

Case No. D7/09

Profits tax – sale and purchase of properties – intention of purchase – late appeal – sections 14, 66(1) and 66(1A) of Inland Revenue Ordinance ('IRO'). [Decision in Chinese]

Panel: Anthony Ho Yiu Wah (chairman), Christina Ng Yeuk Mei and Yuen Wai Pong.

Date of hearing: 7 November 2008.

Date of decision: 8 May 2009.

The Appellant objected to the profits tax assessment against her in the year of assessment 2004/05 by the Inland Revenue Department. The Appellant claimed that the profits she obtained from the sale of Property A and Property B should not be subject to profits tax as she acquired the properties for residence. The Appellant also requested to appeal out of time as she was 26 days late in filing her notice of appeal. The Board refused the Appellant's request to appeal out of time but nevertheless decided the appeal on the substantive merits.

Held:

1. The key words in section 66(1A) of IRO are 'prevented by illness or absence from Hong Kong or other reasonable cause from giving notice of appeal in accordance with subsection (1)(a)'. The previous precedents show that the relevant words in the provision are very clear and restrictive, and the taxpayer must comply with the strict requirements to prove that sub-section (1A) applies (see D11/89, IRBRD, vol 4, 230, at 234 para 4).
2. In a number of differently constituted Boards, they all decided one after the other that not understanding appeal procedure was not a reasonable excuse for appeal out of time (see D139/00, IRBRD, vol 16, 24; D2/03, IRBRD, vol 18, 301; D4/03, IRBRD, vol 18, 318).
3. When the legislation prescribes a time limit, the taxpayer must strictly comply with it. In D3/91, IRBRD, vol 5, 537, the appeal was only one day out of time, but nevertheless was not allowed by the Board.
4. The Appellant's behaviour showed that she once and again disregarded the appeal procedure and deadline in IRO. Even if all these were just carelessness, they did not amount to reasonable excuses for the Board to extend the time for

(2009-10) VOLUME 24 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

appeal. The Board dismissed the Appellant's request to extend the time for appeal.

5. In the present case, the critical question is whether the Appellant's intention in buying Property A and Property B was for occupation by herself and/or her mother as claimed by the Appellant. In determining the Appellant's intention, the Board must have a global consideration of all relevant circumstances including what the Appellant did at the time of, before and after the purchase of the relevant properties.
6. There were many self-contradictory and suspicious aspects in the Appellant's claims on her intention to purchase Property A and Property B and her explanations to sell the two properties.
7. Things done by the Appellant at the time of, before and after the purchase of Property A and Property B also revealed the following:
 - (a) The Appellant and/or her mother never resided in the two properties.
 - (b) The certificates of compliance for the two properties were issued on 23 November 2004, but before the issue of the certificates, the Appellant had already sold the two properties as a confirmor (Property A was sold in March and Property B was sold in October). This behaviour showed that the Appellant did not have the intention to hold the properties for long.
8. The Board was of the view that the Appellant failed to prove that her intention to purchase Property A and Property B was for residence. Accordingly, even if the Appellant was not out of time in her appeal, or her request for extension of time was allowed, the Board would still dismiss the appeal.

Application refused.

Cases referred to:

D11/89, IRBRD, vol 4, 230
D139/00, IRBRD, vol 16, 24
D2/03, IRBRD, vol 18, 301
D4/03, IRBRD, vol 18, 318
D3/91, IRBRD, vol 5, 537

Taxpayer represented by her mother.

Tang Hing Kwan for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D7/09

利得税 — 物业买卖 — 购买意图 — 逾期上诉 — 《税务条例》第14条及第66条第(1)及(1A)款

委员会：何耀华（主席）、吴若薇及袁维邦

聆讯日期：2008年11月7日

裁决日期：2009年5月8日

上诉人反对税务局向她作出的2004/05课税年度利得税评税。上诉人声称她从出售A物业及B物业所得的利润不应课缴利得税，因为该些物业是买来自住的。另外，上诉人申请逾期上诉，因为她逾期了26天呈交她的上诉书。委员会拒绝了上诉人逾期上诉的申请，但亦就她的实体上诉作出分析。

