

(譯本)

所得補充稅 計稅依據 憑單印花稅 稅務負擔的成本

摘要

一、所得補充稅是以自然人或法人不論其住所或總行設在何處而從澳門特別行政區取得之總收益為課徵對象。

二、作為一項間接稅，印花稅是對於費用發生的單一給付之稅，對孤立的事實及行為課徵，其可課稅資料間接地顯示在納稅義務主體的納稅能力中。

三、依據《所得補充稅規章》第 8 條，對所得補充稅的稅額課徵的憑單印花稅，按照該規章第 21 條 f 項，應定性為營業費用或損失。

四、雖然印花稅得以所得補充稅納稅憑單為基礎徵收，但不失其獨立性，作為其他稅項或附加負擔，它與《所得補充稅規章》第 29 條規定的成本不同。

2003 年 12 月 4 日合議庭裁判書

第 122/2003 號案件

裁判書製作法官：蔡武彬

澳門特別行政區中級法院合議庭裁判

所得補充稅複評委員會就行政法院的判決提起上訴，該判決判甲銀行提起的上訴得直，撤銷委員會 2001 年 9 月 4 日評定該公司 1999 年度可課稅資料的決議。

陳述結論如下：

“1. 只有繳納了該稅項包含的所有項目後，繳納所得補充稅的稅務義務方完結。不僅應當結算主債（應納稅款），還應結算附加債（憑單印花稅）及次要債（應納稅額之提增，過期利息及欠款之 3%）。

2. 《印花稅規章》第 33 條清楚證明兩種金額之間的內在聯繫。

3. 但是，所得補充稅與印花稅在形式層面上無任何混淆，因為好比一切有內在聯繫，為此只需關注《所得補充稅規章》第 59 條第 3 款規定就夠了。該條文規定如納稅人不自願履行納稅義務，引致提起稅務執执行程序強制徵收稅額。

4. 此外，追收證明書中載有稅單之印花稅的相應金額，該金額隨後在執执行程序範疇內包含於主債務中。

5. 這是一項不同於繳納所得補充稅的獨立義務，只有透過提起獨立的執执行程序，方可強制性要求遵守，因認為是兩個不同義務。

6. 因此，複評委員會的決議無任何違法瑕疵。

7. 然而，應當拒絕下列見解：所得補充稅複評委員會的決議沾有違法瑕疵。相應地該決議無違反用作撤銷有關行政行為基礎之任何規定，即《所得補充稅規章》第 21 條 f 項。

相應地，請求廢止原判並維持其決議。

被上訴人提出反駁性陳述，結論如下：

“1. 在所得補充稅範疇內，複評委員會的決議不認為現被上訴人以稅款徵收憑單名義支付的澳門幣 409,381 元是經營費用，因為該負擔包含於《所得補充稅規章》第 29 條 b 項中。

2. 因此，該決議是違法的，因違反《所得補充稅規章》第 21 條 f 項的規定。

3.複評委員會為著《所得補充稅規章》第 29 條 b 項的效果，將憑單印花稅包含於所得補充稅，似乎混淆了兩個稅種。

4.然而，這是兩個實質上不同的稅種，它們各具自身的法律制度，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 — 憑單印花稅，這樣說法是不能接受的。

5.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），而憑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，而不得一併考慮憑單印花稅。

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 項的立法理由是為了避免上一經營年度的可課稅資料不被課稅’。

10.然而，憑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，它並非與主稅項一併結清，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，其中並不包括憑單印花稅。

13.課稅對象之法定規範不容許擴大解釋 — 基於確定性原則並按稅務法定原則。

14.立法者賦予立法機關而非稅務當局確定稅務平等標準的能力。

15.貴中級法院在作出第 234/2001 號案件時的 2003 年 4 月 3 日見解認為：“依據《所得補充稅規章》第 8 條，對所得補充稅的稅額課徵的憑單印花稅，按照該規章第 21 條 f 項，應定性為營業費用或損失”。

16.按上文理由，現被上訴人以 1998 年度稅額徵收憑單印花稅名義支付的澳門 409,381 元金額，不能與《所得補充稅規章》第 21 條 f 項所指的稅項及其他稅務負擔相同對待，即可將其允許視為費用，並相應地從 1999 年度可課稅收益中扣除。

17.被上訴的判決如此裁定，並相應撤銷上述決議，並無任何不當，應予維持，並否決本上訴勝訴。

主張本上訴理由不成立。在本院，檢察院司法官的意見書轉錄如下：

“本司法裁判的上訴所載問題不是新問題，最近貴院在第 87/2001 號案件及 234/2001 號案件的 2003 年 4 月 3 日合議庭裁判中已作分析，當時裁定“依據《所得補充稅規章》第 8 條，對所得補充稅的稅額課徵的憑單印花稅，按照該規章第 21 條 f 項，應定性為營業費用或損失”。我們無有效的理由變更該見解。

