

經濟

對澳門稅制之檢討

——發展及前景——

黎溢年 *

(一) 序 言

在公共集體中組織之國家，行政區或獨立地區，不論其主導基礎為政治社會或經濟社會，都需要財力資源用以展開各項能滿足社會或集體需求之有關活動，即使在政府干預十分有限之自由經濟社會中——其干預只限於維持秩序及防務方面——也需要資源使此等職能得以運作。

大部份具備財政獨立之國家或地區，不論其稅制是否協調，其實施之一般稅項乃有關公共收入之主要來源，沒有出現此情況者之特例乃由於其獨特之經濟狀況，例如一些擁有天然資源如石油，磷，鑽石等之國家，其大部份收入是來自開發該等資源之專營權或來自該等收入之再投資^①。

澳門地區有其本身之稅制（及課徵制度），訂定課徵制度之基本要素，介定徵稅對象及各稅項之稅率及訂定給予豁免及其它稅務優惠之條件屬有關立法會之權限，澳門地區之稅制和所有經濟已發展至某一程度之國家一樣，都是由各種不同之稅項組成，其中包括按照收益，財產或財富及按照資產及勞務所徵收之稅項。

* 澳門財政司副司長及（葡國）財政部稅務局經濟顧問

① 亦有某些國家及地區，由於地域細人口少的關係，由郵票及錢幣的發售、旅遊業及博彩業（賭場）等所得之公共收入能足以應付公共開支的需求。

註：本譯文由作者提供——編者。

(二) 稅制之目的

稅制除作為公共收入之一個來源外，透過適當地使用各項稅款，亦是一延續經濟及社會政策之有力工具，可以這樣說，在已發展或發展中之國家，稅制已不單止用作吸取資源用作公共行政活動之經費，且轉變為一重要之政治工具因其對整體經濟或本身經濟架構之逐漸改變具有影響。

事實上，在稅項及公共開支政策上所作之決定對資源之分配，收益及財富之再分配及經濟之穩定及發展均有影響^②。因政府或地區公共集體職能之改變及其作為社會經濟發展主要推動者之既有角色使其需要有一個公共行政，其行政及技術單位透過人力及物力資源快捷及有效地作出貢獻以達致政治層面上所訂下之目標。

為着達致此等具有較大或較小發展目標而徵收稅務收入，當向各納稅人徵收此等公共收入時必須尋求有效及公平。另一方面，稅制需符合經濟活動之需要及需顧及國際經濟之競爭和需為大眾所接受。

在使用經濟社會政策之工具即稅制時應考慮訂立此等一般性因素作為研究之基礎，可以問澳門地區稅制之目標及其發展之前景為何。現時之行政過渡期應對本地區之各種稅項及其管理作一檢討並對這些公共收入之來源及政策工具預估其可行之修訂。

過去數年本地區現行公共收入之結構在重要性之編排方面都是一樣，最近三年稅務收入之總平均（一九八八至一九九〇年）約佔現行總收入之百分之二十八，而從博彩專營合約所得之收入則佔百分之四十七^③。所以，稅制之主要目的一徵收公共收入——在澳門並沒有執行，雖然稅務收入並非本地區收入之主要來源，但仍是公共收入之一重要來源，行政當局可以對其進行干預並尋求控制其發展^④。

使用稅項（及公共支出）作為澳門經濟社會政策之優先工具之可能性是非常低，主要在其對整體或經濟穩定之影響，由於來自公共收入特徵干預之限制，大部份之公共收入都非行政當局所能控制——博彩之收入——，故此，受外部經濟之影響極大，但是考慮到其獲得公共收入之能力，稅項可作為資源分配之工具以發展基建或經濟社會政策，即收益（及財富）之分配，資助給予低收入家庭優惠之公共機構，例如興建及售賣經濟房屋及給予助學金。

②參閱澳洲稅務論壇1990年Richard M. Bird“發展中國家稅制的角色”第395-410頁。亦可參閱McGraw-Hill Book Company出版的Richard A. Musgrave與Peggy B. Musgrave合著的“公共財政的理論與實踐”，第6-22頁，國際版第四版新加坡1987年。

③有關1985-1989澳門地區經常性收入的架構可參閱1990年12月澳門政府《行政》雜誌第十期黎溢年著“澳門地區的公共收入”。1990年度，幸運博彩專營收入佔經常性收入的百分之四十九點二，而稅收佔總收入的百分之二十五點八。

④參閱上述一書中的第898頁。

雖然無意把澳門之稅制轉變成公共收入之主要來源，似乎也不應把完善稅制一事忽略，因為有需要查看以往實施之條件是否最正確，即使在一個欲維持低課徵水平之地區^⑤。另一方面，應要經常留意在不久之將來可能會出現一些來自本地區以外而可以影響公共收入來源之轉變^⑥，除了希望稅制能有效運作外，在需要更大支出之期間內也可提供可能需要之收入^⑦。

另一個行政當局可以在本澳執行但不在本文提出之哲學是完全放棄而只是收取用作支付活動之稅項。雖然沒有提出更詳細之解釋，我們認為在澳門，為着使所有人都感覺直接參與政府之決定，應使用參與資助公共支出之原則，即使在低課徵水平時，也根據其居民及在此獲得利益人士之納稅能力^⑧。

作為本地區特徵之低課徵壓力則仍然維持，似乎不應反對稅務收入應以簡單之方式徵收，同時亦要有效率及公平，公平即指稅務收入應以有效率之方式徵收，具有同時課徵情況之納稅人完全平等。另一方面，稅制本身必須協調，這即是說，具有相同課徵能力或繳稅能力之納稅人應繳納同樣之稅款而具有較大能力之人士則應繳納多些稅款^⑨。

在此情況下，為了能做到公平分配稅款，稅制應與法制協調而稅務行政當局應具備行政及專業能力使稅制得以實施。似乎這應該或可以是實施稅制改革或完善稅制之意義，不論獲取公共收入之目的為何。

⑤ 至於香港的情況，可參閱1987年12月加拿大稅務雜誌中 Bill Lam 與 Kaushal Tik ku 合寫的“在香港經商的稅務問題”第1467頁：“整體而言，稅制並不是香港政府政策的一個主要工具。香港既無外債，又無龐大的社會保障計劃，只有若干微不足道的防務預算。課稅的目的只是籌集可供政府運作的收入”。同時亦可參考1976年第三屆稅務法例檢討委員會所作的稅制改革之研究“委員會關注到現時的利得稅制，並建議總督顧及香港的經濟環境以能保證（1）維持較低的直接稅；（2）能有效地達到收入之稅率；（3）及訂定能使行政手續既簡單又慳錢的法例”。

⑥ 無人知道1997年後的香港特別行政區政府會怎樣處理賭博問題。這正是澳門博彩旅遊業最大的潛在危險”。——吳國昌“檢討澳門經濟政策與珠江三角洲內區際互動”——1990年7月《行政》雜誌第七期第201-202頁。

⑦ 根據第⑤點所述，香港稅制應考慮的第二個條件為最能達到收益效果的稅率（縱使是低稅率）。

⑧ 按照傳統的“利益原則”，納稅人納稅的多寡應視其享用政府提供服務多寡而定。此稅制遂被認為是合理的。此一原則，稅制的合理或公平取決於公共開支的架構，特別是澳門，由於不同層次的政治行政權有不同的職權分工，許多自治機構開支亦主要由稅收資助負擔，因此對稅收的最終用途，納稅人始終有較大的憂慮。將來對此理論的實施可將稅務行政的職權轉入自治機構或具有專責功能的公共部門。

⑨ “能力原則”是指經濟能力相同的人繳納相同的稅率；收入不同者應繳納不同的稅。前者為“水平公平”，而後者為“垂直公平”。

(三) 稅制改革

“稅制改革”一詞包含多種意義及概念，在某些情況及稅務地區分析有關之稅制（或稅項）時則按照認為是重要之目的而使用^⑩。通常會說出某些目的來解釋為何需要更改現行之稅制，例如法例或行政之簡化，吸引外來投資，稅制現代化及稅務公平。

澳門地區跟此一規則一樣，有時候，“稅制改革”一詞與上述某些目的產生某些連繫，但卻沒有詳細說明何者才是其真正之含義。在“八十年代”後半期，稅制改革一詞才有數次在行政政策之層面上⁽¹¹⁾與澳門地區之稅項產生連繫，雖然從來沒有指出其最終目的或執行期。

本地區此等課徵之改變並沒有引起大眾之討論，只在一些本地之傳播機構刊登一些新聞。從公眾之反應和各政府部門之少量消息當中，似乎可以指出在執行這些“稅制改革”時所出現之兩項存在着相當大差異之方針：

- a) 在一九八六至一九八七年間，欲提高間接稅及減少直接稅，甚或完全放棄征收按照從工商業活動及從工作收益所征收之稅項。
- b) 在一九八七至一九八九年間，欲減少兩方面之稅項：按不動產之轉讓及擁有征收之稅項及按收益征收之稅項。

第一項指導方針是欲建立一個不按收益征稅之現行公共收入制度，並以一些在地理面積及與澳門具有相似特徵之其他地區作為模範，例如摩納哥王國，在一九八七年下半年發生之政府轉變令此項稅制改革之方針不能得到認知及發展。雖然在那時期之後期認識到政治想法有輕微之改變。按照優惠之原則，當作已解釋維持一些按收益課徵之稅項，即來自自由職業及工商業活動者。

上面所述第二段時期中之優先政策基本上在法例方面及尋求將現行按樓宇之轉讓及擁有課徵稅項（S I S A⁽¹²⁾）之法例合為一個章程（市區房屋稅），而按收益課徵稅項之章程則包括現行之營業稅，職業稅及所得補充稅⁽¹³⁾章程中之規則。

^⑩ 澳洲稅務論壇1988年 Brian J. Arnold “國際稅制改革的方向”第451 - 469頁，亦提出國際稅制改革的構思：“一個國家之稅制在對外方面的改革：特別對本地居民所獲得之國外收入（外國債券交易）及非本地居民所取得的國內收入（國內債券交易）之稅務處理有所改革”。

(11) 雖然在立法會通過的政府施政方針中並無提到稅制改革的字眼，但在稅務政策方面最受關注的是維持較低的稅率。

(12) 物業轉移稅是針對有償性不動產的轉移而征收的稅項，由買方支付。但對遺產稅與贈予稅的繼續與否，從未有一個明確的指引。

(13) 營業稅是一種年度登記稅，即對每個工商業企業，店號徵收一個固定稅額。職業稅是以工作收益為課徵對象；其一為替他人服務所得之收益，另一為自資從事自由職業所得。所得補充稅是以個人或團體法人在本地區從事工商業活動所取得的總收益為課徵對象；此外，假如納稅人同時從事一項活動，除了繳納職業稅，亦要繳納所得補充稅。

沒有說明是欲建立一整體收益之課徵或只是行政手續之簡化將各種稅項之規則合為一個章程。按照國際之經驗，即使在有單一稅率及單一稅項之稅務地區，在結算稅項之單項時，不能沒有不同之規則來評定每一種類之收益及行政手續，故此，在某些情況下，不能說已將稅制簡化。

上面所述有關本地區課徵修訂之主流並沒有發展，亦沒有在商會，專業協會及其他與稅務有關之人士中宣傳讓其反映意見，在兩項指導方針內亦從沒有提及稅務行政當中實際上之修訂，也沒有指出專業及人力資源在質和量上增加之需要

真正之稅務改革是由兩方面不同但又互相有關連之部份組成：即法例以及稅務行政當局專業方面。在此兩方面中，在任何稅務地方較易實行者是制定法例之修訂：只需找一個或一班對有關事項具有專業知識之技術員，提交一份法例大綱，裏面包括各種稅項課徵對象，豁免及結算和征收之規定之一般性準則，並訂定納稅人之責任及解決糾紛之步驟。

一項真正稅制改革之另一成份是較難實施並且經常是“改革”失敗之原因並只是理想化之法例：有責任實施及發展此改革之稅務行政當局（及大眾）之培訓及預備。應給予有關部門公務員及公職人員需要之培訓使其清楚明白新稅務法例應尋求管制之大原則，同時使用課征稽查之技術及管理使法例能真正實行。

其他與稅制改革（或稅制修訂）有關之問題是發展期產生之問題。指導方針是應根據每一地區之政制——憲法或組織法，組織架構及政制——，除了法律之外，不同國際經驗所給予之教訓說明有需要小心透過什麼來表達其目的。使大眾對修訂之目的明白及接受是十分重要，計劃之成功依賴對它的理解及接受。

稅制修訂實施之方式基本上有兩個方向：一個總體之改革在短期實施，或一個漸進式之改革，訂定一個指導方向並逐步修改稅制(16)。有時，一個整體之改革與一個漸進式之改革只有很少之差別及，實際上，漸進式之修訂有時會使稅務結構產生變化，其結果與大修改很相似。

澳門財政司（DSF），在其職權裏包括“執行本地區之稅務行政，推行適用於澳門之稅制，簡化行政手續及保障和取回庫房利益當其受到侵犯時”及“執行稅務政策，維持其對財政，經濟及社會秩序方面影響之評估”(17)，同時亦在其工作上跟隨着一個稅制改革之概念。在一篇由財政司主編之雜誌“稅務通訊”之

(14) 在葡萄牙，對個人所得稅的征收是按照有關的規則作扣除後再將收益分為八個等級進行之：受僱他人的工作收益，自資從事職業的收益，商業、農業、資本、樓宇、增值、年金及其他收益（見個人所得稅法例第1條）。

(15) 此等法律的提交可以或無需依照對現況進行深入或淺表的研究；有時，亦取決於政治之需要，籍此希望能表現已做了工作。

(16) 任何國家的稅務改革應由現實出發，並受此國家的政治社會環境及時代制約（見Richard M. Bird一書第409頁）。

(17) 參閱一月廿五日第3 / 88 / M號法令第2條d及e項（財政司組織法律）。

文章中(18)，其本身也是一項稅制改革，指出近年財政司所追隨之概念，為着使人更明白，再轉載以下一段(19)：

“財政司採納之課徵管理理論，在近年中，是將法例及課徵技術不斷更新使其更能適應本地區之經濟社會實況，此亦在加速轉變中。此一理論與傳統之稅制改革背道而馳，一般來說，是整套實施並有一些來自突然修改之不便及，很多時，是激進的，使整套稅制完全改變。

所進行之修訂則是漸進式之改革且不斷對稅制修訂，在近年值得表揚之重要修改包括，房屋稅及營業稅之電腦化，有關征收文件之自動發出，印行較易填寫之新表格及可以在銀行櫃檯繳納此等稅項。

這些新的手續方便行政當局與市民間之溝通，節省相當多之資源，所帶來者為對納稅人之要求作出更快及更有效之反應。

亦需強調此種不斷現代化之努力在財政司內部資源內實施。”

(四) 稅制改革之國際趨勢

一般來說，在已發展國家，其稅項是其中一種重要之經濟及社會政策之工具，稅務政策亦經常在施政方針中出現，其他國家有一個學習及模仿那些國家在修訂其稅制時所得之經驗之趨勢。這是一個很流行且理性之做法只要記住每一國家或地區本身之條件，從經濟發展至歷史，社會及政治之理由，及組成稅制要執行之職責(20)。

