

**Case No. D3/14**

**Salaries tax** – allowance – dependent brother or dependent sister allowance – whether the Appellant had sole or dominant care of his elder brother – section 30B of the Inland Revenue Ordinance (‘the Ordinance’). [Decision in Chinese]

**Appeal out of time** – whether the Board should extend the time for appeal – the Appellant failed to put forward any specified or reasonable reason – section 66 and 66(1A) of the Inland Revenue Ordinance. [Decision in Chinese]

Panel: Chow Wai Shun (chairman), Liu Kin Sing and Kenneth S Y Ng.

Date of hearing: 27 February 2014.

Date of decision: 14 April 2014.

The Appellant claimed that he gave money to his elder brother who lived apart in the years of assessment 2009/10 and 2010/11. He claimed the dependent brother allowance in those 2 years of assessment. The Assessor did not accept that the Appellant could claim the relevant allowance, and assessed tax on such basis. For the year of assessment 2010/11, the Deputy Commissioner issued a determination (‘the Determination’) to the Appellant on 8 February 2012, rejecting the Appellant’s objection, and informing him that he could lodge an appeal with the Board in accordance with section 66 of the Ordinance. The Appellant acknowledged receipt of the Determination on 10 February 2012. Although he did not leave Hong Kong in that period, the Appellant did not lodge any appeal with the Board within 1 month thereafter. In addition, the Inland Revenue Department sent a letter to the Appellant on 6 November 2012, revoking the dependent brother allowance given to him. The Appellant raised an objection on 5 December 2012, and expressly stated that the objection included the dependent brother allowance for the year of assessment 2010/11. The Inland Revenue Department then told the Appellant that, since the Deputy Commissioner had already issued the Determination, the Appellant had to lodge an appeal according to the Ordinance. The Assessor again told the Appellant on 31 May 2013 that, if the Appellant was not satisfied with the Determination, he needed to lodge an appeal with the Board. The Appellant wrote to the Inland Revenue Department on 19 August 2013 trying to lodge an appeal. The Appellant’s letter was only faxed to the Board on 27 September 2013.

The Appellant alleged that he received the dependent brother allowance for many years. But he agreed that he did not know, and he did not care whether his siblings supported his elder brother’s daily needs. His elder brother passed away in April 2011, and he sought early retirement in May 2011 on personal grounds.

**Held:**

1. Section 66(1A) of the Ordinance stated that the Board would only extend the time limit for lodging an appeal if an appellant was prevented from doing so because of illness, or absence from Hong Kong or other reasonable cause. The word ‘prevented’ means ‘unable to’, which imposed a higher threshold than a mere excuse (Chow Kwong Fai v CIR [2005] 4 HKLRD 687 applied).
2. The word ‘prevented’ did not include the situation where the appellant had sufficient time to give notice of appeal within the 1-month limit, because he did not do so because of negligence, or delay, or ignorance, or correspondence with the Inland Revenue Department, or being busy at work, or not knowing the law (D9/79, IRBRD, vol 1, 354; D11/89, IRBRD, vol 4, 230; D20/06, (2006-07) IRBRD, vol 21, 442; D55/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 993 applied).
3. Although the Board could take into account the Appellant’s personal circumstances and condition, and understand that the Appellant might be unable to handle his emotions because the matters were petty and annoying, the Appellant should clearly know that the assessments for the years of assessment 2009/10 and 2010/11 were separately treated by 31 May 2013 the latest. For the year of assessment 2010/11, he must lodge his appeal within 1 month thereafter. Therefore, the Appellant’s appeal was still out of time. He did not put forward any specified or other reasonable reasons under section 66(1A) of the Ordinance to explain why he was prevented from lodging the appeal. Hence, the Board did not need to deal with the substantive appeal (D44/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 18 applied).
4. There were 2 requirements to be entitled to the dependent brother or dependent sister allowance under section 30B of the Ordinance. According to section 30B(3)(a), ‘maintain’ meant the person had sole or predominant care of the dependent (D10/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 207 applied). This was a factual issue. The provision of money was not completely irrelevant to maintenance, but this alone could not be sufficient to show sole or predominant care of the dependent (Sit Kwok Keung v CIR 5 HKTC 647; D67/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 929 applied).
5. Based on the Appellant’s own admission, he could not claim that he solely or predominantly cared for his elder brother.
6. The Respondent confirmed that the Appellant’s situation in the year of assessment 2010/11 did not have much difference when compared with that of the previous years, and in particular the year of assessment 2009/10. Although each year of assessment was to be treated separately, the Board

(2014-15) VOLUME 29 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

believed that there could be a alternative ways to process and resolve the substantive dispute in the present case, which the Appellant would find more acceptable.

