

(譯本)

稅務程序及其目的
所得補充稅
所得補充稅 A 組納稅人之會計簿冊
編製的會計帳目及其證明力
營業年度的可課稅利潤
《所得補充稅章程》第 4 條第 2 款
核定的實際利潤
《所得補充稅章程》第 19 條第 1 款
銀行在外地的證券組合的升值
實際資產
潛在資產

摘要

一、稅務程序的主要目的在於調查課稅事實，以對其進行核實。這一調查完全受調查原則和事實真相支配，因此稅務當局不能局限於由納稅人提供的證據方法，而是應該採用法律規定的調查措施，而負責調查的機關被賦予了足夠的調查手段，而這些調查手段使得可以形成關於課稅事實的存在及其內容的堅實的心證。

二、在所得補充稅 A 組的課徵中，根據商法和稅法編制的會計帳目具有推定其真實性的特別證明力。

三、根據《所得補充稅章程》第 4 條第 2 款的規定，對於 A 組納稅人，其工商業活動營業年度的可課稅利潤是指其根據適當編制的會計帳目而核定的實際利潤；而根據同一法規第 19 條第 1 款的規定，其可課稅利潤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。

四、因此，一間總部設在澳門的銀行在外地的證券組合，由於與資本市場波動有關的外源因素導致升值，這僅僅代表有關營業年度的一項經濟利潤。如果沒有顯示該等證券組合在相關的營業年度被沽售、轉讓或贖回，這種升值就不代表一項會計利潤。因此，由於這種升值不是一項已結清的、核定的且可要求履行的實際資產，所以有關在外地獲得的潛在利潤應在該營業年度的結算中扣除。

五、這是因為，不得將由已實際收納的收益或適當設立的債權構成的實際資產混淆於潛在資產，即那些尚未結算且不具效力的、僅僅是預期的可能和潛在利益的債權。後者只有在作出結算或成為可要求履行的債權的相關營業年度方視為利潤的構成要素。

2004 年 3 月 11 日合議庭裁判書
第 87/2003 號案件
裁判書製作法官：陳廣勝

澳門特別行政區中級法院合議庭裁判

一、甲有限公司（其詳細認別資料見卷宗）針對澳門行政法院的終局判決向本中級法院提起上訴。該判決駁回了前者提起的司法上訴。此司法上訴作為第 89/01-CF 號案件登記並製成卷宗。

上訴人要求宣告有關判決無效，並撤銷所得補充稅複評委員會（現被上訴人）2001 年 2 月 7 日決議中拒絕從該銀行 1997 營業年度的可課稅收益中扣除澳門幣 11,736,440 元的相關部分。上訴陳述的結論如下：

“（...）

a)因對於上訴人 1997 營業年度組合投資的沒有取得的收益問題，以及對於上訴人指出的就此問題提起的司法上訴的標的行為的瑕疵問題，被上訴的裁判有義務作出決定但卻不作出決定，故被上訴的裁判無效，因此應作出有關的無效宣告，並對有關瑕疵作出審理；

b)因前提錯誤 — 將有關收益申報書及其附表 F 解釋為表示已取得有關收益，而該等文件所表示的正好相反，即沒有取得有關收益，（該司法上訴的）標的行為是可撤銷的；

c)又因違反法律 — 對於與可課稅收益核定的申駁相關聯的附加解釋置之不理，並阻礙提供有關沒有取得收益的證據，這違反了《所得補充稅章程》第 16 條、第 17 條和第 41 條第 1 款，以及《行政程序法典》第 78 條第 2 款的規定，有關行為是可撤銷的；

d)又因無理由說明 — （該司法上訴的）內容令人無法知道由於複評委員會認為上訴人曾經在收益申報書及相關的表 F 中表示有關收益已經取得，所以不接納所指收益沒有取得的陳述，而且由於稅務當局無法反駁上訴人提出的相反證據，即所指收益沒有取得，所以（該司法上訴）抓住（上訴人曾經作出的）申報書不放 — 有關行為是可撤銷的，及

