

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Case No. D52/03

Profits tax – sections 14(1) and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance – intention at the time of acquisition – onus of proof on the appellant to show that the intention to invest on capital asset was genuinely held, realistic and realizable – whether or not decoration expenses should be deducted. [Decision in Chinese]

Panel: Anthony Ho Yiu Wah (chairman), Kwong Kok Shi and Roger Leung Wai Man.

Date of hearing: 13 June 2003.

Date of decision: 19 September 2003.

The appellant purchased a property in October 1998. The said property was later sold in June 1999. The assessor considered that such sale was in the nature of trade and so profits tax was raised on the appellant.

The appellant insisted that she purchased the said property as her own residence. The profit in question was not derived from an adventure in the nature of trade and was only an increase in value of the capital asset, which should not be chargeable to profits tax. Moreover, the appellant argued that the decoration expenses should be deducted if the Board found that the profit was subjected to profits tax assessment.

Held:

1. On this appeal, the Board has to determine whether or not the appellant has successfully proved that her intention to buy the said property was for her own residence. The appellant's stated intention was of course not decisive. Genuinely held, realistic and realizable intention can only be determined after considering all the evidence including what has been said or done by the relevant parties (Simmons v IRC [1980] 1 WLR 1196 and All Best Wishes Ltd v Commissioner of Inland Revenue 3 HKTC 750 followed).
2. After considering all the appellant's evidence and the whole of the circumstances of the case, the Board considered that there was no objective facts to support the claim of the appellant that she bought the said property for her own residence. Instead, what the appellant has done after the purchase of the said property, like

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

her offer for sale of the said property before completion and her failure to move in to the said property, indicated her intention to resell.

3. In relation to the decoration expenses, since the appellant only paid for the construction costs of the table, wardrobe and combined cabinet and at the time when the appellant sold the said property, she moved out the said furniture without selling to the purchaser of the said property, she was not allowed to deduct the decoration expenses given that such expenses were not related to the production of profits.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Simmons v IRC [1980] 1 WLR 1196

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

Chow Cheong Po for the Commissioner of Inland Revenue.
Taxpayer in person.

案件編號 D52/03

利得稅 – 《稅務條例》第14(1)及68(4)條 – 購入物業時的意圖 – 上訴人應提出證據證明投資資本資產的意圖是真確、實際和可以實現的 – 應否給予裝修費的減免

委員會：何耀華（主席）、鄺覺仕及梁偉民

聆訊日期：2003年6月13日

裁決日期：2003年9月19日

上訴人於1998年10月購入一物業，並於1999年6月出售該物業。評稅主任認為該買賣是一項屬於生意性質的活動，故向上訴人作出利得稅評稅。

上訴人堅稱購買該物業的意圖是用作自住，因此本上訴所涉及的利潤並非源自生意活動，而是屬於資產增值，無須課稅。上訴人又提出如委員會裁定有關利潤需要課稅的話，亦應給予裝修費的減免。

裁決：

1. 在本上訴中，委員會要判斷究竟上訴人是否成功地舉證了她當日購入有關物業時抱著購入自住的意圖。上訴人自己今天陳述她當日的意圖當然不能盡信，真確的、實際的和可以實現的意圖必須在考慮所有證據（包括有關人等曾經說過的話及曾經做過的事）後，方可作出裁決（參考 Simmons v IRC [1980] 1 WLR 1196 及 All Best Wishes Ltd v Commissioner of Inland Revenue 3 HKTC 750）。
2. 在考慮過上訴人所有的證供及整個案情後，委員會認為沒有客觀事實支持上訴人有關購入該物業作自住用途的聲稱。反之，上訴人於購買該物業後的多項行為，包括未成交前已將之放售及從沒有搬入該物業居住等都是轉售意圖的表徵。

