

**Case No. D16/10**

**Profits tax** – profits from sale of properties – relevant year of assessment – section 14(1), 68(4) & 68(8)(a) of Inland Revenue Ordinance ('IRO'). [Decision in Chinese]

Panel: Anthony So Chun Kung (chairman), Leung Hing Fung and Pang Siu Yin.

Dates of hearing: 17 and 18 October 2007.

Date of decision: 27 July 2010.

The Appellant and Madam B agreed to develop a certain piece of land into a three-storey house. Madam B owned the piece of land while the Appellant was responsible for the construction costs and all other expenses.

The Appellant claimed that what he had agreed with Madam B was in the nature of a construction project. He provided construction service and charged relevant construction fees. Accordingly, his revenue from the project was generated from the construction contract. According to the usual rules of accounting practice, revenue from the construction contract was accounted for in the relevant year in accordance with the progress of construction. Therefore, the appellant's profits from the construction project should be accounted when the project was completed.

The Revenue was of the view that the Appellant was the developer of the project, and the relevant profits should only be accounted for until the project was completed. The project was not completed until the relevant properties were sold and transferred to the purchasers. It was the relevant date of transfer of the relevant properties that was crucial. The relevant dates of assignments in this case were in the year of assessment 1997/98, although the sale and purchase contracts had been signed in the year of assessment 1996/97. As a developer, the Appellant's profits should only be accounted for and assessed in the year of assessment of which the dates of assignments were in.

**Held:**

1. The basis of agreement between the Appellant and Madam B was for Madam B to give vacant possession of the piece of land to the Appellant for him to construct a three-storey house. The Appellant alone was responsible for all the construction costs, payment of premium and administrative expenses. After the house was built, the ground floor and half of the second floor belonged to Madam B while the other half of the second floor and the third floor with the rooftop belonged to the Appellant. Besides giving the

(2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

ownership of part of the properties to the Appellant, Madam B had no responsibility to pay any construction fees to the Appellant. As to whether the properties given to the Appellant could be sold, or could be of sufficient value for the Appellant to cancel out or get back the construction costs, the risks were borne solely by the Appellant. Such agreement was obviously in the nature of property development instead of a construction contract. Moreover, the Appellant had been selling the second and the third floor with rooftop as a seller. This was a practice of participating in land development for sharing of properties, and was inconsistent with the Appellant's claim that he only undertook a construction project.

2. Proceeds from the sale of properties should be accounted for as revenue after the ownership of the relevant properties had been transferred and the profits were to be taxed in the year of the transfer of ownership. This was because even after the sale and purchase contracts had been signed, or the purchase price had been paid before completion, the terms could still be changed before completion. (Eckel v Board of Inland Revenue [1989] STC 305; Gasparin v Federal Commissioner of Taxation [1994] 28 ATR 130; Liu Man Bun & Another v Li Yek Leung [1986] HKC 183)
3. Whether or not the Appellant was the legal owner of the properties did not affect the above-said principle, because any of the Appellant's profits from the present project could only be received after the completion of the sale and purchase of the relevant properties.

**Appeal dismissed.**

Cases referred to:

Eckel v Board of Inland Revenue [1989] STC 305  
Gasparin v Federal Commissioner of Taxation [1994] 28 ATR 130  
Liu Man Bun & Another v Li Yek Leung [1986] HKC 183

K H Yau of Messrs K H Yau & Company, Certified Public Accountants, for the taxpayer.  
Chan Sze Wai and Lai Wing Man for the Commissioner of Inland Revenue.

**案件編號 D16/10**

**利得稅** — 物業買賣收益 — 相關課稅年度 — 《稅務條例》第14(1)條，第68(4)條及第68(8)(a)條

委員會：蘇震共（主席）、梁慶豐及彭小燕

聆訊日期：2007年10月17日及18日

裁決日期：2010年7月27日

上訴人與B女士合作發展某地段土地，建造一幢三層高村屋。地段業權為B女士擁有，而上訴人則承擔一切建造及其他費用。

上訴人聲稱他與B女士所合作的是重建工程，上訴人是向B女士提供建築工程服務，收取相關的工程費用，因此上訴人於該項目的收益實為建築合約收益，根據一般會計準則，建築合約收益乃按工程進度而於相關年度計算收入，因此他就該項目工程所得的利潤應在工程完成時就入賬評稅。

稅務局代表認為上訴人是該項目的發展商，有關利潤要待發展完成後方可入賬，而發展未可當作完成，除非相關物業被成功售出並轉讓給買家。關鍵是有關物業的轉讓日期。本案有關的轉讓契日期是在1997/98的課稅年度內，縱然買賣合約早於1996/97的課稅年度內已簽妥，作為發展商，上訴人只可在轉讓契日期的課稅年度內入賬評稅。

