

**Case No. D23/07**

**Salaries tax** – deduction of outgoings and expenses –section 12(1)(a) of the Inland Revenue Ordinance (‘IRO’) [Decision in Chinese]

Panel: Anthony So Chun Kung (chairman), Paul Mok Yun Lee and David Yu Hon To.

Date of hearing: 9 July 2007.

Date of decision: 17 September 2007.

Madam A (‘the taxpayer’) was employed by C Securities as the Vice-Chairman from 19 April 2004. The taxpayer objected to the salaries tax assessment for the year of assessment 2004/05 by the Inland Revenue Department. She claimed that the assessment was excessive, and the following outgoings and expenses should be deducted:

- |     |  |              |
|-----|--|--------------|
| (1) | The sum she had born for her clients in respect of their liabilities to her employer | \$114,292.80 |
| (2) | Expenses incurred for providing facilities assisting her work                        | \$9,181.00   |
| (3) | Cleaning expenses for her Civil Aid Services uniforms                                | \$2,500.00   |
| (4) | Agent licence fee  | \$2,789.00   |

**Held:**

Bad Debts of Clients

1. The answer to whether the taxpayer could deduct certain outgoings and expenses should come from section 12(1)(a) of the IRO, but not some trade practices. Even though her trade had certain practices on expenses, those practices still had to comply with the IRO. Otherwise, the expenses could not be deducted.
2. To fulfill the requirements for deduction, the taxpayer must prove all three conditions, namely that she had to prove not only that she had incurred the expense, but that expense was incurred in the performance of her duties, and also that the expense was wholly, exclusively and necessarily so incurred. The requirements for deduction

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

were not fulfilled even if any one of the three conditions was not proven. (D36/90, IRBRD, vol 5, 295 followed)

3. As for the claimed deduction for her payment in respect of the bad debts of her clients, the Board was of the view that the taxpayer could not prove the first condition, namely that she had incurred that expense. If any one of the three conditions could not be proven, the taxpayer was not able to fulfill the requirements for deduction. Since the taxpayer could not prove the first condition, she had failed to fulfill the requirements for deduction. It was not necessary for the Board to consider whether the other two conditions could be proven.
4. The taxpayer must accurately account whether the bad debts were really incurred by the clients, whether they were incurred in respect of the transactions which produced her commission, and whether she really could not get back the amounts from the clients. In other words, the taxpayer must prove that her claimed expense in respect of the bad debts of her clients was really incurred in the production of her assessable income. A simple bank transfer slip, without other proof, was not sufficient to prove that amount transferred was incurred in the production of her assessable income.
5. From another perspective, even if she had paid for the bad debts of her clients during the year of assessment 2004/05, she still had to provide evidence to prove the amount that she had paid. The taxpayer claimed that she had paid much more than what she claimed, and the claimed amount of 114,292.80 was only about 60% of the true amount. However, such amount was an estimate, estimated by the taxpayer.
6. The Board in D34/00, IRBRD, vol 15, 345 dismissed the taxpayer's appeal, and held that the first condition for claiming deduction was to accurately prove every expense was indeed incurred, and must not rely on estimates. The Board agreed with the said principle. Estimates mean not being able to verify the truthfulness. If it was unable to verify the truthfulness, it means it could not be proven whether the expense was incurred; and if so, how could the deduction be claimed. On this issue, no matter how sympathetic one could be with the taxpayer's situation, the Board had no power to allow deductions based on estimates, let alone to make estimates for her.

Facilities Expenses

7. The two LCD monitors that the taxpayer bought on 22 August 2004 could not have been used up in the year of assessment 2004/05, that is before 31 March 2005. As a matter of fact, there was no evidence to prove that the two LCD monitors had

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

been used up. Accordingly, the Board agreed with the view of the assessor that the expense of the two LCD monitors was capital in nature, and should not be deducted under section 12(1)(a) of the IRO.

8. According to section 12(1)(a) of the IRO, an expense to be deductible must be wholly, exclusively and necessarily incurred in the production of the taxable income. The requirements are not fulfilled if the expense was not so incurred wholly, exclusively and necessarily. As regards the expense in respect of the basic channel fees for the taxpayer's finance device, first, the actual amount was not proven; and secondly, it was not proven that it was incurred wholly, exclusively and necessarily in the performance of her duties. Accordingly, the expense did not comply with the requirements for deductions under the IRO and the claim was dismissed.

Cleaning Expenses of Uniforms

9. The taxpayer provided a notice issued from the Chief Staff Officer of the Civil Aid Service to all team members which stated that the expense for the cleaning of uniforms was in the amount of \$2,200 during the year of assessment 2005/06. However, for the last year of assessment 2004/05, the taxpayer claimed that the amount was \$2,500 but not \$2,200. But she did not provide such notice from the Civil Aid Services as proof. In the absence of evidence, the taxpayer failed to prove that the assessor's deduction of \$2,200 only was inaccurate. Accordingly, as for the taxpayer's claim for her expense for the cleaning of Civil Aid Services uniforms, the Board held that the deduction should be \$2,200 as the assessor assessed.

Agent Licence Fee

10. The words 'incurred in the production of the assessable income' in section 12(1)(a) of the IRO refer to expenses incurred in the performance of duties which the taxpayer was employed to do.
11. The agent licence fee was incurred before the taxpayer performed her employed duties. It was an expense incurred to allow her to earn the assessable income, but not in the performance of her employed duties, and did not fulfill the requirements of section 12(1)(a) of the IRO. Therefore, the Board did not allow the taxpayer's claim for deduction in respect of the agent licence fee.