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

3. 在裝修費支出上，既然上訴人只是支付了、櫃、組合櫃等傢俬的承造費用，而有關傢俬又在出售時搬走，沒有售予買家，上訴人就不獲准扣除有關的開支，理由是這些開支與產生利潤無關。

上訴駁回。

參考案例：

Simmons v IRC [1980] 1 WLR 1196

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

周章寶代表稅務局局長出席聆訊。

納稅人親自出席聆訊。

裁決書：

背景

1. 上訴人於1998年10月購入物業一，並於1999年6月出售該單位。評稅主任認為上訴人買賣物業一是一項屬於生意性質的活動，故向上訴人作出下述1999/2000課稅年度利得稅評稅：

	元	元
樓宇出售價		4,550,000
減：樓宇購入價		<u>3,650,000</u>
毛利		900,000
減：有關的費用		
購入的律師費	11,000	
印花稅	73,000	
購入樓宇地產代理佣金	36,500	
裝修費用	88,000*	
出售的律師費	8,850	
出售的地產代理佣金	<u>10,000</u>	<u>227,350</u>
應評稅利潤（純利）		<u><u>672,650</u></u>

*上訴人原申報的裝修費用為176,000元

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

2. 上訴人以購買物業一作居所為理由，反對上述評稅。在反對過程中，評稅主任認為上訴人未能就裝修費用的支出提交足夠的證據，因此將應評稅利潤調高至760,650元。稅務局局長在考慮過上訴人的反對後，於2003年2月28日發出決定書，決定將上訴人1999/2000課稅年度的應評稅利潤調高至760,650元。

3. 上訴人反對稅務局局長的決定，並就此提出上訴。上訴人的上訴理據為：購入物業一的意圖是用作自住，因此她堅持本上訴所涉及的利潤並非源自生意活動，而是屬於資產增值，無須課稅。上訴人又提出如本委員會認同稅務局的觀點而裁定有關利潤需要課稅的話，在計算有關稅項時，亦應給予她176,000元裝修費的減免。

