

Case No. D27/11

Profits tax – indirect method as the bases to assess tax – sections 60(1) and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance – use the method of bank deposit to assess the total amount of the business income. [Decision in Chinese]

Panel: Chow Wai Shun (chairman), Leung Wai Keung Richard and David Hon To Yu.

Date of hearing: 29 June 2011.

Date of decision: 10 October 2011.

The Appellant operated a movable stall and a shop in snack catering business in the years of assessment 2002/03 to 2007/08. The Inland Revenue Department ('IRD') gave a tax assessment on to the Appellant and his wife. Based on the lack of original receipt on the income and expenditure and bank statement on the saving and withdrawal records of the snack catering business and also the fact that there was continuous and stable cash deposit into the Appellant's bank account, the Assessor suggested to use the total sum of the bank deposit of the Appellant and the cash expenditure and gift to his wife to assess the profits tax of the snack catering business. The Appellant appealed against the profits tax assessment of the IRD in the related years of assessment.

The grounds of appeal of the Appellant were that the assessment was wrong, excessive and unreasonable. The Appellant drew a comparison between the above years of assessment and 2009/10 which was out of the disputable years of assessment in this case, in terms of staff, product, volume of raw materials consumed, business practices (movable stall and shop), economic and business environment, quality of customers etc, and submitted that the revenue of the business and the assessable profits should be much lower in the related years of assessment. In the hearing, the Appellant made an estimate and a comparison between the years of assessment in this case and 2009/10 by his own asserted volume of raw food materials consumed and receipts from the suppliers. In addition, the Appellant relied on his witness's testimony to support his allegation that the source of deposit in his bank account includes money from his relatives for repayment of loan and investment purposes. The deposit in the bank account of the Appellant's wife should, as a result, not be included into the calculation of tax on the Appellant.

Held:

1. According to section 68(4) of the Inland Revenue Ordinance ('IRO'), the Appellant in this case has the responsibility to prove that the indirect method as the base for tax assessment was excessive and was incorrect and the Appellant could not just rely on self assertion without any supporting

(2011-12) VOLUME 26 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

evidence. (D28/88, IRBRD, vol 3, 312 and D20/89, IRBRD, vol 4, 303 followed).

2. The year of assessment 2009/10 used for comparison was not within the disputable years of assessment in this case. Under section 60(1) of the IRO, if the assessor considered that the tax assessment was less than the proper amount, the assessor could make additional tax assessments within six years. Therefore, tax assessment could not be used as the basis to deduct the profits in previous years of assessment. Information provided by the Appellant on the differences in business and the change in Hong Kong's macro economy in relation to the years of assessment in this case and 2009/10 was just general and vague estimation and assertion. It did not provide any realistic justification to prove that the tax assessments on the business in the related years of assessment were excessive. The other documentary evidence provided by the Appellant was of no assistance as well.
3. After hearing the testimony of the Appellant's witness and the submission of the Appellant's representative, the Board did not accept the Appellant's assertion that it was unfair and unreasonable to include the bank account of the Appellant and his wife together in the calculation.
4. The Appellant in this case did not make any submissions on the revenue of the business. Although he later submitted the related tax returns, the Appellant failed to keep any receipt and record of the business. The IRD could not ascertain the profits of the business. Based on the fact that the revenue of the Appellant's business was mainly in cash and the Appellant and his wife have admitted that at least some of the bank deposits were cash income of the business, the Assessor used deposits of the bank account to assess the total revenue of the business and make a tax assessment. It was reasonable that the tax assessment was later revised because of new supplementary information. The Board considered that in the absence of any rebuttal evidence provided by the Appellant, the Assessor has endeavoured to make reasonable and fair assessment and estimation (D1/04, IRBRD, vol 19, 73 and G Deacon & Sons v CIR 33 TC 66 followed).

Appeal dismissed.

Cases referred to:

D28/88, IRBRD, vol 3, 312
D12/93, IRBRD, vol 8, 147
D36/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 704
D20/89, IRBRD, vol 4, 303
D1/04, IRBRD, vol 19, 73
G Deacon & Sons v CIR 33 TC 66

(2011-12) VOLUME 26 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Taxpayer represented by his authorized representative.

