

Case No. D25/08

Salaries tax – whether or not payment in lieu of notice reimbursed from the employer is taxable income – sections 8(1)(a), 9(1)(a) and 12(1)(a) of the Inland Revenue Ordinance ('IRO') – whether or not payment in lieu is deductible expense. [Decision in Chinese]

Panel: Anthony So Chun Kung (chairman), Susanna W Y Lee and David Yu Hon To.

Date of hearing: 3 January 2008.

Date of decision: 10 September 2008.

The appellant was employed by Company A as Operating Manager. The employment contract stated that either party could give 2 months' notice or payment in lieu of notice to terminate the contract of employment. Because the appellant has failed to give 2 months' notice of resignation to Company A, she had to pay Company A payment in lieu of notice. The appellant thereafter was employed by Company B. Company B promised to pay the appellant for her payment in lieu of notice, but the condition was the appellant had to render service for the company for at least 6 months. Since the appellant had rendered service for Company B for less than 6 months and the notice of resignation given to Company B was also less than 1 month, the appellant not only could not receive any reimbursement from Company B for her payment in lieu of notice given to Company A, she had to pay another payment in lieu of notice to Company B. Finally the appellant was employed by Company C. Company C also promised to reimburse the appellant the two sums of payment in lieu of notice.

The appellant objected to the Commissioner's salaries tax assessment. The appellant claimed that she should be entitled to deduct two sums of money paid to her previous employers as payment in lieu of notice so as to obtain the new job. The appellant also claimed that these two sums of money paid to her previous employers as payment in lieu of notice was money reimbursed by her new employer for the expenses she had paid for the new employer. This reimbursement should not be considered as her income for tax assessment. The major issue in the present case was on two points: (1) Whether or not the money reimbursed from Company C to the appellant for payment in lieu of notice was taxable income? (2) Whether or not the payment in lieu of notice to Company A and Company B were deductible expenses of the appellant?

Held:

1. According to the Inland Revenue Ordinance, all incomes from employment are

(2008-09) VOLUME 23 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

subjected to salaries tax. Income includes any wages, salary, leave pay, fee, commission, bonus, gratuity, perquisite, or allowance etc.

2. In the present case the new employer has not directly paid the payment in lieu of notice to the appellant's previous employers, but the concerned payment in lieu of notice really was the sum of money provided to the appellant to discharge her responsibility owed to her previous employers. This amounts to perquisite received by the appellant from her new employer for her employment. As a result, the Board finds that under sections 8(1)(a) and 9(1)(a) of the Inland Revenue Ordinance, the concerned payment in lieu of notice are subjected to salaries tax (David Hardy Glynn v Commissioner of Inland Revenue 3 HKTC 245, D124/02, IRBRD, vol 18, 175 followed).
3. Under section 12(1)(a) of the Inland Revenue Ordinance, deductible expenses need to fulfill two conditions. Firstly, the expenses should be wholly, exclusively and necessarily incurred in the production of the assessable income. Secondly, the expenses should not be domestic or private or capital expenditure. If the first condition could not be fulfilled, it certainly would not require to study whether the second condition is satisfied. The concerned expenses could not be deducted. It is not enough to just satisfy the first condition. It should also satisfy the second condition in order to have the expenses be deducted. As a result, in order to deduct the expenses, it should satisfy these two conditions.
4. The Board finds that the payment in lieu in the present case was not incurred in the production of the income from her new employment. It does not satisfy the first condition for deduction under section 12(1)(a) of the Inland Revenue Ordinance. The concerned expenses could not be deducted. Since the first condition cannot be satisfied, there is no need to study further whether the payment in lieu of notice is or is not domestic, private or capital expenditure so as to satisfy the second condition under section 12(1)(a) of the Inland Revenue Ordinance (Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC 451, Nolder v Walters 15 TC 380, Commissioner of Inland Revenue v Sin Chun Wah 2 HKTC 364 and D15/88, IRBRD, vol 3, 223 followed).
5. The appellant agreed that the concerned payment in lieu of notice is the expense incurred to obtain the new employment and there is no different from the investment for production. The expense for investment certainly is the capital expenditure. Under section 12(1)(a) of the Inland Revenue Ordinance, capital expenditure is not deductible in salary tax. As a result, the Board finds that the concerned payment in lieu in the present case is the expense in the nature of capital expenditure. It does not fulfill the second requirement for deduction. The concerned expenses could not be deducted.

