

Case No. D39/10

Salaries tax – source of income – double taxation – sections 8(1)(a), 8(1A)(b), 8(1B), 49(1), 50 and 68(4) of Inland Revenue Ordinance ('IRO'); section 3 of Apportionment Ordinance. [Decision in Chinese]

Panel: Albert T da Rosa, Jr (chairman), Fan Cheuk Hung and Erik Shum.

Date of hearing: 12 November 2010.

Date of decision: 21 January 2011.

The Appellant objected to the salaries tax assessment raised on him for the years of assessment 2006/07 and 2007/08 by the Inland Revenue Department. The Appellant claimed that during those two years of assessment, he had been employed and worked in the Mainland, and therefore his income during the said period should not be taxable. However, according to the Appellant's employment document, the Appellant was actually appointed as the Chief Financial Controller by Company C-Hong Kong, and was seconded to its subsidiary in Guangzhou, Company C-China. But the Appellant took issue with the employment document. The Appellant also claimed that his salaries were paid into his mainland bank account, and Company C-China, as the tax withholding agent, withheld and remitted his income tax according to mainland regulations. Moreover, the Appellant enjoyed national holidays in the Mainland.

Held:

1. The Appellant's employment document clearly stated that he was appointed as the Chief Financial Controller of Company C-Hong Kong; his work duties were subject to agreement between Company C-Hong Kong and him; Company C-Hong Kong was entitled to terminate his employment. According to the employment document, the employer of the Appellant was Company C-Hong Kong.
2. The Appellant's employer Company C-Hong Kong was incorporated in 2002 in Hong Kong and operated its business in Hong Kong. After the Appellant had signed on the employment document, he had to send back the contract to Company C-Hong Kong before it became a binding agreement. Therefore, the Appellant's employment contract was executed in Hong Kong. The employment document provided that the governing law of the agreement was the laws of Hong Kong; accordingly, the employment contract of the Appellant was enforced in Hong Kong.

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

3. The other matters mentioned by the Appellant were not sufficient to establish that there was an employment relationship between Company C-China and him.
4. The number of days while the Appellant stayed in Hong Kong from Monday to Friday during the years of assessment 2007/07 and 2007/08 was respectively 143 and 94. There were some periods during which the Appellant had continually stayed in Hong Kong for over 20 days. The Board refused to accept the Appellant's assertion that he did not provide services in Hong Kong, and decided that the source of his income arose in or derived from Hong Kong.
5. According to Section 2(1) of Article 3 of the Specification of Arrangements (Arrangements with the Mainland of China for the Avoidance of Double Taxation on Income) Order, Cap 112S ('the Non-comprehensive Arrangements') or Section 1 of Article 14 of the Specification of Arrangements (the Mainland of China) (Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income) Order, Cap 112AY ('the Comprehensive Arrangements') (which came into effect in 2006 and replaced the Non-Comprehensive Arrangements), the Appellant's salaries, wages and other similar remuneration, in respect of the employment shall be taxable only in Hong Kong except those in respect of his services rendered in the Mainland which was taxable there. Since the Appellant rendered his services in both places during the period of his employment, both places were entitled to impose tax; his income inevitably was subject to the risk of double taxation in both places.
6. According to Section 2 of Article 4 of the Non-Comprehensive Arrangements or Section 2 of Article 21 of the Comprehensive Arrangements, in respect of the Appellant's income from services rendered in the Mainland, the individual income tax paid in accordance with the Non-Comprehensive Arrangements or the Comprehensive Arrangements in the Mainland was allowed as a credit against Hong Kong tax imposed against him. But the amount of credit should not exceed the amount of Hong Kong tax in respect of that income computed in accordance with the IRO. In other words, the tax credit was inapplicable to the Appellant's income which was not derived from his services rendered in the Mainland.
7. The Appellant's income from his Hong Kong employment during the relevant period of employment, whether paid by the Hong Kong employer or the mainland organization, should all be included in the taxable income. Owing to that he had paid individual income tax in the Mainland in respect of his income from services rendered there, he could apply for exemption from tax in respect of that portion of income under section 8(1A)(c) of the IRO or elected to apply for tax credit under Article 4 of the

Non-Comprehensive Arrangements or Article 21 of the Comprehensive Arrangements.

8. In the determination of the Deputy Commissioner of Inland Revenue, exemption from salaries tax was allowed under section 8(1A)(c) in respect of the Appellant's income from his services rendered in the Mainland during the relevant period of employment. The relevant exemption formula as compared with the tax credit formula was more advantageous to the Appellant. The Appellant failed to discharge his onus under section 68(4) of the IRO to prove that the assessment appealed against was excessive or incorrect.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

Commissioner of Inland Revenue v George Andrew Goepfert [1987] HKLR 888
Lee Hung Kwong v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 80
Commissioner of Inland Revenue v So Chak Kwong, Jack [2 HKTC 174]

Taxpayer in person.

Leung Wing Chi and Chan Siu Ying for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D39/10

薪俸税 – 入息来源 – 双重征税 – 《税务条例》第8(1)(a)条，第8(1A)(b)条，第8(1B)条，第49(1)条，第50条及第68(4)条；《分摊条例》第3条

委员会：Albert T da Rosa, Jr (主席)、樊卓雄及沈士文

聆讯日期：2010年11月12日

裁决日期：2011年1月21日

上诉人反对税务局向他作出的2006/07及2007/08课税年度薪俸税评税。上诉人声称他在该两课税年度都在中国内地受雇及工作，所以当时的入息不应纳入应评税入息范畴。然而，根据上诉人的受雇文件，上诉人其实受C公司－香港委任为财务总监，并借调予其在广州的附属公司C公司－中国。但上诉人质疑该受雇文件。上诉人并声称其薪酬被存入其内地银行户口，而C公司－中国按照内地法规，作为扣缴义务人，代扣代缴上诉人的个人所得税。另外，上诉人享有内地国定假日。

