

**Case No. D6/11**

**Profits tax** – development and sale of property – partnership business – liability of partners – sections 3(1), 4(a) & 11 of Partnership Ordinance and sections 16(1) & 17(1)(c) of Inland Revenue Ordinance (‘IRO’). [Decision in Chinese]

Panel: Chow Wai Shun (chairman), Paul Lam Ting Kwok and Pang Melissa Kaye.

Date of hearing: 14 April 2011.

Date of decision: 13 May 2011.

Mr A, Mr B and Mr C of the appellant built village houses in a certain piece of land in return for flats allocated. The allocated flats were then exchanged for another 2 pieces of land in return for more flats allocated. The flats (the ‘relevant property’) were finally sold to third parties at a profit.

Mr A filed a ‘nil’ profits tax return for the year of assessment 1998/99 for the appellant. Mr A contended that the appellant did not carry on any business in the form of partnership. The appellant just carried out property development. The flats allocated upon completion of the development would be used as their residence.

The assessor opined that the appellant carried on a business and the profits in property development and then sale of the relevant property was assessable to profits tax.

Mr A and Mr B raised separate objection against the profits tax assessment raised on the appellant. Subsequently, only Mr B continued his communication with the Inland Revenue Department (‘IRD’) by correspondence. Mr C never declares his position.

Mr B objected to the amended profits tax assessment raised on the appellant claiming that he was only given \$80,000 out of the sale of the relevant property.

**Held :**

1. Mr A, Mr B and Mr C of the appellant were in partnership business. According to section 11 of the Partnership Ordinance, every partner is liable jointly with the other partners for all debts and obligations incurred while he is a partner. IRD can demand any one of the partners for the tax payable in respect of the partnership business.
2. The relevant property was related to land and property development business. The appellant in reality was no difference to a developer who acquires and

(2011-12) VOLUME 26 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

develops land and makes profit out of selling the completed building thereon.

3. Mr B raises no objection on whether the profit on the sale of the relevant property was assessable or not. Neither does he raise any objection on the computation of the amended profits tax assessment as excessive or erroneous.
4. In deriving the assessable profits, deductions have been made of all the expenditure of the appellant in relation to the development and sale of the relevant property according to section 16(1). Subsequent distribution of profits to the partners of the appellant constitutes to withdrawal of capital which shall not be allowed deduction according to section 17(1)(c).

**Appeal dismissed.**

Cases referred to:

D45/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 899  
Mersey Docks and Harbour Board v Lucas, 2 TC 25  
D70/90, IRBRD, vol 15, 488

Taxpayer Mr B in person.

Chan Shun Mei and Chan Tak Hong for the Commissioner of Inland Revenue.

## 案件編號 D6/11

**利得稅** – 發展及出售物業 – 合夥業務 – 合夥人的法律責任 – 《合夥條例》第3(1)、4(a)和11條及《稅務條例》(《稅例》)第16(1)和17(1)(c)條

委員會：周偉信（主席）、林定國及彭韻僖

聆訊日期：2011年4月14日

裁決日期：2011年5月13日

上訴人三人：A先生、B先生和C先生 – 於某一地段建築小型樓宇以獲得單位，以至換地以求獲得更多單位，最後出售有關物業予第三者獲得利潤。

A先生填交稅務局向上訴人發出的1998/99年度利得稅報稅表，申報沒有任何利潤。A先生聲稱上訴人並非以合夥形式進行生意性質的活動，他們只是共同發展有關地段，待屋宇建成後，獲分配的物業會用作居所。

評稅主任認為，上訴人發展及出售有關物業的行為，屬生意性質的活動，所得利潤須課繳利得稅。

A先生和B先生曾分別對稅務局向上訴人發出的利得稅評稅提出反對，其後只得B先生與稅務局繼續維持書信往來，而C先生則從未表示任何立場。

B先生反對稅務局向上訴人發出的利得稅修訂評稅，他聲稱從出售有關物業款項中，只獲分配80,000元。

### 裁決：

1. 上訴人三人屬合夥人關係，根據《合夥條例》第11條，每一合夥人須與其他合夥人，對合夥業務在他作為合夥人期間所招致的債項及義務，共同負上法律責任；稅務局有權向任何一位合夥人追討應繳稅款。
2. 有關物業是一項涉及發展土地和物業的生意或業務，上訴人三人實際上與發展商購入並發展一塊土地，然後出售興建的物業無異。
3. B先生未有對出售有關物業所得是否屬利得稅範疇，與及評稅主任修訂應評稅利潤的計算提出過多或不正確爭議。

