

Case No. D28/17

Profits tax – determination of profits tax assessment – purchase and sale of residential property – purchase and sale amounting to carrying on of trade or business – sections 2(1), 14(1), 68 and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance (‘IRO’) [Decision in Chinese]

Panel: Lo Pui Yin (chairman), Wong Ng Kit Wah Cecilia and Wong Wang Tai Fergus.

Dates of hearing: 10, 18 & 19 August 2016.

Date of decision: 28 February 2018.

The Appellant bought and sold 4 residential units located in Area A and B in the year of assessment 2010/11: Unit C, Unit E, Unit F, Unit G (the ‘4 Units’). An Assessor of the Inland Revenue Department requested the Appellant to provide information on buying and selling of the 4 Units. The Assessor regarded that the buying and selling of the 4 Units amounted to the carrying on of activities in business nature, and issued the Profits Tax Assessment for the year of assessment 2010/11 (the ‘Assessment’). She would have to pay profits tax on the profits earned. The Appellant objected to the Assessment in May 2012. The Assessor did not accept that the Appellant bought the 4 Units for own use or long term investment. Hence, the Appellant would have to pay profits tax for profits earned from selling of those properties.

The Appellant raised the following reason in her appeal. Each purchase and sale of unit was based on her need for moving home and division of household. There was no intention for speculation. The Respondent considered the current appeal involving consecutive transaction of Unit C, Unit E, Unit F, and Unit G. The Appellant bought and sold or offered each unit for sale within a short period of time.

Both parties did not dispute that the respective profits in the year of assessment 2010/11 arose in or were derived from Hong Kong. The issue of this appeal was whether each buying and selling of the 4 Units amounted to the Appellant carrying of trade or business. Those trading includes every adventure and concern in the nature of trade.

Held:

1. According to the principle in appeal case concerning taxpayer buying and selling of asset, the issue to be determined was whether the appellant at the time of the acquisition of the asset was to carry on of a trade with intent. Generally, the evaluation of the taxpayer’s intention was at the time of acquisition of the asset. The taxpayer’s intention was determined by considering all the circumstances and objective evidence. The question on whether something amounted to carrying on of a trade was a question of

fact and degree. It should be answered objectively by the tribunal of fact upon considering all the circumstances (Simmons v Commissioner of Inland Revenue 53 TC 461 ; All Best Wishes Limited v Commissioner of Inland Revenue [1992] 3 HKTC 750 ; Lee Yee Shing v Commissioner of Inland Revenue [2008] 3 HKLRD 51 followed).

2. The courts have consolidated and recommended 9 to 10 items of ‘badges of trade’ for consideration. Nevertheless, these items did not represent or list out all objective factors. At the same time, it has not been determined as an authority that meeting certain number of indicia or characteristic would represent certain intention. ‘Badges of trade’ provided guidance to the tribunal of fact, and enabled the tribunal considering all the circumstances of a case systematically and drawing reasonable and appropriate conclusion. Individual indicia was not representative. It is important to consider all the circumstances of the case holistically. However, a single or one-off transaction could amount to speculative activity in the nature of business (Real Estate Investments (NT) Limited v Commissioner of Inland Revenue [2008] 11 HKCFAR 433 followed ; Marson (H M Inspector of Taxes) v Morton and Others 59 TC 381 and Lee Yee Shing v Commissioner of Inland Revenue [2008] 3 HKLRD 511 considered).
3. After considering the Appellant and Respondent submission and all the circumstances of the case, the current Board determined that the Appellant’s intention at the time of purchase of Unit C was not as she stated strenuously that it was for long term rental income or investment. But, as submitted by the Respondent, it was a speculative activity in the nature of business.
4. The current Board found that the number of repetitions in the manner of the Appellant purchase and sale of Unit E, Unit F and Unit G and similarity between transactions did not warrant the adoption of the method propounded by the Pickford case in determining whether related transactions were in the nature of business. It would follow chronological order to consider and determine the Appellant’s intention during purchase and sale of each unit (Pickford v Quirke [1927] 13 TC 251 distinguished).
5. After considering the Appellant and Respondent submission and all the circumstances of the case, the current Board did not accept that the Appellant’s intention at the time of purchase of Unit E was for her own use. Similarly, the current Board did not accept that the Appellant’s intention at the time of purchase of Unit F was for her own and parents use. Lastly, after considering the Appellant and Respondent submission and all the circumstances, the current Board made the same determination and did not accept that the Appellant’s intention at the time of purchase of Unit G was her own and parents use.

(2019-20) VOLUME 34 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

6. The Appellant failed to meet her duty under section 68(4) of the IRO to prove that the amount of the Assessment was excessive or incorrect.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

Simmons v Commissioner of Inland Revenue 53 TC 461
All Best Wishes Limited v Commissioner of Inland Revenue [1992] 3 HKTC 750
Lee Yee Shing v Commissioner of Inland Revenue [2008] 3 HKLRD 51
Marson (H. M. Inspector of Taxes) v Morton and Others 59 TC 381
Real Estate Investments (NT) Limited v Commissioner of Inland Revenue [2008]
11 HKCFAR 433
Pickford v Quirke [1927] 13 TC 251

Appellant in person.

Ng Lai Ying Vivian, Wong Pui Ki and Chan Lok Ning Loraine, for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D28/17

利得税 — 利得税评税的决定 — 住宅单位买卖 — 售卖所得的利润是否应课缴利得税 — 住宅单位买卖是否属于经营行业(trade)或业务(business) — 《税务条例》(下称「该条例」)第2(1)条, 14(1)条, 68条及68(4)条

委员会: 罗沛然(主席)、黄吴洁华及黄宏泰

聆讯日期: 2016年8月10、18及19日

裁决日期: 2018年2月28日

上诉人在2010/11课税年度买卖4个分别位于A地区及B地区的住宅单位: C单位、E单位、F单位和G单位(‘4个单位’), 税务局的评税主任要求上诉人就4个单位的买卖提供资料。评税主任认为上诉人买卖4个单位的行为是构成生意性质的活动, 遂向上诉人发出2010/11课税年度的利得税评税(该‘评税’), 她须就所获得的利润课缴利得税。上诉人于2012年5月反对该评税。评税主任不信纳上诉人购买4个单位作自用或长线投资用途, 因此上诉人须就其出售有关物业的利润课缴利得税。

上诉人在其上诉理由提出, 每一个买卖都是基于她为了搬家、分户而要寻找居所的需要, 没有炒卖意图。答辩方考虑到本上诉涉及一个接着一个的C单位、E单位、F单位及G单位的交易, 上诉人持有每个单位都是短时间, 她买入单位后的短时间内已将单位放售或者卖出。

在上诉双方不争议有关利润是否在2010/11课税年度于香港产生或得自香港的情况下, 本委员会是要决定这四个买卖的每一个是否属于上诉人经营行业(trade)或业务(business), 而这等经营是包括属生意性质的所有投机活动及项目(every adventure and concern in the nature of trade)。

裁决:

1. 按照纳税人买卖资产这类型上诉个案的适用原则, 须决定的问题是纳税人「获得资产时」(at the time of the acquisition of the asset)是否经营一项生意, 经营生意须有经营生意的意图。通常是要在探究纳税人购买资产时是否有这个意图。纳税人的意图须依整体情况及客观证据来决定。某些活动是否构成行业或生意是一个事实和程度的问题, 由专责寻找事实真相的机构, 在考虑整体情况后客观裁断(引用 Simmons v Commissioner of Inland Revenue 53 TC 461; All Best

Wishes Limited v Commissioner of Inland Revenue [1992] 3 HKTC 750 ;
Lee Yee Shing v Commissioner of Inland Revenue [2008] 3 HKLRD 51) 。

2. 法庭整理及推介9至10个统称为「营业标记」的事项，以供考虑，但这等事项绝非代表或列出所有客观因素，亦没有权威订定符合多少个标记或表征便代表何种意图。「营业标记」提供指引，让专责寻找事实真相的机构有系统地对个案的整体情况加以考虑，然后作出合情、合理和适当的结论。个别「营业标记」不具决定性，必定要对个案的所有情况作全盘考虑。然而，单一或一次性的交易可以构成生意性质的投机活动。（引用Real Estate Investments (NT) Limited v Commissioner of Inland Revenue [2008] 11 HKCFAR 433；参考Marson (H M Inspector of Taxes) v Morton and Others 59 TC 381 及 Lee Yee Shing v Commissioner of Inland Revenue [2008] 3 HKLRD 51) 。
3. 本委员会考虑了上诉人和答辩方的陈述，与及个案的整体情况后，裁断上诉人购买C单位时的意图，并非如她力陈的用作长期收租或投资，而是如答辩方所指，是从事生意性质的投机活动。
4. 本委员会不认为，上诉人购入和出售E单位、F单位及G单位过程的重复次数及交易之间的相似程度，足以让本委员会可引用Pickford案的方法对有关交易是否属生意性质来作裁断。本委员会仍是按照时序，逐一考虑和判断上诉人购买有关单位时的意图(区别Pickford v Quirke [1927] 13 TC 251) 。
5. 经过考虑了上诉人和答辩方的陈述，与及个案的整体情况后，本委员会不接受上诉人购买E单位时的意图是她声称的自己居住。同样，本委员会不接受上诉人购买F单位时的意图是她声称的供自己和父母居住。最后考虑上诉人购买G单位时的意图，经过考虑了上诉人和答辩方的陈述，与及个案的整体情况后，本委员作出同样裁断。不接受上诉人声称其购买G单位时的意图是作为自己和父母居住之用。
6. 上诉人未有克尽其根据该条例第68(4)条的责任，证明答辩人就该评税额过多或不正确。本委员会于是驳回上诉人的上诉。

上诉驳回。

参考案例：

Simmons v Commissioner of Inland Revenue 53 TC 461
All Best Wishes Limited v Commissioner of Inland Revenue [1992] 3 HKTC 750
Lee Yee Shing v Commissioner of Inland Revenue [2008] 3 HKLRD 51

Marson (H. M. Inspector of Taxes) v Morton and Others 59 TC 381
Real Estate Investments (NT) Limited v Commissioner of Inland Revenue [2008]
11 HKCFAR 433
Pickford v Quirke [1927] 13 TC 251

上诉人亲自出席聆讯。

吴丽英、黄佩琪及陈乐宁代表税务局局长出席聆讯。

决定书:

引言

1. 上诉人提出上诉，要求取消税务局副局长(以下简称「答辩人」)于2015年12月30日驳回她就税务局的评税主任作出关于上诉人的2010/11课税年度利得税评税的反对，同时修订该2010/11课税年度利得税评税的决定。

2. 答辩人在被上诉的决定处理的问题是上诉人于2010/11课税年度出售4个分别位于A地区及B地区的住宅单位所得的利润是否应课缴利得税。上诉人陈述说，她购买这4个住宅单位属自用或作长线投资，而税务局的评税主任则认为她买卖这4个住宅单位的行为构成生意性质的活动。答辩人在其决定不接纳上诉人购买这4个住宅单位作为自用或长线投资的说法，并认为她买卖这4个住宅单位属生意性质的投机活动。

