

Case No. D18/06

Salaries tax – appeal out of time – package payment on demotion and salary reduction - whether compensation or employment income - sections 8(1)(a), 9(1)(a), 66(1), 66 (1A) and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance (‘IRO’). [Decision in Chinese]

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

Dates of hearing: 11 February and 6 April 2006.

Date of decision: 9 May 2006.

The taxpayer’s claim that the package payment of \$274,450 he received from University C for his acceptance to demotion and salary reduction was compensation payment by nature. The Deputy Commissioner rejected and sent his determination on 30 September 2005 by registered post to and receipt was acknowledged on 3 October 2005 by University C, the taxpayer’s usual correspondence address.

Appeal out of time

The taxpayer did not lodge an appeal to the Board until 21 November 2005. He claimed that his failure to observe the statutory time limit was to a certain extent due to the bureaucratic administration of the Revenue.

The taxpayer asked the Board for discretion to extend his 1-month time limit to lodge an appeal.

Substantive appeal

The taxpayer claimed that the demotion and salary reduction was a mandatory management policy of University C. If he did not accept, 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 C to carry out such re-structuring exercise. University C was not liable to make any compensation to the taxpayer. The package payment was thus an income from employment.

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

Held:

Appeal out of time

1. The key words under section 66(1A) of the IRO were ‘prevented by illness or absence from Hong Kong or other reasonable cause from giving notice of appeal in accordance with section (1)(a)’.
2. The taxpayer’s appeal out of time was not due to illness or absence from Hong Kong and he could raise no other reasonable excuse. Though it seemed unfair for the Revenue to object, yet, according to the IRO, the Board has to dismiss the taxpayer’s appeal out of time.

Substantive appeal

The followings would not affect the decision to dismiss the taxpayer’s appeal out of time:

3. 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.
4. University C 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.
5. 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.
6. The demotion and salary reduction of University C amounted to a breach of employment contract causing losses of original post and salary income to the taxpayer.
7. The package payment of \$274,450 was composed of:

	<u>Factor</u>	<u>Previous Salary (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>3.0</u>	<u>82,335</u>
		<u>10.0</u>	<u>274,450</u>

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

- 7.1 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.
- 7.2 Factor (2) amount of \$27,445 was based on the number of years of services the taxpayer had with University C. It is a gratuity payment in nature and hence chargeable to salaries tax [section 9(1)(a) of IRO].
- 7.3 Factor (3) amount of \$82,335 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 C. It is not an income from employment under section 9(1)(a) of IRO.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

D9/79, IRBRD, vol 1, 354
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.

案件編號 D18/06

薪俸稅 – 逾期上訴 – 接受降職減薪的一攬子款額 – 賠償抑或受僱工作入息 - 《稅務條例》第 8(1)(a)條、第 9(1)(a)條、第 66(1)(A)條及第 68(4)條

委員會：蘇震共（主席）、孫偉璋及黃旭倫

聆訊日期：2006年2月11日及4月6日

裁決日期：2006年5月9日

納稅人指稱其因接受C大學降職減薪而收到的一攬子款額為賠償，稅務局副局長否決並於2005年9月30日以掛號方式郵寄其決定書往C大學，即納稅人的慣用通訊地址，而C大學亦於2005年10月3日簽收。

逾期上訴

納稅人延誤至2006年11月21日才向稅務上訴委員會提交上訴通知，納稅人指他未能充份關注到有關的書面決定的條例期限，在某程度上是由於稅局的行政手法所致，納稅人請求委員會酌情批准他逾期上訴。

實體上訴

納稅人聲稱降職減薪是C大學的既定政策，不接受就會被解僱，根本沒有討價還價餘地，該筆一攬子款額屬降職減薪賠償，並非受僱工作入息，應獲豁免繳納薪俸稅。

稅局代表則指出C大學的降職減薪安排是合法的、沒有毀約的、不須向納稅人作出賠償的，因此有關的一攬子款額屬納稅人源自C大學工作的酬金，而非賠償金。

裁決：

逾期上訴

1. 稅例第66(1A)條款內關鍵的字眼是「由於疾病、不在香港或其他合理因由而未能按照第(1)(a)款規定發出上訴通知」。
2. 納稅人的逾期，並非因為疾病或不在香港而引致，納稅人亦沒有可獲批准延期上訴的合理因由，雖然稅局反對納稅人逾期上訴是不公允的，本委員會仍需根據稅例，駁回納稅人的逾期上訴。

