

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Case No. D90/03

Salaries tax – section 8(1)(a), 8(1A)(b)(ii), 8(1A)(c) and 8(1B) of the Inland Revenue Ordinance ('IRO') – whether income arises in or is derived from Hong Kong – whether the taxpayer is entitled to the exemption under section 8(1A)(b)(ii), 8(1A)(c) and 8(1B) of the IRO. [Decision in Chinese]

Panel: Anthony Ho Yiu Wah (chairman), Cheung Wai Hing and Lam Wing Wo.

Date of hearing: 10 October 2003.

Date of decision: 20 January 2004.

Company B is a registered company of Hong Kong and is carrying on business in Hong Kong. Company B submitted tax returns with particulars of the taxpayer's employment and salary. The taxpayer also stated in his tax return that Company B was his employer.

However the taxpayer claimed that he was working in China. Therefore his income did not fall within salaries tax. The Commissioner considered that save for payment in lieu of notice, the taxpayer's income did fall within salaries tax.

The taxpayer lodged an appeal on the following grounds: (a) From the job interview to negotiation for the terms of employment and the entering into the personal records of employment, they were all performed in Dongguan factory. The records signed by the taxpayer were Dongguan factory's personal record. The taxpayer had never signed any employment contract with Hong Kong company. (b) Even though the taxpayer came back to Hong Kong each month to discuss with factory merchant on the process of production and to coordinate the quantity and quality of the products, that did not mean that the taxpayer came to work in Hong Kong. (c) It should not adopt the calculation method of the Inland Revenue Department in arriving at the number of days spent in Hong Kong because he could work in China in day times and could still cross the border to Hong Kong at night. (d) The taxpayer was just an employee of the Dongguan factory which is one of the companies opened by his boss.

Held:

1. In order to take the benefit of section 8(1B), a taxpayer must not render any services in Hong Kong during visit which exceed a total of 60 days in the relevant period (CIR v So Chak Kwong, Jack [2 HKTC 174] followed).

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

2. In present case, the first question that the Board has to decide is whether or not the income of the taxpayer arises in or is derived from Hong Kong. In making such a decision, the Board should just objectively consider whether or not the taxpayer's income arise in or is derived from Hong Kong. Considering the facts of the present case, the Board considered that the taxpayer was employed by Company B and was sent to work in the Dongguan factory. His income arises in and is derived from Hong Kong, so all the related income of the taxpayer should fall within the salaries tax under section 8(1)(a) of the IRO (CIR v George Andrew Goepfert [2 HKTC 210] considered).
3. In counting the number of days the taxpayer spent in Hong Kong, any part of a day counts as a "day". Since the taxpayer has exceeded a total of 60 days in Hong Kong in the relevant period, he had to prove that he rendered outside Hong Kong all the services in connection with his employment so as to benefit from the exemption under section 8(1A)(b)(ii) of the IRO (D29/89, IRBRD, vol 4, 340, D12/94, IRBRD, vol 9, 131 and D20/00, IRBRD, vol 15, 297 considered).
4. Since the taxpayer was required to have conference with the Hong Kong factory merchant in Hong Kong to discuss matters of production, and the attending of conferences had been decided as one of the ways to provide employment services to employer, the taxpayer could not enjoy the exemption under section 8(1A)(b)(ii) (D130/99, IRBRD, vol 15, 21 followed).
5. The taxpayer did not provide any evidence to prove that he has submitted and paid any tax in China similar to salaries tax. As a result, the taxpayer's income from company B could not be exempted from salaries tax under section 8(1A)(c) of the IRO.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

CIR v George Andrew Goepfert [2 HKTC 210]
CIR v So Chak Kwong, Jack [2 HKTC 174]
D29/89, IRBRD, vol 4, 340
D12/94, IRBRD, vol 9, 131
D20/00, IRBRD, vol 15, 297
D130/99, IRBRD, vol 15, 21

Chan Siu Ying for the Commissioner of Inland Revenue.
Taxpayer in person.

