



中华人民共和国香港特别行政区
税务局

税务条例释义及执行指引

第 41 号

薪俸税
度假旅程利益的课税

本指引旨在为纳税人及其授权代表提供资料及指导。指引本身并无法律约束力，亦不会影响任何人士向税务局局长、税务上诉委员会或法院提出反对或上诉的权利。

税务局局长 刘麦懿明

2003 年 8 月

税务条例释义及执行指引

第 41 号

目录

	段数
引言	1
修订前的情况	2
修订的背景	3
第 9(2A)条的修订	7
度假旅程及评税基准	13
范例	23
过渡安排	24
避税	28

引言

在 2003 年 4 月 1 日生效的《2003 年收入(第 2 号)条例》通过后，本局认为有需要阐释修订《税务条例》(“该条例”)第 9 条的背景及原因，并概述税务局(“本局”)对有关修订的释义及执行指引。

修订前的情况

2. 在 2003 年 4 月 1 日之前，雇主发给雇员并由雇员仅用于旅游的度假券或旅费的价值是豁免缴纳薪俸税的[该条例第 9(1)(a)(i)条]。这项豁免亦适用于任何用作购买该等度假券或用作旅费的津贴[第 9(1)(a)(ii)条]，以及雇员在使用有关度假券或旅费时所获得的个人行李搬运津贴[第 9(1)(a)(iii)条]，惟有关豁免仅限于花在该指明用途上的津贴。

修订的背景

3. 《税务条例释义及执行指引》第 16 号详列本局对因附带福利而须课缴薪俸税的立场。重点是本局在 *Glynn v CIR (1989) 3 HKTC 245* 一案以前的评税立场是雇员或职位的出任人从雇主或其它人士所获得非金钱形式的利益(除非该条例另有具体条文涵盖)，只会在具有“金钱等值”的情况下才须课税。“金钱等值”是指雇员或职位出任人可将收取的利益转换为金钱，又或指雇主替雇员偿还雇员负上的个人法律责任的利益。*Glynn* 案确认了这个评税立场，但同时裁定除了某些特别项目外，不可转换为金钱的利益是须课税的。为了回复 *Glynn* 案以前的评税立场，并局限 *Glynn* 案的影响，该条例在 1991 年加入了一些新条文：

- (a) 第 9(1)(a)(iv)条把雇主负有唯一的法律责任而支付相关款项的任何利益，免除在应课税入息的范围外[除第(2A)款另有规定外]。换句话说，任何由雇主为偿还雇员负上的法律责任而支付的款项，将须继续如过往般课薪俸税；
- (b) 第 9(2A)(a)条确保即使有关付款的法律责任是在雇主身上，但可转换为金钱的利益仍须课薪俸税；以及

(c) 第 9(2A)(b)条规定雇主在雇员的子女教育方面所支付的任何款项仍须课税。

4. 度假券及旅费是唯一一种获豁免课薪俸税的附带福利。为使税制更加公平，财政司司长在 2003-04 年度的财政预算案中建议取消有关豁免。这项建议获得通过，并制订为《2003 年收入(第 2 号)条例》，把该条例第 9(1)(a)(i)至(iii)条的豁免条款删除。

5. 删除上述条款的影响是度假券及旅费将会按上文第 3 段所述的实物收益的一般征税原则评税，即假如利益可转换为金钱，又或可用以偿还雇员因旅费而负上的个人法律责任，便须予评税。相反，不可转换为金钱及并非用以偿还雇员因旅费而负上的个人法律责任的度假券或旅费，则仍可继续获得豁免。例如，雇主可把度假券或旅费津贴转换为机票或度假旅行团，免税提供给雇员(及 / 或雇员的家人)。明显地，这将会提供一个避税的机会。

6. 政府认为有需要防范上述察觉到的避税行为。关于这方面，国际惯例是按照度假旅程利益的市值或雇主所支付的成本来征税。在这两个方法之中，政府决定选择后者，即按照雇主所支付的成本征税，原因是评估一项利益的市值有时会出现困难。因此，除删除第 9(1)(a)(i)至(iii)条外，还须作进一步修订以堵塞漏洞，令法例更符合国际惯例。

