

Case No. D55/12

Salaries tax – income – whether the education subsidies granted by the employer should be assessed as income – whether the Commissioner assessed tax within the limitation period – Inland Revenue Ordinance (‘the Ordinance’) sections 8(1), 9(1), 11B and 11D. [Decision in Chinese]

Salaries tax – deductions – whether the Appellant could deduct composition fees from income – whether composition fees were wholly, exclusively and necessarily incurred in the production of assessable income – whether the Appellant sought to deduct expenses of self-education within the limitation period – the Ordinance sections 12(1), 64, 68(4), 70 and 70A(1). [Decision in Chinese]

Panel: Huen Wong (chairman), Hui Cheuk Lun Lawrence and Kenneth S Y Ng.

Date of hearing: 7 January 2013.

Date of decision: 26 March 2013.

The Appellant was originally assessed for salaries tax for the years of assessment 2003/04 and 2004/05, and raised no objection to those assessments. He enrolled in an Executive MBA course at a university (‘the Course’) between March 2002 and July 2003. His employer provided a subsidy scheme allowing employees to claim subsidies of composition fees, but the employees would need to agree not to leave employment within one year of completion of a course, or the employer would have the right to seek a refund on the subsidies paid. The Appellant claimed subsidies for the composition fees for the Course, and continued his employment for more than one year after the completion of the Course. On 4 March 2010, the Assessor raised additional assessments for the years of assessment 2003/04 and 2004/05 on the subsidies. The Appellant objected to the additional assessments, arguing that the composition fees were actually reimbursement for actual expenses and not his income. His employer also did not report the subsidies as his income in the relevant years. His colleagues also had similar situations, and the Inland Revenue Department either did not raise any additional assessments on them, or it accepted the subsidies for composition fees as reimbursement for actual expenses. In addition, the employer’s requirement of continuous employment for one year after completion of a course was not a strict one, so the subsidies should be treated as income at the time when the same were paid, but not to be treated as income on one year after the completion of the Course. Hence, the Inland Revenue Department raised assessments outside the limitation period. The Appellant also argued that he should be allowed to claim deductions on the compositions fees as expenses of self-education. The Deputy Commissioner dismissed the objection from the Appellant. The Appellant then appealed to the Board.

Held:

1. The subsidies granted by the Appellant's employer were actually money paid for reimbursing the Appellant's liability to pay composition fees to the university. This was money paid by the employer at his request, and thus fell within the meaning of 'perquisite' and a part of the Appellant's income (David Hardy Glynn v CIR 3 HKTC 245; D25/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 531 applied; D2/86, IRBRD, vol 2, 299 not followed).
2. It was the time when an employer became entitled to claim or waived the right to claim a payment, but not the date when it was paid, which determined the year of assessment of which the payment should be treated as income. According to the requirements in sections 11B and 11D of the Ordinance, the subsidies on composition fees received by the Appellant should be treated as income of the year of assessment during when it was one year after the completion of the Course, because that was the time when the Appellant's employer lost the right to claim back the subsidies from him. It was the employer's choice to consider whether to waive the right to seek subsidies paid to employees who left employment within one year, and it would not affect the Appellant's legal position (D83/00, IRBRD, vol 15, 726; D26/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 601 applied; D57/92, IRBRD, vol 8, 54 distinguished).
3. The Inland Revenue Department's decision in the present case was the same as the case authorities, and it applied the same legal principles. The Appellant was not discriminated.
4. The Appellant did not put forward any evidence to show that he must enroll in the Course in order to remain in his employment to earn income. The Course was obviously for the Appellant's own advancement, and was his private expenses. Therefore, the composition fees he paid for the Course did not constitute expenses which were 'wholly, exclusively and necessarily incurred in the production of the assessable income' under section 12(1)(a) of the Ordinance.
5. The Appellant did not object in writing to the relevant assessments within 1 month of issue according to section 64(1) of the Ordinance. He did not claim that he was out of Hong Kong, ill, or otherwise prevented from objecting within time. Thus, under section 70 of the Ordinance, the relevant assessments became final and conclusive. The Appellant's objection was also raised after the limit of 6 months according to section 70A(1) of the Ordinance. Hence, the Appellant could not seek any deductions of the composition fees of the Course as expenses of self-education under section 12(1)(e) of the Ordinance for the years of assessment 2001/02 and 2002/03.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

David Hardy Glynn v CIR 3 HKTC 245
D25/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 531
D83/00, IRBRD, vol 15, 726
D26/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 601
D2/86, IRBRD, vol 2, 299
D57/92, IRBRD, vol 8, 54

Taxpayer in person.

