

**Case No. D49/06**

**Salaries tax** – whether or not the sum of money has been deducted from the director’s remunerations – whether or not the sum of money wholly, exclusively and necessarily incurred in the production of the director’s remuneration – section 12(1)(a) of the Inland Revenue Ordinance (‘IRO’) [Decision in Chinese].

Panel: Anthony So Chun Kung (chairman), Kwong Kok Shi and Ng Tai Chiu.

Date of hearing: 30 August 2006.

Date of decision: 6 October 2006.

The taxpayer was employed as managing director of Company B. The taxpayer objected the salaries tax assessment. The taxpayer stated that he had paid on behalf of the Company B a sum of money as commission to Ms D. Therefore such sum of money should be deducted from his assessable income. The taxpayer also disputed that the said sum of money was paid at the time when he performed his duties to earn his director’s remuneration, therefore the commission was wholly, exclusively and necessarily incurred in the production of the director’s remuneration and it should be deducted from the director’s remuneration under section 12(1)(a) of the IRO.

**Held:**

1. Having carefully consider all the evidence, the Board did not find any real evidence to rule that part of the director’s remuneration paid by the Company had been used to pay Ms D’s business commission. Therefore the Board could not reject the reported amount of the director’s remuneration as stated in the tax return of the Company.
2. The taxpayer should rely on his terms of employment to claim back the commission paid to Ms D from the Company. It was unreasonable to ask the Board to treat the business expenses of the company as the expenses of his employment to claim for tax deduction. Therefore the Board considers the taxpayer could not prove that the claim for the commission deduction was an expenses wholly, exclusively and necessarily incurred in the production of the director’s remuneration (Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC 451; Humbles v Brooks 40 TC 500 and D35/04, IRBRD, vol 19, 295 considered).

(2006-07) VOLUME 21 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

**Appeal dismissed.**

Cases referred to:

Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC 451  
Humbles v Brooks 40 TC 500  
D35/04, IRBRD, vol 19, 295

Taxpayer in person

Chan Man On and Lau Wai Sum for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D49/06

薪俸税 – 款项有否在董事酬金中扣除 - 款项是否‘完全、纯粹及必须为产生(董事酬金)而招致的’ – 《税务条例》第12(1)(a)条

委员会：苏震共（主席）、邝觉仕及吴大钊

聆讯日期：2006年8月30日

裁决日期：2006年10月6日

纳税人受B公司委任为该公司的执行董事，纳税人反对薪俸税评税，纳税人坚称他确实代该公司支付了一笔金额作为给D小姐的佣金，故该金额支出应从他的应评税金额中扣除。纳税人亦争辩着该佣金是他在执行受雇任务时支付给D小姐，而他又是在执行相关任务时才收到董事酬金的，因此该佣金是‘完全、纯粹及必须为产生(董事酬金)而招致的’，所以根据税例第12(1)(a)条应可将该佣金从董事酬金中扣减出去。

裁决：

1. 在仔细评估所有证据，委员会找不到确实证据去裁决该公司支付给纳税人的董事酬金中其中部份金额是代支付给 D 小姐的业务佣金。因此委员会不能不接纳该公司报税表内所报支付给纳税人的董事酬金金额。
2. 纳税人应根据其聘用条款向该公司索取补还该佣金，反之要求本委员会将该公司的业务开先当成他的受雇开支来扣税，是非常不合理的。因此，本委员会认为纳税人未能证明他申索扣除的该佣金是为产生该笔董事酬金而必须招致的开支(参考 Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC 451; Humbles v Brooks 40 TC 500 和 D35/04, IRBRD, vol 19, 295)。

上诉驳回。

参考案例：

Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC 451  
Humbles v Brooks 40 TC 500  
D35/04, IRBRD, vol 19, 295

