

(譯本)

所得補充稅 憑單印花稅 稅法規範的解釋

摘要

一、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憑單印花稅，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。

二、在稅法規範解釋範疇內，存在某種共識：以解釋規範時的一般規則（如《民法典》第 8 條）為優先的一種平衡的解釋辦法，將更好地保護案件中的各種利益。

三、所得補充稅是針對工商等活動及勞務活動的收入而課徵的一個單項稅種，具累進稅率並具若干向個人課稅的特徵。雖然冠之以補充稅之名，實質為一單項稅種，因其課稅對象也包括直接從事工商活動時所得的收益。

四、為著補充稅本身效果而從費用範疇內排除補充稅金額，意味著納稅人將收取淨利潤或專門稅之免除，而所得補充稅制度擬避免或糾正的正是這種情況的課稅。

五、印花稅通常被視為間接稅，原則上乃是針對費用而課徵的單一給付之稅，並就單獨的行為及事實課稅，其可課稅事宜間接反應於納稅義務主體之納稅能力中。

六、憑單印花稅針對的是補充稅應付稅款的文件提交，目的是取得收入。儘管其稅金的結算取決於主稅（在本案中為補充稅）的金額並作為主稅的補充，且在徵收的程序階段附隨主稅，但不能與主稅混同。

七、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。

2003 年 11 月 20 日合議庭裁判書

第 92/2003 號案件

裁判書製作法官：João A. G. Gil de Oliveira（趙約翰）

澳門特別行政區中級法院合議庭裁判

一、概述

甲銀行有限公司，住所在澳門[...]，適時向行政法院提起撤銷 2001 年 7 月 23 日所得補充稅複評委員會決議的司法上訴。該決議不接受納稅人／當時上訴人以憑單印花稅名義支付的澳門幣 696,506 元作為經營費用。

請求以違法瑕疵，尤其違反《所得補充稅規章》第 21 條 f 項為依據撤銷該決議。因其認為，從該規章中得出，印花稅與其他稅項及稅務負擔一樣，應被視為經營費用。

當時被上訴的實體在答覆中堅持被質疑的決議的合法性，其依據是《所得補充稅規章》第 29 條 b 項不僅包含已完納之補充稅，還包括對應於有關徵稅憑單印花稅金額。

原審法官當時作出判決，裁定上訴理由成立，並相應撤銷被上訴的決議。

當時被上訴的實體／現上訴人所得補充稅複評委員會針對該判決提起上訴。

Carlos Fernando de Abreu Á vila，以所得補充稅複評委員會主席／現上訴人的身份作出有理由說明的陳述，簡要如下：

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（憑單印花稅）及次要債（稅額的提增、過期利息及欠款 3% 的數目）。

因此，《印花稅規章》第 33 條清楚顯示兩個金額之間的內在聯繫。

在所得補充稅與印花稅之間不存在任何形式上的混淆，因為實體上講兩者是相連的，為此只需關注《所得補充稅規章》第 59 條第 3 款規定，該條文規定，納稅人無自動履行納稅義務，引致提起稅務執行程序強制徵收之。

此外，證明書中載有憑單印花稅的相應金額，該金額隨後在執行程序範疇內被包含於主債務中。

這是一個不同於所得補充稅繳納的獨立義務，該義務的履行只能透過提起獨立執行程序而強制要求，因認為是兩個不同的義務。

因此，所得補充稅複評委員會的決議無任何違法瑕疵。

因此，應當摒棄這一見解：所得補充稅複評委員會的決議存有違法瑕疵。相應地該決議不違反用作撤銷被質疑的行政行為為基礎的任何規範，即《所得補充稅規章》第 21 條 f 項。

因此，**結論**是被上訴的判決應被廢止，維持 2001 年 7 月 23 日所得補充稅複評委員會決議，並相應地維持 1998 年度可課稅收益為澳門幣 55,267,111 元。

甲銀行有限公司／現被上訴人作出反駁性陳述，簡要如下：

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 696,506 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。

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。

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。

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 — 憑單印花稅，這樣明確的提述是不能接受的。

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。”

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）。

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。

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。

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”。

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。

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。

最後，澳門《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。

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。

最後，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。

按上文理由，現被上訴人以 1997 年度稅額徵收憑單印花稅名義支付的澳門幣 696,506 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 1998 年度可課稅收益中扣除。

