

**Case No. D61/06**

**Salaries tax** – deductions – whether reference books and CDs purchased by teacher for self study, improving own teaching quality and for lending to students deductible ‘expenses’ - sections 12(1)(a), 12(1)(b), 12(2), 12(1)(e), 12(6) and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance (‘IRO’).  
[Decision in Chinese]

Panel: Anthony So Chun Kung (chairman), Mabel Lui Fung Mei Yee and Erik Shum.

Date of hearing: 6 October 2006.

Date of decision: 28 November 2006.

The taxpayer was employed as a teacher of Secondary School B. The Revenue rejected her claim as deductible expenses of \$1,300 for her purchases of books and CDs for (i) reference and self study to improve her own teaching quality and professional abilities and (ii) lending to her students to improve reading interests and language abilities.

Secondary School B stated that it provided reference and teaching materials for teachers but teachers were free to purchase reference materials, though it did not subsidize such purchases.

The Revenue rejected taxpayer’s deductions as they (i) were not expenses necessarily incurred in carrying out her duties as a teacher; (ii) were capital expenses; and (iii) were not within the deduction provisions for expenses for self-education.

**Held:**

1. Under section 12(1)(a) of the IRO, whether expenses are of ‘a domestic or private nature and capital expenditure’ and whether expenses are ‘wholly, exclusively and necessarily incurred’ are two separate concepts, and the former should be examined according to the nature of the expenses.
2. The taxpayer could not prove that the expenses for such reference books and CDs were ‘revenue expenditure’, as the books and CDs were not items which would be entirely expended within a specified period only, but could be reused in subsequent academic terms and years.

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

3. Although such books and CDs were not for expenses of a ‘domestic or private nature’, they were ‘capital expenses’ under section 12(1)(a) of the IRO.
4. The test of whether expenses are ‘incurred in the production of the assessable income’ under section 12(1)(a) of the IRO is wholly objective. In applying this test, subjective considerations must not be added whatever the result maybe otherwise.
5. Apart from being used for teaching, such reference books and CDs were for improving the taxpayer’s teaching quality and self study, and so are not expenses ‘wholly’ or ‘exclusively’ incurred in the production of the assessable income under section 12(1)(a) of the IRO. Since reference materials were provided by Secondary School B to the taxpayer, such expenses were not ‘necessarily’ incurred in the production of the assessable income under the section.
6. The meaning of the word ‘essential’ in section 12(1)(b) of the IRO is consistent with ‘necessarily’ in section 12(1)(a) of the same, and so the interpretation, applicable tests and application of the case law for the former are equally applicable to the latter. The taxpayer therefore cannot rely on sections 12(1)(b) and 12(2) of the IRO for deducting the above expenses.
7. The said expenses were not ‘expenses of self-education’ and so were not deductible under section 12(1)(e) and 12(6) of the IRO.

**Appeal dismissed.**

Cases referred to:

B/R 12/75, IRBRD, vol 1, 183  
D51/99, IRBRD, vol 14, 477  
D76/90, IRBRD, vol 5, 515  
D89/89, IRBRD, vol 6, 328  
Brown v Bullock 40 TC 1

Taxpayer in person.

Lau Yuen Yi and Wong Ki Fong for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D61/06

薪俸税 – 扣减 – 教师自购用来自修、提高自己教学质素和可借学生阅读的参考图书光碟是否可扣减「支出」 – 《税务条例》(以下简称「税例」)第12(1)(a), 12(1)(b), 12(2), 12(1)(e), 12(6)及68(4)条

委员会：苏震共（主席）、吕冯美仪及沈士文

聆讯日期：2006年10月6日

裁决日期：2006年11月28日

纳税人受雇于B中学为教师。税务局反对纳税人申索自购用作(i)参考自修而提高自己教学质素和专业能力及(ii)可借学生提高阅读兴趣和语文能力的图书光碟作为可扣减的支出。