此種修訂稅制之意圖可以分為三種理由(21)：第一個理由是來自各國之稅務競爭，因為資金及某些項目之工作具有地區流動性，而由於經濟上之連繫，故此國際貿易上之障礙得以消除。在此新環境下，政府覺得不能容許其制度遠離其競爭

(18) “稅務通訊”是一份雙語的政策性刊物，不定期出版，由1988年4月至1990年12月共出版了六期。

該份刊物刊登有關稅務法例，稅捐廳通告，稅務表格及申報書；有關稅務的學說，行政決議或收益複評委員會的決議等。其發行對象為商業、專業協會及其他與稅務有關的機構。

(19)見1988年7月“稅務通訊”第二期第8-11頁。

(20)許多時，此方法的應用受到工業國家稅制的影响，其通常與發展中國家制訂稅務條例。例如：英國於1920年替其殖民地制訂所得補充稅章程模式。經對大部份英聯邦國家現行法例的研究，顯示了其稅制的基本架構與英國的有相似之處。參閱S. I. Chelvathurai “英聯邦國家的稅制去向何方？”於APTRC-Bulletin, 1991年1月第三頁，有關稅制法例內歷史條件的限定，亦可參閱第28, 64及65條。

(21)參閱上述S. I. Chevathurai一書中第5-6頁有關“經濟合作與發展組織”(OCDE)。此組織於1960年12月成立，由歐洲，美洲(美國及加拿大)及亞太(澳洲、日本及新西蘭)，共二十四個國家及一個觀察國(南斯拉夫聯邦共和國)組成。

者之指導方針，不論其為資本之出口國或進口國⁽²²⁾。第二個理由是一個來自經濟結構調整之新現象，因為很多政府開始再檢討其稅制由於其經濟歪曲之影響，尤其是在通脹持續及物價速升期間。第三個理由來自所謂迷惑效果，它因為通訊發達及對轉變之快速認知，如尋求模仿其喜歡的，這樣便使政策決定者尋求這潮流及稅務之國際趨勢。

根據這些條件及為着對澳門之稅務作一簡短之分析，我們可以參照經濟合作及發展組織，由於這些亦作為不屬於此一國際組織之亞太地區之國家遵照之參考⁽²³⁾。稅務修訂趨勢之分析及其比較基本上是在按個人，有限公司及其他團體收益課征之稅項，因為是通常最易引起爭論之課征⁽²⁴⁾。

在一九六五及一九八五年間，經濟合作及發展組織中之國家除了採取措施將按消費之課征轉變為一個明顯比其高之按增值課征之制度之外，在稅制方面並沒有很大之轉變。在這時期之後，幾乎所有這些國家轉變為收益課徵之稅制，所有這些轉變之發展都是透過將收益課徵匯合成兩大稅項：向有限公司或其他團體課徵之稅項及按個人收益課徵之稅項。

在一些仍然實施個人收益複稅制度之國家轉變成收益之總課征。雖然稅制改革對個人擴闊個人課征稅基之影響還未明確，已考慮到所有這些改革都尋求不干預經濟及社會之發展目的。這種稅務不干預政策得到更廣泛的接受，大部份之輿論都接受市場力量比很多時候受壓力團體影響之政府干預更能帶領一個有效之稅務政策。

為着對本澳現行收益課征及經濟合作及發展組織中各國之收益課征作一簡短之比較，下面情況標誌着稅制改革轉變之趨勢⁽²⁵⁾：

- 透過兩類稅項之收益課征：按個人收益課征之累進稅率稅項及按有限公司及其他團體收益課征之比例稅率稅項；
- 擴闊課征稅基之個人收益課征改革，重組稅率及更為平等處理不同之收益來源；及
- 透過取消扭曲投資決定之稅務優惠，減低稅率及引入減少利潤與分派股息間差別之措施而進行之有限公司及其他團體之收益課征之改革。

(22)此理由應使澳門行政決策機關不僅要認識香港稅制的總方針及其修訂方案，同時亦要了解中國經濟特區（珠海與深圳）的稅制。

(23)參閱“Veerinderjeet Singh”與Lee Beng Fye合著的“馬來西亞：稅制改革——概論與建議”，第445 - 461及507 - 527頁。APTIRC - Bulletin, 1989年10月及11月版本；及上述Chelvathurai一書第3 - 10頁其中亦提到非屬亞太地區聯邦國家。

(24)關於發展中國家所得稅的經濟效益可參閱VED. P. Gandhi與其他人合著的“論發展中國家的稅務政策”1987年版，國際貨幣基金組織，華盛頓D. C.。

(25)作為進一步的了解，讀者可參閱OCDE“發達國家的稅制”巴黎1987年版第64 - 69頁，及“稅制與國際投資——OCDE的稅務改革與九十年代的展望”（OCDE稅務參考資料），巴黎1990年6月出版。

擴闊個人收益課征稅基之措施分兩方面進行：第一是滙合以前受到忽略之收益來源，例如福利優惠，資本利潤及來自公職方面之收益；另一方面是取消更有利於收益之私人來源之稅務處理或減免某些支出及取消透過稅制給予之津貼。幾乎所有之稅制改革都有減低個人課征累進制度之邊際率(26)，雖然，在大部份之國家，這個稅率只由很少數之納稅人繳納及，在某些國家，這個稅率之重組都會與減少收益級別數目同時進行。

在很多的稅制內，繳稅之金額取決於收益之來源，因為不同之稅率及減免可以在工作收益及其他收益間實施而資本利潤通常比其他收益來源獲得更有利之處理、有些稅制改革則尋求減低這一差別以能更獨立處理各種不同來源之收益。

大部份之有限公司之課征制度都有各種不同之投資優惠（投資之稅務扣除，地區性之扣除等）及在稅務上基本已超過真正經濟折舊之折舊。稅制改革已取消了投資特別優惠及為着抵銷因通脹而設之備用金並設立一些稅務上更能接近經濟折舊之折舊率。

擴闊按有限公司收益課稅之課徵稅基必然會與減低稅率一起實施，對大部份之納稅人來說，此一相連之措施很少能減低稅項之實際稅率，雖然對投資決定可採取一個更中立之態度及在決定其公司是否為有限公司對，新稅率可更接近個人收益之稅率。

在那些以市場經濟為主要因素之國家，上述那些大趨勢在其實施稅制時作為指導方針，為着分析其可能之情況是否巧合，有需要認識澳門之稅制。對現時情況之了解，此情況也是從以前所進展而來，可以預估澳門某些課征轉變。

（五）澳門之稅制

澳門之稅制是由各種按收益，財產或財富及資產及服務之消費課征之稅項組成。在跨國公司方面，稅制分析之基本目的是了解其對投資及資本之國際流通所產生之影響，故此，一般來說，是有關按收益課征之稅項，其影響最為矚目。

用此角度對稅制所作之局部分分析及比較，在此只提出與按收益課征有關之問題，並指出一系列本地區課征之稅務優惠(27)。這局部分分析之理論並不表示其餘稅項並不重要，不論其作為獲得公共收入之工具或作為政府政策之工具，但這研究應在別處再作討論。

(26)冰島與瑞士為OCDE首批對個人所得稅實施單一比例稅的國家。而在美國、新西蘭及英國卻有兩個稅率（參閱上條所述文中第12及25 - 26頁）。

(27)此段摘要由1991年5月4日，8月3日，11月16日澳門商業周報經濟版刊登的黎溢年“澳門稅制之研究”有關所得稅及稅務優惠一段中取出。在1990年，所得稅大約佔本地區總稅收的百分之四十一，由此可以看出此稅項在公共收入中所佔重要地位。

1、按收益課征之稅項

澳門稅制現行之各種按收益課征之稅項是跟隨葡國在六十年代所實行之稅制改革，雖然受到本地區稅例之影響及從開始不久便有基本上之差別(28)。最相似之地方是可以看到兩種稅制對收益之課征是透過根據收益分別征稅，並在其上有一具有對收益之個人稅之特徵之所得補充稅。

作為初步之差別，葡國之稅制(29)確立了一個與某些資本利潤有關之特別課征（增值稅）及來自樓宇及資本運用之收益，雖然已個別課征了，在所得補充稅上也加在一起。在澳門，樓宇之收益只分別征收而沒有特別征收來自資本運用及資本利潤之收益，雖然在某些情況下這些收益要繳納所得補充稅。

為了代替合併房屋收益，在征收所得補充稅裏面，仍然是維持着一個同一名稱之百分之一點五之稅項，是按照市區房屋之買賣事項而征收(30)。設立這一沒有按收益課征特徵之特別稅項是一個引起稅務行政當局與納稅人之間不同意見及爭論之泉源，並已在一九八八年取消(31)。

澳門之稅制，作為按收益課征之稅項，可分為按來自經營自由及專門職業表中所載行業之獨立工作收益及按非獨立工作收益課征之職業稅，及按來自直接經營或參與工商業活動之收益及工作收益課征之所得補充稅及按出租市區房屋租金或如不申報為出租時則按其租值課征之市區房屋稅(32)。

（ i ）職業稅

職業稅是以工作收益為課征對象，不論其收益為金錢或實物，有約定或無約定的，固定或不固定的，又不論其來源或地點或計算與支付所定的方法及貨幣，為着職業稅之實施，不論其收益是在本地區以外或停止工作後所支領或存貯者。

(28)現行的所得稅章程在1978年經過修訂後，仍保留了以前的名稱：市區房屋稅（1964年5月9日立法條例第1630號）；職業稅（1964年5月16日立法條例第1632號）；所得補充稅章程（1964年6月2日立法條例第1635號）。

至1964年對直接稅制的改革為止，房屋稅一直以1893年3月9日的章程為依據。經此項改革後，對工作收益的課征遂與營業稅分開，所得補充稅於1964年稅制改革時開征。按照納稅人之能力，對可課稅收益、利潤、股息及估定收益實施累進稅率，對房屋稅實施比例稅率，及對營業稅及職業稅課征固定稅率（參見立法條例第1635號序言）。

(29)在葡國，由1989年起，將所得稅分為兩項：團體法人所得稅（IRC）與個人所得稅（IRS）。

(30)所得補充稅章程第1條原文如下：“所得補充稅是以個人或法人不論其住所或總行設在何處而在本地區所取得總收益及房屋成交價為課征對象。”而在第7條“關於房屋交易的所得補充稅稅率為用作結算轉移稅價值的百分之一點五”。

(31)參閱七月二十日第13/88/M號法律有關保留特別稅的理由，見註釋(4)。

(32)除此等稅之外，亦有一項（附加費）稅率為百分之五的印花稅，此將對實際所征收的金額有所影響。

納稅人分爲兩組：在本地區替他人服務而從事任何行業之員工（散工或僱員）及自資從事科學，藝術或專業性質行業之人仕。如納稅人獲得之收益同時來自從事非獨立及獨立工作時，則按其總收益課征，雖然非獨立工作收益應就源減除相對之職業稅而僱主應將扣除之金額每季向財稅處遞交。

自資經營行業之納稅人要繳納每年最少三百元之稅項，依據各自由或專門職業之固定稅率。其收益之評定是根據其正統之會計制度或根據上年所獲收入及支出之差額計算，當估計其收入大於支出時，或其正統會計制度不詳及聲稱擁有會計制度之納稅人所遞交之申報書欠缺或不詳時。

在每年之一及二月內兩組納稅人應遞交其上年度所得到所有收到或還未到手之薪酬或收益，只有那些獲得豁免之納稅人，如其不能獲得其他來源之工作收益及那些員工，其薪酬只來自單一之僱主時可以不用遞交此申報書。

在每年之一月及二月內，僱主也有責任遞交一份上年度曾支付或既定給與任何薪酬或收益的散工及僱員名表，不論有否進行代扣。即使散工或僱員享有職業稅之豁免，所有僱主仍有責任遞交這份僱員名表。

由非獨立員工所繳納之稅款差額之正常期限爲獲得收益後之六月份內。在同一期限內也繳納獨立員工之稅款，其中扣除在上年度一月份內預先繳納之固定稅率（或稅率）之金額。

爲着評定自資從事行業納稅人之可課稅收益，可減去經營行業年度或賺取收益所必需之支出及負擔，能在合理之水平內提出證明。不受課徵者包括醫療津貼及藥物津貼或住院津貼，家庭津貼及生育津貼，其金額不能超過爲公共行政團體內公務及公職人員，退休金或同類津貼所定之限額。

所有納稅人都可享有一項50,000元之個人免稅額，如其收益是在一九九〇年之後獲得，如納稅人是超過六十五歲或其永久傷殘程度相等或超過百分之六十之僱員，其個人免稅額則增至70,000元。職業稅之稅率是百分之十至十五之累進稅率，一般來說，是按超過50,000元而不在豁免之列之金額採用超額累進式課征。其他獲豁免職業稅之人士包括公共行政之公務及公職人員及公共收益行政團體之職員，其中包括官立私校之教師。從事有關行業之收益才能獲得豁免。

(i i) 所得補充稅

所得補充稅具有複稅及用個人資料向收益重疊課稅之特征。它是複稅，因爲是向個人或團體在本地區直接從事工商業所獲之收益或向來自同樣行業之股息或利潤之收益課稅(33)，對個人來講是一具有重疊課征特性之稅項因爲也向工作收益課征如果納稅人同時從事要繳納職業稅之行業。

(33)所得補充稅章程第二十條“……納稅人因正常或偶然的，主要或次要的活動而進行任何交易或經營之所得，概視爲業務收益或利潤……”；同時亦列出一系列收益及利潤的種類。按照其他各項規定股息、利潤及分享作爲收益屬於所得補充稅課征範圍（參見所得補充稅章程第九條一款e項及二款；第十二條第一及三款）。

因爲直接從事工商業活動獲得收益而要繳納所得補充稅之納稅人，根據其有否具有經在財政司登記之核數師所簽署及核實之正統會計制度而分爲兩組。應具備有組織賬目者包括不具名有限公司，股份有限公司及合作社，任何性質之公司，其本身利益與股東個人利益並無混同，且資本不少於1,000,000元或可課稅利潤在近三年平均達500,000元以上者。

稅務行政當局是以一種遞減之方式實施此一稅項，對超過300,000元之收益採用百分之十五之稅率而對少於300,000元之收益則採用一組從百分之二至百分之十五之稅率。此等稅率是向個人及團體實施。

稅務上來說經濟年度是與平常年度一致，有正統會計制度之納稅人應於結賬（十二月三十一日）後之四月至六月間遞交有關之收益申報書，而其餘之納稅人則應在三月份內遞交其收益申報書。對可課稅收益之評定只可向複評委員會申駁，對其決議可向法院上訴。

如稅金超過3,000元可在獲得收益年度後之九月及十一月分兩期繳交而當稅金相等或少於3,000元時則應在九月份繳交。而當稅金是在正常期外結算之情況時，納稅人會收到通知在十五日期限內繳交差額。

