

Case No. D8/07

Salaries tax – whether or not the rent and the holiday expenses paid by the employer be subject to taxable income – section 8(1)(a), 9(1), 9(1A)(a), 9(1)(a)(i) and (ii) of the Inland Revenue Ordinance (‘IRO’) – the Board has no power to amend the facts or evidence that have already happened – IRO has no section to directly deduct rent from income – for taxpayer to prove that the rent was paid or refund by the employer – actual expenditure on holiday expenses could not be reason to change part of the salary payment to become holiday expenses [Decision in Chinese]

Panel: Anthony So Chun Kung (chairman), Leung Lit On and David Yu Hon To.

Date of hearing: 5 February 2007.

Date of decision: 26 June 2007.

The taxpayer claimed that rent and holiday expenses paid by the employer to the taxpayer were the refund under section 9(1A)(a), 9(1)(a)(i) and 9(1)(a)(ii) of the IRO and were not taxable income under section 9(1)(a) of the IRO. The assessor refused to accept the income received by the taxpayer from the employer included any rent refund or holiday allowance.

Held:

1. According to the IRO, the taxpayer must prove that the holiday expenses received by the taxpayer from the employer must be the holiday warrant or passage under section 9(1)(a) and the rent must be the rent refund under section 9(1A)(a)(b). Otherwise, the arrangement between the taxpayer and his employer to report the refund in the tax return was contrary to the IRO.
2. The Board has no power to allow the taxpayer to apply for any amendment to the fact or evidence that had already happened. In the taxpayer’s application for amendment, the Board has no power to consider and the Board would not support such an application.
3. Section 8(1)(a) of the IRO stipulated that any income arising in Hong Kong from employment shall subject to salaries tax. Section 9(1) of the IRO defined the word ‘income’ in section 8(1)(a) that included any wages, salary, leave pay, fee, commission, bonus, gratuity, perquisite, or allowance.

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

4. IRO has no section to directly deduct the rent from the income. IRO only deemed the rent (section 9(1A)(a)(i)) or refund (section 9(1A)(a)(ii)) paid by employer or associated corporation not to be taxable income. The rental value was calculated as 10% of the income received by the employee from the employer under section 9(1)(a) after deducting the outgoings and expenses during the period of assessment under section 12(1)(a) and (b). If the rent was not paid or refund by employer or associated corporation, section 9(1A)(a) and (b) would not apply. The rent could not be considered as not an income and the rent would be included as employment income subject to salaries tax. In the premises, unless the taxpayer could prove the rent was paid or refund by the employer, even the taxpayer had paid the rent, the taxpayer still could not rely on section 9(1A)(a) to exclude the rent from his taxable income (D28/00, IRBRD, vol 15, 330; D34/96, IRBRD, vol 11, 497; Commissioner of Inland Revenue v Peter Leslie 5 HKTC 683; D19/95, IRBRD, vol 10, 157 considered)

5. In order to deduct the holiday expenses, the requirements as stated in section 9(1)(a) of the IRO should be fulfilled. The expenses should be '(i) the value of any holiday warrant or passage granted by an employer to an employee in so far as it is used for travel; (ii) any allowance for the purchase of any such holiday warrant or passage in so far as it is expended for that purpose; ...'. Although the taxpayer had spent holiday expenses, it could not be the reason to change part of the salary payment received from the employer to be a refund for holiday expenses (D19/95, IRBRD, vol 10, 157 followed).

Appeal dismissed.

Cases referred to:

D28/00, IRBRD, vol 15, 330

D34/96, IRBRD, vol 11, 497

Commissioner of Inland Revenue v Peter Leslie 5 HKTC 683

D19/95, IRBRD, vol 10, 157

Taxpayer represented by his wife.

Chan Wai Yee and Lai Wing Man for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D8/07

薪俸税 - 雇主支付给他的租金及旅游费用是否应课税入息 - 《税务条例》(「税例」) 第8(1)(a)条、第9(1)条、9(1A)(a)条或第9(1)(a)(i)及(ii)条 - 委员会没有权力容许上诉人追补修正已发生的事实及证据 - 《税务条例》没有直接扣减租金的条款 - 上诉人证明有关租金乃雇主支付或退还的 - 确实有花旅游费不能成为理由把「薪金支款」部份改变成为「旅游费退款」

委员会：苏震共（主席）、梁列安及俞汉度

聆讯日期：2007年2月5日

裁决日期：2007年6月26日

上诉人声称其雇主支付给他的租金及旅游费用属《税务条例》9(1A)(a)条或第9(1)(a)(i)及(ii)条所指的应退款额，而不是税例第9(1)(a)条所指的应课税入息。评税主任不接纳上诉人从其雇主所得的入息中是包含任何租金退款及旅游费用津贴。

裁决：

1. 根据税例，上诉人必须证明他收自雇主的旅游费必须是税例第9(1)(a)条所规定的度假券或旅费，而住屋租金又必须是税例第9(1A)(a)(b)条所规定的租金退还，否则他与雇主的有关退款报税安排是不符合税例。
2. 委员会是没有权力去容许上诉人追补修正已发生的事实及证据的。对上诉人主张的追补修正，本委员会无权受理，亦不予支持。
3. 税例第8(1)(a)条规定任何源于香港职位或受雇工作的入息，均须予以徵收薪俸税。税例第9(1)条对第8(1)(a)条「入息」一词的释义包括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。
4. 税例根本没有直接扣减租金的条款。税例只规定不将雇主或相联法团所支付(第9(1A)(a)(i)条)或退还(第9(1A)(a)(ii)条)的租金计入雇员的应课税入息，而是将雇员从雇主处获得的第9(1)(a)条所述的入息，减去在该期间所招致的第12(1)(a)及(b)条所订的支出及开支后的10%来当作第9(1)(b)款租值来计进入息。倘若有关的租金不是雇主或相联法团支付或