Wong Ka Yee and Chow Cheong Po for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D55/12

薪俸税 – 入息 – 雇主支付的学习资助是否应评为入息 – 税务局局长是否在期限内作出评税 – 《税务条例》(‘该条例’) 第8(1), 9(1), 11B及11D条

薪俸税 – 扣除 – 上诉人可否从入息中扣除学费 – 学费是否完全、纯粹及必须为产生评税入息的支出 – 上诉人有否在期限内提出扣除个人进修开支 – 该条例第12(1), 64, 68(4), 70及70A(1)条

委员会：王桂坝（主席）、许卓伦及伍成业

聆讯日期：2013年1月7日

裁决日期：2013年3月26日

上诉人原就2003/04及2004/05课税年度被评定薪俸税，而他并没有反对评税。他在2002年3月至2003年7月期间于大学修读行政人员工商管理硕士课程(「该课程」)。他的雇主提供一项资助计划，容许雇员申请发还学费，但雇员需承诺在完成课程后一年内不会离职，否则雇主有权追讨已发还的学费。上诉人根据计划获发还该课程的学费，并于该课程完结后为雇主服务超过一年。评税主任于2010年3月4日就上诉人获发还的学费向上诉人发出2003/04及2004/05课税年度薪俸税补加评税。上诉人反对补加评税，认为雇主发还的学费其实是实报实销的开支，不是他的入息。雇主亦没有在相关年度申报该等发还的学费为他的入息。而且他的同事亦有类似情况，但税务局或没有向他们补加评税，或接受该等发还的学费为实报实销的开支。另外，雇主订立完成课程后须服务一年的要求其实不是刚性条文，所以上诉人获发还的学费应视为在发还时的入息，而不是在完成该课程后一年才正式成为入息，故税务局是在期限以外向他课税。上诉人也认为他可就获发还的学费申请扣除。税务局副局长不接受上诉人的反对。上诉人不服，向委员会提出上诉。

决定：

1. 上诉人雇主发还的学费，实际上是发还上诉人为承担自己向大学就该课程必须缴交学费的责任而支付的金钱。这是他的雇主基于他的要求而付出的金钱，是属于「额外赏赐」，亦即上诉人入息的一部份(引用 David Hardy Glynn v CIR 3 HKTC 245; D25/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 531; 不遵从 D2/86, IRBRD, vol 2, 299)。

2. 任何款项应视作哪一课税年度的入息，并非取决于款项的支付时间，而是雇主可追讨或豁免追讨的日期。根据该条例第 11B 及 11D 条的规定，上诉人获发还的学费应计算在完成课程后一年的课税年度内，因为上诉人的雇主只在该时才失去向上诉人追讨已发还的学费的权利。雇主会否酌情放弃向一年内离职的雇员追讨已发还的学费是雇主的选择，不影响上诉人的法律权利（引用 D83/00, IRBRD, vol 15, 726; D26/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 601; 区分 D57/92, IRBRD, vol 8, 54）。
3. 税务局在本案中的决定与案例相同，并以同样法律原则处理，故税务局并非针对上诉人。
4. 上诉人并无提出证据，指出他必需修读该课程，才可继续他的职位以致获取入息。该课程很明显是上诉人个人进修，属私人开支性质。所以他修读该课程而缴付的学费不构成该条例第 12(1)(a)条所指出的「完全、纯粹及必须为产生评税入息而招致的支出」。
5. 上诉人没有在该条例第 64(1)条订明在评税通知书发出日期后一个月内以书面反对有关评税。他并没有提出他是因不在香港，疾病或其他合理因由而延误提出反对。故根据该条例第 70 条，有关评税成为最终及决定性的评税。上诉人的反对亦是在该条例第 70A(1)条订明 6 个月的期限后提出。因此，上诉人不可就 2001/02 及 2002/03 课税年度根据该条例第 12(1)(e)条扣除该课程的学费为个人进修开支款额。