案件編號 D90/03

薪俸稅 – 《稅務條例》第 8(1)(a)、8(1A)(b)(ii)、8(1A)(c)及8(1B)條 – 上訴人的入息是否在香港產生或得自香港 – 上訴人能否享有《稅務條例》第8(1A)(b)(ii)、8(1A)(c)和8(1B)條的豁免

委員會：何耀華（主席）、張惠慶及林永和

聆訊日期：2003年10月10日

裁決日期：2004年1月20日

公司乙是一所在香港註冊成立及在香港經營業務的公司。公司乙提交的報稅表載有上訴人的薪酬及受僱職位。上訴人亦在其報稅表內申報公司乙是他的僱主。

上訴人聲稱他在中國內地工作，因此有關入息不應課繳薪俸稅。稅務局局長認為除了代通知金外，上訴人應就所得收入繳納薪俸稅。

上訴人提出上訴，上訴理由有以下幾點：(a) 上訴人由面試到洽談僱用條件及填寫人事記錄都是在東莞工廠進行，他所填寫的是東莞工廠的人事記錄表，亦從未與香港公司簽署僱傭合約。(b) 雖然上訴人每月返回香港與廠商討論生產過程及協調產量與品質，但這並不代表上訴人是到香港上班工作。(c) 停留香港的「天」數不應採用稅務局的計算方式，理由是他可以白天在中國內地工作，晚上過關回港。(d) 上訴人只是其僱主開設多間公司的其中一間東莞工廠的職員。

裁決：

1. 如果一名納稅人希望受惠於《稅務條例》8(1B)條的寬免，而他於有關期間到訪香港超過 60 天，那麼他一定不可在到訪期間提供任何服務(參考 CIR v So Chak Kwong, Jack [2 HKTC 174])。
2. 在本案中，委員會首先須決定的問題是上訴人的入息是否在香港產生或得自香港。作出有關決定時，委員會只應從客觀角度考慮上訴人的入息是否在香港產生或得自香港。綜觀本案事實，委員會認為上訴人是受僱於公司乙，被派到東莞工廠工作，他的入息在香港產生或得自香港，因此，相關入息需按稅例第 8(1)(a)條全數予以徵收薪俸稅(參考 CIR v George Andrew Goepfert [2 HKTC 210])。

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

3. 在計算上訴人逗留在香港的「天」數時，不足一天亦作一天計算。由於上訴人在相關期間停留香港超過 60 天，他必須證明他在香港以外地方提供與他受僱工作有關的一切服務，方可享有《稅務條例》第 8(1A)(b)(ii) 條的豁免(參考 D29/89, IRBRD, vol 4, 340、D12/94, IRBRD, vol 9, 131 和 D20/00, IRBRD, vol 15, 297)。
4. 由於上訴人需要在香港與香港廠商開會討論生產事宜，而出席會議亦是為僱主提供受僱服務的一種，因此他不能享有《稅務條例》第 8(1A)(b)(ii) 條的豁免(參考 D130/99, IRBRD, vol 15, 21)。
5. 上訴人沒有提供任何證據證明他曾在中國內地申報及繳納與薪俸稅性質相同的稅項，因此他從公司乙所得的入息不能按《稅務條例》第 8(1A)(c) 條獲得豁免課繳薪俸稅。

上訴駁回。

參考案例：

CIR v George Andrew Goepfert [2 HKTC 210]

CIR v So Chak Kwong, Jack [2 HKTC 174]

