

Case No. D10/18

Profits tax – incorrect return – never failed to submit a return nor pay tax – sections 51C, 70 and 82A of the Inland Revenue Ordinance [Decision in Chinese]

Panel: William M F Wong SC (chairman), Au Hiu Lam Helen and Chan Wan Po Paul.

Date of hearing: 30 April 2018.

Date of decision: 24 August 2018.

The taxpayer was an insurance agent. She stated that most of her commission income was used to pay kickbacks to mainland agents and entertain clients. She did not keep an income and expenditure ledger and could only provide some receipts for her expenses deduction claims. The Assessor accepted that the taxpayer did pay kickbacks for her commission income but was unable to ascertain the transfers made in the taxpayer's mainland bank account were commission kickbacks. With the assistance of and witnessed by her husband, the taxpayer signed the settlement agreement drafted by the Assessor. The tax undercharged was \$6,861,811. The Commissioner assessed the taxpayer to additional tax of \$3,535,600 which was about 17% of the maximum penalty. The taxpayer alleged that the investigation team of the Revenue had omissions and over charged her, failed to negotiate with her to settle the tax issues in good time and called her saying that the penalty could be reduced to approximately 1.7 million dollars. She never failed to submit a return nor pay tax.

Held:

1. As the taxpayer did not keep an income and expenditure ledger, the Assessor could only extrapolate the amount of deduction from materials provided by the taxpayer and settle the case with her by agreement. The assessment became final and conclusive by virtue of section 70 of the IRO. The Board did not have any factual bases to overturn the bases of the settlement and did not consider the amount of additional tax charged excessive.
2. The Board agreed that the Revenue did not unduly delay the taxpayer's case. The Assessor did call the taxpayer to explore if she would suggest summarily settling the case by paying a fine. The Board accepted that the Assessor did stress that as a frontline officer he was only exploring various possibilities for dealing the case with a fine, the final amount could only be determined by the Commissioner.
3. Additional Tax Assessment was based on the taxpayer's failure to provide

(2019-20) VOLUME 34 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

reasonable excuses for submitting incorrect return on personal income and had nothing to do with the taxpayer failing or being late in submitting the return.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

D52/02, IRBRD, vol 17, 790
D50/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 934
D39/13, (2014-15) IRBRD, vol 29, 201
D7/95, IRBRD, vol 10, 79
D53/88, IRBRD, vol 4, 10
D52/93, IRBRD, vol 8, 372
D124/95, IRBRD, vol 11, 192
D118/02, IRBRD, vol 18, 90
D9/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 272

Appellant in person.

Koo Wing Kin Kenny, Tsang Chiu Kei and Lau Tsz Ki Tommy, for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D10/18

利得稅 – 不正確報稅表 – 從來沒有不交報稅表及欠繳稅款 – 《稅務條例》(第112章) 第51C, 70及82A條

委員會：王鳴峰資深大律師（主席）、區曉嵐及陳雲坡

聆訊日期：2018年4月30日

裁決日期：2018年8月24日

納稅人為一保險代理人。她聲稱她絕大部份的佣金收入都已回贈內地中介人及用作接待客戶的應酬費，因為沒有就其收支編制會計帳簿，只能提供一些她申索支出扣除的明細單據。評稅主任相信納稅人確有為佣金收入作出回贈但無法確定納稅人內地銀行戶口轉賬的交易是否屬佣金回贈。納稅人在丈夫協助及見證下，簽署確認了評稅主任草擬的了結個案協議書。少徵收的稅款為6,861,811元。局長評定補加稅額為3,535,600元，大約等於最高罰款的17%。納稅人聲稱稅務局調查組有遺漏及多收了稅款、沒有及早與她協商解決稅務問題並曾經致電給她說罰款可減至約170萬元。她從來沒有不交報稅表及欠繳稅款。

