

Chinese Translation [中譯本]

HCIA 13/2005

香港特別行政區  
高等法院  
原訟法庭

高院稅務上訴2005年第13號

上訴人

---

魯添發

對

答辯人

稅務局局長

---

主審法官：高等法院原訟法庭特委法官陳景生

聆訊日期：2006年3月22日

判案書日期：2006年4月28日

---

判案書

---

1. 在本案中魯添發先生（下稱上訴人）不服稅務上訴委員會在2005年5月25日作出的決定，並根據《稅務條例》（“該條例”）第69條，以案件呈述的形式提出上訴。

2. 有關的事實背景撮要，可參看案件呈述第4至第12段。

3. 簡單來？，在日期為2001年11月6日的“承諾書”中或從該“承諾書”中得知，上訴人與美國友邦保險（百慕達）有限公司（“友邦”）訂立合約，同意作？友邦的保險代理人，？期最少5年。根據此承諾書，上訴人須訂立營業代理合約和有關的營業代理領袖合約，並須遵守那些合約（“有關合約”）的條件及條款，而友邦則須根據承諾書？所列的條款向上訴人支付和發放一些款項，即最初簽名費(Initial Signing Fee)、餘下簽名費(Balance Signing Fee)和最長？期12個月的每月獎金。以下是該承諾書？與本上訴有關的條款：

- “3. 在不抵觸以下第 8 及第 9 條條款的情況下，申請人[即上訴人](i)簽署有關合約、(ii)於香港保險業聯會登記成？本公司[即友邦]的代理人及(iii)以本公司代理人的身分開始提供服務（“開始日期”）後，本公司同意根據申請人提供的入息證明向申請人支付最初簽名費港幣五十八萬五千八百一十一元正（港幣\$585,811.00）。申請人向本公司表示，保證所提供的入息證明全部為真實無誤。
4. 申請人同意忠誠履行有關合約規定的所有責任，並從開始日期起須留任為本公司的真誠保險代理人最少 60 個月。
- 6.(a) 在不抵觸以下第 8 及第 9 條條款的情況下，本公司同意在緊接開始日期的十二(12) 個月結束時向申請人支付第一年簽名費的餘額，條件是該款額沒有超出最初簽名費的 100%。

[分段(b)和(c)所規定的簽名費餘額計算方法，與本案案情無關]

7. 在不抵觸以下第 8 及第 9 條條款的情況下，本公司將於每月月底向申請人發放每月獎金港幣四萬八千八百一十八元正（港幣 48,818.00 元），最長？期 12 個月。可是，發放這筆款項與否將視乎申請人在以下期間（由開始日期起計）結束時能否達到以下有關由申請人管理的代理（及包括申請人）與本公司所承保的個人人壽及個人意外保險業務完結後首年度的最低保費(premium net)的確認要求：

結束	第1季度	第2季度	第3季度	第4季度
金額的百分比	20%	45%	70%	100%

無論基於任何理由，若申請人未能及時達到上述的確認要

求，每月獎金將會立刻停止發放。若上述的確認要求不能在一個季度結束時達到，而要到稍後第4季度結束時才能達到，每月獎金則會恢復發放，而之前任何尚未發放的每月獎金亦會向申請人發放。

8. 無論基於任何理由，若申請人或本公司在開始日期後的12個月？終止有關合約的任何一份，申請人同意立刻無條件向本公司退還：(i)根據上述第3條和第6條條款而支付的整筆實際簽名費(Actual Signing Fee)，及(ii)根據上述第7條條款而發放的所有每月獎金。上述款項由開始日期起計至合約終止日？止。
9. 無論基於任何理由，若申請人或本公司在開始日期後的第1至第5年？終止有關合約的任何一份，申請人同意立刻無條件以下列形式向本公司退還部分已發放的每月獎金和實際簽名費：-

<u>須退還的每月獎金和終止合約</u>	<u>實際簽名費的百份比</u>
在開始日期後第2年？	80%
在開始日期後第3年？	60%
在開始日期後第4年？	40%
在開始日期後第5年？	20%”

