

Case No. D61/06

Salaries tax – deductions – whether reference books and CDs purchased by teacher for self study, improving own teaching quality and for lending to students deductible ‘expenses’ - sections 12(1)(a), 12(1)(b), 12(2), 12(1)(e), 12(6) and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance (‘IRO’).
[Decision in Chinese]

Panel: Anthony So Chun Kung (chairman), Mabel Lui Fung Mei Yee and Erik Shum.

Date of hearing: 6 October 2006.

Date of decision: 28 November 2006.

The taxpayer was employed as a teacher of Secondary School B. The Revenue rejected her claim as deductible expenses of \$1,300 for her purchases of books and CDs for (i) reference and self study to improve her own teaching quality and professional abilities and (ii) lending to her students to improve reading interests and language abilities.

Secondary School B stated that it provided reference and teaching materials for teachers but teachers were free to purchase reference materials, though it did not subsidize such purchases.

The Revenue rejected taxpayer’s deductions as they (i) were not expenses necessarily incurred in carrying out her duties as a teacher; (ii) were capital expenses; and (iii) were not within the deduction provisions for expenses for self-education.

Held:

1. Under section 12(1)(a) of the IRO, whether expenses are of ‘a domestic or private nature and capital expenditure’ and whether expenses are ‘wholly, exclusively and necessarily incurred’ are two separate concepts, and the former should be examined according to the nature of the expenses.
2. The taxpayer could not prove that the expenses for such reference books and CDs were ‘revenue expenditure’, as the books and CDs were not items which would be entirely expended within a specified period only, but could be reused in subsequent academic terms and years.

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

3. Although such books and CDs were not for expenses of a ‘domestic or private nature’, they were ‘capital expenses’ under section 12(1)(a) of the IRO.
4. The test of whether expenses are ‘incurred in the production of the assessable income’ under section 12(1)(a) of the IRO is wholly objective. In applying this test, subjective considerations must not be added whatever the result maybe otherwise.
5. Apart from being used for teaching, such reference books and CDs were for improving the taxpayer’s teaching quality and self study, and so are not expenses ‘wholly’ or ‘exclusively’ incurred in the production of the assessable income under section 12(1)(a) of the IRO. Since reference materials were provided by Secondary School B to the taxpayer, such expenses were not ‘necessarily’ incurred in the production of the assessable income under the section.
6. The meaning of the word ‘essential’ in section 12(1)(b) of the IRO is consistent with ‘necessarily’ in section 12(1)(a) of the same, and so the interpretation, applicable tests and application of the case law for the former are equally applicable to the latter. The taxpayer therefore cannot rely on sections 12(1)(b) and 12(2) of the IRO for deducting the above expenses.
7. The said expenses were not ‘expenses of self-education’ and so were not deductible under section 12(1)(e) and 12(6) of the IRO.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

B/R 12/75, IRBRD, vol 1, 183
D51/99, IRBRD, vol 14, 477
D76/90, IRBRD, vol 5, 515
D89/89, IRBRD, vol 6, 328
Brown v Bullock 40 TC 1

Taxpayer in person.

Lau Yuen Yi and Wong Ki Fong for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D61/06

薪俸稅 – 扣減 – 教師自購用來自修、提高自己教學質素和可借學生閱讀的參考圖書光碟是否可扣減「支出」 – 《稅務條例》(以下簡稱「稅例」)第12(1)(a), 12(1)(b), 12(2), 12(1)(e), 12(6)及68(4)條

委員會：蘇震共（主席）、呂馮美儀及沈士文

聆訊日期：2006年10月6日

裁決日期：2006年11月28日

納稅人受僱於B中學為教師。稅務局反對納稅人申索自購用作(i)參考自修而提高自己教學質素和專業能力及(ii)可借學生提高閱讀興趣和語文能力的圖書光碟作為可扣減的支出。

