

**Case No. D34/12**

**Salaries tax** – ‘rental reimbursement program’ under housing allowance – Appellant renting spouse’s property – whether rental reimbursement – whether rental relationship between Appellant and spouse exists – whether the lease fake or fictitious – sections 8(1)(a), 9(1), 9(1A), 9(2), 61 and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance (Cap 112) (‘the IRO’). [Decision in Chinese]

Panel: Huen Wong (chairman), Lam Ting Kwok Paul and Patrick Wu Yung Wei.

Dates of hearing: 7 and 21 June 2012.

Date of decision: 26 October 2012.

The Appellant was employed by Company C (hereinafter ‘Company C’) as divisional director, and his salary included monthly salary and monthly housing allowance. Company C provided ‘rental reimbursement program’ for employees who were entitled to housing allowance, the details were: (a) the property rented should be for the residence of the employee and his family, and the relevant lease should be signed by the employee or together with his/her spouse; (b) qualified expenses included rent, management fee, rate and government rent; (c) apart from the above in (b), other expenses were deemed unqualified (including car parking fee); (d) employee had to fill in declaration, provide duly stamped lease, application form for rental reimbursement, rental receipt and other qualified receipts; (e) under the Employer’s Return of Remuneration and Pensions filed by Company C, the qualified expenses were those annually declared as rental reimbursement, but the same was limited to the amount of housing allowance which the employee was entitled to. If the amount of qualified expenses was lesser than the amount of housing allowance, the difference would be declared as housing allowance and was subject to salaries tax; (f) if the employee did not participate in ‘rental reimbursement program’, the whole amount of the housing allowance would be declared as income.

The Appellant and his spouse (‘Madam A’) signed a sale and purchase agreement for the purchase of a property (‘Property’) and a carpark (‘Carpark’). The Appellant and Madam A subsequently entered into a nomination, nominating Madam A as the only purchaser of the Property and Carpark, which were then formally assigned to Madam A on completion. On the same day, Madam A applied and obtained a loan from a bank by mortgaging the Property and Carpark, with the Appellant acting as the guarantor. In the mortgage application form, the Appellant and Madam A declared that the Property and Carpark were for self-use. Under the mortgage deed, Madam A undertook that she would not lease out the Property and Carpark without the bank’s prior written consent.

During the relevant years of assessment, the Appellant as a tenant rented the Property from Madam A at a monthly rent of \$40,000 by signing tenancy agreements, and later applied for rental reimbursement from Company C in respect of the rent paid. Pursuant to the Employer's Return of Remuneration and Pensions filed by Company C, the Property was the place of residence provided by Company C during the said years of assessment. The Assessor also issued property tax assessment on Madam A, including the rental income derived from the Property.

The Assessor considered that the relevant reimbursement from Company C was not rental reimbursement, but part of the income of the Appellant; it belonged to cash allowance, and should be taxable under section 9(1)(a) of the IRO. The Assessor's view was: (a) the intention of Company C offering the said reimbursement was not to reimburse rental payment; (b) the alleged rental relationship between the Appellant and Madam A did not exist; (c) the Appellant did not in fact pay rent to Madam A; (d) the alleged rental relationship was a false or fictitious transaction.

The Appellant objected to the above, stating that the reimbursement obtained from Company C was remittance of the rent he had paid, and therefore should not be taxable. The Appellant further stated: (a) the Property was purchased by Madam A, and the Appellant did not financially contribute to the said purchase. Due to special circumstances and in order to satisfy the requirement, the Appellant had to sign on the provisional agreement; (b) the Appellant paid rent every month, and the rent paid was supported by agreements and stamps, hence it was reasonable for him to be entitled to rental reimbursement; (c) the Appellant did not make profit from the arrangement, and did not require a fictitious transaction to lessen his tax burden; (d) the Appellant provided copies of the passbooks of him and Madam A, showing that he had paid rent to Madam A for renting the Property; (e) the Hong Kong tax law did not prohibit the creation of lease between spouses.

**Held:**

Whether the sum a rental reimbursement

1. In considering whether a disputed sum was rental reimbursement, it was important to look at the intention between the employer and employee in entering into the employment contract, but the parties' intention should be ascertained at the moment when the employer paid the relevant sum to the employee. At the moment when the Appellant and Company C entered into the employment contract, their intention was that the employer would provide some housing benefit, which could be rental reimbursement or cash allowance. According to the salary payment slip, Company C released payment of salary and housing allowance at the same time on a monthly basis, and whether the Appellant paid rent or not, the employer was responsible for

paying the monthly housing allowance. (Commissioner of Inland Revenue v Peter Leslie Page 5 HKTC 683 considered)

2. The employment contract and its annex were obviously drafted after careful consideration or experts' approval. The arrangement of housing allowance under the employment contract entered into between the Appellant and Company C was different from that in Peter Leslie Page. In the present case, all employees (including the Appellant) who had rented property and wished to enjoy tax benefit had to make declarations every year and participate in the 'rental reimbursement program'. Further, in Peter Leslie Page, the Court pointed out that the mere fact that housing allowance could be made by way of rental reimbursement or other payment methods would not avail the case of the Commissioner. (Commissioner of Inland Revenue v Peter Leslie Page 5 HKTC 683 distinguished)
3. Further, the procedures as shown in the 'Monthly Housing Expense Reimbursement Form' showed that the employer had exercised strict control over employees' application for rental reimbursement. The fact that the employer maintained a management system to ensure that the housing allowance would be used to reimburse the rent paid by the employees was a strong evidence of the employer's intention to use housing allowance as rental reimbursement. According to this principle, the Board accepted the Appellant's evidence and contention. Company C had maintained a strict controlling system, to ensure that all employees who joined the program must sign an effective tenancy agreement, and the housing allowance obtained must be rental reimbursement. Therefore, the Board was of the view that the relevant sum was 'rental reimbursement' instead of 'cash allowance'.

Whether tenancy relationship between the Appellant and Madam A exists

4. In deciding whether there was a valid tenancy between the Appellant and Madam A, only the actual circumstances of the relevant years of assessment should be considered. Since the Appellant and Madam A were spouses, the tenancy that they entered into must not be one reached 'at arms' length'. Naturally, the content of the tenancy agreement, the signing procedures and the obligations of the parties must be different from ordinary contracts. One could not conclude that there was no tenancy relationship between the parties simply by reason of the above.

Whether tenancy false or fictitious

5. It was insufficient to establish the parties' intention to enter into lawful tenancy simply by reference to a stamped tenancy agreement, rental receipts and the declaration on the tax return. The Board must consider all the circumstances pertaining to the signing of the tenancy agreement between the

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

Appellant and Madam A, including whether the tenancy agreement could be false or fictitious. (D33/97, IRBRD, vol 12, 228 and D56/00, IRBRD, vol 15, 563 considered)

6. A transaction would not become false simply because of the connection between the parties or the transaction was for the purpose of obtaining tax benefit. However, if the transaction was lack of commercial realism, and for no other purpose except for obtaining tax benefit, then such transaction could probably be false. Whether a transaction was false depended on whether there was commercial realism. (D77/99, IRBRD, vol 14, 528, Seramco v Income Tax Commissioner [1976] STC 100, CIR v Douglas Henry Howe (1977) 1 HKTC 936 and Cheung Wah Keung v Commissioner of Inland Revenue [2002] 3 HKLRD 773 considered)
7. The Appellant was a professional, he was honest during the appeal hearing. Madam A was also a credible witness. There was no reason for the Board to reject their evidence. It was Madam A's own act in purchasing the Property. The first instalment for the purchase of the Property was also from Madam A and borrowings from her relatives, and the Appellant did not provide any financial assistance. The fact that Madam A had to rent out the Property in order to pay up the mortgage also showed that there was commercial reason for her to rent out the Property.

**Appeal allowed.**

Cases referred to :

Commissioner of Inland Revenue v Peter Leslie Page 5 HKTC 683  
D8/82, IRBRD, vol 2, 8  
D33/97, IRBRD, vol 12, 228  
D56/00, IRBRD, vol 15, 563  
Cheung Wah Keung v Commissioner of Inland Revenue [2002] 3 HKLRD 773  
CIR v Douglas Henry Howe (1977) 1 HKTC 936  
D77/99, IRBRD, vol 14, 528  
Seramco v Income Tax Commissioner [1976] STC 100  
D16/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 310

Taxpayer represented by his wife.