B中学声称已为教师提供专业书籍及教材，但教师可自由选购参考书籍，不过校方并无津贴此类参考书籍。

税务局反对纳税人以上扣减申索因为其开支(i)不是她履行教师职务时必须招致的开支；(ii)是资本性的开支；及(iii)不符合税例就个人进修开支扣除有关规定。

裁决：

1. 于税例第 12(1)(a)条， 开支是否属家庭或私人或资本性质 跟 开支是否属「完全、纯粹及必须」为产生应评税入息 是两个个别理念，而前者应该从该开支的本身上看。
2. 纳税人未能证明该参考书及光碟为收入性开支，因为该书籍光碟不是特定期间内被消耗尽的物品，反而是可在其他学期或学年内再使用的。
3. 虽然该书籍光碟不是「家庭或私人性质」开支，但却是税例第 12(1)(a)条的「资本性支出」。
4. 评定开支是否税例第 12(1)(a)条所规定的「为产生应评税入息而招致的」必须应用完全客观的标准。应用时无论出现了怎样的结果，都不能加插主观条件。

5. 所购参考书是应用于教学上和提升纳税人教学质素及自修，所以不符合于税例第 12(1)(a)条「完全」及「纯粹」为产生应评税入息等条件。因为 B 中学已经提供了参考教材给纳税人，所以以上开支不符合于以上该条款内「必须」为产生应评税入息这规定。
6. 于税例第 12(1)(b)条内的「必要」一词及于税例第 12(1)(a)条内的「必须」一词同义，所以前者释义、测讯及沿用的判例同样适用于后者。纳税人因而不能引用第 12(1)(b)条及第 12(2)条作扣减以上开支。
7. 以上开支不符合「个人进修开支」的定义，所以不能引用税例第 12(1)(e)条及第 12(6)条作扣减。

上诉驳回。

参考案例：

B/R 12/75, IRBRD, vol 1, 183  
D51/99, IRBRD, vol 14, 477  
D76/90, IRBRD, vol 5, 515  
D89/89, IRBRD, vol 6, 328  
Brown v Bullock 40 TC 1

纳税人亲自出席聆讯。  
刘婉仪及黄琪芳代表税务局局长出席聆讯。

裁决书：

上诉

1. A 小姐（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。纳税人声称她应获扣除某些用于履行职务而发生的开支，计购置作教学用途的书籍光碟共约港币 1,300 元。署理税务局副局长（以下简称「副局长」）于 2006 年 5 月 29 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) 纳税人由1995年9月1日起受雇于B中学（以下简称「该中学」），职位为Teacher（以下简称「教师」）。

(2) 该中学就A小姐提交截至2005年3月31日止的雇主填报的薪酬及退休金报税表，该报税表载有下列资料：

(a) 受雇职位 : 教师

(b) 受雇期间 : 1-4-2004 – 31-3-2005

(c) 入息 :  
薪金/人工 335,210元

(3) (a) 纳税人在她的2004/05课税年度报税表？ 个别人士申报她在2004年4月1日至2005年3月31日期间受雇于该中学，受雇职位为文凭教师，在此期间她获得的总入息为335,210元。

(b) 纳税人申索下列扣除：

	元
(i) 支出及开支 详细资料：「为提升教学质素，而购图书及光碟自我进修」	1,300
(ii) 认可慈善捐款	1,100
(iii) 以雇员身分付给认可退休计划的强制性供款	16,760

(c) 纳税人并申索一项供养父母免税额。

(4) 评税主任于2005年8月1日向纳税人发出税单编号X-XXXXXXX-XX-X的2004/05课税年度薪俸税评税通知书，作出下列薪俸税评税：

	元	元
入息[事实第(2)(c)及(3)(a)项]		335,210
减：慈善捐款[事实第(3)(b)(ii)项]	1,100	
退休计划供款[事实第(3)(b)(iii)项]	<u>12,000</u>	<u>13,100</u>
		322,110

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

减：基本免税额	100,000	
供养父母免税额[事实第(3)(c)项]	<u>60,000</u>	<u>160,000</u>
应课税入息实额		<u>162,110</u>
应缴税款		<u>21,622</u>