退还的话，第 9(1A)(a)、(b)条就不适用，有关的租金就得不到免被视为入息的处理，须被纳入为受雇工作入息，予以徵收薪俸税。由此可见，除非上诉人能证明有关租金乃雇主支付或退还的，否则纵然他真实支出了该等租金，他仍不能援引第 9(1A)(a)款规定，将该项租金免除被计入他的应课税入息去 (参考 D28/00, IRBRD, vol 15, 330; D34/96, IRBRD, vol 11, 497; Commissioner of Inland Revenue v Peter Leslie 5 HKTC 683; D19/95, IRBRD, vol 10, 157)。

5. 要税务扣减旅游费就必须符合税例第 9(1)(a)条规定，有关的费用必须是「(i)雇主发给雇员并由雇员仅用于旅游的度假券或旅费的价值；(ii)作购买任何该等度假券或用作旅费并仅为为此目的而用去的津贴；...」。虽然上诉人确实有花旅游费，但亦不可单以此理由把雇主向他作出的「薪金支款」部份改变成为「旅游费退款」(参考 D19/95, IRBRD, vol 10, 157)。

上诉驳回。

参考案例：

D28/00, IRBRD, vol 15, 330

D34/96, IRBRD, vol 11, 497

Commissioner of Inland Revenue v Peter Leslie 5 HKTC 683

D19/95, IRBRD, vol 10, 157

纳税人由妻子代表出席聆讯。

陈慧仪及黎咏文代表税务局局长出席聆讯。

裁决书：

上诉

1. A 先生反对税务局向他作出的 1998/99 至 2002/03 课税年度薪俸税补加评税。A 先生声称下列其前雇主支付给他的租金及旅游费用属《税务条例》(以下简称「税例」)第 9(1A)(a)条或第 9(1)(a)(i)及(ii)条所指的应退款额，而不是税例第 9(1)(a)条所指的应课税入息：

课税年度	住所租金福利 元	旅游费用福利 元	总额 元
1998/99	137,500	—	137,500

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

1999/2000	134,043	21,414	155,457
2000/01	97,500	27,093	124,593
2001/02	102,000	25,853	127,853
2002/03	50,500	-	50,500

署理税务局副局长(以下简称「副局长」)于2006年10月27日发出决定书,否定A先生之反对。A先生不服,向委员会提出本上诉。

事实

2. 本委员会核实下述事实是没有争议的:

- (1) A先生在有关课税年度期间受雇于B公司。A先生的职衔自1998年4月1日起由高级营业经理更改为高级行政经理(级别B),薪酬包括每月基本薪金23,800元及年终双粮(B1/53-54)。A先生于1998年6月1日离职。
- (2) A先生于1998年7月27日获B公司重新聘任为助理总经理(营业)(级别S2),薪酬包括每月基本薪金25,000元、佣金、分红、双粮及电话津贴(B1/55-64)。A先生于2003年7月6日离职。
- (3) B公司就A先生提交的1998/99至2002/03课税年度雇主填报的薪酬及长俸报税表(R1/1-3, B1/33-34)载有下列资料:

	1998/99	1999/2000	2000/01	2001/02	2002/03
(a) 受雇职位 :	助理总经理 (营业)		副营业董事		总经理
(b) 受雇期间 :	1-4-1998 – 31-3-1999	1-4-1999 – 31-3-2000	1-4-2000 – 31-3-2001	1-4-2001 – 31-3-2002	1-4-2002 – 31-3-2003
(c) 入息详情 :					
	元	元	元	元	元
薪金	104,223	177,514	213,623	200,647	237,015
佣金	<u>3,769</u>	<u>2,136</u>	<u>173</u>	<u>-</u>	<u>-</u>
总额	<u>107,992</u>	<u>179,650</u>	<u>213,796</u>	<u>200,647</u>	<u>237,015</u>
(d) 所提供居所的详情 :					
地址 :	C单位				
期间 :	1-5-1998 – 31-3-1999	1-4-1999 – 31-3-2000	1-5-2000 – 31-3-2001	1-4-2001 – 31-3-2002	1-4-2002 – 7-10-2002
	元	元	元	元	元
由雇员付 给业主的 租金 :	137,500	134,043	97,500	102,000	50,500

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

由雇主发 还给雇员 的租金：	137,500	134,043	97,500	102,000	50,500
----------------------	---------	---------	--------	---------	--------

- (4) A先生在其1998/99至2002/03课税年度个别人士报税表(R1/4-23)内，申报与第(3)项事实所列的相同入息及居所资料。
- (5) 评税主任根据B公司及A先生申报的资料，向A先生作出下列1998/99至2002/03课税年度薪俸税评税：

	1998/99 元	1999/2000 元	2000/01 元	2001/02 元	2002/03 元
入息 [第(3)(c)项事实]	107,992	179,650	213,796	200,647	237,015
加：寓所租值	<u>10,799</u>	<u>17,965</u>	<u>19,597</u>	<u>20,064</u>	<u>12,337</u>
	118,791	197,615	233,393	220,711	249,352
减：向认可退休计划 支付的供款	<u>—</u>	<u>—</u>	<u>3,000</u>	<u>10,032</u>	<u>11,575</u>
	118,791	197,615	230,393	210,679	237,790
减：基本免税额	<u>108,000</u>	<u>108,000</u>	<u>108,000</u>	<u>108,000</u>	<u>108,000</u>
应课税入息实额	<u>10,791</u>	<u>89,615</u>	<u>122,393</u>	<u>102,679</u>	<u>129,777</u>
应缴税款	<u>215</u>	<u>5,503</u>	<u>10,306</u>	(注) <u>7,071</u>	<u>11,562</u>

注 根据税款豁免(2001课税年度)令，A先生可获豁免缴付税款3,000元，应缴税款遂减为4,071元。

- (6) A先生没有反对第(5)项事实的评税。
- (7) B公司就评税主任的查询，提供了以下资料(R1/42-44)：
- (a) B公司的职员手册载有「住屋租金税务报销安排」(以下简称「住屋税务安排」，B1/65)及「海外旅游费用税务报销安排」(以下简称「旅费税务安排」，B1/66)的条款，该等条款为雇佣合约的一部份。
- (b) B公司支付给符合申请上述税务安排资格的员工的薪酬包括该员工的底薪、津贴、佣金、该等租金及旅游费用。
- (c) 虽然B公司有既定的住屋税务安排的程序，但由于地产行业前线职员的流动性高，在执行该等安排时往往会出现困难，例如员工有时在三月份或离职时才递交租约予B公司处理有关税务安排。