Yeung Ka Sing, Wan Kit Yee and Chan Kwok Yiu for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D27/11

利得税 – 间接方法作基础的评税 – 《税务条例》第60(1)条、第68(4)条 – 采用银行存款方法去厘订该业务的收入总额

委员会：周伟信（主席）、梁伟强及俞汉度

聆讯日期：2011年6月29日

裁决日期：2011年10月10日

上诉人在2002/03至2007/08课税年度先后以流动档口及铺位经营小食业务。税务局对上诉人夫妇进行税务审核。评税主任根据欠缺该业务收支的原始单据和银行存款及提款记录，以及上诉人银行户口显示持续及稳定的现金存款等所得的审核结果，建议用上诉人的银行存款总数，加上现金开支和赠予妻子的现金来评定该业务的应评税利润，上诉人对税务局向上诉人作出的相关的课税年度利得税评税提出上诉。

上诉人的上诉理由是评税失实、过高及不合情理，并以工作人员、产品比较、原材料用量、营商方法（流动档口与铺位）、经济营商环境和顾客素质等，与不属本个案争议的2009/10课税年度作出比较，指称有关的课税年度营业收入和应评税利润应更低。在聆讯中，上诉人以自订有关制作食物原材料用量及一些供货商的单据，估计并比较本个案的及2009/10课税年度每天销量和收入。此外，上诉人以其证人的证供以支持其之前一直声称，银行存款的资金来源有来自乡间亲友的还款和交托投资，因此上诉人妻子的户口存款，不应纳入上诉人税项一并计算。

裁决：

1. 根据《税务条例》第68(4)条，本个案的上诉人负有举证责任，证明以间接方法作基础的评税是过多和不正确，而且不能单凭自行坚称，欠缺左证（参考 D28/88, IRBRD, vol 3, 312 和 D20/89, IRBRD, vol 4, 303）。
2. 上诉人用以比较的课税年并非本个案争议的有关课税年度之内，而根据《税务条例》第60(1)条，评税主任如觉得评定税额低于恰当税额，可在六年之内发出补加评税，所以不能作为基础，以推算较早课税年度的应得利润。上诉人提出该业务于有关课税年度的差异及香港宏观经济变化等资料，只是概括而空泛的估计和陈述，未有提供实际理据，证明本个案中对该业务在有关的课税年的评税是过高。上诉人提出的

其它书面证供，亦没有任何帮助。

3. 听取了上诉人证人的口供和上诉人代表的陈词后，委员会不能信纳上诉人所指，将上诉人夫妇户口存款一并计算是既不公平又不合理的说法。
4. 本个案的上诉人起初没有呈报业务收入，后来虽补回有关报税表，但上诉人因未有为该业务保存任何单据和记录，税务局无从核实确定该业务的利润，而鉴于本个案上诉人的业务是以现金收入为主，上诉人夫妇亦曾确认至少部份银行存款是该业务的现金收入存入的，评税主任采用银行存款方法去厘订该业务的收入总额，先作出估计评税，后因应补充资料所示修订应评税利润，实无可厚非。委员会认为，在上诉人未能作出相反举证下，评税主任已尽所能地作出合理和公平的推算和估计(参考D1/04, IRBRD, vol 19, 73和G Deacon & Sons v CIR 33 TC 66)。

上诉驳回。

参考案例：

D28/88, IRBRD, vol 3, 312
D12/93, IRBRD, vol 8, 147
D36/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 704
D20/89, IRBRD, vol 4, 303
D1/04, IRBRD, vol 19, 73
G Deacon & Sons v CIR 33 TC 66

纳税人由授权代表出席聆讯。

杨家声、温洁仪及陈国耀代表税务局局长出席聆讯。

决定书：

1. 上诉人对税务局向他作出的2002/03至2007/08课税年度利得税评税提出反对，税务局副局长于2010年11月11日发出决定书，裁定反对无效，并调高应评税利润及应缴税款。

2. 上诉人提出上诉，由A先生代表。A先生称曾在上诉人的税务代表(见下文第5(4)段)工作，并曾于2009年3月17日(见下文第5(15)段)陪同上诉人到税务局，现职会计师楼，但并无任何专业资格，是次只以个人身份代表上诉人。

3. A 先生拟将补充文件呈堂，该些补充文件包括一叠声称为粮食供货商的单据，与及上诉人朋友，亦即本个案第二位证人 B 先生的银行户口存折影印本。税务局代表起初反对补充文件呈堂，在委员会宣布小休后，最后不坚持反对，本委员会于是接纳补充文件呈堂，并于下文就该等文件证据作出分析。虽然如此，本委员会认为必须再次强调，双方应在聆讯前一段合理时间，交换相关文件证据，让对方考虑和预备；即场提出拟呈堂补充文件，除非具备充足理由和不能及早交换的原因，即若对方不反对，本委员会亦不一定接纳。

