

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Case No. D96/02

Salaries tax – whether salaries tax chargeable – whether relationship between employer and employee existed – whether provision of service by self-employment – the relevant guidelines and fundamental test – necessary to consider all the objective facts, evidence and overall circumstances of the case – burden of proof on the appellant – sections 8, 12(1), 14 and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance ('IRO'). [Decision in Chinese]

Panel: Anthony Ho Yiu Wah (chairman), Man Mo Leung and Lily Yew.

Date of hearing: 16 August 2002.

Date of decision: 11 December 2002.

The taxpayer objected to the salaries tax assessment raised on him by the Revenue for the year of assessment 1995/96. He alleged that his earnings from Company B should not be chargeable to salaries tax. The material issue on appeal was whether or not there was a contract of employment between Company B and the taxpayer.

The facts appear sufficiently in the following judgment.

Held:

1. The relevant statutory provisions and legal principles were contained in section 8, 12(1) and 14 of the IRO.
2. In accordance with section 68(4) of the IRO, the onus of proving that the assessment appealed against is excessive or incorrect shall be on the appellant.
3. The Privy Council in Lee Ting-sang v Chung Chi-keung and Another [1990] 1 HKLR 764 applied Lord Cooke's guidelines and fundamental test in Market Investigations Ltd v Minister of Social Security [1969] 2 QB 173 in deciding whether a mason provided service in the capacity of an employee or as an independent contractor.
4. Further, Lord Nolan in Hall v Lorimer [1994] STC 23 agreed with the remarks in the decision of Lord Mummery: '*In order to decide whether a person carries on business on his own account it is necessary to consider many different aspects*

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

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.'

5. Regarding the question whether the Taxpayer was carrying on his own business, the representative of the Revenue was of the view that in this case, there was no objective fact to indicate that the taxpayer was carrying on an independent business or profession. The Board found this view too extreme.
6. In the present case, Company B provided the vehicles for transportation. The clients were those of Company B, which also bore the overhead expenses. Besides, the calculation of the taxpayer's earnings was apparently similar to the earning of commissions by an employee. The taxpayer's earnings were 27% or 28% of the transportation fees levied on Company B's clients by Company B. However, the taxpayer gave evidence that he had to conduct a number of commercial activities in carrying out his transportation 'project' with Company B so as to ensure timely delivery. These commercial activities included the employment of motor-cyclists as road guides, the employment of local people to assist in customs clearance, the entertainment with relevant officials to maintain better communications and relationship, the payment of compensations in case of disputes to avoid the vehicles being impounded, etc. Some of the expenses incurred as a result of these activities were refunded by Company B while the balance was borne by the taxpayer. The Board accepted the testimony of the taxpayer and found that there were facts which showed that the taxpayer was required to make commercial decisions as a business operator.
7. Regarding the question of the degree of control exerted by the taxpayer in performing his work, the representative of the Revenue stated that Company B had a great degree of control over the taxpayer in relation to how he carried out his job. The reasons were that the taxpayer had to finish his job before he could leave; the taxpayer had to report to Company B as to the work progress and to tender detailed expenditure record to Company B. The Board disagreed with such argument. The reason why Company B requested the taxpayer to tender detailed expenditure record was because Company B needed to ensure that the taxpayer's requests for reimbursement of expenditure were accurate rather than exercising control on taxpayer's job performance. In fact, timely delivery was of the only concern of Company B. All the other matters such as the delivery route to be taken, employment of road guides or employment of local people to assist in

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

customs clearance were left to the taxpayer to decide or resolve. In addition, if the project was completed early, the taxpayer could leave earlier or even take up other jobs or projects.