3. 上诉人在本委员会席前亲自行事，在宣誓下作供及提供证据，力陈她买卖这4个住宅单位是因为要与父母分开居住而更换物业，每一个买卖都是基于寻找居所的需要，并无炒卖意图。本上诉原本安排在2016年8月10日的上午审理，后来为了聆听上诉人逐一口头陈述她在2010/11课税年度利得税进行的物业买卖和让上诉各方准备书面陈述，本委员会在2016年8月18日下午和2016年8月19日下午继续聆讯本上诉，并于2016年8月19日下午完成聆讯本上诉。

4. 由于上诉双方没有在聆讯前就本上诉的事实达成共识而制作同意事实文件，所以本委员会需要考虑上诉人在聆讯时作供的证言，她提供的文件，及答辩人提供的文件，以作出事实裁断。因此，制作本决定花费的时间也比正常所需为长。

2010/11课税年度4个分别位于A地区及B地区的住宅单位的买卖

5. 根据上诉双方于聆讯前提交的所有文件资料，上诉人在宣誓下的证言，本委员会裁定与2010/11课税年度4个分别位于A地区及B地区的住宅单位的买卖相关的事实如下:

- (1) 上诉人于2009年11月20日签署临时买卖合同，以2,930,000元购买C单位。该物业买卖的正式买卖合同于2009年12月14日签署。该物业的转易契于2010年1月4日签署。上诉人买入C单位时申请及获得了D银行的按揭贷款。之后，上诉人于2010年5月14日签署临时买卖合同，以3,350,000元出售C单位，而有关的正式买卖合同于2010年6月28日签署，转易契于2010年8月31日签署。
- (2) 上诉人于2010年2月28日签署临时买卖合同，以1,295,000元购买E单位。该物业买卖的正式买卖合同于2010年3月17日签署。该物业的转易契于2010年4月22日签署。上诉人买入E单位不用申请按揭贷款。之后，上诉人于2010年6月27日签署临时买卖合同，以1,670,000元出售E单位，而有关的正式买卖合同于2010年7月26日签署，转易契于2010年8月26日签署。
- (3) 上诉人于2010年7月17日签署临时买卖合同，以2,645,000元购买F单位。该物业买卖的正式买卖合同于2010年7月30日签署。该物业的转易契于2010年9月14日签署。上诉人买入F单位不用申请按揭贷款。之后，上诉人于2010年10月10日签署临时买卖合同，以3,000,000元出售F单位，而有关的转易契于2010年12月10日签署。
- (4) 上诉人于2010年10月14日签署临时买卖合同，以3,430,000元购买G单位。该物业买卖的正式买卖合同于2010年10月28日签署。该物业的转易契于2010年12月22日签署。上诉人买入G单位不用申请按揭贷款。之后，上诉人于2011年2月11日签署临时买卖合同，以4,100,000元出售G单位，而有关的正式买卖合同于2011年2月23日签署，转易契于2011年3月16日签署。

没有争议的背景事实

6. 本委员会在考虑上诉双方于聆讯前提交的所有文件资料，上诉人在宣誓下的证言后，认为上诉双方对下述背景事实并无争议，故作出下述的事实裁定：

- (1) 在2009年至2011年期间，上诉人与其父母居住于H单位。H单位建筑面积为883呎，有三个房间。
- (2) 上诉人于2005年5月以1,270,000元购买J屋苑7楼B室的物业，该项交易涉及应用按揭贷款，于2005年6月完成。上诉人于2005年7月以1,340,000元购买J屋苑28楼A室的物业，该项交易涉及应用按揭贷款，于2005年8月完成。J屋苑这两个物业的按揭押记分别于2009年12月24日及2009年12月29日解除。在2009年12月

29日，上诉人以J屋苑28楼A室的物业为抵押，取得按揭贷款880,000元。上诉人于2010年1月27日签订买卖合同，以2,330,000元出售J屋苑7楼B室的物业，这交易于2010年3月8日完成。上诉人于2010年2月25日签订买卖合同，以2,560,000元出售J屋苑28楼A室的物业，这交易于2010年4月16日完成，而同日，关于J屋苑28楼A室的物业的按揭押记获解除。

- (3) 上诉人于2010年3月至2010年8月的期间曾经买入、持有及出售两个位于新界W地区K屋苑的物业。W地区K屋苑的两个物业的买入价总共180,000元，购入时没有应用按揭贷款。W地区K屋苑的两个物业后来以总共450,000元的价钱售出。
- (4) 上诉人于2010年5月至2011年5月的期间曾经买入、持有及出售一个位于L地址的M单位。在2010年8月至2011年1月期间，上诉人的父亲N先生曾在这单位营运「P公司」，经营古玩书画玉器生意。M单位是在2010年6月以1,650,000元现金购入，当中并无应用按揭贷款，后在2011年5月以2,150,000元的价钱卖出。
- (5) 2011年3月至4月期间，上诉人买入了三个在Q地区R屋苑的单位。这三宗买卖于2011年4月至6月期间完成，该等单位的买卖价总共为6,800,000元。其后，上诉人和她的父母分别迁进R屋苑三个单位中的其中两个（面积分别为214呎及420呎）居住，而上诉人则出租第三个单位（面积为430呎）。后来，在2015年，上诉人搬进那原来出租，面积为430呎的单位，及将她本来居住，面积为214呎的单位出租。在2016年6月，上诉人售出这个面积为214呎的单位。
- (6) 上诉人于2016年6月签署临时买卖合同，以4,200,000元购买一个在Q地区S街道，面积为650呎的单位。

评税

7. 税务局的评税主任要求上诉人就E单位、F单位、G单位、C单位、以及K屋苑两个单位的买卖提供资料。上诉人提供了以下资料：

	<u>E单位</u>	<u>F单位</u>	<u>G单位</u>
(a) 物业建筑面积	200 呎	532 呎	751 呎
(b) 该物业的拟作用途	自住	自住	自住

(2019-20) VOLUME 34 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

	<u>E单位</u>	<u>F单位</u>	<u>G单位</u>
(c) 购买理由	位于 B 地区，邻近地铁，虽然面积小一个人够用，可节省金钱为父母购置单位居住。	位于 B 地区 H 单位旧居附近，老人家熟悉周围环境，他们在 B 地区居住近四十年。旧楼实用率高。	位于 B 地区 H 单位旧居附近，老人家熟悉周围环境，他们在 B 地区居住近四十年。旧楼实用率高。比 F 单位面积更大。
(d) 出售该物业是转换另一住所	是	是	是
(e) 转换住宅的原因	太小，室内只有100呎实用	大门贴近电梯太吵，楼龄过40年，窗外有屋角，老人家不喜。	太低层，楼龄40年，楼下是卡拉 OK 及食店，无景观，母亲拒入住。
(f) 新住宅的地点	R屋苑320室 <u>元</u>	G单位 <u>元</u>	R屋苑617室 <u>元</u>
(g) 开支			
买楼律师费	7,000	7,500	8,000
印花税	200	44,700	49,500
买楼代理佣金	12,000	25,000	33,000
装修费	240,000	160,000	-
卖楼律师费	7,000	7,500	8,000
卖楼代理佣金	16,500	30,000	40,000
卖楼代理佣金	<u>20,000</u>	<u>25,000</u>	<u> </u>
其他：家电			
开支总数	<u>302,700</u>	<u>299,700</u>	<u>138,500</u>
	<u>C单位</u>	<u>K屋苑67号</u>	<u>K屋苑68号</u>
(a) 该物业的拟作用途	出租	贮物	贮物
(b) 出售该物业是转换另一住所	是	否	否
(c) 转换住宅的原因	与父母分开住	-	-
(d) 出售物业理由	- <u>元</u>	租用货柜贮物 <u>元</u>	租用货柜贮物 <u>元</u>
(e) 开支			

(2019-20) VOLUME 34 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

	<u>C单位</u>	<u>K屋苑67号</u>	<u>K屋苑68号</u>
买楼律师费	8,000	4,000	4,000
印花税	45,000	-	-
买楼代理佣金	29,300	10,000	10,000
装修费	12,000	60,000	60,000
卖楼律师费	8,000	4,000	4,000
卖楼代理佣金	33,500	10,000	10,000
其他:电箱及水表	-	10,000	28,000
家电	10,000	10,000	10,000
开支总数	<u>145,800</u>	<u>108,000</u>	<u>126,000</u>

8. 上诉人提供了上述关于买卖的资料的同时也写了一封信函给税务局的评税主任，对她买卖E单位、F单位、G单位、C单位、以及K屋苑的两个物业作出下述说明：

- (a) 她与父亲均为书画、古玩及艺术品爱好者，因此家中有大量书籍和收藏品，但她的母亲则全无这方面的嗜好，并且极讨厌家中这些杂物，大家经常为贮物问题而吵架，有伤感情。
- (b) 她原计划首先自己搬出独自居住，然后为父母找一个比H单位小的单位。按其原计划，她于2010年2月28日购入E单位，拟作她本人自住居所，但其后因室内面积只有100呎实用，一个人住都不够，唯有在装修后，于2010年6月27日将之售出。
- (c) 其后，她放弃原计划，并打算找一个位于B地区并可以容纳三人的单位，与父母同住。
- (d) 由于需要金钱买楼，她忍痛卖出拟作长期收租及日后养老的C单位。
- (e) 她于2010年7月7日购入F单位，该单位有三个房间，打算父母用主人房，她自己用一间房间，另有一间工人房。但由于楼龄已有40年，门口贴近电梯，窗外见到屋角，母亲看过后极不喜欢，并坚拒迁入，她唯有在装修后，于2010年10月10日将之售出。
- (f) 其后，她于2010年10月14日购入G单位，打算与父母一同入住。但由于该单位底下是卡拉OK和食店，窗口以下是大厦平台，光线很暗景观全无，在极力游说下都不能劝服母亲接受，因此在2011年2月11日将之售出。
- (g) 她与父母一直居于H单位，直至2012年初，她才搬到R屋苑面积

280呎的单位，而其父母则搬到R屋苑另一面积559呎的单位。H单位则出租。

- (h) K屋苑的两个单位实用面积分别只有100多呎，原拟作长期贮物用途。由于这两间村屋是经拍卖行买入，她没有实地视察。
- (i) 在购入及装修后，才经邻居知道K屋苑的两个单位均为凶宅，曾发生爆炸及自杀。她是单身女子，实在不敢使用，唯有透过拍卖行再将它们匆匆卖出。
- (j) 为解决贮物问题，在购买K屋苑的两个单位前，她自2010年年初已开始于B地区租用迷你仓，直到2011年7月才转至T地区U货柜场，租用两个货柜存放东西。

9. 上诉人在本委员会聆讯作供时，确认上文向税务局的评税主任提供的资料，与及信函的内容，都是她亲自撰写的。

10. 税务局的评税主任认为上诉人买卖E单位、F单位、G单位、C单位、以及K屋苑的两个物业的行为是构成生意性质的活动，她须就所获得的利润课缴利得税。评税主任遂向上诉人发出下列2010/11课税年度的利得税评税：

