

**Case No. D48/12**

**Profits tax** – loss carried forward – bank overdraft interest expenses – sections 16, 17(1)(b), 19C(4), 59(3), 64(1), 68(4) and 70 of the Inland Revenue Ordinance ('the IRO'); section 2A(2) of the Inland Revenue Rules. [Decision in Chinese]

Panel: Albert T da Rosa Jr (chairman), Susanna W Y Lee and Mak Wai Piu Paul.

Date of hearing: 20 August 2012.

Date of decision: 28 January 2013.

The Appellant objected to the profits tax assessment for the year of assessment 2007/08 issued by the Inland Revenue Department ('the IRD') against it. The Appellant claimed that it should be allowed to set off the loss carried forward from the assessable profits and that the amount of interest expenses as allowed to be deducted was incorrect.

In the years of assessment 2005/06 and 2006/07, the Appellant failed to furnish its tax returns and the IRD issued estimated profits tax assessment and additional assessment ('the First Category Assessments') against it. The IRD did not receive any notice of objection from the Appellant to the First Category Assessments within the statutory time limit.

As regards the interest expenses, part of the money overdrawn from the bank account was lent by the Appellant to its related company and directors by way of interest-free loans. The IRD took the view that the interest incurred from such loans should not be allowed to be deducted and used the ratio of the relevant loans to the Appellant's total assets to calculate the amount of interest that was not allowed to be deducted. The Appellant claimed that the loan to its related company was actually used as prepayments to the mainland factory to purchase raw materials and pay salaries to the outsourced workers. It suggested that the ratio of 1/3 should be used as the basis of apportionment for the overdraft interest. However, the Appellant failed to support its claim that the loan was used as prepayments as it did not explain how the ratio of 1/3 was arrived at, and failed to provide the details of its transaction with the related company and information and documents to illustrate the source of the money lent to the related company. Further, the loan to its related company was interest-free.

**Held:**

1. As the Appellant failed to lodge any valid notice of objection to the First Category Assessments, according to section 70 of the IRO, such assessments

were final and conclusive. The assessable profits concerned should also be regarded as final and conclusive. For all purposes under the IRO, the Appellant did not suffer any loss for the years of assessment 2005/06 and 2006/07. Accordingly, its claimed loss could not be used to set off the assessable profits for the year of assessment 2007/08 under section 19C(4) of the IRO. (Corpora Enterprises Limited v CIR 2 HKTC 656; Chun Yuet Bun trading as Chong Hing Electrical Co v CIR 2 HKTC 325)

2. The bank overdraft interest incurred from the loans to the Appellant's related company and directors was not a deductible item under section 16(1)(a) of the IRO but expenses of which deduction was not allowed under section 17(1)(b) of the IRO. The IRD's using the ratio of the relevant loans to the Appellant's total assets as the basis of apportionment to calculate the amount of interest that was not allowed to be deducted was reasonable and appropriate, and was in accordance with section 2A(2) of the Inland Revenue Rules.

**Appeal dismissed.**

Cases referred to:

Corpora Enterprises Limited v CIR 2 HKTC 656  
Chun Yuet Bun trading as Chong Hing Electrical Co v CIR 2 HKTC 325  
D57/99, IRBRD, vol 14, 506  
D35/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 809  
D21/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 367  
Mok Tsze Fung v CIR 1 HKTC 166

Ms B, Director of Company A for the Taxpayer.  
Wong Ka Yee and Chow Cheong Po for the Commissioner of Inland Revenue.

**案件編號 D48/12**

**利得稅** – 承前虧損結轉 – 銀行透支利息支出 – 《稅務條例》（「《稅例》」）第16、17(1)(b)、19C(4)、59(3)、64(1)、68(4)及70條；《稅務規則》第2A(2)條

委員會：Albert T da Rosa Jr（主席）、李偉恩及麥偉彪

聆訊日期：2012年8月20日

裁決日期：2013年1月28日

上訴人反對稅務局向它作出的2007/08課稅年度利得稅評稅。上訴人聲稱其應獲准以承前虧損結轉抵銷其2007/08課稅年度的應評稅利潤及其獲扣除的利息支出款額並不正確。

在2005/06及2006/07課稅年度，上訴人未有在指定限期內遞交報稅表，稅務局向上訴人作出估計利得稅評稅及補加評稅（「第一組評稅」），而在法定反對限期內稅務局沒有接獲上訴人就第一組評稅發出的反對通知書。

關於利息支出，上訴人把從銀行透支的部分款項用作免息貸款予關連公司及董事，稅務局認為有關貸款所招致的利息不可獲扣除，並以有關貸款佔上訴人的資產總額作比率計算不獲准予扣除的利息支出。上訴人聲稱借予關連公司的款項實質上是其預付款項予內地工廠，用以購買原材料及支付外判工的費用，建議以1/3作為分攤銀行透支利息支出的基準。然而上訴人未有解釋1/3分攤比率如何界定，沒有提供與關連公司之間的交易詳情，亦沒有提供資料及文件說明借予關連公司款項的來源，以支持它就貸款為預付費用的說法；再者，上訴人是以免息貸款方式借款予關連公司。

