

Case No. D38/07

Salaries Tax – freelance artiste – whether self-employed or under employment – deduction of outgoings and expenditure calculated at a percentage of income earned - sections 70A and 68(4) of Inland Revenue Ordinance (‘IRO’) [Decision in Chinese]

Panel: Chow Wai Shun (chairman), Patrick Ho Pak Tai and Benny Kwok Kai Bun.

Date of hearing: 30 August 2007.

Date of decision: 4 January 2008.

The appellant was a freelance artiste. He contended that his income should be subject to profits tax instead of salaries tax assessment. He further contended that instead of at 10%, IRD had agreed to his deduction of outgoings and expenditure be calculated at 30% of his income earned.

The appellant objected to the assessor’s

- refusal to correct the salaries tax assessments for the years of assessment 1996/97 to 1999/2000;
- salaries tax assessments for the years of assessment 2000/01, 2001/02 and 2003/04; and
- profits tax assessment for the year of assessment 2001/02.

Held:

In respect of the application to correct the salaries tax assessments for the years of assessment 1996/97 to 1999/2000

1. The salaries tax assessment for 1996/97 which had been agreed to by the IRD and the appellant shall be final and conclusive for all purposes in accordance with section 70 of the IRO.
2. As the appellant did not lodge any valid objection or appeal within the time limit against the assessments made for the years of assessment 1997/98, 1998/99 and

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

1999/2000, such assessments shall be final and conclusive for all purposes in accordance with section 70 of the IRO.

3. Section 70A(1) is not applicable as the tax returns for the years of assessment 1996/97 to 1999/2000 submitted by the appellant contain no error within the meaning of section 70A of the IRO which would also qualify as a non-arithmetic mistake incorrectly done through ignorance or inadvertence.

In respect of the objection to the assessments for the years of assessment 2000/01, 2001/02 and 2003/04

4. Whether the appellant was self-employed or under employment would make no difference to this appeal. Even if there could be any relationship, the Board would hold that the appellant was under employment.
5. In respect of the deduction of outgoings and expenditure allowed and calculated at 10% of the income earned, the appellant never submits any list of expenditure details, analysis or supporting documentation to the IRD. As such, the Board was of the view that the appellant failed his burden of proof under section 68(4) that the actual outgoings and expenditure he incurred for the income earned were in excess of the allowed 10% for the relevant years of assessment.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

D137/02, IRBRD, vol 18, 239
Extramoney Limited v Commissioner of Inland Revenue [1997] 2 HKC 38
Interasia Bag Manufactures Ltd v Commissioner of Inland Revenue 6 HKTC 655
Lee Ting-sang v Chung Chi-keung and another [1990] HKLR 794
Market Investigations v Minister of Social Security [1969] 2 QB 173
Hall v Lorimer [1994] STC 23
D155/01, IRBRD, vol 17, 231

Taxpayer in person.

Wong Ki Fong and Chan Wai Lin for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D38/07

薪俸稅 – 特約藝人 – 自僱或受僱 – 開支扣減為收入的若干百分比 – 《稅務條例》第 70A 條及第 68(4) 條

委員會：周偉信（主席）、何柏泰及郭啟彬

聆訊日期：2007年8月30日

裁決日期：2008年1月4日

上訴人為特約藝人，上訴人聲稱其入息應徵收利得稅而非薪俸稅。此外，上訴人聲稱與稅務局存有協議，開支及支出扣除額為收入的 30%，並非 10%。

上訴人反對評稅主任：

- 拒絕根據《稅務條例》第 70A 條更正 1996/97 至 1999/2000 課稅年度對他作出的薪俸稅評稅；
- 2000/01, 2001/02 和 2003/04 課稅年度對他作出的薪俸稅評稅；及
- 2001/02 課稅年度對他作出的利得稅評稅。

裁決:

有關要求更正 1996/97, 1997/98, 1998/99 及 1999/2000 課稅年度的評稅

1. 1996/97 課稅年度的評稅乃據稅務局及上訴人協議所定，根據《稅務條例》第 70 條，是最終及決定性的評稅。
2. 1997/98, 1998/99 及 1999/2000 課稅年度的評稅，上訴人沒有在限定的時間內，提出任何有效的反對，根據《稅務條例》第 70 條，有關年度評稅為最終及決定性的評稅。
3. 《稅務條例》第 70A(1)條亦不適用於本上訴案，因上訴人所填報和呈交的 1996/97, 1997/98, 1998/99 及 1999/2000 課稅年度的報稅表，並未具有任何《稅務條例》第 70A 條所指，並符合為非算術類的錯誤或遺

漏。

有關反對 2000/01、2001/02 及 2003/04 課稅年度的評稅

4. 上訴人是受僱或是自僱將不會影響本案的結果。即若上訴人是受僱或自僱與本上訴案應有關聯，本委員會判別上訴人為受僱人士。
5. 就開支扣除而言，上訴人由始至終沒有提交任何支出項目明細表、分析及佐證文件，故此，本委員會認為上訴人未能按稅例第 68(4)條舉證，證明其於有關年度招致的開支超逾已獲扣除額，即收入的 10%。

上訴駁回。

參考案例：

D137/02, IRBRD, vol 18, 239
Extramoney Limited v Commissioner of Inland Revenue [1997] 2 HKC 38
Interasia Bag Manufactures Ltd v Commissioner of Inland Revenue 6 HKTC 655
Lee Ting-sang v Chung Chi-keung and another [1990] HKLR 794
Market Investigations v Minister of Social Security [1969] 2 QB 173
Hall v Lorimer [1994] STC 23
D155/01, IRBRD, vol 17, 231

