

**Case No. D50/12**

**Profits tax** – appellant submitting tax return out of time – defence of ‘reasonable excuse’ – whether appellant had reasonable excuse – whether additional tax excessive – sections 51, 58, 59, 66(3), 68, 80, 82, 82A(1) and 82B of the Inland Revenue Ordinance (Cap112) (‘the IRO’). [Decision in Chinese]

Panel: Albert T da Rosa Jr (chairman), Chan Miu Lan Anita and Shum Sze Man Erik.

Date of hearing: 13 August 2012.

Date of decision: 7 February 2013.

The Inland Revenue Department (‘the IRD’) sent a tax return to the Appellant’s business address registered with the Business Registration Office (‘Address B’) through ordinary post. Under the tax return, the Appellant was reminded to submit the tax return 1 month after being issued. The Appellant submitted the tax return 5 months and 3 days out of time.

The Appellant stated that it did not receive the tax return delivered to Address B; that it had received Employer’s Return of Remuneration and Pensions twice at another address of the Appellant (‘Address A’), and hence was not aware of receiving the tax return; that neither it nor its tax representative had received any warning from the IRD regarding its failure to submit the tax return; that it had already provided books of account to its accountant to audit for declaring tax, hence there was no intention to submit the tax return late; that it was not conversant with the laws of Hong Kong; that the IRD had exempted it from paying surcharge for that year of assessment; that it had paid the additional tax.

The Appellant did not dispute the lateness for submitting the tax return, but contended that it had reasonable excuse for the late submission. The present incident was the first offence of the Appellant in the last 5 years. The Appellant had a history of late submission of profits tax return and employer’s tax return. In the hearing before the Board, the Appellant elected not to testify on oath but to make submissions only.

**Held:**

1. The Appellant’s duty to pay additional tax depended on: whether it failed to follow the directions in the notice issued under section 51(1) of the IRO; whether it had no reasonable excuse; whether it had been prosecuted for the same facts under sections 80(2) and 82(1) of the IRO.

2. The fact that the notice was issued did not mean that the taxpayer must receive the same, meaning that he or she must be actually aware of the notice. Notice required to be served under section 58(2) of the IRO was deemed to be served under ordinary course of post. Hence, it was unnecessary for the Commissioner to establish that the taxpayer was aware of the notice. Under the law, it was unnecessary for the Commissioner to post the tax documents to every known address of a taxpayer. If the taxpayer did not prudently ensure the effectiveness of the delivery of documents to the address of his or her choice by post, the mere fact that he or she was not aware of that did not amount to a reasonable excuse and the way how the taxpayer handled it should be noted. (Chan Chun Chuen v The Commissioner of Inland Revenue [2012] 2 HKLRD 379 considered)
3. The burden of proving that there was reasonable excuse was on the Appellant. The Appellant did not inform the IRD when it applied for the copy of tax return, nor did it provide any new address in the copy of tax return. Further, the Appellant failed to rebut the fact that it received the proposal for assessment of additional tax in lieu of prosecution from the IRD. The Appellant also alleged that the IRD did not post the tax return to Address A. However, the Commissioner was not required to send the tax return to all the known addresses of a taxpayer. The Appellant had also never paid attention to the deadline for submitting the tax return; hence, the present incident was not an isolated one. There was a reason for the IRD to post the tax return to Address B. Therefore, the Appellant had no reasonable excuse in submitting the tax return out of time. (D142/99, IRBRD, vol 15, 72 considered)
4. Even if the Appellant did not receive the tax return, that did not provide a reasonable excuse for the Appellant to submit the tax return out of time. As the Appellant elected to provide Address B as its business address, the Appellant should make proper arrangement to ensure that it received mails posted to that address, and it should be aware of any mail being posted to that address. The Appellant did not make the proper arrangement to ensure that it would receive mails posted to Address B.
5. Whether a taxpayer received tax return was a finding of facts based on the information and evidence provided by him or her. In the present case, the Appellant said it duly received mails posted to Address A, but elected to have Address B as the business address. (D94/97, IRBRD, vol 12, 517 considered)
6. Being unaware of having received the tax return did not mean that the intended recipient had no legal responsibility. The Appellant had previous record of late submission of profits tax return and tax return for employer posted to Address A. More, the Appellant had duly received the business registration renewal demand note posted to Address A and payment was not

(2013-14) VOLUME 28 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

made out of time. Hence, the Board could not accept the allegation by the Appellant that it was unaware of the posting of tax return.

