

Case No. D2/18

Salaries tax – disabled dependent allowance – whether an individual could claim disabled dependent allowance by himself – sections 31A(1), 68(4) and (8) of the Inland Revenue Ordinance (‘the IRO’) [Decision in Chinese]

Panel: Chui Pak Ming Norman (chairman), Joes Fung and Hau Kwun Cheung.

Date of hearing: 16 January 2018.

Date of decision: 23 April 2018.

The Appellant was married to Ms A. He worked in Department B of the HKSAR government and retired on 16 April 2016. At or about the end of 1997, he suffered from a stroke. Due to the stroke, he was declared a disabled person by relevant government department.

In related property tax return for the 2015/16 year of assessment, the Appellant claimed that he and Ms A jointly owned a property with assessable value of \$193,723. They elected for personal assessment. In her tax return for the 2015/16 year of assessment, Ms A wished to claim disabled dependent allowance in respect of the Appellant who was eligible to claim an allowance under the Government’s Disability Allowance Scheme during the year. In reviewing the claim, the assessor found that the Appellant was not entitled to disabled dependent allowance for himself. Then an assessable income of \$66,000 and \$11,220 tax thereon were added to his Salaries Tax Assessment for the year of 2015/16.

The Appellant objected to the additional assessment on his salaries tax for the year of 2015/16. He claimed that he was entitled to disabled dependent allowance. The issue of this appeal was whether the Appellant could claim for ‘disabled dependent allowance’ by himself or the alleged ‘disabled person allowance’.

Held:

1. The Appellant propounded that ‘the failure of IRO section 31A(1) to provide him with the means to apply for “disabled dependent allowance” or “disabled person allowance” contravened the Basic Law’ was completely without merits. Although Wong Tai Wai case did not touch upon IRO section 31A(1) (‘section 31A(1)’ hereinbelow), the guideline provided in paragraph 18 of the case that ‘in construing a tax statute, one just look at what being written clearly on it. Nothing can be added, and nothing be implied. One should read words in a statute fairly.’ remained applicable to section 31A(1). Section 31A(1) did not grant ‘disabled

dependent allowance' to a disabled person (Wong Tai Wai, David and Lee Chi Man v Commissioner of Inland Revenue 6 HKTC 460 followed).

2. Section 31A(1) applies to all taxpayers in Hong Kong. The Appellant could not be benefited from this section solely because he was not granted the status of a disabled person. Hence, he was not entitled to the right of claiming 'disabled dependent allowance'. The section was applicable to all disabled persons in Hong Kong. Other disabled persons equally were not entitled to the right of claiming 'disabled dependent allowance'. The Board regarded the Appellant's contention of 'human rights legislation violation' was not tenable (D29/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 638 followed).
3. If conditions of the IRO were met, the Appellant and other non-disabled persons would be entitled to the right under section 31A(1). Under the IRO, the Appellant and other disabled persons were not entitled to the right of claiming 'disabled dependent allowance' or 'disabled person allowance' by themselves. The Board regarded the Appellant's submission that the Inland Revenue Department (the 'IRD') was in breach of the Disability Discrimination Ordinance (the 'DDO') was not supported by any legal reasoning and was illogical.
4. 'By its nature, tax statute is unfair. In construing a tax statute, one should read words in the statute fairly.' Section 31A(1) did not bestow upon the Appellant any right for a claim of 'disabled dependent allowance' or 'disabled person allowance'. Based on the above principle in the construction of section 31A(1), the Board could not see how the determination of the IRD was unfair to the Appellant (Wong Tai Wai, David and Lee Chi Man v Commissioner of Inland Revenue 6 HKTC 460 considered).
5. The Appellant failed to fulfil his onus of proof under IRO section 68(4) to prove that he could claim 'disabled dependent allowance' by himself. The Board dismissed the Appellant's appeal and all his grounds. Based on IRO section 68(8), the Board maintained and confirmed the determination of an additional assessable income of \$66,000 and an additional tax of \$11,220 thereon.

Obiter

6. The IRO came into effect earlier than the DDO. Under DDO section 36(2), the IRO was 'an existing statutory provision'. According to the provisions of DDO section 36(2)(b), the IRD in order to comply with the requirement of an existing statutory provision by not acceding to the Appellant's claim for 'disabled dependent allowance' did not amount to an act discriminating against him.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

Wong Tai Wai, David and Lee Chi Man v Commissioner of Inland Revenue 6
HKTC 460
D29/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 638

The Appellant in person.

