

Case No. D39/10

Salaries tax – source of income – double taxation – sections 8(1)(a), 8(1A)(b), 8(1B), 49(1), 50 and 68(4) of Inland Revenue Ordinance ('IRO'); section 3 of Apportionment Ordinance. [Decision in Chinese]

Panel: Albert T da Rosa, Jr (chairman), Fan Cheuk Hung and Erik Shum.

Date of hearing: 12 November 2010.

Date of decision: 21 January 2011.

The Appellant objected to the salaries tax assessment raised on him for the years of assessment 2006/07 and 2007/08 by the Inland Revenue Department. The Appellant claimed that during those two years of assessment, he had been employed and worked in the Mainland, and therefore his income during the said period should not be taxable. However, according to the Appellant's employment document, the Appellant was actually appointed as the Chief Financial Controller by Company C-Hong Kong, and was seconded to its subsidiary in Guangzhou, Company C-China. But the Appellant took issue with the employment document. The Appellant also claimed that his salaries were paid into his mainland bank account, and Company C-China, as the tax withholding agent, withheld and remitted his income tax according to mainland regulations. Moreover, the Appellant enjoyed national holidays in the Mainland.

Held:

1. The Appellant's employment document clearly stated that he was appointed as the Chief Financial Controller of Company C-Hong Kong; his work duties were subject to agreement between Company C-Hong Kong and him; Company C-Hong Kong was entitled to terminate his employment. According to the employment document, the employer of the Appellant was Company C-Hong Kong.
2. The Appellant's employer Company C-Hong Kong was incorporated in 2002 in Hong Kong and operated its business in Hong Kong. After the Appellant had signed on the employment document, he had to send back the contract to Company C-Hong Kong before it became a binding agreement. Therefore, the Appellant's employment contract was executed in Hong Kong. The employment document provided that the governing law of the agreement was the laws of Hong Kong; accordingly, the employment contract of the Appellant was enforced in Hong Kong.

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

3. The other matters mentioned by the Appellant were not sufficient to establish that there was an employment relationship between Company C-China and him.
4. The number of days while the Appellant stayed in Hong Kong from Monday to Friday during the years of assessment 2007/07 and 2007/08 was respectively 143 and 94. There were some periods during which the Appellant had continually stayed in Hong Kong for over 20 days. The Board refused to accept the Appellant's assertion that he did not provide services in Hong Kong, and decided that the source of his income arose in or derived from Hong Kong.
5. According to Section 2(1) of Article 3 of the Specification of Arrangements (Arrangements with the Mainland of China for the Avoidance of Double Taxation on Income) Order, Cap 112S ('the Non-comprehensive Arrangements') or Section 1 of Article 14 of the Specification of Arrangements (the Mainland of China) (Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income) Order, Cap 112AY ('the Comprehensive Arrangements') (which came into effect in 2006 and replaced the Non-Comprehensive Arrangements), the Appellant's salaries, wages and other similar remuneration, in respect of the employment shall be taxable only in Hong Kong except those in respect of his services rendered in the Mainland which was taxable there. Since the Appellant rendered his services in both places during the period of his employment, both places were entitled to impose tax; his income inevitably was subject to the risk of double taxation in both places.
6. According to Section 2 of Article 4 of the Non-Comprehensive Arrangements or Section 2 of Article 21 of the Comprehensive Arrangements, in respect of the Appellant's income from services rendered in the Mainland, the individual income tax paid in accordance with the Non-Comprehensive Arrangements or the Comprehensive Arrangements in the Mainland was allowed as a credit against Hong Kong tax imposed against him. But the amount of credit should not exceed the amount of Hong Kong tax in respect of that income computed in accordance with the IRO. In other words, the tax credit was inapplicable to the Appellant's income which was not derived from his services rendered in the Mainland.
7. The Appellant's income from his Hong Kong employment during the relevant period of employment, whether paid by the Hong Kong employer or the mainland organization, should all be included in the taxable income. Owing to that he had paid individual income tax in the Mainland in respect of his income from services rendered there, he could apply for exemption from tax in respect of that portion of income under section 8(1A)(c) of the IRO or elected to apply for tax credit under Article 4 of the

Non-Comprehensive Arrangements or Article 21 of the Comprehensive Arrangements.

8. In the determination of the Deputy Commissioner of Inland Revenue, exemption from salaries tax was allowed under section 8(1A)(c) in respect of the Appellant's income from his services rendered in the Mainland during the relevant period of employment. The relevant exemption formula as compared with the tax credit formula was more advantageous to the Appellant. The Appellant failed to discharge his onus under section 68(4) of the IRO to prove that the assessment appealed against was excessive or incorrect.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

Commissioner of Inland Revenue v George Andrew Goepfert [1987] HKLR 888
Lee Hung Kwong v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 80
Commissioner of Inland Revenue v So Chak Kwong, Jack [2 HKTC 174]

Taxpayer in person.

Leung Wing Chi and Chan Siu Ying for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D39/10

薪俸稅 – 入息來源 – 雙重徵稅 – 《稅務條例》第8(1)(a)條，第8(1A)(b)條，第8(1B)條，第49(1)條，第50條及第68(4)條；《分攤條例》第3條

委員會：Albert T da Rosa, Jr (主席)、樊卓雄及沈士文

聆訊日期：2010年11月12日

裁決日期：2011年1月21日

上訴人反對稅務局向他作出的2006/07及2007/08課稅年度薪俸稅評稅。上訴人聲稱他在該兩課稅年度都在中國內地受僱及工作，所以當時的入息不應納入應評稅入息範疇。然而，根據上訴人的受僱文件，上訴人其實受C公司－香港委任為財務總監，並借調予其在廣州的附屬公司C公司－中國。但上訴人質疑該受僱文件。上訴人並聲稱其薪酬被存入其內地銀行戶口，而C公司－中國按照內地法規，作為扣繳義務人，代扣代繳上訴人的個人所得稅。另外，上訴人享有內地國定假日。

