

Case No. D13/09

Profits tax – profits obtained from selling property – whether it amounted to business.
[Decision in Chinese]

Appeal – time to lodge appeal – whether notice of appeal lodged out of time – whether notice of appeal lodged with the Commissioner effective – whether an incomplete notice of appeal lodged with the Board effective – Inland Revenue Ordinance ('IRO') sections 66(1) and 66(1A).

Panel: Anthony Ho Yiu Wah (chairman), Andrew S Y Li and Pang Siu Yin.

Date of hearing: 28 November 2008.

Date of decision: 22 May 2009.

The appellant executed a contract to purchase property A1 and car parking space A2, with completion on 25 August 2004 and 6 October 2004 respectively. She sold A1 together with A2 on 30 November 2004. She claimed that she decided not to move in because her younger son failed to be accepted by the kindergarten near A1, and it was too small for her family and her husband's parents to move in together. The Deputy Commissioner confirmed the original assessment that the transaction relating to A1 and A2 amounted to a business, for which profits tax was assessable.

The appellant (by her husband) lodged an unsigned notice of appeal with the Inland Revenue Department within 1 month after receiving the written determination from the Deputy Commissioner. She only sent an incomplete notice of appeal to the Board 2 months after receiving the written determination, and the Board only received the complete notice of appeal 2.5 months after the receiving date of the written determination.

Held:

1. The time limit of 1 month for lodging an appeal under section 66(1) against the Deputy Commissioner's written determination is strict. There was no evidence to show that the appellant was prevented from lodging her appeal because of any illness or being absent from Hong Kong. The Revenue has repeatedly explained the appeal procedure to her, and there was no good reason for her not to follow it correctly. Extension of time to appeal is refused (Cases D11/89, IRBRD, vol 4, 230; D139/00, IRBRD, vol 16, 24; D2/03, IRBRD, vol 18, 301 and D4/03, IRBRD, vol 18, 318 applied).

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

2. The appellant must have been aware that A1 was smaller than the flats that her family and her husband's parents then respectively lived in. Therefore, the Board disbelieved the appellant's claim that she sold A1 because when she took possession of A1, she found it was not large enough. It was also unbelievable that she planned for her younger son whilst ignored the fact that her elder son was already studying close to her existing flat. Also, evidence showed that she put A1 on the market before she completed the purchase. The length of the leases on the properties her family and her husband's parents then lived in did not provide support to her alleged expectation to move into A1. Finally, there was also no evidence to prove that the appellant could have afforded the property on the financial means of her family.
3. Therefore, the appellant failed to discharge her burden to show that she bought A1 and A2 as her own residence.

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 in person.

Tsui Nin Mei and Chan Tsui Fung for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D13/09

利得稅 – 售賣樓宇的利潤 – 是否構成生意活動

上訴 – 提出上訴的期限 – 是否逾時提交上訴通知書 – 提交上訴通知書給稅務局局長是否有效 – 提交不完整的上訴通知書給上訴委員會是否有效 – 《稅務條例》第66(1)及66(1A)條

委員會：何耀華（主席）、李樹旭及彭小燕

聆訊日期：2008年11月28日

裁決日期：2009年5月22日

上訴人簽訂合約購買物業A1及停車位A2，並分別於2004年8月25日及2004年10月6日完成交易。她於2004年11月30日將A1連A2賣出。她聲稱因為幼子未能考進A1附近一所幼稚園，而且A1亦不足夠讓她家人及她丈夫雙親一同居住，所以她決定不遷進A1居住。副局長確認原本的評稅，即買賣A1及A2構成一項生意活動，須要徵收利得稅。

上訴人(透過她丈夫)於收到副局長的書面決定的一個月之內向稅務局提交一份未有上訴人簽署的上訴通知書。上訴人只於收到副局長的書面決定兩個月後才向上訴委員會提交一份不完整的上訴通知書，上訴委員會於上訴人收到書面決定兩個半月後才收到完整的上訴通知書。

