

**Case No. D55/12**

**Salaries tax** – income – whether the education subsidies granted by the employer should be assessed as income – whether the Commissioner assessed tax within the limitation period – Inland Revenue Ordinance (‘the Ordinance’) sections 8(1), 9(1), 11B and 11D. [Decision in Chinese]

**Salaries tax** – deductions – whether the Appellant could deduct composition fees from income – whether composition fees were wholly, exclusively and necessarily incurred in the production of assessable income – whether the Appellant sought to deduct expenses of self-education within the limitation period – the Ordinance sections 12(1), 64, 68(4), 70 and 70A(1). [Decision in Chinese]

Panel: Huen Wong (chairman), Hui Cheuk Lun Lawrence and Kenneth S Y Ng.

Date of hearing: 7 January 2013.

Date of decision: 26 March 2013.

The Appellant was originally assessed for salaries tax for the years of assessment 2003/04 and 2004/05, and raised no objection to those assessments. He enrolled in an Executive MBA course at a university (‘the Course’) between March 2002 and July 2003. His employer provided a subsidy scheme allowing employees to claim subsidies of composition fees, but the employees would need to agree not to leave employment within one year of completion of a course, or the employer would have the right to seek a refund on the subsidies paid. The Appellant claimed subsidies for the composition fees for the Course, and continued his employment for more than one year after the completion of the Course. On 4 March 2010, the Assessor raised additional assessments for the years of assessment 2003/04 and 2004/05 on the subsidies. The Appellant objected to the additional assessments, arguing that the composition fees were actually reimbursement for actual expenses and not his income. His employer also did not report the subsidies as his income in the relevant years. His colleagues also had similar situations, and the Inland Revenue Department either did not raise any additional assessments on them, or it accepted the subsidies for composition fees as reimbursement for actual expenses. In addition, the employer’s requirement of continuous employment for one year after completion of a course was not a strict one, so the subsidies should be treated as income at the time when the same were paid, but not to be treated as income on one year after the completion of the Course. Hence, the Inland Revenue Department raised assessments outside the limitation period. The Appellant also argued that he should be allowed to claim deductions on the compositions fees as expenses of self-education. The Deputy Commissioner dismissed the objection from the Appellant. The Appellant then appealed to the Board.

**Held:**

1. The subsidies granted by the Appellant's employer were actually money paid for reimbursing the Appellant's liability to pay composition fees to the university. This was money paid by the employer at his request, and thus fell within the meaning of 'perquisite' and a part of the Appellant's income (David Hardy Glynn v CIR 3 HKTC 245; D25/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 531 applied; D2/86, IRBRD, vol 2, 299 not followed).
2. It was the time when an employer became entitled to claim or waived the right to claim a payment, but not the date when it was paid, which determined the year of assessment of which the payment should be treated as income. According to the requirements in sections 11B and 11D of the Ordinance, the subsidies on composition fees received by the Appellant should be treated as income of the year of assessment during when it was one year after the completion of the Course, because that was the time when the Appellant's employer lost the right to claim back the subsidies from him. It was the employer's choice to consider whether to waive the right to seek subsidies paid to employees who left employment within one year, and it would not affect the Appellant's legal position (D83/00, IRBRD, vol 15, 726; D26/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 601 applied; D57/92, IRBRD, vol 8, 54 distinguished).
3. The Inland Revenue Department's decision in the present case was the same as the case authorities, and it applied the same legal principles. The Appellant was not discriminated.
4. The Appellant did not put forward any evidence to show that he must enroll in the Course in order to remain in his employment to earn income. The Course was obviously for the Appellant's own advancement, and was his private expenses. Therefore, the composition fees he paid for the Course did not constitute expenses which were 'wholly, exclusively and necessarily incurred in the production of the assessable income' under section 12(1)(a) of the Ordinance.
5. The Appellant did not object in writing to the relevant assessments within 1 month of issue according to section 64(1) of the Ordinance. He did not claim that he was out of Hong Kong, ill, or otherwise prevented from objecting within time. Thus, under section 70 of the Ordinance, the relevant assessments became final and conclusive. The Appellant's objection was also raised after the limit of 6 months according to section 70A(1) of the Ordinance. Hence, the Appellant could not seek any deductions of the composition fees of the Course as expenses of self-education under section 12(1)(e) of the Ordinance for the years of assessment 2001/02 and 2002/03.

