



中华人民共和国香港特别行政区政府  
税务局

税务条例释义及执行指引

第 9 号(修订本)

薪俸税下  
的主要可扣除项目

本指引旨在为纳税人及其授权代表提供资料。它载有税务局对本指引公布时有关税例的释义及执行。引用本指引不会影响纳税人反对评税及向税务局局长、税务上诉委员会及法院提出上诉的权利。

本指引取代于 2002 年 9 月发出的指引。

税务局局长 刘麦懿明

2006 年 9 月

# 税务条例释义及执行指引

## 第 9 号(修订本)

### 目录

	段数
可扣除项目的主要类别	1
怎样申索扣除项目	2
支出及开支	3
「招致」	5
「完全」及「纯粹」	6
「必须」	7
「为产生应评税入息」	8
雇主给予雇员的开支津贴	12
特殊开支项目	
服装费	13
佣金—服务费用开支	14
应酬费	15
支付给助手的款项	16
专业学会等的会费	17
交通开支	18
资本开支的免税额	20

个人进修开支	22
<b>根据第 IVA 部的特惠扣除</b>	<b>26</b>
认可慈善捐款	27
长者住宿照顾开支	32
居所贷款利息	38
向认可退休计划支付的供款	41
<b>虚报</b>	<b>43</b>

## 可扣除项目的主要类别

在计算应缴薪俸税款时，纳税人可申索下列可扣除项目：

- (a) 为产生应评税入息而招致的支出和开支；
- (b) 已支付的个人进修开支；
- (c) 根据《税务条例》(该条例)第 VI 部就机械或工业装置的资本开支而计算的免税额，而该等机械或工业装置是产生应评税入息所必要使用的；以及
- (d) 认可慈善捐款。

## 怎样申索扣除项目

2. 报税表一个别人士[B.I.R.表格第 60 号]可供填报各类扣除项目，以提出申索。收据无须连同已填妥的报税表一并呈交，但应保留以供本局日后要求时查验。由于纳税人有责任证明所申索的扣除项目属实，因此，为保障本身利益，纳税人应保存属同时存在的和完整的记录。

## 支出及开支

3. 该条例第 12(1)(a)条规定可申索以下扣除项目：

「完全、纯粹及必须为产生该应评税入息而招致的所有支出及开支，但属家庭性质或私人性质的开支以及资本开支则除外」

4. 因此，可扣除的开支，除不得属家庭性质或私人性质或资本性质(例如取得某项资产的开支)外，亦必须符合下列准则：

- (a) 该项开支必须已经「招致」；

- (b) 该项开支必须是「完全及纯粹」为产生有关入息而引致；
- (c) 该开支是产生有关入息所「必须」的。

### 「招致」

5. 「招致」一词曾在多宗案例中考虑过，法庭普遍认为，开支要是招致了，就必须是确立的负债，或是在申索扣除项目的课税年度所产生的明确承担。该项开支无须确实在有关课税年度支付，但如在课税年度终结前仍未支付，则除非在该课税年度的最后一天已经成为确实和已知要承担的债项或责任，且数额是可以确定的，否则便不能获准扣除。因此，如只是一个粗略估计、一项或有负债或一笔预计的未来支出，一般不会获得扣除。

### 「完全」及「纯粹」

6. 这两个词语的诠释不应过于狭隘。如开支是为超过一个用途而招致(例如，汽车日常开支有部分作私人用途)，该项开支便应按比例分摊(通常是根据行车里数)，而因受雇工作而招致的部分，只要符合其它准则，便可以获准扣除。

### 「必须」

7. 「必须」一词应解释为执行受雇工作所必须的意思。如果开支只是与产生入息有关，和可能有助于产生入息，该等开支并不足以成为必须的开支。基本的准则是：该项开支对受雇工作是否必不可少，即假如没有招致该项开支，纳税人便不可能从受雇工作产生入息。如雇主指示执行的职务会招致该项开支，有关开支一般会由雇主支付。因此，除非雇佣合约规定雇员承担必须的费用，否则，雇员很难证明支付了执行职务所必须招致的开支。不过，这并不表示由于该项开支是雇主要求雇员支付，便必定可获扣除：因为上述准则的焦点「并非在于雇主是否要求雇员支付有关开支，而是职务有否如此要求。亦即

是，无论雇主有没有规定，雇员在没有招致该项特定开支的情况下，是否就无法执行有关职务。」[*Brown v. Bullock (40 TC 1)*]