第 9(2A)条的修订

7. 根据该条例第 9(1)(a)条的规定，不论是得自雇主或其它人的任何额外赏赐及津贴(此乃其中两项)，一律视为从一个职位或受雇工作所得的入息，因而须课税。正如第 3 段所述，第 9(1)(a)(iv)订明了一个例外情况，即雇主支付给第三者以履行雇主本身的合约责任的任何款项，都不被视为雇员的入息。此外，第 9(2A)条规定，在以下两种情况下，第 9(1)(a)(iv)条给予的豁免将不适用：

- (a) 能被收受人转换为金钱的任何利益；或
- (b) 雇主在雇员的子女教育方面所支付的任何款项。

8. 为纠正上文第 5 段所述的情况，第 9(2A)条便须予以修订，加入第三种情况，令第 9(1)(a)(iv)条所规定的豁免不适用，即：

“(c) 雇主在度假旅程方面所支付的任何款项”。

9. 第 9(2A)(a)条亦藉此机会予以修订，即使度假旅程利益可转换为金钱，这项利益须根据新增第 9(2A)(c)条的规定，按照雇主为这项利益而支付的实际款额评税，而不是按照这项利益若转换为金钱的款额评税。

10. 上述修订的目的，是要令雇主在度假旅程方面所支付的所有款项都须征税，不论有关款项是否可转换为现金，也不论有关利益是否是雇员本身所负的首要法律责任。评税款额按照雇主支付的实际金额(即雇主支付的实际成本)计算。

11. 值得注意的是，度假旅程利益是关于或归因于雇主所支付的成本，即使该雇主没有为这项利益支付额外或增加的成本，这项利益也须课税。例如，根据雇主现有的旅游政策，一名雇员在为雇主进行的公务旅程中，可乘坐商务客位。在某一次公务旅程中，该雇员以该商务客位机票换取两张经济客位机票，让配偶陪伴他/她同行。在这情况下，虽然该名雇主没有因为提供了该配偶的机票而支付额外成本，但该配偶的机票成本实际上是由该雇主支付的，因此须课税。

12. 根据前段所述的原则，航空公司职员虽然可从雇主获得折扣或免费机票，但如雇主无须为机票支付任何款项，雇员便不会因为这项利益而被征税。在这个例子中，雇主为提供机位给雇员而支付的边际成本可不予理会，而可将机票出售的机会成本，也同样可不予理会。

度假旅程及评税基准

13. 根据第 9(6)条的定义，“度假旅程”一词是“指为度假目的而作的旅程”或“在某旅程是为度假及其它目的而作的情况下，指该旅程中为度假目的而作的部分”。第一个定义涵盖完全为度假目的而作的旅程。第二个定义涵盖为两个或更多目的而

作，但其中之一是度假目的旅程。在此情况下，与度假目的有关的部分旅程，将属于“度假旅程”所指的涵义。此外，根据该法定定义，如旅程仅是为了非度假的目的(例如公干)，相关成本将无须课税。

14. 假如旅程的目的，部分是为公务，部分是为度假，本局会视乎旅程的主要目的征税。如度假仅是附带于公务旅程，本局将不会对有关利益征税；相反地，假如雇员的一项公事仅是附带于其度假旅程，例如顺道拜访业务伙伴，则整个旅程将被视为度假性质。不过，假如旅程中为度假目的而作的部份是清晰可辨，则与该部分旅程有关的开支便须计算出来，予以评税。

15. 要计算公务兼度假旅程中属于度假所花费的开支，实在难以定下精确的公式。个案中所有情况都要加以考虑，然后才可计算出一个公平合理的数目。根据经验估计，如开支清晰可辨(例如为度假而额外逗留所用的住宿费)，这些开支将会评税。如开支并不那么清晰可辨，一般会按“度假日数”分摊，即将整个旅程所花费的总金额乘以度假日数，再除以旅程总日数。在两个情况下，机票成本一般都不会分摊，因为不管是否有度假目的，这项成本也必须支付。

