

第 71/2016 號案

對行政司法裁判的上訴

上訴人：經濟財政司司長

被上訴人：甲

主題：讓與商業中心內商鋪使用權的合同·印花稅·不動產租賃

裁判日期：2016 年 11 月 16 日

法官：利馬(裁判書制作法官)、宋敏莉和岑浩輝

摘要：

一、讓與商業中心內商鋪使用權的合同不能被定性為不動產租賃合同，它是一種非典型合同。

二、《印花稅規章》第 1 條、第 26 條及第 27 條不對讓與商業中心內商鋪使用權的合同產生的收益徵稅。

裁判書制作法官

利馬

澳門特別行政區終審法院

合議庭裁判

一、概述

甲針對經濟財政司司長 2015 年 7 月 1 日駁回其所提申訴的批示提起撤銷性司法上訴。相關申訴針對的是對 42 份讓與商業中心內商鋪使用權的合同產生的收益進行印花稅結算，將應繳稅款訂為 4,331,541.00 澳門元的行為。

透過 2016 年 4 月 28 日的合議庭裁判，中級法院裁定上訴勝訴，撤銷了被上訴行為，理由是認為法律對不動產租賃合同徵稅，但不對讓與商業中心內商鋪使用權的合同徵稅，而稅法規定不允許以類推來填補漏洞。

經濟財政司司長不服，向終審法院提起司法裁判的上訴，提出以下理由：

—即便承認相關合同並不是“純正的”不動產租賃合同，也可以認為它們屬於混合合同，而且不容否認的是這些合同以租賃為基礎；

—既不存在漏洞，稅務當局也沒有使用類推的方法填補漏洞：讓與商業中心內商鋪使用權的合同毫無疑問符合《印花稅規章》第26條至第30條的規定；

—如果通過對稅務規定作出擴張性解釋可以得出該事實可歸入徵稅範圍的規定中的結論，那麼相關事實就是可被徵稅的，而當局也應該徵稅。

檢察院司法官出具意見，認為上訴僅在涉及基本費用的部分是理由成立的，因為只有這一費用是與提供不動產空間之享益相對應的報酬。

二、事實

A) 被上訴的合議庭裁判認定了以下事實：

1. 透過 2013 年 4 月 25 日第 XXXX/XXX/XXX/XXX/2013 號公函，財政局通知上訴人：

a) 根據內部信息，自從乙酒店和丙酒店開業以來，在上訴人與這兩個酒店商業中心內商鋪的店主之間便存在不動產租賃關係；

b) 但財政局從未收到上訴人關於此事的任何申報；以及

c) 根據《印花稅規章》第 27 條及《印花稅繳納總表》第 6 條的規定，上訴人有義務支付按照該等不動產租賃合同中總金額的 0.5% 計算的印花稅，以及印花稅的附加稅。

2. 上訴人對上述公函中的內容和向其徵收印花稅不服，於 2013 年 5 月 14 日覆函稱，“...不論是澳門乙渡假村酒店內的商鋪(‘丁購物中心’)，還是丙酒店內的商鋪(‘丙名店’)，它們的店主與聲請人訂立的合同都是讓與商業中心內商鋪使用權的合同，英文俗稱‘Agreement for the Grant of a Right to Use a Shop in the [D Shoppes/Shoppes at C] at the [B/C]’，這些合同屬於非典型合同，而不是商業不動產租賃合同，因此不應被徵收印花稅...”。

3. 財政局透過 2013 年 6 月 27 日第 XXXX/XXX/XXX/XXX/2013 號公函作出回覆，當中提出以下意見：

a) 名為“AGREEMENT FOR GRANTING A RIGHT OF USE A SHOP IN THE [D SHOPPES/SHOPPES AT C] AT THE [B/C]”的合同

“符合《民法典》第 969 條及第 970 條的規定”；

b) 上訴人“作為出租人有義務通過遞交 M/4 格式－房屋稅－租賃通知表格就該等不動產租賃合同向稅務當局作出申報”；

c) 上訴人“應向財稅廳收納處支付不動產租賃的印花稅，稅款金額按照合同期內租金總額的 0.5%計算”；以及

d) 由於基本費用、營業費、管理費、推廣費和街頭藝人表演費均屬於《市區房屋稅規章》第 14 條所規定的租金概念的一部分，因此“不動產租賃合同整個期間的租金總額為出租人所收取之所有款項的總額”。

4. 在上述內容之後，在同一份公函中，財政局要求上訴人“填寫 M/4 格式表格及其附表...，填寫附表是為了方便確認[上訴人]自開始營業起以出租人身份訂立之不動產租賃合同中的所有資料”。

