

**Case No. D9/17**

**Salaries tax** – appellant applying Disabled Dependent Allowance (‘DPA’) – appellant’s brother applying elderly residential care expenses reduction (‘RCE’) for the same year of assessment – appellant unable to reach agreement with brother as to who should apply for RCE – whether Commissioner should consider appellant’s DPA application – whether the respondent should exercise discretion – sections 26D, 30, 31, 31A, 33, 66(3) and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance (Chapter 112) (‘IRO’) [Decision in Chinese]

Panel: Lo Pui Yin (chairman), Chan Wan Po Paul and Catrina Ding Wan Lam.

Date of hearing: 8 March 2017.

Date of decision: 4 July 2017.

The appellants (Mr A and Ms B) were spouses, and elected joint assessment of their salaries tax in the relevant year of assessment, in which Ms B applied for DPA, RCE and disabled dependent allowance (‘DisDA’) in respect of her mother (Madam C).

The assessor rejected Ms B’s application, because Ms B’s brother (Mr E) had applied for and was granted RCE and DisDA for the said year. Pursuant to Mr A and Ms B’s objection, the assessor invited Ms B and Mr E to compromise on who should apply for RCE and other allowances, but no consensus could be reached. As a result, the assessor withdrew and dismissed the RCE and DisDA granted to Mr E. The Vice Commissioner, after considered the information provided by Mr A and Ms B, also affirmed the assessor’s decision. The Vice Commissioner accepted that both Ms B and Mr E were eligible applicants, but held that DPA and RCE could not be granted to both Ms B and Mr E in the same year of assessment. In the absence of agreement, the Vice Commissioner dismissed Ms B’s application, and also refused to grant RCE and DisDA to Mr E.

Mr A and Ms B appealed against the Vice Commissioner’s decision on the ground that: (1) Ms B was eligible to apply for DPA; (2) since all the expenses of Madam C were shouldered by Madam C’s children, Ms B should be entitled to apply for DPA, or through compromise among the children; (3) Mr E should provide reasonable explanation for his refusal to compromise and unilateral application of RCE and other allowance; (4) where the parties could not reach agreement, dismissing both parties’ application was an unfair solution. The Commissioner could exercise its discretion by considering other solutions, including ordering the children to take turn in making the application.

**Held:**

1. Both Ms B and Mr E were eligible to apply for DPA under section 30 of IRO.

(2018-19) VOLUME 33 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

2. Although what could not be agreed between Ms B and Mr E was who should apply for RCE, the situation could apply to application for DPA under section 26D(4) of IRO.
3. Section 33(2) of IRO was clear. Where the Commissioner had reason to believe that 2 or more persons were eligible to claim DPA in respect of the same parent for the same year of assessment, the Commissioner should not consider any claim until he was satisfied that the claimants had agreed which of them shall be entitled to claim in that year. The decisions of the assessor and Vice Commissioner were made in compliance with the provision (D2/13, (2013-14) IRBRD, vol 28, 159 considered).
4. Both the assessor and the Vice Commissioner had no discretionary power in respect of application for DPA. Whether the provisions were fair, just or equitable was not an issue whether the board was entitled to determine.

**Appeal dismissed.**

Cases referred to:

D2/13, (2013-14) IRBRD, vol 28, 159

Appellant in person.

Wong Pui Ki and Yu Wai Lim for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D9/17

**薪俸税** – 申索人申请供养父母免税额 – 申索人兄长在同一年度申请长者住宿照顾开支扣除（「该扣除」） – 申索人及其兄长未能就由谁申请该支扣除达成共识 – 税务局局长可否考虑申索人供养父母免税额申请 – 税务局应否行使酌情权 – 《税务条例》（第112章）第26D、30、31、31A、33、66(3)及68(4)条（「《税例》」）