爲着評定可課稅收益，那些爲着取得要繳稅之收入或利潤及維持生產而支出之開支可考慮作爲年度之費用或損失。有會計制度之公司可享有在續後三年減免對上年度虧損之優惠，但外地經營業務所引起之損失不能在本地區獲得之利潤中扣除。

（a）個人

個人之總收益是指來自直接參與或投資工商業所獲之收益及工作收益之金額。如總收益只來自工作收益則可免納所得補充稅，市區房屋收益則不在計算之列。

對於個人來說，課稅是以家庭爲單位，爲着稅務之目的，家長之收益包括夫婦之共同收益，未經法院宣告分居分產的配偶的專有收益，及未成年之子女或同等者之收益。居住於本地區之個人，其每年之可課稅收益可享有12,000元之扣除及替他人工作而獲得之合併之工作收益則獲百分之二十之扣除而在本地區居住之家人可享有扣除(34)。

（b）有限公司及其他團體

團體之總收益是來自經營工商業之每年純利潤，是根據正統會計制度計算，如欠缺會計制度或資料不詳時則根據估計之標準計算，來自市區房屋收益（及有關之負擔）之總收益不在計算之列。

(34)參閱所得補充稅章程第六條。

商業有限公司及商業形式之合夥公司，其與稅項有關之年度內派發給股東之利潤金額或分派給股份持有人之金額可在總收益中扣除。故此，不論在經濟上或法理上，有限公司之股東或股份持有人所得或可供其用之收益都沒有雙重課征，由於只對有關之受益人課稅。

(i i i) 市區房屋稅

市區房屋稅之課征對象是座落於本地區市區房屋之收益並由享有有關收益權利之人士繳納。市區房屋之收益如為出租時則為有關租金之金額，如不為出租時，從樓宇中獲得或有可能獲得之由估計（租值）所設立之經濟得益，不論誰人使用或從那裏獲得收益之人士。

房屋稅是按年計算，在一九八八年以前是按收益或稅務行政當局所評定之租值課征百分之十六，而在那日期以後則按收益或租值課征百分之十。對於由業主或業權人所支付之保養及維修費用，可在收益或租值中獲得百分之十的扣除。

市區房屋稅有各種之豁免，即如：

- 經營任何工業之個人或團體，專供其工業場所之開設及工作用之非租賃樓宇；
- 建造目的為居住及 / 或商用之樓宇，其收益在澳門為期四年而在海島市（氹仔及路環）則為期六年；
- 新建不動產供開設工業單位或工場用者之收益在澳門為五年而在海島市（氹仔及路環）則為期十年；
- 用作設立不牟利教育機構之樓宇及公共利益團體及宗教團體之樓宇。

大部份上述之豁免需由有關人士提出，並需連同足夠有根據之證明。有關之批示會通知申請人士，如全部或部份不獲接納時，可申駁或上訴。

2、稅務優惠

澳門之稅制，除了具有一個十分低之課稅水平外，還設有一系列之稅務優惠用以鼓勵公司之投資，不論已在本地區設立或有意設立之公司，例如興建及售賣經濟居屋及保養及維修文物建築之稅務優惠。故此，在任何工業或較為專門之行業中設有重置設備及設施之稅務優惠，例如一些給予認為具有旅遊利益之機構的優惠。

(i) 一般之稅務優惠

對一般公司及行業所實施之一般稅務優惠如下：

- 居住，商業，行政及工業樓宇之重置率在使用（購置）之第一年可增加至百分之二十（正常之年度率為百分之二至百分之四），在評定需繳納所得補充稅之可課稅收益時。

——列作貯備之利潤並在其後三年內在本身之公司內用作新設施或設備之再投資且對本地區之經濟發展有利者可在續後三年之所得補充稅之可課稅利潤中扣除(35)。

其他為着增加投資之稅務優惠(36)，尤其是有關促進生產，製造新產品，科技水平及促進其他生產行業發展者如下：

——豁免市區房屋稅在澳門為期不超過十年，或在海島市為期二十年，只為工業用途之出租不動產之收益；

——豁免營業稅；

——減少所得補充稅百分之五十；

——減少“司沙”（或遺產及贈與稅）百分之五十在不動產之轉讓時，只要該些不動產只是用作經營有關之工業，包括設立商業部門及有關福利方面者。

稅務優惠之給予是根據投資者在有關工業單位之設立，擴建，重組或改建開始前所遞交之申請而評定，為着市區房屋稅之目的，須連同不動產業權人及投資者之申請書。如屬此情況者，給予稅務優惠之批示將定下期限及給予之條件。

(i i) 酒店業或同類工業(37)

旅遊性質且被認為具有旅遊利益之企業可獲下列各種稅務優惠：

——獲豁免市區房屋稅之期間為在澳門時為八年而在海島市則為期十二年；

——獲豁免營業稅之期間為在澳門時為八年而在海島市則為期十二年；

——在評定所得補充稅之可課稅收益時，規定之重置及攤折最大率可增加至兩倍，在為期八年或十二年至攤折額之限度；

——為設立而購置樓宇可獲“司沙”之豁免；

——為設立而購置，轉讓或租賃樓宇時，印花稅可減至五分之一；及，

——豁免輕型汽車之消費稅，及機構所使用之進口集體運輸車輛而具有旅遊利益之聲明，最多可至六輛可獲豁免。

旅遊利益是指可滿足特定標準及要求而具有旅遊特性之企業，這聲明書是透過關係人之申請書，並連同在評估其申請時需要之資料，即公司經濟財政之可行性報告。

(35)參閱所得補充稅章程第三十五條。

(36)二月八日第1 / 86 / M號法律。

(37)十二月十一日第81 / 89 / M號法令。

(i i i) 發展居屋之合約(38)

居屋建築公司在發展居屋之合約方面，相等於在生意上所獲得之利潤可享有根據其申報之可課稅收益及其正統會計制度所顯示而繳納之所得補充稅之百分之五十之減免。這減免是根據在指定期限遞交之申報書及其附件而評定，此期限是為遞交為了稅務目的之每年之收益申報書而設。

在不準轉讓期內居屋之收益可獲市區房屋稅之豁免（五年）及可減至同一稅項之半，如居屋屬第一手之購置者或，因死亡而轉讓給其家屬時，建築公司所進行之第一次買賣可豁免繳納“司沙”，如因業主死亡而將樓宇轉讓給其家屬時，在樓宇不能轉讓之五年期內，可獲豁免遺產及贈與稅。

(IV) 文物建築之保養及維修

在保養文物建築之總體策略上，對此事項採用一特別之稅務處理，作為避免使列作受保護或包括在一組之建築物，在劃定之地區或在保護區域內遭到拆除及作為鼓勵維修(39)。作為鼓勵保護澳門文物建築之稅務優惠如下：

- 豁免市區房屋稅如列作受保護之建築物受到良好之保護且可獲不少於50,000元之保養及維修費用；
- 減少百分之五十之營業稅，在五年內，設於受保護之建築物之商業或工業機構，由此機構所作之不少於50,000元之保養或維修工程；
- 減少用於保養或維修列作受保護建築物之工程費在徵收所得補充稅時為十年或職業稅時為五年，負擔有關費用之納稅人，不論其為樓宇之擁有者或其承租人；
- 豁免“司沙”及遺產及贈與稅當轉讓列作受保護之建築物時，並享有市區房屋稅之優惠由於保養或維修工程。

保養及維修工程必須事先獲得澳門文化司署之認可，從“入則”日起計之三十日期限內，如在此期限內沒有通知有關人士則當作同意。此一稅務優惠需由有關人士提出，透過遞交附有足夠理由之有關證明。

3、按收益課徵之特征

根據一份有關按收益課徵之稅制之摘要所述，在澳門並沒有按有限公司及其他團體之收益之特別課徵，是按照其收益來源之個別課徵：房屋收益是房屋稅而其餘之收益則是所得補充稅。不同稅項之稅率向同一情況之個人及有限公司與其他團體實施，房屋稅是按比例稅率而職業稅及所得補充稅則按累進稅率(40)。

(38)四月八日第1 / 85 / M號法律。

(39)參閱六月三十日第56 / 84 / M號法令序言。

(40)稅務行政當局所實施的累進稅率最高限額為三十萬元，超過此數額，便實施比例稅率。

此稅率的實施並不依照法律規定，從而使超過300,000元限額後有一個急速的跳級。

尋求按收益之課徵是向根據納稅人或第三者申報書之真正金額課徵，但承認收益課徵之評定是按假設或估計之準則。按照這一原則，設立了一個可課稅評定之選擇性方法如公司或獨立員工沒有正統之會計制度或欠缺有關之收益申報書及資料不詳時(41)，及如樓宇沒有租出時，則按透過估價定出之租值(42)。

沒有收益之總課徵，為着所得補充稅之目的，房屋收益沒有計算在內，只有工作收益是在計算之列，當納稅人同時從事工業或商業時，其從事為他人工作所得之收益可獲減少百分之二十。在這合併之情況下，在徵收得補充稅時(43)，職業稅之款額可獲減少，所有合併之收益都按照最後稅項之稅率課征。

按收益課稅時有一最低生活必需額，根據收益之來源而不同：工商業之收益為12,000元及工作收益為50,000元。提高需繳納職業稅之收益之最低生活必需額對其餘之納稅人來說是減少逃稅(44)。

某些工作收益不在課征之列，即公共行政之工作人員的收益及公共利益團體之收益，其中包括官立私校之教師。當有關之受益人獲得其他之工作收益，獲豁免職業稅之收益也計算最低生活必需額內，維持着對某些金額不課征，低於此金額被認為不應繳納稅款。

最低生活必需額優惠之累積，只對不獲豁免之收益實施，及公職或同等之收益之全部豁免，從納稅人之課稅能力之角度來看，不是一個公平之方法。對於生活必需額之目的而言，這一決定只作出很少解釋，因為，為着最低生活必需額目的而獲豁免之收益計算在內可被認作一項橫向水平之補償措施。

正常之最大稅率都很低——對房屋收益為百分之十及百分之十六及對其餘收益為百分之十五——，與大部份之國際稅制比較(45)，這情形使澳門成為一個稅務天堂(46)，除了低課征外，還有一系列對一般或行業投資，對興建及購置經濟居屋及保養及維修文物建築之稅務優惠，但稅務優惠之存在減低效率，因為這些稅務政策之工具只在高課征水平時才有影響(47)。

(41)參閱所得補充稅章稅第四條三款，十九條三款，三十六條及職業稅第15 - A。

(42)參閱房屋稅章程（RCPU）第二十五條二款。

(43)參閱所得補充稅章程第五十一條。

(44)自資從事職業者與從事工商業者具有相同的優惠狀況，因此，對其進行的課征與豁免額亦應一視同仁。

(54)經濟合作與發展組織中國家的最高稅率為百分之二十至六十（參閱註釋(25)所指一書中第32 / 33頁）。1991 / 1992會計年度，香港所得稅稅率為：物業稅與個人利得稅之稅率為百分之十五；公司利得稅為百分之十六點五及薪俸稅為百分之十五（課稅範圍）。

(64)有兩種類型的避稅樂園：

一種是從未課征任何稅項；另一種是課稅遠低於國際水準。

(74)如上述VED. P. GANDHI一書第12頁所指，經驗顯示，外國投資的決策受眾多的因素影響，如經濟（市場規模、原料及技術人材），財政（資本市場的發展及對流動儲蓄管制的法例），規章制度（物業法例）及稅務政策，後一項的影響相對小些。

有些稅務優惠並沒有被本地之投資者使用因為不知道有那些優惠之存在，對於其他情況，沒有申請是由於害怕申請稅務優惠會導致對其帳目進行稽查及由此而發現稅務上之違例，不清楚法例似乎是與保養及維修文物建築有關之稅務優惠之例子。對這些工程所支付之費用總數可得到免繳各種稅款之補償，故此納稅人可變作文化贊助人因不用向本地繳納稅款。

來自給予投資方面之優惠之稅務支出金額並不清楚，這些應在本地區總預算冊上（OGT）顯示資料。因稅務優惠而不征收稅款與具有同一目的之財政補助相等，雖然這一作為實際支出可得到更好之監管，因應在（本地區）結算及帳目中出現，與給予稅務優惠相反，其大部份之情況都毋需宣佈。

大部份稅務優惠之給予是公共行政權方面以自由仲裁方式進行，但其程序不能太挑剔由於公司組織架構（及公共行政）之組織架構不健全。某些稅務優惠之存在對澳門之發展是有利則屬有疑問，由於沒有提出橫向水平公平之問題⁽⁴⁸⁾；其他方面則是稅務虛偽或只有心理之影響，例如豁免或減少營業稅，一般來說，由於每間機構每年固定稅率減少之款額。

澳門與其他國家或地區沒有關於雙重課征方面之協議，但此一事實並未有對外來投資構成障礙由於其低水平之課稅。大體上來說，按收益課稅之制度可說是符合本地區之經濟發展期及給予投資之一般性優惠，雖然在法例上應繼續使其簡化及更新並修改從而使其達到更大之稅務公平。

4、法例及行政方面之修改（一九七八年至一九九〇年）

在考慮有關在澳門按收益課稅之組成及實施之可能法例及行政修改前，必須對其歷史演變作一簡短之分析，這一方法可瞭解稅制之趨勢及知道其結果。

按收益課稅之現行章程於一九七八年頒佈，並稱為對收益直接課征制度之總體性檢討⁴⁹⁾。此一檢討，其基本法例是在一九六四年，不單尋求完善現行之課征政策及技術，並且更新本地以前所有之稅法使其由立法機關再研究，此機關來自一九七六年新的澳門組織章程。

(48) 某些稅務優惠的受益者即納稅人，由於多種法例或合約的理由，其在本澳所從事的活動已處於一種優越的環境。

(49) 此法例的修訂如下：

- 十二月三十一日第15 / 77 / M號法律——營業稅章程（RCI）；
- 二月廿五日第2 / 78 / M號法律——職業稅章程（RIP）；
- 八月十二日第19 / 78 / M號法律——市區房屋稅章程（RCPU）；
- 九月九日第21 / 78 / M號法律——所得補充稅章程（RICR）；

營業稅並不屬於所得稅（見註釋第(13)）。儘管此稅項在工商企業登記稅中扮演重要的角色，但在總稅收中所佔的比重卻是微不足道的，而該等工商企業主要是受課征所得補充稅。

改革的目的是在通過營業稅章程之法律之序言中指出：

“查一九七七年度收支許可法載明稅制修訂為政府所緊隨的措施，由政府編訂有關法律，期使財富與收益的分配以及對集體需要的應付更趨健全。
(… …)

為此，曾有一項有關營業稅，業鈔及超額純利稅等若干修正條文彙集於同一法律的提案送請立法會討論及通過。

但立法會認為頒行四個法律，個別涉及上述一項直接稅較為適宜。這樣做既避免法律條文的分散，且重新修訂所有現行章程，彌補若干缺點，剔除，若干矛盾事項，填補漏洞及簡化工作程序。”

