



中華人民共和國香港特別行政區政府
稅務局

稅務條例釋義及執行指引

第 24 號(修訂本)

利得稅
“第二類”服務公司安排

本指引旨在為納稅人及其授權代表提供資料。它載有稅務局對本指引公布時有關稅例的釋義及執行。引用本指引不會影響納稅人反對評稅及向稅務局局長、稅務上訴委員會或法院提出上訴的權利。

本指引取代於 1995 年 8 月發出的指引。

稅務局局長 劉麥懿明

2009 年 7 月

稅務條例釋義及執行指引

第 24 號(修訂本)

目錄

	段數
引言	1
第二類安排	4
法律原則	6
可以接受的安排	14
公平及獨立交易原則	15
合資格服務	17
獲容許的扣除	22
報稅表及會計事項	28
執行指引的應用	29
附件甲	

引言

財政司在 1994 至 95 年度的財政預算案演辭中公布，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，在這安排下，一名人士在類似僱傭情況下提供服務所賺取的薪酬，以顧問費用的形式支付予一間受其控制的服務公司，而不是向其本人直接支付薪金；第二類安排（「第二類個案」）主要涉及非法團商號要求在計算其應課稅利潤時，扣除向其東主或合夥人控制的有限公司或信託（「服務公司」）所支付的、一般被稱作管理費用的款項。

2. 在公布了財政預算案後，政府曾與多個執業及專業團體進行磋商，尋求最恰當的辦法來處理該等受關注的事情。政府考慮各方面的意見後，制訂《稅務條例》第 9A 條以打擊第一類避稅安排，有關條文經已由《1995 年稅務(修訂)(第 2 號)條例》增訂，至於這些條文如何實施，請參看《稅務條例釋義及執行指引》第 25 號。

3. 至於第二類安排，政府認為暫時無須立法管制，而是由稅務局透過發出指引，解釋在何種情況下，申報扣除支付予服務公司的管理費用會受到質疑；同時會多加引用《稅務條例》內的一般反避稅條文，以阻止這種避稅安排被濫用。故此，本指引旨在闡述本局在引用現行條文以打擊第二類安排方面的立場。

第二類安排

4. 正如本執行指引在第一段所指出，第二類安排通常涉及一項協議（「服務公司協議」），在此協議下，一間商號會根據協議向另一間受該商號東主或合夥人直接或間接控制的服務公司支付管理費用。一般來說，此類協議會訂明，服務公司須向付出管理費用的商號，提供若干該商號在營運上所需的服務。

5. 本局發現很多這類安排，都是為減輕整體稅務負擔而訂立的。假如一間商號向服務公司所付出的費用獲准扣除，而扣除額比該商號由其他方面直接獲得該等服務的成本為高，則該商號的應課稅利潤便會相對減少。在另一方面，服務公司為盡量減輕

稅務負擔，通常會透過申報扣除具稅務效益的薪酬給予有關連人士(例如該商號的東主或合夥人或其親屬)藉口其為該服務公司之僱員或董事，用以抵銷上述所收取的額外金額。

法律原則

6. 當一間商號根據服務公司安排，向服務公司付出一筆符合商業實況的款項，以獲得業務所需的服務，該項支出在其他的稅務管轄地區會被推斷為業務上的開支，並被認為是商號為賺取收入而支出的確實成本(即是為賺取利潤而招致的費用)。但是，假如該項開支的數額過高，情況便會相反，即該筆付款並非全為服務公司所提供的服務而支出，而付款是帶有其他目的。本局認為這觀點亦同樣適用於根據《稅務條例》申索扣除管理費用方面；故此，本局在處理這方面的問題，亦會依循此觀點。

7. 按上述的論點，本局亦同意，非法團商號的東主可能會有充分的商業理由，利用服務公司安排提供所需的服務，但是令本局感到關注的是，最近發現越來越多在這類安排中，商號付予服務公司的費用，相對於後者所提供的服務，實在遠遠超過符合商業實況的數額，由此推斷，這些費用並非全是為產生應課稅利潤而支付的。同樣令人感到困惑的是，本局發現某些個案欠缺書面協議、或無清楚的帳目記錄、或任意釐定收費而非按照所提供服務的成本來釐定。

