

Case No. D50/12

Profits tax – appellant submitting tax return out of time – defence of ‘reasonable excuse’ – whether appellant had reasonable excuse – whether additional tax excessive – sections 51, 58, 59, 66(3), 68, 80, 82, 82A(1) and 82B of the Inland Revenue Ordinance (Cap112) (‘the IRO’). [Decision in Chinese]

Panel: Albert T da Rosa Jr (chairman), Chan Miu Lan Anita and Shum Sze Man Erik.

Date of hearing: 13 August 2012.

Date of decision: 7 February 2013.

The Inland Revenue Department (‘the IRD’) sent a tax return to the Appellant’s business address registered with the Business Registration Office (‘Address B’) through ordinary post. Under the tax return, the Appellant was reminded to submit the tax return 1 month after being issued. The Appellant submitted the tax return 5 months and 3 days out of time.

The Appellant stated that it did not receive the tax return delivered to Address B; that it had received Employer’s Return of Remuneration and Pensions twice at another address of the Appellant (‘Address A’), and hence was not aware of receiving the tax return; that neither it nor its tax representative had received any warning from the IRD regarding its failure to submit the tax return; that it had already provided books of account to its accountant to audit for declaring tax, hence there was no intention to submit the tax return late; that it was not conversant with the laws of Hong Kong; that the IRD had exempted it from paying surcharge for that year of assessment; that it had paid the additional tax.

The Appellant did not dispute the lateness for submitting the tax return, but contended that it had reasonable excuse for the late submission. The present incident was the first offence of the Appellant in the last 5 years. The Appellant had a history of late submission of profits tax return and employer’s tax return. In the hearing before the Board, the Appellant elected not to testify on oath but to make submissions only.

Held:

1. The Appellant’s duty to pay additional tax depended on: whether it failed to follow the directions in the notice issued under section 51(1) of the IRO; whether it had no reasonable excuse; whether it had been prosecuted for the same facts under sections 80(2) and 82(1) of the IRO.

(2013-14) VOLUME 28 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

2. The fact that the notice was issued did not mean that the taxpayer must receive the same, meaning that he or she must be actually aware of the notice. Notice required to be served under section 58(2) of the IRO was deemed to be served under ordinary course of post. Hence, it was unnecessary for the Commissioner to establish that the taxpayer was aware of the notice. Under the law, it was unnecessary for the Commissioner to post the tax documents to every known address of a taxpayer. If the taxpayer did not prudently ensure the effectiveness of the delivery of documents to the address of his or her choice by post, the mere fact that he or she was not aware of that did not amount to a reasonable excuse and the way how the taxpayer handled it should be noted. (Chan Chun Chuen v The Commissioner of Inland Revenue [2012] 2 HKLRD 379 considered)
3. The burden of proving that there was reasonable excuse was on the Appellant. The Appellant did not inform the IRD when it applied for the copy of tax return, nor did it provide any new address in the copy of tax return. Further, the Appellant failed to rebut the fact that it received the proposal for assessment of additional tax in lieu of prosecution from the IRD. The Appellant also alleged that the IRD did not post the tax return to Address A. However, the Commissioner was not required to send the tax return to all the known addresses of a taxpayer. The Appellant had also never paid attention to the deadline for submitting the tax return; hence, the present incident was not an isolated one. There was a reason for the IRD to post the tax return to Address B. Therefore, the Appellant had no reasonable excuse in submitting the tax return out of time. (D142/99, IRBRD, vol 15, 72 considered)
4. Even if the Appellant did not receive the tax return, that did not provide a reasonable excuse for the Appellant to submit the tax return out of time. As the Appellant elected to provide Address B as its business address, the Appellant should make proper arrangement to ensure that it received mails posted to that address, and it should be aware of any mail being posted to that address. The Appellant did not make the proper arrangement to ensure that it would receive mails posted to Address B.
5. Whether a taxpayer received tax return was a finding of facts based on the information and evidence provided by him or her. In the present case, the Appellant said it duly received mails posted to Address A, but elected to have Address B as the business address. (D94/97, IRBRD, vol 12, 517 considered)
6. Being unaware of having received the tax return did not mean that the intended recipient had no legal responsibility. The Appellant had previous record of late submission of profits tax return and tax return for employer posted to Address A. More, the Appellant had duly received the business registration renewal demand note posted to Address A and payment was not

(2013-14) VOLUME 28 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

made out of time. Hence, the Board could not accept the allegation by the Appellant that it was unaware of the posting of tax return.

7. The Appellant stated that the IRD should issue reminders to taxpayers who failed to submit tax returns, but that was neither a ground of appeal nor a mitigating factor. For late submission of tax return, the starting point was 10% of the outstanding amount of payable tax, assuming that the taxpayer was a first offender, unintended and caused no loss to the IRD. In any event, the IRD had posted the proposal to the Appellant at Address B. (D112/99, IRBRD, vol 14, 642 considered)
8. The followings were the principles adopted by the Board in dealing with late submission of tax return (which was not an exhaustive list): (1) lack of intention was not a reasonable excuse nor a mitigating factor; (2) paying tax was not a relevant factor, as it was the duty of taxpayer; (3) lack of intention was not a reasonable excuse, as a taxpayer should not possess such intention. (D20/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 352 considered)
9. Ignorance of law was not a ground of appeal. This was a widely accepted principle. (D101/03, IRBRD, vol 18, 940 and D96/97, IRBRD, vol 12, 520 considered)
10. The IRD exempted the Appellant from surcharge because it genuinely believed that the Appellant did not receive the notice of profits tax assessment for the said year of assessment. However, it did not mean that the IRD had accepted that the Appellant did not receive the tax return and other letters posted to Address B. In determining the amount of penalty, the Board would consider all the facts in the case including: the length and nature of the delay; the amount of tax involved; the absence of an intention to evade; whether there was any loss of revenue; the track record of the taxpayer; the acceptance of the tax return eventually submitted without further investigation by the assessor; the lack of education on the part of the taxpayer; the steps taken to put the taxpayer's house in order; the provision of management account; conduct of the taxpayer before the Board. Hence, there was no inter-relation between the exemption of surcharge and whether additional tax should be assessed. The Board was of the view that the additional tax penalty assessed by the Commissioner was not excessive. (D118/02, IRBRD, vol 18, 90, D112/99, IRBRD, vol 14, 642, D34/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 663, D20/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 352 and D15/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 461 considered)

Appeal dismissed.