結論是被上訴的判決並無任何不當，應予維持，並否決本上訴勝訴。

檢察院司法官出具意見書，陳述簡要如下：

辯論的核心在於下列事實：查明所得補充稅稅額徵收憑單的特別印花稅應否被定性為經營或虧損，我們認為清楚的是，如果立法者希望考慮從總所得中可以扣除這一筆印花稅，就必須使用不同於《所得補充稅規章》第 29 條 b 項所載的方式，從而將印花稅從該法規第 21 條 f 項適用範圍中排除。而徵收憑單特別印花稅的金額加於徵收文件中，並與所得補充稅合併徵收，這一事實並不剝奪其專門性質，不能與補充稅（此乃另一回事）混淆。

看不到裁決中所持的見解，尤其因下述見解而影響稅務體制的協調性：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、處罰或者作出稅務不法行為的其他負擔，包括補償性利息，對於可課稅利潤之計算屬重要，即應被視為相應下一年度的營業成本或損失。

這種次要債務，為著計算可科稅收益這種附加債務的重要性直接來自《所得補充稅規章》第 29 條 c 項而非 b 項，因此看不到循此途徑產生任何有害後果。

因此，認為上訴人闡述的全部依據在現被質疑的判決中均被明確辯論及反駁（原判之內容及結論我們完全同意），我們認為原判不存有任何瑕疵，尤其上訴人指責的瑕疵。**故主張本上訴不勝訴。**

*

法定檢閱已畢。

*

二、事實

現上訴人被質疑的下列相關事實視為確鑿：

1999 年 6 月 29 日，現被上訴人，A 組第 XXX 號納稅人（從事銀行業務）向澳門財稅處遞交了有關 1998 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 M/3 格式表（附文第 19 頁至 20 頁）；

附件 B 中列明總收益為澳門幣 54,520,105 元，附件 A 中列明上一營業年度已結算之所得補充稅稅額為澳門幣 13,930,113 元（行政卷宗第 38 頁至第 40 頁）；

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澳門幣 13,930,113 元作了更正，不認為 1997 年已完納之所得補充稅的印花稅澳門幣 696,506 元是經營費用（行政卷宗第 42 頁）；

透過財政局公共審計暨稅務稽查訟務廳廳長 2000 年 6 月 19 日的批示，現被上訴人的可課稅收益被核定為澳門幣 59,564,892 元（行政卷宗第 42 頁）；

透過 2001 年 3 月 1 日遞交到財政局的聲請書，現被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（文件見行政卷宗第 29 頁至第 31 頁）；

2001 年 7 月 23 日，複評委員會對上述申駁作出以下決議：

“經分析前述納稅人提起的申駁，複評委員會作出決議：關於‘廣告費用’以及‘技術援助’方面的請求成立，首先是由於申報的收入，其次是因為總公司與澳門分公司之間的關係。至於扣減之印花稅及不接受為經營費用，儘管稅單之印花稅載有獨立於所得補充稅的收入，但納入

本身的徵稅憑單或者構成使它正當化之憑證組成部分並用作所得補充稅的受領證書。因此，決議再次確定 1998 年度可科稅收益為澳門幣 55,267,111 元...（行政卷宗第 23 頁的文件）”。

透過第 40/DAIJ/CRA/01 號公函，該決議通知現被上訴人（行政卷宗第 21 頁）。

三、依據

本上訴標的 — 被上訴的判決應否被撤銷：因上訴人認為所得補充稅複評委員會 2001 年 7 月 23 日的決議不將以憑單印花稅名義繳納的金額視為 1998 年度甲銀行有限公司的經營費用，而存有違法瑕疵 — 應分析下列問題：

- 有待裁判的事宜；
- 法律範疇；
- 上訴人立場的分析；
- 不同稅種的性質。

*

（一）甲銀行有限公司，適時向行政法院提起撤銷 2001 年 7 月 23 日所得補充稅複評委員會決議的司法上訴。該決議不接受納稅人／當時上訴人以憑單印花稅名義支付的澳門幣 696,506 元作為經營費用。

