

**Case No. D16/09**

**Salaries tax** – payment on termination of employment – whether employment income – part unpaid and used for setting off the outstanding loan due to employer – whether assessable in full – sections 8(1), 9(1)(a), 11B, 11D and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance ('IRO'). [Decision in Chinese]

Panel: Anthony Ho Yiu Wah (chairman), Donald Choi Wun Hing and Mak Wai Piu Paul.

Date of hearing: 14 November 2008.

Date of decision: 3 June 2009.

The appellant received a sum of \$600,000 ('the Sum') upon termination of employment from his employer ('Company A'). The actual payment received by the appellant was only \$230,000. The appellant claimed that the unpaid \$370,000 which was used for setting off the outstanding loan he owed to Company A should not be assessable.

**Held:**

1. According to section 9(1)(a) of IRO, 'income from employment' includes any 'gratuity' payment.
2. The appellant, of his own accord, terminated his employment with Company A. The Sum is neither a compensation for loss of office nor in the nature of severance payment or long service payment. Both Company A and the appellant have had mutual understanding and common intention in respect of the Sum which was a gratuity payment and assessable to tax.
3. Company A had undertaken to pay and the appellant was entitled to claim payment of the Sum. According to sections 11B and 11D(b) of IRO, the Sum was deemed to have been accrued to the appellant. Although the appellant was not paid the Sum in full, Company A had in fact dealt with the unpaid \$370,000 in accordance with the agreement it made with the appellant for the setting off of the outstanding loan of the appellant. As such, the Sum should be assessable in full.

**Appeal dismissed.**

(2009-10) VOLUME 24 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Cases referred to:

D79/88, IRBRD, vol 4, 160

D15/93, IRBRD, vol 8, 350

Taxpayer in person.

Chan Sze Wai and Lai Wing Man for the Commissioner of Inland Revenue.

**案件编号 D16/09**

**薪俸税 – 离职酬金 – 是否受雇工作入息 – 其中部份酬金用作偿还尚欠雇主的贷款余额 – 应否全数予以课税 – 《税务条例》第8(1)条、第9(1)(a)条、第11B条、第11D条及第68(4)条**

委员会：何耀华（主席）、蔡宏兴及麦伟彪

聆讯日期：2008年11月14日

裁决日期：2009年6月3日

上诉人离职时，从雇主A公司收取一笔600,000元款项（「该款项」）；然而上诉人实收金额只有230,000元。上诉人声称其中370,000元用以偿还其尚欠A公司的贷款余额，不应予以徵收薪俸税。

**裁决：**

1. 根据税例第9(1)(a)条定义，「因受雇工作而获得的入息」包括「酬金」。
2. 上诉人是自行终止其在A公司的受雇工作，该款项不是丧失职位的赔偿，亦不是遣散费或长期服务金，而A公司和上诉人就该款项的理解及意图是一致的：该款项属酬金，属应课税入息。
3. A公司作出承诺支付上诉人该款项，上诉人有权向A公司申索该款项。根据税例第11B及11D(b)条，该款项的全数应被视为上诉人的入息。虽然上诉人没有真金白银收到该款项中的370,000元，但有关款额其实已按照协议，由A公司代上诉人作出偿还尚欠贷款余额的处理；故该款项应全数予以课税。

上诉驳回。

参考案例：

D79/88, IRBRD, vol 4, 160

D15/93, IRBRD, vol 8, 350

纳税人亲自出席聆讯。  
陈施维及黎咏文代表税务局局长出席聆讯。

## 决定书：

### 背景

1. 上诉人反对税务局向他作出的2006/07课税年度薪俸税评税。上诉人声称他离职时从雇主收取的一笔奖励金大部份是用作偿还他尚欠雇主的贷款余额,该部份款项不应予以徵收薪俸税。

