

中国居民赴墨西哥 投资税收指南

摘 要

为了助推国家“一带一路”战略规划、帮助我国已经或计划“走出去”的企业和个人了解墨西哥的投资环境、税收制度及涉税风险，我们编写了《中国居民赴墨西哥投资税收指南》。本指南重点介绍了墨西哥的投资环境、税收制度、征管体制和税收优惠等内容，旨在帮助投资者了解赴墨西哥投资的环境及变化，科学进行境外投资决策，有效防范税收风险。

指南分为五个部分。第一章介绍了墨西哥基本国情、投资环境、法规概况及相关重要规定、中墨两国经贸合作情况，提示中国居民赴墨西哥投资应注意的重点问题；第二章对墨西哥税收制度进行了全面介绍，主要包括对税法体系的介绍，对企业所得税、个人所得税、增值税、消费税、关税、不动产及不动产交易税、生产及服务特别税等税费的详细介绍，以及对出口制造加工和服务政策、外贸公司计划等税收优惠政策的介绍；第三章介绍了墨西哥税收征管体制，涵盖了公司所得税、个人所得税、增值税、消费税等主要税种的详细征管规定及合规要求，以及税务检查、税收裁定、税务行政复议、撤销申请及上诉等税收争议与法律救济规定；第三章对转让定价、资本弱化等墨西哥反避税规则进行了介绍，并提示了目前国际税收的热点议题-税基侵蚀及利润转移行动计划(BEPS)；第四章是对中墨税收协定及相互协商程序的介绍，包括对协定主要条款定义、适用范围、常设机构认定、不同所得类型征税规定的详细介绍，以及对税收协定相互协商程序的详细说明等。第五章对中国居民企业赴墨西哥投资的所得税抵免操作相关规定及方法进行了详细阐明，为中国居民赴墨西哥投资的所得税抵免提供了实践指引。

目 录

摘 要.....	1
第一章 墨西哥概况及中国居民赴墨投资主要关注事项.....	1
1 墨西哥国情简介.....	1
1.1 整体概况.....	1
1.2 政治概况.....	2
1.3 经济概况.....	3
1.4 社会文化概况.....	4
2 中国居民赴墨投资基本问题.....	4
2.1 墨西哥投资环境概述.....	4
2.2 中国居民近年来赴墨投资及双边经贸往来简况.....	7
2.3 中国居民赴墨投资应注意的重点问题及风险提示.....	9
3 墨西哥外国投资合作法规政策概况.....	12
3.1 对外贸易法规政策简介.....	12
3.2 外国投资市场准入规定.....	14
3.3 劳工环境.....	16
3.4 金融环境及外汇管理.....	17
3.5 工程承包及知识产权.....	18
第二章 墨西哥税收制度简介.....	20
1 墨西哥税制综述.....	20
1.1 税收立法及税收法律体系.....	20
1.2 税务机关设置及联邦与地方的关系.....	20
1.3 墨西哥税收协定概述.....	21
2 公司所得税.....	22
2.1 公司所得税概述.....	22
3 个人所得税.....	32
3.1 税收居民.....	33
3.2 个人所得税税率及应税收入.....	34
3.3 税收协定.....	39
3.4 其他个人所得税税种.....	39
4 其他税种.....	42
4.1 增值税.....	42

中国居民赴墨西哥投资税收指南

4.2	关税	46
4.3	不动产及不动产交易税	47
4.4	消费税	47
4.5	环境税	49
4.6	分支机构汇款税	49
4.7	工资税/社会保险缴款	49
4.8	经营资产税	50
4.9	生产和服务特别税	50
4.10	利润分享税	50
4.11	勘探开采权(矿业特许权)费用	51
4.12	机动车税	51
5.	税收优惠	51
5.1	出口制造加工和服务政策(IMMEX)	51
5.2	进口税退还方案(DRAW BACK)	52
5.3	外贸公司计划(ECEX)	52
5.4	高额出口公司优惠政策方案(ALTEX)	53
5.5	来源于符合条件的合并或分立的资本利得	53
5.6	自由贸易区	53
5.7	特定区域税收优惠政策	53
第三章	墨西哥税收征收管理体制介绍	55
1	墨西哥税收征收与管理	55
1.1	公司所得税申报纳税	55
1.2	预提所得税申报纳税	61
1.3	个人所得税申报纳税	62
1.4	增值税申报纳税	64
1.5	消费税申报纳税	65
1.6	税法法定时效期间	66
2	墨西哥税收争议与法律救济	66
2.1	税务审计/税务检查	66
2.2	税收裁定	67
2.3	税务行政复议、撤销申请及上诉	69
3	墨西哥反避税规则简介	70
3.1	转让定价	70
3.2	资本弱化	73

3.3	受控外国公司.....	74
3.4	一般反避税规则.....	76
3.5	税基侵蚀及利润转移行动计划(BEPS)相关影响.....	77
第四章	中墨税收协定及相互协商程序.....	80
1	中墨税收协定和相互协商程序概述.....	80
2	中墨税收协定.....	84
2.1	适用范围.....	84
2.2	常设机构的认定.....	85
2.3	中墨两国跨境税收活动征税规定.....	86
2.4	消除双重征税方法.....	91
2.5	无差别待遇原则.....	91
2.6	税收情报交换.....	92
2.7	反协定滥用及利益限制条款.....	93
3	中墨税收协定相互协商程序.....	94
3.1	中墨税收协定相互协商程序的法律依据及我国相关规定.....	94
3.2	相互协商程序的适用.....	95
3.3	启动程序.....	97
3.4	法律效力.....	99
3.5	仲裁条款.....	100
4	中墨税收合作概况.....	100
5	税基侵蚀及利润转移行动计划(BEPS)对税收协定适用的影响.....	100
第五章	中国居民企业墨西哥所得税抵免操作指南.....	102
1	概述.....	102
2	税收抵免.....	102
2.1	税收抵免类型.....	102
2.2	税收抵免适用的范围.....	103
3	可抵免墨西哥所得税税额的确认.....	103
3.1	可抵免的源自墨西哥所得税税额的基本条件.....	103
3.2	不应作为可抵免源自墨西哥所得税税额的情形分析.....	104
3.3	币种要求.....	105
4	墨西哥所得间接负担税额计算.....	105
4.1	墨西哥所得间接负担税额定义.....	105
4.2	持股比例计算.....	105

中国居民赴墨西哥投资税收指南

4.3	间接负担税额公式.....	106
4.4	股息（红利）年度计算原则.....	107
4.5	国别（地区）划分原则.....	107
5	抵免限额计算.....	107
5.1	计算公式与使用税率.....	107
5.2	境外盈利弥补境内亏损.....	108
6	关于实际抵免墨西哥税额的操作.....	108
6.1	实际抵免墨西哥税额的基本计算.....	108
6.2	申报资料.....	109
7	简易办法计算抵免.....	110
参 考 文 献		111
附 录		112
1	墨西哥与其他国家签订的税收协定概况[25].....	112
2	墨西哥认定的低税负国家/地区列表.....	113
3	墨西哥相关政府部门网址及公共招标网站.....	114

第一章 墨西哥概况及中国居民赴墨投资 主要关注事项

1 墨西哥国情简介

1.1 整体概况

墨西哥合众国（英语：The United States of Mexico，西班牙语：Los Estados Unidos Mexicanos）位于北美洲南部，北邻美国，南接危地马拉和伯利兹，东临墨西哥湾和加勒比海，西南濒太平洋，海岸线总长 11,122 公里，其中太平洋海岸 7,828 公里，墨西哥湾、加勒比海岸 3,294 公里。墨西哥东、西、南三面为马德雷山脉所环绕，中央为墨西哥高原，东南为地势平坦的尤卡坦半岛，沿海多狭长平原。

墨西哥国土面积达 1,964,375 平方公里，其中陆地面积 1,959,248 平方公里，岛屿面积 5,127 平方公里。



图 1.1 墨西哥地图

墨西哥人口 1.2 亿（2014 年底），印欧混血人和印第安人占总人口的 90% 以上。官方语言为西班牙语，88% 的居民信奉天主教，5.2% 信奉基督教新教。

1.2 政治概况

1.2.1 宪法

墨西哥独立后的第一部宪法于 1824 年颁布。1917 年 2 月 5 日颁布《墨西哥合众国宪法》，历经多次修改后执行至今。宪法规定墨西哥政体为代议制民主联邦共和国，国体是总统制共和国，总统通过直接普选产生；土地、水域及其它一切自然资源归国家所有；工人有权组织工会、罢工等。联邦各州制定本州宪法，但州政府权力受宪法约束。

1.2.2 联邦议会

议会是国家立法机构，主要职权包括：批准条约及总统关于法院、财政、外交、军队高级官员的任命；审议并批准政府公共财政预决算；修改宪法；批准总统出访；必要时临时任命总统等。

联邦议会分为参、众两院。两院议员不得连选连任，但可隔届竞选。

众议院 500 名议员，其中 300 席通过多数票选举产生，200 席按政党比例代表制产生，任期 3 年。

1.2.3 司法

墨西哥司法机构实行“双轨制”，即联邦和各州都有自己的司法系统，二者之间没有从属关系。联邦法院系统适用联邦宪法和法律。各州法院系统除适用联邦宪法和法律外，还适用本州宪法和法律。根据宪法规定：联邦的司法权属于包括最高法院、巡回法院和地区法院在内的共 3 级法院。

全国最高法院为联邦终审法院，最高法院大法官产生于由总统提名的 18 名候选人，参议院任命其中 11 人，任期 15 年。最高法院每 4 年从其法官中选举 1 人任院长，不得连任。

联邦政府设有共和国总检察院和联邦区检察院。总检察长由总统提名，参议院任命。

1.2.4 行政机构

墨西哥行政机构分为二级，即联邦、州及县市。州长任期与总统同为 6 年。联邦政府由总统、部长和总统指定的官员组成。总统下设 19 位部长，

均由总统直接任命。总统是国家元首和政府首脑，执掌国家最高行政权。墨西哥宪法规定，联邦最高行政权属于总统一人，内阁成员必须服从总统，内阁实际上只是总统的一个集体顾问机构，但总统颁布的条例、法令和政令等，都必须由有关部长签署才能生效。此外，未经联邦议会或其常务委员会的批准，总统在任何时期均不得离开墨西哥国境。

1.3 经济概况

墨西哥是拉美经济大国，北美自由贸易区成员，世界最开放的经济体之一，墨西哥是联合国、世界贸易组织、二十国集团、亚太经合组织、经济合作与发展组织、美洲国家组织、拉美和加勒比国家共同体、拉美“太平洋联盟”、跨太平洋战略经济伙伴协定（TPP）等机制成员和不结盟运动观察员，同 193 个国家有外交关系，同 45 个国家签署了自贸协定。

墨西哥工业门类齐全，石化、电力、矿业、冶金和制造业较发达。2014 年国内生产总值增长 2.1%，通胀率 4.08%，失业率 4.83%。2015 年墨西哥经济增长 2.5%^[1]。

墨西哥拥有现代化的工业与农业，私有经济比重也在逐渐增加。90 年代末期墨西哥铁路局解体为民营化，国有企业从 1982 年的 1 千多家减少到 1999 年的不到 200 家。政府推行经济私有化，并鼓励在海港、铁路、通讯、电力、天然气以及机场服务方面的竞争。

1994 年 1 月 1 日，墨正式加入北美自由贸易区，同年 12 月由于执政党内部矛盾激化、政局动荡，致使外商信心动摇，纷纷撤资，而导致货币大幅贬值，爆发金融危机。1996 年塞迪略政府在美国和国际金融机构的大量紧急援助支持下，采取了严肃财政纪律，整顿金融体制，进一步调整经济结构和实施中长期经济发展计划等措施，使墨西哥经济渡过了紧急状态阶段。此后，金融市场持续好转，利率逐步下调，货币市场趋于稳定，公共财政实现平衡并出现盈余，外贸大幅增长，国际收支根本改善，外债偿还顺利，外汇储备明显增加。

^[1] 中华人民共和国外交部网站：<http://www.fmprc.gov.cn/ce/cemx/chn/mxg/t868710.htm>

1.4 社会文化概况

根据 2010 年人口普查统计，墨西哥总人口 1.12 亿，2005-2010 年间年均增长率 1.8%，每平方公里人口密度 57 人，人口平均年龄 26 岁，男女比例 95.4:100。截至 2014 年底，墨西哥总人口约为 1.2 亿。

墨西哥是一个民族大熔炉，印欧混血人和印第安人占总人口的 90% 以上。全国共有 62 个印第安族群、360 种印第安语言。纳瓦特尔族为最大的印第安族群，人数达 244.6 万，占印第安人总数的 23.9%；其次是玛雅族，人数达 147.4 万，占 14.4%。自 20 世纪 40 年代初起，历届政府对印第安民族采取一体化政策，积极促进民族融合。

墨西哥官方语言为西班牙语，此外还有 360 余种美洲印第安语言。第一外语为英语。墨西哥人信奉宗教情况为：5 岁以上的信教人口 8479.4 万；其中天主教 88.0%，新教和福音教 5.2%，非福音圣经教 2.1%，犹太教 0.05%，其他宗教 0.31%；不信教 3.5%；不确定 0.9%。墨西哥天主教徒还信奉墨西哥特有的 GUADALUPE 女神。

墨西哥是西班牙文化、墨西哥本土文化和美国文化的混合体。墨西哥人的生活习惯除受天主教等影响外，还保留了其独特的传统色彩。在墨西哥，虽然许多人会说英语，但却希望用西班牙语交谈，如果接到对方用西班牙文写来的信而用其他文字回信，会被视为失礼。微笑和握手是墨西哥人的问候方式。

2 中国居民赴墨投资基本问题

2.1 墨西哥投资环境概述

墨西哥以其独有的区位优势、资源优势、市场优势和投资环境优势，充分展现出对全球投资的吸引力，成为外国投资者重点关注的拉美国家之一。

2.1.1 地理位置优越

利用其东西环海、与全球最发达国家美国为邻并连接南北美洲桥梁的地理特点，墨西哥逐渐形成具有竞争力的经济区位优势。如今，墨西哥已

成为世界上签订自由贸易协定最多的国家之一，也是发展中国家中最早与世界上两个最大贸易集团——北美自由贸易区和欧盟签订自由贸易协定的国家。

2.1.2 资源丰富

墨西哥自然资源十分丰富，拥有石油、天然气和煤等动力资源；金和银等贵金属；铅、铜、锰、锑、钨、锡、铋、汞等有色金属以及铀、镭、钍等稀有金属，多种矿产品储量和产量居世界前列。

墨西哥劳动力资源充足，拉美第二人口大国的基础和年轻化的人口结构为其充足而低成本的劳动力供应提供了保证；国内发达的教育体系和完备的职业培训系统则令其雇员成为高生产率的劳动提供者，适应市场开放的需要。

2.1.3 市场潜力大

加入北美自由贸易区以来，墨西哥经济表现出了稳健的发展势头，国内生产总值在拉美名列前茅。墨西哥宏观经济整体运行顺畅，制造业持续发展，汽车业、纺织业、电子业和产品加工业等产业已具有国际竞争实力。

国内基础设施比较完备，具备海陆空一体化的国内外物流运输体系、健全的金融基础设施、投融资体制以及相关商业机构，有助于贸易和投资的顺畅运行。

2.1.4 法律体系健全^[2]

墨西哥与投资相关的法律主要包括《公司法》、《外国投资法》、《经济竞争法》、《工业产权法》和《劳工法》等。另外，各个行业和部门也有一些相应的具体行业法规。

《公司法》对公司的组织形态、设立一般公司和设立有限责任公司的基本条件等方面作了规定。《外国投资法》对外资进入方式、投资细则等问题作了规定，允许外国投资者从事墨西哥境内的绝大多数行业，大部分行业可以建立外资独资企业。《经济竞争法》则借鉴了国际上反垄断立法

^[2] 《对外投资合作国别（地区）指南——墨西哥（2015年版）》

与执法的成功经验，对垄断行为、相关市场和实际权力的分析、企业集中、调查程序、咨询与意见的发布、案件的复审等问题作了详尽规定，同时制定了《竞争委员会内部规则》，对竞争委员会的工作规则做出了规定。《工业产权法》规定，墨西哥知识产权局和墨西哥国家版权局是墨西哥知识产权的主管机构。知识产权局是由墨西哥原工商部创立的独立机构，它依据墨西哥工业产权法负责专利和商标的注册，以及解决涉及此类问题的争端。它对专利的种类和保护期、商标的种类与保护期、申请程序、知识产权保护、许可证安排、侵犯专利权和商标权的处罚等做出了相关规定。墨西哥在保护劳动者权益方面的主要法规有《宪法》、《联邦劳动法》、《劳动程序法》、《社会保险法》、《劳动仲裁法》等；还有最低工资条例、工人保险条例法规、劳动安全与健康条例以及职员培训条例等。

根据世界经济论坛《2014-2015 年全球竞争力报告》显示，墨西哥在全球最具竞争力的 144 个国家和地区中，排第 61 位，较上年排名下降 6 位。

2.1.5 宏观经济情况

近年来，受全球经济放缓和国际金融市场的大幅波动等外部环境恶化影响，尤其是受制于美国经济增长动力不足、国际市场石油价格下跌等影响，墨西哥经济增速显著放缓。

据世界银行统计，2014 年墨西哥常住人口总数为 1.2 亿，人均 GDP 10,363.49 美元，国内生产总值为 1.28 万亿美元，同比增长 2.1%，达到此前财政部对全年经济增长预期的下限。其中第一产业增长 3.1%，第二产业增长 1.9%，第三产业增长 2.2%。按具体行业部门分类，制造业增长 3.7%，商业增长 3.3%，房地产业增长 2.1%，交通运输和仓储业增长 1.9%，建筑业增长 1.8%，矿业增长 2.2%。

2.1.6 外商投资情况

根据墨西哥经济部公布的数据，2014 年墨西哥共吸收外国直接投资 225.68 亿美元，同比下降 35.9%。这一情况主要受两起非典型案例的影响，其一是美国电信公司 AT&T 从美洲移动的撤资直接导致 54.96 亿美元外资流失；另一件是墨西哥油漆生产企业 Comex 向一家外国公司出售股份，使新

投资增加 20.51 亿美元。以上所述外资来自 4310 家含有外国直接投资的墨西哥企业以及在墨从事经常性贸易活动的外国信托和法人。

从投资种类看，2014 年新投资 42.35 亿美元，同比减少 75.9%；利润再投资有 127.69 亿美元，同比增加 23.5%；公司间转账为 55.65 亿美元，同比降低 23.4%。

从外资投向行业看，吸引外资最多的五大行业依次为：制造业、金融服务业、矿业、商业和建筑业，大众传媒业则出现较大程度收缩。

按主要投资来源国分类，2014 年累计对墨投资居首位的是美国，投资额 65.16 亿美元，其它主要外资来源国包括：西班牙 40.93 亿美元，加拿大 24.21 亿美元，德国 15.46 亿美元，荷兰 14.90 亿美元，日本 14.34 亿美元，比利时 12.62 亿美元，其余 72 个国家共投资 38.06 亿美元。

墨西哥的经济主要由对外贸易推动。虽然石油业、旅游业、农业和矿业都对出口收入有所贡献，但其主要收入来源为制造业。

由于地理因素和 1993 年美国、加拿大和墨西哥之间签订的北美自由贸易协议（NAFTA），美国是墨西哥最大的贸易伙伴。另外，尽管来自中国、印度市场的竞争日益激烈，许多外国企业仍然选择墨西哥作为它们的装配厂房及生产工厂的基地。其他主要的出口市场包括加拿大、西班牙和日本，主要进口市场则有德国、日本和韩国。

2.2 中国居民近年来赴墨投资及双边经贸往来简况

中国同墨西哥于 1972 年 2 月 14 日建交。2003 年 12 月，温家宝总理访墨，两国建立战略伙伴关系。2013 年 6 月习近平主席访墨期间，两国元首共同宣布将双边关系提升为全面战略伙伴关系^[3]。

进入 21 世纪以来，中墨两国贸易持续快速发展。目前中国已成为墨西哥第二大进口来源国和第一大出口目的地。墨西哥是中国在拉美第二大贸易伙伴。据中国海关总署统计，2014 年，中墨贸易额 434.61 亿美元，同比增长 10.82%，其中中方出口 322.57 亿美元，进口 112.04 亿美元，同比分别增长 11.35%和 9.32%。2015 年，中墨进出口商品总值 438.50 亿美元，同

^[3] 中华人民共和国商务部网站：<http://mx.mofcom.gov.cn/>

比增长 1%，其中中方出口 337.95 亿美元，进口 100.55 亿美元，同比分别增长 4.8% 和下降 10%^[4]。

中国对墨西哥主要出口计算机与通讯技术产品、服装、电器及电子产品、机械设备、电视、收音机、无线电信设备零附件、原油等，进口计算机与通讯技术产品、电子技术产品、自动数据处理设备零附件、集成电路及微电子组件、汽车零附件等。

根据墨西哥国家统计局（INEGI）于 2016 年 2 月发布 2015 年进出口统计数据，墨西哥 2015 年外贸和中墨两国外贸运行情况分别如下：

2015 年 12 月墨西哥外贸数据：2015 年 12 月墨进出口 628.5 亿美元，其中出口 309.6 亿美元，同比下降 9.3%，进口 318.9 亿美元，同比下降 5.8%，2015 年 12 月贸易逆差 9.3 亿美元，2014 年 12 月贸易顺差 2.8 亿美元。

2015 年全年墨西哥外贸数据：2015 年墨西哥进出口 7,760 亿美元，下降 2.6%。其中，出口 3,807.7 亿美元，下降 4.1%；进口 3,952.3 亿美元，下降 1.2%；逆差 144.6 亿美元，增加 5.1 倍。

以上数据均以 FOB 价格计算。

投资方面，据中国商务部统计，2014 年当年中国对墨西哥直接投资 1.41 亿美元。截至 2014 年末，中国对墨西哥直接投资存量 5.41 亿美元。

截至 2014 年 12 月底，在中国驻墨西哥大使馆经商参处注册登记的中资企业共有 63 家，其中贸易性企业 24 家，矿业企业 14 家，工程承包企业 2 家，能源工程和设备企业 5 家，电子通信企业 5 家，纺织服装企业 2 家，电视机组装厂 1 家，印刷制版企业 2 家，农业企业 1 家，精密铜管生产企业 1 家，检验认证公司 1 家，金融企业 3 家，贸促机构 1 家，出版机构 1 家。据中国驻墨西哥大使馆经商参处统计，在墨西哥的中资企业累计在墨投资额约 7.3 亿美元。

^[4] 中华人民共和国海关总署网站：

<http://www.customs.gov.cn/publish/porta10/tab49667/info785160.htm>

2.3 中国居民赴墨投资应注意的重点问题及风险提示

2.3.1. 明晰投资目的，充分了解投资成本与风险

作为较为发达的经济体，墨西哥市场潜力大、资源丰富，成为众多外国公司青睐的投资目的地。与此同时，墨西哥市场高度成熟，法律法规健全，普通劳动力成本高，竞争激烈，部分行业进入门槛较高。因此，中国企业在决定赴墨投资前，要充分了解投资成本与风险，务必要算好“战略”、“经济”两本账。

“战略账”是指企业应根据自身发展战略与规划，分析国内、国际以及墨西哥经济形势、具体行业发展趋势，深入考虑赴墨投资将如何优化本企业资源配置能力，将提升企业核心竞争力作为投资决策的出发点和落脚点。切忌盲目、冲动做出投资决策，以免给公司带来重大损失。

“经济账”是指企业要全面、系统评估赴墨投资的经济可行性，整合公司内部、外部的专业资源。赴墨投资企业应注重前期调研，在确定投资地点、投资规模、用地、用工、生产成本，特别是风险因素方面，应进行详细调研。出口型企业在投资前需有相应的完备的海外销售网络和渠道，必要时可依托当地经销商进行海外投资，或采取并购、合资的方式进行投资合作。在当地开展投资、贸易、承包工程和劳务合作的过程中，要特别注意事前调查、分析、评估相关风险，事中做好风险规避和管理工作，切实保障自身利益，包括对项目或贸易客户及相关方的资信调查和评估，对项目所在地的政治风险和商业风险分析，对项目本身实施的可行性分析等。避免出现赴墨投资后，才发现投资成本及风险过高、项目不可行等情况。

企业应积极利用保险、担保、银行等保险金融机构和其他专业风险管理机构的相关业务保障自身利益，包括贸易、投资、承包工程和劳务类信用保险、财产保险、人身安全保险等。

2.3.2. 选择合适的投资方式

中国居民赴墨投资要选择适合的投资方式。企业在深入、细致计算“战略”、“经济”两本账、做出赴墨投资决策后，面临的首要问题是选择何种投资方式。对外直接投资主要包括两种方式：第一是绿地投资

(Greenfield Investment)，又称“创建投资”，指跨国公司等投资主体在东道国境内依照东道国的法律设置的部分或全部资产所有权归外国投资者所有的企业，外国投资者可选择独资或合资设立新企业。第二是跨国兼并(Merger)及收购(Acquisition)，简称“并购”，指外国投资者为了达到特定经营目标，通过一定渠道和支付手段，收购另一国企业全部或部分资产或股份，从而对被收购企业的经营管理实施实际或完全的控制行为。相对而言，绿地投资方式的项目设立程序较为简单，可根据企业需要及实际情况，小至设立代表处，大到新建工厂，便于有效保护公司商业秘密，继续巩固品牌、产品和服务认可度。

