

Case No. D2/18

Salaries tax – disabled dependent allowance – whether an individual could claim disabled dependent allowance by himself – sections 31A(1), 68(4) and (8) of the Inland Revenue Ordinance (‘the IRO’) [Decision in Chinese]

Panel: Chui Pak Ming Norman (chairman), Joes Fung and Hau Kwun Cheung.

Date of hearing: 16 January 2018.

Date of decision: 23 April 2018.

The Appellant was married to Ms A. He worked in Department B of the HKSAR government and retired on 16 April 2016. At or about the end of 1997, he suffered from a stroke. Due to the stroke, he was declared a disabled person by relevant government department.

In related property tax return for the 2015/16 year of assessment, the Appellant claimed that he and Ms A jointly owned a property with assessable value of \$193,723. They elected for personal assessment. In her tax return for the 2015/16 year of assessment, Ms A wished to claim disabled dependent allowance in respect of the Appellant who was eligible to claim an allowance under the Government’s Disability Allowance Scheme during the year. In reviewing the claim, the assessor found that the Appellant was not entitled to disabled dependent allowance for himself. Then an assessable income of \$66,000 and \$11,220 tax thereon were added to his Salaries Tax Assessment for the year of 2015/16.

The Appellant objected to the additional assessment on his salaries tax for the year of 2015/16. He claimed that he was entitled to disabled dependent allowance. The issue of this appeal was whether the Appellant could claim for ‘disabled dependent allowance’ by himself or the alleged ‘disabled person allowance’.

Held:

1. The Appellant propounded that ‘the failure of IRO section 31A(1) to provide him with the means to apply for “disabled dependent allowance” or “disabled person allowance” contravened the Basic Law’ was completely without merits. Although Wong Tai Wai case did not touch upon IRO section 31A(1) (‘section 31A(1)’ hereinbelow), the guideline provided in paragraph 18 of the case that ‘in construing a tax statute, one just look at what being written clearly on it. Nothing can be added, and nothing be implied. One should read words in a statute fairly.’ remained applicable to section 31A(1). Section 31A(1) did not grant ‘disabled

dependent allowance' to a disabled person (Wong Tai Wai, David and Lee Chi Man v Commissioner of Inland Revenue 6 HKTC 460 followed).

2. Section 31A(1) applies to all taxpayers in Hong Kong. The Appellant could not be benefited from this section solely because he was not granted the status of a disabled person. Hence, he was not entitled to the right of claiming 'disabled dependent allowance'. The section was applicable to all disabled persons in Hong Kong. Other disabled persons equally were not entitled to the right of claiming 'disabled dependent allowance'. The Board regarded the Appellant's contention of 'human rights legislation violation' was not tenable (D29/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 638 followed).
3. If conditions of the IRO were met, the Appellant and other non-disabled persons would be entitled to the right under section 31A(1). Under the IRO, the Appellant and other disabled persons were not entitled to the right of claiming 'disabled dependent allowance' or 'disabled person allowance' by themselves. The Board regarded the Appellant's submission that the Inland Revenue Department (the 'IRD') was in breach of the Disability Discrimination Ordinance (the 'DDO') was not supported by any legal reasoning and was illogical.
4. 'By its nature, tax statute is unfair. In construing a tax statute, one should read words in the statute fairly.' Section 31A(1) did not bestow upon the Appellant any right for a claim of 'disabled dependent allowance' or 'disabled person allowance'. Based on the above principle in the construction of section 31A(1), the Board could not see how the determination of the IRD was unfair to the Appellant (Wong Tai Wai, David and Lee Chi Man v Commissioner of Inland Revenue 6 HKTC 460 considered).
5. The Appellant failed to fulfil his onus of proof under IRO section 68(4) to prove that he could claim 'disabled dependent allowance' by himself. The Board dismissed the Appellant's appeal and all his grounds. Based on IRO section 68(8), the Board maintained and confirmed the determination of an additional assessable income of \$66,000 and an additional tax of \$11,220 thereon.

Obiter

6. The IRO came into effect earlier than the DDO. Under DDO section 36(2), the IRO was 'an existing statutory provision'. According to the provisions of DDO section 36(2)(b), the IRD in order to comply with the requirement of an existing statutory provision by not acceding to the Appellant's claim for 'disabled dependent allowance' did not amount to an act discriminating against him.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

Wong Tai Wai, David and Lee Chi Man v Commissioner of Inland Revenue 6
HKTC 460
D29/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 638

The Appellant in person.

