

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.

案件編號 D3/17

薪俸稅 — 膳食津貼及交通津貼 — 退休酬金 — 是否應課繳薪俸稅 — 《稅務條例》(下稱「該條例」) 第8(1)(a)條, 8(2)(cc)條, (9)(1)(a)條, (12)(1)(a)條, 68(4)條

委員會：徐伯鳴（主席）、徐晉暉及黃栢欣

聆訊日期：2017年2月21日

裁決日期：2017年5月9日

在相關時段，上訴人於C公司的受僱職位為E職位，負責公司船舶上的工程。C公司的海員協議(包括適用於上訴人的E職位職級)載有交通津貼與住宿及膳食津貼服務條款。根據C公司的政策，員工的退休年齡為65歲。C公司會酌情向服務滿10年或以上的退休員工發放一筆酬金(下稱「該酬金」)，作為他們提供多年服務的福利。評稅主任認為交通及膳食津貼和該酬金均屬應課評稅入息。上訴人就評稅提出上訴。他指出：(a)根據商船(海員)(糧食和水)規例(478E章)，膳食(以下簡稱「香港膳食津貼」)和交通(以下簡稱「香港交通津貼」)費都是資方的責任，上訴人只是代支後，資方補回上訴人的支出。(b)在離職酬金方面，稅務局向他評稅的基準與其他同事不同，同一職級的同事，在離職時收到的特別酬金是不用繳稅的。

裁決：

1. 自行抵達執勤地點是上訴人作為僱員的責任，不應被視為執行職務的行為。香港交通津貼是上訴人根據服務合約而獲得的款項，是他因受僱於C公司所獲得的收入，故此香港交通津貼是屬於稅例第9(1)(a)條所訂明的入息，須按稅例第8(1)(a)條課繳薪俸稅(引用 Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC, 451; D47/03, IRBRD, vol 18, 562)。
2. C公司沒有責任向上訴人提供膳食。香港膳食津貼是上訴人憑其在C公司的受僱職位所得的一項額外利益，香港膳食津貼是屬於稅例第9(1)(a)條所訂明的入息，須按稅例第8(1)(a)條課繳薪俸稅(引用 Sanderson (H M Inspector of Taxes) v Durbidge 36 TC, 239)。
3. 但如香港交通津貼及香港膳食津能符合稅例第12(1)(a)條的規定，該等津貼須從上訴人的應評入息中扣除。上訴人支付的交通及膳食費用並不符合第12(1)(a)條有關「必須是完全、純粹及必須為產生該應評

稅入息而招致」的規定，不可予以扣除。

4. 上訴人承擔舉證的責任。在欠缺詳細資料下，上訴人未能支持他的陳述。即使曾有類似他陳述的個案，那些個案的處理方法未必一定是正確的。該退休酬金是C公司根據其政策於上訴人退休時向他發送，作為他提供多年服務的報酬。該退休酬金實屬上訴人的受僱工作入息，須按照稅例第8(1)(a)及9(1)(a)條課繳薪俸稅（引用D79/88, IRBRD, vol 4, 160；Fuchs v Commissioner of Inland Revenue [2011] 2 HKC, 422；參考Lo Tim Fat v Commissioner of Inland Revenue [2006] 2 HKLRD, 689）。

上訴駁回。

參考案例：

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

上訴人親自出席聆訊。

陳樂寧、陶綺雯及傅海江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他作出的2012/13及2013/14課稅年度薪俸稅評稅。他所爭論的項目是他從僱主在該2個課稅年度收取的膳食津貼及交通津貼，及於2013/14課稅年度收取的退休酬金不應課繳薪俸稅。
2. 就著上訴人提出的反對理由及理據，稅務局副局長考慮過他所反對的

理由及理據及一切由上訴人及其僱主呈交的文件及有關資料後，於2016年6月6日發出決定書(「副局長決定書」)，裁定上訴人的反對無效。

3. 上訴人於2016年7月5日向稅務上訴委員會(「委員會」)對稅務局副局長的決定提出上訴。

上訴理由

4. 上訴人在其致委員會日期為2016年7月5日之信件，提出以下上訴理由：

- (a) 根據海員規例第478章，膳食和交通費都是資方的責任，上訴人只是代支後，資方補回上訴人的支出。
- (b) 更重要的是 - 全世界的海員在膳食和交通方面都是他們不能負擔的，委員會或可向海事署或有關的公會查詢。
- (c) 稅務局的決定，上訴人有被雙重徵稅的局面。
- (d) 在離職酬金方面，上訴人所知和理解的事實是和上訴人同一職級的同事，在離職時和上訴人一樣收到的特別酬金，而他們是不用繳稅的，為什麼上訴人不可享有和他們一樣的權利？