e)因違反法律 — 將沒有取得的收益包括在可課稅事宜之中，這違反了《所得補充稅章程》第 19 條第 1 款和第 20 條的規定 — 有關行為同樣是可撤銷的；

f)即使是已取得的收益，上訴人的有關組合投資收益並非產生於澳門，而是產生於外地，而僅僅是在澳門收納，這一情況將該等收益排除在徵稅對象之外，這是因為

g)《所得補充稅章程》第 2 條在闡述所得補充稅的實際徵收對象時，將在外地取得而僅僅在澳門收納的收益排除在外；

h)被上訴行為（視上訴人的有關收益為可課稅收益），因違反《所得補充稅章程》第 2 條的規定，所以是可撤銷的

（...）”（見卷宗第 126 頁至 126 頁背頁內容，原文轉錄）。

有關司法上訴中的被上訴實體沒有對本針對司法裁判的上訴作出答辯。

在卷宗檢閱中，檢察院駐本司院法官發出意見書，主張本上訴理由成立（見卷宗第 197 頁至 202 頁）。

法定檢閱已完結。因不存在任何阻礙，需就本上訴作出裁決。

二、為此，應強調以下事實事宜已被初審法院視為具證據（見卷宗第 105 頁現被上訴判決行文 “I- 已證事實” 的內容）：

1996 年 12 月 27 日，上訴人與總部設在倫敦的投資管理公司“[(公司(1))”簽署了一份美金 2,500 萬元的投資管理合同。

為履行合同，上訴人將上述資金存入一個由該管理公司支配的銀行帳戶，以便管理公司開設一個由不同金融產品構成的證券組合，而有關金融產品的挑選遵循一定的指導方針，以便達到一定的投資目標。相關的指導方針和投資目標都是預先確定的。

1997 年 12 月 31 日，根據管理公司向上訴人提交的報告，投資組合的價值為美金 26,539,954.54 元。

這意味著，扣除向管理公司支付的佣金，與初始投資相比，所獲利潤相當於澳門幣 11,736,440 元。

在關於 1997 年度的收益申報書中，上訴人將上述金額從年度營業結算中扣除，並稱這一金額為“在外地投資的利潤” — 所得補充稅 M/1 格式申報書 — A 組納稅人，附件 B（銀行界），表 1（可課稅利潤決算表）第 26 頁，其詳細資料載於附件清單 F。

然而，該年度的可課稅收益評稅委員會對於這一扣除不予以理會。針對上述情況，上訴人向複評委員會提出申駁。

三、這樣，在法律層面，經分析適用於上述事實及被上訴的判決（為著一切法律效力，該判決在此視為全文轉錄）有關問題的法律規定，我們認為在檢察院駐本中級法院司法官發出的意見書（見卷宗第 197 頁至 202 頁）的敏銳和明達的分析中，已經具體形成了對本針對司法裁判的上訴的解決。有關分析如下：

上訴人首先指責受質疑的判決有義務作出決定而不作出決定。

但是，我們認為這一指責沒有道理。

確實，上訴人在其陳述中提出的論據是，其在外地的證券組合的收益產生於證券本身的升值。因這些證券在 1997 年並沒有被沽售，所以上述升值從來沒有形成實際收入。據此，上訴人的結論是沒有取得收益。

讓我們作出分析：雖然有關判決沒有完全按上訴人所希望的方式審查這一問題，但該判決還是對這一問題作出了分析，儘管使用的是另外一種探討方式和角度，即上訴銀行在 1997 營業年度從組合投資管理中獲得的收益有可能由並非上訴人的其他人收取，並依據以下理解裁定有關上訴理由不成立：《所得補充稅章程》第 2 條將總部設在澳門的納稅人的所有收益均列為徵稅對象，不論這些收益是產生於在本地從事的經濟活動，還是雖然產生於外地，但卻與在澳門從事的經濟活動有關聯，並且（有關收益）被輸送回澳門。

這裡的問題並不在於有關判決所作出的探討是否最為恰當，甚至也不在於審判人是否正確地把握了有關理據。問題在於有關理據並沒有被迴避，並且對有關問題作出了決定。

至於（有關判決）在上述範疇所作的分析是不是最正確的分析，這已經是“另一串唸珠上的珠子”了，而對這一問題將在隨後作出審理（但需要指出的是，只有在如我們所主張的不提起上訴人所要求的有義務作出決定而不作出決定之訴，這一審理方為可能。否則，有關判決被廢止後，卷宗將發還初審法官以便對未審理的問題作出審理），但卻並不導致上訴人所希望的因有義務作出決定而不作出決定所形成的無效性。

因此，在此強調的第一點是，有關判決的確沒有對上訴銀行提出的關於前述 1997 年組合投資的收益並沒有取得這一問題作出適當的分析。

上訴人的主張可以概括為，其證券組合的收益產生於證券本身在市場上的升值。然而，由於證券沒有被沽售，所以上述收益從來沒有形成任何實際收入。上訴人還指出，只要對其收益申報書作任何審查性分析就可立即獲知這一情況，或者，即使在此分析中無法獲知，也可在上訴人向複評委員會提起的申駁的解釋中獲知。因此，依照上訴人的觀點，在這一具體問題上，複評委員會的有關決議因事實前提的錯誤以及違反《所得補充稅章程》（第 16 條、第 17 條及第 41 條第 1 款）和《行政程序法典》（第 78 條第 2 款）的具體規定而沾有違反法律的瑕疵，以及因無理由說明而沾有形式上的瑕疵。

