

Case No. D16/10

Profits tax – profits from sale of properties – relevant year of assessment – section 14(1), 68(4) & 68(8)(a) of Inland Revenue Ordinance (‘IRO’). [Decision in Chinese]

Panel: Anthony So Chun Kung (chairman), Leung Hing Fung and Pang Siu Yin.

Dates of hearing: 17 and 18 October 2007.

Date of decision: 27 July 2010.

The Appellant and Madam B agreed to develop a certain piece of land into a three-storey house. Madam B owned the piece of land while the Appellant was responsible for the construction costs and all other expenses.

The Appellant claimed that what he had agreed with Madam B was in the nature of a construction project. He provided construction service and charged relevant construction fees. Accordingly, his revenue from the project was generated from the construction contract. According to the usual rules of accounting practice, revenue from the construction contract was accounted for in the relevant year in accordance with the progress of construction. Therefore, the appellant’s profits from the construction project should be accounted when the project was completed.

The Revenue was of the view that the Appellant was the developer of the project, and the relevant profits should only be accounted for until the project was completed. The project was not completed until the relevant properties were sold and transferred to the purchasers. It was the relevant date of transfer of the relevant properties that was crucial. The relevant dates of assignments in this case were in the year of assessment 1997/98, although the sale and purchase contracts had been signed in the year of assessment 1996/97. As a developer, the Appellant’s profits should only be accounted for and assessed in the year of assessment of which the dates of assignments were in.

Held:

1. The basis of agreement between the Appellant and Madam B was for Madam B to give vacant possession of the piece of land to the Appellant for him to construct a three-storey house. The Appellant alone was responsible for all the construction costs, payment of premium and administrative expenses. After the house was built, the ground floor and half of the second floor belonged to Madam B while the other half of the second floor and the third floor with the rooftop belonged to the Appellant. Besides giving the

(2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

ownership of part of the properties to the Appellant, Madam B had no responsibility to pay any construction fees to the Appellant. As to whether the properties given to the Appellant could be sold, or could be of sufficient value for the Appellant to cancel out or get back the construction costs, the risks were borne solely by the Appellant. Such agreement was obviously in the nature of property development instead of a construction contract. Moreover, the Appellant had been selling the second and the third floor with rooftop as a seller. This was a practice of participating in land development for sharing of properties, and was inconsistent with the Appellant's claim that he only undertook a construction project.

2. Proceeds from the sale of properties should be accounted for as revenue after the ownership of the relevant properties had been transferred and the profits were to be taxed in the year of the transfer of ownership. This was because even after the sale and purchase contracts had been signed, or the purchase price had been paid before completion, the terms could still be changed before completion. (Eckel v Board of Inland Revenue [1989] STC 305; Gasparin v Federal Commissioner of Taxation [1994] 28 ATR 130; Liu Man Bun & Another v Li Yek Leung [1986] HKC 183)
3. Whether or not the Appellant was the legal owner of the properties did not affect the above-said principle, because any of the Appellant's profits from the present project could only be received after the completion of the sale and purchase of the relevant properties.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

Eckel v Board of Inland Revenue [1989] STC 305
Gasparin v Federal Commissioner of Taxation [1994] 28 ATR 130
Liu Man Bun & Another v Li Yek Leung [1986] HKC 183

K H Yau of Messrs K H Yau & Company, Certified Public Accountants, for the taxpayer.
Chan Sze Wai and Lai Wing Man for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D16/10

利得税 — 物业买卖收益 — 相关课税年度 — 《税务条例》第14(1)条，第68(4)条及第68(8)(a)条

委员会：苏震共（主席）、梁庆丰及彭小燕

聆讯日期：2007年10月17日及18日

裁决日期：2010年7月27日

上诉人与B女士合作发展某地段土地，建造一幢三层高村屋。地段业权为B女士拥有，而上诉人则承担一切建造及其它费用。

上诉人声称他与B女士所合作的是重建工程，上诉人是向B女士提供建筑工程服务，收取相关的工程费用，因此上诉人于该项目的收益实为建筑合约收益，根据一般会计准则，建筑合约收益乃按工程进度而于相关年度计算收入，因此他就该项目工程所得的利润应在工程完成时就入账评税。

税务局代表认为上诉人是该项目的发展商，有关利润要待发展完成后方可入账，而发展未可当作完成，除非相关物业被成功售出并转让给买家。关键是有关物业的转让日期。本案有关的转让契日期是在1997/98的课税年度内，纵然买卖合同早于1996/97的课税年度内已签妥，作为发展商，上诉人只可在转让契日期的课税年度内入账评税。

