

澳门特别行政区的国际税收管辖权问题研究

蔡宗鹏^[1]

澳门科技大学 中国澳门 999078

摘要：为了适应澳门特别行政区（以下简称“澳门”）当前的经济发展，加速与国际税收制度的接轨，澳门提出制定《税务法典》。目前《税务法典》中并没有明确税收管辖权的细化标准。因此，本文将结合国际税收规则背景下关于税收管辖权的最新问题研究，将通过分析澳门所得补充税制度的历史渊源以及相关案例渊源，梳理《税务法典》的制定发展过程以及最新规定，分析国际税收管辖权的基本特点，对澳门《税务法典》中关于税收管辖权构建的完善方面提出相应的借鉴思路。

关键字：税务法典；税收管辖权；所得补充税

1 澳门所得补充税制度的起源与发展

国际上，传统的税收管辖权的划分有两类，一类是根据税收居民身份，对于属于本国或者本地区的税收居民企业（以下简称“居民企业”）对来源于境内或者境外的所得进行征税，也称为对居民企业的全球纳税。另外一种是根据所得来源地，对非居民企业征收来源于本国或者地区的所得征税。

由于历史的原因，澳门税法一直受葡萄牙税法的影响，澳门的所得补充税（在澳门又称纯利税）制度由葡萄牙于20世纪60年代引入澳门地区。澳门回归后依然沿用了所得补充税的制度，并在原来葡萄牙引入的所得补充税税制基础上进行了微小的修订。

现行澳门所得补充税的相关规定主要源于澳门第21/78/M号法律，第21/78/M号法律所核准的《所得补充税规章》（以下简称《规章》）中的某些规定被删除、修改或者补充，但澳门政府并未效仿葡萄牙税制改革，实行统一的所得税制度，而是将第21/78/M号法律所确认的基本架构保留下来，并在之后对《规章》进行补丁式地修订。^[2]

澳门现行的所得补充税制度源自于葡萄牙在20世纪60-70年代的引入，葡萄牙在80年代以后进行了税制改革，所得补充税税制已逐步被废止，但是澳门没有改变原有的税制，依然沿用了“所得补充税”这一名称和概念。可以说1929年葡萄牙的税制改革以及上世纪60年代的税制改革对澳门的税制产生了深远的影响。世界上主流的所得税制是按照纳税人主体性质的不同进行划分，比如法人税制下的“企业所得税”以及个人税制下的“个人所得税”。由于澳门所得补充税制度的整体框架并未改变，因此易于将所得补充税与传统的所得税制相混淆。上世纪八十年代起，欧美各国对所得税制度进行改革。而在此之前，葡萄牙的所得税制度采取的是对每类收益按性质划分，分开征税。例如对工作收益征收职业税，对工商业利润征收营业税。

1960年前葡萄牙税收体系中的主税种包括职业税、房屋税、营业税。这三种税收征收的税收无法实现税收的垂直公平。例如，营业额相同的生产经营者应缴纳的营业税额相等，并不按照该企业利润税额的多少缴纳税额。为了解决税收不公平性的问题，葡萄牙在其税收体系中增加了新的税种。根据1964年5月26日《工业贡献改革及补充条例》葡萄牙在1964年6月2日实行了1634号立法法令《关于补充税条例》，在新税收体系中税额的征收标准是按照个人和企业的所得类型分类征收营业税、职业税、房屋税，但是当达到较高的所得时，还需要对该个人或企业征收所得补充税，用来弥补这三种税收在税收公平性方面存在的差距。所得补充税又被称作超额纯利税，这一名称直接指出所得补充税对纳税人的纯利润中超过了纯利润的部分加征的一种税。

葡萄牙税制在1989年后不再采用收入确认征税和超额纯利补充征税的模式，而转而采用按纳税人主体性质划分的全球所得税制。根据资本增长理论，纳税人的全球收入被征收两种税：自然人收入税（IRS）和自然人或法人直接拥有的法人收入税（IRC）。然而，

