

Case No. D1/21

Salaries tax – payment in lieu deductible or not – distinction between ‘for the production of assessable income’ and ‘for the purpose of the production of assessable income’ – sections 8(1)(a), 9(1)(a), 12(1)(a), 68(4) and (8) of the Inland Revenue Ordinance (‘the IRO’). [Decision in Chinese]

Panel: Chui Pak Ming Norman (chairman), Lo Chi Yip and Lo Hoi Ki Adrian.

Date of hearing: 4 March 2021.

Date of decision: 20 April 2021.

The Appellant objected to Salaries Tax Assessment made against her by the Inland Revenue Department in the year of assessment 2018/19, claiming that her assessable income was too high.

The Appellant wrote to Bank B on 1 April 2018 to resign and was last employed on 3 June 2018. Since the notice period of resignation given by the Appellant to Bank B was less than three months, she was required to pay Bank B a sum of \$40,673.23 in lieu of notice (hereinafter referred to as the ‘Payment in Lieu’). When she switched to Bank A, Bank B deducted the Payment in Lieu from her salary. Bank A later issued a compensation to her. The Assessor considered that the Payment in Lieu was not deductible under salaries tax and the compensation was assessable income.

In response to the objection raised by the Appellant, the Deputy Commissioner of Inland Revenue issued a determination on 23 October 2020 (the ‘Determination’), ruling that the Appellant’s objections were invalid.

The matter for the Board to decide in this appeal was whether the Payment in Lieu by the Appellant to his former employer (i.e. Bank B) was ‘deductible expenses’ under section 12(1)(a) of the IRO.

Held:

1. Under section 12(1)(a) of the IRO, ‘outgoings incurred in generating the assessable income’ could be understood as outgoings or expenses incurred ‘in the performance of the office’; or it could be understood as outgoings or expenses incurred ‘in doing some work necessary to perform the requirements of the position’. (CIR v Humphrey (1970) 1 HKTC 451 followed).

(2021-22) VOLUME 36 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS
(PUBLISHED IN AUGUST 2022)

2. Outgoings and expenses ‘in the production of assessable income’ might be deducted from the amount of assessable income if they met the requirements of section 12(1)(a) of the IRO. However, outgoings and expenses ‘for the purpose of producing assessable income’ were not eligible for any deduction under section 12(1)(a) of the IRO. If the Payment in Lieu was not an expense ‘incurred in the production of assessable income’, it could not be deducted from the actual amount of assessable income. (Commissioner of Inland Revenue v Sin Chun Wah (1988) 2 HKTC 364 followed).
3. The Payment in Lieu paid by the Appellant to Bank B was not an expense for the performance of her duties; nor was it an outgoing or expense for producing assessable income while employed at Bank B; it was to enable her to leave her job immediately to Bank A’s job. The Payment in Lieu could at most be regarded as ‘earning assessable income for the purpose of working at Bank A’, and it did not constitute outgoing incurred in ‘the production of assessable income for working at Bank B or Bank A’. (Commissioner of Inland Revenue v Sin Chun Wah (1988) 2 HKTC 364 followed).
4. To be eligible for a deduction under section 12(1)(a) of the IRO, the payment must still meet other requirements under the IRO, that the payment was a ‘wholly, exclusively and necessarily’ outgoing or expense. One of the purposes for the Appellant to pay the Payment in Lieu to Bank B was for her to earn income from Bank A immediately. From another point of view, the Appellant paid the Payment in Lieu to Bank B to relieve her of the responsibilities that she should perform as an employee of Bank B during the notice period of resignation.
5. The Appellant failed to meet the burden of proof under section 68(4) of the IRO to prove that her salaries tax assessment in the year of assessment 2018/19 was overstated. The appeal was dismissed, and the Appellant's Salaries Tax Assessment for the year of assessment 2018/19 as indicated in the Determination was upheld under section 68(8) of the IRO.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

Fuchs v Commissioner of Inland Revenue (2011) 14 HKCFAR 74
Commissioner of Inland Revenue v Humphrey (1970) 1 HKTC 451
Commissioner of Inland Revenue v Sin Chun Wah (1988) 2 HKTC 364
David Hardy Glynn v Commissioner of Inland Revenue (1990) 3 HKTC 245
Nolder v Walters (1930) 15 TC 380
D15/88, IRBRD, vol 3, 223
D81/02, IRBRD, vol 17, 1005
D124/02, IRBRD, vol 18, 175

(2021-22) VOLUME 36 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS
(PUBLISHED IN AUGUST 2022)

D25/08, (2008-09) IRBRD vol 23, 531
D14/13, (2013-14) IRBRD, vol 28, 408

Appellant in person.

