

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

## INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

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

Kwok Hok Chuen for the Commissioner of Inland Revenue.  
Taxpayer in person.

案件编号 **D154/00**

## INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

罚款(补加税款) – 纳税人如反对评税, 需负举证责任 – 正面证据 – 反面证据 – 罚则考虑的因素 – 量刑尺度的稳定性 – 罚则定为少征收税款的100% – 《税务条例》第68(4)、82A及82B条

委员会: 何耀华(主席)、麦宜全及吴正和

聆讯日期: 2001年2月17日

裁决日期: 2001年3月27日

因纳税人填报有关报税表有错漏, 税务局局长遂在2000年9月6日根据《税务条例》第82A条向纳税人提出补加评税合共231,000元。

税人不服上诉, 根据《税务条例》第82B条, 提交上诉通知书, 反对该项补加税评税。

### 裁决:

1. 委员会认为一般来说, 反面证据是不足够的, 因为根据《税务条例》第68(4)条, 纳税人对于税务局评税如有反对, 需负举证责任, 因此应提供正面证据; 而且纳税人在聆讯中所提的反面证据完全没有说服力。
2. 就今次的上诉而言, 委员会应考虑的是纳税人就有关报税表的错漏有没有合理的辩解, 而有关的辩解是否足以使委员会考虑对税务局所评定的补加税款(罚款)予以豁免或调低。
3. 在考虑过本案的整个案情后, 特别是在这次聆讯中, 纳税人在聆讯中所提的所谓「反面证据」又完全没有说服力, 委员会决定纳税人有责任按第82A条缴交补加税款(罚款)。
4. 委员会认为在本案中, 虽然也涉及似乎是「子虚乌有」的开支, 但有关的计划并不是一个结构精密的计划, 不需要大量工作去侦破。因此, 委员会对于税务局局长把 D22/90, IRBRD, vol 16, 167及 D53/92, IRBRD, vol 7, 446这两个案例的罚款标准直接应用于本案这个做法很有保留。
5. 委员会明白评税的职权属于税务局局长, 除非有很好的理由, 否则上诉委员会就不宜对有关的补加评税金额予以调整。

## INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

6. 委员会经过详细的考虑及参考了其它几件案例，认为本案与 D22/90 及 D53/92 这两个案例的性质有差异，税务局局长基于该两宗个案的罚则向纳税人征收为数231,000元的补加税款是过高的。
7. 在决定调低有关的补加评税金额前，委员会已考虑到「刑罚」的目的，并不是单单为了对付已经犯了罪行的人，而是使更多人吸收教训，不敢犯罪。但在一个法制健全的社会，量刑尺的稳定性是很重要的。因为这个原因，在参考过上诉委员会在 D7/95, IRBRD, vol 10, 79、D163/98, IRBRD, vol 14, 416及 D13/99, IRBRD, vol 14, 174 个案中的裁决，委员会决定将有关补加税款金额调低为少征收税款的100%。

上诉部份得直。

参考案例：

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

郭学全代表税务局局长出席聆讯。  
纳税人亲自出席聆讯。

裁决书：

背景

1. 税务局局长在2000年9月6日根据《税务条例》第82A条向纳税人提出以下补加评税共231,000元：

课税年度	根据第82A条 征收的罚款 元	罚款占少征收 税款的百分率
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]

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

1996/97	<u>28,000</u>	<u>194%</u> [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，纳税人根据《税务条例》第82B条，提交上诉通知书，反对该项补加税评税。

案情事实

3. 纳税人向委员会作供，委员会从证供及呈堂文件中得悉以下事实。

4. 纳税人在1991年5月以公司甲的名义开始经营自己的「提供配药和摄影服务的一般交易」业务。

5. 纳税人在其报税表中申报了下列利润或亏损：

课税年度	报税表的性质	应评税利润	应评税亏损
1991/92	利得税报税表-有 限公司以外的人士		119,507元
1992/93	利得税报税表-有 限公司以外的人士		135,574元
1993/94	个别人士报税表		107,866元
1994/95	个别人士报税表		18,468元
1995/96	个别人士报税表		2,365元
1996/97	个别人士报税表	15,485元	

