

Case No. D52/12

Extension of time – reasonable cause – sections 58, 66(1) and 66(1A) of the Inland Revenue Ordinance ('the IRO'). [Decision in Chinese]

Salaries tax – deduct medical insurance premium — section 8(1), 9, 12(1)(a) and 68(4) of the IRO. [Decision in Chinese]

Panel: Huen Wong (chairman), Kao Chu Chee Emmanuel and Shum Sze Man Erik.

Date of hearing: 17 December 2012.

Date of decision: 8 March 2013.

The Appellant was entitled to staff medical benefit of Company A. However, Company A did not have its own medical scheme in Hong Kong and would only reimburse the premium paid by its staff for their own medical insurance. The Assessor contended that the premium paid by the Appellant was her own debt. The payment by Company A under the Appellant's employment contract was perquisite from her office or employment under section 9(1) of the IRO. The Determination was sent by registered mail on 22 June 2012 to the Appellant. It was resent by ordinary post by the Revenue on 17 July after having been returned. The Appellant gave notice of appeal to the Board on 21 August by email and on 22 Aug submitted email with necessary appendices.

Held:

1. The Appellant was not prevented by illness or absence from Hong Kong or other reasonable cause from giving notice of appeal. The Board would not accept the notice of appeal which was given out of time. The application was dismissed.
2. The Board understands the feeling of the Appellant but accepts the point of law made by the Assessor. The premium reimbursed by Company A was, in law, benefit in the form of a perquisite having money's worth received by the Appellant and is chargeable to tax. On the other hand, the amount was not 'wholly, exclusively and necessarily' incurred in the production of the assessable income and is therefore not deductible.

Application dismissed.

(2013-14) VOLUME 28 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Cases referred to:

D2/04, IRBRD, vol 19, 76
Chan Chun Chuen v CIR [2012] 2 HKLRD 379
D67/06, (2006-07) IRBRD, vol 21, 1188
Chow Kwong Fai v CIR [2005] 4 HKLRD 687
D9/79, IRBRD, vol 1, 354
D11/89, IRBRD, vol 4, 230
D3/91, IRBRD, vol 5, 537
David Hardy Glynn v CIR 3 HKTC 245
D56/86, IRBRD, vol 2, 323
D37/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 715
CIR v Humphrey 1 HKTC 451
Brown v Bullock 40 TC 1

Taxpayer in person.

Leung To Shan and Ng Sui Ling Louisa for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D52/12

逾期上诉 – 合理理由 – 《税务条例》(第112章)第58、66(1)及66(1A)条

薪俸税 – 扣减医疗保费 – 《税务条例》(第112章)第8(1)、9、12(1)(a)及 68(4)条

委员会：王桂埙（主席）、高主赐及沈士文

聆讯日期：2012年12月17日

裁决日期：2013年3月8日

上诉人享有A公司之员工医疗福利，但由于A公司在香港没有公司的医疗计划，所有员工在购买他们自己的医疗保险后，A公司便会退还该计划的每年保费给他们。评税主任指出上诉人支付的医疗保险费用，会被视为她个人的债项，其后A公司按照雇佣合约发还该款项而令她得益，此乃因她的职位或受雇工作而获得的入息，属于《税务条例》第9(1)条的定义下的额外赏赐。税务局在2012年6月22日以挂号方式将决定书邮寄到上诉人的地址，由于没有人到邮局领取决定书，税务局在7月17日将退回的决定书再以平邮方式寄出。上诉人在8月21日以电邮方式向委员会发出上诉通知，并在8月22日以电邮方式向委员会提交所需附件。

裁决：

1. 上诉人并非由于疾病、不在香港或其他合理因由而未能在规定的时限内向委员会提出上诉。委员会不受理上诉人逾期发出的上诉通知，并驳回此上诉申请。
2. 本委员会理解上诉人的感受，但接受评税主任的法律论点，即上诉人从A公司获退还的医疗保费在法律上是上诉人收取的利益，是一笔有金钱等值的额外赏赐，须予以评税。另一方面，该款项亦非「完全、纯粹及必须」为产生上诉人应评税入息而招致的开支，故此不能在上诉人入息中扣除。

申请驳回。

(2013-14) VOLUME 28 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

参考案例：

D2/04, IRBRD, vol 19, 76
Chan Chun Chuen v CIR [2012] 2 HKLRD 379
D67/06, (2006-07) IRBRD, vol 21, 1188
Chow Kwong Fai v CIR [2005] 4 HKLRD 687
D9/79, IRBRD, vol 1, 354
D11/89, IRBRD, vol 4, 230
D3/91, IRBRD, vol 5, 537
David Hardy Glynn v CIR 3 HKTC 245
D56/86, IRBRD, vol 2, 323
D37/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 715
CIR v Humphrey 1 HKTC 451
Brown v Bullock 40 TC 1

