



中華人民共和國香港特別行政區
稅務局

稅務條例釋義及執行指引

第 16 號(修訂本)

附帶利益的課稅

本指引旨在為納稅人及其授權代表提供資料及指導。指引本身並無法律約束力，亦不會影響任何人士向稅務局局長、稅務上訴委員會或法院提出反對或上訴的權利。

本指引取代於 1991 年 1 月 29 日發出的指引。

稅務局局長 劉麥懿明

2003 年 10 月

稅務條例釋義及執行指引

第 16 號(修訂本)

目錄

| | 段數 |
|---------------------|----|
| 引言 | 1 |
| 法例修訂的背景 | 2 |
| Glynn 案前的評稅慣例 | 3 |
| Glynn 案例 - 上訴庭的裁決 | 6 |
| 政府對上訴法庭裁決的回應 | 8 |
| 樞密院的上訴結果 | 9 |
| 1991 年法例修訂的細節 | 14 |
| 特定利益的處理 | 18 |
| 僱主為僱員償還個人法律責任 | 19 |
| 可轉換成為金錢的利益 | 20 |
| 教育福利 | 23 |
| 僱主提供汽車(或船隻)給僱員作私人用途 | 26 |
| 供僱員使用的康樂設施 / 度假屋 | 29 |
| 僱主支付的公用事業服務費用 | 30 |
| 按低於市場利率向僱員提供的貸款 | 32 |
| 信用卡 | 33 |
| 會籍利益 | 34 |
| 度假旅程利益 | 35 |
| 附註 | |

引言

《1991年稅務(修訂)條例》(下稱“1991年修訂”)推行後，稅務局認為有必要解釋修訂條例的原因，以及概括說明稅務局在處理僱員及職位出任人所收受的附帶利益徵稅問題上所採取的方法。本執行指引概述的附帶利益，不包括僱員收受的直接金錢利益及有關房屋與股票證券等利益。

法例修訂的背景

2. *David Hardy Glynn v Commissioner of Inland Revenue 3 HKTC 245*(以下簡稱“*Glynn*”)一案對附帶利益的徵稅影響深遠，最後更引致當局制訂本文所討論的1991年修訂。在討論這宗判例的重要之處前，有必要先概述稅務局在該案前對附帶利益評稅所採用的評稅慣例。

Glynn 案前的評稅慣例

3. 《稅務條例》第8(1)條規定，薪俸稅是按照每個人在每個課稅年度從任何有收益的職位或受僱工作及任何退休金所得而於香港產生或得自香港的入息徵收。該條文對“任何有收益的職位或受僱工作”，並沒有給予詳盡的定義。不過，《稅務條例》第9(1)條中則列舉了一些較為常見的入息種類。雖然其中“額外賞賜”一詞並無加以界定，但是在開始推行《稅務條例》時已包括在這條文內。

4. 在 *Glynn* 案例之前，稅務局及從事稅務工作的人士一般都同意，決定額外賞賜或附帶利益是否需要課稅，須以英國判例衍生的原則為依據。根據稅務局的理理解，英國案例確立的原則是，凡以非金錢形式收取的利益，除非該條例另有明文規定，否則只會在具有“金錢等值”的情況下才須課稅。“金錢等值”是指利益收受人可將收取的利益（以出售或其他方法）轉換為金錢，又或指該等利益可以用作償還僱員須負上的個人法律責任。然而，如果僱員無須負擔有關開支，而利益也不可以轉換成為金錢，則稅務局一般會接受該項利益無須課稅。

5. 在教育津貼方面，稅務局一向認為由僱主替僱員的子女支付的任何教育開支，都是僱員的應課稅利益。這個見解所依據的原則，是僱員身為父母，不可能將子女的教育費轉嫁給第三者負擔。因此，任何由僱主在僱員的子女教育方面所支付的款項，都會被視為償還僱員的個人法律責任，因此具有“金錢等值”。

***Glynn* 案例—上訴庭的裁決**

6. 在 *Glynn* 一案中，*Glynn* 先生女兒的學費，是由僱主直接支付給學校的。概括地說，該案的爭議點是僱主支付的款項會否構成 *Glynn* 先生的應課稅入息，或可否以透過付款安排而避免課稅。