**裁決：**

1. 上訴人與B女士合作的基礎是B女士將該地段交吉予上訴人，由上訴人建造一幢三層高村屋，一切建造費用、補地價及行政收費等全部由上訴人負責，與B女士無關。村屋建成後，地下及二樓一半歸B女士，二樓另一半及三樓連天台則歸上訴人。除分樓外，B女士沒有任何責任去支付任何建造費給上訴人。至於分到物業後能否將所分到的物業出售套現、抵消或回收建造費用，全屬上訴人的風險，與B女士無關。如斯合作，明顯是物業發展，而非工程建造合約。而且，上訴人一直以賣方身份出售二樓、三樓及天台物業。這是參予土地發展分樓的做法，與他聲稱只是承建工程不符。

2. 縱然簽訂了買賣合約，或在交易前已交收全數樓價，物業買賣在交易完成前仍可有所更改，因此物業買賣必須待有關物業業權成功轉讓後才可將樓款作入息入賬，於業權轉讓年度內課繳入息稅。( Eckel v Board of Inland Revenue [1989] STC 305; Gasparin v Federal Commissioner of Taxation [1994] 28 ATR 130; Liu Man Bun & Another v Li Yek Leung [1986] HKC 183)
3. 上訴人是否物業擁有人並不影響上述原則，因為上訴人在本案項目的任何收益都必須等待有關物業成功完成買賣後才可取到。

### 上訴駁回。

參考案例：

Eckel v Board of Inland Revenue [1989] STC 305  
Gasparin v Federal Commissioner of Taxation [1994] 28 ATR 130  
Liu Man Bun & Another v Li Yek Leung [1986] HKC 183

納稅人由邱劍虹會計師事務所之邱劍虹代表出席聆訊。  
陳施維及黎詠文代表稅務局局長出席聆訊。

### 決定書：

#### 上訴

1. A 先生（以下簡稱「上訴人」）就一土地項目獲得利潤。評稅主任評定有關利潤是發生於 1997/98 課稅年度，遂向上訴人課徵 1997/98 課稅年度的利得稅。上訴人反對，聲稱有關利潤不是發生於 1997/98 課稅年度而是於 1996/97 課稅年度，因此不應課徵 1997/98 課稅年度的利得稅。署理稅務局副局長（以下簡稱「副局長」）於 2007 年 6 月 26 日發出決定書，確認評稅主任的修正評稅。上訴人不同意修正評稅，向委員會提出本上訴。

#### 事實

2. 本委員會核實下述事實是沒有爭議的：
  - (1) B 女士是已故 C 先生的遺產管理人。C 先生在世時持有 D 地段的土地（以下簡稱「該地段」）。

(2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (2) 上訴人以地產發展公司身份與B女士於1994年3月10日簽訂合作發展合約(以下簡稱「該合約」)，雙方同意合作發展該地段(以下簡稱「該項目」)。該合約包括以下的同意事項：
- (a) 上訴人為該地段建造一幢三層高村屋，一切圖則、建造及律師費之費用全由上訴人負責。
  - (b) 上訴人在該地段的補地價及行政費書批出後，於二十八天內為該地段補妥地價及行政費的所有費用。
  - (c) B女士在該地段的重建紙及開工紙批出後，於十五天內將該地段交吉予上訴人。
  - (d) 上訴人在該地段的重建紙及開工紙批出後，於二十天內進行重建該地段的有關工程。
  - (e) B女士將該地段的三樓連天台給予上訴人，而二樓的業權則由B女士和上訴人雙方共同擁有。當出售二樓後，所得款項由B女士和上訴人雙方共同平分。
- (3) 上訴人與B女士其後同意修改有關條款，由B女士直接將二樓物業和三樓物業出售，並按先前協議的業權分配基準攤分出售所得的收益。
- (4) (a) 地政專員於1995年4月28日向B女士就該地段的建築工程及渠務工程簽發豁免證明書，讓她在該地段上展開興建丁屋的工程。
- (b) B女士於1996年5月2日透過律師事務所，致函地政專員，告知該地段的建築工程已完成，並申請發出滿意紙。
- (c) 地政專員於1997年2月26日就興建於該地段的丁屋發出滿意紙。
- (5) (a) B女士於以下日期出售了該丁屋的二樓及三樓物業(以下統稱「有關物業」)：

	二樓物業	三樓物業
臨時買賣合約日期	28-10-1996	19-3-1997
正式買賣合約日期	20-3-1997	9-4-1997

## (2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

轉讓契日期	2-4-1997	9-5-1997
成交價	2,000,000元	3,100,000元

- (b) (i) 根據有關的臨時買賣合約，二樓物業成交價的付款方式如下：

	日期	款額 (元)
第一期 (訂金)	28-10-1996	50,000
第二期	29-11-1996 前 <sup>1</sup>	150,000
第三期	29-12-1996 前 <sup>1</sup>	400,000
第四期	辦妥樓契事宜	1,400,000
總成交價		2,000,000

- (ii) 根據有關的正式買賣合約，二樓物業成交價的付款方式如下：

	日期	款額 (元)
簽訂正式買賣合約時即付訂金	20-3-1997	600,000
於完成交易即付成交價餘款	2-4-1997	1,400,000
總成交價		2,000,000

