

Case No. D17/06

Salaries tax – package payment upon demotion and salary reduction - whether compensation or employment income - sections 8(1)(a) and 9(1)(a) of Inland Revenue Ordinance (‘ IRO ’) [Decision in Chinese]

Panel: Anthony So Chun Kung (chairman), Kenny Suen Wai Cheung and Horace Wong Yuk Lun.

Date of hearing: 7 February 2006.

Date of decision: 9 May 2006.

The taxpayer objected to the assessment of a package payment of \$260,727 he received from University B for his acceptance of demotion and salary deduction.

The taxpayer claimed that the demotion and salary reduction was a mandatory management policy of University B. If he did not accept the same, he would be laid off. He did not have any bargaining power at all. The package payment was not an income from employment. It was a compensation for the loss he suffered as a result of the re-structuring exercise.

The Revenue argued that it was lawful and there was no breach of employment contract for University B to carry out such re-structuring exercise. University B was not liable to make any compensation to the taxpayer. The package payment was thus an income from employment.

Held:

1. The Revenue placed too much emphasis on the lawfulness of the re-structuring exercise and overlooked the actual fact that the taxpayer was demoted to a lower position with salary reduction.
2. University B did not lay off but continued to employ the taxpayer at a lower position with reduced salary. Such arrangement was enforced on the taxpayer who had no bargaining power.
3. The acceptance of the taxpayer to such arrangement would not change the fact that such demotion and salary reduction was an obvious breach of employment contract and employment law.

(2006-07) VOLUME 21 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

4. The demotion and salary reduction of University B constituted to a breach of employment contract causing losses of original post and salary income to the taxpayer.
5. The package payment of \$260,727 was composed of:

<u>Factor</u>	<u>Previous Salary</u> <u>(no. of month)</u>	<u>Amount(\$)</u>
(1) Amount of salary reduced	6.0	164,670
(2) Years of service	1.0	27,445
(3) Family hardship	<u>2.5</u>	<u>68,612</u>
	<u>9.5</u>	<u>260,727</u>

- 5.1 Factor (1) amount of \$164,670 was based on the amount of salary reduced as a result of the re-structuring exercise. It is not related to any services rendered/ to be rendered in the past or in future. It is in substance a compensation payment.
- 5.2 Factor (2) amount of \$27,445 was based on the number of years of services the taxpayer had with University B. It is a gratuity payment in nature and hence chargeable to salaries tax [section 9(1)(a) of IRO].
- 5.3 Factor (3) amount of \$68,612 was caused by the re-structuring exercise and calculated based on the family hardship of individual employee. It is not related to any past, present or future services of the taxpayer with University B. It is not an income from employment under section 9(1)(a) of IRO.

Appeal allowed in part.

Cases referred to:

D43/93, IRBRD, vol 8, 323
D60/97, IRBRD, vol 12, 367
D4/05, IRBRD, vol 20, 256
D24/97, IRBRD, vol 12, 195
D24/88, IRBRD, vol 3, 289
D80/00, IRBRD, vol 15, 715
D73/04, IRBRD, vol 19, 571
Hochstrasser v Mayes [1960] AC 376
Shilton v Wilmshurst [1991] AC 684
Mairs v Haughey [1994] 1 AC 303

Taxpayer in person.

Chan Siu Ying and Lau Yuen Yi for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D17/06

薪俸税 – 接受降职减薪的一揽子款额 – 赔偿抑或受雇工作入息 -《税务条例》第 8(1)(a) 条、第 9(1)(a) 条及第 68(4) 条

委员会：苏震共（主席）、孙伟璋及黄旭伦

聆讯日期：2006年2月7日

裁决日期：2006年5月9日

纳税人反对税务局对其因接受降职减薪而得自B大学的一笔一揽子款额260,727元评税。

纳税人声称降职减薪是B大学的既定政策，不接受就会被解雇，根本没有讨价还价余地，该笔一揽子款额属降职减薪赔偿，并非受雇工作入息，应获豁免缴纳薪俸税。

税局代表则指出B大学的降职减薪安排是合法的、没有毁约的、不须向纳税人作出赔偿的，因此有关的一揽子款额属纳税人源自B大学工作的酬金，而非赔偿金。

裁决：

1. 税局代表的论点只集中于有关降职减薪在安排上是否合法，以至忽略了整件案件中纳税人被降职减薪的真正事实。
2. B大学不是遣散纳税人，而是将纳税人降职减薪继续受雇，有关安排是B大学强加于纳税人，纳税人是没有讨价还价的余地的。
3. 降职减薪明显属违反雇佣合约及法例。纳税人最终接受了安排仍改变不了降职减薪从本质上仍属毁约的事实。
4. B大学的降职减薪安排事实上属违约安排，令纳税人丧失了固有的职位及薪酬的权益，对纳税人造成了损失。

