



中华人民共和国香港特别行政区政府
税务局

税务条例释义及执行指引

第 16 号(修订本)

附带利益的课税

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。

本指引取代于 1991 年 1 月 29 日发出的指引。

税务局局长 刘麦懿明

2003 年 10 月

税务条例释义及执行指引

第 16 号(修订本)

目录

| | 段数 |
|---------------------|----|
| 引言 | 1 |
| 法例修订的背景 | 2 |
| Glynn 案前的评税惯例 | 3 |
| Glynn 案例 - 上诉庭的裁决 | 6 |
| 政府对上诉法庭裁决的响应 | 8 |
| 枢密院的上诉结果 | 9 |
| 1991 年法例修订的细节 | 14 |
| 特定利益的处理 | 18 |
| 雇主为雇员偿还个人法律责任 | 19 |
| 可转换为金钱的利益 | 20 |
| 教育福利 | 23 |
| 雇主提供汽车(或船只)给雇员作私人用途 | 26 |
| 供雇员使用的康乐设施 / 度假屋 | 29 |
| 雇主支付的公用事业服务费用 | 30 |
| 按低于市场利率向雇员提供的贷款 | 32 |
| 信用卡 | 33 |
| 会籍利益 | 34 |
| 度假旅程利益 | 35 |
| 附注 | |

引言

《1991年税务(修订)条例》(下称“1991年修订”)推行后,税务局认为有必要解释修订条例的原因,以及概括说明税务局在处理雇员及职位出任人所收受的附带利益征税问题上所采取的方法。本执行指引概述的附带利益,不包括雇员收受的直接金钱利益及有关房屋与股票证券等利益。

法例修订的背景

2. *David Hardy Glynn v Commissioner of Inland Revenue 3 HKTC 245*(以下简称“*Glynn*”)一案对附带利益的征税影响深远,最后更引致当局制订本文所讨论的1991年修订。在讨论这宗判例的重要之处前,有必要先概述税务局在该案前对附带利益评税所采用的评税惯例。

Glynn 案前的评税惯例

3. 《税务条例》第8(1)条规定,薪俸税是按照每个人在每个课税年度从任何有收益的职位或受雇工作及任何退休金所得而于香港产生或得自香港的入息征收。该条文对“任何有收益的职位或受雇工作”,并没有给予详尽的定义。不过,《税务条例》第9(1)条中则列举了一些较为常见的入息种类。虽然其中“额外赏赐”一词并无加以界定,但是在开始推行《税务条例》时已包括在这条文内。

4. 在 *Glynn* 案例之前,税务局及从事税务工作的人士一般都同意,决定额外赏赐或附带利益是否需要课税,须以英国判例衍生的原则为依据。根据税务局的理解,英国案例确立的原则是,凡以非金钱形式收取的利益,除非该条例另有明文规定,否则只会在具有“金钱等值”的情况下才须课税。“金钱等值”是指利益收受人可将收取的利益(以出售或其它方法)转换为金钱,又或指该等利益可以用作偿还雇员须负上的个人法律责任。然而,如果雇员无须负担有关开支,而利益也不可以转换为金钱,则税务局一般会接受该项利益无须课税。

5. 在教育津贴方面，税务局一向认为由雇主替雇员的子女支付的任何教育开支，都是雇员的应课税利益。这个见解所依据的原则，是雇员身为父母，不可能将子女的教育费转嫁给第三者负担。因此，任何由雇主在雇员的子女教育方面所支付的款项，都会被视为偿还雇员的个人法律责任，因此具有“金钱等值”。

Glynn 案例 - 上诉庭的裁决

6. 在 *Glynn* 一案中，*Glynn* 先生女儿的学费，是由雇主直接支付给学校的。概括地说，该案的争议点是雇主支付的款项会否构成 *Glynn* 先生的应课税入息，或可否以透过付款安排而避免课税。

7. 上诉庭法官以大比数裁定，税务局将上文所述的款项列为应课薪俸税收入是正确的。这是一个重要的判决(载于 2 HKTC 383)，最少在两方面来说：第一，法庭内的三位法官全部同意，一般人错误地假设英国法例是直接关乎香港并适用于香港；第二，大多数法官均认为《税务条例》所订“额外赏赐”一词，应按一般的广义解释。若严格引用这项判决，雇员得自职位的所有利益都须课税。