由于绿地投资会带来新的生产能力、税收、就业岗位，往往容易受到东道国的欢迎和认可，但包括制造业在内的大规模绿地投资需要长期、大量的筹建工作，对投资者资金实力、跨国经营和市场开拓能力等有较高要求。并购方式可使投资者在较短时间内获取目标企业的技术、客户、品牌、销售网络等关键资源，但并购项目可能需要经过相关部门审查。在并购完成后，交易双方还面临资源整合、文化差异、人员调整等挑战。

2.3.3 依法合规经营，防范涉税风险

墨西哥法律健全，与投资相关的各方面法规详细具体，投资企业应依靠当地有经验的律师和专业人员，依照法规做出投资决策，开始经营活动。在经营过程中应注意遵循贸易、劳工、环保、工程承包及知识产权等相关方面的法规规范，避免相关风险带来的损失。

此外，在企业运营过程中，应特别加强企业财税管理，通过聘用当地有经验的会计师，严格按照相关法规做好财务和纳税相关工作。依法纳税，防范涉税风险，避免出现因未履行纳税合规义务导致企业被墨西哥税务部门责令补缴，再加上各种罚金、通胀、利息等，使企业遭受巨大损失的情况。

2.3.4 重视安全问题，积极采取防范措施

由于墨西哥社会治安情况对企业安全经营有一定威胁，需要将安全投入纳入企业成本，特别是从事野外作业或在安全形势较差的地区开展业务

的企业，需采取必要安全措施，如聘用正规的保安人员、安装必要的监控设备等；企业运营宜适度保持低调，企业领导宜言行谨慎，切勿介入贩毒、黑社会等敏感问题。要尽量选择安全条件较好的社区，关注当地新闻，培养和提高员工提高安全意识。

另外，应提高自我保护意识，避免轻言轻信，谨防商业诈骗，避免商业贿赂和恶性竞争，依法合规经营。

2.3.5 防范特定行业或领域风险

(1) 在墨西哥使用集体土地可能出现的问题

墨西哥能源改革法案中规定的向土地所有者支付补偿，给招标带来不确定性。

墨西哥能源改革后，最复杂的挑战之一就是集体土地使用的相关法律问题。根据墨西哥能源改革法案，对于天然气开采区域，土地所有者有权得到开采收益 0.5%至 3%的补偿，除天然气之外的资源补偿在 0.5%至 2%之间。

另外，墨西哥的一些项目，如 VENTOSA 风电站和 LA PAROTA 水电站都遇到了当地村民的反对。对于涉及集体土地的项目，企业最大的担心是村民阻止施工作业。

(2) 在墨西哥能源领域进行投资应加强风险防控^[5]

墨西哥能源市场开放后，希望在墨西哥经营的国际能源企业需充分考虑额外成本，如安全问题、有组织犯罪等。为确保交通运输和油气管道运输安全，外国企业需对监控装置、报警系统、安保人员大量投资。另外，绑架、勒索、腐败和社会冲突是诱发额外成本的主要因素。

墨西哥行业咨询公司 CONTROL RISKS 认为，能源企业需加强与当地政府保持良好关系，加入行业协会保持信息沟通顺畅，加强对员工及其家属安全培训教育并妥善处理突发性事件，从各方面降低各类经营风险。

^[5] <http://china.huanqiu.com/News/mofcom/2015-06/6702253.html>

(3) 2016 年墨西哥金融市场面临的风险^[6]

墨西哥《经济学家报》2015 年 12 月 23 日报道，穆迪专家认为 2016 年墨西哥金融市场面临的风险将主要来自于石油、通胀和美元。专家认为，2015 年墨西哥本国货币兑换美元累计贬值 15.5%，国际市场墨西哥石油价格下跌 41%，通胀率不到 2%，这些都可能成为影响 2016 年墨西哥金融市场的重要因素。墨西哥市场上美元价格接近历史最高点，比索则连续两年持续贬值，2016 年这些因素的影响可能在消费价格方面反映出来。目前通胀水平很低，一旦上涨可能影响货币政策正常化。

3 墨西哥外国投资合作法规政策概况

3.1 对外贸易法规政策简介

3.1.1 贸易主管部门

(1) 经济部

根据《对外贸易法》的规定，管理对外贸易政策和关税制度，负责对贸易进行监管，负责原产地规则以及进出口许可和配额的实行；对贸易保护进行调查，并对国外发起的相似调查向国内出口商提供咨询；负责对外贸易谈判，建立出口促进机制。

(2) 对外贸易委员会

作为联邦公共行政部门的国内咨询机构，参与关税、非关税措施、出口限制的现有法规以及法规草案的审议，负责签署对于上述措施立法的非约束性意见和建议，并与利害关系人进行公开磋商。对于改变关税税率的政策，对外贸易委员会还必须向总统以及享有贸易控制权的联邦议会提交有关的推荐意见。如果这些意见被接受，改变关税税率的政策将会以法令的形式签发，并在政府公告上予以公布。

(3) 财政部

^[6] 中华人民共和国国家发展和改革委员会网站：

http://www.sdpc.gov.cn/fzgggz/wzly/jwtz/jwtzzl/201512/t20151225_768778.html

参与外贸有关活动，主要职能是研究和起草联邦收入法案，征收联邦税，制定财政激励措施并估计其对政府收入的影响，指导联邦海关、监察和财务警察的服务等。

除上述机构外，直接或间接参与贸易政策制定和实施的部门还包括农业部、外交部、卫生部、渔业食品部、出口促进联合委员会（负责承担和协调出口促进工作）等。此外，墨西哥政府还就某些贸易政策问题，与民间机构进行磋商，如对外贸易协调协会（由工业、农业和服务领域的代表组成的机构）和国际贸易谈判咨询理事会。

3.1.2 贸易法规体系

《对外贸易法》是对墨西哥宪法第 131 条款的具体化，共分三章二十九条，并含暂行条例（相当于附则）条款三条。该法制定的目的是为了调节和促进对外贸易、国家经济、国民生产的稳定以及其他一切有利于国家的目的。基于此，《对外贸易法》规定了可以采用非关税形式的限制措施，并对具体适用的条件和方式进行了规定。《对外贸易法》自颁布以来，成为墨西哥对外贸易的基本法，它与其他相关法律相配合，共同规范了墨西哥的对外贸易制度。

《对外贸易法实施细则》于 1993 年颁布，其他来源于墨西哥宪法的对外贸易法律还包括 1993 年生效的《经济竞争法》（基于宪法第 28 条），以及与政府采购有关的《采购、租赁和服务法(The Law for Acquisitions, Leases and Services)》和《公共工程法(The Law for Public Works)》（基于宪法第 134 条）等。除了上述与对外贸易相关的法律以外，与对外贸易相关的法律还包括《海关法》、《进出口关税法》和《计量和标准化法》等。

同时，在墨西哥已签订的自贸协定中也包括了相应的法规内容，如“相互促进和保护投资协定”等。这些自贸协定和投资协定都是墨西哥对外贸易和投资的法规性文件，为促进对外贸易发展和外资流入提供有利的法律环境。

此外，墨西哥涉及对外贸易比较重要的法规还有《证券市场法》、《投资公司法》、《政府采购法》等。这些法律是依据世界贸易规则制定的，同时结合墨西哥本国对外贸易开放程度，不断加以补充和完善。

墨西哥的贸易管理规定主要体现在关税制度、进出口管理和许可证制度、技术规则、标准化和动植物检验检疫、原产地规则及贸易救济和贸易保障措施等几方面。

3.2 外国投资市场准入规定

3.2.1 投资主管部门

墨西哥主管投资和外国投资的政府部门或机构有：经济部外国投资局(Dirección General de Inversión Extranjera, DGIE)和外商投资登记处(Registro Nacional de Inversiones Extranjeras, RNIE)，具有外资管理和协调职能，具体负责外资的准入、登记等相关事项。

外交部经济关系和国际合作副部长办公室，负责在限制地区外资投入的审批。

财政与公共信贷部，负责授予外资企业纳税登记号等。

全国外商投资委员会，是墨西哥私人部门和政府部门共同组建的非盈利性机构，作为一家外资咨询机构，对实施投资领域的法律规定提出指导方针，对需要批准才可进行投资的外商进行评估且做出决定，并且帮助外国投资者到墨西哥寻求和发展投资机会。

外贸、投资和技术委员会是墨西哥国家级咨询机构，旨在会同政府、机构和国内外私人机构促进墨西哥外贸、投资和技术发展。其主要职能是帮助和组织墨西哥国内外企业参加展会、进行谈判等，为外商提供投资机会。

官方投资促进机构为墨西哥贸易投资局(PROMEXICO)，是墨西哥联邦政府负责吸引外商投资、促进对外贸易以及引导本国企业国际化的机构。该局在墨西哥国内有 35 个地区代表处，在国外有 52 个代表处。此外，它还负责派遣墨西哥驻外商务官员。

3.2.2 投资行业的规定

根据墨西哥《外国投资法》规定：

(1) 墨西哥国家控制的产业

基础石化工业、核能发电、放射性矿物、电报、无线电报、邮政服务、铸币及货币发行、港口、机场管制及监控等行业。

(2) 允许墨西哥公民和具有外国人特例条款的公司经营的产业

国内陆上客货运及旅游运输（不包括信件及包裹运输）、广播电视（有线电视除外）、信贷合作社、根据相关法律设立的开发银行机构及专业技术服务机构。自 2004 年 1 月 1 日起，对于国内陆上客货运和旅游运输、客运巴士车站和相关服务管理、汽车零配件、配件组装和制造等具备外国人特例条款的公司才能经营的产业，外资最高可拥有 100% 股份，且无需向投资委员会申请。

(3) 限制外资股份的产业

①最高可持股 10%: 生产合作企业。

②最高可持股 25%: 国内航空运输、驻机场出租车公司及特种航空运输。

③最高可持股 49%: 一般炸药、枪炮、弹药、氨及烟火的贸易和制造（但用于工业及采掘业取得和使用炸药以及用于上述活动的炸药混合物的制造不在此限）企业，国内报纸印刷及发行公司，占有农、畜、林业用地公司的 T 类股，淡水、沿海及经济专属区捕鱼（不包括水产养殖业）企业，港口综合管理企业，为具有合法内陆航行权船只提供港口服务及具有内海与沿海航线的船务公司（不包括观光邮轮、疏浚开发及用于建筑、保护和港口业务的航运设备）。

(4) 外资持有下列任一种行业公司超过 49% 的股份，须经外交部外资委员会审议核准

包括内陆航行船只、拖船、渡船停靠港和下锚地的港口服务公司，外海船只作业的船务公司，公共机场特许经营公司，私立幼儿园、小学、中学、高中、高等教育和综合学校，法律服务公司，提供公共铁路运输服务。

(5) 外资可 100%控股的产业

依据墨西哥行业及产品分类 (Mexican Activities and Products Classification, MAPC) 在 754 种行业及产品中已开放 704 项 (外资控股 93.3%)，其中有 66 项准许外国人 100%控股，有 98 项依《外国投资法》规定执行。

3.3 劳工环境

3.3.1 员工权利和薪金

墨西哥的劳工法例载于联邦劳动法 (Ley Federal del Trabajo) 和国家宪法。这项立法规范劳动合同、最低工资、工作时间、法定节假日、带薪休假、工会、罢工和解雇赔偿，以及近期的分包合同等事宜。

由劳动和社会福利部颁布的法规，为在工作场所适当的工作做法做出规划纲要。其重点是评估风险、预防事故和教育员工潜在的危险。安全法规强调自律并允许私营企业的“证明人”进行安全检查。

3.3.2 工资和福利

国家最低工资委员会 (一个三方委员会) 负责参与协调企业、劳工和政府的代表之间的谈判，并设定二级工资制度 (反映了墨西哥两个主要的地区经济状况)。最低工资已经经过了数次不同金额的调整。

2014 年，平均最低工资标准上涨了 4.6%。这次上涨是为了进一步平衡全国工资水平，在这次调整中，墨西哥城的员工工资变化幅度最小 (原因是墨西哥城的工资标准最高)。对被认为是高风险工作的工资标准会在最低工资标准的基础上上浮 60%-70%。实际的产业工资标准通常比法定标准更高。通常来讲，为最低工资标准 2 至 3 倍的工资在很多产业被视为是正常的。

3.3.3 员工福利

属于员工免税收入的报酬包括：员工福利、员工的储蓄和贷款基金、遣散费、年终奖金、加班费、假期加班工资、周末加班工资及公司利润分

配的免税部分。该类费用中，能够参与抵扣的最高比例为 53%。在雇主降低这些员工福利的情况下，抵扣率可降至 47%。

3.3.4. 社会保险

由社会保障局（Instituto Mexicano Del Seguro Social）管理的社会保障制度提供许多福利。其计划包涵工伤事故和疾病的赔偿、非职业病和带薪产假、老年和各种死亡赔偿及失业保险。该系统的成本由雇主、雇员和政府共同承担。雇主一般支付大部分的费用，共计工资总额的 20% 至 30%。

3.3.5 外国员工

作为国家法律的一部分，墨西哥允许 4 类非墨西哥籍的外国人临时进入墨西哥工作：商业访问者、商人和投资者、受到公司内部调动的员工以及其他主要专业人员。联邦劳工法要求公司 90% 的技术和非技术工人为墨西哥国籍。如果公司可以证明该类技术人员在本地无法找到，那么一项特别条款允许公司雇佣外国技术人员（上限为 10%）。这 10% 的限额不包括经理、主管和其他主要管理层人员。但他们都需要获得移民局的特别许可。如果公司的运营是在美墨边境上进行的，那么公司便不需要遵守这项要求。

墨西哥有几类的移民，特别针对外国投资者的身份类型包括：管理层雇员身份、投资人身份、技术人员身份等。

3.4 金融环境及外汇管理

3.4.1 当地货币

墨西哥货币为墨西哥比索，可与美元、欧元及日元等货币自由兑换。

墨西哥汇率总体而言相对稳定，年均涨跌幅不超过 5%。2014 年墨西哥比索对美元平均汇率为 13.29:1，2014 年受外部环境影响，墨西哥汇率出现贬值，比索对美元一度跌破 15.30:1。

人民币暂不能与当地货币直接兑换。

3.4.2 外汇管理

墨西哥实行盯住美元的汇率制度，在经常项目下和资本项目下同时实施货币自由兑换。美元可自由汇出或汇入墨西哥，公司盈利可在完税后汇出。外资公司可将公司利润、权益金、股利、利息和资本自由汇出。外资公司可在墨西哥境内任何一家合法银行开立美元支票及存款账户，开户最低额度由各银行制定。个人也可在北部边境地区开立美元支票账户。

在墨西哥投资的外资企业利润汇出需要交税，税名是利润汇出税，税率因国家不同而略有区别。

3.4.3 金融体系

墨西哥中央银行为墨西哥银行(Banco De Mexico)，根据宪法规定，墨西哥银行拥有自主经营权和管理权，负责发行和回笼货币、对金融机构进行再贴现和贷款、控制信贷规模、管理外国资本、负责国家外汇管理、代表政府与国外金融机构进行联系、开展国际金融活动、经营公开市场业务。此外，墨西哥银行还通过全国银行和证券委员会对商业银行进行监管，并且配合政府经济与社会政策开展活动。

商业银行是墨西哥银行系统的主要组成部分，其主要职能是为企业提供短期流动资金、吸纳存款、进行证券交易和发放贷款等。

在墨西哥，国外大型金融集团主宰了金融体系，其附属公司的竞争对手包括独立金融公司和商业银行、经纪及证券行、保险公司、退休基金管理者、共同基金和租赁公司。其他重要的机构包括储蓄和信贷、工会信贷、政府发展银行、保税仓库、担保公司和外汇交易公司。银行业的集中度十分高，几家大型银行掌握了显著的市场份额，其余再由地方银行和小银行分享。

3.5 工程承包及知识产权

3.5.1 工程许可制度

《墨西哥公共工程法》就有关工程项目的性质及政府部门在公共工程项目招标中的作用均做出明确规定。凡涉及到公共基础设施项目的招标均

由相关主管政府部门进行。

墨西哥公共工程法并未就外国公司参与当地项目招标设限，但根据其实施细则及惯常做法，有些招标项目会在招标书中注明，对与墨西哥签订自由贸易协定或同属地区经贸合作协定的国家的企业给予优先。同样，私营领域投资项目招标按规定也须先考虑上述合作伙伴。

外国公司如希望在墨西哥从事承包工程业务须在经济部及财政部登记注册，成为当地企业后方可进行投标。如要在国家石油化工及电力等行业投标公共工程项目则须分别经过墨西哥石油公司、联邦电力委员会确认其具备承包商资格。

3.5.2 知识产权制度

墨西哥涉及知识产权的法律最主要的是《墨西哥工业产权法》（以下简称《产权法》），《产权法》于1991年6月27日颁布，随后经过多次修订，最新版本为2012年修订。

《产权法》由工业专利法和商标法组成。在法律界定的范围内，有关发明创造的权利，科学发现享有的权利，工业品外观设计的权利，商品商标、服务商标、商号、商业标记的权利，制止不正当竞争的权利，专利权，集成电路布图设计权，未公开的信息专有权（主要是商业秘密权）均受该法保护并由该法规定的相关机构负责监督。

工业专利种类主要分为三类：发明专利、实用新型、外观设计。

任何仿制、剽窃、复制、模仿等《产权法》认定为侵权或违规的行为均将接受墨西哥全国工业产权中心的调查和处罚。

第二章 墨西哥税收制度简介

1 墨西哥税制综述

1.1 税收立法及税收法律体系

税法:墨西哥的主要税法包括联邦税法^[7]、公司所得税法、增值税法、消费税法、关税法、地方税法（如不动产税、转让不动产税以及工资薪金税）、防止和侦查涉及非法资金来源交易的联邦税以及联邦劳动法的修订案。

税务规定:根据墨西哥宪法，墨西哥总统有权颁布规定以推动法律的执行。税务规定制约个人及法律实体，但不得超过法律的限制。税务规定在解释和应用税法方面提供重要的指引。

一般行政规定:税务机关有权每年在政府公报上发布决议（包括税务一般行政规定）以推动纳税人按规定履行义务。决议涉及征税对象、主体、税基以及税率，但不能够制约纳税人。

案例法:税务法庭需要遵循墨西哥最高法院或巡回法院对税务问题的裁定。

1.2 税务机关设置及联邦与地方的关系

根据墨西哥宪法规定，联邦政府、州（市）政府均有权征税，这种模式被称为联邦和地方两级课税制度。地方一级包括州、市两个层面，但联邦政府却享有征收国内主要税种的权力，尤其是公司所得税，主要由联邦政府征收，任何一级地方政府都无权征收一般公司所得税。

1980年，联邦政府对税制结构进行大范围的改革，实行全国统一税制，国会还通过了《税收协调法》，明确征税权力绝大部分收归中央政府掌握。

⁷ 现行已修订的联邦税法(Federal Fiscal Code)于1981年12月31日发布，除第六章于1983年4月1日生效，其余部分于1983年1月1日生效。修订后的联邦法于2005年12月1日发布，并于2006年1月1日起生效。税务法院前的税务争议和上诉的相应条款从联邦税法中删去，经修改后并入联邦行政程序法。

1986年和1988年，墨西哥政府两次颁布了税制改革法，从而加快了本国税制与国际接轨的步伐，以此改善国内投资环境，吸引外国直接投资，促进对外贸易的发展。经过几次大的调整与改革，墨西哥的税收体制日渐完善。目前，中央政府的税收收入占税收收入总额的绝大部分，而州及以下政府的税收收入规模则较小。

然而，墨西哥实行的税收体制不是完全意义上的分税制，因为墨西哥政府通过财政转移支付的机制将联邦政府收入的大部分转移到地方使用，即中央掌握收入的绝大部分，而地方则拥有税收收入绝大部分的使用权^[8]。

墨西哥联邦政府实行的是以所得税和增值税为双主体的复合型税制结构，现行税收体系包括的主要税种有：所得税（包括公司所得税、个人所得税、资本利得税），增值税，财产税（以资产为基础课征的最低税收），进出口关税，工资薪金税（主要包括对工资课征的税收、社会保险以及工人住房基金）。另外，联邦税收中还包括一些针对矿产资源和特殊商品及服务而课征的税种，例如对酒精饮料、烟草、汽油、电信服务和汽车征收的消费税。

地方政府包括州和市两级政府，其有权征收的税种包括不动产税、薪金税（主要向雇主征收）、不动产交易税、经营资产税等，还包括其他各种产权登记、经营许可证发放等收费。

1.3 墨西哥税收协定概述

墨西哥拥有稳固而广泛的税收协定网络，目前签署生效的双边税收协定共约50项，大多数条约符合经合组织所制定的模式。墨西哥的税收协定通常也包括了经合组织信息交换的条款。

为获得条约下的优惠，受益人必须提供受益人是条约国税收居民的税务局证明或最近财年的纳税申报表。同时，受益人必须满足所有相关条款要求，例如纳税申报表（相关墨西哥居民和在墨西哥拥有常设机构的非居民企业）或者针对行权的特殊报告^[9]。

^[8] 中国税网：<http://www.ctaxnews.com.cn/>

^[9] 德勤：Mexico Taxation and Investment Guide 2014

2 公司所得税

2.1. 公司所得税概述

墨西哥公司所得税是对墨西哥居民企业的全球所得和墨西哥非居民企业来源于墨西哥境内的所得所征收的一种所得税，由联邦政府征收。

2.1.1. 税收居民及征税管辖权

(1) 居民企业及其税收管辖

墨西哥联邦税法所规定的墨西哥税收居民企业，是指主要经营管理场所或有效管理场所位于墨西哥的法律实体^[10]。

税收协定中，墨西哥通常遵循 OECD 范本所规定的居民企业概念。所以税收协定中的居民企业指根据该国法律，由于其所在地、居住地、管理地、设立地（与墨西哥的税收协定）或其他类似条件而在该国征税的人。但不包括仅就来源于该国的收入征税的人。

墨西哥税收居民企业就其全球收入在墨西哥缴纳公司所得税。全球收入包括由该企业设立于墨西哥境外的分公司所取得的收入（无论该分公司是否向其墨西哥总公司分配利润）。全球收入通常不包括由该企业设立于墨西哥境外的子公司所取得的未向其分配的利润，除非该海外子公司构成墨西哥税法规定的受控外国公司或被动外国投资公司并取得特定类型的收入。

(2) 非居民企业及其税收管辖

墨西哥法律对非居民企业的概念没有具体界定。原则上，如果法律实体不满足墨西哥税收居民企业的定义，则被视为墨西哥非居民企业。

在墨西哥设有常设机构的墨西哥非居民企业对归属于常设机构的收入及来源于墨西哥的收入缴纳公司所得税。在墨西哥没有常设机构的非居民企业仅就来源于墨西哥的收入缴纳公司所得税。如果资产和生产活动位于墨西哥，或者销售和合同是在墨西哥进行的，那么这部分收入便被视为来源于墨西哥的收入。

^[10] 墨西哥联邦税法

通常采取由墨西哥付款方进行代扣代缴的预提税形式。

2.1.2. 公司所得税的具体税务处理

(1) 应纳税所得额

公司的应纳税所得额为总收入扣除成本、可税前扣除的经营费用、以前年度结转的员工分红和损失，法定居民实体的收入总额包括现金、实物、服务或贷款以及来自国外的收入。这包括所有营业利润，但不涉及企业营运的投资收益和其他消极收入（例如利息、特许权使用费和租金收入），以及资本收益。法律实体和个体户需要在纳税年度截止时根据通货膨胀情况对收入总额进行调整。

收入和支出的确认通常以权责发生制为基础。提供商品和服务的收入确认时点通常为出具发票日或类似文件日、出售商品或提供服务日或支付日、预付款到期支付日中的最早时点。

墨西哥公司需要根据国际会计准则准备财务报表。公司需要对会计报表进行调整以确定应税收入。税法和会计差异包括但不限于：

- ①墨西哥所得税法第 28 条规定的不可抵扣费用；
- ②准备金和预计负债在税前不可扣除；
- ③公司所得税法中允许经营亏损向以后 10 年结转。确定应税收入时需要考虑在财务收入中调整可结转亏损；以及
- ④财务会计和税务会计角度的资产成本基础可能存在差异。

公司取得的应税收入不需要进行分类，但是所有适用于优惠税制的收入需要独立入账，以便能够确定其应交税金并计算预付款。公司出售固定资产和有色证券的资本利得属于总收入的一部分，为所得税应税收入。

农业、畜牧业和渔业根据特殊制度缴纳公司所得税。

由居民实体向居民股东支付的股利是否征税是由该股利是否已经在公司层面缴付所得税决定的，如果该股利已经缴纳了公司所得税，那么股东将获得公司所得税层面的税收减免，因此，支付股利的墨西哥公司需要将其税后利润单独记录在一个特殊的账户中（CUFIN 账户）。如果用于支付股

利的利润并非来自于 CUFIN 账户，那么该红利的支付需要缴纳公司所得税（最高可达 42.86%），但是可以在未来两年内结转。

任何由墨西哥公司向外国居民公司或个人支付的红利都需要缴纳相当于红利数额 10% 的预提税，此为最终税负。双边税收协定（如适用）可以减少外国居民公司所适用的预提税。上述预提税适用于 2014 年 1 月 1 日之后产生的分红。

