

Case No. D9/15

Appeal out of time – appeal against assessment – whether Notice of Appeal lodged out of time – whether leave to extend time should be given – section 66 of the Inland Revenue Ordinance (‘IRO’) [Decision in Chinese]

Profits tax – profit from sale of property – whether engaged in trade – whether Appellant intended to buy property as retirement home – section 14(1) of the IRO [Decision in Chinese]

Panel: Chow Wai Shun (chairman), Kong Chi How Johnson and So Sze Wan Lisa.

Date of hearing: 30 June 2015.

Date of decision: 11 August 2015.

The Appellant resided overseas. In July 2009, he purchased a property subject to existing tenancy. He appointed his brother as his agent. The purchase price was provided by his mother, who passed away in November 2009. In September 2010, the Appellant sold the property subject to existing tenancy. The Appellant claimed that he purchased the property with the intention to use it as a retirement home in the future. His intention changed after his mother passed away. The Appellant was assessed for profits tax in relation to the profit he made on the property in the 2010/11 year of assessment. The Deputy Commissioner rejected the Appellant’s objection to the assessment.

The Appellant appointed a company as his tax representative on 22 February 2014. He left Hong Kong in July 2014 and did not come back since then. On 6 January 2015, the Deputy Commissioner’s determination and 2 letters explaining the Appellant’s right to appeal and the procedure thereof were sent to the tax representative and the Appellant’s correspondence address by registered mail. Evidence showed that the determination and the letters were received by the tax representative and the Appellant’s brother. However, the Appellant only lodged his Notice of Appeal with the Board on 12 February 2015.

Held:

1. The Notice of Appeal was lodged out of time. The 1-month time limit to lodge an appeal under section 66 of the IRO started when the determination was sent to the addresses of the Appellant and his tax representative. It was not necessary to show that the Appellant personally received the determination (D2/04, IRBRD, vol 19, 76 referred). Nor was it necessary for the Commissioner to prove that the Appellant had actual notice of the

determination (Chan Chun Chuen v Commissioner of Inland Revenue [2012] 2 HKLRD 379 applied).

2. According to section 66(1A) of the IRO, the Board could only give leave to the Appellant to file his notice of appeal out of time if he was prevented by illness or absence from Hong Kong or other reasonable cause from giving notice of appeal within the statutory period. The word ‘prevented’ 「未能」 in the Chinese Language version of the subsection should be understood as meaning ‘unable to’. Whilst it was a less stringent test than the word ‘prevent’ in the English version, it still imposed a higher threshold than a mere excuse (Chow Kwong Fai v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 687 applied).
3. Long absence from Hong Kong does not automatically confer a right for extension of time (D19/01, IRBRD, vol 16, 183 referred). Since the Appellant appointed a tax representative, and he still had contact with his brother residing at the correspondence address, there was sufficient time for the Appellant to prepare the documents required to lodge an appeal with the Board. The Appellant was not prevented by his absence from Hong Kong to lodge the appeal (D11/89, IRBRD, vol 4, 230; D31/12, (2012-13) IRBRD, vol 27, 667 referred).
4. It was not a reasonable cause that the Appellant and his brother did not allegedly understand the Commissioner’s letters because of their education, or that the Appellant was not given proper guidance on how to deal with the matter when he inquired with his tax representative (D9/79, IRBRD, vol 1, 354; D20/06, (2006-07) IRBRD, vol 21, 442; D42/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 1; D51/11 (2012-13) IRBRD, vol 27, 76 considered).
5. Therefore, the appeal was lodged out of time, and leave should not be given to the Appellant to lodge it out of time.
6. In any event, whether or not the profits on selling the property were subject to profits tax depended on the Appellant’s intention in all the circumstances (Simmons v Commissioner of Inland Revenue 53 TC 461; Lee Yee Shing v Commissioner of Inland Revenue [2008] 3 HKLRD 51 referred). The professed intention of the Appellant was not conclusive, and an intention to invest should generally be genuine, realistic and realisable (All Best Wishes Limited v Commissioner of Inland Revenue [1992] 3 HKC 750 referred).
7. The Appellant’s professed intention was not believable. He moved overseas for so many years and had his roots there. It was not persuasive that he already planned for his retirement when he was still in his prime. Rather, the Board inferred that the Appellant purchased the property to pacify his mother.

