



香港大學法律學院及香港大學法律畢業生會合辦

法律畢業生講座系列

稅務上訴 - 實務與程序¹

引言

1. 稅務上訴委員會(委員會)是根據《稅務條例》(第 112 章)第 65 條設立的上訴委員會，負責聆訊及裁定稅務上訴。第 65(1)條規定委員會由 1 名主席、10 名副主席及不超過 150 名的其他成員組成²，主席及副主席須為曾受法律訓練及具有法律經驗人士，而所有成員均須由行政長官委任，任期為 3 年，但有資格可再獲委任。
2. 委員會的裁決上載在委員會的網頁³及在《稅務上訴案例》的刊物刊載。

¹ 郭慶偉資深大律師 (法律學士、法律專業證書課程、香港大學名譽大學院士) 及陳妙蘭律師 (法律學士、法律專業證書課程) 在 2012 年 12 月 5 日港大法律畢業生講座系列之「稅務上訴 - 實務與程序」的講座。

² 有關委員會的成員名單，請參閱委員會的網頁 - <http://www.info.gov.hk/bor/chi/chair.htm>

³ <http://www.info.gov.hk/bor/chi/decision.htm>

3. 稅務局出版的《釋義及執行指引第 6 號》⁴提供有關反對及上訴程序的指引。

物業稅，薪俸稅及利得稅

4. 第 5(1)條向座落於香港的土地及大廈的擁有人徵收物業稅。

5. 第 8(1)條規定來源自 -

- 任何有收益的職位或受僱工作；及
- 任何退休金；

而於香港產生或得自香港的入息徵收薪俸稅。

6. 第 14(1)條向在香港經營任何行業、專業或業務而產生或得自香港的利潤(售賣資本資產所得的利潤除外)徵收利得稅。

報稅，評稅，反對，上訴

7. 納稅人有責任就應課稅事項知會局長⁵。
8. 評稅主任向納稅人發出報稅表⁶。

⁴ http://www.ird.gov.hk/chi/pdf/c_dipn06.pdf

⁵第 51(2) 條。

⁶第 51(1) 條。

9. 納稅人遞交報稅表後，評稅主任可根據報稅表作出評稅⁷。如評稅主任不接受報稅表的內容或納稅人未有遞交報稅表，評稅主任則可作出估計評稅⁸。評稅主任亦可根據第 60(1)條進行評稅或作出進一步評稅。
10. 如納稅人不滿評稅結果，可根據第 64(1)條提出反對。局長或副局長或助理局長⁹(局長)會就有關反對作出決定。
11. 如局長沒有就該反對人可被評稅的款額與該人達成協議，則局長須在對該項反對作出決定後 1 個月內，以書面將其決定連同決定理由及所據事實的陳述，送交反對該項評稅的人，而該人則可按第 66 條的規定就該項決定而向稅務上訴委員會提出上訴¹⁰。

更正評稅額，上訴

12. 假如納稅人所呈交的報稅表或陳述書有錯誤或遺漏，或由於所評定的應評稅淨值額，應評稅入息額或利潤額或所徵收的稅額在計算上有算術錯誤或遺漏，納稅人可根據第 70A(1)條提出申請以更正有關評稅。

⁷第 59(2)(a)條。

⁸第 59(2)(b)條或第 59(3) 條。

⁹第 3A(1) 條。

¹⁰第 64(4)條。

13. 第 70A(1)條並不適用於所有錯誤或遺漏。錯誤(error)是指「因不知情或疏漏而造成；誤差」(something incorrectly done through ignorance or inadvertence; a mistake¹¹)。若刻意並經過思考而在 2 個或多個方案中選擇其一，但結果與期望有落差或不能達到預期的效果，這不算是該條所指的錯誤¹²。
14. 凡評稅主任拒絕按照第 70A(1)條作出更正，則須將其拒絕的決定以書面通知提出申請的人，而該人隨即享有反對權及上訴權，猶如該拒絕通知書是評稅通知書一樣¹³。

