

中国居民赴苏丹共和国 投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别（地区）投资税收指南课题组

前言

苏丹共和国（以下简称“苏丹”）地处 21 世纪海上丝绸之路，素有“印度洋上的明珠和钥匙”之美誉，具有独特的区位优势。作为非洲大陆和印度洋地区的金融中心，苏丹是外国投资者进入非洲大陆的门户，在推动“一带一路”项目合作中发挥着重要作用。在中非共建“一带一路”、“携手构建更加紧密的中非命运共同体”的大背景下，为帮助对外投资者了解和熟悉苏丹的政治、经济、人文环境，特别是税收法规，提高税收合规水平，我们编写了《中国居民赴苏丹共和国投资税收指南》（以下简称《指南》）。该指南围绕苏丹的国情概况、税收制度、税收征管制度、特别纳税调整政策、中苏税收协定及相互协商程序和企业 在苏丹投资的税务风险等方面分以下六章进行了解读。

第一章苏丹概况及投资主要关注事项，介绍了苏丹的基本国情和投资环境概况。

第二章苏丹税收制度简介，主要涉及企业所得税、个人所得税、增值税、消费税和转让税、关税等其他税（费），重点列示了各税种的纳税义务人、征收范围、税率、税收优惠政策及应纳税额等内容。

第三章税收征收和管理制度，涵盖了税务登记、纳税申报、税务检查等方面的信息。

第四章特别纳税调整政策，介绍苏丹特别纳税调整相关的政策。

第五章中苏税收协定及相互协商程序，通过对中苏税收协定的详细介绍和解读，使企业深入了解税收协定的内容，充分运用税收协定，维护自身的合法权益。

第六章苏丹投资可能存在的税收风险，提示了在苏丹进行投资和生产经营可能存在的税收风险，并对“走出去”企业提出了相应的建议。

《指南》仅基于 2020 年 11 月前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用时，充分考虑数据、税收法规等信息可能发生的变化和更新。同时，建议“走出去”企业 在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调整、税务稽查等方面的问题时，及时向企业

的主管税务机关或专业机构咨询，以避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

《指南》存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

目 录

前 言	1
第一章 苏丹概况及投资主要关注事项	1
1.1 国家概况	1
1.1.1 地理概况	1
1.1.2 政治概况	3
1.1.3 经济概况	4
1.1.4 文化概况	5
1.2 投资环境概述	6
1.2.1 近年经济发展情况	6
1.2.2 资源储备和基础设施	7
1.2.3 支柱和重点行业	8
1.2.4 投资政策	9
1.2.5 经贸合作	12
1.2.6 投资注意事项	14
第二章 苏丹税收制度简介	15
2.1 概览	15
2.1.1 税制综述	15
2.1.2 税收法律体系	15
2.1.3 近三年重大税制变化	17
2.2 企业所得税（Corporate Income Tax）	18
2.2.1 居民企业	18
2.2.2 非居民企业	26
2.3 个人所得税（Individual Income Tax）	29
2.3.1 居民纳税人	29
2.3.2 非居民纳税人	35
2.4 增值税（Value-Added Tax）	37
2.4.1 概述	37
2.4.2 税收优惠	38
2.4.3 应纳税额	39
2.5 消费税（Excise Duty）	40
2.5.1 概述	40
2.5.2 税收优惠	41
2.5.3 应纳税额	41
2.5.4 其他	41

2.6 其他税（费）	41
2.6.1 资本利得税（Tax on Capital Gains）	41
2.6.2 社会保险（Social Security Contributions）	43
2.6.3 关税（Customs Duty）	43
2.6.4 转让税（Transfer Tax）	44
2.6.5 资产税（Tax on Capital）	44
2.6.6 印花税（Stamp Duty）	45
2.6.7 车船税（Vehicle Tax）	45
第三章 税收征收和管理制度	47
3.1 税收管理机构	47
3.1.1 税务系统机构设置	47
3.1.2 税务管理机构职责	47
3.2 居民纳税人税收征收管理	48
3.2.1 税务登记	48
3.2.2 账簿凭证管理制度	48
3.2.3 纳税申报	49
3.2.4 税务检查	50
3.2.5 税务代理	52
3.2.6 法律责任	52
3.3 非居民纳税人税收征收和管理	53
3.3.1 非居民税收征管措施简介	53
3.3.2 非居民企业税收管理	54
第四章 特别纳税调整政策	55
4.1 关联交易	55
4.1.1 关联关系判定标准	55
4.1.2 关联交易基本类型	55
4.1.3 关联申报管理	56
4.2 同期资料	56
4.2.1 分类及准备主体	56
4.2.2 具体要求及内容	56
4.2.3 其他要求	56
4.3 转让定价调查	56
4.3.1 原则	57
4.3.2 转让定价主要方法	57
4.3.3 转让定价调查	57

