

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Case No. D96/02

Salaries tax – whether salaries tax chargeable – whether relationship between employer and employee existed – whether provision of service by self-employment – the relevant guidelines and fundamental test – necessary to consider all the objective facts, evidence and overall circumstances of the case – burden of proof on the appellant – sections 8, 12(1), 14 and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance ('IRO'). [Decision in Chinese]

Panel: Anthony Ho Yiu Wah (chairman), Man Mo Leung and Lily Yew.

Date of hearing: 16 August 2002.

Date of decision: 11 December 2002.

The taxpayer objected to the salaries tax assessment raised on him by the Revenue for the year of assessment 1995/96. He alleged that his earnings from Company B should not be chargeable to salaries tax. The material issue on appeal was whether or not there was a contract of employment between Company B and the taxpayer.

The facts appear sufficiently in the following judgment.

Held:

1. The relevant statutory provisions and legal principles were contained in section 8, 12(1) and 14 of the IRO.
2. In accordance with section 68(4) of the IRO, the onus of proving that the assessment appealed against is excessive or incorrect shall be on the appellant.
3. The Privy Council in Lee Ting-sang v Chung Chi-keung and Another [1990] 1 HKLR 764 applied Lord Cooke's guidelines and fundamental test in Market Investigations Ltd v Minister of Social Security [1969] 2 QB 173 in deciding whether a mason provided service in the capacity of an employee or as an independent contractor.
4. Further, Lord Nolan in Hall v Lorimer [1994] STC 23 agreed with the remarks in the decision of Lord Mummery: '*In order to decide whether a person carries on business on his own account it is necessary to consider many different aspects*

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

of that person's work activity. This is not a mechanical exercise of running through items on a check list to see whether they are present in, or absent from, a given situation. The object of the exercise is to paint a picture from the accumulation of detail. The overall effect can only be appreciated by standing back from the detailed picture which has been painted, by viewing it from a distance and by making an informed, considered, qualitative appreciation of the whole.'

5. Regarding the question whether the Taxpayer was carrying on his own business, the representative of the Revenue was of the view that in this case, there was no objective fact to indicate that the taxpayer was carrying on an independent business or profession. The Board found this view too extreme.
6. In the present case, Company B provided the vehicles for transportation. The clients were those of Company B, which also bore the overhead expenses. Besides, the calculation of the taxpayer's earnings was apparently similar to the earning of commissions by an employee. The taxpayer's earnings were 27% or 28% of the transportation fees levied on Company B's clients by Company B. However, the taxpayer gave evidence that he had to conduct a number of commercial activities in carrying out his transportation 'project' with Company B so as to ensure timely delivery. These commercial activities included the employment of motor-cyclists as road guides, the employment of local people to assist in customs clearance, the entertainment with relevant officials to maintain better communications and relationship, the payment of compensations in case of disputes to avoid the vehicles being impounded, etc. Some of the expenses incurred as a result of these activities were refunded by Company B while the balance was borne by the taxpayer. The Board accepted the testimony of the taxpayer and found that there were facts which showed that the taxpayer was required to make commercial decisions as a business operator.
7. Regarding the question of the degree of control exerted by the taxpayer in performing his work, the representative of the Revenue stated that Company B had a great degree of control over the taxpayer in relation to how he carried out his job. The reasons were that the taxpayer had to finish his job before he could leave; the taxpayer had to report to Company B as to the work progress and to tender detailed expenditure record to Company B. The Board disagreed with such argument. The reason why Company B requested the taxpayer to tender detailed expenditure record was because Company B needed to ensure that the taxpayer's requests for reimbursement of expenditure were accurate rather than exercising control on taxpayer's job performance. In fact, timely delivery was of the only concern of Company B. All the other matters such as the delivery route to be taken, employment of road guides or employment of local people to assist in

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

customs clearance were left to the taxpayer to decide or resolve. In addition, if the project was completed early, the taxpayer could leave earlier or even take up other jobs or projects.