就補加稅提出上訴

15. 如納稅人無合理辯解而：
- (a) 漏報或少報條例規定其須代其本人或代任何其他人申報的資料，以致其提交的報稅表申報不確；或
 - (b) 在根據條例申索任何扣除或免稅額的有關方面，作出不正確的陳述；或

¹¹ 《Oxford English Dictionary》第 277 頁。

¹² *Extramoney Ltd 訴 CIR* [1997] HKLRD 387 第 395 至 396 頁。

¹³ 第 70A(2)條。

- (c) 在影響其本人(或任何其他人士)的繳稅法律責任的事情或事物方面，提供不正確的資料；或
- (d) 不遵照根據第 51(1)或(2A)條發給他的通知書內的規定辦理；或
- (e) 不遵照第 51(2)條辦理；

則局長或副局長可親自¹⁴評定補加稅作為罰款¹⁵。

16. 罰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；
或
- (ii) 因該人不遵照根據第 51(1)或(2A)條發出的通知書內的規定辦理或不遵照第 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。

17. 第 82A(4)條要求局長向納稅人發出通知書，內容包括指明他擬作出補加稅，並給予納稅人作出書面陳述的機會。

¹⁴ 第 82A(3)條。

¹⁵ 第 82A(1)條。

18. 納稅人可根據第 82B(1)條向委員會提出上訴。第(3)款訂明，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。

上訴通知書

19. 就局長的決定提出上訴須以書面向委員會書記(書記)發出上訴通知書，並附有：

- 局長的決定書副本連同；
- 決定理由與；
- 事實陳述書副本及；
- 一份上訴理由陳述書。¹⁶

如決定書包含附件，亦須一併提交附件副本。第 66(1) 條所指的「事實陳述書」是指決定書所列出的事實陳述，並非納稅人另行草擬的事實陳述¹⁷。

20. 補加稅上訴通知須以書面向書記提交，並附有：

¹⁶ 第 66(1) 條。

¹⁷ *Chow Kwong Fai 訴 CIR* [2005] 4 HKLRD 687 第 29 段。

- (i) 評稅通知書副本一份;
- (ii) 就該項評稅提出上訴的理由的陳述;
- (iii) 根據第 82A(4)條發出的擬評定補加稅通知書(如有發出)的副本一份; 及
- (iv) 根據第 82A(4)條作出的任何書面申述的副本一份¹⁸。

21. 上訴通知書並無指定格式，但應該：

- (a) 指明上訴所針對的評稅;
- (b) 清晰，簡潔扼要地列明上訴理由; 及
- (c) 列明納稅人要求委員會作出的決定。

逾期上訴

22. 法定上訴期限是在決定書¹⁹或補加稅評稅通知書²⁰送交納稅人後的 1 個月內。

23. 委員會如信納「上訴人是由於疾病、不在香港或其他合理原因而未
能按照第(1)(a)款規定發出上訴通知」，則可延長上訴期限²¹。

¹⁸ 第 82B(1) 條。

¹⁹ 第 66(1)條。

²⁰ 第 82B(1)條。

24. 上訴庭副庭長胡國興認為法例英文版 “prevent” 一字應理解為包含法例中文版「未能」 “unable to” 的意思²²。
25. 上訴庭法官張澤祐指出：
- 「如有合理因由，而上訴人因此沒有在法定期限內送交存檔上訴通知書，上訴人則符合此要求。在詮釋『未能(prevent)』的時候不必對其意思另加註解。如上訴人因為該合理因由而沒有送交存檔上訴通知書，那一定是該合理因由使上訴人『未能 (prevent)』遵守法定期限。」²³
26. 單方面的錯誤並非合理因由²⁴。
27. 委員會早前曾裁定，法例訂明要求附有的文件亦須在相同限期內提交。
28. 委員會有案例裁定，如逾期提交法例訂明要求附有的文件，委員會並無司法管轄權作出延期。
29. 委員會亦有案例(包括 D16/07²⁵)裁定委員會有司法管轄權批准延期。

