

**Case No. D3/13**

**Profits tax** – commission – purchase for self consumption – sections 2, 14(1), 16(1), 17(1) and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance (‘the Ordinance’) – DPIN No 15. [Decision in Chinese]

Panel: Albert T da Rosa Jr (chairman), Susanna W Y Lee and Timothy Shen Ka Yip.

Date of hearing: 15 January 2013.

Date of decision: 23 April 2013.

Company C is in the business of selling ginseng powder by way of multi-level marketing. The taxpayer alleged that the ginseng powder could improve his health as well as those of his family members. He became an independent distributor of Company C in order to obtain more favourable discount. He asserted that his purchase from Company C was only for self consumption and that he did not carry on any trade or business. The amount of discount received was not trading receipt. If he were carrying on any trade or business, the cost of the 8 bottles of ginseng powder he gave to his father-in-law should be deducted from his assessable profits.

**Held:**

1. It was only because of his business of being an independent distributor that the taxpayer received the amount which is in the nature of a commission. The amount was trading receipt of the taxpayer’s business of being an independent distributor and in accordance with section 14(1) of the Ordinance it is chargeable to profits tax.
2. The taxpayer is, on the one hand an independent distributor of Company C and on the other, a consumer. He, through his independent distributor’s account, purchased products for his family and his own use. It was his private arrangement whether he purchased for his own use or as a gift and therefore the expenses of such purchases are not deductible under the provisions of sections 16(1) and 17(1) of the Ordinance. The taxpayer did not adduce any evidence to establish that the 8 bottles of ginseng powder given to his father-in-law was not a gift but was for the purpose of promoting the product of Company C in order to produce the commission earned. The cost of the 8 bottles of ginseng powder is therefore not deductible.

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

**Appeal dismissed.**

Cases referred to:

Lee Yee Shing v Commissioner of Inland Revenue [2008] 3 HKLRD 51  
D61/09, (2010-11) IRBRD, vol 25, 113  
D11/10, (2010-11) IRBRD, vol 25, 279  
Commissioner of Inland Revenue v Chu Fung Chee [2006] 2 HKLRD 718  
Strong & Co of Romsey Ltd v Woodfield (Surveyor of Taxes) [1906] AC 448  
So Kai Tong v Commissioner of Inland Revenue [2004] 2 HKLRD 416

Taxpayer represented by his wife.

Chan Tsui Fung and Leung To Shan for the Commissioner of Inland Revenue.

**案件编号 D3/13**

**利得税** – 佣金 – 自购产品 – 《税务条例》（下称《税例》）第2(1)、14(1)、16(1)、17(1)及68(4)条 – 释义及执行指引第15号

委员会：Albert T da Rosa Jr（主席）、李伟恩及沈嘉奕

聆讯日期：2013年1月25日

裁决日期：2013年4月13日

C公司的主要业务是通过独立代理商以传销方式销售人参粉产品。纳税人辩称人参粉可改善他和家人的健康，而他成为C公司的独立代理商只为取得多些优惠折扣。他认为他只从C公司购买自用货物、而没有进行任何业务，该折扣优惠所得款项并非营利收益。而如果他进行了任何业务，在计算他的应评税利润时，应扣除他给岳丈服用的8瓶人参粉的费用。

**裁决：**

1. 本委员会认为纳税人是因其代理商业务而获得该款项，及该款项的性质是佣金。该款项是从纳税人经营代理商业务而产生的收入，根据《税例》第14(1)条，纳税人须就该款项缴纳利得税。
2. 纳税人一方面是C公司的独立代理商；另一方面作为消费者。他透过其代理商户口购买产品供自己及家人服用，他购买产品自用或送礼，均属私人的安排，因而支付的费用并不符合《税例》第16(1)及17(1)条的规定，故不可予以扣除。纳税人没有提供证据证明给岳丈的8瓶人参粉是为了推广C公司的产品以赚取佣金，而并非属送礼的私人安排，故此该8瓶人参粉的买价不可予以扣除。

**上诉驳回。**

参考案例：

Lee Yee Shing v Commissioner of Inland Revenue [2008] 3 HKLRD 51  
D61/09, (2010-11) IRBRD, vol 25, 113  
D11/10, (2010-11) IRBRD, vol 25, 279  
Commissioner of Inland Revenue v Chu Fung Chee [2006] 2 HKLRD 718

