

Case No. D1/25

Salaries Tax – Married person’s allowance – Child allowance – Sections 29(1) and 31(1) of the Inland Revenue Ordinance (the ‘**Ordinance**’) – Marriage as a status under the Ordinance – Appeal dismissed [Decision in Chinese]

Panel: Hau Pak Sun (chairman), Kong Carey Kar Ming and Lai Ka Man.

Date of hearing: 3 December 2024.

Date of decision: 14 April 2025.

The Appellant objected to the 2020/21 and 2022/23 Salaries Tax Assessment made by the Inland Revenue Department on the basis that he should be entitled to married person’s allowance and child allowance for his then intended wife Ms B and her child, Miss C, from her previous marriage. The Assessor dismissed the Appellant’s objection on 22 July 2024. The Appellant then appealed the determination to the Board.

The Appellant contended that he and Ms B intended to marry in as early as 2020. However, due to COVID-19 and Mainland China’s closing of the PRC-HK border, they were separated and unable to partake in any recognised marriage procedure. Notwithstanding, the Appellant maintained Ms B and Miss C throughout the 3 years of COVID-19. At the same time, the Appellant contended that the government policy of closing the border prevented him from exercising his right to marry and led to procedural unfairness. In such circumstances, the Board should exercise its discretion to allow his objection to the tax assessment.

Held:

1. Section 29(1) of the Ordinance provides that a married person’s allowance is only granted to a person who is ‘at any time during the year of assessment, married’. Section 2(1) of the Ordinance further provides that ‘marriage’ means ‘any marriage recognised by the law of Hong Kong, or any marriage, whether or not so recognised, entered into outside Hong Kong according to the law of the place where it was entered into and between persons having the capacity to do so’.
2. The Appellant and Ms B married in Hong Kong on 16 June 2023. Prior to that, however, they never entered into any marriage whether in Hong Kong or anywhere outside Hong Kong according to the law of that place. As such, the Appellant was not ‘married’ for the years of assessment of 2020/21 and 2022/23.

(2025-26) VOLUME 39 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

3. Marriage is a status, and the grant of married person's allowance depends on the existence of the status. Even if the Appellant paid for the family's household expenses, if he was not 'married' during the year of assessment, then he will not be entitled to married person's allowance (Sit Kwok Keung v CIR [2002] 3 HKLRD 286 and D67/05 (2005-06) 20 IRBRD 929).
4. As the Appellant and Ms B was not married during the years of assessment of 2020/21 and 2022/23, Ms B was hence not the 'spouse' of the Appellant in the material time. Correspondingly, Miss C, as the daughter of Ms B from her previous marriage, did not fall within the definition of 'child' under Section 27(3) of the Ordinance at the material time. Hence, the Appellant is not entitled to child allowance regarding Miss C.
5. The essence of the Ordinance lies in the uniform assessment of taxpayers' responsibilities: allowance shall be granted if the statutory requirements are met, and none shall be given where they are not (D25/12 (2012-13) 27 IRBRD 607). There is also no discretion granted to the IRD or the Board under Sections 29(1) and 31(1) of the Ordinance to take into account any special circumstances, including any delays in marriage registration caused by epidemics or any other external factors.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

Sit Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue [2002] 3 HKLRD 286
D67/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 929
D25/12, (2012-13) IRBRD, vol 27, 607

Appellant in person.

Lam Kwun Wing and Lee Ming Oi, for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D1/25

薪俸税 – 已婚人士免税额 – 子女免税额 – 《税务条例》(第112章)第29(1)条及第31(1)条 (「《税例》」) – 《税例》下婚姻为明确订明的法律状况 – 上诉驳回

委员会：侯百燊（主席）、江嘉铭及黎嘉敏

聆讯日期：2024年12月3日

裁决日期：2025年4月14日

上诉人反对税务局向他作出的2020/21及2022/23课税年度薪俸税评税，基础为他应就供养准妻子B女士及她与前夫所生女儿C小姐获给予已婚人士免税额及子女免税额。税务局副局长于2024年7月22日发出决定书裁定上诉人反对无效。上诉人不服，并向税务上诉委员（下称「委员会」）提出上诉。

