

Case No. D28/11

Salaries tax – Appellant applied to deduct professional fee for consulting lawyer – whether the fee was expense necessarily incurred in the production of assessable income – whether the fee was ‘wholly, exclusively and necessarily’ incurred in performance of duties – whether the Appellant must incur the expense with no choice – whether the fee deductible as expenses of self-education – sections 2, 12 and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance (‘IRO’). [Decision in Chinese]

Salaries tax – costs – whether costs order should be imposed against the Appellant – conduct of the Appellant in handling proceedings – section 68(9) and schedule 5 part I of the IRO.

Panel: Chow Wai Shun (chairman), Liu Kin Sing and Patrick Wu Yung Wei.

Date of hearing: 14 July 2011.

Date of decision: 10 October 2011.

The Appellant applied to deduct \$22,000 from his salaries tax assessment for the year of assessment 2009/10 as professional fee for consulting lawyer (‘said fee’), alleging that the consultation was vital to his professional job. The Appellant further provided copies of two receipts issued by the solicitors’ firm dated 6 November 2008 and 13 March 2009. The Assessor disallowed the deduction, holding the view that the said fee was not necessarily incurred in the production of income.

The Appellant objected to the assessment, alleging that he should be allowed to deduct the said fee from his assessable income. The Appellant further alleged that he was involved in legal proceedings in October 2010, and therefore he needed to obtain legal advice to ensure whether the legal proceedings constitute a disclosable crime pursuant to his employment contract. The Deputy Commissioner of Inland Revenue refused to the objection. The Appellant appealed to the Board, alleging that the professional body that he belonged to emphasized continuing learning, in which understanding law is part of the learning area, and that he consulted lawyer with a view to increase the relevant knowledge, and as a result the said fee was necessarily incurred. In the hearing of the appeal, the Appellant elected to make submissions but not to testify on oath.

Held:

The said fee could not be deducted

1. In order for an expense to be qualified to be deducted, the taxpayer must prove: (1) that the expenses were incurred; (2) that they were incurred in the performance of duties of the taxpayer; and (3) that they were wholly, exclusively and necessarily so incurred. The three questions, being questions of facts, must all be proven. (D36/90, IRBRD, vol 5, 295, Lomax v Newton 34 TC 558, D55/06, (2006-07) IRBRD, vol 21, 1046 and CIR v Humphrey [1970] 1 HKTC 451 considered).
2. 'In the performance of duties' meant in the course of their performance. It meant 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. It did not include qualifying initially to perform the duties of the office, or even keeping qualified to perform them (Humbles v Brooks 40 TC 500 considered).
3. There was a distinction between expenses incurred in producing income and expenses 'necessarily' incurred in producing income. The word 'necessarily' was not about whether the employer imposed the expenses but whether the duties did, in the sense that, irrespective of what the employer might prescribe, the duties could not be performed without incurring the particular outlay; and the word 'necessarily' pointed to expenses with which it was concerned as being confined to those which each and every occupant of the particular office was necessarily obliged to incur in the performance of its duties, to expenses imposed upon each holder ex necessitate of his office and to such expenses only; the terms employed were strictly, purposively and objective. The deductible expenses did not extend to those which the holder had to incur mainly and only because of circumstances in relation to his office which were personal to himself or were the result of his own volition (CIR v Robert P Burns [1980] 1 HKTC 1181, Brown v Bullock 40 TC 1 and Ricketts v Colquhoun [1926] 10 TC 118 considered).
4. In considering 'expenses necessarily incurred in producing assessable income', two factors must be taken into account. Firstly, the expenses must be something which the employee must incur and had no choice. If there was any choice, then it was not necessarily incurred. Secondly, it must be necessarily incurred in the production of the assessable income. It was not sufficient for the employment contract or employer to impose a condition upon the employee if the expense was not incurred in the production of assessable income (D76/90, IRBRD, vol 5, 515 considered).
5. Receipts from the solicitors' firm belonged to the year of assessment 2008/09, and the Appellant also confirmed that the legal proceedings had finished in December 2008. The above showed that the said fee was incurred in 2008/09, and therefore it was not deductible; even though the

