

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.

案件編號 D25/08

薪俸稅 – 由僱主付還的代通知金是不是應評稅入息 – 《稅務條例》第8(1)(a)條、第9(1)(a)條和第12(1)(a)條 - 代通知金是不是可扣減支出

委員會：蘇震共（主席）、李偉恩及俞漢度

聆訊日期：2008年1月3日

裁決日期：2008年9月10日

上訴人受僱於A公司為營運經理。有關的僱傭合約訂明任何一方均可給予兩個月的通知期或代通知金以終止合約。由於上訴人給予A公司的辭職通知期不足兩個月，她須向A公司支付一筆代通知金。之後上訴人受僱於B公司，B公司亦承諾向上訴人付還代通知金，但條件是上訴人必須在該公司服務至少六個月。由於上訴人在B公司服務不足六個月，給予B公司的辭職通知期亦不足一個月，故此她不但未獲B公司付還代通知金，且還須向B公司支付另一筆代通知金。最後上訴人受僱於C公司，C公司亦承諾向上訴人付還兩筆代通知金。

上訴人反對稅務局向她作出的薪俸稅評稅，上訴人聲稱她應獲扣除兩筆為得到新工作而支付給前僱主的代通知金。上訴人亦聲稱該兩筆給前僱主的代通知金屬新僱主退還給她的代支款項，不應算作她的入息評稅。本案主要爭論的有兩點：(1) C公司付還給上訴人的代通知金是不是上訴人的應評稅入息？(2) 分別付給A公司及B公司的代通知金是不是屬上訴人的可扣減支出？

裁決:

1. 根據稅例，任何源於受僱工作而獲得的入息都須徵收薪俸稅，而入息包括不同形式的收入如工資、薪金、假期工資、費用、佣金、花紅、酬金、額外賞賜、或津貼等等。
2. 本案新僱主沒有直接將代通知金付給舊僱主，但有關的代通知金確是給上訴人用作清還向舊僱主的責任，這構成上訴人因受僱於新僱主而獲得的額外賞賜。據此，本委員會裁定，根據稅例第 8(1)(a)及 9(1)(a)條，有關的代通知金應課薪俸稅(依循 David Hardy Glynn v Commissioner of Inland Revenue 3 HKTC 245 和 D124/02, IRBRD, vol 18, 175)。

3. 根據稅例第 12(1)(a)條，扣減開支須先後符合兩個條件。第一，有關開支必須是完全、純粹及必須「為產生」應評稅入息而招致的。第二，有關的開支必須不是家庭或私人或資本性開支。第一個條件都不符合，當然不須考究是不是符合第二個條件，有關開支都不獲扣減。但祇符合第一個條件則仍不夠，還須符合第二個條件，有關開支才可獲扣減。因此，要扣減開支，必須要先後符合了第一及第二個條件。
4. 本委員會裁定本案有關的代通知金支出並非是「為產生」她的新僱聘入息而招致的，不符合稅例第 12(1)(a)條中第一個扣減條件，有關支出不獲扣減。既已裁定開支不符合第一個扣減條件，委員會已無須考究有關代通知金是不是屬非家庭、私人或資本性支出而符合稅例第 12(1)(a)條中第二個扣減條件(考慮 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. 上訴人代表認同有關的代通知金是為了能獲取新工作而支出的，與投資生產無異。作為投資的支出必然是資本性支出。稅例第12(1)(a)條就明文規定資本性支出是不可扣減薪俸稅的。據此，本委員會裁定本案有關的代通知金開支是資本性支出，不符合第二個扣減條件，有關支出不不可被扣減。

上訴駁回。

參考案例：

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

納稅人由父親代表出席聆訊。
陳施維及徐年美代表稅務局局長出席聆訊。

決定書：

上訴

1. 上訴人反對稅務局向她作出的 2005/06 課稅年度薪俸稅評稅。上訴人聲稱她應獲扣除兩筆為得到新工作而支付給前僱主的代通知金共港幣 36,789.80 元。上訴人亦聲稱該兩筆給前僱主的代通知金屬新僱主退還給她的代支款項，不應算作她的入息評稅。署理稅務局副局長（以下簡稱「副局長」）於 2007 年 9 月 24 日發出決定書，否定納稅人之反對。上訴人不服，向委員會提出本上訴。