(2008-09) VOLUME 23 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Appeal dismissed.

Cases referred to:

David Hardy Glynn v Commissioner of Inland Revenue 3 HKTC 245

D124/02, IRBRD, vol 18, 175

Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC 451

Nolder v Walters 15 TC 380

Commissioner of Inland Revenue v Sin Chun Wah 2 HKTC 364

D15/88, IRBRD, vol 3, 223

Taxpayer represented by her father.

Chan Sze Wai and Tsui Nin Mei for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D25/08

薪俸税 – 由雇主付还的代通知金是不是应评税入息 – 《税务条例》第8(1)(a)条、第9(1)(a)条和第12(1)(a)条 - 代通知金是不是可扣减支出

委员会：苏震共（主席）、李伟恩及俞汉度

聆讯日期：2008年1月3日

裁决日期：2008年9月10日

上诉人受雇于A公司为营运经理。有关的雇佣合约订明任何一方均可给予两个月的通知期或代通知金以终止合约。由于上诉人给予A公司的辞职通知期不足两个月，她须向A公司支付一笔代通知金。之后上诉人受雇于B公司，B公司亦承诺向上诉人付还代通知金，但条件是上诉人必须在该公司服务至少六个月。由于上诉人在B公司服务不足六个月，给予B公司的辞职通知期亦不足一个月，故此她不但未获B公司付还代通知金，且还须向B公司支付另一笔代通知金。最后上诉人受雇于C公司，C公司亦承诺向上诉人付还两笔代通知金。

上诉人反对税务局向她作出的薪俸税评税，上诉人声称她应获扣除两笔为得到新工作而支付给前雇主的代通知金。上诉人亦声称该两笔给前雇主的代通知金属新雇主退还给她的代支款项，不应算作她的入息评税。本案主要争论的有两点：(1) C公司付还给上诉人的代通知金是不是上诉人的应评税入息？(2) 分别付给A公司及B公司的代通知金是不是属上诉人的可扣减支出？

裁决：

1. 根据税例，任何源于受雇工作而获得的入息都须徵收薪俸税，而入息包括不同形式的收入如工资、薪金、假期工资、费用、佣金、花红、酬金、额外赏赐、或津贴等等。
2. 本案新雇主没有直接将代通知金付给旧雇主，但有关的代通知金确是给上诉人用作清还向旧雇主的责任，这构成上诉人因受雇于新雇主而获得的额外赏赐。据此，本委员会裁定，根据税例第 8(1)(a)及 9(1)(a)条，有关的代通知金应课薪俸税(依循 David Hardy Glynn v Commissioner of Inland Revenue 3 HKTC 245 和 D124/02, IRBRD, vol 18, 175)。

3. 根据税例第 12(1)(a)条，扣减开支须先后符合两个条件。第一，有关开支必须是完全、纯粹及必须「为产生」应评税入息而招致的。第二，有关的开支必须不是家庭或私人或资本性开支。第一个条件都不符合，当然不须考究是不是符合第二个条件，有关开支都不获扣减。但只符合第一个条件则仍不够，还须符合第二个条件，有关开支才可获扣减。因此，要扣减开支，必须要先后符合了第一及第二个条件。
4. 本委员会裁定本案有关的代通知金支出并非是「为产生」她的新雇佣入息而招致的，不符合税例第 12(1)(a)条中第一个扣减条件，有关支出不获扣减。既已裁定开支不符合第一个扣减条件，委员会已无须考究有关代通知金是不是属非家庭、私人或资本性支出而符合税例第 12(1)(a)条中第二个扣减条件(考虑 Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC 451 ; Nolder v Walters 15 TC 380 ; Commissioner of Inland Revenue v Sin Chun Wah 2 HKTC 364 和 D15/88, IRBRD, vol 3, 223)。
5. 上诉人代表认同有关的代通知金是为了能获取新工作而支出的，与投资生产无异。作为投资的支出必然是资本性支出。税例第12(1)(a)条就明文规定资本性支出是不可扣减薪俸税的。据此，本委员会裁定本案有关的代通知金开支是资本性支出，不符合第二个扣减条件，有关支出不不可被扣减。