上诉驳回。

参考案例：

David Hardy Glynn v CIR 3 HKTC 245
D25/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 531
D83/00, IRBRD, vol 15, 726
D26/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 601
D2/86, IRBRD, vol 2, 299
D57/92, IRBRD, vol 8, 54

纳税人亲自出席聆讯。

黄家仪及周章宝代表税务局局长出席聆讯。

决定书:

有关事实

1. (1) 上诉人反对税务局向他作出的 2003/04 及 2004/05 课税年度薪俸税补加评税。上诉人声称他获雇主发还的培训课程学费不应课缴薪俸税。
- (2) 上诉人于 1998 年 8 月 1 日起受雇于 A 公司，并于 2004 年 10 月 1 日调职至 B 公司，现改称为 C 公司。他于 2011 年 4 月 1 日再调职至 D 公司。以上各公司均属 E 集团成员。
- (3) A 公司及 B 公司就上诉人提交的 2003/04 及 2004/05 课税年度雇主填报雇员的薪酬及退休金报税表及行将停止受雇通知书中，载列以下资料：

	<u>2003/04</u>	<u>2004/05</u>	
(a) 雇主名称 :	A公司	A公司	B公司
(b) 受雇职位 :	Senior Project Manager		
(c) 受雇期间 :	1-4-2003 – 31-3-2004	1-4-2004 – 30-9-2004	1-10-2004 – 31-3-2005
(d) 入息 :			
	(元)	(元)	(元)
薪金	822,900	379,800	379,800
花红	<u>-</u>	<u>189,900</u>	<u>63,300</u>
总额	<u>822,900</u>	<u>569,700</u>	<u>443,100</u>

注：上诉人在 2004/05 课税年度从 A 公司及 B 公司收取的入息总额为 1,012,800 元(即 569,700 元 + 443,100 元)。

- (4) 上诉人在其 2003/04 及 2004/05 课税年度个别人士报税表内，申报在该两个年度所得的总入息分别为 822,900 元及 1,012,800 元。
- (5) 评税主任向上诉人作出下列 2003/04 及 2004/05 课税年度薪俸税评税：

	<u>2003/04</u>	<u>2004/05</u>
	(元)	(元)
入息	822,900	1,012,800
减： 居所贷款利息	(37,083)	(26,987)
其他扣除	<u>(14,270)</u>	<u>(14,476)</u>
	771,547	971,337
减： 免税额总额	<u>(224,000)</u>	<u>(220,000)</u>
应课税入息实额	<u>547,547</u>	<u>751,337</u>
应缴税款	<u>90,571</u>	<u>139,467</u>

上诉人没有反对上述两项评税。

- (6) 其后，评税主任应上诉人的申请，向他作出 2004/05 课税年度补加评税，以撤回他获给予的居所贷款利息支出 26,987 元。
- (7) 在有关期间，E 集团推行一项本地雇员培训资助计划（以下简称「该计划」），借着提供培训机会以提高雇员的技能及知识，并加强他们的工作效率及晋升机会。该计划的部份细则如下：

资格

- (a) 合资格申请的雇员须在 E 集团服务满三个月。雇员可自行选读与其工作相关的培训或教育课程。

申请程序

- (b) 申请人须获事先批准，方可报读有关培训或教育课程。
- (c) 申请人须填妥该计划申请表（以下简称「申请表」），并把申请表连同所需数据，一并交由所属部门经理作推荐。有关申请表随即转介至行政及人事部作复核，并由财务总监作最终批准。

学费发还

- (d) 课程为期不超过一年

申请人须预先缴付学费。在完成有关课程后及向行政及人事部提交有关文件后3个月内，申请人可获发还学费。

(e) 课程为期超过一年

若修读的教育或发展课程属长远性质，在完成任何一个单元、学期或学年后，申请人可向行政及人事部提交有关文件，以申请发还学费。若已获E集团预先缴付学费，申请人应向行政及人事部提交有关出席证明书、课程文凭、成绩通知单作纪录。

