

Case No. D3/17

Salaries tax – food allowance and travelling allowance – gratuities or retirement benefits – whether or not the sums were chargeable to salaries tax – sections 8(1)(a), 8(2)(cc), (9)(1)(a), 12(1)(a), 68(4) of the Inland Revenue Ordinance (the ‘Ordinance’) [Decision in Chinese]

Panel: Chui Pak Ming Norman (chairman), Marvin T F Hsu and Wong Pak Yan Annie.

Date of hearing: 21 February 2017.

Date of decision: 9 May 2017.

At the material time, the appellant was employed by Company C in a position of grade E, and was responsible for engineering on board of Company ship. Company C’s seafarers agreement (including grade E which the appellant was in) comprised service clauses for travelling, accommodation and food allowance. According to Company C’s policy, the retirement age of an employee was 65. Company C would release a gratuity to a retiring employee serving for 10 or more years (the ‘Gratuity’). This represented a benefit for those serving the Company for a number of years. The assessor regarded the travelling and food allowance, and Gratuity as taxable incomes. The appellant appealed the decision. The grounds of his appeal were that: (a) as per Merchant Shipping (Seafarers) (Provisions and Water) Regulation (Cap 478E), it should be the duty of the employer to provide food (the ‘Hong Kong Food Allowance’) and travelling expense (the ‘Hong Kong Travelling Allowance’). The appellant had prepaid the expenses and the employer reimbursed him subsequently. (b) for the Gratuity, the Inland Revenue Department assessed his tax on a base different from his colleagues. Colleagues of the same grade did not need to pay tax for their Gratuity upon retirement.

Held:

1. The appellant, as an employee, was responsible to get himself to his place of work. The travelling should not be regarded as part of his duties being executed. The appellant received the Hong Kong Travelling Allowance based on his service agreement. It was part of his income earned from Company C. Hence, the Hong Kong Travelling Allowance was taxable income under section 9(1)(a) of the Ordinance, and was chargeable to salaries tax under section 8(1)(a) of the Ordinance (Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC, 451; D47/03, IRBRD, vol 18, 562 followed).
2. Company C was not responsible to provide food to the appellant. Being an employee of Company C, the appellant received Hong Kong Food

(2018-19) VOLUME 33 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Allowance as an extra benefit. The Hong Kong Food Allowance belonged to taxable income under section 9(1)(a) of the Ordinance, and therefore was chargeable to salaries tax under s 8(1)(a) of the Ordinance (Sanderson (H M Inspector of Taxes) v Durbidge 36 TC, 239, followed).

3. If the Hong Kong Travelling Allowance and Hong Kong Food Allowance met the requirement of section 12(1)(a) of the Ordinance, those allowances should be deducted from the assessable income of the appellant. The food and travelling expenses incurred by the appellant failed to meet the requirement of section 12(1)(a) that all outgoings and expenses should be wholly, exclusively, and necessarily incurred in the production of the assessable income. Those allowances were not deductible.
4. The onus of proof is on the appellant. Due to lack of detailed information, the appellant could not substantiate his case. Even assuming that there had been case similar to his submission, it did not show that the treatment of his colleague's case was necessarily correct. The Gratuity was paid to the appellant, according to Company C's policy, upon his retirement as recognition of his years of service. The Gratuity was income from employment and was therefore chargeable to salaries tax under sections 8(1)(a) and 9(1)(a) of the Ordinance (D79/88, IRBRD, vol 4, 160; Fuchs v Commissioner of Inland Revenue [2011] 2 HKC, 422 followed; Lo Tim Fat v Commissioner of Inland Revenue [2006] 2 HKLRD, 689 considered).

Appeal dismissed.

Cases referred to:

Fuchs v Commissioner of Inland Revenue [2011] 2 HKC, 422
Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC, 451
Sanderson (H M Inspector of Taxes) v Durbidge 36 TC, 239
D47/03, IRBRD, vol 18, 562
D79/88, IRBRD, vol 4, 160
D15/93, IRBRD, vol 8, 350
D80/00, IRBRD, vol 15, 715
D110/03, IRBRD, vol 19, 44
D42/10, (2010-11) IRBRD, vol 25, 829
D30/12, (2012-13) IRBRD, vol 27, 657
Lo Tim Fat v Commissioner of Inland Revenue [2006] 2 HKLRD, 689
D126/02, IRBRD, vol 18, 188

Appellant in person.

Chan Lok Ning Loraine, To Yee Man and Fu Hoi Kong, for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D3/17

薪俸税 — 膳食津贴及交通津贴 — 退休酬金 — 是否应课缴薪俸税 — 《税务条例》(下称「该条例」) 第8(1)(a)条, 8(2)(cc)条, (9)(1)(a)条, (12)(1)(a)条, 68(4)条

委员会: 徐伯鸣(主席)、徐晋晖及黄栢欣

聆讯日期: 2017年2月21日

裁决日期: 2017年5月9日

在相关时段, 上诉人于C公司的受雇职位为E职位, 负责公司船舶上的工程。C公司的海员协议(包括适用于上诉人的E职位职级)载有交通津贴与住宿及膳食津贴服务条款。根据C公司的政策, 员工的退休年龄为65岁。C公司会酌情向服务满10年或以上的退休员工发放一笔酬金(下称「该酬金」), 作为他们提供多年服务的福利。评税主任认为交通及膳食津贴和该酬金均属应课评税入息。上诉人就评税提出上诉。他指出: (a)根据商船(海员)(粮食和水)规例(478E章), 膳食(以下简称「香港膳食津贴」)和交通(以下简称「香港交通津贴」)费都是资方的责任, 上诉人只是代支后, 资方补回上诉人的支出。(b)在离职酬金方面, 税务局向他评税的基准与其他同事不同, 同一职级的同事, 在离职时收到的特别酬金是不用缴税的。

