



中華人民共和國香港特別行政區政府
稅務局

稅務條例釋義及執行指引

第 41 號

<p>薪俸稅 度假旅程利益的課稅</p>

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。

稅務局局長 劉麥懿明

2003 年 8 月

稅務條例釋義及執行指引

第 41 號

目錄

	段數
引言	1
修訂前的情況	2
修訂的背景	3
第 9(2A)條的修訂	7
度假旅程及評稅基準	13
範例	23
過渡安排	24
避稅	28

引言

在 2003 年 4 月 1 日生效的《2003 年收入(第 2 號)條例》通過後，本局認為有需要闡釋修訂《稅務條例》(“該條例”)第 9 條的背景及原因，並概述稅務局(“本局”)對有關修訂的釋義及執行指引。

修訂前的情況

2. 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是豁免繳納薪俸稅的[該條例第 9(1)(a)(i)條]。這項豁免亦適用於任何用作購買該等度假券或用作旅費的津貼[第 9(1)(a)(ii)條]，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[第 9(1)(a)(iii)條]，惟有關豁免僅限於花在該指明用途上的津貼。

修訂的背景

3. 《稅務條例釋義及執行指引》第 16 號詳列本局對因附帶福利而須課繳薪俸稅的立場。重點是本局在 *Glynn v CIR (1989) 3 HKTC 245* 一案以前的評稅立場是僱員或職位的出任人從僱主或其他人士所獲得非金錢形式的利益(除非該條例另有具體條文涵蓋)，只會在具有“金錢等值”的情況下才須課稅。“金錢等值”是指僱員或職位出任人可將收取的利益轉換為金錢，又或指僱主替僱員償還僱員負上的個人法律責任的利益。*Glynn* 案確認了這個評稅立場，但同時裁定除了某些特別項目外，不可轉換為金錢的利益是須課稅的。為了回復 *Glynn* 案以前的評稅立場，並局限 *Glynn* 案的影響，該條例在 1991 年加入了一些新條文：

- (a) 第 9(1)(a)(iv)條把僱主負有唯一的法律責任而支付相關款項的任何利益，免除在應課稅入息的範圍外[除第(2A)款另有規定外]。換句話說，任何由僱主為償還僱員負上的法律責任而支付的款項，將須繼續如過往般課薪俸稅；
- (b) 第 9(2A)(a)條確保即使有關付款的法律責任是在僱主身上，但可轉換為金錢的利益仍須課薪俸稅；以及

(c) 第 9(2A)(b)條規定僱主在僱員的子女教育方面所支付的任何款項仍須課稅。

4. 度假券及旅費是唯一一種獲豁免課薪俸稅的附帶福利。為使稅制更加公平，財政司司長在 2003-04 年度的財政預算案中建議取消有關豁免。這項建議獲得通過，並制訂為《2003 年收入(第 2 號)條例》，把該條例第 9(1)(a)(i)至(iii)條的豁免條款刪除。

5. 刪除上述條款的影響是度假券及旅費將會按上文第 3 段所述的實物收益的一般徵稅原則評稅，即假如利益可轉換為金錢，又或可用以償還僱員因旅費而負上的個人法律責任，便須予評稅。相反，不可轉換為金錢及並非用以償還僱員因旅費而負上的個人法律責任的度假券或旅費，則仍可繼續獲得豁免。例如，僱主可把度假券或旅費津貼轉換為機票或度假旅行團，免稅提供給僱員(及 / 或僱員的家人)。明顯地，這將會提供一個避稅的機會。

6. 政府認為有需要防範上述察覺到的避稅行為。關於這方面，國際慣例是按照度假旅程利益的市值或僱主所支付的成本來徵稅。在這兩個方法之中，政府決定選擇後者，即按照僱主所支付的成本徵稅，原因是評估一項利益的市值有時會出現困難。因此，除刪除第 9(1)(a)(i)至(iii)條外，還須作進一步修訂以堵塞漏洞，令法例更符合國際慣例。