裁決：

1. 上訴人的受僱文件清楚訂明其獲委任為C公司－香港的財務總監；其職責可由C公司－香港與上訴人雙方議定；C公司－香港有權終止聘用上訴人。根據該文件，上訴人的僱主是C公司－香港。
2. 上訴人的僱主C公司－香港在2002年在香港註冊成為有限公司，並在香港經營業務。上訴人簽妥該文件後，須把合同交回C公司－香港，該合同方為有約束力的協定；故此，上訴人的僱傭合約是在香港訂立。該文件訂明適用於上訴人僱傭合約的法律為香港法律；故此，上訴人的僱傭合約是在香港執行。
3. 上訴人所提的其他事項均不足以構成其與C公司－中國之間存有僱傭關係。
4. 上訴人於週一至週五整天逗留香港的日數於2006/07及2007/08課稅年度有關受僱期間分別為143日及94日，有些期間更連續逗留香港達20日或以上。委員會拒絕接受上訴人沒有在港提供服務的聲稱，裁定上訴人的入息來源於香港產生或得自香港。

5. 根據《安排指明(與中國內地訂立的關於對所得避免雙重徵稅的安排)令》第112S章(「非全面性安排」)第三條第二款第(一)項或《安排指明(中國內地)(對所得避免雙重徵稅和防止偷漏稅)令》第112AY章(「全面性安排」)(於2006年生效並取締了非全面性安排)第十四條第一款：上訴人因受僱取得的薪金、工資和其他類似報酬，除在內地提供服務以外，應僅在香港徵稅；而他在內地提供服務取得的報酬，可以在內地徵稅。因為上訴人於有關受僱期間受僱在兩地提供服務，所以香港及內地均有徵稅權；他的收入難免在兩地有雙重被徵稅的風險。
6. 根據非全面性安排第四條第二款或全面性安排第二十一條第二款：上訴人從內地提供服務取得的報酬，按照非全面性安排或全面性安排的規定在內地繳納的個人所得稅稅款，允許在對上訴人徵收的本港稅款中抵免。但是，抵免額不應超過對該報酬按照《稅務條例》計算的應繳薪俸稅數額。換言之，稅收抵免不適用於上訴人非從內地提供服務取得的報酬。
7. 上訴人於有關受僱期間從事香港受僱工作所得的入息，不論是由香港僱主或內地機構支付，須全數包括在應評稅入息內。基於他在內地已就在內地履行職務所得的入息繳付個人所得稅，可根據《稅務條例》第8(1A)(c)條，申請該部分入息豁免徵稅，或選擇根據非全面性安排第四條或全面性安排第二十一條，申請稅收抵免。
8. 稅務局副局長的決定是按《稅務條例》第8(1A)(c)條豁免徵收上訴人於有關受僱期間在內地提供服務所得的入息的薪俸稅。有關入息豁免徵稅方案，較稅收抵免方案，對上訴人更為有利。上訴人未能履行《稅務條例》第68(4)條的舉證責任，以證明其上訴所針對的評稅額屬過多或不正確。

上訴駁回。

參考案例：

Commissioner of Inland Revenue v George Andrew Goepfert [1987] HKLR 888
Lee Hung Kwong v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 80
Commissioner of Inland Revenue v So Chak Kwong, Jack [2 HKTC 174]

納稅人親自出席聆訊。

梁詠慈及陳筱瑩代表稅務局局長出席聆訊。

決定書：

引言

1. 上訴人反對稅務局向他作出的 2006/07 及 2007/08 課稅年度薪俸稅評稅。上訴人聲稱他在該兩課稅年度都在中國內地受僱及工作，所以當時的入息不應納入應評稅入息範疇。
2. 稅務局副局長於 2010 年 5 月 27 日發出決定書，認為上訴人應就應 2006/07 課稅年度評稅入息 \$435,937 繳納薪俸稅 \$57,328。
3. 在上訴聆訊時，上訴人選擇了在宣誓下作供。

程序議題

上訴人名稱

4. 上訴人提供了一份 2007 年 2 月 23 日所簽署，將他的名字由 A 改為 B 的 'Deed Poll' 改名契。在聆訊日也確認在他身份證內所載的名字已經更改為 B。
5. 人事登記條例稅例第 5 條規定如下：
「使用登記姓名和呈報身份證號碼的責任
(1) 即使任何法律條文另有規定，凡已根據本條例登記的人，在與政府的一切事務往來中，必須—
(a) 使用發給他的身份證上所註明的姓氏和個人名字； ... 」
6. 因此本裁決書採用上訴人已更改的名稱 B 為上訴人的名稱。

新文件

7. 在上訴聆訊時，上訴人申請加入兩份新文件。他解釋因 11 月初收到稅務局的 R1、R2 文件，才知到稅務局向 C 公司 – 香港前名 D 公司發問，而意識到去回應便針對稅務局的提問再要求一份證明。他 11 月 10 日才收到這兩份新文件，所以希望補充這些資料。
8. 答辯人的代表因對這兩份新文件的內容無時間核實所以提出反對。

9. 委員會決定以「如同妥善」(*de bene esse*)方式先暫時接受加入這兩份新文件並准許雙方在供詞及陳詞內提及這些文件，但最後決定在本案加入這兩份新文件與否將會同本裁決一同處理。

上訴理由

10. 上訴人以日期為 2010 年 6 月 22 日的上訴通知書提出以下的上訴理由(原文照錄)：

‘The grounds of my appeals are following:

- (A) My employment contract was a PRC contract with a PRC corporation in fact;*
- (B) My employment income was only derived and rendered outside Hong Kong;*
- (C) The “written determination” from the Commissioner would prejudice the spiritual of Tax Treaty “Arrangement between the Mainland of china and the Hong Kong Special Administrative Region for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income”, and therefore would be unfair and penalize the taxpayer.’*

11. 他也在文件夾指出(原文照錄)：

‘The Commissioner has applied the time-basis apportionment and calculated the tax payable should not be adequate in my case according to Gou Shui Fa [2004] 97 (“Circular 97”)[載於文件夾 R-2 第 76 頁] that remuneration of the taxpayer was not exemption under the 183-day rule to relieve the taxpayer in paying PRC tax unless remuneration to the taxpayer was not paid or borne by any China entity, therefore the taxpayer who stayed in China less than 183 days should still be subject to Individuals Income Tax from whose first day of service in China ...’