**Appeal dismissed.**

Cases referred to:

David Hardy Glynn v CIR 3 HKTC 245  
D25/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 531  
D83/00, IRBRD, vol 15, 726  
D26/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 601  
D2/86, IRBRD, vol 2, 299  
D57/92, IRBRD, vol 8, 54

Taxpayer in person.

Wong Ka Yee and Chow Cheong Po for the Commissioner of Inland Revenue.

**案件編號 D55/12**

**薪俸稅** – 入息 – 僱主支付的學習資助是否應評為入息 – 稅務局局長是否在期限內作出評稅 – 《稅務條例》(‘該條例’) 第8(1), 9(1), 11B及11D條

**薪俸稅** – 扣除 – 上訴人可否從入息中扣除學費 – 學費是否完全、純粹及必須為產生評稅入息的支出 – 上訴人有否在期限內提出扣除個人進修開支 – 該條例第12(1), 64, 68(4), 70及70A(1)條

委員會：王桂壘（主席）、許卓倫及伍成業

聆訊日期：2013年1月7日

裁決日期：2013年3月26日

上訴人原就2003/04及2004/05課稅年度被評定薪俸稅，而他沒有反對評稅。他在2002年3月至2003年7月期間於大學修讀行政人員工商管理碩士課程(「該課程」)。他的僱主提供一項資助計劃，容許僱員申請發還學費，但僱員需承諾在完成課程後一年內不會離職，否則僱主有權追討已發還的學費。上訴人根據計劃獲發還該課程的學費，並於該課程完結後為僱主服務超過一年。評稅主任於2010年3月4日就上訴人獲發還的學費向上訴人發出2003/04及2004/05課稅年度薪俸稅補加評稅。上訴人反對補加評稅，認為僱主發還的學費其實是實報實銷的開支，不是他的入息。僱主亦沒有在相關年度申報該等發還的學費為他的入息。而且他的同事亦有類似情況，但稅務局或沒有向他們補加評稅，或接受該等發還的學費為實報實銷的開支。另外，僱主訂立完成課程後須服務一年的要求其實不是剛性條文，所以上訴人獲發還的學費應視為在發還時的入息，而不是在完成該課程後一年才正式成為入息，故稅務局是在期限以外向他課稅。上訴人也認為他可就獲發還的學費申請扣除。稅務局副局長不接受上訴人的反對。上訴人不服，向委員會提出上訴。

**決定：**

1. 上訴人僱主發還的學費，實際上是發還上訴人為承擔自己向大學就該課程必須繳交學費的責任而支付的金錢。這是他的僱主基於他的要求而付出的金錢，是屬於「額外賞賜」，亦即上訴人入息的一部份(引用 David Hardy Glynn v CIR 3 HKTC 245; D25/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 531; 不遵從 D2/86, IRBRD, vol 2, 299)。

2. 任何款項應視作哪一課稅年度的入息，並非取決於款項的支付時間，而是僱主可追討或豁免追討的日期。根據該條例第 11B 及 11D 條的規定，上訴人獲發還的學費應計算在完成課程後一年的課稅年度內，因為上訴人的僱主只在該時才失去向上訴人追討已發還的學費的權利。僱主會否酌情放棄向一年內離職的僱員追討已發還的學費是僱主的選擇，不影響上訴人的法律權利（引用 D83/00, IRBRD, vol 15, 726; D26/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 601; 區分 D57/92, IRBRD, vol 8, 54）。
3. 稅務局在本案中的決定與案例相同，並以同樣法律原則處理，故稅務局並非針對上訴人。
4. 上訴人並無提出證據，指出他必需修讀該課程，才可繼續他的職位以致獲取入息。該課程很明顯是上訴人個人進修，屬私人開支性質。所以他修讀該課程而繳付的學費不構成該條例第 12(1)(a)條所指出的「完全、純粹及必須為產生評稅入息而招致的支出」。
5. 上訴人沒有在該條例第 64(1)條訂明在評稅通知書發出日期後一個月內以書面反對有關評稅。他並沒有提出他是因不在香港，疾病或其他合理因由而延誤提出反對。故根據該條例第 70 條，有關評稅成為最終及決定性的評稅。上訴人的反對亦是在該條例第 70A(1)條訂明 6 個月的期限後提出。因此，上訴人不可就 2001/02 及 2002/03 課稅年度根據該條例第 12(1)(e)條扣除該課程的學費為個人進修開支款額。

**上訴駁回。**

參考案例：

David Hardy Glynn v CIR 3 HKTC 245  
D25/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 531  
D83/00, IRBRD, vol 15, 726  
D26/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 601  
D2/86, IRBRD, vol 2, 299  
D57/92, IRBRD, vol 8, 54