- (d) B公司在1998/99至2002/03课税年度期间的人事政策跟2000/01课税年度期间的政策相同。
- (e) 根据2000/01课税年度的住屋税务安排(附件C, B1/65), 它订有下列条款：
 - (i) 「住屋租金税务报销最高限额为报税年度之租约期内的租金或该申请员工在报税年度内平均总薪佣之40%(以较低者为准)。 」
 - (ii) 「租金税务报销将在申请员工之薪佣中扣减。 」
 - (iii) 「如员工之租约于报税年度前已开始, 则需于4月份内把已打厘印之租约副本交予人事部。 」
 - (iv) 「如员工之租约于报税年度中开始或订立新租约, 则需于起租日起1个月内把已打厘印之租约副本交予人事部。 」
 - (v) 「员工需集齐整个报税年度的租单或租金收条正本, 于2001年3月10日前连同申请表...一并交予人事部查核。 」
- (f) 根据2000/01课税年度的旅费税务安排(附件D, B1/66), 它订有下列条款：
 - (i) 「税务报销限额为该员工在报税年度内需报税总薪佣之10%或以下, 报销金额将在薪佣中扣减。 」
 - (ii) 「符合资格的员工、其配偶及子女需把海外旅行费用之正本收据...交予人事部...。 」
 - (iii) 「根据报税年度, 员工必须最迟于每年3月31日或之前递交该财政年度之海外旅游费用正本收据, 连同申请表...一并交予人事部查核。 」
- (g) 以A先生在B公司受雇的职位, 他是符合申请住屋税务安排及旅费税务安排的员工。
- (h) B公司在1998/99至2002/03课税年度期间退还给A先生的租金及旅游费用如下(B1/75-80, 92-95; R1/47-48) :

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

课税年度	退还租金 元	旅游费用 元	总额 元
1998/99	137,500	—	137,500
1999/2000	134,043	21,414	155,457
2000/01	106,000	27,093	133,093
2001/02	102,000	25,853	127,853
2002/03	50,500	—	50,500

- (8) 评税主任在覆核A先生的个案后，认为B公司声称退还予A先生的住所租金及海外旅游费用是A先生受雇收入，应课缴薪俸税。评税主任遂向A先生作出下列1998/99至2002/03课税年度薪俸税补加评税：

	1998/99 元	1999/2000 元	2000/01 元	2001/02 元	2002/03 元
入息 [第(3)(c)项事实]	107,992	179,650	213,796	200,647	237,015
加：退还租金					
[第(7)(h)项事实]	137,500	134,043	106,000	102,000	50,500
旅游费用					
[第(7)(h)项事实]	—	21,414	27,093	25,853	—
	245,492	335,107	346,889	328,500	287,515
减：向认可退休计划支付的供款	—	—	3,000	10,032	11,575
	245,492	335,107	343,889	318,468	275,940
减：基本免税额	108,000	108,000	108,000	108,000	108,000
应课税入息实额	137,492	227,107	235,889	210,468	167,940
减：先前评定的应课税入息实额					
[第(5)项事实]	10,791	89,615	122,393	102,679	129,777
补加应课税入息实额	<u>126,701</u>	<u>137,492</u>	<u>113,496</u>	<u>107,789</u>	<u>38,163</u>
应缴税款	12,873	28,108	29,601	22,279	18,049
减：先前评定的税款					
[第(5)项事实]	215	5,503	10,306	4,071	11,562
补加税款	<u>12,658</u>	<u>22,605</u>	<u>19,295</u>	<u>18,208</u>	<u>6,487</u>

- (9) A先生反对第(8)项事实的补加评税，理由是评税过高，他每年已申报及清缴应缴的税款(R1/25)。
- (10) B公司就评税主任进一步的查询，提供了以下文件(R1/46, 62, 68)：

附件 有关薪金的明细表

1998/99至2002/03课税年度的「个人申报列表」。该等列表列出A先生于1998年4月1日至2003年3月31日期间每月的薪金、津贴、双粮/花红、佣金及其它收入的款额如下：

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

E 1998/99课税年度(B1/67)

月份	薪金 元	津贴 元	双粮/花红 元	佣金 元	其它 元	每月总计 元
04/98	24,010.28	-	-	-	-	24,010.28
08/98	29,032.26	464.52	-	-	-	29,496.78
09/98	25,000.00	400.00	-	-	-	25,400.00
10/98	25,000.00	400.00	-	760.43	-	26,160.43
11/98	25,000.00	400.00	-	373.83	-	25,773.83
12/98	25,000.00	400.00	-	600.00	-	26,000.00
01/99	25,000.00	400.00	⁽²⁾ 10,416.67	1,098.13	-	36,914.80
02/99	25,000.00	400.00	-	936.91	-	26,336.91
03/99	<u>25,000.00</u>	<u>400.00</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>25,400.00</u>
	⁽¹⁾ <u>228,042.54</u>	<u>3,264.52</u>	<u>10,416.67</u>	<u>3,769.30</u>	<u>-</u>	<u>245,493.03</u>
减：扣除总额 [第(7)(h)项事实]						<u>137,500.00</u>
						<u>107,993.03</u>
						[第(3)(c)项事实]

(1) A先生曾于1998年6月1日离职，上述列表未有包括支付给A先生1998年5月份的薪酬。

(2) 双粮 = 25,000元 x 5/12 = 10,416.67元

E1 1999/2000课税年度(B1/68)

