



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 25 号

服务公司“第一类”安排
薪俸税

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 25 号

目录

	段数
引言	1
修订条例如何对付避税情况	5
法例的大纲	7
表面责任	8
执行条文	11
第 9A(1)(i)条	12
第 9A(1)(ii)条	15
第 9A(1)(iii)条	17
指明准则	20
第 9A(3)(a)条	21
第 9A(3)(b)条	22
第 9A(3)(c)条	23
第 9A(3)(d)条	25
第 9A(3)(e)条	27
第 9A(3)(f)条	28
税务局局长的酌情权：第 9A(4)条	32
事先裁定	39
遵守条例的规定	41
法例生效日期	46
服务公司的情况	50
专业人士利用服务公司的情况	52
附录	

引言

随着《1995年税务(修订)(第2号)条例》的制订,税务局认为有需要解释为何在《税务条例》中加入第9A条,并概括地阐述本局对有关条文的诠释及执行方面的事宜。

2. 财政司在1994至95年度的预算案演辞中公布,政府拟采取行动,对付一些为避税而订立的「服务公司」安排。政府对其中的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;第二类安排(「第二类个案」)主要是涉及支付过高的管理费用。

3. 香港税务条例释义及执行指引第24号是针对「第二类个案」,及解释在何种情况下申索扣除管理费用会受到质疑,以遏止这类避税安排发生。

4. 第一类个案基本上是涉及一名人士在类似受雇的情况下提供服务,但有关的报酬并非以薪金形式支付予该人,而是以顾问费用形式支付予受该人或其相联者所控制的公司(即服务公司)。这类安排下的服务公司,是透过申报扣除给予该人或其相联者一些具「税务效益」的雇员福利,以达到尽量减少甚至无须缴付税款的目的。在咨询过各方面的意见后,政府认为须予立法以打击这类避税安排,故于1995年7月6日制定了修订条例(见附录甲——即1995年第54号条例),并于1995年8月18日起实施。

修订条例如何对付避税情况

5. 为对付企图掩饰雇佣关系的避税安排,当一名人士在类似受雇的情况下提供服务,但所得的报酬不是支付给他本人,而是支付给他(或其相联者)所控制的公司的话,修订条例规定,这些报酬会被视为该人的薪俸收入。

6. 在未增订相关法例针对这类个案时,本局所面对的困难是如何识别这类避税安排。涉及这类安排的各方面会致力隐瞒正式的雇佣关系,因而不遵守《税务条例》内有关雇主及雇员的申报责任。在实施新法例后,识别雇佣关系将不成问题。新

法例清楚地订明，就执行《税务条例》而言（除非符合全部指明准则），获得提供服务的人士及作出服务的个人，会分别被视为雇主及雇员，使《税务条例》下有关雇主及雇员通常须履行的申报责任可以适用。

法例的大纲

7. 简单来说，修订条例有三个重点，包含在新制订的第 9A 条内 —

- 第一点订明，若「有关个人」所提供的服务而产生的报酬，是支付予该人或其相联者所控制的公司，则应课薪俸税的表面责任已告成立。
- 第二点是收窄条文的适用范围，把那些符合指明准则的个案拼诸于外。换言之，如有关之安排并不涉及具有收益的职位或受雇工作所特有的迹象或特性，可予撇除。
- 第三点是设有另一条有利纳税人的「免除条文」。根据这条文，尽管有受雇工作的迹象存在，如果税务局局长信纳当「有关个人」按协议作出服务时，实质上并不是担任有收益的职位或受雇工作，他仍可运用酌情权，使这个案不受有关条文所规限。