一九七八年稅制改革所訂之按收益課稅之結構基本上維持一樣，雖然在課征對象及稅率範圍內有一些修訂，另外還有一些對結算，征收及稽查之行政手續有影響之修訂。一如上述，對個人及有限公司（及其他團體），在收益課征方面並不存有分開或特別課征並維持收益之個人課征。

(i) 職業稅

職業稅章程曾引入各種修訂(50)，但較為重要之修訂是在一九八七年及一九九〇年，其修訂是集中在課征對象，稅率結構及最低生活必需額方面。在之前幾年，雖然維持稅率結構及其實施，亦有輕度提高最低生活必需額，其結果是增加收益級別及有少許稅率之修改(51)，並在一九八四年將需繳納職業稅之膳食津貼從每日之12元提高至20元並將其他每年不超過2,400元之津貼或賞金列作不受課征之收益。

一九八七年之修訂將生育津貼，膳食津貼及其他每年之津貼列入課征之列，取消原本不在課征之列之征稅對象，但同時提高最低生活必需額，故此，很多納稅人不用繳納稅款。另一方面，把以百分之三至百分之十之稅率向總收益實施之等級制轉為以百分之十至百分之十五之稅率之逐級遞增制而向收益實施，最後之稅率是向超過250,800元之收益部份實施(52)。

這一系列措施解釋了減低工作收益之稅務負擔，使其更接近經營工商業活動之收益(53)。此種做法亦是取消職業稅之第一步，其課征對象欲轉移至所得補充稅之範圍(54)。

(50) 在文章最後部份的表 I 中為對各項所得稅章程作出修訂的法例一覽表。

(51) 表 II 為職業稅的豁免額，稅率及實施最高稅率收益的情況。

(52) 此數額等於四萬零八百元的免稅額再加上二十一萬元的最高等級的最低課征額。

(53) 特別要強調的是對於豁免額及自由與專門職業所實施的稅率之修訂。

(54) 參閱七月十三日第 6 / 87 / M 號法律之序言。

作為補充之措施，引入了一個對非自資工作收益實施之就源扣繳之征收選擇性制度，尋求簡化這一征收程序。這一措施是僱主定期預繳向其員工征繳之稅款，其金額相等於其上一年之稅款金額，並加上一個不少於百分之五及不高於百分之十經準許批示所定之百分比(55)。

澳門所進行之就源扣繳之征收程序在行政上對僱主（及稅務行政當局）都非常繁複，由於定期遞交稅款時必須同時呈交所有散工 / 僱員之名表並指出收益及稅款 (56)。這名表是由稅務當局每季向僱主寄發及根據最近由僱主遞交之名表製成。

對僱主來說，使用這一選擇性規則之好處是不需每季遞交其散工 / 僱員名表，而只需每年遞交一次名表。其他可能出現之好處是假如扣減之數額實際上高於已加上固定增加稅率之上一年之稅款金額時，可在續後一年之四月三十日前繳納其差額，而就源扣繳之制度則是每年第四季遞交之稅款應在續後一年之一月十五日前遞交。

一九九〇年之修訂仍維持着家庭津貼及生育津貼不需繳納職業稅，但不能超過為給予公共行政之公務員及公職人員所定之限額。雖然仍維持在一九八七年所製訂之累進稅率結構，但增加正常之最低生活必需額至50,000元，而為了計算此一限額，所有之工作收益，即使獲豁免同一稅款也在考慮之列(57)。

在評定需繳納職業稅之自由及專門職業納稅人之可課稅收益時，在職業稅章程中加入了一些在所得補充稅章程中所見到之準則：評定其收益之方法——根據其正統會計制度或估計之準則——及扣除毛利之負擔(58)。

向這些納稅人課征之固定稅率，因不同職業而有差別，被單一稅率所代替，其數額一致為（300元）任何在自由及專門職業表所載之行業都是以此稅率征收，這一固定稅率（最少之稅款）具有一個與營業稅相似之角色，關於工商業機構方面，故此這一修訂似乎是欲把所有之自資工作者（商人，工業及其他職業）之距離拉近。

需繳納職業稅之收益，不論是來自為他人工作或自資經營之行業，在某些收益級別內比工商業之收益繳納更多之稅款（在69,500元及236,500元之間）。為他人工作人士的此一不利之課征情況並沒有在大眾或行政管理方面產生問題，

(55)此對就源扣繳的選擇制度可參閱職業稅章程第廿五 - A, 廿五 - B, 廿五 - C。本來第廿五條D規定，如果僱主並無就支付其僱員 / 散工的報酬中作出代扣，便可豁免遞交有關年度名表。但此條在1990年被刪除，原因是要對所有的納稅人進行稽查，有一定的困難，現公司均按照一般的手續進行之。

(56)參閱職業稅章程第二五條，為着稽查的目的，就源扣繳的一個簡單方法為僱主按照會計記錄每季繳交稅款，在年尾只須遞交載明收益及稅款的名表。隨着這種改變，對就源扣繳的選擇制度的存在便顯得毫無意義了。

(57)豁免之收益無須課稅（見職業稅章程第七條三款）。

(58)見職業稅章程第15條 - A及15條 - B。

由於在職業稅方面經常出現逃稅及瞞稅之情況作為一種補償；另一方面，在本地流行之做法是公司負擔其僱員之稅款（在香港這款項更被視作工人之收益而課稅），故此大部份為他人工作之員工都不感到稅款之壓力(59)。

有關職業稅管理在行政手續方面之修訂，不論是否為法例方面之修訂，在分析之時期內所進行者，都不是很大及似乎並未在征收上之稅款稽查有影響。這些措施主要是製訂由僱主遞交並連同其僱員之名表之申報書的新表格，還有自資工作者之開業及修改申報書新表格及所有納稅人遞交之每年收益申報書之新表格。

一九九〇年所製訂之收益申報書之新表格是想所有之收益，不論其來源為何，都以同一申報書遞交，而獲豁免稅款之人士可繼續免交申報書(60)。對職業稅章程在分析之時期中所作之法例修訂，雖然尋求減少一些免納職業稅之社會福利，但沒有改變豁免之結構，包括公共行政之公務員及公職人員，公共利益行政團體職員，非牟利私校之教師及其他人士(61)，對私人行業之其他工人來說這是稅務不公平之原因。

(i i) 所得補充稅

一如上述，所得補充稅並不包括市區房屋之收益，而在課征對象之最初版本中則包括市區房屋買賣交易之金額(62)。事實上，所得補充稅分為兩類：一種是按工商業及工作收益為課征對象，所使用之稅率為累進稅率；及另外一種則是按市區房屋買賣交易金額為課征對象，其稅率是轉讓金額之百分之一點五，並以此金額作為結算“司沙”之基礎。值得注意的是第二種稅項通常是不包括新建樓宇第一手之轉讓，因為設立了一項豁免在市區房屋稅之臨時豁免期(63)。

隨着時間之過去，維持着這一所得補充稅之歷史個別原因(64)已失去其意義而其實施亦在稅務行政當局和納稅人之間產生衝突：當局認為屬於公司不動資產之市區房屋售賣之結果需繳納所得補充稅，而不理會已有同一名稱稅項之存在，其課征對象是房屋轉讓之金額而繳納之責任則屬售賣者；但在納稅人方面則理解為這些房屋售賣之結果，其轉讓已需繳納這一稅項，應在為着評定需繳納所得補充稅之工商業收益之營業結果中扣除。

(59)參見表 III 及註釋(132)。

(60)參閱職業稅章程第十一條三款。

(61)參閱職業稅章程第十條及二月三十日第65 / 84 / M號法令第二條。

(62)參閱註釋第(30)。

(63)此階段為四至十年，並取決於樓宇座落的地點及用途（房屋稅章程第九條）。

(64)對由賣方支付的房屋成交價課征的所得補充稅，於1964年6月2日立法條例第1635關征。1978年，當對直接稅制法例改革時，考慮到本澳的歷史特定條件及某些特色，仍保留了此項課征。如有關的樓宇業權及其登記：根據私人合約，許多樓宇以一個納稅人的名義登記，但實際上樓宇並不屬於該人士。因此，只以一個人名義對所有總收益（加上其他收益）課征顯得並不太合理。由此，作為預防措施，凡樓宇交易，立法會維持對賣方進行課征，以取代向包括房屋收益在內的總收益課征。至於買方，一直以來，均須支付物業轉移稅。

一九八八年法例之修訂撤銷這一稅項從而結束了稅務行政當局及納稅人之間之分歧，轉為會計之增減值，來自公司不動資產之市區房屋之售賣，按照所得補充稅章程（RICR）第二十二條也可作為盈利或損失為着稅務所目的。在澳門沒有按照增值課征之特別（個人）課征，其課征是加在所得補充稅，並根據實施於工商業之收益增加或資產增加原則之概念，此一原則並沒有在所得補充稅章程中明白顯示，但亦沒有遠離其規則及加入所述之第二十二條之收入或盈利之定義(65)。

除了這些法例修訂外，也引入一些新的行政方法及措施其影響不只在稅項之管理及內部稽查方面，也在征收上有影響。事實上，在實施新稅務章程之初期而稅務行政當局獲得經驗後，開始建立統一之內部措施而從一九八四年開始得到較大之發展(66)。

這些修訂包括為A組及B組納稅人而設之收益申報書之新表格，為銀行業及保險業之納稅人而設之特別表格，製訂對收益之申報書作內部分析之守則及向會計師及核數師發出消息及指引使其能更準確地填寫申報書，依照此一方針，也為沒有正統會計制度納稅人可課稅收益之評定（及複評）委員會製訂方針及技術準則之手冊及為着稅務目的實施費用合理性原則訂下方針及技術準則(67)。

這種為評定可課稅收益而統一實施之專業準則減少了由納稅人提出申駁之數目，即那些沒有正統會計制度之納稅人。另一方面，由一九八九年營業年度開始，稅務行政當局從實施生效之所得補充稅章程所示之行政措施而變為根據其申報金額結算A組納稅人之所得補充稅款，而不理會將來由分析申報書或進行核數所帶來之修改(68)。

根據以往之做法結算稅款是在分析收益申報書及在評定可課稅收益後才結算稅款，這一修訂可使納稅人減低其對可課稅收益之評定之申駁意向及避免納稅人可延遲繳納有關之稅款，因為只對申駁部份之稅款暫緩繳納(69)。

(65) 葡國的營業稅法律，作為制訂澳門所得補充稅的法律依據，清楚地規定了增減值並不作為可課稅利潤的核定因素，而是一種銷售價與已扣除折舊的購入價之間的差額（營業稅法律第廿五條）。此種解釋使得有必要避免雙重徵稅——營業稅與增值稅，因為在葡國曾經對增值課徵特別稅（分類）。在葡國現行的稅務法例內，此項由法人團體所得之增值須課征公司所得稅，同樣亦是一項須課征個人所得稅的收益。

(66) 財政司組織架構經由七月廿八日第81 / 84 / M號法令修改後，設立了稅捐廳部門。此項架構之修訂，促進了稅務行政功能與專業化的發展。

(76) 有關此類文件，每年平均會調整。有適當會計編製納稅人收益申報書的內部使用手冊，於1986年開始製訂，以能對1985年營業年度進行稽查工作。第二年，就有關無會計編製之納稅人可課稅收益的評定，有系統地訂立了一些標準，並於1986年及續後年度施行。

(68) 所得補充稅章程第41條1款規定“可課稅收益根據納稅人的申報資料核定，但可依照稽查部門的報告或備有的其他資料而作出修改”。

(69) 對可課稅收益核定有暫緩執行的效力（參閱所得補充稅第44條4款）。根據該章程的規定，納稅人只須於翌年的九月及十一月繳交稅款（參閱第57條）具有同替他人服務僱員的就源扣繳相同之好處。

稅務行政當局之另一種已在幾年前（一九八四 / 八六年）修改之做法是延遲所得補充稅之總結算（延遲繳納稅款）直至可課稅收益之最後評定，如果在分析納稅人之收益申報書時，認為有需要向納稅人查帳以瞭解其課征情況。進行及結束這些外部核數，雖然可以是很輕微，但亦經常要持續一段長時間（準許之建議，進行核數，製訂報告及作出最後決定），故此，納稅人可因結算及有關之征收稅款之延誤而獲利，因其經常超過正常之繳納期（某些情況以年計）及沒有進行任何之部份征收，即使是按照其申報之收益。

新之正確措施產生了另一種做法，是來自缺乏行政組織或合資格之技術人員，而稅務行政當局不急於遵守總稅項最後結算之期限而其征收也幾乎不用着意分析收益申報書。故此，可能出現之錯誤或遺漏只在遞交申報書很久後才改正而有關之應繳稅款之補充結算也非常遲致使引起納稅人不清楚，因要經過很久才知是否要繳納稅款(70)。

(i i i) 市區房屋稅

市區房屋稅章程之大修訂是在一九八七年(71)，在行政手續方面作了深入之改變，以電腦化處理引入一般之管理方法，並作為其餘稅項及其他收益之標準、其後有一些細微之修訂由於對其他稅務章程作為一些補充規則，假設減低不動產之課征可成為一個刺激不動產市場之因素(72)。

市區房屋稅率起初是累進式及每年向納稅人實施而不理會其房屋之數目(73)。這一種稅率結構很難實施，因為很難將屬於同一納稅人之各間樓宇之收益加在一起計算及征收其稅款。

很多本地樓宇之業權人都不在澳門居住，故此，在很多情況下都是出租樓宇之租客替業主繳稅（或租客負擔其稅項），故此有需要知道每間樓宇有多少稅款。另一方面，由於同一納稅人使用不同之身份證明文件作登記及同一樓宇有多於一個之業權人而致很難計算稅款及很難知道每一納稅人之總收益，這一累進稅率之結構之實施方式並沒有引起很大之不公平(74)。

(70)參閱註釋(10)最後部份。

(71)參閱表 1 有關房屋稅章程法例的修訂案。此章程本來有135條，經1987年修訂後，有17條被刪除，五十七條被修改及增加一條，此等在整體上進行的大量修改旨在使條款的數目更系統化，行文內容精簡易懂，但這種整體檢討的方法在政治上被認為並不適合。

(72)參閱六月二十日第13 / 88 / M號法律。

(73)以前的房屋稅稅率如下：

至十二萬元	百分之十六
至二十四萬	百分之十八
二十四萬元以上	百分之二十

無論任何情況，納稅後所餘純收益，不得少於前一級最高額征稅後所餘的數字。

(74)組成一棟樓宇的各個單位有條件成為獨立單位，且在法律上分屬分層制度的各不同業權者，將被視為個別的城市區房屋（房屋稅章程第三條），很多情況下，樓宇以丈夫及配偶的名義登記。

故此，在一九八七年，對這一稅率進行檢討及轉為相等於當時最低稅率（百分之十六）之統一稅率，與其他之修改一起實施，其目的是為了簡化與結算及征收稅款有關之手續及對民用建築設立優惠(75)。除了這一百分之十六之稅率外，從一九八八年開始加入一個百分之十之稅率，其課征對象為樓宇可課稅收益，其租值是那日開始之新估計規則所評定。

