

税务

期数 P399/2025 – 2025 年 3 月 17 日

税务评论

澳门新税务法典出台及要点解释

澳门立法会于 2024 年 12 月 16 日经细则性讨论及表决通过了《核准<税务法典>》法案（以下简称“法案”），并于 2024 年 12 月 30 日刊登第 24/2024 号法律。该法案在形式上分为两部分法律内容：

- 一、《税务法典》核准法（共二十九条条文）；及
- 二、《税务法典》正文（共三百一十二条条文）

其中第一部分的《税务法典》核准法主要针对澳门现行各单行税务法律进行修订以及适应化处理，包括但不限于修改和新增《营业税章程》、《职业税章程》、《纯利税章程》等单行法中的相关条文，一方面是为了配合《税务法典》正文的新规定，同时亦引入与国际税收标准相适应的制度，比如在《纯利税章程》中引入的转让定价、消除双重征税等重要概念。有关澳门引入转让定价的具体内容，请参阅我们于 2024 年 12 月 31 日发布的税务快讯《澳门正式引入“转让定价”新概念和规则》。

第二部分的《税务法典》正文则是为建立统一的税收概念、税收原则等整体贯穿税务关系法律的税收规范，同时亦引入了一些重要的新概念，包括税务居民、常设机构、在空间上的适用（属地原则）、税务住所、税务代理人等，从而进一步确立并清晰澳门税务制度基础。

根据该法案的第一部分第二十九条-生效，该法律及其核准的《税务法典》自 2026 年 1 月 1 日起生效¹。

本期税务评论将聚焦于税务法典中业界普遍较为关注的要点，结合近期澳门财政局举办的讲解会所传递的信息，对有关新规定进行介绍和分析。

作者：

邓伟文

华南区税务副领导人

电话：+852 2852 6661

电子邮件：raytang@deloitte.com.hk

包嘉茵

税务合伙人

电话：+852 2258 6208

电子邮件：kypau@deloitte.com.hk

梁浩然

税务经理

电话：+853 8898 8763

电子邮件：haliang@deloitte.com.mo

¹ 该法律第十四条修改的《印花税规章》第五十八条及第十五条修改的《印花税缴税总表》，自该法律公布翌日起生效。该法律核准的《税务法典》第二十四条及第七十六条，自 2025 年 1 月 1 日起生效。

税务居民

《税务法典》正文第二十四条分别引入了自然人以及法人（及法律上的等同实体）构成澳门税务居民的条件，与国际税务居民的标准接轨，有关条件总结如下表：

自然人	法人
(1) 在收益相关的历年内连续或间断身处澳门特别行政区一百八十三日或以上的自然人；又或 (2) 身处时间少于一百八十三日，但于该历年十二月三十一日在澳门特别行政区有居所，且有条件由此推断其有意向维持及占用该居所作为常居所的自然人。	在澳门特别行政区有住所或 <u>实际管理机关</u> 的法人及法律上的等同实体。

对于自然人，构成个人税务居民的条件采用了比较常见的时间标准（183 天）和住所标准。在住所标准方面，基于财政局的讲解，对于“常居所”的判断，通常会结合《民法典》第三十条以及第八十三条进行分析。具体而言，透过向财政局提供能够显示其与该居所具有紧密且实际的联系，并将之视为个人实际且固定之生活中心的文件或资料，均有助认定常居所的所在地。例如配偶及父母在澳门就职、子女在澳门就读之相关证明。

对于法人（及法律上之等同实体），构成企业税务居民的条件亦采用了比较常见的住所标准以及实际管理机构标准。通常而言，住所标准一般理解为注册地标准，主要考虑法人是否在澳门注册成立。而对于实际管理机构标准，目前澳门尚未就构成实际管理机构在澳门的情况作出具体规定。如参考邻近地区如中国内地的规定，认定实际管理机构所在地会参考决策机构所在地、高级管理人员履职地/经常居住地、主要财务记录和会议纪要存放地等进行综合分析。对于澳门实际管理机关的认定，有待进一步施行细则进行明确（如有）或有待后续税务实践的观察。