裁决：

1. 在《税例》第66条第(1A)款内关键的字眼是「由于疾病、不在香港或其它合理因由而未能按照第(1)(a)款规定发出上诉通知」。以往的案例说明有关条文的字眼是十分清晰和带有限制的，纳税人须符合严格的准则才能证明第(1A)款适用（见税务上诉委员会案例D11/89, IRBRD, vol 4, 230, 第234页第4段）。
2. 在多个由不同委员组成的税务上诉委员会中，委员会均先后裁定，不明白上诉程序并不是构成逾期上诉的合理因由（见税务上诉委员会案例D139/00, IRBRD, vol 16, 24; D2/03, IRBRD, vol 18, 301; D4/03, IRBRD, vol 18, 318）。
3. 当法例订明时限，纳税人就必须严格遵守。在税务上诉委员会案例D3/91, IRBRD, vol 5, 537的个案中，该上诉只超过法定时限一天，但亦不获上诉委员会接纳。
4. 上诉人的行为显示她一次又一次地忽略了《税例》对于上诉的程序和期限的相关规定。即使这些都是无心之失，也不构成合理因由令致委员会延长提出上诉的期限。委员会因此驳回上诉人提出上诉期限延长的要求。

(2009-10) VOLUME 24 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

5. 在本个案中，最关键的问题是上诉人购买A物业及B物业的意图是否如上诉人声称是作为上诉人及/或其母亲自住之用。在断定上诉人的意图时，委员会须要对所有相关的情况作全面考虑，包括上诉人在购买有关物业的当时和之前及之后所做过的事。
6. 上诉人就其购买A物业及B物业的意图所作的声称及其对于为何出售有关物业所作的解释有很多自相矛盾及令人怀疑之处。
7. 上诉人在购买A物业及B物业的当时和之前及之后所作过的事显示以下的情况：
 - (a) 上诉人及/或她的母亲从没有在该两项物业居住。
 - (b) 该两项物业的满意证书在2004年11月23日发出，在满意证书发出前上诉人已用确认人身份出售该两项物业（A物业于3月出售，B物业于10月出售）。这行为显示上诉人没有长期持有的意图。
8. 委员会认为上诉人未能成功举证她购买A物业及B物业的意图是作为居所之用。因此，即使上诉人没有逾期上诉，或上诉人的延期上诉申请获得批准，委员会亦会同样驳回上诉。

申请驳回。

参考案例：

D11/89, IRBRD, vol 4, 230
D139/00, IRBRD, vol 16, 24
D2/03, IRBRD, vol 18, 301
D4/03, IRBRD, vol 18, 318
D3/91, IRBRD, vol 5, 537

纳税人由其母亲代表出席聆讯。
邓庆群代表税务局局长出席聆讯。

决定书：

背景

(2009-10) VOLUME 24 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

1. 上诉人反对税务局向她作出的2004/05课税年度利得税评税。上诉人声称她从出售M屋苑的A物业及B物业所得的利润不应课缴利得税。
2. 税务局副局长于2008年6月4日发出评税决定书，认为上诉人买卖A物业及B物业的交易构成一项属生意性质的活动，因此所得的利润须要课缴利得税。
3. 上述评税决定书于2008年6月4日寄给上诉人，并由上诉人于6月6日签收。
4. 上诉委员会书记于2008年8月1日收到上诉人发出上诉通知书，上诉通知书的日期为2008年7月28日。
5. 由于上诉人逾期呈交他的上诉书，本宗上诉因此将分为两部分。首先，本委员会要决定是否批准上诉人的逾期上诉。第二部份的聆讯是要决定上诉人出售A物业及B物业所得的利润是否须要课缴利得税。
6. 在上诉聆讯时，上诉人的代表D女士选择在宣誓后作供，并接受税务局代表的盘问。

逾期上诉

7. 委员会从上诉人的证供及双方呈交的文件中得悉以下事实。
8. 税务局副局长于2008年6月4日将评税决定书寄给上诉人时，已清楚列明及解释上诉的有关程序及期限，包括以下几点：
 - 上诉人或其授权代表必须在决定书送交上诉人一个月内向上诉委员会提出上诉
 - 上诉通知须以书面提出，并附有上诉理由陈述书及评税决定书
 - 上诉委员会的地址是：香港金钟道 89 号，力宝中心第 2 座 1003 室。
9. 上诉人的上诉通知书及《税务条例》（以下简称《税例》）规定的附件于2008年8月1日才寄达上诉委员会书记，即逾期二十六天，原因如下：
 - (a) 在收到税务局副局长的评税决定书后，上诉人于2008年7月4日去信税务局就评税决定书作出解释。有关信件于2008年7月10日寄达税务局。
 - (b) 评税主任于2008年7月15日致函上诉人，再次解释上诉的程序及上诉的期限，即上诉应在决定书收到后一个月内以书面方式向税务上诉委员会提出，程序应参照税务局副局长的函件（见本决定书第8段）。

