

Case No. D10/18

Profits tax – incorrect return – never failed to submit a return nor pay tax – sections 51C, 70 and 82A of the Inland Revenue Ordinance [Decision in Chinese]

Panel: William M F Wong SC (chairman), Au Hiu Lam Helen and Chan Wan Po Paul.

Date of hearing: 30 April 2018.

Date of decision: 24 August 2018.

The taxpayer was an insurance agent. She stated that most of her commission income was used to pay kickbacks to mainland agents and entertain clients. She did not keep an income and expenditure ledger and could only provide some receipts for her expenses deduction claims. The Assessor accepted that the taxpayer did pay kickbacks for her commission income but was unable to ascertain the transfers made in the taxpayer's mainland bank account were commission kickbacks. With the assistance of and witnessed by her husband, the taxpayer signed the settlement agreement drafted by the Assessor. The tax undercharged was \$6,861,811. The Commissioner assessed the taxpayer to additional tax of \$3,535,600 which was about 17% of the maximum penalty. The taxpayer alleged that the investigation team of the Revenue had omissions and over charged her, failed to negotiate with her to settle the tax issues in good time and called her saying that the penalty could be reduced to approximately 1.7 million dollars. She never failed to submit a return nor pay tax.

Held:

1. As the taxpayer did not keep an income and expenditure ledger, the Assessor could only extrapolate the amount of deduction from materials provided by the taxpayer and settle the case with her by agreement. The assessment became final and conclusive by virtue of section 70 of the IRO. The Board did not have any factual bases to overturn the bases of the settlement and did not consider the amount of additional tax charged excessive.
2. The Board agreed that the Revenue did not unduly delay the taxpayer's case. The Assessor did call the taxpayer to explore if she would suggest summarily settling the case by paying a fine. The Board accepted that the Assessor did stress that as a frontline officer he was only exploring various possibilities for dealing the case with a fine, the final amount could only be determined by the Commissioner.
3. Additional Tax Assessment was based on the taxpayer's failure to provide

(2019-20) VOLUME 34 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

reasonable excuses for submitting incorrect return on personal income and had nothing to do with the taxpayer failing or being late in submitting the return.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

D52/02, IRBRD, vol 17, 790
D50/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 934
D39/13, (2014-15) IRBRD, vol 29, 201
D7/95, IRBRD, vol 10, 79
D53/88, IRBRD, vol 4, 10
D52/93, IRBRD, vol 8, 372
D124/95, IRBRD, vol 11, 192
D118/02, IRBRD, vol 18, 90
D9/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 272

Appellant in person.

Koo Wing Kin Kenny, Tsang Chiu Kei and Lau Tsz Ki Tommy, for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D10/18

利得税—不正确报税表—从来没有不交报税表及欠缴税款—《税务条例》(第112章)第51C, 70及82A条

委员会：王鸣峰资深大律师（主席）、区晓岚及陈云坡

聆讯日期：2018年4月30日

裁决日期：2018年8月24日

纳税人为一保险代理人。她声称她绝大部份的佣金收入都已回赠内地中介人及用作接待客户的应酬费，因为没有就其收支编制会计账簿，只能提供一些她申索支出扣除的明细单据。评税主任相信纳税人确有为佣金收入作出回赠但无法确定纳税人内地银行账户转账的交易是否属佣金回赠。纳税人在丈夫协助及见证下，签署确认了评税主任草拟的了结个案协议书。少征收的税款为6,861,811元。局长评定补加税额为3,535,600元，大约等于最高罚款的17%。纳税人声称税务局调查组有遗漏及多收了税款、没有及早与她协商解决税务问题并曾经致电给她说是罚款可减至约170万元。她从来没有不交报税表及欠缴税款。

裁决：

1. 纳税人没有就其收支编制会计账簿，评税主任只能根据纳税人提供资料，推算扣除额并与上诉人协议以了结个案。有关评税根据税例第70条成为最终及决定性评税。本上诉委员会没有事实基础推翻了结个案的基础。本上诉委员会并不认为补加税款额过高。
2. 本上诉委员会同意税务局并无不当地拖延上诉人的个案。评税主任曾以电话联络纳税人，探讨她会否建议以罚款作为简易程序方式了结个案。本上诉委员会接纳调查组评税主任当时已强调这只是他身为前线人员探讨处理罚款的各种可能性，最终的罚则亦只有局长才能作出决定。
3. 补加税是基于上诉人在无合理辩解下提交不正确的个别人事报税表而评定，与上诉人是否欠交或迟交报税表无关。