Lee Chui Mei and To Yee Man, for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D2/18

薪俸税 – 伤残受养人免税额 – 个人可否为自己申索「伤残受养人免税额」 – 《税务条例》（下称「税例」）31A(1)条，68(4)及(8)条

委员会：徐伯鸣（主席）、冯宝仪及侯钧翔

聆讯日期：2018年1月16日

裁决日期：2018年4月23日

上诉人已婚，他的配偶是A女士。他受雇于香港特别行政区政府B部门，于2016年4月16日退休。约1997年尾，他中了风。由于中风，他被政府有关部门评定为残疾人士。

在有关2015/16课税年度物业税报税表内，上诉人申报于该年度内由他与A女士联权持有的物业的应评税值为193,723元。他及A女士选择个人入息课税。在其2015/16课税年度个别人士报税表内，A女士申报上诉人在该年度内有资格按政府伤残津贴计划申索津贴，拟就他申请伤残受养人免税额。在复核有关申索时，评税主任发现上诉人不应就其本人获给予伤残受养人免税额，并向他作出2015/16课税年度薪俸税补加应课税入息实额66,000元及补加应缴税款11,220元。

上诉人反对税务局向他作出的2015/16课税年度薪俸税补加评税。上诉人声称他应就其本人获给予「伤残人士免税额」。委员会要解决的争议点是上诉人可否为自己申索「伤残受养人免税额」或是他指称的「伤残人士免税额」。

裁决：

1. 上诉人所主张的「税例」第31A(1)条没有给予他申索「伤残受养人免税额」或是「伤残人士免税额」的权利是抵触了「基本法」，是完全没有法理依据。虽然Wong Tai Wai一案不是涉及「税例」第31A(1)条(以后简称为「第31A(1)条」)，但其在第18段所说及的指引，即「在解读税务法例时，我们就只能看法例写清了什么，不能添加任何东西，也不能指它暗示什么，我们必须以平常的眼光去解读法例中的词语」仍然适用于解读第31A(1)条。第31A(1)条并不给予伤残人士「伤残受养人免税额」(引用Wong Tai Wai, David and Lee Chi Man v Commissioner of Inland Revenue 6 HKTC 460)。

2. 第31A(1)条是适用于所有香港的纳税人。上诉人不能受惠于该条例唯一的原因是该条例没有赋予他以伤残人士的身份，从而为自己申索「伤残受养人免税额」的权利。该条例是适用于香港所有的伤残人士，其他伤残人士也没有申索「伤残受养人免税额」的权利。故委员会认为上诉人的「违反人权法例」的争论是无法成立（引用D29/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 638）。
3. 如符合税例的条件下，上诉人与非残疾人士均可享有第31A(1)条的权利。在「税例」下，上诉人及其他残疾人士均不享有自行申索「伤残受养人免税额」或「伤残人士免税额」的权利。委员会认为税务局违反了「残疾歧视条例」的说法完全缺乏任何法律理据来支持及不合逻辑。
4. 「课税法例在本质上都是不公平，在解读税法例时，我们必须以平常的眼光去解读法例中的词语」。第31A(1)条并不赋予上诉人任何申索「伤残受养人免税额」或「伤残人士免税额」的权利。套用这些准则来解读第31A(1)条时，委员会看不出税务局拒绝上诉人的申索，对上诉人有任何不公平的地方(参考Wong Tai Wai, David and Lee Chi Man v Commissioner of Inland Revenue 6 HKTC 460)。
5. 上诉人未能根据「税例」第68(4)条履行举证责任，证明上诉人可为自己申索「伤残受养人免税额」。委员会驳回上诉人提出的上诉及其所有的理由。委员会按「税例」第68(8)条维持及确认该决定书所显示的补加应课税入息实额66,000元及补加应缴税款11,220元。

附带意见

「税例」的生效日期早于「残疾歧视条例」的生效日期，就「残疾歧视条例」第36(2)条而言，「税例」是该条文所指的「现有的法例条文」。基于「残疾歧视条例」第36条(2)(b)款的规定，税务局为了遵守现有的法例条文（即「税例」）而不给予上诉人申索「伤残受养人免税额」的权利，并不构成一个歧视上诉人的行为。

