

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Case No. D52/03

Profits tax – sections 14(1) and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance – intention at the time of acquisition – onus of proof on the appellant to show that the intention to invest on capital asset was genuinely held, realistic and realizable – whether or not decoration expenses should be deducted. [Decision in Chinese]

Panel: Anthony Ho Yiu Wah (chairman), Kwong Kok Shi and Roger Leung Wai Man.

Date of hearing: 13 June 2003.

Date of decision: 19 September 2003.

The appellant purchased a property in October 1998. The said property was later sold in June 1999. The assessor considered that such sale was in the nature of trade and so profits tax was raised on the appellant.

The appellant insisted that she purchased the said property as her own residence. The profit in question was not derived from an adventure in the nature of trade and was only an increase in value of the capital asset, which should not be chargeable to profits tax. Moreover, the appellant argued that the decoration expenses should be deducted if the Board found that the profit was subjected to profits tax assessment.

Held:

1. On this appeal, the Board has to determine whether or not the appellant has successfully proved that her intention to buy the said property was for her own residence. The appellant's stated intention was of course not decisive. Genuinely held, realistic and realizable intention can only be determined after considering all the evidence including what has been said or done by the relevant parties (Simmons v IRC [1980] 1 WLR 1196 and All Best Wishes Ltd v Commissioner of Inland Revenue 3 HKTC 750 followed).
2. After considering all the appellant's evidence and the whole of the circumstances of the case, the Board considered that there was no objective facts to support the claim of the appellant that she bought the said property for her own residence. Instead, what the appellant has done after the purchase of the said property, like

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

her offer for sale of the said property before completion and her failure to move in to the said property, indicated her intention to resell.

3. In relation to the decoration expenses, since the appellant only paid for the construction costs of the table, wardrobe and combined cabinet and at the time when the appellant sold the said property, she moved out the said furniture without selling to the purchaser of the said property, she was not allowed to deduct the decoration expenses given that such expenses were not related to the production of profits.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Simmons v IRC [1980] 1 WLR 1196

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

Chow Cheong Po for the Commissioner of Inland Revenue.
Taxpayer in person.

案件编号 D52/03

利得税 – 《税务条例》第14(1)及68(4)条 – 购入物业时的意图 – 上诉人应提出证据证明投资资本资产的意图是真确、实际和可以实现的 – 应否给予装修费的减免

委员会：何耀华（主席）、邝觉仕及梁伟民

聆讯日期：2003年6月13日

裁决日期：2003年9月19日

上诉人于1998年10月购入一物业，并于1999年6月出售该物业。评税主任认为该买卖是一项属于生意性质的活动，故向上诉人作出利得税评税。

上诉人坚称购买该物业的意图是用作自住，因此本上诉所涉及的利润并非源自生意活动，而是属于资产增值，无须课税。上诉人又提出如委员会裁定有关利润需要课税的话，亦应给予装修费的减免。

裁决：

1. 在本上诉中，委员会要判断究竟上诉人是否成功地举证了她当日购入有关物业时抱着购入自住的意图。上诉人自己今天陈述她当日的意图当然不能尽信，真确的、实际的和可以实现的意图必须在考虑所有证据（包括有关人等曾经说过的话及曾经做过的事）后，方可作出裁决（参考 Simmons v IRC [1980] 1 WLR 1196 及 All Best Wishes Ltd v Commissioner of Inland Revenue 3 HKTC 750）。
2. 在考虑过上诉人所有的证供及整个案情后，委员会认为没有客观事实支持上诉人有关购入该物业作自住用途的声称。反之，上诉人于购买该物业后的多项行为，包括未成交前已将之放售及从没有搬入该物业居住等都是转售意图的表徵。

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

3. 在装修费支出上，既然上诉人只是支付了、柜、组合柜等家俬的承造费用，而有关家俬又在出售时搬走，没有售予买家，上诉人就不获准扣除有关的开支，理由是这些开支与产生利润无关。

上诉驳回。

参考案例：

Simmons v IRC [1980] 1 WLR 1196

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

周章宝代表税务局局长出席聆讯。

纳税人亲自出席聆讯。

裁 决 书：

背景

1. 上诉人于1998年10月购入物业一，并于1999年6月出售该单位。评税主任认为上诉人买卖物业一是一项属于生意性质的活动，故向上诉人作出下述1999/2000课税年度利得税评税：

	元	元
楼宇出售价		4,550,000
<u>减</u> ：楼宇购入价		<u>3,650,000</u>
毛利		900,000
<u>减</u> ：有关的费用		
购入的律师费	11,000	
印花税	73,000	
购入楼宇地产代理佣金	36,500	
装修费用	88,000*	
出售的律师费	8,850	
出售的地产代理佣金	<u>10,000</u>	<u>227,350</u>
应评税利润（纯利）		<u><u>672,650</u></u>

