

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.

案件編號 D69/06

薪俸稅 — 和解款額中應評稅部份 — 回撥權 — 補加回應累算入息的有關年度 — 僱傭合約的約制條文 — 《稅務條例》(第112章)第11B, 11D及68(4)條 — 《僱傭條例》(第57章)第10A條 — 《勞資審裁處條例》(第25章)第39(3)條

委員會：蘇震共（主席）、張永銳及蔡宏興

聆訊日期：2006年10月24日

裁決日期：2006年12月19日

納稅人因其僱主D公司由2003年6月1日起欠薪，遂於2003年11月12日往勞資審裁處，根據《僱傭條例》第10A條以僱主欠薪超過一月為由，終止其僱傭合約。納稅人認為他在D公司的最後受僱日是2003年10月14日，遂向D公司提出欠薪、代通知金、有薪年假、年終酬金及遣散費等申索共564,651.30元。勞資審裁處就納稅人的申索發出一份裁斷/命令書，當中包括以下內容：「經雙方同意，（[D公司]）須繳付款額\$519,076予（納稅人），以完滿及最終解決其所有申索...款項分三期繳付。」D公司只於2004年1月28日繳付了第一期的100,000元。勞資審裁處就納稅人的申索再發出一份裁斷/命令證明書，當中證明D公司尚欠納稅人獲裁定可收回的款額的餘數共419,076元及據勞資審裁處條例第39(3)條計算的利息。在2004年6月18日納稅人從D公司收到第二筆為數441,119.90元的款項，當中包括了納稅人獲裁定可收回的款額的餘數（即419,076元）和利息及執達利辦事處費用（即22,043.90元）。

評稅主任就納稅人成功向D公司申索並已收取的款項（即419,076元）向納稅人作出2003/04課稅年度薪俸稅補加評稅。納稅人反對並聲稱從D公司收到的款項，部份不應被徵收薪俸稅，而餘下部份應在2004/05課稅年度評稅。納稅人親身出席聆訊，並指稱他從D公司收取的並非其原僱傭合約的約定酬金，因原約定已經被修訂改動，他在2003年12月12日庭外和解勞資審裁處申索，口頭同意以100,000元了結計至2003年10月14日的全數款額564,651.30元，並另立新協議，以納稅人同意完成E項目後，由D公司分二期支付一筆性款額419,076元。納稅人爭議第二筆款額被評2003/04年度薪俸稅，他的主要論點有二。其一是稅例第11D(b)(i)條訂明他有權去選擇將欠薪款額撥回到有關基期內，就說他亦有權不作回撥選擇而以收取該筆款項時期內來作累算。其二是稅例第11D(b)(i)條既授他予回撥權，在他仍未行使前，稅局不得作回撥處理，否則便屬違反稅例第11D(b)(i)條規定。

納稅人對其僱傭合約的約制條文亦提出爭議。他爭辯說，違反約制條文需按合約賠償，而賠償就成為賺取合約酬金的成本；他聲稱為了履行僱傭合約的一年約制條文，他於2003年10月中至2004年10月中沒有賺取其他收入，實質上付出了機會成本，因此，約制條文亦屬他為賺取D公司款額而提供的服務之一，是以約制條文的屆滿日便成為他最後提供服務日，而他收取的和解款額亦應累算至約制條文的屆滿日。

裁決：

1. 納稅人聲稱整數 419,076 元屬口頭新協議的新酬金，這說法，本委員會不予採納。該筆款項明顯是根據勞資審裁處 2004 年 3 月 3 日的裁斷/命令所核算出來的，而並非根據什麼口頭新協議而發給納稅人新酬金。再說，勞資審裁處的裁斷/命令是在處理納稅人的申索，當中第一項頒令就是：「經雙方同意，被告([D公司])須繳付款額予申索人(納稅人)以完滿及最終解決其所有申索。」納稅人關於第二筆款額是支付他繼續完成E項目及他於2003年10月14日後2004年5月前仍未視為已完全離職的說法是完全沒有法理事實根據，本委員會必須駁回。因此，本委員會裁定兩筆和解款項合共 541,119.90 元是源自納稅人於2003年10月14日終止D公司的僱聘合約。
2. 申索書中的申索成份，除了代通知金及遣散費是不評稅外，並他如欠薪、有薪年假、及年終酬金等則須評稅。問題是本案的和解領令沒有開列和解款額的成份，故出現了和解款額成份是否包含遣散費，或遣散費成份多少的爭議。納稅人說他必然是採取有利於他的稅務安排來和解，以放棄欠薪但保留遣散費來計算。納稅人亦強調這亦是他與D公司和解時所達成的口頭協議。納稅人的上述說法，本委員會不予支持。納稅人個人口述關於口頭協議的證供不足以取替勞資審裁處書面領令所表列之事實，本委員會不能憑納稅人口述便信納與勞資審裁處書面領令內容不符的事實。本委員會裁定有關的和解款額是一筆性款額，用來解決納稅人在勞資審裁處的所有申索，成份混合，部份不須課稅。本委員會認同 D76/98 案的委員會對混合款額作出的裁決：稅務局長是有權將該筆款額分攤為須課稅及不須課稅部份，正常去釐定須課稅部份的方法是以申索額中入息部份佔總申索額的比例去計算須課稅金額多少。
3. 納稅人爭議第二筆款額被評 2003/04 年度薪俸稅，他認為和解款額屬 D 公司給他的延付薪酬，而第二筆款額又確是延遲到 2004 年 6 月 18 日才支付，所以根據稅例第 11D(b)(i)條，他是可將 2003/04 年度遲付款額推遲到 2004/05 收款年度才課稅。這是個條例的釋義問題，詞義上，根據稅例第 11D(b)(i)條，納稅人確是有權作回撥或不回撥的決定。但從第

