

Case No. D50/09

Penalty tax – employer’s return – charitable body – sections 2(1), 52, 59(3), 68(4), 68(8)(a), 68(9), 82A(1), 82B(2), 82B(3) and 88 of the Inland Revenue Ordinance (‘IRO’); sections 106, 107 and 108 of the Basic Law. [Decision in Chinese]

Panel: Kenneth Kwok Hing Wai SC (chairman), Wilson Ka Shun Chan and Albert T da Rosa, Jr.

Date of hearing: 17 December 2009.

Date of decision: 19 January 2010.

The appellant appealed against the assessment of additional tax against it in respect of the years of assessment 2001/02 to 2006/07 by the Deputy Commissioner (‘the Commissioner’) of the Inland Revenue Department (‘the Department’) under section 82A of the IRO. The appellant in its employer’s returns for the said years of assessment omitted the additional benefits of five of its employed doctors in the total amount of \$5,743,407. Due to the incorrect employer’s returns, the Department had failed to charge salaries tax in the amount of \$1,053,373. Given the appellant did not have any reasonable excuses for making the incorrect employer’s returns, the Commissioner assessed the appellant to additional tax in the amount equal to 9.97% of the tax which the Department had failed to charge.

The appellant claimed that it made the incorrect employer’s returns out of mistake and error; and since the appellant was a charitable institution of a public character, it should be exempt from tax pursuant to section 88 of the IRO.

Held:

1. The Legislative Council amended the IRO in 1969, and empowered the Commissioner to assess and charge a kind of administrative penalty known as additional tax. The 1969 amendment also revised the definition of ‘tax’, and made it clear that the exemption under section 88 does not include additional tax. Charitable bodies are equally liable to be assessed to additional tax. They do not have privilege not to submit full and correct tax information on time.
2. Whether to charge additional tax and the amount of tax is for the Commissioner to decide under section 82A. The Commissioner has the power not to charge additional tax or give leniency. If the taxpayer accepts the decision of the Commissioner, the Board will not and cannot intervene. If the taxpayer exercises the right to appeal, the Board must then perform its function

(Commissioner of Inland Revenue v Nina T H Wang [1993] 1 HKLR 7, page 23) – the Board ‘shall confirm, reduce, increase or annul the assessment appealed against or may remit the case to the Commissioner with the opinion of the Board thereon’ (section 68(8)(a) of the IRO). The Court of Final Appeal in Shui On Credit Company Limited v CIR, FACV 1 of 2009 at paragraph 30 pointed out that the Board’s function on hearing an appeal under section 68 is to consider the matter *de novo*.

3. The appellant had understated the salaries of its employed doctors for six successive years. The amount understated was as high as 38.5% of the correct remuneration. As a result, there had been undercharging of tax for six successive years by the Treasury. It was only when the Department was reviewing the employer’s returns in the relevant years of assessment that it found out that the appellant had violated the law for six successive years. The appellant’s full cooperation with the Department and its adoption of effective measures to prevent any future violation were both mitigating factors. Considering all the relevant circumstances, the Board not only did not consider 9.97% excessive but was of the view that the penalty should be increased to over 50%. However, taking into account that the Commissioner assessed the penalty to be 9.97%, the Board took the view that the penalty should be increased to about 49.84%. Pursuant to sections 82B(3) and 68(8), the Board increased the amount of additional tax from \$105,000 to \$525,000.

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

Cases referred to:

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

D26/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 549

D16/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 454

Commissioner of Inland Revenue v Nina T H Wang [1993] 1 HKLR 7

Shui On Credit Company Limited v CIR, FACV 1 of 2009

Manager (Administration & Finance) for the taxpayer.

Chow Cheong Po and Chow Shuk Yi for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D50/09

補加稅 – 僱主報稅表 – 慈善機構 – 《稅務條例》第2(1)、52、59(3)、68(4)、68(8)(a)、68(9)、82A(1)、82B(2)、82B(3)及88條;《基本法》第106、107及108條

委員會：郭慶偉資深大律師（主席）、陳嘉信及 Albert T da Rosa, Jr

聆訊日期：2009年12月17日

裁決日期：2010年1月19日

上訴人就稅務局副局長(「局長」)根據《稅務條例》(「該條例」)第 82A 條向它作出的 2001/02 至 2006/07 課稅年度補加稅評稅提出上訴。上訴人在上述課稅年度的僱主報稅表內，漏報了五名駐院醫生的附加薪酬款額共 5,743,407 元，該等不正確的僱主報稅表導致稅務局少徵收薪俸稅稅款 1,053,373 元。局長基於上訴人在無合理辯解的情況下填報不正確的僱主報稅表，向上訴人徵收相等於少徵收稅款百分之 9.97 的補加稅罰款。

