

Case No. D14/10

Salaries tax – nature of income – contributions to Mandatory Provident Fund Schemes – sections 8, 9, 26G, 60(1), 64(2) and 68(4) of Inland Revenue Ordinance (‘IRO’). [Decision in Chinese]

Panel: Chow Wai Shun (chairman), Ho Chi Wai and Liu Kin Sing Alex.

Date of hearing: 4 May 2010.

Date of decision: 22 June 2010.

The appellant objected to the assessment of salaries tax by the Inland Revenue Department (‘IRD’) against him in the year of assessment 2007/08. The appellant claimed that since his ex-employer Company A refused to issue him a letter of reference to confirm that he had worked in Company A, it meant that his ex-employer did not recognise him as an employee, thus the payments by Company A to him were not salaries and should not be subject to salaries tax. Besides, although the appellant agreed that the reasons he did not need to make any contributions during the short period while he was employed by Company B were because of the exceptions provided in the Mandatory Provident Fund (‘MPF’) Schemes Ordinance, he took the view that since the IRD, when making the assessment, mistakenly believed that such contributions had been made, its subsequent correction and revision were to put the blame on the appellant.

Held:

1. When an employee leaves his employment, although it is normal and usual for the employer to issue a reference letter, the employer does not have such an obligation and responsibility. On the other hand, although a reference letter can certainly be used as proof of having been employed by a certain employer and the period of employment, it is not the only or an important proof. An employment relationship begins with an employment contract – it can be written, oral or even by conduct. The same can be applied to the termination of an employment relationship – it can be proved by a written agreement, or non-renewal of the employment contract after its expiration, or even arrangements of final payment of salaries. The combination of the two could equally determine the beginning and the end of an employment relationship and the relevant period.
2. A reference letter would normally, other than giving the name of the employer and the period of employment, include some brief comments, and even indicate at the end of the letter whether the employee left the

employment voluntarily. In the present case, the appellant left the employment because his employment contract was terminated by Company A. Given that there were first a letter of employment and then a letter of termination, it was not difficult to speculate why Company A refused to issue another letter of reference: it could be because there was no additional information to be put in a letter of reference which was thus considered unnecessary; or it might intend to cause embarrassment, or even difficulty, to the appellant when he applies for future jobs.

3. Whatever the stance or intention of Company A was on the issuance of a letter of reference, it does not change the employment relationship between Company A and the appellant during the relevant period of time based on the established facts.
4. The IRD's revision in respect of the MPF contributions made by the appellant was lawful and correct under sections 60(1) and 64(2) of the IRO.

Appeal dismissed.

Taxpayer in person.

Chan Shun Mei and Chan Tak Hong for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D14/10

薪俸稅 – 入息性質 – 強積金供款 – 《稅務條例》第8條，第9條，第26G條，第60(1)條，第64(2)條及第68(4)條

委員會：周偉信（主席）、何志偉及廖健昇

聆訊日期：2010年5月4日

裁決日期：2010年6月22日

上訴人反對稅務局向他作出2007/08課稅年度薪俸稅評稅。上訴人聲稱因為前僱主A公司不肯出信證明他曾在A公司任職，即是不承認他是僱員，因此他從A公司所取得之款項並非薪酬，不需要繳付薪俸稅。另外，上訴人雖同意於受僱於B公司的短暫期間，因符合強積金條例的例外情況，無需作出任何供款，但他認為稅務局在評稅時誤以為有相關供款的存在，及後修訂更正，是將錯漏推卸在上訴人身上。

裁決：

1. 僱員離職時，僱主簽發工作證明書，雖屬正常和普遍，但僱主卻沒有此等義務和責任。另一方面，工作證明書當然可作為曾受某僱主聘用和聘用期間的佐證，卻絕非唯一或重要的證明。僱傭關係以僱傭合約開始，可以是書面的，也可以是口頭的，有時甚至是以行動構成的；僱傭關係的解除亦然，可以是有書面協議的，或是因約滿而未獲續約的，甚至可以最後支薪安排作結的。兩者結合起來，同樣可以確定僱傭關係的始終和有關期間。
2. 工作證明書一般除列出受僱者姓名和受僱期間外，或會包括一些工作簡評，甚至於函末表示受僱者是否自願離職。就本個案的情況而言，上訴人的離職是因被A公司終止聘約，兩者既已先有聘書，亦有解僱書，A公司不願額外簽發工作證明書，箇中原因，不難猜度，既可以是認為沒有甚麼額外資料可以記載於工作證明書上，無謂多此一舉，也可以是藉此令上訴人求職時面對尷尬，甚至困難。
3. 無論A公司在發出工作證明書一事上取態如何，有何意圖，在已確定的事實上，皆不能改變雙方於相關期間的僱傭關係。