實體上訴

下述意見不會影響已駁回納稅人逾期上訴的裁決：

3. 稅局代表的論點只集中於有關降職減薪在安排上是否合法，以至忽略了整件案件中納稅人被降職減薪的真正事實。
4. C大學不是遣散納稅人，而是將納稅人降職減薪繼續受僱，有關安排是C大學強加於納稅人，納稅人是沒有討價還價的餘地的。
5. 降職減薪明顯屬違反僱傭合約及法例。納稅人最終接受了安排仍改變不了降職減薪從本質上仍屬毀約的事實。
6. C大學的降職減薪安排事實上屬違約安排，令納稅人喪失了固有的職位及薪酬的權益，對納稅人造成了損失。
7. 而C大學支付給納稅人的一攬子款額中：

<u>因素</u>	<u>有關程式按納稅人</u>	<u>轉職前的薪金（個月）</u>	<u>金額（元）</u>
(1)	減薪多少	6.0	164,670
(2)	在C大學服務的年期	1.0	27,445
(3)	家庭狀況	<u>3.0</u>	<u>82,335</u>
		<u>10.0</u>	<u>274,450</u>

- 7.1 因素(1)程式金額164,670元主要是以納稅人轉職前後的每月實得薪酬的差數作計算基礎，與納稅人過去或未來服務酬金無關，故真實性質是賠償。
- 7.2 因素(2)程式金額27,445元是根據納稅人過往受僱C大學的長短支付，屬稅例第9(1)(a)條規定的酬金(gratuity)範疇，應課薪俸稅。
- 7.3 因素(3)程式金額82,335元是由降職減薪所引起並按僱員的艱難狀況來計算款額的，與納稅人過往、現在或未來的服務無關，不屬稅例第9(1)(a)條的範疇。

上訴駁回。

參考案例：

D9/79, IRBRD, vol 1, 354
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

納稅人親自出席聆訊。

陳筱瑩及劉婉儀代表稅務局局長出席聆訊。

裁決書：

序言

1. A 先生（「納稅人」）反對 2002/03 課稅年度的一筆一攬子款額(package payment) 274,450 元被評稅。納稅人指該一攬子款額是僱主因其降減薪而支付給他的賠償金，故不應被評稅。根據香港《稅務條例》（「稅例」）第 64(2)條，副稅務局局長發出書面決定，否定納稅人之反對，維持對有關款額 274,450 元評稅。納稅人不服，向稅務上訴委員會（「委員會」）提出本上訴。稅務局局長代表（「稅局代表」）聆訊席前指出納稅人是逾期上訴，本委員會須先決定是否批准延長納稅人的上訴期限。本委員會在聽取了納稅人的逾期上訴申請後保留相關裁決，在稅局代表沒有反對的情況下繼續聽取了納稅人的實體上訴，現作出裁決。

逾期上訴

2. 稅務局副局長的書面決定是以掛號方式（掛號郵件條碼編號RR256 241 776HK）在2005年9月30日郵寄往納稅人的受僱工作地址亦是納稅人與稅局的慣用通訊地址「c/o 地址B」。（B1第3頁及R1第1頁）

3. 有關的書面決定（掛號郵件條碼編號RR256 241 776HK）在2005年10月3日（星期一）送達C大學，並在同日由該大學R&D部簽收（RI第4頁）。
4. 除非另有原由，有關的書面決定應被認作已於2005年10月3日送交給了納稅人，而根據稅例第66(1)(a)條規定，納稅人則須於1個月內即在2005年11月3日（星期四）前提出上訴。
5. 稅務上訴委員會在2005年11月3日後的2005年11月21日才收到納稅人提出上訴通知，即納稅人的上訴已過了法定的期限。
6. 在此情況下，委員會須考慮是否可根據稅例第66(1A)條行使酌情權，延長1個月的上訴期限。
7. 稅例第66(1A)條規定如下：

「如委員會信納上訴人是由於疾病、不在香港或其他合理因由而未能按照第(1)(a)款規定發出上訴通知，可將根據第(1)款發出上訴通知的時間延長至委員會認為適當的期限。...」
8. 在行使稅例第66(1A)條酌情權，委員會須決定納稅人是否「由於疾病、不在香港或其他合理因由」而「未能」在法定期限內發出上訴通知。
9. 納稅人在相關期間並沒有離開香港的紀錄，亦沒有證據顯示納稅人在相關期間患病，因此須考慮的問題是納稅人可有「其他合理因由」導致他「未能」在法定期限內發出上訴通知。
10. 納稅人於2006年2月11日首次聆訊中聲稱他沒有收到稅局2005年9月30日的有關書面決定，指他只是從同被降職減薪的同事D先生口中才得知稅務局（「稅局」）發出了有關的書面決定，但那已是2005年11月15日，並說D先生提醒他須於一個月內提出上訴而當時D先生的上訴亦快到期。納稅人聲稱他得知後就立即聯絡稅局上訴組，查詢後才得知已過期，他於是要求稅局補寄一份書面決定給他，三天後於2005年11月18日他草擬好上訴申請而該上訴申請亦於2005年11月21日送達稅務上訴委員會。納稅人向委員會堅稱他已是在可能的第一時間內去提出上訴通知的。
11. 納稅人是在聆訊席前才聲稱從同事D先生口中得知稅局的書面決定，在他提交給委員會的文件中是從沒有提及，委員會提醒他是否需要考慮傳召同事D先生出席聆訊為他作證以證明他是在2005年11月15日才得知稅局發出決定書的。納稅人考慮後向委員會申請押後聆訊因他的同事D先生當晚趕不及出席聆訊為他作證，稅局代表沒有反對，本委員會押後聆訊至2006年4月6日。

