

Case No. D73/06

Profits tax – assessment and additional assessment of profits – royalty – bad debts – salaries – entertainment fees – listing fees – professional fees – sections 16(1)(d) and 68(4) of Inland Revenue Ordinance (‘IRO’) [Decision in Chinese]

Panel: Anthony So Chun Kung (chairman), Shirley Conway and Duffy Wong Chun Nam.

Dates of hearing: 29, 30 June and 23 August 2006.

Date of decision: 28 December 2006.

The appellant was a company incorporated in Hong Kong on 16 May 1996. The appellant obtained franchise from a P company in country O to do wholesale of leather garments, handbags, glasses and fashion accessories. The appellant signed a contract with P company for the overall franchise for a period of 10 years. According to the contract, the appellant could sub-grant the franchise to authorized sellers and obtain royalty which had to be shared with P company on a 50/50 basis; but the appellant must pay P company an amount of royalty not less than the specified guaranteed minimum royalty. The appellant sub-granted the franchise to authorized sellers in Hong Kong, Macau and the Mainland to distribute the products of P company. The appellant signed agreements with the authorized sellers by which the appellant was to receive 7% of the amount of turnover as royalty for the franchise, and the authorized sellers must pay the appellant an amount of royalty not less than the specified guaranteed minimum royalty.

The appellant objected to the assessment of its profits in the years of assessment of 1998/99 and 2002/03 and the additional assessment of its profits for the four years of assessment of 1999/2000, 2001/02, 2002/03. The objections concerned royalty income in the sum of \$38,885 and \$740,930 respectively, royalty payments of \$349,518 and 1,532,671 respectively, bad debts \$2,877,890, professional fees \$426,565, listing fees \$1,258,000, staff salaries (concerning the salary payments to the mothers of the three directors of the appellant, who were all above 60 years of age), and entertainment fees etc.

Held:

1. Regarding the royalty income, the assessor’s assessment of the amounts of \$38,885 and \$740,930 as the appellant’s royalty income was based on objective facts, and was not unreasonable. Therefore, the Board would not interfere.

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

2. As for the royalty payments, the appellant was not able to discharge its burden to prove that it was incorrect for the Revenue to use 32% of the appellant's royalty income as the costs for such income. Accordingly, the Board would not interfere with the decision of the Deputy Commissioner to assess as taxable profits the amounts of royalty payments which exceeded the 32% basis, namely the amount of \$349,518 in the year of assessment of 1997/98, and the amount of \$1,532,671 in the year of assessment of 1998/99.
3. As for the request for deduction of the bad debts, the appellant did not discharge its burden to prove that such bad debts were incurred. Therefore, the Board did not support the appellant's request according to sections 16(1)(d) and 68(4) of the IRO.
4. As for the salaries of the mothers of the three directors of the appellant, the basic test for whether salary payments were deductible should be if the employee did work for the employer and was entitled to be paid, or the employee could ask the Labour Tribunal to compel the employer to pay the salary, then the relevant salary payments should be deductible. Whether the employers were taking care of their relatives should not be a relevant factor for consideration. After all, in real life, private enterprises did not always do public recruitment and refuse to use relatives; it would be unreasonable to refuse to deduct salary payments merely because there was a relative relationship. As to the amount of salary, whether the employee was required by the employer's business, and whether the employer enrolled the employee into a Mandatory Provident Fund scheme and paid for it, were all matters for the employer's management of its business, and the Board should not set a limit for the employer.
5. On the other hand, if the evidence showed that the employees did not work for the employer or the salaries were not possibly paid for the work for which they were employed, of course the salary payments could not be deducted. However, the Board did not consider that the salaries received by the three madams in this case were not for paying for the work for which they were employed. The Board also did not agree that a salary of \$8,000 was far exceeding the reasonable level of salary for doing cleaning and delivery tasks. Accordingly, the Board supports the appellant's request for deduction of the three madams' 'salaries'.
6. On the entertainment fees, as the same for other expenditures, expenditures without invoices to support that they were related to the business would not be deducted. This was a basic principle. The appellant was not able to prove that the entertainment fees were all its business expenditures. As a matter of fact, the appellant did not adduce evidence to prove the actual amount of its entertainment fees, let alone to prove that the 1/3 deduction was incorrect. Accordingly, the Board

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

would not interfere with the Revenue's assessment in deducting only 1/3 of the entertainment fees.

7. As for the listing fees, since listing was for collection of capital, such fees were obviously capital in nature, and was not relevant for the company's business or profits, and must not be deducted. This was not disputed, and accepted by the appellant's representative. Accordingly, the Board confirmed the Deputy Commissioner's assessment of the listing fees of \$1,258,000 as the appellant's taxable profits for the year of assessment of 2002/03.
8. Regarding professional fees, the appellant did not adduce evidence to prove that the fees were related to the company's business. In the hearing, the appellant's representative alleged that the fees were legal fees related to the listing of the company. If that was the case, such fees were capital in nature, and could not have been the appellant's business expenditure, and were not deductible. Accordingly, the Board did not support the appellant's request for deduction of the professional fees.

Appeal allowed in part.

Taxpayer represented by its representatives.