Ho Lut Him and Cheng Po Fung, for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D1/21

薪俸稅—代通知金可否扣減—「為產生應評稅入息」與「為了可以獲取應評稅入息」的區別—稅務條例》(112章)(下稱「稅例」)第8(1)(a)條，9(1)(a)條，12(1)(a)條，68(4)及(8)條

委員會：徐伯鳴（主席）、羅志業及勞海錡

聆訊日期：2021年3月4日

裁決日期：2021年4月20日

上訴人反對稅務局向她作出的2018/19課稅年度薪俸稅評稅，上訴人聲稱其應評稅入息過高。

上訴人於2018年4月1日致函B銀行提出辭職，最後受僱日期為2018年6月3日。由於上訴人給予B銀行的辭職通知期不足三個月，她須向B銀行支付一筆為數40,673.23元的代通知金(以下簡稱「該代通知金」)。她轉職至A銀行時，B銀行從她的工資中扣除該代通知金，A銀行之後向她發放該補償。評稅主任認為該代通知金不可在薪俸稅下獲得扣除，而該補償則屬於應評稅入息。

就著上訴人提出的反對，稅務局副局長於2020年10月23日發出決定書(「該決定書」)，裁定上訴人的反對無效。

委員會在本上訴案中要決定的事項為上訴人向其前僱主(即B銀行)支付的離職代通知金是否在《稅例》第12(1)(a)條中所訂的「可扣除的支出」。

裁決：

1. 《稅例》第12(1)(a)條所訂的「為產生該應評稅入息而招致的支出」可以理解為「在做職位上的工作」而招致的支出或開支；或可以理解為「在做一些為履行該職位所需的要求而要做的工作」而招致的支出或開支。(根據CIR v Humphrey (1970) 1 HKTC 451)。
2. 「為產生應評稅入息」的支出及開支如符合《稅例》第12(1)(a)條的規定，是可以在應評稅入息額時去扣除。但「為了可以獲取應評稅入息」的支出及開支是不可以獲得《稅例》第12(1)(a)條規定的任何扣除。如果代通知金不是「為產生應評稅入息而招致」的支出，不能在

(2021-22) VOLUME 36 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS
(PUBLISHED IN AUGUST 2022)

應評稅入息實額時，獲得扣除。(根據Commissioner of Inland Revenue v Sin Chun Wah (1988) 2 HKTC 364)。

3. 上訴人支付予B銀行的代通知金，不是要履行她的職務的支出，也不是用作在受聘於B銀行時產生應評稅入息的支出或開支，是使她能即時離職而到A銀行就職。該代通知金的支付，最多可被視為「為了可以在A銀行工作而獲取應評稅入息」而已，該支付並不構成「為在B銀行或A銀行工作而產生應評稅入息」的支出。(根據Commissioner of Inland Revenue v Sin Chun Wah (1988) 2 HKTC 364)。
4. 要在《稅例》第12(1)(a)條獲得扣除，該支付仍要符合該條法例所定的其它要求，即該支付是「完全、純粹及必須」的支出或開支。上訴人支付該代通知金予B銀行的其中一個目的，只是為了她能即時到A銀行賺取入息。從另一角度看，上訴人支付該通知金予B銀行是為了免除她作為B銀行僱員在離職通知期內應履行的責任。
5. 上訴人未能根據《稅例》第68(4)條履行舉證責任，證明上訴人的2018/19課稅年度薪俸稅評稅過高。本上訴被駁回，按《稅例》第68(8)條維持該決定書所顯示上訴人的2018/19課稅年度薪俸稅評的評稅。

