

Case No. D42/13

Penalty tax – appellant failed to notify the Commissioner of its chargeability to tax for the year of assessment within 4 months – the Commissioner raised additional tax – whether additional tax raised was excessive – sections 51(1), 51(2), 59(3), 66(3), 68(4), 68(8)(a), 68(9), 82A(1), 82A(4) and 82B of the Inland Revenue Ordinance (‘the Ordinance’). [Decision in Chinese]

Panel: Kenneth Kwok Hing Wai SC (chairman), Patrick Wu Yung Wei and Yeung Eirene.

Date of hearing: 9 December 2013.

Date of decision: 4 March 2014.

The Appellant was a limited company incorporated in Hong Kong. It closed its books every year by 31 December. For the 2010/11 year of assessment, its directors signed off its balance sheets on 12 April 2011, and the auditors signed the auditors’ report and pro forma profits tax computation on the same day. However, the Appellant only notified the Commissioner that it was chargeable for profits tax on 10 June 2011, i.e. 1 month and 10 days after the deadline by which it needed to inform the Commissioner in writing as per section 51(2) of the Ordinance.

The Commissioner raised additional tax of \$60,000 on the Appellant under section 82A of the Ordinance, as a result of the Appellant’s failure to comply with section 51(2) of the Ordinance. The additional tax raised represented 2.88% of the profits tax payable by the Appellant. The tax representative lodged an appeal against the additional tax raised on behalf of the Appellant, claiming that the additional tax was excessive, and had been arrived at subjectively and without basing the calculation upon a scientific method.

Held:

1. The Board has repeatedly emphasised the importance for taxpayers to file accurate tax returns on time. The penalty tax is to penalise the defaulting taxpayers, and to deter defaulting taxpayers and other taxpayers from defaulting (D17/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 301; *Chu Ru Ying v Commissioner of Inland Revenue* [2010] 2 HKLRD 1052 followed).
2. The principles to assess the amount of penalty include (1) negligence or recklessness is not an excuse; (2) intentional default would increase the severity of the case, but unintentional default is not a mitigating factor; (3) it is irrelevant that the taxpayer did pay tax; (4) the fact that the Commissioner

suffered no financial loss is irrelevant, but it is an aggravating factor if the default caused delay or reduction in collecting tax; (5) it is for the taxpayer to show that it cannot afford the penalty; (6) it is impractical for a taxpayer to expect to be relieved from all the penalty; (7) co-operation with the Commissioner is an important mitigating factor; (8) any effective steps taken to prevent future default is a mitigating factor, but laying the blame to the Commissioner or others is an aggravating factor; (9) re-offending is an aggravating factor; (10) outright default is to be severely penalised.

3. On appeal, the Board must reconsider the amount of additional tax afresh. The Commissioner was already generous in raising additional tax equal to 2.88% of the profits tax payable. There was no room for any downward adjustment.
4. The Appellant's appeal was scandalous and vexatious, and was a waste of the Board's resources. The Board ordered the Appellant to pay \$5,000 as costs.

Appeal dismissed and costs order in the amount of \$5,000 imposed.

Cases referred to:

D17/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 301

Chu Ru Ying v Commissioner of Inland Revenue [2010] 2 HKLRD 1052

Chan Steven Kwok Keung and Chan Pak Kin of Gorgeous Wealth Limited for the Appellant.
Fu Kwok On and Chuang Cheuk Hong for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D42/13

补加税评税 – 上诉人未有在4个月内通知局长它须要在该课税年度课税 – 局长评定补加税 – 补加税数额是否过高 – 《税务条例》(《税例》)第51(1)、51(2)、59(3)、66(3)、68(4)、68(8)(a)、68(9)、82A(1)、82A(4)及82B条

委员会：郭庆伟资深大律师(主席)、吴勇为及杨逸芝

聆讯日期：2013年12月9日

裁决日期：2014年3月4日

上诉人是一间在香港成立的有限公司。它于每年的12月31日结算账目。就2010/11课税年度而言，上诉人的董事于2011年4月12日签署该年度的财务报表，而核数师于同日签署核数师报告书及应评税利润计算表。但是上诉人在2011年6月10日才通知局长它须就利得税课税，即比《税例》第51(2)条规定纳税人要以书面向局长申报的期限迟了1个月10日。

