

www.pwccn.com

“一带一路”系列丛书之二

中国企业海外工程项目的 税务考量和规划机遇



pwc

普华永道

前言

中国企业开展国际工程项目由来已久，从政府牵头的大型海外工程项目，到一般的国际工程承包项目，中国企业都有不同程度的参与。特别是在中国“一带一路”战略大背景下，海外出现了更多的工程项目机会，中国企业也对参与此类项目产生了极大的兴趣。

然而，开展国际工程项目也存在诸多挑战和风险，比如税务风险管理和规划、外汇风险管理、保函风险管理、财务风险和中长期融资运作等。如何预先识别这些风险、加以科学管理，甚至进行合理的规划，提升项目层面的整体效益，是中国工程企业在“走出去”时需要考虑的一个问题。特别的，国际工程项目的税务情况错综复杂，因为每个工程所在国的税制都各不相同，且整个工程安排可能涉及到跨境股权投资、跨境服务、贸易、国际设备采购和供应、国际人员派遣等方方面面，任何一个方面都存在复杂的国际税务影响和成本，直接影响企业的工程报价和利润，加上如果企业是在应标情况下，往往需要在短时间内就某个国际项目进行报价，报价中涉及的国际税务成本是否能够及时核算准备、甚至利用合理方式进行规划，对企业的应标竞争力和最终的项目效益而言都是一种挑战。

普华永道大型基础设施服务团队凭借丰富的海外工程项目经验、在海外EPC/PPP方面的专业知识、全球税务服务网络资源，有能力也有信心成为中国企业海外工程项目的国际税务咨询顾问。

本文从整体概要的角度梳理了中国企业参与国际工程项目时可能存在的税务挑战和机遇，并初步探讨了一些常见的税务规划机会。旨在同中国企业分享我们在这方面的一些想法和经验。考虑到本文主要是从税务角度出发，可能没有在一些涉及到工程项目的具体技术细节方面进行深入阐述，如果企业从工程方面对文章有任何意见或建议，也非常欢迎联系我们、交流赐教。



庄树青

普华永道亚太区国际税务服务
主管合伙人

目录

- 1 海外工程项目的主要税务挑战**
 - 1.1 与中国全然不同的国际税务环境
 - 1.2 跨境业务产生的国际税务考量和风险
 - 1.3 跨国关联交易或代垫代付
 - 1.4 税务成本测算
 - 1.5 控股架构和融资架构设计
 - 1.6 项目公司的历史税务风险（若涉及参股项目公司）

- 2 海外工程项目的主要税务机遇**
 - 2.1 国际设备采购/供应安排与规划
 - 2.2 国内所得税优惠
 - 2.3 工程设计服务的流转税免税
 - 2.4 跨国派遣的个人所得税机会合规与规划

- 3 海外工程项目的主要阶段的税务考量**
 - 3.1 战略前瞻
 - 3.2 前期准备
 - 3.3 工程建设期
 - 3.4 项目运营期
 - 3.5 项目完成/退出

- 附录 我国与“一带一路”沿线国家税收协定主要条款汇总表**

1. 海外工程项目的主要税务挑战

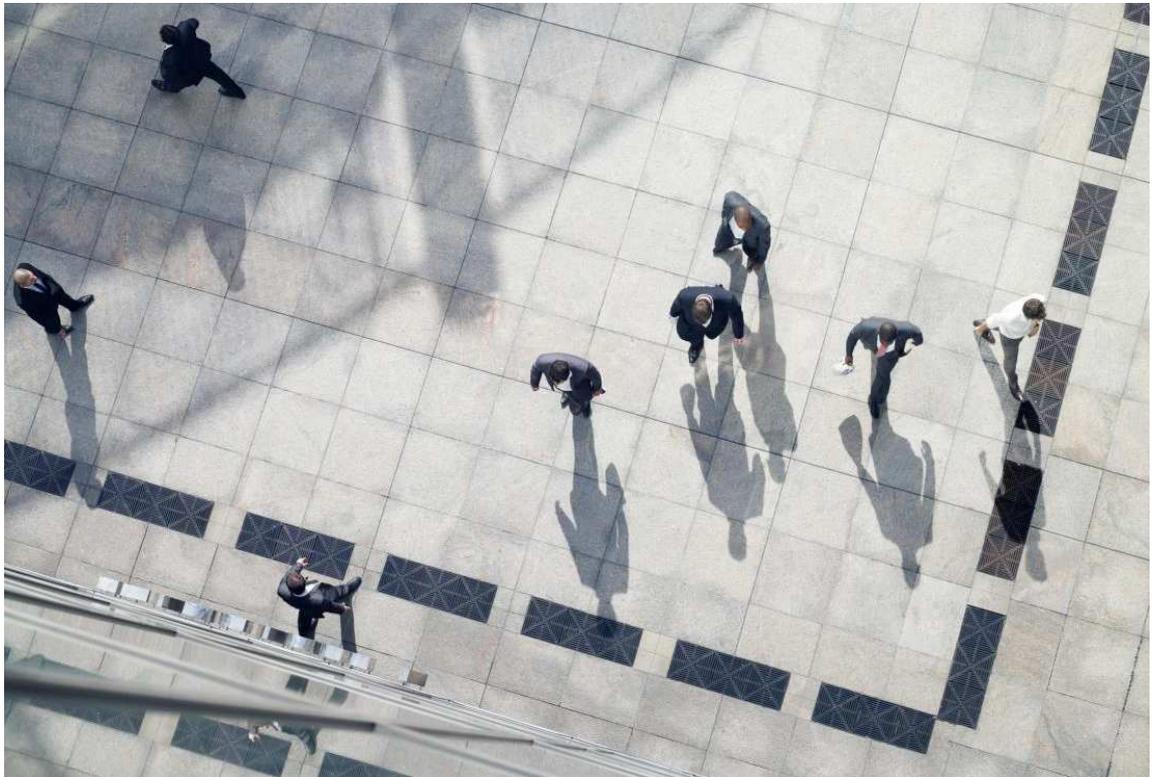
1.1 与中国全然不同的国际税务环境

与在国内开展工程项目不同的是，中国企业海外工程项目目的地多为基础设施较为落后的发展中国家，由于这些国家的税务立法情况及征管体系参差不齐，当地的税制结构、优惠政策、与中国的双边税收协定签署情况、以及征管法规与手段不尽相同，因此导致中国企业需面对一个陌生且复杂的税务环境。

