

(譯本)

所得補充稅 可課稅利潤 升值的證券組合沽售後所得利潤 在澳門特別行政區所得利潤 屬地原則 與商業活動的聯繫

摘要

一、所得補充稅是以工商業活動全年經營所得純利，即實際取得的利潤為課徵對象之直接稅。

二、第 19 條指出“任何來源的收益或利潤”時，不是指利潤或收入的（稅務來源）地，而只是指產生利潤或收入的經營活動之來源。

三、按照《所得補充稅規章》第二條，澳門特別行政區以外證券組合沽售中取得的利潤可予徵稅，只要這些所得與在澳門特別行政區從事的經營活動有關，故有關利潤應被視為在澳門特別行政區取得。

2004 年 3 月 11 日合議庭裁判書

第 167/2003 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的判決提起上訴。法院判甲有限公司提起的上訴理由成立，撤銷委員會 2001 年 7 月 8 日確定 1999 年度計稅依據為澳門幣 100,642,824 元的決議。

上訴陳述書結論如下：

“1.《所得補充稅規章》第 2 條沒有規定屬地原則，允許按居所或住所原則就境外發生而在澳門取得的所得徵稅，只要這些所得與澳門特別行政區從事的業務有關。

2.這一見解載於學說及司法見解中，尤其最高行政法院多份合議庭裁判中。

3.尤其考慮到《所得補充稅規章》制定時，立法者以 1963 年 11 月 30 日第 45399 號法令核准的《所得補充稅法典》為基準法規，該法典在規定“雖然在本地區以外產生，但由本地區居住的人取得”時，明確區別了動詞“取得”及“產生”，故第 2 條規範所載的“取得”一詞，應當作廣義解釋：不僅包括澳門特別行政區產生之所得，還包括境外產生並在澳門特別行政區收取的所得。

4.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。

5.不能忘記甲有限公司居所確在澳門，擁有設施並透過該設施從事商業活動，其中包括（正如現被上訴的判決所指出）證券組合之增值，因為這是一家銀行，這種金融業務構成其商務的組成部分。

6.現予堅持的立場見於《所得補充稅規章》中，尤其其第 19 條規定，不論來源如何，收入及利潤均予入帳。

7.第 34 條第 3 款的規定也鞏固了這一見解。因此，如果立法者已將在本地區以外從事的活動中查明的虧損扣除，為何不從收入中扣除呢？我們認為，無可質疑的是，有關理由與制度和協

性相關。換言之，為了避免第 19 條規定矛盾的存在。

8.此外，第 34 條第 3 款含有稅務利益保障措施（因為不可能控制在外國發生的收益），而非與第三個稅務空間有任何關係（例如該條第 2 款所指的收入）。

9.因此，複評委員會無任何違法瑕疵。

10.現被上訴的判決沾有違反法律的瑕疵，因為錯誤地解釋了《所得補充稅規章》第 2 條之規定。

請求廢止原判，維持有關決議。

被上訴的銀行提出了反駁性陳述，力主上訴理由不成立。完全確認第一審法院作出的判決。

在本院，檢察院司法官的意見書轉錄如下：

“所得補充稅 B 組複評委員會主席針對行政法院 2003 年 3 月 18 日的判決提起上訴，該判決裁定甲有限公司提起的司法上訴理由成立，撤銷了該委員會 2001 年 7 月 8 日關於將 1999 年可徵稅金額確定為澳門幣 100,642,824 元的決議。簡要而言，其司法上訴的理由陳述及論辯認為，《所得補充稅規章》第 2 條規定了地域性原則，該原則允許依據所在地或住所原則，對在境外產生並在澳門取得的收入進行課稅，條件是此等收入與在澳門特別行政區內進行的一項經營活動有關聯。因此，由於該銀行的住所確在澳門，擁有一個經營場所且透過該場所從事其商務活動，因此有關的經營（即證券組合在境外的增值），應被視作該銀行機構商務活動的組成部分。