### 「为产生应评税入息」

8. 香港最高法院在 *Commissioner of Inland Revenue v. Humphrey, HKTC 451* 一案中曾讨论过这语句的意思，并参考了外国税法类似条文的用字，计有英国《入息税法》中的「为执行职务」，和澳洲《入息税评税法》中的「为获取或产生应评税入息」。最高法院的判决基础是，就上述上诉案件来说(申请扣除由居所到办事处的交通费)，英国与澳洲的税法在用字上的差异，与香港条文的用字与澳洲税法的用字有多少近似处，是不重要的。

9. 假如开支仅是为了使纳税人能够执行职务而招致，例如往返纳税人住所与工作地点之间的交通费、取得受雇工作或委聘所支付的开支、社交或体育会的会费(不论是否雇主所要求者)，则该等开支不会视作「为执行职务」而招致。值得注意的是，根据前文所述的其它准则，上述某些开支项目，亦不能获得扣除。

10. 同样地，为(“in”)获取入息而招致的开支与仅就(“for”)获取入息而必须招致者是不同的，两者必须加以区别。这点在 *Commissioner of Inland Revenue v. Robert P. Burns, 1 HKTC 1181* 的法庭案件中亦有考虑过。在该案件中，法庭驳回一位练马师的申请，不批准他申索扣减为了反对被取消资格而提出上诉所招致的法律费用：因为这些费用仅是为了确保申索人不会丧失赚取应评税入息的专业资格而招致，因此并非为产生应评税入息而招致。

11. 雇员终止雇佣合约所支付的款项，例如代通知金，亦不会获准扣除：因为该等开支不是为了产生入息而招致，而是为了终止雇佣合约和 / 或为了避免受到雇主追讨赔偿而招致的。  
[见税务上诉委员会个案编号 BR 9/78]

## 雇主给予雇员的开支津贴

12. 雇员应雇主要求而离开通常居住地工作时，他所获得的津贴只要是数额合理且不超过所招致的交通、住宿和有关的开支，便可不用计算为应评税入息。不过，凡是超出雇主所发还款额的开支，均会被视作不符合「必须」招致的准则，因此将不会获准扣除。此外，如果雇主发还给雇员的款额是用以报销不可扣除的开支，有关雇员须就该款额课税。

## 特殊开支项目

### *服装费*

13. 雇员因受雇工作需要而要穿着特殊服装(如工作服)，更换费用可以扣除。除此以外，其它服装费用均不符合「完全及纯粹」的准则。

### *佣金－服务费用开支*

14. 赚取佣金的雇员，可能须给其它人支付佣金，才可赚取有关入息。只要能够符合第 12(1)(a)条所订明的条件，这些佣金开支便可获准扣除。不过，纳税人须向本局提供佣金开支的性质和佣金收受人的详尽资料。

### *应酬费*

15. 申索人应能证明，申索扣除的有关开支都是必须招致的，否则便不可能从受雇工作产生入息。单纯是社交应酬的费用并非「完全及纯粹」为产生入息而招致，因此不会获准扣除。任何应酬都必须由申索人证明是与业务洽谈有直接关系而必须招致的，所保存的记录不但要列出这些费用的详情和接受款待人士的姓名，更要载明有关业务的性质。假如一笔过整数金额的应酬津贴，较所招致的可扣除应酬费为多，超出的部分便会计算为来自职位或受雇工作的应评税入息。

## 支付给助手的款项

16. 这类开支一般不是「必须」招致的。不过，例如雇员的薪酬是按佣金计算，只要能够清楚证明工作量确实繁重，必须由助手协助处理，而支付的款额就所提供的工作亦属合理，有关开支便可以获得扣除。

## 专业学会等的会费

17. 严格来说，按照《税务条例》的字面规定，专业学会等的会费一般不可以获准扣除，但实际上，如拥有专业资格是受聘的必要条件，而保留会籍和了解行内最新发展是不时有用且有利于执行职务，该等会费便可以获准扣除。不过，扣除额只限于用于一个专业学会的会费[参看税务上诉委员会个案编号 BR 19/73]。工会的会费和费用不能获得扣除。

## 交通开支

18. 往返两个工作地点的合理交通开支可以获准扣除，但从居所到办事处的交通开支则不可以。只有在执行职务时必须招致的交通开支，才可以获准扣除。例如，对于申索扣除汽车交通开支的个案，在衡量申索的扣除额是否合理时，本局会考虑是否有公共交通工具和的士服务的提供。