事實

2. 本委員會核實下述事實是沒有爭議的：

- (1) (a) 上訴人自 2004 年 8 月 16 日起受僱於 A 公司為營運經理（Operation Manager）[R1/7]。有關的僱傭合約訂明在試用期屆滿後，任何一方均可給予兩個月的通知期或代通知金以終止合約[R1/8;B1/13]。
 - (b) 上訴人於 2005 年 4 月 12 日致函 A 公司提出辭職[R1/5、13]，生效日期為 2005 年 5 月 12 日[R1/5、6 及 14]。由於上訴人給予 A 公司的辭職通知期不足兩個月，她須向 A 公司支付一筆為數 24,789.80 元的代通知金（以下簡稱「代通知金甲」）[B1/15 及 43]。
- (2) (a) 上訴人自 2005 年 5 月 12 日起受僱於 B 公司為部門助理經理（Department Assistant Manager）[R1/23]。有關的僱傭合約訂明試用期為三個月。在試用期的第二及第三個月內，任何一方均須給予一個月的通知期或代通知金才可終止合約[R1/23]。此外，B 公司亦承諾向上訴人付還代通知金甲，但條件是上訴人必須在該公司服務至少六個月[R1/17 及 24]。
 - (b) 上訴人於 2005 年 6 月 16 日致函 B 公司提出辭職[B1/13; R1/21 及 27]，並自 2005 年 7 月 1 日起停止在該公司服務[R1/21-22]。由於上訴人在 B 公司服務不足六個月，給予 B 公司的辭職通知期亦不足一個月，故此她不但未獲 B 公司付還代通知金甲[R1/17-18]，且還須向 B 公司支付一筆為數 12,000 元的代通知金（以下簡稱「代通知金乙」）[B1/31-32]。
- (3) 上訴人自 2005 年 7 月 4 日起受僱於 C 公司為經理（Manager）[B1/25]。根據上訴人與 C 公司的協議，C 公司承諾向上訴人付還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公司就上訴人提交的僱員行將停止受僱通知書及2005/06課稅年度薪酬及退休金報稅表載有下列資料[B1/45、47及48]：

	A公司	B公司	C公司
受僱職位	營運經理	助理經理	經理
受僱期間	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)
假期工資	<u>2,450</u>	<u>-</u>	<u>-</u>
總額 ^(b)	<u>36,244</u>	<u>26,400</u>	<u>311,979</u>

附註：

- (a) 包括就代通知金甲及代通知金乙付還的款項〔第(3)項事實〕。
 (b) 上訴人在2005/06課稅年度自上述三間公司收取的薪酬總額為
 $36,244元 + 26,400元 + 311,979元 = 374,623元$ 。

- (5) 在2005/06課稅年度個別人士報稅表上，上訴人申報她的入息總額為374,624元，並申索扣除多項支出及免稅額，當中包括代通知金甲[B1/39]。
- (6) 評稅主任向上訴人作出以下2005/06課稅年度薪俸稅評稅：

	元	元
入息〔第(5)項事實〕		374,624
減：		
認可慈善捐款	500	
居所貸款利息	37,764	
支付給認可退休計劃的 強制性供款	<u>8,000</u>	<u>46,264</u>
		328,360
減：		
基本免稅額	100,000	
供養父母免稅額	30,000	
額外供養父母免稅額	<u>30,000</u>	<u>160,000</u>
應課稅入息實額		<u>168,360</u>
應繳稅款		<u>22,872</u>

- (7) 上訴人反對第(6)項事實的評稅，理由是她的總入息應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為支出，則有關代通知金不應算作她的利益收入來計稅[B1/19]。