12. 納稅人聯同他的同事 D 先生於 2006 年 4 月 6 日出席押後聆訊，於席前納稅人承認他是確曾收到 2005 年 9 月 30 日的書面決定，他將之與他的銀行月結單放在一起，沒有即時關注處理。納稅人決定不需要 D 先生為他作證，亦即是說納稅人決定不舉證反對稅局是於 2005 年 10 月 3 日將有關的書面決定送達給他的說法。

13. 當被問及為甚麼逾期上訴，納稅人承認是因自己不小心對有關的書面決定不以為意，所以自己是須負責的。

14. 但納稅人仍請求委員會酌情批准他逾期上訴。納稅人說他的上訴理據早已在他於 2003 年 10 月 10 日的反對評稅通知書中已列出；評稅主任於 2003 年 11 月 4 日發信要求他提供資料，他於 2003 年 11 月 8 日回覆，約一年後於 2004 年 10 月 6 日稅局再發信要求他撤回反對，他於 2004 年 11 月 9 日覆函再闡述有關的一攬子款額是不應被評稅。接 又是約一年後才收到稅局函件（即 2005 年 9 月 30 日的書面決定），還以為是一般的通訊函件，不料稅局在沒有通告前會突然發出有條例期限的稅務文件，以致未能充份關注而出現了逾期情況。

15. 換句話說，納稅人指他未能充份關注到有關的書面決定的條例期限以致逾期上訴在某程度上是由於稅局的行政手法所致。稅局代表亦承認收到納稅人 2003 年 10 月 10 日的反對評稅通知書約兩年才於 2005 年 9 月 30 日發出決定書，而在此之前最後聯絡納稅人的是約壹年前於 2004 年 10 月 6 日給納稅人的函件，期間再沒有其他通告或聯繫。

16. 本委員會認為，在服務市民的前題下，收到納稅人的反對評稅通知書約兩年才回應，而一回應便是有條例期限的決定書確實必須改善。譬如稅局可以縮短回覆納稅人函件的時間或在發出有條例期限的稅務文件前先發通告，好讓納稅人更能掌握到申訴程序及時限。稅局發信往往指定時限要收信人回覆，一般一個月內，為甚麼稅局接信就不能以相同時限回覆，縱使不是一個月內，亦不致於一年才回覆。像本案，稅局收到納稅人的反對評稅通知，清楚知悉納稅人反對評稅的理由，卻約兩年後才發出決定書；相對之下，納稅人遲誤上訴只半個月，稅局竟堅持利用法例時限來攻訐納稅人禁止他上訴，尤其是對本案的納稅人，因遲誤上訴半個月便要承受截然不同的裁決。在本委員會看來，就其遲誤約兩年才發出決定書的前題下，稅局反對納稅人的半月逾期上訴實在有欠公允的。

17. 但在稅例第 66(1A)條的前題下，稅局可提供更好服務跟納稅人能否如期上訴是沒有因果關係的。納稅人既承認收到有關的書面決定，就必須按條例所定時限去履行他的責任或執行他的權利。

