

Case No. D9/20

Salaries tax – dependent sister allowance and disabled dependent allowance – whether appellant had ‘sole or predominant care’ of his younger sister – sections 30B, 31A and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance (Chapter 112) (‘IRO’) [Decision in Chinese]

Panel: Wong Kwai Huen (chairman), Lau Wan Ching and Mo Lai Lan.

Date of hearing: 3 July 2020.

Date of decision: 9 October 2020.

The Appellant was married with a son. He lived with and was the bread-winner of the family. The Appellant had a younger sister (‘sister’) who was mildly mentally handicapped. For the financial year 2018/19, the Appellant’s sister had reached the age of 25 and was working in an institution on a part-time basis with a monthly pay of a few hundred to one thousand dollars. The living expenses, mobile phone and internet charges were mainly paid by the Appellant.

In the meantime, the Appellant’s parents were living with the Appellant’s sister. During the relevant period, the Appellant spent more or less the same amount of time in his and his parent’s homes.

In the tax return for the financial year 2018/19, the Appellant applied for dependent sister allowance and disabled dependent allowance in respect of his sister. The Assessor was of the opinion that the Appellant did not have the sole or predominant care of his sister, and should not be granted the relevant allowances.

The Appellant appealed against the said assessment to the Board. On appeal, the only issue was whether the Appellant should be granted dependent sister allowance and disabled dependent allowance.

Held:

1. The wordings ‘sole or predominant care’ under section 30B of IRO were not defined in the statute. In the premises, the Court or the Board could only refer to the ‘ordinary’ or ‘dictionary’ meaning of the wordings. The Board had to make finding of facts and to reach decisions on who had the ‘sole or predominant care’. The findings was final, and the Court of Appeal would not lightly interfere (Sit Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue 5 HKTC 647 referred).

(2021-22) VOLUME 36 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

2. The Board made findings of fact from the angles of economy, time allocation and ‘predominance’. From economy angle, the Appellant had a heavier responsibility than other family members. From the angle of time allocation, the Appellant’s position on ‘predominant care’ should not be prejudiced by the fact that he had to work full-time, had his own family or spent less time with his sister than his parents in terms of pure time. From the angle of ‘predominance’, evidence showed that the Appellant was in a role having supremacy, ascendancy or predominating than his parents in terms of ‘maintain’ and ‘care’ (D67/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 929, D10/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 207 and D13/18, (2019-20) IRBRD, vol 34, 413 referred).

Appeal allowed.

Cases referred to:

Sit Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue 5 HKTC 647
D67/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 929
D10/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 207
D13/18, (2019-20) IRBRD, vol 34, 413

Appellant in person.

Cheung Ka Yung, Cheng Po Fung and Ho Lut Him, for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D9/20

薪俸税 – 供养兄弟姊妹免税额及伤残受养人免税额 – 上诉人是否「主力抚养」妹妹 – 《税务条例》(第112章)第30B条、第31A条及第68(4)条(「《税务条例》」)

委员会：王桂坝（主席）、刘韵清及巫丽兰

聆讯日期：2020年7月3日

裁决日期：2020年10月9日

上诉人已婚育有一儿子，与妻儿同住，是家中经济支柱。上诉人有一轻度弱智的妹妹。于2017/18课税年度，上诉人妹妹已年满25岁，在某机构工作，但并非全职员工，每月工资只有数百至一千元左右。上诉人妹妹的起居饮食、手提电话、上网等开支等主要由上诉人负责。

同时，上诉人父母和上诉人妹妹同住。在有关期间，上诉人在他自己和父母的家居住，时间参半。

上诉人在2017/18课税年度个别人士报税表中就他的妹妹申请供养兄弟姊妹免税额及伤残受养人免税额。评税主任认为上诉人并无独力或主力抚养妹妹，不应获给予有关的免税额。

上诉人反对有关评税，向委员会提出上诉。上诉的唯一问题是上诉人应否获给予供养兄弟姊妹免税额及伤残受养人免税额。

裁决：

1. 《税务条例》并没有就第30B条所订明的「独力或主力抚养」(sole or predominant care)解释。故此，法庭或委员会只能参考「一般自然」或「字典」的解释。委员会须就「独力或主力抚养」找寻事实真相并作出裁定。有关裁定是最终的，上诉庭也不会轻易干扰(参考：Sit Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue 5 HKTC 647)。
2. 委员会从经济角度、时间分配及「主力」的层面上观察探索本案事实。从经济角度上，上诉人比其他家人附上更重的份量。从时间分配上，上诉人不应因要全职工作、有自己的家庭、或单以时间计算比父母与妹妹相处时间较少，而决定上诉人并非「主力抚养」。从

