

Case No. D3/14

Salaries tax – allowance – dependent brother or dependent sister allowance – whether the Appellant had sole or dominant care of his elder brother – section 30B of the Inland Revenue Ordinance (‘the Ordinance’). [Decision in Chinese]

Appeal out of time – whether the Board should extend the time for appeal – the Appellant failed to put forward any specified or reasonable reason – section 66 and 66(1A) of the Inland Revenue Ordinance. [Decision in Chinese]

Panel: Chow Wai Shun (chairman), Liu Kin Sing and Kenneth S Y Ng.

Date of hearing: 27 February 2014.

Date of decision: 14 April 2014.

The Appellant claimed that he gave money to his elder brother who lived apart in the years of assessment 2009/10 and 2010/11. He claimed the dependent brother allowance in those 2 years of assessment. The Assessor did not accept that the Appellant could claim the relevant allowance, and assessed tax on such basis. For the year of assessment 2010/11, the Deputy Commissioner issued a determination (‘the Determination’) to the Appellant on 8 February 2012, rejecting the Appellant’s objection, and informing him that he could lodge an appeal with the Board in accordance with section 66 of the Ordinance. The Appellant acknowledged receipt of the Determination on 10 February 2012. Although he did not leave Hong Kong in that period, the Appellant did not lodge any appeal with the Board within 1 month thereafter. In addition, the Inland Revenue Department sent a letter to the Appellant on 6 November 2012, revoking the dependent brother allowance given to him. The Appellant raised an objection on 5 December 2012, and expressly stated that the objection included the dependent brother allowance for the year of assessment 2010/11. The Inland Revenue Department then told the Appellant that, since the Deputy Commissioner had already issued the Determination, the Appellant had to lodge an appeal according to the Ordinance. The Assessor again told the Appellant on 31 May 2013 that, if the Appellant was not satisfied with the Determination, he needed to lodge an appeal with the Board. The Appellant wrote to the Inland Revenue Department on 19 August 2013 trying to lodge an appeal. The Appellant’s letter was only faxed to the Board on 27 September 2013.

The Appellant alleged that he received the dependent brother allowance for many years. But he agreed that he did not know, and he did not care whether his siblings supported his elder brother’s daily needs. His elder brother passed away in April 2011, and he sought early retirement in May 2011 on personal grounds.

Held:

1. Section 66(1A) of the Ordinance stated that the Board would only extend the time limit for lodging an appeal if an appellant was prevented from doing so because of illness, or absence from Hong Kong or other reasonable cause. The word ‘prevented’ means ‘unable to’, which imposed a higher threshold than a mere excuse (Chow Kwong Fai v CIR [2005] 4 HKLRD 687 applied).
2. The word ‘prevented’ did not include the situation where the appellant had sufficient time to give notice of appeal within the 1-month limit, because he did not do so because of negligence, or delay, or ignorance, or correspondence with the Inland Revenue Department, or being busy at work, or not knowing the law (D9/79, IRBRD, vol 1, 354; D11/89, IRBRD, vol 4, 230; D20/06, (2006-07) IRBRD, vol 21, 442; D55/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 993 applied).
3. Although the Board could take into account the Appellant’s personal circumstances and condition, and understand that the Appellant might be unable to handle his emotions because the matters were petty and annoying, the Appellant should clearly know that the assessments for the years of assessment 2009/10 and 2010/11 were separately treated by 31 May 2013 the latest. For the year of assessment 2010/11, he must lodge his appeal within 1 month thereafter. Therefore, the Appellant’s appeal was still out of time. He did not put forward any specified or other reasonable reasons under section 66(1A) of the Ordinance to explain why he was prevented from lodging the appeal. Hence, the Board did not need to deal with the substantive appeal (D44/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 18 applied).
4. There were 2 requirements to be entitled to the dependent brother or dependent sister allowance under section 30B of the Ordinance. According to section 30B(3)(a), ‘maintain’ meant the person had sole or predominant care of the dependent (D10/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 207 applied). This was a factual issue. The provision of money was not completely irrelevant to maintenance, but this alone could not be sufficient to show sole or predominant care of the dependent (Sit Kwok Keung v CIR 5 HKTC 647; D67/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 929 applied).
5. Based on the Appellant’s own admission, he could not claim that he solely or predominantly cared for his elder brother.
6. The Respondent confirmed that the Appellant’s situation in the year of assessment 2010/11 did not have much difference when compared with that of the previous years, and in particular the year of assessment 2009/10. Although each year of assessment was to be treated separately, the Board

