

**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.

## 案件編號 D16/09

**薪俸稅 – 離職酬金 – 是否受僱工作入息 – 其中部份酬金用作償還尚欠僱主的貸款餘額 – 應否全數予以課稅 – 《稅務條例》第8(1)條、第9(1)(a)條、第11B條、第11D條及第68(4)條**

委員會：何耀華（主席）、蔡宏興及麥偉彪

聆訊日期：2008年11月14日

裁決日期：2009年6月3日

上訴人離職時，從僱主A公司收取一筆600,000元款項（「該款項」）；然而上訴人實收金額只有230,000元。上訴人聲稱其中370,000元用以償還其尚欠A公司的貸款餘額，不應予以徵收薪俸稅。

### 裁決：

1. 根據稅例第9(1)(a)條定義，「因受僱工作而獲得的入息」包括「酬金」。
2. 上訴人是自行終止其在A公司的受僱工作，該款項不是喪失職位的賠償，亦不是遣散費或長期服務金，而A公司和上訴人就該款項的理解及意圖是一致的：該款項屬酬金，屬應課稅入息。
3. A公司作出承諾支付上訴人該款項，上訴人有權向A公司申索該款項。根據稅例第11B及11D(b)條，該款項的全數應被視為上訴人的入息。雖然上訴人沒有真金白銀收到該款項中的370,000元，但有關款額其實已按照協議，由A公司代上訴人作出償還尚欠貸款餘額的處理；故該款項應全數予以課稅。

**上訴駁回。**

參考案例：

D79/88, IRBRD, vol 4, 160

D15/93, IRBRD, vol 8, 350

納稅人親自出席聆訊。  
陳施維及黎詠文代表稅務局局長出席聆訊。

## 決定書：

### 背景

1. 上訴人反對稅務局向他作出的2006/07課稅年度薪俸稅評稅。上訴人聲稱他離職時從僱主收取的一筆獎勵金大部份是用作償還他尚欠僱主的貸款餘額，該部份款項不應予以徵收薪俸稅。

### 案情事實

2. 委員會從上訴人的證供及雙方呈交的文件得悉以下事實。
3. (a) 上訴人自1985年起受僱於A公司
- (b) 在2007年2月1日，上訴人向A公司提出呈辭，並表示他將會在該公司工作至2007年3月31日止。上訴人聲稱他是因工作壓力大而辭職。
- (c) A公司就上訴人提交的「由僱主填報有關僱員將停止受僱的通知書」載有下列資料：
- |           |                      |
|-----------|----------------------|
| (i) 受僱職位  | : 經理                 |
| (ii) 受僱期間 | : 1-4-2006至31-3-2007 |
| (iii) 入息  | : 元                  |
| 薪金        | 329,953              |
| 酬金        | 600,000(以下簡稱「該款項」)   |
| 其他報酬      | <u>250,000</u>       |
| 總額        | <u>1,179,953</u>     |
- (d) 在2006/07課稅年度個別人士報稅表內，上訴人申報他的入息總額為1,179,953元，當中包括退休金600,000元。
- (e) 評稅主任向上訴人作出以下2006/07課稅年度薪俸稅評稅：

元 元

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

入息[上文(d)項]		1,179,953
減：慈善捐款	1,500	
居所貸款利息	39,830	
向認可退休計劃支付的供款	<u>12,000</u>	<u>53,330</u>
減：已婚人士免稅額	200,000	
子女免稅額	<u>40,000</u>	<u>240,000</u>
應課稅款入息實額		<u>886,623</u>
應繳稅款		<u>142,958</u>

- (f) 上訴人反對上述評稅，理由是該評稅屬過多。上訴人聲稱：
- (i) 他在離開A公司時獲得一筆類似長期服務金的款項（即該款項）。雖然該款項的金額為600,000元，但由於他過去曾向A公司貸款，至離職時尚欠該公司370,000元，故此該款項的實收金額只有230,000元（即600,000元 – 370,000元）。
  - (ii) 他在2007年4月開設了B公司，經營出入口生意。由於該公司的收入沒有預期中理想，而他亦須要供養家人及應付所有家庭開支，故此他無法支付稅款。
- (g) 應評稅主任的查詢，A公司提供了以下資料：
- (i) 上訴人與A公司之間沒有訂立任何書面形式的僱傭合約。
  - (ii) 為答謝上訴人過往的貢獻及服務，A公司向上訴人支付該款項作為酬金。
  - (iii) 該款項的金額（600,000元）是由A公司決定，當中並沒有包括任何按僱傭條例支付的遣散費或長期服務金。
  - (iv) 根據A公司於2007年3月31日發出（並由上訴人簽署作實）的信件及其附件，A公司承諾給予上訴人該款項，並以下列方式作出支付：
- | <u>款額(元)</u>   | <u>支付方式</u>       |
|----------------|-------------------|
| 370,000        | 用作償還上訴人尚欠A公司的貸款餘額 |
| <u>230,000</u> | 以支票形式向上訴人支付       |
| <u>600,000</u> |                   |
- (h) 評稅主任曾就本案向上訴人作出查詢。以下是上訴人的回覆：