said fee was incurred in the relevant year of assessment, it was not incurred in the production of the Appellant's assessable income; further, even the said fee was incurred in the nature as alleged by the Appellant, it was incurred by the Appellant seeking legal advice from the said solicitors' firm, and was not incurred by the Appellant in the performance of his duties or in producing his assessable income (CIR v Humphrey [1970] 1 HKTC 451 considered).

6. Further, the Appellant's employment contract required an employee to disclose certain convicted crimes to the department, but did not necessarily require an employee to seek legal advice. The Appellant also failed to prove that he incurred the said fee with no choice, and without incurring the said fee he could not perform his duties. The legal proceedings and the said fee were personal to the Appellant, with no absolute bearing to his duties. In fact, the Appellant was not convicted in the legal proceedings (D76/90, IRBRD, vol 5, 515 and Ricketts v Colquhoun [1926] 10 TC 118 considered).
7. The purpose of continuing education and learning was to keep oneself qualified or to increase one's ability to perform the duties. It was not expense incurred in performing duties. Further, continuing education aimed at improving or increasing the Appellant's ability, and was therefore expenses in personal nature; alternatively, the said fee could have brought long-term benefit to the Appellant and was therefore capital expenses. In either case, it failed to fulfil the requirement under section 12(1)(a) of the IRO and was not deductible. For the same reasons, the provision relating to expenses of self-education under section 12(1)(e) of the IRO did not apply to the present proceedings. Further, the legal consultation provided by the solicitors' firm was neither educational courses nor professional examinations (CIR v Humphrey [1970] 1 HKTC 451 and Humbles v Brooks 40 TC 500 considered).

Costs order

8. The Commissioner has on various occasions made detailed explanations to the Appellant in respect of the present proceedings. Notwithstanding that, the Appellant sought to confuse the proceedings by arguing on various irrelevant matters, without even first understanding the basis period concerned in these proceedings. The Appellant's arguments did not have any standing point. The Appellant handled these proceedings in a vexatious manner, wasting much time of the Board and other taxpayers' money.

Appeal dismissed and costs order in the amount of \$5,000 imposed.

Cases referred to:

D36/90, IRBRD, vol 5, 295

(2011-12) VOLUME 26 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Lomax v Newton 34 TC 558
D55/06, (2006-07) IRBRD, vol 21, 1046
CIR v Humphrey [1970] 1 HKTC 451
Humbles v Brooks 40 TC 500
CIR v Robert P Burns [1980] 1 HKTC 1181
Brown v Bullock 40 TC 1
Ricketts v Colquhoun [1926] 10 TC 118
D76/90, IRBRD, vol 5, 515

Taxpayer in person.

To Yee Man and Chan Wai Yee for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D28/11

薪俸稅－上訴人申請扣除諮詢律師專業意見費用－該費用是否為產生應評稅入息必須招致的開支－該費用是否「完全、純粹及必須」在執行職務時招致－上訴人是否在沒有選擇下支付該費用－該費用可否作為個人進修開支而獲得扣減－《稅務條例》（下稱《稅例》）第2、12及68(4)條

薪俸稅－訟費－上訴人應否被判處訟費命令－上訴人處理聆訊的態度－《稅例》第68(9)條及附表5第I部

委員會：周偉信（主席）、廖健昇及吳勇為

聆訊日期：2011年7月14日

裁決日期：2011年10月10日

上訴人在2009/10課稅年度薪俸稅評稅中申請扣除22,000元諮詢律師專業意見的費用（下稱「該費用」），並聲稱有關諮詢對其專業工作至為重要。上訴人同時提供兩張由有關律師行發出的收據副本，日期分別為2008年11月6日及2009年3月13日。評稅主任認為該費用並非為產生入息所必須招致的開支，因此不批准扣除有關費用。