16. 假如公务旅程横跨周末，这些周末日子(周六及周日)一般不会被视作度假旅程，因此在分摊成本时，无须加在度假日数上(如有的话)。不过，这个处理方法并不适用于周末日子是在公务旅程之前或之后的情况，因为公务旅程还未开始或已经结束。

17. 另一种情况是雇员在单一旅程中须到多个地点，但由于路线或其它原因而在各地之间中途停留。假如经考虑个案的情况后，认为中途停留的时间并不算太长，这些中途停留将会被视为附带于公务旅程。

18. 对于由雇主组织(或由雇主向旅行社订购)的团体度假旅程，如雇主支付的款项不可按个别雇员清晰分开，例如为一批雇员举办的香港一日游，那么成本便可按人数分摊。

19. 应注意的是，为度假旅程“支付的款项”，是指该旅程“有关”的一切开支，包括海陆空交通、住宿、膳食、观光行程、旅游保险及签证费等的开支。另一方面，如能够证明旅程的目的

并非为度假，例如是为了在雇员履任新职位或终止现有职位时把雇员及其家人接来或送离香港，雇主所支付的款项将不属于有关课税范围。对于任何这类旅程，任何前往或离开香港途中往另一地方的中途停留，将当作一项宽免而不予理会。

20. 每年提供予外籍雇员及其家人的回乡旅程，通常都是以度假为目的，因此须按照常规评税。

21. 如度假旅程的所有费用无须课税，雇主便无须申报。如对免税与否有疑问，雇主应在有关的雇主填报的薪酬及退休金报税表内注明，而有关雇员也应该同样地在其本身的报税表中注明。雇主亦可首先与评税主任澄清任何不明确的个案。不过，雇主应预早在提交报税表的最后期限之前澄清。

22. 如度假旅程利益被评税，但纳税人认为该项利益不应课税，又或评税的款额过高，他／她可如常透过反对及上诉程序提出反对或上诉。

范例

23. 对于在何时及如何就度假旅程利益评税，由于情况各异，因此不可能一一尽录。为说明本局在上文各段所述的各种情况下拟采取的做法，现举例如下：

例 1

在 2003-04 课税年度，雇主 A 向陈先生发放 30,000 元，作为他放取年假时的度假旅费津贴。不过，雇主 A 并没有要求该项津贴必须为度假旅费而耗用。陈先生于 2003 年 7 月放取年假时花了 10,000 元在度假旅游上，余下 20,000 元则留为己用。

在删除第 9(1)(a)(ii)条的豁免条文后，用来度假旅游的 10,000 元津贴便会构成陈先生 2003-04 课税年度的应评税入息。无论雇主 A 有没有对津贴的使用加以限制，都与此无关。根据该条例第 9(1)(a)条，余下的 20,000 元亦须视为受雇所得入息而予以评税。

例 2

在 2003-04 课税年度，李先生参加一个由旅行社主办的八天欧洲旅行团。李先生收到旅行社的发票，团费为 20,000 元。雇主 B 为嘉许李先生的良好工作表现，替李先生向旅行社直接支付 20,000 元团费。

雇主 B 偿还李先生支付 20,000 元团费的个人法律责任，是属于金钱等值，因此该款额会计算在李先生 2003-04 课税年度的应评税入息之内。这情况并没有因《2003 年收入(第 2 号)条例》的修订而受到影响。

例 3

在 2003-04 课税年度，雇主 C 向旅行社支付 60,000 元的澳洲旅行团团费，以供何先生与妻子及两名子女度假之用。该旅行团不可以转让予其它人。雇主 C 亦付出 3,000 元为何先生一家购买旅游保险。

