

Case No. D10/11

Salaries tax – allowance – dependent sister allowance – whether appellant maintained spouse’s handicapped sister – whether appellant predominantly cared for spouse’s handicapped sister – Inland Revenue Ordinance section 30B. [Decision in Chinese]

Panel: Cissy K S Lam (chairman), Vincent P C Kwan and Elaine Liu Yuk Ling.

Date of hearing: 12 May 2011.

Date of decision: 15 July 2011.

The appellant objected to the Deputy Commissioner’s determination to reject his claim for dependent sister allowance. The sister (‘Ms A’) of the appellant’s spouse was 37 at the time of the assessment. She suffered from polio shortly after birth, which caused deformity in her lower limbs. She was wheelchair bound. She lived with her parents in Mainland China, living on the pension of her mother. The appellant and his spouse lived in Hong Kong. The appellant’s spouse visited Ms A and her parents several times a year, bringing them daily appliances they needed. The appellant’s spouse talked to Ms A on phone weekly. The appellant and his spouse also financially supported the daily and medical expenses of Ms A and the spouse’s parents.

Held:

1. Section 30B of the Ordinance imposes two separate requirements before a taxpayer can claim dependent brother/sister allowance for the sibling of his spouse: ‘maintenance’ and ‘care’. Maintenance denotes the supply of material needs and money. Care includes needs other than financial ones.
2. Also, for a taxpayer to prove ‘predominant care’ required under section 30B(3)(a), the amount of care provided by the taxpayer towards the dependent sibling must have supremacy or ascendancy over others; it must be the strongest prevailing one amongst others (Sit Kwong Keung v CIR [2001] 5 HKTC 647 applied; D35/00, IRBRD, vol 15, 352 considered).
3. The appellant failed to show that he and his spouse had predominantly cared for Ms A. There was no evidence to suggest that Ms A could not have taken care of herself despite her handicap. Despite their effort and resources provided to Ms A, given the distance between the taxpayer and Ms A, Ms

(2011-12) VOLUME 26 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

A's daily needs could only be taken care of, and were indeed so by her parents.

4. In addition, section 30B(1)(c) imposes a condition that dependent brother/sister allowance can only be claimed for siblings above 18 years old if the siblings were, by reason of their physical or mental disability, incapacitated for work.
5. The appellant proved that Ms A was incapacitated for work because of her handicap. Although Ms A might theoretically have work capacity, it was a fact that she could not find any job and was unemployed.
6. The appellant could not rely on section 31A of the Ordinance to claim handicapped dependent allowance, because it was not included in the notice of appeal. In any event, Ms A was not a Hong Kong resident, so she could not satisfy the requirement laid down by section 31A.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

Sit Kwok Keung v CIR [2001] 5 HKTC 647
D35/00, IRBRD, vol 15, 352

Taxpayer in person.

To Yee Man and Chan Wai Yee for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D10/11

薪俸稅 – 免稅額 – 供養姊妹免稅額 – 上訴人有否供養妻子傷殘的姐姐 – 上訴人有否主力扶養妻子的姐姐 – 《稅務條例》第30B條

委員會：林勁思（主席）、關保銓及廖玉玲

聆訊日期：2011年5月12日

裁決日期：2011年7月15日

上訴人反對稅務局副局長否決他申領供養姊妹免稅額的決定。上訴人妻子的姐姐（「A女士」）於評稅時為37歲。她於出生不久後罹患小兒麻痺症，令她的下肢變形。她終日需倚靠輪椅。她與父母居於內地，靠母親的退休金為生。上訴人與妻子則於香港定居。上訴人妻子每年探望A女士及父母數次，並給她們捎來日常所需物品。上訴人妻子每星期都跟A女士通電話。上訴人及妻子亦在財政上支持A女士及妻子父母的日常及醫療開支。

裁決：

1. 條例第 30B 條規定納稅人要滿足兩個獨立的要求才能申領供養兄弟姊妹免稅額：「供養」及「扶養」。供養指提供物資所需及金錢。扶養則包括金錢以外所需。
2. 若納稅人要證明符合第 30B(3)(a)條下的「主力扶養」的要求，納稅人向受供養的兄弟姊妹提供的扶養必須較其他扶養優越或優勝；納稅人的扶養必須是最主要的（薛國強訴稅務局局長 [2001] 5 HKTC 647 被引用；案件 D35/00, IRBRD vol 15, 352 被考慮）。
3. 上訴人未能證明他與妻子有主力扶養 A 女士。雖然 A 女士身患殘疾，但沒有證據顯示她不能照顧自己。基於上訴人與 A 女士分隔兩地，縱然上訴人及妻子付出了精力及資源，但 A 女士的日常所需只能亦事實上由她的父母負責。
4. 再者，第 30B(1)(c)條訂下一個要求，即供養兄弟姊妹免稅額只能就年滿 18 歲，但因他們身體或精神上的缺憾而無工作能力的兄弟姊妹作出申領。

