

Case No. D14/18

Salaries tax – single parent allowance – whether appellant having sole or predominant care of his daughter – sections 32 and 68(4) of Inland Revenue Ordinance (Chapter 112) ('IRO') [Decision in Chinese]

Panel: Chow Wai Shun (chairman), Cheng Wing Keung Raymond and Phillis L P Loh.

Date of hearing: 14 September 2018.

Date of decision: 21 November 2018.

The Appellant was unmarried and had a 7-year's old daughter with Madam A, who had not had a job for many years. The Appellant applied for single parent allowance, declaring that he had sole or predominant care of his daughter. The assessor refused the application. The Appellant objected to the assessment, and the Commissioner dismissed his objection. The Appellant appealed to the Board.

In the appeal hearing, the Appellant admitted that Madam A had the daily care of his daughter and shouldered household chores, e.g. visiting doctors, sending/picking up his daughter to/from her school bus and preparing dinner. Madam A was also the emergency contact person in his daughter's student handbook. The Appellant also contended that he had been given single parent allowance in the previous financial year.

Held:

1. In respect of whether one had 'predominant' care of children, the burden of proof lied on the taxpayer. Predominance of care was a finding of fact, and in determining the issue all relevant facts should be considered, such as the day-to-day care and supervision over the child, the making of decisions for the child's welfare as well as the provision of financial support for the child. On the other hand, 'care' referred to provision of conditions and assistance for the healthy growth of the child, with emphasis on love, care and education. (Sit Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue [2002] 5 HKTC 647, D67/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 929 and D4/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 365 considered; D140/01, IRBRD, vol 17, 28 and D30/16, (2017-18) IRBRD, vol 32, 358 distinguished)
2. Apart from giving 'sole' care to his daughter financially, the Appellant did not raise any argument or evidence on how he had the 'sole' care of his daughter. Under the law, the mere fact that the taxpayer had contributed to the upbringing and education of the child would not per se entitle him/her

to single parent allowance. In addition, financial support was only one factor to be considered. In the present case, the appellant needed to work, and Madam A was a full-time housewife who resided with the daughter. Madam A was also responsible for her daily care (in particular when the appellant was at work). In the premises, although the Appellant had proactively and diligently discharged his duty as a father, it did not mean that the Appellant had thereby discharged his duty in proving that he had the 'sole' or 'predominant' care of his daughter.

3. Regarding the Appellant's contention that he had been given single parent allowance in the previous financial year, it was the practice of the Inland Revenue Department to make assessment based on the information declared by a taxpayer in the tax return, and to verifying the entitlement, and if necessary, to make correction pursuant to provisions in the IRO. The practice was in accordance with the law and there was no bias or injustice.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

SIT Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue [2002] 5 HKTC 647
D140/01, IRBRD, vol 17, 28
D67/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 929
D4/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 365
D30/16, (2017-18) IRBRD, vol 32, 358

Appellant in person.

Leung Ching Yee, Yu Wai Lim and Chan Wun Fai, for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D14/18

薪俸稅 – 單親免稅額 – 上訴人在有關課稅年度是否「主力」或「獨力」撫養女兒 – 《稅務條例》(第112章)(「稅例」)第32條及第68(4)條

委員會：周偉信(主席)、鄭永強及羅麗萍

聆訊日期：2018年9月14日

裁決日期：2018年11月21日

上訴人未婚，與A女士育有一名7歲女兒，而A女士多年沒有工作。上訴人就女兒申請單親免稅額，並聲明在該年度內「獨力」或「主力」撫養女兒。評稅主任不給予單親免稅額。上訴人反對評稅，稅務局裁定上訴人反對無效，上訴人遂向委員會提出上訴。

在上訴聆訊中，上訴人承認A女士照顧女兒日常生活起居和分擔家務，例如陪伴女兒求診醫生、接送女兒上落校車和預備晚膳。A女士亦是上訴人女兒的學生手冊上的緊急聯絡人。上訴人亦指稱他上一課稅年度亦獲給予單親免稅額。

