

Hong Kong Tax Alert

20 November 2019
2019 Issue No. 16

従業員への解雇時の支払金及び手当は、雇用契約が合法的に終了した場合でも、従前の役務に対するものではなく、「他の事象」に起因するため、給与所得税の対象とならないと、最終法院が裁定¹

「他の事象」とは、従業員が雇用者に不利な評判を与えるような行動をとらない；雇用者に対して脅迫的な法的申立を求めない；単純に「静かに去る」という条件に同意した場合を指します。

当該判決に示されているように、解雇時の支払金又は手当が課税対象となるかどうかを決定するための法的原則について、その適用は性質上複雑です。さらに、雇用主と従業員との間で解雇時の支払金又は手当がどのように交渉・合意されたかという条件及びその証拠は、当該所得又は手当の課税性を決定する際に影響を及ぼします。雇用主と従業員は必要に応じ、税務専門家へご相談ください。

1. Commissioner of Inland Revenue v Poon Cho-ming John [FACV 1/2019]

概要

1999年10月20日付の雇用契約(以下「役務契約」)に基づき、納税者は香港証券取引所に上場しているバミューダ会社(以下「会社」)に、グループの最高財務責任者(以下「グループCFO」)として雇用されていました。当該役務契約は、いずれかの当事者が6カ月の事前通知を相手側にすることで終了することが可能でした。

その後の8年間で、当該納税者は、会社のエグゼクティブ・ディレクター、会社副会長及び香港以外の様々なグループ子会社の取締役になりました。

2008年7月20日に役務契約の即日終了の要因

2008年7月18日(金曜日)午後、グループの最高経営責任者でもあった会社の会長は納税者に対し、当該役務契約を即日終了し、会社を含むグループの取締役から解任することを通知しました。

納税者は驚き、好戦的な気分になり、「静かに去る」ことを拒否しました。たとえ、会社がグループCFOとしての雇用を終了させることが可能だとしても、会社及びその他のグループ会社のエグゼクティブ・ディレクターとしての職務には該当しないと考えていました。

納税者はその後、二本立ての行動方針をとると誓いました。1つ目は、会長及び取締役会の過半数の意思に反し、取締役会からの退任を遅らせることを目的として、株主に問題を提起することで、会長の解任計画に異議を申し立てる提案をしました。2つ目は、メディアの関心を引き、結果としてマーケットへの影響を与えるため、自分の主張を法廷に持ち込む準備をすることでした。両当事者は対立関係にありましたが、双方の弁護士が週末にかけて交渉した結果、役務契約の終了条件について、別途の書面による取り決め(以下「解除契約」)で最終的に合意しました。

解除契約に基づいて納税者に与えられる解雇時の支払金及び手当

解除契約に基づいて、納税者には、6カ月の事前通知及び他の法定上の権利に代わる支払に加え、2008年6月30日終了事業年度にかかる50万ユーロの変動賞与相当の支払(以下「合計額D」)が行われました。

また、解除契約において、雇用条件に基づく3回分の株式オプションの付与期間が、2008年7月20日の役務契約終了日まで繰り上げられました。これらのオプションは、納税者によって行使され、結果的に43,250,400香港ドルの名目所得が行使日付の株式の市場価額と行使価額との差額(以下「株式オプション所得」)として、税務上計算されました。

納税者は、解除契約に基づいて与えられる解雇時の支払金及び手当が(法令、慣習法、またはその他に基づき)、香港、バミューダ又は世界の他の国・地域において、今回のすべての提訴権及び請求権に対する完全かつ最終的な和解であるとして、受け入れました。

論点となっている問題

内国歳入局長官(以下「CIR」)は、合計額Dと株式オプション所得が「給与所得」として香港給与所得税の課税対象となると判断しました。

異議申し立ての際、税務上訴委員会(以下「BOR」)と第一審裁判所(以下「CFI」)の税務裁判所は、CIRによる合計額Dと株式オプション所得の判断を支持しました。しかし、上訴裁判所(CoA)はBORとCFIの判断を覆し、合計額Dと株式オプション所得は共に香港給与所得税の課税対象とならないと判断しました。

