

Case No. D69/06

Salaries tax – apportionment of assessable income from settlement award – relate back – additional assessment of accrued income when received – sections 11B, 11D and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance (‘IRO’) – section 10A of the Employment Ordinance Cap 57 – section 39(3) of the Labour Tribunal Ordinance Cap 25 [Decision in Chinese]

Panel: Anthony So Chun Kung (chairman), Edward Cheung Wing Yui and Donald Choi Wun Hing.

Date of hearing: 24 October 2006.

Date of decision: 19 December 2006.

On 12 November 2003 the taxpayer, relying on section 10A of the Employment Ordinance, deemed his employment contract with his employer, Company D, to have terminated on 14 October 2003. The taxpayer filed a claim of \$564,651.30 with the Labour Tribunal for wages due, payment in lieu of notice, annual leave pay, year end bonus and severance pay. The Labour Tribunal ordered, inter alia, that ‘ Upon agreement by both parties, Company D is to pay by 3 instalments, \$519,076 to (the taxpayer) as full and final settlement of all (the taxpayer’ s) claims’ . Company D only paid the first instalment of \$100,000 on 28 January 2004. The Labour Tribunal made a second Order confirming that Company D still owed the taxpayer \$416,076 and awarded interests on the outstanding sum under section 39(3) of the Labour Tribunal Ordinance. On 18 June 2004 the taxpayer received the balance payment of \$416,076 together with interests and bailiff’ s fees.

The assessor raised additional assessment on the taxpayer in respect of the sum of \$416,076. The taxpayer objected and contended that part of the payment received from Company D was not assessable to income tax and the remainder should be assessed for the year of assessment 2004/05. At the hearing the taxpayer contended that the payment he received from Company D was not the contract sum of his employment contract which had been altered and on 12 December 2003 he reached a settlement agreement with Company D in respect of his claim in the Labour Tribunal whereby he orally agreed to take \$100,000 as full and final settlement of his claim of \$564,651,30 for the period up to 14 October 2003. He further said that he had a new agreement with Company D whereby Company D agreed to pay him \$419,076 by two instalments upon his completion of project E. The taxpayer objected the assessment of the sum of \$419,076 for the year of assessment 2003/04. He contended that section 11D(b)(i) of the IRO allowed him to have the payment related back to the period in which the income accrued, in other words, he had the right not to have the payment related back but to elect to have the income assessed to tax in respect of the period in which it was received. Further, since section 11D(b)(i) afforded him the

right to have the payment related back, the Inland Revenue could not have the payment related back before he had exercised his right.

The taxpayer also contended that damages for the breach of covenant is consideration of the contract. In order to observe the restrictive covenant of his employment contract, he had no other income for the period from Oct 2003 to Oct 2004. The opportunity costs he suffered, or the performance of the contract terms was the services he provided to Company D. Therefore the completion date of the contract was the last date of his employment and the payment he received should be treated as having accrued on the completion date of his contract.

Held:

1. This Board cannot accept the taxpayer's contention that the sum of \$419,076 was the contract sum under the new oral agreement. The sum was clearly an award of the Labour Tribunal's order dated 3 March 2004 and not a contract sum of any new oral agreement. The award of the Labour Tribunal was a result of the taxpayer's claim and a term of the order was : 'Upon the agreement of both parties, the respondent (Company D) is to pay the claimant (the taxpayer) a sum **for the full and final settlement of all claims.**' There is no evidence to support the contention of the taxpayer that the sum of \$419,076 was the payment for his services under project E and that he had not completely terminated his employment after 14 October 2003 and before May 2004. This Board found that the two sums totalling \$541,119.90 were from the termination of the taxpayer's employment contract with Company D on 14 October 2004.
2. Apart from payment in lieu of notice and severance pay, the rest of the award was assessable to income tax. However, the award did not itemise its different components resulting in the argument as to whether the award included severance pay and if so how much was it. The taxpayer contended that he would of course reach settlement terms to his favour, that is, give up wages due and keep the severance pay and that this was in fact the agreement he had with Company D. The Board does not accept the taxpayer's contention and cannot accept his testimony in this respect which was contradicted by the terms of the Labour Tribunal award. The Board finds that the settlement is a lump sum of a mixed nature which satisfied all the claims of the taxpayer. The Board agrees with the view taken by the Board in D76/98 on apportionment : the Commissioner is entitled to apportion such a payment between taxable and non-taxable components and a natural course to ascertain the taxable part of the sum is to apportion it by reference to the proportion the income items bear to the total claimed.

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

3. The taxpayer contended that since the sum of \$419,076 was a delayed payment which was actually paid on 18 June 2004, he was, pursuant to section 11D(b)(i), entitled to have the sum assessed to tax for the year of assessment 2004/05 instead of 2003/04. This is a matter of statutory interpretation. Section 11D(b)(i) does provide the taxpayer a choice as to whether or not to relate back, but it does not authorise or allow the taxpayer to have his income assessed to tax on the date of its receipt. It was the wishful thinking of the taxpayer to include such a phrase in section 11D(b)(i). The interpretation of the Ordinance has to be faithful to the original passage. One cannot add into the Ordinance one's own interpretation when the Ordinance is silent on certain matter. Subsections of section 11D, such as 11D(a) and 11D(b)(ii), are silent on authorising or allowing a taxpayer to have his income assessed to tax on the date of its receipt. Section 11D(a) provides that an additional assessment shall be raised in respect of income which has accrued during the basis period for a year of assessment but which has not been received until such time as he shall have received such income; 'additional assessment' means assessed to tax in respect of the basis period for a year of assessment in which it accrued and such income shall not be assessed to tax until it is received. Section 11D(b)(ii) provides that all payment made under 11D(b)(i) shall be deemed to have accrued on the 'last day of employment', and not 'last day of work' or 'last day of receipt' or any other day, and that 'last day of employment' is the last day of the period during which he derived income. In this case, the taxpayer's last day of employment was 14 October 2003. Although he only received all the payments on 18 June 2004, the payment must be, under the 'last day of employment' rule, deemed to have accrued in the year of his last employment – 2003/04 and not 2004/05.
4. 11D(b)(i) is a subsection of 11D, and together with 11D(a) and 11D(b)(ii), made up 11D. 11D(a) and 11D(b)(i) must be read together. The title of 11D is 'Receipt of income' and the main clause is 'For the purpose of section 11B'. The title of 11B is 'Ascertainment of assessable income'. From the meaning of the passage, the purpose of 11D is to put 11B into effect, that is to provide how assessable income is ascertained in any year of assessment. The main clause of 11D(b) is 'income accrues to a person when he becomes entitled to claim payment thereof'. Subsections (i) and (ii) thereunder are provisos and state in detail how entitled claims becomes accrued income. 11B clearly provides that the assessable income in any year of assessment shall be the aggregate amount of income accruing from all sources in that year of assessment. In this case, the assessable income of the taxpayer for the year of assessment 2003/04 is the aggregate amount of his income in that period. This Board cannot accept his contention that under section 11D(b)(i) he was entitled to relate back and unless he exercised his right, the Commissioner cannot have his income related back. The Board finds that the two payments totalling \$541,119.90 were income from his employment with Company

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

D which terminated on 14 October 2003. The last day of employment was in the year of assessment 2003/04. Therefore \$328,254 out of the settlement amount was assessable income for the year of assessment 2003/04.