5. 而B大学支付给纳税人的一揽子款额中：

因素	有关程式按纳税人	转职前的薪金（个月）	金额（元）
(1)	减薪多少	6.0	164,670
(2)	在B大学服务的年期	1.0	27,445
(3)	家庭状况	<u>2.5</u>	<u>68,612</u>
		<u>9.5</u>	<u>260,727</u>

5.1 因素(1)程式金额164,670元主要是以纳税人转职前后的每月实得薪酬的差数作计算基础，与纳税人过去或未来服务酬金无关，故真实性质是赔偿。

5.2 因素(2)程式金额27,445元是根据纳税人过往受雇B大学的长短支付，属税例第9(1)(a)条规定的酬金(gratuity)范畴，应课薪俸税。

5.3 因素(3)程式金额68,612元是由降职减薪所引起并按雇员的艰难状况来计算款额的，与纳税人过往、现在或未来的服务无关，不属税例第9(1)(a)条的范畴。

上诉部分得直。

参考案例：

D43/93, IRBRD, vol 8, 323
D60/97, IRBRD, vol 12, 367
D4/05, IRBRD, vol 20, 256
D24/97, IRBRD, vol 12, 195
D24/88, IRBRD, vol 3, 289
D80/00, IRBRD, vol 15, 715
D73/04, IRBRD, vol 19, 571
Hochstrasser v Mayes [1960] AC 376
Shilton v Wilmshurst [1991] AC 684
Mairs v Haughey [1994] 1 AC 303

纳税人亲自出席聆讯。
陈筱莹及刘婉仪代表税务局局长出席聆讯。

裁决书：

本上诉

1. 税务局于 2003 年 10 月 31 日向 A 先生（「纳税人」）发出 2002/03 课税年度评定，除工资外对一笔一揽子款额(package payment) 260,727 元评税。纳税人反对该笔款额被评税。

2. 根据《税务条例》第 64(2)条，副税务局局长于 2005 年 9 月 30 日发出决定书，否定纳税人之反对，决定维持 2003 年 10 月 31 日的评定。纳税人不服，向委员会提出本上诉。

事实

3. 委员会核实下述事实是没有争议的：

- (1) 纳税人受雇于香港 B 大学。
- (2) B 大学于 2002 年 9 月 24 日发信给纳税人，通知他因重整工序，他所隶属的部门，职位将有所增减。他原来的职位（一级文员）将由 2002 年 10 月 1 日起被删除。取而代之的新职位为二级文员。B 大学提供新职位与纳税人，由同日（2002 年 10 月 1 日）起生效。薪金则减至一级文员第 3 起点。按照 2001 年 7 月 13 日的行政通告 20/01 号，B 大学将发放一笔为数相等于纳税人 9.5 倍月薪（以 2002 年 9 月 30 日薪酬计算）的一揽子款额（package payment）与纳税人。
- (3) B 大学就纳税人提交的 2002/03 年度雇主填报雇员薪酬通知书，载有下列资料。

- (a) 受雇职位：Administrative Assistant (SAO)
- (b) 受雇期间：1-4-2002至31-3-2003
- (c) 入息：

薪金	304,680元
其他报酬、津贴或额外赏赐	<u>260,727</u>
	<u>565,407元</u>

- (4) 纳税人在他的 2002/03 课税年度个人报税表内，填报了以下资料：
 - (a) 他于该年度内所获得的薪俸入息

雇主名称	受雇职位	受雇期间	入息款额 (元)
------	------	------	----------

(2006-07) VOLUME 21 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

B大学	Adm. Assistant	01-10-02 – 31-03-03	140,010
	COI	01-04-02 – 30-09-02	164,670
累计总收入(元)			304,680