委员会：罗沛然（主席）、陈云坡及林定韵

聆讯日期：2017年3月8日

裁决日期：2017年7月4日

上诉人（A先生和B女士）是夫妇，并在有关课税年度选择合并评税。其间，B女士向税务局申请供养父母免税额、长者住宿照顾开支扣除（该扣除）及伤残受养人免税额，并就该等申请填报其母亲C女士。

评税主任不批准B女士的申请，因为B女士的兄长（E先生）在同一课税年度亦就C女士申请并获予该扣除及伤残受养人免税额。在A先生和B女士反对下，评税主任邀请E先生与B女士商讨由谁人申请有关该扣除及免税额，惟E先生未能与B女士达成协议。因此，评税主任撤销先前给予E先生的该扣除及免税额。税务局副局长（「副局长」）考虑了A先生及B女士提供的信息后，亦决定维持评税主任的决定。副局长表示信纳B女士及E先生均有申请资格，然而有关的供养父母免税额及该扣除不能于同一课税年度分别给予B女士及E先生。由于二人未能就由谁申请达成协议，副局长不考虑B女士的申请，亦不给予E先生有关该扣除及免税额。

A先生及B女士提出上诉，要求取消副局长的决定，当中理由为：(1) B女士符合供养父母免税额的申请资格；(2) 由于C女士所有开支均由C女士子女均等分担，B女士有权申请供养父母免税额，或共同协商提出申请；(3) E先生应就其拒绝协商及自行申请免税额给予合理解释；(4) 在双方无法达成协议的情况下，将双方的申请撤销是不公平的解决方案。答辩人可酌情提出其他解决方案，如轮流申请免税额。

**裁决：**

1. B女士及E先生均有资格依据《税例》第30条申请供养父母免税额。

2. 虽然B女士及E先生未能达成共识由谁申请该扣除，但是按照《税例》第26D(4)条，该回复带出的未能达成协议的情况，亦适用于供养父母免税额申请。
3. 《税例》第33(2)条的内容明确。税务局局长如有理由相信有两人有资格就同一父母申索同一课税年度的供养父母免税额，则除非局长信纳各申索人之间已同意谁有权在该年度作出申索，否则不得考虑任何该等申索。评税主任及副局长的决定均是按照有关条文内容执行（参考D2/13, (2013-14) IRBRD, vol 28, 159）。
4. 评税主任和副局长就供养父母免税额的申请而言，并没有采用酌情判断的空间。条文是否公平、公义或平等，并不是委员会有实权可处理的问题。

## 上诉驳回。

参考案例：

D2/13, (2013-14) IRBRD, vol 28, 159

上诉人亲自出席聆讯。

黄佩琪及余伟濂代表税务局局长出席聆讯。

## 决定书:

### 引言

1. 两位上诉人A先生及B女士提出上诉，要求取消税务局副局长（「答辩人」）维持评税主任作出关于上诉人的2014/15课税年度他们夫妇合并薪俸税评税的决定。
2. 虽然上诉双方于聆讯前未有就本上诉的事实达成共识，但是经本委员会向代表两位上诉人作证和发言的B女士查讯后，得知本上诉在事实上的争议点并不多。

