

Case No. D4/08

Salaries tax – whether sums received from performance of personal services was taxpayer’s own individual income or business income of her related companies – sections 9A(1), (3) and (4) of the Inland Revenue Ordinance (‘IRO’). [Decision in Chinese]

Panel: Anthony Ho Yiu Wah (chairman), Fong Ho Yin and Hung Ka Wai.

Date of hearing: 20 July 2007.

Date of decision: 9 April 2008.

The Appellant was a director and shareholder of Company C and a director of Company D.

In 1997, Company C entered into a contract with Company B (the ‘1997 contract’). Company C agreed to offer the services of the Appellant to Company B, which involved playing parts in television programmes designated by Company B. During the term of the contract, if Company C could not or refused to procure the Appellant to offer her personal services in respect of the designated programmes to Company B for three times, Company B had the right to terminate the contract. Subsequently, in consideration of Company B agreeing to enter into the 1997 contract with Company C, the Appellant gave an undertaking to Company B, guaranteeing that she would discharge all the obligations under the 1997 contract.

In 1998, the Appellant entered into an agency contract with Company F. In 1999, Company B and Company F entered into a contract (the ‘1999 contract’) which was substantially the same as the 1997 contract. Similarly, the Appellant gave an undertaking to Company B, which was the same as the one she gave in 1997.

In the first relevant tax year, the Appellant did not state any income in her tax return. In the second tax year, she stated a sum to be her income as a director of Company D. For these two tax years, Company C and Company D claimed that the sums received from Company B in respect of the Appellant’s services were their companies’ respective income.

The dispute between the Appellant and the Commissioner is whether those sums should be treated as the income of the Appellant or the business income of Company C and Company D.

Held:

(2008-09) VOLUME 23 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

1. Section 9A(3) of the IRO stipulates six conditions. The Appellant does not satisfy the third and sixth conditions.
2. The Appellant enjoyed more freedom and autonomy in her working relationship with Company B than other employer-employee relationship. However, that does not mean that the Appellant is self-employed. Under the 1997 contract and 1999 contract, the Appellant could only say 'No' at most three times. That indicates that her freedom was limited. Therefore the Appellant does not satisfy the third condition under section 9A(3) of the IRO.
3. When determining whether a taxpayer is self-employed or an employee, the fundamental test is this: Is that person performing the service in business on his own account? If the answer is 'No', the person is an employee. Otherwise, he is self-employed. Control is one of the considerations. But it is no longer the sole determining factor. Factors which may be of importance include what degree of responsibility for management he has, what degree of financial risk he takes, whether he hires his own helpers and whether he provides his own equipment. (Hall v Lorimer [1994] STC 23 distinguished; Lee Ting-sang v Chung Chi-keung and another [1990] HKLR 794 and Market Investigations v Minister of Social Security [1969] 2 QB 173 applied.)
4. The Appellant did not perform the services in business on her own account. While she had relatively more freedom or autonomy when deciding whether to perform in a programme, such freedom or autonomy was still limited. Broadly speaking, the Appellant's work was in many respects subject to the supervision and control of Company B. The Appellant did not take part in any management role. She did not have to hire other helpers to assist her performance. She did not have to bear any financial risks.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

Hall v Lorimer [1994] STC 23

Lee Ting-sang v Chung Chi-keung and another [1990] HKLR 794

Market Investigations v Minister of Social Security [1969] 2 QB 173

Li Kin Hong Pius of Pius Consulting Limited for the taxpayer.

Lai Wing Man and Chan Wai Yee for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D4/08

薪俸稅 提供的個人服務是有關公司的生意入息還是個人的受僱入息 《稅務條例》第9A(1), (3), (4)條。

委員會：何耀華（主席）、方浩然及洪嘉偉

聆訊日期：2007年7月20日

裁決日期：2008年4月9日

上訴人分別是C公司的股東及董事和D公司的董事。於1997年，C公司與B公司簽署合約（‘1997合約’），其中C公司同意向B公司提供上訴人的個人服務，於B公司所指派的電視節目中演戲、表演和扮演B公司指定的角色。在合約期內，如C公司未能或拒絕向B公司促使上訴人於B公司指派的項目提供服務達三次，B公司有權立即終止合約。其後，上訴人因應B公司同意與C公司訂立1997合約，而簽署了一份個人承諾書予B公司，上訴人保證C公司將妥善履行其於1997合約內的全部責任。

