

**Case No. D13/20**

**Salaries tax** – appeal out of time – whether the relevant expenses were incurred while performing his duties – documentary proof for the relevant expenses – sections 12(1)(a), 66 and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance [Decision in Chinese]

Panel: Anita H K Yip SC (chairman), Cheng Chung Leung and Lai Sze Wai Alex.

Date of hearing: 8 September 2020.

Date of decision: 4 December 2020.

The Appellant is a personal subcontractor for construction project. For the relevant tax year, the Appellant claimed deductions for expenses and expenses including labour, contracting, workshop rent, and transportation related expenses in total sum of \$9,500,000 (2015/16) and \$11,625,000 (2016/17). The Inland Revenue Department inquired about the relevant expenses and requested the Appellant to provide all relevant supporting documents. The Appellant claimed that he had never had the time and ability to make records, and because the time has passed by 4 to 5 years and there has been no detailed records, the Appellant has no way to sort out his bank records and submit relevant documents.

In the absence of relevant documents, the Inland Revenue Department exercised its discretion to use 20% of the Appellant's total income as his profit to calculate the salaries tax. On 2 April 2020, the Inland Revenue Department mailed the basic tax assessment decision ('the Decision') and the documents related to the appeal to the Appellant's correspondence address. On 9 April 2020, the Appellant signed the decision letter and related documents. Due to an earlier misunderstanding of the appeal procedure, and after learning of the correct appeal procedure, the Appellant wrote to the Inland Revenue Department on 13 May to notify the Department of his appeal application.

The Appellant stated that a notice of appeal was sent immediately after receiving the Decision. The Appellant also stated that he failed to meet the requirements simply because he did not understand the procedures. After learning of the error, the Appellant said he tried his best to correct it. The Appellant's case is that his actual income was much lower than the appraisal.

**Held:**

Appeal out of time

1. When reviewing whether the appeal is out of time, the starting point is section 66 of the Inland Revenue Ordinance (Chapter 112). In Chow Kwong Fai v

Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 687, the Court of Appeal made a relevant interpretation of Section 6 of the Tax Regulations. Among them, with regard to Section 66 (1A), the Court of Appeal pointed out that the term ‘failure’ clearly stated that the threshold must be higher than pure excuses. In addition, the Court of Appeal pointed out that the Appellant’s own misunderstanding, ignorance and unreasonable reading of the articles of association did not constitute a reasonable cause. Although the committee sympathized with and understood that the Appellant was not intentionally delayed, the committee could not accept the Appellant’s reason to appeal out of time as a ‘reasonable cause’.

### Salaries Tax

2. In order to comply with the deduction requirements in Section 12(1)(a) of the Inland Revenue Ordinance, the Appellant must make clear that: (i) he does have relevant expenses; (ii) the relevant expenses were incurred while performing his duties; and (iii) The relevant expenses are completely, purely and must be incurred for generating the assessable income (D36/90, IRBRD, vol 5, 295). According to Section 68(4) of the Inland Revenue Ordinance, the burden of proof lies with the Appellant. However, the Appellant failed to provide evidence and records of the relevant expenditures and was unable to fulfil the requirements of the burden of proof. Therefore, the committee was unable to confirm the allegedly incurred and accuracy of the relevant expenditures.

### **Appeal dismissed.**

Cases referred to:

Chow Kwong Fai v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 687  
D2/04, IRBRD, vol 19, 76  
D24/16, (2017-18) IRBRD, vol 32, 319  
D41/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 590  
D139/00, IRBRD, vol 16, 24  
D36/90, IRBRD, vol 5, 295

Appellant in person.

Cheng Po Fung and Ho Lut Him, for the Commissioner of Inland Revenue.