4. 稅務局就上訴人強積金供款的修訂，根據《稅務條例》第60(1)條及第64(2)條，是有法可依的，而且亦是正確無誤的。

上訴駁回。

納稅人親自出席聆訊。

陳順薇及陳德康代表稅務局局長出席聆訊。

決定書：

1. 上訴人反對稅務局向他作出 2007/08 課稅年度薪俸稅評稅。署理稅務局副局長於 2009 年 9 月 16 日發出決定書，裁定上訴人反對無效，並修訂 2009 年 2 月 27 日發出，稅單號碼為 X-XXXXXXXX-XX-X，2007/08 課稅年度薪俸稅評稅通知書上所顯示的應課稅入息實額及應繳稅額，由本來分別為 14,725 元及 73 元，增加至 16,285 元及 81 元。

2. 上訴人於聆訊時選擇只作陳詞，不宣誓作供。

有關事實

3. 經參考上述決定書所載的決定所據事實及雙方聆訊前提交的文件，本委員會裁定與本上訴案的有關事實如下：

- (1) 稅務局收到以下僱主就上訴人提交有關 2007/08 課稅年度的報稅表或通知書，當中載列資料如下：

	(a)	(b)	(c)
公司名稱	A公司	B公司	C公司
受僱期間	1-4-2007-21-11-2007	21-1-2008-29-1-2008	11-2-2008-31-3-2008
受僱職位	Sales Engineer	Consultant Trainee 1	Senior Site Account Executive
入息	<u>154,958元</u>	<u>3,548元</u>	<u>25,415元</u>

- (2) 上訴人在其 2007/08 課稅年度報稅表內申報入息如下：

僱主	入息(元)
B公司	3,548
C公司	<u>25,415</u>
	<u>28,963</u>

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

上訴人另夾附一封信件，解釋他為何沒有在報稅表中申報由A公司獲得的款項。他聲稱：

「自2006年11月21日至2007年11月21日，本人是([A公司])的僱員，因僱主不斷違〔反〕合約協議及觸犯僱傭條例；本人曾跟上司([Mr D]及[Mr E])反映並討論，他們狡稱作為Sales Engineer甚麼時候都要工作，合約協議只是對僱員的基本要求。他們強迫本人繼續違〔反〕合約協議，但本人不願意違〔反〕合約協議；他們老羞成怒，沒有合理理由的情況下解僱本人。

於2007年11月21日，這些日本人派[Mr F]從Singapore回HK，由這位[Mr F]處理不合理的僱本人的事情。當時[Mr F]對本人說不合理要求是我們公司文化。既然他們橫蠻無理，我只好不情願地接受他們安排，同時他們強迫本人簽了數份文件。

本人要求[Mr F]簽發Reference Letter證明曾在該公司任職。他說要Reference Letter證明，就不能取賠償支票。兩者選其一，那一刻我才知道，本人一直不是他們的僱員。要作為他們的僱員，就不能拿薪水。我選擇取了賠償支票即本人從來不是該公司僱員。既然本人從來不是他們僱員，為何該公司向稅局申請？

於2008年7月10日的〔傍〕晚，本人致電... [Mr E]，目的是澄清與[A公司]的僱傭關係，[Mr E]說因為[Mr D]的指示，不能承認本人，因此不能發Reference Letter。本人再經查証後，本人一直不是該公司員工，因此他們沒有法理依據替本人向貴局申報。」

(3) A公司就評稅主任的查詢提供以下資料及文件：

(a) A公司於2007年4月至11月期間，支付薪酬予上訴人的明細：

支付日期	每月薪金(元)	假期工資(元)	雙糧(元)	代通知金(元)	總額(元)	公積金供款(元)	淨額(元)	支付方式
25-4-2007	17,000	2,236	-	-	19,236	850	18,386	經銀行自動轉帳
25-5-2007	17,000	-	-	-	17,000	850	16,150	經銀行自動轉帳
25-6-2007	17,000	-	-	-	17,000	850	16,150	經銀行自動轉帳
25-7-2007	(1) 19,040	-	-	-	19,040	952	18,088	經銀行自動轉帳
								經銀行

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

25-8-2007	17,510	-	-	-	17,510	875.5	16,634.5	自動轉帳
25-9-2007	17,510	-	-	-	17,510	875.5	16,634.5	經銀行 自動轉帳
25-10-2007	17,510				17,510	875.5	16,634.5	經銀行 自動轉帳
25-11-2007	(2) 12,257	(3) 2,303	(4) 15,592	17,510	47,662	1,507.6	46,154.4	支票支付
					<u>172,468</u>	<u>7,636.1</u>		