纳税人亲自出席聆讯  
陈敏安及刘慧心代表税务局局长出席聆讯。

裁决书：

上诉

1. A 先生（以下简称「纳税人」）反对税务局向他作出的 2002/03 课税年度薪俸税评税。纳税人声称他应获扣除一笔为数 2,000,000 元的佣金开支。署理税务局副局长（以下简称「副局长」）于 2006 年 4 月 28 日发出决定书，否定纳税人之反对。纳税人不服，向委员会提出本上诉。

事实

2. 本委员会核实下述事实是没有争议的：

(1) B 公司（以下简称「该公司」）在 2002 年 1 月 7 日发信予纳税人（以下简称「聘用信」）<sup>1</sup>，委任他为该公司的执行董事。该聘用信包括下列条款：

- (a) 开始日期： 2002 年 1 月 7 日
- (b) 董事酬金： 由股东授权董事会决定。
- (c) 终止合约通知书： 在聘用一个月后，任何一方提出终止合约均须在一个月前向对方发出书面通知书。

---

<sup>1</sup> B1，第 8-8A 页

- (d) 工作时间： 实际的工作时间将由该公司的主席证实。
- (e) 开支： 该公司将会补偿纳税人就该公司业务而招致并获授权的开支，准则是纳税人为公司业务招致合理开支时，将不应导致他在财务上有损失或得益。纳税人开支补偿的申索必须由该公司批准，任何员工不得批准自己的开支。
- (f) 其他未有在聘用信中列明的聘用条款及条件将根据香港的雇佣条例。

纳税人在聘用信上签名接纳该信内的聘用条款及条件。

- (2) 该公司就纳税人提交雇主填报的报税表，申报在2002年4月1日至2003年3月31日期间累算予纳税人的董事酬金为2,354,000元<sup>2</sup>。
- (3) 纳税人未有在指定期限前向税务局提交2002/03课税年度个别人士报税表。评税主任向纳税人作出下列评税：

(a) 薪俸税评税

	元
入息 <sup>3</sup>	2,354,000
减：已婚人士免税额	<u>(216,000)</u>
应课税入息实额	<u>2,138,000</u>
应缴税款：	<u><b>352,960</b></u>

(b) 利得税评税

	元
应评税利润	<u>500,000</u>
应缴税款：	<u><b>75,000</b></u>

- (4) C会计师事务所有限公司（以下简称「税务代表」）代表纳税人提出下列原因反对上述两项评税：

---

<sup>2</sup> R1，第 28 页

<sup>3</sup> 第(2)项事实

- (a) 薪俸税评税  
纳税人在2002/03课税年度没有应评税入息<sup>4</sup>。
- (b) 利得税评税  
利得税评税中的应评税利润过多<sup>5</sup>。
- (5) 纳税人向评税主任提交其2002/03课税年度个别人士报税表，申报他在该年度的应评税利润为354,000元。纳税人并提交他截至2003年3月31日止该年度的损益帐<sup>6</sup>，内容如下：

	元
已收取的佣金	2,354,000
减：已缴付的佣金（以下简称「该佣金」）	<u>(2,000,000)</u>
纯利：	<u><b>354,000</b></u>

- (6) 就评税主任提出的查询，纳税人及税务代表提供下列资料：
- (a) 该佣金的收款人是 D 小姐，她是 E 公司董事长<sup>7</sup>。
- (b) 「付该佣金给[D小姐]的[E公司]，是由于[D小姐]为该公司与[F银行][L省]分行签署使用协议居中斡旋而作为交换条件而付出之费用。由[D小姐]在香港亲自接收：第一次是2002年6月3日，100万现金；第二次是2002年8月19日，100万现金；两次都是在[G银行]，凭公司的现金支票取了现金之后立即由公司的两地牌平治房车将[D小姐]带同现金送到[M城市]，[XX]姓司机可以出来做证明。」<sup>8</sup>
- (c) 纳税人没有就支付该佣金签立书面的协议，该佣金的款额是纳税人与「D小姐」双方共同议定的<sup>9</sup>。
- (d) 一张日期为2002年6月25日由「H公司」发出的收据的影印本<sup>10</sup>，内容包括：「今收到（纳税人）港币（2,000,000）」。

