

中国居民赴白俄罗斯 投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别投资税收指南课题组

摘要

为了服务“一带一路”建设，帮助我国“走出去”企业了解和熟悉境外被投资国白俄罗斯政治、经济、地理和人文环境，特别是税收法规和司法制度，有效地规避、防范和应对境外税收风险，我们编写了《中国居民赴白俄罗斯投资税收指南》（以下简称“本投资税收指南”）。

白俄罗斯地处中欧平原，面积20.76万平方公里，人口950.47万（截至2017年1月1日），拥有丰富的森林、钾盐、泥炭和水资源，有“万湖之国”、“万河之国”的美誉。白俄罗斯虽是一个内陆国家，但位于欧亚运输走廊的十字路口。是联系独联体国家和欧盟成员国的重要通道。白俄罗斯是中国在独联体地区重要的经贸合作伙伴，双方政治互信高，经济互补性强，合作潜力巨大。近年来，在两国领导人的直接关怀和推动下，中国与白俄罗斯经贸合作迅速发展，合作规模逐年扩大，合作水平不断提高，在双边贸易、工程承包、金融合作、相互投资、园区建设及国际贸易通道等领域的合作成效显著，不断丰富和充实两国全面战略伙伴关系内涵。

白俄罗斯的税收法律是由《白俄罗斯共和国税法法典》及据其颁布的其他有关法规组成。《白俄罗斯共和国税法法典》是白俄罗斯共和国税收体系结构的基本文件，由总则和特殊部分组成。根据白俄罗斯共和国税法，白俄罗斯境内现行的税收按照地域特征与依法调控征税的主体级别分为国家税费与地方税费。

本投资税收指南旨在协助我国企业及时把握对外投资合作国家和地区环境及变化，科学进行境外投资合作决策，提高我国企业“走出去”的能力和水平，以投资带动贸易发展。

本投资税收指南分为六个章节：

第一章白俄罗斯的基本情况，主要介绍白俄罗斯的地理环境、政治环境、经济环境、投资吸引力、重点特色产业、贸易概况等情况，以助在白俄罗斯投资的中国企业更好地了解白俄罗斯的基础背景，融入当地的文化，提高自身的经营效率。

第二章白俄罗斯的税制介绍，主要介绍白俄罗斯对企业征收的各项税

种、对个人征收的各项税种、流转税、反避税规则等国内税收政策，向在白俄罗斯投资的中国企业介绍白俄罗斯现行税收制度的基本情况。

第三章白俄罗斯税收征管体制，主要介绍白俄罗斯的税收管理机构、税收管理体制及其近期变化等内容，以帮助在白俄罗斯投资的中国企业掌握政府的相关要求，规避当地的合规性风险。

第四章特别纳税调整政策，主要介绍白俄罗斯的转让定价相关规定，以帮助在白俄罗斯投资的中国企业了解当地转让定价制度。

第五章中白税收协定及相互协商程序，主要介绍中白税收协定的基本信息、简述中白税收协定相互协商程序、如何做好中白税收协定争议的防范工作等。希望通过本章内容的介绍，可以帮助中国企业从政策角度了解中国与白俄罗斯政府在消除双重征税等税收方面的合作管理方式，充分了解减免税等税收协定待遇，以及税收争议发生时企业如何通过合法有效的渠道解决问题等信息，从而合理节省企业经营成本，保证企业自身的健康发展，有序、有力、有效地促进中国与白俄罗斯经济交流。

第六章在白俄罗斯可能存在的税收风险，从信息报告、纳税申报、调查认定、税收协定待遇等角度出发，旨在向在白俄罗斯投资的企业提示潜在税务风险。

本指南仅基于2018年2月前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用时，充分考虑数据、税收法规等信息可能存在的变化和更新。同时，建议“走出去”企业在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调整、税务稽查等方面的问题时，及时向企业的主管税务机关或专业机构咨询，避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

在编写过程中存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

目 录

摘要.....	1
第一章 白俄罗斯的概况及投资主要关注事项 [□]	1
1.1 国家概况	1
1.1.1 地理概况	1
1.1.2 政治概况	2
1.1.3 经济概况	2
1.1.4 文化概况	3
1.2 投资环境概述	4
1.2.1 近年经济发展情况	4
1.2.2 资源储备和基础设施	4
1.2.3 支柱和重点行业	6
1.2.4 投资政策	7
1.2.5 经贸合作	8
1.2.6 投资注意事项 [□]	8
第二章 白俄罗斯税收制度简介 [□]	11
2.1 概览.....	11
2.1.1 税制综述	11
2.1.2 税收法律体系 [□]	11
2.1.3 近三年重大税制变化 [□]	12
2.1.4 白俄罗斯税收优惠政策概述	14
2.2 利润税 (Tax on Profit) 及预提税 (Withholding Tax) [□]	21
2.2.1 居民企业	21
2.2.2 非居民企业	24
2.2.3 其他.....	26
2.3 个人所得税 (Individual Income Tax) [□]	26
2.3.1 居民纳税人	27

2.3.2 非居民纳税人	29
2.4 增值税 (Value Added Tax)	29
2.4.1 概述	29
2.4.2 税收优惠	30
2.4.3 应纳税额	30
2.4.4 其他	30
2.5 土地使用税 (Land Tax)	31
2.5.1 概述	31
2.5.2 税收优惠	31
2.5.3 应纳税额	31
2.5.4 其他	31
2.6 其他税费.....	31
2.6.1 消费税 (Excise Duty)	31
2.6.2 不动产税 (Property Tax)	31
2.6.3 社会保险金 (Social Security Contributions)	32
2.6.4 印花税 (Stamp Duty)	32
2.6.5 关税 (Customs Duty)	32
2.6.6 其他	32
第三章 税收征收和管理制度.....	34
3.1 税收管理机构.....	34
3.1.1 税务系统机构设置	34
3.1.2 税务管理机构职责	34
3.2 居民纳税人税收征收管理.....	35
3.2.1 税务登记	35
3.2.2 账簿凭证管理制度	36
3.2.3 纳税申报	36
3.2.4 税务检查	38
3.2.5 税务代理	39

3.2.6 法律责任	39
3.2.7 其他征管规定	40
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理.....	40
3.3.1 非居民税收征管措施简介	40
3.3.2 非居民企业税收管理.....	41
第四章 特别纳税调整政策.....	42
4.1 关联交易.....	42
4.1.1 关联关系判定标准	42
4.1.2 关联交易基本类型	42
4.1.3 关联申报管理	43
4.2 同期资料.....	44
4.2.1 分类及准备主体	44
4.2.2 具体要求及内容	44
4.2.3 其他要求	45
4.3 转让定价调查.....	45
4.3.1 原则	45
4.3.2 转让定价主要方法	46
4.3.3 转让定价调查	47
4.4 预约定价安排.....	49
4.4.1 适用范围	49
4.4.2 程序	49
4.5 受控外国企业.....	49
4.5.1 判定标准	49
4.5.2 税务调整	49
4.6 成本分摊协议管理.....	49
4.6.1 主要内容	49
4.6.2 税务调整	49
4.7 资本弱化.....	49

4.7.1 判定标准	49
4.7.2 税务调整	50
4.8 法律责任.....	50
第五章 中白税收协定及相互协商程序.....	51
5.1 中白税收协定.....	51
5.1.1 中白税收协定	52
5.1.2 适用范围	53
5.1.3 常设机构的认定	54
5.1.4 不同类型收入的税收管辖权	58
5.1.5 税收抵免政策	64
5.1.6 无差别待遇原则	67
5.1.7 在白俄罗斯享受税收协定待遇的手续	68
5.2 中白税收协定相互协商程序.....	69
5.2.1 相互协商程序概述	69
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据	69
5.2.3 相互协商程序的适用	70
5.2.4 启动程序	70
5.2.5 相互协商的法律效力	73
5.2.6 白俄罗斯仲裁条款	74
5.3 中白税收协定争议的防范.....	74
5.3.1 什么是中白税收协定争议	74
5.3.2 中白税收协定争议产生的主要原因	74
5.3.3 妥善防范和避免中白税收协定争议	75
第六章 在白俄罗斯投资可能存在的税收风险.....	77
6.1 信息报告风险.....	77
6.1.1 登记注册制度	77
6.1.2 信息报告制度	78
6.2 纳税申报风险.....	78

6.2.1 在白俄罗斯设立子公司的纳税申报风险	79
6.2.2 在白俄罗斯设立分公司或代表处的纳税申报风险	80
6.2.3 在白俄罗斯取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险	80
6.3 调查认定风险.....	80
6.3.1 转让定价风险	80
6.3.2 资本弱化风险	81
6.4 享受税收协定待遇风险.....	81
6.4.1 双重税务国籍	81
6.4.2 受益所有人身份被否认	82
6.4.3 营业利润与特许权使用费区分争议	82
6.4.4 常设机构的认定争议	82
6.5 其他风险.....	83
附录一：白俄罗斯预提税税率表.....	84
附录二：白俄罗斯税收概况表.....	89
附录三：与白俄罗斯签订关于投资保护双边协定国家一览表.....	92
附录四：与白俄罗斯签订关于避免双重征税双边协定国家一览表.....	94
附录五：与白俄罗斯签订关于国际道路客货运输双边协定国家一览表.....	96
附录六：“巨石”中白工业园常驻企业与投资者指南	98
参考文献.....	114

第一章 白俄罗斯的概况及投资主要关注事项^[1]

白俄罗斯人是东斯拉夫族的一支。9至11世纪其大部分领土属于古罗斯帝国。至12世纪初，古罗斯帝国开始四分五裂，白俄罗斯境内的一些公国从古罗斯帝国独立出来。14世纪起，立陶宛崛起为东欧大国，原古罗斯帝国的大部份领土划归立陶宛。白俄罗斯境内的公国并入立陶宛大公国后，白俄罗斯境内的社会经济和民族文化关系不断融合、加强，为白俄罗斯民族文化的形成创造了条件。此后的200多年间，白俄罗斯民族逐渐形成。16世纪中期，俄罗斯莫斯科公国兴起，为对抗沙皇俄国入侵的威胁，1569年，立陶宛和波兰合并为波兰立陶宛联合王国，白俄罗斯归属联合王国。18世纪后期白俄罗斯各部分地区先后并入俄国。1917年，白俄罗斯参加了十月社会主义革命，1919年1月1日成立了白俄罗斯苏维埃社会主义共和国。1922年12月30日，白俄罗斯加盟前苏联，与俄罗斯、乌克兰和外高加索联邦共和国成为前苏联的创始成员国。1945年，白俄罗斯成为联合国成员，是联合国创始成员国之一。1990年7月27日，白俄罗斯最高苏维埃通过主权宣言，1991年8月25日宣布独立，12月19日改名为“白俄罗斯共和国”，简称“白俄罗斯”。

1.1 国家概况

1.1.1 地理概况

白俄罗斯是个内陆国家，地处欧洲中心，处于东、西欧国家及黑海、波罗的海沿岸国家交通运输的十字路口，是连接欧亚大陆至欧盟及大西洋港口的重要公路、铁路运输走廊。西邻波兰，东与俄罗斯接壤，北接立陶宛和拉脱维亚，南毗乌克兰。总面积20.76万平方公里，领土面积居欧洲第13位。白俄罗斯东西长650公里，南北宽560公里，边境线全长2969公里。境内地势平坦，平均高度160米，最高峰为捷尔金斯卡娅山(Dzerzhinskaya)，海拔345米。森林覆盖率达39%，河流与湖泊众多，享有“万湖之国”、“万河之国”的美誉。欧洲第三大河第聂伯河(The

Dnieper)流经白俄罗斯，是白俄罗斯境内最长的河，长613公里，流域面积4.21万平方公里。最大的湖为纳拉奇湖（The Naroch），面积79.6平方公里。

1.1.2 政治概况

1.1.2.1 政治制度

白俄罗斯宪法规定：白俄罗斯实行总统制和三权分立。总统是国家最高首脑，行政权由政府即部长会议执掌。最高行政长官是总理。立法权属国民会议，司法权归法院。白俄罗斯政府权力由总统、议会和政府以及法院执行。

1.1.2.2 政府机构

白俄罗斯最高政府机关为部长会议，设有部长会议主席团。白俄罗斯政府下设24个部，即外交部、经济部、财政部、贸易部、能源部、工业部、信息部、农业和食品部、建筑和建设部、教育部、文化部、卫生部、新闻出版部、林业部、税务部、紧急状态部、环保资源部、通信和信息化部、体育和旅游部、运输交通部、劳动和社会保障部、国防部、内务部、司法部、市政住宅部等。此外，还设有12个国家级委员会，即国家控制委员会、国家安全委员会、国家军事工业委员会、国家资产委员会、国家科学技术委员会、国家标准化委员会、国家能源效率委员会、国家统计局、白俄罗斯共和国调查委员会、国家边防委员会、国家海关委员会和国家司法鉴定委员会。

1.1.3 经济概况

1.1.3.1 宏观经济

受世界经济不振影响，自2011年以来白俄罗斯经济增速放缓。2015年，由于俄罗斯经济金融形势在欧美多轮经济制裁、油价持续低迷和乌克兰危机等多重打击下急转直下，白俄罗斯饱受连带效应之苦，GDP进一步下降，出现近20年来首次负增长。

表 1:2011-2016 年白俄罗斯经济状况

年份	GDP(按当年价格计算, 万亿卢布)	GDP 增长率(%, 按不变价格计算)
2011	297.158	5.5
2012	530.356	1.7
2013	649.111	1
2014	778.095	1.7
2015	869.702	-3.9
2016	943.214	-2.65

1.1.3.2 进出口贸易

2016年,白俄罗斯与俄罗斯进出口贸易额260.1亿美元,同比下降4.6%,白俄罗斯与俄罗斯进出口贸易额在白俄罗斯进出口贸易总额中的占比高达51.1%。其中,白俄罗斯向俄罗斯出口107.5亿美元,同比增长4.1%;自俄罗斯进口152.6亿美元,同比下降10%。^[2]

2017年1-6月,白俄罗斯商品和服务对外贸易顺差4.2亿美元,其中服务贸易顺差14.3亿美元,商品贸易逆差10.1亿美元。2017年1-6月白俄罗斯对外贸易额同比增长17.4%,其中出口额同比增长19.4%,进口额同比增长15.3%。^[3]

1.1.4 文化概况

1.1.4.1 民族

白俄罗斯是个多民族国家,境内共有约140个民族,其中白俄罗斯族占总人口的83.4%;俄罗斯族是白俄罗斯国内第二大民族,占8.2%,遍布白俄罗斯全国各州,主要分布在东部莫吉廖夫州、戈梅利州和中部的明斯克州;波兰族是白俄罗斯第三大民族,占3.1%,主要分布在与波兰接壤的布列斯特州和格罗德诺州;其他少数民族还有乌克兰族(占1.7%)、犹太族(占0.13%)、其他民族(占3.5%)。白俄罗斯奉行民族平等和团结的民族政策,白俄罗斯宪法规定“一切民族、宗教和信仰在法律面前一律平等”。

1.1.4.2 语言

白俄罗斯语和俄语是白俄罗斯官方语言。英语是主要的外国语，但白俄罗斯政府官员和普通民众会讲英语的比例不高。

1.1.4.3 宗教

白俄罗斯是个多宗教的国家，70%以上的居民信奉东正教，西北部一些地区的居民信奉罗马天主教及东正教与天主教的合并教派。

1.1.4.4 习俗

白俄罗斯人对盐十分崇拜，认为盐能驱邪除灾，故又对“把盐碰撒”比较忌讳，认为是不祥的预兆。他们认为黄色蔷薇花是一种令人沮丧的花，忌讳以黄色的蔷薇花为赠礼，认为这是断绝友谊的象征。白俄罗斯民族崇尚白色，认为白色纯真、洁净；也喜欢红色，认为红色象征着勇敢，并会给人以鼓舞。

1.2 投资环境概述

1.2.1 近年经济发展情况

表 2:2012-2016 年白俄罗斯经济情况

年份	人均 GDP(美元)
2012	6725
2013	7719
2014	8028
2015	5742
2016	4989

达沃斯世界经济论坛的《全球竞争力报告》中未列出白俄罗斯竞争力排名。

世界银行《2017年营商环境报告》中显示，2016年白俄罗斯营商环境便利度在190个国家和经济体中，排名第37位。

1.2.2 资源储备和基础设施

1.2.2.1 自然资源

白俄罗斯矿产资源主要特点是：非金属矿丰富，黑色金属和有色金属矿稀少，石油和天然气能源矿藏少。白俄罗斯境内有30多种矿产分布在4000多个矿区，最重要的矿藏钾盐储量居世界第三位，可供开采100多年。白俄罗斯盐岩储量超过220亿吨，居独联体国家首位。其他主要矿产有花岗石、白云石、石灰石、泥灰和白垩、防火材料和亚粘土等。泥煤储量44亿吨。饮用矿泉水和医疗矿泉资源丰富。

白俄罗斯水利资源丰富，全境拥有2万多条河流，总长度为9.1万公里。其中6条河长超过500公里。拥有1.1万个湖泊，总面积为2000平方公里。有130多个水库，11个大型养鱼基地，总面积为173平方公里。

白俄罗斯拥有近800万公顷的森林，覆盖率为42%，森林覆盖率在独联体中仅次于俄罗斯，居第2位。

1.2.2.2 基础设施

(1) 公路

白俄罗斯公路网全长10.1万公里，其中硬化路面8.69万公里，占公路总长度的86%，硬化路面公路密度为42公里/百平方公里。白俄罗斯境内有5条欧洲国际公路，全长1841公里。

(2) 铁路

白俄罗斯铁路总长5490公里，其中1013公里为电气化铁路，铁路网密度为2.6公里/平方公里。白俄罗斯铁路担负着与亚太地区国家铁路运输机构的联运工作。布列斯特—明斯克—奥尔沙—俄罗斯边境的双轨电气化铁路全长612公里，货车运行速度达90公里/小时，客车运行速度达160公里/小时。

(3) 空运

白俄罗斯有7个国际机场：明斯克国家机场、明斯克1号机场、戈梅利机场、格罗德诺机场、布列斯特机场、莫吉廖夫机场和维捷布斯克机场。这些机场不仅担负着国内航线的运输，还有飞往各国的国际定期航班以及包机旅客航班。

(4) 水运

白俄罗斯内河水运网长约2000公里，通过10个河港将旅客和货物运到沿河各居民点和货物加工点。白俄罗斯为内陆国家，没有出海口，白俄罗斯出口到独联体以外国家的货物主要通过立陶宛的克莱佩达港运输。

(5) 通信

白俄罗斯国家电信公司是固网的垄断运营商，拥有白俄罗斯最大骨干传输网的经营权，所有其他电信运营商接入公共交换电话网络（PSTN）均需与其协调。该公司向商业和家庭用户提供固话、网络、网络电话（VoIP）、交互式网络电视（IPTV）等服务。

1.2.3 支柱和重点行业

1.2.3.1 机械制造业

白俄罗斯的机械制造业是其工业的支柱和主导部门，拥有600多家企业，产值约占全国工业产值的1/4；机械制造业具有较先进的设备和工艺技术，主要有汽车和拖拉机制造、机床制造、农机制造等行业，其中重型矿山自卸车的研发和生产具有世界先进水平，世界上几乎三分之一的矿山自卸车产自白俄罗斯。

1.2.3.2 化学和石化工业

化学和石化工业是白俄罗斯工业的支柱产业。按照产品产量和从业人员的数量，排在前几位的是化纤工业、矿物化学工业（钾肥的开采）、基础化学和石化工业。这些工业企业产品占白俄罗斯石化行业产品总量的80%，是石化工业主要的出口商品。

1.2.3.3 电子工业

白俄罗斯在电子特别是微电子领域有着强大的研发能力和世界先进水平的集成电路制造设备生产设计基础，长期为俄罗斯尖端设备配套，并向中国提供了近200台套集成电路生产设备。白俄罗斯集成电路公司“Integral”是最大的生产研发一体的企业，也是中东欧最大的生产半导体电子元器件和集成电路的企业。

1.2.3.4 无线电技术

白俄罗斯无线电技术工业包括60多家企业、科学生产联合公司、科学研究和规划设计研究所。该领域企业生产的产品占独联体国家同类产品总数的三分之一。

1.2.3.5 IT业

根据权威媒体“全球服务媒体”(Global Services Media)的排名,白俄罗斯IT外包和高新技术服务行业在全球领先的20个国家中列第13位。

1.2.4 投资政策

白俄罗斯对外国投资的市场准入规定

(1) 投资主管部门

经济部投资管理总局负责制定并实施国家投资领域政策;参与制定实施积极投资活动的办法,创造稳定经济增长的条件;制定加强同外国在投资领域合作的措施;确定国家经济需要外资的规模等。

(2) 投资行业的规定

白俄罗斯投资行业的法律法规有:白俄罗斯投资法典、白俄罗斯总统令标准法律文件、白俄罗斯民法和其他法律、白俄罗斯参与签署的国际协议和投资协议等。

根据白俄罗斯投资法,没有总统的特令,不允许外国人投资国防和国家安全领域;禁止外国投资者生产和销售白俄罗斯卫生部清单上所列的麻醉型、剧毒型物质。除此之外,无其他限制。

(3) 投资方式的规定

白俄罗斯投资法规定,在其境内的投资活动以下列形式实施:

①成立法人,购置财产或财产权:具体是指法人法定基金中的份额、不动产、有价证券、知识产权项目的所有权、租赁、设备、其他基础设施。

②成立外资企业:通过新注册或者购买非外资法人机构的股份,以及整体或部分地购买企业,作为财产方式成立的外资企业。

近年来，为了创造有利的引资条件、提高经济发展效率，白俄罗斯对国有财产私有化，以及将国有单一制企业改革为开放式股份公司等方面的相关法律法规进行了补充和完善。目前，可通过股份的拍卖和招标、企业的拍卖和招标，以及通过委托管理出售股份公司股份等方式实施私有化。

1.2.5 经贸合作

1.2.5.1 参与地区性经贸合作

白俄罗斯与60多个国家和地区签有投资保护协定，其中包括中国、意大利、丹麦、西班牙、美国、加拿大等国。

2016年4月6日白俄罗斯总理安德烈·科比亚科夫签署相关法令积极推动白俄罗斯加入世界贸易组织（WTO）的工作。国家有关部门也加大了对主要谈判领域专家和人力资源投入，推动白俄罗斯加入世贸组织的进程。

2014年5月29日俄白哈三国元首在阿斯塔纳签署了欧亚经济联盟条约，欧亚经济联盟于2015年1月1日正式启动。

2015年7月白俄罗斯成为上海合作组织观察员。

1.2.5.2 与我国的经贸合作

（1）1993年1月11日签署《中华人民共和国政府和白俄罗斯共和国政府关于鼓励和保护投资协定》；

（2）1995年1月17日签署《中华人民共和国政府和白俄罗斯共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》。

（3）2001年4月23日签署《中华人民共和国政府和白俄罗斯共和国政府关于保护知识产权的协定》。2005年12月5日签署《中华人民共和国政府和白俄罗斯共和国政府旅游合作协定》。

（4）1996年12月4日签署《中华人民共和国政府和白俄罗斯共和国政府进出口商品质量保证协定》。

（5）2017年8月31日，白俄罗斯总统卢卡申科签署了第312号令，批准白俄罗斯申请加入亚洲基础设施投资银行。^[4]

1.2.6 投资注意事项^[5]

1.2.6.1 投资优惠

除白俄罗斯参与签订的国际协定中另行规定以外，外资企业及外国投资者可享受税法 and 海关法规定的各种优惠措施。

(1) 利润税优惠

根据白俄罗斯有关法律规定，外资企业与白俄罗斯本国企业所交税种相同，只在利润税方面有一定优惠，即外资占30%以上股份的合资企业以及独资企业，自获利之时起3年内免征利润税（贸易型外资企业除外），如该企业生产的产品符合白俄罗斯产业发展需要，则在上述3年优惠期后再减半征收利润税3年。如果外资企业在注册之日起，第1年内法定资金到位50%，第2年100%到位，就可以获得利润税优惠权，如未达到上述要求，则全额缴纳利润税，不享受优惠且以后也不得享受。在其他税种上，外资企业与白俄罗斯本国企业均按同等税率上缴税金。

(2) 其他优惠

近年来，白俄罗斯政府采取了一系列新的措施，意在进一步改善投资环境，加大吸引外资力度。

①减少政府对经济的行政干预。取消了实行11年之久的国家参与管理企业的特权——“金股”制度，有利于保护本国和外国投资者的权益，避免国家机构过多干涉企业的投资行为。

②简化了经营主体的注册程序。将原注册审批程序变更为申请程序，注册时间由20个工作日缩短为5个工作日。对法人的最低注册资本金要求也降低近半。

③进一步促进小城镇和农村经济发展。给予在白俄罗斯1万人口以下的小城镇投资的企业更多税收优惠（具体内容参见第二章2.1.4），并且不承担外汇收入的强制性兑换义务，其产品价格也将免受政府干预，由生产企业自主定价。

④进一步开放本国市场。白俄罗斯政府制定了2008-2015年金融市场发展构想，允许出售国有企业私有化证券，取消国家优先购股权，逐步取消对公民购买股票的限制；决定出售工业建设银行和投资银行两大国有银