下文将进一步讨论这三个重点及相关的问题。

表面责任

8. 第 9A(1)条一开始便清楚订明，新条文会在什么情况下适用于「服务公司」协议下所支付的报酬。在这方面，凡属下列情况的安排，便会被纳入此条的范围内 —

- (i) 有协议存在；

- (ii) 经营（或根据《税务条例》当作是经营）某行业、专业或业务、或从事订明活动的人士（「有关人士」）是签订协议的其中一方；
- (iii) 任何个人（「有关个人」）在修订条例实施日期（「指定日期」）当日或以后根据该协议曾为该有关人士或任何其它人士作出服务；及
- (iv) 有关服务的报酬，在指定日期当日或以后支付给第 9A(1)(a)、(b)或(c)条所指的法团或受托人，或存入其帐户内。

9. 就某项安排而言，在考虑上述情况是否存在时，应注意下列各点：

关于第(i)项，有关协议无须是书面协议，而且可以是在指定日期之前、当日或之后订立的。

关于第(ii)项，第 9A(1)条一般祇适用于当有关人士是经营、或当作是经营某行业、专业或业务的情况。按引入修订条例前的经验，预料这条文会适用于大部分掩饰雇佣关系的安排。不过，若发现其它有关人士亦参与这类安排，税务局局长可根据第 9A(6)条所赋予的权力，经宪报发出公告，订明某些活动属第 9A 条所指的活动，将这些人士纳入法例所管辖的范围内。这类公告会涉及制订附属法例，及须由立法会按香港法例第 1 章《释义及通则条例》第 34 条审议。

关于第(iii)项，虽然第 9A(1)条祇适用于有关个人依协议作出服务的情况，但并没有规定协议内必须特别提及有关个人或该服务公司。换言之，就算协议并无提及有关个人，亦不能以此为理由，声称第 9A 条并不适用于某项安排。再者，新法例的适用范围亦并不局限于由有关个人为有关人士作出服务的情况。为确保涉及第三者的安排亦适用（例如有关个人是为有关人士的附属公司作出服务），这项条款订明该等服务是指「为该有关人士或任何其它人士作出的服务。」

关于第(iv)项，在掩饰雇佣关系的安排下，按协议支付的报酬将不会由有关人士直接付给有关个人。有关的报酬通常都是支付予由有关个人所控制的公司。不过，为遏止规避条文的情况出现，第 9A(1)条的条文除针对上述情况外，还针对其它安排，就是将款项支付予受有关个人的相联者所控制的公司，或支付予由有关个人或其相联者为受益人的信托。为简洁起见，本文以「服务公司」一词统称以上的各类安排。

10. 新条文亦适用于涉及一名或以上的相联者（无论是连同或不连同有关个人）的安排。第 9A(8)条载有有关「相联者」、「受益人」、「控制」、「主要职员」及「亲属」等词语的定义，与《税务条例》第 16E、21A 及 39E 条内所载的相同词语的定义近似。但应注意第 9A(8)条内所述的「相联者」的定义，规定若超过一名有关个人在同一协议下作出服务，则每名有关个人均属彼此的相联者。

执行条文

11. 在上述情况下，除非能符合第(3)及第(4)款所载的免除条文，所有服务公司安排必须受第 9A(1)条内第(i)、(ii)及(iii)段所载的执行条文所管辖。如上文所述，执行条文实际上是将有关个人及有关人士分别当作雇员及雇主，而有关个人由服务所得的报酬是会被当作是从有收益的受雇工作所得到的入息，因此应课薪俸税。

第 9A(1)(i) 条

12. 本段规定有关个人须被当作是为有关人士从事有收益的受雇工作，第(A)(I)及(A)(II)段则订定规则以确定其开始受雇日期。假如有关人士是经营行业、专业或业务，开始受雇日期应是有关个人依协议开始作出服务的当日或指定日期（二者以较迟者为准）[见第(A)(I)段]。因此，对实施此法例前已开始实行的掩饰雇佣关系的安排来说，开始受雇的日期应为指定日期。

13. 假如有关人士从事一项不属于经营行业、专业或业务的订明活动，有关个人的开始受雇日期，应为税务局局长按第 9A(6)条于宪报公告该项订明活动的生效日期。但假如有关个人根据协

