

Case No. D13/20

Salaries tax – appeal out of time – whether the relevant expenses were incurred while performing his duties – documentary proof for the relevant expenses – sections 12(1)(a), 66 and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance [Decision in Chinese]

Panel: Anita H K Yip SC (chairman), Cheng Chung Leung and Lai Sze Wai Alex.

Date of hearing: 8 September 2020.

Date of decision: 4 December 2020.

The Appellant is a personal subcontractor for construction project. For the relevant tax year, the Appellant claimed deductions for expenses and expenses including labour, contracting, workshop rent, and transportation related expenses in total sum of \$9,500,000 (2015/16) and \$11,625,000 (2016/17). The Inland Revenue Department inquired about the relevant expenses and requested the Appellant to provide all relevant supporting documents. The Appellant claimed that he had never had the time and ability to make records, and because the time has passed by 4 to 5 years and there has been no detailed records, the Appellant has no way to sort out his bank records and submit relevant documents.

In the absence of relevant documents, the Inland Revenue Department exercised its discretion to use 20% of the Appellant's total income as his profit to calculate the salaries tax. On 2 April 2020, the Inland Revenue Department mailed the basic tax assessment decision ('the Decision') and the documents related to the appeal to the Appellant's correspondence address. On 9 April 2020, the Appellant signed the decision letter and related documents. Due to an earlier misunderstanding of the appeal procedure, and after learning of the correct appeal procedure, the Appellant wrote to the Inland Revenue Department on 13 May to notify the Department of his appeal application.

The Appellant stated that a notice of appeal was sent immediately after receiving the Decision. The Appellant also stated that he failed to meet the requirements simply because he did not understand the procedures. After learning of the error, the Appellant said he tried his best to correct it. The Appellant's case is that his actual income was much lower than the appraisal.

Held:

Appeal out of time

1. When reviewing whether the appeal is out of time, the starting point is section 66 of the Inland Revenue Ordinance (Chapter 112). In Chow Kwong Fai v

Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 687, the Court of Appeal made a relevant interpretation of Section 6 of the Tax Regulations. Among them, with regard to Section 66 (1A), the Court of Appeal pointed out that the term ‘failure’ clearly stated that the threshold must be higher than pure excuses. In addition, the Court of Appeal pointed out that the Appellant’s own misunderstanding, ignorance and unreasonable reading of the articles of association did not constitute a reasonable cause. Although the committee sympathized with and understood that the Appellant was not intentionally delayed, the committee could not accept the Appellant’s reason to appeal out of time as a ‘reasonable cause’.

Salaries Tax

2. In order to comply with the deduction requirements in Section 12(1)(a) of the Inland Revenue Ordinance, the Appellant must make clear that: (i) he does have relevant expenses; (ii) the relevant expenses were incurred while performing his duties; and (iii) The relevant expenses are completely, purely and must be incurred for generating the assessable income (D36/90, IRBRD, vol 5, 295). According to Section 68(4) of the Inland Revenue Ordinance, the burden of proof lies with the Appellant. However, the Appellant failed to provide evidence and records of the relevant expenditures and was unable to fulfil the requirements of the burden of proof. Therefore, the committee was unable to confirm the allegedly incurred and accuracy of the relevant expenditures.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

Chow Kwong Fai v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 687
D2/04, IRBRD, vol 19, 76
D24/16, (2017-18) IRBRD, vol 32, 319
D41/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 590
D139/00, IRBRD, vol 16, 24
D36/90, IRBRD, vol 5, 295

Appellant in person.

Cheng Po Fung and Ho Lut Him, for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D13/20

薪俸税—逾期上诉—有关开支是否在履行职责时产生—有关开支的文件证明—《税务条例》第12(1)(a)、66及68(4)条

委员会：叶巧琦资深大律师（主席）、郑仲良及黎斯维

聆讯日期：2020年9月8日

裁决日期：2020年12月4日

上诉人为个人建筑工程分判商。就有关课税年度，上诉人申索扣除支出及开支包括人工，判工，工场租金，交通相关开支合共\$9,500,000 (2015/16年度)及\$11,625,000 (2016/17年度)。税务局就相关开支向上诉人查询及要求上诉人提供所有有关的支持文件。上诉人声称一直没有时间和精力做好纪录，亦因为时间已相隔有4至5年而且一直没有详细纪录，上诉人现在没有办法整理好他的银行纪录和提交有关文件。

在未能提供有关文件的情况下，税务局行使酌情权以上诉人总入息之20%作为他的利润去计算他的税款。于2020年4月2日，税务局将评税基础决定书和有关上诉的文件寄往上诉人的通信地址。于2020年4月9日，上诉人签收决定书和其有关文件。因早前误解上诉程序，并在得知正确的上诉程序后，上诉人于5月13日去信税务委员会通知其上诉申请。

上诉人指在收到决定书的数日后，已经立刻寄出上诉通知。上诉人亦指只是因为对程序不了解，所以未能符合要求。当得悉错误后，上诉人亦尽力去更正。上诉人亦指实质入息远比所评核的要低。