Yau Yuen Chun, Chan Siu Ying Shirley and Ong Wai Man Michelle for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D34/12

**薪俸稅** – 房屋津貼「租金退回計劃」– 上訴人租用配偶物業 – 款項是否租金退款 – 上訴人與配偶是否存在租務關係 – 租約是否虛假或虛構 – 《稅務條例》(第112章) 第8(1)(a)條、第9(1)條、第9(1A)條、第9(2)條、第61條及第68(4)條

委員會：王桂壘(主席)、林定國及吳勇為

聆訊日期：2012年6月7日及21日

裁決日期：2012年10月26日

上訴人受僱於C公司為分區總監，薪酬包括每月薪金及每月房屋津貼。C公司為享有房屋津貼的員工提供「租金退回計劃」，具體規則如下：(a)員工需租用物業作自己及其家人的居所，有關租約需由員工，或員工及其配偶簽署；(b)合資格的開支包括租金、管理費、差餉及地租；(c)除上述(b)外，其他開支均非合資格的開支(包括停車場費等)；(d)員工需填寫聲明書、提供已蓋印花的租約、退還租金支出的申請書、租金收據及其他合資格的單據；(e)於僱主填報的薪酬及退休金報稅表內，每年可獲申報為租金支出退回的數額為合資格開支，但以該員工享有的房屋津貼為限。若合資格的開支少於房屋津貼，餘額會被申報為房屋津貼，需要繳納薪俸稅。(f)若員工沒有參加租金退回計劃，則所有房屋津貼會被申報為入息。

上訴人及其配偶(下稱「A女士」)簽訂買賣合約購入一物業(下稱「該物業」)及車位(下稱「該車位」)。上訴人及A女士其後簽訂提名書提名A女士作為該物業及該車位的唯一買方。該物業及該車位其後在成交時正式轉讓予A女士。同日，A女士將該物業及該車位按揭給銀行並取得貸款，上訴人為該貸款的擔保人。在按揭申請書中，他們聲明該物業及該車位為自用。於按揭契中，A女士承諾除非得到銀行預先書面同意，否則她不可出租該物業及該車位。

在有關課稅年度中，上訴人以租客身份與A女士以月租40,000元租用該物業並訂立租約，並在其後向C公司申請退還上述租金支出。根據C公司的僱主報稅表，該物業在有關課稅年度內為僱主所提供居所的地點。而評稅主任亦有向A女士作出有關課稅年度物業稅評稅，當中包括A女士就該物業的租金收入。

評稅主任認為有關款項並非租金退還，而是上訴人受僱入息的一部份。有關款項屬於現金津貼，並應根據《稅務條例》第9(1)(a)條繳付薪俸稅。評稅主任認為：(a)C公司支付有關款項的意圖並非租金退款；(b)上訴人與A女士的租務關係並

不存在；(c)上訴人沒實質支付租金給 A 女士；(d)有關租務關係屬虛假或虛構的交易。

上訴人反對，聲稱他從僱主獲得的部份是僱主退還給他已支付的租金，故不應就此等退款課繳薪俸稅，並補充：(a)該物業是 A 女士自行購買，上訴人並沒有資助有關購買。基於特殊情況及為滿足規定，上訴人的名字才出現在臨時合約上；(b)上訴人每月繳付租金，而所繳付的租金有合同及打印花支持，所以享有租金退回是合情合理；(c)上訴人沒有從中得利，亦不需虛構交易以減低稅務負擔；(d)上訴人又提供他和 A 女士的銀行存摺副本以證明他曾就租用該物業支付租金予 A 女士；(e)香港稅務法例並沒有規定夫婦之間不可以租借樓宇。

## 裁決：

### 款項是否租金退款

1. 在決定受爭議的款項是否屬租金退款，勞資雙方在訂立僱傭合約時的意圖固然重要，但雙方的意圖，應以僱主支付款項予僱員的一刻為準。在上訴人與其僱主C公司簽署僱傭合約一刻時，他們的意圖是僱主提供一些房屋福利，可以是租金退還，也可能是現金津貼。從糧單上可見，C公司每月皆同時發放薪金和房屋津貼，無論上訴人有否支付租金，僱主均有責任支付每月的房屋津貼(參考Commissioner of Inland Revenue v Peter Leslie Page 5 HKTC 683)。
2. 僱員合約及其附件的內容顯然是經過小心研究或經專家審閱後制訂。上訴人及C公司所簽的僱傭合約內容涉及到房屋津貼的安排，與Peter Leslie Page一案有所不同。本案中所有僱員包括上訴人，如有租用房屋而又希望獲得稅務優惠，必須每年作出聲明，參加租金退還計劃。況且，在Peter Leslie Page一案中，法官指出單憑僱主提供房屋津貼可作租金退還亦可作其它方式支付這一點，不足以判稅務局局長勝訴(區別Commissioner of Inland Revenue v Peter Leslie Page 5 HKTC 683)。
3. 此外，「每月房屋支出的退還要求表格」中的手續顯示，僱主對申請租金退還有嚴格監管。若僱主有管理制度確保有關房屋津貼使用於退還僱員已支付的租金，對證明僱主意圖以房屋津貼作為租金退還大有幫助。根據此原則，委員會接受上訴人的証供及聲稱。C公司有一套嚴格監管制度，確保所有參加租金退還計劃的僱員必須簽訂一份有效租約，而每月所拿取的津貼，確為租金退還。故此，委員會認為有關款項是「租金退還」而非「現金津貼」。

上訴人與 A 女士是否存在租務關係

4. 在決定上訴人是否在有關課稅年度與A女士簽訂有效的租約，應只視乎有關年度實際情況。上訴人與A女士既然是夫婦關係，他們簽訂的租約當然不是一份通常遇到的「各自獨立利益」的合約。很自然地，租約內容、簽署過程以及雙方在執行各自在租約訂定的責任時，均與一般合約不一樣。不能單以此為理由，証實雙方不存在租務關係。

租約是否虛假或虛構

5. 單憑已蓋印花的租約、租金收據及物業報稅表上作出申報，並不足以確立雙方意圖建立法定的租務關係。委員會必須考慮上訴人與A女士在簽訂有關租約時的所有情況，包括租約是否虛假或虛構(參考D33/97, IRBRD, vol 12, 228及D56/00, IRBRD, vol 15, 563)。
6. 一項交易不會因為參與者是有相聯關係或因一項交易是為了作出稅務安排而成為虛假。但如果該項交易欠缺商業上的情理，並且除了為取得稅務上的利益外別無其他目的，那麼該項交易很可能稱得上是虛假。一項交易是否虛假取決於該交易是否合乎商業上的情理，即商業真實性(參考D77/99, IRBRD, vol 14, 528，Seramco v Income Tax Commissioner [1976] STC 100，CIR v Douglas Henry Howe (1977) 1 HKTC 936及Cheung Wah Keung v Commissioner of Inland Revenue [2002] 3 HKLRD 773)。
7. 上訴人身為專業人士，在上訴聆訊時態度誠實。A女士亦是一名可信的證人。委員會沒有理由不接納他們的証供。A女士購買物業，是她個人所為。物業的首期亦是A女士自己及從她的親戚貸款酬得，上訴人未有給予資助。A女士需要租出物業以支付供樓開支，可見她有商業理由出租該物業。

上訴得直。

參考案例：

Commissioner of Inland Revenue v Peter Leslie Page 5 HKTC 683  
D8/82, IRBRD, vol 2, 8  
D33/97, IRBRD, vol 12, 228  
D56/00, IRBRD, vol 15, 563  
Cheung Wah Keung v Commissioner of Inland Revenue [2002] 3 HKLRD 773  
CIR v Douglas Henry Howe (1977) 1 HKTC 936  
D77/99, IRBRD, vol 14, 528

Seramco v Income Tax Commissioner [1976] STC 100  
D16/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 310

納稅人由其太太代表出席聆訊。  
邱婉真、陳筱瑩及王慧敏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作出 2002/03 及 2003/04 課稅年度薪俸稅補加評稅。稅務局副局長於 2011 年 11 月 9 日發出決定書，裁定上訴人反對無效，並決定修訂上訴人在 2002/03 及 2003/04 課稅年度應補加應繳稅款分別為 49,256 元及 50,820 元。

2. 上訴人在聆訊前於下列日期呈交以下文件

2012年5月22日

- (1) 上訴通知書
- (2) 稅務局信函
- (3) 上訴人信函
- (4) A女士買B地址B物業事實的有關文件
- (5) Q主任「錯誤發出」補加薪俸稅日期計算
- (6) Judgement of Commissioner of Inland Revenue v Peter Leslie Page
- (7) B物業的實際市值包括車場租金、應課差餉租值
- (8) A女士信函上訴委員會