7. 上訴庭法官以大比數裁定，稅務局將上文所述的款項列為應課薪俸稅收入是正確的。這是一個重要的判決(載於 2 *HKTC* 383)，最少在兩方面來說：第一，法庭內的三位法官全部同意，一般人錯誤地假設英國法例是直接關乎香港並適用於香港；第二，大多數法官均認為《稅務條例》所訂“額外賞賜”一詞，應按一般的廣義解釋。若嚴格引用這項判決，僱員得自職位的所有利益都須課稅。

政府對上訴法庭裁決的回應

8. 鑑於這項裁決的影響，特別是在確定及評估利益的價值方面，政府認為應修訂《稅務條例》，以符合稅務局在 *Glynn* 一案前所採用的慣例。稅務局局長在 1983 年 3 月發出的公開聲明中公布了這個決定，並且表明，在新的法例推出前，稅務局仍會繼續採用 *Glynn* 案前的慣例。修訂條例的起草工作隨即展開，但修訂條例的最後定案，則要待 *Glynn* 先生在樞密院的上訴結果公布後，方可作實。

樞密院的上訴結果

9. 樞密院的裁決與上訴庭的判決相反，該院認為，對同樣題材而言，解釋英國稅法用語的典據，有助詮釋《稅務條例》的相同用語。此外，樞密院又裁定，《稅務條例》中就“額外賞賜”的解釋，與英國稅法相同。

10. 這項判決(載於 3 HKTC 245)，認同稅務局在 *Glynn* 一案前的理解，符合下列項目的收入，都構成應課稅額外賞賜：

- (a) 從可轉換為金錢的財產取得的金錢；以及
- (b) 為償還僱員債務而支付的金錢。

不過，司法委員會更進一步認為，僱主按照僱傭合約替納稅人償還的債務，與僱主按照僱傭合約支付給僱員的現金利益，兩者沒有分別。樞密院認為，按照僱員要求而付出的金錢，是相等於支付給僱員金錢。因此僱主按照僱傭合約，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而支付金錢。這是僱員的部分薪酬或金錢上的額外賞賜，須要徵稅。

11. 這項判決不包括僱員得自受僱工作的所有利益。不可以轉換為金錢的利益，如非涉及金錢支出，或開支並非全部或部分可歸因於某一僱員，均無須課稅¹。樞密院為此舉出了僱主為所有僱員提供一所托兒所作例子。此外，利益若非因合約(例如：基於同情)規定須支付費用而產生，亦非可預計及持續的，就無須課稅。樞密院對這類利益的立場，反映了稅務局在 *Glynn* 案前的慣例。

12. 另一方面，樞密院的判決，亦有別於稅務局在 *Glynn* 案前採用的慣例。稅務局的慣例是如果負責支付有關費用的人是僱主而非僱員，則該項不可轉換為金錢的利益是無須徵收薪俸稅。

13. 樞密院在 *Glynn* 一案的判決確定了並非所有得自受僱工作的利益都納入應課薪俸稅的範圍內，因此，在一定程度上減低了上訴庭判決的影響。不過，該項判決，尤其是在實質上否定了“法律責任準則”這個課稅準則方面，清楚顯示以前法例所包括的範圍，實在較稅務局在 *Glynn* 案前所理解的為廣。

1991 年法例修訂的細節

14. 正如政府在上訴庭判決後發出的公布所預告，當局修訂了《稅務條例》，以符合稅務局在 *Glynn* 案前有關附帶利益的評稅慣例，在《稅務條例》第 9(1)(a)條新增分段(iv)，加入“法律責任準則”，訂明任何款項如是用以履行僱主本身所負的唯一的

法律責任，則可以豁免課稅；但這項豁免，並不適用於僱主為償還僱員所負的法律責任而支付的任何款項，這類款項如以往一樣通常會視為應課薪俸稅的額外賞賜。

15. 《稅務條例》第 9(1)(a)條新增分段所訂明的豁免課稅情況，必須符合新條文第 9(2A)條²的規定。該條文訂明，可轉換為金錢的利益及僱主在僱員的子女教育方面支付的款項，即使有關款項可說成是僱主的法律責任，仍須課薪俸稅。

16. 在《稅務條例》第 9(6)條³中加入了兩個新定義。第一，是採納《稅務條例》第 V 部分的準則，為教育利益的徵稅條文而加入“僱員的子女”的定義。第二，是為“僱員”一詞訂立新定義，把職位出任人亦包括在內。加入該項定義，是為了清楚顯示，新的《稅務條例》第 9(1)(a)(iv)條獲得豁免計入應課稅入息的利益，適用於僱員及職位出任人。另外，這個定義亦確保職位出任人的房屋利益稅務負擔與僱員相同。