政府对上诉法庭裁决的响应

8. 鉴于这项裁决的影响，特别是在确定及评估利益的价值方面，政府认为应修订《税务条例》，以符合税务局在 *Glynn* 一案前所采用的惯例。税务局局长在 1983 年 3 月发出的公开声明中公布了这个决定，并且表明，在新的法例推出前，税务局仍会继续采用 *Glynn* 案前的惯例。修订条例的起草工作随即展开，但修订条例的最后定案，则要待 *Glynn* 先生在枢密院的上诉结果公布后，方可作实。

枢密院的上诉结果

9. 枢密院的裁决与上诉庭的判决相反，该院认为，对同样题材而言，解释英国税法用语的典据，有助诠释《税务条例》的相同用语。此外，枢密院又裁定，《税务条例》中就“额外赏赐”的解释，与英国税法相同。

10. 这项判决(载于 3 HKTC 245), 认同税务局在 *Glynn* 一案前的理解, 符合下列项目的收入, 都构成应课税额外赏赐:

- (a) 从可转换为金钱的财产取得的金钱; 以及
- (b) 为偿还雇员债务而支付的金钱。

不过, 司法委员会更进一步认为, 雇主按照雇佣合约替纳税人偿还的债务, 与雇主按照雇佣合约支付给雇员的现金利益, 两者没有分别。枢密院认为, 按照雇员要求而付出的金钱, 是相等于支付给雇员金钱。因此雇主按照雇佣合约, 开销一笔可识别的款项而令雇员得益, 即相等于雇主按雇员要求而支付金钱。这是雇员的部分薪酬或金钱上的额外赏赐, 须要征税。

11. 这项判决不包括雇员得自受雇工作的所有利益。不可以转换为金钱的利益, 如非涉及金钱支出, 或开支并非全部或部分可归因于某一雇员, 均无须课税¹。枢密院为此举出了雇主为所有雇员提供一所托儿所作例子。此外, 利益若非因合约(例如: 基于同情)规定须支付费用而产生, 亦非可预计及持续的, 就无须课税。枢密院对这类利益的立场, 反映了税务局在 *Glynn* 案前的惯例。

12. 另一方面, 枢密院的判决, 亦有别于税务局在 *Glynn* 案前采用的惯例。税务局的惯例是如果负责支付有关费用的人是雇主而非雇员, 则该项不可转换为金钱的利益是无须征收薪俸税。

13. 枢密院在 *Glynn* 一案的判决确定了并非所有得自受雇工作的利益都纳入应课薪俸税的范围内, 因此, 在一定程度上减低了上诉庭判决的影响。不过, 该项判决, 尤其是在实质上否定了“法律责任准则”这个课税准则方面, 清楚显示以前法例所包括的范围, 实在较税务局在 *Glynn* 案前所理解的为广。

1991 年法例修订的细节

14. 正如政府在上诉庭判决后发出的公布所预告, 当局修订了《税务条例》, 以符合税务局在 *Glynn* 案前有关附带利益的评税惯例, 在《税务条例》第 9(1)(a)条新增分段(iv), 加入“法律责任准则”, 订明任何款项如是用以履行雇主本身所负的唯一

法律责任，则可以豁免课税；但这项豁免，并不适用于雇主为偿还雇员所负的法律责任而支付的任何款项，这类款项如以往一样通常会视为应课薪俸税的额外赏赐。

15. 《税务条例》第 9(1)(a)条新增分段所订明的豁免课税情况，必须符合新条文第 9(2A)条²的规定。该条文订明，可转换为金钱的利益及雇主在雇员的子女教育方面支付的款项，即使有关款项可说成是雇主的法律责任，仍须课薪俸税。

16. 在《税务条例》第 9(6)条³中加入了两个新定义。第一，是采纳《税务条例》第 V 部分的准则，为教育利益的征税条文而加入“雇员的子女”的定义。第二，是为“雇员”一词订立新定义，把职位出任人亦包括在内。加入该项定义，是为了清楚显示，新的《税务条例》第 9(1)(a)(iv)条获得豁免计入应课税入息的利益，适用于雇员及职位出任人。另外，这个定义亦确保职位出任人的房屋利益税务负担与雇员相同。