4.4 预约定价安排.....	58
4.5 受控外国企业.....	58
4.6 成本分摊协议管理.....	58
4.7 资本弱化.....	58
4.8 法律责任.....	58
第五章 中苏税收协定及相互协商程序.....	60
5.1 中苏税收协定.....	60
5.1.1 中苏税收协定.....	61
5.1.2 适用范围.....	61
5.1.3 常设机构的认定.....	63
5.1.4 不同类型收入的税收管辖.....	65
5.1.5 税收抵免政策.....	77
5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）.....	81
5.1.7 享受税收协定待遇的手续.....	82
5.2 中苏税收协定相互协商程序.....	82
5.2.1 相互协商程序概述.....	83
5.2.2 税收协定相互协商程序法律依据.....	83
5.2.3 相互协商程序的适用.....	84
5.2.4 启动相互协商程序.....	84
5.2.5 相互协商的法律效力.....	87
5.2.6 仲裁条款.....	88
5.3 中苏税收协定争议的防范.....	88
第六章 在苏丹投资可能存在的税收风险.....	90
6.1 信息报告风险.....	90
6.1.1 登记注册制度.....	90
6.1.2 信息报告制度.....	90
6.2 纳税申报风险.....	91
6.2.1 在苏丹设立子公司的纳税申报风险.....	91
6.2.2 在苏丹设立分公司或代表处的纳税申报风险.....	91
6.2.3 在苏丹取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险.....	92
6.3 调查认定风险.....	92
6.3.1 一般反避税调查的风险.....	92
6.3.2 国内对关联交易和受控外国企业反避税调查的风险.....	93
6.4 享受税收协定待遇风险.....	93
6.4.1 滥用税收协定的风险.....	93

6.4.2 未正确享受协定优惠多缴税款的风险.....	93
6.4.3 未享受税收抵免（饶让）而重复征税的风险.....	94
6.4.4 转让定价调整的风险.....	94
6.5 其他风险.....	95
参 考 文 献.....	97
附录一 苏丹政府部门和相关机构一览表.....	98
附录二 避免双重征税协定下苏丹预提所得税率一览表（部分国家）	100

第一章 苏丹概况及投资主要关注事项

1.1 国家概况

苏丹共和国（The Republic of the Sudan，以下简称“苏丹”或“苏”），地处非洲东北部，东临红海，首都是喀土穆。苏丹官方语言为阿拉伯语，使用者占总人口的75%。除此之外，英语为苏丹通用语言，局部地区使用努比亚语、富尔语等。货币为苏丹镑（货币符号：SDP）。

苏丹国土面积为188.2万平方公里，全国人口约为4281.32万人（截至2018年12月31日）^[1]。

1.1.1 地理概况

苏丹位于非洲东北部，东临红海、厄立特里亚、埃塞俄比亚，南邻南苏丹、中非，西部与乍得、利比亚接壤，北邻埃及，尼罗河贯穿苏丹南北，青、白尼罗河流经苏丹在喀土穆交汇，然后北上流入埃及。苏丹境内四周高，中间低，东北面有红海山脉，西部有穆尔山区，南部为努巴山区。全国面积188.2万平方公里，排非洲第三位。

苏丹位于北纬8.45度和北回归线之间，全境受太阳直射，干旱炎热，是世界上最热的国家之一。苏丹南北东西气温差异很大，全国可分为2个气候区：南部为夏季炎热多雨、冬季温暖干燥的热带草原气候区，北部则是高温少雨的热带沙漠气候区，气候干燥，多风沙。苏丹全国长年干旱，年平均降雨量不足100毫米，但雨季部分地区突发性降水，也会引起尼罗河水位高涨，导致洪灾发生。