²¹第 66(1A) 及第 82B(1A) 條。

²² *Chow Kwong Fai 訴 CIR* [2005] 4 HKLRD 687 第 20 段。

²³ *Chow Kwong Fai 訴 CIR* [2005] 4 HKLRD 687 第 46 段。

²⁴ *Chow Kwong Fai 訴 CIR* [2005] 4 HKLRD 687 第 34 及 45 段。

30. 如上訴表面上是逾期，委員會將首先進行聆訊決定：

- 有關上訴是否確實逾期;
- 如確實逾期，委員會有沒有權作出延期;及
- 如有權作出延期，是否批准逾期上訴。

聆訊小組可決定在聆訊逾期上訴時同時或較後時間就本身上訴個案的是非曲直進行聆訊。

上訴理由

31. 在撰寫上訴理由時，須注意：

- (1) 委員會在處理根據第 68 條提出的上訴時的職能是重新考慮、重審個案²⁶。委員會要決定的，是上訴所針對的評稅額是否過多或不正確，並非局長提出的原因是否有錯。
- (2) 上訴人承擔證明上訴所針對的評稅額過多或不正確的舉證責任²⁷。

²⁵ (2007 - 08) 22 IRBRD 454。

²⁶ *CIR 訴 The Board of Review, ex parte Herald International Ltd* [1964] HKLR 224 第 237 頁; *Cheung Wah Keung 訴 CIR* [2002] 3 HKLRD 773 第 43 段。 *Shui On Credit Company Limited v Commissioner of Inland Revenue* (2009) 12 HKCFAR 39 第 29-30 段。

- (3) 委員會必須貫徹執行其職能「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。

32. 上訴理由應清晰及簡潔扼要；並把上訴須要處理的法律觀點及事實問題列出。

33. 在反對補加稅評稅的上訴中，上訴人可爭辯²⁹ —

- (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。

34. 實際上，局長會根據第 70 條在物業稅、薪俸稅或利得稅的評稅成為最終評稅後才展開行政處罰程序。因此，如果在懲罰稅上訴中挑戰物業稅、薪俸稅或利得稅的金額，結果可能會是徒然。

²⁷第 68(4) 條; *Mok Tsze Fung 訴 CIR* [1962] HKLR 258 第 281 頁; *All Best Wishes Limited 訴 CIR* (1992) 3 HKTC 750 第 772 頁。

²⁸ *CIR 訴 Nina T. H. Wang* [1993] 1 HKLR 7 第 23 頁。 *Shui On Credit Company Limited v Commissioner of Inland Revenue* (2009) 12 HKCFAR 39 第 29-30 段。

²⁹ 第 82B(2)條。

35. 納稅人受上訴理由所約束。上訴理由限制了可向委員會提出的證據³⁰。除非獲得委員會根據第 66(3)條的許可，否則納稅人只可依照原有上訴理由進行上訴³¹。
36. 如要向委員會申請修改上訴理由，有關申請必須是「公平，正視和明確」，並應盡快以書面通知書記³²。

書記的確認及查詢

37. 在收到上訴通知書後不久，書記將以書面確認收妥上訴通知書，並要求上訴人提供下列資料：
- (1) 預計聆訊時間(以 2 小時一節計算);
 - (2) 代表律師(如有)的名稱;
 - (3) 證人(如有)的身份;
 - (4) 首選的聆訊語言；及
 - (5) 口頭證供的語言或方言。