8. As to whether the taxpayer bore any degree of financial risk, the representative of the Revenue was of the view that there was no evidence as such. The Board disagreed with such contention. In fact, the taxpayer's evidence showed that if he failed to complete the relevant project on time, he had to bear 28% of the relevant loss as compensation. Although no such incident occurred during the period in question, it did not mean that the taxpayer took no financial risk. Furthermore, the taxpayer's evidence also showed that as a result of a traffic accident, he had paid compensation to a Mainland driver. Such compensation was borne by him. Moreover, the facts of this case also showed that the taxpayer had to prepay a sum of about \$18,000 per month on behalf of Company B. The prepayment would only be reimbursed by Company B fifteen days after the close of the monthly accounts. At the same time, the taxpayer was only given a monthly transportation fee of \$32,000. In a general employment relationship, it was unreasonable for an employer to ask an employee with a salary of \$32,000 to prepay \$18,000 per month on the employer's behalf. This arrangement definitely involved the taxpayer in financial risk because once Company B was winding up, he would not be paid the transportation fee owed by Company B, not to mention the said reimbursement of the prepayment.
9. As to the degree of responsibility of the taxpayer he had in the course of the transportation and how far the taxpayer had an opportunity of benefiting from sound management in the performance of his task, the representative of the Revenue was of the view that since the taxpayer was employed by Company B, he neither had to take risk nor could he benefit from sound management in the performance of his task. The Board agreed that, by reason of the special nature of the relevant work, even though the taxpayer could finish his job earlier by reason of sound management, he could not carry out another round of transportation for Company B so as to earn more. However, if the taxpayer mismanaged and was unable to complete the transportation business on the same day, then, according to the testimony of the taxpayer, he had to bear the compensation as well as the overnight parking fees. On the other hand, if the taxpayer could finish his job earlier by reason of sound management, he could have time to handle his personal matters or take up other jobs. Therefore, the Board found that it was wrong to say that the taxpayer neither had to take risk nor could he benefit from sound management in the performance of his task.

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

10. In so far as the description of the income of the taxpayer as 'salary/wages' in the employer's return of remuneration and pensions filed with the Revenue by Company B, the taxpayer had already explained it to the Board.
11. In this appeal, the Board had to decide whether the taxpayer's income from Company B was chargeable to salaries tax. Having considered the testimony of the taxpayer and the whole circumstances of the present case, the Board found that in the provision of his services, the taxpayer did undertake a considerable degree of risk; he also bore a considerable degree of responsibility; and in discharging his duties, he could benefit from sound management.
12. Although the taxpayer failed to satisfy all the factors laid down by Lord Cooke in Market Investigations, the Board, in deciding whether a person carries on business on his own account, should, according to Lord Nolan in Hall v Lorimer, not undertake a mechanical exercise of running through items on a check list to see whether they were present in, or absent from, a given situation. The Board should paint a picture from the accumulation of detail and then view it from a distance so as to make an informed, considered, qualitative appreciation of the whole.
13. In applying the said test and guidelines, the Board arrived at the conclusion that there was no employer and employee relationship between Company B and the taxpayer. The taxpayer, in providing his services to Company B, was performing them as an operator of a business working for his own interest.
14. For the reasons given above, the taxpayer had discharged the onus of proving that his earnings from Company B were not earnings from an employment.
15. The Board therefore allowed the appeal and withdrew the salaries tax assessment for the year of assessment 1995/96 raised on the taxpayer.

Appeal allowed.

Cases referred to:

Lee Ting-sang v Chung Chi-keung and Another [1990] 1 HKLR 764
Market Investigations Ltd v Minister of Social Security [1969] 2 QB 173
Hall v Lorimer [1994] STC 23

Chow Chee Leung for the Commissioner of Inland Revenue.
Taxpayer in person.

案件編號 D96/02

薪俸稅 – 應否課繳薪俸稅 – 僱傭關係是否存在 – 是否以自僱身份提供服務 – 有關指引及基本驗證的方法 – 必須考慮所有客觀事實、證據及整個案情 – 舉證責任在上訴人身上 – 《稅務條例》第8、12(1)、14及68(4)條。

