

## INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

### Case No. D133/01

**Salaries tax** – whether gratuity was chargeable to salaries tax – whether long service payment chargeable to salaries tax – sections 9(1)(a) and 11D(b) of the Inland Revenue Ordinance ('IRO') – whether such lump sum was a compensation for the lost of job – whether such lump sum was a provision of 'sweetener' for early retirement. [Decision in Chinese]

Panel: Anthony Ho Yiu Wah (chairman), Samuel Chan Yin Sum and Duffy Wong Chun Nam.

Date of hearing: 16 November 2001.

Date of decision: 9 January 2002.

The taxpayer applied for early retirement on 27 February 1999 for personal reasons. The said personal reasons of the taxpayer for early retirement was in fact made in accordance with the request of the company for the needs in the business operation of the company. Upon the retirement, the taxpayer not only received payments from the provident fund, but also received a gratuity of \$212,000 and one-month payment in lieu of notice.

The taxpayer objected to the additional salaries tax assessment for the year of assessment 1998/99 and claimed that the gratuity was not chargeable to salaries tax for the following reasons: (1) Gratuity was a kind of long service payment. It was thereby not chargeable to tax. (2) The taxpayer received the said sum on 8 June 1999, so it should not be taxed in the year of assessment 1998/99. (3) The said sum was a gratuity for the 30 years of service by the taxpayer to the company, so it was not reasonable to be charged to tax and it should not be chargeable to tax in one year. (4) In view of the demands in the business operation, the said sum was a compensation provided by the company to the taxpayer for early retirement before his 60-year-old retirement age.

#### **Held:**

1. Based on the facts of the present case, the Board considered that the said sum of \$212,000 was not long service payment provided under the Employment Ordinance ('EO'). Firstly, there was no evidence to show that the taxpayer has fulfilled the requirements as stipulated under the EO for long service payment. Besides, the money he received from the provident fund of his company has already set off the long service payment the taxpayer received under the EO. The company did not have any legal obligation to provide long service payment to the taxpayer.

## INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

2. The IRO and the EO did not state that long service payment was exempted from salaries tax. The Inland Revenue Department ('IRD') exempted those long service payments as provided under the EO from salaries tax out of generosity but such practice of the Department was only limited to the long service payments provided by the EO.
3. Section 11D(b)(ii) of the IRO clearly stipulated that the said sum 'deemed to have accrued to that person on the last day of that employment'. As to the fact of the present case, the last day of the employment of the taxpayer was 28 February 1999, so the second ground of appeal was dismissed.
4. The IRD agreed that gratuity could be claimed payment in three years. The Board considered that if such lump sum payment was gratuity, that amount should be liable to salaries tax under section 9(1)(a) of the IRO.
5. If the taxpayer was able to establish that such lump sum payment was a compensation for the lost of job, such lump sum payment would then be not an income derived from the employment and such lump sum payment would thereby not be chargeable to salaries tax (D79/88, IRBRD, vol 4, 160; D55/93, IRBRD, vol 8, 395 and D16/95, IRBRD, vol 10, 144 considered).
6. The Board believed that the taxpayer was not voluntary to apply for a retirement. The taxpayer was forced to have early retirement so as to comply with the demands in the business operation of the company. The Board considered that in the commercial world, management would place great emphasis on business arrangement of the company. If a business restructuring plan was mature and was ready to be launched, the company would not allow employees to work for several months longer to reach their normal retirement age. The payment of compensation or the provision of 'sweetener' to the employees so as to achieve a smooth human resource rearrangement in the commercial world usually happened. The Board had reason to believe that the lump sum of \$212,000 received by the taxpayer was not gratuity. It was instead the 'compensation' provided by the company for the lost of the job or the 'sweetener' for the consent of early retirement (D16/95, IRBRD, vol 10, 144 considered).

### **Appeal allowed.**

Cases referred to:

D79/88, IRBRD, vol 4, 160  
D55/93, IRBRD, vol 8, 395  
D16/95, IRBRD, vol 10, 144

Chan Wai Mi for the Commissioner of Inland Revenue.  
Taxpayer in person.

## INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

### 案件编号 D133/01

**薪俸税** – 恩恤金是否应课缴薪俸税 – 长期服务金是否应课缴薪俸税 – 《税务条例》第9(1)(a)及11D(b)条 – 款项是否因丧失工作而独得的补偿 – 款项是否提供予雇员同意提早退休的「甜头」

委员会：何耀华（主席）、陈彦森及黄镇南

聆讯日期：2001年11月16日

裁决日期：2002年1月9日

纳税人于1999年2月27日以私人理由向公司申请提早退休，而所谓提早退休实质上是配合公司在营运上的需要并按公司的要求而作出的。于退休时，纳税人除了从公积金计划中获取款项外，还取得恩恤金212,000元及一个月的离职代通知金。

纳税人反对税务局向他作出的1998/99课税年度薪俸税补加评税，他声称恩恤金不应课缴薪俸税，其理由如下：(1)有关款项是长期服务金，因此不应课税。(2)纳税人于1999年6月8日收取有关款项，因此不应在1998/99课税年度课税。(3)有关款项是纳税人为公司工作了30年而获得的恩恤金，课缴薪俸税是不合理的，而有关款项也不应在一年之内计算。(4)该笔款项是当时公司在营运上的需要而令纳税人未能工作至60岁退休年龄的补偿。

#### 裁决：

1. 根据本个案的事实，委员会认为纳税人所收取的212,000元款项并非按《雇佣条例》的规定所发的长期服务金。首先，没有证据显示纳税人符合《雇佣条例》规定下可获发放长期服务金的各项资格。此外，纵使纳税人有权享有长期服务金，他所应得的款项亦已悉数与他从公司的认可职业退休计划中所获取的利益抵销，公司没有法律责任支付额外的长期服务金予纳税人。
2. 《税务条例》及《雇佣条例》并没有订明长期服务金是可以豁免征收薪俸税。税务局就按《雇佣条例》发放的长期服务金不予以征收薪俸税，这只是宽免的做法；但有关宽免只限于按《雇佣条例》发放的长期服务金。

## INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

3. 《税务条例》第11D(b)(ii)条清楚规定「该笔款项即须当作在该人最后受雇日期已应累算予该人」。而根据本案事实，纳税人的最后受雇日期是1999年2月28日，因此纳税人第二项上诉理由是不成立的。
4. 税务局同意恩恤金可以按《税务条例》第11D(b)(i)条分三年回拨。委员会认为假如有关款项真的是恩恤金的话，那么有关款项便属于《税务条例》第9(1)(a)条的「酬金」，需要缴付薪俸税。
5. 假如纳税人能成功确立该笔款项是因丧失工作而获得的补偿，则该笔款项便不是因受雇工作而获得的入息，因此不须课缴薪俸税(见D79/88, IRBRD, vol 4, 160; D55/93, IRBRD, vol 8, 395及D16/95, IRBRD, vol 10, 144)。
6. 委员会深信纳税人的所谓「退休」并非自愿，而是为了配合公司在营运上的需要而被逼提前退休。委员会认为在商业社会里，管理阶层对于营运安排是非常重视的。假如某一项营运改组计划经已成熟并可以推出，企业就不会让个别雇员工作多几个月直到其正常退休日期。支付补偿金或给予个别雇员「引诱就范的甜头」以达到顺利的人事整合在商业社会里是很常见的做法。委员会有理由相信纳税人收到的212,000元款项并非恩恤金，而是雇主给予纳税人丧失工作的「补偿」或同意提早退休的「甜头」(参考D16/95, IRBRD, vol 10, 144)。

### 上诉得直。

参考案例：

D79/88, IRBRD, vol 4, 160  
D55/93, IRBRD, vol 8, 395  
D16/95, IRBRD, vol 10, 144

陈惠美代表税务局局长出席聆讯。  
纳税人亲自出席聆讯。

### 裁决书：

## INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

### 背景

1. 甲先生（以下称「纳税人」）反对税务局向他作出的1998/99课税年度薪俸税补加评税。纳税人声称他在退休时所收到的一笔为数共212,000元的款项是公司乙给予他的恩恤金，因此不应课缴薪俸税。

2. 税务局局长在考虑过纳税人的反对后，于2001年8月23日发出评税决定书，认为该笔款项乃来自纳税人的受雇工作，纳税人可取得该笔款项，全因他是在公司乙服务多年的雇员。故此，该笔款项是纳税人因其受雇工作而获得的入息，因此应予课缴薪俸税。