請求以違法瑕疵，尤其違反《所得補充稅規章》第 21 條 f 項為依據撤銷該決議。因其認為，從該規章中得出，印花稅與其他稅項及稅務負擔一樣，應被視為經營費用。

這是一個超出了關鍵問題的問題，因為澳門法院多次辯論，並且本院已對此作了統一的以及一致裁判¹。

關鍵在於對這個問題的答覆：納稅人以憑單印花稅名義已繳金額能否被視為有關年度費用？

對這個問題先前的答覆歸納為前述裁判中的下列措詞²：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憑單印花稅，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。”

應當按照本案情況再次審議有關問題。

（二）澄清本案的有關規範是：9 月 9 日第 21/78/M 號法律《所得補充稅規章》的下列條文（在有關課稅年度生效的行文）：

第 1 條（範圍）：

“澳門地區有關所得補充稅的取得、入帳、結算及徵收，悉依本章程的規定。”

第 2 條（徵稅對象）：

“所得補充稅係以自然人或法人，不論其居所或住所何處，在本地區所取得由第三條所規定的總收益為課徵對象。”

第 21 條（費用或損失）：

“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：

a) 主要的、附屬的或次要的經營所引致與生產或購置貨物或產業或享用勞務有關的負擔，例如採用的原料或輔助物料、勞力、能源或與製造、保養及維修有關的其他一般開支；

b) 經銷及出售貨物所引致的負擔，包括運輸費、廣告費及推銷費；

c) 財務性質的負擔，包括經營上運用他人資金所生的利息、貼現、紙水、匯率差價所生的損失、信用活動的使費、追收債款的使費、發行股息、債券及其他性質票據的使費及回佣；（第 4/90/M 號法律之行文）

d) 管理性質的負擔，包括薪金、津貼、退職補助金、日用品、運輸、交通、租金、司法使費及保險費，但自由投保人壽險的保險費除外；

¹ 中級法院第 87/2001 號案件的 2003 年 4 月 3 日合議庭裁判；第 234/2001 號案件的 2003 年 4 月 3 日合議庭裁判。

² 見前引合議庭裁判。

- e)有關分析、改良、研究及諮詢的負擔；
- f)納稅人須繳納的稅項及附加的負擔，但不妨第二十九條 b 項的規定；
- g)可損耗資產的攤折；
- h)備用金；及
- i)因不能投購保險的意外所引致對他人的賠償。”

第 29 條：

“下列款項不視為該年之成本或虧損：

a)以任何理由入帳之招待費及交通費，即使具有適當單據，但以稅捐廳廳長或評稅委員會認為金額誇大之部分為限；

b)已完納的所得補充稅；

c)違犯稅務條例所受的罰款及其他負擔以及可投保而未投保所生事故致付出的賠償；

d)按照商法第一九二條附款二的規定所支付的中期息。”

第 8 條則規定：

“一、對於所得補充稅的稅額，無任何附加。

二、所得補充稅及其分期給付的稅額，以元為整數。”

還應顧及《印花稅規章》（6 月 27 日第 17/88/M 號法律）之規定：

第 33 條：

“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：

“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。”

（三）上訴實體認為：“只有當繳納了該稅項所包含的所有有關項目後，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（憑單印花稅）及次要債（稅額的提增、過期利息及欠款 3% 的數目）。

在此基礎上，作出了一項分析，對補充稅的課稅觀點進行評估，認為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，故部分繳付絕對不能被接受；《印花稅規章》第 33 條）的規定強化了這一點，它規定“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。”這清楚顯示兩個金額之間內在的、不可互轉之聯繫。意味著在不履行的情形中，透過提起稅務執行之同一程序予以強制徵收（《所得補充稅規章》第 59 條第 3 款）。

因此，對於《所得補充稅規章》第 29 條 b 項所載“已完納的所得補充稅”一詞，應當將其解釋為：它所指的是一項負擔的整體，不僅包含主債務而且包含附加負擔，其中也包括稅單之印花稅，或有的稅額提增、過期利息及欠款 3%。