委員會：何耀華（主席）、文暮良及姚姜敬淑

聆訊日期：2002年8月16日

裁決日期：2002年12月11日

納稅人反對稅務局向他作出的1995/96課稅年度薪俸稅評稅，他聲稱從公司乙所賺取的入息不應課繳薪俸稅。公司乙與納稅人之間是否存在僱傭關係是本案上訴最關鍵的問題。

本案案情詳列於下述裁決書中。

裁決：

1. 有關的法例條文及法律原則見於《稅務條例》第8、12(1)及14條。
2. 根據《稅務條例》第68(4)條的規定，證明上訴所針對的評稅額過多或不正確的舉證責任須由上訴人承擔。
3. 在 Lee Ting-sang v Chung Chi-keung and Another [1990] 1 HKLR 764 一案中，樞密院引用英國案例 Market Investigations Ltd v Minister of Social Security [1969] 2 QB 173 來決定一名石匠是否自僱。Cooke法官在 Market Investigations 一案中，就裁定某人是否以自僱身份提供服務作出有關指引及基本驗證的方法。
4. 另外，Nolan法官在 Hall v Lorimer [1994] STC 23 一案中，同意原審法官Mummery法官的裁決：「在決定某人是否經營本身的業務時，需要從各個不同方面去考慮該人的工作活動。在作出決定時，不能機械地查看清單上各項情況是否在該個案中存在。正確的方法是以累積的資料描繪一幅圖畫，並站離該幅仔細繪成圖畫的遠方，在一定距離下觀看，對整個個案作出一個資料全面、經周詳考慮和準確的評估。」

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

5. 就納稅人是否經營本身的業務這議題，稅務局代表認為在本個案中，沒有客觀的事實顯示納稅人是經營獨立的業務或專業。委員會認為這個說法過於偏激。
6. 在這件個案中，運輸所用的車輛由公司乙提供，客源來自公司乙，經常費開支也是由公司乙承擔；而且表面看來，納稅人收入的計算方法（按公司乙向客戶收取運輸費的27%或28%計算）與僱員賺取佣金的方式相近。但事實上，納稅人在聆訊作供時表示在進行有關的貨運「工程」時，他需要不時作出商業行為，以確保貨物能準時運到。這些商業行為包括聘請摩托車手帶路，聘請當地人士協助報關工作，與有關人員應酬、溝通及有爭執時給予賠償以免車輛被扣等。這些行為所需的費用，部份可獲公司乙發還，但部份是需要自己負責的。委員會接納納稅人上述的供詞，並認為在本案中有事實顯示納稅人是需要以營運者的思維作出商業決定。
7. 就納稅人執行工作上的控制權這議題，稅務局代表提出納稅人既需要完成工程才可下班，又需向公司乙報告工作進度及向公司乙遞交詳細的開支紀錄，這就顯示公司乙就納稅人如何執行他的工作是有相當大的控制權。委員會不同意上述論點。要求納稅人遞交詳細開支紀錄是因為需要確定納稅人要求發還墊支款項的準確性多於控制其執行工作。事實上，公司乙最關注的是保證貨物準時運到；至於其他如行車路線，是否有摩托車帶路，如何順利過關等等問題，都是留待納稅人自己解決。此外，如早些完成工程，納稅人便可以下班，甚至可以接其他工作。
8. 就納稅人有否承受財務風險這議題，稅務局代表認為沒有證據證明納稅人須承擔財務風險。委員會不同意上述說法。事實上，納稅人的證供顯示如有關工程有失誤，他要承擔有關損失的28%賠款。雖然在有關期間沒有發生過工程失誤問題，但這不代表納稅人沒有財務風險。再者，納稅人的證供又顯示，他曾就交通意外向內地司機賠償，賠償款項由他自己負責。此外，本案的事實又顯示納稅人每月需要代公司乙墊支約18,000元。有關墊支款項要在月結後十五天內才由公司乙發還；而在同一期間，納稅人只獲分配每月32,000元的運輸費。一種正常的僱傭關係是沒有理由要求一個32,000元月薪的僱員每月先代僱主墊支18,000元的。這安排肯定令納稅人涉及財務風險，因為公司乙一旦倒閉，不只公司乙拖欠納稅人的運輸費化為烏有，甚至納稅人所墊支的款項也化為烏有。
9. 至於納稅人在貨運過程中的負責程度及是否可藉卓越管理得益這議題，稅務局代表認為納稅人只是受僱於公司乙，無須承擔風險，亦不會因卓越管理而得到額外收入。委員會同意因為有關工作情況特殊，