请注意与税务居民相关的第二十四条将于 2025 年 1 月 1 日起生效。同时，符合以上澳门税务居民定义的纳税人，在无论有没有适用的避免双重征税和防止逃漏税协议的情况下，均可以按其需要向财政局申请发出澳门特别行政区税务居民声明书。

常设机构

《税务法典》正文第四条明确了，在没有适用的避免双重征税和防止逃漏税协议的情况下，澳门常设机构的定义，引入了常见的三种常设机构类型，包括：

- 1. **固定型常设机构**（第一款），任何用于经营工商业性质活动的固定营业场所，尤其是管理场所、分行、办事处、工厂、厂房、矿场、油井、气井、采石场或任何开采自然资源的场所，以及在澳门特别行政区举办展览会、会议、研讨会及工商业展销会的外地实体所设立的设施，均视为常设机构。
- 2. **工程型常设机构**（第二、三、四款），进行建造、安装或装配的场所或工地、与该场所或工地有关的协调、监察及监督活动，又或用于探测或勘探自然资源的设施、平台或钻孔船，仅在其存续期及工程或活动的持续期间超过六个月时，方视为常设机构。
- 3. **代理人型常设机构**（第六、七款），如某人不属独立代理人而在澳门特别行政区为某企业行事，且在此范围内经常订立合同，又或在完成通常无须企业作实质修改的合同中发挥重要作用，只要该等合同符合任一条件²，则亦视为存在常设机构，但有关活动限于准备性质或辅助性质除外。

² （一）以企业名义订立；
（二）用作转移属企业的财产或企业有权使用的财产的所有权，或授予对该等财产的使用权；
（三）用作由企业提供服务。

同时,《税务法典》正文第四条也引入了较为常见的不构成常设机构的准备性和辅助性活动(第五款),包括:

1. 专为储存、陈列或交付本企业货物或商品而使用的设施;
2. 专为储存、陈列或交付而设的本企业货物或商品的库存;
3. 专为另一企业加工而设的本企业货物或商品的库存;
4. 专为本企业采购货物或商品,又或收集资料而设的固定营业场所;
5. 专为本企业从事以上数项未规定的任何其他活动而设的固定营业场所;
6. 专为从事以上数项所指活动的任何组合而设的固定营业场所。

其中,相对特别的是澳门引入的固定型常设机构还纳入了澳门举办展览会、会议、研讨会及工商展销会的外地实体所设立的设施,与澳门重点发展的会展业相关联。同时,工程型常设机构的构成时间标准是6个月。

基于法案的意见书文本,澳门常设机构条款的内容近似于经济合作暨发展组织(OECD)协定范本(而不是联合国(UN)协定范本³)中的常设机构定义,因此澳门的常设机构条款亦没有包含在避免双重征税和防止偷漏税协议中常见的服务型常设机构,即一方企业通过某个人在另一方提供服务而该个人在另一方停留连续或累计超过183天/6个月的情况。

但是,并不意味着外国公司在澳门提供服务就不会触发澳门的税务义务,根据现行《营业税章程》第九条(聘用在澳门无固定店号的企业或公司):

“一、所有居住本地区的自然人,或固定店号设在本地区的任何实体,凡按照本条第三款规定,聘用在本地区并无固定店号的企业或公司提供服务或进行活动时,必须在作出每项支付之前证实受益实体已遵守第八条的规定⁴。”

同时,《税务法典》核准法第二十四条第三款四项:

“三、修改《营业税章程》中文文本的以下表述:

(四)“固定店号”的表述改为“常设机构”;”

修改后的《营业税章程》第九条(聘用在澳门无常设机构的企业或公司):

“一、所有居住本地区的自然人,或常设机构设在本地区的任何实体,凡按照本条第三款规定,聘用在本地区并无常设机构的企业或公司提供服务或进行活动时,必须在作出每项支付之前证实受益实体已遵守第八条的规定。”