裁决:

1. 自行抵达执勤地点是上诉人作为雇员的责任, 不应被视为执行职务的行为。香港交通津贴是上诉人根据服务合约而获得的款项, 是他因受雇于C公司所获得的收入, 故此香港交通津贴是属于税例第9(1)(a)条所订明的入息, 须按税例第8(1)(a)条课缴薪俸税(引用 Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC, 451; D47/03, IRBRD, vol 18, 562)。
2. C公司没有责任向上诉人提供膳食。香港膳食津贴是上诉人凭其在C公司的受雇职位所得的一项额外利益, 香港膳食津贴是属于税例第9(1)(a)条所订明的入息, 须按税例第8(1)(a)条课缴薪俸税(引用 Sanderson (H M Inspector of Taxes) v Durbidge 36 TC, 239)。
3. 但如香港交通津贴及香港膳食津能符合税例第12(1)(a)条的规定, 该等津贴须从上诉人的应评入息中扣除。上诉人支付的交通及膳食费用并不符合第12(1)(a)条有关「必须是完全、纯粹及必须为产生该应评

税入息而招致」的规定，不可予以扣除。

4. 上诉人承担举证的责任。在欠缺详细资料下，上诉人未能支持他的陈述。即使曾有类似他陈述的个案，那些个案的处理方法未必一定是正确的。该退休酬金是C公司根据其政策于上诉人退休时向他发送，作为他提供多年服务的报酬。该退休酬金实属上诉人的受雇工作入息，须按照税例第8(1)(a)及9(1)(a)条课缴薪俸税（引用D79/88, IRBRD, vol 4, 160；Fuchs v Commissioner of Inland Revenue [2011] 2 HKC, 422；参考Lo Tim Fat v Commissioner of Inland Revenue [2006] 2 HKLRD, 689）。

上诉驳回。

参考案例：

Fuchs v Commissioner of Inland Revenue [2011] 2 HKC, 422
Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC, 451
Sanderson (H M Inspector of Taxes) v Durbidge 36 TC, 239
D47/03, IRBRD, vol 18, 562
D79/88, IRBRD, vol 4, 160
D15/93, IRBRD, vol 8, 350
D80/00, IRBRD, vol 15, 715
D110/03, IRBRD, vol 19, 44
D42/10, (2010-11) IRBRD, vol 25, 829
D30/12, (2012-13) IRBRD, vol 27, 657
Lo Tim Fat v Commissioner of Inland Revenue [2006] 2 HKLRD, 689
D126/02, IRBRD, vol 18, 188

上诉人亲自出席聆讯。

陈乐宁、陶绮雯及傅海江代表税务局局长出席聆讯。

决定书：

引言

1. 上诉人反对税务局向他作出的2012/13及2013/14课税年度薪俸税评税。他所争论的项目是他从雇主在该2个课税年度收取的膳食津贴及交通津贴，及于2013/14课税年度收取的退休酬金不应课缴薪俸税。
2. 就着上诉人提出的反对理由及理据，税务局副局长考虑过他所反对的

理由及理据及一切由上诉人及其雇主呈交的文件及有关资料后，于2016年6月6日发出决定书(「副局长决定书」)，裁定上诉人的反对无效。

3. 上诉人于2016年7月5日向税务上诉委员会(「委员会」)对税务局副局长的决定提出上诉。

上诉理由

4. 上诉人在其致委员会日期为2016年7月5日之信件，提出以下上诉理由：

- (a) 根据海员规例第478章，膳食和交通费都是资方的责任，上诉人只是代支后，资方补回上诉人的支出。
- (b) 更重要的是 - 全世界的海员在膳食和交通方面都是他们不能负担的，委员会或可向海事署或有关的公会查询。
- (c) 税务局的决定，上诉人有被双重征税的局面。
- (d) 在离职酬金方面，上诉人所知和理解的事实是和上诉人同一职级的同事，在离职时和上诉人一样收到的特别酬金，而他们是不用缴税的，为什么上诉人不可享有和他们一样的权利？

不受争议事实的裁断

5. 在聆讯时上诉人确认他不争议副局长决定书内所载之部份事实。对于不受争议的部份，委员会现裁决为本上诉之事实。该等事实现列于本决定书第6段至第17段。

6. 上诉人于1947年12月出生。

7. (a) B公司及C公司是D集团旗下的公司。
- (b) 上诉人自1984年3月15日起受雇于B公司。基于重组架构，张先生自1999年8月4日起转调至C公司。

8. 在有关期间，上诉人于C公司的受雇职位为E职位，负责公司船舶上的工程。C公司的海员协议(包括适用于上诉人的E职位职级)载有下列服务条款：

- (a) 员工如在零时30分至早上6时30分期间于香港母港完成或开始履行职务，可向C公司申请交通津贴，津贴额为每天50元(以下简称「香港交通津贴」)。
- (b) 员工如须逗留在香港以外的港口，C公司可酌情向他们发放住宿