於1998年，上訴人與F公司簽訂了一份經理人合約。於1999年，B公司與F公司簽署了一份與1997合約內容相若的合約（‘1999合約’）。上訴人亦簽署了一份個人承諾書給B公司，內容與1997年所簽的相同。

於有關的兩個課稅年度，上訴人於首年沒有申報任何入息，於次年申報了作為D公司的董事的入息。在這兩個課稅年度，C公司及D公司分？將從B公司就上訴人提供的演藝服務所支付的款項作為公司的入息入賬。

上訴人與稅務局的爭議是該筆款項應作為上訴人的個人入息還是C公司及D公司的商業入息。

裁決:

1. 《稅務條例》第9A(3)條共列載有六項條件。其中上訴人並不符合第(三)及第(六)項條件。
2. 上訴人與B公司的工作關係，所擁有的自由或自主程度比很多其他的僱員僱主為多。但這並不顯示上訴人就是「自僱」。1997合約及1999

合約允許上訴人說「不」的次數只限於三次，顯示其自由度有限。因此上訴人未能符合《稅務條例》第 9A(3)條所列載的條件(三)。

3. 就如何區分一位納稅人是「自僱」人士或「受僱」人士，基本的驗證原則是：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，但控制並不再是唯一決定性的因素，其他需要考慮的重要因素包括該名人士是否有參與管理該項工作、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。(Hall v Lorimer [1994] STC 23 distinguished; Lee Ting-sang v Chung Chi-keung and another [1990] HKLR 794 及 Market Investigations v Minister of Social Security [1969] 2 QB 173 applied.)
4. 上訴人所提供的服務並不是為自己的利益經營業務。雖然在決定是否演出某一項節目這個環節，上訴人有較大的自由或自主權，但有關的自由或自主權仍然是有限的，而且從宏觀的角度，上訴人的工作仍然受到 B 公司的多方面的管轄和控制。上訴人沒有參與管理工作，對於節目製作，她無需要自費僱用其他演出者協助她的演出，又無需要承擔財政風險。

上訴駁回。

參考案例：

Hall v Lorimer [1994] STC 23

Lee Ting-sang v Chung Chi-keung and another [1990] HKLR 794

Market Investigations v Minister of Social Security [1969] 2 QB 173

納稅人由沛達思顧問有限公司之李健康代表出席聆訊。
黎詠文及陳慧儀代表稅務局局長出席聆訊。

裁決書：

背景

1. A小姐(以下稱「上訴人」)反對稅務局向她發出的1999/2000及2000/01年度薪俸稅評稅。上訴人聲稱她提供B公司要求的個人服務而得到的款項是C公司及/D公司的生意入息，並不屬於上訴人的受僱入息，有關入息不應課繳薪俸稅。

2. 稅務局副局長於2007年3月30日發出評稅決定書，認為上訴人應就C公司及D公司從B公司取得的入息課繳薪俸稅，並將有關的薪俸稅評稅作出以下調整：

- (a) 1999/2000課稅年度，應課稅入息實額由\$434,500調整為\$549,500；應繳稅款由\$63,365調整為\$82,915。
- (b) 2000/01課稅年度，應課稅入息實額由\$612,750調整為\$691,628；應繳稅款由\$93,667調整為\$107,076。

3. 上訴人反對稅務局副局長的決定，並就此提出上訴。上訴人提出以下上訴理由：

- (a) 從B公司收取的入息被錯誤評定為上訴人的受僱入息。
- (b) 稅務局副局長所決定的1999/2000及2000/01年度上訴人應課繳的薪俸稅過多及不正確。
- (c) 稅務局副局長在按《稅務條例》第9A(1)條作出決定時錯誤理解或沒有考慮相關的案情事實。
- (d) 稅務局副局長錯誤地引用《稅務條例》第61條以作出上訴人是B公司僱員的決定。
- (e) 稅務局局長沒有考慮可以將C公司及D公司的入息作為上訴人的個人生意入息課稅，而不是作為薪俸入息課稅。

4. 上訴人由其稅務代表沛達思顧問有限公司的李健康先生出席聆訊。上訴人並安排証人E女士在聆訊時作供。E女士是上訴人經理人公司(F公司)的董事。她在宣誓後作供並接受稅務局代表的提問。

