

(譯本)

**舉證責任**  
**稅務關係的權利人**  
**禁止作出關於稅務關係義務主體的推定**

**摘要**

一、在行政訴訟程序中始終存在客體舉證責任。客體舉證責任意味著適當分擔陳述責任，即分擔不舉證造成的風險，這不利於不能證明構成自己訴訟立場基礎的事實的一方。

二、就撤銷性上訴而言，提出事實的一方負有舉證責任，這是因為行政當局負有證明其行為的（約束性的）法定前提的舉證責任，尤其是在行為是進攻性（積極且不利）的情況下，更是如此。相應地，在顯示已具備上述前提的情況下，由行政相對人負責提出有關行為的非正當性的充分證據。

三、所涉及的是稅務關係的具有人身份，而這一點無法通過稅務當局的單純推定得到證明。

四、如果一項活動是不規則的或違法的，但僅僅以這一條理由不能將稅務關係具有人的身份歸責於以自己的名義或為自己的利益進行活動的那個人，即使只有此人有資格實施有關活動。

2004年3月11日合議庭裁判書

第 212/2003 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**

甲提起司法上訴，要求撤銷所得補充稅 A 組複評委員會 2001 年 10 月 13 日的決議。該決議將甲的 1996 營業年度的可課稅收益核定為澳門幣 111,500 元。

行政法院裁定此上訴理由成立，並因事實前提的錯誤而撤銷受質疑的決議。

針對以上裁定，**所得補充稅複評委員會主席**提起上訴，其陳述結論如下：

本上訴是向中級法院提起的平常上訴。根據《行政訴訟法典》第 148 條至 155 條的規定，對於由甲，原上訴人，現被上訴人提起的要求撤銷的司法上訴作出決定的有關裁判，本上訴具有中止效力。

被上訴人提起司法上訴，要求撤銷所得補充稅 A 組複評委員會 2001 年 10 月 15 日的決議。該決議維持對於 1996 營業年度所核定的可課稅收益，並決定對上述收益的核定稅額徵收百分之三的提增。

被上訴人辯稱該等佣金從未向其支付，亦從未由其支配，而是交付給了乙有限公司。

在現被上訴人和所指公司之間絕無可能存在代理合同，因為此種授權必需由一間保險公司作出，亦由於有關公司絕無可能對一項它被禁止從事的活動作出授權。

永遠無法知道，在納稅人乙有限公司遞交的 M/1 格式申報表中的附件 A 表 1 帳目 72 的“勞務提供”項目中，是否包括了現涉及的有關佣金。

關於有關應稅事實，關於被上訴人和所指公司因同一收益被課稅，以及關於存在稅額的重疊，這些均由被上訴人負責舉證。

專家們指出：“然而，這一金額與第一個問題中提及的金額為澳門幣 222,923.69 元的佣金不符。除此之外，有關文件沒有顯示該等佣金是否已登記在乙有限公司的帳目中”。

專家們還指出，沒有顯示由保險公司直接支付的金額是否已登記在乙有限公司的收益帳目中，因此不能證明有關佣金已納稅。

現被上訴人將佣金款項交予所指公司，這只能取決於有關雙方之間簽定的合同，而這一合同是第三人，尤其是稅務當局不可對抗的。

監督保險仲介活動的法律規範，以及開展相關活動的義務主體的稅務義務，不能僅僅因為一個納稅人聲稱甚至證明他僅僅由於不願收取，所以沒有收取他有權收取的佣金而被置於不顧。

甲先生是在金融管理局註冊的保險代理人，註冊號 XXX，他完全知悉他是所簽定的保險仲介合同的義務主體，而不是在此屬重要的事實發生當日，甲在其中任股東經理的所指公司，因此甲不能將有關稅務責任轉移給該公司。

有關應稅事實非常清楚，因此沒有任何必要由稅務當局舉證。

據此認為，由於已證實，本上訴應被視為理由成立，並撤銷受質疑的裁判。

現被上訴人甲在本卷宗中沒有作出答辯。

**檢察院司法官**發出了意見書，其陳述概括如下：

以明顯的事實前提的錯誤為依據，有關裁判撤銷了有關行為。現有必要查明的是，作為徵稅法定前提的應稅事實是否存在，或者就有關特定情況而言，被上訴人是否收取了澳門金融管理局向財政局通報的佣金。