裁决：

1. 上诉人与B女士合作的基础是B女士将该地段交吉予上诉人，由上诉人建造一幢三层高村屋，一切建造费用、补地价及行政收费等全部由上诉人负责，与B女士无关。村屋建成后，地下及二楼一半归B女士，二楼另一半及三楼连天台则归上诉人。除分楼外，B女士没有任何责任去支付任何建造费给上诉人。至于分到物业后能否将所分到的物业出售套现、抵消或回收建造费用，全属上诉人的风险，与B女士无关。如斯合作，明显是物业发展，而非工程建造合约。而且，上诉人一直以卖方身份出售二楼、三楼及天台物业。这是参予土地发展分楼的做法，与他声称只是承建工程不符。

2. 纵然签订了买卖合约，或在交易前已交收全数楼价，物业买卖在交易完成前仍可有所更改，因此物业买卖必须待有关物业业权成功转让后才可将楼款作入息入账，于业权转让年度内课缴入息税。（Eckel v Board of Inland Revenue [1989] STC 305; Gasparin v Federal Commissioner of Taxation [1994] 28 ATR 130; Liu Man Bun & Another v Li Yek Leung [1986] HKC 183)
3. 上诉人是否物业拥有人并不影响上述原则，因为上诉人在本案项目的任何收益都必须等待有关物业成功完成买卖后才可取到。

上诉驳回。

参考案例：

Eckel v Board of Inland Revenue [1989] STC 305
Gasparin v Federal Commissioner of Taxation [1994] 28 ATR 130
Liu Man Bun & Another v Li Yek Leung [1986] HKC 183

纳税人由邱剑虹会计师事务所之邱剑虹代表出席聆讯。
陈施维及黎咏文代表税务局局长出席聆讯。

决定书：

上诉

1. A 先生（以下简称「上诉人」）就一土地项目获得利润。评税主任评定有关利润是发生于 1997/98 课税年度，遂向上诉人课征 1997/98 课税年度的利得税。上诉人反对，声称有关利润不是发生于 1997/98 课税年度而是于 1996/97 课税年度，因此不应课征 1997/98 课税年度的利得税。署理税务局副局长（以下简称「副局长」）于 2007 年 6 月 26 日发出决定书，确认评税主任的修正评税。上诉人不同意修正评税，向委员会提出本上诉。

事实

2. 本委员会核实下述事实是没有争议的：
 - (1) B 女士是已故 C 先生的遗产管理人。C 先生在世时持有 D 地段的土地（以下简称「该地段」）。

(2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (2) 上诉人以地产发展公司身份与B女士于1994年3月10日签订合作发展合约(以下简称「该合约」)，双方同意合作发展该地段(以下简称「该项目」)。该合约包括以下的同意事项：
- (a) 上诉人为该地段建造一幢三层高村屋，一切图则、建造及律师费之费用全由上诉人负责。
 - (b) 上诉人在该地段的补地价及行政费书批出后，于二十八天内为该地段补妥地价及行政费的所有费用。
 - (c) B女士在该地段的重建纸及开工纸批出后，于十五天内将该地段交吉予上诉人。
 - (d) 上诉人在该地段的重建纸及开工纸批出后，于二十天内进行重建该地段的有关工程。
 - (e) B女士将该地段的三楼连天台给予上诉人，而二楼的业权则由B女士和上诉人双方共同拥有。当出售二楼后，所得款项由B女士和上诉人双方共同平分。
- (3) 上诉人与B女士其后同意修改有关条款，由B女士直接将二楼物业和三楼物业出售，并按先前协议的业权分配基准摊分出售所得的收益。
- (4) (a) 地政专员于1995年4月28日向B女士就该地段的建筑工程及渠务工程签发豁免证明书，让她在该地段上展开兴建丁屋的工程。
- (b) B女士于1996年5月2日透过律师事务所，致函地政专员，告知该地段的建筑工程已完成，并申请发出满意纸。
- (c) 地政专员于1997年2月26日就兴建于该地段的丁屋发出满意纸。
- (5) (a) B女士于以下日期出售了该丁屋的二楼及三楼物业(以下统称「有关物业」)：

	二楼物业	三楼物业
临时买卖合约日期	28-10-1996	19-3-1997
正式买卖合约日期	20-3-1997	9-4-1997

(2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

转让契日期	2-4-1997	9-5-1997
成交价	2,000,000元	3,100,000元

- (b) (i) 根据有关的临时买卖合约，二楼物业成交价的付款方式如下：

	日期	款额 (元)
第一期 (订金)	28-10-1996	50,000
第二期	29-11-1996 前 ¹	150,000
第三期	29-12-1996 前 ¹	400,000
第四期	办妥楼契事宜	1,400,000
总成交价		2,000,000

- (ii) 根据有关的正式买卖合约，二楼物业成交价的付款方式如下：

	日期	款额 (元)
签订正式买卖合约时即付订金	20-3-1997	600,000
于完成交易即付成交价余款	2-4-1997	1,400,000
总成交价		2,000,000