上诉驳回。

参考案例：

Wong Tai Wai, David and Lee Chi Man v Commissioner of Inland Revenue 6
HKTC 460
D29/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 638

上诉人亲自出席聆讯。

李翠媚及陶绮雯代表税务局局长出席聆讯。

决定书:

引言

1. 上诉人反对税务局向他作出的2015/16课税年度薪俸税补加评税。上诉人认为他以自己是伤残人士的身份应该获给予「伤残人士免税额」。
2. 在考虑过上诉人提出的反对理由及理据后，税务局副局长于2017年8月30日裁定上诉人的反对无效，确定维持2015/16课税年度薪俸税补加评税11,220元。
3. 上诉人在2017年9月28日以亲身送递方式向税务上诉委员会(以下简称为「委员会」)书记办事处提交上诉通知书就税务局副局长的决定提出上诉。

不受争议的事实

4. 上诉人确认他对税务局副局长的决定书所依据的事实内容不提出任何争议。委员会现将其不受争议的内容列于本文第5段至第15段，并裁定其为本上诉之事实部分。
5. 上诉人反对税务局向他作出的2015/16课税年度薪俸税补加评税。上诉人声称他应就其本人获给予「伤残人士免税额」。
6. 上诉人已婚，他的配偶是A女士。上诉人受雇于香港特别行政区B部门，于2016年4月16日退休。
7. 在有关2015/16课税年度物业税报税表内，上诉人申报于该年度内由他与A女士联权持有的物业的应评税值为193,723元。
8. 在其2015/16课税年度个别人士报税表内，上诉人申报以下资料：
 - (a) 他于该年度内拥有全部业权的出租物业的应评税值为240,913元。
 - (b) 他于该年度内获得的薪俸入息为746,820元。
 - (c) A女士在该年度内没有收取应课薪俸税入息。

(d) 「本人的配偶在本年度内有资格按政府伤残津贴计划申索津贴，本人拟就配偶申请伤残受养人免税额。」 [A女士] 申索

是	✓
---	---

」

(e) 他及A女士选择个人入息课税。

9. 在其2015/16课税年度个别人士报税表内，A女士申报上诉人在该年度内有资格按政府伤残津贴计划申索津贴，拟就他申请伤残受养人免税额。

10. (a) 评税主任向上诉人作出下列2015/16课税年度薪俸税评税：

	元
入息	746,820
<u>减：慈善捐款</u>	<u>240</u>
	746,580
<u>减：已婚人士免税额</u>	240,000
<u>伤残受养人免税额</u>	<u>66,000</u>
应课税入息实额	<u>440,580</u>
应缴税款(已扣除税款宽减)	<u>42,898</u>

评税主任注明获准的扣除项目有待复核。

(b) 上诉人没有反对上述评税。

11. 上诉人向香港特别行政区行政长官、财政司司长、税务局局长、平等机会委员会(以下简称「平机会」)主席等人就2017/18《施政报告》及《财政预算案》咨询发出电邮，申述如下：

(a) 《基本法》第11条订明，香港特别行政区立法机关制定的任何法律，均不得同《基本法》相抵触。由于《税务条例》(以下简称「税例」)不容许伤残人士自行申索「伤残人士免税额」，税务局抵触了以下法例：

(i) 《基本法》第25条：

「香港居民在法律面前一律平等。」

(ii) 《基本法》第39条：

「《公民权利和政治权利国际公约》、《经济、社会与文化权利的国际公约》和国际劳工公约适用于香港的有关规定继续有效，通过香港特别行政区的法律予以实施。」

(iii) 《香港人权法案条例》

香港人权法案第1条-享受权利不分区别：

「(一) 人人得享受人权法案所确认之权利，无分种族、肤色、性别、语言、宗教、政见或其他主张、民族本源或社会阶级、财产、出生或其他身分等等。

(二) 人权法案所载一切公民及政治权利之享受，男女权利，一律平等。」

- (b) 伤残人士赚取入息而不能自行申索「伤残人士免税额」，较赚取相同入息而可就其亲人获给予伤残受养人免税额的健全人士，须多缴付薪俸税，并不公平。
- (c) 《残疾歧视条例》第2、6及36条订明，政府如在执行其职能或行使其权力时基于另一人的残疾而给予该人较差的待遇，即属违法。然而，政府如为遵守现有的法例条文，需就残疾人士作出某作为，则该作为并非违法。平机会不接受他对税务局作出残疾歧视的投诉，理由是税例属「现有的法例条文」，即在《残疾歧视条例》制定之前已制定的条例，如税务局为遵守税例在执行其职能或行使其权力时需就残疾人士作出某作为，则该作为并非违法。平机会所述并不正确，亦违反了上述《基本法》、《香港人权法案条例》及《残疾歧视条例》的条文。