上訴人聲稱由於出錯(mistake and error)才導致提交了不正確的僱主報稅表；而上訴人是一所屬公共性質的慈善機構，根據該條例第 88 條應獲豁免繳稅。

裁決：

1. 立法局在 1969 年就該條例作出修訂，授權局長評定及徵收一種稱為補加稅的行政罰款。1969 年的修訂亦同時對「稅」的定義作出修訂，清楚述明第 88 條的豁免並不包括補加稅。慈善機構同樣有被評定補加稅的法律責任。慈善機構並無不依時提交詳盡及正確稅務資料的特權。
2. 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。假如納稅人接受局長的決定，委員會不會亦無從干預。假如納稅人選擇行使上訴的權利，委員會則必須貫徹執行其職能 (Commissioner of Inland Revenue v Nina T H Wang [1993] 1 HKLR 7, 第 23 頁) – 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」(該條例第 68(8)(a) 條)。終審法院在 Shui On Credit Company Limited v CIR, FACV 1 of 2009 第 30 段指出委員會在處理根據第 68 條提出的上訴時的職能是重審事項。

3. 上訴人連續 6 年少報受僱醫生的入息。少報佔正確報酬的百分比高達百分之 38.5。庫房因此連續 6 年少徵收稅款。稅務局對上訴人填報有關課稅年度的僱主報稅表進行覆查時才發現上訴人連續 6 年違規。上訴人與稅務局通力合作及採取有效措施防止再違規都是寬減的因素。考慮有關情況，委員會非但不認為 9.97% 屬過多，委員會認為罰款應該超過 50%。但考慮到局長將罰款釐定為 9.97%，委員會認為罰款應該增加到約 49.84%。根據該條例第 82B(3) 條和第 68(8) 條，委員會將補加稅的評稅額由 105,000 元增加至 525,000 元。

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
D26/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 549
D16/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 454
Commissioner of Inland Revenue v Nina T H Wang [1993] 1 HKLR 7
Shui On Credit Company Limited v CIR, FACV 1 of 2009

納稅人由行政經理代表出席聆訊。
周章寶及周淑儀代表稅務局局長出席聆訊。

決定書：

引言

1. 上訴人是一所屬公共性質的慈善機構。根據《稅務條例》(第 112 章)(「該條例」)第 88 條獲豁免並當作一直獲豁免繳稅。
2. 上訴人營辦一所醫院。
3. 上訴人連續六年¹少報五位受僱醫生的入息。
4. 評稅主任覆核有關僱員的稅務事宜，並對上訴人填報有關課稅年度的僱主報稅表進行覆查。
5. 上訴人在評稅主任覆查時立即提交有關受僱醫生的正確入息。

¹ 2001/02 課稅年度至 2006/07 課稅年度。

6. 稅務局副局長(「局長」)根據該條例第 82A 條向上訴人發出 2001/02 至 2006/07 課稅年度補加稅評稅及繳納通知書，徵收補加稅款額如下：

<u>課稅年度</u>	<u>少徵收稅款</u> 元	<u>根據第 82A 條評定 的補加稅</u> 元	<u>補加稅為少徵收稅 款的百分率</u> %
2001/02	174,894	17,500	10.01
2002/03	160,665	16,000	9.96
2003/04	183,814	18,500	10.06
2004/05	189,297	19,000	10.04
2005/06	183,227	18,000	9.82
2006/07	<u>161,476</u>	<u>16,000</u>	9.91
	<u>1,053,373</u>	<u>105,000</u>	<u>9.97</u>

7. 上訴人向稅務上訴委員會(「委員會」)提出上訴，所持的理由是上訴人根據該條例第 88 條獲豁免繳稅。上訴人聲稱因為‘mistake and error’而少報受僱醫生的入息。

事實的裁斷

8. 上訴人同意《事實陳述書》之內容(詳情見下文第9-23段)。委員會裁斷該陳述書的內容為事實。

9. 上訴人就局長根據該條例第 82A 條向它作出的 2001/02 至 2006/07 課稅年度補加稅評稅提出上訴。局長是基於上訴人在無合理辯解的情況下填報不正確的僱主報稅表，向上訴人徵收上述補加稅罰款。

