



中華人民共和國香港特別行政區  
稅務局

稅務條例釋義及執行指引

第 10 號(修訂本)

薪俸稅的徵收

本指引旨在為納稅人及其授權代表提供資料。它載有稅務局對本指引公布時有關稅例的釋義及執行。引用本指引不會影響納稅人反對評稅及向稅務局局長、稅務上訴委員會及法院提出上訴的權利。

本指引取代在 1987 年 12 月發出的指引。

稅務局局長 劉麥懿明

2007 年 6 月

# 稅務條例釋義及執行指引

## 第 10 號(修訂本)

### 目錄

	段數
<b>(A) 基本徵稅範圍－受僱工作</b>	
引言	1
Goepfert 一案的判決	5
僱用合約	
書面合約	7
立約方	9
洽談和訂立合約	11
合約的可強制執行性	13
僱主的居住地	15
中央管理和控制	16
母公司和子公司	19
確定僱主的居住地	20
支付薪酬的地方	21
研究外在或表面特徵以外的情況	24
總結	25
<b>(B) 徵稅範圍的延伸部分－受僱工作</b>	26
<b>(C) 豁免徵稅－受僱工作</b>	31
<b>(D) 董事酬金</b>	34
<b>(E) 船舶人員及飛機機員</b>	35
<b>(F) 豁免－在香港以外地方繳付的稅款</b>	36
<b>附錄</b>	

## (A) 基本徵稅範圍－受僱工作

### 引言

《稅務條例》第 8(1)條就任何有收益的職位或受僱工作「於香港產生或得自香港的」入息訂下了薪俸稅的基本徵收範圍。就如何決定入息是否「於香港產生或得自香港」方面，該條例並沒有提供一個普遍的準則。然而，長久以來，大家都已接受了在決定這個問題時，必須確定受僱工作(即入息來源)的地點。

2. 部門釋義及執行指引第10號(「第10號指引」)最初於1982年1月發出，並於高等法院就 *Commissioner of Inland Revenue v. George Andrew Goepfert 2 HKTC 210* 一案判決後，於1987年12月作出修訂。在該修訂本中，本局同意在大多數情況下，有關香港或非香港受僱工作的問題可以由以下三個因素來決定：(a)僱用合約，(b)僱主的居住地，及(c)支付薪酬的地方。

3. 自第10號指引的1987年修訂本發出後，稅務上訴委員會(委員會)聆訊了30多宗關於受僱工作地點的上訴。雖然，多數的委員會都在判決時考慮上述三個因素，但亦有部分委員會認為1987年修訂本並不準確，兼帶誤導成分，而指引中所載的三個因素驗證法更與 MacDougall, J.於 *Goepfert* 一案判決<sup>1</sup>中所列明的「整體事實」驗證法背道而馳。因此，本局認為確有必要將1987年修訂本更新。

4. 在本修訂本中，本局無意引進確定受僱工作地點的新方法。本局仍然認為上述因素是確定受僱工作地點的主要因素。本修訂本旨在更清晰地說明本局在決定受僱工作地點時的做法。

### *Goepfert* 一案的判決

5. 受僱工作或入息來源所在地的問題，已經由高等法院於1987年在 *Goepfert* 一案中判定。MacDougall, J.在引述多宗英國案例及委員會的判決後，就解決這個問題的方法提出以下意見：

---

<sup>1</sup> 對1987年版指引所載的三個因素驗證法特別強烈的批評，可參閱第D40/90號個案(5 IRBRD 306 於 314 頁)、第D87/00號個案(15 IRBRD 750 於第764 頁)、第D125/02號個案(18 IRBRD 179 於 185 頁)。

(a) 「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。」(第236頁)

(b) 「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，首先要考慮的是僱用合約。

這並非指不容稅務局局長查清表面現象背後的事實。僱員就有關問題的聲稱，稅務局局長無須接納為定論。他有權詳審所有與這件事項有關的書面或其他證據。」(第237頁)

