

(譯本)

所得補充稅
稅額徵收憑單印花稅
《所得補充稅規章》及其第 21 條 f 項

摘要

根據《所得補充稅規章》第 8 條的規定，對所得補充稅的稅額課徵的稅單印花稅，根據同一規章第 21 條 f 項的規定，應定性為營業費用或損失。

2003 年 4 月 3 日合議庭裁判書
第 87/2001 號案件
裁判書製作法官：陳廣勝

澳門特別行政區中級法院合議庭裁判

一、澳門行政法院在對第 18/2000-CF 號案件的判決中，僅基於違法瑕疵裁定“甲有限公司”（公司資料詳見卷宗）提起的要求撤銷澳門所得補充稅複評委員會 2000 年 1 月 24 日決議的司法上訴理由成立。該判決建基於以下被視為司法確鑿的事實事宜（載於卷宗第 114 頁至 118 頁）：

a) 1997 年 6 月 18 日，上訴人甲，A 組第 XXX 號納稅人（從事土木建築業務）向澳門財稅廳遞交了有關 1996 營業年度的所得補充稅 M/1 格式申報書，並附隨附件 A、B 及 C（附文第 15 頁及第 33 頁至第 49 頁）；

b) 附件 A 中列明總收益為負澳門幣 49,906 元，並列明上一營業年度已結算之所得補充稅稅額為澳門幣 1,323,183 元（行政卷宗第 33 頁及第 34 頁）；

c) 但財政局在其可課稅利潤決算表中，將上一營業年度所得補充稅稅額從澳門幣 1,323,183 元更正為澳門幣 1,389,342 元，更正後增加的差額為澳門幣 66,159 元，所涉及的是已完納之所得補充稅的印花稅（文件第 14 頁）；

d) 透過財政局公共審計暨稅務稽查訟務廳廳長 1999 年 6 月 17 日的批示，上訴人的可課稅收益被核定為澳門幣 28,374 元（行政卷宗第 14 頁）；

e) 透過 1999 年 11 月 11 日之 M/5 格式通知書，上訴人接獲通知，其可課稅收益被核定為澳門幣 28,374 元，而相應的稅額則為澳門幣 412 元（行政卷宗第 28 頁）；

f) 透過 1999 年 12 月 6 日遞交到財政司的申請書，上訴人針對有關可課稅收益的核定行為向所得補充稅複評委員會提起申駁，申駁原因是有關核定行為未將稅單特別印花稅視為費用（行政卷宗第 21 頁至第 27 頁的文件）；

g) 2000 年 1 月 24 日，複評委員會對上述申駁作出以下決議：

“經分析上述納稅人提起之申駁，複評委員會決議如下：

1. 在所得補充稅範圍內對立稅人作出的更正只涉及交際費、旅費以及補充稅。
2. 然而，提出的申駁所針對的只是在所得補充稅方面作出更改的金額，旨在使稅單印花稅不應依如已作出的，與補充稅一起計算。

3. 不過，這並不是我們所持的立場。

4. 實際上，《所得補充稅規章》第 29 條在其 b 項中提到，已完納的所得補充稅不被視為當年度的費用或損失。因此，我們只須弄清楚《所得補充稅規章》內所載的定義是否包括上述的稅單印花稅。

5. 納稅人所持的立場認為澳門稅制是建基於顯著的證據性質，對此我們沒有疑問，另一方

面，如每一個代號所提及的款項涉及到其他的規章時，我們不得不考慮有關概念擬包含的內容。在本案中，我們想指出對我們來說毫無疑問的是第 29 條雖然只是提及補充稅，但其中已包含與繳納該賦稅有關的所有其他款項，不論這些款項所帶有的性質。換言之就是包含了稅單印花稅、利息、欠款百分之三的數目以及其他或可以被考慮的款項。

6. 不能說以這種推論來扭曲現已在《葡萄牙共和國憲法》內規定的稅務合法性原則，也不能說違反禁止對稅法作擴張性解釋的規則。因為，持平的學說很久以前已不再把該項禁止成為學說支柱。