確實，辯論的中心在於查明：對於所得補充稅應納稅款之稅單課徵的特別印花稅，應否被視為該年度費用或損失。我們認為，清楚的是，如果立法者希望這樣，事實上，考慮到該印花稅可從總收益中的扣除，就應當使用不同於《所得補充稅規章》第 29 條 b 項所載的規定方式，從而將印花稅從該法規第 21 條 f 項適用範疇中排除。因此，該稅單之特別印花稅金額附加於科稅文件，並此與補充稅應繳稅款合併徵收，這一簡單事實並不能拿走它的專門性質，不能與補充稅這一其他事實相淆。

看不到被質疑的判決中所持見解，尤其因下述見解而影響稅務制度的協調性：納稅人隨納稅義務之次要欠款且與該欠款一道徵收而開支之金額，例如罰款、處罰以及因作出稅務違法行為的其他負擔，包括補償性利息，對於可課稅利潤之計算屬重要，即被視為隨後財務年度的營業費用或損失。

這種次要債對於計算《所得補充稅規章》第 29 條 c 項內容及並非同款 b 項內容直接導致的可課稅利潤計算並不重要，因此，看不到這種有害效果透過這一途徑繼續存在。

因此，我們認為，上訴人在陳述中闡述之全部的論據已在現被爭執的判決中辯論及反駁，我們完全贊同其內容及結論，因無必要，我們不予轉錄，我們並不認為該裁判存有任何瑕疵，尤其上訴人對其指責的瑕疵。因此，本上訴不應勝訴。”

助審法官法定檢閱已畢。

茲予裁判。

原審法院認為下列事實對於裁判屬重要：

— 2000 年 6 月 30 日，上訴人/A 組納稅人 XXX，從事銀行業務，就 1999 年度營業情況向澳門財稅處遞交 M/1 式所得補充稅申報書並附具 M/3 式表格附件 A 及附件 B(附文第 20 頁至第 79 頁)；

— 附件 A 中指明負數總收益澳門幣 84,033,745 元，附件 B 中指明上一年度結算的所得補充稅金額為澳門幣 8,187,628 元(參閱行政卷宗第 20 頁及第 30 頁)；

— 在財政局的可課稅利潤決算表中，將上一年度補充稅金額澳門幣 8,187,628 元作了修訂，不接納 1998 年補充稅之印花稅金額澳門幣 409,381 元為營業費用(第 27 頁文件)；

— 透過 2001 年 2 月 26 日財政局公共審計暨稽查訟務廳廳長的批示，上訴人可課稅收益評定為澳門幣 34,915,901 元(行政卷宗第 42 頁)；

— 獲通知可科稅收益後，上訴人透過 2001 年 3 月 23 日向財政局入稟的聲請，就可科稅收益評定等行為向所得補充稅複評委員會提起申駁，其依據是沒有將稅捐之稅單的特別印花稅視為費用(行政卷宗第 22 頁、第 23 頁及第 24 頁)；

— 2001 年 9 月 4 日，複評委員會就該上訴作出下列決議：

“經分析前述納稅人提起的申駁，複評委員會決議：否決申駁，理由是：雖然稅單的印花稅是獨立於所得補充稅的收益，納入稅單本身或構成用作所得補充稅名義受領證書的組成部分；

雖然印花稅金額附記於有關稅單本身中，其唯一及排他原因是難以支持稅法規範解釋的公共會計運作。複評委員會從該立場出發，現作出決議駁回此部分請求。

應當維持 1998 年度可科稅收益澳門幣 34,915,901 元(參閱行政卷宗第 19 頁)；

— 透過 65/DAII/CRA/01 號公函，將該決議通知上訴人(行政卷宗第 17 頁)。”

審理如下：

提出的唯一問題是了解，為著第 21/78/M 號法律(《所得補充稅規章》)第 21 條 f 項或同款 b 項的效果，1999 年已經完納的補充稅之已付印花稅是否構成費用。

對上訴實體而言，《所得補充稅規章》第 29 條 b 項所載的“已完納補充稅”一詞，指的是主要欠款及其他附加欠款的總負擔，其中包括憑單的印花稅、倘有的就應納稅款的提增，過期利息，欠款之 3%。因為，稅務當局在沒有合併結清兩種金額時，不能考慮已完納的稅款。

如何裁判？

關於相同的問題，本法院已經在多份合議庭裁判中審理(第 234/2001 號案件及第 87/2001 號案件的 2003 年 4 月 3 日，第 92/2003 號案件、第 121/2003 號案件及第 124/2003 號案件的 2003 年 11 月 20 日合議庭裁判)並一致載明：