(b) 他申请扣除认可慈善捐款 400 元。

纳税人随报税表附函作以下陈述：

「本人之(雇)主[B大学], 于二零零二年十月一日起, 以流程再造为理由, 删除我的职级(一级文员), 并在同日聘任我为 Administrative Assistant (即二级文员职级), 工资约为原本薪金的83%。为抚恤删除我职级之不幸, (校)方赔偿9.5个月工资作恩恤, 并谓可能不需缴税。」

(5) 评税主任根据 B 大学填报的资料, 于 2003 年 10 月 31 日向纳税人作出以下 2002/03 课税年度薪俸税评税：

入息〔第(3)项事实〕	565,407元
减：慈善捐款	<u>(400)</u>
	565,007
减：已婚人士免税额	<u>(216,000)</u>
应课税入息实额	<u>349,007元</u>
应缴税款	<u>48,831元</u>

(6) 纳税人反对上述评税。纳税人声称该项评税所包括的 260,727 元属降职减薪赔偿, 应获豁免缴纳薪俸税。

(7) 纳税人在其日期为 2004 年 11 月 9 日的信件中, 作以下陈述：

「[B大学]所发放之恩恤金(ex-gratia payment), 实属一笔赔偿性之款项而非用作『吸引员工转向较低职位并继续留任[B大学]』。请参阅本校人力资源处于2002年9月24日给本人之信件首段：

... the Student Affairs Office (SAO) would be re-structured on 1 July 2002 whilst a number of posts arising from the re-structuring would be created or deleted at the later date of 1 October 2002.

校方将『一级文员』整个职级在本部门(学生事务处)取消而将之降级为『二级文员』, 同时, 并未有将受影响的员工安排至其他部门履行同职级之工作, 这样, 根本是没有给员工有所选择, 只发放

恩恤金(ex-gratia payment)了事。在校方的函件中亦申明这决定是‘a result of the re-engineering exercise conducted by the Management Upgrade Task Force’,这很明显,我们的降级是校方的既定政策。因无选择,我们只得接受,并非受到该款项的『吸引』而『转向较低职位』。

所有在学生事务处工作的『一级文员』,都要接受降级安排,如有选择留位原职的机会,必无一同愿意接受这笔恩恤金。以本人为例,当时49岁,月薪27,445元,遭校方强行降级后,跌至23,335元,即每月损失4,110元;按照本人与校方所签之合约,可任职至60岁,尚可工作11年,即在11年内,少收入542,520元(\$4,110 x 11 x 12),将之与恩恤金260,727.5元比较,尚短281,792.5元。此外,我们在退休金上的损失,还未计算。从这些损失考虑,如非被迫,绝不会因这笔恩恤金而受『吸引』转向较低职位。因此,该款项是一笔‘appointment to fill a new post of Clerical Officer II upon the deletion of your current post of Clerical Officer I’之赔偿。」

- (8) 税务局副局长于2005年9月30日的决定书中维持按2003年10月31日税单评税,理由如下:

「纳税人声称[B大学]因转职安排支付他的260,727元(「该款项」)是一笔赔偿,不应被徵税。本人认同该款项是源于转职安排,但这不表示该款项是一笔赔偿。没有证据显示,[B大学]须就转职安排向纳税人作出赔偿。在[B大学]致纳税人的函件表示该款项是ex-gratia payment。按[B大学]行政通告第20/01号,该款项是因雇员愿意接受转职安排而支付的。换言之,该款项是源于纳税人愿意继续服务[B大学]。因此,本人认为该款项是纳税人因其受雇工作而得自[B大学]的入息,根据税例第8(1)(a)条及第9(1)(a)条的规定,须予以徵收薪俸税。」

有关条例

4. 《税务条例》第8(1)(a)条订明:

(1) 除本条例另有规定外,每个人在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;

5. 《税务条例》第9(1)(a)条订明:

(1) 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. 《税务条例》第68(4)条订明：

- (4) 证明上诉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。

争论点

7. 本案的争论点是有关的一揽子款额 260,727 元究竟是纳税人因降职减薪而得自 B 大学的赔偿，或是纳税人因其受雇工作而得自 B 大学的入息，前者不须纳税，后者则须课税。