10. 上訴人在所有有關期間，屬根據該條例第 88 條獲豁免繳稅的慈善機構。

11. 在不同日期，上訴人向稅務局提交 2001/02 至 2006/07 課稅年度的僱主填報的薪酬及退休金報稅表(BIR 表格第 56A 號和 IR 表格第 56B 號)，以申報支付給僱員的薪酬：

BIR表格第 56A號

<u>課稅年度</u>	<u>填報日期</u>	<u>提交日期</u>
2001/02	21-5-2002	22-5-2002
2002/03	7-5-2003	7-5-2003
2003/04	3-5-2004	4-5-2004
2004/05	3-5-2005	4-5-2005
2005/06	11-5-2006	13-5-2006
2006/07	20-6-2007	25-6-2007

(2009-10) VOLUME 24 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

12. 上訴人在有關課稅年度提交的僱主填報的薪酬及退休金報稅表(IR 表格第 56B 號)及由僱主填報有關其僱員行將停止受僱的通知書(IR 表格第 56F 號)(「僱主報稅表」)包括了以下五名職位為「醫生」的僱員的薪酬：

課稅年度	僱員	入息	金額 元	填報日期
2001/02	甲醫生	薪金	111,300	20-7-2001
		假期工資	36,400	
		其他報酬	<u>36,000</u>	
			183,700	
	乙醫生	薪金	450,000	1-5-2002
	丙醫生	薪金	515,200	1-5-2002
	丁醫生	薪金	<u>423,600</u>	1-5-2002
			<u>1,572,500</u>	
2002/03	丙醫生	薪金	229,600	7-6-2002
		假期工資	<u>26,955</u>	
			256,555	
	乙醫生	薪金	450,000	1-5-2003
	甲醫生	薪金	512,450	1-5-2003
	丁醫生	薪金	<u>423,600</u>	1-5-2003
			<u>1,642,605</u>	
2003/04	乙醫生	薪金	450,000	30-4-2004
	甲醫生	薪金	621,000	30-4-2004
	丁醫生	薪金	<u>410,603</u>	30-4-2004
			<u>1,481,603</u>	
2004/05	乙醫生	薪金	450,000	30-4-2005
	甲醫生	薪金	621,000	30-4-2005
	丁醫生	薪金	<u>423,600</u>	30-4-2005
			<u>1,494,600</u>	
2005/06	甲醫生	薪金	393,300	27-12-2005
	乙醫生	薪金	450,000	30-4-2006
	戊醫生	薪金	246,573	30-4-2006
	丁醫生	薪金	<u>423,600</u>	30-4-2006
			<u>1,513,473</u>	
2006/07	乙醫生	薪金	450,000	30-4-2007
	戊醫生	薪金	615,000	30-4-2007

(2009-10) VOLUME 24 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

丁醫生	薪金	<u>423,600</u>	30-4-2007
		<u>1,488,600</u>	
總額：		<u>9,193,381</u>	

(註：乙醫生、丙醫生、甲醫生、戊醫生、丁醫生五人於下文統稱為「有關僱員」。)

13. 評稅主任先後向有關僱員作出以下課稅年度的薪俸稅評稅：

<u>納稅人</u>	<u>課稅年度</u>
乙醫生	2001/02 至 2005/06
丙醫生	2001/02 及 2002/03
甲醫生	2001/02 至 2005/06
戊醫生	2005/06
丁醫生	2001/02 至 2006/07

上述第 12 段所述各有關僱員於相關課稅年度的入息數額均包括在各自的薪俸稅評稅之內。有關僱員沒有就上述評稅提出反對。

14. 評稅主任覆核有關僱員的稅務事宜，並對上訴人填報有關課稅年度的僱主報稅表進行覆查。

15. 應評稅主任的查詢，上訴人在 2007 年 10 月 25 日提交了有關僱員受聘為駐院醫生的聘書副本及入息明細表。有關僱員的聘書列明的聘用條款，包括上訴人除了發放基本薪金外，亦須支付附加報酬(Additional Benefits)予有關僱員。附加報酬包括病人診金和醫生巡房費的分成。

