

Case No. D8/07

Salaries tax – whether or not the rent and the holiday expenses paid by the employer be subject to taxable income – section 8(1)(a), 9(1), 9(1A)(a), 9(1)(a)(i) and (ii) of the Inland Revenue Ordinance (‘IRO’) – the Board has no power to amend the facts or evidence that have already happened – IRO has no section to directly deduct rent from income – for taxpayer to prove that the rent was paid or refund by the employer – actual expenditure on holiday expenses could not be reason to change part of the salary payment to become holiday expenses [Decision in Chinese]

Panel: Anthony So Chun Kung (chairman), Leung Lit On and David Yu Hon To.

Date of hearing: 5 February 2007.

Date of decision: 26 June 2007.

The taxpayer claimed that rent and holiday expenses paid by the employer to the taxpayer were the refund under section 9(1A)(a), 9(1)(a)(i) and 9(1)(a)(ii) of the IRO and were not taxable income under section 9(1)(a) of the IRO. The assessor refused to accept the income received by the taxpayer from the employer included any rent refund or holiday allowance.

Held:

1. According to the IRO, the taxpayer must prove that the holiday expenses received by the taxpayer from the employer must be the holiday warrant or passage under section 9(1)(a) and the rent must be the rent refund under section 9(1A)(a)(b). Otherwise, the arrangement between the taxpayer and his employer to report the refund in the tax return was contrary to the IRO.
2. The Board has no power to allow the taxpayer to apply for any amendment to the fact or evidence that had already happened. In the taxpayer’s application for amendment, the Board has no power to consider and the Board would not support such an application.
3. Section 8(1)(a) of the IRO stipulated that any income arising in Hong Kong from employment shall subject to salaries tax. Section 9(1) of the IRO defined the word ‘income’ in section 8(1)(a) that included any wages, salary, leave pay, fee, commission, bonus, gratuity, perquisite, or allowance.

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

4. IRO has no section to directly deduct the rent from the income. IRO only deemed the rent (section 9(1A)(a)(i)) or refund (section 9(1A)(a)(ii)) paid by employer or associated corporation not to be taxable income. The rental value was calculated as 10% of the income received by the employee from the employer under section 9(1)(a) after deducting the outgoings and expenses during the period of assessment under section 12(1)(a) and (b). If the rent was not paid or refund by employer or associated corporation, section 9(1A)(a) and (b) would not apply. The rent could not be considered as not an income and the rent would be included as employment income subject to salaries tax. In the premises, unless the taxpayer could prove the rent was paid or refund by the employer, even the taxpayer had paid the rent, the taxpayer still could not rely on section 9(1A)(a) to exclude the rent from his taxable income (D28/00, IRBRD, vol 15, 330; D34/96, IRBRD, vol 11, 497; Commissioner of Inland Revenue v Peter Leslie 5 HKTC 683; D19/95, IRBRD, vol 10, 157 considered)

5. In order to deduct the holiday expenses, the requirements as stated in section 9(1)(a) of the IRO should be fulfilled. The expenses should be '(i) the value of any holiday warrant or passage granted by an employer to an employee in so far as it is used for travel; (ii) any allowance for the purchase of any such holiday warrant or passage in so far as it is expended for that purpose; ...'. Although the taxpayer had spent holiday expenses, it could not be the reason to change part of the salary payment received from the employer to be a refund for holiday expenses (D19/95, IRBRD, vol 10, 157 followed).

Appeal dismissed.

Cases referred to:

D28/00, IRBRD, vol 15, 330

D34/96, IRBRD, vol 11, 497

Commissioner of Inland Revenue v Peter Leslie 5 HKTC 683

D19/95, IRBRD, vol 10, 157

Taxpayer represented by his wife.

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

案件編號 D8/07

薪俸稅 - 僱主支付給他的租金及旅遊費用是否應課稅入息 - 《稅務條例》(「稅例」) 第8(1)(a)條、第9(1)條、9(1A)(a)條或第9(1)(a)(i)及(ii)條 - 委員會沒有權力容許上訴人追補修正已發生的事實及證據 - 《稅務條例》沒有直接扣減租金的條款 - 上訴人證明有關租金乃僱主支付或退還的 - 確實有花旅遊費不能成為理由把「薪金支款」部份改變成為「旅遊費退款」

委員會：蘇震共（主席）、梁列安及俞漢度

聆訊日期：2007年2月5日

裁決日期：2007年6月26日

上訴人聲稱其僱主支付給他的租金及旅遊費用屬《稅務條例》9(1A)(a)條或第9(1)(a)(i)及(ii)條所指的應退款額，而不是稅例第9(1)(a)條所指的應課稅入息。評稅主任不接納上訴人從其僱主所得的入息中是包含任何租金退款及旅遊費用津貼。

裁決：

1. 根據稅例，上訴人必須證明他收自僱主的旅遊費必須是稅例第9(1)(a)條所規定的度假券或旅費，而住屋租金又必須是稅例第9(1A)(a)(b)條所規定的租金退還，否則他與僱主的有關退款報稅安排是不符合稅例。
2. 委員會是沒有權力去容許上訴人追補修正已發生的事實及證據的。對上訴人主張的追補修正，本委員會無權受理，亦不予支持。
3. 稅例第8(1)(a)條規定任何源於香港職位或受僱工作的入息，均須予以徵收薪俸稅。稅例第9(1)條對第8(1)(a)條「入息」一詞的釋義包括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。
4. 稅例根本沒有直接扣減租金的條款。稅例祇規定不將僱主或相聯法團所支付(第9(1A)(a)(i)條)或退還(第9(1A)(a)(ii)條)的租金計入僱員的應課稅入息，而是將僱員從僱主處獲得的第9(1)(a)條所述的入息，減去在該期間所招致的第12(1)(a)及(b)條所訂的支出及開支後的10%來當作第9(1)(b)款租值來計進入息。倘若有關的租金不是僱主或相聯法團支付或

