

Case No. D74/05

Profits tax – sale of rebuilt residential property – intention at the time of rebuilding – onus of proof on the appellant – sections 14(1) and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance ('IRO'). [Decision in Chinese]

Panel: Anthony Ho Yiu Wah (chairman), Susan Beatrice Johnson and Kenneth Leung Kai Cheong.

Date of hearing: 4 November 2005.

Date of decision: 6 March 2006.

The appellant inherited 1/6 interest of Land Lot YY on 1 June 1971.

On 8 October 1998, the Land Officer of District B replied to the appellant and other interest holders of Land Lot YY of having no objection to their application made on 6 August 1997 to rebuild the properties (No. 17 and No. 18 Village C) therein.

On 30 October 1998, the appellant entered into an agreement with the other interest holders of Land Lot YY to rebuild No. 17 and No. 18 Village C into 2 blocks of 3-storey buildings. They also agreed that:

- The appellant would paid \$100,000 as compensation to the 4th interest holder;
- All construction costs shall be borne by 2 of the interest holders (the 2 nephews of the appellant);
- Upon completion of rebuilding works, 3/F together with rooftop and balcony of No. 17 Village C (the 'Property') would be transferred to the appellant.

On 5 August 1999, the District Office of District B issued the Notice of No Objection to Occupation in respect of the rebuilt properties.

On 23 September 1999, the appellant was registered as owner of the Property.

On 29 November 1999, the appellant entered into preliminary sale and purchase agreement to dispose the Property and on 29 January 2000, the Property was transferred to the purchaser.

The assessor was of the view that when the appellant and other interest holders made application to rebuild the properties on 6 August 1997, his 1/6 inheritance interests in Land Lot YY

(2006-07) VOLUME 21 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

was then changed to trading stock. The sale of the Property was thus in the nature of trade with a view to profits. After deducting 1/6 of the market value as of 6 August 1997 of Land Lot YY as land costs of the Property, the assessor revised the assessable profits of the appellant to \$1,078,933 for the year of assessment 1999/2000.

The appellant objected and claimed that he did intend to keep the Property. He never intended but he was subsequently forced to dispose the same. The appellant contended that the profit in question was capital in nature and not chargeable to profits tax.

Held:

1. On this appeal, the real issue is not the reason why the appellant disposed the Property but his intention when he took part in rebuilding Land Lot YY.
2. The appellant failed to prove that when he took part in rebuilding Land Lot YY, his intention was for self-use or as residence for his sons and daughters or for long term investment rental purpose.
3. As such, the only conclusion would be that the appellant intended to trade the Property with a view to profits when he took part in rebuilding Land Lot YY.
4. The Board found that the date when the appellant intended to trade the Property with a view to profits should be 30 October 1998, when he entered into the agreement to rebuild Land Lot YY with other interest holders.
5. As such, 1/6 of the market value of Land Lot YY on 30 October 1998 should be taken as the land costs in the assessment of assessable profits.
6. The Board suggested that the appellant should work out with the Inland Revenue Department the actual sum of compensation he actually paid to the 4th interest holder.
7. The case would be remitted to the Commissioner for his re-assessment of the appellant's assessable profits.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

Simmons v IRC [1980] 1 WLR 1196

(2006-07) VOLUME 21 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

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

Pilkington v Randall [42 TC 662]

B/R 12/74, IRBRD, vol 1, 233

Crawford Realty Limited v CIR [3 HKTC 674]

Taxpayer in person.

Lau Wai Sum and Tsui Siu Fong for the Commissioner of Inland Revenue.

案件编号 D74/05

利得税 – 出售重建住宅物业 – 参与兴建时的意图 – 转售图利抑或作为永久投资 – 举证责任须由上诉人承担 – 《税务条例》第14(1)条及第68(4)条

委员会：何耀华（主席）、Susan Beatrice Johnson及梁继昌

聆讯日期：2005年11月4日

裁决日期：2006年3月6日

上诉人于1971年6月1日继承第YY号地段的1/6权益。

1998年10月8日，B区地政专员回覆上诉人与第YY号地段其他权益拥有人，不反对他们于1997年8月6日提交之申请，重建坐落于第YY号地段上之建筑物(C村17号及18号)。