**Appeal dismissed.**

Cases referred to:

Chow Kwong Fai v CIR [2005] 4 HKLRD 687  
D9/79, IRBRD, vol 1, 354  
D11/89, IRBRD, vol 4, 230  
D20/06, (2006-07) IRBRD, vol 21, 442  
D55/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 993  
D44/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 18  
D10/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 207  
Sit Kwok Keung v CIR 5 HKTC 647  
D67/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 929

Appellant in person.

Ng Sui Ling and Wong Kai Cheong Tony for the Commissioner of Inland Revenue.

**案件编号 D3/14**

**薪俸税** – 免税额 – 供养兄弟姊妹免税额 – 上诉人有否独力或主力扶养兄长 – 《税务条例》（「该条例」）第30B条

**逾时上诉** – 委员会应否延长上诉期限 – 上诉人未能提出指明或其他合理原因解释 – 《税务条例》第66及66(1A)条

委员会：周伟信（主席）、廖健升及伍成业

聆讯日期：2014年2月27日

裁决日期：2014年4月14日

上诉人指称他在2009/10及2010/11课税年度有给予他非同住的兄长金钱。上诉人就两个课税年度申领供养兄弟姊妹免税额。评税主任不接纳上诉人可以得到相关的免税额，并因此作出评税。就2010/11课税年度而言，税务局副局长于2012年2月8日向上诉人发出决定书（「该决定书」）裁定上诉人反对无效，并通知他可根据该条例第66条向委员会提出上诉。上诉人在2012年2月10日签收该决定书。虽然上诉人期间没有离港，但他并没有在1个月之内向委员会提出上诉。另外，税务局在2012年11月6日向上诉人发信，撤回给予上诉人的供养兄弟姊妹免税额。上诉人在2012年12月5日提出反对，并指明反对包括2010/11课税年度的供养兄弟姊妹免税额。税务局于是向上诉人指出，因为副局长已发出该决定书，所以上诉人须根据该条例提出上诉。评税主任在2013年5月31日再次向上诉人指出，上诉人如对该决定书不满，他须向委员会提出上诉，上诉人于2013年8月19日去信税务局尝试提出上诉。上诉人的信件在2013年9月27日才传真至委员会。

上诉人声称他多年来都获得供养兄弟姊妹免税额，但他同意他不知道，亦不理睬其他兄弟姊妹有否为兄长提供生活所需。他的兄长于2011年4月离世，而他亦在2011年5月因私人理由提早退休。