议开始作出服务的日期是迟于该生效日期,则以前者为开始受雇日期[见第(A)(II)段]。

14. 根据第(i)(B)段,该项有收益的受雇工作须被视为仍然继续进行,直至协议终止而「该有关个人亦没有以该有关人士的雇员的身分继续作出任何该等服务」。换言之,假如在协议终止后,有关个人仍然以有关人士雇员的身分作出服务,则本局不会接纳其雇佣关系已告终结。

第 9A(1)(ii) 条

15. 本段非常明确地指出,在有关个人根据第(i)段被视为受雇于有关人士担任有收益的工作期间,则 —

(a) 「该有关个人须被视为该有关人士的雇员」; 及

(b) 「该有关人士须被视为该有关个人的雇主」。

16. 在这方面,第 9A(1)条在结尾时指出,这些执行条文若是适用,则《税务条例》「的其它条文(包括第 52 条)须据此解释」。有鉴于此,假如一项安排是在执行条文的适用范围以内,有关人士便应履行雇主须依法承担的所有规定,特别是应履行雇主须按第 52 条的规定,通知本局有关雇佣关系的开始及终止日期等。对未能遵守有关规定的人士,按《税务条例》第 XIV 部所载罚则,本局可予处罚。

第 9A(1)(iii) 条

17. 本段确保,第(1)段所提及的报酬(即在指定日期当日或以后,就有关个人在当日或以后按协议作出服务而支付予服务公司或存入其帐户的报酬),应被视为有关个人从受雇工作所赚取的入息。为顾及第 11B 条所述的时间问题,本段亦规定这类报酬须视为「在支付给(在 9A(1)段所述及的)法团或受托人或存入该法团或受托人的贷方帐户时收取及累算获得的」。

18. 当某些情况涉及在指定日期后付予或存入服务公司的帐户的报酬,是关乎有关个人部分在该日期前、及部分在该日期后所提供的服务时,则本局会接受祇有能合理地拨归为指定日期

当日或以后服务所得的报酬，才属于第 9A 条的范围内。虽然没有明文规定，但本局一般会容许按时间分摊。无论采用那一个基准，有关个人应在其薪俸税报税表中清楚说明。至于那部分在指定日期前作出服务而赚取的报酬，在计税时应如何处理，请见下文第 48 段。

19. 亦有可能在同一服务公司协议中，订明由超过一名有关个人作出服务，以及/或订明须支付与该等服务报酬无关的付款。当进行这类安排时，有关各方为本身的利益起见，应在协议内或用其它方法，清楚指明每笔付款的用途，包括每名有关个人的服务报酬。第 9A(2)条适用于这类情况。这一段主要是规定如果一项协议没有清楚订明某名有关个人的报酬，则按协议付给服务公司或存入其帐户的任何一笔款项，都会被视作该名个人由作出的服务所得到的报酬，除非该名有关个人或有关人士可提出令局长信纳的证据，证明该笔款项的全数或某部分确是为其它事项而支付，与有关个人的服务无关，因而不应该课税。换言之，如果不向本局提供有关详情，则每名有关个人均可能须要就指定当日或其后付给服务公司或存入其帐户的全部款项课薪俸税。

指明准则

20. 上文所述的执行条文并不适用于按一个全部符合第 9A(3)条所列明的准则的协议下收取的报酬。这些准则表达某些因素，以显示根据协议而作出的服务，实质上并不构成有收益的职位或受雇工作。但符合某项特定准则与否并不足以就此断定执行条文是否适用。举例来说，某名定时收费作为报酬的人士虽然不符合第 9A(3)(d)条的规定，但他仍可向局长提交解释，说明实质上他不是担任有收益的职位或受雇工作。不过，假如所有准则均能符合，本局会认为有关安排并无涉及有收益的职位或受雇工作。每项准则将在下文逐一讨论。