B中學聲稱已為教師提供專業書籍及教材，但教師可自由選購參考書籍，不過校方並無津貼此類參考書籍。

稅務局反對納稅人以上扣減申索因為其開支(i)不是她履行教師職務時必須招致的開支; (ii) 是資本性的開支；及(iii) 不符合稅例就個人進修開支扣除有關規定。

裁決：

1. 於稅例第 12(1)(a)條，開支是否屬家庭或私人或資本性質 跟 開支是否屬「完全、純粹及必須」為產生應評稅入息 是兩個個別理念，而前者應該從該開支的本體上看。
2. 納稅人未能證明該參考書及光碟為收入性開支，因為該書籍光碟不是特定期間內被消耗盡的物品，反而是可在其他學期或學年內再使用的。
3. 雖然該書籍光碟不是「家庭或私人性質」開支，但卻是稅例第 12(1)(a)條的「資本性支出」。
4. 評定開支是否稅例第 12(1)(a)條所規定的「為產生應評稅入息而招致的」必須應用完全客觀的標準。應用時無論出現了怎樣的結果，都不能加插主觀條件。

5. 所購參考書是應用於教學上和提升納稅人教學質素及自修，所以不符合於稅例第 12(1)(a)條「完全」及「純粹」為產生應評稅入息等條件。因為 B 中學已經提供了參考教材給納稅人，所以以上開支不符合於以上該條款內「必須」為產生應評稅入息這規定。
6. 於稅例第 12(1)(b)條內的「必要」一詞及於稅例第 12(1)(a)條內的「必須」一詞同義，所以前者釋義、測訊及沿用的判例同樣適用於後者。納稅人因而不能引用第 12(1)(b)條及第 12(2)條作扣減以上開支。
7. 以上開支不符合「個人進修開支」的定義，所以不能引用稅例第 12(1)(e)條及第 12(6)條作扣減。

上訴駁回。

參考案例：

B/R 12/75, IRBRD, vol 1, 183
D51/99, IRBRD, vol 14, 477
D76/90, IRBRD, vol 5, 515
D89/89, IRBRD, vol 6, 328
Brown v Bullock 40 TC 1

納稅人親自出席聆訊。
劉婉儀及黃琪芳代表稅務局局長出席聆訊。

裁決書：

上訴

1. A 小姐（以下簡稱「納稅人」）反對稅務局向她作出的 2004/05 課稅年度薪俸稅評稅。納稅人聲稱她應獲扣除某些用於履行職務而發生的開支，計購置作教學用途的書籍光碟共約港幣 1,300 元。署理稅務局副局長（以下簡稱「副局長」）於 2006 年 5 月 29 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) 納稅人由1995年9月1日起受僱於B中學（以下簡稱「該中學」），職位為Teacher（以下簡稱「教師」）。

(2) 該中學就A小姐提交截至2005年3月31日止的僱主填報的薪酬及退休金報稅表，該報稅表載有下列資料：

- (a) 受僱職位 : 教師
- (b) 受僱期間 : 1-4-2004 – 31-3-2005
- (c) 入息 :
薪金/人工 335,210元

(3) (a) 納稅人在她的2004/05課稅年度報稅表？ 個別人士申報她在2004年4月1日至2005年3月31日期間受僱於該中學，受僱職位為文憑教師，在此期間她獲得的總入息為335,210元。

(b) 納稅人申索下列扣除：

	元
(i) 支出及開支 詳細資料：「為提升教學質素，而購圖書及光碟自我進修」	: 1,300
(ii) 認可慈善捐款	: 1,100
(iii) 以僱員身分付給認可退休計劃的強制性供款	: 16,760

(c) 納稅人並申索一項供養父母免稅額。

(4) 評稅主任於2005年8月1日向納稅人發出稅單編號X-XXXXXXX-XX-X的2004/05課稅年度薪俸稅評稅通知書，作出下列薪俸稅評稅：

	元	元
入息[事實第(2)(c)及(3)(a)項]		335,210
減： 慈善捐款[事實第(3)(b)(ii)項]	1,100	
退休計劃供款[事實第(3)(b)(iii)項]	<u>12,000</u>	<u>13,100</u>
		322,110

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

減：基本免稅額	100,000	
供養父母免稅額[事實第(3)(c)項]	<u>60,000</u>	<u>160,000</u>
應課稅入息實額		<u>162,110</u>
應繳稅款		<u>21,622</u>

- (5) (a) 對不獲扣減「為提升教學質素，而購圖書及光碟自我進修」的開支1,300元，納稅人提出反對，理由如下：

「本人的職業是教師，主要職務是教學。所教科目是中國語文及普通話，並於課餘帶書法班。由於本人報稅表上所填報申請扣減之開支全是為了教學需要或提升教學質素，提高教學效能及「持續專業發展」，所以不同意「你的支出及開支屬家庭私人性質」的說法...」