8. As to whether the taxpayer bore any degree of financial risk, the representative of the Revenue was of the view that there was no evidence as such. The Board disagreed with such contention. In fact, the taxpayer's evidence showed that if he failed to complete the relevant project on time, he had to bear 28% of the relevant loss as compensation. Although no such incident occurred during the period in question, it did not mean that the taxpayer took no financial risk. Furthermore, the taxpayer's evidence also showed that as a result of a traffic accident, he had paid compensation to a Mainland driver. Such compensation was borne by him. Moreover, the facts of this case also showed that the taxpayer had to prepay a sum of about \$18,000 per month on behalf of Company B. The prepayment would only be reimbursed by Company B fifteen days after the close of the monthly accounts. At the same time, the taxpayer was only given a monthly transportation fee of \$32,000. In a general employment relationship, it was unreasonable for an employer to ask an employee with a salary of \$32,000 to prepay \$18,000 per month on the employer's behalf. This arrangement definitely involved the taxpayer in financial risk because once Company B was winding up, he would not be paid the transportation fee owed by Company B, not to mention the said reimbursement of the prepayment.
9. As to the degree of responsibility of the taxpayer he had in the course of the transportation and how far the taxpayer had an opportunity of benefiting from sound management in the performance of his task, the representative of the Revenue was of the view that since the taxpayer was employed by Company B, he neither had to take risk nor could he benefit from sound management in the performance of his task. The Board agreed that, by reason of the special nature of the relevant work, even though the taxpayer could finish his job earlier by reason of sound management, he could not carry out another round of transportation for Company B so as to earn more. However, if the taxpayer mismanaged and was unable to complete the transportation business on the same day, then, according to the testimony of the taxpayer, he had to bear the compensation as well as the overnight parking fees. On the other hand, if the taxpayer could finish his job earlier by reason of sound management, he could have time to handle his personal matters or take up other jobs. Therefore, the Board found that it was wrong to say that the taxpayer neither had to take risk nor could he benefit from sound management in the performance of his task.

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

10. In so far as the description of the income of the taxpayer as 'salary/wages' in the employer's return of remuneration and pensions filed with the Revenue by Company B, the taxpayer had already explained it to the Board.
11. In this appeal, the Board had to decide whether the taxpayer's income from Company B was chargeable to salaries tax. Having considered the testimony of the taxpayer and the whole circumstances of the present case, the Board found that in the provision of his services, the taxpayer did undertake a considerable degree of risk; he also bore a considerable degree of responsibility; and in discharging his duties, he could benefit from sound management.
12. Although the taxpayer failed to satisfy all the factors laid down by Lord Cooke in Market Investigations, the Board, in deciding whether a person carries on business on his own account, should, according to Lord Nolan in Hall v Lorimer, not undertake a mechanical exercise of running through items on a check list to see whether they were present in, or absent from, a given situation. The Board should paint a picture from the accumulation of detail and then view it from a distance so as to make an informed, considered, qualitative appreciation of the whole.
13. In applying the said test and guidelines, the Board arrived at the conclusion that there was no employer and employee relationship between Company B and the taxpayer. The taxpayer, in providing his services to Company B, was performing them as an operator of a business working for his own interest.
14. For the reasons given above, the taxpayer had discharged the onus of proving that his earnings from Company B were not earnings from an employment.
15. The Board therefore allowed the appeal and withdrew the salaries tax assessment for the year of assessment 1995/96 raised on the taxpayer.

Appeal allowed.

Cases referred to:

Lee Ting-sang v Chung Chi-keung and Another [1990] 1 HKLR 764
Market Investigations Ltd v Minister of Social Security [1969] 2 QB 173
Hall v Lorimer [1994] STC 23

Chow Chee Leung for the Commissioner of Inland Revenue.
Taxpayer in person.

