

Case No. D48/12

Profits tax – loss carried forward – bank overdraft interest expenses – sections 16, 17(1)(b), 19C(4), 59(3), 64(1), 68(4) and 70 of the Inland Revenue Ordinance ('the IRO'); section 2A(2) of the Inland Revenue Rules. [Decision in Chinese]

Panel: Albert T da Rosa Jr (chairman), Susanna W Y Lee and Mak Wai Piu Paul.

Date of hearing: 20 August 2012.

Date of decision: 28 January 2013.

The Appellant objected to the profits tax assessment for the year of assessment 2007/08 issued by the Inland Revenue Department ('the IRD') against it. The Appellant claimed that it should be allowed to set off the loss carried forward from the assessable profits and that the amount of interest expenses as allowed to be deducted was incorrect.

In the years of assessment 2005/06 and 2006/07, the Appellant failed to furnish its tax returns and the IRD issued estimated profits tax assessment and additional assessment ('the First Category Assessments') against it. The IRD did not receive any notice of objection from the Appellant to the First Category Assessments within the statutory time limit.

As regards the interest expenses, part of the money overdrawn from the bank account was lent by the Appellant to its related company and directors by way of interest-free loans. The IRD took the view that the interest incurred from such loans should not be allowed to be deducted and used the ratio of the relevant loans to the Appellant's total assets to calculate the amount of interest that was not allowed to be deducted. The Appellant claimed that the loan to its related company was actually used as prepayments to the mainland factory to purchase raw materials and pay salaries to the outsourced workers. It suggested that the ratio of 1/3 should be used as the basis of apportionment for the overdraft interest. However, the Appellant failed to support its claim that the loan was used as prepayments as it did not explain how the ratio of 1/3 was arrived at, and failed to provide the details of its transaction with the related company and information and documents to illustrate the source of the money lent to the related company. Further, the loan to its related company was interest-free.

Held:

1. As the Appellant failed to lodge any valid notice of objection to the First Category Assessments, according to section 70 of the IRO, such assessments

were final and conclusive. The assessable profits concerned should also be regarded as final and conclusive. For all purposes under the IRO, the Appellant did not suffer any loss for the years of assessment 2005/06 and 2006/07. Accordingly, its claimed loss could not be used to set off the assessable profits for the year of assessment 2007/08 under section 19C(4) of the IRO. (Corpora Enterprises Limited v CIR 2 HKTC 656; Chun Yuet Bun trading as Chong Hing Electrical Co v CIR 2 HKTC 325)

2. The bank overdraft interest incurred from the loans to the Appellant's related company and directors was not a deductible item under section 16(1)(a) of the IRO but expenses of which deduction was not allowed under section 17(1)(b) of the IRO. The IRD's using the ratio of the relevant loans to the Appellant's total assets as the basis of apportionment to calculate the amount of interest that was not allowed to be deducted was reasonable and appropriate, and was in accordance with section 2A(2) of the Inland Revenue Rules.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

Corpora Enterprises Limited v CIR 2 HKTC 656
Chun Yuet Bun trading as Chong Hing Electrical Co v CIR 2 HKTC 325
D57/99, IRBRD, vol 14, 506
D35/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 809
D21/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 367
Mok Tsze Fung v CIR 1 HKTC 166

Ms B, Director of Company A for the Taxpayer.

Wong Ka Yee and Chow Cheong Po for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D48/12

利得税 – 承前亏损结转 – 银行透支利息支出 – 《税务条例》（「《税例》」）第16、17(1)(b)、19C(4)、59(3)、64(1)、68(4)及70条；《税务规则》第2A(2)条

委员会：Albert T da Rosa Jr（主席）、李伟恩及麦伟彪

聆讯日期：2012年8月20日

裁决日期：2013年1月28日

上诉人反对税务局向它作出的2007/08课税年度利得税评税。上诉人声称其应获准以承前亏损结转抵销其2007/08课税年度的应评税利润及其获扣除的利息支出款额并不正确。

在2005/06及2006/07课税年度，上诉人未有在指定限期内递交报税表，税务局向上诉人作出估计利得税评税及补加评税（「第一组评税」），而在法定反对限期内税务局没有接获上诉人就第一组评税发出的反对通知书。

关于利息支出，上诉人把从银行透支的部分款项用作免息贷款予关连公司及董事，税务局认为有关贷款所招致的利息不可获扣除，并以有关贷款占上诉人的资产总额作比率计算不获准予扣除的利息支出。上诉人声称借予关连公司的款项实质上是其预付款项予内地工厂，用以购买原材料及支付外判工的费用，建议以1/3作为分摊银行透支利息支出的基准。然而上诉人未有解释1/3分摊比率如何界定，没有提供与关连公司之间的交易详情，亦没有提供数据及文件说明借予关连公司款项的来源，以支持它就贷款为预付费用的说法；再者，上诉人是以免息贷款方式借款予关连公司。

