

Case No. D1/25

Salaries Tax – Married person’s allowance – Child allowance – Sections 29(1) and 31(1) of the Inland Revenue Ordinance (the ‘**Ordinance**’) – Marriage as a status under the Ordinance – Appeal dismissed [Decision in Chinese]

Panel: Hau Pak Sun (chairman), Kong Carey Kar Ming and Lai Ka Man.

Date of hearing: 3 December 2024.

Date of decision: 14 April 2025.

The Appellant objected to the 2020/21 and 2022/23 Salaries Tax Assessment made by the Inland Revenue Department on the basis that he should be entitled to married person’s allowance and child allowance for his then intended wife Ms B and her child, Miss C, from her previous marriage. The Assessor dismissed the Appellant’s objection on 22 July 2024. The Appellant then appealed the determination to the Board.

The Appellant contended that he and Ms B intended to marry in as early as 2020. However, due to COVID-19 and Mainland China’s closing of the PRC-HK border, they were separated and unable to partake in any recognised marriage procedure. Notwithstanding, the Appellant maintained Ms B and Miss C throughout the 3 years of COVID-19. At the same time, the Appellant contended that the government policy of closing the border prevented him from exercising his right to marry and led to procedural unfairness. In such circumstances, the Board should exercise its discretion to allow his objection to the tax assessment.

Held:

1. Section 29(1) of the Ordinance provides that a married person’s allowance is only granted to a person who is ‘at any time during the year of assessment, married’. Section 2(1) of the Ordinance further provides that ‘marriage’ means ‘any marriage recognised by the law of Hong Kong, or any marriage, whether or not so recognised, entered into outside Hong Kong according to the law of the place where it was entered into and between persons having the capacity to do so’.
2. The Appellant and Ms B married in Hong Kong on 16 June 2023. Prior to that, however, they never entered into any marriage whether in Hong Kong or anywhere outside Hong Kong according to the law of that place. As such, the Appellant was not ‘married’ for the years of assessment of 2020/21 and 2022/23.

(2025-26) VOLUME 39 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

3. Marriage is a status, and the grant of married person's allowance depends on the existence of the status. Even if the Appellant paid for the family's household expenses, if he was not 'married' during the year of assessment, then he will not be entitled to married person's allowance (Sit Kwok Keung v CIR [2002] 3 HKLRD 286 and D67/05 (2005-06) 20 IRBRD 929).
4. As the Appellant and Ms B was not married during the years of assessment of 2020/21 and 2022/23, Ms B was hence not the 'spouse' of the Appellant in the material time. Correspondingly, Miss C, as the daughter of Ms B from her previous marriage, did not fall within the definition of 'child' under Section 27(3) of the Ordinance at the material time. Hence, the Appellant is not entitled to child allowance regarding Miss C.
5. The essence of the Ordinance lies in the uniform assessment of taxpayers' responsibilities: allowance shall be granted if the statutory requirements are met, and none shall be given where they are not (D25/12 (2012-13) 27 IRBRD 607). There is also no discretion granted to the IRD or the Board under Sections 29(1) and 31(1) of the Ordinance to take into account any special circumstances, including any delays in marriage registration caused by epidemics or any other external factors.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

Sit Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue [2002] 3 HKLRD 286
D67/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 929
D25/12, (2012-13) IRBRD, vol 27, 607

Appellant in person.

Lam Kwun Wing and Lee Ming Oi, for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D1/25

薪俸稅 – 已婚人士免稅額 – 子女免稅額 – 《稅務條例》(第112章)第29(1)條及第31(1)條 (「《稅例》」) – 《稅例》下婚姻為明確訂明的法律狀況 – 上訴駁回

委員會：侯百榮（主席）、江嘉銘及黎嘉敏

聆訊日期：2024年12月3日

裁決日期：2025年4月14日

上訴人反對稅務局向他作出的2020/21及2022/23課稅年度薪俸稅評稅，基礎為他應就供養準妻子B女士及她與前夫所生女兒C小姐獲給予已婚人士免稅額及子女免稅額。稅務局副局長於2024年7月22日發出決定書裁定上訴人反對無效。上訴人不服，並向稅務上訴委員（下稱「委員會」）提出上訴。

