

Case No. D44/13

Penalty tax – omission of salary income – sections 68, 82, 82A and 82B of the Inland Revenue Ordinance. [Decision in Chinese]

Panel: Kenneth Kwok Hing Wai SC (chairman), Chow Mun Wah Anna and Wong Wang Tai Fergus.

Date of hearing: 6 December 2013.

Date of decision: 7 March 2014.

The Appellant in the relevant year of assessment had earned an income of \$5,208,540 from the share option scheme of Employer A, but she left vacant the box for ‘benefits derived from share options’ in her tax return, and declared that she did not have any assessable salary income. The Deputy Commissioner of the Inland Revenue Department assessed the Appellant to additional tax of the amount of \$77,000, that is 9.93% of the amount of tax that would have been undercharged if the tax return had been accepted as correct.

Held:

1. The Appellant clearly knew that she had the huge amount of benefits derived from share option. Yet she left vacant the box for ‘benefits derived from share options’ in her tax return. This was not what a responsible or honest person would do. The other grounds of appeal were either irrelevant to the appeal or not established.
2. The Board considered that in the circumstances the penalty assessment of 9.93% was already lenient, and there was simply no room for reduction.
3. The Board found this appeal frivolous, vexatious and a waste of the Board’s resources.

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

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

Alan Chan of Messrs Alan Chan & Company, Certified Public Accountant for the Appellant.
Lai Lai Kuen, Annie and Tang Wai Min for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D44/13

補加稅評稅 – 漏報薪俸稅入息 – 《稅務條例》第68、82、82A及82B條

委員會：郭慶偉資深大律師（主席）、周敏華及黃宏泰

聆訊日期：2013年12月6日

裁決日期：2014年3月7日

上訴人在相關課稅年度從僱主甲的股份認購計劃中賺取5,208,540元收益，但她在向稅務局提交的報稅表中將「來自股份認購權的收益」的方格留空，並申報沒有任何應課薪俸稅入息。稅務局副局長向上訴人評定補加稅，款額為77,000元，即相當於若該報稅表被接納為正確時會導致少徵收稅款的9.93%。

裁決：

1. 上訴人清楚知道自己有來自股份認購權的巨額收益，但居然將報稅表的方格 – 「來自股份認購權的收益」 – 留空，這並非一個負責任或有誠信的人所為。其他上訴理由均與上訴無關或不成立。
2. 委員會認為在有關情況下罰款以9.93%計算已經從寬處理，完全沒有下調的空間。
3. 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。

上訴駁回及判處港幣5,000元的訟費命令。

參考案例：

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

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

陳維漢會計師事務所陳維漢代表上訴人出席聆訊。

賴麗娟及鄧偉勉代表稅務局局長出席聆訊。

決定書：

引言

1. 上訴人在 2009/10 課稅年度擔任：
 - (1) 僱主甲的非執行董事；和
 - (2) 僱主乙的執行董事和行政總裁。
2.
 - (1) 上訴人在 2009/10 課稅年度從僱主甲的股份認購計劃中賺取 5,208,540 元收益。
 - (2) 上訴人向稅務局提交簽署日期為 2010 年 9 月 8 日的報稅表。她將第 4.1(1)(i) 部方格 23 - 「來自股份認購權的收益」 - 留空。
 - (3) 上訴人申報沒有任何應課薪俸稅入息。
3. 稅務局副局長於 2012 年 3 月 22 日向上訴人評定補加稅，款額為 77,000 元，即相當於若該報稅表被接納為正確時會導致少徵收稅款的 9.93%。
4. 上訴人提出上訴。

事實的裁斷

5. 上訴人和答辯人同意《事實陳述書》之內容為事實（詳情見下述第6至30段）。稅務上訴委員會（「委員會」）裁斷為事實。
6. 上訴人就稅務局根據《稅務條例》（第 112 章）（「條例」）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提交申報不正確的 2009/10 課稅年度個別人士報稅表而徵收的補加稅罰款。
7. 上訴人在以下香港上市公司曾 / 現擔任職位如下：-

