

Case No. D42/13

Penalty tax – appellant failed to notify the Commissioner of its chargeability to tax for the year of assessment within 4 months – the Commissioner raised additional tax – whether additional tax raised was excessive – sections 51(1), 51(2), 59(3), 66(3), 68(4), 68(8)(a), 68(9), 82A(1), 82A(4) and 82B of the Inland Revenue Ordinance (‘the Ordinance’). [Decision in Chinese]

Panel: Kenneth Kwok Hing Wai SC (chairman), Patrick Wu Yung Wei and Yeung Eirene.

Date of hearing: 9 December 2013.

Date of decision: 4 March 2014.

The Appellant was a limited company incorporated in Hong Kong. It closed its books every year by 31 December. For the 2010/11 year of assessment, its directors signed off its balance sheets on 12 April 2011, and the auditors signed the auditors’ report and pro forma profits tax computation on the same day. However, the Appellant only notified the Commissioner that it was chargeable for profits tax on 10 June 2011, i.e. 1 month and 10 days after the deadline by which it needed to inform the Commissioner in writing as per section 51(2) of the Ordinance.

The Commissioner raised additional tax of \$60,000 on the Appellant under section 82A of the Ordinance, as a result of the Appellant’s failure to comply with section 51(2) of the Ordinance. The additional tax raised represented 2.88% of the profits tax payable by the Appellant. The tax representative lodged an appeal against the additional tax raised on behalf of the Appellant, claiming that the additional tax was excessive, and had been arrived at subjectively and without basing the calculation upon a scientific method.

Held:

1. The Board has repeatedly emphasised the importance for taxpayers to file accurate tax returns on time. The penalty tax is to penalise the defaulting taxpayers, and to deter defaulting taxpayers and other taxpayers from defaulting (D17/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 301; *Chu Ru Ying v Commissioner of Inland Revenue* [2010] 2 HKLRD 1052 followed).
2. The principles to assess the amount of penalty include (1) negligence or recklessness is not an excuse; (2) intentional default would increase the severity of the case, but unintentional default is not a mitigating factor; (3) it is irrelevant that the taxpayer did pay tax; (4) the fact that the Commissioner

suffered no financial loss is irrelevant, but it is an aggravating factor if the default caused delay or reduction in collecting tax; (5) it is for the taxpayer to show that it cannot afford the penalty; (6) it is impractical for a taxpayer to expect to be relieved from all the penalty; (7) co-operation with the Commissioner is an important mitigating factor; (8) any effective steps taken to prevent future default is a mitigating factor, but laying the blame to the Commissioner or others is an aggravating factor; (9) re-offending is an aggravating factor; (10) outright default is to be severely penalised.

3. On appeal, the Board must reconsider the amount of additional tax afresh. The Commissioner was already generous in raising additional tax equal to 2.88% of the profits tax payable. There was no room for any downward adjustment.
4. The Appellant's appeal was scandalous and vexatious, and was a waste of the Board's resources. The Board ordered the Appellant to pay \$5,000 as costs.

Appeal dismissed and costs order in the amount of \$5,000 imposed.

Cases referred to:

D17/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 301

Chu Ru Ying v Commissioner of Inland Revenue [2010] 2 HKLRD 1052

Chan Steven Kwok Keung and Chan Pak Kin of Gorgeous Wealth Limited for the Appellant.
Fu Kwok On and Chuang Cheuk Hong for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D42/13

補加稅評稅 – 上訴人未有在4個月內通知局長它須要在該課稅年度課稅 – 局長評定補加稅 – 補加稅數額是否過高 – 《稅務條例》(《稅例》)第51(1)、51(2)、59(3)、66(3)、68(4)、68(8)(a)、68(9)、82A(1)、82A(4)及82B條

委員會：郭慶偉資深大律師(主席)、吳勇為及楊逸芝

聆訊日期：2013年12月9日

裁決日期：2014年3月4日

上訴人是一間在香港成立的有限公司。它於每年的12月31日結算帳目。就2010/11課稅年度而言，上訴人的董事於2011年4月12日簽署該年度的財務報表，而核數師於同日簽署核數師報告書及應評稅利潤計算表。但是上訴人在2011年6月10日才通知局長它須就利得稅課稅，即比《稅例》第51(2)條規定納稅人要以書面向局長申報的期限遲了1個月10日。

基於上訴人並沒有履行《稅例》第51(2)條，局長根據《稅例》第82A條向上訴人評定補加稅60,000元。補加稅相當於利得稅應繳稅款的2.88%。上訴人的稅務代表就補加稅提出上訴，指稱補加稅款額過高，並聲稱補加稅數額是以主觀和不科學的方法計算出來。