而所發生的情況似乎是，就連上訴人在其陳述中也承認，至少沒有證明收取了有關佣金。

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。

在本案中，（檢察院司法官）完全同意初審法官的以下觀點，即卷宗顯示不存在有關應稅事實，換言之，接收保險仲介佣金者並非現上訴人，而且，無論如何，即使關於這個問題存在疑問，那麼也應由稅務當局開展全部調查活動，以證明與之相反的事實。然而相反的事實並未發生，而且，即使發生了，也沒有被提出。

僅此已合理說明因發生事實前提的錯誤而撤銷有關行為。

據此要求維持有關裁判，駁回本上訴。

\*

已適時完成法定檢閱。

## 二、事實

**以下事實已證實，且未受到質疑：**

a) 上訴人於 1990 年 2 月至 1998 年 6 月期間在澳門金融管理局登記，登記號為 XXX，以從事保險仲介人活動（行政卷宗第 2 卷第 4 頁）；

b) 澳門金融管理局向財政局通報，上訴人於 1996 營業年度接收金額為澳門幣 222,923.09 元的佣金（行政卷宗第 2 卷第 4 頁文件）；

c) 2001 年 4 月 17 日所得補充稅核定委員會以上訴人所接收的佣金（澳門幣 222,923.09 元）的 50% 為計算基數，並根據 B 組納稅人之 232 標準，將上訴人的可課稅收益核定為澳門幣 111,500.00 元（參見行政卷宗第 1 頁文件）；

d) 經日期為 2000 年 5 月 1 日的 M/5 格式文件，上訴人接獲關於可課稅收益的通知，並同時被通知需繳付澳門幣 5,458 元（參見行政卷宗第 5 頁文件）；

e) 經收件日期為 2001 年 6 月 19 日的申請書，上訴人向所得補充稅複評委員會提起申駁，稱接收有關佣金的是乙有限公司，而他（上訴人）在相關期間為該公司工作。上訴人附同若干文

件以證明這一事實（行政卷宗第 2 卷第 53 頁至 184 頁文件）；

f) 2001 年 7 月 3 日，複評委員會決議向澳門保險公司和中國保險有限公司發出公函，以查明現審查的佣金是支付給了申駁人甲，還是支付給了名稱為乙有限公司的僱主實體（參見行政卷宗第 51 頁文件）；

g) 2001 年 7 月 26 日和 2001 年 9 月 21 日，澳門保險公司和中國保險有限公司分別作出回覆，回覆函見卷宗第 46 頁和第 48 頁，並在此視為全文轉錄；

h) 2001 年 10 月 15 日所得補充稅 A 組複評委員會作出以下決議：“經分析前文所指之納稅人提起的申駁，複評委員會決議駁回有關請求，理由是行政卷宗所載之書證，尤其是“澳門保險有限公司”和“中國保險股份有限公司”回覆我方查詢的信函指出，雖然有關佣金是通過其僱主實體支付，但卻是支付在甲的名下。鑑此，決議駁回本申駁，並維持 1996 營業年度的可課稅收益為澳門幣 111,500 元（澳門幣拾壹萬壹仟伍佰元）。根據《所得補充稅章程》第 47 條的規定，複評委員會還決定徵收有關收益的核定稅款百分之三的提增……（參見行政卷宗第 39 頁文件）；

i) 以上決議經第 126/DAIJ/CRB/2001 號公函向上訴人作出通知，上訴人於 2001 年 12 月 18 日接獲此通知（行政卷宗第 25 頁文件）；

j) 載於行政卷宗第 66 頁至第 184 頁，以及卷宗第 68 頁至 74 頁及第 150 頁至 155 頁的文件內容在此視為轉錄。

### 三、依據

#### （一）待裁定事項

有必要分析涉及有關納稅人（即現被上訴人）的稅務行為是否存在所指稱的事實前提的錯誤。

現被上訴人適時提起司法上訴，要求撤銷所得補充稅 A 組複評委員會 2001 年 10 月 15 日的決議。該決議駁回提起的申駁，維持對於 1996 營業年度的可課稅收益核定為澳門幣 111,500 元的決定，並決定根據《所得補充稅章程》第 47 條的規定，對上述收益的核定稅額徵收百分之三的提增。

初審法院裁定所提出的事實前提錯誤理由成立，而這一裁定的主要依據是認為作為徵稅法定前提的應稅事實不存在。

簡而言之，是現上訴人於 1996 年在所從事的保險仲介人活動中，收取了現擬課稅的澳門幣 222,923 元？

\*

（二）基於載於由澳門金融管理局提供的保險仲介人名錄中的是現被上訴人的名字，而不是乙有限公司的名字這一事實（現被上訴人在乙有限公司任副經理）上訴實體據此得出結論，有關保險合同的仲介是以現上訴人名義進行的，而不是以乙有限公司的名義進行的。