上诉驳回。

参考案例：

David Hardy Glynn v Commissioner of Inland Revenue 3 HKTC 245
D124/02, IRBRD, vol 18, 175
Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC 451
Nolder v Walters 15 TC 380
Commissioner of Inland Revenue v Sin Chun Wah 2 HKTC 364
D15/88, IRBRD, vol 3, 223

纳税人由父亲代表出席聆讯。
陈施维及徐年美代表税务局局长出席聆讯。

决定书：

上诉

1. 上诉人反对税务局向她作出的 2005/06 课税年度薪俸税评税。上诉人声称她应获扣除两笔为得到新工作而支付给前雇主的代通知金共港币 36,789.80 元。上诉人亦声称该两笔给前雇主的代通知金属新雇主退还给她的代支款项，不应算作她的入息评税。署理税务局副局长（以下简称「副局长」）于 2007 年 9 月 24 日发出决定书，否定纳税人之反对。上诉人不服，向委员会提出本上诉。

事实

2. 本委员会核实下述事实是没有争议的：

- (1) (a) 上诉人自 2004 年 8 月 16 日起受雇于 A 公司为营运经理（Operation Manager）[R1/7]。有关的雇佣合约订明在试用期届满后，任何一方均可给予两个月的通知期或代通知金以终止合约[R1/8;B1/13]。
 - (b) 上诉人于 2005 年 4 月 12 日致函 A 公司提出辞职[R1/5、13]，生效日期为 2005 年 5 月 12 日[R1/5、6 及 14]。由于上诉人给予 A 公司的辞职通知期不足两个月，她须向 A 公司支付一笔为数 24,789.80 元的代通知金（以下简称「代通知金甲」）[B1/15 及 43]。
- (2) (a) 上诉人自 2005 年 5 月 12 日起受雇于 B 公司为部门助理经理（Department Assistant Manager）[R1/23]。有关的雇佣合约订明试用期为三个月。在试用期的第二及第三个月内，任何一方均须给予一个月的通知期或代通知金才可终止合约[R1/23]。此外，B 公司亦承诺向上诉人付还代通知金甲，但条件是上诉人必须在该公司服务至少六个月[R1/17 及 24]。
 - (b) 上诉人于 2005 年 6 月 16 日致函 B 公司提出辞职[B1/13; R1/21 及 27]，并自 2005 年 7 月 1 日起停止在该公司服务[R1/21-22]。由于上诉人在 B 公司服务不足六个月，给予 B 公司的辞职通知期亦不足一个月，故此她不但未获 B 公司付还代通知金甲[R1/17-18]，且还须向 B 公司支付一笔为数 12,000 元的代通知金（以下简称「代通知金乙」）[B1/31-32]。
- (3) 上诉人自 2005 年 7 月 4 日起受雇于 C 公司为经理（Manager）[B1/25]。根据上诉人与 C 公司的协议，C 公司承诺向上诉人付还代通知金甲及代通知金乙[B1/28-29]。

(2008-09) VOLUME 23 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (4) A公司、B公司及C公司就上诉人提交的雇员行将停止受雇通知书及2005/06课税年度薪酬及退休金报税表载有下列资料[B1/45、47及48]：

	A公司	B公司	C公司
受雇职位	营运经理	助理经理	经理
受雇期间	1-4-2005 – 11-5-2005	12-5-2005 – 30-6-2005	4-7-2005 – 31-3-2006
	A公司	B公司	C公司
<u>入息</u>	元	元	元
薪金	33,794	26,400	311,979 ^(a)
假期工资	<u>2,450</u>	<u>-</u>	<u>-</u>
总额 ^(b)	<u>36,244</u>	<u>26,400</u>	<u>311,979</u>

附注：

- (a) 包括就代通知金甲及代通知金乙付还的款项〔第(3)项事实〕。
 (b) 上诉人在2005/06课税年度自上述三间公司收取的薪酬总额为
 $36,244元 + 26,400元 + 311,979元 = 374,623元$ 。

- (5) 在2005/06课税年度个别人士报税表上，上诉人申报她的入息总额为374,624元，并申索扣除多项支出及免税额，当中包括代通知金甲[B1/39]。
- (6) 评税主任向上诉人作出以下2005/06课税年度薪俸税评税：