**Appeal dismissed.**

Cases referred to:

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

D36/90, IRBRD, vol 5, 299

Lomax v Newton 34 TC 558

D59/93, IRBRD, vol 8, 404

D34/00, IRBRD, vol 15, 345

B/R 12/75, IRBRD, vol 1, 183

D61/06, IRBRD, vol 21, 1137

Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC 451

Nolder v Walters 15 TC 380

Ricketts v Colquhoun [1926] AC 1

Commissioner of Inland Revenue v Franco Tong Sui Lun (2006-07) IRBRD, vol 21, 947

Commissioner of Inland Revenue v Robert P Burns 1 HKTC 1181

Taxpayer in person.

Leung To Shan and Fung Chi Keung for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D23/07

薪俸税 – 开支扣减 – 《税务条例》(「税例」) 第12(1)(a)条

委员会：苏震共（主席）、莫恩礼及俞汉度

聆讯日期：2007年7月9日

裁决日期：2007年9月17日

A女士（以下简称「纳税人」）由2004年4月19日起受雇于C证券为副董事长。纳税人反对税务局向她作出的2004/05课税年度薪俸税评税。纳税人声称有关评税过多，并且就下列各项开支应获扣税：

(1) 承担因客户亏欠雇主的款项	\$114,292.80
(2) 辅助经营业务的设施的开支 (\$2,575+\$2,550+\$338 x12)	\$9,181.00
(3) 民安队制服洗熨开支	\$2,500.00
(4) 经纪牌费	\$2,789.00

裁决：

客户坏帐

1. 纳税人能否扣减某些开支的答案应来自有关税例第 12(1)(a)条，而非某些行业常规。纵然她的行业确有某些开支常规，但该等常规仍需符合税例，否则开支不得扣减。
2. 要符合扣减规定，纳税人必须证明全部 3 项条件，即是不单要证明她确实已招致了有关开支外，并要证明有关开支是在执行职务时招致的，同时亦要证明该等开支是完全、纯粹及必须在执行职务时所招致的。只要上述 3 项条件中任何一项未能证明，都不符合有关扣减规定。(D36/90, IRBRD, vol 5, 295 followed)
3. 就客户坏帐扣减，本委员会认为纳税人就是不能证明第 (1)项，她确已招致有关开支。三项条件中任何一项不能证明，纳税人都不符合开支扣减

规定。纳税人证明不到第(1)项条件，已经不符合扣减规定，委员会就不用再考究其他两项条件能否被证明。

4. 纳税人必须准确交待究竟有关的坏帐是否真的属于客户的坏帐，是否由产生佣金的交易引致，而该等坏帐是否确实向客户收不回。换句话说，纳税人必须举证证明其申索扣减的客户坏帐开支确是为产生其应评税的入息所招致。简单的一张银行过数单，在没有其他佐证下，是证明不了所过数额实是为了产生应评税入息所招致的开支。(D36/90, IRBRD, vol 5, 295)
5. 从另一角度，纵然她于相关 2004/05 课税年度确曾有替客填补坏帐，纳税人仍需提供证据以证明有关的客户坏帐的额数若干。纳税人说她真实替客填数的金额远比她申索扣减的多，申索扣减的港币\$114,292.80 元大概是实数的六成，但有关金额仍是约数，是纳税人估算出来的。
6. D34/00, IRBRD, vol 15, 345 案中的委员会驳回该案纳税人的上诉，指出开支扣减的首要条件是要精确举证每一项开支已真确招致了，不得以估算作数。本委员会同意上述原则。估算就是无法确证真实，既无法确证真实，也就无法证明有否招致开支，既无法证明有否招致开支，如何申索税务扣减。在这问题上，纵然纳税人的情况如何值得同情，委员会仍无权以估算来扣减开支，更无权替她另作所谓合理的估算。

#### 辅助经营业务的设施的开支

7. 纳税人于 2004 年 8 月 22 日购入的两部 LCD 视像屏不可能在有关 2004/05 课税年度，即在 2005 年 3 月 31 日或前，已被消耗尽。事实亦没有证据显示该两部 LCD 视像屏已被消耗。因此本委员会同意评税主任的看法，有关的 LCD 视像屏开支属资本性开支，根据税例第 12(1)(a)条规定，不得扣减。
8. 税例第 12(1)(a)条规定，要扣减开支，该开支必须是完全、纯粹及必须为产生该应评税入息而招致的。若非完全、纯粹及必须的是不符合税例的扣减规定的。纳税人申索的金融机基本台费开支，一未能证明实额，二未能证明完全、纯粹为执行其职务所必须，因此，不符合税例的开支扣减规定，有关申索被驳回。

#### 民安队制服洗熨开支

9. 纳税人提供一份民安处总参事向各民安队队员发出的便笺通知，指出 2005/06 年的制服洗熨开支是 2,200 元，但有关的上一年度 2004/05，纳税人则说是 2,500 元而不是 2,200 元，但她没有提供 2004/05 年度民安处发出的便笺通知作证。在缺乏证据下，纳税人未能证明评税主任只扣减

2,200 元是不正确的。因此，就纳税人申索 2004/05 年度的民安队制服洗熨开支，本委员会裁定照评税主任评定的 2,200 元来扣减。

### 经纪牌费

10. 税例第 12(1)(a)条中‘为产生该应评税入息而招致的’(‘incurred in the production of the assessable income’)是指在执行受雇职务过程中所招致的开支。(Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC 451, D36/90, IRBRD, vol 5, 299, Commissioner of Inland Revenue v Franco Tong Sui Lun (2006-07) IRBRD, vol 21, 947)
11. 经纪牌费是纳税人在执行受雇职务前已发生，是容许她去赚取应评税入息的开支，而并非是在于执行受雇职务过程中所招致的，是以不符合税例第 12(1)(a)条的规定。因此，本委员会对纳税人申索扣减经纪牌费，不予支持。

