

Case No. D7/10

Salaries tax – deductions of outgoings and expenses – dependent parent allowance – sections 12, 30, 66(3) and 68(4) of Inland Revenue Ordinance ('IRO'). [Decision in Chinese]

Panel: Chow Wai Shun (chairman), John C Poon and Timothy Shen Ka Yip.

Date of hearing: 26 February 2010.

Date of decision: 14 May 2010.

The appellant objected to the assessment of salaries tax by the Inland Revenue Department ('IRD') against her in the year of assessment 2007/08 on the ground that she should be granted a dependent parent allowance. The IRD was of the view that the appellant's parents were visitors during the periods of stay in Hong Kong; they were not ordinarily residing in Hong Kong during those periods, and therefore did not comply with the requirements. Besides, before the hearing, the appellant further by fax requested the Board to deal with her outgoings and expenses which she had 'left out', in addition to the dependent parent allowance matter. In the hearing, the representative of the IRD did not insist on objecting to the appellant's request for making the claim for deduction in respect of the alleged outgoings and expenses, the Board therefore agreed to deal with the request for deduction.

Held:

1. The appellant failed to mention the said outgoings and expenses in her tax return, and also never provided the relevant particulars and evidence to prove her claim. Although the representative of the IRD did not insist on objecting to the request for making the claim for deduction, the appellant failed to discharge her burden of proof under section 68(4) of the IRO, and the claim was therefore dismissed.
2. The appellant should be granted the dependent parent allowance. The appellant's parents, during the relevant year of assessment, had voluntarily chosen to stay in Hong Kong for a settled purpose, that is, to help the appellant take care of their grandson. The purpose had a sufficient degree of continuity. In fact, before and after the relevant year of assessment, they both had similar immigration records of exit and entry. All the periods considered by the Board were those of their lawful stay in Hong Kong. Although every time the stay lasted for only a limited period of time, certain regularity was shown. Moreover, during the whole year of assessment, they

had stayed in Hong Kong for over 200 days. All the facts indicated that, other than their home in the mainland, Hong Kong was also the place of their ordinary living and residence. They had become ordinary members of the community just like any grandparents who were affectionate about their grandson. Although they might not have regarded Hong Kong as their 'real home', or their long-term future intention or expectation might change, these considerations were irrelevant and were not taken into account by the Board. (Director of Immigration v Ng Shun-loi [1987] HKLR 798; R v Barnet LBC ex parte Shah [1983] 2 AC 309)

Appeal allowed in part.

Cases referred to:

Director of Immigration v Ng Shun-loi [1987] HKLR 798
R v Barnet LBC ex parte Shah [1983] 2 AC 309
D57/02, IRBRD, vol 17, 829
D289/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 638
Sun Jie v Registration of Persons Tribunal, CACV 320/04
Commissioner of Registration v Registration of Persons Tribunal, HCAL 39/05
Lau San Ching v Apollonia Liu (1995) 5 HKPLR 32

Taxpayer in person.

Paul H M Leung Counsel and Carmen Y M Chan Senior Government Counsel of the Department of Justice for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D7/10

薪俸税 – 申免支出 – 供养父母免税额 – 《税务条例》第12条，第30条，第66(3)条及第68(4)条

委员会：周伟信（主席）、潘祖明及沈嘉奕

聆讯日期：2010年2月26日

裁决日期：2010年5月14日

上诉人反对税务局向她作出2007/08课税年度薪俸税的评税，理由是她应享有供养父母免税额的扣减。税务局认为上诉人父母于香港逗留的期间是访客的身份，并非通常居住于香港，因此不合规定。另外，在聆讯之前，上诉人以传真要求委员会除供养父母免税额一项外，处理其列出的「漏报」支出。聆讯中，税务局局长代表没有坚持反对上诉人申免该等声称支出的要求，委员会于是同意处理有关申免的要求。