基于上诉人并没有履行《税例》第51(2)条，局长根据《税例》第82A条向上诉人评定补加税60,000元。补加税相当于利得税应缴税款的2.88%。上诉人的税务代表就补加税提出上诉，指称补加税款额过高，并声称补加税数额是以主观和不科学的方法计算出来。

裁决：

1. 委员会一直强调依时提交详尽及正确税务数据的重要性。补加税罚款的主要作用是惩罚违规纳税人，及阻吓违规纳税人和其他纳税人违规。(参考D17/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 301; Chu Ru Ying v Commissioner of Inland Revenue [2010] 2 HKLRD 1052)
2. 罚款的原则包括(1)疏忽或罔顾并非违规的许可；(2)蓄意逃税是加重补加税的因素，但无意逃税并非减轻罚款的因素；(3)交税不是有关因素；(4)税务局没有实际经济损失不是减轻罚款的因素，但违规而导致少或延迟征收税款是加重罚款的因素；(5)不能负担罚款须由纳税人证明；(6)纳税人要求完全宽免罚款是不切实际；(7)与税务局通力合作是宽减的因素；(8)采取有效措施防止再违规是宽减的重要因素，但将责任胡乱归咎税务局或他人是增加罚款的因素；(9)再犯是加重罚款的因素；(10)公然违例会受到严厉的处罚。

3. 在上诉中，委员会必须重新从头考虑补加税数额。局长厘定利得税应缴税款的2.88%作为补加税已经从宽处理，完全没有下调的空间。
4. 上诉人的上诉琐屑无聊、无理缠扰及浪费委员会的资源。委员会命令上诉人缴付5,000元作为委员会的讼费。

上诉驳回及判处港币5,000元讼费的命令。

参考案例：

D17/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 301
Chu Ru Ying v Commissioner of Inland Revenue [2010] 2 HKLRD 1052

东方国际商业融资顾问有限公司陈国强代表上诉人出席聆讯。
傅国安及庄卓康代表税务局局长出席聆讯。

决定书：

引言

1. 上诉人于每年的12月31日结算账目。
2. 上诉人在2010/11课税年度经修订后的应评税利润为12,625,019元，应缴税款为2,081,361元。
3. 上诉人没有遵从《税务条例》（第112章）第51(2)条的规定在2010/11课税年度的评税基期结束后4个月内，以书面通知税务局长表示其本人须就该课税年度而课税。
4. 答辩人在2012年7月31日向上上诉人发出评定及缴纳补加税通知书，通知上诉人根据第82A条评定的补加税款额为60,000元。60,000元相当于利得税应缴税款的2.88%。
5. 上诉人提出上诉。

事实的裁断

6. 上诉人和答辩人同意《税务局编备的事实陈述书》之部分内容为事实（详情见下述第7至18段）。税务上诉委员会（「委员会」）裁断为事实。

7. 上诉人就税务局根据《税务条例》（第112章）第82A条向上诉人作出的补加税评税提出上诉。该项评税是基于上诉人未有遵照第51(2)条，在规定期限内以书面向答辩人申报其须就2010/11课税年度利得税课税。

8. 上诉人于2001年4月在香港成立为私人有限公司，经营金属贸易及持有投资项目。

9. 上诉人于每年的12月31日结算账目。

10. 由于上诉人连续数年没有赚取应评税利润，税务局于2009年3月6日发信（「该信件」）通知上诉人暂时无须每年递交利得税报税表，并提醒上诉人，如果公司重新开始赚取应评税利润，上诉人必须在该课税年度的评税基期（即有关的会计年期）结束后4个月内以书面通知答辩人，该信件亦提醒上诉人如未能遵守该项规定可被罚款。

11. 上诉人于该报税表申报2010/11课税年度的应评税利润为12,625,019元。并夹附了上诉人的董事于2011年4月12日签署该年度的财务报表、核数师于同日签署的核数师报告书及应评税利润计算表。

12. 2011年10月10日，评税主任向上诉人作出2010/11课税年度利得税评税如下：

| | |
|--------------|-------------------|
| | 元 |
| 报税表所申报的应评税利润 | <u>12,625,019</u> |
| 应缴税款 | <u>2,083,128</u> |

13. 上诉人没有就上述评税提出反对。

14. 2011年10月31日，上诉人递交2008/09及2009/10课税年度利得税报税表，并申报在该两个课税年度内处于不活动状态，并无应评税利润。

15. 2011年12月16日，评税主任向上诉人作出以下2010/11课税年度利得税修订评税，将2007/08课税年度的承前亏损额10,704元结转至2010/11课税年度：

| | |
|----------------|---------------|
| | 元 |
| 报税表所申报的应评税利润 | 12,625,019 |
| <u>减：亏损额抵销</u> | <u>10,704</u> |

| | |
|---------|-------------------|
| | 元 |
| 应评税利润净额 | <u>12,614,315</u> |
| 应缴税款 | <u>2,081,361</u> |