- (b) 納稅人並向評稅主任提供下列文件：

- (i) 香港考試及評核局發給A小姐有關2004年3月評核科目為普通話的「教師語文能力評核成績通知書」和有關評核費繳費單據的影印本。
- (ii) 17張開支單據，開支總額為1,560.72元。評稅主任把載列在有關收據內的資料簡撮在附錄B1，17張收據的影印本夾附為附錄B2。

- (6) (a) 納稅人就評稅主任的查詢回覆她是在以下情況招致書本費用支出的：

1. 「從閱讀中學習」是教育統籌局課程改革的四個關鍵項目之一。教統局認為家長及教師應以身作則，經常閱讀。... 本人為依循教統局的指引，及對教統局改革表示支持，並為學生作一以身作則的楷模，故本人經常購書閱讀。
2. ... 為得到一些教學上需要的相關資料，與及提高本人在教學上的質素及專業能力，故本人須購買書本作參考自修之用。
3. 為了提高學生的閱讀興趣及語文能力，本人購買了一些適合中學生閱讀的書籍，然後主動借給學生閱讀。
4. 閱讀可以開拓人的眼界，提升人的思維能力。若教師本身視野淺窄，思維能力不高，如何能在這知識爆炸、競爭激

烈的大環境裏，導學生適應時代發展的要求，立足社會，成為社會真正需要的人才？為此，本人在百忙中抽空購書閱讀。」

- (b) 納稅人並確認該中學不曾發還於事實第(5)(b)(ii)項的費用。
- (7) 該中學校長在回應評稅主任的查詢時，陳述如下：
- (a) 「[納稅人]在2004/2005年度在本校擔任中文科教師。主要任教中文科及普通話科，並於課後擔任書法班導師。」
- (b) 「本校並無強制性地要求各老師為課程而購買參考書，因本校已為科任老師提供專業的書籍及教材，但老師亦可以為教授課程而自由地去選購參考書籍。」
- (c) 「於31.03.2005為止，本校並無津貼[納稅人]只供自己的參考的書籍款項。」
- (8) 評稅主任於2006年1月23日致函納稅人[附錄C]解釋《稅務條例》（以下簡稱「稅例」）開支扣除和個人進修開支扣除的有關規定，並向納稅人說明他不能接納第(5)(a)項事實的反對，原因是她所申索扣除的開支（以下簡稱「有關開支」）(a)不是她履行教師職務時必須招致的開支；(b)是資本性的開支，不符合稅例就開支扣除的有關規定；及(c)亦不符合稅例就個人進修開支扣除的有關規定。評稅主任建議納稅人撤回第(5)(a)項事實的反對。
- (9) 就評稅主任在事實第(8)項的解釋，納稅人於2006年2月7日回覆如下：
- 「本人...已明確列出本人在四個情況下招致該獲應評稅入息中扣除的開支，而在這四個情況下所招致的開支顯而易見是本人為履行職務而產生的。亦即是說，這些開支是附合「完全、純粹及必須」為產生該入息而招致的開支。所以這些開支扣除於入息稅中是附合稅務條例的。
- 至於本人僱主[該中學]亦...覆函貴局，明確指出老師(本人)可以為教授課程而自由地選購參考書籍，並向貴局申明本人所購書籍款項並無獲得校方津貼。故本人為履行教學工作(本人的職務)而向貴局申報之開支應獲扣除於入息稅中。」
- (10) 納稅人於2006年6月27日給委員會的上訴書對副局長的決定書提出四個上訴原因：

- (一) 納稅人反對評稅主任將其書籍光碟的開支看作家庭或私人性質而不獲扣減。
- (二) 納稅人認為書籍光碟是「為履行職務而購買、為教學需要而購買，部份書籍光碟更是直接應用於課堂教學上」，因此不可能是「完全、純粹及必須」為產生其入息而招致的開支而應獲扣減。
- (三) 納稅人強調其僱主給稅局的覆函已確認老師是可以為教授課程而自由地去選購參考書籍，因此購買參考書等有關開支應屬履行教師職務而發生的，評稅主任以校方無強制老師為課程購買參考書而將購買參考書的開支看成非為履行教師職務的說法，納稅人認為有失公允。
- (四) 納稅人質疑副局長決定書第3(3)段所援引的案例BR12/75, IRBRD, vol 1, 183及D51/99, IRBRD, vol 14, 477是否適用於她的情況，因為她是依循教統局的指引「從閱讀中學習」才購買參考書籍，故有關開支應屬「在履行職務時必須使用」而應獲扣減。

