

Case No. D9/15

Appeal out of time – appeal against assessment – whether Notice of Appeal lodged out of time – whether leave to extend time should be given – section 66 of the Inland Revenue Ordinance (‘IRO’) [Decision in Chinese]

Profits tax – profit from sale of property – whether engaged in trade – whether Appellant intended to buy property as retirement home – section 14(1) of the IRO [Decision in Chinese]

Panel: Chow Wai Shun (chairman), Kong Chi How Johnson and So Sze Wan Lisa.

Date of hearing: 30 June 2015.

Date of decision: 11 August 2015.

The Appellant resided overseas. In July 2009, he purchased a property subject to existing tenancy. He appointed his brother as his agent. The purchase price was provided by his mother, who passed away in November 2009. In September 2010, the Appellant sold the property subject to existing tenancy. The Appellant claimed that he purchased the property with the intention to use it as a retirement home in the future. His intention changed after his mother passed away. The Appellant was assessed for profits tax in relation to the profit he made on the property in the 2010/11 year of assessment. The Deputy Commissioner rejected the Appellant’s objection to the assessment.

The Appellant appointed a company as his tax representative on 22 February 2014. He left Hong Kong in July 2014 and did not come back since then. On 6 January 2015, the Deputy Commissioner’s determination and 2 letters explaining the Appellant’s right to appeal and the procedure thereof were sent to the tax representative and the Appellant’s correspondence address by registered mail. Evidence showed that the determination and the letters were received by the tax representative and the Appellant’s brother. However, the Appellant only lodged his Notice of Appeal with the Board on 12 February 2015.

Held:

1. The Notice of Appeal was lodged out of time. The 1-month time limit to lodge an appeal under section 66 of the IRO started when the determination was sent to the addresses of the Appellant and his tax representative. It was not necessary to show that the Appellant personally received the determination (D2/04, IRBRD, vol 19, 76 referred). Nor was it necessary for the Commissioner to prove that the Appellant had actual notice of the

determination (Chan Chun Chuen v Commissioner of Inland Revenue [2012] 2 HKLRD 379 applied).

2. According to section 66(1A) of the IRO, the Board could only give leave to the Appellant to file his notice of appeal out of time if he was prevented by illness or absence from Hong Kong or other reasonable cause from giving notice of appeal within the statutory period. The word ‘prevented’ 「未能」 in the Chinese Language version of the subsection should be understood as meaning ‘unable to’. Whilst it was a less stringent test than the word ‘prevent’ in the English version, it still imposed a higher threshold than a mere excuse (Chow Kwong Fai v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 687 applied).
3. Long absence from Hong Kong does not automatically confer a right for extension of time (D19/01, IRBRD, vol 16, 183 referred). Since the Appellant appointed a tax representative, and he still had contact with his brother residing at the correspondence address, there was sufficient time for the Appellant to prepare the documents required to lodge an appeal with the Board. The Appellant was not prevented by his absence from Hong Kong to lodge the appeal (D11/89, IRBRD, vol 4, 230; D31/12, (2012-13) IRBRD, vol 27, 667 referred).
4. It was not a reasonable cause that the Appellant and his brother did not allegedly understand the Commissioner’s letters because of their education, or that the Appellant was not given proper guidance on how to deal with the matter when he inquired with his tax representative (D9/79, IRBRD, vol 1, 354; D20/06, (2006-07) IRBRD, vol 21, 442; D42/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 1; D51/11 (2012-13) IRBRD, vol 27, 76 considered).
5. Therefore, the appeal was lodged out of time, and leave should not be given to the Appellant to lodge it out of time.
6. In any event, whether or not the profits on selling the property were subject to profits tax depended on the Appellant’s intention in all the circumstances (Simmons v Commissioner of Inland Revenue 53 TC 461; Lee Yee Shing v Commissioner of Inland Revenue [2008] 3 HKLRD 51 referred). The professed intention of the Appellant was not conclusive, and an intention to invest should generally be genuine, realistic and realisable (All Best Wishes Limited v Commissioner of Inland Revenue [1992] 3 HKC 750 referred).
7. The Appellant’s professed intention was not believable. He moved overseas for so many years and had his roots there. It was not persuasive that he already planned for his retirement when he was still in his prime. Rather, the Board inferred that the Appellant purchased the property to pacify his mother.