3. 纳税人反对税务局局长的决定，并就此提出上诉。纳税人上诉的理由如下：

- (a) 有关款项是长期服务金，因此不应课税。
- (b) 纳税人于1999年6月8日收取有关款项，因此不应在1998/99课税年度课税。
- (c) 有关款项是纳税人为公司乙工作了30年而获得的恩恤金，课缴薪俸税是不合理的，而有关款项也不应在一年之内计算。
- (d) 该笔款项是当时公司乙在营运上的需要而令纳税人未能工作至60岁退休年龄的补偿。

4. 在上诉聆讯时，纳税人选择在宣誓后作供，并接受税务局代表的盘问。

### 案情事实

5. 委员会从纳税人的证供及双方呈交的文件中得悉以下事实。

6. 纳税人于1939年10月28日出生（于退休时，他还有八个月才到60岁）。

7. 纳税人自1970年7月2日起受雇于公司乙。他于1999年2月27日以私人理由向公司乙申请提早退休，并于1999年3月1日正式生效。于退休时，纳税人除了从公积金计划中获取款项共639,201元（分别为雇员供款319,601元及雇主供款319,600元）外，还取得恩恤金212,000元及一个月的离职代通知金。（纳税人于聆讯时提供的证供显示，所谓提早退休实质上是配合公司乙在营运上的需要并按公司乙的要求而作出的。税务局代表同意纳税人上述说法）。

## INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

8. 公司乙在回复评税主任就有关支付该笔212,000元的款项所作出的查询时，提供了以下资料：

- (a) 根据公司乙一贯的政策，每一位退休员工在离职时，如其年龄已达正常的退休年龄60岁；或其年龄超过55岁及年资超过15年，他将可获发一笔恩恤金。
- (b) 恩恤金将大约相等于公司乙为该符合资格的退休员工在公司所设的公积金计划内所作的雇主供款部份，惟不可超过该员工在退休前一个月所得的基本薪金数额的12倍。
- (c) 纳税人是上述公积金计划的成员之一。他在退休时，从该计划中获取款项共639,201元，分别为雇员供款319,601元及雇主供款319,600元。由于有关公积金计划属认可职业退休计划，故此纳税人从该计划中所取得的款项无须课税，而公司乙亦没有在有关纳税人的雇员离职申报表中申报从该公积金计划所得的款项。
- (d) 就纳税人的个案而言，公司乙为纳税人在公积金计划中所作的雇主供款为数319,600元，由于此数额已超出了纳税人在退休前一个月所得基本薪金的12倍（ $17,710 \text{元} \times 12 = 212,520 \text{元}$ ），故此他所得的恩恤金为212,000元，公司乙于1999年6月8日将有关款项支付予纳税人。
- (e) 纳税人本亦可根据《雇佣条例》获发放长期服务金的法定最高限额290,000元，但由于他已从公司乙的认可职业退休计划中获取利益，而该利益的雇主供款部份亦已超过纳税人应得之长期服务金的数额，故此有关长期服务金已与职业退休计划中所得的利益全数抵销。公司乙无须额外支付长期服务金予纳税人。

### 案情分析

9. 《雇佣条例》规定，根据连续性合约受雇的雇员在符合下列的情况下，可获发放长期服务金：

- (a) 被解雇而其雇主无须因解雇他而付给遣散费；或
- (b) 在职期间死亡；或
- (c) 由注册医生发出指定证明书，证明他永久不适合担任现时的工作；或
- (d) 在终止合约时，年龄达65岁以上。

## INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

此外，《雇佣条例》另规定，若雇员有资格领取长期服务金，而他已从认可职业退休计划中获取利益，则应从该笔长期服务金的数额扣除该等从认可职业退休计划中已获取之利益。

10. 根据本个案的事实，本委员会认为纳税人所收取的212,000元款项并非按《雇佣条例》的规定所发的长期服务金。首先，没有证据显示纳税人符合上文第9段所述有关可获发放长期服务金的各项资格。此外，纵使纳税人有权享有长期服务金，他所应得的款项亦已悉数与他从公司乙的认可职业退休计划中所获取的利益抵销，公司乙没有法律责任支付额外的长期服务金予纳税人（见第8(e)段）。