	元	元
入息〔第(5)项事实〕		374,624
<u>减：</u> 认可慈善捐款	500	
居所贷款利息	37,764	
支付给认可退休计划的 强制性供款	<u>8,000</u>	<u>46,264</u>
		328,360
<u>减：</u> 基本免税额	100,000	
供养父母免税额	30,000	
额外供养父母免税额	<u>30,000</u>	<u>160,000</u>
应课税入息实额		<u>168,360</u>
应缴税款		<u>22,872</u>

- (7) 上诉人反对第(6)项事实的评税，理由是她的总入息应扣除代通知金甲及代通知金乙[B1/35-36]；若支出的代通知金不能作为支出，则有关代通知金不应算作她的利益收入来计税[B1/19]。

- (8) 为支持该反对，上诉人的税务代表(以下称「上诉人代表」)于2007年5月30日作出了以下申述[B1/22]：
- (a) 「当[上诉人]在[A公司]工作时，[B公司]聘请她到他们的公司工作，但不能给她一个月时间通知旧公司，不过可代她支付代通知金给旧公司，即\$24,789.80。在离职时，[B公司]会计部不能及时签发支票给他们，所以要求她代他们先支付，此款是在她离开[A公司]时在她的薪金内扣除的 ...」
 - (b) 「在[上诉人]转到[B公司]工作后不久，[C公司]又急聘她到他们公司工作，并答应代支付[B公司]代通知金\$12,000连同[A公司]的\$24,789.80，合计\$36,789.80，而在她离开[B公司]时，[C公司]同样不能即时签发支票给他们两公司，亦要求她暂时代付。此两笔款项日后在支付薪金给她时，分开两个月补回，但[C公司]在报她的收入给贵局时，将此款连同一齐计算在内，其实此数只是还回给她，并不是她的真正收入，她是一分一毫也没有得益的。」
 - (c) 「由于[上诉人]在[B公司]工作时间太短，所以[B公司]不用赔偿代通知金给[A公司]，而改由[C公司]支付。」
- (9) 评税主任于2007年6月21日发信[B1/20]向上诉人解释[C公司]就代通知金甲及代通知金乙付还的款项是她从受雇工作取得的入息，故须予以徵收薪俸税，但她就代通知金甲及代通知金乙的支出却未能符合《税务条例》(以下简称「税例」)第12(1)(a)条的规定，因此不能获得扣除。
- (10) 上诉人代表就评税主任于第(9)项事实的解释于2007年7月3日作出以下回应[B1/19]：
- (a) 「... 怎能够将收回的代支金额要作为评税收入，而代付出的款项却不能作为支出抵消呢？请问这是甚么税例啊！」
 - (b) 「这代支出及代收的代通知金并不是在[上诉人]转公司后才发生的，它是在转公司前由新公司提出他们会支付此代通知金，所以，由开始到今，上诉人并不是收益人，只是一个仲介人代收及代付而已，尤其重点是，上诉人不会同意自己付此代通知金，否则要赔偿这么多款项，你认为她能够负担而转工吗？」

- (c) 「... 既然支出的代通知金不能作为支出评税，那么这收入也应该作为不是利益收入评税 ...」
- (11) 副局长于 2007 年 9 月 24 日否定上诉人的反对。他认为付还款项是上诉人从受雇工作取得的入息，故须予以徵收薪俸税；而她就代通知金甲及代通知金乙的支出却未能符合税例第 12(1)(a)条的规定，因此不可获得扣除〔B1/10-12〕。
- (12) 上诉人代表于 2007 年 10 月 22 日给委员会的上诉书对副局长的决定书提出数点上诉理由：
- (一) 上诉人因支付代通知金后而得到新工作，产生收入，有关的代通知金支出是新工作收入的支出，与投资生产无分别，属应扣减支出〔B1/1的第一点上诉理由〕。
- (二) C公司还回给上诉人的是代支款，纳税人根本没有额外益处，所收回的代通知金是还款 (reimbursement)，不是佣金、花红、酬金、额外赏赐、或津贴，不应作为课税收入〔B1/2的第一点上诉理由〕。
- (三) 如果C公司于上诉人上工前能直接支付代通知金予A公司及B公司，上诉人便不用先支付后获付还该两笔代通知金，而她亦无须就有关支出申请扣除。〔B1/2的第一点上诉理由〕
- (四) 上诉人的情况与枢密院上诉案David Hardy Glynn v Commissioner of Inland Revenue 3 HKTC 245不同。当中所提及的债务是指债务人在债务发生前已享受到因债务而产生的益处。在本案中，上诉人只是代C公司支付代通知金予A公司及B公司，没有一点得益。〔B1/2-3的第二点上诉理由〕
- (五) C公司所付出的代通知金是否可以作为支出扣除？如是的话，为何上诉人支付的同等款项有不同处理方式？〔B1/3的第三点上诉理由〕
- (六) A公司及B公司收到的代通知金又是否可以不作为应课税收入？如否的话，而上诉人又要就收回的同等款项课缴薪俸税，那岂不是出现双重课税？〔B1/3的第四点上诉理由〕