案情事實

5. 除了B公司是否有權控制(control)上訴人在世界任何地方參與娛樂界的表演或推廣外，上訴人沒有就前述稅務局副局長評稅決定書內列載的事實提出任何爭議。

6. 經考慮所有文件及口頭證供後，我們確認以下事實：

6.1 C公司於1994年9月1日在香港註冊為有限公司，而其性質為私人公司。上訴人持有C公司四份之三股份，其餘四份之一股份由上訴人的母親G女士持有。C公

司有兩位董事，即上訴人及G女士。C公司後來於2000年3月31日停業，並於2001年7月27日解散。

6.2 D公司於1999年3月12日在香港註冊為有限公司，而其性質為私人公司。D公司有兩位股東H先生及I女士。D公司在成立時有兩位董事，即上訴人及H先生。於2003年2月17日，I女士被委任為董事以取代H先生。

6.3 於1997年12月5日，B公司與C公司簽署了一份合約（‘1997合約’）。根據該份合約，

(a) C公司同意向B公司提供上訴人的個人服務，於B公司所指派的電視節目中演戲、表演和扮演B公司指定的角色。

(b) 1997合約的內容摘要如下：

合約日期： 9-12-1997

合約期間： 1-12-1997至30-11-1999 (其後延長至29-2-2000)

演出最少次數： 在合約期間演出五套劇集，每套不少於二十集，每集不少於一小時。

應付費用： 五套劇集總費用為\$1,150,000.00，以每套\$230,000.00計算。

費用支付辦法：

- 簽約時支付 10%
- 每部劇集開始製作時支付該劇集費用的 45%
- 每部劇集製作完畢時支付該劇集費用的 45%

其他條件：

(A) 在合約期內，如C公司未能或拒絕向B公司促使上訴人於B公司指派的項目提供服務達三次，B公司有權立即終止合約。在此情形下，C公司須於五天內退回B公司已支付的費用。

(B) 在合約期內，C公司須確保上訴人，不會在未得到B公司事先的書面同意前，在香港或香港以外的地方接受其他經營商聘用或訂立任何合約或同意(不論義務性質或有價性質)進行或參與表演或推廣活動，不論這些表演或推廣活動是否與電視、錄影

業務或廣播業務有關。

- (C) C公司負責促使上訴人參加B公司所要求在世界任何地方進行的綵排和演出，並須遵從B公司製作行政人員給予的指令。
- (D) B公司如因為非其可控制的原因而無法製作須要上訴人提供服務的節目，B公司只須給予C公司不少於一個月的書面通知或支付相當於雙方所議定的一個月的收費代通知金，即可取消1997合約。
- (E) C公司負責促使上訴人在合約期內知會B公司上訴人的所在地及促使上訴人不可在取得B公司書面許可前離開香港的地域範圍。
- (F) C公司確保上訴人不會在合約有效期內在任何其他於香港領有牌照的電視台出現或受僱。

- (c) 該份1997合約是由上訴人代表C公司簽署。該合約的有效期其後被延長至2000年2月29日。

6.4 於1997年12月5日，上訴人因應B公司同意與C公司訂立1997合約，而簽署了一份個人承諾書予B公司（以下稱「1997承諾書」）。該承諾書包括以下條款：

- (a) 上訴人保證C公司將妥善履行其於1997合約內的全部責任。
- (b) 上訴人同意若C公司違反其與B公司訂立的1997C公司合約時，向B公司所蒙受的一切和任何損失作出彌償。
- (c) 上訴人又同意她會代C公司履行1997合約內的職責和責任，尤如她本人是1997合約內主要責任方(primary obligor)。

6.5 於1998年3月3日，上訴人與F公司簽訂了一份經理人合約，授權F公司代表上訴人處理她在全世界各地的演藝事業。根據該經理人合約，F公司可代上訴人收取上訴人的演藝工作所得的一切報酬，並在扣除所有開支及經理人費用後的十四天內將餘款支付予上訴人。

(2008-09) VOLUME 23 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

6.6 於1999年7月20日，B公司與F公司簽署了一份合約（‘1999合約’）。除了合約有效期間為2000年3月1日至2002年2月28日外，該份合約的內容幾乎完全與1997合約相同（見上述第6.3段）。

6.7 於1999年7月26日，B公司與F公司簽署了一份補充協議。根據該份補充協議，F公司同意促使上訴人所提供的演藝服務擴展至歌唱服務。

6.8 於1999年7月20日，因應B公司同意與F公司訂立1999合約，上訴人簽署了一份個人承諾書給B公司（以下稱「1999承諾書」），該承諾書的內容與1997承諾書相同（見上述第6.4段）。