**裁决：**

1. 该条例第66(1A)条订明委员会在信纳上诉人是因疾病，不在香港或其他合理因由而未能按照期限提出上诉，才可延长上诉期限。其中「未能」

一词解作「不能做到」，所要求的并非只是一般借口（引用 Chow Kwong Fai v CIR [2005] 4 HKLRD 687）。

2. 「未能」一词不包括上诉人其实有充裕时间可以在1个月的期限内发出上诉通知书，但他因疏忽、或延误、或无知、或正与税务局通信、或工作繁忙、或不谙法律而没有做到（引用 D9/79, IRBRD, vol 1, 354; D11/89, IRBRD, vol 4, 230; D20/06, (2006-07) IRBRD, vol 21, 442; D55/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 993）。
3. 虽然委员会可顾及上诉人的个人处境及状况，理解到上诉人可能因事情烦琐及反复缠扰而无法厘清情绪，但上诉人最迟于2013年5月31日已清楚知道2009/10及2010/11两个课税年度的评税是独立分开处理。就2010/11课税年度而言，他必须于其后的1个月内向委员会提出上诉。所以，上诉人的上诉通知仍属逾期。他没有提出该条例第66(1A)条指明或其他合理原因，引致他未能提出上诉。因此，委员会无需处理实体上诉（引用 D44/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 18）。
4. 该条例第30B条就申领供养兄弟姊妹免税额有两个要求：「供养」及「扶养」。根据第30B(3)(a)条，「供养」必需属于「独力或主力扶养」受养人（引用 D10/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 207）。这是一个事实的裁决。金钱的供应与供养并非全无关系，但单凭这点不足以构成「独力或主力扶养」受养人（引用 薛国强诉税务局局长 5 HKTC 647; D67/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 929）。
5. 基于上诉人自己的承认，他并不能宣称自己独力或主力扶养兄长。
6. 答辩人确认上诉人在2010/11课税年度的情况与之前年度，尤其是2009/10课税年度比较没有显著不同。虽然每个课税年度是独立处理，但委员会相信应有其他方法处理和解决本案的实体争议，更能使上诉人心悦诚服。

## 上诉驳回。

参考案例：

Chow Kwong Fai v CIR [2005] 4 HKLRD 687  
D9/79, IRBRD, vol 1, 354  
D11/89, IRBRD, vol 4, 230  
D20/06, (2006-07) IRBRD, vol 21, 442  
D55/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 993  
D44/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 18

D10/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 207  
Sit Kwok Keung v CIR 5 HKTC 647  
D67/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 929

上诉人亲自出席聆讯。  
吴瑞玲及黄启昌代表税务局局长出席聆讯。

## 决定书:

1. 上诉人反对税务局向他发出的 2010/11 课税年度薪俸税评税，税务局副局长于 2012 年 2 月 8 日发出决定书，裁定上诉人反对无效。上诉人遂提出上诉。
2. 虽然本委员会屡次尝试向上诉人解释陈述和作供的区别，上诉人坚称他所说的句句属实，宣誓作供与否根本不影响其所述的真确性。上诉人虽没有宣誓作供，但本委员会在聆讯期间，对上诉人的人格，由始至终，没有丝毫存疑。

## 逾时上诉

### 相关事实

3. 根据委员会书记办事处的纪录及双方于聆讯前提交的所有文件数据，本委员会裁定与本个案是否属逾时上诉的有关事实如下：
  - (1) 税务局副局长于 2012 年 2 月 8 日向上诉人发出上述的决定书。该决定书连同一封节录《税务条例》第 66 条有关可向委员会提出上诉要求的信件，以挂号投寄方式寄给上诉人的通讯地址。
  - (2) 该决定书及信件于 2012 年 2 月 10 日获上诉人签署确认收妥。
  - (3) 因上诉人曾于 2012 年 2 月 9 日致电税务局投诉组，对处理其 2010/11 年度申请兄弟姐妹免税额一事表示不满，税务局于 2012 年 2 月 28 日书面回复中，提及已发出该决定书，亦重申若上诉人不同意副局长的决定，可按《税务条例》第 66 条，在该决定书送交上诉人后一个月内，向上诉委员会提出上诉。
  - (4) 根据入境事务处提供的数据，上诉人于 2012 年 2 月 10 日至 3 月 10 日（即上诉人向委员会提出上诉的一个月期限的届满日）期间，并无离港纪录。
  - (5) 税务局因没有收到上诉人就评税主任 2012 年 7 月 9 日信件的回复，

于 2012 年 11 月 6 日向上诉人发出 2009/10 课税年度薪俸税补加评税通知书，撤回给予上诉人的供养兄弟姊妹免税额。上诉人于 2012 年 12 月 5 日提出反对，他在补加评税及缴纳税款通知书上写上：「申请反对 2009 至 2011 税项包括：2009-2010 供养兄弟免税额 2010-2011 供养兄弟免税额」。