上訴人對有關評稅提出反對，聲稱他應獲扣除該費用。上訴人又指他在2010年10月牽涉法律訴訟，故須尋求法律意見以確定有關訴訟是否在僱傭合約上構成須向工作部門披露的罪行。稅務局副局長裁定反對無效。上訴人繼而向委員會提出上訴，指稱他所屬專業團體強調持續學習，而了解法律是學習範圍之一，他為增進有關方面的見識而向律師諮詢專業意見，所以該費用為必須支出。上訴人在上訴聆訊中選擇只作陳詞，並未宣誓作供。

裁決：

上訴人法律諮詢費用不可扣減

1. 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；及(3) 完全、純粹及必須在執行職務時招致。三項條件均屬事實的問題，缺一不可（參考 D36/90, IRBRD, vol 5, 295、Lomax v Newton 34 TC 558、D55/06, (2006-07) IRBRD, vol 21, 1046 及 CIR v Humphrey [1970] 1 HKTC 451）。

2. 「為執行職務」是指在執行的過程中、在做職務上的工作和在做職務上的工作時所履行職責而做的事，但不包括最初取得資格為以執行職務的行為，甚或是為保持資格以執行職務的行為，或為執行職務而增添所長的行為（參考 Humbles v Brooks 40 TC 500）。
3. 獲取入息時所招致開支，與為獲取入息而「必須」招致的開支有區分。「必須」一詞不在於僱主是否強迫僱員支付某些開支，而是在於職務本身，即是無論僱主規定甚麼，有關職務不能夠在沒有該項特定開支下履行；而「必須」一詞亦只限於每名擔任某職位的人士為執行其職務而必須招致的開支、每名擔任該職位的人士基於其職位需要而被要求支付的開支，但僅限於這些開支；所採用的用語是嚴格、具有特定目的及有客觀根據的。可扣除開支不得延伸至該名擔任職位人士主要及可能是由於與其職位相關、私人或由於其個人意願而招致的開支（參考 CIR v Robert P Burns [1980] 1 HKTC 1181、Brown v Bullock 40 TC 1 及 Ricketts v Colquhoun [1926] 10 TC 118）。
4. 在考慮「必須為產生該應評稅入息而招致的開支」時，有兩方面的因素需要考慮。其一是僱員一定要而沒有選擇地招致開支；假如該僱員有其他選擇，有關開支便不是必須招致。其二是指在產生該應評稅入息時必須招致，僱傭合約或僱主強加條款於僱員是不夠的（參考 D76/90, IRBRD, vol 5, 515）。
5. 有關的律師行收據日期屬於 2008/09 課稅年度，而上訴人亦確認涉及的訴訟在 2008 年 12 月已完結，顯示該費用應是在 2008/09 年度內招致及支付，所以該費用不能予以扣減；即使該費用在有關課稅年度內招致，亦不是為產生上訴人應評稅入息而招致；此外，即使該費用具備上訴人所言的性質，但該費用源於上訴人向該律師行尋求法律諮詢，並非他在履行其職務或產生其應評稅入息所招至（參考 CIR v Humphrey [1970] 1 HKTC 451）。
6. 另外，上訴人的僱傭合約要求僱員須向部門披露某些被定罪的罪行，但並沒有規定僱員必須尋求法律諮詢。上訴人亦未能舉證證明他是在沒有選擇之下支付該費用，而若沒有該費用，他將無法執行其職務。而且上訴人涉及的訴訟和招致的支出是他個人的事情，與他要執行的職務並無絕對關係。而事實上，上訴人在該訴訟中並沒有被定罪（參考 D76/90, IRBRD, vol 5, 515 及 Ricketts v Colquhoun [1926] 10 TC 118）。
7. 持續進修及學習的目的旨在保持資格或增添能力以執行職務，並非因執行職務而招致的開支。而且持續學習旨在改善或提升上訴人的能力，故屬於個人性質的開支；又或該費用因可為上訴人帶來持久利益，所以屬資本開支，均不符合《稅例》第 12(1)(a)條的規定，故不獲扣減。