(2015-16) VOLUME 30 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Such a need was no longer required when his mother passed away. This was not sufficient to overturn the assessment in the determination.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

D2/04, IRBRD, vol 19, 76
D52/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 83
Chan Chun Chuen v Commissioner of Inland Revenue [2012] 2 HKLRD 379
D124/97, IRBRD, vol 13, 78
D146/01, IRBRD, vol 17, 88
D42/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 1
D31/12, (2012-13) IRBRD, vol 27, 667
Chow Kwong Fai v CIR [2005] 4 HKLRD 687
D19/01, IRBRD, vol 16, 183
D11/89, IRBRD, vol 4, 230
D9/79, IRBRD, vol 1, 354
D20/06, (2006-07) IRBRD, vol 21, 442
D51/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 76
D44/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 18
Simmons v Commissioner of Inland Revenue 53 TC 461
Lee Yee Shing v Commissioner of Inland Revenue [2008] 3 HKLRD 51
All Best Wishes Limited v Commissioner of Inland Revenue [1992] 3 HKTC 750
D41/13, (2014-15) IRBRD, vol 29, 224

Appellant's younger brother for the Appellant.

To Yee Man, Chow Cheong Po and Lo Hok Leung Dickson for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D9/15

逾期上诉 — 就评税提出上诉 — 上诉通知是否逾期提出 — 是否延展提出上诉的时限 — 《税务条例》第66条

利得税 — 出售楼宇所得利润 — 是否经营业务 — 上诉人购买物业是否意图作为退休后居所 — 《税务条例》第14条

委员会：周伟信（主席）、江智蛟及苏诗韵

聆讯日期：2015年6月30日

裁决日期：2015年8月11日

上诉人定居海外。在2009年7月，他购买了一个连租约的物业。他委任了他的弟弟为代理人。购买物业的资金由他的妈妈提供，但她于2009年11月离世。在2010年9月，上诉人将物业连租约售出。上诉人声称他购买物业时打算在将来退休后居住。他的计划在母亲离世后有所改变。上诉人在2010/11课税年度被评定须就出售物业所得的利润缴交利得税。税务局副局长裁定上诉人反对无效。

上诉人于2014年2月22日委任一间公司为他的税务代表。他于2014年7月离港，其后没有返港。在2015年1月6日，税务局将副局长的决定书及两封解释上诉人上诉的权利及程序的信件，以挂号形式邮寄给税务代表及到上诉人的通信地址。证据显示税务代表及上诉人的弟弟都收到决定书及信件。但上诉人只在2015年2月12日向委员会递交上诉通知。

决定：

1. 上诉人是在限期后递交上诉通知。《税务条例》（下称「该条例」）第66条订明的一个月期限是从决定书寄到上诉人及其税务代表的地址起计。该条例没有要求证明上诉人亲自收妥决定书（参考 D2/04, IRBRD, vol 19, 76）。该条例亦没有要求税务局证明上诉人实际获悉决定书的存在（引用 Chan Chun Chuen v Commissioner of Inland Revenue [2012] 2 HKLRD 379）。
2. 根据该条例第66(1A)条，委员会只可因上诉人由于疾病、不在香港或其他合理因而未能在条例的期限内发出上诉通知。「未能」一词解作「不能做到」。虽然不及英文版‘prevent’一字严苛，所要求的亦并非只是一

般托辞或借口（引用 Chow Kwong Fai v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 687）。

