

(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，應定性為營業的費用或損失。

2003 年 4 月 3 日合議庭裁判書  
第 234/2001 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 84/2001-CF 號案件的判決中，裁定“甲銀行”提起的要求撤銷澳門所得補充稅複評委員會 2001 年 2 月 5 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 53 頁至第 56 頁）：

a) 1998 年 6 月 26 日，上訴人“甲銀行”，A 組第 XXX 號納稅人（從事銀行業務）向澳門財稅廳遞交了有關 1997 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 40 頁至 52 頁）；

b) 附件 A 中列明總收益為澳門幣 95,014,284 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 13,150,716 元（行政卷宗第 44 頁）；

c) 然而，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 13,150,716 元更正為澳門幣 13,808,252 元，更正後增加的差額為澳門幣 657,536 元，所涉及的是已完納之所得補充稅的印花稅（文件第 39 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 94,929,923 元（行政卷宗第 39 頁）；

e) 透過 2000 年 9 月 18 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 94,929,923 元，而相應的稅額則為澳門幣 348,878 元（行政卷宗第 38 頁）；

f) 透過 2000 年 10 月 11 日遞交到財政局的申請書，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（文件第 33 頁至第 34 頁，譯文見 30 頁至第 32 頁）；

g) 2001 年 2 月 5 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. 儘管納稅人認為，為著所得補充稅之效力，憑單印花稅得視為費用，但這並非財政局所持立場。的確，已完納的 1996 營業年度的所得補充稅自然包括印花稅這一已適當界定的構成部分。然而，儘管有上述界定，但稅單印花稅的金額是稅捐徵收憑單本身的組成部分並使之有效，故憑單印花稅與應繳納之稅項 — 在此即所得補充稅 — 是不可分離的。

因此，財政局維持其立場，即當澳門《所得補充稅規章》禁止將上一營業年度所得補充稅本身視為費用時，同樣包括了與繳稅憑單有關的印花稅，而繳稅憑單使繳納稅款成為可能。據此，決議駁回有關此部分的申駁。

2. .... (行政卷宗第 26 頁文件)；

h)透過第 44/DAIJ/CRB/2001 號公函，上述決議送達上訴人（卷宗第 23 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。有關上訴書擬本已編制卷宗，並登記為第 234/2001 號案件。

這樣，經按本裁判書製作法官的要求作出補正後，作為上訴人的複評委員會作出以下上訴陳述（卷宗第 96 頁至第 97 頁）：

I.現被上訴之判決反駁了所得補充稅複評委員會 2001 年 2 月 5 日關於 1997 營業年度的決議；

II.該決議起因於向複評委員會提起的一項申駁。該申駁僅被部分接納，而以印花稅名義繳納的金額未被接受為費用；

III.只有當繳納了該稅項所包含的所有項目之後，繳納所得補充稅的稅務義務方完結。必須結清的不僅僅有主債（應納稅額），而且還有其他附加債（稅單印花稅）及次要債（稅額的提增、過期利息及欠款百分之三的數目）；

IV.僅僅結清稅項的應納稅額是不可能的，因為所有項目金額均開列在唯一和同一份徵收憑單上，故部分繳付將不能被接受；

V.稅單特別印花稅附加於有關徵稅憑單之上，其金額按所在憑單之應納稅款為基數計算，《所得補充稅規章》第 59 條第 3 款如是規定；

VI.如果採納兩者為互相獨立的稅種這樣的理解，那麼，印花稅的稅額永遠不得包括在透過執行予以清償的債務之中；

VII.如果（稅單印花稅）是獨立且有別於所得補充稅繳納的稅項，那麼，由於兩者被視為不同的稅務義務，該稅項只得通過提起獨立的執程序而被強制要求執行；

VIII.會計程序清楚顯示，當設立備用金時，沒有任何一個義務主體注意到將所得補充稅的款項與印花稅款項分離；

IX.被上訴人登錄了《所得補充稅規章》第 25 條中未規定的備用金，而作為備用金是可課稅的，但沒有注意分離兩個稅項各自的款項；

X.為包括稅單印花稅在內的所得補充稅設立備用金，這就形成了一個真正的確認，即這兩個稅項儘管不同，但卻是不可分離的。因此，不接受複評委員會的決議存在違反《所得補充稅規章》第 21 條 f 項的瑕疵。

鑑此，由於已證實，應受理本上訴，同意以印花稅名義繳納之金額為費用，並維持所得補充稅複評委員會 2001 年 2 月 5 日的決議。

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 87 頁至第 88 頁背頁）：

1.在所得補充稅範疇，所得補充稅複評委員會的決議沒有將現被上訴人以稅單印花稅名義負擔的澳門幣 657,536 元金額視為費用，因為該決議將上述負擔歸入《所得補充稅規章》第 29 條 b 項範疇。