Lee Chui Mei and To Yee Man, for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D2/18

薪俸稅 – 傷殘受養人免稅額 – 個人可否為自己申索「傷殘受養人免稅額」 – 《稅務條例》(下稱「稅例」) 31A(1)條, 68(4)及(8)條

委員會：徐伯鳴（主席）、馮寶儀及侯鈞翔

聆訊日期：2018年1月16日

裁決日期：2018年4月23日

上訴人已婚，他的配偶是A女士。他受僱於香港特別行政區政府B部門，於2016年4月16日退休。約1997年尾，他中了風。由於中風，他被政府有關部門評定為殘疾人士。

在有關2015/16課稅年度物業稅報稅表內，上訴人申報於該年度內由他與A女士聯權持有的物業的應評稅值為193,723元。他及A女士選擇個人入息課稅。在其2015/16課稅年度個別人士報稅表內，A女士申報上訴人在該年度內有資格按政府傷殘津貼計劃申索津貼，擬就他申請傷殘受養人免稅額。在覆核有關申索時，評稅主任發現上訴人不應就其本人獲給予傷殘受養人免稅額，並向他作出2015/16課稅年度薪俸稅補加應課稅入息實額66,000元及及補加應繳稅款11,220元。

上訴人反對稅務局向他作出的2015/16課稅年度薪俸稅補加評稅。上訴人聲稱他應就其本人獲給予「傷殘人士免稅額」。委員會要解決的爭議點是上訴人可否為自己申索「傷殘受養人免稅額」或是他指稱的「傷殘人士免稅額」。

裁決：

1. 上訴人所主張的「稅例」第31A(1)條沒有給予他申索「傷殘受養人免稅額」或是「傷殘人士免稅額」的權利是抵觸了「基本法」，是完全沒有法理依據。雖然Wong Tai Wai一案不是涉及「稅例」第31A(1)條(以後簡稱為「第31A(1)條」)，但其在第18段所說及的指引，即「在解讀稅務法例時，我們就只能看法例寫清了什麼，不能添加任何東西，也不能指它暗示什麼，我們必須以平常的眼光去解讀法例中的詞語」仍然適用於解讀第31A(1)條。第31A(1)條並不給予傷殘人士「傷殘受養人免稅額」(引用Wong Tai Wai, David and Lee Chi Man v Commissioner of Inland Revenue 6 HKTC 460)。

2. 第31A(1)條是適用於所有香港的納稅人。上訴人不能受惠於該條例唯一的原因是該條例沒有賦予他以傷殘人士的身份，從而為自己申索「傷殘受養人免稅額」的權利。該條例是適用於香港所有的傷殘人士，其他傷殘人士也沒有申索「傷殘受養人免稅額」的權利。故委員會認為上訴人的「違反人權法例」的爭論是無法成立（引用D29/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 638）。
3. 如符合稅例的條件下，上訴人與非殘疾人士均可享有第31A(1)條的權利。在「稅例」下，上訴人及其他殘疾人士均不享有自行申索「傷殘受養人免稅額」或「傷殘人士免稅額」的權利。委員會認為稅務局違反了「殘疾歧視條例」的說法完全缺乏任何法律理據來支持及不合邏輯。
4. 「課稅法例在本質上都是不公平，在解讀稅務法例時，我們必須以平常的眼光去解讀法例中的詞語」。第31A(1)條並不賦予上訴人任何申索「傷殘受養人免稅額」或「傷殘人士免稅額」的權利。套用這些準則來解讀第31A(1)條時，委員會看不出稅務局拒絕上訴人的申索，對上訴人有任何不公平的地方（參考Wong Tai Wai, David and Lee Chi Man v Commissioner of Inland Revenue 6 HKTC 460）。
5. 上訴人未能根據「稅例」第68(4)條履行舉證責任，證明上訴人可為自己申索「傷殘受養人免稅額」。委員會駁回上訴人提出的上訴及其所有的理由。委員會按「稅例」第68(8)條維持及確認該決定書所顯示的補加應課稅入息實額66,000元及補加應繳稅款11,220元。

附帶意見

「稅例」的生效日期早於「殘疾歧視條例」的生效日期，就「殘疾歧視條例」第36(2)條而言，「稅例」是該條文所指的「現有的法例條文」。基於「殘疾歧視條例」第36條(2)(b)款的規定，稅務局為了遵守現有的法例條文（即「稅例」）而不給予上訴人申索「傷殘受養人免稅額」的權利，並不構成一個歧視上訴人的行為。

