

Case No. D6/10

Property tax – nil consideration paid for the assignment – whether owner of the property – in receipt of nil rental income – whether liable for property tax – sections 2, 5, 5B and 68(4) of the Inland Revenue Ordinance ('IRO') and sections 3 to 6 of Conveyancing and Property Ordinance (Chapter 219). [Decision in Chinese]

Panel: Chow Wai Shun (chairman), Cheng Chung Hon Neville and Liu Kin Sing Alex.

Date of hearing: 23 March 2010.

Date of decision: 11 May 2010.

On 28 August 2006, the appellant acquired from his parents a property at address D in Hong Kong (the 'Property') together with an existing lease (of rental period from 1 March 2006 to 28 February 2008 at a monthly rental of \$10,000).

The appellant objected the property tax assessment for the year of assessment 2007/08.

The appellant contended that his mother ('Madam A') was the beneficial owner of the Property. He did not pay anything for the acquisition of the Property. He was only an agent holding the Property for and on behalf of Madam A. It was Madam A who leased out the Property. Madam A was in actual receipt of the monthly rent. Madam A had filed, in her own name, the relevant property tax return.

Held:

1. According to section 5 of the IRO, property tax shall be chargeable on the appellant being the 'owner' of the Property:
 - 1.1 According to the record of the Land Registry, by way of an assignment of 28 August 2006, the appellant became the registered owner of the Property.
 - 1.2 Whether any consideration has been paid for the assignment, the beneficial interest of the Property has also been assigned to the appellant by way of assignment. There has been no credible or otherwise satisfactory evidence which shows that, Madam A did retain or acquire any interest of the Property by way of resulting trust.
2. Being the owner of the Property, although never in receipt of any rental

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

income, the appellant would still be assessable to and liable for property tax in accordance to section 5B(2) of the IRO.

3. Madam A was not the owner of the Property. Her property tax return filed will be re-assessed upon the final determination of the appellant's appeal. There should not be any problem of double taxation.

Appeal dismissed.

Case referred to:

D55/01, IRBRD, vol 16, 477

Taxpayer in person.

Leung To Shan and Chan Tsui Fung for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D6/10

物業稅 – 沒有支付分毫轉讓物業 – 是否物業的擁有人 – 沒有獲得任何租金 – 是否須為租金收入課繳物業稅 – 《稅務條例》第2、5、5B及68(4)條；《物業轉易及財產條例》(第219章)第3至6條

委員會：周偉信(主席)、鄭宗漢及廖健昇

聆訊日期：2010年3月23日

裁決日期：2010年5月11日

上訴人雙親於2006年8月28日，以1,650,000元，將位於香港D地址的物業(「該物業」)連租約(租金每月10,000元，租用期由2006年3月1日至2008年2月28日)售予上訴人。

上訴人反對稅務局向他作出2007/08課稅年度物業稅評稅。

上訴人指其母親A女士是該物業實益擁有人，上訴人並未有支付分毫以購買該物業。該物業是他以代理人方式代表A女士持有，並由A女士直接出租該物業，收取租金及已經以A女士名義申報物業稅。

裁決：

1. 上訴人既為該物業的註冊擁有人，亦為該物業的實益擁有人，乃《稅務條例》第5條所指的「擁有人」，為物業稅的納稅人：
 - 1.1 根據土地註冊處的記錄，上訴人從雙親於2006年8月28日訂立的轉讓契，成為該物業的註冊擁有人。
 - 1.2 無論上訴人是有償或無償轉讓該物業，該物業的實益已經由有關轉讓契轉易至上訴人，而上訴人並未有提供可信納的有力證據，證明A女士以歸復信託保留或獲得該物業的任何土地權益。
2. 上訴人為該物業的「擁有人」，雖然上訴人並沒有獲得任何租金，惟仍符合《稅務條例》第5B條第(2)款的規定，故須為租金收入課繳物業稅。

3. A 女士並非該物業的擁有人，待上訴人的評稅成為最終及決定性評稅後，稅務局將修訂對 A 女士的評稅，故不會存在雙重徵稅的問題。

上訴駁回。

參考案例：

D55/01, IRBRD, vol 16, 477

納稅人親自出席聆訊。

梁渡珊及陳翠鳳代表稅務局局長出席聆訊。

決定書：

1. 上訴人反對稅務局向他作出 2007/08 課稅年度物業稅評稅。稅務局副局長於 2009 年 8 月 28 日發出決定書，裁定上訴人反對無效，並維持 2009 年 3 月 3 日發出，稅單號碼為 X-XXXXXXXX-XX-X，2007/2008 課稅年度物業稅評稅通知書上所顯示，應評稅淨值 91,632 元及應繳稅款 3,665 元。

