

Case No. D26/12

Salaries tax – travelling expenses between residence and workplace — section 12, 60, 66(3) and 68 of the Inland Revenue Ordinance. [Decision in Chinese]

Panel: Chow Wai Shun (chairman), Kao Chu Chee Emmanuel and Liu Kin Sing.

Date of hearing: 21 June 2012.

Date of decision: 21 August 2012.

The Appellant raised objection to the salaries tax assessment by the Inland Revenue Department and asserted that the expenses resulting from the use of his private car between his residence and his workplace in Shenzhen in order to save time and increase his working hours should be an allowable deduction.

Held:

The Appellant failed to provide any related journal and receipt and the Board did not accept his assertion of expenses incurred. The alleged expenses of the private car incurred in the journey between the Appellant's residence and his workplace in Shenzhen were not incurred in the execution of his duty. The Appellant alleged that the choice of using private car was made to save time and thereby increased his working hours. The expenses so involved were not 'necessarily' incurred as provided by the legislation. Having carefully considered all the evidence and the submissions of both parties, and having regard to the analysis above, the Board finds that the Appellant failed to discharge the burden of proof provided by section 68(4) of the IRO. From an objective point of view, the Board finds that the facts of the case did not satisfy the provision of section 12(1) for deduction and dismisses the appeal.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

D36/90, IRBRD, vol 5, 295
D25/87, IRBRD, vol 2, 400
D59/93, IRBRD, vol 8, 404
CIR v Humphrey 1 HKTC 451
CIR v Robert P Burns 1 HKTC 1181

(2012-13) VOLUME 27 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Brown v Bullock 40 TC 1
Ricketts v Colquhoun 10 TC 118
D5/93, IRBRD, vol 8, 110

Taxpayer in person.

Leung To Shan and Ng Sui Ling for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D26/12

薪俸稅 – 往返住所和工作地點所招致的開支 – 《稅務條例》(第112章)第12、60、66(3)及68條

委員會: 周偉信 (主席)、高主賜及廖健昇

聆訊日期: 2012年6月21日

裁決日期: 2012年8月21日

上訴人反對稅務局向他作出的薪俸稅評稅。他表示他為節省時間及提高工作時間而使用私家汽車往返住所和深圳的工作地點所招致的開支應作為支出扣減。

裁決：

上訴人未能提供任何有關開支的明細和收據等證明，所以委員會不接納他招致了有關開支的聲稱。上訴人聲稱以駕駛私家汽車往返住所和深圳的工作地點，有關私家汽車的該等開支，並非是在執行職務時招致的。上訴人聲稱為節省往返深圳的時間從而增加可用的工作時間而選擇使用私家車，並不符合有關開支扣除條文中「必須」一詞的要求。經詳細考慮所有證據和雙方的陳詞，與及基於上文的分析，上訴人未能履行《稅務條例》第68(4)條的舉證責任，而委員會從客觀事實上認為，案情不符《稅務條例》第12(1)條的獲扣減的要求，所以駁回上訴。

上訴駁回。

參考案例:

D36/90, IRBRD, vol 5, 295
D25/87, IRBRD, vol 2, 400
D59/93, IRBRD, vol 8, 404
CIR v Humphrey 1 HKTC 451
CIR v Robert P Burns 1 HKTC 1181
Brown v Bullock 40 TC 1
Ricketts v Colquhoun 10 TC 118
D5/93, IRBRD, vol 8, 110

納稅人親自出席聆訊。
梁渡珊及吳瑞玲代表稅務局局長出席聆訊。

決定書:

1. 上訴人反對稅務局向他作出 2009/10 課稅年度薪俸稅評稅，署理稅務局副局長於 2011 年 11 月 30 日發出決定書，裁定上訴人反對無效，但修訂有關評稅，調低應課稅入息實額及應繳稅款。上訴人不服，遂向本委員會書記辦事處提出上訴。

2. 被問及是否選擇宣誓作供時，上訴人表示沒有需要。在陳述論點前，上訴人表示：(1) 作為納稅人 30 年，這是他首次提出稅務上訴；(2) 他並非有關專業人士，對《稅務條例》並不清楚認識；(3) 他認為在引用案例方面，應以能獲成功扣減的案例為基礎，故要求稅務局局長代表同時列舉成功案例；(4) 他身兼兩職，可花的時間不多，而過往亦多年獲得約相等於其所得佣金的 10% 至 15% 作為支出扣減，所以一直要求一個簡單而省時的解決方案，卻不得要領。