(2014-15) VOLUME 29 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

believed that there could be a alternative ways to process and resolve the substantive dispute in the present case, which the Appellant would find more acceptable.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

Chow Kwong Fai v CIR [2005] 4 HKLRD 687
D9/79, IRBRD, vol 1, 354
D11/89, IRBRD, vol 4, 230
D20/06, (2006-07) IRBRD, vol 21, 442
D55/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 993
D44/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 18
D10/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 207
Sit Kwok Keung v CIR 5 HKTC 647
D67/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 929

Appellant in person.

Ng Sui Ling and Wong Kai Cheong Tony for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D3/14

薪俸稅 – 免稅額 – 供養兄弟姊妹免稅額 – 上訴人有否獨力或主力扶養兄長 – 《稅務條例》（「該條例」）第30B條

逾時上訴 – 委員會應否延長上訴期限 – 上訴人未能提出指明或其他合理原因解釋 – 《稅務條例》第66及66(1A)條

委員會：周偉信（主席）、廖健昇及伍成業

聆訊日期：2014年2月27日

裁決日期：2014年4月14日

上訴人指稱他在2009/10及2010/11課稅年度有給予他非同住的兄長金錢。上訴人就兩個課稅年度申領供養兄弟姊妹免稅額。評稅主任不接納上訴人可以得到相關的免稅額，並因此作出評稅。就2010/11課稅年度而言，稅務局副局長於2012年2月8日向上訴人發出決定書（「該決定書」）裁定上訴人反對無效，並通知他可根據該條例第66條向委員會提出上訴。上訴人在2012年2月10日簽收該決定書。雖然上訴人期間沒有離港，但他並沒有在1個月之內向委員會提出上訴。另外，稅務局在2012年11月6日向上訴人發信，撤回給予上訴人的供養兄弟姊妹免稅額。上訴人在2012年12月5日提出反對，並指明反對包括2010/11課稅年度的供養兄弟姊妹免稅額。稅務局於是向上訴人指出，因為副局長已發出該決定書，所以上訴人須根據該條例提出上訴。評稅主任在2013年5月31日再次向上訴人指出，上訴人如對該決定書不滿，他須向委員會提出上訴，上訴人於2013年8月19日去信稅務局嘗試提出上訴。上訴人的信件在2013年9月27日才傳真至委員會。

上訴人聲稱他多年來都獲得供養兄弟姊妹免稅額，但他同意他不知道，亦不理會其他兄弟姊妹有否為兄長提供生活所需。他的兄長於2011年4月離世，而他亦在2011年5月因私人理由提早退休。

裁決：

1. 該條例第66(1A)條訂明委員會在信納上訴人是因疾病，不在香港或其他合理因由而未能按照期限提出上訴，才可延長上訴期限。其中「未能」

一詞解作「不能做到」，所要求的並非只是一般藉口（引用 Chow Kwong Fai v CIR [2005] 4 HKLRD 687）。

2. 「未能」一詞不包括上訴人其實有充裕時間可以在1個月的期限內發出上訴通知書，但他因疏忽、或延誤、或無知、或正與稅務局通信、或工作繁忙、或不諳法律而沒有做到（引用 D9/79, IRBRD, vol 1, 354; D11/89, IRBRD, vol 4, 230; D20/06, (2006-07) IRBRD, vol 21, 442; D55/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 993）。
3. 雖然委員會可顧及上訴人的個人處境及狀況，理解到上訴人可能因事情煩瑣及反覆纏擾而無法釐清情緒，但上訴人最遲於2013年5月31日已清楚知道2009/10及2010/11兩個課稅年度的評稅是獨立分開處理。就2010/11課稅年度而言，他必須於其後的1個月內向委員會提出上訴。所以，上訴人的上訴通知仍屬逾期。他沒有提出該條例第66(1A)條指明或其他合理原因，引致他未能提出上訴。因此，委員會無需處理實體上訴（引用 D44/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 18）。
4. 該條例第30B條就申領供養兄弟姊妹免稅額有兩個要求：「供養」及「扶養」。根據第30B(3)(a)條，「供養」必需屬於「獨力或主力扶養」受養人（引用 D10/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 207）。這是一個事實的裁決。金錢的供應與供養並非全無關係，但單憑這點不足以構成「獨力或主力扶養」受養人（引用 薛國強訴稅務局局長 5 HKTC 647; D67/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 929）。
5. 基於上訴人自己的承認，他並不能宣稱自己獨力或主力扶養兄長。
6. 答辯人確認上訴人在2010/11課稅年度的情況與之前年度，尤其是2009/10課稅年度比較沒有顯著不同。雖然每個課稅年度是獨立處理，但委員會相信應有其他方法處理和解決本案的實體爭議，更能使上訴人心悅誠服。

