

(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 條規定的營業費用不同。

2003 年 12 月 4 日合議庭裁判書

第 93/2003 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，該判決判甲有限公司提起的上訴得直，撤銷其 2001 年 12 月 3 日評定該公司 1997 年度可科稅收益澳門幣 239,040,795 元，並決定就該收益應徵稅款提增 0.2% 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. 澳門《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，引致提起稅務執行程序強制徵收稅額。

4. 此外，追收證明中載有稅單之印花稅的相應金額，該金額隨後在執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。

甲有限公司提出反駁性陳述，結論如下：

“1. 鑑於其法律價值，補充稅稅單之印花稅對象是該稅徵收文件，並且應當按有關金額計

算，這是不同於補充稅之稅種；

2.《所得補充稅規章》第 29 條 b 項不允許將已完納之補充稅視為營業費用或損失，目的是避免應當繳納補充稅的收益不被課稅。

3.稅單的印花稅不就收益科稅，也不間接收稅。因此，它與應繳補充稅的稅務現實無關。

4.《所得補充稅規章》第 21 條 f 項允許將納稅人應繳納的稅項及附加負擔視為營業費用，印花稅也不例外。

5.因此，無爭議地認為，補充稅稅單之印花稅具有稅務負擔的性質，陳述者 1997 年以此名義繳納的澳門幣 1,588,422 元應被視為可計入該年度的營業費用。

6.被上訴行為因此存有違法瑕疵，相應地應當維持撤銷複評委員決議的原審法院裁判。”

力主上訴理由不成立。

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。”

助審法官檢閱已畢。

茲予裁判。

原審法院認為確鑿、沒有受到任何反對的下列事實，對於裁判屬重要：

a.1999 年 3 月 6 日，上訴人／A 組納稅人 XXX，從事電訊業務，就 1997 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 135 頁至第 142 頁）；

b.附件 B 中指明總收益澳門幣 350,547,873 元，附件 A 中指明上一年度結算的所得補充稅金額為澳門幣 31,768,432 元（參閱行政卷宗第 137 頁）；

c.在財政局的可課稅利潤決算表中，對於 1997 年已繳納的補充稅的印花稅為澳門幣 1,588,422 元金額等，不接納為營業費用（第 92 頁文件）；

d.透過 2001 年 3 月 16 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 239,040,795 元（行政卷宗第 92 頁）；

e.獲通知可科稅收益後，上訴人透過 2001 年 5 月 1 日向財政局入稟的聲請，就可科稅收益評定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 79 頁）；

f.2001 年 12 月 3 日，複評委員會就該上訴作出下列決議：

“本申駁針對 1997 年度可科稅收益評定提起，該評定不認為申駁者以稅單的印花稅名義繳納的澳門幣 1,588,422 元金額為費用。爭議圍繞下列事實：納稅人認為稅單的印花稅載於《印花稅規章》及“印花稅總表”，是獨立於補充稅的稅收，從而可以將它包含在企業的費用中。

相反，稅務當局的立場與之完全對立。基本是基於下列依據：

— 稅單的印花稅雖然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。

應當維持可科稅收益澳門幣 239,040,795 元（參閱行政卷宗第 73 頁）；

g. 透過 254/DAIJ/CRA/01 號公函，將該決議通知上訴人（行政卷宗第 72 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 項的效果，1997 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。

對於被上訴的公司來說，《所得補充稅規章》第 21 條 f 項容許將納稅人應當繳納的稅項及附加負擔視為費用，印花稅也不例外。

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 日合議庭裁判、第 92/2003 號案件、第 121/2003 號案件以及第 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。

是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。

團體的總收益係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

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 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。

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 2003 年 11 月 20 日合議庭裁判所載明，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 — 澳門《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《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。

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