5. The taxpayer contended that he had to observe restrictive covenants of his employment contract. Observing covenants of the contract is not the same as providing contract of service or earning wages. During the hearing, the taxpayer agreed that his wages and leave pay were calculated in accordance with the period of his employment and had nothing to do with the restrictive covenants or other terms of his contract. The contract contained restrictive covenants when it was formed and would be past consideration for the purpose of the settlement agreement. The settlement payment received by the taxpayer from Company D had nothing to do with the restrictive covenant and he cannot treat the payment as having accrued on the completion date of the contract.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

D76/98, IRBRD, vol 13, 420
D28/92, IRBRD, vol 7, 287
D28/95, IRBRD, vol 10, 169
D75/04, IRBRD, vol 19, 586

Taxpayer in person.

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

案件编号 D69/06

薪俸税 — 和解款额中应评税部份 — 回拨权 — 补加回应累算入息的有关年度 — 雇佣合约的约制条文 — 《税务条例》(第112章)第11B, 11D及68(4)条 — 《雇佣条例》(第57章)第10A条 — 《劳资审裁处条例》(第25章)第39(3)条

委员会：苏震共（主席）、张永锐及蔡宏兴

聆讯日期：2006年10月24日

裁决日期：2006年12月19日

纳税人因其雇主D公司由2003年6月1日起欠薪，遂于2003年11月12日往劳资审裁处，根据《雇佣条例》第10A条以雇主欠薪超过一月为由，终止其雇佣合约。纳税人认为他在D公司的最后受雇日是2003年10月14日，遂向D公司提出欠薪、代通知金、有薪年假、年终酬金及遣散费等申索共564,651.30元。劳资审裁处就纳税人的申索发出一份裁断/命令书，当中包括以下内容：「经双方同意，（[D公司]）须缴付款额\$519,076予（纳税人），以完满及最终解决其所有申索...款项分三期缴付。」D公司只于2004年1月28日缴付了第一期的100,000元。劳资审裁处就纳税人的申索再发出一份裁断/命令证明书，当中证明D公司尚欠纳税人获裁定可收回的款额的余数共419,076元及据劳资审裁处条例第39(3)条计算的利息。在2004年6月18日纳税人从D公司收到第二笔为数441,119.90元的款项，当中包括了纳税人获裁定可收回的款额的余数（即419,076元）和利息及执达利办事处费用（即22,043.90元）。

评税主任就纳税人成功向D公司申索并已收取的款项（即419,076元）向纳税人作出2003/04课税年度薪俸税补加评税。纳税人反对并声称从D公司收到的款项，部份不应被徵收薪俸税，而余下部份应在2004/05课税年度评税。纳税人亲身出席聆讯，并指称他从D公司收取的并非其原雇佣合约的约定酬金，因原约定已经被修订改动，他在2003年12月12日庭外和解劳资审裁处申索，口头同意以100,000元了结计至2003年10月14日的全数款额564,651.30元，并另立新协议，以纳税人同意完成E项目后，由D公司分二期支付一笔性款额419,076元。纳税人争议第二笔款额被评2003/04年度薪俸税，他的主要论点有二。其一是税例第11D(b)(i)条订明他有权去选择将欠薪款额拨回到有关基期内，就说他亦有权不作回拨选择而以收取该笔款项时期内来作累算。其二是税例第11D(b)(i)条既授他予回拨权，在他仍未行使前，税局不得作回拨处理，否则便属违反税例第11D(b)(i)条规定。

纳税人对其雇佣合约的约制条文亦提出争议。他争辩说，违反约制条文需按合约赔偿，而赔偿就成为赚取合约酬金的成本；他声称为了履行雇佣合约的一年约制条文，他于2003年10月中至2004年10月中没有赚取其他收入，实质上付出了机会成本，因此，约制条文亦属他为赚取D公司款额而提供的服务之一，是以约制条文的届满日便成为他最后提供服务日，而他收取的和解款额亦应累算至约制条文的届满日。

裁决：

1. 纳税人声称整数 419,076 元属口头新协议的新酬金，这说法，本委员会不予采纳。该笔款项明显是根据劳资审裁处 2004 年 3 月 3 日的裁断/命令所核算出来的，而并非根据什么口头新协议而发给纳税人新酬金。再说，劳资审裁处的裁断/命令是在处理纳税人的申索，当中第一项颁令就是「经双方同意，被告([D公司])须缴付款额予申索人(纳税人)以完满及最终解决其所有申索。」纳税人关于第二笔款额是支付他继续完成E项目及他于2003年10月14日后2004年5月前仍未视为已完全离职的说法是完全没有法理事实根据，本委员会必须驳回。因此，本委员会裁定两笔和解款项合共 541,119.90 元是源自纳税人于2003年10月14日终止D公司的雇佣合约。
2. 申索书中的申索成份，除了代通知金及遣散费是不评税外，并他如欠薪、有薪年假、及年终酬金等则须评税。问题是本案的和解领令没有开列和解款额的成份，故出现了和解款额成份是否包含遣散费，或遣散费成份多少的争议。纳税人说他必然是采取有利于他的税务安排来和解，以放弃欠薪但保留遣散费来计算。纳税人亦强调这亦是他与D公司和解时所达成的口头协议。纳税人的上述说法，本委员会不予支持。纳税人个人口述关于口头协议的证供不足以取替劳资审裁处书面领令所表列之事实，本委员会不能凭纳税人口述便信纳与劳资审裁处书面领令内容不符的事实。本委员会裁定有关的和解款额是一笔性款额，用来解决纳税人在劳资审裁处的所有申索，成份混合，部份不须课税。本委员会认同 D76/98 案的委员会对混合款额作出的裁决 税务局长是有权将该笔款额分摊为须课税及不须课税部份，正常去厘定须课税部份的方法是以申索额中入息部份占总申索额的比例去计算须课税金额多少。
3. 纳税人争议第二笔款额被评 2003/04 年度薪俸税，他认为和解款额属 D 公司给他的延付薪酬，而第二笔款额又确是延迟到 2004 年 6 月 18 日才支付，所以根据税例第 11D(b)(i) 条，他是可将 2003/04 年度迟付款额推迟到 2004/05 收款年度才课税。这是个条例的释义问题，词义上，根据税例第 11D(b)(i) 条，纳税人确是有权作回拨或不回拨的决定。但从第

11D(b)(i)条找不到任何词句授权或容许纳税人以收款日来累算入息。以收款日来累算入息的说法是纳税人主观地插入第 11D(b)(i)条，税例第 11D(b)(i)条的词句根本没有如斯规定。税例释义的基本法则是忠于原文词句，原文没有的，绝不能将不存在的个人主观说法强行加插入条例去。在第 11D 条的其他分段，11D(a)及 11D(b)(ii)，一样找不出任何词句授权或容许纳税人以收款日来累算入息。第 11D(a)条规定任何在评税基期内所收不到的应累算入息必须在收款后才进行补加评税；所谓「补加」，词义上是要补加回应累算入息的有关年度内，已赚未收的不会在已赚的年度内先评，而是于收款后才补加，亦即是说，后补回原赚取入息的年度内。而第 11D(b)(ii)条则规定将所有在税例第 11D(b)(i)条所规限下赚取的所有入息都累算到「最后受雇」日期，而非「最后工作」或「最后收款」或其他日期。第 11D(b)(ii)条则规定累算入息总额时是必须截至「最后受雇日」的年度内进行的。套用到本案，纳税人的最后受雇日是 2003 年 10 月 14 日，他虽然要到 2004 年 6 月 18 日才收足款项，但在累算应计自「最后受雇日」的规定下，有关款项必须累算入最后受雇的 2003/04 年度而不是 2004/05 年度。