- (i) 上訴人表示他不可能提供身份證副本以證明他從A公司離職時的年齡是不少於65歲。
- (ii) 該款項是一筆「獎勵性質的獎金」。

## 上訴人的理由

4. 上訴人的上訴理由可歸納為以下兩點：
- (a) 該款項是一筆為數600,000元的獎勵金,但當中的370,000元是用作償還他尚欠A公司的貸款餘額。上訴人認為該部分款項不應予以徵收薪俸稅。
  - (b) 他在2007/08課稅年度內沒有收入,但仍須要供養家人及應付所有家庭開支,故此他不能應付有關的薪俸稅款。

## 《稅務條例》的有關規定

5. (a) 稅務條例第8(1)條規定：
- 「除本條例規定外，每個人的每個課稅年度從以下來源所得而於香港產生或得自香港的入息，均須予以徵收薪俸稅－
- (a) 任何有收益的職位或受僱工作；及
  - (b) 任何退休金。」
- (b) 《稅務條例》第9(1)(a)條對因受僱工作而獲得的入息作了以下的定義：
- 「因任何職位或受僱工作而獲得的入息，包括－
- (a) 不論是得自僱主或他人的任何工資、薪金、假期工資、費用、佣金、花紅、酬金、額外賞賜、或津貼....」
6. (a) 《稅務條例》第11B條規定：
- 「任何人在任何課稅年度的應評稅入息，須是該人在該課稅年度內從一切來源應累算的入息總額。」

- (b) 《稅務條例》第11D條規定：

「為施行第11B條－

- (a) 任何人在任何課稅年度的評稅基期內應累算的入息如尚未在該評稅基期內收到，則該入息不得計入該課稅年度的應評稅入息內，直至該人收到該入息時為止，屆時即使本條例另有規定，仍須就該入息進行補加評稅：

但為施行本段，任何人的應累算入息如已可供其使用，或入息已由他人代該人處理或按照該人的指示處理，則入息須當作已由該人收取；...

7. 《稅務條例》第68(4)條規定：

「證明上訴人所針對的評稅額過多或不正確的舉證責任，須由上訴人承擔。」

## 有關案例

8. (a) 在委員會案例D79/88, IRBRD, vol 4, 160中，納稅人因辭職而終止他的受僱工作。在離職時，僱主按照其既定政策向納稅人支付一筆稱為「酬金」的款項。有關政策沒有包括在納稅人的聘用條件內，亦從來未有向員工披露。納稅人認為該筆款項並非源自他的受僱工作，故此不應予以徵收薪俸稅。
- (b) 委員會裁定有關款項的性質是「酬金」，毫無疑問屬納稅人從受僱工作所獲得的入息。在作出這項決定時，委員會提出了以下論點：
- (i) 稅例就薪俸稅的徵收作出相對直接簡單的規範。稅例第9(1)(a)條對「因受僱工作而獲得的入息」作出定義，當中訂明任何能概括地被歸類為「酬金」的款項須納入稅網。「酬金 (gratuity)」是一個普通用詞，就稅例第9(1)(a)條而言，這用詞主要是指因過去的服務而給予的饋贈或禮物。不過，倘若個案的情況顯示該被稱為「酬金」的款項是由於其他原因而支付（如因不合理解僱而支付的和解賠償），則不論其採用的名稱是甚麼，有關款項都不能視為「酬金」。

相關判辭原文如下（第163至164頁）：

*‘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) 委員會留意到有關款項是僱主在納稅人辭職(而非被解僱)的情況下支付,因此它的性質不可能是「喪失職位的賠償(compensation for loss of employment)」。

相關判辭原文如下(第164頁) :