行的股份；拟提高市场自由定价商品的比例；首次用“租让”这一经营形式，将铁矿石、岩土等4种资源矿藏列为可对外租让项目。

1.2.6.2 潜在的投资机会^[6]

白俄罗斯工农业基础较好，工业部门较为齐全，机械制造和加工业发达，有原苏联“装配车间”之称。具有较高的科研和教育水平，劳动力素质相对较高。白俄罗斯虽是一个内陆国家，但其位于欧亚运输走廊的十字路口，是联系独联体国家和欧盟成员国的重要通道。近年来，白俄罗斯加快引进高技术产业，重点发展电子信息、精细化工、生物医药、新材料等新兴领域，并和中国政府共同打造“巨石”中白工业园这一经济、科技合作的平台。

2016—2020年白俄罗斯经济社会发展规划的重要任务是提高投资效率，吸引外国直接投资。吸引外资的主要方向为：利用外资建立高效的出口导向型企业；新增服务领域的就业岗位；投资社会需要领域的项目；投资工程基础设施项目建设等。优先领域和项目清单中的投资项目经公开招标，在实施过程中可享受国家支持和优惠贷款融资。白俄罗斯制订的20个国家规划中将明确享受国家支持的具体投资领域。白俄罗斯拟通过加强与国际金融机构的合作获得更多融资支持。探索采用PPP（政府和社会资本合作）模式实施基础设施领域投资项目。

第二章 白俄罗斯税收制度简介^[7]

2.1 概览

2.1.1 税制综述

白俄罗斯的税收法律是由《白俄罗斯共和国税法法典》及据其颁布的其他有关法规组成。《白俄罗斯共和国税法法典》是白俄罗斯共和国税收体系结构的基本文件。除此之外，白俄罗斯还颁布了具体税收法规及相关规定，包括以总统名义直接颁布的法令、公告和行政命令、相关税收协定、地方政府对于规范相关税收问题的决定、以及其他规范性法规等。2004年1月1日起生效的税法法典总则部分规定了纳税义务、纳税人、征税对象、税务核算管理章程，税务机关决策上诉程序。2010年1月1日起开始生效的税法特殊部分，调整了税费（规费），确定纳税人、征税对象、税率、相应税费（规费）的核算与缴纳程序等内容。根据白俄罗斯共和国税法，白俄罗斯境内现行的税收体系按照地域特征与依法调控征税的主体级别分为国家税费与地方税费。

国家税费包括：增值税；消费税；利润税；预提税（即不在白俄罗斯共和国境内通过常设代表机构进行经营活动的外国组织收入税）；个人所得税；不动产税；土地使用税；生态税；自然资源开采（征用）税；公共道路过路费（外国汽车类交通工具通过白俄罗斯共和国公共道路过路费）；离岸税；印花税；领事签证费；特许证费；海关关税与海关规费。

地方税费包括：养狗税；疗养税；采购税。

2.1.2 税收法律体系^[8]

白俄罗斯税制体系由税法、税收协定、税收法规及规章制度、税收征收和管理制度、和特别纳税调整等反避税管理政策组成。《白俄罗斯共和国税法法典》是白俄罗斯共和国税收体系结构的基本文件，由总则和特殊部分组成。主要部分阐述了纳税义务、纳税人以及纳税对象的概念，包含

了有关税务会计和控制的规定，并阐述了税务部门有关申诉裁决的过程。白俄罗斯于2004年1月1日通过了总则部分，2010年1月1日生效的特殊部分阐述了具体的税种，并对纳税人、纳税对象、税率、计税程序以及各税种的支付做出了具体规定。根据《白俄罗斯共和国税法法典》规定，应缴税款可分为国税和地税。具体包括以下：

- (1) 规范税收相关问题的《白俄罗斯共和国税法法典》以及相关税法；
- (2) 白俄罗斯总统名义直接颁布的法令、公告和行政命令等；
- (3) 相关税收协定；
- (4) 白俄罗斯政府对于规范相关税收问题的决定；
- (5) 国家政府共和党、地方政府部门的规范性法规；
- (6) 其他。

基于税法制定的规范性法规内容不能与《白俄罗斯共和国税法法典》相关规定相抵触，亦不能超出税法内容进行规定。若税法与宪法规定不一致，应适用宪法中相关规定。

2.1.3 近三年重大税制变化^[9]

2.1.3.1 税收优惠政策

2016年12月16日，白俄罗斯总统签署了关于2016-2020 年度社会经济发展的446号政令，其中政令中规定了经济实体可享受以下免税优惠政策（不包含注册在首都明斯克以及其他五大行政中心区域的实体、或通过特定重组方式形成的经济实体）：

- (1) 企业从首次盈利年度起的两个纳税年度内，免征利润税；
- (2) 取得应税不动产年度起的两个纳税年度内，免征不动产税；
- (3) 从事材料制造的中小型企业和技术设备进口环节，免征增值税以及关税。

2.1.3.2 增值税相关政策

白俄罗斯议会上院通过立法，从2017年1月1日起对境外企业向白俄罗

斯居民提供电子服务征收增值税。

2.1.3.3 关于常设机构相关政策

根据2016年1月1日颁布以及生效的343-Z号法令，在计算常设机构的利润时，在满足特定情况下可相应扣除常设机构在白俄罗斯境外发生的非经营性费用（变更前仅可扣除经营性费用）。

根据白俄罗斯税务部门2017年5月31日发布的相关文件，如果境外企业在白俄罗斯境内构成建设施工常设机构，且其转让设备交易以此常设机构的名义完成，那么对应的转让所得应确认为常设机构的应税所得。

2.1.3.4 关于预提税相关政策

对于非居民企业取得的银团贷款协议下的利息所得，不再免于缴纳预提税。

2.1.3.5 关于促进发展农村及小城镇贸易和消费服务相关优惠政策

2017年9月22日，白俄罗斯总统颁布第345号政令。该政令明确了对企业在农村和小城镇开展零售贸易、餐饮和消费服务等经营活动的税收及非税收领域相关优惠政策。该政令于2017年9月26日公示并正式生效。

根据345号政令，如下优惠政策将于2018年1月1日至2022年12月31日期间有效：

- （1）从上述经营活动中获取的收入免征增值税；
- （2）企业实体从上述经营活动中获取的利润减按6%税率征收利润税；
- （3）从事上述经营活动的个体经营者减按6%税率缴纳个人所得税；
- （4）为个体经营者的税费缴纳总额设定固定基础数额（约 10 欧元）；
- （5）从事上述经营活动的企业位于农村地区的建筑物、土地免征不动产税和土地使用税；雇员人数少于 15 人的、从事上述经营活动的企业位于城镇地区的建筑物、土地免征不动产税和土地使用税；

农村地区是指常驻居民少于 2,000 人的地区；小城镇地区为常驻居民大于 2,000 但少于 10,000 人的地区。

2.1.3.6 白俄罗斯与中国香港签订税收协定

自2017年11月30日起，《白俄罗斯-香港所得和资本利得税协定(2017)》开始生效。该协议将自2018年1月1日起在白俄罗斯开始实施，自2018年4月1日起在香港开始实施。该协定中明确规定缔约双方企业的股息、利息、特许权使用费的预提税最高税率均为5%。其中，在一定情况下，股息、利息可享受免税待遇；涉及飞机、飞行器的特许权使用费可享受3%的预提税优惠税率。

表3 税率对比表

	股息	利息	特许权使用费
香港与非税收协定国家	0%	0%	4.95%/16.5%
白俄罗斯与非税收协定国家	12%/13%	10%/13%	13%/15%
香港与白俄罗斯税收协定	0%/5%	0%/5%	3%/5%

2.1.4 白俄罗斯税收优惠政策概述^[10]

白俄罗斯商业环境的变革正在为投资者带来新的机遇。作为增加商业利润的重要途径之一，税收优惠政策也是中国企业对白俄罗斯投资的重要考量因素。

如下对白俄罗斯税收优惠政策进行了总结：

表4 拟投资企业

园区	范围
“巨石”中白工业园	机械制造、电子、精细化工、生物医药、新材料和仓储物流等领域
高科技园区	从事 IT 分析，工程及软件研发
自由经济区	依靠新技术和高科技方式投资设立出口导向和进口替代型的生产企业
农村及中小城镇税收优惠	计划在农村及中小城镇进行生产或提供服务的企业
十号法令	计划投资白俄罗斯工程建设项目
简易税收征收体制	规模相对较小企业

2.1.4.1 “巨石” 中白工业园^[11]

“巨石”中白工业园规划面积 91.5 平方公里。园区选址于白俄罗斯共和国明斯克州斯莫列维奇区，距离首都明斯克市 25 公里。园区内规划有生产和居住区、办公和商贸娱乐综合体、金融和科研中心。

“巨石”中白工业园是拥有特殊法律制度的区域，在中国与白俄罗斯国际合作的框架下推进，签署了一系列的政府间文件。白俄罗斯共和国为园区入驻者创造了良好的投资环境，并以国家立法、专项国际协定和义务来保障，为其投资者提供优惠和特惠条件，设立了独立的国家管理机构，以实现“一站式”的综合行政服务。

(1) 适用要求

- ①法人实体位于“巨石”中白工业园区内，包括外商投资企业；
- ②投资领域为：电子、精细化工、生物医药、机械制造和新材料等领域，以及研发、仓储物流领域；
- ③承诺的投资金额不少于500万美元等值货币（不限期限）或在注册成为园区居民企业后的3年内承诺投入50万美元等值货币。

(2) 税收优惠

入驻“巨石”中白工业园的企业享受如下优惠政策：

- ①自首次盈利年度起十年内对在园区内自主生产商品/开展服务取得的收入免征对应的利润税；
- ②园区税收优惠持续期间（截至 2062 年前），对于企业位于园区内的永久设施（包括建筑与设施）、停车位，免征不动产税；
- ③园区税收优惠持续期间（截至2062年前），对于企业位于园区内的土地，免征土地使用税。十年期满后（截至2062年），按现有税率的50%计征税款；

如下优惠同样适用：

- ①企业入驻“巨石”中白工业园区的整个存续期间（截至 2062 年前），可减按利润税、土地使用税、不动产税标准税率的 50%的优惠税率计征税款；

②自首次盈利年度起的五年内，股息分红涉及的利润税和预提税享受零税率优惠；

③截止2027年1月1日之前支付的特许权使用费，减按5%税率征收预提税；

④截止2027年1月1日之前，自然人根据劳动合同从园区内企业获得的报酬收入，减按9%税率缴纳个人所得税；

⑤满足特定条件的情况下，免征国家责任金；

⑥对于进口的技术设备、部件及原材料，免征关税及进口增值税；

⑦增值税全额抵扣（依据法律不可抵扣的增值税除外）。

⑧免征增值税的情况包括：

A. “巨石”中白工业园区内企业在免税区加工的货物；

B. 园区内企业间不动产销售和租赁（含土地）；

C. 接受园区外境外企业提供的服务，通常反向支付时需要缴纳增值税。

（3）其他说明

上述优惠政策不适用于：

①银行、非银行金融机构、保险公司；

②从事赌博、彩票、电子游戏经营活动的白俄罗斯法人实体。

从2016年5月开始，对于两个及以上投资者同时申请在同一块地开展投资项目的情况，通过竞争机制进行投资者选择。

2.1.4.2 高科技园区

高科技园区依照白俄罗斯共和国总统特别法令于2005年设立，旨在吸引IT公司并向其提供税收优惠。自2018年3月28日起，高科技园区投资企业可从事行业清单将进一步扩展，网络体育团队培训、电子货币交易、IT培训、人工智能、大数据、在线以及虚拟娱乐等互联网相关行业及生物技术行业将被引入园区。

（1）适用要求

依照白俄罗斯法律成立，且从事信息系统和数据处理相关的分析、延

展以及软件开发等的法人实体、个人企业。

(2) 税收优惠

①免征利润税；

②免征在白俄罗斯境内销售应税商品/服务（产品、服务、财产权）的增值税；

③免征不动产税；

④免征高科技园区内企业进口技术设备的关税和增值税；

⑤从高新科技园区内企业获得的股息红利、利息收入、特许权使用费收入减按5%税率征收预提税；

⑥个人所得税减按9%税率征收；

⑦免征离岸税。

⑧免征预提税。自2018年3月28日起，免征预提税的项目包括：

A. 未在白俄罗斯设立常设机构的外国法人实体从高科技园区企业获得的资本利得（持股期至少为365天）；

B. 该类外国法人实体从园区内企业以债务、特许权使用费形式取得的收入，以及通过提供IT服务（数据处理、网络托管、中介、广告服务）等获取的收入。

.注：仅对外国法人企业从高科技园区内居民企业取得的收入免征预提税。

(3) 其他说明

①审批流程简单，投资者需注重商业计划部分；

②入驻高科技园区企业需与高科技园区主管部门签订协议；

③入驻高科技园区企业需每季度向高科技园区主管部门支付相当于上一季度收入的1%的费用。

2.1.4.3 自由经济区

自由经济区内实施特殊的海关监管政策、登记制度及税收优惠政策。白俄罗斯共和国现有6个自由经济区，分别是明斯克自由经济区，布列斯特自由经济区，戈梅利-拉顿自由经济区，莫吉廖夫自由经济区，格罗德

诺投资自由经济区，维捷布斯克自由经济区。自由经济区设立的主要目的在于促进生产、开发高新技术产品、促进就业及外贸出口。

(1) 适用要求

- ①依照白俄罗斯法律成立的法人实体、个人企业；
- ②位于自由经济区内；
- ③自企业签署入驻自由经济区协议起的三年内，投资项目的投资额应当超过50万欧元。

(2) 税收优惠

- ①减按9%优惠税率征收利润税；
- ②自由经济区内企业销售自产商品/自营服务获得的利润，自其注册之日起五年内免缴利润税（适用于2011年12月31日之后在区内注册的企业）；
- ③特定情况下，免征三年不动产税；
- ④特定情况下，免征土地使用税；
- ⑤租赁外国设备在自由经济区内进行生产，免征设备的进口增值税。

2.1.4.4 农村及中小城镇税收优惠

(1) 适用要求

- ①位于农村及中小城镇的依照白俄罗斯法律成立的法人实体、个人企业（2016年8月1日后重组成立的企业除外）；
- ②在农村及中小城镇从事生产或服务。

(2) 税收优惠

从企业注册登记起七年内可以享受的税收优惠如下：

- ①免征利润税（仅适用于销售自产商品/自营服务取得的收入）；
- ②从事已签发特殊经营许可活动的企业，免征国家责任金；
- ③免征不动产税（适用位于农村及中小城镇内的不动产，不包含未利用/未充分利用的不动产）
- ④对于以进口技术设备及零部件注资的法人实体，免征设备及零部件进口环节的关税；

自 2018 年 1 月 1 日起至 2022 年 12 月 31 日，在农村地区和小城镇为从事零售业、餐饮业和消费服务业（“符合条件的活动”）的企业享受特定的税收优惠政策即利润税按 6% 征收，免征增值税。

此外，对于企业法人从事符合规定的相关活动涉及的房产以及土地，在满足如下情况时免征不动产及土地使用税：

- ①经营地在农村；
- ②经营地在小城镇且雇用人数少于 15 人（零售业除外）。

农村是指常驻居民少于 2000 的社区。小城镇是指常驻居民超过 2000 人但少于 10000 人的定居点。

2.1.4.5 十号法令相关优惠

对于白俄罗斯鼓励投资的相关行业，白俄罗斯法律提供特定的优惠政策支持。十号法令于 2009 年 8 月 6 日颁布，对在白俄罗斯开展投资的相关情况作出了解释。

（1）适用要求

- ①计划在白俄罗斯进行投资的外国法人实体或其白俄罗斯分支机构；
- ②与以下机构签署相关投资协议：

A. 白俄罗斯共和国明斯克市执行委员会（适用于十号法令列明的优惠政策）；

B. 由白俄罗斯共和国部长会议与白俄罗斯共和国总统共同商议决定通过（适用于十号法令以及其他法规均未列明的优惠政策）

（2）税收优惠

签订投资协议后，投资人可以享受以下优惠政策：

- ①租赁未处于拍卖程序中的土地（列入投资项目土地清单）
- ②增值税全额抵扣（依据法律不可抵扣的增值税除外）

此外，投资人还可以享受如下优惠：

③免除对国有土地的土地使用税、租赁费。免除期限从工程设计及施工开始至施工完成年度后一年度的 12 月 31 日为止。

④对于在白俄罗斯境内使用的进口技术设备、零部件免征关税和进口增值税；

⑤对于引进外国工作者、办理特殊工种许可及临时居民许可等特殊许可，免征国家责任金。

（3）其他说明

鼓励行业包括：

①信息及通讯技术；

②物流系统研发；

③冶金工业；

④机械制造业；

⑤电力、光纤、机械产品、家用电器及电子产品等。

2.1.4.6 简易税收征收体系

简易税收征收体系是由白俄罗斯法律规定的特殊税制，在简易税收征收体系下，纳税人和征税对象适用特殊规定。

（1）适用要求

在申请适用简易税收征收体系的前一个纳税年度里的9个月中，法人企业取得的总收入不足1,159,800卢布且员工人数不足100人；或者个体工商户取得的总收入不足126,700卢布。

（2）税收优惠

①免征利润税（红利以及股权转让利润税除外）；

②免征不动产税（特定项目除外）；

③免征土地使用税（特定项目除外）；

④免征生态税（特定项目除外）；

⑤免征增值税（对于在前一个纳税年度开始至申报日期期间，平均员工人数超过50人，且累计总收入超过1,058,400卢布的企业，不适用此优惠）

（3）其他说明

以下法人企业不适用简易税收征收体系：

- ①生产消费税应税产品；
- ②位于自由经济区、高科技园区以及“巨石”中白工业园的居民企业；
- ③从事彩票、不动产、赌博、互联网交易、保险以及银行业等。

2.2 利润税（Tax on Profit）及预提税（Withholding Tax）^[12]

（1）利润税

白俄罗斯针对企业获得的利润、红利以及利得征收利润税。

利润是指销售商品（产品、服务）、财产权（除固定资产及无形资产外）及非销售收入的总额减去成本费用后的差额，同时，税务机关有权根据市场价计算利润税。

（2）预提税（即不在白俄罗斯共和国境内通过常设代表机构进行经营活动的外国组织收入税）

预提税的纳税人是指不在白俄罗斯共和国境内通过常设代表机构进行经营活动、但在白俄罗斯共和国境内取得收入的外国组织。针对纳税人从白俄罗斯共和国取得的特定收入征税。

2.2.1 居民企业

2.2.1.1 判断标准及扣缴义务人

居民企业，是指依据白俄罗斯法律在白俄罗斯境内成立的企业。

2.2.1.2 征收范围

居民企业应当就其来源于境内外的所得缴纳利润税。具体纳税实体包括以下：

- （1）合资（控股）公司；
- （2）有限责任公司；
- （3）额外的责任公司；
- （4）普通合伙企业；
- （5）有限合伙企业；

(6) 生产合作社;

(7) 统一制企业

2.2.1.3 税率

利润税的基本税率为18%，银行以及保险企业的适用税率为25%。股权转让所得应视为非经营性收入，适用基本税率。具体如下所示：

表5 利润税税率表

范围	税率
基本税率	18%
银行以及保险企业	25%
股息红利	12%
注册于高科技园区销售自产高科技货物的企业	10%
注册于自由经济区	9%

2.2.1.4 税收优惠

对于在白俄罗斯自由经济区、高科技园区以及“巨石”中白工业园等特殊区域成立的相关企业，其取得的符合规定的所得可根据相关规定在对应年度享受利润税免税政策（具体内容参见本章2.1.4）。

为进一步促进小城镇和农村经济发展，白俄罗斯政府给予在白俄罗斯1万人口以下的小城镇投资的企业更多优惠如：自2008年4月1日起，生产型企业5年内免缴利润税（从2010年起延长7年）（具体内容参见本章2.1.4）。

2.2.1.5 应纳税所得额

(1) 收入范围

一般情况下，居民企业应就其来源于境内外的所得缴纳利润税，即企业经营所得。应纳税所得为企业经营、资产转让以及其他收入涉及的全部收入，扣除相应的经营以及其他费用。银行和金融企业适用应纳税所得计算的特殊规定。

(2) 不征税和免税收入

从事儿童食品以及益智产品生产取得的收入免于缴纳利润税；国家、

市政以及国有银行发行的债券以及白俄罗斯居民企业在2016年1月1日至2017年12月31日之间发行的债券收入免于缴纳利润税。

（3）税前扣除

一般情况下，企业可扣除在纳税年度中所有已支付以及发生的与盈利以及生产经营相关的必要费用。所有的费用扣除应保留合理的证明。

以下特定费用在限额范围内进行扣除：

- ①与油料以及能源相关的费用；
- ②生态税、自然资源开采（征用）税费；
- ③津贴相关费用。

企业分配的股息不可扣除；贷款对应的利息一般情况下可以扣除，然而购买固定资产以及无形资产对应的贷款利息应包含在资产价格当中，不应直接扣除。因延期履行合同义务而发生的罚款以及利息等不能在税前扣除。

一般情况下，所有的固定资产以及无形资产（除土地、森林、历史古迹以及工艺品等）应计提折旧。通常情况下采用直线法计算固定资产折旧，在特殊情况下也可采用其他折旧方法。固定资产折旧的分类以及每年折旧率如下：

- ①不动产（0.8%~20%）；
- ②车间、机器以及机械设备（3.33%~20%）；
- ③商标、专利以及其他无形资产（5%~10%）；
- ④计算机（7.14%~33.33%）；
- ⑤运输设备（2.5%~33.33%）。

（4）亏损弥补

企业纳税年度发生的亏损，准予向以后年度结转，用以后年度的所得弥补，但结转年限最长不得超过十年。以下项目对应亏损不能结转至以后年度弥补：

- ①根据相关规定的不征税项目；
- ②根据相关规定在特定期间的免税项目；

③境外注册的企业在境外开展的经营项目。

2.2.1.6 纳税申报

利润税以纳税年度为单位，企业应按照季度进行纳税申报。

纳税人应当自季度终了之日起20日内，向主管税务机关进行季度纳税申报。纳税人应当自纳税年度终了后的次年3月20日之前，向主管税务机关进行年度纳税申报，并在纳税年度终了后的次年4月1日之前完成年度资产负债报告以及损益表情况的申报。

2.2.2 非居民企业

2.2.2.1 概述

非居民企业，是指依据白俄罗斯以外的其他国家法律在其他国家成立的企业。

预提税税率

根据不同的收入类型，预提税税率为5%、6%、10%、12%和15%。

2.2.2.2 预提税征收范围

预提税的纳税人是指未在白俄罗斯共和国境内设立常设代表机构，或者境外企业虽设立常设代表机构但取得的来源于白俄罗斯境内的收入与该常设代表机构无关联的非居民企业，取得的收入需要缴纳预提税。

共对下列收入征税：

（1）与国际运输相关的运送费用、运费，以及发运服务费，税收协定中国际运输条款的项目除外；

（2）各种类型、不论其形成方式的利息（息票）收入，包括：

①贷款，财务方面的收入；

②其发行条件规定以利息（贴现）形式获得收益的有价证券收入；

③临时使用白俄罗斯共和国银行账户内闲置资金的收入。

（3）专利使用费；

（4）红利与相当于红利的收入；

(5) 根据委托、代理合同等类似民法合同，在白俄罗斯共和国境内销售商品的收入；

(6) 在白俄罗斯共和国境内进行和（或）参加文艺演出，以及在白俄罗斯境内进行马戏表演与动物表演工作的收入；

(7) 违约金（罚款、罚金）及违反合同条款而产生的其他制裁形式的收入；

(8) 科研、试验、设计工作，为商品的试验样件（试验批量）编制设计与工艺文件，生产与测试商品的实验样件（试验批量），设计前的工作与设计工作（编制技术经济论证、设计研究等类似工作）收入；

(9) 提供保障和（或）担保的收入；

(10) 提供用于在服务器中放置信息的磁盘空间、通信渠道或与其技术维护服务有关的收入；

(11) 转让收入：位于白俄罗斯共和国境内的不动产；所有人为外国组织，且位于白俄罗斯共和国境内作为物业综合体的企业（其部分）；白俄罗斯共和国境内的有价证券（股票除外）；位于白俄罗斯共和国境内组织的注册资金份额（股份，股票）；

(12) 服务收入：咨询、会计、审计、营销、法律、工程技术服务；位于白俄罗斯共和国境内不动产的委托管理；快递；中介；管理；雇佣和（或）挑选员工，包括进行职业活动的自然人；教育领域；财产保管；保险；广告（向国外组织支付的、与白俄罗斯组织、个体企业在国外参与展会相关的费用除外）；安装、调试、检查、维护、测量、测试位于白俄罗斯共和国境内的线路、机械、设备、仪器、工具、设施、无形资产[当其是关于购置为私有(暂时使用)的外贸合同条款不可分割条件时，培训、进行咨询和（或）提供上述服务所获得的收入除外]；押运与保护货物（对于货物所在地国家法律规定必须押运与保护货物，该国组织提供服务所得收入除外）；

