

## 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

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

D16/95, IRBRD, vol 10, 144

Chan Wai Mi for the Commissioner of Inland Revenue.

Taxpayer in person.

**案件編號 D133/01**

**薪俸稅 – 恩恤金是否應課繳薪俸稅 – 長期服務金是否應課繳薪俸稅 – 《稅務條例》第9(1)(a)及11D(b)條 – 款項是否因喪失工作而獨得的補償 – 款項是否提供予僱員同意提早退休的「甜頭」**

委員會：何耀華（主席）、陳彥森及黃鎮南

聆訊日期：2001年11月16日

裁決日期：2002年1月9日

納稅人於1999年2月27日以私人理由向公司申請提早退休，而所謂提早退休實質上是配合公司在營運上的需要並按公司的要求而作出的。於退休時，納稅人除了從公積金計劃中獲取款項外，還取得恩恤金212,000元及一個月的離職代通知金。

納稅人反對稅務局向他作出的1998/99課稅年度薪俸稅補加評稅，他聲稱恩恤金不應課繳薪俸稅，其理由如下：(1)有關款項是長期服務金，因此不應課稅。(2)納稅人於1999年6月8日收取有關款項，因此不應在1998/99課稅年度課稅。(3)有關款項是納稅人為公司工作了30年而獲得的恩恤金，課繳薪俸稅是不合理的，而有關款項也不應在一年之內計算。(4)該筆款項是當時公司在營運上的需要而令納稅人未能工作至60歲退休年齡的補償。

**裁決：**

1. 根據本個案的事實，委員會認為納稅人所收取的212,000元款項並非按《僱傭條例》的規定所發的長期服務金。首先，沒有證據顯示納稅人符合《僱傭條例》規定下可獲發放長期服務金的各項資格。此外，縱使納稅人有權享有長期服務金，他所應得的款項亦已悉數與他從公司的認可職業退休計劃中所獲取的利益抵銷，公司沒有法律責任支付額外的長期服務金予納稅人。

## INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

2. 《稅務條例》及《僱傭條例》並沒有訂明長期服務金是可以豁免徵收薪俸稅。稅務局就按《僱傭條例》發放的長期服務金不予以徵收薪俸稅，這只是寬免的做法；但有關寬免只限於按《僱傭條例》發放的長期服務金。
3. 《稅務條例》第11D(b)(ii)條清楚規定「該筆款項即須當作在該人最後受僱日期已應累算予該人」。而根據本案事實，納稅人的最後受僱日期是1999年2月28日，因此納稅人第二項上訴理由是不成立的。
4. 稅務局同意恩恤金可以按《稅務條例》第11D(b)(i)條分三年回撥。委員會認為假如有關款項真的是恩恤金的話，那麼有關款項便屬於《稅務條例》第9(1)(a)條的「酬金」，需要繳付薪俸稅。
5. 假如納稅人能成功確立該筆款項是因喪失工作而獲得的補償，則該筆款項便不是因受僱工作而獲得的入息，因此不須課繳薪俸稅(見D79/88, IRBRD, vol 4, 160; D55/93, IRBRD, vol 8, 395及D16/95, IRBRD, vol 10, 144)。
6. 委員會深信納稅人的所謂「退休」並非自願，而是為了配合公司在營運上的需要而被逼提前退休。委員會認為在商業社會裏，管理階層對於營運安排是非常重視的。假如某一項營運改組計劃經已成熟並可以推出，企業就不會讓個別僱員工作多幾個月直到其正常退休日期。支付補償金或給予個別僱員「引誘就範的甜頭」以達到順利的人事整合在商業社會裏是很常見的做法。委員會有理由相信納稅人收到的212,000元款項並非恩恤金，而是僱主給予納稅人喪失工作的「補償」或同意提早退休的「甜頭」(參考D16/95, IRBRD, vol 10, 144)。