上诉驳回。

参考案例：

D36/90, IRBRD, vol 5, 299  
Lomax v Newton 34 TC 558  
D59/93, IRBRD, vol 8, 404  
D34/00, IRBRD, vol 15, 345  
B/R 12/75, IRBRD, vol 1, 183  
D61/06, IRBRD, vol 21, 1137  
Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC 451  
Nolder v Walters 15 TC 380  
Ricketts v Colquhoun [1926] AC 1  
Commissioner of Inland Revenue v Franco Tong Sui Lun (2006-07) IRBRD, vol 21, 947  
Commissioner of Inland Revenue v Robert P Burns 1 HKTC 1181

纳税人亲自出席聆讯。  
梁渡珊及冯志强代表税务局局长出席聆讯。

裁决书：

上诉

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

1. A女士(以下简称「纳税人」)反对税务局向她作出的2004/05课税年度薪俸税评税。纳税人声称有关评税过多,并且就下列各项开支应获扣税:

(A) 承担因客户亏欠雇主的款项	\$114,292.80
(B) 应酬费	\$56,809.00
(C) 辅助经营业务的设施的开支 ((\$2,575+\$2,550+\$338 x12))	\$9,181.00
(D) 民安队制服洗熨开支	\$2,500.00
(E) 经纪牌费	\$2,789.00
(F) 慈善捐款	<u>\$1,450.00</u>
	<u>\$187,021.80</u>

2. 聆讯中,纳税人同意她于相关年度的应评税入息是\$542,165元(见下文事实(9)、(10)及(11)),细数开列如下:

入息	
B证	\$76
C证	-佣金 \$510,937
	-转公司费 \$14,003
D期货	\$13,662
民安队	<u>\$3,487</u>
应评税入息	<u>\$542,165</u>

3. 纳税人及税务局代表双方亦同意(B)项应酬费扣减额是纳税人佣金入息的10%,即\$52,478元(((\$510,937+ \$13,660+ \$76)x10%),而(F)项慈善捐款则全数\$1,450元获扣减。其他(A)(C)(D)(E)四项的扣减,双方有争议。

## 事实

4. 本委员会核实下述事实是没有争议的:

- (1) 截至及包括2004年4月18日,纳税人是E商品(香港)有限公司(‘E商品’)和B证券的客户主任。
- (2) 纳税人根据日期为2004年3月18日的信函(‘该聘书’)受雇于‘C证券’为副董事长,由2004年4月19日起生效。纳税人的受雇条款其中包括以下项目:
  - (a) 转公司费

‘(纳税人)可享有一笔转公司费,经扣除适用期内所有发出的开



支和付予或应付予(纳税人)的佣金后，款额相当于其(在[C证券])于适用期内所每月平均赚取的佣金净额，但转公司费最多为港币20,000元 ...’

(b) 薪酬

‘...如有以下任何一项或以上的情况出现，根据本合约付予(纳税人)的所有佣金，([C证券])将有绝对酌情权就([C证券])蒙受的任何损失、开支或损害而作出扣减或用以抵销：

- (a) ([C证券])合理认为是本人(纳税人)或其代表所进行的任何出错交易；
- (b) ([C证券])合理认为是本人(纳税人)或其代表或其(属于[C证券])的客户或任何联营公司的招致或拖欠的逾期未付款项或债项；或
- (c) 为收取在上文(a)及/或(b)段所述款项而涉及的所有合理的法律或其他开支。’

(c) 客户户口的保障

‘在(纳税人)受雇期间或之后，(纳税人)须完全和亲自负责支付及/或收取(纳税人)介绍给([C证券])或任何联营公司的客户所欠的一切款项，而除非及直至这些款项已付予([C证券])或任何联营公司，否则这些款项将被视为(纳税人)到期应付予([C证券])或任何联营公司的款项。同时，(纳税人)亦会成为主要债务人，而([C证券])将有绝对权力(在不妨碍([C证券])其他追讨这些款项的权力的情况下)根据本附表前述第一款，从或就根据本合约应付予(纳税人)的任何款项中作出扣除或用以抵销，及/或采取法律行动予以追讨。’

(d) 发牌

‘在加入该公司时和应([C证券])要求，(纳税人)须立即向规管当局申请必需的牌照，包括注册为香港证券及期货监察委员会下的交易商代表。

(纳税人)如在试用期满前(辞职)或被([C证券])终止其服务，(纳税人)须向([C证券])发还一切涉及这些申请的费用。’

## (e) 受雇于联营公司

‘由于(纳税人)已答应以交易商代表的身分进行期货交易, (纳税人)将成为‘[D期货]’的雇员, 以履行这些服务。’

- (3) 在不同日期, E商品、B证券、C证券、D期货和民众安全服务队(‘民安队’)提交了以下的通知书, 以申报下列付予纳税人的入息细节:

	E商品	B证券	C证券	D期货	民安队
(a) 纳税人身分	客户主任		副董事长		SI/XXXX
(b) 涵盖期	1.4.2004 - 18.4.2004		19.4.2004 - 31.3.2005		1.4.2004 - 31.3.2005
(c) 入息					
薪俸	-	-	-	-	3,487元
佣金	2,580元	23,421元	510,937元	13,662元	-
津贴	-	-	14,003元	-	-
合共	2,580元	23,421元	524,940元	13,662元	3,487元

总计 = 2,580元 + 23,421元 + 524,940元 + 13,662元 + 3,487元 = 568,090元

- (4) 纳税人没有在指定的期间提交2004/05课税年度的个别人士报税表。评税主任对纳税人作出以下的2004/05课税年度估计薪俸税评税:

应评税入息[事实(3)]	568,090元
减: 基本免税额	(100,000元)
应课税入息实额	<u>468,090元</u>
应缴税款	<u>82,818元</u>

