

Case No. D7/10

Salaries tax – deductions of outgoings and expenses – dependent parent allowance – sections 12, 30, 66(3) and 68(4) of Inland Revenue Ordinance ('IRO'). [Decision in Chinese]

Panel: Chow Wai Shun (chairman), John C Poon and Timothy Shen Ka Yip.

Date of hearing: 26 February 2010.

Date of decision: 14 May 2010.

The appellant objected to the assessment of salaries tax by the Inland Revenue Department ('IRD') against her in the year of assessment 2007/08 on the ground that she should be granted a dependent parent allowance. The IRD was of the view that the appellant's parents were visitors during the periods of stay in Hong Kong; they were not ordinarily residing in Hong Kong during those periods, and therefore did not comply with the requirements. Besides, before the hearing, the appellant further by fax requested the Board to deal with her outgoings and expenses which she had 'left out', in addition to the dependent parent allowance matter. In the hearing, the representative of the IRD did not insist on objecting to the appellant's request for making the claim for deduction in respect of the alleged outgoings and expenses, the Board therefore agreed to deal with the request for deduction.

Held:

1. The appellant failed to mention the said outgoings and expenses in her tax return, and also never provided the relevant particulars and evidence to prove her claim. Although the representative of the IRD did not insist on objecting to the request for making the claim for deduction, the appellant failed to discharge her burden of proof under section 68(4) of the IRO, and the claim was therefore dismissed.
2. The appellant should be granted the dependent parent allowance. The appellant's parents, during the relevant year of assessment, had voluntarily chosen to stay in Hong Kong for a settled purpose, that is, to help the appellant take care of their grandson. The purpose had a sufficient degree of continuity. In fact, before and after the relevant year of assessment, they both had similar immigration records of exit and entry. All the periods considered by the Board were those of their lawful stay in Hong Kong. Although every time the stay lasted for only a limited period of time, certain regularity was shown. Moreover, during the whole year of assessment, they

had stayed in Hong Kong for over 200 days. All the facts indicated that, other than their home in the mainland, Hong Kong was also the place of their ordinary living and residence. They had become ordinary members of the community just like any grandparents who were affectionate about their grandson. Although they might not have regarded Hong Kong as their 'real home', or their long-term future intention or expectation might change, these considerations were irrelevant and were not taken into account by the Board. (Director of Immigration v Ng Shun-loi [1987] HKLR 798; R v Barnet LBC ex parte Shah [1983] 2 AC 309)

Appeal allowed in part.

Cases referred to:

Director of Immigration v Ng Shun-loi [1987] HKLR 798
R v Barnet LBC ex parte Shah [1983] 2 AC 309
D57/02, IRBRD, vol 17, 829
D289/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 638
Sun Jie v Registration of Persons Tribunal, CACV 320/04
Commissioner of Registration v Registration of Persons Tribunal, HCAL 39/05
Lau San Ching v Apollonia Liu (1995) 5 HKPLR 32

Taxpayer in person.

Paul H M Leung Counsel and Carmen Y M Chan Senior Government Counsel of the Department of Justice for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D7/10

薪俸稅 – 申免支出 – 供養父母免稅額 – 《稅務條例》第12條，第30條，第66(3)條及第68(4)條

委員會：周偉信（主席）、潘祖明及沈嘉奕

聆訊日期：2010年2月26日

裁決日期：2010年5月14日

上訴人反對稅務局向她作出2007/08課稅年度薪俸稅的評稅，理由是她應享有供養父母免稅額的扣減。稅務局認為上訴人父母於香港逗留的期間是訪客的身份，並非通常居住於香港，因此不合規定。另外，在聆訊之前，上訴人以傳真要求委員會除供養父母免稅額一項外，處理其列出的「漏報」支出。聆訊中，稅務局局長代表沒有堅持反對上訴人申免該等聲稱支出的要求，委員會於是同意處理有關申免的要求。