### 案情事实

2. 委员会从上诉人的证供及双方呈交的文件得悉以下事实。
3. (a) 上诉人自1985年起受雇于A公司
- (b) 在2007年2月1日, 上诉人向A公司提出呈辞, 并表示他将会在该公司工作至2007年3月31日止。上诉人声称他是因工作压力大而辞职。
- (c) A公司就上诉人提交的「由雇主填报有关雇员将停止受雇的通知书」载有下列资料：
- |           |                      |
|-----------|----------------------|
| (i) 受雇职位  | : 经理                 |
| (ii) 受雇期间 | : 1-4-2006至31-3-2007 |
| (iii) 入息  | : 元                  |
| 薪金        | 329,953              |
| 酬金        | 600,000(以下简称「该款项」)   |
| 其他报酬      | <u>250,000</u>       |
| 总额        | <u>1,179,953</u>     |
- (d) 在2006/07课税年度个别人士报税表内, 上诉人申报他的入息总额为1,179,953元, 当中包括退休金600,000元。
- (e) 评税主任向上诉人作出以下2006/07课税年度薪俸税评税：

元 元

(2009-10) VOLUME 24 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

入息[上文(d)项]		1,179,953
减：慈善捐款	1,500	
居所贷款利息	39,830	
向认可退休计划支付的供款	<u>12,000</u>	<u>53,330</u>
减：已婚人士免税额	200,000	
子女免税额	<u>40,000</u>	<u>240,000</u>
应课税款入息实额		<u>886,623</u>
应缴税款		<u>142,958</u>

(f) 上诉人反对上述评税，理由是评税属过多。上诉人声称：

- (i) 他在离开A公司时获得一笔类似长期服务金的款项（即该款项）。虽然该款项的金额为600,000元，但由于他过去曾向A公司贷款，至离职时尚欠该公司370,000元，故此该款项的实收金额只有230,000元（即600,000元 - 370,000元）。
- (ii) 他在2007年4月开设了B公司，经营出入口生意。由于该公司的收入没有预期中理想，而他亦须要供养家人及应付所有家庭开支，故此他无法支付税款。

(g) 应评税主任的查询，A公司提供了以下资料：

- (i) 上诉人与A公司之间没有订立任何书面形式的雇佣合约。
- (ii) 为答谢上诉人过往的贡献及服务，A公司向上诉人支付该款项作为酬金。
- (iii) 该款项的金额（600,000元）是由A公司决定，当中并没有包括任何按雇佣条例支付的遣散费或长期服务金。
- (iv) 根据A公司于2007年3月31日发出（并由上诉人签署作实）的信件及其附件，A公司承诺给予上诉人该款项，并以下列方式作出支付：

<u>款额(元)</u>	<u>支付方式</u>
370,000	用作偿还上诉人尚欠A公司的贷款余额
<u>230,000</u>	以支票形式向上诉人支付
<u>600,000</u>	

(h) 评税主任曾就本案向上诉人作出查询。以下是上诉人的回覆：

- (i) 上诉人表示他不可能提供身份证副本以证明他从A公司离职时的年龄是不少于65岁。
- (ii) 该款项是一笔「奖励性质的奖金」。

### 上诉人的理由

4. 上诉人的上诉理由可归纳为以下两点：

- (a) 该款项是一笔为数600,000元的奖励金,但当中的370,000元是用作偿还他尚欠A公司的贷款余额。上诉人认为该部分款项不应予以徵收薪俸税。
- (b) 他在2007/08课税年度内没有收入,但仍须要供养家人及应付所有家庭开支,故此他不能应付有关的薪俸税款。

### 《税务条例》的有关规定

5. (a) 税务条例第8(1)条规定：

「除本条例规定外，每个人的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；及
- (b) 任何退休金。」

(b) 《税务条例》第9(1)(a)条对因受雇工作而获得的入息作了以下的定义：

「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. (a) 《税务条例》第11B条规定：

「任何人在任何课税年度的应评税入息，须是该人在该课税年度内从一切来源应累算的入息总额。」

(b) 《税务条例》第11D条规定：

「为施行第11B条 –

(a) 任何人在任何课税年度的评税基期内应累算的入息如尚未在该评税基期内收到,则该入息不得计入该课税年度的应评税入息内,直至该人收到该入息时为止,届时即使本条例另有规定,仍须就该入息进行补加评税