7. The Appellant stated that the IRD should issue reminders to taxpayers who failed to submit tax returns, but that was neither a ground of appeal nor a mitigating factor. For late submission of tax return, the starting point was 10% of the outstanding amount of payable tax, assuming that the taxpayer was a first offender, unintended and caused no loss to the IRD. In any event, the IRD had posted the proposal to the Appellant at Address B. (D112/99, IRBRD, vol 14, 642 considered)
8. The followings were the principles adopted by the Board in dealing with late submission of tax return (which was not an exhaustive list): (1) lack of intention was not a reasonable excuse nor a mitigating factor; (2) paying tax was not a relevant factor, as it was the duty of taxpayer; (3) lack of intention was not a reasonable excuse, as a taxpayer should not possess such intention. (D20/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 352 considered)
9. Ignorance of law was not a ground of appeal. This was a widely accepted principle. (D101/03, IRBRD, vol 18, 940 and D96/97, IRBRD, vol 12, 520 considered)
10. The IRD exempted the Appellant from surcharge because it genuinely believed that the Appellant did not receive the notice of profits tax assessment for the said year of assessment. However, it did not mean that the IRD had accepted that the Appellant did not receive the tax return and other letters posted to Address B. In determining the amount of penalty, the Board would consider all the facts in the case including: the length and nature of the delay; the amount of tax involved; the absence of an intention to evade; whether there was any loss of revenue; the track record of the taxpayer; the acceptance of the tax return eventually submitted without further investigation by the assessor; the lack of education on the part of the taxpayer; the steps taken to put the taxpayer's house in order; the provision of management account; conduct of the taxpayer before the Board. Hence, there was no inter-relation between the exemption of surcharge and whether additional tax should be assessed. The Board was of the view that the additional tax penalty assessed by the Commissioner was not excessive. (D118/02, IRBRD, vol 18, 90, D112/99, IRBRD, vol 14, 642, D34/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 663, D20/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 352 and D15/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 461 considered)

**Appeal dismissed.**

(2013-14) VOLUME 28 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Cases referred to:

Chan Chun Chuen v The Commissioner of Inland Revenue [2012] 2 HKLRD 379  
D142/99, IRBRD, vol 15, 72  
D94/97, IRBRD, vol 12, 517  
D112/99, IRBRD, vol 14, 642  
D20/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 352  
D101/03, IRBRD, vol 18, 940  
D96/97, IRBRD, vol 12, 520  
D118/02, IRBRD, vol 18, 90  
D34/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 663  
D15/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 461

Taxpayer represented by its staff.

Chan Wai Yee and Choi Pui Sze Canas for the Commissioner of Inland Revenue.

**案件编号 D50/12**

**利得税** – 上诉人逾期递交报税表 – 「合理辩解」的抗辩理由 – 上诉人是否有合理辩解 – 补加税罚款额是否过高 – 《税务条例》(第112章)第51、58、59、66(3)、68、80、82、第82A(1)及82B条(「《税例》」)

委员会：Albert T da Rosa Jr (主席)、陈妙兰及沈士文

聆讯日期：2012年8月13日

裁决日期：2013年2月7日

税务局以平邮方式发出报税表往上诉人在商业登记署登记的业务地址(乙地址)。在报税表内，税务局通知上诉人要在报税表发出起1个月内填妥并交回该报税表。上诉人比指定的期限迟了5个月3天交回报税表。

上诉人称它没有收到税务局寄往乙地址的报税表；它曾两次收到税务局寄往它另一地址(甲地址)的雇主填报的薪酬及退休金报税表，因此没有留意收到该报税表；它没有收到税务局就未曾提交报税表而向上诉人及其税务代表发出的警告；它早已将账目交与会计师核数作报税之用，没有意图迟交报税表；它不清楚香港法例；税务局已撤销上诉人在该课税年度的利得税附加费；它已缴纳补加税。

上诉人就逾期提交报税表并无争议，但认为它就逾期提交报税表有合理辩解。这是上诉人在过往5年来的首次逾期提交报税表，然而上诉人过往亦有逾期提交利得税报税表和雇主报税表的纪录。在上诉聆讯时，上诉人不选择在宣誓下作供但选择作出陈述。

**裁决：**

1. 上诉人是否须要负上缴付补加税的法律 responsibility 取决于：它是否不遵照根据《税例》第51(1)条发给它的通知书内的规定办理；它是否无合理辩解；它曾否就相同的事实受到根据《税例》第80(2)或82(1)条提出的检控。
2. 发出通知书并不是指纳税人必须收到该通知书，意味它须实际知悉该通知书。根据《税例》第58(2)条规定以邮递方式寄送的通知，收件人经一般邮递程序应推定可以送达。因此，局长无需确立纳税人实际知悉到该通知书。在法定的体制下，局长无须将发出的报税表等文件寄往纳税人的所有为人所知的地址。纳税人声称没有收到评税通知书并不足够，

须留意纳税人处理该个案的情况。假如纳税人没有认真确保它会收到寄往所选择地址的邮件所作的安排是有效的，它仅仅不知情不是合理的辩解。（参考 Chan Chun Chuen v The Commissioner of Inland Revenue [2012] 2 HKLRD 379）。