D29/89, IRBRD, vol 4, 340

D12/94, IRBRD, vol 9, 131

D20/00, IRBRD, vol 15, 297

D130/99, IRBRD, vol 15, 21

陳筱瑩代表稅務局局長出席聆訊。

納稅人親自出席聆訊。

裁決書：

背景

1. 上訴人反對稅務局向他作出的2000/01課稅年度薪俸稅評稅。上訴人聲稱他在中國內地工作，因此有關入息不應課繳薪俸稅。
2. 稅務局局長在考慮過上訴人的反對後於2003年6月27日發出評稅決定書，認為除了代通知金外，上訴人應就所得收入繳納薪俸稅。
3. 上訴人反對稅務局局長的決定，並就此提出上訴。上訴人的主要上訴理由有以下幾點：
 - (a) 上訴人由面試到洽談條件及填寫人事紀錄都是在東莞工廠甲進行，他所填寫的是工廠甲的人事紀錄表，亦從未與香港公司乙簽署僱傭合約。
 - (b) 上訴人任職的東莞工廠甲是純生產工場，專門代香港廠商加工製衣，因此上訴人每月要返回香港一次或兩次與廠商討論生產過程及協調產量與品質。這並不代表上訴人是到香港上班工作。
 - (c) 現時來往香港及中國內地的交通與過關程序都很方便。市民可以白天在中國內地工作，晚上過關回港，因此所謂「訪港不能超過60天」這規則很不合理。
 - (d) 上訴人的老闆可以開設多間公司，但上訴人只是其中一間公司（即東莞工廠甲）的職員。
4. 在上訴聆訊時，上訴人選擇在宣誓後作供，並接受稅務局代表的盤問。

案情事實

5. 委員會從上訴人的證供及雙方呈交的文件中得悉以下事實。
6. 公司乙就上訴人分別提交截至2000年3月31日及2001年3月31日止的由僱主填報的薪酬及退休金報稅表，該等報稅表載有下列資料：

截至

31-3-2000

31-3-2001

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- | | | | | |
|-----|--------------------------------------|---|----------------------|----------------------|
| (a) | 住址 | : | 新界大埔屋 | h丙 |
| (b) | 受僱職位 | : | Factory Supervisor | Factory Supervisor |
| (c) | 受僱期間 | : | 3-1-2000 – 31-3-2000 | 1-4-2000 – 31-3-2001 |
| (d) | 入息
薪金/人工 | : | 74,167元 | 356,635元 |
| (e) | 僱員是否由海
外聯號在本港
或海外支付全
部或部分薪酬 | : | 否 | 否 |

7. 公司乙於1985年在香港註冊成立。於相關期間，公司乙在香港經營業務，營業地址位於九龍荔枝角青山道工業大廈丁。公司乙有一分公司，名為工廠甲，工廠甲在香港領有商業登記証。

8. 上訴人在他的1999/2000及2000/01年度個別人士報稅表內申報公司乙是他的僱主。

9. 在回覆稅務局的查詢時，公司乙提供了下列資料：

- (a) 上訴人的受聘條款是在中國內地與公司董事戊先生商討及協定。終止上訴人的聘用也是由公司董事戊先生在中國內地通知上訴人。
- (b) 上訴人於上任時填寫了該公司的職工調查表，但雙方並沒有簽訂任何僱傭合約。
- (c) 上訴人是該公司在中國內地工廠的生產管理員，負責監督在中國內地工廠的生產及管理該工廠的員工。
- (d) 公司乙曾在2000年12月至2001年3月期間以上訴人的僱主身份向強制性公積金計劃供款。
- (e) 上訴人的薪酬由公司乙負責支付，該公司在每月的首天以自動轉帳方式把上訴人的薪酬存入上訴人在香港的銀行帳戶。
- (f) 該公司並沒有替上訴人在中國內地繳付任何入息稅。

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (g) 上訴人在2000/01課稅年度期間需要在每隔兩個星期的星期六早上到該公司香港辦事處出席生產會議。

10. 根據入境處提供的資料，上訴人於2000年4月1日至2001年3月31日期間停留在香港合共130天。

有關的法例及案例

11. 《稅務條例》(第112章)第8(1)條(以下簡稱「稅例」)規定，從任何受僱工作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。

12. Macdougall法官在CIR v George Andrew Goepfert [2 HKTC 210]一案中就稅例第8(1)條有以下詮釋：

- (a) 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。

「在何處提供服務與第8(1)條受僱工作所得的入息是否於香港產生或得自香港並不相關。」

以下是所節錄的判詞英文原文[第236頁第4段]:

'... 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.'