納稅人親自出席聆訊。

黃家儀及周章寶代表稅務局局長出席聆訊。

決定書:

有關事實

1. (1) 上訴人反對稅務局向他作出的 2003/04 及 2004/05 課稅年度薪俸稅補加評稅。上訴人聲稱他獲僱主發還的培訓課程學費不應課繳薪俸稅。
- (2) 上訴人於 1998 年 8 月 1 日起受僱於 A 公司，並於 2004 年 10 月 1 日調職至 B 公司，現改稱為 C 公司。他於 2011 年 4 月 1 日再調職至 D 公司。以上各公司均屬 E 集團成員。
- (3) A 公司及 B 公司就上訴人提交的 2003/04 及 2004/05 課稅年度僱主填報僱員的薪酬及退休金報稅表及行將停止受僱通知書中，載列以下資料：

	<u>2003/04</u>	<u>2004/05</u>	
(a) 僱主名稱 :	A公司	A公司	B公司
(b) 受僱職位 :	Senior Project Manager		
(c) 受僱期間 :	1-4-2003 – 31-3-2004	1-4-2004 – 30-9-2004	1-10-2004 – 31-3-2005
(d) 入息 :	(元)	(元)	(元)
薪金	822,900	379,800	379,800
花紅	-	<u>189,900</u>	<u>63,300</u>
總額	<u>822,900</u>	<u>569,700</u>	<u>443,100</u>

註：上訴人在2004/05課稅年度從A公司及B公司收取的入息總額為1,012,800元(即569,700元 + 443,100元)。

- (4) 上訴人在其 2003/04 及 2004/05 課稅年度個別人士報稅表內，申報在該兩個年度所得的總入息分別為 822,900 元及 1,012,800 元。
- (5) 評稅主任向上訴人作出下列 2003/04 及 2004/05 課稅年度薪俸稅評稅：

(2013-14) VOLUME 28 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

	<u>2003/04</u>	<u>2004/05</u>
	(元)	(元)
入息	822,900	1,012,800
減： 居所貸款利息	(37,083)	(26,987)
其他扣除	<u>(14,270)</u>	<u>(14,476)</u>
	771,547	971,337
減： 免稅額總額	<u>(224,000)</u>	<u>(220,000)</u>
應課稅入息實額	<u>547,547</u>	<u>751,337</u>
應繳稅款	<u>90,571</u>	<u>139,467</u>

上訴人沒有反對上述兩項評稅。

- (6) 其後，評稅主任應上訴人的申請，向他作出 2004/05 課稅年度補加評稅，以撤回他獲給予的居所貸款利息支出 26,987 元。
- (7) 在有關期間，E 集團推行一項本地僱員培訓資助計劃（以下簡稱「該計劃」），藉著提供培訓機會以提高僱員的技能及知識，並加強他們的工作效率及晉升機會。該計劃的部份細則如下：

#### **資格**

- (a) 合資格申請的僱員須在 E 集團服務滿三個月。僱員可自行選讀與其工作相關的培訓或教育課程。

#### **申請程序**

- (b) 申請人須獲事先批准，方可報讀有關培訓或教育課程。
- (c) 申請人須填妥該計劃申請表（以下簡稱「申請表」），並把申請表連同所需資料，一併交由所屬部門經理作推薦。有關申請表隨即轉介至行政及人事部作覆核，並由財務總監作最終批准。

#### **學費發還**

- (d) 課程為期不超過一年

申請人須預先繳付學費。在完成有關課程後及向行政及人事部提交有關文件後3個月內，申請人可獲發還學費。

(e) 課程為期超過一年

若修讀的教育或發展課程屬長遠性質，在完成任何一個單元、學期或學年後，申請人可向行政及人事部提交有關文件，以申請發還學費。若已獲E集團預先繳付學費，申請人應向行政及人事部提交有關出席證明書、課程文憑、成績通知單作紀錄。

(f) 擔保

若申請人在完成有關課程後一年內離職，E集團保留要求該申請人退還學費的權利。

## (8) 應評稅主任的查詢，D公司提供了下列資料及文件副本：

- (a) 上訴人獲批准修讀由F大學舉辦的行政人員工商管理碩士課程（以下簡稱「該課程」），並獲發還有關學費支出，詳情如下：

<u>該課程詳情</u>	<u>該課程期間</u>	<u>學費款額</u> (元)	<u>繳交日期</u>	<u>發還日期</u>
學期二	3-2002 – 7-2002	48,000	21-1-2002	18-2-2002
學期三	9-2002 – 1-2003	48,000	28-8-2002	9-9-2002
領導訓練	25-1-2003	<u>1,500</u> <u>97,500</u>	11-2-2003	26-8-2003
夏季學期	29-7-2002 – 5-8-2002	7,025	18-7-2002	4-3-2003
學期四	3-2003 – 7-2003	<u>48,000</u> <u>55,025</u>	20-1-2003	4-3-2003

