

Case No. D38/07

Salaries Tax – freelance artiste – whether self-employed or under employment – deduction of outgoings and expenditure calculated at a percentage of income earned - sections 70A and 68(4) of Inland Revenue Ordinance ('IRO') [Decision in Chinese]

Panel: Chow Wai Shun (chairman), Patrick Ho Pak Tai and Benny Kwok Kai Bun.

Date of hearing: 30 August 2007.

Date of decision: 4 January 2008.

The appellant was a freelance artiste. He contended that his income should be subject to profits tax instead of salaries tax assessment. He further contended that instead of at 10%, IRD had agreed to his deduction of outgoings and expenditure be calculated at 30% of his income earned.

The appellant objected to the assessor's

- refusal to correct the salaries tax assessments for the years of assessment 1996/97 to 1999/2000;
- salaries tax assessments for the years of assessment 2000/01, 2001/02 and 2003/04; and
- profits tax assessment for the year of assessment 2001/02.

Held:

In respect of the application to correct the salaries tax assessments for the years of assessment 1996/97 to 1999/2000

1. The salaries tax assessment for 1996/97 which had been agreed to by the IRD and the appellant shall be final and conclusive for all purposes in accordance with section 70 of the IRO.
2. As the appellant did not lodge any valid objection or appeal within the time limit against the assessments made for the years of assessment 1997/98, 1998/99 and 1999/2000, such assessments shall be final and conclusive for all purposes in accordance with section 70 of the IRO.

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

3. Section 70A(1) is not applicable as the tax returns for the years of assessment 1996/97 to 1999/2000 submitted by the appellant contain no error within the meaning of section 70A of the IRO which would also qualify as a non-arithmetic mistake incorrectly done through ignorance or inadvertence.

In respect of the objection to the assessments for the years of assessment 2000/01, 2001/02 and 2003/04

4. Whether the appellant was self-employed or under employment would make no difference to this appeal. Even if there could be any relationship, the Board would hold that the appellant was under employment.
5. In respect of the deduction of outgoings and expenditure allowed and calculated at 10% of the income earned, the appellant never submits any list of expenditure details, analysis or supporting documentation to the IRD. As such, the Board was of the view that the appellant failed his burden of proof under section 68(4) that the actual outgoings and expenditure he incurred for the income earned were in excess of the allowed 10% for the relevant years of assessment.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

D137/02, IRBRD, vol 18, 239
Extramoney Limited v Commissioner of Inland Revenue [1997] 2 HKC 38
Interasia Bag Manufactures Ltd v Commissioner of Inland Revenue 6 HKTC 655
Lee Ting-sang v Chung Chi-keung and another [1990] HKLR 794
Market Investigations v Minister of Social Security [1969] 2 QB 173
Hall v Lorimer [1994] STC 23
D155/01, IRBRD, vol 17, 231

Taxpayer in person.

Wong Ki Fong and Chan Wai Lin for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D38/07

薪俸税 – 特约艺人 – 自雇或受雇 – 开支扣减为收入的若干百分比 – 《税务条例》第70A条及第68(4)条

委员会：周伟信（主席）、何柏泰及郭启彬

聆讯日期：2007年8月30日

裁决日期：2008年1月4日

上诉人为特约艺人，上诉人声称其入息应征收利得税而非薪俸税。此外，上诉人声称与税务局存有协议，开支及支出扣除额为收入的30%，并非10%。

上诉人反对评税主任：

- 拒绝根据《税务条例》第70A条更正1996/97至1999/2000课税年度对他作出的薪俸税评税；
- 2000/01, 2001/02和2003/04课税年度对他作出的薪俸税评税；及
- 2001/02课税年度对他作出的利得税评税。

裁决：

有关要求更正1996/97, 1997/98, 1998/99及1999/2000课税年度的评税

1. 1996/97课税年度的评税乃据税务局及上诉人协议所定，根据《税务条例》第70条，是最终及决定性的评税。
2. 1997/98, 1998/99及1999/2000课税年度的评税，上诉人没有在限定的时间内，提出任何有效的反对，根据《税务条例》第70条，有关年度评税为最终及决定性的评税。
3. 《税务条例》第70A(1)条亦不适用于本上诉案，因上诉人所填报和呈交的1996/97, 1997/98, 1998/99及1999/2000课税年度的报税表，并未具有任何《税务条例》第70A条所指，并符合为非算术类的错误或遗漏。

有关反对2000/01、2001/02及2003/04课税年度的评税

4. 上诉人是受雇或是自雇将不会影响本案的结果。即若上诉人是受雇或自雇与本上诉案应有关联，本委员会判别上诉人为受雇人士。
5. 就开支扣除而言，上诉人由始至终没有提交任何支出项目明细表、分析及佐证文件，故此，本委员会认为上诉人未能按税例第68(4)条举证，证明其于有关年度招致的开支超逾已获扣除额，即收入的10%。