裁決：

1. 上訴人未有在其報稅表中提及該等支出，亦從未附上相關明細及證據，以證明其聲稱。雖然稅務局局長代表未有堅持反對作出這項申免的要求，但上訴人未能履行《稅例》第68(4)條的舉證責任，所以不獲扣減有關支出。
2. 上訴人應獲扣減供養父母免稅額。上訴人父母在有關課稅年度期間，均曾為一個固定目的，就是為協助上訴人照顧自己的孫兒，自願地選擇來港留住。該目的有足夠的連貫性，事實上在有關課稅年度的前後，兩老都有相類似的出入境記錄，而委員會予以考慮的都是兩老的合法居留期間，雖然每次只持續一段有限的時間，但亦顯示出一定的規律；同時以整個課稅年度計，兩老各有超過200天的時間在香港留居。根據種種事實顯示，除了在內地的老家外，香港同時成為他們慣常生活和居住的地方。他們已成為社區的一份子，與一般關愛孫兒的外祖父母無異。雖然他們或未曾視香港為「真正家園」，長遠並將來的意圖或期望亦或有所改變，但這些都無關痛癢，不應在委員會考慮之列。
(Director of Immigration對Ng Shun-loi [1987] HKLR 798；R訴Barnet LBC ex parte Shah [1983] 2 AC 309)

上訴部份得直。

參考案例：

Director of Immigration 對 Ng Shun-loi [1987] HKLR 798
R 訴 Barnet LBC ex parte Shah [1983] 2 AC 309
D57/02, IRBRD, vol 17, 829
D289/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 638
Sun Jie 訴 Registration of Persons Tribunal, CACV 320/04
Commissioner of Registration 訴 Registration of Persons Tribunal, HCAL 39/05
Lau San Ching 訴 Apollonia Liu (1995) 5 HKPLR 32

納稅人親自出席聆訊。

大律師梁熙明及高級政府律師陳綺文代表稅務局局長出席聆訊。

決定書：

1. 上訴人反對稅務局向她作出 2007/08 課稅年度薪俸稅的評稅。署理稅務局副局長於 2009 年 6 月 25 日發出決定書，裁定上訴人反對無效，並維持 2008 年 9 月 16 日發出，稅單號碼為 X-XXXXXXX-XX-X，2007/08 課稅年度薪俸稅評稅通知書上所顯示，應課稅入息實額 551,726 元及應繳稅款 58,293 元。

2. 上訴人不了解稅務法例及上訴程序，沒有帶備上訴文件出席聆訊，亦未有提供其他書面證供。於聆訊剛開始時，上訴人情緒極不穩定，連番嚎啕大哭，並多次表示不知所措及惶恐。本委員會屢需稍歇，讓上訴人穩定情緒，才可繼續。

有關事實

3. 就上述決定書所載的決定所據事實，本委員會向上訴人查核，並裁定與本上訴案的有關事實如下：

(1) 區域法院法官於 2007 年 12 月 7 日確認，上訴人與 A 先生在申請離婚前最少已連續分居兩年，並發出離婚命令。上訴人與 A 先生育有一名兒子，於 2000 年出生。

(2) B 公司及 C 公司，分別申報上訴人於 2007/08 課稅年度的入息如下：

<u>B公司</u>	<u>C公司</u>	<u>總額</u>
(元)	(元)	(元)

(2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

薪金	99,889	-	99,889
佣金	<u>664,396</u>	<u>38,441</u>	<u>702,837</u>
入息總額	<u>764,285</u>	<u>38,441</u>	<u>802,726</u>

(3) 上訴人於其 2007/08 課稅年度的個別人士報稅表中，申報從 B 公司獲取入息 99,889 元及佣金 664,396 元，並申索扣除以下開支及免稅額：

- (a) 「租金、生活費、補習」的支出及開支 22,500 元。
 - (b) 以僱員身分向認可退休計劃的強制性供款 1,000 元。
 - (c) 就其子申索扣除子女免稅額及單親免稅額。
 - (d) 就其父母（以下分別稱為「D 先生」及「E 女士」）申索扣除供養父母免稅額。上訴人聲稱於是年度給予 D 先生及 E 女士不少於 12,000 元作生活費，及他們連續與她同住至少 6 個月而並無付出十足費用。
- (4) 評稅主任不接納上訴人扣除開支及供養父母免稅額的申索，並向上訴人發出以下 2007/08 課稅年度薪俸稅評稅：

