

Case No. D53/12

Salaries tax – whether or not the income in the period of time assigned to work overseas was exempted from salaries tax – sections 8(1A), 8(1B) and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance – in order to find out the source of income the first thing to consider was the employment contract – 60 days rule. [Decision in Chinese]

Panel: Chow Wai Shun (chairman), Ha Suk Ling Shirley and Patrick Wu Yung Wei.

Date of hearing: 9 January 2013.

Date of decision: 8 March 2013.

The Appellant was employed by Company A. In the time of employment, the Appellant was assigned to work in another country. The Appellant alleged that the income received in the period of time when he was assigned to work in another country should be exempted from salaries tax. The Assessor refused the Appellant's application for the tax exemption of the concerned income in the year of assessment 2010/11 ('the year of assessment'). The grounds of appeal were as follows:

1. In the past years of assessments, the Inland Revenue Department did not require the Appellant to pay tax. On this occasion, the Appellant should also be exempted from salaries tax in Hong Kong.
2. Although the Appellant had stayed in Hong Kong for more than 60 days in the year of assessment, he considered that since he had been assigned to work in another country several years before hand and had worked continuously until the project finished and came back to Hong Kong in the year of assessment, the income from the work overseas in the whole period of time should not be assessable for tax in Hong Kong.
3. During the period of assignment to work overseas, the Appellant and Company A had entered an overseas contract which stipulated that the Appellant should be responsible for all the tax payments in that country. Since the income of the Appellant during that period of time was the remuneration for his work overseas, such income should thereby be assessable for tax in that country only.

Held:

1. According to section 8(1A)(b) and 8(1B), the Board considered that the income of the taxpayer arose in or derived from Hong Kong. Besides the

taxpayer was required to come back to Hong Kong to attend production conferences and had to discuss with the factory owners about the production matters in the relevant year of assessment. The entire period of stays in Hong Kong was more than 60 days. The taxpayer had not rendered the services related to his employment outside Hong Kong. The relevant tax exemption was not applicable (D90/03, IRBRD, vol 18, 860 considered).

2. In relation to the exemption under section 8(1A)(c), the Board considered the taxpayer must fulfill the following three conditions: (a) that the taxpayer derived income from services overseas; (b) that the income was chargeable to tax of a similar nature to salaries tax; and (c) that the Commissioner of Inland Revenue is satisfied that the person has paid tax of that nature in that territory in respect of the income (D34/01, IRBRD, vol 16, 303 followed).
3. In order to know whether or not the source of the Appellant's concerned income was from Hong Kong, it did not depend on the place of the work. It was about location of the source of the income. In order to find the source of the income, the first thing to consider would be the employment contract. The Board considered the employment relationship between the Appellant and his Hong Kong employer had not changed because of the Appellant's assignment to work overseas. His source of income had not changed and had always been Hong Kong. In the premises, the Appellant's income fell within basic charge to salaries tax under section 8(1). No matter where he provided the services, all of his income should be subjected to taxation and could not be apportioned (CIR v George Andrew Goepfert [1987] HKLR 888 and Lee Hung Kwong v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 80 applied).
4. The Appellant were not required to pay tax in the past years of assessment. It was because in those years of assessment, the Appellant had respectively stayed in Hong Kong for not more than 60 days. Therefore the 60 days rule applied and the Appellant was exempted from tax under section 8(1B). However, the tax assessment was based on each year of assessment. The situation that exemption was granted in the previous years of assessment did not occur in the year of assessment concerned.
5. After the Appellant was transferred back to work in Hong Kong in the year of assessment, he did not render services in relation to his employment outside Hong Kong, therefore the exemption requirements under section 8(1A)(b)(ii) could not be fulfilled.
6. In relation to the exemption under section 8(1A)(c), although under the overseas supplemental contract, the Appellant should be responsible to pay

the personal tax payments for his works overseas, there was evidence to show that the government overseas had exempted the tax payment and the Appellant had failed to provide any documentary proofs to show that he had made any tax payments in a nature similar to salaries tax to the government overseas. As a result, the Appellant could not receive any exemption under that section.

7. The Appellant failed to discharge the burden of proof required under section 68(4) of the Inland Revenue Ordinance. The Board objectively considered that the source of the Appellant's income was Hong Kong. It was arose in and derived from Hong Kong. In the year of assessment, there was no applicable exemption.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

CIR v George Andrew Goepfert [1987] HKLR 888
Lee Hung Kwong v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 80
D90/03, IRBRD, vol 18, 860
D34/01, IRBRD, vol 16, 303

Taxpayer in person.