4. 行文结构上，11D(b)(i)是整条 11D 的从属条款，与 11D(a)及 11D(b)(ii)条合组而成，故此，11D(a)及 11D(b)(ii)必须一起解读。税例第 11D 的标题是「入息的收取」，主句是「为施行第 11B 条」。而第 11B 条的标题是「应评税入息的确定」。词义上，整条 11D 的内容就是为了施行 11B，亦就是去如何在有关课税年度去确定应评税入息。第 11D(b)条的主句是「任何人成为有权申索某项入息的支付时，该入息即为该人应累算的入息」，接 的(i)和(ii)分段只是但书，是围绕 第 11D(b)条主句内容延伸，对有权申索就即应累算的规定作出明细指示。而第 11B 条则清楚规定，任何课税年度的应评税入息就是该年度内从一切来源应累算的入息总额。套用到本案，2003/04 课税年度的纳税人的应评税入息就是该 2003/04 年度内他从一切来源应累算的入息总额。因此，纳税人说税例第 11D(b)(i)条只规定他有回拨权，除非他行使，税局在补加评税时不得将入息回拨的说法，本委员会不予支持。本委员会裁定两笔款额合共\$541,119.90 是源自纳税人于 2003 年 10 月 14 日终止 D 公司的雇佣合约所引致。最后受雇日是发生在 2003/04 课税年度，因此，所收和解款额中应课税部份\$328,254 元亦应累算于 2003/04 课税年度。
5. 纳税人对其雇佣合约的约制条文亦提出争议。但守约遵从不等同提供了受雇工作或服务，赚取受雇薪酬。事实上，聆讯席前，纳税人坦然同意他的雇佣合约的薪金及假期酬金是按其受雇工作期来计算的，与约制条文或其他合约条文无关。纳税人的雇佣合约既已开列了约制条文，有关约制条文就成为原合约条款，既已存在，便属过去代价，不可能再次成为和解申索时另议的代价。纳税人收自 D 公司的和解款额

与约制条文无关，更不能以约制条文的届满日去作为和解款额的最后累算日。

上诉驳回。

参考案例：

D76/98, IRBRD, vol 13, 420

D28/92, IRBRD, vol 7, 287

D28/95, IRBRD, vol 10, 169

D75/04, IRBRD, vol 19, 586

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：

上诉

1. A 先生（以下简称「纳税人」）反对税务局向他作出的 2003/04 课税年度薪俸税补加评税。A 先生声称他从前雇主收到的款项，部份不应被徵收薪俸税，而余下的部份应在 2004/05 课税年度评税。署理税务局副局长（以下简称「副局长」）于 2006 年 5 月 30 日发出决定书，否定纳税人之反对。纳税人不服，向委员会提出上诉。

事实

2. 本委员会核实下述事实是没有争议的：

(1) B公司(前称C公司)在2000年8月2日向纳税人发出一封信件及一份雇佣合约 [附录A及A1]，聘用纳税人为该公司的总经理。该信件及雇佣合约包括下列条款：

(a) B 公司将于 2000 年 10 月 1 日或在该日前起聘用纳税人。

(b) 纳税人的基本薪金为每月 60,000 元，将以每天计算基础累算予纳税人，并在每月月尾支付。

(c) 如果纳税人在直至 12 月 31 日止的一年内全年受雇于 B 公司，他

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

将获得一笔相等于他在该年 12 月份的基本薪金的款额的花红。如果 A 先生在直至 12 月 31 日止的一年内受雇于该公司少于十二个月，他所获得的花红将按该年他受雇于该公司的时间的比例计算。如果纳税人的雇佣合约在该年的 12 月 31 日前以任何原因被终止，他将不会获得任何花红。

- (d) 纳税人每受雇满十二个月将获得十五个工作日（或两个星期）的年假。
 - (e) 纳税人在离职后的一年内不能直接或间接地，以自己身份或代表其他人仕或公司，向在离职日或在该日之前的一年内他受雇于 B 公司期间曾服务的客户接订单并向他们提供相类似的服务。
 - (f) 如果任何一方提出终止雇佣合约，必须给予另一方三个月通知期。
- (2) 在 2001 年 4 月 26 日，D 公司向纳税人发信 [附录 B]，通知他从 2001 年 5 月 1 日起，他将被内部调职，并升任为 D 公司的总经理。由该天起 B 公司的所有责任将转至 D 公司，而纳税人的雇用条款及条件将维持不变。
- (3) 于 2002 年 10 月 4 日，D 公司通知纳税人，由 2002 年 10 月 1 日起他的基本月薪暂时被下调至 54,000 元。
- (4) 纳税人在 2003 年 11 月 21 日根据《劳资审裁处条例》向劳资审裁处提交一份申索书 [附录 C]，向 D 公司申索 564,651.30 元，当中包括以下款项：

项目	有关期间	元
(a) 欠薪	2003年6月1日至2003年10月14日	240,387.00*
(b) 有薪年假	---	62,689.00**
(c) 年终酬金	2002年1月1日至2002年12月31日	54,000.00***
(d) 代通知金	---	162,000.00****
(e) 遣散费	2000年10月1日至2003年10月14日	<u>45,575.30*****</u>
		<u>564,651.30</u>

计算方法

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

- * (54,000元 [第(3)项事实] x (4 + 14/31))
- ** (54,000元 [第(3)项事实] x 1/22 x 25.54) (根据D公司的计算)
- *** (54,000元 [第(3)项事实] x 1)
- **** (54,000元 [第(3)项事实] x 3)
- ***** (22,500元 x 2/3 x (3 + 14/365))

(5) 劳资审裁处就纳税人的申索向他及D公司发出一份裁断 / 命令书 [附录 D]，当中包括以下内容：

- (a) 「经双方同意，([D公司])须缴付款额\$519,076.00予(纳税人)，以完满及最终解决其所有申索。」
- (b) 「款项可如下分3期经劳资审裁处缴付：

期数	金额	须于以下日期或该日之前缴付
1	\$100,000.00	27.01.2004
2	\$100,000.00	28.02.2004
3	\$319,076.00	15.03.2004
总额	\$519,076.00	

若 ([D公司]) 未能依期缴付，则分期付款命令无效，(纳税人) 可申请抄封令，以收回全部仍欠下未付之款项。

注：若 ([D公司]) 未能如期付足上述金额，则所有未清付的款项变为即时到期缴付，并须依(劳资审裁处条例) (第25章) 第39(3) 条缴付利息。」

- (6) D公司在2004年1月28日缴付第一期100,000元予劳资审裁处 / 纳税人，但该公司并未根据劳资审裁处发出的裁断 / 命令书在2004年2月28日或之前缴付第二期100,000元予劳资审裁处 / 纳税人。
- (7) 劳资审裁处就纳税人的申索再发出一份裁断 / 命令证明书 [附录 E]，当中证明由于D公司未有在限期前缴付第二期100,000元予劳资审裁处 / 纳税人，该公司尚欠纳税人获裁定可收回的款额的余数共419,076.00元及根据劳资审裁处条例第39(3)条计算的利息。
- (8) 在2004年6月18日，纳税人收到一笔为数441,119.90元款项，当中包括以下项目：

项目

元

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

(a) 根据劳资审裁处发出的裁断 / 命令书D公司须缴付纳税人的第二期款项 [第(5)(b)项事实]	100,000.00
(b) 根据劳资审裁处发出的裁断 / 命令书D公司须缴付纳税人的第三期款项 [第(5)(b)项事实]	319,076.00
(c) 利息及执达利办事处费用	<u>22,043.90</u>
	<u>441,119.90</u>