第 9A(3)(a) 条

21. 假如要符合这项准则，在协议或任何有关承诺内订定有关个人的服务报酬时，不可包括或提供任何指定（或类似）的雇佣类别利益、或任何一些用来替代该等利益的利益（包括金钱）作为报酬。值得注意的是，在考虑是否符合这项准则时，

最主要的问题不是有关个人曾否直接收取一项利益作为补偿，而是该项协议（或有关的承诺）是否将该等利益或补偿包括在报酬之内（即无须考虑收取利益人士的身分）。

第 9A(3)(b) 条

22. 这项准则反映出一般认为在雇佣关系下，要求个别人士亲自作出服务的情况，比起采用独立承办商时，更为普遍。后者再雇用分包商的情况并非不寻常。但亦知道某些独立承办商受聘的条件，可能会是指定由某人提供所需的服务（例如指定由某建筑师负责绘制楼宇的图则）。因此，根据本条文的一般立场，如协议（或任何有关承诺）规定须由有关个人亲自作出服务，则未算符合这项准则；可是，为顾及拥有多名客户的真正承办商的实际情况，假如有关个人除按协议作出服务外，亦可为其它人士提供相同或类似的服务，则这项准则可算符合。

第 9A(3)(c) 条

23. 这项准则是涉及有关个人根据协议作出服务时，是否会受到如一般雇佣关系中常见的控制或督导。在这方面，如果不存在有关人士对有关个人行使「任何雇主可在一般情况下就其雇员执行职务时行使的」控制或督导，便算符合这项准则。通常有关人士都不会对代表独立承办商执行任务的个人行使这类控制或督导。除了例外的情况，雇主一般都有权向雇员指示进行工作的方式，反观承办商祇要能符合有关合约内所列出的工作规格，通常便可自行决定进行工作的方式。有鉴于此，假如有上述性质的督导或控制情况出现，便强烈显示雇佣关系的存在。

24. 第 9A(3)(c)(ii)条订明，在考虑有关个人的情况是否符合本项准则时，无须理会服务公司对有关个人行使的控制或督导。在实际执行方面，任何属于法定要求及非源自雇主与雇员的关系的督导或控制，本局亦不予以理会。

第 9A(3)(d) 条

25. 本准则的重点在于支付报酬或把报酬存入收款人帐户的基准。要符合这项准则，有关报酬必须是「并非定期支付或

存入贷方帐户及以一般就雇佣合约下的报酬的支付或存入贷方帐户及计算而采用的方式计算」。因此，要考虑的不仅是款项是否定期支付，而且还有用来计算工作报酬的基准。

26. 一般来说，要辨别付予承办商的款项（即使是该等款项是以分期付款或按工程进度形式支付）和根据雇佣合约支付的款项并非难事。就承办商的情况来看，一般是依工作进度支付预先协议的金额；而在受雇的情况下，一般是按工作时间或所出任的职位厘定款额，并且定期（如每周、每两周或每月）支付。

第 9A(3)(e) 条

27. 这项准则涉及在协议内双方在终止安排方面所订立的条款。祇要有关人士并没有安排「以通常就解雇雇员而订定于雇佣合约内的方式或理由停止」作出任何协议下的服务，便符合这项准则。雇主一般可以透过发出符合协议规定的通知及/或按照其它裁定或法例规定终止雇员的服务。相反来说，在涉及独立承办商关系的情况下，合约通常是在任务完成时解除，但协议双方亦可按其它订明的情况终止合约（例如违约）。

第 9A(3)(f) 条

28. 本条文订明，祇要「有关个人并没有公开被显示是有关人士的职员或雇员」，便符合这项准则。由于《税务条例》中没有界定「公开被显示」一词的定义，故此词应以一般的意思解释。因此，假如有关个人或有关人士的某些行为或某些行动是意图令公众相信有关个人是有关人士的职员或雇员，便不符合这项准则。举例来说，这可以是透过有关行业或专业名册、期刊或其它印刷品所刊载的资料，又或者是经发出名片、在公开活动中的言论、以及在新闻稿中发布的资料等情况下显现。