上訴駁回。

參考案例：

Chow Kwong Fai v CIR [2005] 4 HKLRD 687
D9/79, IRBRD, vol 1, 354
D11/89, IRBRD, vol 4, 230
D20/06, (2006-07) IRBRD, vol 21, 442
D55/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 993
D44/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 18

D10/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 207
Sit Kwok Keung v CIR 5 HKTC 647
D67/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 929

上訴人親自出席聆訊。
吳瑞玲及黃啟昌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發出的 2010/11 課稅年度薪俸稅評稅，稅務局副局長於 2012 年 2 月 8 日發出決定書，裁定上訴人反對無效。上訴人遂提出上訴。
2. 雖然本委員會屢次嘗試向上訴人解釋陳述和作供的區別，上訴人堅稱他所說的句句屬實，宣誓作供與否根本不影響其所述的真確性。上訴人雖沒有宣誓作供，但本委員會在聆訊期間，對上訴人的人格，由始至終，沒有絲毫存疑。

逾時上訴

相關事實

3. 根據委員會書記辦事處的紀錄及雙方於聆訊前提交的所有文件資料，本委員會裁定與本個案是否屬逾時上訴的有關事實如下：
 - (1) 稅務局副局長於 2012 年 2 月 8 日向上訴人發出上述的決定書。該決定書連同一封節錄《稅務條例》第 66 條有關可向委員會提出上訴要求的信件，以掛號投寄方式寄給上訴人的通訊地址。
 - (2) 該決定書及信件於 2012 年 2 月 10 日獲上訴人簽署確認收妥。
 - (3) 因上訴人曾於 2012 年 2 月 9 日致電稅務局投訴組，對處理其 2010/11 年度申請兄弟姐妹免稅額一事表示不滿，稅務局於 2012 年 2 月 28 日書面回覆中，提及已發出該決定書，亦重申若上訴人不同意副局長的決定，可按《稅務條例》第 66 條，在該決定書送交上訴人後一個月內，向上訴委員會提出上訴。
 - (4) 根據入境事務處提供的資料，上訴人於 2012 年 2 月 10 日至 3 月 10 日（即上訴人向委員會提出上訴的一個月期限的屆滿日）期間，並無離港紀錄。
 - (5) 稅務局因沒有收到上訴人就評稅主任 2012 年 7 月 9 日信件的回覆，

於 2012 年 11 月 6 日向上訴人發出 2009/10 課稅年度薪俸稅補加評稅通知書，撤回給予上訴人的供養兄弟姊妹免稅額。上訴人於 2012 年 12 月 5 日提出反對，他在補加評稅及繳納稅款通知書上寫上：「申請反對 2009 至 2011 稅項包括：2009-2010 供養兄弟免稅額 2010-2011 供養兄弟免稅額」。