裁决：

1. 上诉人未有在其报税表中提及该等支出，亦从未附上相关明细及证据，以证明其声称。虽然税务局局长代表未有坚持反对作出这项申免的要求，但上诉人未能履行《税例》第68(4)条的举证责任，所以不获扣减有关支出。
2. 上诉人应获扣减供养父母免税额。上诉人父母在有关课税年度期间，均曾为一个固定目的，就是为协助上诉人照顾自己的孙儿，自愿地选择来港留住。该目的有足够的连贯性，事实上在有关课税年度的前后，两老都有相类似的出入境记录，而委员会予以考虑的都是两老的合法居留期间，虽然每次只持续一段有限的时间，但亦显示出一定的规律；同时以整个课税年度计，两老各有超过200天的时间在香港留居。根据种种事实显示，除了在内地的老家外，香港同时成为他们惯常生活和居住的地方。他们已成为小区的一份子，与一般关爱孙儿的外祖父母无异。虽然他们或未曾视香港为「真正家园」，长远并将来的意图或期望亦或有所改变，但这些都无关痛痒，不应在委员会考虑之列。
(Director of Immigration对Ng Shun-loi [1987] HKLR 798 ;R诉Barnet LBC ex parte Shah [1983] 2 AC 309)

上诉部份得直。

参考案例：

Director of Immigration 对 Ng Shun-loi [1987] HKLR 798
R 诉 Barnet LBC ex parte Shah [1983] 2 AC 309
D57/02, IRBRD, vol 17, 829
D289/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 638
Sun Jie 诉 Registration of Persons Tribunal, CACV 320/04
Commissioner of Registration 诉 Registration of Persons Tribunal, HCAL 39/05
Lau San Ching 诉 Apollonia Liu (1995) 5 HKPLR 32

纳税人亲自出席聆讯。

大律师梁熙明及高级政府律师陈绮文代表税务局局长出席聆讯。

决定书：

1. 上诉人反对税务局向她作出 2007/08 课税年度薪俸税的评税。署理税务局副局长于 2009 年 6 月 25 日发出决定书，裁定上诉人反对无效，并维持 2008 年 9 月 16 日发出，税单号码为 X-XXXXXXXX-XX-X，2007/08 课税年度薪俸税评税通知书上所显示，应课税入息实额 551,726 元及应缴税款 58,293 元。

2. 上诉人不了解税务法例及上诉程序，没有带备上诉文件出席聆讯，亦未有提供其它书面证供。于聆讯刚开始时，上诉人情绪极不稳定，连番嚎啕大哭，并多次表示不知所措及惶恐。本委员会屡需稍歇，让上诉人稳定情绪，才可继续。

有关事实

3. 就上述决定书所载的决定所据事实，本委员会向上上诉人查核，并裁定与本上诉案的有关事实如下：

(1) 区域法院法官于 2007 年 12 月 7 日确认，上诉人与 A 先生在申请离婚前最少已连续分居两年，并发出离婚命令。上诉人与 A 先生育有一名儿子，于 2000 年出生。

(2) B 公司及 C 公司，分别申报上诉人于 2007/08 课税年度的入息如下：

<u>B公司</u>	<u>C公司</u>	<u>总额</u>
(元)	(元)	(元)

(2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

薪金	99,889	-	99,889
佣金	<u>664,396</u>	<u>38,441</u>	<u>702,837</u>
入息总额	<u>764,285</u>	<u>38,441</u>	<u>802,726</u>

(3) 上诉人于其 2007/08 课税年度的个别人士报税表中，申报从 B 公司获取入息 99,889 元及佣金 664,396 元，并申索扣除以下开支及免税额：

- (a) 「租金、生活费、补习」的支出及开支 22,500 元。
 - (b) 以雇员身分向认可退休计划的强制性供款 1,000 元。
 - (c) 就其子申索扣除子女免税额及单亲免税额。
 - (d) 就其父母（以下分别称为「D 先生」及「E 女士」）申索扣除供养父母免税额。上诉人声称于是年度给予 D 先生及 E 女士不少于 12,000 元作生活费，及他们连续与她同住至少 6 个月而并无付出十足费用。
- (4) 评税主任不接纳上诉人扣除开支及供养父母免税额的申索，并向上诉人发出以下 2007/08 课税年度薪俸税评税：

