

Case No. D34/12

Salaries tax – ‘rental reimbursement program’ under housing allowance – Appellant renting spouse’s property – whether rental reimbursement – whether rental relationship between Appellant and spouse exists – whether the lease fake or fictitious – sections 8(1)(a), 9(1), 9(1A), 9(2), 61 and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance (Cap 112) (‘the IRO’). [Decision in Chinese]

Panel: Huen Wong (chairman), Lam Ting Kwok Paul and Patrick Wu Yung Wei.

Dates of hearing: 7 and 21 June 2012.

Date of decision: 26 October 2012.

The Appellant was employed by Company C (hereinafter ‘Company C’) as divisional director, and his salary included monthly salary and monthly housing allowance. Company C provided ‘rental reimbursement program’ for employees who were entitled to housing allowance, the details were: (a) the property rented should be for the residence of the employee and his family, and the relevant lease should be signed by the employee or together with his/her spouse; (b) qualified expenses included rent, management fee, rate and government rent; (c) apart from the above in (b), other expenses were deemed unqualified (including car parking fee); (d) employee had to fill in declaration, provide duly stamped lease, application form for rental reimbursement, rental receipt and other qualified receipts; (e) under the Employer’s Return of Remuneration and Pensions filed by Company C, the qualified expenses were those annually declared as rental reimbursement, but the same was limited to the amount of housing allowance which the employee was entitled to. If the amount of qualified expenses was lesser than the amount of housing allowance, the difference would be declared as housing allowance and was subject to salaries tax; (f) if the employee did not participate in ‘rental reimbursement program’, the whole amount of the housing allowance would be declared as income.

The Appellant and his spouse (‘Madam A’) signed a sale and purchase agreement for the purchase of a property (‘Property’) and a carpark (‘Carpark’). The Appellant and Madam A subsequently entered into a nomination, nominating Madam A as the only purchaser of the Property and Carpark, which were then formally assigned to Madam A on completion. On the same day, Madam A applied and obtained a loan from a bank by mortgaging the Property and Carpark, with the Appellant acting as the guarantor. In the mortgage application form, the Appellant and Madam A declared that the Property and Carpark were for self-use. Under the mortgage deed, Madam A undertook that she would not lease out the Property and Carpark without the bank’s prior written consent.

During the relevant years of assessment, the Appellant as a tenant rented the Property from Madam A at a monthly rent of \$40,000 by signing tenancy agreements, and later applied for rental reimbursement from Company C in respect of the rent paid. Pursuant to the Employer's Return of Remuneration and Pensions filed by Company C, the Property was the place of residence provided by Company C during the said years of assessment. The Assessor also issued property tax assessment on Madam A, including the rental income derived from the Property.

The Assessor considered that the relevant reimbursement from Company C was not rental reimbursement, but part of the income of the Appellant; it belonged to cash allowance, and should be taxable under section 9(1)(a) of the IRO. The Assessor's view was: (a) the intention of Company C offering the said reimbursement was not to reimburse rental payment; (b) the alleged rental relationship between the Appellant and Madam A did not exist; (c) the Appellant did not in fact pay rent to Madam A; (d) the alleged rental relationship was a false or fictitious transaction.

The Appellant objected to the above, stating that the reimbursement obtained from Company C was remittance of the rent he had paid, and therefore should not be taxable. The Appellant further stated: (a) the Property was purchased by Madam A, and the Appellant did not financially contribute to the said purchase. Due to special circumstances and in order to satisfy the requirement, the Appellant had to sign on the provisional agreement; (b) the Appellant paid rent every month, and the rent paid was supported by agreements and stamps, hence it was reasonable for him to be entitled to rental reimbursement; (c) the Appellant did not make profit from the arrangement, and did not require a fictitious transaction to lessen his tax burden; (d) the Appellant provided copies of the passbooks of him and Madam A, showing that he had paid rent to Madam A for renting the Property; (e) the Hong Kong tax law did not prohibit the creation of lease between spouses.

Held:

Whether the sum a rental reimbursement

1. In considering whether a disputed sum was rental reimbursement, it was important to look at the intention between the employer and employee in entering into the employment contract, but the parties' intention should be ascertained at the moment when the employer paid the relevant sum to the employee. At the moment when the Appellant and Company C entered into the employment contract, their intention was that the employer would provide some housing benefit, which could be rental reimbursement or cash allowance. According to the salary payment slip, Company C released payment of salary and housing allowance at the same time on a monthly basis, and whether the Appellant paid rent or not, the employer was responsible for

paying the monthly housing allowance. (Commissioner of Inland Revenue v Peter Leslie Page 5 HKTC 683 considered)

2. The employment contract and its annex were obviously drafted after careful consideration or experts' approval. The arrangement of housing allowance under the employment contract entered into between the Appellant and Company C was different from that in Peter Leslie Page. In the present case, all employees (including the Appellant) who had rented property and wished to enjoy tax benefit had to make declarations every year and participate in the 'rental reimbursement program'. Further, in Peter Leslie Page, the Court pointed out that the mere fact that housing allowance could be made by way of rental reimbursement or other payment methods would not avail the case of the Commissioner. (Commissioner of Inland Revenue v Peter Leslie Page 5 HKTC 683 distinguished)
3. Further, the procedures as shown in the 'Monthly Housing Expense Reimbursement Form' showed that the employer had exercised strict control over employees' application for rental reimbursement. The fact that the employer maintained a management system to ensure that the housing allowance would be used to reimburse the rent paid by the employees was a strong evidence of the employer's intention to use housing allowance as rental reimbursement. According to this principle, the Board accepted the Appellant's evidence and contention. Company C had maintained a strict controlling system, to ensure that all employees who joined the program must sign an effective tenancy agreement, and the housing allowance obtained must be rental reimbursement. Therefore, the Board was of the view that the relevant sum was 'rental reimbursement' instead of 'cash allowance'.

Whether tenancy relationship between the Appellant and Madam A exists

4. In deciding whether there was a valid tenancy between the Appellant and Madam A, only the actual circumstances of the relevant years of assessment should be considered. Since the Appellant and Madam A were spouses, the tenancy that they entered into must not be one reached 'at arms' length'. Naturally, the content of the tenancy agreement, the signing procedures and the obligations of the parties must be different from ordinary contracts. One could not conclude that there was no tenancy relationship between the parties simply by reason of the above.

Whether tenancy false or fictitious

5. It was insufficient to establish the parties' intention to enter into lawful tenancy simply by reference to a stamped tenancy agreement, rental receipts and the declaration on the tax return. The Board must consider all the circumstances pertaining to the signing of the tenancy agreement between the

(2012-13) VOLUME 27 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Appellant and Madam A, including whether the tenancy agreement could be false or fictitious. (D33/97, IRBRD, vol 12, 228 and D56/00, IRBRD, vol 15, 563 considered)

6. A transaction would not become false simply because of the connection between the parties or the transaction was for the purpose of obtaining tax benefit. However, if the transaction was lack of commercial realism, and for no other purpose except for obtaining tax benefit, then such transaction could probably be false. Whether a transaction was false depended on whether there was commercial realism. (D77/99, IRBRD, vol 14, 528, Seramco v Income Tax Commissioner [1976] STC 100, CIR v Douglas Henry Howe (1977) 1 HKTC 936 and Cheung Wah Keung v Commissioner of Inland Revenue [2002] 3 HKLRD 773 considered)
7. The Appellant was a professional, he was honest during the appeal hearing. Madam A was also a credible witness. There was no reason for the Board to reject their evidence. It was Madam A's own act in purchasing the Property. The first instalment for the purchase of the Property was also from Madam A and borrowings from her relatives, and the Appellant did not provide any financial assistance. The fact that Madam A had to rent out the Property in order to pay up the mortgage also showed that there was commercial reason for her to rent out the Property.

Appeal allowed.

Cases referred to :

Commissioner of Inland Revenue v Peter Leslie Page 5 HKTC 683
D8/82, IRBRD, vol 2, 8
D33/97, IRBRD, vol 12, 228
D56/00, IRBRD, vol 15, 563
Cheung Wah Keung v Commissioner of Inland Revenue [2002] 3 HKLRD 773
CIR v Douglas Henry Howe (1977) 1 HKTC 936
D77/99, IRBRD, vol 14, 528
Seramco v Income Tax Commissioner [1976] STC 100
D16/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 310

Taxpayer represented by his wife.

