

# 中国居民赴拉脱维亚 投资税收指南

## 摘 要

近年来，随着我国社会主义市场经济体制不断完善和金融市场的开放，我国政府实施鼓励中国企业“走出去”战略，并推出“一带一路”的战略部署之后，越来越多的中国企业“走出去”并在海外市场开展投资、并购等经济活动。

为了向“走出去”企业提供更全面细致的经济环境、税收制度、税务风险等方面的介绍及相关建议，我们编写了《中国居民赴拉脱维亚投资税收指南》，从基本情况、税制、征收管理体制、中拉双边经贸往来和税收合作、赴拉投资风险、中拉税收协定等六个方面对拉脱维亚投资进行了较为详细的解读。

第一章的内容为拉脱维亚的基本情况。该章分为两节，第一节拉脱维亚国情简要介绍了拉脱维亚的领土、政体和法律体系等方面的情况。第二节中，拉脱维亚投资环境概述展示了拉脱维亚当前的基本投资背景，为中国走出去企业提供了基本的投资信息。

第二章介绍拉脱维亚以所得税为主，多种税种并存的现行税制体系，涵盖企业所得税、个人所得税、增值税、财产税、遗产及赠与税、小微企业税等。企业所得税与个人所得税不仅是拉脱维亚税制中的主要税种，也是与赴拉投资关系最为密切的税种，因此本书着重介绍了企业所得税与个人所得税。此外，也对其他的税种也进行了相应的介绍，让中国走出去企业对拉脱维亚的税收制度有更全面的了解。第二章也介绍了拉脱维亚对于转让定价方面的相关要求。

第三章主要讲述拉脱维亚的税收制度及征收管理体制。本章首先介绍了拉脱维亚税务机关的设置以及各自的征管范围。同时，本章还介绍了拉脱维亚税收征收与管理以及罚款和滞纳金的相关规定，主要涉及相关税款的申报以及缴纳要求；以及拉脱维亚税收争议的处理机制。

第四章简介了中拉双边经贸往来和税收合作信息。第一节通过列示拉脱维亚与中国贸易往来的具体数据，阐述了近年来中拉双边贸易往来的持续增

长势头。而第二部分则从税收情报交换和相互协商程序角度介绍了中拉税收合作。

第五章主要介绍了中国居民赴拉投资所面临的风险，同时提供了相应的应对措施供中国走出去企业参考。企业应充分了解拉脱维亚投资环境，并逐步提升企业自身的风险应对能力，建立健全对外投资合作管理制度与风险应对措施。

第六章详细介绍了中拉税收协定的内容。我国已对外正式签署百余个避免双重征税协定，税收协定已经成为我国税法体系重要组成部分，在避免双重征税方面发挥了重要作用。中国居民赴拉投资应当重点关注中拉税收协定，理解该协定的相关规则，充分利用中拉税收协定的规定进行更为有效的税务筹划和商业安排，以有效降低投资的税务成本和风险。

## 目 录

第一章拉脱维亚基本情况.....	1
1 拉脱维亚国情简介.....	1
2 拉脱维亚投资环境概述.....	4
第二章拉脱维亚税制介绍.....	6
1 引言.....	6
2 拉脱维亚企业所得税.....	6
2.1 纳税义务人.....	6
2.2 企业所得税的具体税务处理.....	7
2.2.1 税率.....	7
2.2.2 应纳税所得额.....	7
2.2.3 合并纳税.....	9
2.2.4 企业所得税优惠政策.....	9
2.3 资本弱化.....	9
2.4 境外已纳税额抵免.....	10
2.5 转让定价.....	10
2.6 预提所得税.....	11
2.7 分支机构所得税.....	12
3 个人所得税.....	12
3.1 税收居民.....	12
3.2 个人所得税税率及应税收入.....	13
3.2.1 主要应税所得及税率.....	13
3.2.2 税前扣除.....	16
3.3 税收协定.....	17
3.4 其他个人所得税税种.....	18
4 其他税种.....	18
4.1 增值税.....	18
4.2 财产税.....	20
4.3 遗产及赠与税.....	21
4.4 小微企业税.....	21
5. 拉脱维亚转让定价概览.....	21
5.1 拉脱维亚转让定价法规概览.....	21
5.1.1 独立交易原则.....	21
5.1.2 转让定价方法.....	22
5.2 同期资料规定.....	22
5.2.1 同期资料要求.....	22

5.2.2 主要文件.....	22
5.3 转让定价调查.....	23
5.3.1 税务调查.....	23
5.3.2 拉脱维亚处罚制度.....	23
5.4 预约定价安排（APA）.....	23
第三章税收制度及征收管理体制介绍.....	24
1 拉脱维亚税务机关简介.....	24
2 拉脱维亚税收征收与管理.....	24
2.1 企业所得税申报纳税.....	24
2.1.1 申报要求.....	24
2.1.2 税款缴纳.....	24
2.2 个人所得税申报纳税.....	25
2.2.1 申报要求.....	25
2.2.2 雇主的代扣代缴义务.....	25
2.3 增值税申报纳税.....	25
2.3.1 申报要求.....	26
2.3.2 税款缴纳.....	26
2.4 财产税申报纳税.....	27
2.4.1 申报要求.....	27
2.4.2 税款缴纳.....	27
2.5 小微企业税申报纳税.....	27
2.5.1 申报要求.....	27
2.5.2 税款缴纳.....	27
3 罚款和滞纳金.....	27
4. 拉脱维亚税收争议处理机制概览.....	28
4.1 拉脱维亚税收争议解决机制概览.....	28
4.1.1 就税务机关的决定直接向国家税务局局长提起申诉.....	28
4.1.2 向法院申诉.....	29
4.1.3 争议解决协议.....	29
4.2 事先裁定.....	29
4.3 税务稽查.....	30
4.4 实务指引.....	30
第四章中拉双边经贸往来和税收合作信息.....	31
1 中拉双边经贸往来简介.....	31
2 中拉税收合作信息.....	32
2.1 税收情报交换.....	32
2.2 中拉税收协定相互协商程序的法律依据及我国相关规定.....	33

2.2.1 中拉税收协定相互协商程序条款.....	34
2.2.2 中国《税收协定相互协商程序实施办法》.....	34
第五章中国居民赴拉投资风险提示.....	39
1 政治风险及应对措施.....	39
2 企业缺乏清晰战略定位的风险及应对措施.....	40
3 经营阶段应注意的事项.....	41
4 企业跨文化整合能力弱，公信力不足的风险及应对措施.....	41
5 企业国际化人才匮乏的风险及应对措施.....	42
6 法律、税收等合规性风险及应对措施.....	43
第六章中拉税收协定介绍.....	45
1 引言.....	45
2 协定适用范围.....	45
2.1 人的范围.....	46
2.1.1 “居民”身份的认定.....	46
2.1.2 “居民”身份对投资架构的影响.....	46
2.2 税的范围.....	47
2.3 领土范围.....	47
3 常设机构.....	47
3.1 场所型常设机构.....	48
3.1.1 认定标准.....	48
3.1.2 需要关注要点.....	48
3.2 工程型常设机构.....	49
3.2.1 认定标准.....	49
3.2.2 需要关注要点.....	49
3.3 代理型常设机构.....	49
3.3.1 认定标准.....	50
3.3.2 需要关注要点.....	50
4 不同类型所得税收管辖权的分配.....	51
4.1 消极所得.....	51
4.2 营业利润.....	52
4.3 不动产所得.....	52
4.4 财产转让所得.....	52
4.4.1 不动产转让所得.....	53
4.4.2 常设机构营业财产转让所得.....	53
4.4.3 股权转让所得.....	53
4.5 个人劳务所得.....	53
4.5.1 艺术家和运动员.....	53

4.5.2 教师和研究人员.....	54
4.5.3 学生和实习人员.....	54
4.5.4 董事费.....	54
4.5.5 退休金.....	54
4.5.6 政府服务.....	55
4.5.7 独立个人劳务.....	55
4.5.8 非独立个人劳务.....	56
5 境外税收抵免概述.....	56
5.1 境外所得税收抵免适用范围.....	56
5.2 境外税收抵免分类.....	57
5.3 中拉境外所得税收抵免.....	57
5.4 境外税收抵免限额的计算.....	58
5.5 境外可抵免所得税税额.....	58
5.6 境外所得确认时间 <sup>[11]</sup> .....	59
5.7 个人境外所得的税收抵免办法.....	59
5.8 饶让抵免.....	60
5.9 实务指引.....	60
5.9.1 企业境外所得税收抵免应纳税所得额、抵免限额以及应纳税额的计算.....	60
5.9.2 间接抵免多层持股条件的综合判定.....	61
6. 无差别待遇原则.....	62
参考文献.....	65

# 第一章 拉脱维亚基本情况

## 1 拉脱维亚国情简介

拉脱维亚地处欧洲东部，位于波罗的海东岸，东欧平原西部，北与爱沙尼亚，南与立陶宛，东与俄罗斯，东南与白俄罗斯接壤<sup>[1]</sup>。国土面积 6.46 万平方千米，其中陆地面积 6.22 万平方千米，海岸线长 498 千米，国界线总长 1866 千米。陆地地势低平，东部和西部为丘陵地形。首都里加属于东 2 区，当地时间比北京时间晚 6 个小时；每年 4 月到 10 月为夏令时，期间当地时间比北京时间晚 5 个小时。全国行政区划分为 5 个区（里加地区、维泽梅地区、库尔泽梅地区、泽梅盖尔地区、拉特盖尔地区）和 1 个区级市（里加市）。5 个区下设共 8 个市、110 个县。首都里加是拉脱维亚的政治、经济、文化中心，是 3 个波罗的海国家（即立陶宛、拉脱维亚和爱沙尼亚）中最大的城市，也是波罗的海地区的工业、商业、金融中心和交通枢纽。里加铁路与莫斯科、圣彼得堡和塔林等城市相通，航空线连接全国各地，其在海运方面也是重要的商港和渔船队基地。里加主要工业产业为机械制造业，生产电气化铁路车辆、电车、内燃机车、船舶和摩托车等，其他工业产业如电器、仪表、化工、纺织和食品工业也比较发达。拉脱维亚大学、拉脱维亚科学院等大学都设立在首都里加。拉脱维亚其他主要城市有：道加瓦皮尔斯、文茨皮尔斯、利耶帕亚、叶尔加瓦、尤尔马拉和雷泽克内<sup>[2]</sup>。





图 1 拉脱维亚地理位置

拉脱维亚是独立的民主共和国，主权属于全体人民，实行多党政治和议会民主制。

(1) 宪法：1993 年 7 月 6 日，拉脱维亚议会通过决议，恢复 1922 年拉脱维亚独立初期通过的《宪法》。1994 年、1996 年和 1997 年，拉脱维亚议会三次对《宪法》进行了修订。《宪法》规定拉脱维亚是独立的民主共和国，议会是国家最高立法机构，总统由议会选举产生。

(2) 总统：《宪法》规定，总统为国家元首，由议会选举产生，任期为 4 年，最多可连任两届，总任期不超过 8 年。当选总统后不得担任其他职务，议员如果当选总统应放弃议员的权利和义务。总统的主要权力包括：作为国家武装力量的最高统帅，在国家受到外敌入侵或他国对拉脱维亚宣战时做出抵抗侵略的决定；在对外事务中代表国家，任命外交代表，接受外国派遣的使者；签署并颁布本国与外国签订的条约和议会通过的法律；任命总理并授权其组成政府（必须经过议会多数通过）。总统有权宣布实行大赦；有权提出解散议会（但需经年满 21 岁的全体公民表决，如果 50% 以上支持总统提议，则议会解散；否则总统必须辞职，由议会选出新总统）。2015 年 6 月 3 日，Raimonds Vējonis 当选拉脱维亚新一届总统，并于 7 月 8 日宣誓就职。

(3) 议会：议会是拉脱维亚的最高立法机构，实行一院制，由 100 名议员组成。议员任期四年，由 18 岁以上的公民直接选举产生。参选党必须获得 5% 以上的选票才能进入议会。目前，议会是 2014 年 10 月选举产生的第十二届议会，共有 6 个议会党团。其中，和谐中心 24 席，团结党 23 席，绿色农民联盟 21 席，民族联盟——一切为了拉脱维亚及祖国自由联盟 17 席，拉脱维亚地区联盟 8 席，真心为拉脱维亚 7 席。现任议长是 Inara Murniece（女），民族联盟成员，她于 2014 年 11 月当选。议会领导机构为议会主席团，由主席（即议长）、两名副主席、秘书长和副秘书长 5 人组成。议会下设 15 个委员会，每年举行春季和秋季两次会议。

(4) 司法体系：法院分为三级：国家法院、地区法院和市、县法院。国家法院是国家最高法院，地区法院为中级法院，市、县法院为初级法院。国家法院负责审理上诉的审判决定。国家法院具有双重职能：是国家最高审判机关，同时也是宪法监督机关。如果国家法院认定任何法律和法令违宪，其有权宣布该法律或法令无效。地区法院和市、县法院的职责为按照上诉程序审理各种刑事民事案件。各级法院须公开审理审判，禁止秘密审判。最高法院院长 Ivars Bickovics，于 2008 年 6 月就职。总检察长 Ēriks Kalnmeiers，于 2010 年 7 月就职。

(5) 政府：现任政府于 2016 年 2 月成立，主要部门包括农业部、国防部、卫生部、财政部、交通部、经济部、外交部、内政部、福利部、教育科技部、文化部、司法部、环境保护与地区发展部等。

(6) 军事：拉脱维亚于 1991 年 8 月 23 日开始组建军队，同年 11 月成立国防部。和平时期，军队等武装力量由国防部管辖。拉脱维亚在 2006 年之前实行义务兵役，从 2007 年 1 月开始转变为职业化军队。2014 年国防预算约占 GDP 的 0.9%，计划于 2020 年将国防预算提高到占 GDP 2% 的水平。军队人数计划维持在 5100 人左右。同为北约成员，拉脱维亚同立陶宛、爱沙尼亚积极展开军事合作，北约统一协调三国国防事务。迄今，拉脱维亚已同 40 多个国家的军队建立联系，同近 30 个国家签署了军事合作协议。从 1996 年 4 月起拉脱维亚军队开始参与国际维和行动。目前，拉脱维亚在阿富汗驻约 180 名官兵。