- (8) 為支持該反對，上訴人的稅務代表(以下稱「上訴人代表」)於2007年5月30日作出了以下申述[B1/22]：
- (a) 「當[上訴人]在[A公司]工作時，[B公司]聘請她到他們的公司工作，但不能給她一個月時間通知舊公司，不過可代她支付代通知金給舊公司，即\$24,789.80。在離職時，[B公司]會計部不能及時簽發支票給他們，所以要求她代他們先支付，此款是在她離開[A公司]時在她的薪金內扣除的 ...」
 - (b) 「在[上訴人]轉到[B公司]工作後不久，[C公司]又急聘她到他們公司工作，並答應代支付[B公司]代通知金\$12,000連同[A公司]的\$24,789.80，合計\$36,789.80，而在她離開[B公司]時，[C公司]同樣不能即時簽發支票給他們兩公司，亦要求她暫時代付。此兩筆款項日後在支付薪金給她時，分開兩個月補回，但[C公司]在報她的收入給貴局時，將此款連同一齊計算在內，其實此數只是還回給她，並不是她的真正收入，她是一分一毫也沒有得益的。」
 - (c) 「由於[上訴人]在[B公司]工作時間太短，所以[B公司]不用賠償代通知金給[A公司]，而改由[C公司]支付。」
- (9) 評稅主任於2007年6月21日發信[B1/20]向上訴人解釋[C公司]就代通知金甲及代通知金乙付還的款項是她從受僱工作取得的入息，故須予以徵收薪俸稅，但她就代通知金甲及代通知金乙的支出卻未能符合《稅務條例》(以下簡稱「稅例」)第12(1)(a)條的規定，因此不能獲得扣除。
- (10) 上訴人代表就評稅主任於第(9)項事實的解釋於2007年7月3日作出以下回應[B1/19]：
- (a) 「... 怎能夠將收回的代支金額要作為評稅收入，而代付出的款項卻不能作為支出抵消呢？請問這是甚麼稅例啊！」
 - (b) 「這代支出及代收的代通知金並不是在[上訴人]轉公司後才發生的，它是在轉公司前由新公司提出他們會支付此代通知金，所以，由開始到今，上訴人並不是收益人，只是一個仲介人代收及代付而已，尤其重點是，上訴人不會同意自己付此代通知金，否則要賠償這麼多款項，你認為她能夠負擔而轉工嗎？」

- (c) 「... 既然支出的代通知金不能作為支出評稅，那麼這收入也應該作為不是利益收入評稅 ...」
- (11) 副局長於 2007 年 9 月 24 日否定上訴人的反對。他認為付還款項是上訴人從受僱工作取得的入息，故須予以徵收薪俸稅；而她就代通知金甲及代通知金乙的支出卻未能符合稅例第 12(1)(a)條的規定，因此不可獲得扣除〔B1/10-12〕。
- (12) 上訴人代表於 2007 年 10 月 22 日給委員會的上訴書對副局長的決定書提出數點上訴理由：
- (一) 上訴人因支付代通知金後而得到新工作，產生收入，有關的代通知金支出是新工作收入的支出，與投資生產無分別，屬應扣減支出〔B1/1的第一點上訴理由〕。
- (二) C公司還回給上訴人的是代支款，納稅人根本沒有額外益處，所收回的代通知金是還款 (reimbursement)，不是佣金、花紅、酬金、額外賞賜、或津貼，不應作為課稅收入〔B1/2的第一點上訴理由〕。
- (三) 如果C公司於上訴人上工前能直接支付代通知金予A公司及B公司，上訴人便不用先支付後獲付還該兩筆代通知金，而她亦無須就有關支出申請扣除。〔B1/2的第一點上訴理由〕
- (四) 上訴人的情況與樞密院上訴案David Hardy Glynn v Commissioner of Inland Revenue 3 HKTC 245不同。當中所提及的債務是指債務人在債務發生前已享受到因債務而產生的益處。在本案中，上訴人只是代C公司支付代通知金予A公司及B公司，沒有一點得益。〔B1/2-3的第二點上訴理由〕
- (五) C公司所付出的代通知金是否可以作為支出扣除？如是的話，為何上訴人支付的同等款項有不同處理方式？〔B1/3的第三點上訴理由〕
- (六) A公司及B公司收到的代通知金又是否可以不作為應課稅收入？如否的話，而上訴人又要就收回的同等款項課繳薪俸稅，那豈不是出現雙重課稅？〔B1/3的第四點上訴理由〕

爭論點

3. 本案主要爭論的有兩點：

- (1) C公司(以下稱「新僱主」)付還給上訴人的代通知金 36,789.80 元是否屬上訴人的應評稅入息?
- (2) 分別付給 A 公司及 B 公司(以下統稱「舊僱主」)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(以下統稱「代通知金」)是否屬上訴人的可扣減支出?