- (5) (a) 对不获扣减「为提升教学质素，而购图书及光碟自我进修」的开支1,300元，纳税人提出反对，理由如下：

「本人的职业是教师，主要职务是教学。所教科目是中国语文及普通话，并于课余带书法班。由于本人报税表上所填报申请扣减之开支全是为了教学需要或提升教学质素，提高教学效能及「持续专业发展」，所以不同意「你的支出及开支属家庭私人性质」的说法...」

- (b) 纳税人并向评税主任提供下列文件：

- (i) 香港考试及评核局发给A小姐有关2004年3月评核科目为普通话的「教师语文能力评核成绩通知书」和有关评核费缴费单据的影印本。
- (ii) 17张开支单据，开支总额为1,560.72元。评税主任把载列在有关收据内的资料简撮在附录B1，17张收据的影印本夹附为附录B2。

- (6) (a) 纳税人就评税主任的查询回覆她是在以下情况招致书本费用支出的：

1. 「从阅读中学习」是教育统筹局课程改革的四个关键项目之一。教统局认为家长及教师应以身作则，经常阅读。... 本人为依循教统局的指引，及对教统局改革表示支持，并为学生作一以身作则的楷模，故本人经常购书阅读。
2. ... 为得到一些教学上需要的相关资料，与及提高本人在教学上的质素及专业能力，故本人须购买书本作参考自修之用。
3. 为了提高学生的阅读兴趣及语文能力，本人购买了一些适合中学生阅读的书籍，然后主动借给学生阅读。
4. 阅读可以开拓人的眼界，提升人的思维能力。若教师本身视野浅窄，思维能力不高，如何能在这知识爆炸、竞争激

烈的大环境里，引导学生适应时代发展的要求，立足社会，成为社会真正需要的人才？为此，本人在百忙中抽空购书阅读。」

(b) 纳税人并确认该中学不曾发还于事实第(5)(b)(ii)项的费用。

(7) 该中学校长在回应评税主任的查询时，陈述如下：

(a) 「[纳税人]在2004/2005年度在本校担任中文科教师。主要任教中文科及普通话科，并于课后担任书法班导师。」

(b) 「本校并无强制性地要求各老师为课程而购买参考书，因本校已为科任老师提供专业的书籍及教材，但老师亦可以为教授课程而自由地去选购参考书籍。」

(c) 「于31.03.2005为止，本校并无津贴[纳税人]只供自己的参考的书籍款项。」

(8) 评税主任于2006年1月23日致函纳税人[附录C]解释《税务条例》（以下简称「税例」）开支扣除和个人进修开支扣除的有关规定，并向纳税人说明他不能接纳第(5)(a)项事实的反对，原因是她所申索扣除的开支（以下简称「有关开支」）(a)不是她履行教师职务时必须招致的开支；(b)是资本性的开支，不符合税例就开支扣除的有关规定；及(c)亦不符合税例就个人进修开支扣除的有关规定。评税主任建议纳税人撤回第(5)(a)项事实的反对。

(9) 就评税主任在事实第(8)项的解释，纳税人于2006年2月7日回覆如下：

「本人...已明确列出本人在四个情况下招致该获应评税入息中扣除的开支，而在这四个情况下所招致的开支显而易见是本人为履行职务而产生的。亦即是说，这些开支是附合「完全、纯粹及必须」为产生该入息而招致的开支。所以这些开支扣除于入息税中是附合税务条例的。」

至于本人雇主[该中学]亦...覆函贵局，明确指出老师(本人)可以为教授课程而自由地选购参考书籍，并向贵局申明本人所购书籍款项并无获得校方津贴。故本人为履行教学工作(本人的职务)而向贵局申报之开支应获扣除于入息税中。」

