

Case No. D26/12

Salaries tax – travelling expenses between residence and workplace — section 12, 60, 66(3) and 68 of the Inland Revenue Ordinance. [Decision in Chinese]

Panel: Chow Wai Shun (chairman), Kao Chu Chee Emmanuel and Liu Kin Sing.

Date of hearing: 21 June 2012.

Date of decision: 21 August 2012.

The Appellant raised objection to the salaries tax assessment by the Inland Revenue Department and asserted that the expenses resulting from the use of his private car between his residence and his workplace in Shenzhen in order to save time and increase his working hours should be an allowable deduction.

Held:

The Appellant failed to provide any related journal and receipt and the Board did not accept his assertion of expenses incurred. The alleged expenses of the private car incurred in the journey between the Appellant's residence and his workplace in Shenzhen were not incurred in the execution of his duty. The Appellant alleged that the choice of using private car was made to save time and thereby increased his working hours. The expenses so involved were not 'necessarily' incurred as provided by the legislation. Having carefully considered all the evidence and the submissions of both parties, and having regard to the analysis above, the Board finds that the Appellant failed to discharge the burden of proof provided by section 68(4) of the IRO. From an objective point of view, the Board finds that the facts of the case did not satisfy the provision of section 12(1) for deduction and dismisses the appeal.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

D36/90, IRBRD, vol 5, 295
D25/87, IRBRD, vol 2, 400
D59/93, IRBRD, vol 8, 404
CIR v Humphrey 1 HKTC 451
CIR v Robert P Burns 1 HKTC 1181

(2012-13) VOLUME 27 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Brown v Bullock 40 TC 1
Ricketts v Colquhoun 10 TC 118
D5/93, IRBRD, vol 8, 110

Taxpayer in person.

Leung To Shan and Ng Sui Ling for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D26/12

薪俸税 – 往返住所和工作地点所招致的开支 – 《税务条例》(第112章)第12、60、66(3)及68条

委员会: 周伟信 (主席)、高主赐及廖健升

聆讯日期: 2012年6月21日

裁决日期: 2012年8月21日

上诉人反对税务局向他作出的薪俸税评税。他表示他为节省时间及提高工作时间而使用私家汽车往返住所和深圳的工作地点所招致的开支应作为支出扣减。

裁决：

上诉人未能提供任何有关开支的明细和收据等证明，所以委员会不接纳他招致了有关开支的声称。上诉人声称以驾驶私家汽车往返住所和深圳的工作地点，有关私家汽车的该等开支，并非是在执行职务时招致的。上诉人声称为节省往返深圳的时间从而增加可用的工作时间而选择使用私家车，并不符合有关开支扣除条文中「必须」一词的要求。经详细考虑所有证据和双方的陈词，与及基于上文的分析，上诉人未能履行《税务条例》第68(4)条的举证责任，而委员会从客观事实上认为，案情不符《税务条例》第12(1)条的获扣减的要求，所以驳回上诉。

上诉驳回。

参考案例:

D36/90, IRBRD, vol 5, 295
D25/87, IRBRD, vol 2, 400
D59/93, IRBRD, vol 8, 404
CIR v Humphrey 1 HKTC 451
CIR v Robert P Burns 1 HKTC 1181
Brown v Bullock 40 TC 1
Ricketts v Colquhoun 10 TC 118
D5/93, IRBRD, vol 8, 110

纳税人亲自出席聆讯。
梁渡珊及吴瑞玲代表税务局局长出席聆讯。

决定书:

1. 上诉人反对税务局向他作出 2009/10 课税年度薪俸税评税,署理税务局副局长于 2011 年 11 月 30 日发出决定书,裁定上诉人反对无效,但修订有关评税,调低应课税入息实额及应缴税款。上诉人不服,遂向本委员会书记办事处提出上诉。

2. 被问及是否选择宣誓作供时,上诉人表示没有需要。在陈述论点前,上诉人表示:(1) 作为纳税人 30 年,这是他首次提出税务上诉;(2) 他并非有关专业人士,对《税务条例》并不清楚认识;(3) 他认为在引用案例方面,应以能获成功扣减的案例为基础,故要求税务局局长代表同时列举成功案例;(4) 他身兼两职,可花的时间不多,而过往亦多年获得约相等于其所得佣金的 10% 至 15% 作为支出扣减,所以一直要求一个简单而省时的解决方案,却不得要领。