争论点

3. 本案主要争论的有两点：

- (1) C公司(以下称「新雇主」)付还给上诉人的代通知金 36,789.80 元是否属上诉人的应评税入息?
- (2) 分别付给 A 公司及 B 公司(以下统称「旧雇主」)的代通知金甲 24,789.80 元及代通知金乙 12,000 元合共 36,789.80 元(以下统称「代通知金」)是否属上诉人的可扣减支出?

从「新雇主」处取得的代通知金是否属应评税入息？

4. 税例第8(1)(a)条规定〔R2/1-2〕：

「(1) 除本条例另有规定外，每个人在每个课税年度从以下来源所得而于香港产生或得自香港的入息，均须予以徵收薪俸税-

(a) 任何有收益的职位或受雇工作；」

5. 税例第9(1)(a)条则订明〔R2/6〕：

「(1) 因任何职位或受雇工作而获得的入息，包括-

(a) 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，...」

6. 根据税例，任何源于受雇工作而获得的入息都须徵收薪俸税，而入息包括不同形式的收入如工资、薪金、假期工资、费用、佣金、花红、酬金、额外赏赐、或津贴等等。

7. 本案的第一个争论点是「新雇主」以付还代通知金的形式给上诉人的 36,789.80 元是否属上诉人因受雇工作而获得的应评税入息？

8. 上诉人代表说，「新雇主」因急聘上诉人到他们公司工作，答应支付「旧雇主」的代通知金合共 36,789.80 元，「新雇主」未能即时签发支票，由上诉人暂时代付，其后还回给她，她只是代收代付，根本没有额外益处或得益，故此该代支款是还款(reimbursement)，不应被算作是上诉人的课税收入〔见事实(8)(b)、(10)(b)及(12)(二)〕。

9. 上诉人代表的上述说法是不正确的。

10. 上诉人要能早到「新雇主」上班就必须先符合「旧雇主」的雇佣合约，付清了代通知金。这是她对「旧雇主」的合约责任。无论上诉人是自掏腰包或从其

他管道筹措现金去清付，就如本案从「新雇主」处拿到的，都是在清付她自己的合约责任。亦就是说，当上诉人提早离职，作为雇主「旧雇主」就可根据合约向她本人追讨代通知金，这是由执行合约所产生的她的个人债务。上诉人可以找其他人替她支付，但所支付的仍是她的合约责任及个人债务。这一点必须认清楚。

11. 因此，「新雇主」在金钱上所作的承担或支持，都不会减轻上诉人对「旧雇主」的合约责任及债务。就算「新雇主」真如上诉人于事实(12)(三)所说直接支付代通知金给「旧雇主」，这仍是替上诉人支付上诉人对「旧雇主」的合约责任及债务。不可能因为「新雇主」出面付款便将上诉人的合约责任及债务变成为「新雇主」对「旧雇主」的合约责任及债务。

12. 从另一个角度看，「新雇主」确实为了急聘上诉人才支出了两笔合共36,789.80元的代通知金，而上诉人亦确实因转投「新雇主」，得到「新雇主」替她支出两笔合共36,789.80元的代通知金。

13. 正如上诉人代表说：「尤其重点是，上诉人不会同意自己付此代通知金，否则要赔偿这么多款项，你认为她能够负担而转工吗？」(事实(10)(b))