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

即使納稅人能藉卓越管理早些完成當日的工作，亦不能多運送一趟，賺取更多金錢。但如果納稅人管理不完善，不能完成當日承接的貨運生意，根據納稅人的證供，他需要承擔賠償責任並且要付過夜泊車費。反過來說，如果納稅人因卓越管理提早完成某項目，他便會有時間處理其私人事務或接其他工作。因此，委員會認為納稅人無須承擔風險亦不會藉卓越管理得益這個說法是錯誤的。

10. 至於公司乙向稅務局填報的薪酬及退休金報稅表內申報納稅人的收入為「薪金/工資」一事，納稅人已就此事向委員會作出解釋。
11. 在本上訴中，委員會須決定的問題是納稅人從公司乙所得的收入應否課繳薪俸稅。在考慮過納稅人的證供及整個案情後，委員會認為他在提供有關服務時需承受相當程度的風險，在管理方面亦負有相當程度的責任，而在履行其職責時亦有機會藉卓越的管理得益。
12. 雖然納稅人的行為未能完全符合Cooke法官在Market Investigations一案中所列的各項因素，但從Nolan法官在Hall v Lorimer的判詞中，委員會所得的啟示是在決定某人是否經營本身的業務時，不應用一張清單模式機械化地查看是否各項因素都存在，而應從一個整體角度去詮釋有關的資料。
13. 在按上述方法思考後，委員會的結論是納稅人與公司乙的關係不是一種僱傭關係。納稅人在向公司乙提供服務時，是以一個經營業務者的身份為自己利益而工作的。
14. 基於上述理由，委員會認為納稅人已履行了舉證責任，證明他從公司乙所得的收入不屬於受僱工作的收入。
15. 因此，委員會裁定上訴得直，撤銷納稅人1995/96課稅年度的薪俸稅評稅。

上訴得直。

參考案例：

Lee Ting-sang v Chung Chi-keung and Another [1990] 1 HKLR 764
Market Investigations Ltd v Minister of Social Security [1969] 2 QB 173
Hall v Lorimer [1994] STC 23

周智良代表稅務局局長出席聆訊。
納稅人親自出席聆訊。

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

裁決書：

背景

1. 甲先生（以下簡稱「納稅人」）反對稅務局向他作出的1995/96課稅年度薪俸稅評稅。納稅人聲稱他從公司乙所賺取的入息不應課繳薪俸稅。
2. 稅務局局長在考慮過上訴人的反對後，於2002年4月29日發出決定書，認為納稅人應就所得收入繳納薪俸稅。
3. 納稅人反對稅務局局長的決定，並就此提出上訴。上訴的理由包括：
 - (a) 納稅人與公司乙不是僱主和僱員的關係，公司乙從未向納稅人提供醫療、有薪假期及公積金的福利。
 - (b) 納稅人是以公司丙以運費拆賬方式（約27至28%）承判公司乙的貨運生意，車輛由公司乙提供。
 - (c) 於1994/95、1996/97、1997/98及1998/99課稅年度，稅務局一直接受納稅人以公司利得稅方式課稅，不理解為何於1995/96課稅年度稅務局向他作出薪俸稅評稅。
4. 在上訴聆訊時，納稅人選擇在宣誓後作供，並接受稅務局代表的盤問。

案情事實

5. 委員會從納稅人的證供及雙方呈交的文件得悉以下事實。
6. 公司乙就納稅人提交了1995/96課稅年度僱主填報的薪酬及退休金報稅表，該報稅表載列納稅人入息的資料如下：
 - (a) 受僱期間：1995年4月1日至1996年3月31日
 - (b) 受僱職位：司機
 - (c) 入息 –
薪金/工資：419,067元