(11) 納稅人於2006年9月19日向委員會補充陳述(A1文件集)：

- (一) 納稅人展示若干直接教材，以印證有關的參考書籍光碟是直接運用於課堂教學中，因此有關開支必然是為了履行教學職務而產生的，應獲扣減。
- (二) 其僱主校方亦認同相關教材是符合學生的學習利益，有助於教學，因此有關的書籍光碟的開支是為履行教師職務而招致的，故應獲扣減。
- (三) 納稅人校對了不同書籍光碟的購入年度及應用於課堂教學的年度，有關內容的適用性，供學生借閱等等，以說明是全為了履行教學職務，有關開支應予扣減。

有關稅例

3. 稅例第12條規定：

- 「(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) 按照第VI部就機械或工業裝置的資本開支而計算的免稅額，而該等機械或工業裝置的使用對產生該應評稅入息是屬必要的；
 -
 - (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。 ...
- (2) 任何機械或工業裝置如並非完全及純粹用於產生應評稅入息者，則第(1)(b)款所訂定的免稅額須按評稅主任認為公平而合理的比例予以扣減。
-
- (6) 為施行第(1)(e)款- ...
-
- (b) “個人進修開支”(expenses of self-education) 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，. . . .」

4. 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。」

聆訊

5. 納稅人帶同兩名學生出席聆訊。

6. 從納稅人展示的課堂教材及聆訊席前的陳述，本委員會相信她確實應用參考書籍光碟於課堂教學上，亦確信她的學生有直接受益，而對她孜孜不倦，全心全

意全力投入教導學生的專業精神，予以肯定及支持。

7. 無奈，根據現行稅法，本委員會必須裁定納稅人的有關開支不符合稅例第 12 條規定，不能被扣減。除非政府另行立法，如設定扣減限額，為購置教學用教材的老師們提供稅務減免，以鼓勵老師們多運用課本以外的參考書籍及教材，否則，按現行稅法，老師們祇可透過學校購置或利用圖書館的設施，否則有關的開支是很難獲得稅務減免的。

8. 現本委員會解釋駁回納稅人的上訴的理由如下。

稅例第12(1)(a)條

9. 稅例第 12(1)條規定在確定應評稅實額時必須扣除一系列指定的開支(稅例第 12(1)(a)-(e)條)，亦即是說納稅人必須證明有關開支屬任何一種的指定開支，否則就不得扣除。

10. 稅例第 12(1)(a)條就列出一種可扣減開支，指定凡「為產生該應評稅入息而招致的所有支出及開支」必須扣除，不過，條件是該支出及開支是「完全、純粹及必須」為產生該應評稅入息而招致的，並且該支出及開支是不屬於家庭性質或私人性質以及不屬資本開支。

11. 本委員會接納納稅人購買參考書籍光碟的開支是有為執行教學職務而招致的，但這仍未符合稅例第 12(1)(a)條規定。根據稅例第 12(1)(a)條，納稅人仍須證明(i)有關開支是「完全、純粹及必須」為產生該應評稅入息而招致的，及(ii)該支出及開支是不屬於家庭性質或私人性質以及不屬資本開支。

「家庭或私人性質、資本開支」

12. 讓我們先弄清楚納稅人要求扣減的有關開支是否屬家庭或私人性質，又或者屬資本開支，因為若屬任何一種，無論該開支是否完全、純粹及必須為產生評稅入息而招致的，稅例都規定了不能扣減。

13. 納稅人認為她是職業教師，所教的科目是中國語文，普通話及課餘書法，她申索扣減支出的有關參考書光碟等教材又是與她所教科目有關，因此她所購置的顯然是與教學職務有關連，不應被認作屬家庭或私人性質。納稅人這觀點合理，本委員會予以支持。

