

Case No. D49/06

Salaries tax – whether or not the sum of money has been deducted from the director’s remunerations – whether or not the sum of money wholly, exclusively and necessarily incurred in the production of the director’s remuneration – section 12(1)(a) of the Inland Revenue Ordinance (‘IRO’) [Decision in Chinese].

Panel: Anthony So Chun Kung (chairman), Kwong Kok Shi and Ng Tai Chiu.

Date of hearing: 30 August 2006.

Date of decision: 6 October 2006.

The taxpayer was employed as managing director of Company B. The taxpayer objected the salaries tax assessment. The taxpayer stated that he had paid on behalf of the Company B a sum of money as commission to Ms D. Therefore such sum of money should be deducted from his assessable income. The taxpayer also disputed that the said sum of money was paid at the time when he performed his duties to earn his director’s remuneration, therefore the commission was wholly, exclusively and necessarily incurred in the production of the director’s remuneration and it should be deducted from the director’s remuneration under section 12(1)(a) of the IRO.

Held:

1. Having carefully consider all the evidence, the Board did not find any real evidence to rule that part of the director’s remuneration paid by the Company had been used to pay Ms D’s business commission. Therefore the Board could not reject the reported amount of the director’s remuneration as stated in the tax return of the Company.
2. The taxpayer should rely on his terms of employment to claim back the commission paid to Ms D from the Company. It was unreasonable to ask the Board to treat the business expenses of the company as the expenses of his employment to claim for tax deduction. Therefore the Board considers the taxpayer could not prove that the claim for the commission deduction was an expenses wholly, exclusively and necessarily incurred in the production of the director’s remuneration (Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC 451; Humbles v Brooks 40 TC 500 and D35/04, IRBRD, vol 19, 295 considered).

(2006-07) VOLUME 21 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Appeal dismissed.

Cases referred to:

Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC 451
Humbles v Brooks 40 TC 500
D35/04, IRBRD, vol 19, 295

Taxpayer in person

Chan Man On and Lau Wai Sum for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D49/06

薪俸稅 – 款項有否在董事酬金中扣除 - 款項是否‘完全、純粹及必須為產生(董事酬金)而招致的’ – 《稅務條例》第12(1)(a)條

委員會：蘇震共（主席）、鄭覺仕及吳大釗

聆訊日期：2006年8月30日

裁決日期：2006年10月6日

納稅人受B公司委任為該公司的執行董事，納稅人反對薪俸稅評稅，納稅人堅稱他確實代該公司支付了一筆金額作為給D小姐的佣金，故該金額支出應從他的應評稅金額中扣除。納稅人亦爭辯著該佣金是他在執行受僱任務時支付給D小姐，而他又是在執行相關任務時才收到董事酬金的，因此該佣金是‘完全、純粹及必須為產生(董事酬金)而招致的’，所以根據稅例第12(1)(a)條應可將該佣金從董事酬金中扣減出去。

裁決：

1. 在仔細評估所有證據，委員會找不到確實證據去裁決該公司支付給納稅人的董事酬金中其中部份金額是代支給 D 小姐的業務佣金。因此委員會不能不接納該公司報稅表內所報支付給納稅人的董事酬金金額。
2. 納稅人理應根據其聘用條款向該公司索取補還該佣金，反之要求本委員會將該公司的業務開先當成他的受僱開支來扣稅，是非常不合理的。因此，本委員會認為納稅人未能證明他申索扣除的該佣金是為產生該筆董事酬金而必須招致的開支(參考 Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC 451; Humbles v Brooks 40 TC 500 和 D35/04, IRBRD, vol 19, 295)。

上訴駁回。

參考案例：

Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC 451
Humbles v Brooks 40 TC 500
D35/04, IRBRD, vol 19, 295