Strong & Co of Romsey Ltd v Woodfield (Surveyor of Taxes) [1906] AC 448  
So Kai Tong v Commissioner of Inland Revenue [2004] 2 HKLRD 416

上诉人由其妻子代表出席聆讯。  
陈翠凤及梁渡珊代表税务局局长出席聆讯。

## 决定书:

### 引言

1. A 先生（以下称「上诉人」）反对税务局向他作出的 2009/10 课税年度利得税评税。上诉人声称他只从 C 公司购买自用的货物、而没有进行任何业务；而且如果他进行了任何业务，他应该享有扣减。
2. 税务局副局长于 2012 年 8 月 20 日发出决定书，认为上诉人应就应评税利润 43,850 元缴纳利得税 6,577 元。
3. 在上诉聆讯时，上诉人的妻子 D 女士代表他出席聆讯。

### 本委员会聆讯要决定的问题

4. 在本个案中，本委员会须决定：
  - 4.1. 上诉人从 C 公司所获得的款项是否须课缴利得税；
  - 4.2. 如有关款项须课缴利得税，上诉人可否获扣除若干费用。

### 《税务条例》的有关规定

5. 《税务条例》（以下简称「《税例》」）的有关条文如下：
  - 5.1. 第 14(1)条

「凡任何人在香港经营任何行业、专业或业务，而从该行业、专业或业务获得按照本部被确定的其在有关年度于香港产生或得自香港的应评税利润（售卖资本资产所得的利润除外），则须向该人就其上述利润而按标准税率征收其在每个课税年度的利得税。」

5.2. 第 2(1)条

「业务(business)包括农业经营、家禽饲养及猪只饲养、任何法团将任何处所或其部分出租或分租给任何人,及任何其他人将其根据租契或租赁(但不包括政府租契或政府租约)而持有的任何处所或其部分分租;」

5.3. 第 16(1)条

「在确定任何人在任何课税年度根据本部应课税的利润时,该人在该课税年度的评税基期内,为产生根据本部应课税的其在任何期间的利润而招致的一切支出及开支,均须予扣除.....」

5.4. 第 17(1)条

「为确定任何人根据本部应课税的利润,以下各项均不得容许扣除-

(a) 家庭或私人开支.....;

(b) 任何支出或开支而又并非为产生上述利润而花费者;」

5.5. 第 68(4)条

「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。」

## 事实的裁断

6. D女士不同意税务局副局长于2012年8月20日发出决定书第1(1)-1(14)段之内容,选择在宣誓后作供,并接受税务局代表的盘问。

7. 本委员会从上诉人代表的证供及双方呈交的文件中裁定以下的基本事实:

7.1. C公司是一家在香港注册成立的私人公司。C公司的主要业务是通过独立代理商以传销方式销售人参粉产品。

7.2. D女士和儿子F先生分别在2007年11月及2008年8月成为C公司的独立代理商。

7.3. 上诉人于 2009 年 3 月 4 日签署并向 C 公司递交一份独立代理商申请书（以下简称「该申请书」）。该申请书背页载列下列引言和约定条款：

(a) 引言: 「... [C 公司]...是透过多层次传销计划进行直接销售，以扩大其产品的销售。申请人期望成为...[C 公司]...的「独立代理商」，出售...[C 公司]...的产品和服务，并根据...[C 公司]...的佣金计划赚取佣金。申请人同意恪守...[该] ...背页所载列的约定条款和条件」。

