

**Case No. D3/13**

**Profits tax** – commission – purchase for self consumption – sections 2, 14(1), 16(1), 17(1) and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance (‘the Ordinance’) – DPIN No 15. [Decision in Chinese]

Panel: Albert T da Rosa Jr (chairman), Susanna W Y Lee and Timothy Shen Ka Yip.

Date of hearing: 15 January 2013.

Date of decision: 23 April 2013.

Company C is in the business of selling ginseng powder by way of multi-level marketing. The taxpayer alleged that the ginseng powder could improve his health as well as those of his family members. He became an independent distributor of Company C in order to obtain more favourable discount. He asserted that his purchase from Company C was only for self consumption and that he did not carry on any trade or business. The amount of discount received was not trading receipt. If he were carrying on any trade or business, the cost of the 8 bottles of ginseng powder he gave to his father-in-law should be deducted from his assessable profits.

**Held:**

1. It was only because of his business of being an independent distributor that the taxpayer received the amount which is in the nature of a commission. The amount was trading receipt of the taxpayer’s business of being an independent distributor and in accordance with section 14(1) of the Ordinance it is chargeable to profits tax.
2. The taxpayer is, on the one hand an independent distributor of Company C and on the other, a consumer. He, through his independent distributor’s account, purchased products for his family and his own use. It was his private arrangement whether he purchased for his own use or as a gift and therefore the expenses of such purchases are not deductible under the provisions of sections 16(1) and 17(1) of the Ordinance. The taxpayer did not adduce any evidence to establish that the 8 bottles of ginseng powder given to his father-in-law was not a gift but was for the purpose of promoting the product of Company C in order to produce the commission earned. The cost of the 8 bottles of ginseng powder is therefore not deductible.

(2013-14) VOLUME 28 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

**Appeal dismissed.**

Cases referred to:

Lee Yee Shing v Commissioner of Inland Revenue [2008] 3 HKLRD 51  
D61/09, (2010-11) IRBRD, vol 25, 113  
D11/10, (2010-11) IRBRD, vol 25, 279  
Commissioner of Inland Revenue v Chu Fung Chee [2006] 2 HKLRD 718  
Strong & Co of Romsey Ltd v Woodfield (Surveyor of Taxes) [1906] AC 448  
So Kai Tong v Commissioner of Inland Revenue [2004] 2 HKLRD 416

Taxpayer represented by his wife.

Chan Tsui Fung and Leung To Shan for the Commissioner of Inland Revenue.

**案件編號 D3/13**

**利得稅** – 佣金 – 自購產品 – 《稅務條例》（下稱《稅例》）第2(1)、14(1)、16(1)、17(1)及68(4)條 – 釋義及執行指引第15號

委員會：Albert T da Rosa Jr（主席）、李偉恩及沈嘉奕

聆訊日期：2013年1月25日

裁決日期：2013年4月13日

C公司的主要業務是通過獨立代理商以傳銷方式銷售人參粉產品。納稅人辯稱人參粉可改善他和家人的健康，而他成為C公司的獨立代理商只為取得多些優惠折扣。他認為他只從C公司購買自用貨物、而沒有進行任何業務，該折扣優惠所得款項並非營利收益。而如果他進行了任何業務，在計算他的應評稅利潤時，應扣除他給岳丈服用的8瓶人參粉的費用。

**裁決：**

1. 本委員會認為納稅人是因其代理商業務而獲得該款項，及該款項的性質是佣金。該款項是從納稅人經營代理商業務而產生的收入，根據《稅例》第14(1)條，納稅人須就該款項繳納利得稅。
2. 納稅人一方面是C公司的獨立代理商；另一方面作為消費者。他透過其代理商戶口購買產品供自己及家人服用，他購買產品自用或送禮，均屬私人的安排，因而支付的費用並不符合《稅例》第16(1)及17(1)條的規定，故不可予以扣除。納稅人沒有提供證據證明給岳丈的8瓶人參粉是為了推廣C公司的產品以賺取佣金，而並非屬送禮的私人安排，故此該8瓶人參粉的買價不可予以扣除。

**上訴駁回。**

參考案例：

Lee Yee Shing v Commissioner of Inland Revenue [2008] 3 HKLRD 51  
D61/09, (2010-11) IRBRD, vol 25, 113  
D11/10, (2010-11) IRBRD, vol 25, 279  
Commissioner of Inland Revenue v Chu Fung Chee [2006] 2 HKLRD 718

