

Case No. D9/20

Salaries tax – dependent sister allowance and disabled dependent allowance – whether appellant had ‘sole or predominant care’ of his younger sister – sections 30B, 31A and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance (Chapter 112) (‘IRO’) [Decision in Chinese]

Panel: Wong Kwai Huen (chairman), Lau Wan Ching and Mo Lai Lan.

Date of hearing: 3 July 2020.

Date of decision: 9 October 2020.

The Appellant was married with a son. He lived with and was the bread-winner of the family. The Appellant had a younger sister (‘sister’) who was mildly mentally handicapped. For the financial year 2018/19, the Appellant’s sister had reached the age of 25 and was working in an institution on a part-time basis with a monthly pay of a few hundred to one thousand dollars. The living expenses, mobile phone and internet charges were mainly paid by the Appellant.

In the meantime, the Appellant’s parents were living with the Appellant’s sister. During the relevant period, the Appellant spent more or less the same amount of time in his and his parent’s homes.

In the tax return for the financial year 2018/19, the Appellant applied for dependent sister allowance and disabled dependent allowance in respect of his sister. The Assessor was of the opinion that the Appellant did not have the sole or predominant care of his sister, and should not be granted the relevant allowances.

The Appellant appealed against the said assessment to the Board. On appeal, the only issue was whether the Appellant should be granted dependent sister allowance and disabled dependent allowance.

Held:

1. The wordings ‘sole or predominant care’ under section 30B of IRO were not defined in the statute. In the premises, the Court or the Board could only refer to the ‘ordinary’ or ‘dictionary’ meaning of the wordings. The Board had to make finding of facts and to reach decisions on who had the ‘sole or predominant care’. The findings was final, and the Court of Appeal would not lightly interfere (Sit Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue 5 HKTC 647 referred).

(2021-22) VOLUME 36 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

2. The Board made findings of fact from the angles of economy, time allocation and ‘predominance’. From economy angle, the Appellant had a heavier responsibility than other family members. From the angle of time allocation, the Appellant’s position on ‘predominant care’ should not be prejudiced by the fact that he had to work full-time, had his own family or spent less time with his sister than his parents in terms of pure time. From the angle of ‘predominance’, evidence showed that the Appellant was in a role having supremacy, ascendancy or predominating than his parents in terms of ‘maintain’ and ‘care’ (D67/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 929, D10/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 207 and D13/18, (2019-20) IRBRD, vol 34, 413 referred).

Appeal allowed.

Cases referred to:

Sit Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue 5 HKTC 647
D67/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 929
D10/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 207
D13/18, (2019-20) IRBRD, vol 34, 413

Appellant in person.

Cheung Ka Yung, Cheng Po Fung and Ho Lut Him, for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D9/20

薪俸稅 – 供養兄弟姊妹免稅額及傷殘受養人免稅額 – 上訴人是否「主力扶養」妹妹 – 《稅務條例》(第112章)第30B條、第31A條及第68(4)條(「《稅務條例》」)

委員會：王桂壘（主席）、劉韻清及巫麗蘭

聆訊日期：2020年7月3日

裁決日期：2020年10月9日

上訴人已婚育有一兒子，與妻兒同住，是家中經濟支柱。上訴人有一輕度弱智的妹妹。於2017/18課稅年度，上訴人妹妹已年滿25歲，在某機構工作，但並非全職員工，每月工資只有數百至一千元左右。上訴人妹妹的起居飲食、手提電話、上網等開支等主要由上訴人負責。

同時，上訴人父母和上訴人妹妹同住。在有關期間，上訴人在他自己和父母的家居住，時間參半。

上訴人在2017/18課稅年度個別人士報稅表中就他的妹妹申請供養兄弟姊妹免稅額及傷殘受養人免稅額。評稅主任認為上訴人並無獨力或主力扶養妹妹，不應獲給予有關的免稅額。

上訴人反對有關評稅，向委員會提出上訴。上訴的唯一問題是上訴人應否獲給予供養兄弟姊妹免稅額及傷殘受養人免稅額。

裁決：

1. 《稅務條例》並沒有就第30B條所訂明的「獨力或主力扶養」(sole or predominant care)解釋。故此，法庭或委員會只能參考「一般自然」或「字典」的解釋。委員會須就「獨力或主力扶養」找尋事實真相並作出裁定。有關裁定是最終的，上訴庭也不會輕易干擾(參考：Sit Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue 5 HKTC 647)。
2. 委員會從經濟角度、時間分配及「主力」的層面上觀察探索本案事實。從經濟角度上，上訴人比其他家人附上更重的份量。從時間分配上，上訴人不應因要全職工作、有自己的家庭、或單以時間計算比父母與妹妹相處時間較少，而決定上訴人並非「主力扶養」。從