基於同樣理由，《稅例》第 12(1)(e)條有關個人進修開支並不適用於本案。此外，該律師行提供的法律諮詢並非教育課程或專業考試（參考 CIR v Humphrey [1970] 1 HKTC 451 及 Humbles v Brooks 40 TC 500）。

訟費命令

8. 稅務局局長已就本案多次向上訴人詳細解釋，而上訴人連評稅基期亦未釐清，便東拉西扯，企圖混淆視聽。上訴人的論據根本沒有任何立足點，處理本個案粗枝大葉，理屈詞窮，浪費委員會的時間及其他納稅人的金錢。

上訴駁回及判處港幣5,000元的訟費命令。

參考案例：

D36/90, IRBRD, vol 5, 295
Lomax v Newton 34 TC 558
D55/06, (2006-07) IRBRD, vol 21, 1046
CIR v Humphrey [1970] 1 HKTC 451
Humbles v Brooks 40 TC 500
CIR v Robert P Burns [1980] 1 HKTC 1181
Brown v Bullock 40 TC 1
Ricketts v Colquhoun [1926] 10 TC 118
D76/90, IRBRD, vol 5, 515

納稅人親自出席聆訊。

陶綺雯及陳慧儀代表稅務局局長出席聆訊。

決定書：

1. 上訴人對稅務局向他發出的 2009/10 課稅年度薪俸稅評稅提出反對，聲稱他應獲扣除他申索的徵詢法律意見的費用。稅務局副局長於 2010 年 12 月 7 日發出決定書，裁定反對無效。上訴人繼而向本委員會書記辦事處提出上訴。

2. 上訴人選擇只作陳詞，並未宣誓作供。

本個案相關事實

3. 從已呈堂文件及基於上訴人選擇不作供，本委員會接納上述副局長決定書內決定所據事實，為本個案相關事實。現概列如下：

- (1) 在相關期間，上訴人是政府 A 部門（下稱 A 部門）的 B 專業人員。
- (2) 上訴人在其 2009/10 課稅年度的個別人士報稅表中，申報他從 A 部門所得的受僱入息，總金額為 774,945 元。從該筆受僱入息中，上訴人申索扣除以下開支：
- (a) 支出及開支 XX,XXX 元，其詳細資料填寫為「香港[B 專業]學會會籍、有關[B 專業]註冊的法律意見」。
- (b) 認可慈善捐款 100 元。
- (c) 尚認可退休計劃支付的強制性供款 12,000 元。
- (3) 應評稅主任查詢，上訴人就申索扣除的支出及開支（上文第 3(2)(a)段），提供以下資料及文件：

	詳細資料	金額(元)
(a)	繳付C律師行 (下稱該律師行)的費用(註)	22,000
(b)	香港B專業學會會員費	X,XXX
(c)	B專業註冊費	XXX
	總計	<u>XX,XXX</u>

註：上訴人聲稱有關的意見徵詢對其B專業工作至為重要，同時夾附兩張由該律師行，分別在2008年11月6日及2009年3月13日，向上訴人發出的付款收據副本。

- (4) 評稅主任認為，上述該筆 22,000 元的法律費用，並非為產生該筆應評稅入息所必須招致的開支，因此，評稅主任沒有准予扣除有關費用，向上訴人作出以下 2009/10 課稅年度的薪俸稅評稅：

	元
入息(上文第3(2)段)	774,945
<u>減：支出及開支(註)</u>	X,XXX
認可慈善捐款	(100)
退休計劃供款	<u>(12,000)</u>
入息淨額	XXX,XXX

