

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Case No. D154/00

Penalty tax – onus of proof on taxpayer on appeal – positive evidence – negative evidence – what relevant factors in assessing the appropriate penalty – imposition of additional assessments should be done in a consistent manner – additional assessments found to be excessive – the Board adjusted the penalty/additional assessments to the rate of 100% of tax undercharged – sections 68(4), 82(A) and 82B of the Inland Revenue Ordinance (‘IRO’). [Decision in Chinese]

Panel: Anthony Ho Yiu Wah (chairman), Vincent Mak Yee Chuen and Ng Ching Wo.

Date of hearing: 17 February 2001.

Date of decision: 27 March 2001.

On 6 September 2001, the Commissioner imposed additional tax as penalty in the amount of \$231,000 under section 82A of the IRO on the ground of incorrect tax returns. The taxpayer appealed under section 82B of the IRO against these additional or penalty tax assessments on the ground that they were excessive.

Held:

1. The Board was of the view that the negative evidence tendered was insufficient. Section 68(4) of the IRO provided that the onus of proving that the assessment appealed against was incorrect was on the taxpayer. Besides, the negative evidence tendered by the taxpayer was totally unconvincing.
2. In so far as the present appeal was concerned, the Board would consider whether there was reasonable excuse, if so, whether it justified for the exemption or adjustment of the additional tax.
3. Upon considering all the facts of the present case, in particular the unconvincing negative evidence tendered by the taxpayer, the Board was of the view that the taxpayer was clearly liable to be assessed to additional tax under section 82A.
4. Although ‘phantom expenses’ were involved in the present case, as the tax evasion plan concerned was neither highly structured nor complicated, the Inland Revenue Department did not require huge amount of effort for investigation. The Board therefore has strong reservation over the Commissioner’s contention that the two

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

authorities D22/90, IRBRD, vol 16, 167 and D53/92, IRBRD, vol 7, 446 were applicable to the present case.

5. The Board understood that the power of assessment rested solely on the Commissioner. Therefore, the Board would not adjust the additional assessment imposed unless there is good reason for doing so.
6. Upon profound consideration and taking into account of the relevant authorities concerned, the Board was of the view that D22/90 and D53/92 were different from the present case. Thus, the additional assessment, which was imposed on the basis of D22/90 and D53/92, were excessive.
7. The Board understood that the imposition of additional assessment was for punishment as well as for deterrence. In a rule of law society, it was crucial that the imposition of additional assessments was done in a consistent manner. As a result upon taking into consideration of D7/95, IRBRD, vol 10, 79; D163/98, IRBRD, vol 14, 416 and D13/99, IRBRD, vol 14, 174, the Board decided to adjust the additional assessment to the rate of 100% of the tax undercharged.

Appeal allowed in part.

Cases referred to:

D22/90, IRBRD, vol 5, 167
D53/92, IRBRD, vol 7, 446
D7/95, IRBRD, vol 10, 79
D163/98, IRBRD, vol 14, 416
D13/99, IRBRD, vol 14, 174

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Kwok Hok Chuen for the Commissioner of Inland Revenue.

Taxpayer in person.

案件編號 D154/00

罰款(補加稅款) – 納稅人如反對評稅，需負舉證責任 – 正面證據 – 反面證據 – 罰則考慮的因素 – 量刑尺度的穩定性 – 罰則定為少徵收稅款的100% – 《稅務條例》第68(4)、82A及82B條