(2015-16) VOLUME 30 INLAND REVENUE BOARD OF REVIEW DECISIONS

Such a need was no longer required when his mother passed away. This was not sufficient to overturn the assessment in the determination.

Appeal dismissed.

Cases referred to:

D2/04, IRBRD, vol 19, 76
D52/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 83
Chan Chun Chuen v Commissioner of Inland Revenue [2012] 2 HKLRD 379
D124/97, IRBRD, vol 13, 78
D146/01, IRBRD, vol 17, 88
D42/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 1
D31/12, (2012-13) IRBRD, vol 27, 667
Chow Kwong Fai v CIR [2005] 4 HKLRD 687
D19/01, IRBRD, vol 16, 183
D11/89, IRBRD, vol 4, 230
D9/79, IRBRD, vol 1, 354
D20/06, (2006-07) IRBRD, vol 21, 442
D51/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 76
D44/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 18
Simmons v Commissioner of Inland Revenue 53 TC 461
Lee Yee Shing v Commissioner of Inland Revenue [2008] 3 HKLRD 51
All Best Wishes Limited v Commissioner of Inland Revenue [1992] 3 HKTC 750
D41/13, (2014-15) IRBRD, vol 29, 224

Appellant's younger brother for the Appellant.

To Yee Man, Chow Cheong Po and Lo Hok Leung Dickson for the Commissioner of Inland Revenue.

案件編號 D9/15

逾期上訴 — 就評稅提出上訴 — 上訴通知是否逾期提出 — 是否延展提出上訴的時限 — 《稅務條例》第66條

利得稅 — 出售樓宇所得利潤 — 是否經營業務 — 上訴人購買物業是否意圖作為退休後居所 — 《稅務條例》第14條

委員會：周偉信（主席）、江智蛟及蘇詩韻

聆訊日期：2015年6月30日

裁決日期：2015年8月11日

上訴人定居海外。在2009年7月，他購買了一個連租約的物業。他委任了他的弟弟為代理人。購買物業的資金由他的媽媽提供，但她於2009年11月離世。在2010年9月，上訴人將物業連租約售出。上訴人聲稱他購買物業時打算在將來退休後居住。他的計劃在母親離世後有所改變。上訴人在2010/11課稅年度被評定須就出售物業所得的利潤繳交利得稅。稅務局副局長裁定上訴人反對無效。

上訴人於2014年2月22日委任一間公司為他的稅務代表。他於2014年7月離港，其後沒有返港。在2015年1月6日，稅務局將副局長的決定書及兩封解釋上訴人上訴的權利及程序的信件，以掛號形式郵寄給稅務代表及到上訴人的通信地址。證據顯示稅務代表及上訴人的弟弟都收到決定書及信件。但上訴人只在2015年2月12日向委員會遞交上訴通知。

決定：

1. 上訴人是在限期後遞交上訴通知。《稅務條例》（下稱「該條例」）第66條訂明的一個月期限是從決定書寄到上訴人及其稅務代表的地址起計。該條例沒有要求證明上訴人親自收妥決定書（參考 D2/04, IRBRD, vol 19, 76）。該條例亦沒有要求稅務局證明上訴人實際獲悉決定書的存在（引用 Chan Chun Chuen v Commissioner of Inland Revenue [2012] 2 HKLRD 379）。
2. 根據該條例第66(1A)條，委員會只可因上訴人由於疾病、不在香港或其他合理因而未能在條例的期限內發出上訴通知。「未能」一詞解作「不能做到」。雖然不及英文版‘prevent’一字嚴苛，所要求的亦並非只是一