納稅人親自出席聆訊。
黃琪芳及陳慧蓮代表稅務局局長出席聆訊。

裁決書：

上訴事由：

1. 兩宗上訴案涉及同一位上訴人，故一併聆訊。上訴人反對：
 - (a) 評稅主任的拒絕通知書，該通知書拒絕根據《稅務條例》第 70A 條更正 1995/96 至 2000/01 課稅年度對他作出的薪俸稅評稅；
 - (b) 2000/01 和 2001/02 課稅年度對他作出的薪俸稅評稅；
 - (c) 2001/02 課稅年度對他作出的利得稅評稅；及

(d) 2003/04 課稅年度對他作出的薪俸稅評稅。

2. 上訴人聲稱上述評稅並非根據他所提交的報稅表作出，而是估計出來和過多的；就(a)及(b)項而言，上訴人亦聲稱，作為特約藝人，他的入息應徵收利得稅而非薪俸稅。

3. 稅務局副局長於2007年3月30日發出決定書，裁定上訴人反對無效。在發出該決定書前，稅務局已兩度書面明確指出，有關1995/96課稅年度的更正評稅申請，在2002年5月8日提出時，已逾條例規定的六年時限，喪失時效，故不被接納。該決定書並沒有再提及有關1995/96課稅年度的更正評稅申請。為免任何存疑，即或本委員會確實需要處理該課稅年度的更正評稅申請，本委員會亦將認同稅務局的理據，對有關申請不作處理。

4. 上訴人就前述決定書提出上訴。他重申其特約藝人的身份，其收入不應徵收薪俸稅；此外，上訴人聲稱與稅務局存有協議，開支及支出扣除額為收入的30%。

案情事實：

5. 上訴人沒有就前述決定書中所據事實提出任何爭議；稅務局局長代表則請求更正其中一項手民之誤。另上訴人選擇在宣誓後作供，並接受稅務局局長代表的提問。

6. 經慎重考慮所有文件及口頭證供後，本委員會確認下述事實：

- (1) 1967年4月22日，上訴人為其獨資經營的業務V公司申請商業登記。該公司於1967年開始營業。
- (2) P公司於1991年5月21日在香港註冊為私人有限公司，上訴人於1994年12月30日獲P公司30%的股份，並於當日獲委為P公司的董事，P公司後來於1999年5月21日解散。

就1996/97課稅年度的評稅

- (3) 在不同日期，A公司就上訴人、V公司和P公司提交‘僱主填報的薪酬及退休金報稅表’[I.R.表格第56B號][‘僱主報稅表’]或‘支付薪酬給僱員以外人士的通知書’[I.R.表格第56M號]，當中顯示了包括以下的資料：

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

課稅年度	1995/96	1996/97	
期間	: 1-4-1995 – 31-3-1996	1-4-1996 – 31-3-1997	
所提交表格	: IR56B	IR56M	IR56M
僱主/公司名稱	: 上訴人	V公司	P公司
受僱/受聘的身分	: 演藝合約	演藝合約	
入息明細表	:		
演藝/服務費	-	163,145元	611,573元
薪酬/工資	749,225元		
超時工作薪酬	67,200元		
花紅	-		
總額	<u>816,425元</u>	<u>774,718元</u>	

- (4) 在不同日期,上訴人提交其1995/96和1996/97課稅年度的個別人士報稅表,申報包括以下的資料:

課稅年度	1995/96		1996/97	
(a) 薪俸稅欄				
入息明細表				
<u>僱主名稱</u>	<u>涵蓋期間</u>	<u>入息</u>	<u>涵蓋期間</u>	<u>入息</u>
A公司	1-4-1995 – 31-3-1996	816,425元	-	-
V公司		-	1-4-1996 – 31-3-1997	163,145元
P公司		-	1-4-1996 – 31-3-1997	611,573元
B電台		-	1-4-1996 – 31-3-1997	16,000元
C制作		-	1-4-1996 – 31-3-1997	<u>10,000元</u>
受僱入息總額		<u>816,425元</u>		<u>800,718元</u>
扣除				
支出及開支		244,928元 ^[註]		240,215元 ^[註]

註: 按所申報受僱入息總額的30%估計

(b) 利得稅欄:

公司業務名稱	V公司	V公司
說明年內公司業務是否‘結束營業’、‘不活動’或‘尚未開始營業’	無交易	無交易

(c) 簽署報稅表日期 21-5-1996 20-9-1997

- (5) 評稅主任不接納上訴人上述為支出及開支而申請的扣稅。但是，她同意給予入息的10%的扣除，因而對上訴人1995/96和1996/97作出薪俸稅評稅如下：

課稅年度	1995/96	1996/97
入息	816,425元	800,718元
減: 支出及開支 (入息的10%)	<u>(81,642元)</u>	<u>(80,071元)</u>
應評稅入息實額	734,783元	720,647元
減: 已婚人士免稅額	<u>(158,000元)</u>	<u>(180,000元)</u>
應課稅入息實額	<u>576,783元</u>	<u>540,647元</u>

- (6) 上訴人的稅務代表反對有關評稅，理由是這些評稅是估計出來和過多，而非根據所提交的報稅表作出。
- (7) 評稅主任於1996年11月14日發信要求上訴人提供包括一個詳細的明細表，列出在1995/96課稅年度所實際招致的開支的性質和款額，連同有關文件如付款憑單、發票和收據的副本，以資證明反對的理據。
- (8) 為此，稅務代表表示：