上诉驳回。

参考案例：

D52/02, IRBRD, vol 17, 790
D50/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 934
D39/13, (2014-15) IRBRD, vol 29, 201
D7/95, IRBRD, vol 10, 79
D53/88, IRBRD, vol 4, 10
D52/93, IRBRD, vol 8, 372
D124/95, IRBRD, vol 11, 192
D118/02, IRBRD, vol 18, 90
D9/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 272

上诉人亲自出席聆讯。

古永健、曾超祺及刘子淇代表税务局局长出席聆讯。

决定书:

裁决理由

1. 本上诉案件由A女士(「上诉人」)就税务局局长(「局长」)根据《税务条例》(「税例」)第82A条向她作出下列补加税评税提出上诉。该补加税评税是基于局长认为上诉人在无合理辩解下,就2009/10至2015/16课税年度提交不正确的个人报税表,触犯税例第82A(1)(a)条而作出。

<u>课税年度</u>	<u>少征收税款</u>	<u>根据第82A条 评定补加税</u>	<u>补加税为少征收 税款的百分率</u>
	元	元	%
2009/10	327,370	194,200	59
2010/11	107,237	64,300	60
2011/12	1,379,544	812,500	59
2012/13	1,438,942	778,200	54
2013/14	1,972,257	976,400	50
2014/15	948,844	428,000	45
2015/16	<u>687,617</u>	<u>282,000</u>	<u>41</u>
总数	6,861,811	3,535,600	52

详细计算见附表

2. 上诉人认为局长评定的补加税过多及对她不公平而提出上诉。

案件事实

3. 本个案的事实已载于事实陈述书的第(1)至(43)项事实。税务局在2018年3月23日曾以挂号邮递这事实陈述书及其附录给上诉人审阅及确认，并请她在2018年4月3日或之前以书面回复是否同意这事实陈述书之内容，或作出修订建议。上诉人其后来信要求延期并在2018年4月9日递交其对这事实陈述书及其附录的意见及申述。

4. 上诉人现职保险代理人，在其2009/10至2015/16课税年度的个别人士报税表内，以自雇形式申报其保险佣金收入的利得税应评税利润如下：

<u>课税年度</u>	<u>已申报的应评税利润</u>
	元
2009/10	1,865,862
2010/11	879,741
2011/12	775,509
2012/13	633,579
2013/14	1,451,840
2014/15	785,597
2015/16	1,676,429

5. 税务局对上诉人进行税务审核及调查。上诉人表示绝大部份的佣金收入都已回赠内地中介人及用作接待客户的应酬费，因为没有就其收支编制会计账簿，只能提交共21个文件夹列出她申索支出扣除的明细及单据。本案不幸的是上诉人没有就回赠内地中介人及用作接待客户的应酬费保存完整的纪录。在上诉聆讯中，本上诉委员会亦指出回赠内地中介人是有可能干犯香港的刑事法，但有关法律问题不是本上诉委员会可以判断的。

6. 评税主任根据上诉人以微信和内地中介人商讨佣金细节的对话内容纪录，相信上诉人确有为佣金收入作出回赠。可是上诉人只能提交她透过内地银行账户转账给一些人士的银行通知单，并没有资料证实转账金额的性质。此外，其中一名收款人亦有透过香港的公司以支票付款给上诉人。再者，上诉人亦常常为内地客户套汇至香港，因此税务局无法确定上诉人内地银行账户转账的交易是否属佣金回赠。

7. 在缺乏会计账簿及完整纪录下，评税主任根据与上诉人会晤所取得的资料及有关的微信纪录，推算上诉人的佣金回赠支出约为其佣金收入的24%。此外，评税主任亦审核了上诉人提供的其他支出的文件，与上诉人商讨相关的调整额，协议制订计算短报数额的方法。整个审核个案在相关课税年度的调整总数为44,402,800元。

8. 上诉人没有就佣金回赠一项提出新的证据。故此本上诉委员会没有事实基础推翻或质疑税务局的推算及评定。

9. 更重要的是，在2017年2月20日的会晤中，评税主任向上诉人及其丈夫详细解释了结个案协议书的内容及税务局的罚款政策，亦提醒上诉人有权在签署该份协议书前征询独立专业意见，若就应评税利润达成协议及就协议内容所发出的评税不作反对，有关评税将根据税例第70条成为最终评税。上诉人在丈夫协助及见证下，签署确认了该份协议书，并就填报不正确的报税表建议罚款4,900,000元，以及因未有遵办税例第51C条规定建议罚款70,000元。评税主任给予上诉人已签署协议书的影印本作纪录时，再次提醒上诉人若她其后认为该份协议书内容有不妥之处，可以书面通知更改或取消该份协议书。