裁決：

1. 《稅務條例》第 66(1)條設定須要一個月內就副局長的書面決定提出上訴的規定是嚴格的。本案無證據顯示上訴人因為疾病或不在香港而導致她未能提出上訴。稅務局已重覆地向她解釋上訴程序，而她沒有好的原因不遵從該等程序。委員會否決延長上訴的期限(案件 D11/89, IRBRD, vol 4, 230; D139/00, IRBRD, vol 16, 24; D2/03, IRBRD, vol 18, 301 及 D4/03, IRBRD, vol 18, 318 適用)。
2. 上訴人必得悉 A1 比她家人當時居住的單位及她丈夫雙親當時居住的單位還小。所以委員會不信納上訴人在收樓時才發現 A1 面積不敷應用而將之出售的聲稱。上訴人聲稱為幼子安排，但又忽略長子已於她當時居所附近就讀，所以實不可信，再者，證據顯示她於未完成交易前

已把 A1 於市場放售。她家人及她丈夫雙親當時居住的兩個單位的租約亦不能支持她預期遷入 A1 的說法，最後，上訴人沒有證據顯示她的家庭收入能負擔 A1。

3. 所以，上訴人未有成功舉證她購買A1及A2的意圖是作為居所之用。

申請駁回。

參考案例：

- 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

納稅人親自出席聆訊。

徐年美及陳翠鳳代表稅務局局長出席聆訊。

決定書：

背景

1. 上訴人反對稅務局向她作出的2004/05課稅年度利得稅評稅。上訴人聲稱她從出售P地址的A1單位及A2車位（以下簡稱「A物業」）所得的利潤不應課繳利得稅。
2. 稅務局副局長於2008年2月29日發出評稅決定書，認為上訴人買賣A物業的交易構成一項屬生意性質的活動，因此所得的利潤須要課繳利得稅。
3. 上述評稅決定書於2008年2月29日寄給上訴人，經多次轉遞後由上訴人於6月12日收訖。
4. 上訴委員會書記於2008年8月13日收到上訴人發出上訴通知書，上訴通知書的日期為2008年7月18日。但有關的上訴通知書並不完整，上訴人於2008年9月3日才將欠交的文件寄達上訴委員會。

5. 由於上訴人逾期呈交她的上訴書，本宗上訴因此將分為兩部份。首先，本委員會要決定是否批准上訴人的逾期上訴。第二部份的聆訊是要決定上訴人出售A物業所得的利潤是否須要課繳利得稅。

6. 在上訴聆訊時，上訴人選擇在宣誓後作供，並接受稅務局代表的盤問。

逾期上訴

7. 委員會從上訴人的證供及雙方呈交的文件中得悉以下事實。

8. 稅務局副局長於2008年2月29日將評稅決定書寄給上訴人時，已清楚在他的函件內列明及解釋上訴的有關程序及期限，包括以下幾點：

- 上訴人或其授權代表必須在決定書送交上訴人一個月內向上訴委員會提出上訴；
- 上訴通知須以書面提出，並附有上訴理由陳述書及評稅決定書；
- 上訴委員會的地址是：香港金鐘道 89 號，力寶中心第 2 座 1003 室。

9. 上訴人於2008年6月12日收到稅務局副局長的評稅決定書及2月29日函件，但上訴人的上訴通知書於2008年8月13日才寄達上訴委員會書記，而《稅務條例》（以下簡稱《稅例》）規定有關上訴通知書的附件，上訴人於2008年9月3日才寄達上訴委員會，詳情如下：

- (a) 在收到稅務局副局長的評稅決定書後，B先生於2008年6月30日去信稅務局就評稅決定書作出反對。有關信件於2008年7月3日寄達稅務局。有關的信件沒有上訴人的簽署，而B先生亦沒有提交上訴人的授權書。
- (b) 評稅主任於2008年7月11日致函上訴人，指出B先生上述6月30日的函件沒有上訴人的簽署。評稅主任又向上訴人再次解釋上訴的程序及上訴的期限，即上訴應在決定書收到後一個月內以書面方式向稅務上訴委員會提出，程序應參照稅務局副局長的函件（見本決定書第8段）。
- (c) 上訴人於2008年7月18日去信稅務局，就評稅決定書提出反對，此信內容與B先生在(a)段所述的信件相同，此信件於7月21日寄達稅務局。
- (d) 評稅主任於2008年7月23日去信上訴人，再度解釋上訴的程序及期限。