*‘[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,納稅人以健康理由向僱主呈辭。為表彰她過去20多年的服務,該僱主在納稅人離職時向她支付一筆為數X元的款項。納稅人聲稱該款項是她因喪失獲取遣散費的權利而取得的賠償,或她的長期服務金,故此無須課稅。
- (b) 委員會不同意納稅人的觀點。委員會認為納稅人是由於她過往向僱主所提供的服務而獲得有關的款項。這筆款項既非僱主因違反合約而支付的賠償,亦不是從經批准的公積金或退休計劃所取得的利益,故此須予以徵收薪俸稅。
- (c) 同時,委員會亦駁回納稅人有關遣散費及長期服務金的論點。委員會指出,根據僱傭條例,僱員只有在若干情況下被解僱或被停工才有權領取遣散費,而長期服務金的發放條件則包括:(i)僱員被解僱;或(ii)僱員因被證明為永久不適宜擔任某種工作而被終止聘用;或(iii)僱員在年滿65歲或以後終止其僱傭合約。在該案中,納稅人沒有被解僱或被停工,她的情況亦不符合上述申領長期服務金的條件,故此委員會裁定納稅人在辭職時所取得的X元款項不是遣散費或長期服務金。

相關判辭原文如下(第351頁) :



*'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. 在考慮過本案及上述案例後，我們認為該款項在性質上屬上訴人從A公司的受僱工作所取得的入息，理由如下：

- (a) 根據A公司所提供的資料，該款項是為答謝上訴人過往的貢獻及服務而支付的酬金；而上訴人亦表示該款項是「獎勵性質的獎金」。很明顯，A公司和上訴人就該款項的理解及意圖是一致的，即該款項是一筆為表彰上訴人過去的服務而支付的酬金。而這樣的理解亦與委員會在D79/88案中對「酬金」的詮釋相吻合。
- (b) 稅例第9(1)(a)條就「因受僱工作而獲得的入息」作出定義，當中包括「酬金」。該款項無論在名稱上或本質上均屬酬金，而且更是直接由於納稅人受僱於A公司及他過去所提供的服務而取得的。依從委員會在D79/88的裁決，該款項毫無疑問是上訴人從A公司的受僱工作所獲得的入息，須予以徵稅。
- (c) 跟D79/88及D15/93兩個案例的情況相類似，上訴人是自行終止其在A公司的受僱工作。由於上訴人並非被解僱，亦沒有提供證明他在辭職時已年滿65歲，因此根據上述案例，該款項不可能是喪失職位的賠償，亦不會是僱傭條例所訂明的遣散費或長期服務金。事實上，A公司已確認該款項並不包括任何遣散費或長期服務金。

11. 在決定了該款項的性質屬應課稅入息後，接著我們須考慮的問題是該款項是否全數予以課稅。在本案中，上訴人表示雖然該款項的總額為600,000元，但當中的370,000元須用作償還他尚欠A公司的貸款餘額，而他實收的只有230,000元。上訴人認為該用作償還貸款的部分不應視為他的應評稅入息。

12. 我們認為上訴人的上述論據並不成立，原因如下：

- (a) A公司於2007年3月31日承諾給予上訴人為數600,000元的該款項。故此，在2006/07課稅年度內，上訴人有權向A公司申索該款項。根據稅例第11B及11D(b)條，該款項的全數金額600,000元應視為上訴人的2006/07課稅年度應累計入息。
- (b) 上訴人承認他已收到該款項中的230,000元。他所爭議的只是用作償還貸款的370,000元。
- (c) 上訴人過去曾向A公司貸款，而該款項在他離職時的尚欠餘額為370,000元。根據上訴人及A公司所簽訂的協議，A公司會先將該款項的部分金額用作償還該有關貸款的餘額，然後才把剩下的230,000元支付給上訴人。在上述安排下，雖然上訴人沒有真金白銀收到該款項中的370,000元，但有關款額其實已按照協議由A公司代上訴人作出處理，故此按照稅例第11D(a)條，該370,000元款額須當作已由上訴人收取。

13. 上訴人在反對及上訴過程中多次提出他的財政負擔很重，不能應付其薪俸稅款。

14. 對於上訴人這項申述，我們認為上訴人不能因財政困難而獲豁免繳納薪俸稅或調低其應繳稅款。上訴人在財政上所遇到的困難，最多只會影響稅務局考慮會否為上訴人提供一個較彈性的繳稅安排。事實上，副局長在決定書內已告知上訴人，倘若他在繳稅款方面有任何困難，他可聯絡收稅主任尋求協助。

## 總結

15. 在考慮過整宗案情後，我們作出以下裁決：

- (a) 該款項是上訴人從A公司的受僱工作所取得的入息。
- (b) 該款項在2006/07課稅年度內已累算給上訴人，而他亦已透過不同方式全數收取了該款項。
- (c) 故此，該款項須全數納入上訴人的2006/07課稅年度應評稅入息，予以徵收薪俸稅。

我們因此駁回上訴並維持稅務局的評稅。