Strong & Co of Romsey Ltd v Woodfield (Surveyor of Taxes) [1906] AC 448  
So Kai Tong v Commissioner of Inland Revenue [2004] 2 HKLRD 416

上訴人由其妻子代表出席聆訊。  
陳翠鳳及梁渡珊代表稅務局局長出席聆訊。

## 決定書：

### 引言

1. A 先生（以下稱「上訴人」）反對稅務局向他作出的 2009/10 課稅年度利得稅評稅。上訴人聲稱他只從 C 公司購買自用的貨物、而沒有進行任何業務；而且如果他進行了任何業務，他應該享有扣減。
2. 稅務局副局長於 2012 年 8 月 20 日發出決定書，認為上訴人應就應評稅利潤 43,850 元繳納利得稅 6,577 元。
3. 在上訴聆訊時，上訴人的妻子 D 女士代表他出席聆訊。

### 本委員會聆訊要決定的問題

4. 在本個案中，本委員會須決定：
  - 4.1. 上訴人從 C 公司所獲得的款項是否須課繳利得稅；
  - 4.2. 如有關款項須課繳利得稅，上訴人可否獲扣除若干費用。

### 《稅務條例》的有關規定

5. 《稅務條例》（以下簡稱「《稅例》」）的有關條文如下：
  - 5.1. 第 14(1)條

「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。」

5.2. 第 2(1)條

「業務(*business*)包括農業經營、家禽飼養及豬隻飼養、任何法團將任何處所或其部分出租或分租給任何人，及任何其他人將其根據租契或租賃(但不包括政府租契或政府租約)而持有的任何處所或其部分分租；」

5.3. 第 16(1)條

「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.....」

5.4. 第 17(1)條

「為確定任何人根據本部應課稅的利潤，以下各項均不得容許扣除-

(a) 家庭或私人開支.....；

(b) 任何支出或開支而又並非為產生上述利潤而花費者；」

5.5. 第 68(4)條

「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。」

## 事實的裁斷

6. D女士不同意稅務局副局長於2012年8月20日發出決定書第1(1)-1(14)段之內容，選擇在宣誓後作供，並接受稅務局代表的盤問。

7. 本委員會從上訴人代表的證供及雙方呈交的文件中裁定以下的基本事實：

7.1. C公司是一家在香港註冊成立的私人公司。C公司的主要業務是通過獨立代理商以傳銷方式銷售人參粉產品。

7.2. D女士和兒子F先生分別在2007年11月及2008年8月成為C公司的獨立代理商。

7.3. 上訴人於 2009 年 3 月 4 日簽署並向 C 公司遞交一份獨立代理商申請書（以下簡稱「該申請書」）。該申請書背頁載列下列引言和約定條款：

- (a) 引言: 「... [C 公司]...是透過多層次傳銷計劃進行直接銷售，以擴大其產品的銷售。申請人期望成為...[C 公司]...的「獨立代理商」，出售...[C 公司]...的產品和服務，並根據...[C 公司]...的佣金計劃賺取佣金。申請人同意恪守...[該] ...背頁所載列的約定條款和條件」。
- (b) 第 3 條: 「代理有效期限為取得...[C 公司]...核發代理資格證明日起一年」。
- (c) 第 6 條: 「獨立代理商因執行代理業務而產生之所有稅賦，需自行負擔並依其國籍地、居所地之稅法規定完納稅款」。
- (d) 第 8 條: 「獨立代理商應確實執行以下業務：
  - 8-1 出售產品及服務顧客時，需真誠配合顧客的需要；
  - 8-2 積極訓練並輔導其下線，保持連繫；
  - 8-3 管理並監督其銷售組織有關業務通訊、電子郵件、書信往來、訓練課程、是否確實參與公司集訓等等之執行情況」。
- (e) 第 14 條: 「佣金給付：
  - 14-1 佣金是來自產品銷售。
  - 14-2 依據代理商之階級及各月的銷售成績為計算標準。
  - 14-3 以每月為一個計算週期，於翌月的第十五日以支票方式給付。
  - 14-4 發放佣金支票時所付之組織圖，代理商需支付每頁港幣五元之行政管理費」。
- (f) 第 19-1 條: 「代理商應確實遵守...[該] ...申請書各條款及...[C 公司]...各項守則規章」。