基此，作出決議否定本申駁理由成立，並維持 1996 營業年度的可課稅收益為澳門幣 28,374 元。

根據《所得補充稅規章》第 47 條的規定，複評委會決議上述的收益須繳百分之五核稅款的提增。

.....（行政卷宗第 19 頁及第 20 頁）。

h) 透過 2000 年 2 月 10 日第 617DAIJ/CRB/2000 號公函，上述決議送達上訴人（卷宗第 29 頁）。

所得補充稅複評委員會不服前述撤銷其決議的判決，透過相應的上訴書擬本，就該判決向本中級法院提起對司法裁判的上訴。有關上訴已編制卷宗，並登記為第 87/2001 號案件。

上訴人複評委員會作出以下上訴陳述（卷宗第 162 頁至第 164 頁）：

一

法律上須要討論的問題僅限於要知道的事實是，稅單的特別印花稅應否被定性為營業費用或損失，並根據理解，應否被納入《所得補充稅規章》第 21 條 f 項，還是相反地被納入同一規章的第 29 條 b 項。

二

尊敬的原審法院法官一方面斷言，（“已完納的所得補充稅”）立法程式的字面含義對其所及範圍及意思產生疑問，之後，對《所得補充稅規章》第 29 條 b 項作了限制性的解釋，使到法律的字面含義符合其法律精神 — 即是避免納稅人理解為徵稅的豁免收益（稅收體制的一致性原則）。

三

除了有更好的相反意見，我們認為以下的斷言是有矛盾的：一方面《所得補充稅規章》第 29 條 b 項規定（“已完納的所得補充稅”）的表述既可尤其包括所得補充稅應繳納的稅款，也可包括其他的與該稅款一起繳付的次要或附加款項；另一方面，“被上訴實體以狹義結算理解定明所得補充稅規範的字面意思，對附加於應納稅款的稅單印花稅的內容延伸或擴闊，但沒有指出任何有證明效力或理由充分的論據（底線為我們所加）”。

四

另一方面，更應理解“已完納的所得補充稅”這一表述的本身內容不可能對有關規定作限制性解釋，因為繳納所得補充稅的稅務義務只有當繳納了該稅項所包含的所有項目（應納稅款、稅單印花稅、核稅款提增、過期利息及欠款百分之三的數目）時才算完結。

五

事實上，納稅人也不自願結算其法律規定的稅務義務而須進行強制徵收，因為透過執行予以清償的債務屬一個部份，當中還包括相當於稅單印花稅的金額。

六

最後，關於所指稱的稅收體制的一致性原則，總可以問：對於針對可課稅資料的確定提出申駁但完全不得值的個案（《所得補充稅規章》第 47 條）或者對於納稅人在為繳納效力而定出的法定期限內但不自願繳納稅款的情況（《所得補充稅規章》第 59 條）引入法定處罰的意義或一致性何在，此外，是否同時也會把規定為上述處罰所支出的金額視為緊接的營運年度營業費用或損失。

基於此，根據澳門《民事訴訟法典》第 571 條第 1 款 c 項的規定，被上訴的裁判應被廢止[...]

對此，被上訴人作出反駁，並在其答辯狀擬本中作出如下陳述（見卷宗第 153 頁至第 154 頁）：

A.如立法者擬排除對所得補充稅的稅額課徵的稅單特別印花稅從總體收益中扣除，必定會對《所得補充稅規章》的第 29 條增補新的項，或者至少採用一條有別於現時已在 b 項中使用的方式，從而把印花稅從同一法規第 21 條 f 項的適用範圍中排除。

B.有關的附於稅項義務並因該義務而徵收欠款，例如因違反稅務條例而須徵收的罰款、罰金以及其他承擔，包括利息補償等，對於可課稅利潤的計算效力是無關緊要的，該無關緊要並非源自《所得補充稅規章》第 29 條 b 項的規定，而是源自 c 項的規定。因此，稅務當局所堅持的“解釋”並不成立。

C.毫無意義的是擬將一筆例如憑單的特別印花稅的款項附加在徵收文件上（參閱《印花稅規章》第 31 條）——而僅基於這個原因該款項與所得補充稅的徵稅一同徵收——失去了本身的性質而與另一事實（所得補充稅）混淆（參閱《所得補充稅規章》第 8 條第 1 款）。

D.因此，《所得補充稅規章》第 29 條 b 項沒有把印花稅從同一法規的第 21 條 f 項的適用範圍中排除。

綜上所述， [...]

