



中華人民共和國香港特別行政區
稅務局

稅務條例釋義及執行指引

第 9 號(修訂本)

薪俸稅下
的主要可扣除項目

本指引旨在為納稅人及其授權代表提供資料。它載有稅務局對本指引公布時有關稅例的釋義及執行。引用本指引不會影響納稅人反對評稅及向稅務局局長、稅務上訴委員會及法院提出上訴的權利。

本指引取代於 2002 年 9 月發出的指引。

稅務局局長 劉麥懿明

2006 年 9 月

稅務條例釋義及執行指引

第 9 號(修訂本)

目錄

	段數
可扣除項目的主要類別	1
怎樣申索扣除項目	2
支出及開支	3
「招致」	5
「完全」及「純粹」	6
「必須」	7
「為產生應評稅入息」	8
僱主給予僱員的開支津貼	12
特殊開支項目	
服裝費	13
佣金—服務費用開支	14
應酬費	15
支付給助手的款項	16
專業學會等的會費	17
交通開支	18
資本開支的免稅額	20

個人進修開支	22
根據第 IVA 部的特惠扣除	26
認可慈善捐款	27
長者住宿照顧開支	32
居所貸款利息	38
向認可退休計劃支付的供款	41
虛報	43

可扣除項目的主要類別

在計算應繳薪俸稅款時，納稅人可申索下列可扣除項目：

- (a) 為產生應評稅入息而招致的支出和開支；
- (b) 已支付的個人進修開支；
- (c) 根據《稅務條例》(該條例)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是產生應評稅入息所必要使用的；以及
- (d) 認可慈善捐款。

怎樣申索扣除項目

2. 報稅表一個別人士[B.I.R.表格第 60 號]可供填報各類扣除項目，以提出申索。收據無須連同已填妥的報稅表一併呈交，但應保留以供本局日後要求時查驗。由於納稅人有責任證明所申索的扣除項目屬實，因此，為保障本身利益，納稅人應保存屬同時存在的和完整的記錄。

支出及開支

3. 該條例第 12(1)(a)條規定可申索以下扣除項目：

「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」

4. 因此，可扣除的開支，除不得屬家庭性質或私人性質或資本性質(例如取得某項資產的開支)外，亦必須符合下列準則：

- (a) 該項開支必須已經「招致」；

(b) 該項開支必須是「完全及純粹」為產生有關入息而引致；

(c) 該開支是產生有關入息所「必須」的。

「招致」

5. 「招致」一詞曾在多宗案例中考慮過，法庭普遍認為，開支要是招致了，就必須是確立的負債，或是在申索扣除項目的課稅年度所產生的明確承擔。該項開支無須確實在有關課稅年度支付，但如在課稅年度終結前仍未支付，則除非在該課稅年度的最後一天已經成為確實和已知要承擔的債項或責任，且數額是可以確定的，否則便不能獲准扣除。因此，如只是一個粗略估計、一項或有負債或一筆預計的未來支出，一般不會獲得扣除。

「完全」及「純粹」

6. 這兩個詞語的詮釋不應過於狹隘。如開支是為超過一個用途而招致(例如，汽車日常開支有部分作私人用途)，這項開支便應按比例分攤(通常是根據行車里數)，而因受僱工作而招致的部分，只要符合其他準則，便可以獲准扣除。

「必須」

7. 「必須」一詞應解釋為執行受僱工作所必須的意思。如果開支只是與產生入息有關，和可能有助於產生入息，該等開支並不足以成為必須的開支。基本的準則是：該項開支對受僱工作是否必不可少，即假如沒有招致該項開支，納稅人便不可能從受僱工作產生入息。如僱主指示執行的職務會招致該項開支，有關開支一般會由僱主支付。因此，除非僱傭合約規定僱員承擔必須的費用，否則，僱員很難證明支付了執行職務所必須招致的開支。不過，這並不表示由於該項開支是僱主要求僱員支付，便必定可獲扣除：因為上述準則的焦點「並非在於僱主是否要求僱員支付有關開支，而是職務有否如此要求。亦即

是，無論僱主有沒有規定，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。」[*Brown v. Bullock* (40 TC 1)]