- (6) 税务局于 2013 年 3 月 8 日回复上诉人，就上诉人反对 2010/11 课税年度评税，再度提及该决定书，并且指出，由于一个月上诉期已过，如委员会信上诉人有合理理由，包括患病、不在香港或其他合理理由，使其未能在指定日期前提出上诉，委员会可考虑延长提出上诉通知的期限。
- (7) 上诉人于 2013 年 3 月 15 日回复税务局，有关反对 2010/11 课税年度评税，上诉人指称是「引导错误」，并提出「[根]据私隐权的法例，税例已过时。所以希望贵处应该修改法例，不好过时，而且提出不合理的要求。举证错误，行政失当，因为本人是申请兄弟供养税项，而不是伤残津贴」。
- (8) 税务局于 2013 年 4 月 5 日回复上诉人，就 2010/11 课税年度评税，再次提及该决定书，并告知上诉人如不同意该决定书，可按《税务条例》第 66 条，在该决定书送交上诉人后一个月内，向独立的委员会而非税务局，提出上诉，而上诉人还须递交延迟上诉的理由，以便委员会考虑是否接纳上诉。
- (9) 税务局于 2013 年 5 月 20 日发出 2009/10 年度修订评税及退税通知书，重新给予上诉人有关年度供养兄弟姊妹免税额。上诉人接获通知后，于 2013 年 5 月 29 日致电税务局投诉组，表示认为税务局应同样接纳其就 2010/11 课税年度的反对申请。
- (10) 评税主任于 2013 年 5 月 31 日覆电上诉人，就 2010/11 课税年度评税，因已就上诉人的反对发出该决定书，税务局不能修改评税，上诉人须向委员会提出上诉。
- (11) 上诉人于 2013 年 8 月 19 日去信税务局，称正本已寄到委员会。税务局因未获委员会书记办事处发出聆讯通知，于 2013 年 9 月 25 日致函上诉人，并详列委员会书记办事处的地址、办公时间及详细联络数据。
- (12) 上诉人与评税主任于 2013 年 9 月 27 日联络后，评税主任将上诉人 2013 年 8 月 19 日的信件传真给上诉人，上诉人再将信件传真至委员会书记办事处。

### 相关法律条文、法则及案情分析

4. 《税务条例》第 66 条规定：

「(1) 任何人（下称上诉人）如已对任何评税作出有效的反对，但局长在考虑该项反对时没有与该人达成协议，则该人可—

(a) 在局长的书面决定连同决定理由及事实陈述书根据第 64(4)条送交其本人后 1 个月内；或

(b) 在委员会根据第(1A)款容许的更长期限内，亲自或由其获授权代表向委员会发出上诉通知；该通知除非是以书面向委员会书记发出，并附有局长的决定书副本连同决定理由与事实陈述书副本及一份上诉理由陈述书，否则不获受理。」

5. 《税务条例》第 66(1A)条又规定：

「如委员会信纳上诉人是由于疾病、不在香港或其他合理因由而未能按照第(1)(a)款规定发出上诉通知，可将根据第(1)款发出上诉通知的时间延长至委员会认为适当的期限。」

6. 该决定书于 2012 年 2 月 10 日获上诉人签署收妥。根据《税务条例》第 66(1)(a)条，上诉人须于该决定书发给他后 1 个月内提出上诉，即 2012 年 3 月 10 日或之前。

7. 然而，委员会书记于 2013 年 9 月 27 日才收到上诉人的上诉通知书，已逾上诉期限超过 18 个月。

8. 本委员会应否延长本个案的上诉期限？

9. 《税务条例》第 66(1A)条已清楚明确地赋予委员会在何等情况下延长上诉期限的权力。2012 年 2 月 10 日至 3 月 10 日期间，上诉人没有离港纪录。

10. 在上诉庭案例 Chow Kwong Fai v CIR [2005] 4 HKLRD 687 中，纳税人逾期 3 个月才提出上诉，声称是误解了有效上诉的规限，以为须亲自拟备事实陈述书，并连同上诉理由一并递交。上诉庭驳回上诉人的上诉。



- (1) 上诉庭副庭长胡国兴法官指出，纳税人须证明他是有合理因由使他未能于法定限期前提出上诉。而「未能」一词解作「不能做到」，所要求的并非只是一般借口。相关判词原文如下：

‘ 20. *In my opinion, while a liberal interpretation must be given to the word “prevented”..., it should be best understood to bear the meaning of the term “未能” in the Chinese language version of the subsection. ... The term means “unable to”. The choice of this meaning not only has the advantage of reconciling the version in the two languages, if any reconciliation is needed, but also provides a less stringent test than the word “prevent”. On the other hand, “unable to” imposes a higher threshold than a mere excuse and would appear to give proper effect to the rigour of time limit imposed by a taxation statute...*’