19. 如因工作性质的关系而必须使用汽车来执行职务，申索扣除交通开支时应提供雇主发还所招致的开支的依据，以及汽车作公事以外用途的资料。修理费用和日常开支应按公事和私人用途摊分。

## 资本开支的免税额

20. 根据该条例第12(1)(b)条，纳税人可扣除「按照第VI部就机械或工业装置的资本开支而计算的免税额，而该等机械或工业装置的使用对产生该应评税入息是属必要的」。有关计算上述条文的免税额的资料，载于《税务条例释义及执行指引》第7号(修订本)。



21. 根据该条文提出的申索，必须是因受雇工作而引起；同时，雇主并未就使用该机械或工业装置(最常见的例子是汽车)而发还该笔支出给雇员。此外，雇员需要证明这些工业装置或机械，是为产生应评税入息而执行职务时所必须使用的。

## 个人进修开支

22. 由 1996 年 4 月 1 日起，纳税人可根据该条例第 12(1)(e) 条申索扣除他的个人进修开支。由 2000/01 课税年度开始，个人进修开支的定义涵盖各项与订明教育课程有关的费用(包括学费和考试费)，以及由教育提供者、行业协会、专业协会或业务协会主办的考试而支付的费用。

23. 订明教育课程指由指明的教育提供者所提供的课程。指明的教育提供者包括大学、工业学院、根据《教育条例》注册的学校和任何经局长批准的其它机构。欲知有关获批准机构的资料，请浏览本局网页 [www.ird.gov.hk](http://www.ird.gov.hk)。订明教育课程亦包括由行业协会、专业协会或业务协会提供的训练或发展课程。由 2004/05 课税年度开始，订明教育课程亦包括由《税务条例》附表 13 指明的若干专业团体、机构和协会所审定或认可的训练或发展课程。

24. 有关的教育课程或考试必须是为取得或维持在任何受雇工作中应用的资格而修读的课程或参加的考试。一般的兴趣班，例如太极班，则不能当作是受雇工作的相关课程，除非修读者准备接受一份太极导师的受雇工作。

25. 已经或可以由雇主或其它人士发还的费用将不能扣除。开支亦只可在支付该等费用的课税年度扣除，与有关课程所涵盖的时期无关。在任何课税年度，可扣除的个人进修开支总额不得超过该条例附表 3A 内就该年度而指明的款额。由 2001/02 课税年度开始，可申索扣除的款额最高为 40,000 元。

## 根据第 IVA 部的特惠扣除

26. 第 12B(1)(a)条订明，在计算任何人的应课税入息实额时，第 IVA 部的项目将在适当情况下获准扣除，这些扣除项目包括认可慈善捐款、长者住宿照顾开支、居所贷款利息，以及向认可退休计划支付的供款。

### **认可慈善捐款**

27. 该条例第 26C(1)条订明，如任何人或其同住配偶在任何课税年度作出任何认可慈善捐款，而该等认可慈善捐款的总额不小于 100 元，则可容许该人在该课税年度扣除该款额。

28. 凡任何应课薪俸税人士不得就以下款项作出扣除：

- (a) 根据利得税规定可以扣除的任何款项；
- (b) 在该课税年度的应评税入息，扣减第 12(1)(a)及(b)条订明该课税年度的扣除项目后，如认可慈善捐款的总额超出这个余额的 25%<sup>1</sup>，则超出的部分不得扣除。如纳税人与其配偶根据该条例第 10(2)条选择夫妇合并评税，扣除上限则是合计的应评税入息扣减第 12(1)(a)及(b)条订定的项目后所余款项的 25%<sup>1</sup>。

29. 凡任何人根据第 41 条就任何课税年度选择了个人入息课税，则该人在该课税年度不得扣除以下的慈善捐款：

- (a) 根据利得税规定可扣除的任何款项；
- (b) 已容许纳税人配偶在他 / 她的入息总额扣除的任何款项，而这笔入息根据第 42A(1)条须与纳税人的入息合计；
- (c) 认可慈善捐款与根据第 16D 条可容许在该课税年度扣除的款项合计后，超出以下款项总额的 25%<sup>1</sup>的部分：

---

<sup>1</sup> 25%适用于自 2003 年 4 月 1 日或其后开始的任何课税年度。就 2002 年 4 月 1 日开始的课税年度及之前的各课税年度来说，该百分率为 10%。

- (i) 该人在该课税年度的入息总额；
- (ii) 根据第 16D 条可容许在该课税年度扣除的的  
认可慈善捐款；以及
- (iii) 根据第 12(1)(e)条可容许在该课税年度扣除  
的个人进修开支。