(b) 第 3 条: 「代理有效期限为取得...[C 公司]...核发代理资格证明日起一年」。

(c) 第 6 条: 「独立代理商因执行代理业务而产生之所有税赋，需自行承担并依其国籍地、居所地之税法规定完纳税款」。

(d) 第 8 条: 「独立代理商应确实执行以下业务：

8-1 出售产品及服务顾客时，需真诚配合顾客的需要；

8-2 积极训练并辅导其下线，保持连系；

8-3 管理并监督其销售组织有关业务通讯、电子邮件、书信往来、训练课程、是否确实参与公司集训等等之执行情况」。

(e) 第 14 条: 「佣金给付：

14-1 佣金是来自产品销售。

14-2 依据代理商之阶级及各月的销售成绩为计算标准。

14-3 以每月为一个计算周期，于翌月的第十五日以支票方式给付。

14-4 发放佣金支票时所付之组织结构，代理商需支付每页港币五元之行政管理费」。

(f) 第 19-1 条: 「代理商应确实遵守...[该] ...申请书各条款及...[C 公司]...各项守则规章」。

- 7.4. 上诉人的独立代理商申请获 C 公司接纳，他的代理商号码为 XXXXXXXX。
- 7.5. 上诉人的上线代理商是他的儿子 F 先生。上诉人没有下线代理商。
- 7.6. C 公司经营守则规范代理商之权利、义务与责任。该守则载有下列资料：
- (a) 第 1.3 段: 「「代理商」...系指从事销售[C 公司]之产品和透过 [C 公司]分销之产品，以及推荐新签约代理商而与[C 公司]签约之独立签约人」。
  - (b) 第 3.1 段: 「代理商须随时完全且立即符合[C 公司]发行的业务手册中之经营守则 [C 公司]市场推广/报酬计划、与其他规定、制度、流程、政策、措施与上述各项之修正...」。
  - (c) 第 3.2.1 至第 3.2.3 段: 「代理商须直接向[C 公司]订购产品...也可以透过...上线代理商取得[C 公司]的产品...[C 公司]明确禁止跨组订购或跨组提供产品给其他代理商...」。
  - (d) 第 3.2.4 段: 「...代理商在向[C 公司]订购前应谨慎预估其销售量，订购当月至少应出售总订购量的百分之七十(70%)，以使 [C 公司]依该月销售量计算代理商之回馈、红利奖金及其他资格...」。
- 7.7. 上诉人于 2012 年 9 月 17 日向委员会提供的一份标题为「制度分析」的文件显示 C 公司曾实施下述制度：
- (a) C 公司产品的「会员价」为每瓶 1,580 元，而用以计算折扣或回馈的「业绩价」为每瓶 1,430 元。
  - (b) C 公司给予「VIP 客户」折扣如下：

	累积瓶数	折扣
VIP 客户 (不可发展下线)	1 – 10	5%
	11 – 30	25%
	31 以上	30%

- (c) C 公司给予「经营者」回馈如下：

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

	累积瓶数/条件	回馈
代理商	1 – 10	10% (由上线鼓励)
铜级代理商	11 – 30	25%
银级代理商	31 – 130	30%
金级代理商	131以上	45%
特级代理商	拥有2位直接金级代理商下线	50%
分销经理	拥有6位直接金级代理商下线 及全组织三个月内累积指定业绩	52%

7.8. 上诉人提供的由 C 公司发出的发票、会员结单（连支票存根）及组织结构显示：

- (a) C 公司向号码为「XXXXXXXX」的客户（即上诉人）销售人参粉产品。
- (b) C 公司向号码为「XXXXXXXX」的会员（即上诉人）发放回馈。
- (c) C 公司在 2009/10 课税年度期间向上诉人销售人参粉产品合共 110 瓶及发放直接回馈奖金合共 46,450 元（以下简称「该款项」），详情如下：

发票		会员结单						
日期	瓶数	支付 佣金日期	佣金种类	业绩	佣金 比率	佣金 款额注 (元)	扣除 (元)	支付 净额 (元)
27-04-2009	14	15-05-2009	直接回馈 奖金	10	25%	3,575		
				4	30%	1,716	5	5,286
16-05-2009	14	15-06-2009	直接回馈 奖金	14	30%	6,006	5	6,001
29-07-2009	24	15-08-2009	直接回馈 奖金	36	30%	15,444	5	15,439
31-07-2009	12							
03-09-2009	10	15-10-2009	直接回馈 奖金	30	30%	12,870	5	12,865
30-09-2009	20							
09-11-2009	16	15-12-2009	直接回馈 奖金	16	30%	6,864	5	6,859



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

发票		会员结单						
日期	瓶数	支付 佣金日期	佣金种类	业绩	佣金 比率	佣金 款额注 (元)	扣除 (元)	支付 净额 (元)
总瓶数	110						总额	46,450