因明顯欠缺理據，應簡易地對本司法上訴的標的作出判決；

或者，如 [...] 不這樣認為，

應否決所提起的上訴理由成立，並相應地維持被上訴的裁判 [...]

檢察院駐本院司法官適時發出意見書（見卷宗第 175 頁至第 176 頁），主張本上訴理由不成立。

助審法官已完成檢閱，因此應作出決定。

二、為此目的，是以預先接受被上訴法院在其被上訴判決中視為確鑿的事實事宜。該等事實事宜全文轉錄於本合議庭裁判第 1 點，且並未受到上訴人質疑。

三、這樣，我們接受前述事實事宜為確鑿，對本司法裁判之上訴進行司法審理（尤其關於現上訴人所界定的由被上訴法院所證實的違反法律的瑕疵，而不再是另外兩個瑕疵——越權和欠缺理由說明，該兩個瑕疵也由於現被上訴的司法上訴當時的上訴人對受爭議的決議提出指責，但在該裁判書中被裁定不獲證實）。根據適用於本案事實事宜的法律——主要是澳門《所得補充稅規章》，我們同樣得出本上訴理由不成立的結論，因為對於我們明顯的是，作為對本上訴的司法解決，對於現受質疑的判決的裁判書製作法官（原審法官）就違反法律的瑕疵方面以極其精彩、公正和非常睿智的方法闡述的法律分析，確實沒有需要補充之處。

具體而言，並作為決定，是以在此全文轉錄受質疑判決書理由說明部分的第“3.3.”點。由於這一陳述堪稱恰當性的典範，並且具有良好和應有的理論價值，我們完全同意之。

“ [...]

3.3.在本上訴中審查的唯一違法情況是違反法律的瑕疵，這正是本案的主要問題。

上訴人與稅務當局在稅單印花稅作為經營費用的定性上存在分歧：前者認為這一負擔不是費用，因為它包括在《所得補充稅規章》第 29 條 b 項範圍內；而後者認為這一負擔是費用，因為它是包括在同一章程第 21 條 f 項中的稅務負擔。

法律依據何在？

根據第 21 條 f 項的規定，“納稅人須繳納的稅項及附加的負擔”應視為費用或損失，“但不妨礙第 29 條 b 項的規定”；而根據第 29 條 b 項的規定，“已完納的所得補充稅”不得視為年度的費用和損失。另一方面，《印花稅規章》（6 月 27 日第 17/88/M 號法律）第 31 條規定，“所有稅單之印花稅均附加在有關係稅之憑單上，其金額以‘徵稅憑單印花稅’一項註明”；同一規章第 33 條規定，“稅單之印花稅是以稅款為基數計算，除卻本身印花稅金額，過期利息及欠款百分之三的數目”。

從以上規定的行文出發，上述兩個意義中的任何一個均無法得到可靠的結果。的確，第 29 條 b 項中的“已完納的所得補充稅”這一表述，既可以對應於有關稅項本身（*特定意義*），即向特定的課稅對象按稅率徵收之所得，亦稱之為應納稅額；也可以包括有關稅額帶有或附加的、並與之一併繳納的其它稅項。

在兩個意義之間選擇哪一個，這在很大程度上取決於想從甚麼角度去定義所得補充稅：如果強調稅項的產生者事實，即總收益（《所得補充稅規章》第 2 條），自然會選擇前述兩個意義中的第一個；然而，如果突出稅項的入賬、結算及徵收等程序活動（《所得補充稅規章》第 1 條），那麼，以下理解則不為牽強：有關表述的技術 — 法律意義也可以包括稅收程序中出現的負擔，而由於可歸責於納稅人的原因或其它原因，這些負擔出現或可能出現的形式為應納稅額的從屬、次要或附加的稅務負擔，例如核稅款的提增（《所得補充稅規章》第 47 條）、過期利息和欠款百分之三（《所得補充稅規章》第 59 條）及稅單印花稅（《所得補充稅規章》第 8 條及《印花稅規章》第 31 條）。

