

Case No. D29/12

Salaries tax – dependent parent allowance – sections 30(1) and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance. [Decision in Chinese]

Panel: Chow Wai Shun (chairman), Cheng Chung Hon Neville and Carlye W L Tsui.

Date of hearing: 5 July 2012.

Date of decision: 24 September 2012.

The Appellant in his individual tax return for the year of assessment 2010/11 applied for a dependent parent allowance in respect of his parents. The Inland Revenue Department did not allow the application on the ground that the two dependents were not ordinarily residents in Hong Kong during the said year of assessment. According to the movement records of the Immigration Department, in the year of assessment 2010/11, the Appellant's father stayed in Hong Kong for 7 days (including entries not on the strength of a Hong Kong identity card), and his mother stayed in Hong Kong for 12 days. And in the 4 preceding years of assessment (2006/07 to 2009/10), their days of stay in Hong Kong were mostly in the single digits.

Held:

1. In the present case, the dependents had in the relevant year of assessment stayed in Hong Kong for 7 and 12 days respectively, and had principal members of family and financial connections in Hong Kong. Compared them to dependents who were absent from Hong Kong during the whole year of assessment and had no connections with Hong Kong, the present case may seem to be a better one, but actually there is no difference in substance. Although the dependents in the present case had stayed in Hong Kong, they did not comply with the principles laid down in Ng Shun Loi and lacked the required normal, consistent, and continuous habitualness. It is therefore hard for the Board to accept that they were at any time during the relevant year of assessment 'ordinarily resident' in Hong Kong, taking Hong Kong as a place where they lived and conducted their daily life, and living in Hong Kong as an ordinary member of the community.
2. In recent years there had been an upward trend in the number of tax appeals concerning the keywords 'ordinarily resident'. As mentioned by the Appellant, various departments of the government had different criteria of assessment in respect of the same keywords 'ordinarily resident', which the

(2012-13) VOLUME 27 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

general public were unaware of and could not really understand. The Appellant submitted that, if the provisions could list the conditions clearly such that one could readily understand, he would never bring this appeal. The Board takes the view that the Appellant's suggestions may help to reduce the number of unnecessary appeals, and save government resources and public money so that they could be spent on other public affairs. The relevant authorities may consider the suggestions.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

HKSAR v Cheung Kwun Yin (2009) 12 HKCFA 565

D57/02, IRBRD, vol 17, 829

D18/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 319

D116/99, IRBRD, vol 14, 660

Director of Immigration v Ng Shun-loi [1987] HKLR 798

D29/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 638

Vallejos Evangeline Banao, also known as Vallejos Evangeline B v Commissioner of Registration and Registration of Persons Tribunal HCAL 124/2010

R v Barnet London Borough Council Ex parte Shah [1983] 2 AC 309

In re Norris (1888) 4 TLR 452

Taxpayer in person.

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

案件編號 D29/12

薪俸稅 – 供養父母免稅額 – 《稅務條例》第30(1)條及第68(4)條

委員會: 周偉信 (主席)、鄭宗漢及徐尉玲

聆訊日期: 2012年7月5日

裁決日期: 2012年9月24日

上訴人在其 2010/11 課稅年度個別人士報稅表中,就其父母申請供養父母免稅額。稅務局不接受上訴人的申請,理由是其兩名受養人在該年度內,並非通常在香港居住。根據入境事務處提供的出入境紀錄,在 2010/11 課稅年度,上訴人父親在香港逗留 7 天(包括非持香港身份證出入境),其母親則在香港逗留 12 天。而在之前的四個課稅年度(2006/07 至 2009/10),他們在香港逗留的天數大多是單位數。

裁決:

1. 雖則本個案的受養人在相關課稅年度分別曾留港 7 天及 12 天,而且在港有直系親屬和經濟連繫,相對那些受養人在整個相關課稅年度都沒有在港,而且與香港沒有甚麼聯繫的案例,看似比較優勝,但實在卻沒有兩樣。本個案受養人雖在有關課稅年度曾留港,但並不符合 Ng Shun-loi 案確立的原則,欠缺了所要求的常規和連貫和持續性的慣性,所以委員會難以接納他們在有關課稅年度的任何時間內,「通常居住」在香港,以香港作為他們日常生活的地方,以香港社會一般成員的身份在這裏生活。
2. 年來有關「通常居住」這關鍵詞的稅務上訴個案有增多趨勢。正如上訴人在陳詞中提及,政府不同部門,對類同關鍵詞「通常居住」的審定標準有別,對普羅大眾而言,往往不知,亦不明所以。上訴人提出,若條文能清晰地列明條件,一目了然,他絕不會提案上訴。委員會認為,上訴人建議或有助減低不必要的上訴個案,從而節省政府資源和公帑,用於其他的公共事務開支,有關部門不妨參詳考慮。