	元
出售物业的利润	
- E单位	72,300
- F单位	60,225
- G单位	531,500
- C单位	275,150
- K屋苑67号	67,000
- K屋苑68号	77,000
应评税利润	<u>1,083,175</u>
应缴税款	<u>162,476</u>

11. 上诉人于2012年5月反对上文的2010/11课税年度的利得税评税。她提出反对的同时，向税务局的评税主任说明她反对的理由（上诉人在本委员会聆讯作供时确认了这反对函件的内容，而下面是包括划线的原文照录）：

- (a) 就[E单位]，她表示「该物业是计划作本人的居所 ... 该单位是按本人的生活习惯来设计，例如躺于床上看电视。电视是装在正对睡床的墙上角，可调校至合适躺在床上观看的角度。本人现时的居所亦是如此设计。这是一个个人化的特别设计。不是计划作长期居住的房屋是不会作这样的个人化设计。」她提供

了装修的收据和单位的照片，表明她认为税务局应可分辨出自住单位及「化妆」作炒卖用途的单位在装修上的分别。她指：「如计划作炒卖的单位是不会有 ... 装修后加单上的细致项目，例如在露台加装13A插苏位和电视位等。只有业主，即本人，在实际考虑了个人的生活习惯需要后才会加装这些东西。」她解释：「该物业是因家人的居住计划改变而出售，... 因此持有该物业的时间较短。我们家的成员包括父母与我三人，曾为应否再同住而多番吵架和改变主意。在购入[E单位]时的主意是，我先搬走，稍后再为父母另找较小的居所。但其后他们又想同住，于是将[E单位]出售。」

- (b) 就[F单位]，她表示「该物业是计划作家庭的居所 ... 在看了(手画的装修设计图)后，相信你们不会怀疑有人会用作炒卖的楼宇作如此装修，除非精神有问题。因为这完全是按照我们家人的生活需要而设计。有供父母使用的房间，我的房间，甚至在屋中央有一间很小的工人房，以预留来给父母年老时雇用工人时所用。门的尺寸亦是设计可供轮椅出入的，即使他们现在仍然很健康，还看不到要用轮椅的一天。如非计划作长期居所的房子，不会想得如此长远。」她也附上计算付款安排时的手写计算记录，并指出「它说明了本人是为了支付买入实际计划作为居所的楼宇而出售之前所持有的楼宇，因此持有该物业的时间较短。」她然后指：「后来母亲因屋宇环境不理想而坚拒入住，这不是本人所能控制的。我们有实际的居住需要，必须出售这间屋才有钱买另一间屋，迫于无奈才出售，因此持有该物业的时间较短。」
- (c) 就[G单位]，她表示：「这是本人最后一次尝试在[B地区]购买居所，所有的钱都来自卖掉之前的房子。所有卖出此单位的钱亦用于购买现在住所(即在[R屋苑]的两个单位)。」她指：「父母不肯接受这间房屋不是我能改变的，唯有出售，我才能买一间真正可用的居所 ...。我们持有楼宇的时间较短实在是迫于无奈的。」
- (d) 就[C单位]，她表示这单位「... 并非计划作为自用。而是一个计划用来长期收租的单位，后来由于价钱理想，而我们又需要钱来买实际要搬的房子，才将它出售。」后来她提供了日期为2009年12月14日[D银行]的按揭贷款文件，当中显示她获楼宇按揭贷款2,050,000元，分180期供款，利息每年为香港银行同业拆息加0.7%或最优惠利率减2.75%，以较低者为准。

上诉人亦解释了她购买K屋苑的两个物业的意图，以及她卖出这两个物业的理由。上诉人提供了有关她买卖楼宇的资金来源的资料，说她

为了重新安排与父母的居所卖出了她在V地区J屋苑的两个单位，将H单位作为抵押从银行得到按揭贷款80万港元，向其雇主香港特别行政区政府申请得到「自置居所资助计划」的房屋津贴，以及运用自己的约47万人民币储蓄、价值11万港元的股票和120,000港元透支额。她当时的月薪为36,740港元。她提供了2009年11月16日库务署署长致上诉人的备忘录，当中显示上诉人就H单位获批「自置居所资助计划」的房屋津贴，有关津贴会直接转账到有关物业的按揭贷款银行，而上诉人亦须按规定，居住于有关物业；及2011年7月8日库务署署长致上诉人的备忘录，当中显示上诉人于「自置居所资助计划」的按揭物业为R屋苑的单位，有关津贴会直接转账到该物业的按揭贷款银行。

12. 2013年1月税务局的评税主任发信给上诉人，要求她就一系列共十三条问题回复，而上诉人于同月提供书面回复。上诉人在本委员会聆讯作供时确认了这书面回复的内容。

13. 税务局的评税主任于2013年5月31日发信给上诉人，表示相信她购买E单位、F单位、G单位、C单位、以及K屋苑的两个物业的动机是为了于适当时机再将之出售。评税主任指出了这等因素：(a) 所有物业都在转让后不久随即出售，持有期皆非常短；(b) 买卖次数非常频繁，在2010/11课税年度共有六个物业交易；(c) 就E单位、F单位和G单位而言，如购买时打算作自住用途，购买时应已知道并考虑过物业的地点及环境状况；(d) 用出售一物业所得利润来购买另一物业是不会影响出售物业而赚取利润须要课税的性质；(e) 就C单位而言，如购买物业时确实打算用作长线出租用途，理应有详细计划，并不会在短时间内出售。

14. 上诉人后于2013年6月25日去信税务局的评税主任回复其日期为2013年5月31日的信件，并附上补充陈述。上诉人在本委员会聆讯作供时确认了这信件的内容。上诉人在这信件强调她买入的单位都是为了自用，只是她未能一次买到真正可用的单位，而是买卖了几次。她每次卖出单位的差价，都在买下一单位时用了，根本没有得益。她指：「当时的市况十分火热，价钱稍为便宜的单位都是抢购的，即是先开出支票，叫经纪拿着临时合同去向业主试票的，我试了很多间。每次都是，每一间屋同时都有很多买家，开票和试票的。我们家人之间的关系又吵架得十分差，我不得先买了，然后得不到母亲同意入住，是十分无奈的事。我以为买成了，可以说服她同意入住才买的。」（原文照录，包括划线）她也指责买、贵卖，完成与父母分开居住后，总居住面积没有大了，实际上少了41呎，而之前和之后仍是两个单位作长线出租。

15. 上诉人另外于2015年6月去信税务局的评税主任，要求评税主任不要拖延她的个案。上诉人在作供时表示，个案已经5年，应该有结果，就是把她运用透支额缴付的160,000元税款还给她，所以她撰写该信追问。

16. 税务局的评税主任于2015年9月14日发信给上诉人，表示个案将会送交局长或副局长决定，邀请上诉人就事实陈述草稿提出增删、修改建议或就个案提

供进一步事实、证明文件、陈述或论据。上诉人于2015年9月24日发送电邮提供补充资料，即她在2013年至2015年间，接连租用两个位于W地区X屋村的单位用作储物仓库的情况。上诉人再于2015年10月5日去信回复税务局的评税主任（而上诉人在本委员会聆讯作供时确认了这回复的内容），如下：

- (a) 「[H单位]是自置物业，自1996年迁入。面积883呎(建筑)，[Y公司]著名实用的早期楼盘，有三房两厅两厕。而我们家庭成员只有父母和我，共三人。一般人会认为我们够住有余!即使每人一间房也有三间房。但是父亲和我都有收藏的嗜好，并且到现在仍在不停地购买。我们的花瓶是可以轻易拿出过百只的，更有大量书本和精装画册。请你想象过百只花瓶如何收藏!因此，[H单位]塞到满满的，饭桌长期不能用，要在茶几上吃饭。母亲十分不高兴，而我们亦提心吊胆，怕她擅自丢弃东西。一家人长期吵架，因此，虽然只得三人亦必须分户。」
- (b) 「[E单位]是一个缩则单位，即只有楼下单位面积的一半。一半是露天的露台。有盖的室内面积，只有170呎建筑，约100呎实用。...除了一张连衣柜的单人床，一张单人椅，一支座地灯，无任何其他家俬。连厕所也是玻璃做间格，以增加空间感。因此，电视机要用支架安装在墙壁上...」
- (c) 对于为何改变计划，购入F单位、G单位拟与父母同住，「改变计划与父母同住的原因是，虽然我试图分两户，但三个人住两户是很浪费的，而[B地区]的楼价又很贵，所以我试图再说服他们同住，他们亦且同意了。我唯一能负担得起的是买实用面积很大的四五十年旧楼。承诺新屋会装修得好些，东西亦收拾得好些。但母亲不能接受旧楼的环境。多次尝试在[B地区]买楼同住，都被她骂到狗血淋头!说她很无面子，我很不孝!迫她越住越差。连骂带哭，我很头痛。其实，[G单位]是一个千呎的老式实用单位，装修后会比[H单位]面积大和漂亮的，但她还是不满意。」
- (d) 「为何最终又改变计划和父母分开住，因为我已放弃在[B地区]买楼了，那里的楼价太贵。我勉强负担得起的都是旧楼和蚊型户。要彻底杜绝同住纷争的方法当然是分开住，于是我尝试离开[B地区]，找其它区的楼。但是我父母很守旧，叫他们住元朗、将军澳等新区他们都不肯，只肯住香港岛。全香港岛的楼我都看过了。认为南区环境最好，楼价也勉强可应付。他们已届退休年纪，可以比较不考虑交通问题，而我自己住多小，出入多不方便也无所谓，因为已无迁就我的余地。我们最初看[Z屋苑]的，但[Z屋苑]并无一个蚊型户，一个正常户的选择。于是我只好买280呎建筑面积的[Q地区]居屋[R屋苑]。一间我住，

蚊型户，一间父母住，正常户，建筑面积559呎。将所有粗笨的东西长期租仓，在较便宜的新界区存放。[Q地区]是著名的风景区，一出大门，五分钟就走到海边，整天都没有车声人声只有鸟语花香，于是我母亲感到满意了。」

- (e) 对于卖出C单位，「[C大厦]是细价楼皇来的…而且我的单位是顶楼的下一层，高而没有热和漏水的危险…出租很易，而且价值很高。如非十分无奈，我是不会放售这单位的。我放售的日期约是2010年5月至6月，因为那单位十分优质，我记得是抢购，而且在一个月內卖出。」

17. 税务局的评税主任后来信纳上诉人购买K屋苑的两个物业的意图并非为转售图利，不须就其出售所得的利润课税。至于E单位、F单位、G单位及C单位，评税主任不信纳上诉人购买有关物业作自用或长线投资用途，因此上诉人须就其出售有关物业的利润课缴利得税，计算如下：

	元
出售物业的利润	
- E单位	72,300
- F单位	60,225
- G单位	531,500
- C单位	275,150
应评税利润	<u>939,175</u>
应缴税款	<u>140,876</u>

答辩人的决定

18. 答辩人在其决定拒纳上诉人的反对的声称和理由，但认同税务局的评税主任后来如上文般对评税的修订。答辩人的决定的主要理由是他认为上诉人买卖E单位、F单位、G单位及C单位属生意性质的投机活动。答辩人对于上诉人就上述每一个单位的声称有下述的考虑：