上訴駁回。

參考案例：

Wong Tai Wai, David and Lee Chi Man v Commissioner of Inland Revenue 6
HKTC 460
D29/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 638

上訴人親自出席聆訊。

李翠媚及陶綺雯代表稅務局局長出席聆訊。

決定書:

引言

1. 上訴人反對稅務局向他作出的2015/16課稅年度薪俸稅補加評稅。上訴人認為他以自己是傷殘人士的身份應該獲給予「傷殘人士免稅額」。
2. 在考慮過上訴人提出的反對理由及理據後，稅務局副局長於2017年8月30日裁定上訴人的反對無效，確定維持2015/16課稅年度薪俸稅補加評稅11,220元。
3. 上訴人在2017年9月28日以親身送遞方式向稅務上訴委員會(以下簡稱為「委員會」)書記辦事處提交上訴通知書就稅務局副局長的決定提出上訴。

不受爭議的事實

4. 上訴人確認他對稅務局副局長的決定書所依據的事實內容不提出任何爭議。委員會現將其不受爭議的內容列於本文第5段至第15段，並裁定其為本上訴之事實部分。
5. 上訴人反對稅務局向他作出的2015/16課稅年度薪俸稅補加評稅。上訴人聲稱他應就其本人獲給予「傷殘人士免稅額」。
6. 上訴人已婚，他的配偶是A女士。上訴人受僱於香港特別行政區B部門，於2016年4月16日退休。
7. 在有關2015/16課稅年度物業稅報稅表內，上訴人申報於該年度內由他與A女士聯權持有的物業的應評稅值為193,723元。
8. 在其2015/16課稅年度個別人士報稅表內，上訴人申報以下資料：
 - (a) 他於該年度內擁有全部業權的出租物業的應評稅值為240,913元。
 - (b) 他於該年度內獲得的薪俸入息為746,820元。
 - (c) A女士在該年度內沒有收取應課薪俸稅入息。

(d) 「本人的配偶在本年度內有資格按政府傷殘津貼計劃申索津貼，本人擬就配偶申請傷殘受養人免稅額。」 [A女士] 申索

是	✓
---	---

」

(e) 他及A女士選擇個人入息課稅。

9. 在其2015/16課稅年度個別人士報稅表內，A女士申報上訴人在該年度內有資格按政府傷殘津貼計劃申索津貼，擬就他申請傷殘受養人免稅額。

10. (a) 評稅主任向上訴人作出下列2015/16課稅年度薪俸稅評稅：

	元
入息	746,820
<u>減</u> ：慈善捐款	<u>240</u>
	746,580
<u>減</u> ：已婚人士免稅額	240,000
傷殘受養人免稅額	<u>66,000</u>
應課稅入息實額	<u>440,580</u>
應繳稅款(已扣除稅款寬減)	<u>42,898</u>

評稅主任註明獲准的扣除項目有待覆核。

(b) 上訴人沒有反對上述評稅。

11. 上訴人向香港特別行政區行政長官、財政司司長、稅務局局長、平等機會委員會(以下簡稱「平機會」)主席等人就2017/18《施政報告》及《財政預算案》諮詢發出電郵，申述如下：

(a) 《基本法》第11條訂明，香港特別行政區立法機關制定的任何法律，均不得同《基本法》相抵觸。由於《稅務條例》(以下簡稱「稅例」)不容許傷殘人士自行申索「傷殘人士免稅額」，稅務局抵觸了以下法例：

(i) 《基本法》第25條：

「香港居民在法律面前一律平等。」

(ii) 《基本法》第39條：

「《公民權利和政治權利國際公約》、《經濟、社會與文化權利的國際公約》和國際勞工公約適用於香港的有關規定繼續有效，通過香港特別行政區的法律予以實施。」

(iii) 《香港人權法案條例》

香港人權法案第1條-享受權利不分區別：

「(一) 人人得享受人權法案所確認之權利，無分種族、膚色、性別、語言、宗教、政見或其他主張、民族本源或社會階級、財產、出生或其他身分等等。

(二) 人權法案所載一切公民及政治權利之享受，男女權利，一律平等。」

(b) 傷殘人士賺取入息而不能自行申索「傷殘人士免稅額」，較賺取相同入息而可就其親人獲給予傷殘受養人免稅額的健全人士，須多繳付薪俸稅，並不公平。

(c) 《殘疾歧視條例》第2、6及36條訂明，政府如在執行其職能或行使其權力時基於另一人的殘疾而給予該人較差的待遇，即屬違法。然而，政府如為遵守現有的法例條文，需就殘疾人士作出某作為，則該作為並非違法。平機會不接受他對稅務局作出殘疾歧視的投訴，理由是稅例屬「現有的法例條文」，即在《殘疾歧視條例》制定之前已制定的條例，如稅務局為遵守稅例在執行其職能或行使其權力時需就殘疾人士作出某作為，則該作為並非違法。平機會所述並不正確，亦違反了上述《基本法》、《香港人權法案條例》及《殘疾歧視條例》的條文。