4. 稅務局已按《稅務條例》第16(1)條，扣減上訴人發展及出售有關物業所涉及的開支，其後三人之間的利潤分配，屬利潤產生後的運用，乃資本撤回，按《稅例》第17(1)(c)條，不能扣減。

### 上訴駁回。

參考案例：

D45/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 899  
Mersey Docks and Harbour Board v Lucas, 2 TC 25  
D70/90, IRBRD, vol 15, 488

納稅人B先生親自出席聆訊。  
陳順薇及陳德康代表稅務局局長出席聆訊。

### 決定書：

1. 上訴人中的 A 先生和 B 先生，曾分別對稅務局向上訴人發出的 1998/99 課稅年度利得稅評稅提出反對，其後只得 B 先生與稅務局繼續維持書信往來，而 C 先生則從未在這個案中表示任何立場。稅務局副局長於 2010 年 8 月 16 日發出決定書，裁定反對無效，並調高應評稅利潤及應繳稅款。
2. 決定書最初投寄至 B 先生的英文通信地址，後再經兩次轉遞，最後至 B 先生的中文通信地址。B 先生於最後轉遞日起計限期內，提出上訴。
3. B 先生於聆訊時選擇宣誓作供，並接受稅務局局長代表的盤問。

### 有關事實

4. 經參考上述決定書所載的決定所據事實、雙方聆訊前提交的文件，與及 B 先生的證供，本委員會裁定與本上訴案的有關事實如下：

- (1) 1990 年 6 月 28 日，D 地區 E 地段的業主甲，向該區地政處申請在 E 地段興建兩幢三層高小型屋宇，分別稱為 F 號屋及 G 號屋。
- (2) 1990 年 9 月 13 日，上訴人與業主甲簽訂建屋協議書，共同發展 E 地段。根據建屋協議書，上訴人須承擔在 E 地段興建 F 號屋及 G 號屋。完成後則上訴人可獲分配 F 號屋。

(2011-12) VOLUME 26 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (3) 1990年11月30日，上訴人與D地區H地段及J地段的業主乙簽訂換地協議書，同意當F號屋的入伙紙發出後21天內，以F號屋的地下單位，換取業主乙名下的H地段及J地段。
- (4) 約於1992年4月，上訴人在E地段完成興建F號屋及G號屋。
- (5) 由於附近的大型建築工程，發展商K公司向D地區業主提議搬遷計劃。若上訴人接納搬遷計劃條款，他們可在履行上述建屋協議書及換地協議書後，以F號屋一樓及二樓連天台、H地段及J地段，換取兩幢三層高的小型屋宇及另外兩幢小型屋宇的一樓及二樓連天台，合共十個單位，或是一筆補償金。
- (6) 1992年7月10日，C先生及B先生與一位L先生簽訂協議（下稱協議一），同意以500,000元出售他們在搬遷計劃下將獲分配的十個單位中的兩個；但如計劃最終取消或有重大變更，協議一會自動終止，C先生與B先生須將已收款項退回L先生，另加年利率9%的利息；或將他們因建屋協議書及換地協議書而獲得權益的五份之一，轉至L先生名下。若C先生及B先生違反協議一，他們須支付L先生已付金額的雙倍作賠償。
- (7) 1992年8月1日，C先生及B先生與一位M先生、一位N先生及P氏買方簽訂協議（下稱協議二），同意以合共930,000元出售他們在搬遷計劃下將獲分配的十個單位中的一幢小型屋宇，即三個單位。M先生可獲分配地下單位，P氏買方獲配一樓，N先生則獲二樓連天台；如計劃最終取消或有重大變更，協議二會自動終止，C先生與B先生須將已收款項退回買方，另加年利率9%的利息；或分別將他們因建屋協議書及換地協議書而獲得權益的十份之一，轉至M先生、P氏買方及N先生名下。若C先生及B先生違反協議二，他們須支付M先生、P氏買方及N先生已付金額的雙倍作賠償。
- (8)
  - (a) 1993年7月6日，業主乙向上訴人發出法庭傳訊令狀，聲稱F號屋未有按協定標準興建，要求取消換地協議書。
  - (b) 1995年6月15日，A先生在其抗辯及反索書中，否定業主乙的指控，聲稱由於業主乙未能於1992年12月8日前履行換地協議書，導致上訴人未能從該計劃得益，要求業主乙賠償損失。
  - (c) 1995年10月6日，高等法院判予上訴人勝訴，業主乙須履行換地協議書的條款。
- (9) 1996年8月1日，業主甲簽訂轉讓契約，將F號屋轉讓予上訴人。1997年5月5日，上訴人與業主甲簽訂交換契約，以F號屋地下單