裁決：

1. 就是否「主力」撫養子女，舉證責任在納稅人。納稅人是否「主力」撫養子女是一項事實裁決，需考慮所有有關事實，包括對子女的日常照顧及監管、為子女謀幸福、經濟上承擔等。而「撫養」一詞的解釋，是提供條件和幫助，使健康地成長，並側重於對子女的愛護和教育。
(參考：Sit Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue [2002] 5 HKTC 647, D67/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 929, D4/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 365; 不作跟隨：D140/01, IRBRD, vol 17, 28, D30/16, (2017-18) IRBRD, vol 32, 358)。
2. 上訴人除了提出他在經濟上「獨力」撫養女兒外，沒有提出其他「獨力」撫養女兒的論點和證據。根據條例及案例，僅由於納稅人在有關課稅年度內對子女供養和教育曾作出貢獻，無權申索單親免稅額。另外，經濟上的承擔只不過是其中一項需考慮的事實。在本案中，上訴人需上班工作，A女士則為全職家庭主婦並與女兒同住，A女士亦確有參與在日常生活中照顧女兒的責任(尤其是於上訴人上班工作時)。因此，上訴人雖然以積極及盡力履行父親的責任，但這不等同

他已舉證他「主力」或「獨力」撫養女兒。

3. 就上訴人指他上一課稅年度亦獲給予單親免稅額，稅務局一向根據納稅人在報稅表上申報資料評稅，然後查核納稅人資格，有需要時按稅例更正，有法可依，沒有偏頗不公。

上訴駁回。

參考案例：

SIT Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue [2002] 5 HKTC 647
D140/01, IRBRD, vol 17, 28
D67/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 929
D4/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 365
D30/16, (2017-18) IRBRD, vol 32, 358

上訴人親自出席聆訊。

梁靜怡、余偉濂及陳煥輝代表稅務局局長出席聆訊。

決定書：

1. 上訴人反對稅務局向他作出的2016/17課稅年度薪俸稅評稅，稅務局副局長於2018年4月25日發出決定書，裁定上訴人反對無效。上訴人不服，遂向本委員會提出上訴。

有關事實

2. 根據上述決定書內決定所據事實，與及雙方在聆訊前呈堂的文件證供，本委員會裁定與本上訴的有關事實如下：

- (1) 上訴人未婚，與A女士育有一名女兒，該名女兒於2011年9月出生，而A女士已多年沒有工作。
- (2) 上訴人於其2016/17課稅年度個別人士報稅表內，就女兒申請子女免稅額及單親免稅額，並聲明其在該年度內全年獨力或主力撫養女兒。
- (3) 評稅主任向上訴人作出下列2016/17課稅年度薪俸稅評稅如下：

	元	元
申報入息		447,621

(2019-20) VOLUME 34 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

	元	元
<u>減</u> ：退休計劃供款		<u>18,000</u>
		429,621
<u>減</u> ：基本免稅額	132,000	
子女免稅額	100,000	
供養父母免稅額	<u>184,000</u>	<u>416,000</u>
應課稅入息實額		<u>13,621</u>
應繳稅款（已扣除稅務寬減）		<u>68</u>

- (4) 上訴人反對上述評稅，又提供他2015/16 課稅年度個人入息課稅計算表，顯示他已獲給予單親免稅額。
- (5) 上訴人後補申請2016/17課稅年度的扣除如下：
- (a) 賣旗日捐款共600元；及
- (b) 居所貸款利息開支共5,648元。
- (6) 就有關申請，上訴人提交了扣除居所貸款利息的申請表，連同銀行按揭戶口年結單副本作證明，但未能提交在街上買旗捐款收據證明。
- (7) 評稅主任向上訴人建議修訂2016/17課稅年度薪俸稅評稅如下：

