

Case No. D7/09

Profits tax – sale and purchase of properties – intention of purchase – late appeal – sections 14, 66(1) and 66(1A) of Inland Revenue Ordinance ('IRO'). [Decision in Chinese]

Panel: Anthony Ho Yiu Wah (chairman), Christina Ng Yeuk Mei and Yuen Wai Pong.

Date of hearing: 7 November 2008.

Date of decision: 8 May 2009.

The Appellant objected to the profits tax assessment against her in the year of assessment 2004/05 by the Inland Revenue Department. The Appellant claimed that the profits she obtained from the sale of Property A and Property B should not be subject to profits tax as she acquired the properties for residence. The Appellant also requested to appeal out of time as she was 26 days late in filing her notice of appeal. The Board refused the Appellant's request to appeal out of time but nevertheless decided the appeal on the substantive merits.

Held:

1. The key words in section 66(1A) of IRO are 'prevented by illness or absence from Hong Kong or other reasonable cause from giving notice of appeal in accordance with subsection (1)(a)'. The previous precedents show that the relevant words in the provision are very clear and restrictive, and the taxpayer must comply with the strict requirements to prove that sub-section (1A) applies (see D11/89, IRBRD, vol 4, 230, at 234 para 4).
2. In a number of differently constituted Boards, they all decided one after the other that not understanding appeal procedure was not a reasonable excuse for appeal out of time (see D139/00, IRBRD, vol 16, 24; D2/03, IRBRD, vol 18, 301; D4/03, IRBRD, vol 18, 318).
3. When the legislation prescribes a time limit, the taxpayer must strictly comply with it. In D3/91, IRBRD, vol 5, 537, the appeal was only one day out of time, but nevertheless was not allowed by the Board.
4. The Appellant's behaviour showed that she once and again disregarded the appeal procedure and deadline in IRO. Even if all these were just carelessness, they did not amount to reasonable excuses for the Board to extend the time for

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

appeal. The Board dismissed the Appellant's request to extend the time for appeal.

5. In the present case, the critical question is whether the Appellant's intention in buying Property A and Property B was for occupation by herself and/or her mother as claimed by the Appellant. In determining the Appellant's intention, the Board must have a global consideration of all relevant circumstances including what the Appellant did at the time of, before and after the purchase of the relevant properties.
6. There were many self-contradictory and suspicious aspects in the Appellant's claims on her intention to purchase Property A and Property B and her explanations to sell the two properties.
7. Things done by the Appellant at the time of, before and after the purchase of Property A and Property B also revealed the following:
 - (a) The Appellant and/or her mother never resided in the two properties.
 - (b) The certificates of compliance for the two properties were issued on 23 November 2004, but before the issue of the certificates, the Appellant had already sold the two properties as a confirmor (Property A was sold in March and Property B was sold in October). This behaviour showed that the Appellant did not have the intention to hold the properties for long.
8. The Board was of the view that the Appellant failed to prove that her intention to purchase Property A and Property B was for residence. Accordingly, even if the Appellant was not out of time in her appeal, or her request for extension of time was allowed, the Board would still dismiss the appeal.

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 represented by her mother.

Tang Hing Kwan for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D7/09

利得稅 — 物業買賣 — 購買意圖 — 逾期上訴 — 《稅務條例》第14條及第66條第(1)及(1A)款

委員會：何耀華（主席）、吳若薇及袁維邦

聆訊日期：2008年11月7日

裁決日期：2009年5月8日

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A物業及B物業所得的利潤不應課繳利得稅，因為該些物業是買來自住的。另外，上訴人申請逾期上訴，因為她逾期了26天呈交她的上訴書。委員會拒絕了上訴人逾期上訴的申請，但亦就她的實體上訴作出分析。

裁決：

1. 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）。
2. 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（見稅務上訴委員會案例D139/00, IRBRD, vol 16, 24; D2/03, IRBRD, vol 18, 301; D4/03, IRBRD, vol 18, 318）。
3. 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。
4. 上訴人的行為顯示她一次又一次地忽略了《稅例》對於上訴的程序和期限的相關規定。即使這些都是無心之失，也不構成合理因由令致委員會延長提出上訴的期限。委員會因此駁回上訴人提出上訴期限延長的要求。