(c) 「如這個基本法律觀點需要典據支持的話，只需參閱Lord Normand在*Bray v. Colenbrander*<sup>2</sup>一案的判決(第155頁)的話：

『各位大人，在每宗上訴案件中，辯方與居於國外的僱主訂立了僱用合約，僱用合約都是在僱主居住的國家訂立，並規定僱員的薪酬須在該國支付。應該特別說明的是，案中並沒有人質疑這些支付是屬於名義上的、虛假的，或真正的或真實的支付地點並非合約所指明的地點。因此，本意見的以下內容完全不涉及付款地點被質疑為屬於名義上的、虛假的或不真實的的案件。』」(第237頁)

(d) 「毫無疑問，在決定這關鍵性的問題時，局長可能需要研究受僱工作的外在或表面特徵以外的情況。外表可能不反映真相。他可能需要查究其他因素以找出收入(即受僱工作)的真正來源地。

我認為，有時當我們提到所謂『整體事實』驗證法時，可能指的就是這個過程。這樣的話，這項

---

<sup>2</sup> 報告見 34 TC 138

查究的性質和英國案例中所述的沒有不同，它僅以不同文字來形容為第 8(1)條所引起的問題找出真正答案所須的程序。」(第 237 頁)

- (e) 「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。」(第 238 頁)

- (f) 「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。」(第238頁)

6. 本局接受 MacDougall, J.的意見，並將遵循上述方法。毫無疑問，僱用合約是確定受僱工作地點的關鍵因素。在查驗過程中，本局可能需要考慮受僱工作的外在或表面特徵以外的情況。在確定入息來源(即受僱工作)的地點時，部門將考慮所有的相關事實，尤其是：

- (a) 僱用合約在甚麼地方洽談、訂立和執行，是在香港還是在香港以外的地方；
- (b) 僱主居於甚麼地方，是在香港還是在香港以外的地方；以及

- (c) 僱員的薪酬在甚麼地方支付，是在香港還是在香港以外地方。

確定來源地須根據有關個案的事實而決定。本局的做法詳述如下。

## 僱用合約

### 書面合約

7. 所需考慮的合約是目前正在生效，並是一份構成僱主和僱員之間存有主僕關係的合約。該合約可能是在許多年前訂立的，但這不會減低這個因素的重要性。然而，如果合約的某些條款其後被更改，這些對先前合約作出的修改和補充，只要是對確定受僱工作地點有影響的，便應予以考慮。

8. 本局預期納稅人會提供一份由僱主和僱員正式簽署的僱用合約。過往，曾有納稅人聲稱他們受僱於香港以外的個體，但其僱用合約並非以書面訂立。考慮到現行關於立約雙方的權利和義務的標準以及雙方起訴或被起訴的可能性，本局實難以接受沒有書面合約記錄雙方協議的說法。因此，本局預期納稅人會提供一份書面合約。如確實沒有書面合約的話，納稅人須提供一份由僱主發出的文件，證明僱用條件、開始僱用日期等。文件應由雙方簽署。

### 立約方

9. 雖然本局通常會接納合約內指名的各方作為相關的立約方，但如情況需要的話，本局會採取措施，核證立約方之間關係的真確性。例如，一家公司如以僱主身分，保薦某人進入香港接受受僱工作，並已向其他政府部門申明此事，本局在決定該公司和該人之間是否存有僱主和僱員的關係時，會將此因素與其他相關因素一併考慮。

10. 在驗證立約雙方是否存有真確的僱主和僱員的關係時，本局也會考慮誰負有向僱員支付薪酬或控制僱員的法律責任，僱員向第三方以甚麼身分自稱，僱員是否屬於僱主機構的成員等因素。