退還的話，第 9(1A)(a)、(b)條就不適用，有關的租金就得不到免被視為入息的處理，須被納入為受僱工作入息，予以徵收薪俸稅。由此可見，除非上訴人能證明有關租金乃僱主支付或退還的，否則縱然他真實支出了該等租金，他仍不能援引第 9(1A)(a)款規定，將該項租金免除被計入他的應課稅入息去（參考 D28/00, IRBRD, vol 15, 330; D34/96, IRBRD, vol 11, 497; Commissioner of Inland Revenue v Peter Leslie 5 HKTC 683; D19/95, IRBRD, vol 10, 157)。

5. 要稅務扣減旅遊費就必須要符合稅例第 9(1)(a)條規定，有關的費用必須是「(i)僱主發給僱員並由僱員僅用於旅遊的度假券或旅費的價值；(ii)作購買任何該等度假券或用作旅費並僅為此目的而用去的津貼；...」。雖然上訴人確實有花旅遊費，但亦不可單以此理由把僱主向他作出的「薪金支款」部份改變成為「旅遊費退款」（參考 D19/95, IRBRD, vol 10, 157)。

上訴駁回。

參考案例：

D28/00, IRBRD, vol 15, 330

D34/96, IRBRD, vol 11, 497

Commissioner of Inland Revenue v Peter Leslie 5 HKTC 683

D19/95, IRBRD, vol 10, 157

納稅人由妻子代表出席聆訊。

陳慧儀及黎詠文代表稅務局局長出席聆訊。

裁決書：

上訴

1. A 先生反對稅務局向他作出的 1998/99 至 2002/03 課稅年度薪俸稅補加評稅。A 先生聲稱下列其前僱主支付給他的租金及旅遊費用屬《稅務條例》(以下簡稱「稅例」)第 9(1A)(a)條或第 9(1)(a)(i)及(ii)條所指的應退款額，而不是稅例第 9(1)(a)條所指的應課稅入息：

課稅年度	住所租金福利 元	旅遊費用福利 元	總額 元
1998/99	137,500	—	137,500

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

1999/2000	134,043	21,414	155,457
2000/01	97,500	27,093	124,593
2001/02	102,000	25,853	127,853
2002/03	50,500	–	50,500

署理稅務局副局長（以下簡稱「副局長」）於2006年10月27日發出決定書，否定A先生之反對。A先生不服，向委員會提出本上訴。

事實

2. 本委員會核實下述事實是沒有爭議的：

- (1) A先生在有關課稅年度期間受僱於B公司。A先生的職銜自1998年4月1日起由高級營業經理更改為高級行政經理(級別B)，薪酬包括每月基本薪金23,800元及年終雙糧(B1/53-54)。A先生於1998年6月1日離職。
- (2) A先生於1998年7月27日獲B公司重新聘任為助理總經理(營業)(級別S2)，薪酬包括每月基本薪金25,000元、佣金、分紅、雙糧及電話津貼(B1/55-64)。A先生於2003年7月6日離職。
- (3) B公司就A先生提交的1998/99至2002/03課稅年度僱主填報的薪酬及長俸報稅表(R1/1-3, B1/33-34)載有下列資料：

	1998/99	1999/2000	2000/01	2001/02	2002/03
(a) 受僱職位：	助理總經理(營業)		副營業董事		總經理
(b) 受僱期間：	1-4-1998 – 31-3-1999	1-4-1999 – 31-3-2000	1-4-2000 – 31-3-2001	1-4-2001 – 31-3-2002	1-4-2002 – 31-3-2003
(c) 入息詳情：					
	元	元	元	元	元
薪金	104,223	177,514	213,623	200,647	237,015
佣金	<u>3,769</u>	<u>2,136</u>	<u>173</u>	<u>–</u>	<u>–</u>
總額	<u>107,992</u>	<u>179,650</u>	<u>213,796</u>	<u>200,647</u>	<u>237,015</u>
(d) 所提供居所的詳情：					
地址：	C單位				
期間：	1-5-1998 – 31-3-1999	1-4-1999 – 31-3-2000	1-5-2000 – 31-3-2001	1-4-2001 – 31-3-2002	1-4-2002 – 7-10-2002
	元	元	元	元	元
由僱員付 給業主的 租金：	137,500	134,043	97,500	102,000	50,500

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

由僱主發 還給僱員 的租金：	137,500	134,043	97,500	102,000	50,500
----------------------	---------	---------	--------	---------	--------

- (4) A先生在其1998/99至2002/03課稅年度個別人士報稅表(R1/4-23)內，申報與第(3)項事實所列的相同入息及居所資料。
- (5) 評稅主任根據B公司及A先生申報的資料，向A先生作出下列1998/99至2002/03課稅年度薪俸稅評稅：

	1998/99 元	1999/2000 元	2000/01 元	2001/02 元	2002/03 元
入息 [第(3)(c)項事實]	107,992	179,650	213,796	200,647	237,015
加：寓所租值	<u>10,799</u>	<u>17,965</u>	<u>19,597</u>	<u>20,064</u>	<u>12,337</u>
	118,791	197,615	233,393	220,711	249,352
減：向認可退休計劃 支付的供款	<u>—</u>	<u>—</u>	<u>3,000</u>	<u>10,032</u>	<u>11,575</u>
	118,791	197,615	230,393	210,679	237,790
減：基本免稅額	<u>108,000</u>	<u>108,000</u>	<u>108,000</u>	<u>108,000</u>	<u>108,000</u>
應課稅入息實額	<u>10,791</u>	<u>89,615</u>	<u>122,393</u>	<u>102,679</u>	<u>129,777</u>
應繳稅款	<u>215</u>	<u>5,503</u>	<u>10,306</u>	(註) <u>7,071</u>	<u>11,562</u>

註 根據稅款豁免(2001課稅年度)令，A先生可獲豁免繳付稅款3,000元，應繳稅款遂減為4,071元。

- (6) A先生沒有反對第(5)項事實的評稅。
- (7) B公司就評稅主任的查詢，提供了以下資料(R1/42-44)：
- (a) B公司的職員手冊載有「住屋租金稅務報銷安排」(以下簡稱「住屋稅務安排」，B1/65)及「海外旅遊費用稅務報銷安排」(以下簡稱「旅費稅務安排」，B1/66)的條款，該等條款為僱傭合約的一部份。
- (b) B公司支付給符合申請上述稅務安排資格的員工的薪酬包括該員工的底薪、津貼、佣金、該等租金及旅遊費用。
- (c) 雖然B公司有既定的住屋稅務安排的程序，但由於地產行業前線職員的流動性高，在執行該等安排時往往會出現困難，例如員工有時在三月份或離職時才遞交租約予B公司處理有關稅務安排。