委員會：何耀華(主席)、麥宜全及吳正和

聆訊日期：2001年2月17日

裁決日期：2001年3月27日

因納稅人填報有關報稅表有錯漏，稅務局局長遂在2000年9月6日根據《稅務條例》第82A條向納稅人提出補加評稅合共231,000元。

納稅人不服上訴，根據《稅務條例》第82B條，提交上訴通知書，反對該項補加稅評稅。

裁決

1. 委員會認為一般來說，反面證據是不足夠的，因為根據《稅務條例》第68(4)條，納稅人對於稅務局評稅如有反對，需負舉證責任，因此應提供正面證據；而且納稅人在聆訊中所提的反面證據完全沒有說服力。
2. 就今次的上訴而言，委員會應考慮的是納稅人就有關報稅表的錯漏有沒有合理的辯解，而有關的辯解是否足以使委員會考慮對稅務局所評定的補加稅款(罰款)予以豁免或調低。
3. 在考慮過本案的整個案情後，特別是在這次聆訊中，納稅人在聆訊中所提的所謂「反面證據」又完全沒有說服力，委員會決定納稅人有責任按第82A條繳交補加稅款(罰款)。
4. 委員會認為在本案中，雖然也涉及似乎是「子虛烏有」的開支，但有關的計劃並不是一個結構精密的計劃，不需要大量工作去偵破。因此，委

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

員會對於稅務局局長把 D22/90, IRBRD, vol 16, 167及 D53/92, IRBRD, vol 7, 446這兩個案例的罰款標準直接應用於本案這個做法很有保留。

5. 委員會明白評稅的職權屬於稅務局局長，除非有很好的理由，否則上訴委員會就不宜對有關的補加評稅金額予以調整。
6. 委員會經過詳細的考慮及參考了其他幾件案例，認為本案與 D22/90 及 D53/92 這兩個案例的性質有差異，稅務局局長基於該兩宗個案的罰則向納稅人徵收為數231,000元的補加稅款是過高的。
7. 在決定調低有關的補加評稅金額前，委員會已考慮到「刑罰」的目的，並不是單單為了對付已經犯了罪行的人，而是使更多人吸收教訓，不敢犯罪。但在一個法制健全的社會，量刑尺的穩定性是很重要的。因為這個原因，在參考過上訴委員會在 D7/95, IRBRD, vol 10, 79、D163/98, IRBRD, vol 14, 416及 D13/99, IRBRD, vol 14, 174 個案中的裁決，委員會決定將有關補加稅款金額調低為少徵收稅款的100%。

上訴部份得直。

參考案例：

D22/90, IRBRD, vol 5, 167
D53/92, IRBRD, vol 7, 446
D7/95, IRBRD, vol 10, 79
D163/98, IRBRD, vol 14, 416
D13/99, IRBRD, vol 14, 174

郭學全代表稅務局局長出席聆訊。
納稅人親自出席聆訊。

裁決書：

背景

1. 稅務局局長在2000年9月6日根據《稅務條例》第82A條向納稅人提出以下補加評稅共231,000元：

根據第82A條

罰款佔少徵收

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

課稅年度	徵收的罰款 元	稅款的百分率
1991/92	43,000	198% [43,000元/(12,824元+8,909元)]
1992/93	46,000	197% [46,000元/(14,164元+9,161元)]
1993/94	46,000	196% [46,000元/(22,820元+640元)]
1994/95	26,000	198% [26,000元/(11,706元+1,407元)]
1995/96	42,000	198% [42,000元/21,139元]
1996/97	28,000	194% [28,000元/14,433元]
	<u>231,000</u>	<u>197%</u> [平均百分率]

2. 2000年10月3日，納稅人根據《稅務條例》第82B條，提交上訴通知書，反對該項補加稅評稅。

案情事實

- 納稅人向委員會作供，委員會從證供及呈堂文件中得悉以下事實。
- 納稅人在1991年5月以公司甲的名義開始經營自己的「提供配藥和攝影服務的一般交易」業務。
- 納稅人在其報稅表中申報了下列利潤或虧損：

課稅年度	報稅表的性質	應評稅利潤	應評稅虧損
1991/92	利得稅報稅表-有限公司以外的人士		119,507元
1992/93	利得稅報稅表-有限公司以外的人士		135,574元
1993/94	個別人士報稅表		107,866元
1994/95	個別人士報稅表		18,468元
1995/96	個別人士報稅表		2,365元
1996/97	個別人士報稅表	15,485元	

6. 納稅人的帳目顯示下列入息和開支：

項目	1991/92 元	1992/93 元	1993/94 元	1994/95 元	1995/96 元	1996/97 元
入息總額- 服務收費	<u>146,584</u>	<u>157,000</u>	<u>158,000</u>	<u>179,400</u>	<u>174,000</u>	<u>204,000</u>
開支-						