(f) 担保

若申请人在完成有关课程后一年内离职，E集团保留要求该申请人退还学费的权利。

(8) 应评税主任的查询，D公司提供了下列数据及文件副本：

- (a) 上诉人获批准修读由F大学举办的行政人员工商管理硕士课程（以下简称「该课程」），并获发还有关学费支出，详情如下：

<u>该课程详情</u>	<u>该课程期间</u>	<u>学费款额</u> (元)	<u>缴交日期</u>	<u>发还日期</u>
学期二	3-2002 – 7-2002	48,000	21-1-2002	18-2-2002
学期三	9-2002 – 1-2003	48,000	28-8-2002	9-9-2002
领导训练	25-1-2003	<u>1,500</u> <u>97,500</u>	11-2-2003	26-8-2003
夏季学期	29-7-2002 – 5-8-2002	7,025	18-7-2002	4-3-2003
学期四	3-2003 – 7-2003	<u>48,000</u> <u>55,025</u>	20-1-2003	4-3-2003

- (b) 四张上诉人就该课程各学期及单元向E集团提交的申请表。上诉人在该等申请表中均声明，若他基于任何原因在完成有关课程后一年内离职，E集团可扣减须向他支付的任何款项以保留学费退款的权利。

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

- (c) F大学就该课程的领导训练课程向上诉人发出的正式学费收据。
- (d) F大学就该课程的2002/03学期向上诉人发出的学费账单。
- (9) 评税主任认为上诉人获A公司（以下简称「雇主」）发还的学费应在他完成相关课程后一年的课税年度累算，并向他作出下列2003/04及2004/05课税年度薪俸税补加评税：

	<u>2003/04</u>	<u>2004/05</u>
	(元)	(元)
补加应课税入息实额	<u>97,500</u>	<u>55,025</u>
应缴税款	<u>18,037</u>	<u>11,005</u>

- (10) 上诉人反对第(9)段所述的两项补加评税，所持理由如下：
- (a) 在2003/04课税年度，他从雇主收取的学习资助仅为1,500元。若该笔学习资助应课缴薪俸税，他将就该笔学费申索扣除个人进修开支。
- (b) 在2004/05课税年度，他并没有从雇主或B公司收取任何学习资助。
- (11) 评税主任致函上诉人，引述《税务条例》（以下简称「《税例》」）有关薪俸税的征收及扣除个人进修开支的规定，并指出下列事项：
- (a) 他获雇主发还的学费资助属应课税薪俸入息。
- (b) 鉴于他必须在完成有关课程后在雇主或B公司服务满一年，否则他或须退还获资助的学费。因此，他获资助的学费须于有关课程完结后一年才成为他的薪俸入息。
- (c) 鉴于他是在2002/03课税年度向F大学缴付领导训练课程的费用1,500元，故此他并不可在2003/04课税年度就该笔学费获扣除个人进修开支。
- (12) 上诉人回复如下：
- (a) 雇主发还予他的学费是按实报实销方式执行，不属于薪酬入息，而他亦从没有以此学费支出申请扣减应课税入息金额，故不应涉及薪俸税问题。

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

- (b) 除他的个案外，雇主按此种实报实销方式向其他同事发还学费。他并知悉有些同事从没有接获税务局对他们提出补加税款通知；有接到补加税款通知的同事，亦只须说明该等学费是按实报实销方式发还，而他们并没有申请扣减该学费支出，税务局便会向他们退回已缴纳的补加税款并结案。在相同情况下，他认为若他须缴纳补加税款，这是不符合有关《税例》的处理及不公平的对待。
- (c) 雇主至今一直没有在相关课税年度的雇主报税表内申报该等向他发还的学费为其入息。
- (d) 香港政府在鼓励市民进修的精神下，订立可在薪俸税项下申请扣除个人进修开支，并说明个人进修开支应在付款的课税年度申请扣除。如他获发还的学费须于完成有关课程后一年才正式纳入应课税入息，无疑是为相关操作制造不合理障碍、不合理安排，有违政府提供免税优惠以鼓励市民进修的精神。
- (e) 公司订立完成课程后须服务一年的要求，其实并非刚性条文，是可酌情处理的，否则雇员应于完成课程后一年才可获发还学费。故此，他不认同他获发还的学费须于完成有关课程后一年才正式纳入应课税入息的说法。
- (13) 上诉人另再次就2004/05课税年度申索扣除居所贷款利息26,987元。
- (14) 评税主任认为上诉人就该课程的夏季学期获发还的学费7,025元，应在他于2002年8月5日完成相关课程后一年后累算，所以属于他在2003/04课税年度的应课税入息。故此，评税主任建议有关的薪俸税补加评税修订如下：