裁决：

1. 由于上诉人并没有就第一组评税提出有效的反对，依据《税例》第70条，有关评税属最终及决定性的评税；而所涉及的估计评税利润亦须被视为最终及决定性的。在《税例》的所有目的而言，上诉人就2005/06及2006/07课税年度并无蒙受任何亏损。故此，它所申报的亏损并不可按《税例》第19C(4)条用以抵销2007/08课税年度的应评税利润。（Corpora Enterprises Limited v CIR 2 HKTC 656; Chun Yuet Bun trading as Chong Hing Electrical Co v CIR 2 HKTC 325）

2. 上诉人就借予其关连公司及董事的贷款所招致的银行透支利息支出并不是《税例》第16(1)(a)条所准予扣除的项目，而是《税例》第17(1)(b)条不容许扣除的支出款项。税务局按有关贷款占上诉人资产总额的比率分摊以计算其不可获扣除的款额是合理及适当的做法，亦符合《税务规则》第2A(2)条的分摊规定。

上诉驳回。

参考案例：

Corpora Enterprises Limited v CIR 2 HKTC 656
Chun Yuet Bun trading as Chong Hing Electrical Co v CIR 2 HKTC 325
D57/99, IRBRD, vol 14, 506
D35/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 809
D21/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 367
Mok Tsze Fung v CIR 1 HKTC 166

A公司董事B女士代表上诉人出席聆讯。
黄嘉仪及周章宝代表税务局局长出席聆讯。

决定书：

引言

1. A公司(以下称「上诉人」)反对税务局向它作出的2007/08课税年度利得税评税。上诉人声称该评税的应评税利润款额过高。
2. 税务局副局长于2011年12月22日发出决定书，认为上诉人应就应评税利润实额\$247,504缴纳利得税\$18,313。
3. B女士代表上诉人出席聆讯经宣誓后作供并重申上诉人「上诉理由陈述书」以下几点：
 - 3.1. 「被误导」
 - 3.2. 「不合理乱估税」
 - 3.3. 「死坚持以《税例》第70条作为最终及决定性的评税而强抢我司80多万元的预缴税款。」

3.4. 「2007/08 年度不肯给予『承前亏损结转及 HK\$1,163,305 』」

4. 上诉人声称，它：

4.1. 应获准以承前亏损结转抵销其 2007/08 课税年度的应评税利润；及

4.2. 获扣除的利息支出款额并不正确。

有关的基本事实

5. 在聆讯中 B 女士代表上诉人同意已载列于税务局副局长决定书内所据事实第(1)至(15)项为本上诉个案的有关的基本事实。

6. B 女士重申上诉人写入「上诉理由陈述书」内的背景即

「A 公司是一间香港成立的小企业，从 1984 年开业至今，有差不多 28 年的历史，在中期有过盈利。但自 2002 年开始，生意额大跌，经营出现困难，A 公司各员皆尽力营救业务及缩减成本，而会计工作则由一位老人家以兼职形式管理，在 2006 年期间年老的会计开始发病以致不能起床及饱受糖尿病、高血压、耳水不平衡等病患困扰。由于会计一直卧病在床，故未能如期完成公司账目及报税。直至 2007 年 A 公司再次收到税务局的估税通知书，并要求该名会计立即退回会计文件并转交他人协助完成报税。另外，该名会计在搬家时因疏忽导致 A 公司的财务文件不齐全，令本人浪费更多的时间追回账目数据。因缺乏文件导致 2005/06 年度的资产负债项目结余有承上转下的问题，未能实时交付新的会计处理，但本人没有胡乱上报草草了事，本人聘请新任会计师协助处理 A 公司 2005/06、2006/07、2007/08 会计年度的账目，并在 2008 年 12 月 15 日提交文件到税务局。」

争论点

7. 本委员会须裁决的是上诉人：

7.1. 可否享有承前亏损结转以抵销其 2007/08 课税年度的应评税利润(以下称「亏损结转事宜」)；及

7.2. 应获扣减的银行透支利息支出款额(以下称「利息支出事宜」)。

有关的法例

8. 这个案有关的法例如下。

亏损的处理

9. 《税务条例》(以下称「《税例》」)第 19C(4)条规定如下：

「... .. 凡在任何课税年度内，任何法团... .. 因经营某行业、专业或业务而于该行业、专业或业务中蒙受亏损，则该亏损额须以该法团... .. 在该课税年度的应评税利润... .. 抵销，而未能抵销的亏损部分须予结转，并以该法团... .. 在其后各课税年度的应评税利润... .. 抵销。」