29. 本局亦明白某些从事地产及保险业的「独立」代理人未必能够符合这项准则。不过，假如这些人士被公开显示为他们所代表的机构的雇员，本局定会详细审视此等个案，以决定是否接纳当中并不牵涉任何雇佣关系。

30. 根据第 9A 条的规定，假如有关个人能符合所有指明准则，便没有缴纳薪俸税的责任。同样地，有关人士亦不会受制于这项条文而须遵守《税务条例》第 52 条有关雇主的各项规定。

31. 如有关个人未能符合一项或以上指明准则，也不一定表示执行条文会适用于协议内的报酬。第 9A(4)条提供了另一种免受约束的途径，有关个人可以向局长证明而令他信纳在所有有关期间内按协议作出的服务，「实质上并非他受雇于有关人士担任或从事有收益的职位或受雇工作」。

税务局局长的酌情权：第 9A(4)条

32. 第 9A(3)条可以说是以相当机械化的方式来决定执行条文是否适用。事实上，所采用的方法，是基于祇要个案内没有指明准则所显示的任何受雇迹象，便无须详细审视而可接纳该个案实质上并不涉及受雇工作这个原则。简而言之，这是一个方便纳税人及税务局的实际有效方法。

33. 假如有关安排未能符合指明准则中的任何一项，情况便截然不同。个案中一定会有最少一种迹象显示雇佣关系的存在，那么当本局在确定雇佣关系是否存在时，便须详细考虑有关安排的整体情况。

34. 据第(4)款的条文考虑个案时，局长必会研究众多有关区分雇佣合约（即属雇佣关系的合约）及服务合约（即独立承办商）的案例。一个原先被认为是最具决定性的验证，是侧重于控制方面：「仆人者，就是听从主人的命令，以其指定的方式去工作的人士」 [*Yewens v. Noakes (1880) 1 TC 260, CA*]。

35. 虽然在很多个案中，仍然可以依靠控制验证来作出决定，但在某些情况下，这验证显然会不足够。举例来说，现在专业人士或高级技术人员虽然是雇员身分，但也经常会按照本身的专业判断去执行职务。因此，除控制验证外，另一称为融合验证也被广泛地接受。这验证是由 Denning 法官在 *Bank voor Handel en Scheepvaart NV v. Administrator of Hungarian Property* [1954] 35 TC 311, HL 个案中提出：

「在这方面，依我的观察，今时今日要验证某人是否属从仆身分，已不再单看他是否听命行事，而是视乎他是否被视为其机构内的一份子而定。」

36. 还有另一款验证，称为经济实况验证，在 *Market Investigations Ltd. v. Minister of Social Security*, [1969] 2 QB 173 的个案中曾经采用。这验证所考虑的事情，包括该名人士是否曾参与管理该项工作、是否需要承担财政上的风险、是否可以雇用其它人士协助他的工作、以及是否由他提供主要的工作设备。可是，上诉庭于 1984 年在 *Nethermere (St. Neots) Ltd. v. Gardiner* 1CR612 个案中推翻了以经济实况验证作为「基本验证」的观点，并认为这验证「不外是一个有用的验证而已」。

37. 从这些个案清楚可见的，就正如 Nolan 法官在最高法院上诉庭审理 *Hall v. Lorimer* [1993] STC23 (在第 28 页) 时所指出：