³⁰ 第 68(7)條。

³¹ *China Map Limited v CIR* (2008) 11 HKCFAR 486 第 9-10 段。

³² *China Map Limited v CIR* (2008) 11 HKCFAR 486 第 9-10 段。

38. 上訴人在估計聆訊時間時應緊記稅務上訴要處理的事項多數涉及事實問題，而上訴人負有舉證責任。上訴人應負責任地作出最合適的估計，當中必須包括作出口頭證供，翻譯，開案陳詞及結案陳詞的時間。
39. 聆訊語言未必與證人使用的語言或方言相同。證人可選擇使用聆訊語言以外的語言或方言作證。如聆訊小組在考慮案件所有情況後，認為納稅人所選擇的聆訊語言並不合適，聆訊小組仍保留酌情決定權就聆訊語言作最終決定。例如大部份涉及的文件內容都是英文，則英語可能是較為合適的聆訊語言，但證人仍可使用其選擇的語言或方言作證。上訴人應通知書記口頭證供的語言或方言，以便書記預早安排傳譯。
40. 書記會訂定聆訊日期。如上訴人或局長對聆訊日期或時間有要求或意見應在此階段通知書記。
41. 每節聆訊約為 2 小時。聆訊可定於上午、下午或黃昏(下午 5 時 15 分至 7 時 15 分)進行。
42. 書記處逢星期六及公眾假期休息。

43. 有關天氣惡劣時之聆訊安排 - 參閱委員會網頁³³。

雙方同意的事實陳述書

44. 委員會期望雙方達成共識，對沒有爭議的事實達成協議。

45. 雙方同意的事實陳述書能協助委員會集中處理真正的爭議。

46. 未經同意的事實須由有舉證責任一方舉證。

47. 事實陳述書應清晰及簡潔扼要，避免不必要及冗長地引述文件內容。

聆訊通知書及聆訊指示

48. 書記會給予雙方聆訊通知書及提交聆訊文件冊的指示。

49. 如局長認為第 61A 條適用的話，局長須向上訴人提供下列事項的詳情：

- (a) 稅項利益;
- (b) 該項交易;及
- (c) 具主要目的的人士³⁴。

³³ <http://www.info.gov.hk/bor/chi/pdf/weather.pdf>

³⁴ 這是終審法院於 *Ngai Lik Electronics Co. Ltd v CIR* (2009-10) 24 IRBRD 326 一案的第 137 及 138 段所作的指示。

聆訊文件冊，證人陳述書及開案陳詞

50. 書記會將連同上訴通知書一并提交的文件的副本編入 “B1” 文件冊。

51. 司法機構的第 4.1³⁵ 及 5.4³⁶ 實務指示的規定可協助雙方預備聆訊文件冊³⁷：

- (a) 在預備聆訊文件冊時，雙方均應避免重複。
- (b) 文件冊必須備有索引，以列出每一份文件的標題和頁碼。
- (c) 為文件冊編上頁碼時，不應僅就每份文件編配一個號碼，而須順序為每一頁編上個別的頁碼，並以文件冊開首之頁為第一頁，連續編配至最後一頁。製備文件冊時必須小心，以避免事後需要在頁與頁之間加插遺漏了的文件。
- (d) 如果文件的數量多至不能全部載入單一個文件夾或文件冊，每一個文件夾或文件冊都應以一個英文字母為標記，而內裡文件的頁碼編排方式，應由一個文件冊的結尾接續順序到下一個文

³⁵<http://legalref.judiciary.gov.hk/lrs/common/pd/pdcontent.jsp?pdn=PD4.1.htm&lang=CH>

³⁶<http://legalref.judiciary.gov.hk/lrs/common/pd/pdcontent.jsp?pdn=PD5.4.htm&lang=CH>

³⁷在 D10/06(2006-07) 21 IRBRD 177 這個案，文件副本超過 500 頁，委員會認為該些文件須放進文件冊並須編號(第 52-62 段)。