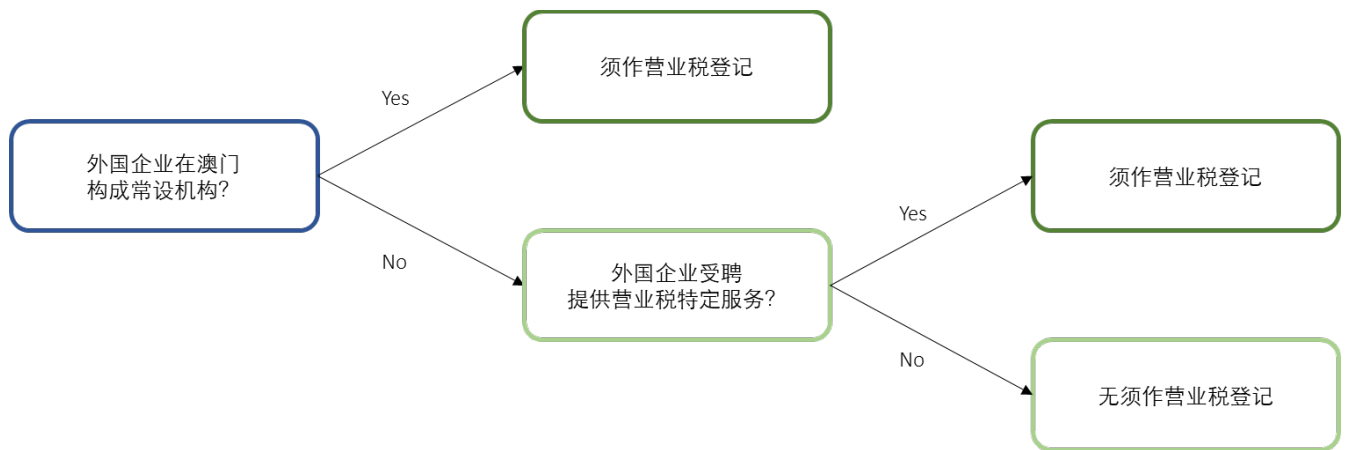
现行《营业税章程》第九条所指服务包括任何土木工程或与此有关的探测及研究业务、提供任何科学或技术性质之服务,包括普通顾问或协助性质者(以下简称“特定服务”)。可以看出,该服务的涵盖范围十分广泛,足以覆盖传统服务型常设机构的情形。

同时,基于澳门财政局的讲解,当外国企业在澳门构成常设机构并从事工商业活动时,亦需要按照营业税的相关规定办理营业税登记,申报所得补充税和职业税(如适用)。

基于上述分析,我们总结了税务法典生效后常设机构和《营业税章程》第九条之间的简要分析思路如下图:

³ 服务型常设机构只存在于UN协定范本正文中,OECD协定范本正文并没有服务型常设机构的条款设计。

⁴ 第八条的规定亦即作营业税登记。



该税务分析的思路仅供参考，具体的实务操作细节仍须待税法典生效后进一步观察，包括考虑是否属于特定服务的判定、服务提供地是否在澳门、服务提供期间长短等等的情况。

属地原则

《税法典》正文第十四条明确税务规定适用于在澳门特别行政区发生的应税事实，即澳门税务制度将会奉行属地原则。在该原则下，请注意《纯利税章程》（亦即澳门的企业所得税）新增的第二条第二款规定的例外情况：

“二、所得补充税亦是以第一-A 条（四）项所指实体中的澳门特别行政区的税务居民从澳门特别行政区以外取得或产生的股息、利息、特许权使用费及财产处置的收益为课征对象。”