‘... 有關[上訴人]所聲稱其入息總額的30%在計算稅額時應列為可扣除開支的事宜，請你注意，這項聲稱所本的理據屬評稅主任與[上訴人]就類似問題所達成的共識，當時的問題涉及就1986/87課稅年度在[該公司利得稅檔案]所作評稅而提出的反對。... [上訴人]因此謹請閣下按上述情況覆核本事宜，並繼續把[上訴人]所聲稱的開支列作完全、純粹及必須為產生[上訴人]入息而招致的開支。’

為支持以上的論點，稅務代表提交一封日期為1997年3月3日以上訴人藝名簽署的手寫信。上訴人在信中聲稱他並非A公司的僱員，因為他可自由接受其他聘用而無須向A公司就此等受聘的入息支付佣

金。另外，上訴人聲稱稅務局在過去40多年來一直同意按其入息的30%計算為衣著、交通和應酬等可扣稅的開支。

- (9) 為確認上訴人得自A公司的入息應否徵收薪俸稅或利得稅，評稅主任曾要求稅務代表提供A公司與上訴人簽署的合約副本。
- (10) 稅務代表因此代表上訴人提供了一份A公司與P公司簽署的合約副本[‘1995年合約’]。根據該合約，P公司同意向A公司提供上訴人的個人服務，於A公司所指派的電視節目中演戲、表演和扮演任何角色。1995年合約的詳情摘要如下：

合約日期	:	5-1-1995	
合約期間	:	5-1-1995 to 4-1-1997	
每年演出最少次數	:	120	
應付費用	:	首12個月	次12個月
- 每月		61,000元	67,000元
- 每次額外演出		6,100元	6,700元

- (11) 上訴人代表P公司簽署1995年合約。該1995年合約包括以下條款和條件：
- (a) 上訴人受僱於P公司。P公司負責取得上訴人所提供的個人服務，以履行1995年合約所訂明的服務和A公司不時所要求的性質類似工作。
- (b) A公司聘用P公司，後者同意向A公司提供獨家服務，但須受1995年合約內的條款和條件限制。
- (c) P公司同意提供上訴人的個人服務，於A公司所指派的電視節目中演戲、表演和扮演任何角色，在1995年合約期內每年最少作120次演出。
- (d) 聘用期固定，由1995年1月5日至1997年1月4日為止。
- (e) A公司同意在1995年合約期的首12個月內每月向P公司支付61,000元，而超過120次演出後的每次額外演出支付6,100元，而在1995年合約期的次12個月內每月向P公司支付67,000元，而超過120次演出後的每次額外演出支付6,700元。

- (f) 在1995年合約期內，P公司應確保上訴人，不會在未得A公司事先的書面同意前，在香港或香港以外地方接受聘用或訂立任何合約或同意(不論義務性質或按代價)在任何服務表演或公共演出中進行推廣活動、表演或參與其事。
 - (g) A公司有酌情權，自1995年合約屆滿日期起，把1995年合約延期，相當於P公司無法向A公司提供上訴人服務的期間或納稅人獲A公司批發放取假期的期間。上訴人放假期間，P公司不能享有而A公司亦不會支付1995年合約條款所訂明的任何收費。
 - (h) P公司負責促致上訴人參加A公司所要求在世界任何地方進行的綵排和演出，並須遵從A公司的製作指令中的指示。
 - (i) P公司同意，A公司無須一定使用上訴人的服務，而A公司沒有這樣做並不等於A公司便無須支付1995年合約下的收費。
 - (j) A公司如因為非其可控制的原因而無法製作可使用這項聘用服務的節目，則只須給予P公司不少於一個月的書面通知，或(如A公司選擇這樣做)在任何時候向P公司支付相當於雙方所議定的一個月收費的代通知金，即可取消1995年合約。
 - (k) P公司應確保上訴人不會於1995年合約有效期間在任何其他於香港獲發牌的電視台出現或受僱。
- (12) 稅務代表亦提供一份日期為1995年1月5日，由上訴人因應A公司同意與P公司訂立1995年合約而簽署的個人承諾書副本。該等承諾書包括以下條款：
- (a) 上訴人保證P公司妥為履行其與A公司訂立的1995年合約中的全部責任。
 - (b) 上訴人同意若P公司違反其與A公司訂立的1995年合約時，向A公司所蒙受的一切和任何損失或損害作出彌償。
 - (c) 上訴人同意，前述的保證和彌償，不會因為A公司與P公司所訂立1995年合約中的條款和條件有所變更或因為A公司或P公司清盤、合併或重組等事宜而被規避、解除或有任何影響。

- (d) 上訴人同意，前述的保證和彌償，確立早於A公司與P公司所訂立1995年合約，並用作促使A公司訂立1995年合約的誘因。
- (e) 上訴人同意，若他與P公司的合約比1995年合約早終止或P公司清盤，則納稅人會負責代表P公司履行1995年合約下的職責和責任，有若他本人已成為向A公司負責的主要履行合約者，以履行這些職責和責任。
- (13) 評稅主任認為上訴人得自A公司的入息應徵收薪俸稅。由於沒有關於實際所招致的開支款額的資料，他對上訴人作出以下的1995/96和1996/97課稅年度薪俸稅補加評稅，撤銷之前所准予的支出及開支扣減：