- (c) 根据有关的临时及正式买卖合约，三楼物业成交价的付款方式如下：

	日期	款额 (元)
签订临时买卖合约时即付订金	19-3-1997	100,000
签订正式买卖合约时加付订金	9-4-1997	210,000
于完成交易即付成交价余款	9-5-1997	2,790,000
总成交价		3,100,000

- (6) 上诉人在他的1997/98课税年度个别人士报税表内，作出以下申报：

- (a) 他以 E 公司经营建筑业务。
- (b) 他选择按个人入息课税办法计算税款。
- (c) E 公司在1997/98课税年度的应评税利润为29,399元。E 公司的损益帐显示下列数据：

¹ 根据上诉人于1996年11月21日发出的声明书，第二期及第三期的付款日期因 B 女士未能及时回港而更改。

(2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

	<u>截至1998年3月31日的年度</u>	
	元	元
建筑工程收入		9,305,674
<u>减</u> ：物料	1,716,747	
外判工程支出	5,412,685	
人工	1,882,980	
机器租赁	45,000	
电话费及通讯费	24,000	
应酬费及推广费	62,680	
保险	51,775	
会计支出	14,250	
杂项支出	8,558	
汽车费	<u>57,600</u>	
利润		<u>9,276,275</u> <u>29,399</u>

(7) 评税主任向纳税人发出以下1997/98课税年度利得税评税：

应评税利润(第(6)(c)项事实) 29,399元

纳税人没有就上述评税提出反对。

(8) 评税主任其后得悉上诉人参与该项目发展，当中二楼物业及三楼物业已于1997/98课税年度售出，就该项目向上诉人发出1997/98课税年度利得税补加评税和个人入息课税评税：

(a) 利得税补加评税

估计补加应评税利润 2,500,000元

(b) 个人入息课税评税

	元	元
应评税净值		172,800
应评税利润		
E公司(第(7)项事实)	29,399	
从该项目所得 (第(8)(a)项事实)	<u>2,500,000</u>	<u>2,529,399</u>
入息总额		2,702,199
<u>减</u> ：扣除项目		<u>12,584</u>
应课税入息总额		<u>2,689,615</u>

(2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

应缴税款 363,098

(9) 上诉人透过其前税务代表反对上述1997/98课税年度利得税补加评税及个人入息课税评税，理由是上诉人从该项目所分得的款项，已申报在E公司的1997/98课税年度建筑工程收入内。

(10) 应评税主任的查询，E公司透过前税务代表作出以下的回复：

(a) E公司确认是从B女士取得原居民权利来发展该项目，然后透过B女士出售E公司从有关物业所得的权益。

(b) E公司已将上诉人从出售二楼及三楼物业所分得的款项，申报在1996/97及1997/98课税年度的建筑工程收入内，详情如下：

	<u>1996/97</u>	<u>1997/98</u>
	元	元
出售所得的款项		
二楼物业(所分得的一半售价)	1,000,000 ²	
三楼物业		3,100,000 ³
其它建筑工程收入	<u>2,729,344</u>	<u>6,205,674</u>
E公司申报的建筑工程总收入	<u>3,729,344</u>	<u>9,305,674</u> ⁴

(c) 有关该项目的建筑费及其它费用合共1,821,764元。明细如下：

	元
律师费支出	12,000
平整地盘入则费	106,760
政府行政费、登记费	4,960
平整地盘建筑费(约数)	600,000
人工及建屋材料支出(约数)	1,000,000
二楼物业的地产佣金支出	22,000
三楼物业的地产佣金支出	31,000
地下物业的厘印费	40,044
地下物业的律师费	<u>5,000</u>
	<u>1,821,764</u>

² 2,000,000元(第(5)(b)项事实) \times 1/2=1,000,000元

³ (第(5)(c)项事实)

⁴ (第(6)(c)项事实)

(2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

(11) 评税主任要求上诉人就上文第(10)项提交平整地盘建筑费600,000元、人工及建屋材料1,000,000元及E公司于1997/98课税年度的建筑工程总收入9,305,674元的明细。

(12) 上诉人提交了以下数据及文件，亦作出以下声称：

(a) 该项目的建筑费支出合共1,637,695元。

(b) E公司1997/98课税年度建筑工程收入9,305,674元的明细表中并没有包括从出售有关物业所分得的款项。

(c) 「……本人只是提供兴建丁屋所需之工程及资金，协助[B女士]建造丁屋。工程完成后，本人收取工程费用及代付之资金，现附上[该合约]证明有关之安排。

因[B女士]并没有资金付丁屋工程及有关费用，故协议以售楼后之款项支付。所有丁屋工程早于1996年已全部完成，并获有关部门于1997年2月26日发出之满意纸……有关物业于1997年3月31日前签订临时卖屋合约时，已确定本人之工程费用之收益。故有关收入应计算于1996/97或以前之年度。