18. D9/79, IRBRD, vol 1, 354, 355 案的委員會亦曾裁決疏忽延誤或無知均不是獲批准延期的合理因由。同樣地，納稅人因本身的大意沒有妥善處理好所收的書面決定以致延誤上訴，當然亦不會是獲批准延期的合理因由。

19. 綜合上述分析，雖然覺得稅局反對納稅人逾期上訴是不公允的，本委員會仍需裁定納稅人沒有可獲批准延期上訴的合理理由，駁回納稅人的逾期上訴。

實體上訴

20. 逾期上訴既已駁回，委員會本不需處理實體上訴。

21. 但既已聆聽雙方在實體上訴的爭論，為令聆訊記錄更完整，本委員會決定就有關爭論點提出以下意見，唯下述意見不會影響本委員會已駁回納稅人逾期上訴的裁決。

實體上訴的事實

22. 就實體上訴而言，委員會核實下述事實是沒有爭議的：

- (1) 納稅人受僱於 C 大學。他反對稅務局向他作出的 2002/03 課稅年度薪俸稅評稅。納稅人聲稱他從僱主 C 大學所獲得的一筆款項不應被徵稅。
- (2) C 大學於 2002 年 9 月 24 日發信給納稅人〔附件一及附件二〕，通知他因重整工序，他所隸屬的部門，職位將有所增減。他原來的職位（一級文員）將由 2002 年 10 月 1 日起被刪除。取而代之的新職位為二級文員。C 大學提供新職位與納稅人，由同日（2002 年 10 月 1 日）起生效。按照行政通告 20/01 號〔附件三〕，C 大學將發放一筆為數相等於納稅人 10 倍月薪（以 2002 年 9 月 30 日薪酬計算）的特惠金（ex-gratia payment）與納稅人。
- (3) C 大學就納稅人提交的 2002/03 年度僱主填報僱員薪酬通知書，載有下列資料。

(a) 受僱職位：	Administrative Assistant (SAO)
(b) 受僱期間：	1-4-2002 至 31-3-2003
(c) 入息：	
薪金	304,680 元
教育費福利	217
其他報酬、津貼或額外賞賜	<u>274,450</u>
	<u>579,347 元</u>

- (4) 納稅人在他的 2002/03 課稅年度個別人士報稅表內，填報了以下薪俸收入：

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

僱主名稱	受僱職位	受僱期間	入息款額(元)
C大學	Clerical Officer I	1-4-2002 – 31-3-2003	304,680
E學校	Part-time clerk	1-4-2002 – 31-3-2003	77,592
累計總入息(元)			382,272

- (5) 評稅主任根據 C 大學及納稅人填報的資料，向納稅人作出以下 2002/03 課稅年度薪俸稅評稅：

入息〔第(3)項及第(4)項事實〕	656,939元
減： 個人進修開支	(25,600)
向認可退休計劃支付的供款	(12,000)
其他扣除	<u>(1,500)</u>
	617,839
減： 已婚人士免稅額	(216,000)
子女免稅額	<u>(75,000)</u>
應課稅入息實額	<u>326,839元</u>
應繳稅款	<u>45,062元</u>

- (6) 納稅人反對上述評稅。納稅人聲稱該項評稅所包括的 274,450 元乃屬於撫恤金及賠償金，是遣散整個部門及職員而產生出來的撫恤及賠償，應獲豁免繳納薪俸稅。
- (7) 納稅人在其日期為 2004 年 11 月 9 日的信件中，作以下陳述：

「[C大學]所發放之恩恤金(ex-gratia payment)，實屬一筆賠償性質之款項而非用作『吸引員工轉向較低職位並繼續留任[C大學]』。請參閱本校人力資源處於2002年9月24日給本人之信件（附件一）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.

校方將『一級文員』整個職級在本部門（學生事務處）取消而將之降級為『二級文員』，同時，並未有將受影響的員工安排至其他部門履行同職級之工作，這樣，根本是沒有給員工有所選擇，只發放恩恤金(ex-gratia payment)了事。在校方的函件中亦申明這決定是“a result of the re-engineering exercise conducted by the Management Upgrade Task Force”，這很明顯，我們的降級是校方的既定政策。

因無選擇，我們只得接受，並非受到該款項的『吸引』而『轉向較低職位』。

所有在學生事務處工作的『一級文員』，都要接受降級安排，如有選擇留位原職的機會，必無一同事願意接受這筆恩恤金。以本人為例，當時39歲，月薪27,445元，遭校方強行降級後，跌至23,335元，即每月損失4,110元；按照本人與校方所簽之合約，可任職至60歲，尚可工作21年，即在21年內，少收入1,035,720元（\$4,110 x 21 x 12），將之與恩恤金274,450元比較，尚短761,270元。此外，我們在退休金上的損失，還未計算。從這些損失考慮，如非被迫，絕不會因這筆恩恤金而受『吸引』轉向較低職位。因此，該款項是一筆“appointment to fill a new post of Clerical Officer II upon the deletion of your current post of Clerical Officer I”之賠償。」

- (8) 稅務局副局長於2005年9月30日的決定書中拒絕納稅人的反對，維持2002/03課稅年度薪俸稅評稅，理由如下：

「納稅人聲稱[C大學]因轉職安排支付他的274,450元（「該款項」）是一筆賠償，不應被徵稅。本人認同該款項是源於轉職安排，但這不表示該款項是一筆賠償。沒有證據顯示，[C大學]須就轉職安排向納稅人作出賠償。在[C大學]致納稅人的函件表示該款項是 ex-gratia payment。按[C大學]行政通告第20/01號，該款項是因僱員願意接受轉職安排而支付的。換言之，該款項是源於納稅人願意繼續服務[C大學]。因此，本人認為該款項是納稅人因其受僱工作而得自[C大學]的入息，根據稅例第8(1)(a)條及第9(1)(a)條的規定，須予以徵收薪俸稅。」

有關條例

23. 《稅務條例》第8(1)(a)條訂明：

- (1) 除本條例另有規定外，每個人在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；

24. 《稅務條例》第9(1)(a)條訂明：

- (1) 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，...