### 事实裁定

3. 根据上诉双方于聆讯前提交的所有文件资料，以及上诉人B女士在宣誓下对本委员会提问的回复，以及她的口头陈述，本委员会裁定与本上诉个案有关的事实如下：

- (1) 上诉人A先生及B女士是夫妇。他们选择就其2014/15课税年度薪俸税的评税以夫妇合并评税。
- (2) B女士向税务局申请2014/15课税年度的供养父母免税额、长者住宿照顾开支扣除及伤残受养人免税额。B女士就该等申请填报：(a) B女士的母亲C女士，生于1927年，她在该课税年度通常在香港居住。(b) B女士或A先生在该课税年度内给予C女士不少于12000元的金钱作生活费。(c) C女士居住在D护理院，B女士或A先生在该课税年度所支付给该院舍的住宿照顾开支为151,700元。(d) C女士在该课税年度内有资格按政府伤残津贴计划申索津贴。
- (3) 评税主任没有批准B女士的申请，因为他知悉B女士的哥哥E先生在同一课税年度有就C女士申请并获给予长者住宿照顾开支扣除及伤残受养人免税额。评税主任最终就A先生和B女士进行夫妇合并评税得出应课税入息实额536,796元，和应缴税款(已扣除税款宽减)59,255元。
- (4) A先生和B女士反对上述评税，认为B女士应就C女士获给予供养父母免税额、长者住宿照顾开支扣除及伤残受养人免税额。
- (5) 评税主任去信E先生，邀请他与B女士商讨，以决定由谁人就C女士申请2014/15课税年度的长者住宿照顾开支扣除或供养父母免税额。E先生回复表示他未能与B女士就这等申请达成协议。由于B女士和E先生未能达成协议，评税主任撤销先前给予E先生的长者住宿照顾开支扣除及伤残受养人免税额。
- (6) 税务局副局长考虑了两名上诉人提供的书面申述后，决定维持评税主任就他们2014/15课税年度的薪俸税评税的决定。副局长提述关于长者住宿照顾开支的《税务条例》(第112章)第26D条，关于供养父母免税额的第30条，及关于伤残受养人免税额的第31A条，以及补充第30及第31A条的第33(1)、(2)及(4)条。副局长信纳B女士及E先生均有资格就C女士申请2014/15课税年度的供养父母免税额。然而，根据第30(5)条，关于C女士的供养父母免税额及长者住宿照顾开支扣除不能在同一课税年度分别给予B女士及E先生。根据第31A条，B女士必须就C女士获给予供养父母免税额才可享有她的伤残受养人免税额。根据第33(1)条，关于C女士的伤残受养免税额不能在同一课税年度同时给予B女士及E先生。由于B女士及E先生未能就由谁人申请有关免税额或开支扣除达成协议，副局长认为，按照第26D(4)(b)条及第33(2)条的规定，与及税务上诉委员会在D2/13, (2013-14)

IRBRD, vol 28, 159案的裁决，他不得考虑B女士的申请，于是决定A先生及B女士的反对无效。副局长同时表示，E先生亦不获给予有关开支扣除及免税额。

4. 上诉人A先生和B女士于2016年8月19日向税务上诉委员会书记递交上诉通知，就税务局副局长2016年7月20日的决定提出上诉。他们的上诉理由可陈述如下：

- (1) B女士符合《税务条例》下供养父母免税额的申请资格。
- (2) B女士认为既然母亲C女士已入住老人院，不再与E先生同住，而所有院费及生活开支由C女士各子女均等分担，于是她是有权申请供养父母免税额，或共同协商轮流提出申请。
- (3) B女士认为E先生应就其拒绝协商及自行申请供养父母免税额的行为给予合理解释。
- (4) B女士不同意答辩人的决定。B女士认为答辩人的决定并不持平，她不认同答辩人以《税务条例》规定所限为由作出的决定。她认为答辩人的决定达成E先生的损人不利己的目的和结果，而以在双方无法达成协议的情况下，将双方的申请都撤销或不给予，不是公正持平的彻底解决方案。她提出答辩人可否在其个案酌情提出其他公平的解决方案，例如轮流申请免税额。
- (5) B女士认为法律及所有条例都应是公正的，任何条例都必须在公平公正的原则下执行。

5. 《税务条例》第66(3)条规定，除非获得税务上诉委员会的同意并遵照委员会所决定的条款进行，否则上诉人不得在其上诉的聆讯中，倚赖其发出的上诉理由陈述书所载理由以外的任何其他理由。本委员会从两名上诉人递交的上诉通知内载的上诉理由理解两名上诉人虽然在本上诉就税务局副局长维持评税主任对他们2014/15课税年度薪俸税的评税的决定提出上诉，但是他们争议的只是涉及供养父母免税额一项的处置。根据《税务条例》第68(4)条，两名上诉人须承担证明上诉所针对的评税额过多或不正确的举证责任。本委员会在本上诉聆讯时已向亲自出席和行事的两名上诉人说明上诉两条文，而他们之后没有向本委员会有任何申请。综合上述两条文，两名上诉人须在本上诉依据其上诉通知内载的上诉理由证明税务局副局长决定维持的2014/15课税年度薪俸税的评税额过多或不正确。

