



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(修订本)

利得税  
“第二类”服务公司安排

本指引旨在为纳税人及其授权代表提供资料。它载有税务局对本指引公布时有关税例的释义及执行。引用本指引不会影响纳税人反对评税及向税务局局长、税务上诉委员会或法院提出上诉的权利。

本指引取代于 1995 年 8 月发出的指引。

税务局局长 刘麦懿明

2009 年 7 月

# 税务条例释义及执行指引

## 第 24 号(修订本)

### 目录

	段数
引言	1
第二类安排	4
法律原则	6
可以接受的安排	14
公平及独立交易原则	15
合资格服务	17
获容许的扣除	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」)主要涉及非法团商号要求在计算其应课税利润时，扣除向其东主或合伙人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。政府考虑各方面的意见后，制订《税务条例》第 9A 条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，政府认为暂时无须立法管制，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；同时会多加引用《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，则该商号的应课税利润便会相对减少。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充分的商业理由，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，相对于后者所提供的服务，实在远远超过符合商业实况的数额，由此推断，这些费用并非全是为产生应课税利润而支付的。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 *D19/99 14 IRBRD 209* 及 *D153/01 17 IRBRD 189* 两宗涉及过高管理费用的个案所作出的裁决，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，并非用以产生应课税利润的部分不予扣除。税务上诉委员会在 *D19/99* 个案中的论据，正好支持这观点 -

### 第 218 页

#### “a. 第 16 条

第 16 条界定哪些支出及开支可从纳税人的应课税利润

中扣除，从而确定应课税利润。第 16(1)条容许扣除‘在...  
评税基期内，为产生根据本部应课税的其在任何期间的  
利润而招致的一切支出及开支，...包括...’。  
第 16(1)条接着胪列可予扣除的开支。”

以及第 226 页

“20. 税务局引述的 D61/91, IRBRD, vol 6, 457 和 D32/93, IRBRD, vol 8, 261 两宗上诉个案，并不涉及《税务条例》第 61 条和虚假或虚构交易的问题。D32/94, IRBRD, vol 9, 97 的上诉个案同样未有就有关问题作出判决。在该个案中，纳税人为一名医生，由于税务上诉委员会基于案中提出的证据，认为有关管理费用是不可分割的，纳税人为免出现整笔管理费用不获委员会批准扣除的严重后果，于是接受把税例第 61 条应用于他的上诉个案中。虽然在税务局向我们引述的 D110/98, IRBRD, vol 13, 553 个案中，委员会曾提及鉴于税例第 61 条的字眼关系，税务局不能把交易的其中一部分不予理会，不过，我们认为假如按照第 61 条的规定不理睬服务公司安排，则税务局可在完全不理睬服务公司和有关服务费用的情况下评定纳税人的应课税利润。除去服务公司和服务公司安排这两项阻碍后(换言之，不理睬有关公司的法人地位)，税务局便可把服务公司的支出和开支，当作是纳税人的支出或开支，再因应该支出或开支去衡量是否为产生纳税人的应课税利润而招致，而分割成可予扣除和不可扣除两部分。”

9. 纳税人亦应注意税务上诉委员会在第 D153/01 17 IRBRD 189 和 D85/02 17 IRBRD 1017 两宗个案中所提出的观点，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 D153/01 第 205 页指出 -

“53. 开支是否获容许扣除受《税务条例》第 16 和 17 条条文规管。第 16(1)条准许扣除所有符合以下两项准则的支出和开支，即(1)支出及开支须为产生应评税利润而招致，以及(2)支出及开支须在有关课税年度的评税基期内招致。第 17 条规定某几类支出和开支不获扣除。假如

纳税人未能证明某笔开支是为产生其应评税利润而招致，则该笔开支将全数不获扣除。就本个案来说，假如纳税人无法证明有关管理费用是为产生其应评税利润而招致，则该整笔费用不可获得扣除。不过，倘若某笔开支是可加以分析及分拆计算，或引用税例第 61 或第 61A 条加以分割，则该笔开支中为产生应课税利润而招致的“部分”可获准扣除，但余数则不得扣减。就本个案来说，由于管理费用的款额是由 B 公司损益帐内详列的开支，加上 5% 的标价提高数组成，因此有关管理费用是可加以分析及分拆计算。如上述所言，只有证实是为产生纳税人应评税利润而招致的开支，才可获得扣除。”

#### 以及第 206 页

“56. 纳税人代表律师要求我们决定，在有关情况下是否准许仔细审查 B 公司的开支。我们决定应容许详细审查 B 公司的开支。管理费用的金额是以 B 公司在提供所需服务时招致的一切开支和支出，加上 5% 的标价提高数。若要确定有关开支和支出是否为产生纳税人的应评税利润而招致，便必须对该等开支和支出加以审查。有关审查并非代表我们不理会法人地位的原则，也并不表示纳税人没有决定本身事务的自由。但我们是要客观地解答有关开支在计算应课税利润时是否可予扣除的法律问题。审查时我们须研究支付款项的目的，以及查明有关开支是否为产生有关应课税利润而真实地招致。纳税人须履行其举证责任，以证明 B 公司损益帐上所列的每项开支都是为产生其应评税利润而真实地招致。我们不同意纳税人代表律师所称，由于 B 公司的税务状况不受争议，所以 B 公司帐目上所列开支对本个案并无影响。我们亦不接纳纳税人一旦确立有关管理费用是为获取 B 公司的专业服务而招致，有关管理费用便应获得全数扣除的说法。问题不会就此解决，纳税人仍须证明有关开支是为产生其应评税利润而真实地招致。”

