

**Case No. D9/17**

**Salaries tax** – appellant applying Disabled Dependent Allowance (‘DPA’) – appellant’s brother applying elderly residential care expenses reduction (‘RCE’) for the same year of assessment – appellant unable to reach agreement with brother as to who should apply for RCE – whether Commissioner should consider appellant’s DPA application – whether the respondent should exercise discretion – sections 26D, 30, 31, 31A, 33, 66(3) and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance (Chapter 112) (‘IRO’) [Decision in Chinese]

Panel: Lo Pui Yin (chairman), Chan Wan Po Paul and Catrina Ding Wan Lam.

Date of hearing: 8 March 2017.

Date of decision: 4 July 2017.

The appellants (Mr A and Ms B) were spouses, and elected joint assessment of their salaries tax in the relevant year of assessment, in which Ms B applied for DPA, RCE and disabled dependent allowance (‘DisDA’) in respect of her mother (Madam C).

The assessor rejected Ms B’s application, because Ms B’s brother (Mr E) had applied for and was granted RCE and DisDA for the said year. Pursuant to Mr A and Ms B’s objection, the assessor invited Ms B and Mr E to compromise on who should apply for RCE and other allowances, but no consensus could be reached. As a result, the assessor withdrew and dismissed the RCE and DisDA granted to Mr E. The Vice Commissioner, after considered the information provided by Mr A and Ms B, also affirmed the assessor’s decision. The Vice Commissioner accepted that both Ms B and Mr E were eligible applicants, but held that DPA and RCE could not be granted to both Ms B and Mr E in the same year of assessment. In the absence of agreement, the Vice Commissioner dismissed Ms B’s application, and also refused to grant RCE and DisDA to Mr E.

Mr A and Ms B appealed against the Vice Commissioner’s decision on the ground that: (1) Ms B was eligible to apply for DPA; (2) since all the expenses of Madam C were shouldered by Madam C’s children, Ms B should be entitled to apply for DPA, or through compromise among the children; (3) Mr E should provide reasonable explanation for his refusal to compromise and unilateral application of RCE and other allowance; (4) where the parties could not reach agreement, dismissing both parties’ application was an unfair solution. The Commissioner could exercise its discretion by considering other solutions, including ordering the children to take turn in making the application.

**Held:**

1. Both Ms B and Mr E were eligible to apply for DPA under section 30 of IRO.

(2018-19) VOLUME 33 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

2. Although what could not be agreed between Ms B and Mr E was who should apply for RCE, the situation could apply to application for DPA under section 26D(4) of IRO.
3. Section 33(2) of IRO was clear. Where the Commissioner had reason to believe that 2 or more persons were eligible to claim DPA in respect of the same parent for the same year of assessment, the Commissioner should not consider any claim until he was satisfied that the claimants had agreed which of them shall be entitled to claim in that year. The decisions of the assessor and Vice Commissioner were made in compliance with the provision (D2/13, (2013-14) IRBRD, vol 28, 159 considered).
4. Both the assessor and the Vice Commissioner had no discretionary power in respect of application for DPA. Whether the provisions were fair, just or equitable was not an issue whether the board was entitled to determine.

**Appeal dismissed.**

Cases referred to:

D2/13, (2013-14) IRBRD, vol 28, 159

Appellant in person.

Wong Pui Ki and Yu Wai Lim for the Commissioner of Inland Revenue.

## 案件編號 D9/17

**薪俸稅** – 申索人申請供養父母免稅額 – 申索人兄長在同一年度申請長者住宿照顧開支扣除（「該扣除」） – 申索人及其兄長未能就由誰申請該支扣除達成共識 – 稅務局局長可否考慮申索人供養父母免稅額申請 – 稅務局應否行使酌情權 – 《稅務條例》（第112章）第26D、30、31、31A、33、66(3)及68(4)條（「《稅例》」）

委員會：羅沛然（主席）、陳雲坡及林定韻

聆訊日期：2017年3月8日

裁決日期：2017年7月4日

上訴人（A先生和B女士）是夫婦，並在有關課稅年度選擇合併評稅。其間，B女士向稅務局申請供養父母免稅額、長者住宿照顧開支扣除（該扣除）及傷殘受養人免稅額，並就該等申請填報其母親C女士。