	<u>2003/04</u> (元)	<u>2004/05</u> (元)
入息	822,900	1,012,800
加：补加入息(学费)	<u>104,525</u>	<u>48,000</u>
	927,425	1,060,800
减：居所贷款利息	(37,083)	(26,987)
其他扣除	<u>(14,270)</u>	<u>(14,476)</u>
	876,072	1,019,337
减：免税额总额	<u>(224,000)</u>	<u>(220,000)</u>
应课税入息实额	652,072	799,337
减：先前评定的应课税入息实额	<u>(547,547)</u>	<u>(751,337)</u>

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

	<u>2003/04</u> (元)	<u>2004/05</u> (元)
补加应纳税入息实额	<u>104,525</u>	<u>48,000</u>
应缴税款	<u>19,337</u>	<u>9,600</u>

- (15) 税务局副局长不接受上诉人的反对,并决定根据上述第(14)项事实,调增有关年度的应纳税入息及应缴税款。上诉人向本委员会提出上诉。

上诉人的论点

2. 上诉人在聆讯时,除重复他在上文第1(12)段中的理据外,再提出下列论点:

- (1) 上诉人获雇主发还学费,是商界行之已久,为鼓励员工再接受教育和培训并有利于工作发挥的实报实销的教育费金额,是不应评税的入息;
- (2) 雇主亦从未将有关学费报称为上诉人入息一部份;
- (3) 倘若有关发还学费须予评税,亦不应评定为2003/04及2004/05课税年度的入息。再者,税务局是根据E集团G公司提供的资料评税,而上诉人从未受雇于该公司;
- (4) 上诉人认为如有关学费须予评税,该款项应就2001/02及2002/03课税年度,获扣除个人进修开支;
- (5) 上诉人援引本委员会裁决D2/86。在该1986年案中,委员会裁定纳税人获雇主发还的医疗费用,并不构成「额外赏赐」,不须予以征税;及
- (6) 上诉人援引本委员会裁决D57/92,支持他的论点,即纳税人在停止学业并回复工作之日,就是被视为收取金钱之时。

争议点

3. 本委员会须裁决:

- (a) 上诉人获雇主发还的学费应否予以征收薪俸税;
- (b) 若有关发还学费须课薪俸税,该等款项应否评定为上诉人在2003/04及2004/05课税年度的入息;及

- (c) 上诉人能否在有关课税年度从入息中扣除学费。

税务局局长代表提出有关的法例

薪俸税的征收

4. (1) 《税例》第 8(1)条规定如下：

「除本条例另有规定外，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... ..」

因受雇工作而获得的入息的定义

- (2) 《税例》第(9)(1)条规定如下：

「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... ..」

应评税入息的确定

- (3) 《税例》第11B条规定如下：

「任何人在任何课税年度的应评税入息，须是该人在该课税年度内从一切来源应累算的入息总额。」

入息的收取

- (4) 《税例》第11D条规定如下：

「为施行第11B条—

- (a)

- (b) 任何人成为有权申索某项入息的支付时，该入息即为该人应累算的入息... ..」

举证责任

(5) 《税例》第68(4)条规定如下：

「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。」

税务局局长代表援引下列案例

课税事宜

5. (1) David Hardy Glynn v CIR 3 HKTC 245
- (2) 税务上诉委员会裁决D25/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 531

入息所属年度事宜

- (3) 税务上诉委员会裁决D83/00, IRBRD, vol 15, 726
- (4) 税务上诉委员会裁决D26/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 601