(2018-19) VOLUME 33 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

及膳食津贴。

9. (a) C公司就上诉人提交的2012/13及2013/14课税年度薪酬及退休金报税表及雇员行将停止受雇通知书中，载有以下资料：

	<u>2012/13</u>	E职位	<u>2013/14</u>
(i) 受雇职位	:		
(ii) 雇用期间	:	01-04-2012- 31-03-2013	01-04-2013- 02-08-2013
(iii) 入息-	:	元	元
薪金		481,218	168,791
假期工资		-	6,932
花红		49,626	-
加班津贴		31,520	-
其他津贴		79,430	62,679
退休时的奖赏或酬金 (以下简称「该酬金」)			<u>153,000</u>
		<u>641,794</u>	<u>391,402</u>
			<u>447,936</u> (总额839,338元)

- (b) 上述其他津贴包括交通及膳食津贴 [第13(b)段事实]。

10. (a) 上诉人在其2012/13及2013/14课税年度个别人士报税表中，申报以下资料：

	<u>2012/13</u>	<u>2013/14</u>
	元	元
(i) 得自C公司的总入息： [第9(a)(iii)段事实]	641,794	839,338
(ii) 扣除项目包括 - 交通及膳食津贴	10,480	-
退休计划款项	-	215,679 ^[注]

注: 62,679元(其他津贴) + 153,000元(该酬金)

- (b) 在其2013/14课税年度报税表内，上诉人同时夹附以下文件：

- (i) 一份明细表，列出他在该年度每月所得的交通及膳食津贴额，总额为11,500元。
- (ii) 一封由香港商船海员管理处发出的覆函，叙明《商船(海员)

条例》(第478章)及其附属法例均对海员在不同福利范畴有适当的保障，当中包括粮食、食水等。

(iii) 《商船(海员)(遣返)规例》(第478Q章)及《商船(海员)(粮食和水)规例》(第478E章)的条文。

11. 评税主任认为交通及膳食津贴和该酬金均属应课评税入息，不可予以扣除，并向上诉人作出下列2012/13及2013/14课税年度薪俸税评税：

	<u>2012/13</u>	<u>2013/14</u>
	元	元
入息 [第10(a)(i) 段事实]	641,794	839,338
减：其他可扣除项目	<u>18,050</u>	<u>12,004</u>
入息净额	623,744	827,334
减：已婚人士免税额	<u>240,000</u>	<u>240,000</u>
应课税入息实额	<u>383,744</u>	<u>587,334</u>
应缴税款(已扣除税款宽减)	<u>43,236</u>	<u>77,846</u>

12. 上诉人反对上述两项评税 [第11段事实]，理由如下：

- (a) 有关交通及膳食津贴是C公司根据《商船(海员)条例》向他发放，故此不应课缴薪俸税。
- (b) 根据其他同事的实例，他们可就其退休奖金(类似该酬金)获退回税款。

13. 应评税主任的查询，C公司提供了以下资料：

交通及膳食津贴

- (a) 如上诉人因执勤安排而须逗留在澳门，可获发放每天60元的交通津贴(以下简称「澳门交通津贴」)及每天90元的膳食津贴(以下简称「澳门膳食津贴」)。
- (b) 上诉人于2012/13及2013/14课税年度获发放交通及膳食津贴的详情如下：

	<u>2012/13</u>	<u>2013/14</u>
	元	元
(i) 交通津贴 -		
澳门交通津贴	1,860	3,300
香港交通津贴	<u>4,000</u>	<u>3,250</u>

	<u>2012/13</u>	<u>2013/14</u>
	元	元
(ii) 膳食津贴 -	5,860	6,550
澳门膳食津贴	4,320	4,950
因于农历新年在香港执勤 而获发放的膳食津贴(以下 简称「香港膳食津贴」)	300	-
	<u>4,620</u>	<u>4,950</u>
	<u>10,480</u>	<u>11,500</u>

- (c) 上诉人在履行职务时不需要付出交通及膳食费用。

该酬金

- (d) 根据C公司的政策，员工的退休年龄为65岁。C公司会酌情向服务满10年或以上的退休员工发放一笔酬金，作为他们提供多年服务的福利。

- (e) 该酬金是在上诉人退休时向他们发放，并以他的最后底薪，服务年期及一项由C公司界定的因数计算如下：

$$41,528 \text{元(底薪)} \times 29.38 \text{年(服务年资)} \times 0.125 \text{(界定因数)} \\ = \underline{152,512 \text{元}} \text{ (调整至153,000元)}$$

- (f) 该酬金并非根据《雇佣条例》(第57章)的规定而发放。由于上诉人是根据《商船(海员)条例》所指的船员协议而受聘，《雇佣条例》对他并不适用。因此，上诉人在退休时无权享有《雇佣条例》下的长期服务金。

14. C公司提供了以下文件：

- (a) 上诉人在2012/13课税年度每月所得的交通及膳食津贴明细表。
- (b) 上诉人就2012年3月至2013年2月、2013年6月及2013年9月至2014年3月期间为申领交通及膳食津贴向C公司提交的「加班及津贴申请表」副本。

15. 上诉人提供了以下资料及文件副本：

- (a) 该酬金是C公司在他年满65岁退休时向他发放，并按其接近30年的工作年资计算。

- (b) C公司就他发出有关2012年4月至2014年3月期间的薪金通知书。
- (c) 他就2013年8月向C公司提交的「加班及津贴申请表」副本。
- (d) C公司在2013年10月1日至2013年10月8日期间的航程表。
- (e) C公司2013年12月的海员执勤表。