入息（第3(2)段事实）	802,726 元
减：退休计划供款（第3(3)(b)段事实）	(1,000)
基本免税额	(100,000)
单亲免税额（第3(3)(c)段事实）	(100,000)
子女免税额（第3(3)(c)段事实）	<u>(50,000)</u>
应课税入息实额	<u>551,726 元</u>
应缴税款	<u>58,293 元</u>

(5) 上诉人反对上述评税，所持理由原文抄录如下：

- (a) 「本人父母由 2005 年 7 月至 2008 年现在在港居住期间，每年约有半年时间在港居住，并且父母不在港居住时本人都要每个月给予他们生活费，相信每个人都有父母，并且都要供养，“请问谁不用供养父母”？同一个地球出生的人，我相信都有这份责任。」
- (b) 「本人已离婚，养有一子，没有拿政府其它津贴，现在只求政府给予本人一个小小要求，“给予本人父母免税

额”。在政府的角度里睇，我相信政府都不想多一个负担，迫本人加入综缓行列，．．．」

上诉人并提交下列文件副本：

- (a) 由中华人民共和国就 D 先生及 E 女士发出的公民身份证。
- (b) 由中华人民共和国就 D 先生发出的往来港澳通行证，显示 D 先生生于 1948 年 10 月，获发签注为 (T) 类。
- (c) 由中华人民共和国就 E 女士发出的往来港澳通行证，显示 E 女士生于 1949 年，获发签注同为 (T) 类。

4. 在税务局呈交本委员会的文件中，有以下进一步资料，本委员会接纳有关事实如下：

- (a) 税务局在收到上诉人的反对后，曾于 2008 年 10 月 10 日及 2009 年 1 月 19 日，两度向上诉人建议修订评税，以了结此反对个案：
 - i. 在第一次建议修订评税时，就 2007/08 课税年度，税务局提出，在没有开支明细表情形下，酌情准许扣除上诉人佣金入息(第 3(2)段事实) 的 10%，即 70,284 元，作为免税扣除项目。但税务局并没有提及供养父母免税额的扣减。
 - ii. 在第二次建议修订评税时，只针对 2008/09 年度暂缴税评税，就 2007/08 课税年度而言，仍旧酌情准许扣除上诉人佣金入息的 10%。另于批注中表示，由于 D 先生及 E 女士并非通常居住在香港，所以上诉人未能享有供养父母免税额的扣减，并指根据入境事务处的记录，他们在 2007/08 课税年度，祇曾短暂到访香港。因此，上诉人 2007/08 课税年度应课税入息，维持于第一次建议修订评税的 481,442 元，而按累进税率计算之税额为 46,345 元。

上诉人并无接纳任何建议修订评税。

- (b) 根据香港入境事务处提供，有关 D 先生及 E 女士的出入境数据显示：
 - i. 于 2007 年 4 月 1 日至 2008 年 3 月 31 日期间，他们以访客身份获准于香港逗留。
 - ii. D 先生在该段期间及前后一次 (该两次以斜体字表示) 的出

(2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

入境资料如下：

<u>出/入境</u>	<u>日期</u>	<u>时间</u>
入境	2006年11月11日	11时08分28秒
出境	2007年2月6日	09时59分53秒
入境	2007年4月21日	13时16分57秒
出境	2007年7月11日	10时04分31秒
入境	2007年9月16日	11时27分08秒
出境	2007年11月17日	09时53分52秒
入境	2007年11月18日	17时03分31秒
出境	2007年12月14日	09时44分28秒
入境	2008年2月16日	11时16分26秒
出境	2008年4月3日	12时17分58秒
入境	2008年4月6日	20时47分18秒
出境	2008年5月13日	08时30分10秒

iii. E女士在该段期间及前后一次(该两次以斜体字表示)的出入境资料如下：

<u>出/入境</u>	<u>日期</u>	<u>时间</u>
入境	2007年1月30日	13时13分49秒
出境	2007年2月20日	14时05分54秒
入境	2007年2月23日	17时19分28秒
出境	2007年4月27日	12时59分58秒
入境	2007年7月6日	13时30分48秒
出境	2007年8月10日	15时16分02秒
入境	2007年8月10日	21时35分49秒
出境	2007年10月1日	12时10分51秒
入境	2007年12月2日	13时32分40秒
出境	2008年2月29日	10时15分44秒
入境	2008年5月24日	12时11分08秒
出境	2008年8月20日	09时51分37秒

