

Case No. D14/10

Salaries tax – nature of income – contributions to Mandatory Provident Fund Schemes – sections 8, 9, 26G, 60(1), 64(2) and 68(4) of Inland Revenue Ordinance (‘IRO’). [Decision in Chinese]

Panel: Chow Wai Shun (chairman), Ho Chi Wai and Liu Kin Sing Alex.

Date of hearing: 4 May 2010.

Date of decision: 22 June 2010.

The appellant objected to the assessment of salaries tax by the Inland Revenue Department (‘IRD’) against him in the year of assessment 2007/08. The appellant claimed that since his ex-employer Company A refused to issue him a letter of reference to confirm that he had worked in Company A, it meant that his ex-employer did not recognise him as an employee, thus the payments by Company A to him were not salaries and should not be subject to salaries tax. Besides, although the appellant agreed that the reasons he did not need to make any contributions during the short period while he was employed by Company B were because of the exceptions provided in the Mandatory Provident Fund (‘MPF’) Schemes Ordinance, he took the view that since the IRD, when making the assessment, mistakenly believed that such contributions had been made, its subsequent correction and revision were to put the blame on the appellant.

Held:

1. When an employee leaves his employment, although it is normal and usual for the employer to issue a reference letter, the employer does not have such an obligation and responsibility. On the other hand, although a reference letter can certainly be used as proof of having been employed by a certain employer and the period of employment, it is not the only or an important proof. An employment relationship begins with an employment contract – it can be written, oral or even by conduct. The same can be applied to the termination of an employment relationship – it can be proved by a written agreement, or non-renewal of the employment contract after its expiration, or even arrangements of final payment of salaries. The combination of the two could equally determine the beginning and the end of an employment relationship and the relevant period.
2. A reference letter would normally, other than giving the name of the employer and the period of employment, include some brief comments, and even indicate at the end of the letter whether the employee left the

employment voluntarily. In the present case, the appellant left the employment because his employment contract was terminated by Company A. Given that there were first a letter of employment and then a letter of termination, it was not difficult to speculate why Company A refused to issue another letter of reference: it could be because there was no additional information to be put in a letter of reference which was thus considered unnecessary; or it might intend to cause embarrassment, or even difficulty, to the appellant when he applies for future jobs.

3. Whatever the stance or intention of Company A was on the issuance of a letter of reference, it does not change the employment relationship between Company A and the appellant during the relevant period of time based on the established facts.
4. The IRD's revision in respect of the MPF contributions made by the appellant was lawful and correct under sections 60(1) and 64(2) of the IRO.

Appeal dismissed.

Taxpayer in person.

Chan Shun Mei and Chan Tak Hong for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D14/10

薪俸税 – 入息性质 – 强积金供款 – 《税务条例》第8条，第9条，第26G条，第60(1)条，第64(2)条及第68(4)条

委员会：周伟信（主席）、何志伟及廖健升

聆讯日期：2010年5月4日

裁决日期：2010年6月22日

上诉人反对税务局向他作出2007/08课税年度薪俸税评税。上诉人声称因为前雇主A公司不肯出信证明他曾在A公司任职，即是不承认他是雇员，因此他从A公司所取得之款项并非薪酬，不需要缴付薪俸税。另外，上诉人虽同意于受雇于B公司的短暂期间，因符合强积金条例的例外情况，无需作出任何供款，但他认为税务局在评税时误以为有相关供款的存在，及后修订更正，是将错漏推卸在上诉人身上。