(13) 位于白俄罗斯共和国境内、交予资产委托管理的不动产收入；

(14) 处理资料的活动，包括使用用户软件或自己的软件处理资料的

活动（完整处理数据、准备与输入数据、自动化处理数据），虚拟主机服务（保存网页，使其可以更新并置于互联网上共享），出售电脑时的服务收入，以及数据库处理，包括创建数据库、存储资料、保证对数据库的访问，因特网上的搜索门户网站与搜索引擎服务收入（使用自动化银行间核算系统、国际支付系统、传递支付和（或）完成支付信息的国际通信系统的收入除外）。

2.2.2.3 预提税纳税申报

预提税报税单（核算）由代扣代缴机构（包括白俄罗斯共和国法人、外国组织向不在白俄罗斯共和国境内，通过固定代表处进行经营活动的外国组织支付收入的个体企业主）完成，在上一纳税周期结束后一个月的20日前，向该法人、外国组织或个体企业主的注册地税务机关提交。

预提税税收周期为产生纳税义务当日所在月份。预提税在上一税收周期结束后次月的22日前缴纳。

2.2.3 其他

根据白俄罗斯有关法律规定，外资企业与白俄罗斯本国企业适用税种相同，只在利润税方面有一定优惠，即外资占30%以上股份的合资企业以及独资企业，自获利之时起3年内免征利润税（贸易型外资企业除外）。如该企业生产的产品符合白俄罗斯产业发展需要，则在上述3年优惠期后再减半征收利润税3年。如果外资企业在注册之日起，第1年内法定资金到位50%，第2年100%到位，就可以获得利润税优惠权，如未达到上述要求，则全额缴纳利润税，不享受优惠且以后也不得享受。在其他税种上，外资企业与白俄罗斯本国企业均按同等税率上缴税金。

2.3 个人所得税（Individual Income Tax）^[13]

居民纳税人从白俄罗斯境内外所获得的收入应缴纳个人所得税。非居民纳税人就来源于白俄罗斯境内的收入部分缴纳个人所得税。根据劳动合同或民法合同，雇佣公民工作的组织要履行从公民收入中扣除并上缴税款的义务。履行劳动义务或者其他义务而获得的薪金是最普遍的公民收入类

型，包括货币酬金和津贴。

2.3.1 居民纳税人

2.3.1.1 判定标准

白俄罗斯实行的是属人税制，对本国公民和拥有白俄罗斯永久居住权者进行全球所得征税。对于在一年中停留超过183天的外国人（视为居民纳税人）也实行全球所得征税，但可以通过提供在所在国完税证明来抵扣相应的税款，对于一年中停留期少于183天的外国人只就其在白俄罗斯取得的收入征收个人所得税。

2.3.1.2 征收范围

居民纳税人应就其来源于全球范围的所得缴纳个人所得税，非居民纳税人仅就其来源于白俄罗斯境内的所得缴纳个人所得税。个人应纳税所得主要包括：受雇所得、从事经营及专业服务所得、投资所得、资本利得。

（1）受雇所得

①工资、薪金所得。个人应就其取得的受雇所得按照一般税率缴纳个人所得税。雇主为受雇个人缴纳的个人长期（至少三年期）养老金免于缴纳个人所得税。

②实物福利。实物福利都应以市场价值计算并作为受雇所得征收个人所得税。

③养老金所得。国家养老金以及私人养老金中个人缴纳部分免于征收个人所得税，其他养老金应按照一般税率缴纳个人所得税。

④董事报酬。法规中未对董事的酬金做特别规定，应按照受雇所得纳税。

（2）经营以及专业服务所得

个人从事经营以及专业服务取得的所得应缴纳个人所得税。纳税人为取得和维持应税经营所得而发生的费用通常准予扣除。

（3）投资所得

投资所得具体包括股息、利息以及特许权使用费等所得。

个人从事经营以及专业服务取得的所得应缴纳个人所得税。纳税人为取得和维持应税经营所得而发生的费用通常准予扣除。

(4) 资本利得

居民个人出售证券、知识产权以及经营资产须按一般税率缴纳所得税。

2.3.1.3 免税优惠

以下项目对应收入免于缴纳个人所得税：

- (1) 国家养老金、存款利息以及部分公开和银行发行的债券利息；
- (2) 大部分社会保险金；
- (3) 雇主为个人受雇缴纳的个人长期（至少三年期）养老金免于缴纳个人所得税；
- (4) 除购销、经营以及受雇等事由之外，配偶以及亲属之间收支相关的所得免于缴纳个人所得税。

2.3.1.4 税率

表 6 个人所得税税率表

范围	税率
• 一般税率	13%
• 自然人（维护与保护建筑、房屋、土地的工作人员除外）依照劳动合同从高新技术园区的入驻者获得的；个体企业主—高新技术园区的入驻者获得的；参与销售高新技术领域注册商业项目的自然人依照劳动合同从高新技术园区的入驻者处获得的；自然人依照劳动合同以工资形式从合资公司和（或）“巨石”中白工业园区的入驻者处获得的收入；自然人从高科技园区内的企业获得的分红。	9%
• 针对白俄罗斯私营企业主进行经营（私人公证、进行个人辩护）活动获得的收入（私人公证人、辩护人）	15%

2.3.1.5 税前扣除

扣除项目主要包括：

- (1) 纳税人为改善居住条件所发生的建造以及购房费用。可扣除的

费用包括本金、按揭贷款利息以及其他利息相关的支出；

(2) 个人教育费用可以扣除，包括助学贷款以及纳税人子女和配偶的教育费支出；

(3) 任意保险保险费的最大扣除限额为2,874卢布/每年（2016年为1,813卢布），其中包括养老金以及三年期以上的医疗费相关的人寿保险；

(4) 专业运动员扣除与参加比赛相关的费用。；

(5) 其他。

2.3.2 非居民纳税人

判定标准以及征收范围：对于在一年中停留期少于183天的外国人视为非居民纳税人，对于一年中停留期少于183天的外国人只征收其在白俄罗斯获得收入的个人所得税。

2.4 增值税（Value Added Tax）

2.4.1 概述

2.4.1.1 征收范围

在白俄罗斯境内销售货物或者提供应税劳务以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税人。

2.4.1.2 税率

表7 增值税税率表

类型	税率
<ul style="list-style-type: none"> • 出口到关税同盟成员国的商品； • 押运、装卸工程（服务）和其他类似直接与销售出口关税同盟成员国的商品相关的工程（服务）； • 出口运输服务，包括过境运输，以及来料加工商品的出口； • 为外国单位或自然人进行的维修、更新、改装飞机及其发动机、铁路运输工具个体的工程（服务）； • 免税店店主自产、用于随后在免税店销售的商品； • 通过在关税同盟成员国无固定居住地的自然人的商店进行零售的商品，并且外国人从买到之日起3个月内将其带出关税同盟国关境外。在购买商品时，如果根据商品付款支付凭证，该商品价值超过80万白俄罗斯卢布（包括增值税），该 	0%

类型	税率
商品自买到之日起3个月内被带出关税同盟国关境外时，外国人有权在一日内在与有权向外国人返还增值税的单位签署向外国人退增值税的服务合同的商店获得返还的增值税。	
• 电子通讯服务	25%
• 以包含增值税的可调节零售价格销售商品	9.09%或 16.67%
• 销售在白俄罗斯共和国境内生产的植物栽培产品（花卉栽培，观赏性植物栽培除外），野生浆果、坚果与其他果实、蘑菇等野生产品以及养蜂业、畜牧业（皮货生产除外）与渔业产品；	
• 进口和（或）销售食品以及白俄罗斯总统批准的清单中所列的儿童商品时；	10%
• 自由经济区人驻者在白俄罗斯共和国境内销售其在自由经济区内生产的，且为白俄罗斯确定为进口替代产品时。	
• 一般税率（包括销售资产，以及销售其他以上未指明的商品/服务时(免征税与不属于增值税征税对象的除外)）	20%

2.4.1.3 制度演变

从2017年1月1日开始，境外企业向白俄罗斯境内企业提供的电子服务，也划入增值税应税服务范围。

2.4.2 税收优惠

对于特定的医疗产品以及进口用于生产玻璃制品的原材料，免于缴纳增值税。

2.4.3 应纳税额

应纳销售额即为售价，不包括增值税，但包括消费税（如涉及）。在进口的情况下，应纳销售额包括海关完税价格，关税以及消费税。如果纳税人同时经营增值税应税项目以及免税项目，需要对不同项目分别进行申报。

在最终缴纳增值税时，进项税额可以相应抵扣。即仅就增值部分缴纳增值税。

2.4.4 其他

增值税周期为一个公历年度。根据纳税人的选择，增值税申报期可以为月或季度。在上一申报期结束后的次月20日之前，纳税人向税务机关提

交报税单（核算）。上一申报期接受后的次月22日之前缴纳增值税。

2.5 土地使用税（Land Tax）

2.5.1 概述

在白俄罗斯境内拥有、使用、承租土地的个人和企业为土地使用税纳税人。

2.5.2 税收优惠

对于在白俄罗斯自由经济区、高科技园区以及“巨石”中白工业园等特殊区域成立的相关企业，其土地使用税纳税人可根据相关规定在对应年度享受不同程度的免税政策（具体内容参见本章2.1.4）。

2.5.3 应纳税额

土地使用税按照单位面积税额计算总计税额并以纳税年度为单位进行缴纳，其中单位税额根据土地的位置以及质量情况进行确认。

2.5.4 其他

土地使用税可在利润税前进行扣除。

2.6 其他税费

2.6.1 消费税（Excise Duty）

消费税应税商品包括各种酒类、啤酒、香烟以及香烟制品、原油、车用油以及乘用车等。用于生产医药产品的酒精免于缴纳消费税。2017年度，白俄罗斯消费税单位体积消费税额为0~527.37卢布。2018年度起，白俄罗斯消费税单位体积消费税额为0~580.11卢布。

2.6.2 不动产税（Property Tax）

不动产税以企业房产以及在建工程（除财政拨款项目、居住用房等）的价值或租金为基数进行缴纳。企业房产以及建筑物等投入使用的第一年免于缴纳不动产税。为环境保护项目所建造或使用的房产以及建筑物免于

缴纳不动产税。

不动产税的法定税率为1%。然而，当地税务机关在实际征收时可在此法定税率2.5倍（高于或低于法定税率）的范围内进行上下浮动。对于特定标的，法定税率可适用的调整范围为10倍以内。

2.6.3 社会保险金（Social Security Contributions）

社会保险金以签订的雇佣合同下的工资薪金（不高于上一月份国家平均工资薪金的5倍）为计算基础，由雇主（负担比例34%，农产品生产商雇主的负担比例为30%）和雇员（负担比例1%）双方负担，且必须由雇主代扣代缴。雇主负担部分的社会保险金可在企业利润税前进行扣除。

2.6.4 印花税（Stamp Duty）

在白俄罗斯办理有关文件以及法律、行政手续时需缴纳印花税，印花税税率为0.1%~25%。

2.6.5 关税（Customs Duty）

一般情况下，白俄罗斯境内所有进口环节的货物均需要缴纳关税。对于部分特定进口货物免于缴纳关税（例如：与文化和科学相关的产品）。

进出口关税采取固定税率或固定单位税额两种方式进行计算。关税税率为5%~30%；单位税额（例如：每千克或每立方厘米）为0.5~5欧元。

白俄罗斯适用前苏联共和国的自由贸易体制，对于进口自或来源地为涉及国家的商品（除白糖）不征收关税。

白俄罗斯与亚美尼亚、哈萨克斯坦、吉尔吉斯斯坦以及俄罗斯签订了欧亚联盟协议，对于上述国家范围内的商品进出口不征收关税，从上述国家范围外进口的商品需要交纳关税。

2.6.6 其他

包括生态税（Environmental Tax）、自然资源开采税（Natural Resource Mining Tax）、国家责任金（State Duty）、公共道路过路费（Road taxes）、离岸税（Offshore Due）、领事签证费（Consular Duty）、特许证费（Patent Duties）、养狗税（Tax on Dogs;）、疗养

税（Resort Due）、采购税（Due from Purveyors）等。

第三章 税收征收和管理制度^[14]

3.1 税收管理机构

3.1.1 税务系统机构设置

白俄罗斯共和国的最高税务管理机构为白俄罗斯税务部（The Ministry of taxes and tax collection of the Republic of Belarus（MTC））。《白俄罗斯共和国税法》是白俄罗斯共和国税收体系的最高文件，由总则和特殊部分组成。税务机关依照国家法规规定代理国家执行税收政策并进行税收管理，同时在法规授权的范围内，海关代理部分税收征管。税务机关、海关及其他执行税务管理功能的政府机关依据法律执行一定的管理职能并进行协作。

白俄罗斯海关委员会成立于1991年，负责指导、协调和监管海关的活动，2008年4月28日颁布的第228号《关于海关机构的若干问题》的总统令确定了海关委员会的主要任务和职能。白俄罗斯海关委员会下设9个海关，负责查验商品和运输车辆通过白俄罗斯边境的事务。

3.1.2 税务管理机构职责

白俄罗斯税务部依据《白俄罗斯共和国税法》及其他税收法律制定税收政策，并规定纳税人或扣缴义务人以及税务机关在办理税务事项需要遵循的程序，递交申报资料的格式，以及申报资料的填写等。

税务部职责范围内的权利包括：

（1）要求纳税人或扣缴义务人提交税款计算、缴纳以及征收的相关文件，以及其他关于其应税义务及应税资产的相关资料，并收取相关税款；

（2）召集纳税人、扣缴义务人及其他相关人员至税务机关进行税收检查；

（3）提出企业清算建议；

(4) 根据法规，对违法纳税人提起上诉；

(5) 在执行税收监管的工作中，获取其他国家机构或自然人提供的包括商业数据，银行数据等受法律保护的秘密信息以及专家的专业意见等；

(6) 在税务审查期间，依据纳税人或扣缴义务人提交的申报资料对其纳税义务进行鉴定；

(7) 统计欠缴税费及相关滞纳金事项；

(8) 暂停纳税人或扣缴义务人银行账户的操作；

(9) 前往纳税人经营现场进行税务检查；

(10) 在实施税务检查过程中对纳税人的财产进行清点；

(11) 由于税收管控的目的，建议对公民出境进行临时限制；

(12) 根据议会的要求，对商品及贵重原材料的买卖、工程及服务的提供进行控制以审查合规性；

(13) 在进行检查时，通过纳税人的文件原件等资料进行扣押以取得相关资料的复印件或提纲；

(14) 对于违反税法及其他法规的纳税人或扣缴义务人进行商品、货物及其他财产的扣押或查没。

3.2 居民纳税人税收征收管理^[15]

居民企业，是指依据白俄罗斯法律在白俄罗斯境内成立的企业。

居民纳税人，白俄罗斯实行的是属人税制，对本国公民和拥有白俄罗斯永久居住权者进行全球所得征税。对于在一年中停留超过183天的外国人（视为居民纳税人）也实行全球所得征税，但可以通过提供在所在国完税证明来抵扣相应的税款，对于一年中停留期少于183天的外国人只征收其在白俄罗斯获得收入的个人所得税。

3.2.1 税务登记

白俄罗斯税法规定，所有居民纳税人均需在取得经营许可后的10日内携带相应的资料在税务机关进行登记注册。公司法人实体需在在公司所在

地进行登记注册；自然人需在其住所所在地进行登记注册。

白俄罗斯未对各类不同税种出台具体的登记注册规定，纳税人的税务登记适用于白俄罗斯的所有税种。

3.2.2 账簿凭证管理制度

白俄罗斯税法规定，纳税人需对其日常经营活动的财务收支进行明确记录以确定应纳税所得额。白俄罗斯税法对财务账簿做出了特别要求，财务账目以确定税收为目的，受税务机关的管控。

财务账簿的记账依据为会计数据或其它符合税法要求的、经核实的数据。

一般情况下，税金以白俄罗斯卢布缴纳。

3.2.3 纳税申报^[16]

3.2.3.1 纳税申报基本要求

(1) 申报地点

根据白俄罗斯税法规定，纳税人应当在税务登记注册地按照纳税要求及期限进行纳税申报。

(2) 申报方式

纳税申报应当按照固定的表格形式，以纸质/电子表格、文档的方式进行申报。根据白俄罗斯税法，若企业申报年度的职工人数超过50人的纳税义务人和增值税纳税义务人需要提交电子申报表，不得以纸质申报表进行申报。企业申报年度的在职员工人数需要在当年的1月20日之前提交给登记注册地的税务机关。纳税申报可以由企业自己，也可以委托代理进行申报。纳税人以邮寄方式寄送纳税申报表，纳税申报时间为邮件寄出时间；以电子表格形式发送的纳税申报表，则纳税申报时间为上传电子申报表至税局网站的时间。

3.2.3.2 增值税申报

白俄罗斯税法要求，增值税只得通过银行转账的方式支付。一般情况下，应税个人/实体在俄罗斯均设有银行账户，并将通过该银行账户缴纳

增值税。

白俄罗斯增值税需按月或按季进行申报。申报期限为次月20日或季度结束后的次月20日，同时，纳税义务人需要在次月22日或季度结束后22日之前完成增值税的缴纳。

3.2.3.3 个人所得税申报

在一个公历年度内在白俄罗斯停留超过183天的个人应认定为居民纳税人。居民需就其全球所得纳税，非居民只需就其来源于白俄罗斯境内的所得纳税。白俄罗斯不允许个人所得税联合申报，须独立申报。资本利得作为普通收入纳税。纳税人及其配偶与未成年子女可享受标准扣除额。除了标准扣除额外，纳税人还可享受社会、财产与专业税收减免，前提是纳税人须在纳税截止日前进行纳税申报。

组织（税务代理）应在实际支付时，直接从纳税人收入中扣除自然人的个人所得税。个人所得税税收周期为一个公历年度。针对私营企业主个人所得税报告期与利润税相同。

纳税人需在次月的20日之前申报个人所得税，且需在22日前缴纳。

3.2.3.4 利润税申报

在白俄罗斯，纳税年度通常为公历年度，利润税按照季度进行申报。白俄罗斯不允许汇总申报，各公司须独立申报。月度纳税申报表须在次月20日前报送；季度纳税申报表须在季度结束的次月20日前报送。同时，纳税人需要在次月22日前完成税款缴纳。

自2016年起，第四季度的利润税需在当年的12月22日之前，按照第三季度利润税的三分之二进行预缴。待财年结束后按照实际利润重新对利润税进行确认，并在次年的3月22日之前完成利润税的补缴/退还。

清算企业，按照清算期间的实际利润进行申报。

白俄罗斯居民在境外被扣缴的所得税款可从该利润在国内的应纳税款中抵免，但该笔税款的支付须得到外国税务机关确认。抵免额度不得超过该利润在国内的应纳税额。

3.2.3.5 预提税（不在白俄罗斯共和国境内通过常设代表机构进行经营活动的外国组织收入税）^[17]

税收周期为产生缴纳预提税义务发生日期所在的月份。

预提税报税单（核算）由白俄罗斯共和国法人，外国组织或计算和（或）向不在白俄罗斯共和国境内通过固定代表处进行经营活动的外国组织支付收入的个体企业主，在上一税收周期结束后次月20日前，向该法人、外国组织或个体企业主的注册地税务机关提交。

预提税在上一税收周期结束后次月22日前缴纳。

3.2.4 税务检查

税务检查由白俄罗斯共和国总统及总统颁布的政令决定。执行税务检查任务的税务机关需要对企业的税务检查情况进行详细记录。

根据白俄罗斯税法，税务检查可以通过两种方式进行：

（1）案卷检查

案卷检查是指税务机关对纳税人提交的纳税申报等材料进行的检查。

对于案卷检查，税务机关有权要求纳税人提供其它附加信息和材料。在现有的税务检查程序中，如果因纳税人未到场等原因税务机关无法获得纳税人所提供的纳税申报材料的，税务机关可以根据相应的程序对纳税人的应纳税额进行计算。对于税务机关在检查过程中发现有信息不足、信息错误等情况而要求纳税人对材料、数据进行补充的，纳税人应当税务机关发出资料补充通知起的10个工作日内进行回复。

（2）实地检查

实地检查分为附加检查和窗口检查。其中，适用于附加检查的情形有：

- ①纳税人清算时；
- ②根据税务机关要求检查时；
- ③纳税人为自然纳税人而不是个体经营企业时；
- ④履行其它白俄罗斯共和国的规定的条例义务时；
- ⑤外国机构在白俄罗斯代表处进行清算时；

⑥在税法规定的时限内，对纳税人提交的财务及税务账簿及文件进行检查时。

税务检查结束后，税务机关将起草税务事项检查报告或资质证明。检查报告或资质证明将由税务机关和纳税人签字。如果纳税人对税务机关检查结果存有质疑，可以在签字后的15个工作日内向税务机关提出复议，逾期将不被受理。

3.2.5 税务代理

根据白俄罗斯税法第二十三条，税务代理可以是法人实体也可以是个人。税务代理在白俄罗斯境内可以通过常设机构，外国组织的代表处，依据白俄罗斯法规成立的企业等多种形式开展业务，并为纳税人计算并缴纳税款。除法规规定外，税务代理和纳税人享有相同的权利。

税务代理的义务包括：

①根据白俄罗斯相关税法规定，根据纳税义务人收到的款项计算并缴纳相应的税款；

②协助纳税义务人进行纳税登记及申报，对纳税义务人根据白俄罗斯税务部的申报规定提出对申报收入，计算扣除成本的参考意见；

③向税务机关提交必要的申报资料及信息，以便税务机关对计算、扣除、缴纳税款的情况实施监管；

同时，对于税务代理不履行或不正当履行其税务代理义务的，需要根据法规承担相应的法律责任。

3.2.6 法律责任

若纳税人没有按规定履行纳税义务，白俄罗斯税务机关有权通过如下方式确保纳税人履行纳税义务：

- ①抵押财产；
- ②缴纳保证金；
- ③罚款及罚息；
- ④停止银行及其电子账户的操作；

⑤没收财产。

3.2.6.1 利润税

纳税人未纳税申报的和未缴纳税款的分别按相当于应纳税额的10%和20%进行处罚。

3.2.6.2 个人所得税

纳税人未进行纳税申报或未支付税款将会被进行处罚。纳税人未在规定期限内缴纳税款将被按日征收罚息。

3.2.7 其他征管规定^[18]

白俄罗斯不征收附加税，无替代最低税规定、无一定持股条件下的股息征税待遇规定和控股公司的特殊规定。

3.3 非居民纳税人的税收征收和管理

非居民企业，是指依据白俄罗斯以外的其他国家法律在其他国家成立的企业。

非居民纳税人，对于在一年中停留期少于183天的外国人视为非居民纳税人，对于一年中停留期少于183天的外国人只征收其在白俄罗斯获得收入的个人所得税。

3.3.1 非居民税收征管措施简介

外国组织在提交设立申请后需进行税务备案登记。对于依据法规取得白俄罗斯外交部及其它审批机关授权成立代表处的外国组织，需要在获得授权后的10个工作日内在代表处成立所在地进行税务登记。

外国组织进行备案登记需要携带的材料有：

(1) 白俄罗斯外交部及其它审批机关授权设立代表处的授权书原件及复印件（若为外国银行开办代表处则需要白俄罗斯共和国国家银行的授权书）；

(2) 代表处成立章程的原件及复印件；

(3) 代表处法人代表的授权委托书。

当外国组织购买不动产所有权或其他权利时，除了该不动产用于捐赠给白俄罗斯政府机构的经济管理部门以外，应就该不动产交易行为先向税务机关进行登记备案后再向有关部门进行不动产登记。在向税务机关进行申报时，需提供授权委托书（原件及复印件）以证明相关代表外国组织的交易行为代表意思真实有效，并提供相关材料（原件及复印件）以说明该不动产所有权或其他权利的基本情况。

3.3.2 非居民企业税收管理

3.3.2.1 利润税管理

在白俄罗斯开设代表处的外国组织，对于未经过常设机构而从事的经营活动，需要通过税务代理在本纳税年度结束后的次年3月20日之前向税务机关提交本年度在白俄罗斯境内的经营报告以及纳税申报表；且需在3月22日之前完成税款的缴纳。对于在白俄罗斯境内通过常设机构在白俄罗斯境内设立的代表处从事经营活动以及在境内其他地点从事经营活动而产生常设机构的，对于向税务机关进行的利润税申报需要代表处所在地税务机关以及常设机构所在地税务机关同时进行。

3.3.2.2 个人所得税管理

相关企业或组织（税务代理）应在实际支付个人所得时，直接从纳税人收入中扣除自然人的个人所得税。个人所得税税收周期为一个公历年度。针对私营企业主个人所得税报告期与利润税相同。

3.3.2.3 增值税管理

在多个税务机关备案的外国组织在白俄罗斯境内从事经营活动被认定为常设机构的，以其中一家常设机构所在地的税务机关完成该外国组织在白俄罗斯境内的所有常设机构与增值税有关的税务申报工作。外国组织需要在其递交税务申报后的个工作日内向白俄罗斯税务机关进行通知，通知可以以纸质方式传递，也可以通过规定形式的电子方式进行传递。除特殊情况外，外国组织在该纳税申报期间内选定申报的常设机构且不得进行变更。

第四章 特别纳税调整政策

4.1 关联交易^[19]