^[1]来源：世界银行，<https://data.worldbank.org.cn/>

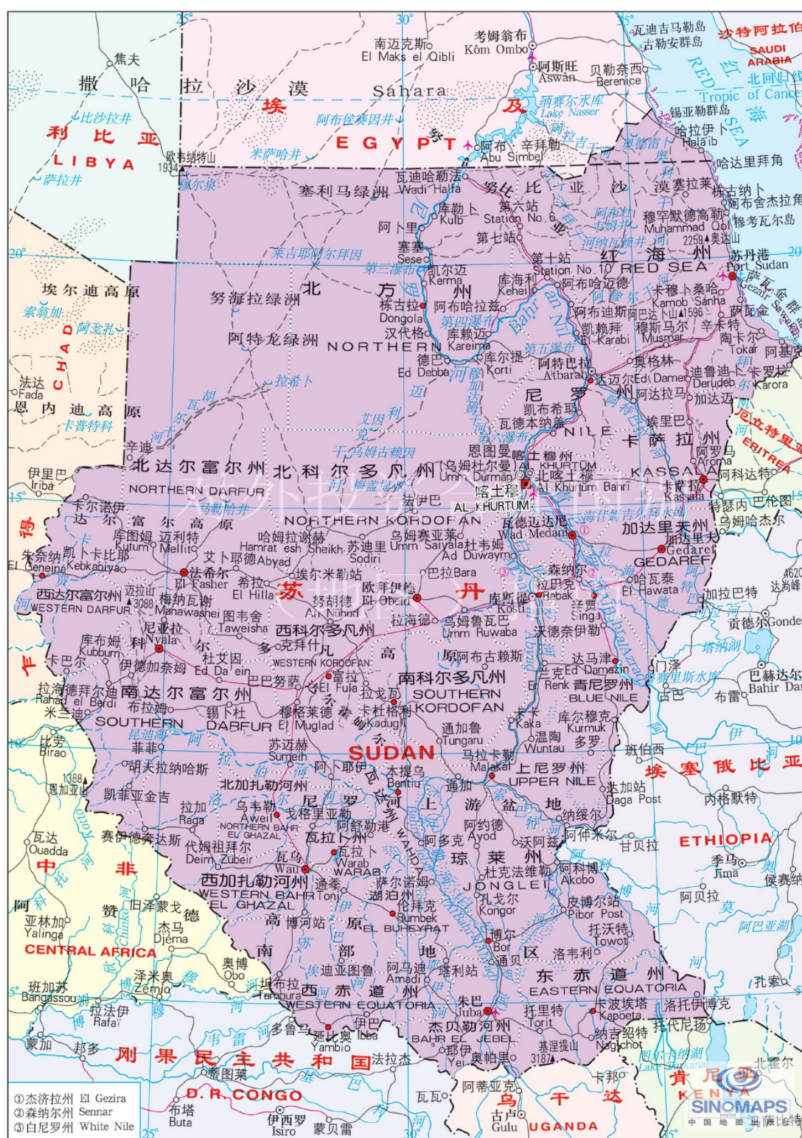


图 1 苏丹地图^[2]

苏丹全国共有18个州，州是最高地方行政区域。首都喀土穆（Khartoum）是全国政治、经济、文化中心。其他主要城市有：迈达尼、苏丹港、阿特巴拉、欧拜伊德、尼亚拉等。喀土穆有“世界火炉”之称，年平均气温在30℃以上，4-7月为最热的季节，一般日间气温40℃以上，酷热季节气温可达50℃，地表温度最高可达70℃。但在个别高海拔地区，寒冷之时气温亦可低到0℃左右。

^[2]来源：中国地图出版社

1.1.2 政治概况

2005年7月，前总统巴希尔签署了成立苏丹民族团结政府的过渡期宪法。过渡期为6年，过渡期内苏丹保持统一，实行“一国两制”，建立南北两套立法系统。南方成立自治政府，北方保持建立在伊斯兰法基础上的政府机构，过渡期后南方可行使民族自决权。南苏丹独立建国后，过渡期宪法已不再适用。目前苏丹国民议会正在讨论制订新宪法。总统是国家主权的最高代表，军队最高统帅，拥有立法、司法、行政最高裁决权。2019年4月，苏丹发生军事政变，解除总统奥马尔·巴希尔的一切职务，成立军事过渡委员会接管政权，中止宪法。