上诉人主张，他与B女士早于2020年打算结婚，惟爆发新冠疫情，内地实行封关措施，他与B女士分隔中港两地，无法办理认可的婚姻注册手续。然而在疫情3年间，上诉人已实际履行供养B女士与C小姐的责任。同时，上诉人认为政府封关政策导致他作为中港家庭成员无法行使结婚权利，造成程序上的不公平，因此委员会应酌情批准他的反对评税申请。

裁决：

1. 《税例》第29(1)条订明，纳税人需于「该年度内任何时间属已婚」，才可获给予已婚人士免税额。根据《税例》第2(1)条，「婚姻」包括香港法律承认的任何婚姻，或在香港以外任何地方由两个有行为能力结婚的人按照当地法律而缔结的婚姻，不论该婚姻是否获香港法律承认。
2. 上诉人与B女士于2023年6月16日在香港结婚。但在此之前，上诉人与B女士并未在香港或其他地方依照当地法律缔结婚姻。因此，上诉人在2020/21及2022/23课税年度并不属于「已婚」的状态。
3. 婚姻是一种法律状况，而一名纳税人是否能获已婚人士免税额，取决于它在有关课税年度是否存在「已婚」的法律状况。即使纳税人有支付家庭开支，如他于有关课税年度并非「已婚」，并不符合资格获给予已婚人士免税额(参考 Sit Kwok Keung v CIR [2002] 3 HKLRD 286及 D67/05 (2005-06) 20 IRBRD 929)。

4. 由于上诉人与B女士在2020/21及2022/23课税年度内尚未结婚，因此B女士在有关时段内并非上诉人的配偶。C小姐作为B女士与其前夫所生的女儿，亦因此不符合《税例》第27(3)条下「子女」的定义，而上诉人不能就C小姐获得子女免税额。
5. 税例的精义在于划一厘订纳税人的税务责任，符合规定者可获减免若干税款，不符合者则不获减免（参考：D25/12 (2012-13) 27 IRBRD 607）。《税例》第29(1)条及第31(1)条亦没有赋予税务局或委员会任何酌情权以弹性处理特殊情况，包括因疫情或其他外在因素导致的延迟结婚。

上诉驳回。

参考案例：

Sit Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue [2002] 3 HKLRD 286
D67/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 929
D25/12, (2012-13) IRBRD, vol 27, 607

上诉人亲自出席聆讯。

林冠荣及李明媛代表税务局局长出席聆讯。

决定书：

案件背景

1. A先生（下称「上诉人」）反对税务局向他发出的2020/21及2022/23课税年度薪俸税评税。上诉人声称他应就供养准妻子B女士（下称「B女士」）及准妻子B女士与前夫所生女儿C小姐（下称「C小姐」）获给予已婚人士免税额及子女免税额。
2. 税务局副局长于2024年7月22日发出书面决定（下称「决定书」），否定上诉人的反对。上诉人不服，向税务上诉委员会（下称「委员会」）提出上诉。
3. 委员会须考虑及决定的问题是上诉人于2020/21及2022/23课税年度根据《税务条例》（第112章）（下称「税例」）第29(1)条及第31(1)条是否可以获给予已婚人士免税额及子女免税额。

相关事实

4. 本案的相关事实及时序无争议如下：

- (a) 2011年4月13日，B女士在中国内地与D先生（下称「D先生」）结婚。
- (b) 2012年6月14日，B女士与D先生的女儿C小姐在内地出生。
- (c) 2014年12月4日，B女士在内地与D先生离婚。
- (d) 2023年6月16日，上诉人与B女士在香港根据《婚姻条例》（第181章）结婚。

5. E中学就上诉人提交了雇主填报的薪酬及退休金报税表，申报上诉人在2020/21及2022/23课税年度的入息分别为885,300元及907,440元。

6. 上诉人在聆讯中表示，上诉人声称他原本计划于2020年农历新年后安排B女士来港登记结婚，但由于2020年初爆发新冠疫情并实施边境管制措施，最终直至2023年6月16日才在香港完成结婚登记手续。