2012年5月28日

- (1) 應課差餉租值單及2001年實際市值租金
- (2) A女士証明信

### 相關法例及案例

3. (1) 《稅務條例》(下稱「《稅例》」)第8(1)(a)條規定每個人從受僱工作所得的入息須予以徵收薪俸稅。
- (2) 《稅例》第9(1)(a)條規定因任何受僱工作而獲得的入息包括任何工資、薪金、假期工資、費用、佣金、花紅、酬金、額外賞賜、或津貼。
- (3) 《稅例》第9(1A)(a)條規定如僱主退還僱員已支付給業主的全部或部分租金，該項退款不得被當作入息。
- (4) 《稅例》第9(1A)(b)條規定如果僱主退還僱員已支付給業主的租金，該名僱員須被當作由僱主提供免租居住地方。
- (5) 《稅例》第9(1)(b)條規定當僱主提供免租居住地方給僱員時，其課稅入息須包括租值。
- (6) 《稅例》第9(2)條訂明居住地方的租值為《稅例》第9(1)(a)條入息的10%。
- (7) 《稅例》第61條規定評稅主任認為導致或會導致任何人的應繳稅款減少的任何交易是虛假或虛構的，或認為任何產權處置事實上是並無實行，則評稅主任可不理會該項交易或產權處置，而該名有關人仕須據此而被評稅。
- (8) 《稅例》第68(4)條規定上訴人須承擔證明上訴所針對的評稅過多或不正確的舉證責任。
- (9) Commissioner of Inland Revenue v Peter Leslie Page 5 HKTC 683 (下稱「Peter Leslie Page」)
- (10) D8/82, IRBRD, vol 2, 8
- (11) D33/97, IRBRD, vol 12, 228
- (12) D56/00, IRBRD, vol 15, 563
- (13) Cheung Wah Keung v Commissioner of Inland Revenue [2002] 3 HKLRD 773 (下稱「Cheung Wah Keung」)
- (14) CIR v Douglas Henry Howe (1977) 1 HKTC 936 (下稱「Howe」)
- (15) D77/99, IRBRD, vol 14, 528

(16) Seramco v Income Tax Commissioner [1976] STC 100  
(下稱「Seramco」)

(17) D16/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 310

## 有關事實

4. (1) 上訴人反對稅務局向他作出2002/03及2003/04課稅年度薪俸稅補加評稅。上訴人聲稱他從僱主獲得的部份款項是僱主退還給他已支付的租金，他不應就此等退款課繳薪俸稅。
- (2) 上訴人自1999年8月16日起受僱於C公司－香港(以下簡稱「C公司」)為分區總監(Divisional Director)，薪酬包括每月薪金89,300元及每月房屋津貼(housing allowance) 70,000元。
- (3) C公司為其享有房屋津貼的員工提供租金退回計劃(Rental Reimbursement Program)，該計劃具體規則如下：
- (a) 員工需租用物業作自己及其家人的居所，有關租約需由員工或員工及其配偶簽署；
  - (b) 合資格的開支包括租金、管理費，差餉及地租；
  - (c) 不合資格的開支是指上述合資格的開支以外的費用及停車場費等；
  - (d) 員工需填寫聲明書、提供已蓋印花的租約、退還租金支出的申請書、租金收據及其他合資格開支的單據；
  - (e) 於僱主填報的薪酬及退休金報稅表(以下簡稱「僱主報稅表」)內，每年可獲申報為租金支出退回的數額為合資格的開支，但以員工享有的房屋津貼為限。若合資格的開支少於房屋津貼，則餘額會被申報為房屋津貼，需繳納薪俸稅。
  - (f) 如員工沒有參加租金退回計劃則所有房屋津貼會於僱主報稅表中申報為入息。
- (4) (a) 於2001年6月9日上訴人及配偶A女士簽訂買賣合約以8,180,000元購入B物業(以下簡稱「該物業」)及D車位(以下簡稱「該車位」)。
- (b) 於2001年6月11日上訴人及A女士簽訂提名書提名A女士作為該物業及該車位樓契的唯一買方。

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

(c) 於2001年7月18日該物業及該車位正式轉讓予A女士。

(5) 該物業及該車位正式轉讓予A女士的同日，A女士將該物業及該車位按揭給E銀行取得貸款5,726,000元，有關貸款分132期清還，首36期每月供款額為61,947.30元，餘下96期每月供款56,705.70元。上訴人為該貸款的擔保人。於按揭契中，A女士承諾除非得到E銀行預先書面同意，否則她不可出租該物業及該車位。

(6) C公司就上訴人提交了由2002年4月1日至2003年3月31日及由2003年4月1日至2004年3月31日的僱主報稅表。在該等報稅表內，C公司申報如下：

	(a)	(b)
受僱期間：	01-04-2002 – 31-03-2003	01-04-2003 – 31-03-2004
受僱職位：	Divisional Director	
	(元)	(元)
入息：		
薪金/工資	1,071,600	1,311,600
假期工資	159,300	--
教育費福利	262,977	253,939
津貼	<u>301,375</u>	<u>150,856</u>
總額	<u>1,795,252</u>	<u>1,716,395</u>

僱主所提供居所詳情：

	該物業	
(i) 地點		
(ii) 期間	01-04-2002 – 31-03-2003	01-04-2003 – 31-03-2004
(iii) 僱員付給 業主的租金	522,428	519,128
(iv) 僱主發還給 僱員的租金	522,428	449,144

(以下簡稱「款項甲」) (以下簡稱「款項乙」)

僱員的全部或部份入息是否由海外公司在本港或海外支付：	否	是
(i) 該海外公司名稱	-	C公司 – F地 (以下稱「F地公司」)
(ii) 款額(已包括於上述入息內)	-	240,000元

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

- (7) 上訴人在2002/03及2003/04課稅年度個別人士報稅表內申報以下入息詳情：

<u>課稅年度</u>	<u>2002/03</u>	<u>2003/04</u>
	元	元
入息	1,795,252	1,716,395
本人付給業主的租金	522,428	449,144
僱主發還給本人的租金	522,428	449,144

同時，上訴人申請豁免就他已於內地繳納稅款的入息，詳情如下：

	元	元
涉及的入息數額	479,400	480,000
內地繳納稅款的數額	93,060	97,591

此外，上訴人申報A女士於2002/03及2003/04課稅年度沒有任何應課薪俸稅的入息。

- (8) 就2002/03課稅年度豁免入息的申請，上訴人提供了由G銀行F地分行發出的委托收款憑証。評稅主任根據載列在該等憑証內的資料計算出2002/03課稅年度可獲豁免徵稅的入息為480,762元。另外，評稅主任同意2003/04課稅年度可獲豁免徵稅入息為480,000元。
- (9) 評稅主任逐向上訴人作出以下2002/03及2003/04課稅年度薪俸稅評稅：

<u>課稅年度</u>	<u>2002/03</u>	<u>2003/04</u>
	元	元
入息	1,795,252	1,716,395
<u>減</u> ：豁免徵稅的入息[第(8)項事實]	<u>480,762</u>	<u>480,000</u>
	1,314,490	1,236,395
<u>加</u> ：獲提供居所的租值(10%)	<u>131,449</u>	<u>123,639</u>
	1,445,939	1,360,034
<u>減</u> ：		
退休計劃供款	12,000	12,000
認可慈善捐款	<u>48,000</u>	<u>49,200</u>
	1,385,939	1,298,834
<u>減</u> ：免稅額	<u>276,000</u>	<u>268,000</u>
應課入息實額	<u>1,109,939</u>	<u>1,030,834</u>
應繳稅款	<u>178,189</u>	<u>179,979</u>

上訴人沒有反對上述評稅。

(10) 評稅主任覆核上訴人豁免徵稅的申請，C公司在回覆查詢時提供下列資料：

- (a) 上訴人在2002年4月1日至2004年3月31日期間以每月薪金40,000元同時受僱於F地公司。
- (b) 上訴人在2002/03及2003/04課稅年度從F地公司收取的每年480,000元(即40,000元 x 12個月)由於已在中國內地徵稅，因此沒有包括在第(6)項事實的入息內。

(11) 評稅主任遂向上訴人發出以下2002/03及2003/04課稅年度薪俸稅補加評稅：

<u>課稅年度</u>	<u>2002/03</u>	<u>2003/04</u>
	元	元
撤回豁免徵稅的入息 [第(9)項事實]	480,762	480,000
更改評稅入息而調整的居所租值 (10%)	<u>48,076</u>	<u>48,000</u>
補加應課稅入息實額	<u>528,838</u>	<u>528,000</u>
補加應繳稅款	<u>89,903</u>	<u>97,680</u>