課稅年度	1995/96	1996/97
入息	816,425元	800,718元
減: 已婚人士免稅額	<u>(158,000元)</u>	<u>(180,000元)</u>
應課稅入息實額	658,425元	620,718元
減: 之前評定的應課稅入息實額	<u>(576,783元)</u>	<u>(540,647元)</u>
補加應課稅入息實額	<u>81,642元</u>	<u>80,071元</u>
應繳稅款	<u>14,907元</u>	<u>16,014元</u>

- (14) 稅務代表對補加評稅提出反對，理由是這些評稅是估計出來和過多，而非根據所提交的報稅表作出。
- (15) 稅務代表於1998年11月29日致函稅務局，建議按下列條款解決就1995/96和1996/97課稅年度薪俸稅評稅和補加評稅而提出的反對：

‘... 我們明白貴局立場堅定，認為[上訴人]所得入息應按有關的服務協議內的條款和條件而徵收薪俸稅，儘管[上訴人]對此極力反對。

為免事情遭到延誤，從而觸發曠日持久的討論和談判，我們代表[上訴人]要求就他所收取或應收取的入息[1995/96和1996/97課稅年度]給予10%的扣稅。我們相信，如貴局在考慮過關於“演藝行業”的事實和優點後接納我們的上述建議，將會為所有有關人士建立一個適當的先例。我們謹此靜候貴局批准給予[上訴人]10%的扣稅額。’

- (16) 評稅主任接納稅務代表的建議，給予上訴人相當其入息10%的扣稅，以了結該宗反對個案。因此，稅務局根據稅務條例第64(3)條，

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

於1999年5月25日修訂了1995/96和1996/97課稅年度薪俸稅補加稅評稅。

就1997/98至2001/02課稅年度的評稅

(17) 在不同日期，A公司提交了1997/98至2001/02課稅年度上訴人的僱主報稅表，列出包括以下的資料：

課稅年度	1997/98	1998/99	1999/2000	2000/01	2001/02
受僱期間	: 1-4-1997 – 31-3-1998	1-4-1998 – 31-3-1999	1-4-1999 – 31-3-2000	1-4-2000 – 31-3-2001	1-4-2001 – 31-3-2002
受僱的身分	: 演藝合約	演藝合約	演藝合約	演藝合約	演藝合約
入息明細表	:				
薪酬/工資	642,120元	432,854元	412,890元	407,566元	421,600元
超時工作薪酬	-	353,500元	478,800元	885,600元	348,400元
追加薪金、約 滿酬金等	-	-	500元	-	5,000元
花紅	-	-	-	5,628元	5,000元
總額	<u>642,120元</u>	<u>786,354元</u>	<u>892,190元</u>	<u>1,298,794元</u>	<u>780,000元</u>

(18) 在不同日期，上訴人提交其1997/98至2000/01課稅年度的個別人士報稅表，申報包括以下的資料：

課稅年度	1997/98	1998/99	1999/2000	2000/01
(a) 薪俸稅欄:				
受僱期間	1-4-1997 – 31-3-1998	1-4-1998 – 31-3-1999	1-4-1999 – 31-3-2000	1-4-2000 – 31-3-2001
入息來源				
- A公司	200元	786,354元	892,190元	1,298,794元
- V公司	641,921元	-	-	-
- 其他	-	5,000元	26,000元	22,000元
受僱入息總額	<u>642,121元</u>	<u>791,354元</u>	<u>918,190元</u>	<u>1,320,794元</u>
申請扣除 支出及開支	192,636元 ^[1]	79,135元 ^[2]	91,819元 ^[2]	396,238元 ^[1]
(b) 利得稅欄:				
公司業務名稱	V公司	V公司	V公司	V公司

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

註	無交易	無交易	無交易	無業務活動
(c) 簽署報稅表日期	24-7-1998	2-7-1999	14-9-2000	27-9-2001

- 註： 1. 按所申報受僱入息總額的30%估計。
2. 按所申報受僱入息總額的10%估計。

(19) 在不同日期，評稅主任對上訴人作出1997/98至2000/01課稅年度的薪俸稅評稅如下：

課稅年度	1997/98	1998/99	1999/2000	2000/01
上文第(18)分段所載入息	642,121元	791,354元	918,190元	1,320,794元
減：				
支出及開支	(0元)	(79,135元) ^{[2][3]}	(91,819元) ^{[2][3]}	(132,079元) ^[2]
已婚人士免稅額	<u>(200,000元)</u>	<u>(216,000元)</u>	<u>(216,000元)</u>	<u>(216,000元)</u>
應課稅入息實額	<u>442,121元</u>	<u>496,219元</u>	<u>610,371元</u>	<u>972,715元</u>
應繳稅款	<u>77,624元</u> ^[1]	<u>73,857元</u>	<u>93,263元</u>	<u>154,861元</u>
評稅日期	12-11-1998	15-9-1999	10-11-2000	14-11-2001

- 註： 1. 根據《稅款豁免(1997課稅年度)令》，應繳稅款其後減少10%至69,861元。
2. 獲准扣除的支出及開支按評定入息的10%計算。
3. 與上訴人在報稅表內申索的款額相同。

(20) 稅務局在規定的時限內沒有收到任何通知，反對1997/98至1999/2000課稅年度薪俸稅評稅。

(21) 不過，稅務代表反對2000/01課稅年度薪俸稅評稅。

(22) 評稅主任在2002年2月4日發信給稅務代表，解釋《稅務條例》第12條所訂的嚴格準則，並建議上訴人考慮撤回對2000/01課稅年度薪俸稅評稅的反對，否則便須提供進一步的資料，包括載有每項所招致實際開支的性質和款額的詳細分目，連同發票和付款憑單等的文件證據，以作為反對的依據。