7. 上诉人在2020年农历新年期间（即2020年1月至2月期间）曾在B女士的家乡F市参加了当地的习俗仪式，上诉人称这是向B女士家人及乡亲表明他们结婚意向的传统仪式。上诉人确认，此仪式不属于内地法律认可的婚姻登记手续，他与B女士在2023年6月16日前并未在香港或其他地方依照当地法律缔结婚姻。

8. 上诉人在聆讯中提供了他与B女士在2020年至2023年期间的微信通讯记录，以及透过微信及银行转账给B女士的金钱记录，每次转账金额介乎人民币60元至30,000元不等。上诉人声称这些资金用于支付B女士及C小姐在内地的生活及教育费用。

有关的法律条文及原则

9. 税例第2(1)条规定：

「(1) 在本条例中，除文意另有所指外—

...

丈夫(husband)指已婚男士，而其婚姻是本条所指的婚姻者；

...

妻子(wife)指已婚妇女，而其婚姻是本条所指的婚姻者；

...

配偶(spouse)指丈夫或妻子；

...

婚姻(marriage)指一

(a) 香港法律承认的任何婚姻；

(b) 在香港以外任何地方由两个有行为能力结婚的人按照当地法律而缔结的婚姻，不论该婚姻是否获香港法律承认，

但如该婚姻有潜在可能并且实际是多配偶制婚姻，则婚姻一词不包括一名男子与其正妻以外的其他妻子之间的婚姻；而结婚(married)一词须据此解释；...

...

课税年度(year of assessment)指任何一年自4月1日起计的12个月期间；...」

10. 税例第27(3)条规定：

「在本部中一

...

子女(child)指任何应课税的人的子女，或该人的配偶或前任配偶的子女，不论该子女是否婚生，并包括该人或其配偶各自的或两人共有的领养子女或继子女；」

11. 税例第29(1)条规定：

「(1) 在以下情况下，任何人须在任何课税年度，获给予一项免税额（已婚人士免税额）—

(a) 该人在该年度内任何时间属已婚；及

(b) 以下两项条件其中之一获符合一

(i) 该人的配偶一

(A) 在该年度并无应评税入息...

...

(4) 如丈夫与妻子分开居住，则只有在申索已婚人士免税额的配偶是在供养或经济上支持该另一名配偶的情况下，方可给予该免税额...」

12. 税例第31(1)条规定：

「任何人如在任何课税年度内任何时间有在世的未婚子女，并供养该子女，而该子女有以下情形者，则该人须根据本条在该课税年度获给予一项订明款额的免税额（子女免税额）—

(a) 未满18岁；...」

13. 税例第68(4)条规定：

「证明上诉所针对的评税额过多或不正确的举证责任，须由上诉人承担。」

14. 以下案例与本上诉相关：

15. Sit Kwok Keung v CIR [2002] 3 HKLRD 286一案中，上诉人在离婚后的课税年度按照法院的判令支付前妻及两名儿子的生活费，他向法院申索应获给予「已婚人士免税额」。委员会、高等法院原讼法庭及上诉法庭均驳回上诉人的观点，分别一致裁定上诉人在离婚后的课税年度并不是已婚人士，不获税例第29(1)条的「已婚人士免税额」。

16. 在委员会案例D67/05 (2005-06) 20 IRBRD 929中，上诉人与其配偶于1998年10月正式离婚。然而，他们二人于离婚后仍与他们的儿子于婚姻居所内共同生活。上诉人于有关期间支付所有的家庭开支，包括有关他们儿子的供养及开支。委员会认为婚姻是一种法律状况，税例清楚指出是否给予纳税人已婚人士免税额取决于在有关课税年度是否存在上述的法律状况。在D67/05的个案中，由于上诉人在1998年11月后已并非与其前配偶合法结婚，因此上诉人于1999/2000及往后的课税年度不能获给予已婚人士免税额。