1998年10月30日，上诉人与第YY号地段其他权益拥有人签订重建协议书，同意将该地段上之建筑物重建为两幢三层高的屋宇，并且同意以下事项：

- 上诉人向其中第四名权益拥有人支付 100,000 元赔偿金；
- 重建费由其中两名拥有人(上诉人的两位侄儿)负责；
- 重建完成后，上诉人可获转让 C 村 17 号三楼连天台及露台(「该物业」)。

1999年8月5日，B区地政处就第YY号地段的重建建筑物发出不反对入住通知书。

1999年9月23日，上诉人成为该物业的拥有人。

1999年11月29日，上诉人签订临时买卖合同出售该物业，并于2000年1月29日转让该物业予买家。

评税主任认为上诉人于1997年8月6日与其亲属提出重建申请时，其继承业权已转为营业资产，出售该物业属生意性质的投机活动。扣除上诉人于1997年8月6日拥有该地段所占1/6市值作为出售该物业的土地成本，上诉人于1999/2000课税年度之应评税利润经修订为1,078,933元。

上诉人提出反对，声称有保留该物业的意图，出售该物业实为形势所迫，出售所得利润属资本性质，不应课缴利得税。

裁决：

1. 在此个案，最关键的问题不是上诉人出售该物业的原因，而是上诉人于参与兴建第 YY 号地段时的意图。
2. 上诉人未能成功举证其在参与兴建第 YY 号地段时，其意图为自用、或给子女回港时居住、或作为长线投资收租之用。
3. 在此情形下，唯一的结论为上诉人在参与兴建该物业时具有营商图利的意图。
4. 委员会认为上诉人作出确切性营商意图的日期为 1998 年 10 月 30 日，即上诉人其他权益拥有人签订重建协议书时。
5. 而出售该物业的土地成本，应采用第 YY 号地段于 1998 年 10 月 30 日市值的 1/6。
6. 委员会提议上诉人应向税务局进一步提出查证其实质支付予其中第四名权益拥有人的赔偿金额。
7. 个案发还予税务局局长重新修订有关利得税评税。

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
Pilkington v Randall [42 TC 662]
B/R 12/74, IRBRD, vol 1, 233

Crawford Realty Limited v CIR [3 HKTC 674]

纳税人亲自出席聆讯。
刘慧心及徐少芳代表税务局局长出席聆讯。

判决书：

背景

1. 在本个案中，我们须决定的问题是：
 - (a) A先生(以下简称「上诉人」)，从出售兴建于新界B区第XX约第YY号地段余段(即C村17号)三楼连天台物业(以下简称「该物业」或「17号物业」)所得的利润，是否须课缴利得税？
 - (b) 若有关利润须课缴利得税，其应评税利润的款额。

案情事实

2. 我们从上诉人的证供及双方呈交的文件得悉以下事实。
3. 上诉人是新界B区C村原居民，于1953年3月21日出生。他拥有C村12号二楼物业(以下简称「12号物业」)，该物业面积为620呎，为两睡房设计。根据土地注册署资料，12号物业于1992年落成。有关上诉人的居住情况，上诉人作出以下声称：
 - (a) 于1996年4月，上诉人在12号物业居住；
 - (b) 1999年中，在17号物业建成后，上诉人在17号物业居住；
 - (c) 1999年尾，在17号物业出售后，上诉人搬回12号物业居住。
4. 根据B区土地登记册的记录，1971年6月1日，上诉人以分权共有人身份拥新界B区第XX约第YY号地段(「第YY号地段」)的1/6权益。第YY号地段的其他拥有人为上诉人的两位兄长，D先生及E先生。其后，上诉人两位兄长的业权分别转让至他们的儿子或孙儿名下。
5. 上诉人和第YY号地段的其他拥有人于1997年8月6日提交一份申请书，向B区地政专员申请将第YY号地段上盖建筑物，重建为两幢乡村屋。

(2006-07) VOLUME 21 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

6. 1998年10月8日，B区地政专员回覆上诉人和第YY号地段的其他拥有人，表示不反对他们的重建计划，并订出须遵守的条件，包括须符合他们于1997年12月2日提交的图则规定。