裁决：

上诉逾期

1. 在审核上诉是否逾期时，起点是第112章《税务条例》「(税例)」第66条。上诉庭在 Chow Kwong Fai v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 687 对税例第6条作出了相关解读。其中，对66条(1A)，上诉庭指出就「未能」一词清楚地指出要满足这个门槛，一定要比纯粹借口要高。此外上诉庭指出上诉人单方面误解，无知及不合理地阅读章

程并不构成合理因由。委员会虽然同情及理解上诉人并不是有意耽误，但委员会不能接纳上诉人逾期的理由为「合理因由」。

薪俸税

2. 要符合《税例》第12(1)(a)条的扣减规定，上诉人必须证明：(i)他确实有支出相关开支；(ii)有关开支是在执行职务时招致的；和(iii)有关开支是完全、纯粹及必须为产生该应评就入息而招致的(D36/90, IRBRD, vol 5, 295)。根据《税例》第68(4)条，举证责任在于上诉人。而上诉人因未能提供有关支出的凭据及记录，无法履行举证责任的要求，因此委员会无法确证有关开支的招致及其准确性。

上诉驳回。

参考案例：

Chow Kwong Fai v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 687
D2/04, IRBRD, vol 19, 76
D24/16, (2017-18) IRBRD, vol 32, 319
D41/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 590
D139/00, IRBRD, vol 16, 24
D36/90, IRBRD, vol 5, 295

上诉人亲自出席聆讯。

郑宝丰及何律谦代表税务局局长出席聆讯。

决定书：

上诉

1. 上诉人就税务局对他作出2015/16及2016/17课税年度薪俸税评税作出反对。反对的原因是税务局没有把相关开支总额扣除，导致评税过高而不公平。

背景

2. 上诉人为个人分判商，一直从事分判建筑工程上的工作。就有关课税年度，上诉人申索扣除支出及开支包括人工，判工，工场租金，交通及食宿费(「相关开支」)合共\$9,500,000 (2015/16年度)及\$11,625,000 (2016/17年度)。

3. 税务局就相关开支向上诉人查询及要求上诉人提供所有有关的支持文

(2021-22) VOLUME 36 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

件，包括项目明细表，佐证文件，出粮纪录等等。上诉人声称因为他是一人公司及出粮大多以现金支付，而自己一直没有时间和能力做好纪录，所以他一直以自己银行纪录作为公司收支纪录。但因为时间已相隔有4至5年而且一直没有详细纪录，上诉人现在没有办法整理好他的银行纪录和提交有关文件。

4. 因上诉人未能提交有关文件，税务局最终决定拒绝上诉人的扣除申索，但行使酌情权以上诉人总入息之20%作为他的利润去计算他的税款。税务局评税基础如下：

	<u>2015/16</u>	<u>2016/17</u>
总入息	\$10,214,748	\$11,727,937
相关开支 (不被接纳)	\$9,500,000	\$11,625,000
入息 (总入息的20%)	\$2,042,949	\$2,344,387
应缴税款	\$286,442	\$331,658

5. 于2020年4月2日，税务局将上述决定(「决定书」)和有关上诉人上诉权利、程序和期限的文件寄往上诉人的通信地址。

6. 于2020年4月9日，上诉人签收决定书和其有关文件。于2020年4月16日，由于对程序上的误解，上诉人以信件(日期为2020年4月12日)形式去信到税务局提出上诉。税务局于2020年4月29日以信件通知上诉人正确的上诉程序。上诉人得悉错误后，于5月13日去信税务委员会通知其上诉申请。可惜因没有连同有关文件，即决定书副本及上诉理由陈述书，委员会书记于同日以信件回复上诉人告知有关文件的要求。最终上诉人于2020年5月25日把完整的上诉通知书及其他所需文件以信件传递给委员会书记。

争议事项

7. 上诉人指在收到决定书的数日后，已经立刻寄出上诉通知。只是因为对程序不了解，所以未能符合要求。当得悉错误后，上诉人亦尽力去更正。但税务局代表表明附加在决定书的相关文件已清楚列明上诉权利、程序和期限。而在收到税务局于2020年4月29日的信件后，上诉人亦没有第一时间处理而导致逾期。

8. 上诉人承认上述总入息的总额，但争议的是有相关开支和以20%为基础去作计算的原则不合比例和过高。上诉人指出把工程判给他的分判商都是有规模的大分判商，而他们的利润亦没可能达20% 那么高。而他实质入息远比所评核要低，而他亦没有能力交缴上述税款。