(23) 上訴人及/或其稅務代表並沒有提供評稅主任所要求的資料和文件，但其後提供了A公司2000年3月17日和2000年11月28日發出的兩封信件副本，作為要求有關入息應評定利得稅的依據。該兩封信件

的內容是通知V公司為旗下藝人作出有關保險和強制性公積金計劃的安排。

- (24) 稅務代表在2002年5月8日發信，代表上訴人根據《稅務條例》第70A條提出申請，要求以上訴人的入息錯誤地按薪俸稅而非利得稅評稅這個錯誤為理由，更正1995/96至2001/02課稅年度的薪俸稅評稅。為此，稅務代表提供三份由A公司與V公司訂立的合約副本。根據有關合約，V公司同意促使上訴人向A公司提供個人服務，在A公司指定的電視節目中演戲、表演和扮演任何角色。三份合約涵蓋由2000年2月5日至2003年2月7日的期間（下據簽署日期分別稱為：2000年合約、2001年合約及2002年合約）。
- (25) 評稅主任在2002年5月10日發信通知稅務代表，其中要求稅務代表提供上訴人自1997年4月1日至2000年3月31日期間與A公司訂立的合約副本，以及自1998至2001年截至3月31日為止各年度的損益帳，以證明其入息應按利得稅而非薪俸稅評稅。
- (26) (a) 在回覆評稅主任時，稅務代表提供兩份由A公司與V公司訂立的合約副本。根據有關合約，V公司同意促使上訴人向A公司提供個人服務，在A公司指定的電視節目中演戲、表演和扮演任何角色。兩份合約涵蓋由1998年1月18日至2000年1月21日期間（下據簽署日期分別稱為：1997年合約及1998年合約）。
- (b) 除在2002年合約內加入‘不是受僱’的第12款和下列資料外，所有由A公司與V公司訂立的合約的條款和條件，大致上與1995年合約的完全相同：

合約日期	:	11-12-1997 [‘1997年 合約’]	20-11-1998 [‘1998年 合約’]	10-1-2000 [‘2000年 合約’]	2-1-2001 [‘2001年 合約’]	2-1-2002 [‘2002年 合約’]
合約期	:	18-1-1998 至 17-1-1999	22-1-1999 至 21-1-2000	5-2-2000 至 4-2-2001	5-2-2001 至 4-2-2002	8-2-2002 至 7-2-2003
每年最少 演出次數	:	60	60	57	57	57
應付費用	:					
- 每月		36,000元	36,000元	34,200元	34,675元	34,675元
- 每次額外演出		7,200元	7,200元	7,200元	7,300元	7,300元

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

(27) 稅務代表亦提供了上訴人為使A公司與V公司訂立1997年合約、1998年合約、2001年合約和2002年合約而簽署的個人承諾書副本。該等承諾書所載條款，大致上與上文第(12)分段提及的承諾書相同。

(28) 2002年7月，稅務代表提交了V公司截至1998年3月31日、1999年3月31日、2000年3月31日和2001年3月31日為止各年度的收支表。收支表詳情摘錄如下：

課稅年度	1997/98	1998/99	1999/2000	2000/01
基期：截至右列日期 為止的年度	31-3-1998	31-3-1999	31-3-2000	31-3-2001
入息	641,921元	786,354元	892,190元	1,300,794元
減：支出				
會計費	-	-	(1,800元)	(2,000元)
商業登記費	(2,250元)	(2,250元)	(2,250元)	(2,250元)
開支(入息的30%)	<u>(192,576元)</u>	<u>(235,906元)</u>	<u>(267,657元)</u>	<u>(390,238元)</u>
總計	<u>(194,826元)</u>	<u>(238,156元)</u>	<u>(271,707元)</u>	<u>(394,488元)</u>
有關年度的純利	<u>447,095元</u>	<u>548,198元</u>	<u>620,483元</u>	<u>906,306元</u>

(29) 評稅主任在2002年7月19日發信給稅務代表，要求提供1997/98至2000/01課稅年度申請扣除開支的詳細分析。

(30) 稅務代表回覆表示：

‘根據[上訴人]所說，在過去五十年來，他一直是協定或折衷方式，申請把入息的30%作為可扣除開支，雙方對此並無異議。因此，[上訴人]沒有儲起有關的付款收據作為申索開支的憑據。’

(31) 其後，上訴人遞交其2001/02年度個別人士報稅表，其中載有以下入息資料：

(a) 薪俸稅欄：

你在本年度內是否有應課薪俸稅的入息？ 沒有

(b) 利得稅欄：

你在本年度內是否有任何獨資業務？ 有
業務名稱 V公司
總入息 2,620,000元

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

帳目所示的純利	1,778,750元
未扣減慈善捐款前的應評稅利潤	1,778,750元
認可慈善捐款	53,000元

- (32) 上訴人在其2001/02課稅年度報稅表夾附了V公司截至2002年3月31日為止年度的收支表，該收支表載有以下資料：

從A公司所得入息		780,000元
從以下公司所得的其他入息		
- D公司	40,000元	
- E公司	<u>1,800,000元</u>	<u>1,840,000元</u>
總計		2,620,000元
減： 支出		
商業登記		(2,250元)
捐款		(53,000元)
開支(2,620,000元的30%)		<u>(786,000元)</u>
本年度純利		<u>1,778,750元</u>