该属地原则的例外情况有以下构成要件：

1. 该实体属于跨国企业集团的成员实体；
2. 该实体是澳门税务居民；及
3. 该实体从澳门以外所取得的仅限于股息、利息、特许权使用费及财产处置四种被动收益。

制定该例外情况的主要考量在于防止税基侵蚀，并符合欧盟要求。参考邻近地区有关被动收益的处理方式，例如同样奉行属地原则的香港于 2023 年所出台的外地收入豁免征税制度（Foreign Source Income Exemption, FSIE），其出台背景亦是为了避免其税收制度可能被视为不符合国际标准，尤其是对境外收入的免税政策可能被认定为“有害税收竞争”。为此，香港实行的 FSIE 制度对从香港以外地区获得的被动收益，企业在香港需满足一定的经济实质要求（如足够的员工、运营支出和实际业务活动），才能享受免税待遇。

相较而言，由于香港和澳门的城市定位不同，澳门对来源于外地的被动收益采取相对简单的做法，无需考虑澳门实体的经济实质，直接对属于跨国企业成员实体中的澳门税务居民所取得的外地被动收益征税（但同时将对有关收入提供消除双重征税的机制，详见下文）。如该澳门税务居民实体并不属于跨国集团成员实体，从澳门以外取得的有关被动收益亦无需作为课征对象。

此外，当外国企业在澳门仅构成常设机构的情况下，外国企业并不会因构成常设机构而被视为澳门税务居民。然而，需要注意的是，如果跨国企业集团的成员实体由于实际管理机构在澳门从而构成澳门税务居民的情况下，该成员实体取得的外地被动收益可能会触发澳门的税务风险。

目前，有关澳门属地原则的具体施行细则尚未出台，我们预期未来澳门财政局可能会参考邻近地区，比如香港针对不同种类的交易（包括营业利润、服务收入等）陆续出台更细致的来源地判断指引，增强澳门纳税人税务遵从的确定性和澳门营商环境的竞争力。

消除双重征税

《税务法典》核准法第五十一 - A 条针对上述《纯利税章程》新增的第二条第二款规定的例外情况提供了税收抵免的方式来消除双重征税，即当属于澳门税务居民的跨国企业集团成员实体取得来自于澳门以外的股息、利息、特许权使用费及财产处置四种被动收益时，在澳门以外缴纳的与所得补充税性质相同（即企业所得税）的税款，所缴纳的金额可用作抵免相应年度的所得补充税。该抵免机制不以被动收益的来源国与澳门有签订避免双重征税和防止偷漏税协议为前提。

同时，该条第三款亦针对股息建立了类似于内地间接抵免的机制，并且不少于 10% 的持股比例要求，相较于内地 20% 以上的持股要求有所放松，同时尚未对子公司持股层级作出限制（内地的间接抵免通常适用于五层境外子公司），可以看出澳门希望通过抵免的方式切实缓解双重征税的影响，从而减轻澳门税务居民取得被动收益征税的负担，增强以澳门作为集团投资控股平台、融资安排的吸引力。

税务代理人

《税务法典》正文第二十二條引入了税务代理人的概念，并分别指出自然人和法人（及法律上的等同实体）有义务指定税务代理人的情况，总结如下表：

自然人	法人
(1) 在澳门特别行政区以外地方居住的自然人纳税主体；以及 (2) 在澳门特别行政区居住，但在同一历年内连续或间断离开澳门特别行政区超过一百八十三日的自然人纳税主体。	(1) 终止活动的法人及法律上的等同实体；以及 (2) 在澳门特别行政区无住所、实际管理机关或常设机构但有收益的法人及法律上的等同实体。

基于财政局的讲解，税务代理人只能是自然人，其义务主要是在税务行政当局前代表纳税主体，并确保纳税主体履行其从属义务和行使其权利，而基于《税务法典》正文第三十六条，缴纳税款是纳税主体的主要义务而非从属义务，因此缴纳税款不属于税务代理人的责任。