上訴駁回。

參考案例：

Fuchs v Commissioner of Inland Revenue (2011) 14 HKCFAR 74
Commissioner of Inland Revenue v Humphrey (1970) 1 HKTC 451
Commissioner of Inland Revenue v Sin Chun Wah (1988) 2 HKTC 364
David Hardy Glynn v Commissioner of Inland Revenue (1990) 3 HKTC 245
Nolder v Walters (1930) 15 TC 380
D15/88, IRBRD, vol 3, 223
D81/02, IRBRD, vol 17, 1005
D124/02, IRBRD, vol 18, 175
D25/08, (2008-09) IRBRD vol 23, 531
D14/13, (2013-14) IRBRD, vol 28, 408

上訴人親自出席聆訊。

何律謙及鄭寶豐代表稅務局局長出席聆訊。

決定書:

引言

1. 上訴人反對稅務局向她作出的2018/19課稅年度薪俸稅評稅，上訴人聲稱其應評稅入息過高。
2. 就著上訴人提出的反對，稅務局副局長考慮過她所反對的理由、理據、一切由上訴人呈交的文件和有關資料後，於2020年10月23日發出決定書(「該決定書」)，裁定上訴人的反對無效。
3. 稅務局於2020年10月23日以掛號郵件方式將該決定書及列明上訴人可根據香港法例第112章《稅務條例》(以下簡稱《稅例》)向稅務上訴委員會(「委員會」)上訴的權利及有關上訴程序和期限的信件(以下簡稱「該信件」)，寄往上訴人向稅務局提供的通訊地址。該信件及該決定書於2020年10月26日送達予上訴人。
4. 上訴人於2020年11月26日以電郵向委員會書記提交上訴通知書及該決定書的副本。

上訴的理由

5. 在她的上訴通知書，上訴人提出以下的反對(上訴)理由：
 - (a) A銀行代她向B銀行支付代通知金。A銀行將錢存入她的戶口，她已經申報並繳稅。B銀行是直接從她的工資中扣除代通知金才存入她的戶口，所以她報稅是B銀行存入她的戶口的金額。一筆她沒有收過的款項要交兩次稅，根本就是不合理。
 - (b) A銀行代她向B銀行繳付代通知金。假如A銀行直接將錢存入B銀行，不經她的戶口，她便不用繳稅。若因為付款方式上的差別而有不同的計稅準則，這樣就是有問題的。
 - (c) 在終止僱傭合約時，僱主或僱員都有可能承擔支付代通知金的責任。假如她被僱主即時解僱及離職而獲支付代通知金，她則要為所得的代通知金繳稅。可是，在本個案中她辭職並向B銀行支付代通知金，卻仍是由她繳納稅款，亦即由她承擔B銀行應負的責任。

同意事實

6. 對於該決定書內第1(1)至第1(12)段內稅務局署理副局長所依據的事實，上訴人均同意。故此該等事實成為本上訴的同意事實。委員會現將其分別列為本決定書的第7段至第18段。
7. 上訴人反對稅務局向她作出的2018/19課稅年度薪俸稅評稅，並聲稱其應評稅入息過高。
8. (a) 上訴人自2016年7月12日起受僱於B銀行C職位。
- (b) 根據其聘用合約(附件一)，在六個月的試用期結束後，上訴人或B銀行可以書面形式給予對方三個月的通知或支付代通知金以終止合約。
- (c) 上訴人於2018年4月1日致函B銀行提出辭職(附件二)，最後受僱日期為2018年6月3日。由於上訴人給予B銀行的辭職通知期不足三個月，她須向B銀行支付一筆為數40,673.23元的代通知金(以下簡稱「該代通知金」)。
9. (a) A銀行於2018年3月15日向上訴人發出聘書，在2018年6月4日起聘任她為D職位。
- (b) A銀行於2018年6月21日發信通知上訴人(附件三)，她將於2018年7月份獲發49,003.89元(包括以稅率17%計算的稅款)(以下簡稱「該補償」)作為她向B銀行支付代通知金的補償。若上訴人在她受聘於A銀行的首12個月內離職，她須向A銀行全數退還該補償。
10. B銀行、A銀行及E紀律部隊分別就上訴人提交2018/19課稅年度的僱主報稅表，當中載有下列資料：