**案件編號 D13/20**

**薪俸稅** – 逾期上訴 – 有關開支是否在履行職責時產生 – 有關開支的文件證明 – 《稅務條例》第12(1)(a)、66及68(4)條

委員會：葉巧琦資深大律師（主席）、鄭仲良及黎斯維

聆訊日期：2020年9月8日

裁決日期：2020年12月4日

上訴人為個人建築工程分判商。就有關課稅年度，上訴人申索扣除支出及開支包括人工，判工，工場租金，交通相關開支合共\$9,500,000 (2015/16年度)及\$11,625,000 (2016/17年度)。稅務局就相關開支向上訴人查詢及要求上訴人提供所有有關的支持文件。上訴人聲稱一直沒有時間和能力做好紀錄，亦因為時間已相隔有4至5年而且一直沒有詳細紀錄，上訴人現在沒有辦法整理好他的銀行紀錄和提交有關文件。

在未能提供有關文件的情況下，稅務局行使酌情權以上訴人總入息之20%作為他的利潤去計算他的稅款。於2020年4月2日，稅務局將評稅基礎決定書和有關上訴的文件寄往上訴人的通信地址。於2020年4月9日，上訴人簽收決定書和其有關文件。因早前誤解上訴程序，並在得知正確的上訴程序後，上訴人於5月13日去信稅務委員會通知其上訴申請。

上訴人指在收到決定書的數日後，已經立刻寄出上訴通知。上訴人亦指只是因為對程序不了解，所以未能符合要求。當得悉錯誤後，上訴人亦盡力去更正。上訴人亦指實質入息遠比所評核的要低。

**裁決：**

**上訴逾期**

1. 在審核上訴是否逾期時，起點是第112章《稅務條例》「(稅例)」第66條。上訴庭在 Chow Kwong Fai v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 687 對稅例第6條作出了相關解讀。其中，對66條(1A)，上訴庭指出就「未能」一詞清楚地指出要滿足這個門檻，一定要比純粹藉口要高。此外上訴庭指出上訴人單方面誤解，無知及不合理地閱讀章

程並不構成合理因由。委員會雖然同情及理解上訴人並不是有意耽誤，但委員會不能接納上訴人逾期的理由為「合理因由」。

### 薪俸稅

2. 要符合《稅例》第12(1)(a)條的扣減規定，上訴人必須證明：(i)他確實有支出相關開支；(ii)有關開支是在執行職務時招致的；和(iii)有關開支是完全、純粹及必須為產生該應評就入息而招致的(D36/90, IRBRD, vol 5, 295)。根據《稅例》第68(4)條，舉證責任在於上訴人。而上訴人因未能提供有關支出的憑據及記錄，無法履行舉證責任的要求，因此委員會無法確證有關開支的招致及其準確性。

**上訴駁回。**

參考案例：

Chow Kwong Fai v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 687  
D2/04, IRBRD, vol 19, 76  
D24/16, (2017-18) IRBRD, vol 32, 319  
D41/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 590  
D139/00, IRBRD, vol 16, 24  
D36/90, IRBRD, vol 5, 295

上訴人親自出席聆訊。

鄭寶豐及何律謙代表稅務局局長出席聆訊。

**決定書：**

### **上訴**

1. 上訴人就稅務局對他作出2015/16及2016/17課稅年度薪俸稅評稅作出反對。反對的原因是稅務局沒有把相關開支總額扣除，導致評稅過高而不公平。

### **背景**

2. 上訴人為個人分判商，一直從事分判建築工程上的工作。就有關課稅年度，上訴人申索扣除支出及開支包括人工，判工，工場租金，交通及食宿費(「相關開支」)合共\$9,500,000 (2015/16年度)及\$11,625,000 (2016/17年度)。

3. 稅務局就相關開支向上訴人查詢及要求上訴人提供所有有關的支持文

(2021-22) VOLUME 36 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

件，包括項目明細表，佐證文件，出糧紀錄等等。上訴人聲稱因為他是一人公司及出糧大多以現金支付，而自己一直沒有時間和能力做好紀錄，所以他一直以自己銀行紀錄作為公司收支紀錄。但因為時間已相隔有4至5年而且一直沒有詳細紀錄，上訴人現在沒有辦法整理好他的銀行紀錄和提交有關文件。