11D(b)(i)條找不到任何詞句授權或容許納稅人以收款日來累算入息。以收款日來累算入息的說法是納稅人主觀地插入第 11D(b)(i)條，稅例第 11D(b)(i)條的詞句根本沒有如斯規定。稅例釋義的基本法則是忠於原文詞句，原文沒有的，絕不能將不存在的個人主觀說法強行加插入條例去。在第 11D 條的其他分段，11D(a)及 11D(b)(ii)，一樣找不出任何詞句授權或容許納稅人以收款日來累算入息。第 11D(a)條規定任何在評稅基期內所收不到的應累算入息必須在收款後才進行補加評稅；所謂「補加」，詞義上是要補加回應累算入息的有關年度內，已賺未收的不會在已賺的年度內先評，而是於收款後才補加，亦即是說，後補回原賺取入息的年度內。而第 11D(b)(ii)條則規定將所有在稅例第 11D(b)(i)條所規限下賺取的所有入息都累算到「最後受僱」日期，而非「最後工作」或「最後收款」或其他日期。第 11D(b)(ii)條則規定累算入息總額時是必須截至「最後受僱日」的年度內進行的。套用到本案，納稅人的最後受僱日是 2003 年 10 月 14 日，他雖然要到 2004 年 6 月 18 日才收足款項，但在累算應計自「最後受僱日」的規定下，有關款項必須累算入最後受僱的 2003/04 年度而不是 2004/05 年度。

4. 行文結構上，11D(b)(i)是整條 11D 的從屬條款，與 11D(a)及 11D(b)(ii)條合組而成，故此，11D(a)及 11D(b)(ii)必須一起解讀。稅例第 11D 的標題是「入息的收取」，主句是「為施行第 11B 條」。而第 11B 條的標題是「應評稅入息的確定」。詞義上，整條 11D 的內容就是為了施行 11B，亦就是去如何在有關課稅年度去確定應評稅入息。第 11D(b)條的主句是「任何人成為有權申索某項入息的支付時，該入息即為該人應累算的入息」，接 的(i)和(ii)分段祇是但書，是圍繞 第 11D(b)條主句內容延伸，對有權申索就即應累算的規定作出明細指示。而第 11B 條則清楚規定，任何課稅年度的應評稅入息就是該年度內從一切來源應累算的入息總額。套用到本案，2003/04 課稅年度的納稅人的應評稅入息就是該 2003/04 年度內他從一切來源應累算的入息總額。因此，納稅人說稅例第 11D(b)(i)條祇規定他有回撥權，除非他行使，稅局在補加評稅時不得將入息回撥的說法，本委員會不予支持。本委員會裁定兩筆款額合共\$541,119.90 是源自納稅人於 2003 年 10 月 14 日終止 D 公司的僱聘合約所引致。最後受僱日是發生在 2003/04 課稅年度，因此，所收和解款額中應課稅部份\$328,254 元亦應累算於 2003/04 課稅年度。
5. 納稅人對其僱傭合約的約制條文亦提出爭議。但守約遵從不等同提供了受僱工作或服務，賺取受僱薪酬。事實上，聆訊席前，納稅人坦然同意他的僱傭合約的薪金及假期酬金是按其受僱工作期來計算的，與約制條文或其他合約條文無關。納稅人的僱傭合約既已開列了約制條文，有關約制條文就成為原合約條款，既已存在，便屬過去代價，不可能再次成為和解申索時另議的代價。納稅人收自 D 公司的和解款額

與約制條文無關，更不能以約制條文的屆滿日去作為和解款額的最後累算日。

上訴駁回。

參考案例：

D76/98, IRBRD, vol 13, 420

D28/92, IRBRD, vol 7, 287

D28/95, IRBRD, vol 10, 169

D75/04, IRBRD, vol 19, 586

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：

上訴

1. A 先生（以下簡稱「納稅人」）反對稅務局向他作出的 2003/04 課稅年度薪俸稅補加評稅。A 先生聲稱他從前僱主收到的款項，部份不應被徵收薪俸稅，而餘下的部份應在 2004/05 課稅年度評稅。署理稅務局副局長（以下簡稱「副局長」）於 2006 年 5 月 30 日發出決定書，否定納稅人之反對。納稅人不服，向委員會提出上訴。

事實

2. 本委員會核實下述事實是沒有爭議的：

(1) B公司(前稱C公司)在2000年8月2日向納稅人發出一封信件及一份僱傭合約 [附錄A及A1]，聘用納稅人為該公司的總經理。該信件及僱傭合約包括下列條款：

(a) B 公司將於 2000 年 10 月 1 日或在該日前起聘用納稅人。

(b) 納稅人的基本薪金為每月 60,000 元，將以每天計算基礎累算予納稅人，並在每月月尾支付。

(c) 如果納稅人在直至 12 月 31 日止的一年內全年受僱於 B 公司，他

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

將獲得一筆相等於他在該年 12 月份的基本薪金的款額的花紅。如果 A 先生在直至 12 月 31 日止的一年內受僱於該公司少於十二個月，他所獲得的花紅將按該年他受僱於該公司的時間的比例計算。如果納稅人的僱傭合約在該年的 12 月 31 日前以任何原因被終止，他將不會獲得任何花紅。

- (d) 納稅人每受僱滿十二個月將獲得十五個工作天（或兩個星期）的年假。
- (e) 納稅人在離職後的一年內不能直接或間接地，以自己身份或代表其他人仕或公司，向在離職日或在該日之前的一年內他受僱於 B 公司期間曾服務的客戶接訂單並向他們提供相類似的服務。
- (f) 如果任何一方提出終止僱傭合約，必須給予另一方三個月通知期。
- (2) 在 2001 年 4 月 26 日，D 公司向納稅人發信 [附錄 B]，通知他從 2001 年 5 月 1 日起，他將被內部調職，並升任為 D 公司的總經理。由該天起 B 公司的所有責任將轉至 D 公司，而納稅人的僱用條款及條件將維持不變。
- (3) 於 2002 年 10 月 4 日，D 公司通知納稅人，由 2002 年 10 月 1 日起他的基本月薪暫時被下調至 54,000 元。
- (4) 納稅人在 2003 年 11 月 21 日根據《勞資審裁處條例》向勞資審裁處提交一份申索書 [附錄 C]，向 D 公司申索 564,651.30 元，當中包括以下款項：