「为这类个案寻找正确决定并无特定途径。虽然某些方法十分适合某一个案的情况与论点，但对另一个案可能毫无帮助。」

他继续 (在第 29 页) 引述并认同 Mummery 法官较早前在一最高法院原讼庭个案中所提出的意见：

「判决的过程涉及为每个个案勾画出一幅图画。正如 Vinelott 法官在 *Walls v. Sinnett (Inspector of Taxes)* [1986] STC 236 在第 245 页所说：『本人认为，当牵涉许多要考虑的因素，而为了从先例中得到启发，便将个案的事实逐一与另一个个案比较，去找出相同和不同的事实，以及另一个法庭就相同的事实而给予的比重等等，这样做法是不可能的。必须从整体的事实漂眼。就某个个案中的事实而必须考虑的因素，对另一个个案来说，并不一定同样重要。』」

因此，明显地，局长祇会在取得所有有关协议的详细事实后，才能就第 9A(4)条作出决定。

38. 假如有关个人希望局长行使此款所赋予的酌情权，他可以在递交薪俸税报税表时通知本局，或在任何时间向本局申请事先裁定。每个个案所需要的证明文件及资料均为一样，详情于下文讨论。

事先裁定

39. 所有事先裁定的申请必须以书面提出，由有关个人或其授权代表签署，并连同下列文件及资料一并呈交局长：

- (a) 协议及任何有关承诺的副本。如果没有书面协议或承诺，则必须为此作出解释，并详列全部的条款和情况。
- (b) 如果在协议（或承诺）内未有明确列出报酬，则需提供在每份协议内的报酬详情。
- (c) 有关人士及服务公司各自的组织图副本。
- (d) 一份声明列出有关个人：
 - (i) 为有关人士及服务公司分别须履行的职务和承担的责任；及
 - (ii) 以往为有关人士或任何相联者作出服务的聘用纪录（如有的话）。
- (e) 一份声明列明情况是符合第(3)款各项指明准则，并附证明文件。
- (f) 解释为甚么会认为有关个人实质上并不是担任有收益的职位或受雇工作。

为方便本局考虑有关申请，申请人必须回答附件乙内列出的问题。假如任何问题与有关个人的情况并无关连，则应加以注明，并附上简单的解释。

40. 在正常情况下，提供上述所需的资料应足以令本局作出裁定。本局一般会在申请提出后三个月内，由局长或获授权人员签发裁定通知书。但有些情况本局可能需要有关个人或其它人士提供进一步的资料。在这情况下，本局未必能在三个月内作出裁定。应注意本局不会就任何假设性、或在构思中、或在建议阶段的情况作出裁定。

遵守条例的规定

41. 对有关人士而言，假如所达成的协议为第 9A(1)条所规范，又未能根据第(3)或(4)款而逸出执行条款的范围之外，则有关人士便有责任遵守第 52 条订明的通知规定（即本漂有关人士为有关个人的雇主的情况 — 见上文第 11 至 19 段）。另一方面，如果清楚地知道第(3)或(4)款适用，第 52 条便无须遵守。

42. 不过，有关人士可能无法肯定执行条文是否适用于某项安排（例如不能确定有关个人是否拥有服务公司的控制权，或是否已符合第(3)款所列的全部指明准则）。为顾及这类情况，新加入的第 80(1AA)条便容许有关人士在某些情况下可以假定他不用遵守申报规定。该条订明，任何因未有遵守第 52(4)、(5)、(6) 或 (7)条的规定而被检控的人士，假如能证明他是依赖有关个人以「指明表格」所作出的陈述书，以及他有合理理由依赖该项陈述，便可以在被检控时以此作为免责辩护。为此，第 80(1AC)条赋予局长权力，透过宪报公告，订定该陈述表格的形式（见附录丙）。

43. 从指明表格可以见到，有关个人祇可在据他所知及确信以下一种或以上的情况适用于有关协议时，才可作出该项陈述—

- (a) 收取报酬或有报酬存入其帐户的一方并不是第 9A(1)条所指的那类法团或受托人（例如属法团者，则不受该条文所描述的形式控制）；
- (b) 有关情况已符合所有指明准则；
- (c) 局长已透过书面确认有关个人在根据协议作出服务时，他实质上并不是受雇于有关人士，担任有收益的职位或受雇工作。

