

Case No. D47/12

Salaries tax – deduction of rental expenses – sections 12(1)(a) and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance. [Decision in Chinese]

Panel: Chow Wai Shun (chairman), Lau Kun Luen Alex and Pang Melissa Kaye.

Date of hearing: 20 December 2012.

Date of decision: 28 January 2013.

The Appellant appealed against the Inland Revenue Department's refusal to allow his relevant rental expenses to be deducted from his assessable income. His grounds were that: had he not been employed to work in Hong Kong, he would not have any private reason to have to rent a place in Hong Kong; it was owing to the employment contract that he had to find a living place here; he thus executed the lease and incurred the rental expenses, so such expenses must be wholly, exclusively and necessarily incurred in the production of his assessable income.

Held:

1. The Appellant's relevant rental expenses (assuming he did have incurred the amounts which he claimed to be deducted) were expenses which he incurred for renting a place of rest and lodging for himself during off-work hours, but not incurred in the course of performing his duties, in doing the work of the office, or in doing the things which it was his duty to do while doing the work of the office (Ricketts v Colquhoun 10 TC 118; Humbles v Brooks 40 TC 500); as such, according to CIR v Humphrey 1 HKTC 451, such expenses were not incurred 'in the production of the assessable income'; and according to D28/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 624, such expenses were private in nature and should not be deducted from the assessable income.
2. The fallacy of the Appellant's argument lay in his misunderstanding of the words 'in the production of the assessable income'. In CIR v Robert P Burns 1 HKTC 1181, the Court of Appeal in dismissing the taxpayer's claim pointed out that it must distinguish between 'in the production of assessable income' and 'for the production of assessable income', the latter being expenses incurred to prevent the taxpayer from being unable to earn the assessable income but not expenses incurred 'in the production of assessable income'. By the same token, if the Appellant did not come to Hong Kong, he would be unable to earn the assessable income, therefore his rental expenses were

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

incurred ‘for the production of assessable income’ but not ‘in the production of assessable income’.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

CIR v Humphrey 1 HKTC 451
Humbles v Brooks 40 TC 500
Ricketts v Colquhoun 10 TC 118
D54/94, IRBRD, vol 9, 324
D28/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 624
CIR v Robert P Burns 1 HKTC 1181

Taxpayer in person.
Chan Siu Ying for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D47/12

薪俸稅 – 租金支出扣除 – 《稅務條例》第12(1)(a)條及第68(4)條

委員會：周偉信（主席）、劉冠倫及彭韻僖

聆訊日期：2012年12月20日

裁決日期：2013年1月28日

上訴人就其相關租金支出不獲稅務局從其應評稅入息中扣除提出上訴，理由是：如果他不受聘到香港工作，他沒有私人生活上的需要必需在香港租住，他是先有僱主聘用的合約，然後在此找尋棲身之所，簽立租約，招致租金支出，所以該項支出是完全及純粹為產生其應評稅入息而招致。

裁決：

1. 上訴人相關租金支出（假定其確曾招致有關申索扣除的款額）是上訴人租住在公餘時間用以休息和睡覺的居所的開支，並非在其執行職務的過程中、在做職務上工作或在做職務上的工作時，為履行職責而做的事情而招致的（Ricketts v Colquhoun 10 TC 118; Humbles v Brooks 40 TC 500）；如此，根據CIR v Humphrey 1 HKTC 451，該等支出並不屬於「為產生該應評稅入息」的開支；而且另據委員會案例D28/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 624，該等租金支出屬私人性質的開支，所以不得從應評稅入息中扣除。
2. 上訴人論點的錯謬，在於對「為產生該應評稅入息」的誤解。在CIR v Robert P Burns 1 HKTC 1181中，上訴庭在否決納稅人申索時指出，必須區分‘in the production of assessable income’和‘for the production of assessable income’，後者乃為免納稅人無法賺取應評稅入息，因此而招致的開支，並非「為產生該應評稅入息」而起的。同樣道理，上訴人不到香港，便無法賺取應評稅入息，因而他的租金支出，是‘for the production of assessable income’，卻不是「為產生該應評稅入息」而招致的。

