

2.3

國際或區際雙重課稅情況中的課稅制度

第二常設委員會

意見書第1/II/2003 號

事由：《國際或區際雙重課稅情況中的課稅制度》法案。

I. 引言

1. 《國際或區際雙重課稅情況中的課稅制度》法案於2003年1月7日由澳門特別行政區政府提交，並於1月8日由立法會主席根據《議事規則》予以接納。

2. 法案於1月16日在全體會議上獲一般性通過，主席將之分發給第二常設委員會進行細則性分析及文本的最後編定工作，並確定於2月14日前提交意見書。

3. 委員會分別於1月24日、28日及29日召開會議：政府代表列席了其中28日的會議，並解釋了政府向立法會提交本法案的理由。

在各次會議中，委員會成員曾就法案作出廣泛分析和討論，充分發表了意見。經分析後向政府提出了改善第一條行文的建議，政府認同該建議。

II. 概括性審議

4. 根據法案的理由陳述，政府提出法案的原因是基於這樣的事實，即“國際及區際的多元化經濟關係，以及各個稅務管轄地的龐大人流，一直困擾著稅法學者及國際經濟組織，因為，倘若各稅務管轄地對納稅人的收益課稅時僅採用內部法，則上述兩項因素必然會導致出現雙重課稅情況”

由於雙重課稅無可避免導致一種稅務上不公平狀況的出現，而解決雙重課稅問題的方式之一就是簽定有關的協定或公約，有關的協定或公約可以是地區性的，也可以是國際性的。根據有關的理由陳述，本法案的立法目的也在於此，即“希望除可透過上述協定解決稅務衝突外，亦可透過

針對各具體情況的行政措施解決有關問題”。

5. 委員會認為，在現代稅務制度和當今社會越來越要求更加公平和更加均衡分配財富的情況下，出現對同一納稅人在同一期間內的同一筆交易、收益或資產，由兩個或多個國家徵收同類稅項的情況，是無法讓人接受的。這種狀況除產生稅務公平的問題外，還可能因缺乏適當機制避免同一事實被雙重課稅導致稅務欺詐和逃稅問題，納稅人將利用多種手段力免其收益或資產被雙重課稅；缺乏該種機制還將產生嚴重的經濟後果，因為在缺乏方法避免收益或資產被雙重課稅的地區，將會阻礙投資。

委員會接受政府提出應由澳門特別行政區簽定有關避免雙重課稅協定的理由。近來的經濟全球化現象使得國家之間的經濟關係更加活躍，並意味著不同的稅務法律制度要適應現代開放的、一體化經濟下，企業組織與人員、資金以及商品流動的新形式，而這種流動性是受制於流入國所提供的稅務條件的，因此，過時、官僚化且沒有顧及經濟與市場快速發展的稅務制度，導致企業非但不會投資，且會將其投資轉往稅務制度有利的國家或地區。有鑒於此，委員會認為，澳門特別行政區擁有相關機制使其稅務法律制度公正及現代化，並由此成為吸引投資的其中一個重要因素，對澳門特別行政區意義重大，而且，與其他國家或地區簽定避免或消除雙重課稅的協定，可成為澳門現時經濟發展形勢下的一重要環節，既有利於吸引投資，也有利於澳門的對外投資。

III. 細則性審議

6. 除上述概括性審議外，根據立法會《議事規則》第一百一十八條的規定，委員會亦對法案的具體內容是否與法案的立法精神相符進行審議。本法案構成與立法許可法相近似的制度，而該種事物在澳門特別行政區現行法律秩序中並不存在。提交立法會審議的本法案，目的就在於許可澳門特別行政區政府，更精確地說，許可行政長官訂立避免雙重課稅的區際或國際協定。藉此法案的通過，政府將具有正當性介入屬立法會專有權限範圍內的事宜，具體說，就是《基本法》第七十一條（三）項關於稅務制度必要要素的事宜。因為該問題本來屬立法會專屬權限內的事項，而一旦通過本法案，政府就可介入該領域，從而使該問題較為敏感，故委員會依照《基本法》的相關規定，就兩機關的權限作出了分析，得出結論為：儘管稅務制度為立法會的專屬立法權，但僅政府有權對外代表澳門特別行政區。有關根據如下：

根據《基本法》第十三條第一段的規定，中央人民政府負責管理與澳門特別行政區有關的外交事務，但該條第三段規定，中央人民政府授權澳門特別行政區依照基本法自行處理有關的對外事務，因而中央又將若干對外權限授予了澳門特別行政區。

該種授權體現在《基本法》第一百三十六條，“澳門特別行政區可在……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。”