從「新僱主」處取得的代通知金是否屬應評稅入息？

4. 稅例第8(1)(a)條規定〔R2/1-2〕：

「(1) 除本條例另有規定外，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；」

5. 稅例第9(1)(a)條則訂明〔R2/6〕：

「(1) 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，...」

6. 根據稅例，任何源於受僱工作而獲得的入息都須徵收薪俸稅，而入息包括不同形式的收入如工資、薪金、假期工資、費用、佣金、花紅、酬金、額外賞賜、或津貼等等。

7. 本案的第一個爭論點是「新僱主」以付還代通知金的形式給上訴人的 36,789.80 元是否屬上訴人因受僱工作而獲得的應評稅入息？

8. 上訴人代表說，「新僱主」因急聘上訴人到他們公司工作，答應支付「舊僱主」的代通知金合共 36,789.80 元，「新僱主」未能即時簽發支票，由上訴人暫時代付，其後還回給她，她祇是代收代付，根本沒有額外益處或得益，故此該代支款是還款(reimbursement)，不應被算作是上訴人的課稅收入〔見事實(8)(b)、(10)(b)及(12)(二)〕。

9. 上訴人代表的上述說法是不正確的。

10. 上訴人要能早到「新僱主」上班就必須先符合「舊僱主」的僱傭合約，付清了代通知金。這是她對「舊僱主」的合約責任。無論上訴人是自掏腰包或從其

他管道籌措現金去清付，就如本案從「新僱主」處拿到的，都是在清付她自己的合約責任。亦就是說，當上訴人提早離職，作為僱主「舊僱主」就可根據合約向她本人追討代通知金，這是由執行合約所產生的她的個人債務。上訴人可以找其他人替她支付，但所支付的仍是她的合約責任及個人債務。這一點必須認清楚。

11. 因此，「新僱主」在金錢上所作的承擔或支持，都不會減輕上訴人對「舊僱主」的合約責任及債務。就算「新僱主」真如上訴人於事實(12)(三)所說直接支付代通知金給「舊僱主」，這仍是替上訴人支付上訴人對「舊僱主」的合約責任及債務。不可能因為「新僱主」出面付款便將上訴人的合約責任及債務變成為「新僱主」對「舊僱主」的合約責任及債務。

12. 從另一個角度看，「新僱主」確實為了急聘上訴人才支出了兩筆合共 36,789.80 元的代通知金，而上訴人亦確實因轉投「新僱主」，得到「新僱主」替她支出兩筆合共 36,789.80 元的代通知金。

13. 正如上訴人代表說：「尤其重點是，上訴人不會同意自己付此代通知金，否則要賠償這麼多款項，你認為她能夠負擔而轉工嗎？」(事實(10)(b))

14. 「新僱主」若非承擔支付了代通知金，相信上訴人是不會為立即轉到「新僱主」而自付代通知金的。由此可見，上訴人立即受僱於「新僱主」的其中一個誘因及代價是「新僱主」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 在頒發英國樞密院判辭中解釋說[R2/72]：

「...當商討一紙僱聘合約時，僱主決定僱員究竟對他值多少。若僱主決定了僱員每年值 £ 40,000，那麼該筆款項是如何被支出對僱主是沒有分別，總之它達到目的而取得支付了該 £ 40,000 的服務。若僱員以 £ 40,000 受聘須按該 £ 40,000 課稅，而另一名僱員以 £ 35,000 受聘，僱聘合約則另指定為他利益另開支 £ 5,000 的契諾，卻祇須以 £ 35,000 課稅的話，則屬荒誕。兩個情況均可真確的說僱員就其服務實收取了 £ 40,000 的薪金。後者亦可以說是僱員獲取了 £ 35,000 的薪金另加 £ 5,000 的額外賞賜。兩者的薪俸稅均須按 £ 40,000 課稅。...」

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「新僱主」是為了聘用上訴人，除其他一切約定，另支付了36,789.80元，而上訴人亦利用了這筆付款支付了她對「舊僱主」的合約責任。上訴人不能說她從「新僱主」處沒有獲得到36,789.80元的利益。

17. 上訴人沒將那36,789.80元放進自己的口袋不等如說她沒有得到那筆款項。她只不過是用了該筆36,789.80元在支付「舊僱主」的代通知金，履行她對「舊僱主」的合約責任而已。

18. Lord Templeman 在 Glynn 案亦解釋說[R2/71]：

「雖然一項額外賞賜(a perquisite)必定指(僱主)支付(給僱員)的金錢，常理上從可兌換成金錢的財物中取得的金錢亦須包括作額外賞賜。額外賞賜不單包括實際支付給僱員的金錢，連用來替僱員償還債務的款項亦應包括在內。」