12. 在覆核有關申索時，評稅主任發現上訴人不應就其本人獲給予傷殘受養人免稅額，並向他作出下列2015/16課稅年度薪俸稅補加評稅：

	元
補加應課稅入息實額	<u>66,000</u>
補加應繳稅款	<u>11,220</u>

13. 上訴人反對第(12)項事實的補加評稅，除第11段的理據外，申述如下：
- (a) 稅務局不接納他自行申索「傷殘人士免稅額」及A女士就他申索傷殘受養人免稅額是剝奪傷殘人士及其配偶依法享有的公民權利、男女權利及一律平等權利，抵觸了《殘疾歧視條例》、《基本法》、《香港人權法案條例》的有關係文。
- (b) 在選擇個人入息課稅後，A女士應可就他獲給予傷殘受養人免稅額。
- (c) 梁國雄議員就懲教署署長為執行《監獄規則》對男囚犯剪髮提出司法覆核(案件編號HCAL 109/204)，高等法院原訟法庭裁定署方的做法為性別歧視及非法，違反了《性別歧視條例》及《基本法》第25條。《監獄規則》在《性別歧視條例》前已制定，屬《性別歧視條例》中訂明的「現有的法例條文」。該司法覆核案件的判決說明，政府部門不合法地執行「現有的法例條文」是非法的。
14. (a) 評稅主任向上訴人解釋，根據稅例的有關規定，納稅人只可就其合資格的受養人獲給予傷殘受養人免稅額，受養人不包括納稅人本人。評稅主任要求上訴人考慮撤回反對。
- (b) 評稅主任認為A女士可在個人入息課稅下獲給予已婚人士免稅額，同時可就上訴人獲給予傷殘受養人免稅額，因而減少他們的稅款。若上訴人同意撤回反對，評稅主任將發出下列2015/16課稅年度個人入息課稅評稅：

	<u>上訴人</u>	<u>A女士</u>	<u>總額</u>
	元	元	元
應評稅入息	746,820	-	746,820
應評稅淨值 ¹			
全部業權	192,730	-	192,730
部分業權	<u>77,489</u>	<u>77,489</u>	<u>154,978</u>
入息總額	1,017,039	77,489	1,094,528
減：慈善捐款	240	-	240
按揭利息	<u>23,098</u>	<u>-</u>	<u>23,098</u>
扣除後的入息總額	993,701	77,489	1,071,190
減：已婚人士免稅額			240,000

¹

<u>應評稅淨值</u>	<u>已徵收物業稅</u>
全部業權：240,913元[第(8)(a)項事實]x80%= 192,730元	x 15% = 28,909元
部分業權：193,723元[第(7)項事實]x80%= 154,978元	x 15% = 23,246元

	<u>上訴人</u>	<u>A女士</u>	<u>總額</u>
	元	元	元
傷殘受養人免稅額			<u>66,000</u>
應課稅入息實額			<u>765,190</u>
應繳稅款	<u>90,987</u>	<u>7,095</u>	<u>98,082</u>

15. 上訴人拒絕撤回反對，並回覆如下：
- (a) 他認為有關稅務政策令傷殘人士較健全人士繳納稅款為多，殘疾歧視傷殘人士。
 - (b) 若稅例遺漏了可讓納稅人自行申索的「傷殘人士免稅額」，應予以修補；若這是政府政策，該政策違反了《基本法》、《香港人權法案條例》及《殘疾歧視條例》。
 - (c) 根據2017/18年度《政府財政預算案》，一如既往，納稅人只可申索傷殘受養人免稅額，不能自行申索「傷殘人士免稅額」。這並不符合政府鼓勵傷殘人士外出工作的政策，亦歧視沒有能力外出工作及受養於其他家庭成員的傷殘人士。