评税主任作出估计评税的权力

10. 《税例》第 59(3)条规定如下：

「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。」

反对评税

11. 《税例》第 64(1)条规定如下：

「任何人如因根据本条例作出的评税而感到受屈，可以书面通知局长反对该项评税，但除非该通知书明确地述明反对该项评税的理由，以及是在有关的评税通知书发出日期后 1 个月内由局长接获，否则该通知书无效：

但—

- (a) 如局长信纳反对该项评税的人是因不在香港、疾病或其他合理因由而未能在上述期限内发出该反对通知书，则可视乎情况而将上述期限合理地延长；
- (b) 受到反对的评税如是在没有提交第 51 条所规定的报税表的情况下根据第 59(3)条作出者，则除非反对该项评税的通知书是按照本款前述条文而有效，而第 51 条所规定的报税表亦已在本款规定的反对该项评税的期限内提交，或已在局长批准的提交该报税表的更长期限内提交，否则该通知书无效；」

评税须为最终评税

12. 《税例》第 70 条规定如下：

「凡在本部所限定的时间内，并无任何有效的反对或上诉就某项评税所评定的应评税 利润额 提出， 则为本条例的所有目的，就上述应评税 利润额 的评税，须是最终及决定性的评税：

但本部不得阻止任何评税主任就任何课税年度而作出评税或补加评税，但该项评税或补加评税须不涉及将任何已就该课税年度而在受到反对或上诉后裁定的事宜再予讨论。」

支出的扣除

13. 《税例》第 16 条规定如下：

「(1) 在确定任何人在任何课税年度根据本部应课税的利润时，该人在该课税年度的评税基期内，为产生根据本部应课税的其在任何期间的利润而招致的一切支出及开支，均须予扣除，包括—

(a) 在施行本段的条件根据第(2)款获符合的情况下，... .. 该人为产生上述利润而借入任何金钱而以利息形式支付的款项，以及与该项借款有关而由该人以法律费用、借款代理费、印花税及其他开支形式支付的款项；

... ..

(2) 在以下情况下，施行第(1)(a)款的条件即属获符合—

... ..

(d) 该等金钱是向财务机构或海外财务机构借入的；」

14. 《税例》第 17(1)条规定如下：

「为确定任何人根据本部应课税的利润，以下各项均不得容许扣除—

... ..

(b) 任何支出或开支而又并非为产生上述利润而花费者；」

15. 《税务规则》第 2A(2)条规定如下：

「... .. 如需要将任何支出或开支分摊，而其理由是该项支出或开支并非全部及纯粹在任何人产生根据本条例第 IV 部应课税的利润时所招致的，则除第 2B 及 2C 条另有规定外，该项分摊或再分摊(视属何情况而定)须按有关个案的情况而以最合理及最适当的基准作出。」

举证责任

16. 《税例》第 68(4)条规定如下：

「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。」

亏损结转事宜

事实

17. 从双方同意的基本的事实本委员会推导出以下的事实：

17.1. 税务局在上诉人未有在指定限期内递交报税表的情况下，依据《税例》第 59(3)条向上诉人作出以下 2005/06 及 2006/07 课税年度的估计利得税评税及补加评税(以下称「第一组评税」)：

	<u>2005/06</u>	<u>2006/07</u>
(i) 报税表发出日期	03-04-2006	02-04-2007
(ii) 报税表列明的时限	1 个月内	1 个月内
(iii) 整批延期提交报税表安排的指定限期	29-08-2006	15-08-2007
(iv) 首次评税发出日期	12-09-2006	30-08-2007
(v) 补加评税/第一次补加评税发出日期	30-11-2006	06-12-2007
(vi) 报税表填报日期	12-12-2008	12-12-2008

税务局没有在法定反对限期内接获上诉人就第一组评税发出的反对通知书。

17.2. 此外，税务局向上诉人作出以下 2006/07 课税年度第二次估计补加评税及 2007/08 课税年度估计评税(以下称「第二组评税」)：

	<u>2006/07</u>	<u>2007/08</u>
(i) 报税表发出日期	02-04-2007	01-04-2008
(ii) 报税表列明的时限	1 个月内	1 个月内
(iii) 整批延期提交报税表安排的指定限期	15-08-2007	25-08-2008
(iv) 有关评税发出日期	06-10-2008	05-09-2008
(v) 反对通知书日期	03-11-2008	03-11-2008
(vi) 报税表填报日期	12-12-2008	12-12-2008

局长接纳了上诉人的逾期反对。

分析

18. 在 Corpora Enterprises Limited v CIR 2 HKTC 656 一案(以下称 Corpora 案)中, 纳税人公司在 1981/82 课税年度蒙受了重大的亏损。由于该公司并无提交报税表, 税务局向该公司作出利得税估计评税, 评定应评税净利润为 20,000 元。该公司没有提出反对, 故此有关评税根据《税例》第 70 条成为最终及决定性的评税。该公司在随后两个课税年度(即 1982/83 及 1983/84 课税年度)申报赚得利润, 但税务局拒绝批准以 1981/82 课税年度的亏损抵销其 1982/83 及 1983/84 课税年度的利润。法庭裁定, 1981/82 课税年度的估计应评税利润, 已根据《税例》第 70 条成为最终及决定性的, 因此该公司并无蒙受亏损的事实推论同样亦属最终及决定性的。Liu J 在第 676 至 677 页表示：

「... .. Corpora 单凭确实曾蒙受亏损一事不足以提出申索, 该公司必须同时能证明《税例》第 19C 条第(4)款的规定适用于它 以显示... ..1981/82 课税年度的180 万元亏损... .. 就该款而言仍被视为亏损。

.....