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

- (e) 上訴委員會於2008年8月13日收到上訴人的上訴通知書，內容與上訴人7月18日致稅務局的函件相同，但發函的對象改為稅務局及上訴委員會。
- (f) 上訴委員會書記於2008年8月14日致函上訴人指出上訴人的上訴書並不完整，因為她沒有把稅務局副局長發出的決定書內所有附件寄上。
- (g) 上訴人於2008年9月3日才將欠交的文件寄達上訴委員會。

10.
下：

- (a) 上訴人在2008年6月12日至2008年7月12日期間，出入香港的記錄如下：

<u>離港日期</u>	<u>抵港日期</u>	<u>天數</u>
13-6-2008	14-6-2008	1
29-6-2008	6-7-2008	<u>7</u>
		<u>8</u>

- (b) 上訴人從沒有提出她在有關期間患病的聲稱。

11. 《稅例》第66條第1款規定：

「任何人(下稱上訴人)如已對任何評稅作出有效的反對，但局長在考慮該項反對時沒有與該人達成協議，則該人可—

- (a) 在局長的書面決定書連同決定理由及事實陳述書根據第64(4)條送交其本人後1個月內；或
- (b) 在委員會根據第(1A)款容許的更長期限內，

親自或由其獲授權代表向委員會發出上訴通知；該通知除非是以書面向委員會書記發出，並附有局長的決定書副本連同決定理由與事實陳述書副本及一份上訴理由陳述書，否則不獲受理。」

而第(1A)款又列明：

「如委員會信納上訴人是由於疾病、不在香港或其他合理因由而未能按照第(1)(a)款規定發出上訴通知，可將根據第(1)款發出上訴通知的時間延長至委員會認為適當的期限。」

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

12. 在《稅例》第66條第(1A)款內關鍵的字眼是「由於疾病、不在香港或其他合理因由而未能按照第(1)(a)款規定發出上訴通知」。以往的案例說明有關條文的字眼是十分清晰和帶有限制的，納稅人須符合嚴格的準則才能證明第(1A)款適用（見稅務上訴委員會案例D11/89, IRBRD, vol 4, 230, 第234頁第4段）。

13. 在多個由不同委員組成的稅務上訴委員會中，委員會均先後裁定，不明白上訴程序並不是構成逾期上訴的合理因由。

(a) 在稅務上訴委員會個案D139/00, IRBRD, vol 16, 24中，有關的決定書於2000年5月3日以平郵轉遞致該個案的納稅人的地址。該納稅人在其於2000年5月31日致稅局的信件表示，欲提出上訴；評稅主任於2000年6月8日致函該納稅人，提醒她應向稅務上訴委員會作出上訴；委員會於2000年6月21日收到該納稅人的上訴通知書；該納稅人解釋逾期上訴的原因，是她誤將上訴通知書發給稅務局。委員會其後裁定，無心之失並不構成合理因由而令致委員會延長提出上訴的期限。

(b) 稅務上訴委員會個案D2/03, IRBRD, vol 18, 301的納稅人是一位在澳門居住的人士。該納稅人於2002年8月29日收到稅務局局長發出的決定書；稅務局於2002年9月24日收到該納稅人於2002年9月18日發出的信件，要求會面；稅務局於2002年9月26日致函該納稅人，提醒他須向稅務上訴委員會提出上訴；委員會於2002年10月11日收到該納稅人所提出的上訴。委員會在駁回該納稅人逾期上訴申請時，在裁決書的第303頁第10段指出該名納稅人因沒有清楚閱讀隨決定書附上的信件，並不構成逾期上訴的合理因由。