第 9(2A)條的修訂

7. 根據該條例第 9(1)(a)條的規定，不論是得自僱主或其他人的任何額外賞賜及津貼(此乃其中兩項)，一律視為從一個職位或受僱工作所得的入息，因而須課稅。正如第 3 段所述，第 9(1)(a)(iv)訂明了一個例外情況，即僱主支付給第三者以履行僱主本身的合約責任的任何款項，都不被視為僱員的入息。此外，第 9(2A)條規定，在以下兩種情況下，第 9(1)(a)(iv)條給予的豁免將不適用：

(a) 能被收受人轉換為金錢的任何利益；或

(b) 僱主在僱員的子女教育方面所支付的任何款項。

8. 為糾正上文第 5 段所述的情況，第 9(2A)條便須予以修訂，加入第三種情況，令第 9(1)(a)(iv)條所規定的豁免不適用，即：

“(c) 僱主在度假旅程方面所支付的任何款項”。

9. 第 9(2A)(a)條亦藉此機會予以修訂，即使度假旅程利益可轉換為金錢，這項利益須根據新增第 9(2A)(c)條的規定，按照僱主為這項利益而支付的實際款額評稅，而不是按照這項利益若轉換為金錢的款額評稅。

10. 上述修訂的目的，是要令僱主在度假旅程方面所支付的所有款項都須徵稅，不論有關款項是否可轉換為現金，也不論有關利益是否是僱員本身所負的首要法律責任。評稅款額按照僱主支付的實際金額(即僱主支付的實際成本)計算。

11. 值得注意的是，度假旅程利益是關於或歸因於僱主所支付的成本，即使該僱主沒有為這項利益支付額外或增加的成本，這項利益也須課稅。例如，根據僱主現有的旅遊政策，一名僱員在為僱主進行的公務旅程中，可乘坐商務客位。在某一次公務旅程中，該僱員以該商務客位機票換取兩張經濟客位機票，讓配偶陪伴他/她同行。在這情況下，雖然該名僱主沒有因為提供了該配偶的機票而支付額外成本，但該配偶的機票成本實際上是由該僱主支付的，因此須課稅。

12. 根據前段所述的原則，航空公司職員雖然可從僱主獲得折扣或免費機票，但如僱主無須為機票支付任何款項，僱員便不會因為這項利益而被徵稅。在這個例子中，僱主為提供機位給僱員而支付的邊際成本可不予理會，而可將機票出售的機會成本，也同樣可不予理會。

度假旅程及評稅基準

13. 根據第 9(6)條的定義，“度假旅程”一詞是“指為度假目的而作的旅程”或“在某旅程是為度假及其他目的而作的情況下，指該旅程中為度假目的而作的部分”。第一個定義涵蓋完全為度假目的而作的旅程。第二個定義涵蓋為兩個或更多目的而

作，但其中之一是度假目的的旅程。在此情況下，與度假目的有關的部分旅程，將屬於“度假旅程”所指的涵義。此外，根據該法定定義，如旅程僅是為了非度假的目的(例如公幹)，相關成本將無須課稅。

14. 假如旅程的目的，部分是為公務，部分是為度假，本局會視乎旅程的主要目的徵稅。如度假僅是附帶於公務旅程，本局將不會對有關利益徵稅；相反地，假如僱員的一項公事僅是附帶於其度假旅程，例如順道拜訪業務夥伴，則整個旅程將被視為度假性質。不過，假如旅程中為度假目的而作的部份是清晰可辨，則與該部分旅程有關的開支便須計算出來，予以評稅。

15. 要計算公務兼度假旅程中屬於度假所花費的開支，實在難以定下精確的公式。個案中所有情況都要加以考慮，然後才可計算出一個公平合理的數目。根據經驗估計，如開支清晰可辨(例如為度假而額外逗留所用的住宿費)，這些開支將會評稅。如開支並不那麼清晰可辨，一般會按“度假日數”分攤，即將整個旅程所花費的總金額乘以度假日數，再除以旅程總日數。在兩個情況下，機票成本一般都不會分攤，因為不管是否有度假目的，這項成本也必須支付。