4. 上诉人及 B 先生，于聆讯时先后宣誓作供，并接受税务局局长代表的盘问。他们的供词，将在下文一并分析处理。

有关事实

5. 经参考第 1 段所述决定书所载的决定所据事实、双方聆讯前提交的文件，临场获接纳呈堂的补充文件，与及证人的证供，本委员会裁定与本上诉案的有关基本事实如下：

- (1) 上诉人曾任职饮食业，在相关课税年度，上诉人先后以流动档口及位于 C 地区的铺位，经营小食业务（下称「该业务」）。
- (2) 税务局在 2008 年 8 月开始，对上诉人和他的妻子 D 女士（二人合称「上诉人夫妇」）进行税务审核。2008 年 8 月 12 日，评税主任发信通知他们有关事宜，并邀请他们会晤。
- (3) 由于上诉人夫妇未有依期联络评税主任，评税主任于 2008 年 9 月 26 日向他们再度发信解释会晤目的，同时一并发出 2002/03 至 2007/08 课税年度的个别人士报税表，限期一个月内回复。
- (4) 在 2008 年 10 月 14 日，上诉人夫妇及他们的税务代表 The Arch Investment Limited 的姚炯深先生（下称「税务代表」），到访税务局，与评税主任会晤。根据税务局就该次会晤的记录，上诉人两夫妇提供以下数据：
 - (a) 该业务的营业时间为中午 12 时至翌日零晨；上诉人每天早上 10 时多开始工作，至凌晨 1 时才回家。
 - (b) 该业务出售食品每件售价原为 10 元，于 2008 年 7 月起调升至 11 元。
 - (c) 上诉人于响应税务局职员要求，列出每天原材料用量及供货商。由于租用地方窄小，不能存放太多原材料，上诉人每隔两三天便向供货商购货，并多于收货时以现金支付货款。然

(2011-12) VOLUME 26 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

而，上诉人没有在付款后保留单据，亦没有为该业务保留及整理会计记录。

- (d) 在营业收入方面，上诉人估计该业务每年利润约 60 万至 70 万港元。D 女士表示她每隔一两天，将现金收入存入她个人或他们在 E 银行开立的联名户口，她偶尔也会将该等收入，存入她开设在 F 银行的户口。D 女士亦指出，为免银行征收 0.25% 的手续费，她尽量避免存入多于 300 张纸币。
 - (e) D 女士称常以 E 银行的户口进行股票交易，但强调所持有的股票中，部份是替上诉人夫妇在内地的亲友购买，但当时并未能提供实质证据，以支持声称的代购安排。
 - (f) 上诉人夫妇除了拥有自住物业外，另拥有出租物业三个及车位一个。
 - (g) 从 D 女士提供的数据，税务局职员估计上诉人每月家庭开支介乎 20,000 至 30,000 元之间。
- (5) 评税主任在 2008 年 11 月 10 日，向上上诉人发出上述会晤记录，供上诉人夫妇修改及确认，但他们未有回复。
- (6) 根据业主提供的租约显示，在 2006 年 1 月 4 日上诉人与业主签订租约，由 2006 年 1 月 1 日起上诉人租用 C 地区铺位，为期两年，每月租金 28,000 港元。其后上诉人亦于 2008 年 1 月 21 日，与业主签订新租约，由 2008 年 1 月 1 日起，以月租 30,000 港元租用同一铺位两年。
- (7) 另据雇主填报的薪酬及退休金报税表数据显示，上诉人于 1995 年至 1998 年期间在酒店工作，年薪约 14 万港元；D 女士于 1993 年至 1997 年期间在制衣公司工作，年薪约 6 万港元，自上诉人夫妇分别于 1998 年及 1997 年离职后，税务局再没有收到任何雇主为他们填报薪酬及退休金的资料。
- (8) 评税主任在 2008 年 10 月 15 日出访上诉人店铺，在店旁观察，在约 10 分钟内约有 10 名顾客光顾，又到店内，当时上诉人夫妇均在场工作，并向评税主任展示煮食器具及点算纸袋供货商来货数目。
- (9) 评税主任在 2008 年 10 月 22 日传真给上诉人税务代表，要求提供有关上诉人夫妇的财务数据及记录，包括银行存折及月结单副本、股票户口月结单副本、买卖楼宇资料、出租物业的租约副本及他们声称代亲友托管款项的资料。

- (10) 上诉人夫妇未有提交该等数据，亦没有在指定期限内提交上文第5(4)段提述的有关课税年度的个别人士报税表。
- (11) 评税主任根据上诉人夫妇的银行存款数额以厘订业务利润，在2009年2月10日向上诉人发出下列利得税估计评税：

<u>课税年度</u>	<u>应评税利润</u> (港元)	<u>应缴税款</u> (港元)
2002/03	1,100,000	165,000
2003/04	1,100,000	170,500
2004/05	1,000,000	160,000
2005/06	800,000	128,000
2006/07	600,000	96,000
2007/08	300,000	23,000

- (12) 上诉人在2009年3月6日递交其2002/03至2007/08课税年度的个别人士报税表，就其独资业务申报利得税，资料如下：

<u>课税年度</u>	<u>营业额</u> (港元)	<u>应评税利润[注]</u> (港元)
2002/03	328,000	293,700
2003/04	298,000	280,500
2004/05	320,000	296,900
2005/06	498,000	348,000
2006/07	960,000	410,400
2007/08	1,170,000	670,000