(9) D 公司就纳税人提交两张雇主填报的报税表，申报以下资料：

	<u>第一张报税表</u>	<u>第二张报税表</u>
(a) 提交日期	2004年5月20日	2005年5月20日
(b) 职位	总经理	GM
(c) 受雇期间	2003年4月1日至2003年10月14日	2003年4月1日至2003年10月14日
(d) 入息	元	元
(i) 薪金	162,000	---
(ii) 假期工资	<u>100,000</u>	<u>436,879</u>
	<u>262,000</u>	<u>436,879</u>

(10) 纳税人在其 2003/04 课税年度报税表中申报他在该年度从 D 公司获得的入息共 108,000 元，当中 100,000 元是整笔款项。

(11) 评税主任向A先生发出下列2003/04课税年度薪俸税评税及薪俸税补加评税：

	<u>薪俸税评税</u>	<u>薪俸税补加评税</u>
	元	元
入息	262,000*	698,879**
减：居所贷款利息	(23,915)	(23,915)
向认可退休计划支付的供款	(7,500)	(7,500)
免税额	<u>(224,000)</u>	<u>(224,000)</u>
应课税入息实额	<u>6,585</u>	443,464
减：先前评定的入息		<u>(6,585)</u>

补加应课税入息实额		<u>436,879</u>
	<u>薪俸税评税</u>	<u>薪俸税补加评税</u>
	元	元
应缴税款	<u>131</u>	71,315
减：先前评定的税款		<u>(131)</u>
补加应缴税款		<u>71,184</u>

* D公司就纳税人提交的第一张报税表所申报的入息 [第(9)(d)项事实]

** D公司就纳税人提交的第一张及第二张报税表所申报的入息的总额 (262,000元 + 436,879元) [第(9)(d)项事实]

(12) 纳税人提出下列理由反对上述的薪俸税补加评税¹：

- (1) 「本人在2004年6月18日从港岛区执达利办事处申索而收得共HKD441,119.9的支付 ... 是笔‘支付’中HKD22043.9是利息及执达利办事处的费用，此款项属不需评税项目。」
- (2) 「其余‘支付’HKD419,076.0原乃根据本人之前雇主 – ([D公司]) 与本人之在2003年12月12日定立的口头协议中的第二期 (2004年2月28日) 及第三期 (2004年2月28日) (原文照录) 的‘支付’。协议中，([D公司]) 强调本人必须按照雇佣合约 ... ，离职一年内 (即2003年10月15日至2004年10月14日) 不能直接或间接提供服务给在职期间之客户，本人才有权索取工资及分期支付。本人同意，但([D公司]) 需按协议时间表支付。协议过程中，除代通知金 (HKD162,000) 外，其他各项工资金额、及遣散费 (HKD45,573.3)、假期代金及2002年终酬金，因为双方各持己见，最后以整笔款项作为协定，再由香港劳资审裁处以香港劳资审裁处发出的裁断 / 命令书作书面记录。但因香港劳资审裁处只能使用标准文本，故未能书面记录全部协议内容。在2004年2月至6月其间，([D公司]) 曾以本人违反雇佣合约及协议拒绝按时支付第二期及第三期的‘支付’。虽然本人应理行协议至2004年10月14日，([D公司]) 亦应理行协议按时支付；本人亦确无违反雇佣合约及协议 (本人在2003年10月15日至2004年10月14日确无工作或提供服务)，故在其间多次向([D公司]) 方面有关人仕追索，最后本人需使用香港劳资审裁处的裁断 / 命令书经港岛区执达利办事处申索而收得其余‘支付’。因该款项是欠

¹ (R1 第 16页)

付薪酬的一次清付的整笔款项,按112章 – 税务条例中11D条文 – 入息的收取的 (b)(i), 本人可书面提出申请将该笔款项拨回有关期内。但本人未有申请,亦已在2004/05年度申报该笔款项。故该笔款项不应在2003/04年度作补加评税。」

- (3) 「本该笔款项中,最少有代通知金 (HKD162,000) 及遣散费 (HKD45,573.3) 是不需评税项目。需评税项目金额应为HKD211,600.7,已在2004/05年度报税表中申报。」

- (13) 由于D公司未能就它在报税表申报的纳税人的入息提供详细资料,评税主任根据纳税人提供的资料重新评定他自2003年4月1日至2003年10月14日从D公司已收取的应评税入息包括:

项目	元
(a) 纳税人2003年4月及5月的薪酬总额 (54,000元 x 2) [第(10)项事实]	108,000
(b) 纳税人2003年6月1日至10月14日的薪酬总额 [第(4)(a)项事实]	240,387
(c) 有薪年假 [第(4)(b)项事实]	62,689
(d) 年终酬金 [第(4)(c)项事实]	<u>54,000</u>
	<u>465,076</u>

另一方面,评税主任认为上述入息应在2003/04课税年度累算予纳税人,根据《税务条例》第11B条及第11D(a)条的规定,该等入息须在2003/04课税年度评税。评税主任建议将第(13)项事实的薪俸税补加评税修订如下:

	元
入息	465,076
减: 居所贷款利息	(23,915)
向认可退休计划支付的供款 (上限为每月 1,000元)	(7,000)
免税额	<u>(224,000)</u>
应课税入息实额	210,161
减: 先前评定的入息 [第 (11)项事实]	<u>(6,585)</u>
补加应课税入息实额	<u>203,576</u>

应缴税款	28,154
减：先前评定的税款 [第 (11)项事实]	<u>(131)</u>
补加应缴税款	<u>28,023</u>

(14) 纳税人不接纳评税主任的建议，并作出下列声称²：

- (1) 「税务条例第11B条 – ‘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。’清楚指明‘应’累算的入息是某年度的应评税入息。而那些入息是‘应’累算，那些入息是‘不应’累算。税务条例第11B条并无说明。故某入息是否‘应’累算，需按其他税务条文规定。本人的反对理据并无违反税务条例第11B条。」
- (2) 「税务条例第11D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。’本人明白及不反（对）就本人的‘被欠付薪酬’进行补加评税。但本人反对贵处自行将本人的‘被欠付薪酬’... 定为2003/2004课税年度的‘应’累算入息。税务条例第11D条(a)只规定‘何时’应就入息进行补加评税，但对如何评税条并无说明。故本人的‘被欠付薪酬’是否‘应’累算在2003/2004课税年度，需按其他税务条文规定。本人的反对理据并无违反税务条例第11D(a)条。」
- (3) 「按税务条例第11D条(b)(i) – ‘...或是因发给薪金或工资而引致的延付薪酬或欠付薪酬的一次清付的整笔款项，则不论该笔款项是雇主在任何人受雇期间支付或是在该人离职后支付的，在有权申索支取该笔款项的人于该笔款项支付的课税年度结束后2年内以书面提出申请时，该笔款项即须予拨回有关期内，...’中说明本人（有权申索支取该笔款项的人）可选择将本人的‘被欠付薪酬的一次清付的整笔款项’拨回有关期内（2003/3004课税年度）（原文照录）或以支取该笔款项时（2004/3005课税年度）（原文照录）累算入息。1.在并未有收到本人（有权申索支取该笔款项的人）提出拨回该笔款项有关期内的申请书及2.本人已将该笔款项在申报于2004/3005课税年度（原文照录）的情况下，贵处自行将该笔款项拨回2003/3004课税年度（原文照录）的评税是违反税务条例第11D(b)(i)条。」

