

Case No. D53/12

Salaries tax – whether or not the income in the period of time assigned to work overseas was exempted from salaries tax – sections 8(1A), 8(1B) and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance – in order to find out the source of income the first thing to consider was the employment contract – 60 days rule. [Decision in Chinese]

Panel: Chow Wai Shun (chairman), Ha Suk Ling Shirley and Patrick Wu Yung Wei.

Date of hearing: 9 January 2013.

Date of decision: 8 March 2013.

The Appellant was employed by Company A. In the time of employment, the Appellant was assigned to work in another country. The Appellant alleged that the income received in the period of time when he was assigned to work in another country should be exempted from salaries tax. The Assessor refused the Appellant's application for the tax exemption of the concerned income in the year of assessment 2010/11 ('the year of assessment'). The grounds of appeal were as follows:

1. In the past years of assessments, the Inland Revenue Department did not require the Appellant to pay tax. On this occasion, the Appellant should also be exempted from salaries tax in Hong Kong.
2. Although the Appellant had stayed in Hong Kong for more than 60 days in the year of assessment, he considered that since he had been assigned to work in another country several years before hand and had worked continuously until the project finished and came back to Hong Kong in the year of assessment, the income from the work overseas in the whole period of time should not be assessable for tax in Hong Kong.
3. During the period of assignment to work overseas, the Appellant and Company A had entered an overseas contract which stipulated that the Appellant should be responsible for all the tax payments in that country. Since the income of the Appellant during that period of time was the remuneration for his work overseas, such income should thereby be assessable for tax in that country only.

Held:

1. According to section 8(1A)(b) and 8(1B), the Board considered that the income of the taxpayer arose in or derived from Hong Kong. Besides the

taxpayer was required to come back to Hong Kong to attend production conferences and had to discuss with the factory owners about the production matters in the relevant year of assessment. The entire period of stays in Hong Kong was more than 60 days. The taxpayer had not rendered the services related to his employment outside Hong Kong. The relevant tax exemption was not applicable (D90/03, IRBRD, vol 18, 860 considered).

2. In relation to the exemption under section 8(1A)(c), the Board considered the taxpayer must fulfill the following three conditions: (a) that the taxpayer derived income from services overseas; (b) that the income was chargeable to tax of a similar nature to salaries tax; and (c) that the Commissioner of Inland Revenue is satisfied that the person has paid tax of that nature in that territory in respect of the income (D34/01, IRBRD, vol 16, 303 followed).
3. In order to know whether or not the source of the Appellant's concerned income was from Hong Kong, it did not depend on the place of the work. It was about location of the source of the income. In order to find the source of the income, the first thing to consider would be the employment contract. The Board considered the employment relationship between the Appellant and his Hong Kong employer had not changed because of the Appellant's assignment to work overseas. His source of income had not changed and had always been Hong Kong. In the premises, the Appellant's income fell within basic charge to salaries tax under section 8(1). No matter where he provided the services, all of his income should be subjected to taxation and could not be apportioned (CIR v George Andrew Goepfert [1987] HKLR 888 and Lee Hung Kwong v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 80 applied).
4. The Appellant were not required to pay tax in the past years of assessment. It was because in those years of assessment, the Appellant had respectively stayed in Hong Kong for not more than 60 days. Therefore the 60 days rule applied and the Appellant was exempted from tax under section 8(1B). However, the tax assessment was based on each year of assessment. The situation that exemption was granted in the previous years of assessment did not occur in the year of assessment concerned.
5. After the Appellant was transferred back to work in Hong Kong in the year of assessment, he did not render services in relation to his employment outside Hong Kong, therefore the exemption requirements under section 8(1A)(b)(ii) could not be fulfilled.
6. In relation to the exemption under section 8(1A)(c), although under the overseas supplemental contract, the Appellant should be responsible to pay

the personal tax payments for his works overseas, there was evidence to show that the government overseas had exempted the tax payment and the Appellant had failed to provide any documentary proofs to show that he had made any tax payments in a nature similar to salaries tax to the government overseas. As a result, the Appellant could not receive any exemption under that section.

7. The Appellant failed to discharge the burden of proof required under section 68(4) of the Inland Revenue Ordinance. The Board objectively considered that the source of the Appellant's income was Hong Kong. It was arose in and derived from Hong Kong. In the year of assessment, there was no applicable exemption.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

CIR v George Andrew Goepfert [1987] HKLR 888
Lee Hung Kwong v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 80
D90/03, IRBRD, vol 18, 860
D34/01, IRBRD, vol 16, 303

Taxpayer in person.