14. 稅局代表指出納稅人購買參考書光碟等亦能改善或提升其個人能力，故屬私人性質(陳詞 15 及 16 段)。這觀點過於嚴苛，本委員會不予支持。

15. 本委員會認為 < 開支是否屬家庭或私人或資本性質 > 跟 < 開支是否屬「完

全、純粹及必須」為產生應評稅入息 > 是兩個個別理念；從釋義上看，第 12(1)(a)條開支是否屬家庭或私人或資本應從該開支的本體上看。如納稅人，她為教學所做的一切不應因為她本人在教學水平上亦相對有所提高而將相關開支看成為家庭或私人性質，甚致被解釋為非執行教學職務的，釋義上脫離了主體事實。

16. 雖說是為了執行教學職務而非家庭或私人性質，該開支亦不一定適用第 12(1)(a)條扣減，因為納稅人仍須證明該開支屬非資本性，亦仍須證明該開支是「完全、純粹及必須」為產生應評稅入息才招致的。

17. 資本性開支與非資本性開支的分別是，前者是為了獲得一項資產或為收到未來收益而非僅僅在本期已被消耗盡的開支，後者是為了在本期產生收入而相應發生的費用。資本性開支不獲第 12(1)(a)條扣減。

18. 納稅人所購置的中國語文、普通話、書法等參考書及教材等可保存重覆使用，屬資本開支(capital expenditure)，這有別於某些教材如習作簿或電腦 物等在特定學期內已被消耗盡的收入性開支(revenue expenditure)。

19. 納稅人未能證明她購用的參考書及光碟等是特定學期內被消耗盡，而不能在其他學期或學年內使用，反之她應用到教學的是在不同時期購入的教材，有些更是外借給學生閱讀的，因此，納稅人所購置的參考書及光碟等不可能屬收入性開支。

20. BR12/75, IRBRD, vol 1, 183, 184 一案的委員會駁回一名在教育學院任教的納稅人就工作有關的書本開支(purchase of books relating to his work)的扣減申索，理由是購買書本的費用是資本開支，說：

「方便起見，申索(b)及(c)可以組合在一起。他們牽涉期刊及書籍，而在證據上，我們接納有關支出合理，因為上訴人的服務條件是去做研究。很明顯，上訴人是被期望保持掌握他授課範圍的發展脈搏，而納稅人指稱有關開支是他為保存持工作所必須的。

不幸地，我們必須同意局長代表指出，有關開支是資本性質，亦因此，根據(稅例)第12(1)(b)條(現12(1)(a))，是不能扣減的。根據我們所給的理由，雖然我們同情上訴人，我們是沒有選擇餘地除了駁回上訴。」

英文原文：

'... Claims (b) and (c) may be conveniently grouped together. They relate to expenses for journals and books which, on the evidence, we accept were reasonably incurred by him as he is required by his terms of service to be engaged in research work. Clearly, the Appellant is expected to keep his finger on the pulse of progress in the field of his lectures and he says that these expenses were necessary for him to keep his job.

Unfortunately, we must agree with the Commissioner's representative when he points out that these expenses are of a capital nature and, as such, are not allowable deductions under section 12(1)(b)(now 12(1)(a)). For the reasons we have given, although our sympathies are with the Appellant, we are left with no alternative but to dismiss the appeal.'

21. 據上所述，該開支雖說與教學職務有關連，亦非家庭或私人性質，但納稅人仍不能獲第 12(1)(a)條的扣減，理由是該開支屬資本性。

22. 至此，單就第 12(1)(a)條的扣減來說，本委員會已不需要繼續分析有關開支是否「完全、純粹及必須」為產生應評稅入息才招致的便可駁回納稅人的申索。但由於有關「完全、純粹及必須」的釋義與第 12(1)(b)條有關聯，並為本上訴裁決的完整性，本委員會會繼續分析下去。

「完全、純粹及必須」

23. 納稅人對稅例第 12(1)(a)條的扣減條件「完全、純粹及必須」的法律釋義有不同意見，她認為她是職業教師，購置參考書籍光碟用於教學上實質是為了履行她的職務，有關開支就應該符合「完全、純粹及必須」的要求。與其他同類案件的老師一樣，納稅人不明白為甚麼評稅主任說她用於教學的開支並非是「完全、純粹及必須」為其教學職務而招致，而不適用第 12(1)(a)條的扣減。