(10) 纳税人于2006年6月27日给委员会的上诉书对副局长的决定书提出四个上诉原因：

- (一) 纳税人反对评税主任将其书籍光碟的开支看作家庭或私人性质而不获扣减。
- (二) 纳税人认为书籍光碟是「为履行职务而购买、为教学需要而购买，部份书籍光碟更是直接应用于课堂教学上」，因此不可能是不符合税例要求的「完全、纯粹及必须」为产生其入息而招致的开支而应获扣减。
- (三) 纳税人强调其雇主给税局的覆函已确认老师是可以为教授课程而自由地去选购参考书籍，因此购买参考书等有关开支应属履行教师职务而发生的，评税主任以校方无强制老师为课程购买参考书而将购买参考书的开支看成非为履行教师职务的说法，纳税人认为有失公允。
- (四) 纳税人质疑副局长决定书第3(3)段所援引的案例BR12/75, IRBRD, vol 1, 183及D51/99, IRBRD, vol 14, 477是否适用于她的情况，因为她是依循教统局的指引〈从阅读中学习〉才购买参考书籍，故有关开支应属「在履行职务时必须使用」而应获扣减。

(11) 纳税人于2006年9月19日向委员会补充陈述(A1文件集)：

- (一) 纳税人展示若干直接教材，以印证有关的参考书籍光碟是直接运用于课堂教学中，因此有关开支必然是为了履行教学职务而产生的，应获扣减。
- (二) 其雇主校方亦认同相关教材是符合学生的学习利益，有助于教学，因此有关的书籍光碟的开支是为履行教师职务而招致的，故应获扣减。
- (三) 纳税人校对了不同书籍光碟的购入年度及应用于课堂教学的年度，有关内容的适用性，供学生借阅等等，以说明是全为了履行教学职务，有关开支应予扣减。

## 有关税例

3. 税例第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；

(b) 按照第VI部就机械或工业装置的资本开支而计算的免税额，而该等机械或工业装置的使用对产生该应评税入息是属必要的；

...

(e) 在该课税年度内支付的不超过第(6)款所订明的个人进修开支款额的款额。 ...

(2) 任何机械或工业装置如并非完全及纯粹用于产生应评税入息者，则第(1)(b)款所订定的免税额须按评税主任认为公平而合理的比例予以扣减。

...

(6) 为施行第(1)(e)款- ...

...

(b) “个人进修开支”(expenses of self-education) 指纳税人支付的以下开支-

(i) 与纳税人修读的订明教育课程有关的费用,包括学费及考试费;或

(ii) 就纳税人为取得或维持在任何受雇工作中应用的资格而参加的由教育提供者、行业协会、专业协会或业务协会主办的考试而支付的费用, . . . 」

4. 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。」

聆讯

5. 纳税人带同两名学生出席聆讯。

6. 从纳税人展示的课堂教材及聆讯席前的陈述，本委员会相信她确实应用参考书籍光碟于课堂教学上，亦确信她的学生有直接受益，而对她孜孜不倦，全心全

意全力投入教导学生的专业精神，予以肯定及支持。

7. 无奈，根据现行税法，本委员会必须裁定纳税人的有关开支不符合税例第 12 条规定，不能被扣减。除非政府另行立法，如设定扣减限额，为购置教学用教材的老师们提供税务减免，以鼓励老师们多运用课本以外的参考书籍及教材，否则，按现行税法，老师们只可透过学校购置或利用图书馆的设施，否则有关的开支是很难获得税务减免的。

8. 现本委员会解释驳回纳税人的上诉的理由如下。

### 税例第 12(1)(a)条

9. 税例第 12(1)条规定在确定应评税实额时必须扣除一系列指定的开支 (税例第 12(1)(a)-(e)条)，亦即是说纳税人必须证明有关开支属任何一种的指定开支，否则就不得扣除。

10. 税例第 12(1)(a)条就列出一种可扣减开支，指定凡「为产生该应评税入息而招致的所有支出及开支」必须扣除，不过，条件是该支出及开支是「完全、纯粹及必须」为产生该应评税入息而招致的，并且该支出及开支是不属于家庭性质或私人性质以及不属资本开支。

11. 本委员会接纳纳税人购买参考书籍光碟的开支是有为执行教学职务而招致的，但这仍未符合税例第 12(1)(a)条规定。根据税例第 12(1)(a)条，纳税人仍须证明 (i)有关开支是「完全、纯粹及必须」为产生该应评税入息而招致的，及(ii)该支出及开支是不属于家庭性质或私人性质以及不属资本开支。