6. 纳税人的帐目显示下列入息和开支：

项目	1991/92	1992/93	1993/94	1994/95	1995/96	1996/97
	元	元	元	元	元	元
入息总额- 服务收费	<u>146,584</u>	<u>157,000</u>	<u>158,000</u>	<u>179,400</u>	<u>174,000</u>	<u>204,000</u>
开支-						
薪金	205,000	230,000	260,000	188,000	164,000	182,000
其它	<u>43,805</u>	<u>55,216</u>	<u>20,275</u>	<u>25,130</u>	<u>18,260</u>	<u>4,330</u>
开支总额	<u>248,805</u>	<u>285,216</u>	<u>280,275</u>	<u>213,130</u>	<u>182,260</u>	<u>186,330</u>
根据帐目的 纯利/(亏损)	<u>(102,221)</u>	<u>(128,216)</u>	<u>(122,275)</u>	<u>(33,730)</u>	<u>(8,260)</u>	<u>17,670</u>

## INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

7. 评税主任在不同日期向纳税人作出评税，而在该等评税中(a)记入帐目内的薪金开支不准扣除；(b)其它开支(商业登记费及药剂师登记费除外)不准扣除；及(c)折旧免税额不准扣除。

8. 评税主任对于不准纳税人扣除帐目内的薪金开支的有关评税获得局长在1996年11月8日发出的决定书加以确认，而纳税人其后向税务上诉委员会提出上诉，亦被上诉委员会于1997年10月24日驳回(D68/97)。

9. 评税主任对于不准纳税人扣除帐目内的其它开支及不准扣除折旧免税额的有关评税获得局长在1998年8月6日发出的决定书加以确认，而纳税人其后向上诉委员会提出上诉，亦被上诉委员会于2000年3月15日驳回(D140/99)。

### 证供

10. 纳税人向委员会作供。纳税人表示明白有关的评税经过委员会于1997年10月24日的书面裁决(D68/97)及2000年3月15日的书面裁决后(D140/99)，现已成为最终及决定性的评税，不能再在此次上诉中要求翻案。但纳税人提出委员会在前两次的聆讯中否定他所申报的薪金及其它开支，并不代表他提交了不正确的报税表，只是委员会对事情持不同的看法。因此不应向他征收补加税款(罚款)。纳税人又提出税务局局长在根据《税务条例》第82A条评定1995/96课税年度补加税时有错误，因为纳税人在其个别人士报税表内已申报了得自公司乙为数52,533元的入息。

11. 纳税人在证供中除了提交文件支持他已申报了得自公司乙为数52,533元的入息外，又提交了文件显示公司丙自1994年9月开始已失去其获授权毒药销售商资格。

12. 纳税人又声称自1997年12月开始，公司丙停止支付顾问费予公司甲，而公司甲的地位则由公司丁(一间以纳税人的母亲名义成立的公司)取代，并由公司丁收取顾问费。公司丁提供的服务及与公司丙的商业关系基本上和之前公司甲的一样。纳税人提交了文件显示公司丁参与了多宗用银行信用卡进行的中港贸易。

13. 纳税人在证供中向委员会特别提及一份公司丁1999/2000课税年度的帐目，支持纳税人所声称公司甲及其后的公司丁确实有进行中港贸易活动的说法。该帐目显示：

广州一间公司付款	665,157.28美元
支付银行款项	<u>644,063.34美元</u>
毛利	21,093.94美元

毛利以汇率1美元=7.78港元，即164,110.00港元

减除： 银行服务费            12,342港元

## INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

商业登记费	2,250港元	14,592.00港元
利润		<u>149,518.00港元</u>

14. 委员会向纳税人询问为何上述帐目如此简单，例如没有交通费、交际费及其它支出。纳税人的响应是因为过往的痛苦经验，即税务局不接受他提交的支出申报，所以被逼放弃作有关的支出申报。

