

Case No. D6/17

Salaries tax – deduction of outgoings and expenses – whether outgoings and expenses wholly, exclusively and necessarily incurred in the production of assessable income – whether capital expenditure – sections 12 and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance (Chapter 112) ('IRO') [Decision in Chinese]

Panel: Chow Wai Shun (chairman), Liu Pak Yin and Sara Tong.

Date of hearing: 2 March 2017.

Date of decision: 5 June 2017.

The appellant applied for deduction of expenditures (including fees paid to cooperation party and social and entertainment expenses) in his salaries tax return. The assessor was of the view that the relevant expenditures failed to meet the requirements under section 12(1)(a) of IRO and were therefore non-deductible, and further suggested amending the assessment. The appellant refused to accept the suggestion, claiming that the social and entertainment expenses included loans obtained to meet outgoings such as phone charge and transportation between Hong Kong and mainland, as well as expenses incurred to replace a lost phone.

The Vice Commissioner subsequently issued a determination to amend the assessment. The appellant appealed against the determination. The grounds of appeal were: (1) 'fees paid to cooperation party' were remunerations paid by him to persons providing and assisting the compilation of clients' information; (2) 'social and entertainment expenses' were necessary for his work. Both of the items were for business purpose, and were not expenses of domestic or private nature.

Held:

Fees paid to cooperation party

1. The information provided by the appellant was insufficient to prove that the cooperation party possessed the relevant background, experience and ability to provide the alleged service; if the said expenses were in fact incurred, they were not deductible; the said expenses had no connection with the 'production of assessable income', and were not expenses for the 'production of assessable income'; the said expenses were also not 'necessarily' incurred in the production of assessable income. (D43/00, IRBRD, vol 15, 397, Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC 451, Nolder v Walters 15 TC 380, Commissioner of Inland

(2018-19) VOLUME 33 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Revenue v Robert P Burns 1 HKTC 1181, Brown v Bullock 40 TC 1 and Ricketts v Colquhoun 10 TC 118 considered)

Social and entertainment expenses

2. The appellant failed to prove that the said expenses had been ‘incurred’, that they had connection with the ‘production of assessable income’, and that they were ‘wholly, exclusively and necessarily’ incurred in the ‘production of assessable income’. (D36/90, IRBRD, vol 5, 295, Lomax v Newton 34 TC 558 and D25/87, IRBRD, vol 2, 400 considered)
3. Regarding expenses for purchasing the replacement phone, although the expenses were already ‘incurred’, or might even be relevant to ‘production of assessable income’, the appellant failed to provide evidence to show that they were ‘wholly, exclusively and necessarily’ incurred in the ‘production of assessable income’. Further, expenses for purchasing a phone were capital expenses, and were therefore non-deductible.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

D36/90, IRBRD, vol 5, 295
Lomax v Newton 34 TC 558
D25/87, IRBRD, vol 2, 400
Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC 451
Nolder v Walters 15 TC 380
Commissioner of Inland Revenue v Robert P Burns 1 HKTC 1181
Brown v Bullock 40 TC 1
Ricketts v Colquhoun 10 TC 118
D43/00, IRBRD, vol 15, 397

Appellant in person.

Ng Sui Ling Louisa and Ng Ching Man, for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D6/17

薪俸稅 – 支出及開支的扣除 – 支出及開支是否完全、純粹及必須為產生該應評稅入息而招致 – 是否資本開支 – 《稅務條例》(第 112 章)第 12 及 68(4)條(「《稅例》」)

委員會：周偉信（主席）、廖伯賢及唐思佩

聆訊日期：2017年3月2日

裁決日期：2017年6月5日

上訴人在薪俸稅報稅表中，申請扣除支出費用（包括合作人費用及應酬費）。評稅主任認為有關支出未能符合《稅例》第 12(1)(a)條所訂的條件而不能獲得扣除，並向上訴人建議修訂有關評稅。上訴人不接納修訂建議，並稱應酬費用包括因應付額外開支如電話費用和來往中港兩地交通費用而向財務公司的借貸，及因遺失而另購電話的費用。