- (d) B公司在1998/99至2002/03課稅年度期間的人事政策跟2000/01課稅年度期間的政策相同。
- (e) 根據2000/01課稅年度的住屋稅務安排(附件C, B1/65), 它訂有下列條款：
 - (i) 「住屋租金稅務報銷最高限額為報稅年度之租約期內的租金或該申請員工在報稅年度內平均總薪佣之40%(以較低者為準)。」
 - (ii) 「租金稅務報銷將在申請員工之薪佣中扣減。」
 - (iii) 「如員工之租約於報稅年度前已開始, 則需於4月份內把已打釐印之租約副本交予人事部。」
 - (iv) 「如員工之租約於報稅年度中開始或訂立新租約, 則需於起租日起1個月內把已打釐印之租約副本交予人事部。」
 - (v) 「員工需集齊整個報稅年度的租單或租金收條正本, 於2001年3月10日前連同申請表...一併交予人事部查核。」
- (f) 根據2000/01課稅年度的旅費稅務安排(附件D, B1/66), 它訂有下列條款：
 - (i) 「稅務報銷限額為該員工在報稅年度內需報稅總薪佣之10%或以下, 報銷金額將在薪佣中扣減。」
 - (ii) 「符合資格的員工、其配偶及子女需把海外旅行費用之正本收據...交予人事部...。」
 - (iii) 「根據報稅年度, 員工必須最遲於每年3月31日或之前遞交該財政年度之海外旅遊費用正本收據, 連同申請表...一併交予人事部查核。」
- (g) 以A先生在B公司受僱的職位, 他是符合申請住屋稅務安排及旅費稅務安排的員工。
- (h) B公司在1998/99至2002/03課稅年度期間退還給A先生的租金及旅遊費用如下(B1/75-80, 92-95; R1/47-48)：

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

課稅年度	退還租金 元	旅遊費用 元	總額 元
1998/99	137,500	—	137,500
1999/2000	134,043	21,414	155,457
2000/01	106,000	27,093	133,093
2001/02	102,000	25,853	127,853
2002/03	50,500	—	50,500

- (8) 評稅主任在覆核A先生的個案後，認為B公司聲稱退還予A先生的住所租金及海外旅遊費用是A先生受僱收入，應課繳薪俸稅。評稅主任遂向A先生作出下列1998/99至2002/03課稅年度薪俸稅補加評稅：

	1998/99 元	1999/2000 元	2000/01 元	2001/02 元	2002/03 元
入息 [第(3)(c)項事實]	107,992	179,650	213,796	200,647	237,015
加：退還租金					
[第(7)(h)項事實]	137,500	134,043	106,000	102,000	50,500
旅遊費用					
[第(7)(h)項事實]	—	21,414	27,093	25,853	—
	245,492	335,107	346,889	328,500	287,515
減：向認可退休計劃支付的供款	—	—	3,000	10,032	11,575
	245,492	335,107	343,889	318,468	275,940
減：基本免稅額	108,000	108,000	108,000	108,000	108,000
應課稅入息實額	137,492	227,107	235,889	210,468	167,940
減：先前評定的應課稅入息實額					
[第(5)項事實]	10,791	89,615	122,393	102,679	129,777
補加應課稅入息實額	<u>126,701</u>	<u>137,492</u>	<u>113,496</u>	<u>107,789</u>	<u>38,163</u>
應繳稅款	12,873	28,108	29,601	22,279	18,049
減：先前評定的稅款					
[第(5)項事實]	215	5,503	10,306	4,071	11,562
補加稅款	<u>12,658</u>	<u>22,605</u>	<u>19,295</u>	<u>18,208</u>	<u>6,487</u>

- (9) A先生反對第(8)項事實的補加評稅，理由是評稅過高，他每年已申報及清繳應繳的稅款(R1/25)。
- (10) B公司就評稅主任進一步的查詢，提供了以下文件(R1/46, 62, 68)：

附件 有關薪金的明細表

1998/99至2002/03課稅年度的「個人申報列表」。該等列表列出A先生於1998年4月1日至2003年3月31日期間每月的薪金、津貼、雙糧/花紅、佣金及其它收入的款額如下：

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

E 1998/99課稅年度(B1/67)

月份	薪金 元	津貼 元	雙糧/花紅 元	佣金 元	其它 元	每月總計 元
04/98	24,010.28	-	-	-	-	24,010.28
08/98	29,032.26	464.52	-	-	-	29,496.78
09/98	25,000.00	400.00	-	-	-	25,400.00
10/98	25,000.00	400.00	-	760.43	-	26,160.43
11/98	25,000.00	400.00	-	373.83	-	25,773.83
12/98	25,000.00	400.00	-	600.00	-	26,000.00
01/99	25,000.00	400.00	⁽²⁾ 10,416.67	1,098.13	-	36,914.80
02/99	25,000.00	400.00	-	936.91	-	26,336.91
03/99	<u>25,000.00</u>	<u>400.00</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>25,400.00</u>
	⁽¹⁾ <u>228,042.54</u>	<u>3,264.52</u>	<u>10,416.67</u>	<u>3,769.30</u>	<u>-</u>	<u>245,493.03</u>
減：扣除總額 [第(7)(h)項事實]						<u>137,500.00</u>
						<u>107,993.03</u>
						[第(3)(c)項事實]

(1) A先生曾於1998年6月1日離職，上述列表未有包括支付給A先生1998年5月份的薪酬。

(2) 雙糧 = 25,000元 x 5/12 = 10,416.67元

E1 1999/2000課稅年度(B1/68)