第一，答辩人认为上诉人2010年4月22日完成购买E单位后不足两个月便委托两间地产代理放售，并于2010年6月27日将之出售，这等在短速时间完成的行为与她声称购买作自住的意图不相符。答辩人亦认为E单位的装修主要是配合该单位的面积，不足以证明她购买时的意图。答辩人也不接受上诉人指因单位面积太小，唯有在装修后售出的说法，他认为单位的大小是在购买前已知的事实。

第二，答辩人认为上诉人2010年7月30日签署购买F单位的正式买卖合同，但她在没有完成交易前便在2010年8月后委托两间地产代理放

售，并于2010年10月10日成功出售，这等在短暂时间完成的行为与她声称购买作自住的意图不相符。答辩人亦认为上诉人声称购买F单位是用来与父母同住的说法令人怀疑，因为F单位的面积比她和父母一直居住的H单位小，而上诉人一直声称由于在H单位放置收藏品令母亲不高兴，她和母亲曾因贮物问题吵架。答辩人也认为上诉人在F单位的装修只属一般的翻新工程。答辩人最后不接受上诉人声称购买F单位是用作自用，他认为F单位的楼龄、质素及该单位附近的环境均是事前已知的因素，在购买前上诉人有被邀检查该单位，他不理会上诉人指是因为母亲看过后极不喜欢，坚拒迁入而要出售F单位。

第三，答辩人认为上诉人在完成购买G单位后7至8天后，便委托两间地产代理放售，并于不足两个月内将单位售出，时间十分短暂，这行为与她声称购买作自住的意图不相符。答辩人亦不接受上诉人指她购买G单位是为了作为她与父母的居所的声称，他认为有鉴于之前购买F单位的情况，上诉人理应与父母商讨，或与父母一同视察单位，何况上诉人与父母居住在B地区多年，对区内物业应有一定认知，所以在考虑了客观因素后表示不接受上诉人的声称。

第四，答辩人认为上诉人在完成购买C单位后便随即委托地产代理放租放售，并在不足半年便将单位出售，这行为与她声称购买C单位作长线收租不相符。答辩人也认为即使把C单位成功租出后，上诉人依然将单位继续透过多个地产代理放售，她又提及如果有理想售价便将单位出售，这等事情对答辩人来说指向C单位不是她的资本资产的推断。

上诉人的作供和立场

19. 上诉人作供时强调她和她的父母，原来住在自1996年开始居住的H单位，到了2011年就搬到R屋苑的两个单位居住。她解释这是因为她和母亲的嗜好不同，她和爸爸喜欢收藏古董、字画，而母亲要居住的地方干净，于是就家里的杂物一事产生矛盾和吵闹。上诉人向本委员会提述了她向税务局的评税主任提供，声称是2013年在她租用在W地区的屋子或仓库拍照的照片，来说明这等自她很小已开始已收藏的杂物的堆积情况。她也说母亲的脾气古怪，因为搬到R屋苑时，没有带同H单位内的家俬电器，而这些物品后来给搬到W地区的仓库。

20. 上诉人声称有收藏古玩、字画的嗜好，她提供了一些拍卖行的图录、购物单据的副本给本委员会，也带来这些拍卖行的图录、购物单据，在本委员会席前展示。本委员会留意到这些都是2016年的图录和购物单据。

21. 上诉人声称2010年搬屋出现了很多反复，她说当时年纪67岁的母亲脾气古怪，脚又有问题，拒绝去看拟购买的单位。到了上诉人找到单位后，母亲又不满意，令她难做。

22. 上诉人坚称她的意图是为了自住而购买单位。她说，除了C单位是为了收租而买入，其他的所有单位都是位于B地区，这是因为她的父母住在B地区几十年，他们不想搬离B地区，所以她找和买的单位全都在B地区。上诉人表示她第一个构思是分开住，一个单位给父母住，一个单位给自己住。她指最后她和父母搬到Q地区的R屋苑时也是这样的格局。她于是说如她是要炒楼，为何不买最盈利的单位，而要考虑实用面积只有100呎的单位。这个是E单位。她指该单位的装修细致，只可放睡床、衣柜和凳，不能放书桌。电视要特别安装，增加茶色胶板挡阳光，在露台放置电磁炉供煮食用，都是她为自己的生活需要想好的，只适宜她一个人长期居住。在被问道如何支付购买E单位的楼价时，上诉人表示不记得当时如何安排资金支付。她被答辩人的代表提醒，按照土地登记记录，E单位的买入，不涉及按揭贷款。她同意从来没有在E单位居住。她被问道为何在已租用迷你仓储物的时候，还要买入E单位，她答道她的生活习惯与她母亲不同，她的收藏嗜好会令住所越来越多物品，但她母亲讲求住所简洁。她说已和母亲一起生活40年，想分开居住有何不好？既然生活习惯不同，分开居住可能会开心点。她又以现在分开居住的情况来说明分开居住实际上有避免就日常小事争吵，令她和母亲的关系变好变得开心等好处。她也认为，分开居住与租用迷你仓储物并无矛盾。她确认买入E单位前曾看过该单位。她在看过装修公司的报价单后说应该是在收楼后一星期内开始装修。她被要求解释装修公司有关后加工程，日期为2010年7月27日的报价单，她答道那是装修自2010年4月开始两个月后，在单位看过后觉得和她住在那里的所需有不妥善，就要求装修公司加装。她也答到这报价单应是有关的加装工程开始后发出，用来要求支付。她被问到其实她在E单位仍在装修期间或接近完成时将单位委托地产代理放盘出售，她回答，这单位室内很小，她认为住在那里不理想，要谋求更好的安排。同时，她指出即使装修后售出，买卖的相差只有70,000元。然而，应指出这70,000元代表的是从卖价减去买家、律师费、装修费等开支的纯利润。另外，她指出，她说向装修公司提出后加工程的时间，好像是她已经签署临时买卖合同要卖出单位之后，而对此，上诉人回答那日期为2010年7月27日的报价单是收钱单，安装修整后收钱的单据，装修从业员并非对文书严谨的人士。此外，对于一些应是她自己手写「7月头装」的要求，上诉人回答她并无理由因为卖了单位而指示装修师傅不做她已提出的项目。

23. 上诉人也谈到当时出现的反复，是她和父母曾觉得分开居住，大家出入不方便，所以曾经想过一起住，于是就购买F单位，她也指出她在该单位的装修只是为了自住，否则不会在她自己拟定的装修设计上迁就，例如把厨房改成自己的睡房和把整个单位的间隔更改，变成三房一厅三厕及采用开放厨房，既以便从H单位搬到那里仍然足够居住，也作了超过十年的需要上的考虑，而这种考虑包括设计一间工人房，来预计住在F单位10年或20年后有需要请工人照顾父母时可用。她被答辩人的代表提醒，按照土地登记记录，F单位的买入，不涉及按揭贷款。上诉人同意她从来没有在F单位居住，也同意F单位的实用面积约532呎，买入时的楼龄约是48年，从H单位步行到F屋苑路程约两分钟。对于为何在签署临时买卖合同前没有带母亲看该单位，她说她曾埋怨母亲带给她这些麻烦，又反驳说如果她是为了炒

卖，那么为何她局限自己的选择在这短的步行距离，她强调当时她拣选单位的一个重要的考虑因素是希望父母仍然住在之前居住的区域和熟悉的环境。她被要求解释为何认为F单位比H单位更适合她们三人居住，她回答，这是因为可以将F单位装修，依照母亲简洁的生活要求设计，勉强够用，同时将放在H单位的杂物搬到其他地方，加上地点是在熟悉的地区，出入方便。她表示如装修H单位，要解决期间家人住所的安排，倒不如买一个单位，把它装修，然后从H单位搬过去。她被问既然在2010年7月30日签署正式买卖合同后，母亲去看单位，然后表示不喜欢单位在电梯旁边和单位窗外对着另一大厦的墙角，于是不接受搬到单位居住之后，她在2010年8月把单位放售，为何她仍然开始装修单位。她回答说她花了脑筋设计单位的装修，不想这么快放弃，所以仍在说服母亲。她被问她自己的装修设计和实际装修工程的分别，她接受装修师傅在量度后表示有很多构思的内容不能做到，于是装修设计被大幅更改，可用的面积和设施由原来有三个房间、三个厕所和开放式厨房，变成三个房间、一个厕所和一个厨房。她也说最后向她买F单位的买家是看中地点、和正在进行的装修都符合需要就买下单位。

24. 对于购买G单位，上诉人指她想母亲对F单位这么不满，不如一起居住，于是就购买G单位。上诉人表示当时觉得是以一个优惠的价钱购买了1,000呎在AA街道的单位，但是母亲还是不满，表示它是旧楼，她的同事听到会令她尴尬。上诉人被答辩人的代表提醒，按照土地登记记录，G单位的买入，不涉及按揭贷款。她同意G单位的使用面积约751呎，买入时的楼龄约是44年，H屋苑步行到G屋苑路程约两至三分钟，她从来没有在G单位居住。对于这等情况，上诉人表示，G单位面积大，听说有1,000呎，装修后单位内部便会变成四正合用。她陈述说即使是两至三分钟的步行距离，她的母亲还是表示看单位过程很累，坚决不去看单位，而是到了成交以后，母亲又表示不接受，说大厦陈旧，大厦地下是卡拉OK和食店，单位楼层低及因此光线景观全无。对于立即放盘的行为，上诉人答道，不放盘就不知道有没有人买，她要先知道市场的反应。例如，如果有人拿着支票开价，她可和母亲商量，或者自己决定卖不卖。她说就是为了这理由，即使她当时有继续游说母亲搬去G单位，她亦同时放售，因为她要知道有什么可以做的情况。上诉人又补充说，放售G单位并不容易，她本来以为开价合理，但后来才知与该单位同一楼层的另一单位是凶宅，致令卖出该单位过程辛苦，而最后买入的是一间佛堂。

25. 上诉人表明这个找楼搬屋的过程痛苦，买楼、卖楼真的是要很快作出决定和付诸行动。她表明是真诚的是用来自住用途，坚决不同意税务局要她课缴利得税。

26. 上诉人表达她对税务局质疑她声称自住，而又很快在地产代理放盘的看法，她认为她放盘是为了看有没有客人真心要买或租单位，到时再谈价钱，然后作出对她的家庭最适合的安排。她指她当时还在探讨既实际又最有利的居住方案，为何不可以放盘，看看市场给她什么选择。她又指在家里三人有不同意见的时候放盘，是可以看看市场的反应让她考虑有没有更好的安排。她说放盘以后，即使有人拿着支票来，她也可以不卖。她认为，放盘并不代表她不是用单位自住，她是真诚的用单位自住。