8. 明顯地，有些執業人士及納稅人不知道本局是可以採用不同的方式，質疑不按正常商業形式運作的服務公司安排。關於這點，稅務上訴委員會在 *D19/99 14 IRBRD 209* 及 *D153/01 17 IRBRD 189* 兩宗涉及過高管理費用的個案所作出的裁決，清楚說明在何種情況下，可根據《稅務條例》第 16(1)條的規定，將有關管理費用分成兩部分，並非用以產生應課稅利潤的部分不予扣除。稅務上訴委員會在 *D19/99* 個案中的論據，正好支持這觀點 -

第 218 頁

“a. 第 16 條

第 16 條界定哪些支出及開支可從納稅人的應課稅利潤

中扣除，從而確定應課稅利潤。第 16(1)條容許扣除‘在... 評稅基期內，為產生根據本部應課稅的其在任何期間的利潤而招致的一切支出及開支，... 包括...’。第 16(1)條接着臚列可予扣除的開支。”

以及第 226 頁

“20. 稅務局引述的 D61/91, IRBRD, vol 6, 457 和 D32/93, IRBRD, vol 8, 261 兩宗上訴個案，並不涉及《稅務條例》第 61 條和虛假或虛構交易的問題。D32/94, IRBRD, vol 9, 97 的上訴個案同樣未有就有關問題作出判決。在該個案中，納稅人為一名醫生，由於稅務上訴委員會基於案中提出的證據，認為有關管理費用是不可分割的，納稅人為免出現整筆管理費用不獲委員會批准扣除的嚴重後果，於是接受把稅例第 61 條應用於他的上訴個案中。雖然在稅務局向我們引述的 D110/98, IRBRD, vol 13, 553 個案中，委員會曾提及鑑於稅例第 61 條的字眼關係，稅務局不能把交易的其中一部分不予理會，不過，我們認為假如按照第 61 條的規定不理會服務公司安排，則稅務局可在完全不理會服務公司和有關服務費用的情況下評定納稅人的應課稅利潤。除去服務公司和服務公司安排這兩項阻礙後(換言之，不理會有關公司的法人地位)，稅務局便可把服務公司的支出和開支，當作是納稅人的支出或開支，再因應該支出或開支去衡量是否為產生納稅人的應課稅利潤而招致，而分割成可予扣除和不可扣除兩部分。”

9. 納稅人亦應注意稅務上訴委員會在第 D153/01 17 IRBRD 189 和 D85/02 17 IRBRD 1017 兩宗個案中所提出的觀點，委員會認為，假若一筆過高收費的管理費用是不可分割的話，恰當的做法可能是全數不准予以扣除。稅務上訴委員會在 D153/01 第 205 頁指出 -

“53. 開支是否獲容許扣除受《稅務條例》第 16 和 17 條條文規管。第 16(1)條准許扣除所有符合以下兩項準則的支出和開支，即(1)支出及開支須為產生應評稅利潤而招致，以及(2)支出及開支須在有關課稅年度的評稅基期內招致。第 17 條規定某幾類支出和開支不獲扣除。假如

納稅人未能證明某筆開支是為產生其應評稅利潤而招致，則該筆開支將全數不獲扣除。就本個案來說，假如納稅人無法證明有關管理費用是為產生其應評稅利潤而招致，則該整筆費用不可獲得扣除。不過，倘若某筆開支是可加以分析及分拆計算，或引用稅例第 61 或第 61A 條加以分割，則該筆開支中為產生應課稅利潤而招致的“部分”可獲准扣除，但餘數則不得扣減。就本個案來說，由於管理費用的款額是由 B 公司損益帳內詳列的開支，加上 5% 的標價提高數組成，因此有關管理費用是可加以分析及分拆計算。如上述所言，只有證實是為產生納稅人應評稅利潤而招致的開支，才可獲得扣除。”