月份	薪金 元	津貼 元	雙糧/花紅 元	佣金 元	其它 元	每月總計 元
04/99	25,000.00	400.00	833.33	162.45	-	26,395.78
05/99	25,000.00	400.00	-	784.52	-	26,184.52
06/99	25,000.00	400.00	-	627.66	-	26,027.66
07/99	25,000.00	400.00	-	208.03	-	25,608.03
08/99	25,000.00	400.00	-	126.02	-	25,526.02
09/99	25,000.00	400.00	-	100.00	-	25,500.00
10/99	25,000.00	400.00	-	127.61	-	25,527.61
11/99	25,000.00	400.00	-	-	-	25,400.00
12/99	25,000.00	400.00	-	-	-	25,400.00
01/00	25,000.00	400.00	25,000.00	-	2,338.19	52,738.19
02/00	25,000.00	400.00	-	-	-	25,400.00
03/00	<u>25,000.00</u>	<u>400.00</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>25,400.00</u>
	<u>300,000.00</u>	<u>4,800.00</u>	<u>25,833.33</u>	<u>2,136.29</u>	<u>2,338.19</u>	<u>335,107.81</u>
減：扣除總額 [第(7)(h)項事實]						<u>155,457.00</u>
						<u>179,650.81</u>
						[第(3)(c)項事實]

E2 2000/01課稅年度(B1/69)

月份	薪金 元	津貼 元	雙糧/花紅 元	佣金 元	其它 元	每月總計 元
----	---------	---------	------------	---------	---------	-----------

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

04/00	25,000.00	400.00	-	173.02	-	25,573.02
05/00	25,000.00	400.00	-	-	-	25,400.00
06/00	25,000.00	400.00	-	-	-	25,400.00
07/00	25,000.00	-	-	-	-	25,000.00
08/00	25,000.00	-	-	-	-	25,000.00
09/00	25,000.00	-	-	-	-	25,000.00
10/00	25,000.00	-	-	-	-	25,000.00
11/00	25,000.00	-	-	-	-	25,000.00
12/00	25,000.00	-	-	-	-	25,000.00
01/01	25,000.00	1,500.00	25,000.00	-	7,515.62	59,015.62
02/01	25,000.00	1,500.00	-	-	-	26,500.00
03/01	<u>25,000.00</u>	<u>1,500.00</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>26,500.00</u>
	<u>300,000.00</u>	<u>5,700.00</u>	<u>25,000.00</u>	<u>173.02</u>	<u>7,515.62</u>	<u>338,388.64</u>
減：扣除總額 [第(7)(h)項事實]						<u>133,093.00</u>
						<u>205,295.64</u>

E3 2001/02課稅年度(B1/70)

月份	薪金 元	津貼 元	雙糧/花紅 元	佣金 元	其它 元	每月總計 元
04/01	25,000.00	1,500.00	-	-	-	26,500.00
05/01	25,000.00	1,500.00	-	-	-	26,500.00
06/01	25,000.00	500.00	-	-	-	25,500.00
07/01	25,000.00	500.00	-	-	-	25,500.00
08/01	25,000.00	500.00	-	-	-	25,500.00
09/01	25,000.00	500.00	-	-	-	25,500.00
10/01	25,000.00	500.00	-	-	-	25,500.00
11/01	25,000.00	500.00	-	-	-	25,500.00
12/01	25,000.00	500.00	-	-	-	25,500.00
01/02	25,000.00	500.00	25,000.00	-	-	50,500.00
02/02	22,000.00	500.00	-	-	-	22,500.00
03/02	<u>23,500.00</u>	<u>500.00</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>24,000.00</u>
	<u>295,500.00</u>	<u>8,000.00</u>	<u>25,000.00</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>328,500.00</u>
減：扣除總額 [第(7)(h)項事實]						<u>127,853.00</u>
						<u>200,647.00</u>
						[第(3)(c)項事實]

E4 2002/03課稅年度(B1/71)

月份	薪金 元	津貼 元	雙糧/花紅 元	佣金 元	其它 元	每月總計 元
04/02	23,500.00	-	-	-	-	23,500.00
05/02	23,500.00	-	-	-	-	23,500.00
06/02	23,500.00	-	-	-	-	23,500.00
07/02	23,500.00	-	-	-	-	23,500.00
08/02	23,500.00	-	-	-	-	23,500.00
09/02	23,500.00	-	-	-	-	23,500.00
10/02	23,500.00	-	-	-	-	23,500.00
11/02	23,500.00	-	-	-	-	23,500.00
12/02	23,500.00	-	-	-	-	23,500.00
01/03	18,500.00	-	23,500.00	-	2,515.07	44,515.07

(2007-08) VOLUME 22 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

02/03	18,500.00	-	-	-	-	18,500.00
03/03	<u>13,000.00</u>	=	<u>-</u>	=	<u>-</u>	<u>13,000.00</u>
	<u>261,500.00</u>	=	<u>23,500.00</u>	=	<u>2,515.07</u>	<u>287,515.07</u>
減：扣除總額 [第(7)(h)項事實]						<u>50,500.00</u>
						<u>237,015.07</u>
						[第(3)(c)項事實]

- F D公司就A先生發出的1998/99課稅年度薪金、津貼及佣金明細表(B1/72)，當中顯示支付給A先生1998年5月份的薪酬為35,616.67元。
- G B公司就A先生在2000年12月至2003年7月期間的員工強積金供款紀錄(B1/73-74)，當中顯示用以計算A先生的強積金供款的收入類別是薪金。在2000年12月至2003年1月期間內，以每月供款額為1,000元計算，A先生在該期間每月的薪金應達20,000元或以上。根據2003年2月及3月的供款額為925元及650元計算，A先生每月的薪金應為18,500元及13,000元。換言之，用作計算供款的薪金並未扣除任何租金退款。

修訂服務條款通知書 (Revised Terms of Service)