16. 2012年7月11日，税务局收到东方国际商业融资顾问有限公司代表上诉人提交的书面申述。

17. 2012年8月8日，东方国际商业融资顾问有限公司代表上诉人就答辩人根据第82A条向其作出的补加税评税向委员会提出上诉。

18. 上诉人没有就上述有关2010/11课税年度利得税相同的事实而受到税务局根据第80(2)或第82(1)条提出的检控。

上诉通知书的内容

19. 东方国际商业融资顾问有限公司在日期为2012年8月8日的‘Notice of Appeal and Statement of the grounds of appeal’¹如是说（原文照录）：

‘ Office of The Clerk of Board of Review

...

We thank you for your Notice of Assessment and Demand dated 31 July 2012 and on behalf of our above named client object to the assessment raised under s82A [charge number omitted here] on grounds that it is excessive and has been arrived at subjectively and without basing the calculation upon a scientific method.’

有关条例

20. 第51(1)条规定：

「评税主任可以书面向任何人发出通知，规定该人在该通知书内注明的合理时间内，提交税务委员会就第2、3、4、10A、10B及10C部所指的...利得税，而指明的任何报税表。」

¹ 东方国际商业融资顾问有限公司用英文发出上诉通知书，但要求用中文聆讯，却没有提供上诉通知书的中文翻译。

(2014-15) VOLUME 29 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

21. 第 51(2)条规定：

「就任何课税年度应课税的每个人，除非根据第(1)款的条文已被规定须提交报税表，否则须在该课税年度的评税基期结束后 4 个月内，以书面通知局长表示其本人须就该课税年度而课税。」

22. 第 59(3)条规定：

「任何人如未提交报税表而评税主任认为该人是应课税的，则评税主任可评估该人的应课税款额并据此作出评税，但该项评税并不影响该人因不曾送交或忽略送交报税表而须受罚的法律责任。」

23. 第 66(3)条规定：

「除非获得委员会的同意并遵照委员会所决定的条款进行，否则上诉人不得在其上诉的聆讯中，倚赖其按照第(1)款发出的上诉理由陈述书所载理由以外的任何其他理由。」

24. 第 68(4)条规定：

「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。」

25. 第 68(8)(a)条规定：

「委员会在聆讯上诉后，须确认、减少、增加或取消上诉所针对的评税额，亦可将该个案连同委员会对该个案的意见发回局长处理。」

26. 第 68(9)条规定：

「凡委员会根据第(8)款不减少或不取消该评税额，则可命令上诉人缴付一笔不超过附表 5 第 1 部指明的款额的款项，作为委员会的讼费，该笔款项须加在征收的税款内一并追讨。」

附表 5 第 1 部指明的款额的上限是 5,000 元。

27. 第 82A(1)条规定：

「任何人无合理辩解而 ... (e) 不遵照第 51(2)条办理... 如没有就相同的事实受到根据第 80(2)或 82(1)条提出的检控，则该人有法律责任根据本条被评定补加税，款额以不超出以下税额的三倍为限 ... (ii) 因该人... 不遵照第 51(2)条办理而被少征收的税款，或假若该等不曾遵办事项没有被发现则会少征收的税款。」