以及第 206 頁

“56. 納稅人代表律師要求我們決定，在有關情況下是否准許仔細審查 B 公司的開支。我們決定應容許詳細審查 B 公司的開支。管理費用的金額是以 B 公司在提供所需服務時招致的一切開支和支出，加上 5% 的標價提高數。若要確定有關開支和支出是否為產生納稅人的應評稅利潤而招致，便必須對該等開支和支出加以審查。有關審查並非代表我們不理會法人地位的原則，也並不表示納稅人沒有決定本身事務的自由。但我們是要客觀地解答有關開支在計算應課稅利潤時是否可予扣除的法律問題。審查時我們須研究支付款項的目的，以及查明有關開支是否為產生有關應課稅利潤而真實地招致。納稅人須履行其舉證責任，以證明 B 公司損益帳上所列的每項開支都是為產生其應評稅利潤而真實地招致。我們不同意納稅人代表律師所稱，由於 B 公司的稅務狀況不受爭議，所以 B 公司帳目上所列開支對本個案並無影響。我們亦不接納納稅人一旦確立有關管理費用是為獲取 B 公司的專業服務而招致，有關管理費用便應獲得全數扣除的說法。問題不會就此解決，納稅人仍須證明有關開支是為產生其應評稅利潤而真實地招致。”

10. 稅務上訴委員會在上述個案中提出的觀點，正好反映該委員會在較早前一個有關管理費用的個案中所申述的原則：「納

稅人有責任證明該筆款項是用於產生利潤的」[D96/89 6 IRBRD 372]。

11. 在決定任何服務公司安排是否符合商業原則，很明顯地，其中一個要考慮的重要因素是管理費用與所提供的服務二者之間的關係。關於此點，稅務上訴委員會在 *D110/98 13 IRBRD 553* 的個案第 558 頁中指出 -

“7. 總括來說，雖然 X 公司有些開支明顯與納稅人的業務相關，但納稅人加插 X 公司，實際上主要是利用該公司作為避稅工具，令大量私人開支得以扣稅，而更重要的，是令他須繳付的稅款減至近乎零。納稅人委託 X 公司向他的業務提供服務，不僅沒有必要，甚至無利益可言，更遑論要就服務支付該等管理費用。換言之，假如 X 公司不是由納稅人擁有，亦不曾給予納稅人利益（包括以優厚條款給予貸款），我們認為納稅人委託該公司的機會微乎其微，因為按商業原則，這樣的安排簡直無法接受。最後，應當留意的是 X 公司只為納稅人服務，它並無其他客戶。”

12. 稅務上訴委員會曾在 *D94/99 14 IRBRD 603* 的個案中，裁定納稅人與服務公司之間的關係是虛假的，而且雖非全部，大部分也屬虛構，因此按《稅務條例》第 61 條的條文，無須予以理會。稅務上訴委員會在總結個案時強調，各有關方面如果希望任何服務公司安排獲得接納，便必須以公平及基於獨立交易原則進行交易。稅務上訴委員會在第 611 頁指出：

“24. B 先生表示，服務是否屬於公平合理，完全由納稅人和 D 公司雙方之間決定。我們接納稅務局所說，這問題得靠客觀評估，但客觀評估並非不須理會有關公司的法人地位，也並不表示納稅人沒有決定本身事務的自由。納稅人可隨意把部分入息分給有關連公司、親屬，甚至是任何第三者。問題是在計算應課稅利潤時，該筆所支付的款項在法律上是否屬於可扣除的開支。這問題須客觀地處理。我們並不會因為納稅人和 D 公司之間的協議，而不去探討所支付的有關款項是否屬於為產生利潤而招致的可扣除開支。”

25. 該筆開支必須為產生利潤而真實地招致，而我們必須研究一切有關的情況。例如付款人和收款人的關係便屬於相關情況，付款的目的和理由也是。該筆款項的計算基準和細目詳情也很重要。若沒有合理基準，我們可能會認為有關開支款項是完全任意釐定、不符合商業實況，因而不是真實地招致。