- 7.4. 上訴人的獨立代理商申請獲 C 公司接納，他的代理商號碼為 XXXXXXXX。
- 7.5. 上訴人的上線代理商是他的兒子 F 先生。上訴人沒有下線代理商。
- 7.6. C 公司經營守則規範代理商之權利、義務與責任。該守則載有下列資料：
- (a) 第 1.3 段: 「「代理商」...係指從事銷售[C 公司]之產品和透過[C 公司]分銷之產品，以及推薦新簽約代理商而與[C 公司]簽約之獨立簽約人」。
  - (b) 第 3.1 段: 「代理商須隨時完全且立即符合[C 公司]發行的業務手冊中之經營守則、[C 公司]市場推廣/報酬計劃、與其他規定、制度、流程、政策、措施與上述各項之修正...」。
  - (c) 第 3.2.1 至第 3.2.3 段: 「代理商須直接向[C 公司]訂購產品...也可以透過...上線代理商取得[C 公司]的產品...[C 公司]明確禁止跨組訂購或跨組提供產品給其他代理商...」。
  - (d) 第 3.2.4 段: 「...代理商在向[C 公司]訂購前應謹慎預估其銷售量，訂購當月至少應出售總訂購量的百分之七十(70%)，以使[C 公司]依該月銷售量計算代理商之回饋、紅利獎金及其他資格...」。
- 7.7. 上訴人於 2012 年 9 月 17 日向委員會提供的一份標題為「制度分析」的文件顯示 C 公司曾實施下述制度：
- (a) C 公司產品的「會員價」為每瓶 1,580 元，而用以計算折扣或回饋的「業績價」為每瓶 1,430 元。
  - (b) C 公司給予「VIP 客戶」折扣如下：

	累積瓶數	折扣
VIP 客戶 (不可發展下線)	1 – 10	5%
	11 – 30	25%
	31 以上	30%

- (c) C 公司給予「經營者」回饋如下：

## (2013-14) VOLUME 28 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

	累積瓶數/條件	回饋
代理商	1 – 10	10% (由上線鼓勵)
銅級代理商	11 – 30	25%
銀級代理商	31 – 130	30%
金級代理商	131以上	45%
特級代理商	擁有2位直接金級代理商下線	50%
分銷經理	擁有6位直接金級代理商下線 及全組織三個月內累積指定業績	52%

7.8. 上訴人提供的由 C 公司發出的發票、會員結單（連支票存根）及組織圖顯示：

- (a) C 公司向號碼為「XXXXXXXX」的客戶（即上訴人）銷售人參粉產品。
- (b) C 公司向號碼為「XXXXXXXX」的會員（即上訴人）發放回饋。
- (c) C 公司在 2009/10 課稅年度期間向上訴人銷售人參粉產品合共 110 瓶及發放直接回饋獎金合共 46,450 元（以下簡稱「該款項」），詳情如下：

發票		會員結單						
日期	瓶數	支付 佣金日期	佣金種類	業績	佣金 比率	佣金 款額註 (元)	扣除 (元)	支付 淨額 (元)
27-04-2009	14	15-05-2009	直接回饋 獎金	10	25%	3,575		
				4	30%	1,716	5	5,286
16-05-2009	14	15-06-2009	直接回饋 獎金	14	30%	6,006	5	6,001
29-07-2009	24	15-08-2009	直接回饋 獎金	36	30%	15,444	5	15,439
31-07-2009	12							
03-09-2009	10	15-10-2009	直接回饋 獎金	30	30%	12,870	5	12,865
30-09-2009	20							
09-11-2009	16	15-12-2009	直接回饋 獎金	16	30%	6,864	5	6,859



## (2013-14) VOLUME 28 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

發票		會員結單						
日期	瓶數	支付 佣金日期	佣金種類	業績	佣金 比率	佣金 款額註 (元)	扣除 (元)	支付 淨額 (元)
總瓶數	110						總額	46,450