25. 《稅務條例》第68(4)條訂明：

- (4) 證明上訴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。

爭論點

26. 本案的爭論點是有關的一攬子款額 260,727 元究竟是納稅人因降職減薪而得自 C 大學的賠償，或是納稅人因其受僱工作而得自 C 大學的入息，前者不須納稅，後者則須課稅。

納稅人的證供

27. 納稅人說降職減薪是 C 大學的既定政策，C 大學的副校長與其部門受影響同事開會時指出因校方窮，希望各員工減薪並繼續留校幫手，職位被刪，不接受降職減薪就會被解僱，根本沒有討價還價餘地，受影響的同事都得接受降職減薪安排。

28. 納稅人指出薪金減幅和一攬子款額(package payment)都是 C 大學預先計算好後通知他的，並強調 C 大學告知他們有關的一攬子款額屬降職減薪的賠償金，是不用納稅的。

29. 納稅人指出當其時他是以賠償金的去接受有關的一攬子款額的，根本不是受到一攬子款額的吸引而去接受降職減薪的安排的。

稅局代表的主要論點

30. 稅局代表不同意有關款額是賠償金，主要理由是稅局方覺得 C 大學的降職減薪安排是合法的、沒有毀約的、不須向納稅人作出賠償的，因此稅局代表堅持有關的一攬子款額屬納稅人源自 C 大學工作的酬金，而非賠償金。稅局代表更解說 C 大學計算一攬子款額的程式來支持其酬金論點。

降職減薪是否毀約？

31. 稅局代表辯說 C 大學根本是有權依法給予通知來終止納稅人的合約，而不須賠償納稅人任何款額的。而僱傭雙方不存在不可降職或不可減薪的協議，C 大學跟納稅人是根本有權自行磋商修訂合約去落實轉職轉薪安排的。稅局代表指納稅人並未能證明他損失了任何法律保障的權益或證明 C 大學違反了僱傭合約，需要給他

賠償。故此有關的一攬子款額 274,450 元並非賠償。

32. 稅局代表援引 D43/93, IRBRD, vol 8, 323 指出若要證明款額是賠償，僱員必須先證明僱主毀約。

33. 稅局代表亦援引 D60/97, IRBRD, vol 12, 367 指出若要證明款額是賠償，僱員必須證明他實際上有損失。

34. 稅局代表亦援引 D4/05, IRBRD, vol 20, 256 說若要確定一筆款項是否賠償時，僱員須證明他曾放棄了某些權益，而僱主一方在法律上須就此等權益作出賠償，假若僱主沒有要求僱員放棄任何權益，只是單方面給予僱員一筆款項，那筆款項便不是賠償。

35. 稅局代表亦援引 D24/97, IRBRD, vol 12, 195 案說根據宏觀的處理方法(the wider approach)，有關的一攬子款額是因納稅人於相關期間受僱於 C 大學所得，故屬源自納稅人受僱工作的；而根據微觀的處理方法(the narrower approach)，有關款額是因為納稅人過去、現在、或未來的服務才發放的，故須課繳薪俸稅。

36. 稅局代表說沒有證據證明 C 大學有責任聘用納稅人至 60 歲，縱使有，既然納稅人現在仍受僱於 C 大學，就不出現違約解僱的情況。稅局代表亦說，降職減薪是 C 大學與納稅人修訂僱聘條款的結果，屬一般的合約行為，不出現一方違約需要賠償的事實。因此，稅局代表指上訴人並未能證明他符合 D60/97 及 D4/05 案中所說損失了任何法律保障的權益，或證明 C 大學如 D43/93 一案中的僱主般違反了僱傭合約，需要給予他賠償。故此，C 大學支付的一攬子款額就稅例而言並非賠償。

37. 本委員會必須指出稅局代表所援引的上述案例跟本案有兩大不同點，不能直接適用於本案：

- (1) 本案的僱員收取款額後仍繼續受僱於同一僱主，所援引的案例則全部遭終止僱聘；本案的僱主 C 大學不是在遣散僱員，而是將僱員降職減薪，因此我們不是在處理因合同終止而發放的遣散費，而是因僱員以降職減薪留任而發放的款額。
- (2) 本案的僱員是以降職減薪來繼續受僱的。

38. 稅局代表的論點主要是建基於假設了本案的納稅人是真的有權拒絕降職減薪以至降職減薪是其自願選擇修訂合約的結果。這種說法明顯與事實不符，本委員會不能採納。

39. C 大學的行政通告 20/01 號劈頭第一段說：

‘鑒於大學撥款委員會於未來數年將縮減預算撥款及大學對員工需求的變動，校務委員會批准了引入機制讓員工提早退休及以不同的委任條件轉往較低職級/等級/職位。’

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.’