<u>公司名稱</u>	<u>職位</u>	<u>有關日期</u>
僱主甲	執行董事	2002 年至 2005 年
	非執行董事	自 2005 年至今
僱主乙	執行董事	自 2004 年至今

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

<u>公司名稱</u>	<u>職位</u>	<u>有關日期</u>
	董事局主席	2005 年至 2007 年
	行政總裁	自 2006 年至今

8. (a) 僱主甲向稅務局提交 2009/10 課稅年度僱主填報的薪酬及退休金報稅表（「僱主報稅表」），申報上訴人的入息如下：-

<u>受僱職位</u>	<u>期間</u>	<u>入息詳情</u>	<u>款額(元)</u>	<u>填報日期</u>
獨立非執行 董事	01/04/2009 – 31/03/2010	在股份認購 計劃中所賺 取的收益	<u>5,208,540</u> (「該收益」)	2010 年 5 月 14 日
		總額	<u>5,208,540</u>	

- (b) 僱主乙未有向稅務局提交有關上訴人的 2009/10 課稅年度僱主報稅表。

9. 2010 年 8 月 10 日，稅務局向上訴人發出 2009/10 課稅年度的個別人士報稅表（「該報稅表」），及「個別人士報稅表指南」（「該指南」）以說明如何填寫報稅表。該指南第 4 部第 2 及 3 頁說明如何填報應課薪俸稅入息於該報稅表第 4.1 部，其中包括「來自股份認購權的收益」的報稅範例及計算收益的方式。而該指南第 10 頁列出填寫不正確報稅表的罰則。

10. 上訴人向稅務局提交簽署日期為 2010 年 9 月 8 日該報稅表。在該報稅表第 4 部薪俸稅項目內，上訴人申報沒有任何應課薪俸稅入息，並在第 9 部簽署聲明所填報的資料均屬真確，並無遺漏。

11. 評稅主任在 2010 年 11 月 12 日，向上訴人發出 2009/10 課稅年度的薪俸稅評稅通知書，而在評稅主任附註內列明有關評定入息是根據其僱主所提供的資料。評稅詳情如下：

	<u>款額(元)</u>
入息	<u>5,208,540</u>
應繳稅款	<u>775,281</u>
繳稅日期	2011 年 1 月 19 日

12. 2009/10 課稅年度薪俸稅評稅通知書並沒有不能派遞的記錄。
13. 2011 年 2 月 24 日，由於上訴人未有繳納上述第11段之 775,281 元稅款，稅務局向僱主甲發出有關上訴人的追收稅款通知書。上訴人其後於 2011 年 3 月 23 日繳訖欠繳的稅款及 38,764 元的附加費。
14. 2011 年 8 月 11 日，評稅主任去信僱主甲，查詢有關上訴人從股份認購計劃獲得該收益的計算方法及有關文件。
15. 2011 年 8 月 30 日，僱主甲回信提供有關該收益的計算方法。僱主甲亦確認曾告知上訴人該收益須課稅，而有關僱主報稅表的副本已於 2010 年 5 月 20 日郵寄給上訴人。
16. 2011 年 9 月 29 日，稅務局副局長根據第 82A(4) 條向上訴人發出擬評定補加稅通知書（「該通知書」），通知上訴人：
- (a) 他擬就上訴人於 2009/10 課稅年度報稅表內漏報得自僱主甲的該收益，評定補加稅；
 - (b) 假若該報稅表被接納為正確，則會導致少收的稅款為 775,281 元；及
 - (c) 上訴人有權就擬作出補加稅評稅一事提交書面申述。
17. 2011 年 10 月 24 日，上訴人透過陳維漢會計師事務所就該通知書提交書面申述。
18. 2011 年 12 月 2 日，評稅主任發信陳維漢會計師事務所要求就上述第16段的書面申述，提供進一步的資料。評稅主任亦同日向僱主甲發信要求提交進一步有關該收益的資料。
19. 2011 年 12 月 22 日，僱主甲回信指出上訴人的 2009/10 課稅年度僱主報稅表，已於 2010 年 5 月 20 日寄給上訴人，並夾附其內部記錄的副本以佐證。
20. 2012 年 2 月 10 日，陳維漢會計師事務所就第18段的查詢作補充解釋，強調上訴人並不知道行使股份認購權須課稅。
21. 稅務局副局長不接納上訴人有關的書面申述及第20段中所提及的理由為合理辯解，並於 2012 年 3 月 22 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 77,000 元，即相當於若該報稅表被接納為正確時會導致少徵收稅款的 9.93%。稅務局副局長在該補加稅通知書加上附註，說明補加