「主力」上，從案件中證供可見，上訴人不論在「撫養教育」、「扶持培養」及「輔助供養」妹妹各方面都擔當着比其父母有優勢、主導或支配的角色(參考：D67/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 929，D10/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 207及D13/18, (2019-20) IRBRD, vol 34, 413)。

上訴得直。

參考案例：

Sit Kwok Keung v Commissioner of Inland Revenue 5 HKTC 647
D67/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 929
D10/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 207
D13/18, (2019-20) IRBRD, vol 34, 413

上訴人親自出席聆訊。

張家榕、鄭寶豐及何律謙代表稅務局局長出席聆訊。

決定書：

1. 有關事實

- (1) 上訴人反對稅務局向他作出的2017/18課稅年度薪俸稅評稅。上訴人聲稱他應獲給予供養兄弟姊妹免稅額、傷殘受養人免稅額及供養父母額外免稅額。
- (2) 上訴人已婚，他與妻子育有一兒子，於2011年1月出生。
- (3) 上訴人與妻子以聯權共有人身份擁有A物業。
- (4)
 - (a) B小姐(以下簡稱「B妹」)是上訴人的妹妹，她於2017/18課稅年度已年滿25歲；而上訴人的父母在該年度亦已年滿60歲。
 - (b) 上訴人的父母及B妹在該年度一同居住於同一大樓的C物業，而該物業的擁有人是上訴人的父親。
 - (c) B妹在該年度受僱於D機構。
- (5) 由於上訴人沒有於指定限期內提交2017/18課稅年度個別人士報

稅表，答辯人的評稅主任(以下簡稱「評稅主任」)遂向他作出該年度薪俸稅估計評稅如下：

	元
入息	866,321
減：已婚人士免稅額	<u>264,000</u>
應課稅入息實額	<u>602,321</u>
應繳稅款(已扣除稅務寬減)	<u>58,894</u>

- (6) 上訴人反對第(5)項事實的評稅，聲稱評稅額過高，並申索扣除各項免稅額。
- (7) 上訴人提交其2017/18課稅年度個別人士報稅表，他在該報稅表內：
- (a) 申索扣除以僱員身份付給認可退休計劃的強制性供款21,000元；
 - (b) 就其兒子申索子女免稅額；
 - (c) 就B妹申索供養兄弟姊妹免稅額及傷殘受養人免稅額，並聲明她在該年度內有資格按政府傷殘津貼計劃申索津貼；及
 - (d) 就其父母申索供養父母免稅額，並聲明他們在該年度內連續與上訴人或其配偶全年同住而並無付出十足費用。
- (8) 上訴人其後提出就其岳母E女士申索供養父母免稅額。
- (9) 就評稅主任的查詢，上訴人回覆如下：
- (a) 他的妻子及兒子在2017/18課稅年度一直居於A物業；該物業面積約430呎，有一間睡房。
 - (b) 他的父母及B妹在該年度則一直居於C物業；該物業有兩間睡房。
 - (c) 他在該年度於A物業及C物業居住，時間參半。
 - (d) 他是家庭經濟支柱，家中一般生活開支均由他負責。B妹的起居飲食、手提電話、上網等開支也主要由他負責。