その後、CIRは上訴裁判所の判決を最終法院(CFA)に上訴しました。

最終法院の判決

「給与所得」の構成を判定するための法的テスト

これに関し、Bokhary NPJ裁判官が本件の判決で、最終法院におけるFuchs v CIR(2011)14 HKCFAR 74での従前の判決を参照しました。この判決で、Ribeiro PJ裁判官は、(最終法院の裁判官が全員一致で)次のように述べました。

“... [内国歳入法のセクション8(1)に基づく]課税対象所得は...「従業員の行為または従業員であることの対価として」、又は...「従前の役務に対する報酬、又は雇用契約や将来の役務提供を誘引するために」行われたものを含み...当該所得が単なる形式ではなく、実質的な内容として...上記の意味での納税者の雇用から起因すると認められた場合、査定対象となります...”

“結論として、「他の事象」に起因している所得は、査定対象とはなりません。それは、すなわち、テストの範囲内に入らない所得であることを強調すべきです。Templeman裁判長が[Shilton v Wilmshurst [1991] 1 AC 684]という案件で指摘したように、ある報酬が、従前の役務又は雇用契約や将来の役務提供の誘引ではなく、「他の事象」に起因している場合、当該報酬は給与所得とみなされません...”

“[納税者は、その所得が従業員の行為または従業員であることの代償ではなく、雇用契約上の権利を放棄するための対価として、請求の範囲外であると主張する]このような状況において...当該所得が雇用契約に基づくものではなく、既存契約の権利放棄に合意することへの対価に該当します...”

納税者に与えられている合計額Dと関連オプションの付与期間の繰上げが「他の事象」に起因しているものため、課税給与所得ではなかった

上記の法的テストを本件の事実及び証拠に適用し、Bokhary NPJ裁判官は、(最終法院の裁判官が全員一致で)合計額Dと株式オプション所得に至る関連オプションの付与期間の繰上げは、“従前の役務に対する納税者への報酬として与えられたものではないと判断しました。[合計額Dと株式オプション所得]は明らかに「他の事象」に起因しているものであり、納税者が「静かに去る」ための動きの一部であるとし、本案件に対して権利放棄の事例として参照されることが妥当である限り、当該解除契約は納税者が雇用契約に基づいて有していた全ての権利を放棄するためのものであるし、納税者が「静かに去る」ための権利放棄の対価として黙認しました...”

このため、最終法院は上訴裁判所が判決した理由を基本的に支持し、合計額Dと株式オプション所得は香港給与所得税の課税対象とならないという上訴裁判所の判決を支持しました。

上記の結論を下す前に、同裁判官はCIRが主張した合計額Dと株式オプション所得の課税対象の可能性について検討したものの、以下の理由で却下しました。

合計額Dが代替テストで非課税となる

CIRの弁護士は、Mairs v Haughey [1994] 1AC303案件においてWolf卿が説明した「代替テスト」に従い、合計額Dが「変動賞与に代わられる所得」であり、課税対象となると主張しました。

同弁護士は、「当該合計額(すなわち、合計額D)の実質的な別の対価(すなわち、役務契約が解除しなかったら、納税者が受け取る可能性がある変動賞与)として支払われたものであり、後者(すなわち、変動賞与)に取って代わり、後者と同じ性質を持っている」と主張しました。言い換えれば、合計額Dの性質は変動賞与と同じものであり、納税者が受け取った場合、課税対象となります。

Bokhary NPJ裁判官はこの点に関する弁護士の論点を拒否し、合計額Dが変動賞与に代えて、形式的に支払われたものにすぎず、実質的な所得ではなかったと判断しました。したがって、当該合計額Dは変動賞与の実質的な代償としての支給ではなかったため、「代替テスト」は適用されませんでした。

合計額Dの実質内容から判断すると、Bokhary NPJ裁判官は合計額Dの算定にあたり、2008年6月30日に終了する会計年度の会社業績も納税者の実績も考慮されたという証拠はないと指摘しました。これらの2つの要素は通常、変動賞与の付与が検討される際に重要でした。