上訴駁回。

參考案例：

HKSAR v Cheung Kwun Yin (2009) 12 HKCFA 565
D57/02, IRBRD, vol 17, 829
D18/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 319
D116/99, IRBRD, vol 14, 660
Director of Immigration v Ng Shun-loi [1987] HKLR 798
D29/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 638
Vallejos Evangeline Banao, also known as Vallejos Evangeline B v Commissioner
of Registration and Registration of Persons Tribunal HCAL 124/2010
R v Barnet London Borough Council Ex parte Shah [1983] 2 AC 309
In re Norris (1888) 4 TLR 452

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：

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 2011 年 12 月 16 日發出決定書，裁定上訴人反對無效。上訴人提出上訴。

有關事實

2. 上訴人基本同意上文第 1 段所述決定書所載的決定所據事實，沒有提出任何爭議，同時經參考雙方於聆訊前提交的文件，本委員會裁定與本上訴案的有關事實如下：

- (1) 上訴人在其 2010/11 課稅年度個別人士報稅表中，就其父母申請供養父母免稅額；他所填報的資料中，表示他或其配偶在有關課稅年度內，給予受養人不少於 12,000 元的金錢作生活費，然而，兩名受養人在該年度內，並非通常在香港居住。
- (2) 評稅主任不接受上訴人供養父母免稅額的申請，並向他發出下列 2010/11 課稅年度薪俸稅評稅：

	<u>元</u>
入息	301,929
減：慈善捐款	(1,000)
退休計劃供款	<u>(12,000)</u>
	288,929

	<u>元</u>
減：基本免稅額	(108,000)
應課稅入息實額	<u>180,929</u>
應繳稅款（已扣除稅款寬減）	12,757

- (3) 上訴人反對上述評稅，評稅主任去信向上訴人解釋《稅務條例》中有關供養父母免稅額的規定，並邀請上訴人撤回反對；上訴人並沒有把反對撤回，回覆並提交了下列文件副本以支持其反對：
- (a) A 銀行就上訴人持有的銀行帳戶發出的月結單，顯示上訴人於有關課稅年度中，每月轉帳\$4,000 予其父。
- (b) 三份由內地 B 城市 C 醫院分別於 1995 年 4 月 13 日、2005 年 1 月 13 日及 2009 年 7 月 14 日發出，上訴人父親的檢查／診斷報告書。
- (c) 內地 B 城市 C 醫院於 2007 年 9 月 17 日發出，上訴人母親的 MRI 報告單。
- (4) 根據入境事務處提供的出入境紀錄，在 2010/11 課稅年度，上訴人父親在香港逗留 7 天（包括非持香港身份證出入境），其母親則在香港逗留 12 天。而在之前的四個課稅年度（2006/07 至 2009/10），他們在香港逗留的天數大多是單位數。

上訴理由及上訴人陳詞

3. 上訴人在其上訴理由陳述書中提出的上訴理由，歸納如下：
- (1) 據稅務局所言，「通常居住」決定於有關個案的事實，要視當事人的離境動機及該永久居民是否以原居住地為其生活中心來判斷，並非單以居住日數定案。事實上，上訴人是其父母在香港唯一親人，子孫均在香港居住，過往亦曾一同居住，其父母只是因病離港，並非自願離開親人，而其父母所有的經濟活動均在香港，他們在港有長期使用的銀行戶口。
- (2) 稅務局引用的案例，分別為 1987 年及 2007-2008 年間，然而，在爭議的課稅年度前，上訴人申請供養父母免稅額均獲稅務局接納，故質疑稅務局選擇性執法，有違公平原則。