Ng Lai Ying Vivian and Yip Chi Chuen for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D53/12

薪俸稅 – 借調到另一國家工作期間的入息應否獲豁免課繳薪俸稅 – 《稅務條例》第8(1A)條、第8(1B)條及第68(4)條 – 找出入息來源地首先考慮的是僱傭合約 – 60天規則

委員會：周偉信（主席）、夏淑玲及吳勇為

聆訊日期：2013年1月9日

裁決日期：2013年3月8日

上訴人受僱於A公司，期間上訴人曾被借調到另一國家工作，上訴人聲稱在他借調到另一國家工作期間的入息應獲豁免課繳薪俸稅。評稅主任不接納上訴人豁免有關2010/11課稅年度（下稱該課稅年度）入息的申請，上訴人的上訴理由如下：

1. 之前課稅年度稅務局均未有向上訴人於另一國的收入繳稅，因此今次上訴人應同樣免徵香港薪俸稅。
2. 雖然上訴人在該課稅年度內留港超過60天，但因他早於幾年前已被借調至另一國家連續工作直至該課稅年度工程完成回港，因此認為該期間因海外工作所得入息不應於香港徵稅。
3. 在借調期間上訴人和A公司簽定的海外合約定明，上訴人負責另一國家的一切稅款，而因該段時間的收入屬上訴人在當地工作的酬勞，所以應只於另一國家評稅。

裁決：

1. 就第8(1A)(b)條及8(1B)條，本委員會認為納稅人入息是在香港產生或得自香港，而納稅人在有關課稅年度內，須回港出席生產會議及與廠商討論生產事宜，共停留香港超過60天，不是在香港以外地方提供與他受僱工作有關的一切服務，有關豁免並不適用(參考D90/03, IRBRD, vol 18, 860)。
2. 至於第8(1A)(c)條的豁免，本委員會認為納稅人必須同時符合以下三項條件：(a) 納稅人是因於外地工作而取得入息；(b) 有關入息須課徵與薪俸稅在性質上大致相同的稅項；及(c) 稅務局局長信納該人已在該地就有關入息繳付稅款(參考D34/01, IRBRD, vol 16, 303)。

3. 上訴人的有關入息是否源自香港，並非取決於他的工作地點，而是有關入息的來源地；要找出入息來源地，首先要考慮的則是其僱傭合約。委員會認為上訴人與在香港的僱主的僱傭關係，沒有因借調到外地工作而改變，其入息來源地亦然，一直都是在香港。如此，上訴人的入息屬第8(1)條的基本徵稅範圍，不論他在甚麼地方提供服務，其全部入息均須予以徵稅，不可作出分攤(參考CIR v George Andrew Goepfert [1987] HKLR 888和Lee Hung Kwong v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 80)。
4. 上訴人在之前的課稅年度並未被徵稅，是由於上訴人在之前課稅年度中，分別留港天數都不超過60天，所以「60天規則」適用，獲得第8(1B)條的豁免。然而，評稅是以每個課稅年度計算，之前獲豁免的情況，並沒有在該課稅年度出現。
5. 上訴人被調回香港工作後，他在課稅年度中，並不是在香港以外地方提供與其受僱工作有關的一切服務，不能符合第8(1A)(b)(ii)條的豁免。
6. 至於第8(1A)(c)條的豁免，雖然根據海外補充合約，上訴人須負責海外工作地的個人入息稅項，然而亦有證據顯示當地政府豁免稅項，而上訴人亦未能提供任何文件，證明他已向當地政府繳付與薪俸稅具大致相同性質的稅款，故此，上訴人亦不能獲得該條文項下的豁免。
7. 上訴人未能履行《稅務條例》第68(4)條的舉證責任。委員會從客觀事實上亦認為，上訴人所得入息源自香港，於香港產生，得自香港，在該課稅年度中沒有任何適用豁免。

上訴駁回。

參考案例：

CIR v George Andrew Goepfert [1987] HKLR 888
Lee Hung Kwong v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 80
D90/03, IRBRD, vol 18, 860
D34/01, IRBRD, vol 16, 303

納稅人親自出席聆訊。

吳麗英及葉志銓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 2010/11 課稅年度薪俸稅評稅，稅務局副局長於 2012 年 9 月 3 日發出決定書，裁定上訴人反對無效。上訴人不服，遂向本委員會提出上訴。