- (2) 另上诉庭张泽佑法官亦指出，假若有合理因由，而纳税人是由于该合理因由而没有在规定时限内递交上诉通知，他便符合规定。相关判词原文如下：

‘ 46. *If there is a reasonable cause and because of that reason an appellant does not file the notice of appeal within time, then he has satisfied the requirement... It is not necessary to put a gloss on the word ‘prevent’ in its interpretation. If an appellant does not file the notice of appeal within time because of that reasonable cause, then it must be the reasonable cause which has ‘prevented’ him from complying with the time requirement.*’

- (3) 张法官亦指出，纳税人的误解是其单方面的错误，这等错误不能被视为构成他未能在时限内提交上诉通知书的合理因由。相关判词原文如下：

‘ 45. *... Any misunderstanding on the part of the appellant... must be a unilateral mistake on his part. Such a mistake cannot be properly described as a reasonable cause which prevented him from lodging the notice of appeal within time.*’

11. 委员会在个案 D9/79, IRBRD, vol 1, 354 中指出，「未能」一词是有别于一名纳税人在可以发出通知书的情况下而没有这样做。此外，纳税人就行使权利或所采取步骤方面的疏忽延误或无知均不是可获批准延期的理由。相关判词原文如下：

‘ *The word “prevented”, as we see it, is opposed to a situation where an appellant is able to give notice but has failed to do so. In our view, therefore,*

*neither laches nor ignorance of one's rights or of the steps to be taken is a ground upon which an extension may be granted.'*

12. 在委员会个案 D11/89, IRBRD, vol 4, 230 中, 委员会表明只会批准「未能」在一个月订明期限内发出上诉通知的纳税人延长期限。委员会认为, 纳税人在该个案中, 不可以说是未能提出上诉; 他其实可以在订明的期限内提出上诉。此外, 即使该个案的纳税人未能提出上诉, 委员会亦认为, 他没有合理辩解, 因为他有充裕的时间把自己的事务妥为整理。相关判词原文如下:

*'[A]n extension of time can only be granted where the Taxpayer has been "prevented" from giving notice of appeal within the prescribed period of one month. In this case, it cannot be said that the Taxpayer was prevented from appealing. He could well have appealed within the time prescribed. He was in no way prevented from so doing by the fact that he did not have evidence to prove his case.*

*Furthermore, even if he had been prevented, he had no reasonable excuse because he had had more than sufficient time to put his house in order.'*

13. 委员会案例 D20/06, (2006-07) IRBRD, vol 21, 442 中, 纳税人解释她是由于下列原因以致延误提交上诉通知:

- (a) 未能成功联络税务局;
- (b) 在香港以外工作;
- (c) 工作繁忙;
- (d) 对有关法律的专业理解存疑;
- (e) 教育程度低, 不理解税务局的文件。

委员会不接纳上述解释为延误上诉的理由, 其原因如下:

- (a) 「作为负责的纳税人, 不可能仍与税局纠缠而忽略了去将自己不服副税务局局长决定的理由书写好交到委员会。... 事实上, 组织好自己的税务事宜是每个市民最基本的个人责任和义务」。
- (b) 纳税人在相关期间内有多天留港记录, 「有充份时间在港组织自己的税务上诉事宜」。
- (c) 「税例订定的时限是必须严格遵守的, 不可能仰赖纳税人是否繁忙, 否则明显有违设定时限的立法精神。」

- (d) 「疏忽延误或无知均不是获批准延期的合理因由。同样地，纳税人的教育程度高低或他对法律认识与否都不能成为她延误上诉的合理因由。」

14. 在委员会案例 D55/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 993 中，纳税人辩称觉得可以先整理问题及向税务局澄清才向委员会提出上诉。委员会驳回纳税人的上诉，认为他不熟悉香港税例及需时整理问题并不是因合理因由而未能在限期前提出上诉。D55/09一案的裁决也被另一较近期的案例 D44/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 18 采纳，而委员会在 D44/11一案中，并没有处理实体上诉的问题。