² (R1 第 24页)

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

- (15) 纳税人未能从D公司全数收回他向该公司申索的款额(即564,651.30元)³, 评税主任遂要求纳税人提供他成功申索并已收取的该笔款额(即519,076元)⁴所包括的项目的资料及有关文件证明。纳税人声称该笔519,076元的款项是D公司及他作出庭外和解后, 该公司同意付出的总额。该笔款项所包括的项目只属口头协议, 并没有文件证明。在庭外和解谈判的初期, D公司只愿意向他支付欠薪。为能达成庭外和解, 他同意少收部份申索的款项, 最后他同意少收和遣散费等值(即45,575.30元)的欠薪。
- (16) 由于纳税人未能提供任何文件证据证明该笔519,076元的款项所包括的项目, 评税主任认为纳税人向D公司申索的每个项目所收到的款额应以该项目的申索金额与他的总申索金额的比例计算:

$$\text{该项目收到的款额} = 519,076\text{元} \times \frac{\text{该项目申索的金额}}{\text{总申索金额 (即564,651.30元)}}$$

根据上述的计算方法, 纳税人自2003年4月1日至2003年10月14日从D公司收取的应评税入息应包括:

项目	元
(a) 纳税人2003年4月及5月的薪酬总额 (54,000元 x 2) ⁵	108,000
(b) 纳税人2003年6月1日至10月14日的薪酬	220,984*
(c) 有薪年假	57,629**
(d) 年终酬金	<u>49,641***</u>
	<u>436,254</u>

* 519,076元 x 240,387元 / 564,651.30元

** 519,076元 x 62,689元 / 564,651.30元

*** 519,076元 x 54,000元 / 564,651.30元

评税主任建议将第(11)项事实的薪俸税补加评税修订如下:

³ [第(4)及(5)(a)项事实]

⁴ [第(5)(a)、(6)及(8)项事实]

⁵ [第(10)项事实]

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

	元
入息	436,254
<u>减</u> ：居所贷款利息	(23,915)
向认可退休计划支付的供款（上限为每月 1,000元）	(7,000)
免税额	<u>(224,000)</u>
应课税入息实额	181,339
<u>减</u> ：先前评定的入息 [第 (11)项事实]	<u>(6,585)</u>
补加应课税入息实额	<u>174,754</u>
应缴税款	22,822
<u>减</u> ：先前评定的税款 [第 (11)项事实]	<u>(131)</u>
补加应缴税款	<u>22,691</u>

- (17) 副局长于2006年5月30日发出决定书，将2005年8月23日所发出的税单号码为9-1958510-04-5的2003/04课税年度薪俸税补加评税通知书上所显示的补加应课税入息实额436,879元及补加应缴税款71,184元，按第(16)项事实的计算，减至补加应课税入息实额174,754元及补加应缴税款22,691元。

有关税例

3. 香港《税务条例》（以下简称「税例」）第11B条对应评税入息的累算作出下列规定：

「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。」

4. 税例第11D条对施行第11B条的累算条文作下列规定：

「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 ...

(b) 任何人成为有权申索某项入息的支付时，该入息即为该人应累算的入息：

但－

(i) 任何整笔款项如是在 1966 年 4 月 1 日或其后收取，而该笔款项是在雇员退休或在其职位或受雇工作或雇佣合约终止时付给的一次清付的整笔款项或发给的酬金，或是因发给薪金或工资而引致的延付薪酬或欠付薪酬的一次清付的整笔款项，则不论该笔款项是雇主在任何人受雇期间支付或是在该人离职后支付的，在有权申索支取该笔款项的人于该笔款项支付的课税年度结束后 2 年内以书面提出申请时，该笔款项即须予拨回有关期内，并须当作是该人在与该笔付款有关的服务提供期间或受雇工作执行期间应累算的入息 ...

(ii) 在符合第(i)节但书的规限下，任何款项如是在任何人已停止或被当作停止赚取入息后由雇主支付给该人，而该笔款项若是在该人赚取入息期间的最后一天支付则该笔款项便会包括在该人停止或被当作停止从其受雇工作赚取入息的课税年度的应评税入息者，则该笔款项即须当作在该人最后受雇日期已应累算予该人。」

5. 税例第68(4)条对上诉的举证责任规定如下：

「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。」

聆讯

6. 纳税人亲身出席聆讯，宣誓作供。

7. 纳税人指其雇主由 2003 年 6 月 1 日起欠薪，于 2003 年 11 月 12 日往劳资审裁处⁶，根据《雇佣条例》第 10A 条以雇主欠薪超过一月为由，终止其雇佣合约。因终止雇佣合约，除欠薪，纳税人向雇主 D 公司，按其雇佣合约及《雇佣条例》的相关规定，同时申索代通知金、有薪年假、年终酬金、及遣散费。纳税人认为他在 D 公司的最后受雇日是 2003 年 10 月 14 日，他的申索亦就截至 2003 年 10 月 14 日止，全数款额合计 564,651.30 元。

8. 不过，纳税人席前却指称他从 D 公司收取的并非是 B 公司原雇佣合约的约定酬金，因原约定已经被修订改动。第一次改动是 2001 年 4 月 21 日由 B 公司内部转职到 D 公司，酬金不变。第二次改动是 2002 年 10 月 4 日将月薪由 60,000 元调低至 54,000 元。他在劳资审裁处的申索是按二次改动的 54,000 元月薪计算的。第三次改

⁶(B1, 第 20-21 页)

动是于 2003 年 12 月 12 日庭外和解劳资审裁处申索，口头同意以 100,000 元了结计至 2003 年 10 月 14 日的全数款额 564,651.30 元，并另立新协议，以纳税人同意完成 E 项目后，由 D 公司支付一笔性款额 419,076 元，分二期支付，于 2004 年 2 月 28 日先付 100,000 元，2004 年 3 月 15 日再付尾数 319,076 元。

9. 纳税人引述两名前同事的书面证词⁷，说明聘用条件如何被 D 公司修改，如发薪时间改变（...由每个月一次，改为每两个月一次...），发薪条件改变（...要等收到 E 项目货款后才会发放...），他为赚取 D 公司一笔性款额 419,076 元如何由 2003 年 12 月至 2004 年 5 月实地提供服务完成 E 项目至收完货款为止。

争议点

10. 纳税人所争议的可分两方面：

- (1) 他收自 D 公司的和解款额中应评薪俸税部份应如何计算；及
- (2) 该等和解款额应否在 2003/04 课税年度评税。

和解款额中应评薪俸税部份

11. 纳税人是因和解了劳资审裁处的申索，从 D 公司处收了两笔款额：

<u>收款日期</u>	<u>元</u>
2004年1月28日 ⁸	100,000.00 (第一笔款额)
2004年6月18日 ⁹	<u>441,119.90</u> (第二笔款额)
	合共： <u>541,119.90</u>

12. 第二笔款额 441,119.90 元中成份有 22,043.90 元是利息及执达吏费用，这点是没有争议的。争议的是余额的 419,076 元的应评薪俸税成份。

口头新协议新酬金？

13. 纳税人聆讯席前声称整数 419,076 元属口头新协议的新酬金¹⁰，这说法，本委员会不予采纳。

14. 第二笔款额明显是根据劳资审裁处 2004 年 3 月 3 日的裁断/命令¹¹所核算出

⁷ (A1, 第 21-23 页)

⁸ (B1 第 23 页)

⁹ (R1 第 20 页)

¹⁰ (上文第 10-11 段)

来的，有关的裁断/命令内容如下：

「若上述任何一期到期未付，余下的裁断全数连同利息将立即到期缴付。被告人公司只于28.1.2004支付第一期，但没有于28.2.2004支付第二期，余下的裁断共 419,076.00元连同按香港法律第25章『劳资审裁处条例』第39(3)条计算的利息，现尚未清还及未缴付。

(即是 419,076元 (命令当日仍未缴款额)
+ 12.12.2003至28.1.2004期间的未缴款额 519,076.00元的利息
+ 29.1.2004至付款日期期间的未缴款额 \$419,076.00元的利息)」

英文原文：

‘Should any one of the above instalments not be paid on the due date, the whole of the remaining balance of the award together with interest shall become immediately due and payable. Defendant Company paid only the 1st instalment on 28.1.2004, but failed to pay the 2nd instalment on 28.2.2004, therefore, a balance of award amounting to \$419,076.00 together with interest as per S.39(3) of the Labour Tribunal Ordinance, Cap. 25, Laws of Hong Kong is now outstanding and unpaid.