(2013-14) VOLUME 28 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Cases referred to:

Chan Chun Chuen v The Commissioner of Inland Revenue [2012] 2 HKLRD 379
D142/99, IRBRD, vol 15, 72
D94/97, IRBRD, vol 12, 517
D112/99, IRBRD, vol 14, 642
D20/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 352
D101/03, IRBRD, vol 18, 940
D96/97, IRBRD, vol 12, 520
D118/02, IRBRD, vol 18, 90
D34/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 663
D15/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 461

Taxpayer represented by its staff.

Chan Wai Yee and Choi Pui Sze Canas for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D50/12

利得稅 – 上訴人逾期遞交報稅表 – 「合理辯解」的抗辯理由 – 上訴人是否有合理辯解 – 補加稅罰款額是否過高 – 《稅務條例》(第112章)第51、58、59、66(3)、68、80、82、第82A(1)及82B條(「《稅例》」)

委員會：Albert T da Rosa Jr (主席)、陳妙蘭及沈士文

聆訊日期：2012年8月13日

裁決日期：2013年2月7日

稅務局以平郵方式發出報稅表往上訴人在商業登記署登記的業務地址(乙地址)。在報稅表內，稅務局通知上訴人要在報稅表發出起1個月內填妥並交回該報稅表。上訴人比指定的期限遲了5個月3天交回報稅表。

上訴人稱它沒有收到稅務局寄往乙地址的報稅表；它曾兩次收到稅務局寄往它另一地址(甲地址)的僱主填報的薪酬及退休金報稅表，因此沒有留意收到該報稅表；它沒有收到稅務局就未曾提交報稅表而向上訴人及其稅務代表發出的警告；它早已將帳目交與會計師核數作報稅之用，沒有意圖遲交報稅表；它不清楚香港法例；稅務局已撤銷上訴人在該課稅年度的利得稅附加費；它已繳納補加稅。

上訴人就逾期提交報稅表並無爭議，但認為它就逾期提交報稅表有合理辯解。這是上訴人在過往5年來的首次逾期提交報稅表，然而上訴人過往亦有逾期提交利得稅報稅表和僱主報稅表的紀錄。在上訴聆訊時，上訴人不選擇在宣誓下作供但選擇作出陳述。

裁決：

1. 上訴人是否須要負上繳付補加稅的法律責任取決於：它是否不遵照根據《稅例》第51(1)條發給它的通知書內的規定辦理；它是否無合理辯解；它曾否就相同的事實受到根據《稅例》第80(2)或82(1)條提出的檢控。
2. 發出通知書並不是指納稅人必須收到該通知書，意味它須實際知悉該通知書。根據《稅例》第58(2)條規定以郵遞方式寄送的通知書，收件人經一般郵遞程序應推定可以送達。因此，局長無需確立納稅人實際知悉到該通知書。在法定的體制下，局長無須將發出的報稅表等文件寄往納稅人的所有為人所知的地址。納稅人聲稱沒有收到評稅通知書並不足夠，

須留意納稅人處理該個案的情況。假如納稅人沒有認真確保它會收到寄往所選擇地址的郵件所作的安排是有效的，它僅僅不知情不是合理的辯解。（參考 Chan Chun Chuen v The Commissioner of Inland Revenue [2012] 2 HKLRD 379）。

3. 證明合理辯解的舉證責任在上訴一方。上訴人在申領報稅表副本時並沒有通知稅務局要更改地址，甚至沒有在報稅表的副本內填上新通信地址以作更正。另外，上訴人未能推翻它在有關時間收到稅務局發出的以罰款代替檢控建議書的事實。上訴人亦聲稱稅務局沒有將報稅表寄往甲地址。然而，局長無須將發出的報稅表等文件寄往納稅人所有為人所知的地址。上訴人亦一向沒有認真注視報稅表內規定的遞交期限，所以並非偶然。稅務局將稅務文件寄往乙地址是有理由的。因此，上訴人在無合理辯解下逾期提交報稅表（參考 D142/99, IRBRD, vol 15, 72）。
4. 即使上訴人沒有收到報稅表，僅依據這理由亦不構成上訴人遲交報稅表的合理辯解。上訴人既選擇乙地址為業務地址，上訴人應有適當安排，以確保它收到寄往乙地址的郵件，及應要關注是否有郵件發送到乙地址。上訴人沒有作出適當的安排，以確保它收到寄往乙地址的郵件。
5. 納稅人是否收到報稅表，是根據納稅人所提出的資料和證供而作出的一項事實裁定。在本案中，上訴人聲稱它妥收發送到甲地址的郵件，但上訴人卻選擇以乙地址作為其業務地址（參考 D94/97, IRBRD, vol 12, 517）。
6. 未留意沒有收到報稅表，並不等於沒有需要負上法定責任。上訴人過往亦有遲交寄往甲地址的利得稅報稅表和僱主報稅表。再者，上訴人過往亦妥收寄往乙地址的商業登記繳費通知書並無逾時繳款。因此，委員會不能接受上訴人提交僱主報稅表而未有留意沒有收到該報稅表的聲稱。
7. 納稅人認為稅務局應向尚未提交報稅表的納稅人發出提示通知，但這既不是就其責任而能上訴的理據，亦不是一項減輕因素。就逾期提交報稅表的個案，假如納稅人是初犯、不是故意及稅務局沒有蒙受損失，罰則的起點為少徵收稅款的10%。無論如何，稅務局已以平郵寄出以罰款代替檢控建議書往乙地址給上訴人（參考 D112/99, IRBRD, vol 14, 642）。
8. 委員會就處理逾期提交報稅表罰款的原則可歸納如下（並非盡列）：
(1)無意逃稅並非合理辯解，亦非減輕罰款的因素；(2)交稅不是有關因素，因交稅是納稅人的責任；(3)無意逃稅並非合理辯解，因納稅人根本不應有逃稅的意圖（參考 D20/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 352）。
9. 對法律不知情並不是一項上訴理據。這是一項普遍接受的原則（參考 D101/03, IRBRD, vol 18, 940及 D96/97, IRBRD, vol 12, 520）。