6.9 在不同日期，B公司就支付給上訴人和F公司的款項向稅務局提交的資料顯示：

課稅年度	1999/2000	2000/01
支付上訴人的僱員薪酬及 (IR56F和IR56B)	\$542,500	\$120,750
支付僱員以外(F公司)報酬 (IR56M)	\$115,000	\$678,878

6.10 就1999/2000課稅年度，上訴人提交的個別人士報稅表，沒有申報有任何入息。至於2000/01課稅年度，上訴人申報了以下的入息：

僱主	職位	受僱期間	入息
D公司	董事	1999/2000	\$300,000
D公司	董事	2000/01	\$300,000

6.11 上訴人，C公司及D公司分別提交的稅務申報表和C公司及D公司提供的資料顯示：

- (a) 就上訴人於1999/2000年度(1-4-1999至31-3-2000)提供的演藝服務，B公司支付的款項並不作為上訴人的個人入息報稅，而是作為C公司及D公司的入息入賬。
- (b) 就上訴人於2000/01年度(1-4-2000至31-3-2001)提供的演藝服務，B公司支付的款項並不作為上訴人的個人入息報稅，而是作為D公司的入息入賬。

- (c) 於1999/2000年度，C公司雖然有收入及有盈利，但盈利被累積的虧損所抵消，因此沒有股息或董事酬金給予上訴人。
- (d) 於1999/2000年度(1-4-1999至31-3-2000)，上訴人從D公司收取了董事酬金\$300,000。於2000/01年度(1-4-2000至31-3-2001)，上訴人從D公司收取了董事酬金\$300,000。

6.12 在回應稅務局的有關問題時，B公司提供了以下資料：

- (a) 上訴人於提供服務時，無需要提供她自己的設備或聘請其他人員協助她履行職責，但她可以自費聘請她的私人助理。
- (b) 一般來說，上訴人無需支出費用以履行其職責。至於服裝費方面，B公司不會彌償上訴人的支出，除非有關支出事前獲得B公司批准。

雙方的爭議及案情分析

7. 在此宗個案，上訴人與稅務局之間的主要爭議是：上訴人於1999/2000及2000/01年度在B公司節目提供的個人服務應作為上訴人入息課繳薪俸稅還是作為C公司及D公司的商業入息課繳利得稅？

8. 上訴人及稅務局都同意，《稅務條例》第9A(1)條的規定即有關服務公司的收入被視為納稅人的個人受僱收益，原則上適用於本個案的情況。因此除非《稅務條例》第9A(3)及/或9A(4)的豁免條款適用於本個案，否則上訴人將被視為B公司的僱員而從B公司取得的報酬將被視為上訴人的個人入息並須課繳薪俸稅。

9. 《稅務條例》第9A(3)條共列載有六項條件。如納稅人的有關個案符合該六項條件，有關的個案將可獲豁免，不受9A(1)條規管。以下是我們對於本個案是否符合第9A(3)條的六項條件所作的分析：

- (a) 條件(一)：有關的服務協議，給予的報酬將不包括年假、旅費津貼、病假、退休金享有權、醫療津貼或住宿，或其他類似利息。

上訴人及稅務局雙方都同意此條件是符合的。

- (b) 條件(二)：提供服務的人士在相關期間內會為其他的經營者提供相同或相類似的服務。

上訴人報稱在相關期間內，她提供了相同或相類似的服務給其他經營者包括J公司(電視劇「K故事」)，L公司(M錄影帶)，N公司，O公司(電影「XXXXX」)等。證據顯示上述的有關服務，雖然有部份是

在1999/2000及2000/01年度之外發生，但在1999/2000及2000/01年度，上訴人確實有在取得B公司許可下，為其他經營者提供服務。因此我們認為此條件是符合的。

- (c) 條件(三)：提供服務的人士在執行該等服務時，不受類似於僱主在一般情況下就其僱員執行職務時行使的控制權所控制或督導。

這項條件在本個案是否符合是雙方爭議最激烈的議題，我們的分析將在本裁決書第10至13段表述。

- (d) 條件(四)：就有關服務的報酬，並非定期支付或按一般僱用合約計算酬勞的方式計算。

稅務局的代表對於此條件是否符合仍有保留，因為僱用合約也有以「件工」計算酬勞的。總體來說，我們認為此條件在本個案是符合的。

- (e) 條件(五)：按有關的服務協議，經營者不可以按一般僱用合約給予僱主解僱僱員的理由終止有關服務。

稅務局代表認為此條件是不符合的，因為1997合約及1999合約都含有以下的終止合約條款，即B公司可在下述情況下終止合約：

- (i) 藝員不能或拒絕服務達3次；
- (ii) 藝員不遵保密條款；及
- (iii) 沒有適合的劇目供有關的藝員演出。

我們認為上述的終止合約條款是一般性的毀約條款，而不是僱用合約給予僱主特有的終止合約條款(例如，不遵守僱主或上級的指示等)。因此，我們認為，此條件在本個案是符合的。