裁决：

1. 雇员离职时，雇主签发工作证明书，虽属正常和普遍，但雇主却没有此等义务和责任。另一方面，工作证明书当然可作为曾受某雇主聘用和聘用期间的左证，却绝非唯一或重要的证明。雇佣关系以雇佣合约开始，可以是书面的，也可以是口头的，有时甚至是以行动构成的；雇佣关系的解除亦然，可以是有书面协议的，或是因约满而未获续约的，甚至可以最后支薪安排作结的。两者结合起来，同样可以确定雇佣关系的始终和有关期间。
2. 工作证明书一般除列出受雇者姓名和受雇期间外，或会包括一些工作简评，甚至于函末表示受雇者是否自愿离职。就本个案的情况而言，上诉人的离职是因被A公司终止聘约，两者既已先有聘书，亦有解雇书，A公司不愿额外签发工作证明书，个中原因，不难猜度，既可以是认为没有甚么额外数据可以记载于工作证明书上，无谓多此一举，也可以是藉此令上诉人求职时面对尴尬，甚至困难。
3. 无论A公司在发出工作证明书一事上取态如何，有何意图，在已确定的事实上，皆不能改变双方于相关期间的雇佣关系。

4. 税务局就上诉人强积金供款的修订，根据《税务条例》第60(1)条及第64(2)条，是有法可依的，而且亦是正确无误的。

上诉驳回。

纳税人亲自出席聆讯。

陈顺薇及陈德康代表税务局局长出席聆讯。

决定书：

1. 上诉人反对税务局向他作出 2007/08 课税年度薪俸税评税。署理税务局副局长于 2009 年 9 月 16 日发出决定书，裁定上诉人反对无效，并修订 2009 年 2 月 27 日发出，税单号码为 X-XXXXXXXX-XX-X，2007/08 课税年度薪俸税评税通知书上所显示的应课税入息实额及应缴税额，由本来分别为 14,725 元及 73 元，增加至 16,285 元及 81 元。

2. 上诉人于聆讯时选择只作陈词，不宣誓作供。

有关事实

3. 经参考上述决定书所载的决定所据事实及双方聆讯前提交的文件，本委员会裁定与本上诉案的有关事实如下：

- (1) 税务局收到以下雇主就上诉人提交有关 2007/08 课税年度的报税表或通知书，当中载列资料如下：

| | (a) | (b) | (c) |
|------|---------------------|----------------------|-------------------------------|
| 公司名称 | A公司 | B公司 | C公司 |
| 受雇期间 | 1-4-2007-21-11-2007 | 21-1-2008-29-1-2008 | 11-2-2008-31-3-2008 |
| 受雇职位 | Sales Engineer | Consultant Trainee 1 | Senior Site Account Executive |
| 入息 | <u>154,958元</u> | <u>3,548元</u> | <u>25,415元</u> |

- (2) 上诉人在其 2007/08 课税年度报税表内申报入息如下：

| | |
|-----|---------------|
| 雇主 | 入息(元) |
| B公司 | 3,548 |
| C公司 | <u>25,415</u> |
| | <u>28,963</u> |

(2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

上诉人另夹附一封信件，解释他为何没有在报税表中申报由A公司获得的款项。他声称：

「自2006年11月21日至2007年11月21日，本人是([A公司])的雇员，因雇主不断违〔反〕合约协议及触犯雇佣条例；本人曾跟上司([Mr D]及[Mr E])反映并讨论，他们狡称作为Sales Engineer甚么时候都要工作，合约协议只是对雇员的基本要求。他们强迫本人继续违〔反〕合约协议，但本人不愿意违〔反〕合约协议；他们老羞成怒，没有合理理由的情况下解雇本人。

于2007年11月21日，这些日本人派[Mr F]从Singapore回HK，由这位[Mr F]处理不合理的解雇本人的事情。当时[Mr F]对本人说不合理要求是我们公司文化。既然他们横蛮无理，我只好不情愿地接受他们安排，同时他们强迫本人签了数份文件。

本人要求[Mr F]签发Reference Letter证明曾在该公司任职。他说要Reference Letter证明，就不能取赔偿支票。两者选其一，那一刻我才知道，本人一直不是他们的雇员。要作为他们的雇员，就不能拿薪水。我选择取了赔偿支票即本人从来不是该公司雇员。既然本人从来不是他们雇员，为何该公司向税局申请？