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

稅是根據「罰款政策聲明」F部所列明薪俸稅個案罰款比率的「第一次違例」級別計算。

22. 稅務局沒有就上述有關 2009/10 課稅年度薪俸稅相同的事實而根據第 80(2)或第 82(1) 條提出檢控。

23. 2012 年 4 月 16 日，陳維漢會計師事務所向委員會發出通知書，就第21段的補加稅評稅，提出上訴。

24. 評稅主任其後得悉上訴人在 2009/10 及其它課稅年度獲得源自僱主乙的薪俸收入。

25. 2012 年 10 月 11 日，評稅主任向僱主乙發信查詢上訴人有關 2009/10 及其它課稅年度源自僱主乙的薪俸收入詳情。

26. 2013 年 3 月 6 日，僱主乙回信確認上訴人在 2009/10 及其它課稅年度均有源自僱主乙的董事酬金收入，而 2009/10 課稅年度的金額為 1,200,000 元。

27. 2013 年 3 月 20 日，評稅主任按僱主乙的回覆向上訴人發出 2009/10 年度的補加評稅。詳情如下：

	款額 (元)
已評定入息 (第11段)	5,208,540
源自僱主乙的董事酬金	<u>1,200,000</u>
	<u>6,408,540</u>
補加應繳稅款	<u>180,000</u>

28. 2013 年 3 月 25 日，陳維漢會計師事務所就第27段的 2009/10 課稅年度補加評稅提出書面反對，理由是評稅過高。

29. 2013 年 5 月 15 日，陳維漢會計師事務所來信指出上訴人就 2009/10 課稅年度的收入有可扣減的支出。

30. 2013 年 6 月 27 日，陳維漢會計師事務所來信提供進一步資料，指出上訴人就 2009/10 課稅年度源自僱主乙的董事酬金，申索可扣減支出 490,304 元及強積金供款 12,000 元。有關的反對到現時尚在處理中，並未了結。

上訴通知書的內容

31. 陳維漢會計師事務所在日期為 2012 年 4 月 16 日的上訴通知書提出以下的上訴理由¹ (原文照錄²) :

- a) [上訴人] has a degree in Accountancy in [外國名稱從略] and taxation was one of the course require in the subject. However, the entire thing was decades ago. After graduated in [外國名稱從略], [上訴人] was working in the field of financing and management and her major duty is focus on the source of funds but never the field of taxation, and she never get any exposure nor knowledge of the detail of Hong Kong taxation.
- b) In addition, share option is a special issue for all employees because it is not arising in every year. Also, it was the first time she being grant share option and it was non recurrent. She was not aware of the taxability of the share option when exercise until the tax demand note received.
- c) As a tax representation, we didn't agree that [上訴人] working in the field of financing and encompass professional knowledge on taxation matter, [上訴人] never work in any field of tax nor tax department of any company or professional firm.
- d) [上訴人] did not received copy of tax demand note accordingly, there may be postage mistake. The duplicate copy of tax demand note was redirect from [公司名稱從略] and the date of issue was 24th February 2011. The copy was enclosed. Once she receipted Notice for Recovery of tax from [公司名稱從略], she paid the tax in amount \$775,281 with 5% surcharge \$38,764 immediately. In this connection, she had acted in good faith. If she received the tax assessment accordingly. She would have paid the tax exact amount without the necessity of paying the surcharge.
- e) In the meantime of declare the taxable income for the year of assessment 2009/2010, [上訴人的] father was suffering from serious illness and finally her father pass away on 5th June 2011. In this period, she had not go to office to handle her business matter, thus forget to report the above matters.」