3. 证明合理辩解的举证责任在上诉一方。上诉人在申领报税表副本时并没有通知税务局要更改地址，甚至没有在报税表的副本内填上新通信地址以作更正。另外，上诉人未能推翻它在有关时间收到税务局发出的以罚款代替检控建议书的事实。上诉人亦声称税务局没有将报税表寄往甲地址。然而，局长无须将发出的报税表等文件寄往纳税人所有为人所知的地址。上诉人亦一向没有认真注视报税表内规定的递交期限，所以并非偶然。税务局将税务文件寄往乙地址是有理由的。因此，上诉人在无合理辩解下逾期提交报税表（参考 D142/99, IRBRD, vol 15, 72）。
4. 即使上诉人没有收到报税表，仅依据这理由亦不构成上诉人迟交报税表的合理辩解。上诉人既选择乙地址为业务地址，上诉人应有适当安排，以确保它收到寄往乙地址的邮件，及应要关注是否有邮件发送到乙地址。上诉人没有作出适当的安排，以确保它收到寄往乙地址的邮件。
5. 纳税人是否收到报税表，是根据纳税人所提出的资料和证供而作出的一项事实裁定。在本案中，上诉人声称它妥收发送到甲地址的邮件，但上诉人却选择以乙地址作为其业务地址（参考 D94/97, IRBRD, vol 12, 517）。
6. 未留意没有收到报税表，并不等于没有需要负上法定责任。上诉人过往亦有迟交寄往甲地址的利得税报税表和雇主报税表。再者，上诉人过往亦妥收寄往乙地址的商业登记缴费通知书并无逾时缴款。因此，委员会不能接受上诉人提交雇主报税表而未有留意没有收到该报税表的声称。
7. 纳税人认为税务局应向尚未提交报税表的纳税人发出提示通知，但这既不是就其责任而能上诉的理据，亦不是一项减轻因素。就逾期提交报税表的个案，假如纳税人是初犯、不是故意及税务局没有蒙受损失，罚则的起点为少征收税款的10%。无论如何，税务局已以平邮寄出以罚款代替检控建议书往乙地址给上诉人（参考 D112/99, IRBRD, vol 14, 642）。
8. 委员会就处理逾期提交报税表罚款的原则可归纳如下（并非尽列）：  
(1) 无意逃税并非合理辩解，亦非减轻罚款的因素；(2) 交税不是有关因素，因交税是纳税人的责任；(3) 无意逃税并非合理辩解，因纳税人根本不应有逃税的意图（参考 D20/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 352）。
9. 对法律不知情并不是一项上诉理据。这是一项普遍接受的原则（参考 D101/03, IRBRD, vol 18, 940及 D96/97, IRBRD, vol 12, 520）。

10. 税务局豁免上诉人利得税附加费是基于当时真诚信纳上诉人没有收到有关课税年度利得税评税通知书。然而这并不代表税务局信纳上诉人没有收到寄往乙地址的报税表及其后发出的信件。在厘定罚款款额时，委员会须考虑每一个案的整体事实，包括：延误的时间和性质；所涉及的税款；违反有关事项的意图；延误引致的损失；过往申报的纪录；接纳已提交的报税表而不须评税主任进行调查；纳税人的教育程度；补救措施；提交业务管理账目；纳税人在委员会前的行为。因此，豁免税款附加费与应否评定补加税没有必然关系。委员会认为局长向上诉人评定的补加税罚款额并非过高（参考 D118/02, IRBRD, vol 18, 90, D112/99, IRBRD, vol 14, 642, D34/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 663, D20/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 352及D15/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 461）。

### 上诉驳回。

参考案例：

Chan Chun Chuen v The Commissioner of Inland Revenue [2012] 2 HKLRD 379  
D142/99, IRBRD, vol 15, 72  
D94/97, IRBRD, vol 12, 517  
D112/99, IRBRD, vol 14, 642  
D20/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 352  
D101/03, IRBRD, vol 18, 940  
D96/97, IRBRD, vol 12, 520  
D118/02, IRBRD, vol 18, 90  
D34/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 663  
D15/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 461

纳税人由其职员代表出席聆讯。  
陈慧仪及蔡贝施代表税务局局长出席聆讯。

## 决定书:

### 引言

1. A公司(下称「上诉人」)反对税务局因为它无合理辩解而逾期提交2008/09课税年度利得税报税表(下称「该报税表」)而根据《税务条例》(下称「《税例》」)第82A条向它作出的评定补加税款额12,000元(即占少征收税款款额296,310元的4.05%)。

2. 上诉人根据《税例》第82B条程序上诉。本上诉的「事实陈述书」已呈交委员会。上诉人大致同意有关事实。

3. 在上诉聆讯时,上诉人选择在宣誓下作供但选择作出陈述。其代表B女士在她的陈述中说,

「由头到尾我哋公司都系因为个地址问题....,就令致到...佢而家告我哋嗰个零八零九年度嗰个,话我哋个报税表呢系迟咗递,咁呢一样嘢系我哋系同意。咁但系我哋只不过点解今次我哋想上诉呢,唔系话我哋唔服嘅乜嘢,而系我亦都系最担心一样嘢,就系税务局唔知再会用嘅乜嘢再告我哋公司。因为除咗呢个年度之余嘅话呢,因为有几er--我哋报番嘅就系讲到话呢,仲有一、两年度我哋系畀税嘅...」

### 委员会聆讯要决定的问题

4. 上诉人就是否逾期提交报税表并无争议。

5. 本税务上诉委员会(「本委员会」)须决定的问题是上诉人是否无合理辩解而逾期提交该报税表,故须根据《税例》第82A条被评定补加税款额12,000元(即占少征收税款款额296,310元的4.05%)。

6. 本决定书将提到以下与本案有关的地址:

(a) (「甲地址」)

(b) (「乙地址」)

(c) (「丙地址」)

### 有关条文

7. 《税例》的有关条文如下。

8. 第 51(1)条 – 须提交的报税表

「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..... 4 ..... 部所指的——利得税；..... 而指明的任何报税表。」

9. 第 51(8)条 – 须提交的资料

「根据第..... 4 ..... 部应课税的人如更改其地址，须于 1 个月内将更改的详情以书面通知局长。」

10. 第 58 条 – 通知书的送达

「(2) 每份凭借本条例发出的通知书，可面交送达有关的人，或送交或以邮递方式寄往该人的最后为人所知的通讯地址、居住地址、营业地点、受雇工作地点，或该人现正受雇工作或经营业务的任何地点，或该人在该通知书所关乎的年度内曾受雇工作或经营业务的任何地点，.....。」