16. 根据《税务条例》(以下简称「税例」)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第12段，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，便可不用计算应评税入息。

17. (a) 评税主任致函上诉人，解释膳食津贴、交通津贴及该酬金均须课缴薪俸税。然而，澳门交通津贴及澳门膳食津贴可按税务局的执行指引不用计算为应评税入息 [第16段事实]。故此，评税主任建议修订其2012/13及2013/14课税年度薪俸税评税如下：

	<u>2012/13</u>	<u>2013/14</u>
	元	元
入息 [第10(a)(i) 段事实]	641,794	839,338
<u>减</u> ：澳门交通津贴 [第13(b)(i) 段事实]	1,860	3,300
澳门膳食津贴 [第13(b)(ii) 段事实]	<u>4,320</u>	<u>4,950</u>
	635,614	831,088
<u>减</u> ：可扣除项目	<u>18,050</u>	<u>12,004</u>
	617,564	819,084
<u>减</u> ：已婚人士免税额	<u>240,000</u>	<u>240,000</u>
应课税入息实额	<u>377,564</u>	<u>579,084</u>
应缴税款(已扣除税款宽减)	<u>42,185</u>	<u>76,444</u>

- (b) 上诉人一直没有接纳评税主任的建议。

上诉人之证供

18. 上诉人于聆讯时宣誓作供。以下是他作供的概要：
- (a) 作为E职位，他要按雇主的指示，轮班在港澳喷射船工作。
 - (b) 有时他会于早上五时半开工，按他开工的时间而定，如他于下午或黄昏上班，有时他会于零晨二时下班。
 - (c) 如遇上零晨零时三十分至早上六时三十分期间于香港上班或下

班，他需要坐的士回码头执勤或回家，因为在该段时间内，他不能倚赖公共交通工具上班或下班回家。为此他要先支付的士钱，其后再向公司申请索回。所以该等款项是公司的欠款，而不是交通津贴。

- (d) 如他执行日更职务，公司会给予他一份饭盒，如他是当晚更，公司不会给予饭盒，他要自付晚餐费用。
- (e) 由于安全条例规定，他每工作数小时后，他便会离船到码头的休息室休息及/或吃饭。如公司没有提供饭盒，他便会出街购买便餐。
- (f) 对于2012/13年度的香港膳食津贴，他不同意该300元是膳食津贴。他指出由于农历年初一到初三他要开工，公司给予他每天100元，以使他可以在新年期间吃得丰富一些。
- (g) 他是根据海员协议的条款受聘，他的权益受本港法例第478章所保障。在工作期间，他可无偿获得或享用由雇主提供的粮食和食水。由于雇主并无即时提供，而事后补发为膳食津贴和交通津贴，故此这两项津贴应视为雇主欠他的款项。
- (h) 过往，在退休时，澳门赌场为了感谢船公司员工过往带来那么多赌客给他们，会向退休员工在他们退休时发放一笔退休赏金。他不知道为什么他的退休赏金是由雇主支付。据他的理解，该退休赏金是免税的。在受答辩人盘问时，上诉人同意他在澳门赌场是没有职位。
- (i) 他不同意他的退休日期是2013年8月3日，他认为他的退休日期是2016年8月3日。

受争议的事实裁决

19. F集团是处理上诉人强积金的信托机构。答辩人于2016年1月6日要求F集团提供上诉人于2013年8月从F集团收取的公积金或强制性公积金计划的款项金额。F集团于2016年1月18日回复答辩人，并附上上诉人的「终止成员-单位转移结算书」。该结算书列明计划终止日期为2013年8月2日，终止原因为退休。C公司于2013年8月5日给予上诉人一份服务证书，该服务证书证明上诉人于2013年8月3日退休。故此委员会裁定上诉人的退休日期为2013年8月3日，委员会并不认同上诉人声称的退休日期为2016年8月3日。

20. 上诉人声称根据聘用海员的有关条例(即香港法例第478E章5条)，雇主有责任提供膳食予海员。委员会的意见是该条例只是列明每艘船舶的雇主及船长均

有责任确保其船舶获得符合规定的粮食和水的提供。委员会认为「提供膳食」与「确保其船舶获得符合规定的粮食和水的提供」是不同的事项。就「确保其船舶获得符合规定的粮食和水的提供」的责任而言，不单只雇主要履行该责任，船长也有共同的责任来「确保其船舶获得符合规定的粮食和水的提供」。「提供膳食」的责任是雇主于雇佣合约订明的责任，两者不可混为一谈。从C公司与上诉人签署的雇佣合约条文中，委员会找不到C公司需要向上诉人提供膳食的条文。故此委员会不接纳上诉人声称C公司有责任向上诉人提供膳食。

21. 上诉人声称退休酬金(153,000元)是由澳门赌场因感谢他过往带给他们很多赌客，于他退休时向他发放。由C公司于2013年9月24日向答辩人提交有关上诉人将停止受雇的通知书(IR56F表格)所示，该退休酬金(153,000元)是由上诉人雇主于他退休时，向他提供及发放。上诉人的声称与这份证物是相互抵触。根据C公司的政策，C公司会酌情向服务满10年或以上的退休员工发放一笔酬金，作为他们提供多年服务的福利。故此委员会不接纳上诉人上述的声称。委员会毫无疑问地接纳该退休酬金是C公司于上诉人退休时向他发送。