10. 稅務局豁免上訴人利得稅附加費是基於當時真誠信納上訴人沒有收到有關課稅年度利得稅評稅通知書。然而這並不代表稅務局信納上訴人沒有收到寄往乙地址的報稅表及其後發出的信件。在釐定罰款款額時，委員會須考慮每一個案的整體事實，包括：延誤的時間和性質；所涉及的稅款；違反有關事項的意圖；延誤引致的損失；過往申報的紀錄；接納已提交的報稅表而不須評稅主任進行調查；納稅人的教育程度；補救措施；提交業務管理帳目；納稅人在委員會前的行為。因此，豁免稅款附加費與應否評定補加稅沒有必然關係。委員會認為局長向上訴人評定的補加稅罰款額並非過高（參考 D118/02, IRBRD, vol 18, 90, D112/99, IRBRD, vol 14, 642, D34/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 663, D20/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 352及D15/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 461）。

上訴駁回。

參考案例：

Chan Chun Chuen v The Commissioner of Inland Revenue [2012] 2 HKLRD 379
D142/99, IRBRD, vol 15, 72
D94/97, IRBRD, vol 12, 517
D112/99, IRBRD, vol 14, 642
D20/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 352
D101/03, IRBRD, vol 18, 940
D96/97, IRBRD, vol 12, 520
D118/02, IRBRD, vol 18, 90
D34/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 663
D15/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 461

納稅人由其職員代表出席聆訊。
陳慧儀及蔡貝施代表稅務局局長出席聆訊。

決定書:

引言

1. A公司(下稱「上訴人」)反對稅務局因為它無合理辯解而逾期提交 2008/09 課稅年度利得稅報稅表(下稱「該報稅表」)而根據《稅務條例》(下稱「《稅例》」)第 82A 條向它作出的評定補加稅款額 12,000 元(即佔少徵收稅款款額 296,310 元的 4.05%)。

2. 上訴人根據《稅例》第 82B 條程序上訴。本上訴的「事實陳述書」已呈交委員會。上訴人大致同意有關事實。

3. 在上訴聆訊時，上訴人選擇不在宣誓下作供但選擇作出陳述。其代表 B 女士在她的陳述中說，

「由頭到尾我哋公司都係因為個地址問題....，就令致到...佢而家告我哋個個零八零九年度個個，話我哋個報稅表呢係遲咗遞，咁呢一樣嘢係我哋係同意。咁但係我哋只不過點解今次我哋想上訴呢，唔係話我哋唔服嘅乜嘢，而係我亦都係最擔心一樣嘢，就係稅務局唔知再會用嘅乜嘢再告我哋公司。因為除咗呢個年度之餘嘅話呢，因為有幾 er--我哋報番嘅就係講到話呢，仲有一、兩年度我哋係畀稅嘅...」

委員會聆訊要決定的問題

4. 上訴人就是否逾期提交報稅表並無爭議。

5. 本稅務上訴委員會(「本委員會」)須決定的問題是上訴人是否無合理辯解而逾期提交該報稅表，故須根據《稅例》第 82A 條被評定補加稅款額 12,000 元(即佔少徵收稅款款額 296,310 元的 4.05%)。

6. 本決定書將提到以下與本案有關的地址：

(a) (「甲地址」)

(b) (「乙地址」)

(c) (「丙地址」)

有關條文

7. 《稅例》的有關條文如下。

8. 第 51(1)條 – 須提交的報稅表

「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..... 4 部所指的一..... 利得稅；..... 而指明的任何報稅表。」

9. 第 51(8)條 – 須提交的資料

「根據第..... 4 部應課稅的人如更改其地址，須於 1 個月內將更改的詳情以書面通知局長。」

10. 第 58 條 – 通知書的送達

「(2) 每份憑藉本條例發出的通知書，可面交送達有關的人，或送交或以郵遞方式寄往該人的最後為人所知的通訊地址、居住地址、營業地點、受僱工作地點，或該人現正受僱工作或經營業務的任何地點，或該人在該通知書所關乎的年度內曾受僱工作或經營業務的任何地點，.....。」

(3) 除非相反證明成立，否則以郵遞方式寄送的通知書，須當作是在收件人經一般郵遞程序應接獲通知書之日的翌日送達。

(4) 在證明是以郵遞方式送達通知書時，只須證明裝載有關通知書的信件已妥為註明地址及投寄，即已足夠。」

11. 第 59 條 – 評稅主任須作出評稅

「(1) 任何人如是評稅主任認為根據本條例應課稅的人，則須由評稅主任作出評稅，該項評稅須在第 51(1)條規定該人須提交一份報稅表的通知書內所限定的時間屆滿後盡快作出 ...