	項目	有關期間	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)	年終酬金	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)	遣散費	2000年10月1日至2003年10月14日	<u>45,575.30*****</u>
			<u>564,651.30</u>

計算方法

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

- * (54,000元 [第(3)項事實] x (4 + 14/31))
- ** (54,000元 [第(3)項事實] x 1/22 x 25.54) (根據D公司的計算)
- *** (54,000元 [第(3)項事實] x 1)
- **** (54,000元 [第(3)項事實] x 3)
- ***** (22,500元 x 2/3 x (3 + 14/365))

(5) 勞資審裁處就納稅人的申索向他及D公司發出一份裁斷 / 命令書 [附錄 D]，當中包括以下內容：

- (a) 「經雙方同意，([D公司])須繳付款額\$519,076.00予(納稅人)，以完滿及最終解決其所有申索。」
- (b) 「款項可如下分3期經勞資審裁處繳付：

期數	金額	須於以下日期或該日之前繳付
1	\$100,000.00	27.01.2004
2	\$100,000.00	28.02.2004
3	\$319,076.00	15.03.2004
總額	\$519,076.00	

若 ([D公司]) 未能依期繳付，則分期付款命令無效，(納稅人) 可申請抄封令，以收回全部仍欠下未付之款項。

註：若 ([D公司]) 未能如期付足上述金額，則所有未清付的款項變為即時到期繳付，並須依(勞資審裁處條例) (第25章) 第39(3) 條繳付利息。」

- (6) D公司在2004年1月28日繳付第一期100,000元予勞資審裁處 / 納稅人，但該公司並未根據勞資審裁處發出的裁斷 / 命令書在2004年2月28日或之前繳付第二期100,000元予勞資審裁處 / 納稅人。
- (7) 勞資審裁處就納稅人的申索再發出一份裁斷 / 命令證明書 [附錄 E]，當中證明由於D公司未有在限期前繳付第二期100,000元予勞資審裁處 / 納稅人，該公司尚欠納稅人獲裁定可收回的款額的餘數共419,076.00元及根據勞資審裁處條例第39(3)條計算的利息。
- (8) 在2004年6月18日，納稅人收到一筆為數441,119.90元款項，當中包括以下項目：

項目

元

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

(a) 根據勞資審裁處發出的裁斷 / 命令書D公司須繳付納稅人的第二期款項 [第(5)(b)項事實]	100,000.00
(b) 根據勞資審裁處發出的裁斷 / 命令書D公司須繳付納稅人的第三期款項 [第(5)(b)項事實]	319,076.00
(c) 利息及執達利辦事處費用	<u>22,043.90</u>
	<u>441,119.90</u>

(9) D 公司就納稅人提交兩張僱主填報的報稅表，申報以下資料：

	<u>第一張報稅表</u>	<u>第二張報稅表</u>
(a) 提交日期	2004年5月20日	2005年5月20日
(b) 職位	總經理	GM
(c) 受僱期間	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) 假期工資	<u>100,000</u>	<u>436,879</u>
	<u>262,000</u>	<u>436,879</u>

(10) 納稅人在其 2003/04 課稅年度報稅表中申報他在該年度從 D 公司獲得的入息共 108,000 元，當中 100,000 元是整筆款項。

(11) 評稅主任向A先生發出下列2003/04課稅年度薪俸稅評稅及薪俸稅補加評稅：

	<u>薪俸稅評稅</u>	<u>薪俸稅補加評稅</u>
	元	元
入息	262,000*	698,879**
減：居所貸款利息	(23,915)	(23,915)
向認可退休計劃支付的供款	(7,500)	(7,500)
免稅額	<u>(224,000)</u>	<u>(224,000)</u>
應課稅入息實額	<u>6,585</u>	443,464
減：先前評定的入息		<u>(6,585)</u>

補加應課稅入息實額		<u>436,879</u>
	<u>薪俸稅評稅</u>	<u>薪俸稅補加評稅</u>
	元	元
應繳稅款	<u>131</u>	71,315
減：先前評定的稅款		<u>(131)</u>
補加應繳稅款		<u>71,184</u>

* D公司就納稅人提交的第一張報稅表所申報的入息 [第(9)(d)項事實]

** D公司就納稅人提交的第一張及第二張報稅表所申報的入息的總額 (262,000元 + 436,879元) [第(9)(d)項事實]

(12) 納稅人提出下列理由反對上述的薪俸稅補加評稅¹：

- (1) 「本人在2004年6月18日從港島區執達利辦事處申索而收得共HKD441,119.9的支付 ... 是筆‘支付’中HKD22043.9是利息及執達利辦事處的費用，此款項屬不需評稅項目。」
- (2) 「其餘‘支付’HKD419,076.0原乃根據本人之前僱主 – ([D公司]) 與本人之在2003年12月12日定立的口頭協議中的第二期 (2004年2月28日) 及第三期 (2004年2月28日) (原文照錄) 的‘支付’。協議中，([D公司]) 強調本人必須按照僱傭合約 ...，離職一年內 (即2003年10月15日至2004年10月14日) 不能直接或間接提供服務給在職期間之客戶，本人才有權索取工資及分期支付。本人同意，但([D公司]) 需按協議時間表支付。協議過程中，除代通知金 (HKD162,000) 外，其他各項工資金額、及遣散費 (HKD45,573.3)、假期代金及2002年終酬金，因為雙方各持己見，最後以整筆款項作為協定，再由香港勞資審裁處以香港勞資審裁處發出的裁斷 / 命令書作書面記錄。但因香港勞資審裁處只能使用標準文本，故未能書面記錄全部協議內容。在2004年2月至6月其間，([D公司]) 曾以本人違反僱傭合約及協議拒絕按時支付第二期及第三期的‘支付’。雖然本人應理行協議至2004年10月14日，([D公司]) 亦應理行協議按時支付；本人亦確無違反僱傭合約及協議 (本人在2003年10月15日至2004年10月14日確無工作或提供服務)，故在其間多次向([D公司]) 方面有關人仕追索，最後本人需使用香港勞資審裁處的裁斷 / 命令書經港島區執達利辦事處申索而收得其餘‘支付’。因該款項是欠