(12) 上訴人反對上述補加評稅，理由是被評定的入息過多。

(13) 評稅主任去信C公司進一步查詢上訴人從F地公司獲得的入息，同時他要求C公司就其租金退回安排提供資料。C公司提供了以下資料：

- (a) 上訴人從F地公司獲得的入息是C公司給予他薪酬的一部份，該公司特此更正及確認2002/03及2003/04課稅年度僱主報稅表所申報的分別為1,795,252元及1,716,395元的入息已經包括上訴人從F地公司取得的入息。
- (b) 租金退回計劃是C公司提供予員工的房屋福利計劃。如果員工每月支付的租金比他享有的房屋津貼為高，有關差額不會於僱主報稅表中申報。如果員工支付的租金比他享有的房屋津貼為少，有關差額會於僱主報稅表中申報為現金津貼。

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

(c) 上訴人於2002/03及2003/04課稅年度的入息明細如下：

2002/03課稅年度

月份	(A) 薪金	(B) 假期 工資	(C) 教育津貼	(D) 旅遊費	(E) 退還 租金	(F) 房屋 津貼	(G) (D)+(E) +(F)	(H) 入息總額 (A)+(B) +(C)+(G)
	元	元	元	元	元	元	元	元
2002年								
4月	89,300	159,300	48,187.50	-	42,759	27,241	70,000	366,787.50
5月	89,300	-	-	-	42,759	27,241	70,000	159,300.00
6月	89,300	-	48,187.50	-	42,758	27,242	70,000	207,487.50
7月	89,300	-	-	-	43,759	26,241	70,000	159,300.00
8月	89,300	-	-	-	43,759	26,241	70,000	159,300.00
9月	89,300	-	-	-	43,758	26,242	70,000	159,300.00
10月	89,300	-	-	-	43,759	26,241	70,000	159,300.00
11月	89,300	-	-	-	43,759	26,241	70,000	159,300.00
12月	89,300	-	59,533.50	-	43,758	26,242	70,000	218,833.50
2003年								
1月	89,300	-	-	-	43,867	26,133	70,000	159,300.00
2月	89,300	-	-	-	43,867	26,133	70,000	159,300.00
3月	89,300	-	107,068.50	16,197	43,866	9,937	70,000	266,368.50
	<u>1,071,600</u>	<u>159,300</u>	<u>262,977.00</u>	<u>16,197</u>	<u>522,428</u>	<u>301,375</u>	<u>840,000</u>	<u>2,333,877.00</u>

[即款項甲]

2003/04課稅年度

月份	(A) 薪金	(B) F地公司 於內地 支付的 薪金	(C) (A)+(B)	(D) 教育 津貼	(E) 預付	(F) 房屋 津貼	(G) 退還 租金	(H) (F)+(G)	(I) 入息總額 (C)+(D) +(E)+(H)
	元	元	元	元	元	元	元	元	元
2003年									
4月	89,300	-	89,300	-	-	7,620	62,380	70,000	159,300.00
5月	89,300	-	89,300	-	-	27,620	42,380	70,000	159,300.00
6月	89,300	-	89,300	-	-	27,620	42,380	70,000	159,300.00
7月	89,300	-	89,300	53,532.00	-	26,792	43,208	70,000	212,832.00
8月	89,300	-	89,300	-	-	26,792	43,208	70,000	159,300.00
9月	89,300	-	89,300	-	-	26,792	43,208	70,000	159,300.00
10月	49,300	40,000	89,300	89,070.00	50	40,000	30,000	70,000	248,420.00
11月	49,300	40,000	89,300	-	50	40,000	30,000	70,000	159,350.00
12月	49,300	40,000	89,300	-	50	40,000	30,000	70,000	159,350.00
2004年									
1月	49,300	40,000	89,300	-	50	40,000	30,000	70,000	159,350.00
2月	49,300	40,000	89,300	66,802.50	50	40,000	30,000	70,000	226,152.50
3月	49,300	40,000	89,300	44,535.00	50	47,620	22,380	70,000	203,885.00
	<u>831,600</u>	<u>240,000</u>	<u>1,071,600</u>	<u>253,939.50</u>	<u>300</u>	<u>390,856</u>	<u>449,144</u>	<u>840,000</u>	<u>2,165,839.50</u>

[即款項乙]

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

(d) 2002/03及2003/04課稅年度退還給上訴人的租金明細如下：

2002/03課稅年度

<u>期間</u>	<u>租金</u> 元	<u>管理費</u> 元	<u>差餉</u> 元	<u>總數</u> 元	<u>獲退還租金</u> 元
01-04-2002 – 30-04-2002	40,000	2,380	379	42,759	42,759
01-05-2002 – 31-05-2002	40,000	2,380	379	42,759	42,759
01-06-2002 – 30-06-2002	40,000	2,380	378	42,758	42,758
01-07-2002 – 31-07-2002	40,000	2,380	1,379	43,759	43,759
01-08-2002 – 31-08-2002	40,000	2,380	1,379	43,759	43,759
01-09-2002 – 30-09-2002	40,000	2,380	1,378	43,758	43,758
01-10-2002 – 31-10-2002	40,000	2,380	1,379	43,759	43,759
01-11-2002 – 30-11-2002	40,000	2,380	1,379	43,759	43,759
01-12-2002 – 31-12-2002	40,000	2,380	1,378	43,758	43,758
01-01-2003 – 31-01-2003	40,000	2,380	1,487	43,867	43,867
01-02-2003 – 28-02-2003	40,000	2,380	1,487	43,867	43,867
01-03-2003 – 31-03-2003	40,000	2,380	1,486	43,866	43,866
總額	480,000	28,560	13,868	522,428	522,428

[即款項甲]

2003/04課稅年度

<u>期間</u>	<u>租金</u> 元	<u>管理費</u> 元	<u>差餉</u> 元	<u>總數</u> 元	<u>獲退還租金</u> 元
01-04-2003 – 17-05-2003	60,000	2,380	-	62,380.00	62,380
18-05-2003 – 17-06-2003	40,000	2,380	-	42,380.00	42,380
18-06-2003 – 17-07-2003	40,000	2,380	-	42,380.00	42,380
18-07-2003 – 17-08-2003	40,000	2,380	828.00	43,208.00	43,208
18-08-2003 – 17-09-2003	40,000	2,380	828.00	43,208.00	43,208
18-09-2003 – 17-10-2003	40,000	2,380	828.00	43,208.00	43,208
18-10-2003 – 17-11-2003	40,000	2,380	1,347.66	43,727.66	30,000
18-11-2003 – 17-12-2003	40,000	2,380	1,347.66	43,727.66	30,000
18-12-2003 – 17-01-2004	40,000	2,380	1,347.66	43,727.66	30,000
18-01-2004 – 17-02-2004	40,000	2,380	4,042.00	46,422.00	30,000
18-02-2004 – 17-03-2004	40,000	2,380	-	42,380.00	30,000
18-03-2004 – 31-03-2004	20,000	2,380	-	22,380.00	22,380
總額	480,000	28,560	10,568.98	519,128.98	449,144

[即款項乙]

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

(14) C公司向評稅主任提供上訴人於租金退回計劃下向該公司提交的文件如下：

(a) 上訴人以租客身份就該物業與A女士訂立的租約，當中包括以下條款：

	<u>租約</u>	<u>租約</u>
訂立租約日期	16-07-2001	02-06-2003
租期	18-07-2001 – 17-07-2003	18-07-2003 – 17-07-2005
每月租金	40,000元不包括差餉、地租和管理費	40,000元
支付租金的日期	[沒有註明]	每月首日
其他		差餉和地租由業主支付，管理費由租客支付

(b) 上訴人就2002年4月1日至2003年3月31日期間申請退還租金支出申請書，當中載列以下資料：

<u>期間</u>	<u>租金</u> 元	<u>管理費</u> 元	<u>差餉</u> 元	<u>總額</u> 元
2002				
01-04 – 30-04	40,000	2,380	379	42,759
01-05 – 31-05	40,000	2,380	379	42,759
01-06 – 30-06	40,000	2,380	378 <sup>(1)</sup>	42,758 <sup>(2)</sup>
01-07 – 30-07	40,000	2,380	1,379	43,759
01-08 – 31-08	40,000	2,380	1,379	43,759
01-09 – 30-09	40,000	2,380	1,378 <sup>(3)</sup>	43,758 <sup>(4)</sup>
01-10 – 31-10	40,000	2,380	1,379	43,759
01-11 – 30-11	40,000	2,380	1,379	43,759
01-12 – 31-12	40,000	2,380	1,378 <sup>(3)</sup>	43,758 <sup>(4)</sup>
2003				
01-01 – 31-01	40,000	2,380	1,487	43,867
01-02 – 28-02	40,000	2,380	1,487	43,867
01-03 – 31-03	40,000	2,380	1,486 <sup>(5)</sup>	43,866 <sup>(6)</sup>
總額				522,428 <sup>(7)</sup>