16. 假如公務旅程橫跨周末，這些周末日子(周六及周日)一般不會被視為度假旅程，因此在分攤成本時，無須加在度假日數上(如有的話)。不過，這個處理方法並不適用於周末日子是在公務旅程之前或之後的情況，因為公務旅程還未開始或已經結束。

17. 另一種情況是僱員在單一旅程中須到多個地點，但由於路線或其他原因而在各地之間中途停留。假如經考慮個案的情況後，認為中途停留的時間並不算太長，這些中途停留將會被視為附帶於公務旅程。

18. 對於由僱主組織(或由僱主向旅行社訂購)的團體度假旅程，如僱主支付的款項不可按個別僱員清晰分開，例如為一批僱員舉辦的香港一日遊，那麼成本便可按人數分攤。

19. 應注意的是，為度假旅程“支付的款項”，是指該旅程“有關”的一切開支，包括海陸空交通、住宿、膳食、觀光行程、旅遊保險及簽證費等的開支。另一方面，如能夠證明旅程的目的並

非為度假，例如是為了在僱員履任新職位或終止現有職位時把僱員及其家人接來或送離香港，僱主所支付的款項將不屬於有關課稅範圍。對於任何這類旅程，任何前往或離開香港途中往另一地方的中途停留，將當作一項寬免而不予理會。

20. 每年提供予外籍僱員及其家人的回鄉旅程，通常都是以度假為目的，因此須按照常規評稅。

21. 如度假旅程的所有費用無須課稅，僱主便無須申報。如對免稅與否有疑問，僱主應在有關的僱主填報的薪酬及退休金報稅表內註明，而有關僱員也應該同樣地在其本身的報稅表中註明。僱主亦可首先與評稅主任澄清任何不明確的個案。不過，僱主應預早在提交報稅表的最後期限之前澄清。

22. 如度假旅程利益被評稅，但納稅人認為該項利益不應課稅，又或評稅的款額過高，他／她可如常透過反對及上訴程序提出反對或上訴。

範例

23. 對於在何時及如何就度假旅程利益評稅，由於情況各異，因此不可能一一盡錄。為說明本局在上文各段所述的各種情況下擬採取的做法，現舉例如下：

例 1

在 2003-04 課稅年度，僱主 A 向陳先生發放 30,000 元，作為他放取年假時的度假旅費津貼。不過，僱主 A 並沒有要求該項津貼必須為度假旅費而耗用。陳先生於 2003 年 7 月放取年假時花了 10,000 元在度假旅遊上，餘下 20,000 元則留為己用。

在刪除第 9(1)(a)(ii)條的豁免條文後，用來度假旅遊的 10,000 元津貼便會構成陳先生 2003-04 課稅年度的應評稅入息。無論僱主 A 有沒有對津貼的使用加以限制，都與此無關。根據該條例第 9(1)(a)條，餘下的 20,000 元亦須視為受僱所得入息而予以評稅。

例 2

在 2003-04 課稅年度，李先生參加一個由旅行社主辦的八天歐洲旅行團。李先生收到旅行社的發票，團費為 20,000 元。僱主 B 為嘉許李先生的良好工作表現，替李先生向旅行社直接支付 20,000 元團費。

僱主 B 償還李先生支付 20,000 元團費的個人法律責任，是屬於金錢等值，因此該款額會計算在李先生 2003-04 課稅年度的應評稅入息之內。這情況並沒有因《2003 年收入(第 2 號)條例》的修訂而受到影響。

例 3

在 2003-04 課稅年度，僱主 C 向旅行社支付 60,000 元的澳洲旅行團團費，以供何先生與妻子及兩名子女度假之用。該旅行團不可以轉讓予其他人。僱主 C 亦付出 3,000 元為何先生一家購買旅遊保險。

雖然該旅行團不可轉換為金錢，但上述合共 63,000 元是由僱主 C 為何先生及其家庭成員的度假旅程而支付，因此，根據新增的第 9(2A)(c)條，該款額會計算在何先生 2003-04 課稅年度的應評稅入息之內。

