

**Case No. D44/13**

**Penalty tax** – omission of salary income – sections 68, 82, 82A and 82B of the Inland Revenue Ordinance. [Decision in Chinese]

Panel: Kenneth Kwok Hing Wai SC (chairman), Chow Mun Wah Anna and Wong Wang Tai Fergus.

Date of hearing: 6 December 2013.

Date of decision: 7 March 2014.

The Appellant in the relevant year of assessment had earned an income of \$5,208,540 from the share option scheme of Employer A, but she left vacant the box for ‘benefits derived from share options’ in her tax return, and declared that she did not have any assessable salary income. The Deputy Commissioner of the Inland Revenue Department assessed the Appellant to additional tax of the amount of \$77,000, that is 9.93% of the amount of tax that would have been undercharged if the tax return had been accepted as correct.

**Held:**

1. The Appellant clearly knew that she had the huge amount of benefits derived from share option. Yet she left vacant the box for ‘benefits derived from share options’ in her tax return. This was not what a responsible or honest person would do. The other grounds of appeal were either irrelevant to the appeal or not established.
2. The Board considered that in the circumstances the penalty assessment of 9.93% was already lenient, and there was simply no room for reduction.
3. The Board found this appeal frivolous, vexatious and a waste of the Board’s resources.

**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

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

Alan Chan of Messrs Alan Chan & Company, Certified Public Accountant for the Appellant.  
Lai Lai Kuen, Annie and Tang Wai Min for the Commissioner of Inland Revenue.

**案件编号 D44/13**

**补加税评税 – 漏报薪俸税入息 – 《税务条例》第68、82、82A及82B条**

委员会：郭庆伟资深大律师（主席）、周敏华及黄宏泰

聆讯日期：2013年12月6日

裁决日期：2014年3月7日

上诉人在相关课税年度从雇主甲的股份认购计划中赚取5,208,540元收益，但她在向税务局提交的报税表中将「来自股份认购权的收益」的方格留空，并申报没有任何应课薪俸税入息。税务局副局长向上诉人评定补加税，款额为77,000元，即相当于若该报税表被接纳为正确时会导致少征收税款的9.93%。

**裁决：**

1. 上诉人清楚知道自己有来自股份认购权的巨额收益，但居然将报税表的方格 – 「来自股份认购权的收益」 – 留空，这并非一个负责任或有诚信的人所为。其他上诉理由均与上诉无关或不成立。
2. 委员会认为在有关情况下罚款以9.93%计算已经从宽处理，完全没有下调的空间。
3. 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。

**上诉驳回及判处港币5,000元的讼费命令。**

参考案例：

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

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

陈维汉会计师事务所陈维汉代表上诉人出席聆讯。

赖丽娟及邓伟勉代表税务局局长出席聆讯。

## 决定书:

### 引言

1. 上诉人在 2009/10 课税年度担任：
  - (1) 雇主甲的非执行董事；和
  - (2) 雇主乙的执行董事和行政总裁。
2.
  - (1) 上诉人在 2009/10 课税年度从雇主甲的股份认购计划中赚取 5,208,540 元收益。
  - (2) 上诉人向税务局提交签署日期为 2010 年 9 月 8 日的报税表。她将第 4.1(1)(i) 部方格 23 - 「来自股份认购权的收益」 - 留空。
  - (3) 上诉人申报没有任何应课薪俸税入息。
3. 税务局副局长于 2012 年 3 月 22 日向上诉人评定补加税，款额为 77,000 元，即相当于若该报税表被接纳为正确时会导致少征收税款的 9.93%。
4. 上诉人提出上诉。

### 事实的裁断

5. 上诉人和答辩人同意《事实陈述书》之内容为事实（详情见下述第6至30段）。税务上诉委员会（「委员会」）裁断为事实。
6. 上诉人就税务局根据《税务条例》（第 112 章）（「条例」）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提交申报不正确的 2009/10 课税年度个别人士报税表而征收的补加税罚款。
7. 上诉人在以下香港上市公司曾 / 现担任职位如下：-