争议的事项

22. 本上诉有以下争议事项待决:

- (a) 上诉人从C公司于有关课税年度内收取的膳食津贴、交通津贴及退休酬金是否应课缴薪俸税；及
- (b) 如需要者，上诉人可否获扣除有关交通和膳食津贴，及退休酬金。

有关法律条文

23. 委员会认同下列由税务局局长代表提出的《税务条例》及《雇佣条例》条文，和相关案例的法律原则。委员会会将该等法律原则，应用于本上诉。

税例

24. 下列为税例的有关条文:

- (a) 第8(1)(a)条

除税例另有规定外，每个人在每个课税年度从任何有收益的职位或受雇工作所得而于香港产生或得自香港的入息，均须予以征收薪俸税。

(b) 第8(2)(cc)条

除第8(4)条及8(5)条另有规定外，在计算任何人的入息时，不包括在退休时，从认可职业退休计划中取回的任何款项；及相等于符合以下说明的累算积权益的部份的款项：该部份是可以归因于雇主支付予强制性公积金计划的自愿性供款的累算权益的部分，并且是基于退休的理由，从该计划的核准受托人收取的，不论是整笔支付的或是分期支付的。

因受雇工作而获得的入息的定义

(c) 第(9)(1)(a)条

因任何职位或受雇工作而获得的入息，包括不论是得自雇主或他人的任何工资、薪金、假期工资、费用、佣金、花红、酬金、额外赏赐、或津贴。

应评税入息的调整

(d) 第(12)(1)(a)条

在确定任何人在任何课税年度的应评税入息实额时，须从该人的应评税入息中扣除完全、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。

举证责任

(e) 第68(4)条

证明上诉所针对的评税额过多或不正确的举证责任，须由上诉人承担。

25. 《雇佣条例》(第57章)第4(2)(d)条规定，除第IVA部另有规定外，该条例不适用于根据《商船(海员)条例》(第478章)(以下简称「海员条例」)所指的船员协议而服务的人，或在不是于香港注册的船舶上服务的人。

有关案例

「薪俸税的征税范围」的案例

26. 在 Fuchs v Commissioner of Inland Revenue¹ 一案中，终审法院常任法官李义(Ribeiro PJ)有以下裁决：

- (a) 税例第8(1)条所指的应课税入息并不限于纳税人在受雇期间所赚取的入息，而应包括「其担任或身为雇员」所获支付的款项，或「在其过往提供服务所得的报酬，或作为诱因令其接受雇用并提供服务」而支付的款项。相关判词原文如下(第430页)：

‘17. *In my view, the same approach should be adopted in the construction of s 8(1) of the [Inland Revenue] Ordinance. Income chargeable under that section is likewise not confined to income earned in the course of employment but embraces payments made ... “in return for acting as or being an employee”, or ... “as a reward for past services or as an inducement to enter into employment and provide future services” ...’*

- (b) 根据雇佣合约而有权获得的款项，属因受雇工作所获得的应课税入息。相关判词原文如下(第431页)：

‘20. *Conversely, in many cases, there will be little doubt that a payment is assessable as “income from employment”. This is so where, for instance, the sum is plainly an entitlement under the contract of employment’*

「交通及膳食津贴」的案例

27. 在 Commissioner of Inland Revenue v Humphrey² 一案中，纳税人获香港政府聘用为地政助理，他派驻大埔区工作，但被编配入住九龙的政府宿舍。经安排下，纳税人使用自己的汽车执行地籍测量的职务。根据有关公务员编制规例，纳税人在有关课税年度获香港政府退还往返住所及办事处所招致的道路收费及部分交通费。高等法院上诉法庭裁定纳税人从住所驾车往返工作地点，并非在执行职务，故此他获雇主发还的道路收费及交通费属应课税的入息，而其所招致的开支不能获扣除。

- (a) 法官Scholes, S P J 指出一向以来，雇员往返住所及工作地点的路程属私人或个人性质，而使自己回到工作地点是雇员的责任；不可视作执行职务的行程。雇员有责任支付往返住所与工作地点的

¹ [2011] 2 HKC, 422

² 1 HKTC, 451

交通费，若雇员获雇主支付该等交通费，这款项是凭其受雇职位所得的一项应课税的额外利益。相关判词原文如下(第462及463页):

‘...It has long been established that travelling from home to office and back is a matter of a private or personal nature, and that it is the employee’s responsibility to get himself to his place of work, and that does not count as travelling on duty ... the respondent, in my view, was nevertheless not travelling on duty when travelling from home to office and back, and it was ...his responsibility to pay for those journeys, therefore in fact ... he was paid something by the Government towards the cost of the journeys which it was his responsibility to pay and he was consequently, in my view, obtaining an additional benefit in money from his employers, the Government, additional to his normal emoluments for the job. The money being paid to the respondent towards the cost of the journeys ... was not therefore a gift but arose out of the respondent’s office or employment, but was nevertheless not paid for work on duty, and is therefore assessable to tax.’