- (b) 四張上訴人就該課程各學期及單元向E集團提交的申請表。上訴人在該等申請表中均聲明，若他基於任何原因在完成有關課程後一年內離職，E集團可扣減須向他支付的任何款項以保留學費退款的權利。

(2013-14) VOLUME 28 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (c) F大學就該課程的領導訓練課程向上訴人發出的正式學費收據。
- (d) F大學就該課程的2002/03學期向上訴人發出的學費帳單。
- (9) 評稅主任認為上訴人獲A公司（以下簡稱「僱主」）發還的學費應在他完成相關課程後一年的課稅年度累算，並向他作出下列2003/04及2004/05課稅年度薪俸稅補加評稅：

	<u>2003/04</u>	<u>2004/05</u>
	(元)	(元)
補加應課稅入息實額	<u>97,500</u>	<u>55,025</u>
應繳稅款	<u>18,037</u>	<u>11,005</u>

- (10) 上訴人反對第(9)段所述的兩項補加評稅，所持理由如下：
- (a) 在2003/04課稅年度，他從僱主收取的學習資助僅為1,500元。若該筆學習資助應課繳薪俸稅，他將就該筆學費申索扣除個人進修開支。
- (b) 在2004/05課稅年度，他並沒有從僱主或B公司收取任何學習資助。
- (11) 評稅主任致函上訴人，引述《稅務條例》（以下簡稱「《稅例》」）有關薪俸稅的徵收及扣除個人進修開支的規定，並指出下列事項：
- (a) 他獲僱主發還的學費資助屬應課稅薪俸入息。
- (b) 鑑於他必須在完成有關課程後在僱主或B公司服務滿一年，否則他或須退還獲資助的學費。因此，他獲資助的學費須於有關課程完結後一年才成為他的薪俸入息。
- (c) 鑑於他是在2002/03課稅年度向F大學繳付領導訓練課程的費用1,500元，故此他並不可在2003/04課稅年度就該筆學費獲扣除個人進修開支。

- (12) 上訴人回覆如下：

- (a) 僱主發還予他的學費是按實報實銷方式執行，不屬於薪酬入息，而他亦從沒有以此學費支出申請扣減應課稅入息金額，故不應涉及薪俸稅問題。

- (b) 除他的個案外，僱主按此種實報實銷方式向其他同事發還學費。他並知悉有些同事從沒有接獲稅務局對他們提出補加稅款通知；有接到補加稅款通知的同事，亦只須說明該等學費是按實報實銷方式發還，而他們沒有申請扣減該學費支出，稅務局便會向他們退回已繳納的補加稅款並結案。在相同情況下，他認為若他須繳納補加稅款，這是不符合有關《稅例》的處理及不公平的對待。
- (c) 僱主至今一直沒有在相關課稅年度的僱主報稅表內申報該等向他發還的學費為其入息。
- (d) 香港政府在鼓勵市民進修的精神下，訂立可在薪俸稅項下申請扣除個人進修開支，並說明個人進修開支應在付款的課稅年度申請扣除。如他獲發還的學費須於完成有關課程後一年才正式納入應課稅入息，無疑是為相關操作制造不合理障礙、不合理安排，有違政府提供免稅優惠以鼓勵市民進修的精神。
- (e) 公司訂立完成課程後須服務一年的要求，其實並非剛性條文，是可酌情處理的，否則僱員應於完成課程後一年才可獲發還學費。故此，他不認同他獲發還的學費須於完成有關課程後一年才正式納入應課稅入息的說法。
- (13) 上訴人另再次就2004/05課稅年度申索扣除居所貸款利息26,987元。
- (14) 評稅主任認為上訴人就該課程的夏季學期獲發還的學費7,025元，應在他於2002年8月5日完成相關課程後一年後累算，所以屬於他在2003/04課稅年度的應課稅入息。故此，評稅主任建議有關的薪俸稅補加評稅修訂如下：