對於正確地核定可課稅收益，以上事實是足夠充分的，因此不存在諸如違反調查原則和依職權原則，以及調查義務的不作為、不準確和不充分等問題。

這一問題與同樣由上訴人提出的其他幾個問題密切相關。這些問題是，在現被上訴人與乙有限公司之間已經簽署了一項代理合同，以及如果上述公司沒有獲准從事保險仲介活動，那麼所得出的結論必然是有關收益並非由該公司收取，而是由具有從事有關活動法定資格的現被上訴人收取的。

現在讓我們來解決這些問題。一方面是稅務當局要對有關收益進行課稅，而為此所依據的是前述表明某納稅人從事相關活動的各項要素，並推定出試圖查明的事實，即確定有關收益的受益人。但另一方面，被推定的受益人卻聲稱，他是替僱主實體服務而從事該項活動，因此有關稅款需由僱主實體繳納。

解決以上問題需要分析稅法中的舉證責任及其歸屬，而這一舉證的目的是確定誰是稅務法律關係權利人的義務主體。

根據《民法典》第 335 條的規定，主張權利的一方負有對於有關創設權利事實的舉證責任，

而對方當事人則負責證明阻礙、變更或消滅權利的事實。

儘管在行政訴訟程序中不適用主體或要式舉證責任<sup>1</sup> — 這意味著法官只得採納每一利害關係方提出並證實的事實，但可以肯定的是，始終存在客體舉證責任。客體舉證責任意味著適當分擔陳述責任，即分擔不舉證造成的風險，這不利於不能證明構成自己訴訟立場基礎的事實的一方。

儘管存在行政行為合法性的推定原則，但有必要考慮行政當局行為的限度。行政當局的行為在遵守公正無私、平等、公正、適度等原則的同時，還應該遵循決定的合法性和行為依據的強制性等原則，這就決定了為遵守公正和合法性原則而對於可能導致作出不利於利害關係人的決定的事實前提存在舉證責任。

在這一原則架構中，就撤銷性上訴而言，提出事實的一方同樣負有舉證責任<sup>2</sup>，這是因為“行政當局負有證明其行為的（約束性的）法定前提的舉證責任，尤其是在行為是進攻性（積極且不利）的情況下，更是如此。相應地，在顯示已具備上述前提的情況下，由行政相對人負責提出有關行為的非正當性的充分證據”。<sup>3</sup>

已適用於本法院其他裁判<sup>4</sup>的上述先置原則架構，同樣也適用於稅法。

因此，我們可以肯定地指出，由於收益的存在是徵稅的法定前提（《所得補充稅章程》第 2 條），所以對於是否存在有關應稅事實，其舉證責任歸屬於稅務當局。

（三）在本案中，稅務當局對有關納稅人的收益作出核定，而核定的基礎是稅務稽查部門獲取的資料與資訊。有關資料顯示該納稅人因從事保險仲介活動以佣金名義收取了一定數額的款項。（稅務當局）所依據的事實是，該等佣金支付在現上訴人名下。（稅務當局）視此一事實為充分事實，儘管有關納稅人一再聲明該等款項是支付給乙有限公司的。

這樣，稅務當局根據（佣金的）支付程序，推定了相關支付的受益人以及該等佣金已獲收納。

本案所涉及的並不是可課稅收益的確定，而是義務主體的確定，而為此目的（稅務當局）作出了一項推定。

所涉及的是一個具體要素的證明，即誰是稅務關係的具有人，而通過單純的推定無法證明之。稅務當局聲稱現被上訴人從事了仲介活動，而且佣金支付在其名下。現被上訴人反駁稱，事實真相並非如此。他是以公司名義從事仲介活動，而且並沒有對他作出支付。稅務當局維持其立場，重申所作的僅僅是向被視為應繳稅者徵稅。

根據前面闡述的各項原則，稅務當局在相關問題上不得推定因從事活動而產生的收益，因為只有法律規定可以作出推定時方得為之。

雖然稅務當局在某些情況下作出推定是符合規範的，但有必要對此作出澄清。基本事實證據必須經相關聯的法律所規範的舉證程序作出，而絕不允許從已知的事實 — 從事保險仲介活動及已作出支付 — 出發，作出獲取收益的推斷，尤其在以下情況中更不得作出這樣的推定：有關納稅人提出相關事實並附入資料，而這些事實和資料動搖了根據另一些資料形成的心證，而事實真偽不明的利益歸於負有舉證責任一方的對方當事人。