「家庭或私人性质、资本开支」

12. 让我们先弄清楚纳税人要求扣减的有关开支是否属家庭或私人性质，又或者属资本开支，因为若属任何一种，无论该开支是否完全、纯粹及必须为产生评税入息而招致的，税例都规定了不能扣减。

13. 纳税人认为她是职业教师，所教的科目是中国语文，普通话及课余书法，她申索扣减支出的有关参考书光碟等教材又是与她所教科目有关，因此她所购置的显然是与教学职务有关连，不应被认作属家庭或私人性质。纳税人这观点合理，本委员会予以支持。

14. 税局代表指出纳税人购买参考书光碟等亦能改善或提升其个人能力，故属私人性质(陈词 15 及 16 段)。这观点过于严苛，本委员会不予支持。

15. 本委员会认为 < 开支是否属家庭或私人或资本性质 > 跟 < 开支是否属「完

全、纯粹及必须」为产生应评税入息 > 是两个个别理念；从释义上看，第 12(1)(a)条开支是否属家庭或私人或资本应从该开支的本质上。如纳税人，她为教学所做的一切不应因为她本人在教学水平上亦相对有所提高而将相关开支看成为家庭或私人性质，甚致被解释为非执行教学职务的，释义上脱离了主体事实。

16. 虽说是为了执行教学职务而非家庭或私人性质，该开支亦不一定适用第 12(1)(a)条扣减，因为纳税人仍须证明该开支属非资本性，亦仍须证明该开支是「完全、纯粹及必须」为产生应评税入息才招致的。

17. 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。

18. 纳税人所购置的中国语文、普通话、书法等参考书及教材等可保存重覆使用，属资本开支(capital expenditure)，这有别于某些教材如习作簿或电脑 物等在特定学期内已被消耗尽的收入性开支(revenue expenditure)。

19. 纳税人未能证明她购用的参考书及光碟等是特定学期内被消耗尽，而不能在其他学期或学年内使用，反之她应用到教学的是在不同时期购入的教材，有些更是外借给学生阅读的，因此，纳税人所购置的参考书及光碟等不可能属收入性开支。

20. BR12/75, IRBRD, vol 1, 183, 184 一案的委员会驳回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)的扣减申索，理由是购买书本的费用是资本开支，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存持工作所必须的。

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.'*

21. 据上所述，该开支虽说与教学职务有关连，亦非家庭或私人性质，但纳税人仍不能获第 12(1)(a)条的扣减，理由是开支属资本性。

22. 至此，单就第 12(1)(a)条的扣减来说，本委员会已不需要继续分析有关开支是否「完全、纯粹及必须」为产生应评税入息才招致的便可驳回纳税人的申索。但由于有关「完全、纯粹及必须」的释义与第 12(1)(b)条有关联，并为本上诉裁决的完整性，本委员会会继续分析下去。

「完全、纯粹及必须」

23. 纳税人对税例第 12(1)(a)条的扣减条件「完全、纯粹及必须」的法律释义有不同意见，她认为她是职业教师，购置参考书籍光碟用于教学上实质是为了履行她的职务，有关开支就应该符合「完全、纯粹及必须」的要求。与其他同类案件的老师一样，纳税人不明白为甚么评税主任说她用于教学的开支并非是「完全、纯粹及必须」为其教学职务而招致，而不适用第 12(1)(a)条的扣减。

24. 税例第 12(1)(a)条中「完全、纯粹及必须」一词在法律释义上是非常严苛的。上文第 16 段已指出，单单证明开支与应评税入息有关连或有因果关系是远远不够，纳税人仍必须证明该开支是「完全、纯粹及必须」为产生应评税入息而招致的。

25. D76/90, IRBRD, vol 5, 515, 517-518 一案的委员会对税例第 12(1)(a)条「完全、纯粹及必须」作以下释义，该释义本委员会是认同的：

「...「完全」、「纯粹」、及「必须」是各自独立解读，而不是单一词句。任何一项开支在被扣减前都必须通过全部三个测试。「完全」词义上指任何一项开支若部份为了产生应评税入息，但部份是为了纳税人或其他人的利益，该开支就不能被扣减。该开支的主要目的或该开支的大部份是归因于受雇而产生的亦不足够。该开支必须是「完全」为了受雇而产生的。