¹ (R1 第 16頁)

付薪酬的一次清付的整筆款項，按112章 – 稅務條例中11D條文 – 入息的收取的 (b)(i)，本人可書面提出申請將該筆款項撥回有關期內。但本人未有申請，亦已在2004/05年度申報該筆款項。故該筆款項不應在2003/04年度作補加評稅。」

(3) 「本該筆款項中，最少有代通知金 (HKD162,000) 及遣散費 (HKD45,573.3) 是不需評稅項目。需評稅項目金額應為HKD211,600.7，已在2004/05年度報稅表中申報。」

(13) 由於D公司未能就它在報稅表申報的納稅人的入息提供詳細資料，評稅主任根據納稅人提供的資料重新評定他自2003年4月1日至2003年10月14日從D公司已收取的應評稅入息包括：

項目	元
(a) 納稅人2003年4月及5月的薪酬總額 (54,000元 x 2) [第(10)項事實]	108,000
(b) 納稅人2003年6月1日至10月14日的薪酬總額 [第(4)(a)項事實]	240,387
(c) 有薪年假 [第(4)(b)項事實]	62,689
(d) 年終酬金 [第(4)(c)項事實]	<u>54,000</u>
	<u>465,076</u>

另一方面，評稅主任認為上述入息應在2003/04課稅年度累算予納稅人，根據《稅務條例》第11B條及第11D(a)條的規定，該等入息須在2003/04課稅年度評稅。評稅主任建議將第(13)項事實的薪俸稅補加評稅修訂如下：

	元
入息	465,076
減：居所貸款利息	(23,915)
向認可退休計劃支付的供款 (上限為每月 1,000元)	(7,000)
免稅額	<u>(224,000)</u>
應課稅入息實額	210,161
減：先前評定的入息 [第 (11)項事實]	<u>(6,585)</u>
補加應課稅入息實額	<u>203,576</u>

應繳稅款	28,154
減：先前評定的稅款 [第 (11)項事實]	<u>(131)</u>
補加應繳稅款	<u>28,023</u>

(14) 納稅人不接納評稅主任的建議，並作出下列聲稱²：

- (1) 「稅務條例第11B條 – ‘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。’清楚指明‘應’累算的入息是某年度的應評稅入息。而那些入息是‘應’累算，那些入息是‘不應’累算。稅務條例第11B條並無說明。故某入息是否‘應’累算，需按其他稅務條文規定。本人的反對理據並無違反稅務條例第11B條。」
- (2) 「稅務條例第11D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。’本人明白及不反（對）就本人的‘被欠付薪酬’進行補加評稅。但本人反對貴處自行將本人的‘被欠付薪酬’... 定為2003/2004課稅年度的‘應’累算入息。稅務條例第11D條(a)只規定‘何時’應就入息進行補加評稅，但對如何評稅條並無說明。故本人的‘被欠付薪酬’是否‘應’累算在2003/2004課稅年度，需按其他稅務條文規定。本人的反對理據並無違反稅務條例第11D(a)條。」
- (3) 「按稅務條例第11D條(b)(i) – ‘...或是因發給薪金或工資而引致的延付薪酬或欠付薪酬的一次清付的整筆款項，則不論該筆款項是僱主在任何人受僱期間支付或是在該人離職後支付的，在有權申索支取該筆款項的人於該筆款項支付的課稅年度結束後2年內以書面提出申請時，該筆款項即須予撥回有關期內，...’中說明本人（有權申索支取該筆款項的人）可選擇將本人的‘被欠付薪酬的一次清付的整筆款項’撥回有關期內（2003/3004課稅年度）（原文照錄）或以支取該筆款項時（2004/3005課稅年度）（原文照錄）累算入息。1.在並未有收到本人（有權申索支取該筆款項的人）提出撥回該筆款項有關期內的申請書及2.本人已將該筆款項在申報於2004/3005課稅年度（原文照錄）的情況下，貴處自行將該筆款項撥回2003/3004課稅年度（原文照錄）的評稅是違反稅務條例第11D(b)(i)條。」

² (R1 第 24 頁)

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

- (15) 納稅人未能從D公司全數收回他向該公司申索的款額(即564,651.30元)³，評稅主任遂要求納稅人提供他成功申索並已收取的該筆款額(即519,076元)⁴所包括的項目的資料及有關的文件證明。納稅人聲稱該筆519,076元的款項是D公司及他作出庭外和解後，該公司同意付出的總額。該筆款項所包括的項目只屬口頭協議，並沒有文件證明。在庭外和解談判的初期，D公司只願意向他支付欠薪。為能達成庭外和解，他同意少收部份申索的款項，最後他同意少收和遣散費等值(即45,575.30元)的欠薪。
- (16) 由於納稅人未能提供任何文件證據證明該筆519,076元的款項所包括的項目，評稅主任認為納稅人向D公司申索的每個項目所收到的款額應以該項目的申索金額與他的總申索金額的比例計算：

$$\text{該項目收到的款額} = 519,076\text{元} \times \frac{\text{該項目申索的金額}}{\text{總申索金額 (即564,651.30元)}}$$

根據上述的計算方法，納稅人自2003年4月1日至2003年10月14日從D公司收取的應評稅入息應包括：

項目	元
(a) 納稅人2003年4月及5月的薪酬總額 (54,000元 x 2) ⁵	108,000
(b) 納稅人2003年6月1日至10月14日的 薪酬	220,984*
(c) 有薪年假	57,629**
(d) 年終酬金	<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

評稅主任建議將第(11)項事實的薪俸稅補加評稅修訂如下：

³ [第(4)及(5)(a)項事實]

⁴ [第(5)(a)、(6)及(8)項事實]

⁵ [第(10)項事實]

	元
入息	436,254
<u>減</u> ：居所貸款利息	(23,915)
向認可退休計劃支付的供款（上限為每月 1,000元）	(7,000)
免稅額	<u>(224,000)</u>
應課稅入息實額	181,339
<u>減</u> ：先前評定的入息 [第 (11)項事實]	<u>(6,585)</u>
補加應課稅入息實額	<u>174,754</u>
應繳稅款	22,822
<u>減</u> ：先前評定的稅款 [第 (11)項事實]	<u>(131)</u>
補加應繳稅款	<u>22,691</u>