- H B公司於1999年6月10日發給A先生的修訂服務條款通知書(B1/75)。在該通知書中，B公司聲稱他在1998年5月1日至1999年3月31日期間可享有房屋津貼137,500元，該款項會從A先生的底薪及佣金扣除。
- H1 B公司於2000年6月14日發給A先生的修訂服務條款通知書(B1/76)。在該通知書中，B公司聲稱他在1999年4月1日至2000年3月31日期間可享有房屋津貼134,043元，該款項會從A先生的底薪及佣金扣除。
- H2 B公司於2000年6月14日發給A先生的另一份修訂服務條款通知書(B1/77)。在該通知書中，B公司聲稱他在1999年4月1日至2000年3月31日期間可享有旅遊費用津貼21,414元，該款項會從A先生的底薪及佣金扣除。
- H3 B公司於2001年6月4日發給A先生的修訂服務條款通知書(B1/78)。在該通知書中，B公司聲稱他在2000年5月1日至2001年3月31日期間可享有房屋津貼97,500元，而在2000年4月1日至2001年3月31日期間可享有旅遊費用津貼27,093元，該等款項會從A先生的底薪及佣金扣除。

有關申請住屋稅務安排的文件

- I A先生於2002年3月25日就2001/02課稅年度遞交的稅務報銷申請表(B1/79)，申報的租金總額為102,000元。
- I1 A先生於2003年2月11日就2002/03課稅年度遞交的稅務報銷申請表(B1/80)，申報的租金總額為合共50,500元。
- I2 一份於1998年3月15日就C單位簽訂的租約(B1/81-84)，租約期為2年，由1998年5月1日至2000年4月30日，月租12,500元。
- I3 一份於2000年5月1日就C單位簽訂的租約(B1/85-88)，租約期為2年，由2000年5月1日至2002年4月30日，月租8,500元。
- I4 一份於2002年5月1日就C單位簽訂的租約(B1/89-91)，租約期為1年，由2002年5月1日至2003年4月30日，月租8,500元。

在1998年5月至2002年10月期間就C單位發給A先生的租金收條(B1/6-32)

有關申請旅費稅務安排(R1/48)的文件

- J 就1999/2000課稅年度旅遊費用稅務安排，A先生所遞交的旅遊費用單據，合共21,414元，當中包括為A先生岳母E女士所支付的費用6,938元(B1/92-93)。
- J1 A先生於2001年5月7日就2000/01課稅年度遞交的稅務報銷申請表連同旅遊費用單據(B1/94)，合共27,093元。
- J2 A先生於2002年3月25日就2001/02課稅年度遞交的稅務報銷申請表連同旅遊費用單據(B1/95)，合共25,853元。

(11) A先生就評稅主任的查詢，提供了以下資料(R1/29-30)：

- (a) 他及其配偶F女士與C單位的業主沒有任何親屬關係。
- (b) 他用支票存入業主的銀行戶口以支付該單位的租金。
- (c) 他及其配偶沒有提供金錢資助有關業主購買C單位或償還購買該物業的按揭貸款。

- (12) A先生向評稅主任提供了以下文件：
- (a) 三份就C單位簽訂的租約(即附件I2、I3及I4, B1/79-91))
 - (b) 四份B公司向他發出的修訂服務條款通知書(即附件H、H1、H2及H3, B1/75-78))
 - (c) 2001/02及2002/03課稅年度他的個人申報列表(即附件E3及E4, B1/70-71)
 - (d) 在1998年5月至2002年10月期間就C單位發給A先生的租金收條(B1/6-32)
- (13) A先生聲稱(R1/29-30)他的收入及在B公司享有的津貼福利均是合法的。他過往多年以來均是根據B公司的僱主報稅表填報薪俸稅，因此不會存在漏報稅款的問題，而該等文件亦列出了B公司代其申報的房屋津貼，而該些房屋開支是從其全年收入中扣除。
- (14) 評稅主任不接納A先生從B公司所得的入息中是包含任何租金退款及旅遊費用津貼。評稅主任發信給A先生(R1/35-37)，向他解釋未能接納他反對的原因，並要求他考慮撤銷其反對。
- (15) A先生拒絕撤銷其反對(R1/38-39)，理由如下：
- (a) 「本人與前僱主[B公司]簽訂的僱傭合約聘用書(見附件B1，第9項條款)，清楚地說明聘用的福利及條件等一籃子建議，將於99年1月1日再作檢討。」
 - (b) 「分別在99年6月10日、2000年6月14日及2001年6月4日(見附件H、H1、H2及H3)等，[B公司]發給本人以主題為Revised Terms of Service的函件，正式修改原來的僱傭合約聘用書的聘用條件，清楚地批示本人可以享有「租金退還」及「旅費津貼」的福利，而信中的第二段(except as hereinabove mentioned, other terms and conditions remain unchanged)內所提及的內容是指原來的聘用書，所以這些函件實際上是僱傭合約聘用書的補充條款，是屬於聘用書的其中一部份。因此，貴局所說本人在上述課稅年度內的受僱條款並不包含可享有「租金退還」或及「旅費津貼」並不正確。」
 - (c) 「「租金退還」或及「旅費津貼」是屬於本人僱用條件的一部份，是僱主的承諾。在過去的數年以來，本人是因為基於

這些承諾的福利而盡力工作，在服務期間並沒有要求僱主改善薪酬或其他福利，如今不知有何原因而被追討五年的補加評稅，本人認為實在不合理及不公平。」

- (d) 「有關的「租金退還」福利，[B公司]是退還本人已支付的全部租金...，此行動絕對符合《稅務條例》(以下簡稱「稅例」)的第9(1A)(a)條及第9(2)條的規定。」
 - (e) 「前僱主[B公司]承諾本人可享有「租金退還」或/及「旅費津貼」，本人亦是根據要求每年提交相關文件申報。如今發生的問題是否表示[B公司]無權利向僱員給予「租金退還」或/及「旅費津貼」等福利、或者是另有原因呢？」
 - (f) 「既然僱主承諾給予「租金退還」的福利，本人每月的薪酬並不會像貴局所述而作自由支配，相反地本人是會撥出部分作為租金的開支。」
 - (g) 「本人並不同意貴局指本人曾參與僱主為僱員提供的「住屋租金及旅遊費用稅務報銷安排」，而這些是並不符合(稅例)所指的「租金退還」或/及「旅費津貼」的說法。本人在填報僱主上述的稅務安排報銷表格時，堅信這是一項為了完成(稅例)的第9(1A)(a)條及第9(2)條的規定而必需要做的申請。事實上，僱主透過僱傭合約的補充條款給予本人「租金退還」的福利，因此本人認為是不需要作出任何申請的。」
 - (h) 「[B公司]已經在Revised Terms of Service的函件內清楚承諾本人可以享有「租金退還」等福利，本人一直以來均認為只要正確無誤地提交全部有關的文件，本人是可以根據(稅例)的第9(1A)(a)條及第9(2)條的規定，獲得「租金退還」等的稅務優惠。」
 - (i) 「從每年由僱主發出的Employer's return...及稅局發給本人的薪俸稅評稅及繳納稅款通知書...上的「本人入息」及「寓所」兩項數字中，本人相信由僱主承諾所享有的「租金退還」等福利是獲得了稅局的支持後才評核出來的。貴局為何會在七年之後的今天，突然推翻過去數年的評稅結果，並指本人不能享有「租金退還」等福利而要對本人補加評稅呢？」
- (16) 評稅主任認為A先生的1998/99及2000/01課稅年度薪俸稅補加評稅應進一步修訂如下：