税务局对 Corpora 作出的 1981/82 课税年度估计评税, 已根据《税例》第 70 条成为最终及决定性的评税。然而, 须被视为最终及决定性的不只是该项估计评税。根据第 70 条的文字, 该项评税所评定的应评税利润额, 为《税例》的『所有目的』, 『须是最终及决定性的』。从另一方面来看, 该公司并无蒙受亏损的事实推论同样亦属最终及决定性的。

.....

由于 Corpora 在 1981/82 课税年度的应评税利润为最终及决定性的，Corpora 在同一课税年度并无招致亏损的推论亦必定是最终及决定性的。因此，为该条例的目的，没有亏损可根据第 19C(4) 条予以抵销或结转至其后各课税年度予以抵销。为此，在是次上诉中，Corpora 不可凭借 1981/82 课税年度的 180 万元亏损以达致行使第 19C(4) 条的目的。」

19. 以下是所节录的判词的英文原文

‘... It is not enough merely to come armed with an actual loss, but Corpora must also be able to bring itself within sub-section (4) of section 19C of the Ordinance ... to show that ... the \$1.8 million loss for 1981/82 ... is still being recognized as a loss for the purpose of that sub-section.

...

The estimated assessment in respect to the year of assessment 1981/82 for Corpora has now become final and conclusive under section 70 of the Inland Revenue Ordinance. It is not merely the estimated assessment which is to be regarded as final and conclusive, but in the words of section 70, the amount of the assessable profits assessed by the assessment shall be “final and conclusive for all purposes” of the Ordinance. Conversely, the factual premise of there being no loss shall likewise be final and conclusive.

... As a corollary to the fact that Corpora’s assessable profits for 1981/82 are final and conclusive, it must be also final and conclusive that Corpora had incurred no losses in the same year of assessment. Hence, for the purposes of the Ordinance, there is no loss capable of being set off or carried forward for setting off in subsequent years under section 19C(4). Corpora’s 1981/82 \$1.8m. loss could not, therefore, be resorted to for the purpose of section 19C(4) in the instant appeal.’

20. 上诉人虽就 2007/08 课税年度的利得税评税提出上诉，但本个案的关键在于涉及 2005/06 及 2006/07 课税年度的第一组评税是否应按《税例》第 70 条的规定，而被视为最终及决定性的评税。假若第一组评税已是最终及决定性的评税，援引 Corpora 一案的法律原则，其估计应评税利润亦须视为最终及决定性的(上文第18段)。据此，上诉人并无任何亏损可按《税例》第 19C(4)条获转结用以抵销 2007/08 课税年度的应评税利润。