- (5) 纳税人反对该项2004/05课税年度估计薪俸税评税, 理由是她应获给予以下的扣税和免税额:

(a) 作为客户代理商的开支	8,181元
(b) 民安队制服洗熨开支和交通费(1,250元+ 175元)	1,425元
(c) 租金开支	80,160元
(d) 认可慈善捐款 (1,000元+ 450元)	1,450元

- (e) 其父母的供养父母免税额 60,000元

纳税人的反对通知书副本列载于附录A。

- (6) (a) 为证明其反对有理，纳税人提交了2004/05课税年度个别人士报税表。她在报税表中作出以下的入息申报：

雇主名称	受雇职位	期间	入息
C证券	客户主任	1-4-2004 – 31-3-2005	399,964元*
民安队	-	1-4-2004 – 31-3-2005	<u>3,487元</u>
			<u>403,451元</u>

\* C证券支付的款项– 坏帐、交易上的损失和未发佣金  
= 514,257.12元 - 114,292.8元  
= 399,964.32元

- (b) 在其2004/05课税年度个别人士报税表中，纳税人把其扣税申请修订如下：

(i)	涉及客户的支出和开支	56,809元
(ii)	辅助经营业务的设施 (2,550元 x 2 + 338元 x 12个月)	9,156元
(iii)	民安队制服洗熨开支和交通费 (2,500元 + 175元)	2,675元
(iv)	日期为2004年5月12日的代理商牌照费	2,789元
(v)	强积金供款	10,342元
(vi)	认可慈善捐款	1,450元

- (c) 纳税人亦就其父母申请供养父母免税额。

纳税人的报税表和夹附件副本列载于附录B。

- (7) 因应评税主任的查询，纳税人申辩如下：

- (a) 入息

- (i) 纳税人约于2004年2月向E商品和B证券辞职，继而于2004年4月27日向证券及期货事务监察委员会(‘证监会’)注册为C证券和D期货持牌代表。她向E商品和B证券给予一个月的通知和辞职后，该两间公司没有即时把有关文件呈交予证监会，以致她在至少两个半月后才能续牌。在该

段期间，她不能为E商品和B证券进行交易。因此，她没有可能向该两间公司收取入息。她的入息总额应该如下：

<u>雇主</u>	<u>入息</u>
C证券	514,257元
D期货	<u>13,662元</u>
	<u>527,919元</u>

- (ii) 纳税人提交了由C证券发出的支票副本，以证明她在2004/05课税年度向C证券合共收取了514,257.12元。

(b) 坏帐、交易上的损失和未发佣金

招致上述款项，是因为她的客户没有清付应付予C证券的款项或蒙受了交易上的损失但拒绝付款所致。这些款项亦包括交易出错的损失、法律费用和在交易过程中招致的任何其他开支。按经纪公司的标准常规，以上所有款项均须在她的佣金中扣除。但是，由于C证券是按其佣金入息的净额来评核她的能力，她便自行支付上述一切款项，以便在她的试用期首年能每月均维持高的营业额。所以，她在2004/05课税年度的每月评核表[事实9(b)]没有显示这种为抵销有关款项而作出的调节。她有绝对必要这样做，以保留职位，并为其客户取得所需服务和信贷。但是，她无法就所述的款项114,292.8元[事实6(a)]提供细项详情或任何可资证明的证据。

(c) 涉及客户的应酬费和其他开支

虽然她是C证券的持牌代表，她须自行找寻客户和加以照顾，有如是自行经营业务。C证券不会发还就招揽客户、建立人脉关系和为向客户提供服务所投资工具上的费用。但这些费用却是为招徕业务而必需的。这些费用包括购置用以进行交易分析的工具和应酬等。凡此种种均是用以产生入息所必需的。

(d) 辅助经营业务的设施

她在自己的办公室添置了电脑配件以提升其工作素质，而这些配件只作在C证券进行交易的用途。

(e) 代理商的牌照费

根据证监会的规则，她须成为持牌代表后才可进行交易；而她须缴付年费才可续牌。因此，牌照费是绝对必须、完全和纯粹

为产生其入息而招致的。

(8) 纳税人提交以下文件以支持其扣税申请：

	<u>性质</u>	<u>总额</u>
(a)	酒楼餐厅发出的午膳和晚餐的收据[B1第21-22页]	4,735元
(b)	证监会发出的年费正式收据[B1第24页]	2,798元
(c)	日期为2004年3月5日的[F公司]的信用卡单据[B1第25页]	846元
(d)	自动柜员机转帐收据[B1第25页]	注(1)
(e)	[ABC有限公司]的发票[B1第26页]	注(2)
(f)	‘关怀爱滋’发出的捐款收据[B1第27页]	450元
(g)	捐款予‘爱心无国界演艺界大汇演’的没有签署收据[B1第28页]	1,000元

注(1): 自动柜员机转帐收据模糊不清,以致无法辨认所列的资料。

注(2): 夹附于发票的手写便条列明,那是以2,550元购买两部液晶显示幕的发票。

(9) (a) 因应评税主任的要求, C证券提供了

(i) 纳税人的每月佣金入息细项详情如下：

	<u>佣金</u>			<u>付款净额</u> (D) = (A) + (B) - (C)
	<u>C证券</u> (A)	<u>D期货</u> (B)	<u>强积金供款</u> (C)	
	元	元	元	元
2004年				
4月	789.47			789.47
5月	27,649.34	54.00	1,000.00	26,703.34
6月	43,109.99	252.00	1,000.00	42,361.99
7月	37,463.75	1,566.00	1,000.00	38,029.75
8月	39,356.34	5,535.00	1,000.00	43,891.34
9月	62,078.59	4,761.00	1,000.00	65,839.59
10月	72,567.95	1,278.00	1,000.00	72,845.95
11月	89,104.30	216.00	1,000.00	88,320.30
12月	70,942.02		1,000.00	69,942.02
2005年				
1月	41,030.38		1,000.00	40,030.38
2月	13,501.61		675.08	12,826.53