于2008年7月10日的〔傍〕晚，本人致电... [Mr E]，目的是澄清与[A公司]的雇佣关系，[Mr E]说因为[Mr D]的指示，不能承认本人，因此不能发Reference Letter。本人再经查证后，本人一直不是该公司员工，因此他们没有法理依据替本人向贵局申报。」

(3) A公司就评税主任的查询提供以下数据及文件：

(a) A公司于2007年4月至11月期间，支付薪酬予上诉人的明细：

| 支付日期 | 每月薪金(元) | 假期工资(元) | 双粮(元) | 代通知金(元) | 总额(元) | 公积金供款(元) | 净额(元) | 支付方式 |
|-----------|---------------|---------|-------|---------|--------|----------|--------|---------|
| 25-4-2007 | 17,000 | 2,236 | - | - | 19,236 | 850 | 18,386 | 经银行自动转帐 |
| 25-5-2007 | 17,000 | - | - | - | 17,000 | 850 | 16,150 | 经银行自动转帐 |
| 25-6-2007 | 17,000 | - | - | - | 17,000 | 850 | 16,150 | 经银行自动转帐 |
| 25-7-2007 | (1) 19,040 | - | - | - | 19,040 | 952 | 18,088 | 经银行自动转帐 |
| | | | | | | | | 经银行 |

(2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

| | | | | | | | | |
|------------|---------------|--------------|---------------|--------|----------------|----------------|----------|-------------|
| 25-8-2007 | 17,510 | - | - | - | 17,510 | 875.5 | 16,634.5 | 自动转帐 |
| 25-9-2007 | 17,510 | - | - | - | 17,510 | 875.5 | 16,634.5 | 经银行 自动转帐 |
| 25-10-2007 | 17,510 | | | | 17,510 | 875.5 | 16,634.5 | 经银行 自动转帐 |
| 25-11-2007 | (2) 12,257 | (3) 2,303 | (4) 15,592 | 17,510 | 47,662 | 1,507.6 | 46,154.4 | 支票支付 |
| | | | | | <u>172,468</u> | <u>7,636.1</u> | | |

注

- (1) A公司于2007年7月调整上诉人薪酬，上诉人的每月薪金由2007年4月1日起为17,510元； $17,510+(510 \times 3)=19,040$
- (2) 由2007年11月1日至21日的薪金； $(17,510 \times 21/30) = 12,257$
- (3) 4天未放假期； $(17,510 \times 12 \times 4/365) = 2,303$
- (4) $(17,510 \times 325/365) = 15,592$
- (b) A公司于2006年11月21日发给上诉人的聘书(上述决定书中的附件一)，以月薪17,000元聘用上诉人为该公司的销售工程师(Sales Engineer)。上诉人接受A公司的聘用条件，并同意于2006年11月21日到任。
- (c) A公司于2007年11月21日发给上诉人的解雇书(上述决定书中的附件二)，通知上诉人他实时被解雇，并以一个月代通知金代替通知期，及支付上诉人46,154.40元〔第3(3)段(a)项事实〕。
- (4) 评税主任认为上诉人因受雇于A公司而获得的入息，须予以征收薪俸税，但她同意由A公司发给上诉人的一个月代通知金可豁免征税。评税主任于是向上诉人作出下列2007/08课税年度薪俸税评税：

| | | |
|-------------------|---|---------------|
| | 元 | 元 |
| 入息 | | |
| —A公司(1) | | 154,958 |
| —其它〔第3(2)段事实〕 | | <u>28,963</u> |
| | | 183,921 |
| 减：向认可退休计划支付的供款(2) | | <u>9,196</u> |

(2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

| | | |
|---------|---------------|----------------|
| | | 174,725 |
| 减：基本免税额 | 100,000 | |
| 供养父母免税额 | <u>60,000</u> | |
| | | <u>160,000</u> |
| 应课税入息实额 | | 14,725 |
| | | ===== |
| 应缴税款 | | 73 |
| | | == |