2. 上訴人於聆訊前呈交以下文件：

- (1) 上訴人母親 A 女士於 2010 年 3 月 1 日，在民政事務總署，向監誓員作出的聲明書。
- (2) B 女士於 2010 年 2 月 23 日簽署的函件。
- (3) 兩張由 B 女士發出，日期分別為 2009 年 7 月 25 日及 2009 年 9 月 25 日，各 10,000 元的支票，抬頭人同為 A 女士。

另上訴人於聆訊時選擇宣誓作供，以解釋事件始末因由。本委員會將於下文分析案情時，一併處理。

有關事實

3. 經參考上述決定書所載的決定所據事實、上訴人的供詞，及雙方聆訊前提交的文件，本委員會裁定與本上訴案的有關事實如下：

- (1) C 先生（即上訴人父親）及 A 女士，於 1983 年 12 月以 324,800 元購買位於香港 D 地址的物業（下稱「該物業」）。

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

- (2) A女士於2006年2月28日簽訂租約，把該物業租予B女士，租金每月10,000元，租用期由2006年3月1日至2008年2月28日。
- (3) 根據有關轉讓契，C先生及A女士於2006年8月28日，以1,650,000元，將該物業連租約售予上訴人，有關轉讓契並已於土地註冊處登記註冊。
- (4) 根據土地註冊處的記錄，上訴人同日與E銀行簽訂貸款按揭，因E銀行同意向上訴人之弟的公司借款，上訴人將該物業抵押予E銀行，並簽訂租金轉讓文件，將其就該物業租約項下的一切權利，轉讓予E銀行，作為該項貸款的抵押。兩份文件均明確顯示，上訴人是該物業的實益擁有人。
- (5) 在回覆評稅主任的查詢時，上訴人指該物業是他以代理人方式，代表A女士持有，並由A女士直接出租該物業，及以她名義申報物業稅，而該物業的租金如下：

<u>出租期間</u>	<u>租金 (元)</u>	<u>已繳差餉 (元)</u>
1-4-2007 – 31-3-2008	120,000	5,460

- (6) 評稅主任向上訴人作出2007/08課稅年度物業稅評稅如下：

	(元)
應評稅值〔註〕	114,540
減：修葺及支出（應評稅值 x 20%）	(22,908)
應評稅淨值	91,632
	=====
應繳稅款	3,665
	=====

註：應評稅值 = 租金收入 - 已繳差餉（第3(5)段事實）
 $120,000 - 5,460 = 114,540$

- (7) 上訴人反對上述評稅，並有以下聲稱：

「有關（該物業），於本人母親（A女士）轉名至本人名下時，在律師樓訂立的合約中已註明本人沒有出租權力（直至A女士去世為止）。故此，本人一直沒有出租（該物業）。至於（A女士）直接出租（該物業）……她亦有向貴局報稅。」

上訴人並遞交有關2008年12月、2009年2月及2009年3月的租金支票，及銀行入數收據副本，以證明該物業的租金是由A女士收取。

- (8) 就 A 女士遞交的報稅表，稅務局於 2009 年 8 月 27 日發出評稅通知書，顯示經扣除免稅額後，沒有任何應課稅入息實額，亦沒有任何應繳稅額。

上訴理由、上訴人供詞及陳詞

4. 上訴通知書及上訴理由陳述書所載原文，節錄如下：

「(I) . . .

(1) 本人並未有支付分毫以購買該物業。

(2) 該物業轉名時並不包括租約。

(II) . . .

本人是物業名下持有人，但非實益擁有人。

(III) . . .

本人母親 (A 女士) 是實益擁有人。

(IV) . . .

本人母親能出租該物業至去世為止的條文已在轉名合約中註明」。

5. 上訴人的供詞表示，雙親因年紀老邁，其中父親更是體弱，並有心臟病，但因避諱，不欲立下遺囑，改以在生前安排物業轉名手續，其中包括該物業，而全家人都獲悉兩老的意向，其後父親於 2007 年去世。

6. 上訴人亦聲稱，他並沒有給予律師樓任何指示，只到律師樓簽署文件，期間曾獲口頭意見如下：

(1) 合約條款包括 A 女士百年歸老前，上訴人不得收取該物業的租金收入；

(2) 樓價為 250,000 元，買賣雙方私下交收；

(3) 該物業作抵押擔保，以助上訴人之弟向銀行借款，雖然貸款額為 800,000 元，但擔保額將包括日後再借款項，故可能超逾該數目。

7. 上訴人在作供時強調，當時其本人亦有欠債，根本沒有能力支付任何樓

價，事實上亦沒有支出分毫。

8. 在回應稅務局局長代表詢問時，上訴人表示未有閱覽有關轉讓契內容，但既然稅務局呈遞有關文件，當然不會無的放矢，該份文件應未含其上述所提的條件。

9. 從上訴人的回應及陳詞看來，他不曾留意當日他所簽署的文件有多少份、每份文件的作用，與及文件的內容。

10. 上訴人回應稅務局局長代表陳詞時稱「事實與文件不符」，並引述他曾在閱報時涉獵過的法庭案例，縱然物業是以妻子為註冊擁有人，但因丈夫負責清還樓宇按揭貸款，丈夫才是實益擁有人云云。