- (c) 根據有關的臨時及正式買賣合約，三樓物業成交價的付款方式如下：

	日期	款額 (元)
簽訂臨時買賣合約時即付訂金	19-3-1997	100,000
簽訂正式買賣合約時加付訂金	9-4-1997	210,000
於完成交易即付成交價餘款	9-5-1997	2,790,000
總成交價		3,100,000

- (6) 上訴人在他的1997/98課稅年度個別人士報稅表內，作出以下申報：

- (a) 他以 E 公司經營建築業務。
- (b) 他選擇按個人入息課稅辦法計算稅款。
- (c) E 公司在1997/98課稅年度的應評稅利潤為29,399元。E 公司的損益帳顯示下列資料：

<sup>1</sup> 根據上訴人於 1996 年 11 月 21 日發出的聲明書，第二期及第三期的付款日期因 B 女士未能及時回港而更改。

## (2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

	<u>截至1998年3月31日的年度</u>	
	元	元
建築工程收入		9,305,674
<u>減</u> ：物料	1,716,747	
外判工程支出	5,412,685	
人工	1,882,980	
機器租賃	45,000	
電話費及通訊費	24,000	
應酬費及推廣費	62,680	
保險	51,775	
會計支出	14,250	
雜項支出	8,558	
汽車費	<u>57,600</u>	
利潤		<u>9,276,275</u> <u>29,399</u>

- (7) 評稅主任向納稅人發出以下1997/98課稅年度利得稅評稅：

應評稅利潤(第(6)(c)項事實) 29,399元

納稅人沒有就上述評稅提出反對。

- (8) 評稅主任其後得悉上訴人參與該項目發展，當中二樓物業及三樓物業已於1997/98課稅年度售出，就該項目向上訴人發出1997/98課稅年度利得稅補加評稅和個人入息課稅評稅：

- (a) 利得稅補加評稅

估計補加應評稅利潤 2,500,000元

- (b) 個人入息課稅評稅

	元	元
應評稅淨值		172,800
應評稅利潤		
E公司(第(7)項事實)	29,399	
從該項目所得 (第(8)(a)項事實)	<u>2,500,000</u>	<u>2,529,399</u>
入息總額		2,702,199
<u>減</u> ：扣除項目		<u>12,584</u>
應課稅入息總額		<u>2,689,615</u>

(2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

應繳稅款 363,098

(9) 上訴人透過其前稅務代表反對上述1997/98課稅年度利得稅補加評稅及個人入息課稅評稅，理由是上訴人從該項目所分得的款項，已申報在E公司的1997/98課稅年度建築工程收入內。

(10) 應評稅主任的查詢，E公司透過前稅務代表作出以下的回覆：

(a) E公司確認是從B女士取得原居民權利來發展該項目，然後透過B女士出售E公司從有關物業所得的權益。

(b) E公司已將上訴人從出售二樓及三樓物業所分得的款項，申報在1996/97及1997/98課稅年度的建築工程收入內，詳情如下：

	<u>1996/97</u> 元	<u>1997/98</u> 元
出售所得的款項		
二樓物業(所分得的 一半售價)	1,000,000 <sup>2</sup>	
三樓物業		3,100,000 <sup>3</sup>
其他建築工程收入	<u>2,729,344</u>	<u>6,205,674</u>
E公司申報的建築工程總 收入	<u>3,729,344</u>	<u>9,305,674</u> <sup>4</sup>

(c) 有關該項目的建築費及其他費用合共1,821,764元。明細如下：

	元
律師費支出	12,000
平整地盤入則費	106,760
政府行政費、登記費	4,960
平整地盤建築費(約數)	600,000
人工及建屋材料支出(約數)	1,000,000
二樓物業的地產佣金支出	22,000
三樓物業的地產佣金支出	31,000
地下物業的厘印費	40,044
地下物業的律師費	<u>5,000</u>
	<u>1,821,764</u>

<sup>2</sup> 2,000,000 元(第(5)(b)項事實) $\times$  1/2=1,000,000 元

<sup>3</sup> (第(5)(c)項事實)

<sup>4</sup> (第(6)(c)項事實)



(2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

(11) 評稅主任要求上訴人就上文第(10)項提交平整地盤建築費600,000元、人工及建屋材料1,000,000元及E公司於1997/98課稅年度的建築工程總收入9,305,674元的明細。

(12) 上訴人提交了以下資料及文件，亦作出以下聲稱：

(a) 該項目的建築費支出合共1,637,695元。

(b) E公司1997/98課稅年度建築工程收入9,305,674元的明細表中並沒有包括從出售有關物業所分得的款項。

(c) 「……本人只是提供興建丁屋所需之工程及資金，協助[B女士]建造丁屋。工程完成後，本人收取工程費用及代付之資金，現附上[該合約]證明有關之安排。

因[B女士]並沒有資金付丁屋工程及有關費用，故協議以售樓後之款項支付。所有丁屋工程早於1996年已全部完成，並獲有關部門於1997年2月26日發出之滿意紙……有關物業於1997年3月31日前簽訂臨時賣屋合約時，已確定本人之工程費用之收益。故有關收入應計算於1996/97或以前之年度。