- (f) 條件(六)：提供服務者並沒有公開被顯示是經營者的職員或僱員。

稅務局代表認為此條件是不符合的，並提出以下例子支持這個論點：

- B公司邀請上訴人參加XXX大獎頒獎典禮並頒贈大獎給上訴人。
- 其他業界人士，例如YYY去信B公司稱呼上訴人為「貴台(即B公司)藝員」。

上訴人的稅務代表則聲稱此條件是符合的，理由是B公司沒有給予上訴人一般僱員享有的福利，如年假、醫療津貼、退休保險等，上訴人亦沒有印備或使用B公司的名片。我們認為稅務局代表及上訴人的稅務代表所提出的例子都未能協助我們去決定條件(六)在本個案是否符合。上訴人的稅務代表所列舉的理由只是支持條件(一)在本個案是符合的(見前述第9(a)段)，而不是條件(六)。另一方面，從稅務局代表提出的例子，我們所得的印象是上訴人被顯示為B公司的長期服務藝員。但長期服務藝員並不同於長期服務僱員。上訴人是否僱員，關鍵仍取決於前述條件(三)是否符合，及我們仍然需要考慮其他區分「自僱」或「受僱」的因素(見下述第15及16段)。

10. 就上訴人在執行服務時，有沒有受到或需要接受類似於僱員在執行職務時需接受僱主的控制權所控制或督導這個議題，稅務局代表認為上訴人在這宗個案是需要接受有關的控制或督導的。理由是按有關的合約條款，上訴人需要於B公司指派的項目提供服務；需要按B公司的指示進行綵排和演出；需要遵從B公司製作行政人員給予的指令；在合約期內需要知會B公司上訴人的所在地及不可以在得到B公司許可前為其他經營者提供服務等（詳見前述第6.3及6.6段）。

11. 對於稅務局代表上述論點，上訴人的稅務代表認為有關論點是扭曲事實。上訴人的稅務代表並安排證人E女士作供。E女士是上訴人經理人公司F公司的董事。她在宣誓後作供並接受稅務局代表的提問。

從E女士的證供，我們得悉以下幾點：

- (a) 作為上訴人的經理人公司，F公司代表上訴人處理合約條件的談判及工作時間的安排等事項。
- (b) 上訴人在提供服務時，確實需要遵從製作人給予的指令，而在合約有效期間內，上訴人確實需要知會B公司她的所在地及需取得B公司許可後，才可以承接其他經營者的聘用。但E女士強調這都是行業上的需要，即使是一位提供免費服務的表演者，也需要遵從有關指令的。
- (c) 按合約規定，上訴人可以拒絕在指派的節目中演出，而上訴人事實上亦曾經行使這個權利。

12. 上訴人的稅務代表並提出上訴人只是在表演或製作節目時需要接受製作人員的指令，但這是因為有關演藝行業的性質，在提供服務時需接受指令或督導，並不是因為上訴人擁有僱員身份。上訴人的稅務代表又強調上訴人可以拒絕演出，又曾經行使這個權利，這明顯與一般的僱用合約不同。

13. 我們詳細地考慮過雙方所提出的論點。我們同意上訴人與B公司的工作關係，所擁有的自由或自主程度比很多其他的僱員僱主為多。但這並不顯示上訴人就是「自僱」(‘Self employed’)或「獨立的承判商」(‘independent contractor’)。在現今的世代，一個大企業可以擁有很多類別的僱員，包括「專業人士」(‘professionals’)及/或其他「高智僱員」(‘knowledge workers’)。對於指派的工作，這些高智僱員很多時是有夠大自由度向上級說「不」的。但這並不是「自僱」或「獨立承判商」的標的。而且，在此宗個案，1997合約及1999合約允許上訴人說「不」的次數只限於三次，而不是無限次數的，顯示其自由度是有限。我們因此認為上訴人未能成功地舉證本個案符合稅務條例9A(3)條所列載的條件(三)。