5. 上訴人證明了 A 女士因為她的殘疾而無工作能力。雖然 A 女士理論上或有工作能力，但她事實上找不到亦沒有工作。
6. 上訴人不能依賴條例第31A條申領傷殘人士免稅額，因為這申索未有載於上訴理由陳述書中。無論如何，A女士不符第31A條的規定，因為她不是香港居民。

上訴駁回。

參考案例：

Sit Kwok Keung v CIR [2001] 5 HKTC 647
D35/00, IRBRD, vol 15, 352

納稅人親自出席聆訊。

陶綺雯及陳慧儀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 2007/08 課稅年度的薪俸稅評稅。上訴人申索扣除「供養兄弟姊妹免稅額」。稅務局副局長在決定書中認為上訴人未能證明他符合《稅務條例》第 30B條所訂明的條件。上訴人針對這點向本稅務上訴委員會（「本委員會」）提出上訴。

有關證供

2. 上訴人和太太（‘B女士’）均有出席本聆訊。上訴人親自作供，此外本委員會也容許B女士在聆訊中補充發言。

3. 據上訴人的證供如下：

- (1) 上訴人曾在海外大學讀書，現在香港工作及居住。
- (2) 他與B女士在 2000 年結婚。
- (3) B女士是內地C城市人，2006 年來香港定居工作。

(2011-12) VOLUME 26 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (4) B女士有父母和姐姐(‘A女士’)仍留在C城市居住。父親在 194X年出生，母親在 194X年出生，兩人均已退休。
- (5) A女士於 197X年出生，出生後約九個月便不幸患有小兒麻痺症，導致自腰以下雙下肢嚴重癱瘓，萎縮變形，而不能走動。從A女士的殘疾人證中可以看到，A女士為肢體殘疾人，殘疾等級為一級，根據上訴人所提供的一些網上資料(http://www.chengdu.gov.cn/GovInfoOpens2/detail_ruleOfLaw.jsp?id=ZcziPLU73UQWa3Yr2rbC)，肢體殘疾一級表示不能獨立實現日常生活活動，包括截癱：雙下肢運動功能完全喪失。
- (6) A女士的教育程度是初中三年級，以她的教育水平，加上肢體殘缺，在內地的勞工市場內是不可能找到工作的。
- (7) A女士十分喜歡刺繡，但這只是閒餘時間的自娛，並不能作為工作，這一點本委員會是可以理解的。
- (8) A女士在 1995 年曾經結婚，但婚姻只維持了一年便離婚。
- (9) 因父母均已退休，而A女士又沒有工作，全家人的收入就只有母親每個月的人民幣 1,200 元退休金。幸好有上訴人和B女士常年給他們的經濟援助，全家人的生活才得以維持。
- (10) 雖然因工作關係B女士不能常常回家探親，但每年也會請假回C城市的家兩三次，每次逗留約一個星期。而平時就會以電話跟家人聯絡，每星期電話通話超過一小時。
- (11) 每次回家探望父母和姐姐時，B女士都會帶很多東西回家，包括生活上的用品和各種電器。她會教父母和姐姐如何使用這些電器，從而帶給他們先進的知識。
- (12) 由於父母都上了年紀，A女士又行動不便，加上經濟上的短缺，他們平常很少外出。B女士每次去探望他們的時候，都定會帶他們出外吃飯、遊玩、逛街。
- (13) 此外，A女士因為行動的不便，又少往外走動，以至略為肥胖，身體健康不太好。B女士每次探望姐姐時，總會帶她和父母去看醫生作身體檢查。
- (14) 因身體上的殘缺，A女士在精神上也十分消沈。在這方面，B女士也盡她所能，在探望期間，或在通電話的時間，開解這個姐姐。

- (15) 上訴人同意，在日常生活中，A女士如有需要，比如拿重的東西，便得由父母負責。
- (16) 上訴人提供了一張清單，列出A女士和父母每月的日常生活所需的費用，包括房租，衣物，日常用品和食用，每個月合共約 5,200 元。而A女士的個人開支，就有醫療，輪椅(每三年換一次)，交通費(的士費)，電腦費和網絡費，每個月合共約 2,516 元。而每次到C城市探親時的消費，和帶給他們電器所需要的費用也有列在清單上。