案情分析

学费应否评税

6. (1) 在本个案中，上诉人按该计划向雇主申索发还学费，因此，他认为有关学费是雇主而不是上诉人的债务，是实报实销的发还款项（以下简称「该等款项」），并不是他的入息，不应予以征收薪俸税。
- (2) 税务局局长则认为该课程的学费单据是由大学发给上诉人，并不涉及他的雇主。故此，上诉人必须承担缴付学费的法律责任。雇主发还学费是雇主为偿还他的债务而支付的款项。税务局局长代表援引 Glynn 及 D25/08 二案，认为上诉人从雇主收取的款项是《税例》第9(1)(a)条所指的额外赏赐，是源自上诉人受雇于雇主的职务而取得，故须按《税例》第8(1)(a)及9(1)(a)条予以评税。
- (3) 在 Glynn 一案中，纳税人女儿的学费是由雇主直接支付给学校。该案的争议点是雇主支付的学费会否构成纳税人的应评税入息，或可否以透过付款安排而避免课税。英国枢密院裁定，由雇主支付的学费属额外赏赐，故属纳税人的应评税入息。Lord Templeman在枢密院判辞中解释，额外赏赐[perquisite]除泛指一般由雇主按照雇佣合约支付给雇员的现金利益外，还包括雇主为偿还雇员债务而支付的款项。

相关判辞原文如下：

‘Although a perquisite must mean the payment of money common sense requires that a perquisite must also include money which can be obtained from property which is capable of being converted into money. A perquisite also includes not only money which is actually paid to an employee but money which is paid in discharge of a debt of the employee.’

枢密院认为，雇主按照雇员要求而付出的金钱，是相等于支付金钱予雇员。因此雇主开销一笔可识别的款项而令雇员得益，即相等于雇主按雇员要求支付金钱。这是雇员的部分薪酬或金钱上的额外赏赐，须要征税。

相关判辞原文如下：

‘... an identifiable sum of money required to be expended by an employer, pursuant to a contract of service for the benefit of the employee, is money paid at the request of the employee and is either part of the employee’s salary or is a monetary perquisite taxable as such according to the law...’

- (4) 在D25/08一案中，纳税人因受聘于新雇主而向旧雇主呈辞。由于纳税人没有给予旧雇主足够的辞职通知期，她须向旧雇主支付代通知金。新雇主向纳税人付还有关代通知金。纳税人声称有关代通知金属新雇主退还她的代支款项，不应算作她的入息评税。上诉委员会不同意纳税人的观点，并指出新雇主虽没有直接将代通知金付给旧雇主，但有关代通知金确是新雇主给纳税人用作清还她对旧雇主的责任，这构成纳税人因受雇于新雇主而获得的额外赏赐。委员会裁定有关代通知金应课薪俸税。
- (5) 本委员会接受税务局局长的分析，即雇主发还该等款项，实际上是发还上诉人为承担自己向F大学就课程必须缴交学费的责任而支付的金钱。是上述两个案例中所指的「额外赏赐」。
- (6) 上诉人援引本上诉委员会裁决D2/86, IRBRD, vol 2, 299一案裁决，案中纳税人获雇主发还医疗费用，被裁定不构成「额外赏赐」，不须予以征税。
- (7) D2/86是1986年的案例，其后上诉委员会已有就相同法律问题作出不同裁决。上提D25/08便是其中之一。再者，本委员会认为本案上诉人获发还该等款项与上述D25/08和1990年Glynn两案例的事实无异。更甚者，在Glynn一案中，学费是由雇主直接支付学校，枢密

院仍判为「额外赏赐」。基于跟从司法管辖较高的法院确立的判例的原则，本委员会须采纳枢密院在Glynn一案中的判例。即本案中该等款项是《税例》第(9)(1)条中所指的「额外赏赐」，必须课税。