- (e) B妹能自理日常生活，飲食則由父母安排。上訴人間中準備週末的晚餐。
- (f) B妹要到醫院或晚上身體不適時，也有由上訴人開車接載。如B妹周末要到健身中心，遇上交通不便的情況，也由上訴人開車接載。
- (g) 由於B妹已在工作，大致上沒有教育的事宜。但如時間許可，上訴人亦會開車接載B妹參加週六、日的粵劇訓練小組活動。
- (10) 評稅主任認為上訴人不符合資格就B妹申索供養兄弟姊妹免稅額，上訴人不表同意，聲稱如下：
- (a) B妹有輕度弱智，雖然她過去幾年都在D機構工作，但並非全職員工，每月的工資只有數百元至一千元左右，不能支持她的生活，實在須要家人的供養。
- (b) 供養兄弟姊妹免稅額的目的是減輕支持弟妹生活的納稅人的負擔。上訴人必須擔起供養B妹的責任，而他就B妹申索免稅額，並非為了金錢，而是為了供養傷殘受養人免稅額本身的意義。
- (c) 如因B妹有工作便剝奪上訴人的供養兄弟姊妹免稅額是極不公平的做法。答辯人不能只憑是否「無能力工作」便拒絕給予該免稅額。B妹的工作不受最低工資保障，但其供養兄弟姊妹免稅額又受《稅務條例》(以下簡稱「稅例」)規範，做法不合理。
- (d) 他們一家不希望因為免稅額問題而影響B妹工作的機會。他們並非看重這份微薄的收入，而是這份工作給予B妹面對及融入社會的機會。
- (11) 評稅主任認為上訴人並無獨力或主力扶養B妹，不應獲扣除供養兄弟姊妹免稅額及傷殘受養人免稅額。此外，由於上訴人並非連續全年與其父母同住，他亦不應獲扣除有關的供養父母額外免稅額。答辯人認為2017/18薪俸稅評稅應修訂如下：

	元
入息	866,321
減：認可退休計劃供款上限	<u>18,000</u>
	848,321

	元
減：已婚人士免稅額	264,000
子女免稅額	100,000
供養父母免稅額(父母及岳母)	<u>138,000</u>
應課稅入息實額	<u>346,321</u>
應繳稅款(已扣除稅務寬減)	<u>15,374</u>

- (12) 上訴人不服答辯人的修訂，向本委員會提出上訴。
- (13) 在本案聆訊開始時，上訴人表示理解有關法例的要求並願意接受答辯人拒絕給予供養父母額外免稅額的決定。
- (14) 故此，在本個案中，本委員會須決定的唯一問題是上訴人在2017/18課稅年度應否就扶養B妹而獲給予供養兄弟姊妹免稅額及傷殘受養人免稅額。此兩項免稅額在本案中是互相關連。即上訴人可同時獲給予兩項，或如上訴失敗，則同時不獲給予兩項免稅額。

2. 《稅務條例》的有關規定

2.1 稅例第30B條關於供養兄弟姊妹及免稅額的條文如下：

「(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；

……」

2.2 關於傷殘受養人免稅額的稅例條文如下：

第31A條

- 「(1) 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一項訂明款額的免稅額(傷殘受養人免稅額)。

……

- (4) 就本條而言，受養人(dependent)就某人而言，指—

……

- (e) 該人的兄弟姊妹或該人的配偶的兄弟姊妹，而該人有權就該名兄弟姊妹而根據第30B條在有關的課稅年度獲給予一項免稅額。」

2.3 關於上訴至委員會的舉證責任，稅例有以下規定：

第68(4)條

- 「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。」

3. 相關法律原則及案例

答辯人向本委員會提供下列案例：

- 3.1.1 薛國強訴稅務局局長 (Sit Kwok Keung v CIR) 5 HKTC 647 (以下簡稱「薛國強案」)是一宗有關「單親免稅額」所須條件內訂明的「獨力或主力撫養」子女的案件。該納稅人在離婚後仍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F國家找學校、(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。該

納稅人亦曾向委員會提交一封由其前妻發出的信件，以確認他曾支付贍養費及對兒子已盡父親的道義責任。

3.1.2 該納稅人的上訴先後遭原訟法庭及上訴庭駁回。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。

3.2 委員會案例D67/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 929 (以下簡稱D67/05案)亦是一宗關於「單親免稅額」所須條件內訂明的「獨力或主力撫養」子女的案件。納稅人離婚後繼續與其前妻及兒子同住，他負責所有家庭開支，包括供養兒子的支出；而前妻則沒有工作，所有時間用於照顧家庭。委員會在裁決中說明，「撫養」毫無疑問包括日常的照顧和監管，以及為子女謀幸福，應包括提供經濟上的支持。納稅人的情況屬典型的小家庭，父親負責賺錢養家，而母親則負責照顧家庭的日常事務。即使考慮到納稅人是唯一的經濟支柱，委員會不接納他可被視為擔當了主力撫養兒子的角色，並駁回上訴。