Chan Tak Hong and Wong Yee Man for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D73/06

利得稅 – 應評稅利潤及補加評稅 – 權利金 – 壞帳 – 董事薪金 – 應酬費 – 上市費用 – 專業費用 – 《稅務條例》第16(1)(d)條及第68(4)條

委員會：蘇震共（主席）、Shirley Conway及黃鎮南

聆訊日期：2006年6月29日；6月30日及8月23日

裁決日期：2006年12月28日

上訴人是於1996年5月16日在香港成立的私人公司。上訴人從一家O國家公司P公司取得專營權去批發皮製衣服、手袋、眼鏡及時裝配件。上訴人與P公司簽訂了10年期的總專營權合約。根據合約，上訴人分批專營權給授權商營運，向授權商收取權利金，與P公司以50/50比例共享，但必須支付不少於指定的最低保證權利金付款。上訴人分批專營權給香港、澳門及大陸的其他授權商去分銷P公司的貨品。上訴人與授權商簽訂授權協議。上訴人向授權商收取營業額的7%作授權的權利金，授權商必須支付不少於指定的最低保證權利金付款。

上訴人反對1998/99及2002/03兩個課稅年度的利得稅評稅及1997/98、1999/2000、2001/02及2002/03四個課稅年度的補加利得稅評稅，爭議的事項計權利金收入38,885元及740,930元、權利金支出349,518元及1,532,671元、壞賬2,877,890元、專業費用426,565元、上市費1,258,000元、員工薪金(牽涉上訴人支付給三位上訴人董事的母親的薪金，該三位女士年齡全部超過60歲)、及應酬費等。

裁決：

1. 就權利金收入而言，委員會認為評稅主任將有關金額38,885元及740,930元分別評定為上訴人2001/02及2002/03課稅年度的權利金收入，是按客觀事實施行，沒有不合理的部分，因此不予干預。
2. 就權利金支出而言，委員會認為上訴人未能舉證證明稅局以其權利金收入的32%來計算其權利金成本是不正確。因此，委員會對副局長決定將高出以32%計算的權利金支出計入應課稅利潤，即1997/98課稅年度的349,518元及1998/99年度的1,532,671元，不予干預。

3. 就上訴人對壞賬的扣減請求，委員會依據《稅務條例》第16(1)(d)條及第68(4)條裁定上訴人沒有成功舉證已招致壞賬，對其扣減請求，不予支持。
4. 就三位上訴人董事的母親的薪金而言，委員會認為，決定薪金支出扣減的基本測試應該是該受僱人士確實有為僱主工作而應獲發薪，或僱員可向勞工法庭強制僱主發薪的，有關的薪金支出就應獲扣減。僱主是否在關照親人，不應是考慮因素。畢竟在現實社會裏，私人企業不一定都公開招聘職工，拒用親人，若因親屬關係便不予薪金扣減的話，是不合理的。至於受僱人士的工資多少，僱主業務應否有這需要，僱主有否為受僱人士登記及供強積金等，委員會認為這屬僱主的業務管理問題，不該由其代為設限。
5. 委員會亦認為，若證據顯示受僱人士並非為僱主工作又或者其薪金不可能是支付其受僱工作的話，該薪金當然不可扣減。但委員會不認為本案該三位女士所收取的薪金不是支付其受僱工作的，亦不認同月薪8,000元對清潔送遞工作來說是遠超一般合理的薪金水平。因此，委員會對上訴人就有關該三位女士的「薪金」扣減，予以支持。
6. 就應酬費而言，委員會認為，與其他業務支出一樣，沒有憑單證明支出與公司業務有關的應酬費是不獲扣減的。這是個基本原則。委員會裁定上訴人未能證明應酬費全屬其業務開支，事實上，上訴人根本就沒有舉證證明業務有關的應酬費實數多少，更無法證明只扣減三份之一是否不正確。因此，對就稅務局只扣減三份之一的應酬費的評定，委員會不予干預。
7. 就上市費用而言，委員會認為，上市是為籌集資本，費用明顯屬資本性，與公司業務或盈利無關，必然不可扣減。這點是沒有爭議的，而上訴人代表於聆訊席前亦接納了。因此，副局長將上市費用1,258,000元計入上訴人於2002/03課稅年度的應課稅利潤的決定，委員會予以確認。
8. 就專業費用而言，委員會認為上訴人沒有舉證證明該專業費用是與公司業務有關。聆訊時，上訴人代表則指稱有關費用是與上市有關的法律專業費用。若與上市有關，便屬資本性費用，更不可能是上訴人的業務開支，不可扣減。因此，對上訴人扣減專業費用的請求，委員會不予支持。

上訴部分得直。

納稅人由其代表出席聆訊。

陳德康及王宜文代表稅務局局長出席聆訊。

裁決書：**上訴**

1. A公司(簡稱「上訴人」)反對1998/99及2002/03兩個課稅年度的利得稅評稅及1997/98、1999/2000、2001/02及2002/03四個課稅年度的補加利得稅評稅。上訴人指稱有關評稅祇是估算，不能作準。稅務局副局長(簡稱「副局長」)於2006年3月17日發出決定書，維持有關評稅。上訴人不服，提出上訴。

背景事實

2. 本委員會核實下述事實是沒有爭議的：

(1) 上訴人是於1996年5月16日在香港成立的私人公司，公司的董事是：

<u>姓名</u>	<u>委任日期</u>	<u>離職日期</u>
B女士	16-5-1996	28-8-2002
C女士	16-5-1996	28-8-2002
D先生	16-5-1996	28-8-2002
E	16-5-1996	2-3-1998
F	16-5-1996	2-3-1998
G	16-5-1996	2-3-1998
H	16-5-1996	2-3-1998
I公司	28-10-2002	-
J公司	28-10-2002	-