## 洽談和訂立合約

11. 關於洽談合約的時間和地點、有分參與洽談的人士、討論的事宜、議定的條款等全部事實，應由納稅人向本局提供。如之後訂立了書面合約，亦須提供一份與本局。

12. 如僱主是香港居民，即使有證據顯示僱用合約是在香港以外地方洽談或簽署，本局亦不大可能接納非香港受僱工作的聲稱。上訴委員會以下的裁決可以說明這點：

### 第D8/92號個案(7 IRBRD 107)

納稅人在收到香港一家公司的書面僱用要約時居於美國。他簽署了要約並將其寄回香港，以示接受了僱用合約。僱主是一家跨國集團的成員，納稅人的職責不僅要承擔僱用他的香港公司的責任，還包括對該集團在遠東其他公司的責任。委員會在裁決書(第110頁)中指出：

「上訴人沒有受僱於美國的任何一家公司，也沒有和任何一家美國公司有主僕關係。明顯地，他和與他訂立僱用合約的香港公司有主僕關係。在本案的情況下，上訴人收到僱用合約時身在美國無關重要。」

本局會採取與上述案例所述相同的做法。

## 合約的可強制執行性

13. 在僱用合約中，雙方可以真誠地、合法地、不違反公眾政策及沒有歧義地自由選擇規管的法律。如合約中沒有明確地指明規管的法律，雙方可以從合約的條款以及總體情況推斷規管的法律。如合約沒有明確地或隱含地選擇規管的法律，該合約會受與其有最密切和最實際關係的法律管轄 (*Bank of India v. Gobindram Naraindas Sadhwant [1988] 2 HKLR 262*) 。

14. 根據上述指引，在決定一份合約可以在甚麼地方強制執行時，在某些情況下需要確定僱員的慣常工作地點、從事的業務以及該業務的地點。同時也有可能需要從實際角度考慮雙方在強制執行合約條款時會提出訴訟的地點，對此可參照委員會在第

D20/97 號個案(12 IRBRD 161)第 172 頁和 第 D59/03 號個案(18 IRBRD 626)第 651 頁的裁決。

### 僱主的居住地

15. 就此而言，僱主是指和僱員有主僕關係的真實僱主。

### 中央管理和控制

16. 在決定一個法團的居住地時，本局會考慮該法團的中央管理和控制的地點。「中央管理和控制」驗證法是一久經確立的普通法原則，很多司法管轄區都廣泛採用它來確定公司的居住地。根據這項原則，一家公司的居住地就是該公司真正經營業務的地點，亦即該公司中央管理和控制實際所在的地點。Lord Loreburn, L.C.在 *De Beers Consolidated Mines Ltd. v. Howe* [1906] 5 TC 198 第 212 和 213 頁作出以下經典的表述：

「在引用公司居住地的概念時，我認為，我們應該盡量將公司與個人類比。一間公司不能吃或睡，但它可以管理並經營業務。因此，我們應該看公司在何處實際管理和經營業務。個人可能擁有外國國籍，但卻居於英國。一間公司也可如此。不然的話，她可能將她的管理和貿易中心設在英國，受英國法律的保護，但卻輕而易舉地採用在國外註冊和在國外派發股息的簡便方式逃避應負稅項。三十年前 Chief Baron Kelly 和 Baron Huddleston 分別在 *Calcutta Jute Mills v. Nicholson* 和 *Cesena Sulphur Company v. Nicholson* 案件的判決中採用這樣一個原則：就所得稅而言，一家公司的居住地是其真正經營業務的地點。這些判決成為了之後判決的依據。我認為這是一條真確的原則；而真正經營業務的地點就是中央管理和控制實際所在的地點。」

17. 在 *Charter View Holdings (BVI) Ltd. v. Corona Investments Ltd. & Another* [1998] 1 HKLRD 469<sup>3</sup> 一案中，就原告是否通常居住於香港的問題，Keith, J.在判決書(第 471 頁)提出以下的看法：

---

<sup>3</sup> 此案在 *Jade Harbour Ltd. v. Eltones Profits Ltd. & Another* [2005] 3 HKLRD 158 中被提述。