有关事实

3. 经参考上述决定书所载的决定所据事实、双方聆讯前提交的文件,加上上诉人没有提出其他口头或书面证供,委员会裁定与本上诉案的有关事实如下:

(1) 上诉人在 2009/10 课税年度,受雇于 A 公司,为高级区域业务发展经理(Senior Regional Business Development Manager),其主要职务是负责拓展 A 公司的通讯业务,在执行职务时需要应酬 A 公司的客户。

(2) A 公司就上诉人提交的 2009/10 课税年度的雇主报税表中,载列如下资料:

(a)	受雇期间	01-04-2009 – 31-03-2010
(b)	入息	元
	薪金	677,855
	花红	<u>566,280</u>
		1,244,135

(3) 上诉人没有在指定期限内递交其 2009/10 课税年度个别人士报税表,于是评税主任向上诉人发出下列的薪俸税估计评税:

(2012-13) VOLUME 27 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

	元
入息(上文第3(2)(b)段)	1,244,135
减:基本免税额	<u>108,000</u>
应课税入息实额	1,136,135
	=====
应缴税款	175,142
	=====

- (4) 上诉人反对上述评税,并提交其 2009/10 课税年度的个别人士报税表,申报其自 A 公司所得全年入息款额为 1,244,135 元,但没有申报其中包含任何佣金入息款额;另一方面,上诉人申索扣除多项支出项目及免税额,其中包括应酬费及汽车支出合共 123,560 元。
- (5) 就 2009/10 课税年度,上诉人及其配偶共同选择以合并评税方式计算他俩的薪俸税应缴税款。上诉人配偶该课税年度的薪俸入息款额为 155,325 元。
- (6) 评税主任向上诉人查询有关应酬费及汽车支出。
- (a) 就汽车支出,上诉人声称因工作需要,为方便往返香港和深圳,必需使用汽车,但 A 公司没有相应补贴包括燃油费、隧道费及牌照费等。上诉人亦提交了一些文件,包括其信用卡户口结单,当中有以颜色标示与汽车燃油公司的交易,与及八达通增值交易。而由汽车公司发出有关购买汽车第三者责任保险的缴款单,与及保险公司就有关汽车保险到期通知书,均列明保户是上诉人的配偶,并非上诉人。
- (b) 至于应酬费,上诉人并没有提供任何明细表及收据。
- (7) 根据 A 公司提供的资料,上诉人的佣金(即花红)款额,是按其促成的销货交易所涉营业额而厘定,而上诉人可以实报实销的方式,向 A 公司申索退还与业务有关的交通费。就 2009/10 课税年度, A 公司以实报实销方式退还上诉人支出如下:

<u>支出项目</u>	<u>款额</u>
	元
(a) 出差 - 交通费	7,486.70
(b) 出差 - 酒店支出	28,353.49
(c) 出差 - 其他交通费	1,262.36
(d) 本地交通费	1,477.00
(e) 流动电话及通讯费	2,524.63

(2012-13) VOLUME 27 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

<u>支出项目</u>	<u>款额</u>
	元
(f) 应酬费	<u>5,345.66</u>
	46,449.84
	=====

- (8) 评税主任考虑上诉人在其报税表内提出的各项扣除和免税额申索后，认为上诉人应获扣除任何支出及开支，并向上诉人建议修订2009/10课税年度薪俸税评税如下：

	元
入息(上文第3(3)段)	1,244,135
配偶入息(上文第3(5)段)	<u>155,325</u>
	1,399,460
<u>减</u> ：向认可退休计划支付的强制性供款	<u>12,000</u>
	1,387,460
<u>减</u> ：已婚人士免税额	216,000
子女免税额	50,000
供养父母免税额	60,000
伤残受养人免税额	<u>60,000</u>
应课税入息实额	<u>1,001,460</u>
	=====
应缴税款	152,248
	=====

- (9) 上诉人坚持其应酬费及私人汽车支出应获扣除。

上诉理由及陈词

4. 上诉人在其上诉理由陈述书，只涉及有关私人汽车支出。被问及是否根据《税务条例》第66(3)条向委员会提出请求，以加入其他上诉理由时，上诉人表示不提出有关呈请。即若上诉人作出有关呈请，而又获委员会接纳，在法理和案情事实看来，亦将不会影响委员会的裁决，因为就其应酬费而言，在没有明细表和收据的情况下，上诉人将无法履行《税务条例》第68(4)条的举证责任，而在「先评后核」的方式和《税务条例》第60条赋予税务局补加评税的权力下，纵或曾有以入息若干百分比，获酌量为支出及开支扣减，亦不代表在往后的课税年度，都必定获得同等的优待。