納稅人親自出席聆訊
陳敏安及劉慧心代表稅務局局長出席聆訊。

裁決書：

上訴

1. A 先生（以下簡稱「納稅人」）反對稅務局向他作出的 2002/03 課稅年度薪俸稅評稅。納稅人聲稱他應獲扣除一筆為數 2,000,000 元的佣金開支。署理稅務局副局長（以下簡稱「副局長」）於 2006 年 4 月 28 日發出決定書，否定納稅人之反對。納稅人不服，向委員會提出本上訴。

事實

2. 本委員會核實下述事實是沒有爭議的：

(1) B 公司（以下簡稱「該公司」）在 2002 年 1 月 7 日發信予納稅人（以下簡稱「聘用信」）¹，委任他為該公司的執行董事。該聘用信包括下列條款：

- (a) 開始日期： 2002 年 1 月 7 日
- (b) 董事酬金： 由股東授權董事會決定。
- (c) 終止合約通知書： 在聘用一個月後，任何一方提出終止合約均須在一個月前向對方發出書面通知書。

¹ B1，第 8-8A 頁

- (d) 工作時間： 實際的工作時間將由該公司的主席證實。
- (e) 開支： 該公司將會補償納稅人就該公司業務而招致並獲授權的開支，準則是納稅人為公司業務招致合理開支時，將不應導致他在財務上有損失或得益。納稅人開支補償的申索必須由該公司批准，任何員工不得批准自己的開支。
- (f) 其他未有在聘用信中列明的聘用條款及條件將根據香港的僱傭條例。

納稅人在聘用信上簽名接納該信內的聘用條款及條件。

- (2) 該公司就納稅人提交僱主填報的報稅表，申報在2002年4月1日至2003年3月31日期間累算予納稅人的董事酬金為2,354,000元²。
- (3) 納稅人未有在指定期限前向稅務局提交2002/03課稅年度個別人士報稅表。評稅主任向納稅人作出下列評稅：

(a) 薪俸稅評稅

	元
入息 ³	2,354,000
減：已婚人士免稅額	<u>(216,000)</u>
應課稅入息實額	<u>2,138,000</u>
應繳稅款：	<u>352,960</u>

(b) 利得稅評稅

	元
應評稅利潤	<u>500,000</u>
應繳稅款：	<u>75,000</u>

- (4) C會計師事務所有限公司（以下簡稱「稅務代表」）代表納稅人提出下列原因反對上述兩項評稅：

² R1，第28頁

³ 第(2)項事實

- (a) 薪俸稅評稅
納稅人在2002/03課稅年度沒有應評稅入息⁴。
- (b) 利得稅評稅
利得稅評稅中的應評稅利潤過多⁵。
- (5) 納稅人向評稅主任提交其2002/03課稅年度個別人士報稅表，申報他在該年度的應評稅利潤為354,000元。納稅人並提交他截至2003年3月31日止該年度的損益帳⁶，內容如下：

	元
已收取的佣金	2,354,000
減：已繳付的佣金（以下簡稱「該佣金」）	<u>(2,000,000)</u>
純利：	<u>354,000</u>

- (6) 就評稅主任提出的查詢，納稅人及稅務代表提供下列資料：
- (a) 該佣金的收款人是 D 小姐，她是 E 公司董事長⁷。
- (b) 「付該佣金給[D小姐]的[E公司]，是由於[D小姐]為該公司與[F銀行][L省]分行簽署使用協議居中斡旋而作為交換條件而付出之費用。由[D小姐]在香港親自接收：第一次是2002年6月3日，100萬現金；第二次是2002年8月19日，100萬現金；兩次都是在[G銀行]，憑公司的現金支票取了現金之後立即由公司的兩地牌平治房車將[D小姐]帶同現金送到[M城市]，[XX]姓司機可以出來做證明。」⁸
- (c) 納稅人沒有就支付該佣金簽立書面的協議，該佣金的款額是納稅人與「D小姐」雙方共同議定的⁹。
- (d) 一張日期為2002年6月25日由「H公司」發出的收據的影印本¹⁰，內容包括：「今收到（納稅人）港幣（2,000,000）」。