2005年7月4日的文件

12. 上訴人承認在一日期為 2005 年 7 月 4 日在 C 公司 – 香港以當時名字 D 公司為信頭的文件上寫了‘Agreed and accepted’(同意及接受)的位置下簽上他的名字。

13. 雙方同意該文件所提及的 D 公司 – 中國即現稱 C 公司 – 中國舊名稱為 D 公司 – 中國的公司。

14. 稅務局副局長把上訴人在 2006 年 4 月 1 日至 2007 年 9 月 30 日期間 C 公司 – 中國支付予上訴人的金額定為他從 C 公司 – 香港根據該文件的收入。

15. 上訴人堅持該文件並不構成他與 C 公司 – 香港的合約，反而稱他只是受僱於 C 公司 – 中國。

爭議點

16. 正如答辯人代表書面陳述中所寫委員會就本上訴須裁斷：

16.1. 上訴人於 2006 年 4 月 1 日至 2007 年 9 月 30 日期間(「有關受僱期間」)，是受僱於 ... 「C 公司 – 香港」，還是受僱於 ... 「C 公司 – 中國」？

16.2. 上訴人於有關受僱期間從受僱工作所得的入息，是否全部產生或得自香港境外？

16.3. 稅務局副局長對上訴人於有關受僱期間繳納薪俸稅的義務所作出的決定，是否符合《中國內地和香港特別行政區關於對所得避免雙重徵稅的安排》(以下簡稱「非全面性安排」)或《內地和香港特別行政區關於對所得避免雙重徵稅和防止偷漏稅的安排》(以下簡稱「全面性安排」)的徵稅規定？

17. 《稅務條例》(第 112 章)下稱《稅例》第 68(4)條規定：

「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。」

關於是否受僱於 C 公司 – 香港的事實的裁斷

18. 上訴人聲稱面試時，他獲悉他會受僱於 C 公司 – 中國。他聲稱兩次面試皆在廣州用電話去與 E 先生和 C 公司 – 中國一個總經理 F 小姐使到他認為他是受僱於 C 公司 – 中國。當他填寫 2005 和 2006 年度的申報時，他已申報了他同 C 公司 – 中國的合作關係。C 公司 – 香港從來沒有代他報過香港稅，亦從來沒有為他供強制性公積金計劃供款。

19. 根據雙方所提交而獲委員會接納的證據，委員會裁斷下述為事實。

20. 該文件包括以下條款：

20.1. '[C 公司 – 香港] is pleased to offer you the position of Financial Controller of [C 公司 – 香港], on the terms set forth in this letter

agreement (this “Agreement”). The effective date is your start date, which is August 10, 2005.’

「[C 公司 – 香港]現按照本協議信(本「協議」)載列的條款聘用你擔任[C 公司 – 香港]的財務總監。本協議的生效日期為你的入職日期，即 2005 年 8 月 10 日。」

20.2. ‘1. Duties and Responsibilities

During the term of your employment, you will be the Financial Controller of [C 公司 – 香港] and seconded to our subsidiary [C 公司 – 中國] in Guangzhou with the responsibilities set forth on Exhibit A and as otherwise mutually agreed between you and [C 公司 – 香港].’

「1. 職務及職責

在受僱期間，你將出任[C 公司 – 香港]的財務總監，並借調予我們在廣州的附屬公司[C 公司 – 中國]。你的職責已載列於附件 A，你並須擔當你與[C 公司 – 香港]雙方同意的其他職務。」

20.3. ‘4. At-Will Employment

Your employment at [C 公司 – 香港] is “at will.” This means that if you accept this offer of employment from [C 公司 – 香港], [C 公司 – 香港] may terminate your employment without liability for any reason at any time, with or without cause, subject to the terms of this agreement and the notice and other requirements of applicable law.’

「4. 可隨時終止的僱傭關係

你與[C 公司 – 香港]的僱傭關係是『可隨時終止』的，這表示如果你接受是次[C 公司 – 香港]的聘用，則在符合本協議的條款以及適用法例所訂明的通知及其他規定下，[C 公司 – 香港]可在任何時候在給予或不給予理由的情況下終止有關聘用，而無須為任何原因負上責任。」

20.4. ‘8. Governing Law

This Agreement shall be governed by, and construed in accordance with, the laws of [Hong Kong] applicable to agreements made and to be performed in [Hong Kong], and may only be amended by a writing signed by both you and [C 公司 – 香港].’

「 8. 監管法例

本協議須受適用於在[香港]訂定及執行的協議的[香港]法律監管，並須根據有關法律詮釋。本協議只可以書面形式經你及[C公司 – 香港]簽署之下修改。」

20.5. ‘10. Entire Agreement

This Agreement and the exhibits attached hereto express the entire understanding of the parties hereto and replace all prior agreements, understandings, representations or warranties relating to the subject matter hereof.’

「 10. 完整協議

本協議及隨附附件表達協議雙方就此事的所有理解，並取代之所有與本協議的事宜有關的協議、諒解、陳述或保證。」

20.6. ‘If the foregoing correctly sets forth your understanding on the subject matter hereof, kindly sign and return to [C公司 – 香港] the enclosed copy hereof, which will thereupon become our binding agreement.’