7. 1998年10月30日，上诉人和第YY号地段的其他三名拥有人，即F先生，G先生及H女士(I先生和J先生的信托人)签订一份重建协议书，同意将第YY号地段上的建筑物(当时称为C村17号及18号)重建为两幢三层高的屋宇，即是C村17号(属第YY号地段的余段)和C村18号(属第YY号地段A段)。该重建协议书包括以下的同意事项：

- (a) 上诉人和第YY号地段的其他两名拥有人须向第四名拥有人(即H女士)支付共200,000元的赔偿金(上诉人负责支付其中100,000元的赔偿金)，因第四名拥有人须迁出第YY号地段上的建筑物，以便重建。(在聆讯时，上诉人表示要支付上述赔偿金给第四名拥有人乃因为第四名拥有人在YY号地段旁边建有一临时建筑物，该建筑物必须拆卸才可以获得地政专员批准YY号地段的重建计划)。
- (b) 第YY号地段的重建费用将由上诉人的两位侄儿(即第YY号地段的其中两名拥有人F先生及G先生)负担。
- (c) 重建完成后，各拥有人将获转让指定的屋宇或楼层，其中上诉人可获转让第YY号地段余段的1/3权益，即C村17号三楼连天台及露台(「该物业」)。

8. 1999年6月26日，第YY号地段的代办人通知B区地政专员第YY号地段的建筑工程已经完成，并申请发出入伙满意纸。B区地政处于1999年8月5日就第YY号地段的重建建筑物发出不反对入住通知书。

9. 1999年9月23日，上诉人以交换契成为该物业的拥有人。

10. 1999年11月29日，上诉人签订物业临时买卖合约，同意以1,890,000元的价钱出售该物业。有关的正式买卖合约于1999年12月21日签订。其后，该物业于2000年1月29日转让给买家。

11. 上诉人于2000年9月21日回答税务局的有关问卷时就该物业声称如下：

物业的购买：『清朝分配给祖先遗留至今 - 「太公地」』

物业的拟作

用途或实际用途：自住

出售原因： 「由于该幅地乃祖先遗留，与其他子侄一直聚居该处，后因楼宇残旧不堪，故一致决定[重]建，但建成后却因分配问题多次发生[冲]突，为免亲戚关系破[裂]及身体状况不能应付上落楼梯，故才迫于出售。」

12. 中华电力有限公司回应评税主任的查询，提供了该物业的客户及供电记录如下：

登记客户：	上诉人
<u>月份/日期</u>	<u>用电度数</u>
1999年7月16日	(开户日期)
1999年8月	0
1999年10月	1
1999年12日	0
2000年1月31日	1
(结户日期)	

13. 上诉人没有在他的1999/2000课税年度个别人士报税表内申报该物业交易所得的利润，同时，他选择按个人入息课税办法计算税款。在提交报税表时，上诉人声称如下：

- (a) 「本人俩夫妇在港居住外，子女均移民外地多年，除应付日常开支外，亦需依赖子侄照应。(由于经济情况不太好，故[重建物业]时本人无需支付建屋费，待建成后任由分配所得)。」
- (b) 「本人乃心脏病患者，而所分配之单位为三楼(2/F)及天台，若每天外出要本人上、落楼梯多次，实在相当吃力。」
- (c) 「.....[倘]若出售物业除了解决生活费及上、落楼梯问题外，还可迁出该地，避免亲戚关系继续恶化。经慎重考虑各种利、害关系后，才无奈出售[该物业]。故是次买卖乃[逼不得已]，并非存心赚取利润，所以不应以利得税计算。」

14. 上诉人在报税表内夹附了下列文件的副本：

- (a) 1998年10月27日律师行的收据，列明收到上诉人支付给第YY号地段使用者的赔偿金70,000元。

(2006-07) VOLUME 21 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (b) 1999年11月30日地产代理公司的收据，列明于2000年1月29日收到上诉人就出售该物业所支付的佣金18,900元。
- (c) 2000年1月29日律师行向上诉人发出的账单，显示就出售该物业所支付的律师费及有关费用为5,500元。

15. 上诉人同时提交了一份物业收益计算表，显示出售该物业的利润如下：

	元	元
售价		1,890,000
减：		
律师费	5,500	
地产代理佣金	18,900	
赔偿金	<u>70,000</u>	<u>94,400</u>
利润		1,795,600
		=====