21. 在分析本个案现有的证据及资料后，本委员会同意答辩人的陈述认为第一组评税属《税例》第 70 条所指的最终及决定性的评税。理由如下：

- 21.1. 《税例》第 64(1)条清楚地订明，纳税人如对其评税有所争议，他必须提出书面反对，并在有关评税通知书发出日期后 1 个月内由税务局接获该反对通知书(上文第11段)。另外，税务局在发给上诉人的评税通知书内亦有明确述明反对的程序，当中包括上诉人必须以书面提出反对，及反对通知书须于评税发出日期起计 1 个月内由税务局接获。如上文第17.1段所述，税务局并没有在法定反对期限内接获上诉人就第一组评税提交的反对通知书。故此，上诉人未有按《税例》第 64(1)条的规定提出有效反对。
- 21.2. 依据《税例》第 64(1)条但书(b)节订明，反对根据第 59(3)条作出者，必须在反对期限内提交有关报税表，反对方为有效(上文第11段)。另外，税务局在发给上诉人的评税通知书内亦已提醒上诉人该项规定。然而，第一组评税是在 2006 年 9 月至 2007 年 12 月期间发出，而上诉人在 2008 年 12 月(即评税的法定反对期届满的一至两年多后)才填写及提交有关报税表(上文第17.1段)。即使上诉人在反对期限内提出了书面反对，明显地，它并未有在有关期限内提交报税表。故此，本个案并不存在任何在法定反对期限内提出的有效反对。
- 21.3. 第一组评税是在上诉人未有递交报税表的情况下作出的评税。如上文第21.1及21.2段所述，上诉人必须以书面提出反对，并须提交报税表。在本案的文件档中本委员会未有察觉上诉人曾就第一组评税发出反对评税通知书。答辩人的代表也向本委员会确认，她曾覆查上诉人在该等评税发出后至其于 2008 年 12 月呈交报税表期间发给税务局的信件，但未有察觉上诉人曾就第一组评税发出反对评税通知书。虽然上诉人曾在就第二组评税的反对与税务局的往来信件中提及有关 2005/06 及 2006/07 课税年度的事宜，但有关信件并不是就第一组评税的反对通知书，极其量只可被视为上诉人就 2007/08 课税年度应享有承前亏损结转的申索理据。
- 21.4. 第一组评税与第二组评税是分开及独立的评税。按《税例》第 64(1)条的规定，上诉人若对任何评税感到不满，它可就该评税提出反对。换言之，上诉人须就个别评税提出反对。上诉人反对第二组评税的理由虽与其亏损有关，但却不可被视为就早前课税年度评税提出反对。
- 21.5. 虽然上诉人在 2008 年 12 月 12 日已填妥 2005/06 至 2006/07 课税年度的报税表，税务局亦已于 2008 年 12 月 15 日收到该等报税表，而申报的利润/亏损额与估计的应评税利润并不相同，但单是提交报税表并不符合《税例》第 64(1)条有关反对程序的规定，故并不构成有效的反对。

21.6. 上诉人没有就第一组评税提出书面反对。相反，上诉人在 2009 年 8 月 27 日的信件中清楚述明，在缴付第一组评税的税款时，它是接受该等估计评税：

「我在 2004/2005 年，2005/2006 年，2006 年/2007 年，2007 年/2008 年期间共交了 83 万元预缴税款，即贵局评我在三、四年内共赚了 500 万元盈利，... 我资本额为 90 万元，已在蚀本中，绝不应该估税每年超过 100 万元之盈利 ... 亦不应因本司接受估税 [后]，如期缴税，合作表现良好而再追补评估税。」(加强语调)

21.7. 司法复核个案 Chun Yuet Bun trading as Chong Hing Electrical Co v CIR 2 HKTC 325 一案(以下称‘Chong Hing Electrical Co’案)涉及税务局局长拒绝接受纳税人逾期提出反对。在该个案中，Sears J 在第 328 至 329 页表示：

「... 不应由法庭决定纳税人涉及何种程度的疏忽，才会令其无权逾期提出反对，也不应以法庭对有关事实的看法取代局长的观点。此外，虽然该条例应该作出灵活的释义，但『prevent』(未能)是一个简单的英文字眼，本人认为无理由要以另一个字眼取代。局长的职责是考虑纳税人就逾期提出反对所给予的原因，然后反问自己：纳税人是否因(a)不在香港，或(b)疾病，或(c)其他合理因由而未能发出该订明的通知书？」

政府将这个责任托付予局长，而除非在作出决定的过程中有某方面的错误，否则法庭不应干涉局长的决定。此外，法庭不应设定任何标准或指引供局长遵守，也不应假定三个月后才提出反对是逾期太久，如逾期时间较短则可构成『合理因由』。虽然逾期提出反对的时间较短，可能令纳税人的解释更具说服力，但局长仍不一定视之为『合理因由』。

局长在行使其权力时任何时候都必须公平行事，并考虑所有事项，但只有他一人可作出决定。本人无须衡量有关事实，以及说明有关事实是否属于但书的涵盖范围之内，否则，本人便等同将该条例赋予局长的权力，授之于己。

... ..

本人没有在局长作出决定的过程中发现错误，而有关决定明显并非极之不合理，要由法庭作出干预。」

21.8. 以下是所节录的判词的英文原文

‘ ... It is not for the Court to decide the degrees of negligence which might disentitle a taxpayer to submit a late objection, nor to substitute its view of the facts for that of the Commissioner. Further, although this is an Ordinance which should be construed liberally, the word “prevent” is a simple English word and I see no reason for trying to substitute another. The Commissioner’s duty is to consider the reasons put forward by the taxpayer for the late objection and then ask himself this question. Is it owing to (a) absence from Hong Kong, or (b) sickness, or (c) some other reasonable cause that the taxpayer was prevented from giving the prescribed notice?’

The Government has entrusted the Commissioner with this responsibility and it is not for the Court to seek to interfere with it unless the decision making process is in some way flawed. Furthermore, it is not for the Court to set any standard, or guide lines for the Commissioner to follow, nor to infer that although three months late objection is too long, a lesser period may amount to a “reasonable cause”. A short period of late objection may add weight to the explanation preferred by the taxpayer, but the Commissioner may still not consider it a “reasonable cause”.