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

案件编号 D96/02

薪俸税 – 应否课缴薪俸税 – 雇佣关系是否存在 – 是否以自雇身份提供服务 – 有关指引及基本验证的方法 – 必须考虑所有客观事实、证据及整个案情 – 举证责任在上诉人身上 – 《税务条例》第8、12(1)、14及68(4)条。

委员会：何耀华（主席）、文暮良及姚姜敬淑

聆讯日期：2002年8月16日

裁决日期：2002年12月11日

纳税人反对税务局向他作出的1995/96课税年度薪俸税评税，他声称从公司乙所赚取的入息不应课缴薪俸税。公司乙与纳税人之间是否存在雇佣关系是本上诉最关键的问题。

本案案情详列于下述裁决书中。

裁决：

1. 有关的法例条文及法律原则见于《税务条例》第8、12(1)及14条。
2. 根据《税务条例》第68(4)条的规定，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。
3. 在 Lee Ting-sang v Chung Chi-keung and Another [1990] 1 HKLR 764 一案中，枢密院引用英国案例 Market Investigations Ltd v Minister of Social Security [1969] 2 QB 173 来决定一名石匠是否自雇。Cooke法官在 Market Investigations 一案中，就裁定某人是否以自雇身份提供服务作出有关指引及基本验证的方法。
4. 另外，Nolan法官在 Hall v Lorimer [1994] STC 23 一案中，同意原审法官Mummery法官的裁决：「在决定某人是否经营本身的业务时，需要从各个不同方面去考虑该人的工作活动。在作出决定时，不能机械地查看清单上各项情况是否在该个案中存在。正确的方法是以累积的资料描绘一幅图画，并站离该幅仔细绘成图画的远方，在一定距离下观看，对整个个案作出一个资料全面、经周详考虑和准确的评估。」

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

5. 就纳税人是否经营本身的业务这议题，税务局代表认为在本个案中，没有客观的事实显示纳税人是经营独立的业务或专业。委员会认为这个说法过于偏激。
6. 在这件个案中，运输所用的车辆由公司乙提供，客源来自公司乙，经常费开支也是由公司乙承担；而且表面看来，纳税人收入的计算方法（按公司乙向客户收取运输费的27%或28%计算）与雇员赚取佣金的方式相近。但事实上，纳税人在聆讯作供时表示在进行有关的货运「工程」时，他需要不时作出商业行为，以确保货物能准时运到。这些商业行为包括聘请摩托车手带路，聘请当地人士协助报关工作，与有关人员应酬、沟通及有争执时给予赔偿以免车辆被扣等。这些行为所需的费用，部份可获公司乙发还，但部份是需要自己负责的。委员会接纳纳税人上述的供词，并认为在本案中有事实显示纳税人是需要以营运者的思维作出商业决定。
7. 就纳税人执行工作上的控制权这议题，税务局代表提出纳税人既需要完成工程才可下班，又需向公司乙报告工作进度及向公司乙递交详细的开支纪录，这就显示公司乙就纳税人如何执行他的工作是有相当大的控制权。委员会不同意上述论点。要求纳税人递交详细开支纪录是因为需要确定纳税人要求发还垫支款项的准确性多于控制其执行工作。事实上，公司乙最关注的是保证货物准时运到；至于其他如行车路线，是否有摩托车带路，如何顺利过关等等问题，都是留待纳税人自己解决。此外，如早些完成工程，纳税人便可以下班，甚至可以接其他工作。
8. 就纳税人有否承受财务风险这议题，税务局代表认为没有证据证明纳税人须承担财务风险。委员会不同意上述说法。事实上，纳税人的证供显示如有关工程有失误，他要承担有关损失的28%赔款。虽然在有关期间没有发生过工程失误问题，但这不代表纳税人没有财务风险。再者，纳税人的证供又显示，他曾就交通意外向内地司机赔偿，赔偿款项由他自己负责。此外，本案的事实又显示纳税人每月需要代公司乙垫支约18,000元。有关垫支款项要在月结后十五天内才由公司乙发还；而在同一期间，纳税人只获分配每月32,000元的运输费。一种正常的雇佣关系是没有理由要求一个32,000元月薪的雇员每月先代雇主垫支18,000元的。这安排肯定令纳税人涉及财务风险，因为公司乙一旦倒闭，不只公司乙拖欠纳税人的运输费化为乌有，甚至纳税人所垫支的款项也化为乌有。
9. 至于纳税人在货运过程中的负责程度及是否可藉卓越管理得益这议题，税务局代表认为纳税人只是受雇于公司乙，无须承担风险，亦不会因卓越管理而得到额外收入。委员会同意因为有关工作情况特殊，