註

- (1) A公司於2007年7月調整上訴人薪酬，上訴人的每月薪金由2007年4月1日起為17,510元； $17,510+(510 \times 3)=19,040$
- (2) 由2007年11月1日至21日的薪金； $(17,510 \times 21/30) = 12,257$
- (3) 4天未放假期； $(17,510 \times 12 \times 4/365) = 2,303$
- (4) $(17,510 \times 325/365) = 15,592$
- (b) A公司於2006年11月21日發給上訴人的聘書(上述決定書中的附件一)，以月薪17,000元聘用上訴人為該公司的銷售工程師(Sales Engineer)。上訴人接受A公司的聘用條件，並同意於2006年11月21日到任。
- (c) A公司於2007年11月21日發給上訴人的解僱書(上述決定書中的附件二)，通知上訴人他即時被解僱，並以一個月代通知金代替通知期，及支付上訴人46,154.40元〔第3(3)段(a)項事實〕。
- (4) 評稅主任認為上訴人因受僱於A公司而獲得的入息，須予以徵收薪俸稅，但她同意由A公司發給上訴人的一個月代通知金可豁免徵稅。評稅主任於是向上訴人作出下列2007/08課稅年度薪俸稅評稅：

	元	元
入息		
—A公司(1)		154,958
—其他〔第3(2)段事實〕		<u>28,963</u>
		183,921
<u>減</u> ：向認可退休計劃支付的供款(2)		<u>9,196</u>

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

		174,725
減：基本免稅額	100,000	
供養父母免稅額	<u>60,000</u>	
		<u>160,000</u>
應課稅入息實額		14,725
		=====
應繳稅款		73
		==

註

- (1) 172,468 [第3(3)段(a)項事實] - 17,510 [代通知金，第3(3)段(a)項事實] = 154,958
- (2) 183,921 x 5% = 9,196
- (5) 上訴人反對上述評稅，他聲稱：
- 「 ([A公司]) 的[Mr F]於2007年11月21日已推翻所有之前的協議，既然沒有承認本人曾在該公司任職，也沒有合約，貴局根據甚麼來徵稅？再者，([A公司])沒有完全交待本人與它的協議，亦即([A公司])對貴局隱瞞協議，Put in other words，貴局未完成調查。因此本人反對本年度的評稅。」
- (6) 評稅主任向上訴人發出一份列出上述事實的事實陳述書，並請上訴人提出意見。上訴人提出包括以下的聲稱：
- (a) 「...最關[鍵]的部份是([A公司])的[Mr F]提出：要我 either 取賠償支票 or Reference Letter 的協議...這是整件事的關鍵，這件事的前因後果發展演變成賠償支票就代表不能承認是([A公司])的僱員協議。」
- (b) 「本人查核資料...銀碼不〔符〕...」
- 上訴人的信件已夾附於上述決定書的附件三。
- (7) 評稅主任從 B 公司及 C 公司得悉，上訴人並沒有就受僱於該兩間公司於 2007/08 課稅年度向任何退休計劃作出供款。
- (8) 評稅主任於是認為 2007/08 課稅年度薪俸稅評稅應修訂如下：

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

	元	元
入息		
— A公司〔第3(4)段事實〕		154,958
— 其他〔第3(4)段事實〕		<u>28,963</u>
		183,921
<u>減</u> ：向認可退休計劃支付的供款 〔第3(3)段(a)項事實〕		<u>7,636</u>
		176,285
<u>減</u> ：基本免稅額	100,000	
供養父母免稅額	<u>60,000</u>	
		<u>160,000</u>
應課稅入息實額		16,285
		=====
應繳稅款		81
		==

- (9) 上訴人在其上訴通知書及上訴理由陳述書中，夾附一封由 G 公司，於 2008 年 7 月 16 日發出的信件，顯示 2008 年 3 月 1 日至 5 月 31 日期間，上訴人以 C 公司為僱主的強積金賬戶結算，其中在該段期間，資產轉戶／供款一欄，總數為 2,017 元。
- (10) 在強積金供款這方面，稅務局局長代表於聆訊文件集 R1 中，夾附了分別由兩間公司於 2009 年 8 月 3 日及 8 月 12 日發出的函件。就前者而言，B 公司的覆函指出，上訴人受僱於該公司少於 60 天，所以無須就強積金供款；至於後者，C 公司指出：
- (a) 上訴人沒有就 2008 年 2 月 11 日至 3 月 31 日期間作強積金供款，原因是受聘未足 60 天，上訴人無需為強積金計劃供款；
- (b) 上訴人就受聘該公司的強積金供款，由 2008 年 4 月 1 日開始。
- (c) 上訴人於 2008 年 4 月 14 日離開該公司。