## (2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

3月	<u>13,343.64</u>		<u>667.18</u>	<u>12,676.46</u>
总额	<u>510,937.38</u>	<u>13,662.00</u>	<u>10,342.26</u>	<u>514,257.12</u>

- (ii) 纳税人在认收转公司费14,003.69元[事实(2)(a)和(3)]时所签署的收据副本(附录D)。
- (b) 为证明曾向纳税人支付佣金，C证券提供了由2004年4月1日至2005年3月31日关于纳税人的每月评核表。这些每月评核表显示，没有佣金未发给她，也没有作出任何扣除，以抵销坏帐、法律费用或交易上的损失。
- (10) 因应评税主任的查询，E商品和B证券确认，B证券只付予纳税人佣金76.8元。在较早时提交给税务局的通知书曾有出错[事实(3)]。

B证券就2004年4月所发出的每月支薪表副本列载于附录E[B1/30]。

- (11) 评税主任接纳纳税人只从B证券赚取76.8元，而非E商品和B证券较早前所申报的2,580元和23,421元[事实(3)和(10)]。不过，她认为纳税人所申报的坏帐、交易上的损失和未发佣金的款额114,292.8元和代理商牌照费2,798元，不能扣税[事实(6)(a)和(8)(b)]。此外，基于纳税人职务的性质，纳税人可能在产生佣金入息时须招致应酬费和其他开支，她拟给予佣金入息10%的款额为开支扣税。她建议修订2004/05课税年度的薪俸税评税，修订如下：

入息	元
B证券 [事实 (10)]	76
C证券(510,937元 + 14,003元)[事实(9)(a)]	524,940
D期货 [事实 (9)(a)]	13,662
民安队 [事实 (3)]	<u>3,487</u>
应评税入息	542,165
减: 支出和开支	
洗熨开支 (注 1)	(2,200)
交通费 (注 1)	(175)
应酬费和其他开支 (注 2)	(52,468)
认可慈善捐款 (注 3)	(450)
强积金供款 [事实 (9)(a)]	<u>(10,342)</u>
应评税入息实额	476,530
减: 基本免税额	(100,000)
供养父母免税额	<u>(60,000)</u>
经修订的应课税入息实额	<u>316,530</u>

经修订的应缴税款

52,506

注

1. 特惠给予宽减。
2.  $(510,937\text{元} + 13,662\text{元} + 76\text{元}) \times 10\% = 52,468\text{元}$
3. 给予‘关怀爱滋’的捐款[事实(8)(f)]。

有关法例

5. 香港《税务条例》[税例]第12(1)(a)条就开支扣减规定如下：[R2第1页]

「(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；」

‘(1) *In ascertaining the net assessable income of a person for any year of assessment, there shall be deducted from the assessable income of that person –*

(a) *all outgoings and expenses, other than expenses of a domestic or private nature and capital expenditure, wholly, exclusively and necessarily incurred in the production of the assessable income;’*

6. 税例第68(4)条就举证责任规定如下：[R2第6页]

「(4) 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。」

‘(4) *The onus of proving that the assessment appealed against is excessive or incorrect shall be on the appellant.’*

分析

**(A)项 - 客户坏帐 - \$114,292.80**

7. 纳税人于其上诉陈述书[B1 第 1 页]指评税主任‘生硬套用证据’，不以常理推断她要求扣减客户的错盘损失及坏帐(统称‘客户坏帐’)的真实性。纳税人说作为金融从业员，代客买卖而填补客户坏帐是常规，即使她不填补，她雇主公司亦会执行

雇佣合约条款在她佣金中扣除，并会同时向客户加收 p+10 厘的罚息，而‘这种作法在行中间间证 公司都是如此操作’[A1 第 1 页]的，因此她认为填补客户坏帐是她行业的常规，评税主任应认清楚有关常规，而接纳她扣减有关的客户坏帐。纳税人认为评税主任不接纳她的扣减要求是对她举证要求过度严苛，脱离了现实。她在陈述中说，‘税局在评估过中生硬套用“证据”含意，既使评税人员从本人全年十二个月的收入详情中，反证到本人没有扣减“任何坏账，法律费用，交易亏损，佣金扣留等”，对于本人呼之欲出的(替)客支付款项等，仍是不愿聆听了，不肯接受为“可推断证据”。’[A1 第 2 页]

8. 纳税人的上述立场，本委员会不予认同。

9. 纳税人能否扣减某些开支的答案应来自有关税例第 12(1)(a)条，而非某些行业常规。纵然她的行业确有某些开支常规，但该等常规仍需符合税例，否则开支不得扣减。

10. 就税例第 12(1)(a)条规定，D36/90, IRBRD, vol 5, 295, 299 [R2, 第 70 页]案的委员会援引 Lomax v Newton 34 TC 558，说：

「...在Lomax v Newton... ,Vaisey法官说：所涉字句是严苛和精确的；如要成功申索条例规定的扣减，都必须遵从条例的每一项的规定。

7.1 因此，若要成功扣减开支，纳税人必须证明：(1)他已招致了该项开支；(2)该项开支是在执行职务时招致的及(3)该等开支是完全、纯粹及必须在执行职务时所招致的。」

英文原文：

‘... In Lomax v Newton ..., Vaisey J stated : ‘The words are stringent and exacting; compliance with each and every one of them is obligatory if the benefit of the rule is to be claimed successfully.’