(2009-10) VOLUME 24 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (c) 上诉人于2008年7月20日去信上诉组评税主任，将其2008年7月4日致税务局副局长的解释信（即本决定书第9(a)段所指的信）寄给上诉组评税主任。上诉人将此7月20日信件寄去税务上诉委员会，并于7月23日寄达。
- (d) 上诉委员会书记于7月24日去信及7月25日致电告知上诉人她的7月20日信件并不符合《税例》要求的上诉书，而且上诉人又没有按上诉程序规定呈交一份评税决定书。
- (e) 上诉人于7月28日发出上诉通知书并按《税例》要求呈交一份评税决定书。有关文件于8月1日寄达上诉委员会。

10. 《税例》第66条第1款规定：

「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) *在局长的书面决定书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。」

而第(1A)款又列明：

「如委员会信纳上诉人是由于疾病、不在香港或其它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。本款适用于就1971年4月1日或其后发出的评税通知书所关乎的评税而提出的上诉。」

11. 在《税例》第66条第(1A)款内关键的字眼是「由于疾病、不在香港或其它合理因由而未能按照第(1)(a)款规定发出上诉通知」。以往的案例说明有关条文的字眼是十分清晰和带有限制的，纳税人须符合严格的准则才能证明第(1A)款适用(见税务上诉委员会案例D11/89, IRBRD, vol 4, 230, 第234页第4段)。

12. 在多个由不同委员组成的税务上诉委员会中，委员会均先后裁定，不明白上诉程序并不是构成逾期上诉的合理因由。

(2009-10) VOLUME 24 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (a) 在税务上诉委员会个案 D139/00, IRBRD, vol 16, 24中, 有关的决定书于2000年5月3日以平邮转递致该个案的纳税人的地址。该纳税人在其于2000年5月31日致税局的信件表示, 欲提出上诉; 评税主任于2000年6月8日致函该纳税人, 提醒她应向税务上诉委员会作出上诉; 委员会于2000年6月21日收到该纳税人的上诉通知书; 该纳税人解释逾期上诉的原因, 是她误将上诉通知书发给税务局。委员会其后裁定, 无心之失并不构成合理因由而令致委员会延长提出上诉的期限。
- (b) 税务上诉委员会个案 D2/03, IRBRD, vol 18, 301的纳税人是一位在澳门居住的人士。该纳税人于2002年8月29日收到税务局局长发出的决定书; 税务局于2002年9月24日收到该纳税人于2002年9月18日发出的信件, 要求会面; 税务局2002年9月26日致函该纳税人, 提醒他须向税务上诉委员会提出上诉; 委员会于2002年10月11日收到该纳税人所提出的上诉。委员会在驳回该纳税人逾期上诉申请时, 在裁决书的第303页第10段指出该名纳税人因没有清楚阅读随决定书附上的信件, 并不构成逾期上诉的合理因由。
- (c) 在税务上诉委员会个案 D4/03, IRBRD, vol 18, 318, 委员会在裁决书的第325页及第326页指出上诉人辩称她不明白税务局局长连同决定书寄给她载有《税例》第66条的信件内容。委员会不接纳这个解释。委员会认为有关信件的内容十分清晰、明确和易于理解。税务局局长在信件一开始已清楚告知上诉人他已考虑她的反对和不认同其反对理据, 故就有关评税作出决定, 其后再引述《税例》第66条的条文向上诉人解释她就该决定的上诉权利和须采取的步骤。
13. 当法例订明时限, 纳税人就必须严格遵守。在税务上诉委员会案例 D3/91, IRBRD, vol 5, 537的个案中, 该上诉只超过法定时限一天, 但亦不获上诉委员会接纳。
14. 在这件个案, 基于上述第9段所叙述的案情事实, 我们得到以下结论:
- (a) 在法定的上诉期限内, 没有证据显示上诉人因为疾病或不在香港而未能向委员会提出上诉。
- (b) 上诉人在收到税务局副局长2008年6月4日的评税决定书后, 于7月4日去信税务局解释, 有关的解释函件于7月10日才寄达税务局, 上诉人对于信件为何需时六日才寄到税务局未能提供任何理由解释。再者上诉人寄出的函件是解释函件, 不是上诉通知书, 而且有关函件是寄给税务局而不是寄给税务上诉委员会的。
- (c) 上诉人在收到评税主任7月15日的函件, 得知其上诉程序错误后, 没有认真地检讨自己的错误并加以纠正。上诉人只是随便地用一张7月20日的便条, 将税局退回的文件寄给税务上诉委员会。但这份便条