「在 *Insurance Co. of the State of Pennsylvania v. Grand Union Insurance Co. Ltd.* [1988] 2 HKLR 541 一案中，上訴庭認為，就第 23 號命令第 1(1)(a) 規則<sup>4</sup>而言，一家有限公司的通常居住地應該根據她的中央管理和控制的地點確定。但是，引用這個驗證法並不簡單。*Re Little Olympian Each Ways Ltd.* [1995] 1 WLR 560 一案曾考慮此點。從 Lindsay, J. 的判決中可以得出三個觀點：

- (i) 僅宣稱該公司中央管理和控制的所在地是不足夠的。我們需要的是該宣稱所根據的基本事實。
- (ii) 應考慮該公司經營業務的所有環境，雖然給予各項因素的重要程度顯然會因個案而異。這些因素包括，公司經營目標的條款、註冊地點、實際貿易和業務的地點、保存公司帳冊的地點、進行管理公司的地點，有權否決地方決策或要求採取其他決策的董事開會或居住的地點、總部的地點或可以聯絡公司秘書的地點，以及主要資產的所在地。
- (iii) 在引用該驗證法於非貿易公司時，須較其他個案更加注重公司企業活動的性質。」

18. 關於一家公司的中央管理和控制是在香港或香港以外地方的問題，委員會在第 D123/02 號個案(18 IRBRD 150) 中有很仔細的查驗。本局在確定有限公司的居住地時，將會遵照上述指導原則。一般來說，董事舉行董事會會議的地點是重要的。在很多個案中，董事在經營業務的國家開會，公司的中央管理和控制顯然是這個國家。但在其他個案中，董事可能在一個司法管轄區進行中央管理和控制，而公司的實際業務卻在另外一個司法管轄區進行。然而，董事開會的地點只有在這些會議構成行使公司中央管理和控制的媒介時方為重要。中央管理和控制行使的地點是事實問題，並須按每個個案本身的事實來決定。根據判例法原則作出判決時，只有因真正商業原因而存在的因素方被接納。

---

<sup>4</sup> 《高等法院規則》(第 4 章，附屬法例)第 23 號命令。

## 母公司和子公司

19. 在引用「中央管理和控制」驗證法時，如子公司及其母公司於不同國家運作，本局通常會將該子公司及其母公司當為由本身董事會管理和控制的獨立法律個體。雖然母公司一般會影響和控制子公司，但子公司和母公司並不一定居住於同一個國家。本局會考慮子公司董事會在無須徵詢母公司的情況下，處理投資、生產、銷售和採購等問題的自主程度。在這個問題上，本局留意到委員會在第 D59/03 號個案(18 IRBRD 626)第 653 頁中的意見：

「即使 A 公司的最終和最高權力來自其母公司—美國的 D 公司，我們也不接納代表提出 A 公司是由其美國母公司中央管理和控制的宣稱。在達至此看法時，我們留意到 *Union Corporation* 一案<sup>5</sup>的判決—該判決認為找出『中央能力和權力所在地』的程式並不是要求法庭應看和僅看最終和最高權力的所在地，以及 *De Beers* 一案<sup>6</sup>的判決—所需的是『就業務和貿易的過程作一詳細的審查』。因此，我們就這個評稅上判定 A 公司居住於香港。」

## 確定僱主的居住地

20. 對任何僱主的中央管理和控制是於香港以外地方進行的聲稱，本局會要求有關方面提供在僱主機構內負責中央管理和控制人士的身分和職位、他們承擔的具體工作、以及他們在行使管理和控制工作時身處何地等資料，以資證明。本局可能需要證明文件。就此而言，本局一般會接受董事報告和會議記錄的認證副本。