件冊；所以，文件冊 B 及隨後的文件冊內文件的頁碼，不應從頭由第一頁開始。

- (e) 所有文件須以拉杆拱形活頁文件夾或環型活頁文件夾釘裝。拉杆拱形活頁文件夾和環型活頁文件夾切忌放進過多的文件（絕不應超過 250 頁），並須小心確保活頁文件夾內金屬環能夠緊密 相扣，以方便翻閱。如每套文件冊需用上超過一個文件夾，應在書脊加上清楚標籤（例如文件冊 A、文件冊 B 等）。
- (f) 所有文件必須清晰可讀，尤其須小心確保每一頁都沒有因經過複印的過程而被刪去頁邊的資料，又或因釘裝而使內容難以辨讀。如果某些文件根本無法印備足夠的副本，又或某些手稿文件難以辨讀，則應以打字方式製備文件副本，然後加插於文件冊中適當的位置。

52. 應預備一套清晰文件冊供證人作供時使用。

53. 證人陳述書須在聆訊前送達對方。一般而言，證人陳述書應只包含該證人個人所知的事實³⁸。雖然不得以證據屬傳聞證據為理由而豁除該證據，但其分量則另當別論。
54. 證人陳述書的內容的詳細程度應如同證人在審訊中給予口頭回答作供一樣詳盡³⁹。
55. 上訴人應考慮於聆訊前預先向委員會提供一份書面開案陳詞，以協助聆訊小組掌握爭議點及閱讀文件冊。在合適情況下，委員會會就個別個案指示納稅人於限定日期前提交書面開案陳詞。

申請押後聆訊

56. 申請押後聆訊的一方須盡早以書面通知書記，提供具有說服力的理由及額外資料或支持文件。申請人須將一份副本送達對方。
57. 對方應盡快就申請作出回應，以便聆訊小組主席迅速處理該申請。

上訴聆訊

58. 在聆訊上訴前任何時間:

³⁸ 參考 Hong Kong Civil Procedures 2013, Volume 1, paragraphs 38/2A/3 及 38/2A/6。

³⁹ *Ng Kam Chun, Stephen (trading as Chun Mou Estate Agency Company) 訴 Chan Wai Hing, Janet and others* [1994] 2 HKLR 89 第 90 頁

- (1) 上訴人可藉致予書記的書面通知，將上訴撤回⁴⁰;
- (2) 上訴人與局長可就上訴人可被評稅的款額達成和解。和解書須呈交委員會供委員會批註。如委員會不批註根據第 68(1A)(b) 款達成的和解，有關的上訴須由委員會聆訊⁴¹。

59. 委員會如信納任何上訴人在編定的上訴聆訊日期將會在或正在香港境外，及相當可能不會在該日以後委員會認為合理的一段期間內在 香港，則在該上訴人藉致委員會書記的書面通知作出申請而由該書記在編定的上訴聆訊日期最少 7 天前接獲該通知時，委員會可在該上訴人或其獲授權代表缺席的情況下聆訊該項上訴。

60. 聆訊由委員會主席或副主席主持，而聆訊或會議的法定人數為三人⁴²。法定人數的要求不適用於呈述案件程序⁴³。

61. 納稅人可自行或由其獲授權代表出席聆訊⁴⁴。

62. 局長由評稅主任或律師代表。

⁴⁰ 第 68(1A)(a)條。

⁴¹ 第 68(1A)(b), (1B),(1C)及(1D)條。

⁴² 第 65(4)條。

⁴³ *CIR v Kwok Sui Tong* [1978] HKLR 26 一案的第 33 頁。

⁴⁴ 代表不需具任何專業資格。

63. 所有上訴均須閉門聆訊⁴⁵。聆訊會被錄音。以英語進行的聆訊會有速記紀錄。

64. 聆訊沒有既定程序。除第 66(3)條的條文另有規定外，委員會在聆訊上訴時，可接納或不接納提出的任何口頭或書面證據，《證據條例》(第 8 章)中與證據的可接納性有關的規定並不適用⁴⁶。