国民议会为苏丹的立法机构，75%的议员由直选产生，25%由社团、组织间接选举产生，议长由第一次议员大会选举产生，每届议会任期4年。现任议长为易卜拉欣·艾哈迈德·奥马尔（Ibrahim Ahmed Omer）。

2019年2月22日，苏丹前总统奥马尔·巴希尔（Omar al-Bashir）在发表电视讲话时宣布国家进入为期一年的紧急状态。4月，军方解除巴希尔总统职务，成立军事过渡委员会接管政权。7月，军方同反对派“自由与变革力量”就联合开展政治过渡及有关权力分配达成共识。8月，成立过渡期最高权力机构主权委员会，原军事过渡委员会主席布尔汉任主席。9月，苏过渡政府成立。2020年10月，苏丹过渡政府同主要反对派武装联盟“苏丹革命阵线”在南苏丹首都朱巴正式签署全面和平协议。

苏丹全国设高级司法委员会，下设最高法院和总检察院。首席法官为贾拉勒丁·穆罕默德·奥斯曼（Jalaldin Mohamed Osman），总检察长欧麦尔·艾哈迈德·穆罕默德（Al-Waleed Sayyed Ahmed）。^[3]

苏丹实行多党制，目前，苏丹全国约有30余个注册政党。苏丹的主要政党包括：全国大会党、人民大会党、乌玛党和民主联盟党。全国大会党为苏丹执政党（简称全国大），前身为苏丹全国伊

^[3]来源：中国领事服务网 <http://cs.mfa.gov.cn/>

斯兰阵线，1989年政变后成为执政党。1998年起用现名，现任党主席为前总统巴希尔。

苏丹奉行独立自主的外交政策，维护国家主权和统一，反对西方强权政治，主张加强阿拉伯国家团结，密切同非洲国家的合作，重视同中国等国家发展友好合作关系。目前，苏丹同世界上近100个国家建有外交关系。巴希尔政权下台后，过渡政府尚未建立，当前外交事务由军事过渡委员会负责。

1.1.3 经济概况

苏丹是联合国公布的世界最不发达国家之一，经济结构单一，基础薄弱，工业落后，对自然环境及外援依赖性强。受益于石油大量出口及借助高油价的拉动，苏丹经济曾一度成为非洲经济发展最快的国家之一。2011年南苏丹独立对苏丹经济产生冲击。近年来，苏丹国内物价上涨，货币贬值，财政收入锐减。为消除消极影响，苏丹政府一方面逐步加大对水利、道路、铁路、电站等基础设施以及教育、卫生等民生项目的投入力度；另一方面，努力改变财政严重依赖石油出口的情况，将发展农业作为长期战略。

据世界银行数据，2019年，苏丹国内生产总值（以下简称“GDP”）（现价美元）为319亿美元。人均GDP为782美元。

按经济结构看，根据世界银行数据显示，2018年，苏丹农业增加值、工业增加值、进出口占GDP的比例分别是31.5%、2.4%、22.5%。

截至2019年9月，苏丹价格指数权重最高的三类商品分别为：食品和饮料价格贡献率为42.05%，住房、水、电、气和其他燃料价格贡献率为21.81%，家用设备和维修服务价格贡献率为13.88%。通货膨胀率从2019年9月的53.53%上升到2019年12月的57.01%。

苏丹法定货币为苏丹镑，实行有管理的浮动汇率制度。2019年，美元兑苏丹镑的官方汇率为1:55.3。

苏丹实行外汇管制。自1992年以来，尽管苏丹政府采取了一系列贸易自由化政策，放宽了外汇管制，实行自由浮动汇率，但由于外汇短缺，其外汇管制政策经常变动，时松时紧。外国投资者在苏

丹的各银行可以开设外汇账户，但外汇汇出汇入都要接受苏丹中央银行的监控，根据2018年2月的最新政策，所有进口或出口活动必须事先向中央银行申请，得到批准后才能履行进出口及收付汇业务。投资企业利润汇出没有手续费，但由于美元短缺及外汇管制，大多数情况无法实现。