部分发展中国家拥有较中国更严格的税收监管体系，中国企业应提高对当地税法的遵从度，否则可能面临当地税局的稽查、补税、滞纳金和罚款等风险。

其次，也有部分发展中国家的税务法规不尽完善，税收立法相对滞后，由此导致在实务操作层面可能存在众多的不确定性，中国企业更应提前对当地税法和税务处理情况进行审慎地调研和规划。

总体而言，中国企业在开展海外项目的过程中可能会面临一系列纷繁复杂的税务问题和挑战。



- **税制结构:**

就直接税（企业所得税、预提所得税等）而言，各国的税率相差较大，如印度的企业所得税就采用超额累进税制，应纳税所得额越高，税率也越高，其最高税率可达**34.6%**。一般而言，企业在海外开展国际工程项目都需要在当地设立当地公司，开展一部分的在岸业务，这部分的在岸业务所产生的利润就需要在当地缴纳相应的企业所得税。此外，当地公司未来税后利润汇回中国时，还需要缴纳预提所得税。因此，项目所在国的企业所得税和股息预提所得税两者叠加后的整体所得税负担，将最终影响项目的利润水平。



再从间接税角度来看，中国现行的间接税税种主要有增值税、营业税、消费税、关税、土地增值税等，而各国的间接税通常品类繁多，不同国别间的间接税税种和税率差异也较大。如印度间接税体系就相当的复杂，主要包括增值税（VAT）、中央销售税（CST）、服务税（Service Tax）、过境税（Entry Tax）、关税、消费税等；而作为经合组织（OECD）成员国的土耳其的税制结构相对来说就较为简单，其间接税仅包括增值税、特别消费税等。以增值税为例，在大多数国家增值税都是可以抵扣的一种税项，因此一般不会成为企业的成本，然而，如果增值税的金额较大，且企业短期内未能产生足够的销项消化留抵进项的话，则会影响工程企业的现金流，产生资金成本。

- **优惠政策:**

针对在项目所在地取得的所得税优惠（若有），若企业未来计划将海外产生的税后利润汇回至中国境内，则还需从中国税务角度考虑在项目所在地取得的所得税优惠在中国是否能享受税收抵免/饶让等优惠处理，并做好事前规划。

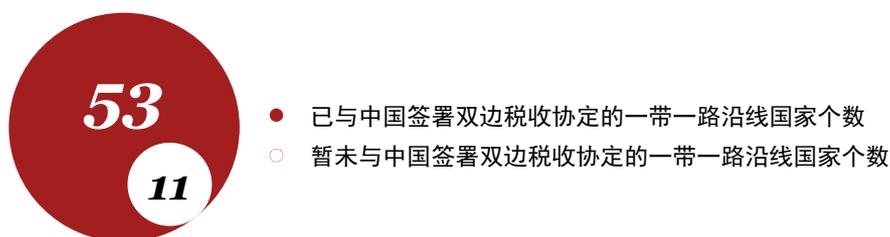
此外，针对海外工程项目，许多国家都有针对设备进口环节的税收优惠政策。如印度税法就规定符合条件的为建造大型电力项目而进口的货物有机会免征关税。这些优惠政策通常可以在一定程度上降低项目承包方的税务成本，但往往需要在项目之初就进行预判和明确。

- **与中国的双边税收协定签署情况：**

除了各国间在税制结构及优惠政策可能存在较大的差异以外，双边税收协定签署情况同样值得企业关注。我们仅以“一带一路”沿线64个国家为例，目前尚有11个国家与中国尚未签订双边税收协定。双边税收协定在国际工程项目中非常重要，因为它可以从税务角度为企业提供一定程度的优惠和保护。双边税收协定往往会就一些跨境收入提供较为优惠的税率，比如，股息、利息、特许权使用费等。此外，双边税收协定也会对跨境服务或工程管理活动提供一定的“期限”，在期限内，此类活动可能不需要在项目国缴纳所得税，只有超过一定期限后，才会存在所得税的纳税义务。这一点对国际工程项目尤其重要，因为很多项目需要现场项目管理，中国企业往往会派遣雇员前往项目所在国开展此类工作，如果存在协定下的“期限”，则企业可以通过科学的安排不必在当地产生所得税纳税义务，否则，可能在进入对方国家的第一天就产生此类纳税义务，产生额外的所得税成本。

此外，双边税收协定还为税收争议提供了制度保障，如果企业与当地税务机关产生税收争议，在存在双边税收协定的情况下，可以选择通过我国税务机关提出“双边税收磋商”，协助与对方国家进行争议解决。

国家税务总局今年也出台了一系列服务中国企业走出去的举措，其中就包括了双边税收协定的谈判、签署，双边税收磋商等服务。



有关我国与“一带一路”沿线国家税收协定主要条款汇总，请参见附录。



- **税务合规性要求**

各国通常都有独立、非统一的纳税申报管理系统和操作体系，纳税申报的首选语言也基本采用当地语言，财务年度的划分也不尽相同。尽管部分国家使用国际会计准则，但也有不少国家要求在纳税申报时采用当地会计准则。因此，目标国家的税务环境与国内可能不存在可比性。