- (b) 法官Blair-Kerr, J 认为税例第12(1)(a)条中的「为产生应评税入息」(in the production of assessable income) 跟美国相关法例中的「在执行职位或受雇工作职务时」(in the performance of the duties of the office or employment) 在释义上没有重大分别。相关判词原文如下(第466及467页):

‘The main difference between rule 7 and s.12(1) of the Hong Kong Ordinance is that whereas the former speaks of expenses incurred “in the performance of the duties of the office or employment” the phrase used in the latter provision is “in the production of such assessable income”...

It would appear, however, that the difference in phraseology is immaterial so far as this appeal is concerned...’

28. (a) 在Sanderson (H M Inspector of Taxes) v Durbidge³ 一案中，纳税人是一名地方政府官员。他的职责包括于晚间出席理事会会议。若他需要晚上工作，由于理事会没有提供食物，他会到餐厅用茶点或晚餐，并会获得一项定额的膳食现金津贴，而该项津贴被视作为纳税人应课税的入息。纳税人认为该项津贴不应课税。另一方面，如该项津贴须课税，他应就其支付的实际膳食费获得扣除。该案件上诉至英国司法院时，纳税人对该项属他应课税的入息已无争议，余下的争议点是有关的膳食费可否获得扣除。

³ 36 TC, 239

- (b) 英国司法院法官Wynn-Parry, J 指出毫无疑问地，纳税人无法争论他于午餐时段或平日(无需出席会议的工作日子)下班后的用膳时段是在执行职务，而他支付的膳食费须获扣除。即使纳税人在特定日子因其受雇职位而需于晚间出席会议，在原则上，该茶点或晚餐时段与其他用膳时段并无区别，因此裁定该膳食费不应获得扣除。相关判词原文如下(第246页):

‘... It is quite clear, and it could not be argued to the contrary, that the Respondent could not be said, when he goes out during what may conveniently be described as the lunch hour to have lunch, to be engaged in the performance of the duties of his office so that he could make any claim in respect of the cost to him of any meal which he might eat during that day. In the case of what I might call a normal day he will go home at the end of the normal working hours, and again he cannot make any claim for any meal which he eats when he gets home. Now in the case of what I may call the exceptional day, when under the terms of his employment he is required to stay late in order to attend committee meetings, he is obviously engaged in the performance of the duties of his office or employment when he is attending on the committee ... But having regard to the term of his employment that when required he must stay late, I can see no difference for myself in principle between the nature of the interval for lunch and the interval for tea or the interval for dinner ...’

29. 在委员会D47/03一案中⁴，纳税人获廉政公署聘用为司机。在有关期间，他因应雇主的运作需要，多次被要求在远早于上午八时前上班。根据有关《公务员事务规则》，纳税人就由住所乘的士前往工作地点所支付的车资向雇主作出申索，并获雇主发还部分的士车资。税务局评定该发还款项属纳税人的应课税的入息。纳税人声称他没有因获发还车资而取得任何金钱上的净收益；而他作为纪律部队工作人员的职责有别于其他雇员的职责。委员会驳回该上诉，并有以下裁决：

- (a) 纳税人从住所乘的士前往雇主办事处期间并非在执行职务。他的雇主是廉政公署以及他是纪律部队成员这两项事实，对涉案行程的性质并无影响。(第569页13段)
- (b) 根据Humphrey案，每名雇员使自己从住所回到工作地点的责任是税务法例的基本原则。纳税人获政府支付一些他本身有责任支付的行程费用，他因而从雇主取得额外金钱利益。故此，他获发还的费用是他从受雇工作取得的入息。他无权扣除他所招致的的士车资，理由是有关车资实属其个人及私人开支。(第569页14段)

⁴ IRBRD, vol 18, 562

「退休酬金」的案例

30. (a) 在委员会D79/88⁵一案中，纳税人于离职时从雇主收取一笔称为「酬金」的款项，有关酬金是根据雇主的政策发放，以纳税人最后的月薪及年资计算。
- (b) 委员会指出税例第9(1)(a)条「因受雇工作而获得的入息」作出定义，当中订明任何能概括地被归类「酬金」(gratuity)的款项须纳入税网；而「酬金」一词主要是指因过去的服务而给予馈赠或礼物。委员会遂裁定纳税人所收取的有关款项，与「酬金」的意思相符，是从受雇工作所获得的入息。(第163及164页13段)
31. 在委员会D15/93⁶一案中，纳税人以健康理由向雇主请辞。为表彰她过去20多年的服务，该雇主在纳税人离职时向她支付一笔款项。纳税人声称该款项是她因丧失获取遣散费的权利而取得的赔偿，或是她的长期服务金，故此不应课缴薪俸税。委员会裁定该款项既非雇主因违反合约而支付的赔偿，亦不是长期服务金，而是纳税人过往向雇主所提供的服务而获得的，故此须予以征税。
32. (a) 在委员会D80/00⁷一案中，纳税人被雇主解雇。在离职时，纳税人收取有关退休计划利益及获雇主酌情发放的一笔额外款项，该笔额外款项是根据纳税人的服务年资来计算。委员会裁定该笔额外款项是纳税人过往提供服务所得的特惠报酬，并非因为丧失工作而给予的赔偿，须予以征税。
- (b) 委员会亦列出以下就裁定雇员离职时获得的某些款项是否须予以征收薪俸税的适用原则：
- (i) 有关款项如属馈赠以答谢雇员在职时所提供的服务，须课缴薪俸税；
 - (ii) 有关款项如属雇员因丧失工作而给予的赔偿，或是遣散费，或是代遣散费，均不须课缴薪俸税；
 - (iii) 有关款项的名称并不重要，症结在于它的真正性质；
 - (iv) 于决定有关款项的真正性质时，款项的计算方法是一个重要因素。(第724页20段)