(c) 根据上诉人响应税务局的进一步查询：

- i. D先生和E女士在国内的住址，乃D先生的自置物业。
- ii. 除该住址外，D先生和E女士在国内并没有其它自置物业。
- iii. D先生和E女士并没有在香港拥有任何物业或资产。
- iv. 在2007/08课税年度，D先生和E女士均已退休，他们退休前

都是农民。

- v. D 先生和 E 女士在国内有其它家人，包括其长子、长媳、次子、次媳、幼女和女婿，但并未同住。
- vi. D 先生和 E 女士在香港还有一位姑妈。
- vii. D 先生和 E 女士轮流到港，协助照顾上诉人的儿子。

上诉理由

5. 从上诉通知书及上诉理由陈述书来看，上诉人似有未尽之音。原文节录如下：

「(1) 要求税局减免本人的父母免税额(供养父母免税额)。本人的父母在香港并不是旅游、玩，而是在港帮本人照顾小孩。本人忙于工作，如果不是本人的父母帮忙，我相信政府又多了一个负担，我想靠自己，亦都不想给任何人的负担。难道政府这样都不给予……。在港非常之多单亲家庭，亦都知好多人[藉]此借着在政府免费提取，本人的性格并不是如此种类，所以在自己还年轻时尽量自己做得到的事情尽量做。本人觉得供养父母只是每个人必须的责任……」。

6. 2009年12月9日，上诉人以传真要求本委员会除供养父母免税额一项外，处理其列出的「漏报」支出，包括交通费(每天约200元；每年约共64,000元)、电话费(每年3,000元)、膳食费(每年15,000元)及银行收费(每年约10,000元)。对此，律政司代表税务局于2009年12月15日回复表示反对。

7. 根据《税务条例》(香港法例第112章，下称「税例」)第66(3)条规定，除非获得委员会同意，并遵照委员会所决定的条款进行，否则上诉人在其上诉的聆讯中，不得倚赖其上诉理由陈述书所载以外的任何其它理由。

8. 聆讯中，税务局局长代表没有坚持反对上诉人申免该等声称支出的要求，委员会于是同意处理有关申免的要求。

《税例》的有关规定及相关法律原则

9. 在税务局局长代表提出的《税务条例》条文和从相关案例的法律原则中，本委员会认同下文第10至15段所列的规定及原则，适用于本个案。

10. 适用《税务条例》有关规定如下：

- (a) 第30条：

「(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。

．．．

(1A) 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；．．．

在该年度内供养该人的．．．父或母；及

(b) 该名父或母—

(i) 在该年度内任何时间通常居住于香港；

(ii) 在该年度内任何时间年龄为55岁以上，但未满60岁；

(iii) 并非在该年度内年届60岁；及

(iv) 在该年度内连续全年均没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。

．．．

(3A) 根据第(1A)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(本委员会注：在2007/08课税年度，是项免税额为15,000元)；

．．．

(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．．．供养—

(i) . . . 或

(ii) 该人 . . . 在该课税年度提供不少于订明款额的金钱 (本委员会注 : 在2007/08课税年度 , 是项款额为12,000元) 以供养该名父或母 . . . 。」