月份	薪金 元	津贴 元	双粮/花红 元	佣金 元	其它 元	每月总计 元
04/99	25,000.00	400.00	833.33	162.45	-	26,395.78
05/99	25,000.00	400.00	-	784.52	-	26,184.52
06/99	25,000.00	400.00	-	627.66	-	26,027.66
07/99	25,000.00	400.00	-	208.03	-	25,608.03
08/99	25,000.00	400.00	-	126.02	-	25,526.02
09/99	25,000.00	400.00	-	100.00	-	25,500.00
10/99	25,000.00	400.00	-	127.61	-	25,527.61
11/99	25,000.00	400.00	-	-	-	25,400.00
12/99	25,000.00	400.00	-	-	-	25,400.00
01/00	25,000.00	400.00	25,000.00	-	2,338.19	52,738.19
02/00	25,000.00	400.00	-	-	-	25,400.00
03/00	<u>25,000.00</u>	<u>400.00</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>25,400.00</u>
	<u>300,000.00</u>	<u>4,800.00</u>	<u>25,833.33</u>	<u>2,136.29</u>	<u>2,338.19</u>	<u>335,107.81</u>
减：扣除总额 [第(7)(h)项事实]						<u>155,457.00</u>
						<u>179,650.81</u>
						[第(3)(c)项事实]

E2 2000/01课税年度(B1/69)

月份	薪金 元	津贴 元	双粮/花红 元	佣金 元	其它 元	每月总计 元
----	---------	---------	------------	---------	---------	-----------

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

04/00	25,000.00	400.00	-	173.02	-	25,573.02
05/00	25,000.00	400.00	-	-	-	25,400.00
06/00	25,000.00	400.00	-	-	-	25,400.00
07/00	25,000.00	-	-	-	-	25,000.00
08/00	25,000.00	-	-	-	-	25,000.00
09/00	25,000.00	-	-	-	-	25,000.00
10/00	25,000.00	-	-	-	-	25,000.00
11/00	25,000.00	-	-	-	-	25,000.00
12/00	25,000.00	-	-	-	-	25,000.00
01/01	25,000.00	1,500.00	25,000.00	-	7,515.62	59,015.62
02/01	25,000.00	1,500.00	-	-	-	26,500.00
03/01	<u>25,000.00</u>	<u>1,500.00</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>26,500.00</u>
	<u>300,000.00</u>	<u>5,700.00</u>	<u>25,000.00</u>	<u>173.02</u>	<u>7,515.62</u>	<u>338,388.64</u>
减：扣除总额 [第(7)(h)项事实]						<u>133,093.00</u>
						<u>205,295.64</u>

E3 2001/02课税年度(B1/70)

月份	薪金 元	津贴 元	双粮/花红 元	佣金 元	其它 元	每月总计 元
04/01	25,000.00	1,500.00	-	-	-	26,500.00
05/01	25,000.00	1,500.00	-	-	-	26,500.00
06/01	25,000.00	500.00	-	-	-	25,500.00
07/01	25,000.00	500.00	-	-	-	25,500.00
08/01	25,000.00	500.00	-	-	-	25,500.00
09/01	25,000.00	500.00	-	-	-	25,500.00
10/01	25,000.00	500.00	-	-	-	25,500.00
11/01	25,000.00	500.00	-	-	-	25,500.00
12/01	25,000.00	500.00	-	-	-	25,500.00
01/02	25,000.00	500.00	25,000.00	-	-	50,500.00
02/02	22,000.00	500.00	-	-	-	22,500.00
03/02	<u>23,500.00</u>	<u>500.00</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>24,000.00</u>
	<u>295,500.00</u>	<u>8,000.00</u>	<u>25,000.00</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>328,500.00</u>
减：扣除总额 [第(7)(h)项事实]						<u>127,853.00</u>
						<u>200,647.00</u>
						[第(3)(c)项事实]

E4 2002/03课税年度(B1/71)

月份	薪金 元	津贴 元	双粮/花红 元	佣金 元	其它 元	每月总计 元
04/02	23,500.00	-	-	-	-	23,500.00
05/02	23,500.00	-	-	-	-	23,500.00
06/02	23,500.00	-	-	-	-	23,500.00
07/02	23,500.00	-	-	-	-	23,500.00
08/02	23,500.00	-	-	-	-	23,500.00
09/02	23,500.00	-	-	-	-	23,500.00
10/02	23,500.00	-	-	-	-	23,500.00
11/02	23,500.00	-	-	-	-	23,500.00
12/02	23,500.00	-	-	-	-	23,500.00
01/03	18,500.00	-	23,500.00	-	2,515.07	44,515.07

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

02/03	18,500.00	-	-	-	-	18,500.00
03/03	<u>13,000.00</u>	=	<u>-</u>	=	<u>-</u>	<u>13,000.00</u>
	<u>261,500.00</u>	=	<u>23,500.00</u>	=	<u>2,515.07</u>	<u>287,515.07</u>
减：扣除总额 [第(7)(h)项事实]						<u>50,500.00</u>
						<u>237,015.07</u>
						[第(3)(c)项事实]

- F D公司就A先生发出的1998/99课税年度薪金、津贴及佣金明细表(B1/72)，当中显示支付给A先生1998年5月份的薪酬为35,616.67元。
- G B公司就A先生在2000年12月至2003年7月期间的员工强积金供款纪录(B1/73-74)，当中显示用以计算A先生的强积金供款的收入类别是薪金。在2000年12月至2003年1月期间内，以每月供款额为1,000元计算，A先生在该期间每月的薪金应达20,000元或以上。根据2003年2月及3月的供款额为925元及650元计算，A先生每月的薪金应为18,500元及13,000元。换言之，用作计算供款的薪金并未扣除任何租金退款。

修订服务条款通知书 (Revised Terms of Service)