5. 最後財政局提醒，“如不履行，除了依職權結算[那些]服務的稅款之外，還會因違例而科處...罰款”。

6. 上訴人於 2013 年 7 月 17 日作出如下回覆：

a) “[上訴人]此前已經表達了對相關合同的定性和為這些合同繳納印花稅義務的不認同”；

b) “但為了與稅務當局合作，在提出保留的前提下，為《行政訴訟法典》第 34 條之目的，[上訴人]目前正在提取所訂立的合同”；

c) “然而，在這兩個商業中心共有約 485 間商鋪和櫃位，這使得[上訴人]必須逐間以人手提取，程序極為緩慢，因此給予[上訴人]的 30 日期間無法嚴謹地完成此項工作”；

d) 基於此，聲請將遞交 M/4 格式表格及其附表的期間額外延長 90 天。

7. 財政局透過 2013 年 7 月 29 日第 XXXX/XXX/XXX/XXX/2013 號公函作出回覆，僅將遞交 M/4 格式表格及其附表的期間延長了“30(叁拾)天”。

8. 2014 年 4 月 8 日，上訴人支付了結算的金額，但再次作出保留。

9. 根據透過第 XXX/XXX/XXX/XXX/2014 號公函被通知給上訴人的 2014 年 3 月 3 日的批示，財政局副局長對 42 份讓與商業中心商鋪使用權的合同結算了印花稅，金額為 4,331,541.00 澳門元。

10. 上訴人對結算行為不服，對其分別提起了行政申訴和司法上訴。

11. 一方面，上訴人於 2014 年 3 月 28 日針對該行為向財政局局長提起聲明異議。

12. 另一方面，上訴人於 2014 年 4 月 10 日針對該行為直接向行政法院提起司法上訴，案件編號為 1086/14/CF。該上訴被 2015 年 1 月 30 日的判決駁回，但針對該判決已經向中級法院提起了司法裁判的上訴，案件編號為 463/2015，目前待決。

13. 財政局局長沒有就所提出的聲明異議作出任何決定，因此上訴人認為該異議已被默示駁回，並於 2015 年 3 月 26 日向行政長官提起訴願。

14. 訴願被提起之後，經濟財政司司長根據行政長官的授權，於 2015 年 7 月 1 日作出目前被上訴的行為，該行為透過 2015 年 7 月 17 日發出的公函被通知給上訴人。

15. 被上訴批示的內容為：“同意建議，駁回訴願”。

16. 建議書的內容如下：

「為執行法律輔助中心主任的批示，現就題述事宜作出如下報告：

一、必要訴願－訴訟前提

根據向行政長官遞交的聲請中所載的內容，甲對默示駁回其於 2014 年 3 月 28 日提出之聲明異議的行為提出訴願。該聲明異議所針對的是其透過第 XXX/XXX/XXX/XXX/2014 號公函接獲通知的、對 42 份讓與商業中心內商鋪使用權的合同進行印花稅結算，將應繳稅款訂為 4,331,541.00 澳門元的行為。

有關本必要訴願是否可被接納的問題，我們認為有必要列出相關事實並考慮其中的一些特殊情況：

－透過第 XXX/XXX/XXX/XXX/2014 號公函，甲接獲財政局副局長批准結算印花稅之批示的通知。

－在該份公函中，甲被通知，根據第 12/2003 號法律第 2 條結合《印花稅規章》第 91 條和 8 月 12 日第 15/96/M 號法律第 4 條的規定，針對該行為可於 15 日內向財政局局長提起聲明異議。

－該行為於 2014 年 3 月 28 日和 4 月 10 日分別被提起聲明異議和司法上訴。

－考慮到澳門特區法院關於 8 月 11 日第 12/2003 號法律適用的看法的改變－將該法律的適用範圍縮減到職業稅和所得補充稅，排除該法律對印花稅的適用，我們撰寫了第 XXX/XXX/XX/2014 號意

見書，當中建議在司法上訴作出裁判之前不對聲明異議作出評價。

— 行政法院於今年裁定，根據財政局的一貫見解，第 12/2003 號法律對於印花稅同樣適用。

— 因此，針對結算行為可提起聲明異議，而根據第 12/2003 號法律第 2 條的規定，針對就聲明異議所作的決定應提起必要訴願。

— 在此期間，甲針對默示駁回聲明異議的行為提起了本訴願。

— 根據《行政程序法典》第 151 條的規定，2014 年 3 月 28 日的聲明異議中止提起必要訴願的期間。

— 由於聲明異議和訴願的理據相同，考慮到自提起聲明異議所經歷的時間以及提起訴願的期間已經中止，我們認為本訴願屬適時提起，且根據第 12/2003 號法律第 2 條第 3 款行政長官有權就訴願作出決定。根據《行政程序法典》第 157 條第 1 款的規定，本訴願的提起中止被訴行為的效力。