**裁決：**

1. 由於上訴人並沒有就第一組評稅提出有效的反對，依據《稅例》第70條，有關評稅屬最終及決定性的評稅；而所涉及的估計應評稅利潤亦須被視為最終及決定性的。在《稅例》的所有目的而言，上訴人就2005/06及2006/07課稅年度並無蒙受任何虧損。故此，它所申報的虧損並不可按《稅例》第19C(4)條用以抵銷2007/08課稅年度的應評稅利潤。（Corpora Enterprises Limited v CIR 2 HKTC 656; Chun Yuet Bun trading as Chong Hing Electrical Co v CIR 2 HKTC 325）

2. 上訴人就借予其關連公司及董事的貸款所招致的銀行透支利息支出並不是《稅例》第16(1)(a)條所准予扣除的項目，而是《稅例》第17(1)(b)條不容許扣除的支出款項。稅務局按有關貸款佔上訴人資產總額的比率分攤以計算其不可獲扣除的款額是合理及適當的做法，亦符合《稅務規則》第2A(2)條的分攤規定。

## 上訴駁回。

參考案例：

Corpora Enterprises Limited v CIR 2 HKTC 656  
Chun Yuet Bun trading as Chong Hing Electrical Co v CIR 2 HKTC 325  
D57/99, IRBRD, vol 14, 506  
D35/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 809  
D21/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 367  
Mok Tsze Fung v CIR 1 HKTC 166

A公司董事B女士代表上訴人出席聆訊。  
黃嘉儀及周章寶代表稅務局局長出席聆訊。

## 決定書：

### 引言

1. A公司(以下稱「上訴人」)反對稅務局向它作出的2007/08課稅年度利得稅評稅。上訴人聲稱該評稅的應評稅利潤款額過高。
2. 稅務局副局長於2011年12月22日發出決定書，認為上訴人應就應評稅利潤實額\$247,504繳納利得稅\$18,313。
3. B女士代表上訴人出席聆訊經宣誓後作供並重申上訴人「上訴理由陳述書」以下幾點：
  - 3.1. 「被誤導」
  - 3.2. 「不合理亂估稅」
  - 3.3. 「死堅持以《稅例》第70條作為最終及決定性的評稅而強搶我司80多萬元的預繳稅款。」

3.4. 「2007/08 年度不肯給予『承前虧損結轉及 HK\$1,163,305 』」

4. 上訴人聲稱，它：

4.1. 應獲准以承前虧損結轉抵銷其 2007/08 課稅年度的應評稅利潤；及

4.2. 獲扣除的利息支出款額並不正確。

### 有關的基本事實

5. 在聆訊中 B 女士代表上訴人同意已載列於稅務局副局長決定書內所據事實第(1)至(15)項為本上訴個案的有關的基本事實。

6. B 女士重申上訴人寫入「上訴理由陳述書」內的背景即

「A 公司是一間香港成立的小企業，從 1984 年開業至今，有差不多 28 年的歷史，在中期有過盈利。但自 2002 年開始，生意額大跌，經營出現困難，A 公司各員皆盡力營救業務及縮減成本，而會計工作則由一位老人家以兼職形式管理，在 2006 年期間年老的會計開始發病以致不能起床及飽受糖尿病、高血壓、耳水不平衡等病患困擾。由於會計一直臥病在床，故未能如期完成公司帳目及報稅。直至 2007 年 A 公司再次收到稅務局的估稅通知書，並要求該名會計立即退回會計文件並轉交他人協助完成報稅。另外，該名會計在搬家時因疏忽導致 A 公司的財務文件不齊全，令本人浪費更多的時間追回帳目資料。因缺乏文件導致 2005/06 年度的資產負債項目結餘有承上轉下的問題，未能即時交付新的會計處理，但本人沒有胡亂上報草草了事，本人聘請新任會計師協助處理 A 公司 2005/06、2006/07、2007/08 會計年度的帳目，並在 2008 年 12 月 15 日提交文件到稅務局。」

### 爭論點

7. 本委員會須裁決的是上訴人：

7.1. 可否享有承前虧損結轉以抵銷其 2007/08 課稅年度的應評稅利潤(以下稱「虧損結轉事宜」)；及

7.2. 應獲扣減的銀行透支利息支出款額(以下稱「利息支出事宜」)。

### 有關的法例

8. 這個案有關的法例如下。

**虧損的處理**

9. 《稅務條例》(以下稱「《稅例》」)第 19C(4)條規定如下：

「... .. 凡在任何課稅年度內，任何法團... .. 因經營某行業、專業或業務而於該行業、專業或業務中蒙受虧損，則該虧損額須以該法團... .. 在該課稅年度的應評稅利潤... .. 抵銷，而未能抵銷的虧損部分須予結轉，並以該法團... .. 在其後各課稅年度的應評稅利潤... .. 抵銷。」