3. 长期不在香港并非必然获得延长上诉期限的因素（参考 D19/01, IRBRD, vol 16, 183）。既然上诉人已委任税务代表，而他又和居住于通信地址的弟弟保持联络，上诉人有足够时间准备文件，向委员会发出上诉通知。上诉人并不是因不在香港而未能提出上诉（参考 D11/89, IRBRD, vol 4, 230; D31/12, (2012-13) IRBRD, vol 27, 667）。
4. 上诉人和他弟弟声称因教育程度而不理解税务局信件的内容，及他在向税务代表查询时没有得到指导如何处理事宜，都不是合理因由（参照 D9/79, IRBRD, vol 1, 354; D20/06, (2006-07) IRBRD, vol 21, 442; D42/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 1; D51/11 (2012-13) IRBRD, vol 27, 76）。
5. 因此，上诉是逾期提出，而上诉人不应被容许逾时提出上诉。
6. 无论如何，究竟出售物业所得的利润是否须纳利得税在乎在整体情况下上诉人的意图（参考 Simmons v Commissioner of Inland Revenue 53 TC 461; Lee Yee Shing v Commissioner of Inland Revenue [2008] 3 HKLRD 51）。上诉人申述的意图没有决定性，而用意是投资的意图，一般须为真正持有、实际和可实现的（参考 All Best Wishes Limited v Commissioner of Inland Revenue [1992] 3 HKC 750）。
7. 上诉人声称的意图并不可信。他移居海外多年，并已落地生根。他正直壮年便筹算退休生活，并没有说服力。反之，委员会推论上诉人购买物业是希望讨好母亲。当母亲离世后，这个需要不再存在。这不足以推翻决定书的评税。

上诉驳回。

参考案例：

D2/04, IRBRD, vol 19, 76
D52/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 83
Chan Chun Chuen v Commissioner of Inland Revenue [2012] 2 HKLRD 379
D124/97, IRBRD, vol 13, 78
D146/01, IRBRD, vol 17, 88
D42/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 1
D31/12, (2012-13) IRBRD, vol 27, 667
Chow Kwong Fai v CIR [2005] 4 HKLRD 687
D19/01, IRBRD, vol 16, 183
D11/89, IRBRD, vol 4, 230

D9/79, IRBRD, vol 1, 354
D20/06, (2006-07) IRBRD, vol 21, 442
D51/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 76
D44/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 18
Simmons v Commissioner of Inland Revenue 53 TC 461
Lee Yee Shing v Commissioner of Inland Revenue [2008] 3 HKLRD 51
All Best Wishes Limited v Commissioner of Inland Revenue [1992] 3 HKTC 750
D41/13, (2014-15) IRBRD, vol 29, 224

上诉人弟弟代表上诉人出席聆讯。
陶绮雯、周章宝及卢学良代表税务局局长出席聆讯。

决定书:

1. 上诉人反对税务局向他发出的 2010/11 课税年度利得税评税，税务局副局长于 2015 年 1 月 5 日发出决定书，裁定上诉人反对无效。上诉人已移居海外多年，在异地落地生根，年来纵偶有回港，但逗留期间短暂。是次上诉，上诉人授权弟弟 A 先生代行。

逾时上诉

相关事实

2. 上诉人代表虽选择宣誓作供，并接受答辩人代表盘问，但其有关何时取得邮件的供词，与答辩人所提文件证供，并不脛合。本委员会认为，答辩人提出有关邮递和签收邮件的客观文件证供，可信可靠，并据之裁定与本个案是否属逾时上诉的有关事实如下：

<u>日期</u>	<u>事件</u>
22-02-2014	上诉人书面委任B公司（以下简称「该税务代表」）为其税务代表。
26-07-2014	上诉人离港，之后没有返港纪录。
05-01-2015	两封列明上诉人向委员会上诉的权利及有关上诉程序和期限的信件(以下简称「该信件」)，连同税务局副局长的决定书，分别以挂号投寄往上诉人及该税务代表的通讯地址。