5. 上诉人在其上诉理由陈述书所载的上诉理由，归纳如下：

- (1) A公司于深圳有办事处，而上诉人负责的重要客户，总部亦设于深圳，他本人平均每周往返深圳约两次。

- (2) 上诉人家住香港 B 地区，若使用公共交通工具，往返 A 公司深圳办事处约需四小时，客户深圳总部则需五小时，但以私家车代替，则可节省约一个半至两小时，提高可用工作时间，有利促成销货交易，提高佣金收入。
- (3) 上诉人没有享受汽车津贴，A 公司支付往返深圳交通费用限于公共交通，每年只约 7,000 元；但若以每周两天往返深圳，一年合共 100 天计算，单是大榄隧道费已达 7,000 元，加上燃油费及于落马洲的停车费，则共达 26,000 元，上诉人需自行补贴最少 19,000 元。

6. 上诉人在陈词时声称：

- (1) 住所停车费为每月约 2,100 元；
- (2) 虽然车主是他的配偶，但其配偶使用有关汽车的时间每年不超过二十天；
- (3) 一周五天工作，每逢周末或周日私人时间亦会以有关汽车代步；
- (4) 每次使用大榄隧道均以快易通(Autotoll)自动缴费。

《税例》的有关规定和案例

7. 委员会认同下列由税务局局长代表提出的《税务条例》条文，及相关案例的法律原则，适用于本个案。

8. 适用《税务条例》有关规定如下：

(a) 第 12 条：

「(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；」

(b) 第 68 条：

「(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。」

9. 委员会案例 D36/90, IRBRD, vol 5, 295 引用 Lomax v Newton 34 TC 558 的原则, 认为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; 及(3)该项开支是完全、纯粹及必须在执行职务时招致的。原文如下:

'...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 expenses 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.'

「已招致」

10. 同一委员会案例 D36/90, 重申另一案例 D25/87, IRBRD, vol 2, 400 引用澳洲法院订立的, 有关证明开支已招致和是在纳税人执行职务时招致的原则, 就是纳税人必须负上有关举证责任和呈交同期编定的有关记录和明细。原文如下:

'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,...

11. D59/93, IRBRD, vol 8, 404 的案例亦有与本个案类似的案情, 纳税人并无呈交任何证据证明他所申索的交通费开支, 只是简略地作出估计, 结果不获委员会接纳他已招致有关开支的声称。原文如下:

'...since the Taxpayer confirmed before us that he kept no contemporary records of the travelling expenses he incurred, or even of the dates upon which he actually visited sites, this appeal must fail...'

「为产生该应评税入息」

12. 在 CIR v Humphrey 1 HKTC 451 中, 高等法院法官认为, 《税务条例》第 12(1)条中 'in the production of assessable income' (「为产生该应评税入息」), 与英国法例中要求的 'in the performance of the duties of the office or employment' 没有重大分别。而纳税人从住所驾车前往工作地点或由工作地点驾车返回住所, 并不是在执行职务, 所以其所招致的开支不能获扣除。原文如下:

‘ It seems to me that it is quite clear that the respondent was not travelling on duty when travelling from his home to his office in Tai Po and that it was his responsibility to get to his place of work, and that it was a journey of a private or personal nature; the position is the same on his return journey from Tai Po to his home.’

13. 在 CIR v Robert P Burns 1 HKTC 1181 中，上诉人是一名练马师，因违反赛事规则被罚停牌六个月，他为此上诉获判得直。其后他指有关的法律费用乃「为产生该应评税入息」而招致的可扣除支出，上诉庭在否决该项申索时指出，必须区分‘in the production of assessable income’和‘for the production of assessable income’，而有关的法律费用开支，属于后者，是为免纳税人无法赚取应评税入息而招致，并非「为产生该应评税入息」而招致的。

「必须」

14. 根据 Brown v Bullock 40 TC 1，「必须」一词须客观地测试，无论雇主有否规定某些开支，职务能否在没有该项支出下履行。原文如下：

‘ ... The test is not whether the employer imposes the expense but 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.’

15. Ricketts v Colquhoun 10 TC 118 则指出，因私人情况或个人选择而招致的开支，并不符合「必须」一词。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.’