*上诉人原申报的装修费用为176,000元

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

2. 上诉人以购买物业一作为居所为理由，反对上述评税。在反对过程中，评税主任认为上诉人未能就装修费用的支出提交足够的证据，因此将应评税利润调高至760,650元。税务局局长在考虑过上诉人的反对后，于2003年2月28日发出决定书，决定将上诉人1999/2000课税年度的应评税利润调高至760,650元。

3. 上诉人反对税务局局长的决定，并就此提出上诉。上诉人的上诉理据为：购入物业一的意图是用作自住，因此她坚持本上诉所涉及的利润并非源自生意活动，而是属于资产增值，无须课税。上诉人又提出如本委员会认同税务局的观点而裁定有关利润需要课税的话，在计算有关税项时，亦应给予她176,000元装修费的减免。

4. 在上诉聆讯时，上诉人选择在宣誓后作供，并接受税务局代表的盘问。

案情事实

5. 委员会从上诉人的证供及双方呈交的文件得悉以下事实。

6. 1998年10月20日，上诉人签署临时合同购买物业一，购入价为3,650,000元。该宗买卖于1998年11月18日成交。

7. 1999年6月11日，上诉人签署临时合同出售物业一，售出价为4,550,000元。该宗买卖于1999年8月4日成交。

8. 在购入物业一前，上诉人原与丈夫及两名分别于1987年及1990年出生的儿子及女儿居于物业二。

9. 1998年8月23日，上诉人签署租赁合同租住物业三，租约为期两年，但上诉人有权给予业主两个月通知随时终止租约。

10. (a) 物业二的面积约1,350平方呎；

(b) 物业三的面积约为705平方呎；

(c) 物业一的面积约995平方呎。

11. 上诉人在其呈交的文件内及在证供中就其买卖物业一的动机和意图作出以下表述：

(a) 自1995年开始，上诉人与丈夫的婚姻出现问题，直至1998年7月已到无可挽救之地步，上诉人因此决定带同子女迁出物业二。因在短

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

时间内未能觅得合适的居所，而子女又即将于9月开学，只得先于1998年8月租住物业三。

- (b) 由于物业三的面积约705平方呎，比旧居物业二的1,350平方呎明显较狭小，加上子女皆希望继续在他们成长的地区居住，上诉人因此积极在该区搜寻合适的单位，最终在地产代理公司一的介绍下，于1998年10月20日购入物业一。
- (c) 当物业一的装修工程于1999年3月完成后，上诉人本来计划迁入物业一，期间亦申请该屋苑会所之会籍。但那时上诉人的丈夫开始提出复合，而两子女亦强烈表示希望能与父母同住，上诉人又恐怕社会福利署会派出社工到学校进行调查以决定子女的抚养权而令子女尴尬，因此便与丈夫协议搬回物业二，而没有依照原定计划迁入物业一。
- (d) 其后，上诉人跟丈夫协定待子女于暑假时（1999年7月）才搬回物业二的居所，但因接近7月时上诉人与丈夫之间又出现问题，故将迁回的日子延至2000年3月。在这段期间，上诉人与子女一直居住于物业三而没有迁入物业一，理由是物业三的业主不愿意提早终止租约，加上上诉人已决定搬回物业二，所以不想作出频密的搬迁而影响子女的学习情绪及学业。
- (e) 在这段期间，地产代理公司一及二均多次致电上诉人，声称有买家有意购买物业一，并开出价钱。由于两间地产代理公司不断作出游说，而上诉人亦已决定搬回物业二之旧居，加上物业三之业主又拒绝退租以致物业一空置，故上诉人最终将物业一出售。

12. 从双方呈交的文件及上诉人被盘问时所作的证供中，我们得悉以下事实

- (a) 上诉人于1999年3月27日向法院提交要求与其丈夫甲先生离婚的诉状；
- (b) 甲先生于1999年8月18日向法庭提交答辩书；
- (c) 甲先生于1999年9月13日向法院提交拟进行济助申请的通知书。

上述事件所发生的时间与上诉人在第11(c)及11(d)段声称甲先生提出复合和与他洽谈迁回物业二的时间完全吻合。假如上诉人与甲先生在1999年3月至7月期间正在积极商讨复合，为何他们的代表律师却在同一时间积极地进行离婚的诉讼程序？对于这个疑问，上诉人未能提供合理的解释。

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

13. 至于上诉人声称物业三的业主拒绝退租一事，税务局代表所提交的文件显示有关租约明文规定「如乙方不租用可两个月通知业主」。根据业主提供的资料，上诉人由1998年8月至2000年5月7日租用物业三。上诉人在2000年5月7日前两个月左右提出终止租约。

14. 税务局代表提交的文件清楚显示上诉人在1998年年底已放盘出售物业一。根据地产代理公司一提供的资料，上诉人于1998年11月3日放盘，最初开价4,800,000元。根据地产代理公司二提供的资料，上诉人于1998年年底放盘，最初开价也是4,800,000元。