- (6) 稅務局於 2013 年 3 月 8 日回覆上訴人，就上訴人反對 2010/11 課稅年度評稅，再度提及該決定書，並且指出，由於一個月上訴期已過，如委員會信上訴人有合理理由，包括患病、不在香港或其他合理理由，使其未能在指定日期前提出上訴，委員會可考慮延長提出上訴通知的期限。
- (7) 上訴人於 2013 年 3 月 15 日回覆稅務局，有關反對 2010/11 課稅年度評稅，上訴人指稱是「引導錯誤」，並提出「[根]據私隱權的法例，稅例已過時。所以希望貴處應該修改法例，不好過時，而且提出不合理的要求。舉証錯誤，行政失當，因為本人是申請兄弟供養稅項，而不是傷殘津貼」。
- (8) 稅務局於 2013 年 4 月 5 日回覆上訴人，就 2010/11 課稅年度評稅，再次提及該決定書，並告知上訴人如不同意該決定書，可按《稅務條例》第 66 條，在該決定書送交上訴人後一個月內，向獨立的委員會而非稅務局，提出上訴，而上訴人還須遞交延遲上訴的理由，以便委員會考慮是否接納上訴。
- (9) 稅務局於 2013 年 5 月 20 日發出 2009/10 年度修訂評稅及退稅通知書，重新給予上訴人有關年度供養兄弟姊妹免稅額。上訴人接獲通知後，於 2013 年 5 月 29 日致電稅務局投訴組，表示認為稅務局應同樣接納其就 2010/11 課稅年度的反對申請。
- (10) 評稅主任於 2013 年 5 月 31 日覆電上訴人，就 2010/11 課稅年度評稅，因已就上訴人的反對發出該決定書，稅務局不能修改評稅，上訴人須向委員會提出上訴。
- (11) 上訴人於 2013 年 8 月 19 日去信稅務局，稱正本已寄到委員會。稅務局因未獲委員會書記辦事處發出聆訊通知，於 2013 年 9 月 25 日致函上訴人，並詳列委員會書記辦事處的地址、辦公時間及詳細聯絡資料。
- (12) 上訴人與評稅主任於 2013 年 9 月 27 日聯絡後，評稅主任將上訴人 2013 年 8 月 19 日的信件傳真給上訴人，上訴人再將信件傳真至委員會書記辦事處。

相關法律條文、法則及案情分析

4. 《稅務條例》第 66 條規定：

「(1) 任何人（下稱上訴人）如已對任何評稅作出有效的反對，但局長在考慮該項反對時沒有與該人達成協議，則該人可—

(a) 在局長的書面決定連同決定理由及事實陳述書根據第 64(4)條送交其本人後 1 個月內；或

(b) 在委員會根據第(1A)款容許的更長期限內，親自或由其獲授權代表向委員會發出上訴通知；該通知除非是以書面向委員會書記發出，並附有局長的決定書副本連同決定理由與事實陳述書副本及一份上訴理由陳述書，否則不獲受理。」

5. 《稅務條例》第 66(1A)條又規定：

「如委員會信納上訴人是由於疾病、不在香港或其他合理因由而未能按照第(1)(a)款規定發出上訴通知，可將根據第(1)款發出上訴通知的時間延長至委員會認為適當的期限。」

6. 該決定書於 2012 年 2 月 10 日獲上訴人簽署收妥。根據《稅務條例》第 66(1)(a)條，上訴人須於該決定書發給他後 1 個月內提出上訴，即 2012 年 3 月 10 日或之前。

7. 然而，委員會書記於 2013 年 9 月 27 日才收到上訴人的上訴通知書，已逾上訴期限超過 18 個月。

8. 本委員會應否延長本個案的上訴期限？

9. 《稅務條例》第 66(1A)條已清楚明確地賦予委員會在何等情況下延長上訴期限的權力。2012 年 2 月 10 日至 3 月 10 日期間，上訴人沒有離港紀錄。

10. 在上訴庭案例 Chow Kwong Fai v CIR [2005] 4 HKLRD 687 中，納稅人逾期 3 個月才提出上訴，聲稱是誤解了有效上訴的規限，以為須親自擬備事實陳述書，並連同上訴理由一併遞交。上訴庭駁回上訴人的上訴。

- (1) 上訴庭副庭長胡國興法官指出，納稅人須證明他是有合理因由使他未能於法定限期前提出上訴。而「未能」一詞解作「不能做到」，所要求的並非只是一般藉口。相關判詞原文如下：

‘ 20. *In my opinion, while a liberal interpretation must be given to the word “prevented”..., it should be best understood to bear the meaning of the term “未能” in the Chinese language version of the subsection. ... The term means “unable to”. The choice of this meaning not only has the advantage of reconciling the version in the two languages, if any reconciliation is needed, but also provides a less stringent test than the word “prevent”. On the other hand, “unable to” imposes a higher threshold than a mere excuse and would appear to give proper effect to the rigour of time limit imposed by a taxation statute...*’

