

**Case No. D6/11**

**Profits tax** – development and sale of property – partnership business – liability of partners – sections 3(1), 4(a) & 11 of Partnership Ordinance and sections 16(1) & 17(1)(c) of Inland Revenue Ordinance ('IRO'). [Decision in Chinese]

Panel: Chow Wai Shun (chairman), Paul Lam Ting Kwok and Pang Melissa Kaye.

Date of hearing: 14 April 2011.

Date of decision: 13 May 2011.

Mr A, Mr B and Mr C of the appellant built village houses in a certain piece of land in return for flats allocated. The allocated flats were then exchanged for another 2 pieces of land in return for more flats allocated. The flats (the 'relevant property') were finally sold to third parties at a profit.

Mr A filed a 'nil' profits tax return for the year of assessment 1998/99 for the appellant. Mr A contended that the appellant did not carry on any business in the form of partnership. The appellant just carried out property development. The flats allocated upon completion of the development would be used as their residence.

The assessor opined that the appellant carried on a business and the profits in property development and then sale of the relevant property was assessable to profits tax.

Mr A and Mr B raised separate objection against the profits tax assessment raised on the appellant. Subsequently, only Mr B continued his communication with the Inland Revenue Department ('IRD') by correspondence. Mr C never declares his position.

Mr B objected to the amended profits tax assessment raised on the appellant claiming that he was only given \$80,000 out of the sale of the relevant property.

**Held :**

1. Mr A, Mr B and Mr C of the appellant were in partnership business. According to section 11 of the Partnership Ordinance, every partner is liable jointly with the other partners for all debts and obligations incurred while he is a partner. IRD can demand any one of the partners for the tax payable in respect of the partnership business.
2. The relevant property was related to land and property development business. The appellant in reality was no difference to a developer who acquires and

(2011-12) VOLUME 26 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

develops land and makes profit out of selling the completed building thereon.

3. Mr B raises no objection on whether the profit on the sale of the relevant property was assessable or not. Neither does he raise any objection on the computation of the amended profits tax assessment as excessive or erroneous.
4. In deriving the assessable profits, deductions have been made of all the expenditure of the appellant in relation to the development and sale of the relevant property according to section 16(1). Subsequent distribution of profits to the partners of the appellant constitutes to withdrawal of capital which shall not be allowed deduction according to section 17(1)(c).

**Appeal dismissed.**

Cases referred to:

D45/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 899  
Mersey Docks and Harbour Board v Lucas, 2 TC 25  
D70/90, IRBRD, vol 15, 488

Taxpayer Mr B in person.

Chan Shun Mei and Chan Tak Hong for the Commissioner of Inland Revenue.

**案件编号 D6/11**

**利得税** – 发展及出售物业 – 合伙业务 – 合伙人的法律责任 – 《合伙条例》第3(1)、4(a)和11条及《税务条例》(《税例》)第16(1)和17(1)(c)条

委员会：周伟信（主席）、林定国及彭韵僖

聆讯日期：2011年4月14日

裁决日期：2011年5月13日

上诉人三人：A先生、B先生和C先生 – 于某一地段建筑小型楼宇以获得单位，以至换地以求获得更多单位，最后出售有关物业予第三者获得利润。

A先生填交税务局向上诉人发出的1998/99年度利得税报税表，申报没有任何利润。A先生声称上诉人并非以合伙形式进行生意性质的活动，他们只是共同发展有关地段，待屋宇建成后，获分配的物业会用作居所。

评税主任认为，上诉人发展及出售有关物业的行为，属生意性质的活动，所得利润须课缴利得税。

A先生和B先生曾分别对税务局向上诉人发出的利得税评税提出反对，其后只得B先生与税务局继续维持书信往来，而C先生则从未表示任何立场。

B先生反对税务局向上诉人发出的利得税修订评税，他声称从出售有关物业款项中，只获分配80,000元。

**裁决：**

1. 上诉人三人属合伙人关系，根据《合伙条例》第11条，每一合伙人须与其它合伙人，对合伙业务在他作为合伙人期间所招致的债项及义务，共同负上法律责任；税务局有权向任何一位合伙人追讨应缴税款。
2. 有关物业是一项涉及发展土地和物业的生意或业务，上诉人三人实际上与发展商购入并发展一块土地，然后出售兴建的物业无异。
3. B先生未有对出售有关物业所得是否属利得税范畴，与及评税主任修订应评税利润的计算提出过多或不正确争议。