般托辭或藉口（引用 Chow Kwong Fai v Commissioner of Inland Revenue [2005] 4 HKLRD 687）。

3. 長期不在香港並非必然獲得延長上訴期限的因素（參考 D19/01, IRBRD, vol 16, 183）。既然上訴人已委任稅務代表，而他又和居住於通信地址的弟弟保持聯絡，上訴人有足夠時間準備文件，向委員會發出上訴通知。上訴人並不是因不在香港而未能提出上訴（參考 D11/89, IRBRD, vol 4, 230; D31/12, (2012-13) IRBRD, vol 27, 667）。
4. 上訴人和他弟弟聲稱因教育程度而不理解稅務局信件的內容，及他在向稅務代表查詢時沒有得到指導如何處理事宜，都不是合理因由（參照 D9/79, IRBRD, vol 1, 354; D20/06, (2006-07) IRBRD, vol 21, 442; D42/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 1; D51/11 (2012-13) IRBRD, vol 27, 76）。
5. 因此，上訴是逾期提出，而上訴人不應被容許逾時提出上訴。
6. 無論如何，究竟出售物業所得的利潤是否須納利得稅在乎在整體情況下上訴人的意圖（參考 Simmons v Commissioner of Inland Revenue 53 TC 461; Lee Yee Shing v Commissioner of Inland Revenue [2008] 3 HKLRD 51）。上訴人申述的意圖沒有決定性，而用意是投資的意圖，一般須為真正持有、實際和可實現的（參考 All Best Wishes Limited v Commissioner of Inland Revenue [1992] 3 HKC 750）。
7. 上訴人聲稱的意圖並不可信。他移居海外多年，並已落地生根。他正直壯年便籌算退休生活，並沒有說服力。反之，委員會推論上訴人購買物業是希望討好母親。當母親離世後，這個需要不再存在。這不足以推翻決定書的評稅。

上訴駁回。

參考案例：

D2/04, IRBRD, vol 19, 76
D52/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 83
Chan Chun Chuen v Commissioner of Inland Revenue [2012] 2 HKLRD 379
D124/97, IRBRD, vol 13, 78
D146/01, IRBRD, vol 17, 88
D42/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 1
D31/12, (2012-13) IRBRD, vol 27, 667
Chow Kwong Fai v CIR [2005] 4 HKLRD 687
D19/01, IRBRD, vol 16, 183
D11/89, IRBRD, vol 4, 230

D9/79, IRBRD, vol 1, 354
D20/06, (2006-07) IRBRD, vol 21, 442
D51/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 76
D44/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 18
Simmons v Commissioner of Inland Revenue 53 TC 461
Lee Yee Shing v Commissioner of Inland Revenue [2008] 3 HKLRD 51
All Best Wishes Limited v Commissioner of Inland Revenue [1992] 3 HKTC 750
D41/13, (2014-15) IRBRD, vol 29, 224

上訴人弟弟代表上訴人出席聆訊。
陶綺雯、周章寶及盧學良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發出的 2010/11 課稅年度利得稅評稅，稅務局副局長於 2015 年 1 月 5 日發出決定書，裁定上訴人反對無效。上訴人已移居海外多年，在異地落地生根，年來縱偶有回港，但逗留期間短暫。是次上訴，上訴人授權弟弟 A 先生代行。

逾時上訴

相關事實

2. 上訴人代表雖選擇宣誓作供，並接受答辯人代表盤問，但其有關何時取得郵件的供詞，與答辯人所提文件證供，並不脛合。本委員會認為，答辯人提出有關郵遞和簽收郵件的客觀文件證供，可信可靠，並據之裁定與本個案是否屬逾時上訴的有關事實如下：

<u>日期</u>	<u>事件</u>
22-02-2014	上訴人書面委任B公司（以下簡稱「該稅務代表」）為其稅務代表。
26-07-2014	上訴人離港，之後沒有返港紀錄。
05-01-2015	兩封列明上訴人向委員會上訴的權利及有關上訴程序和期限的信件(以下簡稱「該信件」)，連同稅務局副局長的決定書，分別以掛號投寄往上訴人及該稅務代表的通訊地址。