16. (a) 上訴人提交的入息明細表顯示有關僱員的入息數額如下：

<u>僱員</u>	<u>課稅年度</u>	<u>* 基本薪金</u>	<u>附加報酬</u>	<u>合計</u>	<u>附加報酬 佔總入息 的百分比</u>
		元 (a)	元 (b)	元 (c)=(a)+(b)	% (d)=(b)/(c)
乙醫生	2001/02	450,000	495,012	945,012	52.4
	2002/03	450,000	461,845	911,845	50.6
	2003/04	450,000	479,828	929,828	51.6
	2004/05	450,000	454,650	904,650	50.3
	2005/06	450,000	437,734	887,734	49.3
	2006/07	<u>450,000</u>	<u>501,412</u>	<u>951,412</u>	<u>52.7</u>
		<u>2,700,000</u>	<u>2,830,481</u>	<u>5,530,481</u>	<u>51.2</u>

(2009-10) VOLUME 24 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

丙醫生	2001/02	515,200	274,245	789,445	34.7
	2002/03	<u>256,555</u>	<u>101,101</u>	<u>357,656</u>	<u>28.3</u>
		<u>771,755</u>	<u>375,346</u>	<u>1,147,101</u>	<u>32.7</u>
甲醫生	2001/02	183,700	156,315	340,015	46.0
	2002/03	512,450	283,456	795,906	35.6
	2003/04	621,000	427,986	1,048,986	40.8
	2004/05	621,000	400,244	1,021,244	39.2
	2005/06	<u>393,300</u>	<u>293,759</u>	<u>687,059</u>	<u>42.8</u>
	<u>2,331,450</u>	<u>1,561,760</u>	<u>3,893,210</u>	<u>40.1</u>	
戊醫生	2005/06	246,573	110,837	357,410	31.0
	2006/07	<u>615,000</u>	<u>275,758</u>	<u>890,758</u>	<u>31.0</u>
		<u>861,573</u>	<u>386,595</u>	<u>1,248,168</u>	<u>31.0</u>
丁醫生	2001/02	423,600	113,588	537,188	21.1
	2002/03	423,600	98,692	522,292	18.9
	2003/04	410,603	85,785	496,388	17.3
	2004/05	423,600	92,921	516,521	18.0
	2005/06	423,600	94,950	518,550	18.3
	2006/07	<u>423,600</u>	<u>103,289</u>	<u>526,889</u>	<u>19.6</u>
	<u>2,528,603</u>	<u>589,225</u>	<u>3,117,828</u>	<u>18.9</u>	
總額：		<u>9,193,381</u>	<u>5,743,407</u>	<u>14,936,788</u>	<u>38.5</u>

* 與僱主報稅表所填報的入息金額(見上述第 12 段)相符

(b) 以課稅年度劃分的入息數額如下：

課稅年度	僱員	基本薪金 元 (a)	附加報酬 元 (b)	合計 元 (c)=(a)+(b)	附加報酬 佔總入息 的百分比 % (d)=(b)/(c)
2001/02	乙醫生	450,000	495,012	945,012	52.4
	丙醫生	515,200	274,245	789,445	34.7
	甲醫生	183,700	156,315	340,015	46.0
	丁醫生	<u>423,600</u>	<u>113,588</u>	<u>537,188</u>	<u>21.1</u>
		<u>1,572,500</u>	<u>1,039,160</u>	<u>2,611,660</u>	<u>39.8</u>
2002/03	乙醫生	450,000	461,845	911,845	50.6
	丙醫生	256,555	101,101	357,656	28.3

