

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Case No. D94/02

Profits tax – whether the gains arising from the disposal of property were liable for profits tax – whether expenses should be allowed – sections 14(1) and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance. [Decision in Chinese]

Panel: Anthony Ho Yiu Wah (chairman), Kenneth Leung Kai Cheong and Liu Ling Hong.

Date of hearing: 9 August 2002.

Date of decision: 29 November 2002.

The appellants, Madam A and Mr B, purchased Property 1 in August 1996 and sold it in June 1997 with a gain. The assessor was of the view that the gains made by the appellants from the sale of Property 1 were trading profits chargeable to profits tax.

Having considered the documents supplied by the appellants for the purpose of this appeal, the Revenue took the view that the appellants did not tender credible evidence in support of the renovation expenses claimed and applied to the Board to have the assessable profits adjusted accordingly.

The grounds of appeal of the appellants were as follows:

- (a) Property 1 was originally intended for their use as a holiday dwelling and was sold later as such usage was abandoned.
- (b) The appellants applied the sale proceeds from Property 1 to the purchase of Property 2 of Mr B for the purpose of investment and rental income.
- (c) The appellants were property investors and not property traders.

At the material times, Mr B was studying in Australia. Between 1 April 1996 and 31 March 1998 Mr B was in Hong Kong for 73 days.

The sale and purchase as well as mortgage of Property 1 and the purchase and renting of Property 2 were executed by Madam A acting as the attorney of Mr B.

At the appeal hearing, Madam A gave sworn evidence and was cross-examined by the Revenue.

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Held:

1. The Board had to decide if the appellants had successfully discharged the burden of proving their intention in the purchase of Property 1 was for their own use as residence or holiday dwelling. The Board held that the credibility of Madam A's testimony regarding the intention at the time of acquisition of Property 1 was very low.
2. According to the dates of the provisional agreements for sale and purchase for the two properties, the purchase money for Property 2 could not have come from the sale proceeds of Property 1.
3. Whether a taxpayer has to be charged with profits tax on gains from the disposition of a property depends on whether the taxpayer, at the time of the purchase of such a property, had the intention of making a profit from its sale. Whether the taxpayer has previously or subsequently been accepted as a long term investor in relation to the disposition of other properties is irrelevant to the particular transaction in question.
4. Documents produced by the appellants in respect of the renovation expenses claimed had many inconsistencies. The appellants failed to provide any bank statements or records to prove that the said expenses had been made. The Board disallowed the deduction claimed. Further, since Madam A had been the attorney of Mr B, the expense on air fare for Mr B to return to Hong Kong was personal in nature and was therefore disallowed.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

Simmons v IRC [1980] 1 WLR 1196

All Best Wishes Ltd v Commissioner of Inland Revenue 3 HKTC 750

Leung Wing Chi for the Commissioner of Inland Revenue.

Lau Kam Cheuk of Messrs S Y Leung & Co, Certified Public Accountants, for the taxpayers.

案件編號 D94/02

利得稅 – 買賣物業的盈餘應否課稅 – 有關費用的扣減 – 《稅務條例》第14(1)及68(4)條

委員會：何耀華（主席）、梁繼昌及廖凌康

聆訊日期：2002年8月9日

裁決日期：2002年11月29日

上訴人甲女士與乙先生於1996年8月購入物業一，並於1997年6月將之出售而獲得盈餘。評稅主任認為上訴人買賣物業一屬生意性質的投機活動，有關利潤應課繳利得稅。

處理此上訴的稅務局代表在審閱過有關文件後，認為上訴人沒有就扣減物業一裝修費一事提供可信的證據，因此要求委員會修訂有關的應評稅利潤。

上訴人的上訴理由如下：

- (a) 上訴人購買物業一本作渡假屋之用，後來放棄此用途，故將之出售。
- (b) 上訴人把出售物業一所得之金錢轉投於其中一位上訴人（乙先生）的物業二作投資及收租用途。
- (c) 兩位上訴人都是物業投資者，不是物業買賣者。