Yau Yuen Chun, Chan Siu Ying Shirley and Ong Wai Man Michelle for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D34/12

薪俸税 – 房屋津贴「租金退回计划」– 上诉人租用配偶物业 – 款项是否租金退款 – 上诉人与配偶是否存在租务关系 – 租约是否虚假或虚构 – 《税务条例》(第112章)第8(1)(a)条、第9(1)条、第9(1A)条、第9(2)条、第61条及第68(4)条

委员会：王桂埏(主席)、林定国及吴勇为

聆讯日期：2012年6月7日及21日

裁决日期：2012年10月26日

上诉人受雇于C公司为分区总监，薪酬包括每月薪金及每月房屋津贴。C公司为享有房屋津贴的员工提供「租金退回计划」，具体规则如下：(a)员工需租用物业作自己及其家人的居所，有关租约需由员工，或员工及其配偶签署；(b)合资格的开支包括租金、管理费、差饷及地租；(c)除上述(b)外，其他开支均非合资格的开支(包括停车场费等)；(d)员工需填写声明书、提供已盖印花的租约、退还租金支出的申请书、租金收据及其他合资格的单据；(e)于雇主填报的薪酬及退休金报税表内，每年可获申报为租金支出退回的数额为合资格开支，但以该员工享有的房屋津贴为限。若合资格的开支少于房屋津贴，余额会被申报为房屋津贴，需要缴纳薪俸税。(f)若员工没有参加租金退回计划，则所有房屋津贴会被申报为入息。

上诉人及其配偶(下称「A女士」)签订买卖合约购入一物业(下称「该物业」)及车位(下称「该车位」)。上诉人及A女士其后签订提名书提名A女士作为该物业及该车位的唯一买方。该物业及该车位其后在成交时正式转让予A女士。同日，A女士将该物业及该车位按揭给银行并取得贷款，上诉人为该贷款的担保人。在按揭申请书中，他们声明该物业及该车位为自用。于按揭契中，A女士承诺除非得到银行预先书面同意，否则她不可出租该物业及该车位。

在有关课税年度中，上诉人以租客身份与A女士以月租40,000元租用该物业并订立租约，并在其后向C公司申请退还上述租金支出。根据C公司的雇主报税表，该物业在有关课税年度内为雇主所提供居所的地点。而评税主任亦有向A女士作出有关课税年度物业税评税，当中包括A女士就该物业的租金收入。

评税主任认为有关款项并非租金退还，而是上诉人受雇入息的一部份。有关款项属于现金津贴，并应根据《税务条例》第9(1)(a)条缴付薪俸税。评税主任认为：(a)C公司支付有关款项的意图并非租金退款；(b)上诉人与A女士的租务关系并

不存在；(c)上诉人没实质支付租金给 A 女士；(d)有关租务关系属虚假或虚构的交易。

上诉人反对，声称他从雇主获得的部份是雇主退还给他已支付的租金，故不应就此等退款课缴薪俸税，并补充：(a)该物业是 A 女士自行购买，上诉人并没有资助有关购买。基于特殊情况及为满足规定，上诉人的名字才出现在临时合约上；(b)上诉人每月缴付租金，而所缴付的租金有合同及打印花支持，所以享有租金退回是合情合理；(c)上诉人没有从中得利，亦不需虚构交易以减低税务负担；(d)上诉人又提供他和 A 女士的银行存折副本以证明他曾就租用该物业支付租金予 A 女士；(e)香港税务法例并没有规定夫妇之间不可以租借楼宇。

裁决：

款项是否租金退款

1. 在决定受争议的款项是否属租金退款，劳资双方在订立雇佣合约时的意图固然重要，但双方的意图，应以雇主支付款项予雇员的一刻为准。在上诉人与其雇主 C 公司签署雇佣合约一刻时，他们的意图是雇主提供一些房屋福利，可以是租金退还，也可能是现金津贴。从粮单上可见，C 公司每月皆同时发放薪金和房屋津贴，无论上诉人有否支付租金，雇主均有责任支付每月的房屋津贴(参考 Commissioner of Inland Revenue v Peter Leslie Page 5 HKTC 683)。
2. 雇员合约及其附件的内容显然是经过小心研究或经专家审阅后制订。上诉人及 C 公司所签的雇佣合约内容涉及到房屋津贴的安排，与 Peter Leslie Page 一案有所不同。本案中所有雇员包括上诉人，如有租用房屋而又希望获得税务优惠，必须每年作出声明，参加租金退还计划。况且，在 Peter Leslie Page 一案中，法官指出单凭雇主提供房屋津贴可作租金退还亦可作其它方式支付这一点，不足以判税务局局长胜诉(区别 Commissioner of Inland Revenue v Peter Leslie Page 5 HKTC 683)。
3. 此外，「每月房屋支出的退还要求表格」中的手续显示，雇主对申请租金退还有严格监管。若雇主有管理制度确保有关房屋津贴使用于退还雇员已支付的租金，对证明雇主意图以房屋津贴作为租金退还大有帮助。根据此原则，委员会接受上诉人的证供及声称。C 公司有一套严格监管制度，确保所有参加租金退还计划的雇员必须签订一份有效租约，而每月所拿取的津贴，确为租金退还。故此，委员会认为有关款项是「租金退还」而非「现金津贴」。

上诉人与 A 女士是否存在租务关系

4. 在决定上诉人是否在有关课税年度与A女士签订有效的租约，应只视乎有关年度实际情况。上诉人与A女士既然是夫妇关系，他们签订的租约当然不是一份通常遇到的「各自独立利益」的合约。很自然地，租约内容、签署过程以及双方在执行各自在租约订定的责任时，均与一般合约不一样。不能单以此为理由，证实双方不存在租务关系。

租约是否虚假或虚构

5. 单凭已盖印花的租约、租金收据及物业报税表上作出申报，并不足以确立双方意图建立法定的租务关系。委员会必须考虑上诉人与A女士在签订有关租约时的所有情况，包括租约是否虚假或虚构(参考 D33/97, IRBRD, vol 12, 228及 D56/00, IRBRD, vol 15, 563)。
6. 一项交易不会因为参与者是有相联关系或因一项交易是为了作出税务安排而成为虚假。但如果该项交易欠缺商业上的情理，并且除了为取得税务上的利益外别无其他目的，那么该项交易很可能称得上是虚假。一项交易是否虚假取决于该交易是否合乎商业上的情理，即商业真实性(参考 D77/99, IRBRD, vol 14, 528, Seramco v Income Tax Commissioner [1976] STC 100, CIR v Douglas Henry Howe (1977) 1 HKTC 936及 Cheung Wah Keung v Commissioner of Inland Revenue [2002] 3 HKLRD 773)。
7. 上诉人身为专业人士，在上诉聆讯时态度诚实。A女士亦是一名可信的证人。委员会没有理由不接纳他们的证供。A女士购买物业，是她个人所为。物业的首期亦是A女士自己及从她的亲戚贷款酬得，上诉人未有给予资助。A女士需要租出物业以支付供楼开支，可见她有商业理由出租该物业。

上诉得直。

参考案例：

Commissioner of Inland Revenue v Peter Leslie Page 5 HKTC 683
D8/82, IRBRD, vol 2, 8
D33/97, IRBRD, vol 12, 228
D56/00, IRBRD, vol 15, 563
Cheung Wah Keung v Commissioner of Inland Revenue [2002] 3 HKLRD 773
CIR v Douglas Henry Howe (1977) 1 HKTC 936
D77/99, IRBRD, vol 14, 528

Seramco v Income Tax Commissioner [1976] STC 100
D16/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 310

纳税人由其太太代表出席聆讯。

邱婉真、陈筱莹及王慧敏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作出 2002/03 及 2003/04 课税年度薪俸税补加评税。税务局副局长于 2011 年 11 月 9 日发出决定书，裁定上诉人反对无效，并决定修订上诉人在 2002/03 及 2003/04 课税年度应补加应缴税款分别为 49,256 元及 50,820 元。

2. 上诉人在聆讯前于下列日期呈交以下文件

2012年5月22日

- (1) 上诉通知书
- (2) 税务局信函
- (3) 上诉人信函
- (4) A女士买B地址B物业事实的有关文件
- (5) Q主任「错误发出」补加薪俸税日期计算
- (6) Judgement of Commissioner of Inland Revenue v Peter Leslie Page
- (7) B物业的实际市值包括车场租金、应课差饷租值
- (8) A女士信函上诉委员会