16. 评税主任认为上诉人出售该物业的行为构成属生意性质的投机活动，所得的利润须课缴利得税，遂向他作出下列1999/2000课税年度利得税评税：

应评税利润	1,795,600元
	=====

17. 上诉人反对1999/2000课税年度利得税评税，理由是不同意有关利润被评定利得税。上诉人声称如下：

- (a) 「早前已提及[第YY号地段]乃「太公地」因太残旧才决定[重]建，但若贵局一定要将该次买卖评定为商业性质，那么应连地价一并扣除才对。」
- (b) 「本人乃心脏病患者，按原定分配三楼(2/F)连天台，既空气清新，又可在天台做运动，舒展[筋骨]，亦算理想，奈何由商讨[重]建至落成，时间长达至三、四年，期间因病情加重及年纪渐长，要应付每天上、落楼梯多次，实在相当吃力。」
- (c) 「就建屋及分配一事上曾与子侄多次发生[冲]突，到入住时，由于同座之三伙均在同一入口出入，居楼下那伙亲戚立心不良，养几头凶犬经常在梯间活动，对我俩夫妇做成很大威胁。此外，又在梯间放置很多杂物，令我俩上、落十分困难，亦因此而令关系恶化。」
- (d) 「基于以上原因，出售[该物业]实为形势所迫，并非存心赚取利润……」

(2006-07) VOLUME 21 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

18. (a) 根据差饷物业估价署的估值,第YY号地段于1997年8月6日按空置情况下管有(vacant possession)基准的公开市场价值为4,300,000元。
- (b) 根据上诉人提交由K测量师有限公司2003年1月28日发出的物业估值报告,第YY号地段于1998年9月的公开市场价值为5,250,000元。

19. 评税主任不同意上诉人出售该物业所得的利润属资本性质。不过,评税主任认为第YY号地段原属上诉人及其亲属的继承物业,但于1997年8月6日上诉人及其亲属提出重建申请时,上诉人于该地段的业权已转为他的营业资产,故此同意扣除有关业权于1997年8月6日的公开市场价值作为出售该物业的土地成本。2003年2月25日,评税主任致函上诉人,建议将1999/2000课税年度利得税评税修订如下:

	元
评定之利润	1,795,600
减: 土地成本估值	<u>716,667</u>
修订应评税利润	1,078,933
	=====

[注: 4,300,000元(YY号地段于1997年8月6日的市值) x 1/6 (上诉人于第YY号地段拥有权中所占份额) = 716,667元]

20. (a) 土地注册处的资料显示,上诉人拥有位于新批第XX约第L号地段(「第L号地段」)丁屋(「该丁屋」)的业权。
- (b) 上诉人于2000年8月17日申请以优惠批地条件兴建该丁屋并于2001年10月8日获B区地政处批准。
- (c) 上诉人于2001年10月11日清付该丁屋的补地价款388,450元及手续费9,100元。
- (d) 上诉人于2002年5月14日签订建筑合同,建筑费用为950,000元。
- (e) 该丁屋的建筑于2003年尾完成。
- (f) 根据上诉人的上诉通知书,上诉人的地址是新界C村154号三楼,表示上诉人在该丁屋建成后,选择居于该丁屋的三楼。

21. 上诉人的家庭成员有六位,包括他两夫妇及四名子女。上诉人提交关于他子女的资料简述如下:

(2006-07) VOLUME 21 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (a)

<u>出生日期</u>	<u>出生地点</u>
23-11-1969	英国
5-3-1972	新界C村17号
5-8-1974	英国
26-7-1976	英国
- (b) 「四子女[过]往多年，及1996年至1999年，在英国居住，及在英国受教育，但常常回香港小住，及寻找工作，并特地申请香港居民身份证，打算当居住环境改善后，有自己的单位居住，便回香港成家立室。」

22. 根据入境事务处的资料，上诉人于1997年8月1日至2000年1月31日期间的出入境记录如下：

抵港日期	离港日期	在港天数
31-12-1997	19-1-1998	19
21-10-1998	30-10-1998	9
20-9-1999	28-9-1999	8
25-11-1999	12-12-1999	<u>17</u>
		53
		==