在相關時候，乙先生正在澳洲接受教育。在1996年4月1日至1998年3月31日期間，乙先生曾在香港逗留了73天。

物業一的買賣、抵押及物業二的購買及租賃事宜都是由甲女士以乙先生的授權人身份進行。

在上訴聆訊時，甲女士選擇在宣誓後作供，並接受稅務局代表的盤問。

裁決：

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

1. 委員會要判斷究竟上訴人是否成功地舉證了他們當日購入物業一時抱著購入自住或購入作為自用渡假屋的意圖。委員會認為甲女士對於當日購入物業一的意圖所作的聲稱的可信性甚低。
2. 根據物業一及物業二的臨時買賣合約的日期，購買物業二的資金不可能是源於出售物業一所得的收益。
3. 一名納稅人是否需要就某項物業買賣中所得的盈餘納稅，關鍵在於該納稅人在購入該項物業時有沒有將之轉售圖利的意圖。該名納稅人在該宗交易前後的其他物業買賣中是否曾被接納為長線投資者一事與該宗交易無關。
4. 上訴人就有關裝修費支出所提交的文件疑點甚多。上訴人未能提交銀行記錄證實有關裝修費的支出。委員會認為上訴人不得在計算買賣物業一的應評稅利潤時扣減該等支出。此外，由於甲女士已持有乙先生的授權書，故乙先生的回港機票純屬私人開支，與買賣物業一無關。因此，委員會認為上訴人不得扣減乙先生的回港機票費用。

上訴駁回。

參考案例：

Simmons v IRC [1980] 1 WLR 1196

All Best Wishes Ltd v Commissioner of Inland Revenue 3 HKTC 750

梁詠慈代表稅務局局長出席聆訊。

梁少燕會計師行的劉錦焯代表納稅人出席聆訊。

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

裁決書：

背景

1. 甲女士及乙先生（以下合稱「上訴人」）於1996年8月購入位於新界的物業一，並於1997年6月出售該物業。評稅主任認為上訴人買賣物業一屬生意性質的投機活動，並向上訴人作出下列估計利得稅評稅：

| | |
|-------|----------------|
| | 元 |
| 應評稅利潤 | <u>700,000</u> |
| 應繳稅款 | <u>105,000</u> |

2. 上訴人反對以上評稅，並稱物業一是購作乙先生居住之用，所賺得的款項不應徵收利得稅。

3. 在考慮過上訴人的反對通知書後，稅務局局長於2002年4月25日發出決定書，拒絕接受上訴人購樓自住的理由，但按上訴人提供的資料，把原先估計的700,000元應評稅利潤減少為347,484元。

4. 上訴人反對稅務局局長的決定並提出上訴。上訴人的上訴理由如下：

- (a) 上訴人購買物業一作為渡假屋，後來放棄此用途，故將之出售。
- (b) 上訴人把出售物業一所得之金錢轉投於其中一位上訴人（乙先生）的物業二作投資及收租用途。
- (c) 兩位上訴人都是物業投資者，不是物業買賣者。

5. 處理此上訴的稅務局代表在審閱過有關文件後，認為上訴人沒有就扣減物業一裝修費253,900元一事提供可信的證據，因此要求本委員會駁回上訴，並修訂有關的應評稅利潤至601,384元。

6. 在上訴聆訊時，其中一位上訴人（甲女士）選擇在宣誓後作供，並接受稅務局代表的盤問。

案情事實

7. 委員會從甲女士的證供及雙方呈交的文件得悉以下事實。

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

8. 甲女士有兩名兒子。甲女士的住址是位於九龍的物業三。在1996/97課稅年度期間，甲女士的兩名兒子同在澳洲接受教育。其幼子已回港，現正在香港一大學攻讀法律；其長子（即上訴人之一的乙先生）仍在澳洲，攻讀博士學位。