17. 《税务条例》第 8(2)(g)条亦作修改，确定得自教育基金的款项可豁免征收薪俸税的规定，只适用于接受有关教育的人士。上述修订旨在避免引起争议，防止纳税人根据第 8(2)(g)条，辩称雇主提供给雇员子女的教育利益，并非雇员的应课税入息。

特定利益的处理

18. 下文详列本局如何处理雇员及职位出任人得自雇主或其它人士的各种非现金附带利益的课税问题。由于提供附带利益的每个特定安排，都会影响课税结果，因此所举的都只是一般性的例子。在此必须强调，本局承认并接纳形形色色的合法聘用条件，但对于公然或有计划的避税安排，本局必会采取行动。关于后者，《税务条例》第 61A 条的条文大致规定，如订立一项交易的唯一或主要目的是获得税项利益，税务局便可采用适合的方式评税，以消弭该项交易中原本可获得的税项利益。此外，《税务条例》第 61 条订明，虚假或虚构的交易及产权处置可不予理会。不过，在以下例子中，本局假设所提供的有关利益，无须引用反避税条文处理。

雇主为雇员偿还个人法律责任

19. 枢密院确认 *Glynn* 个案中的决定，认为额外赏赐包括为偿还雇员的债项而支付的金钱，这情况没有因上文讨论过的 1991 年修订而受到影响。因此，如有关的款项是由雇主支付作为偿还雇员的债项，本局会视之为该雇员的应课税入息。

可转换为金钱的利益

20. 枢密院亦确认，额外赏赐包括从可转换为金钱的财产中得到的金钱。有关情况没有因引入第 9(1)(a)(iv) 条的“法律责任准则”而受到影响。第 9(2A)² 条订明，该项准则的效用，不是把“能被收受人转换为金钱的任何利益”⁴ 从入息剔除。

21. 如一项利益属于某种形式的资产，可藉着出售而转换为金钱，本局的基本处理方法是，假如在收取有关利益时把该项资产在公开市场出售，出售资产可合理预期得到的款项（即“二手”价值⁵）将会视为应评税款额。

22. 某些不可藉着出售而转换为金钱的利益⁶，有时可藉着其它方式转换为金钱。例如，雇员按照安排可获雇主免费提供汽车使用（但不是拥有），也可“放弃”汽车使用权以取得额外薪金，本局会视此种利益为可转换为金钱，因此须课税（请参阅 *Heaton v Bell* 46 TC 211）。为这类利益订定严格的估值规则并不可行，本局的处理方法须视乎利益的性质，以及提供利益的有关情况而定。不过，一般而言，本局会尽量客观地评定，如雇员在选择把利益“转换”为金钱时，可取得的金钱数额。就上述例子来说，假如该雇员放弃有关利益，本局会视他原本可收取的额外薪金数额为每年的应评税入息。

教育福利

23. 根据第 9(2A) 条的规定，雇主在雇员的子女教育方面所支付的款项，不受第 9(1)(a)(iv) 条的“法律责任准则”所规限。因此，如款项是根据雇员的雇佣合约支付，则不论须负责支付有关开支的一方是雇员还是雇主，所支付的款项将会被视为雇员的应课税入息。

24. 本局对“雇主在雇员的子女教育方面所支付的款项”的理解，是不仅涵盖学费开支，也涵盖寄宿费及学校郊游费等的附带教育开支。2003年4月1日前支付的与教育有关的旅费开支，根据《税务条例》第9(1)(a)(i)及(ii)条的规定无须课税。不过，第9(1)(a)(i)及(ii)条被《2003年收入(第2号)条例》废除后，这些款项由2003年4月1日起须予征税。

25. 按照英国案例 *Barclays Bank v Naylor* 39 TC 256 的决定，假如雇员的子女在教育方面的开支，是利用雇主资助的真正全权信托提供属于子女的入息支付，本局会承认雇员没有收取应课税利益。