- (2) 另上訴庭張澤祐法官亦指出，假若有合理因由，而納稅人是由於該合理因由而沒有在規定時限內遞交上訴通知，他便符合規定。相關判詞原文如下：

‘ 46. *If there is a reasonable cause and because of that reason an appellant does not file the notice of appeal within time, then he has satisfied the requirement... It is not necessary to put a gloss on the word ‘prevent’ in its interpretation. If an appellant does not file the notice of appeal within time because of that reasonable cause, then it must be the reasonable cause which has ‘prevented’ him from complying with the time requirement.*’

- (3) 張法官亦指出，納稅人的誤解是其單方面的錯誤，這等錯誤不能被視為構成他未能在時限內提交上訴通知書的合理因由。相關判詞原文如下：

‘ 45. *... Any misunderstanding on the part of the appellant... must be a unilateral mistake on his part. Such a mistake cannot be properly described as a reasonable cause which prevented him from lodging the notice of appeal within time.*’

11. 委員會在個案 D9/79, IRBRD, vol 1, 354 中指出，「未能」一詞是有別於一名納稅人在可以發出通知書的情況下而沒有這樣做。此外，納稅人就行使權利或所採取步驟方面的疏忽延誤或無知均不是可獲批准延期的理由。相關判詞原文如下：

‘ *The word “prevented”, as we see it, is opposed to a situation where an appellant is able to give notice but has failed to do so. In our view, therefore,*

neither laches nor ignorance of one's rights or of the steps to be taken is a ground upon which an extension may be granted.'

12. 在委員會個案 D11/89, IRBRD, vol 4, 230 中，委員會表明只會批准「未能」在一個月的訂明期限內發出上訴通知的納稅人延長期限。委員會認為，納稅人在該個案中，不可以說是未能提出上訴；他其實可以在訂明的期限內提出上訴。此外，即使該個案的納稅人未能提出上訴，委員會亦認為，他沒有合理辯解，因為他有充裕的時間把自己的事務妥為整理。相關判詞原文如下：

'[A]n extension of time can only be granted where the Taxpayer has been "prevented" from giving notice of appeal within the prescribed period of one month. In this case, it cannot be said that the Taxpayer was prevented from appealing. He could well have appealed within the time prescribed. He was in no way prevented from so doing by the fact that he did not have evidence to prove his case.

Furthermore, even if he had been prevented, he had no reasonable excuse because he had had more than sufficient time to put his house in order.'

13. 委員會案例 D20/06, (2006-07) IRBRD, vol 21, 442 中，納稅人解釋她是由於下列原因以致延誤提交上訴通知：

- (a) 未能成功聯絡稅務局；
- (b) 在香港以外工作；
- (c) 工作繁忙；
- (d) 對有關法律的專業理解存疑；
- (e) 教育程度低，不理解稅務局的文件。

委員會不接納上述解釋為延誤上訴的理由，其原因如下：

- (a) 「作為負責任的納稅人，不可能仍與稅局糾纏而忽略了去將自己不服副稅務局局長決定的理由書寫好交到委員會。... 事實上，組織好自己的稅務事宜是每個市民最基本的個人責任和義務」。
- (b) 納稅人在相關期間內有多天留港記錄，「有充分時間在港組織自己的稅務上訴事宜」。
- (c) 「稅例訂定的時限是必須嚴格遵守的，不可能仰賴納稅人是否繁忙，否則明顯有違設定時限的立法精神。」

- (d) 「疏忽延誤或無知均不是獲批准延期的合理因由。同樣地，納稅人的教育程度高低或他對法律認識與否都不能成為她延誤上訴的合理因由。」

14. 在委員會案例 D55/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 993 中，納稅人辯稱覺得可以先整理問題及向稅務局澄清才向委員會提出上訴。委員會駁回納稅人的上訴，認為他不熟悉香港稅例及需時整理問題並不是因合理因由而未能在限期前提出上訴。D55/09一案的裁決也被另一較近期的案例 D44/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 18 採納，而委員會在 D44/11一案中，並沒有處理實體上訴的問題。

15. 上訴人堅稱沒有遲延，只是被稅務局轉移視線和誤導了；他再三強調，稅務局已就 2009/10 課稅年度重新批准其申請兄弟供養免稅額，並退回有關稅項，然而 2010/11 課稅年度的退稅，按稅務局所言，須由上訴委員會執行。