有關該項目部份未付工程費用，本人在收回欠款後才支付。有關費用並未在支付之年度中申報為[E公司]之開支……」

(d) 「[前稅務代表]曾查詢[二樓物業及三樓物業的]買賣交易是否於1997/98年度完成，本人已清楚回覆有關買賣交易是於1997/98年度完成及收到所有款項，但有關收入不應計入收款之年度中，但其後本人覆查與貴局往來函件時，方發覺[稅務代表]誤以為1997/98年度申報之收入已包括[三樓物業]之樓價，因而提交錯誤資料予貴局。」

(e) 「[該項目]因是本人獨資與業主合作發展，故有關工程費用收入，已分別於1995/96及1996/97年度於[E公司]財務報表中申報，雖然有關年度之收支記錄可能並無保存，但本人已提交之文件，已證明[該項目]不應計算於1997/98年度收入中…」

(f) 「本人及[E公司]並非向原居民購入丁權自行發展[該項目]出售圖利，亦不是有關物業之註冊業主，故不應以物業成交日期界定計算收入之年度。

跟據[該合約]……[E公司]於完成[該項目]工程後，可收取[三樓物業]全層及[二樓物業]之一半業權，作為[E公司]代支及工

## (2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

程費之收入，但當所有工程於1996年完成及於1997年2月簽發滿意紙後，合作發展之業主並無跟據[該合約]將有關物業業權轉到本人及[E公司]名下，而直接將物業出售，用所售款項支付本人代支及工程費用，而[二樓物業]及[三樓物業]之買賣合約分別於20/3/1997及19/3/1997簽訂.....，因此[E公司]之收入，應跟據工程進度及完工日期於相關年度入帳，而不應計入1997/98年度之收入。」

- (13) 評稅主任認為上訴人從出售有關物業所得的利潤，須課繳1997/98而非1996/97課稅年度利得稅，並認為1997/98課稅年度利得稅補加評稅及個人入息課稅的評稅應修訂如下：

(a) 利得稅補加評稅

	元	元
出售所得的款項(第(10)(b)項事實)		
二樓物業		1,000,000
三樓物業		<u>3,100,000</u>
		4,100,000
<u>減</u> ：該項目的開支及支出		
建築費(第(12)(a)項事實)	1,637,695	
律師費(第(10)(c)項事實)	12,000	
平整地盤入則費 (第(10)(c)項事實)	106,760	
政府行政費、登記費 (第(10)(c)項事實)	4,960	
三樓物業的地產佣金 (第(10)(c)項事實)	<u>31,000</u>	<u>1,792,415</u>
補加應評稅利潤		<u>2,307,585</u>

(b) 個人入息課稅評稅

	元	元
應評稅淨值		172,800
應評稅利潤		
E公司(第(7)項事實)	29,399	
從該項目所得 (第(13)(a)項事實)	<u>2,307,585</u>	<u>2,336,984</u>
入息總額		2,509,784
<u>減</u> ：扣除項目		<u>12,584</u>
應課稅入息實額		<u>2,497,200</u>

應繳稅款 337,122

(14) 上訴人另與二樓物業的買家F女士簽訂協議書，同意以148,000元的代價將二樓物業的裝修及安裝於上址的電器售予F女士。

(15) 上訴人曾就該項目支付下列費用：

	元
(i) 建築費	1,637,695
(ii) 律師費	12,000
(iii) 平整地盤入則費及則師費	106,760
(iv) 政府行政費、登記費	4,960
(v) 二樓物業的地產代理佣金	20,000
(vi) 三樓物業的地產代理佣金	31,000
(vii) 地下物業的厘印費	40,044
(viii) 地下物業的律師費	6,340
(ix) 上訴人就出售二樓物業向B女士支付的報酬	100,000
(x) 上訴人就出售二樓物業的裝修及電器向地產代理支付的費用	<u>1,480</u>
(xi) 支出總額	<u>1,960,279</u>

## 有關的法律條文

3. 《稅務條例》(以下簡稱《稅例》)有以下規定：

(a) 第14(1)條：

「除本條例另有規定外，凡任何人在香港經營任何行業、專業或業務，而從該行業、專業或業務獲得按照本部被確定的其在有關年度於香港產生或得自香港的應評稅利潤(售賣資本資產所得的利潤除外)，則須向該人就其上述利潤而按標準稅率徵收其在每個課稅年度的利得稅。」

(b) 第68(4)條：

「證明上訴所針對的評稅額過多或不正確的舉證責任，須由上訴人承擔。」

(c) 第68(8)(a)條：

「委員會在聆訊上訴後，須確認、減少、增加或取消上訴所針對的評稅額，亦可將該個案連同委員會對該個案的意見發回局長處理。」

## 聆訊

4. 上訴人是由邱劍虹會計師事務所的邱劍虹先生代表出席聆訊(以下簡稱「上訴人代表」)。上訴人代表援引一份 G 先生簽署的口供詞。G 先生在其口供詞聲稱他受 B 女士委託，是該物業地段的管理人。G 先生說是他代表 B 女士接觸上訴人，要求上訴人提供重建工程，B 女士以部份樓款支付上訴人的重建工程費及代支費用。事成後，他獲 B 女士贈予該項目的地下物業。G 先生並沒有出席聆訊，就其口供接受盤問。