裁決：

1. 納稅人沒有就其收支編制會計帳簿，評稅主任只能根據納稅人提供資料，推算扣除額並與上訴人協議以了結個案。有關評稅根據稅例第70條成為最終及決定性評稅。本上訴委員會沒有事實基礎推翻了結個案的基礎。本上訴委員會並不認為補加稅款額過高。
2. 本上訴委員會同意稅務局並無不當地拖延上訴人的個案。評稅主任曾以電話聯絡納稅人，探討她會否建議以罰款作為簡易程序方式了結個案。本上訴委員會接納調查組評稅主任當時已強調這只是他身為前線人員探討處理罰款的各種可能性，最終的罰則亦只有局長才能作出決定。
3. 補加稅是基於上訴人在無合理辯解下提交不正確的個別人事報稅表而評定，與上訴人是否欠交或遲交報稅表無關。

上訴駁回。

參考案例：

D52/02, IRBRD, vol 17, 790
D50/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 934
D39/13, (2014-15) IRBRD, vol 29, 201
D7/95, IRBRD, vol 10, 79
D53/88, IRBRD, vol 4, 10
D52/93, IRBRD, vol 8, 372
D124/95, IRBRD, vol 11, 192
D118/02, IRBRD, vol 18, 90
D9/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 272

上訴人親自出席聆訊。

古永健、曾超祺及劉子淇代表稅務局局長出席聆訊。

決定書：

裁決理由

1. 本上訴案件由A女士(「上訴人」)就稅務局局長(「局長」)根據《稅務條例》(「稅例」)第82A條向她作出下列補加稅評稅提出上訴。該補加稅評稅是基於局長認為上訴人在無合理辯解下，就2009/10至2015/16課稅年度提交不正確的個別人士報稅表，觸犯稅例第82A(1)(a)條而作出。

| <u>課稅年度</u> | <u>少徵收稅款</u> | <u>根據第82A條 評定補加稅</u> | <u>補加稅為少徵收 稅款的百分率</u> |
|-------------|----------------|--------------------------|---------------------------|
| | 元 | 元 | % |
| 2009/10 | 327,370 | 194,200 | 59 |
| 2010/11 | 107,237 | 64,300 | 60 |
| 2011/12 | 1,379,544 | 812,500 | 59 |
| 2012/13 | 1,438,942 | 778,200 | 54 |
| 2013/14 | 1,972,257 | 976,400 | 50 |
| 2014/15 | 948,844 | 428,000 | 45 |
| 2015/16 | <u>687,617</u> | <u>282,000</u> | <u>41</u> |
| 總數 | 6,861,811 | 3,535,600 | 52 |

詳細計算見附表

2. 上訴人認為局長評定的補加稅過多及對她不公平而提出上訴。

案件事實

3. 本個案的事實已載於事實陳述書的第(1)至(43)項事實。稅務局在2018年3月23日曾以掛號郵遞這事實陳述書及其附錄給上訴人審閱及確認，並請她在2018年4月3日或之前以書面回覆是否同意這事實陳述書之內容，或作出修訂建議。上訴人其後來信要求延期並在2018年4月9日遞交其對這事實陳述書及其附錄的意見及申述。

4. 上訴人現職保險代理人，在其2009/10至2015/16課稅年度的個別人士報稅表內，以自僱形式申報其保險佣金收入的利得稅應評稅利潤如下：

| <u>課稅年度</u> | <u>已申報的應評稅利潤</u> |
|-------------|------------------|
| | 元 |
| 2009/10 | 1,865,862 |
| 2010/11 | 879,741 |
| 2011/12 | 775,509 |
| 2012/13 | 633,579 |
| 2013/14 | 1,451,840 |
| 2014/15 | 785,597 |
| 2015/16 | 1,676,429 |

5. 稅務局對上訴人進行稅務審核及調查。上訴人表示絕大部份的佣金收入都已回贈內地中介人及用作接待客戶的應酬費，因為沒有就其收支編制會計帳簿，只能提交共21個文件夾列出她申索支出扣除的明細及單據。本案不幸的是上訴人沒有就回贈內地中介人及用作接待客戶的應酬費保存完整的紀錄。在上訴聆訊中，本上訴委員會亦指出回贈內地中介人是有可能干犯香港的刑事法，但有關法律問題不是本上訴委員會可以判斷的。