(2) 上訴人所遞交1996/97至2002/03年度利得稅報稅表及財務報表提供了下述資料：

(a) 損益賬戶

<u>會計期</u>	<u>25-9-1996 至 31-12-1997</u>	<u>1-1-1998 至 31-12-1998</u>	<u>1-7-1998 至 30-6-1999</u>	<u>1-7-1999 至 30-6-2000</u>	<u>1-7-2000 至 30-6-2001</u>	<u>1-7-2001 至 30-6-2002</u>
銷售	\$2,105,339	\$552,817	\$748,006	\$568,296	\$434,167	\$475,110
售貨成本	<u>1,662,666</u>	<u>501,196</u>	<u>727,710</u>	<u>332,838</u>	<u>378,761</u>	<u>315,359</u>
毛利	442,673	51,621	20,296	235,458	55,406	159,751
權利金收入	5,266,931	6,512,185	7,058,901	8,928,476	11,358,617	5,648,855
其他收入	<u>169,934</u>	<u>129,023</u>	<u>105,505</u>	<u>187,366</u>	<u>682,472</u>	<u>50,186</u>
	5,879,538	6,692,829	7,184,702	9,351,300	12,096,495	5,858,792

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

扣減						
權利金成本	2,143,000	3,634,153	2,328,145	2,860,622	3,635,266	1,916,815
董事酬金	1,349,450	903,951	1,187,001	1,038,403	2,072,673	562,351
員工薪金	135,433	574,481	755,417	659,265	548,642	404,015
交際費	275,438	212,746	222,268	226,048	240,277	544,207
法律及專業費	13,073	15,540	14,900	3,300	57,190	426,565
上市費	-	-	-	-	-	1,258,000
廣告費	94,438	124,495	912,077	30,328	8,000	336,560
壞賬	-	96,000	96,000	236	2,112,664	2,877,890
其他開支	<u>928,661</u>	<u>1,558,427</u>	<u>1,534,555</u>	<u>1,232,798</u>	<u>1,094,765</u>	<u>542,756</u>
利潤 / (虧損)	<u>\$940,045</u>	<u>(\$426,964)</u>	<u>\$134,339</u>	<u>\$3,300,300</u>	<u>\$2,291,018</u>	<u>(\$3,010,367)</u>

附註：

- (i) 上訴人於1996年9月25日開營業。
(ii) 上訴人於1999/2000課稅年度將會計日由12月31日更改至6月30日。

(b) 按利得稅報稅表計算的應評稅利潤或虧損

課稅年度	基本基期	應評稅利潤/(虧損)
1996/97	25-9-1996 – 31-12-1996	\$202,358
1997/98	1-1-1997 – 31-12-1997	\$685,983
1998/99	1-1-1998 – 31-12-1998	(\$441,746)
1999/2000	1-7-1998 – 30-6-1999	\$78,189
2000/01	1-7-1999 – 30-6-2000	\$3,197,450
2001/02	1-7-2000 – 30-6-2001	\$2,133,551
2002/03	1-7-2001 – 30-6-2002	(\$3,035,207)

- (3) 經過若干條例性調整，評稅主任向上訴人評定以下的利得稅應評稅利潤/虧損：

課稅年度	應評稅利潤/(虧損)	虧損抵消	淨應評稅利潤/(虧損)
1996/97	\$211,722	-	\$211,722
1997/98	\$720,859	-	\$720,859
1998/99	(\$441,756)	-	(\$441,746)
1999/2000	\$1,000,000	(\$441,746)	\$558,254
2000/01	\$3,197,450	-	\$3,197,450
2001/02	\$2,133,551	-	\$2,133,551

於1996/97及1997/98利得稅評稅，評稅主任不允許\$9,364及\$34,876元的折舊掛入上訴人賬內。1999/2000利得稅評稅是根據《稅務條例》第59(3)條在缺乏上訴人的報稅表的情況下提出的。上訴人沒有反對或不同意上述評稅或計算。

- (4) 評稅主任於2002年10月31日發函通知上訴人會對其2001/02課稅年度的報稅表進行審查。
- (5) 評稅主任於2003年1月2日再發函提醒上訴人有關稅務審查。
- (6) 於2003年1月7日，K公司(以下簡稱「稅務代表」)的L先生通知評稅主任他的公司受委托為上訴人的稅務代表。
- (7) 評稅主任於2003年2月17日發出1996/97課稅年度的補加利得稅評稅補加評定上訴人\$300,000的利潤。
- (8) 稅務代表於2003年10月30日以函件提交反對1996/97補加利得稅評稅，理由是該評稅是估算出來的。稅務代表解釋反對之所以不是在條例期限內提交是因為上訴人的記錄因涉及一間相連公司的調查而給警方拿走，以及上訴人已停止營業所致。
- (9) 於2003年12月9日，B女士、L先生及稅務代表的職員M先生，到稅局辦事處與評稅主任會面¹。B女士告知，為了準備公司上市，股東將他們在上訴人的股份轉讓給了兩家在N國家成立的公司。她提交給評稅主任以下關於上訴人的業務資料：
 - (a) 上訴人從一家O國家公司P公司取得專營權去批發皮製衣服、手袋、眼鏡及時裝配件。上訴人與P公司簽訂了10年期的總專營權合約。根據合約，上訴人分批專營權給授權商營運，向授權商收取權利金，與P公司以50/50比例共享，但必須支付不少於指定的最低保證權利金付款。
 - (b) 上訴人分批專營權給香港、澳門及大陸的其他授權商去分銷P公司的貨品。上訴人與授權商簽訂授權協議。上訴人向授權商收取營業額的7%作授權的權利金，授權商必須支付不少於指定的最低保證權利金付款。主要的授權商是Q公司。在2001年度，Q公司直接從P公司拿到專營權，而後者則終止了與上訴人的總專營權合約。
 - (c) 上訴人支付薪金給以下三位女士，他們是上訴人董事的母親，全部超過60歲：

<u>姓名</u>	<u>與董事關係</u>
R女士	B女士的母親
S女士	C女士的母親

¹ (R1 第 135-143 頁)