11. 纳税人第一项上诉理由指出有关款项是长期服务金，因此不应课税。这项上诉理由是不成立的。因为《税务条例》并没有订明长期服务金是可以豁免征收薪俸税；《雇佣条例》亦没有这样的规定。税务局就按《雇佣条例》发放的长期服务金不予以征收薪俸税，这只是宽免的做法；但有关宽免只限于按《雇佣条例》发放的长期服务金。有关纳税人收取其雇主的该笔212,000元款项既然不是《雇佣条例》规定发放的长期服务金，就不能以长期服务金这个类别获得豁免。

12. 纳税人第二项上诉理由是基于他本人于1999年6月8日才收取该笔212,000元款项，因此不应在1998/99课税年度课税。这项上诉理由也是不成立的。因为《税务条例》第11D(b)(ii)条清楚规定「该笔款项即须当作在该人最后受雇日期已应累算予该人」（*'deemed to have accrued to that person on the last day of that employment'*）。而根据本案事实，纳税人的最后受雇日期是1999年2月28日。

13. 纳税人第三项上诉理由是基于有关款项是纳税人为其雇主工作了30年而获得的恩恤金，课缴薪俸税是不合理的，而有关款项也不应在一年之内计算。在这方面，税务局不同意恩恤金无需课缴薪俸税，但同意有关款项可以按《税务条例》第11D(b)(i)条分三年回拨。采用上述的回拨可减少2,064元的税款。我们认为假如有关款项真的是「恩恤金」的话，那么有关款项便属于《税务条例》第9(1)(a)条的「gratuity」（「酬金」），需要缴付薪俸税。我们亦同意如纳税人需要就该笔212,000元款项缴付薪俸税，就应采用税务局提议的回拨。

14. 纳税人第四项上诉理由是基于有关款项是当时其雇主公司乙因营运上的需要而令纳税人未能工作至60岁退休年龄的补偿。虽然纳税人上述三项上诉理由都不成立，但假如纳税人能成功确立该笔款项是因丧失工作而获得的补偿，则该笔款项便不是因受雇工作而获得的入息，因此不须课缴薪俸税（见D79/88, IRBRD, vol 4, 160; D55/93, IRBRD, vol 8, 395及D16/95, IRBRD, vol 10, 144）。

15. 在本案中，最关键的问题是这笔212,000元款项的性质。要决定该笔款项的性质，我们必须仔细研究纳税人于1999年2月28日离职的实情。我们聆听过纳税人的供词，并对纳税人的诚实坦率态度有深刻印象。我们深信纳税人于1999年2月28日的所谓「退休」并非自愿，而是为了配合雇主公司乙在营运上的需要而被逼提前退休（而事实上，雇主给予纳税人一个月的代通知金进一步印证了退休是由雇主主导的

## INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

说法)。既然「退休」是由雇主主导，纳税人是被动的、被逼接受的，纳税人声称该笔212,000元款项是雇主提供的提早退休补偿便有极大说服力。税务局局长代表提出纳税人退休日期只比正常退休年龄提早了八个月，公司乙没有必要给予补偿。我们不接受这个论点，因为事实上，在商业社会里，管理阶层对于营运安排是非常重要的。假如某一项营运改组计划经已成熟并可以推出，企业就不会让个别雇员工作几个月直到其正常退休日期。支付补偿金或给予个别雇员「引诱就范的甜头」以达到顺利的人事整合在商业社会里是很常见的做法。我们又参考过D16/95案例，在该个案中，委员会裁定给予雇员「甜头」(‘sweetener’)使其接受终止雇用合约，有关的「甜头」可豁免薪俸税。虽然纳税人在「提早退休」时得到的212,000元款项、金额可能与他在「正常退休」的情况下所取得的恩恤金相同。但金额相同并非等于性质相同。根据本案的事实，我们有理由相信纳税人收到的212,000元款项并非恩恤金，而是雇主给予纳税人丧失工作的「补偿」或同意提早退休的「甜头」。

### 结论

16. 基于上述理由，本委员会认为纳税人已履行了《税务条例》第68(4)条下的举证责任，证明他在退休时收到的一笔212,000元款项不应课缴薪俸税，故税务局向他作出的1998/99课税年度薪俸税补加评税是不正确的。因此，本委员会裁定上诉得直，撤销有关的薪俸税补加评税。