裁决：

1. 上诉人的受雇文件清楚订明其获委任为C公司－香港的财务总监；其职责可由C公司－香港与上诉人双方议定；C公司－香港有权终止聘用上诉人。根据该文件，上诉人的雇主是C公司－香港。
2. 上诉人的雇主C公司－香港在2002年在香港注册成为有限公司，并在香港经营业务。上诉人签妥该文件后，须把合同交回C公司－香港，该合同方为有约束力的协议；故此，上诉人的雇佣合约是在香港订立。该文件订明适用于上诉人雇佣合约的法律为香港法律；故此，上诉人的雇佣合约是在香港执行。
3. 上诉人所提的其它事项均不足以构成其与C公司－中国之间存有雇佣关系。
4. 上诉人于周一至周五整天逗留香港的日数于2006/07及2007/08课税年度有关受雇期间分别为143日及94日，有些期间更连续逗留香港达20日或以上。委员会拒绝接受上诉人没有在港提供服务的声称，裁定上诉人的入息来源于香港产生或得自香港。

5. 根据《安排指明(与中国内地订立的关于对所得避免双重征税的安排)令》第112S章(「非全面性安排」)第三条第二款第(一)项或《安排指明(中国内地)(对所得避免双重征税和防止偷漏税)令》第112AY章(「全面性安排」)(于2006年生效并取缔了非全面性安排)第十四条第一款：上诉人因受雇取得的薪金、工资和其它类似报酬，除在内地提供服务以外，应仅在香港征税；而他在内地提供服务取得的报酬，可以在内地征税。因为上诉人于有关受雇期间受雇在两地提供服务，所以香港及内地均有征税权；他的收入难免在两地有双重被征税的风险。
6. 根据非全面性安排第四条第二款或全面性安排第二十一条第二款：上诉人从内地提供服务取得的报酬，按照非全面性安排或全面性安排的规定在内地缴纳的个人所得税税款，允许在对上诉人征收的本港税款中抵免。但是，抵免额不应超过对该报酬按照《税务条例》计算的应缴薪俸税数额。换言之，税收抵免不适用于上诉人非从内地提供服务取得的报酬。
7. 上诉人于有关受雇期间从事香港受雇工作所得的入息，不论是由香港雇主或内地机构支付，须全数包括在应评税入息内。基于他在内地已就在内地履行职务所得的入息缴付个人所得税，可根据《税务条例》第8(1A)(c)条，申请该部分入息豁免征税，或选择根据非全面性安排第四条或全面性安排第二十一条，申请税收抵免。
8. 税务局副局长的决定是按《税务条例》第8(1A)(c)条豁免征收上诉人于有关受雇期间在内地提供服务所得的入息的薪俸税。有关入息豁免征税方案，较税收抵免方案，对上诉人更为有利。上诉人未能履行《税务条例》第68(4)条的举证责任，以证明其上诉所针对的评税额属过多或不正确。

上诉驳回。

参考案例：

Commissioner of Inland Revenue v George Andrew Goepfert [1987] HKLR 888
Lee Hung Kwong v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 80
Commissioner of Inland Revenue v So Chak Kwong, Jack [2 HKTC 174]

纳税人亲自出席聆讯。

梁咏慈及陈筱莹代表税务局局长出席聆讯。

决定书：

引言

1. 上诉人反对税务局向他作出的 2006/07 及 2007/08 课税年度薪俸税评税。上诉人声称他在该两课税年度都在中国内地受雇及工作，所以当时的入息不应纳入应评税入息范畴。
2. 税务局副局长于 2010 年 5 月 27 日发出决定书，认为上诉人应就 2006/07 课税年度评税入息 \$435,937 缴纳薪俸税 \$57,328。
3. 在上诉聆讯时，上诉人选择了在宣誓下作供。

程序议题

上诉人名称

4. 上诉人提供了一份 2007 年 2 月 23 日所签署，将他的名字由 A 改为 B 的 ‘Deed Poll’ 改名契。在聆讯日也确认在他身份证内所载的名字已经更改为 B。
5. 人事登记条例税例第 5 条规定如下：

「使用登记姓名和呈报身份证号码的责任

(1) 即使任何法律条文另有规定，凡已根据本条例登记的人，在与政府的一切事务往来中，必须—

(a) 使用发给他的身份证上所注明的姓氏和个人名字； ... 」

6. 因此本裁决书采用上诉人已更改的名称 B 为上诉人的名称。

新文件

7. 在上诉聆讯时，上诉人申请加入两份新文件。他解释因 11 月初收到税务局的 R1、R2 文件，才知到税务局向 C 公司 – 香港前名 D 公司发问，而意识到去响应便针对税务局的提问再要求一份证明。他 11 月 10 日才收到这两份新文件，所以希望补充这些数据。
8. 答辩人的代表因对这两份新文件的内容无时间核实所以提出反对。

9. 委员会决定以「如同妥善」(*de bene esse*)方式先暂时接受加入这两份新文件并准许双方在供词及陈词内提及这些文件，但最后决定在本案加入这两份新文件与否将会同本裁决一同处理。

上诉理由

10. 上诉人以日期为 2010 年 6 月 22 日的上诉通知书提出以下的上诉理由(原文照录)：

‘The grounds of my appeals are following:

- (A) *My employment contract was a PRC contract with a PRC corporation in fact;*
- (B) *My employment income was only derived and rendered outside Hong Kong;*
- (C) *The “written determination” from the Commissioner would prejudice the spiritual of Tax Treaty “Arrangement between the Mainland of china and the Hong Kong Special Administrative Region for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income”, and therefore would be unfair and penalize the taxpayer.’*

11. 他也在活页夹指出(原文照录)：

‘The Commissioner has applied the time-basis apportionment and calculated the tax payable should not be adequate in my case according to Gou Shui Fa [2004] 97 (“Circular 97”)[载于活页夹 R-2 第 76 页] that remuneration of the taxpayer was not exemption under the 183-day rule to relieve the taxpayer in paying PRC tax unless remuneration to the taxpayer was not paid or borne by any China entity, therefore the taxpayer who stayed in China less than 183 days should still be subject to Individuals Income Tax from whose first day of service in China ...’

