

# 稅務



# 電子商務及電子媒體對轉變中的 澳門稅務制度的影響及用途

黎溢年\*

1. 簡介
2. 電子商務的課稅原則
3. 電子商務課稅的困難
  3. 1. 所得稅
    3. 1. 1. 活動地點及固定場所
    3. 1. 2. 稅基的分配及價格的轉換
    3. 1. 3. 收入特點
  3. 2. 消費稅
    3. 2. 1. 課稅地點
    3. 2. 2. 結算方式
4. 電子媒體的用途
  4. 1. 輔助及對納稅人的幫助
  4. 2. 聲明書的遞交及稅款的繳交
  4. 3. 監管發出的銷售文件
5. 澳門的經濟及稅務制度
6. 結論及建議

---

\* (葡國) 稅務統籌司經濟學家及前澳門財政司 (1987 / 1992) 副司長。

## 一、簡介

電子商務具有潛力成為二十一世紀其中一項經濟發展。可以肯定的是，儘管它將出現轉變，然而如今還是難以預測互聯世界和電子商務中的技術到底會如何改變工作和活動方式。就其發展來看，必須進行政府、企業及社會夥伴之間的合作，而且這個過程亦須視為一個基本範疇來課稅。現時，在發達國家尤其是歐盟及OCDE國家的稅務制度中，因電子商貿的發展而牽涉的問題，確實已成為了一項研究課題。

在實現電子商務的巨大潛力方面，稅務當局擔當了重要角色，負責建立一個不會對電子商務發展構成障礙的相應稅務環境。另一方面，課稅的行政當局亦須維持徵稅的能力，以擁有財政後盾來進行有組織的社會政治目標，故此必定要尋找某些方法來監管和查核透過互聯網（internet）所進行的交易。

發達國家尤其是歐盟國家，他們的政府和稅務管理當局所面對的電子商務課稅問題不盡相同。至少，對於細小地區的稅務管理當局來說，因為地區的面積不同，所以面對的問題亦不一。正如澳門，它在世界貿易中的影響力便較小。而實際上，不論在所得稅稅率高或稅率低的國家，抑或在財產和服務方面有否普通稅的國家，所指的是有附加稅（IVA）的歐洲國家（及其他國家），這些問題均截然不同。

與電子商務發展有關的各項課稅問題的研究不斷地進行和公佈，因此，細小地區的稅務管理當局便不須耗費大量資源尋找新的解決方法，而只須跟進這些研究的發展和分析那些可以引入其稅務制度中的轉變的可能性即可。在電子商務的範疇中，應注意那些使用電子媒體來發展活動的企業之間的差別，無論是透過電子途徑來銷售財貨的企業，還是通過同樣方法提供各種服務的企業，抑或由其他企業來安排其活動的那些擁有電子媒體的企業，企業之間和企業與消費者之間的貿易形式均各有不同。

儘管世界貿易中新技術的使用給稅務管理當局的監管和課稅工作帶來了困難，但是這些手段也同時提供了新的和有意義的機會來改善執行稅務的稅務管理當局的服務。這些機會確實是重要的和應予實行的。人們也可更容易地認識到那些適用的法律和納稅人的各項稅務情況，甚至可以藉電子途徑來遞交稅務申報書，更可藉該等媒體來進行繳稅和稅務償還等工作。

## 二、電子商務的課稅原則

電子商務呈現了一種嶄新的商業形式，但是值得質疑的是，中立和平等這些重要的現行課稅原則是否曾被人注意過。關於這個問題，應注意那些有關國內和國際法庭的工作和意見。但並不需要事事查根究底，只需找出有關的意見與工作發展，以及澳門法律和稅務制度影響數者之間的關係便可。

OCDE便在這方面規定了應用於電子商務的中立和平等原則，規定應保障不同形式電子商務之間的課稅要中立和平等，而這些原則亦適用於傳統形式與不同形式

的電子商務之間的往來。這些決定應從經濟角度和非稅務方面考慮，從事同類貿易的納稅人應繳納性質相同的稅款<sup>1</sup>。

此外，歐洲委員會指出，稅務制度應具有法律的嚴謹性、簡易性和中立性，故此對財貨和服務的貿易來說，課稅結果全然相同，而有所不同者，視乎所使用的貿易形式是否以在綫（on-line）來遞交的形式，或是成員國<sup>2</sup>以內、以外所一直進行的貿易形式。

一般來說，電子商務的課稅能維持平等和中立這些原則，使利益不會被削減和浪費。鑑此，從稅務平等的角度來看，應嘗試加入某些參與者到傳統貿易和電子商務中去，而這些電子商務的參與者既可以是國內的操作者也可以是國外的操作者。

儘管政府對電子商務課稅問題已具有一套關於普通解決方法的周詳理論研究，然而不論這些觀點是否著重於不應有任何的課稅（間接），抑或應有電子商務的特別稅，也應考慮要擯棄一般的施行形式。雖然，在監管上出現了一些問題，但由於這些解決方法主要與電子商務的間接課稅有關，而這關連到財貨和服務的普通稅，因此，就和維持來自有關經濟活動的利益 / 收入的課稅無關了。

實際上，主要討論的問題是，應否找出這種經濟活動的特別課稅形式，抑或將這種經濟活動納入現有的課稅形式中，這個問題尤其與歐盟的附加稅的間接課稅有關。就這個問題，歐盟成員國均同意<sup>3</sup>不需考慮電子商務發展中新間接稅的問題，並認為有關問題的研究應以適合現存稅制為目標，而課稅亦須以消費權限為依據和要考慮周全，這正因為電子商務是一種服務的提供，產品供應的安排是由接收者透過電子數據或網絡途徑支配的。

根據這個指引，所找出的實際解決方法與歐盟的課稅有著密切的聯繫。總而言之，在世界電子商務中，問題主要落在那些影響力有限的細小地區的稅務管理當局，它們只得跟隨歐洲稅務的發展而發展。同樣，對於那些地區的企業來說，它們若想跟歐盟國家的消費者進行貿易，便須遵守其內部商業法則，而且有時須在一個歐盟國家中進行附加稅的稅務登記。

計劃中所進行的改變要配合歐盟內所提供的服務和消費的課稅，而且亦要適合本身具有稅收而向外提供服務的地區。電子商務在課稅方面所面臨的巨大挑戰主要是與那些具有如歐盟的附加稅制度的國家，以及與聯盟有貿易往來的企業有關。

除了由財貨和服務的提供所導致的直接課稅問題之外，也出現某些與電子商務有關的普通問題，這些問題的特徵表現在各行政當局對問題的解決方案上，儘管如此，在解決困難問題方面都是各有不同的。就此，可以研究一些有關一般稅務管理當局和某些非聯盟的行政當局的問題，而那些非聯盟的國家又需要提供資訊、簽訂課稅區域內行政合作協議或協定，以避免雙重課稅和防止有關收入和資金逃稅的問題。

---

1. 請參閱 OCDE，一九九八年六月 DAFE / CFA (98) 38 關於電子商務課稅的規定。

2. 請參閱歐洲委員會 WPI 一九九九年六月之 x x1/99/1201 的電子商務間接稅。

3. 一九九八年十月渥太華之歐盟財政部長會議。

### 三、電子商務課稅的困難

在一般的貿易範疇裏，稅務當局均具能力去識別納稅人、獲取經證實的有關課稅問題的資訊，以及擁有有效的機制以全面進行適當的稅收。不過，不仔細識別納稅人是難以推行稅收的，而儘管能夠識別納稅人，但是並不能識別其地址或全球位置，這種情況引起了稅務當局之間有關管轄權的爭論，因此亦出現了雙重課稅的危險。

涉及互聯網的電子商務貿易只可以由其主導體和網頁來識別，而電子地址和企業的所在地點之間的關係很少。另一方面，即使某些為人熟悉的國際企業，也可以不指出正進行貿易的分公司的主導體名稱，又或這個主導體的名稱所指示的只是一種關係，一種與某一名牌企業沒有實際聯繫的關係。而這也就引起了有關註冊品牌的爭論了。

除了識別的問題之外，電子商務亦引起其他問題，如管理當局獲取資訊的能力便為一例。故此，在電子區域內，會計和其他註冊均可易受外國的管轄區管轄。另一方面，傳統的資訊是透過第三者提供的，而在提供的過程中可能會遇到困難或受到阻礙，有鑒於此，互聯網主張要以中間人來完成程序。所以，這些問題會漸趨複雜，而稅務當局在進行取得所需資訊的工作時便得正確使用課稅規則了。

某一課稅地區的電子商務課稅問題，主要是與其稅務制度的稅種和稅率有關——所得稅和財產與服務稅——貿易額和本身的稅務管理當局的規模（物資和人力資源）。這些問題擴展到那些所得稅稅率高的國家，還有課稅和就收入來源扣繳的國家，而就源扣繳的國家的收入是來自知識產權或工業產權和其他類似收入。除此之外，也包括以提供服務來收取一般稅收的國家。

#### 3.1 所得稅

關於所得稅，電子商務的問題主要分為三類：a) 活動地點及固定場所；b) 稅基分配和價格轉換；c) 收入特點。

##### 3.1.1 活動地點及固定場所

一般來說，對電子商務活動課稅的地區性法規能對內部法例的協調和已訂立稅務協定的不同稅務地區產生影響。大部分情況下，在一個稅務地區當企業開設時，不論是個人本身，抑或是一個固定場所，又或是一個具有有效地址的總址，便應進行課稅。

稅務管轄權的問題是一個十分趨時的話題。鑑於企業會把生產、財務管理、廣告等各個功能劃分開，而不同的稅務地區要由不同的中心作專門研究，那末，電子商務的難題就在於決定在何處發展其活動和在何處進行貿易課稅。隨著新的資訊電子技術的發展，當活動是透過電子途徑進行時，要找到企業的有效地址實非易事，而企業是否營業或是否有固定場所，又或如何尋找企業，這種種問題確是使人存疑的。

電子商務能對財貨和服務的供應進行簡易的分配，而且能使提供財貨的企業進行經濟活動的基本調動。因此，由於國與國之間的差別而存在的稅務競爭問題也變



得更為明顯。一般來說，低稅收的地區，在設立經濟活動基礎方面較具吸引力，因為這些稅務地區，只有課稅的原因而沒有其他的原因，所以就毋須使人太擔心會出現像高課稅地區的企業流失情況。

另一方面，避免雙重課稅的協議包括了有關課稅權的法規，這些協議確認了非居住地的稅務地區課稅權、居住地和來源地的稅務地區課稅權，甚至是來源地國家的課稅權。當課稅權在居住地和來源地被確認時，有關法規便能防止或消除雙重課稅。此外，關於一些現存概念的問題，電子商務及互聯網的應用帶來了貿易的問題和課稅處理的問題。為此，便需研究現存概念的改變情況或其應用於新的貿易形式的問題。

對於確定經濟活動地點的問題和其所得稅的約束問題，就有某些重要的國際概念，例如要有固定場所和要制定永久利益，這些概念使授予課稅權的法規可以建立。在電子商務這個大前提下，值得考慮的是，其來源地和居住地國家之間，以及稅務地區，均須規定一個固定場所以進行適當的固定稅收，又或是需要有某些特別的法規對現存的國際規定進行可行的修改。

### 3.1.2 稅基的分配和價格的轉換

當聯合企業或同一企業的分支企業進行貿易時，而這些企業是設立在不同的稅務地區，便會受到不同課稅制度的約束，這對於稅務管理當局來說，問題在於稅基的分配以及穩定價格的轉換，而價格的轉換就是聯合企業之間或同一企業的不同分支企業之間進行貿易時所給予的價格。一般來說，課稅法例可由有關稅務管理當局進行修改，而這些修改對於決定課稅收益來說是必需的。另一方面，鑑於納稅人和他人的關係是否受所得稅約束均會設立不同的條件，而這些設立的條件通常又要得到個人的同意，故此那些根據會計學核算出來的利益是多樣性的。

價格轉換的問題並非電子商務獨有，也並非由電子商務帶出問題來。由此可見，透過電子媒體，可以改變內部組成的關係，尤其所涉及的是有關某些非物質東西的提供：軟件的轉讓、調查、後勤的功能、財政手段等<sup>4</sup>。另一方面，電子商務亦使稅務當局在決定貿易種類以及全面開發獨立企業方面遇上越來越多的困難。總而言之，電子商務可算是一種有競爭力和有實效的貿易。

### 3.1.3 收入的性質

電子商務的收入性質與稅務地區存在的稅收類型有關，這些存在的稅收為所得稅和提供服務的稅收，還有知識產權所得稅或工業產權所得稅的稅收和就源扣繳，以及其他類似的稅收。收入的性質可區分不同類型的電子商務貿易和這些貿易的特性，而且這些性質又能區別服務收費及銷售收入，甚至是區別一種財產的租賃(leasing)。

關於電子商務這個問題，還要考慮的是著作權法的確定應用和不同收費之間的差異的研究，這些都是用以決定一種是否相應於著作權法或提供服務的電子商務的固定收費。此外，亦須識別電子商務的貿易性質以區分不同的企業利益，尤其是要

---

4. 請參閱《葡國法人所得稅法典》(IRC法典)第五十七條第一款及第二款。

區別這些企業的所在環境。電子商務的收費可視為使用著作權法或科技知識的收費，甚至可視為工業、商業或科學儀器的收費依據。

## 3.2 消費稅

在電子商務的間接課稅方面，應進行財貨貿易—脫綫（off-line）貿易和非物質化服務在綫（on-line）貿易之間的基本區別。脫綫貿易類似面對面的銷售形式，間中也有電子付款，這些銷售形式不會帶來特別的課稅困難，因為那些引入到一個稅務地區的財貨都是課稅物品，而這種買賣財貨的方式在傳統貿易上早已存在上述的課稅條件。

情況有所不同的是，行政當局面對脫綫貿易會冒上風險，這種脫綫的貿易形式在其控制大量包裝的能力方面會有限制，因為電子郵遞的擴展，數量和來源是可以倍增的。政府須保障關務程序不會阻礙利用電子郵寄脫綫貿易訂貨和境外運送貨物的發展，要脫綫貿易獲得發展，政府就要簡化關務程序和修訂最低的豁免課稅權。

此外，有關電子商務的間接課稅問題，極之重要的是要區分互聯網所提供的“產品”，應把這種“產品”作為一種財貨或一種服務的提供來區分。所以，有附加稅的入口稅率可根據財貨或進行服務的性質而改變，而結算方式也隨之各有不同。對此，我們可以視間接課稅的問題是跟數字“產品”的識別、其課稅地點和結算方式有關。如上所述，不要忘記的是，如果付款的動機是有關著作權法或同類權益的付款方式的話，那麼，課稅便與所得稅掛鉤。

### 3.2.1 課稅地點

在財貨和服務稅方面，應在何地進行課稅的概念是非常重要的。一般來說，有關的課稅法規可以兩個類別為基礎：其一，稅收是依靠對有關場所（該等情況的供應商和消費者）的識別來進行的；其二，稅收是根據活動和使用的所在地來進行的。在這個範疇內，須由具有消費稅的國家去確認，並要查對歐盟的附加稅制度、非歐盟的附加稅制度和銷售稅制度，了解它們是如何相互操作的，以確保可以找出既有效且適用於全球的可行方法。

有關消費稅的課稅地點和課稅率的施行，歐盟法庭認為，應維持服務提供的相應原則，而一種財貨的供應須以一個中間網絡的數字資料形式進行。然而，這些原則到現在還未能對所有有問題的情況作出規範。就此，亦應注意受益人的性質，因為這可以影響稅收的結算形式，而這些形式可能關於被動主體（相同稅務地區或不同的稅務地區）之間的貿易，也可能關於顧客個人的貿易。

### 3.2.2 結算形式

和傳統貿易一樣，結算形式應適合從事貿易的人士，而儘管這在監管方面會不斷出現困難。個人貿易出現了大量問題，問題的癥結在於結算的監管困難和當貿易中的購買者為個人時遞交稅款的困難。所以，如果當供應者為國內的被動主體時，



情況便可受到控制。但是，當供應者為外國人時，情況就難以受控了。而在研究出來的解決方法中，購買者或供應商都應為負責繳交稅款的實體。

這些尋找出來的解決方法亦反映了一種行政責任和那些參與實體的困難。看來，有時是需要發展自動化機制的，使供應者能製發適合各種情況的單據，而在現時所討論的一系列指引中，會先就幾方面進行協議，這幾方面包括了電子商務的必要貿易自由、雙方的識別、現在和將來的有關證明技術的可能性、行政當局監管的合法需要，以及在一宗貿易中的不同參與者的相等責任。

## 四、電子媒體的利用

儘管電子商務的發展帶出了一些與傳統貿易形式有關的問題，然而亦須廣泛地利用同類媒體解決一些出現在這種貿易形式中的困難：電子商務中識別參與者的問題、有關課稅認可的識別證明的確認 / 證明的數字署名；電子會計記錄的存在形式；第三者資料的獲取和數據（數字署名和其他密碼的使用）的可信性和真實性等。

另一方面，屬於新的貿易形式的這些電子媒體對於稅務管理當局來說，提供了極大的可能性，使稅務管理當局可更好地執行稅務法例、便於徵收稅款和在廣泛的地區中進行不同的參與形式，也就是說，稅務管理當局和納稅人之間的溝通可以得到改善，這種溝通有助納稅人遵守其稅務責任。此外，稅務申報書的接收也可透過電子媒體來進行。

新技術除了使細小地區的稅務管理當局不需負擔額外的費用之外，還可使這些稅務管理當局獲得其他使用相同技術<sup>5</sup>的管理當局的知識。故此，澳門的稅務管理當局亦可利用這些由電子媒體提供的機會去改善對納稅人所提供的服務、削減稅務法規內的費用，從而以更有效的方式去使用稅收資源。

關於這個問題，值得注意的是，在修改稅務法例之前，例如課稅申報書的遞交或透過互聯網甚至其他電子媒體來進行繳稅，均應設立必需的信息基礎設施，使納稅人可以使用這些媒體。此外，還須建立必需的稅務識別（納稅人號碼）設施，使其給予和監管可以在申請時即時進行。

### 4.1 輔助和對納稅人的幫助

鑑於要課徵稅收，作為政治及行政實體可以發揮其功能以滿足有組織社會普羅大眾的需要，不同地區的稅務管理當局應不斷地表現為納稅人服務的提供者。這樣，在政策上，課稅就不應超過有組織社會所接受的合理底綫，而稅務管理當局的目標也並非只是有效地打擊逃稅和稅務詐騙，同時亦要尋求取得納稅人合作的方法。

就此，可以建立一些為了不同程度的資訊傳遞而設的不同媒體的使用方法，無論是透過報章、收音機或電視這些社會傳媒，或透過稅務管理當局印製的刊物，甚

---

5. OCDE 正發展互聯網網頁，旨在交流經驗和知識。

至是例如互聯網這種電子商務技術。亦可利用電子技術把稅務法例和規定以及行政指令等基本知識用在綫的查詢形式以供查閱。此外，亦可以此來查詢某段時期所實行的稅務責任的定期資料、某些常用的問答形式的資料，還可向納稅人提供證書、範本、格式和計算稅款的方法等。

這種遙距服務能使大多數的納稅人可以確定和獲得有關稅務法律的意見，而且這種服務有時也可幫助納稅人填寫申報書、繳費、更改資料、解決在各種服務中的一般或個人性質的利益問題等。寄發申報書和自動繳費、更改納稅人登記、印刷和收發繳費的證明文件，這些都對納稅人有幫助，亦是稅務管理當局所要發展的其他範疇。

## 4.2 遞交申報書及繳納稅項

對稅務當局來說，以紙張辦理申報書和繳納稅項是一項極花時間的工作。因為傳統的申報書和繳納稅項的數據登記系統經常出現錯誤，使當局難以更有效率地工作。一種提交申報書和繳納稅項的電子系統需要三組基本工作：制定可幫助納稅人準備其申報書的計劃；制定程序和計劃以便接收申報書的資料並使它生效；及制定電子繳納的程序和計劃。

以電子途徑遞交申報書可以不同方式進行：以磁碟直接在稅務當局遞交、在與稅務當局為遞交而簽訂合同的銀行或某一企業遞交，或納稅人透過電話線或國際網絡直接傳送到稅務當局的電腦裏去。在接收資料方面，需要開發程式，使以磁碟或透過國際網絡傳送的資料生效，同時又需要有一些例行保安及加密工作，以保障被傳送資料的完整性和機密性。

已可供利用的電子途徑令透過國際網絡寄出稅項的申報書變得可能，同時使稅務當局可以接收由企業的帳務技術員寄出的稅項申報書，然而出現了一個極之重要的問題，就是在納稅人或帳務技術員身份自動確認程序中的保安問題。事實上，必須要設立一種識別納稅人或帳務技術員身份的保安方式，當在取回任何關於其利益的資料時，如欠缺申報書、現用帳目等等，他必須與中央數據庫聯繫，或必須要送聲明通知法律規定的人士。

可以找到不是絕對安全的解決識別身份的程序方法，就是透過預先出示身份證明和其職責範圍，並以郵遞方式寄往登記簿冊所載的住址。另一種較新的解決方法是透過使用編入了納稅人身份證明的電子卡（“晶片卡”），和使用轉送數據的加密鑰匙。這些手段使與系統的溝通更為互動和安全，同時又免除了在上述情況中要求預先出示身份證明。

新科技允許設立納稅人根據多種稅收債務的規定而繳納稅項的不同系統，正如有些稅項，其結算是由稅務當局預先計出數額，並在某一預先規定的期間內給付，這是可用一張提款卡來進行繳納的。透過這個方式，繳納會由納稅人的帳目戶口轉移至受益實體<sup>6</sup>的帳目戶口，在債務納稅人引入數據時並在要繳納的收入識別後，

---

6. 透過跨銀行網絡，任何銀行的帳戶可轉帳至另一銀行的某一帳戶，例如在葡國的一個跨銀行網絡，建立了一種在總數約30家在葡國營業的銀行之間的聯繫，並可以在約5000部聯上這個網絡的任一部自動櫃員機轉帳。

債務納稅人會給予參考資料，這是有關結算識別的，納稅人可於稍後確認系統所指的債務數值。

總體上，可以說稅務當局在此方式上可（透過郵遞方式）把給付數值通知納稅人，並把所有要繳納的結算資訊資料寄予跨銀行網絡管理實體（或者為著公共會計的目的而寄予其他公共實體）。在跨銀行網絡繳納稅項時，當轉移操作完成，會有一繳納收條給予納稅人，這收條是該項給予稅務當局（或者是其他實體）的繳納的累積資料，是為了監管所給付的結算和為了稅項給付機制的或有錯誤而延誤了正常繳納的期限而設的。

類似的繳納方式可於一些情況推行，其中有繳納與遞交申報書之間的即時聯繫，正如自動結算的情況一樣，就是納稅人必須要聲明支援和證明這計算的數據，同時是否可以透過國際網絡<sup>7</sup>進行繳納。在此情況中，納稅人要定出繳納的債務數額，而這數額只在發出繳納通知單時才作出，同時亦應指出要繳付的文件的編號，這編號是與自動結算的計算的申報書或憑單內容一致的（在某些情況下，這文件是由稅務當局預先印制的，而編號是與納稅人的身份識別有關的）。這文件會以任何途徑（國際網絡或郵件方式）寄往有關部門。

透過納稅人的銀行戶口繳納稅項這問題有兩個解決方法：其中一個是納稅人以一般預先通知指出某一個繳納全部稅項的銀行戶口；另一個則是規定納稅人要指出一個肯定可繳納申報書上稅項的銀行戶口，而這程序亦是以國際網絡<sup>8</sup>進行的。

關於選擇遞交申報書和繳納稅項的電子方式，尚有推行策略的問題：由某些納稅人組別（例如繳納金額較大的納稅人），或由所有自願的納稅人開始；是否必定要以電子途徑（磁碟或國際網絡）遞交申報書。稅務當局要有以電子途徑接收申報書和稅款的基本設施，這些設施應有有關的手段強制納稅人使用電子途徑，同時考慮到納稅人資源的可供利用性以便實現這強制性。

### 4.3 監管發出售賣文件

很多國家為了可以監管商業交易，要求所有交易都要由供應商發出一張發票，並制訂有關發出發票的體系的一般規則：定出售貨用的發票或是根據不同種類的簽發者和接收者的發票等等要遵守的手續（必需的資料<sup>9</sup>和其設計、尺寸等等）。在發展這個發出發票的制度的過程中，從稅務當局的預先准許得知可限制特定的印刷廠印制發票，和准許大型企業使用資訊系統生產及發出本身的發票。

---

7.雖然這些責任被視為不同的，但自動結算的稅項申報和繳納責任應是最可能有關連的。倘法律規定在同一期限內履行兩種責任，那麼會構成極大的不便，使納稅人只會用國際網絡寄申報書，而不會用國際網絡繳納稅項。

8.若有足夠交易的結存時，電子繳納代表一種保證，而以支票繳納則沒有：在進行交易時，會直接與帳戶所在的銀行機構聯絡，顯示要支付的相關時刻，若可供利用的結存不足進行納稅人定下的支付，交易會由內部停止。

9. 財貨供應商或服務提供者（相對人或取得人）的名字、商業名稱或公司名稱及總址或住所、出售者（或是取得人）稅務編號、轉移的財貨或提供的服務的數量及名稱等等。

在此制度中的“印刷廠的繳稅記錄”只能由有資格印制售貨用發票的印刷廠來印製，而在此制度中亦限制納稅人只可向記錄上載有的印刷廠要求售貨用的發票。這些中介印刷廠應與稅務當局簽訂加入議定書，在此文件中，設定了更新規則和對不履行的處罰。

新科技可以較佳監管這系統，並使它更有效率。因為利用國際網絡進行印件申請的登記，有關的准許就可以立即進行，所以這是與印刷廠的優先聯繫。在發出發票之前，印刷廠應向稅務當局申請准許，若獲准許，將立即登記了納稅人的身份識別資料、發出發票的獲准編號和中介的印刷廠。

透過郵寄方式，把資料寄給納稅人，這資料包括使用印件的准許和向印刷廠要求新發票的識別碼，這資料可對其稅務住所作正常監管。這些制度可更方便知悉生產和使用的發票編號，並可克服在印刷廠識別納稅的顧客身份的機制中出現的困難，從而避免生產假的或重複的發票。

## 五、澳門的經濟和稅收制度

普遍來說，電子貿易的課稅出現了一些原則上的困難，而稅務當局打算利用電子途徑，故電子貿易和在對澳門稅收制度或有改變的情況下使用電子途徑的影響變得明顯。因此，應就澳門的地域大小和人口的特色方面作一簡單描述，例如總體地介紹澳門經濟的架構和有關的稅收制度。

中華人民共和國澳門特別行政區是一個面積約23.6平方公里<sup>10</sup>的小地方，估計居住人口為430,000（1998）<sup>11</sup>，擁有中華人民共和國全國人民代表大會通過可作為微型憲法的《基本法》。在這法規內，訂立了澳門自治的一般原則、載明中華人民共和國中央政府的專屬權、訂立澳門特別行政區永久居民的基本權利和義務、政治結構以及經濟、文化和社會事務及其對外代表等一般原則。

根據《基本法》，“澳門特別行政區不實行社會主義的制度和政策，保持原有的資本主義制度的生活方式，五十年不變。”〔《基本法》第五條〕。這使澳門的政治行政組織享有高度自治、行政管理權、立法權和獨立的司法權<sup>12</sup>。可以說澳門特別行政區擁有在資本主義經濟制度中發展出的現代國家有特色的經濟職能。

澳門特別行政區擁有獨立的財政和獨立的稅收制度，因此有本身全部財政收入的規定和實行獨立的稅收的職責，而且“（…）自行立法規定稅種、稅率、稅收寬免和其他稅收事項”。〔《基本法》第一百零六條〕，和“中央人民政府不在澳門特別行政區徵稅”。〔《基本法》第一百零四條〕。根據《基本法》，澳門特別行政區可簽訂涉及稅收的國際協議，同時可以把涉及有關課稅制度主要成分的課稅事務<sup>13</sup>的協議與其他關於合作、行政和交換資訊等等多種事務的協議區分開來。

10. 澳門由澳門半島及氹仔和路環兩個島嶼組成，總面積為23.6平方公里：半島7.8平方公里；氹仔6.2平方公里；路環7.6平方公里，而路氹兩島間的填海地2.0平方公里。

11. 有關一九九八年十二月三十一日所作的估計人口的數據（澳門統計暨普查司）。

12. 參閱《基本法》第二條。

13. 參閱《基本法》第一百三十六條。



在澳門的稅收制度中，課稅的水平是低的，對收益 / 利潤徵收稅率最高是 15.75%<sup>14</sup>，評估收入是極依賴推定標準的。在澳門特別行政區沒有對總體收益徵稅，而計算關於真實收益的稅項，依其指定和自定的制度分為：職業稅、都市物業稅和所得補充稅。並沒有運用資本所得收益和資本收入等指定課稅，雖然在某些情況下這些收益要被徵收所得補充稅，但這稅是對在直接進行或參加工商業活動所得的收益，以及在（補充地）工作收益徵收的。

稅收制度有一種運用不足的情況，現應澄清某些情況中對收益的課稅對象<sup>15</sup>，諸如在課稅中加入著作權，又對某些收益徵收保留來源稅項，雖然這些收益被課稅對象所涵蓋，但最終也沒有被徵收，正如專利權 (Royalties) 和外勞所得的其他同類收益。沒有一項對開支（財貨與服務）徵收的一般稅項，儘管有對某些產品徵收的指定稅項，例如對酒及酒精飲品、煙草、汽車等等，又有對某些由特定類別的酒店場所所提供服務的所得而徵收的旅遊稅。

澳門的經濟屬小規模，但享有高度的貨物和資本流動的自由，並可完全自由與外地進行貿易，使澳門的商業逐步加入一個循環不息的區域之中。因為澳門現有的低課稅水平和稅收制度運作的不足，故一直都需要簽訂一些稅務普及化的國際協議或國際公約，不久之前才開始（與葡萄牙共和國）簽訂這些協議。

談過了澳門特別行政區經濟和課稅的總架構，現在我們轉而去分析這架構在面對電子貿易的發展所作的準備或改變。正如前述，澳門作為一個低課稅水平而稅收自主的地區，這條件可吸引諸如與電子貿易有關的企業來投資，那麼為了對收益徵稅，這些商業活動的收益應被視為獲自本澳或是在本澳所賺得的<sup>16</sup>。

澳門的稅務當局沒有經驗處理稅基和有關連企業之間商貿上轉移款項的難題，更沒有法例規範潛在情況下可能的稅收的機制。雖然本地的課稅水平是有利於不把要徵稅的所得利益轉移往外地，但也需要針對本地的收益課稅法例來對所申報的款項進行徵稅，目的是為了防止一些因澳門經濟國際化所帶來的稅收的轉移。由於可以以電子貿易付款予居於澳門以外地區的人士的發展迅速，使修正運作變得急切，一直以來，稅收運作都不對居於外地人士的著作權、專利權和其他同樣的收益徵稅，故需要定出由於電子轉帳所支付的收益的特色。這個課稅部分總是稅務當局之間在商討簽訂為避免雙重徵收所得稅的協議時的課題，同時稅務當局應努力培訓本身的技術員以應付這商討的發展<sup>17</sup>。

---

14. 澳門的低課稅政策是《基本法》的一項規定〔參閱《基本法》第一百零六條〕。

15. 關於所得補充稅的課徵對象方面存有某些（學術上）意見分歧，而該種所得是指設於澳門的企業在外地得到的，在現有的課徵對象的定義所包括的範圍，參閱黎溢年的《澳門稅收》澳門大學 / 法學院 / 澳門基金會，1998，第79 / 80頁和澳門行政法院案卷第11 / 83號1991年5月2日最高行政法院合議庭裁判（最高行政法院第二分庭案卷第12731號）；雖然似乎是立場不明確，但有相反的意見，Hernani Machado Duarte的《Os Impostos – Uma Abordagem Económica o Sistema Fiscal de Macau》，澳門理工學院 / 行政暨公職司，澳門1999，第186至190頁。

16. 參閱前項註釋。

17. 本地經濟活動的增加及它加入區域和國際經濟，有賴於謹慎應用稅收制度，帶出關於稅務的問題就變得更複雜，所以為了不妨礙澳門的社會經濟的發展，便應該更要留意，所以需要簽訂該等協議。

澳門的稅收空間沒有對服務的提供進行徵收普通稅，在把這些透過電子途徑所進行的服務的提供納入為課稅對象的過程，出現了一些重大問題，就是徵稅的定位和結算的方式，而且這些問題實際上是與澳門的稅收制度相左。倘欲引入一種對轉移財貨和服務徵收的稅項，該等問題就出現，當然其程度會視乎稅種及這稅所包括財貨和服務的種類而定，這不是電子貿易專有或引致的問題。

由此可總結出，因為本地法例規範的課稅規則和程序，不會急切需要對電子貿易的發展引入修改。雖然不是排除對徵稅規則或對稅務當局徵收有關聯企業間可能的轉移引入完善的方法。對本地法例和管理手法引入的重大修改，或可致使澳門稅務當局使用電子途徑：在第一階段是協助支援納稅人，稍後，則發展可透過電子途徑<sup>18</sup>遞交申報書和繳納稅項的系統。

澳門稅務當局的現代化和市民在履行其納稅義務中的合作的刺激，只可透過電子途徑對外對內的普及使用方能實踐。藉著為稅收的認別所有納稅人（自然人和法人）的身份，這正是要邁向對透過電子途徑交收申報書或納稅的行政程序引入重大修改的第一步。

## 六、結論和建議

澳門的稅收制度如同所有的稅收制度一樣，可以為應付不同目的而作改善：加大力度推廣增減稅收的平等和中立的原則；簡化申請的法例和制度；更大程度地參與本地的會計和貿易活動等等。不可以說電子貿易的監管或徵稅情況必定對徵稅法例引入修改，尤其關於嚴格的徵稅規則（課稅對象的定義），雖然澳門稅務當局使用電子貿易的新科技應被視為遠較對課徵對象規則引入修改為重要。

考慮到所談及的事宜，可以得出一些結論和有關的建議，在某一程度，由於電子貿易的發展和由於稅務當局使用電子途徑，可能帶動本地徵稅法例的修改。雖然沒有指出一些曾引述過的<sup>19</sup>其他修改，但這些修改最低限度是與現正分析的事宜無直接的關係：引入一項普及化的消費稅；減少收益級別數目和減少對利潤 / 收益的徵稅率如取消所得稅的附加稅；普及繳納年中利潤 / 收益稅；使（稅務年度）收益課稅期不與歷年一致等等。

如上所述，在較先進國家把稅務制度擴展至電子貿易所帶出的問題是熱門的研究課題，尤其在歐盟和 OCDE 的國家，規定實際的解決方案與歐盟的課稅保持緊密的相互聯繫，因此，總體上可以說：

1. 電子貿易課稅的重大問題主要是關於有直接課稅制度的國家，同時也與歐盟現存的加稅所帶來的問題和與在歐共體營運的企業有關，不論這些企業是否駐於這個經濟組織。

---

18. 要留意的是，現在已准許了透過澳門銀行體系進行多種稅項的定期繳納。

19. 參閱黎溢年在《行政——澳門政府雜誌》第15期1992年，第103 / 118頁，《Reflexoes sobre o Sistema Fiscal de Macau: Evolucao e Perspectivas》，及Hernani Machado Duarte《Os Impostos - Uma Abordagem Economica e o Sistema Fiscal de Macau》澳門理工學院 / 行政暨公職司，澳門1999，第189 / 197頁。



2. 一些細小地區的稅務當局對世界電子貿易的影響不大，不需要使用大量資源以找尋本身的課稅或監管的新方法，他們只需要跟隨著由各不同機構的路向和研究的演變，並分析是否引入對本身稅收制度的修改。

這裡有些與電子貿易有關的一般性問題，總的來說，這些問題都代表著在稅務當局的解決方案中的共同特色，雖然解決的困難各有不同，如所得稅率高的國家問題更嚴重，這些國家會對收益來源，即來自知識產權或工業產權和其他類似的收益以及對取得服務的消費徵稅。關於電子貿易所得稅的問題主要有三種：活動和固定場所的定位；稅基及轉帳金的分配；及定出收益的特色，由此可得出結論：

3. 如澳門的低課稅的稅務區，原則上會變成更能吸引設立經濟活動的基地，因此，若無其他原因，這些低稅區不需憂慮企業會奔往高稅區。

4. 應對澳門的課稅法例引入修改，以便允許它的稅務當局可向轉帳金收益徵稅，這些轉帳金是有關聯的企業或是同一企業內不同的分公司之間進行交易的收益，雖這問題不單在電子交易中出現，而且問題亦不太嚴重。

5. 在澳門的稅收制度中，推行對知識產權或工業產權和其他同類收益權的收益來源徵稅和扣繳制度，有需要知道可分辨企業間的利潤的電子貿易的特色，特別要知道在一些情況中，有關的繳納可被視為是行使著作權或使用科技知識的產權，或被視為工業、商業或科學設備。倘對財貨和服務徵普通稅，會出現一些間接徵收的問題，這些問題與數碼“產品”的識別、徵收的定位和結算方式有關，必須規定的是，如上所述，對應著作權或相同的權來開徵稅項的時候，徵收就變得與所得稅有關。因此，可指出：

6. 電子貿易的間接徵收問題與消費地點或提供服務地點的定義有關，而澳門稅務當局不用面對這些問題，不欲把消費普及稅引入澳門，但不會排除在納稅人的身份識別和在向其他稅務當局提供情報的合作方面簽訂協議。

7. 倘在澳門的稅收制度中沒有電子貿易的普通稅或指定稅，那麼那些從事由本澳到外地的業務的企業只需要考慮其他稅務區的條件，尤其是在這些區的課稅登記。雖然電子貿易的發展引發出一些對比傳統貿易的問題，但仍需要普及使用可解決因這種新交易形式而出現的困難的電子途徑。此外，這種電子途徑帶給稅務當局多種新機遇——更佳運用稅務法律、方便稅項繳付和方便在較廣泛的社會中以不同方式介入，所以可驗證出：

8. 新科技令細小地區的稅務當局在不用巨大的附加成本的情況下可以懂得使用其他稅務當局正在使用的科技，所以澳門稅務當局亦可利用電子途徑所提供的機會去改善服務的提供、減低徵收規則帶來的成本，及更有效地使用用以稅務給付的資源。

9. 在進行對本澳課稅法例的修改之前，為著可以透過國際網絡或其他電子途徑去遞交稅務申報書或繳稅，必須要安裝一些資訊基建，使納稅人可以使用這些電子途徑，並必須開始建立強制的稅務上的身份識別（納稅人編號）方法，這樣，在納稅人申請時，即可立即起作用及監管。

10. 為了更佳地推行課稅，應在澳門稅務制度中開始一個方案，透過強制供應商簽發發票或同類文件，監管程序對進行的交易發出文件，而這些文件有註明發出發票必需的運作細則或文件上應有事項。