30. 如有超过 1 位申索人申请扣除同一笔捐款，申索人必须先达成协议，否则受争议的捐款不会获准扣除。

31. 有关扣除认可慈善捐款的详细资料载于本局的《税务条例释义及执行指引》第 37 号。

### **长者住宿照顾开支**

32. 由 1998/99 课税年度起，任何人士如为自己或配偶的父母、祖父母或外祖父母支付了长者住宿照顾开支给安老院，都可以在薪俸税及个人入息课税下申索扣除。按标准税率缴税的人士亦有资格申索该项扣除。

33. 申索人必须符合以下条件，才有资格获准扣除：

- (a) 该名父母 / 祖父母 / 外祖父母在该课税年度内任何时间必须已满 60 岁；或虽未满 60 岁，但有资格根据政府伤残津贴计划申请津贴；以及
- (b) 有关安老院必须持有社会福利署根据《安老院条例》发出的牌照或豁免证明书；又或是根据《医院、护养院及留产院注册条例》注册的护养院。

34. 可扣除额是在有关课税年度实际已缴付给安老院的住宿照顾开支，每位父母 / 祖父母 / 外祖父母在每个课税年度的扣除额以 60,000 元为上限。

35. 每位父母 / 祖父母 / 外祖父母在每个课税年度的扣除额只可以由一位申索人作出扣除。申索人如已获准扣除住宿照顾开支，则他或其它任何人士便没有资格在同一课税年度就同

一位父母 / 祖父母 / 外祖父母申索供养父母 / 祖父母 / 外祖父母免税额或额外免税额。

36. 评税主任可要求申索人提交以下资料 and 文件以处理有关的申索：

- (a) 有关父母 / 祖父母 / 外祖父母的个人资料，包括姓名、身分证号码、出生日期和政府伤残津贴计划登记号码(如未满 60 岁者)；
- (b) 安老院名称和地址；以及
- (c) 缴付款额和安老院发出的收据或其它缴费证明文件。

37. 有关扣除长者住宿照顾开支的详细资料载于本局的《税务条例释义及执行指引》第 36 号。

### **居所贷款利息**

38. 由 1998/99 课税年度起，任何人士均可以根据该条例第 26E 条，从应课薪俸税入息或以个人入息课税方法计算的入息总额，扣除已缴付的居所贷款利息。按标准税率缴税的人士亦有资格申索该项扣除。

39. 评税主任可要求申索人提交以下文件以处理有关的申索：

- (a) 业权证明；
- (b) 住宅用作其居住地方的证据；
- (c) 贷款协议书或按揭契；以及
- (d) 偿还贷款收据。

40. 有关扣除居所贷款利息的详细资料载于本局的《税务条例释义及执行指引》第 35 号。

## 向认可退休计划支付的供款

### 强制性公积金计划(强积金计划)

41. 由 2000 年 12 月 1 日起，除了在强积金计划条例下获得豁免的人士外，全职和兼职雇员，以及自雇人士，都必须参加强积金计划。月入 4,000 元以上的雇员或自雇人士的强制性供款为其收入的 5%。强制性供款上限为每月 1,000 元，或每年 12,000 元。就薪俸税来说，第 26G(3)(b)条订明，任何人士以雇员身份在任何课税年度支付强制性供款，均可就该供款作出扣除，款额以附表 3B 指明者为限。

### 认可职业退休计划(职业退休计划)

42. 根据第 26G(3)(a)条规定，如果雇员选择不参加强积金计划，而参加已获强积金豁免的认可职业退休计划，其供款亦可获扣除。扣除的款额以下列两者较少者为准：

- (i) 该雇员向认可职业退休计划支付的供款额；以及
- (ii) 假设参加了强积金计划而按该计划规定计算出来的强制性供款额。

扣除额不得超过附表 3B 指明的款额。

## 虚报

43. 任何人士如蓄意呈报不正确的报税表，或在申索任何扣除或免税额时，提供虚假资料，或协助他人逃税，可遭受循简易程序的起诉，一经定罪，可被判处第 3 级罚款(现行款额为 10,000 元)，以及一笔相等于因所犯罪行而导致少征收，或因该罪行假若未被发现而可能导致少征收的税款三倍的罚款，另可处监禁六个月。若遁公诉程序定罪，可被判处第 5 级罚款(现行款额为 50,000 元)，以及一笔相等于少征收或可能少征收的税款三倍的罚款，另可处监禁三年。