注：佣金款额 = 「业绩价」1,430元 x 佣金比率 x 业绩

(d) 截至 2009 年 11 月 30 日止，上诉人的代理商户口累积的业绩为 130。

7.9. C 公司就上诉人提交支付薪酬给雇员以外人士的通知书（以下简称「表格 IR56M」），当中申报该款项为上诉人在截至 2010 年 3 月 31 日止 1 年内以代理商身分提供服务所获得的佣金。

7.10. C 公司向税务局提供下列数据：

(a) C 公司于 2004 年 10 月 1 日起，实施 VIP 会员制度。自当日起，C 公司的会员区分为代理商及 VIP 两种。

(b) C 公司的标准业务流程如下：

(i) 产品只销售给代理商会员及 VIP 会员；

(ii) 会员购买产品，C 公司收款、给货、给发票；

(iii) C 公司于每月 15 日，支付上一月的佣金；

(iv) 会员/代理商到 C 公司签收支票及有关佣金计算表。

(c) C 公司规定 VIP 会员购买产品自用，不可出售图利，所以 C 公司认为 VIP 会员是消费者，而代理商是经营者。

(d) C 公司按《税例》的规定，每年提交表格 IR56M 申报支付给代理商的佣金。C 公司只就代理商而没有就 VIP 会员提交表格 IR56M。

7.11. 上诉人在其 2009/10 课税年度个别人士报税表内，申报他以其个人名义经营了一所独资业务，总入息为 46,450 元（即该款项）。

## 上诉人的声称

8. 上诉人曾声称：

8.1. 他在 2009/10 课税年度购买的 110 瓶人参粉的服用详情如下：

服用人	原因	瓶数	百分比
上诉人	血糖及肝酵素偏高	24	
F先生	鼻敏感、胃气多	24	
D女士	乳癌	54	
		102	92.7%
亲友(岳丈)	心脏气管病	8	7.3%
		110	100.0%

8.2. 他的业务在 2009/10 课税年度录得亏损，计算如下：

	元
毛利 (营业额46,450 元x 7.3%)	3,391
减：交通费及旅费	2,600
给亲友试吃8瓶产品的费用(1,151元注 x 8) (以下简称「该费用」)	9,208
亏损	8,417

注：1,151元 = 「会员价」1,580元 - 「业绩价」1,430元 x 回馈率30%

9. 上诉人后来向税务局表示：

9.1. 他相信人参粉可改善他和家人的健康，故他自 2007 年 11 月已通过其他亲友的户口购买人参粉。

9.2. 他与 C 公司签订合约 (即该申请书)，只为取得多些优惠折扣。该款项全属他买货之折扣而非营利收益。

9.3. 他于 C 公司并没有下线全因他纯属用家而非代理商，他从未经营任何代理商之业务。

9.4. 他不以 VIP 会员身分购买人参粉是因为该身分不可享有代理商之同等优惠。

9.5. 由于 C 公司的特殊制度，要成为代理商才可享有较高优惠，但成为代理商而不经营，再以该户口购货满 130 瓶后便不能享有更高折扣。因 F 先生的户口已满 130 瓶，只有他成为儿子 F 先生的下线，

F 先生及 D 女士方可享有多些回扣。也因为相同的原因，他的户口在 2009 年 11 月购货满 130 瓶之后再无购货纪录。

10. 上诉人认为他无须课缴利得税，他在上诉通知书中提出下列理据：
- 10.1. 该款项是他购买 110 瓶人参粉所得之回扣，并非从事代理商所得之利润。
- 10.2. 欲购买 C 公司人参粉的人士成为 C 公司的代理商后，始可获得超过七折之回扣。而 C 公司的代理商又可分为真正用家及经营者，而他只属用家而已。
- 10.3. 他所购之 110 瓶人参粉，全为家人尤其是 D 女士所享用，因产品确有保健作用。他并无把人参粉销售他人图利。

## 个案的分析

### 该款项是否营业收入？

11. 《税例》第 14(1)条向在香港经营行业、专业或业务的人士就其于该行业、专业或业务所产生的或得自香港的应评税利润征收利得税。本个案的关键问题是该款项是否从上诉人经营的业务所产生的收入。
12. 上诉人声称他没有从事代理商业务而只是 C 公司产品的用家。
13. 在 Lee Yee Shing v Commissioner of Inland Revenue [2008] 3 HKLRD 51 一案中，包致金常任法官和陈兆恺常任法官在第 66 页第 38 段指出，决定某项活动是否属经营生意或业务是一个关乎事实及程度的问题，由负责审查实情的机构在考虑全面情况后决定。在「业务」(business)这问题上，McHugh NPJ 在第 75 页至第 77 页指出：
- 13.1. 「业务」一词的意思比「行业」(trade)一词更广。
- 13.2. 「业务」一词没有通用的定义或一般性含义，但根据案例，「经营」意味重复的行为，而「经营业务」是指一连串构成业务的行为。「业务」一词在税法里，基本是指以有组织及贯彻的方式进行活动，而活动的目标是要达致某最终结果。
- 13.3. 在一般情况下，除非一连串的行为是持续及重复的，并且是为图利而作出的，否则该等行为不会构成业务。不过，视乎业务的性质，构成业务的行为可以是间歇性的活动。