14. 「新雇主」若非承担支付了代通知金，相信上诉人是不会为立即转到「新雇主」而自付代通知金的。由此可见，上诉人立即受雇于「新雇主」的其中一个诱因及代价是「新雇主」支出了36,789.80元的代通知金付款。

15. 在 David Hardy Glynn v Commissioner of Inland Revenue 3 HKTC 245 一案中，Lord Templeman 在颁发英国枢密院判辞中解释说[R2/72]：

「...当商讨一纸雇佣合约时，雇主决定雇员究竟对他值多少。若雇主决定了雇员每年值£40,000，那么该笔款项是如何被支出对雇主是没有分别，总之它达到目的而取得支付了该£40,000的服务。若雇员以£40,000受聘须按该£40,000课税，而另一名雇员以£35,000受聘，雇佣合约则另指定为他利益另开支£5,000的契诺，却只须以£35,000课税的话，则属荒诞。两个情况均可真确的说雇员就其服务实收取了£40,000的薪金。后者亦可以说是雇员获取了£35,000的薪金另加£5,000的额外赏赐。两者的薪俸税均须按£40,000课税。...」

英文原文：

‘...When a service agreement is under negotiation, the employer decides what the employee is worth to the employer. If the employer decides that the employee is worth £40,000 a year, it matters not to the employer how this sum is expended, so long as it serves the purpose of obtaining and rewarding the services for which the sum is to be paid. It would be absurd if an employee

engaged at £ 40,000 paid tax on that sum whereas an employee engaged at £ 35,000 plus a covenant to spend £ 5,000 for his benefit in the manner specified in the service agreement is only liable to tax on £ 35,000. In both cases it could truly be said that the employee obtained a sum of £ 40,000 as a salary for his services. In the latter case it could also be said that the employee obtained a salary of £ 35,000 and a perquisite of £ 5,000. In both cases salaries tax is chargeable on £ 40,000...'

16. 本案的「新雇主」是为了聘用上诉人，除其他一切约定，另支付了36,789.80元，而上诉人亦利用了这笔付款支付了她对「旧雇主」的合约责任。上诉人不能说她从「新雇主」处没有获得到36,789.80元的利益。

17. 上诉人没将那36,789.80元放进自己的口袋不等如说她没有得到那笔款项。她只不过是用了该笔36,789.80元在支付「旧雇主」的代通知金，履行她对「旧雇主」的合约责任而已。

18. Lord Templeman 在 Glynn 案亦解释说[R2/71]：

「虽然一项额外赏赐(*a perquisite*)必定指(雇主)支付(给雇员)的金钱，常理上从可兑换成金钱的财物中取得的金钱亦须包括作额外赏赐。额外赏赐不单包括实际支付给雇员的金钱，连用来替雇员偿还债务的款项亦应包括在内。」

英文原文：

'Although a perquisite must mean the payment of money common sense requires that a perquisite must also include money which can be obtained from property which is capable of being converted into money. A perquisite also includes not only money which is actually paid to an employee but money which is paid in discharge of a debt of the employee.'

19. 上诉人代表则认为 Glynn 案中的支付债务与本案支付代通知金不同；他说代通知金是给「旧雇主」的，上诉人没有一点得益，这与一般债务的负债人先已消费享受债款有别(事实(12)(四))。在这问题上，上诉人代表错误地假设负债一定是由于消费享受产生的，忽略了债项是可以从执行合约而产生的。本案所涉的债务就是上诉人从执行提早终止「旧雇主」合约而须要支付代通知金所产生的。无论是经由新雇主直接支付或经上诉人支付给旧雇主，结论都是一样，所付清的代通知金属上诉人的个人债务，支付了代通知金就是清还了她欠旧雇主的债。

20. 在D124/02, IRBRD, vol 18, 175 案中，纳税人因新职向旧雇主提出呈辞，通知期不足，须向旧雇主支付一笔为数260,477元的代通知金，当中的243,780元由纳税人的新雇主直接向旧雇主支付。委员会依从Glynn案，裁定纳税人的新雇主向旧雇

主直接支付的部份代通知金243,780元是在代清还纳税人的债务，属纳税人因受雇于新雇主而获得的额外赏赐，应课薪俸税。委员会说〔R2/79〕：

「我们认为243,780元是上诉人受雇于(新雇主)所得，应以额外赏赐来课税。于2000年4月26日呈递2000年5月22日生效的辞职，上诉人业已招致支付给(旧雇主)代通知金的责任。(新雇主)支出了243,780元作部份清还上诉人该责任。」

英文原文：

‘We are of the view that the sum of \$243,780 is taxable as a perquisite which arose in or was derived from the Appellant’s employment with the Company. By tendering his resignation on 26 April 2000 with effect from 22 May 2000, the Appellant had incurred a liability to pay the Association salary in lieu of notice. The Company expended \$243,780 in partial discharge of such liability of the Appellant.’