此外，若中国企业不在项目所在地设立公司，则还需额外关注当地针对非居民税收征管制度方面的规定和风险。

- **实务操作层面的不确定性：**

在一些国家，若企业在实务操作中遇到无法通过税收法规得以明确税务处理方式的情况下，可以向当地税务局/财政局提出事前税收裁定，以降低潜在的税务风险。

然而，并不是所有的国家都存在税务裁定的规定，境外工程承包项目在实际运营过程中可能面临较多的不确定性。中国企业与项目所在地政府和税务机关就一些税务处理及优惠政策达成的一致意见，即使通过书面形式记录并保存，也可能存在不确定性。同时，企业也应防范因政府换届等原因，而可能影响政府已向企业承诺的税收优惠有效性的风险。

因此，走出去企业应充分研究当地政策，确保税收优惠的合法合规性，且做好健全的文档支持工作。

1.2 跨境业务产生的国际税务考量和风险

海外工程项目在实际开展过程中所涉环节众多，主要包括跨境合同、设备、设计、付款、人员派遣安排等，且每个环节均存在复杂的国际税务考量和风险。

• 跨境合同

就跨境合同方面，海外工程项目的合同签约方式依各自实际情况可能存在一定的差异。通常情况下，海外工程项目的跨境合同签约方式可能包括：

- 交钥匙合同：仅与项目业主签订一个合同，即工程总承包合同；
- 联合体签约模式：参加工程项目的各个承包商/供应商组成一个签约联合体，共同与业主签订一个合同，即工程总承包合同；
- 就项目在岸和离岸部分单独签约模式：根据项目实际情况及税务规划方案，与项目业主签订多个合同，如在岸合同+离岸合同等。

不同的签约安排对中国企业而言存在不同的税务影响，例如：与业主签署一份合同，再在企业各主体间进行转包或分工，可能因此存在跨境关联交易和跨境支付等影响，需要预判是否存在各国的税务风险和额外税务成本。此外，不同的签约安排还存在不同的资金管理、外汇风险、转让定价等影响。

中国企业需就实际情况及详细的税务成本/风险分析，选择合适的、具有税务有效性的合同签约模式，以避免不必要的税务风险，合理利用潜在的税务规划机会，从而降低项目的整体税务成本和风险。

• 采购

对于采购而言，我们理解多数海外工程项目需分别在中国、项目所在地及其他海外国家等多地进行设备/材料采购，以用于项目建设。若采购地为中国境内，中国企业通过境内公司出口设备至项目所在地，则可能存在出口环节不得免征和抵扣的增值税成本（主要原因是出口退税率一般不是17%）；若采购地在境外，则可能需分析相关国家的进出口及关税/流转税政策，并合理利用各地的税收优惠政策。以香港或新加坡为例，一些工程企业选择在这些地方设立国际设备采购供应主体，主要是因为当地所得税税率较为优惠（一般是16.5%或17%），甚至新加坡还有进一步的优惠可能，采购利润留存在此有机会降低整体的税务成本；在流转税方面这些地方一般也没有进出口关税、增值税等，也没有外汇管制等限制资金进出的因素。

当然，整体的采购安排还需要结合公司的运营情况做通盘考虑，如果只是通过境外的特殊目的公司或空壳公司进行此类活动，也不符合国际税务中关于反避税和转让定价的要求，无法实现期望的税收规划目标。

- **设计服务**

通常情况下，设计服务接受方所在国会根据当地税务的规定，对服务提供方（如中国企业）征收流转税。在某些税法规定较为特殊的国家（如沙特阿拉伯等），甚至会对服务提供方取得的离岸设计服务费加征预提所得税，主要在于对不同所得性质的认定。但若该国与中国签订了双边税收协定，则可根据国际准则和惯例对所得性质进行认定，且一般有机会免征预提所得税。此外，也应考虑确定集团内部设计服务费金额和跨境支付时的转让定价风险。

同时，如果工程设计服务是由中国公司提供，服务相关的收入在国内的税务影响也需要考虑。涉及到服务出口的流转税也可能存在一些优惠待遇。

作为承包商，中国企业需注意项目所在国的相关税制，以准确把控项目的税务成本及风险。

- **跨境支付及人员派遣**

此外，中国企业还需特别关注跨境支付时的中国及海外外汇管制影响，并在作出人员派遣安排前，充分研究可能产生的项目所在国常设机构/双重征税风险及个人所得税风险。

综上所述，海外工程承包项目的税务考量涉及面广，且不同项目所在国间的参考及借鉴意义较低。企业应充分了解项目所在国的税收制度及税务环境，提前进行科学评估和规划，以减轻实务操作中可能出现的税务成本，降低潜在税务风险。

1.3 跨国关联交易或代垫代付

如前所述，境外工程承包项目涉及的跨境合同和内部结算安排较多，若缺乏事前的合理规划，容易导致关联方纷繁复杂的跨国内部交易或费用代垫代付安排，从而可能引发其他潜在的税务问题：

- **转让定价**

频繁且金额较大的跨国企业集团内部关联交易正在引起国际组织及各国政府的共同关注，随着各国相继宣布加入BEPS（避免税基侵蚀和利润转移）行动计划，各国政府日益强调信息交换对国际税收管理的重要性。

根据普华永道的研究，包括中国在内，一带一路经济区域共涉及65个国家，其中近五成的国家对转让定价相关的合规性要求较为明确。总体而言，转让定价立法较为落后的国家主要集中于经济欠发达的地区（如中亚、东盟）或国内形势较不稳定的地区（如中东地区）。

原苏联15个加盟共和国中，近60%的国家的转让定价法规较为明确；东南亚11国中超过50%的国家的转让定价法规较为明确。南亚8国中仅印度拥有完备的转让定价法规，其他7国转让定价的法律法规建设较为薄弱；南亚地区的转让定价法规总体上低于一带一路各国转让定价立法的平均水平。对于西北亚16国而言，其中6国的规定较明确。一带一路规划中，共涉及16个中东欧国家（包含原苏联的3个加盟共和国），其中12国拥有较为明确的转让定价法规；这也反映了欧洲地区的转让定价法规建设较为全面。