位，換取 H 地段及 J 地段。

- (10) 1997 年 6 月 12 日，A 先生向 C 先生及 B 先生發出法庭傳訊令狀，聲稱 F 號屋一樓及二樓連天台、H 地段和 J 地段，乃三人合夥業務的物業，要求取消協議一及協議二，並結束有關合夥業務。
- (11) 1999 年 1 月 27 日，A 先生代表上訴人簽訂物業買賣合約，以 6,600,000 元出售 F 號屋一樓及二樓連天台和 H 地段（下稱有關物業）。有關物業的交易，於 1999 年 2 月 9 日完成。
- (12) (a) 1999 年 2 月 9 日，C 先生及 B 先生與 L 先生取消協議一，C 先生及 B 先生退回 L 先生 500,000 元，另加賠償金 500,000 元，合共 1,000,000 元。
- (b) 同日，C 先生及 B 先生亦與 M 先生、P 氏買方及 N 先生取消協議二。C 先生及 B 先生退回 M 先生、P 氏買方及 N 先生 930,000 元，另加賠償金 870,000 元，合共 1,800,000 元。
- (13) (a) 1999 年 2 月 10 日，高等法院發出雙方同意的法庭命令，列明 A 先生與 C 先生及 B 先生同意下列事項：
- (i) 上訴人以 6,600,000 元轉讓有關物業。買家須支付 A 先生 3,300,000 元，餘款 3,300,000 元則支付予 C 先生及 B 先生。
- (ii) C 先生及 B 先生須轉讓他們擁有 J 地段的權益 A 先生。
- (iii) C 先生及 B 先生須取消分別與 L 先生、M 先生、P 氏買方及 N 先生簽訂協議一和協議二。
- (b) 同日，C 先生及 B 先生按法庭命令，將他們擁有 J 地段的權益，轉讓予 A 先生。
- (14) A 先生填交稅務局向上訴人發出的 1998/99 年度利得稅報稅表，申報沒有任何利潤，並聲稱 C 先生及 B 先生並非他的合夥人。他在夾附的信函中聲稱：
- (a) 上訴人並非以合夥形式進行一項生意性質的投機活動，他們只是共同發展有關地段，待屋宇建成後，他獲分配的物業會用作居所。
- (b) 業主甲負責提供土地，上訴人則負責一切發展成本，興建三幢三層高的村屋。建成後業主甲獲配兩幢村屋，而上訴人則

獲配一幢。

- (c) 上訴人原協議三人共同分擔發展成本，但 C 先生及 B 先生沒有足夠財力。而由於他是 D 地區的村長，須守信於村民，並且他與兄弟五人，同住在有五十年樓齡的殘舊祖屋，兄弟、孀母及母親等常生磨擦，急需新屋搬遷，而各人都在 D 地區土生土長，不願遷離，故希望在有關地段興建新屋居住，於是他向親友借錢獨力發展。
- (d) 在發展初期，有擁有 H 地段村民向他極力游說，以該地段換取 F 號屋的地下單位。因他可以原居民身份於 H 地段興建一幢丁屋，給他的兄弟居住，因此同意交換。
- (e) 另一方面，他與 B 先生及 C 先生興訟，要求他們支付發展費用，但他們一直拖欠，最後他要求兩人退出發展計劃。訴訟拖延數年，他合共付出百多萬元律師費，心力交瘁，債台高築，最終同意和解。由於律師費及發展成本大部份以借貸支付，他急需現金還債，故以 6,600,000 元出售有關物業，將其中一半即 3,300,000 元分給 B 先生及 C 先生。他建屋自住的計劃，煙消雲散，整個發展計劃合共虧損數萬元。
- (f) 基於他發展該地段是用作自住用途，售賣物業所得款項是用來償還發展計劃引致的債項，而且整個發展計劃對他來說是虧本的，因此他應無須繳付利得稅。
- (15) 評稅主任認為，上訴人發展及出售有關物業的行為，屬生意性質的活動，所得利潤須課繳利得稅，於是向上訴人發出下列 1998/99 課稅年度利得稅估計評稅：