(3) 除非相反证明成立，否则以邮递方式寄送的通知单，须当作是在收件人经一般邮递程序应接获通知单之日的翌日送达。

(4) 在证明是以邮递方式送达通知单时，只须证明装载有关通知单的信件已妥为注明地址及投寄，即已足够。」

11. 第 59 条 – 评税主任须作出评税

「(1) 任何人如是评税主任认为根据本条例应课税的人，则须由评税主任作出评税，该项评税须在第 51(1)条规定该人须提交一份报税表的通知书内所限定的时间届满后尽快作出 ...」

(3) 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。」

12. 第 66(3)条 – 向税务上诉委员会上诉的权利

「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。」

13. 第 68 条 – 向税务上诉委员会提出的上诉的聆讯及处理

「(4) 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。

...

(8)(a) 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。

...

(9) 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。」

14. 第 82A(1)条 – 某些情况下的补加税

「任何人无合理辩解而 —

...

(d) 不遵照根据第 51(1) ... 条发给他的通知书内的规定办理 ...

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) 因该人不遵照根据第 51(1) ..... 条发出的通知书内的规定办理.....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。」

15. 第 82B 条 – 就补加税评税而向税务上诉委员会提出上诉

「(2) 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。

(3) 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。」

### 上诉人的辩称

16. 上诉人的上诉理由如下：

16.1. 没有收到税务局寄往乙地址的该报税表。

16.2. 曾两次收到税务局寄往甲地址的雇主填报的薪酬及退休金报税表（下称「雇主报税表」），因而未留意没有收到该报税表。

16.3. 没有收到税务局就未曾提交该报税表而向上诉人及其税务代表发出的警告。

16.4. 早已交账目予会计师核数以作报税之用，没有意图迟交该报税表。

16.5. 不清楚香港法例。

16.6. 税务局已撤销上诉人 2008/09 课税年度的利得税附加费。

16.7. 已缴纳补加税 12,000 元。

### 答辩人代表的陈词

17. 答辩人认为，而本委员会亦同意，上诉人是否须负上缴付补加税的法律责任取决于：

17.1. 它是否不遵照根据《税例》第 51(1)条发给它的通知书内的规定办理；

17.2. 它是否无合理辩解；及

17.3. 它曾否就相同的事实受到根据《税例》第 80(2)或 82(1)条提出的检控。

**上诉人有否遵照根据《税例》第51(1)条发给它的通知书内的规定办理**

18. 上诉人就是否逾期提交该报税表并无争议，它只认为它有合理辩解而逾期提交该报税表。基于下文的事实及分析，答辩人提呈上诉人确实未有遵照根据《税例》第 51(1)条发给它的通知书内的规定依期提交该报税表。

19. 在 Chan Chun Chuen v The Commissioner of Inland Revenue [2012] 2 HKLRD 379(下称「陈振聪一案」)中，

19.1. 张泽佑法官在诠释《税例》第 58(2)条时驳回纳税人的论据，认为发出通知书并不是指纳税人要收到该通知书，意味他须实际知悉该通知书。张法官并指出，根据《税例》第 58(2)条规定以邮递方式寄送的通知，收件人经一般邮递程序应推定可以送达。因此，局长无须确立纳税人实际知悉到该通知书。该案件的英文判词原文如下：

*‘I am unable to accept the taxpayer’s argument advanced by Mr Dykes SC and Mr Parker that the “giving” of notice implies “receipt” by the taxpayer, in the sense that he must have actual knowledge of the notice. Section 58(2) is the governing provision for giving notice by way of postal service. Once it is invoked the Commissioner does not need to show further that the notice had “actually” come to the knowledge of the taxpayer. This is because, first, the very fact that a mode of service other than personal service is permitted, is by itself an indication that service will be completed when the requirements stipulated for service have been fulfilled. Although section 58(2) does not use words that postal service “shall be deemed to be service”, the wording in that section clearly carries that meaning. See Deputy Commissioner of Taxation v. Taylor [1983] 2 NSWLR 139 at 143. ... In my view, once the document was properly served under section 58(2), actual notice was treated to have been given to the taxpayer. It is then up to the taxpayer to ensure that the document which he had chosen to be sent to a specified address would be brought to his attention.’*

19.2. 张法官认为在法定的体制下，局长无须将发出的报税表等文件寄往纳税人的所有为人所知的地址。该案件的英文判词原文如下：

*‘Under the statutory framework there is no requirement to serve on all the known addresses of the taxpayer. The taxpayer’s right is further protected because he has the right under section 51(8) to choose which address he wishes the notices from the IRD to be sent to him.’*

19.3. 张法官认为纳税人声称没有收到评税通知书并不足够，须留意纳税人处理该个案的情况。该案件的英文判词原文如下：

*‘It is not sufficient for the taxpayer to say that he had not received the assessments. The so-called difficulties of proving a negative can only be carried so far. They must be viewed in their proper perspective having regard to the circumstances of the case.’*

19.4. 林文瀚法官指出，假如纳税人没有认真确保他会收到寄往所选择地址的邮件所作的安排是有效的，他仅仅不知情不是合理的辩解。该案件的英文判词原文如下：

*‘Speaking for my part, the mere lack of actual knowledge of Mr Chan per se would not be a reasonable cause if he did not exercise due diligence in ensuring the effectiveness of the arrangement he had with KLY for transmission of letters to him.’*