上訴人主張，他與B女士早於2020年打算結婚，惟爆發新冠疫情，內地實行封關措施，他與B女士分隔中港兩地，無法辦理認可的婚姻註冊手續。然而在疫情3年間，上訴人已實際履行供養B女士與C小姐的責任。同時，上訴人認為政府封關政策導致他作為中港家庭成員無法行使結婚權利，造成程序上的不公平，因此委員會應酌情批准他的反對評稅申請。

裁決：

1. 《稅例》第29(1)條訂明，納稅人需於「該年度內任何時間屬已婚」，才可獲給予已婚人士免稅額。根據《稅例》第2(1)條，「婚姻」包括香港法律承認的任何婚姻，或在香港以外任何地方由兩個有行為能力結婚的人按照當地法律而締結的婚姻，不論該婚姻是否獲香港法律承認。
2. 上訴人與B女士於2023年6月16日在香港結婚。但在此之前，上訴人與B女士並未在香港或其他地方依照當地法律締結婚姻。因此，上訴人在2020/21及2022/23課稅年度並不屬於「已婚」的狀態。
3. 婚姻是一種法律狀況，而一名納稅人是否能獲已婚人士免稅額，取決於它在有關課稅年度是否存在「已婚」的法律狀況。即使納稅人有支付家庭開支，如他於有關貨稅年年度並非「已婚」，並不符合資格獲給予婚人士免稅額(參考：Sit Kwok Keung v CIR [2002] 3 HKLRD 286及 D67/05 (2005-06) 20 IRBRD 929)。

4. 由於上訴人與B女士在2020/21及2022/23課稅年度內尚未結婚，因此B女士在有關時段內並非上訴人的配偶。C小姐作為B女士與其前夫所生的女兒，亦因此不符合《稅例》第27(3)條下「子女」的定義，而上訴人不能就C小姐獲得子女免稅額。
5. 稅例的精義在於劃一釐訂納稅人的稅務責任，符合規定者可獲減免若干稅款，不符合者則不獲減免（參考：D25/12 (2012-13) 27 IRBRD 607）。《稅例》第29(1)條及第31(1)條亦沒有賦予稅務局或委員會任何酌情權以彈性處理特殊情況，包括因疫情或其他外在因素導致的延遲結婚。

上訴駁回。

參考案例：

Sit Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue [2002] 3 HKLRD 286
D67/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 929
D25/12, (2012-13) IRBRD, vol 27, 607

上訴人親自出席聆訊。

林冠榮及李明嫻代表稅務局局長出席聆訊。

決定書：

案件背景

1. A先生（下稱「上訴人」）反對稅務局向他發出的2020/21及2022/23課稅年度薪俸稅評稅。上訴人聲稱他應就供養準妻子B女士（下稱「B女士」）及準妻子B女士與前夫所生女兒C小姐（下稱「C小姐」）獲給予已婚人士免稅額及子女免稅額。
2. 稅務局副局長於2024年7月22日發出書面決定（下稱「決定書」），否定上訴人的反對。上訴人不服，向稅務上訴委員會（下稱「委員會」）提出上訴。
3. 委員會須考慮及決定的問題是上訴人於2020/21及2022/23課稅年度根據《稅務條例》（第112章）（下稱「稅例」）第29(1)條及第31(1)條是否可以獲給予已婚人士免稅額及子女免稅額。

相關事實

4. 本案的相關事實及時序無爭議如下：

- (a) 2011年4月13日，B女士在中國內地與D先生（下稱「D先生」）結婚。
- (b) 2012年6月14日，B女士與D先生的女兒C小姐在內地出生。
- (c) 2014年12月4日，B女士在內地與D先生離婚。
- (d) 2023年6月16日，上訴人與B女士在香港根據《婚姻條例》（第181章）結婚。

5. E中學就上訴人提交了僱主填報的薪酬及退休金報稅表，申報上訴人在2020/21及2022/23課稅年度的入息分別為885,300元及907,440元。

6. 上訴人在聆訊中表示，上訴人聲稱他原本計劃於2020年農曆新年後安排B女士來港登記結婚，但由於2020年初爆發新冠疫情並實施邊境管制措施，最終直至2023年6月16日才在香港完成結婚登記手續。