(3) 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。」

12. 第 66(3)條 – 向稅務上訴委員會上訴的權利

「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。」

13. 第 68 條 – 向稅務上訴委員會提出的上訴的聆訊及處理

「(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。

...

(8)(a) 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。

...

(9) 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。」

14. 第 82A(1)條 – 某些情況下的補加稅

「任何人無合理辯解而—

...

(d) 不遵照根據第 51(1) ... 條發給他的通知書內的規定辦理 ...

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) 因該人不遵照根據第 51(1) 條發出的通知書內的規定辦理..... 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。」

15. 第 82B 條 – 就補加稅評稅而向稅務上訴委員會提出上訴

「(2) 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。

(3) 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。」

上訴人的辯稱

16. 上訴人的上訴理由如下：

16.1. 沒有收到稅務局寄往乙地址的該報稅表。

16.2. 曾兩次收到稅務局寄往甲地址的僱主填報的薪酬及退休金報稅表(下稱「僱主報稅表」)，因而未留意沒有收到該報稅表。

16.3. 沒有收到稅務局就未曾提交該報稅表而向上訴人及其稅務代表發出的警告。

16.4. 早已交帳目予會計師核數以作報稅之用，沒有意圖遲交該報稅表。

16.5. 不清楚香港法例。

16.6. 稅務局已撤銷上訴人 2008/09 課稅年度的利得稅附加費。

16.7. 已繳納補加稅 12,000 元。

答辯人代表的陳詞

17. 答辯人認為，而本委員會亦同意，上訴人是否須負上繳付補加稅的法律責任取決於：

17.1. 它是否不遵照根據《稅例》第 51(1)條發給它的通知書內的規定辦理；

17.2. 它是否無合理辯解；及

17.3. 它曾否就相同的事實受到根據《稅例》第 80(2)或 82(1)條提出的檢控。

上訴人有否遵照根據《稅例》第51(1)條發給它的通知書內的規定辦理

18. 上訴人就是否逾期提交該報稅表並無爭議，它只認為它有合理辯解而逾期提交該報稅表。基於下文的事實及分析，答辯人提呈上訴人確實未有遵照根據《稅例》第 51(1)條發給它的通知書內的規定依期提交該報稅表。

19. 在 Chan Chun Chuen v The Commissioner of Inland Revenue [2012] 2 HKLRD 379(下稱「陳振聰一案」)中，

19.1. 張澤祐法官在詮釋《稅例》第 58(2)條時駁回納稅人的論據，認為發出通知書並不是指納稅人要收到該通知書，意味他須實際知悉該通知書。張法官並指出，根據《稅例》第 58(2)條規定以郵遞方式寄送的通知書，收件人經一般郵遞程序應推定可以送達。因此，局長無須確立納稅人實際知悉到該通知書。該案件的英文判詞原文如下：

‘ I am unable to accept the taxpayer’s argument advanced by Mr Dykes SC and Mr Parker that the “giving” of notice implies “receipt” by the taxpayer, in the sense that he must have actual knowledge of the notice. Section 58(2) is the governing provision for giving notice by way of postal service. Once it is invoked the Commissioner does not need to show further that the notice had “actually” come to the knowledge of the taxpayer. This is because, first, the very fact that a mode of service other than personal service is permitted, is by itself an indication that service will be completed when the requirements stipulated for service have been fulfilled. Although section 58(2) does not use words that postal service “shall be deemed to be service”, the wording in that section clearly carries that meaning. See Deputy Commissioner of Taxation v. Taylor [1983] 2 NSWLR 139 at 143. ... In my view, once the document was properly served under section 58(2), actual notice was treated to have been given to the taxpayer. It is then up to the taxpayer to ensure that the document which he had chosen to be sent to a specified address would be brought to his attention.’

19.2. 張法官認為在法定的體制下，局長無須將發出的報稅表等文件寄往納稅人的所有為人所知的地址。該案件的英文判詞原文如下：

‘ Under the statutory framework there is no requirement to serve on all the known addresses of the taxpayer. The taxpayer’s right is further protected because he has the right under section 51(8) to choose which address he wishes the notices from the IRD to be sent to him.’

19.3. 張法官認為納稅人聲稱沒有收到評稅通知書並不足夠，須留意納稅人處理該個案的情況。該案件的英文判詞原文如下：

‘It is not sufficient for the taxpayer to say that he had not received the assessments. The so-called difficulties of proving a negative can only be carried so far. They must be viewed in their proper perspective having regard to the circumstances of the case.’

19.4. 林文瀚法官指出，假如納稅人沒有認真確保他會收到寄往所選擇地址的郵件所作的安排是有效的，他僅僅不知情不是合理的辯解。該案件的英文判詞原文如下：

‘Speaking for my part, the mere lack of actual knowledge of Mr Chan per se would not be a reasonable cause if he did not exercise due diligence in ensuring the effectiveness of the arrangement he had with KLY for transmission of letters to him.’