40. 一般僱員收到上述的通告都會覺得僱主早有決定，不接受僱主的降職安排必遭解僱。故此本委員會信納納稅人的證供，有關的降職減薪安排是 C 大學強加於他，他是沒有討價還價的餘地的。

41. 本案的爭論核心是若 C 大學要求僱員降職減薪繼續留下，於法是否須要作出賠償？C 大學當然可以將相關員工全體解僱後再以新降職級及新減薪金另招聘新人入職，省卻發放一攬子款額，但 C 大學沒有這樣做。是為了照顧舊僱員免其失業，或是為了挽留有經驗僱員去維持部門有效持續運作，就不得而知。

42. 稅局代表說 C 大學有權以通知或代通知金終止僱聘，所以終止現有合約是合法。稅局代表亦說 C 大學有權另訂新約新薪金，所以簽訂新約亦是合法。稅局代表這個說法專注在 C 大學終止合約及另訂新約這兩步驟各別的合法性，忽略了這兩個步驟實是相連及缺一不可的。一攬子款額亦是因納稅人接納這兩步驟同時執行才給的。分兩個步驟處理降職減薪只是手段，不能改變納稅人始終被降職減薪的事實。降職減薪明顯屬違反僱傭合約及法例。沒有證據顯示根據 C 大學與納稅人的僱傭合約，或是根據勞工法例，作為僱主的 C 大學是有權對僱員的納稅人降職減薪或作出有關安排的。任何負責任的僱主都不會認為能透過某些手段可將降職減薪變為沒違約，就算減薪都可認作員工沒有損失而不須賠償的。作為負責任的僱主，C 大學在回覆稅局查詢時顯然就承認了降職減薪是違約的，故反覆強調一攬子安排實是對僱員造成損失的賠償。

43. C 大學於 2003 年 8 月 15 日回覆稅局查詢時指出有關的一攬子款額是轉往低職時損失職位的賠償 (compensation) 及促成轉職安排的甜頭 (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.’

44. 於 2004 年 2 月 17 日的回覆，C 大學反覆說一攬子款額是意欲為賠償損失更高職位，是資本性質而不是提供過去、現在、或未來服務的酬金。

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.’

45. 稅局代表指 C 大學所說的賠償及甜頭祇是 C 大學的標籤，一攬子款額的 274,450 元的真正性質，根據宏觀的處理方法(the wider approach)，是因納稅人受僱於 C 大學，源自 C 大學工作；而根據微觀的處理方法(the narrower approach)，是因為納稅人過去、現在、或未來的服務才發放，屬納稅人的入息。

46. 本委員會不能同意稅局代表這觀點。C 大學祇是指出該一攬子款額是源於僱員轉往低職時損失職位的賠償，而非服務酬金。本委員會認為 C 大學是在表述簡單的事實，並沒有錯用標籤。

47. ‘促成轉職安排的甜頭’仍然是源於降職減薪時損失既有職位所引起的，不可能被概括成為吸引納稅人接受轉職安排，故而變成源於 C 大學工作或關乎在 C 大學的服務的酬金的。無論是宏觀或微觀，本案的一攬子款額的真正性質仍是源於降職減薪。

48. 綜合上述分析，本委員會認為稅局代表的論點祇集中於有關降職減薪在安排上是否合法，以至忽略了整件案件中納稅人被降職減薪的真正事實。有權以通知或代通知金終止僱聘不等如有權降職減薪。同樣，有權另訂合約條款不等如有權刪減固有職位及薪酬的。步驟的安排不能將降職變成合法解僱，減薪變成新約的另議酬金。降職減薪無論怎樣安排始終仍是降職減薪，納稅人最終接受了安排仍改變不了降職減薪從本質上仍屬毀約的事實。

49. 因此，本委員會認為 C 大學的降職減薪安排事實上屬違約安排，令納稅人喪失了固有的職位及薪酬的權益，對納稅人造成了損失。

款額的計算方式

50. 稅局代表在陳述中指出一筆款項的計算方式可幫助決定該筆款項的真正性質 [第 9 段：D24/88, IRBRD, vol 3, 289 一案]。本委員會認同上述法律原則適用於本案。