23. K测量师有限公司(「税务代表」)代表上诉人表示不接纳评税主任的修订评税建议，并坚持上诉人的物业是祖先留下并一直作上诉人家庭所用，而非刻意购入俟机出售，因此本案不涉及属生意性质的投机活动。

24. 在考虑过上诉人的反对理由后，税务局副局长于2005年8月12日，确定了评税主任的修订评税，即上诉人的应评税利润为1,078,933元。

上诉理由

25. 在其上诉通知书及呈交给委员会的信件内，上诉人列举了多项上诉理由，综合简述如下：

- (a) 该物业的所在原为他的祖居，他承继了部份(六份之一)业权及三份之一居住权。由于祖居非常破旧，已不宜居住，经和他的子侄商议后，决定将祖居拆卸，重建成2栋三层高的村屋。他和他的女儿(于1972年出生)都是在祖居出生，他确实是有保留该物业的意图的。

- (b) 重建该物业的目的，是保留作上诉人子女回港时的居所。上诉人把重建后的单位添置家具及每天都到新屋天台种花及打扫，准备孩子们回来时用。
- (c) 上诉人确曾于1999年中至2000年出售该物业期间迁入该物业居住，只因与居于楼下的子侄不和，该名子侄养有三头恶犬在入口梯间活动，又在梯间放置很多杂物，令上诉人上落十分困难。为避免亲戚间将来争拗更多，加上心脏病加重了，不能应付每天上落三楼，才迫于无奈出售该物业。所以出售该物业的利润不应课缴利得税。
- (d) 该物业是祖先留下并一直作上诉人家庭所用，而非刻意购入俟机出售，因此不是一项生意活动。
- (e) 上诉人只放盘一个多星期便将该物业出售给第一个来看楼的客人，而且他没有把单位在建筑完成前放售，可见他无心图利。
- (f) 该物业入伙时，因为申请多年的丁屋宇(即上述第L号地段丁屋)获得或很快会获得政府批出，于是想到出售该物业，而将所得款项用来兴建自己的独立丁屋，让儿女回港时可居住。

有关的法例条文及法律原则

26. (a) 《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。」

- (b) 《税务条例》第68(4)条规定：

「证明上诉针对的评税额过多或不正确的举证责任，须由上诉人承担。」

27. 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：

‘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?’

28. Lord Wilberforce法官又指出：

「意图可能会有所改变。当初的投资项目可能会改作营业存货，反之亦然。若要作出这类结论，评核便须十分准确，因为当资产的类别转变时，公司的帐目也会随 改变，甚至可能带来缴税的法律责任。但资产不能同时既是营业存货，也是永久投资项目，更不会不属于上述两类。资产的类别必定非此即彼。不论资产当初购入时的性质为何，有关公司可更改资产性质的意图。」

以下是所节录的判词的英文原文：

‘Intentions may be changed. What was first an investment may be put into the trading stock – and, I suppose, vice versa. If findings of this kind are to be made precision is required, since a shift of an asset from one category to another will involve changes in the company’s accounts, and, possibly, a liability to tax. What I think is not possible is for an asset to be both trading stock and permanent investment at the same time, nor to possess an indeterminate status – neither trading stock nor permanent asset. It must be one or other, even though, and this seems to me legitimate and intelligible, the company, in whatever character it acquires the asset, may reserve an intention to change its character.’

29. Lord Salmon法官在同一案件指出投资项目不会因被出售而变为营业存货。他于该案的判词节录如下：

‘An investment does not turn into trading stock because it is sold.’

30. 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份，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.’

31. 在 Pilkington v Randall [42 TC 662] 一案中，Cross J 认为纳税人的作为是纯粹出售承继得来的土地，还是足以构成生意性质的活动，是程度的问题。没有人能厘定一套通行的规则去作决定，例如筑道路及沟渠等是否一定不足够构成生意性质的活动。法官认为要决定是否构成生意性质的活动，要全面观察在出售前花费在发展上金钱；为何花费及在甚么情况下花费等，致使能合理地作出该承继得来的土地的性质已改变，并成为业务上的原材料或存货的结论。

判词的原文节录如下：

‘To my mind, the question whether what has been done in any particular case is simply the realization of an inheritance or amounts to an embarking upon a trade is a question of degree. I do not think that one can lay down hard and fast rules, such as that the construction of roads and sewers and the installation of services can never be enough to make the case one of embarking upon trade. One has to look at the whole picture and say whether the amount of money spent on the development before sale and the objects for which and the circumstances in which the money was spent are such as to make it reasonable to say that what was inherited has changed its character and become part of the raw materials or stock-in-trade of a business.’