12. 在复核有关申索时，评税主任发现上诉人不应就其本人获给予伤残受养人免税额，并向他作出下列2015/16课税年度薪俸税补加评税：

	元
补加应课税入息实额	<u>66,000</u>
补加应缴税款	<u>11,220</u>

13. 上诉人反对第(12)项事实的补加评税，除第11段的理据外，申述如下：
- (a) 税务局不接纳他自行申索「伤残人士免税额」及A女士就他申索伤残受养人免税额是剥夺伤残人士及其配偶依法享有的公民权利、男女权利及一律平等权利，抵触了《残疾歧视条例》、《基本法》、《香港人权法案条例》的有关条文。
- (b) 在选择个人入息课税后，A女士应可就他获给予伤残受养人免税额。
- (c) 梁国雄议员就惩教署署长为执行《监狱规则》对男囚犯剪发提出司法复核(案件编号HCAL 109/204)，高等法院原讼法庭裁定署方的做法为性别歧视及非法，违反了《性别歧视条例》及《基本法》第25条。《监狱规则》在《性别歧视条例》前已制定，属《性别歧视条例》中订明的「现有的法例条文」。该司法复核案件的裁决说明，政府部门不合法地执行「现有的法例条文」是非法的。
14. (a) 评税主任向上诉人解释，根据税例的有关规定，纳税人只可就其合资格的受养人获给予伤残受养人免税额，受养人不包括纳税人本人。评税主任要求上诉人考虑撤回反对。
- (b) 评税主任认为A女士可在个人入息课税下获给予已婚人士免税额，同时可就上诉人获给予伤残受养人免税额，因而减少他们的税款。若上诉人同意撤回反对，评税主任将发出下列2015/16课税年度个人入息课税评税：

	<u>上诉人</u>	<u>A女士</u>	<u>总额</u>
	元	元	元
应评税入息	746,820	-	746,820
应评税净值 ¹			
全部业权	192,730	-	192,730
部分业权	<u>77,489</u>	<u>77,489</u>	<u>154,978</u>
入息总额	1,017,039	77,489	1,094,528
减：慈善捐款	240	-	240
按揭利息	<u>23,098</u>	<u>-</u>	<u>23,098</u>
扣除后的入息总额	993,701	77,489	1,071,190
减：已婚人士免税额			240,000

¹ 应评税净值 已征收物业税

全部业权：240,913元[第(8)(a)项事实]x80%= 192,730元 x 15% = 28,909元

部分业权：193,723元[第(7)项事实]x80%= 154,978元 x 15% = 23,246元

	<u>上诉人</u>	<u>A女士</u>	<u>总额</u>
	元	元	元
伤残受养人免税额			<u>66,000</u>
应课税入息实额			<u>765,190</u>
应缴税款	<u>90,987</u>	<u>7,095</u>	<u>98,082</u>

15. 上诉人拒绝撤回反对，并回复如下：
- (a) 他认为有关税务政策令伤残人士较健全人士缴纳税款为多，残疾歧视伤残人士。
- (b) 若税例遗漏了可让纳税人自行申索的「伤残人士免税额」，应予以修补；若这是政府政策，该政策违反了《基本法》、《香港人权法案条例》及《残疾歧视条例》。
- (c) 根据2017/18年度《政府财政预算案》，一如既往，纳税人只可申索伤残受养人免税额，不能自行申索「伤残人士免税额」。这并不符合政府鼓励伤残人士外出工作的政策，亦歧视没有能力外出工作及受养于其他家庭成员的伤残人士。