減：已婚人士免稅額 (216,000)

	元
子女免稅額	(50,000)
供養父母免稅額	<u>(30,000)</u>
應課稅入息實額	XXX,XXX
應繳稅款(已扣除稅款寬免)	<u><u>61,062</u></u>

註： 上文第3(3)(b)段 + 上文第3(3)(c)段

- (5) 上訴人反對上述評稅，並提出理由。評稅主任繼而發信上訴人，解釋該等法律費用不符合《稅務條例》第 12(1)(a)條所載明的條件，並邀請上訴人撤回反對。
- (6) 上訴人沒有撤回反對，並為詳述其反對的理據，作出申辯和提交其僱傭合約摘錄。其中合約條款包括如上訴人曾因某些罪行而被定罪，他須在合約開始前披露，另如僱員其後被發現未有披露他在合約開始前，或在合約涵蓋期間內，因上述罪行而被定罪的事宜，則僱主有權在不影響本身的其他權利的情況下，向該僱員作出紀律處分，或向該僱員討回全部或部份向其發放的酬金。而上訴人聲稱，他在 2010 年 10 月牽涉法律訴訟，故須尋求法律意見，以確定該等訴訟是否構成須向 A 部門披露的罪行。
- (7) 稅務局副局長發出上文第 1 段所指的決定書，上訴人不服，向本委員會提出上訴。

上訴理由

4. 上訴人在其上訴通知及上訴理由陳述書中，夾附其於 2010 年 12 月 13 日及 12 月 20 日致稅務局書函，與及稅務局於 2010 年 12 月 20 日及 12 月 29 日的回覆。
5. 上訴人在其 2010 年 12 月 13 日的書函提出，稅務局未有考慮該法律諮詢的雙重功用。他申辯稱，由於他必需為香港 B 專業學會會員，方可受僱目前的工作，而按香港 B 專業學會規定，會員必須持續學習，而除專業技術外，持續學習的課題必須涵蓋各方面，包括法律，所以法律學習費用為必須的支出。
6. 稅務局 2010 年 12 月 20 日的覆函指出，職員曾致電上訴人解釋有關事宜，書函中闡釋《稅務條例》第 12(1)(a)條，有關薪俸稅下可獲扣除支出，與及第 12(1)(e)及 12(6)條有關進修開支扣除的規定。
7. 上訴人 2010 年 12 月 20 日的函件，是向稅務局要求副局長決定書的中文文本；稅務局於 2010 年 12 月 29 日回覆，應上訴人的要求，夾附決定書中文譯文。

上訴人陳詞

8. 總括上訴人的陳詞，他強調持續學習是必須的，亦是其所屬專業團體要求和鼓勵的，而持續學習包括的範圍廣泛，學習和了解法律是其中之一，專業團體及僱主縱有提供有關專業操守及法律的課程，但為增進自己有關法律方面的見識，向律師諮詢專業意見，亦是持續學習的一種方式。上訴人亦出示了一頁由香港 B 專業學會發給會員，有關持續專業進修要求的書函、兩頁從該會網站擷取，有關相同項目的資料，與及兩版自製的，上訴人於 2008 年參加的持續專項進修記錄表格，作為佐證。

9. 有關兩張由該律師行發出的收據，上訴人在回應本委員會的提問時補充說，日期為 2009 年 3 月 13 日的收據上所示的有關事項，是上訴人涉及的個人訴訟的法院編號，該訴訟於 2008 年 11 月時仍在進行中，約於同年 12 月完結，而該律師行只提供口頭意見，沒有任何書面資料。至於為何第二張收據於 2009 年 3 月 13 日才發出，上訴人只表示律師行通常在收到款項後數天甚至一週，才簽發收據。

10. 有關上文第 8 段提述的，上訴人自行編制的持續專業進修記錄，上訴人在回應委員會查詢時表示，其中大部份列出的項目，經有關專業團體審定，另外他會自行安排其他學習與訓練。

案情分析

爭議點

11. 在這個案中，本委員會須決定的問題是，在確定上訴人的應評稅入息實額時，他是否應獲扣除上述一筆向該律師行繳付的法律費用。

《稅務條例》的有關規定和相關法律原則

12. 《稅務條例》的有關條文如下：

(1) 第 2(1)條

‘課稅年度’指任何一年自4月1日起計的12個月期間。

(2) 第 12(1)條

在確定任何人在任何課稅年度的應評稅實額時，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；

.....