2012年5月28日

- (1) 应课差饷租值单及2001年实际市值租金
- (2) A女士证明信

相关法例及案例

3. (1) 《税务条例》(下称「《税例》」)第8(1)(a)条规定每个人从受雇工作所得的入息须予以征收薪俸税。
- (2) 《税例》第9(1)(a)条规定因任何受雇工作而获得的入息包括任何工资、薪金、假期工资、费用、佣金、花红、酬金、额外赏赐、或津贴。
- (3) 《税例》第9(1A)(a)条规定如雇主退还雇员已支付给业主的全部或部分租金，该项退款不得被当作入息。
- (4) 《税例》第9(1A)(b)条规定如果雇主退还雇员已支付给业主的租金，该名雇员须被当作由雇主提供免租居住地方。
- (5) 《税例》第9(1)(b)条规定当雇主提供免租居住地方给雇员时，其课税入息须包括租值。
- (6) 《税例》第9(2)条订明居住地方的租值为《税例》第9(1)(a)条入息的10%。
- (7) 《税例》第61条规定评税主任认为导致或会导致任何人的应缴税款减少的任何交易是虚假或虚构的，或认为任何产权处置事实上是并无实行，则评税主任可不理会该项交易或产权处置，而该名有关人仕须据此而被评税。
- (8) 《税例》第68(4)条规定上诉人须承担证明上诉所针对的评税过多或不正确的举证责任。
- (9) Commissioner of Inland Revenue v Peter Leslie Page 5 HKTC 683 (下称「Peter Leslie Page」)
- (10) D8/82, IRBRD, vol 2, 8
- (11) D33/97, IRBRD, vol 12, 228
- (12) D56/00, IRBRD, vol 15, 563
- (13) Cheung Wah Keung v Commissioner of Inland Revenue [2002] 3 HKLRD 773 (下称「Cheung Wah Keung」)
- (14) CIR v Douglas Henry Howe (1977) 1 HKTC 936 (下称「Howe」)
- (15) D77/99, IRBRD, vol 14, 528

(16) Seramco v Income Tax Commissioner [1976] STC 100
(下称「Seramco」)

(17) D16/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 310

有关事实

4. (1) 上诉人反对税务局向他作出2002/03及2003/04课税年度薪俸税补加评税。上诉人声称他从雇主获得的部份款项是雇主退还给他已支付的租金，他不应就此等退款课缴薪俸税。
- (2) 上诉人自1999年8月16日起受雇于C公司－香港(以下简称「C公司」)为分区总监(Divisional Director)，薪酬包括每月薪金89,300元及每月房屋津贴(housing allowance) 70,000元。
- (3) C公司为其享有房屋津贴的员工提供租金退回计划(Rental Reimbursement Program)，该计划具体规则如下：
- (a) 员工需租用物业作自己及其家人的居所，有关租约需由员工或员工及其配偶签署；
 - (b) 合资格的开支包括租金、管理费，差饷及地租；
 - (c) 不合资格的开支是指上述合资格的开支以外的费用及停车场费等；
 - (d) 员工需填写声明书、提供已盖印花的租约、退还租金支出的申请书、租金收据及其他合资格开支的单据；
 - (e) 于雇主填报的薪酬及退休金报税表(以下简称「雇主报税表」)内，每年可获申报为租金支出退回的数额为合资格的开支，但以员工享有的房屋津贴为限。若合资格的开支少于房屋津贴，则余额会被申报为房屋津贴，需缴纳薪俸税。
 - (f) 如员工没有参加租金退回计划则所有房屋津贴会于雇主报税表中申报为入息。
- (4) (a) 于2001年6月9日上诉人及配偶A女士签订买卖合约以8,180,000元购入B物业(以下简称「该物业」)及D车位(以下简称「该车位」)。
- (b) 于2001年6月11日上诉人及A女士签订提名书提名A女士作为该物业及该车位楼契的唯一买方。

(2012-13) VOLUME 27 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

(c) 于2001年7月18日该物业及该车位正式转让予A女士。

(5) 该物业及该车位正式转让予A女士的同日，A女士将该物业及该车位按揭给E银行取得贷款5,726,000元，有关贷款分132期清还，首36期每月供款额为61,947.30元，余下96期每月供款56,705.70元。上诉人是该贷款的担保人。于按揭契中，A女士承诺除非得到E银行预先书面同意，否则她不可出租该物业及该车位。

(6) C公司就上诉人提交了由2002年4月1日至2003年3月31日及由2003年4月1日至2004年3月31日的雇主报税表。在该等报税表内，C公司申报如下：

	(a)	(b)
受雇期间：	01-04-2002 – 31-03-2003	01-04-2003 – 31-03-2004
受雇职位：	Divisional Director	
	(元)	(元)
入息：		
薪金/工资	1,071,600	1,311,600
假期工资	159,300	--
教育费福利	262,977	253,939
津贴	<u>301,375</u>	<u>150,856</u>
总额	<u>1,795,252</u>	<u>1,716,395</u>

雇主所提供居所详情：

	该物业	
(i) 地点		
(ii) 期间	01-04-2002 – 31-03-2003	01-04-2003 – 31-03-2004
(iii) 雇员付给 业主的租金	522,428	519,128
(iv) 雇主发还给 雇员的租金	522,428	449,144
	(以下简称「款项甲」)	(以下简称「款项乙」)
雇员的全部或部分入息是否由海外公司在本港或海外支付：	否	是
(i) 该海外公司名称	-	C公司 – F地 (以下称「F地公司」)
(ii) 款额(已包括于上述入息内)	-	240,000元

(2012-13) VOLUME 27 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (7) 上诉人在2002/03及2003/04课税年度个别人士报税表内申报以下入息详情：

<u>课税年度</u>	<u>2002/03</u>	<u>2003/04</u>
	元	元
入息	1,795,252	1,716,395
本人付给业主的租金	522,428	449,144
雇主发还给本人的租金	522,428	449,144

同时，上诉人申请豁免就他已于内地缴纳税款的入息，详情如下：

	元	元
涉及的入息数额	479,400	480,000
内地缴纳税款的数额	93,060	97,591

此外，上诉人申报A女士于2002/03及2003/04课税年度没有任何应课薪俸税的入息。

- (8) 就2002/03课税年度豁免入息的申请，上诉人提供了由G银行F地分行发出的委托收款凭证。评税主任根据载列在该等凭证内的资料计算出2002/03课税年度可获豁免征税的入息为480,762元。另外，评税主任同意2003/04课税年度可获豁免征税入息为480,000元。
- (9) 评税主任逐向上诉人作出以下2002/03及2003/04课税年度薪俸税评税：

<u>课税年度</u>	<u>2002/03</u>	<u>2003/04</u>
	元	元
入息	1,795,252	1,716,395
<u>减</u> ：豁免征税的入息[第(8)项事实]	<u>480,762</u>	<u>480,000</u>
	1,314,490	1,236,395
<u>加</u> ：获提供居所的租值(10%)	<u>131,449</u>	<u>123,639</u>
	1,445,939	1,360,034
<u>减</u> ：		
退休计划供款	12,000	12,000
认可慈善捐款	<u>48,000</u>	<u>49,200</u>
	1,385,939	1,298,834
<u>减</u> ：免税额	<u>276,000</u>	<u>268,000</u>
应课入息实额	<u>1,109,939</u>	<u>1,030,834</u>
应缴税款	<u>178,189</u>	<u>179,979</u>

上诉人没有反对上述评税。

(10) 评税主任复核上诉人豁免征税的申请，C公司在回复查询时提供下列数据：

- (a) 上诉人在2002年4月1日至2004年3月31日期间以每月薪金40,000元同时受雇于F地公司。
- (b) 上诉人在2002/03及2003/04课税年度从F地公司收取的每年480,000元(即40,000元 x 12个月)由于已在中国内地征税，因此没有包括在第(6)项事实的入息内。

(11) 评税主任遂向上诉人发出以下2002/03及2003/04课税年度薪俸税补加评税：

<u>课税年度</u>	<u>2002/03</u>	<u>2003/04</u>
	元	元
彻回豁免征税的入息 [第(9)项事实]	480,762	480,000
更改评税入息而调整的居所租值 (10%)	<u>48,076</u>	<u>48,000</u>
补加应课税入息实额	<u>528,838</u>	<u>528,000</u>
补加应缴税款	<u>89,903</u>	<u>97,680</u>