## 支付薪酬的地方

21. 委員會在第 D20/97 號個案(12 IRBRD 161)第 173 頁中有以下的觀察：

「…在這個電子銀行時代，若僅以付款地點來決定本案例中受僱工作入息的來源，並以此作為裁決的基礎，其簡單和不合適之處，跡近荒謬。肯定的是，受僱工作的地

<sup>5</sup> *Union Corporation Ltd. v. CIR* [1953] 34 TC 207

<sup>6</sup> *De Beers Consolidated Mines Limited v. Howe* [1906] 5 TC 198

點，『須根據有關個案的事實而確定』，不應最終以僱員薪酬的實際支付地點來決定。據此，我們決定從一個更實際的角度更廣泛地查究納稅人受僱工作的所在地。」

22. 就此而言，對於付款地點的重要性，高等法院的 Deputy Judge To 在 *Lee Hung Kwong v. Commissioner of Inland Revenue* 6 HKTC 543 一案中曾作考慮。該法官指出：

「在 *Bray and Colenbrander; Harvey and Breyfogle*<sup>7</sup> 一案中，在回顧早前的法律觀點後，Lord Normand 認定…：

『上議院…在 *Foulsham v. Pickles*<sup>8</sup> 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用合約，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*<sup>9</sup> 一例。如果一名僱員與一名在香港定居的僱主訂立僱用合約，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。」(第 24 段)

23. 本局會毫不猶豫地依循上述的處理方法。單獨來看，在香港以外地方支付薪酬，不應該是確定受僱工作地點的決定因素，其他因素也需要考慮。就此而言，薪酬不限於月薪，還包括在入息定義內的所有額外入息和實物利益。就任何在香港以外地方支付薪金的聲稱，本局會要求納稅人提供銀行帳戶詳情和該等付款的書面證明。

---

<sup>7</sup> 報告見 34 TC 138

<sup>8</sup> 報告見 9 TC 261

<sup>9</sup> 報告見 22 TC 73

## 研究外在或表面特徵以外的情況

24. 如有人聲稱與香港僱主的僱用關係已經改變為與其僱主相關的一家居於港外的公司的僱用關係，唯僱用條款沒有任何明顯的改變，則本局會深入研究受僱工作外在或表面特徵以外的情況。同樣地，本局也會關注本地受僱的僱員聲稱持有海外僱用合約的個案。以上的例子，不足以涵蓋所有情況。

## 總結

25. 總括而言，如屬香港受僱工作，不論僱員在甚麼地方提供服務，任何得自該項受僱工作的入息均屬第 8(1)條規定的薪俸稅基本徵收範圍(但須受下文(C)部所述各項豁免所規限)。因此，一旦入息屬第 8(1)條的範圍，即不可作出所謂按時間分攤的聲稱。然而，如屬非香港受僱工作，則任何得自該項受僱工作的入息，均不屬於薪俸稅的基本徵收範圍，而薪俸稅責任只能根據第 8(1A)條產生。該條將得自在香港實際提供服務的入息納入徵稅範圍。因此通常需要在香港停留的天數作基準，將總入息分攤。

## (B) 徵稅範圍的延伸部分—受僱工作

26. 倘若一份僱用合約是僱員在香港以外地方與一名居於香港以外地方的僱主洽談、訂立及執行，而僱員的薪酬是在香港以外地方支付的話，本局通常會接受此為一項非香港受僱工作。典型的例子是納稅人在其本國受僱，並由其本國僱主派往國外執行職務。僱主要求納稅人常駐香港，並到香港以外地方履行部分職務。在被派駐國外期間，納稅人與其僱主的僱主／僱員關係仍然存續，故當派駐國外的期間結束時，納稅人將會被調回其本國，並繼續為僱主工作。

27. 本局一般不會未經查證便接納納稅人本人或其代表作出他們受僱於海外個體，並持有海外受僱工作的一般聲明。這些聲明所需的證明資料，和前段(A)部「基本徵稅範圍—受僱工作」所載的相同。本局會定期複查已獲接納為非香港受僱工作的個案。附錄提供一些香港及非香港受僱工作的例子。