	元	元
入息		447,621
<u>減</u> ：退休計劃供款		18,000
居所貸款利息（第2(5)(b)項事實。）		<u>5,648</u>
		423,973
<u>減</u> ：基本免稅額	132,000	
子女免稅額	100,000	
供養父母免稅額	<u>184,000</u>	<u>416,000</u>
應課稅入息實額		<u>7,973</u>
應繳稅款（已扣除稅務寬減）		<u>39</u>

- (8) 上訴人不接受評稅主任的建議。

上訴理由

3. 上訴人的上訴理由，可歸納如後：上訴人單身，在2016/17課稅年度與女兒及她的母親A女士同住。A女士是全職家庭主婦，並無工作，上訴人明顯是家中

唯一的經濟支柱，撫養女兒的金錢源自上訴人，該些金錢資源不單對女兒的供養和教育作出貢獻，同時支持了女兒的住宿、醫療、日常活動、監管、籌謀等開支，相反A女士並無能力負責或分攤該些開支。而在實際生活中，上訴人指出其在經濟上確實是「獨力撫養」女兒，同時也用上時間和精神照顧女兒的日常生活。

爭議點

4. 本個案的爭議點，是上訴人在2016/17課稅年度可否獲給予單親免稅額。

有關法律條文及案例

5. 《稅務條例》（以下簡稱「《稅例》」）第32條規定：

「(1) 任何人如在任何課稅年度內任何時間獨力或主力撫養一名子女，而該人有權在該課稅年度就該名子女獲給予子女免稅額者，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（單親免稅額）。

(2) 任何人有以下情形，則無權申索單親免稅額—

...

(b) 僅由於該人在該課稅年度內對該名子女的供養及教育曾作出貢獻；

...。

(3) 凡有2人或多於2人有權就同一名子女申索同一課稅年度的單親免稅額，則應得的免稅額須按局長所決定的基準分攤—

(a) 而局長須顧及每個人在該課稅年度內各自獨力或主力撫養該名子女的期間；或

(b) 如局長認為該等期間不能確定，則按局長認為公正而決定的基準分攤。」

6. 《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」。

7. 答辯人代表陳詞中，援引以下案例：

- (a) SIT Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue [2002] 5 HKTC 647
- (b) D140/01, IRBRD, vol 17, 28
- (c) D67/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 929
- (d) D4/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 365
- (e) D30/16, (2017-18) IRBRD, vol 32, 358

稅務局副局長在其決定書中，亦有引用SIT Kwok Keung及D67/05兩宗案例，上訴人在其上訴理由陳述書中認為，該兩宗個案只著重就《稅例》第32(1)條中「主力撫養」一項作出裁決，因此該些案例並不完全適合在他的個案作參考、比較和引用。

上訴人供詞

8. 上訴人宣誓作供，並接受答辯人代表查問。

9. 上訴人聲稱A女士屬長期病患者，並於聆訊前提供以下有關A女士的文件擬作佐證：

- (a) 一份日期為2013年11月27日的醫療報告；
- (b) 兩封日期皆為2013年11月28日由一名耳鼻喉專科醫生撰寫的轉介信；和
- (c) 一張日期為2018年8月17日A女士到該名醫生求診的收據。

10. 上訴人聲稱A女士生活方式不健康，不會主動陪伴女兒外出或參與家校活動，亦沒有能力照顧及撫養女兒，所以上訴人需較A女士付出更多時間陪伴女兒和關心她的身心健康和整體發展。就此，上訴人亦在聆訊前提供了以下文件擬作佐證：

- (a) 兩張日期分別為2016年5月20日及2016年6月7日女兒求診醫生的收據；
- (b) 四張活動照片，上訴人在其中一張照片中出現；和
- (c) 一張日期為2018年6月13日由女兒手寫和署名的字條，上有「我和爸爸一起游泳，每星期一次。又去昆虫公園。」字句。