32. 在 BR 12/74, IRBRD, vol 1, 233 一案中，委员会引用法官在 Pilkington v Randall 一案中的判词，裁定案中的纳税人将其承继得来的物业拆卸重建后出售是属于生意性质的活动，因为纳税人的作为未能令委员会信纳他将物业重建的原意是改善及合并其承继得来的产业。

33. 在 Crawford Realty Limited v CIR [3 HKTC 674] 一案中，纳税人与第三者达成发展协议，并将建成后的物业出售，法官认同委员会的决定，认为以合理的时间及金钱为资产增值，其完成品应与原物大致相同。但替代品，例如将一部旧车的车

身，引擎及车架等去除，而更换为新型的机械零件则不同。法官认为在该案中，纳税人的作为等如以高价出售一部旧车(的部份权益)，并花费时间金钱去为该部车更换新零件，以使能(在再出售时)获得额外利润，此等行径是实属超越了纯粹将资产变现。

判词的原文节录如下：

'In my judgment what the Board is clearly saying is that, while having in mind all the consideration urged on it by counsel, the activity constituted by the Agreement was such that it outweighed, and outweighed heavily, those considerations Enhancement of an asset, making it as attractive and saleable as reasonable expenditure of time and money can achieve, is one thing. The end product remains substantially the same. Substitution, however, is another matter. It is the taking of one's old car, removing the bodywork, engine and suspension from the chassis and replacing them with the latest styling and mechanical components. And that is effectively what happened here. The appellant obtained a price for the old car in excess of its apparent value (about which no complaint is made by the Commissioner) but then went on to participate in the expenditure of time and money on building the car with new components in the hope of another profit therefrom. The appellant was actively involved in this process. Without going so far as to say the Board could have come to no other conclusion, I do not find it difficult to see why the Board reached the conclusion [that the appellant went far beyond the mere realization of a capital asset].'

本案证供及案情分析

34. 上诉人参与第YY号地段兴建时的意图是本宗上诉的关键。上诉人辩称第YY号地段是他的祖居。重建祖居是因为太破旧不宜居住，并非刻意购入俟机出售，因此不是一项生意活动，出售该物业的利润不应课缴利得税。沿用在Pilkington v Randall及Crawford Realty Limited v CIR两宗案例法官所采纳及进一步阐述的法律原则，我们认为在此个案，上诉人参与兴建第YY号地段(含该物业)已超越了将承继得来的产业，加以改善增值，然后变卖。上诉人在有关的发展计划，花费了不少的金钱和时间，不可能是漫无目的的行为。因此我们在考虑上诉人从出售该物业是否须课缴利得税这问题，关键在上诉人是否能成功举证在兴建该物业时，他的意图是建屋自用或建屋给他的孩子居住或是作为长线投资收租之用？

35. 上诉人在他的证供中，多次强调重建该物业的目的，是保留给他的子女回港之用。但上诉人四位儿女，有三位是在英国出生，而且四位都是在英国居住及在英国受教育，上诉人完全没有交待究竟是哪一位有计划回港居住？那一位曾在香港探讨有没有适合的工作？那一位对于兴建该物业的间隔、装修及图则等问题曾经给予意见？上诉人亦没有提出任何证据证明他的儿女常常回港找寻工作。在这种情

形下，上诉人声称他的儿女打算当有自己单位居住便回香港成家立室，实在难以使人置信。

36. 上诉人又声称他和居于楼下的子侄有争执。他的子侄养有三头恶犬在入口梯间活动，又在梯间放置很多杂物，令上诉人上落十分困难，加上心脏病加重了，不能应付每天上落三层楼，因此逼于无奈，出售该物业。这个声称又有很多疑点：