(2009-10) VOLUME 24 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

	甲醫生	512,450	283,456	795,906	35.6
	丁醫生	<u>423,600</u>	<u>98,692</u>	<u>522,292</u>	<u>18.9</u>
		<u>1,642,605</u>	<u>945,094</u>	<u>2,587,699</u>	<u>36.5</u>
2003/04	乙醫生	450,000	479,828	929,828	51.6
	甲醫生	621,000	427,986	1,048,986	40.8
	丁醫生	<u>410,603</u>	<u>85,785</u>	<u>496,388</u>	<u>17.3</u>
		<u>1,481,603</u>	<u>993,599</u>	<u>2,475,202</u>	<u>40.1</u>
2004/05	乙醫生	450,000	454,650	904,650	50.3
	甲醫生	621,000	400,244	1,021,244	39.2
	丁醫生	<u>423,600</u>	<u>92,921</u>	<u>516,521</u>	<u>18.0</u>
		<u>1,494,600</u>	<u>947,815</u>	<u>2,442,415</u>	<u>38.8</u>
2005/06	乙醫生	450,000	437,734	887,734	49.3
	甲醫生	393,300	293,759	687,059	42.8
	戊醫生	246,573	110,837	357,410	31.0
	丁醫生	<u>423,600</u>	<u>94,950</u>	<u>518,550</u>	<u>18.3</u>
		<u>1,513,473</u>	<u>937,280</u>	<u>2,450,753</u>	<u>38.2</u>
2006/07	乙醫生	450,000	501,412	951,412	52.7
	戊醫生	615,000	275,758	890,758	31.0
	丁醫生	<u>423,600</u>	<u>103,289</u>	<u>526,889</u>	<u>19.6</u>
		<u>1,488,600</u>	<u>880,459</u>	<u>2,369,059</u>	<u>37.2</u>
總額：		<u>9,193,381</u>	<u>5,743,407</u>	<u>14,936,788</u>	<u>38.5</u>

17. 評稅主任完成對有關僱員的稅務審核，並向他們作出以下課稅年度的薪俸稅評稅或補加評稅：

納稅人	課稅年度
乙醫生	2001/02 至 2006/07
丙醫生	2001/02 及 2002/03
甲醫生	2001/02 至 2005/06
戊醫生	2005/06 及 2006/07
丁醫生	2001/02 至 2006/07

上述第16(a)段所述的附加報酬數額均包括在上述薪俸稅評稅或補加評稅之內。有關僱員沒有就上述薪俸稅評稅或補加評稅提出反對。

(2009-10) VOLUME 24 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

18. 上訴人在 2001/02 至 2006/07 課稅年度的僱主報稅表內，漏報了上述五名駐院醫生的附加薪酬款額共 5,743,407 元(見上述第16(a)段)，該等不正確的僱主報稅表導致稅務局少徵收薪俸稅稅款 1,053,373 元，詳情如下：

僱員	課稅年度	* 少報入息 元	稅款 元
乙醫生	2001/02 至 2006/07	2,830,481	519,102
丙醫生	2001/02 及 2002/03	375,346	63,808
甲醫生	2001/02 至 2005/06	1,561,760	290,974
戊醫生	2005/06 及 2006/07	386,595	70,334
丁醫生	2001/02 至 2006/07	<u>589,225</u>	<u>109,155</u>
		<u>5,743,407</u>	<u>1,053,373</u>

* 見上述第16(a)段

各課稅年度的少報入息與涉及稅款的款額如下：

課稅年度	** 就有關僱員少報的入息 元	少徵收稅款 元
2001/02	1,039,160	174,894
2002/03	945,094	160,665
2003/04	993,599	183,814
2004/05	947,815	189,297
2005/06	937,280	183,227
2006/07	<u>880,459</u>	<u>161,476</u>
	<u>5,743,407</u>	<u>1,053,373</u>

** 見上述第16(b)段

19. 上訴人沒有就上述有關 2001/02 至 2006/07 課稅年度相同的事實受到根據該條例第 80(2)條或第 82(1)條提出的檢控。

20. 局長於 2009 年 4 月 20 日根據該條例第 82A(4)條向上訴人發出通知書，告知上訴人她擬就上訴人提交申報不正確的僱主報稅表評定補加稅，而上訴人有權提交書面申述。

21. 上訴人於 2009 年 5 月 20 日提交書面申述，聲稱由於出錯(mistake and error)導致提交了不正確的僱主報稅表。

22. 局長經考慮上訴人的書面申述及有關情況後，於 2009 年 7 月 15 日根據該條例第 82A 條向上訴人發出 2001/02 至 2006/07 課稅年度補加稅評稅及繳納通知書，徵收補加稅款額如下：

<u>課稅年度</u>	<u>少徵收稅款</u>	<u>根據第 82A 條評 定的補加稅</u>	<u>補加稅為少徵收 稅款的百分率</u>
	元	元	%
2001/02	174,894	17,500	10.01
2002/03	160,665	16,000	9.96
2003/04	183,814	18,500	10.06
2004/05	189,297	19,000	10.04
2005/06	183,227	18,000	9.82
2006/07	<u>161,476</u>	<u>16,000</u>	9.91
	<u>* 1,053,373</u>	<u>105,000</u>	<u>9.97</u>