- H B公司于1999年6月10日发给A先生的修订服务条款通知书(B1/75)。在该通知书中，B公司声称他在1998年5月1日至1999年3月31日期间可享有房屋津贴137,500元，该款项会从A先生的底薪及佣金扣除。
- H1 B公司于2000年6月14日发给A先生的修订服务条款通知书(B1/76)。在该通知书中，B公司声称他在1999年4月1日至2000年3月31日期间可享有房屋津贴134,043元，该款项会从A先生的底薪及佣金扣除。
- H2 B公司于2000年6月14日发给A先生的另一份修订服务条款通知书(B1/77)。在该通知书中，B公司声称他在1999年4月1日至2000年3月31日期间可享有旅游费用津贴21,414元，该款项会从A先生的底薪及佣金扣除。
- H3 B公司于2001年6月4日发给A先生的修订服务条款通知书(B1/78)。在该通知书中，B公司声称他在2000年5月1日至2001年3月31日期间可享有房屋津贴97,500元，而在2000年4月1日至2001年3月31日期间可享有旅游费用津贴27,093元，该等款项会从A先生的底薪及佣金扣除。

有关申请住屋税务安排的文件

- I A先生于2002年3月25日就2001/02课税年度递交的税务报销申请表(B1/79)，申报的租金总额为102,000元。
- I1 A先生于2003年2月11日就2002/03课税年度递交的税务报销申请表(B1/80)，申报的租金总额为合共50,500元。
- I2 一份于1998年3月15日就C单位签订的租约(B1/81-84)，租约期为2年，由1998年5月1日至2000年4月30日，月租12,500元。
- I3 一份于2000年5月1日就C单位签订的租约(B1/85-88)，租约期为2年，由2000年5月1日至2002年4月30日，月租8,500元。
- I4 一份于2002年5月1日就C单位签订的租约(B1/89-91)，租约期为1年，由2002年5月1日至2003年4月30日，月租8,500元。

在1998年5月至2002年10月期间就C单位发给A先生的租金收条(B1/6-32)

有关申请旅费税务安排(R1/48)的文件

- J 就1999/2000课税年度旅游费用税务安排，A先生所递交的旅游费用单据，合共21,414元，当中包括为A先生岳母E女士所支付的费用6,938元(B1/92-93)。
- J1 A先生于2001年5月7日就2000/01课税年度递交的税务报销申请表连同旅游费用单据(B1/94)，合共27,093元。
- J2 A先生于2002年3月25日就2001/02课税年度递交的税务报销申请表连同旅游费用单据(B1/95)，合共25,853元。

(11) A先生就评税主任的查询，提供了以下资料(R1/29-30)：

- (a) 他及其配偶F女士与C单位的业主没有任何亲属关系。
- (b) 他用支票存入业主的银行户口以支付该单位的租金。
- (c) 他及其配偶没有提供金钱资助有关业主购买C单位或偿还购买该物业的按揭贷款。

- (12) A先生向评税主任提供了以下文件：
- (a) 三份就C单位签订的租约(即附件I2、I3及I4, B1/79-91))
 - (b) 四份B公司向他发出的修订服务条款通知书(即附件H、H1、H2及H3, B1/75-78))
 - (c) 2001/02及2002/03课税年度他的个人申报列表(即附件E3及E4, B1/70-71)
 - (d) 在1998年5月至2002年10月期间就C单位发给A先生的租金收条(B1/6-32)
- (13) A先生声称(R1/29-30)他的收入及在B公司享有的津贴福利均是合法的。他过往多年以来均是根据B公司的雇主报税表填报薪俸税，因此不会存在漏报税款的问题，而该等文件亦列出了B公司代其申报的房屋津贴，而该些房屋开支是从其全年收入中扣除。
- (14) 评税主任不接纳A先生从B公司所得的入息中是包含任何租金退款及旅游费用津贴。评税主任发信给A先生(R1/35-37)，向他解释未能接纳他反对的原因，并要求他考虑撤销其反对。
- (15) A先生拒绝撤销其反对(R1/38-39)，理由如下：
- (a) 「本人与前雇主[B公司]签订的雇佣合约聘用书(见附件B1，第9项条款)，清楚地说明聘用的福利及条件等一篮子建议，将于99年1月1日再作检讨。」
 - (b) 「分别在99年6月10日、2000年6月14日及2001年6月4日(见附件H、H1、H2及H3)等，[B公司]发给本人以主题为Revised Terms of Service的函件，正式修改原来的雇佣合约聘用书的聘用条件，清楚地批示本人可以享有「租金退还」及「旅费津贴」的福利，而信中的第二段(except as hereinabove mentioned, other terms and conditions remain unchanged)内所提及的内容是指原来的聘用书，所以这些函件实际上是雇佣合约聘用书的补充条款，是属于聘用书的其中一部份。因此，贵局所说本人在上述课税年度内的受雇条款并不包含可享有「租金退还」或/及「旅费津贴」并不正确。」
 - (c) 「「租金退还」或/及「旅费津贴」是属于本人雇用条件的一部份，是雇主的承诺。在过去的数年以来，本人是因为基于

这些承诺的福利而尽力工作，在服务期间并没有要求雇主改善薪酬或其他福利，如今不知有何原因而被追讨五年的补加评税，本人认为实在不合理及不公平。」

- (d) 「有关的「租金退还」福利，[B公司]是退还本人已支付的全部租金...，此行动绝对符合《税务条例》(以下简称「税例」)的第9(1A)(a)条及第9(2)条的规定。」
 - (e) 「前雇主[B公司]承诺本人可享有「租金退还」或/及「旅费津贴」，本人亦是根据要求每年提交相关文件申报。如今发生的问题是否表示[B公司]无权利向雇员给予「租金退还」或/及「旅费津贴」等福利、或者是另有原因呢？」
 - (f) 「既然雇主承诺给予「租金退还」的福利，本人每月的薪酬并不会像贵局所述而作自由支配，相反地本人是会拨出部分作为租金的开支。」
 - (g) 「本人并不同意贵局指本人曾参与雇主为雇员提供的「住屋租金及旅游费用税务报销安排」，而这些是并不符合(税例)所指的「租金退还」或/及「旅费津贴」的说法。本人在填报雇主上述的税务安排报销表格时，坚信这是一项为了完成(税例)的第9(1A)(a)条及第9(2)条的规定而必需要做的申请。事实上，雇主透过雇佣合约的补充条款给予本人「租金退还」的福利，因此本人认为是不需要作出任何申请的。」
 - (h) 「[B公司]已经在Revised Terms of Service的函件内清楚承诺本人可以享有「租金退还」等福利，本人一直以来均认为只要正确无误地提交全部有关的文件，本人是可以根据(税例)的第9(1A)(a)条及第9(2)条的规定，获得「租金退还」等的税务优惠。」
 - (i) 「从每年由雇主发出的Employer's return...及税局发给本人的薪俸税评税及缴纳税款通知书...上的「本人入息」及「寓所」两项数字中，本人相信由雇主承诺所享有的「租金退还」等福利是获得了税局的支持后才评核出来的。贵局为何会在七年之后的今天，突然推翻过去数年的评税结果，并指本人不能享有「租金退还」等福利而要对本人补加评税呢？」
- (16) 评税主任认为A先生的1998/99及2000/01课税年度薪俸税补加评税应进一步修订如下：