委員會的決定

65. 委員會以書面作出裁決⁴⁷。

66. 除了就某法律問題以呈述案件取得原訟法庭的意見外，委員會的決定為最終決定⁴⁸。

以呈述案件向原訟法庭提出的上訴

67. 呈述案件的申請人須列明恰當的法律問題由原訟法庭考慮⁴⁹：

⁴⁵第 68(5)條。

⁴⁶第 68(7)條。

⁴⁷委員會甚少以口述形式作出裁決。

⁴⁸第 69(1)條。

⁴⁹ *Commissioner of Inland Revenue v Inland Revenue Board of Review and another* [1989] 2 HKLR 40 一案的第 57 頁 Justice Barnett 的判詞，此案被稱為 “the *Aspiration case*”。

- (1) 列明恰當的法律問題是呈述案件的先決條件⁵⁰，責任在申請人，而不是委員會。當中的原因非常明顯：案件雙方比起任何人更清楚他們想在上訴中提出哪些論點⁵¹。
- (2) 問題須清晰及扼要。不應過於廣泛⁵²。
- (3) 申請人不應依藉不精確或含糊的法律問題⁵³。

68. 當挑戰委員會的結論時，正確的問題並非問該裁決是否真確及唯一合理結論。正確的問題是：

- (1) 委員會可否作出這樣的結論；或
- (2) 真確及唯一合理的結論是否與委員會的結論有衝突⁵⁴。

69. 問題必須明確、扼要，以及盡可能中立⁵⁵。將上訴理由轉為問題並不代表該問題是恰當的法律問題。

⁵⁰ 第 47 頁。

⁵¹ *The Aspiration* case 第 48 及 51 頁。

⁵² 第 48 頁。

⁵³ 第 50 頁。

⁵⁴ 見 *Lee Yee Shing v CIR* (2008) 11 HKCFAR 6 一案的第 1-5 及 44 段；見 *Kim Eng Securities (Hong Kong) Ltd v CIR* (2007) 10 HKCFAR 213 一案的第 55 段，當中引述了 *Kwong Mile Services Ltd v CIR* (2004) 7 HKCFAR 275 一案的第 288D-E 及 291J-292B 頁，及 *Edwards (Inspector of Taxes) v Bairstow & Another* [1956] AC 14 一案的第 36 頁。

70. 委員會在有專業代表的個案一般做法⁵⁶是要求申請人草擬呈述案件，及要求雙方就問題的恰當性及呈述案件草擬的內容提出意見及陳詞。雙方應盡力就草擬的內容達成協議，及如適當的話，要求委員會採納其草擬⁵⁷。

「越級上訴」

71. 第 67 條規定各方可透過協議，略過委員會，直接上訴至原訟法庭。此事宜由雙方全權決定。若雙方根據此條例作出協議，委員會在此事上沒有酌情決定權，必須把上訴移送至原訟法庭。
72. 第 67 條所容許的越級上訴可能不適用於補加稅上訴。
- (1) 首先，第 67(1)條規定的上訴局限於「已根據第 66 條向委員會發出上訴通知書」。補加稅的上訴是根據第 82B(1)條向委員會發出上訴通知書。
- (2) 第 82B(3)條規定:

⁵⁵ 見 *Same Fast Limited v Inland Revenue Board of Review* (2007-08) 22 IRBR 321 一案的第 6 及 9 段及第 327-356 頁，當中提及對呈述案件而言何為冗長、爭議性的、難明的、整體上令人尷尬的、言辭過多的、長篇大論的及不合適的問題。

⁵⁶ 見 D76/06 (2007-08) 22 IRBRD 12 一案的第 28-32 段，該些案件說明了委員會的一般做法。

⁵⁷ 委員會的一般做法經法庭認可及批准。

「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」

並不包括第 67 條。

73. 第 69 條規定任何一方可在獲得上訴法庭許可的情況下，由委員會直接上訴至上訴法庭⁵⁸。

⁵⁸ 例如： *Kim Eng Securities (Hong Kong) Ltd v CIR* (2007) 10 HKCFAR 213 一案的第 10 段。