28. 就一項非香港受僱工作，本局須考慮有關入息是否應根據第 8(1A)條的基本徵稅範圍延伸的部分徵稅。第 8(1A)(a)條將徵稅範圍擴大，特別包括得自在香港因提供服務所得的一切入息，其中包括可歸因於該服務而享有的假期工資。這條款只與受僱工作有關，並不適用於有收益的職位[見下文(D)部]。

29. 為了確定在香港由提供服務所得的入息款額，本局通常會考慮僱員留在香港的日數，並以其出入境時間為基準，將其薪酬包括假期工資分攤。如遇到這個基準不適用的特殊情況，本局可能採用其他方法。舉例來說，如僱員能證明他在香港以外地方提供服務所得的薪酬比率大大高於他在香港提供服務所收取的薪酬比率時，本局可按歸因於他在香港及香港以外提供服務所得的實際薪酬的數額作為基準而進行分攤。

30. 為了確定在香港由提供服務所得入息的款額，僱員應在其薪俸稅報稅表內填報他從香港收取的薪酬以及其他所有與其受僱工作有關的入息，例如從海外母公司或總辦事處所得的收入。

### (C) 豁免徵稅—受僱工作

31. 第 8(1A)(b)條規定，任何人士(政府僱員、船舶船員和飛機機員除外)在課稅年度的評稅基期內，於香港以外地方提供一切與其受僱工作有關的服務的話，他所得的相關入息應被豁免徵收薪俸稅。就這項豁免而言，在某年度的評稅基期到訪香港總共不超過六十天的人士，其在港期間所提供的服務，將不會被計算在內[第 8(1B)條]。換言之，任何在某年度的評稅基期到訪香港總共不超過六十天的人士，均無繳付薪俸稅的責任。

32. 因此，一位從香港受僱工作得到入息的僱員，如他以僱主代表身分被派駐新加坡或東京，並在有關年度的評稅基期內在該地提供有關的一切服務，則他可以完全獲豁免繳付香港的薪俸稅。不過，若該僱員到訪香港總共為六十一天或以上，並且在香港提供一些服務的話，則他在該年度內的所有入息均須繳稅。同樣地，一位從非香港受僱工作獲得入息的僱員，他若在有關年度的評稅基期內被派往香港執行短期任務，而到訪香港期間總共不超過六十天的話，他亦無須繳付薪俸稅。若他到訪香港超過六十

天，則根據第 8(1A)(a)條的徵稅延伸條文，他須就得自在香港由提供服務所得的一切入息繳稅。

33. 第 8(1A)(b)條的豁免範圍只適用於到訪香港的人士，舉例來說，即使一位人士在有關年度的評稅基期內留港的時間為六十天或以下，但如該段時間是其開始或終止在港的長期居留，或他留港的性質並不構成「到訪」的話，則他可能會被徵收稅款。

#### (D) 董事酬金

34. 任何人士，不論他居於何地，如因擔任法團董事而獲得酬金，而該法團的中央控制和管理是在香港執行的話，則該酬金屬於香港產生或得自香港的入息，並須根據第 8(1)條的基本徵稅條文予以徵收薪俸稅；理由是法團董事職位所在地是位於執行法團的中央控制和管理的地方[參看 *McMillan v. Guest* 24 TC 190]。因此，如該地點是在香港，從該職位所得的任何酬金便會被視作在香港產生。第 8(1A)條的基本徵稅條文延伸部分，第 8(1A)(b)及(c)條的豁免部分均不適用於董事酬金。該等條文只適用於從受僱工作所得的入息。上訴委員會曾研究過這個問題。在第 D123/02 號個案(18 IRBRD 150)中委員會裁定納稅人的董事職位位於香港，而有關公司的部分最高及指揮權是在香港執行。