注：上诉人在夹附的计算表中列出出售小食的收入，减去各项支出和所得利润。

- (13) 上诉人在该等报税表首页写上对利得税估计评税提出反对，其后又在2009年3月16日再致函税务局提出书面反对。
- (14) D女士在日期为2009年3月15日的信中声称，在有关课税年度期间，没有职业，没有工作，没有薪金，每天做家务和帮助上诉人经营该业务。
- (15) 2009年3月17日，上诉人夫妇及税务代表再次与评税主任会晤。评税主任指出估计评税的根据，并向他们展示有关课税年度期间，存入他们银行户口内的存款总额明细表，及解说编制银行存款明细表的方法。上诉人夫妇称他们的银行存款并非该业务的收入，而是来自内地亲友的款项。评税主任要求上诉人夫妇就他们的声称提交

(2011-12) VOLUME 26 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

详细资料和相关证明文件，并提醒他们须为该业务申领商业登记证。上诉人在 2009 年 3 月 23 日以个人名义，补领有关课税年度名为 G 业务的商业登记证，开业日期为 2002 年 4 月 1 日，营业地址为 C 地区铺位。

- (16) 上诉人回应评税主任查询，就上诉人夫妇的资产和银行存款声称：
- (a) 1990 年前，上诉人父亲及亲友存放在上诉人名下的资金，已超过港币 20 万元。
 - (b) 上诉人曾以朋友的股票户口投资，并全由朋友作主投资股票及黄金。该朋友在 1989 年移民外国时，上诉人从其股票户口中套现现金 100 余万元。
 - (c) 上诉人夫妇在 1990 年婚后，财政全由 D 女士负责。至 2000 年，他们共积蓄约 50 万，投资赚了三数十万，加上 1989 年从其朋友股票户口中所得的现金，上诉人夫妇当时拥有接近 200 万的现金资产。
 - (d) 2000 年后，上诉人夫妇的内地亲友，经常以自由行方式访港，每次均给予他们现金数万至十数万，部份作为还款外，其余是交 D 女士代为投资香港股票。
 - (e) 上诉人指称，在有关课税年度间，十多名亲友曾支付现金给他，作为还款或代购股票之用，并提供付款人姓名、与上诉人夫妇的关系、数额约数及款项性质等资料，另递交其中部份人士的旅游证件副本左证。
- (17) 在评说主任查询下，D 女士在 2009 年 4 月 20 日声称，其银行户口曾存入约 900 万元，是上诉人所给的家用。包括：2002 年 1 月至 3 月家用每月 8.5 万，三个月共 25.5 万；另 2002 年至 2009 年间，每月均有赏钱数千元至数十万元不等；另有买时装、礼物金钱每月数万元不等，六年家用共约 1,008 万，赏钱、时装及礼物金钱约 350 万元。
- (18) 上诉人其后确认曾于 2002 年至 2008 年间给予 D 女士家用约 568 万港元、子女教育费约 140 万港元、子女养育费约 140 万港元、退休后生活费约 160 万港元，共 1,008 万港元，赏钱约 195 万港元、时装约 78 万港元、礼物约 77 万港元，共 350 万港元，合共 1,358 万港元；各有关课税年度相关总额，依次为 105 万港元、164 万港元、194 万港元、252 万港元、263 万港元及 380 万港元。

(2011-12) VOLUME 26 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (19) 评税主任在 2009 年 9 月 1 日发信给上诉人,要求就他的指称提供进一步数据及证明文件,包括内地亲友出入境记录、银行现金提存记录、替他人投资买卖股票记录及银行现金存款性质等。上诉人于 2009 年 9 月 16 日致函税务局,声称:
- (a) 亲友皆以现金付款给他,现金由零售市场所得,无法证明由银行或地下钱庄取得,提存记录在编印中,当收到金钱后放在家中,不存银行,免被内地高官、干部调查。
- (b) 未能就内地亲友委托购买股票提供记录或证明;购买股票全是口头委托,以录音作准。而因投资没有回报,所以没有把投资款项归还委托人。
- (c) 并无就借予亲友的款项订立贷款协议书,全是口头协议,还款皆以现金支付。
- (d) 确认只拥有一个开设在 E 银行的户口。
- (e) 确认于有关课税年度间给予 D 女士的家用、子女教育费、子女养育费、退休生活费、赏钱、时装及礼物等款项,并非来自该业务的生意收入。每次皆以现金付款给 D 女士,资本是其本人拥有,其中部份是家族、亲友在乡间赚钱分红及偿还款项。
- (20) 评税主任根据在欠缺该业务收支的原始单据和银行存款及提款记录,加上上诉人银行户口显示持续及稳定的现金存款等所得的审核结果,于 2009 年 12 月 14 日发信给上诉人,建议用上诉人的银行存款总数,加上现金开支和赠予 D 女士的现金来评定该业务的应评税利润如下:

	2002/03	2003/04	2004/05	2005/06	2006/07	2007/08	总额
	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$
上诉人银行 现金总存款 额	1,016,507	1,027,600	947,680	826,830	463,599	227,128	4,509,344
加: 给予配偶生 活费及赏钱 (上文第 5(18)段)	1,050,000	1,640,000	1,940,000	2,520,000	2,630,000	3,800,000	13,580,000
上诉人现金 生活开支(估 计)	30,000	36,000	42,000	48,000	54,000	60,000	270,000
现金供楼支 出	0	11,100	133,500	25,000	13,600	0	183,200
	2,096,507	2,714,700	3,063,180	3,419,830	3,161,199	4,087,128	18,542,544
减: 店铺租金	0	0	0	28,000	308,000	342,000	678,000

(2011-12) VOLUME 26 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

建议修订应 评税利润	2,096,507 =====	2,714,700 =====	3,063,180 =====	3,391,830 =====	2,853,199 =====	3,745,128 =====	17,864,544 =====
	=	=					

- (21) 上诉人在 2009 年 12 月 20 日致函投诉主任，夹附建议修订评税回条，在其上画上一个大交叉符号。上诉人在 2009 年 12 月 21 日再次去信税务局，提出更正给予 D 女士家用及赏钱数额，指经会计师复核，发现运算错误，部份数目重迭，其中子女教育费、子女养育费及退休后生活费已包括在家用中；而时装及礼物的款项亦已包括在赏钱中。经更正后，上诉人称于 2002 年至 2008 年间，只给予 D 女士家用约 568 万港元及赏钱约 195 万港元，合共约 763 万港元。
- (22) 上诉人再于 2010 年 3 月 5 日致函税务局：
- (a) 声称自 2002 年至 2008 年间给予 D 女士家用约 568 万港元及赏钱约 195 万港元，其中约 700 万港元是由澳门、深圳及家乡资金支取，只有约数十万港元是在香港支取，该数十万港元并非来自该业务的盈利。
- (b) 在 E 银行户口现金存款记录表中，为某些存款加上红圈，表示该等存款为该业务的生意收入，并再次附上该业务于有关课税年度的利润表和收入及支出表。
- (23) 评税主任分别在 2010 年 2 月 26 日及 2010 年 4 月 9 日发信给上诉人，要求他就上文第 5(21)段所提述的修订提供进一步数据、款额及证明文件，上诉人未有及时作出实质回复。
- (24) 上诉人在 2010 年 4 月 12 日致函税务局，提出修订在 2002 年至 2008 年间由澳门、深圳及家乡资金支取款项给 D 女士家用，因经亲友财产中支取，所以多报数额，应是之前所报 568 万元及 195 万元的三分之一，即 254.3 万元。但并没有回应评税主任于上文第 5(23)段的查询。
- (25) 经再三审核有关资料及上诉人夫妇的银行存款，评税主任认为，上诉人夫妇银行户口内的现金存款，在撇除各银行户口间的现金转存、车位的租金收入、较小额存款（如每次少于 1,000 港元）和较大额存款（如每次多于 30,000 港元，即存入超过 300 张 100 港元纸币）后，余额视为源自该业务收入，并据此修订各有关课税年度应评税利润如下：

(2011-12) VOLUME 26 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

	2002/03 \$	2003/04 \$	2004/05 \$	2005/06 \$	2006/07 \$	2007/08 \$	总额 \$
上诉人银行 现金存款额	1,016,507	1,027,600	947,680	826,830	463,599	227,128	4,509,344
D女士银行现 金存款额	506,974	988,642	1,087,780	1,635,436	1,933,350	2,648,478	8,800,660
上诉人夫妇 联名户口 现金存款额	<u>0</u>	<u>11,100</u>	<u>133,500</u>	<u>25,000</u>	<u>13,600</u>	<u>0</u>	<u>183,200</u>
共：	1,523,481	2,027,342	2,168,960	2,487,266	2,410,549	2,875,606	13,493,204
减：							
户口间转存	76,000	110,000	0	70,000	40,000	0	296,000
车位租金	0	0	0	9,000	5,400	0	14,400
每次存款少 于1,000港元	7,003	3,842	0	996	600	0	12,441
每次存款多 于30,000港元	0	31,000	424,000	437,440	360,170	244,800	1,497,810
净现金存款 总额	1,440,478	1,882,500	1,744,560	1,969,830	2,004,379	2,630,806	11,672,533
减：							
已申报收入	<u>328,000</u>	<u>298,000</u>	<u>320,000</u>	<u>498,000</u>	<u>960,000</u>	<u>1,170,000</u>	<u>3,574,000</u>
短报收入	1,112,478	1,584,500	1,424,500	1,471,830	1,044,379	1,460,806	8,098,553
加：							
已申报利润	<u>293,700</u>	<u>280,500</u>	<u>296,900</u>	<u>348,000</u>	<u>410,000</u>	<u>670,000</u>	<u>2,299,500</u>
修订应评税 利润	1,406,178	1,865,000	1,721,460	1,819,830	1,454,779	2,130,806	10,398,053