¹ 陳維漢會計師事務所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。

² 錯漏源自陳維漢會計師事務所的上訴通知書。

有關條例

32. 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。」
33. 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。」
34. 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。
35. 第 82(1)條規定：
「任何人蓄意意圖逃稅或蓄意意圖協助他人逃稅而 … (a) 在根據本條例須提交的報稅表中漏報任何原應申報的款項…即屬犯罪。」
36. 第 82A(1)條規定：
「任何人無合理辯解而 … (a) 漏報或少報本條例規定其須代其本人或代任何其他人士申報的資料，以致其提交的報稅表申報不確…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 … (i) 因報稅表的申報不確、不正確的陳述或資料而少徵收的稅款，或假若該報稅表、陳述或資料被接受為正確則會少徵收的稅款 …」
37. 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 …」

38. 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。」

39. 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³和委員會處理違規罰款的原則

40. 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⁴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。

41. 委員會一直強調依時提交詳盡及正確稅務資料的重要性⁵。委員會在這裏再次述明處理違規罰款的原則⁶。

42. 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。

43. 《基本法》第 107 及 108 條規定，特區：

³ 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。

⁴ 補加稅。

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 和 D59/09, (2010-11) IRBRD, vol 25, 87。

⁶ 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。

- (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⁷，自行立法規定稅種、稅率、稅收寬免和其他稅務事項。

44. 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。

45. 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。

46. 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。

47. 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。

48. 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。

49. 委員會非常重視違規個案，處理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。⁸

⁷ 稅率由最低 10% - 最高 17.5%，詳見條例附表 1 和附表 8。

⁸ 參閱第 53 至 55 段。

- (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

50. 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。

51. 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。

52. 假如納稅人選擇行使上訴的權利，終審法院和上訴法庭⁹一致認為委員會在處理上訴時必須：

- (1) 重新從頭考慮事宜，和

⁹ 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」¹⁰。
- (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。

蓄意意圖逃稅

53. 納稅人是否「蓄意意圖逃稅或蓄意意圖協助他人逃稅」：
- (1) 是第 82(1)(a)條的先決條件之一；
 - (2) 並非第 82A 條的先決條件。
54. 納稅人沒有蓄意意圖逃稅並不構成無須負上繳付補加稅的法律責任的理由，不是第 82A 條的合理辯解。
55. 委員會多次裁定納稅人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。

重新從頭考慮事宜

56. 既然上訴人選擇行使上訴的權利，委員會在處理上訴時必須重新從頭考慮事宜，和貫徹執行其職能 – 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」¹¹。
57. 委員會不認為上訴人曾修讀外國稅務課程屬有關情況。
58. 上訴人清楚知道自己有來自股份認購權的巨額收益。她居然將報稅表的方格 **23** – 「來自股份認購權的收益」 – 留空。這並非一個負責任或有誠信的人所為。
59. 第 a) 點上訴理由聲稱上訴人不知道認購權的收益須評稅。假如該聲稱屬實，短報與上訴人的父親病情無關。第 e) 點上訴理由既不成立，亦浪費委員會時間。

¹⁰ 第 68(8)(a)條。

¹¹ 第 68(8)(a)條。

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

60. 第 c) 點上訴理由似乎將‘tax representation’與‘tax representative’混淆。無論如何，稅務代表並非稅務上訴的決定者。
61. 第 d) 點上訴理由與本上訴無關。
62. 委員會認為在有關情況下 9.93% 已經從寬處理，完全沒有下調的空間。
63. 委員會在這決定書只處理因短報來自股份認購權的收益的罰款。

案件處置

64. 委員會駁回上訴，並確認上訴所針對的評稅額。
65. 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。