「必须」一词亦有非常准确的解释。该开支一定是为产生该应评税入息所必须招致的。意思是在测试上有两方面。其一是该开支一定是雇员一定招致而是没有选择余地的。假如该雇员有任何选择，有关开支便不是必须招致的。其二是该开支必须是在产生该应评税入息时招致的。意思是指，假如该项开支不是在产生该应评税入息时所必须招致的，由雇佣合约或雇主强加条款于雇员亦是不足够的。」

英文原文：

*'...The words "wholly", "exclusively", and "necessarily" each stand alone and must be given their full meaning. They are not one expression. Before an expense can be deducted, it must comply with all three tests. The word "wholly" means that if an expense is incurred partly for the production of the assessable income but partly for the benefit of the taxpayer or any other person, the expense is not deductible. It does not matter if the principal object of the expense or the majority of the expense is attributable to the employment. It must be "wholly" attributable to the employment.*

*The word "necessarily" has also been given a very precise interpretation. The expenses must be necessarily incurred in the production of the assessable income. This means that this test has two limbs. The expense must be something which the employee must incur and has no choice. If there is any choice, then it is not necessarily incurred. Secondly it must be necessarily incurred in the production of the assessable income. This means that it is not sufficient for the employment contract or employer to impose a condition upon the employee if the expense is not incurred in the production of the assessable income.'*

26. 去评定开支是否税例第 12(1)(a)条所规定的「为产生应评税入息而招致的」在释义上须应用客观的标准，在评定是否「为产生应评税入息」过程中是不能有 < 应不应该 > 或 < 高低水平 > 等主观标准，应用于本案就是说「完全」、「纯粹」、及「必须」这三个词是针对「为产生应评税入息」，至于纳税人是否更专业、学生更受益、教学宗旨更能体现都不是税例第 12(1)(a)条的条件。因老师更专业、学生更受益、教学宗旨更能体现，就说有关开支是符合了「完全」、「纯粹」、及「必须」的要求是？加主观条件，而该等主观条件又是税例第 12(1)(a)条所没有的。本委员会必须强调，税例的解释必须是绝对根据税例的原文词句，应用时无论出现了怎么样的结果，都不能强行将不存在的主观条件加插入条例去。

27. 上文第 25 段已指出，从词句的释义上，只要有关开支的任何一小部份是为产生应评税入息以外的用途，又或者没有了该开支仍能产生入息的话，有关开支就不符合「完全」、「纯粹」、及「必须」的条件，不获税例第 12(1)(a)条扣减。

28. D89/89, IRBRD, vol 6, 328, 332 一案，一名大学讲师要求扣减购买期刊的开支，该案的委员会驳回他的要求，说：

*「... 纳税人的证据大致是阅读有关期刊是必须的... 究竟为执行职务是否必须阅读期刊是个客观问题... 应用英国的测试方法... ，我们需要查究证据是否确立每一名持有纳税人学术领域的高级讲师职位的人士为执行职务必须阅读该等期刊... 有关期刊... 确看似与纳税人的工作有关连。不过，我们*

不认为有关证据能证明该等期刊是每一名持有纳税人学术领域的高级讲师职位的人士所必须的...」

英文原文：

*'...The Taxpayer's evidence is to the effect that it was necessary to read the journals in question... The question is whether it was necessary in the objective sense to read those journals in performing the duty... Applying the United Kingdom tests..., we have to see whether the evidence established that each and every person holding the post of senior lecturer in the Taxpayer's academic discipline would have found it necessary to read those journals in performing the duty... The journals...do seem to indicate a connection with the Taxpayer's work. However, we do not think that the evidence goes far enough to prove that those journals were a must for each and every person holding the post of senior lecturer in the Taxpayer's academic discipline...'*

29. D51/99, IRBRD, vol 14, 477, 489, 491 一案，一名非全职讲师要求扣减包括书籍的开支，该案的委员会援引英国的判例，驳回他的要求，说：

「在Humbles v Brooks 40 TC 500一案中当一名校长被指定教授若干学科包括历史，他出席一连串的周末历史课堂以改善他的背景知识，有关课堂的费用被裁定不得扣减。 ...

