

# 立法會

## *Legislative Council*

立法會LS16/09-10號文件

### 《2009年稅務(修訂)(第3號)條例草案》委員會的文件

#### 背景

在2009年11月12日舉行的法案委員會會議上，一名委員要求法案委員會的法律顧問研究以下事項：倘若把主管當局在根據《稅務條例》(第112章)擬議第49(1A)條有效的避免雙重課稅安排下所提出的披露稅務資料要求<sup>1</sup>(下稱"披露要求")中須涵蓋的資料列明於——

- (a) 主體法例(如新加坡的《所得稅法令(信息交換)》(Income Tax (Exchange of Information) Act)第八附表)；<sup>2</sup> 或
- (b) 附屬法例；或
- (c) 稅務條例釋義及執行指引(下稱"釋義及執行指引")，

為尋求法律補救的納稅人提供的保障程度會否相同。

#### 在主體法例列明披露要求的資料

2. 法規可向行政當局施加在若干情況下行事的責任。舉例來說，根據主體法例，倘若索取資料一方提供指明資料，稅務局局長便須遵照披露要求行事。行政當局若未能妥善履行其法定責任，例如稅務局局長在披露要求未有包含若干指明資料的情況下仍然應允該項要求，則法規可授予個別人士(即感到受屈的人)相應的權利。然而，倘若主體法例並無條文訂明行政當局未能履行法定責任的補救方法，則感到受屈的人可尋求司法覆核，藉此推翻稅務局局長的決定，以及迫使稅務局局長根據主體法例履行其責任。一般的原則是法規可向行政當局施加作出某些指明行為的責

<sup>1</sup> CB(1)106/09-10(02)號文件附件C的附錄。

<sup>2</sup> 《所得稅法令(信息交換)》第105D條訂明，在訂明安排下的主管當局可根據該項安排的資料交換條文向主計局索取任何人的稅務狀況資料。除非主計局另行許可，否則有關要求必須述明該法令第八附表訂明的資料。第八附表列明根據第105D條提出的索取資料要求須述明的資料。

任。如未能作出該等行為，即屬違法，可透過司法覆核作出補救，法庭通常會發出履行義務令，命令行政當局履行其責任。<sup>3</sup> 在若干情況下，未能履行法定責任若造成損害，亦會招致民事法律責任。<sup>4</sup>

3. 由於主體法例及附屬法例均具有法律效力，上述適用於法規的原則同樣適用於附屬法例。因此，似乎無論是在主體法例還是在附屬法例列明披露要求的資料，均可為感到受屈的人提供相同的保障。倘若稅務局局長在應允披露要求前，並無確定該項要求所載述的資料包含附屬法例列明的指明資料，而該附屬法例亦無提供追索權，則稅務局局長的決定將受司法覆核約束。

## 在釋義及執行指引列明披露要求的資料

### 釋義及執行指引的地位

4. 稅務局局長曾發出多份釋義及執行指引，解釋稅務局對於與利得稅及薪俸稅等事宜有關的稅例的釋義及執行。釋義及執行指引刊登於稅務局網站。《稅務條例》並無提及釋義及執行指引的法律地位。

5. 除 金橋(香港)有限公司 訴 稅務局局長(HCAL 61/2009)一案曾經提及釋義及執行指引外，該指引似乎從未在司法覆核中受到質疑。

### 金橋(香港)有限公司 訴 稅務局局長

6. 金橋投訴稅務局就該公司作出的2002-2003年度利得稅評稅不正確。稅務局局長仍在考慮金橋就評稅作出的反對。與此同時，稅務局局長行使《稅務條例》第71(2)條賦予她的酌情權，命令金橋在2009年5月19日或之前就補加評稅購買價值4,144,056元的儲稅券，作為緩繳同等金額稅款的條件。金橋針對稅務局局長要求它購買儲稅券的決定尋求申請司法覆核的許可。

7. 金橋的代表律師爭辯的論點之一，是稅務局局長要求金橋購買儲稅券屬於濫用權力。法庭對於此論點提出以下意見：《稅務條例》第71(2)條訂明，納稅人即使就評稅作出反對或上訴，"仍

<sup>3</sup> 請參閱 Clive Lewis, *Judicial Remedies in Public Law*, 2<sup>nd</sup> edition (Sweet & Maxwell 2000)第143頁，以及A.W. Bradley and K. D. Ewing, *Constitutional and Administrative Law*, 14<sup>th</sup> edition (Longman 2007)第738頁。曾有發出履行義務令的例子，例如命令地方當局向大學講師支薪：*R. v. Liverpool City Council, ex p. Coade, The Times*, 1986年10月10日。

<sup>4</sup> *Halsbury's Laws of Hong Kong* (Butterworths 1995) Vol 1, 10.180.

須繳稅”。不過，稅務局局長在該條文下保有可命令無條件或有條件緩繳稅款的酌情權，金橋因而有責任提出可否無條件緩繳稅款的要求，以供稅務局局長考慮。然而，金橋在發出司法覆核的申請通知書前並無提出這項要求。因此，既然金橋沒有提出具體申請並附上合適的證據以作支持，稅務局局長就緩繳稅款一事所作的決定便難以被視為有錯。

8. 在判案書第27段，法庭提出以下觀點 ——

“稅務局局長就緩繳稅款一事作出決定時，曾參考稅務條例釋義及執行指引第6號(下稱“釋義及執行指引第6號”)。儘管金橋的司法覆核通知書並無提及有關的投訴，但何先生(Mr. HO)認為這樣依據釋義及執行指引第6號屬錯誤或不合理。<sup>5</sup>”

9. 法庭察悉，稅務局局長認為金橋就稅款提出的反對有可能獲得接納。在這種情況下，稅務局局長一方面按照釋義及執行指引第6號行事，另一方面考慮到金橋沒有財政困難，因而發出有條件緩繳稅款的命令。法庭認為此做法並無不妥。