(i.e. \$419,076.00 + interest on \$519,076.00 from 12.12.2003 to 28.1.2004
+ interest on \$419,076.00 from 29.1.2004 until the date of payment)’

15. 本委员会认为 D 公司于 2004 年 6 月 18 日支付给纳税人的 441,119.90 元是在遵照劳资审裁处的裁断/命令来缴付款项，并非根据甚么口头新协议而发给他新酬金。

16. 再说，劳资审裁处的裁断/命令是在处理纳税人的申索¹²，当中第 1 项颁令就是：

「经双方同意，被告 ([D公司]) 须缴付款额予申索人 (纳税人) 以完满及最终解决其所有申索。」

17. 纳税人于聆讯席前亦承认，除了因 D 公司的雇佣合约，他再没有向劳资审裁处作其他申索。亦没有向劳资审裁处申请撤消、更改或扣减向 D 公司的申索。最终和解的金额及其分期支付命令，包括劳资审裁处于 2004 年 3 月 3 日颁发的裁断/命令证明书，必然是源于 2003 年 10 月 14 日终止 D 公司的雇佣合约的，不可能是另议新雇佣，支付新酬金所致。

¹¹ (B1 第 23 页)

¹² (劳资审裁处案件编号 LBTCxxxxx/2003)

18. 据上所述，纳税人关于第二笔款额是支付他继续完成 E 项目及他于 2003 年 10 月 14 日后 2004 年 5 月前仍未视为已完全离职¹³的说法是完全没有法理事实根据，本委员会必须驳回。就算纳税人确实于 2004 年 5 月才完成 E 项目，但他与 D 公司的雇佣合约已于 2003 年 10 月 14 日终止了，他于 D 公司的最后受雇日是 2003 年 10 月 14 日而并非 2004 年 5 月。

19. 因此，本委员会裁定两笔和解款额合共 541,119.90 元是源自纳税人于 2003 年 10 月 14 日终止 D 公司的雇佣合约。

和解款额的成份

20. 经聆讯席前查询，纳税人同意两笔和解款额合共 541,119.90 元是纳税人的原申索款额 564,651.30 元¹⁴扣减遣散费 45,575.30 元后加利息及执达吏费用 22,043.90 元所得出来的：

	元
原申索款额	564,651.30
减 遣散费	(45,575.30)
加 利息及执达吏费用	<u>22,043.90</u>
两笔和解款额	<u>541,119.90</u>

21. 申索书¹⁵中的申索成份，除了代通知金及遣散费是不评税外，其他如欠薪、有薪年假、及年终酬金等则须评税。这一点双方是没有争议的。

22. 问题是本案的和解颁令¹⁶没有开列和解款额的成份，故出现了和解款额成份是否包含遣散费，或遣散费成份多少的争议。遣散费成份愈多，免税款额就愈多，评税就愈少。

23. 纳税人说他必然是采取有利于他自己的税务安排来和解，以放弃欠薪但保留遣散费来计算¹⁷，故此，欠薪成份必须减去等额的遣散费 45,575.30 元。纳税人强调这亦是他与 D 公司和解时所达成的口头协议。

24. 纳税人的上述说法，本委员会不予支持。

25. 上文第 16 段已指出，劳资审裁处所颁发的裁断/命令非常清晰以一笔款额

¹³ (A1 第一页)

¹⁴ (事实 (4))

¹⁵ (B1 第 20-21 页)

¹⁶ (B1 第 22-23 页)

¹⁷ (B1 第 2 页第 3 段)

去完满及最终解决纳税人的所有申索。纳税人个人口述关于口头协议的证供不足以取替劳资审裁处书面颁令所表列的事实，本委员会不能凭纳税人口述便信纳与劳资审裁处书面颁令内容不符的事实。综合所有证据，本委员会裁定有关的和解款额是一笔性款额，用来解决纳税人在劳资审裁处的所有申索，内在成份虽没表列，但仍源自终止 D 公司的雇佣合约，成份混合，部份不须课税。

26. D76/98, IRBRD, vol 13, 420, 432-3¹⁸案的委员会对混合款额作出了下述分摊的裁决，有关裁决本委员会认同：

「45. 在本案，虽然有关金额是单一款额，它是混合性质的。若果该金额只有部份是受雇入息，我们必须考虑税务局局长是否有权将该笔款额分摊为须课税及不须课税部份。以我们的看法，答案应该是有权的。Mairs v Haughey, Tilley v Wales 及 Carter v Wadman案的判决都指向可将一笔混合性款额分摊，部份须课税而部份则不须课税。

...

48. 余下问题是究竟税务局局长的分摊方法是否公平及合理的。我们觉得公平合理。在有关申索和解前，纳税人向公司B追讨（不包括费用及利息）842,219.80元，当中只有209,706元代通知金并非受雇入息，其他均是受雇入息，正常去厘定须课税部份的方法是以申索额中入息部份占总申索额的比例去计算须课税金额多少...。」

英文原文：

‘42. *In the present case, although the Sum is a single payment, it is of a mixed nature. If part only of the Sum represents income from employment, then we must consider whether the Commissioner is entitled to apportion such a payment between taxable and non-taxable components? In our view, the answer should be yes. The decisions of Mairs v Haughey, Tilley v Wales and Carter v Wadman point to the possibility of apportioning a payment laid out for a combination of purposes, some being taxable and some non-taxable.*

...

48. *The remaining question is whether the Commissioner’s basis of apportionment is fair and reasonable in the circumstances. We think it is. Just prior to the settlement, the Taxpayer’s claims against Company B (excluding cost and interest) amounted to \$842,219.80. Of this, the only item not in the nature of income from employment was the payment in lieu of notice of \$209,706. The other items all relate to income from*

¹⁸ (R2 第 54-55 页)

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

employment. A natural course to ascertain the taxable part of the Sum is to apportion it by reference to the proportion the income items bear to the total claimed...'