纳税人亲自出席聆讯。
梁渡珊及吴瑞玲代表税务局局长出席聆讯。

决定书：

有关事实

1. 上诉人反对税务局向她作出2010/11课税年度薪俸税评税。上诉人声称雇主向她提供的医疗福利不应课缴薪俸税。

2. 上诉人于2010年5月24日起受雇于A公司任职Branch Administrator。有关合约订明，上诉人之试用期为三个月，当试用期满后，可享有A公司之员工医疗福利。

3. A公司就上诉人提交的2010/11课税年度雇主报税表载有下列资料：

(a) 雇用期间	24-5-2010 – 31-3-2011
(b) 入息-	元
薪金	155,220
任何其他报酬，津贴或额外赏赐-	
津贴	<u>9,683</u>
	<u>164,903</u>

4. 上诉人在其2010/11课税年度个别人士报税表内，并无申报上述3(b)段中提及的9,683元(以下简称「该款项」)。她后来提供补充资料，指出A公司所填报的该款项实为合约订明公司购买医疗保险的费用，而并非雇主所指的津贴。

5. 评税主任向上诉人作出以下2010/11课税年度薪俸税评税：

	元
入息(包括前雇主及A公司支付的薪金及9,683元医疗保险费)	229,481
减：慈善捐款	(2,640)
退休计划供款	(6,817)
入息净额	220,024
减：基本免税额	(108,000)
应课税入息实额	112,024
	<hr/>
应缴税款[已扣除税务宽减]	1,860
	<hr/>

6. 上诉人反对上述薪俸税评税，理由是上诉人提出之扣减属于雇佣合约中第15条的公司医疗福利，而并非「家庭或个人性质的支出及开支」。她请求税务局审慎复核，不要根据雇主单方面片面之词而作出不公平判决。

7. 因应评税主任的查询，A公司提供了以下的数据及文件：

- (a) A公司与上诉人签订的雇佣合约副本。该合约订明上诉人的试用期为三个月，期满后可参加员工医疗计划。
- (b) 由于A公司在香港没有公司的医疗计划，所有员工在购买他们自己的医疗保险后，公司便会退还该计划的每年保费给他们。
- (c) 该款项是上诉人的医疗保险提供者B公司所收取的医疗保险保费。经上诉人提供了付款证明，A公司便退还保费全数给她。
- (d) 该款项于2010年8月30日支付给上诉人。A公司并附上印有上诉人姓名的付款收据，上诉人于B公司网站的会员证书及A公司的支出凭单副本，上诉人的会员证书显示她享有住院、手术及门诊等保障。
- (e) A公司支付该款项予上诉人是因为医疗保险福利是她受雇福利的一部份。由于A公司支付或退还属于上诉人的个人支出，A公司便将该款项填报在2010/11课税年度雇主报税表的「任何其他报酬、津贴或额外赏赐」一项内。

8. 评税主任致函上诉人，解释该款项属她的受雇收入，须课缴薪俸税；而她支付的医疗保险费用，会被视为她个人的债项，其后A公司按照雇佣合约发还该款项而令她得益。此乃因她的职位或受雇工作而获得的入息，属于《税务条例》(以下简称《税例》)第9(1)条的定义下的额外赏赐。因此，该款项须按照《税例》第8(1)条的规定征收薪俸税。评税主任建议上诉人撤回反对。

9. 上诉人不愿意撤回反对，她认为有些事实被A公司扭曲，并提出以下理据：

- (a) 公司经理要求她先付款，恐怕不能如期发出支票，延迟A公司所给她的医疗保险，之后A公司再偿还给她。
- (b) 她已有一份保障范围重迭甚至更广的门诊及住院医疗保险，再以私人名义购买一份保险并不合理，甚至荒谬。
- (c) 她全年也没付超过1,000元医生诊金，为什么她需要购买一份须要多付1,000多元税款的保险呢？

10. 税务局副局长决定维持税务局于2011年8月25日发出税单号码为X-XXXXXXX-XX-X的2010/11课税年度薪俸税评税通知书上所显示的应课税入息实额112,024元及应缴税款1,860元。

11. 税务局副局长的决定书以挂号方式于2012年6月22日寄往上诉人位于C地址的地址。由于没有人到邮局领取决定书，于同年7月16日该决定书被退回税务局。后在7月17日，税务局将退回的决定书再以平邮方式再次寄往C地址。