## 2 拉脱维亚投资环境概述

拉脱维亚为欧盟成员国，地理位置优越，近年来政局稳定，经济增长快速。拉脱维亚奉行自由经济政策，视吸引和鼓励外国投资为经济发展的一个重要手段，有良好的总体投资环境。拉脱维亚拥有丰富的森林资源和3个国际性的海港，木材、机械、金属产品制造业和交通运输、批发零售等服务业较为发达。中拉在林业、制造业、交通物流业和农业等领域合作前景广阔。

根据世界经济论坛《2014-2015 年全球竞争力报告》，在全球最具竞争力的 144 个国家和地区中，拉脱维亚排第 42 位，拥有较强竞争力。在世界银行发布的《2015 年营商环境报告》中，拉脱维亚在 189 个国家和地区的营商便利度排名中排第 23 位，营商环境良好。

**经济增长率：**2009 年和 2010 年，拉脱维亚国内生产总值较前一年分别下滑 18%和 0.3%。随着拉脱维亚经济回升，2011 年至 2013 年其国内生产总值（GDP）保持快速增长，增长率分别为 5.6%和 4.1%。2014 年 1 月 1 日拉脱维亚成为欧元区第 18 个成员国。2014 年，拉脱维亚国民生产总值较前一年增长 2.4%。

**产业结构：**2014 年，拉脱维亚三大产业占 GDP 比重为：农业 3.3%；工业 25.6%；服务业 71.1%。从行业看，艺术和娱乐业（占 2.1%，增长 8.7%）和建筑业（占 6.4%，增长 8.3%）增长较快。

表 1 2014 年拉脱维亚主要经济指标

GDP（亿欧元）	240.6	经济增长（%）	2.4
人均 GDP（欧元）	12051	通胀率（%）	0.6
对外贸易（亿欧元）	302.96	失业率（%）	10.8
出口（亿欧元）	135.88	国际储备余额（亿欧元）	44.9
进口（亿欧元）	167.08	外债余额（亿欧元）	304.4
贸易差额（亿欧元）	-31.2	当年实际引资（亿欧元）	4.28

资料来源：拉脱维亚中央统计局

表 2 2009-2014 年拉脱维亚经济增长和人均 GDP

年份	经济增长率 (%)	GDP (亿欧元)	人均 GDP(欧元)
2009	-18	186	8682
2010	-0.3	181.9	8673
2011	5.5	203.1	9866
2012	5.6	220.8	10859
2013	4.1	233.2	11575
2014	2.4	240.6	12057

资料来源：拉脱维亚中央统计局

**财政收支：**2014 年拉脱维亚财政收入为 91.62 亿欧元，同比增长 5.8%；财政支出 95.61 亿欧元，同比增长 2.6%；财政赤字为 3.47 亿欧元，财政赤字占当年 GDP 的比率为 1.4%。

**政府债务：**2014 年拉脱维亚一般综合性政府债务 96.33 亿欧元，占 GDP 的 40%。欧元债券占中央政府债务的 52%，欧委会贷款占 21%，世界银行贷款占 4%。从货币品种看，73%的债务为欧元，25%的债务为美元，2%为其他货币。截至 2015 年 2 月，拉脱维亚共有外汇储备 52.03 亿欧元。

**通货膨胀：**根据拉脱维亚政府公布的数据，2014 年该国 CPI 上涨 0.6%。据 CIA 网站数据，2014 年全年，拉脱维亚通货膨胀率为 0.7%。

**失业率：**据 CIA 网站的数据，2014 年拉脱维亚失业率为 10.8%，2013 年为 9.9%。

**销售总额：**2014 年，拉脱维亚社会消费品零售总额为 64.69 亿欧元，较上年增长 3%，其中食品类销售总额 25.95 亿欧元，增长 2.1%，非食品类销售总额 38.29 亿欧元，增长 2.4%。

**物价水平：**2014 年，拉脱维亚消费者价格指数（CPI）上涨 0.6%，其中，商品价格下降 0.2%（食品和烟酒价格上涨 0.4%，非食品类商品价格下降 0.7%），服务价格上涨 2.9%。当年，工业部门生产者价格指数（PPI）上涨 0.4%，其中矿业和开采业上涨 0.7%，制造业上涨 0.4%，电力、天然气、蒸汽及空调供应业上涨 0.4%，供水、污水处理、废物管理及污染防治业上涨 1.3%。

## 第二章 拉脱维亚税制介绍

### 1 引言

拉脱维亚的现行税制，是以所得税为主体税种，多种税种并存的税制体系。目前开征的主要税种包括：企业所得税、个人所得税、增值税以及财产税、小微企业税等。其中，企业所得税与个人所得税不仅是拉脱维亚税制中的主要税种，也是与赴拉投资关系最为密切的税种。以下主要介绍拉脱维亚的企业所得税与个人所得税制的基本内容，对其他税种的内容只做概要的介绍。

从整个税收体系来看，与发达国家相比，拉脱维亚的税收体系尚处于发展阶段。本书针对拉脱维亚常见的税收征管要求，如纳税申报、税款缴纳、税务行政处罚（如罚款与滞纳金）、税务争议、税务法律救济等方面，进行概要性介绍，以帮助读者了解大致的税务征管框架。对于拟投资拉脱维亚的投资者来说，事先对投资目的地的税收环境进行进一步调研，从而规避税务合规性风险，是赴拉投资的必要举措。必要时可以考虑向专业人士寻求帮助。

### 2 拉脱维亚企业所得税<sup>[3]</sup>

#### 2.1 纳税义务人

根据企业所得税法，拉脱维亚（居民）企业应就其全球收入缴纳企业所得税。在拉脱维亚没有构成常设机构的非居民企业应就其来源于拉脱维亚的收入缴税。

居民企业包括在拉脱维亚注册登记的企业，以及在外国注册成立且在拉脱维亚作为分支机构或常设机构登记的企业。所有其它企业均视为非居民企业。在拉脱维亚通过常设机构运营的非居民企业应就该常设机构在拉脱维亚取得的收入以及该常设机构在境外独立取得的收入缴纳企业所得

税。如果非居民企业在拉脱维亚直接从事的业务活动与该企业在拉脱维亚的常设机构或子企业进行的业务活动类似,则由非居民企业的活动取得的收入计入该常设机构或子企业的应纳税所得额。

## 2.2 企业所得税的具体税务处理

### 2.2.1 税率

企业应按 15%的税率缴纳企业所得税。

### 2.2.2 应纳税所得额

#### 2.2.2.1 综述

应纳税所得额是指根据拉脱维亚会计法编制的企业损益表中列报,且应按照企业所得税法规定进行某些调整的收入。

#### 2.2.2.2 股息收入

居民企业从税后利润中支付的股息不计入接收方居民企业的应纳税所得额。如果股息支付方处于免税期,则不适用该规定。

居民企业从非居民企业获得的股息无需缴税,除非支付方企业是内阁条例认定为低税率或免税国家或地区的居民。

#### 2.2.2.3 资本利得的税务处理

##### (1) 居民企业资本利得的税务处理

居民企业出售股份的收入不计入其应税收入,除非是内阁条例认定为低税率或免税国家或地区的居民企业股份。

##### (2) 非居民企业资本利得的税务处理

对于在拉脱维亚没有常设机构的非居民企业,出售拉脱维亚房地产获得的收入,以及出售企业股份(如果在出售日期所在的纳税年度或前一年度,该企业的资产有 50%或以上直接或间接由拉脱维亚境内的房地产构成)获得的收入,应缴纳 2%的预提所得税。属于欧盟(EU)成员国或拉脱维亚避免双重征税协定缔约国的居民企业可按内阁条例规定的程序

向国家税务局提交一份税款计算表，以及收入相关费用金额的证明文件，并对计算出的收入按 15% 的税率缴税。

#### 2.2.2.4 固定资产折旧规定

固定资产的税收折旧采用余额递减法计算。

折旧率为 10%（房屋及建筑）到 70%（计算机及相关设备）不等。

企业所得税法对新购制造工艺设备的购入价值或确认价值的折旧作出了规定。此处“购入价值”是指购买此类设备支付的金额，而“建造价值”是指为制造此类设备而发生的总支出。在计算折旧之前，购置价值或建造价值可乘以一个系数，对于 2014 年至 2020 年期间购置的资产，该系数为 1.5。

专利、许可和商标以购入价格采用直线法按五年进行摊销，而特许权（经拉脱维亚特许权法界定的）可按十年进行摊销。签发期限不足五年的专利、许可和商标可在有效期内进行税前抵扣。

研发成本可在费用发生当年进行税前抵扣。如果满足一定条件，可将研发活动中发生的具体费用的金额乘以系数 3，从应纳税所得额中扣除。

“特定汽车”不可申请税收折旧，特定汽车是指符合以下所有条件的汽车：

- 除驾驶座外，乘客座位数不超过 8 个。
- 不含增值税的购置价值超过 5 万欧元。
- 非应急车辆。
- 非残障人士专用车辆。
- 非促销车辆。

#### 2.2.2.5 亏损弥补

2007 年及之前发生的亏损可向以后年度结转八年。2008 年及之后发生的亏损可无限向以后年度结转。亏损不可向以前年度结转。

### 2.2.3 合并纳税

集团内亏损转移的规定自 2014 年 1 月 1 日起废止。

### 2.2.4 企业所得税优惠政策

与利耶帕亚，雷泽克内经济特区，或里加及文茨皮尔斯自由港的管理层达成协议的企业，可享受多项税收优惠政策，包括对源于相关地区的收入给予 80% 的企业所得税退税优惠。

投资援助性长期投资项目投资超过 1000 万欧元的企业可申请以下企业所得税退税：

- 首次投资总额不超过 5000 万欧元的部分可申请 25% 的企业所得税退税
- 首次投资总额超过 5000 万欧元的部分可申请 15% 的企业所得税退税

上述投资项目需经拉脱维亚经济部批准，且必须符合企业所得税法规定的税收优惠标准。

## 2.3 资本弱化

从企业所得税角度，利息费用的扣除应以下列各值的较低者为限，超出部分不得税前扣除：

平均负债金额乘以发放给本国非金融企业的贷款的年度加权平均利率（根据货币金融机构的统计指标计算），再乘以系数 1.57。发放给本国非金融企业的贷款的年度加权平均利率于纳税年度结束后一个月内在拉脱维亚银行网站上公布。

实际利息金额除以系数 C。系数 C 采用以下公式计算：

$$C = \frac{D}{\left( \frac{E + R}{4} \right)}$$

以下为公式中各项的值：

- D = 平均负债



- E = 权益总额
- R = 不是因利润分配产生的长期价值变动准备金及类似准备金的金额

资本弱化规定不适用于从以下来源获得的贷款的利息：

- 属于欧盟、欧洲经济区（EEA）或拉脱维亚避免双重征税协定缔约国居民的信贷机构
- 拉脱维亚财政部
- 北欧投资银行
- 欧洲复兴开发银行
- 欧洲投资银行
- 欧洲开发银行委员会
- 世界银行集团

如果贷款源自（信贷机构法界定的）属于欧盟、欧洲经济区或拉脱维亚避免双重征税协定缔约国居民的金融机构，且此类金融机构提供信贷或金融租赁服务并受信贷机构或金融监管机构监督，则上述计算利息扣除限额的方法不适用。

资本弱化规定不适用于信贷机构和保险企业。

超出可扣除限额的利息金额不可用于扣减以后纳税年度的应纳税所得额。

## 2.4 境外已纳税额抵免

居民企业在境外取得的应纳税所得，缴纳的境外税款可获得境外税收抵免。抵免金额不得超过上述收入在拉脱维亚应纳税款的金额。

## 2.5 转让定价

拉脱维亚法律规定所有关联方交易都应遵守公平交易原则。如果关联方交易采用的价格不是公允价格，拉脱维亚税务机关可重新评估关联方之

间的交易，并重新计算税基。评估交易价格是否符合公平交易原则的方法包括可比非受控价格法、再销售价格法、成本加成法、利润分割法和交易净利润法等。

年净营业额超过 143 万欧元的拉脱维亚纳税人应编制包含行业、企业、职能和经济分析的转让定价资料。资料要求适用于所有当年总额超过 14300 欧元的关联方交易。转让定价问题的常用惯例以经合组织(OECD)的《跨国企业和税务机关转让定价指南》为基础。

如果与境外关联企业进行的交易预计当年总额将超过 143 万欧元，纳税人可以公允价格（价值）与税务机关达成预约定价安排（APA）。如果纳税人遵守预约定价安排，税务机关在税务稽查中不可对为交易确定的公允价格进行调整。

## 2.6 预提所得税

表 3 预提所得税（%）(1)

股息	0/15/30 (2)
利息	0/5/15 (3)
特许权使用费	0/15 (4)
管理和咨询费用	0/10/15 (5)
使用拉脱维亚房地产支付的款项	5
转让拉脱维亚不动产或不动产企业股份获得的收益	2 (6)

(1) 上述税种适用于拉脱维亚税收居民或常设机构向非税收居民支付的款项。

(2) 拉脱维亚企业支付的股息通常无需缴纳预提所得税，但向内阁条例认定的低税率或免税国家或地区的居民支付的股息除外。支付中期（特别）股息（商法对此类股息有具体规定）适用 30% 的税率，向内阁条例认定的低税率或免税国家或地区的居民支付所有其它股息适用 15% 的税率。证券账户持有者就公开交易股份的股份企业向内阁条例认定的低税率或免税国家或地区的企业支付的股息应代扣代缴税款。