裁決：

1. 委員會一直強調依時提交詳盡及正確稅務資料的重要性。補加稅罰款的主要作用是懲罰違規納稅人，及阻嚇違規納稅人和其他納稅人違規。(參考D17/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 301; Chu Ru Ying v Commissioner of Inland Revenue [2010] 2 HKLRD 1052)
2. 罰款的原則包括(1)疏忽或罔顧並非違規的許可；(2)蓄意逃稅是加重補加稅的因素，但無意逃稅並非減輕罰款的因素；(3)交稅不是有關因素；(4)稅務局沒有實際經濟損失不是減輕罰款的因素，但違規而導致少或延遲徵收稅款是加重罰款的因素；(5)不能負擔罰款須由納稅人證明；(6)納稅人要求完全寬免罰款是不切實際；(7)與稅務局通力合作是寬減的因素；(8)採取有效措施防止再違規是寬減的重要因素，但將責任胡亂歸咎稅務局或他人是增加罰款的因素；(9)再犯是加重罰款的因素；(10)公然違例會受到嚴厲的處罰。

3. 在上訴中，委員會必須重新從頭考慮補加稅數額。局長釐定利得稅應繳稅款的2.88%作為補加稅已經從寬處理，完全沒有下調的空間。
4. 上訴人的上訴瑣屑無聊、無理纏擾及浪費委員會的資源。委員會命令上訴人繳付5,000元作為委員會的訟費。

上訴駁回及判處港幣5,000元訟費的命令。

參考案例：

D17/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 301
Chu Ru Ying v Commissioner of Inland Revenue [2010] 2 HKLRD 1052

東方國際商業融資顧問有限公司陳國強代表上訴人出席聆訊。
傅國安及莊卓康代表稅務局局長出席聆訊。

決定書：

引言

1. 上訴人於每年的 12 月 31 日結算帳目。
2. 上訴人在 2010/11 課稅年度經修訂後的應評稅利潤為 12,625,019 元，應繳稅款為 2,081,361 元。
3. 上訴人沒有遵從《稅務條例》（第 112 章）第 51(2)條的規定在 2010/11 課稅年度的評稅基期結束後 4 個月內，以書面通知稅務局長表示其本人須就該課稅年度而課稅。
4. 答辯人在 2012 年 7 月 31 日向上訴人發出評定及繳納補加稅通知書，通知上訴人根據第 82A 條評定的補加稅款額為 60,000 元。60,000 元相當於利得稅應繳稅款的 2.88%。
5. 上訴人提出上訴。

事實的裁斷

6. 上訴人和答辯人同意《稅務局編備的事實陳述書》之部分內容為事實（詳情見下述第7至18段）。稅務上訴委員會（「委員會」）裁斷為事實。

7. 上訴人就稅務局根據《稅務條例》（第112章）第82A條向上訴人作出的補加稅評稅提出上訴。該項評稅是基於上訴人未有遵照第51(2)條，在規定期限內以書面向答辯人申報其須就2010/11課稅年度利得稅課稅。

8. 上訴人於2001年4月在香港成立為私人有限公司，經營金屬貿易及持有投資項目。

9. 上訴人於每年的12月31日結算帳目。

10. 由於上訴人連續數年沒有賺取應評稅利潤，稅務局於2009年3月6日發信（「該信件」）通知上訴人暫時無須每年遞交利得稅報稅表，並提醒上訴人，如果公司重新開始賺取應評稅利潤，上訴人必須在該課稅年度的評稅基期（即有關的會計年期）結束後4個月內以書面通知答辯人，該信件亦提醒上訴人如未能遵守該項規定可被罰款。

11. 上訴人於該報稅表申報2010/11課稅年度的應評稅利潤為12,625,019元。並夾附了上訴人的董事於2011年4月12日簽署該年度的財務報表、核數師於同日簽署的核數師報告書及應評稅利潤計算表。

12. 2011年10月10日，評稅主任向上訴人作出2010/11課稅年度利得稅評稅如下：

	元
報稅表所申報的應評稅利潤	<u>12,625,019</u>
應繳稅款	<u>2,083,128</u>

13. 上訴人沒有就上述評稅提出反對。

14. 2011年10月31日，上訴人遞交2008/09及2009/10課稅年度利得稅報稅表，並申報在該兩個課稅年度內處於不活動狀態，並無應評稅利潤。

15. 2011年12月16日，評稅主任向上訴人作出以下2010/11課稅年度利得稅修訂評稅，將2007/08課稅年度的承前虧損額10,704元結轉至2010/11課稅年度：