- (17) 副局長於 2006 年 5 月 30 日發出決定書，將 2005 年 8 月 23 日所發出的稅單號碼為 9-1958510-04-5 的 2003/04 課稅年度薪俸稅補加評稅通知書上所顯示的補加應課稅入息實額 436,879 元及補加應繳稅款 71,184 元，按第(16)項事實的計算，減至補加應課稅入息實額 174,754 元及補加應繳稅款 22,691 元。

有關稅例

3. 香港《稅務條例》（以下簡稱「稅例」）第11B條對應評稅入息的累算作出下列規定：

「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。」

4. 稅例第11D條對施行第11B條的累算條文作下列規定：

「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...

(b) 任何人成為有權申索某項入息的支付時，該入息即為該人應累算的入息：

但—

- (i) 任何整筆款項如是在 1966 年 4 月 1 日或其後收取，而該筆款項是在僱員退休或在其職位或受僱工作或僱傭合約終止時付給的一次清付的整筆款項或發給的酬金，或是因發給薪金或工資而引致的延付薪酬或欠付薪酬的一次清付的整筆款項，則不論該筆款項是僱主在任何人受僱期間支付或是在該人離職後支付的，在有權申索支取該筆款項的人於該筆款項支付的課稅年度結束後 2 年內以書面提出申請時，該筆款項即須予撥回有關期內，並須當作是該人在與該筆付款有關的服務提供期間或受僱工作執行期間應累算的入息 ...
- (ii) 在符合第(i)節但書的規限下，任何款項如是在任何人已停止或被當作停止賺取入息後由僱主支付給該人，而該筆款項若是在該人賺取入息期間的最後一天支付則該筆款項便會包括在該人停止或被當作停止從其受僱工作賺取入息的課稅年度的應評稅入息者，則該筆款項即須當作在該人最後受僱日期已應累算予該人。」

5. 稅例第68(4)條對上訴的舉證責任規定如下：

「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。」

聆訊

6. 納稅人親身出席聆訊，宣誓作供。

7. 納稅人指其僱主由 2003 年 6 月 1 日起欠薪，於 2003 年 11 月 12 日往勞資審裁處⁶，根據《僱傭條例》第 10A 條以僱主欠薪超過一月為由，終止其僱傭合約。因終止僱傭合約，除欠薪，納稅人向僱主 D 公司，按其僱傭合約及《僱傭條例》的相關規定，同時申索代通知金、有薪年假、年終酬金、及遣散費。納稅人認為他在 D 公司的最後受僱日是 2003 年 10 月 14 日，他的申索亦就截至 2003 年 10 月 14 日止，全數款額合計 564,651.30 元。

8. 不過，納稅人席前卻指稱他從 D 公司收取的並非是 B 公司原僱傭合約的約定酬金，因原約定已經被修訂改動。第一次改動是 2001 年 4 月 21 日由 B 公司內部轉職到 D 公司，酬金不變。第二次改動是 2002 年 10 月 4 日將月薪由 60,000 元調低至 54,000 元。他在勞資審裁處的申索是按二次改動的 54,000 元月薪計算的。第三次改

⁶ (B1, 第 20-21 頁)

動是於 2003 年 12 月 12 日庭外和解勞資審裁處申索，口頭同意以 100,000 元了結計至 2003 年 10 月 14 日的全數款額 564,651.30 元，並另立新協議，以納稅人同意完成 E 項目後，由 D 公司支付一筆性款額 419,076 元，分二期支付，於 2004 年 2 月 28 日先付 100,000 元，2004 年 3 月 15 日再付尾數 319,076 元。

9. 納稅人引述兩名前同事的書面證詞⁷，說明聘用條件如何被 D 公司修改，如發薪時間改變（...由每個月一次，改為每兩個月一次...），發薪條件改變（...要等收到 E 項目貨款後才會發放...），他為賺取 D 公司一筆性款額 419,076 元如何由 2003 年 12 月至 2004 年 5 月實地提供服務完成 E 項目至收完貨款為止。

爭議點

10. 納稅人所爭議的可分兩方面：

- (1) 他收自D公司的和解款額中應評薪俸稅部份應如何計算；及
- (2) 該等和解款額應否在2003/04課稅年度評稅。

和解款額中應評薪俸稅部份

11. 納稅人是因和解了勞資審裁處的申索，從D公司處收了兩筆款額：

<u>收款日期</u>	<u>元</u>
2004年1月28日 ⁸	100,000.00 (第一筆款額)
2004年6月18日 ⁹	<u>441,119.90</u> (第二筆款額)
	合共： <u>541,119.90</u>

12. 第二筆款額 441,119.90 元中成份有 22,043.90 元是利息及執達吏費用，這點是沒有爭議的。爭議的是餘額的 419,076 元的應評薪俸稅成份。

口頭新協議新酬金？

13. 納稅人聆訊席前聲稱整數419,076元屬口頭新協議的新酬金¹⁰，這說法，本委員會不予採納。

14. 第二筆款額明顯是根據勞資審裁處 2004 年 3 月 3 日的裁斷/命令¹¹所核算出

⁷ (A1, 第 21-23 頁)

⁸ (B1 第 23 頁)

⁹ (R1 第 20 頁)

¹⁰ (上文第 10-11 段)

來的，有關的裁斷/命令內容如下：

「若上述任何一期到期未付，餘下的裁斷全數連同利息將立即到期繳付。被告人公司祇於28.1.2004支付第一期，但沒有於28.2.2004支付第二期，餘下的裁斷共 419,076.00元連同按香港法律第25章『勞資審裁處條例』第39(3)條計算的利息，現尚未清還及未繳付。