(3) 拉脱维亚企业支付的利息通常无需缴纳预提所得税，但向内阁条例认定的低税率或免税国家或地区的居民支付的利息除外。在拉脱维亚登记的银行支付的利息适用 **5%** 的税率，向内阁条例认定的低税率或免税国家或地区的居民支付的所有其它利息适用 **15%** 的税率。

(4) 支付特许权使用费通常无需缴纳预提所得税，但向内阁条例认定的低税率或免税国家或地区的居民支付的特许权使用费除外。向内阁条例认定的低税率或免税国家或地区的居民支付的特许权使用费适用 **15%** 的税率。

(5) 支付管理和咨询费用适用 **10%** 的税率。向拉脱维亚避免双重征税协定缔约国居民（必须提交居民身份证明）支付的管理和咨询费用适用零税率。向内阁条例认定的低税率或免税国家或地区的居民支付的管理和咨询费用适用 **15%** 的税率。

(6) 这是在拉脱维亚没有常设机构的非税收居民企业出售拉脱维亚不动产获得的收益需缴纳的最终预提所得税。如果符合特定条件（见 2.2.2.3 节），股份出售也适用该预提所得税。

## 2.7 分支机构所得税

分支机构所得税税率为 **15%**。

## 3 个人所得税<sup>[4]</sup>

### 3.1 税收居民

根据拉脱维亚法律，如果个人满足下列任何条件，则视为拉脱维亚税收居民：

- 个人的注册居住地位于拉脱维亚。
- 个人在有关纳税年度开始或结束的任何 **12** 个月中在拉脱维亚停留 **183** 天或以上。
- 个人是拉脱维亚公民，且在境外受雇于拉脱维亚政府。

通常，不符合上述条件的个人视为拉脱维亚非税收居民。确定税收居民身份时，必须考虑拉脱维亚避免双重征税协定的规定。

### 3.2 个人所得税税率及应税收入

在拉脱维亚，税收居民需就其全球收入缴纳拉脱维亚个人所得税。非税收居民需就来源于拉脱维亚的收入缴税。

#### 3.2.1 主要应税所得及税率

##### 3.2.1.1 受雇所得

受雇所得应按照 **23%** 的税率缴税。额外福利（包括雇主提供的住宿及用车）也应缴税。

**雇主提供的股票期权。**根据拉脱维亚法律，如果符合以下条件，则来源于雇主提供的股票期权的受雇所得免税：

- 股票期权的持有期为 **36** 个月或以上。
- 在持有股票期权期间，雇员受雇于发行该股票期权的企业（或关联企业）。
- 雇主向税务机关提交个人所得税法要求的特定信息。

如果不符合上述条件，则行使雇主提供的股票期权获得的收入需按照 **23%** 的税率缴纳个人所得税（并需缴纳社保款项）。行使雇主提供的股票期权行权时获得的收入按照行权时点的市场价值与购买价值之差计算得出。

**使用企业车辆的福利。**因个人目的使用雇主的车辆被视为需缴纳个人所得税的员工福利，除非雇主已就车辆的使用缴税。使用车辆需缴纳的税款视车辆的发动机功率而定，一般从 **27.03** 欧元至 **56.91** 欧元不等。

##### 3.2.1.2 自雇经营所得

从事个人独立劳务的收入需按 **23%** 的税率缴纳个人所得税。

在确定个人独立劳务需缴纳的个人所得税时，应纳税所得额应等于总收入减去符合扣减条件的费用。

已在拉脱维亚国家税务局（**State Revenue Service of Latvia**）登记为经营活动主体的个人可选择根据自己的收入水平缴纳定额个人所得税，没有雇员且上一纳税年度的经济活动总收入（扣除可扣减费用之前）未超过 **14,229** 欧元的人员除外。定额个人所得税税率为 **5%**。如果经营收入超过 **14,229** 欧元，则超出部分应按 **7%** 的税率额外缴税。定额个人所得税的预缴税款为 **35** 欧元。

自 **2014** 年 **1** 月 **1** 日起，拉脱维亚国家税务局不再登记新的定额个人所得税纳税人。自 **2016** 年 **1** 月 **1** 日起，拉脱维亚国家税务局已废除缴纳定额个人所得税的方案。

在某些特定领域（如，花卉、美容和美发服务）进行商业活动的个人可选择缴纳定额专利费，代替按照所得额缴纳个人所得税及社保。退休人员可就其经营活动缴纳优惠专利费。如果满足法律规定的特定条件，个人可选择缴纳定额专利费和优惠专利费。根据业务活动的类型及开展业务活动的地点，专利费金额为 **43** 欧元/月至 **100** 欧元/月不等。优惠专利费金额为 **17** 欧元/年或 **9** 欧元/半年。

### **3.2.1.3 董事费**

无论董事费是由在拉脱维亚注册的企业支付，或是由境外企业支付，税收居民企业和非税收居民企业的董事会成员均需按 **23%** 的税率就其董事费缴纳个人所得税。

### **3.2.1.4 租赁所得**

房地产的租金收入需按 **10%** 的税率缴纳个人所得税，前提是个人向税务机关登记租赁协议，且未产生与营业相关的大额费用。

### **3.2.1.5 资本利得**

资本利得应按 **15%** 的税率在拉脱维亚缴税。

资本利得等于资本资产的出售价格与购买价格之差。如果企业进行清算，则股本投资的资本利得等于清算额与投资额之差。

以下资产可被视为资本资产：

- 股份、合伙企业投资及其它金融票据
- 投资基金凭证和其它可转让证券
- 债券（包括本票、存款证明及企业发行的短期债务）和其它货币票据
- 不动产（部分例外）
- 商法规定的企业
- 知识产权
- 投资黄金和其它贵金属，以及外汇交易所或商品交易所的交易对象

如果个人拥有某不动产超过 60 个月，且在出售前至少有 12 个月该不动产地址为该人员申报的居住地，则出售该不动产获得的资本利得无需缴税。

于 2010 年 1 月 1 日后出售 2009 年 12 月 31 日或之前购买的投资凭证获得的资本利得等于自 2010 年 1 月 1 日起拥有凭证的月份数相应的出售价格与购买价格之差。

在不构成商业活动一部分的一次性交易中出售其它类别的私人房产无需缴纳个人所得税。

来自政府本票的收入（包括销售收入）无需缴纳个人所得税。

### **3.2.1.6 投资收入**

对于税收居民和非税收居民，以下投资收入应作为来源于资本的非资本利得收入按 10% 的税率缴税：

- 股息及股息相关收入
- 利息收入及利息相关收入
- 私人养老基金

- 来源于签订寿险合约的基金累计收入
- 根据投资者授权进行金融票据个人管理获得的收入

### 3.2.2 税前扣除

#### 3.2.2.1 可扣除费用

个人可以从纳税申报表申报的收入中扣除其承担的社会保险缴款。雇员在其他欧盟（EU）/欧洲经济区（EEA）成员国缴纳该国法案确定的类似社会保险性质的款项也可扣除，前提是相应款项未在其所在国扣除。

#### 3.2.2.2 个人扣除项及津贴

个人可以从纳税申报表列报的收入中扣除以下费用：

- 私人养老基金及累计缴款的寿险计划的缴款。然而，这两类缴款总额的扣除金额不得超过年度应纳税所得额的 10%。
- 不累计缴款的寿险计划的缴款以及疾病或意外保险计划的缴款。然而，这两类缴款总额的扣除金额不得超过年度应纳税所得额的 10%，且不得超过 426.86 欧元/年。
- 医疗费用。
- 职业教育费用（连同医疗费用不得超过 213 欧元）。
- 对经认可的慈善机构及政府机构的捐款，扣除金额不得超过年度应纳税所得额的 20%。

私人养老基金缴款及寿险计划缴款的扣款总额不得超过年度应纳税所得额的 10%。捐款的扣款总额不得超过年度应纳税所得额的 20%。

当前免征额为 75 欧元/月。

一个父亲（或母亲）每有一个孩子每个月可扣除 165 欧元。对于与纳税人共同居住的其他个人（包括失业的家庭成员及父母），纳税人可获得每月 165 欧元的额外津贴，前提是失业的家庭成员及父母在拉脱维亚国家税务局妥善登记。

在境外缴纳的所得税可抵免拉脱维亚的应缴税款，但不得超过境外收入的 **23%**。抵免额不得超过就拉脱维亚收入所缴的税款。

如果某拉脱维亚居民因在欧盟、欧洲经济区或与拉脱维亚签订了避免双重征税协定的国家工作而取得雇佣收入，且相应收入需在工作所在国缴纳个人所得税，则该笔收入无需在拉脱维亚缴税。然而，相应的个人（税收居民）必须在其拉脱维亚年度个人所得税纳税申报表中申报该笔外国雇佣收入，且必须附上外国税务部门出具的说明所获收入类型、金额和所缴税额的文件。

非居民通常不可申报医疗和教育费用的个人扣除，属于其它欧盟/欧洲经济区成员国居民且该纳税年度 **75%**以上总收入从拉脱维亚获得的非居民除外。

### **3.2.2.3 营业费用扣除**

个体经营者的应税所得中或可扣除材料、商品、燃料与能源、工资、租金与租赁、维修和固定资产折旧的成本和其它成本。

获取知识产权所产生的费用可以扣除，但需遵守内阁条例的规定。

### **3.2.2.4 亏损减免**

个体经营者可将亏损向以后年度结转三年。

## **3.3 税收协定**

根据拉脱维亚签订的税收协定，外籍居民源于拉脱维亚的个人所得税应税所得符合一定条件的可以进行一定减免。

例如，根据拉脱维亚和中国税收协定，中国居民因受雇取得的薪金、工资和其它类似报酬，除在拉脱维亚受雇的以外，应仅在中国征税。在拉脱维亚受雇取得的报酬，可以在拉脱维亚征税；但如果同时具有以下三个条件的，应仅在中国征税：

(1) 取得报酬的中国居民在任何十二个月中在拉脱维亚停留连续或累计不超过 **183** 天；

(2) 该项报酬由并非拉脱维亚的雇主支付或代表雇主支付；



(3) 该项报酬不是由雇主设在拉脱维亚的常设机构或固定基地所负担。

### 3.4 其他个人所得税税种

**社会保险** 雇主和雇员分别按 **23.59%**和 **10.5%**的一般费率就其月薪缴纳社会保险。在拉脱维亚无固定居所、但在任意十二个月的期间内在拉脱维亚停留超过 **183** 天、且受雇于非欧盟企业的外籍雇员按 **32%**的税率按季度缴纳社会保险。

如果来自欧盟/欧洲经济区的企业雇佣拉脱维亚公民，则该企业必须在拉脱维亚国家税务局进行社会保险登记，雇员也可登记为社会保险的缴款人。2004 年 4 月 29 日颁发的关于协调社会保障制度的欧洲议会与理事会第 (EC) 883/2004 号条例适用于应遵守或一直遵守一个或多个欧盟成员国法规的成员国民、无国籍人士和居住在欧盟成员国的难民及其家属和幸存者。

## 4 其他税种

### 4.1 增值税<sup>[5]</sup>

#### 征税范围

增值税：

- 商品供应，包括欧盟内的商品供应和商品出口
- 服务供应
- 其它欧盟成员国在拉脱维亚购买商品
- 向拉脱维亚进口商品，无论进口商身份
- 未进行登记的个人或非应税个人在欧盟内购买新车辆
- 拉脱维亚向任何其它欧盟成员国供应新车辆
- 自用商品和服务
- 拉脱维亚纳税人获得的逆向收费服务

- 向非应税个人提供的拉脱维亚货物的远程销售

## 纳税人

纳税人是指履行经济活动且在国家税务局登记为增值税纳税人的受协议约束的自然人或法人或由其组成的团体，或该等团体的代表。增值税团体和财政代表也被视为纳税人。

本地企业的增值税登记限额为前十二个月的应缴增值税营业额超过 50,000 欧元。如果某企业的营业额超过增值税登记限额，则该企业必须在超出限额下一个月 15 日之前进行增值税登记。然而，在达到增值税登记限额之前也可自愿进行增值税登记。

向其它欧盟成员国的纳税人提供服务之前也必须进行增值税登记，如果该服务被视为在该成员国提供，则服务接收者必须根据反向征收机制缴纳增值税。

对于欧盟内部的采购，如果某日历年内其采购价值（不含增值税）等于或超过 10,000 欧元，则非应税法人和个人必须进行增值税登记。

未在国家税务局进行增值税登记且根据公共采购法规定的采购程序与工程服务供应商订立工程服务供应合同，或作为公共合作伙伴根据公私合营法参与公私合营项目的国家或地方机关或市政当局应在收到该等服务之前在国家税务局登记为增值税纳税人。

## 增值税税率

“应税供应”是指应缴增值税的商品和服务的供应。

在拉脱维亚，适用如下增值税税率：

- 标准税率：21%
- 优惠税率：12%
- 零税率（0%）

增值税的标准税率适用于所有的商品或服务供应，另有规定优惠税率、零税率或免税的除外。授予免税资格后也可能需要缴税。

适用 0% 税率的商品和服务供应的举例

- 商品和相关服务的出口

- 欧盟内部的商品供应
- 国际运输
- 在拉脱维亚境外提供的旅游服务

#### 适用 12%税率的货物和服务供应的举例

- 大众传媒及其订阅（色情材料和色情文学除外）
- 婴儿专用产品
- 国家制药部门授权的药物与医疗器械
- 拉脱维亚国家图书馆规定的为学校 and 大学印刷的文学作品以及原创文学
- 为自然人供应的木柴和燃柴
- 为自然人供应的热能
- 在拉脱维亚境内提供的公共运输服务
- 在拉脱维亚境内提供的住宿服务

## 4.2 财产税

财产税的征税对象为拥有或持有拉脱维亚土地、建筑物和工程施工项目的个人、法人实体和非居民。财产税的税率为市政当局规定的土地、建筑物和施工项目的土地价值的 0.2% 至 3%（非商用房屋和公寓的税率如下）。