3.3 在委員會案例D10/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 207中(以下簡稱D10/11案)，該案的納稅人就其配偶的姐姐(以下簡稱「A1女士」)申索供養兄弟姊妹免稅額。A1女士罹患小兒麻痺症，下肢變形，需倚靠輪椅行動，與父母居住於內地。該納稅人則與配偶居住於香港，他們負責A1女士及其父母的日常生活開支，間中回內地探望他們。在參考薛國強案例後，委員會認為稅例第30B條中所要求的「供養」是提供生活上所需要的物品、金錢；而「扶養」則包括金錢以外的需要，即「撫育教養」、「扶持培養」、「扶助供養」。至於「主力扶養」並不止於一般家人間的互相關心，幫助和照顧，亦不止於家人間金錢上的供養。該納稅人要證明他或太太對A1女士有一種優勢的、主導的或支配成份的「撫育教養」、「扶持培養」或「扶助供養」。考慮到A1女士的自理能力及分隔兩地的事實，以及日常生活中照顧A1女士的是她父母，委員會不接納該納稅人和其配偶是獨力或主力扶養A1女士的人，並駁回上訴。

3.4 在委員會案例D13/18, (2019-20) IRBRD, vol 34, 413中(以下簡稱D13/18案)，該案的納稅人就其兄長申索供養兄弟姊妹免稅額。該納稅人的兄長是嚴重智障的傷殘人士，沒有自理能力，起居飲食需要照顧，不能工作，並長期住院。該納稅人有全職工作，一半時間在香港，另一半時間在內地；他指自己是家庭生活的主要經濟來源，是主力扶養各家庭成員(包括父母，其兄

長及弟弟)的人。委員會在考慮各項事實後，認為該納稅人並非獨力扶養其兄長；至於是否主力扶養其兄長，委員會在參考薛國強及D10/11案例後，認為該納稅人作為家庭成員對哥哥有一般家人間的互相關心、幫助和照顧，但是他要全職工作，他能拿出親自照顧和關懷兄長的時間應是有限及少於已退休的母親。因此，委員會認為該納稅人並未能證明他主力扶養其兄長。

4. 上訴人的上訴理由

4.1 上訴人認為他在2017/18課稅年度應就B妹獲給予供養兄弟姊妹免稅額及傷殘受養人免稅額，理由如下：

- (a) 上訴人與B妹的年齡相近，感情深厚，並相處於同一屋簷下，與委員會案例D10/11中，中港相隔的情況並不相同。
- (b) 上訴人作為家中唯一的經濟支柱，在外工作因而不可以全天候照顧B妹的起居飲食，需由父母照顧。他在供養B妹一事上的優勢、主導權或支配成份，不應因他的工作時間而忽略了他供養B妹的實情。

4.2 答辯人的決定基於空洞及抽象的理由，未有根據具體標準作出衡量，令裁決可以因人而異，納稅人無法適從。

5. 案情分析

(1) 上訴人是家中無論在C物業或A物業的家庭中主要經濟支柱。在課稅年度上訴人月入超過七萬元。父親是一名今年已屆八十三歲的退休公務員，每月退休金大概兩萬元左右。他體弱多病，需要長期支付醫療及購藥等開銷，下面在這方面有詳細討論。今年七十二歲的母親及上訴人妻子在課稅年度並無工作，上訴人育有一名幼子。

(2) B妹理論上是受僱於D機構，工作是售賣麵包。但由她每月只拿取比最低工資還低的待遇，她每天負責擺放麵包的工作，以及每天工作四小時可見，作為一名患有唐氏綜合症的女孩，該份工作似是該機構旨在誘導B妹融入社會的輔助，比提供一份就業職位為真。B妹雖另有傷殘津貼，但只有少部份用於她的日常開支，大部份由母親替她儲蓄。鑑於父母年紀老邁，積蓄津貼以備B妹將來之用是容易理解。B妹能獲傷殘津貼，亦顯示她沒有跟一般常人一樣的自立及維生能力，難覓一份正式工作崗位。