20. 根据张泽佑法官在陈振聪案的裁决，若是依照《税例》第 58(2)条规定以邮递方式寄送出通知书，税务局已是向纳税人发出该通知书(见上文第19段)。

21. 税务局在 2010 年 9 月 3 日向上诉人以平邮方式发出该报税表往乙地址，亦即上诉人当时在商业登记署登记的业务地址。在该报税表内，税务局通知上诉人要在该报税表发出日起 1 个月内(即 2010 年 10 月 4 日)填妥并交回该报税表。税务局并无该报税表退回的纪录。因此，税务局已按《税例》第 58(2)条而根据《税例》第 51(1)条向上诉人发出通知书，要求它在指定期限内提交该报税表。

22. 上诉人在 2011 年 3 月 7 日填妥及交回该报税表副本。上诉人提交该报税表副本的日期比指定的期限迟 5 个月 3 天。

### **合理辩解**

23. 基于下文的事实及分析，本委员会接纳答辩人提呈上诉人无合理辩解而逾期提交该报税表的论点。

### **上诉理由(1)：没有收到该报税表**

24. 税务局将该报税表寄往乙地址。上诉人声称乙地址只是自 2007 年起向一位朋友借用的地址，作为通讯注册地址。上诉人在 2011 年 9 月或其后才知悉该朋友已在 2009 年迁出乙地址，并返回 C 国家。上诉人声称没有收到该报税表。

25. 答辩人指出，即使上诉人没有收到相关的报税表，这理由亦不构成上诉人迟交报税表的合理辩解。正如张泽佑法官在陈振聪一案所说(见上文第19.3段)，单凭上诉人申述没有收到该报税表不足构成合理辩解，除非已获客观事实予以验证。

然而，我们意识到在考虑是否构成「合理辩解」时，本案为施行包含惩罚因素的补加税时和考虑是否批准延长时限的案件(如陈振聪一案和委员会在 D142/99 一案)时的依据和标准并不一定相同。

26. 证明「合理辩解」的举证责任在上诉方，但上诉人选择不宣誓下作供而选择作出陈述。至于 B 女士的陈述：

26.1. 上诉人声称约于 2011 年 9 月 14 日透过其税务代表才发觉它的税表及税单仍然寄往乙地址。然而，上诉人在 2011 年 2 月 14 日申领该报税表的副本，它理应当时已知道寄送该报税表的正本有问题(若有的话)才要补发该报税表的副本。但上诉人当时没有通知税务局要更改地址，甚至没有在该报税表的副本内填上通讯地址以作更正。

26.2. 上诉人声称没有收到税务局在 2010 年 10 月 28 日发出的以罚款代替检控建议书(下称「该信件」)。答辩人及我们注意到，

(a) 由于税务局在发出该报税表前未获上诉人通知它有委任税务代表，所以税务局只寄该信件给上诉人，而没有发出该信件的副本给其税务代表。若上诉人不是对发出该报税表知情，上诉人不会在 2011 年 2 月 14 日亲往税局要求发出该报税表副本。

(b) 税务局在 2011 年 6 月 30 日将 2008/09 课税年度利得税评税通知书副本发给上诉人的税务代表。上诉人的税务代表在收到该通知书时，未有表示在该评税通知书上所显示的上诉人的地址，即乙地址，是上诉人的旧地址而不正确。

(c) 税务局亦以平邮方式向上诉人发出 2008 年度至 2010 年度的商业登记缴费通知书往乙地址。上诉人每次均准时缴交商业登记费。这表示上诉人能妥收寄往乙地址的商业登记缴费通知书。

因此，本委员会认为上诉人未能推翻它在有关时间收到该信件的事实。

26.3. 上诉人声称税务局没有将该报税表寄往甲地址，亦即税务局向上诉人寄发雇主报税表的地址。正如张泽佑法官所说(见上文第 19.2 段)，局长无须将发出的报税表等文件寄往纳税人的所有为人所知的地址。