二、訴願的事實及理據

事實

1) 財政局通過 4 月 25 日第 XXXX/XXX/XXX/XXX2013 號公函通知甲，根據《印花稅規章》第 27 條和附件《繳納總表》第 6 條的規定，納稅人須為位於乙和丙商業中心內商鋪的不動產租賃合同繳納印花稅，金額按照相關合同所載總金額的 0.5% 計算。

2) 在回覆中，甲聲明不同意對相關合同所作的定性。

3) 透過 6 月 27 日第 XXXX/XXX/XXX/XXX/2013 號公函，納稅人被通知遞交 M/4 格式表格及附表，以便對不動產租賃合同作出申報。

4) 此外還被通知，如不履行，財政局將對該稅項作依職權結算，並科處法定罰款。

5) 甲於是向財政局遞交了相關合同並作出申報。

6) 透過第 XXX/XXX/XXX/XXX/2014 號公函，納稅人接獲財政局副局長批准結算印花稅之批示的通知。

7) 在該份公函中，甲被通知，根據第 12/2003 號法律第 2 條結合《印花稅規章》第 91 條和 8 月 12 日第 15/96/M 號法律第 4 條的規定，針對該行為可於 15 日內向財政局局長提起聲明異議。

8) 該行為於 2014 年 3 月 28 日和 4 月 10 日分別被提起聲明異議和司法上訴。

9) 行政法院於今年裁定，根據財政局的一貫見解，第 12/2003 號法律對於印花稅同樣適用，亦即是說，針對結算行為可提起聲明異議，而根據第 12/2003 號法律第 2 條的規定，針對就聲明異議所作的決定應提起必要訴願。基於此，該行為被認為不具可訴性，因為只能針對就必要訴願所作的決定提起司法上訴。

10) 本訴願的收件日期為 2015 年 3 月 26 日。

理據

概括而言，上訴人認為被徵收印花稅的合同不應被定性為不動產租賃合同，而應被定性為非典型合同。

因此，印花稅的徵稅範圍不包括這些合同。

此外，還認為合同中所包含的營業費、管理費、宣傳費和街頭藝人表演費是上訴人向店主所提供的服務的費用，與商鋪的享益完全無關。

最後，上訴人請求以不合法為由撤銷默示駁回針對印花稅的結算提起之聲明異議的行為。

三、分析

相關合同的定性及在稅法的框架之下

在民法上，當涉及當事人之間的法律關係，特別是相關的合同義務的問題時，法院歷來的觀點是排除不動產租賃制度的適用，對其適用有關合同自由的規定。

如果說在民法領域，或者具體講在債法領域，關於這些合同的法律性質並沒有太多爭議的話，那麼在稅法領域這點是存疑的。首先在澳門就是這樣。

在稅法上，不論是在葡萄牙，還是在澳門，不動產租賃合同都是財富的體現，所以在這兩個法律制度中都是可以被徵稅的，儘管

徵稅的方式有所不同。但在分析這個問題之前，有必要對在葡萄牙的稅法框架之下如何解決這個問題作簡要說明。

在葡萄牙，商業中心的運營由一個第三方實體(經營實體)負責，它先與中心的業主訂立市場開發合同，之後再(以個人名義)與店主訂立商鋪使用合同。

這個經營實體從事“複雜的企業活動，提供有償服務”，在葡萄牙的法律框架之下，它不在印花稅的課徵範圍之內，正如上訴人所遞交的意見書中所指出的。

在葡萄牙和其他一些法律制度中有消費稅，更為普遍的叫法稱為增值稅。被徵收增值稅的行為免於徵收印花稅，後者僅具兜底性。

《印花稅法典》第 1 條第 1 款規定，“《繳納總表》中所規定的所有行為、合同、文書、憑證、文件及其他事實或法律狀況，包括財產的無償轉移，均需繳納印花稅”。第 2 款補充說明，“屬增值稅的課稅範圍且未被免徵此稅的，無須繳納印花稅”。