21. 本案新雇主虽没有直接将代通知金付给旧雇主，但有关的代通知金确是给上诉人用作清还向旧雇主的责任的，依循Glynn及D124/02的裁决，构成上诉人因受雇于新雇主而获得的额外赏赐。据此，本委员会裁定，根据税例第8(1)(a)及9(1)(a)条，有关的代通知金付款36,789.80元应课薪俸税。

有关的代通知金是否属可扣减开支？

22. 税例第12(1)(a)条订明〔R2/12〕：

「(1) 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-

(a) 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；」

23. 根据税例第12(1)(a)条，扣减开支须先后符合两个条件。第一，有关开支必须是完全、纯粹及必须「为产生」应评税入息而招致的。第二，有关的开支必须不是家庭或私人或资本性开支。第一个条件都不符合，当然不须考究是否符合第二个条件，有关开支都不获扣减。但只符合第一个条件则仍不够，还须符合第二个条件，有关开支才可获扣减。因此，要扣减开支，必须要先后符合了第一及第二个条件。

「为产生」应评税入息？

24. 上诉人代表没有解释为何他认为有关的代通知金开支符合第一个扣减条件。他没有阐释有关的代通知金开支如何是「为产生」应评税入息而招致的。他只重覆立场说有关的代通知金由新雇主支付，旧雇主收进，上诉人只是代收代支，因此，若代收的属上诉人应评税入息，同额代付的应作开支扣除(见上述事实(10)(a))。

25. 税局代表则援引 Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC 451，指出该案上诉庭认同税例第 12(1)(a)条中的「为产生应评税入息」(in the production of assessable income)跟英国法例中的「在执行职位或受雇工作的职务」(in the performance of the duties of the office or employment)在释义上没有重大差别[R2/36]，亦指出该案上诉庭认同 Rowlatt 法官在英国 Nolder v Walters 15 TC 380 案中所说：

「『为执行职务』意思指在做职位上的工作，在做一些当做职位上工作时他在职责上要做的事项。」

英文原文：

“In the performance of the duties” means in doing the work of the office, in doing the things which it is his duty to do while doing the work of the office.’
[R2/45]

26. 税局代表指出本案所涉的代通知金不是上诉人在执行任何职务时所招致的，不符合税例第 12(1)(a)条中「为产生应评税入息而招致的」的规定，不可扣减。税局代表更援引了三个类似案例：高等法院案 Commissioner of Inland Revenue v Sin Chun Wah 2 HKTC 364、委员会案 D15/88, IRBRD, vol 3, 223 及 D124/02, IRBRD, vol 18, 175，以支持其论点。

27. 在 Sin Chun Wah 一案中，纳税人是一名公务员。根据其雇用条款，离职时他须给予政府三个月通知或一个月的代通知金。纳税人要立即到新公司上任。不先离职，便不能合法地受聘于新公司，故此他支付了一个月代通知金去终止与政府的雇佣合约。纳税人认为有关的代通知金支出是为获取其新职的入息才招致的，应可予以扣减。

28. 高等法院法官黎守律（他当时的职位）援引 Humphrey 等案例，驳回纳税人的观点，裁定纳税人离职时所支付的代通知金是为获取新工作而并非是在执行受雇工作而招致的，不符合「为产生应评税入息」的条件，不可予以扣减。他说：

「... 从众多案例可明白到... 『为了可以获取应评税入息』的支出 (*expenditure for the purpose of the production of assessable income*) 是要与 『为产生应评税入息』的支出 (*expenditure in gaining or for the production of assessable income*) 区别开来。...