同样在比较近期的Fitzpatrick v IRC (No 2)[1994] STC 237一案中，一名记者阅读报章及周刊被裁定不是履行其职务而是为了保证他能有效率地履行其任务。

...

至于参考书，我们不接受它们是为纳税人讲课以生产收入所必须的。参考书是讲师用作准备讲课或容许他们更熟练地履行职务的。每一名讲师有他各自选择的参考书。大概纳税人可以向机构A的图书馆借阅参考书而不必要购买自己的。」

英文原文：

*'In the case Humbles v Brooks 40 TC 500 where a headmaster being required to teach various subjects including history, attended a series of weekend lectures in history for the purpose of improving his background knowledge, the fee for the course was held not allowable deduction...*

*Also in a more recent case Fitzpatrick v IRC (No 2)[1994] STC 237, it was held where a journalist read newspapers and periodicals, he was not acting in the performance of his duties but for the purpose of ensuring that he would carry out his duties efficiently.*

...

*As to the reference books, we do not accept that they were essential to the production of the Taxpayer's income from lecturing. Reference books are used by lecturers for the purpose of preparing for lecturing or enabling them to discharge their duties more proficiently. Each and every lecturer has his own choice of reference books. Presumably, the Taxpayer could also borrow reference books from Institute A's library and it was not essential that he should buy his own copies...'*

30. 英国上诉庭 Brown v Bullock 40 TC 1一案中，Donovan LJ 法官对「必须」(‘necessarily’)一词作下述释义：

「根据适用于附表E的规则7，纳税人必须推证任何他想要在计算他的应评税入息时扣减的开支，当中该开支必须是为执行职位或受雇工作的职务的。本案纳税人主张可由雇主指派职务所牵涉的开支来作事实推证。税务专员似乎接纳该主张，但依本人看法，这是不正确的。有关测试不在于雇主是否强迫某些开支，而在于职务本身，即是无论雇主规定什么，职务本身不能够在没有该笔特殊支出下履行。依我的看法，这结论是依循枢密院在 Ricketts v Colquhoun, 10 T.C. 118一案的判决。Monroe先生承认，就算Midland银行不要求及期望上诉人加入一间会所如Devonshire Club，他仍能执行银行经理的职务；而且，有关测试如果是我所述的绝对客观的话，他必定败诉。」

英文原文：

*‘Under Rule 7 of the Rules applicable to Schedule E the taxpayer must show that any expense he wishes to be deducted in arriving at his assessable emoluments was, inter alia, necessarily incurred in the performance of the duties of the office or employment. For the taxpayer here it is contended that that fact is proved by showing that the employer prescribed some duty for his own employee which involved the relevant expense. The General Commissioner seem to have accepted this contention, but in my view it is not correct. 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. This result follows, in my opinion, from the decision of the House of Lords in Ricketts v Colquhoun, 10 T.C. 118. Mr*

*Monroe has conceded that, even if the Midland Bank did not request and expect the Appellant to join a club like the Devonshire Club, he could still perform his duties as bank manager; and that, if the test is the strictly objective one which I have stated, he must fail.'*

31. 本委员会找不到理由不依循以上各判例的法律观点。应用于本案，就出现了纳税人为执行教学职务而招致的开支仍不得扣减的境况，理由是开支不是「完全」、「纯粹」、及「必须」为执行教学职务而招致的。

32. 所购参考书除应用到教学上亦能提升到纳税人的教学质素，提供给她作自修之用(事实 3(b)(i))，因此有关开支不符合「完全」及「纯粹」条件。

33. 另外，要是纳税人沿用其校方所提供的参考书籍，自己不另购买，这对她准备的教材的内容可能有所出入，但无论好坏，本委员会确信一个如纳税人的老师在没有了自己选购的参考书籍，凭校方提供或向图书馆借阅，仍是可以准备教材执行教学职务的，因此，有关的开支亦不符合「必须」条件。