9. 甲女士是一位中醫，經營藥行丙。

10. 甲女士所經營的藥行丙於1996年10月11日獲銀行丁給予下列信貸：

(a) 透支額592,000元；及

(b) 貸款額900,000元。

11. 甲女士在報稅表內聲稱她所經營的藥行丙於1996/97課稅年度的應評稅利潤為28,372元。

12. 在有關的課稅年度期間，甲女士與乙先生曾擁有下列物業：

| 物業地點 | 擁有人 | 購買 | | 出售 | |
|------|-------------|---------|---|---------|--|
| | | 臨時合約日期# | 正式合約日期* | 臨時合約日期# | 正式合約日期* |
| | | 轉讓契約日期 | 買價 | 轉讓契約日期 | 賣價 |
| 物業三 | 甲女士 | | 1979 182,057元 | | 尚未出售 (甲女士自住物業) |
| 物業四 | 甲女士 | | 24-7-1989* 25-9-1989 2,600,000元 | | 18-11-1996* 27-3-1997 13,080,000元 |
| 物業五 | 甲女士與 戊先生 | | 10-11-1994 1,370,000元 | | 尚未出售 |
| 物業一 | 甲女士與 乙先生 | | 30-8-1996# 2-9-1996* 17-10-1996 4,418,000元 | | 13-6-1997# 10-7-1997* 20-10-1997 5,650,000元 |
| 物業二 | 乙先生 | | 14-12-1996# 15-1-1997* 8-4-1997 1,050,000元 | | 尚未出售 |

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

13. (a) 物業三面積約603平方呎，有兩間睡房。
 (b) 物業一樓高兩層，樓面面積約1,100平方呎，有主人套房和兩間客房。
 (c) 物業二樓高兩層，有一廳三房。
14. 甲女士於1994年5月19日簽訂合約，由1994年5月15日至1996年5月14日每月以40,000元出租物業四。甲女士在聆訊作供時聲稱租客以‘Licence’形式續租至1996年6月底。
15. 上訴人於1996年10月17日以物業一作抵押向銀行丁借得一筆3,080,000元的貸款。該筆貸款分240個月償還，每期還款27,711.56元。
16. 物業二由1997年8月15日起以每月6,500元出租，租約為期三年。
17. 乙先生由1993年至1997年期間於澳洲一大學分別修讀三年制的學士課程及兩項分別為一年制的研究文憑及碩士課程，而有關碩士課程的修讀期為1997年3月至同年的12月底。
18. 乙先生於1996年4月1日至1998年3月31日期間曾在以下時段逗留香港：

| 抵港日期 | 離港日期 | 留港日數 |
|-----------|------------|------|
| 5-12-1996 | 8-12-1996 | 14 |
| 8-12-1996 | 18-12-1996 | |
| 4-10-1997 | 14-1-1997 | 11 |
| 17-1-1997 | 7-2-1997 | 22 |
| 8-2-1997 | 23-2-1997 | 22 |
| 23-2-1997 | 1-3-1997 | |
| 15-5-1997 | 18-5-1997 | 4 |

19. 由於乙先生大部份時間不在香港，故物業一的買賣、抵押及物業二的購買及租賃事宜都是由甲女士以乙先生的授權人身份進行。
20. 為證明物業一屬自住之用，甲女士提供有關該物業分別於1997年2月、4月、5月、6月、8月及10月發出的電費單副本。該等電費單顯示用電紀錄如下：

| 發單月份 | 用電度數 | 電費 元 |
|---------|------|-------------|
| 1997年2月 | 1 | 16.5 (最低收費) |
| 1997年4月 | 0 | 17.0 (最低收費) |

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

| | | |
|----------|----|-------------|
| 1997年5月 | 0 | 17.0 (最低收費) |
| 1997年6月 | 0 | 17.0 (最低收費) |
| 1997年8月 | 0 | 17.0 (最低收費) |
| 1997年10月 | 69 | 58.0 |