根據我們已經在第 168/2003 號案件合議庭裁判中就相似事宜持有的觀點，我們相信上訴人有道理。

首先應該指出，被上訴的判決無疑是精闢的，其中經仔細分析，沒有逃避表達所得出的解決辦法的理由以及可能據以支持相反觀點（尤其是上訴人所主張的觀點）的理由及依據。

但是經過仔細分析，正是駐一審法院的檢察官同事以及上訴人同樣持有（至少是部分持有）的這些論點，使我們主張不同於被上訴之判決的解決辦法且不用贅言過多。但是，請允許我們在此作兩點註明，以便強調：雖然《所得補充稅規章》第 2 條涉及在本地區“取得”的收入，但這並絕對不意味著立法者只是期望對在本地區產生的收入予以課稅。

按照 Heck 的說法（《Interpretação da Lei e Jurisprudência dos Interesses》，第 130 頁），“語法規則具有很高的跡象價值，但不具規範價值”。

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（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時所持立場相反 — 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”。

因此，在我們看來，以不對現被上訴人在境外金融投資所得利潤課稅為由，裁定司法上訴理由成立並撤銷所得補充稅 B 組複評委員會 2001 年 7 月 8 日之的決議的被上訴的判決，不正確地解釋了《所得補充稅規章》第 2 條之規定，應予廢止，並判本上訴得直。”

助審法官的法定檢閱已畢。

應予裁判。

原審法院將下述事實事宜視作對案件裁判屬重要：

— 1999 年 6 月 30 日，上訴人／甲有限公司，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（附有附件 A 和 B、攤折表（M/3）、備用金表（M/4）以及其他文件）。申報之總所得為澳門幣 92,181,294 元（參閱供調查之用的行政卷宗第 46 頁至第 207 頁）；

— 在申報表附件 A 中，“債權憑證及財務出資之所得”之欄目中的金額為澳門幣 10,154,655 元，其中澳門幣 9,345,885 元為英國[公司(1)]管理的投資組合增值金額澳門幣 14,288,935 元；在“其他銀行費用”欄目下，包含有該組合管理人佣金，金額為澳門幣 88,416,200 元（參閱供調查之用的行政卷宗第 82 頁至第 191 頁文件）；

— 在申報表附件 B 中，以“境外財務投資利潤”名義從年度經營盈餘中扣除了澳門幣 8,461,723 元，相當於投資組合增值金額與管理佣金之間的差額，詳列於申報表附件 G 欄中（參閱供調查之用的行政卷宗第 82 頁及第 191 頁文件）；

— 在“可課稅利潤核定表”中，財政局沒有接受澳門幣 8,461,723 元的“境外財務投資利潤”扣除，將之增入至總所得中（參閱供調查之用的行政卷宗第 2 頁文件）；

— 2001 年 2 月 16 日，審計、稽查暨訟務廳廳長將 1999 年度的總收入定為澳門幣 100,624,824 元（參閱供調查之用的行政卷宗第 2 頁之文件）；

— 將上述批示通知上訴人後，上訴人透過 2001 年 3 月 23 日入稟的聲請，向所得補充稅複評委員會提起申駁，其中提出境外取得的利潤不應入帳，該收入不應當被視為“在本地區取得”（參閱本卷宗第 30 頁至第 32 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.完全接受所申報的不動產報銷；

2.不同意關於 1999 年營業年度在境外投資利潤的申駁。我們之所以不贊同申駁人提出的反對，是因為我們就《所得補充稅規章》第 2 條規定所持立場與申駁人完全不同。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 1981 年 4 月 1 日最高行政法院在第 1675 號上訴案合議庭裁判中所裁定。在該案中，甲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不成立。

因此決議申駁請求理由部份成立，1999 年度可課稅所得為澳門幣 100,642,824 元（參閱供調查之用的行政卷宗第 26 頁至第 27 頁文件）。”

— 透過第 62/DAIJ/CRA/2001 號公函將這一決議通告了上訴人。（參閱供調查之用的行政卷宗第 25 頁）

審理如下。

上訴人只提出一個問題：澳門以外一家公司管理之證券組合贖回利潤，是否構成應納補充稅的所得。

從根本上說，解決該問題的核心在於《所得補充稅規章》第 2 條所指的“在澳門特別行政區取得”的含義之解釋。

正如該條所規定，“所得補充稅係以自然人或法人，不論其居所或住所在何處，在本地區所取得由第三條所規定的總收益為課徵對象。”— 即澳門特別行政區。

正如被上訴的判決也引用，在澳門稅法學說中有不同的立場：

Rato Rainha 力主所得補充稅對像是按照來源地原則，就本地區“產生之”所得以及按居住地原則或居所原則在外地取得之所得，只要這些所得與本地區開展的活動有關。¹