入息（第3(2)段事實）	802,726 元
減：退休計劃供款（第3(3)(b)段事實）	(1,000)
基本免稅額	(100,000)
單親免稅額（第3(3)(c)段事實）	(100,000)
子女免稅額（第3(3)(c)段事實）	<u>(50,000)</u>
應課稅入息實額	<u>551,726 元</u>
應繳稅款	<u>58,293 元</u>

(5) 上訴人反對上述評稅，所持理由原文抄錄如下：

- (a) 「本人父母由 2005 年 7 月至 2008 年現在在港居住期間，每年約有半年時間在港居住，並且父母不在港居住時本人都要每個月給予他們生活費，相信每個人都有父母，並且都要供養，“請問誰不用供養父母”？同一個地球出生的人，我相信都有這份責任。」
- (b) 「本人已離婚，養有一子，沒有拿政府其他津貼，現在只求政府給予本人一個小小要求，“給予本人父母免稅

額”。在政府的角度里睇，我相信政府都不想多一個負擔，迫本人加入綜緩行列，．．．」

上訴人並提交下列文件副本：

- (a) 由中華人民共和國就 D 先生及 E 女士發出的公民身份証。
- (b) 由中華人民共和國就 D 先生發出的往來港澳通行証，顯示 D 先生生於 1948 年 10 月，獲發簽注為 (T) 類。
- (c) 由中華人民共和國就 E 女士發出的往來港澳通行証，顯示 E 女士生於 1949 年，獲發簽注同為 (T) 類。

4. 在稅務局呈交本委員會的文件中，有以下進一步資料，本委員會接納有關事實如下：

- (a) 稅務局在收到上訴人的反對後，曾於 2008 年 10 月 10 日及 2009 年 1 月 19 日，兩度向上訴人建議修訂評稅，以了結此反對個案：
 - i. 在第一次建議修訂評稅時，就 2007/08 課稅年度，稅務局提出，在沒有開支明細表情形下，酌情准許扣除上訴人佣金入息 (第 3(2) 段事實) 的 10%，即 70,284 元，作為免稅扣除項目。但稅務局並沒有提及供養父母免稅額的扣減。
 - ii. 在第二次建議修訂評稅時，只針對 2008/09 年度暫繳稅評稅，就 2007/08 課稅年度而言，仍舊酌情准許扣除上訴人佣金入息的 10%。另於註解中表示，由於 D 先生及 E 女士並非通常居住在香港，所以上訴人未能享有供養父母免稅額的扣減，並指根據入境事務處的記錄，他們在 2007/08 課稅年度，祇曾短暫到訪香港。因此，上訴人 2007/08 課稅年度應課稅入息，維持於第一次建議修訂評稅的 481,442 元，而按累進稅率計算之稅額為 46,345 元。

上訴人並無接納任何建議修訂評稅。

- (b) 根據香港入境事務處提供，有關 D 先生及 E 女士的出入境資料顯示：
 - i. 於 2007 年 4 月 1 日至 2008 年 3 月 31 日期間，他們以訪客身份獲准於香港逗留。
 - ii. D 先生在該段期間及前後一次 (該兩次以斜體字表示) 的出

(2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

入境資料如下：

<u>出／入境</u>	<u>日期</u>	<u>時間</u>
入境	2006年11月11日	11時08分28秒
出境	2007年2月6日	09時59分53秒
入境	2007年4月21日	13時16分57秒
出境	2007年7月11日	10時04分31秒
入境	2007年9月16日	11時27分08秒
出境	2007年11月17日	09時53分52秒
入境	2007年11月18日	17時03分31秒
出境	2007年12月14日	09時44分28秒
入境	2008年2月16日	11時16分26秒
出境	2008年4月3日	12時17分58秒
入境	2008年4月6日	20時47分18秒
出境	2008年5月13日	08時30分10秒

iii. E女士在該段期間及前後一次(該兩次以斜體字表示)的出入境資料如下：

<u>出／入境</u>	<u>日期</u>	<u>時間</u>
入境	2007年1月30日	13時13分49秒
出境	2007年2月20日	14時05分54秒
入境	2007年2月23日	17時19分28秒
出境	2007年4月27日	12時59分58秒
入境	2007年7月6日	13時30分48秒
出境	2007年8月10日	15時16分02秒
入境	2007年8月10日	21時35分49秒
出境	2007年10月1日	12時10分51秒
入境	2007年12月2日	13時32分40秒
出境	2008年2月29日	10時15分44秒
入境	2008年5月24日	12時11分08秒
出境	2008年8月20日	09時51分37秒