- (a) 上诉人的心脏病。已有长久历史。上诉人的心脏搭桥手术早于1987年进行，并在1993年再要接受经皮彻照冠状血管成形术(即‘通波仔’)，上诉人在商议重建该祖屋后的分配问题应早已考虑这一点。
- (b) 虽然上诉人声称他于1999年病情加重，但根据上诉人提供的覆诊咭副本，上诉人2000年12月12日约见医生后，相隔一年到2001年12月4日才需再覆诊，而于2004年接受的手术只须留院一天，而且根据上诉人的上诉通知书，他的地址是‘新界[C]村154号三楼’，这显示上诉人在第L号地段丁屋落成后选择居于新建成的丁屋的三楼。整座L号丁屋都是属于上诉人的，假如他因为心脏病，不适宜居住在17号物业三楼，为何选择住在L号丁屋三楼？而且假如上诉人重建该物业是给予他的儿女居住，那么他的心脏病是否病情加重，他是否与他的子侄不和，他是否不能应付每天上落三层楼等问题都不会构成他出售该物业的原因。

我们因此认为上诉人与子侄争执及/或因为身体不适而逼于无奈出售该物业未能使人信纳。

37. 至于上诉人曾在该物业居住及把重建后的单位添置家具及在天台种花等声称，上诉人在聆讯时未能成功举证他添置了什么家具，做了什么装修工程或在天台进行了什么园艺工程。另一方面，客观的事实是在1999年7月至2000年1月这段期间该物业的耗电量几乎是等于零。而且在该物业落成入伙后，即B区地政处发出不反对入住通知书日期1999年8月5日，至上诉人签订临时买卖合同出售该物业日期，即1999年11月29日，上诉人在港的期间只由1999年9月20日至1999年9月28日，及1999年11月25日至1999年11月29日，合共约为12.5天[注：抵港或离港当天作半天计算]。上诉人是否有在该物业居住，实在是一个疑问。至于上诉人有意保留该物业给其子女回港时作居住用途的声称，我们在第35段已对此声称提出质疑。而且，如有关声称属实，那么即使上诉人与邻居有不和，他应会先尝试以其他方法解决，而非立即出售该物业。但由始至终上诉人没有提供任何证据证明他曾设法与邻居和解而不果。反之，他在1999年11月22日还未回港就已将该物业在地产代理公司放盘出售，这行径与上诉人坚称的意图并不相符。

38. 至于上诉人声称只放盘一个多星期便将该物业出售给第一个来看楼的客人及没有把单位在建筑完成前放售,我们认为这并不表示上诉人无心图利。事实上,从1997年8月(即申请建屋)至1999年6月(重建完成)这段期间,上诉人只有28天在香港,上诉人没有在建筑完成前放售,可能是受到这个因素影响。至于上诉人只放盘一个星期便将物业出售一事更有多种可能原因,包括上诉人急于返回英国及地产公司成功地短期内找到一个出价好的买家。

39. 上诉人又声称出售该物业是为了将款项用来兴建自己的独立丁屋,让儿女回港时可居住。这个声称在时间上不吻合。上诉人于1999年11月29日签订临时买卖合同出售该物业。但他在2000年8月7日(即8个月多月后)才向B区地政处申请以优惠批地条件在L号地段兴建丁屋,而有关申请于2001年10月8日(即出售该物业23个月后)才获批准。而且,在此个案,最关键的问题是上诉人在参与兴建YY号地段(含该物业)时的意图而不是上诉人出售该物业的原因。

40. 至于上诉人在建屋时是否有意图建屋自用这问题,我们认为答案是否定的。一方面上诉人没有明确主张他有这个意图,他只是强调保留该物业给他的子女回港之用。另一方面上诉人又曾声称上诉人两夫妇经济情况不太好,「除应付日常开支外,亦须依赖子侄照应」。在此情形下,上诉人既拥有12号物业居住,又何需要花十万元赔偿金(见第7(a)段),去为自己取得一额外居所呢?因此,上诉人投资十万元在YY号地段的发展计划具有图利意图较他所声称的建屋自任意图更为可信。

41. 至于上诉人在建屋时是否有意图作长线投资之用这问题,答案也是否定的。因为不论在上诉通知书或在聆讯作供时,上诉人从没有主张他拥有这个意图。

42. 鉴于第35至41段所述原因,我们裁决上诉人未能成功举证在兴建该物业时,他的意图是建屋自用或给他的孩子居住或是作为长线投资之用。在此情形下,我们唯一的结论就是上诉人在兴建该物业时具有营商图利的意图。