2.因此，該決議違法，因為違反了同一《章程》第 21 條 f 項的規定。

3.顯然，複評委員會為著《所得補充稅規章》第 29 條 b 項的適用效力，將稅單印花稅歸入所得補充稅，從而混淆了這兩個稅種。

4.然而，這是兩個實質上不同的稅種，它們有各自的法律制度，各自的課徵對象是完全不同的實際情況，而且各自建基於完全不同的理由，因此，一個稅種 — 所得補充稅 — 包含另一個稅種 — 稅單印花稅，這樣明確的提述是不能接受的。

5.自然而然地，被上訴判決在撤銷有關決議時，注意到了這一區別，並作出以下論斷：“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。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。”

6.的確，兩個稅種各自的課徵對象是具有實質區別的不同的實際情況 — 所得補充稅的課徵對象為“工商業活動全年經營所得的純利”（《所得補充稅規章》第 2 條及第 3 條第 2 款），而稅單印花稅的課徵對象是“〔所得補充稅的〕繳納憑證文件”（《印花稅規章》第 1 條、33 條及第 34 條）。

7.另一方面，前述《所得補充稅規章》第 29 條 b 項為第 21 條 f 項的規定定出了一項例外。這樣，注意到這一例外的理由，則必然得出這樣的結論，即在“已完納的所得補充稅”這一表述中，必需加以考慮的只能是該稅種本身，而不得一併考慮稅單印花稅。

8.的確，立法者不允許將所得補充稅計入納稅當年經營的計稅利潤的費用（見第 29 條）。這是因為，由於所得補充稅以納稅人取得的“全年所得純利”為課稅對象，如果相關稅額作為納稅當年核定的計稅利潤的費用是可以扣除的，這將會允許納稅人獲得豁免稅務的利潤。

9.正如原審法官指出的，“《所得補充稅規章》第 29 條 b 項的立法理由是為避免上一經營年度的可課稅資料不被課稅”。

10.然而，稅單印花稅的課徵對象不是納稅人實現的利潤和收益，而僅僅是所得補充稅的繳付文件。

11.這是一項不影響所得補充稅稅額核定的稅項負擔，它並不與主稅項一併結清，而僅僅是出現在繳收階段，因此，將其計入經營並不意味著對任何一項可課稅利潤項目的稅務豁免。

12.最後，《所得補充稅規章》第 29 條的條款是明確的，其中並不包括稅單印花稅。

13.鑑於所陳述的理由，現被上訴人以 1996 年稅單印花稅名義負擔的澳門幣 657,536 元金額不能不與其他《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的稅務待遇，即允許將其視為費用，並因此從 1997 經營年度的可課稅利潤中扣除。

14.作出這一決定 — 且因此撤銷前述決議 — 的被上訴判決不應受到任何譴責，故應維持有關判決，駁回本上訴〔...〕。

檢察院駐本院司法官適時發出意見書（見卷宗第 101 頁至第 102 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。根據適用於本案事實事宜的法律 — 主要是《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）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，是在此全文轉錄受質疑判決書理由說明部分的第 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.在本上訴中審查的唯一違法情況是違反法律的瑕疵，即被上訴的決議部分不符合《所得補充稅規章》第 21 條 f 項的規定。

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？

在第 18/00 號司法上訴中我們已對這一問題進行過研究，因此，在沒有論據可以導致改變已採取的立場的情況下，我們將嚴格遵循在上述案件中建立的觀點。

我們必須承認，由於法律的含糊，歧義和不完整性，對這個問題給出答案實非易事。然而，既然這是屬於“法律範圍”的事件，那麼，不論疑點多麼難以解決，也必需就有關事件作出決定。

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徵稅之憑單上，其金額以‘徵稅憑單印花稅’一項註明”；

同一規章第 32 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為。

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為有效性、安全性和保障性；之後演化成為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。這是因為，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’內提及的文件及行為均需繳納印花稅。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：“文件及行為”。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，為著印花稅的效力，文件的概念並不僅僅等同於作為文件載體的紙張，文件所代表或包含的行為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，視為印花稅標的的實際情況是——正如 Vitor Faveiro 論述的——“某些行為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，因為“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，因為一旦成為費用，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，因為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）的行政行為，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 項的立法理由是為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，並在狹義結算行為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 56 頁至第 67 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 101 頁至第 102 頁）：

“事實上，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。我們認為明確的是〔...〕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，因為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，這些負擔視為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，這直接源自前述澳門《所得補充稅規章》第 29 條 c 項，而非源自這裡分析的 b 項，因此完全看不到由此產生所宣稱的危害效力。

因此，我們認為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〔...〕，因此我們不認為該判決存在任何瑕疵〔...〕”。

另一方面，應該指出的是，現上訴人在上訴陳述的結論中的大部分主張所依據的，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。

鑑此，沒有其他未論及的觀點，本司法裁判之上訴敗訴，因為以違反法律的瑕疵為理由撤銷所得補充稅複評委員會決議（該決議當時被被上訴人“甲銀行”提起司法上訴）的決定，應嚴格按照此前轉錄的被上訴判決行文中的法律規定予以維持。

#### **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