T女士

D先生的母親

B女士將上訴人由2000年1月1日至2001年6月30日期間的總賬及支持憑證提交給評稅主任審查。評稅主任提醒B女士將與P公司簽訂的總專營權合約及上訴人的銀行月結單提交審查。

- (10) 在同一會面裡，評稅主任通知B女士，上訴人對1996/97年度補加利得稅評稅的反對不被接納，理由是上訴人超出了條例時限才提交有關反對。評稅主任告知B女士，若然上訴人仍希望跟進事件的話，她必須提供文件解釋為甚麼不能準時提交反對。對此，上訴人沒有作過任何回應。
- (11) 截至2000年3月31日的年度僱主報稅表上²，上訴人三名董事的母親是被填報為全職文員。
- (12) 經過調查2001/02課稅年度的備有記錄，評稅主任發現：
 - (a) 有 5,000 美元 (相等於 38,885 港元) 的權利金沒有入賬作為收入。該權利金被收錄入一家名叫 U 公司的相連公司的賬戶裡³。
 - (b) 除了權利金收入外，有些授權商另支付營業收入的3%給上訴人。上訴人將該等收益記錄入‘Common Marketing Fund’(簡稱‘CMF’)的賬戶內。上訴人不承認CMF為其收入。截至2001年6月，CMF的結餘款額達721,448元⁴。
 - (c) 上訴人祇支付給P公司最低保證付款。上訴人亦支付了小數額的權利金給其他專營權頒發人⁵。總權利金成本對總權利金收入的比例大概是32%。1999/2000及2000/01課稅年度的比例亦是大概32%。但1997/98及1998/99課稅年度的比例卻分別是41%及56%。
 - (d) 三名董事的母親每人每月收取上訴人8,000元的薪金。
 - (e) 除了信用咭的結單外，再沒有其他支持文件去證明應酬費。某些應酬費是B女士及D先生於中國新年在V國家所招致的⁶。
- (13) 於2004年3月4日，評稅主任給上訴人發出1997/98課稅年度的補加利得稅評稅，評定補加應評稅利潤600,000元。

² 有關的僱主報稅表附於決定書的附件 1, B1 第 44-46 頁

³ 有關的憑單副本附於決定書的附件 2, B1 第 47-48 頁

⁴ 有關分賬表附於決定書的附件 3, B1 第 49-50 頁

⁵ 有關權利金的分賬副本，應付賬及憑單的樣本附於決定書的附件 4 - 6, B1 第 51-61 頁

⁶ 有關2001年2月的賬目及憑單附於決定書的附件 7 - 13, B1 第 62-82 頁

- (14) 稅務代表於2004年3月26日發函，就有關評稅提出反對，理由是有關評稅是估算出來的。
- (15) 於2004年5月18日，評稅主任與B女士L先生及M先生會面⁷，會面時告知B女士事實(12)的調查結果。對有關調查結果，B女士提供以下解釋：
- (a) CMF是推廣活動及廣告的儲備金。因此有關收益沒有被當成上訴人的收入。全數收益已完全支出，任何結餘都於2002結束業務時退還給相關的授權商⁸。
 - (b) 在開業初期，支付給P公司以外的專營權頒發方的權利金比較多。
 - (c) 三名董事的母親在上訴人公司任職會計、信差及清潔職工。他們支取相同薪金是為了避免董事之間可能有的爭執。
 - (d) 上訴人與大陸客商的應酬是給他們購買衣物及其他物品的。除了B女士、D先生及C女士外，上訴人的其他董事股東是在V國家定居的。B女士及D先生有時候須遠赴V國家出席董事會議的。
- (16) 會面中，評稅主任要求B女士提供文件去支持她的解釋。她說她會與其他董事討論有關調查結果。關於評稅主任早前的要求，L先生說未能提供上訴人2002/03課稅年度的總賬作驗證。
- (17) 於2004年7月21日⁹，M先生提交一份上訴人由2001年7月至2002年6月期間的銀行結單。評稅主任告知M先生CMF餘數已於2001年底從公司銀行戶口中提取了¹⁰。M先生說他的當事人沒有告訴他餘數是如何處理及沒有提供所有授權商的身份和相關的專營權合約。
- (18) 於2004年7月28日¹¹，評稅主任發函要求上訴人提供文件解釋賬目上的差歧。
- (19) 經進一步審查，評稅主任發覺CMF賬戶內所剩結餘已從上訴人的銀行戶口以一張支票提取出來，再存入上訴人的相連公司U公司的銀

⁷ R1 第 145-150 頁

⁸ R1 第 146 頁

⁹ R1 第 151 頁

¹⁰ 銀行結單副本附於決定書的附件 14 及 15, B1 第 83-84 頁

¹¹ R1 第 153 頁

行戶口內¹²。

- (20) 於 2004 年 10 月 14 日，評稅主任發出通知書提醒上訴人提供文件解釋賬目記錄上的差歧。
- (21) 於 2004 年 12 月 23 日，評稅主任發出下列利得稅評稅給上訴人：

<u>課稅年度</u>	<u>估計應評稅利潤</u>
1998/99	\$1,380,000
1999/2000 (補加)	\$10,000
2000/01 (補加)	\$440,000
2001/02 (補加)	\$490,000
2002/03	\$750,000