(a) 僱主名稱：	B銀行	A銀行	E紀律部隊
(b) 受僱期間：	01-04-2018 – 03-06-2018	04-06-2018 – 31-03-2019	01-04-2018 – 31-03-2019
(c) 受僱職位：	C職位	D職位	F職位

(2021-22) VOLUME 36 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS
(PUBLISHED IN AUGUST 2022)

(d) 入息：	元	元	元
薪金	102,715	643,500	
假期工資	20,770	-	
花紅	-	65,000	
從退休計劃支付的若干款項	5,958	-	
其他報酬、津貼或額外賞賜	<u>369</u>	<u>49,003</u>	
總額	<u>129,812</u>	<u>757,503</u>	<u>41,728</u>

註：上述僱主申報的入息總額合共929,043元。

11. (a) 上訴人在她的2018/19課稅年度個別人士報稅表內，申報了下列的薪俸入息：

<u>僱主名稱</u>	元
B銀行	82,867
A銀行	757,503
E紀律部隊	<u>41,728</u>
	<u>882,098</u>

- (b) 上訴人亦申索扣除支出及開支4,700元及退休計劃供款5,580元，合共10,280元。

12. 評稅主任根據僱主提供的資料計算上訴人的薪俸入息，並向她作出以下2018/19課稅年度薪俸稅評稅：

	元
入息[第(10)(d)項事實]	929,043
<u>減：可扣除項目[第(11)(b)項事實]</u>	<u>10,280</u>
免稅額	<u>232,000</u>
應課稅入息實額	<u>686,763</u>
應繳稅款(扣除稅務寬減後)	<u>78,749</u>

13. 上訴人反對第(12)項事實的評稅，並聲稱其應評稅入息過高。

14. 上訴人提交了以下的資料以支持其反對：

- (a) 她轉職至A銀行時，B銀行從她的工資中扣除該代通知金，A銀行之後向她發放該補償。她報稅時在B銀行的工資中扣除該代通知金，並把該補償申報為從A銀行所得的收入。
- (b) 若稅務局認為該代通知金不可獲得扣除，則不應把該補償視作她的收入。

15. (a) 評稅主任認為該代通知金不可在薪俸稅下獲得扣除，而該補償則屬於應評稅入息。他請上訴人考慮撤回反對。
- (b) 上訴人不表同意，並指出她在支付該代通知金予B銀行後獲A銀行發還該補償，她在當中沒有實際得益，但卻要她就該代通知金及該補償繳交稅項，並不合理。

16. B銀行回覆評稅主任的查詢，並提供以下資料：

- (a) 上訴人在受聘期間參加了一個認可職業退休計劃(以下簡稱「該退休計劃」)。
- (b) 在第(10)(d)項事實申報的「從退休計劃支付的若干款項」5,958元計算如下：

	元
僱主向該退休計劃作出的供款總額 (以下簡稱「僱主供款總額」)	88,113
減：最低強積金利益	66,000
合乎比例的利益(註)	<u>16,155</u>
	<u>5,958</u>

註：合乎比例的利益 = 88,113元(僱主供款總額) × 22(上訴人的完整服務月數) ÷ 120 = 16,155元。

- (c) 上訴人離職時，她從該退休計劃有權收取並可歸因於B銀行所作供款的金額為90,652.19元(以下簡稱「該權益」)。該退休計劃的管理人在扣減最低強積金利益66,000元後，向上訴人支付了餘額24,652.19元(即90,652.19元 – 66,000元)。
- (d) 在第(10)(d)項事實申報的「其他報酬、津貼或額外賞賜」369元，是上訴人根據B銀行的獎勵計劃獲得的報酬。
17. (a) 評稅主任仍認為該代通知金不可獲得扣除，而該補償則須課稅。
- (b) 另外，根據B銀行提供的進一步資料，評稅主任重新計算上訴人從該退休計劃收取的款項中應課繳薪俸稅的金額如下：

