

Case No. D6/17

Salaries tax – deduction of outgoings and expenses – whether outgoings and expenses wholly, exclusively and necessarily incurred in the production of assessable income – whether capital expenditure – sections 12 and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance (Chapter 112) ('IRO') [Decision in Chinese]

Panel: Chow Wai Shun (chairman), Liu Pak Yin and Sara Tong.

Date of hearing: 2 March 2017.

Date of decision: 5 June 2017.

The appellant applied for deduction of expenditures (including fees paid to cooperation party and social and entertainment expenses) in his salaries tax return. The assessor was of the view that the relevant expenditures failed to meet the requirements under section 12(1)(a) of IRO and were therefore non-deductible, and further suggested amending the assessment. The appellant refused to accept the suggestion, claiming that the social and entertainment expenses included loans obtained to meet outgoings such as phone charge and transportation between Hong Kong and mainland, as well as expenses incurred to replace a lost phone.

The Vice Commissioner subsequently issued a determination to amend the assessment. The appellant appealed against the determination. The grounds of appeal were: (1) 'fees paid to cooperation party' were remunerations paid by him to persons providing and assisting the compilation of clients' information; (2) 'social and entertainment expenses' were necessary for his work. Both of the items were for business purpose, and were not expenses of domestic or private nature.

Held:

Fees paid to cooperation party

1. The information provided by the appellant was insufficient to prove that the cooperation party possessed the relevant background, experience and ability to provide the alleged service; if the said expenses were in fact incurred, they were not deductible; the said expenses had no connection with the 'production of assessable income', and were not expenses for the 'production of assessable income'; the said expenses were also not 'necessarily' incurred in the production of assessable income. (D43/00, IRBRD, vol 15, 397, Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC 451, Nolder v Walters 15 TC 380, Commissioner of Inland

(2018-19) VOLUME 33 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Revenue v Robert P Burns 1 HKTC 1181, Brown v Bullock 40 TC 1 and Ricketts v Colquhoun 10 TC 118 considered)

Social and entertainment expenses

2. The appellant failed to prove that the said expenses had been ‘incurred’, that they had connection with the ‘production of assessable income’, and that they were ‘wholly, exclusively and necessarily’ incurred in the ‘production of assessable income’. (D36/90, IRBRD, vol 5, 295, Lomax v Newton 34 TC 558 and D25/87, IRBRD, vol 2, 400 considered)
3. Regarding expenses for purchasing the replacement phone, although the expenses were already ‘incurred’, or might even be relevant to ‘production of assessable income’, the appellant failed to provide evidence to show that they were ‘wholly, exclusively and necessarily’ incurred in the ‘production of assessable income’. Further, expenses for purchasing a phone were capital expenses, and were therefore non-deductible.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

D36/90, IRBRD, vol 5, 295
Lomax v Newton 34 TC 558
D25/87, IRBRD, vol 2, 400
Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC 451
Nolder v Walters 15 TC 380
Commissioner of Inland Revenue v Robert P Burns 1 HKTC 1181
Brown v Bullock 40 TC 1
Ricketts v Colquhoun 10 TC 118
D43/00, IRBRD, vol 15, 397

Appellant in person.

Ng Sui Ling Louisa and Ng Ching Man, for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D6/17

薪俸税 – 支出及开支的扣除 – 支出及开支是否完全、纯粹及必须为产生该应评税入息而招致 – 是否资本开支 – 《税务条例》(第 112 章)第 12 及 68(4)条(「《税例》」)

委员会：周伟信（主席）、廖伯贤及唐思佩

聆讯日期：2017年3月2日

裁决日期：2017年6月5日

上诉人在薪俸税报税表中，申请扣除支出费用（包括合作人费用及应酬费）。评税主任认为有关支出未能符合《税例》第 12(1)(a)条所订的条件而不能获得扣除，并向上诉人建议修订有关评税。上诉人不接纳修订建议，并称应酬费用包括因应付额外开支如电话费用和来往中港两地交通费用而向财务公司的借贷，及因遗失而另购电话的费用。