27. 上诉人提及她的母亲AB女士。上诉人说母亲是一名医生，在本上訴聆訊時年歲為72歲。上訴人說，母親從醫管局退休後仍一直在AC醫院上班當合約醫生，工作表現很好。上訴人提供了母親在2015/2016年度的收入證明及醫管局在2016年7月發出為期12個月的新合約。上訴人表示，母親患有腳拇趾外翻，曾在2005年她到了60歲退休時動手術，但並不成功，所以並不喜歡步行，經常坐着，故她有中央肥胖，請她看大廈單位她不會去。上訴人確認，2010年時，母親已經動過腳部手術，亦維持在醫院的工作。然而，當被問道為何沒有在簽署購買F單位的臨時買賣合約前帶母親看該單位，上訴人答道母親除了熱心工作外，其他雜務都不願意做，並有時因此发脾气。上訴人也解釋說，她和母親看法不同：上訴人認為買了爛樓然後裝修就變成適合居住，而且可因為少人買可議價至較低的價錢；母親只看見舊樓房的面貌和環境，未能看得到裝修後的境況，所以不接受上訴人的想法。

28. 上訴人被問她的按揭貸款，她同意曾在同一時間得到4筆按揭貸款，即分別以H單位、J屋苑的兩個單位及C單位為抵押品的4筆按揭貸款，而當時她的月薪是約39,000元。

29. 上訴人提及H單位，她同意按照土地註冊記錄，該單位是在2008年由她母親AB女士轉名給她，直到本上訴聆訊時仍是上訴人持有。她說在2009年曾經以H單位申請按揭貸款，然後申請政府雇主的房屋津貼，到了2011年就不再用H單位拿房屋津貼，便於那時清還按揭貸款。之後，H單位的用途是出租。

30. 上訴人被問及出售J屋苑的兩個單位的事情，她說為了分開兩戶但同時保留H單位留為紀念，她要籌集資金，所以把J屋苑這兩個收租單位賣了。她說，賣的時候仍要為該兩個單位支付每月的按揭供款。她同意這兩個單位在2009年10月29日已經清還所有按揭貸款，並贖回樓契。她也同意在賣了J屋苑的兩個單位和清還有關的按揭貸款後，她有向D銀行借貸。換言之她當時籌集了的資金為大概4,290,000元的現金。

31. 上訴人提及C單位，她說這大廈的位置優越，這單位的景觀良好，購買這單位是為了長線收租。她賣的時候仍要為該單位支付每月的按揭供款。如果不是為了買R屋苑的兩個單位自住的實際資金上的需要，她是不會把C單位出售的。她說賣了以後她一直後悔，因為已不能買到同它一般優越的單位。她確認在2010年1月初已透過地產代理放租和放售，在2010年1月18日以月租12,000元租出，然後繼續連租約放售。她同意她是透過很多個地產代理放售。

32. 上訴人提及M單位，并向本委員會提供在該單位營運的「P公司」的宣傳單張。上訴人指購買它並不是為了做生意，而是為了儲物和將收藏品布置，可以閒時到那里欣賞。她說，之後，她和父母發覺經營的費用高，雖然有少少生意，但感覺客人來是揀選最好的藏品，而她和父母像免費的送給客人，所以就沒有繼續營運。她於是重申購買M單位是為了儲物和欣賞收藏品。她被答辯人的代表提醒，按照土地登記記錄，M單位的買入，不涉及按揭貸款。

33. 上诉人提及R屋苑的两个自住及一个收租的单位，她接受买卖成交时她买给父母居住的单位，买给自己自住的单位，及买给自己收租的单位都没有利用按揭贷款，即是她以大约总共6,800,000元现金支付这三个单位的买入价。她补充说这等现金主要来自她卖了M单位和G单位的所得款项。其后，她就自己自住的单位申请按揭贷款，然后把政府雇主的房屋津贴用于清还按揭贷款。

34. 上诉人也提及她一直为储物烦恼。她曾在AD大厦租过迷你仓，之后也曾在U货柜场租了两个长型货柜放置物品。她提到从拍卖购买K屋苑的两个物业是为了储物，以自用的目标来装修，后来听说物业之前发生过事故和有精神病人住在附近，她就觉得不能接受，于是即使已完成装修，依然委托同一拍卖行卖出这两个物业。她质疑税务局为何可以接受她买卖K屋苑的两个物业的目的是储物而可免去利得税，而其他的楼宇买卖都是自用又坚持收利得税。

35. 上诉方除了上诉人作供外，没有其他证人作供。上诉方依赖在本委员会席前的陈述和文件证据，包括上诉方在本委员会聆讯前从上诉方收到的陈述和文件证据，以及在聆讯时上诉人曾传阅的文件。

36. 上诉人总结其案情时说，她认为，她2010年至2011年间的楼宇买卖不是炒楼或营业活动。她和父母一家是有搬屋的需要。这是因为她和父亲的嗜好，H单位家里的杂物太多，她和母亲的生活习惯有分歧。她卖了之前的物业，用得来的钱集合资金支付之后需要买的物业，目的是找家庭合用的住所搬屋。为何有多个物业交易，这是因为她母亲一直不同意她选择的搬屋安排。至于为何买卖这么多物业还解决不了母亲的不满，她认为这是因为母亲不参与看单位的过程，拒绝和她一同看单位。母亲为何拒绝一同看单位？她认为这是因为母亲有脚患，对看单位不感兴趣，但后来表现十分坚决，令她非常难做。上诉人指她的资金来源最主要是她卖了J屋苑的两个单位而得到的4百多万元，接着如在交易中有欠缺的款项，她曾动用透支户口，卖出人民币户口的人民币，也曾有备用的方法。她指出，最后买了自住的两个单位后有余下的钱供购买一个单位收租，维持她在未转单位前的格局。上诉人认为，她不用缴交答辩人要她课缴的160,000元利得税，于是一直坚持反对和上诉。

答辩方的立场

37. 答辩方没有提供证人。答辩方依赖其在本委员会聆讯前送达的文件证据，包括土地登记纪录，物业买卖的合约，上诉人送达税务局的报税表，上诉人与税务局的来往书信（含附件），税务局与AE公司的来往书信，物业面积的资料，及物业按揭资料。

38. 代表答辩方的评税主任吴丽英小姐提出陈述，说明答辩方的立场。吴小姐提及，考虑一个物业是否营业资产还是资本资产的时候，需要对个别个案作全盘考虑。同时，主观声称不能作准，需要客观事实验证主观声称是否真实来断定意图。考虑这等情况时须作全面考虑，包括考虑有关人士当时、之前、之后的说话和

作为。

39. 答辩方就购买C单位的意图方面有以下陈述：

- (1) 上诉人指C单位地点优越，可以长期收租及养老。答辩方回应说，考虑整个个案的情况，上诉人并没有提交任何客观证据证明这个意图。相反，上诉人曾经向大大小小的地产代理放盘。答辩方认为，这是一个明显的营业标记的指标。答辩方亦从AE公司提供的电脑记录看到上诉人于2010年1月4日成交之后已即日在AE公司放租及放售，然后在放租以后，她仍然连租约将物业继续放售。AE公司的纪录也让人看到上诉人不断地向地产代理透露她想出售C单位的意图。答辩人由此认为，上诉人即使租出物业，这并不代表她持有该物业的时候物业不是她的营业资产。答辩方认为，出租可以是一个有效的使用物业的做法，而业主就可以同时等待一个好的机会卖出物业，所以出租并不代表物业从一开始的时候不被视作一个营业资产。
- (2) 答辩方就资金方面进行分析后，表明不接受由于上诉人需要钱购买Q地区的自住物业而要卖出C单位。两者相距时间有九个月。因此，答辩方不认为这个声称与事实吻合。另外，上诉人在2010年3月至4月期间由于已经完成卖出J屋苑两个单位，扣除按揭还款后她手上有资金约400多万，这金额的资金实在足以购买Q地区自住的物业。答辩方于是认为，上诉人根本没有需要出售C单位。由此，答辩方否定上诉人需要资金买Q地区自住物业的声称，并认为这声称并不可信。
- (3) 答辩方认为，在时间上，上诉人并无迫切原因放售C单位。按照上诉人的说法，她要卖J屋苑两个单位是因为她需要钱去买自住物业。可是，卖出J屋苑以后，她的资金已经有约4,300,000元。答辩方认为，当时上诉人已经有足够的钱去购买F单位，并无需要在2010年6月份时候卖C单位。
- (4) 答辩方指上诉人在2009年11月20日购买C单位的时候，她当时并没有所谓搬屋的计划，亦没有放售J屋苑单位。答辩方于是认为，可以说，C单位是额外买来的。答辩方也认为，没有证据显示C单位是买来代替J屋苑单位。答辩方于是陈述，上诉人所说「一住一收租」的讲法与她购买C单位的做法并不吻合。上诉人在2009年11月16日获批房屋津贴，然后她将H单位抵押贷款得到80万元。答辩方陈述，如果上诉人当时有计划搬屋，这一笔资金应该用来买自住物业而不是用来买容易收租的C单位。

40. 答辩方指出，关于申请政府房屋津贴，要得到房屋津贴需符合两个条件：第一，要在单位自住；第二，要就这自住单位申请按揭贷款，而房屋津贴就会直接支付给银行来还自住物业的按揭贷款。答辩方观察到上诉人虽然声称购买E单位、F单位和G单位自住，但是她购买有关单位时没有申请按揭贷款。答辩方认为，这因素可帮助推论上诉人当初购买E单位、F单位及G单位的真正意图不是来自自住。

41. 答辩方考虑到本上诉涉及一个接着一个的C单位、E单位、F单位及G单位的交易，上诉人持有每个单位都是短时间，她买入单位后（签署正式买卖合同或者签署转让契之后）的短时间内（有时短至几天，有时一个多至两个月）已将单位放售或者卖出。答辩方认为，上诉人如此持有物业时间，与她声称来自自住或者长线收租的意图并不吻合。答辩人也认为，E单位、F单位及G单位的购入和出售的过程可以作为重复性短时间内的物业交易考虑，而本委员会可从此推论有关交易属生意性质。

42. 答辩方指出，就E单位，附加装修工程报价单日期并不与买卖单位的相关日期吻合，因为在该报价单日期上诉人当时应已卖了该单位。上诉人解释说这张报价单其实是向她收钱的，但除了这声称以外并无其他证据证明。对此，答辩人特别提到有关的文件写明是报价单而不是发票。

43. 答辩方对购买F单位的目的提出质疑。首先，F单位的面积比H单位面积小约300呎，即H单位本身面积的三分之一。第二，上诉人在作供是曾经说装修师傅曾表示她的设计并不可行，而她最后确认F单位真正的装修是与她的设计图不同。这包括将工人房搬去大门旁和取消开放式厨房。答辩方认为，比较最终装修的情况与原先的设计图显示F单位实际上更小空间，因为它保留厨房，令到可用面积变得少了。答辩方于是质疑，上诉人声称这个单位可作一家三口居住同储物并不可行。答辩方另外提出，即使上诉人和其父母搬去F单位时可以重新决定家具等怎么放置摆设，可是她仍要解决不搬去F单位的家具等物件放在哪里。答辩方从资料上察觉，上诉人并无提过将H单位用来储物，而事实上当她搬出H单位以后是出租该单位，而她亦提及租赁仓摆放部份的家具等物品。答辩方于是质疑，如果租赁仓已经可解决储物问题，为何要搬去一个比H单位小300呎的F单位。既然上诉人曾解释，因为H单位已经居住多年，有点残旧，想装修该单位，那么上诉人可以装修H单位，而不是买另一单位装修后搬进去。答辩方也认为，装修是一个临时性活动，而上诉人声称经过装修就可以长远的从H单位搬去一个比H单位小300呎的F单位，则这声称并不可信，并不可行。事实上，上诉人搬出H单位之后将H单位出租之时，在该单位摆放的家具等物件并无搬去新屋。也没有继续放在H单位。答辩方认为，在这情况下不能够相信上诉人声称从800多呎的H单位搬去532呎的F单位是实际及可行的。