如果法律表述的字面意義留下了關於所及範圍和意義的疑點，那麼就必需尋找理性要素或目的要素，即法律的理由（*立法理由*），尋找制定有關表述的立法者所追求的目的。審查有關表述的意義以及所建基之上的理由，尤其是經濟和財政理由，這對於澄清有關疑點是決定性的。

按照我們的看法，導致立法者不將已完納的所得補充稅定性為經營費用的理性因素在於稅收體制的一致性原則。這一原則要求每一稅項各自且作為一個整體，在所構成的體制中互相補充和調節。所得補充稅本身反映了這一原則，因為開徵該稅項的目的是糾正分項徵稅可能存在的缺陷或不足，“作為營業稅、職業稅及房屋稅的補充”（見 9 月 9 日第 21/78/M 號法律的導言）。正因為如此，在以納稅人取得的總收益為課徵對象時，該稅收體制的準確性、一致性或相符性不會不建立相應的規定，以避免雙重或多重課稅的情況，例如第 3 條第 4 款（從總收益概念中排除房屋收益）、第 6 條第 1 款 c 項（從可課稅資料中扣除營業稅額）、第 9 條第 1 款 b 項（豁免不構成職業稅的可課稅資料的收益）、第 51 條（減除職業稅額）以及第 21 條 f 項（將稅項及附加的負擔定性為營業費用）。

為著所得補充稅本身的效力，將所得補充稅稅款排除在費用範圍之外，所依據的是同樣的稅收體制的一致性原則。的確，在某一營業年度繳納的所得補充稅所反映的是前一個或數個營業年度。因此，由於該稅項以已產生的實際利潤為課徵對象，這樣，如果將所得補充稅視為營業活動的費用，就會出現這樣的情況：納稅人將獲得雖為特定稅項的課稅對象，但又無需繳納該稅的純利潤，而這恰恰是所得補充稅制度試圖糾正或避免的情況。因此，所要達到的目的，是防止前幾個營業年度的可課稅資料，通過把相關稅額定性為下一營業年度的稅務利潤的負數成份而不被課稅。如果有關稅額被視為下一營業年度的稅務利潤的負數成份，並以此方式計入“費用或損失”，那麼自然將會有稅額涉及的營業收益不被課稅。

故此，如果是由於以上原因致使所得補充稅不得構成課稅利潤的負數成份，那麼，不得定性為費用的只能是那些構成核定稅額的內容，即相關稅項的結算，因為只有稅項的結算所針對的才是可課稅資料的金額。而其它稅務負擔，儘管以稅額金額為核定基礎，並可以作為該稅項實質性或形式上的附加，但與該稅項的產生者事實及其課徵無關。把這些應納稅額的次要或附加的稅務負擔視為費用或損失不會有將應納稅額涉及的營業年度的全部或某些可課稅利潤置於課徵範圍之外。

這一立法理由使我們得以準確地確定《所得補充稅規章》第 29 條 b 項的涉及範圍，其作用是建立一個參考點，以便在所得補充稅的稅額可能產生的不同的稅務負擔當中，辨別出那些可定性為相關納稅年度的營業費用者。

為此目的，本人認為必需區分與主稅一併結算的稅務負擔和那些在主稅結算之後，或更確切地說，在徵收階段才出現的稅務負擔。

結算是完成稅務核算程序的行為，它確定稅務機關和納稅人法律地位的內容，定明前者有權收取某一數額的金錢給付，而後者則有義務給付之。不論是宣告行為，還是文件設立行文，事實上結算是稅務活動最重要的環節，其中集中了稅務活動所追求的目標，因為結算是核定應繳稅款