5. 上訴人代表另傳召證人 H 女士出席聆訊宣誓作供。H 女士供稱她是上訴人當年的員工。她供稱該項目的二樓買賣通知是她預備的，B 女士及買家在律師樓簽署買賣文件時她亦在場，親眼看到律師解釋文件及 B 女士在買賣合約及轉讓契上打手指印及 x 記號，她證實在簽署文件同日收妥樓款尾數並由她往銀行將所收的樓款尾數存進上訴人的公司戶口內。她說她記得全部是於同日完成，根據銀行入數紙，那天是 1997 年 3 月 7 日，在 1996/97 課稅年度內。

## 爭論點

6. 上訴人代表認為上訴人與 B 女士所合作的是重建工程，上訴人是向 B 女士提供建築工程服務，收取相關的工程費用，因此上訴人於該項目的收益實為建築合約收益，根據一般會計準則，建築合約收益乃按工程進度而於相關年度計算收入，因此他就該項目工程所得的利潤應在工程完成時就入賬評稅。上訴人代表指該項目工程是於 1996 年 5 月 2 日完成，於 1997 年 2 月 26 日獲發滿意紙，該項目二樓是於 1997 年 3 月 7 日收妥樓款，三樓則於 1997 年 3 月 19 日簽妥買賣合約，確定可收樓款及該項目的最終收益，因此，有關的利潤應在 1996/97 課稅年度內入賬評稅。

7. 稅局代表認為上訴人是該項目的發展商，有關利潤要待發展完成後方可入賬，而發展未可當作完成，除非相關物業被成功售出並轉讓給買家。關鍵是有關物業的轉讓日期。本案有關的轉讓契日期是在 1997/98 年度內，縱然買賣合約早於 1996/97 課稅年度內已簽妥，作為發展商，上訴人只可在轉讓契日期的年度內入賬評稅。

## 分析

### 工程重建或物業發展

8. 1994 年 3 月 10 日，上訴人以地產發展公司身份與 B 女士簽定合約(第(2)項事實)，合作發展該地段土地。

9. 合作的基礎是 B 女士將該地段交吉予上訴人，由上訴人建造一幢三層高村屋，一切建造費用、補地價及行政收費等全部由上訴人負責，與 B 女士無關。村屋建成後，地下及二樓一半歸 B 女士，二樓另一半及三樓連天台則歸上訴人。除分樓外，B 女士沒有任何責任去支付任何建造費給上訴人。至於分到物業後能否將所分到的物業出售套現、抵消或回收建造費用，全屬上訴人的風險，與 B 女士無關。如斯合作，明顯是物業發展，而非工程建造合約。
10. 1996 年 10 月 28 日，上訴人以賣方身份簽署臨時買賣合約，作價 2,000,000 元出售該項目的二樓給買家。上訴人亦以賣方身份簽署協議書向買方以 148,000 元出售樓宇內之裝修電器，約定買方按裝修電器售價 1% 各自另付佣金 1,480 元給地產代理。
11. 1997 年 3 月 19 日，上訴人亦以賣方身份簽署臨時買賣合約，作價 3,100,000 元出售該項目的三樓物業及天台給買家。上訴人亦以賣方身份於 1997 年 3 月 21 日簽署委託書委託地產代理出售三樓連天台，並約定於 1997 年 4 月 9 日支付 1% 佣金給地產代理。
12. 上訴人一直以賣方身份出售二樓、三樓及天台物業。這是參予土地發展分樓的做法，與他聲稱只是承建工程不符。
13. 至於 B 女士，除簽署合作發展合約外，她沒有參予委託地產代理售樓，亦沒有參予議價。這與她於該合約中只承諾了將二樓的一半、三樓及天台的業權分樓給予上訴人是一致的。
14. 再從二樓、三樓及天台的臨時買賣合約的不同簽署形式，可以印證有關項目的分樓安排。根據分樓，二樓是上訴人與 B 女士共同擁有，因此在出售二樓的臨時買賣合約，上訴人就訂明需 B 女士補加簽名確認。根據分樓，三樓及天台歸上訴人單方擁有，不需要 B 女士任何確認，因此在出售三樓及天台的臨時買賣合約，上訴人不再需要 B 女士補加簽名了。
15. 就二樓的售價，因為是共有的，售價需 B 女士同意，為此上訴人額外支付了給 B 女士 100,000 元作為她同意二樓售價的代價。為此上訴人更與 B 女士簽署了證明書。有關的書面證明的日期是 1997 年 1 月 26 日。當中並沒有牽扯到三樓及天台，體現了原發展合約三樓及天台歸上訴人的約定，由上訴人單方進行議定售價，再不需要 B 女士的同意。
16. 於其上訴書的第 1 及第 3 段，上訴人說他是於 1997 年 1 月 26 日(第(3)項事實)與 B 女士修改原協議，將業權轉至上訴人名下的條款改由 B 女士直接將物業售予買家。但 1997 年 1 月 26 日當天所簽署的證明書的文字內容卻並非如此。
17. 1997 年 1 月 26 日的證明書只聲明 B 女士同意二樓以 2,000,000 元正賣給