税务局副局长其后发出决定书修订评税。上诉人就该决定书提出上诉。上诉人的理由是：（一）「合作人费用」是他支付予提供及协助整理客户资料人士的报酬；（二）「应酬费用」则是其进行工作时必须的开支。两者皆为达致生意目的，不属于家庭或私人性质的开支。

裁决：

合作人费用

1. 上诉人提供的资料，不足以证明有关合作人具备相关背景、工作经验和能力，以提供声称的有关服务；若上诉人确实招致了合作人费用，亦不足以可获扣除；合作人费用与「为产生应评税入息」并没有关连，亦不是「为产生应评税入息」的开支；合作人费用亦不是「必须」为产生应评税入息而招致的支出。（参考 D43/00, IRBRD, vol 15, 397, Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC 451, Nolder v Walters 15 TC 380, Commissioner of Inland Revenue v Robert P Burns 1 HKTC 1181, Brown v Bullock 40 TC 1 及 Ricketts v Colquhoun 10 TC 118)

应酬费用

2. 上诉人不能证明有关费用为「已招致」开支，亦不能证明声称的开支与「为产生应评税入息」的关连，与及乃属于「完全、纯粹及必须」「为产生应评税入息」而招致的开支。(参考 D36/90, IRBRD, vol 5, 295, Lomax v Newton 34 TC 558 及 D25/87, IRBRD, vol 2, 400)
3. 就购买电话的费用，虽然属「已招致」，甚或与「为产生应评税入息」相关，但上诉人没有举证说明开支是属于「完全、纯粹及必须」「为产生应评税入息」而招致。此外，购买电话的费用属于资本性质的开支，所以不能获得扣除。

上诉驳回。

参考案例：

D36/90, IRBRD, vol 5, 295
Lomax v Newton 34 TC 558
D25/87, IRBRD, vol 2, 400
Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC 451
Nolder v Walters 15 TC 380
Commissioner of Inland Revenue v Robert P Burns 1 HKTC 1181
Brown v Bullock 40 TC 1
Ricketts v Colquhoun 10 TC 118
D43/00, IRBRD, vol 15, 397

上诉人亲自出席聆讯。

吴瑞玲及伍静雯代表税务局局长出席聆讯。

决定书:

1. 上诉人反对税务局发出的2013/14课税年度薪俸税评税，税务局副局长于2016年7月20日发出决定书修订评税。上诉人就该决定书提出上诉。

有关事实

2. 上诉人亲自出席聆讯，并宣誓作供。上诉人表示对决定书所载的决定所据事实不提争议。本委员会遂根据该等事实、双方于聆讯前已提交的文件证供，与及上诉人供词，裁定与本上诉的有关事实如下：

(2018-19) VOLUME 33 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (1) E公司就上诉人提交的2013/14课税年度的薪酬及退休金报税表载有下列资料：

受雇职位： F职位
受雇期间： 01-04-2013 – 31-03-2014
入息详情：

	元
薪金	163,500
佣金	24,900
花红	<u>850,000</u>
	<u>1,038,400</u>

- (2) 由于上诉人未有在指定限期前递交2013/14课税年度个别人士报税表，评税主任向他发出下列2013/14课税年度薪俸税估计评税：

	元
入息（第2(1)段事实）	1,038,400
减：已婚人士免税额	<u>(240,000)</u>
应课税入息实额	<u>798,400</u>
应缴税款	<u>113,728</u>

- (3) 上诉人反对上述评税及递交2013/14课税年度个别人士报税表，申索扣除支出费用合共455,000元及认可退休计划供款10,000元。

- (4) 评税主任同意给予扣除认可退休计划强制性供款10,000元，但认为其他开支，包括上诉人支付合作人费用420,000元及应酬费35,000元，未能符合税务条例（下称税例）第12(1)(a)条所订的条件而不能获得扣除。评税主任遂向上诉人建议修订2013/14课税年度薪俸税评税如下：