（納稅人於上訴聆訊時就此事實提出了解釋——見第15段。）

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

7. 納稅人於1994年5月2日向商業登記署以公司丙的名義申請個人營業商業登記。他報稱公司丙自1994年4月1日起經營運輸業務，而業務地址為他當時的住址。

8. 納稅人在其1995/96課稅年度的個別人士報稅表內，申報公司丙在該課稅年度的應評稅利潤為185,043元。他沒有申報任何受僱入息。

9. 納稅人就公司丙提交了截至1996年3月31日的損益表，該損益表載列的收入及支出如下：

	元	元
收入		419,067.0
<u>減：一般支出</u>		
租金（中國內地）	30,000.0	
薪金及津貼（中國內地）	24,000.0	
文具印刷	617.4	
商業登記費	2,250.0	
交際	24,049.0	
維修保養	18,137.0	
清潔費用	361.2	
燃料	123,882.0	
流動電話	6,384.0	
雜費	4,343.6	
東主薪金	<u>168,000.0</u>	
		<u>402,024.2</u>
		<u>17,042.8</u>

10. 評稅主任根據公司乙提交的資料（上述第6段）向納稅人作出下列1995/96課稅年度薪俸稅評稅：

	元	元
應評稅入息總額		419,067
<u>減：已婚人士免稅額</u>	158,000	
子女免稅額	<u>44,000</u>	<u>202,000</u>
應課稅入息實額		<u>217,067</u>
應繳稅款		<u>35,613</u>

11. 納稅人反對上述評稅，並作出以下聲稱：

「本人並沒有收取\$419,067此款項，因此款項實是公司的營業總收入，而不是本人的薪金收入，本人已將此收入計算在〔公司丙〕的利得稅內。」

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

12. 公司乙與納稅人之間是否存在僱主僱員的關係是此上訴最關鍵的問題。稅務局局長在其決定書中（見上述第2段）就此列出很多有關的資料。現將其中較重要的部份節錄如下：

- (a) 納稅人沒有與公司乙簽訂任何僱傭合約。
- (b) 使用的車輛由公司乙提供，在大陸申請文件均以公司乙的名義登記。
- (c) 保險是由公司乙購買的意外保險。
- (d) 納稅人每次承接貨運生意是與公司乙的負責人以電話聯絡的。
- (e) 納稅人每次收費是按車程遠近以拆賬方式（約27至28%）計算的。
- (f) 收入是由公司乙直接存入銀行戶口（銀行丁：戶名為甲先生）。（納稅人解釋，在1995年4月至1996年3月期間，因公司丙尚未開設銀行戶口，所以將收費存入他自己的戶口內。）
- (g) 公司乙指派給納稅人駕駛的車輛不可安排予其他人駕駛。在中國境內，有關車輛是指定由納稅人駕駛的，未經中國交管局批准的人士（連車主在內）均不能駕駛。
- (h) 納稅人無固定工作時間，工作進行中時一定要工程完成方可下班。
- (i) 公司乙是根據納稅人向公司乙報告及公司乙向客人查問來監察納稅人進行工程的進度。
- (j) 如果納稅人在期限前提早完成工程，他的運輸費不會增加。
- (k) 公司乙支付給納稅人的運輸費及他所墊支的雜項開支款額是由公司乙每月以支票存入納稅人以個人名義開設的銀行戶口內。
- (l) 公司乙支付納稅人的運輸費的日期及款額如下：

運輸日期	金額 元	付款日期
1995年4月	36,699.04	15-5-1995
1995年5月	37,527.84	15-6-1995
1995年6月	38,003.90	15-7-1995
1995年7月	38,096.80	15-8-1995
1995年8月	37,999.36	15-9-1995

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

1995年9月	19,401.70	15-10-1995
1995年10月	21,574.56	14-11-1995
1995年11月	40,171.04	28-12-1995
1995年12月	39,681.60	15-1-1996
1996年1月	37,291.52	10-2-1996
1996年2月	31,456.32	14-3-1996
1996年3月	41,163.36	20-4-1996
1996年3月	<u>112.00</u>	15-5-1996
總數：	<u>419,179.04</u>	

(m) 公司乙負責支付車輛維修費、牌照費、公路費及所有工程所需的雜項支出。

(n) 所有雜項開支由納稅人墊支，然後公司乙會在月結後十五天內，將雜支費用總數再加上納稅人應得的運輸費一次過以支票形式支付予納稅人。納稅人每月墊支的雜費包括油費、橋路費、隧道費、報關費、檢疫費、罰款、車場費、電話費、輪胎及零件修理費、拖車費、過磅費、洗車及納稅人渡口費等。