上诉人的证供撮要

16. 上诉人选择在宣誓下作供。上诉人于1978年8月至2015年8月任职于香港特别行政区B部门C职位，于2015年9月退休。

17. 约1997年尾，他中了风，在医院住了个多月。由于中风，影响了他右边的机能及说话能力。经过物理治疗及语言治疗，他的情况虽然有些改善，但行动也比较迟缓，说话也较慢及不太清楚，所以他被政府有关部门评定为残疾人士。

18. 他于2001/02课税年度及2003/04课税年度内曾经在报税表内为自己申索伤残受养人免税额而获批，但后来被取消。他曾向平机会投诉税务局歧视伤残人士但不得要领。

19. 由于他的太太于2009/10课税年度及2014/15课税年度内有租金入息，所以在该两个课税年度他的太太获批伤残受养人免税额。

20. 对于上诉人在聆讯中给予的证供，委员会接纳为事实。

上诉理由

21. 上诉人曾呈交及存档予委员会下列陈述书：
- (a) 日期为2017年9月28日及由上诉人签署的陈述书(「上诉通知书」)；
 - (b) 日期为2017年10月19日及由上诉人签署的补充陈述书(「补充陈述书」)；
 - (c) 日期为2017年12月21日及由上诉人签署的补充陈述书(「第一补充陈述书」)；
 - (d) 日期为2018年1月16日及由上诉人签署的补充陈述书(「第二补充陈述书」)；及
 - (e) 日期为2018年1月16日及由A女士签署的陈述书(「第三补充陈述书」)。

上诉通知书、补充陈述书、第一补充陈述书、第二补充陈述书及第三补充陈述书合称为「上诉人陈述书」。

22. 上诉理由主要载于上诉通知书、补充陈述书及第一补充陈述书。上诉人的上诉理由及理据扼述如下：

- (a) 在《基本法》实施前，税务局只可遵守及执行税例的条文，但《基本法》实施后，税务局执行税例的条文时必须遵守《基本法》，否则，税务局应主动提出修正。
- (b) 税例不容许他自行申索「伤残人士免税额」，以及在个人入息课税下(其配偶可藉此获给予他的伤残受养人免税额)获退还的税款少于假若他可自行申索「伤残人士免税额」获得的税款减免，均抵触了《基本法》第8、11、25及39条、《香港人权法案条例》第1条和《残疾歧视条例》第6条，对伤残人士造成不公平及歧视。
- (c) 根据税例，以下情况显示税务局不让伤残纳税人自行申索「伤残人士免税额」并不公平：

居所贷款利息

- (i) 不论纳税人是否伤残人士，若其配偶没有评税收入，配偶仍可提名纳税人申请扣减其所占部分的利息支出。

税例第31A(1)及31A(4)(a)条

- (ii) 只给予纳税人申索伤残受养人(配偶)免税额，而在职的未婚、失婚和鳏夫的伤残人士不能自行申索「伤残人士免税额」，令他们未能享受税务优惠。
 - (iii) 若纳税人与其配偶均为伤残人士及有薪俸和租金收入，在选择合并课税后，他们两人都可获准申索伤残受养人(配偶)免税额，享受到政府给予伤残人士的税务优惠。
 - (iv) 若伤残人士有年薪50万元，健全配偶做公益事务每年收取1元薪酬，税务局却只准许健全配偶申索伤残受养人免税额。
- (d) 若政府制定及推行政策不合法例，政府和市民都可以提出司法复核，如市民获胜诉，政策局和执法部门必须纠正政策以符合上述法例，例如：
- (i) 梁国雄先生就惩教署署长对男囚犯剪发的决定提出的司法复核案件(案件编号HCAL 109/2014)；及
 - (ii) 平机会对教育署署长就中学学位分配所采用男女分开派位制度申请的司法复核案件。

上诉人所倚赖的有关法例条文

23. 《中华人民共和国香港特别行政区基本法》(以下简称「基本法」)的有关条文如下：

(a) 第8条

「香港原有法律，即普通法、衡平法、条例、附属立法和习惯法，除同本法相抵触或经香港特别行政区的立法机关作出修改者外，予以保留。」

(b) 第11条

「根据中华人民共和国宪法第三十一条，香港特别行政区的制度和政策，包括社会、经济制度，有关保障居民的基本权利和自由的制度，行政管理、立法和司法方面的制度，以及有关政策，均以本法的规定为依据。」