该等款项所属课税年度

- (8) 上述第1(7)(f)段已提及，该计划订明若雇员在完成有关课程后一年内离职，雇主保留要求雇员退还学费的权利。基于此原因，税务局决定将该等款项在上诉人完成课程后一年的课税年度累算，即在2003/04及2004/05课税年度征收薪俸税。税款的计算载于上述第1(9)段。
- (9) 上诉人在聆讯时重复他在上述第1(12)(e)段的理据，即该计划的一年服务期担保条款是可酌情处理，而非刚性条款，否则雇员应在一年服务期后才获发还学费。因此，上诉人认为他是在2002/03年间收取该等款项，如要课税亦应纳入该课税年度计算。
- (10) 在响应本委员会提问下，税务局局长代表解释《税务条例》第60条的有关规定，即评税主任可在有关课税年度届满后6年内，按照其断定有关纳税人应该被评税的款额或补加款额而对该人作出评税。
- (11) 本案中税务局在2010年3月4日向上诉人发出两份有关2003/04及2004/05的「补加评税及缴纳税款通知书」。发出日期刚是课程完成后一年的课税年再加六年。故此，该等款项应属那一课税年度的收入，在本案中有直接关系。
- (12) 税务局局长认为上诉人须在完成有关课程的个别学期及相关单元的一年内仍未离职，才有权享有该等款项，根据《税例》第11B及11D条款的规定，应计算在完成课程后一年的课税年度。税务局局长依据本委员会在D83/00及D26/07两宗个案的确定原则。
- (13) 在D83/00一案中，纳税人是一名政府工程师。他在1987年9月6日展开无薪假期以修读硕士课程。在有关期间，纳税人每月获支付与他薪金款额相同的免息贷款。他承诺在读毕课程后效力政府不少于5年。政府同时承诺，在纳税人完成5年服务以后，他可获豁免偿还有关贷款。纳税人修毕课程后在1990年9月4日复职。在放假期间，纳税人取得贷款合共1,051,545元。纳税人工作1,410天（即不足5年的1,826天）后，在1994年7月14日离职。他获豁免偿还贷款811,981元，但须清还贷款余额。纳税人同意获豁免偿还的款项为他的应课税入息，但认为有关款项应计算为他就1987年9月8日（贷款生效日期）至1990年9月4日（纳税人复职日期）期间的入息。上诉委员会

不同意纳税人的观点，并认为该款项直至获豁免偿还的一刻仍是一笔贷款，豁免偿还的行为令该款项转变为入息。有关豁免是基于纳税人1,410天的服务，并于1995年12月（豁免偿还贷款时）累算予纳税人。

相关判辞原文如下：

‘The sum was a loan till the point of waiver and the act of waiver converted the same into income. Such waiver was in consideration of the services rendered by the Taxpayer in those 1,410 days. We therefore agree with the Revenue that the sum of \$811,981 was income of the Taxpayer. It accrued to the Taxpayer on 1 December 1995.’

- (14) 在D26/07个案中，纳税人在2005年2月21日加入公司，并在首月获雇主发放签约奖金(sign-on bonus)及入职津贴(settling-in allowance)。雇佣合约订明，倘若他在入职后12个月内离职，他须按比例偿还该等款项的若干部分予雇主。纳税人在2005年9月5日离职，并依据合约条款偿还部分款项予雇主。委员会认为雇佣合约订明的是「或有条款」，有关条款应理解为纳税人只能在受雇日后任职满12个月，方可有权享有整笔签约奖金及入职津贴。

相关判辞原文如下：

‘we consider that the contract should be construed as stating in effect that the Appellant was only entitled to receive full sign-on bonus and settling-in allowance contingent on his having served the full 12 months from the date of employment.’

- (15) 本委员会参考过上述两宗案例后，认为本案中上诉人雇主资助学费款项应在上诉人完成有关课程后一年才被视作他的入息。上诉人如在一年内离职，他的雇主确有具约束力的法律权利向上诉人追讨学费。雇主会否酌情处理是雇主选择，但不影响他的法律权利。本案案情与上述两宗案例相同，应受同样法律原则处理。本委员会接受税务局局长代表解释此种累算退款方法并非针对上诉人。税务局已去信上诉人雇主，通知以后须采用同样方法计算退款及入息的日期。
- (16) 上诉人援引本委员会裁决D57/92, IRBRD, vol 8, 54。在该案中，纳税人为一名公务员，在政府的培训计划下，享有进修假期，并获得若干款项。纳税人与政府协议，若他未能完成有关课程或在完成课程后服务政府少于五年的情况下，政府有权向他追讨之前支付的款项。纳税人未能完成有关课程，其后复职，并获豁免被讨回进修期

内所收取款项。该案裁定有关款项须累算为在复职时该年度的收入。

- (17) 本委员会认为D57/92一案与本案事实存在重大分别。该案中的纳税人未有完成课程，在他复职时，与政府达成豁免还款的协议。政府在与纳税人订立豁免协议同时已完全放弃追讨的权利，故此，有关款项应被视作当时的入息。
- (18) 本案上诉人已完成课程，并履行一年期的服务承诺，故D57/92并不适用于本案。反之，该案例清楚解释，任何有关款项应被视作那一课税年度的入息，并非取决于款项的支付时间，而是雇主可追讨或豁免追讨的日期。

上诉人能否从入息中扣除该等款项

- (19) 上诉人认为如果有关学费款项是他的入息，他可以根据《税例》第12(1)(a)或(e)条款将款项从入息中扣除。

- (20) 第12(1)(a)或(e)条款规定：

「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；

.....