公司由销售固定资产而获得的资本利得视为公司的正常收入，并按公司所得税税率纳税；从同样交易中产生的损失可以在计算由销售土地、建筑物、股份和其他资本产生的收益时用于抵扣，公司可以使用一个官方的“通胀列表”来调整收购资产的成本。

墨西哥所得税法认可由于通货膨胀和必然的资产回报率减少，而导致的“真实的”债务减值。但是根据有关法律，任何超出利息支出额的通胀性债务减值可当作“通货膨胀利润”被征税。任何超出资产回报率的通胀性资产增值可抵税。这个系统把外汇损失和售卖金融工具的净收益（如石油债务）当作利息。

(2) 税率

2015 年公司所得税率为 30%，无附加税。资本利得适用相同税率。

(3) 税前扣除^[11]

企业在本纳税年度为贸易或经营活动支出或计提的必要费用允许在税前扣除。但某些项目的扣除在一定条件下受到扣除数额和扣除时间的限制。

① 生产成本和销售成本

公司用于生产经营的原材料、半成品及产成品成本在产品出售时才可抵扣。但用于购买固定资产、土地、股权和类似权益、债券及其他证券（除仓单）、外汇和金银币所产生的成本不可在税前抵扣，但可能适用于折旧摊销。销售成本在产品出售产生收入的当年可以扣除。

② 经营费用

[11] IBFD: Corporate Taxation - Mexico

对于公司经营活动所必需的经营费用，如果满足特定条件并有符合税法规定的电子税收凭证和文件支持，通常可以在税前抵扣。电子税收凭证须在相关费用抵扣的相同纳税年度开具。

③进口商品

如进口商品已处于最终进口环节，则进口产品成本可以在税前扣除。除固定资产外，再出口的商品在出口时可以扣除。

④购买境外产品

境外产品的购买成本仅在销售或进口时才可在税前扣除，除非境外产品归属于公司在境外的常设机构。

⑤员工薪酬

公司所得税纳税申报前支付的工资薪金，如果满足所需条件，可以在税前扣除。

墨西哥公司所得税法规定，如果员工满足所需条件，公司支付给员工的福利费用可以在税前扣除。如果员工无需就福利费缴纳个人所得税，公司仅可在税前扣除已支付的福利费用的 47%。如果支付给员工的福利相较于以前纳税年度没有变化，则扣除限额增加至 53%。

公司代员工支付的社会保险金在税前不可扣除。

对于根据墨西哥法律规定支付的保险费，如果在保单期间内保险公司未向任何个人就保险金或数理储备金提供任何的贷款，上述保险费可以在税前扣除。

⑥董事报酬费

支付给行政主管、总经理、董事会成员、顾问委员会或其他委员会的费用和奖金的税前扣除存在以下限制：

- 各董事、经理报酬费每年可税前扣除额不超过支付给公司最高层员工的最高年工资；
- 报酬费可税前扣除的总额不超过工资薪金的总额；以及
- 报酬费可税前扣除的总额不超过该纳税年度其他全部扣除项的 10%。

⑦股息

股息不可在税前扣除。

⑧利息费用

利息费用属于税前可扣除项目。公司如果向第三方提供贷款，可税前扣除的利息费用将受到限制。同时，墨西哥法律规定法律实体需要遵循资本弱化规定。在特定情况下，纳税居民企业向关联方支付的利息可能被视为股息分配而不可在税前扣除。

墨西哥公司所得税法规定，公司向以下境外控股公司或受控公司支付的利息费用不可在税前扣除：

- 免税实体，除非合伙人或股东应纳税且利率符合公平交易原则；
- 境外实体所在国/司法辖区对利息收入免税；以及
- 境外实体的利息收入为非应税收入。

⑨特许权使用费

如果满足墨西哥所得税法的相关规定，专利和商标的特许权使用费在税前可以扣除。但公司向以下境外控股公司或受控公司支付的特许权使用费不可在税前扣除：

- 免税实体，除非合伙人或股东征税且特许权使用费定价符合公平交易原则；
- 境外实体所在国/司法辖区对特许权使用费收入免税；以及
- 境外实体的特许权使用费收入为非应税收入。

⑩服务费和管理费

纳税年度实际支付的服务费可在税前扣除。

如果技术服务提供方符合条件且由技术服务费收款方直接提供服务，通常技术服务费可以在税前扣除。但墨西哥公司所得税法规定，公司向以下境外控股公司或受控公司支付的技术服务费不可在税前扣除：

- 免税实体，除非合伙人或股东应纳税且技术服务费定价符合公平交易原则；
- 境外实体所在国/司法辖区对技术服务费收入免税；以及
- 境外实体的技术服务费收入为非应税收入。

如果能够提供墨西哥公司所得税法规定的支持信息和文件，支付给境外委托代理的中介机构或经纪商的费用可以在税前扣除。

⑪坏账

以下符合条件的坏账可以在税前扣除：

- 无法回收坏账的初始账面价值需不超过 3 万投资单位 (UDI)，且债务工具需至少在 1 年前到期；
- 对于经营活动中产生的债务，债权方如想在税前扣除坏账，需要书面通知债务方。债务方须将相关债务作为其应税收入计算应交税金；
- 债权方需要就纳税年度的坏账税前扣除额向税务机关报告；
- 由于债权方死亡或消失导致坏账消失；
- 适用具体条款的抵押贷款。

坏账准备金不可在税前扣除。

⑫佣金

向公众投资者发行债券或其他证券所产生的佣金和费用需每年按财年赎回债券价值的一定比例进行摊销。纳税年度发生折扣、贴现、返利和补贴可以在税前扣除。贴现和溢价需进行摊销。

⑬捐赠支出

如果捐赠接收方和捐赠项目符合墨西哥法律要求，公司在纳税年度实际支付的捐赠支出可以在税前扣除，限额为累计应税利润的 7%。

⑭利润分成

利润分成通常不可在税前扣除。

⑮租金

如果满足相关条件，公司租赁与其经营相关的不动产所产生的租金支出可以税前抵扣。

⑯餐饮费

只有按照税务机关指定方式支付的餐饮费才可以在税前扣除，餐饮费税前最高扣除限额为总消费额的 8.5%。但如果餐饮费属于差旅费的一部分，则餐饮费可以在税前全额扣除。酒吧的相关费用不可在税前扣除。

⑰税费

如果公司未享受税收优惠或税收返还，且交易费用在所得税前可以扣除，则增值税和消费税可以在税前扣除。

⑱差旅费

如果公司雇员或个人在墨西哥境内外因公出差且距离超过公司经营场所 50 公里的，其发生的住宿费、餐饮费和交通费（包括租车费）如果符合相关规定，可以在税前扣除。

⑲汽油柴油费

只有按照税务机关指定方式支付的汽油柴油费才可能在税前扣除。

⑳不可税前扣除的费用

- 报关费用（除代理机构）；
- 招待费（除与会议或课程相关的招待费）；
- 利息：在国家证券登记处及中间商处登记的债券利息在税前不可扣除。贷款方是个人或非盈利法律实体的信用工具或债券的利息费用在税前不可扣除；
- 股票溢价：公司赎回股票时所支付的溢价在税前不可扣除；
- 税费：公司支付或代第三方支付所得税费在税前不可扣除；
- 有价证券认购权：与关联方在未认证市场交易金融衍生工具的费用在行权前不可在税前扣除；
- 公司支付的就业补助金；
- 由自身过失产生的罚款及补偿金在税前不可扣除。但附加税费可以在税前扣除；
- 商誉不可在税前扣除，并且可能也无法折旧；
- 关联方付款：除非关联方在同一或下一个纳税年度从公司取得收入，否则关联方支付的费用不可在税前扣除；
- 员工责任和赔偿储备的准备金；
- 因偶然税款而做出的利息及通胀调整；
- 向控制实体或受控实体所支付的利息、特许权使用费或技术支持费被证明为非实际存在，支付接收方免税或者支付于关联方的价格不符合市场“公允价格”原则的支付额。

(4) 折旧

根据墨西哥所得税法，公司可在投资的使用期限内用直线法对其成本进行折旧，计算方法为投资原始价值乘以法律规定的折旧比率。折旧和摊销时，墨西哥所得税法将投资分为下列几类^[12]：

- 固定资产：公司生产经营所使用的固定资产，适用折旧比率需根据具体资产项目确定；
- 无形资产递延费用：特许权使用费、技术服务费及其他递延费用的适用折旧率通常为 15%，但用于公共产品开发或提供优惠公共服务的无形资产可按 100%折旧。如果相关收益于同一纳税年度产生，上述费用可能可按 100%折旧；
- 无形资产递延收益：折旧率为 5%；以及
- 经营前费用：主要指研发费用，折旧率为 10%。如果相关收益于同一纳税年度产生，上述费用可能可按 100%折旧。

通常，资产的合法持有者可对资产进行折旧。融资租赁中，承租人有对资产进行折旧。

如果公司转让可折旧资产或上述资产不再用于取得收入，公司可在该财年扣除全部未扣除项目。税法不允许转让资产后收回折旧。

(5) 亏损结转

根据墨西哥法律规定，只有产生亏损方可抵扣亏损。通常抵扣亏损的权力无法转让，即使是在合并的情况下也不允许。但是，分立时被分立公司的亏损可在分立出的公司存货部分和被分立公司经营相关的应付账款之间分配^[13]。

净亏损通常包括经营损失和资本损失。税收亏损可向以后 10 年结转并抵扣相应收益，但不可以向以前年度结转。如果亏损可在某年抵扣但事实没有，有可能不能向以后年度结转。

如果公司控制权变更(即超过半数有投票权的股权变更)，随之变更的以前年度税收亏损可能仅能抵扣产生相应亏损的经营活动的对应税收所得。上述规定不适用于控制权未变更的免税公司重组或分立交易。

^[12] 墨西哥所得税法(Ley del Impuesto Sobre la Renta, LISR)

^[13] 墨西哥所得税规定(Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, RLISR)

以下交易产生的亏损不可抵扣：

- ①不符合公平交易的资产转让；
- ②不可折旧或收购成本不可正常扣除的资产转让；
- ③公司合并、减资或清算中纳税人为股东或合伙人；
- ④不符合相关规定的股权或其他有价证券处置；以及
- ⑤除金融机构外，不符合公平交易原则的关联方衍生金融产品交易。

2.1.3. 资本利得

根据规定，法律实体的资本利得包含在总收入中属于应税收入，但由于资本或资产升值而产生的收入不属于应税收入。资本损失通常可以抵扣应税收入。非居民企业通过在墨西哥的常设机构取得的资本利得，其税务处理与墨西哥居民企业取得的资本利得相同。

资本利得来自于：

- 转让固定资产、土地、有价证券、股权、合伙权益及国家信贷机构发布的普通参与证书；
- 衍生资本金融交易；
- 合并和分立（如果重组符合联邦税法的相关条件，合并和分立中产生的利得不视为资本利得）；
- 纳税居民作为股东或合伙人的非纳税居民公司的分立或减资。

墨西哥联邦税法规定转让应税资产时确认资本利得。墨西哥税法没有资本利得免税和递延纳税的相关规定。

2.1.4. 境外已纳税额抵免

原则上，墨西哥纳税居民企业的境外收入适用直接和间接境外税收抵免。

直接境外税收抵免适用于就来源于境外的收入支付的境外预提税，以及以墨西哥纳税居民企业的名义（即墨西哥个人或墨西哥纳税居民企业位于境外的常设机构）进行纳税申报并在境外支付的所得税。间接抵免一般主要适用于纳税人取得的境外投资收益实际间接负担的境外所得税税额。

此外，墨西哥税法对于境外已纳税额抵免的适用条件以及抵免限额等都有具体的规定。无法在当年抵扣的超额境外税收抵免可以向以后 10 年结转。

公司需要保留所有税收凭证。如果境外国家与墨西哥签订了信息交换协议，只需要准备预提凭证。

2.1.5 合并纳税规定

墨西哥的合并纳税制度于 2014 年被集团实体可选择制度替代。新制度下，集团合并纳税实体将不再享受股息流动及税收亏损让渡等税收优惠。墨西哥母公司及其直接或间接持有 80%以上股权的墨西哥子公司可以组成墨西哥合并纳税集团。根据墨西哥法规规定，以下公司不得进行合并纳税：

- ①非盈利实体；
- ②信贷机构；
- ③非居民企业，即使在墨西哥有常设机构；
- ④清算进程中的公司；
- ⑤民事公司、社团及合作社；
- ⑥合资企业；
- ⑦保税加工企业；以及
- ⑧满足合并纳税要求日前的纳税年度存在税收亏损且尚未抵扣的实体。

纳税主体公司须在纳税年度结束后 3 个月内提供公司所得税纳税申报表，说明合并纳税结果。同时，合并纳税集团中的其他公司需在纳税年度结束后 3 个月内通知纳税主体其应交税金或损失并完成单独公司所得税纳税申报。

2.1.6 预提所得税

根据墨西哥公司所得税法第五章，墨西哥非居民企业取得来源于墨西哥的应税收入，需要缴纳墨西哥预提税。归属于墨西哥常设机构的来源于墨西哥的收入不缴纳墨西哥预提税。

预提税属于最终税，不同类型的收入适用的税率不同，通常由墨西哥付款方进行代扣代缴。税务机关推定评估、转让定价调整及视同分配、推定股息也可能征收预提税。外币计价的收入需在到期支付日转换成墨西哥比索。

墨西哥税务机关针对向外国非居民企业和个人的股息分配征收 10% 的预提税，该税属于最终税。

利息预提税的默认税率为 30%，但利息类型不同适用的税率也会不同（通常分为五类，税率为 4.9%-30%）。

铁路火车的特许权使用费预提税率为 5%；支付给外国的专利、商标和商业名称的特许权使用费，其预提税率为 35%；其余特许权使用费的预提税率为 25%。如果合同中同时包括最后两项，需分别适用各自税率；如果无法准确区分，则全部适用 25% 的税率。

2.1.7 其他

合伙企业不适用特殊税制。一般而言，注册实体（具有独立的法人身份的实体）被视为墨西哥税法上的独立应税法律实体。对于取得来源于墨西哥的所得未注册的组织，则在其成员层面征税。民间公司及组织（根据墨西哥民法具有区别于其合伙人的法人身份）被视为法人实体并按照一般税务规则征税。民间公司及组织提供独立个人服务取得的所得在收到所得而非确认所得时纳税。另一方面，民间公司及组织向其成员的预付款项可扣除，对其成员而言视为雇佣收入。

3 个人所得税

墨西哥个人所得税严格按照所得税法（Ley del Impuesto sobre la Renta）执行，居民纳税人需就其来源于全球的所得依法缴纳所得税，收入包括获得现金和实物性福利，源于货物或资产、信用、服务或其他任何形式的所得。同时，按照累进税率计算所得税。此外，非居民纳税人若通过

常设机构在墨西哥进行企业性质活动或独立性服务，也需缴纳所得税。个人所得税以日历年为纳税期间^[14]。

3.1 税收居民

3.1.1 本国法律下税收居民的定义

根据联邦税法，在墨西哥拥有个人永久住所的人被视为墨西哥居民。如果此人在国外也有个人永久住所，那么决定其税收居民身份的主要因素是他的切身利益中心的所在地，如其切身利益中心的所在地位于墨西哥，则应被视为墨西哥居民。

以下两种情形被认为是切身利益中心位于墨西哥：

在一个日历年内，个人获得的来源自墨西哥的所得超过总收益的 50%；或专业活动的主要地点位于墨西哥。

拥有墨西哥国籍的个人为墨西哥纳税居民，另有规定除外。外籍居民原则上为税收居民，但仍要考虑其永久住所和切身利益中心的所在地。

根据墨西哥移民法条例，在墨西哥的外籍永久居民享有和本地居民相同的权利（投票权除外）以及履行相同的义务。永久居民身份可以在居住墨西哥满 5 年后获得。要注意的是，这个身份与税收身份是截然不同的。

不再为常住居民的个人必须在变更发生十五天之内向税务机关提出住所变更通知，否则将被处以罚款。

若一位墨西哥居民能证明其在外国或境外有新的住所，根据墨西哥所得税法，依照税收优惠制度，此人在申报变更住所通知后的三年内将继续作为墨西哥纳税居民。但是，该规则不适用于与墨西哥签订了信息交换协定的相关国家。

关于个人财政住所，墨西哥联邦税法指出：如果个人进行企业性活动，其财政住所被视为在主要营业地，或在活动开展地；如果个人不在上述地点开展业务，财政住所则为其个人住所。

^[14] IBFD: Individual Taxation - Mexico

3.2 个人所得税税率及应税收入

3.2.1 应税收入的一般规定

墨西哥常住居民应就其全球收入纳税。所得税根据个人总收入（不含税收优惠制度的收入，该类收入单独征税）减去适用的扣除额计算得出。

根据墨西哥所得税法，个人收入类型按照收入的计算和扣缴方式共分为九种：

- ①雇佣收入；
- ②商业性和专业性收入；
- ③租赁收入和临时使用不动产的收入；
- ④转让商品的收入；
- ⑤获得商品的收入；
- ⑥户主从租户处得到的对不动产进行的永久性改善；
- ⑦利息收入；
- ⑧奖金收入；
- ⑨股息和利润分成；和
- ⑩其他收入

通常，课税税基与各类型的收入相对应，根据各类适用的规则而计算。各类收入汇总成总收入，按累进税率依法纳税。

3.2.2 非居民个人

存在以下两种情况的非居民个人应依法缴纳个人所得税：

- 通过墨西哥的常设机构运营并取得收入；和
- 取得来源于墨西哥的收入。

3.2.3 纳税期间

个人必须以年度为基础计算所得税，纳税年即为日历年。每年（周期为12个月）进行纳税评估；个人须在评估年后一年的四月前提交其纳税申报表。（联邦税法第175条）

3.2.4 免税收入

根据墨西哥所得税法第 93 条，以下收入可享受免税：

- (1) 赔偿损失，限于相关财产的市场价值；
- (2) 在某些情况下获得的保险赔偿，但保险公司须根据墨西哥法律成立并获得有关授权；
- (3) 通过金融机构对存款和通过保险公司支付的不超过普遍平均最低年薪 5 倍金额的利息（联邦区）；
- (4) 社会保障法提到的年资奖金、养老金、退休保险费或其他来自退休保险或失业保险的解约偿付不超过纳税人所在区域范围的普遍最低薪酬 15 倍的部分；
- (5) 墨西哥为成员的国际信用机构发行的债券利息；
- (6) 满足一定条件时，有资质的联邦政府债券和其他证券的利息；
- (7) 遗产和遗赠；
- (8) 下列情况下的礼物：(i) 夫妻之间的；(ii) 在某种情况下，从直系亲属处直接获得的；(iii) 1 个日历年内收到礼物的总金额不超过普遍最低年薪 3 倍的部分；
- (9) 在一定限制条件下，源于住宅的资本利得；
- (10) 在一定限制条件下，源于转让动产的资本利得；
- (11) 某些社会保障福利（如：国家养老基金系统支付的养老金）；
- (12) 工人的一些其他福利；
- (13) 满足一定条件时，原著者的版权所得；
- (14) 只要不涉及固定资产，当承保险项发生时保险公司支付给承保人或受益人的保险费；
- (15) 下列从人寿保险获得的所得：(i) 支付给 60 岁以上投保人的保障；或(ii) 购买保险之日和保障金支付之时至少已过去 5 年；
- (16) 由雇主支付的人寿保险所得，倘若寿险保单的补助是由于死亡、伤害、器官损失或该员工没有能力履行个人服务；
- (17) 在死亡的情况下，向保单持有人的家属支付赔偿。该免税条款不适用来源于此类保险政策的股息付款；

(18) 除雇主外任何人支付的人寿保险所得，倘若寿险保单的补助是由于死亡、伤害、器官损失或该员工没有能力履行个人服务；

(19) 养老保险；

(20) 源自包裹权利转移的所得，如果由公用土地所有者进行第一次转让，免税需满足某些条件。有关源自保险的免税收入，仅适用于根据墨西哥法律设立的保险公司。

3.2.5 税前扣除

除了各类收入法定的扣除额，墨西哥居民个人可根据以下部分进行税前扣除。

个人扣除额不能超过最低年薪 4 倍（约 102,346 墨西哥比索）或纳税人含不纳税收入的总收入的 10% 中的较小额。此限制不适用于有偿捐赠。

(1) 利息费用

按与金融系统实体签订的为购置住宅的按揭贷款合同实际支付的无通货膨胀调整的利息可税前扣除，前提为按揭贷款金额不超过 750,000UDIS^[15]。

金融机构有义务于每年 2 月 15 日通知纳税人其相应纳税年度实际支付的利息金额。

(2) 医疗费用

纳税人和其家属（配偶、子女、同居者、直系亲属）的医药、牙科和住院费用是可税前扣除，前提为家属在 1 个日历年间无法获得等于或高于纳税人所在地的普遍最低年薪。只要通过金融系统支付医药、牙科和住院费，即可税前扣除。

(3) 保险费

养老金和保险费在计算个人所得税时都不可税前扣除。

(4) 捐赠

^[15] UDIs/Investment Units: 一种含通胀的特殊货币计价单位。根据墨西哥投资法，用墨西哥比索就金融交易、证券、贸易协议或其他商业交易支付的金额可以 UDIs 计价，其数值由联邦中央银行确定，同时定期由官方公布。

中国居民赴墨西哥投资税收指南

如果符合财政部规定的条件，赠与有资格的受赠者的礼物所得可在税前扣除。

符合条件的受赠人包括联邦政府、成员国或市政府、经法律授权的慈善机构，开展教育活动的民事公司或社团、文化、科学或技术性的民间社团或学会；企业内部培训计划也被视为有资格的受赠人。

在纳税年度中礼物丢失可在以后期间进行税前扣除。慈善捐赠的扣除可高达纳税人以前纳税年度纳税利润的 7%。

(5) 其他支出

在强制征收交通运输费的地区或将该类服务的成本视为学费的学校，纳税人子女上学的交通运输费可在税前扣除。交通运输服务的金额必须在相应的票据中分别说明，且必须通过金融系统支付交通运输费，并提供相关的纳税凭证。

为赡养人支付殡殓费可税前扣除的最高额为有关年度的普遍最低年薪。赡养费免征所得税。

3.2.11 税率

所得税税额是根据个人全部所得（不包括特殊税制下的收入，该收入单独纳税）减去适用的扣除额计算得出。如果扣除额超过任何给定类别中的收入额，超量额可从除独立的个人服务外的其他任何类别中扣除。一般情况下各类别的收入有特定的减免额。以下税率适用于扣除完成后的结果：

表 1 居民个人所得税税率

应纳税所得额		应税税额下限	超额边际税率
超过（比索）	至（比索）	（比索）	（%）
0.01	5,952.84	0.00	1.92
5,952.85	50,524.92	114.29	6.40
50,524.93	88,793.04	2,966.91	10.88
88,793.05	103,218.00	7,130.48	16.00
103,218.01	123,580.20	9,438.47	17.92
123,580.21	249,243.48	13,087.37	21.36
249,243.49	392,841.96	39,929.05	23.52
392,841.97	750,000.00	73,703.41	30.00

中国居民赴墨西哥投资税收指南

750,000.01	1,000,000.00	180,850.82	32.00
1,000,000.01	3,000,000.00	260,850.81	34.00
3,000,000.01		940,850.81	35.00

3.2.12 非居民个人

非居民个人应就其收到的工资薪金和其他来源于墨西哥相关服务报酬的总额按下面所示的最终预提税率依法纳税：

表 2 非居民个人所得税预提税率

应纳税所得额		超额边际税率
超过（比索）	至（比索）	（%）
0	125,900	0
125,901	1,000,000	15
1,000,001		30

来源于国家或私人退休基金或养老基金的所得也适用上述预提税税率表，该所得是墨西哥居民或墨西哥的常设机构或在墨西哥为个人从属服务支付款项的所在地支付的。

在墨西哥无相关服务机构的非居民支付给在墨西哥任何 12 个月内逗留未满 183 天（不论连续与否）的非居民的雇佣收入或专业性收入免征所得税。如果超过 183 天，则非居民须就其总收入按 25% 的税率代扣代缴所得税。

3.2.13 资本利得

按上述所得税率计算资本利得的应纳税额。

从 2014 年起，墨西哥居民通过出售墨西哥公司股票获得的资本收益按 10% 征税，同样，该规则也适用于通过证券交易所转让股票获得的资本收益。

购置者应就从不动产以外的其他资产取得的资本收益代扣代缴 20% 的所得税。转让公司证券或股份以外的动产，如果交易价值低于定期根据通货膨胀调整的金额，则转让者免征预提所得税。

3.3 税收协定

墨西哥是经济合作与发展组织（OECD）的成员，基于 OECD 税收协定范本，墨西哥与多国签订了税收协定。墨西哥采用税收抵免方式减轻国际双重征税。

享受税收协定待遇需满足：(i) 非居民为税收协定一方的居民；(ii) 符合相应的税收协定条款；以及(iii)符合所得税法(如：在税务机关登记注册、提交审计意见和在墨西哥任命法定代表等)的其他条款。