4. 因上訴人未能提交有關文件，稅務局最終決定拒絕上訴人的扣除申索，但行使酌情權以上訴人總入息之20%作為他的利潤去計算他的稅款。稅務局評稅基礎如下：

	<u>2015/16</u>	<u>2016/17</u>
總入息	\$10,214,748	\$11,727,937
相關開支 (不被接納)	\$9,500,000	\$11,625,000
入息 (總入息的20%)	\$2,042,949	\$2,344,387
應繳稅款	\$286,442	\$331,658

5. 於2020年4月2日，稅務局將上述決定(「決定書」)和有關上訴人上訴權利、程序和期限的文件寄往上訴人的通信地址。

6. 於2020年4月9日，上訴人簽收決定書和其有關文件。於2020年4月16日，由於對程序上的誤解，上訴人以信件(日期為2020年4月12日)形式去信到稅務局提出上訴。稅務局於2020年4月29日以信件通知上訴人正確的上訴程序。上訴人得悉錯誤後，於5月13日去信稅務委員會通知其上訴申請。可惜因沒有連同有關文件，即決定書副本及上訴理由陳述書，委員會書記於同日以信件回覆上訴人告知有關文件的要求。最終上訴人於2020年5月25日把完整的上訴通知書及其他所需文件以信件傳遞給委員會書記。

### **爭議事項**

7. 上訴人指在收到決定書的數日後，已經立刻寄出上訴通知。只是因為對程序不了解，所以未能符合要求。當得悉錯誤後，上訴人亦盡力去更正。但稅務局代表表明附加在決定書的相關文件已清楚列明上訴權利、程序和期限。而在收到稅務局於2020年4月29日的信件後，上訴人亦沒有第一時間處理而導致逾期。

8. 上訴人承認上述總入息的總額，但爭議的是有相關開支和以20%為基礎去作計算的原則不合比例和過高。上訴人指出把工程判給他的分判商都是有規模的大分判商，而他們的利潤亦沒可能達20%那麼高。而他實質入息遠比所評核要低，而他亦沒有能力交繳上述稅款。

9. 聆訊中，稅務局代表稱以20%作基礎是參考部門內部針對分判商的指引

和準則而決定的。但當被問到這些指引和準則來源及資料更新性，稅務局代表並沒有一個明確正面答覆。

## 適用法例

### 上訴逾期

10. 在審核上訴是否逾期時，起點是第112章《稅務條例》「(稅例)」第66條：

「(1) 任何人(下稱上訴人)如已對任何評稅作出有效的反對，但局長在考慮該項反對時沒有與該人達成協議，則該人可—

(a) 在局長的書面決定連同決定理由及事實陳述書根據第64(4)條送交其本人後1個月內；或

(b) 在稅務上訴委員會根據第(1A)款容許的更長期限內，

親自或由其獲授權代表向委員會發出上訴通知；該通知除非是以書面向委員會書記發出，並附有局長的決定書副本連同決定理由與事實陳述書副本及一份上訴理由陳述書，否則不獲受理。

(1A) 如委員會信納上訴人是由於疾病、不在香港或其他合理因由而未能按照第(1)(a)款規定發出上訴通知，可將根據第(1)款發出上訴通知的時間延長至委員會認為適當的期限。」

11. 對《稅例》第66條，上訴庭在 Chow Kwong Fai v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 687 作出了相關解讀。其中，對66條(1A)，上訴庭在第20段就「未能」一詞清楚地指出要滿足這個門檻，一定要比純粹藉口要高：

‘...“unable to” imposes a higher threshold than a mere excuse and would appear to give proper effect to the rigour of time limit imposed by a taxation statute.’