纳税人的证供

8. 纳税人出席聆讯，宣誓作供。

9. 纳税人说降职减薪是 B 大学的既定政策，B 大学的副校长与其部门受影响同事开会时指出因校方穷，希望各员工减薪并继续留校帮手，职位被删，不接受降职减薪就会被解雇，根本没有讨价还价余地，受影响的同事都得接受降职减薪安排。

10. 纳税人指出薪金减幅和一揽子款额(package payment)都是 B 大学预先计算好后通知他的，并强调 B 大学告知他们有关的一揽子款额属降职减薪的赔偿金，是不用纳税的。

11. 纳税人指出当其时他是以赔偿金的去接受有关的一揽子款额的，根本不是受到一揽子款额的吸引而去接受降职减薪的安排的。

税局代表的主要论点

12. 税务局局长代表(「税局代表」)于聆讯席前放弃「吸引」(inducement)论点，不再坚持说纳税人是被一揽子款额 260,727 元所吸引才接受降职减薪的。但税局代表不同意有关款额是赔偿金，主要理由是税局方觉得 B 大学的降职减薪安排是合法的、没有毁约的、不须向纳税人作出赔偿的，因此税局代表坚持有关的一揽子款额属纳税人源自 B 大学工作的酬金，而非赔偿金。税局代表更解说 B 大学计算一揽子款额的程式来支持其酬金论点。

降职减薪是否毁约？

13. 税局代表辩说 B 大学根本是**有权依法给予通知来终止纳税人的合约**，而不须赔偿纳税人任何款额的。而雇佣双方不存在不可降职或不可减薪的协议，B 大学跟纳税人是**根本有权自行磋商修订合约去落实转职转薪安排的**。税局代表指纳税人并未能证明他损失了任何法律保障的权益或证明 B 大学违反了雇佣合约，需要给他赔偿。故此有关的一揽子款额 260,727 元并非赔偿。

14. 税局代表援引 D43/93, IRBRD, vol 8, 323 指出若要证明款额是赔偿，雇员必须先证明雇主毁约。

15. 税局代表亦援引 D60/97, IRBRD, vol 12, 367 指出若要证明款额是赔偿，雇员必须证明他实际上有损失。

16. 税局代表亦援引 D4/05, IRBRD, vol 20, 256 说若要确定一笔款项是否赔偿时，雇员须证明他曾放弃了某些权益，而雇主一方在法律上须就此等权益作出赔偿，假若雇主没有要求雇员放弃任何权益，只是单方面给予雇员一笔款项，那笔款项便不是赔偿。

17. 税局代表亦援引 D24/97, IRBRD, vol 12, 195 案说根据宏观的处理方法(the wider approach)，有关的一揽子款额是因纳税人于相关期间受雇于 B 大学所得，故属源自纳税人受雇工作的；而根据微观的处理方法(the narrower approach)，有关款额是因为纳税人过去、现在、或未来的服务才发放的，故须课缴薪俸税。

18. 税局代表说没有证据证明 B 大学有责任聘用纳税人至 60 岁，纵使有，既然纳税人现在仍受雇于 B 大学，就不出现违约解雇的情况。税局代表亦说，降职减薪是 B 大学与纳税人修订雇佣条款的结果，属一般的合约行为，不出现一方违约需要赔偿的事实。因此，税局代表指上诉人并未能证明他符合 D60/97 及 D4/05 中所说损失了任何法律保障的权益，或证明 B 大学如 D43/93 一案中的雇主般违反了雇佣合约，需要给予他赔偿。故此，B 大学支付的一揽子款额就税例而言并非赔偿。

19. 本委员会必须指出税局代表所援引的上述案例跟本案有两大不同点，不能直接适用于本案：

- (1) 本案的雇员收取款额后仍继续受雇于同一雇主，所援引的案例则全部遭终止雇佣；本案的雇主 B 大学不是在遣散雇员，而是将雇员降职减薪，因此我们不是在处理因合同终止而发放的遣散费，而是因雇员以降职减薪留任而发放的款额。
- (2) 本案的雇员是以降职减薪来继续受雇的。

