公司之间的安排完全是假装的；无论是在意图或目的方面来说，医务所与服务公司都属同一事物。凡欲利用服务公司的专业人士必须明了，服务公司的运作不可能随他个人意愿来决定，服务公司与医务所必须是以公平及基于各自独立利益的方式进行交易，而且两者的业务必须独立及各自运作。雇用服务公司需要花费相当多的时间和金钱，以及牵涉很多实质问题，而非仅是形式而已。」

13. 此外，值得注意的是，当一项服务公司的安排不是依从商业基础进行时，本局除了可引用第 61 条的条款外，一旦发现该项安排的唯一或主要的目的明显是为了获得税项利益，本局亦可以引用第 61A 条的条款来否定该服务公司的存在，以及取消一切税务利益。

可以接受的安排

14. 下文各段列出申报扣除管理费用所需符合的最低要求，以及说明厘定扣除数额的一般基准。

公平及基于各自独立利益的原则

15. 经营贸易、专业或商业的人士极有可能在某些情况下，需要与一间正式设立的服务公司达成安排，以获得若干服务及设施，使该人可赚取应课税利润。不过，在税务方面，必须强调的是，在这类安排下，服务公司必须以独立形式经营业务，而且在与该人进行交易时必须是以公平及基于各自独立利益的原则运作。为证明及符合各方声称所拥有的独立地位，各自的权利、义务及彼此之间所进行的交易均应详细记录，这些记录应包括—

- 与提供服务有关的协议（该协议应订明所提供的服务、收费基准、以及协议的有效期等）；
- 记载通过服务公司协议条款的会议记录，及此后所关于修订条款的会议记录；
- 协议双方进行交易的发票及收据；
- 服务公司赖以计算征收服务费用的工作记录；
- 协议双方各自的银行记录；及
- 协议双方各自所聘用人员的雇佣合约。

16. 就一般的个案而言，当一笔管理费用是按公平及基于各自独立利益的原则下向一间服务公司支付的，则该笔款额应反映出服务公司为提供有关服务而需直接付出的成本（例如支付予打字员的薪金），另加上某适当的标价提高数以应付本身的经营费用（例如服务公司的办公室租金）及赚取合理的利润。这些事项将在下文作详细讨论。

合资格服务

17. 为了确定某商号支付的管理费用的扣除数额（如有的话），首先须要审查该商号从服务公司得到的服务属何性质。为此，我们必须确认甚么是该商号为赚取应课税利润而需要得到的所谓「合资格服务」。

18. 概括来说，本局认为「合资格服务」一词，是指一些非专业服务，用以提供给商号所需的基本设施，以便商号可以应付日常运作所需。故此，该词可以包括提供办公室、员工（例如行政、秘书、文书及清洁等员工）、厂房和仪器，以及各类物资供应（即文具、影印、医药用品等）。但是，该词不可以引申为包括该商号的东主或合伙人以服务公司雇员的身分所提供的任何服务。就后者的情况而言，本局的立场是，这类安排实质上只是东主或合伙人雇用自己，按一贯原则，本局认为这类安排在税务上是不会产生效力。

19. 「合资格服务」一词，亦不包括其它与服务公司订立雇佣合约的「赚取专业服务收费人士」所提供的服务（不管他们是否亦是该商号的普通雇员或受薪合伙人）。在这方面值得一提的是，当一些专业人士是由服务公司而非商号所聘用，一般来说，各有关方面可安排由服务公司直接向其客户就专业服务收取费用，在此情况下，能够获准从服务收费中扣除的专业人士酬金，只限实际所支付的酬金数额。故此，当这些专业人士是由服务公司雇用，而专业服务费是由商号向客户收取的话，商号付予服务公司的管理费用中相当于这些专业雇员的酬金部分，按商业原则是不应加上标价提高数。

20. 本执行指引所指的专业人士，应指那些透过训练或经验获得专业知识，而又需要在日常职务中，为有关方面的专业提供服务的人士。另一方面，本文所指的专业人士，并不包括那些本身拥有某行业的专业知识、但其提供的服务非按一般专业服务收费的人士。举例来说，一名在医务所内担任行政工作的会计师，或是一名具有法律专业资格，但只是在律师事务所内担任办公室经理或图书馆馆长的人士，便是非按一般专业服务收费的人士。

21. 值得注意的是，本局并不接受一名专业人士以不同身分，担任不同任务，即不会容许纳税人把所谓行政工作的职务与专业工作的职务分开，以便可以将行政工作纳入「合资格服务」的范围。在这方面，本局所持的立场是，无论有关的专业人士是一名东主、合伙人或商号的雇员，行政职务是专业职位工作的其中一部分，不应该分开考虑。

获准的扣除

22. 商号若想申报的款额获得扣除，必须证明就每项「合格服务」的开支是符合《税务条例》第 16 条的规定，同时亦非属第 17 条内所载的不容扣除开支之列。为确立有关款额可获扣除，该商号必须向本局提交一份明细表，胪列从服务公司取得的合格服务。该份明细表应就每项服务提供下列的资料—