15. 委员会对纳税人提出，上述帐目及纳税人提交的银行信用卡等文件显示，公司丁所进行的所谓中港贸易活动，似乎主要是由公司丁代有关方面安排银行信用卡，而收取约3%的服务费（按以上第13段资料，毛利为21,093.94美元是「营业额」665,157.38美元的3.1%）。如这个说法属实，公司丁所赚取的利润就不一定须要在国内进行推销、联络等活动。纳税人同意毛利约为3%，但对于公司丁赚取该毛利是否主要由于其安排银行信用卡的这个说法，纳税人没有响应。

### 纳税人的解释及辩驳

16. 纳税人同意委员会于前两次聆讯中否决了他所申报的薪金及其它开支是最终的裁决。但在今次聆讯中，纳税人仍然坚持他所作申报的薪金开支是正确的，委员会不予接受只是因为委员会对事情持有不同看法，因此不应向他征收补加税款（罚款）。

17. 纳税人又提出由于有关的贸易业务的特别性，很难以正面证据证明收受他支付薪金的几位人士，为他进行了什么工作。但纳税人坚持他提供的环境证据或反面证据足以证明这些人士为他做了工作，所以他坚持所申报的薪金开支是真实的。纳税人所提供的反面证据如下：

- 他本人没有进入大陆境内，如果没有其它人士参与工作，那么中港贸易何来会有成果？
- 在1991年至1994年，当公司丙仍是一间获授权毒药销售商时，纳税人已有部份时间出任其它药房的注册药剂师。在这些期间内，纳税人不能分身在公司丙工作。到了1994年9月，公司丙丧失了获授权毒药销售商资格，已没有必要聘请注册药剂师。但在1991至1998年间，公司丙一直支付顾问费用给公司甲。这显示纳税人提供给公司丙的服务不限于以注册药剂师身份监督毒药的存放及销售，而且亦有其它人士协助纳税人提供非药剂师的服务给公司丙。

18. 由于纳税人已申报了得自公司乙为数52,533元的入息（见第11段），纳税人认为1995/96课税年度少征收的税款应为10,633元，而不是税务局局长声称的21,139元。

### 案情分析

## INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

19. 在这次上诉聆讯中，纳税人的主要上诉理由是公司丙于1994年9月起已丧失了获授权毒药销售商资格，再没有必要聘请注册药剂师。至于呈堂证供中几份由1991至1997年度公司丙帐目内对纳税人的工作性质陈述，即纳税人是「注册药剂师在药房工作」(registered pharmacist attending medical shop)，纳税人声称这个陈述是错误的；但税务局却基于这个错误陈述，认定了纳税人提供注册药剂师服务给公司丙，没有必要及没有聘请几位雇员协助他提供这种服务，因此否决了纳税人在帐目内扣除的薪金开支。纳税人认为在作出这个决定时，税务局完全没有考虑到公司丙已丧失了毒药销售商资格这个事实，因此对纳税人不公平。

20. 本委员会不同意纳税人上述的论点。本委员会认为纳税人申报的薪金开支是否合理及是否应被接纳，关键不在乎纳税人在公司丙的工作是局限于以注册药剂师身份监督毒药的存放及销售，还是提供多面的顾问服务，包括中港贸易顾问服务。问题的关键在于：

1. 纳税人向公司丙提供的服务，是否有得到纳税人声称的四位雇员(包括其父母)的协助？
2. 纳税人有没有支付薪金给这四位雇员？

21. 委员会于1997年10月24日的裁决书中指出，纳税人并没有提供可信证据支持纳税人已将其收入全数支付薪金给几位雇员(见裁决书第39及45段)这个不合常理的说法。上述裁决书又指出，纳税人没有提供足够资料显示几位雇员有什么资格或经验或提供了什么服务(裁决书第41段)。

22. 在这次上诉聆讯中，纳税人对于其申报的薪金支出只提出了以上第17段所提的所谓反面证据。本委员会认为一般来说，反面证据是不足够的。因为根据《税务条例》第68(4)条，纳税人对于税务局评税如有反对，需负举证责任，因此应提供正面证据；而且纳税人在聆讯中所提的反面证据完全没有说服力。因为根据纳税人的证供，公司甲及其后成立的公司丁进行同类型的中港贸易。而纳税人所提供公司丁的帐目显示，所谓中港贸易活动，主要是代客户安排银行信用卡，并无其它证据显示纳税人需要或确实有聘用雇员，进行所谓中港贸易活动。