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

5. 在本個案中，最關鍵的問題是上訴人購買A物業及B物業的意圖是否如上訴人聲稱是作為上訴人及/或其母親自住之用。在斷定上訴人的意圖時，委員會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。
6. 上訴人就其購買A物業及B物業的意圖所作的聲稱及其對於為何出售有關物業所作的解釋有很多自相矛盾及令人懷疑之處。
7. 上訴人在購買A物業及B物業的當時和之前及之後所作過的事顯示以下的情況：
 - (a) 上訴人及/或她的母親從沒有在該兩項物業居住。
 - (b) 該兩項物業的滿意證書在2004年11月23日發出，在滿意證書發出前上訴人已用確認人身份出售該兩項物業（A物業於3月出售，B物業於10月出售）。這行為顯示上訴人沒有長期持有的意圖。
8. 委員會認為上訴人未能成功舉證她購買A物業及B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，委員會亦會同樣駁回上訴。

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

納稅人由其母親代表出席聆訊。
鄧慶群代表稅務局局長出席聆訊。

決定書：

背景

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

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M屋苑的A物業及B物業所得的利潤不應課繳利得稅。
2. 稅務局副局長於2008年6月4日發出評稅決定書，認為上訴人買賣A物業及B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6月4日寄給上訴人，並由上訴人於6月6日簽收。
4. 上訴委員會書記於2008年8月1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28日。
5. 由於上訴人逾期呈交他的上訴書，本宗上訴因此將分為兩部分。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物業及B物業所得的利潤是否須要課繳利得稅。
6. 在上訴聆訊時，上訴人的代表D女士選擇在宣誓後作供，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6月4日將評稅決定書寄給上訴人時，已清楚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. 上訴人的上訴通知書及《稅務條例》(以下簡稱《稅例》)規定的附件於2008年8月1日才寄達上訴委員會書記，即逾期二十六天，原因如下：
 - (a) 在收到稅務局副局長的評稅決定書後，上訴人於2008年7月4日去信稅務局就評稅決定書作出解釋。有關信件於2008年7月10日寄達稅務局。
 - (b) 評稅主任於2008年7月15日致函上訴人，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)。

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

- (c) 上訴人於 2008年7月20日去信上訴組評稅主任，將其2008年7月4日致稅務局副局長的解釋信（即本決定書第9(a)段所指的信）寄給上訴組評稅主任。上訴人將此7月20日信件寄去稅務上訴委員會，並於7月23日寄達。
- (d) 上訴委員會書記於7月24日去信及7月25日致電告知上訴人她的7月20日信件並不符合《稅例》要求的上訴書，而且上訴人又沒有按上訴程序規定呈交一份評稅決定書。
- (e) 上訴人於7月28日發出上訴通知書並按《稅例》要求呈交一份評稅決定書。有關文件於8月1日寄達上訴委員會。

10. 《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。本款適用於就1971年4月1日或其後發出的評稅通知書所關乎的評稅而提出的上訴。」

11. 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)。

12. 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。

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

- (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。
13. 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。
14. 在這件個案，基於上述第9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) 上訴人在收到稅務局副局長2008年6月4日的評稅決定書後，於7月4日去信稅務局解釋，有關的解釋函件於7月10日才寄達稅務局，上訴人對於信件為何需時六日才寄到稅務局未能提供任何理由解釋。再者上訴人寄出的函件是解釋函件，不是上訴通知書，而且有關函件是寄給稅務局而不是寄給稅務上訴委員會的。
- (c) 上訴人在收到評稅主任7月15日的函件，得知其上訴程序錯誤後，沒有認真地檢討自己的錯誤並加以糾正。上訴人只是隨便地用一張7月

20日的便條，將稅局退回的文件寄給稅務上訴委員會。但這份便條並不是符合《稅例》要求的上訴通知書，而且這份便條是發給上訴組評稅主任而不是發給上訴委員會的。再者，上訴人沒有呈交一份評稅決定書。