⁴ R1，第1頁

⁵ R1，第2頁

⁶ R1，第33頁

⁷ R1，第6-7頁

⁸ R1，第6-7頁

⁹ R1，第13頁

¹⁰ B1，第10頁

- (7) 就評稅主任提出的查詢，該公司提供下列資料及文件：
- (a) 納稅人在該公司的任務及職責的列表¹¹。
 - (b) 兩份該公司的董事會會議記錄的影印本¹²，顯示該公司的董事會決定給予納稅人兩筆分別為 2,000,000 元及 354,000 元的 2002 年度董事酬金。納稅人簽署確認了該兩份董事會會議記錄。
 - (c) 該公司支付的 2,354,000 元是根據納稅人的表現而給予他的佣金，它不能控制納稅人怎樣使用該筆款項¹³。
 - (d) 四張銀行支票的影印本¹⁴，顯示在 2002 年 6 月 3 日至 8 月 19 日期間，「I 公司」及該公司共支付納稅人 2,354,000 元。
 - (e) 該公司以實際支出基準補償納稅人就該公司的業務所招致的開支¹⁵。
 - (f) 在 2002/03 課稅年度，納稅人根據其受僱的條款及條件就該公司的業務所招致的開支包括公幹的交通費用、酒店住宿費及長途電話費¹⁶。
 - (g) 該公司就納稅人在 2002/03 課稅年度招致該佣金並不知情¹⁷。
- (8) 在考慮納稅人及該公司提供的資料後，評稅主任認為納稅人不能從應評稅入息中扣除該佣金。評稅主任於 2005 年 6 月 24 日致函納稅人，建議修訂第(3)項事實的評稅如下¹⁸：

(a) **薪俸稅評稅**

	元
入息 ¹⁹	2,354,000
減：居所貸款利息	(64,947)
已婚人士免稅額	(216,000)

¹¹ B1，第 11 頁

¹² B1，第 12-12A，13-13A 頁

¹³ R1，第 25 頁

¹⁴ B1，第 14-17 頁

¹⁵ R1，第 21-22 頁

¹⁶ R1，第 21-22 頁

¹⁷ R1，第 27 頁

¹⁸ R1，第 16 頁

¹⁹ 第(2)項事實

子女免稅額 (附註)	(75,000)
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>1,878,053</u>
應繳稅款	<u>308,769</u>

附註

納稅人向評稅主任申請四名子女的免稅額。由於J小姐在2002/03課稅年度年滿18歲但並非在該年度的任何時間內接受全日制教育，她不符合申請子女免稅額的資格，納稅人因此只能獲得給予餘下三名子女免稅額。

(b) **利得稅評稅**

評稅主任建議取消第(3)(b)項事實的利得稅評稅。

- (9) 就評稅主任上文第(8)項的建議，納稅人及其稅務代表沒有給予任何回覆。

聆訊

3. 納稅人出席聆訊，宣誓作供，席前出示了一份「K先生」手書的証詞²⁰以證明「K先生」曾兩次陪「D小姐」到銀行提取共2,000,000元（每次1,000,000元）並陪她將錢送到M城市。

4. 聆訊中，納稅人堅稱該公司支付給他的董事酬金實額是354,000元而不是2,354,000元，因為他確實代該公司支付了2,000,000元佣金給「D小姐」，故該2,000,000元佣金支出應從他的應評稅金額中扣除。