- (e) 在该课税年度内支付的不超过第(6)款所订明的个人进修开支款额的款额。」

- (21) 本委员会认为，根据已提供的证据，本案中上诉人在F大学修读该课程而缴付的学费并不构成「完全、纯粹及必须为产生评税入息而招致的支出」。本案中并无证据，指出上诉人必需修读该课程，才可继续他的职位以致获取入息。该课程很明显是上诉人个人进修，属私人性质的开支，不能在他的入息中扣除。第12(1)(a)条并不适用于本案。
- (22) 上诉人又认为他既然在2001/02及2002/03课税年度支付导致他收取该等款项的学费，按《税例》第12(1)(e)条的规定，他支付的学费应可以在2001/02及2002/03课税年度获考虑予以作个人进修开支扣除。

- (23) 税务局局长代表引述《税例》第64及70条中的规定。《税例》第64(1)条订明纳税人须在有关的评税通知书发出日期后1个月内以书面反对有关评税，若税务局局长信纳纳税人是因不在香港、疾病或其他合理因由而未能在1个月期限内发出反对通知书，他可视乎情况而将1个月期限合理地延长。倘若纳税人未有提出有效反对，有关评税须根据《税例》第70条，成为最终及决定性的评税。
- (24) 《税例》第70A(1)条订明，即使有关评税已按《税例》第70条成为最终及决定性的评税，在特定情况证明成立后，纳税人可在任何课税年度结束后6年内或在有关评税通知书送达日期后6个月内（两者以较迟的为准）提出更正评税。但该条例没有赋予税务局局长任何权力延长申索期限。
- (25) 上诉人就2001/02及2002/03课税年度的申索期限详列如下：

	<u>2001/02</u>	<u>2002/03</u>
评税通知书发出日期	6-8-2002	27-11-2003
《税例》第64(1)条订明的反对期限届满日	6-9-2002	27-12-2003
最后修订评税通知书发出日期	5-7-2007	-
《税例》第70A(1)条订明的申索期限届满日	31-3-2008 ^[1]	31-3-2009 ^[2]

备注：

[1] 2001/02课税年度于2002年3月31日完结。有关期限为2002年3月31日后的6年内的2008年3月31日或2007年7月5日（即该课税年度的最后修订评税通知书发出日期）后6个月的2008年1月5日（两者的较迟者）。

[2] 2002/03课税年度于2003年3月31日完结。有关期限为2003年3月31日后的6年内的2009年3月31日或2003年11月27日（即该课税年度的评税通知书发出日期）后6个月的2004年5月27日（两者的较迟者）。

- (26) 在本个案中，上诉人在2010年3月30日才就有关2003/04课税年度补加评税的反对通知书内提及，欲就他于2003年2月11日缴付的1,500元学费申索扣除个人进修开支。上诉人亦在2012年7月16日的陈述书内申索就2001/02及2002/03课税年度扣除个人进修开支。税务局局长认为，不论上诉人是透过上述反对通知书或陈述书提出申索，其反对均已过了《税例》第64(1)条的法定期限。有关评税已按

《税例》第70条成为最终的评税。本委员会接受税务局局长代表的申述，即上诉人要求更正有关评税的申请，已过了《税例》第70A(1)条的法定期限。故此，2001/02及2002/03课税年度的评税不可再作扣除个人进修开支的修订。

上诉人其他疑问

- (27) 上诉人质疑，由E集团G公司提供他的入息资料是否恰当。税务局局长已清楚解释该公司是上诉人雇主集团公司之一，由它响应税务局的查询并无不妥。此外，每位纳税人均有自己个人背景，上诉人不能以其同事有不同税务对待为理由，要求税务局解释。本委员会亦没有权要求税务局局长披露本案以外人任的税务个案资料。

总结

- (28) 综合以上分析，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，现驳回本上诉及确定上述第1(14)段评税主任修订的补加评税。