^[1] 作者简介：蔡宗鹏，福建厦门人，澳门科技大学法学院国际法博士生，研究方向：国际税法 Email: paulcp3@163.com

^[2] 李莉娜：《澳门税法制度》，北京：社会科学文献出版社，2014年11月，第190-191页。

澳门在回归中国内地后仍然保留了 20 世纪 60 年代到 70 年代引入的所得补充税制度，所以税收管辖权一直未被确立。

2 澳门国际税收管辖权制度的解释问题

2.1“有限的属地原则为主与特定居民管辖权例外”的混合难题

澳门特别行政区立法会于 2024 年 12 月 16 日通过《核准〈税务法典〉》法案（“新法例”）。新法例明确指出澳门税务制度奉行属地原则，根据澳门政府的解释，澳门税务制度将奉行属地原则，通常情况下只对源自澳门特区的收益、财产或消费征税，而不对在境外发生的应税事实征税。但是第十四条「在空间上的适用」中没有来源地标准的“来源”定义表述，且传统国际税收管辖权中的来源地税收管辖权的标准通常指的是收入来源国对非居民来源于该国的所得（营业所得、投资所得、劳务所得和财产所得）享有的征税权。依此税收管辖权，纳税人承担的是有限的纳税义务^[3]。另外，根据所得补充税章程的最新修订，对于属跨国企业“成员实体”的澳门税务居民而言，其从澳门特区以外取得或产生的收入，包括股息、利息、特许权使用费以及财产处置收益，仍然属于所得补充税的征税范围。《税务法典》新规中的这一例外规定主要是为了符合国际组织的要求，支持打击跨境避税和防止双重不征税。但是这样的修订存在着问题。

澳门新修订的《税务法典》通过引入对跨国企业成员实体的境外特定收入征税规则，实质上突破了传统的属地原则，形成了“属地为主、居民管辖为辅”的混合模式。《税务法典》第十四条明确澳门税收制度奉行属地原则，仅对“在澳门发生的应税事实”征税，但未对“来源地”作出明确定义。而根据所得补充税章程的例外规定，跨国企业成员实体的澳门税务居民需就境外取得的特定类型收入，股息、利息、特许权使用费、财产处置收益纳税。这一例外实质上突破了属地原则，构成了对居民税收管辖权的有限引入。

属地原则的适用对象应为“应税事实发生地”，而例外条款的适用对象是“居民身份”。前者基于经济活动与征税区域的联结，属于传统的来源地税收管辖权，后者基于纳税人与征税区域的法律联结，属于居民税收管辖权。两种管辖权在法理基础上存在本质差异。

可以理解的是，澳门税收管辖权的制度调整，本质上是在维持属地原则形式合法性的前提下，通过技术性立法将国际税收规则内化到澳门税收管辖权制度中。这种“规则嵌套”的策略既回应了 BEPS 改革的强制性要求，又最大限度保留了本地税制的稳定性。例外条款虽具有居民管辖权特征，但其适用范围和功能目标均受国际规则严格限定。鉴于过于澳门曾被非欧盟国家列为“不合作税务管辖区”的名单，后经澳门政府积极采取措施，以增强税收透明度和合规性欧盟确认不属于“不合作税务管辖区”，以及 OECD 所制定的 BEPS 行动计划的国际税改浪潮袭来^[4]，澳门对于双重不征税问题较为谨慎，因此不能完全认定澳门不宜视为对国际税收属地原则的根本性背离，而应理解为全球税收治理背景下属地原则的适应性演进。未来需通过司法解释、实施细则及国际协调，进一步弥合法理逻辑与技术实施之间的张力。

2.2 本地化利益的坚守和国际反避税改革的矛盾与兼容困境

虽然 2021 年的澳门《税务法典》对于税务住所、税收居民还有常设机构的定义进行了增加和完善，但是目前现行的《所得补充税规章》和《税务法典》中存在的困境主要有以下几个方面：

第一，所得补充税的名称容易引起所得税制体系在定义上的歧义。澳门税法来源于 21 世纪 80 年代前的葡萄牙税制，所得补充税的性质的区分主要在“补充”二字，即补充根据纳税人不同主体性质，对自然人纳税人征收职业税以及对法人纳税人征收营业税。对于法人纳税人而言，营业税作为一种定额的税种，无法归入所得税体系，更类似于一种商业上的收费。“补充”的含义应该是更趋向于对相同类别的税种进行的补充征税。而且随着经

[3] 罗伊·罗哈吉：《国际税收第一卷：基本原则》，北京：中国税务出版社，2020 年 7 月，第 10-16 页。

[4] 玛德莉娜·珂特鲁特：《BEPS 时代的国际税务架构：反滥用措施分析》，姜跃生、陈新译，北京：中国税务出版社，2020 年 9 月，第 3-5 页。

济的发展,公司商业交易的日益频繁,所得税制在全球已经得到了基本的共识,各国的公司所得税制相关基本概念和征税逻辑已经有了一定的普遍理论基础^[5]。葡萄牙已在21世纪80年代对所得补充税制度改革,采用了基本的自然人所得税和法人所得税的二分体系。因此,澳门对于葡萄牙税制的沿用,使得所得补充税在名称、定义上已经无法适应于目前全球经济体系下的所得税制。