這一新之估計規則，為着結算“司沙”之目的，按照樓宇之地點，用途及面積，主要是劃定估計之標準金額，欲維持更新房屋登記冊之金額，這樣在房屋轉讓時作為更新其租值。這一政府措施使官僚手續更迅速，更簡化及更經濟，維持對納稅人申駁權之保障及由於其效率亦應伸展至為着市區房屋之目的實行之估計，有關新樓宇登記方面(76)。

市區房屋稅電腦化程序於一九八七年中完成，共進行了十八個月並首次全部由財政司之人力資源及設備所完成之電腦化工作。由於要經電腦處理之資料數量龐大，故此是一項艱巨之工作(77)另外由於大量使用登記冊及有關之文件致使其腐爛(78)，也是進行此項電腦化工作之困難之一。

上述之解決方法作為修改稅項結算及徵收之行政措施之標準，並考慮到稅項之水平及內部管理之質量。值得表揚之方法包括轉為電腦處理之樓宇及納稅人之登記(79)，代替由人手所進行之通知書及繳納憑單之自動化發出，簡化稅務行政當局與納稅人之間接觸之手續及透過銀行之櫃檯繳稅。

法例方面之修改是要滿足市區房屋稅管理之需要，雖然應對其章程作一總體性之檢討，除了其他需作詳細檢討之問題外，需對其條文之編號作出系統化之處理由於很多條文已被撤銷(80)。管理此一稅項所採用之措施，即從一九八七年開始可透過信貸機構繳納稅款，也被採用於由財政司管理之其他定期繳付之公共收入(81)。

(75)參閱三月九日第2 / 87 / M號法律。

(76)參閱房屋稅章程第31條。雖然有其他因素，在採用新估價方法後，物業轉移稅仍有所增加（其稅率已減少了二個百分點），因為由納稅人所申報的價值（或委員會所估的價值）通常遠低於由自動評估的價值（及實在價值）。對以新方式估價的樓宇採用較低的房屋稅稅率，從而避免加重納稅人的負擔（參閱六月二十日第48 / 88 / M號法令的序言）。

(77)財政司備有的房屋記錄冊有本澳所有房屋的原本記錄，每一房屋即為一個房屋記錄編號。至一九八七年十二月三十一日共有一萬一千六百三十三幢樓宇相等於六萬零五百八十二個獨立單位。

(78)參閱一九八八年一月十八日政府公報第三期刊登的第2 / GM / 88號批示。

(79)由於使用新的登記方法，從而取消了在房屋記錄冊上進行的登記，如房屋記錄的更新及取消。房屋記錄冊是關於本澳樓宇記錄的文件，具有一定的歷史價值，由於年代已久許多記錄冊已殘舊不堪。現已將破舊部份重新修復，並加以逐張裱膠。

(80)參閱註釋第(71)。

(81)此項由銀行機構協助進行的稅款征收工作。征收的稅項包括營業稅（1988年）；地稅（1990年）；部份所得補充稅（1991年）；以及僱員應繳職業稅的差額（1991年）。

(IV) 補充法例

課徵工商業及自資工作之收益之補充法例包括不動資產部份之重置與攤折之稅務規則及投資優惠。而在為他人工作之收益課徵方面主要是有關公積金之法例，公積金之款項是以退休金或恤金名義提供給有關受益人之供款。

為着向公司之真正利潤課稅，必須訂立一些會計準則，即計算不動資產之重置與攤折所使用之方法及折舊率，由於有關之金額為着評定可課稅收益時在營業年度內計算作為費用或虧損(82)。計算方法及規則之條例及向不同部份實施之稅率之定義，在原本之所得補充稅章程中只有一條條文(83)，從一九八四年開始變為一個獨立之法例。

四月二十八日第36 / 84 / M號法令訂明了重置或攤折資產之計算方式，對公司不動資產之不同部份設立新之折舊率及“……在製訂與稅務行政當局有關之納稅人申報書訂立一些更準確之規則”(84)。而且更維持着“(……)存在於直線法折舊原則及允許高於某些資產折舊之初期減免(84)，相等於建築物及設備與及工業機器金額百分之二十。

這一法例只是填補一些重置與攤折制度中較大之漏洞，故此，根據其所得之經驗，透過三月五日第4 / 90 / M號法令對其稅務規則作出一整體性之檢討。透過此一法例，訂明了需要進行折舊之資產部份之最大及最短使用期之概念並修改了規則及折舊率及預測其改為十二分之一原則之可能性，並且擴大可以獲得特別折舊率優惠之範圍(85)。

這些修訂之目的是訂立各種更科學及專業化之計算概念及規則，使其更明確及透過實施合理之準則來減少稅務行政當局與納稅人可能出現糾紛之地方，被接受作為稅務費用之重置與攤折之每年金額是比經濟折舊之正常金額高出很多並作為公司更新設備或設施之鼓勵。

藉旅遊政策而設立稅務優惠(86)及訂立對旅遊有貢獻(87)之新規則之法例具有一個更新有關這一事項之舊法例之優點，因為代替了其他在實施上之合法性有疑問及引起稅務行政當局與納稅之間糾紛之泉源之稅務優惠。沒有一個很嚴格之技術來處理給予某些法例所規定之稅務優惠，由於優惠之開始及終結期限可以和納稅

(82)參閱所得補充稅章程第21條G項及職業稅章程第15條 - B2款。

(83)參閱九月九日第21 / 78 / M號法律核準之所得補充稅章程第23條。

(84)四月廿八日第36 / 84 / M號法令序言。

(85)參閱三月五日第四 / 90 / M號法令序言。此法例並經由十二月三日第71 / 90 / M號法令修訂，設立了一個重置與攤折的稅務規則，以對1989年度及續後各營業年度的可課稅資料進行核定。

(86)二月八日第1 / 86 / M號法律。

(87)十二月十一日第81 / 89 / M號法令。

人經濟年度之開始及終結期一致而給予沒有正統會計制度之公司，其課稅是根據其估計收益(88)。納稅人經營工業機構所得收益，且同時獲得其他需要正常課稅之收益，其相等於減低稅率或獲豁免所得補充稅之優惠產生計算應繳稅款金額之問題。此一問題會更趨嚴重如果採用累進稅率或納稅人不具備可根據真正利潤課稅之正統會計制度。

根據公積金之條例(89)，由僱主及受惠僱員所繳付作為有關公積金之供款可獲豁免任何稅項，費用或稅捐(90)。用作退休金計劃或公積金之供款牽涉到將現時收入之分配以存款或貯蓄之形式留作將來之用，故此，從稅務公平之角度來看，應與受益人之供款及那些具有私人（保險）或個人公積金計劃之人士之供款作同一處理。

豁免任何公積金受惠僱員之供款之稅款，除了稅務公平之問題外，引起一些有關應繳稅款金額之問題，如果是以累進稅率課徵並存在最低生活必需額。這一法例產生之稅務不公平之情況在現時所實施之收益課稅制度方面不是很重要，由於具有公積金之僱主數目很少，而其中會履行一些本地區之稅務責任者數目也少(91)。

5、法例及行政修訂之特徵

要指出一系列從一九七八年開始推行之法例及行政修訂之特徵較為困難，由於在分析時期內沒有一個統一之趨勢。所進行之修訂，有時候，是反映出在某時刻屬稅務行政之技術人員之科學化知識及專業經驗及反映出對政策之理解及輔助使修訂得以進行，另外一些時候，只是跟隨政治機會之環境而不注意理論原則及稅制之功能。

關於擴大工作收益之課徵稅基方面，似乎在法例修訂上沒有一個統一之方針。如果限制或取銷一些相等於福利優惠之收益之豁免（或不需繳稅）及將為着最低生活必需額之目的而獲豁免之收益計算在內，也提高那最低生活必需額(92)及對那些用作公積金之供款給予豁免，更維持那些來自公職人員或類此行業之收益之豁免。

(88)一九九一年十月十四日政府公報第四一期第4128 / 4129頁，在給予豁免營業稅及減免百分之五十所得補充稅的優惠方面，在技術上欠缺嚴謹性便是一個例子：從對一系列優惠的追溯施行方面，如將一個體經營納稅人的優惠轉給其他個體經營者，只提及由十二月五日起始，但並無指明該優惠的期限。在減免百分之五十物業轉移稅的例子中，亦並無指明獲得優惠樓宇的資料。

(89)六月十三日第44 / 88 / M號法令經由七月四日第58 / 88 / M號法令作出修訂。

(90)參閱六月十三日第44 / 88 / M號法令第4條。

(91)參閱註釋(121)及(132)。

(92)作為應付通脹，免稅額的增加亦是合乎情理的。

稅率之結構及價值有少許之修訂，似乎在樓宇收益（從百分之二十變為百分之十六及百分之十）方面有一降低稅率之趨勢及有一個拉近向工商業及工作收益實施之稅率價值之趨勢，雖然為他人工作所獲之收益比其餘之收益承擔更大之課徵。訂立了一些根據自由仲裁而給予之各種稅務優惠，但是看到沒有跟隨認真之技術及受益人有時不具有正統會計制度，從預算方面來看，不能知道優惠之費用為多少。

在那個時期中突出一個目標，就是減少可能引起稅務行政當局及納稅人之間糾紛之情況，不論是透過法例之修訂——重置與攤折之稅務規則，更新稅務優惠，取銷按不動產轉讓課徵之補充稅，提高最低生活必需額並取銷相等於福利優惠之收益豁免，等——，不論是透過新的行政措施——為納稅人製訂指示手冊，發佈行政決定⁽⁹³⁾，等。

在各種新的行政措施中，也着重簡化納稅人履行其稅務責任之手續，並製訂一些為着開業或更改行業所用之新的申報書及為稅務目的通知書。電腦化並允許透過銀行繳納稅款，除了方便在本地區各處都有不同徵收地點之納稅人繳納稅款外，也顯示出私人及公眾行業之間之合作性。

6、稅務行政

如所承認一樣，沒有行政改革便沒有稅制改革，故此，除了應管理澳門稅制之部門外，也應瞭解其架構之發展，尤其是財政司（DSF）。除了其他管理少量金額作為公共收入之公共部門外，還有主要管理入口稅之經濟司及管理汽車牌照之市政廳。

一九七八年之稅制改革⁽⁹⁴⁾是將從一九七二年開始之以前之財政廳轉為財政司新組織架構之原因。法例修訂在這一次行政重組之重要性在法例之序言中廣泛地提及⁽⁹⁵⁾：

“1、改革了課徵稅制中四條主要之法例，設立了本地區按收益徵收之直接課稅權之本質及形式，為着嚴格符合課徵改革之頒佈或生效，不得不對稅務行政部門之架構及實際所需之人員作一檢討，使其能執行其職責。如果稅制在執行期間是透過一個部門去執行行政上之工作，而在執行職務時公開表明其專業性及質素，課徵改革之效果是取決於執行之部門是否具有完善之組織及良好之運作。

⁽⁹³⁾ 行政決議通常以通告形式告之納稅人。稅務行政當局按照具體情況採取相應的措施，以此避免在相同情況下所提出的申駁或對判決的上訴。納稅人如對行政決議有異議可提出行政上訴。參見表IV有關由行政當局發佈的通告情況。

⁽⁹⁴⁾ 一九七八年進行的稅制改革只包括了部份的直接稅，而登記稅（物業轉移稅及遺產與贈予稅）仍按照1901年頒佈的法律。

⁽⁹⁵⁾ 九月廿八日第27 - G / 79 / M號法令由一九八〇年一月一日起生效。

如果想在課徵改革中使稅制適合澳門現時之經濟狀況，及如設立新之課徵對象，評定可課稅資料之新方法及新技術，嚴格跟隨法律及在搜集資料或應表達之因素時要跟隨其經濟之內涵，對部門之組織及其人員要加以指導，使新之法例能得到好之效果。

2、(……………)

3、不一定要以深入之改革重組作為方法，在擴展及本質方面，因為課徵改革並不要求如此，財政司不會預計一些可能出現之意外，由於其所達到的是從長時間得來及來自一羣作出奉獻之人員，雖然稅務行政當局之人員培訓在內部水平上得到很好之進展，使其很快能適應課徵改革之需要及目標。

4、財政司之重組是給予其兩項重要之工作——財政行政及公共財政之稽核，與此同時並轉變成一個司級部門，分為廳——財政行政廳——及公共會計廳。由此而增加新之人員或增強已存在之人員，使其可以有效執行所有之職務，及為着使公務員可以不斷在準備上跟隨到其部門之技術要求或可以在財政科學之理論及實際上跟隨到其發展。

5、雖然應用部門之一般性之架構原則，尋求擴大稅務行政組，給予足夠之專業人員，不論在質量上或數目上，使課徵改革能完全執行，即是說，防止各部門因不協調而產生延誤，或來自某些稽查部門之低效率。”

在這一架構內同一廳內包括——財政行政廳——行政及公物及稅捐部門，最後幾個部門執行稅務行政之傳統及古典之工作。稅捐部門則包括稅務行政暨諮詢科及課徵緝查科，另外更有澳門區及海島區之財政廳及收納處(96)。

雖然有行政架構方面之這些法例修訂用以配合一九七八年之稅制改革，但是幾乎與一九六二 / 六三年葡國稅制改革所說的一樣，並作為參考之用(97)：執行之改革也不一定表示會依照其原意而執行。事實上，有需要使稅務行政當局配合及創造條件使其能適當地實施，因為要求：

- 執行改革之上層人員信任一組公務員，可以明白其廣泛之意義及嚴格按照新法例之精神對很多不可避免之問題之解釋及填補遺漏作出決定；
- 重組稽查部門使其能擁有足夠數目之人員去查閱及核實公司之帳目。這些要非常依賴所得補充稅及職業稅之成功；
- 需給予稅務行政當局足夠之人員使其能應付增加之改革工作，特別是按真正收益課稅，事實上，這種課徵——是其價值——不只增加納稅人與稅務行政當局之接觸也要求查核及評定很多之資料；及，
- 不斷舉辦活動用以解釋改革之目的，決定之理由，納稅人之義務及權利。

(96)參閱九月廿八日第27 - G / 79號法令第十、十三、十四、二十二及二十五條。

(97)參閱José Joaquim Teixeira Ribeiro “稅制改革”第32 / 33頁Atlántida Editora, SARL. Coimbra 1965年。

着重重組課徵稽查部份及提供一項稅務諮詢服務(98)，但是，事實上，為課徵稽查而設之稽查人員不只反映出不足夠，並且不適合，由於其專業技術培訓未能使其完成一些要求他們去做之工作，即對公司之帳目進行核數，另一方面，實施新稅務章程所帶來之行政及技術問題實在太複雜，必須要有在稅捐方面具有更專業知識的人員才能解決。

故此在一九七九年設立之架構在一九八五年感到有檢討之需要，尋求更好地說明其職權及更好地重組其部門架構使其階級關係更加適當。將財政司分作輔助及執行部門，直屬於司長之下，執行部門包括稅捐廳，其中包括在特定稅務地區之財政廳(99)。