34. 据上所述，该开支除了因为属资本性而不获税例第 12(1)(a)条的扣减之外(上文第 17-21 段)，该开支亦不算是「完全」、「纯粹」、及「必须」为执行教学职务而招致的(上文第 23-33 段)，同样不合税例第 12(1)(a)条的扣减条件。因此，纳税人第 12(1)(a)条的扣减申索，本委员会予以驳回。

## 税例第12(1)(b)及12(2)条

35. 上文第 21 段已指出，纳税人的开支属资本性，所以不适用第 12(1)(a)条扣减。不过，资本开支是可以根据税例第 12(1)(b)及 12(2)条扣减的。

36. 税例第 12(1)(b)条规定「按照第 VI 部就机械或工业装置的资本开支而计算的免税额（指折旧）」可扣减，条件是「该等机械或工业装置的使用对产生该应评税入息是属必要的」。第 12(2)条则规定「任何机械或工业装置如并非完全及纯粹用于产生应评税入息者，则第(1)(b)款所订定的免税额须按评税主任认为公平而合理的比例予以扣减。」

37. D89/89, IRBRD, vol 6, 328, 332 一案的委员会对第 12(1)(b)条关于「必要」的条款作出如下释义，该释义已被 D51/99, IRBRD, vol 14, 477, 490 案的委员会援引采用，本委员会亦会援引采用同样释义：

「这些免税额是申索自第12(1)(b)条，关于「为产生应评税入息时所必要使用的机械或工业装置的资本开支」。没有判例被援引对「为产生应评税入息时所必要使用的」作出释义，但税局方指出应该应用英国案例就1952年入息税法令附表9第7段的「必须」及「为执行职位或受雇工作的职务时所



使用」字句所作的释义。这牵涉将相关的字句视作等同「为执行职位或受雇工作的职务时所必须使用的」或类似意思的字句。这释义的长处是把(b)段拉近(a)段,令到两者前后一致。就本上诉而言,我们会应用英国的案例。」

英文原文：

*‘These allowances are claimed under section 12(1)(b) which applies to allowances “in respect of capital expenditure on machinery or plant the use of which is essential to the production of the assessable income”. No authority was cited on the meaning of the words “the use of which is essential to the production of income”, but it was submitted on behalf of the Revenue that the United Kingdom authorities on the words “necessarily” and “in the performance of the duties of the office or employment” in paragraph 7 of schedule 9 to the Income Tax Act 1952 should apply. This involves treating the words in question as being equivalent to the words “necessarily used in the performance of the duties of the office or employment” or words of a similar import. This approach has the merit of bringing paragraph (b) in line with paragraph (a), thereby maintaining consistency between the two. For the purposes of this appeal we will apply the United Kingdom authorities.’*

38. 据上所述,第 12(1)(b)条的「必要」(‘essential’)一词与第 12(1)(a)条的「必须」(‘necessarily’)一词同义,亦即是说第 12(1)(a)条关于「必须」的释义、测试及沿用的判例同样适用于第 12(1)(b)条。

39. 因此上文第 23-34 段就本案纳税人购买参考书并非「完全」、「纯粹」、及「必须」为执行教学职务而招致的结论同样适用于第 12(1)(b)条及第 2(2)条,因此,纳税人第 12(1)(b)及 12(2)条的扣减申索,同样败诉,理由是有关的参考书光碟的使用对产生她的应评税入息是不属必要的。

### 税例第12(1)(e)及12(6)条

40. 税例第12(1)(e)条所指的「个人进修开支」是第12(6)条所规定,为修读订明的教育课程的费用,或为取得或维持其受雇工作所需的资格而参加考试的费用。纳税人所申索扣减的是购买参考书本和光碟的开支,明显不适用税例第12(1)(e)及12(6)条关于个人进修的开支扣减,因此,纳税人的相关申索,本委员会亦予以驳回。

### 总结

41. 纳税人的上诉被驳回。2005年8月1日发出给纳税人税单编号为 X-XXXXXXX-XX-X的2004/05课税年度薪俸税评税被确认。