20. 税局代表的论点主要是建基于假设了本案的纳税人是真的有权拒绝降职减薪以至降职减薪是其自愿选择修订合约的结果。这种说法明显与事实不符，本委

员会不能采纳。

21. B大学的行政通告 20/01 号劈头第一段说：

‘鉴于大学拨款委员会于未来数年将缩减预算拨款及大学对员工需求的变动，校务委员会批准了引入机制让员工提早退休及以不同的委任条件转往较低职级/等级/职位。’

英文原文：

‘In view of the impending reduction in budget allocation by the University Grants Committee in the years ahead and the changing needs of the University in respect of staffing requirement, Council has approved the introduction of mechanisms for early retirement and transfer of staff to a lower rank/grade/post with varied terms of appointment.’

22. 一般雇员收到上述的通告都会觉得雇主早有决定，不接受雇主的降职安排必遭解雇。故此本委员会信纳纳税人的证供，有关的降职减薪安排是 B 大学强加于他，他是没有讨价还价的余地的。

23. 本案的争论核心是若 B 大学要求雇员降职减薪继续留下，于法是否须要作出赔偿？B 大学当然可以将相关员工全体解雇后再以新降职级及新减薪金另招聘新人入职，省却发放一揽子款额，但 B 大学没有这样做。是为了照顾旧雇员免其失业，或是为了挽留有经验雇员去维持部门有效持续运作，就不得而知。

24. 税局代表说 B 大学有权以通知或代通知金终止雇佣，所以终止现有合约是合法。税局代表亦说 B 大学有权另订新约新薪金，所以签订新约亦是合法。税局代表这个说法专注在 B 大学终止合约及另订新约这两步骤各别的合法性，忽略了这两个步骤实是相连及缺一不可的。一揽子款额亦是因纳税人接纳这两步骤同时执行才给的。分两个步骤处理降职减薪只是手段，不能改变纳税人始终被降职减薪的事实。降职减薪明显属违反雇佣合约及法例。没有证据显示根据 B 大学与纳税人的雇佣合约，或是根据劳工法例，作为雇主的 B 大学是有权对雇员的纳税人降职减薪或作出有关安排的。任何负责任的雇主都不会认为能透过某些手段可将降职减薪变为没违约，就算减薪都可认作员工没有损失而不须赔偿的。作为负责任的雇主，B 大学在回覆税局查询时显然就承认了降职减薪是违约的，故反覆强调一揽子安排实是对雇员造成损失的赔偿。

25. B大学于 2003 年 8 月 15 日回覆税局查询时指出有关的一揽子款额是转往低职时损失职位的赔偿 (compensation) 及促成转职安排的甜头 (sweetener)。

英文原文是：

‘(c) The payment is a compensation for loss of office upon transfer to a lower rank/grade/post and it serves as a sweetener to facilitate the implementation of such transfer arrangement.’

26. 于 2004 年 2 月 17 日的回覆，B 大学反覆说一揽子款额是意欲为赔偿损失更高职位，是资本性质而不是提供过去、现在、或未来服务的酬金。

英文原文是：

‘I wish to re-iterate that the payment package is intended as a **compensation for loss of a more senior position**. It is capital in nature and is not remuneration for services rendered/to be rendered in the past, at present or in future.’

27. 税局代表指 B 大学所说的赔偿及甜头只是 B 大学的标签，一揽子款额的 260,727 元的真正性质，根据宏观的处理方法(the wider approach)，是因纳税人受雇于 B 大学，源自 B 大学工作；而根据微观的处理方法(the narrower approach)，是因为纳税人过去、现在、或未来的服务才发放，属纳税人的入息。

28. 本委员会不能同意税局代表这观点。B 大学只是指出该一揽子款额是源于雇员转往低职时损失职位的赔偿，而非服务酬金。本委员会认为 B 大学是在表述简单的事实，并没有错用标签。

29. ‘促成转职安排的甜头’仍然是源于降职减薪时损失既有职位所引起的，不可能被概括成为吸引纳税人接受转职安排，故而变成源于 B 大学工作或关乎在 B 大学的服务的酬金的。无论是宏观或微观，本案的一揽子款额的真正性质仍是源于降职减薪。事实上，上文第 12 段已提述过，税局代表于聆讯席前已经放弃「吸引」(inducement)论点，不再坚持纳税人是被一揽子款额吸引而接受降职减薪，亦即是说该一篮子款额并不是吸引纳税人接受降职减薪安排之甜头。