14. (a) 至於《稅務條例》9A(4)條的豁免條款是否適用於本個案，上訴人的稅務代表聲稱上訴人提供的服務可被視為上訴人經營自己的生意以「自僱」模式提供，而不是以B公司僱員模式提供。上訴人的稅務代表又引用Hall v Lorimer [1994] STC 23這個案例去支持他的論點。

(b) 在Hall v Lorimer這件個案，納稅人Lorimer是一位影片編輯，在製片場進行剪輯影片工作。案情顯示Lorimer無需提供設備，沒有僱用員工協助他的工作，除了壞賬外，Lorimer無需承擔其他財政風險，而且在提供服務時Lorimer亦受到製作公司在時間等問題限制。上訴庭在該個案裁決Lorimer是經營自己的生意，而他的收入屬於生意入息。上訴人稅務代表因此引用Hall v Lorimer這個案例支持他的論點，即上訴人於提供服務時，是經營她自己的生意，並不是受僱於B公司。但Hall v Lorimer這件個案，案情事實與本個案有以下幾點很重要的差別：

(i) Lorimer替20多間製片公司工作，合約多是短期的，由一至十天不等。在此宗個案，上訴人主要是為B公司提供服務，並持續受為期約兩年的合約所約束。雖然，在B公司同意下，上訴人可以亦曾經向其他的經營者提供服務。

(ii) Lorimer提供的服務性質與上訴人提供的不同。Lorimer的工作是獨立的，沒有亦不需要有規管。上訴人提供的服務是受到及需要接受指令和督導的。

(c) 事實上，在Hall v Lorimer這件個案，上訴庭採納了原訟庭的觀點，即每個案需獨立處理，並從宏觀眼，從而釐定整體效果。每項因素在同一個案可以有不同比重，而同一因素在不同個案也可以有不同份量。

以下是有關判詞的英文原文：

‘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. 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.’

- (d) 由於Hall v Lorimer這個案例的案情事實與本個案的案情有重要的分別，因此，我們不同意Hall v Lorimer這個案例，足以支持上訴人稅務代表的論點。我們認為Hall v Lorimer這個案例對我們的正確啟示，是上訴庭在該案中闡述的法理原則，即每件個案需獨立處理，並考慮全部案情事實，從宏觀 眼作出決定。根據此原則及我們在下述第16段所作的分析，我們認為上訴人稅務代表未能成功舉證上訴人於提供服務時，是生意經營者而不是受僱者。

15. 就如何區分一位納稅人是「自僱」人士或「受僱」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，但控制並不再是唯一決定性的因素，其他需要考慮的重要因素包括 該名人士是否有參與管理該項工作、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。[上述重點標誌由我們附加]

以下是有關判詞的英文原文：

‘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 questions 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.’ (**emphasis added**)*

16. 我們同意在Market Investigations這宗案例所定立的驗證原則和指引，即所有相關的因素都需要考慮，包括但不限於有關人士所受的控制。根據這個驗證原則和指引，我們認為上訴人在這宗個案所提供的服務並不是為自己的利益經營業務。雖然在決定否演出某一項節目這個環節，上訴人有較大的自由或自主權，但有關的自由或自主權仍然是有限的，而且從宏觀的角度，上訴人的工作仍然受到B公司的多方面的管轄和控制。雖然作為藝員，上訴人對於自己的儀容衣 特別珍惜及/或需要作出某些自費的支出。但同樣地，亦有企業的行政總裁或其他高級行政人員自費聘請個人形象顧問，公關顧問及/或領袖教練(leadership coach)為自己保值或增值。這些自我保值或增值的行為，不能被接納為將有關納稅人從「受僱」身份轉變為「自僱」身份的理由。再者，上訴人在這宗個案，沒有參與管理工作(她是被管理的藝員之一)，對於節目製作，她無需要自費僱用其他演出者(例如舞蹈藝員、樂隊等)協助她的演出，又無需要承擔財政風險。因此，從宏觀的角度來看，我們認為上訴人是「受僱」於B公司，B公司支付給C公司及D公司的款項，應被視為上訴人的受僱入息，並應課繳薪俸稅。

17. 上訴人其中一個上訴理由是稅務局副局長錯誤引用《稅務條例》第61條以作出上訴人是B公司僱員的決定。由於我們已就《稅務條例》第9A條作出有關上訴人是B公司僱員的決定，因此沒有需要去考慮《稅務條例》第61條是否適用於本個案。

結論及裁決

18. 總結以上分析，我們駁回上訴及維持稅務局副局長的決定。