6. 評稅主任根據上訴人以微信和內地中介人商討佣金細節的對話內容紀錄，相信上訴人確有為佣金收入作出回贈。可是上訴人只能提交她透過內地銀行戶口轉賬給一些人士的銀行通知單，並沒有資料證實轉賬金額的性質。此外，其中一名收款人亦有透過香港的公司以支票付款給上訴人。再者，上訴人亦常常為內地客戶套匯至香港，因此稅務局無法確定上訴人內地銀行戶口轉賬的交易是否屬佣金回贈。

7. 在缺乏會計帳簿及完整紀錄下，評稅主任根據與上訴人會晤所取得的資料及有關的微信紀錄，推算上訴人的佣金回贈支出約為其佣金收入的24%。此外，評稅主任亦審核了上訴人提供的其他支出的文件，與上訴人商討相關的調整額，協議制訂計算短報數額的方法。整個審核個案在相關課稅年度的調整總數為44,402,800元。

8. 上訴人沒有就佣金回贈一項提出新的證據。故此本上訴委員會沒有事實基礎推翻或質疑稅務局的推算及評定。

9. 更重要的是，在2017年2月20日的會晤中，評稅主任向上訴人及其丈夫詳細解釋了結個案協議書的內容及稅務局的罰款政策，亦提醒上訴人有權在簽署該份協議書前徵詢獨立專業意見，若就應評稅利潤達成協議及就協議內容所發出的評稅不作反對，有關評稅將根據稅例第70條成為最終評稅。上訴人在丈夫協助及見證下，簽署確認了該份協議書，並就填報不正確的報稅表建議罰款4,900,000元，以及因未有遵辦稅例第51C條規定建議罰款70,000元。評稅主任給予上訴人已簽署協議書的影印本作紀錄時，再次提醒上訴人若她其後認為該份協議書內容有不妥之處，可以書面通知更改或取消該份協議書。

10. 上訴人在2017年3月15日傳真函件致稅務局，確認在2017年2月20日所簽署的了結個案基準，但要求取消當時建議就填報不正確報稅表的罰款4,900,000元，待稅務局發出修訂/補加評稅後才根據稅例第82A條向局長請求寬大處理罰款事宜。

11. 稅務局在2017年4月25日按了結個案協議書的應評稅利潤，向上訴人發出2009/10至2015/16課稅年度的利得稅修訂/補加評稅。上訴人並沒有就有關利得稅修訂/補加評稅提出異議/反對，有關評稅根據稅例第70條成為最終及決定性評稅。

12. 若上訴人在覆核期(2009/10至2015/16課稅年度)的個別人士報稅表內申報其保險佣金收入的利得稅應評稅利潤被接納為正確，少徵收的稅款為6,861,811元。

13. 本上訴委員會認為上訴人既已簽署了結個案協議書，則除非有理由將該了結個案協議書撤銷，但上訴人並沒有合理的上訴理由。上訴人的丈夫在上訴聆訊中亦代表上訴人再次確認同意了結個案協議書的內容。

上訴理由

14. 上訴人在其上訴通知書中就補加稅評稅提出上訴的理據可歸納如下：

- (a) 稅務局調查組有遺漏及多收了稅款。
- (b) 上訴人從來沒有不交報稅表及欠繳稅款，亦沒有收到警告信。
- (c) 稅務局人員沒有及早與上訴人協商解決稅務問題。
- (d) 稅務局調查組人員曾致電上訴人說罰款可減至約170萬元。