經過此一架構之檢討，使財政司之各個職權得以更專業化——符合執行部門——及訂定稅捐廳使其具有更廣濶之職權並加入稅務行政之活動(100)。這架構並尋求招募在稅捐方面具有適當培訓之專業人員，即透過向葡國部門申請技術員(101)。

財政司之組織法在一九八八年再次作出檢討(102)，跟隨以公共行政之組織架構之一般基礎為主之新架構(103)，但輔助部門與執行部門之基本架構之劃分則幾乎維持不變，只是以前廳（Reparticoes）改稱為廳（Departamentos），新之組織法訂定稅捐廳（DCI）是財政司之一個組織單位，其職權為執行本地區之稅務行政，執行上級所訂定之稅務政策及使稅務法例得以遵守(104)。

這一財政司之組織單位有如下之正式架構：稅務稽查處，稅務行政暨諮詢組及澳門財稅處，澳門財稅處分為各科及有兩個財稅分處，同時，為着課徵稽查之目的，非正式地成立了兩個中心：A組納稅人稽查中心及資料蒐集科(105)。

財政司架構所作之各種修訂在職權方面尋求訂立更專業之領域，雖然繼續在同一組織單位內具有完全不同之目標，所代表者正是多元化及缺乏技術專業化，

(98)參閱1982年1月/3月財政報告之李慕士“稅務預防及核查部門”及“稅務行政暨資訊科的任務”，第114/168及169/190頁。

(99)參閱七月廿八日第81/84/M號法令序言及第三、四條。

(100)參閱七月廿八日第81/84/M號法令第十三條。

(101)在葡國的公共部門中，與財政司稅務行政相類似的部門為稅務局及財政稽查局。由於需要技術的培訓，此項招聘政策不只是知識與經驗的轉移，就好像採取新的行政程序或修訂稅務法例。此項甄選招聘政策於1988年尾被放棄，改由從本地或外地招聘，但該等人員並無在稅務方面受過專門訓練，再加上本地技術人材的流失，導致稅務行政的職權與經驗日趨減低。

(102)一月廿五日第3/88/M號法令。

(103)八月十一日第85/84/M號法令及七月三十日第8/87/M號法律。

(104)參閱一月廿五日第3/88/M號法令第24條。

(105)稅務稽查中心由高級技術員與財政技術員組成，其主要的職責是分析收益申報書及核查有編製會計納稅人的帳項等等。資料蒐集中由稽查人員所組成，其主要的任務為調查未作登記的納稅人，搜集有關樓宇、工商企業店號、無編製會計的納稅人（店號及自由職業者）等等的資料。

在一個分析這些修訂之撮要結論及有關稅務行政方面，可以說重要性之從屬，由於在一個組織單位中存有其他完全不同之目標，表現出政策上不注重由於稅務收入作為公共收入及稅制作為政府政策之工具。

（六） 澳門稅制修訂之建議

在認識了所得稅徵收制度及稅務法律與稅務行政互相配合的情況後，再回顧一下發達國家所取得的稅務改革經驗以作為對本澳稅制進行修訂的一個借鑑⁽¹⁰⁶⁾。雖然在提及建議時會有重覆概念之嫌，但當有一組稅項時，無論所實施的稅率如何，對於徵稅應基於公平而有效的原則，只有從這一點出發，此等建議才有意義。

由於要吸引外來及本地的投資，對於那些已習慣國際徵稅標準欲在本地投資的外來觀望者，有必要使本澳的稅制更易理解。稅務改革不能只限於製訂若干條法律，由於澳門的特殊環境，稅務法律不單要考慮到企業的行政組織，同時在過渡時期，亦要顧及所有就法律實施所需的人員培訓及穩定的困難。

在法律方面，除公平徵稅原則外，對現行稅制修訂時還必須考慮以下兩個因素：法律與行政程序的簡化，及使納稅人（及稅務行政當局）有適當的組織編製。在實施方面必須遵守一般的法律規定，在稅務稽查範圍，對稅務違例者，稅務行政當局應採取處罰的措施，同時亦指明應遵從的手續。

1. 法律之修訂

經對本地區所得稅之研究，諸如對所得補充稅、職業稅與市區房屋稅，及國際徵稅標準的兩個方面——團體法人與個人的研究，覺得對公司與團體法人應分別課徵，但在最初階段無需由稅務章程加以分別以分別或放棄收益分類制（分類稅制）。就對個人課稅而言，既使實施收益單一稅制，但始終要識別收益的不同來源及區分的方式，因此所需的程序其實與分類徵稅的區分相差不大，雖然最終目的要使分類徵收的差異與之調合⁽¹⁰⁷⁾。

（i）對公司及其他法人課徵

至於對公司及其他法人課徵的所得補充稅基本上實施單一稅制，即除房屋收益外，向所有經營工商業活動所得的收益課徵，無論其來源如何。由於房屋收益無須繳納上述稅項，所有公司收益與房屋有關的開支在稅務上不能接納為費用，許多時，此種方法對納稅人不利。

(106)一九九一年十一月十六日澳門商業周報刊登之“澳門稅制修訂的若干建議”的有關內容得到進一步的闡述。

(107)將各種收益的來源統一徵稅，不僅涉及到稅率且亦有偷稅、避稅之可能。

上述此項例外對公司總收益的課徵會帶來一些行政附加費用：對公司而言，將房屋的收益與開支（包括公司一般行政費用）分開入帳，該等收益只須繳納房屋稅；對稅務行政方面而言，必須分析與核實納稅人在收益申報書內所提出的計算數據。為着既能克服這種繁瑣的手續，又能保留現時將房屋收益分開課徵的好處，可透過法律的修訂，有會計編製納稅人的收益與開支帳內亦包括房屋的收益與開支，再把已經繳交的房屋稅金額在公司所得補充稅內減除，以便所有的收益（與有關的開支）課徵同一稅率。在澳門對所得補充稅所實施的稅率是累進式的，無論個人或公司收益均實施累進稅率。而國際徵稅的趨勢是對公司收益實施比例稅率。現時的對公司的收益實施累進稅率及將收益分成十六個等級的計算方法，在理論上的解釋並無一個有力的根據。作為本澳稅制的一個簡化方式，可以設立一個單一比例稅制及取消對稅款額徵收百分之五的印花稅附加，此單一比例稅率大約為百分之十六⁽¹⁰⁸⁾。

由於本澳稅務法律或行政措施的因素，對所派發的利潤或股息並無雙重徵稅的情形，但必須修訂對公司收益、利潤或派發給其股東或證券持有人股息的課徵方法，通過法例明確規定免除對同一收益的雙重徵稅。為着行政簡化的目的，無論是公司或是稅務行政當局，對股東或聯號的股息、利潤或收益的課稅應包括在公司可課稅利潤內進行，以使收益的受惠者無須繳稅⁽¹⁰⁹⁾。

與在收益取得之年繳付部份職業稅的徵稅方法⁽¹¹⁰⁾剛剛相反，在對公司（及從事工商業活動所得之個人）收益課稅方面，只須在收益所得的翌年九月及十一月繳付稅款⁽¹¹¹⁾。此情形並不合理，在行政方面亦無任何理由，稅款的繳納應於收益所得之年度內進行，有關的調整及最後的繳交亦於收益申報書遞交時為之⁽¹¹²⁾。

有編製會計師納稅人的收益申報書於收益取得年度的翌年四月遞交。如果納稅人進行臨時結算稅款相等於上年度被課徵稅款之一半，其申報書可於六月遞交，在討論此修訂條文時，有一位議員（亦是會計師）提議，將遞交期限延至六月，及無須作任何預交，此項建議遂獲得立法會的通過⁽¹¹³⁾。

(108)對超過三十萬收益所施最高稅率為百分之十五點七五（百分之十五為所得補充稅稅率，加上百分之五的稅款印花）。此簡化並不因為稅率的緣故，而是在其之前已轉為比例制。

(109)香港的稅制中實行對公司總利潤的課稅，而不是在派發利潤或股息之後課徵。

(110)僱主每月從支付給其僱員 / 散工薪金中扣除應繳之稅款，然後每季上繳給政府庫房。

(111)參閱所得補充稅章程第57條1款及註釋第(69)，從事自由及專門職業人士的職業稅應於收益所取得的翌年六月繳納（職業稅章程第35條）。

(112)在香港，對工商業活動收益課徵的稅項（利得稅），亦在遞交年收益申報書之前作部份繳交：當稅款作確定結算時，將已作繳交的稅款與之作對沖，如有差額，則在翌年第一次預交時一併繳交（參閱DAVID FLUX “香港稅制：法律與實施”1991-92年版第223 / 228頁，中文大學報）。

(113)在賬項作結之後的六個月提交收益申報書，其理由給予會計師有必需的時間填表。因此，由錯誤或遺漏引致的偶然性結算將在收益取得年度的很久之後才能進行。

許多總部設在澳門以外的公司，其結帳之時與平常年度並不相配合。應讓納稅人有權選擇課徵年度，這樣既只需一年結帳一次，又可配合課稅。因此適宜修改徵稅期（無須與平常年度相吻合），並修改收益申報書遞交，結算及徵收之期限，以使收益之取得日期與稅款之繳交日期相接近。

（ ii ）對個人課徵

在對個人徵稅方面，雖然在理論上可將納稅人的收益統一，並按其納稅能力而將稅務負擔分開，但實際上，在本澳並無意義。為此，必須考慮以下的情況：有相當部份具有代表性的業主並非在本澳居住，因此對收益的分類並無一準確的界定，同時在綜合有關的總收益時，要認別納稅人與其家人有一定的困難。

儘管將收益統一有一定的困難，但對有相同收益的納稅人應課徵相同的稅款，無論其收益的來源如何。經對現行的所得稅率研究後，發現由不同來源而獲得相同收益的納稅人，按照納稅人與收益數額的情況，繳交不同的稅款。

對從事替他人服務職業的收益課徵職業稅，同時對經營工商業所得之收益課徵所得補充稅。如果在兩者收益相同情況下進行比較，發現上述徵稅不公平的現象更為嚴重⁽¹¹⁴⁾。除了此等繳交的稅款之外，不合理的情況還包括稅款的延期繳交及避稅的可能亦有分別，後者在替他人服務的僱員中較少發生。

雖然累進稅制仍是個人所得稅的徵稅標準，在某些稅制有一定發展的國家內已開始實施單一比例稅或減少稅率⁽¹¹⁵⁾。這樣有可能失掉累進稅制賴以存在的價值基礎，但却對稅務行政有利。因為對稅務行政當局而言，要獲得納稅人從不同來源所得之總收益頗為困難，而現行的累進稅制對此並無影響⁽¹¹⁶⁾。有一種簡便而又較為公平的方法是對所有的收益均徵收同一稅率，同時無論對哪一種稅項，均無家庭負擔的扣除，此種比例稅制可使有關經營工商業，從事自由職業及物業的收益獲得相同的處理，因為三者避稅（及逃稅）可能性極為相似。另一方面，由於在納稅人之中逃稅的情況亦有不同，作為一種補償，對替他人服務的僱員應給予特別的優惠，例如，可在其收益中給予一個扣除，對可課稅收益實施比例稅率⁽¹¹⁷⁾。

在比例稅制中，下列的問題均變得毫無意義，如：對家庭成員綜合或分開課徵；個人收益內所派發的利潤或股息綜合與否；及家庭開支的稅務優惠（如有）是否應在收益內或稅款內扣除。此是對個人課徵的簡化方法，又假若對公司實施相同的單一比例稅率，就課徵方面而言，無論是公司與否，却無任何分別。

(114) 參閱表 III。

(115) 參閱註釋(26)。

(116) 累進稅率實施的範圍：向工作收益課徵的職業稅及向工商業收益課徵的所得補充稅；對市區樓宇的收益並下實施累進稅（房屋稅）。

(117) 此項百分率的扣除應與納稅人在其他收益方面所作出的逃稅相等 即為着所得補充稅的實施，從事替他人服務職業所得收益享有百分之二十的扣除（參閱所得補充稅章程第 6 條 1 款 b 項）。

不論是理論上或政治上的理由，累進稅制仍需維持，對個人所得課徵的所得補充稅與職業稅兩者的稅率應是相同的，對房屋收益所課徵的稅率應是對工作及工商業收益所實施的最高稅率。鑒於此種假設，應簡化稅率及收益的等級：例如由16級改為5級；將家庭成員分開納稅，及取消家庭負擔的扣除。

由於所實施的稅率太低的緣故，使得家庭負擔的扣除在理論上的支持無足輕重，充其量亦只不過是心理作用及製造一些行政手續。假如因為政治的理由必須維持此等扣除，作為受惠人的每個家庭應有一個固定額在稅款中而非在收益內扣除。如果所實施的是累進稅率，最高收益的納稅人將受惠。在家庭成員分開納稅的情況下仍維持此項扣除意味着增加行政方面的工作，因為要避免對其配偶作相同的扣除。

近期稅務改革發展的另一個關注的方面，是擴大徵稅基礎，加上以前並無包括的收益或取消由稅制所給予的稅務優惠。根據此指導方針應界定所得稅的豁免範圍（職業稅及所得補充稅），除了消除若干對稅法解釋的疑義之外，應使實施更為簡便。

對本地區公共行政人員的豁免，如公共部門、機關、機構及地方自治機構的公務員之免稅優惠應該取消⁽¹¹⁸⁾。由於有許多與公共行政當局簽訂合約或關係的方法，許多時，很難確定真實的徵稅情況，甚至對此不想深入了解。因此，如果與其他豁免徵稅的情況相比，對那些需要繳納的情況便顯得非常的不公平⁽¹¹⁹⁾。

另外亦有一些收益無須納稅，諸如退休金，退休津貼、退休補助及同退休性質相似的離職所收的一筆總津貼等等⁽¹²⁰⁾。此等豁免的理由並無理論上的根據。同樣，另一不合理的情況為：按照本地區法例建立的公積金，作為基金受益人的僱員，其作出的供款亦獲得豁免。此種使已經受益的供款者獲得更多優惠的做法⁽¹²¹⁾，只能是對建立公積金原意的扭曲，同時亦給稽查帶來困難。因此必須要檢討這種情況。

(118)參閱職業稅章程第10條1款a及b項，及所得補充稅率章程第9條1款a及b項。非牟利教育機構的員工與公共利益行政團體的服務人員一樣免徵職業稅（參閱六月三十日法令第65 / 84 / M號第2條）。

(119)有關政府派駐他處的管理人員無豁免職業稅（參閱職業稅章程第10條1款a項）所舉的例子意義含糊。對此條文的實施並不嚴格，因該等職位可由政府公務員或服務人員兼職擔任，其收益同時來源於公職（兼職）和私營機構。因此值得考慮的是某些營業稅的豁免延伸至須繳納所得補充稅的收益，但並無在此章程內載明（所得補充稅章程第9條），或同樣引伸至須課徵職業稅的收益。