2012年12月30日，白俄罗斯颁布了政令330-Z，其中条款30-1“出于税收目的的定价原则”被作为一般性条款加入了白俄罗斯共和国税法总论（2002）。这项规定首次将转让定价条款纳入白俄罗斯共和国税法。

然而，仅仅当2016年1月1日的新纳税人义务规定出台后，白俄罗斯的转让定价规定才开始落地。

4.1.1 关联关系判定标准

关联方的定义在某种程度应理解为缴纳企业税的法人实体。该定义包含在白俄罗斯共和国税法的第二十条规定中，且未曾被修订。在该法规中，若一方法人实体或个人可以直接影响另一方的经济状况或运营状况，或者可以影响代表他们的个人的行为，则可认为双方构成关联关系。其中，若一方持有另一方20%及以上的股权，或双方共同控制第三方，则视同存在关联关系。

关联方的定义已经进行了延伸。目前，如果一方在其他方持有直接或间接利益，且相关权益在每一方的比例为20%以上，则上述企业、其他组织或个人为关联方关系。2016年在对关联方的定义进行补充以后，当两个实体50%以上的管理执行机构或董事会为相同个人时，该实体也被认为关联方。

4.1.2 关联交易基本类型^[20]

转让定价规则涵盖了货物交易、劳务交易、固定资产产权交易等方面。自2016年1月1日开始，

(1) 下列交易需符合白俄罗斯转让定价法规的规定：

不动产产权及住房债券的购销价格偏离正常市场价格的比例达到20%以上的；

(2) 下列交易中，价格金额超过BYN 100,000且该价格偏离该项商

品、劳务以及不动产产权市场价格的比例达到20%以上的：

①与关联方的外贸（跨境）交易

若一方法人实体或个人可以直接影响另一方的经济状况或运营状况，或者可以影响代表他们的个人的行为，则可认为双方构成关联关系。

②与位于离岸区域的一方进行外贸（跨境）交易

上述离岸区域的名单由白俄罗斯的总统于2006年5月25日颁布的公告批准。包括：安道尔，英属维尔京群岛，直布罗陀，列支敦士登，摩纳哥，塞舌尔，特拉华州，怀俄明州，黑山共和国。

③与关联方的外贸（跨境）交易或与位于离岸区域的一方进行的交易，且上述交易通过不执行任何功能且未使用任何资产的非关联第三方中介公司进行。

④与境内免于缴纳企业税的居民纳税人进行交易

上述免于缴纳企业税的居民纳税人包括但不限于高新技术居民纳税人，适用简易税收征收体系的居民纳税人以及位于自由贸易区的居民纳税人。

（3）下列交易中，交易价格金额在一个公历年度期间超过BYN 1,000,000的：

①对外贸易(跨境)采购/获得商品包括在白俄罗斯政府规定的战略货物清单中(例如:石油及石油产品(欧盟商品代码为2709 00和2710)，石油天然气和碳氢化合物气体(欧盟商品代码2711))；

②与在纳税规模较大的税源企业名单上的企业进行外贸（跨境）交易；

4.1.3 关联申报管理

4.1.3.1 关联申报主体及要求

如果涉及以上受控关联交易，则无论纳税义务人的价格水平是否偏离市场价格，均需要进行以下工作：

- 将受控交易行为告知税务机关。一般情况下，在纳税人

在交易完成后立即通过增值税网上填报系统生成电子增值税发票时，便可完成义务。

- 提交价格公正性说明或转让定价报告，以证明价格确定的合理性。

4.1.3.2 关联申报期限

提交价格公正性说明及转让定价报告的期限由主管税务机关在税收稽查期间根据税收稽查的类型决定。如果在案卷税务审核中税务机关提出资料要求，纳税义务人需要在税务机关发出关联申报通知后最短10个工作日内提交资料。对于其它类型的税务稽查，纳税义务人需要在税务机关发出关联申报通知后最短5个工作日内提交资料。

4.2 同期资料

4.2.1 分类及准备主体

进行战略性物资交易的实体和以及与纳税规模较大的纳税义务人在进行受控关联交易时，需要根据税务机关的要求准备并提交关联交易文档。进行包括通过中介公司进行交易的其他类型的受控交易的实体需要根据税务机关的要求准备价格公正说明。

4.2.2 具体要求及内容

白俄罗斯法律并未对价格公正说明或关联交易文档的格式做出要求，价格公正说明及关联交易文档可以是单个文档或是多个文档集。白俄罗斯法规规定了需要包含在价格公正说明以及关联交易文档的信息清单。

4.2.2.1 价格公正说明

价格公正说明需要包含以下内容：

- (1) 受控交易所涉及关联方的全称及公司经营地址/所属税务管辖区；
- (2) 关联交易的内容以及
- (3) 相同（相似）货物（劳务、服务）的价格信息，该实体与进行

可比交易的非关联企业或其他企业的利润水平。同时标明相应信息的来源以及附上其他价格（利润水平）的信息资料。

4.2.2.2 关联交易文档

关联交易文档需要包含以下内容：

- （1）受控交易发生期内的纳税义务人进行的受控交易业务描述；
- （2）关联方信息及离岸区域实体的信息；
- （3）受控交易的内容；
- （4）相同（相似）货物（劳务、服务）的价格信息，该实体与进行可比交易的非关联企业或其他企业的利润水平。同时标明相应信息的来源以及附上其他价格（利润水平）的信息资料。
- （5）纳税义务人所选取的转让定价方法的信息。

4.2.3 其他要求

白俄罗斯对于同期资料报告没有其他要求。

4.3 转让定价调查

4.3.1 原则^[21]

白俄罗斯税务机关将根据相同/可比情况下相同/相似货物/服务的交易信息来确定市场价格。可比分析将考虑交易中货物的数量、本质、合同条款、付款约定、交货条款、汇率、参与实体的功能及风险、使用的资产等各个方面。

根据白俄罗斯共和国税法，下述价格可以被认为是市场价格：

- （1）该价格是按照反垄断主管部门的要求设置的；
- （2）交易是在经注册的交易所进行的，且价格是按照白俄罗斯或其他国家法律规定通过招标或拍卖确定的；
- （3）交易按白俄罗斯或其他国家的法律规定的价格执行的；或
- （4）若法律要求对易进行估价的，交易中所用货物的价格由鉴定人确定的。

4.3.2 转让定价主要方法^[22]

白俄罗斯共和国税法第30（1）条对税务机关如何确定市场价格做出了规定。其中，转让定价方法包括可比非受控价格法、再销售价格法、成本加成法、交易净利润法、利润分割法等。

4.3.2.1 可比非受控价格法

可比非受控价格法以非关联方之间进行的与关联交易相同或者类似业务活动所收取的价格作为关联交易的公平成交价格。可比非关联交易可以存在于非关联方之间（即，外部可比非受控价格法），也可以存在于关联方与非关联方之间（即，内部可比非受控价格法）。可比非受控价格法可以适用于所有类型的关联交易。一般来说，可比非受控价格法是衡量验证交易是否符合独立交易原则的最可靠方法。

4.3.2.2 再销售价格法

再销售价格法以关联方购进商品再销售给非关联方的价格减去可比非关联交易毛利后的金额作为关联方购进商品的公平成交价格。其计算公式如下：

公平成交价格 = 再销售给非关联方的价格 × (1 - 可比非关联交易毛利率)

可比非关联交易毛利率 = (可比非关联交易毛利 / 可比非关联交易收入净额) × 100%

再销售价格法一般适用于再销售者未对商品进行改变外形、性能、结构或者更换商标等实质性增值加工的简单加工或者单纯购销业务。

4.3.2.3 成本加成法

成本加成法以关联交易发生的合理成本加上可比非关联交易毛利后的金额作为关联交易的公平成交价格。其计算公式如下：

公平成交价格 = 关联交易的合理成本 × (1 + 可比非关联交易成本加成率)

可比非关联交易成本加成率 = (可比非关联交易毛利 / 可比非关联交

易成本) × 100%

成本加成法一般适用于有形资产使用权或者所有权的转让、资金融通、劳务交易等关联交易。

4.3.2.4 交易净利润法

交易净利润法以可比非关联交易的利润率指标确定关联交易的净利润。利润率指标包括资产收益率、销售利润率、完全成本加成率、贝里比率等。

4.3.2.5 利润分割法

利润分割法根据企业与其关联方对关联交易合并利润（实际或者预计）的贡献计算各自应当分配的利润额。利润分割法分为如下两种类型：

一般利润分割法：通常根据关联交易各方所执行的功能、承担的风险和使用的资产，采用符合独立交易原则的利润分割方式，确定各方应当取得的合理利润；当难以获取可比交易信息但能合理确定合并利润时，可以结合实际情况考虑与价值贡献相关的收入、成本、费用、资产、雇员人数等因素，分析关联交易各方对价值做出的贡献，将利润在各方之间进行分配。

剩余利润分割法：将关联交易各方的合并利润减去分配给各方的常规利润后的余额作为剩余利润，再根据各方对剩余利润的贡献程度进行分配。

利润分割法一般适用于企业及其关联方均对利润创造具有独特贡献，业务高度整合且难以单独评估各方交易结果的关联交易。利润分割法的应用应当体现利润应在经济活动发生地和价值创造地征税的基本原则。

4.3.3 转让定价调查

4.3.3.1 调查类型

白俄罗斯税务机关在案卷或其他类型的税务稽查中进行白俄罗斯转让定价调查。

根据白俄罗斯税收征管法，下列纳税人为转让定价调查重点目标对

象：

- (1) 在连续两年及两年以上持续申报亏损的企业；
- (2) 跨国企业集团下的企业；在连续两年及两年以上实现较大的销售收入额但申报利润额较小的企业；
- (3) 利润水平低于行业平均水平的企业；
- (4) 与境外关联方、位于离岸区域的企业、自由贸易区纳税人或其他享受税收优惠待惠的纳税人进行外贸交易的企业；
- (5) 税务机关将根据相同（或相似）的劳务（或服务）的市场价格信息，来判定关联交易价格是否偏离正常水平的20%以上。若缺少价格信息，税务机关将通过4.3.2所述的转让定价价格方法确定税基。

在纳税人选取转让定价方法确定市场价格并进行比价后，税务机关若认为纳税人存在转移利润的事实且少缴纳了企业税，税务机关将重新确定企业税税基并重新计算应缴纳的企业税。

4.3.3.2 信息来源

主管税务机关在对关联交易进行分析的参考数据来源广泛，数据包括白俄罗斯本国数据及外国数据。实践中，主管税务机关将通过如下信息来源途径对房地产及贸易相关关联交易进行评估：

- (1) 白俄罗斯国家审计委员会公布的数据及报告（参考网址：<http://www.belstat.gov.by>）；
- (2) 白俄罗斯环球商品交易所公布的交易物品价格及外汇报价相关数；（参考网址：<http://www.butb.by>）；
- (3) 国企网站、国家市场及价格中心等公开渠道公布的已完成的公开价格（参考网址：<http://www.icetrade.by>）；
- (4) 白俄罗斯官方渠道、外国官方渠道、国际组织及出版物等公开的可获取的信息系统公布的价格；
- (5) 房地产相关信息从国家地产机构获取；
- (6) 白俄罗斯外贸海关统计局的公报；
- (7) 会计师事务所及政府统计报告等公开信息系统公布的数据；

(8) 公开出版物自己信息系统公开的价格，包括互联网、手册、房地产中介的信息资料等。

4.4 预约定价安排

4.4.1 适用范围

白俄罗斯暂不适用预约定价协议。

4.4.2 程序

白俄罗斯暂不适用预约定价协议。

4.5 受控外国企业

4.5.1 判定标准

白俄罗斯暂无受控外国企业相关法律法规。

4.5.2 税务调整

白俄罗斯暂无受控外国企业相关法律法规。

4.6 成本分摊协议管理

4.6.1 主要内容

白俄罗斯暂无成本分摊协议相关规定。

4.6.2 税务调整

白俄罗斯暂无成本分摊协议相关规定。

4.7 资本弱化^[23]

4.7.1 判定标准

资本弱化相关法规从2013年1月1日起开始实施。根据白俄罗斯税法规定（第131条第（1）款），受控债务产生的利息及其他相关支出超过一定标准部分不可在企业税前扣除。受控债务是指债权方为持有债务方超过20%的股权的关联公司（境外或境内）或个人享有的借款债权。除借款

外，受控债务还包括违约金、罚款和其他费用（如管理费、工程费、信息费、营销费、咨询服务费，商标权的使用费及转让费、工业产权及商誉的摊销等费用）。从2016年1月1日起，劳动雇佣及劳务派遣协议中产生的应付费用也被包含在受控债务中。

法规规定的债资比为3:1。从2015年1月1日起，下列公司的关联负债适用于1:1的债资比：

（1）生产含酒精饮料（如啤酒、鸡尾酒和其他酒精含量超过达7%的酒精饮料）；

（2）生产需缴纳消费税的货物。

持有债务方股权超过20%以上的白俄罗斯居民纳税人所持有的下列受控债务（即管理服务、工程、信息、营销和咨询服务协议项下的费用以及商标权或商标使用权的转让费用）金融机构、保险公司、租赁公司不适用于上述债资比比率。

4.7.2 税务调整

根据白俄罗斯共和国税法，可扣除利息支出为将受控债务根据一定比例进行拆分的部分。比例的计算方法如下：

比例=受控债务金额/(该外国公司在债务方公司持有股权权益*3)

标准比例是指上述4.7.1规定的比例。

4.8 法律责任^[24]

截止目前，针对企业未能及时通知税务机关其关联交易及关联交易定价证明文件的行为，白俄罗斯政府尚未出台具体法规明确处罚办法。但税务机关可能通过一般责任规定对未能提交税务机关要求的信息/资料这一行为进行处罚。若税务机关认为其关联交易不符合公平交易的市场价格，则纳税人可能面临着以下处罚：

按照未缴纳利润税的20%征收的罚款，但不得少于210白俄罗斯卢布，约为109美元。纳税人未按照规定期限缴纳的利润税，从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。

第五章 中白税收协定及相互协商程序^[25]

当中国企业打算对白俄罗斯投资时，除了需要关注白俄罗斯的投资环境、公司设立程序、人工费和白俄罗斯税负等事项之外，还必须重视相关的中白税收协定及相互协商程序。

中国企业在投资决策前，需要考虑如何适用不同的税收协定享受更优惠的税收政策，从而选择直接投资或间接投资方式；当企业从在白俄罗斯设立的子公司取得股息、红利以及特许权使用费等时，企业需要了解是否适用中白税收协定从而享受优惠税率、以及在白俄罗斯享受税收协定所需要履行的手续等；中国企业对白俄罗斯企业提供的劳务、商标使用权、特许权使用费等，也需要考虑该业务在白俄罗斯是否构成常设机构，因此被视为居民企业而需要缴纳相应税款；企业在白俄罗斯缴纳的税款如何在中国进行抵免等。

另一方面，当中国企业对白俄罗斯投资在税款缴纳方面引起争议时，企业也可以通过相互协商程序保护自己的合法权利。

5.1 中白税收协定

1995年1月，我国政府与白俄罗斯共和国政府签署《中华人民共和国政府和白俄罗斯共和国政府关于对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定》（以下简称“1995年协定”），1995年协定于1996年10月生效，1997年1月开始执行，文件形成了中白税收协定的规范总体，不仅包括实体性税收规范，而且包括程序性税收规范。

税收协定的最终目标是消除跨境税收障碍，减少国际贸易和资本扭曲，促进国际经济活动的发展。税收协定的宗旨包括避免国际重复征税、防止逃避税、税收非歧视、以及在缔约国之间公平地分配征税权。我国政府与世界各国以及地区签订的双边税收协定以避免双重征税和防止偷漏税为两大核心宗旨，其中尤以避免双重征税为重。

税收协定的签订与实施使其成为我国税法体系的重要组成部分，在避

免双重征税方面发挥了重要作用，对于改善国内投资环境、大力实施“引进来”以及中国企业“走出去”具有重要意义。中国居民赴白俄罗斯投资应当特别关注中国与白俄罗斯两国的税收协定，理解中白税收协定的相关规则，借助于中白税收协定的规定实施更为有效的税务筹划和商业安排，有效降低投资的税务成本和风险。可以说税收协定是一个成功的国际性商业计划中所必须要考虑的因素。

1995年协定共三十条，主体部分包括规定协定的适用范围、双重征税的解决办法、税收无差别待遇、协商程序以及税收情报交换五大内容，其中双重征税的解决办法所占篇幅最大，足可体现税收协定把消除双重征税作为核心目的和宗旨。

相互协商程序条款是税收协定中的一项重要条款，其意义在于缔约国一方居民与缔约国另一方税务当局产生纳税争议后，缔约国一方居民可以寻求所在国政府的帮助，有效地解决跨国税务争议，维护自身权益。该程序对于化解中国居民国际税务争议具有重要意义，是中国居民赴白俄罗斯投资过程中维护自身税务合法权益的重要途径。同时，国家税务总局于2013年9月发布了部门规范性文件《税收协定相互协商程序实施办法》，为税收协定中相互协商程序条款的适用提供了规范依据。中国居民应当特别关注税收协定相互协商程序中的相关规定，理解程序适用的范围、启动、效力等，并且能够积极合法地运用这一程序，从而有效解决跨国税收争议。

5.1.1 中白税收协定

5.1.1.1 下载地址

<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1153401/part/1153404.pdf>

《中华人民共和国政府和白俄罗斯共和国政府关于对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定》

5.1.1.2 签订时间

1995年1月17日

5.1.1.3 生效时间

1996年10月3日

5.1.1.4 执行时间

1997年1月1日

5.1.2 适用范围

中白税收协定的适用范围比较明确，包含协定适用的主体范围、客体范围以及领土范围。

5.1.2.1 主体范围

(1) 确定居民身份

在适用主体方面，有权适用协定的主体是中国居民以及白俄罗斯居民。是否属于中国居民要按照中国税法的具体规定来判断。作为居民的“人”包括个人、公司和其他团体。

(2) 居民身份的划分

个人既是中国居民又是白俄罗斯居民的，两国政府应当通过协议确定个人属于一国居民，从而避免个人对两国均承担完全的纳税义务。公司既是中国居民又是白俄罗斯居民的，应由两国政府通过协商确定公司属于一国居民。

(3) “居民”的认定对投资架构的影响

协定的适用主体范围对赴白俄罗斯投资的商业架构会产生一些限制性影响。如果中国企业采用间接控股架构模式收购白俄罗斯国目标公司，则海外的收购平台由于不属于中国居民而无法适用中白税收协定。

因此，中国公司在对白俄罗斯投资时可以分析白俄罗斯国与第三国之间，以及中国与该第三国之间的税收协定对中国企业的优惠政策哪个更优惠，从而选择最佳的对白俄罗斯投资方式，即直接对白俄罗斯投资，或通过第三方国家对白俄罗斯进行间接控股架构模式进行投资。

另外，如果第三国公司在中国的分公司取得了来源于白俄罗斯的收入或者收购白俄罗斯的目标企业，那么在中国的分公司无法享受中白税收协定优惠，因为“人”的范围不包括分公司，但是中国分公司可以主张适用第三国与白俄罗斯之间的税收协定优惠。

5.1.2.2 客体范围

在适用客体方面，中白税收协定适用于中国的个人所得税、外商投资企业和外国企业所得税和地方所得税（现被企业所得税代替），以及白俄罗斯的法人所得和利润税、个人所得税和不动产税。协定的客体也包括两国增加或代替的实质相似的税种。由于协定的适用客体不包括所有税种，因此，中国居民在白俄罗斯投资时被白俄罗斯政府征收的其他税种的税，在中国无法实施抵免。这部分税收成本应当纳入投资财务评估的考虑范围之内，以免对今后投资的现金流入产生计划之外的负面影响。

5.1.2.3 领土范围

在领土范围方面，协定采用领土原则和税法有效实施原则相结合的方法，在认定中国和白俄罗斯两国的协定适用领土范围时，条件首先要满足属于两国的领土，其次，还要满足保证两国的税收法律能够有效实施。

根据协定的规定，香港、澳门、台湾等地的居民不属于中国税收居民，不能主张适用中白税收协定。

5.1.3 常设机构的认定

常设机构是指缔约国一方的居民企业在缔约国另一方进行全部或者部分营业的固定营业场所。常设机构的存在与否对于收入来源国的税收管辖权具有至关重要的影响。由于国际税收协定的主要功能是划分居住国与来源国对跨国收入的征税权，从而避免对跨国收入的双重征税，因此，国际税收协定通常采用的原则是，居住国企业在来源国有常设机构的，来源国的征税权受限制的程度低，居住国企业在来源国没有常设机构的，来源国的征税权受限制的程度高。对于赴白俄罗斯投资或者从事经营活动的中国居民来说，是否按照中白税收协定的规定构成在白俄罗斯的常设机构，对

于其税收成本具有重要影响。一个最为基本的税收筹划安排即是，如何能够有效利用协定的规定来避免被认定为常设机构。因此，在明确中白税收协定的适用范围后，有必要了解常设机构的概念以及中白税收协定对于常设机构的具体规定。

1995年协定第五条规定了常设机构的概念、正面清单和负面清单。根据协定的规定，常设机构是指企业进行全部或者部分营业的固定场所。根据协定规定的正面清单，常设机构主要可以分为场所型常设机构、工程型常设机构、代理型常设机构以及服务型常设机构四类。协定规定的负面清单的功能在于避免上述四种类型常设机构的构成。

5.1.3.1 场所型常设机构的认定

场所型常设机构的形式有管理场所、分支机构、办事处、工厂、作业场所以及矿场、油井或气井、采石场或者其他开采自然资源的场所。

可以说常设机构的负面清单主要针对场所型常设机构。根据1995年协定第五条第四款的规定，下列情形不构成常设机构：

- (1) 专为储存、陈列或者交付本企业货物或者商品的目的而使用的设施；
- (2) 专为储存、陈列或者交付目的而保存本企业货物或者商品的库存；
- (3) 专为另一企业加工的目的而保存本企业货物或者商品的库存；
- (4) 专为本企业采购货物或者商品，或者搜集情报的目的所设的固定营业场所；
- (5) 专为本企业进行其他准备性或辅助性活动的目的所设的固定营业场所。

专为（1）至（5）项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质或辅助性质。

5.1.3.2 工程型常设机构的认定

工程型常设机构是指连续超过18个月的建筑工地、建筑、装配或安装

工程以及与其有关的监督管理活动。

5.1.3.3 服务型常设机构的认定

服务型常设机构是指缔约国一方企业通过其雇员或者其他人员在缔约国另一方为同一个项目或相关联的项目提供的包括咨询劳务在内的劳务，劳务期间连续或累计超过18个月。

根据协定对“雇员或者其他人员”的规定，中国居民企业的员工或者中国居民企业聘用的在其控制下按照其指示向白俄罗斯居民提供劳务的个人可以构成常设机构。这里需要注意，如果提供服务劳务的时间超过18个月，那么该人员在白俄罗斯构成常设机构，对归属于常设机构部分的服务所得按照营业利润条款在白俄罗斯纳税。

5.1.3.4 代理型常设机构的认定

(1) 非独立代理人的认定

1995年协定第五条第五款对非居民企业的代理型常设机构做出了规定。虽有第一款和第二款的规定，当一个人（除适用第六款规定的独立代理人以外）在缔约国一方代表缔约国另一方的企业进行活动，有权并经常行使这种权利代表该企业签订合同，这个人为该企业进行的任何活动，应认为该企业在该缔约国一方设有常设机构。除非这个人的活动仅限于第四款的规定，即使是通过固定营业场所进行活动，按照第四款规定，不应认为该固定营业场所是常设机构。根据协定的规定，非独立代理人的构成要素有以下四个方面：

①主体无限制

即不要求必须是缔约国另一方的居民，既可以是个人，也可以是场所，还可以是企业的雇员、部门，如果是个人的则不要求具有营业场所。

②以企业的名义签订合同

以企业名义签订合同，签订的合同对企业产生法律约束力，合同本身的利益归属于被代理人，代理人没有直接受益于合同。同时，“合同”是

指与被代理企业经营活动本身相关的业务合同，而不包括其他内容的合同。例如，中国居民企业的员工到白俄罗斯进行招聘，以企业名义与白俄罗斯当地劳动力签订用工合同，但不能据此认定该员工必然是中国居民企业的常设机构，因为其所代表企业签署的合同与企业的经营活动本身内容不一致，属于辅助性的合同。

③经常行使代表权力

“经常”的理解并非绝对、孤立，而是结合企业业务性质以及合同内容来确定，由于企业的业务性质决定其交易数量不大、合同签订数量很少的，也不能必然阻却“经常”的构成。“行使”的理解也并非绝对、孤立，政府更倾向于依照实质重于形式原则来理解，因此，“行使”不仅包括签订合同本身的行为，还包括实施合同谈判、商定合同细节的行为。例如，中国居民企业的受托人在白俄罗斯与中国居民企业的所有客户完成了合同细节谈判后，中国居民企业直接邀请其所有客户到中国或者其他第三方国家与其签订合同的，仍然视谈判受托人为中国居民企业在白俄罗斯的非独立代理人，即构成常设机构。