有關事實

3. 經參考上述決定書所載的決定所據事實、雙方聆訊前提交的文件，加上上訴人沒有提出其他口頭或書面證供，委員會裁定與本上訴案的有關事實如下：

(1) 上訴人在 2009/10 課稅年度，受僱於 A 公司，為高級區域業務發展經理(Senior Regional Business Development Manager)，其主要職務是負責拓展 A 公司的通訊業務，在執行職務時需要應酬 A 公司的客戶。

(2) A 公司就上訴人提交的 2009/10 課稅年度的僱主報稅表中，載列如下資料：

(a)	受僱期間	01-04-2009 – 31-03-2010
(b)	入息	元
	薪金	677,855
	花紅	<u>566,280</u>
		1,244,135

(3) 上訴人沒有在指定期限內遞交其 2009/10 課稅年度個別人士報稅表，於是評稅主任向上訴人發出下列的薪俸稅估計評稅：

(2012-13) VOLUME 27 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

	元
入息(上文第3(2)(b)段)	1,244,135
減：基本免稅額	<u>108,000</u>
應課稅入息實額	1,136,135
	=====
應繳稅款	175,142
	=====

- (4) 上訴人反對上述評稅，並提交其 2009/10 課稅年度的個別人士報稅表，申報其自 A 公司所得全年入息款額為 1,244,135 元，但沒有申報其中包含任何佣金入息款額；另一方面，上訴人申索扣除多項支出項目及免稅額，其中包括應酬費及汽車支出合共 123,560 元。
- (5) 就 2009/10 課稅年度，上訴人及其配偶共同選擇以合併評稅方式計算他倆的薪俸稅應繳稅款。上訴人配偶該課稅年度的薪俸入息款額為 155,325 元。
- (6) 評稅主任向上訴人查詢有關應酬費及汽車支出。
- (a) 就汽車支出，上訴人聲稱因工作需要，為方便往返香港和深圳，必需使用汽車，但 A 公司沒有相應補貼包括燃油費、隧道費及牌照費等。上訴人亦提交了一些文件，包括其信用卡戶口結單，當中有以顏色標示與汽車燃油公司的交易，與及八達通增值交易。而由汽車公司發出有關購買汽車第三者責任保險的繳款單，與及保險公司就有關汽車保險到期通知書，均列明保戶是上訴人的配偶，並非上訴人。
- (b) 至於應酬費，上訴人並沒有提供任何明細表及收據。
- (7) 根據 A 公司提供的資料，上訴人的佣金（即花紅）款額，是按其促成的銷貨交易所涉營業額而釐定，而上訴人可以實報實銷的方式，向 A 公司申索退還與業務有關的交通費。就 2009/10 課稅年度，A 公司以實報實銷方式退還上訴人支出如下：

<u>支出項目</u>	<u>款額</u>
	元
(a) 出差－交通費	7,486.70
(b) 出差－酒店支出	28,353.49
(c) 出差－其他交通費	1,262.36
(d) 本地交通費	1,477.00
(e) 流動電話及通訊費	2,524.63

(2012-13) VOLUME 27 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

<u>支出項目</u>	<u>款額</u>
	元
(f) 應酬費	<u>5,345.66</u>
	46,449.84
	=====

- (8) 評稅主任考慮上訴人在其報稅表內提出的各項扣除和免稅額申索後，認為上訴人應獲扣除任何支出及開支，並向上訴人建議修訂2009/10課稅年度薪俸稅評稅如下：

	元
入息(上文第3(3)段)	1,244,135
配偶入息(上文第3(5)段)	<u>155,325</u>
	1,399,460
<u>減</u> ：向認可退休計劃支付的強制性供款	<u>12,000</u>
	1,387,460
<u>減</u> ：已婚人士免稅額	216,000
子女免稅額	50,000
供養父母免稅額	60,000
傷殘受養人免稅額	<u>60,000</u>
應課稅入息實額	<u>1,001,460</u>
	=====
應繳稅款	152,248
	=====

- (9) 上訴人堅持其應酬費及私人汽車支出應獲扣除。

上訴理由及陳詞

4. 上訴人在其上訴理由陳述書，只涉及有關私人汽車支出。被問及是否根據《稅務條例》第66(3)條向委員會提出請求，以加入其他上訴理由時，上訴人表示不提出有關呈請。即若上訴人作出有關呈請，而又獲委員會接納，在法理和案情事實看來，亦將不會影響委員會的裁決，因為就其應酬費而言，在沒有明細表和收據的情況下，上訴人將無法滿足《稅務條例》第68(4)條的舉證責任，而在「先評後核」的方式和《稅務條例》第60條賦予稅務局補加評稅的權力下，縱或曾有以入息若干百分比，獲酌量為支出及開支扣減，亦不代表在往後的課稅年度，都必定獲得同等的優待。