(120)參閱職業稅章程第4條c項及所得補充稅章程第9條b項。

(121)參閱六月十三日第44 / 88 / M號法令第4條。在香港，由香港會計師公會提交的僱員對退休及公積金供款豁免職業稅的申請遭到稅務局局長的拒絕。而僱主的供款（一定的數額內）如其他開支一樣，被視為生產過程所必需的開支，可在公司總收益內扣除。至於僱員的供款是一項私人性質的支出，不得於收益內扣除（參閱一九九一年二月二十二日南華早報第一頁“僱員退休計劃供款規則——豁免要求被拒”）。

作為本稅務法例修訂建議的結語，上述所提出的若干修改，可使澳門的稅制在某方面更簡化，更公平，亦使稅務當局有更大的道德力量去執行。不只是由法律的修訂以使不同來源的收益作出相同之課徵就能產生稅制公平的結果，稅務當局亦需要透過行動使稅制公平，因此應採取措施令預定的稅務法例（公平性）真正得以施行。

2. 稅務稽查

稅務行政當局的總目標可以歸納為以最低的支出並透過對法律的執行，以公平、公正及統一的原則對各稅項進行徵收。此等目標包括了顯見之沖突概念：為了保證稅款的徵收及結算的順利進行，必需有個健全的稽查制度及納稅人申報資料的齊全，有關的稽查行動將帶來龐大的開支，因此只能在此等目標之間覓求達到更好的協調。

在稅務行政的各項功能之中，自願履行稅務責任是優先的目的。在稽查方面，一般來說，工作的目的是要核查納稅人是否按照稅法去履行其責任。因此對任何的稅務行政當局而言，無論納稅人履行稅務責任的程度如何，稅務稽查工作是必需的：就算納稅人完全遵守稅法規定，亦需有一機制對此作出核查。因此，如果無稽查，便無法證明其真實性。

並非所有納稅人均為稅務當局所認識，因此需要有些方法及措施去進行認別。在已作登記的納稅人之中，有一部份並無按期或自願遞交申報書，必須對此等不履行責任者施加一些壓力。另一方面，經驗顯示，並非所有納稅人都自願及按時對其收益作出正確的申報，在此情形下，有必要設立一些核查的方法以確定有哪些納稅人作不確實或虛假申報。

本澳的稅制與其他地區的一樣包括兩大類稅項。每一種稅項的稽查有本身的特徵。實際上，稽查的稅項都是與公司的業務有關的——有會計編製的所得補充稅，職業稅及旅遊稅⁽¹²²⁾等——；因此要求有關的公務員或服務人員有一定的會計、核數、工商管理及其他同會計無關的稅項稽查的知識，（此等稅項包括房屋稅，物業轉移稅，遺產與贈予稅等），其中亦包括對按估定或正常利潤課徵的公司之稽查。

為着稽查之目的，除了使用會計核數專業知識之外，還可用其他的措施或稽查制度，無需上述之各項條件亦可對納稅人進行稽查。在此等方法中，可透過外表迹象的評估，個人或公司財政及經濟能力主觀的審核。一般來說，透過強制性措施的實施以幫助確立某些人須遵守的法律所規定的課徵責任。

對公司的稅務稽查活動傳統上可分為二類：內部核查及外勤調查。內部核查是由稅務行政的人員在部門內對公司所提交的申報書 / 文件作初步核查，有時亦

⁽¹²²⁾旅遊稅是針對酒店業或同類者的發票金額所徵收的稅項。

有其他來源的資料作為補充。一般而言，此種核查其對象並非是帳目或文件，只是審核申報書內的項目是否合理及會計的有效性。嚴格來說，此種稽查方法並不採用核數會計技術的傳統原則。

外勤調查是前往一間公司，對其所有的會計帳簿、文件或任何可以反映納稅人真實情況的資料進行核查。通常需要花較多的時間，因要作較深入及細緻的稽查工作，要求在對公司的檔案文件進行檢查時，事先安排有關的程序。

此兩種稽查方法互相補充，兩者都具有同一個目的，即檢查及核實納稅人對稅務責任遵守的情形。其資源需求的多少視乎稽查政策的確定及每一種所具有的職責。

內部核查的公司數目遠多過外部調查的數目，理由是可对納稅人發揮較大的教育作用。此種稽查方法可使有關的申報更準確，特別是在採用新款的申報書時，亦可使新加入的工作人員在執行外勤調查時作好充份的準備工作。

對本澳所得稅實施範圍進行研究後，可以說，稽查的措施或方法可以使避稅及瞞稅的情況得以減少。此情形並不是為稅務稽查政策或核數程序的製訂作檢討，而是一整套本地稅務當局可以利用的人力或技術資源着手進行的工作而已。

在公司方面，首先要做的是為稅務目的所做的登記及認別。營業稅在澳門的稅制中扮演的是一種登記稅的角色，即所有的工商業企業商號均須作出登記。法律亦規定方法去檢查此種登記，因此，在某些情況下，需要出示營業稅登記文件⁽¹²³⁾作為補充程序，公共部門應要求所有供應商或提供服務的人士提供納稅人 / 商號的編號，為稽查之目的，每年將勞務提供及資產購買金額通知稅務當局⁽¹²⁴⁾。

許多公司經營其業務並無進行登記，通常多屬於小規模的店號，與外國或公共部門並無商業上的關係。有為數相當多的零售店都在此範圍，例如雜貨舖、餐廳小食店、商場內的小攤位、地產經紀及從事不動產交易者、美容院與髮型屋等。

在其他地區或較大國家進行稽查須花費較昂貴的費用，對僅是彈丸之地的澳門來說，要進行此方面的工作無須很多的費用。事實上，可以從整個地區着手搜集有關工商業商號的資料，界定有關的行業及核查在營業稅方面的登記是否與事實相符或遺漏⁽¹²⁵⁾。

(123) 出入口證書、經營特定行業的准照之發給及與政府訂立的合約等（參閱營業稅章程第33條）。

(124) 如果在繳付申請書內指明每位納稅人 / 店號的編號，財政司可以得知此等金額。此項編號的列明應引伸至有關提供服務或交易的商業文件如：發票，收據等。有關各公共機關及其他人士的合作義務請參閱所得補充稅章程第63條。

(125) 稅務行政當局具有本澳每個區域（逐條街）商號店舖的資料包括地址，所經營的活動等。

有許多納稅人欠交申報書或所申報的資料不全，因此有需要以評估的方式來核定其可課稅收益。此項工作的進行需要搜集有關所經營業務的數據及指標以定出稽查工作的標準⁽¹²⁶⁾。此等指標依據行業的具體情況而定，但必須符合經營業務所需的設備、佔用的面積及僱員人數等客觀資料，以使收益的評定能充份體現稅務公平的精神。

例如，對酒樓餐廳業，所搜集的資料包括位置、佔用的面積、桌子數目、伙計人數、營業時間、所定的價格及其他資料。用這些資料或數據在相同行業的納稅人之間進行比較，然後得出一個估定收益。比起以完全主觀報告或並無可靠性的申報書來評定收益，上述的做法比較公平，而後者往往對處於相同情況的納稅人有不公平的對待⁽¹²⁷⁾。

在建築公司中亦有相同的情況如申報資料的不可靠或欠交發生。對此，稅務當局很容易得到有關的銷售價格，例如可以通過在傳播媒介刊登的廣告，公司自行派發的小冊子，此外亦有由直接問價得到的物業真正的買價。如果對這等公司進行公平及有效的課徵，可以根據地點，用途、建築面積來制訂收益評定標準⁽¹²⁸⁾。也因此與事實更相接近，同時要控制納稅人自報的收益，本澳具有的大建築公司並不是多到無法稽查⁽¹²⁹⁾。

此等稅務的稽查工作應該由稅務行政當局的稽查人員去執行，亦可開展一項運動聘請臨時合約人員去進行，只要有必需的學歷及經過短期的專業訓練，了解稽查的目的及搜集資料即可⁽¹³⁰⁾。實際上，由於要對本澳所有的商號作出調查，需要大量的工作人員。如果欲在短時間內完成整項工作，唯有採取分區、分期的措施來進行。

此項工作旨在覓求取得納稅人的登記及其所經營的業務，檢查納稅人是否按時納稅，同時亦搜集資料以使經營相同業務納稅人之間的課徵更加公平。假如能把此項工作交給那些對會計知識並無認識的人員去辦理，那麼其他的工作便可交給對會計，核數及工商管理有認識的稅務人員負責。

應有足夠的具有專業知識的技術人材以能應付對大公司的稽查工作（銷售 / 勞務提供或繳稅額）。通常此等公司備有編製的會計，因此可以透過對有關的收益申報書的研究，視察或查帳，核查其對稅法遵守的情況。為着提高對稅制遵守的水平，有必要加強外勤調查方面的工作（去納稅人的店舖）。因為，在有法律修訂或新式申報書採用後，假如納稅人的填表有錯漏，或對稅法或合理的標準解釋並不充份時，籍此可以作出有關的更正。

⁽¹²⁶⁾參閱所得補充稅章程第19條3款。

⁽¹²⁷⁾有關對正常收益徵稅的利弊可以參閱José Joaquim Teixeira一書的第3 / 5頁。

⁽¹²⁸⁾知道不動產交易的實在價值不但對賣方收益的徵稅而且對買方物業轉移稅的徵收有所影響，假如不動產或獨立單位並無出租，可以透過從交易價所得之有關租值課徵房屋稅。

⁽¹²⁹⁾納稅人只要提出有關確實的資料便可對所評估的收益作出申駁。

⁽¹³⁰⁾此項活動可由大學工商或管理系學生在課餘時間進行之。

對公司實際利潤的課徵是按照納稅人的申報書進行的。此等申報具有適當編製的會計制度，經核數師或會計師的簽署，但在澳門此等專業人士的角色容易和稅務當局混淆。為着稅務目的以向稅務當局申報金額的真實性及與公司實際情況相符的可靠性，由於專業人士的參與而受到相當大的限制。除了其他的理由，並非所有公司入帳的費用可以接納為稅務費用，這當然不但要視乎其是否在合理的尺度，亦要按照自由裁量的技術標準。

另一方面，對會計師及核數師的紀律責任，在法律方面的規定並不清楚⁽¹³¹⁾。稅務行政當局放棄了對此等行業紀律管制的權力。在這情況下，稅務行政當局的做法要更為實際些，例如對有適當編製會計的納稅人要求其更加盡責，有關的收益申報書要真實，同時派人員出外核查以確定其所申報的收益。

除了對有編製會計納稅人所得補充稅的課徵稽查之外，亦要對僱員 / 散工職業稅的代扣進行核查。稅務行政當局對有關稽查的內部程序較易製訂，只需登記僱主的納稅編號，包括按期繳交的稅款及留意有關的金額及其發展。

此等已繳交職業稅公司的登記可與作其他登記的公司進行比較⁽¹³²⁾；籍此可以知道其有否欠交。並可以選擇若干納稅人 / 僱主，根據其規模，薪俸超過免稅額及並不繳稅或無須繳稅的僱員人數，對其進行稽查。公司在年尾必須將支付給僱員的收益，所代扣的稅項及無須繳稅的金額作出申報⁽¹³³⁾，亦可以將此與為僱主所得補充稅目的而申報的開支——人事費用進行比較⁽¹³⁴⁾。

以上一系列對收益稅所進行的稽查行動中，並無包括對房屋收益課徵的稽查。如果是出租的樓宇，其應課稅收益相等於租金減除百分之十的維修費用；如果樓宇並無出租，有關的收益亦相等於租值減去相同的百分比⁽¹³⁵⁾。

雖然法律規定“租值相當於按照估價方法在自由合約制度下全年的合理租金……”⁽¹³⁶⁾。在一般情況下，此金額低於實際的租金。這種情況，再加上租賃法律對租金的調整有許多的限制，以使登記為租賃的樓宇數目相當低，亦由於房屋紀錄冊內登記的租值減少，因此導致課徵額減少⁽¹³⁷⁾。

(131)參閱八月二日政府公報第三十一期刊登的第91 / GM / 86號批示。

(132)一九九〇年度，從第一組納稅人徵收的職業稅相等於六百間公司僱主所上繳的數額，其中有十間公司已佔了總額的百分之七十五。同年所得補充稅備有會計師的納稅人之數目已達到二千，由此看出，在職業稅方面存在相當大量的避稅瞞稅的現象。

(133)參閱職業稅章程第13條。

(134)除了此等公司外，另有其他的僱主須履行職業稅章程所規定的責任，對其僱員應繳稅款進行代扣。

(135)參閱房屋稅章程第13條第1款及第25條1款。

(136)參閱房屋稅章程第25條2款。

(137)一九九〇年大約有七萬九千二百個獨立單位，其中有五千三百個作了租賃登記，無租賃關係房屋的年課徵收益平均為三千六百元正；有租賃關係的房屋則平均為三萬二千元。此等數字不僅反映了租值未得到調整，同時亦表示在房屋稅方面亦存在避稅的現象。

為使對收益的課徵達到平衡，不論其來源如何，應使租值與市場的租金相接近，可以通過估價來達到此目的⁽¹³⁸⁾。法律規定房屋紀錄冊內所登記的租值應作定期調整。因此可以將有關的金額去乘以一個反映租金變動的系數。但此項調整從未實行過⁽¹³⁹⁾。

由於此項調整可能帶來政治及社會的影響，因此應對此作出解釋，同時以使增加的收益應用於與樓宇有關的開支方面：如公共衛生設施，道路的鋪設及垃圾清潔等。由此，按照“利益原則”，對由房屋所得收益（實際或估定的）之課徵，便有更充份的理由⁽¹⁴⁰⁾。

對實際收益能做到公平徵稅就要求納稅人有一個合作的義務，對所提交的收益申報書必須有真實性；稅務當局亦要加強稽查工作，對納稅人所提供的資料，公司的帳目及自由職業的會計科目作出研究。另一方面，亦需要納稅人與稅務當局在工商業及自由職業收益的評稅或複評委員會⁽¹⁴¹⁾，及樓宇租值的評定中有緊密的合作。

除了對違犯稅法罰則的法例修訂外，亦需要執行稅務稽查任務的技術人員（高級或其它）去督促納稅人遵守稅法的規定。但對於有專業知識的技術人材，不但需要招聘，且需要培訓。因為在這專門方面，要有核數、法律、稅務學說及其他知識，亦需要時間去積累。對人員不進行培訓或對離開的技術人員不作相同的補充所帶來的後果應該有所檢討。

有關稅務行政人員的質素亦有相當重要。應當留意的是稅務稽查員在納稅人的眼中是代表了稅務部門的形象。這種形象絕大部份依賴於稅務稽查人員的專業知識去反映，因此該等工作人員亦應遵從專業守則，以能獲得對稅務當局有利的效果。正由於對公司的直接稽查及稅務稽查對納稅人所帶來的衝擊，納稅人顧慮會對自己有所影響，從而對自願遵守稅法的責任性有所提高。

（七） 結論

經對稅制目的之研究，可以得出結論如下：

1. 必需有足夠的財政資源以使地區或政府公共機構能得以發展從而滿足大眾的需要。

⁽¹³⁸⁾參閱註釋⁽¹²⁸⁾。

⁽¹³⁹⁾此項調整應由總督的批示決定（房屋稅章程第27條）。

⁽¹⁴⁰⁾房屋稅收入的增加可以影響自治機構將進行的工程或所提供的服務。此等服務所需的開支被視為與納稅人日常生活緊密相關的。因此，此項房屋租值的調整可以透過開設一個用於公共衛生及垃圾搜集的費用以使收入增加。