⁵ IRBRD, vol 4, 160

⁶ IRBRD, vol 8, 350

⁷ IRBRD, vol 15, 715

33. (a) 在委员会D110/03⁸一案中，纳税人获香港特别行政区政府的代理人聘用，他在约满后获支付一笔约满酬金。纳税人声称该笔酬金包括他根据《雇佣条例》的规定可领取的遣散费，有关遣散费不应列入其应课税入息。
- (b) 委员会裁定纳税人是政府的雇员，政府不受《雇佣条例》约束，无须向纳税人支付遣散费。该笔酬金是在雇员合约开始时雇主同意将来支付予纳税人的款项，亦是雇主使纳税人提供服务的诱因之一。委员会认为该笔酬金是纳税人因受雇工作而获得的入息的一部分，而不是《雇佣条例》下所指的遣散费或长期服务金。(第50页14及16段)
34. 在委员会D42/10⁹一案中，纳税人因健康理由提出请辞。雇主于他离职时向他支付了长期服务金，并在《雇佣条例》规定以外支付一笔额外款项，以答谢他过去的卓越服务。委员会裁定笔额外款项并非法定的长期服务金或因雇主违反合约而支付的赔偿，而是答谢纳税人卓越表现而发放的奖赏，其性质属于税例第9(1)(a)条下的酬金，须课缴薪俸税。(第836页15段)

35. 在委员会D30/12¹⁰一案中，纳税人提早于54岁退休，并按其雇佣合约的条款获雇主发放一笔酬金。该笔酬金的计算方法与《雇佣条例》中计算长期服务金的方法接近。纳税人辩称该笔酬金属于长期服务金，不应课缴薪俸税。委员会裁定纳税人离职的原因并不符合《雇佣条例》第31R条所列出的各种情况，故此该笔酬金并非长期服务金。委员会亦援引Fuchs一案的裁决，说明该笔酬金是为答谢纳税人提供多年服务的报酬，是他因受雇工作所获得的入息，须予以征收薪俸税。(第664页32-33段及666页42段)

「类似个案处理」的案例

36. 在Lo Tim Fat v Commissioner of Inland Revenue¹¹ (鲁添发 诉 税务局局长) 一案中，高等法院原讼法庭特委法官陈景生(Recorder E Chan SC)论及纳税人引述其同事与其相类个案中税务局的不同评税方法，中译本判辞如下(第781及782页)：

「10. 为了支持自己的争论点，上诉人引述了一宗个案。在该个案中，答辩人评估一位情况跟上诉人相同的同事的利得税时，只把某一部分的签名费当作第一年的营业收入。上诉人称，其实他的同事的情况与他相同，签署的文件也与他相若。答辩人回应说，根据〔税例〕，答辩人不能泄露有关其他纳税人的资料，因此不能对上诉人所引述的个案作出评论。考虑过呈交予本席有关上诉人同

⁸ IRBRD, vol 19, 44

⁹ (2010-11) IRBRD, vol 25, 829

¹⁰ (2012-13) IRBRD, vol 27, 657

¹¹ [2006] 2 HKLRD, 689

事的个案资料后，本席认为，那宗个案对本席裁定本上诉案方面帮助不大。即使假设两宗个案事实上是完全相同，而答辩人又以不同的方式处理上诉人和他同事的个案，这也不代表答辩人对上诉人同事的个案之处理手法必定是正确的」

37. 在委员会D126/02¹²一案中，纳税人提出的争论点之一，是他受到税务局不公平对待，因为税务局向他评税的基准与其他同事不同。就此，委员会提出一个问题：在执行其于税例下的职责时，委员会是否可以基于违反公平原则的理由，将一项本来有效和具法律依据的评税撤销(第199页10(b)段)。委员会表明，其属法定机构，并不拥有只有高等法院才享有的司法复核管辖权；委员会并无权力作出任何司法复核性质的宽免，但税务局局长应恪守责任，公平对待所有纳税人。(第203页23段)

讨论及分析

交通津贴及膳食津贴

38. 上诉人如在香港母港执勤，他的执勤地点为香港港澳码头。根据Humphrey¹³案及D47/03¹⁴两案的裁定，上诉人从家中到执勤地点或从执勤地点回家的行为，并不是执行职务，是私人性质。自行抵达执勤地点是上诉人作为雇员的责任，不应被视为执行职务的行为。这私人行为所引致的交通费用，不涉及执行职务，故此不是上诉人在执行职务的过程中所招致的开支。

39. 尽管这是私人性质的开支，如上诉人在零时30分或早上6时30分在香港母港执勤或下班，上诉人可根据他与C公司签订的雇佣合约申请津贴，即香港交通津贴，来补偿上诉人因在该段时段公共交通已停止服务而引致他多付的计程车费用。由于香港交通津贴是上诉人根据服务合约而获得的款项，是他因受雇于C公司所获得的收入，故此委员会认为香港交通津贴是属于税例第9(1)(a)条所订明的入息，须按税例第8(1)(a)条课缴薪俸税。