12. 上诉人在8月21日以电邮方式向税务上诉委员会发出上诉通知，并在8月22日以电邮方式向委员会提交所需附件。

逾期及延长上诉期限

争论点

13. 在本个案中，本委员会须决定上诉人的上诉通知是否在法定的一个月期限内发出。如果上诉人逾期上诉，本委员会须决定应否批准延长上诉人的上诉期限。

相关法例

14. 《税例》第58条规定：

- 「(2) 每份凭借本条例发出的通知书，可面交送达有关的人，或送交或以邮递方式寄往该人的最后为人所知的通讯地址……。
- (3) 除非相反证明成立，否则以邮递方式寄送的通知书，须当作是在收件人经一般邮递程序应接获通知书之日的翌日送达。

- (4) 在证明是以邮递方式送达通知书时，只须证明装载有关通知书的信件已妥为注明地址及投寄，即已足够。」

15. 《税例》第66(1)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。

- (1A) 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。」

相关案例

16. 评税主任在聆讯时提议参考下列案例：

「上诉通知的期限」

16.1 委员会在案例D2/04, IRBRD, vol 19, 76中裁定，《税例》第66(1)条中「送交其本人后1个月内」是指送交过程完成后起计的1个月，而送交程序于决定书已被送达收件人的地址时完成，而并非指收件人亲自收妥。

16.2 上诉庭于Chan Chun Chuen v CIR [2012] 2 HKLRD 379一案，就有关《税例》第58(2)及58(3)条有以下阐释：「税务局局长可以以邮政服务发出通知，寄往纳税人的最后为税务局所知悉的通讯地址，而除非相反证明成立，否则经邮递的通知，将被推定于收件人经一般邮递程序应接获通知书之日的翌日送达，即使纳税人并没有在该推定的时间或之前收到该通知，甚至完全没有收到通知。税例没有规定税务局须将有关通知寄往纳税人所有为人所知的地址，因为纳税人根据条例第51(8)条，可选择以何地址作为与税务局通讯的地址」。

16.3 根据委员会案例D67/06, (2006-07) IRBRD, vol 21, 1188, 平邮邮件以需时两个工作天送达为基准。

「未能」

16.4 上诉庭在案例Chow Kwong Fai v CIR [2005] 4 HKLRD 687中指出，《税例》第66(1A)条内所载「未能」一词的门坎比「托辞」为高。

16.5 委员会在案例D9/79, IRBRD, vol 1, 354中指出，「未能」一词有别于「能而不为」。

「合理因由」

16.6 上诉庭在案例Chow Kwong Fai中指出，纳税人单方面错误理解不是「合理因由」。

16.7 委员会在案例D9/79中裁定，疏忽延误或无知均不是可获批准延期的理由。此外，委员会裁定上诉人不可单凭患病而获得延长法定上诉期限，上诉人必须证明他是由于患病而未能在指定期限内提出上诉。

「必须严格遵守法定要求」

16.8 在《税例》第66(1A)条内关键的字眼是「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」。委员会在案例D11/89, IRBRD, vol 4, 230中裁定有关条文的字眼是十分清晰和带有限制的，纳税人须符合严格的准则才能证明第(1A)款适用。

16.9 在委员会案例D3/91, IRBRD, vol 5, 537中，该上诉只超过法定时限一天，仍不获上诉委员会接纳。委员会强调纳税人必须严格遵守法定时限。

税务局局长代表的论点

17. 税务局发给上诉人的评税通知书及所有信件一直都是寄往上诉人的C地址。正如上述提及，有关决定书最初以挂号寄出，再以平邮方式投递。

18. 《税例》第58(3)条规定除非相反证明成立，否则以邮递方式寄送的通知，须当作是在收件人经一般邮递程序「应接获通知」书之日的翌日送达。决定书在2012年7月17日(星期二)以平邮再次寄出，按D67/06的裁决，邮件应需时两个工作天派送。根据《税例》第58(3)条，决定书须被当作已在2012年7月20日(星期五)送达上诉人。

19. 《税例》第66(1)(a)条订明的1个月上诉期限，在本案中应为2012年8月20日(星期一)。委员会书记办事处于2012年8月21日(星期二)才接获上诉人以电邮发出的上诉通知书，及后至2012年8月22日再收齐所需附件。即使以上诉通知书送达委员会书记办事处的日期来计算，有关上诉已超过法定上诉期限一天。