(c) 根據上訴人回應稅務局的進一步查詢：

- i. D先生和E女士在國內的住址，乃D先生的自置物業。
- ii. 除該住址外，D先生和E女士在國內並沒有其他自置物業。
- iii. D先生和E女士並沒有在香港擁有任何物業或資產。
- iv. 在2007/08課稅年度，D先生和E女士均已退休，他們退休前

都是農民。

- v. D 先生和 E 女士在國內有其他家人，包括其長子、長媳、次子、次媳、幼女和女婿，但並未同住。
- vi. D 先生和 E 女士在香港還有一位姑媽。
- vii. D 先生和 E 女士輪流到港，協助照顧上訴人的兒子。

上訴理由

5. 從上訴通知書及上訴理由陳述書來看，上訴人似有未盡之音。原文節錄如下：

「(1) 要求稅局減免本人的父母免稅額(供養父母免稅額)。本人的父母在香港並不是旅遊、玩，而是在港幫本人照顧小孩。本人忙於工作，如果不是本人的父母幫忙，我相信政府又多了一個負擔，我想靠自己，亦都不想給任何人的負擔。難道政府這樣都不給予……。在港非常之多單親家庭，亦都知好多人[藉]此借着在政府免費提取，本人的性格並不是如此種類，所以在自己還年輕時盡量自己做得到的事情盡量做。本人覺得供養父母只是每個人必須的責任……」。

6. 2009 年 12 月 9 日，上訴人以傳真要求本委員會除供養父母免稅額一項外，處理其列出的「漏報」支出，包括交通費(每天約 200 元；每年約共 64,000 元)、電話費(每年 3,000 元)、膳食費(每年 15,000 元)及銀行收費(每年約 10,000 元)。對此，律政司代表稅務局於 2009 年 12 月 15 日回覆表示反對。

7. 根據《稅務條例》(香港法例第 112 章，下稱「稅例」)第 66(3)條規定，除非獲得委員會同意，並遵照委員會所決定的條款進行，否則上訴人在其上訴的聆訊中，不得倚賴其上訴理由陳述書所載以外的任何其他理由。

8. 聆訊中，稅務局局長代表沒有堅持反對上訴人申免該等聲稱支出的要求，委員會於是同意處理有關申免的要求。

《稅例》的有關規定及相關法律原則

9. 在稅務局局長代表提出的《稅務條例》條文和從相關案例的法律原則中，本委員會認同下文第 10 至 15 段所列的規定及原則，適用於本個案。

10. 適用《稅務條例》有關規定如下：

- (a) 第 30 條：

「(1AA) 在本條中，“供養父母免稅額”指根據第(1)或(1A)款給予的免稅額。

．．．

(1A) 在以下情況下，任何人可在任何課稅年度內獲給予一項免稅額—

(a) 如—

(i) 該人；．．．

在該年度內供養該人的．．．父或母；及

(b) 該名父或母—

(i) 在該年度內任何時間通常居住於香港；

(ii) 在該年度內任何時間年齡為55歲以上，但未滿60歲；

(iii) 並非在該年度內年屆60歲；及

(iv) 在該年度內連續全年均沒有資格根據政府傷殘津貼計劃申索津貼。

(2) 供養父母免稅額可就每名如此受供養的父或母而給予。

．．．

(3A) 根據第(1A)款可就一名父或母而給予的供養父母免稅額是—

(a) 訂明款額的免稅額(本委員會註：在2007/08課稅年度，是項免稅額為15,000元)；

．．．

(4) 為本條的施行—

(a) 只有在以下情況下，一名父或母方被視為由任何人．．．供養—

(i) . . . 或

(ii) 該人 . . . 在該課稅年度提供不少於訂明款額的金錢 (本委員會註：在2007/08課稅年度，是項款額為12,000元) 以供養該名父或母 . . . 。