4. 2002年3月1日，上訴人在香港保險業聯會登記成？友邦的代理人，並於同一日以友邦代理人的身分開始提供服務。因此，根據承諾書，開始日期為2002年3月1日。

5. 事實上，於或大約於2001年11月9日，上訴人根據日期為2001年11月7日的承諾書？所列的條款，已從友邦處以貸款的形式收取1,757,433元。1,757,433元這個金額其實是(i)根據承諾書第3條條款而須要支付的最初簽名費585,811元，(ii)根據第7條條款而須要支付的簽署費餘款的最高金額585,811元和(iii)大約12個月的每月獎金585,811元（每月獎金為數\$48,818元， $\$48,818 \times 12 = 585,816$ 元）的總和。根據此承諾的條款，這筆貸款須以根據承諾書在第一年須向上訴人支付和發放的款項抵消的形式來償還。當然，根據承諾書的條款，若上訴人在第8條和第9條條款運作時有法律責任須償還任何已支付和發放予他的款項，他便須要償還這些款項連同利息。

6. 稅務上訴委員會裁定，在那筆為數1,757,433元的款項中，其中585,811元為最初簽名費，48,818元為12個每月獎金中的第1個月獎金，分別於2002年3月1日和2002年3月31日付予上訴人。因此，這兩筆款項須視？

2001/2002課稅年度營業收入的一部分。至於為數1,122,804元的餘款(1,757,433元-585,811元-48,848元=1,122,804元),即餘下簽名費和其餘11個月的每月獎金,稅務上訴委員會裁定,須被視作? 2002/2003稅務年度的營業收入。

7. 上訴人在稅務上訴委員會面前和本席席前所提出的主要爭論點為:根據承諾書,雖然整筆為數1,757,433元的款項最遲須於2003年3月1日,即開始日期後的12個月支付予他,但他不能被視? 已賺取或取得該金額的利潤,因為根據第9條條款,無論基於任何理由,若他與友邦簽訂的合約於第2年至第5年? 終止,他便須退還這筆款項或這筆款項的一部分。可是,要等到第5年結束時,即2007年3月1日才可確定他與友邦簽訂的合約在5年? 曾否被經終止;到那時候才可說他已賺取整筆為數1,757,433元的利潤。這是因? 如果他未能達到他與友邦簽訂的營業代理合約和營業代理領袖合約中友邦對工作表現的要求,友邦可終止這些合約。為了要保有這些款項,期間他一直須要作出努力,並須付出金錢支出,以求達到公司對工作表現的要求,直到第5年結束? 止。由於根據第9條條款,第一年後(即2003年3月1日或以前),上訴人有可能須要退還1,757,433元(收得的實際簽署費和每月獎金的總和)中的80%,在這筆1,757,433元的款項中,應該只有20%被視? 2002/2003年度的應評稅利潤。

8. 本席須要指出,在呈述的案件中,對於上訴人與友邦簽訂的有關合約,若上訴人的工作表現未能達到某個要求時,友邦是否有權終止那些合約這一點,稅務上訴委員會並沒有作出事實的裁斷。事實上,本席得悉,稅務上訴委員會作出裁決後,上訴人曾經就這一點去信該委員會,並向委員會呈交文件。然而,委員會在呈述的案件中完全沒有提及任何關於這點的事。此外,本席也從代表答辯人的大律師處得知,答辯人看過上訴人向委員會呈交的文件後,不同意若上訴人的工作表現未能達到某個要求時,友邦便會有權終止與上訴人簽訂的那些合約這個說法。由於在呈述的案件中沒有如此的裁斷,而與訟雙方又未能達成協議,本席在本上訴案中作出裁定時,未能以上訴人的工作表現若未能達到某個要求時,友邦可以終止其與上訴人簽訂的有關合約這點作為基礎。

9. 可是,答辯人卻願意同意,上訴人與友邦簽訂的有關合約可以在5年? 由其中一方終止。雖然本席認? 答辯人願意同意的與上訴人爭辯的兩者之間實際上沒有任何分別,但本席會以此為基礎來處理本案。很明顯,現實的情況是:若簽訂有關合約的任何一方對有關合約繼續存在感到不滿,有關合約當然或肯定不會維持5年,亦很明顯不會繼續有效。友邦在決定是否終止合約時,如果不是以上訴人的工作表現作? 主要的考慮因素,本席會感到非常驚訝。

