

## INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

### Case No. D7/03

**Salaries tax** – whether a sum received by the appellant was income derived from an office or employment of profit – whether chargeable for salaries tax – appeal out of time – onus of proof on the appellant – section 66(1) and 66(1A) of the Inland Revenue Ordinance ('IRO'). [Decision in Chinese]

Panel: Anthony Ho Yiu Wah (chairman), Patrick Ho Pak Tai and Peter Sit Kien Ping.

Date of hearing: 21 February 2003.

Date of decision: 29 April 2003.

The appellant appealed against the salaries tax assessments for the years of assessment 1995/96 to 1998/99 raised by the Revenue.

The appellant contended that a sum received by him from his employer Company B was 'rental' by letting his property to Company B. He argued that the sum was not chargeable for salaries tax.

By a determination dated 2 September 2002, the Commissioner decided that the sum was not rental and was therefore chargeable for salaries tax.

The determination was communicated to the appellant by post and he acknowledged receipt of the same on 5 September 2002.

By a letter addressed to the clerk to the Board dated 25 September 2002, the appellant asked for an extension of time of one month for him to lodge an appeal because he had authorized a representative, Mr C, to handle this matter for him but Mr C was in the Mainland and was unlikely to return to Hong Kong within the deadline for lodging an appeal.

On 15 November 2002, the appellant through Mr C gave the notice of appeal, which was only received by the clerk to the Board on 18 November 2002.

As the appellant gave his notice of appeal out of time, there were two issues in this appeal, namely, whether the Board would allow the appellant to appeal out of time and whether the sum received by the appellant was income derived from an office or employment of profit.

The facts appear sufficiently in the following judgment.

## INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

### **Held:**

1. The Commissioner's determination dated 2 September 2002 sent to the appellant had already clearly stated the appeal procedure and the deadline for lodging an appeal.
2. The letter of reply sent by the appellant to the clerk to the Board on 25 September 2002 was just an application for extension of time and not a valid notice of appeal.
3. According to the reply given by the Immigration Department to the assessor concerned, there was no traveling record of the appellant between 15 August 2002 and 22 November 2002. Thus, the appellant should be in Hong Kong during the one month period for lodging an appeal counting from 5 September 2002.
4. As to Mr C who was the appellant's representative, according to the reply given by the Immigration Department to the assessor concerned, Mr C was in Hong Kong for 15 days during the one month period for lodging an appeal counting from 5 September 2002.
5. Section 66(1) provides that any person who has validly objected to an assessment but with whom the Commissioner in considering the objection has failed to agree may appeal within one month.
6. Section 66(1A) provides that *'if the Board is satisfied that an appellant was prevented by illness or absence from Hong Kong or other reasonable cause from giving notice of appeal in accordance with subsection (1)(a), the Board may extend for such period as it thinks fit the time within which notice of appeal may be given under subsection (1). This subsection shall apply to an appeal relating to any assessment in respect of which notice of assessment is given on or after 1 April 1971.'*
7. The key words in section 66(1A) were 'prevented by illness or absence from Hong Kong or other reasonable cause from giving notice of appeal in accordance with subsection (1)(a)'. Decided cases have established that the wording of the relevant provision was clear and restrictive and taxpayers must satisfy the stringent tests before subsection (1A) could become applicable (see D11/89, IRBRD, vol 4, 230 at paragraph 4 of page 234).

## INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

8. A taxpayer had to strictly comply with the deadline set out in the legislation. In D3/91, IRBRD, vol 5, 537, even though only one day was expired, the Board refused to grant any extension of time.
9. Thus, the Board reached the following conclusion:
  - (a) There was no evidence that within the statutory limit the appellant was prevented by illness or absence from Hong Kong from lodging an appeal with the Board.
  - (b) The appellant contended that he had appointed Mr C to handle his appeal but Mr C was in the Mainland and was unlikely to return to Hong Kong within the statutory limit. This was not a reasonable cause for giving notice of appeal out of time either.
  - (c) Furthermore, evidence showed that Mr C was in Hong Kong for 15 days within the statutory limit for giving a notice of appeal. There was no reason for Mr C not to lodge a valid appeal for the appellant.
10. In sum, the Board was of the view that the appellant was not prevented by illness or absence from Hong Kong or other reasonable cause from giving notice of appeal in accordance with section 66(1)(a).
11. Thus, according to the IRO, the Board has no power to extend the time of appeal in this case. The Board therefore dismissed the application for extension of time for lodging an appeal made by the appellant.
12. As a matter of fact, since the Board had dismissed the appellant's application for extension of time for lodging an appeal, there was no need for the Board to comment on the substantial appeal.
13. However, since the Board had heard evidence and arguments from both parties, the Board decided that it would give its ruling in respect of the substantial appeal of the appellant.
14. Upon taking into consideration of all the evidence of the appellant and the whole of the circumstances, the Board found that the appellant failed to substantiate his case with credible evidence that the sum received from Company B was rental.
15. The Board found that the appellant failed to discharge his burden of proof that the sum received from Company B was rental rather than income derived from an office or employment of profit.

## INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

16. Therefore, even if the appellant had not appealed out of time or his application for extension of time was granted by the Board, the Board would still dismiss his appeal and uphold the Commissioner's determination.

**Appeal dismissed.**

Cases referred to:

D11/89, IRBRD, vol 4, 230

D3/91, IRBRD, vol 5, 537

Yeung Siu Fai for the Commissioner of Inland Revenue.

Taxpayer represented by his representative.

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

案件编号 D7/03

薪俸税 – 上诉人从雇主所收取的款项是否属于受雇入息 – 应否课缴薪俸税 – 逾期上诉 – 举证责任在上诉人身上 – 《税务条例》第66(1)及66(1A)条

委员会：何耀华（主席）、何柏泰及薛建平

聆讯日期：2003年2月21日

裁决日期：2003年4月29日

上诉人反对税务局向他作出的1995/96至1998/99课税年度薪俸税评税。

上诉人声称他从雇主公司乙所取得的某些款项是他将所持有的物业租给公司乙所获得的「租金」，不应课缴薪俸税。

税务局局长于2002年9月2日发出决定书，认为上诉人从公司乙所取得的款项并非租金，故上诉人应就所得收入缴纳薪俸税。

上述决定书于2002年9月2日寄给上诉人，并由上诉人于2002年9月5日签收。

上诉人于2002年9月25日致函委员会书记，申请将一个月的上诉期限延长，原因是他委托了一位丙先生全权代其处理有关上诉，但丙先生「因事务身在国内，恐怕在限期一个月内仍未能赶上回港向 [ 委员会 ] 陈述上诉理由」。

上诉人（经其代表丙先生）于2002年11月15日发出上诉通知书，委员会书记于2002年11月18日收到该通知书。

由于上诉人逾期呈交他的上诉通知书，故本宗上诉将分为两部分。首先，委员会要决定是否批准上诉人的逾期上诉。第二部分的聆讯是要决定上诉人从公司乙所收取的款项是否属于受雇入息。

本案情详细列于下述判决书中。

裁决：

## INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

1. 税务局局长于2002年9月2日将决定书寄给上诉人时，已清楚列明及解释上诉的有关程序及期限。
2. 上诉人于2002年9月25日给委员会书记的信件只是一项延期申请而不是一份有效的上诉通知书。
3. 根据入境事务处给评税主任的回覆，上诉人在2002年8月15日至2002年11月22日期间没有进出香港的记录。因此，上诉人在2002年9月5日后的一个月上诉期限内应该是身在香港的。
4. 至于上诉人代表丙先生，根据入境事务处给评税主任的回覆，丙先生在2002年9月5日后的一个月上诉期限内15天是身在香港的。
5. 第66(1)条规定任何人如已对任何评税作出有效的反对，但税务局局长在考虑该项反对时没有与该人达成协议，则该人可在一个月内提出上诉。
6. 第66(1A)条规定「如委员会信纳上诉人是由于疾病、不在香港或其他合理因由而未能按照第(1)(a)款规定发出上诉通知，可将根据第(1)款发出上诉通知的时间延长至委员会认为适当的期限。本款适用于就1971年4月1日或其后发出的评税通知书所关的评税而提出的上诉。」
7. 在第66(1A)条内关键的字眼是「由于疾病、不在香港或其他合理因由而未能按照第(1)(a)款规定发出上诉通知」。以往的案例说明有关条文的字眼是十分清晰和带有限制的，纳税人须符合严格的准则才能证明第(1A)款适用（见D11/89, IRBRD, vol 4, 230第234页第4段）。
8. 当法例订明时限，纳税人就必须严格遵守。在D3/91, IRBRD, vol 5, 537一案中，尽管该上诉只超过法定时限一天，但亦不获委员会接纳。
9. 因此，委员会得到以下结论：
  - (a) 在法定的上诉期限内，没有证据显示上诉人因为疾病或不在香港而未能向委员会提出上诉。
  - (b) 上诉人声称委托了丙先生全权处理他的上诉，但丙先生因为身在国内，恐怕未能赶及在法定的上诉期限内回港，这也不是一个延期上诉的合理因由。
  - (c) 再者，证据显示在法定的上诉期限内，丙先生事实上有一半时间身在香港，因此没有理由不在法定时限内为上诉人提出有效的上诉。

## INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

10. 总括来说，委员会认为上诉人并非由于疾病、不在香港或其他合理因由而未能按照第66(1)(a)条发出上诉通知。
11. 因此，根据《税务条例》，委员会没有延长上诉人提出上诉期限的权力，故委员会驳回上诉人提出延长上诉期限的申请。
12. 委员会既然已驳回上诉人的逾期上诉申请，本来就无须对上诉人的实体上诉提出意见。
13. 但基于委员会已听取了证供及涉案双方的辩论，委员会决定就上诉人的实体上诉作出裁决。
14. 在考虑过上诉人的证供及整个案情后，委员会认为上诉人未能提供可信的证据支持公司乙向他支付的款项属于该物业租金的声称。
15. 委员会认为上诉人未能履行举证责任，证明上诉人从公司乙所收取的款项是租金而非受雇入息。
16. 因此，即使上诉人没有逾期上诉，或上诉人的延期上诉申请获得批准，委员会亦同样会驳回上诉及维持税务局局长的决定。

上诉驳回。

参考案例：

D11/89, IRBRD, vol 4, 230

D3/91, IRBRD, vol 5, 537

杨绍辉代表税务局局长出席聆讯。

纳税人代表代表纳税人出席聆讯。

裁决书：

背景

## INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

1. 甲先生（以下称「上诉人」）反对税务局向他作出的1995/96至1998/99课税年度薪俸税评税。上诉人声称他从雇主公司乙所取得的某些款项是他将所持有的物业租给公司乙所获得的「租金」，不应课缴薪俸税。
2. 税务局局长于2002年9月2日发出决定书，认为上诉人从公司乙所取得的款项并非租金，故上诉人应就所得收入缴纳薪俸税。
3. 上述决定书于2002年9月2日寄给上诉人，并由上诉人于2002年9月5日签收。上诉人于2002年9月25日致函委员会书记，申请将一个月的上诉期限延长，原因是他委托了一位丙先生全权代其处理有关上诉，但丙先生「因事务身在国内，恐怕在限期一个月内仍未能赶上回港向〔委员会〕陈述上诉理由」。
4. 上诉人（经其代表丙先生）于2002年11月15日发出上诉通知书，委员会书记于2002年11月18日收到上诉通知书。
5. 由于上诉人逾期呈交他的上诉通知书，故本宗上诉将分为两部分。首先，本委员会要决定是否批准上诉人的逾期上诉。第二部分的聆讯是要决定上诉人从公司乙所收取的款项是否属于受雇入息。
6. 在上诉聆讯时，上诉人的代表丙先生选择在宣誓后作供，并接受税务局代表的盘问。

### 逾期上诉

7. 委员会从上诉人的证供及双方呈交的文件中得悉以下事实。
8. 税务局局长于2002年9月2日将决定书寄给上诉人时，已清楚列明及解释上诉的有关程序及期限。
9. 上诉人于2002年9月25日给委员会书记的信件只是一项延期申请而不是一份有效的上诉通知书。
10. 根据入境事务处给评税主任的回覆，上诉人在2002年8月15日至2002年11月22日期间没有进出香港的记录。因此，上诉人在2002年9月5日后的一个月内应该是身在香港的。
11. 至于丙先生方面，根据入境事务处给评税主任的回覆，在2002年9月5日后的一个月内，丙先生在下列日子不在香港：

| 期间                 | 不在香港日期            | 日数 |
|--------------------|-------------------|----|
| 5-9-2002—5-10-2002 | 5-9-2002—6-9-2002 | 1  |

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

|         |                     |           |
|---------|---------------------|-----------|
| (即上诉期限) | 9-9-2002—12-9-2002  | 3         |
|         | 17-9-2002—23-9-2002 | 6         |
|         | 25-9-2002—30-9-2002 | <u>5</u>  |
|         |                     | <u>15</u> |

因此，丙先生在上诉期限的一个月内有15天是身在香港的。

12. 《税务条例》第66(1)条规定：

「任何人（下称上诉人）如已对任何评税作出有效的反对，但局长在考虑该项反对时没有与该人达成协议，则该人可—

(a) 在局长的书面决定连同决定理由及事实陈述书根据第64(4)条送交其本人后1个月内；或

(b) 在委员会根据第(1A)款容许的更长期限内，

亲自或由其获授权代表向委员会发出上诉通知；该通知除非是以书面向委员会书记发出，并附有局长的决定书副本连同决定理由与事实陈述书副本及一份上诉理由陈述书，否则不获受理。」