④代理人的活动如果全部属于辅助性活动的除外。所谓辅助性活动，即上述负面清单中所列的各类活动。

综上，一旦中国居民企业在白俄罗斯的代理人构成非独立代理人的，即被认为是中国居民企业在白俄罗斯的常设机构，由此在白俄罗斯产生的营业利润要承担纳税义务。

（2）独立代理人的认定

为了限制来源地国的税收管辖权，1995年协定第五条第六款对独立代理人做出了规定。如果缔约国一方企业在缔约国另一方的代理人是独立代理人的，那么这个代理人不构成该企业的常设机构，则其来源于缔约国另一方的营业利润在缔约国另一方不征税。独立代理人是指专门从事代理业务的代理人，其不仅为某一个企业代理业务，也为其他企业提供代理服务，经纪人、一般佣金代理人属于独立代理人。但如果代理人的活动全部或者几乎全部代表一个企业，不能构成独立代理人。

1995年协定第五条第七款对母子公司之间是否构成代理型常设机构做出了规定。母公司通过投资设立子公司，拥有子公司的股权等形成的控制或者被控制关系，不会使子公司构成母公司的常设机构。但是，子公司有权并经常以母公司名义签订合同，并符合非独立代理人构成条件的，子公司构成母公司的常设机构。而且，在现实经济活动中母子公司之间常存在较为复杂的跨境人员及业务往来，至于母公司是否能够构成子公司的常设机构需要具体分析。

5.1.4 不同类型收入的税收管辖权

中白税收协定将两国居民取得的跨国收入区分为消极所得和积极所得进行征税权的划分，在积极所得中，协定把有关个人劳务所得的规定独立出来加以规定。所谓消极所得是指，没有实施营业活动而获得的投资性所得，如利息、股息、特许权使用费。所谓积极所得是指，通过实质性经营营业活动而取得的所得。对于消极所得和积极所得，居住国的税收管辖权没有很大的区别，但对于来源国的税收管辖权影响很大，同时，结合常设机构的认定，来源国的税收管辖权在一定程度上被加以限制。按照中白税收协定的规定，消极所得包括股息、利息以及特许权使用费，积极所得包括营业利润、不动产使用所得以及财产出让所得，个人劳务所得由于具有特殊性从积极所得中分割出来单独规定。以下将分不同类型的所得对税收管辖权的划分进行介绍，并说明一些税收筹划的空间和方案。

5.1.4.1 消极所得

中白税收协定规定的消极所得主要包括股息、利息以及特许权使用费。根据1995年协定第十条、第十一条、第十二条的规定，中国居民企业在白俄罗斯设立常设机构取得的投资所得并入其常设机构的营业利润在白俄罗斯征收公司所得税，适用协定的营业利润条款；没有设立常设机构的来源于白俄罗斯的股息、利息以及特许权使用费等投资所得在白俄罗斯征收预提税。因为是中国居民企业的投资所得，因此协定明确了居住地管辖权原则，即中国可以对这部分投资收益征税。同时协定还规定了来源地管

辖权原则，但有一定的限制，如果中国居民企业符合受益人的，协定限定了白俄罗斯政府适用的税率最高为10%。

由于股息、利息、特许权使用费属于消极所得，协定承认了有限的来源地管辖权原则，对于股息、利息收入的来源地的确定比较简单，但由于特许权使用费在实务中种类很多，比较难界定，因此协定规定了确定特许权使用费来源地的三种方法：

①根据协定规定的方法，支付特许权使用费的人是白俄罗斯政府或白俄罗斯居民的，来源地是白俄罗斯；

②支付特许权使用费的人是白俄罗斯居民在中国设立的常设机构的，来源地是白俄罗斯；

③支付特许权使用费的人是中国居民在白俄罗斯设立的常设机构的，来源地是中国。

协定也对特许权使用费的所指进行了限制：即使用或有权使用文学、艺术或科学著作，包括电影影片，无线电或电视广播适用的胶片、磁带的版权、专利、专有技术、商标、涉及或模型、图纸、秘密配方或秘密程序所支付的作为报酬的各种款项，或者有关工业、商业、科学经验的情报所支付的作为报酬的各种款项。

根据白俄罗斯税法的规定，非居民企业取得来源于白俄罗斯的利息、股息、特许权使用费等消极收入（不涉及常设机构），通常要按照适用税率缴纳预提税（股息、特许权使用费的一般预提税税率均高于10%）。如果中国居民企业不主动享受中白税收协定优惠，不事先表明自己受益所有人身份的，则会多承担一部分税收成本。

5.1.4.2 营业利润

根据1995年协定第七条第一款的规定，中国居民企业取得来源于白俄罗斯的营业利润，中国政府有权向中国居民企业征税；中国居民企业通过在白俄罗斯设立的常设机构取得来源于白俄罗斯的营业利润，白俄罗斯政府有权向中国居民企业的常设机构征税；中国居民企业没有在白俄罗斯设立常设机构而取得来源于白俄罗斯的收入或者虽在白俄罗斯设立常设机构

但取得的来源于白俄罗斯的收入与该常设机构没有实际联系的，白俄罗斯政府无权向中国居民企业及其常设机构征税。

根据1995年协定第七条第二款和第三款的规定，白俄罗斯政府有权把在白俄罗斯的常设机构课税的利润范围限定在该常设机构产生的利润，而且不包括企业总机构或者其他办事处对该常设机构支付的款项；同时，该常设机构有权扣除其自身进行营业发生的各项费用，且利润和费用的确定不局限于白俄罗斯一地。

5.1.4.3 海运和空运所得

中国企业以船舶或飞机经营国际运输取得的利润，应仅在中国征税。

上述条款的规定也适用于参加合伙经营、联合经营或者参加国际经营机构取得的利润。

5.1.4.4 不动产使用所得

根据1995年协定第六条的规定，中国居民使用位于白俄罗斯的不动产而产生的所得，白俄罗斯政府可以向中国居民征税。

“使用”的形式包括出租、直接使用以及任何其他形式的使用，该规定适用于企业的不动产所得和用于进行独立个人劳务的不动产所得。“不动产”的界定按照财产所在地的法律规定确定。同时，协议明确规定船舶和飞机不属于不动产。

中国居民取得来源于白俄罗斯的不动产使用所得，不考虑其是否在白俄罗斯存在常设机构，白俄罗斯政府均有税收管辖权。本条款的规定仅局限于不动产使用所得，对于中国居民出让白俄罗斯不动产而产生的出让收益适用财产所得条款。

5.1.4.5 财产转让所得

(1) 不动产转让所得

1995年协定第十三条就财产转让产生的收益，包括转让各类动产、不动产等产生的受益的征税权划分问题做出了规定。

转让不动产取得的收益可以由不动产所在国征税。如果中国居民转让

位于白俄罗斯的不动产产生收益的，白俄罗斯政府有权向该中国转让方征税。“不动产”的确定按照协定第六条的规定处理。

（2）常设机构营业财产转让所得

转让企业常设机构用于营业的财产部分的不动产以外的财产所取得的收益，可以由常设机构所在国征税。如果中国居民企业在白俄罗斯设有常设机构，那么其转让营业财产部分的不动产以外的财产产生收益的，白俄罗斯政府有权向该常设机构征税。

（3）其它财产转让所得

中国居民转让其在白俄罗斯的上述财产以外的其它财产取得的收益，应仅由中国税务机关征税。

5.1.4.6 个人劳务所得

依国际税收协定规范惯例，1995年协定对于艺术家、运动员、教师、研究人员、学生和实习人员的纳税义务以及董事费、退休金、政府服务等特殊性个人劳务和除上述之外的一般性个人劳务的征税权做出了规定。以下作简单介绍。

（1）艺术家和运动员

根据1995年协定的艺术家和运动员条款，中国艺术家和运动员在白俄罗斯从事个人活动，不论取得的所得由其本人收取或者由他人收取（演出经纪人、明星公司、演出团体等等），白俄罗斯政府均有权就这部分所得征税。艺术家活动包括各种艺术形式的演艺活动、拍摄广告、具有娱乐性质的活动等，艺术家不包括随行的行政、后勤人员。运动员活动包括各种传统竞技比赛，以及具有娱乐性质的活动等等。但是，如果中国与白俄罗斯两国之间签署了文化交流计划并对上述活动做出了互相免税规定的，不适用协定的规定。

（2）教师和研究人員

根据1995年协定的教师和研究人員条款，中国教师和研究人員在白俄罗斯的大学、学院、学校或其他教育机构和科研机构从事中国或白俄罗斯政府选定的教学、讲学或研究，且从其第一次到达之日起在白俄罗斯的停

留时间不超过2年的，该中国教师或研究人员在白俄罗斯由于教学、讲学或研究而取得的收入在白俄罗斯免税。

（3）学生和实习人员

根据1995年协定的第二十一条，中国学生、企业学徒或实习生仅由于接受教育或培训的目的而暂时停留在白俄罗斯，其为了维持生活、接受教育或培训的目的在白俄罗斯取得的从中国收到的款项或所得，白俄罗斯政府免于征税；该中国学生、企业学徒或实习生在接受教育或培训期间，取得的不属于上述定义的收入，应与白俄罗斯居民享受同样的免税、优惠和减税。

（4）董事费

根据1995年协定的董事费条款，中国居民担任白俄罗斯居民公司的董事而取得的董事费和其他类似款项，无论该中国董事是否在白俄罗斯履行董事职责，白俄罗斯政府都有对此项所得的征税权。“其他类似款项”包括中国居民个人以白俄罗斯居民公司董事会成员身份取得的实物福利，如股票期权、居所、交通工具、保险及俱乐部成员资格等。

（5）退休金

根据1995年协定的退休金条款，不论其员工的国籍、以前的工作地点如何，白俄罗斯居民公司支付给其员工的退休金及类似款项仅由白俄罗斯政府征税，这是一种支付国独占征税权。也就是说白俄罗斯居民公司雇佣中国居民员工，无论该中国居民员工在中国提供服务还是在白俄罗斯提供服务，白俄罗斯居民公司支付给他的退休金应仅在白俄罗斯纳税，中国政府无权征税。

（6）政府服务

根据1995年协定的政府服务条款，对白俄罗斯政府支付给向其提供服务的个人的报酬（特指履行政府职责而向其提供服务的个人），白俄罗斯政府作为支付国独占征税权。这里的“个人”包括白俄罗斯居民和中国居民。中国政府在白俄罗斯设立的办事机构如果雇佣中国居民工作，那么该项报酬应仅在中国征税。白俄罗斯政府在中国设立的办事机构如果雇佣中

国居民工作，那么该项报酬应仅在中国征税。上述所谓“报酬”的范围，是指除退休金以外的薪金、工资和其他类似报酬。关于政府退休金方面，白俄罗斯政府支付给向其提供服务的个人的退休金，仅由白俄罗斯政府征税；但是，如果向白俄罗斯政府提供服务的个人是中国居民并且是中国国民的，那么其退休金收入仅由中国政府征税。政府服务条款最后规定，上述规定不适用于个人向政府进行营业提供服务所取得的报酬和退休金。

（7）独立个人劳务

1995年协定的上述规定指向特殊的个人劳务的征税权划分，同时，协定还规定了一般的个人劳务的征税权划分，并对将一般性个人劳务区分为独立个人劳务与非独立个人劳务做出规定。

根据1995年协定的独立个人劳务条款，中国居民个人以独立身份从事劳务活动取得的来源于白俄罗斯的收入，除以下情形外，仅由中国政府征税，符合以下情形之一的，白俄罗斯政府亦有权征税。

第一，中国居民个人为从事独立个人劳务目的在白俄罗斯设立了经常使用的固定基地（固定基地的判断标准与常设机构类似，如诊疗所、牙医所、建筑师事务所等）。

第二，中国居民个人在任何12个月中连续或累计停留在白俄罗斯超过183天。注意，符合第一种情形的独立劳务收入，白俄罗斯政府仅有权对归属于该固定基地的所得征税；符合第二种情形的独立劳务收入，白俄罗斯政府仅有权对上述连续或累计期间取得的收入征税。

此外，协定还对独立劳务活动进行了列举，“专业性劳务”包括独立的科学、文学、艺术、教育或教学活动，以及医师、律师、工程师、建筑师、牙医师和会计师的独立活动等。

（8）非独立个人劳务

根据1995年协定的非独立个人劳务条款，中国居民个人在白俄罗斯受雇取得的收入，中国政府和白俄罗斯政府均有权征税。同时，协定对来源国的征税权做出了限制，即中国居民个人在白俄罗斯受雇取得的收入，同时满足以下三个条件的，白俄罗斯政府无权征税。

①中国居民个人在任何12个月中在白俄罗斯停留连续或累计不超过183天。

②该项报酬的实际支付人不是白俄罗斯居民公司。

③该项报酬不是由雇主设在白俄罗斯的常设机构或固定基地负担。

此外，若受雇于白俄罗斯企业经营国际运输的船舶或飞机而取得的报酬，应在白俄罗斯征税。

5.1.5 税收抵免政策

协定通过对非居民所得的征税权在居民国与来源国之间进行划分，在很大程度上限制了来源国的征税权，能够有效避免双重征税。但协定并没有完全消除来源国的征税权，白俄罗斯政府对中国居民来源于白俄罗斯的收入在满足一些条件或者情形下仍然享有征税权。对于两国政府均有征税权的一项收入仍然存在着双重征税。因此，1995年协定的消除双重征税条款规定了税收抵免制度，其目的和功能就在于让居民国承认来源国征税的税额，并在此基础上在居民国给予税收抵免优惠，从而进一步消除双重征税。因此，中国居民应当特别关注在白俄罗斯取得的收入按照协定被白俄罗斯政府征收所得税后如何在中国进行抵免，并能够在国内依法享受抵免优惠，从而降低税收成本。

根据1995年协定第二十四条消除双重征税条款第一款的规定，中国政府对中国居民就来源于白俄罗斯的所得向白俄罗斯政府直接缴纳的所得税，给予直接抵免；对中国居民公司就白俄罗斯居民公司支付给他的股息向白俄罗斯政府间接缴纳（由白俄罗斯居民公司直接缴纳）的所得税，在中国居民公司直接或者间接持有白俄罗斯居民公司股份不少于一定比例²⁶时，给予间接抵免（具体规定参见本章5.1.5.1部分）。

同时，直接抵免和间接抵免的数额，不应超过由中国国内税法设定的限额。

可以看到，中国政府允许对来源于白俄罗斯的收入实施直接抵免和间接抵免。同时，为了规范税收抵免在境内的实施，中国政府出台了一系列的相关规定，为境内税收抵免提供依据。

直接抵免与间接抵免适用于不同的情形。直接抵免是指，中国居民企业直接就其境外所得在境外缴纳的所得税额在中国的应纳税额中的抵免。直接抵免主要适用于企业就来源于境外的营业利润所得在境外缴纳的所得税，以及就来源于境外的股息、红利等权益性投资所得、利息、租金、特许权使用费、财产出让等所得在境外被源泉扣缴的预提税。间接抵免是指，境外企业就分配股息前的利润缴纳的外国所得税额中由中国居民企业就该项分得的股息性质的所得间接负担的部分，在中国的应纳税额中抵免。例如中国居民企业（母公司）的白俄罗斯子公司在白俄罗斯缴纳公司所得税后，将税后利润的一部分作为股息、红利分配给该母公司，子公司在白俄罗斯就其应税所得实际缴纳的公司所得税税额中按母公司所得股息占全部税后利润之比的部分即属于该母公司间接负担的白俄罗斯公司所得税。

境外所得的税收抵免办法

（1）适用范围

第一，中国的居民企业就其取得的境外所得直接缴纳和间接负担的境外企业所得税性质的税额进行抵免。

第二，中国的非居民企业在中国境内设立的机构、场所就其取得的发生在境外、但与其有实际联系的所得直接缴纳的境外企业所得税性质的税额进行抵免。

间接抵免的适用主体限于中国居民企业。中国居民企业用境外所得间接负担的税额进行税收抵免时，其取得的境外投资收益实际间接负担的税额是指根据直接或者间接持股方式合计持股20%以上的规定层级的外国企业股份，由此应分得的股息、红利等权益性投资收益中，从最低一层外国企业起逐层计算的属于由上一层企业负担的税额。

由居民企业直接或间接持有20%以上股份的外国企业，限于符合以下持股方式的五层外国企业：

第一层，单一居民企业直接持有20%以上股份的外国企业。

第二层至第五层，单一第一层外国企业直接持有20%以上股份，且由

单一居民企业直接持有或通过一个或多个符合本条规定持股条件的外国企业间接持有总和达到20%以上股份的外国企业。

（2）境外所得确认时间

来源于境外的股息、红利等权益性投资收益，应按被投资方做出利润分配决定的日期确认收入实现。来源于境外的利息、租金、特许权使用费、出让财产等收入，应按有关合同约定应付交易对价款的日期确认收入实现。

（3）合理支出的扣除

居民企业取得来源于境外的所得，应当依法扣除与取得该项收入有关的合理支出后的余额为应纳税所得额。

（4）抵免限额的确定

企业自2017年1月1日起可以选择按国别分别计算（即“分国不分项”），或者不按国别汇总计算（即“不分国不分项”）其来源于境外的应纳税所得额，并按照规定的税率，分别计算其可抵免境外所得税税额和抵免限额。上述方式一经选择，5年内不得改变。

抵免限额的作用在于，与境外已纳税款进行比较，二者中较小者，从汇总纳税的应纳税总额中扣减。境外所得涉及的税款，少交应补，多交当年不退，以后五年抵免。

（5）境外分支机构亏损的处理

企业在境外设立的不具有独立纳税地位的分支机构发生亏损的，不得抵减企业在境内的应纳税所得额。

（6）个人境外所得的税收抵免办法

对于纳税人从中国境外取得的所得，我国允许其在应纳税额中扣除已在境外缴纳的个人所得税税额。但扣除额不能够超过该纳税人境外所得依照我国税法规定计算的应纳税额。

由于我国个人所得税采用分项税制，对不同的应税所得项目，税法规定了不同的费用扣除标准和适用税率。因此，在计算纳税人境外所得已纳税额的扣除限额时，必须区分不同国家（地区）和不同应税所得项目分别

计算，即遵循分国又分项的原则。同一国家或地区内不同应税项目的应纳税额之和，即为该国家或者地区的扣除限额。

如果纳税人的境外税额低于扣除限额的，应当在中国缴纳差额部分的税款。如果纳税人的境外税额高于扣除限额的，超过部分不退税，但可以在以后年度的扣除限额的余额中补扣，抵扣期限最长不超过五年。

纳税人在申报纳税时应当注意，对于其境内、境外的所得，应分别申报计算纳税。纳税人在申请扣除已在境外缴纳的税款时，必须提供境外税务机关填发的完税凭证原件。

5.1.6 无差别待遇原则

1995年协定的无差别待遇条款规定了中国与白俄罗斯两国之间在国内税收征管方面的国民待遇原则，即无差别待遇原则，主要涵盖四方面内容。

（1）国民无差别待遇

我国国民在白俄罗斯投资应与白俄罗斯国民在相同情况下负担的税收相同或更轻。

（2）常设机构无差别待遇

我国企业在白俄罗斯设立的固定营业场所，如果按协定规定构成了常设机构从而负有纳税义务，其负担不能比白俄罗斯居民企业的负担更重。

（3）间接投资无差别待遇

我国企业向白俄罗斯企业提供贷款或特许权取得的利息、特许权使用费或其它类似款项以及任何债务，在计算白俄罗斯企业的应纳税所得额时，应对我国企业和白俄罗斯本国企业支付的款项以及各自享有债权按照同一标准进行扣除，以保证我国企业获得同样的贷款或技术出让条件，在税收上保证相同的竞争地位。

（4）子公司无差别待遇

我国企业在白俄罗斯的子公司无论出资形式或比例如何，不应比白俄罗斯其它类似企业税收负担更重。

中国根据法律在税收上仅给予本国居民的任何扣除、优惠和减税，与

白俄罗斯居民无关。

5.1.7 在白俄罗斯享受税收协定待遇的手续

5.1.7.1 关于居民企业境外所得在白俄罗斯进行税收抵免的相关手续

对于居民企业在白俄罗斯境内取得的收入，若根据其他国家法律或其他国家与白俄罗斯签订的税收协定已经在其他国家缴纳税款的，可以按照白俄罗斯央行在税款支付当日的汇率折合成卢布在白俄罗斯应纳税所得额中进行扣除。在进行境外所得税收抵免申请时，需要向白俄罗斯税务机关提供其他国家税务机关开具的完税声明。

完税声明需要包含纳税人名称、税种、纳税日期、税款所属期、应税项目、应税所得额（税基）、税率、税额。

5.1.7.2 关于适用税收协定中预提税税率申请的相关手续

对于未在白俄罗斯境内构成常设机构的非居民企业，若该非居民企业所在国家已与白俄罗斯签订税收协定，该非居民企业在就取得的来源于白俄罗斯境内的收入申请适用税收协定预提税税率时，需要提供该非居民企业在缔约国另一方的居民纳税人证明，同时，该证明需要得到当地主管税务机关的确认。

该证明可以在纳税申报前提交，也可以在纳税申报后补充提交。证明可以以电子版提供。若纳税申报表以电子版提供，则证明也需以电子版提供。该证明需在每个公历年度提交，有效期为一年。

5.1.7.3 关于适用税收协定中个人所得税相关政策的手续

若个人纳税人所在国家与白俄罗斯签订了税收协定，个人纳税人在申请适用税收协定中个人所得税相关政策时，需要向白俄罗斯税务登记地税务机关提交缔约国另一方主管税务机关出具的居民证明。该证明可以在个人所得税申报前和申报后提供。

该居民证明的有效期为一年。如果该证明在当年12月份提交，且没有注明失效日期，则可认为该证明在提交当年的后一年持续有效。

5.2 中白税收协定相互协商程序

5.2.1 相互协商程序概述

中白税收协定争议是指中国与白俄罗斯之间因税收协定条款的解释和适用而引发的争议，从本质上来说，该争议是一种国际税务争议，是两国因税收协定适用不明确导致的税收管辖权冲突。相互协商程序即是两国主管当局为解决上述争议，在双边税收协定相互协商程序条款的框架内共同协调磋商而形成的一种双边机制。

5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

5.2.2.1 税收协定相互协商程序的法律依据

1995年协定对相互协商程序的规定为：

（1）当一个人认为，缔约国一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对其不符合本协定规定的征税时，可以不考虑各缔约国国内法律的补救办法，将案情提交本人为其居民的缔约国主管当局；或者如果其案情属于第二十五条第一款，可以提交本人为其国民的缔约国主管当局。该项案情必须在不符合本协定的征税措施第一次通知之日起，3年内提出。

（2）上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决，以避免不符合本协定规定的征税。达成的协议应予执行，而不受各缔约国国内法律的时间限制。

（3）缔约国双方主管当局应通过协议设法解决在解释或实施本协定时所发生的困难或疑义，也可以对本协定未作规定的消除双重征税问题进行协商。

（4）缔约国双方主管当局为达成上述各款的协议，可以相互直接联系。为有助于达成协议，双方主管当局的代表可以进行会谈，口头交换意见。

5.2.2.2 中国关于税收协定相互协商程序管理办法

我国对申请启动相互协商程序的适用主体、情形、申请时限以及税务机关如何受理申请和反馈结果等问题进行了规定。依据中国国家税务总局发布的税收协定相互协商程序管理办法的有关规定，通过相互协商程序解决有关税务争议。

5.2.3 相互协商程序的适用

根据中白税收协定相互协商程序条款规定，当另一方缔约国的措施导致或将导致对申请人不符合税收协定规定的征税行为时，申请人可以将案情提交至本人为其居民的缔约国主管当局。此处需要明确的是，税收协定中的“居民”一词所指的是税收居民身份，为申请启动程序的前提，来源于中国境内境外的所得在中国负有纳税义务的个人、法人或其他组织。

例如，若中国居民企业在对白俄罗斯投资时采取的是间接持股方式，即通过在境外设立SPV来持股白俄罗斯俄罗斯被投资公司，如果SPV与白俄罗斯内税务机关就税收协定适用问题产生争议，虽然该SPV为中资公司，但因为其并非中国税收居民，该SPV将无权请求中国主管当局启动相互协商程序。但如果该SPV被认定为境外注册中资控股居民企业，那么即使其并非依照中国法律成立的法人，该SPV也将有权依据其中国税收居民身份请求中国主管当局就税收协定问题启动相互协商程序。同理，不具有中国国籍，但属于中国税收居民的外国人若与其他国家就税收协定问题产生争议，也有权向中国主管当局申请启动相互协商程序。

5.2.4 启动程序

5.2.4.1 相互协商程序适用的范围

相互协商程序是在税收协定框架内解决国际税收争端的机制，因此当事人请求相互协商的事项应属于税收协定的适用范围。在中国对外签订的税收协定中，除相互协商程序条款外，部分协定还在居民、股息、利息、附属企业等条款中指明了双方主管当局可以就该条款解释及适用进行相互协商。但在中国签订的某些协定中，双方仅在少数条款中指明可以就该条款相互协商程序，而在其他的条款中未提及相互协商程序，那么在这种协

定下，是否可以认为相互协商程序的适用范围受到了限制？根据OECD税收协定范本解释，这个答案是否定的。关于这一问题，范本解释中明确提到，即使缔约国双方未在其他条款中提及主管当局可以就该条款协商，但因相互协商程序独立条款的存在，双方仍可以就税收协定特定条款解释及适用过程中的问题适用相互协商程序。