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

薪金	205,000	230,000	260,000	188,000	164,000	182,000
其他	<u>43,805</u>	<u>55,216</u>	<u>20,275</u>	<u>25,130</u>	<u>18,260</u>	<u>4,330</u>
開支總額	<u>248,805</u>	<u>285,216</u>	<u>280,275</u>	<u>213,130</u>	<u>182,260</u>	<u>186,330</u>
根據帳目的 純利/(虧損)	<u>(102,221)</u>	<u>(128,216)</u>	<u>(122,275)</u>	<u>(33,730)</u>	<u>(8,260)</u>	<u>17,670</u>

7. 評稅主任在不同日期向納稅人作出評稅，而在該等評稅中(a)記入帳目內的薪金開支不准扣除；(b)其他開支(商業登記費及藥劑師登記費除外)不准扣除；及(c)折舊免稅額不准扣除。

8. 評稅主任對於不准納稅人扣除帳目內的薪金開支的有關評稅獲得局長在1996年11月8日發出的決定書加以確認，而納稅人其後向稅務上訴委員會提出上訴，亦被上訴委員會於1997年10月24日駁回(D68/97)。

9. 評稅主任對於不准納稅人扣除帳目內的其他開支及不准扣除折舊免稅額的有關評稅獲得局長在1998年8月6日發出的決定書加以確認，而納稅人其後向上訴委員會提出上訴，亦被上訴委員會於2000年3月15日駁回(D140/99)。

證供

10. 納稅人向委員會作供。納稅人表示明白有關的評稅經過委員會於1997年10月24日的書面裁決(D68/97)及2000年3月15日的書面裁決後(D140/99)，現已成為最終及決定性的評稅，不能再在此次上訴中要求翻案。但納稅人提出委員會在前兩次的聆訊中否定他所申報的薪金及其他開支，並不代表他提交了不正確的報稅表，只是委員會對事情持不同的看法。因此不應向他徵收補加稅款(罰款)。納稅人又提出稅務局局長在根據《稅務條例》第82A條評定1995/96課稅年度補加稅時有錯誤，因為納稅人在其個別人士報稅表內已申報了得自公司乙為數52,533元的入息。

11. 納稅人在證供中除了提交文件支持他已申報了得自公司乙為數52,533元的入息外，又提交了文件顯示公司丙自1994年9月開始已失去其獲授權毒藥銷售商資格。

12. 納稅人又聲稱自1997年12月開始，公司丙停止支付顧問費予公司甲，而公司甲的地位則由公司丁(一間以納稅人的母親名義成立的公司)取代，並由公司丁收取顧問費。公司丁提供的服務及與公司丙的商業關係基本上和之前公司甲的一樣。納稅人提交了文件顯示公司丁參與了多宗用銀行信用證進行的中港貿易。

13. 納稅人在證供中向委員會特別提及一份公司丁1999/2000課稅年度的帳目，支持納稅人所聲稱公司甲及其後的公司丁確實有進行中港貿易活動的說法。該帳目顯示：

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

廣州一間公司付款	665,157.28美元
支付銀行款項	<u>644,063.34美元</u>
毛利	21,093.94美元

毛利以匯率1美元=7.78港元，即164,110.00港元

減除：銀行服務費	12,342港元	
商業登記費	2,250港元	14,592.00港元
利潤		<u>149,518.00港元</u>

14. 委員會向納稅人詢問為何上述帳目如此簡單，例如沒有交通費、交際費及其他支出。納稅人的回應是因為過往的痛苦經驗，即稅務局不接受他提交的支出申報，所以被逼放棄作有關的支出申報。

15. 委員會對納稅人提出，上述帳目及納稅人提交的銀行信用證等文件顯示，公司丁所進行的所謂中港貿易活動，似乎主要是由公司丁代有關方面安排銀行信用證，而收取約3%的服務費（按以上第13段資料，毛利為21,093.94美元是「營業額」665,157.38美元的3.1%）。如這個說法屬實，公司丁所賺取的利潤就不一定須要在國內進行推銷、聯絡等活動。納稅人同意毛利約為3%，但對於公司丁賺取該毛利是否主要由於其安排銀行信用證的這個說法，納稅人沒有回應。