C 公司亦附上 4 月份糧單計算明細，其中顯示僱員供款部份，為其於 4 月 1 日至 14 日工資的 5%，僱主部份則追溯至 2 月 11 日起，至 4 月 14 日止，雙方供款合共 2,017 元。

上訴理由及陳詞

4. 上訴人的上訴通知書及上訴理由陳述書，篇幅甚長，其中涉及其對評稅主任的若干不滿，本委員會已在聆訊中表明，上訴人應從其他渠道申訴，本委員會只依法處理有關評稅是否正確。

5. 從上訴人的上訴理由陳述書，可節錄以下三點：
- (1) 上訴人認為「([A 公司])的[Mr F]單方面協議是 either 取〔賠〕償支票 or Reference Letter，只能選其一。假如當天我取 Reference Letter，便沒有〔賠〕償，結果入息也會不同，這是影響入息的關鍵...」。
 - (2) 對於就受僱於 C 公司的強積金供款，上訴人依據他夾附於上訴通知書及上訴理由陳述書，由 G 公司發出的函件〔第 3(9)段事實〕，聲稱「已作出供款」。
 - (3) 至於受僱於 B 公司期間，上訴人同意「根據強積金條例...不〔需〕要作出供款」，但認為是稅務局將「錯漏推〔卸〕在〔納〕稅人身上」。
6. 上訴人的陳詞，集中其與 A 公司的糾紛上，其中強調 Mr F 對上訴人的一段話，就是賠償支票與簽發工作證明書（即上訴人所指的 Reference Letter），兩者只可取其一，使上訴人認為，這是代表 A 公司單方面否定雙方之前的僱傭關係，不承認上訴人曾是該公司的僱員。當有委員提出，上訴人在他上述的基礎上，如何理解 A 公司在 2006 年 11 月 21 日至 2007 年 11 月 21 日期間支付予他的金錢時，上訴人指稱該等金錢為對他的餽贈。

《稅例》的有關規定

7. 本委員會認同下列由稅務局局長代表提出的《稅務條例》條文，及相關案例的法律原則，適用於本個案。
8. 適用《稅務條例》有關規定如下：
- (a) 第 8 條：

「(1) 除本條例另有規定外，每個人在每個課稅年度從以下來源所得而於香港產生或得自香港的入息，均須予以徵收薪俸稅—

 - (a) 任何有收益的職位或受僱工作；及」
 - (b) 第 9 條：

「(1) 因任何職位或受僱工作而獲得的入息，包括—

 - (a) 不論是得自僱主或他人的任何工資、薪金、假期工資、費用、佣金、花紅、酬金、額外賞賜，或津貼...」

(c) 第26G條：

「(1) 在符合本條其他條文的規定下，凡任何人在任何課稅年度向認可退休計劃支付供款，則可容許該人在該課稅年度就該等供款作出扣除。

...

(3) 除第(2)款另有規定外，根據本條可容許就任何向認可退休計劃支付的供款扣除的款額，就任何人而言—

(a)

(b) 如屬強制性公積金計劃，則為該人以僱員身份支付的強制性供款的款額。」

(d) 第68條：

「(4) 證明上訴所針對的評稅額過多或不正確的舉證責任，須由上訴人承擔。」

案情分析

9. 本委員會須裁決的兩個爭議點是：

- (1) 上訴人從 A 公司取得的款項應否課繳薪俸稅；及
- (2) 上訴人可獲扣減的強積金供款款項。

從A公司取得的款項

10. 上訴人與 A 公司簽訂聘書，於 2006 年 11 月 21 日起受聘為該公司的銷售工程師，至 2007 年 11 月 21 日被解僱為止，上訴人對此沒有爭議。期間所收取的款額數目，上訴人亦沒有舉證反駁；另一方面，稅務局局長代表則據 A 公司提供的入息明細表、糧單及銀行月結單，與上訴人在 H 銀行開設的帳戶交易記錄作佐證，顯示 A 公司支付的與上訴人收取的數額相符。

11. 然而上訴人聲稱，A 公司拒絕簽發工作證明書，就是不承認他是該公司的僱員，是單方面推翻之前的僱傭關係，使上訴人在上述期間內，變成不是 A 公司的僱員，而已收的款項，亦變成餽贈。