<u>公司名称</u>	<u>职位</u>	<u>有关日期</u>
雇主甲	执行董事	2002 年至 2005 年
	非执行董事	自 2005 年至今
雇主乙	执行董事	自 2004 年至今

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

<u>公司名称</u>	<u>职位</u>	<u>有关日期</u>
	董事局主席	2005 年至 2007 年
	行政总裁	自 2006 年至今

8. (a) 雇主甲向税务局提交 2009/10 课税年度雇主填报的薪酬及退休金报税表（「雇主报税表」），申报上诉人的入息如下：-

<u>受雇职位</u>	<u>期间</u>	<u>入息详情</u>	<u>款额(元)</u>	<u>填报日期</u>
独立非执行董事	01/04/2009 – 31/03/2010	在股份认购 计划中所赚 取的收益	<u>5,208,540</u> (「该收益」)	2010 年 5 月 14 日
		总额	<u>5,208,540</u>	

- (b) 雇主乙未有向税务局提交有关上诉人的 2009/10 课税年度雇主报税表。

9. 2010 年 8 月 10 日，税务局向上诉人发出 2009/10 课税年度的个别人士报税表（「该报税表」），及「个别人士报税表指南」（「该指南」）以说明如何填写报税表。该指南第 4 部第 2 及 3 页说明如何填报应课薪俸税入息于该报税表第 4.1 部，其中包括「来自股份认购权的收益」的报税范例及计算收益的方式。而该指南第 10 页列出填写不正确报税表的罚则。

10. 上诉人向税务局提交签署日期为 2010 年 9 月 8 日该报税表。在该报税表第 4 部薪俸税项目内，上诉人申报没有任何应课薪俸税入息，并在第 9 部签署声明所填报的数据均属真确，并无遗漏。

11. 评税主任在 2010 年 11 月 12 日，向上诉人发出 2009/10 课税年度的薪俸税评税通知书，而在评税主任附注内列明有关评定入息是根据其雇主所提供的资料。评税详情如下：

	<u>款额(元)</u>
入息	<u>5,208,540</u>
应缴税款	<u>775,281</u>
缴税日期	2011 年 1 月 19 日

12. 2009/10 课税年度薪俸税评税通知书并没有不能派递的记录。
13. 2011 年 2 月 24 日，由于上诉人未有缴纳上述第11段之 775,281 元税款，税务局向雇主甲发出有关上诉人的追收税款通知书。上诉人其后于 2011 年 3 月 23 日缴讫欠缴的税款及 38,764 元的附加费。
14. 2011 年 8 月 11 日，评税主任去信雇主甲，查询有关上诉人从股份认购计划获得该收益的计算方法及有关文件。
15. 2011 年 8 月 30 日，雇主甲回信提供有关该收益的计算方法。雇主甲亦确认曾告知上诉人该收益须课税，而有关雇主报税表的副本已于 2010 年 5 月 20 日邮寄给上诉人。
16. 2011 年 9 月 29 日，税务局副局长根据第 82A(4) 条向上诉人发出拟评定补加税通知书（「该通知书」），通知上诉人：
- (a) 他拟就上诉人于 2009/10 课税年度报税表内漏报得自雇主甲的该收益，评定补加税；
  - (b) 假若该报税表被接纳为正确，则会导致少收的税款为 775,281 元；及
  - (c) 上诉人有权就拟作出补加税评税一事提交书面申述。
17. 2011 年 10 月 24 日，上诉人透过陈维汉会计师事务所就该通知书提交书面申述。
18. 2011 年 12 月 2 日，评税主任发信陈维汉会计师事务所要求就上述第16段的书面申述，提供进一步的数据。评税主任亦同日向雇主甲发信要求提交进一步有关该收益的资料。
19. 2011 年 12 月 22 日，雇主甲回信指出上诉人的 2009/10 课税年度雇主报税表，已于 2010 年 5 月 20 日寄给上诉人，并夹附其内部记录的副本以左证。
20. 2012 年 2 月 10 日，陈维汉会计师事务所就第18段的查询作补充解释，强调上诉人并不知道行使股份认购权须课税。
21. 税务局副局长不接纳上诉人有关的书面申述及第20段中所提及的理由为合理辩解，并于 2012 年 3 月 22 日向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 77,000 元，即相当于若该报税表被接纳为正确时会导致少征收税款的 9.93%。税务局副局长在该补加税通知书加上附注，说明补加