「為產生應評稅入息」

8. 香港最高法院在 *Commissioner of Inland Revenue v. Humphrey*, HKTC 451 一案中曾討論過這語句的意思，並參考了外國稅法類似條文的用字，計有英國《入息稅法》中的「為執行職務」，和澳洲《入息稅評稅法》中的「為獲取或產生應評稅入息」。最高法院的判決基礎是，就上述上訴案件來說(申請扣除由居所到辦事處的交通費)，英國與澳洲的稅法在用字上的差異，與香港條文的用字與澳洲稅法的用字有多少近似處，是不重要的。

9. 假如開支僅是為了使納稅人能夠執行職務而招致，例如往返納稅人住所與工作地點之間的交通費、取得受僱工作或委聘所支付的開支、社交或體育會的會費(不論是否僱主所要求者)，則該等開支不會視作「為執行職務」而招致。值得注意的是，根據前文所述的其他準則，上述某些開支項目，亦不能獲得扣除。

10. 同樣地，為(“in”)獲取入息而招致的開支與僅就(“for”)獲取入息而必須招致者是不同的，兩者必須加以區別。這點在 *Commissioner of Inland Revenue v. Robert P. Burns*, 1 HKTC 1181 的法庭案件中亦有考慮過。在該案件中，法庭駁回一位練馬師的申請，不批准他申索扣減為了反對被取消資格而提出上訴所招致的法律費用：因為這些費用僅是為了確保申索人不會喪失賺取應評稅入息的專業資格而招致，因此並非為產生應評稅入息而招致。

11. 僱員終止僱傭合約所支付的款項，例如代通知金，亦不會獲准扣除：因為該等開支不是為了產生入息而招致，而是為了終止僱傭合約和 / 或為了避免受到僱主追討賠償而招致的。
[見稅務上訴委員會個案編號 BR 9/78]

僱主給予僱員的開支津貼

12. 僱員應僱主要求而離開通常居住地工作時，他所獲得的津貼只要是數額合理且不超過所招致的交通、住宿和有關的開支，便可不用計算為應評稅入息。不過，凡是超出僱主所發還款額的開支，均會被視作不符合「必須」招致的準則，因此將不會獲准扣除。此外，如果僱主發還給僱員的款額是用以報銷不可扣除的開支，有關僱員須就該款額課稅。

特殊開支項目

服裝費

13. 僱員因受僱工作需要而要穿着特殊服裝(如工作服)，更換費用可以扣除。除此以外，其他服裝費用均不符合「完全及純粹」的準則。

佣金—服務費用開支

14. 賺取佣金的僱員，可能須給其他人支付佣金，才可賺取有關入息。只要能夠符合第 12(1)(a)條所訂明的條件，這些佣金開支便可獲准扣除。不過，納稅人須向本局提供佣金開支的性質和佣金收受人的詳盡資料。

應酬費

15. 申索人應能證明，申索扣除的有關開支都是必須招致的，否則便不可能從受僱工作產生入息。單純是社交應酬的費用並非「完全及純粹」為產生入息而招致，因此不會獲准扣除。任何應酬都必須由申索人證明是與業務洽談有直接關係而必須招致的，所保存的記錄不但要列出這些費用的詳情和接受款待人士的姓名，更要載明有關業務的性質。假如一筆過整數金額的應酬津貼，較所招致的可扣除應酬費為多，超出的部分便會計算為來自職位或受僱工作的應評稅入息。

支付給助手的款項

16. 這類開支一般不是「必須」招致的。不過，例如僱員的薪酬是按佣金計算，只要能夠清楚證明工作量確實繁重，必須由助手協助處理，而支付的款額就所提供的工作亦屬合理，有關開支便可以獲得扣除。

專業學會等的會費

17. 嚴格來說，按照《稅務條例》的字面規定，專業學會等的會費一般不可以獲准扣除，但實際上，如擁有專業資格是受聘的必要條件，而保留會籍和了解行內最新發展是不時有用且有利於執行職務，該等會費便可以獲准扣除。不過，扣除額只限用於一個專業學會的會費[參看稅務上訴委員會個案編號 BR 19/73]。工會的會費和費用不能獲得扣除。

交通開支

18. 往返兩個工作地點的合理交通開支可以獲准扣除，但從居所到辦事處的交通開支則不可以。只有在執行職務時必須招致的交通開支，才可以獲准扣除。例如，對於申索扣除汽車交通開支的個案，在衡量申索的扣除額是否合理時，本局會考慮是否有公共交通工具和的士服務的提供。

19. 如因工作性質的關係而必須使用汽車來執行職務，申索扣除交通開支時便應提供僱主發還所招致的開支的依據，以及汽車作公事以外用途的資料。修理費用和日常開支應按公事和私人用途攤分。