註：佣金款額 = 「業績價」1,430元 x 佣金比率 x 業績

(d) 截至 2009 年 11 月 30 日止，上訴人的代理商戶口累積的業績為 130。

7.9. C 公司就上訴人提交支付薪酬給僱員以外人士的通知書（以下簡稱「表格 IR56M」），當中申報該款項為上訴人在截至 2010 年 3 月 31 日止 1 年內以代理商身分提供服務所獲得的佣金。

7.10. C 公司向稅務局提供下列資料：

(a) C 公司於 2004 年 10 月 1 日起，實施 VIP 會員制度。自當日起，C 公司的會員區分為代理商及 VIP 兩種。

(b) C 公司的標準業務流程如下：

(i) 產品只銷售給代理商會員及 VIP 會員；

(ii) 會員購買產品，C 公司收款、給貨、給發票；

(iii) C 公司於每月 15 日，支付上一月的佣金；

(iv) 會員/代理商到 C 公司簽收支票及有關佣金計算表。

(c) C 公司規定 VIP 會員購買產品自用，不可出售圖利，所以 C 公司認為 VIP 會員是消費者，而代理商是經營者。

(d) C 公司按《稅例》的規定，每年提交表格 IR56M 申報支付給代理商的佣金。C 公司只就代理商而沒有就 VIP 會員提交表格 IR56M。

7.11. 上訴人在其 2009/10 課稅年度個別人士報稅表內，申報他以其個人名義經營了一所獨資業務，總入息為 46,450 元（即該款項）。

## 上訴人的聲稱

8. 上訴人曾聲稱：

8.1. 他在 2009/10 課稅年度購買的 110 瓶人參粉的服用詳情如下：

服用人	原因	瓶數	百分比
上訴人	血糖及肝酵素偏高	24	
F先生	鼻敏感、胃氣多	24	
D女士	乳癌	54	
		102	92.7%
親友(岳丈)	心臟氣管病	8	7.3%
		110	100.0%

8.2. 他的業務在 2009/10 課稅年度錄得虧損，計算如下：

	元
毛利 (營業額46,450 元x 7.3%)	3,391
減： 交通費及旅費	2,600
給親友試吃8瓶產品的費用(1,151元註 x 8) (以下簡稱「該費用」)	9,208
虧損	8,417

註：1,151元 = 「會員價」1,580元 - 「業績價」1,430元x回饋率30%

9. 上訴人後來向稅務局表示：

9.1. 他相信人參粉可改善他和家人的健康，故他自 2007 年 11 月已通過其他親友的戶口購買人參粉。

9.2. 他與 C 公司簽訂合約 (即該申請書)，只為取得多些優惠折扣。該款項全屬他買貨之折扣而非營利收益。

9.3. 他於 C 公司並沒有下線全因他純屬用家而非代理商，他從未經營任何代理商之業務。

9.4. 他不以 VIP 會員身分購買人參粉是因為該身分不可享有代理商之同等優惠。

9.5. 由於 C 公司的特殊制度，要成為代理商才可享有較高優惠，但成為代理商而不經營，再以該戶口購貨滿 130 瓶後便不能享有更高折扣。因 F 先生的戶口已滿 130 瓶，只有他成為兒子 F 先生的下線，

F先生及D女士方可享有多些回扣。也因為相同的原因，他的戶口在2009年11月購貨滿130瓶之後再無購貨紀錄。

10. 上訴人認為他無須課繳利得稅，他在上訴通知書中提出下列理據：
- 10.1. 該款項是他購買110瓶人參粉所得之回扣，並非從事代理商所得之利潤。
- 10.2. 欲購買C公司人參粉的人士成為C公司的代理商後，始可獲得超過七折之回扣。而C公司的代理商又可分為真正用家及經營者，而他只屬用家而已。
- 10.3. 他所購之110瓶人參粉，全為家人尤其是D女士所享用，因產品確有保健作用。他並無把人參粉銷售他人圖利。

## 個案的分析

### 該款項是否營業收入？

11. 《稅例》第14(1)條向在香港經營行業、專業或業務的人士就其於該行業、專業或業務所產生的或得自香港的應評稅利潤徵收利得稅。本個案的關鍵問題是該款項是否從上訴人經營的業務所產生的收入。
12. 上訴人聲稱他沒有從事代理商業務而只是C公司產品的用家。
13. 在 Lee Yee Shing v Commissioner of Inland Revenue [2008] 3 HKLRD 51 一案中，包致金常任法官和陳兆愷常任法官在第66頁第38段指出，決定某項活動是否屬經營生意或業務是一個關乎事實及程度的問題，由負責審查實情的機構在考慮全面情況後決定。在「業務」(business)這問題上，McHugh NPJ 在第75頁至第77頁指出：
- 13.1. 「業務」一詞的意思比「行業」(trade)一詞更廣。
- 13.2. 「業務」一詞沒有通用的定義或一般性含義，但根據案例，「經營」意味重複的行為，而「經營業務」是指一連串構成業務的行為。「業務」一詞在稅法裡，基本是指以有組織及貫徹的方式進行活動，而活動的目標是要達致某最終結果。
- 13.3. 在一般情況下，除非一連串的行為是持續及重複的，並且是為圖利而作出的，否則該等行為不會構成業務。不過，視乎業務的性質，構成業務的行為可以是間歇性的活動。