納稅人的解釋及辯駁

16. 納稅人同意委員會於前兩次聆訊中否決了他所申報的薪金及其他開支是最終的裁決。但在今次聆訊中，納稅人仍然堅持他所作申報的薪金開支是正確的，委員會不予接受只是因為委員會對事情持有不同看法，因此不應向他徵收補加稅款（罰款）。

17. 納稅人又提出由於有關的貿易業務的特別性，很難以正面證據證明收受他支付薪金的幾位人士，為他進行了什麼工作。但納稅人堅持他提供的環境證據或反面證據足以證明這些人士為他做了工作，所以他堅持所申報的薪金開支是真實的。納稅人所提供的反面證據如下：

- 他本人沒有進入大陸境內，如果沒有其他人士參與工作，那麼中港貿易何來會有成果？
- 在1991年至1994年，當公司丙仍是一間獲授權毒藥銷售商時，納稅人已有部份時間出任其他藥房的註冊藥劑師。在這些期間內，納稅人不能分身在公司丙工作。到了1994年9月，公司丙喪失了獲授權毒藥銷售商資格，已沒有必要聘請註冊藥劑師。但在1991至1998年間，公司丙一直支付顧問費用給公司甲。這顯示納稅人提

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

供給公司丙的服務不限於以註冊藥劑師身份監督毒藥的存放及銷售，而且亦有其他人士協助納稅人提供非藥劑師的服務給公司丙。

18. 由於納稅人已申報了得自公司乙為數52,533元的入息（見第11段），納稅人認為1995/96課稅年度少徵收的稅款應為10,633元，而不是稅務局局長聲稱的21,139元。

案情分析

19. 在這次上訴聆訊中，納稅人的主要上訴理由是公司丙於1994年9月起已喪失了獲授權毒藥銷售商資格，再沒有必要聘請註冊藥劑師。至於呈堂證供中幾份由1991至1997年度公司丙帳目內對納稅人的工作性質陳述，即納稅人是「註冊藥劑師在藥房工作」(registered pharmacist attending medical shop)，納稅人聲稱這個陳述是錯誤的；但稅務局卻基於這個錯誤陳述，認定了納稅人提供註冊藥劑師服務給公司丙，沒有必要及沒有聘請幾位僱員協助他提供這種服務，因此否決了納稅人在帳目內扣除的薪金開支。納稅人認為在作出這個決定時，稅務局完全沒有考慮到公司丙已喪失了毒藥銷售商資格這個事實，因此對納稅人不公平。

20. 本委員會不同意納稅人上述的論點。本委員會認為納稅人申報的薪金開支是否合理及是否應被接納，關鍵不在乎納稅人在公司丙的工作是局限於以註冊藥劑師身份監督毒藥的存放及銷售，還是提供多面的顧問服務，包括中港貿易顧問服務。問題的關鍵在於：

1. 納稅人向公司丙提供的服務，是否有得到納稅人聲稱的四位僱員(包括其父母)的協助？
2. 納稅人有沒有支付薪金給這四位僱員？

21. 委員會於1997年10月24日的裁決書中指出，納稅人並沒有提供可信證據支持納稅人已將其收入全數支付薪金給幾位僱員(見裁決書第39及45段)這個不合常理的說法。上述裁決書又指出，納稅人沒有提供足夠資料顯示幾位僱員有什麼資格或經驗或提供了什麼服務(裁決書第41段)。

22. 在這次上訴聆訊中，納稅人對於其申報的薪金支出只提出了以上第17段所提的所謂反面證據。本委員會認為一般來說，反面證據是不足夠的。因為根據《稅務條例》第68(4)條，納稅人對於稅務局評稅如有反對，需負舉證責任，因此應提供正面證據；而且納稅人在聆訊中所提的反面證據完全沒有說服力。因為根據納稅人的證供，公司甲及其後成立的公司丁進行同類型的中港貿易。而納稅人所提供公司丁的帳目顯示，所謂中港貿易活動，主要是代客戶安排銀行信用證，並無其他證據顯示納稅人需要或確實有聘用僱員，進行所謂中港貿易活動。