上訴人的證供撮要

16. 上訴人選擇在宣誓下作供。上訴人於1978年8月至2015年8月任職於香港特別行政區B部門C職位，於2015年9月退休。
17. 約1997年尾，他中了風，在醫院住了個多月。由於中風，影響了他右邊的機能及說話能力。經過物理治療及語言治療，他的情況雖然有些改善，但行動也比較遲緩，說話也較慢及不太清楚，所以他被政府有關部門評定為殘疾人士。
18. 他於2001/02課稅年度及2003/04課稅年度內曾經在報稅表內為自己申索傷殘受養人免稅額而獲批，但後來被取消。他曾向平機會投訴稅務局歧視傷殘人士但不得要領。
19. 由於他的太太於2009/10課稅年度及2014/15課稅年度內有租金入息，所以在該兩個課稅年度他的太太獲批傷殘受養人免稅額。
20. 對於上訴人在聆訊中給予的證供，委員會接納為事實。

上訴理由

21. 上訴人曾呈交及存檔予委員會下列陳述書：
- (a) 日期為2017年9月28日及由上訴人簽署的陳述書(「上訴通知書」)；
 - (b) 日期為2017年10月19日及由上訴人簽署的補充陳述書(「補充陳述書」)；
 - (c) 日期為2017年12月21日及由上訴人簽署的補充陳述書(「第一補充陳述書」)；
 - (d) 日期為2018年1月16日及由上訴人簽署的補充陳述書(「第二補充陳述書」)；及
 - (e) 日期為2018年1月16日及由A女士簽署的陳述書(「第三補充陳述書」)。

上訴通知書、補充陳述書、第一補充陳述書、第二補充陳述書及第三補充陳述書合稱為「上訴人陳述書」。

22. 上訴理由主要載於上訴通知書、補充陳述書及第一補充陳述書。上訴人的上訴理由及理據扼述如下：

- (a) 在《基本法》實施前，稅務局只可遵守及執行稅例的條文，但《基本法》實施後，稅務局執行稅例的條文時必須遵守《基本法》，否則，稅務局應主動提出修正。
- (b) 稅例不容許他自行申索「傷殘人士免稅額」，以及在個人入息課稅下(其配偶可藉此獲給予他的傷殘受養人免稅額)獲退還的稅款少於假若他可自行申索「傷殘人士免稅額」獲得的稅款減免，均抵觸了《基本法》第8、11、25及39條、《香港人權法案條例》第1條和《殘疾歧視條例》第6條，對傷殘人士造成不公平及歧視。
- (c) 根據稅例，以下情況顯示稅務局不讓傷殘納稅人自行申索「傷殘人士免稅額」並不公平：

居所貸款利息

- (i) 不論納稅人是否傷殘人士，若其配偶沒有評稅收入，配偶仍可提名納稅人申請扣減其所佔部分的利息支出。

稅例第31A(1)及31A(4)(a)條

- (ii) 只給予納稅人申索傷殘受養人(配偶)免稅額，而在職的未婚、失婚和鰥夫的傷殘人士不能自行申索「傷殘人士免稅額」，令他們未能享受稅務優惠。
 - (iii) 若納稅人與其配偶均為傷殘人士及有薪俸和租金收入，在選擇合併課稅後，他們兩人都可獲准申索傷殘受養人(配偶)免稅額，享受到政府給予傷殘人士的稅務優惠。
 - (iv) 若傷殘人士有年薪50萬元，健全配偶做公益事務每年收取1元薪酬，稅務局卻只准許健全配偶申索傷殘受養人免稅額。
- (d) 若政府制定及推行政策不合法例，政府和市民都可以提出司法覆核，如市民獲勝訴，政策局和執法部門必須糾正政策以符合上述法例，例如：
- (i) 梁國雄先生就懲教署署長對男囚犯剪髮的決定提出的司法覆核案件(案件編號HCAL 109/2014)；及
 - (ii) 平機會對教育署署長就中學學位分配所採用男女分開派位制度申請的司法覆核案件。

上訴人所倚賴的有關法例條文

23. 《中華人民共和國香港特別行政區基本法》(以下簡稱「基本法」)的有關條文如下：

(a) 第8條

「香港原有法律，即普通法、衡平法、條例、附屬立法和習慣法，除同本法相抵觸或經香港特別行政區的立法機關作出修改者外，予以保留。」

(b) 第11條

「根據中華人民共和國憲法第三十一條，香港特別行政區的制度和政策，包括社會、經濟制度，有關保障居民的基本權利和自由的制度，行政管理、立法和司法方面的制度，以及有關政策，均以本法的規定為依據。」