注

- (1) 172,468 [第3(3)段(a)项事实] - 17,510 [代通知金，第3(3)段(a)项事实] = 154,958
- (2) 183,921 x 5% = 9,196
- (5) 上诉人反对上述评税，他声称：
- 「 ([A公司]) 的[Mr F]于2007年11月21日已推翻所有之前的协议，既然没有承认本人曾在该公司任职，也没有合约，贵局根据甚么来征税？再者，([A公司])没有完全交待本人与它的协议，亦即([A公司])对贵局隐瞒协议，Put in other words，贵局未完成调查。因此本人反对本年度的评税。」
- (6) 评税主任向上诉人发出一份列出上述事实的事实陈述书，并请上诉人提出意见。上诉人提出包括以下的声称：
- (a) 「...最关[键]的部份是([A公司])的[Mr F]提出：要我 either 取赔偿支票 or Reference Letter 的协议...这是整件事的关键，这件事的前因后果发展演变成赔偿支票就代表不能承认是([A公司])的雇员协议。」
- (b) 「本人查核资料...银码不〔符〕...」
- 上诉人的信件已夹附于上述决定书的附件三。
- (7) 评税主任从 B 公司及 C 公司得悉，上诉人并没有就受雇于该两间公司于 2007/08 课税年度向任何退休计划作出供款。
- (8) 评税主任于是认为 2007/08 课税年度薪俸税评税应修订如下：

(2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

| | 元 | 元 |
|--|---------------|----------------|
| 入息 | | |
| — A公司〔第3(4)段事实〕 | | 154,958 |
| — 其它〔第3(4)段事实〕 | | <u>28,963</u> |
| | | 183,921 |
| <u>减</u> ：向认可退休计划支付的供款 〔第3(3)段(a)项事实〕 | | <u>7,636</u> |
| | | 176,285 |
| <u>减</u> ：基本免税额 | 100,000 | |
| 供养父母免税额 | <u>60,000</u> | |
| | | <u>160,000</u> |
| 应课税入息实额 | | 16,285 |
| | | ===== |
| 应缴税款 | | 81 |
| | | == |

(9) 上诉人在其上诉通知书及上诉理由陈述书中，夹附一封由 G 公司，于 2008 年 7 月 16 日发出的信件，显示 2008 年 3 月 1 日至 5 月 31 日期间，上诉人以 C 公司为雇主的强积金账户结算，其中在该段期间，资产转户／供款一栏，总数为 2,017 元。

(10) 在强积金供款这方面，税务局局长代表于聆讯文件集 R1 中，夹附了分别由两间公司于 2009 年 8 月 3 日及 8 月 12 日发出的函件。就前者而言，B 公司的覆函指出，上诉人受雇于该公司少于 60 天，所以无须就强积金供款；至于后者，C 公司指出：

(a) 上诉人没有就 2008 年 2 月 11 日至 3 月 31 日期间作强积金供款，原因是受聘未足 60 天，上诉人无需为强积金计划供款；

(b) 上诉人就受聘该公司的强积金供款，由 2008 年 4 月 1 日开始。

(c) 上诉人于 2008 年 4 月 14 日离开该公司。

C 公司亦附上 4 月份粮单计算明细，其中显示雇员供款部份，为其于 4 月 1 日至 14 日工资的 5%，雇主部份则追溯至 2 月 11 日起，至 4 月 14 日止，双方供款合共 2,017 元。

上诉理由及陈词

4. 上诉人的上诉通知书及上诉理由陈述书，篇幅甚长，其中涉及其对评税主任的若干不满，本委员会已在聆讯中表明，上诉人应从其它渠道申诉，本委员会只依法处理有关评税是否正确。