評稅主任不批准B女士的申請，因為B女士的兄長（E先生）在同一課稅年度亦就C女士申請並獲予該扣除及傷殘受養人免稅額。在A先生和B女士反對下，評稅主任邀請E先生與B女士商討由誰人申請有關該扣除及免稅額，惟E先生未能與B女士達成協議。因此，評稅主任撤銷先前給予E先生的該扣除及免稅額。稅務局副局長（「副局長」）考慮了A先生及B女士提供的信息後，亦決定維持評稅主任的決定。副局長表示信納B女士及E先生均有申請資格，然而有關的供養父母免稅額及該扣除不能於同一課稅年度分別給予B女士及E先生。由於二人未能就由誰申請達成協議，副局長不考慮B女士的申請，亦不給予E先生有關該扣除及免稅額。

A先生及B女士提出上訴，要求取消副局長的決定，當中理由為：(1) B女士符合供養父母免稅額的申請資格；(2) 由於C女士所有開支均由C女士子女均等分擔，B女士有權申請供養父母免稅額，或共同協商提出申請；(3) E先生應就其拒絕協商及自行申請免稅額給予合理解釋；(4) 在雙方無法達成協議的情況下，將雙方的申請撤銷是不公平的解決方案。答辯人可酌情提出其他解決方案，如輪流申請免稅額。

### 裁決：

1. B女士及E先生均有資格依據《稅例》第30條申請供養父母免稅額。

2. 雖然B女士及E先生未能達成共識由誰申請該扣除，但是按照《稅例》第26D(4)條，該回覆帶出的未能達成協議的情況，亦適用於供養父母免稅額申請。
3. 《稅例》第33(2)條的內容明確。稅務局局長如有理由相信有兩人有資格就同一父母申索同一課稅年度的供養父母免稅額，則除非局長信納各申索人之間已同意誰有權在該年度作出申索，否則不得考慮任何該等申索。評稅主任及副局長的決定均是按照有關條文內容執行（參考D2/13, (2013-14) IRBRD, vol 28, 159）。
4. 評稅主任和副局長就供養父母免稅額的申請而言，並沒有採用酌情判斷的空間。條文是否公平、公義或平等，並不是委員會有實權可處理的問題。

## 上訴駁回。

參考案例：

D2/13, (2013-14) IRBRD, vol 28, 159

上訴人親自出席聆訊。

黃佩琪及余偉濂代表稅務局局長出席聆訊。

## 決定書：

### 引言

1. 兩位上訴人A先生及B女士提出上訴，要求取消稅務局副局長（「答辯人」）維持評稅主任作出關於上訴人的2014/15課稅年度他們夫婦合併薪俸稅評稅的決定。
2. 雖然上訴雙方於聆訊前未有就本上訴的事實達成共識，但是經本委員會向代表兩位上訴人作證和發言的B女士查訊後，得知本上訴在事實上的爭議點並不多。