投资情况方面，根据世界银行发布的“2020年全球营商环境报告”，苏丹在全球190个经济体中的排名下降9位，位列第171名，在非洲国家中处于中下游水平。据联合国贸易和发展会议发布的2020年《世界投资报告》显示，2019年苏丹外国直接投资为825万美元，较上一年度下降了310万美元，同比下降27%，主要投资于油气勘探和农业。尽管美国取消了对苏丹的制裁，但政治动荡、外汇短缺和昂贵的银行渠道限制了外国直接投资。此外，2019年非传统行业的投资流量很小。根据苏丹投资部数据，2000-2015年期间，苏丹共吸收外资748亿美元，实际执行率为56%。截至2019年底，苏丹吸收外资存量为284.94亿美元，主要外资来源国包括沙特、中国、埃及、科威特、阿联酋、约旦、黎巴嫩、土耳其和卡塔尔等。

对外贸易方面，苏丹尚未加入世界贸易组织（WTO），但作为WTO观察员，已经完成了与多数WTO成员的双边谈判。苏丹央行数据显示，2019年苏丹进出口贸易总额达到132.64亿美元，较2018年增长17.0%。其中出口额39.73亿美元，增长14.0%，进口额92.91亿美元，增长18.3%，贸易逆差53.17亿美元，同比增长21.8%。苏丹主要出口商品为黄金、芝麻、牲畜、花生和棉花，主要进口商品为石油产品、工业制成品、机械设备、小麦和面粉，以及交通运输设备。

据苏丹中央银行统计，2018年苏丹前5大贸易伙伴分别为中国、阿联酋、沙特、印度、埃及。其中，苏丹与中国的贸易额为24.1亿美元，占贸易总额的21.26%，居第一位；与阿联酋的贸易额为16.9亿美元，占贸易总额的14.91%，居第二位；与沙特的贸易额为12亿美元，居第三位；此外，与印度、埃及的贸易额分别为9.4亿美元和8.9亿美元。

1.1.4 文化概况

苏丹是多种族交汇的地区，主要人种包括阿拉伯人、贝贾人、富尔人、努巴人及黑人等，其中阿拉伯人占70%。阿拉伯人主要生活在苏丹中部、北部和东北部地区，在苏丹政治、经济和社会生活中占主导地位，贝贾人主要生活在苏丹东部地区，富尔人生活在达尔富尔地区，而黑人主要生活在苏丹南部和部分西北地区。

苏丹国教为伊斯兰教，85%以上的居民信奉伊斯兰教，多属逊尼派，少数人信奉基督教。

苏丹人热情好客，为人直爽、善良，社交场合衣着整齐、得体。见面时行拍肩礼或拥抱，女士之间相互拥抱，男女之间一般没有身体接触。握手或递物时应用右手，用左手被视为不礼貌。外国人在苏丹，男性着装短裤不可短过膝盖，女性着装不应过度暴露，要穿带袖的衣服和长裙。在公共场所不允许妇女与男士一起活动（大学除外），遇到红白喜事等聚会，男女要分开坐。苏丹人禁酒，不吃猪肉，也不食用狗、驴等动物，不吃无鳞鱼类，不食生葱、生蒜等有异味的东西。吃饭时用刀叉，或用右手抓食。

1.2 投资环境概述

1.2.1 近年经济发展情况

根据世界银行数据，近五年苏丹 GDP 总量及增长率统计如下：

表1 苏丹 GDP 一览

年度/指标	2014	2015	2016	2017	2018	2019
GDP总量（现价） （亿美元）	821.52	967.42	955.58	1230.53	408.52	319
GDP增长率（%）	2.68%	4.91%	4.7%	4.28%	-2.32%	-2.56%
按GDP平减指数衡 量的通货膨胀率	33.9%	17.9%	-2.7%	32.9%	23.9%	57%

国家财政方面，2016年，苏丹税收收入为472.58亿苏丹镑，占GDP比重为14.23%。苏丹外债总额约为580亿美元，其中原始外债在170亿至180亿美元之间，剩余85%的债务是利息和延期罚款，占比最大，且自1958年以来一直在累积。苏丹的债权人中15%为多边机构、