	元
應評稅利潤	4,000,000
<u>減：轉入個人入息課稅計算的應評稅利潤#</u>	<u>(2,666,666)</u>
	<u>1,333,334</u>
應繳稅款	<u>200,000</u>

#C先生及B先生選擇以個人入息課稅方法評稅。

- (16) 由於 B 先生撤回個人入息課稅的申請，評稅主任向上訴人發出下列 1998/99 課稅年度利得稅修訂評稅：

元

(2011-12) VOLUME 26 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

應評稅利潤	4,000,000
<u>減：轉入個人入息課稅計算的應評稅利潤#</u>	<u>(1,333,333)</u>
	<u>2,666,667</u>
應繳稅款	400,000
<u>減：前計稅款淨額（上文第(15)項）</u>	<u>(200,000)</u>
應繳稅款餘額	<u>200,000</u>

#C先生選擇以個人入息課稅方法評稅。

(17) B先生反對上述評稅的理由，主要是他沒有從發展計劃中取得任何利益。

(18) B先生與評稅主任的書信來往中聲稱：

(a) 他與C先生是Q公司的合夥人。A先生建議有關發展計劃，由三人集資，利潤平均分配。資金方面，見步行步，最初來自Q公司，而Q公司資金則由他提供。他們沒有就此發展計劃訂立合作建議書。

(b) 他與C先生需先後向多位人士借款，包括L先生、M先生及N先生等，以支付建築費，包括購買材料及工人薪金。

(c) 後來，A先生要求他們不用參與後期內部裝修工程，又因利益分配訴諸法律行動，最終A先生雖以3,300,000元收購他與C先生的發展權益，但他只獲分80,000元，而仍欠一位貸款人金錢。

(d) 他中途已把發展權出讓，從有關發展計劃實只分得30,000元利益。

(e) 他認為應評稅利潤應計算如下：

	元
售價	6,600,000
<u>減：支出總額</u>	<u>(5,500,000)</u>
應評稅利潤	<u>1,100,000</u>

(19) B先生提供了下列文件副本，支持他的反對：

(a) 上訴人於1990年11月30日與承建商訂立的合約，顯示E地

段及 H 地段的建築工程費用為 450,000 元。

- (b) 有關工程的前期支出紀錄，顯示總費用合共 347,982 元。
- (c) 工程支出明細表，顯示總費用合共 260,400 元。
- (d) A 先生於 1990 年 11 月 30 日發給業主乙的收據，顯示 A 先生收取業主乙 20,000 元，作為換屋地建築費。

(20) A 先生亦曾按稅務局指示到訪，會談記錄顯示 A 先生聲稱：

- (a) 他沒有資金發展 E 地段，故與 B 先生及 C 先生合作，他負責聯絡工作，B 先生及 C 先生則負擔建築費，三人平均所獲得單位。由於 B 先生和 C 先生沒有資金完成發展計劃，於是他供款獨自發展，其中 1,700,000 元借貸來自財務機構，並以他母親的物業作抵押。
- (b) 每幢村屋建築費約 900,000 元，三幢合共 2,700,000 元，電力及其他設備安裝費共約 400,000 元。他雖然承擔所有發展開支，卻未能分享利潤。
- (c) 他要求扣減下列支出：
  - (i) 律師費 75 萬餘元
  - (ii) 建築費約 2,600,000 元
  - (iii) 支付 B 先生及 C 先生的協議和解費用 3,300,000 元
  - (iv) 利息