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

税是根据「罚款政策声明」F部所列明薪俸税个案罚款比率的「第一次违例」级别计算。

22. 税务局没有就上述有关 2009/10 课税年度薪俸税相同的事实而根据第 80(2)或第 82(1) 条提出检控。

23. 2012 年 4 月 16 日，陈维汉会计师事务所向委员会发出通知书，就第21段的补加税评税，提出上诉。

24. 评税主任其后得悉上诉人在 2009/10 及其它课税年度获得源自雇主乙的薪俸收入。

25. 2012 年 10 月 11 日，评税主任向雇主乙发信查询上诉人有关 2009/10 及其它课税年度源自雇主乙的薪俸收入详情。

26. 2013 年 3 月 6 日，雇主乙回信确认上诉人在 2009/10 及其它课税年度均有源自雇主乙的董事酬金收入，而 2009/10 课税年度的金额为 1,200,000 元。

27. 2013 年 3 月 20 日，评税主任按雇主乙的回复向上诉人发出 2009/10 年度的补加评税。详情如下：

	款额 (元)
已评定入息 (第11段)	5,208,540
源自雇主乙的董事酬金	<u>1,200,000</u>
	<u>6,408,540</u>
补加应缴税款	<u>180,000</u>

28. 2013 年 3 月 25 日，陈维汉会计师事务所就第27段的 2009/10 课税年度补加评税提出书面反对，理由是评税过高。

29. 2013 年 5 月 15 日，陈维汉会计师事务所来信指出上诉人就 2009/10 课税年度的收入有可扣减的支出。

30. 2013 年 6 月 27 日，陈维汉会计师事务所来信提供进一步资料，指出上诉人就 2009/10 课税年度源自雇主乙的董事酬金，申索可扣减支出 490,304 元及强积金供款 12,000 元。有关的反对到现时尚在处理中，并未了结。

## 上诉通知书的内容

31. 陈维汉会计师事务所在日期为 2012 年 4 月 16 日的上诉通知书提出以下的上诉理由<sup>1</sup> (原文照录<sup>2</sup>) :

- 「 a) [上诉人] has a degree in Accountancy in [外国名称从略] and taxation was one of the course require in the subject. However, the entire thing was decades ago. After graduated in [外国名称从略], [上诉人] was working in the field of financing and management and her major duty is focus on the source of funds but never the field of taxation, and she never get any exposure nor knowledge of the detail of Hong Kong taxation.
- b) In addition, share option is a special issue for all employees because it is not arising in every year. Also, it was the first time she being grant share option and it was non recurrent. She was not aware of the taxability of the share option when exercise until the tax demand note received.
- c) As a tax representation, we didn't agree that [上诉人] working in the field of financing and encompass professional knowledge on taxation matter, [上诉人] never work in any field of tax nor tax department of any company or professional firm.
- d) [上诉人] did not received copy of tax demand note accordingly, there may be postage mistake. The duplicate copy of tax demand note was redirect from [公司名称从略] and the date of issue was 24<sup>th</sup> February 2011. The copy was enclosed. Once she receipted Notice for Recovery of tax from [公司名称从略], she paid the tax in amount \$775,281 with 5% surcharge \$38,764 immediately. In this connection, she had acted in good faith. If she received the tax assessment accordingly. She would have paid the tax exact amount without the necessity of paying the surcharge.
- e) In the meantime of declare the taxable income for the year of assessment 2009/2010, [上诉人的] father was suffering from serious illness and finally her father pass away on 5<sup>th</sup> June 2011. In this period, she had not go to office to handle her business matter, thus forget to report the above matters. 」