37%为巴黎俱乐部成员、36%为其他各方以及私营部门的债务。

国际评级机构标准普尔、穆迪及惠誉国际均未对苏丹主权债务等级进行评定。

1.2.2 资源储备和基础设施

苏丹地域辽阔，资源丰富。2011年5月，苏丹探明可采石油储量约45亿桶，但7月份南北分裂后75%划归南方。苏丹还拥有金、银、铁、铬、铜、锰、铅、锌等矿产资源，目前已发现金矿矿床150多个，探明黄金储量970吨，探明铁矿储量12.5亿吨，铬矿储量1亿多吨。苏丹畜牧业资源在阿拉伯国家中名列第一，在非洲国家中位列第二。据苏丹农业部估计，苏丹目前牛、羊、骆驼等各类牲畜存栏量为1.08亿头，家禽4788万只。

公路运输方面，苏丹全国的物资和人员的流动大部分依靠公路运输。苏丹全国公路里程达3.7万公里，主要城市之间基本形成公路网，但是公路等级较低，以沥青路和土石路为主。铁路运输方面，苏丹铁路全长5978公里，是非洲国家中铁路里程第二长的国家，铁路覆盖苏丹全境。由于战争破坏和洪水冲刷，铁路损毁严重，已经形成不了网络，只能供区间使用。航空运输方面，苏丹全国共有8个国际机场和17个国内航线机场，设施相对简陋。苏丹飞往国外的航班均由国外航空公司包揽。通往苏丹的外国航空公司主要来自阿联酋、卡塔尔、埃及、沙特、肯尼亚、埃塞俄比亚等。北京、上海、广州、成都等地均有航班通往苏丹喀土穆，但需要在迪拜、阿布扎比、多哈等地转机。水路运输方面，苏丹有2个主要港口：苏丹港和萨瓦金港，均位于苏丹东部红海州。其中，苏丹港是第一大港口，年货物吞吐量在850万吨左右，占全国港口吞吐量的95%。目前该港口正在进行扩建。由于尼罗河贯穿南北，苏丹河运资源丰富，但几十年的内战，使其几乎损失殆尽，目前通航里程为1723公里，运输量较小，主要分布在尼罗河区段上。南北分裂前，内河运输将苏丹南北双方联系起来，其政治意义比经济意义更大。

在通信通讯方面，截至2018年，苏丹固定电话装机数量2万部，手机用户达2900万，互联网用户达1500万。主要的电信运营商有：

Zain、Sudatel、MTN等，手机信号几乎可以覆盖全部有人区域，其中Zain于2016年启动了4G网络。

1.2.3 支柱和重点行业

苏丹是传统农业国，农业是其经济的主要支柱。2017年，农业产值占GDP的32.4%，农业人口占全国总人口的80%以上，全国可耕地面积为5300万公顷，目前实际耕种约1000万公顷。苏丹粮食年产量约600万吨，粮食自给率85%。主要农作物有高粱、谷子、小麦和玉米。经济作物在农业生产中占重要地位，主要有棉花、花生、芝麻和阿拉伯胶等，大多数供出口，占农产品出口额的66%。其中，苏丹的花生产量居阿拉伯国家之首，在世界上仅次于美国、印度和阿根廷；芝麻产量在阿拉伯和非洲国家中占第一位，出口量占世界的一半左右；阿拉伯胶种植面积500万公顷，年均产量近6万吨，占世界总产量的80%左右。苏丹幅员辽阔，宜牧区面积为1.67亿公顷。苏丹的畜产品资源在阿拉伯国家中名列第一，在非洲国家中名列第二。据统计，目前苏丹牛、羊、骆驼等存栏量约1.08亿头，近几年向埃及和沙特等海湾国家出口牛羊活畜年均达500万头，生产原皮年均约2200万张。近年来，苏丹政府高度重视农业发展，称农业是“永恒的石油”。把实现农业复兴和粮食自给、发展以农业为基础的非石油经济定为国家发展战略，并制定农业振兴计划，出台一系列促农、惠农举措，对内加强农业市场建设，对外积极吸引农业投资。