4. 上訴人呈示了一些分別由A女士和她父母寫給上訴人及B女士的信，確認對上訴人及B女士的經濟依賴，及表示對上訴人和B女士的感激。

5. 在聆訊過後，上訴人再提交了一封A女士寫的信件，信中提及她的「脊柱嚴重呈‘S’形彎曲，內用兩支鋼板夾住支撐」。這點在聆訊中是沒有提及的。無論如何，本委員會接納A女士自腰以下雙腳是不能走動。但同時，明顯地她的雙手和上身是可以活動自如的。

有關法例條文

6. 《稅務條例》(第 112 章)第 30B條規定：

- 「(1) 任何人或其配偶.... 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，但因為身體上或精神上的無能力而不能工作。
- (2)
- (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；

(b)」

7. 30B條的英文本規定：

(1) *‘An allowance (“dependent brother or dependent sister allowance”) shall be granted under this section in the prescribed amount in any year of assessment if a person or the spouse of the person,, maintains an unmarried brother or unmarried sister, or an unmarried brother or unmarried sister of the spouse of the person, in the year of assessment and the person so maintained at any time in the year of assessment was-*

(a) *under the age of 18 years;*

(b) *of or over the age of 18 years but under the age of 25 years and was receiving full time education at a university, college, school or other similar educational establishment; or*

(c) *of or over the age of 18 years and was, by reason of physical or mental disability, incapacitated for work.*

(2)

(3) *For the purposes of this section-*

(a) *a brother or sister of the person or a brother or sister of the spouse of the person is only treated as maintained by the person or by the spouse of the person if, at any time during the year, the person or the spouse had sole or predominant care of the brother or sister or of the brother or sister of the spouse;*

(b)’

稅務局的立場

8. 稅務局代表陶小姐反對上訴人的申請，反對理由有二。理由之一是上訴人和他太太不符合第 30B(3)的要求，即他們沒有「獨力或主力扶養」A女士。

薛國強案例

9. 在薛國強訴稅務局局長(Sit Kwok Keung v CIR) [2001] 5 HKTC 647的案中，案中納稅人是公務員，納稅人前妻是家庭主婦，有兩名分別在1982年和1986年出生的兒子(約十四歲和十八歲)。納稅人申請索償兩名兒子的「單親免稅額」。

10. 《稅務條例》第 32(1)條規定：

「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’)」

11. 32(1)條的英文本：

‘An allowance (“single parent allowance”) of the prescribed amount shall be granted if at any time during the year of assessment the person had the sole or predominant care of a child in respect of whom the person was entitled during the year of assessment to be granted a child allowance.’

12. 雖然第 32(1) 條的中文本是「撫養」，而不是「扶養」，但英文本則是相同的(‘sole or predominant care of’)。

13. 納稅人和前妻在 1997 年離婚後，按法院的判令，納稅人每月需向前妻支付贍養費，其中兩名兒子各得 5,000 元。兒子的撫養權則歸前妻。兒子和前妻居於屯門，納稅人居於元朗。大兒子在 1999 年中五畢業，畢業前，納稅人在英國找了兩間學校，給大兒子升學。他聯絡大兒子的校長，安排大兒子在香港進行入學考試。他又成功申請得兩名兒子的公務員資助。兩名兒子有經常接觸納稅人，查問功課。他的前妻也接納納稅人對兒子已盡父親應盡的責任。

14. 在納稅人是否「主力撫養」(had predominant care of)兩名兒子這個問題上，審理該案的稅務上訴委員會接受納稅人在金錢上是兩名兒子的唯一供養人，他沒有忽略做父親應盡的責任，但上訴委員會仍然覺得納稅人並非主力撫養兩名兒子。稅務上訴委員會覺得納稅人要證明在比較他與前妻的角色下，納稅人才是主力撫養兩名兒子的人，但他沒有成功證明這點。

15. 納稅人上訴至原訟法庭。原訟法庭同意上訴委員會將舉證責任落在納稅人身上。按英文字典The New Shorter Oxford English Dictionary (1993), ‘predominant’的普通解釋是：

- ‘(1) *having supremacy or ascendancy over others; predominating; or*
- (2) *constituting the main or strongest element; prevailing*’。

原訟法庭同意納稅人沒有成功證明他是主力撫養兒子的人。

16. 納稅人再上訴至上訴法庭。上訴法庭指出納稅人是否主力撫養兩名兒子屬事實的裁定。上訴法庭維持稅務委員會的裁決。

17. 陶小姐提供了另一個案例 [D35/00](#), IRBRD, vol 15, 352, 但這一個案例

中，納稅人的姊/妹(sister)及兄/弟(brother)分別有實際工作，能自己上班，在平常時是能夠照顧自己。不難明白，在這樣的情況下，審理該案的稅務上訴委員會決定納稅人並沒有獨力或主力扶養其兄弟姊妹。