---

<sup>4</sup> R1，第1页

<sup>5</sup> R1，第2页

<sup>6</sup> R1，第33页

<sup>7</sup> R1，第6-7页

<sup>8</sup> R1，第6-7页

<sup>9</sup> R1，第13页

<sup>10</sup> B1，第10页

- (7) 就评税主任提出的查询，该公司提供下列资料及文件：
- (a) 纳税人在该公司的任务及职责的列表<sup>11</sup>。
  - (b) 两份该公司的董事会会议记录的影印本<sup>12</sup>，显示该公司的董事会决定给予纳税人两笔分别为 2,000,000 元及 354,000 元的 2002 年度董事酬金。纳税人签署确认了该两份董事会会议记录。
  - (c) 该公司支付的 2,354,000 元是根据纳税人的表现而给予他的佣金，它不能控制纳税人怎样使用该笔款项<sup>13</sup>。
  - (d) 四张银行支票的影印本<sup>14</sup>，显示在 2002 年 6 月 3 日至 8 月 19 日期间，「I 公司」及该公司共支付纳税人 2,354,000 元。
  - (e) 该公司以实际支出基准补偿纳税人就该公司的业务所招致的开支<sup>15</sup>。
  - (f) 在 2002/03 课税年度，纳税人根据其受雇的条款及条件就该公司的业务所招致的开支包括公干的交通费用、酒店住宿费及长途电话费<sup>16</sup>。
  - (g) 该公司就纳税人在 2002/03 课税年度招致该佣金并不知情<sup>17</sup>。
- (8) 在考虑纳税人及该公司提供的资料后，评税主任认为纳税人不能从应评税入息中扣除该佣金。评税主任于 2005 年 6 月 24 日致函纳税人，建议修订第(3)项事实的评税如下<sup>18</sup>：

(a) 薪俸税评税

	元
入息 <sup>19</sup>	2,354,000
<u>减</u> ：居所贷款利息	(64,947)
已婚人士免税额	(216,000)

---

<sup>11</sup> B1，第 11 页

<sup>12</sup> B1，第 12-12A，13-13A 页

<sup>13</sup> R1，第 25 页

<sup>14</sup> B1，第 14-17 页

<sup>15</sup> R1，第 21-22 页

<sup>16</sup> R1，第 21-22 页

<sup>17</sup> R1，第 27 页

<sup>18</sup> R1，第 16 页

<sup>19</sup> 第(2)项事实

子女免税额 (附注)	(75,000)
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>1,878,053</u>
应缴税款	<u><b>308,769</b></u>

附注

纳税人向评税主任申请四名子女的免税额。由于J小姐在2002/03课税年度年满18岁但并非在该年度的任何时间内接受全日制教育，她不符合申请子女免税额的资格，纳税人因此只能获得给予余下三名子女免税额。

(b) 利得税评税

评税主任建议取消第(3)(b)项事实的利得税评税。

- (9) 就评税主任上文第(8)项的建议，纳税人及其税务代表没有给予任何回覆。

聆讯

3. 纳税人出席聆讯，宣誓作供，席前出示了一份「K先生」手书的证词<sup>20</sup>以证明「K先生」曾两次陪「D小姐」到银行提取共2,000,000元（每次1,000,000元）并陪她将钱送到M城市。

4. 聆讯中，纳税人坚称该公司支付给他的董事酬金实额是354,000元而不是2,354,000元，因为他确实代该公司支付了2,000,000元佣金给「D小姐」，故该2,000,000元佣金支出应从他的应评税金额中扣除。