- (22) 於 2005 年 1 月 20 日¹³，稅務代表發函反對事實(21)項所列的評稅，理由是它們祇是估計。
- (23) 於 2005 年 4 月 21 日¹⁴，評稅主任發函要求上訴人提供細節，當中包括，權利金、支給董事母親的薪金、壞賬、應酬費、法律及專業費用及 CMF。亦抄送了副本函件給稅務代表。
- (24) 根據備有的資料，評稅主任認為需要對上訴人的應評稅利潤或虧損作以下調整¹⁵：
- (a) 截至 2001 年 12 月 5 日遺漏權利金 5,000 美元(38,885 港元)及 CMF 尾數 740,930 元經扣除利息收入 19,518 元，應分別被評入 2001/02 及 2002/03 課稅年度應評稅利潤。
 - (b) 1997/98 及 1998/99 課稅年度內權利金支出超過權利金收入 32% 的不予扣除。
 - (c) 2002/03 課稅年度的壞賬 2,877,890 元在欠缺資料情況下不予扣除。
 - (d) 在所有課稅年度支付給三名董事母親的薪金不是為產生利潤而招致的，應不予扣除。
 - (e) 所有課稅年度的應酬費估算是董事們的私人開支，應不予扣除。

¹² 上訴人公司開給 U 公司的支票副本附於決定書的附件 16, B1 第 85 頁

¹³ R1 第 154 頁

¹⁴ 有關信函附於決定書的附件 17, B1 第 86-89 頁

¹⁵ B1 第 39 頁第(31)段

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

- (f) 2002/03 課稅年度招致的專業費用 426,565 元及上市費 1,258,000 元是資本性開支，應不予扣除。

總結所需調整如下：

	課稅年度					
	1997/98 元	1998/99 元	1999/2000 元	2000/01 元	2001/02 元	2002/03 元
漏報了權利金收入	-	-	-	-	38,885	740,930
多扣了權利金支出	349,518	1,532,671	-	-	-	-
多扣了壞賬	-	-	-	-	-	2,877,890
多扣了專業費用	-	-	-	-	-	426,565
多扣了上市費	-	-	-	-	-	1,258,000
多扣了員工薪金	-	144,000	339,000	288,000	288,000	24,000
多扣了應酬費	<u>144,758</u>	<u>141,830</u>	<u>148,178</u>	<u>150,698</u>	<u>160,184</u>	<u>362,804</u>
合共：	<u>494,276</u>	<u>1,818,501</u>	<u>487,178</u>	<u>438,698</u>	<u>487,069</u>	<u>5,690,189</u>

- (25) 評稅主任準備對上訴人 1998/99 及 2002/03 年度的利得稅評稅及 1997/98、1999/2000 至 2001/02 年度的補加利得稅評稅作出如下修正：

	1997/98 (補加)	1998/99	1999/2000 (補加)	2000/01 (補加)	2001/02 (補加)	2002/03
調整[事實(24)]	\$494,276	1,818,501	487,178	438,698	487,069	5,690,189
加：						
報稅表的利潤/ (虧損)[事實(2)]	685,983	(441,746)	78,189	3,197,450	2,133,551	(3,035,207)
折舊[事實(2)]	<u>34,876</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>-</u>
修正應評稅利潤	1,215,135	<u>1,376,755</u>	565,367	3,636,148	2,620,620	<u>2,654,982</u>
減：						
評定利潤/虧損 [事實(3)]	<u>(720,859)</u>		<u>(558,254)</u>	<u>(3,197,450)</u>	<u>(2,133,551)</u>	
修正補加應評稅利潤	<u>494,276</u>		<u>7,113</u>	<u>438,698</u>	<u>487,069</u>	
應繳稅款	<u>\$73,401</u>	<u>\$220,280</u>	<u>\$1,138</u>	<u>\$70,191</u>	<u>\$77,931</u>	<u>\$424,797</u>

- (26) 副局長於2006年3月17日發出決定書¹⁶決定以事實(24)及(25)內容修正評稅。

爭議事項

3. 上訴人對副局長的決定不服，指所評定的利潤過高，對事實(24)及(25)的七項調整項目提出上訴，計權利金收入38,885元及740,930元、權利金支出349,518元及

¹⁶ B1 第 31-43 頁

1,532,671元、壞賬2,877,890元、專業費用426,565元、上市費1,258,000元、員工薪金、及應酬費等。

聆訊

4. 上訴人由 B 女士及 C 女士代表出席聆訊，其前會計主任則出席第一天聆訊(2006年6月29日)作供。

5. 聆訊中，B 女士及 C 女士重覆上訴人 2006 年 4 月 13 日的上訴理由書內容，反覆引用其上訴理由書的九份附件作陳述¹⁷。

6. 第二天聆訊(2006年6月30日)完結前，上訴人仍祇能提供背景說明，未有出示確鑿證據如總專營權合約，授權商合約、賬目憑單等。本委員會指出本案的主要爭議繫於賬目及文件查證，而該等賬目及文件多牽涉第三方，上訴人公司應可尋到證據呈堂，故在稅局不反對下，委員會押後聆訊，給予上訴人四個星期時間去搜集及補充進一步證據，並指出若上訴人仍未能提交進一步證據，委員會就祇好根據所見證據作出裁決。

7. 上訴人於 2006 年 7 月 24 日補充提交了一些文件給委員會¹⁸。2006 年 8 月 23 日，案件恢復聆訊。

對爭議事項的分析

8. 權利金收入- 38,885 元及 740,930 元

8.1 上訴人的申辯

(a) 2001/02 年度的 38,885 元明顯是帳目漏報的收入¹⁹，對此，上訴人沒有作任何爭辯。

(b) 至於 740,930 元，上訴人則聲稱是向各授權商收取的 CMF，用於推廣活動上²⁰。有關款項上訴人只是代為管理，用途授權商已同意，亦有活動支出報告通知授權商，所以反對將該筆 CMF 740,930 元款額被視為權利金收入和應課稅利潤。