5.2.4.2 启动程序条件

中国居民（国民）可以申请启动相互协商程序的情形：

（1）对居民身份的认定存有异议，特别是相关税收协定规定双重居民身份情况下需要通过相互协商程序进行最终确认的；

（2）对常设机构的判定，或者常设机构的利润归属和费用扣除存有异议的；

（3）对各项所得或财产的征免税或适用税率存有异议的；

（4）违反税收协定非歧视待遇（无差别待遇）条款的规定，可能或已经形成税收歧视的；

（5）对税收协定其他条款的理解和适用出现争议而不能自行解决的；

（6）其他可能或已经形成不同税收管辖权之间重复征税的。

5.2.4.3 申请时效及条件

相互协商程序是通过缔约国之间双边税收协定赋予缔约国纳税人的权利救济程序，制定该程序的目的是为保证税收协定的实施及有效消除国际双重征税。但需要注意的是，申请该救济程序的权利存在期限，根据OECD税收协定范本中的规定——当事人应在不符合税收协定规定的征税措施第一次通知之日起3年内提出申请。

1995年协定第二十六条中，关于申请启动相互协商程序的期限规定与OECD税收协定范本相同。

税务机关受理申请人申请，启动相互协商程序的条件设定为以下五项：

(1) 申请人为按照本办法第九条或第十条规定可以提起相互协商请求的中国居民或中国国民；

(2) 提出申请的时间没有超过税收协定规定的时限；

(3) 申请协商的事项为缔约对方已经或有可能发生的违反税收协定规定的行为；

(4) 申请人提供的事实和证据能够证实或者不能合理排除缔约对方的行为存在违反税收协定规定的嫌疑。

(5) 申请相互协商的事项不存在本办法第十八条规定的情形。

对于不符合前款规定全部条件的申请，税务机关认为涉及严重双重征税或损害我国税收权益、有必要进行相互协商的，也可以决定接受。

5.2.4.4 税务机关对申请的处理

企业申请启动相互协商程序的，应当在税收协定规定期限内，向国家税务总局书面提交《启动特别纳税调整相互协商程序申请表》和特别纳税调整事项的有关说明。企业当面报送上述资料的，以报送日期为申请日期；邮寄报送的，以国家税务总局收到上述资料的日期为申请日期。

国家税务总局收到企业提交的上述资料后，认为符合税收协定有关规定的，可以启动相互协商程序；认为资料不全的，可以要求企业补充提供资料。

国家税务总局决定启动相互协商程序的，应当书面通知省税务机关，并告知税收协定缔约对方税务主管当局。负责特别纳税调整事项的主管税务机关应当在收到书面通知后 15 个工作日内，向企业送达启动相互协商程序的《税务事项通知书》。

在相互协商过程中，税务机关可以要求企业进一步补充提供资料，企业应当在规定的时限内提交。

有下列情形之一的，国家税务总局可以拒绝企业申请或者税收协定缔约对方税务主管当局启动相互协商程序的请求：

(1) 企业或者其关联方不属于税收协定任一缔约方的税收居民；

(2) 申请或者请求不属于特别纳税调整事项；

- (3) 申请或者请求明显缺乏事实或者法律依据；
- (4) 申请不符合税收协定有关规定；
- (5) 特别纳税调整案件尚未结案或者虽然已经结案但是企业尚未缴纳应纳税款。

5.2.5 相互协商的法律效力

5.2.5.1 相互协商程序结果的法律效力

国际普遍认为相互协商程序应属于行政性的争议解决手段，换言之，其结果只对达成协议的主管当局产生约束，如果当事人对结果不满，其仍有权通过司法程序寻求救济。此外，相互协商程序是两国主管当局就特定问题进行的协商讨论，就效力而言，其得出的结论只能对该特定问题生效，而无普遍约束力。

5.2.5.2 相互协商程序与生效的税收和解或司法判决的关系

通常认为，如果两国主管当局进行协商讨论的问题上已产生了生效的税收和解或司法判决，那么两国主管当局在进行相互协商时，将只能基于此前认定的事实进行相应的纳税调整，而不能改变已生效的和解或判决。

5.2.5.3 保护性措施

协商程序条款规定，若纳税人接受相互协商的结果，该结果的执行将不受其本国国内法的限制。因两国主管当局就相互协商程序能否达成一致具有相当的不确定性，而且该程序通常耗时很长，当纳税人对协商结果不满或两国税务主管当局无法达成一致时，即使纳税人希望通过司法程序解决也很有可能面临诉讼时效已过期的尴尬局面。因此当事人在申请启动协商程序后往往还会选择同时启动其他的救济程序，如行政复议或司法救济来确保自身权益。

理论上启动其他救济程序不会对相互协商程序产生影响，两者应属于平行关系。但事实上若其他救济程序产生了结果其必将对案件产生巨大影响，因此许多国家会通过国内法规定，若当事人希望启动相互协商程序解决税收争议，该当事人应中止其他正在进行中的救济程序。

在这种情况下，如果当事人希望通过相互协商程序来解决税收协定问题，可以选择在申请启动程序的同时向法院提起行政诉讼并请求延期审理来中止诉讼时效，采取保护性措施保全其请求司法救济的权利。

5.2.6 白俄罗斯仲裁条款

仲裁条款是OECD为提高相互协商程序的效率，确保税收协定的实施而制定的条款。其一般形式是：如果两国主管当局在一定时间内（通常为两年）无法就相互协商的事项达成一致，当事人可以请求将该事项提交仲裁。但迄今中国对外签署的税收协定中尚未包含有仲裁条款，故本文在此不再做延伸讨论。

5.3 中白税收协定争议的防范

5.3.1 什么是中白税收协定争议

中白税收协定争议是指中国与白俄罗斯因双方之间签订的税收协定条款的解释和适用而引发的争议，体现在两个不同的层面。第一个层面是跨国纳税人（中国投资者）与收入来源地国（白俄罗斯）之间就中白税收协定条款的解释和适用引发的争议，第二个层面是跨国纳税人（中国投资者）与收入来源国（白俄罗斯）之间基于中白税收协定条款的解释和适用争议进入相互协商程序后转化为中国与白俄罗斯两个主权政府之间的税务争议。由于在第一个层面的税收协定争议中，中国投资者是直接利害关系方，是税收协定争议的主体之一。因此，中国投资者应当着重关注这一层面的税收协定争议，注重防范和避免争议的发生，增强税收协定争议的风险控制与管理能力。

5.3.2 中白税收协定争议产生的主要原因

本指南所称中白税收协定争议是中国投资者与白俄罗斯税务当局或者中国税务当局之间的税务争议，两者在法律地位上是不平等的。此类争议产生的主要原因有二，其一是中国投资者在赴白俄罗斯投资的决策阶段没有全面周详地考察中白税收协定及白俄罗斯当地税法的具体规定，致使投

资项目在白俄罗斯落地后一些尚未识别的税务成本增加；其二是中国投资者在一些具有争议的涉税问题上与白俄罗斯税务当局以及中国税务当局没有事先进行有效地沟通，由此引发税务争议。

5.3.3 妥善防范和避免中白税收协定争议

中国投资者与白俄罗斯税务当局一旦产生税收协定争议，可以通过启动相互协商程序加以解决，但这一协商机制的缺点在于缺乏时限规定，可能使得各个程序阶段久拖不决，导致争议解决效率低下，对中国投资者产生更为不利的影响。因此，中国投资者应当注重增强防范和避免中白税收协定争议的能力，尽力避免在项目投资或经营过程中产生与白俄罗斯税务当局之间的税务争议，强化税务风险管理，确保在白俄罗斯投资或经营能够实现最优化的经济目标。

5.3.3.1 全面了解中白税收协定及白俄罗斯税法的具体规定

防范中白税收协定争议的核心工作环节在于决策阶段。中国投资者应当在投资或经营决策阶段对白俄罗斯税法以及中白税收协定的具体规定进行充分考察与准确理解，结合自身的投资项目或经营活动识别税务风险，合理地进行税务规划，严格按照白俄罗斯税法及中白税收协定的具体规定安排自身的投资、经营活动。

5.3.3.2 完善税务风险的内部控制与应对机制

中国企业作为赴白俄罗斯投资者应当特别注重建立税务风险的控制与管理机制，制定涉外税务风险识别、评估、应对、控制以及信息沟通和监督的相关工作机制，尤其要注重准确、全面地识别自身的税务风险点，并制定税务风险应对预警方案。中国企业应当结合在白俄罗斯投资或经营的业务特点设立专门的税务管理机构和岗位，配备专业素质人员，强化税务风险管理职能以及岗位职责。

5.3.3.3 与白俄罗斯税务当局开展充分的沟通与交流

中国投资者应当在全面了解白俄罗斯税法、中国与白俄罗斯税收协议具体规定以及准确把握自身涉税风险点的基础上，进一步做好与白俄罗斯

税务当局进行沟通与交流的准备工作，备齐相关的证明材料，就一些关键税务风险点的处理与白俄罗斯税务当局开展充分的沟通和交流，努力获得白俄罗斯税务当局的承认或者谅解，必要时可以启动在白俄罗斯的预约定价安排程序以及事先裁定程序，尽力将税务争议风险进行锁定。

5.3.3.4 寻求中国政府方面的帮助

检索和考察白俄罗斯税法以及中白税收协定的具体规定是中国投资者不得不为但又十分困难的一项工作。中国投资者可以在投资和经营决策初期积极寻求中国政府方面的帮助，获取相关税收规定以及政策信息，并与中国政府相关方面保持良好的沟通关系。能够给中国企业提供投资咨询的机构主要有中国驻白俄罗斯使领馆经商处、白俄罗斯中国总商会、白俄罗斯驻中国大使领馆商务处、中国商务部研究院海外投资咨询中心等。

5.3.3.5 寻求税法专业人士的帮助

中国投资者应当在决策阶段及时寻求税务律师、注册会计师等税法专业人士的帮助，借助税法专业人士的专业优势进行周详的税务尽职调查，制定合理的税务筹划方案，实施符合自身投资或经营特点的税务架构，控制和管理整个项目各个阶段的税务风险。税法专业人士的服务可以使赴白俄罗斯投资经营决策更为有效。

第六章 在白俄罗斯投资可能存在的税收风险

6.1 信息报告风险

6.1.1 登记注册制度^[27]

根据《外国投资企业国家注册条例》规定，外国投资企业注册由白俄罗斯外交部主管，企业的国家注册需经所在州执行委员会的许可以及地方人民代表会议依其权限批准。外国投资类企业注册外资最小额度为2万美元（可分两年筹资完成）。

6.1.1.1 合资企业需要提供的资料如下：

- （1）成立人的书面申请（合资企业所有成立人签字）；
- （2）合资企业成立文件的公证书正本或成立文件复印件的公证件一式两份；
- （3）外国法人需提供投资国营业执照，或其他根据建立合资企业时外国法人所在国或常驻国的法律，用以证明外国投资者法律地位的等同证明文件，并附白俄罗斯文（或俄文）翻译（翻译人的签字应公证）；
- （4）外国自然人需提供护照复印件并附白俄罗斯文（或俄文）译文（翻译人的签字应公证）；
- （5）注册资金到位证明（对于上市股份合资企业）；
- （6）保函或其他证明合资企业在其所在地的合法性的文件；
- （7）已付国家注册费的证明。

6.1.1.2 独资企业需要提供的资料如下：

- （1）成立人的书面申请（所有成立人的签字）；
- （2）成立文件的公证书正本或成立文件复印件；自外资企业成立人送交申请之日起不超过15日内予以注册。注册机关应在自决定注册之日起5日内将注册外资企业的信息通知成立人，10日内通知白俄罗斯国家税务委员会，以便将该外资企业纳入白俄罗斯法人及私营者国家统一登记簿，

并通知白俄罗斯统计委员会。之后向外资企业发放注册证明（营业执照），并将其注册信息在报上刊登。

6.1.1.3 外国公司代表处

外国公司代表处由白俄罗斯外交部管理，外国公司代表处不是法人。2014年1月1日起生效的白俄罗斯部长会议第1189号条例规定，“外国公司代表处只能出于以该组织名义或根据其委托开展筹备性和辅助性活动的目的设立，包括：

（1）积极协助实施白俄罗斯在贸易、经济、财务、科技、交通领域的国际合作协议，寻求进一步发展上述合作及完善合作模式的机遇，建立和扩大经济、商务和科技信息交流；

（2）研究白俄罗斯的商品市场；

（3）研究在白俄罗斯境内开展投资的可能性；

（4）建立有外国投资者参与的商业组织；

（5）航空和铁路票、汽运及海运舱位的预订及销售；

（6）其他社会公益活动。

外国公司（组织）要获得代表处的设立权需提交以下文件（中文的需要在国内翻译成俄语并公证）：开设代表处的目的、公司的全称、有关公司的材料、公司的详细经营范围、公司代表处在白俄罗斯的名称、代表处的有关材料、为该公司提供服务的银行名称等。

法律规定开设代表处的有效期为3年，可延期3年。

开设代表处应通过白俄罗斯律师事务所办理。

6.1.2 信息报告制度

白俄罗斯银行需要根据国家会计准则与《国际财务报告准则》（IFRS）编制财务报表。其他机构则使用白俄罗斯会计准则。财务报表需每年编制。

非居民企业与居民企业之间的交易需要遵循严格的报告制度规定。

6.2 纳税申报风险

企业自行向所属税务机关申报。如果企业有自己的会计，可以由会计报税；如果没有，并且企业是通过会计事务所代理记账的，可以通过会计事务所报税。

在白俄罗斯从事经营的外国法人，应在下一个决算年度的4月15日之前，向税务部门提交经营情况报表以及按财政部规定格式填好的收入申报单。在一个公历年度结束之前停止经营时，上述文件应在停止经营之日起一个月内提交。

在白俄罗斯从事经营的外国法人的收入申报单，应由实行经济核算制的审计机构每年进行审核，审核费用自付。企业报税需要办理的手续和提交的材料取决于所报的税种。根据不同税种，所需报税文件不同，可咨询当地会计。所有进出款项如均经过银行，提供银行记录即可，对于每笔款项都要有相对应的合同来说明。企业需计算出成本及利润并加以说明，以便税务机关计算应交税款。

6.2.1 在白俄罗斯设立子公司的纳税申报风险^[28]

白俄罗斯的纳税年度采用公历年度。即使纳税人在一个公历年度内经营期间少于12个月，也需要按照公历年度进行纳税申报。

6.2.1.1 利润税

利润税月度纳税申报表须在次月20日之内报送。季度纳税申报表须在季度结束的次月20日之内报送。

纳税人未纳税申报的和未缴纳税款的分别按相当于应纳税额百分之十和百分之二十进行处罚。纳税人未在规定期限内支付税款的应缴纳罚息。

6.2.1.2 个人所得税

纳税人不允许联合申报，须独立申报。雇主每月代扣代缴员工个人所得税。对于拥有境外收入的个人而言，须在次年3月1日前进行年度纳税申报，并于5月15日之前缴纳税款。纳税人未进行纳税申报或未支付税款的应被征收罚款。纳税人未在规定期限内缴纳的税款应按日被征收罚息。

6.2.1.3 增值税

申报期限为次月的20日或季度结束次月的20日。税款的计算是基于自年初开始累积的税额。

6.2.2 在白俄罗斯设立分公司或代表处的纳税申报风险

白俄罗斯不允许汇总申报，各分公司必须独立申报。

分公司，代表处及法人机构的分支机构需在设立之日起10个工作日内向各分支机构所在地的税务机关进行备案，同时需提供法人机构设立分公司的章程的复印件。（原件需同时携带备查）

6.2.3 在白俄罗斯取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

6.2.3.1 利润税管理

在白俄罗斯开设代表处的非居民企业，对于未经过常设机构而从事的经营活动，需要通过税务代理在本纳税年度结束后的次年3月20日之前向税务机关提交本年度在白俄罗斯境内的经营报告以及纳税申报表；且需在3月22日之前完成税款的缴纳。对于在白俄罗斯境内通过常设机构在白俄罗斯境内设立的代表处从事经营活动以及在境内其他地点从事经营活动以产生常设机构的，对于向税务机关进行的利润税申报需要代表处所在地税务机关以及常设机构所在地税务机关同时进行。

6.2.3.2 增值税管理

被认定为白俄罗斯非居民纳税人的外国机构应当在税务登记所在地选择一家常设机构完成其白俄罗斯境内的所有常设机构与增值税有关的税务申报工作。非居民纳税人需要在其递交税务申报后的十个工作日内向白俄罗斯税务机关进行通知，通知可以以纸质方式传递，也可以通过规定形式的电子方式进行传递。除特殊情况外，非居民纳税人在该纳税申报期间内选定申报的常设机构且不得进行变更。

6.3 调查认定风险

6.3.1 转让定价风险

下列交易可能会被税务机关调查，存在进行相关税基调整以及被要求补缴税金的风险：

- （1）涉及房地产的交易；
- （2）与关联方或者离岸居民纳税人交易金额超过白俄罗斯卢布100,000的外贸交易；
- （3）与境内免于缴纳利润税的居民纳税人交易金额超过白俄罗斯卢布100,000的交易；
- （4）与在纳税规模较大的税源企业名单上的企业进行外贸（跨境）交易；
- （5）从事列于政府发布的限制商品清单上的货物外贸交易金额超过白俄罗斯卢布1,000,000的交易。

税务机关可以运用可比非受控价格法、再销售价格法、成本加成法、交易净利润法以及利润分割法对上述交易进行审查，纳税人需根据税务机关的要求准备同期资料报告。

6.3.2 资本弱化风险

资本弱化规则适用于贷款协议（受控债务）以及其他费用，如为工程项目费用、市场营销费用、咨询及管理服务费用、为企业产权发生的费用、以及购买商标使用权和服务标识使用权所发生的成本。该规则亦适用于中介机构服务、人力资源雇佣服务及派遣服务。规定的债资比例为3:1。如果利息或费用超过了资本弱化规定下的最大扣除限额，则该项利息或费用不能在利润税税前扣除。

6.4 享受税收协定待遇风险

6.4.1 双重税务国籍

中国居民企业在白俄罗斯依据白俄罗斯法律设立了项目投资公司，但公司的实际管理机构仍然设置在中国境内时，这一项目投资公司根据中国税法以及白俄罗斯税法的规定既是中国居民企业又是白俄罗斯居民企业。如果项目投资公司没有与中国税务当局以及白俄罗斯税务当局事先协商确

定其单一税务国籍的，那么将无法享受税收协定优惠，由此可能引发税务争议。

6.4.2 受益所有人身份被否认

中国投资者在白俄罗斯获取股息、利息或者特许权使用费等消极收入时，应当向白俄罗斯税务当局证明自身的受益所有人身份，从而适用中白税收协定规定的优惠税率，降低在收入来源地国的税负。如果中国投资者作为受益人没有实质上的经营管理活动，是一个空壳公司或者导管公司，那么其受益所有人的身份将很难被白俄罗斯税务当局认可，由此可能引发税务争议。

6.4.3 营业利润与特许权使用费区分争议

中国居民企业或个人向位于白俄罗斯的商业客户提供技术服务并收取技术服务费的，该笔收入属于税收协定规定的营业利润，中国居民无须在白俄罗斯缴纳所得税。但是，如果中国居民的技术服务行为兼具技术授权使用行为的，容易引发税务争议。这种混合行为极易被白俄罗斯税务当局全盘认定为技术授权行为，中国居民收取的费用也会被认定为特许权使用费，因此被要求在白俄罗斯缴纳所得税。中国居民应当事先主动做好区分，明确技术服务与技术授权的两部分收入，避免税收成本的增加。技术服务费与技术授权费的区分问题是税收协定争议高发地带。

6.4.4 常设机构的认定争议

中国投资者在白俄罗斯获得营业收入是否应当在白俄罗斯履行纳税义务很大程度上取决于常设机构的认定。通常，中国投资者在白俄罗斯的场所、人员构成常设机构的，其营业利润应当在白俄罗斯纳税。中国投资者应当尽量争取避免其在白俄罗斯设置的场所、人员被白俄罗斯税务当局认定为常设机构。因此，常设机构的具体认定问题容易引发税务争议，同时也是中国投资者应当着重关注的税务风险点。

在场所型常设机构认定方面，协定规定专为准备性、辅助性目的设立的场所且其全部活动属于准备性或辅助性活动的，不属于常设机构。如何

认定准备性、辅助性活动和目的，是中国投资者与白俄罗斯税务当局之间的争议高发点。

在工程型常设机构认定方面，如果中国投资者或者经营者为白俄罗斯商业客户提供工程服务的，应当高度审慎地遵循税收协定关于常设机构认定规定，尤其是工程期限的把控，同时准确区分工程地与场所的概念，以免引发争议。

在服务型常设机构认定方面，要审慎把控雇员的服务时限，避免超过期限而被认定为常设机构。此外，中国经营者既提供技术出让又提供技术支持服务的，应当避免超时限而被认定为常设机构。

在代理型常设机构认定方面，中国投资者或者经营者要确保其在白俄罗斯的代理人符合独立代理人的条件，否则将会被认定为中国投资者或者经营者在白俄罗斯的常设机构。

6.5 其他风险

白俄罗斯政府限制资本出口。一般来说，向境外的资金汇回，只能使用与合同记载的主要付款货币相同的币种，除非合同另有规定。居民企业与非居民企业都可以持有任何币种的银行账户。一般情况下，白俄罗斯不允许进口合同项下出现预付款，除非进口商获得白俄罗斯央行的许可。

附录一：白俄罗斯预提税税率表

国家	股息红利		利息 ^[1]	特许权使用费
	个人、企业	符合条件的企业 ^[2]		
	(%)	(%)	(%)	(%)
白俄罗斯国内税率				
企业	12	12	0/10	15
个人	13	n/a	0/13	13
协定税率				
签署国				
亚美尼亚共和国	15	10 ^[3]	10	10
奥地利共和国	15	5	5	5
阿塞拜疆共和国	15	15	10	10
巴林王国	5	5	5	5
比利时王国	15	5	10	5
保加利亚共和国	10	10	10	10
中华人民共和国	10	10	10	15
克罗地亚共和国	15	5	10	10
塞浦路斯共和国	5/10/15 ^[4]	5/10 ^[4]	5	5
捷克共和国	10	5	5	5
丹麦王国 ^[5]	15	15	0	0
阿拉伯埃及共和国	15	15	10	15
爱沙尼亚共和国	10	10	10	10
芬兰共和国	15	5	5	5
法兰西共和国 ^[6]	15	15	0/10 ^[6]	0
德意志联邦共和国	15	15	0/5 ^[7]	0
格鲁吉亚	10	5	5	5
香港	0/5 ^[8]	0/5 ^[8]	5	3/5 ^[9]
匈牙利共和国	15	5	5	5
印度共和国	15	10	10	15
伊朗伊斯兰共和国	15	10	5	5
爱尔兰共和国	0/10 ^[8]	0/5 ^[8]	5	5

中国居民赴白俄罗斯投资税收指南

国家	股息红利		利息 ^[1]	特许权使用费
	个人、企业	符合条件的企业 ^[2]		
	(%)	(%)	(%)	(%)
以色列国	10	10	5/10 ^[10]	5/10 ^[11]
意大利共和国	15	5	0/8 ^[12]	6
日本国 ^[5]	15	15	10	0/10 ^[13]
哈萨克斯坦共和国	15	15	10	15
大韩民国	15	5	10	5
科威特国	0/5 ^[8]	0/5 ^[8]	5	10
吉尔吉斯共和国	15	15	10	15
老挝	10	5 ^[14]	8	5
拉脱维亚共和国	10	10	10	10
黎巴嫩共和国	7.5	7.5	5	5
立陶宛共和国	10	10	10	10
马其顿共和国	15	5	10	10
马来西亚联邦 ^[5]	15	15	15	10/15 ^[15]
摩尔多瓦共和国	15	15	10	15
蒙古国	10	10	10	10
黑山共和国 ^[14]	15	5	8	10
尼德兰王国	15	0/5 ^[17]	5	3/5/10 ^[18]
阿曼苏丹国	5	5	5	10
巴基斯坦伊斯兰共和国	15	11	10	15
波兰共和国	15	10 ^[3]	10	0
卡塔尔国	5	5	5	5
罗马尼亚	10	10	10	15
俄罗斯联邦	15	15	10	10
沙特阿拉伯王国	5	5	5	10
塞尔维亚共和国 ^[14]	15	5	8	10
新加坡共和国	5	0 ^[19]	5	5
斯洛伐克共和国	15	10	10	5/10 ^[20]
斯洛文尼亚共和国	5	5	0/5 ^[12]	5
南非共和国	15	5	5/10 ^[21]	5/10 ^[22]
西班牙王国 ^[5]	18	18	0	0/5 ^[23]
斯里兰卡民主社会主义共和国	10	7.5	10	10
瑞典王国	10	0/5 ^[24]	5	3/5/10 ^{[18][25]}