**評稅主任作出估計評稅的權力**

10. 《稅例》第 59(3)條規定如下：

「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。」

**反對評稅**

11. 《稅例》第 64(1)條規定如下：

「任何人如因根據本條例作出的評稅而感到受屈，可以書面通知局長反對該項評稅，但除非該通知書明確地述明反對該項評稅的理由，以及是在有關的評稅通知書發出日期後 1 個月內由局長接獲，否則該通知書無效：

但—

- (a) 如局長信納反對該項評稅的人是因不在香港、疾病或其他合理因由而未能在上述期限內發出該反對通知書，則可視乎情況而將上述期限合理地延長；
- (b) 受到反對的評稅如是在沒有提交第 51 條所規定的報稅表的情況下根據第 59(3)條作出者，則除非反對該項評稅的通知書是按照本款前述條文而有效，而第 51 條所規定的報稅表亦已在本款規定的反對該項評稅的期限內提交，或已在局長批准的提交該報稅表的更長期限內提交，否則該通知書無效；」

**評稅須為最終評稅**

12. 《稅例》第 70 條規定如下：

「凡在本部所限定的時間內，並無任何有效的反對或上訴就某項評稅所評定的應評稅... .. 利潤額... .. 提出，... .. 則為本條例的所有目的，就上述應評稅... .. 利潤額... .. 的評稅，須是最終及決定性的評稅：

但本部不得阻止任何評稅主任就任何課稅年度而作出評稅或補加評稅，但該項評稅或補加評稅須不涉及將任何已就該課稅年度而在受到反對或上訴後裁定的事宜再予討論。」

**支出的扣除**

13. 《稅例》第 16 條規定如下：

「(1) 在確定任何人在任何課稅年度根據本部應課稅的利潤時，該人在該課稅年度的評稅基期內，為產生根據本部應課稅的其在任何期間的利潤而招致的一切支出及開支，均須予扣除，包括—

(a) 在施行本段的條件根據第(2)款獲符合的情況下，... .. 該人為產生上述利潤而借入任何金錢而以利息形式支付的款項，以及與該項借款有關而由該人以法律費用、借款代理費、印花稅及其他開支形式支付的款項；

... ..

(2) 在以下情況下，施行第(1)(a)款的條件即屬獲符合—

... ..

(d) 該等金錢是向財務機構或海外財務機構借入的；」

14. 《稅例》第 17(1)條規定如下：

「為確定任何人根據本部應課稅的利潤，以下各項均不得容許扣除—

... ..

(b) ... .. 任何支出或開支而又並非為產生上述利潤而花費者；」

15. 《稅務規則》第 2A(2)條規定如下：

「... .. 如需要將任何支出或開支分攤，而其理由是該項支出或開支並非全部及純粹在任何人產生根據本條例第 IV 部應課稅的利潤時所招致的，則除第 2B 及 2C 條另有規定外，該項分攤或再分攤(視屬何情況而定)須按有關個案的情況而以最合理及最適當的基準作出。」

**舉證責任**

16. 《稅例》第 68(4)條規定如下：

「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。」

**虧損結轉事宜**

**事實**

17. 從雙方同意的基本的事實本委員會推導出以下的事實：

17.1. 稅務局在上訴人未有在指定限期內遞交報稅表的情況下，依據《稅例》第 59(3)條向上訴人作出以下 2005/06 及 2006/07 課稅年度的估計利得稅評稅及補加評稅(以下稱「第一組評稅」)：

	<u>2005/06</u>	<u>2006/07</u>
(i) 報稅表發出日期	03-04-2006	02-04-2007
(ii) 報稅表列明的時限	1 個月內	1 個月內
(iii) 整批延期提交報稅表安排的指定限期	29-08-2006	15-08-2007
(iv) 首次評稅發出日期	12-09-2006	30-08-2007
(v) 補加評稅/第一次補加評稅發出日期	30-11-2006	06-12-2007
(vi) 報稅表填報日期	12-12-2008	12-12-2008

稅務局沒有在法定反對限期內接獲上訴人就第一組評稅發出的反對通知書。

17.2. 此外，稅務局向上訴人作出以下 2006/07 課稅年度第二次估計補加評稅及 2007/08 課稅年度估計評稅(以下稱「第二組評稅」)：

	<u>2006/07</u>	<u>2007/08</u>
(i) 報稅表發出日期	02-04-2007	01-04-2008
(ii) 報稅表列明的時限	1 個月內	1 個月內
(iii) 整批延期提交報稅表安排的指定限期	15-08-2007	25-08-2008
(iv) 有關評稅發出日期	06-10-2008	05-09-2008
(v) 反對通知書日期	03-11-2008	03-11-2008
(vi) 報稅表填報日期	12-12-2008	12-12-2008