5. 這是一個事實的爭議，本委員會必須根據有關證據去作裁決。

分析

2002/03年度納稅人的入息

6. 香港《稅務條例》（以下簡稱[稅例]）第8(1)(a)條訂明：

²⁰ A1號文件

「(1) 除本條例另有規定外，每個人在每個課稅年度從以下來源所得而於香港產生或得自香港的入息，均須予以徵收薪俸稅-

(a) 任何有收益的職位或受僱工作；」

7. 稅例第9(1)(a)條訂明：

「(1) 因任何職位或受僱工作而獲得的入息，包括-

(a) 不論是得自僱主或他人的任何工資、薪金、假期工資、費用、佣金、花紅、酬金、額外賞賜、或津貼，...」

8. 納稅人於聆訊席前確認該公司委任他為執行董事的聘用信內的聘用條款及條件是經他簽名接納的。既然承認是受僱於該公司的，該公司發給他的董事酬金，根據稅務例第 8(1)(a)條及第 9(1)(a)條規定，必然屬他的受僱入息，須課薪俸稅。

9. 納稅人於聆訊席前亦確認該公司的兩份董事會會議記錄（以下稱「董事決議」）決定發放給他兩筆分別為 2,000,000 元及 354,000 元的 2002/03 年度董事酬金，合共 2,354,000 元，是經他簽名確認內容的。既確認了兩份董事決議的酬金實額是 2,354,000 元，納稅人沒有理由另外要求本委員會去裁決他的董事酬金只有 354,000 元。

10. 該公司遞交的與納稅人遞交的報稅表同樣是填報了納稅人於 2002/03 年度的入息是 2,354,000 元。本委員會聆訊席前查詢納稅人，若然他的真實入息只有 354,000 元，為甚麼他和該公司不向稅局提出修正，繼續報錯數額？納稅人指稱該公司不想被牽涉入支付佣金給中國國內人士，故由他代支，因此該公司將有關佣金算作是他的董事酬金，而他亦沒有反對，因而納稅人及該公司雙方填報給稅局的入息金額都是 2,354,000 元而非 354,000 元。既然拒絕修正，納稅人更沒有理由要求本委員去裁決他的入息只有 354,000 元。

11. 納稅人席前一再強調他所收該公司的董事酬金中有 2,000,000 元是他代該公司支付給「D小姐」的佣金。他出具了一張由「H公司」發出的收據及²¹一份「K先生」的証詞²²作證據。

12. 但該公司回覆稅局²³卻聲稱對納稅人代支 2,000,000 元佣金一事不知情。該公司確定董事酬金的實額是 2,354,000 元，並強調該公司不能亦不應對相關的報稅表 IR56B²⁴作任何更正。

²¹ 事實(6)(d)

²² A1 號文件

²³ 事實(7)，R1 第 21、25、27 頁

²⁴ R1，第 28 頁

13. 本委員會認為，既然納稅人是代公司支付佣金，相關的佣金必然是該公司的業務開支了，不可能被錯誤標籤成為董事酬金，而被登記在公司的董事會會議記錄上，亦不可能在報稅填寫表格 IR56B 時再被誤認為董事酬金，甚至在稅局查詢時仍多次重覆錯誤並拒絕更正。

14. 反觀納稅人所持的證據，「H公司」發給納稅人的收據並沒有說明所收款額乃該公司的業務佣金。同樣，「K先生」的証詞亦不能證明「D小姐」所收款額乃該公司的業務佣金。

15. 在仔細評估所有證據，尤其是在納稅人曾簽署確認有關的董事決議的情況下，本委員會找不到確實證據去裁決該公司支付給納稅人的董事酬金 2,354,000 元中的 2,000,000 元是代支給「D小姐」的業務佣金。因此本委員會不能不接納該公司報稅表 IR56B 所報的，支付給納稅人的董事酬金實額是 2,354,000 元。

納稅人的受僱開支？

16. 結案陳詞時，納稅人堅持他確曾代該公司支付 2,000,000 元佣金給「D小姐」，就算他的董事酬金是 2,354,000 元，在評定薪俸稅時亦應先扣減該佣金開支。

17. 稅例第 12(1)(a)條訂明：

「(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；」

18. 納稅人爭辯 該佣金是他在執行受僱任務時支付給「D小姐」，而他又是在執行相關任務時才收到董事酬金的，因此他認為該佣金是‘完全、純粹及必須為產生（董事酬金）而招致的’，所以根據稅例第 12(1)(a)條應可將該佣金從董事酬金中扣減出去。