9. 聆讯中，税务局代表称以20%作基础是参考部门内部针对分判商的指引

和准则而决定的。但当被问到这些指引和准则来源及资料更新性，税务局代表并没有一个明确正面答复。

适用法例

上诉逾期

10. 在审核上诉是否逾期时，起点是第112章《税务条例》「(税例)」第66条：

「(1) 任何人(下称上诉人)如已对任何评税作出有效的反对，但局长在考虑该项反对时没有与该人达成协议，则该人可—

(a) 在局长的书面决定连同决定理由及事实陈述书根据第64(4)条送交其本人后1个月内；或

(b) 在税务上诉委员会根据第(1A)款容许的更长期限内，

亲自或由其获授权代表向委员会发出上诉通知；该通知除非是以书面向委员会书记发出，并附有局长的决定书副本连同决定理由与事实陈述书副本及一份上诉理由陈述书，否则不获受理。

(1A) 如委员会信纳上诉人是由于疾病、不在香港或其他合理因由而未能按照第(1)(a)款规定发出上诉通知，可将根据第(1)款发出上诉通知的时间延长至委员会认为适当的期限。」

11. 对《税例》第66条，上诉庭在 Chow Kwong Fai v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 687作出了相关解读。其中，对66条(1A)，上诉庭在第20段就「未能」一词清楚地指出要满足这个门槛，一定要比纯粹借口要高：

‘...“unable to” imposes a higher threshold than a mere excuse and would appear to give proper effect to the rigour of time limit imposed by a taxation statute.’

12. 同时，上诉庭在第34段亦表明了上诉人单方面误解，无知及不合理地阅读章程并不构成合理因由。

13. 而过往税务上诉委员在处理上诉逾期的案件时，亦对上述条例有加以说明：

(a) 在 D2/04, IRBRD, vol 19, 76及 D24/16, (2017-18) IRBRD, vol 32, 319，《税例》第66(1)条中的「送交其本人后1个月内」被裁定是指送交

程序完成后起计的1个月，而完成送交程序是指当决定书被送达收件人地址时。

- (b) D41/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 590 (第11段)：裁定上诉通知是指上诉人要实际把上诉通知及其相关文件送达委员会书记。口头通知和尚未收到的通知两者都不成立。
- (c) D139/00, IRBRD, vol 16, 34中裁定单纯错误地把上诉文件送到税务局而非委员会书记不能成为「合理因由」。

14. 把上述原则应用于这案件，送交程序于上诉人在2020年4月9日签收决定书和有关文件时完成。上诉人有至2020年5月9日的时期去把上诉通知，决定书及上诉理由陈述书正确地送达委员会书记。但因上诉人并没有在2020年5月9日完成上述上诉程序，所以上诉是逾期。

15. 上诉人在上诉通知书和聆讯中解释因为对上诉程序不了解，所以在4月9日收到决定书后，他错误地把日期为4月12日上诉信件寄到税务局。而当意识到错误时，上诉人第一时间尝试改正并于5月13日把信件送达委员会。可惜5月13日的信件未符合法定要求。

16. 委员会虽然同情及理解上诉人并不是有意耽误，但委员会不能接纳上诉人逾期的理由为「合理因由」。对程序上弄错，误解，无知并不能足够支持其逾期的理由(Chow Kwong Fai v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 687；见 D139/00, IRBRD, vol 16, 34)。

薪俸税

17. 由于上诉人上诉申请逾期，其上诉应予以驳回，而上诉亦到此为止。

18. 虽然委员会严格上不需要就实体薪俸税上诉进行裁决，但为完整起见，委员会决定分析上诉理据。

19. 《税务条例》第12(1)(a)条就开支扣减规定如下：

「(1) 在确定任何人在任何课税年度的应评税入息实额时，须从该人的应评税入息中扣除—

- (a) 完全、纯粹及必须为产生该应评税入息而招致的所有支出及开支，但属家庭性质或私人性质的开支以及资本开支则除外；」

20. 要符合《税例》第12(1)(a)条的扣减规定，上诉人必须证明：(i)他确实有支出相关开支；(ii)有关开支是在执行职务时招致的；和(iii)有关开支是完全、纯粹及必须为产生该应评税入息而招致的(D36/90, IRBRD, vol 5, 295)。

21. 税例第68(4)条就举证责任规定如下：

「(4) 证明上诉所针对的评税额过多或不正确的举证责任，须由上诉人承担。」

22. 根据《税例》第68(4)条，举证责任在于上诉人。而上诉人因未能提供有关支出的凭据及记录，无法履行举证责任的要求，而委员会亦无法确证有关开支的招致及其准确性。纵然上诉人的情况值得同情，委员会亦只能裁定上诉人上诉失败。

附带意见

23. 就以20%总入息作估计而言，在税务局只引用内部指引和准则而没有提供任何独立依据的情况下，委员会认为应予改善。委员会认为税务局有责任对特定贸易/行业的利润进行公正，及时和合理的估计。

24. 委员会建议税务局可参考就有关行业在政府认可机构的数据而厘定百分比，并作出定期更新，从而加强有关准则的权威性和合理性。

25. 以分判商为例，委员会建议税务局可定期参考或查询如发展局，建造业议会及香港建造商会等的数据和资料。