(c) 在稅務上訴委員會個案D4/03, IRBRD, vol 18, 318，委員會在裁決書的第325頁及第326頁指出上訴人辯稱她不明白稅務局局長連同決定書寄發給她載有《稅例》第66條的信件內容。委員會不接納這個解釋。委員會認為有關信件的内容十分清晰、明確和易於理解。稅務局局長在信件一開始已清楚告知上訴人他已考慮她的反對和不認同其反對理據，故就有關評稅作出決定，其後再引述《稅例》第66條的條文向上訴人解釋她就該決定的上訴權利和須採取的步驟。

14. 當法例訂明時限，納稅人就必須嚴格遵守。在稅務上訴委員會案例D3/91, IRBRD, vol 5, 537的個案中，該上訴只超過法定時限一天，但亦不獲上訴委員會接納。

15. 在這件個案，基於上述第9及10段所敘述的案情事實，我們得到以下結論：

(a) 在法定的上訴期限內，沒有證據顯示上訴人因為疾病或不在香港而未能向委員會提出上訴。

- (b) 在隨同決定書發出的信件上，稅務局副局長已詳盡列明《稅例》第66條的上訴權利，及上訴的程序和期限。上訴人卻一次又一次忽略了上訴的程序，在評稅主任多番去信提示後，上訴通知書於2008年8月13日才寄達上訴委員會，逾期三十二天。但上訴通知書並不完整，欠交的文件於2008年9月3日才寄達上訴委員會，逾期五十三天。
- (c) 上訴人的行為顯示她在評稅主任多次向她指出其上訴程序犯錯後，沒有認真地檢討其錯誤並加以糾正，引致上訴通知書逾期三十二天才送達上訴委員會，而欠交的文件更逾期五十三天才送達上訴委員會。
- (d) 鑒於上述(a)、(b)及(c)項原因，我們決定在這宗個案沒有合理因由令致我們延長上訴人的上訴期限。

16. 我們因此駁回上訴人提出上訴期限延長的要求。

上訴人的實體上訴

17. 我們既然已駁回上訴人的逾期上訴申請，本來就沒有需要對上訴人的實體上訴提出意見。但基於我們事實上已聽取了上訴人就實體上訴所作的證供及涉案雙方對於上訴人從出售A物業所得利潤是否須課繳利得稅的辯論，我們決定簡述本案的案情事實，並作出分析。

18. 與本案有關的事實載列於稅務局副局長評稅決定書的第一部份「決定所據事實內」。我們接納決定書內所載事實為本個案的事實。我們不在此重覆這些事實，但會將最關鍵的幾項事實撮要簡述以作分析之用。

19. 在本個案中，最關鍵的問題是上訴人購買A物業的意圖是否如上訴人聲稱是作為上訴人一家六口（包括上訴人丈夫B先生的父母親）的居所之用。在斷定上訴人的意圖時，我們須要對所有相關的情況作全面考慮，包括上訴人在購買有關物業的當時和之前及之後所做過的事。以下是一些重要事實：

- (a) 在有關期間，上訴人一家四口（即上訴人、上訴人的丈夫B先生和上訴人兩位兒子）與外籍家傭居住於C物業（I區）。
- (b) 在有關期間，B先生是D公司及E公司的董事。
- (c) C物業是E公司提供予B先生的居所，由E公司向該物業的業主承租。C物業的面積為1,113平方呎，有客廳、飯廳、睡房三間、廚房和浴室兩間。
- (d) B先生的雙親是F先生及G女士。

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

- (e) F先生和G女士在H物業（I區）居住，由E公司向業主承租。
- (f) 上訴人的長子K在2003年9月1日起的學年，在位於I區的J小學就讀小學一年級。幼子L於2004年9月也在I區讀下午班。
- (g) 上訴人在2003年10月7日簽訂臨時合約，以6,180,000元購買A物業的單位（以下簡稱「A1物業」）。
- (h) A1物業的建築面積為1,390平方呎，實用面積為1,105平方呎。該物業有客廳、飯廳、睡房三間、廚房、浴室兩間、士多房和露台。
- (i) 上訴人於2003年12月9日以A1物業作抵押取得以下兩項按揭貸款：