<u>日期</u>	<u>事件</u>
06-01-2015	该信件及决定书按该税务代表的通讯地址派递并妥为签收。
06-01-2015	领取该信件及决定书的邮件通知卡留在上诉人的通讯地址。
12-01-2015	A先生代上诉人在C地区邮政局领取该信件及决定书的邮件，并妥为签收。
12-02-2015	A先生以送交方式代上诉人向委员会发出日期为2015年2月11日的上诉通知书。

3. 至于 A 先生在相关时限内与该税务代表的联络和沟通情况如何，双方各执一词；然而，根据下文所提案例及分析，对本个案案情并无影响。

相关法律条文、法则及案情分析

4. 税务条例第 66 条规定：

「(1) 任何人(下称上诉人)如已对任何评税作出有效的反对，但局长在考虑该项反对时没有与该人达成协议，则该人可—

(a) 在局长的书面决定连同决定理由及事实陈述书根据第 64(4)条送交其本人后 1 个月内；或

(b) 在委员会根据第(1A)款容许的更长期限内，

亲自或由其获授权代表向委员会发出上诉通知；该通知除非是以书面向委员会书记发出，并附有局长的决定书副本连同决定理由与事实陈述书副本及一份上诉理由陈述书，否则不获受理。」

其中「送交其本人后 1 个月内」是指送交过程完成后起计 1 个月，而送交过程是于决定书已被送达收件人地址时完成，当时上诉人无需已然亲自收妥（参委员会案例 [D2/04](#), IRBRD, vol 19, 76，原文为英文，但相关判辞中译本可另参考委员会案例 [D52/11](#), (2012-13) IRBRD, vol 27, 83）。

5. 税务条例第 58(2)条又规定：

「每份凭借本条例发出的通知书，可面交送达有关的人，或送交或以邮递方式寄往该人的最后为人所知的通讯地址……。」

而在 Chan Chun Chuen v Commissioner of Inland Revenue [2012] 2 HKLRD 379 一案中，上诉庭裁定该条是规管以邮政服务发出通知的条文，在该条文获援引的情况下，税务局局长无需进一步证明纳税人已实际获悉有关通知。换句话说，文件一旦根据该条文妥为送达，则应被视为已向纳税人作出实际通知，由该刻起，纳税人必须自行确保其得悉由他选择送交某指定地址的文件。

6. 据上文提述的案情事实，于 2015 年 1 月 5 日，两份内容相同的决定书连信件，分别以挂号投寄上诉人及该税务代表的通讯地址。当时该税务代表仍为上诉人的「获授权代表」，据税例第 2(1)条释义，是为税例的施行而代上诉人行事的人。本委员会早有先例，决定书送交至获授权代表，即相当于送交至纳税人（参委员会案例 D124/97, IRBRD, vol 13, 78、D146/01, IRBRD, vol 17, 88、D42/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 1 及 D31/12, (2012-13) IRBRD, vol 27, 667）。

7. 故此，送交决定书的过程于 2015 年 1 月 6 日送达该税务代表的地址时完成，而税例规定的 1 个月上诉期，则于 2015 年 2 月 6 日届满。委员会书记办事处于 2015 年 2 月 12 日才接获 A 先生代表上诉人发出的上诉通知书，所以属于逾期提出。

8. 税务条例第 66(1A)条规定：

「如委员会信纳上诉人是由于疾病、不在香港或其他合理因由而未能按照第(1)(a)款规定发出上诉通知，可将根据第(1)款发出上诉通知的时间延长至委员会认为适当的期限。」

9. 本委员会应否延长本个案的上诉期限？

10. 在上诉庭案例 Chow Kwong Fai v CIR [2005] 4 HKLRD 687 中，上诉庭副庭长胡国兴法官指出，「未能」一词解作「不能做到」，虽不及英文版‘prevent’一字严苛，所要求的亦并非只是一般托辞或借口。相关判词原文如下：

‘20. *In my opinion, while a liberal interpretation must be given to the word “prevented”..., it should be best understood to bear the meaning of the term 「未能」 in the Chinese language version of the subsection. ... The term means “unable to”. The choice of this meaning not only has the advantage of reconciling the version in the two languages, if any reconciliation is needed, but also provides a less stringent test than the word “prevent”. On the other hand, “unable to” imposes a higher threshold than a mere excuse and would appear to give proper effect to the rigour of time limit imposed by a taxation statute...*’