有关该项目部份未付工程费用，本人在收回欠款后才支付。有关费用并未在支付之年度中申报为[E公司]之开支……」

(d) 「[前税务代表]曾查询[二楼物业及三楼物业的]买卖交易是否于1997/98年度完成，本人已清楚回复有关买卖交易是于1997/98年度完成及收到所有款项，但有关收入不应计入收款之年度中，但其后本人覆查与贵局往来函件时，方发觉[税务代表]误以为1997/98年度申报之收入已包括[三楼物业]之楼价，因而提交错误数据予贵局。」

(e) 「[该项目]因是本人独资与业主合作发展，故有关工程费用收入，已分别于1995/96及1996/97年度于[E公司]财务报表中申报，虽然有关年度之收支记录可能并无保存，但本人已提交之文件，已证明[该项目]不应计算于1997/98年度收入中…」

(f) 「本人及[E公司]并非向原居民购入丁权自行发展[该项目]出售图利，亦不是有关物业之注册业主，故不应以物业成交日期界定计算收入之年度。

跟据[该合约]……[E公司]于完成[该项目]工程后，可收取[三楼物业]全层及[二楼物业]之一半业权，作为[E公司]代支及工

(2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

程费之收入，但当所有工程于1996年完成及于1997年2月签发满意纸后，合作发展之业主并无跟据[该合约]将有关物业业权转到本人及[E公司]名下，而直接将物业出售，用所售款项支付本人代支及工程费用，而[二楼物业]及[三楼物业]之买卖合同分别于20/3/1997及19/3/1997签订.....，因此[E公司]之收入，应跟据工程进度及完工日期于相关年度入帐，而不应计入1997/98年度之收入。」

- (13) 评税主任认为上诉人从出售有关物业所得的利润，须课缴1997/98而非1996/97课税年度利得税，并认为1997/98课税年度利得税补加评税及个人入息课税的评税应修订如下：

(a) 利得税补加评税

	元	元
出售所得的款项(第(10)(b)项事实)		
二楼物业		1,000,000
三楼物业		<u>3,100,000</u>
		4,100,000
<u>减</u> ：该项目的开支及支出		
建筑费(第(12)(a)项事实)	1,637,695	
律师费(第(10)(c)项事实)	12,000	
平整地盘入则费		
(第(10)(c)项事实)	106,760	
政府行政费、登记费		
(第(10)(c)项事实)	4,960	
三楼物业的地产佣金		
(第(10)(c)项事实)	<u>31,000</u>	<u>1,792,415</u>
补加应评税利润		<u>2,307,585</u>

(b) 个人入息课税评税

	元	元
应评税净值		172,800
应评税利润		
E公司(第(7)项事实)	29,399	
从该项目所得		
(第(13)(a)项事实)	<u>2,307,585</u>	<u>2,336,984</u>
入息总额		2,509,784
<u>减</u> ：扣除项目		<u>12,584</u>
应课税入息实额		<u>2,497,200</u>

应缴税款 337,122

(14) 上诉人另与二楼物业的买家F女士签订协议书，同意以148,000元的代价将二楼物业的装修及安装于上址的电器售予F女士。

(15) 上诉人曾就该项目支付下列费用：

	元
(i) 建筑费	1,637,695
(ii) 律师费	12,000
(iii) 平整地盘入则费及则师费	106,760
(iv) 政府行政费、登记费	4,960
(v) 二楼物业的地产代理佣金	20,000
(vi) 三楼物业的地产代理佣金	31,000
(vii) 地下物业的厘印费	40,044
(viii) 地下物业的律师费	6,340
(ix) 上诉人就出售二楼物业向B女士支付的报酬	100,000
(x) 上诉人就出售二楼物业的装修及电器向地产代理支付的费用	<u>1,480</u>
(xi) 支出总额	<u>1,960,279</u>

有关的法律条文

3. 《税务条例》(以下简称《税例》)有以下规定：

(a) 第14(1)条：

「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。」

(b) 第68(4)条：

「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。」

(c) 第68(8)(a)条：

「委员会在聆讯上诉后，须确认、减少、增加或取消上诉所针对的评税额，亦可将该个案连同委员会对该个案的意见发回局长处理。」

聆讯

4. 上诉人是由邱剑虹会计师事务所的邱剑虹先生代表出席聆讯(以下简称「上诉人代表」)。上诉人代表援引一份 G 先生签署的口供词。G 先生在其口供词声称他受 B 女士委托，是该物业地段的管理人。G 先生说是他代表 B 女士接触上诉人，要求上诉人提供重建工程，B 女士以部份楼款支付上诉人的重建工程费及代支费用。事成后，他获 B 女士赠予该项目的地下物业。G 先生并没有出席聆讯，就其口供接受盘问。