40. 根据事实的裁决¹⁵，C公司没有责任向上诉人提供膳食。上诉人在2012/13课税年度由于在农历新年执勤而获发放300元香港膳食津贴。按Durbidge¹⁶案中所确立的原则，上诉人无论在正常日子或农历新年期间执勤，用膳时段均不可被视作为执行职务，上诉人有责任自行支付其膳食费用。

41. 上诉人在其于2016年7月31日致委员会的陈述函中辩称他获得的香港交通津贴及香港膳食津贴应视为雇主欠上诉人的「公司欠款」。从上诉人与C公司签

¹² IRBRD, vol 18, 188

¹³ 本决定书第27段

¹⁴ 本决定书第29段

¹⁵ 本决定书第20段

¹⁶ 本决定书第28段

订的雇佣合约或从上诉人所依赖的香港法例478E章第5条和香港法例478Q章第3条，委员会看不出该等津贴是「公司欠款」。

42. 香港膳食津贴是上诉人凭其在C公司的受雇职位所得的一项额外利益。委员会认为香港膳食津贴是属于税例第9(1)(a)条所订明的入息，须按税例第8(1)(a)条课缴薪俸税。

43. 虽然香港交通津贴及香港膳食津贴须按税例第8(1)(a)条课缴薪俸税，但如该等津贴能符合税例第12(1)(a)条的规定，该等津贴须从上诉人的应评入息中扣除。

44. 根据税例第12(1)(a)条的规定，若上诉人获得的香港交通津贴及香港膳食津贴要获得入息税的扣除，该等交通支出及膳食支出必须是「完全、纯粹及必须为产生该应评税入息而招致的所有支出」。

45. 根据不受上诉人争议的事实¹⁷，上诉人在履行职务时是不需要付出交通及膳食费用。交通支出及膳食支出是上诉人的私人支出，故此委员会认为上诉人支付的交通及膳食费用并不符合第12(1)(a)条有关「必须是完全、纯粹及必须为产生该应评税入息而招致」的规定，不可予以扣除。

退休酬金

46. 税例第8(1)(a)条定明，除税例另有规定外，每个人在每个课税年度从任何有收益的职位或受雇工作所得而于香港产生或得自香港的入息，均须予以征收薪俸税。

47. 根据Fuchs¹⁸一案，终审庭裁定税例第8(1)(a)条所指的应课税入息并不限于纳税人在受雇期间所赚取的入息，而应包括「其担任或身为雇员」所获支付的款项，或「在其过往提供服务所得的报酬，或作为诱因令其接受雇用并提供服务」而支付的款项。

48. 在税务上诉委员会D79/88¹⁹案中，纳税人于离职时从雇主收取一笔酬金，该酬金是根据雇主的政策发放，及以纳税人最后的月薪及年资计算。该上诉委员会认为该酬金是纳税人因以往提供的服务而获得的馈赠，故此裁定该酬金是受雇工作入息，须予以征收薪俸税。

49. 上诉人先后在B公司及C公司工作合共约30年，直至2013年8月3日退休。正如本决定书上文²⁰所述，委员会不接纳上诉人声称，该退休酬金是由澳门赌场

¹⁷ 本决定书第13(c)段

¹⁸ 本决定书第26段

¹⁹ 本决定书第30段

²⁰ 本决定书第21段

因感谢他过往带给他们很多赌客，于他退休时向他发放。即使该退休酬金是由澳门赌场向上诉人发放，这也改变不了的事实 - 该退休酬金是因上诉人受雇于C公司工作而获得的收入。

50. 根据不受争议的事实²¹，该退休酬金是C公司根据其政策以上诉人的最后底薪和服务年资计算²²，向上诉人在退休时发放，作为他提供多年服务的报酬。

51. 依据Fuchs²³ 及D79/88²⁴两案的裁决，该退休酬金实属上诉人的受雇工作入息，须按照税例第8(1)(a)及9(1)(a)条课缴薪俸税。

52. 上诉人在他的陈述函中²⁵提出他的同事在离职时，同样获C公司支付退休酬金，但他们的退休酬金不用课税，他应享有相同的权利。委员会认为举证的责任是在上诉人。在欠缺详细资料下，上诉人未能支持他的陈述。即使曾有类似他陈述的个案，援引Lo Tim Fat案例²⁶，那些个案的处理方法未必一定是正确的。故此，上诉人的陈述对本上诉而言，根本没有帮助。委员会必须依照本案的事实和相关的法律条文和案例处理上诉人提出的上诉。

案件处置

53. 经详细及小心地考虑所有证据、证物、上诉文件夹内的文件和双方的陈词，与及基于本决定书的讨论及分析，委员会认为上诉人未能履行《税务条例》第68(4)条的举证责任，证明相关香港交通津贴，膳食津贴和退休酬金不是由受雇于C公司而得到的入息。委员会从客观事实上亦认为，此案案情不符合《税务条例》第12(1)条所定的获扣减要求，所以，委员会驳回上诉人的上诉，并确定：

- (a) 上诉人于2012/13课税年度的应课税入息实额为377,564元及应缴税款为42,185元；及
- (b) 上诉人于2013/14课税年度的应课税入息实额为579,084元及应缴税款为76,444元。

²¹ 本决定书第13(d)段

²² 本决定书第13(e)段

²³ 本决定书第26段

²⁴ 本决定书第30段

²⁵ 日期为2016年7月31日由上诉人致答辩人的信件

²⁶ 本决定书第36段