13.4. 為圖利而進行活動是業務的一個重要指標，但單憑為了圖利這一點，並不能斷定該等活動是否構成業務。要決定該等活動是否構成業務，須仔細分析環繞該等活動發生的所有情況。這是一個涉及事實及程度的問題。

14. 根據 Lee Yee Shing 一案確立的原則（見上文第13段），上訴人是否經營業務是一個關乎事實及程度的問題，這須從個案的全面情況作出考慮。

15. 本個案的事實顯示下列情況：

15.1. C 公司設有代理商及 VIP 會員兩種制度。C 公司通過代理商及其發展的下線銷售產品予終端客戶，以擴大銷售網絡；而 VIP 會員則只可購買產品自用及不可發展下線（見上文第7.7及7.10段）。上訴人是在兩種制度中，選擇成為 C 公司的代理商。

15.2. 上訴人與 C 公司訂立具約束力的代理商合約（即該申請書），取得為期一年的經銷權。根據約定條款，上訴人應執行出售產品及服務顧客的業務，並有權根據 C 公司的酬金計劃就產品銷售獲發酬金（見上文第7.3段）。

15.3. 上訴人須遵守該申請書載列的約定條款及 C 公司的經營守則（見上文第7.3及7.6段）。上訴人作為 C 公司代理商所須承擔的責任及享有的權利，顯然有別於 VIP 會員或一般用家。

15.4. 上訴人重複透過其代理商戶口向 C 公司購買產品，並以代理商身分收取 C 公司發放的直接回饋獎金（見上文第7.10(b)段）。

15.5. D 女士及兒子 F 先生均為 C 公司的代理商。即使他們已可運用各自的戶口購買自己和家人所需的產品（見上文第7.2及9.1段），上訴人仍申請成為 C 公司的代理商，並與兒子 F 先生組成一分銷線，以達致獲得更多回扣的結果（見上文第9.5段）。這亦反映上訴人是為了圖利而成為 C 公司的代理商。

15.6. 上訴人沒有下線代理商，及他的戶口滿 130 瓶後已無購貨紀錄。然而上訴人是否經營業務並不能只憑其下線組織情況及購貨量作定論。

16. 在委員會案例 D61/09, (2010-11) IRBRD, vol 25, 113 中，上訴人為 E 公司的獨立代理商，她向 E 公司購買人參粉，並獲 E 公司發放佣金。該上訴人稱她的家人因不同的健康理由，需要服食人參粉，故她從 E 公司收取的回扣不應課稅。委員會駁回該上訴，並提出下列意見：

- 16.1. 「事實上，上訴人的確有佣金收入…… 嚴格而言屬商業行為產生的入息……」(第123頁第10段)
- 16.2. 「E公司有分銷及VIP會員兩種機制，上訴人選擇了前者，因有回扣制度，上訴人可以回扣所得，循環購買，換句話說，能以相同的金額，購買較多的數量…… 相比其中所引發的稅務負擔，上訴人未必一無所得，只是並非有如起初一廂情願的程度而已。」(第124頁第19段)
17. 上訴人與C公司訂立代理商合約，以及以代理商身分收取回饋獎金，均屬商業行為(參考D61/09，見上文第16段)。
18. C公司視上訴人為經營者(見上文第7.10(c)段)；上訴人亦在其2009/10課稅年度個別人士報稅表內申報他擁有一項獨資業務(見上文第7.11段)。綜觀以上各點，本委員會認為客觀的結論是上訴人經營代理商業務。
19. 根據該申請書，C公司通過上訴人銷售產品予終端客戶，並須依據各月的銷售成績向上訴人支付酬金。在2009/10課稅年度期間，C公司依據上訴人代理商戶口反映的各月銷售量，於翌月的第15日向上訴人支付按回饋率25%(累積第21至30瓶)或30%(累積第31至130瓶)計算的直接回饋獎金，合共46,450元(即該款項)(見上文第7.10段)。清楚地，該款項是C公司按照該申請書及其酬金制度而向上訴人發放，是上訴人為C公司招徠終端客戶所得的報酬。
20. 上訴人稱他所購產品只供家人享用，他認為該款項只是購貨之回扣。然而，C公司是因為產品銷售而根據該申請書向上訴人發放直接回饋獎金。C公司發出的會員結單清楚顯示，直接回饋獎金的性質是佣金。C公司亦在表格IR56M中申報該款項是上訴人以代理商身分提供服務所獲得的佣金。
21. 在委員會案例D11/10, (2010-11) IRBRD, vol 25, 279中，上訴人以獨資形式經營保險代理業務並與B公司簽訂一份代理協議。她為了達到目標業績而出資為自己及親戚購買保險，並不惜舉債以繳付保險費。該上訴人認為B公司因該等保單向她發放佣金，等同將保費退還給她。委員會認為該論點完全不能成立，並裁定該上訴人就該等保單所收取的佣金，是從她的保險業務產生的利潤。委員會指出：
- 21.1. B公司向該上訴人支付的佣金是按雙方的保險代理協議發放，該上訴人不能將其性質改變。(第290頁第11(a)段)
- 21.2. 該上訴人是否為她的親戚就該等保單繳付保費屬私人安排，並不改變B公司是因為她成功招攬該等保單而根據代理協議向她發放佣金。上訴人是因其代理協議及業務才獲得該等佣金收入的，根據《稅例》第14(1)條，該等佣金收入應評利得稅。(第290至291頁第12至13段)