上诉驳回。

参考案例：

D137/02, IRBRD, vol 18, 239
Extramoney Limited v Commissioner of Inland Revenue [1997] 2 HKC 38
Interasia Bag Manufactures Ltd v Commissioner of Inland Revenue 6 HKTC 655
Lee Ting-sang v Chung Chi-keung and another [1990] HKLR 794
Market Investigations v Minister of Social Security [1969] 2 QB 173
Hall v Lorimer [1994] STC 23
D155/01, IRBRD, vol 17, 231

纳税人亲自出席聆讯。

黄琪芳及陈慧莲代表税务局局长出席聆讯。

裁决书：

上讯事由：

1. 两宗上诉案涉及同一位上诉人，故一并聆讯。上诉人反对：
 - (a) 评税主任的拒绝通知书，该通知书拒绝根据《税务条例》第70A条更正1995/96至2000/01课税年度对他作出的薪俸税评税；
 - (b) 2000/01和2001/02课税年度对他作出的薪俸税评税；
 - (c) 2001/02课税年度对他作出的利得税评税；及
 - (d) 2003/04课税年度对他作出的薪俸税评税。
2. 上诉人声称上述评税并非根据他所提交的报税表作出，而是估计出来和过

多的；就(a)及(b)项而言，上诉人亦声称，作为特约艺人，他的入息应征收利得税而非薪俸税。

3. 税务局副局长于2007年3月30日发出决定书，裁定上诉人反对无效。在发出该决定书前，税务局已两度书面明确指出，有关1995/96课税年度的更正评税申请，在2002年5月8日提出时，已逾条例规定的六年时限，丧失时效，故不被接纳。该决定书并没有再提及有关1995/96课税年度的更正评税申请。为免任何存疑，即或本委员会确实需要处理该课税年度的更正评税申请，本委员会亦将认同税务局的理据，对有关申请不作处理。

4. 上诉人就前述决定书提出上诉。他重申其特约艺人的身份，其收入不应征收薪俸税；此外，上诉人声称与税务局存有协议，开支及支出扣除额为收入的30%。

案情事实：

5. 上诉人没有就前述决定书中所据事实提出任何争议；税务局局长代表则请求更正其中一项手民之误。另上诉人选择在宣誓后作供，并接受税务局局长代表的提问。

6. 经慎重考虑所有文件及口头证供后，本委员会确认下述事实：

- (1) 1967年4月22日，上诉人为其独资经营的业务V公司申请商业登记。该公司于1967年开始营业。
- (2) P公司于1991年5月21日在香港注册为私人有限公司，上诉人于1994年12月30日获P公司30%的股份，并于当日获委为P公司的董事，P公司后来于1999年5月21日解散。

就1996/97课税年度的评税

- (3) 在不同日期，A公司就上诉人、V公司和P公司提交‘雇主填报的薪酬及退休金报税表’[I.R.表格第56B号][‘雇主报税表’]或‘支付薪酬给雇员以外人士的通知书’[I.R.表格第56M号]，当中显示了包括以下的资料：

课税年度	1995/96	1996/97
期间	: 1-4-1995 – 31-3-1996	1-4-1996 – 31-3-1997
所提交表格	: IR56B	IR56M IR56M
雇主/公司名称	: 上诉人	V公司 P公司

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

受雇/受聘的身分 :	演艺合约	演艺合约
入息明细表 :		
演艺/服务费	-	163,145元 611,573元
薪酬/工资	749,225元	
超时工作薪酬	67,200元	
花红	-	\ /
总额	<u>816,425元</u>	<u>774,718元</u>

- (4) 在不同日期, 上诉人提交其1995/96和1996/97课税年度的个别人士报税表, 申报包括以下的资料:

课税年度	1995/96	1996/97
(a) 薪俸税栏		
入息明细表		
<u>雇主名称</u>	<u>涵盖期间</u>	<u>涵盖期间</u>
A公司	1-4-1995 – 31-3-1996	
V公司		1-4-1996 – 31-3-1997
P公司		1-4-1996 – 31-3-1997
B电台		1-4-1996 – 31-3-1997
C制作		1-4-1996 – 31-3-1997
受雇入息总额	<u>816,425元</u>	<u>800,718元</u>
扣除		
支出及开支	244,928元 ^[注]	240,215元 ^[注]

注: 按所申报受雇入息总额的30%估计

(b) 利得税栏:		
公司业务名称	V公司	V公司
说明年内公司业务是否‘结束营业’、‘不活动’或‘尚未开始营业’	无交易	无交易

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (10) 税务代表因此代表上诉人提供了一份A公司与P公司签署的合约副本[‘1995年合约’]。根据该合约，P公司同意向A公司提供上诉人的个人服务，于A公司所指派的电视节目中演戏、表演和扮演任何角色。1995年合约的详情摘要如下：

合约日期	:	5-1-1995	
合约期间	:	5-1-1995 to 4-1-1997	
每年演出最少次数	:	120	
应付费用	:	首12个月	次12个月
- 每月		61,000元	67,000元
- 每次额外演出		6,100元	6,700元