5. 上诉人代表另传召证人 H 女士出席聆讯宣誓作供。H 女士供称她是上诉人当年的员工。她供称该项目的二楼买卖通知是她预备的，B 女士及买家在律师楼签署买卖文件时她亦在场，亲眼看到律师解释文件及 B 女士在买卖合同及转让契上打手指印及 x 记号，她证实在签署文件同日收妥楼款尾数并由她往银行将所收的楼款尾数存进上诉人的公司户口内。她说她记得全部是于同日完成，根据银行入数纸，那天是 1997 年 3 月 7 日，在 1996/97 课税年度内。

争论点

6. 上诉人代表认为上诉人与 B 女士所合作的是重建工程，上诉人是向 B 女士提供建筑工程服务，收取相关的工程费用，因此上诉人于该项目的收益实为建筑合约收益，根据一般会计准则，建筑合约收益乃按工程进度而于相关年度计算收入，因此他就该项目工程所得的利润应在工程完成时就入账评税。上诉人代表指该项目工程是于 1996 年 5 月 2 日完成，于 1997 年 2 月 26 日获发满意纸，该项目二楼是于 1997 年 3 月 7 日收妥楼款，三楼则于 1997 年 3 月 19 日签妥买卖合同，确定可收楼款及该项目的最终收益，因此，有关的利润应在 1996/97 课税年度内入账评税。

7. 税局代表认为上诉人是该项目的发展商，有关利润要待发展完成后方可入账，而发展未可当作完成，除非相关物业被成功售出并转让给买家。关键是有关物业的转让日期。本案有关的转让契日期是在 1997/98 年度内，纵然买卖合同早于 1996/97 课税年度内已签妥，作为发展商，上诉人只可在转让契日期的年度内入账评税。

分析

工程重建或物业发展

8. 1994 年 3 月 10 日，上诉人以地产发展公司身份与 B 女士签定合约(第(2)项事实)，合作发展该地段土地。

(2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

9. 合作的基础是 B 女士将该地段交予上诉人，由上诉人建造一幢三层高村屋，一切建造费用、补地价及行政收费等全部由上诉人负责，与 B 女士无关。村屋建成后，地下及二楼一半归 B 女士，二楼另一半及三楼连天台则归上诉人。除分楼外，B 女士没有任何责任去支付任何建造费给上诉人。至于分到物业后能否将所分到的物业出售套现、抵消或回收建造费用，全属上诉人的风险，与 B 女士无关。如斯合作，明显是物业发展，而非工程建造合约。

10. 1996 年 10 月 28 日，上诉人以卖方身份签署临时买卖合同，作价 2,000,000 元出售该项目的二楼给买家。上诉人亦以卖方身份签署协议书向买方以 148,000 元出售楼宇内之装修电器，约定买方按装修电器售价 1%各自另付佣金 1,480 元给地产代理。

11. 1997 年 3 月 19 日，上诉人亦以卖方身份签署临时买卖合同，作价 3,100,000 元出售该项目的三楼物业及天台给买家。上诉人亦以卖方身份于 1997 年 3 月 21 日签署委托书委托地产代理出售三楼连天台，并约定于 1997 年 4 月 9 日支付 1%佣金给地产代理。

12. 上诉人一直以卖方身份出售二楼、三楼及天台物业。这是参予土地发展分楼的做法，与他声称只是承建工程不符。

13. 至于 B 女士，除签署合作发展合约外，她没有参予委托地产代理售楼，亦没有参予议价。这与她于该合约中只承诺了将二楼的一半、三楼及天台的业权分楼给予上诉人是一致的。

14. 再从二楼、三楼及天台的临时买卖合同的不同签署形式，可以印证有关项目的分楼安排。根据分楼，二楼是上诉人与 B 女士共同拥有，因此在出售二楼的临时买卖合同，上诉人就订明需 B 女士补加签名确认。根据分楼，三楼及天台归上诉人单方拥有，不需要 B 女士任何确认，因此在出售三楼及天台的临时买卖合同，上诉人不再需要 B 女士补加签名了。

15. 就二楼的售价，因为是共有的，售价需 B 女士同意，为此上诉人额外支付了给 B 女士 100,000 元作为她同意二楼售价的代价。为此上诉人更与 B 女士签署了证明书。有关的书面证明的日期是 1997 年 1 月 26 日。当中并没有牵扯到三楼及天台，体现了原发展合约三楼及天台归上诉人的约定，由上诉人单方进行议定售价，再不需要 B 女士的同意。

16. 于其上诉状的第 1 及第 3 段，上诉人说他是于 1997 年 1 月 26 日(第(3)项事实)与 B 女士修改原协议，将业权转至上诉人名下的条款改由 B 女士直接将物业售予买家。但 1997 年 1 月 26 日当天所签署的证明书的文字内容却并非如此。