(b) 第68(4)條：

「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。」

11. 就申免支出一項，上訴人為薪俸稅納稅人，《稅例》有關條文為第12條，惟據下文分析，並無詳加引述的必要。

12. 供養父母免稅額中有關「通常居住於香港」的要求，以下案例可作援引及說明。

13. 香港上訴庭案例 Director of Immigration 對 Ng Shun-loi [1987] HKLR 798，沿用英國上議院案例 R 訴 Barnet LBC ex parte Shah [1983] 2 AC 309，裁定一個人「通常居住」的地方，是指他慣常生活的地方，是該人作為該社區的成員而慣常居住的地方，而該人是否「通常居住」於某地，則取決於有關個案的事實。判詞原文節錄如下：

‘[Per Hunter J on page 802]...Eveleigh, L.J. [in the Court of Appeal in R v Barnet LBC, ex parte Shah [1982] 1 QB 688] says this:

“A person is a resident where he resides... When is he ordinarily resident? I think that is when he resides there in the ordinary way. That must be the meaning of the adverb. The expression is therefore contemplating residence for the purposes of every day life. It is residence in the place where a person lives and conducts his daily life in circumstances which lead to the conclusion that he is living there as an ordinary member of the community would live for all the purposes of his daily life.”

That seems to me a very simple description of the objective test which Lord Scarman [in the House of Lords in R v Barnet LBC, ex parte Shah [1983] 2 AC 309] advocated.

...

[Per Cons V-P on page 804] Ultimately it is no more than a question of fact... The Tribunal will have to consider the particular circumstances of each individual case...'

14. 本委員會案例 D57/02, IRBRD, vol 17, 829 及 D289/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 638, 均引用 Ng Shun-loi 一案對「通常居住」一詞的解釋。

15. 而根據英國上議院案例 R 訴 Barnet LBC ex parte Shah [1983] 2 AC 309, 除非有關條例或條文另有所指, 「通常居住」於某地的意思, 是指一個人在某段時間, 為固定目的, 自願地選擇一處地方或國家, 作為他或她當時正常生活留居的地方, 而該段時間可長可短; 然而, 絕不能把非法居留計算在內。而固定目的可以是一個, 也可以是多個; 可以是明確特定的, 也可以是概括籠統的, 只要是固定的, 可以只持續一段有限的時間。教育、經營業務或專業、受僱、健康、家庭, 或者不過是單為喜愛那地方, 都是選擇慣常住處的常見原因, 惟一個居住目的, 需有足夠的連貫性, 方可稱為固定原因。相反, 我們無需判別那人的「真正家園」, 亦無需對其長遠並將來的意圖或期望, 大費周章。有關的時段並不是指將來的, 而是大部份, 甚至已經全部溜走了的時間。

相關判詞原文節錄如下：

'Unless, therefore, it can be shown that the statutory framework or the legal context in which the words are used requires a different meaning, I unhesitatingly subscribe to the view that "ordinarily resident" refers to a man's abode in a particular place or country which he has adopted voluntarily and for settled purposes as part of the regular order of his life for the time being, whether of short or of long duration.

There is, of course, one important exception. If a man's presence in a particular place or country is unlawful, e.g., in breach of the immigration laws, he cannot rely on his unlawful residence as constituting ordinary residence... The purpose may be one; or there may be several. It may be specific or general... indeed (the) purpose, while settled, may be for a limited period. Education, business or profession, employment, health, family, or merely love of the place spring to mind as common reasons for a choice of regular abode... All that is necessary is that the purpose of living where one does has a sufficient degree of continuity to be properly described as settled.

.....

(It) is not required to determine his "real home", whatever that means: nor need any attempt be made to discover what his long term future intentions or expectations are. The relevant period is not the future but one which has largely (or wholly) elapsed.'