- (11) 上诉人代表P公司签署1995年合约。该1995年合约包括以下条款和条件：

- (a) 上诉人受雇于P公司。P公司负责取得上诉人所提供的个人服务，以履行1995年合约所订明的服务和A公司不时所要求的性质类似工作。
- (b) A公司聘用P公司，后者同意向A公司提供独家服务，但须受1995年合约内的条款和条件限制。
- (c) P公司同意提供上诉人的个人服务，于A公司所指派的电视节目中演戏、表演和扮演任何角色，在1995年合约期内每年最少作120次演出。
- (d) 聘用期固定，由1995年1月5日至1997年1月4日为止。
- (e) A公司同意在1995年合约期的首12个月内每月向P公司支付61,000元，而超过120次演出后的每次额外演出支付6,100元，而在1995年合约期的次12个月内每月向P公司支付67,000元，而超过120次演出后的每次额外演出支付6,700元。
- (f) 在1995年合约期内，P公司应确保上诉人，不会在未得A公司事先的书面同意前，在香港或香港以外地方接受聘用或订立任何合约或同意(不论义务性质或按代价)在任何服务表演或公共演出中进行推广活动、表演或参与其事。

- (g) A公司有酌情权，自1995年合约届满日期起，把1995年合约延期，相当于P公司无法向A公司提供上诉人服务的期间或纳税人获A公司批发放取假期的期间。上诉人放假期间，P公司不能享有而A公司亦不会支付1995年合约条款所订明的任何收费。
 - (h) P公司负责促致上诉人参加A公司所要求在世界任何地方进行的彩排和演出，并须遵从A公司的制作指令中的指示。
 - (i) P公司同意，A公司无须一定使用上诉人的服务，而A公司没有这样做并不等于A公司便无须支付1995年合约下的收费。
 - (j) A公司如因为非其可控制的原因而无法制作可使用这项聘用服务的节目，则只须给予P公司不少于一个月的书面通知，或(如A公司选择这样做)在任何时候向P公司支付相当于双方所议定的一个月收费的代通知金，即可取消1995年合约。
 - (k) P公司应确保上诉人不会于1995年合约有效期间在任何其他于香港获发牌的电视台出现或受雇。
- (12) 税务代表亦提供一份日期为1995年1月5日，由上诉人因应A公司同意与P公司订立1995年合约而签署的个人承诺书副本。该等承诺书包括以下条款：
- (a) 上诉人保证P公司妥为履行其与A公司订立的1995年合约中的全部责任。
 - (b) 上诉人同意若P公司违反其与A公司订立的1995年合约时，向A公司所蒙受的一切和任何损失或损害作出弥偿。
 - (c) 上诉人同意，前述的保证和弥偿，不会因为A公司与P公司所订立1995年合约中的条款和条件有所变更或因为A公司或P公司清盘、合并或重组等事宜而被规避、解除或有任何影响。
 - (d) 上诉人同意，前述的保证和弥偿，确立早于A公司与P公司所订立1995年合约，并用作促使A公司订立1995年合约的诱因。
 - (e) 上诉人同意，若他与P公司的合约比1995年合约早终止或P公司清盘，则纳税人会负责代表P公司履行1995年合约下的职责和责任，有若他本人已成为向A公司负责的主要履行合约者，以履行这些职责和责任。

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (13) 评税主任认为上诉人得自A公司的入息应征收薪俸税。由于没有关于实际所招致的开支款额的资料，他对上诉人作出以下的1995/96和1996/97课税年度薪俸税补加评税，撤销之前所准予的支出及开支扣减：

课税年度	1995/96	1996/97
入息	816,425元	800,718元
减: 已婚人士免税额	<u>(158,000元)</u>	<u>(180,000元)</u>
应课税入息实额	658,425元	620,718元
减: 之前评定的应课税入息实额	<u>(576,783元)</u>	<u>(540,647元)</u>
补加应课税入息实额	<u>81,642元</u>	<u>80,071元</u>
应缴税款	<u>14,907元</u>	<u>16,014元</u>

- (14) 税务代表对补加评税提出反对，理由是这些评税是估计出来和过多，而非根据所提交的报税表作出。
- (15) 税务代表于1998年11月29日致函税务局，建议按下列条款解决就1995/96和1996/97课税年度薪俸税评税和补加评税而提出的反对：

‘... 我们明白贵局立场坚定，认为[上诉人]所得入息应按有关的服务协议内的条款和条件而征收薪俸税，尽管[上诉人]对此极力反对。

为免事情遭到延误，从而触发旷日持久的讨论和谈判，我们代表[上诉人]要求就他所收取或应收取的入息[1995/96和1996/97课税年度]给予10%的扣税。我们相信，如贵局在考虑过关于“演艺行业”的事实和优点后接纳我们的上述建议，将会为所有有关人士建立一个适当的先例。我们谨此静候贵局批准给予[上诉人]10%的扣税额。’

- (16) 评税主任接纳税务代表的建议，给予上诉人相当其入息10%的扣税，以了结该宗反对个案。因此，税务局根据税务条例第64(3)条，于1999年5月25日修订了1995/96和1996/97课税年度薪俸税补加税评税。