扣缴义务人可直接运用低于国内预提税税率的协定预提税税率。如果扣缴义务人以较高的税率进行了代扣代缴，非居民有权要求退还多余部分的税款。

3.4 其他个人所得税税种

3.4.1 州工资税

联邦地区就为个人从属服务支付的报酬征收工资税，征收率为总额的3%。本节仅指联邦地区立法；但墨西哥其他州区也就该类收入征收类似税款，税率为1%-3%。

州工资税的纳税人为以现金或实物对个人从属服务支付报酬的个人。

州工资税的应纳税收入有：

- ①工资薪金；
- ②加班工资；
- ③附加费、奖金、奖励；
- ④赔偿金；
- ⑤圣诞节奖金；
- ⑥雇主支付的储蓄基金；
- ⑦年资奖金；
- ⑧佣金；
- ⑨支付给董事、监事, 公司董事会成员的款项。

3.4.2 社会保障金

根据墨西哥社会保障法第6条，墨西哥的社会保障制度包括强制性和自愿性两类。

强制性制度适用于就业人员或类似人员，符合一定条件的个体经营者可自愿选择加入强制性制度。自愿性制度适用于个体经营者和其他获得社会保障服务的人员。

强制性制度包括雇员缴纳的以下保险：

- ①健康和生育保险；
- ②残疾和人寿保险；
- ③退休、失业和养老保险。

(1) 雇员

①缴费基数

社会保障金是以雇员所得为基础计算的，包括以现金支付的日常费用、奖金、收入、赡养费、住房、额外费用、佣金、附加福利和其他任何支付给员工的款项，但下列各项除外：

- 工作器具，如服装、工具或其他类似物品；
- 雇主给予工会的款项；
- 雇主和雇员达成的额外退休、失业和养老保险；
- 住房公积金和利润分享；
- 赡养费和住房费，如果员工支付的赡养费和住房费高于或等于最低普通工资的20%；
- 基于联邦劳动法对加班的相关规定支付的加班工资；
- 法律规定的以现金或实物进行交易的小食堂；
- 给予社会的款项。

②健康和生育保险

薪水等于或低于普遍最低工资的员工不需缴纳社会保障金；如果员工的收入超过每日普遍最低工资，则必须按所得金额的2%缴纳社会保障金，从而降低其所得。

中国居民赴墨西哥投资税收指南

该类保险的现金收益是按员工所得的 1%收取费用，员工有义务支付该费用的 25%（剩余的 75%中 70%由雇主支付，5%由政府支付）。

③残疾和人寿保险

对于残疾和人寿保险，员工有义务按其所得的 0.625%支付保障金。

④退休、失业和养老保险

雇员仅对失业和养老保险金有支付义务（按其所得的 1.125%支付）。

(2) 个体经营者

支付社会保障金的个体经营者若符合社会保障法的特殊规定，则可自愿选择享受社会保险的强制性制度下规定的健康和生育保险、残疾和人寿保险以及退休、失业和养老保险。

符合社保法特殊要求的墨西哥家庭，可享受自愿性制度下的健康和生育保险。

自愿性制度适用于基本家庭（配偶、同居者、儿童、残疾儿童等），但在某些情况下，其他相关保险持有人也适用于该福利。

保障金的计算，请参见下表：

表 3 保障金计算表

家庭成员年龄	每个成员的年度保障金 (MXN)
0 - 19	1,900
20 - 29	2,250
30 - 39	2,250
40 - 49	3,400
50 - 59	3,600
60 - 69	3,600
70 - 79	5,450
80 及以上	5,500

(3) 外派人员

如果外派人员永久或临时性的提供个人的、从属的并且获得报酬的服务，则有资格适用强制社保制度。

在海外工作的墨西哥雇员如果可证明其居住于国外，并且为家庭的主要经济来源，则符合自愿性社保制度。对墨西哥海外工作者在国外教育机构学习的孩子的福利可延至孩子年满 25 岁。

残疾和人寿保险和退休、失业和养老保险的领取者决定转让其居所至国外且未在境内期间，仍可继续收取其养老金。

4 其他税种

4.1 增值税

4.1.1 增值税纳税人

在墨西哥销售商品、提供独立劳务、授权临时使用或享用资产、进口商品或服务的个人或法律实体为增值税纳税人（1978 增值税法第 1 条）。增值税纳税义务的判定主要依据在于交易发生地（如：墨西哥境内），而不在于纳税人的税收居民身份或商业活动类型。

根据墨西哥增值税法案，纳税人不能根据交易的类型和商品或劳务的性质而免于依法缴纳增值税或豁免增值税。

根据墨西哥增值税法第 32 条第 VIII 款，从事农业、耕作或商业捕鱼活动适用零税率的纳税人可不进行增值税申报^[16]。

4.1.2 增值税征税范围

墨西哥对销售商品和提供（独立性）劳务的收入、租金收入以及商品与劳务的进口等征收增值税。

根据墨西哥增值税法案第 8 条，处置或转让商品包含以下情况（源自联邦税法第 14 条）：

- （1）所有的财产转移，即使出让人保留控制权；
- （2）裁决破产，包括给予债权人的部分；
- （3）对公司或协会股本的出资（如：对一家公司股权的实物出资）；
- （4）通过融资租赁转让商品；

^[16] 墨西哥增值税法 (Ley del Impuesto al Valor Agregado, LIVA)

- (5) 在某种情况下，通过信托转让商品；
- (6) 在某种情况下，停止信托对商品的权利；
- (7) 通过债务转让或停止代理债务的权利，转让有形商品的控制权或取得其权利（本条款不适用于股票）；
- (8) 在签订债务保理合同时，转让有关销售商品、提供劳务或二者皆涉及的应收账款，除了该应收账款是通过收托或委托保理转移时，以及当债务人个人转让债权时；
- (9) 由于合并或拆分实体转让商品，另有规定除外。

由于死亡（继承）而来的财产转移，不属于墨西哥增值税应税的商品转让所得。

如果企业捐赠收入可在所得税税前扣除，则不属于商品转让所得。

根据墨西哥增值税法案第 14 条，独立劳务包括：

- (1) 一人对另一人的义务支持，不论原因或其他法律规定的等级；
- (2) 人员或商品的运输；
- (3) 保险、再保险和债券（以存款作为担保）；
- (4) 授权、代理、委托、调解、代表、经纪人、寄售和配送业务；
- (5) 技术支持和技术转让；
- (6) 根据增值税法案，没有行动或许可的情况下，一人为另一人利益而给予的义务支持，不视为转让或使用或享用资产。

根据墨西哥增值税法案第 24 条，增值税应税的进口商品或劳务收入包括：

- (1) 引进商品到墨西哥，包括为制造、转换、修理或出口计划临时进口的应缴纳关税的相关商品；
- (2) 由墨西哥居民从非居民收购的无形资产；
- (3) 在墨西哥使用或享用非居民提供的无形资产；
- (4) 在墨西哥使用或享用来源于墨西哥之外的有形资产；
- (5) 在墨西哥享受墨西哥增值税法案第 14 条涉及的由非居民提供的服务，国际运输除外。

4.1.3 增值税税率

目前墨西哥增值税的标准税率为 16%。

另外，还将对原增值税率为零的以下项目征收 16%的增值税：

- (1) 用于生产、加工和维修的临时进口；
- (2) 汽车工业的保税仓库；
- (3) 战略保税区；
- (4) 用于商品生产、加工和维修的保税区。

4.1.4 增值税的免征

根据墨西哥增值税法案第 9 条，交易以下商品可免除增值税：

- (1) 土地；
- (2) 计划或已用于居住的附着于土地的建筑物，如果只有建筑物的一部分计划或已用于居住的，该部分可免除增值税。本条款不适用于酒店；
- (3) 书籍、报纸、杂志和版权；
- (4) 墨西哥所得税法中提及的，参与彩票、兑奖、赌博和任何性质的竞技的票据和相应的奖励；
- (5) 本国货币、外国货币、以盎司计价的黄金白银；
- (6) 参股股权，以待征收的资产工具金额和信用文件（资产证明除外），处置和以非分期付款方式参与房地产投资或授予除住宅或土地以外不动产的持有权而产生的增值税；
- (7) 向大众零售的含金量至少达 99%的金块；
- (8) 非居民之间转让商品。

自 2015 年 1 月 1 日起，向符合出口制造加工和服务政策、出口服务和加工区政策（IMMEX）的公司销售商品可免除缴纳增值税。

根据墨西哥增值税法案第 15 条，提供以下服务可免除增值税：

- (1) 借款人以收购抵押贷款，对不动产的扩张、建设或修复向债权人支付的佣金或其他对价，随后的信贷授权或由借款人支付给第三方部分除外；
- (2) 为管理退休储蓄金和相关服务，退休基金或信贷机构的经理人向员工收取的佣金；

(3) 提供无偿服务，受益者是服务相关的成员、合伙人或联合公司的除外；

(4) 联邦政府提供的教学服务；

(5) 只在城市地区、城郊地区或都市区提供的公共陆上客运服务，火车除外；

(6) 在墨西哥无常设机构的非居民提供的商品国际运输服务，本条款不适用于在墨西哥进行的沿海导航服务；

(7) 农业保险、住房贷款保险、财务保证保险；

(8) 相关服务计提的利息，如：转让人的经营利息，如果服务提供者或临时授予使用或享用资产的人提供涉及零税率或免税活动。

(9) 衍生金融产品利息；

(10) 为法律认可的政党、协会、联盟等特定组织机构提供的服务；

(11) 公众演出服务，本条款不适用于在餐馆、酒吧、歌舞厅、派对、舞会，或不对公众开放的夜总会的演出；

(12) 个人提供的有医疗资质的专业性医疗服务；

(13) 由联邦公共管理机构、联邦区、州或市政府开展的专业性医疗、医院、放射学、实验室或临床研究服务；

(14) 版权的授予使用或临时转让。

根据墨西哥增值税法案第 25 条，进口以下商品可免除增值税：

(1) 海关立法的非消耗、临时性的进口商品，包括临时进口商品退还或在途中的商品；

(2) 海关法涵盖的行李和日用品；

(3) 免税或零税率的商品和服务；

(4) 非居民捐赠给联邦政府、联邦实体、自治市或被财政信用部授权的人的商品；

(5) 依照海关法进口的车辆，且达到财政信用部的条件；

(6) 根据关税对来料加工（加工出口）或进口项目的制造、运输或修理的规定，已缴纳增值税的商品；出关前对车辆装配或制造的保证金；在

海关适用管辖区或战略性海关适用管辖区进行制造、运输或修理；已纳税的商品，法规限制进口商品等。

4.2 关税

关税是依据进口货物的海关价值征收的。根据一般海关法规定，关税税率可高达 20%，平均关税税率为 11%。

涉及国际贸易中不公平交易的进口商品可能被征收补偿性关税。

商品可临时免除进口关税。墨西哥海关当局可能允许在保税的前提下对商品（墨西哥或国外的）进行加工、转换或修理以随后向国外出口或退回。

除进口关税外，进口商品可能被征收增值税和消费税。

对于出口的大部分免税产成品，仍需要征收出口关税。

进出口货物时所产生的关税将根据以下条例征收：

- (1) 基本进口税 (ID)：将由货物在关税税则的分级决定；
- (2) 海关手续费 (CPF)：使用海关设施、人员以及系统支付的费用；
- (3) 增值税 (IVA)：进口时需要缴付 16% 而出口不用缴付；
- (4) 生产和服务的特别消费税 (STPS)。

货物进口到墨西哥的处理方式以及其税务和海关相关的义务与责任是根据对外贸易经营“目的”决定的，并按海关进口货物机制被分为五类：确定进口、临时进口、中转货物、财政性储蓄“保税”和战略保税仓库。

墨西哥与 49 个不同的国家签署了 11 份自由贸易协议 (FTAs) 并与 12 个国家签署了商业协议，此类协议滋生出最主要的好处是在从自由贸易协定签署国进口货物时，可以享受到基本进口税的优惠。

另一方面，在鼓励和支持国家出口和外商在墨西哥投资方面，政府实施了生产部门建立法令推广计划 (PROSEC)、出口制造加工和服务政策、出口服务和加工区政策 (“IMMEX” 或 “Maquila”)。

PROSEC 以提高竞争力为主要目的，致力于鼓励处于战略产业领域的企业在墨西哥生产其产品。

IMMEX 制度也通过赋予指定企业税收和关税优惠，促进了外国资本在墨西哥的投资。主要优惠如下：

- (1) 基本进口税(ID)的延期缴付;
- (2) 以简化运营和降低成本为目的的行政管理和海关类的优惠;
- (3) 潜在主要税务优惠。

在 IMMEX 项目下, 进口产品时还是需要支付 16% 的增值税。但是, 公司能够使用一个认证证书, 该证书可以让公司获得一个相当于进口货物时支付的增值税 100% 的税收信用额, 这个额度可以用于支付进口时产生的增值税。使用这种方法, 可以避免支付该税和等待退税时所遇到的财务负担和障碍。那些不选择获得证书的公司需要提供一个由指定机构所发售的债券来保证增值税的支付。

4.3 不动产及不动产交易税

不动产税的税基以国家土地注册委员会和地方财政部门的评估价值为基础, 这两个部门共同负责财产价值的评估。土地评估价值一般小于市场价值, 有时土地的平均评估价值比市场价值的 1/5 还要低。一般而言, 对建筑物是以建筑单位的价值为基础进行估价的, 而对于农村和农业用地来说, 土地用途决定了土地的评估价值。例如, 在某些州, 政府将土地交给农民使用不征税, 而其他一些州政府则要农民上交一笔固定的税收。

墨西哥每年都依据消费者价格指数对土地和不动产的评估价值进行调整。不动产税税率由州政府制定, 一般不高, 而且不同的州和地方政府, 不动产税率各不相同, 大多数纳税人都按最低税率纳税。

不动产交易税也是地方政府的重要税种之一, 其税率由州政府制定。最初是作为替代不动产交易印花税而出现的, 这些交易包括遗产捐赠、向非盈利组织捐赠、各种不动产转让等。

4.4 消费税

墨西哥对特殊商品和劳务征收消费税, 并根据增值税制累计征收消费税。出售给最终消费者的销售收入一般不需征税, 但酒精饮料、香烟、汽油和柴油的生产者和进口商仍需纳税。

燃料和农药适用于不同消费税税率, 每升软饮和高热量食品将按 8% 税率征收消费税。所有含单糖和二糖的制品, 每增加一升的用量会增加 1 墨

西哥比索的税收。零食，糖果，巧克力，果馅饼，由水果和焦糖制成的甜食、花生浆、榛子浆、基于谷物类、雪糕类、冰淇淋类、冰水类、冻糖类的食品以及食品定义含有以上项目的食品的税率将达到 8%。

4.4.1 消费税纳税人

进行特殊商品交易的个人或法律实体为消费税纳税人。

销售酒精发酵饮料、啤酒、柴油、汽油和香烟需要依法缴纳消费税，生产商、包装商和进口商需通过佣金代理、经纪人、代理人、代表机构、承销商或分销商对相关交易代扣代缴消费税。

需缴纳消费税的交易有：在墨西哥转让法律规定的特殊商品；进口法律规定的特殊商品；提供法律规定的特殊劳务。

4.4.2 免税情形

进口和转让某些商品可免除消费税：

- (1) 出口应税货物(出口商必须注册为联邦纳税人)；
- (2) 生产商或进口商以外的其他人转让加工的烟草、汽油、柴油和天然气；
- (3) 销售和进口苏打水和非酒精饮料，按杯销售给最终消费者的酒精饮料免税，本条款同样适用于开瓶的酒精饮料；
- (4) 提供和进口任何类型商品给“战略保税仓库”。

4.4.3 税率

不同商品和劳务适用不同的消费税率，具体如下：

- (1) 发酵酒：26.5%至 53%之间；合格的酒精饮料和蜂蜜：50%；
- (2) 经纪人和类似服务：对转让应税货物提供的委托代理、经纪人、代理人、代表机构、寄售配送服务按相应服务适用的税率征收；
- (3) 汽油和柴油的税率不固定，根据法律制定的特殊计算程序得出；
- (4) 香烟：160%；
- (5) 抽奖和赌博：30%；
- (6) 通过一个或多个电信公共网络在境内提供的电信服务适用 3%的税率。

4.4.4 税收抵免

一般情况下，纳税人不能抵消其纳税义务，但消费税适用的酒精饮料，和对输入商品收取的消费税或纳税人为进口支付的消费税除外。根据法律，只有对于相同类型的商品或劳务，纳税人才可进行税收抵免。

税收抵免需满足以下条件：

- (1) 适用消费税的纳税人为相关的商品和劳务寻求信贷；
- (2) 货物或劳务适用于消费税或零税率；
- (3) 销售或出口的商品未改变其状态、形状或组成成分；
- (4) 对纳税人特别征税的税款，并且分别有对应的凭证；
- (5) 征收的税款与法律义务一致。

当商品或劳务免税时，纳税人不得享受税收抵免。

税收抵免的权利不得转让，企业合并时除外。

获得大量酒精饮料的纳税人也可以抵免购置商品的税款，即使商品以改变的状态或成分销售。

4.5 环境税

墨西哥针对一定数量煤炭和其他燃料品（包括：丙烷，丁烷，汽油，煤油，柴油，矿物煤，石油焦炭，和焦煤等）征税。

此外，具有毒性的农药的进口和销售也会被征税，税率在 6%到 9%之间，2014 年过渡期期间的税率在 3%到 5%之间。

4.6 分支机构汇款税

墨西哥没有分支机构税。常设机构向其墨西哥境外总公司/总部分配股息或利润时，需要额外预提 10%的税收。

4.7 工资税/社会保险缴款

在联邦特区，企业雇主都必须为其所发放工资代缴 3%的税款，其他各州的税率为 1%-3%。若一个独立的个体没有在某些地方税务机关管辖地区进行税务登记，那么在该地区提供服务时，该税务机关要求支付方需要代缴预提税，该税可以用来抵扣所得税。

雇主同样需要分别向员工退休基金和住房基金支付一个相当于其所支付薪酬 2%和 5%的缴款（如果住房基金的缴款没有被用于住房贷款，那么该款项将被转入退休基金），这两项款项会一并注入一个由私人金融机构管理的养老基金。

4.8 经营资产税

经营资产税是一种重要的地方税，它是以资产为基础的最低税收，按公司资产价值的 2%征收，是联邦所得税的补充。经营资产税由各州和联邦区征收，税率各不相同，但联邦特区的税率最高。该税种适用于个人和企业资产。在计算经营资产时，由国外居民的商业行为和财政体制引起的部分债务可以扣除。税法规定，可以给予在农业和林业部门进行的固定资产投资，以及某些与防止森林火灾有关的特定财产的纳税人免征经营资产税的待遇。另外，经营资产税法为一般保税仓库建立了一个激励机制，适用于商品和货物的安全存放和保管。另外，因纳税人与联邦政府在地方的分支机构签订的、由财政部授权的具有优先权的生产性基础设施投资合同而获得的经营资产所有权，也有其适用的税收优惠待遇。

4.9 生产和服务特别税

生产和服务特别税是一项针对酒精类饮料和烟草制品制造与批发销售的税收，税率随产品类型而变。生产和服务特别税法对酒精度数在 14 度以下的啤酒转卖和进口征收 26.5%的税；对酒精度数在 20 度以上的含酒精饮品和啤酒征收 53%的税；对通信网络征收 3%的特别税。

4.10 利润分享税

无论公司的组织形式如何，雇员都应从公司的年收益中分享一部分利润，一般情况下，其分享率为公司应纳税所得额的 10%，但新成立的企业可以例外。在特定情况下，为了消除通货膨胀因素对收入的影响，要将应税所得额进行调整。在计算利润分享税时，纳税人不得将其本年度缴纳的利润分享税从其应税利润中减除。另外，由于股息收入不包括在应税所得当中，因此，也要根据情况的不同来扣除或增加应税所得额。在雇主或相关

团体允许的情况下，雇员从其购买的股份中分得的利润，可以作为员工工资薪金所得，这项规定也适用于国外的居民。

4.11 勘探开采权(矿业特许权)费用

根据墨西哥法律规定，企业必须获得联邦政府的授权许可，才能在墨西哥从事矿藏的勘探和开采业务。

外资企业须按照墨西哥矿业法的规定，在当地注册成立公司方可有权申请上述授权许可。墨西哥的勘探和开采许可合二为一，有效期为 50 年，且可以延期。根据 2013 年《联邦税法》第 263 条，矿产勘探开采权费用每 6 个月交一次，其数目与矿权公顷数和经营年限相挂钩，公顷数越大，年限越长，费用越高。

自 2014 年 1 月 1 日起，额外的权利被赋予了采矿许可分配权的持有人：

(1) 收取相当于销售或转让开采活动所得净利润（采用一个与应税收入十分相近的公式计算）7.5%的特别费用。

(2) 根据联邦费用法第 263 条，如果特许权持有人在获得特许权的首个 11 年内，连续两年未进行探矿和开矿活动，将被收取相当于法律规定的最高费用 50%的额外费用。如果第 12 个年度以后还未进行活动，那么会被征收相当于最高费用 100%的费用。

(3) 金，银和铂销售收入总额的 0.5%的费用会被额外收取。

4.12 机动车税

向墨西哥境内消费者销售新机动车的车辆生产、组装以及分销者，以及进口机动车者需缴纳机动车税，税率为车辆价格的 2%-17%。

5. 税收优惠

5.1 出口制造加工和服务政策（IMMEX）

2006 年墨西哥政府将 1998 年制定的客户工业出口推动计划（MAQUILADORA）和临时进口计划（PITEX）整合为出口制造加工和服务政策（IMMEX），并将其确定为法令公布和推行。

根据该政策，除纺织和服装业临时进口以及进口机制须得到墨西哥经济部和财政部事先批准外，所有年出口额达到 50 万美元、出口额超出其总

销售额 10% 以上的企业均可申请享受出口服务和加工区法令的优惠政策，并允许最终产品面向出口的企业以及为出口服务的企业临时进口出口产品制造和加工所需的原材料、零部件和机械设备，对其免征普通进口关税、增值税。符合墨西哥税务局有关规定且增值税在企业申报中有盈余的企业，产品出口后，可以在 5 个工作日内申请增值税的退税。

该政策还规定，该框架下的进口产品可根据墨西哥海关相关规定在墨西哥境内免税停留一定时间。其中用于出口的原材料、零部件、燃料油和润滑剂、包装器材、标签和宣传说明册等的停留时间为 18 个月；集装箱等器材的停留时间为 2 年；以出口服务为由进口的产品和该法令规定的部分进口产品的停留时间分别为 6 个月和 12 个月。

享受上述优惠关税的企业必须向海关提供必要的文件，对库存进行自动化管理，接受财税部门的监督和检查。

5.2 进口税退还方案 (DRAW BACK)

该方案旨在鼓励和促进出口，有关企业可享受退还进口产品的一般进口关税。符合该政策条件的进口商品包括：（1）出口产品使用的原材料、零部件、包装材料和器具、燃料和润滑剂等；（2）进口后未经任何加工和制作而再次出口的产品；（3）用于维修或改装调整并再次出口的临时进口产品；（4）来自非自由贸易缔约国并最终用于出口的原材料。

5.3 外贸公司计划 (ECEX)

外贸公司计划 (ECEX) 主要面向从事非石油类产品对外出口的中小型企业，旨在通过鼓励措施，提高外贸公司的出口积极性，扩大墨西哥产品的国际市场占有率，改善墨西哥中小型出口公司的出口竞争力。

符合该政策条件的企业包括：（1）注册及实缴资本达到 200 万比索并至少将 5 家生产企业的优势产品对外出口的从事商品组装和整合的企业；（2）注册及实缴资本达到 20 万比索并至少将 3 家生产企业的优势产品对外出口的从事进出口贸易的公司。

ECEX 企业有权享受到以下优惠政策：（1）可自动获得 ALTEX 证书，并申请增值税退税；（2）可享受墨西哥外贸银行 (BANCOMEXT) 提供的非金融产品和服务的 50% 折扣；（3）可享受墨西哥国家金融发展银行为企业获

得项目所提供的金融支持和帮助，以及专业的技术援助和培训服务。这项政策既面向 ECEX 企业，也面向其供应商。

5.4 高额出口公司优惠政策方案（ALTEX）

作为墨西哥经济部推动外贸企业发展和出口的组成部分，该法令主要通过提供行政和财政便利支持企业出口。

高额出口企业优惠政策规定，凡年出口额达到 200 万美元或出口额相当于企业销售额 40% 的直接出口企业，以及为直接出口企业供应的原料占其年销售额 50% 的间接出口企业，均可以申请高额出口企业的优惠政策。但该政策不面向石油企业。优惠政策包括：（1）在出口额大于原申报单中的增值税时，可以在 5 个工作日内得到增值税的退税；（2）出口产品经国内关口检查后，可以免受出口环节对企业出口产品的二次检查；（3）经墨西哥财政批准，可以指定一个海关代理为其办理在若干海关和不同产品的进出口手续；（4）可免费被纳入墨西哥经济部负责管理的贸易信息系统。

5.5 来源于符合条件的合并或分立的资本利得

如果满足规定条件，合并或分立的资本利得免征公司所得税。符合条件的合并或分立的税务处理仅适用于墨西哥居民企业。

5.6 自由贸易区

墨西哥政府通过税收优惠和提供行政设施的方式推动北部边界和自由贸易区的交易中心的运营和现代化。只有投资于交易中心现代化运营的墨西哥个人和完全墨西哥实体才能享受免税区的优惠。优惠项目包括：