20. 根據張澤祐法官在陳振聰案的裁決，若是依照《稅例》第 58(2)條規定以郵遞方式寄送出通知書，稅務局已是向納稅人發出該通知書(見上文第19段)。

21. 稅務局在 2010 年 9 月 3 日向上訴人以平郵方式發出該報稅表往乙地址，亦即上訴人當時在商業登記署登記的業務地址。在該報稅表內，稅務局通知上訴人要在該報稅表發出日起 1 個月內(即 2010 年 10 月 4 日)填妥並交回該報稅表。稅務局並無該報稅表退回的紀錄。因此，稅務局已按《稅例》第 58(2)條而根據《稅例》第 51(1)條向上訴人發出通知書，要求它在指定期限內提交該報稅表。

22. 上訴人在 2011 年 3 月 7 日填妥及交回該報稅表副本。上訴人提交該報稅表副本的日期比指定的期限遲 5 個月 3 天。

合理辯解

23. 基於下文的事實及分析，本委員會接納答辯人提呈上訴人無合理辯解而逾期提交該報稅表的論點。

上訴理由(1)：沒有收到該報稅表

24. 稅務局將該報稅表寄往乙地址。上訴人聲稱乙地址只是自 2007 年起向一位朋友借用的地址，作為通訊註冊地址。上訴人在 2011 年 9 月或其後才知悉該朋友已在 2009 年遷出乙地址，並返回 C 國家。上訴人聲稱沒有收到該報稅表。

25. 答辯人指出，即使上訴人沒有收到相關的報稅表，這理由亦不構成上訴人遲交報稅表的合理辯解。正如張澤祐法官在陳振聰一案所說(見上文第19.3段)，單憑上訴人申述沒有收到該報稅表不足構成合理辯解，除非已獲客觀事實予以驗證。

然而，我們意識到在考慮是否構成「合理辯解」時，本案為施行包含懲罰因素的補加稅時和考慮是否批准延長時限的案件(如陳振聰一案和委員會在 D142/99 一案)時的依據和標準並不一定相同。

26. 證明「合理辯解」的舉證責任在上訴方，但上訴人選擇不在宣誓下作供而選擇作出陳述。至於 B 女士的陳述：

26.1. 上訴人聲稱約於 2011 年 9 月 14 日透過其稅務代表才發覺它的稅表及稅單仍然寄往乙地址。然而，上訴人在 2011 年 2 月 14 日申領該報稅表的副本，它理應當時已知道寄送該報稅表的正本有問題(若有的話)才要補發該報稅表的副本。但上訴人當時沒有通知稅務局要更改地址，甚至沒有在該報稅表的副本內填上通訊地址以作更正。

26.2. 上訴人聲稱沒有收到稅務局在 2010 年 10 月 28 日發出的以罰款代替檢控建議書(下稱「該信件」)。答辯人及我們注意到，

(a) 由於稅務局在發出該報稅表前未獲上訴人通知它有委任稅務代表，所以稅務局只寄該信件給上訴人，而沒有發出該信件的副本給其稅務代表。若上訴人不是對發出該報稅表知情，上訴人不會在 2011 年 2 月 14 日親往稅局要求發出該報稅表副本。

(b) 稅務局在 2011 年 6 月 30 日將 2008/09 課稅年度利得稅評稅通知書副本發給上訴人的稅務代表。上訴人的稅務代表在收到該通知書時，未有表示在該評稅通知書上所顯示的上訴人的地址，即乙地址，是上訴人的舊地址而不正確。

(c) 稅務局亦以平郵方式向上訴人發出 2008 年度至 2010 年度的商業登記繳費通知書往乙地址。上訴人每次均準時繳交商業登記費。這表示上訴人能妥收寄往乙地址的商業登記繳費通知書。

因此，本委員會認為上訴人未能推翻它在有關時間收到該信件的事實。

26.3. 上訴人聲稱稅務局沒有將該報稅表寄往甲地址，亦即稅務局向上訴人寄發僱主報稅表的地址。正如張澤祐法官所說(見上文第19.2段)，局長無須將發出的報稅表等文件寄往納稅人的所有為人所知的地址。

- 26.4. 上訴人聲稱它曾在 2009 年收不到商業登記繳費通知書而在 2009 年 6 月致電稅務局查悉此事。然而，按事實陳述書第(9)及(10)項事實，上訴人所指的應是 2010 年度的商業登記費事宜。無論如何，上訴人沒有要求更改地址，只是繳款作罷。上訴人亦表示它是在 2011 年 6 月 30 日才搬離乙地址，而新的業務地址的生效日期也是 2011 年 6 月 30 日。這生效日期與上訴人通知公司註冊處更改註冊辦事處地址至丙地址的日期一樣。
- 26.5. 上訴人聲稱稅務局應將該報稅表寄往甲地址。事實上，稅務局在 2004 年 11 月 24 日曾寄通知書往甲地址給上訴人，告知它無須每年提交利得稅報稅表；但上訴人亦是報稱沒有收到該通知書。再者，上訴人均是逾期遞交稅務局寄往甲地址的 1996/97、1999/2000 及 2002/03 課稅年度利得稅報稅表，而且情況就如遞交該報稅表一樣，上訴人都是親臨稅務局，要求發出相關報稅表的副本。除利得稅報稅表外，上訴人亦從未依時在限期內遞交稅務局寄往甲地址給它的僱主報稅表。上訴人一向都沒有認真注視報稅表內所規定的遞交限期，而非偶然發生的事件。
- 26.6. 上訴人聲稱由 2005 年至今，在稅務局的通訊地址從沒有更改；稅務局卻將該報稅表寄往它於公司註冊處的註冊地址，即乙地址。稅務局的理由是：稅務局向上訴人發出 2002/03 課稅年度利得稅報稅表至該報稅兩段時期之間未有發出其他課稅年度的利得稅報稅表給上訴人。上訴人在其 2002/03 課稅年度利得稅報稅表內申報其業務地址為甲地址，而通訊地址與業務地址為同一地址。其後，商業登記署在 2008 年 1 月 24 日應上訴人的要求，將其業務地址由甲地址改為乙地址。商業登記署由 2008 年起便將商業登記繳費通知書寄往乙地址給上訴人。由於上訴人的利得稅的通訊地址與業務地址相同，所以稅務局亦將該報稅表寄往乙地址給上訴人。因此，稅務局將該報稅表寄往乙地址是有理由，亦不是因為上訴人的公司註冊地址是乙地址。稅務局將上訴人在公司註冊處的資料包括在文件集內，目的是顯示乙地址為一個上訴人對公眾公開的通訊地址，是一個要有效的地址。
27. 即使上訴人沒有收到該報稅表，僅依據這理由亦不構成上訴人遲交報稅表的合理辯解。正如林文瀚法官所說(見上文第19.4段)，假如納稅人沒有認真確保他會收到寄往所選擇地址的郵件所作的安排是有效的，他僅僅不知情不是合理的辯解。在本案中，上訴人既選擇乙地址為其業務地址，上訴人與該朋友應有適當安排，以確保它收到寄往乙地址的郵件，及應要關注到是否有郵件發送到乙地址。然而，上訴人就該朋友已返回 C 國家及搬離乙地址的事毫不知情，而該朋友是一名連返回 C 國家及搬離乙地址亦不向上訴人作通知的朋友，由此可見上訴人沒有作出適當的安

