

(譯本)

補充稅 設備之報銷 升值的投資組合 可課稅利潤

摘要

一、在或有的入帳及徵收程序中，稅務申報有時是納稅人本人要求對其課稅的一項請求。

二、根據《商法典》第 51 條，納稅人以記錄在商業記帳簿帳上的方式進行的申報，享有真實性推定。因此，推翻該推定由稅務當局負責。

三、如納稅人申報表中載有因住所設施遷移而對全部設備的報銷，稅務當局就有責任搜集據以確定計稅依據所必需的資料。

四、所得補充稅之對像是實際收到的利潤或收入，即其工商業活動中每年產生的淨利潤。

五、在證券組合尚未轉讓前，其市場價值的增加，不意味著稅務效力上之經營利潤的實際實現或取得。因此，證券組合的這種升值不能被視為應予課稅的利潤。

2004 年 2 月 26 日合議庭裁判書

第 168/2003 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 B 組複評委員會針對行政法院判決提起上訴。行政法院判甲銀行提起的上訴理由成立，撤銷委員會 2001 年 7 月 8 日作出的決議，該決議將甲銀行 1998 年度計稅依據核定為澳門幣 168,361,174 元。

理由闡述結論如下：

1. 此乃針對行政法院（卷宗第 101 頁起及續後數頁）的判決提起的上訴。該判決判現被上訴人針對前述複評委員會決議提起的司法上訴獲證實及理由成立；

2. 現被上訴人述稱“事實前提錯誤”以及“違反《所得補充稅規章》第 19 條第 2 款及第 20 條”，原審法院已對後項問題表態，以營業年度收益及其在外國已繳課稅收益作為依據；

3. 現被上訴人本來應當提供充分資料，令人相信電腦、空調機及其他相關設備在新設施中無任何價值；

4. 稅務當局接受 1998 營業年度固定資產之報銷，但不接受納稅人提交的報銷金額及報銷範圍；

5. 接受這種報銷之存在，指存在沒有任何商業價值之資產。3 月 5 日第 4/90/M 號法令第 12 條第 2 款所載規範之含義正在於此；

6. 現被上訴人與英國一家投資管理公司訂立美金 2,500 萬元的投資管理合同，1998 年度從中取得純金額澳門幣 13,528,424 元；

7. 這是現被上訴人在開展其業務過程中作出的投資，有關款項同樣來自於其在澳門特別行政區經營的正常銀行活動，即吸納未來用於投資的資本及貸款；

8.《所得補充稅規章》第 20 條第 1 款規定：“為著對可課稅利潤的核定，納稅人因正常或偶然的、主要或次要的活動致生任何交易或經營之所得，尤其是從下列經營之所得，概視為業務收益或利潤...”；

9.在我們看來，這種利潤不是假設的或可能的。這是可確定及可量化的實際利潤或並非來源於其利益聲明，因此；

10.原審法院認為有關投資組合所得收益因是其境外產生，故不可課征所得補充稅；

11.其決定基於下列見解：在澳門特別行政區生效的是屬地原則，該原則也載於《所得補充稅規章》第 2 條中，以所得產生的地點作為連接點；

12.我們不能接受該法律規定主張屬地原則，如其屬實則將禁止就澳門特別行政區以外產生的所得課稅；

13.但各上級法院的一致見解與被上訴之裁判的見解相反（例如從在此事宜上作為前上訴法院的最高行政法院所作的多份合議庭裁判中便可以證實）；

14.請閱讀 1981 年 4 月 1 日第 1675 號案件合議庭裁判，1983 年 10 月 6 日第 2436 號案件合議庭裁判，1983 年 10 月 6 日第 2437 號合議庭裁判以及 1991 年 5 月 2 日第 12731 號合議庭裁判；

15.第 45399 號法令是 9 月 9 日第 21/78/M 號法令核准的《所得補充稅規章》的藍本及靈感來源；

16.儘管不存在明確的居所概念，但透過分析稅務規章，可以有把握地認為規章中顯然一直有之；

17.學說中也一直主張，所得補充稅按照來源地原則針對在澳門發生的所得而徵收，並按居所或住所原則針對在境外發生但在澳門取得的所得而徵收，條件是這種所得與在澳門開展的業務有關；