The Commissioner must always act fairly in the exercise of his powers and consider all matters, but it is for him and him alone to make a decision. I do not have to weigh up the facts and say whether or not they fall within the proviso, otherwise I would be conferring upon myself the power which the Ordinance gives to the Commissioner.

...

I can find no flaw in the decision making process of the Commissioner and the decision is clearly not so unreasonable as to justify the Court interfering.’

- 21.9. 税务局至本聆讯为止尚未接纳上诉人的任何信件为第一组评税的反对通知书。即使上诉人已通过于 2008 年 12 月 15 日税务局亦已收到的该等报税表作出书面反对，该反对必然是逾期反对。原因是税务局在有关评税的法定反对期限内并没有收到上诉人的来信，及上诉人是在法定反对期限届满的一至两年多后才递交有关报税表。《税例》第 64(1)条但书(a)节有延长反对期限的安排——如局长信纳纳税人是因不在香港、疾病或其他合理因由而未能在期限内提出反对，他可延长该期限（上文第 11 段）。依据 Chong Hing Electrical Co 一案的法庭裁决，《税例》赋予局长权力决

定是否延长反对期限，而法庭亦不应干涉局长的决定(上文第21.7段)。

21.10. 在税务上诉委员会裁决 D57/99, IRBRD, vol 14, 506 案中，委员会在审议纳税人的逾期上诉时指出，纳税人必须遵照法定上诉期限提出上诉，否则委员会便不能有效地运作。纵然委员会有延长上诉期限的权力，但它并不会行使该项权力以准予持续忽视法定限期的纳税人延期上诉。

21.11. 在本个案中，上诉人延误提交至少四个课税年度的报税表(2004/05 至 2007/08 课税年度)，亦拖延就组成第一组评税的四项于不同日子发出的评税提出反对。依据 D57/99 就处理逾期提出申请的原则，上诉人的反对(如有的话)属逾期，并不应被接纳。局长并未有延长上诉人就第一组评税的反对期限。

22. 总括而言，由于上诉人并没有就第一组评税提出有效的反对，依据《税例》第 70 条，有关评税属最终及决定性的评税；而所涉及的估计应评税利润亦须被视为最终及决定性的。在《税例》的所有目的而言，上诉人就 2005/06 及 2006/07 课税年度并无蒙受任何亏损。故此，它所申报的亏损并不可按《税例》第 19C(4)条用以抵销 2007/08 课税年度的应评税利润。

利息支出事宜

23. 从双方同意的基本的事实本委员会推导出以下的事实：

23.1. 上诉人就截至 2007 年 12 月 31 日一年的银行透支利息支出为 216,883 元。

23.2. 在 2007 年 12 月 31 日，上诉人的非流动资产及流动资产之和(即资产总额)为 4,490,324 元，当中包括应收关连公司款项 2,083,091 元及应收董事款项 440,831 元。

23.3. 上诉人借予关连公司及董事的款项为无抵押、免息及无固定还款期的贷款。

分析

24. 在本个案中，上诉人把从银行透支的部分款项用作免息贷款予关连公司及董事。税务局副局长在决定书中裁定有关贷款的利息支出并非为产生上诉人的应课税利润而招致的支出及开支，上诉人的银行透支利息支出不可获全数扣除。副局长认为有关贷款所招致的利息不可获扣除，并以有关贷款占上诉人的资产总额作比率计算不获准予扣除的利息支出如下：

$$\begin{aligned} & \text{银行透支利息} \times \frac{\text{应收关连公司款项} + \text{应收董事款项}}{\text{资产总额}} \\ = & 216,883 \text{ 元(上文第23.1段)} \times \frac{2,083,091 \text{ 元} + 440,831 \text{ 元}}{4,490,324 \text{ 元}} \quad (\text{上文第23.2段}) \\ = & 121,905 \text{ 元} \end{aligned}$$

25. 上诉人在该陈述书中表示不获准予扣除的款额应为 72,294 元，即银行透支利息的 1/3 (216,883 元 x 1/3)。但它未有在该陈述书中提及 1/3 的分摊比率是如何厘定。

26. 上诉人在聆讯中提呈新的文件以证明一个事实，即 1,686,430 元的应收票据及应收贸易账款导致在 2007 年的利息费用。该金额包括在资产负债表。本委员会接纳答辩人解释：由于公式只排除以有关连人士(即「应收关连公司款项 + 应收董事款项」)贷款占上诉人的资产总额作比率计算不获准予扣除的利息支出，所有其他所产生开支费用导致的利息费支出从来没有争议并已获准予扣除。

27. 上诉人曾在 2009 年 8 月 27 日的信件中表示，就借予董事而向银行透支的款额所招致的利息支出不属于可扣除的支出。而借予关连公司的款项实质上是其预付款项予内地工厂，用以购买原材料及支付外判工的费用。它建议以 1/3 作为分摊银行透支利息支出的基准。