「如上文正確載述你對本協議的事宜的理解，請在隨附的副本上簽署並交回[C公司 – 香港]。該文件將成為我們之間具約束力的協議。」

21. 該文件清楚訂明上訴人獲委任為 C 公司 – 香港的財務總監；上訴人的職責可由 C 公司 – 香港與上訴人雙方議定；C 公司 – 香港有權終止聘用上訴人。根據該文件，上訴人的僱主是 C 公司 – 香港。

22. 上訴人聲稱該文件為他與 C 公司 – 中國訂立的僱傭合約。但上訴人沒有提供任何證據證明 E 先生為 C 公司 – 中國的授權代表。上訴人亦沒有解釋

22.1. 為何適用於有關僱傭合約的法律為香港法律而不是內地的《勞動法》及

22.2. 為何他沒有和 C 公司 – 中國根據中華人民共和國勞動法所簽的勞動合約。

23. 再者，在委員會面前有的該文件的版本；分別由上訴人及 C 公司 – 中國提供的版本，內容一致。如果該文件如同上訴人所指，為無效及與他的薪俸收入無關；為何他會遞交該合同到稅務局？

24. 但該文件清楚地聲明，該協議及其附件表達立約雙方對有關事宜的充分理解，並取代所有以前有關合約的協議、諒解、陳述或保證。故此，上訴人於簽訂

該文件前，就誰會是他的僱主的理解已不重要；取而代之的是該文件清晰的條文—C公司—香港才是上訴人的僱主。

25. 上訴人的僱主 C 公司—香港在 2002 年在香港註冊成為有限公司，並在香港經營業務。上訴人簽妥該文件後，須把合同交回 C 公司—香港，該合同方為有約束力的協定；故此，上訴人的僱傭合約是在香港訂立。該文件訂明適用於上訴人僱傭合約的法律為香港法律；故此，上訴人的僱傭合約是在香港執行。

26. 上訴人在澳洲取得商科學士學位(Bachelor of Commerce)及澳洲會計師的專業資格，自 1992 年回港工作在有關於僱傭期間擔當財務總監工作。上訴人和 C 公司—香港在該文件清晰地表達他受僱於 C 公司—中國的情況下，本委員會不接納上訴人聲稱他仍會有和該文件截然不同的理解的說法。

27. 本委員會認為上訴人對該文件所提的質疑並不影響21及25段的結論

27.1. 上訴人聲稱 C 公司—中國與 C 公司—香港同為美國控股公司的附屬公司；C 公司—中國不是 C 公司—香港的附屬公司；該文件中稱 C 公司—中國為 C 公司—香港的附屬公司，是一重大、關鍵的錯誤條款；C 公司—香港沒有能力及不合法地僱用他人，以及借調他人往 C 公司—中國工作。但以上全是上訴人缺乏事實及法律根據的片面之詞，不可作準。

27.2. 上訴人指出 C 公司—香港沒有就他的薪俸入息，向稅務局申報或作出強制性公積金計劃供款。但 C 公司—香港有任何的不守法，既無助上訴人的上訴，也削弱 C 公司—香港就上訴人所作出的聲明的可靠性。

27.3. C 公司—香港即使接過該文件的副本後，仍聲稱從未僱用上訴人；C 公司—香港就上訴人所作出的聲稱與客觀事實不符，令人懷疑其聲稱的可信性。

27.4. 雖然上訴人的薪酬被存入其內地銀行戶口，但有關付款安排不會改變上訴人的受僱工作所在地或入息來源地。

27.5. C 公司—中國按照內地法規，作為扣繳義務人，代扣代繳上訴人的個人所得稅。另外，上訴人享有內地國定假日。但以上事項均不足以構成上訴人與 C 公司—中國之間存有僱傭關係。

新文件

28. 上訴人申請加入兩份新文件

28.1. s2(a)只是加入新文件的申請書，及

28.2. s2(b)是C公司－香港人事經理作出聲明及澄清謂上訴人從未受聘於C公司－香港的信，但是在該信內C公司－香港沒有解釋C公司－香港為可簽署了該文件而上訴人也沒有安排C公司－香港人事經理作供，s2(b)的可信性存疑。

29. 即使 s2(b)被接受為本案的新文件對本案佐證不大，答辯人未有機會對兩份新文件的內容作核實，因此，本委員會拒絕上訴人加入這兩份新文件的申請。

關於薪俸入息產生或得自香港或境外的事實的裁斷

關於香港產生或得自香港的入息的法理

30. 《稅例》第 8(1)(a)條規定：

「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) ...」

31. 在 Commissioner of Inland Revenue v George Andrew Goepfert [1987] HKLR 888 一案中，MacDougall 法官在引述多宗英國案例及委員會的判決後，就解決受僱工作或入息來源所在地這個問題的方法，提出下列意見：

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

「故此，於何處提供服務，與第 8(1)條下對受僱工作所得入息是否於香港產生或得自香港的查究並無關連。因此，應完全不予考慮。」

31.2. *‘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. As Sir Wilfred Greene said, regard must first be had to the contract of employment.’*

「明確地說，必需找出僱員真正獲得入息的地點，即入息來源(受僱工作)的所在地。一如 Sir Wilfred Greene 所說，首先要考慮的是僱傭合約。」

- 31.3. (c) *'Having stated what I consider to be the proper test to be applied in determining for the purpose of sec. 8(1) whether income arises in or is derived from Hong Kong from employment, the position may, in my view, be summarised as follows.*

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

I hasten to add, however, that the "60 days rule" does not apply to the income derived from services rendered by those persons who, by the operation of section 8(1A)(b)(i) are excluded from enjoying the benefit conferred by section 8(1A)(b)(ii) as read with section 8(1B).'