26. 在本個案中，納稅人向我們提供太少關於如何為產生利潤而招致有關服務費用的資料。顧問協議提述每月“首先”給予 12,000 元的費用，但納稅人沒解釋在有關期間這筆費用如何增加至 1,391,200 元。除稅務局指出多個有關收費出現差異的地方外，D 公司的董事會會議記錄中對大幅增加收費的理由隻字不提。我們不接受納稅人在 1996 年 7 月 2 日信中提出的論據，表示費用是按獨立交易的原則議定。納稅人並沒有解釋如信中透露怎樣“定期”釐定收費。夾附於本裁決作為附錄 B 的附表，是 B 先生賴以證明的文件。附表臚列不定期支付的款項，但也是全部欠缺解釋的。納稅人沒有提供資料說明所支付的這些款項與 D 公司所提供的服務有何關連。在我們看來，附表更像是獨資業務東主從本身業務提款的列表。納稅人沒有試圖以 D 公司所提供的服務作對照，證明有關款項合理。在這種情況下，納稅人未能完成舉證責任，我們毫不猶豫地駁回上訴。”

13. 此外，值得注意的是，當一項服務公司的安排不是依從商業基礎進行時，本局除了可引用第 61 條的條文外，一旦發現該項安排的唯一或主要的目的明顯是為了獲得稅項利益，本局亦可以引用第 61A 條的條文來否定該服務公司的存在，以及取消一切稅項利益。稅務局局長在稅務上訴委員會案例 *D153/01 17 IRBRD 189* 中，便把第 61A 條的條文應用於“第二類”服務公司安排。上訴委員會接納稅務局局長的意見，在該案例第 209 頁表示 -

“ 至於第 61A 條，稅務局局長在決定書中指出，納稅人與 B 公司訂立服務協議和僱用協議的唯一和主要目的，是為了獲得稅項利益，我們也接納局長就此所述的理由。”

可以接受的安排

14. 下文各段列出申報扣除管理費用所需符合的最低要求，以及說明釐定扣除數額的一般基準。

公平及獨立交易原則

15. 經營任何行業、專業或業務的人士極有可能在某些情況下，需要與一間正式設立的服務公司達成安排，以獲得若干服務及設施，使該人可賺取應課稅利潤。不過，在稅務方面，必須強調的是，在這類安排下，服務公司必須以獨立形式經營業務，而且在與該人進行交易時必須是以公平及按獨立交易原則運作。為證明及符合各方聲稱所擁有的獨立地位，各自的權利、義務及彼此之間所進行的交易均應詳細記錄，這些記錄應包括－

- 與提供服務有關的協議(該協議應訂明所提供的服務、收費基準、以及協議的有效期等)；
- 記載通過服務公司協議條款的會議記錄，及此後所關於修訂條款的會議記錄；
- 協議雙方進行交易的發票及收據；
- 服務公司賴以計算徵收服務費用的工作記錄；
- 協議雙方各自的銀行記錄；及
- 協議雙方各自所聘用人員的僱傭合約。

16. 就一般的個案來說，當一筆管理費用是按公平及獨立交易原則向一間服務公司支付的，則該筆款額應反映出服務公司為提供有關服務而需直接付出的成本(例如支付予打字員的薪金)，另加上某適當的標價提高數以應付本身的經營費用(例如服務公司的辦公室租金)及賺取合理的利潤。這些事項將在下文作詳細討論。

合資格服務

17. 為了確定某商號支付的管理費用的扣除數額(如有的話)，首先須要審查該商號從服務公司得到的服務屬何性質。為此，我們必須確認甚麼是該商號為賺取應課稅利潤而需要得到的所謂「合資格服務」。

18. 概括來說，本局認為「合資格服務」一詞，是指一些非專業服務，用以提供給商號所需的基本設施，以便商號可以應付日常運作所需。故此，該詞可以包括提供辦公室、員工(例如行政、秘書、文書及清潔等員工)、機器和儀器，以及各類物資供應(即文具、影印、醫藥用品等)。但是，該詞不可以引申為包括該商號的東主或合夥人以服務公司僱員的身分所提供的任何服務。就後者的情況來說，本局的立場是，這類安排實質上只是東主或合夥人僱用自己，按一貫原則，本局認為這類安排在稅務上是不會產生效力。