- (e) 在該課稅年度內支付的不超過第(6)款所訂明的個人進修開支款額的款額。

(3) 第 12(6)條

為施行第(1)(e)款－

.....

- (b) ‘個人進修開支’指納稅人支付的以下開支－

- (i) 與納稅人修讀的訂明教育課程有關的費用，包括學費及考試費；或

- (ii) 就納稅人為取得或維持在任何受僱工作中應用的資格而參加的由教育提供者、行業協會、專業協會或業務協會主辦的考試而支付的費用，.....

- (c) ‘訂明教育課程’指為取得或維持在受僱工作中應用的資格而修讀的以下課程－

- (i) 由教育提供者提供的教育課程；

- (ii) 由行業協會、專業協會或業務協會提供的訓練或發展課程；或

- (iii) 由附表13指明的機構所審定或認可的訓練或發展課程；

- (d) ‘教育提供者’指－

- (i) 大學、大學學院或工業學院；

- (ii) 《教育條例》(第279章)憑藉該條例第2條而不適用的教育機構；

- (iii) 根據《教育條例》(第279章)第13(a)條註冊的學校；

- (iv) 根據《教育條例》(第279章)第9(1)條獲豁免而無需註冊的學校；

(v) 獲局長為第16C條的施行而批准的機構；或

(vi) 獲局長根據(e)段而批准的機構；

.....

(4) 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。

有關法律原則

13. 委員會案例 D36/90, IRBRD, vol 5, 295, 引用 Lomax v Newton 34 TC 558, 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；及(3)完全、純粹及必須在執行職務時招致。有關判詞節錄如下：

‘...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 duties of (the Taxpayer) and (3) that they were wholly, exclusively and necessarily so incurred.’

14. D55/06, (2006-07) IRBRD, vol 21, 1046 的個案中，納稅人申索扣除多項開支，但由於未能提交實質或同時期的證據，證明他在有關課稅年度，在執行職務時招致了該等開支，以產生該年度的應評稅入息，被駁回上訴。

15. 在 CIR v Humphrey [1970] 1 HKTC 451 一案中，上訴庭法官認為《稅務條例》第 12(1)(a)條中，為產生應評稅入息這片語，跟英國相關法例中要求，為執行職位或受僱工作的職務，在釋義上沒有重大分別。

16. 在 Humbles v Brooks 40 TC 500 一案中，一名校長需要任教多個科目，包括歷史，而為了增進他在該學科的知識，他參加了一系列的課程，他認為這些課程的費用應獲扣除。法官否決他的申索，認為有關開支並非他在備課時，或履行他的教學工作時必須的招致的開支。法官並解釋為執行有關職務這片語，是指在執行的過程中、在做職務上的工作和在做職務上的工作時所履行職責而做的事，但不包括最初取得資格為以執行職務的行為，甚或是為保持資格以執行職務的行為，或為執行職務而增添所長的行為。相關判詞的原文如下：

‘“In the performance of the said duties” means in the course of their performance... It 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” ... It does not include qualifying initially to perform the duties of the office, or even keeping qualified to perform them... It does not mean adding to the taxpayer’s usefulness in performing his duties....’