註 (1) 由379元刪改為378元

(2) 由42,759元刪改為42,758元

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

- 註 (3) 由1,379元刪改為1,378元  
(4) 由43,759元刪改為43,758元  
(5) 由1,487元刪改為1,486元  
(6) 由43,867元刪改為43,866元  
(7) 由522,432元刪改為522,428元

(c) 12張由上訴人簽署的申請退還租金支出的申請書，當中載列以下資料：

<u>期間</u>	<u>租金</u> 元	<u>管理費</u> 元	<u>差餉</u> 元	<u>總額</u> 元
18-04-2003 – 17-05-2003 <sup>(8)</sup>	60,000 <sup>(9)</sup>	2,380	-(10)	62,380.00 <sup>(11)</sup>
18-05-2003 – 17-06-2003 <sup>(8)</sup>	40,000	2,380	-(12)	42,380.00 <sup>(13)</sup>
18-06-2003 – 17-07-2003 <sup>(8)</sup>	40,000	2,380	-(12)	42,380.00 <sup>(13)</sup>
18-07-2003 – 17-08-2003 <sup>(8)</sup>	40,000	2,380	828.00	43,208.00
18-08-2003 – 17-09-2003 <sup>(8)</sup>	40,000	2,380	828.00	43,208.00
18-09-2003 – 17-10-2003 <sup>(8)</sup>	40,000	2,380	828.00	43,208.00
18-10-2003 – 17-11-2003 <sup>(8)</sup>	40,000	2,380	1,347.66	43,727.66 <sup>(14)</sup>
18-11-2003 – 17-12-2003 <sup>(8)</sup>	40,000	2,380	1,347.66	43,727.66 <sup>(14)</sup>
18-12-2003 – 17-01-2004 <sup>(8)</sup>	40,000	2,380	1,347.66	43,727.66 <sup>(14)</sup>
18-01-2004 – 17-02-2004 <sup>(8)</sup>	40,000	2,380	4,042.00	46,422.00 <sup>(14)</sup>
18-02-2004 – 17-03-2004 <sup>(8)</sup>	40,000	2,380	-	42,380.00 <sup>(14)</sup>
18-03-2004 – 17-04-2004 <sup>(8)</sup>	40,000	2,380	-	42,380.00 <sup>(14)</sup>
總額				539,128.98

- 註 (8) 由1日至30日或31日刪改為18日至17日  
(9) 包括20,000元屬於01-04-2003至17-04-2003期間  
(10) 由1,487元刪改為0  
(11) 由43,867元刪改為62,380元  
(12) 由1,347元刪改為0及載列附註沒有收據 (no receipt)  
(13) 由43,727 元刪改為42,380元  
(14) 載列附註上限為30,050元

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

(d) 24張由A女士簽署的租金收據，當中載列以下資料：

日期	出租時段	租金 元	日期	出租時段	租金 元
	2002			2003	
01-04-2002	01-04 – 30-04	40,000	01-03-2003	18-03 – 17-04 <sup>(16)</sup>	40,000
01-05-2002	01-05 – 31-05	40,000	01-04-2003	18-04 – 17-05 <sup>(16)</sup>	40,000
01-06-2002	01-06 – 30-06	40,000	01-05-2003	18-05 – 17-06 <sup>(16)</sup>	40,000
01-07-2002	01-07 – 31-07	40,000	01-06-2003	18-06 – 17-07 <sup>(16)</sup>	40,000
01-08-2002	01-08 – 31-08	40,000	17-07-2003	18-07 – 17-08	40,000
01-09-2002	01-09 – 30-09	40,000	17-08-2003	18-08 – 17-09	40,000
01-10-2002	01-10 – 31-10	40,000	17-09-2003	18-09 – 17-10	40,000
01-11-2002	01-11 – 30-11	40,000	17-10-2003	18-10 – 17-11	40,000
01-12-2002	01-12 – 31-12	40,000	17-11-2003	18-11 – 17-12	40,000
	2003			2004	
01-01-2003	01-01 – 31-01	40,000	17-12-2003	18-12 – 17-01	40,000
01-02-2003	01-02 – 28-02	40,000	17-01-2004	18-01 – 17-02	40,000
01-03-2003	01-03 – 17-04 <sup>(15)</sup>	40,000	17-02-2004	18-02 – 17-03	40,000
			17-03-2004	18-03 – 17-04	40,000
總額		480,000			520,000

註 (15) 由3月31日刪改為4月17日

(16) 由1日至30日或31日刪改為18日至17日

(e) 由H物業管理有限公司發出的繳費通知書，顯示該物業及該車位的每月管理費分別為2,040元和340元(合共2,380元)。

(15) 評稅主任得悉以下資料：

(a) 上訴人與A女士就按揭該物業及該車位予E銀行[第(5)項事實]簽署了樓宇按揭貸款申請書，當中他們聲明該物業及該車位將作自用。

(b) 根據C公司就上訴人提交由2001年4月1日至2002年3月31日的僱主報稅表，該物業自2001年7月18日起為僱主所提供居所的地點。

(c) 上訴人於2004/05課稅年度已沒以該物業向C公司申請租金退回及他在2004/05課稅年度仍然居住於該物業。

- (d) A女士在2002/03及2003/04課稅年度個別人士報稅表內申報該物業的租金收入如下：

<u>課稅年度</u>	<u>2002/03</u>	<u>2003/04</u>
	元	元
租金	522,432	449,144
<u>減：</u>		
差餉	13,872	14,612
管理費	<u>28,560</u>	<u>28,560</u>
應評稅值	<u>480,000</u>	<u>405,972</u>

- (e) 評稅主任向A女士作出2002/03及2003/04課稅年度物業稅評稅，當中包括第(15)(d)項事實的租金收入。
- (f) 差餉物業估價署提供的資料顯示該物業在相關期間的應課差餉租值如下：

<u>生效日期</u>	<u>應課差餉租值</u>
	元
01-04-2001	343,500
01-04-2002	330,900
01-04-2003	298,800

- (16) 上訴人與評稅主任的通信中曾提出下列論點：

- (a) 「([A]女士)是她個人行為買(該物業)，所以我沒有資助她買樓。……因為2001年5月16日([A]女士)去了[J地]和[K地]，而原業主從[L地]來，幾天即需回[L地]，等不及([A]女士)回來，所以只能……委托我做代表(代理)簽定臨時合約。可是政府規定因為我的名字在臨時文件上出現，所以以後文件也一定要有我名，一直到整個交易完成，才允許在最後文件上用正式成名為([A]女士)，這是香港買賣樓宇手續步驟問題。」
- (b) 「02/03和03/04年[C公司]給我\$70000住屋福利可作租金。而我看中(該物業)租金為市價40000，所以我認為只能拿40000，不可以欺騙[C公司]。我不明白為什麼我做老實人幹老實事，反而不可以合乎住房福利要求……」
- (c) 他自2004/05年度停止向A女士租樓是「因為02-04年，[C公司]規定所有工程師以上僱員，都必須要有租樓條約；但04-05年

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

以後，公司改變政策，工程師以上僱員可以選擇租樓條約。所以本人就是04-05年以後選擇了不向(A女士)租樓。」

- (d) 「我的情況(與Commissioner of Inland Revenue v Peter Leslie Page一案)完全二樣，我每月租樓租金為4萬，而這4萬確實有合同，政府打印，每月付租金 ..... 因為有payment，所以有refund，合情合理。」
- (e) 「我的僱主[C公司]是上市公司，有公司Controller控制所有會計工作，有Pricewaterhouse做auditing，根本不存在任何私人關係。公司政策和我租屋都是公開、透明 ..... 以前，從未有任何人講不可以 ..... 到底什麼地方出了錯？如果Pricewaterhouse，公司Controller或者我本人哪方面出錯，請明白指正。同時請給[C公司]會計部和我們這些員工一個交代。[C公司]的規定到底有沒有問題？合不合稅務法？」
- (f) 「同時我還想說明，(A女士)買樓是01年5月，而我租樓是02年4月開始，我當初怎麼可能算到十一個月以後的事。」
- (g) 「我本人根本沒有從中得利，而需要“虛構的交易，減低稅負”。假如我不向(A女士)租樓，向MR X租樓，我可以享受所有的租屋福利，可以減低稅上負擔 ..... 假如我不參加租屋福利，[C公司]會支付所有員工10%公積金，我豈不更加受益？..... 你有沒有想過，我如果用以上二個方法，會減稅或者得到更多？！」
- (17) 上訴人提供了他和A女士的銀行存摺副本以證明他曾就租用該物業支付租金予A女士。該等存摺載列以下交易記錄：