Ng Lai Ying Vivian and Yip Chi Chuen for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D53/12

薪俸税 – 借调到另一国家工作期间的入息应否获豁免课缴薪俸税 – 《税务条例》第8(1A)条、第8(1B)条及第68(4)条 – 找出入息来源地首先考虑的是雇佣合约 – 60天规则

委员会：周伟信（主席）、夏淑玲及吴勇为

聆讯日期：2013年1月9日

裁决日期：2013年3月8日

上诉人受雇于A公司，期间上诉人曾被借调到另一国家工作，上诉人声称在他借调到另一国家工作期间的入息应获豁免课缴薪俸税。评税主任不接纳上诉人豁免有关2010/11课税年度（下称该课税年度）入息的申请，上诉人的上诉理由如下：

1. 之前课税年度税务局均未有向上诉人于另一国的收入缴税，因此今次上诉人应同样免征香港薪俸税。
2. 虽然上诉人在该课税年度内留港超过60天，但因他早于几年前已被借调至另一国家连续工作直至该课税年度工程完成回港，因此认为该期间因海外工作所得入息不应于香港征税。
3. 在借调期间上诉人和A公司签定的海外合同约定明，上诉人负责另一国家的一切税款，而因该段时间的收入属上诉人在当地工作的酬劳，所以应只于另一国家评税。

裁决：

1. 就第8(1A)(b)条及8(1B)条，本委员会认为纳税人入息是在香港产生或得自香港，而纳税人在有关课税年度内，须回港出席生产会议及与厂商讨论生产事宜，共停留香港超过60天，不是在香港以外地方提供与他受雇工作有关的一切服务，有关豁免并不适用(参考D90/03, IRBRD, vol 18, 860)。
2. 至于第8(1A)(c)条的豁免，本委员会认为纳税人必须同时符合以下三项条件：(a) 纳税人是因于外地工作而取得入息；(b) 有关入息须课征与薪俸税在性质上大致相同的税项；及(c) 税务局局长信纳该人已在该地就有关入息缴付税款(参考D34/01, IRBRD, vol 16, 303)。

3. 上诉人的有关入息是否源自香港，并非取决于他的工作地点，而是有关入息的来源地；要找出入息来源地，首先要考虑的则是其雇佣合约。委员会认为上诉人与在香港的雇主的雇佣关系，没有因借调到外地工作而改变，其入息来源地亦然，一直都是在香港。如此，上诉人的入息属第8(1)条的基本征税范围，不论他在甚么地方提供服务，其全部入息均须予以征税，不可作出分摊(参考CIR v George Andrew Goepfert [1987] HKLR 888和Lee Hung Kwong v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 80)。
4. 上诉人在之前的课税年度并未被征税，是由于上诉人在之前课税年度中，分别留港天数都不超过60天，所以「60天规则」适用，获得第8(1B)条的豁免。然而，评税是以每个课税年度计算，之前获豁免的情况，并没有在该课税年度出现。
5. 上诉人被调回香港工作后，他在课税年度中，并不是在香港以外地方提供与其受雇工作有关的一切服务，不能符合第8(1A)(b)(ii)条的豁免。
6. 至于第8(1A)(c)条的豁免，虽然根据海外补充合约，上诉人须负责海外工作地的个人入息税项，然而亦有证据显示当地政府豁免税项，而上诉人亦未能提供任何文件，证明他已向当地政府缴付与薪俸税具大致相同性质的税款，故此，上诉人亦不能获得该条文项下的豁免。
7. 上诉人未能履行《税务条例》第68(4)条的举证责任。委员会从客观事实上亦认为，上诉人所得入息源自香港，于香港产生，得自香港，在该课税年度中没有任何适用豁免。

上诉驳回。

参考案例：

CIR v George Andrew Goepfert [1987] HKLR 888
Lee Hung Kwong v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 80
D90/03, IRBRD, vol 18, 860
D34/01, IRBRD, vol 16, 303

纳税人亲自出席聆讯。

吴丽英及叶志铨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 2010/11 课税年度薪俸税评税，税务局副局长于 2012 年 9 月 3 日发出决定书，裁定上诉人反对无效。上诉人不服，遂向本委员会提出上诉。