17. 《稅務條例》第 8(2)(g)條亦作修改，確定得自教育基金的款項可豁免徵收薪俸稅的規定，只適用於接受有關教育的人士。上述修訂旨在避免引起爭議，防止納稅人根據第 8(2)(g)條，辯稱僱主提供給僱員子女的教育利益，並非僱員的應課稅入息。

特定利益的處理

18. 下文詳列本局如何處理僱員及職位出任人得自僱主或其他人士的各種非現金附帶利益的課稅問題。由於提供附帶利益的每個特定安排，都會影響課稅結果，因此所舉的都只是一般性的例子。在此必須強調，本局承認並接納形形色色的合法聘用條件，但對於公然或有計劃的避稅安排，本局必會採取行動。關於後者，《稅務條例》第 61A 條的條文大致規定，如訂立一項交易的唯一或主要目的是獲得稅項利益，稅務局便可採用適合的方式評稅，以消弭該項交易中原本可獲得的稅項利益。此外，《稅務條例》第 61 條訂明，虛假或虛構的交易及產權處置可不予理會。不過，在以下例子中，本局假設所提供的有關利益，無須引用反避稅條文處理。

僱主為僱員償還個人法律責任

19. 樞密院確認 *Glynn* 個案中的決定，認為額外賞賜包括為償還僱員的債項而支付的金錢，這情況沒有因上文討論過的 1991 年修訂而受到影響。因此，如有關的款項是由僱主支付作為償還僱員的債項，本局會視之為該僱員的應課稅入息。

可轉換成為金錢的利益

20. 樞密院亦確認，額外賞賜包括從可轉換為金錢的財產中得到的金錢。有關情況沒有因引入第 9(1)(a)(iv) 條的“法律責任準則”而受到影響。第 9(2A)² 條訂明，該項準則的效用，不是把“能被收受人轉換成為金錢的任何利益”⁴ 從入息剔除。

21. 如一項利益屬於某種形式的資產，可藉着出售而轉換為金錢，本局的基本處理方法是，假如在收取有關利益時把該項資產在公開市場出售，出售資產可合理預期得到的款項(即“二手”價值⁵)將會視為應評稅款額。

22. 某些不可藉着出售而轉換為金錢的利益⁶，有時可藉着其他方式轉換為金錢。例如，僱員按照安排可獲僱主免費提供汽車使用(但不是擁有)，也可“放棄”汽車使用權以取得額外薪金，本局會視此種利益為可轉換為金錢，因此須課稅(請參閱 *Heaton v Bell* 46 TC 211)。為這類利益訂定嚴格的估值規則並不可行，本局的處理方法須視乎利益的性質，以及提供利益的有關情況而定。不過，一般而言，本局會盡量客觀地評定，如僱員在選擇把利益“轉換”為金錢時，可取得的金錢數額。就上述例子來說，假如該僱員放棄有關利益，本局會視他原本可收取的額外薪金數額為每年的應評稅入息。

教育福利

23. 根據第 9(2A) 條的規定，僱主在僱員的子女教育方面所支付的款項，不受第 9(1)(a)(iv) 條的“法律責任準則”所規限。因此，如款項是根據僱員的僱傭合約支付，則不論須負責支付有關開支的一方是僱員還是僱主，所支付的款項將會被視為僱員的應課稅入息。

24. 本局對“僱主在僱員的子女教育方面所支付的款項”的理解，是不僅涵蓋學費開支，也涵蓋寄宿費及學校郊遊費等的附帶教育開支。2003年4月1日前支付的與教育有關的旅費開支，根據《稅務條例》第9(1)(a)(i)及(ii)條的規定無須課稅。不過，第9(1)(a)(i)及(ii)條被《2003年收入(第2號)條例》廢除後，這些款項由2003年4月1日起須予徵稅。

25. 按照英國案例 *Barclays Bank v Naylor* 39 TC 256 的決定，假如僱員的子女在教育方面的開支，是利用僱主資助的真正全權信託提供屬於子女的入息支付，本局會承認僱員沒有收取應課稅利益。