18.Rato Rainha 所著《Impostos de Macau》及 Duarte Faveiro 所著《Fiscalidade Nacional Contemporânea》正是如此認為的；

19.《所得補充稅規章》第 19 條規定，不論來源如何，收入及利潤均予入帳；

20.我們認為與原審法官希望的相反，立法者希望在此規範中包含澳門特別行政區及境外取得之所得；

21.該見解來自最高行政法院司法見解一向捍衛及接受的立場：第 2 條之規範沒有規定屬地原則；

22.現被上訴人在開展其正常銀行業務時，以不問資金來源屬地的方式吸納資金（尤其以客戶存款等方式吸納資本），用於在澳門特別行政區及境外進行未來投資及貸款；

23.雖然利益在境外產生或取得，但卻是在澳門特別行政區實際收取併入帳，並在澳門特別行政區內增加了居所及業務總部位於澳門特別行政區之納稅主體的財富；

24.在所得補充稅領域進行課稅的對象正是在澳門特別行政區開展其業務的納稅主體所收取及入帳的所得，儘管可能求諸境外以取得這種所得。

應當判本上訴獲證實而理由成立，維持被上訴的行為並具法律效果。

被上訴人作出針對性理由陳述，主張上訴理由不成立。

在本院，檢察院司法官意見書轉錄如下：

“所得補充稅 B 組複評委員會主席針對行政法院 2003 年 3 月 17 日判決提起上訴。行政法院判甲銀行股份有限公司針對該委員會提起的司法上訴理由成立，撤銷了該委員會 2001 年 7 月 8 日的決議。該決議將甲銀行 1998 年度計稅依據核定為澳門幣 168,361,174 元。

陳述內容及理由說明簡要如下：

— 所得補充稅按照來源地原則針對在澳門發生的所得而徵收，並按居所或住所原則針對在境外發生但在澳門取得的所得而徵收，條件是這種所得與在澳門開展的業務有關；

— 本來應當提供充分資料，令人相信顯示電腦、空調機及其他相關設備在新設施中無任何價值。因此，稅務當局的行為（即不接受這些報銷），與原審法官所裁定的相反，不具有事實前提錯誤。

— 境外投資組合中產生的利潤，不是假定的或潛在的，而是可確定、可量化的實際利潤，可以對其課征所得補充稅。

關於所陳述的內容，我們相信上訴人只是第 1 點有道理，其餘兩點沒有道理。

關於對境外取得之所得予以課稅的問題，首先應當強調指出，有關判決毫無疑問是精彩的，其中在其深入分析中，不僅明文闡述了所得出的解決辦法的緣由，還明文闡述了相反的觀點（尤其是上訴人力主的反論）可能基於的理據及理由。

經仔細分析，使我們主張不同於原判之解決辦法的理由，不外乎（至少在部份程度上）上文所述的我們駐第一審法院的同事及上訴人所持的依據，對此我們在此不再贅言。但請允許我們強調兩點：

— 雖然《所得補充稅規章》第 2 條指的是在本地區之所得，但這並不絕對意味著立法者擬僅僅對本地產生的所得課稅。

HECK 認為，（《Interpretação da Lei e Jurisprudência dos Interesses》，第 130 頁）“語法規則具有巨大的跡象性價值，但無規範性價值”。

確實，1963 年 11 月 30 日第 45399 號法令核准的《所得補充稅法典》第 3 點第一段（正如上訴人正確指出，該法典乃 9 月 9 日第 21/78/M 號法律核准的《所得補充稅規章》藍本）指的是“雖然在本地區以外產生，但係由在本地區居住之人取得”。看不到為什麼強行將“取得”一詞賦予“收到”的含義。

隨後，《所得補充稅規章》第 19 條規定須考慮“任何來源之收益或利潤”。如果立法者有意不對境外產生的利潤課稅，那麼就看不出為何不明確這樣規定，好像該法規第 34 條第 3 款所明確規定的那樣：“在外地經營的活動，其虧蝕不得在本地區取得的利潤內減除。”況且，如果境外所得確實不予課稅，就不能理解最後一項規範的含義及內容。

按上文主張的含義（即對境外所得確實徵稅），我們認為 — 在此與我們駐第一審法院同事所持立場相反 — 雖然按照《所得補充稅規章》第 3 條第 2 款，在所得稅課稅對象中僅包含工商業活動收益，但上訴人作為銀行機構進行的證券買賣，也是其生意的組成部分。