日期	事件
06-01-2015	該信件及決定書按該稅務代表的通訊地址派遞並妥為簽收。
06-01-2015	領取該信件及決定書的郵件通知卡留在上訴人的通訊地址。
12-01-2015	A先生代上訴人在C地區郵政局領取該信件及決定書的郵件，並妥為簽收。
12-02-2015	A先生以送交方式代上訴人向委員會發出日期為2015年2月11日的上訴通知書。

3. 至於 A 先生在相關時限內與該稅務代表的聯絡和溝通情況如何，雙方各執一詞；然而，根據下文所提案例及分析，對本個案案情並無影響。

相關法律條文、法則及案情分析

4. 稅務條例第 66 條規定：

「(1) 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。」

其中「送交其本人後 1 個月內」是指送交過程完成後起計 1 個月，而送交過程是於決定書已被送達收件人地址時完成，當時上訴人無需已然親自收妥（參委員會案例 [D2/04](#), IRBRD, vol 19, 76，原文為英文，但相關判辭中譯本可另參考委員會案例 [D52/11](#), (2012-13) IRBRD, vol 27, 83）。

5. 稅務條例第 58(2)條又規定：

「每份憑藉本條例發出的通知書，可面交送達有關的人，或送交或以郵遞方式寄往該人的最後為人所知的通訊地址……。」

而在 Chan Chun Chuen v Commissioner of Inland Revenue [2012] 2 HKLRD 379 一案中，上訴庭裁定該條是規管以郵政服務發出通知的條文，在該條文獲援引的情況下，稅務局局長無需進一步證明納稅人已實際獲悉有關通知。換句話說，文件一旦根據該條文妥為送達，則應被視為已向納稅人作出實際通知，由該刻起，納稅人必須自行確保其得悉由他選擇送交某指定地址的文件。

6. 據上文提述的案情事實，於 2015 年 1 月 5 日，兩份內容相同的決定書連信件，分別以掛號投寄上訴人及該稅務代表的通訊地址。當時該稅務代表仍為上訴人的「獲授權代表」，據稅例第 2(1)條釋義，是為稅例的施行而代上訴人行事的人。本委員會早有先例，決定書送交至獲授權代表，即相當於送交至納稅人（參委員會案例 D124/97, IRBRD, vol 13, 78、D146/01, IRBRD, vol 17, 88、D42/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 1 及 D31/12, (2012-13) IRBRD, vol 27, 667）。

7. 故此，送交決定書的過程於 2015 年 1 月 6 日送達該稅務代表的地址時完成，而稅例規定的 1 個月上訴期，則於 2015 年 2 月 6 日屆滿。委員會書記辦事處於 2015 年 2 月 12 日才接獲 A 先生代表上訴人發出的上訴通知書，所以屬於逾期提出。

8. 稅務條例第 66(1A)條規定：

「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。」

9. 本委員會應否延長本個案的上訴期限？

10. 在上訴庭案例 Chow Kwong Fai v CIR [2005] 4 HKLRD 687 中，上訴庭副庭長胡國興法官指出，「未能」一詞解作「不能做到」，雖不及英文版‘prevent’一字嚴苛，所要求的亦並非只是一般托辭或藉口。相關判詞原文如下：

‘20. *In my opinion, while a liberal interpretation must be given to the word “prevented”..., it should be best understood to bear the meaning of the term “未能” in the Chinese language version of the subsection. ... The term means “unable to”. The choice of this meaning not only has the advantage of reconciling the version in the two languages, if any reconciliation is needed, but also provides a less stringent test than the word “prevent”. On the other hand, “unable to” imposes a higher threshold than a mere excuse and would appear to give proper effect to the rigour of time limit imposed by a taxation statute...*’