13.4. 为图利而进行活动是业务的一个重要指标，但单凭为了图利这一点，并不能断定该等活动是否构成业务。要决定该等活动是否构成业务，须仔细分析环绕该等活动发生的所有情况。这是一个涉及事实及程度的问题。

14. 根据 Lee Yee Shing 一案确立的原则（见上文第13段），上诉人是否经营业务是一个关乎事实及程度的问题，这须从个案的全面情况作出考虑。

15. 本个案的事实显示下列情况：

15.1. C 公司设有代理商及 VIP 会员两种制度。C 公司通过代理商及其发展的下线销售产品予终端客户，以扩大销售网络；而 VIP 会员则只可购买产品自用及不可发展下线（见上文第7.7及7.10段）。上诉人是在两种制度中，选择成为 C 公司的代理商。

15.2. 上诉人与 C 公司订立具约束力的代理商合约（即该申请书），取得为期一年的经销权。根据约定条款，上诉人应执行出售产品及服务顾客的业务，并有权根据 C 公司的酬金计划就产品销售获发酬金（见上文第7.3段）。

15.3. 上诉人须遵守该申请书载列的约定条款及 C 公司的经营守则（见上文第7.3及7.6段）。上诉人作为 C 公司代理商所须承担的责任及享有的权利，显然有别于 VIP 会员或一般用家。

15.4. 上诉人重复透过其代理商户口向 C 公司购买产品，并以代理商身分收取 C 公司发放的直接回馈奖金（见上文第7.10(b)段）。

15.5. D 女士及儿子 F 先生均为 C 公司的代理商。即使他们已可运用各自的户口购买自己和家人所需的产品（见上文第7.2及9.1段），上诉人仍申请成为 C 公司的代理商，并与儿子 F 先生组成一分销线，以致获得更多回扣的结果（见上文第9.5段）。这亦反映上诉人是为了图利而成为 C 公司的代理商。

15.6. 上诉人没有下线代理商，及他的户口满 130 瓶后已无购货纪录。然而上诉人是否经营业务并不能只凭其下线组织情况及购货量作定论。

16. 在委员会案例 D61/09, (2010-11) IRBRD, vol 25, 113 中，上诉人为 E 公司的独立代理商，她向 E 公司购买人参粉，并获 E 公司发放佣金。该上诉人称她的家人因不同的健康理由，需要服食人参粉，故她从 E 公司收取的回扣不应课税。委员会驳回该上诉，并提出下列意见：