5. 这是一个事实的争议，本委员会必须根据有关证据去作裁决。

分析

2002/03年度纳税人的入息

6. 香港《税务条例》（以下简称[税例]）第8(1)(a)条订明：

---

<sup>20</sup> A1号文件

「(1) 除本条例另有规定外，每个人在每个课税年度从以下来源所得而于香港产生或得自香港的入息，均须予以徵收薪俸税-

(a) 任何有收益的职位或受雇工作；」

7. 税例第9(1)(a)条订明：

「(1) 因任何职位或受雇工作而获得的入息，包括-

(a) 不论是得自雇主或他人的任何工资、薪金、假期工资、费用、佣金、花红、酬金、额外赏赐、或津贴，...」

8. 纳税人于聆讯席前确认该公司委任他为执行董事的聘用信内的聘用条款及条件是经他签名接纳的。既然承认是受雇于该公司的，该公司发给他的董事酬金，根据税务例第 8(1)(a)条及第 9(1)(a)条规定，必然属他的受雇入息，须课薪俸税。

9. 纳税人于聆讯席前亦确认该公司的两份董事会会议记录（以下称「董事决议」）决定发放给他两笔分别为 2,000,000 元及 354,000 元的 2002/03 年度董事酬金，合共 2,354,000 元，是经他签名确认内容的。既确认了两份董事决议的酬金实额是 2,354,000 元，纳税人没有理由另外要求本委员会去裁决他的董事酬金只有 354,000 元。

10. 该公司递交的与纳税人递交的报税表同样是填报了纳税人于 2002/03 年度的入息是 2,354,000 元。本委员会聆讯席前查询纳税人，若然他的真实入息只有 354,000 元，为甚么他和该公司不向税局提出修正，继续报错数额？纳税人指称该公司不想被牵涉入支付佣金给中国国内人士，故由他代支，因此该公司将有关佣金算作是他的董事酬金，而他亦没有反对，因而纳税人及该公司双方填报给税局的入息金额都是 2,354,000 元而非 354,000 元。既然拒绝修正，纳税人更没有理由要求本委员去裁决他的入息只有 354,000 元。

11. 纳税人席前一再强调他所收该公司的董事酬金中有 2,000,000 元是他代该公司支付给「D小姐」的佣金。他出具了一张由「H公司」发出的收据及<sup>21</sup>一份「K先生」的证词<sup>22</sup>作证据。

12. 但该公司回覆税局<sup>23</sup>却声称对纳税人代支 2,000,000 元佣金一事不知情。该公司确定董事酬金的实额是 2,354,000 元，并强调该公司不能亦不应对相关的报税表 IR56B<sup>24</sup>作任何更正。

---

<sup>21</sup> 事实(6)(d)

<sup>22</sup> A1号文件

<sup>23</sup> 事实(7)，R1第21、25、27页

<sup>24</sup> R1，第28页

13. 本委员会认为，既然纳税人是代公司支付佣金，相关的佣金必然是该公司的业务开支了，不可能被错误标签成为董事酬金，而被登记在公司的董事会会议记录上，亦不可能在报税填写表格 IR56B 时再被误认为董事酬金，甚至在税局查询时仍多次重覆错误并拒绝更正。

14. 反观纳税人所持的证据，「H公司」发给纳税人的收据并没有说明所收款额乃该公司的业务佣金。同样，「K先生」的证词亦不能证明「D小姐」所收款额乃该公司的业务佣金。

15. 在仔细评估所有证据，尤其是在纳税人曾签署确认有关的董事决议的情况下，本委员会找不到确实证据去裁决该公司支付给纳税人的董事酬金 2,354,000 元中的 2,000,000 元是代支付给「D小姐」的业务佣金。因此本委员会不能不接纳该公司报税表 IR56B 所报的，支付给纳税人的董事酬金实额是 2,354,000 元。

### 纳税人的受雇开支？

16. 结案陈词时，纳税人坚持他确曾代该公司支付 2,000,000 元佣金给「D小姐」，就算他的董事酬金是 2,354,000 元，在评定薪俸税时亦应先扣减该佣金开支。

17. 税例第 12(1)(a)条订明：

「(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；」

18. 纳税人争辩 该佣金是他在执行受雇任务时支付给「D小姐」，而他又是在执行相关任务时才收到董事酬金的，因此他认为该佣金是‘完全、纯粹及必须为产生（董事酬金）而招致的’，所以根据税例第 12(1)(a)条应可将该佣金从董事酬金中扣减出去。