1998/99

2000/01

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

	元	元
入息 [第(3)(c)项事实]	107,992	213,796
加： 1998年5月份薪金		
[第(10)项事实，附件F, b1/72]]	35,616	—
退还租金 [第(3)(d)项事实]	137,500	97,500
旅游费用 [第(7)(h)项事实]	<u>—</u>	<u>27,093</u>
	281,108	338,389
减： 向认可退休计划支付的供款	<u>—</u>	<u>3,000</u>
	281,108	335,389
减： 基本免税额	<u>108,000</u>	<u>108,000</u>
应课税入息实额	173,108	227,389
减： 先前评定的应课税入息实额		
[第(5)项事实]	<u>10,791</u>	<u>122,393</u>
补加应课税入息实额	<u>162,317</u>	<u>104,996</u>
应缴税款	18,928	28,156
减： 先前评定的税款 [第(5)项事实]	<u>215</u>	<u>10,306</u>
补加税款	<u>18,713</u>	<u>17,850</u>

有关税例

3. 就薪俸税的徵收，税例第 8(1)(a)条〔R2 文件集，第 1–2 页〕规定

「... 每个人在每个课税年度从以下来源所得而于香港产生或自香港的入息，均须予以徵收薪俸税—

(a) 任何有收益的职位或受雇工作；」

4. 税例第 9(1)条〔1/12/2000 版本；R2 文件集，第 7–8 页〕规定：

「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-
- (i) 雇主发给雇员并由雇员仅用于旅游的度假券或旅费的价值；
 - (ii) 作购买任何该等度假券或用作旅费并仅为此目的而用去的津贴；
 - (iii) 该雇员使用第(i)或(ii)节所提述的度假券或旅费于任何旅程

时，雇主就该旅程而支付给该雇员的个人行李搬运津贴并由该雇员仅用于搬运个人行李的津贴；

...

(b) 由雇主或相联法团所提供的免租居住地方的租值；

5. 税例第 9(1A)条〔1/12/2000 版本；R2 文件集，第 8 页〕规定：

「(a) 即使第(1)(a)款另有规定，如雇主...—

(i) 支付须由关雇员支付的全部租金或其部分；或

(ii) 退还该名雇员已支付的全部租金或其部分，则该项付款或退款不得被当作为入息；...

(b) 如雇主... 已支付或退还任何居住地方的全部租金，则就第(1)款而言，该居住地方须被当作是由雇主...(向雇员)免租提供的。」

6. 税例第 9(2)条〔1/12/2000 版本；R2 文件集，第 8 页〕规定：

「由雇主...所提供的居住地方的租值，须被当作相等于以下差额的10%，该差额即指在获提供居住地方期间雇员从雇主处获得的第9(1)(a)条所述的入息，减去在该期间所招致的第12(1)(a)及(b)条所订定的支出、开支及免税额，...。」

7. 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。」

聆讯

8. A 先生委托其妻子 F 女士代表出席聆讯，重申其[上诉理由陈述书]的内容(B1/2-4)。F 女士指出，根据 A 先生的认知，他受雇于 B 公司的报酬里除包括薪金外是另含住屋租金及海外旅游费的，而两者都应给予相应的税务扣减。

9. F 女士强调有关的住屋租金及海外旅游费是 A 先生的真实支出，不该被算入他的受雇入息内。她认为 A 先生是按照 B 公司的安排订约支薪及申请住屋租金及海外旅游费退款的，而 B 公司又是大公司，相信其所订的合约及退款安排是应该符合税例的扣减要求的，所以不应将有关的租金及旅游费退款算入 A 先生的应课税入息。倘若 B 公司的安排是不符合税例的话，亦是 B 公司的错误，A 先生是无辜的，主张本委员会容许 A 先生追补修正，将合约不符合税例的地方重新以符合税例的修

正好，然后准予他住屋租金及海外旅游费的有关税务扣减。

10. 本委员会聆讯席前指出，根据税例，A 先生必须证明他收自 B 公司的海外旅游费必须是税例第 9 (1)(a)条所规定的度假券或旅费，而住屋租金又必须是税例第 9(1A)(a)(b)条所规定的租金退还，否则他与 B 公司的有关退款报税安排是不符合税例，他亦不能获得相关的税务扣减。究竟 A 先生与 B 公司的费用退款安排是否符合税例第 9 (1)(a)条及第 9(1A)(a)(b)条，这是事实及证据的问题，本委员会会按照税例作出裁决。

11. 但本委员会是没有权力去容许上诉人追补修正已发生的事实及证据的。对 F 女士主张的追补修正，本委员会无权受理，亦不予支持。

12. 现本委员会对 A 先生的上诉作出裁决如下。我们会先处理 A 先生关于‘住屋租金’的上诉，然后再处理关于‘海外旅游费’的上诉。

租金退还

13. A 先生声称他受雇于 B 公司的职级，根据 B 公司的职员手册 (B1/65, 66)，是享有住屋租金(及旅游费用等)税务报销，而 B 公司亦作出了有关报销安排 (B1/75-95)。他认为他已根据 B 公司的雇佣条件真实地支出了住屋租金(及旅游费用)，所以应享有相应的税务扣减福利。他在 [上诉理由陈述书] (B1/3-4) 中说道：

「(二) 理由陈述及所据事实：

1. 本人在有关课税年度期间受雇于[B公司]。根据[B公司]的职员手册内所载的「住屋租金税务报销安排」及「海外旅游费用税务报销安排」的条款，该等条款为雇佣合约的一部份，本人的职级是符合享有以上的福利。

...