買家，為此上訴人額外支付 100,000 元給 B 女士作為她同意二樓賣價的報酬，而並非上訴人所聲稱的作為修改原合約的分樓條款的代價。

18. 事實上，於 1997 年 1 月 26 日修改原協議之後，上訴人仍單方以賣家身份直接委托地產代理，直接議價並於 1997 年 3 月 19 日簽署臨時買賣合約將三樓及天台售出。其間，根本沒有牽涉 B 女士。完全按原合作發展合同的分樓安排行事。

19. 上訴人代表又聲稱 1997 年 1 月 26 日所作出的是口頭修改(上訴人代表於 2007 年 10 月 31 日給本委員會的函件)，由上訴人提出，而雙方同意，更改了項目的合作發展性質，業權再不轉給上訴人，改由 B 女士直接出售物業，將物業買賣風險改由 B 女士單方承擔。而上訴人收取的是工程費用，於工程完成後向 B 女士追討。除聲稱外，上訴人代表並無舉證。事實上，上訴人代表於聆訊席前亦同意沒有證據顯示上訴人及 B 女士曾談論如此更改項目風險。相反的，1997 年 1 月 26 日的證明書後，有關物業的出售仍全由上訴人以賣方身份單方操控。

20. 因此，本委員會裁定上訴人及 B 女士並沒有改動原合作發展合同的分樓及風險安排。上訴人在該項目的收益始終是所分物業售出後所分到的樓價。

21. 上訴書所聲稱的所謂 B 女士直接出售物業，實質是指 B 女士直接簽出有關物業的買賣文件，省卻轉入上訴人名下後再轉出的文件手續，厘印及費用。而並非指 B 女士同意單方承擔物業買賣風險，並承擔支付上訴人的工程費用。

### 上訴人在本項目的收益

22. 無論上訴人是否按原約定先轉入所分物業後才出售，或由上訴人直接操盤出售後交 B 女士簽出正式買賣文件，上訴人在本項目所收取的都同樣是所分物業售出後的樓款。亦即是說，無論他是否物業擁有人，上訴人在本項目都必須等待有關物業成功完成買賣後才可取到任何收益。

23. 再者，上訴人雖聲稱其訂定的是工程合約，卻沒有提供任何證據證明所約定的工程或建築費用的支付日期及金額。就算合作的是工程合約，本委員會則認為是物業發展合約，合約代價始終必須依據成功售出所分物業。除此之外，根據該合約，上訴人是沒法亦無權向 B 女士收回任何所謂工程或建築費用的。亦即是說，無論上訴人如何爭議合作的性質是工程建造合約，根據約定，上訴人始終都必須等待所分物業成功售出後才能確定該項目的確實收益，方可按其份額入賬。

### 物業買賣何時入賬

24. 就物業買賣何時入賬，稅局代表援引三宗案例，指出賣家必須將物業業權成功轉讓給買家才可被視為已從有關土地交易中取得任何入息入賬。

25. (a) Eckel v Board of Inland Revenue [1989] STC 305 是一宗英聯邦地區的入息稅個案。該案納稅人的配偶於 1969 年在特立尼達和多巴哥 (Trinidad and Tobago, 以下簡稱「特立尼達」) 購入六幅土地, 並於 1970 年與一間公司簽訂買賣合約出售該等土地。
- (b) 納稅人的配偶在 1971 年正式取得該等土地的業權, 並分別於 1973 及 1974 年間按買方的要求將該等土地的部份業權轉讓。特立尼達的稅務當局認為納稅人的配偶應在 1973 及 1974 年度課稅入息。
- (c) 納稅人反對, 認為買賣合約早於 1970 年簽訂時已完成所有為賺取有關利潤而須進行的活動, 成交價已訂明, 構成其配偶的應收債項, 故有關利潤應被視為 1970 年度的應課稅入息。
- (d) 英國樞密院不同意納稅人的觀點。Lord Jauncey of Tullichettle 認為業權轉讓是決定納稅人的配偶是於何時從土地交易賺取利潤。由於有關轉讓是發生在 1973 及 1974 年間, 雖然買賣合約早於 1970 年簽訂, 納稅人的配偶必須在 1973 及 1974 課稅年度就土地交易利潤課繳入息稅。

相關判詞的原文如下(第310頁的c至g段及第312頁f至g段)：

*‘It is clear from these authorities that money will only be treated as being notionally in hand and hence as a trade debt when the trader has done all that is required of him to earn it. Delivery of goods or completion of services to be rendered are examples of events which may give rise to taxation in a fiscal year in which they occur, albeit payment is not made until a subsequent year. In the present case, their Lordships have no doubt that a stage comparable neither to delivery of goods nor to completion of services had been reached on 26 September 1970. The wife then had no legal title to the land and could not therefore convey any part thereof. After that date she was not entitled to receive any payment from the company until she had satisfied it as to her title and had executed one or more conveyances. Furthermore, her right to receive payment of any part of the purchase price prior to 26 September 1972 was contingent on the company requesting her to execute a prior conveyance. In all these circumstances, their Lordships are satisfied that the wife had not done all that was required of her to reap the profit of her venture when she executed the agreement of 26 September 1970 ... It follows that when the wife conveyed portions of land in 1973 and 1974 she was still trading and accordingly her entitlement to receive the sums due in respect of the conveyances fell to be taken into account in computing her trading profits for those years.’*