10. ? 了支持自己的爭論點，上訴人引述了一宗個案。在該個案中，答辯人評估一位情況跟上訴人相同的同事的利得稅時，只把某一部分的簽名費當作第一年的營業收入。上訴人訴稱，其實他的同事的情況與他相同，簽署的文件也與他的相若。答辯人回應說，根據該條例，答辯人不能洩露有關其他納稅人的資料，因此不能對上訴人所引述的個案作出評論。考慮過呈交予本席有關上訴人同事的個案資料後，本席認?，那宗個案對本席裁定本上訴案方面幫助不大。即使假設兩宗個案事實上是完全相同，而答辯人又以不同的方式處理上訴人和他同事的個案，這也不代表答辯人對上訴人同事的個案之處理手法必定是正確的。

11. 上訴人同時投訴在稅務上訴委員會聆訊進行時，程序方面出現不公平，以及答辯人有些做法不合理。本席認為這些事情與本上訴的裁決無關，因此本席不予置評。正如案件呈述中所言，本上訴案所要處理的問題是：根據承諾書的真正詮釋，以及鑑於委員會所認定的事實，上訴人在2002/2003評稅年度的應課稅利潤應該是1,122,804元，抑或是1,757,433的20%。必須予以指出的一點是，\$1,122,804元或1,757,433的20%這兩個數額，純粹是營業收入或是毛利的數字，在計算得出應課稅或應評稅利潤的數額前，可能還須要減去一些其他合理的免稅額。除了這點，本席認為所提出的問題確實是本案的主要爭論點。

12. 雖然跟上訴人一樣情況的人必然有很多，但本席得知本案在香港可算是第一宗，經稅務上訴委員會處理後仍有不服再提上訴的案件。由於沒有可作指引的案例，本席會按照基本原則來審理本上訴案。

13. 香港法例第112章《稅務條例》第14條規定：—

“(1) 除本條例另有規定外，凡任何人在香港經營任何行業、專業或業務，而從該行業、專業或業務獲得按照本部被確定的其在有關年度於香港產生或得自香港的應評稅利潤（售賣資本資產所得的利潤除外），則須向該人就其上述利潤而按標準稅率徵收其在每個課稅年度的利得稅。”

14. 上訴人從經營行業，專業或業務獲得一筆為數達1,757,433元的款項，這點並無爭拗，而問題只是這筆款項是否全部或部分應視為上訴人的營業收入，因而可作為2002/2003課稅年度應評稅利潤的評稅基礎。

15. 香港法例第112章《稅務條例》第16(1)條規定：—

“(1) 在確定任何人在任何課稅年度根據本部應課稅的利潤時，該人在該課稅年度的評稅基期內，為產生根據本部應課稅的其在任何期間的利潤而招致的一切支出及開支，均須予扣除，包括 — ”（此處文字特意斜體，以示強調）

16. 很明顯，只有在課稅年度的評稅基期內招致的開支，才可以給與扣除。因此，有些情況是納稅人可能為了在某課稅年度賺取利潤，而在該有關課稅年度之前或之後招致開支，然而稅務局所批予的支出扣除卻只能局限於“該課稅年度的評稅基期內”所招致的。因此，這條法例條文執行時可預見的一個可能情況是：在某一課稅年度所賺取的利潤，可能就是另一課稅年度內招致支出而產生的成果。如此推論，在某課稅年度內有招致支出這個事實不一定就表示從這等支出所產生的利潤，便須視為招致支出所屬年度的利潤。

17. 在本案中，有關課稅年度的評稅基期跟課稅年度相同，即2002年4月1日至2003年3月31日。

18. 雖然整筆款項\$1,757,433已在2001年11月9日預先發放與上訴人，但本席認為這點與本案中的爭論點無關；這是因為根據借貸條款，可以將根據承諾書所訂明須付予他的款項作抵償，以清還這筆貸款。因此，每當根據承諾書到期須支付款項予上訴人時，可以說上訴人便已收取簽名費或每月獎金（視屬何頓況而定）。