12. 同時，上訴庭在第34段亦表明了上訴人單方面誤解，無知及不合理地閱讀章程並不構成合理因由。

13. 而過往稅務上訴委員在處理上訴逾期的案件時，亦對上述條例有加以說明：

(a) 在 D2/04, IRBRD, vol 19, 76 及 D24/16, (2017-18) IRBRD, vol 32, 319，《稅例》 第66(1)條中的「送交其本人後1個月內」被裁定是指送交

程序完成後起計的1個月，而完成送交程序是指當決定書被送達收件人地址時。

- (b) D41/05, (2005-06) IRBRD, vol 20, 590 (第11段)：裁定上訴通知是指上訴人要實際把上訴通知及其相關文件送達委員會書記。口頭通知和尚未收到的通知兩者都不成立。
- (c) D139/00, IRBRD, vol 16, 34中裁定單純錯誤地把上訴文件送到稅務局而非委員會書記不能成為「合理因由」。

14. 把上述原則應用於這案件，送交程序於上訴人在2020年4月9日簽收決定書和有關文件時完成。上訴人有至2020年5月9日的時期去把上訴通知，決定書及上訴理由陳述書正確地送達委員會書記。但因上訴人並沒有在2020年5月9日完成上述上訴程序，所以上訴是逾期。

15. 上訴人在上訴通知書和聆訊中解釋因為對上訴程序不了解，所以在4月9日收到決定書後，他錯誤地把日期為4月12日上訴信件寄到稅務局。而當意識到錯誤時，上訴人第一時間嘗試改正並於5月13日把信件送達委員會。可惜5月13日的信件未符合法定要求。

16. 委員會雖然同情及理解上訴人並不是有意耽誤，但委員會不能接納上訴人逾期的理由為「合理因由」。對程序上弄錯，誤解，無知並不能足夠支持其逾期的理由(Chow Kwong Fai v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 687；見 D139/00, IRBRD, vol 16, 34)。

## 薪俸稅

17. 由於上訴人上訴申請逾期，其上訴應予以駁回，而上訴亦到此為止。

18. 雖然委員會嚴格上不需要就實體薪俸稅上訴進行裁決，但為完整起見，委員會決定分析上訴理據。

19. 《稅務條例》第12(1)(a)條就開支扣減規定如下：

「(1) 在確定任何人在任何課稅年度的應評稅入息實額時，須從該人的應評稅入息中扣除—

- (a) 完全、純粹及必須為產生該應評稅入息而招致的所有支出及開支，但屬家庭性質或私人性質的開支以及資本開支則除外；」

20. 要符合《稅例》第12(1)(a)條的扣減規定，上訴人必須證明：(i)他確實有支出相關開支；(ii)有關開支是在執行職務時招致的；和(iii)有關開支是完全、純粹及必須為產生該應評稅入息而招致的(D36/90, IRBRD, vol 5, 295)。

21. 稅例第68(4)條就舉證責任規定如下：

「(4) 證明上訴所針對的評稅額過多或不正確的舉證責任，須由上訴人承擔。」

22. 根據《稅例》第68(4)條，舉證責任在於上訴人。而上訴人因未能提供有關支出的憑據及記錄，無法履行舉證責任的要求，而委員會亦無法確證有關開支的招致及其準確性。縱然上訴人的情況值得同情，委員會亦只能裁定上訴人上訴失敗。

### 附帶意見

23. 就以20%總入息作估計而言，在稅務局只引用內部指引和準則而沒有提供任何獨立依據的情況下，委員會認為應予改善。委員會認為稅務局有責任對特定貿易/行業的利潤進行公正，及時和合理的估計。

24. 委員會建議稅務局可參考就有關行業在政府認可機構的數據而釐定百分比，並作出定期更新，從而加強有關準則的權威性和合理性。

25. 以分判商為例，委員會建議稅務局可定期參考或查詢如發展局，建造業議會及香港建造商會等的數據和資料。