- (33) 評稅主任認為，上訴人從A公司所得的入息應繳納薪俸稅。因此，他對上訴人作出2001/02課稅年度的以下評稅：

(a) 2001/02課稅年度薪俸稅評稅

從A公司所得入息	780,000元
減：已婚人士免稅額	<u>(216,000元)</u>
應課稅入息實額	<u>564,000元</u>
應繳稅款	<u>85,380元</u> ^[註]

註：根據《稅款豁免(2001課稅年度)令》，應繳稅款其後減少3,000元，款額為82,380元。

(b) 2001/02課稅年度利得稅評稅

公司業務名稱	V公司
評稅基期	截至31.3.2002為止年度
從D公司和E公司所得入息	1,840,000元
減：	
支出及開支(1,840,000 x 10%)	(184,000元)
認可慈善捐款	<u>(53,000元)</u>
應評稅利潤	<u>1,603,000元</u>

應繳稅款 240,450元

- (34) 稅務代表代表納稅人反對2001/02年度評稅。
- (35) 評稅主任在2003年4月24日發出通知書,拒絕按照《稅務條例》第70A條更正1996/97至2000/01課稅年度的薪俸稅評稅。評稅主任堅持其對2000/01課稅年度薪俸稅評稅的觀點,但向上訴人建議可修訂2001/02課稅年度薪俸稅評稅如下:

課稅年度	<u>2001/02</u>
應評稅入息	780,000元
減:	
支出及開支	<u>(78,000元)^[1]</u>
應評稅入息實額	702,000元
減:	
已婚人士免稅額	<u>(216,000元)</u>
應課稅入息實額	<u>486,000元</u>
應繳稅款	<u>72,120元^[2]</u>

- 註: 1. 獲准扣除的支出及開支按評定入息的10%計算。
2. 《稅款豁免(2001課稅年度)令》實行後,款額應為69,120元。

- (36) 稅務代表在2003年5月19日發出的信內,代表納稅人反對評稅主任的拒絕通知書,亦拒絕評稅主任的建議,不會了結對2000/01和2001/02課稅年度薪俸稅評稅的反對。
- (37) 稅務代表於2003年8月27日提供以下文件,以支持有關1996/97至2001/02課稅年度的反對:
- (a) 上訴人的書面解釋副本。
 - (b) A公司1991年12月2日給局長的信件副本,該信表示上訴人當時受聘為其藝人,但可如該公司特約藝人般接受外間聘請。
 - (c) A公司2000年11月28日,通知V公司為旗下藝人作出有關強制性公積金計劃的安排的信件副本。
- (38) 評稅主任要求稅務代表提供與A公司訂立涉及1997年1月5日至1998年1月17日期間的合約副本,以及提供進一步資料和文件,證明上訴

人可按入息的30%扣除開支，但不得要領。聆訊前及聆訊期間，上訴人及 / 或其稅務代表，並沒有提供上述資料或文件。

(39) 稅務局於2007年5月2日致函向A公司查詢，獲提供

- (a) 上訴人以V公司身份與A公司，於1996年12月27日簽訂的合約，合約期由1997年1月9日至1998年1月8日，條款和條件，大致上與1995年合約的完全相同。
- (b) 上訴人以個人身份在同日簽訂的保證、保障、承諾及擔保書。
- (c) 上訴人以個人身份在2000年1月10日、2003年2月24日及2004年1月29日，以個人身份簽訂的保證、保障、承諾及擔保書。

上述承諾書所載條款，大致上與上文第(12)分段提及的承諾書相同。

(40) A公司同時確認下述事宜：

- (a) 上訴人曾於1997年4月1日至2002年3月31日期間，向A公司呈交假期申請表共十次。
- (b) 上訴人履行職務時，無需自行提供任何用具或設施，但在A公司事先許可的情況下，上訴人可自行提供其服裝和戲裝，以加強效果。
- (c) 上訴人在出示有關收據後，可獲發還計程車車費。

(41) 上訴人在宣誓作供時向本委員會聲稱下列事宜：

- (a) 上訴人沒有聘請任何助手，協助安排或處理有關其演出事宜。
- (b) 上訴人沒有仔細記下為A公司演出的次數，記憶中沒有少於合約規定的最少次數。上訴人更聲稱，假若少於合約規定最少的演出次數，將無需相應扣減應收費用。

就2003/04課稅年度的評稅

(42) 在其2003/04的個別人士報稅表上，上訴人：

- (a) 申報年內已累算的受僱入息，詳情如下：

僱主名稱	涵蓋期間	入息款額
A公司	1-4-2003 – 31-3-2004	493,316元
F公司	1-4-2003 – 31-3-2004	30,000元
G公司	1-4-2003 – 31-3-2004	<u>300,000元</u>
		<u>823,316元</u>

(b) 申請把支出及開支246,995元扣稅，連同詳情：‘開支，比如823,316元的30%’；以及

(c) 報稱V公司年內並無交易。

(43) 評稅主任不接受上訴人申請扣稅開支，因而對上訴人作出以下2003/04課稅年度的薪俸稅評稅：

應評稅入息	823,316元
減：已婚人士免稅額	<u>(208,000元)</u>
應課稅入息實額	<u>615,316元</u>
應繳稅款	<u>103,108元</u>

(44) 稅務代表代表上訴人反對評稅，稅務代表表示：

‘由於[上訴人]對評稅感到不滿，所以委託本行正式通知貴局反對有關評稅，理由是有關評稅是估計出來和過多，而非根據前已提交的報稅表作出。’