2005年7月4日的文件

12. 上诉人承认在一日期为 2005 年 7 月 4 日在 C 公司 – 香港以当时名字 D 公司为信头的文件上写了‘Agreed and accepted’(同意及接受)的位置下签上他的名字。

13. 双方同意该文件所提及的 D 公司 – 中国即现称 C 公司 – 中国旧名称为 D 公司 – 中国的公司。

14. 税务局副局长把上诉人在 2006 年 4 月 1 日至 2007 年 9 月 30 日期间 C 公司 – 中国支付予上诉人的金额定为他从 C 公司 – 香港根据该文件的收入。

15. 上诉人坚持该文件并不构成他与 C 公司 – 香港的合约，反而称他只是受雇于 C 公司 – 中国。

争议点

16. 正如答辩人代表书面陈述中所写委员会就本上诉须裁断：

16.1. 上诉人于 2006 年 4 月 1 日至 2007 年 9 月 30 日期间(「有关受雇期间」)，是受雇于 ... 「C 公司 – 香港」，还是受雇于 ... 「C 公司 – 中国」？

16.2. 上诉人于有关受雇期间从受雇工作所得的入息，是否全部产生或得自香港境外？

16.3. 税务局副局长对上诉人于有关受雇期间缴纳薪俸税的义务所作出的决定，是否符合《中国内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税的安排》(以下简称「非全面性安排」)或《内地和香港特别行政区关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的安排》(以下简称「全面性安排」)的征税规定？

17. 《税务条例》(第 112 章)下称《税例》第 68(4)条规定：

「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。」

关于是否受雇于C公司 – 香港的事实的裁断

18. 上诉人声称面试时，他获悉他会受雇于 C 公司 – 中国。他声称两次面试皆在广州用电话去与 E 先生和 C 公司 – 中国一个总经理 F 小姐使到他认为他是受雇于 C 公司 – 中国。当他填写 2005 和 2006 年度的申报时，他已申报了他同 C 公司 – 中国的合同关系。C 公司 – 香港从来没有代他报过香港税，亦从来没有为他供强制性公积金计划供款。

19. 根据双方所提交而获委员会接纳的证据，委员会裁断下述为事实。

20. 该文件包括以下条款：

20.1. '[C 公司 – 香港] is pleased to offer you the position of Financial Controller of [C 公司 – 香港], on the terms set forth in this letter

agreement (this “Agreement”). The effective date is your start date, which is August 10, 2005.’

「[C 公司 – 香港]现按照本协议信(本「协议」)载列的条款聘用你担任[C 公司 – 香港]的财务总监。本协议的生效日期为你的入职日期，即 2005 年 8 月 10 日。」

20.2. ‘1. Duties and Responsibilities

During the term of your employment, you will be the Financial Controller of [C 公司 – 香港] and seconded to our subsidiary [C 公司 – 中国] in Guangzhou with the responsibilities set forth on Exhibit A and as otherwise mutually agreed between you and [C 公司 – 香港].’

「1. 职务及职责

在受雇期间，你将出任[C 公司 – 香港]的财务总监，并借调予我们在广州的附属公司[C 公司 – 中国]。你的职责已载列于附件 A，你并须担当你与[C 公司 – 香港]双方同意的其它职务。」

20.3. ‘4. At-Will Employment

Your employment at [C 公司 – 香港] is “at will.” This means that if you accept this offer of employment from [C 公司 – 香港], [C 公司 – 香港] may terminate your employment without liability for any reason at any time, with or without cause, subject to the terms of this agreement and the notice and other requirements of applicable law.’

「4. 可随时终止的雇佣关系

你与[C 公司 – 香港]的雇佣关系是『可随时终止』的，这表示如果你接受是次[C 公司 – 香港]的聘用，则在符合本协议的条款以及适用法例所订明的通知及其它规定下，[C 公司 – 香港]可在任何时候在给予或不给予理由的情况下终止有关聘用，而无须为任何原因负上责任。」

20.4. ‘8. Governing Law

This Agreement shall be governed by, and construed in accordance with, the laws of [Hong Kong] applicable to agreements made and to be performed in [Hong Kong], and may only be amended by a writing signed by both you and [C 公司 – 香港].’

「 8. 监管法例

本协议须受适用于在[香港]订定及执行的协议的[香港]法律监管，并须根据有关法律诠释。本协议只可以书面形式经你及[C公司 – 香港]签署之下修改。」

20.5. ‘10. Entire Agreement

This Agreement and the exhibits attached hereto express the entire understanding of the parties hereto and replace all prior agreements, understandings, representations or warranties relating to the subject matter hereof.’

「 10. 完整协议

本协议及随附附件表达协议双方就此事的所有理解，并取代之之前所有与本协议的事宜有关的协议、谅解、陈述或保证。」

20.6. ‘If the foregoing correctly sets forth your understanding on the subject matter hereof, kindly sign and return to [C公司 – 香港] the enclosed copy hereof, which will thereupon become our binding agreement.’