	<u>2003/04</u>	<u>2004/05</u>
	(元)	(元)
入息	822,900	1,012,800
<u>加</u> ：補加入息(學費)	<u>104,525</u>	<u>48,000</u>
	927,425	1,060,800
<u>減</u> ：居所貸款利息	(37,083)	(26,987)
其他扣除	<u>(14,270)</u>	<u>(14,476)</u>
	876,072	1,019,337
<u>減</u> ：免稅額總額	<u>(224,000)</u>	<u>(220,000)</u>
應課稅入息實額	652,072	799,337

	<u>2003/04</u> (元)	<u>2004/05</u> (元)
減：先前評定的應課稅入息實額	<u>(547,547)</u>	<u>(751,337)</u>
補加應課稅入息實額	<u>104,525</u>	<u>48,000</u>
應繳稅款	<u>19,337</u>	<u>9,600</u>

- (15) 稅務局副局長不接受上訴人的反對，並決定根據上述第(14)項事實，調增有關年度的應課稅入息及應繳稅款。上訴人向本委員會提出上訴。

### 上訴人的論點

2. 上訴人在聆訊時，除重複他在上文第1(12)段中的理據外，再提出下列論點：

- (1) 上訴人獲僱主發還學費，是商界行之已久，為鼓勵員工再接受教育和培訓並有利於工作發揮的實報實銷的教育費金額，是不應評稅的入息；
- (2) 僱主亦從未將有關學費報稱為上訴人入息一部份；
- (3) 倘若有關發還學費須予評稅，亦不應評定為2003/04及2004/05課稅年度的入息。再者，稅務局是根據E集團G公司提供的資料評稅，而上訴人從未受僱於該公司；
- (4) 上訴人認為如有關學費須予評稅，該款項應就2001/02及2002/03課稅年度，獲扣除個人進修開支；
- (5) 上訴人援引本委員會裁決D2/86。在該1986年案中，委員會裁定納稅人獲僱主發還的醫療費用，並不構成「額外賞賜」，不須予以徵稅；及
- (6) 上訴人援引本委員會裁決D57/92，支持他的論點，即納稅人在停止學業並回復工作之日，就是被視為收取金錢之時。

### 爭議點

3. 本委員會須裁決：

- (a) 上訴人獲僱主發還的學費應否予以徵收薪俸稅；

- (b) 若有關發還學費須課薪俸稅，該等款項應否評定為上訴人在2003/04及2004/05課稅年度的入息；及
- (c) 上訴人能否在有關課稅年度從入息中扣除學費。

## 稅務局局長代表提出有關的法例

### 薪俸稅的徵收

4. (1) 《稅例》第8(1)條規定如下：

「除本條例另有規定外，每個人在每個課稅年度從以下來源所得而於香港產生或得自香港的入息，均須予以徵收薪俸稅—

- (a) 任何有收益的職位或受僱工作... ..」

### 因受僱工作而獲得的入息的定義

- (2) 《稅例》第(9)(1)條規定如下：

「因任何職位或受僱工作而獲得的入息，包括—

- (a) 不論是得自僱主或他人的任何工資、薪金、假期工資、費用、佣金、花紅、酬金、額外賞賜、或津貼... ..」

### 應評稅入息的確定

- (3) 《稅例》第11B條規定如下：

「任何人在任何課稅年度的應評稅入息，須是該人在該課稅年度內從一切來源應累算的入息總額。」

### 入息的收取

- (4) 《稅例》第11D條規定如下：

「為施行第11B條—

- (a) ... ..

- (b) 任何人成為有權申索某項入息的支付時，該入息即為該人應累算的入息... ..」

### 舉證責任

(5) 《稅例》第68(4)條規定如下：

「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。」

## 稅務局局長代表援引下列案例

### 課稅事宜

5. (1) David Hardy Glynn v CIR 3 HKTC 245  
(2) 稅務上訴委員會裁決D25/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 531

### 入息所屬年度事宜

- (3) 稅務上訴委員會裁決D83/00, IRBRD, vol 15, 726  
(4) 稅務上訴委員會裁決D26/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 601