根據《增值稅法典》第 1 條第 1 款 a 項的規定，租賃屬於增值稅的課稅範圍，但透過同一法典第 9 條第 29 項的規定，通常免於徵收增值稅。

然而，課稅主體可以根據《增值稅法典》第 12 條第 4 款及第 6 款的規定放棄此項豁免，這樣根據上指《印花稅法典》第 1 條第 2 款的規定便須繳納增值稅而不繳納印花稅。

但除了這種放棄豁免的情況之外，《增值稅法典》第 9 條第 29 項還列明了有哪些租賃是屬於須繳納增值稅，從而被排除在印花稅的課稅範圍之外的情況，這其中就包括那些“導致商業或工業場所之經營有償轉讓的不動產...”租賃(《增值稅法典》第 9 條第 29 項 c 小項)。

這是因為，增值稅的課徵對象是所有有償提供的服務，這其中自然包括了所有的企業活動。

因此在葡萄牙，稅務當局認為，一般而言，不動產租賃合同免徵增值稅，應徵收印花稅，但用於進行商業及/或工業性質活動的空間的租賃不在此限。

為避免雙重徵稅，葡萄牙立法者在規定向該等合同徵收增值稅的同時，將它們排除出了印花稅的課徵範圍之外(《印花稅法典》第 1 條第 2 款)。

“將它們排除出課徵範圍避免了印花稅反映在應繳納增值稅的物品和服務的價格上，從而加重增值稅的徵稅基礎並產生雙重徵稅的效果。因此，相對於增值稅，印花稅具有兜底性，其課徵範圍僅限於那些規定在《繳納總表》中但不應繳納增值稅的事實或行為，又或者雖應繳納增值稅但已被豁免的事實或行為”(參閱 Saldanha Sanches 及 M. Anselmo Torres 合著，《A incidência de selo sobre o trespasse》，載於《Fiscalidade》，第 32 期，第 5 頁)。

總而言之，在葡萄牙，鑒於《印花稅法典》第 1 條第 2 款的反向界定性規定，導致商業場所—以從事某個領域的商業活動為宗旨而組織在一起的生產要素的集合—之經營有償轉讓的不動產租賃無須繳納印花稅，但該合同並不因此而不是租賃合同，它具有租賃合同的典型要素。

回過頭來，我們來看澳門法律如何規定。租賃係指一方負有義務將一物提供予他方暫時享益以收取回報之合同，同時當租賃以不動產為標的時稱為不動產租賃(《民法典》第 969 條和第 970 條)。

由此得出租賃(和不動產租賃)的核心要素有三個，分別是：出租人將一物提供予對方享益(即在合同範圍內享受其用處，可以是對出租物的使用或使用和用益)的義務；期限，即對出租物的享益應該是暫時的，這個期限由雙方約定；以及(因享益出租物而支付的)報酬。

根據《民法典》第 975 條第 2 款及第 1031 條的規定，具有以上特點的不動產租賃合同可以以居住、經營商業企業、從事自由職業、農務或房地產之其他合法用途為其目的。

根據《商法典》第 2 條第 1 款的規定，商業企業係指以持續及營利交易為生產目的而從事經濟活動，尤其是從事《商法典》第 2 條第 1 款 a 項至 e 項的活動的生產要素的組織。

在《印花稅規章》的第七章(標題為“租賃”)，以及在《繳納總表》中，沒有對租賃的種類進行區分。

從《印花稅規章》第 1 條所規定的課徵範圍來看，印花稅的目的是對通過行為、合同及《印花稅規章》所列明的其他行為或法律狀況中的金額所表現出的財富進行徵稅。

上訴人認為，只有那樣在《印花稅繳納總表》中明確規定的文書、文件及行為才須繳稅，因此稅務機關徵稅的合同類型必須是“在民法中被這樣定性的合同，而不是稅務機構所理解的合同”。

此外上訴人還提出，由於相關合同不是“按照民法規定”訂立的不動產租賃合同，因此稅務當局不能就該等合同徵收印花稅，出於這個原因，結算行為因逾越了該稅種的課徵範圍而沾有瑕疵。