15. 至于上诉人的176,000元装修费支出，上诉人只提供了一张合约工程单。工程单上所列项目包括建造、柜、组合柜、铺贴墙纸及装设窗帘等。但物业一的买家声称，从上诉人购入该物业时并没有上述的家具及装修。上诉人的回应是她确曾支付过装修费，但装修公司没有承造墙纸和窗帘，而、柜、组合柜等家俬已于上诉人出售物业时搬走，没有售予买家。

有关的法例条文及法律原则

16. 《税务条例》（第112章）第14(1)条规定：

「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徵收其在每个课税年度的利得税。」

17. 《税务条例》第68(4)条规定：

「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。」

18. 《税务条例》第16(1)及17(1)条又规定在确定纳税人应课税的利润时，可扣除为产生有关利润而招致的支出及开支，但不容许扣除并非为产生有关利润而花费的支出及开支。

19. 在Simmons v IRC [1980] 1 WLR 1196一案中，Lord Wilberforce法官于1199页中指出：

「买卖需要买卖的意图；一般来说，问题是纳税人购入资产时该意图是否已经存在。纳税人购入的意图是转售图利抑或作为永久投资？」

以下是所节录的判词的英文原文：

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

‘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?’

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

「纳税人购入资产和持有该资产时的意图无疑十分重要。假如纳税人的意图证据充分，而意图又是真确的、实际的和可以实现的，而且所有情况均显示纳税人购入该资产时，正在进行投资的话，我便同意纳税人的意图属实。但这是关于事实的问题，因此单一测试不能提供答案。特别需要留意的是纳税人所声称的意图不能作准，实际的意图只可凭整体证据来决定。」

以下是所节录的判词的英文原文：

‘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.’

21. 从上述法例条文及案例中我们得到的启示是：在此宗上诉，我们要判断究竟上诉人是否成功地举证了她当日购入物业一时抱着购入自住的意图。上诉人自己今天陈述她当日的意图当然不能尽信，真确的、实际的和可以实现的意图必须在考虑所有证据（包括有关人等曾经说过的话及曾经做过的事）后，方可作出裁决。

案情分析

22. 上诉人购买物业一的意图是本宗上诉的关键。上诉人声称作为一个母亲，她因未能让孩子在一个完整的家庭里成长而深感歉疚。为了能尽量满足孩子，她购买物业一作自住用途。但当时上诉人和她的儿女已迁入物业三居住。物业三亦是位于高尚住宅区，且具备完善的会所设施。除了她自己的声称外，上诉人没有提供任何证据显示她的孩子对物业三有任何不满或有任何搬回他们成长地区居住的诉求。

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

23. 至于上诉人并没有于1999年3月装修完毕后搬入物业一居住一事，上诉人的解释是物业三的业主反对提早退租，而上诉人在1999年3月至7月期间又正与其丈夫积极商讨复合。我们不接受这些解释。如上所述（见本裁决书第13段）物业三的租约清楚列明上诉人如不租用物业可于两个月前通知业主终止租约。但证据显示，上诉人并没有尝试于1999年年初提前终止租约。至于上诉人指她和丈夫在1999年3月至7月期间正积极商讨复合的声称亦与其他证据有矛盾，因为证据显示在这段期间，上诉人和甲先生的律师正积极进行离婚的诉讼程序（见本裁决书第12段）。

24. 上诉人于1998年10月20日签署合同购入物业一，但有证据显示她在1998年11月3日（即成交前两星期）已将之放盘出售（见本裁决书第14段）。上诉人在聆讯时否认曾委托有关的地产代理放售。但地产代理公司一和二档案记录了当时上诉人和经纪的对话和议价过程，并将之分日列出，十分详细，而当中也包含了不少细节，例如1998年12月18日上诉人告知地产代理公司一的经纪物业已售和已收订金，其后立即更正说订金未曾收妥，物业可继续放售一事。我们认为两间地产代理公司没有理由会同时造这些记录，故我们认为地产代理公司一和二所提供的资料都是真实和可信的。此外，两间地产代理公司与本案毫无利益关系，而所提供的记录亦很清晰，因此我们接纳有关资料。这些资料显示上诉人在购入物业一后不久已将它放盘出售。

25. 基于上述原因，我们认为没有客观事实支持上诉人有关购入物业一作自住用途的声称。反之，上诉人于购买物业一后的多项行为，包括未成交前已放售及从没有搬入物业一居住等都是转售意图的表徵。

26. 有关上诉人的176,000元装修费支出，如果装修公司没有承造墙纸和窗帘，那么装修费就应低于176,000元，而上诉人亦不应申报176,000元。但无论如何，既然上诉人只是支付了、柜、组合柜等家俬的承造费用，而有关家俬又在出售时搬走，没有售予买家，上诉人就不获准扣除有关的开支，理由是这些开支与产生利润无关。

裁决

27. 我们认为上诉人未能履行举证责任，证明她购买物业一并非为了出售谋利。我们又认为在确定上诉人的应课税利润时，不可扣除有关的装修费支出。因此，我们驳回上诉，并维持税务局局长的决定，即上诉人1999/2000课税年度的应评税利润是760,650元。