虽然该旅行团不可转换为金钱，但上述合共 63,000 元是由雇主 C 为何先生及其家庭成员的度假旅程而支付，因此，根据新增的第 9(2A)(c)条，该款额会计算在何先生 2003-04 课税年度的应评税入息之内。

例 4

在 2003-04 课税年度，雇主 D 以 3,000 元购买一张旅游券，持有该券者可参加一个两天的澳门导赏团。雇主 D 把这张旅游券送给黄先生，让他在澳门度假用。该券可自由转让，并可以 2,000 元转售。

该旅游券的利益即使可以转换为金钱，也不会按其二手价值 2,000 元征收薪俸税(请参阅上文第 9 段)。因第 9(2A)(c)条的施行，雇主 D 所支付的 3,000 元须计算在黄先生 2003-04 课税年度的应评税入息之内。

例 5

- (a) 在 2003-04 课税年度，吴先生往东京公干 10 日。雇主 E 支付旅程的机票、住宿及膳食费用，总额 50,000 元。

往东京的公务旅程并非度假旅程，因此雇主 E 支付的 50,000 元与度假旅程无关，不会被计算在吴先生的应评税入息之内。在公干期间的周末日子，不会被视为度假旅程。

- (b) 情况与(a)相同，但吴先生在 10 日行程当中，趁没有工作的时候抽空一个下午前往观光，所支付的费用合共 1,000 元，该款项获得雇主 E 发还。

观光的部分可以当作附带于吴先生的公务旅程，因此，获得发还的款项不须评税。

- (c) 情况与(b)相同，但吴太与他同行。吴太自费购买机票，并与吴先生共享酒店房间而不须另付费用。她亦参加该半日观光团，并花费 1,000 元，该款项亦获得雇主 E 发还。

吴太的旅程是为度假而作，因此她所支付的 1,000 元观光费用须视为吴先生的入息而予以评税[该条例第 9(1)(a)条]。至于共享的酒店房间，由于没有因她留宿而须另付费用，因此在这方面并没有引致任何应评税入息。假如酒店征收额外费用，而该费用又获得雇主 E 发还，此项额外开支将须课税。

- (d) 情况与(a)相同，但吴先生在东京延长逗留时间两日以作观光。雇主 E 为吴先生延期留宿的部分，支付了额外住宿及膳食费用 5,000 元。

根据第 9(6)条所述的定义，“度假旅程”是为度假及其它目的而作的旅程中，为度假而作的部分旅程。由雇主 E 支付的 5,000 元是与吴先生往东京的行程中为度假而作的部分有关，将包括在他 2003-04 课税年度的应评税入息之内。

- (e) 情况与(a)相同，但吴先生的妻子及两名子女均陪伴他前往东京，共度 10 日旅程。雇主 E 已知吴先生的妻子及两名子女为度假目的而同行。事实上，该公司批准了是项安排，并为他们的旅程支付额外的机票、住宿及膳食费用 60,000 元。

吴先生的妻子及两名子女的度假旅程，是因吴先生的雇员身分而获得。由雇主 E 支付的 60,000 元款项是与度假旅程有关，因此须计算在吴先生 2003-04 课税年度的应评税入息之内。

例 6

在 2003-04 课税年度，刘先生往美国公干四日，然后在当地休假三日。雇主 F 为整个旅程向旅行社支付 80,000 元，当中包括机票、住宿、膳食、交通等费用。机票成本估计约为 10,000 元。

属休假部分的旅程是不可视作附带于公干的旅程。不过，由于属该部分旅程的开支并不容易确定金额，因此除机票的成本外，会按度假日数分摊，即 $(80,000 \text{ 元} - 10,000 \text{ 元}) \times 3/7 = 30,000 \text{ 元}$ 。

例 7

在 2003-04 课税年度，雇主 G 以 30,000 元订购商务客位机票，给苏先生前往澳洲公干之用。苏先生用这张机票换取两张经济客位机票，并为是次交易向航空公司支付了 4,000 元。苏先生的妻子使用其中一张经济客位机票，与他同行。