44. 答辩方就G单位的买卖有以下回应：

(1) 上诉人在购买G单位的成交日期的几日之后就将该单位经过拍

卖行及地产代理放盘。答辩方特别留意到放盘价是4,000,000元，而最终是以4,100,000元卖出。上诉人声称购买G单位自住，但是因为母亲不愿意而觉得那里不合用，所以尽快将物业卖出。答辩方质疑这声称，表明如果事实是这样，上诉人的叫价并不会这样进取。答辩方的根据是上诉人作供时曾经说过她觉得G单位的买入价是「好平」。这些因素令答辩方认为，购买G单位的意图并非自住而是转售图利。

- (2) 答辩方回应上诉人指其母亲不喜欢单位的说法。答辩方考虑到上诉人曾供称，她认为F单位和G单位装修后会新净和美观，她单方面认为母亲会喜欢并会同意搬去F单位或G单位。上诉人曾解释，母亲不愿意和她去看楼盘，但是签约之后和她去看，看完后说不喜欢单位以及单位周围环境，拒绝搬入。答辩方指出，在上诉人母亲没有作供的情况下，本委员会并不知道上诉人母亲是否只是不喜欢和上诉人一起去看楼盘；还是上诉人在选定F单位或G单位后母亲仍然坚持不在签署买卖合同之前和她看物业去决定是否适用；还是母亲从一开始就不喜欢F屋苑及G屋苑，坚持不会搬去F屋苑或G屋苑，所以不去看楼盘。答辩方考虑到上诉人母亲的背景，其一直在H屋苑居住，购买H单位的资金是上诉人父母积蓄。答辩人也留意到H屋苑是有管理的屋苑，而F屋苑和G屋苑相对比较起来是比H屋苑旧20至30年的楼宇。答辩人认为即使单位可以装修新净美观，但是亦要看整个大厦的配套，包括出入大堂、走廊、周围环境甚至邻居等，而这些与H屋苑有很大距离。答辩方质疑，上诉人单凭自己认为在单位里面装修就会令母亲喜欢及愿意搬出H屋苑这优质屋苑来F屋苑或G屋苑居住，这个想法既不实际也是不可行。

45. 答辩方也引用「营业标记」（其法律依据见下文第56段）去分析本案：

- (1) 纳税人是否经常地进行同类交易：上诉人是经常进行同类交易。
- (2) 纳税人是否长期持有资产：上诉人持有资产的时间是非常之短。
- (3) 纳税人是否购买一项通常是投机对象而非投资对象的资产：物业是可以作长线投资或者短线炒卖，所以需要判别上诉人购买有关物业的时候她持有什么意图。
- (4) 纳税人是否购买大量或者许多该种商品的资产：上诉人在2010/2011以及2011/2012两个课税年度，买卖了总共10个物业，

数目可算是多。

- (5) 纳税人是否基于一些买的时候不知道的因素而放售物业：上诉人曾经说过E单位因为太小，所以装修之后将它卖掉。然而，物业的面积大小是在购买之前已经知道的客观事实。另外，上诉人声称母亲不喜欢F单位以及G单位而需要将这两个单位卖出，但是单位的位置、坐向、周围环境等因素都是在购买物业前存在的事情。对于C单位物业，上诉人声称需要钱去买自住物业而放售C单位。可是，上诉人在购买C单位当日就已经委托AE公司代理放售及放租。
- (6) 纳税人有没有加工或者维修而增加资产值及转售价值：上诉人是曾经为E单位、F单位及C单位进行装修，而并无装修G单位。
- (7) 纳税人在出售资产的时候所投放的时间金钱和精力是否超出一般商人所付出的：在有关个案里面，上诉人无论在买卖E单位、F单位、G单位以及C单位都是很快及很积极委托很多地产代理放售，而最终亦透过地产代理成功售出有关物业。
- (8) 纳税人有没有承认她购入资产或商品是有转售图利的意图：上诉人曾声称E单位、F单位及G单位是用来自住的，而就C单位曾声称准备用来长线收租。
- (9) 纳税人购买资产时候是作为自用、享乐或者收入之用：上诉人和其父母一直居住H单位，没有居住E单位、F单位以及G单位。C单位物业就用作出租，但是出租之后4个月就已经将单位连租约卖出。
- (10) 资金来源：购买C单位是向D银行办理七成按揭贷款，分180个月摊还。购买E单位、F单位、G单位是上诉人用自己的积蓄以及买卖其他物业所得去支付楼价。

综合上述的考虑观点，答辩方陈述，认为本委员会不应信纳上诉人购买E单位、F单位和G单位自住的声称，也不应信纳上诉人购买C单位作为长线收租的声称，而本委员会应裁定上诉人买卖E单位、F单位、G单位及C单位都属于交易性质活动，所得利润要课缴利得税。

46. 答辩方认为，就K屋苑两个物业，税务局考虑了全面情况，包括上诉人和她父亲曾短暂安排将部份藏品放在M物业单位，也曾租过两个货柜，最后将物件搬去在W地区租下的村屋储存。答辩人是在考虑有关情况同证据后接纳上诉人指K屋苑两个物业是用作储存用途的声称。相反，就E单位、F单位、G单位和C单位，上诉人由始至终并未能提供客观的证据证明她的声称。相反，从客观事实以及「营

业标记」分析都可以判断这四个物业买卖的性质都属于生意性投机活动，所得利润应该课缴利得税。

47. 答辩方于是陈述，上诉人未能履行她负有的举证责任，证明其上诉针对的评税额属过多或者不正确，所以答辩人陈词指本委员会应驳回上诉人的上诉。

上诉人的回应

48. 上诉人针对答辩方的陈述提交书面回应，也作出口头补充。她强调下述的观点：

- (1) 上诉人卖出J屋苑两个单位足以证明她的强烈意图，就是要购买新物业搬屋。卖出J屋苑两个单位后，上诉人得到约4,200,000元。她然后购买E单位，作价约1,200,000元，而后来她卖出E单位后所得的净利润约70,000元。她反问会不会卖掉两个资产物业去获利70,000元，她否定这说法，因为这不是合理正常的投资者会做的决定。另外，在卖出前，她从J屋苑两个单位可收取共22,000元的租金，即是继续持有J屋苑两个单位3个月便可收到接近买卖E单位的获利，于是她认为答辩方指她买卖E单位属于生意性投机活动的说法不成立。
- (2) 上诉人指出，她获利最多的买卖是G单位。这情况与答辩方指她是将单位装修增值后获利不符。她说，用了10多万元装修E单位而获利70,000元，而用了10多万元装修F单位而获利60,000元，这等做法也不是合理正常的投资者会做的决定。她认为决定买卖是否一个合理的投资决定，就可以决定是否有炒卖的意图，而没有炒卖意图，就不用缴税。
- (3) 上诉人解释她为何要卖出C单位。上诉人说明她心态上要之前一样有两个单位收租才得到平衡。她要一笔大的资金去完成搬屋的行动，而她和家人分别搬进Q地区R屋苑两个自住的单位后，她另外拥有一个R屋苑单位收租，H单位保留并放租，这样她心内就平衡了。她指这样就解释了她为何要卖出C单位这个地产代理口中说的优质单位，因为她要C单位的楼价去完成搬屋的行动及维持有自住单位及两个收租单位的状态。她指H单位是纪念品，不能动，但是如果她只持有H单位，她心里是不平衡。上诉人于是提出，她这样将优质的C单位换成质素较差的R屋苑单位的举动，是清楚的显示她卖C单位是一个实际、自用的用途，而不是炒卖用途。
- (4) 上诉人说她在放售G单位时为了能卖出该单位不单采用会引致楼宇声誉不好的拍卖方法，甚至拍卖仍不能成功卖出，令她要

减价求售，这都是因为她当时强烈的要一笔钱用来搬屋，这证明她自用的意图，即是她要单位自用，而单位不适合她用，她就需要一笔钱自用，来买真正自用单位。

- (5) 上诉人对税务局接纳买入K屋苑两个物业不是属于生意性投机活动的做法仍然不满。她认为税务局在敷衍她，用价值低的K屋苑两个物业来安抚她，希望她放弃上诉。她指K屋苑两个物业既是储物，又是可作居住，因此她认为税务局这做法属不诚实。
- (6) 上诉人指税务局一直没有挑出她作假的陈述或证言。她认为税务局是在堆砌理由要她交不应该交的利得税。她是诚实证人，没有作过假证供。
- (7) 上诉人向本委员会说，即使她买卖很多物业，但她其实是一个「生客」，不是一个投资市场中的「熟客」。她是一个需要很多促成交易的机会的「生客」，所以她会渔翁撒网式的去物业附近的地产代理放盘，可是地产代理或者业内人士认为她是一个诚实可欺的客人。她举出她在一个评税年度买入了两个凶宅和一个在同一楼层有凶宅的单位为例。
- (8) 上诉人指她虽然买卖多个单位，但是最后在Q地区R屋苑购买共三个单位，然后她和家人分别入住两个，而第三个则收租。上诉人认为，这是强烈证据支持她是自用。
- (9) 上诉人指买卖多个单位的资金主要来自卖出J屋苑两个单位所得的约4,200,000元。最后，她购买了Q地区R屋苑三个单位，总买入价是6,800,000元。她说，减去她持有的4,200,000元，她要供2,650,000元。为此，她加大了自己的负债。
- (10) 上诉人指她在2010/11课税年度是一直在买和卖单位，并没有因为获利到某一水平停下，她只是在买到一个终点，即是能够搬屋，完成自己物业布局，才停下。这清楚的说明她的意图，都是为了找居所和长期收租物业的布局。
- (11) 上诉人指她在2010/11课税年度之前和之后都没有频密购买物业。J屋苑的两个单位在卖出前是已持有超过5年。Q地区R屋苑三个单位到了本上诉聆讯的时间也已持有约5年。然而，上诉人指她和家人是完全有财政能力炒楼，她们是可以拿物业向银行借贷5,000,000元至6,000,000元现金从事炒卖活动。可是，她们在最近5年没有这样做。