4. 上訴人於聆訊前提交書面陳詞大綱，並於聆訊中闡釋。上訴人強調：
- (1) 有關供養父母免稅額條文的立法原意，在於鼓勵年青人承傳孝道，達致家庭幸福，社會和諧。
 - (2) 「通常居住」的定義，在法律上及地域上都有不同詮釋；事實上，其父母為香港永久居民，有投票權，當然是社區成員。他們的社會關係、經濟來源、兒孫均在香港，過往亦曾長期居港，返回內地治病基於病因，並非自願。
 - (3) 稅務局引述案例，需考慮個案的相似性和法理基礎。
 - (4) 《稅務條例》中對「通常居住」沒有以天數來規定，則稅務局為何以天數為基礎作推斷？
 - (5) 上訴人多年來如實申報，稅務局亦予其供養父母免稅額多年，現突然個別執法，有欠公允及一致性。

案情分析

5. 本個案須裁決的是上訴人可否就其父母獲給予供養父母免稅額。
6. 就供養父母免稅額，《稅務條例》第 30(1)條規定：
- 「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。」

7. 上述條文文意清晰，委員會認為不需要再對條文的立法意圖加以推敲，這符合已經香港終審法院確立的有關法例釋義的原則，包括 HKSAR v Cheung Kwun Yin (2009) 12 HKCFA 565，而本委員會除了下文提述的 D57/02, IRBRD, vol 17, 829 外，在 D18/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 319 亦有相關原則的綜合論述。按上述條文文意，上訴人若要在 2010/11 課稅年度獲給予供養父母免稅額，就必須符合以下條件：

(a) 上訴人在該年度內供養其或其配偶的父或母；

(b) (i) 受養人在該年度內任何時間通常居住於香港；及

(ii) 在該年度內任何時間：

(A) 受養人年齡為 60 歲或以上；或

(B) 受養人未年滿 60 歲，並有資格根據政府傷殘津貼計劃申索津貼。

8. 條文所列的條件，除第(b)(ii)(A)及(B)款只需其一外，必須全部符合，缺一不可。當中雖有先後次序，卻沒有主次之分，雖然上訴人符合(a)及(b)(ii)(A)款，即已符合三個條件中的兩個，包括已經供養其父母，但委員會必須裁決，受養人是否在 2010/11 年度內任何時間通常居住於香港，若受養人在 2010/11 年度內任何時間通常居住於香港，則上訴人獲有關的供養父母免稅額，否則上訴人則不能獲得該項免稅額。

9. 本委員會曾就有關條文作出裁決。在 D116/99, IRBRD, vol 14, 660 中，納稅人自 1995 年開始供養其母，認為在 1997/98 課稅年度應可就其母獲給予供養父母免稅額，然而其母自 1992 年便與丈夫移居內地，在相關課稅年度並未踏足香港。委員會駁回納稅人的上訴，不信納其母在相關課稅年度通常在香港居住，因為納稅人的母親在香港沒有任何資產，其丈夫則一生在外地營商，在香港沒有落地生根，自 1992 年起已再沒有來港，但夫婦二人卻在內地蓋有房子，面積非常寬敞，在香港斷不能找到，而除了納稅人外，親屬全在內地。雖然納稅人的母親曾於 1995 年返港更換身份證，但委員會認為其母只希望保留來港便利，而非將香港視為其居住地，而納稅人當時亦未能在香港提供地方讓其母居住。相關判詞（第 664 頁第 18 段）原文抄錄如下：

‘We are however not satisfied that Ms A was ordinarily residing in Hong Kong in the year of assessment. Her husband Mr. E did not have any root in Hong Kong having spent his business life in Country F. Ms A did not have any asset in Hong Kong. The couple erected a house in China which is much more spacious than any accommodation that could have been made available to them in Hong Kong. Apart from the Taxpayer, their relatives were in China.

Mr. E did not visit Hong Kong since 1992. The Taxpayer laid considerable stress on the fact that Ms A came to Hong Kong to renew her identity card in 1995. We are of the view that Ms A was merely trying to preserve her convenient access into Hong Kong. She was not treating Hong Kong as her home. The Taxpayer was not then in a position to accommodate her...'