排，以確保它收到寄往乙地址的郵件，亦沒有關注是否有郵件發送到乙地址。事實上，上訴人至今亦從未披露該朋友的資料，而該朋友的存在亦未能確實。

28. 答辯人認為，而本委員會亦同意，D94/97, IRBRD, vol 12, 517 是委員會根據納稅人所提出的資料和證供而作出的一項事實裁定。D94/97 案是一宗納稅人延誤提交利得稅報稅表的案件。委員會在該案的裁決指出，納稅人是否收到報稅表，是根據納稅人所提出的資料和證供而作出的一項事實裁定。在該個案中，委員會認為納稅人事實是沒有收到報稅表，並接納其解釋是合理辯解。該案件的英文判詞原文如下：

‘ 10. *We have carefully considered the materials placed before us, and what the financial controller told us, including his answers to questions by the Representative for the Respondent, and find as a fact that the Taxpayer had not received the Return.*

11. *As the Taxpayer had not received the Return, the requirements of the notice in the Return has not been “given” to the Taxpayer within the meaning of section 82A(1)(e)(sic) of the IRO and the Taxpayer has therefore made out its case under section 82B(2)(a) that it is not liable to additional tax.*

12. *If, contrary to our decision, the notice in the Return had been “given” to the Taxpayer within the meaning of section 82A(1)(e)(sic), despite the non-receipt by the Taxpayer of the Return, we are satisfied that the non-receipt of the Return amounted to reasonable excuse.’*

29. 然而，本案的事實與 D94/97 一案的事實並不相同。在本案中，上訴人聲稱它妥收發送到甲地址的郵件；但上訴人卻選擇以乙地址作為其業務地址。

上訴理由(2)：曾兩次收到稅務局寄往甲地址的僱主報稅表，因而未留意沒有收到該報稅表

30. 上訴人指出已經準時收到和提交由稅務局寄往甲地址的 2008/09 和 2009/10 課稅年度僱主報稅表。

31. 然而，未留意沒有收到該報稅表並不等於沒有須要付上法定責任(見上文第18及24段)。

32. 上訴人過往亦有遲交寄往甲地址的利得稅報稅表和僱主報稅表。再者，上訴人過往亦妥收寄往乙地址的 2008 年度至 2010 年度的商業登記繳費通知書並無逾時繳款。因此，本委員會不能接受上訴人提交僱主報稅表而未留意沒有收到該報稅表的聲稱。

上訴理由(3)：稅務局未曾就遲交該報稅表而向上訴人及其稅務代表發出警告

33. 上訴人聲稱它以及其稅務代表均沒有收到關於該報稅表的任何提示、罰款通知書或傳訴令狀。

34. D112/99, IRBRD, vol 14, 642 是一宗納稅人延誤提交利得稅報稅表 45 天而被評定補加稅佔少徵收稅款的 8.69% 的案件。委員會在該案的裁決指出：

34.1. 納稅人認為稅務局應向尚未提交利得稅報稅表的納稅人發出提示通知，但這項申述既不是就其責任而能上訴的理據，亦不是一項減輕因素。該案件的英文判詞原文如下：

‘ 31. Neither can the Taxpayer’s misconception that there would be a reminder from the Revenue on the outstanding profits tax return, be a ground of appeal against liability nor be it a mitigating factor.’

34.2. 就逾期提交利得稅報稅表的個案，假如納稅人是初犯者、不是故意遲誤及稅務局沒有蒙受損失，罰則的起點為少徵收稅款的 10%。該案件的英文判詞原文如下：

‘ 33. As in various past decisions of this Board, we adopt the penalty starting point for late filing of return at 10% of the tax undercharged or tax that would have been undercharged if the taxpayer is a first offender, the delay is unintentional and the Revenue has suffered no loss.’