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

即使纳税人能藉卓越管理早些完成当日的工作，亦不能多运送一趟，赚取更多金钱。但如果纳税人管理不完善，不能完成当日承接的货运生意，根据纳税人的证供，他需要承担赔偿责任并且要付过夜泊车费。反过来说，如果纳税人因卓越管理提早完成某项目，他便会有时间处理其私人事务或接其他工作。因此，委员会认为纳税人无须承担风险亦不会藉卓越管理得益这个说法是错误的。

10. 至于公司乙向税务局填报的薪酬及退休金报税表内申报纳税人的收入为「薪金/工资」一事，纳税人已就此事向委员会作出解释。
11. 在本上诉中，委员会须决定的问题是纳税人从公司乙所得的收入应否课缴薪俸税。在考虑过纳税人的证供及整个案情后，委员会认为他在提供有关服务时需承受相当程度的风险，在管理方面亦负有相当程度的责任，而在履行其职责时亦有机会藉卓越的管理得益。
12. 虽然纳税人的行为未能完全符合Cooke法官在Market Investigations一案中所列的各项因素，但从Nolan法官在Hall v Lorimer的判词中，委员会所得的启示是在决定某人是否经营本身的业务时，不应用一张清单模式机械化地查看是否各项因素都存在，而应从一个整体角度去诠释有关的资料。
13. 在按上述方法思考后，委员会的结论是纳税人与公司乙的关系不是一种雇佣关系。纳税人在向公司乙提供服务时，是以一个经营业务者的身份为自己利益而工作的。
14. 基于上述理由，委员会认为纳税人已履行了举证责任，证明他从公司乙所得的收入不属于受雇工作的收入。
15. 因此，委员会裁定上诉得直，撤销纳税人1995/96课税年度的薪俸税评税。

上诉得直。

参考案例：

Lee Ting-sang v Chung Chi-keung and Another [1990] 1 HKLR 764
Market Investigations Ltd v Minister of Social Security [1969] 2 QB 173
Hall v Lorimer [1994] STC 23

周智良代表税务局局长出席聆讯。
纳税人亲自出席聆讯。

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

裁决书：

背景

1. 甲先生（以下简称「纳税人」）反对税务局向他作出的1995/96课税年度薪俸税评税。纳税人声称他从公司乙所赚取的入息不应课缴薪俸税。
2. 税务局局长在考虑过上诉人的反对后，于2002年4月29日发出决定书，认为纳税人应就所得收入缴纳薪俸税。
3. 纳税人反对税务局局长的决定，并就此提出上诉。上诉的理由包括：
 - (a) 纳税人与公司乙不是雇主和雇员的关系，公司乙从未向纳税人提供医疗、有薪假期及公积金的福利。
 - (b) 纳税人是以公司丙以运费拆账方式（约27至28%）承判公司乙的货运生意，车辆由公司乙提供。
 - (c) 于1994/95、1996/97、1997/98及1998/99课税年度，税务局一直接受纳税人以公司利得税方式课税，不理解为何于1995/96课税年度税务局向他作出薪俸税评税。
4. 在上诉聆讯时，纳税人选择在宣誓后作供，并接受税务局代表的盘问。

案情事实

5. 委员会从纳税人的证供及双方呈交的文件得悉以下事实。
6. 公司乙就纳税人提交了1995/96课税年度雇主填报的薪酬及退休金报税表，该报税表载列纳税人入息的资料如下：
 - (a) 受雇期间 : 1995年4月1日至1996年3月31日
 - (b) 受雇职位 : 司机
 - (c) 入息 –
薪金/工资 : 419,067元