香港特别行政区立法机关制定的任何法律，均不得同本法相抵触。」

(c) 第25条

「香港居民在法律面前一律平等。」

(d) 第39条

「《公民权利和政治权利国际公约》、《经济、社会与文化权利的国际公约》和国际劳工公约适用于香港的有关规定继续有效、通过香港特别行政区的法律予以实施。

香港居民享有的权利和自由，除依法规定外不得限制，此种限制不得与本条第一款规定抵触。」

24. 《香港人权法案条例》(以下简称「人权法例」)第II部香港人权法案第1条—享受权利不分区别有以下规定：

「(一) 人人得享受人权法案所确认之权利，无分种族、肤色、性别、语言、宗教、政见或其他主张、民族本源或社会阶级、财产、出生或其他身分等等。

(二) 人权法案所载一切公民及政治权利之享受，男女权利，一律平等。」

25. 《残疾歧视条例》的有关条文如下：

(a) 第6条—对残疾人士等的歧视

「任何人如—

(a) 基于另一人的残疾而给予该人差于他给予或会给予非残疾人士的待遇；

……

即属在就本条例任何条文而言是有关的情况下，歧视该另一人。」

(b) 第36条—在其他范畴的歧视及骚扰—政府

「(1) 除第(2)款另有规定外，在不损害本部其他条文就政府而实施的原则下，政府如在执行其职能或行使其权力时歧视残疾人士，即属违法。

.....

(2) (b) 如为遵守现有的法例条文，需作出某作为，第(1)款并不将就残疾人士作出该作为定为违法。」

26. 《税务条例》(以下简称「税例」)的有关条文如下：

伤残受养人免税额

- (a) 第31A(1)条规定，任何人须在任何课税年度就其有资格根据政府伤残津贴计划申索津贴的每名受养人获给予伤残受养人免税额。第31A(4)(a)条进一步订明，「受养人」包括该人的配偶，而该人有权就其配偶而根据第29条在有关的课税年度获给予已婚人士免税额。

已婚人士免税额

- (b) 第29(1)条规定，任何人如在任何课税年度属已婚并有以下情况，须获给予已婚人士免税额：
- (i) 该人的配偶在该课税年度并无应评税入息；或
 - (ii) 该人及其配偶已就该课税年度而根据第10(2)条选择夫妇合并评税；或
 - (iii) 该人已选择以个人入息课税办法接受评税。

个人入息课税

入息总额的计算

- (c) 第42(1)条订明，为个人入息课税的施行，纳税人在任何课税年度的入息总额须是其物业租金的应评税净值、受雇工作入息和退休金的应评税入息实额，及业务的应评税利润款额的总和。而为赚取租金收入而支付的按揭利息可从该部分入息中扣减。

- (d) 第42(10)条订明，凡任何已婚人士及其配偶一同选择以个人入息课税办法接受评税，则其各自的入息总额须先根据第42条分开计算，然后才根据第42A条将双方的入息合计。

评税

- (e) 根据第42A及43条，评税主任须把纳税人的入息总额与其配偶的入息总额合计所得的共同入息总额，在扣减他们可享有的免税额后进行单一评税。评税额须按薪俸税的累进税率向夫妇双方课税，税款须按其各自的入息总额在他们共同入息总额中所占的比例分摊。

争议点

27. 委员会要解决的争议点是上诉人可否为自己申索「伤残受养人免税额」或是他指称的「伤残人士免税额」。

讨论及分析

「税例」有否抵触「基本法」

28. 由于上诉人及答辩人对本上诉的事实没有任何争论，故委员会要处理的就是上诉人所主张的法律解释是否成立。上诉人认为「税例」不容许他自行申索「伤残受养人免税额」及只容许A女士透过她的入息课税获给予他的「伤残受养人免税额」，令他们多缴税款，及抵触了「基本法」的第8、11、25及39条。

29. 解释「税例」的基础及「税例」是否违反了「基本法」，香港特别行政区上诉庭(以下简称为「上诉庭」)在 Wong Tai Wai, David and Lee Chi Man v Commissioner of Inland Revenue² 一案中，作出了以下的阐释：

- (a) 课税是法例制造出来的一项负担。本质上，任何课税法例广义来说都是不公平的，因为它将市民赚来的酬劳取走，然后作为政府的一般收入，去支付许多与交税者无关的事项。就此而论，课税是不公平的，说什么要公平地解读课税法例其实是犯驳的。在解读税法例时，我们就只能看法例写清了什么，不能添加任何东西，也不能指它暗示什么，我们必须以平常的眼光去解读法例中的词语³。