7.1 Therefore, to succeed, the Taxpayer must prove : (1) that the expense were incurred, (2) that they were incurred in the performance of the duties of (the Taxpayer) and (3) that they were wholly, exclusively and necessarily so incurred.’

11. 本委员会同意 D36/90 案的上述原则，要符合扣减规定，纳税人必须证明全部 3 项条件，不单要证明她确实已招致了有关开支外，并要证明有关开支是在执行职务时招致的，同时亦要证明该等开支是完全、纯粹及必须在执行职务时所招致的。只要上述 3 项条件中任何一项未能证明，都不符合有关扣减规定。

12. 就客户坏帐扣减，本委员会认为纳税人就是不能证明第(1)项，她确已招致



有关开支。三项条件中任何一项不能证明，纳税人都不符合开支扣减规定。纳税人证明不到第(1)项条件，已经不符合扣减规定，委员会就不用再考究其他两项条件能否被证明。在未分析纳税人为何不能证明第(1)项条件前，让我们先了解为何纳税人举证艰难。

13. 纳税人的应评税入息是来自她的受雇工作，应评税入息亦即是她雇主按其雇佣合约发放给她的受雇入息。她的雇佣合约便是她的应评税入息的根本依据。

14. 而根据她与雇主公司签署的雇佣合约，任何客户的坏帐或因追讨发生的法律及其它费用，雇主有？对权从她的佣金中扣除[雇佣合约第 1.2 条，R1 第 48 页]，而作为雇员的纳税人亦担保会以负责人身份赔偿雇主公司一切她客人所欠公司的未收帐[雇佣合约第 3.4 条，R1 第 50 页]。

15. 亦即是说，客户坏帐，根据雇佣合约，需与雇主公司对帐，由雇主公司从纳税人的佣金扣除，或向她索取坏帐赔偿，两者纳税人都能要求雇主发出扣佣或索偿证明，除外的，纳税人的雇主公司当然就没有合约上责任去提供任何证明了。

16. 纳税人是直接客户坏帐填补给客户，由客户清付给雇主公司。纳税人的做法，不单雇佣合约没有约定，有关款额亦并非由纳税人交付给雇主公司，雇主公司当然发不出任何证明给纳税人，但她的客户又拒绝证明曾收过她支付款额，纳税人当然就欠缺证据去扣减有关开支了。

17. 没有证据，评税主任当然不能扣减纳税人申索的客户坏帐开支[B1/23]。

18. 就客户坏帐开支，纳税人所提供的是 38 个月由她雇主公司发出经她核对的每月佣金评算。相关 2004/05 课税年度(2004 年 4 月 1 日至 2005 年 3 月 31 日)的佣金评算是没有扣减任何客户坏帐的 [R1 第 68-79 页，A1 第 31-38 页]。由 2005 年 12 月开始 [A1 第 13-30 页] 才有佣金因客户坏帐被扣减的记录。但事实仍是，就其申索扣减 2004/05 课税年度的客户坏帐，纳税人始终没有提供过任何证据。

19. 经本委员会反复查询，纳税人只能呈交一张 2005 年 1 月 28 日的银行过数单，说是支付给客户填数，金额本委员会认定为\$30,000.01，但是那一位客户，填补那一笔坏帐，纳税人却说不清楚。对填补过的客户坏帐，纳税人坦然承认甚么证据都没有，就连案头日记、私人记事簿、片纸记录都没有。她承认她不能就其 2006 年 3 月 9 日报税表附表所列的港币\$114,292.80 元的客户坏帐提供任何资料，更无法解释坏帐是因那些交易而产生，及该等交易如何导致她为客户承担损失，她是如何支付有关金额给客户，客户又如何支付给其雇主公司，雇主公司如何收到有关填数支付佣金给纳税人而该佣金正是她要求扣减的应评税额。这些显示有关客户坏帐开支与她应评税入息关系的证明，纳税人完全欠奉。

20. 在 D36/90, IRBRD, vol 5, 295, 299 [R2, 第 70 页]，该案委员会就开支证据作

出以下的裁决：

- ‘7.2 关于开支的举证，纳税人须证明她招致了某些具体开支，并须证明所招致的开支与她执行的职务有多大关系。在D25/87所引用澳洲法院的决定中，重点是放在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是用于何时、何地 and 何人，并须交代在过程中接受款待的人士。我们会采取相同的处理方法。’

英文原本：

- ‘7.2 *As for the 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.*’

21. 本委员会同意 D36/90 案的上述原则。纳税人必须准确交待究竟有关的坏帐是否真的属于客户的坏帐，是否由产生佣金的交易引致，而该等坏帐是否确实向客户收不回。换句话说，纳税人必须举证证明其申索扣减的客户坏帐开支确是为产生其应评税的入息所招致。简单的一张银行过数单，在没有其他佐证下，是证明不了所过数额实是为了产生应评税入息所招致的开支。

22. 从另一角度，纵然她于相关 2004/05 课税年度确曾有替客填补坏帐，纳税人仍需提供证据以证明有关的客户坏帐的额数若干。纳税人说她真实替客填数的金额远比她申索扣减的多，申索扣减的港币\$114,292.80 元大概是实数的六成，但有关金额仍是约数，是纳税人估算出来的。

23. 在 D59/93, IRBRD, vol 8, 404, 406, 该案委员会对估算的费用开支不予考虑，说[R2 第 75 页]：

‘主席向纳税人解释说，评税主任通常会倾向基于实际的考虑因素，以宽松的方式处理开支的问题，但委员会却没有这种酌情权。正如税务局的代表指出，证明评税过多是纳税人的责任，因此，由于纳税人在我们面前确认并没有保存当时所招致旅费开支的记录，甚至没有记录确实公干的日期，本上诉必然不成立。因此，我们无须如上文所述般，考虑所申索的开支是否“完全、纯粹及必须”为产生入息而招致。’