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

23. 至於納稅人已申報了得自公司乙為數52,533元的入息一事，由於有關入息低於基本免稅額的79,000元，因此本委員會接納稅務局的論據，即1995/96課稅年度因納稅人的申報而少徵收的稅款是21,139元，而不是納稅人聲稱的10,633元。

24. 稅務局代表向本委員會提出，一般不正確填報利得稅報稅表的罰則以少徵收稅款的100%為基礎，但稅務上訴委員會在一些嚴重的逃稅個案亦曾將補加稅提升到少徵收稅款的200%。在稅務上訴委員會個案D22/90, IRBRD, vol 16, 167及D53/92, IRBRD, vol 7, 446中，委員會認為如果納稅人故意及有計劃地去編造一些開支以減低其所應納稅款，則用兩倍少徵收稅款作為罰則亦相當恰當。稅務局的代表認為今次的個案案情的嚴重性實不下於D22/90及D53/92這兩個個案，故向納稅人徵收為數231,000元的補加稅 – 即所有有關課稅年度少徵收稅款的197%是有理由的。

裁決

25. 稅務上訴委員會於前兩次聆訊中(個案D68/97及D140/99)已否決了納稅人所申報的薪金及其他開支。這顯示了納稅人在有關年度的報稅表有錯漏，即少報利潤及/或多報虧損。就今次的上訴而言，本委員會應考慮的是納稅人在有關報稅表的錯漏有沒有合理的辯解，而有關的辯解又是否足以使委員會考慮對稅務局所評定的補加稅款(罰款)予以豁免或調低。

26. 在考慮過本案的整個案情後，特別是在這次聆訊中，納稅人未能提供任何直接證據，顯示他確實有支付「薪金」給他幾位「僱員」，而納稅人在聆訊中所提的所謂「反面證據」又完全沒有說服力，本委員會決定納稅人有責任按第82A條繳交補加稅款(罰款)。

27. 至於補加稅款金額方面，稅務局代表向本委員會提出了兩個案例(D22/90及D53/92)，以支持其向納稅人徵收等於少徵收稅款197%的款項作為補加稅。本委員會經研究後，認為該兩個案例均屬實地審核及調查個案，稅務局需要花掉很多人力物力進行審核及調查工作。但在本案中，雖然也涉及似乎是「子虛烏有」的開支，但有關的計劃並不是一個結構精密的計劃，不需要大量工作去偵破。因此，本委員會對於稅務局局長把這兩個案例的罰款標準直接應用於本案這個做法很有保留。

28. 本委員會明白評稅的職權屬於稅務局局長，除非有很好的理由，否則上訴委員會就不宜對有關的補加評稅金額予以調整。本委員會經過詳細的考慮及參考了其他幾件案例，包括D7/95, IRBRD, vol 10, 79、D163/98, IRBRD, vol 14, 416及D13/99, IRBRD, vol 14, 174，認為本案與D22/90及D53/92這兩個個案的性質有差異，稅務局局長基於該兩宗個案的罰則向納稅人徵收為數231,000元的補加稅款是過高的。

29. 在決定調低有關的補加評稅金額前，本委員會已考慮到「刑罰」的目的，並不是單單為了對付已經犯了罪行的人，而是使更多人吸收教訓，不敢犯罪。就此，

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

古代法學大師韓非子早已提倡重罰可以「以刑去刑」這理論，即用重刑可消除刑罰（《韓非子、內儲說上七術》）。但在一個法制健全的社會，量刑尺度的穩定性是很重要的。因為這個原因，在參考過上訴委員會在上述D7/95、D163/98及D13/99個案中的裁決，本委員會決定將有關補加稅款金額調低為少徵收稅款的100%。

30. 鑑於上述情況，本委員會裁定納稅人應繳交以下補加稅款：

課稅年度	根據第82A條 徵收的補加稅(罰款) 元	罰款佔少徵收 稅款的百份率
1991/92	21,733	100%
1992/93	23,325	100%
1993/94	23,460	100%
1994/95	13,113	100%
1995/96	21,139	100%
1996/97	<u>14,433</u>	<u>100%</u>
	<u>117,203</u>	<u>100%</u>