矿产资源是苏丹经济的另一重要支柱。1995年苏丹正式大规模开采石油，1999年苏丹成为石油出口国，2010年原油生产约1.6亿桶，石油炼化能力超过500万吨。截至目前，1/2/4区油田累计生产原油16061万吨，6区油田累计生产原油3156万吨。南北分裂后，苏丹石油产量锐减，苏丹政府高度重视金、银、铬、铁等资源作为石油替代品，制定了一系列引资措施。近年来，苏丹丰富的矿产资源和优惠的引资政策吸引了世界关注，法国、加拿大、沙特、摩洛哥、印度等国企业竞相涌入，目前在苏丹矿业企业累计已达460家，大部分从事金矿勘探和开采。

苏丹工业基础薄弱，2017年，工业产值占国内生产总值的

20.1%。主要工业有制糖、制革、纺织、食品加工、制麻、烟草和水泥等。近年来苏政府积极调整工业结构，重点发展石油、纺织、制糖、水泥、农产品加工业等工业。

1.2.4 投资政策

（1）投资门槛

①投资主要涉及的法律

《2013年鼓励投资法》明确规定了设立“最高投资委员会”，由总统担任委员会主席，对全国投资实施宏观管理；成立国家投资部，具体负责执行层面工作；在投资部内设立一站式服务窗口，为投资者办理各种手续；规定州政府有关部门负责做好农业、工业、服务业项目用地的登记和规划工作，用地由国家投资部统一分配；此外，明确规定了外籍人员不再需要缴纳社保，并在投资税费减免方面做出适当调整。

②投资管理和促进机构

按照苏丹《2013年鼓励投资法》的规定，联邦政府工业与投资部（现改为苏丹最高投资委员会）成立投资管理委员会，负责外国投资相关事务。委员会由一位主席和若干成员组成。成员主要来自与投资活动有关的政府机构。管理委员会还包括私人部门的代表。在实际业务中，苏丹投资部是外国投资的主管部门，负责外国投资政策制定和企业的审批等。

③投资限制及相关规定

在资质方面，为推动经济发展，苏丹政府积极鼓励外国企业进入苏丹开展业务。外国公司只要具备相关行业资质、一定企业规模、经营业绩，经苏丹投资部许可，即可进入苏丹市场。

在准入领域方面，外国企业在苏丹投资可进入的行业主要包括石油、建筑工程、市政工程、道路桥梁、水利、电力、港湾、机场、铁路、通讯、能源、运输仓储、医疗卫生、旅游、信息技术、打井、餐饮、食品加工、制药、农业种植、矿山开采、饭店经营、教育服务、行政和金融服务、咨询、文化和信息等行业。其中，以下领域属于苏丹政府重点鼓励外商投资的战略性行业：

①道路、港口、航空、电力、水坝、通讯、能源、运输、信息技术等基础设施项目；

②石油和采矿业；

③农业、畜牧业和加工制造业，目前农业已列入苏丹国家战略行业，农业投资公司实行免税政策；

④旅游、污染治理等服务行业。

为保护本国商人利益，2015年苏丹贸易部颁布第36号部长令，禁止外国人注册贸易公司从事贸易活动。根据该部长令，与苏丹有互惠协定、并允许苏丹人在本国开展外贸活动国家的公民，以及根据双边协议、有投资许可并注册的外国公司不受影响。

外国企业与当地企业一样，不得经营违反法律和伊斯兰教教义规定的行业，如酒类生产及销售、生猪养殖及进口、销售等均在禁止之列，但取得联邦政府颁发的养猪许可证的除外。

在行业标准方面，对承包工程，苏丹通常以欧美标准要求施工方提高质量，但对其他行业的进入标准没有严格界定，主要是要求外国公司进入不同行业应具备相应的行业资质和经营业绩，标准较低。