17. CIR v Robert P Burns [1980] 1 HKTC 1181 一案涉及一名練馬師，因被指違反其中一條賽事規例，被英皇御准香港賽馬會董事局吊銷執照六個月，為此他提出上訴並上訴成功。該練馬師指有關的法律費用應獲扣除，因作為練馬師，他必須持有有效的練馬師執照才可賺取收入。然而，上訴庭指出，在獲取入息時所招致開支，與為獲取入息而必須招致的開支，兩者必須有區分；而有關的法律費用，僅是為了確保該練馬師不會喪失賺取其應評稅入息的專業資格而招致，卻並非為產生應評稅入息而招致，所以不予以扣除。

18. Brown v Bullock 40 TC 1 一案中，法官指出必須一詞，不在於僱主是否強迫僱員支付某些開支，而是在於職務本身，即是無論僱主規定甚麼，有關職務不能夠在沒有該項特定開支下履行。相關判詞的原文如下：

‘... The text is not whether the employer imposes the expenses 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.’

19. 在 Ricketts v Colquhoun [1926] 10 TC 118 中，法官指必須一詞，只限於每名擔任某職位的人士為執行其職務而必須招致的開支、每名擔任該職位的人士基於其職位需要而被要求支付的開支，並僅限於這些開支；換言之，所採用的用語是嚴格的，及具有特定目的，並非出於個人喜好，而是有客觀根據的。可扣除的開支不得延伸至該名擔任職位人士，主要及可能是由於與其職位相關、私人或由於其個人意願而招致的開支。相關判詞原文如下：

‘...the language of the Rule 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, to expenses imposed upon each holder ex necessitate of his office and to such expenses only... in other words, the terms employed are strictly, and, I cannot doubt, purposely, not personal but objective. 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.’

20. 在 D76/90, IRBRD, vol 5, 515 中，委員會扼要地概述了《稅務條例》第12(1)(a)條中，必須為產生該應評稅入息而招致的開支，所考慮的兩方面因素。其一是僱員一定要而沒有選擇地招致的開支；假如該僱員有其他選擇，有關開支便不是必須招致。其二是指產生該應評稅入息時必須招致，僱傭合約或僱主強加條款於

僱員是不足夠的。相關判詞的原文如下：

‘...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 assessable income.’

分析

21. 經聽取雙方陳詞及已提交的證供，與及參照前述法例條文及案例後，本委員會對案情分析如下。

22. 根據《稅務條例》第 12(1)(a)條及援引委員會案例 D36/90，要獲得扣減開支，上訴人必須證明(1)他在有關課稅年度招致了該項開支；(2)該項開支是在執行職務時招致的；及(3)完全、純粹及必須在執行職務時招致的。三項條件均屬事實的問題，而且必須同時符合，缺一不可。

23. 有關課稅年度的評稅基期為 2009 年 4 月 1 日至 2010 年 3 月 31 日，而該律師行發給上訴人的兩張收據，日期屬於 2008/09 課稅年度，上訴人在回應委員的提問中確認，涉及訴訟於 2008 年 12 月已完結，顯示該筆律師費開支，應是在 2008/09 年度內招致和支付，上訴人亦未能提出同時期證據反證，所以該筆開支並不符合有關法律和法律原則的要求，不能予以扣減。事實上，單憑這點已足以駁回上訴人的上訴。

24. 即若該筆費用在有關課稅年度招致，亦不是為產生上訴人應評稅入息而招致的。上訴人聲稱有關法律諮詢，可助他確定是否須向僱主披露其所涉及的法律訴訟，同時他可藉此學習有關法律知識，以符合他作為香港 B 專業學會會員，必須持續學習的規定。然而，他所呈堂的自行編制的記錄表，未經有關專業學會評核，上訴人亦承認並非所有項目是有關專業學會審定的，他亦未有提出具體證據，證明該項法律諮詢獲有關專業學會確認為持續學習項目之一，更何況將法律諮詢與持續學習相題並論，是混為一談，極為牽強。