16. 稅務局局長代表雖援引(a)入境條例(香港法例第115章)第11(10)條、(b)上訴庭案例 Sun Jie 訴 Registration of Persons Tribunal, CACV 320/04、(c)高等法院案例(i) Commissioner of Registration 訴 Registration of Persons Tribunal, HCAL 39/05、(ii) Lau San Ching 訴 Apollonia Liu (1995) 5 HKPLR 32 及(iii)有關顧主強(債務人)事宜 [2007] 2 HKLRD 292, 但其陳詞只涉及(a)、(b)及(c)(i), 本委員會將在下文作進一步分析。

案情分析及裁決

申免支出

17. 這方面可用寥寥數語解決, 事實上, 律政司在代表稅務局的覆函(上文第6段)中, 亦已有提及。

18. 上訴人雖在有關陳詞中, 對該等支出的需要, 略作表述, 然而, 上訴人未有在其報稅表中提及該等支出, 亦從未附上相關明細及證據, 以證明其聲稱。本委員會認為, 雖然稅務局局長代表未有堅持反對作出這項申免的要求, 但上訴人未能履行《稅例》第68(4)條的舉證責任, 所以不獲扣減有關支出。

19. 然而, 有委員希望稅務局考慮上訴人的特殊情況, 繼續行使上文第4(a)(i)段所示的酌情權, 倘若如此, 本委員會將不會表示反對。

供養父母免稅額

20. 本個案的爭議點, 在於上訴人是否符合《稅例》第30(1A)及30(4)(a)(ii)條的條件, 就D先生及E女士享有供養父母免稅額。

21. 關於《稅例》第30(4)(a)(ii)條, 稅務局局長代表陳詞時稱, 上訴人沒有提供證據, 以證明她在2007/08課稅年度, 分別提供不少於12,000元予D先生及E女士, 以供養他們。

22. 上訴人在其2007/08課稅年度報稅表第8.4(5)(ii)一欄中, 標示她在該年度內分別給予D先生及E女士不少於12,000元的金錢作生活費。上訴人在回覆本委員會提問時, 稱D先生及E女士在港期間, 均是與上訴人同住, 由上訴人負責日常基本支出, 整個家庭日常開支, 包括膳食, 但不包括雜費, 每月三千多至四千元, 另外每月給予D先生及E女士零用金數百至一千元不等。以上訴人的基本薪金計, 應甚為吃力, 但若結合其佣金, 並從她一貫的表述, 基於D先生與E女士對上訴人的極大協助, 上訴人竭盡所能, 無論D先生與E女士身在國內或在香港, 都以金錢供養和回饋, 絕非意外。另外, 上訴人以現金給予本為內地公民的D先生和E女士, 交付之間沒有書面證據, 亦屬合情合理, 而稅務局局長代表當時亦沒有要求上訴人進證人席上宣誓作供。所以, 本委員會經考慮已呈交的文件及上訴人的陳詞, 認為上訴人在事實上已符合《稅例》第30(4)(a)(ii)條的要求。

23. 如是者，由於 D 先生及 E 女士在 2007/08 課稅年度，皆已年逾 55 歲，卻未滿 60 歲，他們又並非在該年度內年屆 60 歲，而且均沒有資格根據政府傷殘津貼計劃申索津貼，上訴人此項申索成功與否，將取決於 D 先生及 E 女士是否在該年度內任何時間通常居住於香港（即第 30(1A)(b)(i)條）。

24. 稅務局局長代表書面陳詞提出：「[D 先生]及[E 女士]以雙程證來港，他們在香港入境或留住的准許，在他們離開香港後即告失效[《入境條例》第 11(10)條]。故此，他們在離港以後並沒有權進入或留居香港。在這情形下，D 先生及 E 女士不可被視為『通常居於香港』[見 Sun Jie v Registration of Persons Tribunal, CACV 320/04, 第 9 及 10 段及 Commissioner of Registration 訴 Registration of Persons Tribunal, HCAL 39/05, 第 33 至 35 段]。」Sun Jie 一案有關判詞原文如下：

‘9. ... [I]t seems to me that this case is governed by one very simple proposition namely that it is impossible for somebody to be ordinarily resident in a place when he cannot be resident there.

10. As explained in the Shah case ordinary residence has to be understood in its natural meaning. As is acknowledged in the reported cases, a person who is ordinarily resident in a particular place is, of course, at liberty to travel and move from place to place. Such a person will remain ordinarily resident in his place of ordinary residence even when he is away. It is possible that a person may have two places in which he can be ordinarily resident at the same time. That is not common but it is certainly possible. Despite all that, ordinary residence must entail presence in that place and if a person cannot lawfully be in that place he cannot reside there, still less can he be ordinarily resident there.’