在認為《印花稅規章》中的租賃概念與《民法典》中的定義相吻合的前提下，我們的結論是目前所討論的合同是符合不動產租賃合同的典型要素的。

即使如此，仍要說明的是，民法所扮演的角色是其他分支法的普通法，因為它是一般法律原則和具一般性的概念和規定的集合體。

但這並不能使稅法受制於民法，因為民法中的概念和觀點在稅法領域並不一定成立。

這些觀點和概念只有在沒有被規範稅收的法律排除而且不與稅務制度的一般原則相衝突時才適用於稅法領域。

因為在稅法領域直接和單純地採納民法的一些概念很多時候會

導致出現頻繁和明顯的逃稅情況。

舉例來說，我們知道預約出售房地產是不產生民事轉移效力的，但如果它與房地產的用益相結合，那麼很多時候會產生稅務效力的轉移。

可課稅對象。

如前所述，本案中的涉案合同是不動產租賃合同，是《印花稅規章》和相關《繳納總表》中所明確規定的不動產租賃。

根據《印花稅規章》第 27 條及《印花稅繳納總表》第 6 條的規定，上訴人有義務繳納按合約內租用期總租金的 0.5% 計算的印花稅。

因不動產租賃合同而產生的印花稅屬於憑單印花，以憑單形式徵收。

因此上訴人被通知領取 M/B 憑單及到出納處繳付相關款項。

如不履行，稅務當局依據《印花稅規章》第 60 條的規定進行依職權結算。

同時，上訴人作為出租實體，還有義務根據《市區房屋稅規章》第 17 條的規定遞交 M/4 格式表格(不動產租賃申報)。

最後上訴人還提出，即便相關合同被認為是混合合同，那麼“營業費”、“管理費”、“推廣費”和“街頭藝人表演費”是與商業中心的經營有關的費用，以上訴人所提供的服務為基礎，不構成“以

支付租金作為回報”，因而，基於這個原因，《印花稅規章》第 27 條不包含這些費用。

對於上訴人的這一觀點，我們仍然是不能認同的，因為《市區房屋稅規章》第 14 條規定，“出租人將房屋及屋內不論承租人專用抑或該房屋或各房屋其他住客所共享，甚至其本人亦有享用的倘有服務等的用益權借出而向承租人收取的一切，又或承租人以出租人身份所收取者，概視為租金”。

綜上所述，我們的結論是，稅務當局的做法嚴格遵守了所適用的法律，不存在任何可導致被上訴行為可被撤銷的瑕疵。

結論：

1) 按照可適用之法律框架—參照《印花稅規章》第 1 條、第 14 條和第 27 條、附於《印花稅規章》的繳稅總表第 6 條和第 23 條，以及《市區房屋稅規章》第 14 條—所敘述的事實均符合稅務行政當局結算印花稅的課稅前提。

2) 納稅人/上訴人除已接獲印花稅結算的適當通知外—參照《印花稅規章》第 73 條和第 74 條—還獲悉了對有關結算提出申訴的法定方法—參照 2003 年 8 月 11 日第 12/2003 號法律第 2 條。

3) 沒有任何違法的瑕疵，更沒有違反課稅典型性原則。

4) 載於《印花稅規章》的租賃概念，與《民法典》的租賃定義有牽連，基此，有關的合約符合租賃合約的標準元素。

5) 由於肯定該等合約均屬租賃合約，納稅人/上訴人必須繳納以有關合約內租用期的合約總金額千分之五計算的印花稅。

綜上所述，本人認為是次的必要訴願理由不成立，基此，建議閣下拒絕接受該必要訴願。”

另外通知閣下，根據經第 9/2004 號法律修改的第 9/1999 號法律第 36 條第(八)項第 2 段及 8 月 12 日第 15/96/M 號法律第 7 條的規定，針對本行政行為可於接獲通知之日起兩個月內向澳門特別行政區中級法院提起司法上訴。」

B) 關於涉案的這些合同，上訴人在司法上訴中提出了以下事實，由於被上訴實體沒有就此作出反駁，因此根據《行政訴訟法典》第 54 條的規定，相關事實被視為已獲認定：

店主有義務：

a) 自費取得為進行開設商鋪的工程所必需的所有政府許可、批則及准照；

b) 在店主擬在商鋪內進行之工程的設計和許可方面遵守《店主手冊》中的規定；

c) 向業主支付“審批費”；

d) 向公眾開放商鋪；

- e) 如必須進行附加工程或改善，遵守第 9 款的規定；
- f) 允許商業中心的業主和管理者自由進入商鋪並檢查；
- g) 遵守商鋪使用權的具體權利範圍；
- h) 在商業中心向公眾開放期間以不間斷及連續的方式開展其商業活動，推進及確保商鋪的運營符合綜合型商業的內在特點；
- i) 遵守公共區域的使用規則；
- j) 對商鋪內的各種系統進行保養；
- k) 確保商鋪全年在規定的時間開放；
- l) 在商業中心營業期間確保商鋪內外的全部照明；
- m) 按照業主的指示，保持店內溫度處於合適的水平；
- n) 準時並完整履行對業主承擔的義務；
- o) 向業主支付“基本費用”；
- p) 向業主支付“營業費”；
- q) 向業主支付“管理費”；
- r) 承擔冷水供應的開支和空調設備的維修保養開支；
- s) 承擔所有與提供給商鋪的物品和服務有關的開支；
- t) 向業主支付“推廣費”；
- u) 向業主支付“街頭藝人表演費”；
- v) 保證店內有足夠存貨並確保會計收益處於可接受水平；
- w) 按業主要求對商鋪進行改進；