(b) 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。」

11. 就申免支出一项 , 上诉人为薪俸税纳税人 , 《税例》有关条文为第12条 , 惟据下文分析 , 并无详加引述的必要。

12. 供养父母免税额中有关「通常居住于香港」的要求 , 以下案例可作援引及说明。

13. 香港上诉庭案例 Director of Immigration 对 Ng Shun-loi [1987] HKLR 798 , 沿用英国上议院案例 R 诉 Barnet LBC ex parte Shah [1983] 2 AC 309 , 裁定一个人「通常居住」的地方 , 是指他惯常生活的地方 , 是该人作为该小区的成员而惯常居住的地方 , 而该人是否「通常居住」于某地 , 则取决于有关个案的事实。判词原文节录如下 :

‘[Per Hunter J on page 802]...Eveleigh, L.J. [in the Court of Appeal in R v Barnet LBC, ex parte Shah [1982] 1 QB 688] says this:

“A person is a resident where he resides... When is he ordinarily resident? I think that is when he resides there in the ordinary way. That must be the meaning of the adverb. The expression is therefore contemplating residence for the purposes of every day life. It is residence in the place where a person lives and conducts his daily life in circumstances which lead to the conclusion that he is living there as an ordinary member of the community would live for all the purposes of his daily life.”

That seems to me a very simple description of the objective test which Lord Scarman [in the House of Lords in R v Barnet LBC, ex parte Shah [1983] 2 AC 309] advocated.

...

[Per Cons V-P on page 804] Ultimately it is no more than a question of fact... The Tribunal will have to consider the particular circumstances of each individual case...'

14. 本委员会案例 D57/02, IRBRD, vol 17, 829 及 D289/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 638, 均引用 Ng Shun-loi 一案对「通常居住」一词的解释。

15. 而根据英国上议院案例 R 诉 Barnet LBC ex parte Shah [1983] 2 AC 309, 除非有关条例或条文另有所指, 「通常居住」于某地的意思, 是指一个人在某段时间, 为固定目的, 自愿地选择一处地方或国家, 作为他或她当时正常生活留居的地方, 而该段时间可长可短; 然而, 绝不能把非法居留计算在内。而固定目的可以是一个, 也可以是多个; 可以是明确特定的, 也可以是概括笼统的, 只要是固定的, 可以只持续一段有限的时间。教育、经营业务或专业、受雇、健康、家庭, 或者不过是单为喜爱那地方, 都是选择惯常住处的常见原因, 惟一个居住目的, 需有足够的连贯性, 方可称为固定原因。相反, 我们无需判别那人的「真正家园」, 亦无需对其长远并将来的意图或期望, 大费周章。有关的时段并不是指将来的, 而是大部份, 甚至已经全部溜走了的时间。

相关判词原文节录如下:

'Unless, therefore, it can be shown that the statutory framework or the legal context in which the words are used requires a different meaning, I unhesitatingly subscribe to the view that "ordinarily resident" refers to a man's abode in a particular place or country which he has adopted voluntarily and for settled purposes as part of the regular order of his life for the time being, whether of short or of long duration.

There is, of course, one important exception. If a man's presence in a particular place or country is unlawful, e.g., in breach of the immigration laws, he cannot rely on his unlawful residence as constituting ordinary residence... The purpose may be one; or there may be several. It may be specific or general... indeed (the) purpose, while settled, may be for a limited period. Education, business or profession, employment, health, family, or merely love of the place spring to mind as common reasons for a choice of regular abode... All that is necessary is that the purpose of living where one does has a sufficient degree of continuity to be properly described as settled.

.....

(It) is not required to determine his "real home", whatever that means: nor need any attempt be made to discover what his long term future intentions or expectations are. The relevant period is not the future but one which has largely (or wholly) elapsed.'