不受爭議事實的裁斷

5. 在聆訊時上訴人確認他不爭議副局長決定書內所載之部份事實。對於不受爭議的部份，委員會現裁決為本上訴之事實。該等事實現列於本決定書第6段至第17段。

6. 上訴人於1947年12月出生。

7. (a) B公司及C公司是D集團旗下的公司。
- (b) 上訴人自1984年3月15日起受僱於B公司。基於重組架構，張先生自1999年8月4日起轉調至C公司。

8. 在有關期間，上訴人於C公司的受僱職位為E職位，負責公司船舶上的工程。C公司的海員協議(包括適用於上訴人的E職位職級)載有下列服務條款：

- (a) 員工如在零時30分至早上6時30分期間於香港母港完成或開始履行職務，可向C公司申請交通津貼，津貼額為每天50元(以下簡稱「香港交通津貼」)。
- (b) 員工如須逗留在香港以外的港口，C公司可酌情向他們發放住宿

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

及膳食津貼。

9. (a) C公司就上訴人提交的2012/13及2013/14課稅年度薪酬及退休金報稅表及僱員行將停止受僱通知書中，載有以下資料：

	<u>2012/13</u>	<u>2013/14</u>
(i) 受僱職位	:	E職位
(ii) 僱用期間	: 01-04-2012- 31-03-2013	01-04-2013- 02-08-2013
(iii) 入息-	:	元
薪金	481,218	168,791
假期工資	-	6,932
花紅	49,626	-
加班津貼	31,520	-
其他津貼	79,430	62,679
退休時的獎賞或酬金 (以下簡稱「該酬金」)		<u>153,000</u>
	<u>641,794</u>	<u>391,402</u>
		<u>447,936</u> (總額839,338元)

- (b) 上述其他津貼包括交通及膳食津貼 [第13(b)段事實]。

10. (a) 上訴人在其2012/13及2013/14課稅年度個別人士報稅表中，申報以下資料：

	<u>2012/13</u>	<u>2013/14</u>
	元	元
(i) 得自C公司的總入息： [第9(a)(iii)段事實]	641,794	839,338
(ii) 扣除項目包括 - 交通及膳食津貼	10,480	-
退休計劃款項	-	215,679 ^(註)

註: 62,679元(其他津貼) + 153,000元(該酬金)

- (b) 在其2013/14課稅年度報稅表內，上訴人同時夾附以下文件：

- (i) 一份明細表，列出他在該年度每月所得的交通及膳食津貼額，總額為11,500元。
- (ii) 一封由香港商船海員管理處發出的覆函，敘明《商船(海員)

條例》(第478章)及其附屬法例均對海員在不同福利範疇有適當的保障，當中包括糧食、食水等。

(iii) 《商船(海員)(遣返)規例》(第478Q章)及《商船(海員)(糧食和水)規例》(第478E章)的條文。

11. 評稅主任認為交通及膳食津貼和該酬金均屬應課評稅入息，不可予以扣除，並向上訴人作出下列2012/13及2013/14課稅年度薪俸稅評稅：

	<u>2012/13</u>	<u>2013/14</u>
	元	元
入息 [第10(a)(i) 段事實]	641,794	839,338
減：其他可扣除項目	<u>18,050</u>	<u>12,004</u>
入息淨額	623,744	827,334
減：已婚人士免稅額	<u>240,000</u>	<u>240,000</u>
應課稅入息實額	<u>383,744</u>	<u>587,334</u>
應繳稅款(已扣除稅款寬減)	<u>43,236</u>	<u>77,846</u>

12. 上訴人反對上述兩項評稅 [第11段事實]，理由如下：

- (a) 有關交通及膳食津貼是C公司根據《商船(海員)條例》向他發放，故此不應課繳薪俸稅。
- (b) 根據其他同事的實例，他們可就其退休獎金(類似該酬金)獲退回稅款。

13. 應評稅主任的查詢，C公司提供了以下資料：

交通及膳食津貼

- (a) 如上訴人因執勤安排而須逗留在澳門，可獲發放每天60元的交通津貼(以下簡稱「澳門交通津貼」)及每天90元的膳食津貼(以下簡稱「澳門膳食津貼」)。
- (b) 上訴人於2012/13及2013/14課稅年度獲發放交通及膳食津貼的詳情如下：