10. 在 D57/02 中，納稅人 2000/01 課稅年度就其父母及岳母申索供養父母免稅額，同時就其祖母申索供養祖父母免稅額。然而，納稅人的祖母、岳母及父母，分別於 1993 年 9 月 18 日、1997 年 5 月 26 日及 1998 年 10 月 11 日離港，在相關課稅年度內並未返回香港。雖然納稅人聲稱他們離港前均在港居住了 50 年以上，又聲稱自己及妻子都在金錢上供養他們，而其妻更與他們同住，以便照顧，委員會終亦駁回其上訴。委員會引用了 Hunter 法官在 Director of Immigration v Ng Shun-loi [1987] HKLR 798 一案中有關「通常居住」的解釋，根據 Hunter 法官的判詞，「通常居住」指該人一般慣性居住於某地，他以該地為日常生活的地方，並以該社區一般成員身份生活。委員會應用該解釋，認為個案中的受養人在相關課稅年度內任何時間，不是通常居住在香港。相關判詞原文(第 65 頁第 6 及 7 段)抄錄如下：

'The Hong Kong Court of Appeal has defined the term "ordinarily resident" in Director of Immigration v Ng Shun-loi [1987] HKLR 798, per Hunter J:

"The words 'ordinarily resident' mean that the person must be habitually and normally resident here apart from temporary or occasional absences of long or short duration" (Levene v IRC [1928] AC 217 applied).

A person is resident where he resides. ... When is he ordinarily resident? I think that is when he resides there in the ordinary way. That must be the meaning of the adverb. The expression is therefore contemplating residence for the purposes of everyday life. It is residence in the place where a person lives and conducts his daily life in circumstances which lead to the conclusion that he is living there as an ordinary member of the community would live for all the purposes of his daily life" (R v Barnet London Borough Council, ex parte Nilish Shah [1982] 1 QB 688 applied)."

Applying Ng Shun-loi to the facts of this appeal, there can be no doubt that none of the dependants were ordinarily resident in Hong Kong at any time during the year of assessment 2000/01. Not one of them physically resided in Hong Kong at any time for at least 17 months prior to the beginning of the year of assessment; and then not one of them returned to Hong Kong at any time during that year. Physical absence of such duration is, without proper explanation as to the circumstances of the dependants' daily life, fatal to the Appellant's claims. This conclusion is not based simply on counting the number of days and seeing that the dependants did not stay in Hong Kong most

of the time. Rather, since leaving Hong Kong the dependants did not reside here at any time. There is not one scintilla of evidence to suggest that, following their departure from Hong Kong, any of the dependants was “habitually and normally resident” in Hong Kong or resident in Hong Kong “for the purposes of everyday life”. Indeed, the facts before us point totally the other way.’

11. 在 D29/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 638 中，納稅人的父母是內地居民，長居內地，他們沒有香港居民身份證，亦無打算移居香港，然而納稅人認為，稅務局應確認和尊重其供養父母的事實，准予扣減供養父母免稅額。委員會引用上述案例，認為納稅人父母不是通常居住在香港，縱然納稅人供養父母，也不能獲給予相關免稅額，所以駁回上訴。

12. 上述案例與本個案在細節上不盡相同，而事實相同的個案絕無僅有；然而，上述案例確立的適用法律原則包括：

- (1) 條文所列的條件，除第(b)(ii)(A)及(B)款只需其一外，必須全部符合。
- (2) 判斷某人是否「通常居住」於某地，取決於對有關個案的事實裁斷是否符合「通常居住」的法律定義。其中逗留在某地的天數，並非單一和絕對的條件，決定該人是否「通常居住」於該地。同樣地，該人擁有香港永久居民身份與否，亦不足以決定該人是否「通常居住」於香港。

13. 外傭居港權一案 Vallejos Evangeline Banao, also known as Vallejos Evangeline B v Commissioner of Registration and Registration of Persons Tribunal HCAL 124/2010 (30 September 2011)，雖非涉及稅務問題，但因包括闡釋相同關鍵詞「通常居住」，亦有參照價值。

14. 林文瀚法官在闡釋「通常居住」一詞時，亦有提及 Ng Shun-loi 案（林法官判詞第 147 及 155 段），更追本溯源，複述 Ng Shun-loi 案引用的 Shah 案，在英國上議院上訴（R v Barnet London Borough Council Ex parte Shah [1983] 2 AC 309）時 Lord Scarman 引述遠至十九世紀的 In re Norris (1888) 4 TLR 452 的判詞。縱然一個人可以同時在兩處地方通常居住，但要證明在某一地方通常居住，Lord Scarman 明言，必須證明該人為一個明確的目的，自願地選擇在該處常規和慣常地生活，雖然容許暫時的缺席，但仍需具有連貫和持續性的，林法官亦在他的判詞中引述（第 149 段）這觀點。Lord Scarman 的相關判詞（第 344 頁 F 部份）原文抄錄如下：

‘ For if there be proved a regular, habitual mode of life in a particular place, the continuity of which has persisted despite temporary absences, ordinary residence is established provided only it is adopted voluntarily and for a settled purpose.’