⁽¹⁴¹⁾儘管此等委員會需要每年組成，但其運作却是長期性的。因為在一年中，納稅人的收益需被評定，同時在委員會仍未組成時期，有關的申駁需要審議。

2. 對財政獨立的地區或國家而言，稅收是公共收入的主要來源，同時公共開支成爲政府政策的一種工具，其作用會影響整個經濟，或逐步改變本身的架構。
3. 澳門地區所實施的稅制作爲社會經濟政策的工具，對整體經濟的穩定作用受到限制，但在作爲基本建設發展所需的資源或作爲對收益再分配的政策方面可以發揮重要的作用。
4. 無論透過稅制取得公共收入的目的如何，低稅率必須維持，稅收的徵收方法亦應簡單、公平及有效。

經對稅務改革的各種概念，階段及資料研究，反映出：

5. 在八十年代的下半期，本澳的稅務改革有二種不同的方針，但從無得到發展：增加間接稅，減少或放棄對收益的課徵；將主要的課徵減爲二種直接稅即對收益及不動產的轉移及擁有課徵。
6. 一個真正的稅務改革有兩組不同的行動組成，並互相關聯：在法律層面，建立一個稅制的法律架構；另一個較難發展的是稅務行政的技術層面即對執行法律的人員（及公衆）的培訓。
7. 財政司在行使稅務行政的職能時，應採用逐步改革的方針，即不斷地將稅務法例及技術更新以能適合本地區經濟社會的現況。

將澳門的所得稅與國際的稅務作一個簡單的比較，稅制修訂的趨勢有如下的特征：

8. 對收益課徵透過二種稅制進行：對個人收益實施累進稅；對公司及其他法人團體的收益採用比例稅。
9. 對個人收益課徵的改革可以擴大徵稅的範圍，重組稅率及對不同來源的收益予以相同的處理。
10. 對公司及其他法人團體收益課徵的改革，可以取消一些對投資決定歪曲的稅務優惠，降低稅率及採取措施以減低分派的利潤與股息之間的差別。

澳門稅制是由針對開支、資產或財富及收益爲課徵對象的各種稅項所組成，因此具有下列特徵：

11. 對公司及其他法人團體的收益以分類課徵，並無特別或分開徵稅，對個人課徵的情形亦相同。
12. 雖然採用以評估的標準核定收益，但盡量根據納稅人或第三者遞交申報書的數額課徵。
13. 無論在經濟或法律方面，分配或交給股東或股票持有人處置的收益並無存在雙重徵稅的情況，因此課徵只是針對有關的受益。

14. 最高額的稅率亦相當低——樓宇的收益為百分之十至十六；其他收益為百分之十五。如果同現時國際上所採用大部份稅率標準相比澳門實是一個避稅樂園。
15. 具有整套鼓勵投資的稅務優惠政策。雖然並無太多的選擇方法且效率亦低，但一般而言，優惠的批給可由政治行政權自由決定。
16. 並不十分清楚稅務優惠給稅務開支所帶來的影響，但無論如何應在本地區的總預算冊內列明以作為參考數據。
17. 澳門並無與其他國家簽訂有關雙重徵稅的國際協議，但由於實施較低的稅率，因此對外來投資並不造成障礙。

經對1978年至1990年間關於收益課徵所修訂的法律及行政稅序進行研究，發現：

18. 透過對有關概念的解釋，稅務優惠法律的更新，確立收益評定統一標準，對費用實施一個合理的原則，及行政決議的公佈，求減少稅務行政當局與納稅人之間潛在的摩擦。
19. 為使納稅人能更簡單、更方便地履行稅務責任，制訂了新的申報表格（雙語），實行了透過銀行機構繳交稅款，及電腦化以使有關申請（證書）的發出能更快地進行。

要進行稅務改革，必先要作行政改革，因高質量的行政是稅制得以運作的必備條件。作為執行本地區稅務行政職責的機構——財政司，近年來其架構的發展歸納如下：

20. 財政司的架構經多次更改旨在謀求確定職責的專業範圍，由於在同一部門內要行使目的不同的職能因此所要進行的工作相當廣泛且缺乏專業化分工。
21. 在一個總的機構內有許多其他不同目標的附屬機構，而稅務行政便屬其中之一。作為公共收入的稅收政策，其所顯示的並非決定性的作用，稅制亦只是政府政策的一個工具。為達到澳門稅制修訂的建議中所提到的簡化公平之目的，所採取的措施如下：
22. 應對公司及法人團體收益以單一比例稅率課徵。公司收益內可包括派發給股東或合夥人的股息、利潤或收益，以使收益派發的受惠者無須納稅。
23. 應修改課徵期（無須規定與平常年度相符）。因此可以對申報書遞交、結算與徵收的期限作出修改，從而使收益獲得之日期與稅款繳交的日期更為接近。
24. 應對所有種類的收益實施比例稅率。由於現時對個人總收益無法進行單一課徵，而現行的累進制亦無法體現稅務公平的精神。

25. 對替他人服務的僱員的收益給予一個特別的稅務優惠。例如在其收益內作一個總的扣除，對可課徵收益實施比例稅率，作為在其他納稅人避稅的情況下，對其的一個補償。
26. 擴大課徵範圍，包括現時免徵行業所得之收益及其他社會福利的收益。因對該等之豁免並無任何理論根據，同時應取消與上述相同目的之扣除。

對任何一個稅務行政當局而言，無論納稅人對稅務責任履行的程度如何，稽查工作是必需的。

為着澳門稅制能真正公平及有效地得以實施，稅務行政當局當做到：

27. 對稽查工作的安排和執行傳統上分為兩大類：在部門內，對納稅人或第三者所遞交申報書及資料進行研究；及前往納稅人處進行調查，因其有所需的資料可反映實情。
28. 在執行稽查任務時，對納稅人進行認別、登記，搜集資料以能評定收益，分析納稅人的帳目以核查其申報的真實性及有否遵守其他的稅務責任。
29. 對無租賃關係樓宇的租值進行評估以使其與市場的租值更為接近，並與其他收益的課徵相平衡。
30. 在納稅人的眼中，稽查人員代表了公共部門的形象與尊嚴。而這種形象絕大部份依賴於執行工作人員的專業知識及其行動去維持，因此，對此等人員而言，亦應遵循有關的專業守則。

—— ○ ——

附 表

【表 I】對所得稅章程作出修訂的有關法例

1、職業稅章程

- 五月十七日第10 / 80 / M號法令
- 七月四日第6 / 81 / M號法律
- 三月十日第12 / 84 / M號法令
- 七月十四日第75 / 84 / M號法令
- 三月二日第10 / 85 / M號法令
- 五月十一日第37 / 85 / M號法令
- 四月六日第18 / 87 / M號法令
- 七月十三日第6 / 87 / M號法律
- 七月二十日第55 / 87 / M號法令
- 六月四日第4 / 90 / M號法律

(續表 I)

2、所得補充稅章程

- 七月二日第6/ 83/ M號法律
- 四月廿八日第37/ 84/ M號法令
- 三月二日第15/ 85/ M號法令
- 五月十一日第37/ 85/ M號法令
- 六月二十日第13/ 88/ M號法律
- 六月二十日第48/ 88/ M號法令
- 六月四日第4/ 90/ M號法律

3、市區房屋稅

- 三月廿四日第15/ 84/ M號法令
- 五月十一日第38/ 85/ M號法令
- 十二月二十一日第112/ 85/ M號法令
- 三月九日第2/ 87/ M號法律
- 四月十三日第19/ 87/ M號法令
- 六月二十日第13/ 88/ M號法律
- 六月二十日第48/ 88/ M號法令

4、其他補充法例

- 七月廿七日第57/ 87/ M號法令：公共收入結算與徵收金額的整數規則。
- 四月廿八日第36/ 84/ M號法令：不動產重置與攤折的法定規則。
- 三月五日第4/ 90/ M號法令：不動產重置與攤折的稅務規則。
- 十二月三日第71/ 90/ M號法令：不動產重置與攤折的稅務規則（更正）。

【表 II】職業稅章程

—— 免稅額與稅率 ——

法例	免稅額	稅率	收益(1)	年度
二月廿五日第2/ 78/ M號法律	\$ 12 000,00	1% 至 9% ²	\$ 70 000,00	78 至 81
七月四日第6/ 81/ M號法律	\$ 18 000,00	3% 至 10% ²	\$ 100 000,00	82 至 83
三月十日第12/ 84/ M號法令	\$ 24 000,00	3% 至 11% ²	\$ 120 000,00	84 至 86
七月十三日第6/ 87/ M號法律	\$ 40 800,00	10% 至 15% ³	\$ 210 000,00 ⁴	87 至 89
六月四日第4/ 90/ M號法律	\$ 50 000,00	10% 至 15% ³	\$ 210 000,00 ⁴	90 至今

(1) 實施最高稅率的最低課徵收益

(2) 對總收益實施此等稅率。無論何種情況，納稅後所餘的純收益，不得少於前一級最高額徵稅後所餘之數字。

(3) 按收益的等級實施不同的稅率。

(4) 超過免稅額的收益。

【表 III】對工作收益及經營工商業收益課徵的對照表

收益	稅項		
	工商業活動	工作	
		自由職業	受僱他人
至 \$ 14 800,00	\$ 300,00	\$ 300,00	-\$-
\$ 14 800,00*	\$ 350,00	\$ 300,00	-\$-
...
\$ 32 800,00	\$ 694,00	\$ 300,00	-\$-
...
\$ 50 000,00	\$ 1 143,00	\$ 300,00	-\$-
\$ 50 500,00*	\$ 1 246,00	\$ 300,00	\$ 50,00
\$ 51 000,00	\$ 1 261,00	\$ 300,00	\$ 100,00
\$ 52 500,00	\$ 1 308,00	\$ 300,00	\$ 250,00
\$ 53 000,00*	\$ 1 328,00	\$ 300,00	\$ 300,00
\$ 53 500,00	\$ 1 348,00	\$ 350,00	\$ 350,00
...
\$ 69 000,00	\$ 1 968,00	\$ 1 940,00	\$ 1 940,00
\$ 69 500,00**	\$ 1 988,00	\$ 1 995,00	\$ 1 995,00
\$ 70 000,00	\$ 2 008,00	\$ 2 050,00	\$ 2 050,00
...
\$ 236 000,00	\$ 23 774,00	\$ 23 790,00	\$ 23 790,00
\$ 236 500,00**	\$ 23 884,00	\$ 23 860,00	\$ 23 860,00
\$ 237 000,00	\$ 23 994,00	\$ 23 930,00	\$ 23 930,00
...
\$ 312 000,00	\$ 42 756,00	\$ 34 950,00	\$ 34 950,00
\$ 312 299,00	\$ 42 840,00	\$ 34 995,00	\$ 34 995,00
\$ 312 300,00***	\$ 45 000,00	\$ 34 995,00	\$ 34 995,00
\$ 312 500,00	\$ 45 030,00	\$ 35 025,00	\$ 35 025,00
...

* 記號的範圍表明課徵的情況有很大的變化。

** 工作收益的課納情況有所改變。

*** 按照稅務行政當局所用稅率的計算結果。

1、經營工商業活動的可課稅收益可享有下列扣除：

免稅額全年一萬二千元；及營業稅額三百元（參閱所得補充稅章程第6條1款a及c項）。

2、對經營工商業活動所課徵的營業稅一般為三百元。從事自由職業者須繳納職業稅的年固定稅額為三百元（參閱職業稅章程第8條2款）。

3、稅款的總額並無包括按稅款徵收百分之五的印花稅。

4、倘數目少於五十元時，即使是附加，將不進行任何結算。（參閱所得補充稅章程第54條2款，及職業稅章程第30條2款）。

【表IV】由稅捐厅公佈之通告一覽表

稅項	年							
	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	總數
所得補充稅	2	1	1	3	4*	2*	5	18
職業稅	—	1	—	2	—	2*	1	6
房屋稅	—	—	—	—	1	—	—	1
營業稅	—	—	—	1	—	1*	—	2
物業轉移稅	—	—	—	—	2*	—	—	2
旅遊稅	—	1	—	—	—	—	—	1
印花稅	—	—	—	2	2	—	—	4
總數	2	3	1	8	8*	3*	6	31*

* 亦有通告中包括不同的稅項。

參 考 書 目

- # Brian J. Arnold, “國際稅務改革的發展方向”, 澳洲稅務論壇, 第451 / 469頁, 一九八八年。
- # Bill Lam與Kaushal Tikku, “在香港經營的稅務問題”, 加拿大稅務雜誌, 一九八七年十一月 / 十二月出版第1467 / 1491頁。
- # David Flux, “香港的稅制——法律與實施” 一九九一 / 九二年版, 中文大學報。
- # 黎溢年 “澳門地區的公共收入: (1980-1989)” 《行政》雜誌一九九〇年十二月第十期葡文版第761 / 778頁, 中文版第887 / 899頁。
- # 黎溢年 “澳門稅制的研究” 一九九一年五月四日, 八月三日及十一月十六日澳門商業周報經濟副刊第三、四及五期。
- # 黎溢年 “澳門稅制修訂的若干建議” 一九九一年十一月六日澳門商業周報第五期。
- # José Joaquim Teixeira Ribeiro, “稅制改革”, Editora SARL., 科英布拉, 一九六五年, 第32 / 33頁。
- # 李慕士 “稅務行政暨諮詢組織” 一九八二年一月 / 三月財政公報第169 / 190頁。
- # 吳國昌 “澳門經濟政策與珠江三角洲的互動關係”。澳門《行政》雜誌第七期葡文版第51頁, 中文版第191頁。
- # 經濟合作與發展組織——“發達國家的稅制: 由法國財政部及經濟合作與發展組織稅務委員會主辦的國際稅務研討會”, 巴黎, 一九八七年。
- # 經濟合作與發展組織——“稅制與國際投資——經濟合作與發展組織的稅務改革與九十年代的展望 (經濟合作與發展組織稅務參考資料)” 巴黎, 一九九〇年六月出版。
- # Richard A. Musgrave與Peggy B. Musgrave, “公共財政的理論與實踐” McGraw-Hill書局, 國際出版社新加坡, 一九八七年。
- # Richard M. Bird, “發展中國家稅制的角色”, 澳洲稅務論壇, 第395 / 410頁。
- # S. I. Chelvathurai, “英聯邦國家的稅制去向何方?” 於APTIRC-Bulletin, 一九九一年一月第三 / 十頁。
- # Ved P. Gandhi, 及其他人合著的 “論發展中國家的稅務政策” 一九八七年國際貨幣基金組織, 華盛頓D. C., 一九八七年。
- # Veerinderjett Singh與Lee Beng Fye, 合著的 “馬來西亞: 稅制改革一概論與建議”, APTIRC-Bulletin, 一九八九年十 / 十一月版, 第445-461及507-527頁。