至於 Commissioner of Registration 一案的有關判詞，原文如下：

‘33. Thus ... as a visitor with a limit of stay, whenever [the person] left Hong Kong, the remaining period of his permission to stay would have expired. See IO s.11(10).

34. It follows that, ... during any period of absence from Hong Kong, his limit of stay having expired upon departure from the HKSAR, [the person] would have had no lawful permission to enter or reside here.

35. [The person] cannot then have been ordinarily resident in Hong Kong at the time of his often lengthy absences from here. This is clear from Sun Jie aka Sun, Alex J v. Registration of Persons Tribunal and others, CACV 320/2004, 22 December 2005.’

25. 根據《入境條例》第 11(10)條，D 先生及 E 女士以雙程證入境及在許可

期內留住香港，於期限屆滿離港後，下一次持有效雙程證或其他許可來港前，沒有權進入或留居香港。本委員會認為，這與 Shah 案例中「非法居留於某地不被計算在『通常居住』在該處」的原則一致，與稅務局局長援引的判詞中，說明一個人若不能合法地身處於某地，則不可能在那裏留居，更遑論「通常居住」於那地，亦無不符。D 先生與 E 女士以「訪客」身份入境，獲准在簽注期限內於香港留居。根據 Shah 案例，在衡量他們在有關課稅年度任何時間內是否「通常居住」於香港，該等合法留居香港的時段，應包括在考慮範圍之列。

26. Sun Jie 一案的判詞亦提出，某地的「通常居民」，可自由進出和活動，就算離開那地，仍可繼續在其「通常居住」的地方擁有該身份。再者，一個人亦可能同時「通常居住」於兩個地方。本委員會認為，《稅例》第 30(1A)(b)(i) 條只要求受供養父母在有關課稅年度內「任何時間」通常居住於香港，而非「全部時間」或「特定時間」，顯然對此要求留有彈性，與第 30(4)(a)(i) 條要求的「至少連續 6 個月」有所不同。所以，雖然 D 先生和 E 女士於雙程證期限屆滿時必須離港，並在下一次申領到雙程證或其他許可來港前，沒有權進入香港，亦不一定影響其符合《稅例》第 30(1A)(b)(i) 條的要求；另一方面，在雙程證簽注期限內，D 先生和 E 女士可以自由地在香港活動，而據他們的出入境記錄，在有關期間內可多於一次出入境。

27. 稅務局局長代表引用的本港案例，牽涉的當事人都是長時間沒有在香港留居，卻堅稱擁有「通常居民」的身份，與本個案的案情大相逕庭。其中 Sun Jie 及 Commissioner of Registration 二案，更涉及須連續「通常居住」於香港滿七年，以符合永久性居民的資格和有關申請程序及時限等，不是本個案的焦點所在。本委員會認為，判決與個別案情有密切關係，不能把該等裁決硬套至本個案中，正如 Shah 和其他案例，包括 Ng Shun-loi 及 Lau San Ching 二案所言，這是一個關乎事實和程度的問題(a question of fact and degree)，稅務局局長代表對此亦表贊同。

28. 本委員會認為，決定 D 先生及 E 女士是否在有關課稅年度的任何時間內通常居住於香港，須以英國上議院 Shah 一案的原則，和香港上訴庭 NG Shun-loi 一案的解釋，應用於本個案的事實上。

29. 稅務局局長代表在書面陳詞稱，D 先生及 E 女士並非「以香港社區成員的模式慣常地在香港生活」，原因包括：

- (1) 通常居住於香港的人沒有逗留香港不可多於 90 日的限制；
- (2) 通常居住於香港的人在港擁有資產，例如：物業、銀行存款等；
- (3) 通常居住於香港的人甚少在內地擁有物業，而在香港則沒有物業；
- (4) 通常居住於香港的夫婦甚少須要輪流進出香港。