1998/99

2000/01

	元	元
入息 [第(3)(c)項事實]	107,992	213,796
加： 1998年5月份薪金		
[第(10)項事實，附件F, b1/72]]	35,616	—
退還租金 [第(3)(d)項事實]	137,500	97,500
旅遊費用 [第(7)(h)項事實]	<u>—</u>	<u>27,093</u>
	281,108	338,389
減： 向認可退休計劃支付的供款	<u>—</u>	<u>3,000</u>
	281,108	335,389
減： 基本免稅額	<u>108,000</u>	<u>108,000</u>
應課稅入息實額	173,108	227,389
減： 先前評定的應課稅入息實額		
[第(5)項事實]	<u>10,791</u>	<u>122,393</u>
補加應課稅入息實額	<u>162,317</u>	<u>104,996</u>
應繳稅款	18,928	28,156
減： 先前評定的稅款 [第(5)項事實]	<u>215</u>	<u>10,306</u>
補加稅款	<u>18,713</u>	<u>17,850</u>

有關稅例

3. 就薪俸稅的徵收，稅例第 8(1)(a)條〔R2 文件集，第 1–2 頁〕規定

「... 每個人在每個課稅年度從以下來源所得而於香港產生或自香港的入息，均須予以徵收薪俸稅—

(a) 任何有收益的職位或受僱工作；」

4. 稅例第 9(1)條〔1/12/2000 版本；R2 文件集，第 7–8 頁〕規定：

「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，但不包括—
- (i) 僱主發給僱員並由僱員僅用於旅遊的度假券或旅費的價值；
 - (ii) 作購買任何該等度假券或用作旅費並僅為此目的而用去的津貼；
 - (iii) 該僱員使用第(i)或(ii)節所提述的度假券或旅費於任何旅程

時，僱主就該旅程而支付給該僱員的個人行李搬運津貼並由該僱員僅用於搬運個人行李的津貼；

...

(b) 由僱主或相聯法團所提供的免租居住地方的租值；

5. 稅例第 9(1A)條〔1/12/2000 版本；R2 文件集，第 8 頁〕規定：

「(a) 即使第(1)(a)款另有規定，如僱主...—

(i) 支付須由僱員支付的全部租金或其部分；或

(ii) 退還該名僱員已支付的全部租金或其部分，則該項付款或退款不得被當作為入息；...

(b) 如僱主... 已支付或退還任何居住地方的全部租金，則就第(1)款而言，該居住地方須被當作是由僱主...(向僱員)免租提供的。」

6. 稅例第 9(2)條〔1/12/2000 版本；R2 文件集，第 8 頁〕規定：

「由僱主... 所提供的居住地方的租值，須被當作相等於以下差額的10%，該差額即指在獲提供居住地方期間僱員從僱主處獲得的第9(1)(a)條所述的入息，減去在該期間所招致的第12(1)(a)及(b)條所訂定的支出、開支及免稅額，...。」

7. 稅例第68(4)條規定：

「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。」

聆訊

8. A 先生委托其妻子 F 女士代表出席聆訊，重申其[上訴理由陳述書]的內容(B1/2-4)。F 女士指出，根據 A 先生的認知，他受僱於 B 公司的報酬裏除包括薪金外是另含住屋租金及海外旅遊費的，而兩者都應給予相應的稅務扣減。

9. F 女士強調有關的住屋租金及海外旅遊費是 A 先生的真實支出，不該被算入他的受僱入息內。她認為 A 先生是按照 B 公司的安排訂約支薪及申請住屋租金及海外旅遊費退款的，而 B 公司又是大公司，相信其所訂的合約及退款安排是應該符合稅例的扣減要求的，所以不應將有關的租金及旅遊費退款算入 A 先生的應課稅入息。倘若 B 公司的安排是不符合稅例的話，亦是 B 公司的錯誤，A 先生是無辜的，主張本委員會容許 A 先生追補修正，將合約不符合稅例的地方重新以符合稅例的修

正好，然後准予他住屋租金及海外旅遊費的有關稅務扣減。

10. 本委員會聆訊席前指出，根據稅例，A 先生必須證明他收自 B 公司的海外旅遊費必須是稅例第 9 (1)(a)條所規定的度假券或旅費，而住屋租金又必須是稅例第 9(1A)(a)(b)條所規定的租金退還，否則他與 B 公司的有關退款報稅安排是不符合稅例，他亦不能獲得相關的稅務扣減。究竟 A 先生與 B 公司的費用退款安排是否符合稅例第 9 (1)(a)條及第 9(1A)(a)(b)條，這是事實及證據的問題，本委員會會按照稅例作出裁決。

11. 但本委員會是沒有權力去容許上訴人追補修正已發生的事實及證據的。對 F 女士主張的追補修正，本委員會無權受理，亦不予支持。

12. 現本委員會對 A 先生的上訴作出裁決如下。我們會先處理 A 先生關於‘住屋租金’的上訴，然後再處理關於‘海外旅遊費’的上訴。

租金退還

13. A 先生聲稱他受僱於 B 公司的職級，根據 B 公司的職員手冊 (B1/65, 66)，是享有住屋租金(及旅遊費用等)稅務報銷，而 B 公司亦作出了有關報銷安排 (B1/75-95)。他認為他已根據 B 公司的僱傭條件真實地支出了住屋租金(及旅遊費用)，所以應享有相應的稅務扣減福利。他在 [上訴理由陳述書] (B1/3-4) 中說道：

「(二) 理由陳述及所據事實：

1. 本人在有關課稅年度期間受僱於[B公司]。根據[B公司]的職員手冊內所載的「住屋租金稅務報銷安排」及「海外旅遊費用稅務報銷安排」的條款，該等條款為僱傭合約的一部份，本人的職級是符合享有以上的福利。

...