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

	<u>2012/13</u>	<u>2013/14</u>
	元	元
(ii) 膳食津貼 -	5,860	6,550
澳門膳食津貼	4,320	4,950
因於農曆新年在香港執勤而獲發放的膳食津貼(以下簡稱「香港膳食津貼」)	<u>300</u>	<u>-</u>
	<u>4,620</u>	<u>4,950</u>
	<u>10,480</u>	<u>11,500</u>

- (c) 上訴人在履行職務時不需要付出交通及膳食費用。

該酬金

- (d) 根據C公司的政策，員工的退休年齡為65歲。C公司會酌情向服務滿10年或以上的退休員工發放一筆酬金，作為他們提供多年服務的福利。

- (e) 該酬金是在上訴人退休時向他們發放，並以他的最後底薪，服務年期及一項由C公司界定的因數計算如下：

$$41,528 \text{元(底薪)} \times 29.38 \text{年(服務年資)} \times 0.125 \text{(界定因數)} \\ = \underline{152,512 \text{元}} \text{ (調整至153,000元)}$$

- (f) 該酬金並非根據《僱傭條例》(第57章)的規定而發放。由於上訴人是根據《商船(海員)條例》所指的船員協議而受聘，《僱傭條例》對他並不適用。因此，上訴人在退休時無權享有《僱傭條例》下的長期服務金。

14. C公司提供了以下文件：

- (a) 上訴人在2012/13課稅年度每月所得的交通及膳食津貼明細表。
- (b) 上訴人就2012年3月至2013年2月、2013年6月及2013年9月至2014年3月期間為申領交通及膳食津貼向C公司提交的「加班及津貼申請表」副本。

15. 上訴人提供了以下資料及文件副本：

- (a) 該酬金是C公司在他年滿65歲退休時向他發放，並按其接近30年的工作年資計算。

- (b) C公司就他發出有關2012年4月至2014年3月期間的薪金通知書。
- (c) 他就2013年8月向C公司提交的「加班及津貼申請表」副本。
- (d) C公司在2013年10月1日至2013年10月8日期間的航程表。
- (e) C公司2013年12月的海員執勤表。

16. 根據《稅務條例》(以下簡稱「稅例」)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第12段，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，便可不用計算應評稅入息。

17. (a) 評稅主任致函上訴人，解釋膳食津貼、交通津貼及該酬金均須課繳薪俸稅。然而，澳門交通津貼及澳門膳食津貼可按稅務局的執行指引不用計算為應評稅入息 [第16段事實]。故此，評稅主任建議修訂其2012/13及2013/14課稅年度薪俸稅評稅如下：

	<u>2012/13</u>	<u>2013/14</u>
	元	元
入息 [第10(a)(i) 段事實]	641,794	839,338
<u>減</u> ：澳門交通津貼 [第13(b)(i) 段事實]	1,860	3,300
澳門膳食津貼 [第13(b)(ii) 段事實]	<u>4,320</u>	<u>4,950</u>
	635,614	831,088
<u>減</u> ：可扣除項目	<u>18,050</u>	<u>12,004</u>
	617,564	819,084
<u>減</u> ：已婚人士免稅額	<u>240,000</u>	<u>240,000</u>
應課稅入息實額	<u>377,564</u>	<u>579,084</u>
應繳稅款(已扣除稅款寬減)	<u>42,185</u>	<u>76,444</u>

- (b) 上訴人一直沒有接納評稅主任的建議。

上訴人之証供

18. 上訴人於聆訊時宣誓作供。以下是他作供的概要：
- (a) 作為E職位，他要按僱主的指示，輪班在港澳噴射船工作。
 - (b) 有時他會於早上五時半開工，按他開工的時間而定，如他於下午或黃昏上班，有時他會於零晨二時下班。
 - (c) 如遇上零晨零時三十分至早上六時三十分期間於香港上班或下

班，他需要坐的士回碼頭執勤或回家，因為在該段時間內，他不能倚賴公共交通工具上班或下班回家。為此他要先支付的士錢，其後再向公司申請索回。所以該等款項是公司的欠款，而不是交通津貼。