22. 正如保險代理人出資購買自己及親戚的保單並就有關保單獲發佣金的情況，保險公司是因為代理人成功招攬保單而根據代理協議發放佣金，有關的佣金不能被視為保費退還（D11/10，見上文第21段）。同樣地，上訴人把 C 公司產品給家人服用，只屬他的私人安排，並不會及不能改變 C 公司根據該申請書發放該款項的事實基礎及該款項的性質。該款項不能被視為購貨回扣或折扣。

23. 上訴人代表在她的結案陳詞說，

「... 如果我唔簽呢個合約，我又有咩方法可以... 購買呢個人參粉，又可以食得越來越平呢，咁呢個都係我哋... 要簽呢個合約嘅原因，咁同埋即係... 雖然都係簽咗呢個合約，咁我就好想請求呢個稅務稅務局呢，佢可唔可以呢即係酌情處理關於我呢一個嘅個案囉...」。

24. 上訴人代表在她的結案陳詞試圖將上訴人的情況和先例區分。她說：

「... 即係引伸到... 同嗰個保險嗰個case呢，咁我覺得... 我先生嗰個case呢同呢個保險case都有啲唔同囉，因為我哋係自用呢，我哋根本係全無利潤嘅，咁但係呢一位嘅保險從業員呢，佢基本上係即係獲得到一啲嘅業績啦，咁佢係博取啊即係晉昇晉昇，因此... 產生咗有呢個利潤，咁同埋就即係我哋係即係譬如好似我先生咁，...，佢係因為簽約就成為代理商，但係佢從未係想過話要即係要升級呀，要做經理呀，啊甚至金級佢都有做到咁樣樣，所以我覺得係啊係有啲有啲分別囉...」。

25. 我們不同意。是否晉昇到另一個級別不構成一個重要元素。上訴人已經得到他想得到的商業利益，以代理人身份以較低的價格購買他所需要商品。

26. 本委員會認為，上訴人是因該申請書及代理商業務而獲得該款項，及該款項的性質是佣金。該款項是從上訴人經營代理商業務而產生的收入，根據《稅例》第 14(1)條，上訴人須就該款項繳納利得稅。在這方面本委員會沒有酌情處理權力。

### **該費用可否獲扣除？**

27. 上訴人聲稱在計算他的應評稅利潤時，應扣除他給岳丈服用的 8 瓶人參粉的費用（即該費用）（見上文第8段）。若要獲得扣除該費用，上訴人必須證明該費用符合《稅例》第 16(1)條的規定及非《稅例》第 17(1)條所不容許扣除的，這包括：

27.1. 該費用是為產生他的應課稅利潤而招致；及

27.2. 該費用並非家庭或私人開支。

28. 高等法院在 Commissioner of Inland Revenue v Chu Fung Chee [2006] 2 HKLRD 718 一案中指出，就《稅例》第 16(1)條而言，要決定開支是否屬於為產生利潤而招致的，開支與有關行業、專業或業務賺取利潤的過程有多大關連是十分重要的，而且開支須通過「真正由有關行業本身引起」及「為了賺取利潤」而招致的驗證。法官在判詞中援引並認同英國上議院在 Strong & Co of Romsey Ltd v Woodfield (Surveyor of Taxes) [1906] AC 448 一案的下述裁決（第 724 至 725 頁第 19 段）：