例 4

在 2003-04 課稅年度，僱主 D 以 3,000 元購買一張旅遊券，持有該券者可參加一個兩天的澳門導賞團。僱主 D 把這張旅遊券送給黃先生，讓他在澳門度假用。該券可自由轉讓，並可以 2,000 元轉售。

該旅遊券的利益即使可以轉換為金錢，也不會按其二手價值 2,000 元徵收薪俸稅(請參閱上文第 9 段)。因第 9(2A)(c)條的施行，僱主 D 所支付的 3,000 元須計算在黃先生 2003-04 課稅年度的應評稅入息之內。

例 5

- (a) 在 2003-04 課稅年度，吳先生往東京公幹 10 日。僱主 E 支付旅程的機票、住宿及膳食費用，總額 50,000 元。

往東京的公務旅程並非度假旅程，因此僱主 E 支付的 50,000 元與度假旅程無關，不會被計算在吳先生的應評稅入息之內。在公幹期間的周末日子，不會被視為度假旅程。

- (b) 情況與(a)相同，但吳先生在 10 日行程當中，趁沒有工作的時候抽空一個下午前往觀光，所支付的費用合共 1,000 元，該款項獲得僱主 E 發還。

觀光的部份可以當作附帶於吳先生的公務旅程，因此，獲得發還的款項不須評稅。

- (c) 情況與(b)相同，但吳太太與他同行。吳太太自費購買機票，並與吳先生共用酒店房間而不須另付費用。她亦參加該半日觀光團，並花費 1,000 元，該款項亦獲得僱主 E 發還。

吳太太的旅程是為度假而作，因此她所支付的 1,000 元觀光費用須視為吳先生的入息而予以評稅[該條例第 9(1)(a)條]。至於共用的酒店房間，由於沒有因她留宿而須另付費用，因此在這方面並沒有引致任何應評稅入息。假如酒店徵收額外費用，而該費用又獲得僱主 E 發還，此項額外開支將須課稅。

- (d) 情況與(a)相同，但吳先生在東京延長逗留時間兩日以作觀光。僱主 E 為吳先生延期留宿的部分，支付了額外住宿及膳食費用 5,000 元。

根據第 9(6)條所述的定義，“度假旅程”是為度假及其他目的而作的旅程中，為度假而作的部分旅程。由僱主 E 支付的 5,000 元是與吳先生往東京的行程中為度假而作的部分有關，將包括在他 2003-04 課稅年度的應評稅入息之內。

- (e) 情況與(a)相同，但吳先生的妻子及兩名子女均陪伴他前往東京，共度 10 日旅程。僱主 E 已知吳先生的妻子及兩名子女為度假目的而同行。事實上，該公司批准了是項安排，並為他們的旅程支付額外的機票、住宿及膳食費用 60,000 元。

吳先生的妻子及兩名子女的度假旅程，是因吳先生的僱員身分而獲得。由僱主 E 支付的 60,000 元款項是與度假旅程有關，因此須計算在吳先生 2003-04 課稅年度的應評稅入息之內。

例 6

在 2003-04 課稅年度，劉先生往美國公幹四日，然後在當地休假三日。僱主 F 為整個旅程向旅行社支付 80,000 元，當中包括機票、住宿、膳食、交通等費用。機票成本估計約為 10,000 元。

屬休假部分的旅程是不可視作附帶於公務的旅程。不過，由於屬該部分旅程的開支並不容易確定金額，因此除機票的成本外，會按度假日數分攤，即 $(80,000 \text{ 元} - 10,000 \text{ 元}) \times 3/7 = 30,000 \text{ 元}$ 。

例 7

在 2003-04 課稅年度，僱主 G 以 30,000 元訂購商務客位機票，給蘇先生前往澳洲公幹之用。蘇先生用這張機票換取兩張經濟客位機票，並為是次交易向航空公司支付了 4,000 元。蘇先生的妻子使用其中一張經濟客位機票，與他同行。