但为施行本段,任何人的应累算入息如已可供其使用,或入息已由他人代该人处理或按照该人的指示处理,则入息须当作已由该人收取; ...」

7. 《税务条例》第68(4)条规定：

「证明上诉人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。」

## 有关案例

8. (a) 在委员会案例D79/88, IRBRD, vol 4, 160中,纳税人因辞职而终止他的受雇工作。在离职时,雇主按照其既定政策向纳税人支付一笔称为「酬金」的款项。有关政策没有包括在纳税人的聘用条件内,亦从来未有向员工披露。纳税人认为该笔款项并非源自他的受雇工作,故此不应予以徵收薪俸税。

(b) 委员会裁定有关款项的性质是「酬金」,毫无疑问属纳税人从受雇工作所获得的入息。在作出这项决定时,委员会提出了以下论点：

(i) 税例就薪俸税的徵收作出相对直接简单的规范。税例第9(1)(a)条对「因受雇工作而获得的入息」作出定义,当中订明任何能概括地被归类为「酬金」的款项须纳入税网。「酬金 (gratuity)」是一个普通用词,就税例第9(1)(a)条而言,这用词主要是指因过去的服务而给予的馈赠或礼物。不过,倘若个案的情况显示该被称为「酬金」的款项是由于其他原因而支付(如因不合理解雇而支付的和解赔偿),则不论其采用的名称是甚么,有关款项都不能视为「酬金」。

相关判辞原文如下(第163至164页)：

*‘The Inland Revenue Ordinance lays down a relatively straightforward code for the imposition of tax. By the definition of “income from employment” in section 9(1)(a), the statute*

*specifically sweeps within the tax net payments received by an employee which can be categorised broadly as gratuities. The word “gratuity” is an ordinary word in the English language and connotes a gift or present usually given on account of past services. Obviously, where the circumstances of the case show that the payment was made on account of something else (for example, in settlement of a claim for damages for wrongful dismissal), then, whatever label is used, the payment cannot be regarded as a “gratuity” in the ordinary sense.’*

- (ii) 委员会留意到有关款项是雇主在纳税人辞职(而非被解雇)的情况下支付,因此它的性质不可能是「丧失职位的赔偿(compensation for loss of employment)」。

相关判辞原文如下(第164页):

*‘[T]he payment was on account of the Taxpayer’s resignation, not dismissal; there was no question of the payment being in the nature of “compensation for loss of employment”....’*

9. (a) 在D15/93, IRBRD, vol 8, 350一案中,纳税人以健康理由向雇主呈辞。为表彰她过去20多年的服务,该雇主在纳税人离职时向她支付一笔为数X元的款项。纳税人声称该款项是她因丧失获取遣散费的权利而取得的赔偿,或她的长期服务金,故此无须课税。
- (b) 委员会不同意纳税人的观点。委员会认为纳税人是由于她过往向雇主所提供的服务而获得有关的款项。这笔款项既非雇主因违反合约而支付的赔偿,亦不是从经批准的公积金或退休计划所取得的利益,故此须予以徵收薪俸税。
- (c) 同时,委员会亦驳回纳税人有关遣散费及长期服务金的论点。委员会指出,根据雇佣条例,雇员只有在若干情况下被解雇或被停工才有权领取遣散费,而长期服务金的发放条件则包括:(i)雇员被解雇;或(ii)雇员因被证明为永久不适宜担任某种工作而被终止聘用;或(iii)雇员在年满65岁或以后终止其雇佣合约。在该案中,纳税人没有被解雇或被停工,她的情况亦不符合上述申领长期服务金的条件,故此委员会裁定纳税人在辞职时所取得的X元款项不是遣散费或长期服务金。

相关判辞原文如下(第351页):