- (d) 如他執行日更職務，公司會給予他一份飯盒，如他是當晚更，公司不會給予飯盒，他要自付晚餐費用。
- (e) 由於安全條例規定，他每工作數小時後，他便會離船到碼頭的休息室休息及/或吃飯。如公司沒有提供飯盒，他便會出街購買便餐。
- (f) 對於2012/13年度的香港膳食津貼，他不同意該300元是膳食津貼。他指出由於農曆年初一到初三他要開工，公司給予他每天100元，以使他可以在新年期間吃得豐富一些。
- (g) 他是根據海員協議的條款受聘，他的權益受本港法例第478章所保障。在工作期間，他可無償獲得或享用由僱主提供的糧食和食水。由於僱主並無即時提供，而事後補發為膳食津貼和交通津貼，故此這兩項津貼應視為僱主欠他的款項。
- (h) 過往，在退休時，澳門賭場為了感謝船公司員工過往帶來那麼多賭客給他們，會向退休員工在他們退休時發放一筆退休賞金。他不知道為什麼他的退休賞金是由僱主支付。據他的理解，該退休賞金是免稅的。在受答辯人盤問時，上訴人同意他在澳門賭場是沒有職位。
- (i) 他不同意他的退休日期是2013年8月3日，他認為他的退休日期是2016年8月3日。

受爭議的事實裁決

19. F集團是處理上訴人強積金的信託機構。答辯人於2016年1月6日要求F集團提供上訴人於2013年8月從F集團收取的公積金或強制性公積金計劃的款項金額。F集團於2016年1月18日回覆答辯人，並附上上訴人的「終止成員-單位轉移結算書」。該結算書列明計劃終止日期為2013年8月2日，終止原因為退休。C公司於2013年8月5日給予上訴人一份服務證書，該服務證書證明上訴人於2013年8月3日退休。故此委員會裁定上訴人的退休日期為2013年8月3日，委員會並不認同上訴人聲稱的退休日期為2016年8月3日。

20. 上訴人聲稱根據聘用海員的有關條例(即香港法例第478E章5條)，僱主有責任提供膳食予海員。委員會的意見是該條例只是列明每艘船舶的僱主及船長均

有責任確保其船舶獲得符合規定的糧食和水的提供。委員會認為「提供膳食」與「確保其船舶獲得符合規定的糧食和水的提供」是不同的事項。就「確保其船舶獲得符合規定的糧食和水的提供」的責任而言，不單只僱主要履行該責任，船長也有共同的責任來「確保其船舶獲得符合規定的糧食和水的提供」。「提供膳食」的責任是僱主於僱傭合約訂明的責任，兩者不可混為一談。從C公司與上訴人簽署的僱傭合約條文中，委員會找不到C公司需要向上訴人提供膳食的條文。故此委員會不接納上訴人聲稱C公司有責任向上訴人提供膳食。

21. 上訴人聲稱退休酬金(153,000元)是由澳門賭場因感謝他過往帶給他們很多賭客，於他退休時向他發放。由C公司於2013年9月24日向答辯人提交有關上訴人將停止受僱的通知書(IR56F表格)所示，該退休酬金(153,000元)是由上訴人僱主於他退休時，向他提供及發放。上訴人的聲稱與這份證物是相互抵觸。根據C公司的政策，C公司會酌情向服務滿10年或以上的退休員工發放一筆酬金，作為他們提供多年服務的福利。故此委員會不接納上訴人上述的聲稱。委員會毫無疑點地接納該退休酬金是C公司於上訴人退休時向他發送。

爭議的事項

22. 本上訴有以下爭議事項待決：

- (a) 上訴人從C公司於有關課稅年度內收取的膳食津貼、交通津貼及退休酬金是否應課繳薪俸稅；及
- (b) 如需要者，上訴人可否獲扣除有關交通和膳食津貼，及退休酬金。

有關法律條文

23. 委員會認同下列由稅務局局長代表提出的《稅務條例》及《僱傭條例》條文，和相關案例的法律原則。委員會會將該等法律原則，應用於本上訴。

稅例

24. 下列為稅例的有關條文：

- (a) 第8(1)(a)條

除稅例另有規定外，每個人在每個課稅年度從任何有收益的職位或受僱工作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。

(b) 第8(2)(cc)條

除第8(4)條及8(5)條另有規定外，在計算任何人的入息時，不包括在退休時，從認可職業退休計劃中取回的任何款項；及相等於符合以下說明的累算積權益的部份的款項：該部份是可以歸因於僱主支付予強制性公積金計劃的自願性供款的累算權益的部分，並且是基於退休的理由，從該計劃的核准受託人收取的，不論是整筆支付的或是分期支付的。