19. 「合資格服務」一詞，亦不包括其他與服務公司訂立僱傭合約的「賺取專業服務收費人士」所提供的服務(不管他們是否亦是該商號的普通僱員或受薪合夥人)。在這方面值得一提的是，當一些專業人士是由服務公司而非商號所聘用，一般來說，各有關方面可安排由服務公司直接向其客戶就專業服務收取費用，在此情況下，能夠獲准從服務收費中扣除的專業人士酬金，只限實際所支付的酬金數額。故此，當這些專業人士是由服務公司僱用，而專業服務費是由商號向客戶收取的話，商號付予服務公司的管理費用中相當於這些專業僱員的酬金部分，按商業原則是不應加上標價提高數。

20. 本執行指引所指的專業人士，應指那些透過訓練或經驗獲得專業知識，而又需要在日常職務中，為有關方面的專業提供服務的人士。另一方面，本文所指的專業人士，並不包括那些本身擁有某行業的專業知識、但其提供的服務非按一般專業服務收費的人士。舉例來說，一名在醫務所內擔任行政工作的會計師，或是一名具有法律專業資格，但只是在律師事務所內擔任辦公室經理或圖書館館長的人士，便是非按一般專業服務收費的人士。

21. 值得注意的是，本局並不接受一名專業人士以不同身分，擔任不同任務，即不會容許納稅人把所謂行政工作的職務與

專業工作的職務分開，以便可以將行政工作納入「合資格服務」的範圍。在這方面，本局所持的立場是，無論有關的專業人士是一名東主、合夥人或商號的僱員，行政職務是專業職位工作的其中一部分，不應該分開考慮。

獲容許的扣除

22. 商號若想申報的款額獲得扣除，必須證明就每項「合資格服務」的開支是符合《稅務條例》第 16 條的規定，同時亦非屬第 17 條內所載的不容扣除開支之列。為確立有關款額可獲扣除，該商號必須向本局提交一份明細表，臚列從服務公司取得的合資格服務。該份明細表應就每項服務提供下列的資料 -

- 商號須解釋為何需獲該項服務以產生應課稅利潤，除非表面原因已甚充分；
- 在申索扣除的管理費用中，列明每項服務的金額(任何非因業務用途而支出的款項都不應被包括在內)；及
- 解釋為何本局應接受該金額為切合商業實況及准予扣除。

23. 如上文第 16 段所述，在切合商業實況下，商號就合資格服務而支付的費用，本局可接受這是不單能反映出服務公司為提供有關服務而付出的直接成本(「成本因素」)，還可包括服務公司以合理利潤方式、或適當地加上標價提高數，來收回經常費用及賺取利潤。因此，在申報扣除為「合資格服務」而付出的管理費用時，商號需要向本局提交與計算該扣除款額有關的詳細資料。在這方面，本局會接受以一課稅年度來說，「成本因素」是指服務公司在該課稅年度內，就直接提供合資格服務所招致的開支，可獲扣除的總額(包括折舊免稅額)。鑑於上述原因，假若商號(而非服務公司)直接獲得有關服務，而所招致的開支未能符合扣稅條件、或未能由此獲得折舊免稅額的話，則與該開支有關的款項不應包含在成本因素內。

24. 由於本局認為合資格服務不可包括商號東主或合夥人為執行職務而提供的服務，因此服務公司就該人的酬金或利益(如

董事袍金)方面的支出，不應計算入合資格服務的成本因素內。附件甲載有一簡單例子，說明若涉及向有關連人士支付酬金的情況下所需的調整。

25. 假如在一項服務中，部分為合資格服務而部分為其他目的，與業務無關的部分便應從成本因素中剔除。舉例來說，服務公司向商號提供一部機器使用，但該商號使用該部機器於業務用途上只佔 40%，則只能把該個百分比的折舊免稅額及有關開支計算入成本內。同樣地，服務公司為向商號提供合資格服務及其他目的(如購置一所供相關人士使用的物業)而借取一筆貸款，則只能就提供合資格服務有關部分的利息，計算入成本因素之內。