就1997/98至2001/02课税年度的评税

- (17) 在不同日期，A公司提交了1997/98至2001/02课税年度上诉人的雇主报税表，列出包括以下的资料：

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

课税年度	1997/98	1998/99	1999/2000	2000/01	2001/02
受雇期间	: 1-4-1997 – 31-3-1998	1-4-1998 – 31-3-1999	1-4-1999 – 31-3-2000	1-4-2000 – 31-3-2001	1-4-2001 – 31-3-2002
受雇的身分	: 演艺合约	演艺合约	演艺合约	演艺合约	演艺合约
入息明细表	:				
薪酬/工资	642,120元	432,854元	412,890元	407,566元	421,600元
超时工作薪酬	-	353,500元	478,800元	885,600元	348,400元
追加薪金、约 满酬金等	-	-	500元	-	5,000元
花红	-	-	-	5,628元	5,000元
总额	<u>642,120元</u>	<u>786,354元</u>	<u>892,190元</u>	<u>1,298,794元</u>	<u>780,000元</u>

(18) 在不同日期，上诉人提交其1997/98至2000/01课税年度的个别人士报税表，申报包括以下的资料：

课税年度	1997/98	1998/99	1999/2000	2000/01
(a) 薪俸税栏:				
受雇期间	1-4-1997 – 31-3-1998	1-4-1998 – 31-3-1999	1-4-1999 – 31-3-2000	1-4-2000 – 31-3-2001
入息来源				
- A公司	200元	786,354元	892,190元	1,298,794元
- V公司	641,921元	-	-	-
- 其他	-	5,000元	26,000元	22,000元
受雇入息总额	<u>642,121元</u>	<u>791,354元</u>	<u>918,190元</u>	<u>1,320,794元</u>
申请扣除 支出及开支	192,636元 ^[1]	79,135元 ^[2]	91,819元 ^[2]	396,238元 ^[1]
(b) 利得税栏:				
公司业务名称	V公司	V公司	V公司	V公司
注	无交易	无交易	无交易	无业务活动
(c) 签署报税表日期	24-7-1998	2-7-1999	14-9-2000	27-9-2001

注: 1. 按所申报受雇入息总额的30%估计。
2. 按所申报受雇入息总额的10%估计。

(19) 在不同日期，评税主任对上诉人作出1997/98至2000/01课税年度的薪俸税评税如下：

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

课税年度	1997/98	1998/99	1999/2000	2000/01
上文第(18)分段所载入息	642,121元	791,354元	918,190元	1,320,794元
减:				
支出及开支	(0元)	(79,135元) ^{[2][3]}	(91,819元) ^{[2][3]}	(132,079元) ^[2]
已婚人士免税额	<u>(200,000元)</u>	<u>(216,000元)</u>	<u>(216,000元)</u>	<u>(216,000元)</u>
应课税入息实额	<u>442,121元</u>	<u>496,219元</u>	<u>610,371元</u>	<u>972,715元</u>
应缴税款	<u>77,624元</u> ^[1]	<u>73,857元</u>	<u>93,263元</u>	<u>154,861元</u>
评税日期	12-11-1998	15-9-1999	10-11-2000	14-11-2001

- 注: 1. 根据《税款豁免(1997课税年度)令》，应缴税款其后减少10%至69,861元。
2. 获准扣除的支出及开支按评定入息的10%计算。
3. 与上诉人在报税表内申索的款额相同。

(20) 税务局在规定的时限内没有收到任何通知，反对1997/98至1999/2000课税年度薪俸税评税。

(21) 不过，税务代表反对2000/01课税年度薪俸税评税。

(22) 评税主任在2002年2月4日发信给税务代表，解释《税务条例》第12条所订的严格准则，并建议上诉人考虑撤回对2000/01课税年度薪俸税评税的反对，否则便须提供进一步的资料，包括载有每项所招致实际开支的性质和款额的详细分目，连同发票和付款凭单等的文件证据，以作为反对的依据。

(23) 上诉人及/或其税务代表并没有提供评税主任所要求的资料 and 文件，但其后提供了A公司2000年3月17日和2000年11月28日发出的两封信件副本，作为要求有关入息应评定利得税的依据。该两封信件的内容是通知V公司为旗下艺人作出有关保险和强制性公积金计划的安排。

(24) 税务代表在2002年5月8日发信，代表上诉人根据《税务条例》第70A条提出申请，要求以上诉人的入息错误地按薪俸税而非利得税评税这个错误为理由，更正1995/96至2001/02课税年度的薪俸税评税。为此，税务代表提供三份由A公司与V公司订立的合约副本。根据有关合约，V公司同意促使上诉人向A公司提供个人服务，在A公司指定的电视节目中演戏、表演和扮演任何角色。三份合约涵盖由2000