	元
報稅表所申報的應評稅利潤	12,625,019
<u>減：虧損額抵銷</u>	<u>10,704</u>

	元
應評稅利潤淨額	<u>12,614,315</u>
應繳稅款	<u>2,081,361</u>

16. 2012年7月11日，稅務局收到東方國際商業融資顧問有限公司代表上訴人提交的書面申述。

17. 2012年8月8日，東方國際商業融資顧問有限公司代表上訴人就答辯人根據第82A條向其作出的補加稅評稅向委員會提出上訴。

18. 上訴人沒有就上述有關2010/11課稅年度利得稅相同的事實而受到稅務局根據第80(2)或第82(1)條提出的檢控。

上訴通知書的內容

19. 東方國際商業融資顧問有限公司在日期為2012年8月8日的‘Notice of Appeal and Statement of the grounds of appeal’¹如是說（原文照錄）：

‘ Office of The Clerk of Board of Review

...

We thank you for your Notice of Assessment and Demand dated 31 July 2012 and on behalf of our above named client object to the assessment raised under s82A [charge number omitted here] on grounds that it is excessive and has been arrived at subjectively and without basing the calculation upon a scientific method.’

有關條例

20. 第51(1)條規定：

「評稅主任可以書面向任何人發出通知，規定該人在該通知書內註明的合理時間內，提交稅務委員會就第2、3、4、10A、10B及10C部所指的...利得稅，而指明的任何報稅表。」

¹ 東方國際商業融資顧問有限公司用英文發出上訴通知書，但要求用中文聆訊，卻沒有提供上訴通知書的中文翻譯。

(2014-15) VOLUME 29 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

21. 第 51(2)條規定：

「就任何課稅年度應課稅的每個人，除非根據第(1)款的條文已被規定須提交報稅表，否則須在該課稅年度的評稅基期結束後 4 個月內，以書面通知局長表示其本人須就該課稅年度而課稅。」

22. 第 59(3)條規定：

「任何人如未提交報稅表而評稅主任認為該人是應課稅的，則評稅主任可評估該人的應課稅款額並據此作出評稅，但該項評稅並不影響該人因不曾送交或忽略送交報稅表而須受罰的法律責任。」

23. 第 66(3)條規定：

「除非獲得委員會的同意並遵照委員會所決定的條款進行，否則上訴人不得在其上訴的聆訊中，倚賴其按照第(1)款發出的上訴理由陳述書所載理由以外的任何其他理由。」

24. 第 68(4)條規定：

「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。」

25. 第 68(8)(a)條規定：

「委員會在聆訊上訴後，須確認、減少、增加或取消上訴所針對的評稅額，亦可將該個案連同委員會對該個案的意見發回局長處理。」

26. 第 68(9)條規定：

「凡委員會根據第(8)款不減少或不取消該評稅額，則可命令上訴人繳付一筆不超過附表 5 第 1 部指明的款額的款項，作為委員會的訟費，該筆款項須加在徵收的稅款內一併追討。」

附表 5 第 1 部指明的款額的上限是 5,000 元。

27. 第 82A(1)條規定：

「任何人無合理辯解而 ... (e) 不遵照第 51(2)條辦理... 如沒有就相同的事實受到根據第 80(2)或 82(1)條提出的檢控，則該人有法律責任根據本條被評定補加稅，款額以不超出以下稅額的三倍為限 ... (ii) 因該人... 不遵照第 51(2)條辦理而被少徵收的稅款，或假若該等不曾遵辦事項沒有被發現則會少徵收的稅款。」

28. 第 82A(4)條規定：

「局長或副局長（視屬何情況而定）在作出補加稅評稅前，須—

- (a) 安排發出通知予他打算作出補加稅評稅的人，該通知書須—
 - (i) 告知該人其被指稱為申報不確的報稅表、不正確的陳述或不正確的資料 ... 而該等事正是局長或副局長擬根據第(1)款就其作出補加稅評稅者；
 - (ii) 包括一項陳述，述明該人有權利就打算對其作出的補加稅評稅而向局長或副局長提交書面申述；
 - (iii) 指明該人有意根據第(ii)節提交的申述須送抵局長或副局長的日期，而該日期不得早於該通知書送達日期起計的 21 天；
- (b) 顧及他可能根據(a)段接獲的由他打算向其評定補加稅的人所提出的申述或他人代該人所提出的申述，並加以考慮。」