44. 当然，假如有关人士有理由怀疑有关个人是否有权作出以上所述的陈述时，第 80(1AA)条所载的免责辩护便不适用。在这种情况下，有关人士为慎重起见，应遵照申报规定办理。假如有关个人正在等候局长就第 9A(4)条作出决定，则在等候期间，本局不会就未有遵守雇主的申报规定而采取任何行动。

45. 对有关个人而言，假如他对服务公司是否属于第 9A(1)条所界定的类别、或是否全部符合所有指明准则存有疑问，他应先取得局长的裁定，才向有关人士提交一份陈述书。关于这点，应注意新加入的第 80(1AB)条订明，任何人士明知或罔顾后果作出虚假或误导性的声明，即属违法。假如有关个人未有履行税务责任，则第 82 条及第 82A 条内所列的罚则亦告适用。

法例生效日期

46. 修订条例订明，此项新订法例在「指定日期」（即 1995 年 8 月 18 日）实施。任何在指定日期前签订的服务公司协议，假如在该日前已支付有关的报酬及或已作出有关的服务，则不受该新例所规限。但假如有关报酬及服务是在指定日期当日或以后支付及作出，便为新例所规限。当然，这项法例适用于在指定日期当日或以后所签订的任何协议。

47. 订定「指定日期」的目的，是要明确地指出，任何于当日或以后存在而属新例所管辖范围内的安排，均有须向本局提供资料的责任。至于在指定日期前已实行的安排，本局不会就在指定日期前可能存在但不被遵守的第 52 条申报规定而采取任何惩罚性行动。有关本局对引用第 9A 条及第 52 条的立场于附录丁列出。

48. 实施这项法例的其中一个目的，是为了识别掩饰雇佣关系的安排。按理若能断定一项掩饰雇佣关系的安排确实存在，则无论在指定日期之前或之后所赚取的入息都应课薪俸税。本局认为，在引进第 9A 条前，若按原有的条文（包括第 61 及第 61A 条）已可将先前的入息课征薪俸税，则理所当然要根据此等条文对该入息作出评税。

49. 至此顺带一提,就算安排不属于第 9A 条规限的范围(即使协议是在指定日期后签订),视乎个案的实况而定,它仍可能受制于一般性的反避税条文,令入息须课薪俸税。举例来说,当一名不是经营行业、专业或业务或进行订明活动的「有关人士」,聘请另一名人士按一项掩饰雇佣关系的协议作出服务时,引用一般性反避税条文便为恰当。本局相信这一立场,可得英国枢密院在 *CIR v. Challenge Corporation Limited* [1987] 2 WLR 24 个案的裁定所支持。换言之,就算在法例内已有相关的特定反避税条文,一般性的反避税条文仍可引用。

服务公司的情况

50. 为避免双重征税,第 9A(5)条订明,如有关个人须就第(1)款所指的报酬按第 9A 条课薪俸税,获支付报酬或有报酬存入其帐户的法团或受托人(即服务公司),则无须就有关报酬课税。因此,服务公司亦不会获准有关开支或折旧免税额的扣除。

51. 第(5)款亦同时订明,有关个人无须就服务公司支付给他或存入他的帐户的报酬以雇员的身分课税,假如有关报酬是属于就协议所作的服务而支付者。但这豁免并不适用于任何不属于由该等服务所得到的报酬,例如那些由有关个人所提供但与有关人士所达成的服务协议无关的服务。

专业人士利用服务公司的情况

52. 按照个人不可以受雇于自己的税务原则,第 9A(7)条的条文实际上是将设有服务公司的独资或合伙业务(例如专业)的东主及合伙人排除于第 9A 条执行条文的适用范围外。第 9A(7)(b)(i)条处理涉及独资业务的情况,而第 9A(7)(b)(ii)条则处理合伙业务的情况。本局对此类服务公司安排的处理办法已在香港税务条例释义及执行指引第 24 号详细说明。

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。