「主力」上，从案件中证供可见，上诉人不论在「抚养教育」、「扶持培养」及「辅助供养」妹妹各方面都担当着比其父母有优势、主导或支配的角色(参考：D67/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 929，D10/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 207及D13/18, (2019-20) IRBRD, vol 34, 413)。

上诉得直。

参考案例：

Sit Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue 5 HKTC 647
D67/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 929
D10/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 207
D13/18, (2019-20) IRBRD, vol 34, 413

上诉人亲自出席聆讯。

张家榕、郑宝丰及何律谦代表税务局局长出席聆讯。

决定书：

1. 有关事实

- (1) 上诉人反对税务局向他作出的2017/18课税年度薪俸税评税。上诉人声称他应获给予供养兄弟姊妹免税额、伤残受养人免税额及供养父母额外免税额。
- (2) 上诉人已婚，他与妻子育有一儿子，于2011年1月出生。
- (3) 上诉人与妻子以联权共有人身份拥有A物业。
- (4) (a) B小姐(以下简称「B妹」)是上诉人的妹妹，她于2017/18课税年度已年满25岁；而上诉人的父母在该年度亦已年满60岁。
(b) 上诉人的父母及B妹在该年度一同居住于同一大楼的C物业，而该物业的拥有者是上诉人的父亲。
(c) B妹在该年度受雇于D机构。
- (5) 由于上诉人没有于指定限期内提交2017/18课税年度个别人士报

(2021-22) VOLUME 36 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

稅表，答辯人的評稅主任(以下簡稱「評稅主任」)遂向他作出該年度薪俸稅估計評稅如下：

	元
入息	866,321
減：已婚人士免稅額	<u>264,000</u>
應課稅入息實額	<u>602,321</u>
應繳稅款(已扣除稅務寬減)	<u>58,894</u>

- (6) 上訴人反對第(5)項事實的評稅，聲稱評稅額過高，並申索扣除各項免稅額。
- (7) 上訴人提交其2017/18課稅年度個別人士報稅表，他在該報稅表內：
- (a) 申索扣除以僱員身份付給認可退休計劃的強制性供款21,000元；
 - (b) 就其兒子申索子女免稅額；
 - (c) 就B妹申索供養兄弟姊妹免稅額及殘疾受養人免稅額，並聲明她在該年度內有資格按政府殘疾津貼計劃申索津貼；及
 - (d) 就其父母申索供養父母免稅額，並聲明他們在該年度內連續與上訴人或其配偶全年同住而並無付出十足費用。
- (8) 上訴人其後提出就其岳母E女士申索供養父母免稅額。
- (9) 就評稅主任的查詢，上訴人回复如下：
- (a) 他的妻子及兒子在2017/18課稅年度一直居于A物業；該物業面積約430呎，有一間睡房。
 - (b) 他的父母及B妹在該年度則一直居于C物業；該物業有兩間睡房。
 - (c) 他在該年度于A物業及C物業居住，時間參半。
 - (d) 他是家庭經濟支柱，家中一般生活開支均由他負責。B妹的起居飲食、手提電話、上網等開支也主要由他負責。