(45) 評稅主任於2005年3月9日發信給納稅人，要求他提供資料和文件，當中包括：

(a) 所申報的開支246,995元的明細表。

(b) 把有關開支視為必須為產生應課稅入息而招致的原因。

(c) 付款憑單和收據等文件證據，以支持他的扣稅申請。

(46) 稅務代表回覆如下：

‘... 款額246,995.00元是按沿用多年的固定基準計算出來，就是所申報的2003/04課稅年度入息總額的30%。[上訴人]表示，申請扣除的開支是完全、純粹及必須為產生[上訴人]應評稅入息而招致的。’

... 由於開支按百分比計算，[上訴人]沒有保存任何文件證據，以證明所申報開支。’

- (47) 經覆核後，評稅主任擬同意給予上訴人相當其入息10%的扣稅，並其2003/04課稅年度的薪俸稅評稅修訂如下：

應評稅入息	823,316元
減：支出及開支(823,316元 x 10%)	(82,331元)
已婚人士免稅額	<u>(208,000元)</u>
應課稅入息實額	<u>532,985元</u>
應繳稅款	<u>87,877元</u>

案情分析及法理依據

有關要求更正評稅

對1996/97課稅年度的評稅

7. 上訴人根據《稅務條例》第 70A 條要求更正評稅被拒。
8. 《稅務條例》第 70 條訂明，凡在限定的時間內，並無任何有效的反對或上訴就某項評稅提出，或已根據《稅務條例》第 64(3)條就應評稅入息額取得協議，或該議定入息額在受到反對或上訴後已予裁定，則為該條例的所有目的而作出或議定或在受到反對或上訴後裁定（視屬何情況而定）的評稅，須是最終及決定性的評稅。然而，《稅務條例》第 70A(1)條訂明，如有任何申請在任何課稅年度結束後 6 年內或在有關評稅通知書送達日期後 6 個月內提出，符合第 70 條的規定屬最終及決定性的評稅也可再行審議，只要有證明成立令評稅主任信納，徵收的稅額過多是由於就所徵收的稅款而呈交的報稅表或陳述書有錯誤或遺漏，或所評定的應評稅入息額或利潤額或所徵收的稅額在計算上有算術錯誤或遺漏。
9. 該年度評稅乃據稅務局及納稅人協議所定，根據《稅務條例》第 70 條，是最終及決定性的評稅；除非上訴人能證明《稅務條例》第 70A(1)條適用。
10. 在 D137/02, IRBRD, vol 18, 239 的裁決中，本委員會曾裁定《稅務條例》第 70A 條內‘陳述書’一詞，限於指就報稅表而提交的陳述書；另外，‘陳述書’指某人根據該條例須提交予稅務局的陳述書。有關年度評稅協議據上訴人稅務代表的了結反對個案建議而成，該等建議並不屬於《稅務條例》規定納稅人須提交予稅務局的陳述書。

11. 據 *Extramoney Limited v Commissioner of Inland Revenue* [1997] 2 HKC 38 一案，陳兆愷法官(當時稱謂)認為條例所指的錯誤或遺漏有兩類：算術類和非算術類；有關第二類的錯誤或遺漏，他認為：

‘就第70A條而言，《牛津英文辭典》(第277頁)給予“錯誤”一詞的涵義是適當的，即“出於無知或無心而做得不正確，出錯”。本席認為，蓄意行為，指從兩個或以上的行為過程中慎挑其一，而這些行為過程最終會對納稅人不利或不能發揮當初期望的效果，不能算是第70A條所指的錯誤。

...

凡納稅人蓄意並經慎重決定把某個項目，不論是利潤或開支項目，納入將交予評稅主任用作評稅的報稅表，假如他其後改變主義，這項目便不屬於該條例第70A條涵義所指的錯誤。’

原文：

‘(F)or the purpose of s 70A, the meaning of “error” given in the Oxford English Dictionary (p 277) would be appropriate, that is, “something incorrectly done through ignorance or inadvertence; a mistake.” I do not think that a deliberate act in the sense of a conscientious choice of one out of two or more courses which subsequently turns out to be less than advantageous or which does not give the desired effect as previously hoped for can be regarded as an error within s 70A.

...

Where a taxpayer had deliberately and conscientiously made a decision to attribute a certain item, be it an item of profit or expenditure, in the tax return to be submitted to the assessor for assessment, if he subsequently changes his mind, that certainly cannot be an error within the meaning of s.70A of the Ordinance.’

12. 有關年度中，上訴人聘有稅務代表。報稅表由上訴人簽署，聲明資料真確，並無遺漏。報稅表上，上訴人將其收入填入薪俸稅一欄，並申請扣除額為收入的30%，及後經協議調至10%。本委員會認為上訴人所填報和呈交的報稅表，並沒有任何《稅務條例》第70A條所指，而且符合上述案例要求的，非算術類的錯誤或遺漏。