如果未按规定标准持有财产，市政当局可采用超过土地价值 1.5% 的税率。未耕种的农业用地（面积不超过 1 公顷的土地和农业活动用途受限的土地除外）、影响环境的倒塌建筑物和危害个人安全的建筑物应按 3% 缴纳房地产税。为自然人所有且用作非商业活动的工程施工项目及其配套建筑（如果满足特定条件）无需缴纳财产税。

用作非商业目的的房屋和公寓适用于如下财产税税率：

- 不超过 56,915 欧元，税率为土地价值的 0.2%

- 56,915 欧元至 106,715 欧元，税率为土地价值的 0.4%
- 超过 106,715 欧元，税率为土地价值的 0.6%

### 4.3 遗产及赠与税

在拉脱维亚无需缴纳遗产与赠与税。从非亲属收到的超过 1,425 欧元的赠与应作为个人所得缴税。死者的法定继承人收到的特许权使用费应作为个人所得缴税。国家机关可按 0.125% 至 7.5% 的税率就遗产的价值进行征税。

### 4.4 小微企业税

在满足特定要求的情况下，企业可申请缴纳小微企业税，根据小微企业税的缴纳程序，如果企业的营业额是 100,000 欧元或以下，则需按营业额的 9% 缴纳小微企业税。自 2015 年 1 月 1 日起，拥有小微企业身份的第 4 个纳税年度开始，如果企业的营业额为 7,000.01 欧元至 100,000 欧元，则按 12% 的税率缴纳小微企业税。如果营业额超过 100,000 欧元，则税率增至 20%。如果营业额或适用税额低于 50 欧元，则小微企业必须缴纳 50 欧元的税款。小微企业缴纳的税款包括企业所得税、国家社会保障缴款、个人所得税和为小微企业员工缴纳的国家企业风险责任税。

## 5. 拉脱维亚转让定价概览

### 5.1 拉脱维亚转让定价法规概览

#### 5.1.1 独立交易原则

2006 年 7 月 4 日公布的第 556 号内阁条例规定了关联方交易中采用的确定公允价格的适用转让定价方法。此外，内阁条例还规定了与达成预约定价安排相关的要求。

### 5.1.2 转让定价方法

拉脱维亚转让定价允许采用五种方法：可比非受控价格法、再销售价格法、成本加成法、利润分割法与交易净利润法。

## 5.2 同期资料规定

### 5.2.1 同期资料要求

年净营业额超过 143 万欧元的纳税人有义务为所有当年总额超过 14,300 欧元的关联方交易准备转让定价资料。

相关法律未规定准备转让定价资料的截止日期，但国家税务局或将在税务稽查中要求提供相关资料。税务稽查可能会在任何时间进行，然而应纳税所得额可在提交企业所得税纳税申报表后（即，财年结束后 4-7 个月）进行调整。企业应在国家税务局提出要求后的 30 天内报送转让定价资料。

### 5.2.2 主要文件

根据税收与关税法，转让定价资料应包括下列信息：

- 行业概览——对纳税人近年内经营状况的简述
- 纳税人与关联方的组织与法律架构，包括对其内部关系的描述
- 纳税人商业策略信息——市场策略、产品分销策略与供应链，以及或将对企业间交易的定价政策造成潜在影响的销售和管理策略
- 对可能影响转让定价的无形资产（如有）的描述
- 反映关联企业间运营的信息——集团成员的职能，包括相关风险与所使用的资产，以及交易中涉及的各集团成员的角色与职责，与纳税人以符合市价的价格向（从）相关方转让（收购）业务部门、资产或风险等经营重组相关的信息
- 对纳税人与关联方之间交易的商品或服务的描述
- 纳税人与关联方之间达成的协议的条款与条件

- 对纳税人与关联方之间订立的协议相关的经营活动进行的预测

## 5.3 转让定价调查

### 5.3.1 税务调查

企业的纳税义务产生后，国家税务局有权分别在三年内及五年内对当地交易及跨境交易进行税务评估。

### 5.3.2 拉脱维亚处罚制度

对转让定价资料缺失不存在特定的处罚。如果关联方交易采用的价格并非公允价格，则纳税人的应纳税所得额或将上调，且需就该数额缴纳20%至30%的罚款，同时还应对额外缴纳的企业所得税缴纳（每年18%的）滞纳金。

对转让定价调整不存在特定的处罚豁免。按照一般程序，税务稽查所产生的应缴罚款可减少50%。除此之外，在实际操作中，完善的转让定价资料可降低转让定价调整的风险。

## 5.4 预约定价安排（APA）

如果纳税人与相关外国企业的跨境交易金额在12个月的期间内超过143万欧元，则纳税人可与国家税务局达成预约定价安排。

与预约定价安排相关的特定内阁条例明确了申请预约定价安排所需的信息，同时描述了达成预约定价安排的程序与时间安排，并且规定了申请预约定价安排的费用。

## 第三章 税收制度及征收管理体制介绍

### 1 拉脱维亚税务机关简介

拉脱维亚拥有两级税务机关体系，其中：

- 拉脱维亚财政部负责制定拉脱维亚的税收和海关政策。此外，拉脱维亚财政部为负责实施税收及海关政策活动的税务及海关管理机构提出建议。
- 拉脱维亚国家税务局负责税收征管。

拉脱维亚拥有相对完善的税法体系。此外，作为欧盟成员国，拉脱维亚已将欧盟法规规定的条款纳入本国税法。

国家和地方税务机关的组织结构：拉脱维亚未设立地方级别（如，市级）的税务机关。

### 2 拉脱维亚税收征收与管理

#### 2.1 企业所得税申报纳税

##### 2.1.1 申报要求

纳税年度为日历年度或企业章程规定的其它年度。企业必须在年度股东大会结束后 30 天之内向国家税务局提交年度所得税纳税申报表，且不得迟于纳税年度结束后的四个月。在特定情况下，可在纳税年度结束后七个月之内提交年度所得税纳税申报表。

##### 2.1.2 税款缴纳

企业必须在每月 15 日之前预缴税款。对于提交年度所得申报表当月和之前的月份（至多四个月），月度预缴税款等于按当前年度两年之前的年度计算的（经通胀调整后）税额的 1/12。对于余下的月份，月度预缴

税款等于前一年度计算的（经通胀调整后）税额的  $1/8$  减去根据上述规则缴纳的预付税款。

企业必须在年度所得税纳税申报表提交后 **15** 天之内向国家税务局缴纳所有应交税款余额，如果在截止日期后提交纳税申报表，则必须在提交年度所得税纳税申报表的截止日期后 **15** 天之内缴纳。

## 2.2 个人所得税申报纳税

拉脱维亚的纳税年度为日历年度。

### 2.2.1 申报要求

每个纳税人都会从财政机关获得一个纳税编码。自然人纳税人必须提交年度纳税申报表，但是这些纳税人可授权注册审计师代表其提交纳税申报表。对于 **2015** 年 **1** 月 **1** 日之后获得的收入，必须在纳税年度的下一个年度的 **3** 月 **1** 日至 **6** 月 **1** 日期间提交纳税申报表。如果应交税额超过 **640** 欧元，则可以等额分三期进行缴纳，即截止日期为 **6** 月 **16** 日、**7** 月 **16** 日和 **8** 月 **16** 日。

个人必须以年度（资本收益不超过 **142.30** 欧元）、月度（资本利得在 **142.30** 欧元至 **711.44** 欧元之间）或季度（资本收益超过 **711.44** 欧元）为基础进行资本收益申报。

纳税年度内开始但未完成的资本资产交易必须在下一年度的 **6** 月 **1** 日前进行申报。

在年度结束前永久地离开拉脱维亚的非居民必须在其停止获得收入后 **30** 天内提交年度纳税申报表。

### 2.2.2 雇主的代扣代缴义务

雇主必须根据个人的薪水扣缴税款与社会保险，然后按月在支付薪水当日将代扣代缴的金额支付给财政机关。

## 2.3 增值税申报纳税



### 2.3.1 申报要求

通常，增值税纳税申报表可根据纳税人进行的应税供应的金额与交易类型，按月、季度或半年提交。增值税纳税申报表必须通过电子申报系统在纳税年度结束后次月的第 20 日前提交。

如果在纳税年度的前一年度内，纳税人应税交易的金额未超过 14,228.72 欧元，且纳税人未在欧盟内部供应商品，或在其他欧盟成员国拥有供应地并提供服务，则应每六个月提交一次增值税纳税申报表。

如果在纳税年度的前一年度内，应税交易金额超过 14,228.72 欧元但未超过 50,000 欧元，且纳税人未在欧盟内部供应商品，或在其他欧盟成员国拥有供应地并提供供应服务，则应按季提交增值税纳税申报表。

如纳税人在纳税年度的前一年度或纳税年度期间进行的应税交易金额超过 50,000 欧元，或纳税人在欧盟内部进行商品或服务供应，则应按月提交增值税纳税申报表。

**电子申报与归档。**企业必须将开具及收到的发票副本保存五年（与不动产相关的发票除外）。与不动产相关的发票应保存十年。副本应保存在拉脱维亚境内，除非发票以电子形式保存，且确保国家税务局人员可在网络上获取全部相关数据。

**年度纳税申报表。**纳税人在下列情况下必须提交年度增值税纳税申报表：

- 纳税年度内应税及非税交易的比例发生变化且增值税法中未另作规定。
- 任何扣除的应缴税款或进项税均根据增值税法中的要求进行调整。
- 进行/提供了金融服务。
- 根据包装行业法规，对可重复使用的包装实行押金制度。

### 2.3.2 税款缴纳

年度纳税申报表应在次年的 5 月 1 日前提交。此外，相应税款也应在次年 5 月 1 日前缴纳。

## 2.4 房产税申报纳税

### 2.4.1 申报要求

拉脱维亚对不动产实行单一税收。不动产所有者以及国有土地的使用者或承租人需向不动产所在地市政当局缴纳该强制性税种。

拉脱维亚国家土地服务局使用单一的电子系统向地方政府报送土地取得时的账面价值计算信息。获得上述信息后，采用先前确定的税率自动为法人实体和个人计税。

本地市政当局在当年 2 月 15 日前向不动产所有者或其授权的人员发出缴税通知，告知不动产所有者应缴税额。

### 2.4.2 税款缴纳

不动产税应通过银行转账的方式按季度缴纳——截止期限分别为 3 月 31 日、5 月 15 日、8 月 15 日和 11 月 15 日——每季税额为年度税额的四分之一。不动产税也可按年预缴税款。缴纳的税款计入本地市政当局预算。

## 2.5 小微企业税申报纳税

### 2.5.1 申报要求

小微企业税的纳税年度为日历年度。小微企业纳税人需按季度提交纳税申报表，截止期限为每个季度结束后次月 15 日。

### 2.5.2 税款缴纳

小微企业税每年分四次按公司的季度营业额缴纳。缴清税款的截止期限为相关季度结束后次月 15 日。

## 3 罚款和滞纳金

拉脱维亚《税收与关税法》规定了未缴清税款的处罚，由拉脱维亚国家税务局执行。

如果确定纳税人未遵守纳税义务，导致额外税负，拉脱维亚国家税务局可在税务稽查期间处以如下罚款：

- 未计算和（或）未缴清税额 **20%至 30%**的罚款；
- 如果纳税人在税务稽查期间配合税务机关，上述罚款减少 **50%**；
- 如果在后续税务稽查过程中再度发生不合规情况，罚款为 **40%至 60%**不等；
- 如果纳税人在收到执行税务稽查的正式通知后、税务稽查实际开始前（通常时间间隔为 **10 天**）对纳税申报表进行调整，罚款为另行申报税款的 **5%**；
- 每逾期一天，按未清缴税额的 **0.05%**计收滞纳金；
- 如果违反提交纳税申报表的规定，则处以 **70 欧元至 700 欧元**不等的行政罚款。

上述罚款为《税收与关税法》规定的一般性罚款处罚，适用于所有税种。

## **4. 拉脱维亚税收争议处理机制概览**

拉脱维亚对未缴清税款的处罚由《税收与关税法》规定，由拉脱维亚国家税务局执行。

### **4.1 拉脱维亚税收争议解决机制概览**

#### **4.1.1 就税务机关的决定直接向国家税务局局长提起申诉**

针对拉脱维亚国家税务局的决定，可在该机构层面申诉，方式为向国家税务局局长提起申诉。根据拉脱维亚行政管理程序，向拉脱维亚法院提起诉讼前，必须向做出行政决定的最高一级税务机关提起申诉。向局长提起申诉的期限为税务机关做出否定决定后的一个月内。局长应在 **30 天**内签署最终决定，但决定期限可延长至 **4 个月**。

#### 4.1.2 向法院申诉

纳税人如不同意拉脱维亚国家税务局做出的有关税收争议的决定，可向法院提起诉讼。拉脱维亚拥有三级法院系统，即，首先向拉脱维亚地方法院提起诉讼，然后可向地区法院（上诉法院）提起上诉。最后可向最高法院提起上诉，最高法院所作判决为具有约束力的终审判决。

通常，法院将进行书面诉讼程序，而有关各方也可通过提交合理请求申请召开听证会。

请注意，由于拉脱维亚是欧盟成员国，如果税收争议涉及欧盟立法争议（例如，增值税和欧盟委员会第 2006/112/EC 号指令的解释），终审法院有权要求欧盟法院做出初步裁决。

请注意，在各级法院提起申诉均需缴纳印花税。印花税取决于各个案件，通常低于 100 欧元。

#### 4.1.3 争议解决协议

纳税人和拉脱维亚国家税务局可签署协商解决税收争议。纳税人应向拉脱维亚国家税务局提交书面申请，请求通过协商程序解决争议。双方达成协议条款后，税收争议即终止。该程序可在最高法院作出终审判决之前的任何阶段启动。