的終結行爲。

經過狹義的結算核定納稅人需繳納的稅款之後，接下來進行的是稅的徵收。由於這一徵收是設定的徵收，因此該徵收通過開具徵稅憑單並將憑單送交財政局司庫之方式為之（《所得補充稅規章》第 56 條），而後者則向納稅人送交自動徵稅通知書（《所得補充稅規章》第 58 條）。這一我們可稱之為稅收執行的活動產生或可以產生稅務負擔，例如稅單印花稅、過期利息及欠款的百分之三。然而，這些稅務負擔已不涉及應繳稅額的核定，所涉及的是應繳稅款的履行。正是由於這個原因，這些稅務負擔不被涵蓋在將所得補充稅排除在營業費用之外的目標之內。的確，將這些稅務負擔視為費用不會引起上一營業年度的可課稅利潤無需納稅或不被課稅的必然後果。

以上推論在關於所得補充稅的特別印花稅方面顯得更加明顯，因為這一印花稅項為“徵稅憑單”的附加徵收，其金額分項記帳，並以應繳稅款為計算基礎（《印花稅規章》第 5 條第 3 款、第 31 條及第 32 條）。

從為人熟知的印花稅的演化歷史可以得知，印花稅最初的目的是賦予合同和法律行爲有效性、安全性和保障性；之後演化成爲目前的單純的稅收用途（見 Vitor Faveiro, 《Manual do Imposto do selo》，第 15 頁起及後續數頁；及 Maria Fernanda Trigo de Negreiros: 《O imposto de selo e os seus problemas》，《CTF》，第 167-168 號，第 77 頁）。

因此，必需確定甚麼是印花稅的產生者事實或應稅事實，但這並非總是易事。這是因爲，不論表現為何種可能的形式（《印花稅規章》第 4 條），印花稅是一個包含著差異性很強的實際情況的總稱，它有時可以表現為稅收義務，有時則為繳納的受領證明。另一方面，沒有任何一項法律規定闡釋印花稅的“課徵對象”，而相關的《印花稅規章》只限於讓人們參閱“表”。規章的第 1 條規定，“所有在本規章‘繳稅總表’內提及的文件及行爲均需繳納印花稅。該繳稅總表是本規章的一部分”。

然而，儘管這一規定對於課徵對象沒有任何論述，但卻確定了印花稅的標的：“文件及行爲”。就稅單印花稅而言，其事實前提或稅務義務的產生者事實所對應的是徵稅憑單（見《印花稅規章》第 31 條）。的確，爲著印花稅的效力，文件的概念並不僅僅等同於作爲文件載體的紙張，文件所代表或包含的行爲同樣是文件概念的標的。然而，結合《印花稅規章》第 1 條、第 2 條及第 49 條的相關規定可得知，只要存在以特定形式製作，包含某些內容的特定文件，印花稅隨即產生。因此，視爲印花稅標的的實際情況是——正如 Vitor Faveiro 論述的——“某些行爲或權利的文件或正式憑證的法律價值”（《Noções Fundamentais de Direito Fiscal》，第 1 卷，第 280 頁）。

稅單印花稅的課徵對象是以獲得稅款為目的的所得補充稅應繳稅款的正式文件，但肯定也是這一稅項原始依據的記憶，因爲“徵稅憑單”是具有確定判決效力的憑證（《稅務執行法典》第 38 條）。

可以看出，所得補充稅與印花稅之間在課稅基礎方面存在十分顯著的區別：前者以可課稅收益為課徵對象，而後者則以相關稅額的徵稅憑單為標的。

正是這一區別在把有關稅務負擔定性為營業“費用”時，將發揮決定性作用：所得補充稅不構成費用，因爲一旦成爲費用，將使上一營業年度已課稅之收益免除課稅，而稅單印花稅，由於所涉及的是不同的實際情況，因此可以構成課稅營業年度的利潤的負數成份，因爲這絕不會導致前面談到的結果。因此，稅單印花稅不能不與其它《所得補充稅規章》第 21 條 f 項所指之稅項及附加的負擔享有相同稅務待遇。

這就是說：正如我們所看到的，立法者在《所得補充稅規章》第 29 條 b 項中所追求的目的，是避免獲得無需繳稅的利潤。這一目的不允許所得補充稅包含不直接涉及課稅年度營業總收益或與嚴格意義上的結算無關的稅務負擔，哪怕是附加的稅務負擔。因此，“已完納的所得補充稅”的解釋必需符合上述目的。由於有關規定的字面意義可以包含一項廣義解釋，即不僅包括宣告應繳稅款（結算）的行政行爲，而且也包括與之無關的（附加和次要的）要素，故此，並由於廣義表述超出了所意欲的表述，所以必需對行文作限縮解釋，以便使行文與所追求的目的相配合。