第二,对于税收居民的概念定义不够统一,较为混乱。《所得补充税规章》第二条仅定义了住所的概念,而《税务法典》第二十条税务住所和第二十二条纳税人将税收居民的标准划分开,在具体判定税收居民,例如澳门税收居民企业时会产生适用上的分歧。在自然人方面,常居所作为税务住所的定义没有具体解释。而法人的税务住所将实际管理机关和常设机构都归为税务住所的定义中,这不符合国际上的通常规定。实际管理机关在国际税收的相关定义是当一个企业被税收协定缔约的两个国家同时确认为各自税收管辖权下的税收居民,即法人型的双重征税的情况下,根据加比规则(Tie Breaker),确定实际管理机构所在地(Place of Effective Management)一方为税收居民^[6]。但是常设机构并不是加比规则中的确认标准,常设机构只是作为来源地管辖权中的其中一个判定要素。因此,《税务法典》将常设机构归类为税务住所的一种情形是不合理的,对于税收居民的概念的界定和判断会产生混淆。

第三,对于纳税人收入的定义上,《税务法典》并没有明确,在《所得补充税规章》中也仅规定了工商业活动的收益这一积极所得的类型,并未对消极所得有明确的定义。消极所得中的股息、利息和特许权使用费的来源何地是属于来源地管辖权的重要征税判定要素,而在《税务法典》第三条中引入了固定营业型常设机构、工程型常设机构和非独立代理人型常设机构,常设机构作为来源地管辖权规则判定的另一个判定要素,与企业的积极所得相联系。由于未对所得的收入性质定义和具体划分,这使得澳门无论是采用居民管辖权的征税标准还是采用来源地管辖权的征税标准,在征税权和纳税范围的适用上都会产生不明确,在征税实践中容易产生纳税人与税务局的争议纠纷。

第四,目前澳门相关的涉税行政案件在对具体税收管辖权的规则构建上存在着不明确、模糊的描述。在中级法院第167/2003号案中提到了澳门税收管辖权的探讨,但是所作出的判决只是得出了《所得补充税规章》在制定之初,立法者的立法目的并不是为了确立单一的来源地管辖权标准,认为澳门企业获得来源于澳门境外的收益,若与澳门企业有联系,仍然需要在澳门征收所得补充税。这样的观点使得在适用《所得补充税规章》第二条时,无法确定澳门到底采取的是来源地管辖权还是居民管辖权。而2021年的《税务法典》澳门需要后续在《税务法典》以及相关的税收行政案件中对于税收管辖权规则的构建定义和逻辑进一步明确。

第五,“来源地”定义的缺失可能导致争议。例如,当跨国企业通过离岸架构将知识产权许可给澳门子公司使用时,特许权使用费的“来源地”可能被主张为知识产权法律归属地或经济实质所在地。^[7]建议通过实施细则明确采用“经济实质性活动”标准界定收入来源。混合管辖权模式需要有一定的合理性,还需要考虑与双边税收安排或协定之间的解释和适用关系。

3 澳门《税务法典》中税收管辖权问题的对策及建议

在BEPS2.0时代的背景下,澳门《税务法典》和《所得税规章》中关于税收管辖权不明确的问题,需要之后进行相应的增补。对于澳门《税务法典》中税收管辖权的构建,应该注重以下几个层面:

首先,为了避免所得补充税的名称引起的歧义,应该根据公司所得税制基本逻辑,重

^[5] 布莱恩·J.阿诺德:《国际税收基础》翻译组译《国际税收基础》,北京:中国税务出版社,2020年7月,第12-16页。

^[6] Kevin Holmes著:《国际税收政策与避免双重征税协定:对相关原则与应用的介绍》,姜跃生、陈新译,北京:中国税务出版社,2017年1月,第21-25页。

^[7] 汪清阳、李焕江、黄慧斌、蔡宗鹏、林詠琳:《澳门特别行政区的税法》,澳门:澳门法学协进会、澳门税务学会,2024年12月,第622-625页。

新区分澳门所得税体系的主体和征税性质。因为目前在澳门的实践中趋向于认同所得补充税就等同于其他国家和地区的公司所得税或者企业所得税，因此删去所得补充税税种名称中的“补充”二字，使其重新以基本的自然人所得税和法人所得税的定义进行划分，确立基本的所得税的收入确认规则和相关的应纳税所得额和应纳税额的计算逻辑。并且应该结合目前国际税法发展的新热点，即国际上由 OECD 牵头讨论和制定的“双支柱”方案中支柱二下全球反税基侵蚀规则（“GloBE 规则”）适用 15% 的“最低有效税率”，而澳门现行所得补充税法定税率为 12%，低于上述“最低有效税率”应关注该方案对于澳门所得税制的影响，考虑是否适当修改税率。^[8]

其次，在《税务法典》中整合税务居民和税务住所的概念，使其成为统一的税收居民的判定标准，即注册地标准和实际管理机构所在地标准。并且由于 BEPS 时代 OECD 和各国各地区对跨国企业双重不征税的大力打击，所以澳门地区应该借鉴中国内地关于税收居民身份判定的制度，建立注册地标准和实际管理机构所在地标准二者择其一的澳门企业税务居民身份制度。