有關事實

2. 上訴人確認，並無任何呈堂文件證供，對上述決定書內決定所據事實，亦不提出爭議，但願意宣誓作供，並接受答辯人代表盤問。

3. 根據上述決定書內決定所據事實、答辯人在聆訊前呈堂的文件證供，與及上訴人的口供，委員會裁定與本上訴的有關事實如下：

- (1) A 公司（前稱 B 公司，下稱 A 公司），是一間在香港成立的私人公司，辦事處設於香港，主要業務為設計及承建樓宇建築項目。在相關期間，A 公司與 C 國家建築商 D 公司於當地合作承建工程項目。
- (2) 上訴人自 1998 年 10 月 22 日起受僱於 A 公司，其僱傭合約（下稱香港僱傭合約），在香港商議和簽立。根據香港僱傭合約，上訴人可被調派到位於香港或海外的工地或辦公室工作。
- (3) 由 2007 年 1 月 29 日起，上訴人被 A 公司借調到 C 國家 E 城市工程項目，員工調任通知書及上訴人提供一份日期為 2007 年 1 月 3 日的借調海外補充合約均列明，借調期間上訴人與 A 公司的僱傭關係維持不變。根據海外補充合約，上訴人須負責 C 國家的個人入息稅項。
- (4) 上訴人於 2007 年 5 月 15 日簽訂一份合約（下稱海外合約），同意由 2007 年 4 月 10 日起為 D 公司項目經理，每月薪金 55,000 元 C 國家貨幣（當時兌換率為 2.11，即 116,050 港元）。
- (5) 上訴人於 2009 年 3 月 1 日獲晉升為 A 公司的高級項目經理，於 2010 年 1 月 1 日起，每月薪津總額增加至 70,500 港元，另加海外津貼 21,150 港元。
- (6) 在 2010 年 9 月 15 日及 2010 年 10 月 13 日，A 公司通知上訴人，他於 C 國家的項目工作，將於 2010 年 9 月 18 日完成，9 月 19 日起為他的休假日，10 月 15 日起被調回香港。

(2013-14) VOLUME 28 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (7) A 公司就上訴人提交的 2010/11 課稅年度的僱主報稅表中，載列如下資料：

(a)	受僱職位	高級項目經理
(b)	受僱期間	01-04-2010 – 31-03-2011
(c)	入息	元
	(i) 薪金	1,002,452
	(ii) 假期工資	95,976
	(iii) 酬金	<u>166,357</u>
	(iv) 總額	<u>1,264,785</u>

- (8) 上訴人在其 2010/11 課稅年度個別人士報稅表內，申報相同資料。上訴人聲稱他於 2010 年 4 月 1 日至 2010 年 10 月 15 日期間在 C 國家 E 城市工作，該期間的入息 877,035 元應獲豁免課繳薪俸稅。
- (9) 評稅主任不接納上訴人豁免有關入息的申請，遂向上訴人發出下列的薪俸稅評稅：

	元	元
入息		1,264,785
<u>加</u> ：配偶入息		<u>106,238</u>
		1,371,023
<u>減</u> ：居所貸款利息	38,280	
退休計劃供款	<u>17,312</u>	<u>55,592</u>
		1,315,431
<u>減</u> ：免稅額		<u>266,000</u>
應課稅入息實額		<u>1,049,431</u>
應繳稅款		<u>160,403</u>

- (10) 上訴人反對上述評稅。

- (11) 根據 A 公司就評稅主任查詢而提供的資料：

- (a) 就 2010/11 課稅年度內，上訴人曾於香港及 C 國家提供服務，主要職責是管理工程項目的日常運作，監察項目的執行及分判商的工作等。
- (b) 由於在被調派 C 國家期間，上訴人仍屬 A 公司僱員，上訴人於 A 公司工作的年資不會因被借調而被中斷。同樣，上訴人於 A 公司的累積年假，不會因被調派到 C 國家工作而被中斷。

- (c) 簽訂海外合約的原因，是為上訴人申辦 C 國家工作簽證。
 - (d) 在調派期間，A 公司及上訴人均須繼續向強積金計劃供款。同時，上訴人除了仍然獲得原有的醫療及保險等福利外，更享有以下額外津貼和福利：
 - (i) 海外津貼：香港每月薪津的 30%
 - (ii) 工作酬金：月薪 x 25% x 派駐當地月數
 - (iii) 回港旅費：每年 40,000 元，以津貼形式支付，無論上訴人實質上有否支付機票費用，A 公司同樣會向上訴人發放是項津貼。
 - (iv) 當地住宿及交通由 A 公司提供及安排
 - (e) 於 2010/11 課稅年度內，A 公司一直透過上訴人於香港的銀行戶口支付他的報酬，總額與申報入息總額相符。
 - (f) 其中有關假期工資，是因上訴人調回香港後工程安排緊密，A 公司預計上訴人未能使用剩餘的累積年假，經雙方協議，同意按香港僱傭條例，計算以工資代替假期。
 - (g) 就被調派 C 國家期間的有關入息，A 公司及上訴人均無須向當地政府繳付稅款。
- (12) 根據入境事務處所提供有關上訴人的出入境紀錄，評稅主任得悉上訴人於 2010/11 課稅年度逗留在香港共 198 天，其中 194 天是於 2010 年 9 月 19 日至 2011 年 3 月 31 日期間。