国家	股息红利		利息 ^[1]	特许权使用费
	个人、企业	符合条件的企业 ^[2]		
	(%)	(%)	(%)	(%)
瑞士联邦	15	5	5/8 ^[26]	3/5/10 ^[18]
叙利亚共和国	15	15	10	18
塔吉克斯坦共和国	15	15	10	15
泰国	10	10	10	15
土耳其共和国	15	10	10	10
土库曼斯坦	15	15	10	15
乌克兰	15	15	10	15
阿拉伯联合酋长国	10	0/5/10 ^[27]	5	5/10 ^[28]
大不列颠及北爱尔兰联合王国 ^[5]	0	0	0	0
美利坚合众国 ^[6]	- ^[29]	- ^[29]	- ^[29]	0
乌兹别克斯坦共和国	15	15	10	15
委内瑞拉玻利瓦尔共和国	15	5	5	5/10 ^[30]
越南社会主义共和国	15	15	10	15

注：

(1) 大部分税收协定对于特定的利息给予免税待遇。如支付给以下机构的利息：国家或地方政府机关、中央银行、出口信贷机构；赊销产生的利息也可以获得豁免。上述免税利息不属于上表税率范围。

(2) 除非特别指明，上述低税率适用于股息接收方持有股息分配方 25% 及以上股权或表决权的情况。

(3) 上述税率适用于股息接受方持有股息分配方 30% 及以上股权或表决权的情况。

(4) 如果受益所有人（包括个人）直接或间接持有股息分配方 25% 及以上的股权，则适用 10% 的利率；如果受益所有人在股息分配方的股权对应投资额达到 20 万欧元及以上，则适用 5% 的利率。

(5) 该税收协定由前苏联作为签订方签订。

(6) 银行贷款利息和贸易信贷产生的利息免税。

- (7) 利息可根据互惠条款免除。
- (8) 支付给政府代理及政府财政机构适用于低税率。
- (9) 使用飞机或对飞机支付的特许权使用费适用于低税率。
- (10) 工业、商业及科学设备的贷款或银行借贷利息适用于低税率。
- (11) 版权使用费（不包括胶片）以及工业、商业或科学设备（包括运输车辆）的使用费可以适用低税率。
- (12) 公共机构支付的利息适用于零税率。
- (13) 文学、艺术和科学作品的版权使用费适用低税率。
- (14) 如果受益所有人（合伙企业除外）直接持有股息分配方 20% 及以上的股权，则适用此汇率。
- (15) 版权使用费（包括电影）适用 15% 的税率。
- (16) 该税收协定与前南斯拉夫签订。
- (17) 如果股息接收方直接持有股息分配方 25% 及以上的股权，则适用于 5% 的税率；此外，如果投资是由税收协定缔约国政府担保的，或者如果股息接收方直接持有股息分配方 50% 及以上的资本且投资数额达到 25 万欧元的，则适用零税率。
- (18) 专利、商标等特许权使用费适用 3% 的税率；设备租赁适用 5% 的税率；版权使用费等（包括电影）适用于 10% 的税率。
- (19) 如果受益所有人满足以下条件之一，适用本税率：
 - ① 为新加坡政府；
 - ② 为新加坡金融管理局；
 - ③ 为新加坡政府私人投资公司。
- (20) 版权使用费（包括电影）适用 5% 的税率。
- (21) 支付给银行或其他金融机构的利息适用低税率。
- (22) 出租设备（包括运输车辆）取得的收入适用低税率。
- (23) 版权使用费（不包括电影）适用低税率。
- (24) 如果瑞典公司持有白俄罗斯公司 100% 的股份，且该股息分红来自于生产、农业、林业、鱼类养殖或旅游业中取得的利润，则适用零利率；

如果用于分配股息的利润在白俄罗斯免税，则不适用零税率；如果瑞典公司持有白俄罗斯公司至少 30%的股权，则适用 5%税率。

(25) 特许权使用费可适用最惠国条款。

(26) 支付给银行的利息适用低税率。

(27) 仅当阿联酋公司投资白俄罗斯公司 10 万美元以上时，适用 5%的税率；如果股息接收方为阿联酋国家、阿联酋中央银行、阿布扎比投资局或其他政府批准的公司，则适用零利率。

(28) 版权使用费（包括电影）适用高税率。

(29) 适用国内税率；协定没有提供税收优惠。

(30) 专利使用费、计算机软件、商标、设备和运输工具适用低税率。

附录二：白俄罗斯税收概况表

A. 直接税：企业	
1. 居民企业	
居民企业的认定	依据白俄罗斯法律在白俄罗斯境内成立的企业。
征税对象	全球所得征税
利润税基本税率	18%
资本利得	作为公司收入的一部分征税
亏损结转	可以，结转年限最长不得超过十年
亏损转回	不可以
境外税收抵免	可以，已在外国缴纳的税款可以抵免
2. 非居民企业	
利润税基本税率	18%
非居民企业转让持有的居民企业股份而取得的收入	12%
不动产销售收入	15%
预提税	
分公司利润	不征税
股息分红	12%
利息	10%
	0%（适用于某些公共债务和公司债券）
特许权使用费	15%
技术使用费	15%
管理费	15%
3. 特殊事项	
一定持股条件下的股息免税待遇	境内分红：无
	境外分红：无
税收优惠	白俄罗斯自由经济区内的企业
	高科技园区内的企业
	“巨石”中白工业园内的企业
	高新技术产品及服务
	在小城镇和农村投资企业
	研发技术使用权的转让
	汽车制造业

反避税体系	
转让定价法规	有
资本弱化法规	有
受控外国企业法规	无
一般反避税规则 (GAAR)	无
其他反避税法规	有
B. 直接税:个人	
1. 居民纳税人	
居民纳税人的认定	本国公民和拥有白俄罗斯永久居住权者；以及在一年中停留超过 183 天的外国人
应税所得	全球所得征税
税率	一般税率：13% 专业性收入税率：16% 高新技术园区雇员及“巨石”中白工业园雇员的税率：9%
资本利得	资本利得作为普通收入纳税。
境外税收抵免	可以，已在外国缴纳的税款可以抵免
社会保障税	健康保险，养老金： - 个人承担 1%； - 雇主承担 34%
2. 非居民纳税人	
税率	一般税率：13%
非居民纳税人转让持有的居民企业股权的收入	专业性收入税率：16%
预提税税率	
工资薪金	一般税率：13% 高新技术园区及“巨石”中白工业园相关雇员收入的税率：9%
股息分红	13%
利息	13% 0%（适用于某些银行存款、公共债务和公司债券等）
特许权使用费	13%
技术使用费	13%
董事费	13% 16%（如为商业所得）
C. 间接税: 增值税	

中国居民赴白俄罗斯投资税收指南

征税范围	销售货物 提供应税劳务 进口货物
增值税(标准税率)	20%
增值税(低税率)	0%, 10%
增值税(高税率)	25%
登记/注销登记门槛	无
D. 其它税收	
遗产税	无
净资产税(个人)	无
净资产税(公司)	无
不动产税	有, 公司按照不动产价值的 1%支付不动产税;
资本取得税	无, 但国家对股份登记征收 0.2%的国家责任金。
交易税	无
印花税	有, 税率从 0.1% 到 25%不等
消费税	有
其他主要税种	自然资源开采税 环境税 国家责任金 地方税 公共道路过路费
E. 基本信息	
税法体系	《白俄罗斯共和国税法》
	《总统政令及法令》
会计准则	国际财务报告准则 (IFRS) /白俄罗斯公认会计准则 (GAAP)
货币	白俄罗斯卢布 (BYN)
官方网站	全国法律互联网门户网站(http://www.pravo.by/) 财政部 (http://www.minfin.gov.by/) 税务部(http://www.nalog.gov.by/ru/)

附录三：与白俄罗斯签订关于投资保护双边协定国家一览表

国家	签署日期	批准日期	生效日期
亚美尼亚共和国	2001年5月26日	2001年11月26日	2002年2月10日
奥地利共和国	2001年5月16日	2001年12月4日	2002年6月1日
阿塞拜疆共和国	2010年6月3日	2011年5月17日	2011年7月1日
巴林王国	2002年10月26日	2003年5月20日	2008年5月16日
卢森堡大公国	2002年4月9日	2003年4月30日	-
波斯尼亚和黑塞哥维那	2004年11月29日	2005年11月6日	2006年1月22日
保加利亚共和国	1996年2月21日	1996年7月11日	1997年11月11日
中华人民共和国	1993年1月11日	1994年10月4日	1995年1月14日
克罗地亚共和国	2001年6月26日	2001年10月26日	2005年7月14日
古巴共和国	2000年6月8日	2001年5月10日	2001年8月16日
塞浦路斯共和国	1998年5月29日	-	1998年9月3日
捷克共和国	1996年10月14日	1997年11月11日	1998年4月9日
丹麦王国	2004年3月31日	2004年11月22日	2005年7月20日
埃及共和国	1997年3月20日	-	1999年1月18日
爱沙尼亚共和国	2009年10月21日	2010年6月15日	-
芬兰共和国	2006年6月8日	2006年11月8日	2008年4月10日
法兰西共和国	1993年10月28日	1996年4月25日	-
德意志联邦共和国	1993年4月2日	1994年2月24日	1996年9月23日
大不列颠及北爱尔兰联合王国	1994年3月1日	1994年10月17日	1994年12月28日
印度共和国	2002年11月27日	2003年5月20日	2003年11月23日
伊朗伊斯兰共和国	1995年7月14日	-	2000年7月23日
以色列国	2000年4月11日	2001年5月10日	2003年8月14日
意大利共和国	1995年7月20日	1996年10月17日	1997年8月12日
约旦哈希姆王国	2002年12月16日	2003年6月19日	2005年12月22日
朝鲜人民民主共和国	2006年8月24日	2007年5月7日	2007年5月31日

中国居民赴白俄罗斯投资税收指南

国家	签署日期	批准日期	生效日期
科威特国	2001年7月10日	2001年10月26日	2003年6月14日
吉尔吉斯共和国	1999年3月30日	1999年7月15日	2001年11月11日
拉脱维亚共和国	1998年3月3日	1998年11月6日	1998年12月21日
黎巴嫩共和国	2001年6月19日	2001年9月17日	2002年12月29日
利比亚国	2000年11月1日	2001年5月21日	2002年2月23日
立陶宛共和国	1999年3月5日	1999年8月5日	2002年5月16日
马其顿共和国	2001年6月20日	2001年10月26日	2002年11月22日
墨西哥合众国	2008年9月4日	2009年7月6日	2009年8月27日
摩尔多瓦共和国	1999年5月28日	1999年8月10日	1999年11月19日
蒙古国	2001年5月28日	2001年10月26日	2002年1月27日
尼德兰王国	1995年4月11日	1996年4月25日	1996年8月1日
阿曼苏丹国	2004年5月10日	2005年1月10日	2005年1月18日
波兰共和国	1992年4月16日	-	1993年4月21日
卡塔尔国	2001年2月17日	2001年6月26日	2004年8月6日
大韩民国	1997年4月22日	-	1997年8月9日
罗马尼亚	1995年5月31日	1996年4月25日	1997年1月8日
沙特阿拉伯王国	2009年7月20日	2010年6月15日	-
新加坡共和国	2000年5月15日	2000年12月8日	2001年1月13日
斯洛伐克共和国	2005年8月26日	2006年5月16日	2006年9月1日
斯洛文尼亚共和国	2006年10月18日	2007年6月18日	-
瑞典王国	1994年12月20日	1996年4月25日	1996年11月1日
瑞士联邦	1993年5月28日	-	1994年7月13日
阿拉伯叙利亚共和国	1998年3月11日	-	1998年10月1日
塔吉克斯坦共和国	1998年9月3日	1999年7月29日	1999年8月25日
土耳其共和国	1995年8月8日	1996年10月17日	1997年2月20日
乌克兰	1995年12月14日	1996年4月25日	1997年6月11日
阿拉伯联合酋长国	2000年3月27日	2000年8月30日	2001年2月16日
美利坚合众国	1994年1月15日	1994年10月4日	-
委内瑞拉玻利瓦尔共和国	2007年12月8日	2008年6月23日	2008年8月13日
越南社会主义共和国	1992年7月8日	1994年10月4日	1994年11月24日
南斯拉夫联盟	1996年3月6日	1996年7月11日	1997年1月25日

附录四：与白俄罗斯签订关于避免双重征税双 边协定国家一览表

国家	签署日期	批准日期	生效日期
亚美尼亚共和国	2000年6月19日	2001年5月16日	2001年11月19日
奥地利共和国	2001年5月16日	2001年11月12日	2002年3月24日
阿塞拜疆共和国	2001年8月9日	2002年1月8日	2002年4月29日
巴林王国	2002年10月27日	2003年4月30日	2008年4月16日
比利时王国	1995年5月7日	1996年4月25日	1998年10月13日
保加利亚共和国	1996年12月9日	1997年11月11日	1998年2月17日
中华人民共和国	1995年1月17日	1996年4月25日	1996年10月3日
克罗地亚共和国	2003年6月11日	2003年12月8日	2004年6月4日
塞浦路斯共和国	1998年5月29日	1998年11月9日	1999年2月12日
捷克共和国	1996年10月14日	1997年11月11日	1998年1月15日
丹麦王国	-	-	1986年10月21日
埃及共和国	1998年6月16日	1998年11月6日	1999年5月27日
爱沙尼亚共和国	1997年1月21日	1997年11月13日	1998年7月22日
法兰西共和国	-	-	1985年10月4日
德意志联邦共和国	2005年9月30日	2006年5月16日	2006年12月31日
大不列颠及北爱尔兰联合王国	1985年7月31日	-	1986年1月30日
匈牙利共和国	2002年2月19日	2002年11月1日	2004年6月24日
印度共和国	1997年9月27日	1998年5月5日	1998年7月17日
伊朗伊斯兰共和国	1995年7月14日	1998年11月9日	2001年11月15日
以色列国	2000年4月11日	2001年1月2日	2002年12月29日
意大利共和国	2005年8月11日	2006年5月16日	2009年11月30日
哈萨克斯坦共和国	1997年4月11日	1997年11月13日	1997年12月10日
朝鲜人民民主共和国	2006年6月30日	2006年12月30日	2007年11月20日
科威特国	2001年7月10日	2002年1月8日	2002年3月27日

中国居民赴白俄罗斯投资税收指南

国家	签署日期	批准日期	生效日期
吉尔吉斯共和国	1997年6月26日	1997年11月11日	1998年5月12日
拉脱维亚共和国	1995年9月7日	1996年4月25日	1996年10月31日
黎巴嫩共和国	2001年6月19日	2002年1月8日	2002年12月29日
立陶宛共和国	1995年7月18日	1996年4月25日	1996年6月26日
马其顿共和国	2005年5月19日	2006年1月5日	2006年1月26日
马来西亚联邦	-	-	1981年7月31日
摩尔多瓦共和国	1994年12月23日	1996年4月25日	1996年5月28日
蒙古国	2001年5月28日	2001年12月4日	2007年3月12日
尼德兰王国	1996年3月26日	1996年9月3日	1997年12月31日
挪威王国	-	-	1980年2月15日
巴基斯坦伊斯兰共和国	2004年7月23日	2006年5月16日	2006年10月5日
波兰共和国	1992年11月18日	1993年6月10日	1994年1月1日
大韩民国	2002年5月20日	2002年12月16日	2003年6月17日
罗马尼亚	1997年7月22日	1998年1月6日	1998年7月14日
俄罗斯联邦	2006年1月24日	2006年4月4日	2007年5月31日
斯洛伐克共和国	1999年7月12日	1999年12月29日	2000年7月5日
南非共和国	2002年9月18日	2003年4月30日	2003年12月29日
西班牙王国	-	-	1991年3月1日
瑞典王国	1994年3月10日	1994年10月4日	1994年12月27日
瑞士联邦	1999年4月26日	1999年11月9日	1999年12月28日
阿拉伯叙利亚共和国	1998年3月11日	1998年11月6日	2002年4月3日
塔吉克斯坦共和国	1999年3月23日	1999年11月9日	1999年12月16日
泰国	2005年12月15日	2006年6月1日	2006年9月2日
土耳其共和国	1996年7月24日	1997年2月26日	1998年4月29日
土库曼斯坦共和国	2002年5月17日	2002年11月1日	2004年12月29日
乌克兰	1993年12月24日	1994年10月17日	1995年12月30日
阿拉伯联合酋长国	2000年3月27日	2000年10月26日	2001年2月1日
乌兹别克斯坦共和国	1994年12月22日	1996年11月14日	1997年1月11日
越南社会主义共和国	1997年4月24日	1997年11月11日	1997年12月26日
南斯拉夫联盟	1998年1月30日	1998年11月6日	1998年11月24日

附录五：与白俄罗斯签订关于国际道路客货运 输双边协定国家一览表

国家	签署日期	批准日期	生效日期
亚美尼亚共和国		-	1998年10月28日
奥地利共和国	2000年5月18日	2000年5月18日	2000年5月18日
阿塞拜疆共和国 (国际道路关系-货物运输)	2006年10月17日	2007年1月25日	2007年4月28日
阿塞拜疆共和国 (国际道路关系)	1993年3月20日	-	1995年2月24日
比利时王国	1995年3月7日	-	1998年3月24日
波斯尼亚和黑塞哥维那	2004年7月12日	2008年6月23日	2008年10月1日
保加利亚共和国	1993年10月19日	1995年8月7日	1993年11月25日
克罗地亚共和国	2005年3月10日	2006年10月19日	2006年12月27日
塞浦路斯共和国	2001年3月6日	2001年5月7日	2001年7月19日
捷克共和国	1996年5月29日	1996年7月12日	1996年8月16日
丹麦王国	1997年2月19日	-	1997年6月7日
埃及共和国	1998年6月16日	-	2000年1月15日
爱沙尼亚共和国	1996年6月11日	-	2006年6月27日
芬兰共和国	1997年6月24日	-	2004年6月24日
格鲁吉亚	2002年3月7日	2002年11月15日	2009年10月29日
德意志联邦共和国	1996年10月1日	-	1997年7月8日
匈牙利共和国	1995年11月1日	-	1996年6月14日
意大利共和国	2003年6月3日	2005年4月10日	2006年2月25日
约旦哈希姆王国	2004年4月28日	2004年9月10日	2005年3月9日
哈萨克斯坦共和国	2004年1月19日	2006年5月16日	2006年6月6日
吉尔吉斯共和国	1995年6月14日	2000年8月16日	2000年8月25日
拉脱维亚共和国	1995年2月1日	-	1996年3月21日
黎巴嫩共和国	2005年2月2日	2005年11月2日	2006年6月30日

中国居民赴白俄罗斯投资税收指南

国家	签署日期	批准日期	生效日期
立陶宛共和国	1993年6月30日	1993年6月30日	1993年6月30日
马其顿共和国	1997年4月9日	-	1997年8月30日
摩尔多瓦共和国	1994年4月9日	-	1996年12月19日
尼德兰王国	1995年4月10日	-	1995年11月1日
挪威王国	1997年2月21日	-	1997年8月1日
波兰共和国	1992年3月30日	-	1992年3月30日
罗马尼亚	1995年5月31日	-	1998年3月10日
斯洛伐克共和国	1996年10月24日	1997年4月29日	1997年6月1日
斯洛文尼亚共和国	2002年10月15日	2003年2月13日	2009年12月15日
瑞典王国	2008年12月30日	2009年7月6日	2009年9月16日
瑞士联邦	2000年12月18日	2001年3月20日	2001年6月12日
阿拉伯叙利亚共和国	2004年1月21日	2004年11月15日	2004年11月24日
塔吉克斯坦共和国	2000年4月5日	2001年5月28日	2001年6月14日
土耳其共和国	1995年8月8日	-	1996年1月18日
土库曼斯坦共和国	2009年6月18日	2010年5月4日	2010年5月19日
乌克兰	2000年5月25日	2001年1月4日	2001年9月26日
乌兹别克斯坦共和国 (国际道路关系)	1994年12月22日	1994年12月22日	1994年12月22日
南斯拉夫联盟	1996年3月6日	1996年5月6日	1996年9月20日

附录六：“巨石”中白工业园常驻企业与投资者指南^{[29] [30] [31]}

目 录

引言

术语与定义

一、基本信息

二、工业园管理架构

三、在工业园区经商的限制条件

四、土地关系

五、项目建设与验收

六、税收

七、劳动法与移民法

八、海关调整的特别做法

九、外汇管控与外贸活动规定

十、园区范围内生产产品（提供服务）的销售条件

十一、其它优惠政策

引言

本文描述了根据白俄罗斯共和国总统 2017 年 5 月 12 日第 166 号法令《关于完善巨石中白工业园特别法律制度》（以下简称《法令》）批准的工业园区特别法律制度所涉及相关法规的重点。该《法令》确定了关于“巨石”工业园活动管理的规范。

优惠制度有效期至 2062 年。

巨石工业园位于明斯克机场和火车站附近，在 M1/E30 公路与 M2 公路的交叉口，距离最近的波罗的海港口 500 公里，距离白俄罗斯的首都 25 公里，有可利用其科学和劳动力方面潜力的机会。

白俄罗斯是欧亚经济联盟的成员国之一。因此，白俄罗斯可在其边界内自由移动货物、服务、劳动和资金，而且在该园区内生产的商品可轻松进入 1.93 亿人的市场。

术语与定义

在本文中使用了下列术语及其定义：

巨石工业园：是指白俄罗斯共和国的一个区域单位，作为一个经济特区，采用特别制度，用于经商；

投资项目：是指在该工业园区区域内实施的投资项目；

工业园投资者：是指为该工业园内各项设施的建设和（或）配备（不包括工业园内常驻企业）提供资金的人；

工业园常驻企业：是指位于该工业园区区域内的白俄罗斯共和国法人实体，根据法律在园区管委会登记为工业园常驻企业，在该工业园内遵循法律并实施（或者计划实施）投资项目。

一、基本信息

为了建立和管理特别制度，特此制定该《法令》，仅用于“巨石”工业园。白俄罗斯的另一项立法适用于该《法令》未覆盖的其他事宜。但

是，一旦白俄罗斯的法律确立了更多关于白俄罗斯境内其它自由（或特别）经济区，相关规定将适用于该工业园。

此外，该《法令》确保了投资者的权利，保护了根据白俄罗斯法律（《投资法》，多边投资担保机构会员，双边政府协定）确定的各种投资，同时避免受到法律负面变化的影响，为期10年（稳定条款）。

提及暂停由行政机构执行的检查对于在该工业园内经营的公司亦至关重要（经园区管委会许可的情形除外）。

该工业园的目标：

该工业园旨在招商引资，打造具有竞争力的公司，专注于工业和经济在现代工业中的发展，包括创新型生产、研发、贸易、物流、公共设施及其它领域。这就是国家的经济发展及其出口潜力。

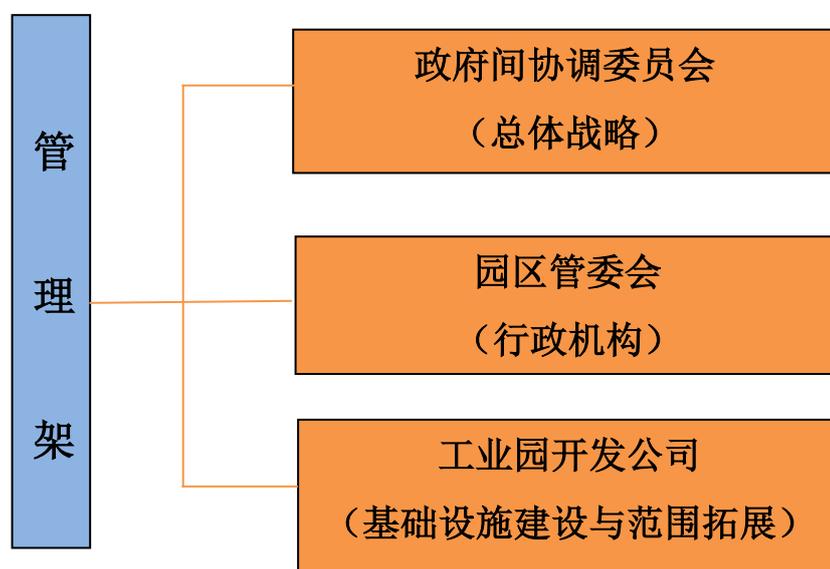
因此，在该工业园区区域内经营的公司有下列任务：

- 创造新的就业机会；
- 协助该区域实现社会和经济的发展，促进白俄罗斯的出口潜力。

二、工业园管理架构

该工业园采用三级架构管理体系。

由政府间协调委员会制定总体战略。但是，由园区管委会与园区项目建设参与者（以下简称“合资公司”）负责该园区的运营。



园区管委会的职能：

园区管委会是该工业园的行政机构，被授权提供“一站式服务”的提供者，为该区域内的商业主体提供各种服务，协调涉及在该工业园内执行行政程序、发给执照、许可程序（服务）及其它程序的白俄罗斯各行政机构之间的工作。

“一站式服务”以迅速、适当的方式考虑来自常驻公司、投资者及其它实体的要求，在园区管委会权限范围内处理这些要求，以及在其它机构和组织权限范围内执行行政程序，但是园区管委会应当在其员工参与的情况下行事。