30. 综合上述分析，本委员会认为税局代表的论点只集中于有关降职减薪在安排上是否合法，以至忽略了整件案件中纳税人被降职减薪的真正事实。有权以通知或代通知金终止雇佣不等如有权降职减薪。同样，有权另订合约条款不等如有权删减固有职位及薪酬的。步骤的安排不能将降职变成合法解雇，减薪变成新约的另议酬金。降职减薪无论怎样安排始终仍是降职减薪，纳税人最终接受了安排仍改变不了降职减薪从本质上仍属毁约的事实。

31. 因此，本委员会认为 B 大学的降职减薪安排事实上属违约安排，令纳税人丧失了固有的职位及薪酬的权益，对纳税人造成了损失。

款额的计算方式

32. 税局代表在陈述中指出一笔款项的计算方式可帮助决定该笔款项的真正

性质 [第 9 段：D24/88, IRBRD, vol 3, 289 一案]。本委员会认同上述法律原则适用于本案。

33. 虽然确定了一揽子款额是源于降职减薪的违约事实，本委员会仍会沿用 D80/00, IRBRD, vol 15, 715 案的法律原则去小心考据一揽子款额的计算方法以确定款额的真实性质是否赔偿。

34. B 大学于 2004 年 2 月 17 日函件提供了一揽子款额的计算程式及列算：

<u>因素</u>	<u>转职前的薪金 (个月)</u>
1	6.0
2	1.0
3	<u>2.5</u>
	<u>9.5</u>

35. 在计算程式的说明里，B 大学附注指出虽然一揽子款额是参照在大学服务年资及实得薪酬计算，但这等因素只是计算赔偿的基数，与过去或未来服务酬金无关。

英文原文是：

‘**Remark:** Though in the computation of payment package, reference is made to years of University service and take home pay, it should be noted that these factors are only used as the basis for working out the amount of compensation and they have no bearing on the remuneration for services rendered/to be rendered.’

因素(1)程式

36. 因素(1)程式是：

$$[(\text{转职前每月实得薪酬} - \text{转职后每月实得薪酬}) \times 24] / \text{转职前月薪而每月实得薪酬} = \text{每月基本薪金} + \text{住屋津贴。}$$

因素(1)程式计算出来若少于6个月，则以最少6个月月薪计，根据转往低职级的机制支付。

英文原文是：

$$[(\text{monthly take home pay prior to transfer} - \text{monthly take home pay after transfer}) \times 24 \text{ months}] / \text{monthly salary prior to transfer}$$

while the monthly take home pay = monthly basic salary + housing allowance.

If the calculated package is less than 6 months, the minimum package in the amount of 6 months' salary, according to the mechanism for transfer to lower rank/grade/post, is to be provided.'

37. 纳税人获以最少 6 个月月薪发放因素(1)金额，税局代表指有关款额 (27,445 元 x 6 个月 = 164,670 元) 是旨在将纳税人在转职后首 24 个月的每月薪酬调高，以致纳税人不至每月少收 4,110 元，是 B 大学在 24 个月前以一笔过 164,670 元保障上诉人在未来 24 个月的薪金维持在转职前的水平。由于此笔 164,670 元的款项是给予上诉人未来 24 个月的服务，故须课缴薪俸税。因素(1)程式主要是以纳税人转职前后的每月实得薪酬的差数作计算基础，即是按纳税人减薪多少作基础。从程式本身找不到税局代表所指是为了一笔过预付给纳税人未来 24 个月服务以保障纳税人未来 24 个月能维持其转职前的薪金水平的成份。

38. 转职安排令纳税人薪酬每月减少 4,110 元 (27,445 元- 23,335 元)。因素(1)程式金额是 164,670 元 (27,445 元 x 6 个月)，足够维持纳税人转职前的薪金水平达 40 个月(164,670 元 ÷ 4,110 元) 而非 24 月。税局代表的陈述若正确，纳税人在未来 24 个月岂非是被加薪而非被减薪？再者因素(1)程式金额若是支付未来服务的，为何以转职前的薪酬而非转职后的薪酬计算呢？这简单说明，因素(1)程式根本就如 B 大学所说明的一样，只是计算赔偿的基数，与过去或未来服务酬金无关。