(即是 419,076元 (命令當日仍未繳款額)
+ 12.12.2003至28.1.2004期間的未繳款額 519,076.00元的利息
+ 29.1.2004至付款日期間的未繳款額 \$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. 本委員會認為 D 公司於 2004 年 6 月 18 日支付給納稅人的 441,119.90 元是在遵照勞資審裁處的裁斷/命令來繳付款項，並非根據甚麼口頭新協議而發給他新酬金。

16. 再說，勞資審裁處的裁斷/命令是在處理納稅人的申索¹²，當中第 1 項領令就是：

「經雙方同意，被告 ([D公司]) 須繳付款額予申索人 (納稅人) 以完滿及最終解決其所有申索。」

17. 納稅人於聆訊席前亦承認，除了因 D 公司的僱聘合約，他再沒有向勞資審裁處作其他申索。亦沒有向勞資審裁處申請撤消、更改或扣減向 D 公司的申索。最終和解的金額及其分期支付命令，包括勞資審裁處於 2004 年 3 月 3 日頒發的裁斷/命令證明書，必然是源於 2003 年 10 月 14 日終止 D 公司的僱聘合約的，不可能是另議新僱聘，支付新酬金所致。

¹¹ (B1 第 23 頁)

¹² (勞資審裁處案件編號 LBTCxxxxx/2003)

18. 據上所述，納稅人關於第二筆款額是支付他繼續完成 E 項目及他於 2003 年 10 月 14 日後 2004 年 5 月前仍未視為已完全離職¹³的說法是完全沒有法理事實根據，本委員會必須駁回。就算納稅人確實於 2004 年 5 月才完成 E 項目，但他與 D 公司的僱傭合約已於 2003 年 10 月 14 日終止了，他於 D 公司的最後受僱日是 2003 年 10 月 14 日而並非 2004 年 5 月。

19. 因此，本委員會裁定兩筆和解款額合共 541,119.90 元是源自納稅人於 2003 年 10 月 14 日終止 D 公司的僱聘合約。

和解款額的成份

20. 經聆訊席前查詢，納稅人同意兩筆和解款額合共 541,119.90 元是納稅人的原申索款額 564,651.30 元¹⁴扣減遣散費 45,575.30 元後加利息及執達吏費用 22,043.90 元所得出來的：

	元
原申索款額	564,651.30
減 遣散費	(45,575.30)
加 利息及執達吏費用	<u>22,043.90</u>
兩筆和解款額	<u>541,119.90</u>

21. 申索書¹⁵中的申索成份，除了代通知金及遣散費是不評稅外，其他如欠薪、有薪年假、及年終酬金等則須評稅。這一點雙方是沒有爭議的。

22. 問題是本案的和解頒令¹⁶沒有開列和解款額的成份，故出現了和解款額成份是否包含遣散費，或遣散費成份多少的爭議。遣散費成份愈多，免稅款額就愈多，評稅就愈少。

23. 納稅人說他必然是採取有利於他自己的稅務安排來和解，以放棄欠薪但保留遣散費來計算¹⁷，故此，欠薪成份必須減去等額的遣散費 45,575.30 元。納稅人強調這亦是他與 D 公司和解時所達成的口頭協議。

24. 納稅人的上述說法，本委員會不予支持。

25. 上文第 16 段已指出，勞資審裁處所頒發的裁斷/命令非常清晰以一筆款額

¹³ (A1 第一頁)

¹⁴ (事實(4))

¹⁵ (B1 第 20-21 頁)

¹⁶ (B1 第 22-23 頁)

¹⁷ (B1 第 2 頁第 3 段)

去完滿及最終解決納稅人的所有申索。納稅人個人口述關於口頭協議的證供不足以取替勞資審裁處書面頒令所表列的事實，本委員會不能憑納稅人口述便信納與勞資審裁處書面頒令內容不符的事實。綜合所有證據，本委員會裁定有關的和解款額是一筆性款額，用來解決納稅人在勞資審裁處的所有申索，內在成份雖沒表列，但仍源自終止 D 公司的僱傭合約，成份混合，部份不須課稅。

26. D76/98, IRBRD, vol 13, 420, 432-3¹⁸案的委員會對混合款額作出了下述分攤的裁決，有關裁決本委員會認同：

「45. 在本案，雖然有關金額是單一款額，它是混合性質的。若果該金額祇有部份是受僱入息，我們必須考慮稅務局局長是否有權將該筆款額分攤為須課稅及不須課稅部份。以我們的看法，答案應該是有權的。Mairs v Haughey, Tilley v Wales 及 Carter v Wadman案的判決都指向可將一筆混合性款額分攤，部份須課稅而部份則不須課稅。

...

48. 餘下問題是究竟稅務局局長的分攤方法是否公平及合理的。我們覺得公平合理。在有關申索和解前，納稅人向公司B追討（不包括費用及利息）842,219.80元，當中只有209,706元代通知金並非受僱入息，其他均是受僱入息，正常去釐定須課稅部份的方法是以申索額中入息部份佔總申索額的比例去計算須課稅金額多少...。」

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 頁)

(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. 本案的和解金額是 519,076 元,總申索額是 564,651.30 元,援用上文 D76/98 判例,按比例分攤後的各項成份實額如下:

應課稅部份-

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

不應課稅部份-

(d) 代通知金	148,925****	
(e) 遣散費	41,897*****	<u>190,822</u>
	和解金額	<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. 據上分析,因終止僱傭合約引起的申索和解金額 519,076 元,當中祇有 328,254 元是須課薪俸稅。

29. 加上納稅人於 2003 年 4 至 5 月兩個月的月薪 108,000 元¹⁹,納稅人於 2003/04 課稅年度的應評稅入息共 436,254.00 元²⁰:

	元
2003年4至5月月薪	108,000.00
和解款額的應課稅部份 (申索期: 2003年6月1日至2003年10月14日)	<u>328,254.00</u>

¹⁹ (第(10)項事實)

²⁰ (與評稅主任於事實(16)所計算的相同)

2003/04課稅年度的應評稅入息

436,254.00

應否在2003/04課稅年度評稅

30. 第一筆款額 100,000 元是於 2003/04 課稅年度收取，第二筆 441,119.90 元則於 2004/05 課稅年度收取。兩筆款額都是源自納稅人於 2003 年 10 月 14 日終止其僱主 D 公司的僱傭合約所致²¹。