例如，纳税人可以分期付款形式支付应付税款、减少罚款金额、延长解决期限等事宜与拉脱维亚国家税务局达成共识。然而，如果解决了与税务机关的争议，则纳税人应同意缴纳拉脱维亚国家税务局征收的额外税款。

#### 4.2 事先裁定

拉脱维亚法律体制确保纳税人有权获得未来将发生的特定法定情形下的纳税人权利的声明。纳税人可从主管机关获得一份有约束力的事先裁定声明。

拉脱维亚国家税务局是负责税收事宜的主管机关，该机关有权做出事先裁定。纳税人请求做出事先裁定时，拉脱维亚国家税务局应针对提交的申请中描述的特定法定情形签署一份书面意见。

事先裁定形式的法律文书仅对裁决机关具有约束力，对接收方并无约束力。如果税务机关以事先裁定形式发表了明确意见，则不得改弦更张。

### 4.3 税务稽查

在开始税务稽查之前，拉脱维亚国家税务局会签发公文，通知纳税人即将进行的稽查，并告知将进行稽查的期间以及税种。最常见的税务稽查为综合稽查，所有主要税种（例如，企业所得税、增值税和个人所得税）均需进行最长三年期限的审核。

纳税截止日期三年后将不再对该期间进行税务稽查（跨境转让定价交易除外，此类交易适用五年的期限）。拉脱维亚国家税务局可要求纳税人提供审核所需的文件。如果拉脱维亚国家税务局认为税款计算存在差异，可根据所获信息对税款进行重新计算。

拉脱维亚国家税务局进行稽查之后，将要求应纳税人参加最终的稽查面谈，届时国家税务局将展示稽查结果，并允许应纳税人对此提出意见。由于税务稽查是行政行为，根据行政诉讼法，接受稽查的应纳税人有权针对拉脱维亚国家税务局的稽查结果提出申诉。

首先，可向拉脱维亚国家税务局局长提起申诉。对于否定决定，应纳税人有权向拉脱维亚法院系统提起诉讼。具体请参阅税收争议解决机制概览。

### 4.4 实务指引

我们建议企业根据法律规定保留所有相关记录，以供税务机关参考。纳税人还应确保所有文件均通俗易懂。此外，我们建议企业在约定期限内提交税务机关或法院要求的所有文件，并及时向税务机关提交任何额外文件或书面说明等。

## 第四章 中拉双边经贸往来和税收合作信息

### 1 中拉双边经贸往来简介

近年来，中拉双边货物贸易持续增长。据中国海关统计，2014年双边贸易额达14.64亿美元，特别是拉脱维亚木材及其制品、农产品、食品等对华出口高速增长。同时，拉脱维亚正在逐渐成为中资企业投资的热土，森林资源利用和加工、交通基础设施利用和物流服务、信息通讯技术设备的加工和组装、可再生能源生产等领域，日益成为中资企业在拉脱维亚投资的重点。

2015年，拉脱维亚同中国的双边贸易继续保持增长势头，前三季度拉脱维亚同中国大陆的贸易额达4.56亿美元，同比增长2.2%。

表4 2015年前三季度拉脱维亚与中国贸易状况

地区	贸易额（单位：美元）	同比增长
中国大陆	4.56 亿	2.20%
香港	4646 万	-1.20%
澳门	1.6 万	25.8 倍
台湾	6757 万	63.40%

资料来源：驻拉脱维亚使馆经商参处

表5 2015年前三季度拉脱维亚与中国大陆贸易往来主要商品类别

类别	拉脱维亚对中国大陆出口额（单位：万美元）	占比（%）	拉脱维亚从中国大陆进口额（单位：万美元）	占比（%）
木材及木制品	3891	41.7	—	—
机械设备及配件	1613	17.4	19800	54.6
基础金属及其制品	1341	14.5	2478	6.8
矿产品	1058	11.4	—	—
化学产品及其制品	358	3.9	—	—

杂项工业制成品	—	—	3748	10.4
塑料、橡胶及其制品	—	—	3062	8.4
纺织品	—	—	2116	5.8

资料来源：驻拉脱维亚使馆经商参处

## 2 中拉税收合作信息

### 2.1 税收情报交换

《中华人民共和国政府和拉脱维亚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》（“中拉协定”）的第二十八条规定了中拉两国政府之间税收情报交换的协作制度框架。

根据协定第二十八条规定：

一、缔约国双方主管当局应交换为实施本协定的规定所需要的情报，或缔约国双方关于本协定所涉及的税种的国内法律的规定所需要的情报（以根据这些法律征税与本协定不相抵触为限），特别是防止偷漏税的情报。情报交换不受第一条的限制。缔约国一方收到的情报应与按照该国国内法律取得的情报同样作密件处理，仅应告知与本协定所含税种有关的查定、征收、执行、起诉或裁决上诉有关的人员或当局（包括法院和行政管理部門）。上述人员或当局应仅为上述目的使用该情报，但可以在公开法庭的诉讼程序或法庭判决中公开有关情报。

二、第一款的规定在任何情况下，不应被理解为缔约国一方有以下义务：

（1）采取与该缔约国或缔约国另一方法律和行政惯例相违背的行政措施；

（2）提供按照该缔约国或缔约国另一方法律或正常行政渠道不能得到的情报；

（3）提供泄露任何贸易、经营、工业、商业、专业秘密、贸易过程的情报或者泄露会违反公共政策（公共秩序）的情报。

从上述规定，可以看到中国政府可以出于更全面的了解并掌握中国居民或者国民的境外收入和纳税情况的需要，而根据本条的规定要求拉脱维

亚税务当局提供中国居民或者国民在拉脱维亚当地的情报，以能够防止发生跨国偷漏税的行为。鉴于此，中国居民应当在自身的经营或投资行为中，提高对税法的遵从度并依法履行纳税义务，尽量避免自身可能面临的税收违法风险。

出于对两国主权地位的考虑，本条规定对这种税收情报交换协作进行了限制：

第一，使用限制。即一方获取另一方提供的税收情报后，应将取得的情报作为密件处理，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，但可以将该情报透露于公开法庭的诉讼程序或法庭判决。

第二，目的限制。即一方要求另一方提供税收情报的，情报使用目的应仅限于以下三项：

- (1) 为了实施中拉税收协定。
- (2) 为了实施国内法律。
- (3) 为了防止税收欺诈、偷漏税。

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。

对于税收情报交换的国际合作问题，经合组织和欧洲委员会于 1988 年共同发起《多边税收征管互助公约》，公约于 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，公约旨在通过加强国际税收征管协作同时应对和防范跨境逃避税行为、维护公平税收秩序。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》（“《公约》”），并于 2015 年 7 月 1 日由第十二届全国人民代表大会常务委员会第十五次会议批准。2015 年 10 月 16 日，我国向经济合作与发展组织交存了《公约》批准书。根据《公约》第二十八条的规定，《公约》将于 2016 年 2 月 1 日对我国生效，自 2017 年 1 月 1 日起开始执行。

## 2.2 中拉税收协定相互协商程序的法律依据及我国相关规定



中拉税收协定争议是指中拉两国之间针对税收协定条款的解释和适用性问题而引发的争议，从本质上来说，此类争议属于国际税务争议，是两国因税收协定适用不明确而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的适用性产生争议；二是一国政府与跨国纳税人在国际税收关系中产生争议。

相互协商程序即是两国主管税务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。中拉税收协定第二十七条协商程序条款即从法律角度，为两国主管税务当局之间的协商解决机制提供了依据。

### 2.2.1 中拉税收协定相互协商程序条款

中拉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二十六条第一款，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。

### 2.2.2 中国《税收协定相互协商程序实施办法》

为正确适用税收协定，避免双重征税，解决国际税收争议以及维护中国居民（国民）的合法利益，根据中国政府对外签署的避免双重征税协定、

《税收征收管理法》及其实施细则，国家税务总局于 2013 年 9 月 24 日发布了国家税务总局公告[2013]56 号（“56 号公告”），制定了《税收协定相互协商程序实施办法》（“《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在解释或实施税收协定发生的困难或疑义时，可通过相互协商来解决。相互协商程序的启动要历经两个阶段，第一阶段是纳税人对于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，可向其居民国主管当局提出异议，主管当局在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。

我国新颁布的《实施办法》主要针对第一阶段，即是对纳税人如何申请启动阶段而制定的程序性规范。在《实施办法》中规定了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。根据现行的《实施办法》，纳税人申请启动相互协商程序会经历两个环节，第一个环节是申请人向负责企业所得税或其个人所得税管理的省税务机关提出书面申请，并由省税务机关决定是否受理该申请；第二个环节是省税务机关受理申请后，将该申请上报税务总局，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。

此外，《实施办法》的主要内容还包括：

#### （1）相互协商的事项

- 税收协定适用范围内的事项(《实施办法》不适用于关于特别纳税调整的相互协商案件)；以及
- 虽超出税收协定适用范围，但会造成双重征税后果或对缔约一方或双方利益产生重大影响的事项，该事项的相互协商须经中国主管当局和缔约对方主管当局同意。

#### （2）相互协商程序的启动

根据《实施办法》，相互协商程序可以通过以下途径启动：

- 中国居民（国民）申请启动
- 缔约对方主管当局请求启动

- 国家税务总局主动向缔约对方请求启动

其中，中国居民有下列情形之一，可申请启动相互协商程序：

- 对居民身份的认定存有异议，特别是涉及双重居民身份的案件；
- 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；
- 对各项所得或财产的征免税或适用税率存有异议的；
- 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（中国国民有此情形的，可以申请启动相互协商程序）；
- 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；
- 其他可能或已经形成不同税收管辖权之间重复征税的。

(3) 中国居民（国民）提出相互协商申请应符合以下全部条件：

- 申请人为具有上述情形可以提起相互协商请求的中国居民或中国国民；
- 提出申请的时间未超过税收协定规定的时限；
- 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；
- 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；
- 申请相互协商的事项不存在《实施办法》第十九条规定的情形（即国家税务总局可以决定终止相互协商程序的情形）。

(4) 明确作为申请人的中国居民（国民）在相互协商过程中的主要权利和义务

- 是否启动相互协商不以是否存在国内救济手段为条件；但申请人应自行负责采取相应措施保障其在缔约对方的国内救济权益；
  - 对于已经启动相互协商程序的案件，申请人有权向税务机关了解相互协商进展情况；同时申请人有义务及时向税务机关提供真实、完整和准确的相关资料；
  - 在相互协商过程中，申请人可以撤回相互协商申请，也可以拒绝接受相互协商结果；但申请人不得就相同或类似事项再次提出相互协商申请。
- (5) 明确执行双方主管当局在相互协商中达成的一致意见
- 双方就协定的某一条文解释或某一事项的理解达成一致的，国家税务总局应将结果以公告形式发布；
  - 双方就具体案件的处理达成共识，需要涉案税务机关执行的，国家税务总局应将结果以书面形式通知相关税务机关。其中需要中国税务机关做退税或其他调整处理的，相关税务机关应在收到通知之日起三个月内执行完毕，并将情况报告给国家税务总局。

《实施办法》已于 2013 年 11 月 1 日起施行。国税发[2005]115 号文（“115 号文”，即《中国居民（国民）申请启动税务相互协商程序暂行办法》）同时废止。《实施办法》亦适用于其施行前已按 115 号文受理但尚未处理完毕的相互协商案件。

随着国内税收政策的调整，以及中国的国际经济交往在深度和广度上的推进，在解释和适用税收协定时出现的分歧或争议逐渐增多，提请启动相互协商程序解决争议案件的数量也明显上升。《实施办法》的发布旨在促进相互协商案件处理的统一性、规范性和高效性。与 115 号文相比，《实施办法》适用的案件范围扩大至缔约对方提请的相互协商案件和中国税务机关主动提请的相互协商案件。《实施办法》将适用于除特别纳税调整以

外的所有相互协商案件。纳税人应留意并了解文件的内容中有关启动相互协商程序的相关权利。

## 第五章 中国居民赴拉投资风险提示<sup>[6]</sup>

随着中国经济实力的不断增强，越来越多的中国企业开始走出国门，拓展海外投资业务。但是，中国企业应当认识到“走出去”绝非一路坦途。国外政治、法律、经济等社会环境与国内的差异是企业目前对外投资合作活动中可能面临的主要风险；另外，全球市场动荡加剧，海外竞争日趋激烈。充分了解国外投资环境，并逐步提升企业自身的风险应对能力，是大部分中国企业所面临的当务之急，而企业自身对外投资合作管理制度与风险应对措施的建立健全，是目前中国企业需要正视并积极调整完善的重中之重。因此，我们对于目前可能存在的对外直接投资主要风险及应对建议进行了如下归纳，以供参考。

### 1 政治风险及应对措施

政治风险一般指企业因一国政府或人民的行为而遭受损失的风险。如果企业目前与该国的国民意愿存在不一致，就有可能产生政治风险。常见的政治风险包括外汇管制、进口配额及关税、汇兑限制、没收资产、战争及其他政府违约等风险。此外，企业不重视文化融合和本地化经营，不清楚或未合理履行企业的社会责任，过于注重经济效益而忽视当地社区关系和对生态环境的保护，都有可能造成政治风险。

为降低政治风险，我们向企业提出如下应对措施，以供参考：

- 投资前充分了解相关政治风险并在投资后及时关注拉脱维亚和相关地区的政治经济形势，加强与中国使馆、驻外商业机构或政府有关部门的联系，建立被投资国风险预警、防范和应急处理机制。
- 遵守拉脱维亚法律法规，尊重当地文化习俗，保护投资地环境，承担企业的社会责任，包括加强与投资地社区、行业协会与居民的友好沟通，创造当地就业机会，支持教育、环保等公益慈善活动，禁止任何形式的贪污和贿赂，并加大企业宣传力度。

- 加强公关意识，避免过度依赖拉脱维亚政府，同时照顾其他利益方和民众关系，提高中国企业在当地的综合形象。
- 建立有效的利益方沟通机制，考虑与拉脱维亚当地企业合资合作或建立战略联盟，互利共赢。
- 充分利用海外投资保险，完善投保范围，加强对外投资保险管理。