“依據《所得補充稅規章》第 8 條，對所得補充稅的稅額課徵的憑單印花稅，按照該規章第 21 條 f 項，應定性為營業費用或損失”。

本案裁判中不應變更該見解。

我們看看。

所得補充稅

正如所知，創制所得補充稅的目的，是透過可課稅收益之累進稅率，更好地確定都市物業稅及固定稅率之職業稅及營業稅的有比例徵收 — 第 21/78/M 號法令序言¹。

針對工商活動及勞務活動產生收益課稅，具有單項稅的特徵 — 因直接對於利潤發生 — 而不是本義上的補充稅²。

所得補充稅是以自然人或法人不論其住所或總行設在何處而從澳門特別行政區取得 (...) 之總收益為課徵對象 — 《所得補充稅規章》第 2 條。

法人的總收益是指工商業活動全年經營所得的純利 (第 3 條第 2 款)。(此方面還可參閱《營業稅規章》以及相應的《工商活動總表》)。

為了避免雙重或多重科稅，法律規定了某些排除情形，例如總收益概念中不包括都市物業的收益 — 第 3 條第 4 款；可課稅資料中扣除完納的營業稅額 — 第 6 條；不構成職業稅的可課稅資料的收益可予免稅 — 第 9 條第 1 款 b 項；應繳的職業稅額之減除 — 第 51 條；(稅納人須繳納的) 稅項及附加負擔視為營業費用 — 第 21 條 f 項，等等。

在最後一項情形中，法律明確排除就營業費用及損失徵稅，其中包括稅項及附加負擔，但“已完納的所得補充稅”除外。

《所得補充稅規章》(第 21/78/M 號法律)第 21 條 f 項規定：

“為取得可課稅收益或利潤，及為維持生產而須付出的負擔，即如下列事項，概視為營業費用或損失：

(...)

f) “納稅人須繳納的稅項及附加的負擔，但不妨第 29 條 b 項的規定；

(...)”。

第 29 條規定：

“下列款項不視為該年之成本或虧損：

(...)

b) 已完納的所得補充稅；

(...)”。

在此可見，法律規定了排除事項之排除，即營業費用中排除不構成可科稅資料之已完納的補充稅。為什麼？

正如我們在最近第 92/2003 號案件、第 121/2003 號案件及第 124/2003 號案件的 2003 年 11 月 20 日所載明，認為出於兩個原因：

首先，因為該稅指的是上年度的營業，因此不能被視為補充稅範疇內課稅標的之營業中所產生的成本或負擔。

其次，如果為著補充稅本身的效果，從費用範疇裏排除補充稅金額意味著納稅人收取免予對其專門課稅之利潤或淨利潤，而這正是補充稅擬糾正或避免的。

顯然，由於印花稅本身的性質，不能認為印花稅包含於《所得補充稅規章》第 29 條 b 項，或者不構成《所得補充稅規章》第 21 條 f 項。

我們看看。

印花稅

印花稅是一個古老的稅種。自 1874 年 8 月 8 日在《澳門政府公報》及《東帝汶政府公報》第 32 期公佈《印花稅表》以來印花稅就延伸至澳門。隨後，透過 1941 年 3 月 15 日第 701 號立

¹ 有關規章(《所得補充稅規章》)隨後被多次修訂，尤其透過 7 月 2 日第 6/83/M 號法律；4 月 28 日第 37/84/M 號法令；3 月 2 日第 15/85/M 號法令；5 月 11 日第 37/85/M 號法令；6 月 20 日第 13/88 號法律；6 月 20 日第 48/88/M 號法令；6 月 4 日第 4/90/M 號法律；12 月 27 日第 11/93/M 號法律，以及最近第 12/2003/M 號法律，該法律於 2003 年 10 月 1 日生效。

² 參閱本中級法院第 9/2001 號案件的 2001 年 2 月 22 日合議庭裁判。

法性法規核准了《印花稅總表》。該總表隨後屢經修訂，例如 7 月 18 日第 3/74 號立法性法規、6 月 27 日第 17/88/M 號法律、8 月 4 日第 9/97/M 號法律、12 月 21 日第 8/98/M 號法律、直至澳門特別行政區第 8/2001 號法律。

作為一項間接稅，印花稅是對於費用發生的單一給付之稅，對孤立的事實及行為課徵，其可課稅資料在納稅義務主體的納稅能力中間接顯示 — 《印花稅規章》第 1 條。

印花稅以印花稅票，憑單及特別印花之形式徵收 — 第 4 條。

在特別印花稅情形中，是按《印花稅規章》第 33 條及第 34 條規定的條件，以附加在有關憑單的形式徵收。

第 33 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。”

第 34 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。”

正如所見，印花稅是不涉及確定補充稅徵稅額的稅務負擔，只在徵稅階段發生，這與所得補充稅不同，它不就納稅人實際發生的利潤及收益徵稅，只對於補充稅納稅憑單徵稅。

雖然印花稅得以所得補充稅納稅憑單為基礎徵收，但不失去其獨立性，作為其他稅項或附加負擔，它與第 29 條規定的營業費用不同。

沒有任何理由認為，印花稅作為“附加債務”，與事實上構成第 29 條 c 項的徵稅金額之提增，過期利息及欠款之百分之三等補充款項一道納入補充稅範疇（第 29 條 b 項）。

據上所述，我們不能不認定印花稅的繳納構成澳門《所得補充稅規章》第 21 條 f 項規定的稅項及附加負擔。

行文至此，無須贅論，結論是原判並無不當，上訴不勝訴。

綜上所述，合議庭裁判上訴不勝訴。

因上訴人主體豁免，無須繳納訴訟費。

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