局長接納了上訴人的逾期反對。

### 分析

18. 在 Corpora Enterprises Limited v CIR 2 HKTC 656 一案(以下稱 Corpora 案)中，納稅人公司在 1981/82 課稅年度蒙受了重大的虧損。由於該公司並無提交報稅表，稅務局向該公司作出利得稅估計評稅，評定應評稅淨利潤為 20,000 元。該公司沒有提出反對，故此有關評稅根據《稅例》第 70 條成為最終及決定性的評稅。該公司在隨後兩個課稅年度(即 1982/83 及 1983/84 課稅年度)申報賺得利潤，但稅務局拒絕批准以 1981/82 課稅年度的虧損抵銷其 1982/83 及 1983/84 課稅年度的利潤。法庭裁定，1981/82 課稅年度的估計應評稅利潤，已根據《稅例》第 70 條成為最終及決定性的，因此該公司並無蒙受虧損的事實推論同樣亦屬最終及決定性的。Liu J 在第 676 至 677 頁表示：

「... .. Corpora 單憑確實曾蒙受虧損一事不足以提出申索，該公司必須同時能證明《稅例》第 19C 條第(4)款的規定適用於它 ... .. 以顯示... ..1981/82 課稅年度的180萬元虧損... .. 就該款而言仍被視為虧損。

.....

稅務局對 Corpora 作出的 1981/82 課稅年度估計評稅，已根據《稅例》第 70 條成為最終及決定性的評稅。然而，須被視為最終及決定性的不只是該項估計評稅。根據第 70 條的文字，該項評稅所評定的應評稅利潤額，為《稅例》的『所有目的』，『須是最終及決定性的』。從另一方面來看，該公司並無蒙受虧損的事實推論同樣亦屬最終及決定性的。

.....

由於 Corpora 在 1981/82 課稅年度的應評稅利潤為最終及決定性的，Corpora 在同一課稅年度並無招致虧損的推論亦必定是最終及決定性的。因此，為該條例的目的，沒有虧損可根據第 19C(4) 條予以抵銷或結轉至其後各課稅年度予以抵銷。為此，在是次上訴中，Corpora 不可憑藉 1981/82 課稅年度的 180 萬元虧損以達致行使第 19C(4) 條的目的。」

19. 以下是所節錄的判詞的英文原文

‘ ... It is not enough merely to come armed with an actual loss, but Corpora must also be able to bring itself within sub-section (4) of section 19C of the Ordinance ... to show that ... the \$1.8 million loss for 1981/82 ... is still being recognized as a loss for the purpose of that sub-section.

...

The estimated assessment in respect to the year of assessment 1981/82 for Corpora has now become final and conclusive under section 70 of the Inland Revenue Ordinance. It is not merely the estimated assessment which is to be regarded as final and conclusive, but in the words of section 70, the amount of the assessable profits assessed by the assessment shall be “final and conclusive for all purposes” of the Ordinance. Conversely, the factual premise of there being no loss shall likewise be final and conclusive.

... As a corollary to the fact that Corpora’s assessable profits for 1981/82 are final and conclusive, it must be also final and conclusive that Corpora had incurred no losses in the same year of assessment. Hence, for the purposes of the Ordinance, there is no loss capable of being set off or carried forward for setting off in subsequent years under section 19C(4). Corpora’s 1981/82 \$1.8m. loss could not, therefore, be resorted to for the purpose of section 19C(4) in the instant appeal.’

20. 上訴人雖就 2007/08 課稅年度的利得稅評稅提出上訴，但本個案的關鍵在於涉及 2005/06 及 2006/07 課稅年度的第一組評稅是否應按《稅例》第 70 條的規定，而被視為最終及決定性的評稅。假若第一組評稅已是最終及決定性的評稅，援引 Corpora 一案的法律原則，其估計應評稅利潤亦須視為最終及決定性的(上文第18段)。據此，上訴人並無任何虧損可按《稅例》第 19C(4) 條獲轉結用以抵銷 2007/08 課稅年度的應評稅利潤。