有关事实

2. 上诉人确认，并无任何呈堂文件证供，对上述决定书内决定所据事实，亦不提出争议，但愿意宣誓作供，并接受答辩人代表盘问。

3. 根据上述决定书内决定所据事实、答辩人在聆讯前呈堂的文件证供，与及上诉人的口供，委员会裁定与本上诉的有关事实如下：

- (1) A 公司（前称 B 公司，下称 A 公司），是一间在香港成立的私人公司，办事处设于香港，主要业务为设计及承建楼宇建筑项目。在相关期间，A 公司与 C 国家建筑商 D 公司于当地合作承建工程项目。
- (2) 上诉人自 1998 年 10 月 22 日起受雇于 A 公司，其雇佣合约（下称香港雇佣合约），在香港商议和签立。根据香港雇佣合约，上诉人可被调派到位于香港或海外的工地或办公室工作。
- (3) 由 2007 年 1 月 29 日起，上诉人被 A 公司借调到 C 国家 E 城市工程项目，员工调任通知书及上诉人提供一份日期为 2007 年 1 月 3 日的借调海外补充合约均列明，借调期间上诉人与 A 公司的雇佣关系维持不变。根据海外补充合约，上诉人须负责 C 国家的个人入息税项。
- (4) 上诉人于 2007 年 5 月 15 日签订一份合约（下称海外合约），同意由 2007 年 4 月 10 日起为 D 公司项目经理，每月薪金 55,000 元 C 国家货币（当时兑换率为 2.11，即 116,050 港元）。
- (5) 上诉人于 2009 年 3 月 1 日获晋升为 A 公司的高级项目经理，于 2010 年 1 月 1 日起，每月薪津总额增加至 70,500 港元，另加海外津贴 21,150 港元。
- (6) 在 2010 年 9 月 15 日及 2010 年 10 月 13 日，A 公司通知上诉人，他于 C 国家的项目工作，将于 2010 年 9 月 18 日完成，9 月 19 日起为他的休假日，10 月 15 日起被调回香港。

(2013-14) VOLUME 28 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (7) A 公司就上诉人提交的 2010/11 课税年度的雇主报税表中，载列如下资料：

(a)	受雇职位	高级项目经理
(b)	受雇期间	01-04-2010 – 31-03-2011
(c)	入息	元
	(i) 薪金	1,002,452
	(ii) 假期工资	95,976
	(iii) 酬金	<u>166,357</u>
	(iv) 总额	<u>1,264,785</u>

- (8) 上诉人在其 2010/11 课税年度个别人士报税表内，申报相同资料。上诉人声称他于 2010 年 4 月 1 日至 2010 年 10 月 15 日期间在 C 国家 E 城市工作，该期间的入息 877,035 元应获豁免课缴薪俸税。
- (9) 评税主任不接纳上诉人豁免有关入息的应用，遂向上诉人发出下列的薪俸税评税：

	元	元
入息		1,264,785
<u>加：配偶入息</u>		<u>106,238</u>
		1,371,023
<u>减：居所贷款利息</u>	38,280	
退休计划供款	<u>17,312</u>	<u>55,592</u>
		1,315,431
<u>减：免税额</u>		<u>266,000</u>
应课税入息实额		<u>1,049,431</u>
应缴税款		<u>160,403</u>

- (10) 上诉人反对上述评税。

- (11) 根据 A 公司就评税主任查询而提供的数据：

- (a) 就 2010/11 课税年度内，上诉人曾于香港及 C 国家提供服务，主要职责是管理工程项目的日常运作，监察项目的执行及分判商的工作等。
- (b) 由于在被调派 C 国家期间，上诉人仍属 A 公司雇员，上诉人于 A 公司工作的年资不会因被借调而被中断。同样，上诉人于 A 公司的累积年假，不会因被调派到 C 国家工作而被中断。

- (c) 签订海外合约的原因，是为上诉人申办 C 国家工作签证。
 - (d) 在调派期间，A 公司及上诉人均须继续向强积金计划供款。同时，上诉人除了仍然获得原有的医疗及保险等福利外，更享有以下额外津贴和福利：
 - (i) 海外津贴：香港每月薪津的 30%
 - (ii) 工作酬金：月薪 x 25% x 派驻当地月数
 - (iii) 回港旅费：每年 40,000 元，以津贴形式支付，无论上诉人实质上有否支付机票费用，A 公司同样会向上诉人发放是项津贴。
 - (iv) 当地住宿及交通由 A 公司提供及安排
 - (e) 于 2010/11 课税年度内，A 公司一直透过上诉人于香港的银行账户支付他的报酬，总额与申报入息总额相符。
 - (f) 其中有关假期工资，是因上诉人调回香港后工程安排紧密，A 公司预计上诉人未能使用剩余的累积年假，经双方协议，同意按香港雇佣条例，计算以工资代替假期。
 - (g) 就被调派 C 国家期间的有关入息，A 公司及上诉人均无须向当地政府缴付税款。
- (12) 根据入境事务处所提供有关上诉人的出入境纪录，评税主任得悉上诉人于 2010/11 课税年度逗留在香港共 198 天，其中 194 天是于 2010 年 9 月 19 日至 2011 年 3 月 31 日期间。