*‘In their Lordships’ view it is in this case the date of the conveyance when the right of the wife to receive payment arose that is important rather than the date when that payment was received. It may very well be that both dates occurred in the same fiscal year but the authorities to which reference has already been made show that it is the emergence of the right to receive payment after the trader has done all that is necessary rather than the actual receipt of that payment which gives rise to tax liability.’*

26. (a) Gasparin v Federal Commissioner of Taxation [1994] 28 ATR 130是宗澳洲稅務上訴案。納稅人參予土地開發，將一幅土地劃分為八十四幅地皮出售。在1985課稅年度內，納稅人與合營夥伴成功就七十三幅地皮簽訂買賣合約，其中九幅地皮的業權成功轉讓給買方，餘下六十四幅地皮的業權轉讓手續則在1986年度內完成。
- (b) 在1985年度帳目中，納稅人與合營夥伴將上述六十四幅未完成業權轉讓的地皮記錄為存貨；澳洲稅務當局卻認為該等地皮既已在1985年度內簽約售出，有關的成交價應作1985年度的營業額予以徵稅。
- (c) 澳洲聯邦法院最後裁定納稅人無須就該六十四幅地皮課繳入息稅。法官Von Doussa在判詞中指出土地買賣的一般原則是合約上訂明的成交價須待業權轉讓手續完成後才構成賣方的應收債項。在此之前，賣方仍是土地的註冊擁有人，有着土地的所有人權益(proprietary interest)及產業處置權(dispositive power)，是以即使買賣雙方早已簽訂合約出售土地，在業權轉讓前賣方亦不應被視為已從有關土地交易取得任何入息。

相關判詞的原文如下(第133-134頁及137-139頁)：

*‘In McDonald v Dennys Lascelles Ltd (1933) 48 CLR 457 at 475-476 Dixon J, with whom Rich and McTiernan JJ agreed, cited with approval the following statements of principle by Salmond J in Ruddenklau v Charlesworth (1925) NZLR 161:*

*“As a general rule, on the failure or refusal of a purchaser to complete an executory contract for the purchase of land the vendor is not entitled to sue for the purchase money as a debt. He is entitled merely to sue for specific performance or for damages for the loss of his bargain. It is only when the contract has been completed by the execution and acceptance of a conveyance that unpaid purchase money may become a debt and can be recovered accordingly ...”*



*‘[T]he application of the general rule ... to the unsettled contracts of sale in the present case leads to the conclusion that at 30 June 1985 there were no debts owing by the purchasers to the joint venturers. In each case the promise to pay the balance of the purchase price “at settlement” remained executory until settlement occurred at which time a conveyance was executed, accepted and delivered to the purchaser. Until these events there was no accrued liability on the part of the purchaser to pay the balance of the purchase price.’*

*‘In the present case the “trading stock” was real property. The allotments in question remained registered in the name of the vendors until settlement. Until then the vendors had not lost all dispositive power, and had not ceased to have any proprietary interest in the land. If, for any reason a purchaser under an unsettled contract of sale did not proceed, the vendors could elect to treat the contract at an end, and resell the allotment. Prior to settlement, under the contracts of sale the purchasers undoubtedly acquired interests in equity and rights to specific performance, but the vendors did not become bare trustees for the purchasers. The vendors retained substantial interests in the allotments which they enjoyed as beneficial owners ...’*

*‘[I]t should be held that the joint venturers derived income from the sale of the allotments of land which comprised their trading stock not when the contracts became unconditional, but at settlement when a debt accrued due from each purchaser to the joint venturers. The critical consideration is the time when the debt arose.’*

27. Liu Man Bun & Another v Li Yek Leung [1986] HKC 183 是香港案例。案中買賣雙方委託同一名律師處理交易事宜，而買方在交易完成前已向律師支付全數樓價。上訴庭裁定有關付款在交易完成前仍屬買方所有，買方可隨時就該款項向代表律師更改指示。

相關判詞的原文如下(第186頁的H及I段)：

*‘[T]he money remained the purchasers’ money until completion and to that extent was ‘recoverable’, but that meant no more than that it was open to the purchasers to alter their instructions in relation to the money until it was paid over.’*

28. 本委員會接納上述案例所陳述的法律原則。縱然簽訂了買賣合約，或在交易前已交收全數樓價，物業買賣在交易完成前仍可有所更改，因此物業買賣必須待有關物業業權成功轉讓後才可將樓款作入息入賬，於業權轉讓年度內課繳入息稅。