- （1）政府全额补贴交易中心所需的机器设备的普通进口关税，这项优惠有效期可能长达 10 年；
- （2）政府提供贷款；
- （3）技术支持和培训。

5.7 特定区域税收优惠政策

墨西哥政府通过税收优惠推动北部边界、自由贸易区和索诺拉省卡纳尼亚及卡波尔卡自治市的工业发展。参与上述区域改革的工业活动可享受此优惠。税收优惠期最长可至 12 个月，但可能更新。

适用上述税收优惠的个人或实体需要满足以下条件：

中国居民赴墨西哥投资税收指南

(1) 设立于北部边界、自由贸易区和索诺拉省卡纳尼亚或卡波尔卡自治市；

(2) 未享受其他财政优惠；以及

(3) 遵循相应税务义务并进行会计记录。

税收优惠包括：

(1) 用于工业生产的机器设备免征普通进口关税；

(2) 用于出口产品或出售给装配工业的原材料可能在进口时暂时免征进口关税；以及

(3) 根据计划生产而后在墨西哥内销的产品可仅就进口部分征收普通进口关税。

第三章 墨西哥税收征收管理体制介绍

1 墨西哥税收征收与管理

1.1 公司所得税申报纳税

1.1.1 申报要求

纳税人需要按年申报缴纳公司所得税。申报表中需体现应税利润和应纳税所得税。申报表中还需体现净利润和纳税人雇员的利润分配情况。

税法规定公司所得税纳税人需在纳税年度截止后三个月内申报所得税，申报截止日期是3月31日。

为了简化程序并且提供法律依据，纳税人需通过电子方式申报所得税和补充报告。

(1) 税务记录

纳税人申报纳税后，需要在其注册地址保存相关会计记录五年。会计记录也需要电子存档，并且需要按月上传至税务局网站。

有固定营业场所的纳税人可能需要在财政部提供的注册设备上注册与客户的交易信息，同时需要支付设备使用费，开出相应的发票并且保持设备运转。

纳税人必须通过税务局网站或者经授权的代理方开具交易电子发票。申请税务抵免的纳税人需确认发票上开票方的名称和注册号的准确性，除直接销售商品给客户外，开票方还需确认其客户的名称和地址正确。

(2) 补充报告

纳税人需在2月15日之前申报以下补充内容：

① 前一年截止到12月31日非纳税居民发放或者给予担保的贷款余额以及贷款的类型、利息收益所有人名称、每笔贷款的币种、适用利率以及到期日；

中国居民赴墨西哥投资税收指南

② 与客户或者供应商交易额超过 50,000 比索的交易（本条于 2016 年 1 月 1 日起废止）；

③ 以前年度预提所得税的纳税义务人以及收到纳税人支付款项的非纳税居民；

④ 以前年度纳税人捐款的接受方（本条于 2016 年 1 月 1 日起废止）；

⑤ 以前年度的纳税人通过信托平台进行的交易；

⑥ 股息接收方的名称、地址以及纳税人识别号（本条于 2016 年 1 月 1 日废止）。

纳税人需保存与国外关联方交易的同期资料，该资料需显示交易相关支付和抵扣符合公平交易原则，每一类型交易及其关联方的信息和资料需要分别向税务局提交。需提交的信息包括：

① 关联方的名称、所在地和纳税居民国以及直接或者间接参股的证明；

② 每类交易的意图或者交易活动、所使用资产以及相关风险；

③ 每笔交易相关的信息和资料以及交易金额；

④ 所得税法第 179 款中规定的定价方法。

上述义务不适用于纳税人上一年所得不超过 13,000,000 比索的情况；对于专业独立服务，上述义务不适用于纳税人前一年所得不超过 3 百万比索的情况。

纳税人还需申报以下信息：

① 每年 2 月申报上一年度适用税收优惠的所得的具体信息，包括与所得相关的投资资料，例如存款、储蓄账户等；

② 以相对应的规定格式申报上一年与非纳税居民关联方的交易，该信息需与年度申报一起提交；

③ 为所支付款项和预提给墨西哥信贷机构开具的税款发票。

下列纳税人需要在次年 6 月 30 日之前申报与税法第 32 款相关的财务状况信息的补充报告：

① 通过证券交易所交易股票的公司纳税人；

② 申请集团合并纳税的贸易公司；

- ③ 在墨西哥有常设机构的非居民法律实体；
- ④ 与非居民纳税人有交易的居民法律实体。

1.1.2 税款缴纳

纳税人需用墨西哥比索缴纳税款，可以使用支票、电子汇款、储蓄卡或者信用卡缴纳税款。

公司所得税需在纳税年度结束后三个月内缴纳，因此税款缴纳截止日期为3月31日。

延迟缴纳：

纳税人可以向税务局申请一年内延迟缴纳税款或者不超过三年分期付款，但是会对未缴纳税款征收滞纳金。针对申请年度最后三个月的延迟缴纳申请不予批准，除社会保险税外。

如果纳税人在延迟申报期内未及时缴纳分期付款额，除了滞纳金外还需要向其征收罚款。延迟纳税申请在某些情况下可能被取消，如纳税人连续三次未缴纳分期付款额。

此外，财政部接受到申请也可以授权延迟或者分期缴纳税款，该申请需要有担保且需缴纳滞纳金。

1.1.3 预缴税款

法人实体需要在每个月17日之前针对上个月的预估净利润预缴税款，第一笔预缴税款涵盖纳税年度的前三个月。预缴税款系统通过预缴金额收取与当年总税负大致相当的税款金额。

因公司分立产生的新纳税人需以分立前净利润为税基在分立生效当月预缴税款，进行分立的公司和分立后形成的公司需要根据其各自所持资本比例分配预缴金额。

纳税人在上一纳税年度应税所得额不超过某一金额的情况下，可以在下一纳税年度按季度预缴税款，缴纳截止日期为4月、7月、10月和1月的17日（包括所得税、增值税和消费税）。

当应纳税所得额超过限制，纳税人不可以在次年继续进行季度预缴。

(1) 计算方法

法律实体通常计算预缴税款的方法如下：

①上个纳税年度的净利润或净亏损（加上或者减去投资减免额）除以同一时期“名义收入”得出利润因数。名义收入额指的是应税总收入，包括利息收入和汇兑收益，名义收入除利息收入和汇兑收益情况外不包括通货膨胀收益。如果上个纳税年度（12个月）没有利润因数，则使用上一个自预缴税款截止日起不超过五年以前的利润因数；

②纳税年度截止到预缴税款截止日的名义收入乘以由①得出的利润因数；

③以前年度未抵减结转到本期的净亏损，在抵减本期净利润后，将用于抵减②得出的结果，从而得出预估净利润或者净损失；

④用③得出的预估净利润或者净损失乘以公司所得税率，得出预缴税额，历史预缴税额和利息支付的预提税将用于抵减该预缴税额。

(2) 退税

税务局在纳税人提交退税申请和相关文件后 40 天内予以退税，相关文件包括纳税人用于银行转账的账户信息。然而，税务局可能对纳税人的纳税申报进行审计从而确认退税申请是否符合实际，在这种情况下，40 天的期限不适用。

退税额会根据申报日至退税支付日期期间的通货膨胀进行调整。如果晚于 40 天期限支付退税款，则需要就退税截止日至退税支付日期间缴纳滞纳金，比率为延迟缴纳税款适用的比率。税务局可能要求就退税额提供担保。

任何金额超过 12,860 比索的退税申请需电子申报。

如果退税是由纳税人所申请税收救济的最终判定产生的，那么滞纳金自税款缴纳日起计算。滞纳金计算期间不超过 5 年。

1.1.4 罚款和滞纳金

(1) 税款的调整/调整因数

税款和退税额会根据通货膨胀进行调整，调整因数由调整期间尾月的上月的全国消费者物价指数除以同期间首月的上月的该指数得出。不足一

个月的调整期间不予考虑。对预缴税款和最终税款的调整不能税前抵扣或者直接抵免。

税法规定下货物和交易的价值也做相同的调整。

(2) 对通货膨胀的调整

迟交税款将就税款截止日至税款支付日这段期间根据上述调整因数进行调整。

(3) 滞纳金

如果税务局授权延迟缴纳税款，纳税人仍需（在缴纳拖欠税款滞纳金之外）就延迟期间缴纳滞纳金。

税务局不可能豁免纳税人缴纳两种滞纳金的义务。

延迟缴纳的税款金额将按照联邦国会每年设定的固定比率缴纳滞纳金，计算基础为银行系统收取金额的平均成本。

因未按时缴纳税款而加征的附加税不可税前抵扣，迟缴税款所适用的罚款也不可税前抵扣。

此外，如果税务局在法律规定时限内未退还多缴纳税款也需要向纳税人支付滞纳金。

(4) 罚款

①未开税务发票

未开税务发票应处以 12,070 至 69,000 比索的罚款。在接到罚款通知 45 天内缴纳罚款可以减免 20%的罚款额。

②漏报

一旦税务局在税务稽查中发现由于违规操作导致全部或者部分税款漏缴，需要征收漏缴税款 55%到 75%的罚款。如果在最终稽查报告通知日前缴纳税款及附加，需缴纳漏缴税款 20%的罚款；如果在最终稽查报告通知日后出具日前缴纳税款及附加，需缴纳漏缴税款 30%的罚款。

根据税法，罚款金额在某些特定情况下可能进一步增加。增加的幅度可能是漏缴税款的 20%增加到 30%、50%增加到 75%或者 60%增加到 90%。

中国居民赴墨西哥投资税收指南

如果因为计算错误漏缴税款，需缴纳漏缴税款 20%到 50%的罚款，如果在通报计算错误后 15 天内缴纳税款及附加，罚款金额会减少 50%。

未代缴已预提税款将被视为税务欺诈。

③伪造的损失

如果纳税人申报高于实际数额的净损失会被征收申报亏损额高出实际亏损额部分 30%至 40%的罚款（如果相关亏损未抵扣则不会处以罚款）。

申报不存在的亏损视为税务欺诈。

④税务咨询相关罚款

任何注册会计师、律师和其他税务咨询师为客户提供私人税务事项咨询服务时，如果发现其税务建议与税务局官方公开的意见不符但未告知客户时，可能会被处以罚款，金额为 44,610 比索至 70,110 比索不等。

(5) 税务欺诈

税务欺诈包括因为欺骗或者故意错报造成全部或者部分应缴和预缴税款漏缴。税务欺诈情节会因以下几种情况加重：使用错误文件，未开财务发票，为获取退税向税务局提供错误信息，将错误信息入账。

纳税人参与税务欺诈且欺诈涉及金额不超过 1,540,350 比索将处以 3 个月至 2 年不等的有期徒刑；如果欺诈涉及金额超过 1,540,350 比索且低于 2,310,520 比索将处以 2 年至 5 年不等的有期徒刑；如果欺诈涉及金额超过 2,310,520 比索将处以 3 年至 9 年不等的有期徒刑。在欺诈涉及金额无法确定的情况下，纳税人将被处以 3 个月至 6 年不等的有期徒刑。如果欺诈罪行情节加重，上述刑罚将加倍执行。如果纳税人立即一次性缴纳未缴税款，上述刑罚将减半执行。

因欺诈而拖欠的税款将自纳税期限截止之日起至实际缴足税款时止被加征滞纳金，适用比率为拖欠月份适用比率的加总，“每个月份的适用比率”等于联邦国会每年所定比率的 50%。加征滞纳金的期间最长不能超过 5 年。

①税务电子邮件系统相关犯罪

为少缴纳税款故意篡改或者损毁税务电子邮件系统中的信息被视为犯罪，在这种情况下，纳税人会被处以 3 个月至 2 年不等的有期徒刑。

②纳税人失踪

纳税人在接到税务稽查通知后失踪的情况会被处以 3 个月至 2 年不等的有期徒刑。

1.2 预提所得税申报纳税

1.2.1 申报要求

根据所得税法规定，法律实体需在每年 2 月 15 日申报上一年预提税有关信息。

预提税扣缴义务人有纳税人纳税连带义务。因此，如果扣缴义务人没有履行扣缴义务，需要向税务局缴纳需扣缴的金额。

根据税法，预提税需在预提后次月 17 日之前缴纳。

一般情况下，常设机构与墨西哥居民纳税实体适用同样的责任，包括进行联邦纳税人登记、申报纳税、税款缴纳期间、税款退回、预缴税款、滞纳金和罚款等（详见公司所得税征管体制介绍）。

其他非纳税居民需定期申报纳税（例如，租赁收入须申报增值税表）以及开具发票，并且需要进行联邦纳税人登记。

在墨西哥不构成常设机构的非居民纳税实体在某些情况下需要就汇出的墨西哥来源收入预提所得税，可能需要指派一名代表负责申报和缴纳预提税。

1.2.2 税款缴纳

(1) 股利

向其他个人或者法律实体支付股利需：

①向股利收益方提供预提证明，涵盖支付股利金额以及股利是否来自于净收益账户；并且

②每年 2 月 15 日向税务局提供股利收益人的财务信息。自 2014 年起，由墨西哥法律实体向外国实体支付股利不需要通知税务局，然而，根据 2013 年 12 月 31 日前有效的所得税法，该义务需要执行至 2016 纳税年度。

(2) 向个人支付利息

根据规定，居民法律实体向个人支付利息时需根据联邦税法规定的税率（2015 年为 0.6%）对利息产生的资本预提所得税，该预提税作为预缴税款处理。

（3）特许权使用费

对特许权使用费不征收预提税。

（4）衍生金融交易

向居民纳税个人支付的衍生金融产品的利息和收益需预提 25% 的预提税，作为预缴税款处理。需要向收益人提供预提证明。

（5）租金支出

居民纳税实体租用居民纳税个人的不动产支付的租金需预提 10% 的预提税。

支付租金时需要向收益人提供预提证明，但是在租金收款人出具电子税务发票且发票写明预提税金额时，法律实体可以选择不提供预提证明。

1.2.3 罚款和滞纳金

对预提税的罚款和滞纳金规定同公司所得税一致。

1.3 个人所得税申报纳税

1.3.1 申报要求

个人在公历年度所得（除免税和第三方已支付税款的部分）需在发生所得的次年 4 月向税务局申报纳税。

个人收入超过 500,000 比索（包括免税收入），无论收入是否应税或税款是否已支付，均需要对收入总金额进行年度个人所得税申报。

如果纳税人未申报纳税，无论是预缴税款还是最终缴纳税款，税务局可能会要求对其进行申报且征收相应罚款或要求进行税务评估。税务局有权评估纳税人的净利润、应税事项、活动或资产的价值。

（1）不需要申报纳税的情况

如果个人在公历年度的所得仅为受雇所得和利息收入且总额不超过 400,000 比索, 则在实际利息收入不超过 100,000 比索且相关预提税已缴纳的情况下不需要进行年度申报。

(2) 电子申报纳税

纳税人的税务信息和税务申报表需提交电子版本。

电子申报的主要规则如下:

- ①需提交申报文件的电子版本且附上电子签名;
- ②法人纳税人的电子签名证书由税务局发放, 个人纳税人的电子签名证书由墨西哥银行授权的服务供应商发放。电子签名证书有效期为自签发日起 2 年, 并且需在旧电子签名证书过期前申请更换新的证书;
- ③电子文档与纸质文件效力相当;
- ④税务局收到申报文件后会告知纳税人, 且在回复中附上电子印章(数字印章)从而证明该往来真实有效;
- ⑤公共文书(包括委托书)也需要在申报时附上公证人的电子签名。

(3) 申报义务

纳税人现金收入超过 600,000 比索时, 无论以比索或者外币收款且无论作为贷款、对未来的投资还是资本的实际增长的形式收款, 均需向税务局备案。如果纳税人自收到该现金之日起 15 日内未申报备案, 该笔现金会被认定为应纳税所得。

(4) 税务评估

纳税人通常对其个人所得税申报进行自我评估, 每个纳税年度(12 个月)需进行一次评估。

国家税务局通常根据纳税人的记录和申报表进行所得税评估, 且有权评估纳税人的净利润和应税事项的价值, 某些情况下还可以对经营活动或者资产进行评估。例如:

- ①纳税人反对或者阻止税务局的税务审计;
- ②纳税人未申报纳税;
- ③并非由纳税人准备会计账簿以及税务申报表和报告的文件;

④会计记录保存不合规。

税务局如果获取证据证明纳税个人公历年度总支出高于其申报的总收入，则可以开始“差异程序”。如果在该程序完成后税务机关证明差异存在，则该差异将被视为应税收入且税务局会评估相关税负。

1.3.2 税款缴纳与退税

退税必须在填报申请及相关文件起 40 天内完成，包括纳税人用于银行转账的账户信息文件。然而，税务局会对纳税人的税务申报进行评估从而确定退税申请的可靠性，在这种情况下，40 天内完成退税的规定不适用。若纳税人为申报个人所得税聘请注册会计师审计其财务报表，则退税期限将减少到 25 天。退还税款会根据申报退税日至实际退还日这段时期的通货膨胀进行调整。上述规定期限后的退税需缴纳滞纳金。

如果退税是由纳税人所申请税收救济的最终判定产生的，那么滞纳金自税款缴纳日起计算，滞纳金计算期间不超过 5 年。

1.3.3 雇主的代扣代缴义务

详见第二部分税收制度简介个人所得税部分。

1.3.4 滞纳金和罚款

滞纳金与罚款信息详见公司所得税相关规定。

1.4 增值税申报纳税

1.4.1 申报要求

居民纳税人需进行联邦纳税人登记。

增值税纳税人根据税法需保存会计记录，并且依据所适用税率或免税的情况将应税事项或活动分类列支。

1.4.2 税款缴纳

纳税人要求按月申报并缴纳增值税。除偶发交易情况外，不需要进行年度申报。偶发交易发生时，纳税人必须在收到对价起 15 天内向税务局进行申报。这些偶发支付不可抵扣进项税额。

纳税人必须定期进行税务申报且在次月 17 日之前缴纳税款。

月度应纳税额为纳税人当月收到款项的应纳税项目的销项税总额，除无形资产的进口额，减去纳税人本月缴纳的进项税额的差值。申报表中还需提供本月客户代扣代缴税额。

增值税需向当地主管税务税局申报。如果纳税人在不同地点设立公司，则需要每个公司所在地向当地主管税务局分别进行申报。

增值税预提税时点与相对应的应税项目的增值税纳税时点一致，纳税人需在预提日次月 17 日之前同时缴纳预缴税款和预提税款。

另外，扣缴义务人需于次月 17 日前按月向税务局申报信息表，申报当月预提金额以及供应方信息。

企业必须按月缴纳增值税。若一半的分期付款销售额六个月后才收到支付（最终消费者销售价格的 35%），增值税可以在实际收到本金和利息时缴纳，而不是在销售开出发票时缴纳。在进口环节，增值税是根据海关价值加上关税计算得出组成计税价格。所有的企业应该要求他们购买商品的应付增值税和可扣除支付的增值税分开。

所有个人必须在税务局注册，以便可以获得进项税额抵扣。在墨西哥提供商品或服务销售的非居民企业也必须要向税务局进行注册。企业可用增值税支付抵扣所得税或其他税款。如果有多余的抵扣款，纳税人可申请退款。

1.4.3 罚款和滞纳金

滞纳金和罚款详见公司所得税部分。

1.5 消费税申报纳税

1.5.1 申报要求

消费税通常与所得税同期计算缴纳。

酒精饮品的消费税需按月计算。

1.5.2 税款缴纳

按月缴纳的税款为最终税款。税款需要在次月 17 日之前缴纳。

月度税额等于销售货物或提供劳务实际所得乘以税率的值, 减去当月支付进口关税和可抵扣额。

酒精和视同酒精的应税项目的生产商和包装商需记录其包装、生产和装瓶的数量并且按季度向税务局申报注册测量控制所使用设备。未履行该义务会被处以罚款。

除销售或者进口天然气和柴油缴税的情况外, 纳税人有义务向税务机关报告上季度 50 位最重要的客户。

1.6 税法法定时效期间

税务稽查、执法和评估自申报日起法定时效为 5 年。在纳税人没有在税务局注册或者没有保存会计记录以及纳税人未申报应纳税额的情况下, 法定时效为 10 年, 在最后一种情况中, 法定时效自申报截止日开始计算。

在纳税人申请行政复议或者发起诉讼、税务局对纳税人会计记录进行稽查或者纳税人擅自改变注册地址的情况下, 法定时效会被延长。

2 墨西哥税收争议与法律救济

2.1 税务审计/税务检查

根据税法规定, 税务局有权对纳税人、连带责任人或者相关第三方进行审计或者检查从而确定其是否履行了纳税义务、是否有漏缴税款、是否有违规行为或者为其他机关提供相关信息^[17]。

税务局的权力包括:

(1) 修改税务申报表、申请或者通知中的计算错误、漏报以及其他问题, 税务局可能要求纳税人提供必要的文件;

(2) 要求纳税人、连带责任人或者相关第三方向其常住地、主管税务局或者通过税务电子邮箱系统提供会计记录及其他信息;

(3) 对纳税人、连带责任人及相关第三方进行审计, 审查其会计、商品及货物情况;

^[17] 墨西哥税收征管法(Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, LFPCA)

(4) 审查注册会计师提供的针对财务报表、转让股权的税务报告以及其他具有税务影响的报告；

(5) 审计纳税人是否遵守发票管理规则、税务发票开票规则、申请后者通知的申报规则。另外，税务局还有权要求纳税人提供证明其合法所有权、所有财产、商品的租赁或进口权的相关文件；

(6) 审查税务局保存的关于纳税人、连带责任人以及相关第三方一个或多个适用税种的相关电子信息和文件；

(7) 向纳税人索取信息从而将纳税人注册为联邦纳税人或者更新其信息；

(8) 评估或者要求纳税人提供货物的价值；

(9) 从公职人员和官员获取信息；以及

(10) 为举报犯罪获取证据。

税务局可以合并、分别或者连续执行其审计/检查权力，并且其权力自第一次发给纳税人审计/检查通知起生效。

当被审计纳税人在相关财年有亏损时，税务局有权要求纳税人提供亏损相关信息且该要求不被视为新命令。对亏损的审查仅对被审查的纳税年度有影响。

2.2 税收裁定

2.2.1 行政决议

对纳税人或者集团合并纳税人的行政决议仅于决议发布期间有效。当行政决议于纳税年度截止三个月内发布时，对上一个纳税年度也适用。在决议有效期截止时，相关方需要申请新的决议。

对于延迟缴税的授权、对担保、折旧抵免额的许可以及合并纳税申报的许可，上述规则不适用。

2.2.2 事先裁定

纳税人可以就某些具体情况下对税法条款的解释申报税务局裁定。为此，纳税人需：

(1) 向税务机关提供必要背景和情况的详细说明；

(2) 确保上述背景和情况在申请裁定后保持不变；且

(3) 确保在税务局对具体情况进行处理修正前申请裁定。

此外，纳税人还需提供对其经营活动的说明、经营活动的目的以及裁定涉及的交易金额。与裁定相关的事实和情况也需要披露。此外，还需披露纳税人是否正在接受联邦税务审计或纳税人此前是否申请过类似的裁定，如符合上述情况，纳税人需披露正在讨论的事实和情况是否具有法律争议或者受到司法上诉，若如此，需披露相关结果。

税务局需在收到申请后 3 个月内做出裁定，如果不能及时做出裁定，纳税人可以视为申请被驳回。当申请被税务局驳回或者视同驳回时，纳税人可以向联邦法庭提请上诉。

税务局仅有责任对实际 ([具体情况]) 进行回复，当纳税人获得对其有利的书面裁定时将被赋予裁定中涵盖的权利。然而，裁定对纳税人没有约束力，因而可能在税务局将决议应用于具体情况时才会受到质疑。

税务局按月发布对其作出的主要的有利于纳税人的裁定的汇总报告。对纳税人有利的决议只有在税务局向联邦法庭提请上诉时才可能被修订。所有税务裁定相关要求也同时适用于为获取预约定价安排 (APAs) 而进行的转让定价相关讨论。

2.2.3 结论性协议

结论性协议旨在避免对税务评估上诉的滥用情况，可以通过达成纳税人和税务局双方均认可的协议来解决问题。

由 PRODECON 来执行该程序，PRODECON 是税务监察员，其职责是作为各方中介人并且保护纳税人的权利。

结论性协议的主要目的是为了在纳税人和税务局在税务审计或检查中持不同意见时，可以推动双方更易达成预先解决方案。

结论性协议并非纳税人与税务局之间的协商，而是纳税人接受税务局某些意见的陈述性的文件。因此，纳税人如在结论性协议中认可某些责任且想要提出反对意见时，无需上诉。

正在接受有关税务局税务审计的纳税人需向 PRODECON 提供结论性协议。当认可违规时，纳税人可能需要提交结论性协议。

任何时候都可以提请上诉但是需在税务局发布最后一部分意见记录或者官方意见书前提请，否则上诉将不被受理。上诉中需包含纳税人对相关事实和违规的解释。

随后，PRODECON 将要求税务局在 20 天内接受或者拒绝纳税人提出的条款。

PRODECON 会在收到税务局回复后 20 天内结案并且向双方发出通知。结论性协议的一个好处是所签订的第一个结论性协议可以免除全部罚款。

2.3 税务行政复议、撤销申请及上诉

提请解决税务争议通常有两种途径：为撤销决议直接向税务局申请行政复议或者通过撤销程序向联邦法庭提出申请。

为撤销决议向税务局提请行政复议的方法在税法中有所规定。另一方面，税收征管法中有向联邦法庭提请申请（撤销程序）的相关规则。联邦法庭可能会考察联邦机关裁决的合法性以及税务争议。