## 案情分析

### 學費應否評稅

6. (1) 在本個案中，上訴人按該計劃向僱主申索發還學費，因此，他認為有關學費是僱主而不是上訴人的債務，是實報實銷的發還款項（以下簡稱「該等款項」），並不是他的入息，不應予以徵收薪俸稅。
- (2) 稅務局局長則認為該課程的學費單據是由大學發給上訴人，並不涉及他的僱主。故此，上訴人必須承擔繳付學費的法律責任。僱主發還學費是僱主為償還他的債務而支付的款項。稅務局局長代表援引 Glynn 及 D25/08 二案，認為上訴人從僱主收取的款項是《稅例》第9(1)(a)條所指的額外賞賜，是源自上訴人受僱於僱主的職務而取得，故須按《稅例》第8(1)(a)及9(1)(a)條予以評稅。
- (3) 在 Glynn 一案中，納稅人女兒的學費是由僱主直接支付給學校。該案的爭議點是僱主支付的學費會否構成納稅人的應評稅入息，或可否以透過付款安排而避免課稅。英國樞密院裁定，由僱主支付的學費屬額外賞賜，故屬納稅人的應評稅入息。Lord Templeman在樞密院判辭中解釋，額外賞賜[perquisite]除泛指一般由僱主按照僱傭合

約支付給僱員的現金利益外，還包括僱主為償還僱員債務而支付的款項。

相關判辭原文如下：

*‘ Although a perquisite must mean the payment of money common sense requires that a perquisite must also include money which can be obtained from property which is capable of being converted into money. A perquisite also includes not only money which is actually paid to an employee but money which is paid in discharge of a debt of the employee.’*

樞密院認為，僱主按照僱員要求而付出的金錢，是相等於支付金錢予僱員。因此僱主開銷一筆可識別的款項而令僱員得益，即相等於僱主按僱員要求支付金錢。這是僱員的部分薪酬或金錢上的額外賞賜，須要徵稅。

相關判辭原文如下：

*‘ ... an identifiable sum of money required to be expended by an employer, pursuant to a contract of service for the benefit of the employee, is money paid at the request of the employee and is either part of the employee’s salary or is a monetary perquisite taxable as such according to the law...’*

- (4) 在D25/08一案中，納稅人因受聘於新僱主而向舊僱主呈辭。由於納稅人沒有給予舊僱主足夠的辭職通知期，她須向舊僱主支付代通知金。新僱主向納稅人付還有關代通知金。納稅人聲稱有關代通知金屬新僱主退還她的代支款項，不應算作她的入息評稅。上訴委員會不同意納稅人的觀點，並指出新僱主雖沒有直接將代通知金付給舊僱主，但有關代通知金確是新僱主給納稅人用作清還她對舊僱主的責任，這構成納稅人因受僱於新僱主而獲得的額外賞賜。委員會裁定有關代通知金應課薪俸稅。
- (5) 本委員會接受稅務局局長的分析，即僱主發還該等款項，實際上是發還上訴人為承擔自己向F大學就課程必須繳交學費的責任而支付的金錢。是上述兩個案例中所指的「額外賞賜」。
- (6) 上訴人援引本上訴委員會裁決D2/86, IRBRD, vol 2, 299一案裁決，案中納稅人獲僱主發還醫療費用，被裁定不構成「額外賞賜」，不須予以徵稅。

- (7) D2/86是1986年的案例，其後上訴委員會已有就相同法律問題作出不同裁決。上提D25/08便是其中之一。再者，本委員會認為本案上訴人獲發還該等款項與上述D25/08和1990年Glynn兩案例的事實無異。更甚者，在Glynn一案中，學費是由僱主直接支付學校，樞密院仍判為「額外賞賜」。基於跟從司法管轄較高的法院確立的判例的原則，本委員會須採納樞密院在Glynn一案中的判例。即本案中該等款項是《稅例》第(9)(1)條中所指的「額外賞賜」，必須課稅。

#### 該等款項所屬課稅年度

- (8) 上述第1(7)(f)段已提及，該計劃訂明若僱員在完成有關課程後一年內離職，僱主保留要求僱員退還學費的權利。基於此原因，稅務局決定將該等款項在上訴人完成課程後一年的課稅年度累算，即在2003/04及2004/05課稅年度徵收薪俸稅。稅款的計算載於上述第1(9)段。
- (9) 上訴人在聆訊時重覆他在上述第1(12)(e)段的理據，即該計劃的一年服務期擔保條款是可酌情處理，而非剛性條款，否則僱員應在一年服務期後才獲發還學費。因此，上訴人認為他是在2002/03年間收取該等款項，如要課稅亦應納入該課稅年度計算。
- (10) 在回應本委員會提問下，稅務局局長代表解釋《稅務條例》第60條的有關規定，即評稅主任可在有關課稅年度屆滿後6年內，按照其斷定有關納稅人應該被評稅的款額或補加款額而對該人作出評稅。
- (11) 本案中稅務局在2010年3月4日向上訴人發出兩份有關2003/04及2004/05的「補加評稅及繳納稅款通知書」。發出日期剛是課程完成後一年的課稅年再加六年。故此，該等款項應屬那一課稅年度的收入，在本案中有直接關係。
- (12) 稅務局局長認為上訴人須在完成有關課程的個別學期及相關單元的一年內仍未離職，才有權享有該等款項，根據《稅例》第11B及11D條款的規定，應計算在完成課程後一年的課稅年度。稅務局局長依據本委員會在D83/00及D26/07兩宗個案的確定原則。
- (13) 在D83/00一案中，納稅人是一名政府工程師。他在1987年9月6日展開無薪假期以修讀碩士課程。在有關期間，納稅人每月獲支付與他薪金款額相同的免息貸款。他承諾在讀畢課程後效力政府不少於5年。政府同時承諾，在納稅人完成5年服務以後，他可獲豁免償還有關貸款。納稅人修畢課程後在1990年9月4日復職。在放假期間，納稅人取得貸款合共1,051,545元。納稅人工作1,410天（即不足5年