(2019-20) VOLUME 34 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (12) 上诉人反驳答辩方指她没有迫切理由要搬屋，她在做这些买卖时还住在H单位的说法。上诉人指委员会席前的文件中没有一个叫继续住在H单位的选项。她解释说，不可能在她与家人仍住在H单位的时候在该单位装修，一定要搬清单位内的物件才可装修，而当时单位内有太多物件，多到不能动。她说因为难以动她房间的冷气机下的几百本书，所以她没有更换她房间的残旧、发出大声响的冷气机。
- (13) 上诉人反驳答辩方指她签署的临时买卖合约有条文指买方同意及接受物业的现状，不得藉此取消交易。她说这条文是用来约束买方，如果她要求删去，她便不会有可能签署临时买卖合约。
- (14) 上诉人亦反驳答辩方指她已经解决了储物问题。她说一直没有解决储物问题，她要租用用于储物的空间是逐年越来越大。
- (15) 上诉人也反驳答辩方就C单位依赖的AE公司的纪录。她说这等纪录说明，它们是地产代理不断电话联络上诉人的纪录。这是因为C屋苑可供买卖的楼盘少，而地产代理们都希望有成交，所以不断打电话问她的叫价和立场。这证明C单位本身的吸引力。
- (16) 上诉人也反驳答辩方指上诉人毋须把单位放卖。她重申放卖是知道市场真实反应的方式。她重申如非放卖，她如何知有承接。她重申她卖出E单位、F单位与G单位每一次过程中的个别独特情况。她认为这三个单位很容易就不能卖出。
- (17) 上诉人也反驳答辩方有关申请政府的房屋津贴的质疑。她指出她在有关时间住在H单位，以这单位申领房屋津贴，属无可非议。她也指出当她找到合适的单位入住时，就以新的单位做按揭贷款和申领房屋津贴。同一原因也反驳答辩方指她没有立刻为E单位、F单位及G单位做按揭贷款的质疑。
- (18) 上诉人也逐点反驳答辩方利用「营业标记」的分析。上诉人在这方面的反驳引用了上文的提述的论点。另外，上诉人强调她不是有意图的去装修物业提高价值而获利的人，也继续指出G单位的获利只是当时适逢发生的情况。
- (19) 上诉人总结陈述，本委员会的结论应该是上诉人是一个买楼自用的人。

讨论

49. 《税务条例》第14(1)条规定：
- (1) 除本条例另有规定外，凡任何人在香港经营任何行业、专业或业务，而从该行业、专业或业务获得按照本部被确定的其在有关年度于香港产生或得自香港的应评税利润(售卖资本资产所得的利润除外)，则须向该人就其上述利润而按标准税率征收其在每个课税年度的利得税。
50. 《税务条例》第2(1)条对「行业」和「业务」有下述的定义：
- 行业、生意 (trade)** 包括每一行业及制造业，亦包括属生意性质的所有投机活动及项目；
- 业务 (business)** 包括农业经营、家禽饲养及猪只饲养、任何法团将任何处所或其部分出租或分租给任何人，及任何其他人将其根据租契或租赁(但不包括政府租契或政府租约)而持有的任何处所或其部分分租；
51. 《税务条例》第68(4)条规定：
- (4) 证明上诉所针对的评税额过多或不正确的举证责任，须由上诉人承担。
52. 本上诉要处理和决定的问题是答辩人决定的2010/11课税年度应课缴利得税的评税是否过多或不正确。
53. 按照本上诉的背景来具体地说，本上诉要处理和决定的问题是上诉人买卖E单位、F单位、G单位和C单位的利润应否课缴利得税。上诉人在其上诉理由提出，每一个买卖都是基于她为了搬家、分户而要寻找居所的需要，没有炒卖意图。如此，可更具体地说，在上诉双方不争议有关利润是否在2010/11课税年度于香港产生或得自香港的情况下，本委员会是要决定这四个买卖的每一个是否属于上诉人经营行业(trade)或业务(business)，而这等经营是包括属生意性质的所有投机活动及项目 (every adventure and concern in the nature of trade)。
54. 本上诉的个案类型为纳税人买卖资产。法院及税务上诉委员会的案例已清楚说明考虑这类型的上诉个案的适用原则。按照 Simmons v Commissioner of Inland Revenue 53 TC 461，须决定的问题是纳税人「获得资产时」(at the time of the acquisition of the asset)是否经营一项生意。经营生意须有经营生意的意图。通常是要在探究纳税人购买资产时是否有这个意图。即是，究竟纳税人的意图是转售资产图利，还是作为永久投资？很多时候要较为深入地探究：纳税人可能为购入另一他认

为更理想的投资而出售现有的永久投资项目。不论纳税人在出售这现有的投资项目是获利或亏损，这不涉及生意的运作。可是，一项资产不可能同时是营业资产及资本资产，亦不可能状态不确定，即同时不是营业资产及资本资产。

55. 纳税人的意图须依整体情况及客观证据来决定。按照All Best Wishes Limited v Commissioner of Inland Revenue [1992] 3 HKTC 750，纳税人在购买及持有资产时的意图无疑是十分重要。假如证据证明声称的意图为真诚持有、切实和可实现的(genuinely held, realistic and realizable)，及所有情况显示纳税人在获得资产时正在进行投资，则应同意资产属投资性质。法庭强调，这是一个事实问题，没有单一测试可提供答案。纳税人申述的主观意图，对此不具有决定性，真正的意图只能依整体证据和情况来断定。必须考虑的是所有关系情况，包括言和行（含当时、之前和之后说过的话，及当时、之前和之后做过的事）。很多时候，行为比言词为重要。即是说，往往是事实胜于雄辩。另外，终审法院在Lee Yee Shing v Commissioner of Inland Revenue [2008] 3 HKLRD 51（下称Lee Yee Shing案）补充说，某些活动是否构成行业或生意是一个事实和程度的问题，由专责寻找事实真相的机构，在考虑整体情况后客观裁断。

56. 在Marson (H M Inspector of Taxes) v Morton and Others 59 TC 381（下称Marson案）及Lee Yee Shing案，法庭整理及推介9至10个统称为「营业标记」的事项，以供考虑，但这等事项绝非代表或列出所有客观因素，亦没有权威订定符合多少个标记或表征便代表何种意图。「营业标记」提供指引，让专责寻找事实真相的机构有系统地对个案的整体情况加以考虑，然后作出合情、合理和适当的结论。终审法院在Real Estate Investments (NT) Limited v Commissioner of Inland Revenue [2008] 11 HKCFAR 433确认「营业标记」在香港适用，同时也小心的注明个别「营业标记」不具决定性，必定要对个案的所有情况作全盘考虑。在本上诉案，答辩方有引用「营业标记」分析上诉人的买卖物业活动，详情见上文第45段。

57. 另外，Marson案说明，单一或一次性的交易可以构成生意性质的投机活动。

58. 本委员会依据《税务条例》第68条聆讯和决定税务上诉。按照第68(4)条，上诉人负有责任提供证据，令本委员会信纳她在购买每一个物业时，是用以自住或长期投资，因而令本委员会认定有关的评税是过多或不正确。

59. 本委员会按照时序，首先考虑和判断上诉人购买C单位时的意图。本委员会考虑了上诉人和答辩方的陈述，与及个案的整体情况后，裁断上诉人购买C单位时的意图，并非如她力陈的用作长期收租或投资，而是如答辩方所指，是从事生意性质的投机活动。本委员会是通过下述的考虑而得到这结论：

- (1) 上诉人声称购买C单位作长期收租。可是，物业出租本身对判断物业是营业资产还是资本资产并无实质帮助。即使

物业已出租，业主也可连同租约把物业出售。事实上，C单位后来亦是连同租约售出。

- (2) 上诉人在购买C单位的交易成交以后，即透过地产代理放租及放售该单位。上诉人在租出该单位以后，继续将该物业（连租约）透过多个地产代理放售。如此放售该单位的行为，显然与上诉人声称用该单位长期收租不符。
- (3) 上诉人购买C单位的交易在2010年1月4日成交，她在2010年5月14日签署临时买卖合同出售该单位，这时她持有该物业只有约5个月。到了2010年8月31日，上诉人卖出该物业的交易成交，她总共持有该物业约8个月。
- (4) 上诉人购买C单位的时候，据上诉人所说，她以H单位作按揭抵押向银行借贷了800,000元而藉以申领房屋津贴，以J屋苑的28A单位作按揭抵押向银行借贷了880,000元，又以C单位作按揭抵押向银行借贷了2,050,000元或楼价的七成。上诉人在C单位的交易在2010年1月4日成交后不久就以每月12,000元租金租出，这租金足以支付C单位的按揭的每月供款的大部份。2010年1月至5月期间，上诉人卖出了J屋苑的两个单位，在归还以J屋苑的28A单位作按揭抵押向银行借贷了880,000元后，看来应进账约4,000,000元。同时，上诉人以1,295,000元购买了E单位及以180,000元购买了K屋苑两个物业。由此看来，上诉人在这个时间该仍起码有约2,000,000元的可动用的现金（而上诉人亦曾提供手写文件及在作供时表示她在2010年亦持有人民币及股票）。之后，按照土地登记记录，上诉人在2010年5月11日签约以1,650,000元购入M单位，然后这交易在2010年6月22日以现金支付全数成交，不涉按揭贷款。就在此时，上诉人接受地产代理转达的要约，在2010年5月14日签约同意以3,350,000元售出C单位。本委员会认为，从时序看，如果上诉人真的是因需要资金而要售出C单位，那该是为了购买她用以经营生意的M单位。故此，本委员会不接受上诉人对税务局的评税主任声称「...并非计划作为自用。而是一个计划用来长期收租的单位，后来由于价钱理想，而我们又需要钱来买实际要搬的房子，才将它出售。」，也不接受上诉人在本委员会席前说购买C单位是为了长线收租，如果不是为了买R屋苑的两个单位自住的实际资金上的需要，她是不会把C单位出售，以及她卖C单位是一个实际、自用的用途等证言。本委员会认同答辩方指上诉人这等声称不可信的意见。

- (5) 本委员会也认同答辩方陈述认为C单位是额外买来，与上诉人所说「一住一收租」的讲法不吻合的意见。诚然，上诉人在2009年11月20日购买C单位的时候，她当时并没有搬屋的计划，亦没有放售J屋苑单位。所以，可以说，本委员会也认同答辩方的意见，即是没有证据显示C单位是买来代替J屋苑单位。
- (6) 本委员会因而同意答辩方的陈述，上诉人并没有提交任何客观证据证明她声称购买C单位时持有的意图。

60. 本委员会在继续考虑上诉人购买另外三个都是位于B地区的单位时的意图前，须先考虑答辩方指本委员会可对该三个单位的交易引用Pickford v Quirke [1927] 13 TC 251的推论方法，即是如单独考虑一个交易的时候可能会不被视为生意性质的活动，在当与其他重复进行的交易一起考虑的时候，推断的结论是会不同。这是鉴于一个人重复进行同类的交易的次数越多，就越指向该人是经营生意。本委员会理解法庭在Pickford案提出和讨论的是作出事实裁断的其中一个可行的思考过程，但背景事实是否适合，仍是一个程度的问题，而这里指的程度不单是重复的次数，也包含交易之间的相似程度，以及是否有构成系统性的迹象。本委员会不认为，上诉人的购入和出售E单位、F单位及G单位的过程的重复次数及交易之间的相似程度，足以让本委员会可引用Pickford案的方法对有关交易是否属生意性质来作裁断。本委员会仍是按照时序，逐一考虑和判断上诉人购买有关单位时的意图。