蘇先生妻子的旅程是為度假目的而作，因此在僱主支付的款額當中，屬於她的經濟客位機票的部分會包括在蘇先生的應評稅入息之內。應課稅的款額為 $(30,000 \text{ 元} + 4,000 \text{ 元}) / 2 - 4,000 \text{ 元}$ ，即 13,000 元。

例 8

梁先生前往日本、韓國及台灣，展開一趟單程公幹旅行。他星期一在日本參加會議，星期二在日本中途停留，然後於星期三飛往韓國開會。他星期四在韓國再次中途停留，然後於星期五飛往台灣開會。他於星期五晚上返港。

在日本與韓國的中途停留，在五日旅程當中只佔兩日，在這情況下並不算太多，因此可算作是附帶於梁先生的公務旅程，不須課稅。

例 9

在 2003-04 課稅年度，僱主 H 以 10,000 元購買一張機票，給趙先生往美國公幹之用。趙先生從該旅程獲得若干里數，並將之換取一張前往東京的免費機票作度假用途。

該東京免費機票的價值不須課稅。僱主在這方面並沒有付出任何款項。

例 10

在 2003 年 4 月，僱主 I 有見公司在截至 2002 年 12 月 31 日止一年內有破記錄的利潤，遂組織一次獎勵旅行，獎賞所有員工到馬來西亞旅遊，並向辦團的旅行社支付一筆 200,000 元款額。員工必須在旅遊期間參加一個為期半日的集思會。

該旅程的主要目的是度假，以獎賞員工在過去一年內為公司取得令人鼓舞的成績。因此，雖然員工需要參加半日集思會，該項利益仍須按人數攤分到各個僱員，予以評稅。

例 11

在 2003-04 課稅年度，新加坡人林先生同意加盟一香港公司僱主 J，出任該公司的財務總監，為期兩年。僱主 J 支付 30,000 元購買機票，給林先生、他的妻子及兩名子女從新加坡遷移到香港。

在 2005-06 課稅年度，林先生終止受僱後，僱主 J 支付 40,000 元購買機票，供林先生與他的妻子及兩名子女由香港遷返新加坡。在前往新加坡途中，他們到東京中途停留兩天旅遊。

上述分別為 30,000 元及 40,000 元的款項並非就度假旅程方面而支付，因此不會包括在林先生兩個有關課稅年度任何一年的應評稅入息之內。遷返新加坡時在東京中途停留旅遊可視作一項寬免，無須課稅。

過渡安排

24. 由於僱員在 2003 年 4 月 1 日之前應累算的度假旅程利益，在《2003 年收入(第 2 號)條例》作出修訂後仍會繼續獲得豁免，因此本局需要決定有關利益從何時起累算。在決定度假旅程利益的應累算日期上，本局會採用僱員有權申索支取該項利益之日[該條例第 11D(b)條]。

25. 情況有兩種。第一，僱員在 2003 年 4 月 1 日之前根據其僱傭合約可享有的度假津貼(不論是應付或已付的，以及不論是按月或一次過支付的)，均可獲得豁免。該項津貼只要是花費在度假上的(即使開支是在 2003 年 4 月 1 日以後支付的)，仍會按舊例予以豁免。

26. 第二，如僱員有權申索發還其度假旅費，這問題便視乎該僱員從何時起有權提出該項申索。顯而易見，該僱員必須已招致有關開支，才有權申索發還款項。因此，本局會以該僱員招致旅費開支當日，作為他的利益累算日期。

27. 招致旅費開支的日期，可以該僱員為購買機票或參加旅行團等而訂立合約的日期為準，這些實情可從支付訂金或首期得以證明。即使沒有支付訂金或首期，該僱員仍可援引其他支持證據，證明他已經訂立具約束力及不可撤銷的協議，故而招致了有關開支。在這方面，實際支付機票或旅行團費用(或該等費用的餘款，視屬何情況而定)的日期並不重要。

避稅

28. 一般來說，本局會按照執行指引處理有關度假旅程利益的評稅，不過對於涉及或懷疑避稅的個案，本局會考慮引用第 61 或 61A 條(視乎何者適用而定)作出評稅，以打擊避稅行為。