39. 因此，本委员会信纳因素(1)程式金额 164,670 元的真实性质是赔偿。有关金额不须课税。

因素(2)程式

40. 因素(2)程式是取决于纳税人在 B 大学服务的年期：

在[B大学]服务的年期	额外补偿* (月薪)
少于11	0.0
11 至少于15	0.5
15 及以上	1.0

英文原文是：

Years of University Service	Extra Compensation to be Provided* (monthly salary)
Less than 11	0.0
11 to less than 15	0.5
15 and above	1.0

41. 服务年期越长，可获发放的款额越多。税局代表指此部份是因应纳税人

过往的服务才发放的，故须课缴薪俸税。

42. 因素(2)程式确是取决于纳税人在 B 大学服务的年期，正如税局代表指出服务年期越长，按此因素程式计算的款额就越多。有关款额 27,445 元 (27,445 元 x 1) 虽然是由降职减薪安排所引起，但其核算根本是根据纳税人过往受雇 B 大学的长短才支付的，属税例第 9(1)(a)条规定的酬金(gratuity) 范畴，应课薪俸税。

因素(3)程式

43. 因素(3)程式是取决于纳税人的家庭状况：

艰难种类	额外补偿 [^] (月薪)
唯一的经济支柱	1.0
扶养父母	0.5
家庭成员中有严重健康问题的	0.5

[^]员工在COI/PS 级别及以下会获多发1个月的额外补偿。’

英文原文是：

Types of Hardship	Extra Compensation to be Provided [^] (monthly salary)
Sole bread winner	1.0
With children below 18 or over 18 but still studying	0.5
With dependant parent(s)	0.5
Family member(s) with serious health problem	0.5

[^]Staff members at COI/PS level and below are to be provided with 1 more month of extra compensation.’

44. 税局代表说B大学并没有法律责任去「减轻」上诉人的家庭负担，只是道义上给予上诉人帮助。换言之，此部份的款项是B大学给予上诉人的额外赏赐，属税例第9(1)(a)条范畴，须课缴薪俸税。

45. D73/04, IRBRD, vol 19, 571 一案，委员会裁定对为减轻纳税人负担而给的款项不予徵收薪俸税。

46. 但税局代表指 D73/04 不适用于本案，因为 D73/04 案是减轻纳税人因经济

差而经历的困难，但本案却并非因经济差或纳税人「无选择」，相反纳税人是因 B 大学重新规划人力资源，经选择及同意新服务条件后继续服务 B 大学，故此因素(3) 程式款额不能套用 D73/04 案。

47. 税局代表说纳税人在相关期间并不是「无选择」，他可根据行政通告 20/01 号申请提早退休或接受 B 大学聘用为二级文员 (Clerical Officer II)，并以一级文员 (Clerical Officer I) 的薪金表厘定薪酬。纳税人选择继续服务 B 大学，而新的服务条件亦是得到纳税人同意，属源于纳税人愿意继续服务 B 大学的入息，而非终止合约赔偿或是为了因期间经济环境差以减轻纳税人的负担的款额。

48. 本委员会拒绝税局代表上述论点。

49. D73/04 案的委员会在分析两份函件内容后对若干特别留置花红(Special Retention Bonus) 认定性质多样，说「我们认为有三个因素导致银行乙-香港支行去提供该款额：认同过往服务，减轻潜在的困难及诱使继续服务。」(见 D73/04 裁决书第 29(c)(v)段；英文原文：We are of the view that three factors prompted Bank B – Hong Kong Branch in offering such payment: recognition of past services, alleviation of potential hardship and inducement for continued services.) 接 作如下分配 (i) 3/10 属认同过往服务、(ii) 3/10 属诱使未来服务、(iii) 3/10 属减轻纳税人因经济气候出现的困难、(iv) 1/10 属其他包括保密条款的其他代价 (见 D73/04 裁决书第 29(d)段；英文原文：We would apportion Sum A as follows: (i) 3/10 thereof as payment in recognition for past services. (ii) 3/10 thereof as inducement for future services. (iii) 3/10 thereof as payment for the alleviation of the difficulties arising from the then economic climate experienced by the Appellant. (iv) 1/10 thereof her other consideration including the Non-disclosure Clause.)；并批准当中的 4/10(则(iii)同(iv))得直不须评税，其余的 6/10 则须缴付薪俸税。D73/04 案的委员会并未对「困难」一词设障说必须是经由非常差的经济环境及雇员难找职位的情况下出现的困难，若是其他情况出现的困难就仍须评税。委员会只是简单表述了 D73/04 案的困难是因经济气候发生罢了。