6. 《税务条例》第30条规定：

(1AA) 在本条中，**供养父母免税额**指根据第(1)或(1A)款给予的免税

额。

(1) 在以下情况下，任何人可在任何课税年度内获给予一项免税额—

(a) 如—

(i) 该人；或

(ii) 并非与该人分开居住的该人的配偶，

在该年度内供养该人的或其配偶的父或母；及

(b) 该名父或母在该年度内任何时间—

(i) 通常居住於香港；及

(ii) 符合以下的描述—

(A) 年龄为60岁或以上；或

(B) 未年满60岁，并有资格根据政府伤残津贴计划申索津贴。

...

(2) 供养父母免税额可就每名如此受供养的父或母而给予。

(3) 根据第(1)款可就一名父或母而给予的供养父母免税额是—

(a) 订明款额的免税额；

(b) 订明款额的额外免税额，给予该额外免税额的前提，是该名父或母在有关课税年度连续全年均与有资格就该年度申索(a)段所指的免税额的人同住，而无须付出十足有价值代价。

...

(4) 为本条的施行—

(a) 只有在以下情况下，一名父或母方被视为由任何人或其配偶供养—

- (i) 该名父或母在该课税年度至少连续6个月与该人及其配偶同住而无须付出十足有价值代价；或
  - (ii) 该人或其配偶在该课税年度提供不少于订明款额的金钱以供养该名父或母；
- (5) 凡根据第26D条已容许任何人在任何课税年度就该人的或其配偶的父或母作出扣除，任何人不得根据本条在该课税年度就同一名父或母获给予供养父母免税额。

7. 《税务条例》第33条规定：

- (1) 除第31(2)及31A(2)条另有规定外，供养父母免税额、供养祖父母或外祖父母免税额、供养兄弟姊妹免税额、子女免税额或伤残受养人免税额在任何课税年度均不得就同一父母、祖父母、外祖父母、兄弟姊妹或子女而给予多于一人。

...

- (2) 除第31(2)及(3)及31A(2)及(3)条另有规定外，局长如有理由相信，有2人或多于2人有资格就同一父母、祖父母、外祖父母、兄弟姊妹或子女申索同一课税年度的该等免税额，则局长除非信纳各申索人之间已同意谁人有权在该年度作出该项申索，否则不得考虑任何该等申索。

- (3) 凡供养父母免税额、供养祖父母或外祖父母免税额、供养兄弟姊妹免税额、子女免税额或伤残受养人免税额—

- (a) 已根据第31(2)或31A(2)条以外的其他规定，就同一父母、祖父母、外祖父母、兄弟姊妹或子女而给予2人或多于2人；或
- (b) 在违反第31(3)或31A(3)条规定的情况下，既给予丈夫又给予妻子；或
- (c) 已给予任何人，并在给予该免税额后6个月内，局长觉得有另一人有资格就同一父母、祖父母、外祖父母、兄弟姊妹或子女在同一课税年度获给予该免税额，

则局长须请已获给予该免税额的人以及局长觉得有资格获给予该免税额的任何其他个人，就他们之间应由谁享有该免税额达成协议(该协议须与本部条文相符)，而局长可因该协议而根据第60条提出补加评税，或如各有关的个人在合理时间内未能达成上述协议，则局长

可在第60条所指明的期间内根据该条提出补加评税。

...