29. 上訴人代表爭論說上述案例的納稅人是有關物業的業權人，而本案上訴

人卻並非有關物業的業權人，故此相關案例不適用於本案(上訴人代表於 2007 年 10 月 31 日給本委員會的函件)。

30. 上訴人在本案項目的收益是有關二樓、三樓及天台物業售出後的樓價款額。無論上訴人是否物業擁有人，上訴人在本項目都必須等待有關物業成功完成買賣後才可取到任何收益(上文第 21-22 段)。故此，上述案例關於物業買賣何時入賬的原則仍適用於本案上訴人。

31. 關於物業的買賣日期，縱然二樓的買賣文件是於 1997 年 3 月 7 日簽署並於當天交收了有關樓款(上文第 6 段)，有關物業卻並非於當日完成轉讓，而是於 1997 年 4 月 2 日完成轉讓的，故轉讓是在 1997/1998 課稅年度內發生。

32. 聆訊中，上訴人代表聲稱由於律師樓『遲打釐印』致發生於 1996/1997 年度的轉讓文件的日期被寫後到 1997/1998 年度去。必須指出，上訴人代表是在毫無舉證的情況下對處理買賣律師作出如此指責，這是不合理及毫無根據的。對上訴人代表的有關陳述，本委員會拒絕接納。

33. 三樓物業及天台的臨時買賣合約是於 1997 年 3 月 19 日簽署(第(5)(a)項事實)，有關物業是於 1997 年 5 月 9 日完成交易，轉讓同樣是發生在 1997/1998 課稅年度內。

34. 綜合上文分析，就二樓、三樓物業及天台的買賣收益，上訴人必須在 1997/1998 課稅年度內予以課徵。

### 利潤的正確金額

35. 稅局代表要求本委員會根據稅例第68(8)(a)條就上訴所針對的評稅額作出指示。

36. 稅局代表認為上訴人從該項目所得的收益應包括：

	元
(a) 二樓物業的部分成交價(2,000,000元x 1/2；第(10)(b)項事實)	1,000,000
(b) 三樓物業的全數成交價(第(10)(b)項事實)	3,100,000
(c) 二樓物業的裝修及電器的成交價(第(14)項事實)	148,000
總收入	<u>4,248,000</u>

37. 上訴人代表對上述二樓及三樓物業的成交價及收益沒有爭議。

38. 對 148,000 元的裝修及電器合約，上訴人代表認為是上訴人與 F 女士於

(2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

1996年11月21日直接簽署的獨立合約，與二樓物業買賣無關，加上裝修電器款項亦早於1997年3月7日收妥則1996/1997年度內，故不應被計算入1997/1998年度內。

39. 本委員會不認同上訴人代表的立場。安裝在樓宇的裝修電器只會與樓宇一同轉讓，買家不可能在轉讓不到樓宇而去獨立轉讓裝在樓宇的裝修電器，並牽涉買賣雙方到物業代理立約，並各分別支付給物業代理1%的佣金。因此，本委員會認為有關的二樓裝修電器合約並非是獨立合約，須按二樓的物業的買賣交易同時出售入賬，計算入1997/1998年度內(上文第35段)。

40. 上訴人亦聲稱148,000元的裝修電器的成本為120,000元，應從售價中扣除。但上訴人提不出證據證明曾支付有關成本，亦未能證明有關成本並未被包括在上文第15(i)項事實的建築費內。因此，上訴人不能就上述裝修電器的支出獲任何成本扣除。

41. 除上述爭議外，對第(15)項事實所開列總額1,960,279元的項目支出，雙方是沒有爭議的，當中包括下列副局長在發出決定書時未有給予扣除的項目：

- (a) 二樓物業的地產代理佣金20,000元；
- (b) 地下物業的厘印費40,044元<sup>5</sup>；
- (c) 地下物業的律師費6,340元<sup>5</sup>；
- (d) 就出售二樓物業向B女士支付的報酬100,000元<sup>6</sup>；及
- (e) 就出售二樓物業的裝修及電器向地產代理支付的費用1,480元<sup>5</sup>。

42. 綜合上述分析，上訴人從該項目所得的應評稅利潤應計算如下：

	元
總收入(上文第37段)	4,248,000
減：支出總額(上文第42段)	<u>1,960,279</u>
應評稅利潤	<u>2,287,721</u>

## 裁決

43. 上訴人未能履行其舉證責任，證明他就該項目所得的利潤不應在1997/98課稅年度予以課徵利得稅。故此，本委員會駁回上訴人在應課稅年度方面所提出的上訴。

44. 根據稅例第68(8)(a)條，本委員會對上訴人1997/98課稅年度的利得稅補加評稅額及個人入息課稅評稅額裁決如下：

<sup>5</sup> 上訴人在補充陳述書上申索扣除有關項目。

<sup>6</sup> 上訴人在上訴通知書上申索扣除有關項目。

(2010-11) VOLUME 25 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (a) 2004年3月31日向上訴人發出的1997/98課稅年度利得稅補加評稅利潤由決定書所述的2,307,585元調減為2,287,721元；及
- (b) 2004年3月31日向上訴人發出的1997/98課稅年度個人入息課稅評稅(稅單號碼 X-XXXXXXX-XX-X)的應課稅入息實額由決定書所述的2,497,200元調減為2,477,336元。