27. 本案的和解金额是 519,076 元,总申索额是 564,651.30 元,援用上文 D76/98 判例,按比例分摊后的各项成份实额如下:

应课税部份-

	元	元
(a) 欠薪	220,984*	
(b) 有薪年假	57,629**	
(c) 年终酬金	49,641***	
		328,254

不应课税部份-

(d) 代通知金	148,925****	
(e) 遣散费	41,897*****	<u>190,822</u>
	和解金额	<u>519,076</u>

* 519,076元 x 240,387元 / 564,651.30元

** 519,076元 x 62,689元 / 564,651.30元

*** 519,076元 x 54,000元 / 564,651.30元

**** 519,076元 x 162,000元 / 564,651.30元

***** 519,076元 x 45,575.30元 / 564,651.30元

28. 据上分析,因终止雇佣合约引起的申索和解金额 519,076 元,当中只有 328,254 元是须课薪俸税。

29. 加上纳税人于 2003 年 4 至 5 月两个月的月薪 108,000 元¹⁹,纳税人于 2003/04 课税年度的应评税入息共 436,254.00 元²⁰:

	元
2003年4至5月月薪	108,000.00
和解款额的应课税部份 (申索期: 2003年6月1日至2003年10月14日)	<u>328,254.00</u>

¹⁹ (第(10)项事实)

²⁰ (与评税主任于事实 (16)所计算的相同)

2003/04课税年度的应评税入息

436,254.00

应在2003/04课税年度评税

30. 第一笔款额 100,000 元是于 2003/04 课税年度收取,第二笔 441,119.90 元则于 2004/05 课税年度收取。两笔款额都是源自纳税人于 2003 年 10 月 14 日终止其雇主 D 公司的雇佣合约所致²¹。

31. 纳税人并不争议第一笔款额须于 2003/04 课税年度评薪俸税,他是争议第二笔款额被评 2003/04 年度薪俸税。

32. 他给委员会的书面陈述中指称第二笔款额是他于和解申索时,与 D 公司口头协议,同意继续完成 E 项目后才支付给他的酬金,真实服务期是由 2003 年 5 月至 2004 年 5 月。有关款额他是于 2004 年 6 月 18 日才收到,他认为根据税例第 11D(b)(i) 条,他应「可将该一次性迟付薪金于 2004/05 年度课税」²²。

33. 关于执行 E 项目故于 2004 年 5 月前仍未离职一说,本委员会已于上文第 18 段驳回,不再重。

34. 纳税人仍争议的是,和解款额属 D 公司给他的延付薪酬,而第二笔款额 441,119.90 元又确是延迟到 2004 年 6 月 18 日才支付,所以根据税例第 11D(b)(i) 条,他是可将 2003/04 年度迟付款额推迟到 2004/05 收款年度才课税。

35. 这是个条例的释义问题,究竟根据税例第 11D(b)(i) 条释义,纳税人是否有权将 2003/04 年度迟付款额推迟到 2004/05 收款年度才课税呢?

36. 在条例释义上,纳税人的主要论点有二。其一是税例第 11D(b)(i) 条订明他有权去选择将欠薪款额拨回到有关基期内,就说他亦有权不作回拨选择而以收取该笔款项时期内来作累算。其二是税例第 11D(b)(i) 条既授他予回拨权,在他仍未行使前,税局不得作回拨处理,否则便属违反税例第 11D(b)(i) 条规定²³。

以收款日来累算入息?

37. 词义上,根据税例第 11D(b)(i) 条,纳税人确是有权作回拨或不回拨的决定。但从第 11D(b)(i) 条找不到任何词句授权或容许纳税人以收款日来累算入息。以收款日来累算入息的说法是纳税人主观地加插入第 11D(b)(i) 条,税例第 11D(b)(i) 条的词句根

²¹ (上文第 20 段)

²² (A1 第 3 页)

²³ (R1 第 24 页、B1 第 16 页)

本没有如斯规定。税例释义的基本法则是忠于原文词句，原文没有的，绝不能将不存在的个人主观说法强行加插入条例去。

38. 在第 11D 条的其他分段，11D(a)及 11D(b)(ii)，一样找不出任何词句授权或容许纳税人以收款日来累算入息。

39. 第 11D(a)条规定任何在评税基期内所收不到的应累算入息必须在收款后才进行补加评税；所谓「补加」，词义上是要补加回应累算入息的有关年度内，已赚未收的不会在已赚的年度内先评，而是于收款后才补加，亦即是说，后补回原赚取入息的年度内。套用到本案，纳税人的申索于 2003 年 10 月 14 日前已赚取，但部份被拖欠至 2004 年 6 月 18 日才收回，因此被拖欠部份不能在原赚取入息的年度内则 2003/04 评税，而是在收款年度 2004/05 才补加评税，但有关的入息仍须累算回原赚取入息的年度内，则 2003/04。

40. 而第 11D(b)(ii)条则规定将所有在税例第 11(b)(i)条所规限下赚取的所有入息都累算到「最后受雇」日期，而非「最后工作」或「最后收款」或其他日期。套用到本案，纳税人的最后受雇日是 2003 年 10 月 14 日²⁴，他虽然要到 2004 年 6 月 18 日²⁵才收足款项，但在累算应计自「最后受雇日」的规定下，有关款项必须累算入最后受雇的 2003/04 年度而不是收款的 2004/05 年度。

41. 综观税例第 11D 条的所有条款，根本没有任何词句可被解读成授权或容许纳税人以收款日或最后工作日来累算入息。相反，第 11D(b)(ii)条则规定累算入息总额时是必须截至「最后受雇日」的年度内进行的。

纳税人未选择就不得回拨？

42. 行文结构上，11D(b)(i)是整条 11D 的从属条款，与 11D(a)及 11D(b)(ii)条合组而成，故此，11D(a)、11D(b)(i)及 11D(b)(ii) 必须一起解读²⁶。

43. 税例第 11D 条的标题是「入息的收取」，主句是「为施行第 11B 条」。而第 11B 条的标题是「应评税入息的确定」。词义上，整条 11D 的内容就是为了施行 11B，亦就是去如何在有关课税年度去确定应评税入息。

44. 第 11D(b)条的主句是「任何人成为有权申索某项入息的支付时，该入息即为该人应累算的入息」，接 的(i)和(ii)分段只是但书，是围绕 第 11D(b)条主句内容延伸，对有权申索就即应累算的规定作出明细指示。

45. 而第 11B 条则清楚规定，任何课税年度的应评税入息就是该年度内从一切

²⁴ (则 2003/04 期间)

²⁵ (则 2004/05 期间)

²⁶ 各分段另有条文规定者除外

来源应累算的入息总额。套用到本案，2003/04 课税年度的纳税人的应评税入息就是该 2003/04 年度内他从一切来源应累算的入息²⁷总额。

46. 即是说，无论纳税人怎么样解读为施行第 11B 条的第 11D(b)(i)条时，他仍是要核实每课税年度内他从一切来源应累算的入息²⁸总额。不可能出现为了执行第 11D(b)(i)条而可省略第 11B 条要核实应累算入息²⁹总额的责任。更不可能出现第 11D(b)(i)条制约 第 11B 条的执行，使税局不能执行第 11B 条去核实纳税人有关年度内从一切来源应累算的入息³⁰总额。

47. 换句话说，就算纳税人为施行第 11B 条而不行使第 11D(b)(i)条的回拨权，他仍须施行第 11B 条，而为施行第 11B 条，仍要执行第 11D 的从属条款 11D(a)及 11D(b)(ii)的义务。因此，纳税人说税例第 11D(b)(i)条只规定他有回拨权，除非他行使，税局在补加评税时不得将入息回拨的说法，本委员会不予支持。

48. D28/92, IRBRD, vol 7, 287, 290³¹ 一案的委员会对税例第 11B 11D(a)及 11D(b)条亦作过类似的释义，说：

「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。第 11D(a) 条提供保障令入息直至收到为止都不会被评税，但当收到后，应就该入息累算的年度内评税。第 11D(b) 条第二节但书继续规定若款额在雇员已停止受雇后才支付，该款额须当作在该人最后受雇日期已应累算予该人。」

英文原文：

'Section 11B of the Inland Revenue Ordinance states that the assessable income of a person in any year of assessment shall be the aggregate amount of income accruing to him from all sources in that year of assessment. Section 11D(a) provides a safeguard that income shall not be assessed to tax until it is received but when it is received it is then assessed to tax in respect of the year in which it accrued. The second proviso to section 11D(b) then goes on to provide that if a payment is made to an employee after his employment has ceased, such payment shall be deemed to have accrued to that person on the last day of his employment.'