上诉理由及陈词

4. 上诉人的陈词，与他的上诉理由没有分别。归纳而言，他的上诉理由如下：

- (1) 他每年如实申报入息，但于 2007/08、2008/09 及 2009/10 课税年度，税务局均未有向他于 C 国家工作的收入征税。因此，2010/11 课税年度中的同样收入，即由 2010 年 4 月 1 日至 2010 年 10 月 15 日期间于 C 国家工作的收入，应同样免征香港薪俸税。
- (2) 虽然上诉人在 2010/11 课税年度内留港超过 60 天，但因他早于 2007 年 1 月 29 日起，已被借调至 C 国家，连续工作直至

2010年9月19日工程完成回港，因此认为该期间因海外工作所得入息，不应于香港征税。

- (3) 海外合同约定明，上诉人负责C国家的一切税款，而因该段时间的收入属上诉人在当地工作的酬劳，所以应只于C国家评税。

税例的有关规定和案例

5. 适用《税务条例》有关规定如下：

(a) 第8条：

「(I) 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；……

(IA) 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—

……

(b) 不包括以下任何人由提供服务所得的入息—

……

(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；……

(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他方式就该入息缴付上述性质的税款。

(IB) 就第(IA)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。」

(b) 第 2 条：

「(1) 在本条例中，除文意另有所指—

……

课税年度指任何一年自4月1日起计的12个月期间；

……

评税基期就任何课税年度而言，指该年度内最终须纳税的入息或利润的计算期间；

……」

(c) 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。」

6. 有关适用案例方面：

(1) 就第 8(1)(a)条而言—

(a) Macdougall 法官在 CIR v George Andrew Goepfert [1987] HKLR 888 一案中，有以下诠释：

(i) 提供服务的地方与受雇入息是否于香港产生或得自香港并不相关，所以不予考虑。原文判词节录如下：

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

(ii) 要决定受雇入息是否于香港产生或得自香港，须找出雇员真正取得入息的地方，即是说入息来源，或受雇工作的所在地，而首先要考虑的是雇佣合约。原文判词节录如下：

‘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.... [R]egard must first be had to the contract of employment.’

- (iii) 如果在一个课税年度，任何人的入息属《税例》第 8(1) 条的基本征税范围，不论他在甚么地方提供服务，他全部薪金均属薪俸税的征税范围，除非所谓「60 天规则」适用，即纳税人可根据第 8(1A)(b) 条并同第 8(1B) 条申请豁免。因此，一旦入息受第 8(1) 条规管，便没有可作出分摊的规定。原文判词节录如下：

‘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 s. 8(1A)(b) as read with s. 8(1B). Thus, once income is caught by s. 8(1) there is no provision for apportionment.’

- (b) 杜滙峰法官在 Lee Hung Kwong v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 80 中：

- (i) 认同 Macdougall 法官上述的诠释，就是于任何个案中，须考虑的问题是征税的入息是否源自香港，而提供服务的地点是不相关的。如果入息是源自香港，不论在香港或香港以外地方提供服务，该入息都属征税范畴，除非第 8(1A)(b) 条的豁免适用。原文判词节录如下：

‘Thus, the question which falls to be decided in any particular case is whether the income which is sought to be charged is income from a Hong Kong source and the place where the services are rendered is irrelevant. If the income is from a Hong Kong source, it is subject to the charge whether the services are rendered in or outside Hong Kong, unless it falls within the exemption under s. 8(1A)(b).’

- (ii) 指出借调不一定会改变一个人受雇工作的所在地，而须视乎借调的条款，最终特别是雇员获得入息的地方，即入息来源。这是最终须要考虑的问题，以找出雇员真正获得入息的地方。原文判词节录如下：

‘A secondment does not necessarily change the location of employment. It depends on the terms of the secondment and in particular and ultimately where the income comes to the employee, ie the source of the income, etc. In the eventual analysis, it is this question which has to be determined and it has to be determined by looking for the place where the income really comes to the employee.’