*‘In my opinion, however, it does not follow that if a loss is in any sense connected with the trade, it must always be allowed as a deduction; for it may be only remotely connected with the trade, ... I think only such losses can be deducted as are connected with in the sense that they are really incidental to the trade itself. They cannot be deducted if they are mainly incidental to some other vocation or fall on the trader in some character other than that of trader. The nature of the trade is to be considered...’*

*I think that the payment of these damages was not money expended “for the purpose of the trade”. These words are used in other rules, and appear to me to mean for the purpose of enabling a person to carry on and earn profits in the trade, etc. I think the disbursements permitted are such as are made for that purpose. It is not enough that the disbursement is made in the course of, or arises out of, or is connected with, the trade, or is made out of the profits of the trade. It must be made for the purpose of earning the profits ...’*

以下是稅務局的譯文：

「不過，本人認為，這並不表示假如虧損與有關行業有任何關連，便必定獲准扣除，因為虧損可能只是與有關行業沾上一點關係..... 本人認為只有那些真正由有關行業本身引起的虧損，才可予以扣除。假如虧損主要是由別的工作引起，或是由有關行業的經營者以經營者以外的身分承擔，則虧損不可予以扣除。有關行業的性質須予以考慮.....」

本人認為，這些賠償金並非『為經營有關行業』而支付。這些字眼在其他條例中也有使用，而在本人看來，所指的意思是為了讓人經營有關行業並賺取利潤等。本人認為可獲扣除的支出就是為了達到該目的而支付的支出。不論有關支出是在經營有關行業的過程中支付、在有關行業出現而支付、因與有關行業有關連而支付、又或是從有關行業的利潤中支付，都不足以令有關支出獲扣除。有關支出必須是為了賺取利潤.....」

29. 根據 Chu Fung Chee 及 Strong & Co 確立的原則（見上文第28段），開支須是「真正由有關行業本身引起」及「為了賺取利潤」而招致的，才符合「為產生應課稅利潤而招致」的規定。假如開支主要是由別的工作引起，或是由有關行業的經營者以經營者以外的身分承擔，則開支不可予以扣除。

30. 此外，在 So Kai Tong v Commissioner of Inland Revenue [2004] 2 HKLRD 416 一案中，高等法院認同應採用客觀方法去斷定一項開支是否「為產生應課稅利潤而招致」的，並指出客觀驗證只不過是考慮所有情況以決定某一項目是否可扣除的開支。相關的判詞原文如下（第 427 頁第 25 段）：

‘ 25. *The appellant submitted at one stage that ... the Board was wrong to adopt an objective test. There is no merit in this argument ...*

26. *The objective test simply requires all circumstances to be looked at in deciding whether an item is a deductible expense. The Board may conclude that the item is or is not a deductible expense, and if it is, the extent to which it is deductible in accordance with the plain words of s.16(1).’*

31. 從本案實際情況分析，上訴人同時扮演兩個角色：一方面，作為 C 公司的獨立代理商，上訴人銷售 C 公司的產品；另一方面，作為消費者，上訴人透過其代理商戶口購買產品供自己及家人服用，以改善健康。上訴人購買產品自用或送禮，均屬私人的安排，因而支付的費用並不符合《稅例》的第 16(1)條及 17(1)條的規定，故不可予以扣除。

32. 上訴人稱給岳丈試吃 8 瓶人參粉，所需支付產品買價為 9,208 元。除非上訴人能證明，購買該 8 瓶人參粉，是為了推廣 C 公司的產品以賺取佣金，而並非屬送禮的私人安排，否則購買產品的支出不可予以扣除。然而，上訴人沒有提供證據證明，一般推廣須送贈 8 瓶人參粉作試吃之用。基於上訴人與受惠人的關係，以及所謂「試吃」的分量，該 8 瓶人參粉購作禮物的機會遠較推廣商品為高。故此，該 8 瓶人參粉的買價不可予以扣除。

## 結論

33. 基於上述原因，本委員會認為上訴人沒有履行舉證責任，證明決定書內的經修訂後的 2009/10 課稅年度利得稅評稅額過多或不正確。因此，我們駁回上訴及維持稅務局局長的決定。