(4) 局长根据本条行使其权力时，只须顾及其行使该等权力时由其管有的资料，并按其觉得公正的方式而行使。

8. 本委员会考虑了上诉人的代表B女士和答辩人的代表评税主任黄佩琪女士的陈述后，作出以下裁断：

- (1) B女士是有资格依据《税务条例》第30条申请供养父母免税额。
- (2) B女士的哥哥E先生是有资格依据《税务条例》第30条申请供养父母免税额。
- (3) B女士就2014/15课税年度薪俸税的评税申请关乎其母亲C女士的供养父母免税额。评税主任知悉B女士的哥哥E先生在同一课税年度有就C女士申请并获给予长者住宿照顾开支扣除及伤残受养人免税额，于是没有批准B女士的申请。
- (4) 评税主任去信E先生，询问他能否与B女士就长者住宿照顾开支扣除的申请达成协议。E先生书面回信表示他未能和B女士达成协议。
- (5) B女士作供时表示她曾就申请免税额事项用Whatsapp联络E先生，但他并无回应。
- (6) 虽然E先生在2014/15课税年度申请的是长者住宿照顾开支扣除，但是按照《税务条例》第26D(4)条，除非可依据在加以所需的变更后适用的《税务条例》第33(2)至(4)条，不得根据本条在任何课税年度容许多于一人就同一名父母而就任何住宿照顾开支作出扣除，而且第26D(4)条第(b)段规定：「在本段适用的情况下，如属如此申索扣除的住宿照顾开支，则第33条须解释为在提述该等免税额时，犹如包括提述第33(2)条所适用的免税额一样，而如属如此容许扣除的住宿照顾开支，则第33条须解释为在提述该等免税额时，犹如包括提述第33(3)条所适用的免税额一样。」故此，即使E先生的回复表示他未能和B女士达成协议的是由谁申请长者住宿照顾开支扣除，该回复带出的未能达成协议的情况，亦适用于供养父母免税额的申请。
- (7) 评税主任没有批准B女士关乎C女士的供养父母免税额的申请，与及税务局副局长维持评税主任的评税的决定，在涉及供

养父母免税额这项，均是按照《税务条例》第33(1)及第33(2)条作出其决定。这等决定不属第31(2)及31A(2)条所指的情况，该两条条文不适用。

- (8) 《税务条例》第33(2)条的内容是明确的，即税务局局长如有理由相信，有2人有资格就同一父母申索同一课税年度的供养父母免税额，则局长除非信纳各申索人之间已同意谁人有权在该年度作出该项申索，否则不得考虑任何该等申索。
- (9) 本委员会认为，评税主任按照《税务条例》第33(2)条在两名上诉人的个案没有批准B女士关乎C女士的供养父母免税额的申请，与及税务局副局长维持评税主任的评税的决定，均是按照第33(2)条的内容执行该条文。评税主任和税务局副局长都没有犯錯。
- (10) 至于B女士指评税主任和税务局副局长的决定助长E先生的损人不利己的行为和目的，本委员会认为，由于《税务条例》第33(2)条的明确内容，评税主任和税务局副局长就供养父母免税额的申请而言，并没有对某个案采用酌情判断的空间。至于第33(2)条本身是否公平、公义或平等，这不是本委员会有实质权力可处理的问题，因为按照《税务条例》第68(4)条，本委员会要处理的命题是上诉所针对的评税额过多或不正确。如两位上诉人对《税务条例》的条文或其应用是否公平、公义或平等有争议，较为能把这等问题全面考虑和有广泛权力处理它们的应是高等法院原讼法庭。

9. 综合上述分析，本委员会裁定两名上诉人未有克尽其举证责任，证明答辩人的评税主任就他们的2014/15课税年度薪俸税合并评税的评税额过多或不正确。

## 总结

10. 本委员会经聆讯两名上诉人的税务上诉和考虑所有文件和双方陈词后，基于上述的分析和裁断，裁定如下：

- (1) 两名上诉人未有克尽其责任，证明答辩人就他们的2014/15课税年度薪俸税合并评税的评税额过多或不正确。
- (2) 答辩人在两名上诉人的个案评定的2014/15课税年度薪俸税合并评税的评税额，应予确认。