《稅例》的有關規定及相關法律原則

11. 本委員會認同下列由稅務局局長代表提出的《稅務條例》條文，及相關案例的法律原則，適用於本個案。

12. 適用《稅務條例》有關規定如下：

(a) 第5條：

「(1) 除本條例另有規定外，須向每個擁有座落在香港任何地區的土地或建築物或土地連建築物的擁有人，徵收每個課稅年度的物業稅，物業稅須按該土地或建築物或土地連建築物的應評稅值，以標準稅率計算。

. . .

(1A) 在第(1)款中，“應評稅淨值” (net assessable value) 指土地或建築物或土地連建築物按照第5B條獲確定的應評稅值而減去以下款額—

(a) . . .

(b) (i) 凡擁有人同意繳付該土地或建築物或土地連建築物的差餉者，則減去該擁有人已繳付的差餉；及

(ii) 按扣除第(i)節所指差餉後的應評稅值減去20%作為修葺及支出方面的免稅額。」

(b) 第5B條：

「 . . .

(2) 土地或建築物或土地連建築物在每個課稅年度的應評稅值，須是就有關土地或建築物或土地連建築物的使用權而付出的代價，而該代價是指在有關年度內付給擁有人或按擁有人的命令或為擁有人的利益而付出的金錢或金錢等值。」

(c) 第2條就「擁有人」一詞作出的定義：

「“擁有人”(owner)就土地或建築物或土地連建築物而言，包括直接從政府名下持有的人、實益擁有人、終身租客、按揭人、管有承按人、擁有相逆土地業權並就該土地上的建築物或其他構築物收取租金的人、向根據《合作社條例》(第33章)註冊的合作社為購買上述項目而供款的人，以及持有土地或建築物或土地連建築物但須繳地租或其他年費的人；並包括擁有人的遺產的遺囑執行人；」

(d) 第68條：

「 . . .

(4) 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。」

13. 在委員會案例 D55/01, IRBRD, vol 16, 477 中，納稅人聲稱從母親處獲得有關地段，而基於孝道，同意讓母親出租有關單位，並保留所有租金作生活費，而他卻無因該項出租而獲得任何租金。當時委員會裁定納稅人須就租金收入課繳物業稅，理由是納稅人為有關單位的擁有人，並為根據《稅例》第 5 條應課物業稅的人士；相反，納稅人母親並非有關單位的註冊擁有人，並無擁有有關單位的實益權益，故她不須繳納物業稅。

案情分析

上訴人是否該物業的擁有人

14. 就土地或建築物或土地連建築物的「擁有人」而言，《稅例》的有關定義是寬廣的，包括直接從政府名下持有該土地或建築物或土地連建築物的人士。根據土地註冊處的記錄，上訴人從雙親於 2006 年 8 月 28 日訂立的轉讓契，成為該物業的註冊擁有人，已屬「直接從政府名下持有」該物業的人士，為《稅例》第 5 條所指的「擁有人」。

15. 此外，本委員會認為上訴人亦是該物業的實益擁有人。

16. 本委員會沒有質疑上訴人的供詞，或是 A 女士的宣誓聲明，雖然後者是於聆訊前數週才作出的。然而，本委員會認為，「文件未能將所聲稱有關 A 女士等的意願實踐出來」，比上訴人所稱「事實與文件完全不相符」，能更準確反映本個案的案情。

17. 根據《物業轉易及財產條例》(第 219 章)第 3 至 6 條的規定，除了為期三年或以下的土地財產租賃及其他指定情況外：

- (1) 土地售賣合約或其他土地處置合約，須以書面作出，否則不能據此提出訴訟。
- (2) 土地的法定產業權亦只可以契據予以設定、終絕或處置。據同一條例第 2 條所列的定義，法定產業權指土地的絕對年期、土地或其上的任何地役權、權利或特權的法定權益，而土地的權益相等於絕對年期者，與及法定押記。
- (3) 土地的衡平法權益，除由設定或處置該權益的人或獲其以書面合法授權的代理人以書面設定或處置並加以簽署，或藉遺囑或法律的施行而設定或處置外，不得以其他方式設定或處置。
- (4) 關乎土地或其任何權益的信託聲明，須以書面予以宣告及證明，並由有能力作出該信託聲明的人簽署，或藉該人的遺囑予以宣告及證明。