31. 納稅人並不爭議第一筆款額須於 2003/04 課稅年度評薪俸稅，他是爭議第二筆款額被評 2003/04 年度薪俸稅。

32. 他給委員會的書面陳述中指稱第二筆款額是他於和解申索時，與 D 公司口頭協議，同意繼續完成 E 項目後才支付給他的酬金，真實服務期是由 2003 年 5 月至 2004 年 5 月。有關款額他是於 2004 年 6 月 18 日才收到，他認為根據稅例第 11D(b)(i) 條，他應「可將該一次性遲付薪金於 2004/05 年度課稅」²²。

33. 關於執行 E 項目故於 2004 年 5 月前仍未離職一說，本委員會已於上文第 18 段駁回，不再重。

34. 納稅人仍爭議的是，和解款額屬 D 公司給他的延付薪酬，而第二筆款額 441,119.90 元又確是延遲到 2004 年 6 月 18 日才支付，所以根據稅例第 11D(b)(i) 條，他是可將 2003/04 年度遲付款額推遲到 2004/05 收款年度才課稅。

35. 這是個條例的釋義問題，究竟根據稅例第 11D(b)(i) 條釋義，納稅人是否有權將 2003/04 年度遲付款額推遲到 2004/05 收款年度才課稅呢？

36. 在條例釋義上，納稅人的主要論點有二。其一是稅例第 11D(b)(i) 條訂明他有權去選擇將欠薪款額撥回到有關基期內，就說他亦有權不作回撥選擇而以收取該筆款項時期內來作累算。其二是稅例第 11D(b)(i) 條既授他予回撥權，在他仍未行使前，稅局不得作回撥處理，否則便屬違反稅例第 11D(b)(i) 條規定²³。

以收款日來累算入息？

37. 詞義上，根據稅例第 11D(b)(i) 條，納稅人確是有權作回撥或不回撥的決定。但從第 11D(b)(i) 條找不到任何詞句授權或容許納稅人以收款日來累算入息。以收款日來累算入息的說法是納稅人主觀地加插入第 11D(b)(i) 條，稅例第 11D(b)(i) 條的詞句根

²¹ (上文第 20 段)

²² (A1 第 3 頁)

²³ (R1 第 24 頁、B1 第 16 頁)

本沒有如斯規定。稅例釋義的基本法則是忠於原文詞句，原文沒有的，絕不能將不存在的個人主觀說法強行加插入條例去。

38. 在第 11D 條的其他分段，11D(a)及 11D(b)(ii)，一樣找不出任何詞句授權或容許納稅人以收款日來累算入息。

39. 第 11D(a)條規定任何在評稅基期內所收不到的應累算入息必須在收款後才進行補加評稅；所謂「補加」，詞義上是要補加回應累算入息的有關年度內，已賺未收的不會在已賺的年度內先評，而是於收款後才補加，亦即是說，後補回原賺取入息的年度內。套用到本案，納稅人的申索於 2003 年 10 月 14 日前已賺取，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賺取入息的年度內則 2003/04 評稅，而是在收款年度 2004/05 才補加評稅，但有關的入息仍須累算回原賺取入息的年度內，則 2003/04。

40. 而第 11D(b)(ii)條則規定將所有在稅例第 11(b)(i)條所規限下賺取的所有入息都累算到「最後受僱」日期，而非「最後工作」或「最後收款」或其他日期。套用到本案，納稅人的最後受僱日是 2003 年 10 月 14 日²⁴，他雖然要到 2004 年 6 月 18 日²⁵才收足款項，但在累算應計自「最後受僱日」的規定下，有關款項必須累算入最後受僱的 2003/04 年度而不是收款的 2004/05 年度。

41. 綜觀稅例第 11D 條的所有條款，根本沒有任何詞句可被解讀成授權或容許納稅人以收款日或最後工作日來累算入息。相反，第 11D(b)(ii)條則規定累算入息總額時是必須截至「最後受僱日」的年度內進行的。

納稅人未選擇就不得回撥？

42. 行文結構上，11D(b)(i)是整條 11D 的從屬條款，與 11D(a)及 11D(b)(ii)條合組而成，故此，11D(a)、11D(b)(i)及 11D(b)(ii) 必須一起解讀²⁶。

43. 稅例第 11D 條的標題是「入息的收取」，主句是「為施行第 11B 條」。而第 11B 條的標題是「應評稅入息的確定」。詞義上，整條 11D 的內容就是為了施行 11B，亦就是去如何在有關課稅年度去確定應評稅入息。

44. 第 11D(b)條的主句是「任何人成為有權申索某項入息的支付時，該入息即為該人應累算的入息」，接 的(i)和(ii)分段祇是但書，是圍繞 第 11D(b)條主句內容延伸，對有權申索就即應累算的規定作出明細指示。

45. 而第 11B 條則清楚規定，任何課稅年度的應評稅入息就是該年度內從一切

²⁴ (則 2003/04 期間)

²⁵ (則 2004/05 期間)

²⁶ 各分段另有條文規定者除外

來源應累算的入息總額。套用到本案，2003/04 課稅年度的納稅人的應評稅入息就是該 2003/04 年度內他從一切來源應累算的入息²⁷總額。

46. 即是說，無論納稅人怎麼樣解讀為施行第 11B 條的第 11D(b)(i)條時，他仍是要核實每課稅年度內他從一切來源應累算的入息²⁸總額。不可能出現為了執行第 11D(b)(i)條而可省略第 11B 條要核實應累算入息²⁹總額的責任。更不可能出現第 11D(b)(i)條制約 第 11B 條的執行，使稅局不能執行第 11B 條去核實納稅人有關年度內從一切來源應累算的入息³⁰總額。

47. 換句話說，就算納稅人為施行第 11B 條而不行使第 11D(b)(i)條的回撥權，他仍須施行第 11B 條，而為施行第 11B 條，仍要執行第 11D 的從屬條款 11D(a)及 11D(b)(ii)的義務。因此，納稅人說稅例第 11D(b)(i)條祇規定他有回撥權，除非他行使，稅局在補加評稅時不得將入息回撥的說法，本委員會不予支持。