資本開支的免稅額

20. 根據該條例第12(1)(b)條，納稅人可扣除「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」。有關計算上述條文的免稅額的資料，載於《稅務條例釋義及執行指引》第7號(修訂本)。

21. 根據該條文提出的申索，必須是因受僱工作而引起；同時，僱主並未就使用該機械或工業裝置(最常見的例子是汽車)而發還該筆支出給僱員。此外，僱員需要證明這些工業裝置或機械，是為產生應評稅入息而執行職務時所必須使用的。

個人進修開支

22. 由 1996 年 4 月 1 日起，納稅人可根據該條例第 12(1)(e) 條申索扣除他的個人進修開支。由 2000/01 課稅年度開始，個人進修開支的定義涵蓋各項與訂明教育課程有關的費用(包括學費和考試費)，以及由教育提供者、行業協會、專業協會或業務協會主辦的考試而支付的費用。

23. 訂明教育課程指由指明的教育提供者所提供的課程。指明的教育提供者包括大學、工業學院、根據《教育條例》註冊的學校和任何經局長批准的其他機構。欲知有關獲批准機構的資料，請瀏覽本局網頁 www.ird.gov.hk。訂明教育課程亦包括由行業協會、專業協會或業務協會提供的訓練或發展課程。由 2004/05 課稅年度開始，訂明教育課程亦包括由《稅務條例》附表 13 指明的若干專業團體、機構和協會所審定或認可的訓練或發展課程。

24. 有關的教育課程或考試必須是為取得或維持在任何受僱工作中應用的資格而修讀的課程或參加的考試。一般的興趣班，例如太極班，則不能當作是受僱工作的相關課程，除非修讀者準備接受一份太極導師的受僱工作。

25. 已經或可以由僱主或其他人士發還的費用將不能扣除。開支亦只可在支付該等費用的課稅年度扣除，與有關課程所涵蓋的時期無關。在任何課稅年度，可扣除的個人進修開支總額不得超過該條例附表 3A 內就該年度而指明的款額。由 2001/02 課稅年度開始，可申索扣除的款額最高為 40,000 元。

根據第 IVA 部的特惠扣除

26. 第 12B(1)(a)條訂明，在計算任何人的應課稅入息實額時，第 IVA 部的項目將在適當情況下獲准扣除，這些扣除項目包括認可慈善捐款、長者住宿照顧開支、居所貸款利息，以及向認可退休計劃支付的供款。

認可慈善捐款

27. 該條例第 26C(1)條訂明，如任何人或其同住配偶在任何課稅年度作出任何認可慈善捐款，而該等認可慈善捐款的總額不小於 100 元，則可容許該人在該課稅年度扣除該款額。

28. 凡任何應課薪俸稅人士不得就以下款項作出扣除：

- (a) 根據利得稅規定可以扣除的任何款項；
- (b) 在該課稅年度的應評稅入息，扣減第 12(1)(a)及(b)條訂明該課稅年度的扣除項目後，如認可慈善捐款的總額超出這個餘額的 25%¹，則超出的部分不得扣除。如納稅人與其配偶根據該條例第 10(2)條選擇夫婦合併評稅，扣除上限則是合計的應評稅入息扣減第 12(1)(a)及(b)條訂定的項目後所餘款項的 25%¹。

29. 凡任何人根據第 41 條就任何課稅年度選擇了個人入息課稅，則該人在該課稅年度不得扣除以下的慈善捐款：

- (a) 根據利得稅規定可扣除的任何款項；
- (b) 已容許納稅人配偶在他 / 她的入息總額扣除的任何款項，而這筆入息根據第 42A(1)條須與納稅人的入息合計；
- (c) 認可慈善捐款與根據第 16D 條可容許在該課稅年度扣除的款項合計後，超出以下款項總額的 25%¹的部分：

¹ 25%適用於自 2003 年 4 月 1 日或其後開始的任何課稅年度。就 2002 年 4 月 1 日開始的課稅年度及之前的各課稅年度來說，該百分率為 10%。

- (i) 該人在該課稅年度的入息總額；
- (ii) 根據第 16D 條可容許在該課稅年度扣除的認可慈善捐款；以及
- (iii) 根據第 12(1)(e)條可容許在該課稅年度扣除的個人進修開支。