纳税人可以通过税务电子邮箱系统提交为撤销税务评估、海关裁决或者驳回退税决议而提请的行政复议。纳税人需向做出裁决的机关提请申请。纳税人可以选择直接向联邦法庭提请撤销审判（不用向有关机构提请行政复议）。

在收到裁决生效通知后 30 天内必须提交行政复议申请。如果纳税人申请手续不合规或需要提供做出决定所需要其他信息，则对行政复议作出裁决的 3 个月时限自纳税人申请手续合规日算起。如果税务局 3 个月内未作出裁决，则视为申请被驳回，当税务局通过决议驳回申请时，纳税人可以向联邦法庭提请撤销程序。

可由地方陪审团作出联邦税务法庭决议并且在争议涉及金额超过联邦区域最低工资标准 3,500 倍（约 245,350 比索）或者金额被财政部视为“重大”的情况下，可以在合议的巡回法庭上就该决议提请上诉。联邦税务法庭的决议可能被提请上诉，在此情况下，联邦巡回法庭会发布禁令并对上诉进行审查。

在涉及宪法事项时，可以就最高法庭对合议巡回法庭作出的判决提请上诉，例如涉及联邦或者地方法律宪法合规、国际条约、共和国总理颁布

的行政法规和州政府颁布的地方性法规或者涉及对宪法条款作出直接解释，该上诉涉及的权利仅限于宪法事项且不能延伸。

3 墨西哥反避税规则简介

3.1 转让定价

墨西哥的转让定价规则普遍遵循经济合作与发展组织（OECD）转让定价指南，关联方之间的所有交易必须遵循“公允价格”规则。纳税人需要准备和保留一份文件，该文件可以证明与外国关联方交易所采用的价格已经被独立的非关联方在可比的交易中采用过。纳税人同样被要求提交他们的纳税申报单，该申报单必须包含与外国非关联方交易收入的详细信息。如果没有履行义务，纳税人将会受罚。

转让定价规则所约束的交易范围包括：资本运营，服务的提供与接受，使用和享有有形资产，使用或转让无形资产，股票的转让等。

“单边”或“双边”的预约定价协议可以有商谈的余地（但是转让定价的文件必须被保留5年）。多重协议手续对与墨西哥签署税务条约的国家依旧适用。

3.1.1 法规体系

根据所得税法，纳税人有遵守关联交易转让定价法规的义务，遵守公平交易原则。如果相关交易不遵守公平交易原则，税务局可以按照独立交易情况下的定价对纳税人（无论是居民纳税实体、非居民纳税实体、个人、墨西哥常设机构或者信托公司）的应税收入（或亏损）进行调整。纳税人因其需证明定价符合独立交易原则而负有举证责任。如果税务局对纳税人举证不满意，可运用其他定价方法确定其正确的定价（详见3.1.3）。

税务局可以对纳税人购买或者销售货物的定价做出调整，还可以对其他种类的交易定价做出调整。在某些情况下，税务局可以调整纳税人的计税基础或者相关亏损。

根据现行所得税法，转让定价条款和相关规则在“跨国企业”部分和所得税法 179 至 184 款中有所规定。同时，所得税法规定 1995 年版的经合组织转让定价指南可以用于解释墨西哥的转让定价规则。

国家税务局为转让定价审计成立了专门的管理机构，即转让定价管理中心。

3.1.2 转让定价文件及披露要求

居民纳税人必须准备并保存与国外关联方交易的同期资料从而证明该交易基于市场价格进行且定价符合公平交易原则。

同期资料需包括：(i) 非居民关联方的名称和识别信息以及证明直接或者间接参股的文件；(ii) 交易活动及所使用资产有关信息以及每种交易纳税人承担的风险；(iii) 关联交易的信息和资料以及相关金额；和(iv) 所使用的转让定价方法，包括每类交易的可比交易和公司的信息和资料。

3.1.3 转让定价方法

(1) 墨西哥承认的六种转让定价方法

①可比非受控价格法(CUP)：

该方法将可比交易符合公平交易原则的定价进行比较。

②再销售价格法(RPM)：

该方法是指关联方进行商品或者服务的交易定价由双方认可的或者符合公平交易原则的可比交易的再销售价格减去毛利润乘以公允百分比的结果得出。（公允百分比由毛利润除以净销售额得出）。

③成本加成法(CPM)：

该方法是指在纳税人购买商品或者得到服务的成本上加上一部分加成百分比，该加成应由交易双方认可或者作为符合公平交易原则的可比交易定价的一部分。加成由毛利润除以销售成本得出。

④利润拆分法(PSM)：

该方法是指由关联双方获取的利润将按照公平交易原则中双方比例归属，归属的方法如下：(i) 将关联交易双方取得的利润加总得到全球收益；(ii) 然后根据双方在交易中涉及的资产、成本和费用比例将利润分配。

⑤剩余利润拆分法(RPSM)：

该方法是指由关联双方获取的全球利润将按照公平交易原则中双方比例归属，归属的方法如下：（i）将关联交易双方取得的利润加总得到全球收益；（ii）纳税人将决定如何在排除使用重大无形资产的前提下利用任何一种其它定价方法将“最低利润”归属于交易双方；（iii）用全球收益减去“最低利润”；并且（iv）剩下的部分（剩余利润）将按照公平交易原则归属于交易双方，将双方使用的无形资产也考虑在内。

⑥交易净利润法(TOPMM)：

该方法是指确认受控交易的利润，该利润由可比企业或者可比非受控交易中的独立企业确定，并且考虑资产、销售额、成本、费用和现金流等获利因素。

所得税法明确规定了上述转让定价方法的层级，纳税人必须首先使用可比非受控价格法，如果根据经合组织的转让定价指南可比非受控价格法不适用，则可适用其他方法。

进一步来看，对于再销售价格法、成本加成法和交易净利润法，如果能证明成本或者对价符合公平交易原则则可视为最佳适用方法。以下情况可以视为交易符合公平交易原则：（i）成本或者对价与非关联方的可比交易定价一致，或者(ii)纳税人获得税法规定下的裁定。

此外，纳税人需根据现有可用信息确定最符合公平交易原则的定价方法；然而，需要优先考虑再销售价格法和成本加成法。

（2）公允范围

当有不止一个可比交易时，可能会考虑这些交易定价或者利润率的范围。如果纳税人的定价、成本或者利润率在此范围内，那么将被视为符合公平交易原则；如果不在此范围内，则将这些定价、成本或者利润率的平均值视为合理的符合公平交易原则的定价、成本或者利润率。

3.1.4 转让定价调整

墨西哥居民纳税企业在其进行关联交易时，如果关联方纳税居民国与墨西哥有税收协定且对转让定价法规有所调整，那么该纳税企业可以向墨

墨西哥税务局申请调整其所得税申报。只有在墨西哥税务局接受对方国税务局的前提下相关调整才会被接受。

墨西哥立法中没有对二次调整的相关规定。

3.1.5 预约定价安排

墨西哥税务局可以处理纳税人根据公平交易原则的定价申请，与税收协定一方主管税务局确定的定价安排协定另一方也可使用。预约定价安排（APA）发布后可申请发布纳税年度前一年后三年（共五年）适用，税收协定双方认可情况下可申请延长适用期。预约定价安排可能在某些条件下适用从而确保该安排下的交易符合公平交易原则。税务局在收到预约定价安排申请后 8 个月内需给予回应。

通用税务规则对纳税人需针对预约定价安排提交的相关信息及支持文件做出了规定。

3.2 资本弱化

根据一般规则，居民纳税企业的利息支付可以抵扣应税所得。然而，资本弱化规则可以限制抵扣因向非居民关联方借款支付的利息。当非居民关联方向纳税人的借款超过纳税人股本金额的三倍时，纳税人向其支付的利息是不可用于抵扣，即适用的债资比为 3:1，同时，该利息也不会重新被分类为推定股利。

在计算该比率时需考虑权益净额（包含相关年度净收入或者损失）以及所有符合条件的带息负债。纳税人可以选择将 CUCA、CUFIN 和 CUFINRE 账户期初和期末余额之和除以 2 从而得出权益净额。纳税人一旦选择这种计算方法，五年不得改变。

资本弱化规则不适用于：

- （1）符合金融体系法规规定要求的金融机构；和
- （2）纳税人受到税务局的有利裁定，认可其交易定价符合市场价格。

3.2.1 重新分类

根据资本弱化规则，不会将利息支付重新分类为股利。然而，所得税法第 11 款规定，居民纳税子公司向非居民母公司支付利息时可能被重新分类为股利并按规定缴税。

如果居民纳税公司或者非居民纳税公司在墨西哥的常设机构向居民或者非居民关联方支付利息，在以下情况下可能会被税务局重新分类为股利：

- (1) 债务人书面无条件承诺还款日或者部分还款日完全由借款人自由决定；
- (2) 因为利息超出市场价值，因此不可抵扣；
- (3) 在债务人违约时，债权人有权干涉其管理；
- (4) 当有收益或者利息基于该收益时才产生应付利息；
- (5) 背对背贷款且贷款有现金或者现金存款作担保；
- (6) 利息利率超过市场利率时，超过符合公平交易原则的可比交易应支付利息的部分将被重新分类为股利；
- (7) 涉及某些情况下向股东提供的贷款；或者
- (8) 涉及背对背贷款（还有非居民或者居民金融机构提供的贷款）。

3.3 受控外国公司

墨西哥居民纳税人和在墨西哥设有常设机构的非居民纳税人如果获取外国收入且该国家为低税收管辖区，那么该国外收入需在墨西哥缴税。

若该外国收入不适用国外税负或适用税负少于以墨西哥税法所计算的 75%，该外来收入将被视为来自一个低税收管辖区。

墨西哥纳税居民或者在墨西哥设有常设机构的非居民直接或者间接参股外国法律实体或者投资平台且收到与其所持股比例相当的收入时或者收到来源于财务透明的国外法律实体或者投资平台（“纳税中间实体”）的收入时，该收入需在墨西哥缴税。

纳税人收到来自低税收管辖区的收入时有两项义务：

- (1) 与直接或者间接持股比例相应的来源于国外投资平台的收入产生时确认收入，即使该收入还未汇给纳税人。纳税人需每年确认该类应税收入并且将其与其他收入分开核算；并且

(2) 能够向税务局提供国外投资平台的会计记录并且每年向税务局申报当年所有享受优惠税制的收入以及来源于低税收管辖区的收入，附上银行账户对账单以及其他文件。

如果纳税人未履行这两项义务，所有来源于国外投资平台的收入将被视为应税收入且没有任何抵减。

有国外投资的墨西哥纳税人需就其全部投资计算有效税率从而确定其是否需要立即在墨西哥申报纳税。计算时考虑在国外进行的全部交易的总额，但是针对每个实体分别独立计算其有效税率，除非这些实体在其居民国合并纳税。在合并纳税的情况下，要计算合并的有效税率。

下列收入类型不被视为享受优惠税制，因而不归属于居民纳税人缴税：

(1) 在优惠税制管辖区进行经营活动的所得。此情况仅适用于租金、股利、利息、资本利得或者特许权使用费收入（被动收入）不超过纳税人从该投资获取总收入 20%的情况；

(2) 纳税人取得来源于享受优惠税制的实体的所得，且纳税人对该实体的平均间接持股比例不能构成其对该实体投资、行政管理或者股利支付政策的有效控制。控制指的是能够授权纳税人决定该实体分配股利或者利润时点的直接或者间接控制。除非提供反证，纳税人被认定对该投资的管理和控制可以施加影响；并且

(3) 在某些情况下适用优惠税制的与专利或者商业机密使用权相关的特许权使用费收入。

3.3.1 信息申报

纳税人在以下情况下需于每年 2 月提交信息申报：(i) 纳税人在前一纳税年度取得适用优惠税制的所得；(ii) 纳税人从特定司法管辖区取得收入；(iii) 纳税人通过财务透明的国外法律实体（纳税中间实体）取得收入。在第 (i) 中情况下，在三个月内未申报则构成刑事犯罪并被处以 3 个月至 3 年不等的有期徒刑，第 (ii) 和第 (iii) 种情况下未合规将被处以罚款。

对于优惠税制，国外财务透明投资平台（纳税中间实体）指的是在其注册地或者对其实施主要管理职能或有效管理职能的司法管辖区不是所得税纳税人且其收入归属于成员公司、股东、合伙人或者收益所有人的情况。

墨西哥税务局从司法管辖区列表中排除了阿尔巴尼亚、阿鲁巴岛、巴哈马群岛、巴林、巴巴多斯、伯利兹、百慕大、开曼群岛、库克群岛、哥斯达黎加、直布罗陀、根西岛、香港、马恩岛、泽西岛、列支敦士登、荷兰安的列斯、科威特、马耳他、巴拿马、卡塔尔、萨摩亚、突尼斯和乌拉圭，主要原因是这些管辖区与墨西哥之间签有税收协定并且有广泛的信息交换条款或者签有广泛的信息交换协议。

3.4 一般反避税规则

墨西哥税务局通常会对如何解释纳税人非法交易活动发布相关标准，也会对纳税人的非法活动处以经济或者刑事处罚。该标准没有法律效力，因为标准的设立没有按照正常法规程序进行且没有在官方公报中公布，因此，该标准不具有法律约束力。然而，为了避免税务局的监察以及可能的强制措施，遵守这些规则对纳税人来说很重要。规则中的一些条款如下：

（1）员工利润分享：纳税人在计算员工利润分享时不可抵减上一纳税年度的税务亏损，无论纳税人是否通过税务法庭的裁定得到结转以前年度税务亏损的许可；

（2）投资和费用：明确不同产业投资与支出税务抵减的区别，例如电信行业和饮料行业；

（3）合作公司：如果合作公司的成立目的仅为了获取税务优惠，那么各成员公司提供服务取得了税收优惠从而减少税负时，该优惠将被驳回；

（4）养老基金：如果投资管理私人养老基金的信托从而计提或者增加养老基金准备金，信托委托人从所得税角度将不能抵扣投资所获利息和收益。

请注意墨西哥国家税务局^[18]在其网站上持续更新相关规则。

[18] 墨西哥税务局网站：[www. sat. gob. mx](http://www.sat.gob.mx)

3.5 税基侵蚀及利润转移行动计划 (BEPS) 相关影响

3.5.1 税基侵蚀及利润转移行动计划简介

根据 OECD 统计,全球每年有 4%-10%的企业所得税因跨境逃避税而流失,每年损失约为 1000 亿至 2400 亿美元。各国难以依靠单边行动和双边协调解决国际逃避税行为,必须借助于多边税收合作。BEPS 是二十国集团 (G20) 领导人在 2013 年圣彼得堡峰会委托 OECD 启动实施的国际税收改革项目,旨在修改国际税收规则,遏制跨国企业规避全球纳税义务、侵蚀各国税基的行为。

该项目由 34 个经济合作与发展组织 (OECD) 成员国、10 个非 OECD 的 G20 成员国和 17 个其他发展中国家共计 61 个国家共同参与。经过 24 个月紧锣密鼓的工作,OECD 于 2015 年 10 月 5 日发布了 BEPS 项目全部 15 项行动计划产出成果。这些成果已由 2015 年 10 月 8 日 G20 财长与央行行长会议审议通过,并将提交同年 11 月 G20 安塔利亚峰会由各国领导人背书^[19]。

BEPS 行动计划是百年来国际税收体系迎来的根本性变革,BEPS 各项措施的总体目标是堵塞国际税收规则漏洞,防止跨国企业以合法方式通过人为筹划向低税或无税地区过度转移利润,避免其大部分利润在全球任何国家均无需纳税。

BEPS 行动计划共包括 15 项,分别为:

^[19] <http://finance.591hx.com/article/2015-10-12/0000483219s.shtml>

中国居民赴墨西哥投资税收指南

第 1 项行动计划： 应对数字经济下面临的税收挑战		
“差异性”	“冲突”	“公开性”
协调各国企业所得税税制	重塑国际税收规则的效果和利益	促进确定性和可预测性的同时提高税收透明度
第 2 项行动计划： 消除混合错配安排的影响	第 6 项行动计划： 防止税收协定优惠的不当授予	第 11 项行动计划： 构建针对 BEPS 行为的数据收集体系和分析指标体系，以及应对措施监控方法
第 3 项行动计划： 强化受控外国公司 (CFC) 规则	第 7 项行动计划： 防止人为规避常设机构	第 12 项行动计划： 要求纳税人披露恶意税收筹划安排方案
第 4 项行动计划： 限制通过利息支出或其他金融款项支付侵蚀税基	确保 转让定价 结果与价值 创造相 匹配	第 8 项行动计划： 无形资产转让定价指引
第 5 项行动计划： 考虑透明度和实质性因素，有效打击有害税收实践		第 9 项行动计划： 风险与资本
		第 10 项行动计划： 其他高风险交易
第 13 项行动计划： 转让定价同期资料和分国信息披露指引		
第 14 项行动计划： 创建更有效的争端解决机制		
第 15 项行动计划： 开发用于修订双边协定的多边工具		

图 3.1 BEPS 行动计划一览

3.5.2 墨西哥现行相关法规

墨西哥拥有一系列现行的反避税措施，包括：

- (1) 受控外国企业规则；
- (2) 资本弱化规则（以及背对背贷款规则）；
- (3) 转让定价规则；
- (4) 利息、特许权使用和技术支持支出不许税前抵扣，除非该支出收款方在居民国就该笔所得缴税；
- (5) 向国外关联方支付款项，当收款方就可以对该笔收入进行抵扣时，所支付款项不能抵扣；
- (6) 当发生跨国关联交易且显示缺乏税收协定优惠前提下可能存在双重征税风险时，要求非纳税居民申请享受税收协定优惠待遇；以及

(7) 对“原材料进口加工再出口”经营进行严格的定义，符合该定义可以适用进口加工再出口优惠税制（例如转让定价安全港规则、常设机构豁免等）。

3.5.3 单边税基侵蚀和利润转移相关行动

2014年墨西哥税法改革包括一系列税基侵蚀和利润转移相关的措施，例如利息、特许权使用费和技术支持支出不许税前抵扣，除非该支出收款方在居民国就该笔所得缴税以及当发生跨国关联交易且显示缺乏税收协定优惠前提下可能存在双重征税风险时，要求非纳税居民申请享受税收协定优惠待遇。政府认为这些措施与税基侵蚀和利润转移建议书立场一致，因此不需要额外的单边措施。

自2016纳税年度起，相关纳税人需提交三种转让定价报告新表格，在2017年3月前提交：

(1) 一份涵盖集团信息的声明书，包括经营活动、无形资产、财务以及税务状态；

(2) 一份涵盖墨西哥实体信息的声明书，包括其职能、财务信息以及可比公司信息；

(3) 对于集团合并应税收入超过7.5亿欧元的情况，需提交一份逐国的集团内每家实体的信息申明，包括其经营活动、收入分配、缴纳税款等。

第四章 中墨税收协定及相互协商程序

1 中墨税收协定和相互协商程序概述

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”战略以及中国企业“走出去”战略具有重要意义。中国居民赴墨投资应当特别关注中墨两国的税收协定，理解中墨税收协定的相关规则，借助于中墨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到的因素。

2005年9月12日，《中华人民共和国政府和墨西哥合众国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》在墨西哥首都墨西哥城正式签署，中华人民共和国外交部长李肇星和墨西哥合众国政府外交部长德尔贝斯分别代表各自政府签署了该协定。至此，我国与所有经济合作与发展组织成员国签署了避免双重征税协定。

2005年协定共二十九条，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几大内容，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。2005年协定义定书共六条，包含对“固定基地”、“利息”用语的说明，对利息条款、特许权使用费条款、相互协商程序条款的解释说明，以及对滥用税收协定优惠的处理、利益限制条款等规定^[20]。

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

^[20] 《中华人民共和国政府和墨西哥合众国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定及其议定书》

序对于化解中国居民国际税务争议具有重要意义，是中国居民赴墨投资过程中维护自身税务合法权益的重要途径。同时，中国国家税务总局于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。

国家税务总局《关于中墨两国政府税收协定及其议定书若干条文解释的通知》（国税函〔2007〕131号）对协定及议定书相关条款解释如下：

(1) 关于“常设机构”条款

协定该条第三款未对缔约国一方企业通过其雇员到缔约国另一方提供劳务活动构成常设机构做出规定，但不妨碍根据该条第一款对有关企业是否构成常设机构进行判定。

(2) 关于“股息”条款

该条第三款“以及按照分配利润的公司是其居民的缔约国法律，视同股份所得同样征税的其他公司权利取得的所得”是指，依照国内税收法规将其他名义的所得调整为股息性质的所得。

(3) 关于“利息”条款

① 适用协定问题

根据该条第七款和议定书第三条，外国居民设在中国境内的常设机构或固定基地向墨西哥居民支付的利息，应适用中墨税收协定，中国享有对该利息的征税权。如上述利息支付给第三国居民设在墨西哥的常设机构或固定基地，则应适用中国与该第三国之间的税收协定，不适用于中墨税收协定。

② 反避税规定

该条第八款中“特殊关系”一语指，按照协定“联属企业”条款和国内法的有关规定判定支付利息的人与受益所有人之间或者他们与其他人之间存在关联关系。该解释同样适用于协定第十二条“特许权使用费”第六款。

对存在“特殊关系”的利息（特许权使用费）支付，税务机关有权对违反公平交易原则的价格进行调整。

(4) 关于“特许权使用费”条款

① 定义

根据该条第三款，“特许权使用费”一语既包括一般意义上的特许权使用费（含设备租金），也包括新增加的两项内容：一是因使用传输的信息或信号而支付的所得，即通过卫星、电缆、光纤或同类技术传输或向公众传输电视或无线广播，接受或有权接受图像或声音（或兼而有之），或使用或有权使用图像或声音（或兼而有之）而支付的任何报酬；二是转让任何与生产、使用或销售有关的权利与财产取得的收益。

② 适用协定问题

根据该条第五款和议定书第三条，外国居民设在中国境内的常设机构或固定基地向墨西哥居民支付的特许权使用费，应适用中墨税收协定，中国享有对该特许权使用费的征税权。如上述特许权使用费支付给第三国居民设在墨西哥的常设机构或固定基地，则应适用中国与该国之间的税收协定，不适用于中墨税收协定。

(5) 关于“财产收益”条款

该条第二款“主要……由……不动产组成”应理解为公司资产的50%（不含）以上为不动产。

该条第三款含义为，转让中国（或墨西哥）一方居民公司的股票（权益）取得收益，不论其控股比例大小，中国（或墨西哥）均拥有征税权。

(6) 关于“独立个人劳务”条款

根据议定书第一条，协定第十四条第一款第（一）项规定的固定基地依照协定第五条“常设机构”规定的原则处理。墨西哥居民个人在华从事专业性劳务或其他独立性活动构成固定基地的，依照《中华人民共和国个人所得税法》及其实施条例的规定处理。

(7) 关于“董事费”条款

中国居民赴墨西哥投资税收指南

根据该条规定，墨西哥居民作为中国居民公司的董事会或类似机构成员取得的董事费和其他类似款项，以及作为高级管理职位的职员取得的薪金、工资和其他类似报酬，中国享有征税权。

(8) 关于“相互协商程序”条款

该条的规定依照《关于印发〈中国居民（国民）申请启动税务相互协商程序暂行办法〉的通知》（国税发〔2005〕115号）的规定执行。

(9) 关于“情报交换”条款

该条依照《国家税务总局关于印发〈国际税收情报交换工作规程〉的通知》（国税发〔2006〕70号）的规定执行。

(10) 关于“反协定滥用”条款

议定书第五条提及“资本弱化”、“受控外国公司”和“背对背贷款”的规定，依照国内有关法规和规定执行。

(11) 关于“利益限制”条款

议定书第六条利益限制条款旨在防止纳税人对中墨税收协定的不正确适用。该条的规定按以下原则掌握。

① 可以享受协定待遇的墨西哥居民法人

在中国，享受协定待遇的墨西哥居民法人应当符合权益构成比例要求，即其50%（不含）以上的权益直接或间接由以下一人或多人所有：墨西哥居民个人；墨西哥居民公司；墨西哥政府、墨西哥行政区或地方当局。

如享受协定待遇的墨西哥居民法人取得的所得是来自中国的股息、利息或特许权使用费，还应当符合再支付比例要求，即：如果该墨西哥居民法人将其所得总额的50%（不含）以上作为股息、利息或特许权使用费直接或间接支付给非上述三种人，该墨西哥居民法人不得享受中墨税收协定待遇。

② 如果墨西哥居民法人不符合上述第①款的要求，但能够证明公司的设立、收购和维持及其运作不是以获取本协定之利益为主要目的，则可以享受中墨税收协定待遇。

③ 墨西哥居民个人以及在墨西哥证券交易市场上市的墨西哥居民公司不受以上限制。

④ 虽有以上规定，各地在受理中墨税收协定待遇申请时，如认为所得支付存在重大避税嫌疑，可要求中国境内支付人（或代理人、纳税人）附加提供墨西哥居民法人权益构成比例的证明材料或其他相关资料，经确认符合本文件第十一条第（一）款第 1 项规定的，应允许享受中墨协定待遇。如认为不符合本文件第十一条第（一）款第 1 项规定，或有充分理由认为该墨西哥居民法人不满足再支付比例要求的，可提起情报交换请求或相互协商建议，逐级上报至国家税务总局。

2 中墨税收协定

2.1 适用范围

中墨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。

2.1.1 主体范围

(1) 如何确定“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墨西哥居民。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) 同时属于中国居民和墨西哥居民怎么办