從《基本法》有關澳門特別行政區與其他國家關係的規定中可以看出，該種授權應限於澳門特別行政區政府，因此《基本法》第九十四條規定“在中央人民政府協助和授權下，澳門特別行政區可與外國就司法互助關係作出適當安排”；同樣，《基本法》第一百三十八條第一段規定“中華人民共和國締結的國際協議，中央人民政府可根據情況和澳門特別行政區的需要，在徵詢澳門特別行政區政府的意見後，決定是否適用於澳門特別行政區”；在該條第三段規定，“中央人民政府授權或協助澳門特別行政區政府作出適當安排，使其他與其有關的國際協議適用於澳門特別行政區”。這種權限的劃分在《基本法》第六十四條第（三）項的規定中也得以體現，根據該規定，“澳門特別行政區政府負責辦理本法規定的中央人民政府授權的對外事務。”

因此，締結國際協定的權限不僅屬澳門特別行政區政府，而且屬行政長官，《基本法》第四十五條第一段對此作出明確規定，即行政長官代表澳門特別行政區，該種特權在對外事務方面體現在《基本法》第五十條第（十三）項的規定中，即賦予行政長官“代表澳門特別行政區政府處理對外事務……”的權限。行政長官不僅代表特別行政區，而且領導特別行政區政府，由此可推導出，原則上只有行政長官有權限為澳門特別行政區對外設定義務。

因為《基本法》並無規定其他非政府的機關處理對外事務，同樣，根據《基本法》，僅立法會有權限訂定澳門的稅務制度。在如此制度框架內，政府在尊重立法會專屬權限的前提下，應有權與外部實體進行締約談判。在立法會不具對外代表權的情形下，如不授予政府許可，在保留予立法會的事宜上締結有關協定，在締結稅務協定上將陷入僵局。故《基本法》有關權限劃分的規定使得有必要制定一法律，使政府有資格在本屬立法會的專屬權限內，締結避免雙重課稅以及逃稅的協定。

無論如何，委員會與政府皆認為有關協定的簽訂，不會損及立法會在稅務事宜上的權限，政府也在一月二十八日的委員會會議上重申立場，承諾必尊重立法會的權限，在簽訂任何稅務協定時都將在尊重澳門現行稅法的基礎上進行。

7. 關於法案的文本，委員會建議政府修改第一條的行文以清晰界定其內容和範圍，政府對此加以接受並提交了法案的新文本。

IV 結論

委員會經審議及分析法案後，作出結論如下：

- a) 認為本法案具備在全體會議作細則性審議及表決的必需要件；
- b) 在細則性表決本法案的全體會議中，建議政府派代表列席以提供必需的解釋。

二零零三年一月二十九日於澳門。

委員會：梁慶庭（主席）、張偉基、梁玉華、關翠杏、方永強、區宗傑、吳國昌、黃顯輝（秘書）。

附件

備忘錄

事由：雙重課稅法案

一、**雙重課稅的概念**：國際法上的雙重課稅是指兩個或多個國家對同一納稅人就同一期間內的同一應稅事實徵收相同或相似的稅項。

雙重課稅可基於三種情況而發生：

(1) 稅法既可基於居民管轄權原則，也可基於收入來源地原則作為制度的基礎：

—— 居民管轄權原則，國家可對其居民，不論其身處何地，都可徵收稅項；

—— 收入來源地原則，收入來源國可對在本國發生的收入徵收稅項。

將上述兩種不同的徵稅方式相結合，即可產生兩個國家對同一納稅人在同一時間內的同一財產進行雙重課稅的情況；

(2) 同一納稅人同時被兩個或多個國家認定為其居民，或者不同國家將同一交易或同一財產視為發生或處在其本國而加以處理；

(3) 若干國家採用了對其公民的普遍管轄原則，只要是其公民，不論其居住地在哪，都負有納稅義務。

雙重課稅可通過兩種不同方式加以避免或消除：

(1) 國家採取單方面行動，對在外國已納稅的收益或資本免除徵稅，或者對在國外已納稅款作出抵免；

(2) 簽訂雙邊或多邊條約。

二、目前簽訂的雙邊或多邊協定主要遵循了《經濟合作與發展組織對收益及財產雙重徵稅的協定範本》。為解決在不同稅制國家所出現的問題，該協定範本被定期更新。除採用了對經合組織成員國及非成員國共同的解釋外，該範本還創設了統一的規則和方法，使得不同稅制中的原則、

程序、定義得以協調，故值得推廣使用。

除經合組織的範本外，還有聯合國《關於發達國家與發展中國家間雙重徵稅的協定範本》。該範本與經合組織的範本有相似之處，但因著眼於保護不發達國家的稅收利益，故也有不同之處。該範本中所規定的解決方法在不同層面擴大了收入來源國的稅收徵管權，例如採用了含義更廣的常設機構的概念，在來源地對特許權使用費徵稅，未訂明應納稅的股息及利息的最高稅率等等，這些內容都從實質上有別於經合組織的範本。