再者，区分澳门税务居民收到的所得为积极所得和消极所得，明确《所得税规章》第三条中工商业活动的收益为积极所得，并且包括销售货物和提供劳务或服务的所得。在《税务法典》中增加消极收入的定义，特别是非澳门税务居民企业收到的源自于澳门的租金、股息、利息、特许权使用费以及财产转让所得。将法人税务住所中的常设机构剥离，区分常设机构与税务居民概念上的差异，构建常设机构与企业积极所得相联系的规则，明确与澳门境外企业履行常设机构税务责任相关的义务。

总之，澳门地区更应该在《税务法典》和《所得补充税规章》中有具体的章节以及在不同涉税行政判决中明确澳门的所得税体系采取的时是什么样的税收管辖权标准。若澳门采取居民管辖权与来源地管辖权并行的税收管辖制度，会使得澳门原本具有便利的贸易投资环境的吸引力下降。并且从澳门地区自身的税务征管能力衡量，澳门财政局的税收征管压力巨大。另一方面，若澳门只采取单一的来源地管辖权并行的税收管辖制度，有双重不征税的风险，很容易再次被欧盟列入“不合作税务区域名单”。因此，澳门应该适当对消极所得征收预提所得税。避免香港 IRO 对于股息、利息汇出的免税制度，从而可能因为选择中间控股公司设立地为公司股权架构的一部分，造成潜在的双重不征税的问题。另一方面，虽然在在澳门《职业税章程》和《税务法典》中有关于“就源扣缴”的规定。但是并没有规定境外支付情况下代扣代缴责任承担。因此，《税务法典》应该在适当引入预提所得税代扣代缴的情况下，明确支付一方为代扣代缴义务人。

另一方面，应该确定“属地”的具体概念，明确实行的是何种程度的来源地管辖权亦或者是有限的来源地管辖权加有限的居民管辖权的标准。降低跨国企业子公司实行类似的居民管辖权的纳税负担，若对于属跨国企业“成员实体”的澳门税务居民，其从澳门特区以外取得或产生的收入，包括股息、利息、特许权使用费以及财产处置收益需要在澳门缴纳所得补充税，会增加跨国企业子公司的跨境投资成本，对于澳门的投资吸引力将产生影响，不能因为 OECD 国际反避税改革的步步紧逼，而让渡了澳门本土化利益的坚守。

4 结语与展望

澳门的经济体量和相关的行政征税能力决定了澳门的税收管辖权应该以来源地管辖权为基础，但是由于 BEPS 行动计划 1.0 已经在其他的税务辖区得到了较大的实践，且 BEPS 行动计划 2.0 即双支柱规则的进程已经在加速推进，传统的税收管辖权面临着规则修改的问题，澳门的税收管辖权应该顺应 BEPS 时代反税基侵蚀的核心目标，在以来源地管辖权的基础上，适当增加预提税制度，特别是对股息、利息和特许权使用费从澳门境内汇出到澳门境外时要求支付的一方相应地代扣代缴预提所得税。澳门的《税务法典》明确澳门地区具体适用的税收管辖权以及税务住所和税务规定的统一和完善。相应地，《所得税规章》对于所得的分类应该区分积极收入和消极收入。采用限缩版的来源地管辖权加税收居民管

^[8] 汪清阳、李焕江、黄慧斌、蔡宗鹏、林詠琳：《澳门特别行政区的税法》，澳门：澳门法学协进会、澳门税务学会，2024年12月，第620-622页。

管辖标准，构建较为完整的来源地管辖权加有限的税收居民管辖权的管辖权制度。

Abstract: To align with the current economic development of the Macau Special Administrative Region (hereinafter referred to as "Macau") and enhance its integration into international tax systems, Macau has proposed the introduction of the Tax Code. However, the existing Tax Code lacks clear and detailed criteria for defining tax jurisdiction. This paper therefore examines the contemporary challenges and issues surrounding tax jurisdiction within the evolving framework of international tax systems. By analyzing the historical origins of Macau's Complementary Tax on Profits system and relevant judicial precedents, this study traces the legislative evolution and latest provisions of the Tax Code. Additionally, through an in-depth analysis of the fundamental characteristics of international tax jurisdiction, the paper offers constructive recommendations for improving the design of tax jurisdiction rules in Macau's Tax Code.

Keywords: Tax Code; Tax Jurisdiction; Complementary Tax on Profits

About the author: Cai Zongpeng, from Xiamen, Fujian Province, is currently a PhD Candidate in International Law, Faculty of Law, Macau University of Science and Technology. This research focuses on international tax law. Email: paulcp3@163.com