上訴理由及陳詞

4. 上訴人的陳詞，與他的上訴理由沒有分別。歸納而言，他的上訴理由如下：

- (1) 他每年如實申報入息，但於 2007/08、2008/09 及 2009/10 課稅年度，稅務局均未有向他於 C 國家工作的收入徵稅。因此，2010/11 課稅年度中的同樣收入，即由 2010 年 4 月 1 日至 2010 年 10 月 15 日期間於 C 國家工作的收入，應同樣免徵香港薪俸稅。
- (2) 雖然上訴人在 2010/11 課稅年度內留港超過 60 天，但因他早於 2007 年 1 月 29 日起，已被借調至 C 國家，連續工作直至

2010年9月19日工程完成回港，因此認為該期間因海外工作所得入息，不應於香港徵稅。

- (3) 海外合約定明，上訴人負責C國家的一切稅款，而因該段時間的收入屬上訴人在當地工作的酬勞，所以應只於C國家評稅。

稅例的有關規定和案例

5. 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；……

(1A) 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—

……

(b) 不包括以下任何人由提供服務所得的入息—

……

(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；……

(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。

(1B) 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。」

(b) 第 2 條：

「(1) 在本條例中，除文意另有所指—

……

課稅年度指任何一年自4月1日起計的12個月期間；

……

評稅基期就任何課稅年度而言，指該年度內最終須納稅的入息或利潤的計算期間；

……」

(c) 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。」

6. 有關適用案例方面：

(1) 就第 8(1)(a)條而言—

(a) Macdougall 法官在 CIR v George Andrew Goepfert [1987] HKLR 888 一案中，有以下詮釋：

(i) 提供服務的地方與受僱入息是否於香港產生或得自香港並不相關，所以不予考慮。原文判詞節錄如下：

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

(ii) 要決定受僱入息是否於香港產生或得自香港，須找出僱員真正取得入息的地方，即是說入息來源，或受僱工作的所在地，而首先要考慮的是僱傭合約。原文判詞節錄如下：

‘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.... [R]egard must first be had to the contract of employment.’

- (iii) 如果在一個課稅年度，任何人的入息屬《稅例》第 8(1) 條的基本徵稅範圍，不論他在甚麼地方提供服務，他全部薪金均屬薪俸稅的徵稅範圍，除非所謂「60 天規則」適用，即納稅人可根據第 8(1A)(b) 條併同第 8(1B) 條申請豁免。因此，一旦入息受第 8(1) 條規管，便沒有可作出分攤的規定。原文判詞節錄如下：

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

- (b) 杜濞峰法官在 Lee Hung Kwong v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 80 中：

- (i) 認同 Macdougall 法官上述的詮釋，就是於任何個案中，須考慮的問題是徵稅的入息是否源自香港，而提供服務的地點是不相關的。如果入息是源自香港，不論在香港或香港以外地方提供服務，該入息都屬徵稅範疇，除非第 8(1A)(b) 條的豁免適用。原文判詞節錄如下：

‘Thus, the question which falls to be decided in any particular case is whether the income which is sought to be charged is income from a Hong Kong source and the place where the services are rendered is irrelevant. If the income is from a Hong Kong source, it is subject to the charge whether the services are rendered in or outside Hong Kong, unless it falls within the exemption under s. 8(1A)(b).’

- (ii) 指出借調不一定會改變一個人受僱工作的所在地，而須視乎借調的條款，最終特別是僱員獲得入息的地方，即入息來源。這是最終須要考慮的問題，以找出僱員真正獲得入息的地方。原文判詞節錄如下：

‘A secondment does not necessarily change the location of employment. It depends on the terms of the secondment and in particular and ultimately where the income comes to the employee, ie the source of the income, etc. In the eventual analysis, it is this question which has to be determined and it has to be determined by looking for the place where the income really comes to the employee.’