	元
該權益[第(16)(c)項事實]	90,652
減：最低強積金利益	66,000
合乎比例的利益(註)	<u>16,620</u>

元
8,032

註：合乎比例的利益 = 90,652元 (該權益) × 22 (上訴人的完整服務月數) ÷ 120 = 16,620元。

18. 評稅主任現認為2018/19課稅年度薪俸稅評稅應修訂如下：

	元
僱主申報的入息總額[第(10)(d)項事實]	929,043
<u>減</u> ： B銀行申報的「從退休計劃支付的若干款項」 [第(10)(d)項事實]	5,958
<u>加</u> ： 從該退休計劃收取的款項中應課繳薪俸稅的金額 [第(17)(b)項事實]	<u>8,032</u>
	931,117
<u>減</u> ： 可扣除項目	10,280
免稅額	<u>232,000</u>
應課稅入息實額	<u>688,837</u>
應繳稅款(扣除稅務寬減後)	<u>79,102</u>

上訴人的供詞

19. 上訴人選擇在宣誓下向委員會作供，但她的供詞只是重申同意事實的內容而已。

爭議點

20. 委員會在本上訴案中要決定的事項為上訴人向其前僱主(即B銀行)支付的離職代通知金是否在《稅例》第12(1)(a)條中所訂的「可扣除的支出」。

《稅例》內適用的有關條款

21. 對於薪俸稅的徵收，《稅例》第8(1)(a)條有以下的規定：

「... 每個人在每個課稅年度從以下來源所得而於香港產生或得自香港的入息，均須予以徵收薪俸稅-

(a) 任何有收益的職位或受僱工作...」

(2021-22) VOLUME 36 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS
(PUBLISHED IN AUGUST 2022)

22. 對於因受僱工作而獲得的入息的定義，《稅例》第9(1)(a)條有以下的規定：

「因任何職位或受僱工作而獲得的入息，包括—

(a) 不論是得自僱主或他人的任何工資、薪金、假期工資、費用、佣金、花紅、酬金、額外賞賜、或津貼，但不包括...」

23. 對應評稅入息的調整(即評稅入息的扣除)，《稅例》第12(1)(a)條規定：

「在確定任何人在任何課稅年度的應評稅入息實額時，須從該人的應評稅入息中扣除—

(a) 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。」

24. 對於舉證的責任，《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。」

有關案例及法律原則

25. 答辯人提交下列案例予委員會來支持他的論點：

法庭案例

- a. Fuchs v Commissioner of Inland Revenue (2011) 14 HKCFAR 74
- b. CIR v Humphrey (1970) 1 HKTC 451
- c. CIR v Sin Chun Wah (1988) 2 HKTC 364
- d. David Hardy Glynn v CIR (1990) 3 HKTC 245
- e. Nolder v Walters (1930) 15 TC 380

稅務上訴委員會案例

- f. D15/88, IRBRD, vol 3, 223
- g. D81/02, IRBRD, vol 17, 1005

- h. D124/02, IRBRD, vol 18, 175
- i. D25/08, (2008-09) IRBRD vol 23, 531
- j. D14/13, (2013-14) IRBRD, vol 28, 408

26. 上訴人沒有提交或倚賴任何法庭或委員會案例。由於上訴人不爭議A銀行給予上訴人的補償金\$49,003.89，補償她支付予B銀行的離職代通知金是屬應評稅入息的一部份，所以委員會聚焦處理可扣除開支的有關案例及法律原則。

「產生該應評稅入息」的釋義

27. 《稅例》第12(1)(a)條訂明任何支出和開支(屬家庭性質或私人性質的開支以及資本開支則除外)，如要根據第12(1)(a)條在應評稅入息額時去扣除，該等支出及開支應為完全、純粹及必須為產生該應評稅入息¹而招致的所有支出及開支。

28. 英國有關薪俸或入息稅例所採用的之詞彙，是指「在執行職務或受僱工作的職務²」，與香港《稅例》第12(1)(a)條所採用的「為產生該應評稅入息」的詞彙是有所不同。但在Commissioner of Inland Revenue v Humphrey³一案中，香港上訴庭認同《稅例》第12(1)(a)條中的「為產生應評稅入息」與英國法例中的「在執行職務或受僱工作的職務」在釋義上沒有重大差別。

29. 在Humphrey案中，上訴庭亦認同英國案例Nolder v Walters⁴對「在執行職務」的解釋。

30. 根據Nolder v Walters，「在執行職務」的意思是指「在做職位上的工作」及/或「在做一些為履行該職位所需的要求而要做的工作」⁵。

31. 因此，《稅例》第12(1)(a)條所訂的「為產生該應評稅入息而招致的支出可以理解為「在做職位上的工作」而招致的支出或開支；或可以理解為「在做一些為履行該職位所需的要求而要做的工作」而招致的支出或開支。