x) 承擔一切應支付的稅費及稅項。

除此之外，店主還須履行商業中心內包括《店主手冊》在內的現行規則、規章和指引以及一系列義務，包括在商業中心向公眾開放期間以不間斷及連續的方式開展商業活動的義務和按上訴人的指引定期對商鋪進行保養和維修的義務。

店主未經商業中心業主許可不得轉讓其合同地位。

商業中心業主還有權檢查店主的營業額，此權利包括提供一份由註冊會計師出具的營業額核數聲明，同時商業中心業主有權審查所有與營業額有關的文件。

三、法律

1. 要解決的問題

要解決的是上訴人提出的上述問題。

2. 不動產租賃之租金的印花稅

行政當局向讓與商業中心內商鋪使用權的合同產生的收益徵收印花稅，將該等合同定性為不動產租賃合同。

由 6 月 27 日第 17/88/M 號法律通過的《印花稅規章》第 1 條、第 26 條及第 27 條規定如下：

“第一條

所有在本規章附件『繳納總表』內提及的文件及行為均需繳納印花稅。該繳納總表是本規章的一部份。

第二十六條

租賃印花稅一般以憑單之形式繳納，但私人性質之合約，可採用印花稅票行之。

第二十七條

租賃印花稅是以合約內租用期總租金為基礎計算，以出租人為徵收對象。”

附於該規章的《印花稅繳納總表》的第 6 條將“以任何形式或

依據作出的不動產租賃”的稅率訂為“其涉及的金額”的千分之五。

商業中心的業主認為相關合同不是不動產租賃合同，因此不應被徵稅。

3. 商業中心業主與商鋪店主之間所訂立的合同的定性

從本案中的合同可以看到，商業中心的業主有義務向每名店主提供該中心一個商業空間的臨時享益，同時收取一筆金額作為回報。如果僅從這點來看，那麼它似乎屬於《民法典》第 969 條、第 970 條和第 1045 條所指的租賃中的商業不動產租賃。

當商業中心在二十世紀下半葉開始出現，並在商業中心業主與開發商之間(當兩者非為同一人時)或在開發商與商鋪店主之間產生糾紛時，舉例來說，巴西和葡萄牙的理論學說與司法見解起初將商業中心業主或開發商與商鋪店主之間的合同定性為不動產租賃合同。

但人們迅速意識到，當事人的權利和義務已經跳脫出不動產租

賃的範式，因為其中的很多給付是提供服務合同的典型內容。由此，部分理論學說和司法見解開始將其定性為不動產租賃合同與提供服務合同的混合合同。

眾所周知，混合合同是指“集合了兩個或多個被法律完全或部分規定之行為的元素”¹的合同，因此屬於非典型合同或不具名合同的類別，是被《民法典》第 399 條所確立的合同自由原則所允許的。

此後，將其定性為單純的不具名合同的觀點開始在理論學說和司法見解中逐漸壯大，並最終取得壓倒性勝利。

導致這種結果的其中一項考慮是該合同“不屬於簡單的混合合同，因為混合合同在學理上僅包括由數項給付組成、而這些給付又分屬兩個或多個典型合同的情況。”²

ANTUNES VARELA 指出，與商鋪店主訂立的合同不是混合合同，原因有兩點：

“第一，因為當分析商業中心的創立人、開發商或管理人的整體貢獻時，發現除了租賃合同與提供服務合同(第 1154 條)的固有給

¹ ANTUNES VARELA 著：《*Das Obrigações em Geral*》，Almedina 書局，科英布拉，第十版，2003 年重印，第一冊，第 279 頁。

² ANTUNES VARELA 著：《*Das Obrigações*》，第一冊，第 298 頁及第 299 頁。

付外，還有其他一些既不屬於租賃的範疇、也不屬於提供服務合同的客觀原因的重要元素。

這就是商鋪周圍環境的選擇³、方便商鋪顧客及店主出入的停車場的存在、設置吸引顧客子女的遊樂場所等等。這些元素或因素毫無疑問是給店主的財產利益(他所獲得的一項真正財產性的好處)，但又沒有表現為商業中心的經營者對任一店主所負責的提供服務的方式。