	貸款額 (元)	貸款 年期	還款期數 (每月一期)	每月 還款額 (元)
由M銀行提供的貸款 (以下簡稱「首按貸款」)	3,000,000	20年期	240期	15,715.03
由N公司安排的貸款 (以下簡稱「二按貸款」)	<u>1,230,000</u>	20年	216期	<u>8,648.00</u>
合共	<u>4,230,000</u>			<u>24,363.03</u>

- (j) A1物業的入伙紙及滿意紙分別於2004年2月9日及2004年7月29日發出。上訴人於2004年8月25日完成購入A1物業的轉讓交易。
- (k) 上訴人於2004年8月30日簽訂臨時合約，購買A物業的車位(以下簡稱「A2車位」)，A2車位的轉讓交易於2004年10月6日完成。在此決定書，A1物業及A2車位合稱為A物業。
- (l) 上訴人於2004年11月30日簽署物業臨時買賣合約，透過Q地產公司，同意以9,475,000元出售A物業，轉讓手續於2005年2月15日完成。
- (m) 應評稅主任的查詢，Q地產公司及R地產公司，提交了上訴人放售A物業的叫價記錄，詳情如下：

Q地產公司

日期	叫價
10-12-2003	7,500,000
5-2-2004	8,000,000
19-2-2004	8,500,000

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

28-3-2004	9,000,000
4-5-2004	10,000,000
17-9-2004	9,800,000
20-9-2004	10,000,000
25-9-2004	9,700,000
12-10-2004	9,800,000
8-11-2004	9,500,000

R地產公司

<u>日期</u>	<u>叫價</u>
10-12-2003	7,500,000
21-2-2004	8,500,000
19-3-2004	9,500,000
24-3-2004 ¹	8,500,000
26-3-2004	9,000,000
26-4-2004	10,000,000
25-9-2004	9,800,000
23-10-2004	10,000,000
31-10-2004	9,800,000

¹ 不連車位

- (n) 應評稅主任的查詢，上訴人就她支付購買A1物業的資金來源，提交了以下資料：

	<u>首期訂金5%</u> (元)	<u>樓價25%</u> (元)
E公司	304,000.00	290,000.00
B先生	5,000.00	93,000.00
B先生向於中國內地的S先生借款 (¥ 500,000)		466,853.40
F先生		100,000.00
G女士		100,000.00
「未能記清來源」		21,207.90
上訴人從她在中國內地的父母借入 (¥ 96,000)		89,110.00
		<u>1,160,171.30</u>
上訴人和B先生的蓄儲(餘額)		384,828.70
	<u>309,000.00</u>	<u>1,545,000.00</u>

- (o) 評稅主任認為上訴人買賣A物業屬生意性質的商業活動，遂向上訴人作出下列2004/05課稅年度利得稅評稅：

應評稅利潤

3,079,540元

應繳稅款

492,726元

20. 上訴反對上述評稅，理由是她購買A物業的意圖是用來自住。上訴人聲稱出售該物業是由於：

- (a) 物業的面積比預期的小，未能容許與老爺奶奶(即F先生及G女士)同住；
- (b) 發展商由原本2004年2月交樓延至2004年9月才交樓給她；和
- (c) 小兒子(即L)未能考入T區的幼稚園。

上訴人又聲稱她沒有向中介人主動放售A物業。是中介人主動聯絡她。

21. 上訴人在購買A物業時，居住於C物業，這是E公司提供的居所。另一方面，上訴人的老爺奶奶則居住於H物業，也是由E公司提供的。事實上，上訴人曾多次表示與奶奶的關係不好；聲稱她在購入A物業時的意圖是用來一家六口(即包括老爺奶奶)同住是令人難以置信的。同樣，我們又認為上訴人提出因不能與兩老同住才出售A物業的聲稱也是令人難以置信的。