个人既是中国居民又是墨西哥居民的，两国政府应当协商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墨西哥居民的，两国政府应当协商确定公司属于一国居民，如果不能协商确定，该公司则不能作为任何一国的居民而享受协定的税收优惠。如果一个墨西哥居民公司根据中国与第三国的税收协定中的规定同时属于第三国居民，那么该公司不能作为墨西哥居民公司享受中墨税收协定中的优惠政策。

2.1.2 客体范围

在适用客体方面，中墨税收协定适用于中国的企业所得税和个人所得税以及墨西哥的联邦所得税，同时，根据 2005 年协定第二条第四款的规定，

协定也适用于本协定签订之日后征收的属于增加或者代替现行税种的相同或者实质相似的税收。

2.1.3 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，在认定中国和墨西哥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，不能主张适用中墨税收协定。

2.2 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。对于赴墨投资或者从事经营活动的中国居民来说，是否按照中墨税收协定的规定构成在墨西哥的常设机构，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，在明确中墨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墨税收协定对于常设机构的具体规定。

2005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营业场所。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阻却上述四种类型常设机构的构成。

根据2005年协定，第五条“常设机构”特别包括：（1）管理场所；（2）分支机构；（3）办事处；（4）工厂；（5）作业场所；（6）矿场、油井或气井、采石场或者任何其他开采自然资源的场所。

“常设机构”还包括：建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动，但仅以该工地、工程或活动连续六个月以上的为限。

虽有上述规定，“常设机构”应认为不包括：

(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、陈列或者交付的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目的所设的固定营业场所；

(6) 专为本款第(1)项至第(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。

2.3 中墨两国跨境税收活动征税规定

中墨税收协定适用于由缔约国一方或其地方当局对跨境所得征收的所有税收，不论其征收方式如何。协定对两国跨境税收活动具体征税规定如下表所示：

表4 中墨税收协定对不同所得类型的征税规定

所得类型	定义	征税规定
------	----	------

中国居民赴墨西哥投资税收指南

1. 不动产所得	<p>“不动产”一语应当具有财产所在地的缔约国的法律所规定的含义。该用语在任何情况下应包括附属于不动产的财产，农业和林业所使用的牲畜和设备，有关地产的一般法律规定所适用的权利，不动产的用益权以及由于开采或有权开采矿藏、水源和其他自然资源取得的不固定或固定收入的权利。船舶和飞机不应视为不动产。</p>	<p>中国居民从位于墨西哥的不动产取得的所得(包括农业或林业所得)，可以在墨西哥征税。</p>
2. 营业利润	<p>企业营业收入扣除其进行营业发生的各项费用，包括行政和一般管理费用，不论其发生于该常设机构所在国或者其他任何地方。</p>	<p>中国企业的营业利润应仅在中国征税，但该企业通过设在墨西哥的常设机构在墨西哥进行营业的除外。如果该企业通过设在墨西哥的常设机构在墨西哥进行营业，其利润可以在墨西哥征税，但应仅以属于该常设机构的利润为限。</p>
3. 国际运输业务	<p>主要是对企业以船舶、飞机经营国际运输业务所得征税。</p>	<p>仅在该企业所在缔约国征税。 仅在缔约国一方各地之间以船舶或飞机主要经营旅客或货物运输取得的利润，可以在该缔约国征税。</p>
4. 联属企业	<p>联属企业是指两个企业之间的商业或财务关系不同于独立企业之间的关系。</p>	<p>因此，本应由其中一个企业取得，但由于这些情况而没有取得的利润，可以计入该企业的利润，并据以征税。</p>
5. 股息	<p>“股息”是指从股份或者非债权关系分享利润的权利取得的所得，以及按照分配利润的公司是其居民的缔约国法律，视同股份所得同样征税的其他公司权利取得的所得。</p>	<p>缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的股息，可以在该缔约国另一方征税，然而，这些股息也可以在支付股息的公司是其居民的缔约国按照该缔约国法律征税。如墨西哥居民企业向中国投资者支付股息，墨西哥有权按税率10%征税。但是，如果收款人是股息受益所有人，则所征税款不应超过股息总额的5%。</p>
6. 利息	<p>“利息”一语是指从各种债权取得的所得，不论其有无抵押担保或者是否有权分享债务人的利润；特别是从公债、债券或者信用债券取得的所得，包括其溢价和奖金，以及所有按所得发生</p>	<p>缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的利息，可以在该缔约国另一方征税，然而，这些利息也可以在支付利息的公司是其居民的缔约国，按照该缔约国法律征税。如墨西哥居民企业向中国企业支付利息，墨西哥有权按本</p>

中国居民赴墨西哥投资税收指南

	<p>地所在缔约国税收法律视同贷款所得的其他所得。由于延期支付所处的罚款，不应视为本条所规定的利息。</p> <p>根据议定书，“利息”一语也包括按照所得发生的缔约国一方税法视同贷款所得的其它所得，除非该所得是一定形式的债权所得。在理解上遇有分歧时，缔约国双方应诉诸相互协商程序。</p> <p>如果贷款是企业总机构发生的，并且其数额与位于不同国家的几个常设机构或固定基地有关，则该利息，视情况而定，应认为是发生在常设机构或固定基地所在的缔约国，但仅限于由该常设机构或固定基地负担的利息。</p>	<p>国税率征税（最高 35%）。但是，如果收款人为利息受益所有人，则所征税款不应超过利息总额的 5%。</p> <p>虽有第二款的规定，发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方政府、行政区或地方当局、中央银行或任何完全由政府拥有</p> <p>有的金融机构的利息，或由缔约国另一方政府、行政区或地方当局、中央银行或任何完全由政府拥有的金融机构担保或保险的贷款获得的利息，应在首先提及的国家免税。</p>
--	--	--

中国居民赴墨西哥投资税收指南

<p>7. 特许权使用费</p>	<p>“特许权使用费”一语是指使用或有权使用文学、艺术或科学著作，包括电影影片、无线电或电视广播使用的胶片、磁带的版权，专利、商标、设计或模型、图纸、秘密配方或秘密程序所支付的作为报酬的各种款项，或者使用或有权使用工业、商业、科学设备或有关工业、商业、科学经验的情报所支付的作为报酬的各种款项。也包括为了通过卫星、电缆、光纤或同类技术传输，而接受或有权接受图像或声音，或两者兼而有之，而支付的任何形式的报酬；或为了通过卫星、电缆、光纤或同类。</p> <p>如果特许权使用费是企业总机构发生的，并且其数额与位于不同国家的几个常设机构或固定基地有关，则该特许权使用费，视情况而定，应认为是发生在常设机构或固定基地所在的缔约国，但仅限于由该常设机构或固定基地负担的特许权使用费。</p>	<p>缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的特许权使用费，可以在该缔约国另一方征税，然而，这些特许权使用费也可以在支付股息的公司是其居民的缔约国，按照该缔约国法律征税。如墨西哥居民企业向中国企业支付特许权使用费，墨西哥有权按 35%（专利及商标）或 25%（其他种类）税率征税。但是，如果收款人是特许权使用费受益所有人，则所征税款不应超过特许权使用费总额的 10%。双方主管当局应协商确定实施该限制税率的方式。</p>
<p>8. 财产收益</p>	<p>中国居民取得来自墨西哥的财产收益主要是指转让位于墨西哥的不动产、位于墨西哥的常设机构营业资产中的动产、转让来自于墨西哥居民公司的股票的收益等。</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. 中国居民转让位于墨西哥的不动产取得的收益，可以在墨西哥征税。 2. 中国居民转让一个公司财产股份的股票取得的收益，该公司的财产又主要直接或者间接由位于墨西哥的不动产所组成，可以在墨西哥征税。 3. 转让上述第二条以外的代表中国居民公司参股的股票取得的收益，可以在中国征税。 4. 转让中国企业在墨西哥常设机构营业财产部分的动产，或者中国企业在墨西哥从事独立个人劳务的固定基地的动产取得的收益，包括转让常设机构（单独或者随同整个企业）或者固定基地取得的收益，可以在墨西哥征税。

中国居民赴墨西哥投资税收指南

		<p>5. 转让从事国际运输的船舶或飞机，或者转让属于经营上述船舶、飞机的动产取得的收益，应仅在该企业为居民的缔约国征税。</p> <p>6. 转让上述第一条到第五条所述财产以外的其他财产取得的收益，如果转让者为中国居民企业，则仅在中国征税。</p>
<p>9. 独立个人劳务</p>	<p>“专业性劳务”一语特别包括独立的科学、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。</p>	<p>中国居民在墨西哥从事专业性劳务或者其它独立性活动取得的所得，应仅在中国征税。但具有下列情况的也可以在墨西哥征税：</p> <p>1. 中国居民从事上述活动设有经常使用的固定基地。这种情况下，墨西哥可以仅对属于该固定基地的所得征税。</p> <p>2. 中国居民在墨西哥停留连续或累计超过 183 天。在这种情况下，墨西哥可以仅对在墨西哥进行活动取得的所得征税。</p>
<p>10. 非独立个人劳务</p>	<p>主要是指缔约国一方居民因受雇取得的薪金、工资和其它类似报酬。</p>	<p>1. 中国居民因受雇取得的薪金、工资和其它类似报酬除在墨西哥从事受雇的活动以外，应仅在我国征税。在墨西哥受雇的活动取得的报酬，可以在墨西哥征税。</p> <p>2. 虽有第一款的规定，中国居民因在墨西哥从事受雇的活动取得的报酬，同时具有以下三个条件的，应仅在该中国征税：收款人在有关历年中在墨西哥停留连续或累计不超过 183 天；该项报酬由并非墨西哥居民的雇主支付或代表该雇主支付；该项报酬不是由雇主设在墨西哥的常设机构或固定基地所负担的均应仅在墨西哥征税。</p> <p>3. 在我国居民企业经营国际运输的船舶或飞机上从事受雇的活动取得的报酬，应仅在该企业总机构所在国征税。</p>

2.4 消除双重征税方法

中墨税收协定对消除双重征税采取以下措施：

当中国（墨西哥）居民取得的所得，按照本协定的规定可以在墨西哥（中国）征税时，则取得所得的中国（墨西哥）一方应允许：

（1）从该居民所得征收的税额中抵免等于在墨西哥（中国）的所得税数额，但是该项抵免在任何情况下不应超过可以在墨西哥（中国）征税的所得在抵免前计算的那部分所得税税额。

（2）从中国（墨西哥）取得的所得是中国（墨西哥）居民公司支付给墨西哥（中国）居民公司的股息，同时该墨西哥（中国）另一方居民公司拥有支付股息公司不少于百分之十的股份，该项抵免应考虑支付该股息公司就该项所得缴纳的中国（墨西哥）税收。

关于税收抵免的分析详见第五部分。

2.5 无差别待遇原则

2005年协定的无差别待遇条款规定了中墨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，即我国国民在墨西哥投资应与墨西哥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，即我国企业在墨西哥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，其负担不能比墨西哥居民企业的负担更重。

（3）间接投资无差别待遇，即我国企业向墨西哥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，在计算墨西哥企业的应纳税所得额时，应对我国企业支付的款项与对墨西哥本国企业支付的款项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转让条件，在税收上保证相同的竞争地位。

（4）子公司无差别待遇，即我国企业在墨西哥的子公司无论出资形式或比例如何，不应比墨西哥其它类似企业税收负担更重。

2.6 税收情报交换

2005年协定第二十五条规定了中墨两国政府之间的税收情报交换协作制度框架。中国政府可以根据本条之规定要求墨西哥税务当局提供中国居民或者国民在墨西哥当地的情报，从而能够更全面地掌握中国居民或者国民的境外收入情况和境外纳税情况，防止跨国偷漏税的行为。因此，中国居民应当提高自身经营或投资行为的税法遵从度，依法履行纳税义务，避免税收违法风险。

考虑到两国的主权地位，本条对这种税收情报交换协作进行了一些限制：

第一，目的限制。即一方要求另一方提供税收情报的，应当以下列三个目的为限进行使用：

- (1) 为了实施中墨税收协定；
- (2) 为了实施中墨国内法律；
- (3) 为了防止税收欺诈、偷漏税。

第二，使用限制。即一方获取另一方提供的税收情报后，应当作密件处理，仅应告知有关的查定、征收、管理、执行或起诉、裁决上诉的有关人员或当局，但可以在公开法庭的诉讼程序或法庭判决中透露。

第三，被要求一方的交换豁免。即一方不得要求另一方违背另一方的法律或者行政惯例实施，一方不得要求另一方提供泄露任何贸易、经营、工业、商业、专业秘密、贸易过程的情报以及违反公共政策的情报。

在税收情报交换的国际合作方面，《多边税收征管互助公约》是由经合组织和欧洲委员会于1988年共同发起，1995年生效，并在2011年由二十国集团发起进行修订，目前已向全球开放，是一项旨在通过加强国际税收征管协作，应对和防范跨境逃避税行为、维护公平税收秩序的多边条约。合作内容包括税收情报交换、同期税务检查和追缴税款等。2013年8月27日，我国签署了《多边税收征管互助公约》，并已于2016年2月1日生效。墨西哥作为OECD成员国，已签署该公约，并在国内生效。未来，中墨两国之间的税收征管合作将主要以此公约为基础全面展开。中墨两国之间就各自居

民的跨国逃避税行为的打击力度将会极大提高，能够更为有效地维护两国的税收利益。

2.7 反协定滥用及利益限制条款

2005年议定书中还约定了反协定滥用及利益限制条款，对中墨税收协定的适用设置了特定的限制情形：

关于反协定滥用：本协定的规定不妨碍缔约国一方执行其关于资本弱化、受控外国公司（在墨西哥方面是指针对优惠税制的法律）和背对背贷款的规定。

关于利益限制：

（1）缔约国一方居民的人（不包括个人）在缔约国另一方不得享受本协定的税收优惠，以下情况除外：

① 其百分之五十以上的利益（如果是公司，每类股票的百分之五十以上）直接或间接由下列一人或多人单独或共同所有：

- 缔约国一方居民的个人；
- 本条第一款第②项所述公司；
- 缔约国一方、其行政区或地方当局。

② 涉及第十条（股息）、第十一条（利息）、第十二条（特许权使用费）规定的税收优惠时，其用于支付给非本条第①项所指的人的股息、利息、特许权使用费的数额低于其所得总额的百分之五十。

其为缔约国一方居民公司，且其主要类别的股票经常并大量地在认可的证券交易所交易。

（2）如果其成立、收购和维持及其运作不是以获取本协定之利益为主要目的，则第一款不适用。

（3）为了第一款第②项之目的，“认可的证券交易所”一语：

- ① 在墨西哥方面是指墨西哥证券市场；
- ② 在中国方面是指上海证券交易所和深圳证券交易所；
- ③ 缔约国双方主管当局同意的其他证券交易所。

（4）缔约国一方居民被缔约国另一方以第一、第二或第三款为由拒绝享受税收优惠之前，缔约国双方主管当局应进行协商。

3 中墨税收协定相互协商程序

3.1 中墨税收协定相互协商程序的法律依据及我国相关规定

中墨税收协定争议是指中墨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。从税收争议主体上来看，国际税收争议中可能存在两种情况，一是两国政府就税收协定适用产生争议；二是一国政府与跨国纳税人在国际税收关系中产生争议。

相互协商程序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的机制。2005年协定第二十五条协商程序条款为两国主管当局之间的协商解决机制提供了法律依据。

3.1.1 中墨税收协定相互协商程序条款

2005年协定对相互协商程序的规定如下：

(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二十四条第一款，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规定的征税措施第一次通知之日起，三年内提出。

(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的征税。有关案情应在缔约国另一方应纳税之日或纳税申报之日（以晚一些的时限为准）起不超过四年半之内通知缔约国另一方主管当局。在这种情况下，达成的任何协议应自应纳税之日或纳税申报之日（以晚一些的时限为准）起不超过十年内予以实施。如果该缔约国另一方国内法允许，时限可以延长。

(3) 缔约国双方主管当局应通过相互协商设法解决在解释或实施本协定时所发生的困难或疑义。

(4) 缔约国双方主管当局为达成第二款和第三款的协议，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。

3.1.2 中国《税收协定相互协商程序实施办法》（以下称“《实施办法》”）

税收协定中的协商程序条款授权了缔约国主管当局通过相互协商来解决在解释或实施税收协定时发生的困难或疑义。相互协商程序的启动要历经两个阶段，第一阶段是纳税人向其居民国主管当局就缔约国一方或双方已导致或将导致不符合税收协定规定的税收措施提出异议，主管当局收到纳税人提交的案情后，对案情进行审查；第二阶段是主管当局认为纳税人提出的异议合理并且不能单方面圆满解决的，则启动相互协商程序，通知另一方主管当局，并展开谈判。

我国颁布的《实施办法》是主要针对第一阶段，也就是纳税人如何申请启动阶段而制定的程序性规范。《实施办法》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。根据现行的《实施办法》，纳税人申请启动相互协商程序要经过两个环节，第一个步骤是申请人向负责其个人所得税或企业所得税征管的省税务机关提出书面申请，由省税务机关决定是否受理该申请；第二个步骤是省税务机关受理申请后上报税务总局，由总局对申请进行审核并最终决定是否启动相互协商程序。

3.2 相互协商程序的适用

3.2.1 符合条件的申请人

根据中墨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，我国的《实施办法》中也表明了中国税收居民身份为申请启动程序的前提。《实施办法》中所称中国居民，是指按照《中华人民共和国个人所得税法》和《中华人民共和国企业

所得税法》，就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。

因此，只有在申请人为中国税收居民的情况下，中方主管当局方可受理其申请并就其所遇到的税收协定问题与墨方主管当局进行相互协商。此外，相互协商程序条款规定，如果案情属于第二十三条第一款（非歧视待遇），申请人可以将案情提交至本人为其国民的缔约国主管当局。此处中国国民，是指具有中国国籍的个人，以及依照中国法律成立的法人或其他组织。

3.2.2 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、联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。

中国颁布的《实施办法》第九条以列举的方式说明了中国居民（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。

3.3 启动程序

3.3.1 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三年内提出申请。

我国国内法规尚未对申请期限的问题进行明确，但从OECD 范本解释中来看，范本中提供的三年是建议的最短时限，若协定中未约定期限的，应认为该期限至少不低于三年。

关于该期限的开始点，也就是纳税人有权申请启动协商程序的时间节点如何确定，OECD 税收协定注释中并未给出明确的界限，该问题一般由各国通过国内法进行规定。关于这一问题，我国尚未做出明确规定，根据我国《实施办法》规定：

如果中国居民（国民）认为，缔约对方所采取的措施，已经或将会导致不符合税收协定所规定的征税行为，可以按规定向省税务机关提出申请。但如何认定存在“将会导致不符合税收协定所规定的征税行为”难以明确。另根据《办法》第十四条第四款，“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”，可以得出当事人对违反税收协定的事项负有举证义务。

从实务角度出发，我们认为，通常来说只有当中国居民（国民）从缔约对方税务主管当局接到有违反税收协定嫌疑的书面意见或通知后（如申请税收协定优惠待遇被驳回的通知、认定存在常设机构的通知或转让定价调整数额初步通知等类似的书面意见或通知），当事人方有充分理由认定将出现不符合税收协定的征税行为，相互协商程序的三年期限开始计算，此时当事人方可申请启动相互协商程序。

3.3.2 税务机关对申请的处理

根据OECD 税收协定范本条款中的用语“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”可以看出一国税务当局对是否应当事人的申请启动相互协商程序有一定的自由裁量权利。但税务当局何时可以拒绝当事人的申请，当事人是否有权诉至法院要求税务当局启动该程序？这些问题在OECD 协定解释中并没有明确的答复，通常情况下这些问题都会留待各缔约国通过国内法规范。

理论上来说，与其他国家就税收问题展开磋商是涉及国家主权的行为，纳税人可以基于税收协定中的条款申请主管当局启动该程序，但当主管当局通过审查认为申请理由不够充分时有权拒绝纳税人申请，并且纳税人无权通过法院强制要求主管当局执行该程序。

如美国国内的相关规定，在美国发起的税务调查中，税务局有义务告知纳税人其申请启动相互协商程序的权利。当纳税人向美国税务主管当局提交申请时，主管当局有权决定是否批准，并且如果主管当局决定拒绝纳税人的申请，该项决定具有终局性，此后纳税人将无权对该决定提起复议或行政诉讼。

根据《实施办法》规定，我国纳税人提出启动相互协商程序的申请需经两个步骤：

(1) 向其所在的省级税务机关提出申请，由省级税务机关决定是否上报总局。

(2) 税务总局对上报的申请进行审查并决定是否启动相互协商程序。

从《实施办法》可以看出，在该程序中省级税务机关只是对纳税人申请的材料进行审查而无权最终决定是否启动相互协商程序。如果纳税人对省级税务机关不予受理的决定不服，将有权进行异议申请。但对总局收到上报申请后决定不予受理时，该决定将具有终局性，纳税人无权再提出异议。

3.4 法律效力

3.4.1 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。

值得注意的是，上述普遍性规则有可能因税收协定特殊条款存在而产生例外，如根据中国与荷兰签订的议定书第二条规定，双方认为，如果缔约国双方主管当局通过相互协商，根据上下文就下列将导致双重征税或双重免税的案例形成解决方案：

- (1) 适用第三条第二款对本协定未定义的名词进行解释；
- (2) 定性上的差异。

在双方主管当局公布后，该解决方案也应对未来适用本协定规定的其他类似案例具有约束力。

3.4.2 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。

3.4.3 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。

3.5 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。

4 中墨税收合作概况

2005年9月12日，《中华人民共和国政府和墨西哥合众国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》在墨西哥首都墨西哥城正式签署，中华人民共和国外交部长李肇星和墨西哥合众国政府外交部长德尔贝斯分别代表各自政府签署了该协定。

除税收协定及议定书的签署和实施外，中墨两国的税收合作还体现在国际共同合作层面。中墨两国作为G20成员国，在由G20委托、OECD主导的税基侵蚀及利润转移行动计划（BEPS）及应对美国主导的《海外账户税收合规法案》（简称“FATCA”）等诸多国际税收热点问题上具备广泛的合作前景。

为防止洗钱和逃税行为，作为实施《海外账户税收合规法案》（简称“FATCA”）的一部分，自2015年9月起，墨西哥与美国已经开始进行信息交换，2016年6月将进行第二次信息交换。自2006年1月1日起，所有银行都必须确认并报告外国人开设的帐户。

而中国也已于2014年6月与美国草签FATCA政府协议，具体实施也将逐步提速，可以预见，中国将充分利用推行FATCA的契机，提高跨境税收管理质效，打击跨境逃避税行为。

5 税基侵蚀及利润转移行动计划（BEPS）对税收协定适用的影响

OECD发起的BEPS行动计划是近百年来国际税收体系的根本性变革，15项最终成果已于2015年10月发布。为了响应这一计划，中国国家税务总局也已开始行动，旨在堵塞国际税收规则漏洞，防止跨国企业以合法方式

通过人为筹划向低税或无税地区过度转移利润。BEPS 行动计划无疑对正在跨国经营或有意全球化的中国企业带来重大影响。

BEPS 第 6 项行动计划主要是针对跨国集团滥用税收协定，特别是择协避税问题。跨国公司在跨国投资时，往往会在母公司和被投资公司之间设立中间控股公司，而这些中间控股公司的选址通常会在与母公司所在国（母国）和被投资公司所在国（被投资国）签订有较优惠的税收协定且本身课税较轻的国家，以利用税收协定提供的税收优惠来降低集团整体的税负。

第 6 项行动计划建议修改现有的协定以阻止上述协定滥用的现象。OECD 给出了 3 个可选方案，一是 LOB（利益限制条款）及 PPT（主要目的测试）规则；二是仅 PPT 规则；三是 LOB 规则，加上能够应对融资导管安排的机制。各国可以自行决定希望采用哪一个规则。因为这些规则针对的是企业是否有资格享受整体协定待遇这一问题，大大提升了享受协定待遇的门槛，因此无论国家选择采用哪个选项，都将大大增加企业未来享受税收协定优惠的难度，很多过去设计的税务投资架构很可能会因此失效。

因此中国投资者非常有必要重新审视当前的投资架构，分析评估当前的投资架构是否有可能因为第 6 项行动计划而失效，并考虑采取适当的措施，以避免失效或者降低失效后企业可能面临的成本或损失。

第五章 中国居民企业墨西哥所得税抵免 操作指南

1 概述

税收抵免是指居住国政府对其居民企业来自国内外的所得一律汇总征税，但允许抵扣该居民企业在国外已纳或负担的税额，以避免国际重复征税。中国企业在墨西哥投资过程中，其墨西哥所得的税务处理往往涉及该类事项^[21]。

2 税收抵免

2.1 税收抵免类型

中国居民企业墨西哥所得税抵免包括直接抵免和间接抵免两种。

直接抵免是指中国居民企业直接作为纳税人就其墨西哥所得在墨西哥缴纳的所得税额在我国应纳税额中抵免。

间接抵免是指墨西哥居民企业就分配股息前的利润缴纳的墨西哥所得税额中由我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我国的应纳税额中抵免。例如我国居民企业（母公司）的墨西哥子公司在墨西哥缴纳企业所得税后，将税后利润的一部分作为股息、红利分配给该母公司，子公司在墨西哥就其应税所得实际缴纳的企业所得税税额乘以子公司分配给母公司的股息与子公司全部税后利润之比的部分即属于该母公司间接负担的墨西哥企业所得税额。