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. 上訴人代表則認為 Glynn 案中的支付債務與本案支付代通知金不同；他說代通知金是給「舊僱主」的，上訴人沒有一點得益，這與一般債務的負責人先已消費享受債款有別(事實(12)(四))。在這問題上，上訴人代表錯誤地假設負債一定是由於消費享受產生的，忽略了債項是可以從執行合約而產生的。本案所涉的債務就是上訴人從執行提早終止「舊僱主」合約而須要支付代通知金所產生的。無論是經由新僱主直接支付或經上訴人支付給舊僱主，結論都是一樣，所付清的代通知金屬上訴人的個人債務，支付了代通知金就是清還了她欠舊僱主的債。

20. 在D124/02, IRBRD, vol 18, 175 案中，納稅人因新職向舊僱主提出呈辭，通知期不足，須向舊僱主支付一筆為數260,477元的代通知金，當中的243,780元由納稅人的新僱主直接向舊僱主支付。委員會依從Glynn案，裁定納稅人的新僱主向舊僱

主直接支付的部份代通知金243,780元是在代清還納稅人的債務，屬納稅人因受僱於新僱主而獲得的額外賞賜，應課薪俸稅。委員會說〔R2/79〕：

「我們認為243,780元是上訴人受僱於(新僱主)所得，應以額外賞賜來課稅。於2000年4月26日呈遞2000年5月22日生效的辭職，上訴人業已招致支付給(舊僱主)代通知金的責任。(新僱主)支出了243,780元作部份清還上訴人該責任。」

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. 本案新僱主雖沒有直接將代通知金付給舊僱主，但有關的代通知金確是給上訴人用作清還向舊僱主的責任的，依循Glynn及D124/02的裁決，構成上訴人因受僱於新僱主而獲得的額外賞賜。據此，本委員會裁定，根據稅例第8(1)(a)及9(1)(a)條，有關的代通知金付款36,789.80元應課薪俸稅。

有關的代通知金是否屬可扣減開支？

22. 稅例第12(1)(a)條訂明〔R2/12〕：

「(1) 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；」

23. 根據稅例第12(1)(a)條，扣減開支須先後符合兩個條件。第一，有關開支必須是完全、純粹及必須「為產生」應評稅入息而招致的。第二，有關的開支必須不是家庭或私人或資本性開支。第一個條件都不符合，當然不須考究是否符合第二個條件，有關開支都不獲扣減。但祇符合第一個條件則仍不夠，還須符合第二個條件，有關開支才可獲扣減。因此，要扣減開支，必須要先後符合了第一及第二個條件。

「為產生」應評稅入息？

24. 上訴人代表沒有解釋為何他認為有關的代通知金開支符合第一個扣減條件。他沒有闡釋有關的代通知金開支如何是「為產生」應評稅入息而招致的。他祇重覆立場說有關的代通知金由新僱主支付，舊僱主收進，上訴人只是代收代支，因此，若代收的屬上訴人應評稅入息，同額代付的應作開支扣除(見上述事實(10)(a))。

25. 稅局代表則援引 Commissioner of Inland Revenue v Humphrey 1 HKTC 451，指出該案上訴庭認同稅例第 12(1)(a)條中的「為產生應評稅入息」(in the production of assessable income)跟英國法例中的「在執行職位或受僱工作的職務」(in the performance of the duties of the office or employment)在釋義上沒有重大差別[R2/36]，亦指出該案上訴庭認同 Rowlatt 法官在英國 Nolder v Walters 15 TC 380 案中所說：

「『為執行職務』意思指在做職位上的工作，在做一些當做職位上工作時他在職責上要做的事項。」

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. 稅局代表指出本案所涉的代通知金不是上訴人在執行任何職務時所招致的，不符合稅例第 12(1)(a)條中「為產生應評稅入息而招致的」的規定，不可扣減。稅局代表更援引了三個類似案例：高等法院案 Commissioner of Inland Revenue v Sin Chun Wah 2 HKTC 364、委員會案 D15/88, IRBRD, vol 3, 223 及 D124/02, IRBRD, vol 18, 175，以支持其論點。

27. 在 Sin Chun Wah 一案中，納稅人是一名公務員。根據其僱用條款，離職時他須給予政府三個月通知或一個月的代通知金。納稅人要立即到新公司上任。不先離職，便不能合法地受聘於新公司，故此他支付了一個月代通知金去終止與政府的僱傭合約。納稅人認為有關的代通知金支出是為獲取其新職的入息才招致的，應可予以扣減。

28. 高等法院法官黎守律（他當時的職位）援引 Humphrey 等案例，駁回納稅人的觀點，裁定納稅人離職時所支付的代通知金是為獲取新工作而並非是在執行受僱工作而招致的，不符合「為產生應評稅入息」的條件，不可予以扣減。他說：

「... 從眾多案例可明白到... 『為了可以獲取應評稅入息』的支出 (expenditure for the purpose of the production of assessable income) 是要與 『為產生應評稅入息』的支出 (expenditure in gaining or for the production of assessable income) 區別開來。 ...