稅務局副局長其後發出決定書修訂評稅。上訴人就該決定書提出上訴。上訴人的理由是：（一）「合作人費用」是他支付予提供及協助整理客戶資料人士的報酬；（二）「應酬費用」則是其進行工作時必須的開支。兩者皆為達致生意目的，不屬於家庭或私人性質的開支。

裁決：

合作人費用

1. 上訴人提供的資料，不足以證明有關合作人具備相關背景、工作經驗和能力，以提供聲稱的有關服務；若上訴人確實招致了合作人費用，亦不足以可獲扣除；合作人費用與「為產生應評稅入息」並沒有關連，亦不是「為產生應評稅入息」的開支；合作人費用亦不是「必須」為產生應評稅入息而招致的支出。（參考 D43/00, IRBRD, vol 15, 397, Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC 451, Nolder v Walters 15 TC 380, Commissioner of Inland Revenue v Robert P Burns 1 HKTC 1181, Brown v Bullock 40 TC 1 及 Ricketts v Colquhoun 10 TC 118)

應酬費用

2. 上訴人不能證明有關費用為「已招致」開支，亦不能證明聲稱的開支與「為產生應評稅入息」的關連，與及乃屬於「完全、純粹及必須」「為產生應評稅入息」而招致的開支。(參考 D36/90, IRBRD, vol 5, 295, Lomax v Newton 34 TC 558 及 D25/87, IRBRD, vol 2, 400)
3. 就購買電話的費用，雖然屬「已招致」，甚或與「為產生應評稅入息」相關，但上訴人沒有舉證說明開支是屬於「完全、純粹及必須」「為產生應評稅入息」而招致。此外，購買電話的費用屬於資本性質的開支，所以不能獲得扣除。

上訴駁回。

參考案例：

D36/90, IRBRD, vol 5, 295
Lomax v Newton 34 TC 558
D25/87, IRBRD, vol 2, 400
Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC 451
Nolder v Walters 15 TC 380
Commissioner of Inland Revenue v Robert P Burns 1 HKTC 1181
Brown v Bullock 40 TC 1
Ricketts v Colquhoun 10 TC 118
D43/00, IRBRD, vol 15, 397

上訴人親自出席聆訊。

吳瑞玲及伍靜雯代表稅務局局長出席聆訊。

決定書：

1. 上訴人反對稅務局發出的2013/14課稅年度薪俸稅評稅，稅務局副局長於2016年7月20日發出決定書修訂評稅。上訴人就該決定書提出上訴。

有關事實

2. 上訴人親自出席聆訊，並宣誓作供。上訴人表示對決定書所載的決定所據事實不提爭議。本委員會遂根據該等事實、雙方於聆訊前已提交的文件證供，與及上訴人供詞，裁定與本上訴的有關事實如下：

(2018-19) VOLUME 33 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (1) E公司就上訴人提交的2013/14課稅年度的薪酬及退休金報稅表載有下列資料：

受僱職位：	F職位
受僱期間：	01-04-2013 – 31-03-2014
入息詳情：	
	元
薪金	163,500
佣金	24,900
花紅	<u>850,000</u>
	<u>1,038,400</u>

- (2) 由於上訴人未有在指定限期前遞交2013/14課稅年度個別人士報稅表，評稅主任向他發出下列2013/14課稅年度薪俸稅估計評稅：

	元
入息（第2(1)段事實）	1,038,400
減：已婚人士免稅額	<u>(240,000)</u>
應課稅入息實額	<u>798,400</u>
應繳稅款	<u>113,728</u>

- (3) 上訴人反對上述評稅及遞交2013/14課稅年度個別人士報稅表，申索扣除支出費用合共455,000元及認可退休計劃供款10,000元。

- (4) 評稅主任同意給予扣除認可退休計劃強制性供款10,000元，但認為其他開支，包括上訴人支付合作人費用420,000元及應酬費35,000元，未能符合稅務條例（下稱稅例）第12(1)(a)條所訂的條件而不能獲得扣除。評稅主任遂向上訴人建議修訂2013/14課稅年度薪俸稅評稅如下：