² 6 HKTC 460

³ 原文载于第8段(第472及473页)

- (b) 相关税例没有违反《基本法》第25条，这是立法机关制定的税务政策，适用于所有已婚的纳税人，纳税人不能视为受到不公平的对待或被歧视⁴。
- (c) 基于税例第42及42A条所采用的强制性用语，税务局没有酌情权以纳税人要求的方式调整就已婚人士作出的个人入息课税及税项。《基本法》列出广泛及一般性原则。《基本法》第8、11及25条没有给予政府官员任何酌情权以偏离他们有职责执行的法规。税务局向每名纳税人严格执行税例订明的机制，正是完全遵守《基本法》第25条的规定⁵。

30. 虽然 Wong Tai Wai 一案不是涉及「税例」第31A(1)条(以后简称为(「第31A(1)条」))，但其在第18段所说的指引，即「在解读税务法例时，我们就只能看法例写清了什么，不能添加任何东西，也不能指它暗示什么，我们必须以平常的眼光去解读法例中的词语」仍然适用于解读第31A(1)条。

31. 第31A(1)条并不给予伤残人士「伤残受养人免税额」。上诉人的主张是虽然他是伤残人士，及第31A(1)条没有给予他申索「伤残受养人免税额」，但税务局解读第31A(1)条时应给予他可自行申索「伤残受养人免税额」或申索「伤残人士免税额」。这个主张等同是就算「税例」没有赋予他「伤残人士免税额」，但税务局仍然要给予他申索「伤残人士免税额」的权利，否则税务局就是违反了「基本法」第8、11、25及39条。对于这个主张或说法，上诉人完全没有提出任何法理基础或法庭判例来支持。

32. 相反，根据 Wong Tai Wai 一案的判决基础，委员会认为上诉人所主张的“「税例」第31A(1)条没有给予他申索「伤残受养人免税额」或是「伤残人士免税额」的权利是抵触了「基本法」”是完全没有法理依据。委员会实难认同上诉人的主张。

「税例」有否抵触「人权法例」

33. 在涉及「税例」第30(1)(a)条的供养父母免税额的委员会 D29/07 案⁶ 中，该委员会会有以下的裁定：

- (a) 税例第30(1)(a)条不可能抵触人权法，它是通用于所有香港纳税人，不因其种族、性别、其他身分等而有所歧视或区别，其他供养常居国内父母的纳税人当适用同样税例，同样不会获供养父母免税额的。这正说明，税例面前，人人平等⁷。

⁴ 原文载于第17段(第477页)

⁵ 原文载于第20段(第478及479页)

⁶ (2007-08) IRBRD, vol 22, 638

⁷ 第645页 第17段

- (b) 该案的中心问题不是现行税法是否公平，应否修改，而是纳税人在该案中是否符合税法可获供养父母免税额，一切评定以他是否符合税例为准⁸。

34. 委员会认同D29/07一案中所裁定的上述原则，认为该原则是适用于本上诉。

35. 第31A(1)条是适用于所有香港的纳税人。上诉人不能受惠于该条例唯一的原因是该条例没有赋予他以伤残人士的身份，为自己申索「伤残受养人免税额」的权利。该条例是适用于香港所有的伤残人士。该条例并没有因任何伤残纳税人的种族、肤色、性别、语言、宗教、政见或其他主张、民族本源或社会阶级、财产、出生或其他身分等等而得不到自行申索「伤残受养人免税额」的权利。其他伤残人士也没有申索「伤残受养人免税额」的权利。故委员会认为上诉人的「违反人权法例」的争论是无法成立。

「税例」有否抵触「残疾歧视条例」

36. 「残疾歧视条例」第6条⁹订出：

「任何人如—

- (a) 基于另一人的残疾而给予该人差于他给予或会给予非残疾人士的待遇；

……

即属在就本条例任何条文而言是有关的情况下，歧视该另一人。」

37. 如上诉人要供养另一位残疾人士，他的待遇与一位非残疾人士要供养一位残疾人士的待遇是一样。如符合税例的条件下，上诉人与非残疾人士均可享有第31A(1)条的权利。就上诉人而言，第31A(1)条并没有给予上诉人较非残疾人士任何不公平或较差的待遇。