12. 故此，雙方的爭議不在於數目，而在於上訴人已然收取的款項的性質。

13. 上訴人的論點是，取得賠償支票就沒有工作證明書，轉變他從 A 公司已然收取的款項的性質。本委員會不能接受上訴人的論點。

14. 上訴人未有宣誓作供，亦沒有傳召其他人作證，何況基於上訴人與 A 公司管理層的糾紛，後者亦不甚可能；雖然本委員會不曾質疑上訴人有關 A 公司代表曾表示賠償支票與工作證明書只能選其一的聲稱，但對於上訴人的詮釋，則並不認同。

15. 僱員離職時，僱主簽發工作證明書，雖屬正常和普遍，但僱主卻沒有此等義務和責任。另一方面，工作證明書當然可作為曾受某僱主聘用和聘用期間的佐證，卻絕非唯一或重要的證明。僱傭關係以僱傭合約開始，可以是書面的，也可以是口頭的，有時甚至是以行動構成的；僱傭關係的解除亦然，可以有書面協議的，或是因約滿而未獲續約的，甚至可以最後支薪安排作結的。兩者結合起來，同樣可以確定僱傭關係的始終和有關期間。

16. 工作證明書一般除列出受僱者姓名和受僱期間外，或會包括一些工作簡評，甚至於函末表示受僱者是否自願離職。就本個案的情況而言，上訴人的離職是因被 A 公司終止聘約，兩者既已先有聘書，亦有解僱書，A 公司不願額外簽發工作證明書，箇中原因，不難猜度，既可以是認為沒有甚麼額外資料可以記載於工作證明書上，無謂多此一舉，也可以是藉此令上訴人求職時面對尷尬，甚至困難。

17. 上訴人聲稱 Mr E「不能承認」他，在沒有宣誓證詞和其他書面或口頭佐證下，根本無從稽考其語意如何。

18. 所以，本委員會認為，無論 A 公司在發出工作證明書一事上取態如何，有何意圖，在已確定的事實上，皆不能改變雙方於 2006 年 11 月 21 日至 2007 年 11 月 21 日期間的僱傭關係。

19. 雖然合約法中有把合約定為「絕對無效」(*void ab initio*) 的法則，例如關乎合約根本性質或有關合約標的物存在與否或所有權的「共同錯誤」(*common mistake*)、由簽署人證明其所簽署的文件根本有別於他有意簽署的文件，而他又已採取合理的措施預防錯簽文件的「否定曾經訂約原則」(*non est factum*)，甚至是合約涉及違法 (*illegality*) 或違反公共政策 (*contrary to public policy*)，然而上訴人並沒有提出任何此等論點及論據。

20. 故此，縱然上訴人沒有從 A 公司取得工作證明書，但其於有關期間內任職該公司的事實，不會因此而改變。如此，上訴人在 2006 年 11 月 21 日至 2007 年 11 月 21 日期間，從 A 公司取得的款項，除已獲豁免徵稅的代通知金外，均為應課繳薪俸稅入息，該等入息的性質，並不能因上訴人未有從 A 公司取得工作證明書而轉變為餽贈。

強積金供款

21. 上訴人同意於受僱於 B 公司的短暫期間，因符合強積金條例的例外情況，無需作出任何供款。但上訴人認為稅務局在評稅時誤以為有相關供款的存在，及後修訂更正，是將錯漏推卸在上訴人身上。

22. 根據《稅務條例》第 60(1)條，若評稅主任覺得任何應課稅的人被評定的稅額，低於恰當的稅額，評稅主任可在該課稅年度或該年屆滿後 6 年內，按照其斷定該人應該被評稅的補加款額，對該人作出評稅；而根據第 64(2)條，稅務局局長有權確認、取消或增加受到反對的評稅額。所以是項修訂，是有法可依的，而且亦是正確無誤的。

23. 至於就上訴人受僱於 C 公司的強積金供款一項，本委員會接納稅務局局長代表提出的證據〔第 3(10)段(a)至(c)項〕，該等供款乃與 2007/08 課稅年度無關。

結論

24. 經詳細考慮所有證據和雙方陳詞，與及基於上文的分析，上訴人未能履行《稅務條例》第 68(4)條的舉證責任，證明有關評稅額過多或不正確。本委員會認為，上訴人於 2007/08 課稅年度，從 A 公司取得的款項，除已獲豁免課稅的代通知金外，均為應課稅入息，而上訴人除就受僱於 A 公司而作出的強積金供款外，於 2007/08 課稅年度期間，並未就其他僱主作出強積金供款。故本委員會駁回上訴人的上訴，並確定上文第 1 段的評稅。