「如上文正确载述你对本协议的事宜的理解，请在随附的副本上签署并交回[C公司 – 香港]。该文件将成为我们之间具约束力的协议。」

21. 该文件清楚订明上诉人获委任为 C公司 – 香港的财务总监；上诉人的职责可由 C公司 – 香港与上诉人双方议定；C公司 – 香港有权终止聘用上诉人。根据该文件，上诉人的雇主是 C公司 – 香港。

22. 上诉人声称该文件为他与 C公司 – 中国订立的雇佣合约。但上诉人没有提供任何证据证明 E先生为 C公司 – 中国的授权代表。上诉人亦没有解释

22.1. 为何适用于有关雇佣合约的法律为香港法律而不是内地的《劳动法》及

22.2. 为何他没有和 C公司 – 中国根据中华人民共和国劳动法所签的劳动合同。

23. 再者，在委员会面前有的该文件的版本；分别由上诉人及 C公司 – 中国提供的版本，内容一致。如果该文件如同上诉人所指，为无效及与他的薪俸收入无关；为何他会递交该合同到税务局？

24. 但该文件清楚地声明，该协议及其附件表达立约双方对有关事宜的充分理解，并取代所有以前有关合约的协议、谅解、陈述或保证。故此，上诉人于签订

该文件前，就谁会是他的雇主的理解已不重要；取而代之的是该文件清晰的条文—C公司—香港才是上诉人的雇主。

25. 上诉人的雇主 C 公司—香港在 2002 年在香港注册成为有限公司，并在香港经营业务。上诉人签妥该文件后，须把合同交回 C 公司—香港，该合同方为有约束力的协议；故此，上诉人的雇佣合约是在香港订立。该文件订明适用于上诉人雇佣合约的法律为香港法律；故此，上诉人的雇佣合约是在香港执行。

26. 上诉人在澳洲取得商科学士学位(Bachelor of Commerce)及澳洲会计师的专业资格，自 1992 年回港工作在有关受雇期间担当财务总监工作。上诉人和 C 公司—香港在该文件清晰地表达他受雇于 C 公司—中国的情况下，本委员会不接纳上诉人声称他仍会有和该文件截然不同的理解的说法。

27. 本委员会认为上诉人对该文件所提的质疑并不影响 21 及 25 段的结论

27.1. 上诉人声称 C 公司—中国与 C 公司—香港同为美国控股公司的附属公司；C 公司—中国不是 C 公司—香港的附属公司；该文件中称 C 公司—中国为 C 公司—香港的附属公司，是一重大、关键的错误条款；C 公司—香港没有能力及不合法地雇用他人，以及借调他人往 C 公司—中国工作。但以上全是上诉人缺乏事实及法律根据的片面之词，不可作准。

27.2. 上诉人指出 C 公司—香港没有就他的薪俸入息，向税务局申报或作出强制性公积金计划供款。但 C 公司—香港有任何的不守法，既无助上诉人的上诉，也削弱 C 公司—香港就上诉人所作出的声明的可靠性。

27.3. C 公司—香港即使接过该文件的副本后，仍声称从未雇用上诉人；C 公司—香港就上诉人所作出的声称与客观事实不符，令人怀疑其声称的可信性。

27.4. 虽然上诉人的薪酬被存入其内地银行账户，但有关付款安排不会改变上诉人的受雇工作所在地或入息来源地。

27.5. C 公司—中国按照内地法规，作为扣缴义务人，代扣代缴上诉人的个人所得税。另外，上诉人享有内地国定假日。但以上事项均不足以构成上诉人与 C 公司—中国之间存有雇佣关系。

新文件

28. 上诉人申请加入两份新文件

28.1. s2(a)只是加入新文件的申请书，及

28.2. s2(b)是C公司－香港人事经理作出声明及澄清谓上诉人从未受聘于C公司－香港的信，但是在该信内C公司－香港没有解释C公司－香港为可签署了该文件而上诉人也没有安排C公司－香港人事经理作供，s2(b)的可信性存疑。

29. 即使 s2(b)被接受为本案的新文件对本案左证不大，答辩人未有机会对两份新文件的内容作核实，因此，本委员会拒绝上诉人加入这两份新文件的申请。

关于薪俸入息产生或得自香港或境外的事实的裁断

关于香港产生或得自香港的入息的法理

30. 《税例》第 8(1)(a)条规定：

「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) ...」

31. 在 Commissioner of Inland Revenue v George Andrew Goepfert [1987] HKLR 888 一案中，MacDougall 法官在引述多宗英国案例及委员会的判决后，就解决受雇工作或入息来源所在地这个问题的方法，提出下列意见：

31.1. *‘It follows that the place where the services are rendered is not relevant to the enquiry under section 8(1) as to whether income arises in or is derived from Hong Kong from any employment. It should therefore be completely ignored.’*

「故此，于何处提供服务，与第8(1)条下对受雇工作所得入息是否于香港产生或得自香港的查究并无关连。因此，应完全不予考虑。」

31.2. *‘Specifically, it is necessary to look for the place where the income really comes to the employee, that is to say, where the source of income, the employment, is located. As Sir Wilfred Greene said, regard must first be had to the contract of employment.’*

「明确地说，必需找出雇员真正获得入息的地点，即入息来源(受雇工作)的所在地。一如 Sir Wilfred Greene 所说，首先要考虑的是雇佣合约。」

- 31.3. (c) *‘Having stated what I consider to be the proper test to be applied in determining for the purpose of sec. 8(1) whether income arises in or is derived from Hong Kong from employment, the position may, in my view, be summarised as follows.*

If during a year of assessment, a person’s income falls within the basic charge to salaries tax under section 8(1), his entire salary is subject to salaries tax wherever his services may have been rendered, subject only to the so called “60 days rule” that operates when the taxpayer can claim relief by way of exemption under section 8(1A)(b) as read with section 8(1B). Thus, once income is caught by section 8(1) there is no provision for apportionment.