(21) A 先生亦遞交了下列文件副本：

- (a) 一份 R 女士與 S 公司於 1993 年 10 月 16 日訂立貸款協議，顯示 R 女士以她的物業作抵押，借款 1,200,000 元，利息以每年 11 月 1 日的最優惠利率加兩厘計算。
- (b) 律師行於 1998 年 12 月至 1999 年 2 月期間，就 E 地段、H 地段及 J 地段的法律訴訟及土地轉讓，向 A 先生發出的發票，顯示律師費合共 797,070 元。
- (c) A 先生於 1999 年 2 月 9 日致 T 律師行的信函，顯示出售有關物業的律師費為 8,915 元。

(2011-12) VOLUME 26 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

- (22) 評稅主任雖曾分別發信予 A 先生及 B 先生，要求提供進一步資料；然而，A 先生沒有回覆，B 先生則未有按要求提供有關資料。
- (23) 應評稅主任的查詢，差餉物業估價署提供下列物業於 1999 年 2 月 9 日的市值估價：

物業	市值估價
H地段	3,000,000元
J地段	3,000,000元

- (24) 評稅主任認為有關物業為營業資產，上訴人須就發展及出售該等物業所得利潤課繳利得稅。在考慮上訴人提供的資料和文件後，評稅主任修訂評稅如下：

	元
售價	6,600,000
<u>減</u> ：為獲取有關物業支付的建築成本〔註1〕	(1,722,223)
律師費〔註2〕	(547,986)
出售有關物業的律師費(第21(c)項)	(8,915)
支付L先生的賠償(第12(a)項)	(500,000)
支付M先生、P氏買方及N先生的賠償(第12(b)項)	<u>(870,000)</u>
應評稅利潤	2,950,876
<u>減</u> ：轉入個人入息課稅計算的應評稅利潤#	<u>(983,625)</u>
應課稅利潤	<u>1,967,251</u>
應繳稅款	<u>295,087</u>

#C先生選擇以個人入息課稅方法評稅

註1：為獲取有關物業支付的建築成本

	元
F號屋及G號屋的建築費 (900,000元〔第20(b)項〕x 2)	1,800,000
電力及其他設備安裝費 (400,000元〔第20(b)項〕x 2/3)	<u>266,667</u>
為獲取有關物業及J地段支付的建築成本	2,066,667
<u>減</u> ：J地段的成本 (2,066,667元x 1/3 x 3,000,000元/(3,000,000元 +3,000,000元)〔第23項〕)	(344,444)

為獲取有關物業支付的建築成本

1,722,223

註2：797,070元〔第21(b)項〕x 6,600,000元〔第11項〕/(6,600,000元+3,000,000元〔第23項〕)

### 上訴理由和B先生的供詞

5. B先生的上訴理由是他從出售有關物業款項中，只獲分配80,000元，不應負責支付上訴人的所有應繳稅款。

6. 雖然委員會認為B先生是一名可信的證人，信納他堅稱從出售有關物業款額中，僅獲分配80,000元，亦信納他曾多番借貸，以支付F號屋及G號屋的早期建築費用，根本所獲的不足抵債。但這些供詞對本上訴並無助力，主要原因是B先生錯誤理解本個案的重點。

### 案情分析

7. 委員會認為，本個案可從以下思路審理：上訴人三人看似雖為個體，但三人之間存在的關係，屬合夥性質，即為牟利而以共同發展並出售有關物業為合夥業務（參合夥條例〔香港法例第38章〕第3(1)條），有關利得稅評稅乃是發給上訴人的合夥業務，而根據合夥條例第11條，每一合夥人對合夥業務在他作為合夥人期間所招致的債項及義務，須與其他合夥人共同負上法律責任，換句話說，稅務局有權向任何一位合夥人追討應繳稅款，與合夥人之間協議和實際的利潤分配無關。如是者，除非B先生能舉證說明評稅主任在計算應評稅利潤上出錯，以致應繳稅款過多或不正確，上訴必須被駁回。

8. 單是分權擁有財產，不論使用該財產所賺取的利潤是否攤分，不足以構成合夥（參合夥條例第4(a)條）。但另一方面，合夥的成立，不需要任何特別的法律程序或文件，不一定要訂立任何書面協議，既可口頭訂立，甚至可從合夥人的行為推斷，歸根究底，就是兩個或以上的人，共同合作經營業務以賺取利潤為目的，他們之間在法律上便有合夥關係的存在了。到底上訴人三人之間是否存在合夥關係？