（纳税人于上诉聆讯时就此事实提出了解释——见第15段。）

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

7. 纳税人于1994年5月2日向商业登记署以公司丙的名义申请个人营业商业登记。他报称公司丙自1994年4月1日起经营运输业务，而业务地址为他当时的住址。

8. 纳税人在其1995/96课税年度的个别人士报税表内，申报公司丙在该课税年度的应评税利润为185,043元。他没有申报任何受雇入息。

9. 纳税人就公司丙提交了截至1996年3月31日的损益表，该损益表载列的收入及支出如下：

	元	元
收入		419,067.0
<u>减：一般支出</u>		
租金（中国内地）	30,000.0	
薪金及津贴（中国内地）	24,000.0	
文具印刷	617.4	
商业登记费	2,250.0	
交际	24,049.0	
维修保养	18,137.0	
清洁费用	361.2	
燃料	123,882.0	
流动电话	6,384.0	
杂费	4,343.6	
东主薪金	<u>168,000.0</u>	<u>402,024.2</u>
		<u>17,042.8</u>

10. 评税主任根据公司乙提交的资料（上述第6段）向纳税人作出下列1995/96课税年度薪俸税评税：

	元	元
应评税入息总额		419,067
<u>减：已婚人士免税额</u>	158,000	
子女免税额	<u>44,000</u>	<u>202,000</u>
应课税入息实额		<u>217,067</u>
应缴税款		<u>35,613</u>

11. 纳税人反对上述评税，并作出以下声称：

「本人并没有收取\$419,067此款项，因此款项实是公司的营业总收入，而不是本人的薪金收入，本人已将此收入计算在〔公司丙〕的利得税内。」

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

12. 公司乙与纳税人之间是否存在雇主雇员的关系是此上诉最关键的问题。税务局局长在其决定书中（见上述第2段）就此列出很多有关的资料。现将其中较重要的部份节录如下：

- (a) 纳税人没有与公司乙签订任何雇佣合约。
- (b) 使用的车辆由公司乙提供，在大陆申请文件均以公司乙的名义登记。
- (c) 保险是由公司乙购买的意外保险。
- (d) 纳税人每次承接货运生意是与公司乙的负责人以电话联络的。
- (e) 纳税人每次收费是按车程远近以拆账方式（约27至28%）计算的。
- (f) 收入是由公司乙直接存入银行户口（银行丁：户名为甲先生）。（纳税人解释，在1995年4月至1996年3月期间，因公司丙尚未开设银行户口，所以将收费存入他自己的户口内。）
- (g) 公司乙指派给纳税人驾驶的 vehicle 不可安排予其他人驾驶。在中国境内，有关 vehicle 是指定由纳税人驾驶的，未经中国交管局批准的人士（连车主在内）均不能驾驶。
- (h) 纳税人无固定工作时间，工作进行中时一定要工程完成方可下班。
- (i) 公司乙是根据纳税人向公司乙报告及公司乙向客人查问来监察纳税人进行工程的进度。
- (j) 如果纳税人在期限前提早完成工程，他的运输费不会增加。
- (k) 公司乙支付给纳税人的运输费及他所垫支的杂项开支款额是由公司乙每月以支票存入纳税人以个人名义开设的银行户口内。
- (l) 公司乙支付纳税人的运输费的日期及款额如下：

运输日期	金额 元	付款日期
1995年4月	36,699.04	15-5-1995
1995年5月	37,527.84	15-6-1995
1995年6月	38,003.90	15-7-1995
1995年7月	38,096.80	15-8-1995
1995年8月	37,999.36	15-9-1995

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

1995年9月	19,401.70	15-10-1995
1995年10月	21,574.56	14-11-1995
1995年11月	40,171.04	28-12-1995
1995年12月	39,681.60	15-1-1996
1996年1月	37,291.52	10-2-1996
1996年2月	31,456.32	14-3-1996
1996年3月	41,163.36	20-4-1996
1996年3月	<u>112.00</u>	15-5-1996
总数：	<u>419,179.04</u>	