(2021-22) VOLUME 36 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (e) B妹能自理日常生活，饮食则由父母安排。上诉人间中准备周末的晚餐。
- (f) B妹要到医院或晚上身体不适时，也有由上诉人开车接载。如B妹周末要到健身中心，遇上交通不便的情况，也由上诉人开车接载。
- (g) 由于B妹已在工作，大致上没有教育的事宜。但如时间许可，上诉人亦会开车接载B妹参加周六、日的粤剧训练小组活动。
- (10) 评税主任认为上诉人不符合资格就B妹申索供养兄弟姊妹免税额，上诉人不表同意，声称如下：
- (a) B妹有轻度弱智，虽然她过去几年都在D机构工作，但并非全职员工，每月的工资只有数百元至一千元左右，不能支持她的生活，实在须要家人的供养。
- (b) 供养兄弟姊妹免税额的目的是减轻支持弟妹生活的纳税人的负担。上诉人必须担起供养B妹的责任，而他就B妹申索免税额，并非为了金钱，而是为了供养伤残受养人免税额本身的意义。
- (c) 如因B妹有工作便剥夺上诉人的供养兄弟姊妹免税额是极不公平的做法。答辩人不能只凭是否「无能力工作」便拒绝给予该免税额。B妹的工作不受最低工资保障，但其供养兄弟姊妹免税额又受《税务条例》(以下简称「税例」)规范，做法不合理。
- (d) 他们一家不希望因为免税额问题而影响B妹工作的机会。他们并非看重这份微薄的收入，而是这份工作给予B妹面对及融入社会的机会。
- (11) 评税主任认为上诉人并无独力或主力扶养B妹，不应获扣除供养兄弟姊妹免税额及伤残受养人免税额。此外，由于上诉人并非连续全年与其父母同住，他亦不应获扣除有关的供养父母额外免税额。答辩人认为2017/18薪俸税评税应修订如下：

	元
入息	866,321
减：认可退休计划供款上限	<u>18,000</u>
	848,321

	元
减：已婚人士免税额	264,000
子女免税额	100,000
供养父母免税额(父母及岳母)	<u>138,000</u>
应课税入息实额	<u>346,321</u>
应缴税款(已扣除税务宽减)	<u>15,374</u>

- (12) 上诉人不服答辩人的修订，向本委员会提出上诉。
- (13) 在本案聆讯开始时，上诉人表示理解有关法例的要求并愿意接受答辩人拒绝给予供养父母额外免税额的决定。
- (14) 故此，在本个案中，本委员会须决定的唯一问题是上诉人在2017/18课税年度应否就扶养B妹而获给予供养兄弟姊妹免税额及伤残受养人免税额。此两项免税额在本案中是互相关连。即上诉人可同时获给予两项，或如上诉失败，则同时不获给予两项免税额。

2. 《税务条例》的有关规定

2.1 税例第30B条关于供养兄弟姊妹及免税额的条文如下：

「(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(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；

……」

2.2 关于伤残受养人免税额的税例条文如下：

第31A条

- 「(1) 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一项订明款额的免税额(伤残受养人免税额)。

……

- (4) 就本条而言，受养人(dependent)就某人而言，指—

……

- (e) 该人的兄弟姊妹或该人的配偶的兄弟姊妹，而该人有权就该名兄弟姊妹而根据第30B条在有关的课税年度获给予一项免税额。」

2.3 关于上诉至委员会的举证责任，税例有以下规定：

第68(4)条

- 「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。」

3. 相关法律原则及案例

答辩人向本委员会提供下列案例：

- 3.1.1 薛国强诉税务局局长 (Sit Kwok Keung v CIR) 5 HKTC 647 (以下简称「薛国强案」)是一宗有关「单亲免税额」所须条件内订明的「独力或主力抚养」子女的案件。该纳税人在离婚后仍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F国家找学校、(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。该