(2009-10) VOLUME 24 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

并不是符合《税例》要求的上诉通知书，而且这份便条是发给上诉组评税主任而不是发给上诉委员会的。再者，上诉人没有呈交一份评税决定书。

- (d) 上诉人在再度收到上诉委员会的提示后，才于8月1日完成提交上诉的程序，超出法定期限二十六天。
- (e) 上诉人的行为显示她一次又一次地忽略了《税例》对于上诉的程序和期限的相关规定。即使这些都是无心之失，也不构成合理因由令致我们延长提出上诉的期限。

15. 我们因此驳回上诉人提出上诉期限延长的要求。

上诉人的实体上诉

16. 我们既然已驳回上诉人的逾期上诉申请，本来就没有需要对上诉人的实体上诉提出意见。但基于我们事实上已听取了上诉人就实体上诉所作的证供及涉案双方对于上诉人从出售两个涉案物业（即A物业及B物业）所得利润是否须课缴利得税的辩论，我们决定简述本案的案情事实，并作出分析。

17. 与本案有关的事实载列于税务局副局长发出的决定书的第一部份「决定所据事实」内。除了第14(b)项事实外，我们接纳决定书内所载事实为本个案的事实。我们不在此重复这些事实，但会将最关键的几项事实撮要简述以作分析之用。

18. 在本个案中，最关键的问题是上诉人购买A物业及B物业的意图是否如上诉人声称是作为上诉人及/或其母亲自住之用。在断定上诉人的意图时，我们须要对所有相关的情况作全面考虑，包括上诉人在购买有关物业的当时和之前及之后所做过的事。以下是一些重要事实：

(a) 上诉人在2003/04及2004/05课税年度购买及出售物业的情况：

	物业地点	买入	卖出
		(a) 临时合约日期 (b) 正式合约日期 (c) 契约日期 (d) 买价	(a) 临时合约日期 (b) 正式合约日期 (c) 契约日期 (d) 卖价
(i) (注3)	A物业 单位面积: 929平方呎 房间数目: 3	(a) 2-6-2003 (注1) (b) 5-6-2003 (c) (注2) (d) 2,457,000元	(a) 7-3-2004 (b) 19-3-2004 (c) 9-12-2004 (d) 3,380,000元
(ii) (注3)	B物业	(a) 10-7-2004 (b) 29-7-2004	(a) 10-10-2004 (b) 18-10-2004

(2009-10) VOLUME 24 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

	单位面积: 652平方呎 房间数目: 2	(c) (注2) (d) 2,130,000元	(c) 20-12-2004 (d) 2,436,000元
(iii) (注3)	C物业 (M屋苑) 单位面积: 652平方呎 房间数目: 2	(a) 7-8-2004 (b) 20-8-2004 (c) 10-1-2005 (d) 2,135,000元	
(iv)	E物业 (K屋苑)	(a) 13-1-2005 (b) 27-1-2005 (c) 12-4-2005 (d) 1,590,000元	

注1：在签署临时合约时，A物业尚在兴建，预计完成日期为2004年4月30日。

注2：上诉人以确认人身份出售A物业及B物业。

注3：土地注册处的查册纪录显示上述A物业、B物业及C物业的入伙纸于2004年7月29日发出；满意证书(Certificate of Compliance)于2004年11月23日发出。

(b) 在购入A物业时，上诉人从F银行取得为数2,285,378.55元的贷款（以下简称「F银行贷款」）。F银行贷款以每月一期，分300期摊还。于贷款批出时，每月还款额为10,252.60元。

(c) 上诉人没有就购买B物业做按揭。

(d) 在有关期间，上诉人的住址如下：

住址	居住期间	单位面积 (平方呎)	房间数目	居住人数
G物业	2003年1月至12月	929	3	与母亲同住
H物业	2004年1月至6月	750	2	独居
G物业	2004年7月至12月	929	3	与母亲同住
C物业	2005年1月至3月	652	2	与母亲同住