21. 在分析本個案現有的證據及資料後，本委員會同意答辯人的陳述認為第一組評稅屬《稅例》第 70 條所指的最終及決定性的評稅。理由如下：

- 21.1. 《稅例》第 64(1)條清楚地訂明，納稅人如對其評稅有所爭議，他必須提出書面反對，並在有關評稅通知書發出日期後 1 個月內由稅務局接獲該反對通知書(上文第11段)。另外，稅務局在發給上訴人的評稅通知書內亦有明確述明反對的程序，當中包括上訴人必須以書面提出反對，及反對通知書須於評稅發出日期起計 1 個月內由稅務局接獲。如上文第17.1段所述，稅務局並沒有在法定反對期限內接獲上訴人就第一組評稅提交的反對通知書。故此，上訴人未有按《稅例》第 64(1)條的規定提出有效反對。
- 21.2. 依據《稅例》第 64(1)條但書(b)節訂明，反對根據第 59(3)條作出者，必須在反對期限內提交有關報稅表，反對方為有效(上文第11段)。另外，稅務局在發給上訴人的評稅通知書內亦已提醒上訴人該項規定。然而，第一組評稅是在 2006 年 9 月至 2007 年 12 月期間發出，而上訴人在 2008 年 12 月(即評稅的法定反對期屆滿的一至兩年多後)才填寫及提交有關報稅表(上文第17.1段)。即使上訴人在反對期限內提出了書面反對，明顯地，它並未有在有關期限內提交報稅表。故此，本個案並不存在任何在法定反對期限內提出的有效反對。
- 21.3. 第一組評稅是在上訴人未有遞交報稅表的情況下作出的評稅。如上文第21.1及21.2段所述，上訴人必須以書面提出反對，並須提交報稅表。在本案的文件檔中本委員會未有察覺上訴人曾就第一組評稅發出反對評稅通知書。答辯人的代表也向本委員會確認，她曾覆查上訴人在該等評稅發出後至其於 2008 年 12 月呈交報稅表期間發給稅務局的信件，但未有察覺上訴人曾就第一組評稅發出反對評稅通知書。雖然上訴人曾在就第二組評稅的反對與稅務局的往來信件中提及有關 2005/06 及 2006/07 課稅年度的事宜，但有關信件並不是就第一組評稅的反對通知書，極其量只可被視為上訴人就 2007/08 課稅年度應享有承前虧損結轉的申索理據。
- 21.4. 第一組評稅與第二組評稅是分開及獨立的評稅。按《稅例》第 64(1)條的規定，上訴人若對任何評稅感到不滿，它可就該評稅提出反對。換言之，上訴人須就個別評稅提出反對。上訴人反對第二組評稅的理由雖與其虧損有關，但卻不可被視為就早前課稅年度評稅提出反對。
- 21.5. 雖然上訴人在 2008 年 12 月 12 日已填妥 2005/06 至 2006/07 課稅年度的報稅表，稅務局亦已於 2008 年 12 月 15 日收到該等報稅表，而申報的利潤/虧損額與估計的應評稅利潤並不相同，但單是提交報稅表並不符合《稅例》第 64(1)條有關反對程序的規定，故並不構成有效的反對。

21.6. 上訴人沒有就第一組評稅提出書面反對。相反，上訴人在 2009 年 8 月 27 日的信件中清楚述明，在繳付第一組評稅的稅款時，它是接受該等估計評稅：

「我公司在 2004/2005 年，2005/2006 年，2006 年/2007 年，2007 年/2008 年期間共交了 83 萬元預繳稅款，即貴局評我公司在三、四年內共賺了 500 萬元盈利，... 我資本額為 90 萬元，已在蝕本中，絕不應估稅每年超過 100 萬元之盈利 ... 亦不應因本司接受估稅 [後]，如期繳稅，合作表現良好而再追補評估稅。」(加強語調)

21.7. 司法覆核個案 Chun Yuet Bun trading as Chong Hing Electrical Co v CIR 2 HKTC 325 一案(以下稱‘Chong Hing Electrical Co’案)涉及稅務局局長拒絕接受納稅人逾期提出反對。在該個案中，Sears J 在第 328 至 329 頁表示：

「... 不應由法庭決定納稅人涉及何種程度的疏忽，才會令其無權逾期提出反對，也不應以法庭對有關事實的看法取代局長的觀點。此外，雖然該條例應該作出靈活的釋義，但『prevent』(未能)是一個簡單的英文字眼，本人認為無理由要以另一個字眼取代。局長的職責是考慮納稅人就逾期提出反對所給予的原因，然後反問自己：納稅人是否因(a)不在香港，或(b)疾病，或(c)其他合理因由而未能發出該訂明的通知書？

政府將這個責任託付予局長，而除非在作出決定的過程中有某方面的錯誤，否則法庭不應干涉局長的決定。此外，法庭不應設定任何標準或指引供局長遵守，也不應假定三個月後才提出反對是逾期太久，如逾期時間較短則可構成『合理因由』。雖然逾期提出反對的時間較短，可能令納稅人的解釋更具說服力，但局長仍不一定視之為『合理因由』。

局長在行使其權力時任何時候都必須公平行事，並考慮所有事項，但只有他一人可作出決定。本人無須衡量有關事實，以及說明有關事實是否屬於但書的涵蓋範圍之內，否則，本人便等同將該條例賦予局長的權力，授之於己。

... ..

本人沒有在局長作出決定的過程中發現錯誤，而有關決定明顯並非極之不合理，要由法庭作出干預。」

21.8. 以下是所節錄的判詞的英文原文

*‘ ... It is not for the Court to decide the degrees of negligence which might disentitle a taxpayer to submit a late objection, nor to substitute its view of the facts for that of the Commissioner. Further, although this is an Ordinance which should be construed liberally, the word “prevent” is a simple English word and I see no reason for trying to substitute another. The Commissioner’s duty is to consider the reasons put forward by the taxpayer for the late objection and then ask himself this question. Is it owing to (a) absence from Hong Kong, or (b) sickness, or (c) some other reasonable cause that the taxpayer was prevented from giving the prescribed notice?’*

*The Government has entrusted the Commissioner with this responsibility and it is not for the Court to seek to interfere with it unless the decision making process is in some way flawed. Furthermore, it is not for the Court to set any standard, or guide lines for the Commissioner to follow, nor to infer that although three months late objection is too long, a lesser period may amount to a “reasonable cause”. A short period of late objection may add weight to the explanation preferred by the taxpayer, but the Commissioner may still not consider it a “reasonable cause”.*

*The Commissioner must always act fairly in the exercise of his powers and consider all matters, but it is for him and him alone to make a decision. I do not have to weigh up the facts and say whether or not they fall within the proviso, otherwise I would be conferring upon myself the power which the Ordinance gives to the Commissioner.*

...