### 事實裁定

3. 根據上訴雙方於聆訊前提交的所有文件資料，以及上訴人B女士在宣誓下對本委員會提問的回覆，以及她的口頭陳述，本委員會裁定與本上訴個案有關的事實如下：

- (1) 上訴人A先生及B女士是夫婦。他們選擇就其2014/15課稅年度薪俸稅的評稅以夫婦合併評稅。
- (2) B女士向稅務局申請2014/15課稅年度的供養父母免稅額、長者住宿照顧開支扣除及傷殘受養人免稅額。B女士就該等申請填報：(a) B女士的母親C女士，生於1927年，她在該課稅年度通常在香港居住。(b) B女士或A先生在該課稅年度內給予C女士不少於12000元的金錢作生活費。(c) C女士居住在D護理院，B女士或A先生在該課稅年度所支付給該院舍的住宿照顧開支為151,700元。(d) C女士在該課稅年度內有資格按政府傷殘津貼計劃申索津貼。
- (3) 評稅主任沒有批准B女士的申請，因為他知悉B女士的哥哥E先生在同一課稅年度有就C女士申請並獲給予長者住宿照顧開支扣除及傷殘受養人免稅額。評稅主任最終就A先生和B女士進行夫婦合併評稅得出應課稅入息實額536,796元，和應繳稅款(已扣除稅款寬減)59,255元。
- (4) A先生和B女士反對上述評稅，認為B女士應就C女士獲給予供養父母免稅額、長者住宿照顧開支扣除及傷殘受養人免稅額。
- (5) 評稅主任去信E先生，邀請他與B女士商討，以決定由誰人就C女士申請2014/15課稅年度的長者住宿照顧開支扣除或供養父母免稅額。E先生回覆表示他未能與B女士就這等申請達成協議。由於B女士和E先生未能達成協議，評稅主任撤銷先前給予E先生的長者住宿照顧開支扣除及傷殘受養人免稅額。
- (6) 稅務局副局長考慮了兩名上訴人提供的書面申述後，決定維持評稅主任就他們2014/15課稅年度的薪俸稅評稅的決定。副局長提述關於長者住宿照顧開支的《稅務條例》(第112章)第26D條，關於供養父母免稅額的第30條，及關於傷殘受養人免稅額的第31A條，以及補充第30及第31A條的第33(1)、(2)及(4)條。副局長信納B女士及E先生均有資格就C女士申請2014/15課稅年度的供養父母免稅額。然而，根據第30(5)條，關於C女士的供養父母免稅額及長者住宿照顧開支扣除不能在同一課稅年度分別給予B女士及E先生。根據第31A條，B女士必須就C女士獲給予供養父母免稅額才可享有她的傷殘受養人免稅額。根據第33(1)條，關於C女士的傷殘受養免稅額不能在同一課稅年度同時給予B女士及E先生。由於B女士及E先生未能就由誰人申請有關免稅額或開支扣除達成協議，副局長認為，按照第26D(4)(b)條及第33(2)條的規定，與及稅務上訴委員會在D2/13, (2013-14)

IRBRD, vol 28, 159案的裁決，他不得考慮B女士的申請，於是決定A先生及B女士的反對無效。副局長同時表示，E先生亦不獲給予有關開支扣除及免稅額。

4. 上訴人A先生和B女士於2016年8月19日向稅務上訴委員會書記遞交上訴通知，就稅務局副局長2016年7月20日的決定提出上訴。他們的上訴理由可陳述如下：

- (1) B女士符合《稅務條例》下供養父母免稅額的申請資格。
- (2) B女士認為既然母親C女士已入住老人院，不再與E先生同住，而所有院費及生活開支由C女士各子女均等分擔，於是她是有權申請供養父母免稅額，或共同協商輪流提出申請。
- (3) B女士認為E先生應就其拒絕協商及自行申請供養父母免稅額的行為給予合理解釋。
- (4) B女士不同意答辯人的決定。B女士認為答辯人的決定並不持平，她不認同答辯人以《稅務條例》規定所限為由作出的決定。她認為答辯人的決定達成E先生的損人不利己的目的和結果，而以在雙方無法達成協議的情況下，將雙方的申請都撤銷或不給予，不是公正持平的徹底解決方案。她提出答辯人可否在其個案酌情提出其他公平的解決方案，例如輪流申請免稅額。
- (5) B女士認為法律及所有條例都應是公正的，任何條例都必須在公平公正的原則下執行。

5. 《稅務條例》第66(3)條規定，除非獲得稅務上訴委員會的同意並遵照委員會所決定的條款進行，否則上訴人不得在其上訴的聆訊中，倚賴其發出的上訴理由陳述書所載理由以外的任何其他理由。本委員會從兩名上訴人遞交的上訴通知內載的上訴理由理解兩名上訴人雖然在本上訴就稅務局副局長維持評稅主任對他們2014/15課稅年度薪俸稅的評稅的決定提出上訴，但是他們爭議的只是涉及供養父母免稅額一項的處置。根據《稅務條例》第68(4)條，兩名上訴人須承擔證明上訴所針對的評稅額過多或不正確的舉證責任。本委員會在本上訴聆訊時已向親自出席和行事的兩名上訴人說明上訴兩條文，而他們之後沒有向本委員會有任何申請。綜合上述兩條文，兩名上訴人須在本上訴依據其上訴通知內載的上訴理由證明稅務局副局長決定維持的2014/15課稅年度薪俸稅的評稅額過多或不正確。