(12) 上诉人反对上述补加评税，理由是被评定的入息过多。

(13) 评税主任去信C公司进一步查询上诉人从F地公司获得的入息，同时他要求C公司就其租金退回安排提供数据。C公司提供了以下数据：

- (a) 上诉人从F地公司获得的入息是C公司给予他薪酬的一部份，该公司特此更正及确认2002/03及2003/04课税年度雇主报税表所申报的分别为1,795,252元及1,716,395元的入息已经包括上诉人从F地公司取得的入息。
- (b) 租金退回计划是C公司提供予员工的房屋福利计划。如果员工每月支付的租金比他享有的房屋津贴为高，有关差额不会于雇主报税表中申报。如果员工支付的租金比他享有的房屋津贴为少，有关差额会于雇主报税表中申报为现金津贴。

(2012-13) VOLUME 27 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

(c) 上诉人于2002/03及2003/04课税年度的入息明细如下：

2002/03课税年度

月份	(A) 薪金	(B) 假期 工资	(C) 教育津贴	(D) 旅游费	(E) 退还 租金	(F) 房屋 津贴	(G) (D)+(E) +(F)	(H) 入息总额 (A)+(B) +(C)+(G)
	元	元	元	元	元	元	元	元
2002年								
4月	89,300	159,300	48,187.50	-	42,759	27,241	70,000	366,787.50
5月	89,300	-	-	-	42,759	27,241	70,000	159,300.00
6月	89,300	-	48,187.50	-	42,758	27,242	70,000	207,487.50
7月	89,300	-	-	-	43,759	26,241	70,000	159,300.00
8月	89,300	-	-	-	43,759	26,241	70,000	159,300.00
9月	89,300	-	-	-	43,758	26,242	70,000	159,300.00
10月	89,300	-	-	-	43,759	26,241	70,000	159,300.00
11月	89,300	-	-	-	43,759	26,241	70,000	159,300.00
12月	89,300	-	59,533.50	-	43,758	26,242	70,000	218,833.50
2003年								
1月	89,300	-	-		43,867	26,133	70,000	159,300.00
2月	89,300	-	-		43,867	26,133	70,000	159,300.00
3月	89,300	-	107,068.50	16,197	43,866	9,937	70,000	266,368.50
	<u>1,071,600</u>	<u>159,300</u>	<u>262,977.00</u>	<u>16,197</u>	<u>522,428</u>	<u>301,375</u>	<u>840,000</u>	<u>2,333,877.00</u>

[即款项甲]

2003/04课税年度

月份	(A) 薪金	(B) F地公司 于内地 支付的 薪金	(C) (A)+(B)	(D) 教育 津贴	(E) 预付	(F) 房屋 津贴	(G) 退还 租金	(H) (F)+(G)	(I) 入息总额 (C)+(D) +(E)+(H)
	元	元	元	元	元	元	元	元	元
2003年									
4月	89,300	-	89,300	-	-	7,620	62,380	70,000	159,300.00
5月	89,300	-	89,300	-	-	27,620	42,380	70,000	159,300.00
6月	89,300	-	89,300	-	-	27,620	42,380	70,000	159,300.00
7月	89,300	-	89,300	53,532.00	-	26,792	43,208	70,000	212,832.00
8月	89,300	-	89,300	-	-	26,792	43,208	70,000	159,300.00
9月	89,300	-	89,300	-	-	26,792	43,208	70,000	159,300.00
10月	49,300	40,000	89,300	89,070.00	50	40,000	30,000	70,000	248,420.00
11月	49,300	40,000	89,300	-	50	40,000	30,000	70,000	159,350.00
12月	49,300	40,000	89,300	-	50	40,000	30,000	70,000	159,350.00
2004年									
1月	49,300	40,000	89,300	-	50	40,000	30,000	70,000	159,350.00
2月	49,300	40,000	89,300	66,802.50	50	40,000	30,000	70,000	226,152.50
3月	49,300	40,000	89,300	44,535.00	50	47,620	22,380	70,000	203,885.00
	<u>831,600</u>	<u>240,000</u>	<u>1,071,600</u>	<u>253,939.50</u>	<u>300</u>	<u>390,856</u>	<u>449,144</u>	<u>840,000</u>	<u>2,165,839.50</u>

[即款项乙]

(2012-13) VOLUME 27 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

(d) 2002/03及2003/04课税年度退还给上诉人的租金明细如下：

2002/03课税年度

<u>期间</u>	<u>租金</u> 元	<u>管理费</u> 元	<u>差饷</u> 元	<u>总数</u> 元	<u>获退还租金</u> 元
01-04-2002 – 30-04-2002	40,000	2,380	379	42,759	42,759
01-05-2002 – 31-05-2002	40,000	2,380	379	42,759	42,759
01-06-2002 – 30-06-2002	40,000	2,380	378	42,758	42,758
01-07-2002 – 31-07-2002	40,000	2,380	1,379	43,759	43,759
01-08-2002 – 31-08-2002	40,000	2,380	1,379	43,759	43,759
01-09-2002 – 30-09-2002	40,000	2,380	1,378	43,758	43,758
01-10-2002 – 31-10-2002	40,000	2,380	1,379	43,759	43,759
01-11-2002 – 30-11-2002	40,000	2,380	1,379	43,759	43,759
01-12-2002 – 31-12-2002	40,000	2,380	1,378	43,758	43,758
01-01-2003 – 31-01-2003	40,000	2,380	1,487	43,867	43,867
01-02-2003 – 28-02-2003	40,000	2,380	1,487	43,867	43,867
01-03-2003 – 31-03-2003	40,000	2,380	1,486	43,866	43,866
总额	480,000	28,560	13,868	522,428	522,428

[即款项甲]

2003/04课税年度

<u>期间</u>	<u>租金</u> 元	<u>管理费</u> 元	<u>差饷</u> 元	<u>总数</u> 元	<u>获退还租金</u> 元
01-04-2003 – 17-05-2003	60,000	2,380	-	62,380.00	62,380
18-05-2003 – 17-06-2003	40,000	2,380	-	42,380.00	42,380
18-06-2003 – 17-07-2003	40,000	2,380	-	42,380.00	42,380
18-07-2003 – 17-08-2003	40,000	2,380	828.00	43,208.00	43,208
18-08-2003 – 17-09-2003	40,000	2,380	828.00	43,208.00	43,208
18-09-2003 – 17-10-2003	40,000	2,380	828.00	43,208.00	43,208
18-10-2003 – 17-11-2003	40,000	2,380	1,347.66	43,727.66	30,000
18-11-2003 – 17-12-2003	40,000	2,380	1,347.66	43,727.66	30,000
18-12-2003 – 17-01-2004	40,000	2,380	1,347.66	43,727.66	30,000
18-01-2004 – 17-02-2004	40,000	2,380	4,042.00	46,422.00	30,000
18-02-2004 – 17-03-2004	40,000	2,380	-	42,380.00	30,000
18-03-2004 – 31-03-2004	20,000	2,380	-	22,380.00	22,380
总额	480,000	28,560	10,568.98	519,128.98	449,144

[即款项乙]

(2012-13) VOLUME 27 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

(14) C公司向评税主任提供上诉人于租金退回计划下向该公司提交的文件如下：

(a) 上诉人以租客身份就该物业与A女士订立的租约，当中包括以下条款：

	<u>租约</u>	<u>租约</u>
订立租约日期	16-07-2001	02-06-2003
租期	18-07-2001 – 17-07-2003	18-07-2003 – 17-07-2005
每月租金	40,000元不包括差饷、地租和管理费	40,000元
支付租金的日期	[没有注明]	每月首日
其他		差饷和地租由业主支付，管理费由租客支付

(b) 上诉人就2002年4月1日至2003年3月31日期间申请退还租金支出申请书，当中载列以下资料：

<u>期间</u>	<u>租金</u> 元	<u>管理费</u> 元	<u>差饷</u> 元	<u>总额</u> 元
2002				
01-04 – 30-04	40,000	2,380	379	42,759
01-05 – 31-05	40,000	2,380	379	42,759
01-06 – 30-06	40,000	2,380	378 ⁽¹⁾	42,758 ⁽²⁾
01-07 – 30-07	40,000	2,380	1,379	43,759
01-08 – 31-08	40,000	2,380	1,379	43,759
01-09 – 30-09	40,000	2,380	1,378 ⁽³⁾	43,758 ⁽⁴⁾
01-10 – 31-10	40,000	2,380	1,379	43,759
01-11 – 30-11	40,000	2,380	1,379	43,759
01-12 – 31-12	40,000	2,380	1,378 ⁽³⁾	43,758 ⁽⁴⁾
2003				
01-01 – 31-01	40,000	2,380	1,487	43,867
01-02 – 28-02	40,000	2,380	1,487	43,867
01-03 – 31-03	40,000	2,380	1,486 ⁽⁵⁾	43,866 ⁽⁶⁾
总额				522,428 ⁽⁷⁾