	元
入息（第2(1)段事實）	1,038,400
減：認可退休計劃強制性供款	<u>(10,000)</u>
	1,028,400
減：已婚人士免稅額	<u>(240,000)</u>
應課稅入息實額	<u>788,400</u>
應繳稅款	<u>112,028</u>

- (5) 上訴人不接納修訂建議，並在回覆評稅主任查詢時聲稱，應酬費總數應為35,578元，包括因應付額外開支如電話費用（包括漫遊長途電話費）和來往中港兩地交通費用（包括車費、汽油等）而向財務公司借貸30,000元，與及因遺失而另購電話費用5,578元。
- (6) 稅務局副局長於2016年7月20日發出決定書修訂評稅，決定書於當日投遞。根據香港郵政提供的資料，上訴人於2016年7月29日簽收該決定書；委員會則於2016年8月22日接獲上訴人的上訴通知。答辯人不反對上訴人是在法定時限內提出上訴。
- (7) E公司提供於2005年4月1日僱用上訴人為G職位的僱傭合約副本及相關資料：
- (a) 僱傭合約載有關於計算佣金的條款，但沒有計算花紅的條款。
- (b) 上訴人從1999年至2005年在一間關聯公司工作，該公司於2005年結業後，上訴人被要求轉到E公司工作，E公司的董事曾在聘請上訴人時承諾，認可上訴人在關聯公司的服務年資。
- (c) E公司支付花紅的政策主要是基於員工對公司的貢獻，完全由公司決定。
- (d) 上訴人在2011年已滿60歲，但當時公司的財務狀況並不容許支付花紅給上訴人。
- (e) 鑑於在2013年公司財政上有負擔能力，E公司基於上訴人由1999年至2013年的長期服務及他的年齡而支付花紅給他。
- (f) 於2013年11月1日才通知給予上訴人的花紅；發放花紅的原因是基於他在公司有超過10年的貢獻，是一次性的花紅，而公司並沒有使用任何方程式計算該筆花紅。
- (g) 上訴人履行職責時須自付費用去獲得客戶的聯絡資料。上訴人沒有申請退還獲得客戶聯絡資料的費用。
- (h) 上訴人可在執行職務時自行決定去應酬客人或產生應酬費用，但費用並不會獲得退還。

(2018-19) VOLUME 33 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

(i) 上訴人在2012年4月1日至2014年3月31日期間提供的客戶聯絡資料包括：律師事務所、銀行和財務公司、潛在買賣物業的個人客戶，與及業主和租客。

(8) 上訴人提供三張現金收款憑單副本，以支持他的申索：

日期	收款人	金額(元)
2013年12月22日	H女士 (友人、家庭主婦)	100,000
2013年12月22日	J先生 (兄長、退休人士)	100,000
2014年3月28日	K先生 (兒子、長居於國內)	220,000

(9) 上訴人另提供了一頁客戶名單樣本、有關他向財務公司借貸30,000元並於2013年5月3日簽訂的合約，與及購買電話的單據。

(10) 稅務局局長代表則提供，評稅主任從L銀行獲得上訴人港元儲蓄戶口結單，其中顯示上訴人於2013年11月27日從E公司收到850,000元；在2013年12月，有下列四次50,000元或以上的現金提款：

日期	金額(元)
2013年12月2日	300,000
2013年12月5日	300,000
2013年12月12日	50,000
2013年12月24日	<u>150,000</u>
合共	<u>800,000</u>