21. 甲女士計算出售物業一所得盈餘如下：

| | 元 | 元 |
|---------|--------------|------------------------------------|
| 售價 | | 5,650,000 |
| 減：買入價 | 4,418,000 | |
| 買樓律師費 | 21,993 | |
| 印花稅 | 121,595 | |
| 買樓代理佣金 | 12,000 | |
| 銀行利息 | 365,932 | |
| 貸款手續費 | 4,500 | |
| 裝修費 | 253,900 | |
| 賣樓律師費 | 20,534 | |
| 賣樓代理佣金 | 53,000 | |
| 差餉 | 3,756 | |
| 大廈管理費 | 19,603 | |
| 電費 | 177 | |
| 石油氣 | 26 | |
| 乙先生回港機票 | 14,518 | |
| 簿記費 | <u>7,500</u> | |
| 盈餘 | | <u>5,317,034</u> <u>332,966</u> |

有關的法例條文及法律原則

22. (a) 《稅務條例》(第112章)第14(1)條規定：

「除本條例另有規定外，凡任何人在香港經營任何行業、專業或業務，而從該行業、專業或業務獲得按照本部被確定的其在有關年度於香港產生或得自香港的應評稅利潤（售賣資本資產所得的利潤除外），則須向該人就其上述利潤而按標準稅率徵收其在每個課稅年度的利得稅。」

(b) 《稅務條例》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。」

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

23. 在Simmons v IRC [1980] 1 WLR 1196一案中，Lord Wilberforce法官於1199頁中指出：

「買賣需要買賣的意圖；一般來說，問題是納稅人購入資產時該意圖是否已經存在。納稅人購入的意圖是轉售圖利抑或作為永久投資？」

以下是所節錄的判詞的英文原文：

‘Trading requires an intention to trade; normally the question to be asked is whether this intention existed at the time of the acquisition of the asset. Was it acquired with the intention of disposing it at a profit, or was it acquired as a permanent investment?’

24. Mortimer法官在All Best Wishes Ltd v Commissioner of Inland Revenue 3 HKTC 750一案中裁定（第771頁）：

「納稅人購入資產和持有該資產時的意圖無疑十分重要。假如納稅人的意圖證據充分，而意圖又是真確的、實際的和可以實現的，而且所有情況均顯示納稅人購入該資產時，正在進行投資的話，我便同意納稅人的意圖屬實。但這是關於事實的問題，因此單一測試不能提供答案。特別需要留意的是納稅人所聲稱的意圖不能作準，實際的意圖只可憑整體證據來決定。」

以下是所節錄的判詞的英文原文：

‘The intention of the taxpayer, at the time of acquisition, and at the time when he is holding the asset is undoubtedly of very great weight. And if the intention is on the evidence, genuinely held, realistic and realisable, and if all the circumstances show that at the time of the acquisition of the asset, the taxpayer was investing in it, then I agree. But as it is a question of fact, no single test can produce the answer. In particular, the stated intention of the taxpayer cannot be decisive and the actual intention can only be determined upon the whole of the evidence.’

25. 從上述法例條文及案例中我們得到的啟示是：在本上訴中，我們要判斷究竟上訴人是否成功地舉證了他們當日購入物業一時抱著購入（給乙先生）自住或購入作為自用渡假屋的意圖。上訴人自己今天陳述他們當日的意圖當然不能盡信，真確的、實際的和可以實現的意圖必須在考慮他們的證據（包括有關人等曾經說過的話及曾經做過的事）後，方可作出裁決。

案情分析

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

26. 在提出本上訴之前，甲女士在回覆稅務局的多封信件中聲稱購買物業一原是定作兒子乙先生居住之用，其後因乙先生決定繼續深造，遂把該物業改作別墅、渡假屋之用。後來決定不需要渡假屋，故將物業出售。然而，上訴人在上訴書中卻改稱該物業是買來作為渡假屋。在聆訊時，甲女士又聲稱購買物業一是作兒子乙先生居住之用，她本人當時的計劃是仍舊住在市區，週末及假日才回去探望兒子及渡假。委員會認為甲女士對於當日購入物業一的意圖所作的有關聲稱的可信程度甚低。