¹⁷ 計 7 張廣告相片(附件一)、一份 2001 年 9 月 14 日 D 先生給 W 公司的一封函件(附件二)、2002 年 4 月 8 日 X 公司的董事會議記錄(附件三)、7 張 U 公司開出的支票影印本(附件四)、一份 2002 年 5 月 17 日的新聞剪報(附件五)、Y 公司於 2001 年 11 月 28 日通知終止上訴人的專營權的函件(附件六)及於 2001 年 12 月 13 日要求授權商扣起上訴人的權利金(附件七)、授權商 Z 公司於 2002 年 3 月 13 日覆函上訴人拒絕支付權利金(附件八)、及 AA 女士(上訴人公司前會計主任)於 2006 年 4 月 12 日的書面證明三名董事的母親是於 1996 年至 2000 年在上訴人公司任職的(附件九)

¹⁸ 計總專營權合約、上訴人訴授權人 Y 公司聲訴狀、及一些通訊函件(A1 共 50 頁)。

¹⁹ B1, 第 47-48 頁

²⁰ B1 第 2 頁

(c) 上訴人聲稱 CMF 的結餘是用作上訴人的費用開支²¹：

	<u>支票日期</u>	<u>支票號碼</u>	<u>收款人</u>	<u>金額(元)</u>	<u>用途</u>	
(i)	28-12-2001	763551	AB公司	220,645	交租	B1, 21頁
(ii)	28-1-2002	763573	香港政府	119,372	交稅	B1, 17頁
(iii)	29-1-2002	763587	香港政府	103,482	交稅	B1, 18頁
(iv)	7-2-2002	763600	上訴人	380,000		B1, 16頁
(v)	25-2-2002	763665	香港政府	119,370	交稅	B1, 19頁
(vi)	6-3-2002	763687	AC公司	100,000	律師費	B1, 22頁
(vii)	26-3-2002	763603	香港政府	<u>119,370</u>	交稅	B1, 20頁
				<u>1,162,239</u>		

8.2 委員會的裁決

- (a) 2001/02 年度的 38,885 元明顯是帳目漏報的收入，所以應計入應課稅利潤。
- (b) 至於 740,930 元，上訴人根本沒有提出證據證明該款額實質是用於推廣活動上，這與其聲稱 CMF 乃向授權商收取的代支推廣金額一說不符。上訴人亦沒有舉證證明有關金額經 U 公司開支的實屬上訴人可獲扣減的業務開支。相反，根據所披露的資料，上訴人隨意將從授權商收來的 CMF 轉作其他用途，顯示上訴人實際已將 CMF 當作其營業收入般來運用，不用授權商事前同意，如繳交公司及私人稅款、支付律師費等。評稅主任將有關金額 38,885 元及 740,930 元分別評定為上訴人 2001/02 及 2002/03 課稅年度的權利金收入，是按客觀事實施行，沒有不合理的地方，本委員會不予干預。

9. 權利金支出-349,518 元及 1,532,671 元

9.1 上訴人的申辯

上訴人聲稱依據與 P 公司簽訂的合約，上訴人除了支付最低保證付款外，超出的權利金會按照 50% 支付予 P 公司，而超出的部份待 P 公司發出通知書時，上訴人便會支付。上訴人認為權利金的計算基準是 50%，而非 32%，所以上訴人反對稅務局調整 1997/98 及 1998/99 兩個年度的權利金支出²²。

9.2 委員會的裁決

²¹ B1 第 3 頁

²² B1, 第 3-4 頁

- (a) 根據上訴人呈交的總專營權合約²³第 10.1 條規定，上訴人須支付給 Y 公司除稅後相等於發票淨銷售額的 4% 或出廠成本的 8% 的權利金，以高者為準。亦須按總合約附表 4 規定的日期支付規定的最低保證權利金付款。但總合約並沒有任何規定以權利金收入的 50% 支付給 P 公司。
- (b) 根據上訴人於 2001 年 9 月 14 日給 W 公司的函件²⁴，上訴人承認於 9/1996-12/2000 期間支付了 US\$1,127,000.00 美元的權利金給 P 公司，該金額剛好是總專營權合約附表 4 就有關期間所約定的最低保證權利金的總和，亦即是說在有關期間，9/1996-12/2000，上訴人祇支付最低保證權利金給 P 公司：

<u>授權年份</u>	<u>協議期</u>	<u>最低保證權利金</u>
第1年	1-7-1996 – 31-12-1997	US\$200,000
第2年	1-1-1998 – 31-12-1998	US\$250,000
第3年	1-1-1999 – 31-12-1999	US\$301,000
第4年	1-1-2000 – 31-12-2000	US\$376,000
		<u>US\$1,127,000</u>

- (c) 除非上訴人能提出更確鑿的證據，本委員會不能信納上訴人於第 1 及第 2 年的權利金成本是其權利金收入的 50%，本委員會祇可接受上訴人於有關期間祇支付給了 P 公司最低保證權利金：

<u>授權年份</u>	<u>最低保證權利金</u>	
第1年	US\$200,000	HK\$1,560,000
第2年	US\$250,000	HK\$1,950,000

- (d) 這與稅局採用權利金收入的平均比例 32% 計算出來的權利金成本合理地相近：

<u>授權年份</u>	<u>權利金收入</u>	<u>32% 權利金成本</u>
第1年	HK\$5,266,931	HK\$1,685,417
第2年	HK\$6,512,185	HK\$2,083,899

- (e) 綜合以上所述，上訴人未能舉證證明稅局以其權利金收入的 32% 來計算其權利金成本是不正確。因此，本委員會對副局長決定將高出以 32% 計算的權利金支出計入應課稅利潤，則 1997/98

²³ 上訴人與 Y 公司簽署，A1 第 21 頁

²⁴ B1 第 12 頁

課稅年度的 349,518 元及 1998/98 年度的 1,532,671 元, 不予干預

10. 壞賬 – 2,877,890 元

10.1 上訴人的申辯

上訴人提交一份會議記錄²⁵、一份剪報²⁶、三封信函²⁷，聲稱Q公司拒絕繳付2001年的權利金，並於2002年4月將所欠款項直接交予P公司，上訴人是無法收回Q公司的欠款，故該筆欠款應被視為可扣除的壞帳²⁸。

10.2 委員會的裁決

(a) 稅例第 16(1)條規定：

「在確定任何人在任何課稅年度根據本部應課稅的利潤時，該人在該課稅年度的評稅基期內，為產生根據本部應課稅的其在任何期間的利潤而招致的一切支出及開支，均須予扣除，包括 -

...