その代わりに、同社が内国歳入局に次のように報告したという証拠がありました。

(i) 納税者は2008年6月30日に終了する会計年度において、いかなる賞与も支給されなかった

(ii) 合計額Dは「納税者と会長が完全に相互合意した任意金額」であった

(iii) 合計額Dは「未払賞与の請求権を排除する」ために支払われた

株式オプション所得が雇用中に付与されたという理由で課税対象となる旨を却下

Bokhary NPJ裁判官は、この点に関する弁護士の主張を却下し、“問題となる繰上げは、たとえ繰上げがなくても納税者が受け取る可能性があるものを早めに受け取れるわけでもなかったと述べました。それは当該繰上げがなければ、受け取ることが全くなかったものです。(すなわち、繰上げが行われなかった場合、当該オプションは無効になります)。認定した証拠と事実によれば、株式オプション所得の付与が早まったことは納税者の従前の役務に対する対価ではなかったことが明らかです。そして、認定した証拠と事実によると、これは明らかに「他の事象」に起因するものです...”

論評

合計額D及び株式オプション所得が共に給与所得であるか否かについては、BORも各レベルの裁判所も、上記と同様の法的テストを採用していることに留意する必要があります。

しかし、認定した事件の事実と証拠に対して法的テストを適用する場合、BOR及びCFIは、合計額D及び株式オプション所得が納税者の従前の役務提供以外の、「他の事象」のために支払われるとはいえないと判断しました。

これは明らかに、BORもCFIも、納税者が雇用契約に基づいて雇用主に対して有効な請求権を有しているとは考えていなかったためです。

具体的には、BORもCFIも、会社が納税者への6カ月の事前解除通知の代わりに、別途の支払を行っていたことで、役務契約の条項に違反することなく、同契約が合法的に解除されたと判断しました。

さらに、BORもCFIも、納税者がその雇用条件の下で、雇用終了時にグループの役員職を辞任しなければならないとの考えでした。また、BORは先に、納税者が関連するバミューダ法または会社の定款に基づき、グループの取締役の解任を株主投票に委ねる権利があるという納税者の主張を拒否していました。

上記に基づき、BORもCFIも、納税者が役務契約に基づく権利を破棄または放棄したとは考えていませんでした。このような観点から、BORとCFIはいずれも、納税者が会社に対して二本立ての行動方針をとると脅したことが、「他の事象」に相当するとは考えていなかったようです。

しかし、上訴裁判所と最終法院は、納税者が会社に対する二本立ての脅迫行動方針を放棄し、静かに去ることに同意したことで、「他の事象」に相当するという異なる見方を取りました。

興味深いことに、Bokhary NPJ裁判官も最終法院での判決で、「法定請求権及び訴訟権として、納税者を解雇する正当な理由がない場合、納税者が雇用法(Cap 57)の下で利用できる救済策があった」と述べました。これはまた、Bokhary NPJ裁判官が「他の事象」という論理の道筋と「権利の放棄」という論法を調和させようとした理由でもあります。

この案件に示されているように、雇用終了時に与えられる支払金又は手当の課税性を決定するための法的原則の適用は、性質上複雑です。さらに、雇用主と従業員との間で解雇時の支払金及び手当がどのように交渉・合意されたかという条件及び証拠は、当該所得又は手当の課税性を決定する際に影響を及ぼします。雇用主と従業員は必要に応じ、税務専門家へご相談ください。

Hong Kong office
 Agnes Chan, Managing Partner, Hong Kong & Macau
 22/F, CITIC Tower, 1 Tim Mei Avenue, Central, Hong Kong
 Tel: +852 2846 9888 / Fax: +852 2868 4432

Ian McNeill
 Deputy Asia-Pacific Tax Leader
 +852 2849 9568
 ian.mcneill@hk.ey.com