- (d) 上訴人在再度收到上訴委員會的提示後，才於8月1日完成提交上訴的程序，超出法定期限二十六天。
- (e) 上訴人的行為顯示她一次又一次地忽略了《稅例》對於上訴的程序和期限的相關規定。即使這些都是無心之失，也不構成合理因由令致我們延長提出上訴的期限。

15. 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

16. 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兩個涉案物業（即A物業及B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。

17. 與本案有關的事實載列於稅務局副局長發出的決定書的第一部份「決定所據事實」內。除了第14(b)項事實外，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。

18. 在本個案中，最關鍵的問題是上訴人購買A物業及B物業的意圖是否如上訴人聲稱是作為上訴人及/或其母親自住之用。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) 上訴人在2003/04及2004/05課稅年度購買及出售物業的情況：

	物業地點	買入	賣出
		(a) 臨時合約日期 (b) 正式合約日期 (c) 契約日期 (d) 買價	(a) 臨時合約日期 (b) 正式合約日期 (c) 契約日期 (d) 賣價
(i) (註3)	A物業 單位面積: 929平方呎 房間數目: 3	(a) 2-6-2003 (註1) (b) 5-6-2003 (c) (註2) (d) 2,457,000元	(a) 7-3-2004 (b) 19-3-2004 (c) 9-12-2004 (d) 3,380,000元

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

(ii) (註3)	B物業 單位面積: 652平方呎 房間數目: 2	(a) 10-7-2004 (b) 29-7-2004 (c) (註2) (d) 2,130,000元	(a) 10-10-2004 (b) 18-10-2004 (c) 20-12-2004 (d) 2,436,000元
(iii) (註3)	C物業 (M屋苑) 單位面積: 652平方呎 房間數目: 2	(a) 7-8-2004 (b) 20-8-2004 (c) 10-1-2005 (d) 2,135,000元	
(iv)	E物業 (K屋苑)	(a) 13-1-2005 (b) 27-1-2005 (c) 12-4-2005 (d) 1,590,000元	

註1：在簽署臨時合約時，A物業尚在興建，預計完成日期為2004年4月30日。

註2：上訴人以確認人身份出售A物業及B物業。

註3：土地註冊處的查冊紀錄顯示上述A物業、B物業及C物業的入伙紙於2004年7月29日發出；滿意證書(Certificate of Compliance)於2004年11月23日發出。

(b) 在購入A物業時，上訴人從F銀行取得為數2,285,378.55元的貸款（以下簡稱「F銀行貸款」）。F銀行貸款以每月一期，分300期攤還。於貸款批出時，每月還款額為10,252.60元。

(c) 上訴人沒有就購買B物業做按揭。

(d) 在有關期間，上訴人的住址如下：

住址	居住期間	單位面積 (平方呎)	房間數目	居住人數
G物業	2003年1月至12月	929	3	與母親同住
H物業	2004年1月至6月	750	2	獨居
G物業	2004年7月至12月	929	3	與母親同住
C物業	2005年1月至3月	652	2	與母親同住

19. 上訴人就她買賣A物業及B物業作出以下聲稱：

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

- (a) 「購買(A物業)原因是因母親認為當時可在市區用少一點的首期，購買1間3房單位作為居作。全新單位發展商才可有此優惠，計劃中是與母親同住。」
- (b) 「本人因較長時間在美國居住(1993年跟父親移民美國)故一直對香港環境不太熟悉，尤其是(I區)，人流太多及工廠太多。但母親一直堅持此區差不多是市區唯一比較平宜及新的單位，故一直建議本人接受。本人在信任母親情況下願意嘗試及同意購買(A物業)。但後來因母親有可能亦移民美國，故在04年初在美回港後就將(A物業)賣掉，換1間較小的給本人居住(即B物業)，但後來又因某種原因下母親往美國長期居留的決定暫時擱置，故便再買一間小的單位在同區(C物業)以作母親居住。後來本人一直訴說不喜歡此區亦要求母親可另作安排別區，最終母親再不堅持，同意若能賣出1間就可給我另覓一間喜歡的區域單位。因本人曾在(J區)居住，故一直都很喜歡此區，而本人男友亦有意購買1間小的上車位，所以最終我們都能在(K屋苑,J區)各自購買1間小的單位居住以便互相照應。」
- (c) 「(A物業及B物業)首期及(F銀行貸款)每月供款皆由母親資助，母親一向都將存款放在我的銀行戶口。」
- (d) 「購買(C物業)是自住用途，現(2005年3月30日)與母親同住。」
- (e) 「購買(E物業)」亦是自住，母親將會留守在(C物業)。」