7. 上訴人在2020年農曆新年期間（即2020年1月至2月期間）曾在B女士的家鄉F市參加了當地的習俗儀式，上訴人稱這是向B女士家人及鄉親表明他們結婚意向的傳統儀式。上訴人確認，此儀式不屬於內地法律認可的婚姻登記手續，他與B女士在2023年6月16日前並未在香港或其他地方依照當地法律締結婚姻。

8. 上訴人在聆訊中提供了他與B女士在2020年至2023年期間的微信通訊記錄，以及透過微信及銀行轉賬給B女士的金錢記錄，每次轉賬金額介乎人民幣60元至30,000元不等。上訴人聲稱這些資金用於支付B女士及C小姐在內地的生活及教育費用。

有關的法律條文及原則

9. 稅例第2(1)條規定：

「(1) 在本條例中，除文意另有所指外—

...

丈夫(husband)指已婚男士，而其婚姻是本條所指的婚姻者；

...

妻子(wife)指已婚婦女，而其婚姻是本條所指的婚姻者；

...

配偶(spouse)指丈夫或妻子；

...

婚姻(marriage)指一

(a) 香港法律承認的任何婚姻；

(b) 在香港以外任何地方由兩個有行為能力結婚的人按照當地法律而締結的婚姻，不論該婚姻是否獲香港法律承認，

但如該婚姻有潛在可能並且實際上是多配偶制婚姻，則婚姻一詞不包括一名男子與其正妻以外的其他妻子之間的婚姻；而結婚(married)一詞須據此解釋；...

...

課稅年度(year of assessment)指任何一年自4月1日起計的12個月期間；...」

10. 稅例第27(3)條規定：

「在本部中一

...

子女(child)指任何應課稅的人的子女，或該人的配偶或前任配偶的子女，不論該子女是否婚生，並包括該人或其配偶各自的或兩人共有的領養子女或繼子女；」

11. 稅例第29(1)條規定：

「(1) 在以下情況下，任何人須在任何課稅年度，獲給予一項免稅額（已婚人士免稅額）—

(a) 該人在該年度內任何時間屬已婚；及

(b) 以下兩項條件其中之一獲符合一

(i) 該人的配偶一

(A) 在該年度並無應評稅入息...

...

(4) 如丈夫與妻子分開居住，則只有在申索已婚人士免稅額的配偶是在供養或經濟上支持該另一名配偶的情況下，方可給予該免稅額...」

12. 稅例第31(1)條規定：

「任何人如在任何課稅年度內任何時間有在世的未婚子女，並供養該子女，而該子女有以下情形者，則該人須根據本條在該課稅年度獲給予一項訂明款額的免稅額（子女免稅額）—

(a) 未滿18歲；...」

13. 稅例第68(4)條規定：

「證明上訴所針對的評稅額過多或不正確的舉證責任，須由上訴人承擔。」

14. 以下案例與本上訴相關：

15. Sit Kwok Keung v CIR [2002] 3 HKLRD 286一案中，上訴人在離婚後的課稅年度按照法院的判令支付前妻及兩名兒子的生活費，他向法院申索應獲給予「已婚人士免稅額」。委員會、高等法院原訟法庭及上訴法庭均駁回上訴人的觀點，分別一致裁定上訴人在離婚後的課稅年度並不是已婚人士，不獲稅例第29(1)條的「已婚人士免稅額」。

16. 在委員會案例D67/05 (2005-06) 20 IRBRD 929中，上訴人與其配偶於1998年10月正式離婚。然而，他們二人於離婚後仍與他們的兒子於婚姻居所內共同生活。上訴人於有關期間支付所有的家庭開支，包括有關他們兒子的供養及開支。委員會認為婚姻是一種法律狀況，稅例清楚指出是否給予納稅人已婚人士免稅額取決於在有關課稅年度是否存在上述的法律狀況。在D67/05的個案中，由於上訴人在1998年11月後已並非與其前配偶合法結婚，因此上訴人於1999/2000及往後的課稅年度不能獲給予已婚人士免稅額。