## 2 企业缺乏清晰战略定位的风险及应对措施

不少企业在进行对外投资前缺乏长远的战略规划。一些企业未进行充分的信息收集和市场考察，对行业前景的判断不准确，并缺乏科学规范的投资决策。而某些企业未进行适当的战略协调和合作，出现恶性竞争的情形。此外，一些企业的技术、品牌、管理缺乏核心竞争力，且没有清晰的战略定位。

为降低企业缺乏清晰战略定位的风险，我们向企业提出如下应对措施，以供参考：

- 深入研究全球产业格局及趋势，充分做好行业和市场调研，分析评估企业核心能力和优势资产，利用自身优势拓展适合的区域与行业。
- 树立清晰的国际化战略规划和目标，根据自身条件制定中长期及短期的全球化战略，实现全球范围内资源和要素的优化配置并兼顾国内原有产业的协同效应，提升企业在全产业链中的地位。
- 建立适应国际市场规则、守法高效、财务合理的组织架构和管理流程，建立对外直接投资项目的管理、监控、考核和激励机制，在打造总部层面海外业务平台的同时，对海外子公司充分授权，正确处理国内母公司与海外子公司的关系，推进海外投资管理和运行的本地化。
- 制定优化的海外投资策略，包括考虑战略联盟或集群式对外投资模式与本国、拉脱维亚当地或其他领先跨国企业合资合作，或采用分阶段投资和通过规模较小的项目积累海外投资经验。

- 健全企业为主体、市场为导向、产学研相结合的技术创新体系，加强研发创新投入，树立品牌意识和建设管理能力，提升企业影响力和品牌全球认知度。

### 3 经营阶段应注意的事项

企业的治理管控制度存在缺陷，就会造成额外损失。一些企业在投资前没有做好必要的尽职调查，未能充分评估投资经营风险或提前建立风险防范措施。而某些企业对于国外市场、法律、税收环境缺乏了解，也没有充分利用具有经验的对外投资合作专业顾问。此外，企业对于海外市场的经济波动、违约风险、汇率波动风险缺乏足够的认识，也会造成损失。

为提高企业的风险防范意识和能力，我们向企业提出如下建议，以供参考：

- 企业应当根据中国和拉脱维亚公司治理相关的法律法规要求，结合企业实际，建立规范的公司治理结构、汇报路线和议事规则，明确决策、执行、监督等方面的职责权限，形成科学有效的职责分工和制衡机制。
- 在投资决策前，企业应充分了解海外投资和经营的风险，做好尽职调查和风险评估，建立健全的风险防范与管理机制，提高危机处理能力。
- 发挥第三方机构作用，加大风险识别，充分借助海外经验丰富的中介服务机构的专业服务，减少信息不对称，实现科学合理的决策。
- 充分了解并利用政府、行业协会与第三方机构的投资促进政策与配套服务措施，协同政府与第三方机构合作建立风险防控体系，实现信息共享。
- 考虑有选择和针对性地购买海外投资商业保险。
- 积极防范海外投资的汇率风险，设立外汇风险提示制度，合理选择并购融资货币降低汇率风险，灵活运用金融衍生工具以实现风险对冲。

### 4 企业跨文化整合能力弱，公信力不足的风险及应对措施



企业由于缺乏海外投资管理经验，对投资或并购的准备不足，缺乏前期深入尽职调查和投资后的协同整合。由于对当地的文化缺乏了解或充实不够，企业的管理制度以及国内外文化的冲突将引起后期的整合障碍。此外，由于国外市场对中国企业的企业形象、产品质量、品牌认知都缺乏足够的了解或存在误解，企业也没有进行充分的宣传，导致企业的公信力不足。

为降低企业跨文化整合能力弱，公信力不足的风险，我们向企业提出如下应对措施，以供参考：

- 充分利用自身资源和聘请专业机构，开展全面深入的投资或并购前的尽职调查，对目标企业的业务运营、财务、法务、税务、人力资源、信息系统等风险及未来融合计划做全面的审视和评估。
- 事先制定详尽完善的整合方案，尤其关注目标企业的核心价值诸如管理、研发、生产和销售等方面的人才保留计划，提高投资后的管理效率和协同效应，并适时对实施方案加以修正和完善。
- 尊重拉脱维亚的文化习俗，促进并购后企业内部和外部的有效沟通和文化融合，打造协调一致的国际高绩效团队。
- 保留或招聘当地雇员，在根据投资实际需求及使用程度的情况下实现海外员工属地化。
- 充分利用当地的各类媒体，加强与当地政府、社区与员工的友好沟通，做好企业形象宣传。
- 增强企业的透明度，及时、准确地发布与其活动、结构、公司治理等情况有关的重大事项的信息，加强公共关系管理和与各利益相关方之间的沟通，增进各信息需求方对企业的了解和认同。

## 5 企业国际化人才匮乏的风险及应对措施

企业由于缺乏合理、长期的人才资源战略，没有完善的人才激励与培养机制，缺少国际化薪酬福利体系，导致国际化人才的匮乏，让企业的海外投资举步维艰。

为降低企业国际化人才匮乏的风险，我们向企业提出如下应对措施，以供参考：

- 通过打造一流的企业形象、构建良好的工作环境和平台、营造令人舒适的文化氛围，在全球范围内构建良好的雇主品牌形象，吸纳具有海外经验的全球化人才。
- 结合不同国家和地区人才环境特点和人力成本的差异，依据跨国经营环境下当地的业务定位模式，制定相匹配的人才结构，人才配置策略和全球化的薪酬福利体系，提高员工、管理层和董事会国际化程度，对全球人才资源做出高效的整合和配置。
- 优化企业海外投资管理人员及核心人才的激励与培养储备机制，逐步形成与国际接轨的跨国人才选聘、管理和奖惩制度。
- 充分评估当地劳动就业环境、工会及劳工组织的运作模式及关系，遵循相关的法律、法规、雇佣惯例、国际劳工标准，为雇员提供平等、公平、健康的劳工环境。
- 尊重当地员工和工会，关注员工的敬业度提升、加强员工培训、有效沟通、文化融合来提高留用率。

## 6 法律、税收等合规性风险及应对措施

企业合规性，或更准确地说“违反规则的风险”，已经成为近年来一个广受关注的问题。对跨国投资者来说更是如此。举例来说，在一个国家普遍接受的做法在另一个国家可能就成为了严重的犯罪或民权侵犯。因此，无论企业在投资何处，合规性风险都是企业运营首要需要考虑的问题。一旦触发合规性风险，对企业而言，带来的可能结果可能包括高昂的罚款、行政处罚、声誉损失甚至于终止运营。故对于企业来说，了解投资当地的监管体系并设立对应的合规性监管体系是境外投资获取成功的必要条件。

为降低企业法律、税收等合规性风险，我们向企业提出如下应对措施，以供参考：

- 严格遵守拉脱维亚当地有关法律、法规、规章和业务规则的规定，避免合规风险。

- 充分熟悉投资合作项目所在国法律规定和商业制度，运用法律手段和国际规则保护自身的合法权益。
- 充分了解当地政策和操作，加强与相关中介机构和政府沟通，积极应对海外贸易壁垒、反垄断、国家安全投资审查等。
- 与对外投资合作相关的政府机构保持沟通，及时反馈过程中碰到的困难和问题，协助政府机构从实务的角度及与国际惯例接轨的方式，进一步完善对外投资合作管理办法或鼓励政策。
- 制定完善的国际税收风险管理战略，借助专业服务机构的国际运作经验，关注国际税务动态发展，重视海外税务合规，充分利用税收协定与投资贸易保护协定，进行适当的税务筹划。

## 第六章 中拉税收协定介绍

### 1 引言

截止 2015 年 12 月,我国已对外正式签署 101 个避免双重征税协定,其中 97 个协定已生效,和香港、澳门两个特别行政区签署了税收安排,与台湾签署了税收协议。税收协定已成为我国税法体系重要组成部分<sup>[7]</sup>。

国际税收协定是指两个或两个以上的主权国家或地区,为了协调相互之间的税收分配关系,本着对等的原则,在有关税收事务方面通过谈判所签订的一种书面协议。国际税收协定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。

对拟赴外投资的中国居民而言,应当着重关注中国是否与投资目标国之间签有税收协定,了解相关协定的具体内容,并借助相关规定实施更为有效的税务筹划和商业安排,从而有效降低对外投资的税务成本和税务风险。

1996 年 6 月 7 日,我国政府与拉脱维亚共和国政府在拉脱维亚首都里加签署了《中华人民共和国政府和拉脱维亚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》(“中拉协定”)及议定书<sup>[8]</sup>。根据中拉协定第三十条的规定,中拉协定及议定书应自 1997 年 1 月 27 日起生效,并于 1998 年 1 月 1 日起执行。

中拉协定共三十一条,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等。以下我们将分章节详细阐释上述内容。

### 2 协定适用范围

税收协定的适用范围，一般从两个维度加以定义：一是人的范围，二是税种的范围。同时，考虑到税收协定作为国际法的一种，还需要考虑空间和时间范围。

## 2.1 人的范围

根据中拉税收协定第一条，本协定适用于缔约国一方或者同时为双边居民的人。

此处所谓“人”是一个广义的概念。根据中拉税收协定第三条第一款，“人”一语包括个人、公司和其他团体。

### 2.1.1 “居民”身份的认定

根据中拉税收协定，居民是指按照缔约国法律，由于住所、居所、总机构所在地或其他类似的标准，在该缔约国负有纳税义务的人。当某个人因上述规定同时为中国居民和拉脱维亚居民时，双方主管当局应当通过协议，确定该个人为哪一方税收居民。对除个人以外，同时为缔约国双方居民的其他“人”（如公司或其他团体），应根据其总机构所在地确认其为哪一方税收居民。

### 2.1.2 “居民”身份对投资架构的影响

企业的居民身份往往会对其能否享受税收协定产生决定性的影响。故在决定投资架构时，为了能够享受税收协定的优惠待遇，以何种居民身份进行投资是企业必须考虑的问题。

例如，当中国企业采用间接控股架构模式收购拉脱维亚目标企业，海外的收购平台可能因其不属于中国居民而无法适用中拉税收协定。而当中国企业采用特殊目的公司（“SPV”）模式收购拉脱维亚目标企业，并希望SPV支付的融资利息能够在拉脱维亚抵税，那么这个SPV必须属于拉脱维亚居民企业。在这种情况下SPV与拉脱维亚目标企业之间无法适用中拉税收协定，但SPV的中国母企业与SPV之间却可以适用中拉税收协定。

如果第三国企业在中国的分公司取得了来源于拉脱维亚的收入或者收购拉脱维亚的目标企业，但其在中国的分公司无法享受中拉税收协定优

惠，因为“人”的范围不包括分公司。但同时中国分公司可以主张其适用其总公司所在国与拉脱维亚之间的税收协定优惠。

## 2.2 税的范围

根据中拉税收协定第二条，中拉税收协定适用于缔约国一方或其地方当局对所得征收的所有税收，不论其征收方式为如何。

故中拉税收协定仅涵盖所得税和财产税，对于其他在中拉两国境内征收的税种，如增值税、营业税等，则不属于税收协定规范的范围。

## 2.3 领土范围

就税收协定适用的领土范围，中拉税收协定采用领土原则和税法有效实施原则相结合的方法，即：在认定中国和拉脱维亚两国的协定适用领土范围时，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，中国税收居民不包括香港、澳门、台湾等地的居民，故该地区居民不能主张适用中拉税收协定。

## 3 常设机构

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。根据国际惯例，如果企业在收入来源国构成常设机构，则税收协定一般不会限制收入来源国的征税权；反之，如果企业在收入来源国未构成常设机构，则税收协定一般会限制收入来源国的征税权。故常设机构是否存在对相关国家税收管辖权的划分至关重要，也将直接影响企业境外经营的税收成本。

对于拟赴拉投资或者从事经营活动的中国企业来说，一旦在拉脱维亚构成常设机构，则其所得将受到拉脱维亚所得税法的监管，对企业的税务成本和税务风险会产生重大影响。因此，一般情况下，企业应尽量避免在拉脱维亚构成常设机构。

中拉税收协定的第五条对常设机构的定义进行了明确，并对主要常设机构的类型进行了划分。根据该协定，常设机构分为：场所型常设机构、工程型常设机构以及代理型常设机构三大类。下文将分别对其加以介绍。

## 3.1 场所型常设机构

### 3.1.1 认定标准

中拉税收协定列举了在通常情况下构成常设机构的场所,包括管理场所、分支机构、办事处、工厂、作业场所,以及矿场、油井、气井、采石场或者其他开采自然资源的场所。这些列举并非是穷尽的,并不影响对其他场所按照第一款概括性规定的定义进行常设机构的判定<sup>[9]</sup>。

中拉税收协定同时针对场所型常设机构提供了负面清单,即在以下情形下不构成常设机构:

(1) 专为储存、陈列或者交付本企业货物、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、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、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) 专为本企业进行任何其他准备性或者辅助性活动的目的所设的固定营业场所;

(6) 专为上述活动的结合目的所设的固定营业场所,且这种结合使该固定营业场所全部活动属于准备性质或辅助性质。

### 3.1.2 需要关注要点

从协定规定来看,企业在缔约国另一方设立的具有准备性或辅助性的固定场所,不应被认定常设机构。故对于拟赴拉从事经营活动的企业而言,为了避免在拉脱维亚构成常设机构,其在拉脱维亚的固定场所应注意以下几点:

第一,当企业在拉脱维亚的经营活动,既包括辅助性活动又包括营业性活动时,企业应考虑在一个固定场所同时从事上述两种活动,以避免因分设辅助机构和营业机构导致辅助机构发生的费用无法从营业机构的利润中扣除;