24. 稅例第 12(1)(a)條中「完全、純粹及必須」一詞在法律釋義上是非常嚴苛的。上文第 16 段已指出，單單證明開支與應評稅入息有關連或有因果關係是遠遠不夠，納稅人仍必須證明該開支是「完全、純粹及必須」為產生應評稅入息而招致的。

25. D76/90, IRBRD, vol 5, 515, 517-518 一案的委員會對稅例第 12(1)(a)條「完全、純粹及必須」作以下釋義，該釋義本委員會是認同的：

「...「完全」、「純粹」、及「必須」是各自獨立解讀，而不是單一詞句。任何一項開支在被扣減前都必須通過全部三個測試。「完全」詞義上指任何一項開支若部份為了產生應評稅入息，但部份是為了納稅人或其他人的利益，該開支就不能被扣減。該開支的主要目的或該開支的大部份是歸因於受僱而產生的亦不足夠。該開支必須是「完全」為了受僱而產生的。

「必須」一詞亦有非常準確的解釋。該開支一定是為產生該應評稅入息所必須招致的。意思是在測試上有兩方面。其一是該開支一定是僱員一定招致而是沒有選擇餘地的。假如該僱員有任何選擇，有關開支便不是必須招致的。其二是該開支必須是在產生該應評稅入息時招致的。意思是指，假如該項開支不是在產生該應評稅入息時所必須招致的，由僱傭合約或僱主強加條款於僱員亦是不足夠的。」

英文原文：

‘...The words “wholly”, “exclusively”, and “necessarily” each stand alone and must be given their full meaning. They are not one expression. Before an expense can be deducted, it must comply with all three tests. The word “wholly” means that if an expense is incurred partly for the production of the assessable income but partly for the benefit of the taxpayer or any other person, the expense is not deductible. It does not matter if the principal object of the expense or the majority of the expense is attributable to the employment. It must be “wholly” attributable to the employment.

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 the assessable income.’

26. 去評定開支是否稅例第 12(1)(a)條所規定的「為產生應評稅入息而招致的」在釋義上須應用客觀的標準，在評定是否「為產生應評稅入息」過程中是不能有〈應不應該〉或〈高低水平〉等主觀標準，應用於本案就是說「完全」、「純粹」、及「必須」這三個詞是針對「為產生應評稅入息」，至於納稅人是否更專業、學生更受益、教學宗旨更能體現都不是稅例第 12(1)(a)條的條件。因老師更專業、學生更受益、教學宗旨更能體現，就說有關開支是符合了「完全」、「純粹」、及「必須」的要求是？加主觀條件，而該等主觀條件又是稅例第 12(1)(a)條所沒有的。本委員會必須強調，稅例的解釋必須是絕對根據稅例的原文詞句，應用時無論出現了怎麼樣的結果，都不能強行將不存在的主觀條件加插入條例去。

27. 上文第 25 段已指出，從詞句的釋義上，祇要有關開支的任何一小部份是為產生應評稅入息以外的用途，又或者沒有了該開支仍能產生入息的話，有關開支就不符合「完全」、「純粹」、及「必須」的條件，不獲稅例第 12(1)(a)條扣減。

28. D89/89, IRBRD, vol 6, 328, 332 一案，一名大學講師要求扣減購買期刊的開支，該案的委員會駁回他的要求，說：

「... 納稅人的證據大致是閱讀有關期刊是必須的... 究竟為執行職務是否必須閱讀期刊是個客觀問題... 應用英國的測試方法...，我們需要查究證據是否確立每一名持有納稅人學術領域的高級講師職位的人士為執行職務必須閱讀該等期刊... 有關期刊... 確看似與納稅人的工作有關連。不過，我們

不認為有關證據能證明該等期刊是每一名持有納稅人學術領域的高級講師職位的人士所必須的...」

英文原文：

'...The Taxpayer's evidence is to the effect that it was necessary to read the journals in question... The question is whether it was necessary in the objective sense to read those journals in performing the duty... Applying the United Kingdom tests..., we have to see whether the evidence established that each and every person holding the post of senior lecturer in the Taxpayer's academic discipline would have found it necessary to read those journals in performing the duty... The journals...do seem to indicate a connection with the Taxpayer's work. However, we do not think that the evidence goes far enough to prove that those journals were a must for each and every person holding the post of senior lecturer in the Taxpayer's academic discipline...'