15. 上诉人坚称没有迟延，只是被税务局转移视线和误导了；他再三强调，税务局已就 2009/10 课税年度重新批准其申请兄弟供养免税额，并退回有关税项，然而 2010/11 课税年度的退税，按税务局所言，须由上诉委员会执行。

16. 上诉委员会是独立的法定机构，依法设立，执行《税务条例》项下的有关职能，必须依既定法规，按理据裁断个案，对既已裁断的法律原则，不能随意逾越，此外，亦须遵从法例所设有关程序和时限的规范。

17. 然而，在这前提下，本委员会认为可兼顾本个案上诉人的个人处境和状况。上诉人与税务局的纠结，导火线沿自多年来获准的兄弟姊妹供养免税额，先在 2010/11 课税年度突遭驳回，根据上诉人的陈词，其兄长于 2011 年 4 月离世，同年 5 月他亦因私人理由提早退休。上诉人就有关评税提出反对而不获接纳后，2009/10 课税年度有关免税额又在先批后核下被撤，然而该年度的免税额在他反对下却得重新给予。期间与税务局评税主任和投诉组，既有书信往来，又有电话联系，其中烦琐，反复缠扰，上诉人无法厘清头绪，不难理解。过程中有否涉及遭税务局职员误导，则见仁见智。

18. 即若本委员会将其中疑点利益全归上诉人，则本个案上诉期期限最长或可延至 2013 年 5 月 31 日后的一个月內。于 2013 年 5 月 31 日，上诉人应已清楚知道，两课税年度的评税是独立分开处理，而就 2010/11 课税年度而言，他必须向委员会提出上诉。

19. 然而，即使本委员会接纳上诉人 2013 年 8 月 19 日的通知为有关上诉通知，该通知仍属逾时。而就 2013 年 6 月 30 日至 2013 年 8 月 19 日期间，上诉人没有提出任何《税务条例》第 66(1A)条的指明或其他合理原因，引致他未能提出上诉。

20. 基于上文的分析，本委员会裁定上诉人上诉通知逾时，上诉人亦未具有任何《税务条例》指明的或其他合理原因，引致他未能依期提出上诉，故此，本委员会拒绝行使条例赋予延长上诉期限的权力。

21. 按照委员会案例 D44/11，本委员会无需处理实体上诉的问题。但本委员

会拟就实体上诉部份，表达下列意见。

## 本委员会的意见

### 「供养」与「独力或主力扶养」

22. 本个案的实体上诉，涉及对《税务条例》第 30B 条的解释。有关条文指：

「(1) 任何人或其配偶（并非与该人分开居住的配偶）如在任何课税年度内供养该人的或其配偶的一名未婚兄弟或未婚姊妹，而如此受供养的人在该课税年度内任何时间有以下情形，则其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（供养兄弟姊妹免税额）—

(a) 未满 18 岁；

(b) 年满 18 岁但未满 25 岁，并在大学、学院、学校或其他相类似的教育机构接受全日制教育；或

(c) 年满 18 岁，并因为身体上或精神上的无能力而不能工作。」

.....

(3) 为本条的施行—

(a) 如在有关年度任何时间，有关的人或配偶独力或主力扶养兄弟姊妹或配偶的兄弟姊妹，该名兄弟姊妹方被视为由该人或该人的配偶供养；

.....」

23. 答辩人代表援引委员会个案 D10/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 207 的裁决，指《税务条例》第 30B 条有两个要求：「供养」(‘maintain’)和「扶养」(‘care’)。本委员会认为，第 30B(1)条要求「供养」(‘maintain’)，但为该条文的施行，纳税人必须属于「独力或主力扶养」受养人，因为第 30B(3)(a)条列明，纳税人，须「独力或主力扶养」受养人，方被视为「供养」受养人。第 30B(3)(a)条的英文本为：‘For the purposes of this section... a brother or sister of the person... is *only* treated as *maintained* by the person...if, at any time during the year, the person... had *sole or predominant care* of the

brother...’ (其中斜体字为加强效果)。

24. 《税务条例》中没有另外给「独力或主力抚养」下批注，答辩人代表引用薛国强诉税务局局长 (*Sit Kwok Keung v CIR*) 5 HKTC 647 一案中，法庭对《税务条例》第 32 条「单亲免税额」中所须条件内订明「独力或主力抚养」子女的解释。