注 (1) 由379元删改为378元

(2) 由42,759元删改为42,758元

(2012-13) VOLUME 27 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- 注 (3) 由1,379元删改为1,378元
 (4) 由43,759元删改为43,758元
 (5) 由1,487元删改为1,486元
 (6) 由43,867元删改为43,866元
 (7) 由522,432元删改为522,428元

(c) 12张由上诉人签署的申请退还租金支出的申请书，当中载列以下资料：

<u>期间</u>	<u>租金</u> 元	<u>管理费</u> 元	<u>差饷</u> 元	<u>总额</u> 元
18-04-2003 – 17-05-2003 ⁽⁸⁾	60,000 ⁽⁹⁾	2,380	- ⁽¹⁰⁾	62,380.00 ⁽¹¹⁾
18-05-2003 – 17-06-2003 ⁽⁸⁾	40,000	2,380	- ⁽¹²⁾	42,380.00 ⁽¹³⁾
18-06-2003 – 17-07-2003 ⁽⁸⁾	40,000	2,380	- ⁽¹²⁾	42,380.00 ⁽¹³⁾
18-07-2003 – 17-08-2003 ⁽⁸⁾	40,000	2,380	828.00	43,208.00
18-08-2003 – 17-09-2003 ⁽⁸⁾	40,000	2,380	828.00	43,208.00
18-09-2003 – 17-10-2003 ⁽⁸⁾	40,000	2,380	828.00	43,208.00
18-10-2003 – 17-11-2003 ⁽⁸⁾	40,000	2,380	1,347.66	43,727.66 ⁽¹⁴⁾
18-11-2003 – 17-12-2003 ⁽⁸⁾	40,000	2,380	1,347.66	43,727.66 ⁽¹⁴⁾
18-12-2003 – 17-01-2004 ⁽⁸⁾	40,000	2,380	1,347.66	43,727.66 ⁽¹⁴⁾
18-01-2004 – 17-02-2004 ⁽⁸⁾	40,000	2,380	4,042.00	46,422.00 ⁽¹⁴⁾
18-02-2004 – 17-03-2004 ⁽⁸⁾	40,000	2,380	-	42,380.00 ⁽¹⁴⁾
18-03-2004 – 17-04-2004 ⁽⁸⁾	40,000	2,380	-	42,380.00 ⁽¹⁴⁾
总额				539,128.98

- 注 (8) 由1日至30日或31日删改为18日至17日
 (9) 包括20,000元属于01-04-2003至17-04-2003期间
 (10) 由1,487元删改为0
 (11) 由43,867元删改为62,380元
 (12) 由1,347元删改为0及载列附注没有收据 (no receipt)
 (13) 由43,727 元删改为42,380元
 (14) 载列附注上限为30,050元

(2012-13) VOLUME 27 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

(d) 24张由A女士签署的租金收据，当中载列以下资料：

日期	出租时段	租金 元	日期	出租时段	租金 元
	2002			2003	
01-04-2002	01-04 – 30-04	40,000	01-03-2003	18-03 – 17-04 ⁽¹⁶⁾	40,000
01-05-2002	01-05 – 31-05	40,000	01-04-2003	18-04 – 17-05 ⁽¹⁶⁾	40,000
01-06-2002	01-06 – 30-06	40,000	01-05-2003	18-05 – 17-06 ⁽¹⁶⁾	40,000
01-07-2002	01-07 – 31-07	40,000	01-06-2003	18-06 – 17-07 ⁽¹⁶⁾	40,000
01-08-2002	01-08 – 31-08	40,000	17-07-2003	18-07 – 17-08	40,000
01-09-2002	01-09 – 30-09	40,000	17-08-2003	18-08 – 17-09	40,000
01-10-2002	01-10 – 31-10	40,000	17-09-2003	18-09 – 17-10	40,000
01-11-2002	01-11 – 30-11	40,000	17-10-2003	18-10 – 17-11	40,000
01-12-2002	01-12 – 31-12	40,000	17-11-2003	18-11 – 17-12	40,000
	2003			2004	
01-01-2003	01-01 – 31-01	40,000	17-12-2003	18-12 – 17-01	40,000
01-02-2003	01-02 – 28-02	40,000	17-01-2004	18-01 – 17-02	40,000
01-03-2003	01-03 – 17-04 ⁽¹⁵⁾	40,000	17-02-2004	18-02 – 17-03	40,000
			17-03-2004	18-03 – 17-04	40,000
总额		480,000			520,000

注 (15) 由3月31日删改为4月17日

(16) 由1日至30日或31日删改为18日至17日

(e) 由H物业管理有限公司发出的缴费通知书，显示该物业及该车位的每月管理费分别为2,040元和340元(合共2,380元)。

(15) 评税主任得悉以下资料：

- (a) 上诉人与A女士就按揭该物业及该车位予E银行[第(5)项事实]签署了楼宇按揭贷款申请书，当中他们声明该物业及该车位将作自用。
- (b) 根据C公司就上诉人提交由2001年4月1日至2002年3月31日的雇主报税表，该物业自2001年7月18日起为雇主所提供居所的地点。
- (c) 上诉人于2004/05课税年度已没以该物业向C公司申请租金退回及他在2004/05课税年度仍然居住于该物业。

- (d) A女士在2002/03及2003/04课税年度个别人士报税表内申报该物业的租金收入如下：

<u>课税年度</u>	<u>2002/03</u>	<u>2003/04</u>
	元	元
租金	522,432	449,144
<u>减：</u>		
差饷	13,872	14,612
管理费	<u>28,560</u>	<u>28,560</u>
应评税值	<u>480,000</u>	<u>405,972</u>

- (e) 评税主任向A女士作出2002/03及2003/04课税年度物业税评税，当中包括第(15)(d)项事实的租金收入。
- (f) 差饷物业估价署提供的数据显示该物业在相关期间的应课差饷租值如下：

<u>生效日期</u>	<u>应课差饷租值</u>
	元
01-04-2001	343,500
01-04-2002	330,900
01-04-2003	298,800

- (16) 上诉人与评税主任的通信中曾提出下列论点：

- (a) 「([A]女士)是她个人行为买(该物业)，所以我没有资助她买楼。……因为2001年5月16日([A]女士)去了[J地]和[K地]，而原业主从[L地]来，几天即需回[L地]，等不及([A]女士)回来，所以只能……委托我做代表(代理)签定临时合约。可是政府规定因为我的名字在临时文件上出现，所以以后文件也一定要有我名，一直到整个交易完成，才允许在最后文件上用正式成名为([A]女士)，这是香港买卖楼宇手续步骤问题。」
- (b) 「02/03和03/04年[C公司]给我\$70000住屋福利可作租金。而我看中(该物业)租金为市价40000，所以我认为只能拿40000，不可以欺骗[C公司]。我不明白为什么我做老实人干老实事，反而不可以合乎住房福利要求……」
- (c) 他自2004/05年度停止向A女士租楼是「因为02-04年，[C公司]规定所有工程师以上雇员，都必须要有租楼条约；但04-05年

(2012-13) VOLUME 27 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

以后，公司改变政策，工程师以上雇员可以选择租楼条约。所以本人就是04-05年以后选择了不向(A女士)租楼。」

- (d) 「我的情况(与Commissioner of Inland Revenue v Peter Leslie Page一案)完全二样，我每月租楼租金为4万，而这4万确实有合同，政府打印，每月付租金 因为有payment，所以有refund，合情合理。」
- (e) 「我的雇主[C公司]是上市公司，有公司Controller控制所有会计工作，有Pricewaterhouse做auditing，根本不存在任何私人关系。公司政策和我租屋都是公开、透明 以前，从未有任何人讲不可以 到底什么地方出了错？如果Pricewaterhouse，公司Controller或者我本人哪方面出错，请明白指正。同时请给[C公司]会计部和我们这些员工一个交代。[C公司]的规定到底有没有问题？合不合税务法？」
- (f) 「同时我还想说明，(A女士)买楼是01年5月，而我租楼是02年4月开始，我当初怎么可能算到十一个月以后的事。」
- (g) 「我本人根本没有从中得利，而需要“虚构的交易，减低税负”。假如我不向(A女士)租楼，向MR X租楼，我可以享受所有的租屋福利，可以减低税上负担 假如我不参加租屋福利，[C公司]会支付所有员工10%公积金，我岂不更加受益？ 你有没有想过，我如果用以上二个方法，会减税或者得到更多？！」
- (17) 上诉人提供了他和A女士的银行存折副本以证明他曾就租用该物业支付租金予A女士。该等存折载列以下事务历史记录：