11. 在回應答辯人有關上述兩張收據的查問時，上訴人表示A女士兩次都有陪診，上訴人則有一次。
12. 當被查詢有否其他家庭或家校活動照片時，上訴人指稱有備份在家中電腦或學校網頁內，但需查找。
13. 在回應委員提問時，上訴人供稱，在2016/17課稅年度期間，女兒就讀幼稚園中班（K2）下午班，當時女兒需乘搭校車，上訴人則於上午8時離家上班，至傍晚6時至7時左右回家，所以一般由A女士接送女兒上落校車。夜間則由A女士或上訴人年逾60歲的繼母預備一家五口（包括上訴人80多歲的父親）的晚膳。及後在回應答辯人查問時，上訴人亦供稱通常由A女士照顧女兒日常生活起居和分擔家務，但同時其繼母，甚至其父親，亦不時協助，而在上訴人放工後和放假時，他則完全代替了其他三位家庭成員，獨力或主力照顧女兒。
14. 在收到上訴人對評稅提出的反對後，評稅主任曾要求上訴人提供若干資料和文件，包括上訴人女兒的學生手冊內載有個人資料及父母／監護人姓名一頁的副本，上訴人提供了其女兒2017/18學年（即小學一年班）第一學期的學生手冊上的有關資料，其中緊急聯絡人為A女士。在回應查問時，上訴人稱除了其女兒就讀幼稚園初班（K1）時以上訴人及A女士同為緊急聯絡人外，其後都只有A女士為緊急聯絡人，而且手冊上有關資料由A女士填寫，所以她自然地以她自己為緊急聯絡人，而上訴人亦聲稱，實際上A女士每接到學校緊急聯絡或通知，都會立即聯絡他。再者，上訴人憶述女兒所坐校車曾有一次涉及交通意外，校方因未能聯絡A女士，所以致電上訴人。

討論和分析

15. 本個案在案情上與SIT Kwok Keung、D140/01與D30/16等個案確有不同，在上述其他個案中，納稅人都與妻子離異，沒有與子女同住。然而，其中SIT Kwok Keung一案確立對條文詮釋的法律原則，本委員會認為須予跟從。
16. SIT Kwok Keung一案中，原訟庭法官同意委員會將舉證責任落在納稅人身上，法官亦同意委員會就「主力」撫養一事，以比較納稅人及另一方就撫養兒子所擔當的角色的方法作決定，並同意稅務局引用The New Shorter Oxford English Dictionary (1993)就「主力」（predominant）一詞的解釋：

- (a) ‘*Having supremacy or ascendancy over others; predominating*’; or
- (b) ‘*Constituting the main or strongest element; prevailing*’。

納稅人其後上訴，上訴庭法官裁定納稅人須負上舉證他「獨力或主力撫養」子女的責任，而納稅人是否「主力」撫養子女是一項事實的裁

定。

17. 另一方面，本個案在案情上則與D67/05較為相近。雖然D67/05同樣涉及離異夫婦，但離婚後兩人仍與兒子同住，納稅人是家庭的唯一經濟支柱，前妻沒有工作，負責照顧家庭起居生活。委員會確認納稅人是否「主力」撫養子女是一項事實問題，須考慮所有有關事實，包括對子女的日常照顧及監管、為子女謀幸福、經濟上承擔等。相關英文判辭原文如下：

‘12. In our view, the question of whether a parent has the predominance care of a child is a question of fact. That question should be considered by reference to all relevant facts. This would include not only the day-to-day care and supervision over the child, but also the making of decisions for the child’s welfare as well as the provision of financial support for the child.’