16. 税务局局长代表虽援引(a)入境条例(香港法例第115章)第11(10)条、(b)上诉庭案例 Sun Jie 诉 Registration of Persons Tribunal, CACV 320/04、(c)高等法院案例(i) Commissioner of Registration 诉 Registration of Persons Tribunal, HCAL 39/05、(ii) Lau San Ching 诉 Apollonia Liu (1995) 5 HKPLR 32 及(iii)有关顾主强(债务人)事宜 [2007] 2 HKLRD 292, 但其陈词只涉及(a)、(b)及(c)(i), 本委员会将在下文作进一步分析。

案情分析及裁决

申免支出

17. 这方面可用寥寥数语解决, 事实上, 律政司在代表税务局的覆函(上文第6段)中, 亦已有提及。

18. 上诉人虽在有关陈词中, 对该等支出的需要, 略作表述, 然而, 上诉人未有在其报税表中提及该等支出, 亦从未附上相关明细及证据, 以证明其声称。本委员会认为, 虽然税务局局长代表未有坚持反对作出这项申免的要求, 但上诉人未能履行《税例》第68(4)条的举证责任, 所以不获扣减有关支出。

19. 然而, 有委员希望税务局考虑上诉人的特殊情况, 继续行使上文第4(a)(i)段所示的酌情权, 倘若如此, 本委员会将不会表示反对。

供养父母免税额

20. 本个案的争议点, 在于上诉人是否符合《税例》第30(1A)及30(4)(a)(ii)条的条件, 就D先生及E女士享有供养父母免税额。

21. 关于《税例》第30(4)(a)(ii)条, 税务局局长代表陈词时称, 上诉人没有提供证据, 以证明她在2007/08课税年度, 分别提供不少于12,000元予D先生及E女士, 以供养他们。

22. 上诉人在其2007/08课税年度报税表第8.4(5)(ii)一栏中, 标示她在该年度内分别给予D先生及E女士不少于12,000元的金钱作生活费。上诉人在回复本委员会提问时, 称D先生及E女士在港期间, 均是与上诉人同住, 由上诉人负责日常基本支出, 整个家庭日常开支, 包括膳食, 但不包括杂费, 每月三千多至四千元, 另外每月给予D先生及E女士零用金数百至一千元不等。以上诉人的基本薪金计, 应甚为吃力, 但若结合其佣金, 并从她一贯的表述, 基于D先生与E女士对上诉人的极大协助, 上诉人竭尽所能, 无论D先生与E女士身在国内或在香港, 都以金钱供养和回馈, 绝非意外。另外, 上诉人以现金给予本为内地公民的D先生和E女士, 交付之间没有书面证据, 亦属合情合理, 而税务局局长代表当时亦没有要求上诉人进证人席上宣誓作供。所以, 本委员会经考虑已呈交的文件及上诉人的陈词, 认为上诉人在事实上已符合《税例》第30(4)(a)(ii)条的要求。

23. 如是者，由于 D 先生及 E 女士在 2007/08 课税年度，皆已年逾 55 岁，却未滿 60 岁，他们又并非在该年度内年届 60 岁，而且均没有资格根据政府伤残津贴计划申索津贴，上诉人此项申索成功与否，将取决于 D 先生及 E 女士是否在该年度内任何时间通常居住于香港（即第 30(1A)(b)(i) 条）。

24. 税务局局长代表书面陈词提出：「[D 先生]及[E 女士]以双程证来港，他们在香港入境或留住的准许，在他们离开香港后即告失效[《入境条例》第 11(10)条]。故此，他们在离港以后并没有权进入或留居香港。在这情形下，D 先生及 E 女士不可被视为『通常居于香港』[见 Sun Jie v Registration of Persons Tribunal, CACV 320/04，第 9 及 10 段及 Commissioner of Registration 诉 Registration of Persons Tribunal, HCAL 39/05，第 33 至 35 段]。」Sun Jie 一案有关判词原文如下：

‘9. ... [I]t seems to me that this case is governed by one very simple proposition namely that it is impossible for somebody to be ordinarily resident in a place when he cannot be resident there.

10. As explained in the Shah case ordinary residence has to be understood in its natural meaning. As is acknowledged in the reported cases, a person who is ordinarily resident in a particular place is, of course, at liberty to travel and move from place to place. Such a person will remain ordinarily resident in his place of ordinary residence even when he is away. It is possible that a person may have two places in which he can be ordinarily resident at the same time. That is not common but it is certainly possible. Despite all that, ordinary residence must entail presence in that place and if a person cannot lawfully be in that place he cannot reside there, still less can he be ordinarily resident there.’