上訴理由及陳詞

3. 上訴人的上訴理由及陳詞，重點與他之前所提反對評稅理由，大同小異。上訴人認為：

- (a) 合作人費用是他支付予提供及協助整理客戶資料人士的報酬。
- (b) 應酬費用則是其進行工作時必須的開支。

兩者皆為達致生意目的，不屬於家庭或私人性質的開支。

爭議點

4. 本委員會須決定的問題是，在計算上訴人在2013/14課稅年度的應評稅入息實額時，應否扣除合作人費用及應酬費。

有關法律條文及原則

5. 稅務條例第12條規定：

「(1) 在確定任何人在任何課稅年度的應評稅入息實額時，須從該人的應評稅入息中扣除—

(a) 完全、純粹及必須為產生該應評稅入息而招致的所有支出及開支，但屬家庭性質或私人性質的開支以及資本開支則除外；」。

6. 稅務條例第68(4)條規定：

「證明上訴所針對的評稅額過多或不正確的舉證責任，須由上訴人承擔」。

7. 本委員會認為，下列答辯人代表援引的案例，適用於本個案：

(a) 委員會案例D36/90, IRBRD, vol 5, 295，引用及確認Lomax v Newton 34 TC 558的原則，故此，一項開支若要符合扣減的條件，納稅人必須證明(1)他招致了該項開支；(2)該項開支是在執行職務時招致的；以及(3)該項開支是完全、純粹及必須在執行職務時招致。

(b) 已招致開支

委員會案例D36/90亦指出，納稅人在舉證上必須證明其招致了某些具體開支，及所招致的開支與其執行的職務有多大關係，並提及另一委員會案D25/87所引用澳洲法院的決定，指出舉證重點在於所招致開支的同期記錄和詳情，而如屬應酬開支，則須相當準確地證明有關款項用於何時、何地 and 何人，並須交代在過程中接受款待的人士。原文如下：

‘7.2 As for 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.’ (第299頁)

(c) 為產生該應評稅入息

- (i) 在CIR v Humphrey 1 HKTC 451 中，高等法院法官認為，稅例第12(1)(a)條中「為產生應評稅入息」(in the production of assessable income) ，與英國法例要求的「在執行職位或受僱工作職務時」(in the performance of the duties of the office or employment) 沒有重大分別 (第467頁)。
- (ii) Nolder v Walters 15 TC 380一案指正，「在執行職務」指在做職位上的工作，在做一些當做職位上工作時他在職責上要做的事項。原文如下：

“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.’ (第387頁)

- (iii) 在CIR v Robert P Burns 1 HKTC 1181 中，上訴庭經參考多個案例，認同必須區分「在獲取入息時支付的開支」(an expense incurred in gaining income) 和「為獲取收入而必須支付的開支」(an expense incurred necessarily for the purpose of gaining it) (第1191頁)，只有前者可獲扣除。案中納稅人的法律開支，被裁定為是為免他無法賺取應評稅入息而招致，屬於後者，並非「為產生應評稅入息」而招致的，所以否決該項申索。

(d) 必須

- (i) 根據Brown v Bullock 40 TC 1，「必須」一詞須客觀地測試，就是無論僱主規定甚麼，有關職務能否在沒有該項支出下履行。原文為：

‘The test is... 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.’ (第10頁)

- (ii) 據Ricketts v Colquhoun 10 TC 118所定的法律原則，若有關開支不是每名擔任此職位的僱員都必須在執行職務中招致，而是因私人情況或個人選擇而招致的，則不屬於「必須」不能獲得扣除。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.’ (第135頁)

- (e) 委員會案例D43/00, IRBRD, vol 15, 397中，納稅人被僱為A公司和B公司的銷售經理，納稅人申索扣除他聲稱支付給C女士和D女士，作為他代理人以物色A公司和B公司產品客戶的費用，納稅人並以C女士和D女士的兩份聲明來支持他申索的扣除。然而，委員會認為沒有資料顯示C女士和D女士的背景，納稅人亦無證據證明他們在有關貿易方面的經驗和地位；另外，若納稅人確實向C女士和D女士支付費用，則應該不難從納稅人銀行結單中查出相關的支出。原文如下：

‘We have no information as to the background of Ms C and Ms D... The Taxpayer gave no evidence as to their experience and standing in the... trade.