- 16.1. 「事实上，上诉人的确有佣金收入…… 严格而言属商业行为产生的入息……」(第123页第10段)
- 16.2. 「E公司有分销及VIP会员两种机制，上诉人选择了前者，因有回扣制度，上诉人可以回扣所得，循环购买，换句话说，能以相同的金额，购买较多的数量…… 相比其中所引发的税务负担，上诉人未必一无所得，只是并非有如起初一厢情愿的程度而已。」(第124页第19段)
17. 上诉人与C公司订立代理商合约，以及以代理商身分收取回馈奖金，均属商业行为(参考D61/09，见上文第16段)。
18. C公司视上诉人为经营者(见上文第7.10(c)段)；上诉人亦在其2009/10课税年度个别人士报税表内申报他拥有一项独资业务(见上文第7.11段)。综观以上各点，本委员会认为客观的结论是上诉人经营代理商业务。
19. 根据该申请书，C公司通过上诉人销售产品予终端客户，并须依据各月的销售成绩向上诉人支付酬金。在2009/10课税年度期间，C公司依据上诉人代理商户口反映的各月销售量，于翌月的第15日向上诉人支付按回馈率25%(累积第21至30瓶)或30%(累积第31至130瓶)计算的直接回馈奖金，合共46,450元(即该款项)(见上文第7.10段)。清楚地，该款项是C公司按照该申请书及其酬金制度而向上诉人发放，是上诉人为C公司招徕终端客户所得的报酬。
20. 上诉人称他所购产品只供家人享用，他认为该款项只是购货之回扣。然而，C公司是因为产品销售而根据该申请书向上诉人发放直接回馈奖金。C公司发出的会员结单清楚显示，直接回馈奖金的性质是佣金。C公司亦在表格IR56M中申报该款项是上诉人以代理商身分提供服务所获得的佣金。
21. 在委员会案例D11/10, (2010-11) IRBRD, vol 25, 279中，上诉人以独资形式经营保险代理业务并与B公司签订一份代理协议。她为了达到目标业绩而出资为自己及亲戚购买保险，并不惜举债以缴付保险费。该上诉人认为B公司因该等保单向她发放佣金，等同将保费退还给她。委员会认为该论点完全不能成立，并裁定该上诉人就该等保单所收取的佣金，是从她的保险业务产生的利润。委员会指出：
- 21.1. B公司向该上诉人支付的佣金是按双方的保险代理协议发放，该上诉人不能将其性质改变。(第290页第11(a)段)
- 21.2. 该上诉人是否为她的亲戚就该等保单缴付保费属私人安排，并不改变B公司是因为她成功招揽该等保单而根据代理协议向她发放佣金。上诉人是因其代理协议及业务才获得该等佣金收入的，根据《税例》第14(1)条，该等佣金收入应评利得税。(第290至291页第12至13段)

22. 正如保险代理人出资购买自己及亲戚的保单并就有关保单获发佣金的情况，保险公司是因为代理人成功招揽保单而根据代理协议发放佣金，有关的佣金不能被视为保费退还（D11/10，见上文第21段）。同样地，上诉人把C公司产品给家人服用，只属他的私人安排，并不会及不能改变C公司根据该申请书发放该款项的事实基础及该款项的性质。该款项不能被视为购货回扣或折扣。

23. 上诉人代表在她的结案陈词说，

「...如果我唔签呢个合约，我又有咩方法可以...购买呢个人参粉，又可以食得越来越平呢，咁呢个都系我哋...要签呢个合约嘅原因，咁同埋即系...虽然都系签咗呢个合约，咁我就好想请求呢个税务税务啊局呢，佢可唔可以呢即系酌情处理关于我呢一个嘅个案啰...」。

24. 上诉人代表在她的结案陈词试图将上诉人的情况和先例区分。她说：

「...即系引伸到...同嗰个保险嗰个case呢，咁我觉得...我先生嗰个case呢同呢个保险case都有啲唔同啰，因为我哋系自用呢，我哋根本系全无利润嘅，咁但系呢一位嘅保险从业员呢，佢基本上系即系获得到一啲嘅业绩啦，咁佢系博取啊即系晋升晋升，因此...产生咗有呢个利润，咁同埋就即系我哋系即系譬如好似我先生咁，...，佢系因为签约就成为代理商，但系佢从未系想过话要即系要升级呀，要做经理呀，啊甚至金级佢都有做到咁样样，所以我觉得系啊系有啲有啲分别啰...」。

25. 我们不同意。是否晋升到另一个级别不构成一个重要元素。上诉人已经得到他想得到的商业利益，以代理人身份以较低的价格购买他所需要商品。

26. 本委员会认为，上诉人是因该申请书及代理商业业务而获得该款项，及该款项的性质是佣金。该款项是从上诉人经营代理商业业务而产生的收入，根据《税例》第14(1)条，上诉人须就该款项缴纳利得税。在这方面本委员会没有酌情处理权力。

### **该费用可否获扣除？**

27. 上诉人声称在计算他的应评税利润时，应扣除他给岳丈服用的8瓶人参粉的费用（即该费用）（见上文第8段）。若要获得扣除该费用，上诉人必须证明该费用符合《税例》第16(1)条的规定及非《税例》第17(1)条所不容许扣除的，这包括：

27.1. 该费用是为产生他的应课税利润而招致；及

27.2. 该费用并非家庭或私人开支。

28. 高等法院在 Commissioner of Inland Revenue v Chu Fung Chee [2006] 2 HKLRD 718 一案中指出，就《税例》第 16(1)条而言，要决定开支是否属于为产生利润而招致的，开支与有关行业、专业或业务赚取利润的过程有多大关连是十分重要的，而且开支须通过「真正由有关行业本身引起」及「为了赚取利润」而招致的验证。法官在判词中援引并认同英国上议院在 Strong & Co of Romsey Ltd v Woodfield (Surveyor of Taxes) [1906] AC 448 一案的下述裁决（第 724 至 725 页第 19 段）：