第二，是因為商業中心開發商所作出或承諾的一系列給付給合同帶來一個典型的、整體的原因，而這原因又沒有反映在法律所規定的任何典型合同或任何這些合同的集合中。

這樣，在分析了商業中心設置商鋪的合同的內容以及將之與民法所規定的典型合同作出比較後，唯一可得出的結論是：這是非典型或不具名合同。”⁴

³ Oliveira Ascensão 在附於 1990 年 10 月 30 日里斯本中級法院合議庭判決(該案的裁判書制作人是 Amaral Barata，雙方當事人分別是 Empresa Imobiliária da Fonte Nova 與 Valente Moraes)之卷宗的前所未有的意見書中強調，這種經營環境是設立商鋪之合同的基本特徵。

⁴ 更為詳盡的闡述見 ANTUNES VARELA 對 1995 年 2 月 1 日最高司法法院合議庭裁判的注釋，載於《Revista de Legislação e Jurisprudência》，第 128 期，第 371 頁及續後頁。

4. 商業中心業主與商鋪店主之間所訂立的合同的定性・續

那麼這三種建議哪個更好呢？

首先應排除不動產租賃合同，“因為其複雜性無法納入此類合同的狹窄框架之內”⁵。“如果說在典型的不動產租賃中，約定的租金可被看作是與讓與物之享益相對應的給付，那麼在目前所分析的合同中約定的金錢給付(部分金額是可以變動的)對應的則是一整套服務的提供和一個經一方當事人的獨特設計而具特色的地點的供應。”⁶

混合合同的觀點同樣應被排除，因為按照 JORGE RIBEIRO DE FARIA⁷的話說，在商業中心內商鋪店主的合同中是“讓每個店主納入、融入到有組織的整體裏面，因此店主須遵守商業中心的組織者精細規劃和設計的相關規章。這是 Antunes Varela、Orlando Gomes 和最新司法見解所持的理由。這正是此類合同的特點，也是其原因所在。同時也是中心的組織者和每個店主在訂立合同時心中所想。”

⁵ JORGE RIBEIRO DE FARIA 著：《Contratos Mistos (União de Contratos). Os Centros Comerciais (Shopping Centers). Problemática e Soluções》，載於波爾圖大學法學院雜誌，第三年度，2006 年，第 368 頁。

⁶ HUGO DUARTE FONSECA 著：《Sobre a Atipicidade dos Contratos de Instalação de Lojistas em Centros Comerciais》，科英布拉大學法學院院報，2004 年，第 712 頁至第 714 頁。

⁷ JORGE RIBEIRO DE FARIA 著：《Contratos Mistos.....》，第 372 頁。

因此結論是，這是一個非典型合同。

5. 稅項法定原則・稅法的解釋

稅收制度必須由法律通過，這裏所說的法律是形式意義上的法律，即立法會所通過的規範性淵源(第 13/2009 號法律第 6 條第十五項)。也就是說，在澳門，合法性原則也是作為形式法律的一項保留而存在。

ALBERTO XAVIER 解釋道，“正是由於合法性原則在稅務領域構成一項形式法律的絕對保留，才會說稅法受稅項法定原則的約束。與在刑法中罪刑法定原則作為保護市民不受法官決定權侵犯的技術手段而存在相同，在稅法中，稅項法定原則也是保護私人不受行政當局濫權侵犯的一項機制。因此，除了‘法無規定不為罪，法無規定不予罰’ (*nullum crimen, nulla poena sine lege*) 的法諺之外，還存在一個‘法無規定不為稅’ (*nullum tributum sine lege*) 的規則。”⁸

JÓNATAS MACHADO 和 PAULO NOGUEIRA DA COSTA 指出，

⁸ ALBERTO XAVIER 著：《*Manual de Direito Fiscal*》，第一冊，里斯本大學法學院，1974 年，第 118 頁及第 119 頁。

“稅務規定在傳統上對於法律在精確性、清晰性和可確定性方面的要求尤為嚴格的領域具有突出地位，這裏找不到在其他領域(如基本權利領域)充斥的一般性條款和伸縮性概念。”⁹