上訴得直。

參考案例：

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

## INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

陳惠美代表稅務局局長出席聆訊。  
納稅人親自出席聆訊。

### 裁決書：

#### 背景

1. 甲先生（以下稱「納稅人」）反對稅務局向他作出的1998/99課稅年度薪俸稅補加評稅。納稅人聲稱他在退休時所收到的一筆為數共212,000元的款項是公司乙給予他的恩恤金，因此不應課繳薪俸稅。
2. 稅務局局長在考慮過納稅人的反對後，於2001年8月23日發出評稅決定書，認為該筆款項乃來自納稅人的受僱工作，納稅人可取得該筆款項，全因他是在公司乙服務多年的僱員。故此，該筆款項是納稅人因其受僱工作而獲得的入息，因此應予課繳薪俸稅。
3. 納稅人反對稅務局局長的決定，並就此提出上訴。納稅人上訴的理由如下：
  - (a) 有關款項是長期服務金，因此不應課稅。
  - (b) 納稅人於1999年6月8日收取有關款項，因此不應在1998/99課稅年度課稅。
  - (c) 有關款項是納稅人為公司乙工作了30年而獲得的恩恤金，課繳薪俸稅是不合理的，而有關款項也不應在一年之內計算。
  - (d) 該筆款項是當時公司乙在營運上的需要而令納稅人未能工作至60歲退休年齡的補償。
4. 在上訴聆訊時，納稅人選擇在宣誓後作供，並接受稅務局代表的盤問。

#### 案情事實

5. 委員會從納稅人的證供及雙方呈交的文件中得悉以下事實。
6. 納稅人於1939年10月28日出生（於退休時，他還有八個月才到60歲）。

## INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

7. 納稅人自1970年7月2日起受僱於公司乙。他於1999年2月27日以私人理由向公司乙申請提早退休，並於1999年3月1日正式生效。於退休時，納稅人除了從公積金計劃中獲取款項共639,201元（分別為僱員供款319,601元及僱主供款319,600元）外，還取得恩恤金212,000元及一個月的離職代通知金。（納稅人於聆訊時提供的證供顯示，所謂提早退休實質上是配合公司乙在營運上的需要並按公司乙的要求而作出的。稅務局代表同意納稅人上述說法）。

8. 公司乙在回覆評稅主任就有關支付該筆212,000元的款項所作出的查詢時，提供了以下資料：

- (a) 根據公司乙一貫的政策，每一位退休員工在離職時，如其年齡已達正常的退休年齡60歲；或其年齡超過55歲及年資超過15年，他將可獲發一筆恩恤金。
- (b) 恩恤金將大約相等於公司乙為該合符資格的退休員工在公司所設的公積金計劃內所作的僱主供款部份，惟不可超過該員工在退休前一個月所得的基本薪金數額的12倍。
- (c) 納稅人是上述公積金計劃的成員之一。他在退休時，從該計劃中獲取款項共639,201元，分別為僱員供款319,601元及僱主供款319,600元。由於有關公積金計劃屬認可職業退休計劃，故此納稅人從該計劃中所取得的款項無須課稅，而公司乙亦沒有在有關納稅人的僱員離職申報表中申報從該公積金計劃所得的款項。
- (d) 就納稅人的個案而言，公司乙為納稅人在公積金計劃中所作的僱主供款為數319,600元，由於此數額已超出了納稅人在退休前一個月所得基本薪金的12倍（ $17,710 \text{元} \times 12 = 212,520 \text{元}$ ），故此他所得的恩恤金為212,000元，公司乙於1999年6月8日將有關款項支付予納稅人。
- (e) 納稅人本亦可根據《僱傭條例》獲發放長期服務金的法定最高限額290,000元，但由於他已從公司乙的認可職業退休計劃中獲取利益，而該利益的僱主供款部份亦已超過納稅人應得之長期服務金的數額，故此有關長期服務金已與職業退休計劃中所得的利益全數抵銷。公司乙無須額外支付長期服務金予納稅人。

### 案情分析

9. 《僱傭條例》規定，根據連續性合約受僱的僱員在符合下列的情況下，可獲發放長期服務金：

- (a) 被解僱而其僱主無須因解僱他而付給遣散費；或

## INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (b) 在職期間死亡；或
- (c) 由註冊醫生發出指定證明書，證明他永久不適合擔任現時的工作；或
- (d) 在終止合約時，年齡達65歲以上。

此外，《僱傭條例》另規定，若僱員有資格領取長期服務金，而 he 已從認可職業退休計劃中獲取利益，則應從該筆長期服務金的數額扣除該等從認可職業退休計劃中已獲取之利益。

10. 根據本個案的事實，本委員會認為納稅人所收取的212,000元款項並非按《僱傭條例》的規定所發的長期服務金。首先，沒有證據顯示納稅人符合上文第9段所述有關可獲發放長期服務金的各項資格。此外，縱使納稅人有權享有長期服務金，他所應得的款項亦已悉數與 he 從公司乙的認可職業退休計劃中所獲取的利益抵銷，公司乙沒有法律責任支付額外的長期服務金予納稅人（見第8(e)段）。