- (3) 上訴人及其母親聲稱前者每月大概給予後者一萬五仟元左右。但每逢週末，C物業家庭的超市購物，柴米油鹽，家居添置，電器維修，B妹日常生活費，包括購買手機，上網費，電影及演唱會門票，健身室費用等等，均由上訴人支付。此外，上訴人曾親自送父親到私家醫院進行俗稱「通波仔」手術，花費十六萬港元。上訴人父親在14年前亦曾因腸癌二期動過手術。
- (4) 由上述可見，即使上訴人非「獨力」扶養B妹，他仍是C物業的家的主要經濟支柱。在本案中雙方均不爭議上訴人是否「獨力」扶養B妹。因此，本委員會在下面只詳細分析「主力扶養」的問題。
- (5) 根據上訴人及其母親的証供，上訴人是一名熱愛家庭，孝順敬老的人，對B妹呵護備至。由上訴人母親憶述兄妹兩人年幼時，上訴人如何與同學爭吵，極力否認B妹是有精神問題，可見上訴人從小便一直維護B妹。
- (6) 上訴人因工作關係，每天均只能下班後回C物業陪伴B妹及父母，每天大約由二小時至五小時不等。當然理解，上訴人亦需要陪伴妻子及兒子，除偶爾在C物業留宿一宵外，上訴人多在A物業家中睡覺。但每逢週末，上訴人便陪B妹及其他家人外出，有空亦會送B妹到音樂社及健身室等。
- (7) 上訴人母親供述，上訴人經常向她提及如何協助B妹減輕病情。又不時聽取B妹傾訴心聲，開解她的徬徨、失落及渴望能結交朋友的心情。上訴人結婚後仍選擇搬上A物業，因此，父母兄妹已在同一大樓中，相處了三十多年。

6. 答辯人的論據

- (1) 答辯人對於上訴人與B妹之間的深厚感情並無疑問，亦信納上訴人在經濟上對父母以至B妹的付出。但答辯人認為供養B妹並非只有上訴人，還有他父親所提供的居所，B妹自己的工作收入以及政府的津貼。
- (2) 再者，答辯人認為供養兄弟姊妹免稅額的要求並非只須符合「供養」的要求，即生活上所需的物品或金錢，而是要符合「獨力或主力扶養」的要求。
- (3) 答辯人引用薛國強一案中有關「主力」(英文predominant)一詞的「自然」及一般字典意思，即是：

(a) 「有勢力的、佔優勢的、或主導、支配他人的」

英文：‘Having supremacy or ascendancy over others; predominating’或

(b) 「構成主要或大多數；盛行的」

英文：‘Constituting the main or strongest element; prevailing’

- (4) 答辯人引用D10/11案中提出稅例30B條有兩個要求，即「扶養」和「供養」。該案例接納了字典對「扶養」的解釋：「撫育教養」、「扶持培養」及「扶助供養」，並指出納稅人要證明是他或其配偶對兄弟姊妹是一種有優勢的、主導的或支配成份的。
- (5) 答辯人認為上訴人在本案例中，未能達到上述兩案例中提及的標準。上訴人在扶養B妹的行徑事實，與上訴人父母相比，並沒有擔當著「有優勢的、主導的或支配成份」的角色，亦不能視作為「扶養」B妹的「主要」或「顯著」構成部份。
- (6) 答辯人認為上訴人有一份全職，他本人也承認不可以全天候親自照顧B妹的起居飲食，需要由父母照顧。上訴人只偶爾負責準備週末晚餐。此外，上訴人自己亦有家室及年幼兒子需要照顧。答辯人認為上訴人能照顧B妹的時間不可能多於與B妹同住的父母。如此，上訴人與其父母相比較之下，沒有一種扶養B妹的優勢。

7. 委員會的意見

- (1) 稅例並沒有就第30(B)(3)(a)條內所訂明的「獨力或主力扶養」，即英文‘sole or predominant care’這詞句闡釋。其實這詞句在稅例中其它條文都有出現，但不單沒有任何釋義，反而出現不同用字。例如第32(1)條中被寫作「獨力或主力撫養」而非「扶養」。故此，在有關的案例中，法庭或委員會都只能參考上述第6(3)段中所提的所謂「一般自然」或「字典」的解釋。
- (2) 其實上訴庭在薛國強案中亦沒有就「獨立或主力扶養」一詞作任何闡釋或指引。反之，上訴庭重申，求證納稅人是否「獨立或主力扶養」人，須由委員會找尋事實真相，然後作出裁定。其裁定是最終的，上訴庭也不會輕易干擾。