*'We were taken through the relevant provisions of [the Employment Ordinance] and are satisfied that the sum of \$X was neither a severance payment nor a long service payment within the meaning of that ordinance. Entitlement to a severance payment depends, among other things, on a dismissal or layoff (see section 31B of the ordinance). The Taxpayer was neither dismissed nor laid off in 1988 or 1991. As for a long service payment, the statutory requirements are, among other things, that the employee is (a) dismissed or (b) certified to be permanently unfit for the type of work for which he is employed or (c) that he terminates his contract at the age of 65 (see section 31R). The Taxpayer was none of those things.'*

## 案情分析

10. 在考虑过本案及上述案例后，我们认为该款项在性质上属上诉人从A公司的受雇工作所取得的入息，理由如下：

- (a) 根据A公司所提供的资料，该款项是为答谢上诉人过往的贡献及服务而支付的酬金；而上诉人亦表示该款项是「奖励性质的奖金」。很明显，A公司和上诉人就该款项的理解及意图是一致的，即该款项是一笔为表彰上诉人过去的服务而支付的酬金。而这样的理解亦与委员会在D79/88案中对「酬金」的诠释相吻合。
- (b) 税例第9(1)(a)条就「因受雇工作而获得的入息」作出定义，当中包括「酬金」。该款项无论在名称上或本质上均属酬金，而且更是直接由于纳税人受雇于A公司及他过去所提供的服务而取得的。依从委员会在D79/88的裁决，该款项毫无疑问是上诉人从A公司的受雇工作所获得的入息，须予以徵税。
- (c) 跟D79/88及D15/93两个案例的情况相类似，上诉人是自行终止其在A公司的受雇工作。由于上诉人并非被解雇，亦没有提供证明他在辞职时已年满65岁，因此根据上述案例，该款项不可能是丧失职位的赔偿，亦不会是雇佣条例所订明的遣散费或长期服务金。事实上，A公司已确认该款项并不包括任何遣散费或长期服务金。

11. 在决定了该款项的性质属应课税入息后，接着我们须考虑的问题是该项是否全数予以课税。在本案中，上诉人表示虽然该款项的总额为600,000元，但当中的370,000元须用作偿还他尚欠A公司的贷款余额，而他实收的只有230,000元。上诉人认为该用作偿还贷款的部分不应视为他的应评税入息。

12. 我们认为上诉人的上述论据并不成立，原因如下：

- (a) A公司于2007年3月31日承诺给予上诉人为数600,000元的该款项。故此，在2006/07课税年度内，上诉人有权向A公司申索该款项。根据税例第11B及11D(b)条，该款项的全数金额600,000元应视为上诉人的2006/07课税年度应累计入息。
- (b) 上诉人承认他已收到该款项中的230,000元。他所争议的只是用作偿还贷款的370,000元。
- (c) 上诉人过去曾向A公司贷款，而该款项在他离职时的尚欠余额为370,000元。根据上诉人及A公司所签订的协议，A公司会先将该款项的部分金额用作偿还该有关贷款的余额，然后才把剩下的230,000元支付给上诉人。在上述安排下，虽然上诉人没有真金白银收到该款项中的370,000元，但有关款额其实已按照协议由A公司代上诉人作出处理，故此按照税例第11D(a)条，该370,000元款额须当作已由上诉人收取。

13. 上诉人在反对及上诉过程中多次提出他的财政负担很重，不能应付其薪俸税款。

14. 对于上诉人这项申述，我们认为上诉人不能因财政困难而获豁免缴纳薪俸税或调低其应缴税款。上诉人在财政上所遇到的困难，最多只会影响税务局考虑会否为上诉人提供一个较弹性的缴税安排。事实上，副局长在决定书内已告知上诉人，倘若他在缴税款方面有任何困难，他可联络收税主任寻求协助。

## 总结

15. 在考虑过整宗案情后，我们作出以下裁决：

- (a) 该款项是上诉人从A公司的受雇工作所取得的入息。
- (b) 该款项在2006/07课税年度内已累算给上诉人，而他亦已透过不同方式全数收取了该款项。
- (c) 故此，该款项须全数纳入上诉人的2006/07课税年度应评税入息，予以徵收薪俸税。

我们因此驳回上诉并维持税务局的评税。