*I can find no flaw in the decision making process of the Commissioner and the decision is clearly not so unreasonable as to justify the Court interfering.’*

- 21.9. 稅務局至本聆訊為止尚未接納上訴人的任何信件為第一組評稅的反對通知書。即使上訴人已通過於 2008 年 12 月 15 日稅務局亦已收到的該等報稅表作出書面反對，該反對必然是逾期反對。原因是稅務局在有關評稅的法定反對期限內並沒有收到上訴人的來信，及上訴人是在法定反對期限屆滿的一至兩年多後才遞交有關報稅表。《稅例》第 64(1)條但書(a)節有延長反對期限的安排一如局長信納納稅人是因不在香港、疾病或其他合理因由而未能在期限內提出反對，他可延長該期限（上文第 11 段）。依據 Chong Hing Electrical Co 一案的法庭裁決，《稅例》賦予局長權力決

定是否延長反對期限，而法庭亦不應干涉局長的決定(上文第21.7段)。

21.10. 在稅務上訴委員會裁決 D57/99, IRBRD, vol 14, 506 案中，委員會在審議納稅人的逾期上訴時指出，納稅人必須遵照法定上訴期限提出上訴，否則委員會便不能有效地運作。縱然委員會有延長上訴期限的權力，但它並不會行使該項權力以准予持續忽視法定限期的納稅人延期上訴。

21.11. 在本個案中，上訴人延誤提交至少四個課稅年度的報稅表(2004/05 至 2007/08 課稅年度)，亦拖延就組成第一組評稅的四項於不同日子發出的評稅提出反對。依據 D57/99 就處理逾期提出申請的原則，上訴人的反對(如有的話)屬逾期，並不應被接納。局長並未有延長上訴人就第一組評稅的反對期限。

22. 總括而言，由於上訴人並沒有就第一組評稅提出有效的反對，依據《稅例》第 70 條，有關評稅屬最終及決定性的評稅；而所涉及的估計應評稅利潤亦須被視為最終及決定性的。在《稅例》的所有目的而言，上訴人就 2005/06 及 2006/07 課稅年度並無蒙受任何虧損。故此，它所申報的虧損並不可按《稅例》第 19C(4)條用以抵銷 2007/08 課稅年度的應評稅利潤。

## 利息支出事宜

23. 從雙方同意的基本的事實本委員會推導出以下的事實：

23.1. 上訴人就截至 2007 年 12 月 31 日一年的銀行透支利息支出為 216,883 元。

23.2. 在 2007 年 12 月 31 日，上訴人的非流動資產及流動資產之和(即資產總額)為 4,490,324 元，當中包括應收關連公司款項 2,083,091 元及應收董事款項 440,831 元。

23.3. 上訴人借予關連公司及董事的款項為無抵押、免息及無固定還款期的貸款。

## 分析

24. 在本個案中，上訴人把從銀行透支的部分款項用作免息貸款予關連公司及董事。稅務局副局長在決定書中裁定有關貸款的利息支出並非為產生上訴人的應課稅利潤而招致的支出及開支，上訴人的銀行透支利息支出不可獲全數扣除。副局長認為有關貸款所招致的利息不可獲扣除，並以有關貸款佔上訴人的資產總額作比率計算不獲准予扣除的利息支出如下：

$$\begin{aligned} & \text{銀行透支利息} \times \frac{\text{應收關連公司款項} + \text{應收董事款項}}{\text{資產總額}} \\ = & 216,883 \text{ 元(上文第23.1段)} \times \frac{2,083,091 \text{ 元} + 440,831 \text{ 元}}{4,490,324 \text{ 元}} \quad (\text{上文第23.2段}) \\ = & 121,905 \text{ 元} \end{aligned}$$

25. 上訴人在該陳述書中表示不獲准予扣除的款額應為 72,294 元，即銀行透支利息的 1/3 (216,883 元 x 1/3)。但它未有在該陳述書中提及 1/3 的分攤比率是如何釐定。

26. 上訴人在聆訊中提呈新的文件以證明一個事實，即 1,686,430 元的應收票據及應收貿易賬款導致在 2007 年的利息費用。該金額包括在資產負債表。本委員會接納答辯人解釋：由於公式只排除以有關連人士(即「應收關連公司款項 + 應收董事款項」)貸款佔上訴人的資產總額作比率計算不獲准予扣除的利息支出，所有其他所產生開支費用導致的利息費支出從來沒有爭議並已獲准予扣除。

27. 上訴人曾在 2009 年 8 月 27 日的信件中表示，就借款予董事而向銀行透支的款額所招致的利息支出不屬於可扣除的支出。而借予關連公司的款項實質上是其預付款項予內地工廠，用以購買原材料及支付外判工的費用。它建議以 1/3 作為分攤銀行透支利息支出的基準。

28. 稅務局副局長在其決定書已拒絕上訴人就銀行透支利息的扣除申索。原因是上訴人未有解釋 1/3 分攤比率是如何界定，它沒有提供與關連公司之間的交易詳情，亦沒有提供資料及文件說明借予關連公司款項的來源，以支持它就貸款為預付費用的說法。再者，上訴人是以免息貸款方式借款予關連公司。明顯地，有關貸款所招致的利息支出並非為產生其應課稅利潤而花費的。在上訴的過程中，上訴人未有提供任何或進一步理據及憑證以支持它的申索。

29. 總括而言，上訴人就借予其關連公司及董事的貸款所招致的銀行透支利息支出並不是《稅例》第 16(1)(a)條所准予扣除的項目，而是《稅例》第 17(1)(b)條不容許扣除的支出款項。稅務局按有關貸款佔上訴人資產總額的比率分攤以計算其不可獲扣除的款額是合理及適當的做法，亦符合《稅務規則》第 2A(2)條的分攤規定。

30. 在稅務上訴委員會裁決 D35/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 809 上訴個案中，納稅人公司取得一筆 800 萬元的借款(以下稱「該借款」)，並把部分借款以免息條款分多筆貸款轉借予其相關公司及股東。該公司申索扣除就該借款所招致的全數利息支出。稅務局認為借予相關公司及股東的貸款並非用於營運該公司，故此，該公司就有關部分借款支付的利息並非是為產生其利潤而花費的，故不獲准予扣除。該公司就稅務局的決定向委員會提出上訴。委員會駁回有關上訴，並指出依據《稅務規則》，支出的分攤須按有關個案的情況而以最合理及最適當的基準作出，而該公司未有證明稅務局就利息支出的分攤基準屬不合理或不恰當。

31. 援引 D35/07 一案的裁決(上文第30段), 本委員會認為上訴人未能證明稅務局就上訴人銀行透支利息開支扣除所作的分攤基準是不合理及不適當, 故此不能接納上訴人的扣除申索。

### 就上訴人的疑問作出的回應

32. 上訴人在夾附於 2012 年 1 月 20 日的上訴通知書的上訴理由陳述書(以下稱「該陳述書」)內提及若干其觀點及疑問。為釋上訴人疑慮, 答辯人的代表藉她的陳詞也作出下列本委員會認為是合理的解釋:

32.1. 上訴人聲稱, 它曾多次致電稅務局查詢估計評稅事宜, 並獲告知它須先繳付稅款; 在收到報稅表後, 稅務局將退還稅款予它。

(a) 由於上訴人與稅務局職員的電話會談沒有書面記錄, 答辯人無從確實會談者交談的內容, 或上訴人所述是否交談的全部有關內容。因此, 答辯人未能就上訴人該項聲稱作出任何評論。但確實的是, 稅務局向上訴人作出第一組評稅時, 每次都在有關評稅通知書內詳細列明反對評稅的法定時限及程序。此外, 稅務局亦曾分別在 2008 年 11 月 7 日及 2010 年 1 月 12 日的信件提及反對評稅事宜。稅務局已以書面形式告知上訴人反對評稅的處理方法; 但如上文第21段所言, 上訴人沒有就第一組評稅提出書面反對。

32.2. 上訴人聲稱, 其老會計身患重病使它未能及時整理會計帳目, 以致延誤遞交報稅表或提出反對。

(a) 據現有的資料, 答辯人質疑該項聲稱。理由如下:

(i) 上訴人在 2006 年 10 月 25 日簽署其 2004/05 課稅年度財務報表, 並在同月 27 日把報稅表連同有關會計帳目呈交予稅務局。這點足以證明, 即使老會計確是患病, 上訴人亦能安排在它聲稱老會計的病發期間, 擬備會計帳目及遞交報稅表。

(ii) 即使上訴人是因其老會計病重而未能提交報稅表, 依據稅務上訴委員會裁決 D21/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 367, 有關原因並不可被接納為延誤提交報稅表的合理辯解。再者, 依時提交報稅表是上訴人而不是老會計的法律責任。

- (iii) 就第二組評稅提出的反對，上訴人是在未有填寫 2006/07 及 2007/08 課稅年度報稅表及未有擬備會計帳目的情況下提交反對評稅通知書(上文第17.2段)。倘若上訴人有意在第一組評稅發出時提出反對，即使其未能遞交報稅表，至少它亦應提交反對通知書。
- (iv) 上訴人在 2008 年 11 月中聘請 C 會計師事務所有限公司(即其稅務代表)為其核數，並於 2008 年 12 月中把 2005/06 至 2007/08 三個課稅年度的報稅表連同經審核的財務報表提交予稅務局。這點足以證明倘若上訴人盡其力的話，它並非不能於法定反對期限(即一個月內)把反對所需的文件提交予稅務局。
- (v) 上訴人在 2009 年 8 月 27 日的信中稱，它已接納第一組評稅，並已繳稅(上文第21.6段)。這可解釋為何上訴人未有就第一組評稅提出書面反對。上訴人在稅務局作出第二組評稅後，意識到接納估計評稅並非妥善的處理方法，才找會計師整理帳目，以進行反對事宜。但當時，第一組評稅已按《稅例》第 70 條成為最終及決定性的評稅。