28. 税务局副局长在其决定书已拒绝上诉人就银行透支利息的扣除申索。原因是上诉人未有解释 1/3 分摊比率是如何界定，它没有提供与关连公司之间的交易详情，亦没有提供数据及文件说明借予关连公司款项的来源，以支持它就贷款为预付费用的说法。再者，上诉人是以免息贷款方式借予关连公司。明显地，有关贷款所招致的利息支出并非为产生其应税利润而花费的。在上诉的过程中，上诉人未有提供任何或进一步理据及凭证以支持它的申索。

29. 总而言之，上诉人就借予其关连公司及董事的贷款所招致的银行透支利息支出并不是《税例》第 16(1)(a)条所准予扣除的项目，而是《税例》第 17(1)(b)条不容许扣除的支出款项。税务局按有关贷款占上诉人资产总额的比率分摊以计算其不可获扣除的款额是合理及适当的做法，亦符合《税务规则》第 2A(2)条的分摊规定。

30. 在税务上诉委员会裁决 D35/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 809 上诉个案中，纳税人公司取得一笔 800 万元的借款(以下称「该借款」)，并把部分借款以免息条款分多笔贷款转借予其相关公司及股东。该公司申索扣除就该借款所招致的全数利息支出。税务局认为借予相关公司及股东的贷款并非用于营运该公司，故此，该公司就有关部分借款支付的利息并非是为产生其利润而花费的，故不获准予扣除。该公司就税务局的决定向委员会提出上诉。委员会驳回有关上诉，并指出依据《税务规则》，支出的分摊须按有关个案的情况而以最合理及最适当的基准作出，而该公司未有证明税务局就利息支出的分摊基准属不合理或不恰当。

31. 援引 D35/07 一案的裁决(上文第30段), 本委员会认为上诉人未能证明税务局就上诉人银行透支利息开支扣除所作的分摊基准是不合理及不适当, 故此不能接纳上诉人的扣除申索。

就上诉人的疑问作出的回应

32. 上诉人在夹附于 2012 年 1 月 20 日的上诉通知书的上诉理由陈述书(以下称「该陈述书」)内提及若干其观点及疑问。为释上诉人疑虑, 答辩人的代表藉她的陈词也作出下列本委员会认为是合理的解释:

32.1. 上诉人声称, 它曾多次致电税务局查询估计评税事宜, 并获告知它须先缴付税款; 在收到报税表后, 税务局将退还税款予它。

(a) 由于上诉人与税务局职员电话会谈没有书面记录, 答辩人无从确实会谈者交谈的内容, 或上诉人所述是否交谈的全部有关内容。因此, 答辩人未能就上诉人该项声称作出任何评论。但确实的是, 税务局向上诉人作出第一组评税时, 每次都在有关评税通知书内详细列明反对评税的法定时限及程序。此外, 税务局亦曾分别在 2008 年 11 月 7 日及 2010 年 1 月 12 日的信件提及反对评税事宜。税务局已以书面形式告知上诉人反对评税的处理方法; 但如上文第21段所言, 上诉人没有就第一组评税提出书面反对。

32.2. 上诉人声称, 其老会计身患重病使它未能及时整理会计账目, 以致延误递交报税表或提出反对。

(a) 据现有的资料, 答辩人质疑该项声称。理由如下:

(i) 上诉人在 2006 年 10 月 25 日签署其 2004/05 课税年度财务报表, 并在同月 27 日把报税表连同有关会计账目呈交予税务局。这点足以证明, 即使老会计确是患病, 上诉人亦能安排在它声称老会计的病发期间, 拟备会计账目及递交报税表。

(ii) 即使上诉人是因其老会计病重而未能提交报税表, 依据税务上诉委员会裁决 D21/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 367, 有关原因并不可被接纳为延误提交报税表的合理辩解。再者, 依时提交报税表是上诉人而不是老会计的法律责任。

- (iii) 就第二组评税提出的反对, 上诉人是在未有填写 2006/07 及 2007/08 课税年度报税表及未有拟备会计账目的情况下提交反对评税通知书(上文第17.2段)。倘若上诉人有意在第一组评税发出时提出反对, 即使其未能递交报税表, 至少它亦应提交反对通知书。
- (iv) 上诉人在 2008 年 11 月中聘请 C 会计师事务所有限公司(即其税务代表)为其核数, 并于 2008 年 12 月中把 2005/06 至 2007/08 三个课税年度的报税表连同经审核的财务报表提交予税务局。这点足以证明倘若上诉人尽其力的话, 它并非不能于法定反对期限(即一个月内)把反对所需的文件提交予税务局。
- (v) 上诉人在 2009 年 8 月 27 日的信中称, 它已接纳第一组评税, 并已缴税(上文第21.6段)。这可解释为何上诉人未有就第一组评税提出书面反对。上诉人在税务局作出第二组评税后, 意识到接纳估计评税并非妥善的处理方法, 才找会计师整理账目, 以进行反对事宜。但当时, 第一组评税已按《税例》第 70 条成为最终及决定性的评税。