横向比较，包括含中国在内，32个转让定价规定较明确的国家中，有22国的法律规定：符合条件的企业必须准备转让定价文档或同期资料，另有22国允许纳税人申请预约定价安排，有14国的国内法明确规定允许进行转让定价的对应调整。值得注意的是，上述32个国家均以“独立交易原则”作为转让定价的合规性基础，其中29国的转让定价合规性要求同时适用于境内的关联交易。

海外工程承包企业在安排关联方跨境交易时，需特别关注相关转让定价的合规性要求以及文档支持（如转让定价经济分析、各地区的转让定价文档准备等），以避免转让定价调查，以及由此导致的双重征税风险。

最后，合理的组织架构设计以及转让定价规划也将有助于企业实现更为优化的税负水平。

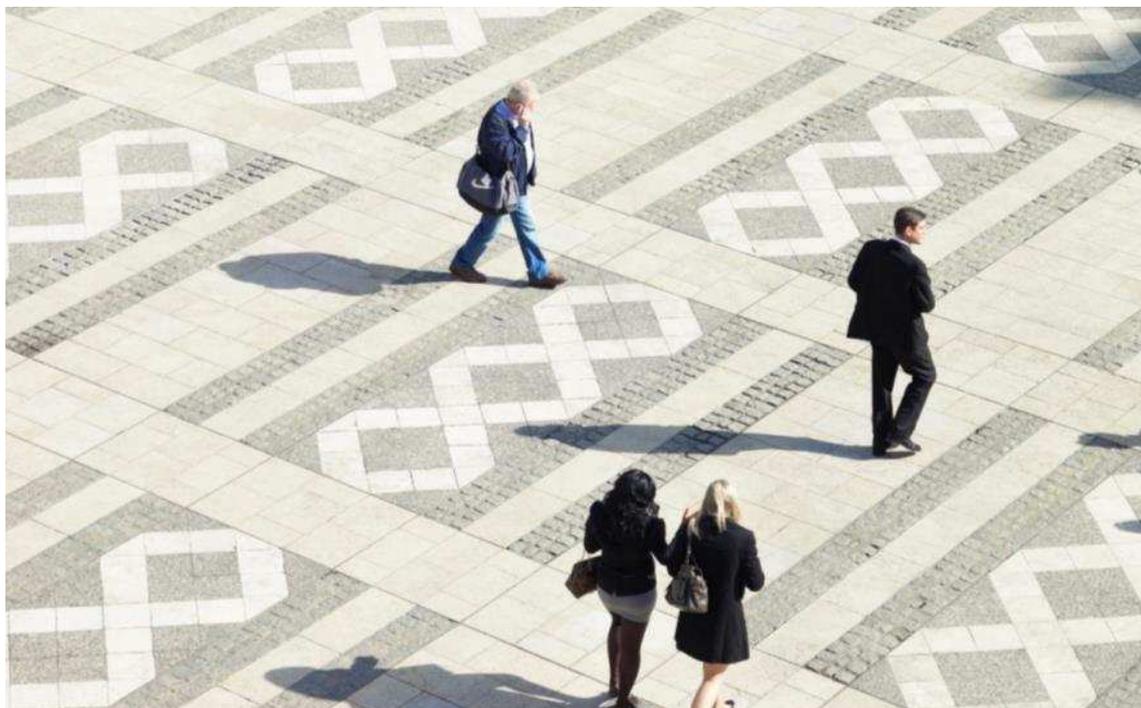
- **外汇管制**

境外工程承包项目多在发展中国家进行，而这些国家大多有外汇管制措施，如委内瑞拉、埃及等国家。关联方的跨境代垫代付很可能因为外汇管制而无法按时支付，造成其他应付款长期挂账，影响企业的资产负债表。

- **额外的税务成本**

跨境关联交易中通常都会涉及服务费支付，而各国的税法一般都会对境外服务提供方加征预提所得税及流转税等；此外，很多情况下若代垫代付费用无法按时支付，则企业会考虑通过支付服务费的方式，将相关款项汇出，故再次涉及在当地加征税款的情况。

因此，尽可能减少关联方交易数量和代垫代付安排，可以一定程度上化解上述三类问题，从而避免不必要的税务风险。前期的税务规划有利于企业降低关联方交易数量，从而更好的把控上述风险。



1.4 税务成本测算

税务成本测算通常是境外工程承包项目财务预测/模型中较为复杂且考量因素较多的一个环节。然而，通过对工程建设及运营阶段税务成本的合理测算，可以使得境外工程承包项目的报价更为科学、财务预测更为精准，从而降低整体项目的财务和税务风险水平。因此，越来越多的企业选择对境外工程承包项目进行税务成本测算，以对项目的整体财务风险水平进行把控。

值得一提的是，由于各国在税制结构、税收环境及优惠政策等方面各不相同，企业在进行税务成本测算时需特别考虑各国因素，否则可能出现较大偏差，从而引起不必要的财务风险。



- **企业所得税成本测算：**

了解项目所在国的企业所得税基本税制。各国的企业所得税税率及计算方法存在差异，且税制体系不尽相同。如印度的企业所得税税率按照企业的收入水平分类不同的税率档次。另外，一些境外国家对工程承包企业有优惠的企业所得税税率，中国企业应主动了解并评估相关的优惠政策及申请条件，以合理降低海外税务成本。

- **预提所得税成本测算：**

各国对于预提所得税的征税范围不尽相同，此外另需考虑双边税收协定对该所得税的征税规定，避免遗漏测算相关预提所得税成本。

- **增值税成本测算：**

企业需主动综合了解项目所在国对增值税的征税范围及纳税义务人等因素。虽然增值税通常可以进行抵扣，然而各国对于增值税进项税抵扣的条件各不相同，且由于境外工程承包项目涉及增值税链条较为复杂（通常会涉及进出口环节及服务环节的增值税），企业仍需认真研究当地增值税税法规定，以避免增加不必要的增值税成本。