#### (E) 船舶人員及飛機機員

35. 與其他僱員一樣，船舶人員及飛機機員的繳稅法律責任是根據第 8(1)條及第 8(1A)(a)條來決定，但須考慮第 8(2)(j)條的重要豁免條款。根據該條款，若該類人士在一評稅基期內在香港逗留不超過六十天及在連續兩個課稅年度(其中一個須為所考慮的課稅年度)的評稅基期內，在香港逗留總共不超過一百二十天的話，則他們在該被考慮的課稅年度裏因提供服務所收取的入息是不須繳稅的。該項豁免放寬了船員和機員的繳稅責任，但不包括大部分時間逗留在香港(包括水域範圍)的船員和機員。

## (F) 豁免—在香港以外地方繳付的稅款

36. 自 1987 年 4 月 1 日第 8(1A)(c)條頒布生效以來，任何人如在香港以外地方提供服務，而須就其提供該等服務所得的入息被徵收並且已繳付與薪俸稅性質上大致相同的當地稅項，則該等入息可獲豁免徵收薪俸稅。舉例來說，如某位人士有香港受僱工作，但於一課稅年度內連續一百九十天在中國內地因提供服務而取得入息，並就該筆入息繳付個人入息稅與內地政府，則第 8(1A)(c)條將予適用，而該筆入息亦不會被納入香港薪俸稅的徵收範圍。

37. 至於某一特定的外國稅項在性質上是否與薪俸稅大致相同，這是一個須按個別案情考慮的事實問題。雖然，對於提供服務所在地的政府就受僱工作入息向僱員徵收的任何稅項，本局通常會接受是在性質上足夠類似的稅項，但如該稅項或徵款並非按受僱工作入息的款額而徵收的話，本局將不會接受有關入息屬第 8(1A)(c)條的豁免範圍。外地所徵收的稅率或稅務當局所採用以決定應付稅款的評稅方法與這問題並無關係。第 8(1A)(c)條的所需的條件是納稅人有被徵收及實際支付外地稅。舉例來說，如一名有香港受僱工作的美國公民在美國提供服務五十天，並就其全球入息包括從提供該等服務所得的入息被評美國入息稅，若他已支付一些美國入息稅，則本局會接納他已就該五十天的入息繳稅，並會引用第 8(1A)(c)條免除該入息在香港徵稅。另一方面，如他的全球入息總額未達須繳付美國入息稅的水平，第 8(1A)(c)條便不適用。

38. 實際上，香港薪俸稅的評稅基期(即截至 3 月 31 日的一年)可能與某些提供服務所在的外地的評稅基期不同。比方來說，在作出香港稅項的評稅時，應課外地稅項的入息有可能未被外地評稅和未須繳付稅項。在這況下，納稅人可以該外地稅項將須稍後繳付為理由提出反對本局發出的評稅。評稅主任在收到該反對後，在合理的情況下會無條件暫緩繳納有爭議的稅款；一俟納稅人繳付了外地稅款並提交有關證明後，反對將獲接納而有關的香港稅項將予撤銷。同樣地，若納稅人能證明在支付外地稅項後，其應評稅入息將會少過上一年度的應評稅入息總額的百分之九十，他可以根據這個理由申請暫緩繳納部分暫繳薪俸稅。

39. 有些納稅人可能在收到香港薪俸稅的評稅時不知道他／她有外地稅務責任，因而不會如上文所述地提出反對。如果納稅人在反對期屆滿後須繳付外地稅項，他／她仍可依據第 70A 條在有關課稅年度結束後 6 年內或在收到評稅通知的日期後 6 個月內(如該日期較後)，補遺申請根據第 8(1A)(c)條豁免有關入息。

40. 須注意的是，實際上，第 8(1A)(c)條只適用於香港受僱工作個案，原因是有非香港受僱工作的人士只須按其在香港提供服務所得的入息繳納香港的稅項，其在香港以外地方提供服務所得的入息無須繳納香港稅款。

## 受僱工作地點的例子

### 例一 派駐香港

納稅人最初受僱於 A 公司。他在美國工作。由於他職責和工作上的改變，他和 B 公司訂立了一份新的僱用合約。兩項僱用合約都是在美國洽談並訂立。B 公司將納稅人的薪酬存入他在美國的銀行帳戶。