（四）首先應當對稅法規範的解釋規則作出簡述：

由於稅務規範的性質以及特徵，提出了這樣一項問題，即在沒有稅法的自有解釋規範的情況下，是否存在對此等規範予以解釋的專門學說。

簡單而言，有疑義時證據對稅務當局不利的原則以及因稅務法律不討人喜歡而規定的對納稅法律的限制解釋原則（這些原則都是在保護個人免受公權任意妄為的理念下產生的）以及有疑義時利益歸於稅務當局的原則（這一原則是在公權力總是代表著普遍利益這一理念下產生的），目前均已被摒棄。

在某種程度上我們可以接受這樣的觀點，即以字面解釋、功能解釋或快捷性解釋學說為基礎的一些單行解釋原則，並不足以解決稅法範疇內的困難，因此形成了這樣的共識：以解釋規範時的一般規則（如《民法典》第 8 條）為優先的一種平衡的解釋辦法，將更好地保護案件中的各種利益³。

³ Soares Martínez：《Dto Fiscal》，1993 年，第 140 頁。

正如該一般性規範所顯示，這並不意味著本身原則（例如稅務豁免、稅務優惠及免除而產生的原則，不論這些原則是用於限制，還是用於允許作出擴大解釋）⁴。

（五）解決問題的關鍵毫無疑問是對有關**稅種的性質**作出分析。

首先，不能不指出立法者在《所得補充稅規章》第 29 條準確並限制性地規定，只有已完納的所得補充稅（在此未提及**其他稅種或所得補充稅的附加負擔**）方不得被視為年度費用或損失。其第 21 條亦示例性（以“如”表示）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”。

這不能不是有意義的，因為優先選擇的方案不應不強調針對總收入予以課徵補充稅（《所得補充稅規章》第 2 條）的課徵對象之組成。

我們承認，如果強調的是稅項的入賬、結算及徵收等程序活動（《所得補充稅規章》第 1 條），那麼，有關表述的技術 — 法律含意中不能同時包括稅收程序中出現的負擔 — 這些負擔乃是由於可歸責於納稅人的原因或其他原因而出現或可能出現的其形式表現為應納稅額的從屬、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）及憑單印花稅（《所得補充稅規章》第 8 條及《印花稅規章》第 31 條 — 也就不是牽強之舉）。

立法者沒有將已完納之補充稅定性為營業費用，這是可以理解的，這首先是稅務體系協調性以及該稅種的性質決定的。

所得補充稅是針對工商等活動及勞務活動的收入而課徵的一個單項稅種，具累進稅率並具若干向個人課稅的特徵。雖然冠之以補充稅之名，實質為一單項稅種，因其課稅對象也包括直接從事工商活動時所得的收益，據以糾正單項徵稅可能存在的缺陷或不足，“它是營業稅、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）。

在以納稅人取得的總收益為課徵對象時，所得補充稅所含的糾正功能得以避免雙重或多重課稅的情況並為此規定了一系列例外情況，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）。

但是，將已完納的補充稅從年度費用中排除之理據何在？

作為簡單答覆，應當說有兩個理由。

其一，因為該稅種指的是上一營業年度，因此作為補充稅範圍內課稅對象的經營中產生的費用或負擔不能被考慮。

其次，為著補充稅本身效果而從費用範疇內排除補充稅金額，意味著納稅人將收取淨利潤或專門稅之免除，而所得補充稅制度擬避免或糾正的正是這種情況的課稅。

確實，如果已扣除了完納稅款，總會存在部分利潤（它決定了可納稅款）不被課稅，這不能不是該規定本身的矛盾之處，即部分撤銷了該稅種擬課稅之物。

但這個論據對於其他稅務負擔不生效，即使此等稅務負擔是在可納稅款之金額基礎上確定的且在實質上或形式上附加於其上亦然。因為它與創造稅捐的事實及其課徵無關，換言之，與產生可課稅利潤的活動無關。

除《所得補充稅規章》第 29 條 b 項行文的限制性規定之外，在課稅範疇內，上述觀點是一個核查的標準，據以辨別出哪些可被課稅，哪些應不予課稅。

但是，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。由於這一徵收是可能的徵收，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，例如憑單印花稅、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。

⁴最高行政法院 1966 年 7 月 7 日合議庭裁判，裁判案卷，第五部分第 1432 頁，第 14521 號案件的 1997 年 9 月合議庭裁判，<http://www.dgsj.pt> 及 Matínez，上引著述，第 145 頁。