23. 至于纳税人已申报了得自公司乙为数52,533元的入息一事，由于有关入息低于基本免税额的79,000元，因此本委员会接纳税务局的论据，即1995/96课税年度因纳税人的申报而少征收的税款是21,139元，而不是纳税人声称的10,633元。

24. 税务局代表向本委员会提出，一般不正确填报利得税报税表的罚则以少征收税款的100%为基础，但税务上诉委员会在一些严重的逃税个案亦曾将补加税提升到少征收税款的200%。在税务上诉委员会个案D22/90, IRBRD, vol 16, 167及D53/92, IRBRD, vol 7, 446中，委员会认为如果纳税人故意及有计划地去编造一些开支以减低其所应纳税款，则用两倍少征收税款作为罚则亦相当恰当。税务局的代表认为今次

## INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

的个案案情的严重性实不下于D22/90及D53/92这两个个案，故向纳税人征收为数231,000元的补加税 – 即所有有关课税年度少征收税款的197%是有理由的。

### 裁决

25. 税务上诉委员会于前两次聆讯中(个案D68/97及D140/99)已否决了纳税人所申报的薪金及其它开支。这显示了纳税人在有关年度的报税表有错漏，即少报利润及/或多报亏损。就今次的上诉而言，本委员会应考虑的是纳税人在有关报税表的错漏有没有合理的辩解，而有关的辩解又是否足以使委员会考虑对税务局所评定的补加税款(罚款)予以豁免或调低。

26. 在考虑过本案的整个案情后，特别是在这次聆讯中，纳税人未能提供任何直接证据，显示他确实有支付「薪金」给他几位「雇员」，而纳税人在聆讯中所提的所谓「反面证据」又完全没有说服力，本委员会决定纳税人有责任按第82A条缴交补加税款(罚款)。

27. 至于补加税款金额方面，税务局代表向本委员会提出了两个案例(D22/90及D53/92)，以支持其向纳税人征收等于少征收税款197%的款项作为补加税。本委员会经研究后，认为这两个案例均属实地审核及调查个案，税务局需要花掉很多人力物力进行审核及调查工作。但在本案中，虽然也涉及似乎是「子虚乌有」的开支，但有关的计划并不是一个结构精密的计划，不需要大量工作去侦破。因此，本委员会对于税务局局长把这两个案例的罚款标准直接应用于本案这个做法很有保留。

28. 本委员会明白评税的职权属于税务局局长，除非有很好的理由，否则上诉委员会就不宜对有关的补加评税金额予以调整。本委员会经过详细的考虑及参考了其它几件案例，包括D7/95, IRBRD, vol 10, 79、D163/98, IRBRD, vol 14, 416及D13/99, IRBRD, vol 14, 174，认为本案与D22/90及D53/92这两个个案的性质有差异，税务局局长基于该两宗个案的罚则向纳税人征收为数231,000元的补加税款是过高的。

29. 在决定调低有关的补加评税金额前，本委员会已考虑到「刑罚」的目的，并不是单单为了对付已经犯了罪行的人，而是使更多人吸收教训，不敢犯罪。就此，古代法学大师韩非子早已提倡重罚可以「以刑去刑」这理论，即用重刑可消除刑罚(《韩非子·内储说上七术》)。但在一个法制健全的社会，量刑尺度的稳定性是很重要的。因为这个原因，在参考过上诉委员会在上述D7/95、D163/98及D13/99个案中的裁决，本委员会决定将有关补加税款金额调低为少征收税款的100%。

30. 鉴于上述情况，本委员会裁定纳税人应缴交以下补加税款：

课税年度	根据第82A条 征收的补加税(罚款) 元	罚款占少征收 税款的百份率
1991/92	21,733	100%

## INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

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>