4. 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。

案情事實

5. 委員會從上訴人的證供及雙方呈交的文件得悉以下事實。

6. 1998年10月20日，上訴人簽署臨時合同購買物業一，購入價為3,650,000元。該宗買賣於1998年11月18日成交。

7. 1999年6月11日，上訴人簽署臨時合同出售物業一，售出價為4,550,000元。該宗買賣於1999年8月4日成交。

8. 在購入物業一前，上訴人原與丈夫及兩名分別於1987年及1990年出生的兒子及女兒居於物業二。

9. 1998年8月23日，上訴人簽署租賃合約租住物業三，租約為期兩年，但上訴人有權給予業主兩個月通知隨時終止租約。

10. (a) 物業二的面積約1,350平方呎；

(b) 物業三的面積約705平方呎；

(c) 物業一的面積約995平方呎。

11. 上訴人在其呈交的文件內及在證供中就其買賣物業一的動機和意圖作出以下表述：

(a) 自1995年開始，上訴人與丈夫的婚姻出現問題，直至1998年7月已到無可挽救之地步，上訴人因此決定帶同子女遷出物業二。因在短

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

時間內未能覓得合適的居所，而子女又即將於9月開學，只得先於1998年8月租住物業三。

- (b) 由於物業三的面積約705平方呎，比舊居物業二的1,350平方呎明顯較狹小，加上子女皆希望繼續在他們成長的地區居住，上訴人因此積極在該區搜尋合適的單位，最終在地產代理公司一的介紹下，於1998年10月20日購入物業一。
- (c) 當物業一的裝修工程於1999年3月完成後，上訴人本來計劃遷入物業一，期間亦申請該屋苑會所之會籍。但那時上訴人的丈夫開始提出復合，而兩子女亦強烈表示希望能與父母同住，上訴人又恐怕社會福利署會派出社工到學校進行調查以決定子女的撫養權而令子女尷尬，因此便與丈夫協議搬回物業二，而沒有依照原定計劃遷入物業一。
- (d) 其後，上訴人跟丈夫協定待子女於暑假時（1999年7月）才搬回物業二的居所，但因接近7月時上訴人與丈夫之間又出現問題，故將遷回的日子延至2000年3月。在這段期間，上訴人與子女一直居住於物業三而沒有遷入物業一，理由是物業三的業主不願意提早終止租約，加上上訴人已決定搬回物業二，所以不想作出頻密的搬遷而影響子女的學習情緒及學業。
- (e) 在這段期間，地產代理公司一及二均多次致電上訴人，聲稱有買家有意購買物業一，並開出價錢。由於兩間地產代理公司不斷作出游說，而上訴人亦已決定搬回物業二之舊居，加上物業三之業主又拒絕退租以致物業一空置，故上訴人最終將物業一出售。

12. 從雙方呈交的文件及上訴人被盤問時所作的證供中，我們得悉以下事實：

- (a) 上訴人於1999年3月27日向法院提交要求與其丈夫甲先生離婚的訴狀；
- (b) 甲先生於1999年8月18日向法庭提交答辯書；
- (c) 甲先生於1999年9月13日向法院提交擬進行濟助申請的通知書。

上述事件所發生的時間與上訴人在第11(c)及11(d)段聲稱甲先生提出復合和與他洽談遷回物業二的時間完全吻合。假如上訴人與甲先生在1999年3月至7月期間正在積極商討復合，為何他們的代表律師卻在同一時間積極地進行離婚的訴訟程序？對於這個疑問，上訴人未能提供合理的解釋。

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

13. 至於上訴人聲稱物業三的業主拒絕退租一事，稅務局代表所提交的文件顯示有關租約明文規定「如乙方不租用可兩個月通知業主」。根據業主提供的資料，上訴人由1998年8月至2000年5月7日租用物業三。上訴人在2000年5月7日前兩個月左右提出終止租約。

14. 稅務局代表提交的文件清楚顯示上訴人在1998年年底已放盤出售物業一。根據地產代理公司一提供的資料，上訴人於1998年11月3日放盤，最初開價4,800,000元。根據地產代理公司二提供的資料，上訴人於1998年年底放盤，最初開價也是4,800,000元。

15. 至於上訴人的176,000元裝修費支出，上訴人只提供了一張合約工程單。工程單上所列項目包括建造、櫃、組合櫃、舖貼牆紙及裝設窗簾等。但物業一的買家聲稱，從上訴人購入該物業時並沒有上述的傢具及裝修。上訴人的回應是她確曾支付過裝修費，但裝修公司沒有承造牆紙和窗簾，而、櫃、組合櫃等傢俬已於上訴人出售物業時搬走，沒有售予買家。

有關的法例條文及法律原則

16. 《稅務條例》（第112章）第14(1)條規定：

「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。」

17. 《稅務條例》第68(4)條規定：

「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。」

18. 《稅務條例》第16(1)及17(1)條又規定在確定納稅人應課稅的利潤時，可扣除為產生有關利潤而招致的支出及開支，但不容許扣除並非為產生有關利潤而花費的支出及開支。

19. 在Simmons v IRC [1980] 1 WLR 1196一案中，Lord Wilberforce法官於1199頁中指出：

「買賣需要買賣的意圖；一般來說，問題是納稅人購入資產時該意圖是否已經存在。納稅人購入的意圖是轉售圖利抑或作為永久投資？」

以下是所節錄的判詞的英文原文：

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

‘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?’

20. Mortimer法官在All Best Wishes Ltd v Commissioner of Inland Revenue 3 HKTC 750一案中裁定（第771頁）：

「納稅人購入資產和持有該資產時的意圖無疑十分重要。假如納稅人的意圖證據充分，而意圖又是真確的、實際的和可以實現的，而且所有情況均顯示納稅人購入該資產時，正在進行投資的話，我便同意納稅人的意圖屬實。但這是關於事實的問題，因此單一測試不能提供答案。特別需要留意的是納稅人所聲稱的意圖不能作準，實際的意圖只可憑整體證據來決定。」

以下是所節錄的判詞的英文原文：

‘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.’