纳税人亦曾向委员会提交一封由其前妻发出的信件，以确认他曾支付赡养费及对儿子已尽父亲的道义责任。

- 3.1.2 该纳税人的上诉先后遭原讼法庭及上诉庭驳回。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。
- 3.2 委员会案例D67/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 929 (以下简称D67/05案)亦是一宗关于「单亲免税额」所须条件内订明的「独力或主力抚养」子女的案件。纳税人离婚后继续与其前妻及儿子同住，他负责所有家庭开支，包括供养儿子的支出；而前妻则没有工作，所有时间用于照顾家庭。委员会在裁决中说明，「抚养」毫无疑问包括日常的照顾和监管，以及为子女谋幸福，应包括提供经济上的支持。纳税人的情况属典型的小家庭，父亲负责赚钱养家，而母亲则负责照顾家庭的日常事务。即使考虑到纳税人是唯一的经济支柱，委员会不接纳他可被视为担当了主力抚养儿子的角色，并驳回上诉。
- 3.3 在委员会案例D10/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 207中(以下简称D10/11案)，该案的纳税人就其配偶的姐姐(以下简称「A1女士」)申索供养兄弟姐妹免税额。A1女士罹患小儿麻痹症，下肢变形，需倚靠轮椅行动，与父母居住于内地。该纳税人则与配偶居住于香港，他们负责A1女士及其父母的日常生活开支，间中回内地探望他们。在参考薛国强案例后，委员会认为税例第30B条中所要求的「供养」是提供生活上所需要的物品、金钱；而「扶养」则包括金钱以外的需要，即「抚育教养」、「扶持培养」、「扶助供养」。至于「主力扶养」并不止于一般家人间的互相关心，帮助和照顾，亦不止于家人间金钱上的供养。该纳税人要证明他或太太对A1女士有一种优势的、主导的或支配成份的「抚育教养」、「扶持培养」或「扶助供养」。考虑到A1女士的自理能力及分隔两地的事实，以及日常生活中照顾A1女士的是她父母，委员会不接纳该纳税人和其配偶是独力或主力扶养A1女士的人，并驳回上诉。
- 3.4 在委员会案例D13/18, (2019-20) IRBRD, vol 34, 413中(以下简称D13/18案)，该案的纳税人就其兄长申索供养兄弟姐妹免税额。该纳税人的兄长是严重智障的伤残人士，没有自理能力，起居饮食需要照顾，不能工作，并长期住院。该纳税人有全职工作，一半时间在香港，另一半时间在内地；他指自己是家庭生活的主要经济来源，是主力扶养各家庭成员(包括父母，其兄

长及弟弟)的人。委员会在考虑各项事实后，认为该纳税人并非独立抚养其兄长；至于是否主力抚养其兄长，委员会在参考薛国强及D10/11案例后，认为该纳税人作为家庭成员对哥哥有一般家人间的互相关心、帮助和照顾，但是他要全职工作，他能拿出亲自照顾和关怀兄长的时间应是有限及少于已退休的母亲。因此，委员会认为该纳税人并未能证明他主力抚养其兄长。

4. 上诉人的上诉理由

4.1 上诉人认为他在2017/18课税年度应就B妹获给予供养兄弟姊妹免税额及伤残受养人免税额，理由如下：

- (a) 上诉人与B妹的年龄相近，感情深厚，并相处于同一屋檐下，与委员会案例D10/11中，中港相隔的情况并不相同。
- (b) 上诉人作为家中唯一的经济支柱，在外工作因而不可以全天候照顾B妹的起居饮食，需由父母照顾。他在供养B妹一事上的优势、主导权或支配成份，不应因他的工作时间而忽略了他供养B妹的实情。

4.2 答辩人的决定基于空洞及抽象的理由，未有根据具体标准作出衡量，令裁决可以因人而异，纳税人无法适从。

5. 案情分析

(1) 上诉人是家中无论在C物业或A物业的家庭中主要经济支柱。在课税年度上诉人月入超过七万元。父亲是一名今年已届八十三岁的退休公务员，每月退休金大概两万元左右。他体弱多病，需要长期支付医疗及购药等开销，下面在这方面有详细讨论。今年七十二岁的母亲及上诉人妻子在课税年度并无工作，上诉人育有一名幼子。

(2) B妹理论上是受雇于D机构，工作是售卖面包。但由她每月只拿取比最低工资还低的待遇，她每天负责摆放面包的工作，以及每天工作四小时可见，作为一名患有唐氏综合症的女孩，该份工作似是该机构旨在诱导B妹融入社会的辅助，比提供一份就业职位为真。B妹虽另有伤残津贴，但只有少部份用于她的日常开支，大部份由母亲替她储蓄。鉴于父母年纪老迈，积蓄津贴以备B妹将来之用是容易理解。B妹能获伤残津贴，亦显示她没有跟一般常人一样的自立及维生能力，难觅一份正式工作岗位。