29. D51/99, IRBRD, vol 14, 477, 489, 491 一案，一名非全職講師要求扣減包括書籍的開支，該案的委員會援引英國的判例，駁回他的要求，說：

「在Humbles v Brooks 40 TC 500一案中當一名校長被指定教授若干學科包括歷史，他出席一連串的週末歷史課堂以改善他的背景知識，有關課堂的費用被裁定不得扣減。...

同樣在比較近期的Fitzpatrick v IRC (No 2)[1994] STC 237一案中，一名記者閱讀報章及週刊被裁定不是履行其職務而是為了保證他能有效率地履行其任務。

...

至於參考書，我們不接受它們是為納稅人講課以生產收入所必須的。參考書是講師用作準備講課或容許他們更熟練地履行職務的。每一名講師有他各自選擇的參考書。大概納稅人可以向機構A的圖書館借閱參考書而不必要購買自己的。」

英文原文：

'In the case Humbles v Brooks 40 TC 500 where a headmaster being required to teach various subjects including history, attended a series of weekend lectures in history for the purpose of improving his background knowledge, the fee for the course was held not allowable deduction...

Also in a more recent case *Fitzpatrick v IRC (No 2)*[1994] STC 237, it was held where a journalist read newspapers and periodicals, he was not acting in the performance of his duties but for the purpose of ensuring that he would carry out his duties efficiently.

...

As to the reference books, we do not accept that they were essential to the production of the Taxpayer's income from lecturing. Reference books are used by lecturers for the purpose of preparing for lecturing or enabling them to discharge their duties more proficiently. Each and every lecturer has his own choice of reference books. Presumably, the Taxpayer could also borrow reference books from Institute A's library and it was not essential that he should buy his own copies...'

30. 英國上訴庭 *Brown v Bullock* 40 TC 1一案中，Donovan LJ 法官對「必須」(‘necessarily’)一詞作下述釋義：

「根據適用於附表E的規則7，納稅人必須推證任何他想要在計算他的應評稅入息時扣減的開支，當中該開支必須是為執行職位或受僱工作的職務的。本案納稅人主張可由僱主指派職務所牽涉的開支來作事實推證。稅務專員似乎接納該主張，但依本人看法，這是不正確的。有關測試不在於僱主是否強迫某些開支，而在於職務本身，即是無論僱主規定什麼，職務本身不能夠在沒有該筆特殊支出下履行。依我的看法，這結論是依循樞密院在 *Ricketts v Colquhoun*, 10 T.C. 118一案的判決。Monroe先生承認，就算Midland銀行不要求及期望上訴人加入一間會所如Devonshire Club，他仍能執行銀行經理的職務；而且，有關測試如果是我所述的絕對客觀的話，他必定敗訴。」

英文原文：

‘Under Rule 7 of the Rules applicable to Schedule E the taxpayer must show that any expense he wishes to be deducted in arriving at his assessable emoluments was, *inter alia*, necessarily incurred in the performance of the duties of the office or employment. For the taxpayer here it is contended that that fact is proved by showing that the employer prescribed some duty for his own employee which involved the relevant expense. The General Commissioner seem to have accepted this contention, but in my view it is not correct. 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. This result follows, in my opinion, from the decision of the House of Lords in *Ricketts v Colquhoun*, 10 T.C. 118. Mr

Monroe has conceded that, even if the Midland Bank did not request and expect the Appellant to join a club like the Devonshire Club, he could still perform his duties as bank manager; and that, if the test is the strictly objective one which I have stated, he must fail.'

31. 本委員會找不到理由不依循以上各判例的法律觀點。應用於本案，就出現了納稅人為執行教學職務而招致的開支仍不得扣減的境況，理由是該開支不是「完全」、「純粹」、及「必須」為執行教學職務而招致的。

32. 所購參考書除應用到教學上亦能提升到納稅人的教學質素，提供給她作自修之用(事實 3(b)(i))，因此有關開支不符合「完全」及「純粹」條件。

33. 另外，要是納稅人沿用其校方所提供的參考書籍，自己不另購買，這對她準備的教材的內容可能有所出入，但無論好壞，本委員會確信一個如納稅人的老師在沒有了自己選購的參考書籍，憑校方提供或向圖書館借閱，仍是可以準備教材執行教學職務的，因此，有關的開支亦不符合「必須」條件。