正如有關判決（第 126 頁）正確強調，“商業銀行的證券組合，旨在透過這種證券或有的交換及買賣，確保其結算及償付能力。因此其所得，不論是利息還是轉讓所得，均計入其商業活動中”。

我們相信在此點中上訴人有理。

至於是否發生了事實前提錯誤，判決極其清晰地證明稅務當局在不採取有效反駁這種申報的證據措施的情況下，不能反對納稅人就無商業價值之固定資產要素報銷而作出的申報的有效性及其效力，也不能拒絕被上訴人在此方面申報的澳門幣 4,481,973 元金額。

與上訴人希望的相反，被上訴人不負責就申報的固定資產（電腦、空調機及其他類似設備）之金額提供可信資料：A 組納稅人／被上訴人申報之有效性推定基於已有之會計制度，因此如質疑該金額，稅務當局應當調查並採取措施推翻該推定。說實話，正如原審法官強調，此舉並不困難，原審法官甚至以教晦方式建議了某些相關的措施。

最後，我們認為就證券組合之價值作為可歸入經營年度之利潤而作出的裁判並無不當。該裁判認為，尚未沽售、轉讓或贖回的證券組合之升值，不是一項可歸入產生升值之經營年度的已實現的會計利潤，不是一項實際資產，只是一項潛在資產，僅當該組合被結算或贖回時（顯然此時的金額可能已經大不相同），才成為已結清的、確定的、可要求履行的且已被保證的實際資產。

這一直是我們在相似案件中所主張的立場（最近第 87/2003 號案件¹）。

因此，儘管按我們的標準，上訴人就境外所得利益之補充稅課征提出的論辯理由，以及被上

¹ 我們相信案件編號有誤，應為第 87/2001 號案件。

訴人證券組合所得與其在澳門特別行政區銀行商務活動相關的論辯理由，是成立的，但由於事實前提錯誤確已發生，且鑑於尚未出售、轉讓或贖回的證券組合之升值不構成可歸入有關升值年度的已實現利潤，所以有關行為仍應予撤銷。

因此，認為本上訴理由得直。”

助審法官法定檢閱已畢。

應予裁判。

下列事實事宜對裁判屬重要：

— 1999 年 6 月 30 日，上訴人甲銀行股份有限公司，A 組納稅人，第 XXX 號，透過 M/1 格式印件，向財政司遞交 1998 年度所得申報，見附件 A 和 B，攤折表 (M/3)，僅備用金活動表 (M/4) 以及其他文件。申報之總所得為澳門幣 150,200,777 元 (參閱卷宗第 49 頁至第 101 頁)；

— 在 M/3 表格中，上訴人指明固定資產金額為澳門幣 22,457,161 元，該資產攤折金額為澳門幣 18,009,910 元，相當於淨報銷金額澳門幣 4,447,251 元 (參閱卷宗第 71 頁文件)；

— 在申報表附件 A 中，“債權憑證及財務出資之所得”之欄目中包含英國[公司(1)]的管理的投資組合升值金額澳門幣 14,288,935 元，“其他銀行費用”欄目下，包含該組合管理人佣金，金額為澳門幣 760,511 元 (參閱卷宗第 65 頁至第 81 頁文件)；

— 在申報表附件 B 中，以“境外財務利潤”名義從年度經營盈餘中扣除澳門幣 13,528,424 元，相當於投資組合升值金額與管理佣金之間的差額，詳列於申報表附件 G 中 (參閱卷宗第 73 頁及第 81 頁文件)；

— 在“可課稅利潤核定表”中，財政局沒有接受澳門幣 4,331,973 元的額外攤折 — 見申報表 M/3 中手寫的更正，也沒有接受以“境外財務利潤”名義所作的澳門幣 13,528,424 元扣除，從而增加總所得 (參閱卷宗第 22 頁文件)；

— 2000 年 7 月 17 日公共審計、稽查暨訟務廳廳長在“可課稅利潤核定表”上作出批示，確定 1998 年度總所得為澳門幣 170,129,545 元 (參閱卷宗第 22 頁文件)；

— 透過 2001 年 1 月 12 日發出的 M/5 號格式印件，上訴人獲通知該批示以及相應稅金 (金額為澳門幣 3,138,780 元) (參閱卷宗第 41 頁文件)；