「為產生應評稅入息」與「為了可以獲取應評稅入息」的區別

32. 「為產生應評稅入息」的支出及開支如符合《稅例》第12(1)(a)條的規定，是可以在應評稅入息額時去扣除。但「為了可以獲取應評稅入息」的支出及開支是不可以獲得《稅例》第12(1)(a)條規定的任何扣除。

¹ 英文為‘incurred in the production of the assessable income’。

² 英文為‘in the performance of the duties of the office or employment’。

³ (1970) 1 HKTC 451。

⁴ (1930) 15 TC 380。

⁵ 英文為‘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.’。原文載於相關判辭第387頁。

33. 在 Commissioner of Inland Revenue v Sin Chun Wah⁶ 一案中，納稅人是一名公務員。根據其僱用條款，他須給予政府三個月的通知期或支付相當於一個月薪金的代通知金方可離職。納稅人為了要立即到新公司上任而向政府支付了一筆代通知金。納稅人認為他若不終止與政府的僱傭合約，便不能合法地到新公司上任，故此他支付的代通知金是為獲取其新職的入息而招致的支出，應可予以扣除。高等法院不同意這觀點，並在判辭中援引了 Humphrey 等案例，強調「為產生應評稅入息」與「為了可以獲取應評稅入息」(for the purpose of the production of assessable income) 的意思是不同的，兩者必須加以區別。高等法院裁定僱員終止合約時支付給僱主的代通知金並非為產生應評稅入息而招致的支出，不可予以扣除。⁷

「申索扣除向前僱主支付的代通知金」的委員會案例

34. 多個由答辯人呈交的委員會案例⁸均顯示納稅人同樣申索扣除向前僱主支付的代通知金。但委員會在作出決定時均引用及遵從了 Sin Chun Wah 案所闡釋的法律原則，裁定有關的代通知金不是「為產生應評稅入息而招致」的支出，因此不能在應評稅入息實額時，獲得扣除。

35. 在 D81/02 一案中，納稅人的前僱主把他須支付的代通知金從他的最後一期薪金中抵銷，然後向他支付餘額。納稅人認為稅務局應按他的「淨收入」(net income) 計算他的應繳稅款。委員會參考了 D15/88 一案的判決，認為代通知金是否以抵銷方式支付並不會影響結果，因為「抵銷」的意思，是指收取了當月應課稅的工資，故此，抵銷的金額應為應課稅的工資⁹。

討論及分析

36. 從上訴人與B銀行簽訂的僱傭合約中，委員會看不到上訴人在履行她的職務時是需要有任何履行她的職務的支出及開支。她所要支付給B銀行的離職代通知金，不是要履行她的職務的支出，也不是用作在受聘於B銀行時產生應評稅入息的支出或開支。實際上，在B銀行履行C職位期間，上訴人從未因履行其職位所要求的工作，有任何支出或開支。

37. 上訴人認為該代通知金是用於為在A銀行工作而產生應評稅的入息，故此該代通知金的支付，應該獲得《稅例》第12(1)(a)條所訂的扣除。

38. 基於 Sin Chun Wah 一案所定的原則，委員會不同意上訴人的論述。委員會認為她支付予B銀行的代通知金，是使她能即時離職而到A銀行就職。該代通

⁶ (1988) 2 HKTC 364。

⁷ 相關判辭在原文的第372頁。

⁸ D15/88, D81/02, D124/02, D25/08 及 D14/13。

⁹ 相關判辭的原文在第1008頁。

知金的支付，最多可被視為「為了可以在A銀行工作而獲取應評稅入息」而已，該支付並不構成「為在B銀行或A銀行工作而產生應評稅入息」的支出。

39. 純粹為了討論而將上述的區分暫且不談，要在《稅例》第12(1)(a)條獲得扣除，該支付仍要符合該條法例所定的其它要求，即該支付是「完全、純粹及必須」的支出或開支。