28. 第 82A(4)条规定：

「局长或副局长（视属何情况而定）在作出补加税评税前，须—

(a) 安排发出通知予他打算作出补加税评税的人，该通知书须—

(i) 告知该人其被指称为申报不确的报税表、不正确的陈述或不正确的数据 ... 而该等事正是局长或副局长拟根据第(1)款就其作出补加税评税者；

(ii) 包括一项陈述，述明该人有权利就打算对其作出的补加税评税而向局长或副局长提交书面申述；

(iii) 指明该人有意根据第(ii)节提交的申述须送抵局长或副局长的日期，而该日期不得早于该通知书送达日期起计的21天；

(b) 顾及他可能根据(a)段接获的由他打算向其评定补加税的人所提出的申述或他人代该人所提出的申述，并加以考虑。」

29. 第 82B(1)条规定：

「凡任何人根据第 82A 条被评定补加税，他可—

(a) 在评税通知书发给他后 1 个月内；或

(b) 在委员会根据第(1A)款容许的较长限期内，

亲自或由其获授权代表向委员会发出上诉通知； ...」

30. 第 82B(2)条规定：

「在反对补加税评税的上诉中，上诉人可争辩—

(a) 他无须负上缴付补加税的法律责任；

(b) 对其评定的补加税额超出其根据第 82A 条有法律责任缴付的款额；

(c) 对其评定的补加税额虽没有超出其根据第 82A 条有法律责任缴付的款额，但在有关情况下仍属过多。」

31. 第 82B(3)条规定：

「第 66(2)及(3)、68、68A、69 及 70 条在其适用范围内对于为反对补加税而提出的上诉有效，犹如该等上诉是为反对补加税以外的其他评税而提出的一样。」

依时提交详尽及正确税务数据²和委员会处理违规罚款的原则

32. 委员会在D17/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 301 考虑立法局在 1969 年引进行政罚则³及在 1975 年将最高罚款百分比由 100%增加到 300%的理由。委员会经详细考虑后裁定行政罚则并无违反《基本法》。上诉法庭在Chu Ru Ying v Commissioner of Inland Revenue [2010] 2 HKLRD 1052 第 30 及 36 段表示委员会的裁定很有说服力。

33. 委员会一直强调依时提交详尽及正确税务数据的重要性⁴。委员会在这里再次述明处理违规罚款的原则⁵。

34. 根据《基本法》第 106 及 108 条，香港特别行政区（「特区」）保持财政独立，实行独立的税收制度。

35. 《基本法》第 107 及 108 条规定，特区：

(1) 财政预算以量入为出为原则，力求收支平衡，避免赤字，并与本地生产总值的增长率相适应。

(2) 参照原在香港实行的低税政策⁶，自行立法规定税种、税率、税收宽免和其他税务事项。

36. 直接税是特区收入重要来源。特区税基狭窄，税率低，但社会对库房的需求日益增加。

37. (a) 不依期以书面通知局长表示纳税人须就某课税年度而课税；或

² 参阅 D17/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 301, D26/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 547 第 34-47 段和 D59/09, (2010-11) IRBRD, vol 25, 87。

³ 补加税。

⁴ 参阅 D16/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 454, D17/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 301, D26/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 547 第 34-47 段, D35/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 683 和 D59/09, (2010-11) IRBRD, vol 25, 87。

⁵ 参阅 D16/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 454, D17/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 301, D26/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 547 第 34-47 段, D35/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 683, D1/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 223, D15/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 461, D27/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 609, D34/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 795, D44/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 864, D50/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 934 和 D59/09, (2010-11) IRBRD, vol 25, 87。

⁶ 税率由最低 10% - 最高 17.5%，详见《税务条例》附表 1 和附表 8。

(b) 逾期提交报税表：

- (1) 假若没有被发现会导致少征收税款，或
- (2) 可能导致延迟征收税款。

38. 漏报或少报收入，假若被接受为正确会导致少征收税款。

39. 税务局每年处理数以百万计的报税表。特区的狭窄税基，低税率税制的有效运作取决于纳税人依时提交详尽及正确税务数据。

40. 税务局可以审查纳税人是否在规定时间内提交报税表。评税主任亦可以根据第 59(3)条规定作出估计评税，待收到纳税人提交报税表再作出补加评税或修正估计评税。委员会认为浪费税务局有限资源用作本应可以避免的补加评税或修正评税的行政费用，对奉公守法的纳税人不公平，对其他纳税人亦不公平。

41. 补加税罚款的主要作用是：

- (1) 惩罚违规纳税人，及
- (2) 阻吓违规纳税人和其他纳税人违规。

42. 委员会评决：

- 不依期以书面通知局长表示纳税人须就某课税年度而课税；
- 逾期提交报税表；或
- 漏报或少报收入；

个案罚款的原则可归纳如下（并非尽列所有原则而并无遗漏）：

- (1) 疏忽/罔顾并非违规的许可。
- (2) 蓄意逃税是严重罪行，亦是加重补加税的因素。无意逃税并非合理辩解，亦不是减轻罚款的因素。理由很简单，纳税人根本不应有逃税的意图。
- (3) 交税不是有关因素。依时交税是纳税人的另一责任。