- (3) 上诉人及其母亲声称前者每月大概给予后者一万五仟元左右。但每逢周末，C物业家庭的超市购物，柴米油盐，家居添置，电器维修，B妹日常生活费，包括购买手机，上网费，电影及演唱会门票，健身室费用等等，均由上诉人支付。此外，上诉人曾亲自送父亲到私家医院进行俗称「通波仔」手术，花费十六万港元。上诉人父亲在14年前亦曾因肠癌二期动过手术。
- (4) 由上述可见，即使上诉人非「独力」扶养B妹，他仍是C物业的家的主要经济支柱。在本案中双方均不争议上诉人是否「独力」扶养B妹。因此，本委员会在下面只详细分析「主力扶养」的问题。
- (5) 根据上诉人及其母亲的证供，上诉人是一名热爱家庭，孝顺敬老的人，对B妹呵护备至。由上诉人母亲忆述兄妹两人年幼时，上诉人如何与同学争吵，极力否认B妹是有精神问题，可见上诉人从小便一直维护B妹。
- (6) 上诉人因工作关系，每天均只能下班后回C物业陪伴B妹及父母，每天大约由二小时至五小时不等。当然理解，上诉人亦需要陪伴妻子及儿子，除偶尔在C物业留宿一宵外，上诉人多在A物业家中睡觉。但每逢周末，上诉人便陪B妹及其他家人外出，有空亦会送B妹到音乐社及健身室等。
- (7) 上诉人母亲供述，上诉人经常向她提及如何协助B妹减轻病情。又不时听取B妹倾诉心声，开解她的彷徨、失落及渴望能结交朋友的心情。上诉人结婚后仍选择搬上A物业，因此，父母兄妹已在同一大楼中，相处了三十多年。

6. 答辩人的论据

- (1) 答辩人对于上诉人与B妹之间的深厚感情并无疑问，亦信纳上诉人在经济上对父母以至B妹的付出。但答辩人认为供养B妹并非只有上诉人，还有他父亲所提供的居所，B妹自己的工作收入以及政府的津贴。
- (2) 再者，答辩人认为供养兄弟姊妹免税额的要求并非只须符合「供养」的要求，即生活上所需的物品或金钱，而是要符合「独力或主力扶养」的要求。
- (3) 答辩人引用薛国强一案中有关「主力」(英文predominant)一词的「自然」及一般字典意思，即是：

(a) 「有势力的、占优势的、或主导、支配他人的」

英文：‘Having supremacy or ascendancy over others; predominating’或

(b) 「构成主要或大多数；盛行的」

英文：‘Constituting the main or strongest element; prevailing’

- (4) 答辩人引用D10/11案中提出税例30B条有两个要求，即「扶养」和「供养」。该案例接纳了字典对「扶养」的解释：「抚育教养」、「扶持培养」及「扶助供养」，并指出纳税人要证明是他或其配偶对兄弟姐妹是一种有优势的、主导的或支配成份的。
- (5) 答辩人认为上诉人在本案中，未能达到上述两案例中提及的标准。上诉人在扶养B妹的行径事实，与上诉人父母相比，并没有担当着「有优势的、主导的或支配成份」的角色，亦不能视为「扶养」B妹的「主要」或「显著」构成部份。
- (6) 答辩人认为上诉人有一份全职，他本人也承认不可以全天候亲自照顾B妹的起居饮食，需要由父母照顾。上诉人只偶尔负责准备周末晚餐。此外，上诉人自己亦有家室及年幼儿子需要照顾。答辩人认为上诉人能照顾B妹的时间不可能多于与B妹同住的父母。如此，上诉人与其父母相比较之下，没有一种扶养B妹的优势。

7. 委员会的意见

- (1) 税例并没有就第30(B)(3)(a)条内所订明的「独力或主力扶养」，即英文‘sole or predominant care’这词句阐释。其实这词句在税例中其它条文都有出现，但不单没有任何释义，反而出现不同用字。例如第32(1)条中被写作「独力或主力抚养」而非「扶养」。故此，在有关的案例中，法庭或委员会都只能参考上述第6(3)段中所提的所谓「一般自然」或「字典」的解释。
- (2) 其实上诉庭在薛国强案中亦没有就「独立或主力扶养」一词作任何阐释或指引。反之，上诉庭重申，求证纳税人是否「独立或主力扶养」人，须由委员会找寻事实真相，然后作出裁定。其裁定是最终的，上诉庭也不会轻易干扰。