29. 第 82B(1)條規定：

「凡任何人根據第 82A 條被評定補加稅，他可—

- (a) 在評稅通知書發給他後 1 個月內；或
- (b) 在委員會根據第(1A)款容許的較長限期內，親自或由其獲授權代表向委員會發出上訴通知； ...」

30. 第 82B(2)條規定：

「在反對補加稅評稅的上訴中，上訴人可爭辯—

- (a) 他無須負上繳付補加稅的法律責任；
- (b) 對其評定的補加稅額超出其根據第 82A 條有法律責任繳付的款額；
- (c) 對其評定的補加稅額雖沒有超出其根據第 82A 條有法律責任繳付的款額，但在有關情況下仍屬過多。」

31. 第 82B(3)條規定：

「第 66(2)及(3)、68、68A、69 及 70 條在其適用範圍內對於為反對補加稅而提出的上訴有效，猶如該等上訴是為反對補加稅以外的其他評稅而提出的一樣。」

依時提交詳盡及正確稅務資料²和委員會處理違規罰款的原則

32. 委員會在D17/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 301 考慮立法局在 1969 年引進行政罰則³及在 1975 年將最高罰款百分比由 100%增加到 300%的理由。委員會經詳細考慮後裁定行政罰則並無違反《基本法》。上訴法庭在Chu Ru Ying v Commissioner of Inland Revenue [2010] 2 HKLRD 1052 第 30 及 36 段表示委員會的裁定很有說服力。

33. 委員會一直強調依時提交詳盡及正確稅務資料的重要性⁴。委員會在這裏再次述明處理違規罰款的原則⁵。

34. 根據《基本法》第 106 及 108 條，香港特別行政區（「特區」）保持財政獨立，實行獨立的稅收制度。

35. 《基本法》第 107 及 108 條規定，特區：

(1) 財政預算以量入為出為原則，力求收支平衡，避免赤字，並與本地生產總值的增長率相適應。

(2) 參照原在香港實行的低稅政策⁶，自行立法規定稅種、稅率、稅收寬免和其他稅務事項。

36. 直接稅是特區收入重要來源。特區稅基狹窄，稅率低，但社會對庫房的需求日益增加。

37. (a) 不依期以書面通知局長表示納稅人須就某課稅年度而課稅；或

² 參閱 D17/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 301, D26/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 547 第 34-47 段和 D59/09, (2010-11) IRBRD, vol 25, 87。

³ 補加稅。

⁴ 參閱 D16/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 454, D17/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 301, D26/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 547 第 34-47 段, D35/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 683 和 D59/09, (2010-11) IRBRD, vol 25, 87。

⁵ 參閱 D16/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 454, D17/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 301, D26/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 547 第 34-47 段, D35/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 683, D1/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 223, D15/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 461, D27/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 609, D34/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 795, D44/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 864, D50/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 934 和 D59/09, (2010-11) IRBRD, vol 25, 87。

⁶ 稅率由最低 10% - 最高 17.5%，詳見《稅務條例》附表 1 和附表 8。

(b) 逾期提交報稅表：

- (1) 假若沒有被發現會導致少徵收稅款，或
- (2) 可能導致延遲徵收稅款。

38. 漏報或少報收入，假若被接受為正確會導致少徵收稅款。

39. 稅務局每年處理數以百萬計的報稅表。特區的狹窄稅基，低稅率稅制的有效運作取決於納稅人依時提交詳盡及正確稅務資料。

40. 稅務局可以審查納稅人是否在規定時間內提交報稅表。評稅主任亦可以根據第 59(3)條規定作出估計評稅，待收到納稅人提交報稅表再作出補加評稅或修正估計評稅。委員會認為浪費稅務局有限資源用作本應可以避免的補加評稅或修正評稅的行政費用，對奉公守法的納稅人不公平，對其他納稅人亦不公平。

41. 補加稅罰款的主要作用是：

- (1) 懲罰違規納稅人，及
- (2) 阻嚇違規納稅人和其他納稅人違規。

42. 委員會評決：

- 不依期以書面通知局長表示納稅人須就某課稅年度而課稅；
- 逾期提交報稅表；或
- 漏報或少報收入；

個案罰款的原則可歸納如下（並非盡列所有原則而並無遺漏）：

- (1) 疏忽/罔顧並非違規的許可。
- (2) 蓄意逃稅是嚴重罪行，亦是加重補加稅的因素。無意逃稅並非合理辯解，亦不是減輕罰款的因素。理由很簡單，納稅人根本不應有逃稅的意圖。
- (3) 交稅不是有關因素。依時交稅是納稅人的另一責任。