19. 上诉人就她买卖A物业及B物业作出以下声称：

(a) 「购买（A物业）原因是因母亲认为当时可在市区用少一点的首期，购买1间3房单位作为居作。全新单位发展商才可有此优惠，计划中是与母亲同住。」

(2009-10) VOLUME 24 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (b) 「本人因较长时间在美国居住（1993年跟父亲移民美国）故一直对香港环境不太熟悉，尤其是（I区），人流太多及工厂太多。但母亲一直坚持此区差不多是市区唯一比较平宜及新的单位，故一直建议本人接受。本人在信任母亲情况下愿意尝试及同意购买（A物业）。但后来因母亲有可能亦移民美国，故在04年初在美回港后就将（A物业）卖掉，换1间较小的给本人居住（即B物业），但后来又因某种原因下母亲往美国长期居留的决定暂时搁置，故便再买一间小的单位在同区（C物业）以作母亲居住。后来本人一直诉说不喜欢此区亦要求母亲可另作安排别区，最终母亲再不坚持，同意若能卖出1间就可给我另觅一间喜欢的区域单位。因本人曾在（J区）居住，故一直都很喜欢此区，而本人男友亦有意购买1间小的上车位，所以最终我们都能在（K屋苑 J区）各自购买1间小的单位居住以便互相照应。」
- (c) 「（A物业及B物业）首期及（F银行贷款）每月供款皆由母亲资助，母亲一向都将存款放在我的银行户口。」
- (d) 「购买（C物业）是自住用途，现（2005年3月30日）与母亲同住。」
- (e) 「购买（E物业）」亦是自住，母亲将会留守在（C物业）。」

20. 除了上述声称外，上诉人及其前任税务代表（L公司）对于上诉人为何出售A物业及B物业提出了以下解释：

- (a) 因母亲计划移居美国，上诉人没有需要保留A物业这个大面积的单位，故此上诉人把它出售，后购入面积较小的B物业。
- (b) 此外，由于A物业的入伙纸迟了发出，上诉人为了减轻财务上的负担，因此决定出售A物业。
- (c) 在2004年，母亲放弃移民美国的计划后，上诉人因此购入C物业以供母亲居住。
- (d) 上诉人原于美国居住，她对M屋苑的空气污染及附近工业区的环境感到不舒服，因此她决定出售B物业，在别区另购物业。

21. 就母亲移民美国，上诉人作出以下声称：

- (a) 母亲已与父亲离婚，是由上诉人本人申请母亲移民美国。
- (b) 母亲于2002年提交有关的移民申请，并于2003年7月获通知出席面试。

(2009-10) VOLUME 24 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (c) 美国移民及归化部于2004年1月30日发信通知母亲，她获美国永久居民身份。
- (d) 母亲在2004年1月到美国，后于3月回港，约于9月再往美国后便决定留港。

22. 上诉人就其购买A物业及B物业的意图所作的声称及其对于为何出售有关物业所作的解释有很多自相矛盾及令人怀疑之处，例如：

- (a) 是否移民及是否购屋自住是需要深思熟虑才作出的重要决定。上诉人的母亲于2002年作出移民申请，于2003年6月买入A物业时，上诉人已知悉母亲可能会移民美国的情况，为何上诉人仍然作出购买一个如A物业这样大的物业作为她和她的母亲共住的居所？
- (b) 上诉人声称因为母亲可能移居美国，所以在04年初卖出A物业，换一间较小的单位给上诉人居住（即B物业），后因母亲将移民计划搁置，所以再买一个小单位在同区作为母亲的居所（即C物业）。客观的事实是在短短五个月内，上诉人在同区进行了三宗买卖活动，于2004年3月7日出售A物业，又于同年的7月10日及8月7日分别买入B物业及C物业。我们不接纳上诉人母亲在如此短暂期间对于移民问题的反复考虑足以解释如此频密的买卖活动。此外，上诉人曾多次声称不喜欢在I区居住。购买A物业迁就母亲的喜好可以理解，因为是与母亲同住。但在卖出A物业换一间较小单位供上诉人居住时，为何选择M屋苑呢？再者母亲的移民计划搁置时，上诉人已买入B物业，为何再买一个M屋苑单位（即C物业）作为母亲的居所？为何不将B物业给予母亲居住而在其它区域，例如上诉人所向往的J区购买一个小单位供上诉人居住呢？
- (c) 上诉人又曾解释A物业的入伙纸迟了发出，上诉人为了减轻财务上的负担，因此出售A物业，换一间较小的B物业。我们不同意这个解释，因为上诉人在买入B物业（7月10日）一个月内又买入C物业（8月7日），财务上的负担是增加了，不是减少了。其后上诉人于10月10日出售B物业。

23. 上诉人在购买A物业及B物业的当时和之前及之后所作过的事显示以下的情况：

- (a) 上诉人及/或她的母亲从没有在该两项物业居住。

(2009-10) VOLUME 24 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (b) 该两项物业的满意证书在2004年11月23日发出，在满意证书发出前上诉人已用确认人身份出售该两项物业（A物业于3月出售，B物业于10月出售）。
- (c) 有关物业于满意证书发出前已由上诉人用确认人身份出售。这行为显示上诉人没有长期持有的意图。

24. 总结上述的分析，我们认为上诉人未能成功举证她购买A物业及B物业的意图是作为居所之用。因此，即使上诉人没有逾期上诉，或上诉人的延期上诉申请获得批准，我们亦会同样驳回上诉及维持税务局副局长长的决定。