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。

(六) 現在我們看看被行政當局納入《所得補充稅規章》第 29 條 b 項並視為已完納補充稅構成部分的**印花稅**。

印花稅通常被視為間接稅⁵，原則上乃是針對費用而課徵的單一給付之稅，並就單獨的行為及事實課稅，其可課稅事宜間接反映於納稅義務主體之納稅能力中。

所得補充稅的特別印花稅是以“徵稅憑單”的附加而徵收的印花稅，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）。

徵收憑單印花稅並不對納稅人的利潤和收益徵稅，而只針對補充稅的繳納文件課稅。這是不影響補充稅徵收核定的稅務負擔，它只出現在徵稅階段。

印花稅最初的目的是使行為有效並對行為予以證明，之後演化成為對財富（它以流通而顯現）的課稅方式；再之後它的作用更加地體現為收入的徵收（只需看看預算中收入欄目之財政比重就足夠）⁶。

《印花稅規章》第 1 條（10 月 29 日第 218/2001 號行政長官批示重新公佈）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”。該法規第 33 條及第 34 條規定，憑單印花稅之發生對象是徵收欠繳補充稅之文件，以應繳稅金為基數計算。

不難發現，補充稅所針對的，在本質上及性質上不同於印花稅。補充稅針對收益課稅，而印花稅則針對納稅行為、徵收債款的文件（《印花稅規章》第 31 條）。

確定產生印花稅的事實並不容易，它可以包括非常不同的狀況（參閱《印花稅規章》第 1 條所指的表）。儘管如此，似乎清晰得出，根據法律文本，即使課徵對象是其他稅款的繳納，印花稅仍具有本身的特徵，並且“儘管附加於單獨製作的徵稅文件”，它仍然在特別優先的債權範圍內極具重要性（《民法典》第 731 條）。

肯定的是，印花稅之存在不具重大的理論上合理性，或許應予廢止。同時，為了不喪失公共收入，也許可以納入若干主稅中，這至少有助於行政程序⁷。

憑單印花稅針對的是補充稅應付稅款的文件提交，目的是取得收入。儘管其稅金的結算取決於主稅（在本案中為補充稅）的金額並作為主稅的補充，且在徵收的程序階段附隨主稅，但不能與主稅混同。

(七) 正如前述，兩個稅種的不同性質，在將該稅務負擔作為營業“費用”定性方面具有關鍵性。因為補充稅並不構成費用（它是對扣除經營費用後的收益的納稅）；而印花稅的對象是不同的，它是對納稅活動徵稅，它雖也涉及經營情況，但這種營業必須以納稅為條件。

因此，沒有理由認為憑單印花稅不能具有第 21 條 f 項所指的稅款及其他稅務負擔的相同待遇。

因此，我們贊同原判中所載見解。該見解歸納認為，立法者在《所得補充稅規章》第 29 條 b 項中的目的，是避免收取徵稅後的淨純利潤，不允許該等淨利潤中包含稅務負擔，那怕是補充性負擔。這些稅務負擔與補充稅或被視作為無需嚴格清結的稅項所指的經營的總收益無直接關係，我們認為沒有必要為此訴諸任何限制性解釋，而只應訴諸該規範字面解釋及目的論解釋。

相反，我們不能贊同上訴人的下列見解：認為已完納之補充稅一詞必須以廣義表現，不僅包括主稅，還包括其他補充稅或附加稅以及性質不同的另一稅種。

同樣不能接納下述論據，即：不應當將與主稅一起清算的稅務負擔分開。簡單而言，這是因為經濟性及快捷性的適用理念可以解釋程序的一致性及其規範性。

⁵ Teixeira Ribeiro 教授認為這個稅是直接稅及間接稅的混和物：《Lições de Finanças Públicas》，1977 年，第 349 頁。

⁶ Sá Gomes：《Manual de Dto Fiscal》，第 1 卷，1996 年，第 273 頁。

⁷ Rato Rainha：《Impostos de Macau》，1997 年，第 222 頁。

《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；只需排除有關納稅年度的稅務利潤中的負數成份的結算額，但可達到這一目的。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。因此，無須其他論述，應予裁判。

四、決定

綜上所述，合議庭裁判**上訴不勝訴**，維持原判。

因上訴實體豁免而無須繳納訴訟費。

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