因受僱工作而獲得的入息的定義

(c) 第(9)(1)(a)條

因任何職位或受僱工作而獲得的入息，包括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。

應評稅入息的調整

(d) 第(12)(1)(a)條

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。

舉證責任

(e) 第68(4)條

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。

25. 《僱傭條例》(第57章)第4(2)(d)條規定，除第IVA部另有規定外，該條例不適用於根據《商船(海員)條例》(第478章)(以下簡稱「海員條例」)所指的船員協議而服務的人，或在不是於香港註冊的船舶上服務的人。

有關案例

「薪俸稅的徵稅範圍」的案例

26. 在Fuchs v Commissioner of Inland Revenue¹一案中，終審法院常任法官李義(Ribeiro PJ)有以下裁決：

- (a) 稅例第8(1)條所指的應課稅入息並不限於納稅人在受僱期間所賺取的入息，而應包括「其擔任或身為僱員」所獲支付的款項，或「在其過往提供服務所得的報酬，或作為誘因令其接受僱用並提供服務」而支付的款項。相關判詞原文如下(第430頁)：

‘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) 根據僱傭合約而有權獲得的款項，屬因受僱工作所獲得的應課稅入息。相關判詞原文如下(第431頁)：

‘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’*

「交通及膳食津貼」的案例

27. 在Commissioner of Inland Revenue v Humphrey²一案中，納稅人獲香港政府聘用為地政助理，他派駐大埔區工作，但被編配入住九龍的政府宿舍。經安排下，納稅人使用自己的汽車執行地籍測量的職務。根據有關公務員編制規例，納稅人在有關課稅年度獲香港政府退還往返住所及辦事處所招致的道路收費及部分交通費。高等法院上訴法庭裁定納稅人從住所駕車往返工作地點，並非在執行職務，故此他獲僱主發還的道路收費及交通費屬應課稅的入息，而其所招致的開支不能獲扣除。

- (a) 法官Scholes, S P J 指出一向以來，僱員往返住所及工作地點的路程屬私人或個人性質，而使自己回到工作地點是僱員的責任；不可視作執行職務的行程。僱員有責任支付往返住所與工作地點的

¹ [2011] 2 HKC, 422

² 1 HKTC, 451

交通費，若僱員獲僱主支付該等交通費，這款項是憑其受僱職位所得的一項應課稅的額外利益。相關判詞原文如下(第462及463頁):

‘...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 認為稅例第12(1)(a)條中的「為產生應評稅入息」(in the production of assessable income) 跟美國相關法例中的「在執行職位或受僱工作職務時」(in the performance of the duties of the office or employment) 在釋義上沒有重大分別。相關判詞原文如下(第466及467頁):

‘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，納稅人是一名地方政府官員。他的職責包括於晚間出席理事會會議。若他需要晚上工作，由於理事會沒有提供食物，他會到餐廳用茶點或晚餐，並會獲得一項定額的膳食現金津貼，而該項津貼被視作為納稅人應課稅的入息。納稅人認為該項津貼不應課稅。另一方面，如該項津貼須課稅，他應就其支付的實際膳食費獲得扣除。該案件上訴至英國司法院時，納稅人對該項屬他應課稅的入息已無爭議，餘下的爭議點是有關的膳食費可否獲得扣除。

³ 36 TC, 239

- (b) 英國司法院法官Wynn-Parry, J 指出毫無疑問地，納稅人無法爭論他於午餐時段或平日(無需出席會議的工作日子)下班後的用膳時段是在執行職務，而他支付的膳食費須獲扣除。即使納稅人在特定日子因其受僱職位而需於晚間出席會議，在原則上，該茶點或晚餐時段與其他用膳時段並無區別，因此裁定該膳食費不應獲得扣除。相關判詞原文如下(第246頁):

‘... 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. 在委員會D47/03一案中⁴，納稅人獲廉政公署聘用為司機。在有關期間，他因應僱主的運作需要，多次被要求在遠早於上午八時前上班。根據有關《公務員事務規則》，納稅人就由住所乘的士前往工作地點所支付的車資向僱主作出申索，並獲僱主發還部分的士車資。稅務局評定該發還款項屬納稅人的應課稅的入息。納稅人聲稱他沒有因獲發還車資而取得任何金錢上的淨收益；而他作為紀律部隊工作人員的職責有別於其他僱員的職責。委員會駁回該上訴，並有以下裁決：