「就第 8(1)條而言，關於受僱工作入息是否於香港產生或得自香港，我已經說明我認為是正確的驗證方法，我的觀點可以概述如下。

在一個課稅年度內，任何人的入息如屬第 8(1)條的基本徵稅範圍，不論他在甚麼地方提供服務，他的全部薪酬均屬薪俸稅的徵稅範圍，但須受所謂『60 天規則』所規限，即納稅人可根據第 8(1A)(b)併同第 8(1B)條申請豁免。因此，一旦入息屬第 8(1)條的範圍，便沒有可作出分攤的規定。

然而，我即時要補充的是，對於因 8(1A)(b)(i)條的施行，不能獲得第 8(1A)(b)(ii)條以及第 8(1B)所授予的優惠的人士，『60 天規則』並不適用於他們提供服務所產生的入息。」

- 31.4. (d) *'On the other hand, if a person, whose income does not fall within the basic charge to salaries tax under section 8(1), derives income from employment in respect of which he rendered services in Hong Kong, only that income derived from the services he actually rendered in Hong Kong is chargeable to salaries tax. Again, this is subject to the "60 days rule".'*

「另一方面，任何人的入息如不屬於第8(1)條的基本徵稅範圍，但他因在香港提供的服務而獲得受僱工作的入息，那麼，只有這些入息須徵收薪俸稅，而『60天規則』亦同樣適用。」

32. 高等法院的 To 暫委法官在 Lee Hung Kwong v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 80 一案中曾考慮付款地點的重要性。該法官於第 24 段指出：

‘In Bray & Another v Colenbrander & Another, after reviewing the earlier authorities, Lord Normand concluded ...

‘The House of Lords ... in Foulsham v Pickles have definitely decided that in the case of an employment the locality of the source of income is not the place where the activities of the employee are exercised but the place either where the contract for payment is deemed to have a locality or where the payments for the employment are made, which may mean the same thing.’

Thus, where the source of income is from an employment, the locality of the source of income is the place where the contract for payment is deemed to have a locality. By “contract for payment”, Lord Normand must mean the contract of employment based on which the employee earned his payment and not necessarily the place where the payments are made. The place of payment is of course an important indicator of the locality of the contract and is prima facie the locality of the contract. But it is not conclusive: see for example Bennett v Marshall. If an employee enters into a contract of employment in Hong Kong with an employer resident in Hong Kong but had his salary paid into his Swiss bank account, it can hardly be doubted that the locality of his contract is in Hong Kong. His income is from a Hong Kong source. In most cases, the place of payment is the locality of the contract. That must be why Lord Normand said that the two may mean the same thing, but not that the two mean the same thing.’

「在 *Bray & Another v Colenbrander & Another* 一案中，在回顧早前的法律觀點後，Lord Normand 認定……

『上議院 … *Foulsham v Pickles* 一案中，已經明確地裁定，就受僱工作而言，入息來源所在地並非僱員工作的地點，而是被視為『付款合約』的地點，或支付受僱工作款項的地點，兩者所指的地點可能相同。』

因此，如果入息的來源是一項受僱工作，入息來源所在地就是被視為『付款合約』的地點。Lord Normand 使用『付款合約』一詞定是指僱員據之賺得付款的僱傭合約，而不一定是指付款的地方。當然，付款地是合約地點的一個重要指標，同時表面看來是合約地點，但這並不具決定性：

可參照 *Bennett v Marshall* 一例。如果一名僱員與一名在香港定居的僱主訂立僱傭合約，但安排將其薪金存進他的瑞士銀行戶口，毋庸置疑，合約的地點是香港。他的入息源自香港。在多數情況下，付款地點往往亦是合約地點。這一定是 Lord Normand 只說『兩者所指的地點可能相同』，而非『兩者所指的地點相同』的原因。」

關於香港以外地方提供服務的法理

33. 《稅例》第 8(1A)(b)(ii)條規定：

「就本部而言，從任何受僱工作所得而於香港產生或得自香港的入息 (a) 包括... (b) 不包括以下任何人由提供服務所得的入息 (i) ... 及 (ii) 該人是在香港以外地方提供與其受僱工作有關的一切服務」。

34. 因此，若要因稅例第 8(1A)(b)條而不包括於在香港產生或得自香港的入息，與申請人受僱工作有關的一切服務需在香港以外地方提供；亦即表示申請人不能在香港提供任何與申請人受僱工作有關的服務。

35. 《稅例》第 8(1B)條規定：

「就第(1A)款而言，在決定一切服務是否在香港以外地方提供時，任何人如在有關課稅年度的評稅基期內到訪香港總共不超過 60 天，並在該期間內提供服務，則該人在該期間內所提供的服務，並不計算在內。」

36. 高等法院的 Mortimer 法官在 Commissioner of Inland Revenue v So Chak Kwong, Jack [2 HKTC 174]一案中裁定，第 8(1B)條所提及的 60 天是指到訪香港的日數，並非在港期間有提供服務的日數。

事實

37. 根據雙方所提交而獲委員會接納的證據，委員會裁斷下述為事實。

37.1. 上訴人於有關受僱期間的辦公時間為週一至週五上午九時至下午六時。

37.2. 上訴人向評稅主任承認曾於有關受僱期間，在香港家中執行職務，通過網上銀行進行所有業務收支交易，並通過電郵、傳真、Skype 或電話與員工及同事通訊。

37.3. 上訴人指出他不必親身前往內地辦公室執行職務。這正與他跟評稅主任解釋長期逗留香港的原因吻合。這也與他在上訴聆訊時關於日常與上司溝通的方式的供詞吻合：

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

問：我想請你睇 R1 嘅 134 頁。呢一封係[C 公司 – 中國]回覆稅務局提問嘅一個信件，中間 C 嗰度寫，佢話‘We did not record his working routine’，即係話你日常做乜根本公司有紀錄。

答：係呀，佢點會知啫，我上班，我 report 嘅，我做 financial 嘅嘢，佢 H.R.係有可能 assess 到我 financial 嘅嘢㗎，我 report 只係 report 畀個 local 嘅 GM，個 local GM 根本就唔喺 office 嘅，喺屋企嘅。

問：屋企即係邊度呀？

答：喺佢大陸嘅屋企囉。

問：大陸屋企，咁你點聯絡佢呀？

答：打電話囉，佢亦都唔...