4. 税务局已按《税务条例》第16(1)条，扣减上诉人发展及出售有关物业所涉及的开支，其后三人之间的利润分配，属利润产生后的运用，乃资本撤回，按《税例》第17(1)(c)条，不能扣减。

### 上诉驳回。

参考案例：

D45/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 899  
Mersey Docks and Harbour Board v Lucas, 2 TC 25  
D70/90, IRBRD, vol 15, 488

纳税人B先生亲自出席聆讯。  
陈顺薇及陈德康代表税务局局长出席聆讯。

### 决定书：

1. 上诉人中的 A 先生和 B 先生，曾分别对税务局向上诉人发出的 1998/99 课税年度利得税评税提出反对，其后只得 B 先生与税务局继续维持书信往来，而 C 先生则从未在这个案中表示任何立场。税务局副局长于 2010 年 8 月 16 日发出决定书，裁定反对无效，并调高应评税利润及应缴税款。
2. 决定书最初投寄至 B 先生的英文通信地址，后再经两次转递，最后至 B 先生的中文通信地址。B 先生于最后转递日起计限期内，提出上诉。
3. B 先生于聆讯时选择宣誓作供，并接受税务局局长代表的盘问。

### 有关事实

4. 经参考上述决定书所载的决定所据事实、双方聆讯前提交的文件，与及 B 先生的证供，本委员会裁定与本上诉案的有关事实如下：

- (1) 1990 年 6 月 28 日，D 地区 E 地段的业主甲，向该区地政处申请在 E 地段兴建两幢三层高小型屋宇，分别称为 F 号屋及 G 号屋。
- (2) 1990 年 9 月 13 日，上诉人与业主甲签订建屋协议书，共同发展 E 地段。根据建屋协议书，上诉人须承担在 E 地段兴建 F 号屋及 G 号屋。完成后则上诉人可获分配 F 号屋。

(2011-12) VOLUME 26 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (3) 1990年11月30日,上诉人与D地区H地段及J地段的业主乙签订换地协议书,同意当F号屋的入伙纸发出后21天内,以F号屋的地下单位,换取业主乙名下的H地段及J地段。
- (4) 约于1992年4月,上诉人在E地段完成兴建F号屋及G号屋。
- (5) 由于附近的大型建筑工程,发展商K公司向D地区业主提议搬迁计划。若上诉人接纳搬迁计划条款,他们可在履行上述建屋协议书及换地协议书后,以F号屋一楼及二楼连天台、H地段及J地段,换取两幢三层高的小型屋宇及另外两幢小型屋宇的一楼及二楼连天台,合共十个单位,或是一笔补偿金。
- (6) 1992年7月10日,C先生及B先生与一位L先生签订协议(下称协议一),同意以500,000元出售他们在搬迁计划下将获分配的十个单位中的两个;但如计划最终取消或有重大变更,协议一会自动终止,C先生与B先生须将已收款项退回L先生,另加年利率9%的利息;或将他们因建屋协议书及换地协议书而获得权益的五份之一,转至L先生名下。若C先生及B先生违反协议一,他们须支付L先生已付金额的双倍作赔偿。
- (7) 1992年8月1日,C先生及B先生与一位M先生、一位N先生及P氏买方签订协议(下称协议二),同意以合共930,000元出售他们在搬迁计划下将获分配的十个单位中的一幢小型屋宇,即三个单位。M先生可获分配地下单位,P氏买方获配一楼,N先生则获二楼连天台;如计划最终取消或有重大变更,协议二会自动终止,C先生与B先生须将已收款项退回买方,另加年利率9%的利息;或分别将他们因建屋协议书及换地协议书而获得权益的十份之一,转至M先生、P氏买方及N先生名下。若C先生及B先生违反协议二,他们须支付M先生、P氏买方及N先生已付金额的双倍作赔偿。
- (8)
  - (a) 1993年7月6日,业主乙向上诉人发出法庭传讯令状,声称F号屋未有按协议标准兴建,要求取消换地协议书。
  - (b) 1995年6月15日,A先生在其抗辩及反索书中,否定业主乙的指控,声称由于业主乙未能于1992年12月8日前履行换地协议书,导致上诉人未能从该计划得益,要求业主乙赔偿损失。
  - (c) 1995年10月6日,高等法院判予上诉人胜诉,业主乙须履行换地协议书的条款。
- (9) 1996年8月1日,业主甲签订转让契约,将F号屋转让予上诉人。1997年5月5日,上诉人与业主甲签订交换契约,以F号屋地下单