- 26.4. 上诉人声称它曾在 2009 年收不到商业登记缴费通知书而在 2009 年 6 月致电税务局查悉此事。然而，按事实陈述书第(9)及(10)项事实，上诉人所指的应是 2010 年度的商业登记费事宜。无论如何，上诉人没有要求更改地址，只是缴款作罢。上诉人亦表示它是在 2011 年 6 月 30 日才搬离乙地址，而新的业务地址的生效日期也是 2011 年 6 月 30 日。这生效日期与上诉人通知公司注册处更改注册办事处地址至丙地址的日期一样。
- 26.5. 上诉人声称税务局应将报税表寄往甲地址。事实上，税务局在 2004 年 11 月 24 日曾寄通知书往甲地址给上诉人，告知它无须每年提交利得税报税表；但上诉人亦是报称没有收到该通知书。再者，上诉人均是逾期递交税务局寄往甲地址的 1996/97、1999/2000 及 2002/03 课税年度利得税报税表，而且情况就如递交该报税表一样，上诉人都是亲临税务局，要求发出相关报税表的副本。除利得税报税表外，上诉人亦从未依时在限期内递交税务局寄往甲地址给它的雇主报税表。上诉人一向都没有认真注视报税表内所规定的递交限期，而非偶然发生的事件。
- 26.6. 上诉人声称由 2005 年至今，在税务局的通讯地址从没有更改；税务局却将该报税表寄往它于公司注册处的注册地址，即乙地址。税务局的理由是：税务局向上诉人发出 2002/03 课税年度利得税报税表至该报税两段时期之间未有发出其他课税年度的利得税报税表给上诉人。上诉人在其 2002/03 课税年度利得税报税表内申报其业务地址为甲地址，而通讯地址与业务地址为同一地址。其后，商业登记署在 2008 年 1 月 24 日应上诉人的要求，将其业务地址由甲地址改为乙地址。商业登记署由 2008 年起便将商业登记缴费通知书寄往乙地址给上诉人。由于上诉人的利得税的通讯地址与业务地址相同，所以税务局亦将该报税表寄往乙地址给上诉人。因此，税务局将该报税表寄往乙地址是有理由，亦不是因为上诉人的公司注册地址是乙地址。税务局将上诉人在公司注册处的数据报括在文件集内，目的是显示乙地址为一个上诉人对公众公开的通讯地址，是一个要有效的地址。
27. 即使上诉人没有收到该报税表，仅依据这理由亦不构成上诉人迟交报税表的合理辩解。正如林文瀚法官所说(见上文第19.4段)，假如纳税人没有认真确保他会收到寄往所选择地址的邮件所作的安排是有效的，他仅仅不知情不是合理的辩解。在本案中，上诉人既选择乙地址为其业务地址，上诉人与该朋友应有适当安排，以确保它收到寄往乙地址的邮件，及应要关注到是否有邮件发送到乙地址。然而，上诉人就该朋友已返回 C 国家及搬离乙地址的事毫不知情，而该朋友是一名连返回 C 国家及搬离乙地址亦不向上诉人作通知的朋友，由此可见上诉人没有作出适当的安

排，以确保它收到寄往乙地址的邮件，亦没有关注是否有邮件发送到乙地址。事实上，上诉人至今亦从未披露该朋友的数据，而该朋友的存在亦未能确实。

28. 答辩人认为，而本委员会亦同意，D94/97, IRBRD, vol 12, 517 是委员会根据纳税人所提出的资料和证供而作出的一项事实裁定。D94/97 案是一宗纳税人延误提交利得税报税表的案件。委员会在该案的裁决指出，纳税人是否收到报税表，是根据纳税人所提出的资料和证供而作出的一项事实裁定。在该个案中，委员会认为纳税人事实是没有收到报税表，并接纳其解释是合理辩解。该案件的英文判词原文如下：

‘ 10. *We have carefully considered the materials placed before us, and what the financial controller told us, including his answers to questions by the Representative for the Respondent, and find as a fact that the Taxpayer had not received the Return.*

11. *As the Taxpayer had not received the Return, the requirements of the notice in the Return has not been “given” to the Taxpayer within the meaning of section 82A(1)(e)(sic) of the IRO and the Taxpayer has therefore made out its case under section 82B(2)(a) that it is not liable to additional tax.*

12. *If, contrary to our decision, the notice in the Return had been “given” to the Taxpayer within the meaning of section 82A(1)(e)(sic), despite the non-receipt by the Taxpayer of the Return, we are satisfied that the non-receipt of the Return amounted to reasonable excuse.’*

29. 然而，本案的事实与 D94/97 一案的事实并不相同。在本案中，上诉人声称它妥收发送到甲地址的邮件；但上诉人却选择以乙地址作为其业务地址。

**上诉理由(2)：曾两次收到税务局寄往甲地址的雇主报税表，因而未留意没有收到该报税表**

30. 上诉人指出已经准时收到和提交由税务局寄往甲地址的 2008/09 和 2009/10 课税年度雇主报税表。

31. 然而，未留意没有收到该报税表并不等于没有须要付上法定责任(见上文第18及24段)。

32. 上诉人过往亦有迟交寄往甲地址的利得税报税表和雇主报税表。再者，上诉人过往亦妥收寄往乙地址的 2008 年度至 2010 年度的商业登记缴费通知书并无逾时缴款。因此，本委员会不能接受上诉人提交雇主报税表而未留意没有收到该报税表的声称。

**上诉理由(3)：税务局未曾就迟交该报税表而向上诉人及其税务代表发出警告**

33. 上诉人声称它以及其税务代表均没有收到关于该报税表的任何提示、罚款通知书或传诉令状。

34. D112/99, IRBRD, vol 14, 642 是一宗纳税人延误提交利得税报税表 45 天而被评定补加税占少征收税款的 8.69% 的案件。委员会在该案的裁决指出：

34.1. 纳税人认为税务局应向尚未提交利得税报税表的纳税人发出提示通知，但这项申述既不是就其责任而能上诉的理据，亦不是一项减轻因素。该案件的英文判词原文如下：

*‘ 31. Neither can the Taxpayer’s misconception that there would be a reminder from the Revenue on the outstanding profits tax return, be a ground of appeal against liability nor be it a mitigating factor.’*

34.2. 就逾期提交利得税报税表的个案，假如纳税人是初犯者、不是故意迟误及税务局没有蒙受损失，罚则的起点为少征收税款的 10%。该案件的英文判词原文如下：

*‘ 33. As in various past decisions of this Board, we adopt the penalty starting point for late filing of return at 10% of the tax undercharged or tax that would have been undercharged if the taxpayer is a first offender, the delay is unintentional and the Revenue has suffered no loss.’*