<u>銀行名稱</u>	<u>上訴人</u> <u>M銀行</u> <u>支出</u> 元	<u>A女士</u> <u>E銀行</u> <u>存入</u> 元
12-02-2002	100,000	
11-04-2002		100,000
16-04-2002		100,000
11-06-2002		100,000
18-07-2002		100,000
12-12-2002		100,000
18-01-2003	40,000	38,000
08-03-2003	100,000	100,000
05-05-2003	100,000	100,000

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

<u>銀行名稱</u>	<u>上訴人</u>	<u>A女士</u>
	<u>M銀行</u>	<u>E銀行</u>
	<u>支出</u>	<u>存入</u>
	元	元
07-07-2003	200,000	100,000
10-09-2003	200,000	100,000
17-10-2003	200,000	
29-10-2003		100,000
24-12-2003	100,000	100,000
22-03-2004	40,000	40,000
	<u>1,080,000</u>	<u>1,178,000</u>

(18) 評稅主任同意上訴人自F地公司收取的每年480,000元入息可獲豁免徵稅，但他認為款項甲及款項乙並非租金退還而是上訴人的受僱入息的一部份。再者，評稅主任獲A女士同意如果上訴人就該物業的租務安排不獲接納，她將提名上訴人就該物業及該車位在2002/03及2003/04課稅年度申請分別為150,000元及100,000元的居所貸款利息扣減。此外，上訴人同意撤銷他在2002/03及2003/04課稅年度慈善捐款扣減的申索。

(19) 評稅主任逐建議修訂2002/03及2003/04課稅年度薪俸稅補加評稅如下：

課稅年度	<u>2002/03</u>	<u>2003/04</u>
	元	元
入息 [第(13)(c)項事實]	2,333,877	2,165,839
<u>減：</u>		
旅遊費 / 預付 [第(13)(c)項事實]	16,197	300
豁免徵稅的入息 [第(18)項事實]	<u>480,000</u>	<u>480,000</u>
	1,837,680	1,685,539
<u>減：</u>		
退休計劃供款 [第(9)項事實]	12,000	12,000
慈善捐款 [第(18)項事實]	0	0
居所貸款利息扣減 [第(18)項事實]	<u>150,000</u>	<u>100,000</u>
	1,675,680	1,573,539
<u>減：免稅額</u>	<u>276,000</u>	<u>268,000</u>
修訂應課稅入息實額	1,399,680	1,305,539
<u>減：已徵收的應課稅入息實額</u> [第(9)項事實]	<u>1,109,939</u>	<u>1,030,834</u>
修訂補加應課稅入息實額	<u>289,741</u>	<u>274,705</u>
修訂補加應繳稅款	<u>49,256</u>	<u>50,820</u>

(20) 上訴人不接納上述修訂建議，並有以下的陳述：

- (a) 「因為當時律師和[C公司]均向我說，香港稅務法上沒有規定夫婦之間不可以租樓……本人認為您問我之前，請先問稅局，為何不為此立法，明確法定夫婦間到底(是否)允許租屋？」
- (b) 除他以外，居住在該物業的人士包括A女士、2名女兒和工人。
- (c) A女士既為該物業業主而上訴人仍需向她租用該物業予她居住的原因是「據(A女士)講，她只收4萬租金，比其它同樓高層都便宜，而她需供款達\$6萬以上。」
- (d) 租約沒有包括車位但上訴人卻於退還租金申請書中就該車位的差餉及管理費申請退還租金支出的原因是「(該)物業一直包括車位。因為我是用標準租約簽合約，而此種租約沒有特別列出車位項目。就(像)家電等，也沒有一一列明。因為有車位，當然有管理費和差餉，這應該不難理解。」
- (e) 租約列明該物業每月40,000元的租金已包括差餉但上訴人的退還租金支出申請書中就該物業的差餉申請退還租金，上訴人有以下的回應：
- 「本人記得從租樓起，所有每月租約租金4萬，不包括差(餉)和管理。如果哪一年合同例外，一定是人為錯誤。」
- (f) 第(17)項事實中的交易日期和金額與租金收據不同是「因我常出差，不可能每月按時付款。而公司每月租金單需按時向我拿，所以我只能每二個月付一次。我每二個月付十萬，包括租金、管理費、水電煤氣及其它雜費」
- (g) 至於2個月支付10萬元的明細，「租金，管理費及差(餉)由Housing Allowance提供。水、電、煤氣等是本人私人的事，與此案無關。我認為無必要提供任何與本案無關個人隱私資料。再者，事隔太久，一早丟了。」
- (h) 就第(17)項事實中上訴人的支出並不等如A女士的收入，上訴人有以下的回應：
- 「本人不記得如果[A]女士銀行存摺中那些與本人銀行存摺支出不相符的收入皆由我支持。」

## 稅務局局長代表在上訴聆訊時提出的論點

5. (1) 稅務局局長提出款項甲及款項乙是現金津貼而非《稅例》第9(1A)(a)(ii)條所指的租金退還，該等款項應根據《稅例》第9(1)(a)條課繳薪俸稅。

### C公司支付款項甲和款項乙的意圖並非租金退款

- (2) Peter Leslie Page一案裁定在決定受爭議的款項是否屬租金退款，勞資雙方在訂立僱傭合約時的意圖固然重要，但雙方的意圖應以僱主支付該筆款項予僱員時的一刻為準。
- (3) C公司與上訴人簽署的僱傭合約列明上訴人可獲每月70,000元的房屋津貼，C公司並未就該房屋津貼附加任何條件。單憑僱傭合約的字眼，在簽署的僱傭合約的一刻，C公司意圖提供一些房屋福利，該房屋福利可以是租金退還，也有可能是現金津貼。
- (4) C公司就2002年4月至2003年3月發給上訴人的糧單顯示上訴人每月皆獲70,000元的房屋津貼，該房屋津貼與薪金同時發放。上訴人無論有否支付租金，C公司都有法律責任支付每月70,000元的該房屋津貼給上訴人。顯然C公司在支付該房屋津貼給上訴人的一刻，只意圖支付津貼而非租金退還，因此該房屋津貼的全數(包括款項甲和款項乙)屬於現金津貼。
- (5) 雖然租金退回計劃的規則訂明停車場費乃不合資格的開支，但上訴人就該車位的差餉及管理費申請的租金支出退款卻獲C公司接納，可見C公司對員工如何使用有關房屋津貼並沒有作出規管。這再次引証C公司支付款項甲和款項乙的意圖並非租金退還。
- (6) 上訴人理解Peter Leslie Page判詞的第15段為僱主「不用有管理制度存在」也可符合租金退還的安排。然而同一段判詞的下半部也清楚列明若僱主有制度確保有關房屋津貼只用於退還僱員已支付的租金，則對証明僱主意圖以房屋津貼作租金退還大有幫助。

### 上訴人與A女士的租務關係並不存在

- (7) 上訴人和A女士是夫婦關係，一直居住在該物業的人士皆為他們的家人，A女士既為該物業的業主，她有權讓自己及家人居住於該物業，上訴人根本沒有需要為此支付租金予她。此推論可從上訴人自2004年4月1日起沒有向A女士租用該物業但仍然居住於該物業得到引証。

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

- (8) 根據日期為 2001 年 7 月 16 日的租約，上訴人向 A 女士以每月 40,000 元租用該物業，然而該物業是於 2001 年 7 月 18 日才正式轉讓予 A 女士。在該物業正式轉讓予 A 女士之前，她根本沒有出租該物業的法定權利，該租約的合法性存在疑問。
- (9) 日期為 2001 年 7 月 16 日的租約包括以下在一般租務關係中不常見的特徵或前後不一致的條文：
- (a) 該租約沒有註明繳付租金的日期；
  - (b) 該租約沒有一般全新租約享有的免租期；
  - (c) 該租約第 2 條訂明 40,000 元的租金不包括差餉、地租和管理費，換言之，差餉、地租和管理費應由租客(即上訴人)支付，但該租約的第 17 條卻清楚列明業主(即 A 女士)同意支付該物業的差餉、地租和管理費；
  - (d) 根據該租約第 2 條，40,000 元的租金似乎包括了水、煤和電話費但該租約第 4 條卻清楚列明租客(即上訴人)同意支付該等費用。
- (10) 加蓋印花固然可使有關租約作呈堂証物，但單憑已加蓋印花的租約不足以證明上訴人與 A 女士就該物業存在租務關係(D56/00)。