關於稅務規定的解釋，主流觀點認為不存在有別於一般性法律規定的特殊原則。適用法律解釋的一般標準¹⁰。因此，可以進行擴張性解釋¹¹，如有需要，也可以使用不確定概念和給予當局自由評價空間¹²。但基於我們之前提及的稅務合法性原則，不能填補在稅項根本要素方面的漏洞。“該原則在要求稅項的根本要素必須載於(立法會的)法律之中的同時，不允許立法者留任何填補漏洞的機會給法律適用者(尤其是稅務當局和法官)，不論是通過類推，還是藉著其他任何填補漏洞的方法。”¹³

本案涉及到不動產租賃合同的概念，ANA PAULA DOURADO 的觀點是有幫助的，在此予以引用：“有關將其他分支法中的概念引

⁹ JÓNATAS MACHADO 及 PAULO NOGUEIRA DA COSTA 合著:《Curso de Direito Tributário》，Almedina 書局，科英布拉，2012 年，第二版，第 163 頁。

¹⁰ JOSÉ CASALTA NABAIS 著:《Direito Fiscal》，Almedina 書局，科英布拉，第七版，2014 年，第 207 頁；ALBERTO XAVIER 著:《Manual.....》，第 171 頁及後續頁；以及 ANA PAULA DOURADO 著:《Direito Fiscal, Lições》，Almedina 書局，科英布拉，2015 年，第 255 頁。

¹¹ 關於這種解釋方法，見 J. M. CARDOSO DA COSTA 著:《Curso de Direito Fiscal》，Almedina 書局，科英布拉，第二版，1972 年，第 202 頁及後續頁。

¹² ANA PAULA DOURADO 著:《O Princípio da Legalidade Fiscal, Tipicidade, Conceitos Indeterminados e Margem de Livre Avaliação》，Almedina 書局，科英布拉，2014 年，特別是其中的第 502 頁及後續頁。

¹³ JOSÉ CASALTA NABAIS 著:《Direito.....》，第 209 頁及第 210 頁；以及 J. M. CARDOSO DA COSTA 著:《Curso.....》，第 212 頁及後續頁等。

入稅法的問題，要知道的是，這些概念是維持其原本意思，還是應該按照相關稅法規定的原則和目的對其進行獨立解釋。應該從其原本意思出發，但要弄清楚這個原意與稅法規定的目的是否吻合。即便是明示轉用其他分支法中概念的情況，如果稅法規定的目的解釋脫離了(在其所來源的分支法中的)原本意思，那麼也應該對其進行獨立解釋。”¹⁴

6. 本案情況

一如前述，《印花稅繳納總表》第6條對“以任何形式或依據作出的不動產租賃按其涉及的金額”徵收千分之五的印花稅。

這裏有可能存在將不動產租賃合同以外的其他情況包括在內的意圖。但是我們同意被上訴裁判所持的觀點，即《總表》的目的是訂定稅率，至於具體哪些事實可以徵稅則留給有關課徵範圍的規定(第26條和第27條)，而《總表》中的表述指的是所使用的行為依據，即是以書面還是非書面形式，是通過公文書還是私文書。

另外，行政當局在卷宗中還認為，如果通過對稅務規定進行擴

¹⁴ ANA PAULA DOURADO 著：《Direito.....》，第258頁。

張性解釋能夠得出結論認為相關事實可歸入有關課徵範圍的規定之中，那麼該事實就是可被徵稅的。

當解釋者認為立法者透過法律文字沒有適當表達立法思想時，要對規定作出擴張性解釋。立法者所表達的意思少於他想要表達的意思，應該讓立法意圖優於法律文字，擴大後者的範圍。

但問題是，沒有迹象顯示法律的意圖是將商業中心內商鋪店主的合同歸入不動產租賃的概念之內。

另外，更不用說在該規章被通過的 1988 年，商業中心還是一個鮮為人知的事物。

因為立法者在之後對《印花稅規章》作出了大量的修改(第 9/97/M 號法律、第 8/98/M 號法律、第 8/2001 號法律、第 18/2001 號法律、第 4/2011 號法律及第 15/2012 號法律)，本可以規定向目前涉案的合同徵稅，但卻沒有規定，因此這個論據說明不了甚麼。

因此我們的結論是，正如被上訴裁判所言，讓與商業中心內商鋪使用權的合同不在《印花稅規章》第 1 條、第 26 條和第 27 條以及《印花稅繳納總表》第 6 條所規定的範圍之內。

四、決定

綜上所述，合議庭裁定司法裁判的上訴敗訴。

無需繳納訴訟費用。

2016 年 11 月 16 日，於澳門。

法官：利馬（裁判書制作法官） — 宋敏莉 — 岑浩輝

出席評議會的檢察院司法官：蘇崇德