35. 委员会在 D112/99 案的裁决表明这项申述不是就其负上缴付补加税的法律责任而能上诉的理据(见上文第34.1段)。

36. 纵使税务局没有责任去提醒纳税人准时递交报税表，税务局在 2010 年 10 月 28 日以平邮寄出以罚款代替检控建议书(即该信件)往乙地址给上诉人。税务局并无该信件退回的纪录，亦未有收到上诉人的回应。

37. 此外，税务局在寄出该信件时未获通知上诉人有聘任税务代表，所以该信件并没有抄送给其税务代表。事实上，上诉人没有在 1999/2000 及 2002/03 两个课税年度的报税表上委任税务代表。

**上诉理由(4)：没有意图迟交该报税表**

38. 上诉人表示没有意图迟交报税表，并已经在较早时候将相关的会计账目交给核数师。此外，上诉人已提醒核数师跟进处理 2008/09 课税年度的报税表。

(2013-14) VOLUME 28 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

39. 经审核而涵盖 2006 年 4 月 1 日至 2010 年 3 月 31 日的财务报表由上诉人的核数师和公司董事在 2011 年 3 月 3 日签署。基于所知的事实，上诉人没有在紧接 2008/09 课税年度的评税基期完结时实时为该课税年度准备报税事宜。

40. 就逾期提交报税表而言，这是上诉人在过往 5 年内的首次违规。然而上诉人过往亦迟交利得税报税表和雇主报税表。

41. D20/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 352 是一宗纳税人延误提交个别人士报税表的案件。

42. 委员会就依时提交详尽及正确税务数据表示：

「 37. 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。

38. 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。

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。」

42.1. 委员会就处理不依期提交报税表罚款的原则可归纳如下(并非尽列所有原则)：

(a) 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。

42.2. 交税不是有关因素。依时交税是纳税人的另一责任。

43. 委员会在 D20/11 案的裁决表明无意逃税并非合理辩解，纳税人根本不应有逃税的意图(见上文第42.1段)。

**上诉理由(5)：对《税例》不知情**

44. 上诉人表示对《税例》不知情。它是一间小型商业机构，而其董事和雇员既不是专业人士也并未受过高等程度的教育。上诉人在发现不足之处后已及时采取纠正措施。

45. D101/03, IRBRD, vol 18, 940 是一宗纳税人延误提交有关物业税的报税表的案件。委员会在裁决中援引 D96/97, IRBRD, vol 12, 520 就对《税例》不知情的观点。在 D96/97 的裁决中，委员会表示对法律不知情并不是一项上诉理据，这是一项普遍接受的原则。该案件的英文判词原文如下：

*‘It is a generally accepted principle that ignorance of the law is not a ground for appeal...Once the plea of ignorance were allowed, it would throw our whole legal system into disarray.’*

46. 根据过往委员会的案例，对法律不知情并不是一项上诉理据，这是一项普遍接受的原则(见上文第45段)。

**上诉理由(6)：税务局已撤销上诉人2008/09课税年度的利得税附加费**

47. 上诉人迟交利得税及该报税表的原因同是通讯地址出错，收不到有关文件。上诉人认为税务局已不追讨迟交利得税的附加费，但却评定逾期提交该报税表的补加税，两者的处理方法不一。

48. 税务局豁免上诉人的利得税附加费是基于当时真诚信纳上诉人没有收到税务局在 2011 年 6 月 30 日发出的 2008/09 课税年度利得税评税通知书，理由是上诉人在 2011 年 9 月 16 日通知税务局需要将其业务地址更改为丙地址，所申报变更发生日期为 2011 年 6 月 30 日，这正是寄出 2008/09 课税年度利得税评税通知书的日子。

49. 纵然税务局接受上诉人没有收到税务局在 2011 年 6 月 30 日寄往乙地址的 2008/09 课税年度利得税评税通知书，但这并不代表税务局信纳上诉人没有收到在 2010 年 9 月 3 日寄往乙地址的该报税表，以及在 2010 年 10 月 28 日发出的该信件。税务局的立场是，上诉人应收到该报税表的正本及该信件的通知。

50. D118/02, IRBRD, vol 18, 90 是一宗纳税人延误提交个别人士报税表的案件。在该个案中，

(2013-14) VOLUME 28 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

50.1. 委员会表示须考虑每宗个案的整体事实以厘定罚款款额，当中包括：

英文判词原文

(i)	延误的时期和性质	The length and nature of the delay
(ii)	所涉及的税款	The amount of tax involved
(iii)	违反有关事项的意图	The absence of an intention to evade
(iv)	延误引致的损失	Whether there is any loss of revenue
(v)	过往申报的纪录	The track record of the taxpayer
(vi)	接纳已提交的报税表而不须评税主任进行调查	The acceptance of the tax return eventually submitted without further investigation by the assessor
(vii)	纳税人的教育程度	The lack of education on the part of the taxpayer
(viii)	补救措施	The steps taken to put the taxpayer's house in order
(ix)	提交业务管理账目	The provision of management account
(x)	纳税人在委员会前的行为	Conduct of the taxpayer before this Board

50.2. 纳税人曾要求税务局撤销因逾期缴交税款而征收的附加费，理由是他没有收到报税表，他是直到其税务代表转交有关评税通知书给他才知情，及那是他首次逾期缴交税款。税务局考虑纳税人的申述后取消因逾期缴交税款而征收的附加费。委员会认为税务局是基于纳税人未有收到有关的估计评税通知书而取消附加费，但这不解除税务局基于上诉人未能准时提交报税表而所持的理据。该案件的英文判词原文如下：