对于终止活动的法人纳税主体，在税务法典生效后，法人一经向澳门财政局递交结业登记，就需要指定税务代理人并维持至所涉应税事实结算权除斥期间届满为止。

预期未来财政局会出台专用的表格，纳税主体可以透过填写特定表格指定税务代理人。

德勤建议

澳门税务法典的出台，为澳门的征税主体和纳税主体带来了统一的税收规范，同时亦带来了不少在澳门属于全新的概念。对于跨国企业集团而言，由于其全球业务的综合性和复杂性，税务法典的出台亦为其在澳门的税收遵从带来一定的挑战。为此，跨国企业集团可以从以下几方面着手，为即将生效的税务法典做好准备：

- 税务居民的条款已在 2025 年 1 月 1 日提前开始生效，对于外国企业而言，可能会因为实际管理机关在澳门而被认定为澳门的税务居民。跨国企业集团应重新审视其澳门境内和境外决策机关以及高管的工作安排，以清晰集团内不同公司的经营管理安排，尽可能避免造成双重税务居民身份乃至被双重征税的情况。同时，符合定义的纳税人可以考虑按其需要向财政局申请发出澳门特别行政区税务居民声明书，对于其澳门税务居民身份保存明确的档案证明。

- 随着常设机构条款的推出，跨国企业集团应重新审视其在澳门的现有业务安排是否有机会触发构成常设机构的风险，包括上文提及的固定型常设机构、工程型常设机构以及代理人型常设机构，及时优化业务模式从而避免构成常设机构。在构成常设机构的情况下，应注意后续营业税登记等税务遵从。同时，跨国企业集团应密切留意及跟踪澳门财政局后续可能进一步公布的有关如何界定归属于常设机构应税利润的方法。
- 对于澳门新引入的指定税务代理人的义务，自然人和法人都应该及时审视并复核其是否满足无需在澳门指定税务代理人的情况。如否，可以考虑从现在开始至 2025 年底前调整在澳门的业务运营模式，从而免于指定税务代理人。或者准备好履行指定税务代理人的义务，以便在税务代理人条款在 2026 年 1 月 1 日生效之后符合有关要求。
- 因应澳门明确奉行属地原则，如若未来财政局出台更细致的属地原则指引，纳税人可以适时关注是否有机会界定部分源于澳门以外的收益作为不课税收益，从而优化税务效益。
- 密切留意及跟踪后续出台的施行细则，目前澳门财政局仍待公布的受到关注的文件包括转让定价细则、所得补充税新年度申报表、税务代理人相关表格、属地原则指引（如有）等等，这些文件的出台均会对纳税主体税收遵从产生较大影响。

由于税务法典的配套施行细则尚未出台，未来仍有待实务操作中进一步观察有关细节，因此，本文的意见仅供参考。

本文由德勤中国为其中国内地及香港之客户及员工编制，内容只供一般参考之用。我们建议读者就有关资料作出行动前咨询税务顾问的专业意见。若有其他垂询，请联络各地域领导人：

中国

李旭升

税务与商务咨询主管合伙人

电话：+86 755 3353 8113

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：vicli@deloittecn.com.cn

华北区

黄晓里

合伙人

电话：+86 10 8520 7707

传真：+86 10 6508 8781

电子邮件：xiaoli Huang@deloittecn.com.cn

华东区

梁晴

合伙人

电话：+86 21 6141 1059

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：mliang@deloittecn.com.cn

华南区

张慧

合伙人

电话：+86 20 2885 8608

传真：+86 20 3888 0115

电子邮件：jenzhang@deloittecn.com.cn

华西区

汤卫东

合伙人

电话：+86 23 8823 1208

传真：+86 23 8857 0978

电子邮件：ftang@deloittecn.com.cn

关于德勤中国税务技术中心

德勤中国税务团队于二零零六年成立德勤中国税务技术中心，致力于不断改善德勤中国的税务服务质量，为客户提供更优质的服务及协助税务服务团队卓越成长。德勤中国税务技术中心出版、发布了“税务评论”等刊物，从技术的角度就新近出台的相关国家法规、法例作出评论分析与介绍。针对税务疑点、难点问题德勤中国税务技术中心也会进行专题税务研究并提供专业意见。如欲垂询，请联络：