25. 两项免税额条文分别用上「抚养」、「供养」和「扶养」等词语，本委员会认为应是按纳税人和受养人相对辈份而选词，但无论「独力或主力抚养」，或是「独力或主力扶养」，英文本同样用上‘sole or predominant care’这一词组。

26. 在薛国强案中，纳税人在离婚后按法院的判令每月向前妻支付赡养费，其中两名儿子各得 5,000 元。该纳税人的前妻则获判予两名儿子的抚养权。该纳税人的前妻与其两名儿子同住屯门的一个单位，该纳税人则居于元朗。然而，该纳税人认为他曾「主力抚养」两名儿子，理由是(i)他曾替儿子在英国找学校、(ii)两名儿子经常联络他，以查问功课上的问题及(iii)他没有推卸对儿子的责任。原讼法庭法官同意委员会的裁决，即该纳税人没有「独力抚养」儿子，他亦未能履行举证责任，证明他就供养其两名儿子的角色较其妻子优胜，是「主力抚养」儿子的人。上诉法庭法官维持原讼法庭法官的裁决，并指出「独力或主力抚养」一名子女应属事实的裁定。由此可见，薛国强案的重点，在于对「独力或主力抚养」的判定，却没有对「抚养」(‘care’)加下脚注。

27. 第 32(1)条较第 30B 条直截了当，要求纳税人须「独力或主力抚养」子女。第 32(2)(b)条提及「供养」，指出纳税人无权仅由于对子女的供养及教育作出贡献而申索该免税额。委员会在其案例 *D67/05*, (2005-06) IRBRD, vol 20, 929 中表示，从条文遣词上看，金钱上对子女的供养及教育作出贡献并非全无关系。英文原文为：

*‘It seems to us, however, that the wording of sub-section (2)(b) suggests that financial contribution to maintenance and education is not irrelevant.’*

然而单凭金钱的供应，不足以构成「独力或主力抚养」。这与薛国强案的裁断重点和结果都一致。

28. 在上述的基础，并参考 *D10/11* 个案提述对「扶养」的解释，即「抚育教养」、「扶持培养」、「扶助供养」，本委员会认为，在本个案中，上诉人是弟弟，兄长是受养人，以「扶助供养」解释「扶养」，应属恰当，而「扶助供养」又包含「扶助」与「供养」，所指的不止于生活上的物质（包括金钱）供应，还有照顾兄长物质以外的需要，而更重要的是上诉人是否「独力或主力」在这些方面「扶养」兄长。

### 有关举证的要求

29. 要求纳税人在「扶助」和「供养」上举证，特别是若受养人已离世，往

往强人所难，甚至是不可能的任务。举例说，金钱上的供应，除非是一笔大数目，否则多数是真金白银，亲人之间，又岂有每次签收确认之理！其他物质以外的照顾和帮助，就更难直接举证了。至于是否「独力或主力扶养」，甚或更需要依赖其他环境证据。

30. 本委员会认为，上诉人有关陈词，情词真挚，慷慨激昂，与兄长血浓于水，关顾之情，溢于言表，即使上诉人没有宣誓作供，本委员会仍愿意信纳，他确曾在 2010/11 课税年度「扶养」兄长。然而，这仍不足以确立符合《税务条例》第 30B 条的要求，因为就算不理会上诉人并非与兄长同住的事实，上诉人亦坦言，他不知道，亦不理睬，其他弟兄姊妹有否对兄长提供生活所需，包括金钱、物质和探望，即是说，上诉人亦不能一锤定音，宣称自己「主力扶养」兄长，更遑论是「独力扶养」了。

31. 另一方面，本委员会亦深深体会上诉人的不忿。他多年来获批予有关免税额，而 2010/11 课税年度，根本是他能就受养人申索该项免税额的最后一个课税年度，而在本委员会查问下，答辩人代表又确认 2010/11 课税年度的相关状况与之前年度，特别是与 2009/10 课税年度比较，没有显著不同，虽然每个课税年度是独立分开评税，但本委员会相信，应有其他方法处理和解决本个案的实体争议，更能使上诉人心悦诚服。