19. 根據承諾書第6(a)條的規定，在所發生的有關情況下，上訴人有權在2003年3月1日收取餘下簽名費\$585,811。在2003年3月1日來說，餘下簽名費這筆款項在實益上歸屬上訴人，上訴人可按己意將款項作任何用途的花用。當然，根據承諾書第8條的規定，如果上訴人與友邦簽訂的有關合同於2003年3月1日前終止的話，上訴人便有責任須付還該整筆款項。這種事情在2002/2003課稅年度內並沒有發生，因此第8條的規定沒有關係。又根據第9條的規定，如果上訴人與友邦簽訂的有關合同於2003年3月1日至2004年（第2年）2月28日這段期間內終止的話，上訴人便有責任須退還所已收取款額的80%；但如果有關合同在第5個年度（即2007年2月28日）之前的某個時間終止，他便須退還已收取款項的某個百分比。然而，所有這些能令致上訴人須退還款項的情況，在有關的課稅年度（即2002年4月1日至2003年3月31日這段期間），完全沒有發生。在本席席前，雙方對於上訴人是否應該，為未來事情可能發生時要退還款項的責任撥備款項這一點，並沒有提出爭議。

20. 因此，本案的爭論點是：納稅人在營業過程中實益上所收取的某些款項，是否在收取之日可以視為他的營業收入，儘管有可能日後該有關納稅人須要退還當中某部分款項。

21. 在 *Smart v Lincolnshire Sugar Co.Ltd.* ((1937) 20 T.C. 643)一案中，納稅人根據《1925年英國砂糖(補貼)法案》有權獲得政府給與10年補貼。1931年，納稅人根據《1931年英國砂糖(補助)法案》有權再獲得政府

每星期給予金錢，由1931年10月1日開始為期一年。這樣給予的金錢在1931年的法案中給描述為貸款。這個1931年的法案還規定，如果砂糖價格上升的話，這筆貸款便須予付還，而還款可部分或全部由按1925年法案所收取的補貼扣除，並以1932年10月1日起算的兩年間所製造的砂糖為扣除補貼對象；又如果在1931年10月1日起算的3年內公司清盤，或對收取貸款人委任清盤人，則貸款總額未清還部分得予付還。除這等條文規定的情況外，貸款在其他的情況都不用付還。在該案中的問題是，有關貸款是否應視為收取該貸款所屬年度的營業收入，抑或應等候直至可以要求付還的時期屆滿後才可視為營業收入。結果上議院判決，雖然有關的款項給描述為貸款，但實際上這筆款項完全沒有欠債的性質。有關的款項付與納稅人，目的是讓該筆款項花用在本身的業務上。由於有關的款項是政府給與納稅人的補助性營業收入，因此，將該款計算在納稅人在收取該款的所屬年度的營利帳內是恰當的做法。即使這等款項若有某些事情發生時便須予以退還，也不應等候到款項確實不用付還時才將款項視為營業收入。

22. 在本案中，上訴人一旦收取了餘下簽名費，實益上便是擁有該筆款項，他便有權可按己意花用該款作任何用途，包括作業務上和事務上的用途。雖然有可能上訴人日後要退還部分收取的款項予友邦，但根據 *Smart v Lincolnshire Sugar Co.Ltd*。一案判決所訂下的原則，本席認為有關款項應視為上訴人收取該款項所屬年度或該款項應付給上訴人的所屬年度的營業收入，而這樣的做法是恰當的。

23. 對於根據承諾書第7條須支付予上訴人的每月獎金，這個理由亦同樣適用。由2002年4月1日至2003年2月28日這段期間要支付與上訴人的11個每月獎金，恰當來說，都是應付予上訴人的款項，而且亦是實益上屬於上訴人的。因此，該款項應視為2003/2003課稅年度上訴人所收取的營利收入。

24. 但如果上訴人收取有關款項，是以欠債或帳款方式，又或是作為日後抵償付款人（即友邦）欠債的保證金，情況便大有可能有所不同。

25. 總的來說，本席認為稅務上訴委員會所作的決定是正確的；而對於案件呈述中所提出的問題，本席的回應是按照日期為2001年11月6日的承諾書的真正詮釋，以及鑑於稅務上訴委員會所裁斷的事實，有關款項1,122,804元應視為上訴人的營業收入，以評定2002/2003課稅年度他的應評稅利潤。因此，上訴人所提出的上訴駁回，並須支付訟費。

（陳景生）

高等法院原訟法庭特委法官

(2005-06) VOLUME 20 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

答辯人：由律政司轉聘馮庭碩大律師代表

上訴魯添發無律師代表，親自出庭。