- **关税成本测算：**

各国通常对不同原产国进口的货物实行差别税率。关税成本测算需考虑货物原产地与项目所在国的关税税率。

- **个人所得税及社会保障金成本测算：**

通常而言，各国对于雇佣当地员工所产生的个人所得税纳税义务及社会保障金缴纳等方面都有特别的规定，企业若不了解相关法律法规而遗漏了该部分税务成本的测算，可能会造成低估成本。

1.5 控股架构和融资架构设计

基于运营模式安排的需求，中国企业可能需要在项目所在地设立项目公司，也可能需要在第三国设立具有采购中心职能的法律实体等，从而产生海外投资的需求。如何设计有效的投融资架构，将直接影响未来利润汇回或投资退出的灵活性、税务成本以及整体投资回报率。

此外，企业就某些项目若有海外融资需求，也需同时考虑接受海外融资款及放款的法律实体所在地及设立形式。设计投融资架构时一般需考虑如下方面：

- **控股架构设计：**

利润汇回：通常情况下，通过支付股息的方式汇回利润时，税务成本中需考虑预提所得税影响。企业在进行控股架构设计时，可能由于不了解两国的双边税收协定中股息的相关条款，或错用/不用合适的中间控股公司，而导致预提所得税成本增加。

项目退出：转让项目公司时产生的资本利得可能需在当地纳税，但同时还需考虑双边税收协定中相关条款对此的影响。缺乏通盘设计的控股架构可能使得中国企业的税务成本增加，从而降低整体项目的回报水平。

- **融资架构设计：**

利息支付：各国间签署的双边税收协定对利息的预提所得税税率及优惠条件不尽相同。缺乏严谨全面的设计可能导致利息收入方（中国企业或其境外控股平台）承担较高的税务成本，从而影响融资架构的税务有效性。

利息支出在税前扣除：大多数情况下，海外工程承包项目会面临关联方资金拆借。项目所在国通常对于防范资本弱化及关联方利息支出扣除方面有较为严格的规定。企业需根据当地税法规定，进行事前规划和论证，否则可能在当地产生额外的税务成本。

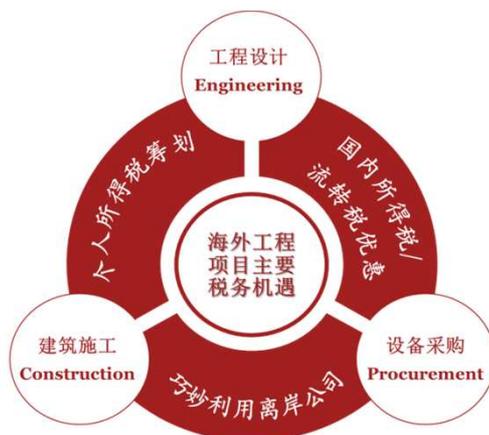
1.6 项目公司的历史税务风险（若涉及参股项目公司）

若中国企业应邀或想要参与到项目的后续运营过程中，则需通过参股项目公司的方式，完成海外工程承包项目。虽然通常情况下中国企业都是占有小股比，但项目公司的历史税务风险均会影响中国企业参股后的投资回报及收益情况。

通常情况下，中国企业会聘请第三方专业机构对参股的项目公司进行尽职调查（包括财务、税务、法律、商业尽职调查等）。其中，税务尽职调查主要帮助企业识别项目公司历年的重大历史税务问题，并进一步帮助企业通过约定税务免责条款等方式，提前防范并应对上述历史税务风险，从投资者的角度更好地保护中国企业的利益。



2. 海外工程项目的主要税务机遇



2.1 国际设备采购/供应安排与规划

通过安排离岸公司进行国际设备采购与供应，可以减少设备采购环节的流转税成本。同时，离岸公司的企业所得税税率通常较为优惠（如香港、新加坡等），有利于通过合理的税务规划以及转让定价安排提高集团的整体税务有效性，同时提高集团的整体资金灵活度。

此外，针对国际业务较为频繁的大型企业，将国际设备采购与供应的职能更多地赋予离岸公司，有利于充实离岸公司的商业实质，并有机会进一步享受当地的税务优惠政策。

2.2 国内所得税优惠

工程承包企业可考虑争取在国内申请高新技术企业及技术先进型企业的资质，如果获得相关资质则企业所得税税率将从标准的25%降低到15%。即使暂时无法达到高新及技术先进型企业的要求，也可就设计、研发费用申请研发费用加计扣除，以降低在中国的企业所得税税负。

此外，西部大开发区域内的特定行业也有机会享受15%的企业所得税优惠，但需要企业满足行业、所属区域、收入比例等条件。

2.3 工程设计服务的流转税免税

海外工程承包企业为境外项目公司提供的工程设计服务有机会在中国境内申请增值税免征或零税率优惠，以减轻流转税成本，进而增加企业整体报价的竞争力。同时，企业还需关注增值税免征或零税率优惠可能对增值税进项税抵扣产生的影响。

2.4 跨国派遣的个人所得税合规与规划

通常情况下，海外工程承包企业需派遣员工至境外从事工程设计及监理等工作。通过合理的员工派遣安排，有助于避免或降低员工个人所得税双重征税风险、提高个税管理有效性，并且一定程度上降低派遣公司（中国企业）在当地的常设机构风险。