8. 稅務條例9(1A)(a)規定，讓僱員有機會獲僱主提供的租金福利，這不會被視為入息而要繳稅。至於應該如何作申報，本人實在不了解，

...

12. 本人反覆地研究了稅局的來函，使本人相信前僱主[B公司]在替本人申報住屋租金稅務報銷時，可能存在錯失，未有依據稅務條例的要求進行全面配合及部署，究竟原因為何，本人不便胡亂猜測。總之，前僱主[B公司]欲透過稅務條例的規定，給予本

人租金退還及稅務扣減是事實，而本人亦是基於僱主的這個承諾而努力工作，在服務期間並沒有要求僱主改善薪酬或福利。

13. 現在發生的問題，令本人喪失了應該享有福利的權利，而事情的發生，並不是本人可以知道，更是無機會向僱主爭取作出修正，以保障自身的權利，這是否公平，實在值得商榷。」

14. 據 A 先生所述，他跟 B 公司約定的受僱入息裡除薪金外是另含租金(及旅遊費)退還的，為何到頭來可以變成祇有受僱入息呢？A 先生感到困惑及感到受到了不公平對待，這點本委員會是理解並同情的。縱然如此，本委員會仍須指出，他跟 B 公司的租金報銷扣減安排實在是不符合稅例第 9(1A)(a)條對有關租金退還的規定的。

15. 稅例第 8(1)(a)條規定任何源於香港職位或受僱工作的入息，均須予以徵收薪俸稅。稅例第 9(1)條對第 8(1)(a)條「入息」一詞的釋義包括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。

16. 稅例根本就沒有直接扣減租金的條款。稅例祇規定不將僱主或相聯法團所支付（第 9(1A)(a)(i)條）或退還（第 9(1A)(a)(ii)條）的租金計入僱員的應課稅入息，而是將僱員從僱主處獲得的第 9(1)(a)條所述的入息，減去在該期間所招致的第 12(1)(a)及(b)條所訂的支出及開支後的 10%來當作第 9(1)(b)款租值來計進入息。倘若有關的租金不是僱主或相聯法團支付或退還的話，第 9(1A)(a)、(b)條就不適用，有關的租金就得不到免被視為入息的處理，須被納入為受僱工作的入息，予以徵收薪俸稅。

17. 由此可見，除非 A 先生能證明有關租金乃 B 公司支付或退還的，否則縱然他真實支出了該等租金，他仍不能援引第 9(1A)(a)款規定，將該項租金免除被計入他的應課稅入息去。

18. 本案不爭的事實是 A 先生每月收取定額薪金，每年報稅，B 公司便以更改合約條款形式從已付薪酬中扣減 A 先生所報銷的租金後報稅。亦即是說，每年為了報稅，B 公司將早已屬於 A 先生的薪金收入款項分拆出某部份作稅務上的租金退款。

19. D28/00, IRBRD, vol 15, 330, 333 [R2/47] 一案的事實與本案相似。該案納稅人按其僱傭合約的約定每月支取薪金\$62,500，其後他追溯更改薪金為包含租金付款每月\$26,000。該案委員會駁回納稅人的追溯更改，指出沒有法律依據容許納稅人及其僱主把原已屬於納稅人的薪金收入分拆出某部份作稅務上的租金退款，說：

「我們找不到先例，亦沒有先例展示給我們，容許納稅人及其僱主為了稅務緣故對納稅人已獲得支付的入息的性質從薪金追溯更改成為縮減薪金加租金。如斯更改，以我們之見，極其量祇可向將來推行。單這一點我們已足以駁回有關上訴。」

英文原文：

'We know of no authority, and none was given to us, that allows the Taxpayer and the Employer for taxation purposes to retrospectively alter the nature of the income accrued by, and paid to, the Taxpayer from salary to a reduced salary plus rent. Such a change could, at best in our view, only take place prospectively. This is sufficient for us to dismiss the appeal.'

20. D34/96, IRBRD, vol 11, 497, 502 [R2/43] 一案的事實亦與本案相似。該案的納稅人由始至終只從僱主處收取雙方擬定的佣金，年終時才把部份佣金收入撥歸退還租金，該案委員會認為如斯做法祇是為了稅例第 9 (1A)(a) 的稅務利益，故駁回租金退還的說法，說：

「... 本案不是兩方同意僱聘酬金分兩部份，其一是租金退還而另外的是佣金。本案是兩方同意僱聘酬金祇有一個成份，那就是佣金，然後同意於年底，視乎所賺佣金，標籤部份為租金，餘數作佣金。事實上，全數佣金由始至終都是根據既定的百分比或支付佣金比例賺取的佣金。」

英文原文：

'...This is not a case of two parties agreeing on an employment package comprising two components, one being rent refund and the other being commission. This is a case of two parties agreeing on an employment package comprising of only one component, namely commission and then agreeing at the end of the year, depending on the commission earned, to label part of that component rent refund and the balance commission. In fact, the whole amount was, from beginning to end, commission earned based on an agreed percentage or a commission pay-out scale.'