在众多案例所提供的指引下,我裁定支付给/旧雇主/的代通知金不是为产生纳税人在/新雇主/的入息而招致的支出;更加不是完全纯粹及必须为产生该应评税入息而招致的。」

英文原文(第372页)〔R2/65〕:

'...[I]t is clear from the authorities ... that expenditure for the purpose of the production of assessable income is to be distinguished from expenditure in gaining or for the production of assessable income...'

In the light of the guidance afforded by those authorities in my judgment [the payment made to [ex-employer] in lieu of notice] was not expenditure incurred in the production of the emoluments the Taxpayer earned from the [new employer]; a fortiori it was not wholly, exclusively and necessarily incurred in the production of that assessable income.'

29. D15/88 一案的纳税人同样为了立即开始新雇佣向旧雇主支付一个月代通知金离职。委员会依从 Sin Chun Wah, 裁定纳税人支出的代通知金是为获取新雇佣而并非是为产生她的新雇佣入息而招致的, 故不可扣减。

30. D124/02 案的纳税人亦是到了新雇主工作而向旧雇主支付代通知金 \$260,477 元, 当中 \$243,780 元由他的新雇主为他支出, 他则支出余额 \$16,697 元。新雇主所支出的部份代通知金, 委员会裁定属纳税人的额外赏赐, 予以评税(见上文第 20 段)。纳税人自己支出的那部份, 委员会亦依从 Sin Chun Wah, 裁定纳税人支出的代通知金是为获取新雇佣而并非是为产生她的新雇佣入息而招致的, 故不可扣减。

31. 本委员会同意税局代表的论点, 并依从上述各案例所定下的法律原则, 裁定本案有关的代通知金支出并非是「为产生」她的新雇佣入息而招致的, 不符合税例第 12(1)(a)条中第一个扣减条件, 有关支出不获扣减。既已裁定开支不符合第一个扣减条件, 我们已无须考究有关代通知金是否属非家庭、私人或资本性支出而符合税例第 12(1)(a)条中第二个扣减条件(见上文第 23 段)。但为完善本裁决内容, 我们继续分析有关的代通知金是否符合税例第 12(1)(a)条中第二个扣减条件。

非家庭、私人或资本性开支?

32. 税例第 12(1)(a)条中第二个扣减条件规定有关支出必须不是家庭、私人或资本性支出, 否则支出不获扣减。在这问题上, 上诉人代表认同有关的代通知金是为了能获取新工作而支出的, 与投资生产无异(见事实(12)(一))。作为投资的支出必然是资本性支出。税例第 12(1)(a)条就明文规定资本性支出是不可扣减薪俸税的。据此, 本委员会裁定本案有关的代通知金开支是资本性支出, 不符合第二个扣减条件, 有关支出不获扣减。

其他问题

33. 聆讯席前，上诉人代表指称税例不合理，质疑为甚么新雇主支出代通知金可获扣减，雇员支出同等代通知金却不可扣减(事实(12)(五))？上诉人代表亦质疑为甚么同一笔的代通知金被评为旧雇主的收入，亦同时被评为雇员的收入，被双重评税(事实(12)(六))？

34. 上诉人代表的上述问题偏离了其上诉范围。上诉人所面对的是她的薪俸税责任，其旧雇主及新雇主所面对的是他们各自的利得税责任，两者没有相连关系。雇员课薪俸税，雇主课利得税，各按不同的税例条文课税。上诉人只可以按有关的薪俸税条文来评定其薪俸税责任，不可能拉扯到其新旧雇主的利得税责任上。

35. 根据现行税例，没有任何条文就因有关款额被评为旧雇主收入徵收利得税而豁免雇员徵税。亦没有任何税例条文就因同样支出其新雇主可扣减利得税而准许雇员扣减代通知金支出。

36. 至于应否向雇员就代通知金收入免徵薪俸税，或应否准许雇员就代通知金开支扣减薪俸税，这是政策性问题，应交由政府及立法会去另行立法。本委员会只可根据现行税例处理本案。

总结

37. 税例第68(4)条规定〔R2/17〕：

「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。」

38. 综合上述分析，本委员会裁定上诉人举证失败，未能证明收自新雇主的代通知金甲和代通知金乙不须徵收薪俸税，亦未能证明她就代通知金甲和代通知金乙的支出是可扣减的支出。故此，上诉人的上诉被驳回。副局长于2007年9月24日所作的决定被确认。