- (a) 納稅人從住所乘的士前往僱主辦事處期間並非在執行職務。他的僱主是廉政公署以及他是紀律部隊成員這兩項事實，對涉案行程的性質並無影響。(第569頁13段)
- (b) 根據Humphrey案，每名僱員使自己從住所回到工作地點的責任是稅務法例的基本原則。納稅人獲政府支付一些他本身有責任支付的行程費用，他因而從僱主取得額外金錢利益。故此，他獲發還的費用是他從受僱工作取得的入息。他無權扣除他所招致的的士車資，理由是有關車資實屬其個人及私人開支。(第569頁14段)

⁴ IRBRD, vol 18, 562

「退休酬金」的案例

30. (a) 在委員會D79/88⁵一案中，納稅人於離職時從僱主收取一筆稱為「酬金」的款項，有關酬金是根據僱主的政策發放，以納稅人最後的月薪及年資計算。
- (b) 委員會指出稅例第9(1)(a)條「因受僱工作而獲得的入息」作出定義，當中訂明任何能概括地被歸類「酬金」(gratuity)的款項須納入稅網；而「酬金」一詞主要是指因過去的服務而給予饋贈或禮物。委員會遂裁定納稅人所收取的有關款項，與「酬金」的意思相符，是從受僱工作所獲得的入息。(第163及164頁13段)
31. 在委員會D15/93⁶一案中，納稅人以健康理由向僱主請辭。為表彰顯她過去20多年的服務，該僱主在納稅人離職時向她支付一筆款項。納稅人聲稱該款項是她因喪失獲取遣散費的權利而取得的賠償，或是她的長期服務金，故此不應課繳薪俸稅。委員會裁定該款項既非僱主因違反合約而支付的賠償，亦不是長期服務金，而是納稅人過往向僱主所提供的服務而獲得的，故此須予以徵稅。
32. (a) 在委員會D80/00⁷一案中，納稅人被僱主解僱。在離職時，納稅人收取有關退休計劃利益及獲僱主酌情發放的一筆額外款項，該筆額外款項是根據納稅人的服務年資來計算。委員會裁定該筆額外款項是納稅人過往提供服務所得的特惠報酬，並非因為喪失工作而給予的賠償，須予以徵稅。
- (b) 委員會亦列出以下就裁定僱員離職時獲得的某些款項是否須予以徵收薪俸稅的適用原則：
- (i) 有關款項如屬餽贈以答謝僱員在職時所提供的服務，須課繳薪俸稅；
 - (ii) 有關款項如屬僱員因喪失工作而給予的賠償，或是遣散費，或是代遣散費，均不須課繳薪俸稅；
 - (iii) 有關款項的名稱並不重要，癥結在於它的真正性質；
 - (iv) 於決定有關款項的真正性質時，款項的計算方法是一個重要因素。(第724頁20段)

⁵ IRBRD, vol 4, 160

⁶ IRBRD, vol 8, 350

⁷ IRBRD, vol 15, 715

33. (a) 在委員會D110/03⁸一案中，納稅人獲香港特別行政區政府的代理人聘用，他在約滿後獲支付一筆約滿酬金。納稅人聲稱該筆酬金包括他根據《僱傭條例》的規定可領取的遣散費，有關遣散費不應列入其應課稅入息。
- (b) 委員會裁定納稅人是政府的僱員，政府不受《僱傭條例》約束，無須向納稅人支付遣散費。該筆酬金是在僱員合約開始時僱主同意將來支付予納稅人的款項，亦是僱主使納稅人提供服務的誘因之一。委員會認為該筆酬金是納稅人因受僱工作而獲得的入息的一部分，而不是《僱傭條例》下所指的遣散費或長期服務金。(第50頁14及16段)
34. 在委員會D42/10⁹一案中，納稅人因健康理由提出請辭。僱主於他離職時向他支付了長期服務金，並在《僱傭條例》規定以外支付一筆額外款項，以答謝他過去的卓越服務。委員會裁定筆額外款項並非法定的長期服務金或因僱主違反合約而支付的賠償，而是答謝納稅人卓越表現而發放的獎賞，其性質屬於稅例第9(1)(a)條下的酬金，須課繳薪俸稅。(第836頁15段)
35. 在委員會D30/12¹⁰一案中，納稅人提早於54歲退休，並按其僱傭合約的條款獲僱主發放一筆酬金。該筆酬金的計算方法與《僱傭條例》中計算長期服務金的方法接近。納稅人辯稱該筆酬金屬於長期服務金，不應課繳薪俸稅。委員會裁定納稅人離職的原因並不符合《僱傭條例》第31R條所列出的各種情況，故此該筆酬金並非長期服務金。委員會亦援引Fuchs一案的裁決，說明該筆酬金是為答謝納稅人提供多年服務的報酬，是他因受僱工作所獲得的入息，須予以徵收薪俸稅。(第664頁32-33段及666頁42段)