- (3) 须知，现今社会及经济结构错综复杂，每宗案件均牵涉不同家庭背景、人物角色以及伦理关系。为求找出谁是「独立或主力扶养」人，绝不可能单靠制定一条精确公式，放诸四海皆准。为此原因，本委员会被赋与法定职能，在不同案件中寻找各异的事实真相而作出可能不尽相同的结论。这样的法律程序，令人理解为何上诉人在上诉理据第2点所提到的「答辩人未能提出具体标准致令纳税人无法适从」的误解。
- (4) 上面第5(4)段已提及，本案中双方均不争议上诉人是否「独力扶养」B妹。税例第30B(3)(a)订明「独立或主力扶养」。故此，本委员会只集中考虑「主力扶养」这原素。
- (5) 首先从经济角度上观察探索本案事实。上面已提及过，财力上的提供并不是「抚育教养」、「扶持培养」及「扶助供养」的全部考虑因素。但上诉人亦须在此因素上，负上比其他人更重的份量。本案中上诉人的收入远远超越他的父母及B妹合并的收入。从供词中可见，上诉人投入的金钱用以维持「C物业之家」的日常开支亦远超父母所能投入，尤其是父亲的收入很大部份要用于个人医疗的需要。上诉人母亲作供时，承认单靠父亲的退休金是不够生活。B妹的微薄入息亦不敷她的日常开支，而她的伤残津贴又由母亲为她储蓄以备日后之需。从上诉人每周末上市场购买食品，日用品，家中添置，B妹的社交及康乐开销全由上诉人支付，可见在财政上，与上诉人父母比较，上诉人是主力供养B妹。
- (6) 在「时间分配」的层面上分析上诉人是否主力扶养B妹，本委员会认为有必要从「数量」与「质量」上观察本案事实。在聆讯中有不少向上诉人提出的问题都围绕着上诉人在全职工作外能有多少时间陪伴B妹。上诉人被质问每天留在C物业和A物业的时间分配，上诉人陪伴或照顾B妹起居饮食所用时间与上诉人父母所用时间的比较。委员会认为此等死板计算及比较并不一定能准确衡量上诉人「照顾」和「供养」B妹的真正奉献。
- (7) 就「数量」上而言，本委员会同意上诉人的争议点，即上诉人不一定要「全天候照顾」B妹才算是「主力扶养」。否则，任何全职人仕均有困难获得兄弟姐妹免税额。至于单凭比较上诉人跟他的父母与B妹相处时间多寡来衡量上诉人是否主力扶养B妹亦不合逻辑。须知任何全职工作的扶养人都可能不比他聘用的佣人与被扶养人相处及日常生活照顾时间为多。
- (8) 上述已有提及，上诉人与父母及B妹同住C物业多年，婚后上诉人选择居住A物业。上诉人每天下班后均尽量花几小时留在C物

业，周末更一家人外出。此生活模式除他在F国家进修期间外，一直保持不变。上诉人有异于D67/05案中纳税人只是已离异的前妻及儿子的经济支柱；D10/11案中纳税人偶尔才回内地探望其配偶的伤残姐姐，以及D13/18案中，纳税人一半时间在香港，另一半时间则在内地。本案中，上诉人与B妹相处的时间与上述个案中有关人物所付出的时间，不可同日而语，更不可说上诉人与B妹相处的时间只属「有限」。

- (9) 除了「相处数量」即相聚时间外，本委员会认为「相处质量」亦同样重要。从上诉人证供得知，他真心关怀B妹的幸福，细心聆听她的内心世界，清楚了解她的喜好，并尽力投其所好，迎合B妹的要求。有空时又会请B妹外出吃她喜欢的海鲜意粉、牛扒等，甚或亲自下厨。这样相处的质素，对B妹心智的弥补是不可能以时间长短来衡量的。
- (10) 由此可见，上诉人不应因他要全职工作，有自己的家庭，或单凭以每分每秒时间计算，他比父母与B妹相处时间较少，而决定上诉人并非「主力扶养」B妹。他能在辛勤工作以负担家计、又须肩负照顾自己妻儿的情况下，仍抽出时间照顾B妹是他的优点。此行为不应被用作攻击他不能称得上「主力扶养」人的理由。
- (11) 转到「主力」的层面去探索本案。凡事有「主力」就有「辅助」。从案中证供看来，B妹在某程度是能照顾自己，毕竟她不是身体残障而是心智上有问题。她需要的不是日常活动，起居饮食方面的照顾，而是精神上的支持及关爱。在C物业的家中，只有三个人可给予B妹这种支持及照顾。他们就是上诉人，他的父亲及母亲。如要在这三人中找出谁是「主力扶养」、谁是「辅助扶养」B妹，委员会需要根据聆讯中所得证供，判断谁是「主力扶养」人。父亲年届八十及长年多病，他只适宜被人照顾，当然照顾他的人不难想象是上诉人的母亲。正因父亲的健康状况，父亲及母亲加起来成为B妹的「主力扶养」人的说法亦十分牵强。
- (12) 故此，在上诉人及其母亲之间，本委员会须要决定谁是「主力」，谁是「辅助」扶养B妹。虽然母亲在被盘问时再三声称上诉人是主力扶养B妹，但此种主观申述是不足够。本委员会反而认为两件客观事实更能体现上诉人在C物业的家中的「优势」及他对B妹的「抚育」及「扶持」，拥有「支配」及「主导」的地位。