*‘In my opinion, however, it does not follow that if a loss is in any sense connected with the trade, it must always be allowed as a deduction; for it may be only remotely connected with the trade, ... I think only such losses can be deducted as are connected with in the sense that they are really incidental to the trade itself. They cannot be deducted if they are mainly incidental to some other vocation or fall on the trader in some character other than that of trader. The nature of the trade is to be considered...’*

*I think that the payment of these damages was not money expended “for the purpose of the trade”. These words are used in other rules, and appear to me to mean for the purpose of enabling a person to carry on and earn profits in the trade, etc. I think the disbursements permitted are such as are made for that purpose. It is not enough that the disbursement is made in the course of, or arises out of, or is connected with, the trade, or is made out of the profits of the trade. It must be made for the purpose of earning the profits ...’*

以下是税务局的译文：

「不过，本人认为，这并不表示假如亏损与有关行业有任何关连，便必定获准扣除，因为亏损可能只是与有关行业沾上一点关系.....本人认为只有那些真正由有关行业本身引起的亏损，才可予以扣除。假如亏损主要是由别的工作引起，或是由有关行业的经营者以经营者以外的身分承担，则亏损不可予以扣除。有关行业的性质须予以考虑.....」

本人认为，这些赔偿金并非『为经营有关行业』而支付。这些字眼在其他条例中也有使用，而在本人看来，所指的意思是为了让人经营有关行业并赚取利润等。本人认为可获扣除的支出就是为了达到该目的而支付的支出。不论有关支出是在经营有关行业的过程中支付、在有关行业出现而支付、因与有关行业有关连而支付、又或是从有关行业的利润中支付，都不足以令有关支出获扣除。有关支出必须是为了赚取利润.....」

29. 根据 Chu Fung Chee 及 Strong & Co 确立的原则（见上文第28段），开支须是「真正由有关行业本身引起」及「为了赚取利润」而招致的，才符合「为产生应课税利润而招致」的规定。假如开支主要是由别的工作引起，或是由有关行业的经营者以经营者以外的身分承担，则开支不可予以扣除。

30. 此外，在 So Kai Tong v Commissioner of Inland Revenue [2004] 2 HKLRD 416 一案中，高等法院认同应采用客观方法去断定一项开支是否「为产生应课税利润而招致」的，并指出客观验证只不过是考虑所有情况以决定某一项目是否可扣除的开支。相关的判词原文如下（第 427 页第 25 段）：

‘ 25. *The appellant submitted at one stage that ... the Board was wrong to adopt an objective test. There is no merit in this argument ...*

26. *The objective test simply requires all circumstances to be looked at in deciding whether an item is a deductible expense. The Board may conclude that the item is or is not a deductible expense, and if it is, the extent to which it is deductible in accordance with the plain words of s.16(1).’*

31. 从本案实际情况分析，上诉人同时扮演两个角色：一方面，作为 C 公司的独立代理商，上诉人销售 C 公司的产品；另一方面，作为消费者，上诉人透过其代理商户口购买产品供自己及家人服用，以改善健康。上诉人购买产品自用或送礼，均属私人的安排，因而支付的费用并不符合《税例》的第 16(1)条及 17(1)条的规定，故不可予以扣除。

32. 上诉人称给岳丈试吃 8 瓶人参粉，所需支付产品买价为 9,208 元。除非上诉人能证明，购买该 8 瓶人参粉，是为了推广 C 公司的产品以赚取佣金，而并非属送礼的私人安排，否则购买产品的支出不可予以扣除。然而，上诉人没有提供证据证明，一般推广须送赠 8 瓶人参粉作试吃之用。基于上诉人与受惠人的关系，以及所谓「试吃」的分量，该 8 瓶人参粉购作礼物的机会远较推广商品为高。故此，该 8 瓶人参粉的买价不可予以扣除。

## 结论

33. 基于上述原因，本委员会认为上诉人没有履行举证责任，证明决定书内的经修订后的 2009/10 课税年度利得税评税额过多或不正确。因此，我们驳回上诉及维持税务局局长的决定。