第二，协定规定的例外性情况缩小了场所型常设机构的范围，因此企业可以利用此“负面清单”，作出合理的商业安排，使在拉脱维亚的经营活动避免成为常设机构。一般情况下，从事“辅助性或准备性”的场所通常具备以下特点：

- (1) 辅助性场所不独立从事经营活动，且其活动也不构成企业整体活动基本或重要的组成部分
- (2) 该场所仅为本企业服务，不为其他企业服务
- (3) 该场所仅限于事务性服务，不起直接营利作用

## 3.2 工程型常设机构

### 3.2.1 认定标准

工程型常设机构是指连续十二个月以上的建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理或咨询活动。

### 3.2.2 需要关注要点

对于企业来说，主要需要关注的要点如下：

第一，从事相关工程活动，仅以规定的时间标准判定是否构成常设机构。因此如果中国居民企业在拉脱维亚从事相应活动不满十二个月的，则不构成常设机构。

第二，需要注意的是，“与其有关的监督管理或咨询活动”既包括在项目分包情况下，由分包商进行作业，总承包商负责指挥监督的活动；也包括独立监理企业从事的监督活动。对总承包商负责的监督管理活动，其时间计算与整个工地、工程的持续时间一致。对独立监理企业承包的监督管理活动，应视作单独项目，独立计算其持续时间。

第三，如果企业连续承包两个或两个以上作业项目，应从第一个项目作业开始至最后完成的作业项目止计算其在中国进行工程作业的连续日期。其中，监督管理活动开始计算日期后，其因故中途停顿作业，但工程尚未终止或结束的，人员与设备也未撤出的，上述停工日期不得扣除。

## 3.3 代理型常设机构



### 3.3.1 认定标准

中拉税收协定第五条第五款规定：非独立代理人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力以该企业的名义签订合同，应认为该企业在该缔约国一方设有常设机构。也就是说，缔约国一方的居民企业在缔约国另一方的代理人按照协定的规定能够构成非独立代理人的，那么该居民企业的代理人就构成在缔约国另一方的代理型常设机构。一旦构成常设机构，其相应归属于拉脱维亚的营业利润需在拉脱维亚缴纳所得税。

### 3.3.2 需要关注要点

对于代理型常设机构，主要需要关注何谓非独立代理人；一般而言，对非独立代理人的理解，可以着重在下面四个方面：

(1) 协定对非独立代理人并没有明确的要求。即不要求非独立代理人必须是缔约国另一方的居民。该非独立代理人既可以是个人，也可以是办事处或企业，甚至可以是企业的雇员、部门。

(2) 以该企业的名义签订合同。具体是指以企业名义签订或者虽然不是以企业的名义但仍然能够对企业产生法律约束力的合同，且合同本身的利益归属于被代理人，代理人不直接受益于合同。同时，“合同”必须与企业自身业务相关，其他内容的合同不在此列。例如，中国居民企业的员工到拉脱维亚进行招聘，以企业名义与拉脱维亚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。这里的“经常”不能在绝对、孤立的条件下进行理解，企业需要结合自身业务性质以及合同内容来加以确定。由企业业务性质导致其交易数量不大、合同签订数量较少的，也可能构成“经常行使代表权力”。“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拉脱维亚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，谈判受托人视同中国居民企业在拉脱维亚的非独立代理人，并且构成常设机构。

(4) 仅开展辅助性活动的代理人不属于非独立代理人。所谓辅助性活动，即上述负面清单中所列举的各类活动。

由于独立代理人不构成常设机构，为了防止企业滥用独立代理人条款避税，中拉税收协定对独立代理人的独立性提出了要求。如果代理人的活动全部都归属于同一企业，或者仅代表一个企业，且该企业与代理人之间在商业和财务上有密切依附关系的，不构成独立代理人。但如果这个代理人的活动全部或几乎全部代表该企业，不应认为是本款所指的独立代理人。在实务中，税务当局在判定代理人是否属于独立代理人时，要求独立代理人至少符合以下两个条件：

(1) 代理人在法律上和经济上独立于被代理企业。主要评判标准包括代理人商业活动的自由度、代理人商业活动的风险承担主体、代理人代表的企业的数量等。

(2) 代理人仅开展自身常规业务活动，不从事经济利益归属于被代理企业的其他活动。

同样在实务中，如果遇到双方企业是母子公司，根据中拉税收协定，仅仅拥有子企业的股权而形成的控制或者被控制关系，不会使子企业构成母企业的常设机构。但是，子企业有权并经常以母企业名义签订合同，并符合非独立代理人构成条件的，子企业构成母企业的代理常设机构。

## 4 不同类型所得税管辖权的分配

中拉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，并按项目进行征税权的划分。其中，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。而积极所得是指通过实质性经营营业活动而取得的所得。积极所得包括营业利润、不动产使用所得、财产转让所得，和个人劳务所得。以下将按所得类型对中拉税收协定所规范的税收管辖权进行介绍。

### 4.1 消极所得

消极所得主要包括股息、利息以及特许权使用费。根据中拉协定第十条、第十一条、第十二条的规定，对于取得消极所得的中国居民，如在拉脱维亚构成常设机构，则取得的上述所得应并入常设机构，征收拉脱维亚企业所得税；如该中国居民未构成常设机构，则其取得的上述所得仅需在拉脱维亚计征预提所得税。如取得所得的中国居民为上述所得的受益所有人，则预提所得税税率不得超过税收协定规定的税率（股息、利息和特许权使用费均为 10%）。

## 4.2 营业利润

根据中拉协定第七条第一款的规定，缔约国一方企业的利润应仅在该缔约国征税，但该企业通过设在缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方进行营业的除外。如果该企业通过设在缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方进行营业，其利润可以在该缔约国另一方征税，但应仅以属于该常设机构的利润为限。

## 4.3 不动产所得

根据中拉协定第六条的规定，拉脱维亚政府可以就中国居民使用位于拉脱维亚的不动产而产生的所得向中国居民征税。

“使用”的形式包括出租、直接使用以及任何其他形式的使用。“不动产”的界定按照财产所在地的法律规定确定。但协议规定了其最小范畴，即“不动产”应当至少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、地产的权利、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的权利。同时，协议明确规定船舶和飞机不属于不动产。如果中国居民取得来源于拉脱维亚的不动产使用所得，则不论其是否在拉脱维亚设立常设机构，拉脱维亚政府均有税收管辖权。本条款的规定仅限于不动产使用所得，对于中国居民转让拉脱维亚不动产而产生的转让收益则适用财产所得条款。

## 4.4 财产转让所得

中拉税收协定第十三条就各类财产转让所得的税收管辖权划分作出了规定。

#### **4.4.1 不动产转让所得**

转让不动产取得的收益可以由不动产所在国征税。也就是说，如果中国居民转让位于拉脱维亚的不动产且产生收益，拉脱维亚政府有权向中国转让方征税。“不动产”的定义在双方税收协定的第六条中有具体描述。

#### **4.4.2 常设机构营业财产转让所得**

转让常设机构营业财产（不动产除外）取得的收益，可由常设机构所在国征税。也就是说，如果中国居民企业在拉脱维亚设有常设机构，那么其转让营业财产中不动产以外部分产生收益的，拉脱维亚政府有权向该常设机构征税。

#### **4.4.3 股权转让所得**

转让一公司财产股份的股票取得的收益，被转让企业的财产主要直接或间接由位于缔约国一方的不动产组成，可在缔约国一方征税。

### **4.5 个人劳务所得**

中拉税收协定对于艺术家、运动员、教授、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作出了规定。以下作简单介绍。

#### **4.5.1 艺术家和运动员**

中国表演家（如，戏剧、电影、广播或电视艺术家、音乐家）或者运动员在拉脱维亚从事其个人活动取得的所得，拉脱维亚政府均有权就该部分所得征税。但若中国表演家或运动员在拉脱维亚从事的活动全部或主要由中国政府或其地方当局公共基金资助，则仅中国政府有权就该部分所得征税。

同时，若表演家或运动员在拉脱维亚从事个人活动取得的所得并不归属表演家或运动员个人，而是归属于中国其他居民，拉脱维亚政府仍然有权对该部分所得有征税权。

#### **4.5.2 教师和研究人员**

中国教授和研究人员在拉脱维亚的大学、学院、学校或拉脱维亚政府承认的教育机构或科研机构从事教学或研究活动，对其由于教学或研究而在拉脱维亚取得的报酬，在其第一次到达拉脱维亚之日起两年内予以免税。

#### **4.5.3 学生和实习人员**

中国学生、企业学徒或实习生仅由于接受教育、培训的目的而停留在拉脱维亚，其在拉脱维亚取得的以下款项，拉脱维亚政府应予以免税：

(1) 为了维持生活、接受教育或培训的目的，从拉脱维亚国外收到的款项。

(2) 为了维持生活、接受教育或培训的目的，从政府、慈善、科学、文化或教育机构取得的奖学金、赠款、补助金和奖金。

#### **4.5.4 董事费**

中国居民担任拉脱维亚居民公司的董事会或者其它类似机构的成员取得的董事费和其他类似款项，可以在拉脱维亚征税。

#### **4.5.5 退休金**

根据中拉税收协定第十八条，因以前的雇佣关系支付给缔约国一方居民的退休金和其它类似报酬，应仅在该缔约国一方征税。即对中国居民而言，自拉脱维亚退休以后，取得的退休金或其他类似报酬，应在中国进行征税。同时，如果居民取得中国政府或者其地方当局为社会福利目的组织的公共计划支付的退休金和其它津贴，无论定期或一次性支付，应仅在中国征税。

#### 4.5.6 政府服务

政府部门及其行政机构或地方当局支付给向其提供服务的个人的报酬，一般应在支付国进行征税，除非提供服务的个人是缔约国另一方居民且上述服务在缔约国另一方提供。举例来说，如果拉脱维亚政府雇佣中国居民个人向其提供政府服务，拉脱维亚政府支付给该个人的除退休金以外的报酬应在拉脱维亚纳税。但如果上述劳务是由中国个人在中国提供，那么上述所得应在中国征税。

关于政府退休金，拉脱维亚政府支付给向其提供服务的个人的退休金，应仅由拉脱维亚政府征税；但是，如果向拉脱维亚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。此外，上述规定不适用于个人向政府从事的与营业有关的事业所取得的报酬和退休金。

#### 4.5.7 独立个人劳务

除了上述劳务外的其他劳务活动，根据中拉税收协定的独立个人劳务条款，中国居民个人从事专业性劳务或其他独立性活动取得的来源于拉脱维亚的收入，除以下情形外，仅由中国政府征税：

(1) 中国居民个人为从事独立个人劳务目的在拉脱维亚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）。

(2) 中国居民个人在任何十二个月中连续或累计停留在拉脱维亚超过 183 天。

注意，符合第一种情形的独立劳务收入，拉脱维亚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，拉脱维亚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“专业性劳务”进行了列举，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。

#### 4.5.8 非独立个人劳务

根据中拉税收协定的非独立个人劳务条款，中国居民个人因雇取得的收入，除在拉脱维亚受雇外，应仅在中国征税。在拉脱维亚受雇取得的报酬，除非同时满足以下条件的，否则应在拉脱维亚征税：

- (1) 中国居民一年内在拉脱维亚停留连续或累计不超过 183 天；
- (2) 该项报酬的并非由拉脱维亚居民公司支付；
- (3) 该项报酬不是由雇主设在拉脱维亚的常设机构或固定基地所负担。

### 5 境外税收抵免概述

尽管税收协定通过对所得征税权的划分，在很大程度上有效避免了双重征税，但并没有完全消除来源国的征税权。当来源国和居民国政府对一项收入均有征税权的情况下，仍然可能存在着双重征税。因此常见的税收协定不仅仅对不同所得的征税权进行了划分，还为了消除双重征税引入了税收抵免制度。该制度主要目的在于让居民国承认其居民在所得来源国已征税额，并以此为基础上给予居民企业一定的税收优惠，从而进一步消除双重征税。因此，对拟境外投资的中国居民企业而言，应当关注相关税收抵免的操作细则，避免双重征税，达到降低税收成本的目的。以下我们将对中拉税收协定规定的税收抵免制度，并结合已经发布的国内法进行进一步的阐释分析。

#### 5.1 境外所得税收抵免适用范围

根据国家税务总局公告[2010]年 1 号，可以适用境外所得税收抵免的纳税人包括两类：

- 居民企业（包括按境外法律设立但实际管理机构在中国，被判定为中国税收居民的企业）可以就其取得的境外所得直接缴纳或间接负担的境外企业所得税性质的税额进行抵免；
- 非居民企业在中国境内设立的机构（场所）可以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。所谓的实际联系，是指据以取得所得的权利、财产或服务活动由非居民企业在中国境内的分支机构拥有、控制或实施。

## 5.2 境外税收抵免分类

根据国家税务总局公告[2010]年 1 号，境外税额抵免可以分为直接抵免和间接抵免。

其中，所谓的直接抵免是指，企业直接作为纳税人就其境外所得在境外缴纳的所得税额在我国应纳税额中抵免。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、财产转让等所得在境外被源泉扣缴的预提所得税。

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（母企业）的拉脱维亚子企业在拉脱维亚缴纳所得税后，将税后利润的一部分作为股息、红利分配给该母企业，子企业在拉脱维亚就其应税所得实际缴纳的企业所得税税额中按母企业所得股息占全部税后利润之比的部分即属于该母企业间接负担的拉脱维亚企业所得税额。间接抵免主要适用于中国居民企业取得的符合财税[2009]125 号文第五、六条规定自境外拉脱维亚子企业取得的股息、红利等权益性投资所得。

从中国企业所得税纳税人的角度来看，直接抵免同时适用于中国居民纳税人和非居民纳税人，但间接抵免仅适用于中国居民纳税人。

## 5.3 中拉境外所得税收抵免

根据中拉协定第二十五条的相关规定，中国政府对中国居民企业从拉脱维亚取得的所得向拉脱维亚政府直接缴纳的税款，给予直接抵免；对中国居民就拉脱维亚居民支付给他的股息向拉脱维亚政府间接缴纳（由拉脱维亚居民企业直接缴纳）的所得税，在中国公司持有拉脱维亚公司不少于 10% 股份的情况下给予间接抵免。无论哪种情况下，上述抵免的数额都不应超过中国国内税法设定的限额。