苏先生妻子的旅程是为度假目的而作，因此在雇主支付的款额当中，属于她的经济客位机票的部分会包括在苏先生的应评税入息之内。应课税的款额为 $(30,000 \text{ 元} + 4,000 \text{ 元}) / 2 - 4,000 \text{ 元}$ ，即 13,000 元。

例 8

梁先生前往日本、韩国及台湾，展开一趟单程公干旅行。他星期一在日本参加会议，星期二在日本中途停留，然后于星期三飞往韩国开会。他星期四在韩国再次中途停留，然后于星期五飞往台湾开会。他于星期五晚上返港。

在日本与韩国的中途停留，在五日旅程当中只占两日，在这情况下并不算太多，因此可算作是附带于梁先生的公务旅程，不须课税。

例 9

在 2003-04 课税年度，雇主 H 以 10,000 元购买一张机票，给赵先生往美国公干之用。赵先生从该旅程获得若干里数，并将之换取一张前往东京的免费机票作度假用途。

该东京免费机票的价值不须课税。雇主在这方面并没有付出任何款项。

例 10

在 2003 年 4 月，雇主 I 有见公司在截至 2002 年 12 月 31 日止一年内有破记录的利润，遂组织一次奖励旅行，奖赏所有员工到马来西亚旅游，并向办团的旅行社支付一笔 200,000 元款额。员工必须在旅游期间参加一个为期半日的集思会。

该旅程的主要目的是度假，以奖赏员工在过去一年内为公司取得令人鼓舞的成绩。因此，虽然员工需要参加半日集思会，该项利益仍须按人数摊分到各个雇员，予以评税。

例 11

在 2003-04 课税年度，新加坡人林先生同意加盟一香港公司雇主 J，出任该公司的财务总监，为期两年。雇主 J 支付 30,000 元购买机票，给林先生、他的妻子及两名子女从新加坡迁移到香港。

在 2005-06 课税年度，林先生终止受雇后，雇主 J 支付 40,000 元购买机票，供林先生与他的妻子及两名子女由香港迁返新加坡。在前往新加坡途中，他们到东京中途停留两天旅游。

上述分别为 30,000 元及 40,000 元的款项并非就度假旅程方面而支付，因此不会包括在林先生两个有关课税年度任何一年的应评税入息之内。迁返新加坡时在东京中途停留旅游可视为一项宽免，无须课税。

过渡安排

24. 由于雇员在 2003 年 4 月 1 日之前应累算的度假旅程利益，在《2003 年收入(第 2 号)条例》作出修订后仍会继续获得豁免，因此本局需要决定有关利益从何时起累算。在决定度假旅程利益的应累算日期上，本局会采用雇员有权申索支取该项利益之日[该条例第 11D(b)条]。

25. 情况有两种。第一，雇员在 2003 年 4 月 1 日之前根据其雇佣合约可享有的度假津贴(不论是应付或已付的，以及不论是按月或一次过支付的)，均可获得豁免。该项津贴只要是花费在度假上的(即使开支是在 2003 年 4 月 1 日以后支付的)，仍会按旧例予以豁免。

26. 第二，如雇员有权申索发还其度假旅费，这问题便视乎该雇员从何时起有权提出该项申索。显而易见，该雇员必须已招致有关开支，才有权申索发还款项。因此，本局会以该雇员招致旅费开支当日，作为他的利益累算日期。

27. 招致旅费开支的日期，可以该雇员为购买机票或参加旅行团等而订立合约的日期为准，这些实情可从支付订金或首期得以证明。即使没有支付订金或首期，该雇员仍可援引其它支持证据，证明他已经订立具约束力及不可撤销的协议，故而招致了有关开支。在这方面，实际支付机票或旅行团费用(或该等费用的余款，视属何情况而定)的日期并不重要。

避税

28. 一般来说，本局会按照执行指引处理有关度假旅程利益的评税，不过对于涉及或怀疑避税的个案，本局会考虑引用第 61 或 61A 条(视乎何者适用而定)作出评税，以打击避税行为。