合理辯解

15. 在本上訴中，上訴人在口頭陳述中列舉了以下三個理由：
- (a) 2015/16課稅年度，上訴人沒有漏稅，也沒有不報稅的情況。
 - (b) 稅務局只是口頭上給予上訴人一天的時間考慮和解，時間太短。
 - (c) 要求就罰款分期付款。
16. 稅務局調查組有遺漏及多收了稅款
- (a) 本個案主要調整了上訴人部份申索的佣金回贈支出共38,754,325元及其他支出共5,734,875元。上訴人沒有就其收支編制會計帳簿，也沒有就每宗回佣提供相關保單資料和回贈計算基準，以及沒有就每次應酬送禮等支出提供相關客戶資料。故此，本上訴委員會同意評稅主任只能根據上訴人提供資料，推算扣除額並與上訴人協議以了結個案。
 - (b) 上訴人除在2017年2月20日到訪稅務局簽署了結個案協議書外，亦在2017年3月15日傳真函件致稅務局確認她簽署的了結個案基準。此外，上訴人亦沒有就了結個案協議書的應評稅利潤所發出2009/10至2015/16課稅年度的利得稅修訂/補加評稅提出異議/反對，有關評稅因此根據稅例第70條已成為最終及決定性評稅。本上訴委員會沒有事實基礎推翻了結個案的基礎。
 - (c) 在多個稅務上訴委員會的案例中（例如個案D52/02, IRBRD, vol 17, 793），已確定上訴人不能在補加稅的上訴中辯稱有關的評稅是不正確的。

「2. ...納稅人在這個階段重提應課稅利潤被高估了是不可接受的做法。況且納稅人根本沒有證據支持有關的聲稱。」
17. 上訴人從來沒有不交報稅表及欠繳稅款，亦沒有收到警告信
- (a) 在本個案中，補加稅是局長基於上訴人在無合理辯解下提交不正確的個別人士報稅表而評定，與上訴人是否欠交或遲交報稅表無關。
 - (b) 在考慮評定補加稅時，上訴人是否欠繳稅款，並不是有關因素。審理補加稅上訴個案D50/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 936及

D39/13, (2014-15) IRBRD, vol 29, 202的上訴委員在該等個案裁決均指出：

「(3) 交稅不是有關因素。依時交稅是納稅人的另一責任。」

- (c) 審理補加稅的上訴委員在個案編號D7/95, IRBRD, vol 10, 79指出納稅人有責任提交內容真確的報稅表：

‘... . *It is the duty of each and every taxpayer in Hong Kong to inform the Commissioner of their liability to tax and to file true and correct tax returns. The system of taxation in Hong Kong is simple and effective only if taxpayers fulfil their obligations in accordance with the IRO. The system of low taxation in Hong Kong is dependent upon an honour system by taxpayers. ...*’

中文譯本：

「每一個香港的納稅人均有責任通知局長其賦稅責任，並提交內容真確的報稅表。只有納稅人根據稅務條例履行他們的責任，香港才能維持一個簡單和有效的稅制。香港的低稅制是依賴納稅人的誠信制度。」

- (d) 個別人士報稅表第9部已列印納稅人聲明其所填報的資料均屬真確，並提醒納稅人填報不確或違反其他規例可招致重罰。個別人士報稅表指南第9部亦就罪行及罰則有詳細說明。上訴人在所有相關報稅表上簽署作實，理應知道填交不正確的報稅表會被處罰。

18. 稅務局人員沒有及早與上訴人協商解決稅務問題

- (a) 上訴人在2013年11月14日就2012/13課稅年度的估計利得稅評稅提出反對後，稅務局已在同年12月10日發函要求上訴人提供有關獨資業務的資料及證明文件。上訴人在2014年7月22日及25日回覆後，稅務局在2015年3月13日覆函跟進及約見上訴人，但未能就修訂應評稅利潤達成協議。稅務局其後發信給銀行索取上訴人支取佣金有關戶口的提存資料，由於本局要等候銀行回覆，故此上訴人提出的反對並未能在當時了結。
- (b) 稅務局調查組在2016年5月開始稅務審核及調查，並已即時聯絡上訴人要求提供其業務2014/15審核年度所有會計帳簿及業務紀錄。上訴人先後在2016年9月和10月提交有關紀錄。(調查組評稅主任隨即跟進上訴人的個案，並在2017年2月20日與上訴人達成協議了結個案)