(m) 公司乙负责支付车辆维修费、牌照费、公路费及所有工程所需的杂项支出。

(n) 所有杂项开支由纳税人垫支，然后公司乙会在月结后十五天内，将杂支费用总数再加上纳税人应得的运输费一次过以支票形式支付予纳税人。纳税人每月垫支的杂费包括油费、桥路费、隧道费、报关费、检疫费、罚款、车场费、电话费、轮胎及零件修理费、拖车费、过磅费、洗车及纳税人渡口费等。

(o) 公司乙偿还纳税人垫支的杂项开支款额如下：

	元
1995年4月	21,436.50
1995年5月	21,739.50
1995年6月	15,870.40
1995年7月	18,381.50
1995年8月	20,405.85
1995年9月	9,174.50
1995年10月	12,024.90
1995年11月	16,908.50
1995年12月	21,643.50
1996年1月	23,787.50
1996年2月	25,234.10
1996年3月	<u>21,906.40</u>
	<u>228,513.15</u>

(p) 如纳税人所负责的工程有失误而引致损失，他便要承担有关损失的费用28%的赔款，运输费则不受影响。

(q) 纳税人在服务期间，没有发生过工程失误问题。

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (r) 如纳税人在工程上有严重失职或有违法行为，公司乙可以即时单方面解约。
- (s) 纳税人可以为其他公司工作，但得先通知公司乙。

13. 在回应税务局的查询及在聆讯时，纳税人作出以下声称：

- (a) 除了获公司乙发还的经常费开支外，其他费用（如大陆过关，因手续繁多，偶然出错，要补钱办理；又如找不到送货地点，要付带路费）都是他自己负责的。
- (b) 他支付租金的物业位于深圳（「深圳物业」），他租用该物业是为了方便处理文件及为雇员提供宿舍。他聘用雇员协助报关是因为若延误过关时间会引致货运不能准时完成及要缴付过夜泊车费。
- (c) 在1995/96课税年度，他以现金支付薪金24,000元予戊先生。戊先生为报关员，他负责办理文件及跟车，没有固定工作地点及工作时间。
- (d) 他支付的交际费用是用于「与大陆有关工作单位人员吃饭应酬。没有单据记录。」
- (e) 他支付的维修保养费是由于「在大陆偶尔会与其它车辆有轻微碰撞，通常赔钱了事，这些都是自己负责的。」

14. 纳税人就他声称的特殊支出提供了以下文件：

- (a) 维修保养费18,137元
 - (i) 一份日期为1995年12月24日的交通事故协议书。根据该协议书，纳税人所驾驶的车辆在一边境口岸与中国内地车辆发生碰撞，国内车辆车头严重损坏，双方司机协议和解，由香港司机（即纳税人）负责向中国内地司机赔偿汽车维修费人民币18,137元。
 - (ii) 一份由一修理行于1995年12月24日发出的报修单及同日发给公司丙的汽车修理费收据，报修单及收据的款额均为人民币18,137元。
- (b) 薪金24,000元