問：即係你喺香港打電話...

答：唔係，喺香港，喺大陸又好，我同佢溝通 either through email 或者係打電話。

問：即係香港、大陸，你都係用呢個方法同佢溝通嘅？

答：係，係。

37.4. 上訴人於週一至週五整天逗留香港的日數於 2006/07 及 2007/08 課稅年度有關受僱期間分別為 143 日及 94 日。在下列期間更連續逗留香港達 20 日或以上：

抵港		離港	
日期	時間	日期	時間
30-6-2006	21:08	19-7-2006	07:31
25-10-2006	20:20	13-11-2006	07:30
28-2-2007	15:21	3-4-2007	08:02
25-6-2007	18:11	23-7-2007	22:37
30-8-2007	18:59	20-9-2007	08:27

上訴人沒有在港提供服務的聲稱，實在令人難以相信。

37.5. C 公司 – 中國於 2009 年 3 月 2 日聲明上訴人逗留香港期間沒有提供服務。但該聲明明顯地與上訴人向評稅主任作出長期逗留香港的解

釋不符。加上上訴人的上司(E先生和F小姐)於聲明發出日已離職以及C公司－中國沒有記錄上訴人的日常工作，有關聲明的可信性成疑。

38. 因此根據上述第37段的事實，委員會裁定上訴人的入息來源於香港產生或得自香港。

中港兩地稅制安排

有關條文

39. 《稅例》第49(1)條規定：

「(1) 如行政長官會同行政會議藉命令宣布，已與香港以外地區的政府訂立該命令中所指明的安排，旨在就該地區的法律所施加的入息稅及其他相類似性質的稅項給予雙重課稅寬免，而該等安排的生效是屬於有利的，則即使任何成文法則另有規定，該等安排對根據本條例徵收的稅項仍屬有效。」

40. 根據《稅例》第49(1)條宣布了以下的相關命令：

40.1. 《安排指明(與中國內地訂立的關於對所得避免雙重徵稅的安排)令》第112S章(根據該章的安排以下簡稱「非全面性安排」)

40.2. 《安排指明(中國內地)(對所得避免雙重徵稅和防止偷漏稅)令》第112AY章(根據該章的安排以下簡稱「全面性安排」)

非全面性安排

41. 非全面性安排於1998年，憑藉《稅務條例》第49條生效。非全面性安排在內地適用於1998年7月1日或以後取得的所得；而在香港則適用於1998年4月1日或以後開始的課稅年度中取得的所得。

42. 非全面性安排第三條第二款規定：

「非獨立個人勞務

(一) ... 一方居民因受僱取得的薪金、工資和其它類似報酬，除在另一方從事受僱的活動以外，應僅在該一方徵稅。在該另一方從事受僱的活動取得的報酬，可以在該另一方徵稅。

(二) 雖有本款第(一)項的規定，一方居民因在另一方從事受僱的活動取

得的報酬，同時具有以下三個條件的，應僅在該一方徵稅：

- 1、收款人在有關曆年中在該另一方停留連續或累計不超過一百八十三天；
- 2、該項報酬由並非該另一方居民的僱主支付或代表該僱主支付；
- 3、該項報酬不是由僱主設在該另一方的常設機構或固定基地所負擔。」

43. 非全面性安排第四條第二款規定：

「在香港特別行政區，消除雙重徵稅如下：

除香港特別行政區稅法給予香港特別行政區以外的任何地區繳納的稅收扣除和抵免的法規另有規定外，香港特別行政區居民從內地取得的所得，按照本安排規定在內地繳納的稅額，允許在對該居民徵收的香港特別行政區稅收中抵免。但是，抵免額不應超過對該項所得按照香港特別行政區稅法和規章計算的香港特別行政區稅收數額。」

全面性安排

44. 全面性安排於 2006 年，憑藉《稅務條例》第 49 條生效。全面性安排在內地適用於 2007 年 1 月 1 日或以後取得的所得；而在香港則適用於 2007 年 4 月 1 日或以後開始的課稅年度中取得的所得。全面性安排適用後，內地與香港已簽署的非全面性安排在對相關稅種開始適用之日起停止有效。

45. 全面性安排第十四條規定：

「一、……一方居民因受僱取得的薪金、工資和其它類似報酬，除在另一方從事受僱的活動以外，應僅在該一方徵稅。在另一方從事受僱的活動取得的報酬，可以在該另一方徵稅。

二、雖有本條第一款的規定，一方居民因在另一方從事受僱的活動取得的報酬，同時具有以下三個條件的，應僅在該一方徵稅：

- (一) 收款人在有關納稅年度開始或終了的任何十二個月中在另一方停留連續或累計不超過一百八十三天；
- (二) 該項報酬由並非該另一方居民的僱主支付或代表該僱主支付；

(三) 該項報酬不是由僱主設在另一方的常設機構所負擔。」

46. 全面性安排第二十一條第二款規定：

「在香港特別行政區，消除雙重徵稅如下：

除香港特別行政區稅法給予香港特別行政區以外的任何地區繳納的稅收扣除和抵免的法規另有規定外，香港特別行政區居民從內地取得的各項所得，按照本安排規定在內地繳納的稅額，允許在對該居民徵收的香港特別行政區稅收中抵免。但是，抵免額不應超過對該項所得按照香港特別行政區稅法和規章計算的香港特別行政區稅收數額。」