35. 委員會在 D112/99 案的裁決表明這項申述不是就其負上繳付補加稅的法律責任而能上訴的理據(見上文第34.1段)。

36. 縱使稅務局沒有責任去提醒納稅人準時遞交報稅表，稅務局在 2010 年 10 月 28 日以平郵寄出以罰款代替檢控建議書(即該信件)往乙地址給上訴人。稅務局並無該信件退回的紀錄，亦未有收到上訴人的回應。

37. 此外，稅務局在寄出該信件時未獲通知上訴人有聘任稅務代表，所以該信件並沒有抄送給其稅務代表。事實上，上訴人沒有在 1999/2000 及 2002/03 兩個課稅年度的報稅表上委任稅務代表。

上訴理由(4)：沒有意圖遲交該報稅表

38. 上訴人表示沒有意圖遲交報稅表，並已經在較早時候將相關的會計賬目交給核數師。此外，上訴人已提醒核數師跟進處理 2008/09 課稅年度的報稅表。

(2013-14) VOLUME 28 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

39. 經審核而涵蓋 2006 年 4 月 1 日至 2010 年 3 月 31 日的財務報表由上訴人的核數師和公司董事在 2011 年 3 月 3 日簽署。基於所知的事實，上訴人沒有在緊接 2008/09 課稅年度的評稅基期完結時即時為該課稅年度準備報稅事宜。

40. 就逾期提交報稅表而言，這是上訴人在過往 5 年內的首次違規。然而上訴人過往亦遲交利得稅報稅表和僱主報稅表。

41. D20/11, (2011-12) IRBRD, vol 26, 352 是一宗納稅人延誤提交個別人士報稅表的案件。

42. 委員會就依時提交詳盡及正確稅務資料表示：

「 37. 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。

38. 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。

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。」

42.1. 委員會就處理不依期提交報稅表罰款的原則可歸納如下(並非盡列所有原則)：

(a) 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。

42.2. 交稅不是有關因素。依時交稅是納稅人的另一責任。

43. 委員會在 D20/11 案的裁決表明無意逃稅並非合理辯解，納稅人根本不應有逃稅的意圖(見上文第42.1段)。

上訴理由(5)：對《稅例》不知情

44. 上訴人表示對《稅例》不知情。它是一間小型商業機構，而其董事和僱員既不是專業人士也並未受過高等程度的教育。上訴人在發現不足之處後已及時採取糾正措施。

45. D101/03, IRBRD, vol 18, 940 是一宗納稅人延誤提交有關物業稅的報稅表的案件。委員會在裁決中援引 D96/97, IRBRD, vol 12, 520 就對《稅例》不知情的觀點。在 D96/97 的裁決中，委員會表示對法律不知情並不是一項上訴理據，這是一項普遍接受的原則。該案件的英文判詞原文如下：

‘It is a generally accepted principle that ignorance of the law is not a ground for appeal...Once the plea of ignorance were allowed, it would throw our whole legal system into disarray.’

46. 根據過往委員會的案例，對法律不知情並不是一項上訴理據，這是一項普遍接受的原則(見上文第45段)。

上訴理由(6)：稅務局已撤銷上訴人2008/09課稅年度的利得稅附加費

47. 上訴人遲交利得稅及該報稅表的原因同是通訊地址出錯，收不到有關文件。上訴人認為稅務局已不追討遲交利得稅的附加費，但卻評定逾期提交該報稅表的補加稅，兩者的處理方法不一。

48. 稅務局豁免上訴人的利得稅附加費是基於當時真誠信納上訴人沒有收到稅務局在 2011 年 6 月 30 日發出的 2008/09 課稅年度利得稅評稅通知書，理由是上訴人在 2011 年 9 月 16 日通知稅務局需要將其業務地址更改為丙地址，所申報變更發生日期為 2011 年 6 月 30 日，這正是寄出 2008/09 課稅年度利得稅評稅通知書的日子。

49. 縱然稅務局接受上訴人沒有收到稅務局在 2011 年 6 月 30 日寄往乙地址的 2008/09 課稅年度利得稅評稅通知書，但這並不代表稅務局信納上訴人沒有收到在 2010 年 9 月 3 日寄往乙地址的該報稅表，以及在 2010 年 10 月 28 日發出的該信件。稅務局的立場是，上訴人應收到該報稅表的正本及該信件的通知。

50. D118/02, IRBRD, vol 18, 90 是一宗納稅人延誤提交個別人士報稅表的案件。在該個案中，

(2013-14) VOLUME 28 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

50.1. 委員會表示須考慮每宗個案的整體事實以釐定罰款款額，當中包括：

英文判詞原文

(i)	延誤的時期和性質	The length and nature of the delay
(ii)	所涉及的稅款	The amount of tax involved
(iii)	違反有關事項的意圖	The absence of an intention to evade
(iv)	延誤引致的損失	Whether there is any loss of revenue
(v)	過往申報的紀錄	The track record of the taxpayer
(vi)	接納已提交的報稅表而不須評稅主任進行調查	The acceptance of the tax return eventually submitted without further investigation by the assessor
(vii)	納稅人的教育程度	The lack of education on the part of the taxpayer
(viii)	補救措施	The steps taken to put the taxpayer's house in order
(ix)	提交業務管理帳目	The provision of management account
(x)	納稅人在委員會前的行為	Conduct of the taxpayer before this Board

50.2. 納稅人曾要求稅務局撤銷因逾期繳交稅款而徵收的附加費，理由是他沒有收到報稅表，他是直到其稅務代表轉交有關評稅通知書給他才知情，及那是他首次逾期繳交稅款。稅務局考慮納稅人的申述後取消因逾期繳交稅款而徵收的附加費。委員會認為稅務局是基於納稅人未有收到有關的估計評稅通知書而取消附加費，但這不解除稅務局基於上訴人未能準時提交報稅表而所持的理據。該案件的英文判詞原文如下：

‘ 33. *The Revenue’s waiver of the surcharge on 27 April 1998 must have been premised in part on the non-receipt of the original*

notice of estimated assessment. We are prepared to infer in the circumstances of this case that the Appellant did not receive the Original Return. This does not, however, dispose of the Revenue's case which is premised on the Appellant's failure to comply with the notice handed to him during the interview on 19 March 1998.'