(d) 任何行業 業務或專業所招致的壞帳並經證明而令評稅主任信納是在該課稅年度的評稅基期內已成為壞帳者，以及任何呆帳中經分別估計而令評稅主任信納是在上述評稅基期內已成為壞帳者，儘管該等壞帳或呆帳是在上述評稅基期開始前已到期並須支付的：

...」

(b) 單憑會議記錄、剪報、信函是不足以確立上訴人已否招致了壞賬。

(c) 亦很難想像一般商務買賣會僅憑會議記錄、剪報、信函，就永久撇除為數達 2,877,890 元的應收賬。一般普通生意人最起碼會採取實際行動追討，如向法院申請查封欠賬方的資產，甚或委托收數公司代收。

(d) 上訴人代表聆訊席前聲稱曾到法院向 Q 公司追討欠賬，但因警

²⁵ 上訴人的上訴理由書，附件三 (B1 第 14-15 頁)

²⁶ 上訴人的上訴理由書，附件五 (B1 第 23 頁)

²⁷ 上訴人的上訴理由書，附件六、七、八 (B1 第 24-26 頁)

²⁸ B1, 第 4 頁

方曾扣查上訴人公司賬目文件致令相關法院文件散失，未能提證。但這不能改變稅例第 68(4)條關於稅務上訴由上訴人舉證的規定。更何況 B 女士承認警方曾通知上訴人領回被扣查的賬目文件，但上訴人卻不領回²⁹。要是上訴人祇因沒有領回及保存相關賬目文件致令未能舉證的話，亦是其咎由自取，與人無尤。

- (e) 但為公平起見，本委員會押後聆訊，讓上訴人到其前代表律師或會計師處索取一切仲裁及法庭文件及相關資料，以證明上訴人曾採取過的追討行動及結果。
- (f) 幾星期後，上訴人祇呈交一份它於 2002 年 3 月 20 日到香港高等法院申請禁制 Y 公司恣意授權商與上訴人終止合約的聲訴狀，但始終沒有提交任何證據證明上訴人曾向任何授權商追收過任何欠賬。縱然已給予充份時間機會，上訴人始終沒有提出任何具體證明。
- (g) 另一方面，上訴人於其上訴理由書³⁰聲稱「[Q 公司]原本需要支付 2001 年權利\$4,700,000 + 加利息\$896,000，由於終止合約，所以 [Q 公司]拒絕支付有關權利金...同年四月 [Q 公司]直接與 [P 公司] 簽訂合約，並將以上權利金交與 [P 公司]」。聆訊席前上訴人代表重覆指稱授權商如 Q 公司已將所欠的權利金直接付給 P 公司。倘若授權商將所欠的權利金轉付給 P 公司，授權商就事實上已支付過權利金，祇不過是不交給上訴人而是轉交了 P 公司，有關金額可代清付上訴人對 P 公司的相對責任，因此，上訴人仍可追究授權商直至有關權利金用來抵消上訴人欠 P 公司的賬項，那麼，有關的權利金就不可能被認定已成為壞賬了。
- (h) 更關鍵的是，上訴人的全部三名董事出席了 X 公司的董事會議，而該會議竟由身兼操控欠賬方 Q 公司的 AD 公司主席，AE 先生，確定關聯的授權商 AF 公司會借故上訴人與 P 公司正進行仲裁而不支付欠上訴人達 4,700,000 元的過期權利金及遲付的利息 896,000 元³¹。
- (i) 如斯選取借口拒付的決議，明顯是上訴人與其關聯的授權商所達致的財務安排，因此，有理由相信上訴人的有關壞賬亦是該等財務安排的結果，而不是因追收不回欠賬而招致的。
- (j) 據此，本委員會裁定上訴人沒有成功舉證已招致壞賬，對其扣

²⁹ R1 第 136 頁第 12 段

³⁰ B1 第 4 頁第三段

³¹ B1 第 15 頁第 5 段

減請求，不予支持。

11. 三位董事母親的「薪金」

11.1 上訴人的申辯

上訴人聲稱D先生的母親T女士擔任會計一職；B女士的母親R女士負責跟單文員及送信工作；C女士的母親S女士負責清潔工作(以下統稱「該三位女士」)。為公平起見，她們同薪每月8,000元。上訴人認為該三位女士的工資是可扣減支出³²。