13. 在此等事實基礎上，本委員會認為有關評稅在計算上，亦沒有任何算術類的錯誤或遺漏。

對1997/98，1998/99及1999/2000課稅年度的評稅

14. 上訴人同樣地根據《稅務條例》第 70A 條要求更正評稅被拒。
15. 上訴人沒有在限定的時間內，就該項評稅提出任何有效的反對，依《稅務條例》第 70 條，故該項評稅為最終及決定性的評稅；除非上訴人能證明《稅務條例》第 70A(1)條適用。
16. 有關年度中，上訴人同樣聘有稅務代表。報稅表同樣由上訴人簽署，聲明資料真確，並無遺漏。報稅表上，上訴人同樣將其收入填入薪俸稅一欄，上訴人在報稅表上申請開支扣除分別為收入的 30%，10% 及 10%。雖然上訴人在聆訊期間聲稱，從不知稅務代表如何填寫報稅表，亦從不過問，但本委員會不認為上訴人能因此推諉責任。本委員會認為上訴人所填報和呈交的報稅表，並未具有任何《稅務條例》第 70A 條所指，而又符合 Extramoney Limited v Commissioner of Inland Revenue 要求的，非算術類的錯誤或遺漏。
17. 對於上訴人 1997/98 年度的開支扣除申請，評稅主任只批准至收入的 10%。本委員會認為，這是評稅主任的判斷，由此而運算出的評稅，並沒有屬於《稅務條例》第 70A 條所指的算術類的錯誤或遺漏。
18. 至於 1998/99 及 1999/2000 年度的評稅，評稅主任事實上扣除了上訴人在報稅表上所報稱的開支額。如是者，本委員會認為並無出現《稅務條例》第 70A 條所指，算術類或非算術類的錯誤或遺漏。

有關反對評稅

對 2000/01、2001/02 及 2003/04 課稅年度的評稅

19. 上訴人根據《稅務條例》第 64 條反對該等評稅，然而被裁定無效。
20. 上訴人所持上訴理由有二：（一）上訴人乃自由職業藝人，收入不應評入薪俸稅；（二）上訴人與稅務局有協議，稅務扣減為收入的 30%，並非 10%。上訴人於聆訊時稱，該口頭協議約於 40 多年前達成。
21. 本委員會並不認為裁定上訴人是受僱或是自僱將會影響本案的結果。原因是：雖然《稅務條例》中有關薪俸稅（受僱人士適用）及利得稅（自僱人士）下的開支扣減條件有異，但就本上訴實際情況而言，開支扣減為收入的若干百分比，其中並不牽涉《稅務條例》中相關扣減條文的原則和詮釋。
22. 上訴人於上訴期間，報呈其於之前六個課稅年度：1977/78、1979/80、1981/82、1992/93、1993/94 及 1994/95，分別以個人或 V 公司名義營運的利得稅報稅表，與及相關評稅通知書。報稅表所填報的開支扣除，均為收入的若干百分比，有

40%的，也有 30%的。評稅中獲扣減開支幅度大致依報稅表所示數額為基礎，獲准扣除額有 40%的，也有約 30%的。如是者，本委員會認為上訴人未能按稅例第 68(4)條舉證，證明開支扣除百分比的差異與所應付的稅種有關。同時，上訴人所提的這些證據，亦與聲稱的口頭協議有異。

23. 此外，該等評稅通知書只涉及對應標明的課稅年度，並根據上訴人報稅表提供的資料而作出，並不是、亦不應被視為對往後任何一課稅年度的承諾或陳述，這觀點已經原訟庭於 Interasia Bag Manufactures Ltd v Commissioner of Inland Revenue 6 HKTC 655 一案中確認。

24. 就開支扣除而言，上訴人由始至終沒有提交任何支出項目明細表、分析(包括日期、款額、性質和目的)及佐證文件，故此，本委員會認為上訴人未能按稅例第 68(4)條舉證，證明其於有關年度招致的開支超逾已獲扣除額，即收入的 10%。

自僱或受僱

25. 即若上訴人是受僱或自僱與本上訴案應有關聯，本委員會將判別上訴人為受僱人士。

26. 對區分受僱與自僱人士，Lee Ting-sang v Chung Chi-keung and another [1990] HKLR 794 採納了 Market Investigations v Minister of Social Security [1969] 2 QB 173 的基本驗證原則：該名人士是否為自己利益經營業務。如果答案是否定的，則該人士是受僱，相反便是自僱了。驗證過程所需考慮的因素，包括控制、該名人士是否曾參與管理該項工作、是否需要承擔財政上的風險、有否僱用其他人士協助他的工作，以及是否由他提供主要的工作設備。然而，沒有詳盡無遺的清單可以列出所有的考慮因素，亦沒有嚴格規定各種考慮因素的比重。

原文：

*‘Their Lordships agree with the Court of Appeal when they said that the matter had never been better put than by Cooke, J. at pages 184 and 185 in **Market Investigations Ltd v. Minister of Social Security** [1969] 2 QB 173:*

‘This 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 service. 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 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.”

而據 Hall v Lorimer [1994] STC 23 這案例，每個案需獨立處理，並從宏觀 眼，從而釐定整體效果，每項因素在同一個案中，比重並不一致，同一因素在不同個案中的份量也不盡相同。

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. It is a matter of evaluation of the overall effect of the detail, which is not necessarily the same as the sum total of the individual details. Not all details are of equal weight or importance in any given situation. The details may also vary in importance from one situation to another.’

27. 基於上述第 6 段所記，尤其是第(39)至(41)分段所展現的案情事實，本委員會認為本個案具備受僱關係的因素。雖然在數份於 2002 至 2004 年簽署的合約中有條文說明，A 公司與上訴人沒有僱傭關係，因此 A 公司不負責任何強積金供款及工傷賠償，而且上訴人可自由為其他人工作，但是，合約的標示，甚至合約雙方如何對待合約，均不是決定性的：D155/01, IRBRD, vol 17, 231，而上訴人當時已逾獲豁免強積金的年歲，加上可自由為其他人工作與已存受僱關係沒有矛盾：Market Investigations Ltd v Minister of Social Security。所以，本委員會認為在有關評稅年度，上訴人乃 A 公司的僱員。

總結

28. 總結上述分析，上訴人未能證明他上訴所針對的評稅額是過多或不正確，所以，本委員會裁定駁回上訴。