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 *D110/98 13 IRBRD 553* 的个案第 558 页中指出 -

“7. 总括来说，虽然 X 公司有些开支明显与纳税人的业务相关，但纳税人加插 X 公司，实际上主要是利用该公司作为避税工具，令大量私人开支得以扣税，而更重要的，是令他须缴付的税款减至近乎零。纳税人委托 X 公司向他的业务提供服务，不仅没有必要，甚至无利益可言，更遑论要就服务支付该等管理费用。换言之，假如 X 公司不是由纳税人拥有，亦不曾给予纳税人利益(包括以优厚条款给予贷款)，我们认为纳税人委托该公司的机会微乎其微，因为按商业原则，这样的安排简直无法接受。最后，应当留意的是 X 公司只为纳税人服务，它并无其它客户。”

12. 税务上诉委员会曾在 *D94/99 14 IRBRD 603* 的个案中，裁定纳税人与服务公司之间的关系是虚假的，而且虽非全部，大部分也属虚构，因此按《税务条例》第 61 条的条文，无须予以理会。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独立交易原则进行交易。税务上诉委员会在第 611 页指出：

“24. B 先生表示，服务是否属于公平合理，完全由纳税人和 D 公司双方之间决定。我们接纳税务局所说，这问题得靠客观评估，但客观评估并非不须理会有关公司的法人地位，也并不表示纳税人没有决定本身事务的自由。纳税人可随意把部分入息分给有关连公司、亲属，甚至是任何第三者。问题是在计算应课税利润时，该笔所支付的款项在法律上是否属于可扣除的开支。这问题须客观地处理。我们并不会因为纳税人和 D 公司之间的协议，而不去探讨所支付的有关款项是否属于为产生利润而招致的可扣除开支。”

25. 该笔开支必须为产生利润而真实地招致，而我们必须研究一切有关的情况。例如付款人和收款人的关系便属于相关情况，付款的目的和理由也是。该笔款项的计算基准和细目详情也很重要。若没有合理基准，我们可能会认为有关开支款项是完全任意厘定、不符合商业实况，因而不是真实地招致。

26. 在本个案中，纳税人向我们提供太少关于如何为产生利润而招致有关服务费用的资料。顾问协议提述每月“首先”给予 12,000 元的费用，但纳税人没解释在有关期间这笔费用如何增加至 1,391,200 元。除税务局指出多个有关收费出现差异的地方外，D 公司的董事会会议记录中对大幅增加收费的理由只字不提。我们不接受纳税人在 1996 年 7 月 2 日信中提出的论据，表示费用是按独立交易的原则议定。纳税人并没有解释如信中透露怎样“定期”厘定收费。夹附于本裁决作为附录 B 的附表，是 B 先生赖以证明的文件。附表胪列不定期支付的款项，但也是全部欠缺解释的。纳税人没有提供资料说明所支付的这些款项与 D 公司所提供的服务有何关连。在我们看来，附表更像是独资业务东主从本身业务提款的列表。纳税人没有试图以 D 公司所提供的服务作对照，证明有关款项合理。在这情况下，纳税人未能完成举证责任，我们毫不犹豫地驳回上诉。”

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 条的条文外，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 条的条文来否定该服务公司的存在，以及取消一切税项利益。税务局局长在税务上诉委员会案例 *D153/01 17 IRBRD 189* 中，便把第 61A 条的条文应用于“第二类”服务公司安排。上诉委员会接纳税务局局长的意见，在该案例第 209 页表示 -

“ 至于第 61A 条，税务局局长在决定书中指出，纳税人与 B 公司订立服务协议和雇用协议的唯一和主要目的，是为了获得税项利益，我们也接纳局长就此所述的理由。”

## 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。

### *公平及独立交易原则*

15. 经营任何行业、专业或业务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按独立交易原则运作。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. 就一般的个案来说，当一笔管理费用是按公平及独立交易原则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)、机器和仪器, 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。就后者的情况来说, 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。

### **获容许的扣除**

22. 商号若想申报的款额获得扣除，必须证明就每项「合资格服务」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，列明从服务公司取得的合资格服务。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，商号就合资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「合资格服务」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来说，「成本因素」是指服务公司在该课税年度内，就直接提供合资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. 由于本局认为合资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，不应计算入合资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，部分为合资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资格服务及其它目的(如购置一所供相关人士使用的物业)而借取一笔贷款，则只能就提供合资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，不但与公平及独立交易原则的商业运作所采用的利润率颇为接近，且符合税务上诉委员会在 *D94/99 14 IRBRD 603* 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 *D153/01 17 IRBRD 189* 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资格服务的款额。

## 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。

30. 此外，有一点必须强调，本执行指引只是讲解税务局在决定非法团商号所支付的管理费用是否可获准扣除时的惯常做法，它并不适用于向服务公司征税的事宜上。一如税务上诉委员会在 *D62/01 16 IRBRD 537* 个案的第 555 页所确认：“...《税务条例释义及执行指引第 24 号》全篇主要讲述在处理非法团商号的税务档案时，非法团商号向服务公司所支付或应支付的管理费用是否获得扣除的问题。该执行指引并非讲述在处理服务公司的税务档案时，服务公司所收取或应收取的管理费用是否须课税...”。纳税人支付的某笔款项是否可予扣除，并不影响收款人是否须就该笔款项课税。

附件甲

专业商号

专业服务收费 5,000,000 元

减： 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 4,000,000 元

帐目所示利润 1,000,000 元

*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

加： 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%) 625,000 元

经调整的应评税利润 1,625,000 元

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

减： 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 200,000 元 3,600,000 元

应评税利润 400,000 元

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。