本上訴的案情決定：30B(3)

18. 很明顯，第 30B條有兩個要求：「扶養」和「供養」。「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。陶小姐提供了漢語大辭典對「扶養」的解釋是「撫育教養」，「扶持培養」，「扶助供養」。這也跟英文本中的‘maintain’和‘care’的意義吻合。

19. 加上，原訟法庭在薛國強案例中對‘predominant’「主力」的解釋，再看看法例所針對的對象是未滿 18 歲，或未滿 25 歲而仍然在讀書，或年滿 18 歲但因身體上或精神上的無能力而不能工作的兄弟姊妹。明顯地，這個「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。上訴人要證明的是他或太太對A女士是一種有優勢的、主導的或支配成份的(having supremacy or ascendancy over others; predominating)，又或是構成主要的、顯著的(constituting the main or strongest element; prevailing)，「撫育教養」，「扶持培養」或「扶助供養」。

20. 本委員會接納上訴人和B女士對於家人在金錢上是有提供極大的幫助，是家人的經濟支柱。除了金錢外，他們也付出了相當的時間和精神幫助A女士。但A女士只是雙腳不能走動，雙手是活動自如的，坐在輪椅上仍有一定的活動能力。她可以讀書、結婚(離婚)、在閒餘時間刺繡自娛。在日常生活中，除了拿重的東西要人幫忙外，上訴人並沒有提及A女士有其他需要照顧的地方。在作供時上訴人多次提及A女士因身體上的殘缺以至精神上也十分消沈，但這並不代表A女士沒有自主自理的能力。

21. 考慮到A女士的自理能力及分隔兩地的事實，本委員會不認為上訴人和B女士為A女士所做的有達到條例中所要求的「獨力或主力扶養」A女士。

22. 再者，本委員會是受薛國強案例中的原訟法庭及上訴法庭的判決所約束。把上訴人和B女士的角色與父母的角色兩者比較下，本委員會也不接納上訴人和B女士是獨力或主力扶養A女士的人。

23. 在證供中上訴人同意在日常生活中照顧A女士的是她的父母。在上訴理由陳述書第二段中，上訴人也陳述在生活上照顧A女士的是她的父母。

24. 此外，稅務局曾在一封 2009 年 8 月 28 日的信件中，要求上訴人提供資料，比較他或B女士與父母在照顧A女士的三項列舉責任方面所肩負的角色。三項列舉責任為(i)照顧日常飲食生活方面，(ii)關懷方面，及(iii)教育方面。上訴人在 2009 年 9 月 18 日的回信中的答覆是:A女士是傷殘人仕，無法照顧自己，故由其父母照顧，B女士需支付三人的生活費醫療費等.....。雖然信中也有提及B女士每年會到C城

市探親超過兩三次，每星期會致電超過一小時，但分隔兩地是事實，可以照顧A女士每天需要的，就只有其父母。

無能力而不能工作：30(B)(1)(c)

25. 稅務局代表陶小姐另一個反對理由是A女士已年滿 18 歲，上訴人需要證明A女士「因為身體上或精神上的無能力而不能工作」。稅務局認為上訴人未能證明上述的要求。

26. 考慮到A女士的活動及自理能力，本委員會同意在理論上A女士並未完全喪失工作能力。但本委員會也同意事實上，以A女士的教育水平，加上肢體殘缺，在內地的勞工市場內是找不到工作的。

27. 在理論與事實間如何取捨？

本委員會要求陶小姐提供案例以便考慮。但陶小姐並沒有提供任何案例。根據陶小姐的陳述，在委員會案例中並沒有這樣的案例。但她似乎沒有研究英國或其他地方有沒有可以參考的案例。

28. 在缺乏案例的情況下，本委員會很難就這個爭論點作出裁決。由於事實上A女士是找不到工作也沒有工作，本委員會接納上訴人已成功證明了第 30B(1)(c) 條的要求。

傷殘受養人免稅額：31A

29. 上訴人在其中一封信函中曾提出按《稅務條例》第 31A條申索傷殘受養人免稅額。但這個申索並沒有記載在上訴理由陳述書中，本委員會並不同意上訴人依賴這個條例作為上訴理由。這個條例也根本不能幫助上訴人，因條例規定受養人須有資格根據政府傷殘津貼計劃申索津貼。A女士並非香港居民，根本沒有資格申索津貼。

總結

30. 基於以上原因，雖然本委員會對上訴人和B女士所做的一切非常欣賞及尊重，但本委員會同意稅務局副局長的決定，上訴人不符合第 30B條要求，故不接納上訴人的申索。