	元
入息（第2(1)段事实）	1,038,400
减：认可退休计划强制性供款	<u>(10,000)</u>
	1,028,400
减：已婚人士免税额	<u>(240,000)</u>
应课税入息实额	<u>788,400</u>
应缴税款	<u>112,028</u>

- (5) 上诉人不接纳修订建议，并在回复评税主任查询时声称，应酬费总数应为35,578元，包括因应付额外开支如电话费用（包括漫游长途电话费）和来往中港两地交通费用（包括车费、汽油等）而向财务公司借贷30,000元，与及因遗失而另购电话费用5,578元。
- (6) 税务局副局长于2016年7月20日发出决定书修订评税，决定书于当日投递。根据香港邮政提供的资料，上诉人于2016年7月29日签收该决定书；委员会则于2016年8月22日接获上诉人的上诉通知。答辩人不反对上诉人是在法定时限内提出上诉。
- (7) E公司提供于2005年4月1日雇用上诉人为G职位的雇佣合约副本及相关资料：
- (a) 雇佣合约载有关于计算佣金的条款，但没有计算花红的条款。
- (b) 上诉人从1999年至2005年在一间关联公司工作，该公司于2005年结业后，上诉人被要求转到E公司工作，E公司的董事曾在聘请上诉人时承诺，认可上诉人在关联公司的服务年资。
- (c) E公司支付花红的政策主要是基于员工对公司的贡献，完全由公司决定。
- (d) 上诉人在2011年已满60岁，但当时公司的财务状况并不容许支付花红给上诉人。
- (e) 鉴于在2013年公司财政上有负担能力，E公司基于上诉人由1999年至2013年的长期服务及他的年龄而支付花红给他。
- (f) 于2013年11月1日才通知给予上诉人的花红；发放花红的原因是基于他在公司有超过10年的贡献，是一次性的花红，而公司并没有使用任何方程式计算该笔花红。
- (g) 上诉人履行职责时须自付费用去获得客户的联络资料。上诉人没有申请退还获得客户联络资料的费用。
- (h) 上诉人可在执行职务时自行决定去应酬客人或产生应酬费用，但费用并不会获得退还。

(2018-19) VOLUME 33 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

(i) 上诉人在2012年4月1日至2014年3月31日期间提供的客户联络资料包括：律师事务所、银行和财务公司、潜在买卖物业的个人客户，与及业主和租客。

(8) 上诉人提供三张现金收款凭单副本，以支持他的申索：

日期	收款人	金额(元)
2013年12月22日	H女士 (友人、家庭主妇)	100,000
2013年12月22日	J先生 (兄长、退休人士)	100,000
2014年3月28日	K先生 (儿子、长居于国内)	220,000

(9) 上诉人另提供了一页客户名单样本、有关他向财务公司借贷30,000元并于2013年5月3日签订的合约，与及购买电话的单据。

(10) 税务局局长代表则提供，评税主任从L银行获得上诉人港元储蓄户口结单，其中显示上诉人于2013年11月27日从E公司收到850,000元；在2013年12月，有下列四次50,000元或以上的现金提款：

日期	金额(元)
2013年12月2日	300,000
2013年12月5日	300,000
2013年12月12日	50,000
2013年12月24日	<u>150,000</u>
合共	<u>800,000</u>

上诉理由及陈词

3. 上诉人的上诉理由及陈词，重点与他之前所提反对评税理由，大同小异。上诉人认为：

- (a) 合作人费用是他支付予提供及协助整理客户资料人士的报酬。
- (b) 应酬费用则是其进行工作时必须的开支。

两者皆为达致生意目的，不属于家庭或私人性质的开支。

争议点

4. 本委员会须决定的问题是，在计算上诉人在2013/14课税年度的应评税入息实额时，应否扣除合作人费用及应酬费。

有关法律条文及原则

5. 税务条例第12条规定：

「(1) 在确定任何人在任何课税年度的应评税入息实额时，须从该人的应评税入息中扣除—

(a) 完全、纯粹及必须为产生该应评税入息而招致的所有支出及开支，但属家庭性质或私人性质的开支以及资本开支则除外；」。

6. 税务条例第68(4)条规定：

「证明上诉所针对的评税额过多或不正确的举证责任，须由上诉人承担」。

7. 本委员会认为，下列答辩人代表援引的案例，适用于本个案：

(a) 委员会案例D36/90, IRBRD, vol 5, 295，引用及确认Lomax v Newton 34 TC 558的原则，故此，一项开支若要符合扣减的条件，纳税人必须证明(1)他招致了该项开支；(2)该项开支是在执行职务时招致的；以及(3)该项开支是完全、纯粹及必须在执行职务时招致。