51. 雖然確定了一攬子款額是源於降職減薪的違約事實，本委員會仍會沿用 D80/00, IRBRD, vol 15, 715 案的法律原則去小心考據一攬子款額的計算方法以確定款

額的真實性質是否賠償。

52. C 大學於 2004 年 2 月 17 日函件提供了一攬子款額的計算程式及列算：

<u>因素</u>	<u>轉職前的薪金（個月）</u>
1	6.0
2	1.0
3	<u>3.0</u>
	<u>10.0</u>

53. 在計算程式的說明裏，C 大學附註指出雖然一攬子款額是參照在大學服務年資及實得薪酬計算，但這等因素祇是計算賠償的基數，與過去或未來服務酬金無關。

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

54. 因素(1)程式是：

$$\frac{[(\text{轉職前每月實得薪酬} - \text{轉職後每月實得薪酬}) \times 24 \text{月}]}{\text{轉職前月薪}}$$

而每月實得薪酬 = 每月基本薪金 + 住屋津貼。
因素(1)程式計算出來若少於6個月，則以最少6個月月薪計，根據轉往低職級的機制支付。

英文原文是：

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

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.’

55. 納稅人獲以最少 6 個月月薪發放因素(1)金額，稅局代表指有關款額

(27,445 元 x 6 個月 = 164,670 元) 是旨在將納稅人在轉職後首 24 個月的每月薪酬調高，以致納稅人不至每月少收 4,110 元，是[C 大學]在 24 個月前以一筆過 164,670 元保障上訴人在未來 24 個月的薪金維持在轉職前的水平。由於此筆 164,670 元的款項是給予上訴人未來 24 個月的服務，故須課繳薪俸稅。因素(1)程式主要是以納稅人轉職前後的每月實得薪酬的差數作計算基礎，即是按納稅人減薪多少作基礎。從程式本身找不到稅局代表所指是為了一筆過預付給納稅人未來 24 個月服務以保障納稅人未來 24 個月能維持其轉職前的薪金水平的成份。

56. 轉職安排令納稅人薪酬每月減少 4,110 元 (27,445 元- 23,335 元)。因素(1)程式金額是 164,670 元 (27,445 元 x 6 個月)，足夠維持納稅人轉職前的薪金水平達 40 個月(164,670 元 ÷ 4,110 元) 而非 24 月。稅局代表的陳述若正確，納稅人在未來 24 個月豈非是被加薪而非被減薪？再者因素(1)程式金額若是支付未來服務的，為何以轉職前的薪酬而非轉職後的薪酬計算呢？這簡單說明，因素(1)程式根本就如 C 大學所說明的一樣，祇是計算賠償的基數，與過去或未來服務酬金無關。

57. 因此，本委員會信納因素(1)程式金額 164,670 元的真實性質是賠償。有關金額不須課稅。

因素(2)程式

58. 因素(2)程式是取決於納稅人在[C 大學]服務的年期：

在[C大學]服務的年期	額外補償* (月薪)
少於11	0.0
11 至少於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

59. 服務年期越長，可獲發放的款額越多。稅局代表指此部份是因應納稅人過往的服務才發放的，故須課繳薪俸稅。

60. 因素(2)程式確是取決於納稅人在 C 大學服務的年期，正如稅局代表指出服務年期越長，按此因素程式計算的款額就越多。有關款額 27,445 元 (27,445 元 x 1) 雖然是由降職減薪安排所引起，但其核算根本是根據納稅人過往受僱 C 大學的長短

才支付的，屬稅例第 9(1)(a)條規定的酬金(gratuity) 範疇，應課薪俸稅。

因素(3) 程式

61. 因素(3)程式是取決於納稅人的家庭狀況：

艱難種類	額外補償^ (月薪)
唯一的經濟支柱	1.0
扶養18歲以下或18歲以上仍在求學中的孩子	0.5
扶養父母	0.5
家庭成員中有嚴重健康問題的	0.5

^員工在COI/PS 級別及以下會獲多發1個月的額外補償。’

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.’