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

年2月5日至2003年2月7日的期间（下据签署日期分别称为：2000年合约、2001年合约及2002年合约）。

- (25) 评税主任在2002年5月10日发信通知税务代表，其中要求税务代表提供上诉人自1997年4月1日至2000年3月31日期间与A公司订立的合约副本，以及自1998至2001年截至3月31日为止各年度的损益帐，以证明其入息应按利得税而非薪俸税评税。
- (26) (a) 在回覆评税主任时，税务代表提供两份由A公司与V公司订立的合约副本。根据有关合约，V公司同意促使上诉人向A公司提供个人服务，在A公司指定的电视节目中演戏、表演和扮演任何角色，两份合约涵盖由1998年1月18日至2000年1月21日的期间（下据签署日期分别称为：1997年合约及1998年合约）。
- (b) 除在2002年合约内加入‘不是受雇’的第12款和下列资料外，所有由A公司与V公司订立的合约的条款和条件，大致上与1995年合约的完全相同：

合约日期	:	11-12-1997	20-11-1998	10-1-2000	2-1-2001	2-1-2002
		[‘1997年 合约’]	[‘1998年 合约’]	[‘2000年 合约’]	[‘2001年 合约’]	[‘2002年 合约’]
合约期	:	18-1-1998	22-1-1999	5-2-2000	5-2-2001	8-2-2002
		至	至	至	至	至
		17-1-1999	21-1-2000	4-2-2001	4-2-2002	7-2-2003
每年最少 演出次数	:	60	60	57	57	57
应付费用	:					
- 每月		36,000元	36,000元	34,200元	34,675元	34,675元
- 每次额外演出		7,200元	7,200元	7,200元	7,300元	7,300元

- (27) 税务代表亦提供了上诉人为使A公司与V公司订立1997年合约、1998年合约、2001年合约和2002年合约而签署的个人承诺书副本。该等承诺书所载条款，大致上与上文第(12)分段提及的承诺书相同。

- (28) 2002年7月，税务代表提交了V公司截至1998年3月31日、1999年3月31日、2000年3月31日和2001年3月31日为止各年度的收支表。收支表详情摘录如下：

课税年度	1997/98	1998/99	1999/2000	2000/01
-------------	----------------	----------------	------------------	----------------

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

基期:	截至右列日期 为止的年度	31-3-1998	31-3-1999	31-3-2000	31-3-2001
入息		641,921元	786,354元	892,190元	1,300,794元
减: 支出					
会计费		-	-	(1,800元)	(2,000元)
商业登记费		(2,250元)	(2,250元)	(2,250元)	(2,250元)
开支(入息的30%)		<u>(192,576元)</u>	<u>(235,906元)</u>	<u>(267,657元)</u>	<u>(390,238元)</u>
总计		<u>(194,826元)</u>	<u>(238,156元)</u>	<u>(271,707元)</u>	<u>(394,488元)</u>
有关年度的纯利		<u>447,095元</u>	<u>548,198元</u>	<u>620,483元</u>	<u>906,306元</u>

(29) 评税主任在2002年7月19日发信给税务代表，要求提供1997/98至2000/01课税年度申请扣除开支的详细分析。

(30) 税务代表回覆表示：

‘根据[上诉人]所说，在过去五十年来，他一直是协议或折衷方式，申请把入息的30%作为可扣除开支，双方对此并无异议。因此，[上诉人]没有储起有关的付款收据作为申索开支的凭据。’

(31) 其后，上诉人递交其2001/02年度个别人士报税表，其中载有以下入息资料：

(a) **薪俸税栏：**

你在本年度内是否有应课薪俸税的入息？ 没有

(b) **利得税栏：**

你在本年度内是否有任何独资业务？ 有

业务名称	V公司
总入息	2,620,000元
帐目所示的纯利	1,778,750元
未扣减慈善捐款前的应评税利润	1,778,750元
认可慈善捐款	53,000元

(32) 上诉人在其2001/02课税年度报税表夹附了V公司截至2002年3月31日为止年度的收支表，该收支表载有以下资料：

从A公司所得入息	780,000元
从以下公司所得的其他入息	
- D公司	40,000元

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- E公司	<u>1,800,000元</u>	<u>1,840,000元</u>
总计		2,620,000元
减: 支出		
商业登记		(2,250元)
捐款		(53,000元)
开支(2,620,000元的30%)		<u>(786,000元)</u>
本年度纯利		<u>1,778,750元</u>

(33) 评税主任认为, 上诉人从A公司所得的入息应缴纳薪俸税。因此, 他对上诉人作出2001/02课税年度的以下评税:

(a) 2001/02课税年度薪俸税评税

从A公司所得入息	780,000元
减: 已婚人士免税额	<u>(216,000元)</u>
应课税入息实额	<u>564,000元</u>
应缴税款	<u>85,380元</u> ^[注]

注: 根据《税款豁免(2001课税年度)令》, 应缴税款其后减少3,000元, 款额为82,380元。

(b) 2001/02课税年度利得税评税

公司业务名称	V公司
评税基期	截至31.3.2002为止年度
从D公司和E公司所得入息	1,840,000元
减:	
支出及开支(1,840,000 x 10%)	(184,000元)
认可慈善捐款	<u>(53,000元)</u>
应评税利润	<u>1,603,000元</u>
应缴税款	<u>240,450元</u>