25. 即使正如上訴人所言，該筆開支具備兩重性質，但該筆開支源於上訴人向該律師行尋求法律諮詢，並非他在履行其 A 部門職位職務時招致，縱然上訴人辯稱若他不招致該筆開支，他可能因未有向僱主作出適當披露而遭解僱，但據 CIR v Humphrey 的原則，這極其量只能說明，該筆開支旨在確保上訴人不會被妨礙賺取其應評稅入息而招致，卻並非為產生其應評稅入息而招致。舉證上，上訴人亦未能證明，假如他沒有招致該筆開支，他便不能執行作為 A 部門 B 專業人員的職務。

26. 另者，上訴人的僱傭合約要求僱員須向 A 部門披露某些被定罪的罪行，但並沒有規定僱員必須尋求法律諮詢，上訴人亦未能舉證，說明他是在沒有選擇的情況下支付該筆開支，而若沒有支付該筆開支，他將無法執行其職務，不符 D76/90 的原則。而且，上訴人涉及的訴訟和因此招致的該筆支出，是他個人的事情，並非每一位任職 A 部門 B 專業人員，在執行他的職務時均必須付出與該筆開支性質相同的支出，不符 Ricketts v Colquhoun 一案的要求。事實上，上訴人並沒有被定罪。

27. 根據 CIR v Humphrey 及 Humbles v Brooks，持續進修及學習的目的，只屬於保持資格以執行職務，或在增添能力，以執行職務，不是在執行職務、在做職務上的工作或在做職務上的工作時所履行職責而做的事的過程中而招致的開支，並不屬於為產生應評稅入息而招致的開支；而且，持續學習旨在改善或提升上訴人的個人能力，該筆開支屬個人性質；又或該筆開支因可為上訴人帶持久利益，所以屬資本開支，均不符合《稅務條例》第 12(1)(a) 的規定，所以不獲扣減。

28. 有關《稅務條例》第 12(1)(e) 條有關個人進修開支是否適用於本個案，首先，上文第 23 段的分析，同樣足以否定該條文的適用性。此外，該律師行並非《稅務條例》第 12(6)(c) 及 (d) 條訂明的教育提供者、協會或指定機構。委員會認為，該律師行向上訴人提供的是法律諮詢，並非教育課程或專業考試，所以第 12(1)(e) 條同樣未能對上訴人的上訴，帶來任何助益。

委員會訟費

29. 本委員會邀請雙方就委員會訟費問題陳詞。根據《稅務條例》第 68(9) 條及附表 5 第 I 部，凡委員會不減少或不取消有關評稅額，則可命令上訴人繳付一筆不超過 5,000 元的款項，作為委員會的訟費，該筆款項須加在徵收的稅款內一併追討。

30. 上訴人認為，個案涉及稅額少，他的上訴不是沒有理據，而有關命令屬懲罰性命令。稅務局局長代表則提出，稅務局已就本個案多番向上訴人解釋不予扣減該筆開支的原因，並強調上訴人上訴理據不充份，亦不成立。

31. 從已呈堂文件看，本委員會確定稅務局局長所言，他們已就本個案多次向上訴人詳細解釋原委，加上從上文分析可見，上訴人根本連評稅基期亦未釐清，便東拉西扯，將法律諮詢和持續學習硬套起來，企圖混淆視聽。上訴人的論據根本站不住腳，甚至可以說是沒有任何立足點。本委員會認為，上訴人處理本個案，粗枝大葉，理屈詞窮，簡直是浪費本委員會的時間和其他納稅人的金錢，故按《稅務條例》第 68(9) 條及附表 5 第 I 部，命令上訴人另繳付 5,000 元，作為委員會的訟費。

總結

32. 經詳細考慮所有證據和雙方的陳詞，與及基於上文的分析，本委員會裁定上訴人敗訴，並確定上文第 3(4) 段的評稅，並命令上訴人繳付上文第 31 段的訟費。