- (3) 須知，現今社會及經濟結構錯綜複雜，每宗案件均牽涉不同家庭背景、人物角色以及倫理關係。為求找出誰是「獨立或主力扶養」人，絕不可能單靠制定一條精確公式，放諸四海皆準。為此原因，本委員會被賦與法定職能，在不同案件中尋找各異的事實真相而作出可能不盡相同的結論。這樣的法律程序，令人理解為何上訴人在上訴理據第2點所提到的「答辯人未能提出具體標準致令納稅人無法適從」的誤解。
- (4) 上面第5(4)段已提及，本案中雙方均不爭議上訴人是否「獨力扶養」B妹。稅例第30B(3)(a)訂明「獨立或主力扶養」。故此，本委員會只集中考慮「主力扶養」這原素。
- (5) 首先從經濟角度上觀察探索本案事實。上面已提及過，財力上的提供並不是「撫育教養」、「扶持培養」及「扶助供養」的全部考慮因素。但上訴人亦須在此因素上，負上比其他人更重的份量。本文中上訴人的收入遠遠超越他的父母及B妹合併的收入。從供詞中可見，上訴人投入的金錢用以維持「C物業之家」的日常開支亦遠超父母所能投入，尤其是父親的收入很大部份要用於個人醫療的需要。上訴人母親作供時，承認單靠父親的退休金是不夠生活。B妹的微薄入息亦不敷她的日常開支，而她的傷殘津貼又由母親為她儲蓄以備日後之需。從上訴人每週末上市場購買食品，日用品，家中添置，B妹的社交及康樂開銷全由上訴人支付，可見在財政上，與上訴人父母比較，上訴人是主力供養B妹。
- (6) 在「時間分配」的層面上分析上訴人是否主力扶養B妹，本委員會認為有必要從「數量」與「質量」上觀察本案事實。在聆訊中有不少向上訴人提出的問題都圍繞着上訴人在全職工作外能有多少時間陪伴B妹。上訴人被質問每天留在C物業和A物業的時間分配，上訴人陪伴或照顧B妹起居飲食所用時間與上訴人父母所用時間的比較。委員會認為此等死板計算及比較並不一定能準確衡量上訴人「照顧」和「供養」B妹的真正奉獻。
- (7) 就「數量」上而言，本委員會同意上訴人的爭議點，即上訴人不一定要「全天候照顧」B妹才算是「主力扶養」。否則，任何全職人仕均有困難獲得兄弟姊妹免稅額。至於單憑比較上訴人跟他的父母與B妹相處時間多寡來衡量上訴人是否主力扶養B妹亦不合邏輯。須知任何全職工作的扶養人都可能不比他聘用的傭人與被扶養人相處及日常生活照顧時間為多。
- (8) 上述已有提及，上訴人與父母及B妹同住C物業多年，婚後上訴人選擇居住A物業。上訴人每天下班後均盡量花幾小時留在C物

業，週末更一家人外出。此生活模式除他在F國家進修期間外，一直保持不變。上訴人有異於D67/05案中納稅人只是已離異的前妻及兒子的經濟支柱；D10/11案中納稅人偶爾才回內地探望其配偶的傷殘姐姐，以及D13/18案中，納稅人一半時間在香港，另一半時間則在內地。本案例中，上訴人與B妹相處的時間與上述個案中有關人物所付出的時間，不可同日而語，更不可說上訴人與B妹相處的時間只屬「有限」。

- (9) 除了「相處數量」即相聚時間外，本委員會認為「相處質量」亦同樣重要。從上訴人証供得知，他真心關懷B妹的幸福，細心聆聽她的內心世界，清楚了解她的喜好，並盡力投其所好，迎合B妹的要求。有空時又會請B妹外出吃她喜歡的海鮮意粉、牛扒等，甚或親自下廚。這樣相處的質素，對B妹心智的彌補是不可能以時間長短來衡量的。
- (10) 由此可見，上訴人不應因他要全職工作，有自己的家庭，或單憑以每分每秒時間計算，他比父母與B妹相處時間較少，而決定上訴人並非「主力扶養」B妹。他能在辛勤工作以負擔家計、又須肩負照顧自己妻兒的情況下，仍抽出時間照顧B妹是他的優點。此行為不應被用作攻擊他不能稱得上「主力扶養」人的理由。
- (11) 轉到「主力」的層面去探索本案。凡事有「主力」就有「輔助」。從案中証供看來，B妹在某程度是能照顧自己，畢竟她不是身體殘障而是心智上有問題。她需要的不是日常活動，起居飲食方面的照顧，而是精神上的支持及關愛。在C物業的家中，只有三個人可給予B妹這種支持及照顧。他們就是上訴人，他的父親及母親。如要在這三人中找出誰是「主力扶養」、誰是「輔助扶養」B妹，委員會需要根據聆訊中所得証供，判斷誰是「主力扶養」人。父親年屆八十及長年多病，他只適宜被人照顧，當然照顧他的人不難想像是上訴人的母親。正因父親的健康狀況，父親及母親加起來成為B妹的「主力扶養」人的說法亦十分牽強。
- (12) 故此，在上訴人及其母親之間，本委員會須要決定誰是「主力」，誰是「輔助」扶養B妹。雖然母親在被盤問時再三聲稱上訴人是主力扶養B妹，但此種主觀申述是不足夠。本委員會反而認為兩件客觀事實更能體現上訴人在C物業的家中的「優勢」及他對B妹的「撫育」及「扶持」，擁有「支配」及「主導」的地位。