43. 我们既然裁决了上诉人具有营商意图,下一个要处理的问题是上诉人在何时何刻开始确切性地拥有这个营商意图。税务局方面主张上诉人于1997年8月6日提交重建申请时已拥有这个营商意图,因此在计算修订应评税利润时,评税主任采纳了1997年8月6日YY号地段的市值4,300,000元的1/6(因为上诉人拥有1/6地权)作为该物业的土地成本,即716,667元(见第19段)。另一方面上诉人提交了由K测量公司的物业估值报告。按这个报告,YY号地段于1998年9月的公开市值是5,250,000元(见第18(b)段)。虽然上诉人没有传召专家证人支持上述估价而在回应我们的提问时,上诉人甚至声称有关估价与本案无关,因为根本就不应该向他课缴利得税。但上诉人提交的估值报告显示上诉人觉得采用YY号地段1998年9月的市值较1997年8月6日的市值更为适当。若此市值被采纳,该物业的土地成本将会是875,000元(5,250,000元的1/6)。

44. 在考虑过本案案情后，我们认为提交重建申请书的日期不一定是上诉人拥有营商意图的关键日期。因为在进行申请时，申请人只需呈交很简单的草图，没有任何财务承担及风险，上诉人实在没有需要在1997年8月6日提交重建申请书时去详细考虑建屋的用途或融资及回报等问题。但一旦重建申请获得批准(1998年10月8日)及上诉人与其他地权拥有人签订重建协议书(1998年10月30日)，上诉人便需要认真考虑建屋的用途、融资及回报等问题。当上诉人的经济情况不太好，在投资十万元支付赔偿金时，他更需要考虑上述问题(见第40段)。我们因此认为1998年10月30日或之前的一段短的时间是上诉人意图转变为营商意图的关键时刻，而1998年10月30日应被视为上诉人的意图作出上述确切性转变的日期。

45. 上诉人在其上诉通知书及聆讯时多次提及有关祖业有三间排屋，其中一间由他的家庭居住，因此他拥有三份一居住权益，只是因为没钱付建筑费，否则应可在重建的六个单位分到两个单位而不是一个单位。我们不知道在达成重建协议时，第YY号地段的各位业主在同意分配单位及其他合作条件时有没有什么其他原因。但土地注册处的资料很清楚显示上诉人从1971年开始已是以分权共有人身份拥有YY号地段的1/6权益。即使上诉人在没有支付租金给他分权拥有人情形下，居住或可使用的地方，占了YY号地段1/3的面积，这也不能改变上诉人的业权是YY号地段1/6的事实。因此采纳YY地段市值的1/6作为该物业的土地成本是正确的做法。

46. 另一个问题有待处理的是计算出售该物业的利润时，应扣除的赔偿金是70,000元(见第15段)或100,000元(见第10(a)段)? 上诉人提交的物业收益计算表采纳了70,000元这数字。但重建协议书清楚列明上诉人负责的赔偿金是100,000元。税务局代表的结案陈词书(第21段)也提及上诉人负责的赔偿金额是100,000元。我们因此提议上诉人与税务局对此问题，进一步查证，决定应扣除的赔偿金额。

总结

47. 在考虑过本案证供及整个案情后，我们作出以下裁决：

- (a) 上诉人未能履行举证责任，证明他参与发展该物业并非为了出售图利，因此上诉人出售该物业所得的利润，应课缴利得税。
- (b) 在计算应评税利润及应缴税款时，应扣除律师费(i)5,500元，(ii)地产代理佣金18,900元，(iii)赔偿金[M]元及(iv)土地成本[N]元。
- (c) 上述的赔偿金[M]元，上诉人与税务局应该进一步查证后，决定是70,000元或100,000元。
- (d) 上述土地成本[N]元，应采用YY号地段于1998年10月30日市值的1/6。

(2006-07) VOLUME 21 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

48. 按照我们在第47段原则性的裁决，上诉人及税务局局长应该可以就应缴税款的金额达成共识。我们因此将此宗个案，发还给税务局局长重新修订有关评税。如果双方就赔偿金的金额及/或土地成本及应缴税款的金额不能达成共识，任何一方可向委员会书记申请就此等问题重开聆讯。