的1,826天)後,在1994年7月14日離職。他獲豁免償還貸款811,981元,但須清還貸款餘額。納稅人同意獲豁免償還的款項為他的應課稅入息,但認為有關款項應計算為他就1987年9月8日(貸款生效日期)至1990年9月4日(納稅人復職日期)期間的入息。上訴委員會不同意納稅人的觀點,並認為該款項直至獲豁免償還的一刻仍是一筆貸款,豁免償還的行為令該款項轉變為入息。有關豁免是基於納稅人1,410天的服務,並於1995年12月(豁免償還貸款時)累算予納稅人。

相關判辭原文如下:

*‘The sum was a loan till the point of waiver and the act of waiver converted the same into income. Such waiver was in consideration of the services rendered by the Taxpayer in those 1,410 days. We therefore agree with the Revenue that the sum of \$811,981 was income of the Taxpayer. It accrued to the Taxpayer on 1 December 1995.’*

- (14) 在D26/07個案中,納稅人在2005年2月21日加入公司,並在首月獲僱主發放簽約獎金(sign-on bonus)及入職津貼(settling-in allowance)。僱傭合約訂明,倘若他在入職後12個月內離職,他須按比例償還該等款項的若干部分予僱主。納稅人在2005年9月5日離職,並依據合約條款償還部分款項予僱主。委員會認為僱傭合約訂明的是「或有條款」,有關條款應理解為納稅人只能在受僱日後任職滿12個月,方可有權享有整筆簽約獎金及入職津貼。

相關判辭原文如下:

*‘we consider that the contract should be construed as stating in effect that the Appellant was only entitled to receive full sign-on bonus and settling-in allowance contingent on his having served the full 12 months from the date of employment.’*

- (15) 本委員會參考過上述兩宗案例後,認為本案中上訴人僱主資助學費款項應在上訴人完成有關課程後一年才被視作他的入息。上訴人如在一年內離職,他的僱主確有具約束力的法律權利向上訴人追討學費。僱主會否酌情處理是僱主選擇,但不影響他的法律權利。本案案情與上述兩宗案例相同,應受同樣法律原則處理。本委員會接受稅務局局長代表解釋此種累算退款方法並非針對上訴人。稅務局已去信上訴人僱主,通知以後須採用同樣方法計算退款及入息的日期。

- (16) 上訴人援引本委員會裁決D57/92, IRBRD, vol 8, 54。在該案中，納稅人為一名公務員，在政府的培訓計劃下，享有進修假期，並獲得若干款項。納稅人與政府協議，若他未能完成有關課程或在完成課程後服務政府少於五年的情況下，政府有權向他追討之前支付的款項。納稅人未能完成有關課程，其後復職，並獲豁免被討回進修期內所收取款項。該案裁定有關款項須累算為在復職時該年度的收入。
- (17) 本委員會認為D57/92一案與本案事實存在重大分別。該案中的納稅人未有完成課程，在他復職時，與政府達成豁免還款的協議。政府在與納稅人訂立豁免協議時已完全放棄追討的權利，故此，有關款項應被視作當時的入息。
- (18) 本案上訴人已完成課程，並履行一年期的服務承諾，故D57/92並不適用於本案。反之，該案例清楚解釋，任何有關款項應被視作那一課稅年度的入息，並非取決於款項的支付時間，而是僱主可追討或豁免追討的日期。