I hasten to add, however, that the “60 days rule” does not apply to the income derived from services rendered by those persons who, by the operation of section 8(1A)(b)(i) are excluded from enjoying the benefit conferred by section 8(1A)(b)(ii) as read with section 8(1B).’

「就第 8(1) 条而言，关于受雇工作入息是否于香港产生或得自香港，我已经说明我认为是正确的验证方法，我的观点可以概述如下。

在一个课税年度内，任何人的入息如属第 8(1) 条的基本征税范围，不论他在甚么地方提供服务，他的全部薪酬均属薪俸税的征税范围，但须受所谓『60 天规则』所规限，即纳税人可根据第 8(1A)(b) 并同第 8(1B) 条申请豁免。因此，一旦入息属第 8(1) 条的范围，便没有可作出分摊的规定。

然而，我实时要补充的是，对于因 8(1A)(b)(i) 条的施行，不能获得第 8(1A)(b)(ii) 条以及第 8(1B) 所授予的优惠的人士，『60 天规则』并不适用于他们提供服务所产生的入息。」

- 31.4. (d) *‘On the other hand, if a person, whose income does not fall within the basic charge to salaries tax under section 8(1), derives income from employment in respect of which he rendered services in Hong Kong, only that income derived from the services he actually rendered in Hong Kong is chargeable to salaries tax. Again, this is subject to the “60 days rule”.’*

「另一方面，任何人的入息如不属于第8(1)条的基本征税范围，但他因在香港提供的服务而获得受雇工作的入息，那么，只有这些入息须征收薪俸税，而『60天规则』亦同样适用。」

32. 高等法院的 To 暂委法官在 Lee Hung Kwong v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 80 一案中曾考虑付款地点的重要性。该法官于第24段指出：

‘In Bray & Another v Colenbrander & Another, after reviewing the earlier authorities, Lord Normand concluded ...

‘The House of Lords ... in Foulsham v Pickles have definitely decided that in the case of an employment the locality of the source of income is not the place where the activities of the employee are exercised but the place either where the contract for payment is deemed to have a locality or where the payments for the employment are made, which may mean the same thing.’

Thus, where the source of income is from an employment, the locality of the source of income is the place where the contract for payment is deemed to have a locality. By “contract for payment”, Lord Normand must mean the contract of employment based on which the employee earned his payment and not necessarily the place where the payments are made. The place of payment is of course an important indicator of the locality of the contract and is prima facie the locality of the contract. But it is not conclusive: see for example Bennett v Marshall. If an employee enters into a contract of employment in Hong Kong with an employer resident in Hong Kong but had his salary paid into his Swiss bank account, it can hardly be doubted that the locality of his contract is in Hong Kong. His income is from a Hong Kong source. In most cases, the place of payment is the locality of the contract. That must be why Lord Normand said that the two may mean the same thing, but not that the two mean the same thing.’

「在 *Bray & Another v Colenbrander & Another* 一案中，在回顾早前的法律观点后，Lord Normand 认定……

『上议院 … *Foulsham v Pickles* 一案中，已经明确地裁定，就受雇工作而言，入息来源所在地并非雇员工作的地点，而是被视为『付款合约』的地点，或支付受雇工作款项的地点，两者所指的地点可能相同。』

因此，如果入息的来源是一项受雇工作，入息来源所在地就是被视为『付款合约』的地点。Lord Normand 使用『付款合约』一词定是指雇员据之赚得付款的雇佣合约，而不一定是指付款的地方。当然，付款地是合约地点的一个重要指标，同时表面看来是合约地点，但这并不具决定性：

可參照 *Bennett v Marshall* 一例。如果一名雇員與一名在香港定居的僱主訂立僱傭合約，但安排將其薪金存進他的瑞士銀行戶口，毋庸置疑，合約的地点是香港。他的入息源自香港。在多數情況下，付款地点往往亦是合約地点。這一定是 *Lord Normand* 只說『兩者所指的地点可能相同』，而非『兩者所指的地点相同』的原因。」

关于香港以外地方提供服务的法理

33. 《税例》第 8(1A)(b)(ii) 条规定：

「就本部而言，从任何受雇工作所得而于香港产生或得自香港的入息 (a) 包括... (b) 不包括以下任何人由提供服务所得的入息 (i) ... 及 (ii) 该人是在香港以外地方提供与其受雇工作有关的一切服务」。

34. 因此，若要因税例第 8(1A)(b) 条而不包括于在香港产生或得自香港的入息，与申请人受雇工作有关的一切服务需在香港以外地方提供；亦即表示申请人不能在香港提供任何与申请人受雇工作有关的服务。

35. 《税例》第 8(1B) 条规定：

「就第(1A)款而言，在决定一切服务是否在香港以外地方提供时，任何人如在有关课税年度的评税基期内到访香港总共不超过 60 天，并在该期间内提供服务，则该人在该期间内所提供的服务，并不计算在内。」

36. 高等法院的 Mortimer 法官在 Commissioner of Inland Revenue v So Chak Kwong, Jack [2 HKTC 174] 一案中裁定，第 8(1B) 条所提及的 60 天是指到访香港的日数，并非在港期间有提供服务的日数。

事实

37. 根据双方所提交而获委员会接纳的证据，委员会裁断下述为事实。

37.1. 上诉人于有关受雇期间的办公时间为周一至周五上午九时至下午六时。

37.2. 上诉人向评税主任承认曾于有关受雇期间，在香港家中执行职务，通过网上银行进行所有业务收支交易，并通过电邮、传真、Skype 或电话与员工及同事通讯。

37.3. 上诉人指出他不必亲身前往内地办公室执行职务。这正与他跟评税主任解释长期逗留香港的原因吻合。这也与他在上诉聆讯时关于日常与上司沟通的方式的供词吻合：

问：我想请你睇 R1 嘅 134 页。呢一封系[C 公司 – 中国]回复税务局提问嘅一个信件，中间 C 嗰度写，佢话‘We did not record his working routine’，即系话你日常做乜根本公司有纪录。

答：系呀，佢点会知啫，我上班，我 report 嘅，我做 financial 嘅嘢，佢 H.R. 系有可能 assess 到我 financial 嘅嘢㗎，我 report 只系 report 畀个 local 嘅 GM，个 local GM 根本就唔喺 office 嘅，喺屋企嘅。

问：屋企即系边度呀？

答：喺佢大陆嘅屋企㗎。

问：大陆屋企，咁你点联络佢呀？

答：打电话㗎，佢亦都唔...