11. 上诉人没有提出因疾病而未能按时提出上诉。

12. 诚然，上诉人长期不在香港，但这并非必然获得延长上诉期限的因素（参委员会案例 D19/01, IRBRD, vol 16, 183）。上诉人已授权税务代表在港代其处理税务

事宜，在有关时限内未有书面终止该项授权；另一方面，上诉人亦有留下另外一处
在港的通讯地址，就是 A 先生的住址，同时亦有与 A 先生保持联络。即使以 A 先生
从邮局取得决定书等函件起计，上诉人尚有 25 天提出上诉，本委员会认为，上诉人
仍有足够时间整理和预备提交上诉通知书的所需（参 D11/89, IRBRD, vol 4, 230）。
委员会亦有案例裁定，即使上诉人长期不在港，并已委任获授权代表，亦应就其税
务事宜给予同等关注（参 D31/12, (2012-13) IRBRD, vol 27, 667）。故此，本委员会
裁定上诉人不是因为不在香港而未能法定期限内提出上诉。

13. 上诉人是否由于其他合理因由而未能及时提出上诉呢？

14. 除了 A 先生声称因领取该信件及决定书有所耽误未被本委员会接纳外
（见上文），他就逾期上诉还提出以下辩解：

- (1) 以 A 先生的英文程度及上诉人小学教育程度，他们均不理解该信件
的内容。
- (2) 来往通知后只剩一些时间，A 先生再向该税务代表查询，但并没有
得到指导如何处理。

15. 上诉庭张泽佑法官于 Chow Kwong Fai 一案指出，纳税人单方面的错误，
不能被视为构成他未能在时限内提交上诉通知书的合理因由。相关判词原文如下：

‘45. ... Any misunderstanding on the part of the appellant... must be a
unilateral mistake on his part. Such a mistake cannot be properly
described as a reasonable cause which prevented him from lodging the
notice of appeal within time.’

16. 委员会不少案例，例如 D9/79, IRBRD, vol 1, 354、D20/06, (2006-07)
IRBRD, vol 21, 442、D42/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 1 及 D51/11, (2012-13) IRBRD,
vol 27, 76 等，也曾裁定，以下各项均不是引致延误提交上诉通知的合理因由：

- (a) 疏忽延误；
- (b) 无知；
- (c) 工作繁忙；
- (d) 教育程度低；
- (e) 与税务代表沟通上有困难；及
- (f) 税务代表办事不力。

17. 简言之，A 先生所提的并非延误的合理因由。虽然该信件以英文撰写，但并没有证据令本委员会信服 A 先生不能理解该信件的全部内容，相反，A 先生自称具中五程度，作供时偶有英文单字夹杂其中，应可理解该信件中一些重要词组，包括 ‘within one month’ 这时限，该信件亦有委员会书记办事处及税务局的联络电话及传真号码，A 先生若不理解该信件内容，理可及时向委员会书记办事处或税务局查询。另一方面，无论 A 先生与该税务代表在联络和沟通上谁是谁非，都对上诉人延期上诉没有任何帮助。

18. 基于上文的分析，本委员会裁定上诉人上诉通知逾时，上诉人亦未具有任何税务条例指明的或其他合理原因，引致他未能依期提出上诉，故此，本委员会拒绝行使条例赋予延长上诉期限的权力。

19. 按照委员会案例 D44/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 18，本委员会无需处理实体上诉的问题。但本委员会拟就实体上诉部份，表达下列意见。

20. 上诉委员会是独立的法定机构，依法设立，执行税务条例项下的有关职能，必须依既定法规，按理据裁断个案，对既已裁断的法律原则，不能随意逾越，此外，亦须遵从法例所设有关程序和时限的规范。