11. 納稅人第一項上訴理由指出有關款項是長期服務金，因此不應課稅。這項上訴理由是不成立的。因為《稅務條例》並沒有訂明長期服務金是可以豁免徵收薪俸稅；《僱傭條例》亦沒有這樣的規定。稅務局就按《僱傭條例》發放的長期服務金不予以徵收薪俸稅，這只是寬免的做法；但有關寬免只限於按《僱傭條例》發放的長期服務金。有關納稅人收取其僱主的該筆212,000元款項既然不是《僱傭條例》規定發放的長期服務金，就不能以長期服務金這個類別獲得豁免。

12. 納稅人第二項上訴理由是基於 he 本人於1999年6月8日才收取該筆212,000元款項，因此不應在1998/99課稅年度課稅。這項上訴理由也是不成立的。因為《稅務條例》第11D(b)(ii)條清楚規定「該筆款項即須當作在該人最後受僱日期已應累算予該人」（*'deemed to have accrued to that person on the last day of that employment'*）。而根據本案事實，納稅人的最後受僱日期是1999年2月28日。

13. 納稅人第三項上訴理由是基於有關款項是納稅人為其僱主工作了30年而獲得的恩恤金，課繳薪俸稅是不合理的，而有關款項也不應在一年之內計算。在這方面，稅務局不同意恩恤金無需課繳薪俸稅，但同意有關款項可以按《稅務條例》第11D(b)(i)條分三年回撥。採用上述的回撥可減少2,064元的稅款。我們認為假如有關款項真的是「恩恤金」的話，那麼有關款項便屬於《稅務條例》第9(1)(a)條的'*gratuity*'（「酬金」），需要繳付薪俸稅。我們亦同意如納稅人需要就該筆212,000元款項繳付薪俸稅，就應採用稅務局提議的回撥。

14. 納稅人第四項上訴理由是基於有關款項是當時其僱主公司乙因營運上的需要而令納稅人未能工作至60歲退休年齡的補償。雖然納稅人上述三項上訴理由都不成立，但假如納稅人能成功確立該筆款項是因喪失工作而獲得的補償，則該筆款

## INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

項便不是因受僱工作而獲得的入息，因此不須課繳薪俸稅（見D79/88, IRBRD, vol 4, 160; D55/93, IRBRD, vol 8, 395及D16/95, IRBRD, vol 10, 144）。

15. 在本案中，最關鍵的問題是該筆212,000元款項的性質。要決定該筆款項的性質，我們必須仔細研究納稅人於1999年2月28日離職的實情。我們聆聽過納稅人的供詞，並對納稅人的誠實坦率態度有深刻印象。我們深信納稅人於1999年2月28日的所謂「退休」並非自願，而是為了配合僱主公司乙在營運上的需要而被逼提前退休（而事實上，僱主給予納稅人一個月的代通知金進一步印證了退休是由僱主主導的說法）。既然「退休」是由僱主主導，納稅人是被動的、被逼接受的，納稅人聲稱該筆212,000元款項是僱主提供的提早退休補償便有極大說服力。稅務局局長代表提出納稅人退休日期只比正常退休年齡提早了八個月，公司乙沒有必要給予補償。我們不接受這個論點，因為事實上，在商業社會裏，管理階層對於營運安排是非常重視的。假如某一項營運改組計劃經已成熟並可以推出，企業就不會讓個別僱員工作多幾個月直到其正常退休日期。支付補償金或給予個別僱員「引誘就範的甜頭」以達到順利的人事整合在商業社會裏是很常見的做法。我們又參考過D16/95案例，在該個案中，委員會裁定給予僱員「甜頭」（‘sweetener’）使其接受終止僱用合約，有關的「甜頭」可豁免薪俸稅。雖然納稅人在「提早退休」時得到的212,000元款項、金額可能與他在「正常退休」的情況下所取得的恩恤金相同。但金額相同並非等於性質相同。根據本案的事實，我們有理由相信納稅人收到的212,000元款項並非恩恤金，而是僱主給予納稅人喪失工作的「補償」或同意提早退休的「甜頭」。

### 結論

16. 基於上述理由，本委員會認為納稅人已履行了《稅務條例》第68(4)條下的舉證責任，證明他在退休時收到的一筆212,000元款項不應課繳薪俸稅，故稅務局向他作出的1998/99課稅年度薪俸稅補加評稅是不正確的。因此，本委員會裁定上訴得直，撤銷有關的薪俸稅補加評稅。