10. 上诉人在2017年3月15日传真函件致税务局，确认在2017年2月20日所签署的了结个案基准，但要求取消当时建议就填报不正确报税表的罚款4,900,000元，待税务局发出修订/补加评税后才根据税例第82A条向局长请求宽大处理罚款事宜。

11. 税务局在2017年4月25日按了结个案协议书的应评税利润，向上诉人发出2009/10至2015/16课税年度的利得税修订/补加评税。上诉人并没有就有关利得税修订/补加评税提出异议/反对，有关评税根据税例第70条成为最终及决定性评税。

12. 若上诉人在复核期(2009/10至2015/16课税年度)的个别人士报税表内申报其保险佣金收入的利得税应评税利润被接纳为正确，少征收的税款为6,861,811元。

13. 本上诉委员会认为上诉人既已签署了结个案协议书，则除非有理由将该了结个案协议书撤销，但上诉人并没有合理的上诉理由。上诉人的丈夫在上诉聆讯中亦代表上诉人再次确认同意了结个案协议书的内容。

上诉理由

14. 上诉人在其上诉通知书中就补加税评税提出上诉的理据可归纳如下：

- (a) 税务局调查组有遗漏及多收了税款。
- (b) 上诉人从来没有不交报税表及欠缴税款，亦没有收到警告信。
- (c) 税务局人员没有及早与上诉人协商解决税务问题。
- (d) 税务局调查组人员曾致电上诉人说罚款可减至约170万元。

合理辩解

15. 在本上诉中，上诉人在口头陈述中列举了以下三个理由：
- (a) 2015/16课税年度，上诉人没有漏税，也没有不报税的情况。
 - (b) 税务局只是口头上给予上诉人一天的时间考虑和解，时间太短。
 - (c) 要求就罚款分期付款。
16. 税务局调查组有遗漏及多收了税款
- (a) 本个案主要调整了上诉人部份申索的佣金回赠支出共38,754,325元及其他支出共5,734,875元。上诉人没有就其收支编制会计账簿，也没有就每宗回佣提供相关保单资料和回赠计算基准，以及没有就每次应酬送礼等支出提供相关客户资料。故此，本上诉委员会同意评税主任只能根据上诉人提供资料，推算扣除额并与上诉人协议以了结个案。
 - (b) 上诉人除在2017年2月20日到访税务局签署了结个案协议书外，亦在2017年3月15日传真函件致税务局确认她签署的了结个案基准。此外，上诉人亦没有就了结个案协议书的应评税利润所发出2009/10至2015/16课税年度的利得税修订/补加评税提出异议/反对，有关评税因此根据税例第70条已成为最终及决定性评税。本上诉委员会没有事实基础推翻了结个案的基础。
 - (c) 在多个税务上诉委员会的案例中（例如个案D52/02, IRBRD, vol 17, 793），已确定上诉人不能在补加税的上诉中辩称有关的评税是不正确的。

「2. ...纳税人在这个阶段重提应课税利润被高估了是不可接受的做法。况且纳税人根本没有证据支持有关的声称。」
17. 上诉人从来没有不交报税表及欠缴税款，亦没有收到警告信
- (a) 在本个案中，补加税是局长基于上诉人在无合理辩解下提交不正确的个别人士报税表而评定，与上诉人是否欠交或迟交报税表无关。
 - (b) 在考虑评定补加税时，上诉人是否欠缴税款，并不是有关因素。审理补加税上诉个案D50/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 936及

D39/13, (2014-15) IRBRD, vol 29, 202的上诉委员在该等个案裁决均指出：

「(3) 交税不是有关因素。依时交税是纳税人的另一责任。」

- (c) 审理补加税的上诉委员在个案编号D7/95, IRBRD, vol 10, 79指出纳税人有责任提交内容真确的报税表：

‘... . *It is the duty of each and every taxpayer in Hong Kong to inform the Commissioner of their liability to tax and to file true and correct tax returns. The system of taxation in Hong Kong is simple and effective only if taxpayers fulfil their obligations in accordance with the IRO. The system of low taxation in Hong Kong is dependent upon an honour system by taxpayers. ...*’