雇主提供汽车(或船只)给雇员作私人用途

26. 如雇员获准使用雇主所拥有的汽车作私人用途，只要雇员不能把利益转换为金钱，本局会接纳有关利益无须课税[请对比上文第22段所述情况]。

27. 如该汽车转让予雇员，有关利益须按收取时的可转换价值征收薪俸税[请参阅上文第21段]。

28. 雇主替雇员支付关乎私人用途的开支，亦会产生应课税利益，应评税额相等于雇主为缴付有关开支而支付的数额[请参阅上文第19段]。

供雇员使用的康乐设施/度假屋

29. 如雇员不能够把利益转换为金钱，有关利益便无须课薪俸税。

雇主支付的公用事业服务费用

30. 如雇主是唯一负责支付雇员住所的公用事业服务费用的一方，雇主支付的款项便不包括在入息的范围内[第9(1)(a)(iv)条]。由于公用事业服务不能被雇员转换为金钱，因此不可以引用新增的例外原则[第9(2A)(a)条]，把利益计算在应课税入息内。按照惯例，如公用事业公司所提供的帐户是独以雇主的名义开立，本局会接纳这情形没有产生应课税利益。

31. 供应给雇员住所的其它利益 - 如家具及家佣 - 只要雇主是唯一负责支付开支的一方，而雇员又不能把利益转换为金钱，同样无须征税。

按低于市场利率向雇员提供的贷款

32. 本局接纳如雇主提供免息及低息贷款给雇员，只要提供此利益所涉及的成本是雇主单独承担的责任，有关贷款就不是应课税利益。不过，本局接纳此点，前提是雇员所收取的利益(即支付低于市场利率的款项)本身不可以转换为金钱。

信用卡

33. 雇主有时会提供信用卡给雇员，以便他按照安排利用该信用卡支付开支，而帐单则寄给雇主支付帐款。如雇员使用该信用卡作私人用途，本局认为所得到的利益须课薪俸税。这是因为按照一般用法，该信用卡的持有人(即该雇员)有法律责任为所取得的货物或服务付款，只不过这个法律责任实际上由雇主履行了。上文第 19 段已讨论过，如此偿还法律责任相等于一项应课税利益。

会籍利益

34. 购买会所的公司会籍的费用，不会产生应课税利益。本局明白公司会籍利益的享用权可以由一名雇员转至另一名雇员，所以这样的开支不可能归属于某个特定的雇员。另一方面，如雇主为某个雇员支付个人会籍费用或其它会所开支，有关款项便构成该雇员的应课税入息。

度假旅程利益

35. 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可豁免缴纳薪俸税。同样，用作购买该等度假券或用作旅费的津贴，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也可豁免缴纳薪俸税，惟此等津贴须使用作有关用途。在 2003 年 4 月 1 日生效的《2003 年收入(第 2 号)条例》通过后，这些利益已不再获豁免缴税。

36. 此外,第 9(2A)条亦作修订,规定由 2003 年 4 月 1 日起,雇主在度假旅程方面为雇员的利益而支付的所有实际款项,不论有关利益是否可转换为现金,也不论利益是否雇员本身的基本法律责任,都纳入雇员的应课税入息。详情请参阅《税务条例释义及执行指引第 41 号》。

附注 1 就 2003 年 4 月 1 日之后提供的度假旅程利益,本局采纳不同的处理方法,详情请参阅《税务条例释义及执行指引第 41 号》第 18 段。

2 第 9(2A)条经《2003 年收入(第 2 号)条例》进一步修订后,2003 年 4 月 1 日之后提供的度假旅程利益须课薪俸税。

3 《2003 年收入(第 2 号)条例》为第 9(6)条新增了“度假旅程”的定义。

4 《2003 年收入(第 2 号)条例》把有关语句改为“符合以下说明的任何利益- (ii)能被收受人转换为金钱”。

5 这个处理方法不适用于 2003 年 4 月 1 日之后提供的度假旅程利益,详情请参阅《税务条例释义及执行指引第 41 号》。

6 2003 年 4 月 1 日之后提供的度假旅程利益不包括在内。对于度假旅程利益的课税问题,请参阅《税务条例释义及执行指引第 41 号》。