32.3. 税务局胡乱估评。

- (a) 上诉人声称有关 A 公司以下各年度的税务状况如下：

<u>年度</u>	<u>年结</u>	<u>核数报告 营业额</u>	<u>税务代表计算的 税务利润/(亏损)</u> HK\$	<u>税务局估计的 利润</u> HK\$
2005/06	31-12-2005	7,730,246	(416,816)	1,070,000
2006/07	31-12-2006	9,226,514	(746,489)	3,000,000
2007/08	31-12-2007	9,495,555	125,599	1,870,000

- (b) B 女士宣誓后作供声称「... 其实以往我都系有啲钱赚, 咁赚钱都有理由会赚到咁多钱。咁最高纪录我做二千几万嗰时呢, 都赚得好少, 因为我做 trading, 好少嘍咋个利润, trading 系 3 个 percent 呀, 4 个 percent, 5 个 percent 利润, 好--好低利润。咁--咁我都--你睇到我以往嘅实绩, 咁你一路睇呀嘛, 我话你咁估呀嘛, 我同佢讲『你点估嘍?』」

- (c) 税务局是在上诉人未有依时提交报税表的情况下作出估计评税。倘若上诉人能准时提交报税表，或是在法定或合理期限内就首次估计评税提出反对，税务局理应不会向上诉人作出其后的估计评税。
- (d) 《税例》第 59(3)条赋予税务局权力在纳税人未有提交报税表的情况下作出估计评税(上文第10段)。但该条例并没有要求要以上诉人过往的业绩及资本额为评税的基准；何况，两者与上诉人赚取的利润未必有必然关系。
- (e) 况且，根据 Mok Tsze Fung v CIR 1 HKTC 166 一案中，税务局无须就其所估计评税作出举证，亦不可能证明有关评税是精确的。在该判案书中 Mills-Owens J 在第 182 页表示法律的政策是，迫使纳税人的手。只要评税主任或税务局局长不是不诚实或反复无常地行事，他的评税，根据他的判断，不能被干扰，除了在纳税人承担和履行举证的责任。英文原文‘*The policy of the law is to force the taxpayer's hand. So long as the assessor, or Commissioner, does not act capriciously or dishonestly, his assessment, being made according to his judgment, cannot be disturbed except upon the taxpayer bearing and discharging the onus of proof.*’ 法例容许税务局据其评估作出评税。
- (f) 此外，上诉人如对估计评税有所不满，它可依据《税例》第 64 条的规定提出反对，从而保障本身利益。然而，上诉人未有按《税例》提出反对。

32.4. 税务局坚持第一组评税已按《税例》第 70 条成为最终及决定性评税，而不同意退还上诉人多缴的税款。

- (a) 根据《税例》第 70 条，凡纳税人在限定的时间内，并无就所评定的应评税利润提出任何有效反对，有关评税须是最终及决定性的评税(上文第12段)。基于上诉人未有就第一组评税提出有效反对，税务局须依循《税例》的规定，视第一组评税为最终及决定性的评税。税务局的解释及理据详列于上文第 21 及 22 段。

32.5. 上诉人就第二组评税提出的评税属逾期反对。为何有关评税不受第 70 条的限制？

- (a) 如上文第 17.2 段的资料所示，上诉人是在第二组评税法定反对期限届满的大约两个月内交妥反对所需的文件(包括反对通知

书及报税表)。《税例》第 64(1)条但书(a)节赋予局长考虑是否接纳纳税人逾期反对的权力。该反对虽已逾期，但税务局在考虑上诉人的情况后，认为两个月的延期并非不可接受，故接纳就第二组评税的延期反对。由于上诉人已就第二组评税作出有效反对，有关评税可作修订。

- (b) 答辩人强调上诉人至聆讯时仍未有提交反对通知书。即使有，税务局是在 2008 年 12 月 15 日才接获上诉人 2005/06 及 2006/07 课税年度的报税表。在该日以前，上诉人不可被视为已按《税例》第 64(1)条提出反对。换言之，依据上文第17.1段所载的资料，假若接纳上诉人已就第一组评税提出反对，有关反对亦最少已逾期一至两年多。在欠缺合理解释的情况下，税务局实难以接纳一至两年多为合理的延期。

结论案件处置

33. 考虑有关情况委员会裁定上诉人未有履行《税例》第 68(4)条的举证责任，证明它可享有承前亏损结转以抵销其 2007/08 课税年度的利润及它获准予扣除的银行透支利息款额并不正确。据此，本委员会确认上诉人被评定的利得税及款额并驳回上诉人的上诉。