相反，若土地權益只以口頭方式設定，即使已就該等土地權益付出任何代價，該等權益所具有的功效及效果，亦僅為可隨時及隨意取消的權益所具有者。

18. 有關轉讓契據根據上述《條例》的第 4 條第(1)款作出，以處置該物業的法定產業權，同時已清楚列明，上訴人雙親以實益擁有人身份，將該物業連租約轉讓予上訴人；而上訴人與 E 銀行簽訂的兩份借貸及抵押文件中，同樣清楚顯示上訴人為該物業的實益擁有人。

19. 另一方面，本委員會未能信納上訴人的聲稱和 A 女士於轉讓該物業後超過三年才作的聲明，為證明 A 女士在有關課稅年度期間仍擁有該物業任何法定或實益產業權的有力證據；上訴人指其以代理人方式為 A 女士持有該物業，但有關授權未有以書面形式簽立，上訴人亦未能提交其他為本委員會信納的有力證據作佐證。

20. 至於上訴人於回應稅務局局長代表陳詞時所提的案例，屬衡平法下歸復信託一類。誠然，歸復信託是上述條文項下其中一種例外情況，不受有關書面聲明及簽署等規定規限，甚至可以在沒有明確聲明的情況下產生。在上訴人引用的典型例子中，承擔代價付款者雖沒有參與有關轉讓契據的訂立，因而不能獲得有關土地

的任何權益，但衡平法卻推定他／她在付款時，有意獲得相當於其所付款項的相關土地權益，從而亦與契據上的承讓人，產生信託的關係。然而，本個案的案情，並非如此。

21. 在有關轉讓契訂立前，A 女士是該物業的法定及實益擁有人之一，不存在需要透過承擔代價推定歸復信託，從而以衡平法獲得該物業的任何權益，其後經有關轉讓契將其就該物業的權益，轉讓予上訴人，上訴人聲稱他沒有支付分毫轉讓契上所示樓價，本委員會認為，極其量只能說是項轉讓實為無償轉讓，而無論事實上有償或無償，該物業的實益已經由有關轉讓契轉易至上訴人，而上訴人並未有提供為本委員會信納的有力證據，證明 A 女士以歸復信託保留或獲得該物業的任何土地權益。

22. 此外，本委員會認為上述條文中所列的其他例外情況，並不適用於本個案。

23. 故此綜上所述，本委員會裁定上訴人既為該物業的註冊擁有人，亦為該物業的實益擁有人，乃《稅例》第 5 條所指的「擁有人」。

代價是否為上訴人的利益而付出

24. 《稅例》第 5B 條第(2)款規定，應評稅租值為租客就有關物業的使用權而付出的代價，而該代價是指在有關課稅年度內付給擁有人或按擁有人命令或為擁有人利益而付出的金錢或金錢等值。

25. 上訴人聲稱轉名合約中已註明該物業的租金由 A 女士收取，至她去世為止，期間上訴人不能收取租金，上訴人還出示 A 女士的聲明書，以茲證明，而在已呈交的有關該物業的租約，亦顯示 A 女士以該物業業主身份簽立。然而，上訴人未有提供該轉名合約，在土地註冊處亦未有該合約的註冊登記，已登記的轉讓契，不單沒有顯示上訴人所聲稱的條件，反而清楚註明，該物業乃連租約轉讓，法律意義為於有關轉讓後，所有一切來自該物業的租金利益歸於上訴人。所以本委員會認為，租客就該物業的使用權而付出的代價，是為上訴人作為擁有人利益而付出的。

26. 即若上訴人確實與 A 女士約定有關租金的安排，由於本委員會已裁定上訴人為該物業的「擁有人」，與委員會案例 D55/01 的案情相類似，如是者，雖然上訴人並沒有因是項出租而獲得任何租金，惟仍符合《稅例》第 5B 條第(2)款的規定，故須為租金收入課繳物業稅。

27. 雖然 A 女士已經以其名義，申報物業稅，稅務局亦根據有關申報作出評稅（雖然應繳稅款被評為 0 元），但稅務局局長代表陳詞中表明，由於答辯人認為 A 女士並非該物業的擁有人，待上訴人的評稅成為最終及決定性評稅後，將修訂上述對 A 女士的評稅，這與委員會案例 D55/01 類同，兩者雖不盡相同，卻無實質分別，同樣不存在雙重徵稅的問題。

結論

28. 經詳細考慮所有證據和雙方陳詞，與及基於上文的分析，上訴人未能履行《稅務條例》第 68(4)條的舉證責任，本委員會認為，上訴人是該物業的擁有人，是物業稅的納稅人，須就該物業的租金收入課繳物業稅。故本委員會駁回上訴人的上訴，並確定上文第 1 段的評稅。