34. 據上所述，該開支除了因為屬資本性而不獲稅例第 12(1)(a)條的扣減之外(上文第 17-21 段)，該開支亦不算是「完全」、「純粹」、及「必須」為執行教學職務而招致的(上文第 23-33 段)，同樣不合稅例第 12(1)(a)條的扣減條件。因此，納稅人第 12(1)(a)條的扣減申索，本委員會予以駁回。

稅例第12(1)(b)及12(2)條

35. 上文第 21 段已指出，納稅人的開支屬資本性，所以不適用第 12(1)(a)條扣減。不過，資本開支是可以根據稅例第 12(1)(b)及 12(2)條扣減的。

36. 稅例第 12(1)(b)條規定「按照第 VI 部就機械或工業裝置的資本開支而計算的免稅額（指折舊）」可扣減，條件是「該等機械或工業裝置的使用對產生該應評稅入息是屬必要的」。第 12(2)條則規定「任何機械或工業裝置如並非完全及純粹用於產生應評稅入息者，則第(1)(b)款所訂定的免稅額須按評稅主任認為公平而合理的比例予以扣減。」

37. D89/89, IRBRD, vol 6, 328, 332 一案的委員會對第 12(1)(b)條關於「必要」的條款作出如下釋義，該釋義已被 D51/99, IRBRD, vol 14, 477, 490 案的委員會援引採用，本委員會亦會援引採用同樣釋義：

「這些免稅額是申索自第12(1)(b)條，關於「為產生應評稅入息時所必要使用的機械或工業裝置的資本開支」。沒有判例被援引對「為產生應評稅入息時所必要使用的」作出釋義，但稅局方指出應該應用英國案例就1952年入息稅法令附表9第7段的「必須」及「為執行職位或受僱工作的職務時所

使用」字句所作的釋義。這牽涉將相關的字句視作等同「為執行職位或受僱工作的職務時所必須使用的」或類似意思的字句。這釋義的長處是把(b)段拉近(a)段,令到兩者前後一致。就本上訴而言,我們會應用英國的案例。」

英文原文：

‘These allowances are claimed under section 12(1)(b) which applies to allowances “in respect of capital expenditure on machinery or plant the use of which is essential to the production of the assessable income”. No authority was cited on the meaning of the words “the use of which is essential to the production of income”, but it was submitted on behalf of the Revenue that the United Kingdom authorities on the words “necessarily” and “in the performance of the duties of the office or employment” in paragraph 7 of schedule 9 to the Income Tax Act 1952 should apply. This involves treating the words in question as being equivalent to the words “necessarily used in the performance of the duties of the office or employment” or words of a similar import. This approach has the merit of bringing paragraph (b) in line with paragraph (a), thereby maintaining consistency between the two. For the purposes of this appeal we will apply the United Kingdom authorities.’

38. 據上所述,第 12(1)(b)條的「必要」(‘essential’)一詞與第 12(1)(a)條的「必須」(‘necessarily’)一詞同義,亦即是說第 12(1)(a)條關於「必須」的釋義、測試及沿用的判例同樣適用於第 12(1)(b)條。

39. 因此上文第 23-34 段就本案納稅人購買參考書並非「完全」、「純粹」、及「必須」為執行教學職務而招致的結論同樣適用於第 12(1)(b)條及第 2(2)條,因此,納稅人第 12(1)(b)及 12(2)條的扣減申索,同樣敗訴,理由是有關的參考書光碟的使用對產生她的應評稅入息是不屬必要的。

稅例第12(1)(e)及12(6)條

40. 稅例第12(1)(e)條所指的「個人進修開支」是第12(6)條所規定,為修讀訂明的教育課程的費用,或為取得或維持其受僱工作所需的資格而參加考試的費用。納稅人所申索扣減的是購買參考書本和光碟的開支,明顯不適用稅例第12(1)(e)及12(6)條關於個人進修的開支扣減,因此,納稅人的相關申索,本委員會亦予以駁回。

總結

41. 納稅人的上訴被駁回。2005年8月1日發出給納稅人稅單編號為 X-XXXXXXX-XX-X的2004/05課稅年度薪俸稅評稅被確認。