16. 上訴委員會是獨立的法定機構，依法設立，執行《稅務條例》項下的有關職能，必須依既定法規，按理據裁斷個案，對既已裁斷的法律原則，不能隨意逾越，此外，亦須遵從法例所設有關程序和時限的規範。

17. 然而，在這前提下，本委員會認為可兼顧本個案上訴人的個人處境和狀況。上訴人與稅務局的糾結，導火線沿自多年來獲准的兄弟姊妹供養免稅額，先在 2010/11 課稅年度突遭駁回，根據上訴人的陳詞，其兄長於 2011 年 4 月離世，同年 5 月他亦因私人理由提早退休。上訴人就有關評稅提出反對而不獲接納後，2009/10 課稅年度有關免稅額又在先批後核下被撤，然而該年度的免稅額在他反對下卻得重新給予。期間與稅務局評稅主任和投訴組，既有書信往來，又有電話聯繫，其中煩瑣，反覆纏擾，上訴人無法釐清頭緒，不難理解。過程中有否涉及遭稅務局職員誤導，則見仁見智。

18. 即若本委員會將其中疑點利益全歸上訴人，則本個案上訴期期限最長或可延至 2013 年 5 月 31 日後的一個月內。於 2013 年 5 月 31 日，上訴人應已清楚知道，兩課稅年度的評稅是獨立分開處理，而就 2010/11 課稅年度而言，他必須向委員會提出上訴。

19. 然而，即使本委員會接納上訴人 2013 年 8 月 19 日的通知為有關上訴通知，該通知仍屬逾時。而就 2013 年 6 月 30 日至 2013 年 8 月 19 日期間，上訴人沒有提出任何《稅務條例》第 66(1A)條的指明或其他合理原因，引致他未能提出上訴。

20. 基於上文的分析，本委員會裁定上訴人上訴通知逾時，上訴人亦未具有任何《稅務條例》指明的或其他合理原因，引致他未能依期提出上訴，故此，本委員會拒絕行使條例賦予延長上訴期限的權力。

21. 按照委員會案例 D44/11，本委員會無需處理實體上訴的問題。但本委員

會擬就實體上訴部份，表達下列意見。

本委員會的意見

「供養」與「獨力或主力扶養」

22. 本個案的實體上訴，涉及對《稅務條例》第 30B 條的解釋。有關條文指：

「(1) 任何人或其配偶（並非與該人分開居住的配偶）如在任何課稅年度內供養該人的或其配偶的一名未婚兄弟或未婚姊妹，而如此受供養的人在該課稅年度內任何時間有以下情形，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（供養兄弟姊妹免稅額）—

(a) 未滿 18 歲；

(b) 年滿 18 歲但未滿 25 歲，並在大學、學院、學校或其他相類似的教育機構接受全日制教育；或

(c) 年滿 18 歲，並因為身體上或精神上的無能力而不能工作。」

.....

(3) 為本條的施行—

(a) 如在有關年度任何時間，有關的人或配偶獨力或主力扶養兄弟姊妹或配偶的兄弟姊妹，該名兄弟姊妹方被視為由該人或該人的配偶供養；

.....」

23. 答辯人代表援引委員會個案 D10/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 207 的裁決，指《稅務條例》第 30B 條有兩個要求：「供養」(‘maintain’)和「扶養」(‘care’)。本委員會認為，第 30B(1)條要求「供養」(‘maintain’)，但為該條文的施行，納稅人必須屬於「獨力或主力扶養」受養人，因為第 30B(3)(a)條列明，納稅人，須「獨力或主力扶養」受養人，方被視為「供養」受養人。第 30B(3)(a)條的英文本為：‘For the purposes of this section... a brother or sister of the person... is *only* treated as *maintained* by the person...if, at any time during the year, the person... had *sole or predominant care* of the

brother...’ (其中斜體字為加強效果)。

24. 《稅務條例》中沒有另外給「獨力或主力扶養」下註解，答辯人代表引用薛國強訴稅務局局長 (Sit Kwok Keung v CIR) 5 HKTC 647 一案中，法庭對《稅務條例》第 32 條「單親免稅額」中所須條件內訂明「獨力或主力撫養」子女的解釋。