(34) 税务代表代表纳税人反对2001/02年度评税。

(35) 评税主任在2003年4月24日发出通知书, 拒绝按照《税务条例》第70A条更正1996/97至2000/01课税年度的薪俸税评税。评税主任坚持其对2000/01课税年度薪俸税评税的观点, 但向上上诉人建议可修订2001/02课税年度薪俸税评税如下:

课税年度	<u>2001/02</u>
------	----------------

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

应评税入息	780,000元
减:	
支出及开支	<u>(78,000元)^[1]</u>
应评税入息实额	702,000元
减:	
已婚人士免税额	<u>(216,000元)</u>
应课税入息实额	<u>486,000元</u>
应缴税款	<u>72,120元^[2]</u>

注: 1. 获准扣除的支出及开支按评定入息的10%计算。
2. 《税款豁免(2001课税年度)令》实行后, 款额应为69,120元。

- (36) 税务代表在2003年5月19日发出的信内, 代表纳税人反对评税主任的拒绝通知书, 亦拒绝评税主任的建议, 不会了结对2000/01和2001/02课税年度薪俸税评税的反对。
- (37) 税务代表于2003年8月27日提供以下文件, 以支持有关1996/97至2001/02课税年度的反对:
- (a) 上诉人的书面解释副本。
 - (b) A公司1991年12月2日给局长的信件副本, 该信表示上诉人当时受聘为其艺人, 但可如该公司特约艺人般接受外间聘请。
 - (c) A公司2000年11月28日, 通知V公司为旗下艺人作出有关强制性公积金计划的安排的信件副本。
- (38) 评税主任要求税务代表提供与A公司订立涉及1997年1月5日至1998年1月17日期间的合约副本, 以及提供进一步资料 and 文件, 证明上诉人可按入息的30%扣除开支, 但不得要领。聆讯前及聆讯期间, 上诉人及 / 或其税务代表, 并没有提供上述资料或文件。
- (39) 税务局于2007年5月2日致函向A公司查询, 获提供
- (a) 上诉人以V公司身份与A公司, 于1996年12月27日签订的合约, 合约期由1997年1月9日至1998年1月8日, 条款和条件, 大致上与1995年合约的完全相同。
 - (b) 上诉人以个人身份在同日签订的保证、保障、承诺及担保书。

- (c) 上诉人以个人身份在2000年1月10日、2003年2月24日及2004年1月29日，以个人身份签订的保证、保障、承诺及担保书。

上述承诺书所载条款，大致上与上文第(12)分段提及的承诺书相同。

- (40) A公司同时确认下述事宜：

- (a) 上诉人曾于1997年4月1日至2002年3月31日期间，向A公司呈交假期申请表共十次。
- (b) 上诉人履行职务时，无需自行提供任何用具或设施，但在A公司事先许可的情况下，上诉人可自行提供其服装和戏装，以加强效果。
- (c) 上诉人在出示有关收据后，可获发还计程车车费。

- (41) 上诉人在宣誓作供时向本委员会声称下列事宜：

- (a) 上诉人没有聘请任何助手，协助安排或处理有关其演出事宜。
- (b) 上诉人没有仔细记下为A公司演出的次数，记忆中没有少于合约规定的最少次数。上诉人更声称，假若少于合约规定最少的演出次数，将无需相应扣减应收费用。

就2003/04课税年度的评税

- (42) 在其2003/04的个别人士报税表上，上诉人：

- (a) 申报年内已累算的受雇入息，详情如下：

雇主名称	涵盖期间	入息款额
A公司	1-4-2003 – 31-3-2004	493,316元
F公司	1-4-2003 – 31-3-2004	30,000元
G公司	1-4-2003 – 31-3-2004	<u>300,000元</u>
		<u>823,316元</u>

- (b) 申请把支出及开支246,995元扣税，连同详情：‘开支，比如823,316元的30%’；以及
- (c) 报称V公司年内并无交易。

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (43) 评税主任不接受上诉人申请扣税开支，因而对上诉人作出以下2003/04课税年度的薪俸税评税：

应评税入息	823,316元
减：已婚人士免税额	<u>(208,000元)</u>
应课税入息实额	<u>615,316元</u>
应缴税款	<u>103,108元</u>

- (44) 税务代表代表上诉人反对评税，税务代表表示：

‘由于[上诉人]对评税感到不满，所以委托本行正式通知贵局反对有关评税，理由是有关评税是估计出来和过多，而非根据前已提交的报税表作出。’

- (45) 评税主任于2005年3月9日发信给纳税人，要求他提供资料 and 文件，当中包括：

- (a) 所申报的开支246,995元的明细表。
- (b) 把有关开支视为必须为产生应课税入息而招致的原因。
- (c) 付款凭单和收据等文件证据，以支持他的扣税申请。

- (46) 税务代表回覆如下：

‘... 款额246,995.00元是按沿用多年的固定基准计算出来，就是所申报的2003/04课税年度入息总额的30%。[上诉人]表示，申请扣除的开支是完全、纯粹及必须为产生[上诉人]应评税入息而招致的。