上訴駁回。

參考案例：

CIR v Humphrey 1 HKTC 451
Humbles v Brooks 40 TC 500
Ricketts v Colquhoun 10 TC 118
D54/94, IRBRD, vol 9, 324
D28/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 624
CIR v Robert P Burns 1 HKTC 1181

納稅人親自出席聆訊。
陳筱瑩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 2010/11 課稅年度薪俸稅評稅，署理稅務局副局長於 2012 年 7 月 6 日發出決定書，裁定上訴人反對無效。上訴人不服，遂向本委員會書記辦事處提出上訴。

有關事實

2. 上訴人於聆訊開始時呈交兩份由稅務局發出，但未有夾附在答辯人文件集的書函。其一是日期為 2012 年 3 月 14 日致上訴人的書函，表示於同日去信上訴人僱主索取資料，尚待回覆，故對上訴人對有關評稅的反對，未能作出決定；另一是日期為 2012 年 4 月 16 日向上訴人僱主催促回覆的書函。由於兩封書函答辯人均有存檔，並經考慮其中內容後，本委員會認為，接納該兩封書函呈堂，沒有導致任何不公平聆訊。

3. 另外，上訴人亦有宣誓作供，但具體事實與上述決定書所載的決定所據事實相符，答辯人代表亦沒有提出盤問。委員會裁定與本上訴的有關事實如下：

(1) 上訴人自 2010 年 5 月 31 日起受僱於 A 公司，職位為助理工程師。受聘前，上訴人在 B 城市居住。

(2) 上訴人僱主就上訴人提交的 2010/11 課稅年度的僱主報稅表中，載列如下資料：

(a) 受僱期間	31-05-2010 – 31-03-2011
(b) 入息	元
薪金/工資	230,741
僱主提供居住地方	沒有

- (3) 上訴人在其 2010/11 課稅年度個別人士報稅表內，申報相同資料及入息，同時申請扣除租金支出 87,600 元，和以僱員身份付給認可退休計劃的強制性供款。
- (4) 評稅主任認為租金支出乃私人性質的開支，因此不予扣除，遂向上訴人發出下列的薪俸稅評稅：

	元
入息	230,741
減：認可退休計劃的強制性供款 (230,741元 x 5%)	<u>11,538</u>
	219,203
減：基本免稅額	<u>108,000</u>
應課稅入息實額	<u>111,203</u>
應繳稅款 (已扣除稅款寬減)	<u>1,863</u>

- (5) 上訴人於 2011 年 11 月 15 日提出反對上述評稅，評稅主任於 2011 年 12 月 19 日覆函解釋有關扣除開支的規定，並邀請上訴人撤銷其反對，上訴人於 2011 年 12 月 29 日回覆拒絕。
- (6) 稅務局於 2012 年 4 月 27 日獲上訴人僱主確認，上訴人並無獲得任何房屋津貼等福利，並於 2012 年 6 月 8 日致函上訴人，表示由於未能就有關反對達成協議，個案須交由答辯人決定。

上訴理由及陳詞

4. 上訴人的上訴理由是：如果他不受聘到香港工作，他沒有私人生活上的需要必需在香港租住，他是先有僱主聘用的合約，然後找尋棲身之所，簽立租約，招致租金支出，所以該項支出是完全及純粹為產生其應評稅入息而招致。

5. 上訴人並指出，上述決定書的理由牽強空洞，沒有對應他提出的反對理由。而他對稅務局向他的僱主進一步查詢，合理解為答辯人不反對他的申述，只待他的僱主提供資料才能決定。然而，稅務局在收到上訴人僱主的回覆後，卻表示由於未能達成協議，故將個案交上訴組，令他失望和困惑不解。

《稅例》的有關規定和案例

6. 雙方認同下列由答辯人代表提出的《稅務條例》條文，適用於本個案。

7. 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。」

8. 就適用案例方面，上訴人承認法律知識有限，但認為案例有相似和不盡相同之處，惟他未能確定是否有相反案例，只是不同法官可以有不同的理解。

9. 委員會受本港普通法法制約束，視法院判例具約束力，本委員會案例亦具說服力。經考慮答辯人所提案例後，認為下述案例適用於本個案。

10. 在 CIR v Humphrey 1 HKTC 451 中，高等法院上訴庭法官認為，《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’（可譯為「為執行職位或受僱工作的職務」），在釋義上沒有重大分別。

11. 在 Humbles v Brooks 40 TC 500 中，法官解釋「為執行職位或受僱工作的職務」，是指在執行的過程中、在做職務上工作和在做職務上的工作時，為履行職責而做的事情。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”.’