Hernâni Duarte 則認為“所得補充稅課征對像是從事工業、商業及服務業的企業（企業，公司或個人名義的商人）在本地取得的利潤”，澳門有一個不導致國際雙重科稅之稅務制度，因為只就本地區所得的科稅，甚至應當“在所得補充稅範疇內澄清稅收發生制度，從而就 A 組納稅

¹ José H. Paulo Pato Rainha：《Imposto de Macau》，澳門大學法學院，第 80 頁。

人在澳門以外之所得不予課稅”。

按照被上訴的判決作出的研究，有不同的依據：

在主張納稅及一般納稅的原則下，主張：

— 無論是所得的來源或源頭，還是納稅義務的居所，所得補充稅規章的立法者並沒有排他性選擇任何一項稅務聯繫標準；

— 《所得補充稅規章》第 2 條在規定“本地區取得的...所得”時，其字面含義不僅包括有關法人在本地區產生之所得，還包括境外發生、在本地收取的利潤。

— 第 3 條第 2 款指的是“活動全年經營所得的純利。”而不是本地區行使活動所得的純利。

— 《所得補充稅規章》第 19 條第 1 款清楚規定，在澳門從事工商業活動的法人，就透過營業結算帳查明的利潤納稅，並考慮“任何來源的收益或利潤”，即也在外地獲得的利潤。

— 如果不對這種活動的損益徵稅，《所得補充稅規章》第 34 條第 4 款規定（禁止在外地經營的活動之虧損從利潤內扣除）就失去意義。

— 如立法者無意就外地發生的利潤課稅，就應當如第 34 條第 4 款關於在外地經營活動的損失那樣，予以明確訂定。

— 對於境外發生的利潤不予課稅，將鼓勵在境外投資，這與吸收外部資金流入澳門的意圖明顯矛盾。

不同意就境外發生的利潤課稅，支持屬地原則或源頭原則的觀點之論據如下：

— 法律必須指明主權地區課稅事實的決定性參與標準，它只能是納稅人的住所或者收入的來源。

— 《所得補充稅規章》第 2 條規定“無論居所或總行”，任何個人或法人均須納稅，就排除了住所作為與主權地區之連接點。

— 在規定“本地區取得”的所得時，只希望就在本地區從事工商業活動之實體在本地區產生之所得課稅。因此，將所得來源作為屬地聯繫要素；

— 第 10 條第 1 款規定“個人或團體於上年度在本地區取得第三條所指的收益者”，從而鞏固了這一理念；

— 第 19 條第 1 款規定“任何來源的收益或利潤”不是指地理性質的來源，而只是按經營活動種類之來源；

— 《所得補充稅規章》第 34 條第 3 款從外地發生的利潤不能課稅之前提出發，不允許在外地經營的活動之虧蝕從本地區取得的利潤內減除；

— 外地產生的利潤之課稅不抵觸《所得補充稅規章》序言所指的目標 — 維持按照在本地區取得的利潤課徵的稅，大大地低於本地理區域的地區及國家的水準。

司法見解中的裁判也不盡一致：

其中包括 1990 年 2 月 19 日行政法院第 11/83 號案件合議庭裁判，它載明如下：

— “《所得補充稅規章》第 2 條選擇屬地聯繫，排除來源及居所或住所要素；

— 這是對於所得的真正稅項，對於澳門發生的全部來源課稅，而對於境外所得利潤不予課稅；

— 在澳門以外金融機構存款之利息，不構成本地區取得之利潤。因此所得補充稅不應對其發生”。

在另一場合，澳門行政法院在 1980 年 2 月 25 日已經作出這個意義上的裁判。

在審理針對澳門行政法院這項合議庭裁判之上訴時，葡萄牙最高行政法院變更了該裁判裁定：

“《所得補充稅規章》第 2 條規定的納稅對象，包括住所設在里斯本，辦事處設於澳門的銀行在境外收取的債務人利息及外地存款利息。

葡萄牙最高行政法院第 1675 號案件的 1981 年 4 月 1 日合議庭裁判也如此裁決。

然而，將這種司法見解的情況與本案相比較，不能簡單地毫無保留地贊同其中一個見解作為本上訴的裁判。因為正如上文所述，所不同的是，在本案中，納稅人持有一家外國公司管理的證

券組合贖回所生利潤，而納稅人本人未在該國從事任何商業活動。

如何裁判？

我們看看。

已經知道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。”

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三五條的規定，予以倘有的更正。

二、（...）”。

澳門所得補充稅第 20 條規定：

“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...