32.3. 稅務局胡亂估評。

- (a) 上訴人聲稱有關 A 公司以下各年度的稅務狀況如下：

<u>年度</u>	<u>年結</u>	<u>核數報告 營業額</u>	<u>稅務代表計算的 稅務利潤/(虧損)</u> HK\$	<u>稅務局估計的 利潤</u> HK\$
2005/06	31-12-2005	7,730,246	(416,816)	1,070,000
2006/07	31-12-2006	9,226,514	(746,489)	3,000,000
2007/08	31-12-2007	9,495,555	125,599	1,870,000

- (b) B 女士宣誓後作供聲稱「... 其實以往我都係有啲錢賺，咁賺錢都有理由會賺到咁多錢。咁最高紀錄我做二千幾萬個時呢，都賺得好少，因為我做 trading，好少啲咋個利潤，trading 係 3 個 percent 呀，4 個 percent，5 個 percent 利潤，好--好低利潤。咁--咁我都--你睇到我以往嘅實績，咁你一路睇呀嘛，我話你咁估呀嘛，我同佢講『你點估㗎?』」

- (c) 稅務局是在上訴人未有依時提交報稅表的情況下作出估計評稅。倘若上訴人能準時提交報稅表，或是在法定或合理期限內就首次估計評稅提出反對，稅務局理應不會向上訴人作出其後的估計評稅。
- (d) 《稅例》第 59(3)條賦予稅務局權力在納稅人未有提交報稅表的情況下作出估計評稅(上文第10段)。但該條例並沒有要求要以上訴人過往的業績及資本額為評稅的基準；何況，兩者與上訴人賺取的利潤未必有必然關係。
- (e) 況且，根據 Mok Tsze Fung v CIR 1 HKTC 166 一案中，稅務局無須就其所估計評稅作出舉證，亦不可能證明有關評稅是精確的。在該判案書中 Mills-Owens J 在第 182 頁表示法律的政政策是，迫使納稅人的手。只要評稅主任或稅務局局長不是不誠實或反覆無常地行事，他的評稅，根據他的判斷，不能被干擾，除了在納稅人承擔和履行舉證的責任。英文原文‘*The policy of the law is to force the taxpayer's hand. So long as the assessor, or Commissioner, does not act capriciously or dishonestly, his assessment, being made according to his judgment, cannot be disturbed except upon the taxpayer bearing and discharging the onus of proof.*’ 法例容許稅務局據其評估作出評稅。
- (f) 此外，上訴人如對估計評稅有所不滿，它可依據《稅例》第 64 條的規定提出反對，從而保障本身利益。然而，上訴人未有按《稅例》提出反對。

32.4. 稅務局堅持第一組評稅已按《稅例》第 70 條成為最終及決定性評稅，而不同意退還上訴人多繳的稅款。

- (a) 根據《稅例》第 70 條，凡納稅人在限定的時間內，並無就所評定的應評稅利潤提出任何有效反對，有關評稅須是最終及決定性的評稅(上文第12段)。基於上訴人未有就第一組評稅提出有效反對，稅務局須依循《稅例》的規定，視第一組評稅為最終及決定性的評稅。稅務局的解釋及理據詳列於上文第 21 及 22 段。

32.5. 上訴人就第二組評稅提出的評稅屬逾期反對。為何有關評稅不受第 70 條的限制？

- (a) 如上文第 17.2 段的資料所示，上訴人是在第二組評稅法定反對期限屆滿的大約兩個月內交妥反對所需的文件(包括反對通知

書及報稅表)。《稅例》第 64(1)條但書(a)節賦予局長考慮是否接納納稅人逾期反對的權力。該反對雖已逾期，但稅務局在考慮上訴人的情況後，認為兩個月的延期並非不可接受，故接納就第二組評稅的延期反對。由於上訴人已就第二組評稅作出有效反對，有關評稅可作修訂。

- (b) 答辯人強調上訴人至聆訊時仍未有提交反對通知書。即使有，稅務局是在 2008 年 12 月 15 日才接獲上訴人 2005/06 及 2006/07 課稅年度的報稅表。在該日以前，上訴人不可被視為已按《稅例》第 64(1)條提出反對。換言之，依據上文第 17.1 段所載的資料，假若接納上訴人已就第一組評稅提出反對，有關反對亦最少已逾期一至兩年多。在欠缺合理解釋的情況下，稅務局實難以接納一至兩年多為合理的延期。

### 結論案件處置

33. 考慮有關情況委員會裁定上訴人未有履行《稅例》第 68(4)條的舉證責任，證明它可享有承前虧損結轉以抵銷其 2007/08 課稅年度的利潤及它獲准予扣除的銀行透支利息款額並不正確。據此，本委員會確認上訴人被評定的利得稅及款額並駁回上訴人的上訴。