8. 税务条例9(1A)(a)规定，让雇员有机会获雇主提供的租金福利，这不会被视作入息而要缴税。至于应该如何作申报，本人实在不了解，

...

12. 本人反覆地研究了税局的来函，使本人相信前雇主[B公司]在替本人申报住屋租金税务报销时，可能存在错失，未有依据税务条例的要求进行全面配合及部署，究竟原因为何，本人不便胡乱猜测。总之，前雇主[B公司]欲透过税务条例的规定，给予本

人租金退还及税务扣减是事实，而本人亦是基于雇主的这个承诺而努力工作，在服务期间并没有要求雇主改善薪酬或福利。

13. 现在发生的问题，令本人丧失了应该享有福利的权利，而事情的发生，并不是本人可以知道，更是无机会向雇主争取作出修正，以保障自身的权利，这是否公平，实在值得商榷。」

14. 据 A 先生所述，他跟 B 公司约定的受雇入息里除薪金外是另含租金(及旅游费)退还的，为何到头来可以变成只有受雇入息呢？A 先生感到困惑及感到受到了不公平对待，这点本委员会是理解并同情的。纵然如此，本委员会仍须指出，他跟 B 公司的租金报销扣减安排实在是不符合税例第 9(1A)(a)条对有关租金退还的规定的。

15. 税例第 8(1)(a)条规定任何源于香港职位或受雇工作的入息，均须予以徵收薪俸税。税例第 9(1)条对第 8(1)(a)条「入息」一词的释义包括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。

16. 税例根本就没有直接扣减租金的条款。税例只规定不将雇主或相联法团所支付（第 9(1A)(a)(i)条）或退还（第 9(1A)(a)(ii)条）的租金计入雇员的应课税入息，而是将雇员从雇主处获得的第 9(1)(a)条所述的入息，减去在该期间所招致的第 12(1)(a)及(b)条所订的支出及开支后的 10%来当作第 9(1)(b)款租值来计进入息。倘若有关的租金不是雇主或相联法团支付或退还的话，第 9(1A)(a)、(b)条就不适用，有关的租金就得不到免被视为入息的处理，须被纳入为受雇工作的入息，予以徵收薪俸税。

17. 由此可见，除非 A 先生能证明有关租金乃 B 公司支付或退还的，否则纵然他真实支出了该等租金，他仍不能援引第 9(1A)(a)款规定，将该项租金免除被计入他的应课税入息去。

18. 本案不争的事实是 A 先生每月收取定额薪金，每年报税，B 公司便以更改变合约条款形式从已付薪酬中扣减 A 先生所报销的租金后报税。亦即是说，每年为了报税，B 公司将早已属于 A 先生的薪金收入款项分拆出某部份作税务上的租金退款。

19. D28/00, IRBRD, vol 15, 330, 333 [R2/47] 一案的事实与本案相似。该案纳税人按其雇佣合约的约定每月支取薪金\$62,500，其后他追溯更改薪金为包含租金付款每月\$26,000。该案委员会驳回纳税人的追溯更改，指出没有法律依据容许纳税人及其雇主把原已属于纳税人的薪金收入分拆出某部份作税务上的租金退款，说：

「我们找不到先例，亦没有先例展示给我们，容许纳税人及其雇主为了税务缘故对纳税人已获得支付的入息的性质从薪金追溯更改成为缩减薪金加租金。如斯更改，以我们之见，极其量只可向将来推行。单这一点我们已足以驳回有关上诉。」

英文原文：

'We know of no authority, and none was given to us, that allows the Taxpayer and the Employer for taxation purposes to retrospectively alter the nature of the income accrued by, and paid to, the Taxpayer from salary to a reduced salary plus rent. Such a change could, at best in our view, only take place prospectively. This is sufficient for us to dismiss the appeal.'

20. D34/96, IRBRD, vol 11, 497, 502 [R2/43] 一案的事实亦与本案相似。该案的纳税人由始至终只从雇主处收取双方拟定的佣金，年终时才把部份佣金收入拨归退还租金，该案委员会认为如斯做法只是为了税例第 9 (1A)(a)的税务利益，故驳回租金退还的说法，说：

「...本案不是两方同意雇佣酬金分两部份，其一是租金退还而另外的是佣金。本案是两方同意雇佣酬金只有一个成份，那就是佣金，然后同意于年底，视乎所赚佣金，标签部份为租金，余数作佣金。事实上，全数佣金由始至终都是根据既定的百分比或支付佣金比例赚取的佣金。」

英文原文：

'...This is not a case of two parties agreeing on an employment package comprising two components, one being rent refund and the other being commission. This is a case of two parties agreeing on an employment package comprising of only one component, namely commission and then agreeing at the end of the year, depending on the commission earned, to label part of that component rent refund and the balance commission. In fact, the whole amount was, from beginning to end, commission earned based on an agreed percentage or a commission pay-out scale.'