... Had genuine payments been made to Ms C and Ms D, there would have been no difficulty in identifying from bank statements of the Taxpayer the relevant withdrawal... in favour of Ms C and Ms D. The Taxpayer made no attempt to perform such exercise.’ (第402頁)

案情分析

合作人費用

8. 上訴人提供有關合作人的資料，不足證明他們具備相關背景、工作經驗和能力，以提供聲稱的有關服務。這方面的案情與委員會案例D43/00的實情類似。雖然上訴人有提供銀行結單和合作人收據，但亦不足以導致與D43/00截然不同的裁決。

9. 上訴人於2013年11月底至12月底，由其銀行戶口分四次提取現金，支付該等聲稱合作人費用。從有關戶口結單顯示，上訴人提取了接近聲稱合作人費用

的一倍金額，而又不是同日提款和付款，期間囤積大量現金，加上其中一張現金收據距離聲稱支付期間差不多有三個月之久，上訴人雖有提出若干辯解，包括聲稱因其中一位收款人並非經常見面，所以先付款，收據後取，但不無令人存疑之處；再者，上訴人並沒有安排三位聲稱收款人出席聆訊，作供佐證。即若上訴人確實招致了合作人費用，亦不足以可獲扣除。

10. 上訴人聲稱他於2011年至2014年期間，得到合作人的幫助，得到超過三萬個中國內地客戶的聯絡資料，介紹生意給E公司。然而，上訴人只提交一頁印有四十人名單的樣本，與E公司提供指經由上訴人介紹的客戶名單比對，沒有包括上訴人聲稱令他獲得花紅的國內客戶。相反，根據E公司提供的資料，是基於上訴人由1999年起計超過10年的服務及貢獻而支付花紅，並沒有使用任何方程式計算該筆花紅金額；除上訴人的聲稱外，沒有證據顯示該筆花紅源自上訴人聲稱的介紹客戶服務，與及上訴人為產生該筆花紅而須招致合作人費用。故此，合作人費用與「為產生應評稅入息」並沒有關連。

11. 上訴人受聘的主要職責是估價服務，雖然據他的證供稱，他亦需要聯絡客戶和推廣業務。事實上，僱傭合約載有關於計算估價佣金和分攤銷售佣金的條款，卻沒有派發和計算花紅的條款。上訴人亦在其上訴文件中聲稱，是為了不影響他日常工作，所以需要其他人協助，從而得到職務以外的額外賞賜及報酬。所以，合作人費用並非在上訴人執行職務的過程中，在做職務上工作或為履行職責而估的事情而招致的開支，即非「在執行職務」而招致的開支，援引CIR v Humphrey的案例，合作人費用不是「為產生應評稅入息」的開支。

12. 再者，上訴人確認他可以，並且確是自行決定安排他人協助，取得和整理客戶資料，顯而易見，這純粹是上訴人的個人選擇，並非每一位在E公司任職同等職級的僱員在執行職務時均必須付出具相同性質的開支。根據Ricketts v Colquhoun的案例，合作人費用不是「必須」為產生該應評稅入息而招致的支出。

應酬費

13. 上訴人只出示與財務公司簽訂的借款合同，以支持其申索應酬費開支。他聲稱該等應酬費包括往來香港及內地的車資、住宿、膳食及長途電話費，卻未能提供有關單據及明細，不符委員會案例D36/90對「已招致」開支的要求，亦不能證明聲稱的開支與「為產生應評稅入息」的關連，與及乃屬於「完全、純粹及必須」為產生應評稅入息而招致的開支，所以不獲扣除。

14. 購買電話的費用雖已招致，甚或與「為產生應評稅入息」相關，但上訴人沒有舉證說明開支是屬於「完全、純粹及必須」為產生應評稅入息而招致。此外，購買電話的費用屬於資本性質的開支，所以亦不能獲得扣除。

總結

15. 總括而言，上訴人申索扣除的合作人費用和應酬費，並不符合稅例第12(1)(a)條的規定；上訴人亦未有履行稅例第68(4)條的舉證責任。因此，本委員會駁回上訴人的上訴，同意上文第2(4)段的修訂評稅。