<u>银行名称</u>	<u>上诉人</u> <u>M银行</u> <u>支出</u> 元	<u>A女士</u> <u>E银行</u> <u>存入</u> 元
12-02-2002	100,000	
11-04-2002		100,000
16-04-2002		100,000
11-06-2002		100,000
18-07-2002		100,000
12-12-2002		100,000
18-01-2003	40,000	38,000
08-03-2003	100,000	100,000
05-05-2003	100,000	100,000

(2012-13) VOLUME 27 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

<u>银行名称</u>	<u>上诉人</u> <u>M银行</u> <u>支出</u> 元	<u>A女士</u> <u>E银行</u> <u>存入</u> 元
07-07-2003	200,000	100,000
10-09-2003	200,000	100,000
17-10-2003	200,000	
29-10-2003		100,000
24-12-2003	100,000	100,000
22-03-2004	<u>40,000</u>	<u>40,000</u>
	<u>1,080,000</u>	<u>1,178,000</u>

(18) 评税主任同意上诉人自F地公司收取的每年480,000元入息可获豁免征税,但他认为款项甲及款项乙并非租金退还而是上诉人的受雇入息的一部份。再者,评税主任获A女士同意如果上诉人就该物业的租务安排不获接纳,她将提名上诉人就该物业及该车位在2002/03及2003/04课税年度申请分别为150,000元及100,000元的居所贷款利息扣减。此外,上诉人同意撤销他在2002/03及2003/04课税年度慈善捐款扣减的申索。

(19) 评税主任逐建议修订2002/03及2003/04课税年度薪俸税补加评税如下:

<u>课税年度</u>	<u>2002/03</u> 元	<u>2003/04</u> 元
入息 [第(13)(c)项事实]	2,333,877	2,165,839
<u>减:</u>		
旅游费 / 预付 [第(13)(c)项事实]	16,197	300
豁免征税的入息 [第(18)项事实]	<u>480,000</u>	<u>480,000</u>
	1,837,680	1,685,539
<u>减:</u>		
退休计划供款 [第(9)项事实]	12,000	12,000
慈善捐款 [第(18)项事实]	0	0
居所贷款利息扣减 [第(18)项事实]	<u>150,000</u>	<u>100,000</u>
	1,675,680	1,573,539
<u>减: 免税额</u>	<u>276,000</u>	<u>268,000</u>
修订应课税入息实额	1,399,680	1,305,539
<u>减: 已征收的应课税入息实额</u> [第(9)项事实]	<u>1,109,939</u>	<u>1,030,834</u>
修订补加应课税入息实额	<u>289,741</u>	<u>274,705</u>
修订补加应缴税款	<u>49,256</u>	<u>50,820</u>

(20) 上诉人不接纳上述修订建议，并有以下的陈述：

- (a) 「因为当时律师和[C公司]均向我说，香港税务法上没有规定夫妇之间不可以租楼 本人认为您问我之前，请先问税局，为何不为此立法，明确法定夫妇间到底（是否）允许租屋？」
- (b) 除他以外，居住在该物业的人士包括A女士、2名女儿和工人。
- (c) A女士既为该物业业主而上诉人仍需向她租用该物业予她居住的原因是「据(A女士)讲，她只收4万租金，比其它同楼高层都便宜，而她需供款达\$6万以上。」
- (d) 租约没有包括车位但上诉人却于退还租金申请书中就该车位的差饷及管理费申请退还租金支出的原因是「(该) 物业一直包括车位。因为我是用标准租约签合约，而此种租约没有特别列出车位项目。就(像) 家电等，也没有一一列明。因为有车位，当然有管理费和差饷，这应该不难理解。」
- (e) 租约列明该物业每月40,000元的租金已包括差饷但上诉人的退还租金支出申请书中就该车位的差饷申请退还租金，上诉人有以下的回应：
「本人记得从租楼起，所有每月租约租金4万，不包括差(饷)和管理。如果哪一年合同例外，一定是人为错误。」
- (f) 第(17)项事实中的交易日期和金额与租金收据不同是「因我常出差，不可能每月按时付款。而公司每月租金单需按时向我拿，所以我只能每二个月付一次。我每二个月付十万，包括租金、管理费、水电煤气及其它杂费」
- (g) 至于2个月支付10万元的明细，「租金，管理费及差(饷)由Housing Allowance提供。水、电、煤气等是本人私人的事，与此案无关。我认为无必要提供任何与本案无关个人隐私数据。再者，事隔太久，一早丢了。」
- (h) 就第(17)项事实中上诉人的支出并不等如A女士的收入，上诉人有以下的回应：
「本人不记得如果[A]女士银行存折中那些与本人银行存折支出不相符的收入皆由我支持。」

税务局局长代表在上诉聆讯时提出的论点

5. (1) 税务局局长提出款项甲及款项乙是现金津贴而非《税例》第9(1A)(a)(ii)条所指的租金退还，该等款项应根据《税例》第9(1)(a)条课缴薪俸税。

C公司支付款项甲和款项乙的意图并非租金退款

- (2) Peter Leslie Page一案裁定在决定受争议的款项是否属租金退款，劳资双方在订立雇佣合约时的意图固然重要，但双方的意图应以雇主支付该笔款项予雇员时的一刻为准。
- (3) C公司与上诉人签署的雇佣合约列明上诉人可获每月70,000元的房屋津贴，C公司并未就该房屋津贴附加任何条件。单凭雇佣合约的字眼，在签署的雇佣合约的一刻，C公司意图提供一些房屋福利，该房屋福利可以是租金退还，也有可能是现金津贴。
- (4) C公司就2002年4月至2003年3月发给上诉人的粮单显示上诉人每月皆获70,000元的房屋津贴，该房屋津贴与薪金同时发放。上诉人无论有否支付租金，C公司都有法律责任支付每月70,000元的该房屋津贴给上诉人。显然C公司在支付该房屋津贴给上诉人的一刻，只意图支付津贴而非租金退还，因此该房屋津贴的全数(包括款项甲和款项乙)属于现金津贴。
- (5) 虽然租金退回计划的规则订明停车场费乃不合格的开支，但上诉人就该车位的差饷及管理费申请的租金支出退款却获C公司接纳，可见C公司对员工如何使用有关房屋津贴并没有作出规管。这再次引证C公司支付款项甲和款项乙的意图并非租金退还。
- (6) 上诉人理解Peter Leslie Page判词的第15段为雇主「不用有管理制度存在」也可符合租金退还的安排。然而同一段判词的下半部也清楚列明若雇主有制度确保有关房屋津贴只用于退还雇员已支付的租金，则对证明雇主意图以房屋津贴作租金退还大有帮助。

上诉人与A女士的租务关系并不存在

- (7) 上诉人和A女士是夫妇关系，一直居住在该物业的人士皆为他们的家人，A女士既为该物业的业主，她有权让自己及家人居住于该物业，上诉人根本没有需要为此支付租金予她。此推论可从上诉人自2004年4月1日起没有向A女士租用该物业但仍然居住于该物业得到引证。

(2012-13) VOLUME 27 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (8) 根据日期为 2001 年 7 月 16 日的租约，上诉人向 A 女士以每月 40,000 元租用该物业，然而该物业是于 2001 年 7 月 18 日才正式转让予 A 女士。在该物业正式转让予 A 女士之前，她根本没有出租该物业的法定权利，该租约的合法性存在疑问。
- (9) 日期为 2001 年 7 月 16 日的租约包括以下在一般租务关系中不常见的特征或前后不一致的条文：
- (a) 该租约没有注明缴付租金的日期；
 - (b) 该租约没有一般全新租约享有的免租期；
 - (c) 该租约第 2 条订明 40,000 元的租金不包括差饷、地租和管理费，换言之，差饷、地租和管理费应由租客(即上诉人)支付，但该租约的第 17 条却清楚列明业主(即 A 女士)同意支付该物业的差饷、地租和管理费；
 - (d) 根据该租约第 2 条，40,000 元的租金似乎包括了水、煤和电话费但该租约第 4 条却清楚列明租客(即上诉人)同意支付该等费用。
- (10) 加盖印花固然可使有关租约作呈堂证物，但单凭已加盖印花的租约不足以证明上诉人与 A 女士就该物业存在租务关系(D56/00)。