本委员会的意见

21. 本个案的实体上诉，涉及上诉人从出售位于 D 地址物业（下称该物业）所得利润，须否课缴利得税。有关税例条文如下：

(1) 第 14(1)条 — 利得税的征收

「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。」

(2) 第 2(1)条 — 「行业、生意」的释义

「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」

(3) 第 68(4)条 — 上诉举证责任

「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。」

22. 过往案例已清楚说明，这类个案须决定纳税人买卖资产时是否经营一项生意，关键在他购买资产时的意图，是转售图利，还是作长期或永久投资（参 Simmons v Commissioner of Inland Revenue 53 TC 461）。该意图须依整体情况及客观证据来决定（参 Simmons 一案；另参 Lee Yee Shing v Commissioner of Inland Revenue [2008] 3 HKLRD 51），纳税人申述的主观意图，不能决定资产的性质，而用意是投资的意图，一般须为真正持有、实际和可实现的（参 All Best Wishes Limited v Commissioner of Inland Revenue [1992] 3 HKTC 750）。这是一个事实和程度的裁断（参 Lee Yee Shing 一案）。

23. 根据上诉理由陈述书、A 先生供词及双方提出的文件证供，上诉人父亲于 2008 年 10 月于香港离世。回港奔丧后，上诉人于 2008 年 11 月 6 日至 2009 年 6 月 30 日期间，不在香港。该物业的临时和正式买卖合同，均以 A 先生名义购入并签署，A 先生及后于同年 7 月 2 日签订提名书，由上诉人履行该物业的转让。于 2009 年 7 月 7 日获连租约转让该物业时，上诉人同日签署一般授权书，委任 A 先生为其合法代理人。同年 11 月，上诉人母亲于香港辞世，翌年 9 月 11 日，A 先生代表上诉人连租约出售该物业。上诉人曾于 2009 年 11 月母亲离世前后两度回港，2010 年 7 月 18 日至 2012 年 3 月 31 日却未曾踏足香港。据 A 先生所言，购买该物业的订金由母亲支付，余款由上诉人该年 7 月到港时，全数缴付，无需在香港办理任何借贷按揭。

24. 上诉人辩称，购买该物业属首次在港置业，原因是希望他日年老时能回港定居，获转让后不久，由于母亲离世，令他回港心态有变，故决定出售该物业，期后本打算回港再置业，但楼价急升，于 2012 年 7 月回港短暂逗留时，发觉已不够能力购回价钱相若的新物业，于是给予因多年失业而债台高筑的 A 先生，一笔 60 万元的现金作清还债务之用，该笔金钱全数自出售该物业所得。

25. 上诉人没有亲身出席聆讯作供以及接受盘问，根据委员会案例 D41/13, (2014-15) IRBRD, vol 29, 224，可令上诉人以败诉告终。即使 A 先生代表出席，并且作供，其供词不足取代上诉人就其意图的直接供词，极其量只可作左证参考。

26. 从整体情况及客观证据考虑，本委员会亦不能信纳上诉人的声称。上诉人已移居外地多年，在当地工作、成家、创业和置业，其家庭亦已在其移居地落地生根。上诉人毅然于还在壮年时候，便筹算他日年老回流香港，连根拔起，并不具说服力。

27. 本委员会认为，上诉人与 A 先生均侍母至孝，虽为不同原因，不能经常伴随左右，但母亲于 2008 年 10 月失去老伴，身体又大不如前，渴望两名儿子多近身旁，不难理解，甚至动用积蓄，经济上支持购买该物业，孝子当下又岂能无动于衷，不顺其意，以讨母亲欢悦！只是好景不常，不久母亲去世，是始料不及，但既再没有需要安慰的对象，该物业便无需继续执持了。

28. 本委员会遂推断，上诉人在购买该物业时，并没有确切而实际回港定居

的意图，而是为孝顺年迈而患病母亲的举措，其情虽可嘉，但不足以推翻决定书的评税。

结论

29. 根据本个案案情及上文分析，本委员会驳回上诉人的上诉，维持决定书所示的评税。