在眾多案例所提供的指引下,我裁定支付給[舊僱主]的代通知金不是為產生納稅人在[新僱主]的入息而招致的支出;更加不是完全純粹及必須為產生該應評稅入息而招致的。」

英文原文(第372頁) [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 一案的納稅人同樣為了立即開始新僱聘向舊僱主支付一個月代通知金離職。委員會依從 Sin Chun Wah, 裁定納稅人支出的代通知金是為獲取新僱聘而並非是為產生她的新僱聘入息而招致的, 故不可扣減。

30. D124/02 案的納稅人亦是為了到新僱主工作而向舊僱主支付代通知金 \$260,477 元, 當中 \$243,780 元由他的新僱主為他支出, 他則支出餘額 \$16,697 元。新僱主所支出的部份代通知金, 委員會裁定屬納稅人的額外賞賜, 予以評稅(見上文第 20 段)。納稅人自己支出的那部份, 委員會亦依從 Sin Chun Wah, 裁定納稅人支出的代通知金是為獲取新僱聘而並非是為產生她的新僱聘入息而招致的, 故不可扣減。

31. 本委員會同意稅局代表的論點, 並依從上述各案例所定下的法律原則, 裁定本案有關的代通知金支出並非是「為產生」她的新僱聘入息而招致的, 不符合稅例第 12(1)(a)條中第一個扣減條件, 有關支出不獲扣減。既已裁定開支不符合第一個扣減條件, 我們已無須考究有關代通知金是否屬非家庭、私人或資本性支出而符合稅例第 12(1)(a)條中第二個扣減條件(見上文第 23 段)。但為完善本裁決內容, 我們繼續分析有關的代通知金是否符合稅例第 12(1)(a)條中第二個扣減條件。

非家庭、私人或資本性開支?

32. 稅例第 12(1)(a)條中第二個扣減條件規定有關支出必須不是家庭、私人或資本性支出, 否則支出不可扣減。在這問題上, 上訴人代表認同有關的代通知金是為了能獲取新工作而支出的, 與投資生產無異(見事實(12)(一))。作為投資的支出必然是資本性支出。稅例第 12(1)(a)條就明文規定資本性支出是不可扣減薪俸稅的。據此, 本委員會裁定本案有關的代通知金開支是資本性支出, 不符合第二個扣減條件, 有關支出不可被扣減。

其他問題

33. 聆訊席前，上訴人代表指稱稅例不合理，質疑為甚麼新僱主支出代通知金可獲扣減，僱員支出同等代通知金卻不可扣減(事實(12)(五))？上訴人代表亦質疑為甚麼同一筆的代通知金被評為舊僱主的收入，亦同時被評為僱員的收入，被雙重評稅(事實(12)(六))？

34. 上訴人代表的上述問題偏離了其上訴範圍。上訴人所面對的是她的薪俸稅責任，其舊僱主及新僱主所面對的是他們各自的利得稅責任，兩者沒有相連關係。僱員課薪俸稅，僱主課利得稅，各按不同的稅例條文課稅。上訴人祇可以按有關的薪俸稅條文來評定其薪俸稅責任，不可能拉扯到其新舊僱主的利得稅責任上。

35. 根據現行稅例，沒有任何條文就因有關款額被評為舊僱主收入徵收利得稅而豁免僱員徵稅。亦沒有任何稅例條文就因同樣支出其新僱主可扣減利得稅而准許僱員扣減代通知金支出。

36. 至於應否向僱員就代通知金收入免徵薪俸稅，或應否准許僱員就代通知金開支扣減薪俸稅，這是政策性問題，應交由政府及立法會去另行立法。本委員會祇可根據現行稅例處理本案。

總結

37. 稅例第68(4)條規定〔R2/17〕：

「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。」

38. 綜合上述分析，本委員會裁定上訴人舉證失敗，未能證明收自新僱主的代通知金甲和代通知金乙不須徵收薪俸稅，亦未能證明她就代通知金甲和代通知金乙的支出是可扣減的支出。故此，上訴人的上訴被駁回。副局長於2007年9月24日所作的決定被確認。