5. 从上诉人的上诉理由陈述书，可节录以下三点：
- (1) 上诉人认为「([A公司])的[Mr F]单方面协议是 either 取〔赔〕偿支票 or Reference Letter，只能选其一。假如当天我取 Reference Letter，便没有〔赔〕偿，结果入息也会不同，这是影响入息的关键...」。
 - (2) 对于就受雇于 C 公司的强积金供款，上诉人依据他夹附于上诉通知书及上诉理由陈述书，由 G 公司发出的函件〔第 3(9)段事实〕，声称「已作出供款」。
 - (3) 至于受雇于 B 公司期间，上诉人同意「根据强积金条例...不〔需〕要作出供款」，但认为是税务局将「错漏推〔卸〕在〔纳〕税人身上」。
6. 上诉人的陈词，集中其与 A 公司的纠纷上，其中强调 Mr F 对上诉人的一段话，就是赔偿支票与签发工作证明书（即上诉人所指的 Reference Letter），两者只可取其一，使上诉人认为，这是代表 A 公司单方面否定双方之前的雇佣关系，不承认上诉人曾是该公司的雇员。当有委员提出，上诉人在他上述的基础上，如何理解 A 公司在 2006 年 11 月 21 日至 2007 年 11 月 21 日期间支付予他的金钱时，上诉人指称该等金钱为对他的馈赠。

《税例》的有关规定

7. 本委员会认同下列由税务局局长代表提出的《税务条例》条文，及相关案例的法律原则，适用于本个案。
8. 适用《税务条例》有关规定如下：
- (a) 第 8 条：

「(1) 除本条例另有规定外，每个人在每个课税年度从以下来源所得而于香港产生或得自香港的入息，均须予以征收薪俸税—

 - (a) 任何有收益的职位或受雇工作；及」
 - (b) 第 9 条：

「(1) 因任何职位或受雇工作而获得的入息，包括—

 - (a) 不论是得自雇主或他人的任何工资、薪金、假期工资、费用、佣金、花红、酬金、额外赏赐，或津贴...」

(c) 第26G条：

「(1) 在符合本条其它条文的规定下，凡任何人在任何课税年度向认可退休计划支付供款，则可容许该人在该课税年度就该等供款作出扣除。

...

(3) 除第(2)款另有规定外，根据本条可容许就任何向认可退休计划支付的供款扣除的款额，就任何人而言—

(a)

(b) 如属强制性公积金计划，则为该人以雇员身份支付的强制性供款的款额。」

(d) 第68条：

「(4) 证明上诉所针对的评税额过多或不正确的举证责任，须由上诉人承担。」

案情分析

9. 本委员会须裁决的两个争议点是：

- (1) 上诉人从 A 公司取得的款项应否课缴薪俸税；及
- (2) 上诉人可获扣减的强积金供款款项。

从A公司取得的款项

10. 上诉人与 A 公司签订聘书，于 2006 年 11 月 21 日起受聘为该公司的销售工程师，至 2007 年 11 月 21 日被解雇为止，上诉人对此没有争议。期间所收取的款额数目，上诉人亦没有举证反驳；另一方面，税务局局长代表则据 A 公司提供的入息明细表、粮单及银行月结单，与上诉人在 H 银行开设的账户交易记录作左证，显示 A 公司支付的与上诉人收取的数额相符。

11. 然而上诉人声称，A 公司拒绝签发工作证明书，就是不承认他是该公司的雇员，是单方面推翻之前的雇佣关系，使上诉人在上述期间内，变成不是 A 公司的雇员，而已收的款项，亦变成馈赠。

12. 故此，双方的争议不在于数目，而在于上诉人已然收取的款项的性质。

13. 上诉人的论点是，取得赔偿支票就没有工作证明书，转变他从 A 公司已收取的款项的性质。本委员会不能接受上诉人的论点。

14. 上诉人未有宣誓作供，亦没有传召其它人作证，何况基于上诉人与 A 公司管理层的纠纷，后者亦不甚可能；虽然本委员会不曾质疑上诉人有关 A 公司代表曾表示赔偿支票与工作证明书只能选其一的声称，但对于上诉人的诠释，则并不认同。