17. 在委员会案例D25/12 (2012-13) 27 IRBRD 607中，上诉人认为税例不公平及没有就她的个案弹性地处理评税。委员会认为每个税务个案难免有其独特的处境，但税例的精义，在于划一厘订纳税人的税务责任，规范纳税人的义务和税务局的权力，符合规定者可获减免若干税款，不符合者则不获减免，税务局局长不能逾越税例赋予的权力，因为一个纳税人的独特处境，随意弹性处理该宗个案。委员会亦然，必须依据税例，按照个案事实，作出相应的裁决。

上诉人的上诉理据

18. 上诉人的上诉理由可归纳为以下几点：

19. 第一，上诉人原本打算在2020年农历年后，安排B女士来港登记结婚。但由于2020年初爆发新冠疫情，内地实行封关措施，上诉人与B女士分隔中港两地，加上B女士须在内地照顾年幼的C小姐，故此上诉人认为B女士无法来港办理婚姻注册手续，加上香港政府没有提供替代支持的途径，因此上诉人与B女士于有关期间未能办理认可的婚姻注册手续。

20. 第二，在疫情三年间，B女士与C小姐于内地无依无靠，难以维持生计及教育开支，上诉人作为准丈夫，对承担家庭生活开支和教育等等的家庭岗位责任责无旁贷。上诉人在2020年至2023年间已实际履行供养B女士与C小姐的责任。

21. 第三，政府封关三年的政策使上诉人及B女士错过了亲子最佳的相处时光，造成难以补偿的亲子感情缺失，上诉人认为税务优惠能在一定程度上减轻像他这群被忽略的中港家庭的经济压力。

22. 第四，在封关三年间，上诉人与B女士日常只能透过微信、网上文字及视频对话维系感情。上诉人认为这足以证明他、B女士及C小姐在2020年已存在实质性日常家庭夫妻和父女感情，上诉人亦有实质履行供养准妻子及女儿的责任，明确反映上诉人及B女士的婚姻意图。

23. 第五，由于上诉人及B女士被限制了合法途径登记婚姻注册手续，政府也没有提供替代支持的途径，造成程序上的不公平，上诉人认为委员会应考虑类似案例，给予政策上的弹性处理，以公平公义来对待受封关影响的中港家庭，并酌情批准他的反对评税申请。

上诉人的证供

24. 上诉人在聆讯中亲自作供，并提交了以下证据：

25. 上诉人解释他原本计划于2020年农历新年后安排B女士来港办理结婚登记，但因新冠疫情爆发，中港边境受到严格管制，导致这个计划无法实现。上诉人声称香港婚姻注册处从2020年3月起因装修而关闭，装修期间不向市民提供婚姻注册服务，亦没有提供其他替代途径给市民办理法律认可的婚姻注册文件，直至2023年2月装修完结。上诉人声称上诉人是其中一名计划在香港婚姻注册处装修期间结婚的香港市民。

26. 上诉人声称在2020年农历新年期间，他在B女士家乡F市参加了当地的传统仪式，向B女士的家人及乡亲表明他们结婚的意向。上诉人承认此仪式不属于内地法律认可的婚姻登记手续，仅是当地习俗上的重要环节。

27. 上诉人提交了他与B女士的微信通讯记录，包括2020年至2023年期间的多次对话。这些对话显示了上诉人关心B女士及C小姐的日常生活，讨论C小姐的学习情况，以及上诉人表示会定期向B女士汇款支付生活费。

28. 上诉人提交了透过微信支付及中国银行转账的记录，证明他在2020年至2023年期间向B女士定期汇款，金额介乎人民币60元至30,000元不等，用于支付B女士及C小姐的生活及教育费用。

29. 上诉人声称，B女士自2019年起已没有工作，依靠上诉人的经济支持维持生活。上诉人表示自己作为B女士未来的丈夫，有责任支持B女士及C小姐，故此提供了持续的经济援助。

30. 上诉人声称，虽然上诉人未办理婚姻注册手续，但已存在实质家庭夫妻和父女关系，他们日常透过网上维系家庭感情，上诉人亦履行了供养家庭及女儿的责任。

31. 上诉人确认，他与B女士的首次合法婚姻是在2023年6月16日在香港根据《婚姻条例》登记的，之前没有在香港或其他地方依照当地法律缔结婚姻。上诉人亦确认，他并没有办理领养C小姐的法律手续。