‘ 33. *The Revenue's waiver of the surcharge on 27 April 1998 must have been premised in part on the non-receipt of the original*

*notice of estimated assessment. We are prepared to infer in the circumstances of this case that the Appellant did not receive the Original Return. This does not, however, dispose of the Revenue's case which is premised on the Appellant's failure to comply with the notice handed to him during the interview on 19 March 1998.'*

51. 委员会在 D118/02 案的裁决表明豁免税款的附加费与应否评定补加税没有必然关系(见上文第50.2段)。

**上诉理由(7)：上诉人已缴纳补加税12,000元**

52. 上诉人声称已遵守法律并在限期内缴交补加税税款 12,000 元。

53. 委员会在 D20/11 案的裁决清楚表示交税不是有关因素，依时交税是纳税人的另一责任(见上文第41至42段)。

**响应上诉人其他的申诉理由**

54. 本委员会亦同意答辩人以下对上诉人其他的申诉理由的响应：

54.1. 上诉人质疑事实陈述书第一页中的第一点 296,310 元不能说是少征收的税款

(a) 《税例》第 82A(1)条所指的少征收的税款包括「或假若该等不曾遵办事项没有被发现则会少征收的税款」。此点在 D20/11 案裁决的第 52(2)段也有提及。

54.2. 如依税务局在 2004 年 11 月 24 日的来信，税务局不寄报税表给上诉人。为何上诉人又收到 2005/06 课税年度雇主报税表？

(a) 税务局在 2004 年 11 月 24 日的通知书只通知上诉人无须每年提交利得税报税表而不是无须提交所有报税表。

54.3. 依税务局的程序：会寄传票要求出庭

(a) 委员会在 D20/11 案裁决的第 48 段重申过往委员会已多次表明的立场：选择采用那条法例条文来处理违规事件属于局长酌情决定权范围，委员会无权干预。

**曾否就相同的事实受到检控**

55. 上诉人没有就相同的事实受到根据《税例》第 80(2)或 82(1)条提出的检控。

## 罚款额是否过多

56. 本委员会现以委员会在 D118/02 案提及以整体事实来考虑上诉人的个案(见上文第50.1段)：

56.1. 延误的时期和性质：上诉人无合理辩解而逾期 5 个月 3 天提交该报税表。这时间比 D112/99 一案中的 45 天延误为长；但上诉人被评定的补加税税款的百分率比该案件的 8.69% 为低(见上文第34段)。

56.2. 所涉及的税款：所涉及的税款为 296,310 元。

56.3. 违反有关事项的意图：上诉人没有逃避它在《税例》下缴税责任的意图。

56.4. 延误引致的损失：上诉人已缴交所涉及的税款 296,310 元，但由于上诉人延误 5 个月 3 天才递交报税表，以致发出评税及缴款的时间亦相应推迟。按延误期 5 个月以最优惠贷款利率 5% 每月复合计算的商业补偿为 6,225 元(见下面的表格)。

课税年度	2008/09
应缴税款	296,310 元
延误期(月)	5 个月
最优惠利率	5%
商业补偿(按最优惠利率复合计算)	6,225 元
	$296,310 \text{ 元} \times [(1+5\%/12)^5 - 1]$

56.5. 过往申报的纪录：上诉人是在过往 5 年内首次违反《税例》第 51(1) 条的规定。

56.6. 接纳已提交的报税表而不须评税主任进行调查：评税主任接纳上诉人在其报税表中申报的利润，没有进行调查。

56.7. 教育程度：公司的董事及员工合共 3 人，上诉人声称他们全不是学历高及专业人士。

56.8. 补救措施：上诉人在上诉理由的陈述书提及已更正通讯地址、递交报税表及缴交有关的利得税税款、缴交登记费及主动向税务局解释。

56.9. 提交业务管理账目：上诉人未有在该报税表限期或以前提交公司的业务账目。

57. 基于下文的事实及分析，本委员会认为局长向上诉人评定的补加税罚款额 12,000 元，相当于少征收税款 296,310 元的 4.05%，并非过高。

57.1. 《税例》规定，最高罚款额可为少征收税款的三倍(见上文第14段)。

57.2. 补加税罚款要有惩罚违规纳税人及阻吓违规纳税人和其他纳税人违规的作用(见上文第42段)。

57.3. 在 D112/99 的裁决中，委员会认为属初犯、不是故意迟误及税务局没有蒙受损失的逾期提交报税表的违规个案，罚款的量刑起点为少征收税款的 10%(见上文第34.2段)。这是上诉人在过往 5 年内首次违反《税例》第 51(1)条的规定。

57.4. D34/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 663 是一宗纳税人延误提交利得税报税表的案件。在该案中，委员会除提出与 D20/11 一样的处理不依期提交报税表罚款的原则外，并援引在 D15/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 461 所提出的罚款额指引。D15/09 是一宗涉及再次逾期提交利得税报税表的违规个案。委员会在该个案的第 42 段表示不认为 10% 至 20% 罚款过高。

## 其他事项

58. 上诉人的代表的主要关注点涉及到其他纳税年度上诉人被追收补加税的可能性。本委员会没有处理其他课税年度的管辖权。

## 结论

59. 考虑有关情况本委员会，裁定上诉人未能履行其举证责任去证明它无须负上法律责任被评定补加税及被评定的补加税款额 12,000 元过多。本委员会确认上诉人被评定的补加税及款额并驳回上诉人的上诉。