11. 上訴人沒有提出因疾病而未能按時提出上訴。

12. 誠然，上訴人長期不在香港，但這並非必然獲得延長上訴期限的因素（參委員會案例 D19/01, IRBRD, vol 16, 183）。上訴人已授權稅務代表在港代其處理稅務

事宜，在有關時限內未有書面終止該項授權；另一方面，上訴人亦有留下另外一處在港的通訊地址，就是 A 先生的住址，同時亦有與 A 先生保持聯絡。即使以 A 先生從郵局取得決定書等函件起計，上訴人尚有 25 天提出上訴，本委員會認為，上訴人仍有足夠時間整理和預備提交上訴通知書的所需（參 D11/89, IRBRD, vol 4, 230）。委員會亦有案例裁定，即使上訴人長期不在港，並已委任獲授權代表，亦應就其稅務事宜給予同等關注（參 D31/12, (2012-13) IRBRD, vol 27, 667）。故此，本委員會裁定上訴人不是因為不在香港而未能在法定期限內提出上訴。

13. 上訴人是否由於其他合理因由而未能及時提出上訴呢？

14. 除了 A 先生聲稱因領取該信件及決定書有所耽誤未被本委員會接納外（見上文），他就逾期上訴還提出以下辯解：

- (1) 以 A 先生的英文程度及上訴人小學教育程度，他們均不理解該信件的內容。
- (2) 來往通知後只剩一些時間，A 先生再向該稅務代表查詢，但並沒有得到指導如何處理。

15. 上訴庭張澤祐法官於 Chow Kwong Fai 一案指出，納稅人單方面的錯誤，不能被視為構成他未能在時限內提交上訴通知書的合理因由。相關判詞原文如下：

‘45. ... Any misunderstanding on the part of the appellant... must be a unilateral mistake on his part. Such a mistake cannot be properly described as a reasonable cause which prevented him from lodging the notice of appeal within time.’

16. 委員會不少案例，例如 D9/79, IRBRD, vol 1, 354、D20/06, (2006-07) IRBRD, vol 21, 442、D42/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 1 及 D51/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 76 等，也曾裁定，以下各項均不是引致延誤提交上訴通知的合理因由：

- (a) 疏忽延誤；
- (b) 無知；
- (c) 工作繁忙；
- (d) 教育程度低；
- (e) 與稅務代表溝通上有困難；及
- (f) 稅務代表辦事不力。

17. 簡言之，A 先生所提的並非延誤的合理因由。雖然該信件以英文撰寫，但並沒有證據令本委員會信服 A 先生不能理解該信件的全部內容，相反，A 先生自稱具中五程度，作供時偶有英文單字攙雜其中，應可理解該信件中一些重要片語，包括 ‘within one month’ 這時限，該信件亦有委員會書記辦事處及稅務局的聯絡電話及傳真號碼，A 先生若不理解該信件內容，理可及時向委員會書記辦事處或稅務局查詢。另一方面，無論 A 先生與該稅務代表在聯絡和溝通上誰是誰非，都對上訴人延期上訴沒有任何助益。

18. 基於上文的分析，本委員會裁定上訴人上訴通知逾時，上訴人亦未具有任何稅務條例指明的或其他合理原因，引致他未能依期提出上訴，故此，本委員會拒絕行使條例賦予延長上訴期限的權力。

19. 按照委員會案例 D44/11, (2012-13) IRBRD, vol 27, 18, 本委員會無需處理實體上訴的問題。但本委員會擬就實體上訴部份，表達下列意見。

20. 上訴委員會是獨立的法定機構，依法設立，執行稅務條例項下的有關職能，必須依既定法規，按理據裁斷個案，對既已裁斷的法律原則，不能隨意逾越，此外，亦須遵從法例所設有關程序和時限的規範。