(b) 已招致开支

委员会案例D36/90亦指出，纳税人在举证上必须证明其招致了某些具体开支，及所招致的开支与其执行的职务有多大关系，并提及另一委员会案D25/87所引用澳洲法院的决定，指出举证重点在于所招致开支的同期记录和详情，而如属应酬开支，则须相当准确地证明有关款项用于何时、何地 and 何人，并须交代在过程中接受款待的人士。原文如下：

‘7.2 As for proof of expenses, the Taxpayer is faced with the task of proving that she incurred certain specific expenses and the extent to which they were incurred in the performance of her duties. In the Australian decisions cited in D25/87, emphasis

was laid on the requirement of contemporaneous records and details of the expenses incurred, and in relation to entertainment expenses, the need to show with reasonable precision when, where, upon whom the sums concerned were spent, and the person or persons entertained in the process. We would adopt the same approach.’ (第299页)

(c) 为产生该应评税入息

- (i) 在CIR v Humphrey 1 HKTC 451中，高等法院法官认为，税例第12(1)(a)条中「为产生应评税入息」(in the production of assessable income)，与英国法例要求的「在执行职位或受雇工作职务时」(in the performance of the duties of the office or employment)没有重大分别(第467页)。
- (ii) Nolder v Walters 15 TC 380一案指正，「在执行职务」指在做职位上的工作，在做一些当做职位上工作时他在职责上要做的的事项。原文如下：

“In the performance of the duties” means in doing the work of the office, in doing the things which it is his duty to do while doing the work of the office.’ (第387页)

- (iii) 在CIR v Robert P Burns 1 HKTC 1181中，上诉庭经参考多个案例，认同必须区分「在获取入息时支付的开支」(an expense incurred in gaining income)和「为获取收入而必须支付的开支」(an expense incurred necessarily for the purpose of gaining it)(第1191页)，只有前者可获扣除。案中纳税人的法律开支，被裁定为是为免他无法赚取应评税入息而招致，属于后者，并非「为产生应评税入息」而招致的，所以否决该项申索。

(d) 必须

- (i) 根据Brown v Bullock 40 TC 1，「必须」一词须客观地测试，就是无论雇主规定甚么，有关职务能否在没有该项支出下履行。原文为：

‘The test is... whether the duties do, in the sense that, irrespective of what the employer may prescribe, the duties cannot be performed without incurring the particular outlay.’ (第10页)

- (ii) 据Ricketts v Colquhoun 10 TC 118所定的法律原则，若有关开支不是每名担任此职位的雇员都必须在执行职务中招致，而是因私人情况或个人选择而招致的，则不属于「必须」不能获得扣除。原文如下：

‘.. the language... points to the expenses with which it is concerned as being confined to those which each and every occupant of the particular office is necessarily obliged to incur in the performance of its duties... The deductible expenses do not extend to those which the holder has to incur mainly and, it may be, only because of circumstances in relation to his office which are personal to himself or are the result of his own volition.’ (第135页)

- (e) 委员会案例D43/00, IRBRD, vol 15, 397中，纳税人被雇为A公司和B公司的销售经理，纳税人申索扣除他声称支付给C女士和D女士，作为他代理人以物色A公司和B公司产品客户的费用，纳税人并以C女士和D女士的两份声明来支持他申索的扣除。然而，委员会认为没有资料显示C女士和D女士的背景，纳税人亦无证据证明他们在有关贸易方面的经验和地位；另外，若纳税人确实向C女士和D女士支付费用，则应该不难从纳税人银行结单中查出相关的支出。原文如下：

‘We have no information as to the background of Ms C and Ms D... The Taxpayer gave no evidence as to their experience and standing in the... trade.