25. 兩項免稅額條文分別用上「撫養」、「供養」和「扶養」等詞語，本委員會認為應是按納稅人和受養人相對輩份而選詞，但無論「獨力或主力撫養」，或是「獨力或主力扶養」，英文本同樣用上‘sole or predominant care’這一片語。

26. 在薛國強案中，納稅人在離婚後按法院的判令每月向前妻支付贍養費，其中兩名兒子各得 5,000 元。該納稅人的前妻則獲判予兩名兒子的撫養權。該納稅人的前妻與其兩名兒子同住屯門的一個單位，該納稅人則居於元朗。然而，該納稅人認為他曾「主力撫養」兩名兒子，理由是(i)他曾替兒子在英國找學校、(ii)兩名兒子經常聯絡他，以查問功課上的問題及(iii)他沒有推卸對兒子的責任。原訟法庭法官同意委員會的裁決，即該納稅人沒有「獨力撫養」兒子，他亦未能履行舉證責任，證明他就供養其兩名兒子的角色較其妻子優勝，是「主力撫養」兒子的人。上訴法庭法官維持原訟法庭法官的裁決，並指出「獨力或主力撫養」一名子女應屬事實的裁定。由此可見，薛國強案的重點，在於對「獨力或主力撫養」的判定，卻沒有對「撫養」(‘care’)加下註腳。

27. 第 32(1)條較第 30B 條直截了當，要求納稅人須「獨力或主力撫養」子女。第 32(2)(b)條提及「供養」，指出納稅人無權僅由於對子女的供養及教育作出貢獻而申索該免稅額。委員會在其案例 D67/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 929 中表示，從條文遣詞上看，金錢上對子女的供養及教育作出貢獻並非全無關係。英文原文為：

‘It seems to us, however, that the wording of sub-section (2)(b) suggests that financial contribution to maintenance and education is not irrelevant.’

然而單憑金錢的供應，不足以構成「獨力或主力撫養」。這與薛國強案的裁斷重點和結果都一致。

28. 在上述的基礎，並參考 D10/11 個案提述對「扶養」的解釋，即「撫育教養」、「扶持培養」、「扶助供養」，本委員會認為，在本個案中，上訴人是弟弟，兄長是受養人，以「扶助供養」解釋「扶養」，應屬恰當，而「扶助供養」又包含「扶助」與「供養」，所指的不止於生活上的物質（包括金錢）供應，還有照顧兄長物質以外的需要，而更重要的是上訴人是否「獨力或主力」在這些方面「扶養」兄長。

有關舉證的要求

29. 要求納稅人在「扶助」和「供養」上舉證，特別是若受養人已離世，往

往強人所難，甚至是不可能的任務。舉例說，金錢上的供應，除非是一筆大數目，否則多數是真金白銀，親人之間，又豈有每次簽收確認之理！其他物質以外的照顧和幫助，就更難直接舉證了。至於是否「獨力或主力扶養」，甚或更需要依賴其他環境證據。

30. 本委員會認為，上訴人有關陳詞，情詞真摯，慷慨激昂，與兄長血濃於水，關顧之情，溢於言表，即使上訴人沒有宣誓作供，本委員會仍願意信納，他確曾在 2010/11 課稅年度「扶養」兄長。然而，這仍不足以確立符合《稅務條例》第 30B 條的要求，因為就算不理會上訴人並非與兄長同住的事實，上訴人亦坦言，他不知道，亦不理會，其他弟兄姊妹有否對兄長提供生活所需，包括金錢、物質和探望，即是說，上訴人亦不能一錘定音，宣稱自己「主力扶養」兄長，更遑論是「獨力扶養」了。

31. 另一方面，本委員會亦深深體會上訴人的不忿。他多年來獲批予有關免稅額，而 2010/11 課稅年度，根本是他能就受養人申索該項免稅額的最後一個課稅年度，而在本委員會查問下，答辯人代表又確認 2010/11 課稅年度的相關狀況與之前年度，特別是與 2009/10 課稅年度比較，沒有顯著不同，雖然每個課稅年度是獨立分開評稅，但本委員會相信，應有其他方法處理和解決本個案的實體爭議，更能使上訴人心悅誠服。