19. 納稅人對稅例第 12(1)(a)條的理解是錯的。

20. 在 Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC 451 一案中，高等法院法官裁定在稅例第 12(1)(a)條中的「為產生應評稅入息」(in the production of assessable income)跟英國法例中的「為執行職位或受僱工作的職務」(in the performance of the duties of

the office or employment)在意思上沒有重大差別²⁵。

21. 在 Humbles v Brooks 40 TC 500 一案中，Ungoed-Thomas, J 就「為執行有關職務」(In the performance of the said duties)作出以下的註釋：

「為執行有關職務」指在執行的過程中...其意思是「在做職務上的工作，在做職務上的工作時所須履行的責任」...這不包括在最初取得資格以執行職務的行為，甚或為保持執行這些職務的資格的行為...這並不包括納稅人為執行職務而增添所長的行為。」²⁶

英文原文：

“*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.’

22. 在 D35/04, IRBRD, vol 19, 295 一案中，委員會說：

「第12(1)(a)條的釋義是被公認為嚴厲的。如 Donovan LJ 在 Brown v Bullock 40 TC 1 第10頁解說，準則是有關職務是否施加有關開支，意思指...僱員在沒有招致該項特定開支的情況下，是否就無法執行有關職務。」

英文原文：

‘The Interpretation of section 12(1)(a) is notoriously rigid. As explained by Donovan LJ in Brown v Bullock 40 TC 1 at page 10, the test is whether the duties impose the expense “In the sense that ... the duties cannot be performed without incurring the particular outlay”.’

23. 納稅人簽署的聘用信²⁷沒有規定納稅人在執行職務上的工作時須承擔支付任何佣金給任何人。事實上，納稅人反覆申訴該佣金不該是由他個人承擔，因為那是為產生該公司業務的佣金，是該公司的業務開支。既然屬該公司的業務開支，該佣金就不可能算作是納稅人為執行受僱職務時必須招致的受僱開支了。

²⁵ 判詞第 466 及 467 頁 [R2 第 23-24 頁]

²⁶ 裁決書第 502 頁末段 [R2 第 47 頁]

²⁷ B1 第 8-8A 頁

24. 另外，聘用信的第 8 項條款訂明該公司須補還給納稅人就該公司業務而招致的開支，準則是納稅人為公司業務招致開支時，將不應導致他在財務上有損失或得益²⁸。該公司亦證實該公司是以實際開支基準補還給納稅人就它的業務所招致的開支²⁹。納稅人理應根據其聘用條款向該公司索取補還該佣金，而無須個人承擔該項佣金開支的。納稅人不按其僱傭合約要求該公司補還該佣金，反之要求本委員會將該公司的業務開支當成他的受僱開支來扣稅，是非常不合理的。因此，本委員會認為納稅人未能證明他申索扣除的該佣金是為產生該筆董事酬金而必須招致的開支。

25. 綜合上述分析，本委員會裁決納稅人於 2002/03 年度收自該公司的入息實額是 2,354,000 元，除了副局長在決定書同意扣減之外³⁰，沒有其他可以扣減的開支。

取消利得稅評稅

26. 聆訊席前，納稅人不滿意稅局同時發出薪俸稅及利得稅的評稅單。既然副局長於 2006 年 4 月 28 日在其決定書中已同意在了結納稅人的薪俸稅上訴後取消納稅人 2002/03 課稅年度的利得稅評稅，本委員會就不多作評論了。

總結

27. 稅例第 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。」

28. 總結上述分析，本委員裁定納稅人未能成功舉證證明他上訴所針對的評稅額是過多或不正確。因此，本委員會駁回納稅人的上訴。

²⁸ B1 第 8-8A 頁

²⁹ R1 第 22 頁第 i 段

³⁰ 見事實(8)(a)