22. C物業的面積為1,113平方呎，有睡房三間；H物業860呎，兩個單位合共約2,000呎。A物業的建築面積為1,390呎，實用面積1,105平方呎，有睡房三間。明顯地，A物業的面積比兩個租用單位細；此外，A物業的面積是買樓前已知的客觀事實。因此，我們不信納上訴人在收樓時才發現A物業面積不敷應用而將之出售的聲稱。

23. 至於上訴人聲稱由於A物業的發展商未能於2004年2月交樓，打亂了她的家庭計劃，所以出售A物業。但上訴人在購買A物業時(即2003年10月7日)，她的大兒子已在I區小學就讀。上訴人只提及過其幼子擬投考T區U幼稚園，但從未提及長子是否擬轉學這問題。假如兒子上學的交通安排是這樣重要，上訴人在簽署購買A物業合約時，就應該預早為大兒子是否需要轉學及兩個兒子的上學安排作出策劃。

24. 上訴人又聲稱因幼子未能考入U幼稚園，故將A物業放售。但事實上，家人的住宿、兒子的上學和日常安排並非兒戲之事，按道理，上訴人應已預早安排萬一幼子不被U幼稚園取錄，有沒有其他T區的幼稚園可以作為後備。故此，即使上訴人幼子不獲U幼稚園取錄的聲稱屬實，上訴人因兒子未能考入U幼稚園而出售A物業的聲稱也是難以置信的。

25. 上訴人2004/05課稅年度的年薪為85,500元，即每月為7,125元，並獲E公司提供居所。雖然B先生是E公司的董事，但上訴人從沒有提供任何證據證明她與B先生有足夠的收入可支付A物業的每月按揭還款24,363元，這包括由2005年12月開始支付的二按貸款每月8,648元和償還其他貸款合共1,149,963元(E公司的貸款594,000元、

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

內地S先生借款466,853元(人民幣500,000)和父母在內地的借款共89,110元(人民幣96,000元)。

26. 不論上訴人是否有積極聯絡中介商放賣A物業，客觀的事實是Q地產公司及R地產公司的記錄均顯示：上訴人於2003年12月10日分別委託他們放售A物業，叫價7,500,000元。此外，根據Q地產公司的電腦記錄，上訴人於2003年12月10日主動聯絡其分行，詢問行情及委託他們放售A物業。明顯地，上訴人在簽訂購買A物業買賣合約的兩個月後，便已將此物業放售。此行為充份反映上訴人並無長期持有A物業的意圖。

27. 上訴人在2004年8月25日完成購買轉讓契約的三個月後，便成功出售A物業，她從沒有以此物業為居所。此等行為與上訴人聲稱以該物業作為一家居所的用途並不相符。

28. 上訴人又聲稱C物業和H物業均以半年租約簽訂，這可顯示他們打算入住A物業的意圖。此項聲稱與事實不符合：

(a) 上訴人只提交了三份有關C物業的租約(沒有訂立日期)，所訂的租約及每月租金分別是-

	<u>租約期</u>	<u>每月租金</u>
2002年8月1日至2004年7月31日	兩年	11,150元
2004年8月1日至2005年1月31日 (以下簡稱「該租約」)；和	半年	12,000元
2005年8月1日至2006年7月31日	一年	12,800元

(b) 至於H物業方面，上訴人只提交了一份租約，租期由2001年8月16日至2003年8月15日。

明顯地，以上四份租約中只有一份是半年租約，上訴人未能提供證據證明在有關期間C物業和H物業均以半年租約簽訂的聲稱。

總結

29. 根據整體客觀事實來分析，我們認為上訴人就她買賣A物業所稱的意圖及所作的解釋欠說服力。換句話說，上訴人未能成功舉證她購買A物業的意圖是作為居所之用。因此，即使上訴人沒有逾期上訴，或上訴人的延期上訴申請獲得批准，我們亦會同樣駁回上訴及維持稅務局副局長的決定。