21. 從上述法例條文及案例中我們得到的啟示是：在此宗上訴，我們要判斷究竟上訴人是否成功地舉證了她當日購入物業一時抱著購入自住的意圖。上訴人自己今天陳述她當日的意圖當然不能盡信，真確的、實際的和可以實現的意圖必須在考慮所有證據（包括有關人等曾經說過的話及曾經做過的事）後，方可作出裁決。

案情分析

22. 上訴人購買物業一的意圖是本宗上訴的關鍵。上訴人聲稱作為一個母親，她因未能讓孩子在一個完整的家庭裏成長而深感歉疚。為了能盡量滿足孩子，她購買物業一作自住用途。但當時上訴人和她的兒女已遷入物業三居住。物業三亦是位於高尚住宅區，且具備完善的會所設施。除了她自己的聲稱外，上訴人沒有提供任何證據顯示她的孩子對物業三有任何不滿或有任何搬回他們成長地區居住的訴求。

INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

23. 至於上訴人並沒有於1999年3月裝修完畢後搬入物業一居住一事，上訴人的解釋是物業三的業主反對提早退租，而上訴人在1999年3月至7月期間又正與其丈夫積極商討復合。我們不接受這些解釋。如上所述（見本裁決書第13段）物業三的租約清楚列明上訴人如不租用物業可於兩個月前通知業主終止租約。但證據顯示，上訴人並沒有嘗試於1999年年初提前終止租約。至於上訴人指她和丈夫在1999年3月至7月期間正積極商討復合的聲稱亦與其他證據有矛盾，因為證據顯示在這段期間，上訴人和甲先生的律師正積極進行離婚的訴訟程序（見本裁決書第12段）。

24. 上訴人於1998年10月20日簽署合同購入物業一，但有證據顯示她在1998年11月3日（即成交前兩星期）已將之放盤出售（見本裁決書第14段）。上訴人在聆訊時否認曾委托有關的地產代理放售。但地產代理公司一和二檔案記錄了當時上訴人和經紀的對話和議價過程，並將之分日列出，十分詳細，而當中也包含了不少細節，例如1998年12月18日上訴人告知地產代理公司一的經紀物業已售和已收訂金，其後立即更正說訂金未曾收妥，物業可繼續放售一事。我們認為兩間地產代理公司沒有理由會同時造這些記錄，故我們認為地產代理公司一和二所提供的資料都是真實和可信的。此外，兩間地產代理公司與本案毫無利益關係，而所提供的記錄亦很清晰，因此我們接納有關資料。這些資料顯示上訴人在購入物業一後不久已將它放盤出售。

25. 基於上述原因，我們認為沒有客觀事實支持上訴人有關購入物業一作自住用途的聲稱。反之，上訴人於購買物業一後的多項行為，包括未成交前已放售及從沒有搬入物業一居住等都是轉售意圖的表徵。

26. 有關上訴人的176,000元裝修費支出，如果裝修公司沒有承造牆紙和窗簾，那麼裝修費就應低於176,000元，而上訴人亦不應申報176,000元。但無論如何，既然上訴人只是支付了、櫃、組合櫃等傢俬的承造費用，而有關傢俬又在出售時搬走，沒有售予買家，上訴人就不獲准扣除有關的開支，理由是這些開支與產生利潤無關。

裁決

27. 我們認為上訴人未能履行舉證責任，證明她購買物業一並非為了出售謀利。我們又認為在確定上訴人的應課稅利潤時，不可扣除有關的裝修費支出。因此，我們駁回上訴，並維持稅務局局長的決定，即上訴人1999/2000課稅年度的應評稅利潤是760,650元。