6. 《稅務條例》第30條規定：

(1AA) 在本條中，**供養父母免稅額**指根據第(1)或(1A)款給予的免稅

額。

(1) 在以下情況下，任何人可在任何課稅年度內獲給予一項免稅額—

(a) 如—

(i) 該人；或

(ii) 並非與該人分開居住的該人的配偶，

在該年度內供養該人的或其配偶的父或母；及

(b) 該名父或母在該年度內任何時間—

(i) 通常居住於香港；及

(ii) 符合以下的描述—

(A) 年齡為60歲或以上；或

(B) 未年滿60歲，並有資格根據政府傷殘津貼計劃申索津貼。

...

(2) 供養父母免稅額可就每名如此受供養的父或母而給予。

(3) 根據第(1)款可就一名父或母而給予的供養父母免稅額是—

(a) 訂明款額的免稅額；

(b) 訂明款額的額外免稅額，給予該額外免稅額的前提，是該名父或母在有關課稅年度連續全年均與有資格就該年度申索(a)段所指的免稅額的人同住，而無須付出十足有值代價。

...

(4) 為本條的施行—

(a) 只有在以下情況下，一名父或母方被視為由任何人或其配偶供養—

- (i) 該名父或母在該課稅年度至少連續6個月與該人及其配偶同住而無須付出十足有值代價；或
  - (ii) 該人或其配偶在該課稅年度提供不少於訂明款額的金錢以供養該名父或母；
- (5) 凡根據第26D條已容許任何人在任何課稅年度就該人的或其配偶的父或母作出扣除，任何人不得根據本條在該課稅年度就同一名父或母獲給以供養父母免稅額。

7. 《稅務條例》第33條規定：

- (1) 除第31(2)及31A(2)條另有規定外，供養父母免稅額、供養祖父母或外祖父母免稅額、供養兄弟姊妹免稅額、子女免稅額或傷殘受養人免稅額在任何課稅年度均不得就同一父母、祖父母、外祖父母、兄弟姊妹或子女而給予多於一人。

...

- (2) 除第31(2)及(3)及31A(2)及(3)條另有規定外，局長如有理由相信，有2人或多於2人有資格就同一父母、祖父母、外祖父母、兄弟姊妹或子女申索同一課稅年度的該等免稅額，則局長除非信納各申索人之間已同意誰人有權在該年度作出該項申索，否則不得考慮任何該等申索。

- (3) 凡供養父母免稅額、供養祖父母或外祖父母免稅額、供養兄弟姊妹免稅額、子女免稅額或傷殘受養人免稅額—

- (a) 已根據第31(2)或31A(2)條以外的其他規定，就同一父母、祖父母、外祖父母、兄弟姊妹或子女而給予2人或多於2人；或
- (b) 在違反第31(3)或31A(3)條規定的情況下，既給予丈夫又給予妻子；或
- (c) 已給予任何人，並在給予該免稅額後6個月內，局長覺得有另一人有資格就同一父母、祖父母、外祖父母、兄弟姊妹或子女在同一課稅年度獲給予該免稅額，

則局長須請已獲給予該免稅額的人以及局長覺得有資格獲給予該免稅額的任何其他個人，就他們之間應由誰享有該免稅額達成協議(該協議須與本部條文相符)，而局長可因該協議而根據第60條提出補加評稅，或如各有關的個人在合理時間內未能達成上述協議，則局長

可在第60條所指明的期間內根據該條提出補加評稅。

...