中国税务技术中心

电子邮件：ntc@deloitte.com.cn

华北区

张博

中国税务技术中心主管合伙人

电话：+86 10 8520 7511

传真：+86 10 6508 8781

电子邮件：juliezhang@deloittecn.com.cn

华东区

朱正萃

合伙人

电话：+86 21 6141 1262

传真：+86 21 6335 0003

电子邮件：kzhu@deloittecn.com.cn

华西区

张书

合伙人

电话：+86 28 6789 8008

传真：+86 28 6317 3500

电子邮件：tonzhang@deloittecn.com.cn

华南区 (内地)

姚恒

合伙人

电话：+86 755 3353 8103

传真：+86 755 8246 3222

电子邮件：heyao@deloittecn.com.cn

华南区 (香港特别行政区)

戚维之

合伙人

电话：+852 2852 6608

传真：+852 2543 4647

电子邮件：dchik@deloitte.com.hk

如欲索取本文的电子版或更改收件人信息，请联络德勤中国全国市场部 (cimchina@deloitte.com.hk)。



关于德勤

德勤中国是一家立足本土、连接全球的综合性专业服务机构，由德勤中国的合伙人共同拥有，始终服务于中国改革开放和经济建设的前沿。我们的办公室遍布中国 31 个城市，现有超过 2 万名专业人才，向客户提供审计与鉴证，税务与商务咨询，战略、风险与企业交易，技术与转型等全球领先的一站式专业服务。

我们诚信为本，坚守质量，勇于创新，以卓越的专业能力、丰富的行业洞察和智慧的技术解决方案，助力各行各业的客户与合作伙伴把握机遇，应对挑战，实现世界一流的高质量发展目标。

德勤品牌始于 1845 年，其中文名称“德勤”于 1978 年起用，寓意“敬德修业，业精于勤”。德勤全球专业网络的成员机构遍布 150 多个国家或地区，以“因我不同，成就非凡”为宗旨，为资本市场增强公众信任，为客户转型升级赋能，为人才激活迎接未来的能力，为更繁荣的经济、更公平的社会和可持续的世界开拓前行。

Deloitte（“德勤”）泛指一家或多家德勤有限公司，以及其全球成员所网络和它们的关联机构（统称为“德勤组织”）。德勤有限公司（又称“德勤全球”）及其每一家成员所和它们的关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，相互之间不因第三方而承担任何责任或约束对方。德勤有限公司及其每一家成员所和它们的关联机构仅对自身行为承担责任，而对相互的行为不承担任何法律责任。德勤有限公司并不向客户提供服务。请参阅 www.deloitte.com/cn/about 了解更多信息。

德勤亚太有限公司（一家担保责任有限公司，是境外设立有限责任公司的其中一种形式，成员以其所担保的金额为限对公司承担责任）是德勤有限公司的成员所。德勤亚太有限公司的每一家成员及其关联机构均为具有独立法律地位的法律实体，在亚太地区超过 100 个城市提供专业服务，包括奥克兰、曼谷、北京、班加罗尔、河内、香港、雅加达、吉隆坡、马尼拉、墨尔本、孟买、新德里、大阪、首尔、上海、新加坡、悉尼、台北和东京。

本通讯中所含内容乃一般性信息，任何德勤有限公司、其全球成员所网络或它们的关联机构并不因此构成提供任何专业建议或服务。在作出任何可能影响您的财务或业务的决策或采取任何相关行动前，您应咨询合格的专业顾问。

我们并未对本通讯所含信息的准确性或完整性作出任何（明示或暗示）陈述、保证或承诺。任何德勤有限公司、其成员所、关联机构、员工或代理方均不对任何方因使用本通讯而直接或间接导致的任何损失或损害承担责任。

© 2025。欲了解更多信息，请联系德勤中国。