- (4) 稅務局發現違規不是減輕罰款的因素。在低罰款百分比個案中稅務局沒有實際經濟損失不是減輕罰款的因素。違規而導致少或延遲徵收稅款是加重罰款的因素。
- (5) 經濟困難或不能負擔罰款須由納稅人證明並令委員會信納為實情。
- (6) 在違規個案要求完全寬免罰款是不切實際。顯示納稅人仍未正視依時提交詳盡及正確稅務資料的責任。
- (7) 與稅務局通力合作是寬減的因素。
- (8) 採取有效措施防止再違規是寬減的重要因素。反之將責任胡亂歸咎稅務局或他人是增加罰款的因素。
- (9) 再犯是加重罰款的因素。這是基本量刑原則。
- (10) 公然違例的個案會受到嚴厲處罰。
- (11) 若委員會認為罰款過多，罰款會被減少。
- (12) 若委員會認為罰款明顯地不足夠，罰款會被增加。
- (13) 若委員會認為上訴屬於瑣屑無聊、無理纏擾、或濫用上訴程序，委員會可能命令上訴人繳付一筆款項作為委員會的訟費。

增加補加稅

43. 第 82A 條規定是否徵收補加稅及其金額由局長決定。局長有權不徵收補加稅，亦可從輕發落。
44. 假如納稅人接受局長的決定，無論罰款是否過多或太少，委員會不會亦無從干預。
45. 假如納稅人選擇行使上訴的權利，終審法院和上訴法庭⁷一致認為委員會在處理上訴時必須：

- (1) 重新從頭考慮事宜，和

⁷ Shui On Credit Company Limited v Commissioner of Inland Revenue (2009) 12 HKCFAR 392 第 29 及 30 段 和 Commissioner of Inland Revenue v Nina T H Wang [1993] 1 HKLR 7, 第 23 頁 Fuad 副庭長。

- (2) 貫徹執行其職能－委員會「須確認、減少、增加或取消上訴所針對的評稅額，亦可將該個案連同委員會對該個案的意見發回局長處理」⁸。
- (3) 終審法院在第 30 段指出納稅人的上訴是就局長的書面決定而提出，但上訴所針對的是評稅額。第 82B(3)條規定第 68 條在處理罰款上訴時有效，所以委員會認為前述第(1)和(2)點在處理罰款上訴時同樣適用。

上訴人可倚賴的上訴理由

46. 上訴人受上訴理由所約束。除非獲得委員會根據第 66(3)條的許可，否則上訴人只可依照原有上訴理由進行上訴⁹。

東方國際商業融資顧問有限公司在日期為 2012 年 8 月 8 日的 ‘Notice of Appeal and Statement of the grounds of appeal’

47. 罰稅是由答辯人評定，決定權不在書記。

48. 書記亦無權准許罰稅全部或部分緩繳。

個案的實況

49. 答辯人在 2012 年 7 月 31 日向上訴人發出的評定及繳納補加稅通知書內清楚說明：

「此個案的罰款，是根據『罰款政策聲明』E 部所列明利得稅個案罰款比率的『第一次違例－組別(i)』級別計算。」

50. 委員會一直強調依時提交詳盡及正確稅務資料的重要性。委員會在數十個案的決定書內再三述明處理違規罰款的原則。

51. 在這個案裡，上訴人的董事於 2011 年 4 月 12 日簽署 2010/11 課稅年度的財務報表、核數師亦於同日簽署核數師報告書及應評稅利潤計算表。遵守第 51(2)條的規定在 2011 年 4 月 30 日限期內以書面通知稅務局長表示其本人須就該課稅年度而課稅應該沒有不可克服的困難。但上訴人延誤了 1 個月 10 天才在 6 月 10 日通知稅務局。

52. 委員會認為在有關情況下 2.88% 已經從寬處理，完全沒有下調的空間。

⁸ 第 68(8)(a)條。

⁹ China Map Limited v CIR (2008) 11 HKCFAR 486 第 9-10 段。

53. 上訴人不可倚賴上訴理由陳述書所載理由以外的任何其他理由。
54. 無論如何：
- (1) 整批延期提交利得稅報稅表計劃的安排並不包括第 51(2)條通知稅務局的責任。
 - (2) 第 82A(1)(e)的罰款上限包括「假若該等不曾遵辦事項沒有被發現則會少徵收的稅款」。無視這點對上訴人並無幫助。

案件處置

55. 委員會駁回上訴，並確認上訴所針對的評稅額。
56. 委員會認為本案屬於瑣屑無聊、無理纏擾及浪費委員會資源。委員會命令上訴人繳付 5,000 元作為委員會的訟費，該筆款項須加在徵收的稅款內一併追討。