(o) 公司乙償還納稅人墊支的雜項開支款額如下：

	元
1995年4月	21,436.50
1995年5月	21,739.50
1995年6月	15,870.40
1995年7月	18,381.50
1995年8月	20,405.85
1995年9月	9,174.50
1995年10月	12,024.90
1995年11月	16,908.50
1995年12月	21,643.50
1996年1月	23,787.50
1996年2月	25,234.10
1996年3月	<u>21,906.40</u>
	<u>228,513.15</u>

(p) 如納稅人所負責的工程有失誤而引致損失，他便要承擔有關損失的費用28%的賠款，運輸費則不受影響。

(q) 納稅人在服務期間，沒有發生過工程失誤問題。

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (r) 如納稅人在工程上有嚴重失職或有違法行為，公司乙可以即時單方面解約。
- (s) 納稅人可以為其他公司工作，但得先通知公司乙。

13. 在回應稅務局的查詢及在聆訊時，納稅人作出以下聲稱：

- (a) 除了獲公司乙發還的經常費開支外，其他費用（如大陸過關，因手續繁多，偶然出錯，要補錢辦理；又如找不到送貨地點，要付帶路費）都是他自己負責的。
- (b) 他支付租金的物業位於深圳（「深圳物業」），他租用該物業是為了方便處理文件及為僱員提供宿舍。他聘用僱員協助報關是因為若延誤過關時間會引致貨運不能準時完成及要繳付過夜泊車費。
- (c) 在1995/96課稅年度，他以現金支付薪金24,000元予戊先生。戊先生為報關員，他負責辦理文件及跟車，沒有固定工作地點及工作時間。
- (d) 他支付的交際費用是用於「與大陸有關工作單位人員吃飯應酬。沒有單據記錄。」
- (e) 他支付的維修保養費是由於「在大陸偶爾會與其它車輛有輕微碰撞，通常賠錢了事，這些都是自己負責的。」

14. 納稅人就他聲稱的特殊支出提供了以下文件：

- (a) 維修保養費18,137元
 - (i) 一份日期為1995年12月24日的交通事故協議書。根據該協議書，納稅人所駕駛的車輛在一邊境口岸與中國內地車輛發生碰撞，國內車輛車頭嚴重損壞，雙方司機協議和解，由香港司機（即納稅人）負責向中國內地司機賠償汽車維修費人民幣18,137元。
 - (ii) 一份由一修理行於1995年12月24日發出的報修單及同日發給公司丙的汽車修理費收據，報修單及收據的款額均為人民幣18,137元。
- (b) 薪金24,000元

有關支付給戊先生的薪金：一份由某省市公安局發給戊先生的身份證明文件，該證件顯示戊先生的住址在該省市。

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (c) 租金30,000元

有關深圳物業的租金支出：12份屬於1995年3月至1996年2月期間的每月租金收據，月租為人民幣2,500元。

- (d) 流動電話費

五份由香港某電訊公司發給納稅人的流動電話月費單。

15. 納稅人在聆訊時向委員會呈交了三封分別由公司乙及公司已發出的書信，主要內容如下：

- (a) 公司乙已於1996年6月結業，全部資產及生意轉給公司已繼續營業。
- (b) 納稅人甲先生於1994年至1996年6月期間以公司丙的名義承接公司乙的拖運工程。
- (c) 公司乙的會計員在報稅時誤將納稅人甲先生當為員工。

有關的法例條文及法律原則

16. 《稅務條例》第8條規定：

「8. 薪俸稅的徵收

- (1) 除本條例另有規定外，每個人在每個課稅年度從以下來源所得而於香港產生或得自香港的入息，均須予以徵收薪俸稅—
- (a) 任何有收益的職位或受僱工作；及
- (b) 任何退休金。」

17. 《稅務條例》第14條規定：

「14. 利得稅的徵收

- (1) 除本條例另有規定外，凡任何人在香港經營任何行業、專業或業務，而從該行業、專業或業務獲得按照本部被確定的其在有關年度於香港產生或得自香港的應評稅利潤(售賣資本