16. 在 D5/93, IRBRD, vol 8, 110 中，纳税人是一名助理营业经理，其雇主以实报实销方式发还雇员应酬开支，而事实上亦发还纳税人部份开支，而他则要求在其薪俸税评税中扣除未获发还部份，其上诉遭委员会驳回。委员会认为除了有关雇主外，没有其他人更符合资格判定业务开支的有效性。原文如下：

‘ The Taxpayer was entitled to claim reimbursement from his employer of all entertainment expenses which were legitimately incurred by him in the performance of his duties. In fact he did claim some expenses and the same were duly reimbursed to him. What he now seeks to do is to obtain a tax benefit in respect of certain other expenses which apparently he never sought to

recover from his employer. No explanation has been given to us regarding this.... It does not seem sensible to us that if the Taxpayer could have recovered such expenses from his employer he would not have done so. No one is better qualified to adjudicate the validity of business expenses than the employer. The Taxpayer was entitled to recover 100% of all entertainment expenses which he incurred in performing his duties. In the absence of an adequate explanation we must assume that the Taxpayer would have done so. Accordingly we are not able to find as a fact that the additional entertainment expenses which the Taxpayer claims were incurred by him in the performance of his duties were in fact so incurred.'

案情分析

17. 本个案的争议点是：上诉人声称为节省时间及提高工作时间而使用私家汽车所招致的开支，是否符合《税务条例》第 12(1)条的要求，属「完全、纯粹及必须为产生该应评税入息而招致」的支出及开支，又不属家庭性质或私人性质的开支以及资本开支，因而可以从他的应评税入息中扣除。
18. 根据委员会案例 D36/90，上诉人必须证明：(1)他招致了该等开支；(2)该等开支是在他执行职务时招致的；及(3)该等开支是完全、纯粹及必须在他执行职务时招致的。
19. 上诉人从未能提供任何有关开支的明细表和收据等证明，极其量不过是一些估算。他托辞没有时间，但这却断不能被视为对申索开支扣除不尽不详的合理理由。
20. 上诉人欲以他提交的信用卡户口结单上标示的八达通增值及汽车燃油签账，证明他曾招致该等开支。然而，在 2009/10 课税年度进行的有关燃油交易，与上诉人的估算相差甚大，而单凭签账记录，亦不足证明他因执行职务而招致了该等开支；同样地，八达通用途广泛，相关增值记录亦不足证明上诉人以八达通支付与执行其职务有关的开支，何况在回应委员提问时，上诉人承认可能把 Octopus(八达通)和 Autotoll(快易通)两者混淆了。
21. 参考 D36/90 及 D59/93 两宗案例，上诉人未能履行他的举证责任，证明他招致了该等开支，所以委员会不接纳他招致了有关开支的声称。
22. 即若上诉人确招致了该等开支，则该等开支是否在他执行职务时招致的？
23. 上诉人声称以驾驶私家汽车往返住所和深圳的工作地点，根据 CIR v Humphrey 确立的原则，有关私家汽车的该等开支，是为了令他到达工作地点继而开始执行职务，与及工作完毕返回住所，并非是在执行其职务时招致的。

24. 上诉人亦声称以私家汽车代替公共交通工具，省下的时间可用于工作上，有助增加他的销货交易以赚取佣金，根据 CIR v Robert Burns 的案例，这是为获取更多收入而招致，却非在执行上诉人职务时招致的。

25. 即若该等开支是上诉人在执行其职务时招致的，则该等开支又是否「完全、纯粹及必须」在他执行职务时招致呢？

26. 上诉人声称为节省往返深圳的时间，从而增加可用的工作时间，所以在使用私家汽车和公共交通工具之间，选择了前者，这是他的个人选择，根据 Brown v Bullock 及 Ricketts v Colquhoun，并不符合有关开支扣除条文中「必须」一词的要求。

27. 本个案亦与 D5/93 的实情相似。上诉人在其上诉理由陈述书中，计算有关自行补贴款额，扣减了 A 公司按其聘用条件及公司政策已支付给他的公共交通费用 7,000 元。余下未获发还部份，即是使用私家汽车往返而招致的额外支出，实非「必须」。

结论

28. 经详细考虑所有证据和双方的陈词，与及基于上文的分析，上诉人未能履行《税务条例》第 68(4)条的举证责任，而委员会从客观事实上认为，案情不符《税务条例》第 12(1)条的获扣减的要求，所以，委员会驳回上诉人的上诉，并确定上文第 3(8)段的修订评税。