僱主提供汽車(或船隻)給僱員作私人用途

26. 如僱員獲准使用僱主所擁有的汽車作私人用途，只要僱員不能把利益轉換為金錢，本局會接納有關利益無須課稅[請對比上文第22段所述情況]。

27. 如該汽車轉讓予僱員，有關利益須按收取時的可轉換價值徵收薪俸稅[請參閱上文第21段]。

28. 僱主替僱員支付關乎私人用途的開支，亦會產生應課稅利益，應評稅額相等於僱主為繳付有關開支而支付的數額[請參閱上文第19段]。

供僱員使用的康樂設施／度假屋

29. 如僱員不能夠把利益轉換為金錢，有關利益便無須課薪俸稅。

僱主支付的公用事業服務費用

30. 如僱主是唯一負責支付僱員住所的公用事業服務費用的一方，僱主支付的款項便不包括在入息的範圍內[第9(1)(a)(iv)條]。由於公用事業服務不能被僱員轉換為金錢，因此不可以引用新增的例外原則[第9(2A)(a)條]，把利益計算在應課稅入息內。按照慣例，如公用事業公司所提供的帳戶是獨以僱主的名義開立，本局會接納這情形沒有產生應課稅利益。

31. 供應給僱員住所的其他利益—如家具及家傭—只要僱主是唯一負責支付開支的一方，而僱員又不能把利益轉換為金錢，同樣無須徵稅。

按低於市場利率向僱員提供的貸款

32. 本局接納如僱主提供免息及低息貸款給僱員，只要提供此利益所涉及的成本是僱主單獨承擔的責任，有關貸款就不是應課稅利益。不過，本局接納此點，前題是僱員所收取的利益(即支付低於市場利率的款項)本身不可以轉換為金錢。

信用卡

33. 僱主有時會提供信用卡給僱員，以便他按照安排利用該信用卡支付開支，而帳單則寄給僱主支付帳款。如僱員使用該信用卡作私人用途，本局認為所得到的利益須課薪俸稅。這是因為按照一般用法，該信用卡的持有人(即該僱員)有法律責任為所取得的貨物或服務付款，只不過這個法律責任實際上由僱主履行了。上文第 19 段已討論過，如此償還法律責任相等於一項應課稅利益。

會藉利益

34. 購買會所的公司會藉的費用，不會產生應課稅利益。本局明白公司會藉利益的享用權可以由一名僱員轉至另一名僱員，所以這樣的開支不可能歸屬於某個特定的僱員。另一方面，如僱主為某個僱員支付個人會藉費用或其他會所開支，有關款項便構成該僱員的應課稅入息。

度假旅程利益

35. 在 2003 年 4 月 1 日之前，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可豁免繳納薪俸稅。同樣，用作購買該等度假券或用作旅費的津貼，以及僱員在使用有關度假券或旅費時所獲得的個人行李搬運津貼也可豁免繳納薪俸稅，惟此等津貼須使用作有關用途。在 2003 年 4 月 1 日生效的《2003 年收入(第 2 號)條例》通過後，這些利益已不再獲豁免繳稅。

36. 此外，第 9(2A)條亦作修訂，規定由 2003 年 4 月 1 日起，僱主在度假旅程方面為僱員的利益而支付的所有實際款項，不論有關利益是否可轉換為現金，也不論利益是否僱員本身的基本法律責任，都納入僱員的應課稅入息。詳情請參閱《稅務條例釋義及執行指引第 41 號》。

附註 1 就 2003 年 4 月 1 日之後提供的度假旅程利益，本局採納不同的處理方法，詳情請參閱《稅務條例釋義及執行指引第 41 號》第 18 段。

2 第 9(2A)條經《2003 年收入(第 2 號)條例》進一步修訂後，2003 年 4 月 1 日之後提供的度假旅程利益須課薪俸稅。

3 《2003 年收入(第 2 號)條例》為第 9(6)條新增了“度假旅程”的定義。

4 《2003 年收入(第 2 號)條例》把有關語句改為“符合以下說明的任何利益- (ii)能被收受人轉換為金錢”。

5 這個處理方法不適用於 2003 年 4 月 1 日之後提供的度假旅程利益，詳情請參閱《稅務條例釋義及執行指引第 41 號》。

6 2003 年 4 月 1 日之後提供的度假旅程利益不包括在內。對於度假旅程利益的課稅問題，請參閱《稅務條例釋義及執行指引第 41 號》。