第1段提述的决定书，确定上述修订应评税利润，并相应调高应缴税款。

上诉理由

6. 上诉人提出的上诉理由是，他认为评税失实、过高及不合情理，并以工作人员、产品比较、原材料用量、营商方法（流动档口与铺位）、经济营商环境和顾客素质等，将2003/04课税年度与2009/10课税年度作出比较，指称有关课税年度营业收入和应评税利润，应比2009/10课税年度为低，既然根据税务局发出上诉人2009/10课税年度的利得税评税通知书中，该课税年度上诉人的应评税利润不过是385,000元，有关课税年度的应评税利润则应更低。而在聆讯中，A先生代表上诉人，以自订有关制作食物原材料用量及一些供货商的单据，估计并比较2003年及2008/09年每天销量和收入，以强调上诉人的上诉理由（下称上诉论点(1)）。

7. 此外，上诉人以B先生的证供，以支持其之前一直声称，资金来源有来自乡间亲友的还款和交托投资（下称上诉论点(2)）；A先生的陈词更清楚指出，上诉人认为D女士的户口存款，不应纳入上诉人税项一并计算（下称上诉论点(3)）。这两个论点虽然未有在上诉理由中明确申述，但若从最广义和最宽松的角度看，这两个论点拟说明不是所有存款都是上诉人从该业务所得的，如是者或可勉强涵盖于

上诉理由之下，加上税务局局长代表亦没有明确反对，本委员会将在下文处理这些论点。

案情分析

8. 税务局局长代表提述并依据若干《税务条例》条文和案例，相反，上诉人代表没有援引任何条文或案例，亦没有针对性反驳税务局局长代表所提的条文或案例。本委员会认为下文依据的条文和案例，适用于本个案的案情。

估计评税和修订评税

9. 根据《税务条例》第 59(3)条，任何人如未能提交报税表，而评税主任认为该人是应课税的，评税主任可评估该人的应课税款额，并据此作出评税。

10. 根据《税务条例》第 60(1)条，凡评税主任觉得任何应课税的人被评定的税额低于恰当的税额，评税主任可在该课税年度或该课税年度届满后六年之内，按其断定该人应被评税的款额或补加款额，对该人作出评税。

11. 根据本委员会个案 D28/88, IRBRD, vol 3, 312，当纳税人没有呈报收入，或者评税主任不接纳所呈报的收入，或按《税务条例》第 60 条赋予的权力，评税主任有责任作出估计评税。而在没有正确数据时，评税主任为保障公帑，会依例向纳税人发出不会少于类似其业务可能赚取到的利润评税。相关判词原文节录如下：

‘... when a return of income is not made or is not accepted by an assessor or a case arises under section 60 of the Ordinance, the assessor is entitled and indeed has a duty to make an estimated assessment. In default of accurate information, it is customary for the assessor to protect the public revenue by issuing an assessment which is not less than whatever profit the taxpayer might have made.’

因处理反对而增加评税

12. 根据《税务条例》第 64(2)条，纳税人向税务局局长提出反对评税，税务局局长可以确认减少增加或取消受到反对的评税额。本委员会案例 D12/93, IRBRD, vol 8, 147 及 D36/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 704 等，亦确立副局长本身或作为获局长授权人，行使第 64(2)条的职责和权力。故此，税务局副局长有关于上文第 1 段提述的决定书中，因采纳上文第 5(25)段的修订应评税利润，并相应调高应缴税款。

上诉人的举证责任

13. 根据《税务条例》第 68(4)条，证明上诉所针对的评税过多或不正确的举证责任，须由上诉人担承。而根据上文第 11 段提述过的本委员会个案 D28/88，纳税

人的责任不止于提供税务责任的估计，还要备存正确的会计帐目，如他未能履行责任或未能提供适当的证据引证资产递增表是不正确的，委员会只能确认根据资产递增表所作的评税。相关判词原文节录如下：

‘It is not sufficient for the taxpayer merely to provide estimates as to his liabilities. A taxpayer has an obligation to maintain proper accounts and, if he fails to do so or is otherwise unable to prove that the assets betterment statement is incorrect with proper evidence, the assessment based on the assets betterment statement must be confirmed.’