17. 1997 年 1 月 26 日的证明书只声明 B 女士同意二楼以 2,000,000 元正卖给

买家，为此上诉人额外支付 100,000 元给 B 女士作为她同意二楼卖价的报酬，而并非上诉人所声称的作为修改原合约的分楼条款的代价。

18. 事实上，于 1997 年 1 月 26 日修改原协议之后，上诉人仍单方以卖家身份直接委托地产代理，直接议价并于 1997 年 3 月 19 日签署临时买卖合同将三楼及天台售出。其间，根本没有牵涉 B 女士。完全按原合作发展合同的分楼安排行事。

19. 上诉人代表又声称 1997 年 1 月 26 日所作出的是口头修改(上诉人代表于 2007 年 10 月 31 日给本委员会的函件)，由上诉人提出，而双方同意，更改了项目的合作发展性质，业权再不转给上诉人，改由 B 女士直接出售物业，将物业买卖风险改由 B 女士单方承担。而上诉人收取的是工程费用，于工程完成后向 B 女士追讨。除声称外，上诉人代表并无举证。事实上，上诉人代表于聆讯席前亦同意没有证据显示上诉人及 B 女士曾谈论如此更改项目风险。相反的，1997 年 1 月 26 日的证明书后，有关物业的出售仍全由上诉人以卖方身份单方操控。

20. 因此，本委员会裁定上诉人及 B 女士并没有改动原合作发展合同的分楼及风险安排。上诉人在该项目的收益始终是所分物业售出后所分到的楼价。

21. 上诉书所声称的所谓 B 女士直接出售物业，实质是指 B 女士直接签出有关物业的买卖文件，省却转入上诉人名下后再转出的文件手续，厘印及费用。而并非指 B 女士同意单方承担物业买卖风险，并承担支付上诉人的工程费用。

上诉人在本项目的收益

22. 无论上诉人是否按原约定先转入所分物业后才出售，或由上诉人直接操盘出售后交 B 女士签出正式买卖文件，上诉人在本项目所收取的都同样是所分物业售出后的楼款。亦即是说，无论他是否物业拥有人，上诉人在本项目都必须等待有关物业成功完成买卖后才可取到任何收益。

23. 再者，上诉人虽声称其订定的是工程合约，却没有提供任何证据证明所约定的工程或建筑费用的支付日期及金额。就算合作的是工程合约，本委员会则认为是物业发展合约，合约代价始终必须依据成功售出所分物业。除此之外，根据该合约，上诉人是没法亦无权向 B 女士收回任何所谓工程或建筑费用的。亦即是说，无论上诉人如何争议合作的性质是工程建造合约，根据约定，上诉人始终都必须等待所分物业成功售出后才能确定该项目的确实收益，方可按其份额入账。

物业买卖何时入账

24. 就物业买卖何时入账，税局代表援引三宗案例，指出卖家必须将物业业权成功转让给买家才可被视为已从有关土地交易中取得任何入息入账。

25. (a) Eckel v Board of Inland Revenue [1989] STC 305 是一宗英联邦地区的入息税个案。该案纳税人的配偶于 1969 年在特立尼达和多巴哥 (Trinidad and Tobago, 以下简称「特立尼达」) 购入六幅土地, 并于 1970 年与一间公司签订买卖合约出售该等土地。
- (b) 纳税人的配偶在 1971 年正式取得该等土地的业权, 并分别于 1973 及 1974 年间接买方的要求将该等土地的部分业权转让。特立尼达的税务当局认为纳税人的配偶应在 1973 及 1974 年度课税入息。
- (c) 纳税人反对, 认为买卖合约早于 1970 年签订时已完成所有为赚取有关利润而须进行的活动, 成交价已订明, 构成其配偶的应收债项, 故有关利润应被视为 1970 年度的应课税入息。
- (d) 英国枢密院不同意纳税人的观点。Lord Jauncey of Tullichettle 认为业权转让是决定纳税人的配偶是于何时从土地交易赚取利润。由于有关转让是发生在 1973 及 1974 年间, 虽然买卖合约早于 1970 年签订, 纳税人的配偶必须在 1973 及 1974 课税年度就土地交易利润课缴入息税。

相关判词的原文如下(第310页的c至g段及第312页f至g段):

'It is clear from these authorities that money will only be treated as being notionally in hand and hence as a trade debt when the trader has done all that is required of him to earn it. Delivery of goods or completion of services to be rendered are examples of events which may give rise to taxation in a fiscal year in which they occur, albeit payment is not made until a subsequent year. In the present case, their Lordships have no doubt that a stage comparable neither to delivery of goods nor to completion of services had been reached on 26 September 1970. The wife then had no legal title to the land and could not therefore convey any part thereof. After that date she was not entitled to receive any payment from the company until she had satisfied it as to her title and had executed one or more conveyances. Furthermore, her right to receive payment of any part of the purchase price prior to 26 September 1972 was contingent on the company requesting her to execute a prior conveyance. In all these circumstances, their Lordships are satisfied that the wife had not done all that was required of her to reap the profit of her venture when she executed the agreement of 26 September 1970 ... It follows that when the wife conveyed portions of land in 1973 and 1974 she was still trading and accordingly her entitlement to receive the sums due in respect of the conveyances fell to be taken into account in computing her trading profits for those years.'