20. 除了上述聲稱外，上訴人及其前任稅務代表(L公司)對於上訴人為何出售A物業及B物業提出了以下解釋：

- (a) 因母親計劃移居美國，上訴人沒有需要保留A物業這個大面積的單位，故此上訴人把它出售，後購入面積較小的B物業。
- (b) 此外，由於A物業的入伙紙遲了發出，上訴人為了減輕財務上的負擔，因此決定出售A物業。
- (c) 在2004年，母親放棄移民美國的計劃後，上訴人因此購入C物業以供母親居住。
- (d) 上訴人原於美國居住，她對M屋苑的空氣污染及附近工業區的環境感到不舒服，因此她決定出售B物業，在別區另購物業。

21. 就母親移民美國，上訴人作出以下聲稱：

- (a) 母親已與父親離婚，是由上訴人本人申請母親移民美國。

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

- (b) 母親於2002年提交有關的移民申請，並於2003年7月獲通知出席面試。
- (c) 美國移民及歸化部於2004年1月30日發信通知母親，她獲美國永久居民身份。
- (d) 母親在2004年1月到美國，後於3月回港，約於9月再往美國後便決定留港。

22. 上訴人就其購買A物業及B物業的意圖所作的聲稱及其對於為何出售有關物業所作的解釋有很多自相矛盾及令人懷疑之處，例如：

- (a) 是否移民及是否購屋自住是需要深思熟慮才作出的重要決定。上訴人的母親於2002年作出移民申請，於2003年6月買入A物業時，上訴人已知悉母親可能會移民美國的情況，為何上訴人仍然作出購買一個如A物業這樣大的物業作為她和她的母親共住的居所？
- (b) 上訴人聲稱因為母親可能移居美國，所以在04年初賣出A物業，換一間較小的單位給上訴人居住(即B物業)，後因母親將移民計劃擱置，所以再買一個小單位在同區作為母親的居所(即C物業)。客觀的事實是在短短五個月內，上訴人在同區進行了三宗買賣活動，於2004年3月7日出售A物業，又於同年的7月10日及8月7日分別買入B物業及C物業。我們不接納上訴人母親在如此短暫期間對於移民問題的反覆考慮足以解釋如此頻密的買賣活動。此外，上訴人曾多次聲稱不喜歡在I區居住。購買A物業遷就母親的喜好可以理解，因為是與母親同住。但在賣出A物業換一間較小單位供上訴人居住時，為何選擇M屋苑呢？再者，在母親的移民計劃擱置時，上訴人已買入B物業，為何再買一個M屋苑單位(即C物業)作為母親的居所？為何不將B物業給予母親居住而在其他區域，例如上訴人所嚮往的J區購買一個小單位供上訴人居住呢？
- (c) 上訴人又曾解釋A物業的入伙紙遲了發出，上訴人為了減輕財務上的負擔，因此出售A物業，換一間較小的B物業。我們不同意這個解釋，因為上訴人在買入B物業(7月10日)一個月內又買入C物業(8月7日)，財務上的負擔是增加了，不是減少了。其後上訴人於10月10日出售B物業。

23. 上訴人在購買A物業及B物業的當時和之前及之後所作過的事顯示以下的情況：

- (a) 上訴人及/或她的母親從沒有在該兩項物業居住。

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

- (b) 該兩項物業的滿意證書在2004年11月23日發出，在滿意證書發出前上訴人已用確認人身份出售該兩項物業（A物業於3月出售，B物業於10月出售）。
- (c) 有關物業於滿意證書發出前已由上訴人用確認人身份出售。這行為顯示上訴人沒有長期持有的意圖。

24. 總結上述的分析，我們認為上訴人未能成功舉證她購買A物業及B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。