「類似個案處理」的案例

36. 在Lo Tim Fat v Commissioner of Inland Revenue¹¹ (魯添發 訴 稅務局局長) 一案中，高等法院原訟法庭特委法官陳景生(Recorder E Chan SC)論及納稅人引述其同事與其相類個案中稅務局的不同評稅方法，中譯本判辭如下(第781及782頁)：

「10. 為了支持自己的爭論點，上訴人引述了一宗個案。在該個案中，答辯人評估一位情況跟上訴人相同的同事的利得稅時，只把某一部分的簽名費當作第一年的營業收入。上訴人稱，其實他的同事的情況與他相同，簽署的文件也與他相若。答辯人回應說，根據〔稅例〕，答辯人不能洩露有關其他納稅人的資料，因此不能對上訴人所引述的個案作出評論。考慮過呈交予本席有關上訴人同

⁸ IRBRD, vol 19, 44

⁹ (2010-11) IRBRD, vol 25, 829

¹⁰ (2012-13) IRBRD, vol 27, 657

¹¹ [2006] 2 HKLRD, 689

事的個案資料後，本席認為，那宗個案對本席裁定本上訴案方面幫助不大。即使假設兩宗個案事實上是完全相同，而答辯人又以不同的方式處理上訴人和他同事的個案，這也不代表答辯人對上訴人同事的個案之處理手法必定是正確的」

37. 在委員會D126/02¹²一案中，納稅人提出的爭論點之一，是他受到稅務局不公平對待，因為稅務局向他評稅的基準與其他同事不同。就此，委員會提出一個問題：在執行其於稅例下的職責時，委員會是否可以基於違反公平原則的理由，將一項本來有效和具法律依據的評稅撤銷(第199頁10(b)段)。委員會表明，其屬法定機構，並不擁有只有高等法院才享有的司法覆核管轄權；委員會並無權力作出任何司法覆核性質的寬免，但稅務局局長應恪守責任，公平對待所有納稅人。(第203頁23段)

討論及分析

交通津貼及膳食津貼

38. 上訴人如在香港母港執勤，他的執勤地點為香港港澳碼頭。根據Humphrey¹³案及D47/03¹⁴兩案的裁定，上訴人從家中到執勤地點或從執勤地點回家的行為，並不是執行職務，是私人性質。自行抵達執勤地點是上訴人作為僱員的責任，不應被視為執行職務的行為。這私人行為所引致的交通費用，不涉及執行職務，故此不是上訴人在執行職務的過程中所招致的開支。

39. 儘管這是私人性質的開支，如上訴人在零時30分或早上6時30分在香港母港執勤或下班，上訴人可根據他與C公司簽訂的僱傭合約申請津貼，即香港交通津貼，來補償上訴人因在該段時段公共交通已停止服務而引致他多付的計程車費用。由於香港交通津貼是上訴人根據服務合約而獲得的款項，是他因受僱於C公司所獲得的收入，故此委員會認為香港交通津貼是屬於稅例第9(1)(a)條所訂明的入息，須按稅例第8(1)(a)條課繳薪俸稅。

40. 根據事實的裁決¹⁵，C公司沒有責任向上訴人提供膳食。上訴人在2012/13課稅年度由於在農曆新年執勤而獲發放300元香港膳食津貼。按Durbidge¹⁶案中所確立的原則，上訴人無論在正常日子或農曆新年期間執勤，用膳時段均不可被視作為執行職務，上訴人有責任自行支付其膳食費用。

41. 上訴人在其於2016年7月31日致委員會的陳述函中辯稱他獲得的香港交通津貼及香港膳食津貼應視為僱主欠上訴人的「公司欠款」。從上訴人與C公司簽

¹² IRBRD, vol 18, 188

¹³ 本決定書第 27 段

¹⁴ 本決定書第 29 段

¹⁵ 本決定書第 20 段

¹⁶ 本決定書第 28 段

訂的僱傭合約或從上訴人所依賴的香港法例478E章第5條和香港法例478Q章第3條，委員會看不出該等津貼是「公司欠款」。

42. 香港膳食津貼是上訴人憑其在C公司的受僱職位所得的一項額外利益。委員會認為香港膳食津貼是屬於稅例第9(1)(a)條所訂明的入息，須按稅例第8(1)(a)條課繳薪俸稅。