‘In their Lordships’ view it is in this case the date of the conveyance when the right of the wife to receive payment arose that is important rather than the date when that payment was received. It may very well be that both dates occurred in the same fiscal year but the authorities to which reference has already been made show that it is the emergence of the right to receive payment after the trader has done all that is necessary rather than the actual receipt of that payment which gives rise to tax liability.’

26. (a) Gasparin v Federal Commissioner of Taxation [1994] 28 ATR 130是宗澳洲税务上诉案。纳税人参予土地开发，将一幅土地划分为八十四幅地皮出售。在1985课税年度内，纳税人与合营伙伴成功就七十三幅地皮签订买卖合同，其中九幅地皮的业权成功转让给买方，余下六十四幅地皮的业权转让手续则在1986年度内完成。
- (b) 在1985年度帐目中，纳税人与合营伙伴将上述六十四幅未完成业权转让的地皮记录为存货；澳洲税务当局却认为该等地皮既已在1985年度内签约售出，有关的成交价应作1985年度的营业额予以征税。
- (c) 澳洲联邦法院最后裁定纳税人无须就该六十四幅地皮课缴入息税。法官Von Doussa在判词中指出土地买卖的一般原则是合约上订明的成交价须待业权转让手续完成后才构成卖方的应收债项。在此之前，卖方仍是土地的注册拥有人，有着土地的所有人权益(proprietary interest)及产业处置权(dispositive power)，是以即使买卖双方早已签订合同出售土地，在业权转让前卖方亦不应被视为已从有关土地交易取得任何入息。

相关判词的原文如下(第133-134页及137-139页)：

‘In McDonald v Dennys Lascelles Ltd (1933) 48 CLR 457 at 475-476 Dixon J, with whom Rich and McTiernan JJ agreed, cited with approval the following statements of principle by Salmond J in Ruddenklau v Charlesworth (1925) NZLR 161:

“As a general rule, on the failure or refusal of a purchaser to complete an executory contract for the purchase of land the vendor is not entitled to sue for the purchase money as a debt. He is entitled merely to sue for specific performance or for damages for the loss of his bargain. It is only when the contract has been completed by the execution and acceptance of a conveyance that unpaid purchase money may become a debt and can be recovered accordingly ...”

‘[T]he application of the general rule ... to the unsettled contracts of sale in the present case leads to the conclusion that at 30 June 1985 there were no debts owing by the purchasers to the joint venturers. In each case the promise to pay the balance of the purchase price “at settlement” remained executory until settlement occurred at which time a conveyance was executed, accepted and delivered to the purchaser. Until these events there was no accrued liability on the part of the purchaser to pay the balance of the purchase price.’

‘In the present case the “trading stock” was real property. The allotments in question remained registered in the name of the vendors until settlement. Until then the vendors had not lost all dispositive power, and had not ceased to have any proprietary interest in the land. If, for any reason a purchaser under an unsettled contract of sale did not proceed, the vendors could elect to treat the contract at an end, and resell the allotment. Prior to settlement, under the contracts of sale the purchasers undoubtedly acquired interests in equity and rights to specific performance, but the vendors did not become bare trustees for the purchasers. The vendors retained substantial interests in the allotments which they enjoyed as beneficial owners ...’

‘[I]t should be held that the joint venturers derived income from the sale of the allotments of land which comprised their trading stock not when the contracts became unconditional, but at settlement when a debt accrued due from each purchaser to the joint venturers. The critical consideration is the time when the debt arose.’

27. Liu Man Bun & Another v Li Yek Leung [1986] HKC 183 是香港案例。案中买卖双方委托同一名律师处理交易事宜，而买方在交易完成前已向律师支付全数楼价。上诉庭裁定有关付款在交易完成前仍属买方所有，买方可随时就该款项向代表律师更改指示。

相关判词的原文如下(第186页的H及I段)：

‘[T]he money remained the purchasers’ money until completion and to that extent was ‘recoverable’, but that meant no more than that it was open to the purchasers to alter their instructions in relation to the money until it was paid over.’