3. 海外工程项目的主要阶段的税务考量

海外工程项目的主要阶段的税务考量		普华永道税务解决方案
1 战略前瞻	海外工程项目整体规划与新市场税务调研 <ul style="list-style-type: none"> 对新市场税制的初步了解 初期市场开拓团队的税务考虑 	<ul style="list-style-type: none"> 新市场进入策略制定（含税务环境介绍及风险分析）
2 前期准备	项目前期评估、税务规划、报价机制 <ul style="list-style-type: none"> 控股架构、融资架构、签约安排和工程运营架构的税务规划 项目公司（若有）历史税务风险 常设机构与双重征税风险 税务模型搭建 人员派遣政策的有效性分析及成本核算 报价模型中的税务成本对整体报价的影响 	<ul style="list-style-type: none"> 项目公司的税务尽职调查（若适用） 项目控股、融资与业务运营的税务架构设计 税务模型搭建/审阅 建立人员派遣方案并核算成本
3 工程建设期	项目建设施工期的税务架构执行和管理 <ul style="list-style-type: none"> 税务架构落地与纳税申报义务 申请企业所得税、增值税等优惠政策的可行性 增值税进项税留抵对现金流影响 对常设机构风险的持续管理和对税务架构的维护 利润汇回时的税务影响 被派遣人员境内外合规性管理 	<ul style="list-style-type: none"> 税务架构落地及日常税务服务 被派遣人员境内外日常合规性管理 法律文本中的相关税务条款审阅和建议
4 项目运营期	项目运营期（若有）的税务架构执行和管理 <ul style="list-style-type: none"> 税务架构落地与纳税申报义务 对常设机构风险的持续管理和对税务架构的维护 当地所得税及流转税对运营期项目成本的影响 利润汇回时的税务影响 被派遣人员境内外日常合规性管理 	<ul style="list-style-type: none"> 税务架构落地及日常税务服务 被派遣人员境内外日常合规性管理服务
5 项目完成/退出	项目完成后的税务考量 <ul style="list-style-type: none"> 项目退出时（转让/清算项目公司）的税务成本与风险，包括资本利得税及当地流转税等 被派遣人员境内外个人所得税离职清算 	<ul style="list-style-type: none"> 项目退出方案的税务规划 被派遣人员境内外个人所得税离职清算服务

联系人

全球架构与国际税务顾问

庄树青

合伙人

电话: +86 (21) 2323 3219

邮箱: j.chong@cn.pwc.com

王鹏

合伙人

电话: +86 (10) 6533 3331

邮箱: kevin.p.wang@cn.pwc.com

江凯

合伙人

电话: +852 2289 5659

邮箱: cathy.kai.jiang@hk.pwc.com

袁伟

高级经理

电话: +86 (21) 2323 3010

邮箱: william.yuan@cn.pwc.com

转让定价顾问

唐恩亮

合伙人

电话: +86 (21) 2323 3756

邮箱: paul.tang@cn.pwc.com

人力资源与个人所得税税务顾问

陈岚

业务总监

电话: +86 (21) 2323 2628

邮箱: gertie.chen@cn.pwc.com

余菲菲

经理

电话: +86 (21) 2323 8767

邮箱: faye.f.yu@cn.pwc.com

沿线国家 ¹⁾	双重居民的身份 确认规则 ²⁾ (a.1, a.2)	构成常设机构的特殊条款 ³⁾			营业利润条款 ⁴⁾	股息条款 ⁵⁾	利息条款 ⁶⁾	特许权使用费条款 ⁷⁾	财产收益条款 ⁸⁾ (转让不动产除外)	非歧视/无差别 待遇条款	税收禁止条款
		建筑工程类常设 机构	劳务常设机构	常设机构的例外 ^{3.1)}							
乌克兰	缔约国主管当局直 接协商	连续18个月以上	连续或累计超过18 个月	1,2,3,4,6,10	否	10或者5	10	是	是	是	否
	缔约国主管当局直 接协商	连续18个月以上	连续或累计超过18 个月	1,2,3,4,6,10	是	10	10	是	否	是	否
	总机构或者实际管 理机构标准	6个月以上	没有规定	1,2,3,4,6,10	是	10或者5或者0	10	是	否	是	否
	实际管理机构标准	连续12个月以上	任何12个月中连续 或累计超过6个月	1,2,3,4,6,10	是	10	10	是	否	是	否
	缔约国主管当局直 接协商	连续12个月以上	连续或累计超过12 个月	1,2,3,4,6,10	否	10或者5	10	是	否	是	否
	缔约国主管当局直 接协商	连续12个月以上	没有规定	1,2,3,4,6,10	否	10或者5	10	是	是	没有特别说明	是
印度	总机构标准	连续183天以上	连续或累计超过18 3天	1,2,3,4,6	是	10	10	是	是	是	是
	总机构标准；如有 争议，由缔约国主 管当局协商	连续6个月以上	没有规定	1,2,3,4,6	否	10	10	是	是	没有特别说明	是
南亚5国	实际管理机构标准 ；如有争议，由缔 约国主管当局协商	连续6个月以上	任何12个月中连续 或累计6个月	1,2,3,4,6,10	是	10	10	是	否	是	否
	缔约国主管当局直 接协商	任何12个月中连 续183天以上	任何12个月中连续 或累计超过183天	1,2,3,4,6	否	10	10	是	是	没有特别说明	是 (自协定生效年 度起10年有效)
尼泊尔	缔约国主管当局直 接协商	连续超过183天	任何12个月中连续 或累计超过183天	1,2,3,4,6,10	否	10	10	是	是	没有特别说明	是