上訴人沒有實質支付租金給 A 女士

- (11) 由於 2001 年 7 月 16 日的租約沒有註明繳付租金的日期，在一般情況下，應於起租日或之後 1 天(即每月 18 或 19 日)繳付下期租金。2003 年 6 月 2 日的租約則清楚列明支付租金日期為每月租期之首日(即每月 18 日)。兩份租約皆訂明該物業的租金是需要每月支付的。
- (12) 上訴人提供他和 A 女士銀行存摺的摘錄以支持他有支付租金給 A 女士的聲稱。A 女士的銀行存摺摘錄顯示了以下存入交易：

<u>日期</u>	<u>金額(元)</u>
11-04-2002	100,000
16-04-2002	100,000
11-06-2002	100,000
18-07-2002	100,000
12-12-2002	100,000
18-01-2003	38,000
08-03-2003	100,000
05-05-2003	100,000

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

<u>日期</u>	<u>金額(元)</u>
07-07-2003	100,000
10-09-2003	100,000
29-10-2003	100,000
24-12-2003	100,000
22-03-2004	40,000
	<u>1,178,000</u>

上述存入交易與租約所訂明的租金數額及繳付日期完全不吻合。因此，該等銀行存摺的摘錄並不足以證明上訴人曾向A女士支付租金。

- (13) 就上文第12段所列的交易記錄與租約所訂明的租金數額不符，上訴人解釋由於他經常不在香港，所以每兩個月支付10萬元予A女士作租金及其他費用，可是他未有提供每筆款項的明細及有關書面文件證明他的聲稱。在真正的租務關係中，租客縱使經常不在香港亦不會預先繳付兩個多月租金給業主。
- (14) 上訴人與A女士是夫婦關係，該等銀行存摺摘錄所示的交易可能是上訴人因其他原因(例如家用)支付款項給A女士。
- (15) 上訴人提供的存摺摘錄與A女士發出的租金收據無論是日期或金額都不吻合。儘管2003年6月2日的租約清楚列明業主於收到租金後才會發出租金收據，A女士是否在收到該物業的租金才發出有關租金收據存在疑問。下列各項不尋常的狀況亦反映該等租金收據不能證明上訴人曾支付租金給A女士：
- (a) 2001年7月16日和2003年6月2日的租約的起租日為18日，但A女士由2002年4月至2003年2月發出的租金收據的起租期均為每月首日。至於2003年3月至2003年6月發出的租金收據的起租期在被刪改前也是每月首日。
- (b) 在2003年3月1日發出的租金收據租期由2003年3月1日至2003年4月17日共一個半月，但租金仍為40,000元。
- (c) 於同一天(即2003年3月1日)A女士就2003年3月18日至2003年4月17日的租期發出另一張租金收據。
- (16) 根據Peter Leslie Page一案，租金退款須具備付還或償還的意思，並不單指付款。再者，根據D33/97及D56/00的裁決，單憑已蓋印花的租約、租金收據及在物業稅報稅表上作出申報並不足以確立雙方

意圖建立法定的租務關係。綜合上文第29至33段，上訴人並沒有支付租金給A女士，因此款項甲和款項乙並不可能是租金退還。

有關租務關係屬虛假或虛構的交易

- (17) 根據上文第8、9、13段的分析，上訴人與A女士的租客和業主的關係並不合乎商業情理，是虛假或虛構的(Seramco, Howe及Cheung Wah Keung)。
- (18) 上訴人原本與A女士於2001年6月9日簽訂買賣合約聯名購入該物業，後來縱使他們提名A女士作該物業樓契的唯一買方，上訴人仍須在按揭貸款中作擔保人。上訴人和A女士是夫婦關係，居住在該物業的人士皆為他們的家人。可見除了為要符合C公司提供的住屋租金稅務報銷安排外，上訴人沒有必要向A女士支付聲稱的租金以租用該物業。
- (19) 上訴人及A女士就該物業向E銀行申請樓宇按揭貸款時聲明該物業將作自用，在日期為2001年7月18日的按揭契中，A女士承諾除非得到E銀行書面同意，否則她不可出租該物業。但至今沒有證據顯示A女士曾就出租該物業取得E銀行的批准。
- (20) 根據D16/05，《稅例》第61條適用於不符合市值租金的租務安排。於2001年4月1日該物業的應課差餉租值為343,500元，於2003年4月1日該物業的應課差餉租值為298,800元。換言之，該物業的市值租金於2001年4月1日和2003年4月1日起分別約為28,625元(即343,500元÷12)和24,900元(即298,800元÷12)。聲稱的每月40,000元的租金遠高於市值租金，再者，有關租金從沒有跟隨市值租金轉變而調整。如果上訴人與A女士不是夫婦關係，相信他不會以遠高於市值的租金租用該物業，也不會於2003年SARS期間再次簽訂租約時沒有調低每月租金。
- (21) 上訴人聲稱差餉物業估價署的應課差餉租值比實際租值為低並提供日期為2012年5月10日的P地產代理有限公司的文件及EPRC地產資訊關於鄰近物業的交易記錄作證據。然而該等文件沒有簽署且極其量只能反映該物業附近物業於2002年1月至6月及2012年5月的租金而非該物業於2001年7月18日至2004年3月31日期間的市值租金。
- (22) 上訴人和A女士對於聲稱的租務關係有多項不一致的申報，有關的不一致可能是基於租務關係屬虛假或虛構的，所以不能對事實作出正確的陳述。有關不一致如下：

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

- (a) 上訴人聲稱A女士於2001年5月買入該物業而他於2002年4月才開始租用該物業，他沒有可能預計他會在11個月後租用該物業，但事實卻是他於該物業正式轉讓給A女士前兩天與A女士就該物業簽訂租約，並由2001年7月18日起以該物業向僱主申請租金退款。
  - (b) 根據2001年7月16日和2003年6月2日的租約，上訴人只租用該物業，然而他卻就該車位的差餉及管理費申請租金支出退款。上訴人更聲稱租用該物業一直有包車位，因為有車位，當然有管理費和差餉。然而C公司的租金退回計劃規則清楚訂明停車場費乃不合資格的開支。
  - (c) 上訴人於2003年4月1日至2004年3月31日就該物業支付給A女士的租金應為519,128元。然而A女士在其2003/04課稅年度個別人士報稅表內申報她自該物業收到的租金為449,144元(即款項乙)。再者，A女士發出的租單載列A女士就該物業於2003/04課稅年度收到的租金應不少於480,000元。
  - (d) 上訴人就該物業的差餉申請租金支出退款，但2003年6月2日的租約列明該物業的差餉由業主支付。
  - (e) 2001年7月16日的租約列明該物業的差餉和管理費由租客支付，但A女士於申報物業稅時仍扣減該物業的差餉和管理費。
  - (f) 雖然根據2001年7月16日的租約，A女士只出租該物業給上訴人，但她於申請出租物業貸款利息扣除時也包括了該車位的利息支出。
- (23) 若果有關租務關係被接納，上訴人和A女士應繳稅款的數額將因而減少，詳情如下：
- (a) 若該租務關係被接納，
    - (i) 款項甲和款項乙會被視為租金退款，該等款項可從上訴人的入息中剔除，只有根據《稅例》第9(2)條計算的租值(即約上訴人入息的10%)需被納入其入息以徵收薪俸稅；
    - (ii) 縱使A女士需就款項甲和款項乙課繳物業稅，但她可於個人入息課稅下扣減該物業按揭貸款利息的實際數額(即2002/03課稅年度261,911元及2003/04課稅年度236,673元但需剔除屬於該車位的利息)。

- (b) 相對而言，若該租務關係不被接納，
- (i) 款項甲和款項乙會被視為現金津貼，上訴人需就該等款項的全數根據《稅例》第9(1)(a)條課繳薪俸稅；
  - (ii) 款項甲和款項乙會於A女士的物業稅中被剔除，她可就該物業及該車位的利息支出申請扣減居所貸款利息，於2002/03及2003/04課稅年度，上限分別為以150,000元和100,000元。

(24) 從上文分析可見有關租務關係是一項可令上訴人減少稅款的虛假或虛構的交易，評稅主任因此可根據《稅例》第61條，不予理會有關租務關係。基於租務關係並不存在，C公司給予上訴人的款項甲和款項乙並非租金退還而是現金津貼，屬《稅例》第9(1)(a)條所指因受僱工作而獲得的入息。