40. 上訴人支付該代通知金予B銀行的其中一個目的，只是為了她能即時到A銀行賺取入息，如果上訴人不是為了立刻到A銀行就職，她可以稍為等候多一段相當於代通知金所指提早離職的時間，而不需支付該代通知金予B銀行。從另一角度看，上訴人支付該通知金予B銀行是為了免除她作為B銀行僱員在離職通知期內應履行的責任。

41. 在討論的基礎下，假定該代通知金的支付是在A銀行工作而產生應評稅入息的支付或開支¹⁰，它仍然不屬於《稅例》第12(1)(a)條所訂的「完全、純粹及必須」的支付。

42. 上訴人認為B銀行在扣除該代通知金後才把餘額存入她的戶口，所以她最後一個月的薪酬比實際上應得的少。上訴人認為計算她在B銀行最後一個月的入息，應按B銀行實際存入她的戶口的金額計算稅款。委員會不認同此個說法。

43. 縱使B銀行從她最後一個月的薪酬用作扣除她部分的離職代通知金，及從她的銀行戶口中扣除餘數，這些扣除實質上是「抵銷」，是一個方式支付離職代通知金。根據D81/02一案中定訂的原則，抵銷的金額應為應課稅的工資。

44. 上訴人亦認為如果因她被辭退而得到代通知金，該代通知金是她入息的部分及要作為評稅的收入。她現在是支付方，而不是收取方，現在稅務局要她支付該代通知金的稅務，實為由她承擔收取方(即B銀行)應負的責任。

45. 委員會認為這個說法有些牽強，因為上訴人將稅款的支付和評定入息稅時的扣除混淆了。事實上，上訴人沒有承擔收取方(即B銀行)應負的責任。她也沒有就給予B銀行的代通知金支付任何稅款予稅務局或任何第三方。

46. 上訴人所支付予B銀行的代通知金，是由於未能符合《稅例》第12(1)(a)條所訂的條文而沒有獲得扣減而已。

47. 上訴人另一爭論點是稅務局要她就支付該代通知金予B銀行及從A銀行收到該補償分別繳交稅項。她認為這是雙重繳稅及不合理。在上文委員會已分析了稅務局從沒有就支付該代通知金予B銀行向她徵稅。至於她從A銀行收到的該補償金，上訴人從不爭議該補償金是她收入的部分，亦已繳納由此而評定的稅款。所以稅務局從未向她雙重繳稅。

¹⁰ 委員會不認同此項假設。該假設只是作討論的用途。

48. A銀行除了向上訴人支付該補償金外，亦向她支付了該補償金的17%稅款¹¹。實際上，上訴人沒有因為收到該補償金及支付該通知金予B銀行有任何額外的稅務支付。委員會很難理解上訴人的主張－「稅務局要她就支付該代通知金予B銀行及從A銀行收到該補償分別繳交稅項，是雙重繳稅。」。

49. 如果上訴人的主張成立，這就意味她在這個轉職安排中，得到了在《稅例》下她不應得到的稅務得益。

50. 上訴人亦提出假如A銀行不經她的戶口直接向B銀行支付代通知金，她就無須繳稅。她這個論點其實是自相矛盾，因為她已經同意了該補償金是她收入的部分，是需要評稅的。不單只上訴人同意她的觀點，A銀行亦將這個觀點付諸實行。所以A銀行連該補償金的應付的稅款，一併付給上訴人作為她支付該代通知金予B銀行的補償。

51. 所以無論A銀行付給上訴人的補償金是直接存入她的戶口，或代她向B銀行支付該代通知金，都改變不了該補償金是上訴人的入息的部分，是需要評稅。

52. 在小心考慮上訴人的證供、本案的證物及同意事實；基於上述的討論和分析及應用本決定書所列的有關法律原則後，委員會認為上訴人提出的所有上訴理由及理據，均不能成立。上訴人未能根據《稅例》第68(4)條履行舉證責任，證明上訴人的2018/19課稅年度薪俸稅評稅過高。

案件處理

53. 根據本個案案情及上文分析，委員會唯一的結論是駁回上訴人提出的上訴，按《稅例》第68(8)條維持該決定書所顯示上訴人的2018/19課稅年度薪俸稅評的評稅。

¹¹ 本決定書的第9(b)段。