问：即系你喺香港打电话...

答：唔系，喺香港，喺大陆又好，我同佢沟通 either through email 或者系打电话。

问：即系香港、大陆，你都系用呢个方法同佢沟通嘅？

答：系，系。

37.4. 上诉人于周一至周五整天逗留香港的日数于 2006/07 及 2007/08 课税年度有关受雇期间分别为 143 日及 94 日。在下列期间更连续逗留香港达 20 日或以上：

抵港		离港	
日期	时间	日期	时间
30-6-2006	21:08	19-7-2006	07:31
25-10-2006	20:20	13-11-2006	07:30
28-2-2007	15:21	3-4-2007	08:02
25-6-2007	18:11	23-7-2007	22:37
30-8-2007	18:59	20-9-2007	08:27

上诉人没有在港提供服务的声称，实在令人难以相信。

37.5. C 公司 – 中国于 2009 年 3 月 2 日声明上诉人逗留香港期间没有提供服务。但该声明明显地与上诉人向评税主任作出长期逗留香港的解

释不符。加上上诉人的上司(E先生和F小姐)于声明发出日已离职以及C公司-中国没有记录上诉人的日常工作,有关声明的可信性成疑。

38. 因此根据上述第**錯誤! 找不到參照來源**。段的事实,委员会裁定上诉人的入息来源于香港产生或得自香港。

中港两地税制安排

有关条文

39. 《税例》第49(1)条规定:

「(1) 如行政长官会同行政会议藉命令宣布,已与香港以外地区的政府订立该命令中所指明的安排,旨在就该地区的法律所施加的入息税及其它相类似性质的税项给予双重课税**宽免**,而该等安排的生效是属于有利的,则即使任何成文法则另有规定,该等安排对根据本条例征收的税项仍属有效。」

40. 根据《税例》第49(1)条宣布了以下的相关命令:

40.1. 《安排指明(与中国内地订立的关于对所得避免双重征税的安排)令》第112S章(根据该章的安排以下简称「非全面性安排」)

40.2. 《安排指明(中国内地)(对所得避免双重征税和防止偷漏税)令》第112AY章(根据该章的安排以下简称「全面性安排」)

非全面性安排

41. 非全面性安排于1998年,凭借《税务条例》第49条生效。非全面性安排在内地适用于1998年7月1日或以后取得的所得;而在香港则适用于1998年4月1日或以后开始的课税年度中取得的所得。

42. 非全面性安排第三条第二款规定:

「非独立个人劳务

(一) ... 一方居民因受雇取得的薪金、工资和其它类似报酬,除在另一方从事受雇的活动以外,应仅在该一方征税。在该另一方从事受雇的活动取得的报酬,可以在该另一方征税。

(二) 虽有本款第(一)项的规定,一方居民因在另一方从事受雇的活动取

得的报酬，同时具有以下三个条件的，应仅在该一方征税：

- 1、收款人在有关历年中在该另一方停留连续或累计不超过一百八十三天；
- 2、该项报酬由并非该另一方居民的雇主支付或代表该雇主支付；
- 3、该项报酬不是由雇主设在该另一方的常设机构或固定基地所负担。」

43. 非全面性安排第四条第二款规定：

「在香港特别行政区，消除双重征税如下：

除香港特别行政区税法给予香港特别行政区以外的任何地区缴纳的税收扣除和抵免的法规另有规定外，香港特别行政区居民从内地取得的所得，按照本安排规定在内地缴纳的税额，允许在对该居民征收的香港特别行政区税收中抵免。但是，抵免额不应超过对该项所得按照香港特别行政区税法和规章计算的香港特别行政区税收数额。」

全面性安排

44. 全面性安排于 2006 年，凭借《税务条例》第 49 条生效。全面性安排在内地适用于 2007 年 1 月 1 日或以后取得的所得；而在香港则适用于 2007 年 4 月 1 日或以后开始的课税年度中取得的所得。全面性安排适用后，内地与香港已签署的非全面性安排在对相关税种开始适用之日起停止有效。

45. 全面性安排第十四条规定：

- 「一、……一方居民因受雇取得的薪金、工资和其它类似报酬，除在另一方从事受雇的活动以外，应仅在该一方征税。在另一方从事受雇的活动取得的报酬，可以在该另一方征税。
- 二、虽有本条第一款的规定，一方居民因在另一方从事受雇的活动取得的报酬，同时具有以下三个条件的，应仅在该一方征税：
- (一) 收款人在有关纳税年度开始或终了的任何十二个月中在另一方停留连续或累计不超过一百八十三天；
 - (二) 该项报酬由并非该另一方居民的雇主支付或代表该雇主支付；

(三) 该项报酬不是由雇主设在另一方的常设机构所负担。」

46. 全面性安排第二十一条第二款规定：

「在香港特别行政区，消除双重征税如下：

除香港特别行政区税法给予香港特别行政区以外的任何地区缴纳的税收扣除和抵免的法规另有规定外，香港特别行政区居民从内地取得的各项所得，按照本安排规定在内地缴纳的税额，允许在对该居民征收的香港特别行政区税收中抵免。但是，抵免额不应超过对该项所得按照香港特别行政区税法和规章计算的香港特别行政区税收数额。」