11.2 委員會的裁決

- (a) 為證明該三位女士確實是上訴人的僱員，上訴人的前會計主任AA女士簽寫證詞³³並出席聆訊。
- (b) AA女士宣誓作供，力證該三位女士精神好，朝九晚五的上班。AA女士說T女士有30多年會計經驗，AA女士遇上會計問題就諮詢T女士。R女士送信，當年少採用速遞，故僱用信差。S女士則負責清潔。該三位女士的每月糧款是經她親手計算及開支票發給她們的。
- (c) AA女士於1996至2000年任職於上訴人，聆訊前已離職近六年，與上訴人沒有任何利益關係。經仔細聆聽AA女士作供後，本委員會信納其供詞的真實性。
- (d) 本委員會認為，AA女士作為實務人員，應該對該三位女士的工作實況更為清楚。究竟該三位女士在上訴人公司是否真實地工作，或是充數扣稅，AA女士的認知應更為可靠。對AA女士力證該三位女士確實是受僱於上訴人公司工作的說法，本委員會予以採納。
- (e) 稅局代表說³⁴僱用該三位女士實是上訴人董事照顧母親之舉，讓她們「過日辰，消磨時間...明顯不是一項商業上的安排」，加上上訴人沒有為她們登記強積金及供款，令人懷疑她們是否僱員。再者，該三位女士雖司職不同，卻薪金一致8,000元，明顯有違商業原則，尤其是清潔送遞工作，薪金遠超一般合理水平，稅局代表質疑她們的薪金是否符合稅例第16(1)條的規定，屬可

³² B1,第5頁

³³ B1第27頁

³⁴ 稅務局局長代表的書面陳詞第12段

扣減支出。

- (f) 本委員會則認為，決定薪金支出扣減的基本測試應該是該受僱人士確實有為僱主工作而應獲發薪，或僱員可向勞工法庭強制僱主發薪的，有關的薪金支出就應獲扣減。僱主是否在關照親人，不應是考慮因素。畢竟在現實社會裏，私人企業不一定都公開招聘職工，拒用親人，若因親屬關係便不予薪金扣減的話，是不合理的。至於受僱人士的工資多少，僱主業務應否有這需要，僱主有否為受僱人士登記及供強積金等，這屬僱主的業務管理問題，不該由本委員會代為設限。
- (g) 當然，若證據顯示受僱人士並非為僱主工作又或者其薪金不可能是支付其受僱工作的話，當然不可扣減。但本委員會不認為本案該三位女士所收取的薪金不是支付其受僱工作的，亦不認同月薪 8,000 元對清潔送遞工作來說是遠超一般合理的薪金水平。因此，對上訴人就有關該三位女士的「薪金」扣減，予以支持。

12. 應酬費

12.1 上訴人的申辯

上訴人認為稅務局局長不應將應酬費的三分之二估計為董事的私人支出，而應將應酬費全費扣減。上訴人聲稱因其業務需要「飛來飛去做training」，大陸客來港亦要應酬送禮，董事開會亦要支出，其中包括B女士、D先生於2002年2月到V國家與公司前董事開會，甚至為公司籌備經費，所以所有支出全與公司的業務有關。上訴人更聲稱每年二十多萬左右的應酬費是合理的³⁵。

12.2 委員會的裁決

- (a) 與其他業務支出一樣，沒有憑單證明支出與公司業務有關的應酬費是不獲扣減的。這是個基本原則。
- (b) 上訴人前會計主任 AA 女士作供指出應酬費開支是根據董事的私人信用咭月結單「見單找數，見單入賬」，並沒有先就各項支出查單核實是否因公司業務所招致便全數列為應酬費。因此，上訴人的應酬費賬目必須從新核實，否則不能單按信用咭月結單就全數認定為上訴人業務上的應酬費。

³⁵ B1 第 5 頁

- (c) 但除反覆聲稱外，上訴人始終沒有提交任何憑單證明。就有關賬目所示³⁶，信用卡簽賬當中包括董事的有線電視費用³⁷、汽車入油費³⁸、醫療保健費³⁹、旅遊費用⁴⁰等支出，上訴人根本提不出合理解釋該等支出是因公司業務所招致的。
- (d) 上訴人爭論說每年應酬費 20 多萬是屬合理水平應予全數扣減。但縱然 20 多萬屬合理水平，上訴人仍需舉證證明賬目所示的應酬費真實是因公司業務而招致的，這是舉證證明的問題，不是費用水平是否合理的問題。
- (e) 據上分析，本委員會必須裁定上訴人未能證明應酬費全屬其業務開支，事實上，上訴人根本就沒有舉證證明業務有關的應酬費實數多少，更無法證明只扣減三份之一是否不正確。因此，對就稅務局只扣減三份之一的應酬費的評定，本委員會不予干預。

13. 上市費用 1,258,000 元

上市是為籌集資本，費用明顯屬資本性，與公司業務或盈利無關，必然不可扣減。這點是沒有爭議的，而上訴人代表於聆訊席前亦接納了。因此，副局長將上市費用 1,258,000 元計入上訴人於 2002/03 課稅年度的應課稅利潤的決定，予以確認。

14. 專業費用 – 426,565 元

就 2002/03 年度的專業費用 426,565 元，上訴人沒有舉證證明是與公司業務有關。聆訊時，上訴人代表則指稱有關費用是與上市有關的法律專業費用。若與上市有關，便屬資本性費用，更不可能是上訴人的業務開支，不可扣減。因此，對上訴人扣減專業費用的請求，本委員會不予支持。

總結

15. 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。」

16. 總結上述分析，本委員會裁決關於上訴人扣減員工薪金一項上訴得值。其

³⁶ B1, 第 62-82 頁

³⁷ B1, 第 79 頁

³⁸ B1, 第 81 頁

³⁹ B1, 第 73 頁

⁴⁰ B1, 第 72-73 頁

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

餘六項，計權利金收入 38,885 元及 740,930 元、權利金支出 349,518 元及 1,532,671 元、壞賬 2,877,890 元、應酬費、上市費用 1,258,000 元、專業費用 426,565 元，上訴人俱未能履行舉證責任，有關上訴被駁回。1997/98 至 2002/03 課稅年度的有關評稅及補加評稅單發還副局長按上述裁決修正。