- (13) 首先上面第5(3)段已提及过，根据上诉人母亲的证供所述，2018年某夜，上诉人刚在C物业过夜，发现父亲晕倒。上诉人马上决定亲自驾车送父亲到一家私家医院诊治，并进行俗称「通波仔」的手术，花费十六万元。涉及如此庞大的医药费的决定，上诉人母亲肯定不敢独自拿主意。此外，某天晚上，B妹肚痛，母亲本打算只给她止痛药，但上诉人反对，坚持亲自送B妹到医院急症室，后B妹需要留院治疗。出院后知道B妹十二指肠狭窄及有胃炎，须要服用药物。及后上诉人发现B妹仍无胃口，可能对药物有不良反应。虽然母亲以为只须跟随医生处方进服药物便可，但经上诉人坚持，并通过别人介绍，着B妹另找一名自然疗法的医生，以免服用有副作用的药物。最令人感动的是上诉人母亲在庭上作供时，不时提到因为得上诉人的照顾及支持，令她及一家人感到生活无忧，非常幸福。
- (14) 从上述事件可见，每当家中有重大事故，最能发号司令及作出重要决定的人就是上诉人，母亲除从旁辅助他外，更视他为维系家中的重心人物。上诉人无论在「抚育教养」、「扶持培养」以及「扶助供养」B妹各方面都担当着绝对有优势的，主导的或支配的角色。他的父母在这方面的地位绝对不可能超越上诉人。简而言之，上诉人是真正一家之主。
- (15) 就判词的第5段和第7段，委员会其中一位委员有以下观察。上诉人和其母亲未有就他们声称支持家庭和妹妹的任何开支提出单据文件支持，虽然他们所声称的数额不受争议，但是，难以确认是否真的如同他们所声称的实际开销。上诉人的妹妹是轻度弱智人士，与上诉人的父母亲共住一室，上诉人的母亲作供时表示上诉人的妹妹平日能够自理生活，例如，当上诉人教懂她用电脑后，上诉人的妹妹会自行上网预订演唱会的门票，她亦会外出，亦会自行梳洗。而上诉人的母亲和父亲亦会主理早餐，供上诉人的妹妹食用。可见，在上诉人的妹妹日常生活上，上诉人与其父母亲(与上诉人妹妹同住的)是平分抚养上诉人妹妹的角色。现时上诉人妹妹在D机构的面包店在主管监督指导下工作，虽然上诉人和其母亲坚称在D机构不能说是一份「真」的工作，并说成他们让上诉人的妹妹参与，只是为了使其融入社会。但在上诉人未有提供有关上诉人妹妹的工作资料下，只能看到的是，以上诉人妹妹现时所获得的工作收入，是不能维持个人生计的。但是，在审讯中，上诉人和其母亲一致地供称，就上诉人妹妹在其医疗治疗、情绪开导、在工作上的问题解决方面，上诉人有着主要和显著的决定性角色，很多时更是与上诉人母亲有不同意见，而最后为其母亲所接纳，并为上诉人妹妹作出安排和代为处理。所以，就本案以上证据而

言，只能仅达至上诉人是「独力或主力扶养」其妹妹这结论。判上诉人的上诉得直。

(16) 综合上述的分析及考虑各项事实后，本委员会认为上诉人符合税例第30B(3)(a)条所指「主力扶养」B妹的人。

结论

经详细考虑所有证供和双方陈词，以及基于上述的分析和理由，本委员会认为上诉人已履行税例第68(4)条的举证责任。上诉人的上诉得直。