- (a) 根據甲女士在聆訊時提供的資料，乙先生是修讀金融財經學科，工作興趣也是在這方面。甲女士何以會替一個很可能在市區金融財經行業工作的兒子找一個在新界的住所呢？
- (b) 甲女士經營的藥行丙於1996/97課稅年度的利潤只有28,372元。甲女士及家人居住在一間600平方呎位於九龍的物業，但同一時間甲女士又有經濟能力送兩位兒子留學澳洲。這顯示甲女士是一位「節儉成家」的表表者，又何以會反常地在兩位兒子仍未在社會立足前花費400萬元購買渡假屋呢？

27. 在提出本上訴之前，甲女士在回覆稅務局的信件中聲稱：「〔乙先生〕回港時有空亦入住〔物業一〕作為渡假屋之用。至於傢具、電風扇我亦放置齊備，以便我等隨時作為渡假屋使用。」但上訴人所提交的電費單卻顯示除了1997年9月至10月期間有耗用69度電的紀錄之外，其他時間該物業的用電量近乎零；而在1997年9月至10月期間，乙先生根本不在香港。因此，委員會認為乙先生沒有真正在該物業居住過。上訴人於1997年6月13日已簽訂臨時合約出售該物業，1997年9月至10月的耗電量極其量只顯示上訴人曾在決定出售物業後短暫使用該物業。

28. 甲女士在聆訊時又聲稱出售物業一的其他原因是搬運傢俬到該物業的貨車在1996年年底發生一次翻車事故及發展商在附近興建新房屋，因此將物業出售。對於上述的翻車事件，甲女士沒有提供交通部或保險公司紀錄或其他客觀證據，故委員會不予接納。至於發展商在附近興建新房屋一事，確實會導致一位愛好清幽寧靜的業主出售物業，但同時亦會使一位購入物業待升值的業主趁該區買賣轉旺的時機將之高價出售。

29. 上訴人在上訴書中聲稱把出售物業一所得之金錢轉投於乙先生所購買的物業二，這個聲稱顯然與事實不符。因為物業一於1997年6月簽訂臨時買賣合約出售並於1997年10月成交，但購買物業二的臨時買賣合約早於1996年12月簽訂並於1997年4月成交。因此，購買物業二的金錢不可能是源於出售物業一的。

30. 上訴人在上訴書中又聲稱兩位上訴人都是物業投資者，不是物業買賣者。在作出有關聲稱時，甲女士可能不理解以下稅務法律的原則——即每一位納稅人在某項物業買賣中所得的盈餘是否需要納稅，關鍵在於該納稅人在購入該項物業

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

時有沒有轉售圖利的意圖。在該宗交易的前後，該名納稅人在其他物業買賣中是否曾被接納為長線投資者而獲豁免納稅一事與該宗交易無關。

31. 在計算買賣物業一的盈餘時，上訴人扣減了裝修費253,900元。就裝修費253,900元的開支，上訴人提供了以下詳情：

| | |
|---------------------|----------------|
| | 元 |
| 裝修公司一 – 全屋油乳膠漆 | 68,000 |
| – 樓梯 | <u>37,900</u> |
| | 105,900 |
| 裝修公司二 – 鋼閘、圍欄、沙窗、樓梯 | 128,000 |
| 裝修公司三 – 樓梯、油漆 | <u>20,000</u> |
| | <u>253,900</u> |

32. 就裝修公司一的裝修費，上訴人提交了下列文件：

- (a) 三張號碼為96501、96502及96503分別在1997年3月18日、1997年4月3日及1997年4月16日發出共68,000元的現金收據。
- (b) 1997年4月15日的發票，承做下列68,000元的油漆工程：
 - (i) 廳、房的牆身及天花全新油乳膠漆
 - (ii) 廳、房的柚木翻新油瀝架
 - (iii) 洗手間及廚房的天花新造油漆

33. 就裝修公司二的128,000元裝修費，上訴人提交了下列文件：

- (a) 1997年4月13日的發票，承做下列工程：
 - (i) 不銹鋼摺閘兩幅
 - (ii) 銘質趟門防蚊沙窗七套
 - (iii) 橡木螺旋型樓梯連橡木扶手
 - (iv) 不銹鋼圍欄
- (b) 1997年4月20日發出的收據。