- (b) 在一個課稅年度內，如任何人的入息是屬於第8(1)條所指的於香港產生或得自香港，不論是在甚麼地方提供服務，他的全部薪金須予以徵收薪俸稅。他只能根據第(8)(1A)(b)條及8(1B)條的規定申請寬免。

「如果在一個課稅年度，任何人的入息屬稅例第8(1)條的徵稅範疇，不論他在甚麼地方提供服務，他全部薪金均須徵收薪俸稅，除非所謂『60天規則』適用，納稅人可根據第8(1A)(b)條並與其併理解的第8(1B)條申請豁免。因此，一旦入息受第8(1)條所規管，便沒有可作出分攤的規定。」

以下是所節錄的判詞英文原文[第238頁第4段]:

'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 (sic) rendered,

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

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.’

13. 稅例第8(1A)(b)(ii)條規定，納稅人如在該年度內在香港以外地方提供與其受僱工作有關的一切服務，該等入息將可獲豁免繳納薪俸稅。稅例第8(1B)條規定，如果該納稅人在某課稅年度的評稅基期內到訪香港總共不超過60天，他在到訪香港期間所提供的服務不計算在內。

14. Mortimer法官在CIR v So Chak Kwong, Jack [2 HKTC 174]一案中裁定，「總共不超過60天」是指「到訪」而非「提供的服務」。換言之，如果一名納稅人希望受惠於稅例第8(1B)條的寬免，而他於有關期間到訪香港超過60天，那麼他一定不可在到訪期間的任何一天提供任何服務。

「稅務上訴委員會被游說指第8(1B)條意思含糊，可以有兩種解釋。本席不同意。在這方面，此條文十分清楚，毫不含糊。『總共不超過60天』是指『到訪』，並非指『提供服務』。否則，此條文會以不同的方式表達。為了能受惠於此條文，納稅人如果在有關期間內到訪總共超過60天，他一定不能在到訪期間提供任何服務。」

以下是所節錄的判詞英文原文[第188頁尾3段]：

‘The Board of Review was persuaded (sic) that Section 8(1B) was ambiguous and capable of two interpretations. I disagree. In this regard this Section is clear and unambiguous. The words “no exceeding a total of 60 days” qualify the word “visits” and not the words “services rendered”. Were it otherwise the Section would be expressed differently. In order to take the benefit of the Section therefore a Taxpayer must not render services during visits which exceed a total of 60 days in the relevant period.’

15. D29/89, IRBRD, vol 4, 340是第一個提及稅例第8(1B)條[天]字的意思的稅務上訴委員個案，委員會認為一天的一部份應作一天計。

「稅務條例並沒有包括天字的定義，我們認為在考慮稅例第8(1B)條時，一天的部份應作一天計。以24小時由午夜至第二天的午夜來限制天在8(1B)內的意思會把60天作為60個完整的一天(不包括到及離開日)。如果此為起草條文的意思，法例草擬者定必說清楚，因此我們不接納此建議。」

以下是所節錄的判詞英文原文[第345頁第5.2段]：

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

'... the Inland Revenue Ordinance contains no definition of day, we are of the opinion that any part of a day counts as a "day" for the purpose of section 8(1B). To limit the meaning in the context of section 8(1B) to the elapse of a period of 24 hours from midnight to the following midnight would result in treating the 60 days as "clear" days (excluding the day of arrival and day of departure). If that had been intended then we think the draftsman would have said so: we therefore find this suggestion unacceptable.'