而第(1A)款又列明：

「如委员会信纳上诉人是由于疾病、不在香港或其他合理因由而未能按照第(1)(a)款规定发出上诉通知，可将根据第(1)款发出上诉通知的时间延长至委员会认为适当的期限。本款适用于就1971年4月1日或其后发出的评税通知书所关的评税而提出的上诉。」

13. 在《税务条例》第66(1A)条内关键的字眼是「由于疾病、不在香港或其他合理因由而未能按照第(1)(a)款规定发出上诉通知」。以往的案例说明有关条文的字眼是十分清晰和带有限制的，纳税人须符合严格的准则才能证明第(1A)款适用（见税务上诉委员会案例D11/89, IRBRD, vol 4, 230第234页第4段）。

14. 当法例订明时限，纳税人就必须严格遵守。在税务上诉委员会案例D3/91, IRBRD, vol 5, 537一案中，该上诉只超过法定时限一天，但亦不获委员会接纳。

15. 基于以上第8至11段所述的案情事实，我们得到以下结论：

(a) 在法定的上诉期限内，没有证据显示上诉人因为疾病或不在香港而未能向委员会提出上诉。

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (b) 上诉人声称委托了丙先生全权处理他的上诉，但丙先生因为身在国内，恐怕未能赶及在法定的上诉期限内回港，这也不是一个延期上诉的合理因由，因为上诉人大可以亲自办理或委托另一位代表处理有关上诉。
- (c) 再者，证据显示在法定的上诉期限内，丙先生事实上有一半时间身在香港，因此没有理由不在法定时限内为上诉人提出有效的上诉。

16. 总括来说，我们认为上诉人并非由于疾病、不在香港或其他合理因由而未能按照《税务条例》第66(1)(a)条规定的一个月内提交法定的上诉文件给委员会。因此，根据《税务条例》，我们没有延长上诉人提出上诉期限的权力。因此，我们驳回上诉人提出延长上诉期限的要求。

上诉人的实体上诉

17. 我们既然已驳回上诉人的逾期上诉申请，本来就无须对上诉人的实体上诉提出意见。但基于我们事实上已听取了上诉人就有关从公司乙收取的款项的性质所作的证供及涉案双方对于上诉人从公司乙所收取的款项是否属于受雇入息的辩论，我们决定简述本案的案情事实，并作出分析。

18. 就有关上诉人从公司乙收取的款项是否属于受雇入息这问题，我们从上诉人的证供及双方呈交的文件得悉以下事实。

19. (a) 上诉人在1990年与发展商签订买卖合约，以1,115,600元购入一物业（以下称「该物业」）。
- (b) 上诉人以该物业作抵押，从一银行取得一笔为数892,480元的贷款（以下称「该贷款」）作为购买该物业的部分资金。该贷款分240期偿还。

20. 公司乙就上诉人提交1995/96至1998/99课税年度的雇主填报的薪酬及退休金报税表，该等报税表载有下列资料：

|             | 1995/96                | 1996/97                | 1997/98                | 1998/99                |
|-------------|------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|
| 受雇职位        | 董事                     | 董事                     | 董事                     | 董事                     |
| 受雇期间        | 1-4-1995—<br>31-3-1996 | 1-4-1996—<br>31-3-1997 | 1-4-1997—<br>31-3-1998 | 1-4-1998—<br>31-3-1999 |
| 入息          |                        |                        |                        |                        |
| 薪金（元）       | 10,000                 | 10,000                 | 10,000                 | 10,000                 |
| 由雇主供给居住地方详情 |                        |                        |                        |                        |
| 居住地方地址      | 该物业                    | 该物业                    | 该物业                    | 该物业                    |
| 居住地方类型      | 一单位                    | 一单位                    | 一单位                    | 一单位                    |

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

|               |           |           |           |           |
|---------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| 供给居住地方期间      | 1-4-1995— | 1-4-1996— | 1-4-1997— | 1-4-1998— |
|               | 31-3-1996 | 31-3-1997 | 31-3-1998 | 31-3-1999 |
| 由雇主付给业主的租金(元) | 150,000   | 160,000   | 160,000   | 160,000   |

21. 在1993年4月1日至1994年3月31日期间，上诉人为公司乙的董事，公司乙除支付上诉人薪金共132,000元外，并无向上诉人提供免租的居住地方。但在1994年4月1日至1995年3月31日期间，公司乙将上诉人的薪金调低至年薪10,000元，但向上诉人支付138,000元作为该物业的租金，以提供该物业予上诉人作为其免租的居住地方。其后，在1995/96至1998/99课税年度，公司乙每年支付薪金10,000元给上诉人，但向上诉人支付150,000元至160,000元作为该物业的租金（见第20段）。