然而，本案中所發生的情況卻並非如此。被上訴實體從有關規定的字面意義——即所得補充

稅等同於狹義結算 — 出發，把規定的行文延伸或擴展到附加於應繳稅額的稅單印花稅，但卻並未就此提出任何特徵性論據或更充分的理由。換言之，目的或意向要素指向限縮解釋，而被上訴實體卻求助於擴充解釋，這就導致了無效結果。

結論：《所得補充稅規章》第 29 條 b 項的立法理由是爲了避免上一營業年度的可課稅資料不被課稅；實現這一目的需排除有關納稅年度的稅務利潤中的負數成份的結算額；與宣告應繳稅款無關，並在狹義結算行爲之後產生的稅務負擔不包括在有關規定的立法理由之內；因此，這些稅務負擔適用於《所得補充稅規章》第 21 條 f 項的一般規定，並因此應定性為費用或損失。

按上述分析，被申訴的決議沒有把稅單印花稅定性為費用，違反了《所得補充稅規章》第 21 條 f 項之規定，這構成撤銷的依據。

〔...〕”（見卷宗第 124 頁至第 134 頁內容，原文轉錄）

此外，正如檢察院在所發出的意見書中指出的（第 175 頁至第 176 頁）：

“上訴人在上訴陳述中提出的全部理據，在現受質疑的睿智和極其精彩的判決中受到了明確的批駁和反駁。我們完全同意上述判決的內容和結論〔...〕，因此我們不認爲該判決存在任何瑕疵，尤其上訴人所指責的瑕疵。

爭論集中在確定對所得補充稅的稅額課徵的稅單特別印花稅是否應定性為營業費用或損失。我們認爲明確的是〔...〕稅單特別印花稅附加在徵稅憑單之上，並因此與所得補充稅稅額一併徵收這一單一事實，並未除去它的特定性質，因此不能將其與另外一個現實 — 所得補充稅相混淆。

另一方面，同樣沒有理據顯示受質疑的判決所採納的理解損害了稅收體制的一致性原則，因爲該理解允許在可課稅利潤的計算中免除納稅人因稅務義務的次要稅款而支出、並與主稅一併徵收的金額，例如罰款、處罰以及因違犯稅務條例而產生的、包括補償利息在內的其它負擔；換言之，這些負擔視爲後續營業年度的費用或損失。

問題在於，有關的次要稅款對於可課稅利潤的計算效力無關緊要，這直接源自前述《所得補充稅規章》第 29 條 c 項，而非源自這裏分析的 b 項，因此完全看不到由此產生所宣稱的危害效力。

最後，不能得出原審法官所提出的理據與受質疑的裁判內作出的決定兩者之間存在任何的矛盾，更不用說在本身的理據中存有矛盾。所指出的符合邏輯地導致決定中的明確結果，在闡述的論據中看不到任何的邏輯錯誤或審判者推論方面的實質瑕疵。

〔...〕”

另一方面，應該指出的是，現上訴人在上訴陳述（卷宗第 144 頁）文本中的第 15 點、第 18 點及 19 點請求上訴理由成立所依據的，是形式和／或程序範疇的觀點，但是這些觀點永遠不能置於事務本身的實質和性質之上，這點在被上訴判決的行文中得到了最充分的體現。

總而言之：《所得補充稅規章》第 8 條所指之對所得補充稅的稅額課徵的稅單印花稅，根據同一章程第 21 條 f 項的規定，應定性為營業的費用或損失。鑑於此，沒有其他未論及的觀點，裁定對本司法裁判的上訴敗訴，因爲應維持被上訴法院所作出的撤銷決定。

四、綜上所述，合議庭裁定駁回本司法裁判之上訴。

由於上訴人複評委員會的主體豁免，無需支付本審級法院的訴訟費用。

陳廣勝（裁判書製作法官）— João A. G. Gil de Oliveira（趙約翰）— 賴健雄