19. 纳税人对税例第 12(1)(a)条的理解是错的。

20. 在 Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC 451 一案中，高等法院法官裁定在税例第 12(1)(a)条中的「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)在意思上没有重大差别<sup>25</sup>。

21. 在 Humbles v Brooks 40 TC 500 一案中，Ungoed-Thomas, J 就「为执行有关职务」(In the performance of the said duties)作出以下的注释：

「为执行有关职务」指在执行的过程中 ... 其意思是「在做职务上的工作，在做职务上的工作时所需履行的责任」... 这不包括在最初取得资格以执行职务的行为，甚或为保持执行这些职务的资格的行为... 这并不包括纳税人为执行职务而增添所长的行为。」<sup>26</sup>

英文原文：

*“In the performance of the said duties” means in the course of their performance ... It 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” ... It does not include qualifying initially to perform the duties of the office, or even keeping qualified to perform them ... it does not mean adding to the taxpayer’s usefulness in performing his duties.’*

22. 在 D35/04, IRBRD, vol 19, 295 一案中，委员会说：

「第 12(1)(a) 条的释义是被公认为严厉的。如 Donovan LJ 在 Brown v Bullock 40 TC 1 第 10 页解说，准则是有关职务是否施加有关开支，意思指... 雇员在没有招致该项特定开支的情况下，是否就无法执行有关职务。」

英文原文：

*‘The Interpretation of section 12(1)(a) is notoriously rigid. As explained by Donovan LJ in Brown v Bullock 40 TC 1 at page 10, the test is whether the duties impose the expense “In the sense that ... the duties cannot be performed without incurring the particular outlay”.’*

23. 纳税人签署的聘用信<sup>27</sup>没有规定纳税人在执行职务上的工作时须承担支付任何佣金给任何人。事实上，纳税人反覆申诉该佣金不该是由他个人承担，因为那是为产生该公司业务的佣金，是该公司的业务开支。既然属该公司的业务开支，该佣金就不可能算作是纳税人为执行受雇职务时必须招致的受雇开支了。

<sup>25</sup> 判词第 466 及 467 页 [R2 第 23-24 页]

<sup>26</sup> 裁决书第 502 页末段 [R2 第 47 页]

<sup>27</sup> B1 第 8-8A 页

24. 另外，聘用信的第 8 项条款订明该公司须补还给纳税人就该公司业务而招致的开支，准则是纳税人为公司业务招致开支时，将不应导致他在财务上有损失或得益<sup>28</sup>。该公司亦证实该公司是以实际开支基准补还给纳税人就它的业务所招致的开支<sup>29</sup>。纳税人应根据其聘用条款向该公司索取补还该佣金，而无须个人承担该项佣金开支的。纳税人不按其雇佣合约要求该公司补还该佣金，反之要求本委员会将该公司的业务开支当成他的受雇开支来扣税，是非常不合理的。因此，本委员会认为纳税人未能证明他申索扣除的该佣金是为产生该笔董事酬金而必须招致的开支。

25. 综合上述分析，本委员会裁决纳税人于 2002/03 年度收自该公司的入息实额是 2,354,000 元，除了副局长在决定书同意扣减之外<sup>30</sup>，没有其他可以扣减的开支。

### 取消利得税评税

26. 聆讯席前，纳税人不满意税局同时发出薪俸税及利得税的评税单。既然副局长于 2006 年 4 月 28 日在其决定书中已同意了结纳税人的薪俸税上诉后取消纳税人 2002/03 课税年度的利得税评税，本委员会就不多作评论了。

### 总结

27. 税例第 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。」

28. 总结上述分析，本委员裁定纳税人未能成功举证证明他上诉所针对的评税额是过多或不正确。因此，本委员会驳回纳税人的上诉。

---

<sup>28</sup> B1 第 8-8A 页

<sup>29</sup> R1 第 22 页第 i 段

<sup>30</sup> 见事实 (8)(a)