28. 本委员会接纳上述案例所陈述的法律原则。纵然签订了买卖合同，或在交易前已交收全数楼价，物业买卖在交易完成前仍可有所更改，因此物业买卖必须待有关物业业权成功转让后才可将楼款作入息入账，于业权转让年度内课缴入息税。

29. 上诉人代表争论说上述案例的纳税人是有关物业的业权人，而本案上诉

(2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

人却并非有关物业的业权人，故此相关案例不适用于本案(上诉人代表于 2007 年 10 月 31 日给本委员会的函件)。

30. 上诉人在本案项目的收益是有关二楼、三楼及天台物业售出后的楼价款额。无论上诉人是否物业拥有人，上诉人在本项目都必须等待有关物业成功完成买卖后才可取到任何收益(上文第 21-22 段)。故此，上述案例关于物业买卖何时入账的原则仍适用于本案上诉人。

31. 关于物业的买卖日期，纵然二楼的买卖文件是于 1997 年 3 月 7 日签署并于当天交收了有关楼款(上文第 6 段)，有关物业却并非于当日完成转让，而是于 1997 年 4 月 2 日完成转让的，故转让是在 1997/1998 课税年度内发生。

32. 聆讯中，上诉人代表声称由于律师楼『迟打厘印』致发生于 1996/1997 年度的转让文件的日期被写后到 1997/1998 年度去。必须指出，上诉人代表是在毫无举证的情况下对处理买卖律师作出如此指责，这是不合理及毫无根据的。对上诉人代表的有关陈述，本委员会拒绝接纳。

33. 三楼物业及天台的临时买卖合同是于 1997 年 3 月 19 日签署(第(5)(a)项事实)，有关物业是于 1997 年 5 月 9 日完成交易，转让同样是发生在 1997/1998 课税年度内。

34. 综合上文分析，就二楼、三楼物业及天台的买卖收益，上诉人必须在 1997/1998 课税年度内予以课征。

利润的正确金额

35. 税局代表要求本委员会根据税例第68(8)(a)条就上诉所针对的评税额作出指示。

36. 税局代表认为上诉人从该项目所得的收益应包括：

	元
(a) 二楼物业的部分成交价(2,000,000元x 1/2；第(10)(b)项事实)	1,000,000
(b) 三楼物业的全数成交价(第(10)(b)项事实)	3,100,000
(c) 二楼物业的装修及电器的成交价(第(14)项事实)	148,000
总收入	<u>4,248,000</u>

37. 上诉人代表对上述二楼及三楼物业的成交价及收益没有争议。

38. 对 148,000 元的装修及电器合约，上诉人代表认为是上诉人与 F 女士于

(2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

1996年11月21日直接签署的独立合约，与二楼物业买卖无关，加上装修电器款项亦早于1997年3月7日收妥则1996/1997年度内，故不应被计算入1997/1998年度内。

39. 本委员会不认同上诉人代表的立场。安装在楼宇的装修电器只会与楼宇一同转让，买家不可能在转让不到楼宇而去独立转让装在楼宇的装修电器，并牵涉买卖双方到物业代理立约，并各分别支付给物业代理1%的佣金。因此，本委员会认为有关的二楼装修电器合约并非是独立合约，须按二楼的物业的买卖交易同时出售入账，计算入1997/1998年度内(上文第35段)。

40. 上诉人亦声称148,000元的装修电器的成本为120,000元，应从售价中扣除。但上诉人提不出证据证明曾支付有关成本，亦未能证明有关成本并未被包括在上文第15(i)项事实的建筑费内。因此，上诉人不能就上述装修电器的支出获任何成本扣除。

41. 除上述争议外，对第(15)项事实所开列总额1,960,279元的项目支出，双方是没有争议的，当中包括下列副局长在发出决定书时未有给予扣除的项目：

- (a) 二楼物业的地产代理佣金20,000元；
- (b) 地下物业的厘印费40,044元⁵；
- (c) 地下物业的律师费6,340元⁵；
- (d) 就出售二楼物业向B女士支付的报酬100,000元⁶；及
- (e) 就出售二楼物业的装修及电器向地产代理支付的费用1,480元⁵。

42. 综合上述分析，上诉人从该项目所得的应评税利润应计算如下：

	元
总收入(上文第37段)	4,248,000
减：支出总额(上文第42段)	<u>1,960,279</u>
应评税利润	<u>2,287,721</u>

裁决

43. 上诉人未能履行其举证责任，证明他就该项目所得的利润不应在1997/98课税年度予以课征利得税。故此，本委员会驳回上诉人在应课税年度方面所提出的上诉。

44. 根据税例第68(8)(a)条，本委员会对上诉人1997/98课税年度的利得税补加评税额及个人入息课税评税额裁决如下：

⁵ 上诉人在补充陈述书上申索扣除有关项目。

⁶ 上诉人在上诉通知书上申索扣除有关项目。

(2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (a) 2004年3月31日向上诉人发出的1997/98课税年度利得税补加评税利润由决定书所述的2,307,585元调减为2,287,721元；及
- (b) 2004年3月31日向上诉人发出的1997/98课税年度个人入息课税评税(税单号码 X-XXXXXXX-XX-X)的应课税入息实额由决定书所述的2,497,200元调减为2,477,336元。