可见中国政府对中国居民来源于拉脱维亚的所得采取直接抵免和间接抵免相结合的方式，以尽量消除重复征税。

#### 5.4 境外税收抵免限额的计算

对于企业来说，境外所得税收抵免限额的计算遵循“分国不分项”原则。

抵免限额=来源于某国的税前应纳税所得额×企业适用的企业所得税率。

若从国外分回的是税后利润，需还原为税前利润。

基于分国不分项计算抵免的原则及其要求，企业在拉脱维亚设立不具有独立纳税地位的分支机构，不得抵减其境内或他国（地区）的应纳税所得额，但可以用拉脱维亚其他项目或以后年度的所得按规定弥补。

抵免限额确定以后，应与境外已纳税款进行比较，取二者中较小的，作为可抵免金额从汇总缴纳的应纳税所得额中扣除境外所得涉及的税款，少交应补，多交当年不退，但可在以后五年内结转进行抵免。

#### 5.5 境外可抵免所得税税额

不是所有在境外缴纳的税款都可作为可抵免税额。只有来源于境外所得在境外按境外税收法律及相关规定应当缴纳并且已经实际缴纳的企业所得税性质的税款可以抵免。其中，在间接抵免的情况下，中国居民企业取得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（含 20%）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。其计算公式如下<sup>[10]</sup>：

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

其中，所谓由居民企业直接或间接持有 20%以上股份的外国企业，仅限于符合以下持股方式的三层外国企业：

(1) 第一层，单一居民企业直接持有 20%以上股份的外国企业。

(2) 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。

(3) 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。

其中，“持股条件”是指，各层企业直接持股、间接持股以及为计算居民企业间接持股总和比例的每一个单一持股，均应达到 20%的持股比例。

## 5.6 境外所得确认时间<sup>[11]</sup>

来源于境外的股息、红利等权益性投资收益，应按被投资方作出利润分配决定的日期确认收入实现。如果实际收到所得的日期与境外被投资方作出利润分配决定的日期不在同一纳税年度的，应按被投资方作出利润分配日所在的纳税年度确认境外所得。

来源于境外的利息、租金、特许权使用费、转让财产等收入，应按有关合同约定应付交易对价款的日期确认收入实现。如果未能在合同约定的付款日期当年收到上述所得，仍应按合同约定付款日期所属的纳税年度确认境外所得。

企业收到某一纳税年度的境外所得已纳税凭证时，凡是迟于次年 5 月 31 日汇算清缴终止日的，可以对该所得境外税额抵免追溯计算。

## 5.7 个人境外所得的税收抵免办法

对于我国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实际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<sup>[12]</sup>。

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。

同时，考虑到许多国家的个人所得税采用综合税制，因此，税法进一步规定，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。在实际扣除境外税额时，实行分国不分项的综合扣除方法。

纳税人在中国境外某一个国家或者地区实际已经缴纳的个人所得税税额，低于依据规定计算出的该国家或者地区扣除限额的，应当在中国缴纳差额部分的税款；超过该国家或者地区扣除限额的，其超过部分不得在本纳税年度的应纳税额中扣除，但是可以在以后纳税年度的该国家或者地区扣除限额的余额中补扣。补扣期限最长不得超过五年。

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。

## 5.8 饶让抵免

所谓税收饶让抵免，是指居民国政府对其居民在国外得到减免税优惠的那一部分，视同已经缴纳，同样给予税收优惠待遇不再按居住国税法规定的税率予以补征。

目前，中拉双方暂无税收饶让抵免的规定，因此，中国政府目前尚不承认在拉脱维亚的减免税额，仅在拉脱维亚实际缴纳的税额可以在中国申请税收抵免。

## 5.9 实务指引

### 5.9.1 企业境外所得税收抵免应纳税所得额、抵免限额以及应纳税额的计算

中国 A 银行向拉脱维亚 B 公司贷款 500 万元，合同约定的年利率为 5%，该笔境外贷款的融资成本为本金的 4%。

2015 年 A 银行收到 B 公司就应付利息 25 万元扣除已在拉脱维亚扣缴的预提所得税 2.5 万元（预提所得税率为 10%）后的税后利息 22.5 万

元。2015 年 A 银行境内应纳税所得总额为 1000 万元，已在应纳税所得总额中扣除的该笔境外贷款的融资成本，即扣除本金的 4%。A 银行适用的税率为 25%。

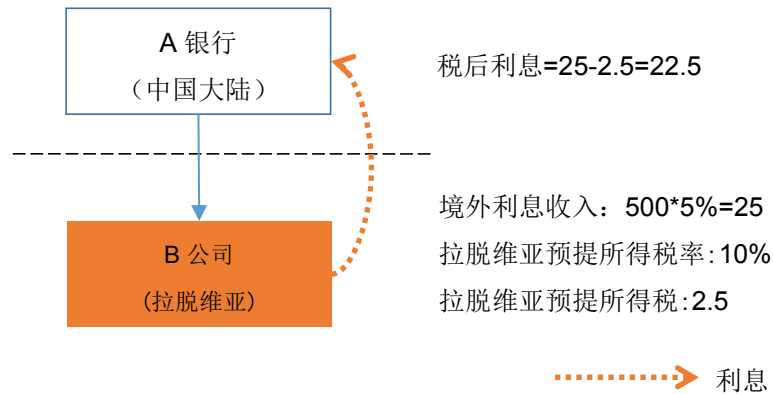


图 2 企业境外所得税收抵免应纳税所得额、抵免限额以及应纳税额的计算

2015 年 A 银行境外已纳税额=2.5 万元;

2015 年 A 银行境外税前收入= $22.5 \div (1-10\%) = 25$  万元;

用于计算境外利息收入的抵免限额的应纳税所得额= $25 - 500 \times 4\% = 5$  万元;

抵免限额= $5 \times 25\% = 1.25$  万元;

由于境外已纳税额大于抵免限额，因此 2015 年度应补缴税额=0，2015 年应纳税额总额= $1000 \times 25\% = 250$  万元，未抵免税额= $2.5 - 1.25 = 1.25$  万元。因此，下一年度如果抵免限额大于境外已纳税额时，计算应补缴税额的公式为应补缴税额=抵免限额-境外已纳税额-上年度未抵免税额。

### 5.9.2 间接抵免多层持股条件的综合判定

以下图居民企业 A 集团公司组织结构为例，说明哪些拉脱维亚居民企业符合直接持股条件以及间接持股条件的公司及可就分配的股息计算间接抵免税额的所持股份。

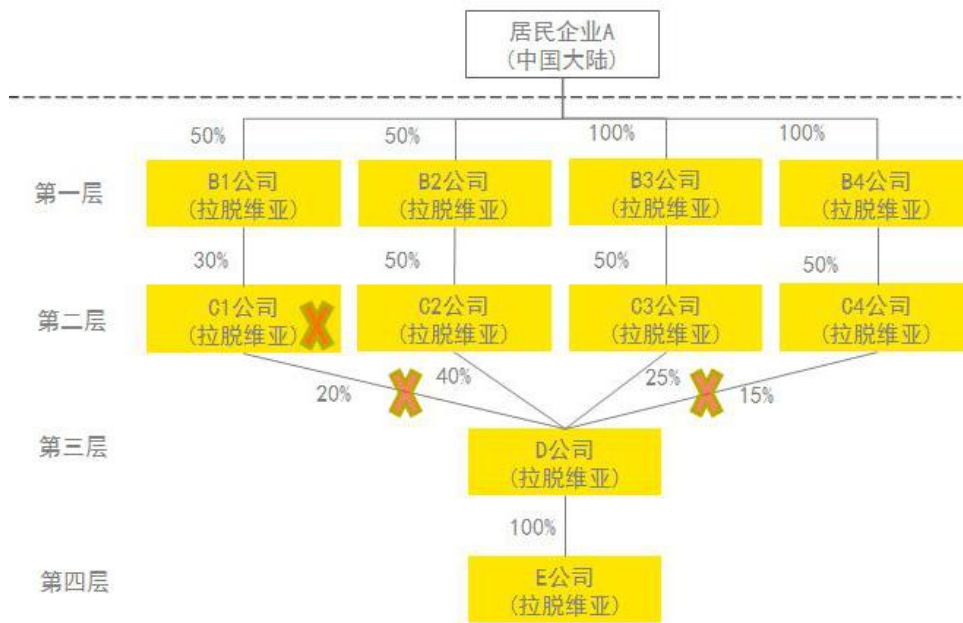


图3 间接抵免多层持股条件的综合判定

### (1) 判断第一层是否符合直接持股条件

居民企业 A 直接持有超过 20% 的 B1、B2、B3 和 B4 的股份，因此，所有第一层外国公司均能享有中国境外所得税税收抵免待遇。

### (2) 判断第二层是否符合间接持股条件

B1、B2、B3、B4 分别直接持有超过 20% 的 C1、C2、C3、C4 的股份，并且

- 居民企业 A 间接持有 15% ( $50\% \times 30\%$ ) C1 的股份，即小于 20%，因此，C1 不能作为第二层外国公司享有境外所得税抵免待遇。
- 居民企业 A 间接持有 25% ( $50\% \times 50\%$ ) C2 的股份，50% ( $100\% \times 50\%$ ) C3 的股份和 50% ( $100\% \times 50\%$ ) C4 的股份，均大于 20%，因此，C2、C3 和 C4 均能作为第二层外国公司并享有境外所得税抵免待遇。

### (3) 判断第三层是否符合间接持股条件

- 尽管 C1 直接持有 D 公司 20% 的股份，但由于 C1 公司本身不能作为符合境外税收抵免持股条件的第二层外国公司，C1 公司所持的 D 公司 20% 的股份也不得计入 D 公司间接抵免持股条件的范围；

- C4 公司仅持有 15%（低于 20%）D 公司的股份无法适用间接抵免，因此，C4 公司所持的 D 公司股份不得计入 D 公司间接抵免持股条件的范围；
- C2 和 C3 对 D 的持股比例符合间接抵免条件，C2 和 C3 直接持有 D 公司超过 20% 的股份，并且居民企业 A 通过 B2 至 C2 间接持有 10%（ $50\% * 50\% * 40$ ）D 的股份，且通过 B3 至 C3 间接持有 12.5%（ $100\% * 50\% * 25\%$ ）D 的股份，所以 A 间接持股 D 的比例合计达到 22.5%（ $10\% + 12.5\%$ ），超过 20% 的持股限制，因此，C2 和 C3 对 D 的持股比例符合间接抵免条件。

#### （4）判断第四层是否符合间接持股条件

中国居民企业 A 通过其他公司对 E 公司的间接持股由于超过了三层，因此 E 公司不能纳入中国居民企业 A 的间接抵免范畴。

## 6. 无差别待遇原则

中拉税收协定第二十六条无差别待遇条款规定了中拉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，即我国国民在拉脱维亚负担的税收或者有关条件，不应与拉脱维亚国民在相同情况下，负担或可能负担的税收或者有关条件不同或比其更重。

（2）常设机构无差别待遇，即我国企业在拉脱维亚的常设机构税收负担，不应高于拉脱维亚对其本国进行同样活动的企业。但拉脱维亚由于其政策或民事地位、家庭负担给予本国居民税收上的个人扣除、优惠和减税情况除外。

（3）间接投资无差别待遇，即我国企业支付给拉脱维亚居民的利息、特许权使用费和其他款项，在确定该企业应纳税利润时，应与在同样情况下支付给我国居民一样予以扣除，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，即我国企业的资本全部或部分，直接或间接为拉脱维亚一个或一个以上的居民拥有或控制，该企业在拉脱维亚负担的税收或者有关条件，不应与我国其他同类企业的负担或可能负担的税收或者有关条件不同或比其更重。

## 参考文献

文献[1] “拉脱维亚国家概况”，外交部网站，

[http://www.fmprc.gov.cn/web/gjhdq\\_676201/gj\\_676203/oz\\_678770/1206\\_679330/1206x0\\_679332/](http://www.fmprc.gov.cn/web/gjhdq_676201/gj_676203/oz_678770/1206_679330/1206x0_679332/)，于2016年5月17日登录

文献[2] 《对外投资合作国别指南》（2015版），商务部，

<http://fec.mofcom.gov.cn/article/gbdqzn/upload/latuoweiya.pdf>，于2016年5月17日登录

文献[3] 安永“2015年全球企业所得税指南”，本章内容是基于截至2015年1月1日的信息

文献[4] 安永“2015-2016年全球个人所得税指南”，本章内容是基于截至2015年7月1日的信息

文献[5] 安永“2015年全球增值税、货物劳务税和消费税指南”，本章内容是基于截至2015年1月1日的信息

文献[6] 安永《上海企业对外投资合作年度发展报告（2015版）》

文献[7] “我国签订的避免双重征税协定一览表”，国家税务总局，

<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/index.html>，于2016年5月17日登录

文献[8] 《中华人民共和国政府和拉脱维亚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》

文献[9] 《〈中华人民共和国政府和新加坡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〉及议定书条文解释》（国税发[2010]75号文）

文献[10] 《关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税[2009]125号）

文献[11] 《企业境外所得税收抵免操作指南》（国家税务总局公告[2010]1号）

文献[12] “关于个人境外所得的税收抵免办法问题解答”，江苏省南通地方税务局，

[http://www.ntds.gov.cn/art/2010/3/15/art\\_1297\\_3642.html](http://www.ntds.gov.cn/art/2010/3/15/art_1297_3642.html)，于2016年5月17日登录

### 编写人员：

陈伟军 邵丽丽 高远

### 校对人员：

邱磊 姜文阔 朱舜娟 宋莉 任舒雁 刘乃辉 商盼盼