20. 委员会应否行使酌情权延长上诉期限的关键，是在于上诉人是否「由于疾病、不在香港或其他合理因由」而「未能」在法定期限内发出上诉通知。

21. 《税例》第66(1A)条的字眼十分清晰和带有限制的，纳税人必须证明他「未能」在一个月期限内提出上诉才能获准延期。「未能」一词亦有别于「能而不为」，所需符合的要求比仅仅提出一个托辞为高。而《税例》订定的时限是必须严格遵守的，在D3/91一案的纳税人只是逾期一天也不获得延期。

上诉人的论点

22. 上诉人于聆讯时，提出因女儿在有关的期间患上感冒一星期，因而导致她延迟向委员会提出上诉。然而，上诉人没有提交证据证明她如何因女儿患病而导致她「未能」在法定期限内发出上诉通知。上诉人同意她有一个月的时间应早点准备。

逾期上诉的结论

23. 本案中上诉人并非由于疾病、不在香港或其他合理因由而未能在规定的时限内向税务上诉委员会提出上诉。条例66(1A)所指「...上诉人是由于疾病...或其他合理理由而未能...」，是指上诉人自己的疾病，而病情又导致上诉人不能够准时提出上诉，并非指其女儿或其他人的疾病。根据上诉人的证供，其女儿的疾病亦不能充份构成「合理因由」，因此，本委员会未能找到理据，运用酌情权延长有关期限。经上诉委员会就上述第18段提问，评税主任回答：除D67/06外，未能找到其他案例阐明邮件在寄出两个工作天后收件人被视作「应接获通知」。本委员会考虑到本港现行有关文件或通知等送达的相关法例及法院规则，接受此期限属合理。本委员会亦注意到本案上诉人的逾期时间只有一天，但鉴于有关案例前科，本委员会认为条例所订的法定时限，任何上诉人必须严格遵守。基于上述理由，本委员会不受理上诉人逾期发出的上诉通知，并驳回此上诉申请。

实体上诉

24. 本委员会既然已驳回上诉人逾期上诉申请，本来无须要对上诉人的实体上诉提出意见。鉴于本委员会已听取上诉人及评税主任的陈述及论点，本委员会决定就本上诉案情事实作出分析。

争论点

25. 在本上诉案中，本委员会须决定上诉人应否就前雇主A公司退还的该款项，即医疗保险费用9,683元课缴薪俸税。

相关法例

26. 《税例》第8(1)(a)条规定：

「(1) …… 每个人在每个课税年度从以下来源所得而于香港产生或得自香港的入息，均须予以征收薪俸税—

(a) 任何有收益的职位或受雇工作；」

27. 《税例》第9(1)(a)条规定：

「(1) 因任何职位或受雇工作而获得的入息，包括—

(a) 不论是得自雇主或他人的任何工资、薪金、假期工资、费用、佣金、花红、酬金、额外赏赐、或津贴，但不包括—

……

(iv) 除第(2A)款另有规定外，雇主支付给并非雇员的人的任何款项或为该人的贷方账户而支付的任何款项，而该款项是用以履行该雇主对该人所负的唯一及首要的法律责任，且该项法律责任是没有任何人作担保的；」

28. 《税例》第9(2A)条规定：

「第(1)(a)(iv)款的效用，并非使得自任何职位或受雇工作的入息不包括—

(a) 符合以下说明的任何利益—

……

(ii) 能被收受人转换为金钱；……」

29. 《税例》第12(1)(a)条规定：

「(1) 在确定任何人在任何课税年度的应评税入息实额时，须从该人的应评税入息中扣除—

- (a) 完全、纯粹及必须为产生该应评税入息而招致的所有支出及开支，但属家庭性质或私人性质的开支以及资本开支则除外；

30. 《税例》第68(4)条规定：

「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。」

相关案例

31. 在David Hardy Glynn v CIR 3 HKTC 245 ('Glynn')一案中，纳税人女儿的学费由纳税人的雇主直接向学校支付。简单来说，该案的主要问题是所支付的该笔款项是否构成该纳税人的应课税入息，抑或该笔款项可凭借使用该等付款安排以避免课税。Lord Templeman在判词中指出额外赏赐包括支付予纳税人的金钱，以及为解除纳税人的债务所耗用的金钱。由纳税人的雇主根据服务合约为纳税人解除的债务，与雇主根据服务合约为员工利益而支付的金钱，两者并无分别。