²⁷ 亦即是税例第 11D(b)条所指的有权申索支付的入息

²⁸ - 同上 -

²⁹ - 同上 -

³⁰ - 同上 -

³¹ (R2 第 25-28 页)

49. 在 D28/95, IRBRD, vol 10, 169 , 174³² 一案中, 纳税人在 1991 年 3 月 13 日辞去公司 A 的职务, 追讨被拖欠的房屋津贴, 公司 A 其后同意支付 795,000 元给纳税人, 但是分 17 期在 1991 年 7 月至 1993 年 10 月期间支付给纳税人。纳税人同意该笔 795,000 元的款项须予以徵收薪俸税, 但他认为应在收取有关款项的课税年度内评税。该案委员会裁定全数 795,000 元须被纳入 1990/91 课税年度的应评税入息内计算薪俸税, 说:

- 「7.7 基于税例第11C、11D(a)及(b)(ii)条组合的致命效果, 纳税人的论据必须被否决。
- 7.8 基于税例第11C条的规定, 纳税人须被当作在1991年3月12日或13日停止从A公司赚取入息。
- 7.9 基于税例第11D(b)(ii)条的规定, 纵使为数795,000元的各次付款是在1991年3月12日后才给予纳税人, 亦即是纳税人已被税例第11C条当作停止赚取入息, 有关款项仍须被当作在纳税人的最后受雇日累算给他, 即是, 于1991年3月12日。
- 7.10 于受雇终止日, 纳税人已收到全数795,000元。税例第11D(a)条规定税务局局长就该入息发出补加评税。」

英文原文:

- ‘7.7 *The combined effect of sections 11C and 11D(a) and (b)(ii) is fatal against the Taxpayer’s contention and we reject it.*
- 7.8 *By section 11C, the Taxpayer is deemed to cease to derive income from Company A upon termination of his employment with Company A on 12 or 13 March 1991.*
- 7.9 *By section 11D(b)(ii), the various payments totalling \$795,000 which were made after 12 March 1991, that is, after the Taxpayer has been deemed by section 11C to cease to derive income, are deemed to have accrued to the Taxpayer on the last day of employment, that is, on 12 March 1991.*
- 7.10 *By the date of the determination, the Taxpayer had received \$795,000 in full. Section 11D(a) requires an additional assessment to be raised in respect of such income...’*

³² (R2 第 35-41 页)

50. 在 D75/04, IRBRD, vol 19, 586, 589³³ 一案中, 纳税人在 2003 年 3 月 31 日 (2002/03 课税年度) 停止受雇于 A 公司, 他在 2003 年 5 月 28 日 (2003/04 课税年度) 才收到 275,264 元花红。该案委员会裁决应在最后受雇日的累算年度评税, 判词如下:

「上诉人的案件与 D28/95 案纳税人的完全不能区别。

基于税例第 11C 条的规定, 纳税人须被当作在 2003 年 3 月 31 日停止从 A 公司赚取入息。

有关款项 \$275,264 是于 2003 年 5 月 28 日支付给上诉人的。若该款项于 2003 年 3 月 31 日 (上诉人赚取入息期间的最后一日), 该款项就会被包括在上诉人 2002/03 年度的应评税入息内, 亦即是他停止从 A 公司赚取入息的评税年度。基于税例第 11D(b)(ii) 条的规定, 有关款项须被当作在 2003 年 3 月 31 日上诉人最后受雇日所累算给他的。

既然该款项是 2002/03 年度累算而事实纳税人亦已收到全数 275,264 元, 按税例第 11D(a) 条的规定, 税务局局长可向纳税人发出补加评税, 将有关款项纳入 2002/03 课税年度的应评税入息之内计算薪俸税额。」

英文原文:

'The Appellant's case is wholly indistinguishable from that of the taxpayer in D28/95.

By section 11C, the Appellant is deemed to cease to derive income from Company A upon termination of his employment with Company A on 31 March 2003.

The sum of \$275,264 was paid to the Appellant on 28 May 2003. Had such payment been made on 31 March 2003 (the last day of the period during which the Appellant derived income), the same would have been included in the Appellant's assessable income for 2002/03, being the year of assessment in which he ceased to derive income from his employment with Company A. By virtue of section 11D(b)(ii), such payment shall be deemed to have accrued to the Appellant on 31 March 2003 being the last of day of that employment.

As the sum of \$275,264 was income that accrued in the year 2002/03 and given the fact that the Appellant had received the totality of that sum, section 11D(a) empowered the Commissioner to raise an additional assessment in respect of the sum so received as part of the income that accrued to him in 2002/03.'

³³ (R2 第 64 页)

51. 本委员会认同并采用上文 D28/92、D28/95 及 D75/04 各案的裁决。按税例第 11B 及 11D(b)(ii) 条规定，本案纳税人所收款额应纳入在其最后受雇日（2003 年 10 月 14 日）的课税年度来累算及评定薪俸税额，即 2003/04 年度。

52. 据上所述，本委员会裁定两笔款额合共 \$541,119.90 是源自纳税人于 2003 年 10 月 14 日终止 D 公司的雇佣合约所引致。最后受雇日是发生在 2003/04 课税年度，因此，所收和解款额中应课税部份 \$328,254 元亦应累算于 2003/04 课税年度。

雇佣合约的约制条文

53. 纳税人对其雇佣合约的约制条文亦提出争议。他争辩说，违反约制条文需按合约赔偿，而赔偿就成为赚取合约酬金的成本；他声称为了履行雇佣合约的一年约制条文，他于 2003 年 10 月中至 2004 年 10 月中没有赚取其他收入，实质上付出了机会成本，因此，约制条文亦属他为赚取 D 公司款额而提供的服务之一³⁴，是以约制条文的届满日便成为他最后提供服务日，而他收取的和解款额亦应累算至约制条文的届满日。

54. 雇佣合约中约制条文跟一般合约条文一样，违反的一方须向非违反方赔偿。例如禁止雇员向外披露或出售公司秘密，违者须负法律责任等，雇员必须守约遵从。但守约遵从不同提供了受雇工作或/或服务，赚取受雇薪酬。事实上，聆讯席前，纳税人坦然同意他的雇佣合约的薪金及假期酬金是按其受雇工作期来计算的，这亦是他向劳资审裁处提请申索时所持的依据，与约制条文或其他合约条文无关。

55. 纳税人的雇佣合约既已开列了约制条文，有关约制条文就成为原合约条款，既已存在，便属过去代价，不可能再次成为和解申索时另议的代价，事实上，纳税人亦没有作如斯争论。

56. 据上所述，纳税人收自 D 公司的和解款额与约制条文无关，更不能以约制条文的届满日去作为和解款额的最后累算日。

总结

57. 综合上述分析，本委员会裁定纳税人举证失败，上诉被驳回。副局长于 2006 年 5 月 30 日将纳税人的 2003/04 课税年度薪俸税补加评税修正至补加应课税入息实额 174,754 元及补加应缴税款 22,691 元的决定被确认。

³⁴ (A1 第 3 页第 3 段)