位，换取 H 地段及 J 地段。

- (10) 1997 年 6 月 12 日，A 先生向 C 先生及 B 先生发出法庭传讯令状，声称 F 号屋一楼及二楼连天台、H 地段和 J 地段，乃三人合伙业务的物业，要求取消协议一及协议二，并结束有关合伙业务。
- (11) 1999 年 1 月 27 日，A 先生代表上诉人签订物业买卖合同，以 6,600,000 元出售 F 号屋一楼及二楼连天台和 H 地段（下称有关物业）。有关物业的交易，于 1999 年 2 月 9 日完成。
- (12) (a) 1999 年 2 月 9 日，C 先生及 B 先生与 L 先生取消协议一，C 先生及 B 先生退回 L 先生 500,000 元，另加赔偿金 500,000 元，合共 1,000,000 元。
- (b) 同日，C 先生及 B 先生亦与 M 先生、P 氏买方及 N 先生取消协议二。C 先生及 B 先生退回 M 先生、P 氏买方及 N 先生 930,000 元，另加赔偿金 870,000 元，合共 1,800,000 元。
- (13) (a) 1999 年 2 月 10 日，高等法院发出双方同意的法庭命令，列明 A 先生与 C 先生及 B 先生同意下列事项：
- (i) 上诉人以 6,600,000 元转让有关物业。买家须支付 A 先生 3,300,000 元，余款 3,300,000 元则支付予 C 先生及 B 先生。
- (ii) C 先生及 B 先生须转让他们拥有 J 地段的权益 A 先生。
- (iii) C 先生及 B 先生须取消分别与 L 先生、M 先生、P 氏买方及 N 先生签订协议一和协议二。
- (b) 同日，C 先生及 B 先生按法庭命令，将他们拥有 J 地段的权益，转让予 A 先生。
- (14) A 先生填交税务局向上诉人发出的 1998/99 年度利得税报税表，申报没有任何利润，并声称 C 先生及 B 先生并非他的合伙人。他在夹附的信函中声称：
- (a) 上诉人并非以合伙形式进行一项生意性质的投机活动，他们只是共同发展有关地段，待屋宇建成后，他获分配的物业会用作居所。
- (b) 业主甲负责提供土地，上诉人则负责一切发展成本，兴建三幢三层高的村屋。建成后业主甲获配两幢村屋，而上诉人则

获配一幢。

- (c) 上诉人原协议三人共同分担发展成本，但 C 先生及 B 先生没有足够财力。而由于他是 D 地区的村长，须守信于村民，并且他与兄弟五人，同住在有五十年楼龄的残旧祖屋，兄弟、婶母及母亲等常生磨擦，急需新屋搬迁，而各人都在 D 地区土生土长，不愿迁离，故希望在有关地段兴建新屋居住，于是他向亲友借钱独力发展。
- (d) 在发展初期，有拥有 H 地段村民向他极力游说，以该地段换取 F 号屋的地下单位。因他可以原居民身份于 H 地段兴建一幢丁屋，给他的兄弟居住，因此同意交换。
- (e) 另一方面，他与 B 先生及 C 先生兴讼，要求他们支付发展费用，但他们一直拖欠，最后他要求两人退出发展计划。诉讼拖延数年，他合共付出百多万元律师费，心力交瘁，债台高筑，最终同意和解。由于律师费及发展成本大部份以借贷支付，他急需现金还债，故以 6,600,000 元出售有关物业，将其中一半即 3,300,000 元分给 B 先生及 C 先生。他建屋自住的计划，烟消云散，整个发展计划合共亏损数万元。
- (f) 基于他发展该地段是用作自住用途，售卖物业所得款项是用来偿还发展计划引致的债项，而且整个发展计划对他来说是亏本的，因此他应无须缴付利得税。
- (15) 评税主任认为，上诉人发展及出售有关物业的行为，属生意性质的活动，所得利润须课缴利得税，于是向上诉人发出下列 1998/99 课税年度利得税估计评税：