香港特別行政區立法機關制定的任何法律，均不得同本法相抵觸。」

(c) 第25條

「香港居民在法律面前一律平等。」

(d) 第39條

「《公民權利和政治權利國際公約》、《經濟、社會與文化權利的國際公約》和國際勞工公約適用於香港的有關規定繼續有效、通過香港特別行政區的法律予以實施。

香港居民享有的權利和自由，除依法規定外不得限制，此種限制不得與本條第一款規定抵觸。」

24. 《香港人權法案條例》(以下簡稱「人權法例」)第II部香港人權法案第1條—享受權利不分區別有以下規定：

「(一) 人人得享受人權法案所確認之權利，無分種族、膚色、性別、語言、宗教、政見或其他主張、民族本源或社會階級、財產、出生或其他身分等等。

(二) 人權法案所載一切公民及政治權利之享受，男女權利，一律平等。」

25. 《殘疾歧視條例》的有關條文如下：

(a) 第6條—對殘疾人士等的歧視

「任何人如—

(a) 基於另一人的殘疾而給予該人差於他給予或會給予非殘疾人士的待遇；

……

即屬在就本條例任何條文而言是有關的情況下，歧視該另一人。」

(b) 第36條—在其他範疇的歧視及騷擾—政府

「(1) 除第(2)款另有規定外，在不損害本部其他條文就政府而實施的原則下，政府如在執行其職能或行使其權力時歧視殘疾人士，即屬違法。

.....

(2) (b) 如為遵守現有的法例條文，需作出某作為，第(1)款並不將就殘疾人士作出該作為定為違法。」

26. 《稅務條例》(以下簡稱「稅例」)的有關條文如下：

傷殘受養人免稅額

- (a) 第31A(1)條規定，任何人須在任何課稅年度就其有資格根據政府傷殘津貼計劃申索津貼的每名受養人獲給予傷殘受養人免稅額。第31A(4)(a)條進一步訂明，「受養人」包括該人的配偶，而該人有權就其配偶而根據第29條在有關的課稅年度獲給予已婚人士免稅額。

已婚人士免稅額

- (b) 第29(1)條規定，任何人如在任何課稅年度屬已婚並有以下情況，須獲給予已婚人士免稅額：
- (i) 該人的配偶在該課稅年度並無應評稅入息；或
 - (ii) 該人及其配偶已就該課稅年度而根據第10(2)條選擇夫婦合併評稅；或
 - (iii) 該人已選擇以個人入息課稅辦法接受評稅。

個人入息課稅

入息總額的計算

- (c) 第42(1)條訂明，為個人入息課稅的施行，納稅人在任何課稅年度的入息總額須是其物業租金的應評稅淨值、受僱工作入息和退休金的應評稅入息實額，及業務的應評稅利潤款額的總和。而為賺取租金收入而支付的按揭利息可從該部分入息中扣減。

- (d) 第42(10)條訂明，凡任何已婚人士及其配偶一同選擇以個人入息課稅辦法接受評稅，則其各自的入息總額須先根據第42條分開計算，然後才根據第42A條將雙方的入息合計。

評稅

- (e) 根據第42A及43條，評稅主任須把納稅人的入息總額與其配偶的入息總額合計所得的共同入息總額，在扣減他們可享有的免稅額後進行單一評稅。評稅額須按薪俸稅的累進稅率向夫婦雙方課稅，稅款須按其各自的入息總額在他們共同入息總額中所佔的比例分攤。

爭議點

27. 委員會要解決的爭議點是上訴人可否為自己申索「傷殘受養人免稅額」或是他指稱的「傷殘人士免稅額」。

討論及分析

「稅例」有否抵觸「基本法」

28. 由於上訴人及答辯人對本上訴的事實沒有任何爭論，故委員會要處理的就是上訴人所主張的法律解釋是否成立。上訴人認為「稅例」不容許他自行申索「傷殘受養人免稅額」及只容許A女士透過她的入息課稅獲給予他的「傷殘受養人免稅額」，令他們多繳稅款，及抵觸了「基本法」的第8、11、25及39條。

29. 解釋「稅例」的基礎及「稅例」是否違反了「基本法」，香港特別行政區上訴庭(以下簡稱為「上訴庭」)在 Wong Tai Wai, David and Lee Chi Man v Commissioner of Inland Revenue² 一案中，作出了以下的闡釋：

- (a) 課稅是法例製造出來的一項負擔。本質上，任何課稅法例廣義來說都是不公平的，因為它將市民賺來的酬勞取走，然後作為政府的一般收入，去支付許多與交稅者無關的事項。就此而論，課稅是不公平的，說什麼要公平地解讀課稅法例其實是犯駁的。在解讀稅務法例時，我們就只能看法例寫清了什麼，不能添加任何東西，也不能指它暗示什麼，我們必須以平常的眼光去解讀法例中的詞語³。