（四）有助於說明各方的陳述內容，而且動搖關於支付受益人的心證的確切性的具體證明要素如下：

— 多份證詞澄清收取佣金者為乙有限公司（見卷宗第 150 頁至 155 頁，及行政卷宗第 25 頁至 36 頁，儘管涉及的是第 59/01 號案件，但卻詳細說明了慣常性的支付程序）；

— 幾間保險公司向原上訴人 — 現被上訴人作出的非結論性答覆，成為直接構成受質疑決議基礎的證明要素。財政局試圖知道是誰接受了佣金，是上訴人還是乙有限公司。中國保險有限公司（China Insurance, Lda）的答覆是“甲以第 XXX 號代理人的身份代表 Outfy Industry Company, Ltd，通過 N/Companhia 從事了車輛保險業務。1996 年我們向澳門金融管理局申報了澳門幣 148,616.59 元，而有關款項由 Outfy Industry Company, Ltd 以支票支付。”另一方面，澳門保

<sup>1</sup> Vieira de Carvalho：《A Justiça Administrativa, Lições》，1999 年，第 268 頁。

<sup>2</sup> Marcello Caetano：Manual de Dto. Adm.，第 2 卷，1972 年，第 1351 頁。

<sup>3</sup> Vieira de Carvalho，同上引著，第 269 頁。

<sup>4</sup> 中級法院第 18/2002 號案件的 2003 年 3 月 20 日合議庭裁判。

險公司（Companhia de Seguros de Macau）的答覆是：“……我們僅此告知，1996 營業年度向甲名下付給佣金澳門幣 73,482.50 元，並全數經其僱主實體乙有限公司支付。”

一 由原上訴人遞交的文件（行政卷宗第 66 頁至 184 頁）形成他（原上訴人）不是澳門金融管理局所指佣金收取人的心證，而所得出的結論是，1996 年乙有限公司與澳門保險公司和中國保險有限公司達成保險仲介“協議”。根據協議，乙有限公司向汽車購買人暨投保人收取保險費，將保險費交與有關保險公司，並以此換取一份“佣金”。保險費以支票形式交與保險公司，而支票金額為扣除佣金後的數額。在某些情況下，由保險公司直接向乙有限公司支付佣金，而乙有限公司將佣金存入自己的銀行帳戶。

一 卷宗中的鑑定證據動搖了上訴人收取佣金的心證。兩位鑑定專家，丙和丁（見第 81 頁至第 90 頁）沒有否認乙有限公司沒有收取佣金，而僅僅說不知道有關款項是否列入公司的帳目，或公司是否就此作出所得補充稅申報，而是否作出申報只有通過分析公司的帳目才可能知道，但兩名鑑定專家並沒有進行帳目分析。但是專家中的一名，戊肯定地說乙有限公司確實收到了有關佣金的款項（見第 87 頁至第 89 頁）。

以上情況顯示，現被上訴人收取佣金沒有得到證明，因此有關應稅事實的前提缺乏確切性。這一事實應由稅務當局負責證明，而可以肯定的是，總是有方法 — 例如查閱乙有限公司的帳目，以證明佣金由原上訴人收取。

（五）至於乙有限公司不得從事保險業務，其原因不論是因為保險業務沒有包括在公司的營業範圍之內，還是因為公司未獲澳門金融管理局批准從事保險仲介活動，對於本上訴的標的而言，這些都是邊緣問題。重要的是澄清現被上訴人是否因從事保險仲介活動而收取了任何數額的款項。

所要達到的目的是對收益徵稅，而收益核定之後，稅收實體法並沒有對收益的取得方法作出規範，儘管刑法或關於輕微違反的法律對此作出規範。

另一方面。絕不允許以活動的不規則性為依據，斷定活動沒有進行。如果一項活動是不規則的或違法的，這恰恰說明活動已進行，因此絕不允許僅僅以這一條理由將稅務關係具有人的身份歸責於以自己的名義或為自己的利益進行活動的那個人，即使只有此人有資格實施有關活動。

據此，是以得出與被上訴判決相同的結論，即事實前提的錯誤，而這一錯誤導致受質疑的決議無效，而被上訴的判決不應受到指責。

#### **四、決定**

鑑於所列舉的理由，合議庭裁判**駁回本司法上訴**，維持原審裁判。

無需繳納訴訟費用，因上訴實體被豁免訴訟費用。

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