	元
应评税利润	4,000,000
减：转入个人入息课税计算的应评税利润#	<u>(2,666,666)</u>
	<u>1,333,334</u>
应缴税款	<u>200,000</u>

#C 先生及 B 先生选择以个人入息课税方法评税。

- (16) 由于 B 先生撤回个人入息课税的申请，评税主任向上诉人发出下列 1998/99 课税年度利得税修订评税：

元

(2011-12) VOLUME 26 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

应评税利润	4,000,000
<u>减：转入个人入息课税计算的应评税利润#</u>	<u>(1,333,333)</u>
	<u>2,666,667</u>
应缴税款	400,000
<u>减：前计税款净额（上文第(15)项）</u>	<u>(200,000)</u>
应缴税款余额	<u>200,000</u>

#C先生选择以个人入息课税方法评税。

(17) B先生反对上述评税的理由，主要是他没有从发展计划中取得任何利益。

(18) B先生与评税主任的书信来往中声称：

(a) 他与C先生是Q公司的合伙人。A先生建议有关发展计划，由三人集资，利润平均分配。资金方面，见步行步，最初来自Q公司，而Q公司资金则由他提供。他们没有就此发展计划订立合作建议书。

(b) 他与C先生需先后向多位人士借款，包括L先生、M先生及N先生等，以支付建筑费，包括购买材料及工人薪金。

(c) 后来，A先生要求他们不用参与后期内部装修工程，又因利益分配诉诸法律行动，最终A先生虽以3,300,000元收购他与C先生的发展权益，但他只获分80,000元，而仍欠一位贷款人金钱。

(d) 他中途已把发展权出让，从有关发展计划实只分得30,000元利益。

(e) 他认为应评税利润应计算如下：

	元
售价	6,600,000
<u>减：支出总额</u>	<u>(5,500,000)</u>
应评说利润	<u>1,100,000</u>

(19) B先生提供了下列文件副本，支持他的反对：

(a) 上诉人于1990年11月30日与承建商订立的合约，显示E地

(2011-12) VOLUME 26 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

段及 H 地段的建筑工程费用为 450,000 元。

- (b) 有关工程的前期支出纪录，显示总费用合共 347,982 元。
- (c) 工程支出明细表，显示总费用合共 260,400 元。
- (d) A 先生于 1990 年 11 月 30 日发给业主乙的收据，显示 A 先生收取业主乙 20,000 元，作为换屋地建筑费。

(20) A 先生亦曾按税务局指示到访，会谈记录显示 A 先生声称：

- (a) 他没有资金发展 E 地段，故与 B 先生及 C 先生合作，他负责联络工作，B 先生及 C 先生则负担建筑费，三人平均所获得单位。由于 B 先生和 C 先生没有资金完成发展计划，于是他供款独自发展，其中 1,700,000 元借贷来自财务机构，并以他母亲的物业作抵押。
- (b) 每幢村屋建筑费约 900,000 元，三幢合共 2,700,000 元，电力及其它设备安装费共约 400,000 元。他虽然承担所有发展开支，却未能分享利润。
- (c) 他要求扣减下列支出：
  - (i) 律师费 75 万余元
  - (ii) 建筑费约 2,600,000 元
  - (iii) 支付 B 先生及 C 先生的协议和解费用 3,300,000 元
  - (iv) 利息