中文译本：

「每一个香港的纳税人均有责任通知局长其赋税责任，并提交内容真确的报税表。只有纳税人根据税务条例履行他们的责任，香港才能维持一个简单和有效的税制。香港的低税制是依赖纳税人的诚信制度。」

- (d) 个别人士报税表第9部已列印纳税人声明其所填报的资料均属真确，并提醒纳税人填报不确或违反其他规例可招致重罚。个别人士报税表指南第9部亦就罪行及罚则有详细说明。上诉人在所有相关报税表上签署作实，理应知道填交不正确的报税表会被处罚。

18. 税务局人员没有及早与上诉人协商解决税务问题

- (a) 上诉人在2013年11月14日就2012/13课税年度的估计利得税评税提出反对后，税务局已在同年12月10日发函要求上诉人提供有关独资业务的资料及证明文件。上诉人在2014年7月22日及25日回复后，税务局在2015年3月13日覆函跟进及约见上诉人，但未能就修订应评税利润达成协议。税务局其后发信给银行索取上诉人支取佣金有关户口的提存资料，由于本局要等候银行回复，故此上诉人提出的反对并未能在当时了结。
- (b) 税务局调查组在2016年5月开始税务审核及调查，并已即时联络上诉人要求提供其业务2014/15审核年度所有会计账簿及业务纪录。上诉人先后在2016年9月和10月提交有关纪录。(调查组评税主任随即跟进上诉人的个案，并在2017年2月20日与上诉人达成协议了结个案)

- (c) 因此，本上诉委员会同意税务局并无不当地拖延上诉人的个案。本上诉委员会认为最大的问题是上诉人没有就其业务编制会计账簿及保留适当业务纪录，所以评税主任需要花较长的时间完成调查，才能和上诉人达成协议，了结个案。

19. 关于上诉人就2015/16课税年度评税事宜的投诉，本上诉委员会接纳税务局在2016年11月22日的会面中，已向上诉人提醒要准时报税。即使税务局没有提醒上诉人，上诉人也有责任准时就2015/16课税年度的收入报税。

20. 税务局调查组人员曾致电上诉人说罚款可减至约170万元

- (a) 基于上诉人没有会计及税务知识，亦没有委托税务代表处理其调查个案。调查组评税主任因此会直接联络上诉人与她商讨及解释她的个案。

- (b) 上诉人就税例第82A(4) 条发出的拟评定补加税通知书在2017年10月18日提交书面申述。把个案呈交给局长作决定前，调查组评税主任曾在2017年11月6日以电话联络上诉人，探讨上诉人会否建议以罚款作为简易程序方式，了结上诉人违反税例提交申报不正确的报税表，给局长考虑接纳。本上诉委员会接纳调查组评税主任当时已强调这只是他身为前线人员探讨处理罚则的各种可能性(上诉人的申述书当时仍未呈交局长)，最终的罚则亦只有局长才能作决定。上诉人当日未有即时回应。即使上诉人当日即时回应，该建议仍需待税务局局长最终决定。

- (c) 调查组评税主任在2017年11月7日再以电话联络上诉人，上诉人表示当时仍未能筹得资金缴付最后一期分期税款3,666,955元。若以罚款作为简易程序方式了结违反税例事宜，上诉人须同意协议罚款的数额及在指定限期内缴付。鉴于上诉人即使愿意尝试建议以罚款，作为简易程序方式了结违反税例事宜给局长考虑，但因上诉人当时未备足够流动资金于短期内缴交罚款，调查组评税主任为免耽误个案，故此将上诉人的个案连同申述书提交局长根据税例第82A条作补加税的决定。

补加税款额是否过多

21. 经审核和协议后，上诉人在2009/10至2015/16课税年度的最终评定利润为52,351,446元。她在相关的个别人士报税表内申报的利润只有7,948,646元，只约占最终评定利润的15%。倘若上诉人申报的个别人士报税表被接纳为正确，少征收税款为6,861,811元。根据税例第82A条，补加税款最高可为少征收税款的三倍，即

20,585,433元(6,861,811元的三倍)，现在局长评定补加税款3,535,600元，大约等于最高罚款的17%。本上诉委员会并不认为补加税款额过高。

22. 在过去众多个案中，税务上诉委员对订定罚款的基准曾经作出以下裁定：

(1) 在个案D53/88, IRBRD, vol 4, 10中，下列情况的罚则起点为少征收税款的100%：

‘(i) a taxpayer has totally failed to comply with its obligations but without criminal intent;

(ii) the IRD has had to resort to an investigation or the preparation of an assets betterment statement or has otherwise had difficulty in assessing the tax; and

(iii) a taxpayer’s default has persisted for a number of years.’