## 案情分析

6. (1) 稅務局局長認為款項甲和款項乙的意圖並非租金退還而是房屋津貼，並引Peter Leslie Page一案，特委法官指出在決定受爭議的款項是否屬租金退還，勞資雙方在訂立僱傭合約時的意圖固然重要，但雙方的意圖，應以僱主支付款項予僱員的一刻為準。在上訴人與其僱主C公司簽署僱傭合約一刻時，他們的意圖是僱主提供一些房屋福利，可以是租金退還，也可能是現金津貼。後來從糧單上見到，C公司每月皆同時發放薪金和房屋津貼，無論上訴人有否支付租金，僱主均有責任支付每月70,000元的房屋津貼。故此稅務局局長認為在C公司支付該房屋津貼的一刻，它只意圖支付津貼而非租金退還，因此房屋津貼的全數屬於現金津貼。
- (2) 委員會詳細閱讀有關僱傭合約內容及其附件即2002/03及2003/04年度「租金退還計劃的指引及程序」(以下稱為「計劃指引」)及上訴人簽署同兩年度參加上述租金退還計劃聲明書。
- (3) 「計劃指引」對僱員如何才可以有效參與該計劃，進而享受到稅務優惠，有詳盡解釋。就僱員如何向僱主提供必須資料及報告，亦有清晰列明，顯然是經過小心研究或經專家審閱後才制訂。委員會認為本案上訴人僱主C公司所簽的僱傭合同內容，涉及到「房屋津貼」的安排與Peter Leslie Page一案有所不同。本案中所有僱員包括上訴人，如有租用房屋而又希望獲得稅務優惠者，必須每年度作出聲明，參加租金退還計劃。況且，在Peter Leslie Page一案中，法官指

出單憑僱主提供房屋津貼可作租金退還亦可作其它方式支付這一點，不足以判稅務局局長上訴勝利。

- (4) 上訴人提供有關的「每月房屋支出的退還要求表格」，並解釋應C公司的要求，上訴人必須提交上述第(2)段提到的聲明書，一份已加蓋印花的有關租約及所有租金收據及租金退還要求表格。上訴人在庭上作供，租金收據及退還要求必須在每月18日之前交與僱主。上訴人認為此等手續清楚證明僱主對申請租金退還，有嚴格監管。上訴人聲稱其僱主代表每月均催促上訴人提供租金收據，如果沒有繳租就不可以獲取租金退還。退還租金申請書部份資料曾被刪改，估計是僱主有關部門所做。上訴人堅稱，款項甲及款項乙是租金退款而非現金津貼。
- (5) 本委員會考慮到Peter Leslie Page一案，對僱主支付有關款項予僱員時的一刻，若僱主有管理制度確保有關房屋津貼只用於退還僱員已支付的租金，對證明僱主意圖以房屋津貼作為租金退還大有幫助。根據此原則，再查核本上訴案事實，本委員會接受上訴人的証供及聲稱，上訴人僱主C公司有一套嚴格監管制度，確保所有參加租金退還計劃的僱員，必須簽訂一份有效的租約，而每月所拿取的津貼，確為租金退還。故此，本委員會認為有關款項甲及款項乙是「租金退還」而非「現金津貼」。
- (6) 稅務局局長指出「計劃指引」中訂明停車場是不合資格的開支，但上訴人仍每月獲取該車位差餉及管理費的退款。委員會不接受此論點。因「計劃指引」所指不合資格開支之一的項目是英文‘Car Parking fee’。此詞在中文應理解為「停車費」而非「車位租金」。
- (7) 稅務局局長指出，上訴人與A女士是夫婦關係，一直居住在該物業的人士皆為家人。故此A女士既為該物業業主，上訴人沒有需要為此支付租金予A女士。自2004年4月1日起，上訴人亦沒有向A女士租用該物業。
- (8) 本委員會認為，在決定上訴人是否在有關課稅年度與A女士簽訂有效的租約，應只視乎有關年度實際情況而鑑定。該年度之前或之後的租務情況沒有直接關係。這亦符合上訴人必須每年向其僱主簽署聲明，是否參加租金退還計劃的指引。上訴人亦已解釋為何在2004年後，停止申請租金退還計劃。
- (9) 至於稅務局局長提出質疑，上訴人與A女士的租務關係並不存在，並指出很多地方顯示，有關的租約與一般商業性租約不同。本委員會認為上訴人與A女士既然是夫婦關係，他們簽訂的兩份租約，當然不是一份通常遇到的「各自獨立利益」(‘at arm’s length’)的合約。

很自然地，租約內容，簽署過程以及雙方在執行各自在租約訂定的責任時，均與一般合約不太一樣。不能單以此為理由，証實雙方不存在租務關係。

- (10) 在本上訴案中，稅務局局長未有提出夫婦間不能存在業主與租客關係。法律上亦沒有這樣的限制。故此，本委員會不接受下列各點「一般租務關係中不常見的特徵或前後不一致的條文」，並接受上訴人在提証時的解釋：
- (i) 第一份租約日期為2001年7月16日，但該物業是於2001年7月18日才正式轉讓予A女士。上訴人解釋此為一時疏忽的錯誤。
  - (ii) 租約沒有註明繳付租金的日期；未有如一般新租約給予租客免租期，租約第2條訂明租金不包差餉，地租和管理費，但第17條卻列明租客同意支付上述費用；第2條似乎訂明租金包括水、煤、電話費但第4條卻列明租客同意自付。上訴人解釋並承認，租約是在市面上買回來，並未仔細閱讀條文是否有不清楚或矛盾地方。上訴人認為業主不一定要給予租客「免租期」，此做法沒有法律依據。
  - (iii) 上訴人提供他和A女士銀行存摺的摘錄所顯示的存入交易與租約所訂的租金數額及繳付日期不吻合，因此，摘錄並不足以証明上訴人曾向A女士支付租金。稅務局局長亦不接受上訴人解釋，因他經常不在香港，所以每兩個月支付100,000元予A女士作租金及其他費用。上訴人未有提供每筆款項的明細分析，局長不接受上訴人會預先繳付兩個多月租金給業主。在上訴人提供的部份租單中有日期被修改，從每月1日改為15日。本委員會接受上訴人的解釋，事隔九年後，上訴人不能清楚記得當時每筆款項的明細內容。正如上述已提及，上訴人與A女士既是夫婦關係，上訴人預繳兩個月的租金予A女士，以及有若干次繳付日期及金額有偏頗，亦不能說是不可接受的解釋。
- (11) 本委員會同意，根據本委員會案例D33/97及D56/00，單憑已蓋印花的租約、租金收據及物業報稅表上作出申報並不足以確立雙方意圖建立法定的租務關係。本委員會必須考慮上訴人與A女士在簽訂有關租約時的所有情況，包括租約是否虛假或虛構。
- (12) 本委員會認為上訴人，身為專業人士，在上訴聆訊時，態度誠實。A女士亦是一名可信的證人。兩人在作供時，據理力爭，說話中肯及誠懇。委員會沒有理由不接納他們的証供。

- (13) 本委員會得稅務局局長代表協助，參考委員會案D77/99在案例中，該委員會參考過Seramco及Howe等案例。考慮過「一項交易不會因為參與者是有相聯關係或因為一項交易是為了作出稅務安排而成為虛假」。但如果該項交易欠缺商業上的情理，並且除了為取得稅務上的利益之外，別無其他目的，那麼該項交易很可能稱得上是虛假的。委員會亦考慮過Cheung Wah Keung一案中所指，一項交易是否虛假取決於該交易是否合乎商業上的情理，即商業真實性（‘commercial realism’）。
- (14) 本委員會接納上訴人及A女士的証供。即A女士有意在B地址購買物業，是她個人行為。物業的首期亦是A女士自己及從她的親戚貸款酬得，上訴人未有給予資助。A女士須要租出物業以支付供樓開支，她在致本委員會信中，曾提及她有多間屋出租，可見A女士有商業理由出租該物業。上訴人的名字曾出現在該物業的臨時合約中，他解釋是因為當時A女士不在香港而賣方需趕回L地。但在交易完成時，只有A女士的名字出現在該樓宇買賣文件中。上訴人是A女士的丈夫，作為A女士在該物業抵押中的擔保人亦不抵觸或影響雙方的租約關係。A女士解釋，她已口頭上向銀行查詢有關出租該物業給上訴人的問題，惟未獲答覆。未有取得銀行的書面同意而出租，只產生A女士與銀行之間的抵押合約責任，但不會影響到上訴人與A女士的租約關係。本委員會亦接納上訴人提供物業在有關課稅年度的市場租值證明文件，証實當時市場租值接近每月港幣40,000元，而物業應課差餉值比實際市值為低。因上訴人與A女士的關係，在物業續約時未有檢討或調節租金，亦不足為奇。
- (15) 綜合上述事實，本委員會認為，上訴人與A女士所簽訂的租約不屬「虛假」或「虛構」。

## 結論

7. 在考慮過本上訴案整體情況、事實及証據後，本委員會認為款項甲及款項乙是租金退還，允許上訴人的上訴。除上訴人已承認因疏忽而錯誤申報並須要調整的情況外，無須支付2002/03及2003/04課稅年度薪俸稅補加評稅。