- (13) 首先上面第5(3)段已提及過，根據上訴人母親的証供所述，2018年某夜，上訴人剛在C物業過夜，發現父親暈倒。上訴人馬上決定親自駕車送父親到一家私家醫院診治，並進行俗稱「通波仔」的手術，花費十六萬元。涉及如此龐大的醫藥費的決定，上訴人母親肯定不敢獨自拿主意。此外，某天晚上，B妹肚痛，母親本打算只給她止痛藥，但上訴人反對，堅持親自送B妹到醫院急症室，後B妹需要留院治療。出院後知道B妹十二指腸狹窄及有胃炎，須要服用藥物。及後上訴人發現B妹仍無胃口，可能對藥物有不良反應。雖然母親以為只須跟隨醫生處方進服藥物便可，但經上訴人堅持，並通過別人介紹，着B妹另找一名自然療法的醫生，以免服用有副作用的藥物。最令人感動的是上訴人母親在庭上作供時，不時提到因為得上訴人的照顧及支持，令她及一家人感到生活無憂，非常幸福。
- (14) 從上述事件可見，每當家中有重大事故，最能發號司令及作出重要決定的人就是上訴人，母親除從旁輔助他外，更視他為維繫家中的重心人物。上訴人無論在「撫育教養」、「扶持培養」以及「扶助供養」B妹各方面都擔當著絕對有優勢的，主導的或支配的角色。他的父母在這方面的地位絕對不可能超越上訴人。簡而言之，上訴人是真正一家之主。
- (15) 就判詞的第5段和第7段，委員會其中一位委員有以下觀察。上訴人和其母親未有就他們聲稱支持家庭和妹妹的任何開支提出單據文件支持，雖然他們所聲稱的數額不受爭議，但是，難以確認是否真的如同他們所聲稱的實際開銷。上訴人的妹妹是輕度弱智人士，與上訴人的父母親共住一室，上訴人的母親作供時表示上訴人的妹妹平日能夠自理生活，例如，當上訴人教懂她用電腦後，上訴人的妹妹會自行上網預訂演唱會的門票，她亦會外出，亦會自行梳洗。而上訴人的母親和父親亦會主理早餐，供上訴人的妹妹食用。可見，在上訴人的妹妹日常生活上，上訴人與其父母親(與上訴人妹妹同住的)是平分扶養上訴人妹妹的角色。現時上訴人妹妹在D機構的麵包店在主管監督指導下工作，雖然上訴人和其母親堅稱在D機構不能說是一份「真」的工作，並說成他們讓上訴人的妹妹參與，只是為了使其融入社會。但在上訴人未有提供有關上訴人妹妹的工作資料下，只能看到的是，以上訴人妹妹現時所獲得的工作收入，是不能維持個人生計的。但是，在審訊中，上訴人和其母親一致地供稱，就上訴人妹妹在其醫療治療、情緒開導、在工作上的問題解決方面，上訴人有著主要和顯著的決定性角色，很多時更是與上訴人母親有不同意見，而最後為其母親所接納，並為上訴人妹妹作出安排和代為處理。所以，就本案以上證據而

言，只能僅達至上訴人是「獨力或主力扶養」其妹妹這結論。
判上訴人的上訴得直。

- (16) 綜合上述的分析及考慮各項事實後，本委員會認為上訴人符合稅例第30B(3)(a)條所指「主力扶養」B妹的人。

結論

經詳細考慮所有證供和雙方陳詞，以及基於上述的分析和理由，本委員會認為上訴人已履行稅例第68(4)條的舉証責任。上訴人的上訴得直。