47. 全面性安排第二十三条规定：

「一、当一个人认为，一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对其不符合本安排规定的征税时，可以不考虑各自内部法律的补救办法，将案情提交本人为其居民的主管当局。该项案情必须在不符合本安排规定的征税措施第一次通知之日起，三年内提出。

二、上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同另一方主管当局相互协商解决，以避免不符合本安排的征税。达成的协议应予执行，而不受各自内部法律的时间限制。」

抵免额

48. 《税例》第 50 条规定：

「(1) 凡根据在第 49 条下生效的安排，就任何在订立该安排的政府所管辖的地区内的任何入息而缴付的税款，容许用作抵免在香港就该入息而须缴付的税款者，则本条的条文即属有效；在本条中，“外地税款”(foreign tax)一词指在该地区内须予缴付的税款而又根据该等安排容许作上述用途者，而“税款”(tax)一词则指根据本条例应征收的税款。

(2) 就上述入息而应征收的税款额，须扣减上述抵免额：

但除非有权获得上述入息的人在某课税年度是居住于香港，否则不得容许将上述抵免额用作抵免该课税年度的税款。

(3) 该项抵免不得超出用以下方法计算后所得的款额：按照本条例的条文计算入息额，然后按某税率就该入息额而征收税款，而确定税率的方式是将有权获得该入息的人的入息总额应征收的税款(尚未

作出根据第 49 条生效的安排所容许的抵免者)除以该人的入息总额。

- (4) 在以不损害第(3)款条文为原则下，根据在第 49 条下生效的所有安排而就任何课税年度容许某人享有的外地税款的抵免总额，不得超出该人在该课税年度的须缴税款总额。
- (5) 在计算入息额时—
- (a) 不得就外地税款作出任何扣除(不论是就同一入息或是就任何其它入息)；
- (b) 凡应征收的税款是按在香港所收取的款额而定，则须将该款额加上有关上述入息额的属外地税款的适当款额；
- (c)

但即使本款前文另有规定，就入息而征收的外地税款如超出就该外地税款而给予的抵免额，则该超出款额须获容许扣除。

- (6) 为厘定第(3)款所述的税率，第(5)(a)及(b)款(但非该款其余条文)适用于入息总额的计算方法，亦适用于根据当其时在第 49 条下有效的安排而就外地税款给予抵免的所有入息的计算方法。」

个案的分析

制度

49. 非全面性安排及全面性安排分别适用于 2006/07 及 2007/08 课税年度。

50. 非全面性安排及全面性安排均具有划分税收管辖权的功能，但税收管辖权在具体划分之后，内地与香港双方仍须根据各自的基本税收法律，判定是否行使和如何行使所得的征税权。

51. 全面性安排第二十三条(协商程序)第一款列明当一个人认为，一方或双方所采取的措施，导致或将导致对其不符合全面性安排规定的征税时，可以将案情提交本人为其居民的主管当局。为避免不符合全面性安排的征税，立约的双方可就全面性安排下的征税权进行协商。

52. 基于双方均保留权利应用及执行其基本税收法律，并尊重另一方的做法，协商的层面不会伸延至一方的基本税收法律(例如国税发[2004] 97 号通知)。

个案实况

53. 上诉人为香港居民。故此，他有权按照《税务条例》第 50 条申请税收抵免。

54. 根据非全面性安排第三条第二款第(一)项或全面性安排第十四条第一款，香港居民因受雇取得的薪金、工资和其它类似报酬，除在内地从事受雇的活动以外，应仅在香港征税。在内地从事受雇的活动取得的报酬，可以在内地征税。

55. 把上述法规套用于上诉人的个案：上诉人因受雇取得的薪金、工资和其它类似报酬，除在内地提供服务以外，应仅在香港征税；而他在内地提供服务取得的报酬，可以在内地征税。因为上诉人于有关受雇期间受雇在两地提供服务，所以香港及内地均有征税权；他的收入难免在两地有双重被征税的风险。

56. 根据非全面性安排第四条第二款或全面性安排第二十一条第二款(香港消除双重征税的方法)，香港居民从内地取得的各项所得，按照非全面性安排或全面性安排的规定在内地缴纳的税款，允许在对该居民征收的本港税款中抵免。但是，抵免额不应超过对该项所得按照《税务条例》计算的税收数额。

57. 把上述法规套用于上诉人的个案：上诉人从内地提供服务取得的报酬，按照非全面性安排或全面性安排的规定在内地缴纳的个人所得税税款，允许在对上诉人征收的本港税款中抵免。但是，抵免额不应超过对该报酬按照《税务条例》计算的应缴薪俸税数额。换言之，税收抵免不适用于上诉人非从内地提供服务取得的报酬。

58. 按照非全面性安排或全面性安排的规定，上诉人于有关受雇期间从内地提供服务取得的报酬及该报酬在内地缴纳的个人所得税税款，计算如下：

课税年度	2006/07	2007/08
1. 有关受雇期间的入息	\$837,747	\$416,050
2. 已缴个人所得税税款	\$198,030	\$96,199
3. 有关受雇期间的日数	365	183
4. 有关受雇期间逗留内地的日数	112.5	27
5. 从内地提供服务取得的报酬(1)×(4)÷(3)	\$258,210	\$61,384
6. 该报酬缴纳的个人所得税税款(2)×(4)÷(3)	\$61,037	\$14,193

59. 在上述**錯誤! 找不到參照來源**。段第 1 项税务局副局长以上诉人在香港及在大陆的日数单摊分他的收入。这也合乎分摊条例(第 18 章)第 3 条规定：