² 6 HKTC 460

³ 原文載於第8段(第472及473頁)

- (b) 相關稅例沒有違反《基本法》第25條，這是立法機關制定的稅務政策，適用於所有已婚的納稅人，納稅人不能視為受到不公平的對待或被歧視⁴。
- (c) 基於稅例第42及42A條所採用的強制性用語，稅務局沒有酌情權以納稅人要求的方式調整就已婚人士作出的個人入息課稅及稅項。《基本法》列出廣泛及一般性原則。《基本法》第8、11及25條沒有給予政府官員任何酌情權以偏離他們有職責執行的法規。稅務局向每名納稅人嚴格執行稅例訂明的機制，正是完全遵守《基本法》第25條的規定⁵。

30. 雖然Wong Tai Wai一案不是涉及「稅例」第31A(1)條(以後簡稱為「第31A(1)條」)，但其在第18段所說及的指引，即「在解讀稅務法例時，我們就只能看法例寫清了什麼，不能添加任何東西，也不能指它暗示什麼，我們必須以平常的眼光去解讀法例中的詞語」仍然適用於解讀第31A(1)條。

31. 第31A(1)條並不給予傷殘人士「傷殘受養人免稅額」。上訴人的主張是雖然他是傷殘人士，及第31A(1)條沒有給予他申索「傷殘受養人免稅額」，但稅務局解讀第31A(1)條時應給予他可自行申索「傷殘受養人免稅額」或申索「傷殘人士免稅額」。這個主張等同是就算「稅例」沒有賦予他「傷殘人士免稅額」，但稅務局仍然要給予他申索「傷殘人士免稅額」的權利，否則稅務局就是違反了「基本法」第8、11、25及39條。對於這個主張或說法，上訴人完全沒有提出任何法理基礎或法庭判例來支持。

32. 相反，根據Wong Tai Wai一案的判決基礎，委員會認為上訴人所主張的“「稅例」第31A(1)條沒有給予他申索「傷殘受養人免稅額」或是「傷殘人士免稅額」的權利是抵觸了「基本法」”是完全沒有法理依據。委員會實難認同上訴人的主張。

「稅例」有否抵觸「人權法例」

33. 在涉及「稅例」第30(1)(a)條的供養父母免稅額的委員會D29/07案⁶中，該委員會有以下的裁定：

- (a) 稅例第30(1)(a)條不可能抵觸人權法，它是通用於所有香港納稅人，不因其種族、性別、其他身分等而有所歧視或區別，其他供養常居國內父母的納稅人當適用同樣稅例，同樣不會獲供養父母免稅額的。這正說明，稅例面前，人人平等⁷。

⁴ 原文載於第17段(第477頁)

⁵ 原文載於第20段(第478及479頁)

⁶ (2007-08) IRBRD, vol 22, 638

⁷ 第645頁第17段

- (b) 該案的中心問題不是現行稅法是否公平，應否修改，而是納稅人在該案中是否符合稅法可獲供養父母免稅額，一切評定以他是否符合稅例為準⁸。

34. 委員會認同D29/07一案中所裁定的上述原則，認為該原則是適用於本上訴。

35. 第31A(1)條是適用於所有香港的納稅人。上訴人不能受惠於該條例唯一的原因是該條例沒有賦予他以傷殘人士的身份，為自己申索「傷殘受養人免稅額」的權利。該條例是適用於香港所有的傷殘人士。該條例並沒有因任何傷殘納稅人的種族、膚色、性別、語言、宗教、政見或其他主張、民族本源或社會階級、財產、出生或其他身分等等而得不到自行申索「傷殘受養人免稅額」的權利。其他傷殘人士也沒有申索「傷殘受養人免稅額」的權利。故委員會認為上訴人的「違反人權法例」的爭論是無法成立。

「稅例」有否抵觸「殘疾歧視條例」

36. 「殘疾歧視條例」第6條⁹訂出：

「任何人如—

- (a) 基於另一人的殘疾而給予該人差於他給予或會給予非殘疾人士的待遇；

……

即屬在就本條例任何條文而言是有關的情況下，歧視該另一人。」

37. 如上訴人要供養另一位殘疾人士，他的待遇與一位非殘疾人士要供養一位殘疾人士的待遇是一樣。如符合稅例的條件下，上訴人與非殘疾人士均可享有第31A(1)條的權利。就上訴人而言，第31A(1)條並沒有給予上訴人較非殘疾人士任何不公平或較差的待遇。