50. 事实上，用以济助个人危难的款额是不须课税已是悠久的普通法律原则。Lord Radcliffe 在英国上议院 Hochstrasser v Mayes [1960] AC 376 一案中指出 (第 392 页)：

「重点是，所支付给他的的是因应他作为一个曾利用房屋计划取得赔偿申索的户主之个人境况而支付的。依本席见解，这样的一笔付款，便如同一笔因应雇员之个人情况而从雇主为雇员利益而设立的公积金或救济金所发放的款项一样，是不用徵税的。」

判词的英文原文：

‘The essential point is that what was paid to him was paid to him in respect of his personal situation as a house-owner who had taken advantage of the housing scheme and had obtained a claim to indemnity accordingly. In my opinion, such a payment is no more taxable as a profit from his employment than would be a payment out of a provident or distress fund set up by an employer for the benefit of employees whose personal circumstances might justify assistance.’

51. Lord Templeman 在英国上议院 Shilton v Wilmshurst [1991] AC 684 一案亦裁决 (第 689 页) :

「有关先例都是与本案的分析一致的。将各个案件辨别出一方是”由于曾经或将会是雇员”而取得的酬金，而另一方是归因于其他事由，譬如，由于提供者愿意付出酬金去给购房者解决危难或提供协助。如果一份酬金不是作为过往服务或是吸引加入雇佣和提供将来服务的报酬，却是为了一些其他理由才支付的，该酬金便不是收”自受雇工作”的。」

判词的英文原文：

‘The authorities are consistent with this analysis and are concerned to distinguish in each case between an emolument which is derived “from being or becoming an employee” on the one hand, and an emolument which is attributable to something else on the other hand, for example, to a desire on the part of the provider of the emolument to relieve distress or to provide assistance to home buyer. If an emolument is not paid as a reward for past services or as an inducement to enter into employment and provide future services but is paid for some other reason, then the emolument is not received “from the employment.”’

52. Lord Woolf 英国上议院 Mairs v Haughey [1994] 1 AC 303 一案 (在第 321 页) 中亦引述上述两案的判词并确定有关的法律原则是英国最具权威的，该原则就是，用以济助个人危难的付款是不须课税的。虽然是英国上议院判例，本委员会认为香港税例第 8(1)及 9(1)条是适用同样的法律原则的。

53. 因素(3)程式款额 68,612 元事实就是由降职减薪所引起并按雇员的艰难状况来计算款额的，考虑的是纳税人是否是唯一的经济支柱，有否扶养子女及父母，家庭成员有否健康问题等，任何一般人都理解该等考虑因素是针对纳税人的个人情况来减轻他的负担的，明显与纳税人在 B 大学的过往、现在或未来的服务无关，不属税例第 9(1)(a)条的范畴。在用以济助个人危难的付款是不须课税的法律原则的前题下(上文第 50-52 段)，税局代表评因素(3)程式金额须课税的论点不能成立。

总结

(2006-07) VOLUME 21 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

54. 在考虑整体案情及双方陈词并综合上述分析后，我们裁定 B 大学支付给纳税人的一揽子款额中因素(1)程式金额 164,670 元及因素(3)程式金额 68,612 元合共 233,282 元的真实性质是赔偿，因素(2)程式金额 27,445 元的真实性质是酬金。

55. 纳税人对评估的反对及扣减要求，本委员会只准许从 2003 年 10 月 31 日所发出 2003/04 课税年度的评税，由 260,727 元扣减 233,282 元至 27,445 元。

56. 根据上述理由，本委员会裁决纳税人的上诉部分得直。