* 見上述第18段及註腳

23. 上訴人於 2009 年 8 月 14 日就補加稅評稅向委員會提出書面上訴。上訴人聲稱由於出錯(mistake and error)導致提交了不正確的僱主報稅表；而上訴人是一所屬公共性質的慈善機構，根據該條例第 88 條獲豁免繳稅。

有關條文

24. 第 2(1)條規定除文意另有所指外：

「‘稅’、‘稅款’、‘稅項’(tax)除在施行第 XII 及 XIII 部時另有所指外，指本條例所施加的任何稅項(包括根據第 XA 部徵收的暫繳薪俸稅、根據第 XB 部徵收的暫繳利得稅以及根據第 XC 部徵收的暫繳物業稅)，但不包括補加稅；而就第 XII 及 XIII 部而言，‘稅’、‘稅款’、‘稅項’(tax)一詞包括補加稅；」

25. 第 52 條規定：

(1) 局長可以書面向任何受僱於政府或任何公共機構的人員發出通知，規定該等人員在該通知書內註明的合理時間內，提交局長為施行本條例而規定須提交的由他們所管有的任何資料：

但任何該等人員均不會憑藉本條而有義務將其本人根據任何法例明文規定的義務而保密的資料披露。

(2) 當一份由評稅主任發出的書面通知對任何屬僱主的人作出規定時，該人須在該通知書內註明的合理時間內提交一份報稅表，而該份報稅表須載有屬於以下類別人士的姓名住址及該等人士在該通知書內所指明的期間內以現金或以其他方式支取的全部薪酬款額—

(a) 所有由其僱用而支取的薪酬超過評稅主任所定的最低數目的人；及

- (b) 任何由其僱用而被評稅主任指名的人。
- (3) 為本條的施行，任何公司的董事或從事管理任何公司的人，須被當作為受僱於該公司的人。
- (4) 任何人如屬僱主，而開始在香港僱用一名根據第Ⅲ部應課稅或相當可能應課稅的個人或任何已婚人士工作，則須在該項僱用開始日期後不遲於3個月，將此事以書面向局長發出通知，並在該通知書內註明該名個人的全名、地址、僱用開始日期及僱用條款。
- (5) 任何人如屬僱主，而停止或即將停止在香港僱用一名根據第Ⅲ部應課稅或相當可能應課稅的個人或任何已婚人士，則須不遲於該名個人停止在香港受僱前1個月，將此事以書面向局長發出通知，並在該通知書內註明該名個人的姓名、地址及預期的停止受僱日期：

但局長如認為合理，可接受在較短時間內發出的通知。

- (6) 任何根據第Ⅲ部應課稅的個人，如即將離開香港為期超過1個月，則其僱主須就該名個人的預期離開日期以書面向局長發出通知；該通知書須不遲於該預期離開日期前1個月發出：

但—

- (a) 局長如認為合理，可接受在較短時間內發出的通知；及
- (b) 本款不適用於在受僱期間須經常離開香港的個人。
- (7) 一名僱主如被第(6)款規定須將任何個人的預期離開香港日期以書面向局長發出通知，而該名個人是該名僱主已停止或即將停止在香港僱用的人，則該名僱主在發出通知的日期起計1個月期間內不得付給該名個人或為該名個人的利益而付出任何金錢或金錢等值(獲得局長以書面同意者，或按該名個人指示將有關金錢付給局長除外)；凡任何僱主沒有在上述期間內向該個人或為該個人的利益作出付款而被提起法律程序，其對本款的遵守，可構成免責辯護。
- (8) 即使第(4)及(5)款有相反的規定，如一名僱主有合理理由相信任何已婚人士或其配偶無須或相當可能無須根據第Ⅲ部課稅，則無須根據該兩款而就該名已婚人士發出通知。」

26. 該條例第 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。」

27. 該條例第 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。」

28. 該條例第 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 I 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。」

5,000 元是附表 5 第 I 部指明的款額的上限。

29. 第 XIV 部第 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或代任何合夥申報的資料，以致其提交的報稅表申報不確；或

(b) ...

(c) 在影響... 任何其他人... 的法律責任的事情或事物方面，提供不正確的資料...