16. 除了D29/89這個案外，稅務上訴委員會又在D12/94, IRBRD, vol 9, 131及D20/00, IRBRD, vol 15, 297兩案中一致裁定，在計算一名納稅人逗留在香港的天數時，不足一天亦作一天計算。

17. 稅例第68(4)條規定，在聆訊和處理向稅務上訴委員會提出的上訴時，證明上訴所針對的評稅額過多或不正確的舉證責任由上訴人承擔。

案情分析

18. 在本個案中，我們首先須決定的問題是上訴人的入息是否在香港產生或得自香港。雖然上訴人聲稱他是東莞工廠甲的僱員，沒有與香港公司乙簽署僱傭合同或其他合約關係，但上訴人在填寫1999/2000及2000/01課稅年度報稅表時申報公司乙為他的僱主。上訴人在上任時填寫了公司乙的職工調查表。公司乙以上訴人的僱主身份向稅務局提交由僱主填報的薪酬及退休金報稅表。公司乙又以上訴人的僱主身份為上訴人的強制公積金計劃供款。上訴人的薪酬由公司乙負責支付及在香港支付。在聆訊時，上訴人多次強調他確實是東莞工廠甲的僱員，而上述種種安排只是因為他欲取得香港勞工法律對僱員的保障及香港制度下的權益而作出。我們對於上訴人只願取得香港制度下的多種權益卻不願承擔責任的心態深表遺憾。但在作出有關決定時，我們只應從客觀角度考慮上訴人的入息是否在香港產生或得自香港。上訴人聲稱他是東莞工廠甲的僱員，但沒有提供任何文件顯示東莞工廠甲是一個國內的企業而他又是這個國內企業的僱員。事實上，有關的文件顯示公司乙是一間在香港註冊成立的公司，在香港經營業務，營業地址位於香港青山道。公司乙設有分公司，名為工廠甲。工廠甲在香港有營業執照，又在國內設有廠房。綜觀此等事實，我們認為上訴人是受僱於公司乙，被派到東莞工廠甲工作，他的入息在香港產生或得自香港，所以，相關入息需按稅例第8(1)(a)條全數予以徵收薪俸稅。

19. 上訴人辯稱，他在相關期間停留香港的「天」數不應採用稅務局的計算方式，理由是他可以白天在中國內地工作，晚上過關回港。我們不同意這個反對理由。稅務上訴委員會在D29/89、D12/94及D20/00均一致裁定，在計算納稅人逗留在香港的「天」數時，不足一天亦作一天計算。我們沒有理由不跟隨這種計算方法。按這個計算方法，由於上訴人在相關期間停留香港超過60天，他必須證明他在香港以外地方提供與他受僱工作有關的一切服務方可享有稅例第8(1A)(b)(ii)條的豁免。在2000/01課稅年度期間，上訴人需要在每隔兩星期的星期六返回香港辦事處出席生產會議，同時亦需要與香港廠商討論生產事宜。上訴人承認他每月要回香港一次或兩

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

次開會，但認為這不等同於在香港工作。我們不同意這個論點。事實上，在D130/99, IRBRD, vol 15, 21這個案中，稅務上訴委員會已裁定出席會議亦是為僱主提供受僱服務的一種。由於上訴人需要在香港提供與他受僱工作有關的服務，因此他不能享有稅例第8(1A)(b)(ii)條的豁免。

20. 除了聲稱外，上訴人並沒有提供任何證據證明他曾在中國內地申報及繳納與薪俸稅雷同的稅項，因此他從公司乙所得的入息不能按稅例第8(1A)(c)條獲得豁免課繳薪俸稅。

裁決

21. 在考慮過上訴人的證供及整個案情後，我們認為：

- (a) 上訴人的入息是得自香港。
- (b) 稅例第8(1B)條在本案中不適用，因為上訴人「到訪」香港超過60天。
- (c) 稅例第8(1A)(b)(ii)不適用，因為上訴人未能證明他在2000/01年課稅年度於香港以外地方就受僱工作提供一切的服務。
- (d) 基於上述理由，上訴人未能履行稅例第68(4)條的舉證責任，以證明其上訴所針對的評稅屬過多或不確。

22. 我們因此駁回上訴並確認稅務局局長在評稅決定書作出的修訂評稅。