現對此問題分析如下：

在初審法院被上訴的行為涉及的是所得補充稅複評委員會 2001 年 2 月 7 日的決議。該決議不接納上訴人的申駁，並決定不從 1997 營業年度結算中扣除上訴人通過對一個組合投資的管理而在外地獲得的收益。

為了使分析系統化，應該首先關注上訴人提交的涉及相關營業年度的收益申報的內容。

上訴人與一間英國投資管理公司簽訂了一份投資管理合同，並在上述收益申報書 — 附件 B — 銀行界，表 1 第 24 項（供調查之用之行政卷宗第 40 頁），以“*在外地投資的利潤*”的名義，列明金額澳門幣 11,736,440 元，而詳細資料則讓參閱“*清單 F*”（供調查之用之行政卷宗第 49 頁）。在這一清單中，用英語清楚地註明有關金額涉及的是 1997 財政年度年初至年末組合投資的升值。

我們認為從有關收益申報中可以獲知，有關金額不涉及已確實取得的收益或利潤，而僅僅涉及有關證券的市值波動或變化。

稅務當局承認上訴人的收益申報書，或更具體地說是申報書的清單 F “（……）顯示有關利潤是上訴人實施的外地投資的市值變化所導致的，但是，至於是否因此而以投資資本回報的名義支付了任何款項，則未作出任何說明（初審陳述書第 38 點，底綫為我們所加）。

但是，……那又怎麼樣？難道因沒有作出任何說明就可以作出推定嗎？

如果說稅務當局 “（……）作為證據，只能使用前述清單的內容（……）”，那麼，同理，也不得從此清單中讀取明顯不存在的內容。

稅務程序的主要目的在於調查課稅事實，以對其進行核實。這一調查完全受調查原則和事實真相支配，因此稅務當局不能局限於由納稅人提供的證據方法，而是應該採用法律規定的調查措施，而負責調查的機關被賦予了足夠的調查手段（主要參見《所得補充稅章程》第 16 條、第 17 條、第 40 條、第 41 條、第 62 條和第 63 條，及《行政程序法典》第 59 條和第 86 條至第 90 條），而這些調查手段使得可以形成關於課稅事實的存在及其內容的堅實的心證。

除此之外，在所得補充稅 A 組的課徵中（本案正是這種情況），根據商法和稅法編制的會計帳目具有推定其真實性的特別證明力（《商法典》第 51 條）。

所有這些都是為了指出，既然上訴人在所遞交的稅務申報中沒有提出作為有關財政年度年初至年末組合投資市值變化所產生的利潤回報的任何收益，那麼，稅務當局顯然不得作出這樣的指稱或推定。

根據《所得補充稅章程》第 4 條第 2 款的規定，對於 A 組納稅人，其工商業活動營業年度的可課稅利潤是指其根據適當編制的會計帳目而**特定的實際利潤**；而根據同一法規第 19 條第 1 款的規定，其可課稅利潤即是 “（……）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”。

以上我們加橫綫的地方是為了強調，視為計稅利潤的應是某一營業年度實際取得的收益或利潤，而**不得**將由已實際收納的收益或適當設立的債權構成的**實際資產**混淆於**潛在資產**，即那些尚未結算且不具效力的、僅僅是預期的可能和潛在利益的債權。後者只有在作出結算或成為可要求履行的債權的相關營業年度方視為利潤的構成要素。

在本案中，上訴人在外地的證券組合的升值，儘管並非建基於所從事的工商活動，而是由與資本市場波動有關的外源因素所導致，但毫無疑問，它**代表著**有關營業年度的一項**經濟利潤**。

然而，證券的這種升值並**不代表一項會計利潤**，因為並沒有顯示該等證券組合在相關的營業年度被沽售、轉讓或贖回，因此**我們面對的不是一項已結清的、核定的且可要求履行的實際資產**。據此，上述在外地獲得的潛在利潤應在該營業年度的結算中扣除。

既然被上訴實體的理解不是如此，所以我們認為被上訴實體因事實前提的錯誤及直接違反了《所得補充稅章程》（第 4 條第 2 款、第 19 條第 1 款及第 20 條）的具體規定，從而違反了法律，基此，其作出之決定應被撤銷，上訴理由成立，隨之廢止具爭議的判決。

鑑於以上檢察院的出色論述，且無需再作更多討論，本上訴理由成立。

四、綜上所述，合議庭裁判本司法裁判之上訴理由成立，廢止被上訴的判決及撤銷被上訴的行政行為。

因被上訴實體的主體豁免，無需支付原審及本審級法院的訴訟費用。

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