51. 委員會在 D118/02 案的裁決表明豁免稅款的附加費與應否評定補加稅沒有必然關係(見上文第50.2段)。

上訴理由(7)：上訴人已繳納補加稅12,000元

52. 上訴人聲稱已遵守法律並在限期內繳交補加稅稅款 12,000 元。

53. 委員會在 D20/11 案的裁決清楚表示交稅不是有關因素，依時交稅是納稅人的另一責任(見上文第41至42段)。

回應上訴人其他的申訴理由

54. 本委員會亦同意答辯人以下對上訴人其他的申訴理由的回應：

54.1. 上訴人質疑事實陳述書第一頁中的第一點 296,310 元不能說是少徵收的稅款

(a) 《稅例》第 82A(1)條所指的少徵收的稅款包括「或假若該等不曾遵辦事項沒有被發現則會少徵收的稅款」。此點在 D20/11 案裁決的第 52(2)段也有提及。

54.2. 如依稅務局在 2004 年 11 月 24 日的來信，稅務局不寄報稅表給上訴人。為何上訴人又收到 2005/06 課稅年度僱主報稅表？

(a) 稅務局在 2004 年 11 月 24 日的通知書只通知上訴人無須每年提交利得稅報稅表而不是無須提交所有報稅表。

54.3. 依稅務局的程序：會寄傳票要求出庭

(a) 委員會在 D20/11 案裁決的第 48 段重申過往委員會已多次表明的立場：選擇採用那條法例條文來處理違規事件屬於局長酌情決定權範圍，委員會無權干預。

曾否就相同的事實受到檢控

55. 上訴人沒有就相同的事實受到根據《稅例》第 80(2)或 82(1)條提出的檢控。

罰款額是否過多

56. 本委員會現以委員會在 D118/02 案提及以整體事實來考慮上訴人的個案 (見上文第50.1段)：

56.1. 延誤的時期和性質：上訴人無合理辯解而逾期 5 個月 3 天提交該報稅表。這時間比 D112/99 一案中的 45 天延誤為長；但上訴人被評定的補加稅稅款的百分率比該案件的 8.69% 為低(見上文第34段)。

56.2. 所涉及的稅款：所涉及的稅款為 296,310 元。

56.3. 違反有關事項的意圖：上訴人沒有逃避它在《稅例》下繳稅責任的意圖。

56.4. 延誤引致的損失：上訴人已繳交所涉及的稅款 296,310 元，但由於上訴人延誤 5 個月 3 天才遞交報稅表，以致發出評稅及繳款的時間亦相應推遲。按延誤期 5 個月以最優惠貸款利率 5% 每月複合計算的商業補償為 6,225 元(見下面的表格)。

課稅年度	2008/09
應繳稅款	296,310 元
延誤期(月)	5 個月
最優惠利率	5%
商業補償(按最優惠利率複合計算)	6,225 元
	$296,310 \text{ 元} \times [(1+5\%/12)^5 - 1]$

56.5. 過往申報的紀錄：上訴人是在過往 5 年內首次違反《稅例》第 51(1) 條的規定。

56.6. 接納已提交的報稅表而不須評稅主任進行調查：評稅主任接納上訴人在其報稅表中申報的利潤，沒有進行調查。

56.7. 教育程度：公司的董事及員工合共 3 人，上訴人聲稱他們全不是學歷高及專業人士。

56.8. 補救措施：上訴人在上訴理由的陳述書提及已更正通訊地址、遞交報稅表及繳交有關的利得稅稅款、繳交登記費及主動向稅務局解釋。

56.9. 提交業務管理帳目：上訴人未有在該報稅表限期或以前提交公司的業務帳目。

57. 基於下文的事實及分析，本委員會認為局長向上訴人評定的補加稅罰款額 12,000 元，相當於少徵收稅款 296,310 元的 4.05%，並非過高。

57.1. 《稅例》規定，最高罰款額可為少徵收稅款的三倍(見上文第14段)。

57.2. 補加稅罰款要有懲罰違規納稅人及阻嚇違規納稅人和其他納稅人違規的作用(見上文第42段)。

57.3. 在 D112/99 的裁決中，委員會認為屬初犯、不是故意遲誤及稅務局沒有蒙受損失的逾期提交報稅表的違規個案，罰款的量刑起點為少徵收稅款的 10%(見上文第34.2段)。這是上訴人在過往 5 年內首次違反《稅例》第 51(1)條的規定。

57.4. D34/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 663 是一宗納稅人延誤提交利得稅報稅表的案件。在該案中，委員會除提出與 D20/11 一樣的處理不依期提交報稅表罰款的原則外，並援引在 D15/09, (2009-10) IRBRD, vol 24, 461 所提出的罰款額指引。D15/09 是一宗涉及再次逾期提交利得稅報稅表的違規個案。委員會在該個案的第 42 段表示不認為 10% 至 20% 罰款過高。

其他事項

58. 上訴人的代表的主要關注點涉及到其他納稅年度上訴人被追收補加稅的可能性。本委員會沒有處理其他課稅年度的管轄權。

結論

59. 考慮有關情況本委員會，裁定上訴人未能履行其舉證責任去證明它無須負上法律責任被評定補加稅及被評定的補加稅款額 12,000 元過多。本委員會確認上訴人被評定的補加稅及款額並駁回上訴人的上訴。