17. 在委員會案例D25/12 (2012-13) 27 IRBRD 607中，上訴人認為稅例不公平及沒有就她的個案彈性地處理評稅。委員會認為每個稅務個案難免有其獨特的處境，但稅例的精義，在於劃一釐訂納稅人的稅務責任，規範納稅人的義務和稅務局的權力，符合規定者可獲減免若干稅款，不符合者則不獲減免，稅務局局長不能逾越稅例賦予的權力，因為一個納稅人的獨特處境，隨意彈性處理該宗個案。委員會亦然，必須依據稅例，按照個案事實，作出相應的裁決。

上訴人的上訴理據

18. 上訴人的上訴理由可歸納為以下幾點：

19. 第一，上訴人原本打算在2020年農曆年後，安排B女士來港登記結婚。但由於2020年初爆發新冠疫情，內地實行封關措施，上訴人與B女士分隔中港兩地，加上B女士須在內地照顧年幼的C小姐，故此上訴人認為B女士無法來港辦理婚姻註冊手續，加上香港政府沒有提供替代支援的途徑，因此上訴人與B女士於有關期間未能辦理認可的婚姻註冊手續。

20. 第二，在疫情三年間，B女士與C小姐於內地無依無靠，難以維持生計及教育開支，上訴人作為準丈夫，對承擔家庭生活開支和教育等等的家庭崗位責任責無旁貸。上訴人在2020年至2023年間已實際履行供養B女士與C小姐的責任。

21. 第三，政府封關三年的政策使上訴人及B女士錯過了親子最佳的相處時光，造成難以補償的親子感情缺失，上訴人認為稅務優惠能在一定程度上減輕像他這群被忽略的中港家庭的經濟壓力。

22. 第四，在封關三年間，上訴人與B女士日常只能透過微信、網上文字及視頻對話維繫感情。上訴人認為這足以證明他、B女士及C小姐在2020年已存在實質性日常家庭夫妻和父女感情，上訴人亦有實質履行供養準妻子及女兒的責任，明確反映上訴人及B女士的婚姻意圖。

23. 第五，由於上訴人及B女士被限制了合法途徑登記婚姻註冊手續，政府也沒有提供替代支援的途徑，造成程序上的不公平，上訴人認為委員會應考慮類似案例，給予政策上的彈性處理，以公平公義來對待受封關影響的中港家庭，並酌情批准他的反對評稅申請。

上訴人的證供

24. 上訴人在聆訊中親自作供，並提交了以下證據：

25. 上訴人解釋他原本計劃於2020年農曆新年後安排B女士來港辦理結婚登記，但因新冠疫情爆發，中港邊境受到嚴格管制，導致這個計劃無法實現。上訴人聲稱香港婚姻註冊處從2020年3月起因裝修而關閉，裝修期間不向市民提供婚姻註冊服務，亦沒有提供其他替代途徑給市民辦理法律認可的婚姻註冊文件，直至2023年2月裝修完結。上訴人聲稱上訴人是其中一名計劃在香港婚姻註冊處裝修期間結婚的香港市民。

26. 上訴人聲稱在2020年農曆新年期間，他在B女士家鄉F市參加了當地的傳統儀式，向B女士的家人及鄉親表明他們結婚的意向。上訴人承認此儀式不屬於內地法律認可的婚姻登記手續，僅是當地習俗上的重要環節。

27. 上訴人提交了他與B女士的微信通訊記錄，包括2020年至2023年期間的多次對話。這些對話顯示了上訴人關心B女士及C小姐的日常生活，討論C小姐的學習情況，以及上訴人表示會定期向B女士匯款支付生活費。
28. 上訴人提交了透過微信支付及中國銀行轉賬的記錄，證明他在2020年至2023年期間向B女士定期匯款，金額介乎人民幣60元至30,000元不等，用於支付B女士及C小姐的生活及教育費用。
29. 上訴人聲稱，B女士自2019年起已沒有工作，依靠上訴人的經濟支援維持生活。上訴人表示自己作為B女士未來的丈夫，有責任支持B女士及C小姐，故此提供了持續的經濟援助。
30. 上訴人聲稱，雖然上訴人未辦理婚姻註冊手續，但已存在實質家庭夫妻和父女關係，他們日常透過網上維繫家庭感情，上訴人亦履行了供養家庭及女兒的責任。
31. 上訴人確認，他與B女士的首次合法婚姻是在2023年6月16日在香港根據《婚姻條例》登記的，之前沒有在香港或其他地方依照當地法律締結婚姻。上訴人亦確認，他並沒有辦理領養C小姐的法律手續。