5. 上訴人在其上訴理由陳述書所載的上訴理由，歸納如下：

- (1) A公司於深圳有辦事處，而上訴人負責的重要客戶，總部亦設於深圳，他本人平均每週往返深圳約兩次。

- (2) 上訴人家住香港 B 地區，若使用公共交通工具，往返 A 公司深圳辦事處約需四小時，客戶深圳總部則需五小時，但以私家車代替，則可節省約一個半至兩小時，提高可用工作時間，有利促成銷貨交易，提高佣金收入。
- (3) 上訴人沒有享受汽車津貼，A 公司支付往返深圳交通費用限於公共交通，每年只約 7,000 元；但若以每週兩天往返深圳，一年合共 100 天計算，單是大欖隧道費已達 7,000 元，加上燃油費及於落馬洲的停車費，則共達 26,000 元，上訴人需自行補貼最少 19,000 元。

6. 上訴人在陳詞時聲稱：

- (1) 住所停車費為每月約 2,100 元；
- (2) 雖然車主是他的配偶，但其配偶使用有關汽車的時間每年不超過二十天；
- (3) 一週五天工作，每逢週末或週日私人時間亦會以有關汽車代步；
- (4) 每次使用大欖隧道均以快易通(Autotoll)自動繳費。

《稅例》的有關規定和案例

7. 委員會認同下列由稅務局局長代表提出的《稅務條例》條文，及相關案例的法律原則，適用於本個案。

8. 適用《稅務條例》有關規定如下：

(a) 第 12 條：

「(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；」

(b) 第 68 條：

「(4) 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。」

9. 委員會案例 D36/90, IRBRD, vol 5, 295 引用 Lomax v Newton 34 TC 558 的原則，認為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；及(3)該項開支是完全、純粹及必須在執行職務時招致的。原文如下：

‘...In Lomax v Newton..., Vaisey J stated: ‘The words are stringent and exacting; compliance with each and every one of them is obligatory if the benefit of the rule is to be claimed successfully.’

7.1 Therefore, to succeed, the Taxpayer must prove: (1) that the expenses were incurred, (2) that they were incurred in the performance of the duties of (the Taxpayer) and (3) that they were wholly, exclusively and necessarily so incurred.’

「已招致」

10. 同一委員會案例 D36/90，重申另一案例 D25/87, IRBRD, vol 2, 400 引用澳洲法院訂立的，有關證明開支已招致和是在納稅人執行職務時招致的原則，就是納稅人必須負上有關舉證責任和呈交同期編定的有關記錄和明細。原文如下：

‘7.2 As for the 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,...’

11. D59/93, IRBRD, vol 8, 404 的案例亦有與本個案類似的案情，納稅人並無呈交任何證據證明他所申索的交通費開支，只是簡略地作出估計，結果不獲委員會接納他已招致有關開支的聲稱。原文如下：

‘...since the Taxpayer confirmed before us that he kept no contemporary records of the travelling expenses he incurred, or even of the dates upon which he actually visited sites, this appeal must fail...’

「為產生該應評稅入息」

12. 在 CIR v Humphrey 1 HKTC 451 中，高等法院法官認為，《稅務條例》第 12(1)條中 ‘in the production of assessable income’ (「為產生該應評稅入息」)，與英國法例中要求的 ‘in the performance of the duties of the office or employment’ 沒有重大分別。而納稅人從住所駕車前往工作地點或由工作地點駕車返回住所，並不是在執行職務，所以其所招致的開支不能獲扣除。原文如下：

‘ It seems to me that it is quite clear that the respondent was not travelling on duty when travelling from his home to his office in Tai Po and that it was his responsibility to get to his place of work, and that it was a journey of a private or personal nature; the position is the same on his return journey from Tai Po to his home.’

13. 在 CIR v Robert P Burns 1 HKTC 1181 中，上訴人是一名練馬師，因違反賽事規則被罰停牌六個月，他為此上訴獲判得直。其後他指有關的法律費用乃「為產生該應評稅入息」而招致的可扣除支出，上訴庭在否決該項申索時指出，必須區分‘in the production of assessable income’和‘for the production of assessable income’，而有關的法律費用開支，屬於後者，是為免納稅人無法賺取應評稅入息而招致，並非「為產生該應評稅入息」而招致的。

「必須」

14. 根據 Brown v Bullock 40 TC 1，「必須」一詞須客觀地測試，無論僱主有否規定某些開支，職務能否在沒有該項支出下履行。原文如下：

‘ ... 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.’

15. Ricketts v Colquhoun 10 TC 118 則指出，因私人情況或個人選擇而招致的開支，並不符合「必須」一詞。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.’