至于 Commissioner of Registration 一案的有关判词，原文如下：

‘33. Thus ... as a visitor with a limit of stay, whenever [the person] left Hong Kong, the remaining period of his permission to stay would have expired. See IO s.11(10).

34. It follows that, ... during any period of absence from Hong Kong, his limit of stay having expired upon departure from the HKSAR, [the person] would have had no lawful permission to enter or reside here.

35. [The person] cannot then have been ordinarily resident in Hong Kong at the time of his often lengthy absences from here. This is clear from Sun Jie aka Sun, Alex J v. Registration of Persons Tribunal and others, CACV 320/2004, 22 December 2005.’

25. 根据《入境条例》第 11(10)条，D 先生及 E 女士以双程证入境及在许可

期内留住香港，于期限届满离港后，下一次持有效双程证或其它许可来港前，没有权进入或留居香港。本委员会认为，这与 Shah 案例中「非法居留于某地不被计算在『通常居住』在该处」的原则一致，与税务局局长援引的判词中，说明一个人若不能合法地身处于某地，则不可能在那里留居，更遑论「通常居住」于那地，亦无不符。D 先生与 E 女士以「访客」身份入境，获准在签证期限内于香港留居。根据 Shah 案例，在衡量他们在有关课税年度任何时间内是否「通常居住」于香港，该等合法留居香港的时段，应包括在考虑范围之列。

26. Sun Jie 一案的判词亦提出，某地的「通常居民」，可自由进出和活动，就算离开那地，仍可继续在其「通常居住」的地方拥有该身份。再者，一个人亦可能同时「通常居住」于两个地方。本委员会认为，《税例》第 30(1A)(b)(i) 条只要求受供养父母在有关课税年度内「任何时间」通常居住于香港，而非「全部时间」或「特定时间」，显然对此要求留有弹性，与第 30(4)(a)(i) 条要求的「至少连续 6 个月」有所不同。所以，虽然 D 先生和 E 女士于双程证期限届满时必须离港，并在下一次申领到双程证或其它许可来港前，没有权进入香港，亦不一定影响其符合《税例》第 30(1A)(b)(i) 条的要求；另一方面，在双程证签证期限内，D 先生和 E 女士可以自由地在香港活动，而据他们的出入境记录，在有关期间内可多于一次出入境。

27. 税务局局长代表引用的本港案例，牵涉的当事人都是长时间没有在香港留居，却坚称拥有「通常居民」的身份，与本个案的案情大相径庭。其中 Sun Jie 及 Commissioner of Registration 二案，更涉及须连续「通常居住」于香港满七年，以符合永久性居民的资格和有关申请程序及时限等，不是本个案的焦点所在。本委员会认为，判决与个别案情有密切关系，不能把该等裁决硬套至本个案中，正如 Shah 和其它案例，包括 Ng Shun-loi 及 Lau San Ching 二案所言，这是一个关乎事实和程度的问题(a question of fact and degree)，税务局局长代表对此亦表赞同。

28. 本委员会认为，决定 D 先生及 E 女士是否在有关课税年度的任何时间内通常居住于香港，须以英国上议院 Shah 一案的原则，和香港上诉庭 NG Shun-loi 一案的解释，应用于本个案的事实上。

29. 税务局局长代表在书面陈词称，D 先生及 E 女士并非「以香港小区成员的模式惯常地在香港生活」，原因包括：

- (1) 通常居住于香港的人没有逗留香港不可多于 90 日的限制；
- (2) 通常居住于香港的人在港拥有资产，例如：物业、银行存款等；
- (3) 通常居住于香港的人甚少在内地拥有物业，而在香港则没有物业；
- (4) 通常居住于香港的夫妇甚少须要轮流进出香港。

税务局局长代表更提出，「[D先生]和[E女士]实为通常居住于内地，而非香港」，除上诉人外，他们的子女全都居于内地，「[D先生]和[E女士]间断地到访香港的目的是为探亲」。