「所有... 属收入性质的定期付款(不论是根据某一文书或以其它形式保留权益以收取或规定须支付者), 须如同贷款利息而视作逐日累算, 并据此按时间的长短而可予分摊。」

60. 根据《税务条例》第 50(3)条和第 50(5)条规定的抵免限额公式, 上诉人在香港可获抵免的内地个人所得税税款的限额, 计算如下:

第 50(3)条: $k = \text{入息} \times r$

第 50(5)条: $\text{入息} = I - (f - k)$

因此 $k = [I - (f - k)]r$

而

k: 抵免限额

I: 按非全面性安排或全面性安排从内地提供服务取得的报酬

f: 该报酬缴纳的个人所得税税款

r: 香港实际税率

61. 上诉人于有关受雇期间从事香港受雇工作所得的入息, 不论是由香港雇主或内地机构支付, 须全数包括在应评税入息内。基于他在内地已就在内地履行职务所得的入息缴付个人所得税, 可根据《税务条例》第 8(1A)(c)条, 申请该部分入息豁免征税, 或选择根据非全面性安排第四条或全面性安排第二十一条, 申请税收抵免。

62. 上诉人申请入息豁免征税与申请税收抵免下, 实际应缴税款的金额分别如下:

课税年度	入息豁免征税下 实际应缴税款	税收抵免下 实际应缴税款 [计算表见附件]
2006/07	\$57,328	\$70,078
2007/08	<u>6,802</u>	<u>8,897</u>
	<u>\$64,130</u>	<u>\$78,975</u>

如果上诉人选择申请税收抵免, 他须多缴 14,845 元税款。

结论

63. 考虑有关情况委员会认为

63.1. 上诉人没有履行举证责任, 以证明他在 2006/07 及 2007/08 课税年度是受雇于 C 公司 - 中国。

- 63.2. 他于有关受雇期间的薪俸入息来源于香港，所以，相关入息须按《税务条例》第 8(1)(a)条全数予以征收薪俸税。
- 63.3. 上诉人未能证明他在 2006/07 及 2007/08 课税年度于香港以外地方就受雇工作提供一切的服务。故此，《税务条例》第 8(1A)(b)(ii)条并不适用。
- 63.4. 税务局副局长的决定是按《税务条例》第 8(1A)(c)条豁免征收，上诉人于有关受雇期间在内地提供服务所得的入息的薪俸税。有关入息豁免征税方案，较税收抵免方案，对上诉人更为有利。

64. 上诉人未能履行《税务条例》第 68(4)条的举证责任，以证明其上诉所针对的评税额属过多或不正确。

其它事项

65. 本裁决书引用了 Commissioner of Inland Revenue v George Andrew Goepfert [1987] HKLR 888 一案中，MacDougall 法官在引述多宗英国案例及委员会的判决后，就解决受雇工作或入息来源所在地这个问题的方法，提出的意见。

66. 在 Goepfert 案判决后《税例》加入了第 8(1A)(c)条。《税例》第 8(1A)(c)条规定：

「就本部而言，从任何受雇工作所得而于香港产生或得自香港的入息(a)包括... (c) 不包括以下任何人在香港以外任何地区由提供服务所得的入息，而—(i) 根据该人所提供服务地区的法律，该入息应征收的税项，与根据本条例应征收的薪俸税在性质上大致相同；...及(ii) 局长信纳该人已在该地区以扣除或其它方式就该入息缴付上述性质的税款。」

67. 上诉人的上诉通知书提出的上诉理由并不包括《税例》第 8(1A)(c)条，也没有申请加入新的上诉理由。上诉人在聆讯时亦未就第 8(1A)(c)条提供数据。

68. 因此本裁决书无需处理在《税例》第 8(1A)(c)下 Goepfert 案提出的意见是否仍然完全适用的课题。

案件处置

69. 委员会驳回上诉，并确认上诉所针对的评税额。

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

附件(A) 香港实际税率计算表

课税年度	<u>2006/07</u>	<u>2007/08</u>
有关受雇期间的入息	\$837,747	\$416,050
<u>减</u> ： 居所贷款利息	<u>43,600</u>	<u>32,834</u>
应评税入息实额(NAI)	794,147	383,216
<u>减</u> ： 基本免税额	<u>100,000</u>	<u>100,000</u>
应课税入息实额	<u>\$694,147</u>	<u>\$283,216</u>
应缴税款(T)	<u>\$106,387</u>	<u>\$12,646</u>
香港实际税率(r) = T / NAI × 100%	13.4%	3.3%

(B) 税收抵免限额计算表

课税年度	<u>2006/07</u>	<u>2007/08</u>
从内地提供服务取得的报酬(I)	\$258,210	\$61,384
该报酬缴纳的个人所得税税款(f)	<u>61,037</u>	<u>14,193</u>
(I) - (f)	<u>\$197,173</u>	<u>\$47,191</u>
香港实际税率(r)	13.4%	3.3%
抵免限额(k) = [I - (f-k)]r	30,509	1,610

(C) 香港实际应缴税款计算表

课税年度	<u>2006/07</u>	<u>2007/08</u>
有关受雇期间的入息	\$837,747	\$416,050
<u>减</u> ： 未获抵免的税款(f)-(k)	<u>30,528</u>	<u>12,583</u>
	807,219	403,467
<u>减</u> ： 居所贷款利息	<u>43,600</u>	<u>32,834</u>
基本免税额	<u>100,000</u>	<u>100,000</u>
应课税入息实额	<u>\$663,619</u>	<u>\$270,633</u>
应缴税款	\$100,587	\$10,507
<u>减</u> ： 税收抵免(k)	<u>30,509</u>	<u>1,610</u>
实际应缴税款	<u>\$70,078</u>	<u>\$8,897</u>