22. 公司乙是一所在香港注册成立的有限公司，在所有有关期间，公司乙的股东及董事如下：

|        |                |
|--------|----------------|
| (a) 股东 | 股数             |
| 上诉人    | 100,000        |
| 丙先生    | 90,000         |
| 丁先生    | <u>10,000</u>  |
|        | <u>200,000</u> |

(b) 董事包括上诉人、丙先生、丁先生及戊先生。

23. (a) 上诉人在他呈交的1995/96至1998/99课税年度个别人士报税表内，申报了与上述第20段所述的薪俸入息及由雇主供给寓所的详情。

(b) 上诉人在该等报税表内亦申报从出租该物业收取了以下租金：

|           |                |                |                |                |
|-----------|----------------|----------------|----------------|----------------|
|           | <b>1995/96</b> | <b>1996/97</b> | <b>1997/98</b> | <b>1998/99</b> |
| 出租期间      | 1-4-1995—      | 1-4-1996—      | 1-4-1997—      | 1-4-1998—      |
|           | 31-3-1996      | 31-3-1997      | 31-3-1998      | 31-3-1999      |
| 已收取的租金(元) | 150,000        | 160,000        | 160,000        | 160,000        |

(c) 上诉人并申请扣除就该贷款支付的利息：

|         |                |                |                |                |
|---------|----------------|----------------|----------------|----------------|
|         | <b>1995/96</b> | <b>1996/97</b> | <b>1997/98</b> | <b>1998/99</b> |
| 支付利息期间  | 1-4-1995—      | 1-4-1996—      | 1-4-1997—      | 1-4-1998—      |
|         | 31-3-1996      | 31-3-1997      | 31-3-1998      | 31-3-1999      |
| 支付利息(元) | 75,548         | 71,759         | 72,470         | 67,629         |

24. 在回覆评税主任的查询时，公司乙及/或上诉人提供了以下资料：

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (a) 上诉人为公司乙的股东及董事，处理公司大部分日常业务。
- (b) 公司乙没有和上诉人签订雇佣合约。
- (c) 公司乙经公司全体股东商讨，选择给上诉人住屋福利作报酬，租用属于上诉人的该物业及将该物业给回上诉人使用。
- (d) 公司乙没有和上诉人订立租约。
- (e) 公司乙参考了多个同类型单位，以方向、层数、景观及装修等因素订出该项住屋福利，经全体股东及董事议决通过。
- (f) 该物业的租金经公司乙董事会按当时市场价格而定，于年结时支付给上诉人。
- (g) 公司乙并非以现金支付该物业的租金，只是记入股东帐及把帐项转入下一年度，所以没有租金收据。

25. 在考虑过上诉人的证供及整个案情后，我们认为上诉人未能提供可信的证据支持公司乙向他支付的款项属于该物业租金的声称，理由如下：

- (a) 除了公司乙董事会的会议记录外，没有任何书面证据支持有关的租赁安排。
- (b) 公司乙没有按月支付该物业的租金。
- (c) 上诉人与公司乙没有签订任何雇佣合约，没有证据证明公司乙须为上诉人提供寓所的福利。
- (d) 有关公司乙董事会的会议，举行日期及议决项目如下：

| 会议日期      | 议决项目                                |
|-----------|-------------------------------------|
| 1-11-1996 | 通过由1995年4月1日开始租用该物业一年，每月租金12,500元。  |
| 1-11-1997 | 通过由1996年4月1日开始租用该物业一年，每年租金160,000元。 |
| 2-11-1998 | 通过由1997年4月1日开始租用该物业一年，每年租金160,000元。 |

从上述可见，有关会议均于所议决的租约完结后七个月才举行。

## INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (e) 上诉人及其代表丙先生声称该物业的租金是市场估值，而公司乙的股东及董事在同意有关租金及租用有关物业给上诉人使用时曾参考了多个同类型单位的方向、层数、景观及装修等因素。但上述声称并没有证据支持。事实上该物业的租金均在每个会计年度结束后七个多月才由公司乙董事会通过，而且除了1995/96课税年度的租金是年租150,000元外，1996/97、1997/98及1998/99三个课税年度的租金都是年租160,000元，又何来可说是市场估值呢？

### 结论

26. 基于上述原因，我们认为上诉人没有履行举证责任，以证明上诉人从公司乙所收取的款项是租金而非属于受雇入息。因此，即使上诉人没有逾期上诉，或上诉人的延期上诉申请获得批准，我们亦同样会驳回上诉及维持税务局局长的决定。