上诉人没有实质支付租金给 A 女士

- (11) 由于 2001 年 7 月 16 日的租约没有注明缴付租金的日期，在一般情况下，应于起租日或之后 1 天(即每月 18 或 19 日)缴付下期租金。2003 年 6 月 2 日的租约则清楚列明支付租金日期为每月租期之首日(即每月 18 日)。两份租约皆订明该物业的租金是需要每月支付的。
- (12) 上诉人提供他和 A 女士银行存折的摘录以支持他有支付租金给 A 女士的声称。A 女士的银行存折摘录显示了以下存入交易：

<u>日期</u>	<u>金额(元)</u>
11-04-2002	100,000
16-04-2002	100,000
11-06-2002	100,000
18-07-2002	100,000
12-12-2002	100,000
18-01-2003	38,000
08-03-2003	100,000
05-05-2003	100,000

(2012-13) VOLUME 27 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

<u>日期</u>	<u>金额(元)</u>
07-07-2003	100,000
10-09-2003	100,000
29-10-2003	100,000
24-12-2003	100,000
22-03-2004	40,000
	<u>1,178,000</u>

上述存入交易与租约所订明的租金数额及缴付日期完全不吻合。因此，该等银行存折的摘录并不足以证明上诉人曾向A女士支付租金。

- (13) 就上文第12段所列的事务历史记录与租约所订明的租金数额不符，上诉人解释由于他经常不在香港，所以每两个月支付10万元予A女士作租金及其他费用，可是他未有提供每笔款项的明细及有关书面文件证明他的声称。在真正的租务关系中，租客纵使经常不在香港亦不会预先缴付两个多月租金给业主。
- (14) 上诉人与A女士是夫妇关系，该等银行存折摘录所示的交易可能是上诉人因其他原因(例如家用)支付款项给A女士。
- (15) 上诉人提供的存折摘录与A女士发出的租金收据无论是日期或金额都不吻合。尽管2003年6月2日的租约清楚列明业主于收到租金后才会发出租金收据，A女士是否在收到该物业的租金才发出有关租金收据存在疑问。下列各项不寻常的状况亦反映该等租金收据不能证明上诉人曾支付租金给A女士：
- (a) 2001年7月16日和2003年6月2日的租约的起租日为18日，但A女士由2002年4月至2003年2月发出的租金收据的起租期均为每月首日。至于2003年3月至2003年6月发出的租金收据的起租期在被删改前也是每月首日。
- (b) 在2003年3月1日发出的租金收据租期由2003年3月1日至2003年4月17日共一个半月，但租金仍为40,000元。
- (c) 于同一天(即2003年3月1日)A女士就2003年3月18日至2003年4月17日的租期发出另一张租金收据。
- (16) 根据Peter Leslie Page一案，租金退款须具备付还或偿还的意思，并不单指付款。再者，根据D33/97及D56/00的裁决，单凭已盖印花的租约、租金收据及在物业税报税表上作出申报并不足以确立双方

意图建立法定的租务关系。综合上文第29至33段，上诉人并没有支付租金给A女士，因此款项甲和款项乙并不可能是租金退还。

有关租务关系属虚假或虚构的交易

- (17) 根据上文第8、9、13段的分析，上诉人与A女士的租客和业主的关系并不合乎商业情理，是虚假或虚构的(Seramco，Howe及Cheung Wah Keung)。
- (18) 上诉人原本与A女士于2001年6月9日签订买卖合同联名购入该物业，后来纵使他们提名A女士作该物业楼契的唯一买方，上诉人仍须在按揭贷款中作担保人。上诉人和A女士是夫妇关系，居住在该物业的人士皆为他们的家人。可见除了为要符合C公司提供的住屋租金税务报销安排外，上诉人没有必要向A女士支付声称的租金以租用该物业。
- (19) 上诉人及A女士就该物业向E银行申请楼宇按揭贷款时声明该物业将作自用，在日期为2001年7月18日的按揭契中，A女士承诺除非得到E银行书面同意，否则她不可出租该物业。但至今没有证据显示A女士曾就出租该物业取得E银行的批准。
- (20) 根据D16/05，《税例》第61条适用于不符合市值租金的租务安排。于2001年4月1日该物业的应课差饷租值为343,500元，于2003年4月1日该物业的应课差饷租值为298,800元。换言之，该物业的市值租金于2001年4月1日和2003年4月1日起分别约为28,625元(即343,500元÷12)和24,900元(即298,800元÷12)。声称的每月40,000元的租金远高于市值租金，再者，有关租金从没有跟随市值租金转变而调整。如果上诉人与A女士不是夫妇关系，相信他不会以远高于市值的租金租用该物业，也不会于2003年SARS期间再次签订租约时没有调低每月租金。
- (21) 上诉人声称差饷物业估价署的应课差饷租值比实际租值为低并提供日期为2012年5月10日的P地产代理有限公司的文件及EPRC地产信息关于邻近物业的事务历史记录作证据。然而该等文件没有签署且极其量只能反映该物业附近物业于2002年1月至6月及2012年5月的租金而非该物业于2001年7月18日至2004年3月31日期间的市值租金。
- (22) 上诉人和A女士对于声称的租务关系有多项不一致的申报，有关的不一致可能是基于租务关系属虚假或虚构的，所以不能对事实作出正确的陈述。有关不一致如下：

(2012-13) VOLUME 27 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (a) 上诉人声称A女士于2001年5月买入该物业而他于2002年4月才开始租用该物业，他没有可能预计他会在11个月后租用该物业，但事实却是他于该物业正式转让给A女士前两天与A女士就该物业签订租约，并由2001年7月18日起以该物业向雇主申请租金退款。
 - (b) 根据2001年7月16日和2003年6月2日的租约，上诉人只租用该物业，然而他却就该车位的差饷及管理费申请租金支出退款。上诉人更声称租用该物业一直有包车位，因为有车位，当然有管理费和差饷。然而C公司的租金退回计划规则清楚订明停车场费乃不合资格的开支。
 - (c) 上诉人于2003年4月1日至2004年3月31日就该物业支付给A女士的租金应为519,128元。然而A女士在其2003/04课税年度个别人士报税表内申报她自该物业收到的租金为449,144元(即款项乙)。再者，A女士发出的租单载列A女士就该物业于2003/04课税年度收到的租金应不少于480,000元。
 - (d) 上诉人就该物业的差饷申请租金支出退款，但2003年6月2日的租约列明该物业的差饷由业主支付。
 - (e) 2001年7月16日的租约列明该物业的差饷和管理费由租客支付，但A女士于申报物业税时仍扣减该物业的差饷和管理费。
 - (f) 虽然根据2001年7月16日的租约，A女士只出租该物业给上诉人，但她于申请出租物业贷款利息扣除时也包括了该车位的利息支出。
- (23) 若果有关租务关系被接纳，上诉人和A女士应缴税款的数额将因而减少，详情如下：
- (a) 若该租务关系被接纳，
 - (i) 款项甲和款项乙会被视为租金退款，该等款项可从上诉人的入息中剔除，只有根据《税例》第9(2)条计算的租值(即约上诉人入息的10%)需被纳入其入息以征收薪俸税；
 - (ii) 纵使A女士需就款项甲和款项乙课缴物业税，但她可于个人入息课税下扣减该物业按揭贷款利息的实际数额(即2002/03课税年度261,911元及2003/04课税年度236,673元但需剔除属于该车位的利息)。

- (b) 相对而言，若该租务关系不被接纳，
- (i) 款项甲和款项乙会被视为现金津贴，上诉人需就该等款项的全数根据《税例》第9(1)(a)条课缴薪俸税；
 - (ii) 款项甲和款项乙会于A女士的物业税中被剔除，她可就该物业及该车位的利息支出申请扣减居所贷款利息，于2002/03及2003/04课税年度，上限分别为以150,000元和100,000元。

(24) 从上文分析可见有关租务关系是一项可令上诉人减少税款的虚假或虚构的交易，评税主任因此可根据《税例》第61条，不予理会有关租务关系。基于租务关系并不存在，C公司给予上诉人的款项甲和款项乙并非租金退还而是现金津贴，属《税例》第9(1)(a)条所指因受雇工作而获得的入息。