- (4) 税务局发现违规不是减轻罚款的因素。在低罚款百分比个案中税务局没有实际经济损失不是减轻罚款的因素。违规而导致少或延迟征收税款是加重罚款的因素。
- (5) 经济困难或不能负担罚款须由纳税人证明并令委员会信纳为实情。
- (6) 在违规个案要求完全宽免罚款是不切实际。显示纳税人仍未正视依时提交详尽及正确税务数据的责任。
- (7) 与税务局通力合作是宽减的因素。
- (8) 采取有效措施防止再违规是宽减的重要因素。反之将责任胡乱归咎税务局或他人是增加罚款的因素。
- (9) 再犯是加重罚款的因素。这是基本量刑原则。
- (10) 公然违例的个案会受到严厉处罚。
- (11) 若委员会认为罚款过多，罚款会被减少。
- (12) 若委员会认为罚款明显地不足够，罚款会被增加。
- (13) 若委员会认为上诉属于琐屑无聊、无理缠扰、或滥用上诉程序，委员会可能命令上诉人缴付一笔款项作为委员会的讼费。

增加补加税

43. 第 82A 条规定是否征收补加税及其金额由局长决定。局长有权不征收补加税，亦可从轻发落。
44. 假如纳税人接受局长的决定，无论罚款是否过多或太少，委员会不会亦无从干预。
45. 假如纳税人选择行使上诉的权利，终审法院和上诉法庭⁷一致认为委员会在处理上诉时必须：

- (1) 重新从头考虑事宜，和

⁷ Shui On Credit Company Limited v Commissioner of Inland Revenue (2009) 12 HKCFAR 392 第 29 及 30 段 和 Commissioner of Inland Revenue v Nina T H Wang [1993] 1 HKLR 7, 第 23 页 Fuad 副庭长。

- (2) 贯彻执行其职能 – 委员会「须确认、减少、增加或取消上诉所针对的评税额，亦可将该个案连同委员会对该个案的意见发回局长处理」⁸。
- (3) 终审法院在第 30 段指出纳税人的上诉是就局长的书面决定而提出，但上诉所针对的是评税额。第 82B(3)条规定第 68 条在处理罚款上诉时有效，所以委员会认为前述第(1)和(2)点在处理罚款上诉时同样适用。

上诉人可倚赖的上诉理由

46. 上诉人受上诉理由所约束。除非获得委员会根据第 66(3)条的许可，否则上诉人只可依照原有上诉理由进行上诉⁹。

东方国际商业融资顾问有限公司在日期为 2012 年 8 月 8 日的 ‘Notice of Appeal and Statement of the grounds of appeal’

47. 罚税是由答辩人评定，决定权不在书记。

48. 书记亦无权准许罚税全部或部分缓缴。

个案的实况

49. 答辩人在 2012 年 7 月 31 日向上诉人发出的评定及缴纳补加税通知书内清楚说明：

「此个案的罚款，是根据『罚款政策声明』E 部所列明利得税个案罚款比率的『第一次违例 – 组别(i)』级别计算。」

50. 委员会一直强调依时提交详尽及正确税务数据的重要性。委员会在数十个案的决定书内再三述明处理违规罚款的原则。

51. 在这个案里，上诉人的董事于 2011 年 4 月 12 日签署 2010/11 课税年度的财务报表、核数师亦于同日签署核数师报告书及应评税利润计算表。遵守第 51(2)条的规定在 2011 年 4 月 30 日限期内以书面通知税务局长表示其本人须就该课税年度而课税应该没有不可克服的困难。但上诉人延误了 1 个月 10 天才在 6 月 10 日通知税务局。

52. 委员会认为在有关情况下 2.88% 已经从宽处理，完全没有下调的空间。

⁸ 第 68(8)(a)条。

⁹ China Map Limited v CIR (2008) 11 HKCFAR 486 第 9-10 段。

53. 上诉人不可倚赖上诉理由陈述书所载理由以外的任何其他理由。
54. 无论如何：
- (1) 整批延期提交利得税报税表计划的安排并不包括第 51(2)条通知税务局的责任。
 - (2) 第 82A(1)(e)的罚款上限包括「假若该等不曾遵办事项没有被发现则会少征收的税款」。无视这点对上诉人并无帮助。

案件处置

55. 委员会驳回上诉，并确认上诉所针对的评税额。
56. 委员会认为本案属于琐屑无聊、无理缠扰及浪费委员会资源。委员会命令上诉人缴付 5,000 元作为委员会的讼费，该笔款项须加在征收的税款内一并追讨。