亦即是说，上诉人负有举证责任，证明以间接方法作基础的评税是过多和不正确。

14. 本委员会另一个案 D20/89, IRBRD, vol 4, 303 指出，虽然搜集证据和向委员会提出引证同样耗费时间，但这是必须要做的；自行坚称某些事物为事实，并不能就此构成证据。相关判词原文节录如下：

‘5.3.5 Although the assembling of evidence may be time consuming and although adducing such evidence before the Board may also be time consuming, that is what has to be done....’

5.3.7 [T]he assertion of a fact in a submission is not evidence...’

明显地，上诉人负有举证责任，证明以间接方法作基础的评税是过多和不正确，而且不能单凭自行坚称，欠缺左证。

上诉论点(1)

15. 就上诉人的上诉论点(1) (上文第 6 段)，税务局局长代表在书面陈词中响应，上诉人及其代表未有在最后陈词中提出任何具针对性的反驳。本委员会经考虑后，接纳税务局局长代表在这方面的陈词，并概述如下。

16. 上诉人提出 2009/10 课税年度的评税资料，包括该课税年度的利得税评税通知书作为第一项上诉理由的左证，然而，该通知书上显示应评税利润，比 2006/07 及 2007/08 上诉人申报的利润少，与上诉人的论点并不完全相符。

17. 实际上，2009/10 课税年度的评税资料，不属于本个案争议的有关课税年度之内，而根据《税务条例》第 60(1)条，评税主任如觉得评定税额低于恰当税额，可在六年之内发出补加评税，所以不能作为基础，以推算较早课税年度的应得利润。

18. 上诉人提出该业务于各有关课税年度及 2009/10 课税年度的差异与及香港宏观经济变化等资料，只是概括而空泛的估计和陈述，未有提供实际理据，证明本个案中对该业务在有关课税年度的评税是过高。

19. 上诉人提出的其它书面证供，亦没有任何帮助。首先，上诉人一些自订年度收支表，数字粗疏笼统，没有适时的单据及记录左证。此外，上诉人再度引用上诉人在与税务局职员会晤时，应要求列出的制作食物原材料、每天用量及供货商资料，然而，编制该列表时，上诉人没有任何单据和记录左证，一些材料没有列出一天用量，一项材料没有列出金额，明显是估算出来。另外，上诉人提供一些声称供货商的单据，然而，该等单据虽然看来有供货商的印鉴或抬头，但一些是一张单据写下全年总计，一些则是按月的，是否都在购货当时编制，不无存疑，亦与上诉人一向所言，未有保存任何单据不符。故此，本委员会认为，该等文件对上诉人没有帮助。

上诉论点(2)

20. B先生的口供，虽然与上诉论点(2)相符，但是仍流于空泛笼统。B先生指出，他第一次替上诉人夫妇的亲友从乡间把金钱带来交给上诉人夫妇，是在2005年约8月，一直至2007/08年间，隔数天或一周到香港一次，每次数目不同，由数千至二万人民币不等，现金交收，但没有签收。有时会因时间不合，需暂存其个人户口，然后才提取交上诉人夫妇。上诉人代表亦提交B先生两张H银行一卡通，与及银行存折影印本，然而，该等银行存折显示的存入和收支，最早的已是2007年5月3日，最近的是2009年6月21日，大部份项目不属有关课税年度范围内，在2007/08课税年度内的项目，本委员会不能从中理出任何相关的头绪，上诉人和B先生亦未能提供任何协助，即若其中有款项是源自上诉人夫妇乡间亲友的，亦不能因此判断款项最后被存入上诉人或D女士或他们的联名银行户口。

上诉论点(3)

21. 上诉人代表在陈词中称，D女士私房钱多，有股票，也有物业，来源广泛，将上诉人夫妇的户口存款一并计算，并不公平，亦不合理。然而，D女士没有出席聆讯作供，委员会相信上诉人所言，D女士因健康理由，不适宜出席。

22. 然而，D女士与税务局职员会晤时，曾承认她会将该业务的收入存入上诉人和她开立的联名户口及她的个人户口，她亦曾书面承认上诉人将900万元存于她的银行户口作家用，一方面数额与D女士个人银行户口存款总额接近，另一方面D女士没有其它收入，而上诉人除营运该业务外，亦没有其它收入，结合上文对上诉人其它论点的分析，本委员会不能信纳上诉人所指，将上诉人夫妇户口存款一并计算是既不公平又不合理的说法。

上诉人的供词

23. 上诉人的供词，对其上诉也无多大帮助。虽然本委员会相信上诉人是一位诚实的证人，但他无论作供或响应税务局局长代表的提问，都充斥着不清楚、不记得和没有清楚记录，每被问及一些数额或数字，都未能给予确切的答案，如十多