**上訴人能否從入息中扣除該等款項**

- (19) 上訴人認為如果有關學費款項是他的入息，他可以根據《稅例》第12(1)(a)或(e)條款將款項從入息中扣除。
- (20) 第12(1)(a)或(e)條款規定：
- 「在確定任何人在任何課稅年度的應評稅入息實額時，須從該人的應評稅入息中扣除—
- (a) 完全、純粹及必須為產生該應評稅入息而招致的所有支出及開支，但屬家庭性質或私人性質的開支以及資本開支則除外；
- .....
- (e) 在該課稅年度內支付的不超過第(6)款所訂明的個人進修開支款額的款額。」
- (21) 本委員會認為，根據已提供的證據，本案例中上訴人在F大學修讀該課程而繳付的學費並不構成「完全、純粹及必須為產生評稅入息而招致的支出」。本案例中並無證據，指出上訴人必需修讀該課程，才可繼續他的職位以致獲取入息。該課程很明顯是上訴人個人進修，屬私人性質的開支，不能在他的入息中扣除。第12(1)(a)條並不適用於本案例。

- (22) 上訴人又認為他既然在2001/02及2002/03課稅年度支付導致他收取該等款項的學費，按《稅例》第12(1)(e)條的規定，他支付的學費應可以在2001/02及2002/03課稅年度獲考慮予以作個人進修開支扣除。
- (23) 稅務局局長代表引述《稅例》第64及70條中的規定。《稅例》第64(1)條訂明納稅人須在有關的評稅通知書發出日期後1個月內以書面反對有關評稅，若稅務局局長信納納稅人是因不在香港、疾病或其他合理因由而未能在1個月期限內發出反對通知書，他可視乎情況而將1個月期限合理地延長。倘若納稅人未有提出有效反對，有關評稅須根據《稅例》第70條，成為最終及決定性的評稅。
- (24) 《稅例》第70A(1)條訂明，即使有關評稅已按《稅例》第70條成為最終及決定性的評稅，在特定情況證明成立後，納稅人可在任何課稅年度結束後6年內或在有關評稅通知書送達日期後6個月內（兩者以較遲的為準）提出更正評稅。但該條例沒有賦予稅務局局長任何權力延長申索期限。
- (25) 上訴人就2001/02及2002/03課稅年度的申索期限詳列如下：

	<u>2001/02</u>	<u>2002/03</u>
評稅通知書發出日期	6-8-2002	27-11-2003
《稅例》第64(1)條訂明的反對期限屆滿日	6-9-2002	27-12-2003
最後修訂評稅通知書發出日期	5-7-2007	-
《稅例》第70A(1)條訂明的申索期限屆滿日	31-3-2008 <sup>[1]</sup>	31-3-2009 <sup>[2]</sup>

備註：

[1] 2001/02課稅年度於2002年3月31日完結。有關期限為2002年3月31日後的6年內的2008年3月31日或2007年7月5日（即該課稅年度的最後修訂評稅通知書發出日期）後6個月的2008年1月5日（兩者的較遲者）。

[2] 2002/03課稅年度於2003年3月31日完結。有關期限為2003年3月31日後的6年內的2009年3月31日或2003年11月27日（即該課稅年度的評稅通知書發出日期）後6個月的2004年5月27日（兩者的較遲者）。

- (26) 在本個案中，上訴人在2010年3月30日才就有關2003/04課稅年度補加評稅的反對通知書內提及，欲就他於2003年2月11日繳付的1,500元學費申索扣除個人進修開支。上訴人亦在2012年7月16日的陳述書內申索就2001/02及2002/03課稅年度扣除個人進修開支。稅務局局長認為，不論上訴人是透過上述反對通知書或陳述書提出申索，其反對均已過了《稅例》第64(1)條的法定期限。有關評稅已按《稅例》第70條成為最終的評稅。本委員會接受稅務局局長代表的申述，即上訴人要求更正有關評稅的申請，已過了《稅例》第70A(1)條的法定期限。故此，2001/02及2002/03課稅年度的評稅不可再作扣除個人進修開支的修訂。

#### **上訴人其他疑問**

- (27) 上訴人質疑，由E集團G公司提供他的入息資料是否恰當。稅務局局長已清楚解釋該公司是上訴人僱主集團公司之一，由它回應稅務局的查詢並無不妥。此外，每位納稅人均有自己個人背景，上訴人不能以其同事有不同稅務對待為理由，要求稅務局解釋。本委員會亦沒有權要求稅務局局長披露本案以外人仕的稅務個案資料。

#### **總結**

- (28) 綜合以上分析，本委員會認為上訴人未能根據《稅例》第68(4)條履行證明評稅過多或不正確的責任，現駁回本上訴及確定上述第1(14)段評稅主任修訂的補加評稅。