62. 稅局代表說C大學並沒有法律責任去「減輕」上訴人的家庭負擔，只是道義上給予上訴人幫助。換言之，此部份的款項是C大學給予上訴人的額外賞賜，屬稅例第9(1)(a)條範疇，須課繳薪俸稅。

63. D73/04, IRBRD, vol 19, 571 一案，委員會裁定對為減輕納稅人負擔而給的款項不予徵收薪俸稅。

64. 但稅局代表指 D73/04 不適用於本案，因為 D73/04 案是減輕納稅人因經濟差而經歷的困難，但本案卻並非因經濟差或納稅人「無選擇」，相反納稅人是因 C 大學重新規劃人力資源，經選擇及同意新服務條件後繼續服務 C 大學，故此因素(3) 程式款額不能套用 D73/04 案。

65. 稅局代表說納稅人在相關期間並不是「無選擇」，他可根據行政通告 20/01 號申請提早退休或接受 C 大學聘用為二級文員 (Clerical Officer II)，並以一級文員 (Clerical Officer I) 的薪金表釐定薪酬。納稅人選擇繼續服務 C 大學，而新的服務條件亦是得到納稅人同意，屬源於納稅人願意繼續服務 C 大學的入息，而非終止合約賠償或是為了因期間經濟環境差以減輕納稅人的負擔的款額。

66. 本委員會拒絕稅局代表上述論點。

67. D73/04 案的委員會在分析兩份函件內容後對若干特別留置花紅 (Special Retention Bonus) 認定性質多樣，說「我們認為有三個因素導致銀行乙-香港支行去提供該款額：認同過往服務，減輕潛在的困難及誘使繼續服務。」(見 D73/04 裁決書第 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 屬認同過往服務、(ii) 3/10 屬誘使未來服務、(iii) 3/10 屬減輕納稅人因經濟氣候出現的的困難、(iv) 1/10 屬其他包括保密條款的其他代價 (見 D73/04 裁決書第 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.)；並批准當中的 4/10 (則 (iii) 同 (iv)) 得值不須評稅，其餘的 6/10 則須繳付薪俸稅。D73/04 案的委員會並未對「困難」一詞設障說必須是經由非常差的經濟環境及僱員難找職位的情況下出現的困難，若是其他情況出現的困難就仍須評稅。委員會祇是簡單表述了 D73/04 案的困難是因經濟氣候發生罷了。

68. 事實上，用以濟助個人危難的款額是不須課稅已是悠久的普通法律原則。Lord Radcliffe 在英國上議院 Hochstrasser v Mayes [1960] AC 376 一案中指出 (第 392 頁)：

「重點是，所支付給他的是因應他作為一個曾利用房屋計劃取得賠償申索的戶主之個人境況而支付的。依本席見解，這樣的一筆付款，便如同同一筆因應僱員之個人情況而從僱主為僱員利益而設立的公積金或救濟金所發放的款項一樣，是不用徵稅的。」

判詞的英文原文：

'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.'

69. Lord Templeman 在英國上議院 Shilton v Wilmshurst [1991] AC 684 一案亦裁決 (第 689 頁) :

「有關先例都是與本案的分析一致的。將各個案件辨別出一方是”由於曾經或將會是僱員”而取得的酬金，而另一方是歸因於其他事由，譬如，由於提供者意願付出酬金去給購房者解決危難或提供協助。如果一份酬金不是作為過往服務或是吸引加入僱聘和提供將來服務的報酬，卻是為了一些其他理由才支付的，該酬金便不是收”自受僱工作”的。」

判詞的英文原文：

'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.'

70. Lord Woolf 在英國上議院 Mairs v Haughey [1994] 1 AC 303 一案 (在第 321 頁) 中亦引述上述兩案的判詞並確定有關的法律原則是英國最具權威的，該原則就是，用以濟助個人危難的付款是不須課稅的。雖然是英國上議院判例，本委員會認為香港稅例第 8(1)及 9(1)條是適用同樣的法律原則的。

71. 因素(3)程式款額 82,335 元事實就是由降職減薪所引起並按僱員的艱難狀況來計算款額的，考慮的是納稅人是否是唯一的經濟支柱，有否扶養子女及父母，家庭成員有否健康問題等，任何一般人都會理解該等考慮因素是針對納稅人的個人情況來減輕他的負擔的，明顯與納稅人在 C 大學的過往、現在或未來的服務無關，不屬稅例第 9(1)(a)條的範疇。在用以濟助個人危難的付款是不須課稅的法律原則的前題下(上文第 68-70 段)，稅局代表評因素(3)程式金額須課稅的論點不能成立。

72. 綜合上述對實體上訴的分析，本委員會認為 C 大學支付給納稅人的一攬子款額中因素(1)程式金額 164,670 元及因素(3)程式金額 82,335 元合共 247,005 元的真實性質是賠償，因素(2)程式金額 27,445 元的真實性質是酬金。

73. 若非因逾期上訴被駁回，本委員會認為納稅人對評估的反對及扣減要求

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

應部分得直，他的 2003/04 課稅年度的評稅應從 274,450 元扣減 247,005 元至 27,445 元。

總結

70. 納稅人的上訴被駁回，納稅人於2002/03課稅年度的薪俸稅評稅維持不變。