分析与裁决

32. 本上诉的核心问题是上诉人是否有权在2020/21及2022/23课税年度获得已婚人士免税额及子女免税额。根据税例第68(4)条，证明评税额过多或不正确的举证责任，须由上诉人承担。

33. 关于已婚人士免税额，税例第29(1)条清楚列明，只有当纳税人「在该年度内任何时间属已婚」的情况下，才可获给予已婚人士免税额。「已婚」的定义则需参考税例第2(1)条对「婚姻」的定义，即香港法律承认的任何婚姻，或在香港以外任何地方由两个有行为能力结婚的人按照当地法律而缔结的婚姻。

34. 根据上诉人提供的证据及证供，他与B女士于2023年6月16日在香港根据《婚姻条例》(第181章)结婚。在此之前，上诉人与B女士并未在香港或其他地方依照当地法律缔结婚姻。上诉人在聆讯中确认，他在2020年农历新年期间参加的传统仪式不属于内地法律认可的婚姻登记手续。

35. 因此，根据税例的规定，上诉人在2020/21及2022/23课税年度内并不属于「已婚」的状态，不符合税例第29(1)条获得已婚人士免税额的要求。

36. 上诉人主张，由于新冠疫情及边境管制措施，他与B女士未能按原计划在2020年完成婚姻登记，但他们已有结婚的意向，而上诉人亦已承担起供养B女士及C小姐的责任。但税例第29(1)条的规定十分明确，必须符合「已婚」的条件才能获得已婚人士免税额。

37. 在Sit Kwok Keung v CIR [2002] 3 HKLRD 286及 D67/05 (2005-06) 20 IRBRD 929两案中，法院及委员会均明确表示，婚姻是一种法律状况，是否给予纳税人已婚人士免税额取决于在有关课税年度是否存在上述的法律状况。如纳税人于有关课税年度并非已婚，即使他有支付家庭开支，亦不符合资格获给予已婚人士免税额。

38. 关于子女免税额，税例第31(1)条规定纳税人须供养「未婚子女」才能获得子女免税额。而「子女」的定义则在税例第27(3)条中规定为「任何应课税的人的子女，或该人的配偶或前任配偶的子女...并包括该人或其配偶各自的或两人共有的领养子女或继子女」。

39. 在本案中，C小姐是B女士与其前夫D先生所生的女儿。由于上诉人与B女士在2020/21及2022/23课税年度内尚未结婚，B女士在这些课税年度内并非上诉人的配偶，因此C小姐在这些课税年度内并不符合税例第27(3)条中「子女」的定义，上诉人不能就C小姐获得子女免税额。

40. 上诉人强调，他不是基于个人特殊情况要求税务局酌情处理，而是认为政府封关政策导致他作为中港家庭成员无法行使结婚权利，与只在香港生活的家庭相比存在不公平情况。然而，正如在D25/12 (2012-13) 27 IRBRD 607一案中委员会所述，税例的精义在于划一厘订纳税人的税务责任，符合规定者可获减免若干税款，不符合者则不获减免。

41. 税例第29(1)条及第31(1)条的规定十分明确，没有赋予税务局或委员会任何酌情权以弹性处理特殊情况，包括因疫情或其他外在因素导致的延迟结婚。

结论

42. 基于上述分析，委员会裁定：

43. 根据税例第29(1)条，由于上诉人在2020/21及2022/23课税年度内并不属于「已婚」的状态，因此不符合获得已婚人士免税额的条件。

44. 根据税例第31(1)条及第27(3)条，由于C小姐在2020/21及2022/23课税年度内并不符合「子女」的定义，上诉人不能就C小姐获得子女免税额。

45. 因此，上诉人未能证明税务局副局长的评税过多或不正确。

46. 委员会驳回上诉人的上诉，维持税务局副局长于2024年7月22日的决定。