26. 至於怎樣才算是一個恰當的標價提高數，只要申報扣除的總額不超過實際的支出，本局通常會接受以**成本因素的 12.5%**為準則的利潤，為符合商業實況。本局認為釐定利潤於此水平，不但與公平及獨立交易原則的商業運作所採用的利潤比率頗為接近，且符合稅務上訴委員會在 *D94/99 14 IRBRD 603* 個案中所提出的觀點。

27. 如果納稅人所提供的資料，不足以證明申報扣除的管理費用是符合商業實況，本局將會假定至少有部分的管理費用，是與賺取應課稅利潤無關。在此情況下，若能夠計算出或合理地估計那超出商業實況的數額，則超出的數額將不予扣除。若不能計算出或合理地估計超出的數額，則按稅務上訴委員會在 *D153/01 17 IRBRD 189* 個案所提出的觀點，整筆管理費用可能**全數**不予扣除。

報稅表及會計事項

28. 除有特別原因外，商號與其有關的服務公司應採用同一帳目結算日期。如果採用不同的帳目結算日期，理應詳細解釋有關原因，否則，本局可能會假定這樣做是為了獲得稅務利益。商號在呈交其利得稅報稅表時，倘能一併遞交服務公司的帳目及其利得稅計算表的副本，將有助於本局評審管理費用內屬合資格服務的款額。

執行指引的應用

29. 凡在本執行指引發出前，有關評稅已根據《稅務條例》第 70 條的條文被視為最終及決定性，本局將不會對此項評稅就本執行指引所述有關調整管理費用扣除一事再行審議；不過，若任何年度(包括以往年度)的評稅仍未發出，則本局有權按本執行指引所述的方式作出評稅。

30. 此外，有一點必須強調，本執行指引只是講解稅務局在決定非法團商號所支付的管理費用是否可獲准扣除時的慣常做法，它並不適用於向服務公司徵稅的事宜上。一如稅務上訴委員會在 *D62/01 16 IRBRD 537* 個案的第 555 頁所確認：“...《稅務條例釋義及執行指引第 24 號》全篇主要講述在處理非法團商號的稅務檔案時，非法團商號向服務公司所支付或應支付的管理費用是否獲得扣除的問題。該執行指引並非講述在處理服務公司的稅務檔案時，服務公司所收取或應收取的管理費用是否須課稅...”。納稅人支付的某筆款項是否可予扣除，並不影響收款人是否須就該筆款項課稅。

附件甲

專業商號

專業服務收費	5,000,000 元
<u>減</u> ： 為獲取服務(指辦公室地方及一般文書服務) 而支付的管理費用	<u>4,000,000 元</u>
帳目所示利潤	<u>1,000,000 元</u>
服務公司向專業商號提供運作上所需(指辦公室地方及一般文書服務)的實際成本-- <u>3,000,000 元</u>	

專業商號的應評稅利潤的計算方法

帳目所示利潤	1,000,000 元
<u>加</u> ： 管理費用調整(可扣除的數額以 3,375,000 元為上限，即 3 百萬元的實際支出另加 12.5%)	<u>625,000 元</u>
經調整的應評稅利潤	<u>1,625,000 元</u>

註： 這 12.5%的標價提高數是按服務公司為向專業商號提供服務所支付的開支(即「成本因素」)而計算的。只有那些若由專業商號直接支付也可獲扣除的有關開支，才可被列入溢價的計算內(見本執行指引第 23 段)。

服務公司

收入(管理費用)		4,000,000 元
<u>減：</u> 向專業商號提供服務的成本 -		
辦公室地方、行政、秘書		
及一般文書服務	3,000,000 元	
董事／僱員酬金(給有關連人士)	400,000 元	
本身營運上的支出	<u>200,000 元</u>	<u>3,600,000 元</u>
應評稅利潤		<u>400,000 元</u>

註： 若支付予服務公司每位董事／僱員的酬金要獲得扣除，則有關開支須符合《稅務條例》第 16 條的規定，同時亦非屬第 17 條內所載的不容扣除開支之列。請注意，本執行指引並不會就可獲扣除或不容扣除等種種問題提供任何指引。