9. 他們之間看來沒有訂立任何有關的書面協議，而我們亦未能從A先生和C先生得到任何證供。

10. B先生在其供詞中，用上了「合作」和「分拆」等字眼，去陳述三人之間的關係，即若他可能未必明白由此引申的法律責任，但共同合作的含意則相當明顯。

11. 就有關物業而言，上訴人三人亦非單是分權擁有。從集資於某一地段建築小型樓宇以獲得單位，以至換地以求獲得更多單位，最後出售有關物業，實際上與發展商購入並發展一塊土地，然後出售興建的物業無異。

12. 雖然 A 先生曾聲稱發展有關地段乃用作自住用途，但該等聲稱並無佐證，亦未經查驗，極其不過是一面之詞。事實上，從證供可見，三人不論單獨或是共同，皆缺乏足夠資金和財力，非靠外力不能負擔發展的費用。A 先生的聲稱，不切實際。

13. 再者，在 A 先生向 C 先生及 B 先生發出的法庭傳訊令狀中，已陳明有關物業為三人合夥業務的物業，故此要求取消只由 C 先生和 B 先生與第三方簽訂的協議一和協議二，並提呈結束有關合夥業務，最終三人雖在法律訴訟上和解，但在合作關係上則拆了夥，而有關物業亦售予第三者。由此可見，三人之間的關係與及對有關物業的定性，已非常清楚。

14. B 先生在上訴書及在聆訊期間，對出售有關物業所得是否屬利得稅範疇，與及評稅主任修訂應評稅利潤的計算，均未有提出爭議，或對後者舉證說明修訂評稅額過多或不正確。正如上文第 7 段所述，至此已足以令委員會駁回是次上訴，確定第 4(24)段的修訂評稅。

15. 即若需要作出有關裁決，本委員會的決定都將必定相同，論述如下。

16. 參考本委員會案例 D45/08, (2008-09) IRBRD, vol 23, 899 所提述的案例和原則，要判辨有關物業的性質，須判斷上訴人當日購入有關物業時的意圖，而真確的、實際的和可以實現的意圖，必須考慮所有證據，包括有關人等曾經說過的話及曾經做過的事來裁斷。從上訴人沒有足夠財力發展土地和建築，或在沒有出售物業情況下清還借貸，加上上文第 11 至 13 段提述的文件與供詞，這是一項涉及發展土地和物業的生意或業務，所得無疑屬利得稅徵稅範疇。

17. 至於支出及開支扣減方面，委員會接納稅務局局長代表的陳詞如下。

18. 稅務局已按稅務條例第 16(1)條，扣減上訴人發展及出售有關物業所涉及的開支，包括根據協議一和協議二項下作出的賠償。至於上訴人退回協議一及協議二項下已收款項，為該等買家於 1992 年，認購部份 C 先生和 B 先生在搬遷計劃下將獲權益而支付予 C 先生和 B 先生的，該筆款項並未納入上訴人應評稅利潤中，實際上該筆款項或已用作償還部份以支付建築費的借貸，而有關物業的建築費亦已獲扣減，故他們退回該等買家的款項不獲扣減。其後三人之間的利潤分配，參考案例 Mersey Docks and Harbour Board v Lucas 2 TC 25 和 D70/90, IRBRD, vol 5, 488，屬利潤產生後的運用，乃資本撤回，按稅例第 17(1)(c)條，不能扣減。

## 總結

19. 經詳細考慮所有證據、供詞和雙方的陳詞，與及基於上文的分析，委員會駁回上訴人的上訴，確定第 4(24)段的修訂評稅。

20. 法理上，是項繳稅的責任，乃每一合夥人，與其他合夥人的共同責任，

(2011-12) VOLUME 26 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

基於此，稅務局有權向任何一位合夥人追討應繳稅款。委員會明白 B 先生對或者需要獨自承擔這項責任的憤慨和無奈，至於其他兩位上訴人應否或是否願意負擔部份責任，恐怕並非在委員會權限之內可以定奪了。