B 公司即時派納稅人到香港監督 X 集團的亞太區業務運作。B 公司在香港的附屬公司擔任納稅人的香港工作簽證的保薦人。納稅人在其整個派駐香港期間仍為 B 公司的僱員。

A 公司和 B 公司都是美國當地有實質的公司，亦是 X 集團的關聯公司。X 集團的總部設在美國，其業務營運遍及全球。

信納上述事實後，評稅主任接納納稅人有一項非香港受僱工作。納稅人向評稅主任提供一份其與 B 公司訂立的僱用合約及有關資料和文件，當中顯示 B 公司是一家有實質的公司，其管理及控制均在美國，而其薪酬是由 B 公司付進其在美國的銀行帳戶。

### 例二 受僱工作轉往香港以及工作匯報對象

納稅人是 C 公司的僱員。他在美國工作。C 公司是一居於美國的公司。納稅人收到 C 公司在香港的附屬公司發出的委任書。根據一份於 2005 年 3 月 1 日與 C(香港)有限公司達成的協議，他同意從 2005 年 4 月 1 日起在該附屬公司擔任市務總監。合約條款是他在美國與 C 公司的人力資源總監洽談達成。

C(香港)有限公司是一家在香港註冊成立的公司，其業務由居於香港的董事會管理。於 2005 年 3 月 1 日達成的僱用合約是納稅人與 C(香港)有限公司訂立，C(香港)有限公司保薦納稅人入境到香港履任受僱工作。

納稅人的工作包括經常到亞太區各地會見客戶。納稅人的商務咭片自稱是 C(香港)有限公司的市務總監，並載有一個香港通訊地址和電話號碼。作為市務總監，納稅人須向 C 公司在美國的董事會匯報。

信納上述事實後，評稅主任認為，納稅人擁有一項香港受僱工作。由於納稅人已和 C(香港)有限公司(一家居於香港的公司)訂立僱用合約，受僱工作的地點是香港。作為其職責的一部分，納稅人可能須向香港以外地方的人士匯報工作，但這不應是一個決定性因素。

### 例三 在香港支付的薪金和福利

納稅人是 E 有限公司的僱員。該公司居於意大利。E 有限公司派納稅人到她的香港採購辦事處，主理採購業務。納稅人履行職責時，必須到內地和鄰近國家公幹。納稅人與 E 公司的僱用協議，在他到達香港之前已經在意大利洽談和訂立。

根據協議，E 公司不會為納稅人作與意大利稅款均等化的安排，因為香港的稅率較意大利低。納稅人以港元收取其薪金和利益。他加入香港強制性公積金，並受到香港醫療計劃的保障。

信納上述事實後，評稅主任接納納稅人有一項非香港受僱工作。評稅主任亦獲提供了類似例一所述的證明文件。

### 例四 付款的地方和承擔費用的地點

納稅人居於英國。他獲 F 亞太有限公司聘用為地區總監。F 亞太有限公司是在開曼群島註冊成立。納稅人的僱用合約最初是在英國通過一家由 F 亞太有限公司委任的招聘代理洽判訂立。聘任要約函在英國寄達納稅人。納稅人在英國接受該要約並簽署合約。

F 亞太有限公司是一公司集團的亞洲地區總部，其辦事處設在香港。該辦事處由香港的董事會管理。納稅人必須到亞洲各地公

幹。他的部分薪金分別付進他在香港和英國的銀行戶口。F 亞太有限公司從其在亞太區的附屬公司和相聯公司收取納稅人的薪金費用。

信納上述事實後，評稅主任認為，納稅人有一項香港受僱工作。由於納稅人已經和 F 亞太有限公司(一家居於香港的公司)訂立合約，受僱工作的地點是香港。評稅主任認為在此情況下，僱主從各非香港公司收回費用，並不是應該考慮的有關因素。