稅務局局長代表更提出，「[D先生]和[E女士]實為通常居住於內地，而非香港」，除上訴人外，他們的子女全都居於內地，「[D先生]和[E女士]間斷地到訪香港的目的為探親」。

30. 本委員會對上述所提的四項因素，並不苟同。在 Sun Jie 及 Commissioner of Registration 二案，當事人初時在香港留居，均有限制，上文的第(1)個原因，看來將通常居住於香港與擁有永久性居民身份等同，這與 Shah 一案的原則不符。而且，英國上議院在 Shah 一案中，亦指「入境身份」(immigration status)不過是在護照上顯示，准許進入有關地域的條件，不能視為就是否在該處居住的具決定性的準則，有關判詞，原文如下：

‘Immigration status, unless it be that of one who has no right to be here, in which event presence...is unlawful, means no more than the terms of a person’s leave to enter as stamped upon his passport. This may or may not be a guide to a person’s intention in establishing a residence... it certainly cannot be the decisive test...’

31. 至於第(2)至第(3)個原因，首先並不一定絕對，其次則對本個案的案情不予理會。事實上，就算是香港永久性居民都不一定在港擁有物業，相反，有不少香港人選擇在內地置業，另一方面，D先生和E女士為內地公民，年紀老邁，在港與上訴人同住，根本沒有必要在香港自置物業；上訴人供養父母，負責日常家庭開支，以現金支付父母零用和生活費，兩老何須銀行戶口，多此一舉？

32. 所提第(4)個原因，及所指D先生和E女士到訪香港的目的，亦不理會本個案案情。D先生及E女士輪流進出香港，情非得已，除了要兼顧於內地的自置物業和家人外，亦受留居香港的期限所限，要有效地協助上訴人，兩老根本不能每次同時到港，否則須同時離港；惟有交替式到達，輪流在港約三個月，又藉對方留港時申領下一次雙程證，上訴人整年下來才能無間斷地得到所需的協助。正如上訴人於陳詞及回應時均曾強調，父母來港是為協助照顧孫兒，好讓上訴人能專心工作，賺錢養家，若能長期留居，免去風塵僕僕，對年邁兩老豈不更好？只是客觀條件未能容許而已。另外，「[D先生]和[E女士]實為通常居住於內地，而非香港」的結論，否定 Sun Jie 一案所指「一個人可同時在多於一地通常居住」的可能，而在上述似是而非的原因的前提下，亦站不穩腳。

33. 相反，本委員會認為D先生和E女士均符合 Shah 一案的原則和 Ng Shun-loi 一案的解釋。他們在有關課稅年度期間，均曾為一個固定目的，就是為協助上訴人照顧自己的孫兒，自願地選擇來港留住。該目的有足夠的連貫性，事實上在有關課稅年度的前後，兩老都有相類似的出入境記錄，而本委員會予以考慮的都是兩老的合法居留期間，雖然每次只持續一段有限的時間，但亦顯示出一定的規律，同時以整個課稅年度計，D先生及E女士各有超過200天的時間在香港留居，根據種種事實顯示，除了在內地的老家外，香港同時成為他們慣常生活和居住的地方，成為社區的一份子，與一般關愛孫兒的外祖父母無異。雖然他們或未曾視香港為「真

(2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

正家園」，長遠並將來的意圖或期望亦或有所改變，但這些都無關痛癢，不應在本委員會考慮之列（參上文第 15 段提述的法律原則）。

34. 總括而言，本個案具特殊案情，故可致與過往案例不同的結論和結果。本委員會認為上訴人應獲扣減供養父母免稅額。

結論

35. 經詳細考慮所有證據和雙方陳詞及論點，與及基於上文的分析，本委員會認為上訴人有關供養父母免稅額部份上訴成立，但申免支出部份卻不成立。

36. 除非稅務局能遂上文第 19 段提及委員所願，上文第 1 段所示應課稅入息實額及應繳稅款，因應上述結論應修訂如下：

入息	802,726 元
<u>減</u> ：退休計劃供款	(1,000)
基本免稅額	(100,000)
單親免稅額	(100,000)
子女免稅額	(50,000)
供養父母免稅額	<u>(30,000)</u>
應課稅入息實額	521,726 元
	=====
應繳稅款	53,193 元
	=====