独联体其他6国

沿线国家 ¹⁾	构成常设机构的特殊条款 ²⁾		营业利润条款 ³⁾		股息条款 ⁴⁾		利息条款 ⁵⁾		特许权使用费条款 ⁶⁾		财产收益条款 ⁷⁾		非歧视/无差别待遇条款		税收禁止条款			
	双重居民的身份 确认规则 ^{2.1)}	连续工程类常设 机构	常设机构的例外 ^{2.2)}	是否允许扣除 部分特许权使用 费 ^{2.3)}	股息预扣税率 (%) ^{2.4)}	利息预扣税率 (%) ^{2.5)}	财产收益来源 国对禁止不动产 公司或不动产公 司的特许权使用 费收入至少25% 转让公司或股份 征收权 ^{2.6)}	对禁止其他公司 或股份, 财产 转让者的居民国 对取得的股息有 征收权 ^{2.7)}	非歧视/无差别 待遇条款适用范围 的税种范围	是(自协定生效年 度起10年有效)	否	是	否	是	否	是	否	
西亚北非11国	沙特阿拉伯	连续6个月以上	1,2,3,4,6,10	否	5或者0	10	是	是	10	是	是	没有特别说明	是(自协定生效年 度起10年有效)	是	否	是	否	
	阿联酋	连续24个月以上	1,2,3,4,6,10	是	7或者0	7	是	没有规定	10	是	没有规定	没有特别说明	否	没有特别说明	是	否	是	
	阿曼	连续9个月以上	1,2,3,4,6,10	否	5	10	是	是	10	是	是	没有特别说明	是	没有特别说明	是	否	是	
	伊朗	连续12个月以上	1,2,3,4,6,10	是	10	10	是	是	10	是	是	没有特别说明	是	没有特别说明	是	否	是	
	土耳其	连续12个月以上	1,2,3,4,6,10	是	10	10	是	是	10	是	是	没有特别说明	是	没有特别说明	是	否	是	
	以色列	连续12个月以上	1,2,3,4,6,10	是	10	10	是	是	10	是	是	没有特别说明	是	没有特别说明	是	否	是	否
	埃及	任前24个月内连续 或累计超过12个月	1,2,3,4,6,10	是	8	10	是	是	8	是	是	是	是	是	是	是	是	否
	科威特	连续6个月以上	1,2,3,4,6	否	5或者0	5	是	是	10	是	是	是	是	是	是	是	是	否
	卡塔尔	连续9个月以上	1,2,3,4,6,10	是	10	10	是	是	10	是	是	是	是	是	是	是	是	否
	巴林	连续12个月以上	1,2,3,4,6,10	否	5	10	是	是	10	是	是	是	是	是	是	是	是	否
	叙利亚	连续9个月	1,2,3,4,6,10	是	10或者5	10	是	是	10	是	是	是	是	是	是	是	是	否

沿线国家 ⁴⁴	构成常设机构的特殊条款 ⁴³			营业场所条款 ⁴⁴		股息条款 ⁴⁵	利息条款 ⁴⁶	特许权使用费条款 ⁴⁷	财产收益条款 ⁴⁸ (转让不动产除外)	非歧视性条款 ⁴⁹	税收禁止条款	
	双重居民的身份 确认规则 ^{42, 43.1}	建筑工地常设 机构	劳务常设机构	常设机构的例外 ^{43.1}	是否允许扣除 部分特许权使用 费 ^{4.1}							是否对“国家(中 央)银行或政 府拥有金融 机构贷款利息 免于征税
波兰	实际管理机构标准 ; 如有争议, 由缔 约国主管当局协商	连续6个月以上	任何12个月中连续 或累计超过6个月	1,2,3,4,6,10	否	10	10	10或者7	是	否	仅针对税收协 定约定税种	否
罗马尼亚	总机构标准	连续12个月以上	任何12个月中连续 或累计超过6个月	1,2,3,4,5,8	否	10	10	7	是	否	没有特别说明	否
捷克共和国	实际管理机构标准	连续12个月以上	任何12个月中连续 或累计超过9个月	1,2,3,4,6,10	是	10或者5	7.5	10	是	否	不限于税收协 定第2条规定的 税种	否
斯洛伐克	总机构(即实际管 理机构)标准	连续6个月以上	任何12个月中连续 或累计超过6个月	1,2,3,4,6,7	否	10	10	10	是	否	没有特别说明	是
保加利亚	总机构标准	连续6个月以上	任何12个月中连续 或累计超过6个月	1,2,3,4,5,6,7,10	是	10	10	10或者7	是	没有规定	没有规定	否
匈牙利	实际管理机构标准 ; 如有争议, 由缔 约国主管当局协商	连续12个月以上	连续或累计超过12 个月	1,2,3,4,6,10	否	10	10	10	是	否	不限于税收协 定第2条规定的 税种	否
拉脱维亚	缔约国主管当局 磋商	连续12个月以上	没有规定	1,2,3,4,6,10	是	10或者5	10	7	是	是	不限于税收协 定第2条规定的 税种	否
立陶宛	缔约国主管当局 磋商	连续12个月以上	没有规定	1,2,3,4,6,10	是	10或者5	10	10	是	是	不限于税收协 定第2条规定的 税种	否
斯洛文尼亚	总机构标准	连续12个月以上	连续或累计超过12 个月	1,2,3,4,8,10	是	5	10	10	否	是	不限于税收协 定第2条规定的 税种	否
爱沙尼亚	缔约国主管当局 磋商	连续12个月以上	没有规定	1,2,3,4,6,10	是	10或者5	10	10	是	是	不限于税收协 定第2条规定的 税种	否
克罗地亚	总机构(即实际管 理机构)标准	连续12个月以上	任何24个月中连续 或累计超过12个月	1,2,3,4,6,10	是	5	10	10	是	是	没有特别说明	否