- 商号须解释为何需获该项服务以产生应课税利润，除非表面原因已甚充分；
- 在申索扣除的管理费用中，列明每项服务的金额（任何非因业务用途而支出的款项都不应被包括在内）；及
- 解释为何本局应接受该金额为切合商业实况及准予扣除。

23. 如上文第 16 段所述，在切合商业实况下，商号就合格服务而支付的费用，本局可接受这是不单能反映出服务公司为提供有关服务而付出的直接成本（「成本因素」），还可包括服务公司以合理利润方式、或适当地加上标价提高数，来收回经常费用及赚取利润。因此，在申报扣除为「合格服务」而付出的管理费用时，商号需要向本局提交与计算该扣除款额有关的详细资料。在这方面，本局会接受以一课税年度而言，「成本因素」是指服务公司在该课税年度内，就直接提供合格服务所招致的开支，可获扣除的总额（包括折旧免税额）。鉴于上述原因，假若商号（而非服务公司）直接获得有关服务，而所招致的开支未能符合扣税条件、或未能由此获得折旧免税额的话，则与该开支有关的款项不应包含在成本因素内。

24. 由于本局认为合格服务不可包括商号东主或合伙人为执行职务而提供的服务，因此服务公司就该人的酬金或利益（如董事袍金）方面的支出，不应计算入合格服务的成本因素内。附件甲载有一简单例子，说明若涉及向有关连人士支付酬金的情况下所需的调整。

25. 假如在一项服务中，部分为合格服务而部分为其它目的，与业务无关的部分便应从成本因素中剔除。举例来说，服务公司向商号提供一部机器使用，但该商号使用该部机器于业务用途上只占 40%，则只能把该个百分比的折旧免税额及有关开支计算入成本内。同样地，服务公司为向商号提供合格服务及其它目的（如购置一所供相关人士使用的物业）而借取一笔贷款，则只能就提供合格服务有关部分的利息，计算入成本因素之内。

26. 至于怎样才算是一个恰当的**标价提高数**，只要申报扣除的总额不超过实际的支出，本局通常会接受以**成本因素的 12.5%**为准则的利润，为符合商业实况。本局认为厘定利润于此水平，不但与公平及基于各自利益进行交易的商业运作所采用的利润比率颇为接近，且符合税务上诉委员会在第 D61/91 个案中所提出的观点。

27. 如果纳税人所提供的资料，不足以证明申报扣除的管理费用是符合商业实况，本局将会假定至少有部分的管理费用，是与赚取应课税利润无关。在此情况下，若能够计算出或合理地估计那超出商业实况的数额，则超出的数额将不予扣除。若不能计算出或合理地估计超出的数额，则按税务上诉委员会在第 D32/94 个案所提出的观点，整笔管理费用可能**全数**不予扣除。

报税表及会计事项

28. 除有特别原因外，商号与其有关的服务公司应采用同一帐目结算日期。如果采用不同的帐目结算日期，理应详细解释有关原因，否则，本局可能会假定这样做是为了获得税务利益。商号在呈交其利得税报税表时，倘能一并递交服务公司的帐目及其利得税计算表的副本，将有助于本局评审管理费用内属合格服务的款额。

执行指引的应用

29. 凡在本执行指引发出前，有关评税已根据《税务条例》第 70 条的条文被视为最终及决定性，本局将不会对此项评税就

本执行指引所述有关调整管理费用扣除一事再行审议；不过，若任何年度（包括以往年度）的评税仍未发出，则本局有权按本执行指引所述的方式作出评税。

专业商号

专业服务收费	5,000,000 元
<u>减</u> ：为获取服务（指办公室地方及一般文书服务） 而支付的管理费用	<u>4,000,000 元</u>
帐目所示利润	<u>1,000,000 元</u>

服务公司向专业商号提供运作上所需(指办公室地方及一般文书服务)的实际成本 — 3,000,000 元

专业商号的应评税利润的计算方法

帐目所示利润	1,000,000 元
<u>加</u> ：管理费用调整（可扣除的数额以 3,375,000 元为上限，即 3 百万元的实际支出另加 12.5%）	<u>625,000 元</u>
经调整的应评税利润	<u>1,625,000 元</u>

注：这 12.5% 的标价提高数是按服务公司为向专业商号提供服务所支付的开支（即「成本因素」）而计算的。只有那些若由专业商号直接支付也可获扣除的有关开支，才可被列入溢价的计算内（见本执行指引第 23 段）。

服务公司

收入（管理费用）		4,000,000 元
<u>减：</u> 向专业商号提供服务的成本 -		
办公室地方、行政、秘书及一般		
文书服务	3,000,000 元	
董事 / 雇员酬金（给有关连人士）	400,000 元	
本身营运上的支出	<u>200,000 元</u>	<u>3,600,000 元</u>
应评税利润		<u>400,000 元</u>

注：若支付予服务公司每位董事 / 雇员的酬金要获得扣除，则有关开支须符合《税务条例》第 16 条的规定，同时亦非属第 17 条内所载的不容扣除开支之列。请注意，本执行指引并不会就可获扣除或不容扣除等种种问题提供任何指引。