英文原本：

*'The Chairman explained to the Taxpayer that whereas assessors are often amenable to adopting a lenient approach to the question of expenses based on empirical considerations the Board has no such discretion. As pointed out by the Revenue's representative the onus of proving that the assessment is excessive falls upon the Taxpayer accordingly since the Taxpayer confirmed before us that he kept no contemporary records of the traveling expenses he incurred, or even of the dates upon which he actually visited sites, this appeal must fail. There is therefore no need to consider whether the claimed expenses were incurred "wholly, exclusively and necessarily" in the production of income as mentioned above.'*

24. 同样，D34/00, IRBRD, vol 15, 345 案中的委员会驳回该案纳税人的上诉，指出开支扣减的首要条件是要精确举证每一项开支已真确招致了，不得以估算作数。本委员会同意上述原则。估算就是无法确证真实，既无法确证真实，也就无法证明有否招致开支，既无法证明有否招致开支，如何申索税务扣减。在这问题上，纵然纳税人的情况如何值得同情，委员会仍无权以估算来扣减开支，更无权替她另作所谓合理的估算。

25. 据上所述，本委员会驳回纳税人扣减客户坏帐的要求。

### **(C) 项 - 辅助经营业务的设施的开支 - \$9,181.00**

#### **LCD视像屏- \$5,125**

26. 纳税人购置了两部LCD视像屏。她提供一张手写的售货发票写两部LCD视像屏每部2,550元[B1第26页]。及后，纳税人提供银行信用卡月结单[A2第乙9页]，显示以咭数支付2,550及2,575元两笔款项给电脑公司。纳税人说那两部LCD视像屏是她买来监察金融行情用以处理客户交易，故此要求扣减有关开支。

27. 评税主任不同意扣减LCD视像屏开支，理由是该开支属资本性。而根据税例第12(1)(a)条规定，纵然完全符合上文第10段所述的三项扣减条件，资本开支仍是不得扣减的。

28. 在BR12/75, IRBRD, vol 1, 183, 184 案，一名在教育学院任教的纳税人就工作有关的书本开支(purchase of books relating to his work)申索扣减，纵然有关书本开支是如何合理，如何是执行其职务所必须的，该案委员会仍需驳回有关申索，理由是购买书本的费用属资本开支。委员会说：

「方便起见，申索(b)及(c)可以组合在一起。他们牵涉期刊及书籍，而在证据上，我们接纳有关支出合理，因为上诉人的服务条件是去做研究。很明

显，上诉人是被期望保持掌握他授课范围的发展脉搏，而纳税人指称有关开支是他为保持工作所必须的。

不幸地，我们必须同意局长代表指出，有关开支是资本性质，亦因此，根据(税例)第12(1)(b)条(现12(1)(a))，是不能扣减的。根据我们所给的理由，虽然我们同情上诉人，我们是没有选择余地除了驳回上诉。」

英文原文：

*'...Claims (b) and (c) may be conveniently grouped together. They relate to expenses for journals and books which, on the evidence, we accept were reasonably incurred by him as he is required by his terms of service to be engaged in research work. Clearly, the Appellant is expected to keep his finger on the pulse of progress in the field of his lectures and he says that these expenses were necessary for him to keep his job.*

*Unfortunately, we must agree with the Commissioner's representative when he points out that these expenses are of a capital nature and, as such, are not allowable deductions under section 12(1)(b)(now 12(1)(a)). For the reasons we have given, although our sympathies are with the Appellant, we are left with no alternative but to dismiss the appeal.'*

29. 就开支是否属资本性，D61/06, IRBRD, vol 21, 1137 案的委员会则有以下说明：

「资本性开支与非资本性开支的分别是，前者是为了获得一项资产或为收到未来收益而非仅仅在本期已被消耗尽的开支，后者是为了在本期产生收入而相应发生的费用。资本性开支不获第12(1)(a)条扣减。」

30. 纳税人于2004年8月22日购入的两部LCD视像屏不可能在有关2004/05课税年度，则在2005年3月31日或前，已被消耗尽。事实亦没有证据显示该两部LCD视像屏已被消耗。因此本委员会同意评税主任的看法，有关的LCD视像屏开支属资本性开支，根据税例第12(1)(a)条规定，不得扣减。

#### 金融机月费- \$4,056

31. 纳税人亦要求扣减4,056元(12个月每月338元)的金融机月费开支。她出示一部金融机，并提交了一张银行信用卡月结单及两张信用卡存根[A2第乙10页]，显示缴付给了F公司三个月的月费，分别是846元、554元及594元。为甚么纳税人缴付的与她申索的月费不同，纳税人解释是因为F公司是因服务多少收费，而她申索扣减的只是基本台费。那么台费以外收费的服务究竟是那些服务，如何完全、纯粹为执行其职务所必须的，若经台取得的服务并非完全、纯粹及必须为执行职务，

那么基本台费又如何会是完全、纯粹及必须为执行职务呢，这些问题，纳税人没有交待。至于为甚么她只申索扣减基本台费，而对以外的服务收费则不申索扣减呢，纳税人同样没有交待。要知道，有关的金融机只要夹杂了些微非为执行职务如私人资讯传呼等服务，整项月费开支都不属「完全、纯粹及必须为执行职务所招致的」。

32. 上文已指出，税例第 12(1)(a)条规定，要扣减开支，该开支必须是完全、纯粹及必须为产生该应评税入息而招致的。若非完全、纯粹及必须的是不符合税例的扣减规定的。纳税人申索的金融机基本台费开支，一未能证明实额，二未能证明完全、纯粹为执行其职务所必须，因此，不符合税例的开支扣减规定，有关申索被驳回。