47. 全面性安排第二十三條規定：

「一、當一個人認為，一方或者雙方所採取的措施，導致或將導致對其不符合本安排規定的徵稅時，可以不考慮各自內部法律的補救辦法，將案情提交本人為其居民的主管當局。該項案情必須在不符合本安排規定的徵稅措施第一次通知之日起，三年內提出。

二、上述主管當局如果認為所提意見合理，又不能單方面圓滿解決時，應設法同另一方主管當局相互協商解決，以避免不符合本安排的徵稅。達成的協議應予執行，而不受各自內部法律的時間限制。」

抵免額

48. 《稅例》第 50 條規定：

「(1) 凡根據在第 49 條下生效的安排，就任何在訂立該安排的政府所管轄的地區內任何入息而繳付的稅款，容許用作抵免在香港就該入息而須繳付的稅款者，則本條的條文即屬有效；在本條中，“外地稅款”(foreign tax)一詞指在該地區內須予繳付的稅款而又根據該等安排容許作上述用途者，而“稅款”(tax)一詞則指根據本條例應徵收的稅款。

(2) 就上述入息而應徵收的稅款額，須扣減上述抵免額：

但除非有權獲得上述入息的人在某課稅年度是居住於香港，否則不得容許將上述抵免額用作抵免該課稅年度的稅款。

(3) 該項抵免不得超出用以下方法計算後所得的款額：按照本條例的條文計算入息額，然後按某稅率就該入息額而徵收稅款，而確定稅率的方式是將有權獲得該入息的人的入息總額應徵收的稅款(尚未

作出根據第 49 條生效的安排所容許的抵免者)除以該人的入息總額。

- (4) 在以不損害第(3)款條文為原則下，根據在第 49 條下生效的所有安排而就任何課稅年度容許某人享有的外地稅款的抵免總額，不得超出該人在該課稅年度的須繳稅款總額。
- (5) 在計算入息額時—
- (a) 不得就外地稅款作出任何扣除(不論是就同一入息或是就任何其他入息)；
- (b) 凡應徵收的稅款是按在香港所收取的款額而定，則須將該款額加上有關上述入息額的屬外地稅款的適當款額；
- (c)

但即使本款前文另有規定，就入息而徵收的外地稅款如超出就該外地稅款而給予的抵免額，則該超出款額須獲容許扣除。

- (6) 為釐定第(3)款所述的稅率，第(5)(a)及(b)款(但非該款其餘條文)適用於入息總額的計算方法，亦適用於根據當其時在第 49 條下有效的安排而就外地稅款給予抵免的所有入息的計算方法。」

個案的分析

制度

49. 非全面性安排及全面性安排分別適用於 2006/07 及 2007/08 課稅年度。

50. 非全面性安排及全面性安排均具有劃分稅收管轄權的功能，但稅收管轄權在具體劃分之後，內地與香港雙方仍須根據各自的基本稅收法律，判定是否行使和如何行使所得的徵稅權。

51. 全面性安排第二十三條(協商程序)第一款列明當一個人認為，一方或雙方所採取的措施，導致或將導致對其不符合全面性安排規定的徵稅時，可以將案情提交本人為其居民的主管當局。為避免不符合全面性安排的徵稅，立約的雙方可就全面性安排下的徵稅權進行協商。

52. 基於雙方均保留權利應用及執行其基本稅收法律，並尊重另一方的做法，協商的層面不會伸延至一方的基本稅收法律(例如國稅發[2004] 97 號通知)。

個案實況

53. 上訴人為香港居民。故此，他有權按照《稅務條例》第 50 條申請稅收抵免。

54. 根據非全面性安排第三條第二款第(一)項或全面性安排第十四條第一款，香港居民因受僱取得的薪金、工資和其他類似報酬，除在內地從事受僱的活動以外，應僅在香港徵稅。在內地從事受僱的活動取得的報酬，可以在內地徵稅。

55. 把上述法規套用於上訴人的個案：上訴人因受僱取得的薪金、工資和其他類似報酬，除在內地提供服務以外，應僅在香港徵稅；而他在內地提供服務取得的報酬，可以在內地徵稅。因為上訴人於有關受僱期間受僱在兩地提供服務，所以香港及內地均有徵稅權；他的收入難免在兩地有雙重被徵稅的風險。

56. 根據非全面性安排第四條第二款或全面性安排第二十一條第二款(香港消除雙重徵稅的方法)，香港居民從內地取得的各項所得，按照非全面性安排或全面性安排的規定在內地繳納的稅款，允許在對該居民徵收的本港稅款中抵免。但是，抵免額不應超過對該項所得按照《稅務條例》計算的稅收數額。

57. 把上述法規套用於上訴人的個案：上訴人從內地提供服務取得的報酬，按照非全面性安排或全面性安排的規定在內地繳納的個人所得稅稅款，允許在對上訴人徵收的本港稅款中抵免。但是，抵免額不應超過對該報酬按照《稅務條例》計算的應繳薪俸稅數額。換言之，稅收抵免不適用於上訴人非從內地提供服務取得的報酬。

58. 按照非全面性安排或全面性安排的規定，上訴人於有關受僱期間從內地提供服務取得的報酬及該報酬在內地繳納的個人所得稅稅款，計算如下：

課稅年度	2006/07	2007/08
1. 有關受僱期間的入息	\$837,747	\$416,050
2. 已繳個人所得稅稅款	\$198,030	\$96,199
3. 有關受僱期間的日數	365	183
4. 有關受僱期間逗留內地的日數	112.5	27
5. 從內地提供服務取得的報酬(1)×(4)÷(3)	\$258,210	\$61,384
6. 該報酬繳納的個人所得稅稅款(2)×(4)÷(3)	\$61,037	\$14,193

59. 在上述58段第 1 項稅務局副局長以上訴人在香港及在大陸的日數單攤分他的收入。這也合乎分攤條例(第 18 章)第 3 條規定：

「所有... 屬收入性質的定期付款(不論是根據某一文書或以其他形式保留權益以收取或規定須支付者), 須如同貸款利息而視作逐日累算, 並據此按時間的長短而可予分攤。」