15. 雇员离职时，雇主签发工作证明书，虽属正常和普遍，但雇主却没有此等义务和责任。另一方面，工作证明书当然可作为曾受某雇主聘用和聘用期间的左证，却绝非唯一或重要的证明。雇佣关系以雇佣合约开始，可以是书面的，也可以是口头的，有时甚至是以行动构成的；雇佣关系的解除亦然，可以有书面协议的，或是因约满而未获续约的，甚至可以最后支薪安排作结的。两者结合起来，同样可以确定雇佣关系的始终和有关期间。

16. 工作证明书一般除列出受雇者姓名和受雇期间外，或会包括一些工作简评，甚至于函末表示受雇者是否自愿离职。就本个案的情况而言，上诉人的离职是因被 A 公司终止聘约，两者既已先有聘书，亦有解雇书，A 公司不愿额外签发工作证明书，个中原因，不难猜度，既可以是认为没有甚么额外数据可以记载于工作证明书上，无谓多此一举，也可以是藉此令上诉人求职时面对尴尬，甚至困难。

17. 上诉人声称 Mr E「不能承认」他，在没有宣誓证词和其它书面或口头左证下，根本无从稽考其语意如何。

18. 所以，本委员会认为，无论 A 公司在发出工作证明书一事上取态如何，有何意图，在已确定的事实上，皆不能改变双方于 2006 年 11 月 21 日至 2007 年 11 月 21 日期间的雇佣关系。

19. 虽然合约法中有把合约定为「绝对无效」(*void ab initio*) 的法则，例如关乎合约根本性质或有关合约标的物存在与否或所有权的「共同错误」(*common mistake*)、由签署人证明其所签署的文件根本有别于他有意签署的文件，而他又已采取合理的措施预防错签文件的「否定曾经订约原则」(*non est factum*)，甚至是合约涉及违法 (*illegality*) 或违反公共政策 (*contrary to public policy*)，然而上诉人并没有提出任何此等论点及论据。

20. 故此，纵然上诉人没有从 A 公司取得工作证明书，但其于有关期间内任职该公司的事实，不会因此而改变。如此，上诉人在 2006 年 11 月 21 日至 2007 年 11 月 21 日期间，从 A 公司取得的款项，除已获豁免征税的代通知金外，均为应课缴薪俸税入息，该等入息的性质，并不能因上诉人未有从 A 公司取得工作证明书而转变为馈赠。

强积金供款

21. 上诉人同意于受雇于 B 公司的短暂期间，因符合强积金条例的例外情况，无需作出任何供款。但上诉人认为税务局在评税时误以为有相关供款的存在，及后修订更正，是将错漏推卸在上诉人身上。

22. 根据《税务条例》第 60(1)条，若评税主任觉得任何应课税的人被评定的税额，低于恰当的税额，评税主任可在该课税年度或该年届满后 6 年内，按照其断定该人应该被评税的补加款额，对该人作出评税；而根据第 64(2)条，税务局局长有权确认、取消或增加受到反对的评税额。所以是项修订，是有法可依的，而且亦是正确无误的。

23. 至于就上诉人受雇于 C 公司的强积金供款一项，本委员会接纳税务局局长代表提出的证据〔第 3(10)段(a)至(c)项〕，该等供款乃与 2007/08 课税年度无关。

结论

24. 经详细考虑所有证据和双方陈词，与及基于上文的分析，上诉人未能履行《税务条例》第 68(4)条的举证责任，证明有关评税额过多或不正确。本委员会认为，上诉人于 2007/08 课税年度，从 A 公司取得的款项，除已获豁免课税的代通知金外，均为应课税入息，而上诉人除就受雇于 A 公司而作出的强积金供款外，于 2007/08 课税年度期间，并未就其它雇主作出强积金供款。故本委员会驳回上诉人的上诉，并确定上文第 1 段的评税。