— 透過 2001 年 3 月 2 日入稟的聲請，上訴人向所得補充稅複評委員會提起申駁，其中提出設施已搬遷以及“舊設施的內部裝修和安裝之設備不能拆離，也不能再用。考慮到沒有任何商業價值，已經被拆毀”，而且外部取得的利潤不應入帳，因為“沒有提取此等收入的任何部分”，且該收入不應當被視為“在本地區所得” (參閱本卷宗第 47 頁至第 48 頁文件)；

— 2001 年 7 月 8 日所得補充稅 B 組複評委員會作出下列決議：

“1. 複評委員會的政策一向是，必須提交客觀資料顯示固定資產之報銷，尤其當變更企業設施時，使之不可再用，即不可能用於新的設施中。

2. 但是，申駁人本人也同意 1998 年攤折金額太高 (達至澳門幣 4,431,973 元)。

3. 對此加以證明的是：複評委員會完全同意申駁人 1999 年度額外攤銷，但對 1998 年度的攤折金額則不予贊同。

4. 因此，經嚴格遵守 3 月 5 日第 4/90/M 號法令第 12 條 (尤其其第 2 款)，委員會否決此攤折款項請求。

5. 關於調查研究費用，複評委員會決議完全接受為此計出的開支。

6. 委員會還例外地決議接受 1997 年工業稅之費用，儘管按嚴格的經營細分，此舉違犯最為正確的會計原則。

7. 最後，關於 1998 年度被申駁的境外財務投資利潤，我們的見解與申駁人相反。我們的見解源自我們就《所得補充稅規章》第 2 條規定所持立場。申駁人認為，該條文規定了禁止就澳門特別行政區以外產生之所得予以課稅的屬地原則。正如上文所述，這不是我們的見解，我們認為《所得補充稅規章》沒有規定屬地原則，正如最高行政法院在第 1675 號上訴案的 1981 年 4 月 1 日合議庭裁判中所裁定。在該案中，甲銀行股份有限公司針對所得補充稅複評委員會就 1978 年度決議提起的上訴，最高行政法院的結論認為：所得補充稅課徵對象不僅包括澳門地區產生之所

得，而且包括不論所得來源為何而在澳門收取的所得。

因此，毫無疑問應認定此部分上訴理由成立。

結論無疑是判此部分請求理由不成立。

我們應當決議：請求之部分理由成立，1998 年度可課稅所得為澳門幣 168,361,174 元（參閱卷宗第 24 頁至第 25 頁文件）。”

— 透過 2001 年 9 月 8 日發出的 63/DAIJ/CRA/2001 號公函將這一決議告知上訴人（卷宗第 10 頁至第 15 頁）。

審理如下：

上訴標的

從形式上講，判甲銀行針對現上訴人／所得補充稅 B 組複評委員會確定課稅依據為澳門幣 168,361,174 元的決議提起之上訴得直的是行政法院判決。

從實際上講，涉及到兩個部分課稅依據／所得補充稅課稅標的：其一，總部遷移後不具商業價值的固定資產報銷；其二，作為可歸入經營年度利潤的境外投資組合價值。關於這些部分，已提出了現在應由我們審理的兩個問題：

— 事實前提錯誤

— 違反法律。

我們看看。

事實前提錯誤

上訴人爭執原判，原判決認為在審理 1998 年度固定資產報銷金額中，存有事實前提錯誤之瑕疵。

上訴人述稱，接受 1998 年度存在固定資產報銷，但不接受納稅人申報的報銷金額及範圍，因為接受這種報銷之存在並不意味著接受其金額。

正如卷宗所視，原審法院認為下列事實已經證實：“在重置與攤折 M/3 表格中，上訴人指明固定資產金額為澳門幣 22,457,161 元，該資產攤折金額為澳門幣 18,009,910 元，相當於淨報銷金額澳門幣 4,447,251 元”；（參閱卷宗第 71 頁文件）。

第 10 條至第 12 條規定了納稅人稅務申報的義務以及提供申報資料的義務。

在入帳及或有的徵收程序中，稅務申報往往是納稅人本人要求稅收入帳請求。儘管沒有自認的性質（因為按照《民法典》第 351 條第 1 款，不具有針對申報人的證明力），稅務當局可以收集最初申報中不包含的資料，甚至作出比申報中更有利於申報人的結論。²