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」。

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、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。」

32. 第 XV 部第 88 條規定：

「即使本條例載有相反規定，任何屬公共性質的慈善機構或慈善信託，均獲豁免並當作一直獲豁免繳稅：

但凡任何行業或業務是由任何該等機構或信託經營，而得自該行業或業務的利潤是純粹作慈善用途及其中大部分並非在香港以外地方使用，並符合以下規定，在此情況下，該等利潤方獲豁免並當作獲豁免繳稅—

(a) 該行業或業務是在實際貫徹該機構或信託明文規定的宗旨時經營的；或

(b) 與該行業或業務有關的工作主要是由某些人進行，而該機構或信託正是為該等人的利益而設立的。」

慈善機構被評定補加稅的法律責任

33. 立法局在 1969 年就該條例作出修訂，授權局長或副局長評定及徵收一種稱為補加稅的行政罰款²。

34. 1969 年的修訂亦同時對「稅」的定義作出修訂，清楚述明第 88 條的豁免並不包括補加稅。慈善機構同樣有被評定補加稅的法律責任。慈善機構並無不依時提交詳盡及正確稅務資料的特權。

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

35. 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。

36. 《基本法》第 107 及 108 條規定，特區：

² 詳情參閱D17/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 301 第 133-145 段

³ 參閱D26/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 549 第 34-47 段和 D17/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 301。

(2009-10) VOLUME 24 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (1) 參照原在香港實行的低稅政策⁴，自行立法規定稅種、稅率、稅收寬免和其他稅務事項。
- (2) 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。

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. 漏報或少報收入，假若被接受為正確會導致少徵收稅款。

39. 不依例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) 可能導致延遲稅收。

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

41. 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該條例第 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原可避免的補加評稅或修正評稅增加稅務局行政費用，對奉公守法的納稅人不公平。

42. 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。

43. 委員會處理漏報或少報收入或不依期提交報稅表罰款的原則⁵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。

⁴ 稅率由最低 10% - 最高 17.5%，該條例附表 1 和附表 8。

⁵ 例如 D16/07, (2007-08) IRBRD, vol 22, 454 第 125-129 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

44. 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。

45. 假如納稅人接受局長的決定，委員會不會亦無從干預。

46. 假如納稅人選擇行使上訴的權利，委員會必須貫徹執行其職能⁶ – 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’⁷。終審法院在 Shui On Credit Company Limited v CIR, FACV 1 of 2009 第 30 段指出委員會在處理根據第 68 條提出的上訴時的職能是重審事項。

⁶ Commissioner of Inland Revenue v Nina T H Wang [1993] 1 HKLR 7, 第 23 頁 Fuad 副庭長。

⁷ 該條例第 68(8)(a)條。

個案的實況

47. 上訴人連續 6 年少報受僱醫生的入息。少報佔正確報酬的百分比高達百分之 38.5。
48. 庫房因此連續 6 年少徵收稅款。
49. 醫生的報酬以自動轉帳和支票支付。如非管理層忽視法律責任，提交正確稅務資料應該是輕而易舉的事情。
50. 稅務局對上訴人填報有關課稅年度的僱主報稅表進行覆查時才發現上訴人連續 6 年違規。
51. 上訴人與稅務局通力合作及採取有效措施防止再違規都是寬減的因素。委員會希望上訴人的行政經理繼續盡一切應盡努力防止再違規。

結論

52. 考慮有關情況，委員會非但不認為 9.97% 屬過多，委員會認為罰款應該超過 50%。但考慮到局長將罰款釐定為 9.97%，委員會認為罰款應該增加到約 49.84%。

案件處置

53. 根據該條例第 82B(3) 條和第 68(8) 條，委員會將補加稅的評稅額由 105,000 元增加至 **525,000 元**。

<u>課稅年度</u>	<u>少徵收稅款</u>	<u>局長評定的 補加稅</u>	<u>委員會將補加稅 增加至</u>
	元	元	元
2001/02	174,894	17,500	87,500
2002/03	160,665	16,000	80,000
2003/04	183,814	18,500	92,500
2004/05	189,297	19,000	95,000
2005/06	183,227	18,000	90,000
2006/07	<u>161,476</u>	<u>16,000</u>	<u>80,010</u>
	<u>1,053,373</u>	<u>105,000</u>	<u>525,000</u>

54. 委員會認為本案浪費委員會及稅局資源，對奉公守法納稅人不公平。委員會命令上訴人繳付 **5,000 元** 作為委員會的訟費，該筆款項須加在經委員會增加後的補加稅一併追討。

(2009-10) VOLUME 24 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS