

澳門特別行政區基本法及稅收制度*

José Hermínio Paulo Rato Rainha

澳門大學法學院前兼職教員

1. 獨立的稅收制度

政治組織（如國家、地區或行政區）的財務管治或徵稅事宜的一般原則於現代法律制度中找到，正常地規定及集中於行政政策範圍的憲制性法律或基本法律。《澳門特別行政區基本法》作為小憲法，其制訂了本地區的一般自治原則、中華人民共和國的中央當局的專屬權力、澳門特別行政區的永久居民的基本權利和義務、政治體制及經濟、文化和社會事務組織的一般原則及其外在代表性。

基本法內主要規定可為澳門特別行政區的財務建立，制訂於政治體制的章節內，其規定徵稅合法性原則（第71條）及經濟組織（18條文），雖然也找到其它應影響財務制度的規定，特別是其納入的稅收制度。該規定中較重要的是保持資本主義制度（第5條）、保護私有財產的權利（第6條¹）、訂出澳門特別行政區來自土地及自然資源的收入（第7條）、法律平等原則（第25條）、訴諸法律原則（第36條）及澳門特別行政區簽訂國際性協議的權限（第136條）。

* 本文章是於1999年7月6日由澳門大學法學院法律研究中心所舉辦“澳門特別行政區之基本法研究計劃”預計於1999年內完成，但有鑒於編輯問題，因此選擇在本期學刊內刊登。

¹ 這權利在經濟組織的章節上被加強，規定保護私人 and 法人財產的取得、使用、處置和繼承的法定權利，以及依法徵用私人 and 法人財產時被徵用財產的所有人得到補償的法定權利（參閱基本法第103條）。

根據基本法規定，澳門特別行政區保持財政獨立，財政收入全部由澳門特別行政區自行支配，不須上繳中央人民政府（參閱基本法第 104 條）。該規定制訂了澳門特別行政區的財務自主原則，規定所有公共財政收入屬其處分範圍²，再加上中央人民政府不在澳門特別行政區徵稅（第 104 條）。

該最後規定十分重要，因在某特定區域範圍內存有其本身的收入，即來自其財務活動的行政政治實體組織，也不阻礙在同一個區域範圍所創設的公共收入及轉至其它行政實體特別是其上級。正如稅收作為滿足公共目的之國家典型收入，《澳門特別行政區基本法》第 104 條最終部份規定，在澳門特別行政區徵收的稅項不用上繳中央人民政府。

除在澳門特別行政區徵收的稅項被視為本地區的公共收入外，基本法亦規定“澳門特別行政區實行獨立的稅收制度”及“(…)自行立法規定稅種、稅率、稅收的豁免和其他稅務事項”（第 106 條）。這規定賦予澳門特別行政區行使稅收主權，因制訂及創設有關徵稅法律制度屬其本身權限，制訂相關稅務的地域實行稅務的界定標準，行使與中華人民共和國的本身法律秩序（或其它稅收地區）雙重稅務的徵收。

2. 稅收制度的宗旨及其原則

在學說中透過法治國意念中存在的根本性原則及所有法律的共同基本原則，其中包括稅法，某些學者視為先前真正價值以及高於形式憲法，而其他學者則界定為“客觀的歷史原則，且已逐漸進入一般價值，在憲法文件中已明確及間接接受”³。在稅法層面上，亦被理解為某些稅法規範回應憲法化以及稅法的一般原則，因應每個國家的不同法律制度及文化，以及在不同空間及時間相關的法律概念具有不同的內容，正如徵稅合法性原則、年度原則及平等原則。

2.1. 徵稅合法性原則

合法性原則在法律層面則可分為兩個不同的概念或擴大合法性之標

² 收入的例子，被基本法明確規定屬澳門特別行政區為土地和自然資源管理、使用、開發、出租或批給個人、法人使用或開發的收入（參閱基本法第 7 條）。

³ Gomes Canotilho，憲法學，科英布拉，1979 年，第 58 頁。

的，即為*等同法的優越原則*，其廣義概念為所有執行程序均在違反實質法律下，才為非有效，以及*法律保留原則*是依據現存的法律所規定的確實方式及條件或特定狀況需求制訂具體行為。在徵稅法上，不但要符合法的優越原則，而合法性原則則必須根據法律保留原則形式制定，皆因稅收是一種以直接或明顯形式介入私人範疇，對私人所作出的保障，有如一般性，平等性及公平性準則。

事實上，在徵稅事宜上的合法性原則演繹，學者一致公認，倘沒有法律規範即不存在徵稅，同時也必須加上民眾*同意原則或規範*。徵稅應由相關具有承擔該責任人士的認同或至少由具代表性議會的認同。合法徵稅原則，這廣泛及傳統的概念，當由納稅人代表議會在一個權力分立制度內擔任立法的職能時，這個合法徵稅原則才真實產生。

縱使認為稅務範疇內的合法性原則等同*法律保留原則*，但歷史上並不存在統一意見，因應相關創設及規範稅的法律形式及內容要求，而顯示出不同類型的稅收制度。根據法律淵源標準來區分實質法律的保留：透過一般及抽象形式的法律規範行政當局的稅收行為。形式法律的保留：行政當局的稅收行為，須由具正當立法權限機關作出及以明確規定形式作出的法律給予；有關內容方面區分為*絕對法律保留*——除稅收行政當局的強制性根據外，法律應載有在具體情況的本身決定標準，以及*相對法律保留*——法律為行為的基本依據，但執行的標準則留給實行法律的機關。

形式法律保留至少不排除部份稅收制度得來自不具法律形式及價值的行為，因此，先前所指的有所不同。形式法律規定可理解為狹義的*徵稅規範*或規範入帳、結算及徵稅條文。

《澳門特別行政區基本法》規定“…政府是澳門特別行政區的行政機關”（第61條），行使提出法案、議案、草擬行政法規的職權（第64條第5項）及“（…）立法會是澳門特別行政區的立法機關”（第67條），行使制定、修改、暫停實施和廢除法律的職權（第71條第1項），澳門特別行政區立法會議員得提出議案及決議（參閱第75條）。關於實行稅收獨立制度，規定澳門特別行政區“（…）自行立法規定稅種、稅率、稅收寬免和其他稅務事項”（基本法第106條），立法會行使“根據政府提案決定稅收（…）”（基本法第71條第3款）。

正如已被證實，基本法沒有明確規定政府權限範圍同時也沒有明確其立法權範圍（參閱基本法第64條），更沒有規定任何立法職權的可

能性。然而，經閱讀不同法律條文，發現除立法會外還有其它機關應具有立法職權的必要性（參閱基本法第8條），即政府／行政長官可具有規範性行為，但不限於行政規章⁴。

我們視徵稅合法性原則已規定於《澳門特別行政區基本法》內、既然絕對形式法律保留原則，規定澳門特別行政區立法會具行使根據政府提案決定稅收的職權（參閱基本法第71條第3項），決定稅收這用詞比一般基礎更具詳細；因此，基本法指出決定稅收，不欲限制於每一稅種制度的一般簡單基礎，但為總體的徵稅／稅收制度的主要事宜（包括更改已存在稅種）。因此，即使根據政府提案⁵，我們也可理解為絕對法律規定的要素。

絕對形式法律保留原則的範圍及內容的問題是兩個不同的問題：等同被該原則包括的徵稅制度範圍及決定稅收的意思。為解決這兩個問題，須解釋決定稅收詞語的範圍，透過分析澳門獨立稅收制度的條文（基本法第106條）⁶及與學說的一般概念的內容及《澳門組織章程》⁷的法律保留原則的伸延的比較。

2.1.1. 徵稅制度

從第一個理解角度，得指出決定稅收詞語包括所有徵稅義務的主要

⁴ 參閱 Paulo Cardinal，〈在基本法的澳門政治制度——在立法權前的行政權分立及霸權〉，《行政雜誌》第19/20期，1993年，第89/90頁。在其基本法草案的分析中，亦指出不賦予政府的任何立法權限的規定“(…)表示澳門立法制度與中華人民共和國的立法制度融合，因此，這對政府不為形式地賦予任何立法權限，而只為規制性權限”；儘管如此，有需要知悉中華人民共和國的規範性慣例。事實上，賦予政府立法權力——中華人民共和國法律秩序的實體部份中負責的機關，第90頁（第39點）。澳門特別行政區立法會為根據基本法規定具立法權限的唯一機關（澳門特別行政區），因為沒有任何明確賦予行政機關的規定且不得推定這權限，參閱 António Eduardo Baltar Malheiro de Magalhães，〈在未來澳門特別行政區的基本法的權力分立原則〉，《行政雜誌》第41期，1998年，第730頁。

⁵ 這事宜的意思看似構成純形式規定，而不是關於內容，縱使被視為澳門特別行政區立法會的絕對權限的唯一標的事宜——Paulo Cardinal 所指出，被引述作品，第91/92頁。

⁶ 須留意我們的解釋是基於在1993年4月，由中華人民共和國澳門特別行政區的諮詢委員會編輯的《澳門特別行政區基本法》的葡萄牙語版本。

⁷ 由2月17日第1/76號法律核准及經9月14日第53/79號法律、5月10日第13/90號法律及7月29日第23-A/96號法律修改的《澳門組織章程》。

要素，而不只等如稅，但包括其強制公共收入或半公共收入，至少包括公共服務費用、準稅務收入及公共價格。這理解似乎不應該跟隨，不但止在葡萄牙的法淵源⁸，或一般科學及立法文件上就使用稅收及徵稅這兩個形容詞作區分，同時不等同這兩個稅的概念在稅的事宜上作出嚴謹區分、界定，同時來自基本法的方面解釋，其均屬基本法所指之稅收事宜的規定（參閱基本法第 71 條及第 106 條）。

基本法指出澳門稅收制度及關於稅種及稅率的法律，亦使用稅收作為指出稅務豁免（參閱基本法第 106 條），這表明稅收和徵稅間的不區別運用及等同意思。這樣，即使視其徵稅為真正的稅⁹，亦受制於絕對法律保留原則¹⁰，正如專營企業的替代性徵稅制度，因為視為替代一般徵稅的特別稅。

2.1.2. 主要要素

返回分析關於澳門稅收制度規定（參閱基本法第 106 條），得視本身有關該事宜的立法方面應包括兩大要素：第 1 點——稅種及稅率、徵稅豁免；第 2 點——其它徵稅事宜。請留意該區別，我們理解徵稅的主要要素受制於澳門特別行政區立法會的法律，屬上指第一點，以一般方式表示《澳門組織章程》¹¹的徵稅合法性原則範圍，並納入狹義的徵稅規定概念。

即使視該規定包括政府與立法會¹²間的主動立法權力競爭事宜，須

⁸ 這情況，具法律概念的葡萄牙語版的中文立法文本。

⁹ “特別稅項屬真正稅，表現出其產生事實的區別特徵，為某些部門的運作或由某些立稅人發展活動而得出的益處，而產生高於共同的支出。為著法律界定這客體（如稅），這事實不具有別於收取某收益的價值或來自取得某些產品”，José Hermínio Paulo Rato Rainha,《稅法筆記》，澳門大學/法學院/澳門基金會，1996 年，第 49 頁。

¹⁰ 這亦為我們關於《澳門組織章程》所指徵稅制度的主要要素的類似問題的理解（參閱稅法筆記第 77/78 頁）。

¹¹ 根據《澳門組織章程》規定（1996 年版），除澳督許可外，關於徵稅制度的主要要素的立法，屬立法會的絕對權限，制訂稅的課徵對象、稅率及如何得賦予稅務豁免（參閱《澳門組織章程》第 31 條第 2 款 c 項）。

¹² 正如 Paulo Cardinal 在被引述著作第 91 頁中指出，應視政府與立法會間的立法權限競爭事宜為所有那些採用詞語“澳門特別行政區自行規定（…）”，如第 106 條，與“澳門特別行政區政府自行規定（…）”的文本相反，這視為政府的專屬權限。

定出將由立法會制訂徵稅制度的主要要素（參閱基本法第71條第3項）。另一方面，這不具意義將法律解釋等如形式意思的法律，因為在這情況上，所有徵稅事宜受制於形式法律保留原則，縱使以政治立法角度，所有有關事宜應受制於法律保留原則。

2.1.2.1. 稅的種類

鑒於“稅種”為將由立法會制訂的徵稅制度的主要要素，我們應解釋其等如課徵對象。為實行稅的法定範圍，基本找到三種要素：徵稅客體、立稅人及產生稅的事實。徵稅客體為由法律作出行為、情況及徵稅人士的一般及抽象描述，而使須繳納稅項，亦包括排除稅收的規定，等同非徵稅的明確負面界定，而不應與稅務豁免的規定混淆。

其它為著制訂徵稅義務的義務主體的稅收規定，正如個人或主體課徵對象的規定一樣，原有或非原有——稅收的聯合或部份、連帶、繼承、替代、責任及透明規定——而這些事宜亦由徵稅合法性原則所規範。由於被稅種界定包括，界定聯繫要素或地域標準的徵稅規定且使相關稅收制度適用於已發生事實及情況，亦受制於相同原則，即使這些事實及情況被其它稅收法律秩序¹³所徵稅。

如何納入稅種界定範圍，仍得考慮稅的徵收規定形式，而不只包括課徵對象規定，制訂排除及非受制徵稅規定，亦如其它不徵稅規定，如稅務豁免，特別為不加重稅收。學說視這些不加重稅收規定為結構性，因為源自徵收規定型式，不受制於界定的徵稅合法性原則，不論因為視為稅種構成要素，抑或成為主要要素部份，且等如規費及寬減及稅務豁免。

2.1.2.2. 稅率

規費為稅的數額估計及得表示徵稅客體的一部份約數，如發生在很多稅種上¹⁴——職業稅、都市物業稅、物業轉移稅等——或發現在固定給付的稅中之固定款項——營業稅及社會保障基金供款——或因應徵稅客體的量度單位而界定，且等如特別稅率——關於紅酒及其它酒精飲品

¹³ 某些學者稱這些規定為用作解決稅法的國際性衝突的內部衝突規定（或不同稅收空間的稅收法律），而其他則視為課徵對象的空間要素的制訂規定。

¹⁴ 指出的例子源自澳門稅收制度規定的稅。

的消費稅——或因應徵稅產品的特徵而浮動的漸進上升率——流動稅。所有稅率受徵稅合法性原則所約束，且應在法律直接規定，當然，我們理解稅的主要要素不如一般基礎般制訂，即得只指出稅率限制，讓政府規範稅率。

2.1.2.3. 稅務豁免及減少

作為每一種稅的制度之另一個主要要素，得找到寬減及稅務豁免，這等如不加重稅收的概括意思，包括豁免、寬減稅率、對徵稅客體之扣除、稅額之扣除（或稅的債權）、攤還及快速重新回覆及其它不加重稅收。這些不加重稅收得被規定於稅種組成部份及連繫於徵收規定或例外性不加重——這徵收規定形式，但在上述情況，一定受稅的合法性原則所約束。

例外性不加重稅收已正如稅務優惠的廣義般指出¹⁵，包括稅務優惠的狹義及稅務鼓勵，而其職能及解釋屬不同。由於政治、社會、保護、外交、宗教、文化等原因，狹義的稅務優惠以提供稅務優惠或方便；至於稅務鼓勵，學說有時稱為開拓稅收的措施，其目標為以具動力形式，提供給欲發展活動的主體鼓勵及刺激。

以個人層面上，得在具稅務優惠目標的不加重稅收事宜之法律保留上，而立稅人的利益有可能受到損害，因為不容許透過政府的行政行為賦予批給，但我們理解該方向為正確的。事實上，徵稅事宜上的法律保留不但止為個體立稅人的保障，但為非個體及公正制度的保障，產生立稅人在法律面前有效公平，而得被其它批給方式而破壞，因為這些不加重只透過高於徵收本身的價值，方得解釋。

在不同徵收法律秩序上，徵收合法性原則亦包括立稅人保障。傳統上，在《澳門組織章程》範圍內不能找到，因為沒有明確作出關於徵稅制度規定。立法會亦具關於權利、自由及保障的立法權力（參閱《澳門組織章程》第31條第3款b項），但保障範圍包括立稅人的保障，這權限在《澳門組織章程》規定的限制內，屬立法會與政府的競爭權限。

¹⁵ 稅務優惠包括稅收支出，等如徵稅的正常制度決議的違背，這等同由公共權力作出間接支付的非徵收，透過減少將支付的稅。稅務優惠等同透過稅收制度作出的公共支出，因此，應被計算及屬相同控制的標的。

立稅人保障的例子找到資訊權利；在徵稅事宜作出影響其權利及利益的行為之理據及通知；聲明異議、爭執、聽取及對立等權利。立稅人的保護工具，特別是聲明異議及上訴，雖然不視為徵稅制度的主要要素，但得由較立法會的法律等級為低的法規制訂^{16 17}。

以一般方式規範稅的入帳、結算及徵收不被學說視為徵稅制度的主要要素，受形式法律保留原則所約束，除非構成真正或客觀課徵對象。倘關於將由稅收當局或立稅人在界定將徵稅利益之行為，等如程序、訴訟及工具性規定，不賦予亦不扣除權利（關於聲明、期限、行政權限等之規定），因此，其事宜不被稅的主要要素界定所包括。

2.1.3. 專營企業

專營企業得具公產產品或某些產品開拓、提供公共服務或以本身產品開拓特別活動的目的。正常地，這些開拓以壟斷或寡頭壟斷方式作出，鑒於企業拓展者的性質，只存在特定或投機性利潤的可能性下方賦予。

關於其中一些專營，考慮到經營活動，相關專營合同訂出將由公眾作為其發展活動報酬支付的價格或規費。不可能以市場規律改變那些價值，在一般規定，那些合同亦規定專營企業的財務平衡的保障。

為著保障發展專營經濟活動的企業之財務平衡，不同技術被採用：某些用作界定價格及規費制度更靈活，透過排除、定期更新或被混合委員會修訂之條款，至於其它情況，等如批給人的財務協助措施，透過津貼、利潤擔保及補償性賠償。除這些規定外，為著賦予經濟活動發展更大穩定性及安全性，有時制訂適用這些企業的特別徵稅制度，因此，受正常徵收的替代性徵收制度所約束。

在歷史上，澳門的公共收入結構被這種企業的收入強烈影響，特別是源自博彩業的專有特許經營的收入，為公共收入的主要來源¹⁸，因

¹⁶ 參閱第4點。

¹⁷ “澳門居民有權訴諸法律，向法院提起訴訟，得到律師的幫助以保護自己的合法權益，以及獲得司法補救。澳門居民有權對行政人員的行為向法院提起訴訟”（參閱基本法第36條）。“澳門特別行政區設立行政法院。行政法院是管轄行政訴訟和稅務訴訟的法院。不服行政法院裁決者，可向中級法院上訴”（基本法第86條）。

¹⁸ 另一種公共收入，具稅收的相同或較高的款項，為來自土地所有權的收入，得自使用及發展的批給，這解釋可參考基本法中的規定（參閱基本法第7條）。

此，不值得奇怪《澳門特別行政區基本法》特別提及這些企業。鑒於這些企業在澳門特別行政區的一般經濟活動的重要性及公共收入來源，能解釋其活動不應受一般法律創設的徵收制度所約束，而受特別徵收制度約束，而其得與其它一般活動聯合¹⁹。

基本法規定“專營稅制由法律另作規定”（基本法第106條），證實創設順從徵收合法性原則的替代性徵收制度。某些替代性徵收制度在澳門現行徵收法律秩序所規範，關於發展博彩業活動受制於博彩業的特別稅²⁰、發展迅速抽獎活動²¹、公共工程及服務的批給²²及其它發展批給²³。

替代徵收制度解除專營企業的共同徵收及其它可能修改，嘗試賦予有關活動發展肯定及穩定。除有相反明確規定外，關於替代性稅的肯定及穩定，假設存在所有涉及企業的現在及將來的稅之一般豁免，因為制度精神為創設特許活動的特殊徵收制度，排除其它，那裡包括排除額外稅，且其創設改變批給制訂的財務平衡²⁴。

在替代性徵收制度上，一般稅的替代得由具特殊名稱的稅作出，或在經常發生的情況，透過一具名稱的相似類型——租金、供款、合同性給付等——正常針對企業的純收入計算。關於改變方面，在基於特別徵收制度的批給合同的生效期間內，學說視行政當局不具權力，強制單方更改其規定，而只透過雙方同意，方可修訂。

2.1.4. 主動立法

如上述已指出，徵收合法性原則透過澳門特別行政區立法會的形式法律作出規定，有時，得顯示出為服從干預稅收政策或即使實現十分緊急的稅收公正的措施與稅收制度的更改或改變不配合。另一方面，稅收事宜的本身技術與立法會的專屬權限並不配合，當然也不能將技術範圍

¹⁹ 澳門特別行政區欲實行低稅政策（參閱基本法第106條）。

²⁰ 參閱5月29日第6/82/M號法律第11條及第12條。

²¹ 參閱8月17日第12/87/M號法律第4條及第5條。

²² 參閱5月14日第3/90/M號法律第13條。

²³ 參閱5月14日第3/90/M號法律第26條。

²⁴ 在澳門徵收的法律秩序上，博彩業法律制度（5月29日第6/82/M號法律）規定“在特許經營期間，專營企業享受所有性質的供款及稅豁免，不論一般，抑或額外，應或將納入博彩業事實或利潤中”（第12條第1款）。

排除在立法權限之外，因此，在基本法實踐中必須尋找出靈活的方法，來繼續維持根據形式法律保留原則草擬稅收法例。

在《澳門組織章程》已制訂了靈活的方法，當然，縱使立法會在徵收制度的主要要素事宜上具專屬權限，規定總督得以法令在這範疇立法的兩個可行性，第1個可行性為賦予總督立法許可，立法許可法律應制訂許可的標的、意思、範圍及期間，而得被延長（參閱《澳門組織章程》第31條第2款c項及第14條第1款²⁵）；第2個可行性為倘立法會被解散時，轉移立法會的權限予總督（參閱《澳門組織章程》第13條第2款）。

至於徵收制度的主要要素的主動立法，基本法的規定令澳門特別行政區立法會議員的行為出現很多限制，因為該機關根據政府提案決定稅收法例（參閱基本法第71條第3款）。基本法亦制訂議員提出議案的條件，因為凡涉及政府政策的議案，在提出前必須得到行政長官的書面同意（參閱基本法第75條）。

另一限制來自一規定的反面解釋，其指出“凡不涉及公共收支、政治體制或政府運作的議案（…）可由立法會議員個別或聯名提出”（基本法第75條），這裡看似應結論凡涉及公共收支的議案，不可提出²⁶。即使該限制完全解釋在這些主動提出中的財政預算，不能解釋這限制適用政府提出財政預算予議員通過而產生的主動討論（參閱基本法第71條第2款），而行政長官²⁷的書面同意限制為足夠。

須留意澳門特別行政區立法會不限於賦予收支的一般許可，而具權限審核及通過政府提出的財政預算案（參閱基本法第71條第2款）。該權限較《澳門組織章程》的範圍大，立法會限於許可由總督提出徵收收入及作出支出的議案，且制訂關於草擬及執行財政預算的原則及標準

²⁵ 立法許可不得使用多於一次，不妨礙其部份執行（參閱《澳門組織章程》第14條第2款）。

²⁶ 這解釋亦使議員不得提出議案，例如關於批給創設年長者之家的稅務或財務優惠，或稅務優惠或賦予有缺陷人士津貼，不論其在政府法案前的制訂稅務優惠及鼓勵界定的專屬權限。

²⁷ 關於澳門特別行政區立法會的立法權限的一般限制，參閱 António Eduardo Baltar Malheiro de Magalhães，被引述著作第730/731頁，結論“倘立法機關被設定這些限制，我們跌落一極端情況，稱為構成詭異機制，我們稱為有利於行政權力的〈立法主動的相對保留〉”（第731頁）。

的許可法規（參閱《澳門組織章程》第30條第1款g項）²⁸。

長期不通過財政預算得使解散澳門特別行政區立法會（參閱基本法第52條第2款）或行政長官的辭職（參閱基本法第54條第3款），倘拒絕通過財政預算，經協商仍不能取得一致意見只得出現解散立法會，（參閱基本法第52條第2款）。這協商程序看似得視假設存在原議案修改的可能性，透過議員主動提出，或透過政府提出新議案，包括議員的意願，而補充法律將可清晰²⁹。

2.2. 稅之年度原則

按照古典財務規定，不單止由立稅人代表的議會設立稅項用作其延續性適用，還需由同一議會透過年度表決作許可徵收。設定年度表決的依據主要來自政治決策與保障政府及財務行為及規律監察，因現代公共財政趨向納入一般經濟活動，明示在財政預算的年度報告，等同人類在社會生活節奏所採用的時間基本分立。

在一般方式下，履行該稅的年度規範納入通過財政預算規定程序或跟隨其草擬及徵收稅的標準（其它公共收入）及公共支出。學說不視為必需。因在每年如公佈不同創設稅的法律或其在財政預算法律內個別及明確規定，只需按照一般性作出。

年度原則並不能在基本法中明確找到，但從不同提及財政預算的規定中，令澳門特別行政區的財政預算受財政預算年度原則所約束，因找到機制規範支出，倘有關年份的財政預算未被機制通過。事實上，已規定“澳門特別行政區行政長官在立法會未通過政府提出的財政預算案時，可按上一財政年度的開支標準批准臨時短期撥款”（基本法第53條）³⁰。

²⁸ 這財政預算制度為二元論制度，預算結構具兩個不同法律上行為，由澳門地區的本身政府機關作出：a）收支的許可法律；b）地區的總體財政預算。

²⁹ 澳門特別行政區立法會的規程由本身議員制訂，即使不具權力與基本法相抵觸（參閱基本法第77條），得包括財政預算的議案的討論及投票制度，使清晰通過財政預算的程序。

³⁰ 《澳門組織章程》明確指出財政預算的年度性，且不論任何原因，當預算不能在經濟年度開始時即行實施，不附期限或跨越新經濟年度所訂立的收入，應繼續根據原有法律徵收；關於平常開支，可暫時繼續動用上年度預算開支的十二分之一，以及在上年度已批准作支付新長期性負擔的款項之十二分之一（參閱《澳門組織章程》第57條第1款及第2款）。

在基本法不能找到提交或通過財政預算案的日期或期間，亦沒有訂出經濟年度的開始（及終結），因其得與民用年一致³¹。在澳門財務法律秩序，傳統上，為財政預算及公共會計效力，經濟年度或稅收年度與民用年一致，而存在其它秩序不具這種一致性。

2.3. 稅務平等原則

《澳門特別行政區基本法》規定法律平等原則或法律前平等原則：“澳門居民在法律面前一律平等，不因國籍、血統、種族、性別、語言、宗教、政治或思想信仰、文化程度、經濟狀況或社會條件而受到歧視”（基本法第 25 條）。這法律平等原則的表述，作為任何法治國的特徵，適用所有法律部門，包括稅法，產生一般性及統一性徵收原則、稅前平等原則、主體歸責權利及義務的禁止任意原則，這使在稅的事宜上³²廢除不公平。

法律平等原則將被違反，倘創設稅，而根據基本法第 25 條的標準向人徵收稅款主要目標或根據該規定所指的相同理據，賦予稅務寬免。作為所有立稅人平等基本原則的例外情況，稅務寬免只透過有關目的至少層級相等或高於該原則，方得解釋。

一般徵收原則不得與任何規範性前提（規定對象的抽象性及非個人性）之一般形式性的意思混淆，因為其意思為具立稅能力，方應繳納稅款，但所有具立稅能力的人應在不具不公平情況下，方應被公平地徵收。因此，稅收公平原則在長久期間及不同社會中具不同內容，等如公平的意思，必需以徵收能力為模型或標準。

倘徵收能力原則強制稅配合立稅人的經濟能力，遵守統一性原則，責任分配應根據相同標準作出。法律公平原則將在相同立稅人類別內適用。關於適用徵稅的徵收能力標準得出兩個公平規範，即，具相同能力的人應繳付相同金額的稅，至於具較大能力應繳付更多稅。

第一個規定稱為橫向平等，相當於在法律面前平等原則；為此，在一項入息稅方面，例如，具相同家庭狀況及收入相同之人應納相同之稅款。第二個規定則稱為縱向平等，以平等方式對待，雖然源自一個前

³¹ 《澳門組織章程》規定立法會賦予關於財政預算程序許可的期限為每年 12 月 15 日（參閱《澳門組織章程》第 30 條第 1 款 g 項）。

³² 稅前平等亦使稅收當局公平對待立稅人，對所有人相同解釋及適用稅法。

提：但不同能力之人應繳納不同稅款，以此表示出相同負擔或犧牲。

公平徵收概念在長時間上不停地演變，第一個概念理解稅應對全部人相同（公平責任：人頭稅），另一個概念視稅務平等透過每個人之稅捐與其收入之嚴謹比例而實現（公平犧牲或公平責任）。在十九世紀終結前，透過針對利潤的邊緣思想形成，轉為視公平犧牲不由比例性原則所達到，但由累進性原則所達到，使因應收入、資本或消費價值增加適用相對較高的稅率。

其它制訂具體公平犧牲標準被建議於現代稅收制度內，且趨向稅之人格化及設立稅的重新分配職能。須留意制訂關於人的立稅能力統一規定的不存在及不可能性，因其變動取決於社會概念及結構及與人類組成部份、生產工具的所有權、經濟發展階段等的關係。

正如上述所指出，欲得設立稅的不公平，為發生於因應價格高於立稅人平等的某些特定社會經濟目的而賦予稅務寬免，但其它不公平得來自本身稅的外在方面。逃稅及稅務欺詐的不平等可能性使某些稅收制度設立用作補償立稅人不利情況的某些特定收入之特殊扣除，特別是從屬性工人。

稅收不利對待大部份從屬性員工收入的可能實際結果不只得自更易控制稅收當局（限制欺詐的可能性），亦得自徵收收入的界定（限制逃稅的可能性）。正常為稅收效力，從屬工人的收入為純收入，等如收取報酬或其持有人可處分的報酬，不扣除為取得收入而可能承受的費用；至於獨立工作的收入，為稅收效力，商業、工業及農業收入被扣除關於經營活動³³的不同費用。

基於稅收公正理由，不存在公平原則的違反，倘留意不同來源，亦得出相同收入的不公平稅收對待，正如很多時發生於資金與工作間，賦予後者便利。這不同對待是基於作為永久財富不同性質資金的立稅人間的實質公平稅收及工作收入取決於工人的生命及健康之性質所定出。

³³ “鑒於在稅務欺詐及逃稅的可能性前的這立稅人的不同情況，在澳門稅收制度應賦予從屬工作的收入更有利的稅收對待，可能透過不向某特定比例的收入徵收的技術，使這些收入及來自其來源的收入間重新回覆某公平徵收”，José Hermínio Paulo Rato Rainha，《澳門的逃稅及稅務欺詐的入門研究》，《行政雜誌》第39期，1998年，第117頁。

2.4. 違反稅務徵收

關於違反年度財政預算原則，許可徵稅收入為許可涉及稅法律的產生效力條件，或徵收合法性原則及其它原則，《澳門特別行政區基本法》不存在《澳門組織章程》已存在的規定內容。關於年度原則，規定“經法律許可、且在預算冊表內列明之收入方得徵收，但其後才訂定或被許可者則不在此限”（《澳門組織章程》第59條），至於以一般規定，為“法院對於交予其審理的事宜，不得適用違反憲法規則、本章程規則、或兩者所定的原則之規定”（《澳門組織章程》第41條第1款）。

一般上，產生於徵稅事宜的法律及其它規範行為的違憲或違法性監督為類似其它事宜，不表示其特別之處。我們同意法律繼續擔任規範行為的合法性之附隨及具體監督是可行的意見，基本法規定“澳門特別行政區的任何法律、法令、行政法規和其他規範性文件均不得同本法相抵觸”（基本法第11條），且“全國人民代表大會常務委員會授權澳門特別行政區法院在審理案件時對本法關於澳門特別行政區自治範圍內的條款自行解釋”（基本法第143條）³⁴。

2.5. 稅收制度之目的

在稅的法律定義，其目標由“為實現公共目標”之用語表達，而存在稅的傳統解釋為支付公共支出。該原則仍保持其現今性，在沒有終止絕對價值的公共支出的增加前或關於社會生產及用作保障其財政的稅，已等如不同目標，鑒於大部份現代國家的多方面公共介入領域。

現代稅收制度經常使用稅，作為除純支付公共支出外，一經濟及社會介入工具，如用作在國外競爭前保護地區工業或停止通脹程序等情況。其它稅的目標不只為費用分配，亦不是公共收入的融資，為用作鼓勵或反對出生率的稅及關於限制其消費的稅，或至少部份地保護公共健康的酒精及煙稅。

如指出設立稅是為實現公共目標，排除傳統概念，視稅差不完全具支付公共支出的財務目標，而欲指出足夠廣泛的目標，用作包括在現代社會賦予使用稅的多種目的。除實現財務需求外，這些稅的不同目標有時在自治地區或不同國家的政治行政組織的基本法律中明確指出。

³⁴ 關於這事宜，參閱 António Eduardo Baltar Malheiro de Magalhães 的被引述著作第 721/722 頁。

在《澳門特別行政區基本法》不能明確找到任何規定稅的目標，亦不能找到傳統的實現財務需求，即使應考慮某些使用稅的指引。鑒於經濟社會主義制度及經濟資本主義制度間存在稅的不同目的，可指出“澳門特別行政區不實行社會主義的政度和政策，保持原有的資本主義制度和生活方式，五十年不變”（基本法第5條）。

由於基本法沒有定出稅收制度的特殊目標，它們來自澳門特別行政區的政治行為的工具性質及作為政治組織性團體的基本職務。稅收制度納入在相同地理空間發展的經濟制度，因此，主導的目標及標準為經濟組織且在澳門特別行政區基本法第五章以一般形式規定。

雖然公共財政為國家及其它公共實體本身行為的經濟體現，且同時為一政治實體發展的經濟活動，最終為該政治要素與經濟要素混合得出其目的，在具體情況下，為本身澳門特別行政區及其經濟制度的或來自它們的。這樣，須知悉那個由澳門特別行政區定出的經濟組織及運作形式，透過認為的必要要素的特徵，用作區別經濟制度與不同結構。

已定出的經濟制度組織及運作的基本原則指向經濟人員的決定自由作為主要標準，因為依法保護工商企業的自由經濟，澳門特別行政區應改善經濟環境和提供法律保障，以促進工商業的發展，鼓勵投資和技術進步，並開發新產業和新工場（參閱基本法第114條）。透過承認私化推動，查實私有財產權及處置及繼承權³⁵，徵用財產的補償應相當於該財產當時的實際價值，企業所有權和外來投資均受法律保護（參閱基本法第6條及第113條）。

除企業及市場外，資本主義制度的其它法律社會機制具不少條件，為貨幣及具保障金融市場和各種金融機構的經營自由的債權（參閱基本法第107條）及自由流通的產品及資本（參閱基本法第108條及第109條），與其它自由社會經濟一樣。所有已指出，關於基本法定出的經濟制度的基本機制，視這些為資本主義或市場經濟，除已定出的法律機制外，亦應承認利潤或收入如典型發動機，即使受制於低稅政策。

基於行政管理的制度以及有關政策均以基本法為依據（參閱基本法第11條），得視特區作為政治地區性實體，擔當在資本主義經濟制度內發展的現代國家的經濟及社會特徵職能。這層面上，稅收制度作為政

³⁵ 這原則亦禁止創設沒收性稅。

治經濟工具得被用作實現公共政策內的四大一般或基本目的：實現團體性需求及分配資源、收入及財富的重新分配、穩定經濟及經濟社會增長。

根據稅的不同特徵，使用其中一些達到某特定目的成為更方便，但我們不應忘記稅收政策與關於稅的措施，只由公共稅收的更廣泛政策起，其目的亦應與公共支出³⁶的政策目標的聯合。用作稅務優惠及鼓勵的不加重稅收，一定為用作達至某特定經濟社會目的或目標的工具，解釋特殊情況的例外特徵，表現出較所有立稅人平等層級高等的價值。

簡單進行基本法所指定的政策分析，我們找到稅收制度得主要用作支付團體需求的某些支出，如社會治安（參閱基本法第14條）、司法權（參閱基本法第19條及36條）及推行義務教育（參閱基本法第121條）。其它政策，稅得擔任某些重新分配職能，如發生在教育發展的支出政策（參閱基本法第121條）、促進醫療衛生服務（參閱基本法第123條）及社會福利的發展（參閱基本法第130條）。

稅得擔任在某些政策的較大介入政策職能，透過具環境保護目標的企業的不加重稅收設備使用或污染情況與加重稅收有關（參閱基本法第119條）及賦予文化財產所有人的稅務優惠（參閱基本法第125條）。賦予不加重稅收的措施得具促進投資、技術進步及開發新產業及新市場（參閱基本法第114條）。然而，實行低稅政策（參閱基本法第106條），賦予具增加澳門市民生活質素目標的經濟活動設立及發展一般性刺激。

3. 關於徵稅事宜的協議

鑒於存在本身稅收制度，得發現稅收規定設定其適用，將構成與其它法律徵收秩序的正面或負面權限衝突，特別是與中華人民共和國或香港特別行政區，推向發現**雙重徵收**（或**多重徵收**）或存在**逃稅**。在稅法，雙重徵收得出現倘欲徵收的相同事實為兩條不同徵收規定的法律要件的規定標的，不論為屬相同法律徵收秩序（內部雙重徵收），抑或為

³⁶ 關於使用稅作為經濟政策工具，參閱 José Hermínio Paulo Rato Rainha，〈關於澳門的經濟政治的目的及工具的筆記〉（第一部份及第二部份），《行政雜誌》第34期，1996年，第927/944頁，第35期，1997年，第87/127頁，特別為第927/933頁及第96/108頁。

不同法律徵收秩序（地區性及國際性雙重徵收）。

地區性及國際性雙重徵收主要來自不使用相同標準界定稅的適用範圍（領土或聯繫要素標準）的法律徵收秩序，或倘採用它們時，不賦予相同內容。亦在自主稅收空間上，發現存在逃稅，倘存在相關稅收秩序的負面衝突，已不讓相同情況在任何空間上被徵收。

為著防止在不同稅收空間的雙重徵收情況，得採用單方措施：稅收空間設定規定，使收入或資本不須在其它地區被徵收或賦予一關於已在其它稅收地區繳付的稅之資本，一般規定為本身稅的金融限制，等如已徵收的收入或資本。在協議層面上，得設定不同稅收空間相關徵收權限的協議，且在有關稅收空間屬不同國家時，同樣得訂立具相同目的³⁷的單方或雙方國際性公約。

鑒於澳門存在低徵收程度及其稅收制度的適用缺陷，不感到訂立關於稅收事宜的一般國際性協議或公約的需求。縱使在未來，澳門仍保持低徵收程度，地區經濟活動發展及進入地區性及國際性經濟，結合於一可能需要更詳細適用的稅收制度，使與稅收問題有關的事宜更複雜及應得到更大注意，以便不成為澳門社會經濟發展的障礙。

“澳門特別行政區可在經濟、貿易、金融、航運、通訊、旅遊、文化、科技、體育等適當領域以‘中國澳門’的名義，單獨地同世界各國、各地區及有關國際組織保持和發展關係，簽訂和履行有關協議”（基本法第136條）。根據這規定，澳門特別行政區得訂立關於稅務事宜的國際性協議及公約，得將關於包括徵收制度的主要要素的徵收事宜的協議與關於不同事宜，如行政協助、交換訊息等的其它協議區別。

關於基本法規定看似不明確得出應用作訂立及核准協議及令其開始生效的程序，即使某些規定得設定關於相關程序的空泛方向。第一步由政府行使其政治權限，協商有關協議（參閱基本法第64條第3款），透過具行政徵收權限的部門，應由作為特區的最高領導人及代表的行政長官通過（參閱基本法第45條及第50條第13項），即使應由有關協議包括的事宜區別有關程序。

倘協議非涉及包括在徵收制度的主要要素的概念，訂立的權限屬政府，得透過發佈**行政命令**³⁸與協議文本，由行政長官通過（參閱基本法

³⁷ 這些國際性協議一般運用國際組織公約的模式，主要為 OCDE 及 ONU。

³⁸ 基本法納入新概念於澳門法律秩序內，亦引入某些關於其適用範圍的疑問。關於行政

第 50 條第 4 款)。在關於澳門特別行政區的專屬立法權限的事宜之協議上，如用作避免在不同稅收空間的雙重稅收或包括賦予稅務優惠的協議的情況，我們認為應由政府透過具通過協議的法案提出(參閱基本法第 64 條第 5 款)，使澳門特別行政區立法會(參閱基本法第 71 條第 3 款)通過。

在這種協議上，澳門特別行政區立法會限於通過或拒絕具通過協議的法案，不能修改由有關公共實體透過與其它稅收空間協商得出的協議內容。我們維護應以法律形式通過，與協議一起頒佈，因為我們考慮到需求存在一行政長官的外部形式行為，作為特區代表追認協議，得等如公佈法律規定的簽署(參閱基本法第 50 條第 3 款及第 78 條)。

除其公佈外，協議的開始生效得取決於不同稅收空間當局間的資訊交換，有關協議被具權限當局適當地追認。得自國際公法的類似適用，理解在衝突情況下，來自不同稅收空間的協議優於內部法律規定。

4. 政治財務性監察

關於財務監察，基本法規定“澳門特別行政區設立審計署，獨立工作”及“審計長對行政長官負責”(基本法第 60 條)。其職能不被界定，可能得如由已存在於不同國家的類似機關擔任的經濟財務審計職能或仍將納入某些得視為審判性的職能。

從分析中，透過審計署，澳門特別行政區發展的財務活動，應審閱徵收稅收及稅務優惠，而具如稅收支出³⁹的評估。這事宜的政治監察由澳門特別行政區立法會具職權行使，透過審閱政府提出的財政預算的執行報告(參閱基本法第 71 條第 2 款)及其它公共利益問題的討論(參閱基本法第 71 條第 5 款)。

5. 結論

《澳門特別行政區基本法》作為特別行政區的基本法律，設定某些

命令，參閱 Jorge Costa Oliveira，《將來澳門特別行政區基本法的法律秩序的延續性》，《行政雜誌》第 19/20 期，1993 年，第 27/28 頁(第 14 點)。

³⁹ 這意思參看審計法院組織法(參閱 3 月 2 日第 18/92/M 號法令第 9 條)。

原則，即使沒有更大發展，應規範相關財務制度及稅收制度，得結論：

1) 澳門特別行政區具財政獨立，因為全部公共收入由其支配，且中央人民政府不在本地域徵稅（參閱基本法第 104 條），且行使稅收主權權力，因為被賦予制訂及創設相關徵收法律秩序的權限（參閱基本法第 106 條）。

2) 指出徵收合法性原則、年度原則及平等原則，為稅法的一般原則，責任空間及時間上的不同內容，因應每個國家及時候的相關概念及法律文化。

3) 徵收合法性原則以*形式法律保留*明確規定，由澳門特別行政區立法會具權限根據政府提案，決定稅收（參閱基本法第 71 條第 3 款），其表達具較徵收制度的一般基礎更詳細。

4) 被視受澳門特別行政區立法會的法律保留約束的徵收制度的主要要素，須留意來自關於稅收制度的兩堆生產本身法律的要素之解釋（參閱基本法第 106 條），應等如稅種及稅率及稅務寬免，這納入狹義徵收規定的概念。

5) 徵收合法性原則透過澳門特別行政區立法會的形式法律保留及其專屬權限設立，得有時顯示不配合進行修改或更改稅收制度，符合介入性稅收制度的某些目的或實現較緊急的稅收公正措施。

6) 澳門特別行政區立法會議員針對徵收事宜的主動立法是非常有限，因為主要要素在政府提案後界定（參閱基本法第 71 條第 3 款），且提出涉及政府政策的議案，須具行政長官的事前書面同意（參閱基本法第 75 條），仍看似應結論涉及公共收支的議案不得被提出。

7) 年度財務的典型規定不以明確方式作出規定，即使從不同提及財政預算的規定中，令結論澳門特別行政區的財政預算受制於財政預算年度原則，因為已規定倘該年的財政預算未被通過時，得作出支出的機制（參閱基本法第 53 條）。

8) 法律平等原則被明確指出（參閱基本法第 25 條），任何法治國的特徵，產生關於稅收制度的原則，如一般及統一徵收原則、稅前平等原則、權利及在義務主體歸責的禁止任意性原則，這消除稅務上的歧視情況。

9) 沒有明確界定稅的任何目標，亦不等如傳統的實現財務需求，即使應視某些方向於稅的使用，特別是保持資本主義制度（參閱基本法第 5 條）。

10) 澳門特別行政區作為地區政治實體，擔任具現代國家特徵的經濟及社會職能（參閱基本法第 11 條），在資本主義經濟制度內發展（參閱基本法第 5 條），稅收制度應作為在實現公共政策內的一般巨大或基礎目標的經濟政策工具，作為低稅政策的典範（參閱基本法第 106 條）。

11) 澳門特別行政區得訂立納入稅收事宜的國際協議及公約（參閱基本法第 136 條），應區別包括徵收制度的主要要素的徵稅事宜的協議與關於不同事宜的其它協議，如行政協助、資訊交換等。

12) 沒有明確規定訂立及通過不同稅收空間之間的徵收事宜的協議之跟隨程序及其開始生效，即使某些規定容許設立關於相關程序的方向指引（參閱基本法第 45 條、第 50 條第 13 項及第 64 條第 3 項），且應因應協議涉及的事宜區別有關程序（參閱基本法第 71 條第 3 項）。

13) 高等程度的財政活動監察透過被稱為審計署的獨立機關負責，其向行政長官負責（參閱基本法第 60 條），澳門特別行政區立法會具權限政治監察相同事宜，透過審議政府提出關於財政預算執行的報告（參閱基本法第 71 條第 2 項）及討論其它公共利益問題（參閱基本法第 71 條第 5 項）。

徵收平等原則的內容經長時間及於每個國家中變化，得發現與其它具相同價值的原則一起被分析。

14) 透過賦予稅務寬免設立稅的不平等，是考慮到某特定經濟社會目的，而其高於立稅人平等，且存在源自本身稅的外部方面的其它不平等，如逃稅及稅務欺詐的不平等。

15) 不存在破壞徵收平等原則，即使鑒於不同來源，得出相同收入的不同稅收對待，如很多時發生在資本與工作間，基於公正稅收原因優惠後者。

作為最終的結論，得視《澳門特別行政區基本法》文本演譯出某些立法技術的缺陷，且不是很清晰政治機關的權限與其之間的平衡，但我們應留意其價值將取決於其適用實踐，而為某民主途徑經長時間得出的方法之實踐意思，其得取得更多的認同，因最基本價值仍存在，且為生活轉變而適應。