合理期望

10. 在金橋一案中，釋義及執行指引在涉及司法覆核的情況下所具有的法律地位並無在法庭席前作全面辯論。儘管如此，根據行政法，任何人均可對獲得行政當局以某種方式對待存有合理期望，即使他在私法下並無法律權利可獲得該等對待。<sup>6</sup> 合理期望的存在可給予感到受屈的人立足點，以尋求申請司法覆核的許可。<sup>7</sup> 期望可源自 ——

(a) 明示的許諾或陳述；或

---

<sup>5</sup> 釋義及執行指引第6號第9段訂明稅務局局長就無條件暫緩繳稅、不許暫緩繳稅和購買儲稅券所採取的政策。就購買儲稅券而言，稅務局局長如信納購買儲稅券會對納稅人造成財政困難，可接納以銀行承諾代替儲稅券。在司法覆核開始後，稅務局局長曾表示她準備接納以銀行承諾代替儲稅券。然而，金橋拒絕接納這項建議，其中一個主要原因是取得銀行承諾須每年向銀行繳付1.5%的費用。不過，由於金橋在發出司法覆核通知書時並無提及稅務局局長是否願意接納銀行承諾，在金橋並無為此尋求許可和法庭亦無為此給予許可的情況下，法庭拒絕把局長的立場當作須受司法覆核約束的決定。

<sup>6</sup> 請參閱 *O'Reilly v. Mackman* [1983] 2 AC 237 at 275。

<sup>7</sup> 在 *AG v. Ng Yuen Shiu* [1983] 2 ALL ER 346 一案中，樞密院認為，政府曾經承諾每宗非法入境者個案均會根據個別個案的案情作出處理，此承諾構成獲得聆訊的合理期望。樞密院發出移審令，推翻針對答辯人作為非法入境者而發出的遣送離境令，因為當局向答辯人發出遣送離境令前並無聆訊其個案。

- (b) 建基於過往的行動或決策者慣常行為的既定做法所暗示的陳述。<sup>8</sup>

11. 由於稅務局局長把釋義及執行指引刊登於稅務局網站，以告知納稅人在披露要求中須述明哪些資料，或可據此辯稱釋義及執行指引可作為支持存有合理期望的理據。因此，如釋義及執行指引列明披露要求的資料，而該指引是稅務局局長就她會在甚麼情況下應允披露要求所作的明示陳述這種看法獲得接納，即可以此爭辯合理期望因而產生。根據案例法，倘若稅務局局長未有遵守釋義及執行指引，感到受屈的人似乎可以此為理由透過司法覆核尋求濟助。

#### 就披露要求給予納稅人的保障

12. 假設釋義及執行指引令納稅人產生合理期望，認為稅務局局長將遵守該指引，則在釋義及執行指引列明在披露要求中須述明的資料，相較於在主體法例或附屬法例列明相同事項，可能會引致下列問題：

- (a) 首先，期望不會永遠存在，可能會自然消失或被取消。部門的通函內容如有更改，只要妥善作出通知(但無須親身或向任何特定人士作出通知)，便將成為明示的撤銷陳述。相較之下，若在主體法例列明披露要求的資料，任何改動將須透過向立法會提交修訂法案方能生效；若在附屬法例列明有關資料，則任何改動將須受立法會的先訂立後審議或先審議後訂立的程序約束。
- (b) 其次，假設感到受屈的人可提述釋義及執行指引，並以合理期望為理由就稅務局局長的決定尋求司法覆核，法庭會作出何種決定將難以預測，因為這方面的法律尚有不明確之處。在*R. v. North Devon Health Authority, ex p Coughlam* [2001] QB213一案中，法庭裁定，聲稱當局的決定應被推翻的人或謀求當局拒絕給予的實質利益的人，可在司法覆核中援引合理期望這個概念。這項判決帶來兩方面的突破：(i)它裁定合理期望容許法庭授出申索人正在謀求的實質利益(而不單是程序上的補救)；(ii)它亦裁定法庭必須作出權衡，考慮經修訂的政策對申索人是否"公平"，而不單是考慮該政策是否符合"溫斯伯里的不合理性測

---

<sup>8</sup> 請參閱Woolf, Jowell and Le Sueur, *De Smith's Judicial Review*, 6<sup>th</sup> edition (Sweet & Maxwell 2007)第615至617頁。

試 "(Wednesbury test of unreasonableness) 準則。<sup>9</sup> Coughlam一案的裁決受到歡迎，但帶出了法庭應如何平衡個人期望與官方機構按公眾利益行事的需要這道難題。

## 結論

13. 不論是在主體法例還是附屬法例列明披露要求的資料，為感到受屈的人提供的保障大致相若。感到受屈的人可尋求法例訂明的濟助。倘若法例中並無訂立有關追索權的條文，感到受屈的人可就稅務局局長的決定尋求司法覆核。

14. 如在釋義及執行指引中列明披露要求的資料，感到受屈的人必須在司法覆核中向法庭證明釋義及執行指引可作為支持存有合理期望的理據。該人若能證明這一點，法庭便須面對如何在個人期望與官方機構按公眾利益行事的需要之間作出平衡的難題。最後，釋義及執行指引可以行政方式修改，但主體或附屬法例的修訂則受立法程序約束。

立法會秘書處  
助理法律顧問  
林秉文  
2009年11月24日

---

<sup>9</sup> 法庭只有在當局得出的結論"十分不合理，是任何合理的當局均絕不可能得出這種結論"的情況下，才可以不合理為理由推翻有關決定：*Associated Provincial Picture Houses Ltd v. Wednesbury Corporation* [1983] QB 962。