案情分析

6. (1) 税务局局长认为款项甲和款项乙的意图并非租金退款而是房屋津贴，并引Peter Leslie Page一案，特委法官指出在决定受争议的款项是否属租金退款，劳资双方在订立雇佣合约时的意图固然重要，但双方的意图，应以雇主支付款项予雇员的一刻为准。在上诉人与其雇主C公司签署雇佣合约一刻时，他们的意图是雇主提供一些房屋福利，可以是租金退还，也可能是现金津贴。后来从粮单上见到，C公司每月皆同时发放薪金和房屋津贴，无论上诉人有否支付租金，雇主均有责任支付每月70,000元的房屋津贴。故此税务局局长认为在C公司支付该房屋津贴的一刻，它只意图支付津贴而非租金退还，因此房屋津贴的全数属于现金津贴。
- (2) 委员会详细阅读有关雇佣合约内容及其附件即2002/03及2003/04年度「租金退还计划的指引及程序」(以下称为「计划指引」)及上诉人签署同两年度参加上述租金退还计划声明书。
- (3) 「计划指引」对雇员如何才可以有效参与该计划，进而享受到税务优惠，有详尽解释。就雇员如何向雇主提供必须数据及报告，亦有清晰列明，显然是经过小心研究或经专家审阅后才制订。委员会认为本案上诉人雇主C公司所签的雇佣合同内容，涉及到「房屋津贴」的安排与Peter Leslie Page一案有所不同。本案中所有雇员包括上诉人，如有租用房屋而又希望获得税务优惠者，必须每年度作出声明，参加租金退还计划。况且，在Peter Leslie Page一案中，法官指出单

凭雇主提供房屋津贴可作租金退还亦可作其它方式支付这一点，不足以判税务局局长上诉胜利。

- (4) 上诉人提供有关的「每月房屋支出的退还要求表格」，并解释应C公司的要求，上诉人必须提交上述第(2)段提到的声明书，一份已加盖印花的有关租约及所有租金收据及租金退还要求表格。上诉人在庭上作供，租金收据及退还要求必须在每月18日之前交与雇主。上诉人认为此等手续清楚证明雇主对申请租金退还，有严格监管。上诉人声称其雇主代表每月均催促上诉人提供租金收据，如果没有缴租就不可以获取租金退还。退还租金申请书部份资料曾被删改，估计是雇主有关部门所做。上诉人坚称，款项甲及款项乙是租金退款而非现金津贴。
- (5) 本委员会考虑到Peter Leslie Page一案，对雇主支付有关款项予雇员时的一刻，若雇主有管理制度确保有关房屋津贴只用于退还雇员已支付的租金，对证明雇主意图以房屋津贴作为租金退还大有帮助。根据此原则，再查核本上诉案事实，本委员会接受上诉人的证供及声称，上诉人雇主C公司有一套严格监管制度，确保所有参加租金退还计划的雇员，必须签订一份有效的租约，而每月所拿取的津贴，确为租金退还。故此，本委员会认为有关款项甲及款项乙是「租金退还」而非「现金津贴」。
- (6) 税务局局长指出「计划指引」中订明停车场是不合资格的开支，但上诉人仍每月获取该车位差饷及管理费的退款。委员会不接受此论点。因「计划指引」所指不合格开支之一的项目是英文‘Car Parking fee’。此词在中文应理解为「停车费」而非「车位租金」。
- (7) 税务局局长指出，上诉人与A女士是夫妇关系，一直居住在该物业的人士皆为家人。故此A女士既为该物业业主，上诉人没有需要为此支付租金予A女士。自2004年4月1日起，上诉人亦没有向A女士租用该物业。
- (8) 本委员会认为，在决定上诉人是否在有关课税年度与A女士签订有效的租约，应只视乎有关年度实际情况而鉴定。该年度之前或之后的租务情况没有直接关系。这亦符合上诉人必须每年向其雇主签署声明，是否参加租金退还计划的指引。上诉人亦已解释为何在2004年后，停止申请租金退还计划。
- (9) 至于税务局局长提出质疑，上诉人与A女士的租务关系并不存在，并指出很多地方显示，有关的租约与一般商业性租约不同。本委员会认为上诉人与A女士既然是夫妇关系，他们签订的两份租约，当然不是一份通常遇到的「各自独立利益」(‘at arm’s length’)的合约。

很自然地，租约内容，签署过程以及双方在执行各自在租约订定的责任时，均与一般合约不太一样。不能单以此为理由，证实双方不存在租务关系。

- (10) 在本上诉案中，税务局局长未有提出夫妇间不能存在业主与租客关系。法律上亦没有这样的限制。故此，本委员会不接受下列各点「一般租务关系中不常见的特征或前后不一致的条文」，并接受上诉人在提证时的解释：
- (i) 第一份租约日期为2001年7月16日，但该物业是于2001年7月18日才正式转让予A女士。上诉人解释此为是一时疏忽的错误。
 - (ii) 租约没有注明缴付租金的日期；未有如一般新租约给予租客免租期，租约第2条订明租金不包差饷，地租和管理费，但第17条却列明租客同意支付上述费用；第2条似乎订明租金包括水、煤、电话费但第4条却列明租客同意自付。上诉人解释并承认，租约是在市面上买回来，并未仔细阅读条文是否有不清楚或矛盾地方。上诉人认为业主不一定要给予租客「免租期」，此做法没有法律依据。
 - (iii) 上诉人提供他和A女士银行存折的摘录所显示的存入交易与租约所订的租金数额及缴付日期不吻合，因此，摘录并不足以证明上诉人曾向A女士支付租金。税务局局长亦不接受上诉人解释，因他经常不在香港，所以每两个月支付100,000元予A女士作租金及其他费用。上诉人未有提供每笔款项的明细分析，局长不接受上诉人会预先缴付两个多月租金给业主。在上诉人提供的部份租单中有日期被修改，从每月1日改为15日。本委员会接受上诉人的解释，事隔九年后，上诉人不能清楚记得当时每笔款项的明细内容。正如上述已提及，上诉人与A女士既是夫妇关系，上诉人预缴两个月的租金予A女士，以及有若干次缴付日期及金额有偏颇，亦不能说是不可接受的解释。
- (11) 本委员会同意，根据本委员会案例D33/97及D56/00，单凭已盖印花的租约、租金收据及物业报税表上作出申报并不足以确立双方意图建立法定的租务关系。本委员会必须考虑上诉人与A女士在签订有关租约时的所有情况，包括租约是否虚假或虚构。
- (12) 本委员会认为上诉人，身为专业人士，在上诉聆讯时，态度诚实。A女士亦是一名可信的证人。两人在作供时，据理力争，说话中肯及诚恳。委员会没有理由不接纳他们的证供。

- (13) 本委员会得税务局局长代表协助，参考委员会案D77/99在案例中，该委员会参考过Seramco及Howe等案例。考虑过「一项交易不会因为参与者是有相联关系或因为一项交易是为了作出税务安排而成为虚假」。但如果该项交易欠缺商业上的情理，并且除了为取得税务上的利益之外，别无其他目的，那么该项交易很可能称得上是虚假的。委员会亦考虑过Cheung Wah Keung一案中所指，一项交易是否虚假取决于该交易是否合乎商业上的情理，即商业真实性（‘commercial realism’）。
- (14) 本委员会接纳上诉人及A女士的证供。即A女士有意在B地址购买物业，是她个人行为。物业的首期亦是A女士自己及从她的亲戚贷款酬得，上诉人未有给予资助。A女士须要租出物业以支付供楼开支，她在致本委员会信中，曾提及她有多间屋出租，可见A女士有商业理由出租该物业。上诉人的名字曾出现在该物业的临时合约中，他解释是因为当时A女士不在香港而卖方需赶回L地。但在交易完成时，只有A女士的名字出现在该楼宇买卖文件中。上诉人是A女士的丈夫，作为A女士在该物业抵押中的担保人亦不抵触或影响双方的租约关系。A女士解释，她已口头上向银行查询有关出租该物业给上诉人的问题，惟未获答复。未有取得银行的书面同意而出租，只产生A女士与银行之间的抵押合约责任，但不会影响到上诉人与A女士的租约关系。本委员会亦接纳上诉人提供物业在有关课税年度的市场租值证明文件，证实当时市场租值接近每月港币40,000元，而物业应课差饷值比实际市值为低。因上诉人与A女士的关系，在物业续约时未有检讨或调节租金，亦不足为奇。
- (15) 综合上述事实，本委员会认为，上诉人与A女士所签订的租约不属「虚假」或「虚构」。

结论

7. 在考虑过本上诉案整体情况、事实及证据后，本委员会认为款项甲及款项乙是租金退还，允许上诉人的上诉。除上诉人已承认因疏忽而错误申报并须要调整的情况外，无须支付2002/03及2003/04课税年度薪俸税补加评税。