正如《所得補充稅規章》第 16 條所規定，稽查部門的稅務資料作出義務是強制性的，“稽查部門應於收文之日起三十天內對有關申報書所列載的資料作出報告”。（第 1 款）

“上款所指的報告須附有充分理由指出利潤的不存在或認為應訂定的可課稅利潤”。（第 2 款）“倘欠缺申報書時，稽查部門有責任彙集對可課稅資料的核定不可缺少的資料，並遵守本條二款的規定。”（第 3 款）

換言之，正如所知，根據《商法典》第 51 條，納稅人以記錄在商業記帳簿帳上的方式進行的申報，享有真實性推定。因此，推翻該推定由稅務當局負責。

正如第 17 條所表示，在對於申報有疑問時，或者“如認為申報書不充分清楚，則稅捐廳請求納稅人在所定明之期間內以書面形式作出所需之澄清，但該期間不得超過十五日。”

被上訴的判決有充分而清楚之理由說明，無論從調查原則還是從實質真相原則的角度，還是從證據歸責的角度，這種考慮均值得我們同意，因此，無需贅述或推出太多的依據，應當認為此部分上訴理由不能成立。

違反法律

² Soares Martínez：《Direito Fiscal, Almeida, Coimbra》，第 10 版次，第 300 頁。

上訴人還爭執判決違反《所得補充稅規章》第 2 條、第 19 條及第 20 條（判決不認為投資組合的金額係該年度可課稅利潤，故因此在外國產生的利潤不可課稅）。

從根本上說，關於計稅依據，提出了兩個法律問題。我們認為，如果說尚未成為實際資產之投資組合升值不可徵稅，就不能提出這樣的問題：查明在外國發生的利潤可否徵稅。

因此，我們看看。

作為年度可課稅利潤的投資組合金額

上訴人認為，該組合是被上訴人在其商業活動過程中進行的且與該活動有關的投資，有關款項同樣來自在澳門特別行政區從事的正常銀行業務，即吸納資本作未來投資以及貸款，因此毫無疑問就應課征所得補充稅。

正如所知，所得補充稅係以個人或團體不論其住所或總行設在何處而在本地區所取得由第 3 條所述之總收益為課徵對象 — 《所得補充稅規章》第 2 條。

第 3 條（標題為總收益）規定：

“一、（…）

二、團體的總收益係指按照本章程的規定計算工商業活動全年經營所得的純利。

三、倘屬商業公司及以商業形式組成的民事公司時，其總收益將減除派給股份持有人與課稅年度有關的利潤或股息。

四、本條一款和二款所指的總收益不包括房屋的收益。”

我們可以認為，所得補充稅徵收對象是利潤及收益，發生對象應為工商年度中產生的每年淨利潤，即實際收取的利潤。

這部稅法本身在第 19 條規定：

“一、A 組納稅人，其可課稅利潤係指根據適當會計原則而編製的營業結算或損益帳所示的盈餘，即是有關課稅的上一營業年度任何來源的收益或利潤減除同年度的費用或損失後所得的數額，無論前者及後者將按照本章程第二十條至第三十五條的規定，予以倘有更正。

二、（…）”。

我們僅認為，不能將這個尚未轉讓的已升值的投資組合視為被上訴人／銀行在該經營年度產生的實際利潤。我們應當表明，經濟利潤與可課稅利潤是不同的。投資組合市場價值的增加 — 在年度資產負債表中只是毛利潤 — 根本不意味著為稅務效果的年度所得利潤之實際取得或實現。因為票據之單純升值，不代表可視為實際資產的收入，只有在投資組合結清或贖回時，即可以產生不同於 1998 年投資組合金額時（無論實際利潤，還是虧損），方可結算、確定及要求完稅。

在此部分，判決充分考慮了我們認同的學說見解，此部分上訴理由不成立。

行文至此，正如前述，裁定第一個問題（即投資組合尚未成為資本時，升值部分不可徵稅）後，就不能提出第二個問題（查明外國發生的利潤可否徵稅），因為即使裁判有利於上訴人，也不改變已作出的裁判，故不必審理第二個問題。

綜上所述，本中級法院合議庭裁判否決所得補充稅 B 組複評委員會提起的上訴理由成立。

因主體豁免而免繳訴訟費。

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