18. 此外，本委員會同意答辯人代表，參考朗文《中文新詞典》（2001年第二版）對「撫養」一詞的解釋，就是指提供條件和幫助，使健康地成長，並側重於對子女的愛護和教育。

19. 上訴人在其上訴理由陳述書中提出，只要是「獨力」或「主力」撫養女兒，並獲給予子女免稅額，便可獲給予單親免稅額。答辯人代表和本委員會均無異議。

20. 上訴人除了提出他在經濟上「獨力」撫養女兒外，沒有提出其他「獨力」撫養女兒的論點或證據。《稅例》第32(2)(b)條列明，僅由於納稅人在有關課稅年度內對子女供養和教育曾作出貢獻，無權申索單親免稅額，另外，相關案例亦確立了須考慮所有有關事實的原則，而經濟上的承擔只不過是其中一項須要考慮的事實。在這個案中，上訴人須上班工作，而A女士則為全職家庭主婦並與女兒同住，上訴人亦在供詞中一再確認，A女士確有參與在日常生活中照顧女兒的責任，尤其是於上訴人上班工作時，主要由A女士負責照顧女兒的日常生活，所以上訴人在2016/17課稅年度不可能是「獨力」撫養女兒。

21. 儘管本委員會信納並認為上訴人已積極及盡力履行作父親的責任，但這不等同他已舉證他「主力」或「獨力」撫養女兒。

22. 上訴人雖然在為女兒籌謀上屢屢擔當主導及支配的角色，但本委員會不認為單憑此就確立上訴人主力「撫養」女兒，因為「撫養」不能只是紙上談兵，也需要付諸行動，而在執行有關計劃時，便需考慮有否其他人士的配合。在本個案中，證據清楚顯示A女士很多時在照顧女兒生活上擔當一個重要角色。

23. 上訴人提交的A女士的醫療報告、醫生轉介信及求診收據，並非與2016/17課稅年度直接相關。即若該等文件與2016/17課稅年度有任何關連，本委員會接納答辯人代表陳詞，它們只能證明A女士確有患病，但未能證實A女士沒有能力照

顧女兒，本委員會認為，該等文件亦未能證實A女士在參與照顧女兒方面，較上訴人擔當次要和不顯著的角色；相反，上訴人在其供詞中確認，在他上班的時間，主要由A女士在日常生活中照顧女兒，包括接送上落校車，預備膳食和打理家務等，雖然不時有上訴人的父親和繼母協助，但A女士在該等時間仍舉足輕重。

24. 上訴人提交的女兒學生手冊的資料，亦非與2016/17課稅年度直接相關。另一方面，上訴人供詞確認，在2016/17課稅年度期間，即女兒已完成幼稚園低班（K1）後，已開始相同安排，即由A女士作為女兒學生手冊上的緊急聯絡人，而A女士是全職家庭主婦，相對上訴人受僱工作，她在時間調動上應較容易。所以，有關證供亦沒有指向上訴人在撫養女兒方面擔當較主要和顯著的角色。

25. 本委員會在審視本個案的所有事實後認為，上訴人雖確有在經濟上支持女兒，甚至整個家庭，而且在照顧女兒，以至為女兒謀幸福等層面上都積極及盡力履行作父親的責任，但亦不能抹煞A女士在這些方面的付出，尤其是在上訴人上班時對女兒，以至整個家庭的照顧，包括接送上落校車，準備膳食和主理其他家務。相反，上訴人未能成功舉證他在撫養女兒上擔當較主要和顯著的角色，所以本委員會認為上訴人並非「主力」撫養女兒。

26. 上訴人另推諉於稅務局多年來均批准他就單親免稅額的申請，即使其婚姻狀況不變，卻在2016/17課稅年度拒絕其申請。然而，稅務局一向「先評後核」，即是先根據納稅人在報稅表上申報資料評稅，然後查核納稅人資格，有需要時按稅例更正，有法可依，沒有偏頗不公。

總結

27. 經詳細考慮所有已呈堂文件、雙方的陳詞、上訴人的供詞和案情，與及基於上文的討論和分析，本委員會裁定上訴人在有關課稅年度任何時間，不是獨力撫養女兒，亦未能證明在與A女士比較下，在該段期間的任何時間主力撫養女兒，故此駁回上訴人的上訴，並確定上文第2(7)段的修訂評稅。