... Had genuine payments been made to Ms C and Ms D, there would have been no difficulty in identifying from bank statements of the Taxpayer the relevant withdrawal... in favour of Ms C and Ms D. The Taxpayer made no attempt to perform such exercise.’ (第402页)

案情分析

合作人费用

8. 上诉人提供有关合作人的资料，不足证明他们具备相关背景、工作经验和能力，以提供声称的有关服务。这方面的案情与委员会案例D43/00的实情类似。虽然上诉人有提供银行结单和合作人收据，但亦不足以导致与D43/00截然不同的裁决。

9. 上诉人于2013年11月底至12月底，由其银行户口分四次提取现金，支付该等声称合作人费用。从有关户口结单显示，上诉人提取了接近声称合作人费用

的一倍金额，而又不是同日提款和付款，期间囤积大量现金，加上其中一张现金收据距离声称支付期间差不多有三个月之久，上诉人虽有提出若干辩解，包括声称因其中一位收款人并非经常见面，所以先付款，收据后取，但不无令人存疑之处；再者，上诉人并没有安排三位声称收款人出席聆讯，作供佐证。即若上诉人确实招致了合作人费用，亦不足以可获扣除。

10. 上诉人声称他于2011年至2014年期间，得到合作人的帮助，得到超过三万个中国内地客户的联络资料，介绍生意给E公司。然而，上诉人只提交一页印有四十人名单的样本，与E公司提供指经由上诉人介绍的客户名单比对，没有包括上诉人声称令他获得花红的国内客户。相反，根据E公司提供的资料，是基于上诉人由1999年起计超过10年的服务及贡献而支付花红，并没有使用任何方程式计算该笔花红金额；除上诉人的声称外，没有证据显示该笔花红源自上诉人声称的介绍客户服务，与及上诉人为产生该笔花红而须招致合作人费用。故此，合作人费用与「为产生应评税入息」并没有关连。

11. 上诉人受聘的主要职责是估价服务，虽然据他的证供称，他亦需要联络客户和推广业务。事实上，雇佣合约载有关于计算估价佣金和分摊销售佣金的条款，却没有派发和计算花红的条款。上诉人亦在其上诉文件中声称，是为了不影响他日常工作，所以需要其他人协助，从而得到职务以外的额外赏赐及报酬。所以，合作人费用并非在上诉人执行职务的过程中，在做职务上工作或为履行职责而估的事情而招致的开支，即非「在执行职务」而招致的开支，援引CIR v Humphrey的案例，合作人费用不是「为产生应评税入息」的开支。

12. 再者，上诉人确认他可以，并且确是自行决定安排他人协助，取得和整理客户资料，显而易见，这纯粹是上诉人的个人选择，并非每一位在E公司任职同等职级的雇员在执行职务时均必须付出具相同性质的开支。根据Ricketts v Colquhoun的案例，合作人费用不是「必须」为产生该应评税入息而招致的支出。

应酬费

13. 上诉人只出示与财务公司签订的借款合同，以支持其申索应酬费开支。他声称该等应酬费包括往来香港及内地的车资、住宿、膳食及长途电话费，却未能提供有关单据及明细，不符委员会案例D36/90对「已招致」开支的要求，亦不能证明声称的开支与「为产生应评税入息」的关连，与及乃属于「完全、纯粹及必须」为产生应评税入息而招致的开支，所以不获扣除。

14. 购买电话的费用虽已招致，甚或与「为产生应评税入息」相关，但上诉人没有举证说明开支是属于「完全、纯粹及必须」为产生应评税入息而招致。此外，购买电话的费用属于资本性质的开支，所以亦不能获得扣除。

总结

15. 总括而言，上诉人申索扣除的合作人费用和应酬费，并不符合税例第12(1)(a)条的规定；上诉人亦未有履行税例第68(4)条的举证责任。因此，本委员会驳回上诉人的上诉，同意上文第2(4)段的修订评税。