60. 根據《稅務條例》第 50(3)條和第 50(5)條規定的抵免限額公式, 上訴人在香港可獲抵免的內地個人所得稅稅款的限額, 計算如下:

第 50(3)條: $k = \text{入息} \times r$

第 50(5)條: $\text{入息} = I - (f - k)$

因此 $k = [I - (f - k)]r$

而

k: 抵免限額

I: 按非全面性安排或全面性安排從內地提供服務取得的報酬

f: 該報酬繳納的個人所得稅稅款

r: 香港實際稅率

61. 上訴人於有關受僱期間從事香港受僱工作所得的入息, 不論是由香港僱主或內地機構支付, 須全數包括在應評稅入息內。基於他在內地已就在內地履行職務所得的入息繳付個人所得稅, 可根據《稅務條例》第 8(1A)(c)條, 申請該部分入息豁免徵稅, 或選擇根據非全面性安排第四條或全面性安排第二十一條, 申請稅收抵免。

62. 上訴人申請入息豁免徵稅與申請稅收抵免下, 實際應繳稅款的金額分別如下:

課稅年度	入息豁免徵稅下 實際應繳稅款	稅收抵免下 實際應繳稅款 [計算表見附件]
2006/07	\$57,328	\$70,078
2007/08	<u>6,802</u>	<u>8,897</u>
	<u>\$64,130</u>	<u>\$78,975</u>

如果上訴人選擇申請稅收抵免, 他須多繳 14,845 元稅款。

結論

63. 考慮有關情況委員會認為

63.1. 上訴人沒有履行舉證責任, 以證明他在 2006/07 及 2007/08 課稅年度是受僱於 C 公司 – 中國。

- 63.2. 他於有關受僱期間的薪俸入息來源於香港，所以，相關入息須按《稅務條例》第 8(1)(a)條全數予以徵收薪俸稅。
- 63.3. 上訴人未能證明他在 2006/07 及 2007/08 課稅年度於香港以外地方就受僱工作提供一切的服務。故此，《稅務條例》第 8(1A)(b)(ii)條並不適用。
- 63.4. 稅務局副局長的決定是按《稅務條例》第 8(1A)(c)條豁免徵收，上訴人於有關受僱期間在內地提供服務所得的入息的薪俸稅。有關入息豁免徵稅方案，較稅收抵免方案，對上訴人更為有利。

64. 上訴人未能履行《稅務條例》第 68(4)條的舉證責任，以證明其上訴所針對的評稅額屬過多或不正確。

其他事項

65. 本裁決書引用了 Commissioner of Inland Revenue v George Andrew Goepfert [1987] HKLR 888 一案中，MacDougall 法官在引述多宗英國案例及委員會的判決後，就解決受僱工作或入息來源所在地這個問題的方法，提出的意見。

66. 在 Goepfert 案判決後《稅例》加入了第 8(1A)(c)條。《稅例》第 8(1A)(c)條規定：

「就本部而言，從任何受僱工作所得而於香港產生或得自香港的入息(a)包括 ... (c) 不包括以下任何人在香港以外任何地區由提供服務所得的入息，而— (i) 根據該人所提供服務地區的法律，該入息應徵收的稅項，與根據本條例應徵收的薪俸稅在性質上大致相同；... 及 (ii) 局長信納該人已在該地區以扣除或其他方式就該入息繳付上述性質的稅款。」

67. 上訴人的上訴通知書提出的上訴理由並不包括《稅例》第 8(1A)(c)條，也沒有申請加入新的上訴理由。上訴人在訴聆訊時亦未就第 8(1A)(c)條提供資料。

68. 因此本裁決書無需處理在《稅例》第 8(1A)(c)下 Goepfert 案提出的意見是否仍然完全適用的課題。

案件處置

69. 委員會駁回上訴，並確認上訴所針對的評稅額。

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

附件(A) 香港實際稅率計算表

課稅年度	<u>2006/07</u>	<u>2007/08</u>
有關受僱期間的入息	\$837,747	\$416,050
<u>減</u> ： 居所貸款利息	<u>43,600</u>	<u>32,834</u>
應評稅入息實額(NAI)	794,147	383,216
<u>減</u> ： 基本免稅額	<u>100,000</u>	<u>100,000</u>
應課稅入息實額	<u>\$694,147</u>	<u>\$283,216</u>
應繳稅款(T)	<u>\$106,387</u>	<u>\$12,646</u>
香港實際稅率(r) = T / NAI × 100%	13.4%	3.3%

(B) 稅收抵免限額計算表

課稅年度	<u>2006/07</u>	<u>2007/08</u>
從內地提供服務取得的報酬(I)	\$258,210	\$61,384
該報酬繳納的個人所得稅稅款(f)	<u>61,037</u>	<u>14,193</u>
(I) - (f)	<u>\$197,173</u>	<u>\$47,191</u>
香港實際稅率(r)	13.4%	3.3%
抵免限額(k) = [I - (f-k)]r	30,509	1,610

(C) 香港實際應繳稅款計算表

課稅年度	<u>2006/07</u>	<u>2007/08</u>
有關受僱期間的入息	\$837,747	\$416,050
<u>減</u> ： 未獲抵免的稅款(f)-(k)	<u>30,528</u>	<u>12,583</u>
	807,219	403,467
<u>減</u> ： 居所貸款利息	<u>43,600</u>	<u>32,834</u>
基本免稅額	<u>100,000</u>	<u>100,000</u>
應課稅入息實額	<u>\$663,619</u>	<u>\$270,633</u>
應繳稅款	\$100,587	\$10,507
<u>減</u> ： 稅收抵免(k)	<u>30,509</u>	<u>1,610</u>
實際應繳稅款	<u>\$70,078</u>	<u>\$8,897</u>