12. 在 Ricketts v Colquhoun 10 TC 118 中，法官指出「必須」一詞，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，並僅限於該等開支；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。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, 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.’

13. 在 D54/94, IRBRD, vol 9, 324 的個案中，委員會援引 Ricketts v Colquhoun，提出任何人都必須在某處食宿，一般而言，會在自家進行。若他選擇於工作地方以外居住，須離家另找棲身之處，這屬於個人選擇，非因其受僱需要而引致；而原則上，他並不會在執行職務中食宿，而是在執行職務前或後才會那樣。原文如下：

‘ A man must eat and sleep somewhere... Normally, he performs those operations in his own home, and if elects to live away from his work so that he must find board and lodging away from home, that is by his own choice, and not by reason of any necessity arising out of his employment; nor does he, as a rule, eat or sleep in the course of performing his duties, but either before or after their performance.’

14. 在 D28/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 624 的個案中，委員會援引 CIR v Humphrey，裁定租金支出並非在執行職務中招致，而且租金支出屬家庭或私人性質的開支，不符有關扣除的嚴格規定。原文如下：

‘ The authority of CIR v Humphrey 1 HKTC 451 concluded that the rental expenses were obviously not incurred in the performance of the duties of the Taxpayer’s employment. It is quite clear that these are private or domestic expenses. Hence, her attempt to deduct rental expenses paid by her... cannot be made out and as such, she was unable to satisfy the stringent conditions laid down under section 12(1)(a) of the IRO.’

案情分析

15. 本個案的爭議點是：上訴人因應聘到香港工作而招致的租金支出，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或資本開支，因而可以從他的應評稅入息中扣除。

16. 答辯人在書面陳詞中提出，沒有證據顯示上訴人確曾招致有關申索扣除的全部款額，理由是上訴人曾向稅務局提供日期為 2011 年 1 月 9 日的租約，該租約

載列他由 2011 年 2 月 1 日起，以月租 7,300 元租住 C 地區一物業，然而，該租約與 2010/11 課稅年度相關的只有兩個月，即 2011 年 2 月及 3 月。由於答辯人沒有及早向上訴人查詢，本委員會假定上訴人確曾招致有關申索扣除的款額。

17. 然而，根據上列的案例，即使上訴人確曾招致有關租金支出，他仍必須證明該等開支是完全、純粹及必須在他執行職務時招致的。本委員會援引 Ricketts v Colquhoun 及 Humbles v Brooks，裁定該等支出是上訴人租住在公餘時間用以休息和睡覺的居所的開支，並非在其執行職務的過程中、在做職務上工作或在做職務上的工作時，為履行職責而做的事情而招致的，如此，根據 CIR v Humphrey，該等支出並不屬於「為產生該應評稅入息」的開支；而且另據委員會案例 D28/08，該等租金支出屬私人性質的開支，所以不得從應評稅入息中扣除。

18. 上訴人論點的錯謬，在於對「為產生該應評稅入息」的誤解。在 CIR v Robert P Burns 1 HKTC 1181 中，上訴庭在否決納稅人申索時指出，必須區分‘in the production of assessable income’和‘for the production of assessable income’，後者乃為免納稅人無法賺取應評稅入息，因此而招致的開支，並非「為產生該應評稅入息」而起的。同樣道理，上訴人不到香港，便無法賺取應評稅入息，因而他的租金支出，是‘for the production of assessable income’，卻不是「為產生該應評稅入息」而招致的。

19. 至於上訴人對稅務局舉措的批評，雖非無的放矢，例如決定書的決定理由只得寥寥數語，書函用語有時引起誤解；事實上，答辯人代表亦承認，有未善可改進之處，包括加強與納稅人的溝通，與及來往書函多用普羅大眾可以理解的用語等。然而，上訴人的批評並不構成具體的上訴理由，左右本委員會的裁決。

結論

20. 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亦認為，案情不符《稅務條例》第 12(1)條的可扣除開支的嚴格要求，所以，委員會駁回上訴人的上訴，並確定上文第 3(4)段的評稅。