分析與裁決

32. 本上訴的核心問題是上訴人是否有權在2020/21及2022/23課稅年度獲得已婚人士免稅額及子女免稅額。根據稅例第68(4)條，證明評稅額過多或不正確的舉證責任，須由上訴人承擔。
33. 關於已婚人士免稅額，稅例第29(1)條清楚列明，只有當納稅人「在該年度內任何時間屬已婚」的情況下，才可獲給予已婚人士免稅額。「已婚」的定義則需參考稅例第2(1)條對「婚姻」的定義，即香港法律承認的任何婚姻，或在香港以外任何地方由兩個有行為能力結婚的人按照當地法律而締結的婚姻。
34. 根據上訴人提供的證據及證供，他與B女士於2023年6月16日在香港根據《婚姻條例》(第181章)結婚。在此之前，上訴人與B女士並未在香港或其他地方依照當地法律締結婚姻。上訴人在聆訊中確認，他在2020年農曆新年期間參加的傳統儀式不屬於內地法律認可的婚姻登記手續。
35. 因此，根據稅例的規定，上訴人在2020/21及2022/23課稅年度內並不屬於「已婚」的狀態，不符合稅例第29(1)條獲得已婚人士免稅額的要求。
36. 上訴人主張，由於新冠疫情及邊境管制措施，他與B女士未能按原計劃在2020年完成婚姻登記，但他們已有結婚的意向，而上訴人亦已承擔起供養B女士及C小姐的責任。但稅例第29(1)條的規定十分明確，必須符合「已婚」的條件才能獲得已婚人士免稅額。

37. 在Sit Kwok Keung v CIR [2002] 3 HKLRD 286及 D67/05 (2005-06) 20 IRBRD 929兩案中，法院及委員會均明確表示，婚姻是一種法律狀況，是否給予納稅人已婚人士免稅額取決於在有關課稅年度是否存在上述的法律狀況。如納稅人於有關課稅年度並非已婚，即使他有支付家庭開支，亦不符合資格獲給予已婚人士免稅額。

38. 關於子女免稅額，稅例第31(1)條規定納稅人須供養「未婚子女」才能獲得子女免稅額。而「子女」的定義則在稅例第27(3)條中規定為「任何應課稅的人的子女，或該人的配偶或前任配偶的子女...並包括該人或其配偶各自的或兩人共有的領養子女或繼子女」。

39. 在本案中，C小姐是B女士與其前夫D先生所生的女兒。由於上訴人與B女士在2020/21及2022/23課稅年度內尚未結婚，B女士在這些課稅年度內並非上訴人的配偶，因此C小姐在這些課稅年度內並不符合稅例第27(3)條中「子女」的定義，上訴人不能就C小姐獲得子女免稅額。

40. 上訴人強調，他不是基於個人特殊情況要求稅務局酌情處理，而是認為政府封關政策導致他作為中港家庭成員無法行使結婚權利，與只在香港生活的家庭相比存在不公平情況。然而，正如在D25/12 (2012-13) 27 IRBRD 607一案中委員會所述，稅例的精義在於劃一釐訂納稅人的稅務責任，符合規定者可獲減免若干稅款，不符合者則不獲減免。

41. 稅例第29(1)條及第31(1)條的規定十分明確，沒有賦予稅務局或委員會任何酌情權以彈性處理特殊情況，包括因疫情或其他外在因素導致的延遲結婚。

結論

42. 基於上述分析，委員會裁定：

43. 根據稅例第29(1)條，由於上訴人在2020/21及2022/23課稅年度內並不屬於「已婚」的狀態，因此不符合獲得已婚人士免稅額的條件。

44. 根據稅例第31(1)條及第27(3)條，由於C小姐在2020/21及2022/23課稅年度內並不符合「子女」的定義，上訴人不能就C小姐獲得子女免稅額。

45. 因此，上訴人未能證明稅務局副局長的評稅過多或不正確。

46. 委員會駁回上訴人的上訴，維持稅務局副局長於2024年7月22日的決定。