中共欧16国

沿线国家 ⁴¹	双重居民的身份确认规则 ^{42, 43, 44}	构成常设机构的特殊条款 ⁴⁵		营业亏损条款 ⁴⁶	股息条款 ⁴⁸	利息条款 ⁴⁹	特许权使用费条款 ⁴⁷	财产收益条款 ⁴⁵ (转让不动产除外)		非歧视/无差别待遇条款	税收禁止条款		
		建筑、工程、常设机构	劳务型常设机构					是否对其他国家(中心)银行或政府机关利息免于征税	特许权使用费限制税率 (%)			财产收益来源	财产收益来源
中亚5国	阿尔巴尼亚	缔约国主管当局直接协商	任何12个月中连续9个月以上	任何12个月中连续或累计9个月以上	是	10	10	是	是	否	没有特别说明	否	
	塞尔维亚	总机构或者实际管理机构标准; 如有争议, 由缔约国主管当局协商	连续12个月以上	没有规定	是	5	10	是	是	否	仅针对预收价约定征税	是	
	马其顿	总机构标准	连续12个月以上	没有规定	是	5	10	是	是	是	没有特别说明	是	
	波黑	总机构或者实际管理机构标准; 如有争议, 由缔约国主管当局协商	连续6个月以上	任何12个月中连续或累计超过6个月	是	10	10	否	是	是	否	仅针对预收价约定征税	是
	黑山	总机构(即实际管理机构)标准; 如有争议, 由缔约国主管当局协商	连续12个月以上	没有规定	是	5	10	是	是	否	是	仅针对预收价约定征税	是
哈萨克斯坦	缔约国主管当局直接协商	连续12个月以上	累计超过12个月	是	10	10	是	是	否	是	没有特别说明	否	
乌兹别克斯坦	缔约国主管当局直接协商	连续12个月以上	没有规定	否	10	10	是	是	是	是	没有特别说明	否	
土库曼斯坦	缔约国主管当局直接协商	连续12个月以上	任何12个月中连续或累计达到183天	是	10或者5	10	10	是	是	否	不限于预收价约定2条规定的税种	否	
吉尔吉斯斯坦	缔约国主管当局直接协商	连续12个月以上	连续或累计超过12个月	否	10	10	是	是	是	是	没有特别说明	否	
塔吉克斯坦	实际管理机构标准	连续12个月以上	任何12个月中连续或累计超过183天	是	10或者5	8	8	是	是	否	不限于预收价约定2条规定的税种	否	

注1 本汇总表仅列示了与我国已签署税收协定的缔约国家。由于我国尚未与阿根廷、柬埔寨、东帝汶、阿富汗、马尔代夫、尼泊尔、伊拉克、约旦、黎巴嫩、也门和巴勒斯坦签订税收协定，因此这11个国家未列示其中。

注2 “缔约国双方居民均指“个人”，但不包括“个人以外的居民”。针对“个人双重居民的身份确认”，我国与缔约国均按照以下顺序确认：1. 有永久居住住所；2. 有习惯性住所；3. 有习惯性住所；4. 国籍属性；5. 针对除“个人以外的双重居民的身份确认”，如果该居民在缔约国一方有实际管理机构，缔约国另一方有总机构，由双方主管当局相互协商确定，也有部分税收协定规定是出现及居民的情况，直接适用缔约国主管当局直接协商确定。

注3 根据我国与缔约国的税收协定，常见结构一般包括以下几类：机构、场所类、常设机构、信托类、租赁工程类、劳务类以及代理类。机构、场所类一般指管理场所、分支机构、办事处、工厂、作业场所、矿场、油井或气井、采石场或者其他开采自然资源的场所。代理类是指，当一个人（独立代理人以外）在缔约国一方代表缔约国另一方进行活动时，有居民缔约国一方从事的企业经营活动，因此该居民在缔约国一方有实际管理机构以及常设管理机构。根据我国与缔约国的税收协定，常见结构一般包括以下几类：1. 专项服务，除利息支付外，本企业提供或者服务的目的和目的的场所；2. 专项培训，除利息支付外，本企业提供或者服务的目的和目的的场所；3. 专项加工，除利息支付外，本企业提供或者服务的目的和目的的场所；4. 专项为本企业提供货物或者物品，或者提供服务的目的和目的的场所；5. 专项为暂时提供本企业交易易品或者服务，除利息支付外，本企业提供或者服务的目的和目的的场所；6. 专项为本企业进行其他准备性辅助性活动的目的和目的的场所；7. 缔约国一方企业在缔约国另一方从事与其销售货物有关的辅助性劳务；8. 专项为本企业提供广告、促销、情报、科学或者进行其他准备性辅助性活动的目的和目的的场所；9. 专项为工厂或装置提供情报的目的和目的的场所；10. 专项为工业活动的结合所设的固定营业场所，如果由于这种结合使该固定营业场所的全部活动属于准备性或者辅助性质。

注4 根据我国与缔约国的税收协定，常见结构所设国进行投资时，仅限于有投资取得权的利得。且该投资利得仅限于本国居民的企业对等，同时按独立企业原则，正确计算投资利得在各年度或年度取得的所有利得。在计算营业利润时，各国对可扣除的费用有不同规定。多数国家允许扣除雇员在境内发生的各项费用，部分国家则规定了不可扣除的费用，如折旧费、利息、其他借款所支付的利息（银行利息除外），这些国家与我国签署双边或多边税收协定。注5 需注册，只有在满足税收协定更严格条件的情况下，才可享受税收协定的优惠限制税率。部分国家规定了更严格的限制税率，如需要更严格的限制税率，需满足更严格的限制税率。注6 需注册，只有在满足税收协定更严格条件的情况下，才可享受税收协定的优惠限制税率。部分国家规定了更严格的限制税率，如需要更严格的限制税率，需满足更严格的限制税率。注7 需注册，只有在满足税收协定更严格条件的情况下，才可享受税收协定的优惠限制税率。部分国家规定了更严格的限制税率，如需要更严格的限制税率，需满足更严格的限制税率。注8 需注册，只有在满足税收协定更严格条件的情况下，才可享受税收协定的优惠限制税率。部分国家规定了更严格的限制税率，如需要更严格的限制税率，需满足更严格的限制税率。注9 根据于2014年10月13日签订双边税收协定（2014版），目前未生效。

本文仅为提供一般性信息之目的，不应用于替代专业咨询者提供的咨询意见。

© 2015 普华永道咨询（深圳）有限公司。版权所有。普华永道系指普华永道网络中国成员机构，有时也指普华永道网络。每家成员机构各自独立。详情请进入www.pwc.com/structure。