本委員會的意見

21. 本個案的實體上訴，涉及上訴人從出售位於 D 地址物業（下稱該物業）所得利潤，須否課繳利得稅。有關稅例條文如下：

(1) 第 14(1)條 — 利得稅的徵收

「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。」

(2) 第 2(1)條 — 「行業、生意」的釋義

「行業、生意 (trade) 包括每一行業及製造業，亦包括屬生意性質的所有投機活動及項目」

(3) 第 68(4)條 — 上訴舉證責任

「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。」

22. 過往案例已清楚說明，這類個案須決定納稅人買賣資產時是否經營一項生意，關鍵在他購買資產時的意圖，是轉售圖利，還是作長期或永久投資（參 Simmons v Commissioner of Inland Revenue 53 TC 461）。該意圖須依整體情況及客觀證據來決定（參 Simmons 一案；另參 Lee Yee Shing v Commissioner of Inland Revenue [2008] 3 HKLRD 51），納稅人申述的主觀意圖，不能決定資產的性質，而用意是投資的意圖，一般須為真正持有、實際和可實現的（參 All Best Wishes Limited v Commissioner of Inland Revenue [1992] 3 HKTC 750）。這是一個事實和程度的裁斷（參 Lee Yee Shing 一案）。

23. 根據上訴理由陳述書、A 先生供詞及雙方提出的文件證供，上訴人父親於 2008 年 10 月於香港離世。回港奔喪後，上訴人於 2008 年 11 月 6 日至 2009 年 6 月 30 日期間，不在香港。該物業的臨時和正式買賣合約，均以 A 先生名義購入並簽署，A 先生及後於同年 7 月 2 日簽訂提名書，由上訴人履行該物業的轉讓。於 2009 年 7 月 7 日獲連租約轉讓該物業時，上訴人同日簽署一般授權書，委任 A 先生為其合法代理人。同年 11 月，上訴人母親於香港辭世，翌年 9 月 11 日，A 先生代表上訴人連租約出售該物業。上訴人曾於 2009 年 11 月母親離世前後兩度回港，2010 年 7 月 18 日至 2012 年 3 月 31 日卻不曾踏足香港。據 A 先生所言，購買該物業的訂金由母親支付，餘款由上訴人該年 7 月到港時，全數繳付，無需在港辦理任何借貸按揭。

24. 上訴人辯稱，購買該物業屬首次在港置業，原因是希望他日年老時能回港定居，獲轉讓後不久，由於母親離世，令他回港心態有變，故決定出售該物業，期後本打算回港再置業，但樓價急升，於 2012 年 7 月回港短暫逗留時，發覺已不夠能力購回價錢相若的新物業，於是給予因多年失業而債臺高築的 A 先生，一筆 60 萬元的現金作清還債務之用，該筆金錢全數自出售該物業所得。

25. 上訴人沒有親身出席聆訊作供以及接受盤問，根據委員會案例 D41/13, (2014-15) IRBRD, vol 29, 224，可令上訴人以敗訴告終。即使 A 先生代表出席，並且作供，其供詞不足取代上訴人就其意圖的直接供詞，極其量只可作佐證參考。

26. 從整體情況及客觀證據考慮，本委員會亦不能信納上訴人的聲稱。上訴人已移居外地多年，在當地工作、成家、創業和置業，其家庭亦已在其移居地落地生根。上訴人毅然於還在壯年時候，便籌算他日年老回流香港，連根拔起，並不具說服力。

27. 本委員會認為，上訴人與 A 先生均侍母至孝，雖為不同原因，不能經常伴隨左右，但母親於 2008 年 10 月失去老伴，身體又大不如前，渴望兩名兒子多近身旁，不難理解，甚至動用積蓄，經濟上支持購買該物業，孝子當下又豈能無動於衷，不順其意，以討母親歡悅！只是好景不常，不久母親去世，是始料不及，但既再沒有需要安慰的對象，該物業便無需繼續執持了。

28. 本委員會遂推斷，上訴人在購買該物業時，並沒有確切而實際回港定居

的意圖，而是為孝順年邁而患病母親的舉措，其情雖可嘉，但不足以推翻決定書的評稅。

結論

29. 根據本個案案情及上文分析，本委員會駁回上訴人的上訴，維持決定書所示的評稅。