20. 从另一角度，若 B 公司是在退还租金，而非单纯标签薪金作租金的话，好应按 A 先生真实花的租金多少退还。但事实并非如此。A 先生所租住的单位的租金从 2000 年 5 月起由原先的 12,500 元减至 8,500 元〔B1 文件集，第 82 及 86 页〕，但 A 先生的 2000 年 4 月份及 5 月份薪酬不变，仍然支取定额 25,000 元〔B1 文件集，第 69 页〕。租金从 2002 年 5 月起由先前的 8,500 元减至 8,000 元〔B1 文件集，第 86 及 89 页〕，但 A 先生的 2002 年 4 月份及 5 月的薪酬同样是定额的 23,500 元〔B1 文件集，第 71 页〕。

21. Commissioner of Inland Revenue v Peter Leslie 5 HKTC 683, 696 [R2/28] 一案的纳税人每月支取按职级订定的定额住屋津贴，委员会以多数裁定有关的住屋津贴属租金退还，免课薪俸税，税局局长不服，向高等法院上诉。原讼庭 Recorder Edward Chan 批准税局局长的上诉，裁定无论雇员缴付租金多寡都能支取到的定额津贴是不能够符合租金退款的定义的：

「我已指出，我认为当前要问的问题是雇主及纳税人的行为能否构成雇佣合约的责任变更，或该等行为能否显示雇主及纳税人曾意图将 \$410,040.00 的付款以不同于雇佣合约所订的基础来交收的。在这方面我已认定各关系人的行为显示他们是意图付款以不同于雇佣合约所订的基础来进行的。譬如，合约第5.2条限定纳税人须呈交给雇主他所缴付的实际租金的证据。但是，很明显纳税人没有这样做，而雇主亦以行为同意纳税人不需要这样做。简单说，以这案的情况看来，我似乎觉得雇主已放弃其合约权利去要求纳税人证明雇主所支付的住屋津贴是不多过纳税人所支付的住屋租金。纳税人亦已同意该等安排，因为他亦认为他有权以职级的最高限额支取津贴，无论他有否真正支付过任何租金。」

英文原文：

'As I have pointed out above, I am of the view that a pertinent question to ask is whether the conducts on the parts of the employer and the taxpayer would constitute a variation of the obligations under the employment contract, or whether these conducts were such that they showed that the employer and the taxpayer had intended that the payment of \$410,040.00 was paid and received on basis different from what was strictly stipulated in the contract of employment. In this respect I have come to the view that the conducts of the parties were such that they showed that they intended that the payment should be on a basis different from what was strictly stipulated in the contract of employment. For instance, clause 5.2 of the contract would enjoin the taxpayer to submit to the employer the evidence of the actual rental payment he made. However, plainly the taxpayer did not do so, and the employer had also by its conduct agreed that he needed not do so. In short, the circumstances of this case, it would appear to me that the employer had waived its right under the contract to require the taxpayer to show him that the amount the housing benefit paid was no more than the amount of rent paid by the taxpayer for his accommodation. The taxpayer had also agreed to such altered arrangement over the question of the housing benefit because he too considered that he was entitled to be paid the maximum amount capped regardless of whether he actually spent any such sum on rent at all.'

22. 同样，D19/95, IRBRD, vol 10, 157, 161 [R2/37] 一案的雇主只支付现金津贴给其雇员，但并不理会其雇员是如何将该等津贴用在住房上。该案委员会裁定，虽然纳税人确实有将部份津贴花在租住房屋上，亦不可单以此理由把雇主向他作出的「支款」改变为「退款」：

「这些因素整体显示所争议的款额是雇主交给纳税人作一般处理的现金津贴。雇主不理睬其雇员是如何将该等津贴用在住房上。纳税人将部份津

贴在部份时间花在租住酒店房间及后租住物业K的事实帮不了他。单凭此点不能将(雇主给他的)「支款」改变为「退款」。我们因此决定支付给纳税人的纯粹是津贴而该等津贴应依照税例第9(1)(a)条适当地徵税。」

英文原文：

'The totality of these factors indicates that the sums in dispute were cash allowances which were placed generally at the disposal of the Taxpayer by the Employer. The Employer was not concerned whether the payments were actually spent by the Taxpayer on housing. The fact that some amount of the payments for part of the period was used by the Taxpayer to occupy a hotel room and later to rent Property K is of no assistance to him. This cannot of itself convert a payment into a refund. We therefore conclude that the payments made to the Taxpayer were simply allowances which were properly subject to tax under section 9(1)(a).'

23. 本案不争的事实是，A先生从B公司取得的薪金入息，根本不会因他支付的租金多少而有所变动，因此，B公司支付给他的不可能是税例第9(1A)(a)条所规定的租金退款。

24. 综合上述理据，A先生所争议的租金退款显然不符合税例第9(1A)(a)条规定，本委员会予以驳回。

旅游费

25. 要税务扣减旅游费就必须符合税例第9(1)(a)条规定，有关的费用必须是「(i)雇主发给雇员并由雇员仅用于旅游的度假券或旅费的价值；(ii)作购买任何该等度假券或用作旅费并仅为为此目的而用去的津贴；…」。

26. B公司事实上没有发给过给A先生任何度假券或旅费的价值，亦没有发给过给A先生任何用作购买度假券或用作旅费的津贴。

27. 此外，根据职员手册[B1/66]，上诉人只可享有其本人、配偶及子女旅游开支的扣减，但他在1999/2000课税年度期间就连其岳母E女士的旅费6,938元也获扣除〔B1文件集，第92-93页〕。由于可见证，B公司根本没有理会A先生所报销的旅游费用是否依约扣减。B公司只在每年报税的时候按A先生所报销的旅游费，把部份先前已支付给A先生的薪金标签成旅游费退款，用作税务扣减。

28. 因此，按D19/95, IRBRD, vol 10, 157, 161 [R2/37]一案的判决精神(见上文第22段)，虽然纳税人确实有花旅游费，但亦不可单以此理由把雇主向他作出的「薪金支款」部份改变成为「旅游费退款」。

29. 与租金退还一样，A 先生所争议的旅游费退款亦显然不符合税例第 9(1)(a) 条规定，本委员会亦予以驳回。

裁决

30. 综合上述分析，上诉人 A 先生未能完成税例第 68(4)条规定的举证责任。

31. 据此，本委员会裁定纳税人的上诉被驳回，并指示 1998/99 及 2000/01 课税年度的薪俸税补加评税按第(16)项事实予以修订，而 1999/2000、2001/02 及 2002/03 课税年度的薪俸税补加评税则予以确认。