(4) 局長根據本條行使其權力時，只須顧及在其行使該等權力時由其管有的資料，並按其覺得公正的方式而行使。

8. 本委員會考慮了上訴人的代表B女士和答辯人的代表評稅主任黃佩琪女士的陳述後，作出以下裁斷：

- (1) B女士是有資格依據《稅務條例》第30條申請供養父母免稅額。
- (2) B女士的哥哥E先生是有資格依據《稅務條例》第30條申請供養父母免稅額。
- (3) B女士就2014/15課稅年度薪俸稅的評稅申請關乎其母親C女士的供養父母免稅額。評稅主任知悉B女士的哥哥E先生在同一課稅年度有就C女士申請並獲給予長者住宿照顧開支扣除及傷殘受養人免稅額，於是沒有批准B女士的申請。
- (4) 評稅主任去信E先生，詢問他能否與B女士就長者住宿照顧開支扣除的申請達成協議。E先生書面回信表示他未能和B女士達成協議。
- (5) B女士作供時表示她曾就申請免稅額事項用Whatsapp聯絡E先生，但他並無回應。
- (6) 雖然E先生在2014/15課稅年度申請的是長者住宿照顧開支扣除，但是按照《稅務條例》第26D(4)條，除非可依據在加以所需的變更後適用的《稅務條例》第33(2)至(4)條，不得根據本條在任何課稅年度容許多於一人就同一名父母而就任何住宿照顧開支作出扣除，而且第26D(4)條第(b)段規定：「在本段適用的情況下，如屬如此申索扣除的住宿照顧開支，則第33條須解釋為在提述該等免稅額時，猶如包括提述第33(2)條所適用的免稅額一樣，而如屬如此容許扣除的住宿照顧開支，則第33條須解釋為在提述該等免稅額時，猶如包括提述第33(3)條所適用的免稅額一樣。」故此，即使E先生的回覆表示他未能和B女士達成協議的是由誰申請長者住宿照顧開支扣除，該回覆帶出的未能達成協議的情況，亦適用於供養父母免稅額的申請。
- (7) 評稅主任沒有批准B女士關乎C女士的供養父母免稅額的申請，與及稅務局副局長維持評稅主任的評稅的決定，在涉及供

養父母免稅額這項，均是按照《稅務條例》第33(1)及第33(2)條作出其決定。這等決定不屬第31(2)及31A(2)條所指的情況，該兩條條文不適用。

- (8) 《稅務條例》第33(2)條的內容是明確的，即稅務局局長如有理由相信，有2人有資格就同一父母申索同一課稅年度的供養父母免稅額，則局長除非信納各申索人之間已同意誰人有權在該年度作出該項申索，否則不得考慮任何該等申索。
- (9) 本委員會認為，評稅主任按照《稅務條例》第33(2)條在兩名上訴人的個案沒有批准B女士關乎C女士的供養父母免稅額的申請，與及稅務局副局長維持評稅主任的評稅的決定，均是按照第33(2)條的內容執行該條文。評稅主任和稅務局副局長都沒有犯錯。
- (10) 至於B女士指評稅主任和稅務局副局長的決定助長E先生的損人不利己的行為和目的，本委員會認為，由於《稅務條例》第33(2)條的明確內容，評稅主任和稅務局副局長就供養父母免稅額的申請而言，並沒有對某個案採用酌情判斷的空間。至於第33(2)條本身是否公平、公義或平等，這不是本委員會有實質權力可處理的問題，因為按照《稅務條例》第68(4)條，本委員會要處理的命題是上訴所針對的評稅額過多或不正確。如兩位上訴人對《稅務條例》的條文或其應用是否公平、公義或平等有爭議，較為能把這等問題全面考慮和有廣泛權力處理它們的應是高等法院原訟法庭。

9. 綜合上述分析，本委員會裁定兩名上訴人未有克盡其舉證責任，證明答辯人的評稅主任就他們的2014/15課稅年度薪俸稅合併評稅的評稅額過多或不正確。

## 總結

10. 本委員會經聆訊兩名上訴人的稅務上訴和考慮所有文件和雙方陳詞後，基於上述的分析和裁斷，裁定如下：

- (1) 兩名上訴人未有克盡其責任，證明答辯人就他們的2014/15課稅年度薪俸稅合併評稅的評稅額過多或不正確。
- (2) 答辯人在兩名上訴人的個案評定的2014/15課稅年度薪俸稅合併評稅的評稅額，應予確認。