- (c) 因此，本上訴委員會同意稅務局並無不當地拖延上訴人的個案。本上訴委員會認為最大的問題是上訴人沒有就其業務編制會計帳簿及保留適當業務紀錄，所以評稅主任需要花較長的時間完成調查，才能和上訴人達成協議，了結個案。

19. 關於上訴人就2015/16課稅年度評稅事宜的投訴，本上訴委員會接納稅務局在2016年11月22日的會面中，已向上訴人提醒要準時報稅。即使稅務局沒有提醒上訴人，上訴人也有責任準時就2015/16課稅年度的收入報稅。

20. 稅務局調查組人員曾致電上訴人說罰款可減至約170萬元

- (a) 基於上訴人沒有會計及稅務知識，亦沒有委託稅務代表處理其調查個案。調查組評稅主任因此會直接聯絡上訴人與她商討及解釋她的個案。
- (b) 上訴人就稅例第82A(4) 條發出的擬評定補加稅通知書在2017年10月18日提交書面申述。把個案呈交給局長作決定前，調查組評稅主任曾在2017年11月6日以電話聯絡上訴人，探討上訴人會否建議以罰款作為簡易程序方式，了結上訴人違反稅例提交申報不正確的報稅表，給局長考慮接納。本上訴委員會接納調查組評稅主任當時已強調這只是他身為前線人員探討處理罰則的各種可能性(上訴人的申述書當時仍未呈交局長)，最終的罰則亦只有局長才能作決定。上訴人當日未有即時回應。即使上訴人當日即時回應，該建議仍需待稅務局局長最終決定。
- (c) 調查組評稅主任在2017年11月7日再以電話聯絡上訴人，上訴人表示當時仍未能籌得資金繳付最後一期分期稅款3,666,955元。若以罰款作為簡易程序方式了結違反稅例事宜，上訴人須同意協議罰款的數額及在指定限期內繳付。鑑於上訴人即使願意嘗試建議以罰款，作為簡易程序方式了結違反稅例事宜給局長考慮，但因上訴人當時未備足夠流動資金於短期內繳交罰款，調查組評稅主任為免耽誤個案，故此將上訴人的個案連同申述書提交局長根據稅例第82A條作補加稅的決定。

補加稅款額是否過多

21. 經審核和協議後，上訴人在2009/10至2015/16課稅年度的最終評定利潤為52,351,446元。她在相關的個別人士報稅表內申報的利潤只有7,948,646元，只約佔最終評定利潤的15%。倘若上訴人申報的個別人士報稅表被接納為正確，少徵收稅款為6,861,811元。根據稅例第82A條，補加稅款最高可為少徵收稅款的三倍，即

20,585,433元(6,861,811元的三倍)，現在局長評定補加稅款3,535,600元，大約等於最高罰款的17%。本上訴委員會並不認為補加稅款額過高。

22. 在過去眾多個案中，稅務上訴委員對訂定罰款的基準曾經作出以下裁定：

(1) 在個案D53/88, IRBRD, vol 4, 10中，下列情況的罰則起點為少徵收稅款的100%：

‘(i) a taxpayer has totally failed to comply with its obligations but without criminal intent;

(ii) the IRD has had to resort to an investigation or the preparation of an assets betterment statement or has otherwise had difficulty in assessing the tax; and

(iii) a taxpayer’s default has persisted for a number of years.’

中文譯本：

「(i) 納稅人在沒有犯罪的意圖下完全忽視本身的稅務責任；

(ii) 稅務局須花資源進行調查工作或評稅過程困難；及

(iii) 納稅人持續多年未履行其稅務責任。」

(2) 在個案D52/93, IRBRD, vol 8, 372中，上訴委員裁定(第12段)：

‘The normal measure of a penalty is 100% of the tax undercharged, assuming that there are no aggravating or mitigating factors.’