30. 如有超過 1 位申索人申請扣除同一筆捐款，申索人必須先達成協議，否則受爭議的捐款不會獲准扣除。

31. 有關扣除認可慈善捐款的詳細資料載於本局的《稅務條例釋義及執行指引》第 37 號。

長者住宿照顧開支

32. 由 1998/99 課稅年度起，任何人士如為自己或配偶的父母、祖父母或外祖父母支付了長者住宿照顧開支給安老院，都可以在薪俸稅及個人入息課稅下申索扣除。按標準稅率繳稅的人士亦有資格申索該項扣除。

33. 申索人必須符合以下條件，才有資格獲准扣除：

- (a) 該名父母 / 祖父母 / 外祖父母在該課稅年度內任何時間必須已滿 60 歲；或雖未滿 60 歲，但有資格根據政府傷殘津貼計劃申請津貼；以及
- (b) 有關安老院必須持有社會福利署根據《安老院條例》發出的牌照或豁免證明書；又或是根據《醫院、護養院及留產院註冊條例》註冊的護養院。

34. 可扣除額是在有關課稅年度實際已繳付給安老院的住宿照顧開支，每位父母 / 祖父母 / 外祖父母在每個課稅年度的扣除額以 60,000 元為上限。

35. 每位父母 / 祖父母 / 外祖父母在每個課稅年度的扣除額只可以由一位申索人作出扣除。申索人如已獲准扣除住宿照顧開支，則他或其他任何人士便沒有資格在同一課稅年度就同

一位父母 / 祖父母 / 外祖父母申索供養父母 / 祖父母 / 外祖父母免稅額或額外免稅額。

36. 評稅主任可要求申索人提交以下資料和文件以處理有關的申索：

- (a) 有關父母 / 祖父母 / 外祖父母的個人資料，包括姓名、身分證號碼、出生日期和政府傷殘津貼計劃登記號碼(如未滿 60 歲者)；
- (b) 安老院名稱和地址；以及
- (c) 繳付款額和安老院發出的收據或其他繳費證明文件。

37. 有關扣除長者住宿照顧開支的詳細資料載於本局的《稅務條例釋義及執行指引》第 36 號。

居所貸款利息

38. 由 1998/99 課稅年度起，任何人士均可以根據該條例第 26E 條，從應課薪俸稅入息或以個人入息課稅方法計算的入息總額，扣除已繳付的居所貸款利息。按標準稅率繳稅的人士亦有資格申索該項扣除。

39. 評稅主任可要求申索人提交以下文件以處理有關的申索：

- (a) 業權證明；
- (b) 住宅用作其居住地方的證據；
- (c) 貸款協議書或按揭契；以及
- (d) 償還貸款收據。

40. 有關扣除居所貸款利息的詳細資料載於本局的《稅務條例釋義及執行指引》第 35 號。

向認可退休計劃支付的供款

強制性公積金計劃(強積金計劃)

41. 由 2000 年 12 月 1 日起，除了在強積金計劃條例下獲得豁免的人士外，全職和兼職僱員，以及自僱人士，都必須參加強積金計劃。月入 4,000 元以上的僱員或自僱人士的強制性供款為其收入的 5%。強制性供款上限為每月 1,000 元，或每年 12,000 元。就薪俸稅來說，第 26G(3)(b)條訂明，任何人士以僱員身份在任何課稅年度支付強制性供款，均可就該供款作出扣除，款額以附表 3B 指明者為限。

認可職業退休計劃(職業退休計劃)

42. 根據第 26G(3)(a)條規定，如果僱員選擇不參加強積金計劃，而參加已獲強積金豁免的認可職業退休計劃，其供款亦可獲扣除。扣除的款額以下列兩者較少者為準：

- (i) 該僱員向認可職業退休計劃支付的供款額；以及
- (ii) 假設參加了強積金計劃而按該計劃規定計算出來的強制性供款額。

扣除額不得超過附表 3B 指明的款額。

虛報

43. 任何人士如蓄意呈報不正確的報稅表，或在申索任何扣除或免稅額時，提供虛假資料，或協助他人逃稅，可遭受循簡易程序的起訴，一經定罪，可被判處第 3 級罰款(現行款額為 10,000 元)，以及一筆相等於因所犯罪行而導致少徵收，或因該罪行假若未被發現而可能導致少徵收的稅款三倍的罰款，另可處監禁六個月。若遁公訴程序定罪，可被判處第 5 級罰款(現行款額為 50,000 元)，以及一筆相等於少徵收或可能少徵收的稅款三倍的罰款，另可處監禁三年。