中文译本：

「(i) 纳税人在没有犯罪的意图下完全忽视本身的税务责任；

(ii) 税务局须花资源进行调查工作或评税过程困难；及

(iii) 纳税人持续多年未履行其税务责任。」

(2) 在个案D52/93, IRBRD, vol 8, 372中，上诉委员裁定(第12段)：

‘The normal measure of a penalty is 100% of the tax undercharged, assuming that there are no aggravating or mitigating factors.’

中文译本：

「假设个案中并没有加重或减轻罚款的因素，罚款的正常标准是少征收税款的100%。」

(3) 在个案D124/95, IRBRD, vol 11, 192中，上诉委员裁定：

‘The norm for cases where taxpayers have failed in their obligations under the Inland Revenue Ordinance is a starting point of 100% of the amount of tax involved.’

中文译本：

「就纳税人没有遵守税务条例，正常标准是涉及税款的百分之一百作起点。」

- (4) 在个案D118/02, IRBRD, vol 18, 90中，委员会经多年处理补加税的上诉个案后，归纳了一些评定补加税的准则，就符合下列情况的个案而言，委员会认为补加税额可以少征收税款的100%为基础：
- (a) 纳税人虽无刑事上的意图，但却完全没有履行他于税例规定下的责任；或¹
 - (b) 局长须凭借调查或编制资产增值表，否则难以评定税款；或
 - (c) 纳税人持续多年没有履行税例规定下他须履行的责任。

有关裁定的英文原文节录如下：

- ‘46. *This Board has in numerous cases referred to 100% of the tax involved as the starting point for imposition of additional tax. Such references are not intended to substitute the proper approach which is to consider whether the amount of additional tax is excessive by reference to the amount of tax undercharged.*
47. *The cases decided by this Board are not at one as to the circumstances whereby assessment at 100% is applicable.*
48. *One of the earliest statement in relation to assessment at 100% of the tax involved is to be found in D53/88, IRBRD, vol 4, 10. The Board there pointed out that penalty at 100% of the amount of tax undercharged is appropriate to those cases:*
- (a) *where there has been no criminal intent and the taxpayer has totally failed in his or its obligations under the IRO; or*
 - (b) *where the Commissioner has had to resort to investigations or the preparation of assets betterment statements or has otherwise had difficulty in assessing*

¹ 委员会其后在个案D9/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 272第17及18段中清楚表明于D118/02判词的第48段内于(a)和(b)项和(b)和(c)项间的‘or’(‘或’)字应是‘and’(‘和’)字。

the tax; or

(c) where the failure by the taxpayer to fulfill his or its obligations under the IRO has persisted for a number of years.'

局长在厘定补加税款时，亦有参照个案D118/02, IRBRD, vol 18, 90中的指引。

23. 税务局就税例第82A条对涉及实地审核及调查个案的罚款政策，向纳税人评定补加税款额，基本上是按漏报或少报入息或利润的性质、其合作或披露事实的程度、以及违规行为历时多久等为计算基础。

24. 在本个案中，本上诉委员会同意局长已充分考虑上诉人的合作性及个案的严重程度，把此案列入「在受质疑后迅速披露全部事实」组别(b)，并在考虑到上诉人的业务背景及协议调整的利润包含大数额的可争议项目等因素，作出酌情宽减，评定的补加税3,535,600元约为少征收税款6,861,811元的52%，对上诉人已经是宽大的处理。

25. 审理补加税上诉个案编号D52/02, IRBRD, vol 17, 793的上诉委员在该个案裁决的第1段指出，经济困境并非宽减补加税的理由。因应上诉人的申请，税务局曾批准上诉人分六期缴付补加税，在批准分期的函件已提醒上诉人若未能于分期缴税日期或之前缴交税款，则该项分期缴税安排会被取消而不再另行通知，税务局并会采取法律行动追讨税款及征收附加费。

26. 就上诉人希望可以再分期支付补加税罚款，本上诉委员会认为上诉人可以与税务局商讨一个合理的付款安排，但本上诉委员会没有权力要求税务局接受分期付款的安排。本上诉委员会相信税务局会合法合理地与上诉人就补加税罚款支付的时间作出商讨。

27. 基于上述的事项和考虑，本上诉委员会驳回上诉人的上诉。

28. 就上诉费用问题，本上诉委员会考虑到上诉人的经济情况，酌情考虑裁定上诉人不用支付任何费用。