15. 委員會並沒有發現林法官在其判詞的其他部份，對 Shah 及 Ng Shun-loi 二案提出任何批評，或推翻其中任何的原則。

16. 由此，某人是否通常居住在某一地方，仍須符合 Shah 及 Ng Shun-loi 二案所歸納的原則。本委員會過往闡釋《稅務條例》第 30(1)條的案例，與林法官在 Vallejos Evangeline Banao 案中對「通常居住」這關鍵詞的分析，同出一轍，並無二致。

17. 《稅務條例》第 68(4)條規定：

「證明上訴針對的評稅額過多或不正確的舉證責任，須由上訴人承擔。」

所以，本個案的判斷，取決於上訴人能否證明受養人通常居住在香港。

18. 雖則本個案的受養人在相關課稅年度分別曾留港 7 天及 12 天，而且在港有直系親屬和經濟連繫，相對那些受養人在整個相關課稅年度都沒有在港，而且與香港沒有甚麼聯繫的案例，看似比較優勝，但實在卻沒有兩樣。本委員會認為，本個案受養人雖在有關課稅年度曾留港，但並不符合 Ng Shun-loi 案確立的原則，欠缺了所要求的常規和連貫和持續性的慣性，所以難以接納他們在有關課稅年度的任何時間內，「通常居住」在香港，以香港作為他們日常生活的地方，以香港社會一般成員的身份在這裏生活。

19. 上訴人表示受養人因身體條件日差，若留在香港，醫療及看護支出不菲，不得不遷回國內起居，實在情非得已。然而，上訴人陳詞亦提及，受養人認為在此等情況下，還是回到國內生活較好。委員會接納稅務局局長代表的陳詞，療養因素雖然促使受養人移居國內的決定，但沒有褫奪他們選擇的自由。即若他們的主觀意願是在香港居住，按 Ng Shun-loi 案，該等主觀意圖所佔比重，非常有限，不足以扭轉從其他客觀現實推論的裁斷。

20. 至於上訴人提出他多年來按事實申索並獲給予供養父母免稅額，所以稅務局就 2010/11 課稅年度向他撤回該項免稅額，前後不一致，並不公允。然而，稅務局一貫採用「先評後核」機制，即是先以納稅人提交的資料作基礎，進行評稅，其後才就有關資料，作出覆核，過往課稅年度的申索獲予准許，並不代表往後的課稅年度中，一旦不獲同樣允許則該年度的評稅必屬錯誤。歸根究底，就本個案的焦點而言，能否獲給予供養父母免稅額，取決於上訴人是否符合有關條文的規定。

總結

21. 經詳細考慮所有文件、證供和雙方的陳詞，與及基於上文的分析，委員會駁回上訴人的上訴。

後記

22. 近年來有關「通常居住」這關鍵詞的稅務上訴個案有增多趨勢，然而，從上述的分析來看，相關法則已極為確立，難有商榷餘地，而因為事實有明顯差異而需作出不同裁決的個案，亦極為少數。基於已確立的法律原則，與及參照相關的案例，本個案可謂難有勝算。委員會雖認為，有條件的免稅額，並非不尋常，亦非不合理，特別在香港這處奉行地域來源稅制的地方，只對來源於香港的收入徵稅，同時法律條文文義清楚規定某些免稅額須符合若干條件，並沒有不妥當之處；然而，正如上訴人在陳詞中提及，政府不同部門，對類同關鍵詞「通常居住」的審定標準有別，對普羅大眾而言，往往不知，亦不明所以。上訴人提出，若條文能清晰地列明條件，一目了然，他絕不會提案上訴。委員會亦認為，上訴人建議或有助減低不必要的上訴個案，從而節省政府資源和公帑，用於其他的公共事務開支，有關部門不妨參詳考慮。