32. 在委员会案例D56/86, IRBRD, vol 2, 323中，纳税人是一家公司的雇员，其公司获政府委聘进行各项不同的计划。纳税人的雇佣合约订明，其雇主有责任向纳税人及其家属提供等同政府人员可享的医疗及牙科服务。纳税人及其家属可根据安排，到政府牙科诊所求诊，或到私家牙医诊所求诊，再申索退还费用。纳税人及其家属结果向私家医生求诊，而纳税人在缴付费用后，再向政府申请退还该笔款项。委员会结果裁定获退还牙科医疗开支是一项利益，是一笔纳税人可转换为金钱或金钱等值的额外赏赐，所以该笔款项须予以评税。

33. 在委员会案例D37/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 715中，纳税人的雇主没有为员工购买医疗保险，结果纳税人以自己名义购买医疗保险。当纳税人向保险公司支付保费后，便向雇主申索退还他所支付的保费。委员会结果采纳了D56/86的判决，并裁定该笔获退还的保费须予以评税。同时委员会裁定有关保费属纳税人的私人开支，不可按《税例》第12(1)(a)条准予扣除。

34. 在CIR v Humphrey 1 HKTC 451 ('Humphrey')一案中，高等法院法官的判决认为《税例》第12(1)(a)条的「为产生应评税入息」(in the production of assessable income)跟英国法例中的「在执行职位或受雇工作职务时」(in the performance of the duties of the office or employment)在意思上没有重大差别。同时，法院裁定雇主就其雇员不可扣除的开支所退还的款项，属于该雇员因受雇工作所得的入息，因此须课缴薪俸税。

35. 在Brown v Bullock 40 TC 1 ('Brown')一案中，Donovan LJ法官的判决中指出，「必须」一词的测试属客观的，有关测试不在于雇主是否强迫某些开支，而在于职务本身，即是无论雇主规定什么，职务是否不能够在没有该笔支出下履行。

上诉人的论据

36. 上诉人声称A公司须负责她的医疗保费，本应由公司直接支付保费，但为避免医疗保险覆盖开始日期有所延误，她才先付款，后再向公司申索退还款项。故该款项不应当作是上诉人的入息。

37. 上诉人丈夫在聆讯时作供，指出他工作的公司亦提供医疗保险，百分百保障他的太太(即上诉人)的医疗费用。如果他早知道有税务责任，他定不会重复投保。在有关期间内，上诉人只缴付过一千元左右医疗费。相比一份九千多元保费的保险，还要负上税务责任，是不合理的做法。

税务局局长代表的论据

38. 评税主任提出：

- (a) 该款项是上诉人因受雇于A公司而获得的入息，须按《税例》第8(1)(a)及第9(1)(a)条予以征收薪俸税。
- (b) 医疗保费属不可扣除的开支。故退还有关款项属受雇工作所得的入息。
- (c) 该款项是A公司直接支付予上诉人，同时该款项亦不是A公司为履行其对非雇员的「唯一及首要的法律责任」而支付的。因此，该款项不能按《税例》第9(1)(a)(iv)条获豁免征税。

39. 本个案跟委员会案例D56/86及D37/09(见上文第32及33段)相类似。上诉人的雇佣合约订明上诉人于试用期后可参加公司之员工医疗计划。由于A公司在香港没有该项计划，上诉人需要自行购买医疗保险。她在支付保费后，再向A公司申请退还。该款项是直接支付给上诉人的，是按照雇佣合约为上訴人的利益而支付的。故此，该款项是上诉人因受雇于A公司而获得的入息，属条例第9(1)(a)条中所指的「额外赏赐」。

40. 雇主就其雇员不可扣除的开支所退还的款项，在Humphrey一案已确立了获退还的款项属于该雇员因受雇工作而所得的入息，因此须课缴薪俸税。

41. 该款项是上诉人向B公司购买医疗保障计划的费用，是上诉人的私人开支，与她的职务无关。亦不是上诉人在执行职务时必须招致的开支，所以该款项不可按《税例》第12(1)(a)条扣除。

分析

42. 本委员会理解上诉人的感受，但接受评税主任的法律论点，即上诉人从A公司获退还的医疗保费在法律上是上诉人收取的利益，是一笔有金钱等值的额外赏赐，须予以评税。上诉人是否有其他的医疗保险对本案是毫无关系。

43. 另一方面，根据Glynn一案的原则，就算该款项由A公司直接支付B公司，亦不会改变这法律效果。此外，根据Humphrey及Brown两宗判例确立的原则，该款项亦非「完全、纯粹及必须」为产生上诉人应评税入息而招致的开支。故此不能在上诉人入息中扣除。

总结

44. 本委员会认为上诉人未能根据《税例》第68(4)条履行证明评税过多或不正确的责任。因此，即使上诉人没有逾期上诉，或上诉人的延期上诉申请获得批准，本委员会亦会因上述理由驳回上诉人的上诉。