61. 本委员会现考虑上诉人购买E单位时的意图。经过考虑了上诉人和答辩方的陈述，与及个案的整体情况后，本委员会不接受上诉人购买E单位时的意图是她声称的自己居住。本委员会的理由如下：

- (1) 虽然上诉人一直陈述她购买E单位拟作自住用途，表示该单位面积小、够自己用、可节省金钱为父母购置单位，但是她在买入E单位后运用手资金的作法是购买和装修K屋苑两个物业，与及购买她用以经营生意的M单位。K屋苑两个物业拟作储物用途，并有充分证明。M单位是为了供她和父亲开办营运「P公司」这古玩书画玉器生意，而接着「P公司」也曾开业。上诉人也向税务局和本委员会提供「P公司」的宣传品。因此，本委员会未能给予上诉人证言充足比重，来接受它为可信可靠的证供。
- (2) 上诉人购买E单位的交易在2010年4月22日成交，她在2010年6月27日签署临时买卖合同出售该单位，这时她持有该物业只有约2个月。到了2010年8月26日，上诉人卖出该物业的交易成交，她总共持有该物业约4个月。

- (3) 本委员会同意答辩方的陈述，物业的面积大小是在购买之前已经知道的客观事实。上诉人作供时也确认在购买E单位前有视察过该单位。由此，本委员会也不接受上诉人指因单位面积太小，唯有在装修后售出的说法。
- (4) 上诉人以她在E物业进行的装修来支持她的声称。然而，本委员会接受答辩方的观点，第一及第二张装修工程报价单列出的装修工程项目是配合该单位的面积而作的装修工程项目，不足以证明她购买该单位时的意图。本委员会的考虑包括上诉人指安装在墙上的电视插座和在露台安装电力插座都显示她在该单位自住的声称。对此，本委员会认为，这等安装也不足以证明上诉人购买该单位时的个人意图，这等安装项目客观而言亦是因应该单位的面积，希望尽量利用空间的做法，不能就此确认带有独特的个人特色或特别反映个人的生活习惯。
- (5) 本委员会同意答辩方对上诉人提出支持她的声称的证据的质疑。本委员会对上诉人提供的第三张（也是最后一张）的装修工程报价单不会给予任何比重。显然，该附加装修工程报价单日期并不与买卖单位的相关日期吻合。

62. 本委员会接着考虑上诉人购买F单位时的意图。经过考虑了上诉人和答辩方的陈述，与及个案的整体情况后，本委员会不接受上诉人购买F单位时的意图是她声称的供自己和父母居住。本委员会的理由如下：

- (1) 本委员会认为，上诉人关于其购买和出售F单位的书面陈述和证言均在缺乏客观证据的前提下难以接受。上诉人声称她的母亲对住所有其要求，喜欢简洁居室，可是拒绝和她一起看楼盘。上诉人声称这是因为她的母亲有脚患，不喜欢步行，不愿意做杂务，母亲只是热心工作。然而，上诉人声称，当她购买了F单位后，她的母亲却来看过单位，之后强烈反对，表示不愿意搬入，所以她无奈地把这个当时正在装修的单位出售。上诉人在作供时确认，2010年时，她的母亲已经动过她所声称并不成功的脚部手术，但同时维持在医院的工作。上诉人也向本委员会展示她的母亲的收入证明和医管局发出的2016年的续约。在上文提述的客观证据的前提下，本委员会不得不对上诉人声称的购买和出售F单位过程存有疑问。可是，上诉人既没有安排其母亲作供，也没有进一步提供客观证据，来支持她声称的购买和出售F单位过程。因此，本委员会未能给予上诉人证言充足比重，以接受它为可信可靠的证供来支持她声称其购买F单位时的意图是作为自己和父母居住之用。

- (2) 本委员会认同，F单位的楼龄、质素及该单位附近的环境均是事前已知的因素，上诉人和她的父母均居住B地区十分长的时间，F屋苑与H屋苑之间的步行路程只是5分钟内的路途，她们三人对这等因素应有印象，也对F屋苑和H屋苑之间比较下在包括楼龄、管理、出入口、走廊、周围环境等各方面的距离有印象。由此，本委员会认同答辩方指上诉人自己认为在单位里面装修就会令母亲喜欢及愿意搬出H屋苑这优质屋苑来F屋苑居住的想法既不实际也不可行。
- (3) 本委员会也观察到上诉人在其给税务局的信件及她在作供时回避为何她签约购买F单位前没有带母亲看该单位的反应，认为这也令本委员会难以给予上诉人证言充足比重和接纳她声称的购买F单位时的意图。
- (4) 上诉人购买F单位的交易在2010年9月14日成交，她在2010年10月10日签署临时买卖合同出售该单位，她持有该物业只有不足1个月。到了2010年12月10日，上诉人卖出该物业的交易成交，她总共持有该物业约3个月。
- (5) 本委员会同意答辩方对上诉人声称她的目的是让她和父母一家三人从800多呎的H单位搬去532呎的F单位是否实际及可行的质疑。上诉人提出她的装修改动可以让她们一家三人舒适生活，亦同时考虑了父母年纪大，身体不好要坐轮椅的需要。然而，上诉人被盘问时同意她设计的这等装修改动被装修师傅指出并不可行，她也同意F单位最后进行、真正的装修是与她的设计图不同，她特意强调的将厨房改成她自用的房间，采用开放式厨房的设计不被采用。最后，她向税务局提供的装修合约列出的装修工程项目不涉及厨厕间格改动，而是属一般的翻新工程。本委员会认为，答辩方从这方面质疑上诉人声称F单位足够她们一家三人从H单位搬去居住并不可行，是合理和有根据的。
- (6) 上诉人在没有完成交易前便在2010年8月后委托两间地产代理放售F单位。本委员会认为，如果上诉人购买F单位的意图真是让她和父母一家三人从H单位搬去F单位一起在这个她特意设计的新净单位舒适生活，实在是难以理解上诉人在上述的时刻委托放售单位的行为。
- (7) 答辩方另外质疑上诉人为何不装修有点残旧的H单位，在装修期间在另一地方居住，并经装修的举动有效地解决储物问题。本委员会认为，答辩方固然可在事后提出它认为可行或实际的解决问题的方法，但是，在本上诉案，本委员会的着眼点是判

断上诉人购买F单位时的意图，而不是她在家居方面可合理的有什么选择。所以，本委员会不认同答辩方这一方面的质疑。

- (8) 故此，本委员会认为，就F单位的评税的上诉，上诉人未有履行其根据《税务条例》第68(4)条的举证责任。

63. 本委员会最后考虑上诉人购买G单位时的意图。经过考虑了上诉人和答辩方的陈述，与及个案的整体情况后，本委员作出以下裁断：

- (1) 本委员会认为，上诉人关于其购买和出售G单位的书面陈述和证言均在缺乏客观证据的前提下难以接受。之前买卖F单位前车可鉴，为何上诉人仍然单方面认为其母亲会喜欢并会同意搬去G单位一家居住就在母亲没有参观单位的情况下签约购买单位？上诉人作供只是说G单位听说有1,000呎，认为装修后单位内部便是四正合用、新净美观，也说母亲表示看单位过程很累，坚决不去看单位，而是到了成交以后，母亲举出多个有关该大厦的环境的理由表示坚决不接受搬去该单位居住。本委员会觉得这情况不可思议。
- (2) 本委员会在之前已提述上诉人在聆讯时向本委员会展示她的母亲的收入证明和医管局发出的2016年的续约，并且确认，2010年时，她的母亲已经动过她所声称并不成功的脚部手术，但同时维持在医院的工作。
- (3) 本委员会于是认同答辩方的陈述，即在上诉人母亲没有作供的情况下，本委员会并不知道上诉人母亲是否只是不喜欢和上诉人一起去看楼盘；还是上诉人在选定F单位或G单位后母亲仍然坚持不在签署买卖合同之前和她看物业去决定是否适用；还是母亲从一开始就不喜欢F屋苑及G屋苑，坚持不会搬去F屋苑或G屋苑，所以不去看楼盘。本委员会在上诉人母亲没有作供和提供客观证据的情况下也不能确定上诉人母亲2010年的身体的状况，她那时的生活状态和模式，她对F屋苑和G屋苑的认识，以及她对女儿2010年在找单位让她们一家三人搬出H单位的态度。
- (4) 上诉人也没有进一步提供客观证据，来支持她声称的购买和出售G单位过程。
- (5) 考虑上面各点，本委员会未能给予上诉人证言充足比重，以接受它为可信可靠的证供来支持她声称其购买G单位时的意图是作为自己和父母居住之用。

- (6) 本委员会认同，G单位的楼龄、质素及该单位附近的环境均是事前已知的因素，上诉人和她的父母均居住B地区十分长的时间，G屋苑与H屋苑之间的步行路程只是5分钟内的路途，她们三人对这等因素应有印象，也对G屋苑和H屋苑之间比较下在包括楼龄、管理、出入口、走廊、周围环境等各方面的距离有印象。由此，本委员会认同答辩方指上诉人自己认为在单位里面装修就会令母亲喜欢及愿意搬出H屋苑这优质屋苑来G屋苑居住的想法既不实际也不可行。这想法在F屋苑买卖一役后，应给验证属不可行。
- (7) 上诉人购买G单位的交易在2010年12月22日成交，她在2011年2月11日签署临时买卖合同出售该单位，她持有该物业只有不足2个月。到了2011年3月16日，上诉人卖出该物业的交易成交，她总共持有该物业约3个月。
- (8) 上诉人在购买G单位的成交日期约一星期后就将该单位经过拍卖行及多间地产代理放盘。根据上诉人向税务局提供的她签署的放盘协议，以及税务局向AE公司索取的资料，她的建议售价是4,000,000元或4,100,000元，与买入价3,000,000元有颇大的升幅。答辩方认为这叫价进取，令人认为，购买该单位的意图并非自住而是转售图利。上诉人的回应则是强调她获利最多的买卖是没有将单位装修增值的G单位，也强调她卖G单位有困难，要减价求售。这等回应与上诉人的建议售价，与及实际的卖出价4,100,000元比对下来，实在令人要质疑她购买G单位时的声称意图是否真的是为自己和父母居住之用。
- (9) 故此，本委员会认为，就G单位的评税的上诉，上诉人未有履行其根据《税务条例》第68(4)条的举证责任。

64. 综合上述分析，本委员会裁定上诉人未有克尽其举证责任证明答辩人就她的2010/11课税年度利得税评税额过多或不正确。

总结和决定

65. 本委员会经聆讯上诉人的税务上诉和考虑所有文件和双方陈词后，基于上述的分析和裁断，裁定如下：

- (1) 上诉人未有克尽其责任，证明答辩人就她的2010/11课税年度利得税评税额过多或不正确。本委员会于是驳回上诉人的上诉。
- (2) 答辩人在其日期为2015年12月30日的决定书就上诉人的个案决定的2010/11课税年度利得税评税额，应予确认。