二、（...）”。

我們可以認為，第 19 條中“無論來源之收入或利潤”，無意表明收入或利潤源頭（稅源），而是與產生利潤或收入之業務活動有關的源頭。

關鍵問題在於查明能否認為有關利潤在澳門特別行政區取得。

可以接受《所得補充稅規章》第 2 條規定了屬地原則，按照該原則，所得補充稅係在本地區所取得收益為課徵對象。

在詞典中，“取得”一詞來自拉丁語“auferere”，意思是“取，得，收及享用”²。重要的不是利潤的來源，而是它的歸宿。

我們相信，立法者無意在《所得補充稅規章》第 2 條中採取純粹屬地原則，也無意在應納稅款中排除澳門地區以外產生、但與澳門經營活動有關的利潤 — 按照 Rato Rainha 的說法，“如果這種所得與本地區（應解讀為澳門特別行政區）從事之活動有關係”。

立法者真實擁有且必然符合國際商務領域中稅法發展要求的，正是這個見解。

人們知道，在經濟日益全球化的今天，一個國家的任何企業不難在世界的其他地方從事商業活動，不難在本國開展活動以便在本身或國際仲介從事的活動中取得利潤。

屬地原則的排他適用，在交易之徵稅範圍造成問題。目前，隨著電子商務（尤其通過互聯網的電子商務）的日益擴張，將某筆交易與某個稅務管轄區掛鉤，往往變得非常複雜。

不當採取純粹的屬地原則，將危及交易的稅務機密，對稅收造成明顯損失³。

同樣明顯的是，避免雙重或多重課稅的要求也日益提高，但毫無疑問，應當在國際經濟發展中維持每個國家或地區的稅務主權原則，雙重徵稅問題乃各個國家或地區之間雙邊或多邊問題，法院在本案中無權依職權審理。

人們知道證券組合是證券交易所國際市場買賣的債權憑證及／或股票所構成的投資。它被視為證券交易所國際市場投資的良好策略，目的是降低一種或多種股票貶值之風險。

在本案中，有關證券組合是透過外國仲介以被上訴人的名義存放。隨著當代資訊技術的發展，在這個業務中沒有任何困難，不需要被上訴人在外地從事任何商業活動。

² 《Dicionário da Língua Portuguesa》，波爾圖出版，第 8 版次。

³ Glória Teixeira：《A Tributação do Rendimento, Perspectiva Nacional e Internacional》，Almeidina，2000 年，第 31 頁。

因此，我們可以看到，在證券組合轉讓中因其市場價值增加所得利潤，正是在這個與澳門特別行政區商業活動相關的過程中實現的，按照第 32/93/M 號法令核准的《金融體系法律制度》第 17 條，這個財務業務是法律允許的，換言之，屬於動產或其他財產價值組合之管理範疇。

被上訴人的仲介人在澳門以外開展活動並不重要，因證券組合之升值獲得佣金及或有的分成，與澳門無關，是其本國的納稅對象。但肯定的是，雖然對其仲介人來說，該利潤可以在其本國取得，而對於被上訴人來說，由此賺取的利潤仍然是在本地區經營所得，因為是在澳門開展工商業活動後取得該所得。

在證券組合之存放與該組合升值而在贖回後造成利潤之間確有聯繫後，應當將這些利潤及收入視為在澳門“取得”。

正如檢察院司法官正確評註：“在所得補充稅標的中，僅僅包含工商業活動開展中所得利潤，上訴人作為銀行機構之證券買賣，構成其商務的組成部分”。

因此，因沒有正確地解釋《所得補充稅規章》第 2 條，導致廢止原判且上訴理由成立，維持上訴人的決議。

因此，本中級法院合議庭裁判：所得補充稅 B 組複評委員會提起的上訴理由成立。廢止原判，維持該委員會的決議。

訴訟費用由被上訴人承擔。

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