30. 本委员会对上述所提的四项因素，并不苟同。在 Sun Jie 及 Commissioner of Registration 二案，当事人初时在香港留居，均有限制，上文的第(1)个原因，看来将通常居住于香港与拥有永久性居民身份等同，这与 Shah 一案的原则不符。而且，英国上议院在 Shah 一案中，亦指「入境身份」(immigration status)不过是在护照上显示，准许进入有关地域的条件，不能视为就是否在该处居住的具决定性的准则，有关判词，原文如下：

‘Immigration status, unless it be that of one who has no right to be here, in which event presence...is unlawful, means no more than the terms of a person’s leave to enter as stamped upon his passport. This may or may not be a guide to a person’s intention in establishing a residence... it certainly cannot be the decisive test...’

31. 至于第(2)至第(3)个原因，首先并不一定绝对，其次则对本个案的案情不予理会。事实上，就算是香港永久性居民都不一定在港拥有物业，相反，有不少香港人选择在内地置业，另一方面，D先生和E女士为内地公民，年纪老迈，在港与上诉人同住，根本没有必要在香港自置物业；上诉人供养父母，负责日常家庭开支，以现金支付父母零用和生活费，两老何须银行户口，多此一举？

32. 所提第(4)个原因，及所指D先生和E女士到访香港的目的，亦不理睬本个案案情。D先生及E女士轮流进出香港，情非得已，除了要兼顾于内地的自置物业和家人外，亦受留居香港的期限所限，要有效地协助上诉人，两老根本不能每次同时到港，否则须同时离港；惟有交替式到达，轮流在港约三个月，又藉对方留港时申领下一次双程证，上诉人整年下来才能无间断地得到所需的协助。正如上诉人于陈词及响应时均曾强调，父母来港是为协助照顾孙儿，好让上诉人能专心工作，赚钱养家，若能长期留居，免去风尘仆仆，对年迈两老岂不更好？只是客观条件未能容许而已。另外，「[D先生]和[E女士]实为通常居住于内地，而非香港」的结论，否定 Sun Jie 一案所指「一个人可同时多于一地通常居住」的可能，而在上述似是而非的原因的前提下，亦站不稳脚。

33. 相反，本委员会认为D先生和E女士均符合 Shah 一案的原则和 Ng Shun-loi 一案的解释。他们在有关课税年度期间，均曾为一个固定目的，就是为协助上诉人照顾自己的孙儿，自愿地选择来港留住。该目的有足够的连贯性，事实上在有关课税年度的前后，两老都有相类似的出入境记录，而本委员会予以考虑的都是两老的合法居留期间，虽然每次只持续一段有限的时间，但亦显示出一定的规律，同时以整个课税年度计，D先生及E女士各有超过200天的时间在香港留居，根据种种事实显示，除了在内地的老家外，香港同时成为他们惯常生活和居住的地方，成为小区的一份子，与一般关爱孙儿的外祖父母无异。虽然他们或未曾视香港为「真

(2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

正家园」，长远并将来的意图或期望亦或有所改变，但这些都无关痛痒，不应在本委员会考虑之列（参上文第 15 段提述的法律原则）。

34. 总括而言，本个案具特殊案情，故可致与过往案例不同的结论和结果。本委员会认为上诉人应获扣减供养父母免税额。

结论

35. 经详细考虑所有证据和双方陈词及论点，与及基于上文的分析，本委员会认为上诉人有关供养父母免税额部份上诉成立，但申免支出部份却不成立。

36. 除非税务局能遂上文第 19 段提及委员所愿，上文第 1 段所示应课税入息实额及应缴税款，因应上述结论应修订如下：

入息	802,726 元
<u>减</u> ：退休计划供款	(1,000)
基本免税额	(100,000)
单亲免税额	(100,000)
子女免税额	(50,000)
供养父母免税额	<u>(30,000)</u>
应课税入息实额	521,726 元
	=====
应缴税款	53,193 元
	=====