重要的是，所有行政程序均应当在该工业园内的管委会办公室直接执行。这样的方式使外国投资者更容易适应，从而避免了可能出现的官僚主义。

在“一站式服务”提供者权限范围内的程序，应先由园区管委会确定，然后提交白俄罗斯共和国内阁批准。

园区管委会对白俄罗斯共和国内阁负责。限制或违反公民和法人实体权利、自由或合法利益的任何决定，均可提交至法院处理。

园区项目建设参与者的职责：

园区项目建设参与者是一个私营公司（即：不公开的股份公司）。该公司在该工业园区域内建造内部基础设施（道路、电、气、水、互联网供应、污水处理等），管理园区各项设施，开发地块，旨在保证工业园的发展，从而能够为投资者提供适合项目实施的地块，以这样的方式减少为准备地块和建造所有必要基础设施投入的费用和时间。

该公司提供下列服务：

1. 供应水、气和电，处理污水；
2. 租赁/购买该工业园区域内的地块；
3. 租赁/购买其拥有的不动产。

三、在工业园区经商的限制条件

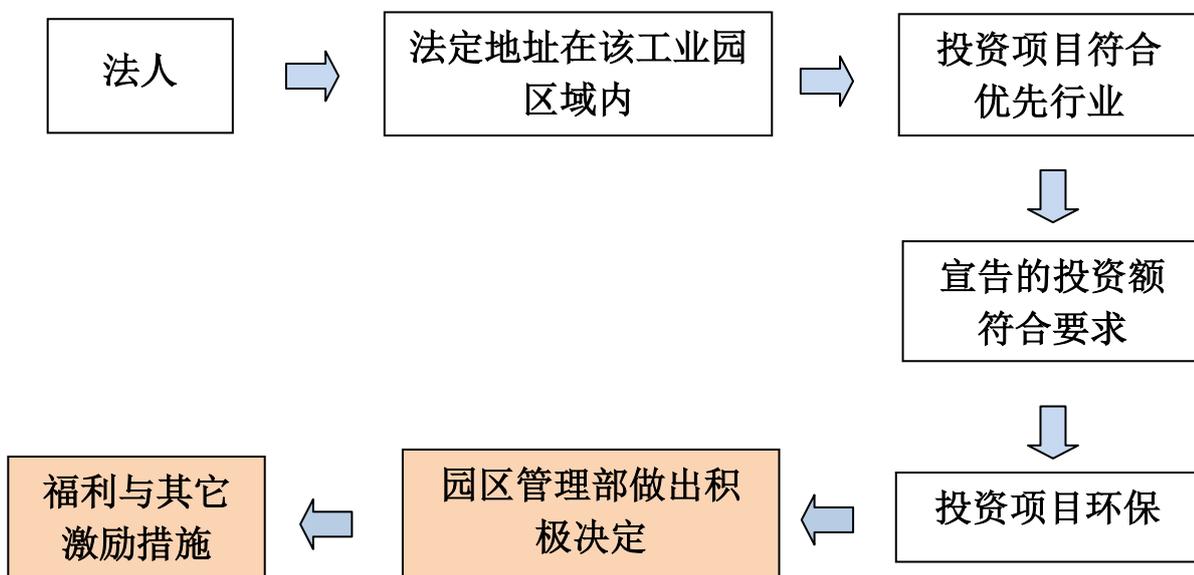
允许在工业园区域内经商的情况：

任何国有公司或外国公司均有资格在该工业园区域内的任何开发阶段开展活动。但是，只有园区内常驻企业可享受根据该《工业园法令》确定的特殊经商优惠政策。

为了成为该工业园的常驻企业（根据园区管委会的决定），必须先成为白俄罗斯的法人实体，其法定地址在该工业园区域内，在该园区区域内实施（或计划实施）投资项目，还应当符合下列标准：

1. 投资项目旨在电子、通信、制药、精细化工、生物技术、机械工程、新型材料、综合物流、电子商务、大数据等领域创立并发展生产单位；

2. 宣告的投资额不低于 500 万美元（无时间限制）或者 50 万美元（注册登记为常驻企业后 3 年内）。



如果某家公司坚持在该工业园投资某一领域但不符合上述要求，园区管委会依然有权决定将其登记为有效的、对环境无害的公司。

而且，不属于该工业园常驻企业的公司有权享受白俄罗斯法律规定的其它优惠政策。

例如，根据白俄罗斯共和国总统 2012 年 5 月 7 日第 6 号法令《关于提倡在中部、小城市居住区和农村区域内进行创业活动》，制定了该项制度。在此制度的框架内，有一些关于利润税、关税、增值税等的福利。

不允许在该工业园区内经商的情况：

在下列领域实施（或者计划实施）投资项目的企业不允许登记为该工业园常驻企业的法人实体：

1. 生产、加工、储存、减活化、销售放射性物质、其它有害物质和废料；
2. 非法交易药品、销售精神药品及其前体细胞；
3. 种植、栽培、加工、储存、销售含有毒性物质的农作物；
4. 生产酒精饮料；
5. 生产烟草制品；
6. 生产有价文件和证券以及纸币、硬币和邮票的空白表格；
7. 彩票；
8. 制作、播放广播电视节目，不包括用于广播电视相关的技术服务节目；
9. 对患有危及大众健康的疾病的人进行治疗；
10. 对患有高度危险疾病的动物进行治疗。

本《法令》确定的福利和激励措施不适用于银行、非银行金融机构、保险组织、小额信贷组织以及进行赌博和电子交互游戏的商业组织。

四、土地关系

可长期租赁（期限不得超过 99 年）或者购买该工业园区内的地块。在白俄罗斯，提供上述地块不进行相关的土地拍卖，不支付地块租赁合同签约权费用，在办理必要的地块出让手续的同时即可进行园区项目的建设。

为了获得地块，该工业园的常驻企业和投资者们应当向合资公司申请。应当与合资公司达成租赁（买卖）合同。

如何获得地块？

- 1) 投资者/常驻企业向合资公司申请，提供经证明适当的地块面积和用途。¹²
- 2) 合资公司可能会根据城市规划文件和当前的土地使用情况选择地块，并与投资者商定地块的位置。
- 3) 合资公司应当向园区管委会申请地块分配。本《法令》列出了减少财务费用开支的事项和地块平整花费的时间。该程序花费的时间应当不超过 1 个月。
- 4) 投资者/常驻企业应当与合资公司达成土地租赁（转租）/买卖协议。

合资公司处于该工业园区开发的任何阶段都有权向投资者和常驻企业提供其租赁（或拥有）的地块。但随后的转租事宜应当得到园区管委会的同意。

如果该工业园常驻企业及其投资者意欲进一步转租地块，需征得园区管委会和合资公司的书面同意。

如果合资公司许可，该工业园的投资者和常驻企业有权将其地块或抵押中的租赁权转让给银行或其它实体，包括白俄罗斯共和国内阁批准的清单上的白俄罗斯非常驻企业。

该工业园的常驻企业/投资者必须在园区管委会做出决定同意设计和测量工作之日后 2 年内开始施工。

¹ 关于地块的最小或最大面积，无限制。但是，投资者应当证明其所需的面积，包括地块上所有不动产及其它实物的数量。

² 地块可出售或租赁，用于具体目的（例如，生物技术领域的厂房建设）。如果在地块转售时用途发生变更，需征得园区管委会和合资公司的同意。

五、项目建设与验收

关于该工业园内各项设施的设计和建设，本《法令》给予了最大自由。首先，在关于建筑设计项目获得正面的专家意见（建设和生态）后，在任何建设阶段，该工业园内各项设施的建设与必要设计文件的形成、专家意见和批准可并行进行。

其次，如果项目文件已通过白俄罗斯专家意见，包括生态学专家意

见，项目文件的形成和批准以及该工业园内各项设施的建设、试运行和运行均可根据相关的技术条例（或标准）进行。其中，这些条例（或标准）类似于欧盟条例或者中华人民共和国条例，而且文件无需强制性符合白俄罗斯条例（或标准）。如果设计文件存在改编，专家意见仅用来评估设计文件的改编在机械强度和稳定性以及环境保护方面是否符合白俄罗斯的强制性法定要求。

在试运行期间，仅根据下列标准对设施进行评估：是否符合已批准的设计文件和许可文件，是否符合项目文件中标示的各项技术、经济参数，工程基础设施是否已准备就绪。

此外，本《法令》提供下列福利，以加快项目的建设的速度，降低园区常驻企业和投资者的成本：

--- 建设过程中参与者与货物供应商的甄选不运用符合白俄罗斯法律的采购与招标程序、竞争性招标、磋商及其它程序；

--- 互不补贴定价适用于建设领域中的货物（产品、服务等）；

--- 用于建设的客户不必取得合格证和其它辅助文件；

--- 无需对白俄罗斯共和国国家合格认证体系中的建筑物、设计文件、建筑材料和产品、施工服务进行合格认证；

--- 关于可能使用“一站式服务”的人工设施，简化其试运行程序（要求的步骤更少）

六、税收

在税收方面，该园区居民企业可享受前所未有的经济优惠。

优惠	白俄罗斯	工业园 (重点项目) ³	其它项目
1、赋税优惠			
利润税	18%	自首次盈利年度起的十年内，免征利润税，十年期满后（至 2062 年），按现有税率 50% 的税率计征税款。 ⁴	免税 7 年 ³
不动产税	1%	免税至 2062 年。	免税 7 年
土地使用税	取决于地块的土地地籍价值	免税至 2062 年。	取决于地块的土地地籍价值
增值税	20% (出口货物时适用零税率 0%，包括销往欧亚经济联盟欧盟国家) 在产品（服务）买卖、财产权的增值税范围内扣除。	20% (出口货物时适用零税率，包括销往欧亚经济联盟国家) 在产品（服务）销售、财产权出让的增值税范围内扣除。 对用于园区城建方案的制作、园区项目的建设和装备而采购（输入）的产品（服务）和财产权利所支付的税款，进行全额返还。 ⁵	20% (出口货物时适用零税率，包括销往欧亚经济联盟国家) 在产品（服务）销售、财产权出让的增值税范围内扣除。

³ 重点项目为在电子、通信、制药、精细化工、生物技术、机械工程、新材料、综合物流、电子商务、大数据等领域内实施，且承诺投资额不低于 500 万美元（无时间限制）或者 50 万美元（3 年内）。

⁴ 享受该项优惠，需取得白俄罗斯工商业联合会签发的自制产品（服务）证明。

⁵ 在实践中，园区居民企业缴纳增值税后涉及返还的款项，应当以园区管委会批准的为实施投资项目而购买（或进口）的货物清单将所支付的款额为基础居民企业（《规定》第 46 条）。

房地产（包括土地）买卖/租赁/ 融资租赁相关增值税	20%	免税 ⁶	20%
提供产品（或服务）、财产权相 关增值税	20%	向该园区居民企业提供产品（或服务）、财产权的情况下，免征增值税。 ⁷	20%
股息红利税	15%	自获得股息红利首个日历年度起5年内，税率为0%。	15%
2、关税优惠			
用于项目实施相关商品涉及的增 值税和关税	20%增值税，税额取决于产 品类型（5%~20%）	0% - 设备 （设备零备件）； - 原料和材料 ，前提条件是：经与园区管委会商定，此类原料和材料未在欧亚经济联盟国家生产（生产数量不足或者不符合项目的技术规格）	0%（货物），包含在法定 基金中
用于生产所使用原料、材料和零 部件相关的增值税和关税	20%增值税，税额取决于产 品类型（5%~20%）	0%，适用于出口至欧亚经济联盟国家境外的商品 （保税区的保税手续）	20%增值税，税额取决于 产品类型（5%~20%）
用于生产所使用原料、其它材料 和零部件相关的增值税	20%增值税	0%，适用于从欧亚经济联盟国家进口的原料和材料所生产的货物	20%增值税
3、劳动关系相关优惠			
个人所得税（员工）	13%	9%	13%

⁶ 对于合资公司、居民企业/投资者或其他参与者就坐落于该工业园区内的地块达成的协议，不适用此增值税规定。

⁷ 包括无常驻办事机构的外国公司所提供的服务（产品）。

<p>社会保险金扣除</p>	<p>员工薪酬的 35% 员工薪酬为 1000 美元，那么扣减额为 1000*0.35=350 美元</p>	<p>对于外籍公民，扣除比例为 0% 对于白俄罗斯共和国公民，扣除比例为该国家平均工资的 35%（2017 年 4 月平均工资为 405 美元） 员工的薪酬为 1000 美元，那么扣除额为 405*0.35=142 美元</p>	<p>员工薪酬的 35% 员工薪酬为 1000 美元，那么扣除额为 1000*0.35=350 美元</p>
<p>为吸引外籍劳动力而签发在白俄罗斯共和国境内工作权的特别许可证涉及的国家责任金</p>	<p>约 70 美元/外籍公民； 约 750 美元</p>	<p>免除</p>	<p>约 70 美元/外籍公民； 约 750 美元</p>
<p>4、工程相关优惠</p>			
<p>根据境外标准进行工程建设（包括设计）</p>	<p>禁止</p>	<p>允许</p>	<p>禁止</p>
<p>施工期间在没有特别许可证（合格证书）的情况下履行客户职能</p>	<p>禁止</p>	<p>允许</p>	<p>禁止</p>
<p>并行设计与施工</p>	<p>禁止（不包括根据白俄罗斯共和国总统个别法令实施的项目）</p>	<p>允许</p>	<p>禁止（不包括根据白俄罗斯共和国总统个别法令实施的项目）</p>
<p>施工期间对动、植物造成有害影响的赔偿金</p>	<p>取决于土地面积与位置</p>	<p>免除</p>	<p>取决于土地面积与位置</p>
<p>对运行的建造设施简化验收程序</p>	<p>禁止（不包括根据白俄罗斯共和国总统个别法令实施的项目）</p>	<p>允许</p>	<p>禁止（不包括根据白俄罗斯共和国总统个别法令实施的项目）</p>

5、其它优惠

强制性出售外汇收益	30%	无	无
在外国银行开立账户	需获得国家银行的许可	允许	需获得国家银行的许可
外贸业务完成期限	出口：180 天 进口：90 天	无限制	出口：180 天 进口：90 天
免签证制度	5 天	根据园区管委会的要求为 180 天	5 天
安全制度保证	无特殊规定	稳定条款（10 年） 行政案件仅由法院受理 暂停或执行检验（仅适用于园区管委会许可的特殊情况）	无特殊规定

七、劳动法与移民法

除了在税收方面给予居民企业优惠外，本《法令》还给予其它优惠措施，以吸引外籍劳动力，包括：

1. 关于该园区居民企业、投资者和其他参与方涉及员工的工作与作息安排，由当地法规予以规定，可制定与白俄罗斯共和国法律规定不同的条款（白俄罗斯法律有特别规定的除外），但这些条款不得使雇员的处境次于白俄罗斯共和国法律规定的地位；

2. 该园区内各项设施建设的投资者和参与方，均有权根据劳动合同雇佣外籍员工；

3. 强制性社会保险金（薪酬的 35%），计算基数不包含薪酬超出白俄罗斯境内员工平均工资的部分。但是，员工有权不享受该项福利；

4. 外国公民不缴纳强制性社会保险金。外国公民保险金制度根据其居民所在地的立法制定。

根据白俄罗斯境内的标准规范，采用下列方法进行计算：

如果一个员工的薪酬为 1000 美元，那么其保险金金额为：

$$1000 * 0.35 = 350 \text{ 美元}$$

在该工业园区区域内，可采用下列方法进行计算：

0%，适用于外国公民

白俄罗斯公民根据该国的平均工资计算（2017 年 4 月平均工资为 405 美元）

如果一个员工的薪酬为 1000 美元，那么其保险金金额为：

$$405 * 0.35 = 142 \text{ 美元}$$

5. 根据园区管委会向国家边防委员会递交的免签申请（每个日历年逗留时间最长为 180 日），其适用于实施投资项目的园区居民企业/投资者聘用的外国公民。

以下事项免缴责任金：

- (1) 外籍劳动力招聘许可证的签发和延期（通常由企业雇佣者支付）；
- (2) 白俄罗斯境内外籍人士雇佣许可证的签发和延期（通常由企业雇佣者支付）；
- (3) 暂住登记（通常由外国公民支付）；
- (4) 在白俄罗斯境内暂住许可证的签发（通常由外国公民支付）。

八、 海关调整的特别做法

居民企业在该工业园区区域内可享受特别法律规定，在该工业园边界范围内允许采用保税区的海关程序。

舶来品，可根据保税区海关程序进行放置，无需缴纳关税和其他税费。但是，采用保税区海关程序具有几个限制条件（如：在未办结海关手续且未缴纳关税的前提下，无法将居民企业已办理保税区海关程序的商品出售给其他个人居民企业）。

本《法令》通过下列方法简化保税区海关程序的办理：

1. 在未办结海关手续且未缴纳关税的情况下，可移交以下商品：

(1) 为项目建设之目的，由园区项目建设参与方办理了保税区海关手续的商品；

(2) 在商品所有权未转移的情况下，其他人履行了保税区海关程序放置的商品；

(3) 针对根据保税区海关程序放置的商品，经园区管委会确认进行建设和配备且当其转移至另一园区居民企业供其临时使用情况下的不动产；

2. 如制定了特殊的监管放行制度，一家保税区居民企业可被划定在另一家居民企业的保税区区域范围内；

3. 该园区居民企业为了执行投资项目而进口的商品，可直接从边境运送至该工业园区内的海关监管区；

4. 根据园区管委会关于进口货物用途做出的决定，对于为了执行该工

业园内各项设施建设和配备涉及的投资项目而进口到白俄罗斯境内专用的技术设备及其零部件、备件、原料和其它材料，免征进口关税和增值税；

5. 对于使用舶来品制造（或生产）、根据保税区海关程序放置的商品，如园区居民企业根据海关放行程序将此商品用于国内消费，则此类商品免除增值税。

此外，鉴于《欧亚经济联盟海关法典》将于 2018 年 1 月 1 日生效，园区获得“区域性”经济特区（以下简称“经济特区”）地位。经济特区在物流和生产活动方面均提供了广泛的优惠政策和简化程序（请参见下文）。

《欧亚经济联盟海关法典》规定的“区域性”经济特区的优惠政策

编号	类型	监管环境
1	为实施“技术链条”，对出口至联盟其他国家地区的商品免征关税	欧亚经济联盟制定适用的情况及条件
2	进口货物时未能提供初始电子信息	国家立法
3	商品消耗，不涉及加工（“生活消费品”）	由国家立法规定的办结保税区海关手续适用的情况及方法
4	经济特区非居民企业的商品报关	由国家立法规定适用的情况（公司）
5	将报关期限延长至自商品进口至经济特区内之日起 4 个月	由国家立法规定适用的情况
6	商品到港和离港情况的识别	国家立法
7	未经海关许可（通知），将商品进口至经济特区及从经济特区出口商品的可能性	
8	无需缴纳遗失舶来品的关税	

九、外汇管控与外贸活动规定

外汇管制不适用于园区居民企业，具体如下：

1. 在国内的外汇交易市场中，对外汇兑换无限制；
2. 在国内的外汇交易市场中，对购买外汇的用途无限制；
3. 对于通过在该工业园中经营收到的外汇，无强制性出售要求；
4. 在未获得国家银行许可的情况下，允许开立外国银行账户；

5. 无需获得国家银行许可开展下列业务：购买注册资本股份或非居民企业财产份额等股票；购买外国公司发行的有价证券；购买位于白俄罗斯共和国境外的不动产；将资金交由外国银行或非居民进行委托管理；向非居民企业提供借款；从非居民企业取得贷款或借款；

6. 对于外贸业务，未设定完成截止期限和其它限制；
7. 对于使用外币存款建立法定基金事宜无限制。

十、在园区范围内生产产品（提供服务）的销售条件

除国家控制价格的某些特殊情形下需遵循一般立法外，对于在白俄罗斯境内、外经销的自主生产的产品（提供服务），允许该园区居民企业采用自由定价。

此外，法律确定的定额及其它数量限制，不适用于自主生产的产品（提供服务）和进口产品（服务）的生产（或供应）。

十一、其它优惠政策

在白俄罗斯境内，需编制统计报告。园区居民企业应当在国家统计局批准的基本项目表上提供统计报告，并且有权使用电子文档，无需保留纸质文档。

根据合资公司的决定，部分居民企业可享受电力价格折扣。

参考文献

- ^[1]商务部国际贸易经济合作研究院.商务部投资促进事务局.中国驻白俄罗斯大使馆经济商务参赞处对外投资合作国别(地区)指南——白俄罗斯(2017年版)[EB/OL], 2017.
- ^[2]新浪财经-2016年俄罗斯继续稳居白俄罗斯第一大贸易伙伴国地位.[J/OL].
(<http://finance.sina.com.cn/roll/2017-03-05/doc-ifyazwha3834338.shtml>)
- ^[3]中华人民共和国驻白俄罗斯共和国大使馆经济商务参赞处-6月白俄罗斯商品和服务外贸顺差达2017年以来最高水平.[J/OL].(<http://by.mofcom.gov.cn/article/jmxw/201708/20170802630969.shtml>)
- ^[4]中华人民共和国商务部官方网站-白俄罗斯将正式申请加入亚洲基础设施投资银行.[J/OL].(<http://www.mofcom.gov.cn/article/i/jyjl/e/201709/20170902637324.shtml>)
- ^[5]商务部国际贸易经济合作研究院.商务部投资促进事务局.中国驻白俄罗斯大使馆经济商务参赞处对外投资合作国别(地区)指南——白俄罗斯(2017年版)[EB/OL], 2017.
- ^[6]国别投资经营便利化状况报告(2016).中国出口信用保险公司资信评估中心.[EB/OL], 2016
- ^[7] Deloitte Touche Tohmatsu Limited. International Tax, Belarus Highlights 2017.[J/OL], 2017
- ^[8] TAX CODE OF THE REPUBLIC OF BELARUS (GENERAL PART), [EB/OL], 2017.
- ^[9]<http://www.chinatax.gov.cn/2013/n31886/n37074/n37075/c2524853/content.html>
- ^[10]德勤.Tax Incentives in Belarus-Doing Business Easier. 2017.
- ^[11]中国-白俄罗斯工业园官网.<http://www.industrialpark.by/>.
- ^[12] Viktor Strachuk. Belarus - Corporate Taxation Country Surveys IBFD. [DB/OL].IBFD Tax Research Platform, 2017
- ^[13] Viktor Strachuk. Belarus - Individual Taxation Country Surveys IBFD. [DB/OL].IBFD Tax Research Platform, 2017
- ^[14] TAX CODE OF THE REPUBLIC OF BELARUS (GENERAL PART & SPECIAL PART), [EB/OL], 2017.
- ^[15] Viktor Strachuk. Belarus - Corporate Taxation Country Surveys IBFD. [DB/OL].IBFD Tax Research Platform, 2017
- ^[16]深圳市国家税务局深圳地方税务局德勤华永会计师事务所(特殊普通合伙)深圳分所."一带一路"沿线国家对外投资税务服务手册.2017年4月.[J/OL], 2017.
- ^[17]商务部国际贸易经济合作研究院.商务部投资促进事务局.中国驻白俄罗斯大使馆经济商务参赞处对外投资合作国别(地区)指南——白俄罗斯(2016年版)[EB/OL], 2017.
- ^[18]商务部国际贸易经济合作研究院.商务部投资促进事务局.中国驻白俄罗斯大使馆经济商务参赞处对外投资合作国别(地区)指南——白俄罗斯(2016年版)[EB/OL], 2017.
- ^[19] Viktor Strachuk. Belarus - Belarus Transfer Pricing Provisions Country Surveys IBFD. [DB/OL].IBFD Tax Research Platform, 2017
- ^[20] Transfer Pricing in Belarus Tax newsletter. [J/OL], 2016.
- ^[21] Viktor Strachuk. Belarus - Belarus Transfer Pricing Provisions Country Surveys IBFD. [DB/OL].IBFD Tax Research Platform, 2017

^[22] Deloitte-Belarus refines transfer pricing regulations/Global Transfer Pricing Alert 2017-011. [J/OL], 2017.

^[23] Viktor Strachuk. Belarus - Corporate Taxation Country Surveys IBFD. [DB/OL].IBFD Tax Research Platform, 2017

^[24] Transfer Pricing in Belarus Tax newsletter. [J/OL], 2016.

^[25] 中华人民共和国政府和白俄罗斯共和国政府关于对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定.1995年01月17日

^[26] 对于间接抵免的持股比例限制，虽然1995年协定第二十四条第一款第二条所规定的比例是10%以上，但中国国内税法对间接抵免的持股比例要求为20%以上。

^[27] 商务部国际贸易经济合作研究院.商务部投资促进事务局.中国驻白俄罗斯大使馆经济商务参赞处.对外投资合作国别（地区）指南——白俄罗斯（2017年版）[EB/OL], 2017.

^[28] 德勤.白俄罗斯经商须知.2017.

^[29] 关于完善“巨石”中白工业园特殊法律制度的白俄罗斯共和国总统令.白俄罗斯总统令.2017.

^[30] Guide for residents and investors in relation to the Decree of the President of the Republic of Belarus of May 12, 2017 No 166 “On the improvement of the special legal regime of the China-Belarus industrial park “Great Stone””.2017

^[31] Viktor Strachuk. Belarus - Transfer Pricing Provisions. IBFD Tax Research Platform, 2017

^[32] 白俄罗斯全国法律互联网门户网站, <http://law.by/international-treaties/>

编写人员：胡森 亢勇 张红 骆柏均

审校人员：刘志民 黄芳慧 唐璐 李晋 刘烁