中国居民企业不能按照有关税收法律法规准确计算实际可抵免的墨西哥所得税税额的，不应给予税收抵免。

^[21] 《企业境外所得税收抵免操作指南》国家税务总局公告 2010 年第 1 号

2.2 税收抵免适用的范围

根据税收抵免的类型不同，其适用的范围也存在差异。

直接抵免主要适用于中国居民企业就来源于墨西哥的营业利润所得在墨西哥所缴纳的企业所得税，以及就来源于或发生于墨西哥的股息、红利等权益性投资所得、利息租金、特许权使用费、财产转让等所得在墨西哥被源泉扣缴的所得税。

间接抵免的适用范围需遵从财政部、国家税务总局联合发布的《关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税〔2009〕125号）的规定。中国居民企业取得的墨西哥投资收益实际间接负担的税额，即直接或者间接持股方式合计持股20%以上（含20%，下同）的规定层级的墨西哥企业股份，由此应分得的股息、红利等权益性投资收益中，从最低一层墨西哥企业起逐层计算的属于由上一层企业负担的税额^[22]。详细的间接负担税额计算指南，参见本部分第4节。

3 可抵免墨西哥所得税税额的确认

可抵免墨西哥所得税税额，是指中国居民企业来源于墨西哥的所得依照墨西哥税收法律及相关规定应当缴纳并已实际缴纳的企业所得税性质的税款。

3.1 可抵免的源自墨西哥所得税税额的基本条件

中国居民企业来源于墨西哥的所得依照墨西哥税收法律及相关规定计算而缴纳税额。

由于在不同的国家，对于企业所得税的称呼有着不同的表述，如法人所得税、公司所得税等。判定是否属于企业所得税性质的税额，不应拘泥于名称，而主要看其是否是针对企业净所得征收的税款。

鉴于税收抵免旨在解决重复征税问题，因此抵免仅限于企业应当缴纳且已实际缴纳的税额（除另有饶让抵免或其他视定外）。

^[22] 《财政部国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税〔2009〕125号）

若是涉及中墨税收协定非适用的所得税项目，且无法判定是否属于对企业征收的所得税税额，应层报国家税务总局裁定。

3.2 不应作为可抵免源自墨西哥所得税税额的情形分析

(1) 按照墨西哥所得税法律及相关规定属于错缴或错征的墨西哥所得税税款。属于墨西哥所得税法律及相关规定适用错误而且企业不应缴纳而错缴的税额，企业应向墨西哥税务机关申请予以退还，而不应作为墨西哥已缴税额向中国申请抵免企业所得税。

(2) 按照中墨税收协定规定不应征收的墨西哥所得税税款。根据中国政府与墨西哥政府签订的税收协定的规定不属于墨西哥的应税项目，却被墨西哥就其征收的企业所得税，对此，企业应向墨西哥申请退还不应收的税额。该项税额还应包括，企业在墨西哥纳税时适用税率高于中墨税收协定限定税率所多缴纳的所得税税额。

(3) 因少缴或迟缴墨西哥所得税而追加的利息、滞纳金或罚款，具体可参见《中华人民共和国企业所得税法》^[23]。

(4) 中国企业或者其利害关系人从墨西哥征税主体得到实际返还或补偿的墨西哥所得税税款。如果墨西哥为了实现特定目标而规定不同形式和程度的税收优惠，并采取征收后由政府予以返还或补偿方式退还的已缴税额，对此，中国居民企业应从其墨西哥所得可抵免税额中剔除该相应部分。

(5) 按照我国企业所得税法及其实施条例规定，已经免征我国企业所得税的墨西哥所得负担的墨西哥所得税税款。如果我国税收法律法规做出对某项墨西哥所得给予免税优惠规定，企业取得免征我国企业所得税的墨西哥所得的，该项所得的应纳税所得额及其缴纳的墨西哥所得税额均应从计算墨西哥所得税额抵免的墨西哥应纳税所得额和墨西哥已纳税额中减除^[24]。

(6) 按照国务院财政、税务主管部门有关规定已经从企业墨西哥应纳税所得额中扣除的墨西哥所得税税款。如果我国税法规定就一项来自于墨西哥所得的已纳所得税额仅作为费用从该项来源于墨西哥所得额中扣除

^[23] 《中华人民共和国企业所得税法》

^[24] 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》

的，就该项所得及其缴纳的墨西哥所得税额不应再纳入墨西哥所得税额抵免计算。

3.3 币种要求

企业取得的墨西哥所得已直接缴纳和间接负担的税额为人民币以外货币的，在以人民币计算可予抵免的墨西哥税额时，凡企业记账本位币为人民币的，应按企业就该项墨西哥所得记入账内时使用的人民币汇率进行换算；凡企业以人民币以外其他货币作为记账本位币的，应统一按实现该项墨西哥所得对应的我国纳税年度最后一日的人民币汇率中间价进行换算。

4 墨西哥所得间接负担税额计算

4.1 墨西哥所得间接负担税额定义

居民企业在用墨西哥所得间接负担的税额进行税收抵免时，其取得的墨西哥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（含 20%，下同）的规定层级的墨西哥企业股份，由此应分得的股息、红利等权益性投资收益中，从最低一层墨西哥企业起逐层计算的属于由上一层企业负担的税额。

4.2 持股比例计算

除国务院财政、税务主管部门另有规定外，按照我国《企业所得税法实施条例》第八十条规定由居民企业直接或者间接持有 20%以上股份的外国企业，限于符合以下持股方式的三层外国企业：

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：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；

第三层：单一第二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。

例如：中国居民 A 企业直接持有墨西哥 B 企业 20% 股份，直接持有乙国 C 企业 16% 股份，并且 B 企业直接持有 C 企业 20% 股份，如图所示。

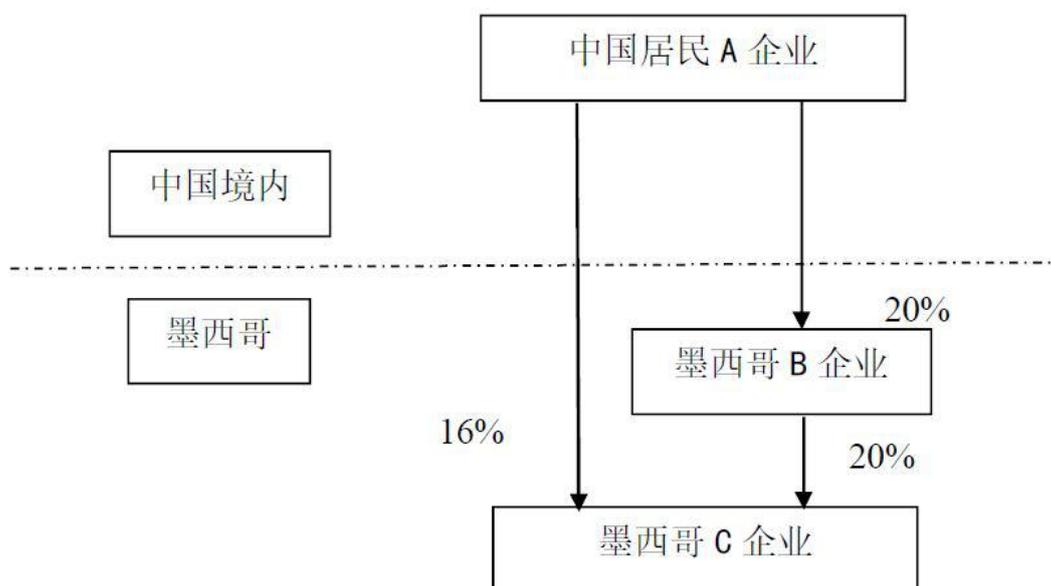


图 5.1 持股示意图

分析：

中国居民 A 企业直接持有墨西哥 B 企业 20% 股份，满足直接持股 20%（含 20%）的条件。

中国居民 A 企业直接持有墨西哥 C 企业 16% 股份，间接持有墨西哥 C 企业股份 = $20\% \times 20\% = 4\%$ ，由于 A 企业直接持有 C 企业的股份不足 20%，故不能计入 A 企业对 C 企业直接持股或间接持股的总和比例之中。因此，C 企业未满足居民企业通过一个或多个符合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的规定。

4.3 间接负担税额公式

本层企业所纳税额属于由一家上层企业负担的税额 = (本层企业就利润和投资收益所实际缴纳的税额 + 符合抵免规定的由本层企业间接负担的税额) \times 本层企业向一家上一层企业分配的股息 (红利) \div 本层企业所得税后利润额。其中：

本层企业是指实际分配股息（红利）的境外被投资企业；本层企业就利润和投资收益所实际缴纳的税额是指，本层企业按所在国税法就利润缴纳的企业所得税和在被投资方所在国就分得的股息等权益性投资收益被源泉扣缴的预提所得税；符合抵免规定的由本层企业间接负担的税额是指该层企业由于从下一层企业分回股息（红利）而间接负担的由下一层企业就其利润缴纳的企业所得税税额；本层企业向一家上一层企业分配的股息（红利）是指该层企业向上一层企业实际分配的扣缴预提所得税前的股息（红利）数额；本层企业所得税后利润额是指该层企业实现的利润总额减去就其利润实际缴纳的企业所得税后的余额。

4.4 股息（红利）年度计算原则

每一层企业从其持股的下一层企业在一个年度中分得的股息（红利），若是由该下一层企业不同年度的税后未分配利润组成，则应按该股息（红利）对应的每一年度未分配利润，分别计算就该项分配利润所间接负担的税额；按各年度计算的间接负担税额之和，即为取得股息（红利）的企业在一个年度中分得的股息（红利）所得所间接负担的所得税额。

4.5 国别（地区）划分原则

境外第二层及以下层级企业归属不同国家的，在计算居民企业负担境外税额时，均以境外第一层企业所在国（地区）为国别划分进行归集计算，而不论该第一层企业的下层企业归属何国（地区）。

5 抵免限额计算

企业应按照《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例和《财政部、国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税〔2009〕125号）的有关规定分国别（地区）计算境外税额的抵免限额。

5.1 计算公式与使用税率

(1) 计算公式

境外所得税抵免限额=中国境内境外所得依照企业所得税法及其实施条例的规定计算的应纳税总额×来源于境外的应纳税所得额÷中国境内境外应纳税所得总额

(2) 计算适用税率

据以计算上述公式“中国境内、境外所得依照企业所得税法及其实施条例的规定计算的应纳税总额”的税率，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，中国境内外所得依照《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的规定计算的应纳税总额的税率是 25%，即使企业境内所得按税收法规规定享受企业所得税优惠的，在进行境外所得税额抵受限额计算中的中国境内外所得应纳税总额所适用的税率也应为 25%。

今后若国务院财政、税务主管部门规定境外所得与境内所得享受相同企业所得税优惠政策的，应按有关优惠政策的适用税率或税收负担率计算其应纳税总额和抵免限额；简便计算，也可以按该境外应纳税所得额直接乘以其实际适用的税率或税收负担率得出抵免限额。

5.2 境外盈利弥补境内亏损

在计算境外所得抵免限额时，形成当期境内、外应纳税所得总额小于零的，应以零计算当期境内、外应纳税所得总额，其当期境外所得税的抵免限额也为零。上述境外盈利在境外已纳的可予抵免但未能抵免的税额可以在以后 5 个纳税年度内进行结转抵免。

6 关于实际抵免墨西哥税额的操作

6.1 实际抵免墨西哥税额的基本计算

在计算实际应抵免的墨西哥已缴纳和间接负担的所得税税额时，企业在墨西哥当年缴纳和间接负担的符合规定的所得税税额低于所计算的墨西哥抵免限额的，应以该项税额作为墨西哥所得税抵免额从企业应纳税总额中据实抵免；超过抵免限额的当年应以抵免限额作为墨西哥所得税抵免额进行抵免，超过抵免限额的余额允许从次年起在连续五个纳税年度内用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补。

6.2 申报资料

企业申报抵免墨西哥所得税额（包括按照财税〔2009〕125号）第1条规定的简易办法进行的抵免）时应向其主管税务机关提交如下书面资料：

- （1）与墨西哥所得相关的完税证明或纳税凭证（原件或复印件）；
- （2）不同类型的墨西哥所得申报税收抵免还需分别提供：

取得墨西哥分支机构的营业利润所得需提供墨西哥分支机构会计报表；墨西哥分支机构所得依照中国境内企业所得税法及其实施条例的规定计算的应纳税额的计算过程及说明资料；具有资质的机构出具的有关分支机构审计报告等；取得墨西哥股息、红利所得需提供集团组织架构图；被投资公司章程复印件；墨西哥企业有权决定利润分配的机构作出的决定书等；取得墨西哥利息、租金、特许权使用费、转让财产等所得需提供依照中国境内企业所得税法及其实施条例规定计算的应纳税额的资料及计算过程；项目合同复印件等。

- （3）申请享受税收饶让抵免的还需提供：

本企业及其直接或间接控制的墨西哥企业在墨西哥所获免税及减税的依据及证明或有关审计报告披露该企业享受的优惠政策的复印件；企业在其直接或间接控制的墨西哥企业的参股比例等情况的证明复印件；间接抵免税额或者饶让抵免税额的计算过程；由本企业直接或间接控制的墨西哥企业的财务会计资料。

- （4）采用简易办法计算抵免限额的还需提供：

取得墨西哥分支机构的营业利润所得需提供企业申请及有关情况说明；墨西哥政府机关核发的具有纳税性质的凭证和证明复印件；取得符合墨西哥税额间接抵免条件的股息所得需提供企业申请及有关情况说明；符合《中华人民共和国企业所得税法》第二十四条的有关股权证明的文件或凭证复印件。

- （5）主管税务机关要求提供的其他资料。

以上提交备案资料使用非中文的，企业应同时提交中文译本复印件。上述资料已向税务机关提供的，可不再提供；上述资料若有变更的，须重新提供；复印件须注明与原件一致，译本须注明与原本无异议，并加盖企业公章。

7 简易办法计算抵免

企业从墨西哥取得营业利润所得以及符合墨西哥税额间接抵免条件的股息所得，虽有墨西哥政府机关核发的具有纳税性质的凭证或证明，即向墨西哥政府实际缴纳了具有综合税额（含企业所得税）性质的款项的有效凭证，但因客观原因无法真实、准确地确认应当缴纳并已经实际缴纳的墨西哥所得税税额的，且该所得直接缴纳及间接负担的税额在墨西哥的实际有效税率高于 12.5% 的，可按墨西哥应纳税所得额的 12.5% 作为抵免限额，企业按墨西哥税务机关或政府机关核发具有纳税性质凭证或证明的金额，其不超过抵免限额的部分，准予抵免；超过的部分不得抵免。

属于指南描述范围以外的股息、利息、租金、特许权使用费、转让财产等投资性所得，及中国居民企业从墨西哥未达到直接持股 20% 条件的墨西哥子公司取得的股息所得，向墨西哥直接缴纳的预提所得税额，均应按本指南描述的其他规定正常计算抵免。

参 考 文 献

- [1] 中华人民共和国外交部网站: <http://www.fmprc.gov.cn/ce/cemx/chn/mxg/t868710.htm>
- [2] 《对外投资合作国别(地区)指南——墨西哥(2015年版)》
- [3] 中华人民共和国商务部网站: <http://mx.mofcom.gov.cn/>
- [4] 中华人民共和国海关总署网站:
<http://www.customs.gov.cn/publish/porta10/tab49667/info785160.htm>
- [5] <http://china.huanqiu.com/News/mofcom/2015-06/6702253.html>
- [6] 中华人民共和国国家发展和改革委员会网站:
http://www.sdpc.gov.cn/fzgggz/wzly/jwtz/jwtzzl/201512/t20151225_768778.html
- [7] 中国税网: <http://www.ctaxnews.com.cn/>
- [8] 德勤: Mexico Taxation and Investment Guide 2014
- [9] 墨西哥联邦税法
- [10] IBFD: Corporate Taxation - Mexico
- [11] 墨西哥所得税法(Ley del Impuesto Sobre la Renta, LISR)
- [12] 墨西哥所得税规定(Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, RLISR).
- [13] IBFD: Individual Taxation - Mexico
- [14] 墨西哥增值税法(Ley del Impuesto al Valor Agregado, LIVA)
- [15] 墨西哥税收征管法(Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, LFPCA).
- [16] 墨西哥税务局网站: www.sat.gob.mx
- [17] <http://finance.591hx.com/article/2015-10-12/0000483219s.shtml>
- [18] 《中华人民共和国政府和墨西哥合众国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定及其议定书》
- [19] 《企业境外所得税收抵免操作指南》国家税务总局公告2010年第1号
- [20] 《财政部国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》(财税[2009]125号)
- [21] 《中华人民共和国企业所得税法》
- [22] 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》
- [23] IBFD: Mexico - Treaty Withholding Rates Table (更新至2016年1月26日)

附 录

1 墨西哥与其他国家签订的税收协定概况^[25]

下表列示了墨西哥与缔约国家/地区之间税收协定对于支付股息、利息和特许权使用费所规定的预提所得税税率，具体适用税率在不同情况下有所区别。通常，在来源国法定预提税税率低于协定税率时，适用来源国税率。同时，税收协定的适用一般需符合特定条件并履行特定申请程序。

表 5 墨西哥与各国税收协定税率

缔约国家/地区	股息预提税率		利息预提税率 (%)	特许权使用费预提税率 (%)
	个人、公司 (%)	符合条件的公司 (%)		
澳大利亚	15	0	10/15	10
奥地利	10	5	10	10
巴林	-	-	4.9/10	10
巴巴多斯	10	5	10	10
比利时	15	5	10/15	10
巴西	15	10	0/15	10/15
加拿大	15	5	10	0/10
智利	10	5	5/10/15	10/15
中国	5	5	10	10
哥伦比亚	-	-	5/10	10
捷克	10	10	10	10
丹麦	15	0	5/15	10
厄瓜多尔	5	5	0/10/15	10
爱沙尼亚	-	-	4.9/10	10
芬兰	-	-	10/15	10
法国	0/5/15	0/5	5/10/15	0/10/15
德国	15	5	5/10	10
希腊	10	10	10	10
香港	-	-	4.9/10	10
匈牙利	15	5	10	10
冰岛	15	5	10	10
印度	10	10	10	10
印度尼西亚	10	10	10	10

^[25] IBFD: Mexico - Treaty Withholding Rates Table (更新至 2016 年 1 月 26 日)

中国居民赴墨西哥投资税收指南

爱尔兰	10	5	5/10	10
以色列	10	5/10	10	10
意大利	15	15	10/15	0/15
日本	15	- /5	10/15	10
韩国	15	0	5/15	10
科威特	-	-	4.9/10	10
拉脱维亚	10	5	5/10	10
立陶宛	15	0	10	10
卢森堡	15	8	10	10
马耳他	-		5/10	10
荷兰	15	0/5	5/10	10
新西兰	15	0/5	10	10
挪威	15		10/15	10
巴拿马	7.5	5	5/10	10
秘鲁	15	10	15	15
波兰	15	5	10/15	10
葡萄牙	10	10	10	10
卡塔尔	-	-	5/10	10
罗马尼亚	10	10	15	15
俄罗斯	10	10	10	10
新加坡	-	-	5/15	10
斯洛伐克	-	-	10	10
南非	10	5	10	10
西班牙	15	5	5/10/15	0/10
瑞典	15	- /5	10/15	10
瑞士	15	-	5/10	10
土耳其	15	5	10/15	10
乌克兰	15	5	10	10
阿联酋	-	-	4.9/10	10
英国	- /15	- /15	5/10/15	10
美国	10	- /5	4.9/10/15	10
乌拉圭	5	5	10	10

2 墨西哥认定的低税负国家/地区列表

墨西哥税法规定对收入不征税或者所得税税率低于墨西哥税率 75% 的国家和地区为低税负国家/地区，从低税负国家/地区取得收入的纳税人应按规定履行申报义务。

中国居民赴墨西哥投资税收指南

表 6 墨西哥认定的低税负国家、地区

安圭拉岛	文莱	波多黎各	圣皮埃尔和密克隆岛
安提瓜和巴布达	瑞士	阿曼苏丹国	托克劳
瓦努阿图共和国	多米尼克	格兰纳达	格什姆岛
斯瓦尔巴群岛	斯里兰卡	格陵兰岛	亚速尔群岛
圣马力诺共和国	阿拉伯联合酋长国	关岛	加那利群岛
阿森松岛	圣卢西亚	圣基茨	圣埃伦娜
特立尼达和多巴哥共和国	也门共和国	圣文森特和格林纳丁斯	科科斯群岛或基林
摩纳哥	马德拉	圣诞岛	海峡群岛
吉布提共和国	西萨摩亚独立国	诺福克岛	福克兰群岛
图瓦卢	加那利群岛特别区	保税区俄斯特拉发	里雅斯特
太平洋群岛	塞舌尔共和国	斯威士兰	圭亚那共和国
索罗门群岛	蒙特塞拉特	汤加	洪都拉斯共和国
特克斯和凯科斯群岛	尼维斯	约旦哈希米	马绍尔群岛共和国
英属维尔京群岛	瑙鲁共和国	阿尔巴尼亚共和国	利比里亚共和国
美属维尔京群岛	皮特凯恩	安哥拉共和国	马尔代夫
澳门	法属波利尼西亚	佛得角共和国	毛里求斯
纳闽岛	安道尔	塞浦路斯共和国	

3 墨西哥相关政府部门网址及公共招标网站

- (1) 总统府: <http://www.gob.mx/presidencia>
- (2) 财政与公共信贷部: <http://www.gob.mx/hacienda>
- (3) 外交部: <http://www.gob.mx/sre>
- (4) 经济部: <http://www.gob.mx/se/>
投资贸易局: <http://www.promexico.gob.mx/>
- (5) 通讯与交通部: <http://www.gob.mx/sct>
- (6) 能源部: <http://www.gob.mx/sener>
- (7) 农业、牧业、农村发展、渔业和食品部: www.gob.mx/sagarpa
- (8) 环境和自然资源部: <http://www.gob.mx/semarnat>
- (9) 农村、国土和城市发展部: <http://www.gob.mx/sedatu>
- (10) 劳动与社会保障部: www.stps.gob.mx
- (11) 旅游部: <http://www.gob.mx/sectur/>
- (12) 内政部: <http://www.gob.mx/segob>
- (13) 国防部: <http://www.gob.mx/sedena>
- (14) 海军部: <http://www.gob.mx/semar>
- (15) 公共安全部: www.ssp.gob.mx
- (16) 公共职能部: <http://www.gob.mx/sfp>

中国居民赴墨西哥投资税收指南

- (17) 卫生部: <http://www.gob.mx/salud>
- (18) 公共教育部: <http://www.gob.mx/sep>
- (19) 社会发展部: <http://www.gob.mx/sedesol>
- (20) 文化部: <http://www.cultura.gob.mx/>
- (21) 墨西哥政府采购网站: <https://compranet.funcionpublica.gob.mx/web/login.html>
- (22) 联邦电力委员会 (CFE) <http://app.cfe.gob.mx/Aplicaciones/NCFE/licitaciones>
- (23) 墨西哥石油公司管道公司 (PEMEX - PEP) <http://www.pep.pemex.com/Licitaciones/Paginas/Licitaciones.aspx>
- (24) 墨西哥石油公司 (PEMEX) - Calendario de licitaciones
<http://www.pemex.com/procura/procedimientos-de-contratacion/Paginas/calendarios-licitaciones-publicas.aspx>
- (25) 交通通讯部 (SCT - INFRAESTRUCTURA) <http://www.sct.gob.mx/carreteras/direccion-general-de-carreteras>
- (26) 墨西哥国家能源管控中心 (CENACE)
<http://www.cenace.gob.mx/paginas/publicas/Transparencia/Adquisiciones.aspx>
- (27) 墨西哥社保系统招标网站
<http://compras.imss.gob.mx/>
- (28) 联邦抵押局 (SHF)
<http://www.shf.gob.mx/sobreshf/TranspRendCtas/adquisicionesbienesserv/Paginas/LicitacionesVigentes.aspx>
- (29) 农村国土和城市发展部 CONAVI (SEDATU)
<http://www.conavi.gob.mx/convocatorias-y-licitaciones>
- (30) 外交部 (SRE)
<http://proteo2.sre.gob.mx/licitaciones/consultalic.sre>
- (31) 农业部 (SAGARPA)
<http://www.sagarpa.gob.mx/quienesomos/Licitaciones/Paginas/default.aspx>
- (32) 教育部 (SEP)
<http://comprasep.sep.gob.mx/compras/invitacion.php?process=3&anio=2016&apartado=compra&seccion=compra>
- (33) 劳动者住房基金局 (INFONAVIT)
http://portal.infonavit.org.mx/wps/wcm/connect/infonavit/el+instituto/proveedores+y+contratos/licitaciones+publicas/licitaciones_publicas?id=25cf1478-83ba-478e-a481-ab988084ffd5
- (34) 社会发展部食品供应局 (LICONSA)
<http://www.liconsa.gob.mx/licitaciones/convocatorias/#>
- (35) 卫生部 (SECRETARÍA DE SALUD)
<http://portal.salud.gob.mx/codigos/columnas/Convocatoria/convocatoria.html>

中国居民赴墨西哥投资税收指南

编写人员：

管述元 关婧

校对人员：

顾倩 沈雪 胡聪颖 蔡杰