... 由于开支按百分比计算，[上诉人]没有保存任何文件证据，以证明所申报开支。’

- (47) 经覆核后，评税主任拟同意给予上诉人相当其入息10%的扣税，并其2003/04课税年度的薪俸税评税修订如下：

应评税入息	823,316元
减：支出及开支(823,316元 x 10%)	(82,331元)
已婚人士免税额	<u>(208,000元)</u>
应课税入息实额	<u>532,985元</u>
应缴税款	<u>87,877元</u>

案情分析及法理依据

有关要求更正评税

对1996/97课税年度的评税

7. 上诉人根据《税务条例》第70A条要求更正评税被拒。

8. 《税务条例》第70条订明，凡在限定的时间内，并无任何有效的反对或上诉就某项评税提出，或已根据《税务条例》第64(3)条就应评税入息额取得协议，或该议定入息额在受到反对或上诉后已予裁定，则为该条例的所有目的而作出或议定或在受到反对或上诉后裁定（视属何情况而定）的评税，须是最终及决定性的评税。然而，《税务条例》第70A(1)条订明，如有任何申请在任何课税年度结束后6年内或在有关评税通知书送达日期后6个月内提出，符合第70条的规定属最终及决定性的评税也可再行审议，只要有证明成立令评税主任信纳，征收的税额过多是由于就所征收的税款而呈交的报税表或陈述书有错误或遗漏，或所评定的应评税入息额或利润额或所征收的税额在计算上有算术错误或遗漏。

9. 该年度评税乃据税务局及纳税人协议所定，根据《税务条例》第70条，是最终及决定性的评税；除非上诉人能证明《税务条例》第70A(1)条适用。

10. 在 D137/02, IRBRD, vol 18, 239 的裁决中，本委员会曾裁定《税务条例》第70A条内‘陈述书’一词，限于指就报税表而提交的陈述书；另外，‘陈述书’指某人根据该条例须提交予税务局的陈述书。有关年度评税协议据上诉人税务代表的了结反对个案建议而成，该等建议并不属于《税务条例》规定纳税人须提交予税务局的陈述书。

11. 据 Extramoney Limited v Commissioner of Inland Revenue [1997] 2 HKC 38 一案，陈兆恺法官(当时称谓)认为条例所指的错误或遗漏有两类：算术类和非算术类；有关第二类的错误或遗漏，他认为：

‘就第70A条而言，《牛津英文辞典》(第277页)给予“错误”一词的涵义是适当的，即“出于无知或无心而做得不正确，出错”。本席认为，蓄意行为，指从两个或以上的行为过程中慎挑其一，而这些行为过程最终会对纳税人不利或不能发挥当初期望的效果，不能算是第70A条所指的错误。

...

凡纳税人蓄意并经慎重决定把某个项目，不论是利润或开支项目，纳入将交予评税主任用作评税的报税表，假如他其后改变主义，该项目便不属于该条例第70A条涵义所指的错误。’

原文:

‘(F)or the purpose of s 70A, the meaning of “error” given in the Oxford English Dictionary (p 277) would be appropriate, that is, “something incorrectly done through ignorance or inadvertence; a mistake.” I do not think that a deliberate act in the sense of a conscientious choice of one out of two or more courses which subsequently turns out to be less than advantageous or which does not give the desired effect as previously hoped for can be regarded as an error within s 70A.

...

Where a taxpayer had deliberately and conscientiously made a decision to attribute a certain item, be it an item of profit or expenditure, in the tax return to be submitted to the assessor for assessment, if he subsequently changes his mind, that certainly cannot be an error within the meaning of s.70A of the Ordinance.’

12. 有关年度中, 上诉人聘有税务代表。报税表由上诉人签署, 声明资料真确, 并无遗漏。报税表上, 上诉人将其收入填入薪俸税一栏, 并申请扣除额为收入的30%, 及后经协议调至10%。本委员会认为上诉人所填报和呈交的报税表, 并没有任何《税务条例》第70A条所指, 而且符合上述案例要求的, 非算术类的错误或遗漏。

13. 在此等事实基础上, 本委员会认为有关评税在计算上, 亦没有任何算术类的错误或遗漏。

对1997/98, 1998/99及1999/2000课税年度的评税

14. 上诉人同样地根据《税务条例》第70A条要求更正评税被拒。

15. 上诉人没有在限定的时间内, 就该项评税提出任何有效的反对, 依《税务条例》第70条, 故该项评税为最终及决定性的评税; 除非上诉人能证明《税务条例》第70A(1)条适用。

16. 有关年度中, 上诉人同样聘有税务代表。报税表同样由上诉人签署, 声明资料真确, 并无遗漏。报税表上, 上诉人同样将其收入填入薪俸税一栏, 上诉人在报税表上申请开支扣除分别为收入的30%, 10%及10%。虽然上诉人在聆讯期间声称, 从不知税务代表如何填写报税表, 亦从不过问, 但本委员会不认为上诉人能因此推诿责任。本委员会认为上诉人所填报和呈交的报税表, 并未具有任何《税务条例》第70A条所指, 而又符合 Extramoney Limited v Commissioner of Inland Revenue 要求的, 非算术类的错误或遗漏。