20. 從另一角度，若 B 公司是在退還租金，而非單純標籤薪金作租金的話，好應按 A 先生真實花的租金多少退還。但事實並非如此。A 先生所租住的單位的租金從 2000 年 5 月起由原先的 12,500 元減至 8,500 元〔B1 文件集，第 82 及 86 頁〕，但 A 先生的 2000 年 4 月份及 5 月份薪酬不變，仍然支取定額 25,000 元〔B1 文件集，第 69 頁〕。租金從 2002 年 5 月起由先前的 8,500 元減至 8,000 元〔B1 文件集，第 86 及 89 頁〕，但 A 先生的 2002 年 4 月份及 5 月的薪酬同樣是定額的 23,500 元〔B1 文件集，第 71 頁〕。

21. Commissioner of Inland Revenue v Peter Leslie 5 HKTC 683, 696 [R2/28] 一案的納稅人每月支取按職級訂定的定額住屋津貼，委員會以多數裁定有關的住屋津貼屬租金退還，免課薪俸稅，稅局局長不服，向高等法院上訴。原訟庭 Recorder Edward Chan 批准稅局局長的上訴，裁定無論僱員繳付租金多寡都能支取到的定額津貼是不能夠符合租金退款的定義的：

「我已指出，我認為當前要問的問題是僱主及納稅人的行為能否構成僱傭合約的責任變更，或該等行為能否顯示僱主及納稅人曾意圖將\$410,040.00的付款以不同於僱傭合約所訂的基礎來交收的。在這方面我已認定各關係人的行為顯示他們是意圖付款以不同於僱傭合約所訂的基礎來進行的。譬如，合約第5.2條限定納稅人須呈交給僱主他所繳付的實際租金的證據。但是，很明顯納稅人沒有這樣做，而僱主亦以行為同意納稅人不需要這樣做。簡單說，以這案的情況看來，我似乎覺得僱主已放棄其合約權利去要求納稅人證明僱主所支付的住屋津貼是不多過納稅人所支付的住屋租金。納稅人亦已同意該等安排，因為他亦認為他有權以職級的最高限額支取津貼，無論他有否真正支付過任何租金。」

英文原文：

‘As I have pointed out above, I am of the view that a pertinent question to ask is whether the conducts on the parts of the employer and the taxpayer would constitute a variation of the obligations under the employment contract, or whether these conducts were such that they showed that the employer and the taxpayer had intended that the payment of \$410,040.00 was paid and received on basis different from what was strictly stipulated in the contract of employment. In this respect I have come to the view that the conducts of the parties were such that they showed that they intended that the payment should be on a basis different from what was strictly stipulated in the contract of employment. For instance, clause 5.2 of the contract would enjoin the taxpayer to submit to the employer the evidence of the actual rental payment he made. However, plainly the taxpayer did not do so, and the employer had also by its conduct agreed that he needed not do so. In short, the circumstances of this case, it would appear to me that the employer had waived its right under the contract to require the taxpayer to show him that the amount the housing benefit paid was no more than the amount of rent paid by the taxpayer for his accommodation. The taxpayer had also agreed to such altered arrangement over the question of the housing benefit because he too considered that he was entitled to be paid the maximum amount capped regardless of whether he actually spent any such sum on rent at all.’

22. 同樣，D19/95, IRBRD, vol 10, 157, 161 [R2/37] 一案的僱主祇支付現金津貼給其僱員，但並不理會其僱員是如何將該等津貼用在住房上。該案委員會裁定，雖然納稅人確實有將部份津貼花在租住房屋上，亦不可單以此理由把僱主向他作出的「支款」改變為「退款」：

「這些因素整體顯示所爭議的款額是僱主交給納稅人作一般處理的現金津貼。僱主不理會其僱員是如何將該等津貼用在住房上。納稅人將部份津

貼在部份時間花在租住酒店房間及後租住物業K的事實幫不了他。單憑此點不能將(僱主給他的)「支款」改變為「退款」。我們因此決定支付給納稅人的純粹是津貼而該等津貼應依照稅例第9(1)(a)條適當地徵稅。」

英文原文：

'The totality of these factors indicates that the sums in dispute were cash allowances which were placed generally at the disposal of the Taxpayer by the Employer. The Employer was not concerned whether the payments were actually spent by the Taxpayer on housing. The fact that some amount of the payments for part of the period was used by the Taxpayer to occupy a hotel room and later to rent Property K is of no assistance to him. This cannot of itself convert a payment into a refund. We therefore conclude that the payments made to the Taxpayer were simply allowances which were properly subject to tax under section 9(1)(a).'

23. 本案不爭的事實是，A先生從B公司取得的薪金入息，根本不會因他支付的租金多少而有所變動，因此，B公司支付給他的不可能是稅例第9(1A)(a)條所規定的租金退款。

24. 綜合上述理據，A先生所爭議的租金退款顯然不符合稅例第9(1A)(a)條規定，本委員會予以駁回。

旅遊費

25. 要稅務扣減旅遊費就必須要符合稅例第9(1)(a)條規定，有關的費用必須是「(i)僱主發給僱員並由僱員僅用於旅遊的度假券或旅費的價值；(ii)作購買任何該等度假券或用作旅費並僅為此目的而用去的津貼；...」。

26. B公司事實上沒有發給過給A先生任何度假券或旅費的價值，亦沒有發給過給A先生任何用作購買度假券或用作旅費的津貼。

27. 此外，根據職員手冊[B1/66]，上訴人只可享有其本人、配偶及子女旅遊開支的扣減，但他在1999/2000課稅年度期間就連其岳母E女士的旅費6,938元也獲扣除〔B1文件集，第92-93頁〕。由於可見證，B公司根本沒有理會A先生所報銷的旅遊費用是否依約扣減。B公司祇在每年報稅的時候按A先生所報銷的旅遊費，把部份先前已支付給A先生的薪金標籤成旅遊費退款，用作稅務扣減。

28. 因此，按D19/95, IRBRD, vol 10, 157, 161 [R2/37]一案的判決精神(見上文第22段)，雖然納稅人確實有花旅遊費，但亦不可單以此理由把僱主向他作出的「薪金支款」部份改變成為「旅遊費退款」。

29. 與租金退還一樣，A先生所爭議的旅遊費退款亦顯然不符合稅例第9(1)(a)條規定，本委員會亦予以駁回。

裁決

30. 綜合上述分析，上訴人A先生未能完成稅例第68(4)條規定的舉證責任。

31. 據此，本委員會裁定納稅人的上訴被駁回，並指示1998/99及2000/01課稅年度的薪俸稅補加評稅按第(16)項事實予以修訂，而1999/2000、2001/02及2002/03課稅年度的薪俸稅補加評稅則予以確認。