38. 在「税例」下，上诉人及其他残疾人士均不享有自行申索「伤残受养人免税额」或「伤残人士免税额」的权利。上诉人现今的说法是「虽然第31A(1)条并没有给予上诉人申索「伤残受养人免税额」，但因为他是伤残人士，他仍然有申索「伤残受养人免税额」或「伤残人士免税额」的权利，否则税务局就是违反了「残疾歧视条例」」。委员会认为这个说法完全缺乏任何法律理据来支持及不合逻辑。

⁸ 第646页第19段

⁹ B2文件夹第38页

39. 「残疾歧视条例」第36条订明如下:

「(1) 除第(2)款另有规定外,在不损害本部其他条文就政府而实施的原则下,政府如在执行其职能或行使其权力时歧视残疾人士,即属违法。

.....

(2) (b) 如为遵守现有的法例条文,需作出某作为,第(1)款并不将就残疾人士作出该作为定为违法。」

40. 「税例」的生效日期早于「残疾歧视条例」的生效日期。换句话说,就「残疾歧视条例」第36(2)条而言,「税例」是该条文所指的「现有的法例条文」。

41. 作为讨论,就算上诉人的上述主张有任何法律基础,基于「残疾歧视条例」第36条(2)(b)款的规定,税务局为了遵守现有的法例条文(即「税例」)而不给予上诉人申索「伤残受养人免税额」的权利,并不构成一个歧视上诉人的行为。

税务局应否主动提出修正「税例」

42. 上诉人认为第31A(1)条是违反了「基本法」,税务局应主动提出修正。

43. 委员会在上文已经表示过不认同「税例」违反了「基本法」。所以税务局没有责任主动提出修正「税例」。修订任何法例的权力是由立法会行使及管辖。需否更改或修订「税例」以致伤残人士可自行申索「伤残受养人免税额」或「伤残人士免税额」完全是立法会的权力范围。税务局根本就不能取代立法会的工作或代其行使立法的权利。

44. 委员会不同意上诉人的主张。

拒绝上诉人自行申索「伤残受养人免税额」是否对上诉人不公平

45. 上诉人在「上诉人陈述书」中列举数个「税例」条文来支持他的论点,即税务局不让上诉人自行申索「伤残受养人免税额」是对上诉人不公平。

46. 承如上诉庭在Wong Tai Wai一案所言「课税法例在本质上都是不公平,在解读税法例时,我们必须以平常的眼光去解读法例中的词语」。第31A(1)条并不赋予上诉人任何申索「伤残受养人免税额」或「伤残人士免税额」的权利。套用这些准则来解读第31A(1)条时,委员会看不出税务局拒绝上诉人的申索,对上诉人有任何不公平的地方。

47. 税务局拒绝上诉人的上述申索正是向所有纳税人严格地执行「税例」条文。这并没有对上诉人构成丝毫的不公平。

税务局应否主动提出司法复核

48. 上诉人列举了梁国雄先生就惩教署署长对男囚犯剪发的决定及平机会对教育署署长就中学学位分配所采用男女分开派位制度申请的2宗司法复核案件来支持他的论说:

「若政府制定及推行政策不合法例，政府和市民都可以提出司法复核，如市民获胜诉，政策局和执法部门必须纠正政策以符合上述法例。」

49. 委员会认为上述的论点并不适用于本上诉，原因是本上诉只是涉及第31A(1)条文的执行，并不是涉及制定或推行政策。

50. 税务局根本就没有权利或责任向法庭就执行第31A(1)条文时提出司法复核。

税务上诉的举证责任

51. 「税例」第68(4)条订明，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。

结论及案件处理

52. 在小心考虑上诉人的证供及本案的证物，裁定的事实，上述的讨论和分析及应用本决定书所列的有关法律原则后，委员会认为上诉人提出的所有上诉理由及理据，均不能成立。上诉人未能根据「税例」第68(4)条履行举证责任，证明上诉人可为自己申索「伤残受养人免税额」。委员会唯一的结论是驳回上诉人提出的上诉及其所有的理由。委员会按「税例」第68(8)条维持及确认该决定书所显示的补加应课税入息实额66,000元及补加应缴税款11,220元。