有关支付给戊先生的薪金：一份由某省市公安局发给戊先生的身份证明文件，该证件显示戊先生的住址在该省市。

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

(c) 租金30,000元

有关深圳物业的租金支出：12份属于1995年3月至1996年2月期间的每月租金收据，月租为人民币2,500元。

(d) 流动电话费

五份由香港某电讯公司发给纳税人的流动电话月费单。

15. 纳税人在聆讯时向委员会呈交了三封分别由公司乙及公司已发出的书信，主要内容如下：

(a) 公司乙已于1996年6月结业，全部资产及生意转给公司已继续营业。

(b) 纳税人甲先生于1994年至1996年6月期间以公司丙的名义承接公司乙的拖运工程。

(c) 公司乙的会计员在报税时误将纳税人甲先生当为员工。

有关的法例条文及法律原则

16. 《税务条例》第8条规定：

「8. 薪俸税的徵收

(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，均须予以徵收薪俸税－

(a) 任何有收益的职位或受雇工作；及

(b) 任何退休金。」

17. 《税务条例》第14条规定：

「14. 利得税的徵收

(1) 除本条例另有规定外，凡任何人在香港经营任何行业、专业或业务，而从该行业、专业或业务获得按照本部被确定的其在有关年度于香港产生或得自香港的应评税利润(售卖资本

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

资产所得的利润除外), 则须向该人就其上述利润而按标准税率徵收其在每个课税年度的利得税。」

18. 《税务条例》第12(1)条规定：

「在确定任何人在任何课税年度的应评税入息实额时，须从该人的应评税入息中扣除－

(a) 完全、纯粹及必须为产生该应评税入息而招致的所有支出及开支，但属家庭性质或私人性质的开支以及资本开支则除外。」

19. 《税务条例》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。」

20. 在Lee Ting-sang v Chung Chi-keung and Another [1990] 1 HKLR 764 一案中，枢密院引用英国案例Market Investigations Ltd v Minister of Social Security [1969] 2 QB 173 来决定一名石匠是否自雇。Cooke法官在Market Investigations 一案中，就裁定某人是否以自雇身份提供服务作出下列指引：

「基本验证的方法是：提供服务的人士在提供服务时，他是否以一个经营业务者的身份为自己利益而工作？如上述问题的答案是确定的，那么有关人士的合约就是一份自雇关系的服务合约。如上述问题的答案是否定的，那么有关的合约就是一份雇佣关系的服务合约。在雇佣关系是否存在的问题上，并没有详尽无遗的清单能够罗列出所须考虑的因素。此外，不同的因素在个别情况中所占的比重，亦不一样。最可取的说法是控制无疑常应予考虑，尽管不应再视它为唯一的决定因素。其他可能需要考虑的重要因素包括：履行服务的人士是否提供自用的设备？他是否雇用本身的助手？他承受何种程度的财务风险？他在投资及管理方面所负的责任程度？他在履行其职责时是否有机会及有多大的机会藉卓越的管理得益？」

以下是所节录的判词的英文原文：

‘The 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 services. 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

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

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.'

21. Nolan法官在Hall v Lorimer [1994] STC 23一案中，同意原审法官Mummery法官以下的裁决：

「在决定某人是否经营本身的业务时，需要从各个不同方面去考虑该人的工作活动。在作出决定时，不能机械地查看清单上各项情况是否在该个案中存在。正确的方法是以累积的资料描绘一幅图画，并站离该幅仔细绘成图画的远方，在一定距离下观看，对整个个案作出一个资料全面、经周详考虑和准确的评估。」

以下是所节录的判词的英文原文：

'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.'

案情分析

22. 就纳税人是否经营本身的业务这议题，税务局代表认为在本个案中，没有客观的事实显示纳税人是经营独立的业务或专业。我们认为这个说法过于偏激。在这件个案中，运输所用的车辆由公司乙提供，客源来自公司乙，经常费开支也是由公司乙承担；而且表面看来，纳税人的收入按公司乙向客户收取运输费的27%或28%计算是近似雇员赚取佣金的计算方法。但事实上，纳税人在聆讯作供时表示在进行有关的货运「工程」时，他需要不时作出商业行为，以确保货物能准时运到。这些商业行为包括聘请摩托车手带路，聘请当地人士协助报关工作，与有关人员应酬、沟通及有争执时给予赔偿以免车辆被扣等。这些行为所需的费用，部份可获公司乙发还，但部份是需要自己负责的。我们接纳纳税人上述的供词，并认为在本案中有事实显示纳税人是需要以营运者的思维作出商业决定。