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

資產所得的利潤除外)，則須向該人就其上述利潤而按標準稅率徵收其在每個課稅年度的利得稅。」

18. 《稅務條例》第12(1)條規定：

「在確定任何人在任何課稅年度的應評稅入息實額時，須從該人的應評稅入息中扣除－

(a) 完全、純粹及必須為產生該應評稅入息而招致的所有支出及開支，但屬家庭性質或私人性質的開支以及資本開支則除外。」

19. 《稅務條例》第68(4)條規定：

「證明上訴所針對的評稅額過多或不正確的舉證責任，須由上訴人承擔。」

20. 在Lee Ting-sang v Chung Chi-keung and Another [1990] 1 HKLR 764 一案中，樞密院引用英國案例Market Investigations Ltd v Minister of Social Security [1969] 2 QB 173 來決定一名石匠是否自僱。Cooke法官在Market Investigations一案中，就裁定某人是否以自僱身份提供服務作出下列指引：

「基本驗證的方法是：提供服務的人士在提供服務時，他是否以一個經營業務者的身份為自己利益而工作？如上述問題的答案是確定的，那麼有關人士的合約就是一份自僱關係的服務合約。如上述問題的答案是否定的，那麼有關的合約就是一份僱傭關係的服務合約。在僱傭關係是否存在的問題上，並沒有詳盡無遺的清單能夠羅列出所須考慮的因素。此外，不同的因素在個別情況中所佔的比重，亦不一樣。最可取的說法是控制無疑常應予考慮，儘管不應再視它為唯一的決定因素。其他可能需要考慮的重要因素包括：履行服務的人士是否提供自用的設備？他是否僱用本身的助手？他承受何種程度的財務風險？他在投資及管理方面所負的責任程度？他在履行其職責時是否有機會及有多大的機會藉卓越的管理得益？」

以下是所節錄的判詞的英文原文：

‘The fundamental test to be applied is this: “Is the person who has engaged himself to perform these services performing them as a person in business on his own account?” If the answer to that question is “yes”, then the contract is a contract for services. If the answer is “no”, then the contract is a contract of services. No exhaustive list has been compiled and perhaps no exhaustive list can be compiled of the considerations which are relevant in determining that question, nor can strict rules be laid down as to the relative weight which the various considerations should carry in particular cases. The most that can be said is that control will no doubt always have to be considered, although it can

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

no longer be regarded as the sole determining factor; and that factors which may be of importance are such matters as whether the man performing the services provides his own equipment, whether he hires his own helpers, what degree of financial risk he takes, what degree of responsibility for investment and management he has, and whether and how far he has an opportunity of profiting from sound management in the performance of his task.'

21. Nolan法官在Hall v Lorimer [1994] STC 23一案中，同意原審法官Mummery法官以下的裁決：

「在決定某人是否經營本身的業務時，需要從各個不同方面去考慮該人的工作活動。在作出決定時，不能機械地查看清單上各項情況是否在該個案中存在。正確的方法是以累積的資料描繪一幅圖畫，並站離該幅仔細繪成圖畫的遠方，在一定距離下觀看，對整個個案作出一個資料全面、經周詳考慮和準確的評估。」

以下是所節錄的判詞的英文原文：

'In order to decide whether a person carries on business on his own account it is necessary to consider many different aspects of that person's work activity. This is not a mechanical exercise of running through items on a check list to see whether they are present in, or absent from, a given situation. The object of the exercise is to paint a picture from the accumulation of detail. The overall effect can only be appreciated by standing back from the detailed picture which has been painted, by viewing it from a distance and by making an informed, considered, qualitative appreciation of the whole.'

案情分析

22. 就納稅人是否經營本身的業務這議題，稅務局代表認為在本個案中，沒有客觀的事實顯示納稅人是經營獨立的業務或專業。我們認為這個說法過於偏激。在這件個案中，運輸所用的車輛由公司乙提供，客源來自公司乙，經常費開支也是由公司乙承擔；而且表面看來，納稅人的收入按公司乙向客戶收取運輸費的27%或28%計算是近似僱員賺取佣金的計算方法。但事實上，納稅人在聆訊作供時表示在進行有關的貨運「工程」時，他需要不時作出商業行為，以確保貨物能準時運到。這些商業行為包括聘請摩托車手帶路，聘請當地人士協助報關工作，與有關人員應酬、溝通及有爭執時給予賠償以免車輛被扣等。這些行為所需的費用，部份可獲公司乙發還，但部份是需要自己負責的。我們接納納稅人上述的供詞，並認為在本案中有事實顯示納稅人是需要以營運者的思維作出商業決定。