Non-financial Services				Financial Services	
David Chan Tax Leader for Hong Kong and Macau +852 2629 3228 david.chan@hk.ey.com				Paul Ho Tax Leader for Hong Kong +852 2849 9564 paul.ho@hk.ey.com	
Business Tax Services / Global Compliance and Reporting				Business Tax Services / Global Compliance and Reporting	
Hong Kong Tax Services				Paul Ho +852 2849 9564 paul.ho@hk.ey.com	
Wilson Cheng +852 2846 9066 wilson.cheng@hk.ey.com	Tracy Ho +852 2846 9065 tracy.ho@hk.ey.com	Chee Weng Lee +852 2629 3803 chee-weng.lee@hk.ey.com	May Leung +852 2629 3089 may.leung@hk.ey.com	Sunny Liu +852 2846 9883 sunny.liu@hk.ey.com	
Ada Ma +852 2849 9391 ada.ma@hk.ey.com	Grace Tang +852 2846 9889 grace.tang@hk.ey.com	Karina Wong +852 2849 9175 karina.wong@hk.ey.com		Michael Stenske +852 2629 3058 michael.stenske@hk.ey.com	
China Tax Services				International Tax and Transaction Services	
Ivan Chan +852 2629 3828 ivan.chan@hk.ey.com	Lorraine Cheung +852 2849 9356 lorraine.cheung@hk.ey.com	Becky Lai +852 2629 3188 becky.lai@hk.ey.com	Carol Liu +852 2629 3788 carol.liu@hk.ey.com	International Tax Services	
Tax Technology and Transformation Services				James Badenach +852 2629 3988 james.badenach@hk.ey.com	
Albert Lee +852 2629 3318 albert.lee@hk.ey.com	Robert Hardesty +852 2629 3291 robert.hardesty@hk.ey.com			Jacqueline Bennett +852 2849 9288 jacqueline.bennett@hk.ey.com	
International Tax and Transaction Services				Vanessa Chan +852 2629 3708 vanessa-ps.chan@hk.ey.com	
International Tax Services		Transfer Pricing Services		Adam Williams +852 2849 9589 adam-b.williams@hk.ey.com	
Cherry Lam +852 2849 9563 cherry-lw.lam@hk.ey.com	Jeremy Litton +852 3471 2783 jeremy.litton@hk.ey.com	Martin Richter +852 2629 3938 martin.richter@hk.ey.com	Kenny Wei +852 2629 3941 kenny.wei@hk.ey.com	Transfer Pricing Services	
Jo An Yee +852 2846 9710 jo-an.yee@hk.ey.com				Justin Kyte +852 2629 3880 justin.kyte@hk.ey.com	
Transaction Tax Services				Transaction Tax Services	
David Chan +852 2629 3228 david.chan@hk.ey.com	Jane Hui +852 2629 3836 jane.hui@hk.ey.com	Tami Tsang +852 2849 9417 tami.tsang@hk.ey.com	Eric Lam +852 2846 9946 eric-yh.lam@hk.ey.com	Rohit Narula +852 2629 3549 rohit.narula@hk.ey.com	
Indirect Tax Services		People Advisory Services			
Andy Leung +852 2629 3299 andy-sy.leung@cn.ey.com	Ami Cheung +852 2629 3286 ami-km.cheung@hk.ey.com	Robin Choi +852 2629 3813 robin.choi@hk.ey.com	Jeff Tang +852 2515 4168 jeff.tk.tang@hk.ey.com	Paul Wen +852 2629 3876 paul.wen@hk.ey.com	

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

About EY

EY is a global leader in assurance, tax, transaction and advisory services. The insights and quality services we deliver help build trust and confidence in the capital markets and in economies the world over. We develop outstanding leaders who team to deliver on our promises to all of our stakeholders. In so doing, we play a critical role in building a better working world for our people, for our clients and for our communities.

EY refers to the global organization, and may refer to one or more, of the member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity. Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients. Information about how EY collects and uses personal data and a description of the rights individuals have under data protection legislation is available via ey.com/privacy. For more information about our organization, please visit ey.com.

© 2019 Ernst & Young Tax Services Limited.
 All Rights Reserved.
 APAC no. 03009420
 ED None.

ey.com/china

About EY's Tax services

Your business will only succeed if you build it on a strong foundation and grow it in a sustainable way. At EY, we believe that managing your tax obligations responsibly and proactively can make a critical difference. Our 50,000 talented tax professionals, in more than 150 countries, give you technical knowledge, business experience, consistency and an unwavering commitment to quality service – wherever you are and whatever tax services you need.

This material has been prepared for general informational purposes only and is not intended to be relied upon as accounting, tax or other professional advice. Please refer to your advisors for specific advice.

Follow us on WeChat

Scan the QR code and stay up to date with the latest EY news.