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

34. 就裝修公司三的裝修費，上訴人提交了1997年5月4日的報價單，承做下列工程：

- (a) 全屋翻油乳膠漆，不連天花
- (b) 全屋木門及地腳線翻油瀝架
- (c) 全屋地板車磨、翻油水晶油
- (d) 柚木樓梯連扶手
- (e) 樓梯角雜物櫃
- (f) 廚房及廁所裝天花燈飾
- (g) 全屋裝窗簾

該報價單顯示，總工程費為60,000元，訂金為20,000元，完成樓梯後付20,000元。7月1日前完工驗收後付餘額。

35. 就上訴人扣減裝修費一事，稅務局代表質疑為何在1997年3月18日至1997年7月1日期間（即上訴人提供裝修費單據內所述的裝修期）物業一並無任何用電紀錄，甲女士未能對此作出令人信服的解釋。

36. 就稅務局代表質疑為何裝修公司一、二及三同被聘請作樓梯工程，而裝修公司一及三同被聘請作油漆工程一事，甲女士解釋因為裝修公司三在收取了20,000元訂金後只送來若干油漆及裝修材料，卻沒有進行任何工程，因此需要另聘裝修公司。但當委員會指出有關說法與事實不符時（因為裝修公司三的報價單及收取訂金的收條日期是1997年5月4日，但裝修公司一的發票是1997年4月16日，而裝修公司二的發票是1997年4月13日），甲女士未能對此提供合理的解釋。

37. 委員會又對裝修公司一的發票及收據提出以下疑問：

- (a) 裝修公司一出了兩張發票
 - (i) 發票號碼 #AC1280 日期： 1997年4月15日
 - (ii) 發票號碼 #AC1281 日期： 1997年5月30日
- (b) 裝修公司一出了四張收據
 - (i) 收據號碼96501 日期： 1997年3月18日

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- | | |
|-----------------|----------------|
| (ii) 收據號碼96502 | 日期： 1997年4月3日 |
| (iii) 收據號碼96503 | 日期： 1997年4月16日 |
| (iv) 收據號碼96558 | 日期： 1997年5月30日 |

為何上述發票(a)(i)及(a)(ii)的號碼是相連的？為何上述收據(b)(i)、(b)(ii)及(b)(iii)的號碼是相連的？在有關時間內，難道甲女士是裝修公司一的唯一顧客嗎？甲女士對委員會上述疑問，未能提供合理的解釋。

38. 由於上訴人就有關裝修費支出所提交的文件疑點甚多，而上訴人又沒有提交銀行記錄證實有關裝修費的支出，因此委員會認為上訴人不得在計算買賣物業一的應評稅利潤時扣減253,900元的裝修費。委員會又同意由於甲女士已持有乙先生的授權書，故乙先生的回港機票純屬私人開支，與買賣物業一無關。因此，委員會接納稅務局的要求，把上訴人的應評稅利潤修訂如下：

| | |
|---------------|----------------|
| | 元 |
| 上訴人申報出售物業一的盈餘 | 332,966 |
| 加：乙先生回港機票 | 14,518 |
| 裝修費 | <u>253,900</u> |
| 應評稅利潤 | <u>601,384</u> |

案情總結

39. 委員會認為此宗上訴的關鍵是上訴人購買物業一的意圖。上訴人聲稱購入物業一的意圖是給乙先生自住，其後又聲稱購入物業的意圖是作為渡假屋。在考慮過甲女士的證供及整個案情後，委員會不接納上訴人上述的聲稱。至於計算買賣物業一的盈餘這個問題，鑑於上述第38段所述的原因，委員會認為上訴人不得扣減乙先生的回港機票費用14,518元及裝修費用253,900元。

裁決

40. 委員會認為上訴人未能履行舉證責任，證明他們購買物業一並非為了出售謀利。因此，委員會駁回上訴，並修訂有關應評稅利潤至601,384元。