23. 就納稅人執行工作上的控制權這議題，稅務局代表提出納稅人既需要完成工程才可下班，又需向公司乙報告工作進度及向公司乙遞交詳細的開支紀錄，這就

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

顯示公司乙就納稅人如何執行他的工作是有相當大的控制權。我們不同意上述論點。要求納稅人遞交詳細開支紀錄是因為需要確定納稅人要求發還墊支款項的準確性多於控制其執行工作。事實上，公司乙最關注的就是保證貨物準時運到（即是即日運到）；至於行車路綫，是否有摩托車帶路，如何順利過關等等問題，都是留待納稅人自己解決。此外，如早些完成工程，納稅人便可以下班，甚至可以接其他工作。

24. 就納稅人有否承受財務風險這議題，稅務局代表認為沒有證據證明納稅人須承擔財務風險。我們不同意上述說法。事實上，納稅人的證供顯示如有關工程有失誤，他要承擔有關損失的28%賠款（見上述第12(p)段）。雖然在有關期間沒有發生過工程失誤問題（見上述第12(q)段），故沒有出現過納稅人須承擔28%賠款的情況，但這不代表納稅人沒有財務風險。再者，納稅人的證供又顯示，他曾就交通意外向內地司機賠償，賠償款項由他自己負責（見上述第13(e)及14(a)段）。此外，本案的事實又顯示納稅人每月需要墊支大額的開支約18,000元（見第12(o)段）。有關墊支款項要在月結後十五天內才由公司乙發還；而在同一期間，納稅人獲分配的運輸費約為每月32,000元（見上述第12(l)段）。一種正常的僱傭關係是沒有理由要求一個32,000元月薪的僱員每月先要墊支18,000元的。這安排肯定令納稅人涉及財務風險，因為公司乙一旦倒閉，不只公司乙拖欠納稅人的運輸費化為烏有，甚至納稅人所墊支的款項也化為烏有。

25. 至於納稅人在貨運過程中的負責程度及是否可藉卓越管理得益這議題，稅務局代表認為納稅人只是受僱於公司乙，無須承擔風險，亦不會因卓越管理而得到額外收入。我們同意因為有關工作情況特殊，即使納稅人能藉卓越管理早些完成當日的工作，亦不能多運送一趟，賺取更多金錢。但如果納稅人管理不完善，不能完成當日承接的貨運生意，根據納稅人的證供，他需要承擔賠償責任並且要付過夜泊車費（見上述第12(p)及13(b)段）。反過來說，如果納稅人因卓越管理提早完成某項目，他便會有時間處理其私人事務或接其他工作。因此，我們認為納稅人無須承擔風險亦不會藉卓越管理得益這個說法是錯誤的。

26. 至於公司乙向稅務局填報的薪酬及退休金報稅表內申報納稅人的收入為「薪金/工資」一事，納稅人已就此事作出解釋（見上述第15段）。

案情總結

27. 在本上訴中，我們須決定的問題是納稅人從公司乙所得的收入應否課繳薪俸稅。在考慮過納稅人的證供及整個案情後，我們認為他在提供有關服務時需承受相當程度的風險，在管理方面亦負有相當程度的責任，而在履行其職責時亦有機會藉卓越的管理得益。雖然納稅人的行為未能完全滿足Cooke法官在Market Investigations一案中所列的各項因素，但從Nolan法官在Hall v Lorimer的判詞中，我們所得的啟示是在決定某人是否經營本身業務時，不應用一張清單模式機械化地查看是否各項因素都存在，而應從一個整體角度去詮釋有關的資料。在按上述方法思考後，我們的結

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

論是納稅人與公司乙的關係不是一種僱傭關係。納稅人在向公司乙提供服務時，是以一個經營業務者的身份為自己利益而工作的。

裁決

28. 基於上述理由，本委員會認為納稅人已履行了舉證責任，證明他從公司乙所得的收入不屬於受僱工作的收入。因此，本委員會裁定上訴得直，撤銷納稅人1995/96課稅年度的薪俸稅評稅。