16. 在 D5/93, IRBRD, vol 8, 110 中，納稅人是一名助理營業經理，其僱主以實報實銷方式發還僱員應酬開支，而事實上亦發還納稅人部份開支，而他則要求在其薪俸稅評稅中扣除未獲發還部份，其上訴遭委員會駁回。委員會認為除了有關僱主外，沒有其他人更符合資格判定業務開支的有效性。原文如下：

‘ The Taxpayer was entitled to claim reimbursement from his employer of all entertainment expenses which were legitimately incurred by him in the performance of his duties. In fact he did claim some expenses and the same were duly reimbursed to him. What he now seeks to do is to obtain a tax benefit in respect of certain other expenses which apparently he never sought to

recover from his employer. No explanation has been given to us regarding this.... It does not seem sensible to us that if the Taxpayer could have recovered such expenses from his employer he would not have done so. No one is better qualified to adjudicate the validity of business expenses than the employer. The Taxpayer was entitled to recover 100% of all entertainment expenses which he incurred in performing his duties. In the absence of an adequate explanation we must assume that the Taxpayer would have done so. Accordingly we are not able to find as a fact that the additional entertainment expenses which the Taxpayer claims were incurred by him in the performance of his duties were in fact so incurred.'

案情分析

17. 本個案的爭議點是：上訴人聲稱為節省時間及提高工作時間而使用私家汽車所招致的開支，是否符合《稅務條例》第 12(1)條的要求，屬「完全、純粹及必須為產生該應評稅入息而招致」的支出及開支，又不屬家庭性質或私人性質的開支以及資本開支，因而可以從他的應評稅入息中扣除。

18. 根據委員會案例 D36/90，上訴人必須證明：(1)他招致了該等開支；(2)該等開支是在他執行職務時招致的；及(3)該等開支是完全、純粹及必須在他執行職務時招致的。

19. 上訴人從未能提供任何有關開支的明細表和收據等證明，極其量不過是一些估算。他託辭沒有時間，但這卻斷不能被視為對申索開支扣除不盡不詳的合理理由。

20. 上訴人欲以他提交的信用卡戶口結單上標示的八達通增值及汽車燃油簽賬，證明他曾招致該等開支。然而，在 2009/10 課稅年度進行的有關燃油交易，與上訴人的估算相差甚大，而單憑簽賬記錄，亦不足證明他因執行職務而招致了該等開支；同樣地，八達通用途廣泛，相關增值記錄亦不足證明上訴人以八達通支付與執行其職務有關的開支，何況在回應委員提問時，上訴人承認可能把 Octopus(八達通)和 Autotoll(快易通)兩者混淆了。

21. 參考 D36/90 及 D59/93 兩宗案例，上訴人未能履行他的舉證責任，證明他招致了該等開支，所以委員會不接納他招致了有關開支的聲稱。

22. 即若上訴人確招致了該等開支，則該等開支是否在他執行職務時招致的？

23. 上訴人聲稱以駕駛私家汽車往返住所和深圳的工作地點，根據 CIR v Humphrey 確立的原則，有關私家汽車的該等開支，是為了令他到達工作地點繼而開始執行職務，與及工作完畢返回住所，並非是在執行其職務時招致的。

24. 上訴人亦聲稱以私家汽車代替公共交通工具，省下的時間可用於工作上，有助增加他的銷貨交易以賺取佣金，根據 CIR v Robert Burns 的案例，這是為獲取更多收入而招致，卻非在執行上訴人職務時招致的。

25. 即若該等開支是上訴人在執行其職務時招致的，則該等開支又是否「完全、純粹及必須」在他執行職務時招致呢？

26. 上訴人聲稱為節省往返深圳的時間，從而增加可用的工作時間，所以在使用私家汽車和公共交通工具之間，選擇了前者，這是他的個人選擇，根據 Brown v Bullock 及 Ricketts v Colquhoun，並不符合有關開支扣除條文中「必須」一詞的要求。

27. 本個案亦與 D5/93 的實情相似。上訴人在其上訴理由陳述書中，計算有關自行補貼款額，扣減了 A 公司按其聘用條件及公司政策已支付給他的公共交通費用 7,000 元。餘下未獲發還部份，即是使用私家汽車往返而招致的額外支出，實非「必須」。

結論

28. 經詳細考慮所有證據和雙方的陳詞，與及基於上文的分析，上訴人未能履行《稅務條例》第 68(4)條的舉證責任，而委員會從客觀事實上認為，案情不符《稅務條例》第 12(1)條的獲扣減的要求，所以，委員會駁回上訴人的上訴，並確定上文第 3(8)段的修訂評稅。