---

<sup>1</sup> 陈维汉会计师事务所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。

<sup>2</sup> 错漏源自陈维汉会计师事务所的上诉通知书。



## 有关条例

32. 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。」

33. 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。」

34. 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。

35. 第 82(1)条规定：

「任何人蓄意意图逃税或蓄意意图协助他人逃税而 … (a) 在根据本条例须提交的报税表中漏报任何原应申报的款项…即属犯罪。」

36. 第 82A(1)条规定：

「任何人无合理辩解而 … (a) 漏报或少报本条例规定其须代其本人或代任何其他他人申报的资料，以致其提交的报税表申报不确 … 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 … (i) 因报税表的申报不确、不正确的陈述或资料而少征收的税款，或假若该报税表、陈述或数据被接受为正确则会少征收的税款 …」

37. 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 …」

38. 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責任；
- (b) 对其评定的补加税额超出其根据第 82A 条有法律責任繳付的款額；
- (c) 对其评定的补加税额虽没有超出其根据第 82A 条有法律責任繳付的款額，但在有关情况下仍属过多。」

39. 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<sup>3</sup>和委员会处理违规罚款的原则

40. 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<sup>4</sup>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。

41. 委员会一直强调依时提交详尽及正确税务数据的重要性<sup>5</sup>。委员会在这里再次述明处理违规罚款的原则<sup>6</sup>。

42. 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。

43. 《基本法》第 107 及 108 条规定，特区：

<sup>3</sup> 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。

<sup>4</sup> 补加税。

<sup>5</sup> 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。

<sup>6</sup> 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。

- (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<sup>7</sup>，自行立法规定税种、税率、税收宽免和其他税务事项。
44. 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。
45. 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。
46. 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。
47. 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。
48. 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。
49. 委员会非常重视违规个案，处理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。<sup>8</sup>

<sup>7</sup> 税率由最低 10% - 最高 17.5%，详见条例附表 1 和附表 8。

<sup>8</sup> 参阅第 53 至 55 段。

- (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

50. 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。

51. 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。

52. 假如纳税人选择行使上诉的权利，终审法院和上诉法庭<sup>9</sup>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

<sup>9</sup> 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」<sup>10</sup>。
- (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。

### 蓄意意图逃税

53. 纳税人是否「蓄意意图逃税或蓄意意图协助他人逃税」：

- (1) 是第 82(1)(a)条的先决条件之一；
- (2) 并非第 82A 条的先决条件。

54. 纳税人没有蓄意意图逃税并不构成无须负上缴付补加税的法律责任的理由，不是第 82A 条的合理辩解。

55. 委员会多次裁定纳税人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。

### 重新从头考虑事宜

56. 既然上诉人选择行使上诉的权利，委员会在处理上诉时必须重新从头考虑事宜，和贯彻执行其职能 – 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」<sup>11</sup>。

57. 委员会不认为上诉人曾修读外国税务课程属有关情况。

58. 上诉人清楚知道自己有来自股份认购权的巨额收益。她居然将报税表的方格 **23** – 「来自股份认购权的收益」 – 留空。这并非一个负责任或有诚信的人所为。

59. 第 a) 点上诉理由声称上诉人不知道认购权的收益须评税。假如该声称属实，短报与上诉人的父亲病情无关。第 e) 点上诉理由既不成立，亦浪费委员会时间。

---

<sup>10</sup> 第 68(8)(a)条。

<sup>11</sup> 第 68(8)(a)条。

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

60. 第 c) 点上诉理由似乎将‘tax representation’与‘tax representative’混淆。无论如何，税务代表并非税务上诉的决定者。
61. 第 d) 点上诉理由与本上诉无关。
62. 委员会认为在有关情况下 9.93% 已经从宽处理，完全没有下调的空间。
63. 委员会在这决定书只处理因短报来自股份认购权的收益的罚款。

**案件处置**

64. 委员会驳回上诉，并确认上诉所针对的评税额。
65. 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。