48. D28/92, IRBRD, vol 7, 287, 290³¹ 一案的委員會對稅例第 11B 11D(a)及 11D(b)條亦作過類似的釋義，說：

「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。第11D(a)條提供保障令入息直至收到為止都不會被評稅，但當收到後，應就該入息累算的年度內評稅。第11D(b)條第二節但書繼續規定若款額在僱員已停止受僱後才支付，該款額須當作在該人最後受僱日期已應累算予該人。」

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 亦即是稅例第 11D(b)條所指的有權申索支付的入息

²⁸ - 同上 -

²⁹ - 同上 -

³⁰ - 同上 -

³¹ (R2 第 25-28 頁)

49. 在 D28/95, IRBRD, vol 10, 169, 174³² 一案中，納稅人在 1991 年 3 月 13 日辭去公司 A 的職務，追討被拖欠的房屋津貼，公司 A 其後同意支付 795,000 元給納稅人，但是分 17 期在 1991 年 7 月至 1993 年 10 月期間支付給納稅人。納稅人同意該筆 795,000 元的款項須予以徵收薪俸稅，但他認為應在收取有關款項的課稅年度內評稅。該案委員會裁定全數 795,000 元須被納入 1990/91 課稅年度的應評稅入息內計算薪俸稅，說：

- 「7.7 基於稅例第11C、11D(a)及(b)(ii)條組合的致命效果，納稅人的論據必須被否決。
- 7.8 基於稅例第11C條的規定，納稅人須被當作在1991年3月12日或13日停止從A公司賺取入息。
- 7.9 基於稅例第11D(b)(ii)條的規定，縱使為數795,000元的各次付款是在1991年3月12日後才給予納稅人，亦即是納稅人已被稅例第11C條當作停止賺取入息，有關款項仍須被當作在納稅人的最後受僱日累算給他，即是，於1991年3月12日。
- 7.10 於受僱終止日，納稅人已收到全數795,000元。稅例第11D(a)條規定稅務局局長就該入息發出補加評稅。」

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 頁)

50. 在 D75/04, IRBRD, vol 19, 586, 589³³ 一案中, 納稅人在 2003 年 3 月 31 日 (2002/03 課稅年度) 停止受僱於 A 公司, 他在 2003 年 5 月 28 日 (2003/04 課稅年度) 才收到 275,264 元花紅。該案委員會裁決應在最後受僱日的累算年度評稅, 判詞如下:

「上訴人的案件與 D28/95 案納稅人的完全不能區別。

基於稅例第 11C 條的規定, 納稅人須被當作在 2003 年 3 月 31 日停止從 A 公司賺取入息。

有關款項 \$275,264 是於 2003 年 5 月 28 日支付給上訴人的。若該款項於 2003 年 3 月 31 日 (上訴人賺取入息期間的最後一日), 該款項就會被包括在上訴人 2002/03 年度的應評稅入息內, 亦即是他停止從 A 公司賺取入息的評稅年度。基於稅例第 11D(b)(ii) 條的規定, 有關款項須被當作在 2003 年 3 月 31 日上訴人最後受僱日所累算給他的。

既然該款項是 2002/03 年度累算而事實納稅人亦已收到全數 275,264 元, 按稅例第 11D(a) 條的規定, 稅務局局長可向納稅人發出補加評稅, 將有關款項納入 2002/03 課稅年度的應評稅入息之內計算薪俸稅額。」

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 頁)

51. 本委員會認同並採用上文 D28/92、D28/95 及 D75/04 各案的裁決。按稅例第 11B 及 11D(b)(ii) 條規定，本案納稅人所收款額應納入在其最後受僱日（2003 年 10 月 14 日）的課稅年度來累算及評定薪俸稅額，即 2003/04 年度。

52. 據上所述，本委員會裁定兩筆款額合共 \$541,119.90 是源自納稅人於 2003 年 10 月 14 日終止 D 公司的僱聘合約所引致。最後受僱日是發生在 2003/04 課稅年度，因此，所收和解款額中應課稅部份 \$328,254 元亦應累算於 2003/04 課稅年度。

僱傭合約的約制條文

53. 納稅人對其僱傭合約的約制條文亦提出爭議。他爭辯說，違反約制條文需按合約賠償，而賠償就成為賺取合約酬金的成本；他聲稱為了履行僱傭合約的一年約制條文，他於 2003 年 10 月中至 2004 年 10 月中沒有賺取其他收入，實質上付出了機會成本，因此，約制條文亦屬他為賺取 D 公司款額而提供的服務之一³⁴，是以約制條文的屆滿日便成為他最後提供服務日，而他收取的和解款額亦應累算至約制條文的屆滿日。

54. 僱傭合約中約制條文跟一般合約條文一樣，違反的一方須向非違反方賠償。例如禁止僱員向外披露或出售公司秘密，違者須負法律責任等，僱員必須守約遵從。但守約遵從不等同提供了受僱工作或服務，賺取受僱薪酬。事實上，聆訊席前，納稅人坦然同意他的僱傭合約的薪金及假期酬金是按其受僱工作期來計算的，這亦是他向勞資審裁處提請申索時所持的依據，與約制條文或其他合約條文無關。

55. 納稅人的僱傭合約既已開列了約制條文，有關約制條文就成為原合約條款，既已存在，便屬過去代價，不可能再次成為和解申索時另議的代價，事實上，納稅人亦沒有作如斯爭論。

56. 據上所述，納稅人收自 D 公司的和解款額與約制條文無關，更不能以約制條文的屆滿日去作為和解款額的最後累算日。

總結

57. 綜合上述分析，本委員會裁定納稅人舉證失敗，上訴被駁回。副局長於 2006 年 5 月 30 日將納稅人的 2003/04 課稅年度薪俸稅補加評稅修正至補加應課稅入息實額 174,754 元及補加應繳稅款 22,691 元的決定被確認。

³⁴ (A1 第 3 頁第 3 段)