次、数十万元、30至40万等，上诉人亦多次重复说自己的记忆力差，对自己何时结婚、D女士有多少银行户口，以至股票交易实况及金钱支付方法，都答称记不起和不清楚。

24. 本委员会认为，上诉人一直埋首营运该业务，劳心劳力，没有余力亲自处理其它事务，无论是与该业务帐目有关的事宜，或是声称的其它事宜，这是不周全，而且冒险的做法，并不可取。

税务局的推算基础

25. 本委员会个案 D1/04, IRBRD, vol 19, 73 指出，若然税务局已多次要求，上诉人仍未能提供该等帐簿或纪录，税务局唯有采用间接方法，厘订收入，而审查上诉人的银行户口存款额便是其中一种间接方法。相关判词原文节录如下：

‘54. ... *In cases such as this where the appellant did not furnish the Revenue with any of his books or records despite repeated requests, the Revenue had to resort to other methods. Examination of the deposits into the bank accounts of the appellant’s practice was one such method.*’

在上述个案中，评税主任将上诉人在有关课税年度期间两个银行户口的存款额相加，在扣除退票款额和非业务来源的存款额后所得总额，视为业务收入，与已呈报的业务收入相减即为差额，获委员会接纳。

26. 本个案的上诉人起初没有呈报业务收入，后来虽补回有关报税表，但上诉人因未有为该业务保存任何单据和纪录，税务局无从核实确定该业务的利润，而鉴于本个案上诉人的业务是以现金收入为主，上诉人夫妇亦曾确认至少部份银行存款是该业务的现金收入存入的，评税主任采用银行存款方法去厘订该业务的收入总额，先作出估计评税，后因应资料所示修订应评税利润，实无可厚非。

27. 另外，在英国案例 G Deacon & Sons v CIR 33 TC 66，纳税人被要求解释他拥有大量现金的来源，而该等现金未能与他呈报的业务收入吻合，但纳税人未能提供合理解释，于是有关当局局长估计大部份为短报利润，并在有关课税年度内摊分。法官根据环境证据，确认有关当局可把来历不明的银行存款，纳入应课税利润内，并作出评税。在上述案例中，相关判词原文节录如下：

‘*This is one of those cases where a taxpayer carrying on business is unexpectedly found to have a large sum of cash at his command which cannot be reconciled with his income as declared, and he is asked to explain its source...*

Having come to the conclusion that the business profits had been understated, and there being no acceptable explanation where [the cash] came from if not from the business, the Commissioner estimated the understatement of profits...

and directed an apportionment over the... years.... To say they had no right to do this in the absence of direct evidence of some improper entry in or omission from the books is just as fallacious, in my view, as to argue that no one should ever be convicted on circumstantial evidence alone. There was abundant circumstantial evidence here to justify the Commissioner's conclusion.'

28. 本个案情况类同。上诉人未备有该业务的会计帐簿，亦未能提供任何原始单据，供评税主任复核收支。本委员会已否定上诉人有关部份银行存款源自非业务收入的论点，则该等银行存款，最低限度应列为来历未明，按上述的英国案例，可以被纳入应课税利润内评税。

29. 事实上，本委员会在聆讯中亦反复查问税务局局长代表，在本个案中的推算基础和原则。税务局局长代表在书面陈词中阐明，评税主任先抄录上诉人夫妇银行账户现金存款，以编制存款现金总表，并将各银行账户之间的现金转存及租金收入等列为非业务收入，更主动从总额中，根据上诉人夫妇的辩解，剔除若干小额及大额存款。税务局局长代表更补充，推算亦根据该等户口的存款模式推断，税务局局长代表指出，存款次数与频率，与上诉人声称一致，并由起初每次 4,000 元至其后每次 7,800 元以上，从而估计出该业务每年应课税利润。

30. 对于上诉人代表提出香港经济环境，特别是非典型肺炎时期的影响，税务局局长代表响应指出，该段时期为 2003 年 4 月至 8 月期间，从有关银行存款额看，确有下跌，但存款于 2003 年 9 月开始回升；该业务于 2006/07 课税年度开始支付铺位租金，所以利润下跌，亦有在银行存款中反映，虽然推算中没有兼顾天气变化，特别是该业务未在铺位内营运时，但本委员会认为，在上诉人未能作出相反举证下，评税主任已尽所能地作出合理和公平的推算和估计。

总结

31. 经详细考虑所有证据、供词和双方的陈词，与及基于上文的分析，委员会驳回上诉人的上诉，确定第 5(25)段的修订应评税利润，与及相应增加的评税。

32. 本委员会期望上诉人经一事，长一智，在经营该业务的同时，妥善兼顾作为纳税人应负的责任，不单守法，同时保障自己的权益。