- (2) 就第 8(1A)(b)及 8(1B)条，即上文提及的「60 天规则」而言，在案例 D90/03, IRBRD, vol 18, 860 中，本委员会认为纳税人入息是在香港产生或得自香港，而纳税人在有关课税年度内，须回港出席生产会议及与厂商讨论生产事宜，共停留香港超过 60 天，不是在香港以外地方提供与他受雇工作有关的一切服务，有关豁免并不适用。
- (3) 至于第 8(1A)(c)条的豁免，在案例 D34/01, IRBRD, vol 16, 303 中，本委员会认为纳税人必须同时符合以下三项条件：
- (a) 纳税人是因于外地工作而取得入息；
- (b) 有关入息须课征与薪俸税在性质上大致相同的税项；及
- (c) 税务局局长信纳该人已在该地就有关入息缴付税款。

原文判词节录如下：

‘... to qualify for an exemption under section 8(1A)(c) of the IRO, there are three requirements namely:

- (a) *that the taxpayer derived income from services overseas;*
- (b) *that the income was chargeable to tax of a similar nature to salaries tax; and*
- (c) *that the Commissioner is satisfied that the person has paid tax of that nature in that territory in respect of the income.’*

案情分析

7. 根据 Macdougall 法官在 Goepfert 案，与及杜滢峰法官在 Lee Hung Kwong 案所确立的法则，上诉人的有关入息是否源自香港，并非取决于他的工作地点，而是有关入息的来源地；要找出入息来源地，首先要考虑的则是其雇佣合约。

8. 上诉人自 1998 年 11 月 2 日起受聘，雇主是一间在香港成立，并没有办事处及经营业务的公司。雇佣合约在香港订立，合约内条款若有不足或不全，按香港法律办理和执行，而上诉人的入息亦一直由雇主按雇佣合约，透过上诉人于香港的银行户口支付，上诉人没有提出，委员会亦找不到，任何可能将上诉人入息来源地指向香港以外地区的蛛丝马迹。

9. 即使其后上诉人被雇主借调到香港境外工作，上诉人雇主乃是按雇佣合约，发出调任通知书，指示上诉人到境外工作。该调任通知书及上诉人借调海外补充合约均列明，借调期间上诉人与雇主的雇佣关系维持不变，在外工作期间，入息都是按有关合约赚取，同样透过上诉人在香港的银行户口支付，上诉人仍享有雇主提供的医疗保障及强积金等福利，工作年资及累积年假亦不曾因被调派海外工作而受影响。另一方面，上诉人与当地项目公司签订海外合约，是为上诉人申办当地工作签证。这些没有争议的事实，说明上诉人与在香港的雇主的雇佣关系，没有因借调到外地工作而改变，其入息来源地亦然，一直都是在香港。

10. 如此，上诉人的入息属第 8(1)条的基本征税范围，不论他在甚么地方提供服务，其全部入息均须予以征税，不可作出分摊。

11. 在 2007/08、2008/09 及 2009/10 课税年度，上诉人并未被征税。按答辩人代表的陈词，是由于上诉人在该三个课税年度中，分别留港天数都不超过 60 天，所以「60 天规则」适用，获得第 8(1B)条的豁免。然而，评税是以每个课税年度计算，之前获豁免的情况，并没有在 2010/11 课税年度出现。

12. 上诉人在 2010/11 课税年度的评税基期内，在香港停留共 198 天，超逾 60 天的限制，「60 天规则」并不适用于这课税年度。此外，上诉人在 2010 年 10 月 15 日起，被调回香港工作，他在 2010/11 课税年度中，并不是在香港以外地方提供与其受雇工作有关的一切服务，不能符合第 8(1A)(b)(ii)条的豁免。

13. 至于第 8(1A)(c)条的豁免，虽然根据海外补充合约，上诉人须负责海外工作地的个人入息税项，然而亦有证据显示当地政府豁免税项，而上诉人亦未能提供任何文件，证明他已向当地政府缴付与薪俸税具大致相同性质的税款，故此，上诉人亦不能获得该条文项下的豁免。

结论

14. 经详细考虑所有证据和双方的陈词，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。委员会从客观事实上亦认为，上诉人所得入息源自香港，于香港产生，得自香港，而在 2010/11 课税年度中，没有任何适用豁免，他在该课税年度的全部入息，须予以征收薪俸税。所以，委员会驳回上诉人的上诉，并确定上文第 3(9)段的评税。