(21) A 先生亦递交了下列文件副本：

- (a) 一份 R 女士与 S 公司于 1993 年 10 月 16 日订立贷款协议，显示 R 女士以她的物业作抵押，借款 1,200,000 元，利息以每年 11 月 1 日的最优惠利率加两厘计算。
- (b) 律师行于 1998 年 12 月至 1999 年 2 月期间，就 E 地段、H 地段及 J 地段的法律诉讼及土地转让，向 A 先生发出的发票，显示律师费合共 797,070 元。
- (c) A 先生于 1999 年 2 月 9 日致 T 律师行的信函，显示出售有关物业的律师费为 8,915 元。

(2011-12) VOLUME 26 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (22) 评税主任虽曾分别发信予 A 先生及 B 先生，要求提供进一步数据；然而，A 先生没有回复，B 先生则未有按要求提供有关资料。
- (23) 应评税主任的查询，差饷物业估价署提供下列物业于 1999 年 2 月 9 日的市值估价：

物业	市值估价
H地段	3,000,000元
J地段	3,000,000元

- (24) 评税主任认为有关物业为营业资产，上诉人须就发展及出售该等物业所得利润课缴利得税。在考虑上诉人提供的数据和文件后，评税主任修订评税如下：

	元
售价	6,600,000
减：为获取有关物业支付的建筑成本〔注1〕	(1,722,223)
律师费〔注2〕	(547,986)
出售有关物业的律师费（第21(c)项）	(8,915)
支付L先生的赔偿（第12(a)项）	(500,000)
支付M先生、P氏买方及N先生的赔偿（第12(b)项）	<u>(870,000)</u>
应评税利润	2,950,876
减：转入个人入息课税计算的应评税利润#	<u>(983,625)</u>
应课税利润	<u>1,967,251</u>
应缴税款	<u>295,087</u>

#C先生选择以个人入息课税方法评税

注1：为获取有关物业支付的建筑成本

	元
F号屋及G号屋的建筑费 (900,000元〔第20(b)项〕x 2)	1,800,000
电力及其它设备安装费 (400,000元〔第20(b)项〕x 2/3)	<u>266,667</u>
为获取有关物业及J地段支付的建筑成本	2,066,667
减：J地段的成本 (2,066,667元x 1/3 x 3,000,000元/(3,000,000元 +3,000,000元)〔第23项〕)	(344,444)

为获取有关物业支付的建筑成本

1,722,223

注2：797,070元〔第21(b)项〕x 6,600,000元〔第11项〕/(6,600,000元+3,000,000元〔第23项〕)

### 上诉理由和B先生的供词

5. B先生的上诉理由是他从出售有关物业款项中，只获分配80,000元，不应负责支付上诉人的所有应缴税款。

6. 虽然委员会认为B先生是一名可信的证人，信纳他坚称从出售有关物业款额中，仅获分配80,000元，亦信纳他曾多番借贷，以支付F号屋及G号屋的早期建筑费用，根本所获的不足抵债。但这些供词对本上诉并无助力，主要原因是B先生错误理解本个案的重点。

### 案情分析

7. 委员会认为，本个案可从以下思路审理：上诉人三人看似虽为个体，但三人之间存在的关系，属合伙性质，即为牟利而以共同发展并出售有关物业为合伙业务（参合伙条例〔香港法例第38章〕第3(1)条），有关利得税评税乃是发给上诉人的合伙业务，而根据合伙条例第11条，每一合伙人对合伙业务在他作为合伙人期间所招致的债项及义务，须与其它合伙人共同负上法律责任，换句话说，税务局有权向任何一位合伙人追讨应缴税款，与合伙人之间协议和实际的利润分配无关。如是者，除非B先生能举证说明评税主任在计算应评税利润上出错，以致应缴税款过多或不正确，上诉必须被驳回。