23. 就纳税人执行工作上的控制权这议题，税务局代表提出纳税人既需要完成工程才可下班，又需向公司乙报告工作进度及向公司乙递交详细的开支纪录，这就

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

显示公司乙就纳税人如何执行他的工作是有相当大的控制权。我们不同意上述论点。要求纳税人递交详细开支纪录是因为需要确定纳税人要求发还垫支款项的准确性多于控制其执行工作。事实上，公司乙最关注的就是保证货物准时运到（即是即日运到）；至于行车路线，是否有摩托车带路，如何顺利过关等等问题，都是留待纳税人自己解决。此外，如早些完成工程，纳税人便可以下班，甚至可以接其他工作。

24. 就纳税人有否承受财务风险这议题，税务局代表认为没有证据证明纳税人须承担财务风险。我们不同意上述说法。事实上，纳税人的证供显示如有关工程有失误，他要承担有关损失的28%赔款（见上述第12(p)段）。虽然在有关期间没有发生过工程失误问题（见上述第12(q)段），故没有出现过纳税人须承担28%赔款的情况，但这不代表纳税人没有财务风险。再者，纳税人的证供又显示，他曾就交通意外向内地司机赔偿，赔偿款项由他自己负责（见上述第13(e)及14(a)段）。此外，本案的事实又显示纳税人每月需要垫支大额的开支约18,000元（见第12(o)段）。有关垫支款项要在月结后十五天内才由公司乙发还；而在同一期间，纳税人获分配的运输费约为每月32,000元（见上述第12(l)段）。一种正常的雇佣关系是没有理由要求一个32,000元月薪的雇员每月先要垫支18,000元的。这安排肯定令纳税人涉及财务风险，因为公司乙一旦倒闭，不只公司乙拖欠纳税人的运输费化为乌有，甚至纳税人所垫支的款项也化为乌有。

25. 至于纳税人在货运过程中的负责程度及是否可藉卓越管理得益这议题，税务局代表认为纳税人只是受雇于公司乙，无须承担风险，亦不会因卓越管理而得到额外收入。我们同意因为有关工作情况特殊，即使纳税人能藉卓越管理早些完成当日的工作，亦不能多运送一趟，赚取更多金钱。但如果纳税人管理不完善，不能完成当日承接的货运生意，根据纳税人的证供，他需要承担赔偿责任并且要付过夜泊车费（见上述第12(p)及13(b)段）。反过来说，如果纳税人因卓越管理提早完成某项目，他便会有时间处理其私人事务或接其他工作。因此，我们认为纳税人无须承担风险亦不会藉卓越管理得益这个说法是错误的。

26. 至于公司乙向税务局填报的薪酬及退休金报税表内申报纳税人的收入为「薪金/工资」一事，纳税人已就此事作出解释（见上述第15段）。

案情总结

27. 在本上诉中，我们须决定的问题是纳税人从公司乙所得的收入应否课缴薪俸税。在考虑过纳税人的证供及整个案情后，我们认为他在提供有关服务时需承受相当程度的风险，在管理方面亦负有相当程度的责任，而在履行其职责时亦有机会藉卓越的管理得益。虽然纳税人的行为未能完全满足Cooke法官在Market Investigations一案中所列的各项因素，但从Nolan法官在Hall v Lorimer的判词中，我们所得的启示是在决定某人是否经营本身业务时，不应用一张清单模式机械化地查看是否各项因素都存在，而应从一个整体角度去诠释有关的资料。在按上述方法思考后，我们的结

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

论是纳税人与公司乙的关系不是一种雇佣关系。纳税人在向公司乙提供服务时，是以一个经营业务者的身份为自己利益而工作的。

裁决

28. 基于上述理由，本委员会认为纳税人已履行了举证责任，证明他从公司乙所得的收入不属于受雇工作的收入。因此，本委员会裁定上诉得直，撤销纳税人1995/96课税年度的薪俸税评税。