17. 对于上诉人1997/98年度的开支扣除申请，评税主任只批准至收入的10%。本委员会认为，这是评税主任的判断，由此而运算出的评税，并没有属于《税务条例》第70A条所指的算术类的错误或遗漏。

18. 至于1998/99及1999/2000年度的评税，评税主任事实上扣除了上诉人在报税表上所报称的开支额。如是者，本委员会认为并无出现《税务条例》第70A条所指，算术类或非算术类的错误或遗漏。

有关反对评税

对2000/01、2001/02及2003/04课税年度的评税

19. 上诉人根据《税务条例》第64条反对该等评税，然而被裁定无效。

20. 上诉人所持上诉理由有二：（一）上诉人乃自由职业艺人，收入不应评入薪俸税；（二）上诉人与税务局有协议，税务扣减为收入的30%，并非10%。上诉人于聆讯时称，该口头协议约于40多年前达成。

21. 本委员会并不认为裁定上诉人是受雇或是自雇将会影响本案的结果。原因是：虽然《税务条例》中有关薪俸税（受雇人士适用）及利得税（自雇人士）下的开支扣减条件有异，但就本上诉实际情况而言，开支扣减为收入的若干百分比，其中并不牵涉《税务条例》中相关扣减条文的原则和诠释。

22. 上诉人于上诉期间，报呈其于之前六个课税年度：1977/78、1979/80、1981/82、1992/93、1993/94及1994/95，分别以个人或V公司名义营运的利得税报税表，与及相关评税通知书。报税表所填报的开支扣除，均为收入的若干百分比，有40%的，也有30%的。评税中获扣减开支幅度大致依报税表所示数额为基础，获准扣除额有40%的，也有约30%的。如是者，本委员会认为上诉人未能按税例第68(4)条举证，证明开支扣除百分比的差异与所应付的税种有关。同时，上诉人所提的这些证据，亦与声称的口头协议有异。

23. 此外，该等评税通知书只涉及对应标明的课税年度，并根据上诉人报税表提供的资料而作出，并不是、亦不应被视为对往后任何一课税年度的承诺或陈述，这观点已经原讼庭于 Interasia Bag Manufactures Ltd v Commissioner of Inland Revenue 6 HKTC 655一案中确认。

24. 就开支扣除而言，上诉人由始至终没有提交任何支出项目明细表、分析(包括日期、款额、性质和目的)及佐证文件，故此，本委员会认为上诉人未能按税例第68(4)条举证，证明其于有关年度招致的开支超逾已获扣除额，即收入的10%。

自雇或受雇

25. 即若上诉人是受雇或自雇与本上诉案应有关联，本委员会将判别上诉人为受雇人士。

26. 对区分受雇与自雇人士，Lee Ting-sang v Chung Chi-keung and another [1990] HKLR 794采纳了 Market Investigations v Minister of Social Security [1969] 2 QB 173的基本验证原则：该名人士是否为自己利益经营业务。如果答案是否定的，则该人士是受雇，相反便是自雇了。验证过程所需考虑的因素，包括控制、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、有否雇用其他人士协助他的工作，以及是否由他提供主要的工作设备。然而，没有详尽无遗的清单可以列出所有的考虑因素，亦没有严格规定各种考虑因素的比重。

原文：

*‘Their Lordships agree with the Court of Appeal when they said that the matter had never been better put than by Cooke, J. at pages 184 and 185 in **Market Investigations Ltd v. Minister of Social Security** [1969] 2 QB 173:*

“This 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 service. 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 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.”’

而据 Hall v Lorimer [1994] STC 23这案例，每个案需独立处理，并从宏观着眼，从而厘定整体效果，每项因素在同一个案中，比重并不一致，同一因素在不同个案中的份量也不尽相同。

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. It is a matter of evaluation of the overall effect of the detail, which is not necessarily the same as the sum total of the individual details. Not all details are of equal weight or importance in any given situation. The details may also vary in importance from one situation to another.'

27. 基于上述第6段所记，尤其是第(39)至(41)分段所展现的案情事实，本委员会认为本个案具备受雇关系的因素。虽然在数份于2002至2004年签署的合约中有条文说明，A公司与上诉人没有雇佣关系，因此A公司不负任何强积金供款及工伤赔偿，而且上诉人可自由为其他人工作，但是，合约的标示，甚至合约双方如何对待合约，均不是决定性的：D155/01, IRBRD, vol 17, 231，而上诉人当时已逾获豁免强积金的年岁，加上可自由为其他人工作与已存受雇关系没有矛盾：Market Investigations Ltd v Minister of Social Security。所以，本委员会认为在有关评税年度，上诉人乃A公司的雇员。

总结

28. 总结上述分析，上诉人未能证明他上诉所针对的评税额是过多或不正确，所以，本委员会裁定驳回上诉。