8. 单是分权拥有财产，不论使用该财产所赚取的利润是否摊分，不足以构成合伙（参合伙条例第4(a)条）。但另一方面，合伙的成立，不需要任何特别的法律程序或文件，不一定要订立任何书面协议，既可口头订立，甚至可从合伙人的行为推断，归根究底，就是两个或以上的人，共同合作经营业务以赚取利润为目的，他们之间在法律上便有合伙关系的存在了。到底上诉人三人之间是否存在合伙关系？

9. 他们之间看来没有订立任何有关的书面协议，而我们亦未能从A先生和C先生得到任何证供。

10. B先生在其供词中，用上了「合作」和「分拆」等字眼，去陈述三人之间的关系，即若他可能未必明白由此引申的法律责任，但共同合作的含意则相当明显。

11. 就有关物业而言，上诉人三人亦非单是分权拥有。从集资于某一地段建筑小型楼宇以获得单位，以至换地以求获得更多单位，最后出售有关物业，实际上与发展商购入并发展一块土地，然后出售兴建的物业无异。

12. 虽然 A 先生曾声称发展有关地段乃用作自住用途，但该等声称并无左证，亦未经查验，极其不过是一面之词。事实上，从证供可见，三人不论单独或是共同，皆缺乏足够资金和财力，非靠外力不能负担发展的费用。A 先生的声称，不切实际。

13. 再者，在 A 先生向 C 先生及 B 先生发出的法庭传讯令状中，已陈明有关物业为三人合伙业务的物业，故此要求取消只由 C 先生和 B 先生与第三方签订的协议一和协议二，并提呈结束有关合伙业务，最终三人虽在法律诉讼上和解，但在合作关系上则拆了伙，而有关物业亦售予第三者。由此可见，三人之间的关系与及对有关物业的定性，已非常清楚。

14. B 先生在上诉状及在聆讯期间，对出售有关物业所得是否属利得税范畴，与及评税主任修订应评税利润的计算，均未有提出争议，或对后者举证说明修订评税额过多或不正确。正如上文第 7 段所述，至此已足以令委员会驳回是次上诉，确定第 4(24)段的修订评税。

15. 即若需要作出有关裁决，本委员会的决定都将必定相同，论述如下。

16. 参考本委员会案例 D45/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 899 所提述的案例和原则，要判辨有关物业的性质，须判断上诉人当日购入有关物业时的意图，而真实的、实际的和可以实现的意图，必须考虑所有证据，包括有关人等曾经说过的话及曾经做过的事来裁断。从上诉人没有足够财力发展土地和建筑，或在没有出售物业情况下清还借贷，加上上文第 11 至 13 段提述的文件与供词，这是一项涉及发展土地和物业的生意或业务，所得无疑属利得税征税范畴。

17. 至于支出及开支扣减方面，委员会接纳税务局局长代表的陈词如下。

18. 税务局已按税务条例第 16(1)条，扣减上诉人发展及出售有关物业所涉及的开支，包括根据协议一和协议二项下作出的赔偿。至于上诉人退回协议一及协议二项下已收款项，为该等买家于 1992 年，认购部份 C 先生和 B 先生在搬迁计划下将获权益而支付予 C 先生和 B 先生的，该笔款项并未纳入上诉人应评税利润中，实际上该笔款项或已用作偿还部份以支付建筑费的借贷，而有关物业的建筑费亦已获扣减，故他们退回该等买家的款项不获扣减。其后三人之间的利润分配，参考案例 Mersey Docks and Harbour Board v Lucas 2 TC 25 和 D70/90, IRBRD, vol 5, 488，属利润产生后的运用，乃资本撤回，按税例第 17(1)(c)条，不能扣减。

## 总结

19. 经详细考虑所有证据、供词和双方的陈词，与及基于上文的分析，委员会驳回上诉人的上诉，确定第 4(24)段的修订评税。

20. 法理上，是项缴税的责任，乃每一合伙人，与其它合伙人的共同责任，基于此，税务局有权向任何一位合伙人追讨应缴税款。委员会明白 B 先生对或者需

(2011-12) VOLUME 26 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

要独自承担这项责任的愤慨和无奈，至于其它两位上诉人应否或是否愿意负担部份责任，恐怕并非在委员会权限之内可以定夺了。