- (2) 就第 8(1A)(b)及 8(1B)條，即上文提及的「60 天規則」而言，在案例 D90/03, IRBRD, vol 18, 860 中，本委員會認為納稅人入息是在香港產生或得自香港，而納稅人在有關課稅年度內，須回港出席生產會議及與廠商討論生產事宜，共停留香港超過 60 天，不是在香港以外地方提供與他受僱工作有關的一切服務，有關豁免並不適用。
- (3) 至於第 8(1A)(c)條的豁免，在案例 D34/01, IRBRD, vol 16, 303 中，本委員會認為納稅人必須同時符合以下三項條件：
- (a) 納稅人是因於外地工作而取得入息；
- (b) 有關入息須課徵與薪俸稅在性質上大致相同的稅項；及
- (c) 稅務局局長信納該人已在該地就有關入息繳付稅款。

原文判詞節錄如下：

‘... to qualify for an exemption under section 8(1A)(c) of the IRO, there are three requirements namely:

- (a) *that the taxpayer derived income from services overseas;*
- (b) *that the income was chargeable to tax of a similar nature to salaries tax; and*
- (c) *that the Commissioner is satisfied that the person has paid tax of that nature in that territory in respect of the income.’*

案情分析

7. 根據 Macdougall 法官在 Goepfert 案，與及杜滙峰法官在 Lee Hung Kwong 案所確立的法則，上訴人的有關入息是否源自香港，並非取決於他的工作地點，而是有關入息的來源地；要找出入息來源地，首先要考慮的則是其僱傭合約。

8. 上訴人自 1998 年 11 月 2 日起受聘，僱主是一間在香港成立，並設有辦事處及經營業務的公司。僱傭合約在香港簽立，合約內條款若有不足或不全，按香港法律辦理和執行，而上訴人的入息亦一直由僱主按僱傭合約，透過上訴人於香港的銀行戶口支付，上訴人沒有提出，委員會亦找不到，任何可能將上訴人入息來源地指向香港以外地區的蛛絲馬跡。

9. 即使其後上訴人被僱主借調到香港境外工作，上訴人僱主乃是按僱傭合約，發出調任通知書，指示上訴人到境外工作。該調任通知書及上訴人借調海外補充合約均列明，借調期間上訴人與僱主的僱傭關係維持不變，在外工作期間，入息都是按有關合約賺取，同樣透過上訴人在香港的銀行戶口支付，上訴人仍享有僱主提供的醫療保障及強積金等福利，工作年資及累積年假亦不曾因被調派海外工作而受影響。另一方面，上訴人與當地項目公司簽訂海外合約，是為上訴人申辦當地工作簽證。這些沒有爭議的事實，說明上訴人與在香港的僱主的僱傭關係，沒有因借調到外地工作而改變，其入息來源地亦然，一直都是在香港。

10. 如此，上訴人的入息屬第 8(1)條的基本徵稅範圍，不論他在甚麼地方提供服務，其全部入息均須予以徵稅，不可作出分攤。

11. 在 2007/08、2008/09 及 2009/10 課稅年度，上訴人並未被徵稅。按答辯人代表的陳詞，是由於上訴人在該三個課稅年度中，分別留港天數都不超過 60 天，所以「60 天規則」適用，獲得第 8(1B)條的豁免。然而，評稅是以每個課稅年度計算，之前獲豁免的情況，並沒有在 2010/11 課稅年度出現。

12. 上訴人在 2010/11 課稅年度的評稅基期內，在香港停留共 198 天，超逾 60 天的限制，「60 天規則」並不適用於這課稅年度。此外，上訴人在 2010 年 10 月 15 日起，被調回香港工作，他在 2010/11 課稅年度中，並不是在香港以外地方提供與其受僱工作有關的一切服務，不能符合第 8(1A)(b)(ii)條的豁免。

13. 至於第 8(1A)(c)條的豁免，雖然根據海外補充合約，上訴人須負責海外工作地的個人入息稅項，然而亦有證據顯示當地政府豁免稅項，而上訴人亦未能提供任何文件，證明他已向當地政府繳付與薪俸稅具大致同性質的稅款，故此，上訴人亦不能獲得該條文項下的豁免。

結論

14. 經詳細考慮所有證據和雙方的陳詞，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。委員會從客觀事實上亦認為，上訴人所得入息源自香港，於香港產生，得自香港，而在 2010/11 課稅年度中，沒有任何適用豁免，他在該課稅年度的全部入息，須予以徵收薪俸稅。所以，委員會駁回上訴人的上訴，並確定上文第 3(9)段的評稅。