中文譯本：

「假設個案中並沒有加重或減輕罰款的因素，罰款的正常標準是少徵收稅款的100%。」

(3) 在個案D124/95, IRBRD, vol 11, 192中，上訴委員裁定：

‘The norm for cases where taxpayers have failed in their obligations under the Inland Revenue Ordinance is a starting point of 100% of the amount of tax involved.’

中文譯本：

「就納稅人沒有遵守稅務條例，正常標準是涉及稅款的百分之一百作起點。」

- (4) 在個案D118/02, IRBRD, vol 18, 90中，委員會經多年處理補加稅的上訴個案後，歸納了一些評定補加稅的準則，就符合下列情況的個案而言，委員會認為補加稅額可以少徵收稅款的100%為基礎：
- (a) 納稅人雖無刑事上的意圖，但卻完全沒有履行他於稅例規定下的責任；或¹
 - (b) 局長須憑藉調查或編制資產增值表，否則難以評定稅款；或
 - (c) 納稅人持續多年沒有履行稅例規定下他須履行的責任。

有關裁定的英文原文節錄如下：

- ‘46. *This Board has in numerous cases referred to 100% of the tax involved as the starting point for imposition of additional tax. Such references are not intended to substitute the proper approach which is to consider whether the amount of additional tax is excessive by reference to the amount of tax undercharged.*
47. *The cases decided by this Board are not at one as to the circumstances whereby assessment at 100% is applicable.*
48. *One of the earliest statement in relation to assessment at 100% of the tax involved is to be found in D53/88, IRBRD, vol 4, 10. The Board there pointed out that penalty at 100% of the amount of tax undercharged is appropriate to those cases:*
- (a) *where there has been no criminal intent and the taxpayer has totally failed in his or its obligations under the IRO; or*
 - (b) *where the Commissioner has had to resort to investigations or the preparation of assets betterment statements or has otherwise had difficulty in assessing*

¹ 委員會其後在個案D9/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 272第17及18段中清楚表明於D118/02判詞的第48段內於(a)和(b)項和(b)和(c)項間的‘or’(‘或’)字應是‘and’(‘和’)字。

the tax; or

- (c) *where the failure by the taxpayer to fulfill his or its obligations under the IRO has persisted for a number of years.'*

局長在釐定補加稅款時，亦有參照個案D118/02, IRBRD, vol 18, 90中的指引。

23. 稅務局就稅例第82A條對涉及實地審核及調查個案的罰款政策，向納稅人評定補加稅款額，基本上是按漏報或少報入息或利潤的性質、其合作或披露事實的程度、以及違規行為歷時多久等為計算基礎。
24. 在本個案中，本上訴委員會同意局長已充分考慮上訴人的合作性及個案的嚴重程度，把此案列入「在受質疑後迅速披露全部事實」組別(b)，並在考慮到上訴人的業務背景及協議調整的利潤包含大數額的可爭議項目等因素，作出酌情寬減，評定的補加稅3,535,600元約為少徵收稅款6,861,811元的52%，對上訴人已經是寬大的處理。
25. 審理補加稅上訴個案編號D52/02, IRBRD, vol 17, 793的上訴委員在該個案裁決的第1段指出，經濟困境並非寬減補加稅的理由。因應上訴人的申請，稅務局曾批准上訴人分六期繳付補加稅，在批准分期的函件已提醒上訴人若未能於分期繳稅日期或之前繳交稅款，則該項分期繳稅安排會被取消而不再另行通知，稅務局並會採取法律行動追討稅款及徵收附加費。
26. 就上訴人希望可以再分期支付補加稅罰款，本上訴委員會認為上訴人可以與稅務局商討一個合理的付款安排，但本上訴委員會沒有權力要求稅務局接受分期付款的安排。本上訴委員會相信稅務局會合法合理地與上訴人就補加稅罰款支付的時間作出商討。
27. 基於上述的事項和考慮，本上訴委員會駁回上訴人的上訴。
28. 就上訴費用問題，本上訴委員會考慮到上訴人的經濟情況，酌情考慮裁定上訴人不用支付任何費用。