經合組織的稅收協定範本由七章組成：

第一章 — 關於人的範圍和稅種範圍；

第二章 — 協定中重要術語的定義；

第三章 — 劃分對收益徵稅的規則；

第四章 — 劃分對財產徵稅的規則；

第五章 — 避免雙重徵稅的方法，補充第三章及第四章中的規定；

第六章 — 該章包含了無差別待遇、相互協商程序、締約國稅務當局的情報交換、外交代表和領館官員、以及區域的擴大等方面的特別規定；

第七章 — 關於協定開始及終止生效的最後規定。

經合組織按照收入來源國或者財產所在國所適用的稅法，將不同的收益和財產分成三個組別：

(1) 在收入來源國或者財產所在國徵稅且沒有受到限制的收益或財產：

— 不動產在其所在國所產生的收益，包括農業和森林業經營的收益，轉讓該等財產所取得的營利以及由該等財產所構成的資產；

— 常設機構在所在國所取得的利潤，轉讓該等常設機構所取得的營利以及由動產所構成且屬該等常設機構的資產；

— 來自藝術家或運動員從事活動在活動所在國所產生的收益，而不論收益是否發給表演家或運動員本身；

— 因從事獨立職業而在締約國一方設有固定場所，對與該固定場所有關的收益，轉讓該固定場所而取得的營利以及由屬於該場所的動產所組成的資產；

—— 在所在國私人部門從事散工而取得的報酬，但是如工作者在有關稅務年度開始計的十二個月期間內在所在國累計不超過183天者除外；

—— 由特定的公共部門所支付的報酬和退休金。

(2) 在收入來源國或者所在國徵稅但須受限制的收益：

—— 股息：如果產生股息的出資與在收入來源國的常設機構或固定場所並無實際聯繫，則收入來源國可：如受益所有人是直接持有支付股息公司25% 資本的公司，則收入來源國得徵收不超過股息總額5% 的稅收；在其他情況下，徵收不超過股息總額15% 的稅收；

—— 利息：收入來源國對利息所徵收的稅項不應超過利息總額的10% ，在收入來源國與利息債權人的居住國之間分享徵稅權，即債權人居住國可不受協定限制地進行徵稅，而利息來源國在利息收受人是實際受益人時可徵收不超過10% 的稅收，最後受益人的居住國採取措施避免雙重徵稅。

(3) 原則上不得由收入來源國或財產所在國徵稅，而只能由納稅人的居住國徵稅的其他收益或財產，（例如，特許權使用費，轉讓流動資產的營利，因從事獨立職業且不可歸于常設機構所取得的收入，等等）

根據該協定，如在收入來源國或財產所在國已徵稅，則不論有無受到協定限制，居民所在國有義務避免雙重徵稅，為此可利用兩種不同方法：

免稅制：對在來源國或所在國可徵稅的收益或財產，居住國免徵稅收，但是在確定所適用的稅率時，可將該等收益或財產與納稅人的其他收益及財產一並考慮；

抵免制：協定許可徵稅的收益受益人的居住國，在計稅時以全部收入為基礎，包括在締約另一國所取得且按照協定可在該另一締約國徵稅的收益，但是允許將在締約另一國已納稅額作出扣除。

免稅制是為了在來源國保持不同國家的人之間競爭條件的平等，而**抵免制**則著眼於在居住國待遇的平等。

二零零三年一月二十四日於澳門

法律顧問 鮑少華
高級技術員 劉德學

理由陳述

國際及區際的多元化經濟關係，以及各個稅務管轄地的龐大人流量，一直困擾着稅法學者及國際經濟組織，因為，倘若各稅務管轄地對納稅人的收益課稅時僅採用內部法，則上述兩項因素必然會導致出現雙重課稅情況。

基於這一事實，在國際及區際層面上制定了各種法律文書，尤其是一些旨在避免雙重課稅和防止逃稅情況的協定或公約。

制定本法案的具體目的，是希望除可透過上述協定解決稅務衝突外，亦可透過針對各具體情況的行政措施解決有關問題。

當國際及區際雙重課稅情況導致出現稅務誤差時，能透過本法作出改正

澳門特別行政區

第 /2003 號法律

(法案)

國際或區際雙重課稅情況中的課稅制度

立法會根據《澳門特別行政區基本法》第七十一條（一）項及（三）項，制定本法律。

第一條 雙重課稅

因適用屬不同管轄權的稅務法律而導致對同一納稅人的收益雙重課稅時，行政長官有權限採取必要措施將有關課稅情況進行規範，以及簽訂國際或區際協定。

第二條 生效

本法律自公佈翌日起生效。

二零零三年 月 日通過。

立法會主席 曹其真

二零零三年 月 日簽署。

命令公佈。

行政長官 何厚鏞

澳門特別行政區

第 /2003 號法律

(法案)

國際或區際雙重課稅情況中的課稅制度

立法會根據《澳門特別行政區基本法》第七十一條（一）項及（三）項，制定本法律。

第一條

避免雙重課稅

因適用屬不同管轄權的稅務法律而導致對同一納稅人雙重課稅時，行政長官有權限採取必要措施將有關課稅情況進行規範，以及簽訂國際或區際協定，以避免雙重課稅。

第二條

生效

本法律自公佈翌日起生效。

二零零三年 月 日通過。

立法會主席 曹其真

二零零三年 月 日簽署。

命令公佈。

行政長官 何厚鏞