#### **(D) 项 - 民安队制服洗熨开支 - \$2500.00**

33. 关于民安队制服洗熨开支，纳税人申索扣减 2,500 元，评税主任只同意扣减 2,200 元。

34. 纳税人提供一份民安处总参事向各民安队队员发出的便笺通知，指出 2005/06 年的制服洗熨开支是 2,200 元[A2 第乙 13 页]，但有关的上一年度 2004/05，纳税人则说是 2,500 元而不是 2,200 元，但她没有提供 2004/05 年度民安处发出的便笺通知作证。在缺乏证据下，纳税人未能证明评税主任只扣减 2,200 元是不正确的。因此，就纳税人申索 2004/05 年度的民安队制服洗熨开支，本委员会裁定照评税主任评定的 2,200 元来扣减。

#### **(E)项 - 经纪牌费 - \$2,789.00**

35. 纳税人出示一份证监会于 2004 年 5 月 12 日发出的收据[B1 第 24 页]申索扣减经纪牌费 2,789 元。

36. 评税主任不同意扣减经纪牌费，理由是该牌费并非 A 女士在执行职务时所招致的，则上文第 10 段所述的第(2)项条件[税务局局长代表的补充陈词第 4 段]。

37. 评税主任认为要获得税例第 12(1)(a)条扣减，有关开支必须是‘为产生该应评税入息而招致’(英文版‘in the production of the assessable income’)。而根据案例，‘为产生该应评税入息而招致’是指‘在执行职务时招致’[税务局局长代表的补充陈词第 3 段]。纳税人所申索扣减的经纪牌费不属在执行职务的过程中所招致，而是使纳税人能符合资格以交易商代表履行职务，因此属履行职务前已招致的开支[税务局局长表的补充陈词第 12 段]，故不符合税例规定，不可扣减。

38. 本委员会同意评税主任的有关陈词。

39. 在 Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC 451, 467 一案中，上诉

庭认同《税务条例》第 12(1)(a)条的「为产生应评税入息」(in the production of assessable income)跟英国法例中的「为执行职位或受雇工作的职务」(in the performance of the duties of the office or employment)释义上没有重大差别 [R2, 第 24 页]。上诉庭亦认同英国 Nolder v Walters 15 TC 380, 387 案中 Rowlatt 法官所说：

「为执行职务」意思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。」

英文原文：

*“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.’ [R2, 第33页]*

40. D36/90, IRBRD, vol 5, 295, 300, [ R2 第 71 页]案委员会亦认同相同原则，援引 Humphrey 及另案 Ricketts v Colquhoun [1926] AC1, 4 & 6，裁定‘在执行职务时’是相等于‘在执行职务的过程中，而不是在执行职务之前或之后’，说：

「‘在执行职务时’的字义曾被裁定为‘在执行职务的过程中，而不是在执行职务之前或之后’... 有关开支并非在执行提供女招待给客人的职务过程中所招致，而只是为产生入息的目的。」

英文原文：

*‘It has been held that the words “in the performance of the duties” mean “in the course of the performance of the duties and not before or after the performance” ..., the expenses were not incurred in the course of the performance of her duty of providing customers with hostesses, but merely for the purpose of producing income.’*

41. 在 Commissioner of Inland Revenue v Franco Tong Sui Lun (2006-07) IRBRD, vol 21, 947, 954-955 案，香港高等法院亦采纳相同原则，援引 Ricketts v Colquhoun [1926] AC1，裁定未能证明是在执行职务活动过程中而招致的开支是不获扣减的：

「... 条例所预期的开支绝对及只会是寓意雇佣活动本身所招致的，比对其个人合约责任，虽可归纳到纳税人赚取其薪酬，如本案，但其开支的计算却并非在执行纳税人职务在做受雇要做的工作时所招致的...」

英文原文：

*‘... The expenses contemplated by the section are strictly and only those referable to the activity of the employment itself as opposed to other personal contractual*

*obligations which, although referable to the earning of his salary by the taxpayer and, as in this case, its very computation, are not expenses incurred in the performance of the taxpayers duty in doing the work required of that employment...'*

42. Commissioner of Inland Revenue v Robert P Burns 1 HKTC 1181 [R2第45页]案的纳税人是练马师，他必须持有练马师牌照才可执行受雇职务，赚取收入。为保全练马师牌，他招致了若干法律费用，并要求税务扣减。上诉庭否决纳税人的要求，指出税例第12(1)(a)条所规定的‘为产生该应评税入息而招致的’(incurred in the production of the assessable income)是寓意在进行受雇活动过程中所招致的，而并非寓意那些为容许纳税人继续受雇的开支。裁决书的简略说：

「...‘在获取入息时招致的开支’与‘为获取入息而必须支付的开支’必须被区别起来。有关法律费用是为看到纳税人不被妨碍赚取入息的目的而招致的，它们不是在产生入息时招致的。」

英文原文：

*'...a distinction must be drawn between an expense incurred in gaining income and one incurred necessarily for the purpose of gaining it. The legal expenses were incurred for the purpose of seeing that the taxpayer was not precluded from earning his assessable income, they were not incurred in the production of it.'*

43. 综合上述案例，税例第 12(1)(a) 条中‘为产生该应评税入息而招致的’(‘incurred in the production of the assessable income’)是指在执行受雇职务过程中所招致的开支。

44. 经纪牌费是纳税人在执行受雇职务前已发生，是容许她去赚取应评税入息的开支，而并非是在于执行受雇职务过程中所招致的，是以不符合税例第 12(1)(a)条的规定。因此，本委员会对纳税人申索扣减经纪牌费，不予支持。

## 总结

45. 综合上述分析，本委员会裁定纳税人未有履行举证责任。因此，纳税人关于扣减(A)、(C)、(D)及(E)项开支的上诉被驳回。