43. 雖然香港交通津貼及香港膳食津貼須按稅例第8(1)(a)條課繳薪俸稅，但如該等津貼能符合稅例第12(1)(a)條的規定，該等津貼須從上訴人的應評入息中扣除。

44. 根據稅例第12(1)(a)條的規定，若上訴人獲得的香港交通津貼及香港膳食津貼要獲得入息稅的扣除，該等交通支出及膳食支出必須是「完全、純粹及必須為產生該應評稅入息而招致的所有支出」。

45. 根據不受上訴人爭議的事實¹⁷，上訴人在履行職務時是不需要付出交通及膳食費用。交通支出及膳食支出是上訴人的私人支出，故此委員會認為上訴人支付的交通及膳食費用並不符合第12(1)(a)條有關「必須是完全、純粹及必須為產生該應評稅入息而招致」的規定，不可予以扣除。

退休酬金

46. 稅例第8(1)(a)條定明，除稅例另有規定外，每個人在每個課稅年度從任何有收益的職位或受僱工作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。

47. 根據Fuchs¹⁸一案，終審庭裁定稅例第8(1)(a)條所指的應課稅入息並不限於納稅人在受僱期間所賺取的入息，而應包括「其擔任或身為僱員」所獲支付的款項，或「在其過往提供服務所得的報酬，或作為誘因令其接受僱用並提供服務」而支付的款項。

48. 在稅務上訴委員會D79/88¹⁹案中，納稅人於離職時從僱主收取一筆酬金，該酬金是根據僱主的政策發放，及以納稅人最後的月薪及年資計算。該上訴委員會認為該酬金是納稅人因以往提供的服務而獲得的餽贈，故此裁定該酬金是受僱工作入息，須予以徵收薪俸稅。

49. 上訴人先後在B公司及C公司工作合共約30年，直至2013年8月3日退休。正如本決定書上文²⁰所述，委員會不接納上訴人聲稱，該退休酬金是由澳門賭場

¹⁷ 本決定書第13(c)段

¹⁸ 本決定書第26段

¹⁹ 本決定書第30段

²⁰ 本決定書第21段

因感謝他過往帶給他們很多賭客，於他退休時向他發放。即使該退休酬金是由澳門賭場向上訴人發放，這也改變不了的事實 - 該退休酬金是因上訴人受僱於C公司工作而獲得的收入。

50. 根據不受爭議的事實²¹，該退休酬金是C公司根據其政策以上訴人的最後底薪和服務年資計算²²，向上訴人在退休時發放，作為他提供多年服務的報酬。

51. 依據Fuchs²³ 及D79/88²⁴兩案的裁決，該退休酬金實屬上訴人的受僱工作入息，須按照稅例第8(1)(a)及9(1)(a)條課繳薪俸稅。

52. 上訴人在他的陳述函中²⁵提出他的同事在離職時，同樣獲C公司支付退休酬金，但他們的退休酬金不用課稅，他應享有相同的權利。委員會認為舉證的責任是在上訴人。在欠缺詳細資料下，上訴人未能支持他的陳述。即使曾有類似他陳述的個案，援引Lo Tim Fat案例²⁶，那些個案的處理方法未必一定是正確的。故此，上訴人的陳述對本上訴而言，根本沒有幫助。委員會必須依照本案的事實和相關的法律條文和案例處理上訴人提出的上訴。

案件處置

53. 經詳細及小心地考慮所有證據、證物、上訴文件夾內的文件和雙方的陳詞，與及基於本決定書的討論及分析，委員會認為上訴人未能履行《稅務條例》第68(4)條的舉證責任，證明相關香港交通津貼，膳食津貼和退休酬金不是由受僱於C公司而得到的入息。委員會從客觀事實上亦認為，此案案情不符合《稅務條例》第12(1)條所定的獲扣減要求，所以，委員會駁回上訴人的上訴，並確定：

- (a) 上訴人於2012/13課稅年度的應課稅入息實額為377,564元及應繳稅款為42,185元；及
- (b) 上訴人於2013/14課稅年度的應課稅入息實額為579,084元及應繳稅款為76,444元。

²¹ 本決定書第13(d)段

²² 本決定書第13(e)段

²³ 本決定書第26段

²⁴ 本決定書第30段

²⁵ 日期為2016年7月31日由上訴人致答辯人的信件

²⁶ 本決定書第36段