38. 在「稅例」下，上訴人及其他殘疾人士均不享有自行申索「傷殘受養人免稅額」或「傷殘人士免稅額」的權利。上訴人現今的說法是「雖然第31A(1)條並沒有給予上訴人申索「傷殘受養人免稅額」，但因為他是傷殘人士，他仍然有申索「傷殘受養人免稅額」或「傷殘人士免稅額」的權利，否則稅務局就是違反了「殘疾歧視條例」」。委員會認為這個說法完全缺乏任何法律理據來支持及不合邏輯。

⁸ 第646頁第19段

⁹ B2文件夾第38頁

39. 「殘疾歧視條例」第36條訂明如下：

「(1) 除第(2)款另有規定外，在不損害本部其他條文就政府而實施的原則下，政府如在執行其職能或行使其權力時歧視殘疾人士，即屬違法。

.....

(2) (b) 如為遵守現有的法例條文，需作出某作為，第(1)款並不將就殘疾人士作出該作為定為違法。」

40. 「稅例」的生效日期早於「殘疾歧視條例」的生效日期。換句話說，就「殘疾歧視條例」第36(2)條而言，「稅例」是該條文所指的「現有的法例條文」。

41. 作為討論，就算上訴人的上述主張有任何法律基礎，基於「殘疾歧視條例」第36條(2)(b)款的規定，稅務局為了遵守現有的法例條文(即「稅例」)而不給予上訴人申索「傷殘受養人免稅額」的權利，並不構成一個歧視上訴人的行為。

稅務局應否主動提出修正「稅例」

42. 上訴人認為第31A(1)條是違反了「基本法」，稅務局應主動提出修正。

43. 委員會在上文已經表示過不認同「稅例」違反了「基本法」。所以稅務局沒有責任主動提出修正「稅例」。修訂任何法例的權力是由立法會行使及管轄。需否更改或修訂「稅例」以致傷殘人士可自行申索「傷殘受養人免稅額」或「傷殘人士免稅額」完全是立法會的權力範圍。稅務局根本就不能取代立法會的工作或代其行使立法的權利。

44. 委員會不同意上訴人的主張。

拒絕上訴人自行申索「傷殘受養人免稅額」是否對上訴人不公平

45. 上訴人在「上訴人陳述書」中列舉數個「稅例」條文來支持他的論點，即稅務局不讓上訴人自行申索「傷殘受養人免稅額」是對上訴人不公平。

46. 承如上訴庭在Wong Tai Wai一案所言，「課稅法例在本質上都是不公平，在解讀稅務法例時，我們必須以平常的眼光去解讀法例中的詞語」。第31A(1)條並不賦予上訴人任何申索「傷殘受養人免稅額」或「傷殘人士免稅額」的權利。套用這些準則來解讀第31A(1)條時，委員會看不出稅務局拒絕上訴人的申索，對上訴人有任何不公平的地方。

47. 稅務局拒絕上訴人的上述申索正是向所有納稅人嚴格地執行「稅例」條文。這並沒有對上訴人構成絲毫的不公平。

稅務局應否主動提出司法覆核

48. 上訴人列舉了梁國雄先生就懲教署署長對男囚犯剪髮的決定及平機會對教育署署長就中學學位分配所採用男女分開派位制度申請的2宗司法覆核案件來支持他的論說:

「若政府制定及推行政策不合法例，政府和市民都可以提出司法覆核，如市民獲勝訴，政策局和執法部門必須糾正政策以符合上述法例。」

49. 委員會認為上述的論點並不適用於本上訴，原因是本上訴只是涉及第31A(1)條文的執行，並不是涉及制定或推行政策。

50. 稅務局根本就沒有權利或責任向法庭就執行第31A(1)條文時提出司法覆核。

稅務上訴的舉證責任

51. 「稅例」第68(4)條訂明，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。

結論及案件處理

52. 在小心考慮上訴人的證供及本案的證物，裁定的事實，上述的討論和分析及應用本決定書所列的有關法律原則後，委員會認為上訴人提出的所有上訴理由及理據，均不能成立。上訴人未能根據「稅例」第68(4)條履行舉證責任，證明上訴人可為自己申索「傷殘受養人免稅額」。委員會唯一的結論是駁回上訴人提出的上訴及其所有的理由。委員會按「稅例」第68(8)條維持及確認該決定書所顯示的補加應課稅入息實額66,000元及補加應繳稅款11,220元。