（2）投资吸引力

近年来，为消除国内反对派、反政府武装力量对社会和经济的影响，执政党致力于全国对话，努力消除国内不稳定因素。苏丹的投资吸引力主要表现在以下几个方面：自然资源丰富，投资潜力巨大。苏丹拥有广阔肥沃的土地和丰富的水资源和矿产资源，发展农业条件得天独厚，矿产资源开发前景广阔，经济发展潜力巨大。经济结构调整，机遇挑战并存。在当前严峻形势下，苏丹经济进入结构调整和战略转型期，在继续着力建设和完善水利、交通、电力等基础设施的同时，积极调动本国企业和大力引进外资开发农业和矿产资源，发展加工制造业，提升自主生产能力，以减少进口和扩大出口，增加创汇来源，弥补因石油减产造成的外汇短缺，摆脱经济发展困境。苏丹区位优势明显，投资辐射较强，其东临红海，扼苏丹港这一关键出海口；陆上与7个非洲国家接壤，其中4个为内陆

国；拥有相对完善的铁路、公路网络，交通较为便利。

根据非洲开发银行最新公布的《2019年非洲经济展望报告》，苏丹2019年经济增长率预期为3.6%，2020年经济增长率预期为3.8%。据美国传统基金会公布的经济自由度指数报告，苏丹经济自由度评分在全球180个国家中排名第161位。

①优惠政策框架

近年来，苏丹加快了投资领域的改革步伐，通过设立自由经济区、制定优惠政策等措施吸引外资。鼓励和优惠政策主要表现在：对重点项目的商品进口免税、给项目划拨土地、给予折旧优惠、对落后地区给予特别优惠等。

苏丹《2013年鼓励投资法》投资保障和便利化主要表现在：

A. 对各种投资，无论是本地的还是外国的，公共的、私营的、合作的、合资的项目，都不得有任何歧视。

B. 对于同类项目，不得在给予优惠待遇、提供便利条件或保证等方面有任何歧视。

C. 无论是项目资产、房产的全部或是部分，除非因为公共利益给予正当、及时的赔偿，否则都不会被国有化、查禁、没收或侵占。

D. 没有法院或有关检察院的命令，项目资产不会被查禁、没收、侵占、冻结、查封或看管。

E. 如项目未实施，只要经得投资部的同意并且履行所有法律责任的条件下，可以重新汇出投资资金、清算或自由处理投资资金。

F. 如项目未实施，因该项目进口的器具、设备、货物、机械、运输工具及其他物资，在履行了所有法律程序后，都可以再出口、出售或转让。

G. 投资者还将享有下列待遇：

a. 根据法律条款规定招聘持证人员上岗；

b. 根据法律规定，外国投资者及其家人在项目实施、运作期间准获工作证和居住证；

H. 在该项目就业的非苏丹籍员工工资和奖金不用缴纳社保。

②行业鼓励政策

根据《2013 年鼓励投资法》规定，苏丹对部分行业中被认定为战略项目的项目和企业，给予下列优惠：

A. 有关部门将根据相关清单，对投资项目的进口机器、设备免征增值税。

B. 投资部可以免除项目以下税费：

a. 经与有关部委协调，将对未列入关税表中的投资项目需进口的机器、设备免征关税，如为州级投资项目，需要州级部长向投资部长进行说明；

b. 免征进口运输工具关税，以下车辆除外：排量少于 1000 毫升的小汽车、双排座皮卡、旅行车。

C. 投资部在与各州政府协调的基础上，有权以优惠的价格分配国家级和战略级项目用地；在与各州政府协调的基础上，有权延长项目用地的使用权限。

根据《2013 年鼓励投资法》，国家战略项目来自于基础设施领域（包括公路、港口、电力、水坝、石油和矿业、通讯、建筑和信息技术）、农业和畜牧业、工业、交通运输业、旅游、环境和水处理等行业，以及由国务委员会特别规定的其他任何领域，并且必须符合相应的投资要求。

③地区鼓励政策

目前，喀土穆州、红海州、杰济拉州等重点州出台了各州鼓励投资的有关法规，旨在进一步吸引外商投资。

（3）投资退出政策

暂无。

1.2.5 经贸合作

（1）参与地区性经贸合作

苏丹参加了包括东南非贸易共同体、阿拉伯国家贸易联盟等区域贸易协定。

2015 年 6 月 10 日，苏丹和埃及、津巴布韦、马拉维等 26 个非洲国家在埃及沙姆沙伊赫举行非洲经济峰会，并在会上签署一项自

由贸易协定，旨在建立非洲地区最大的自由贸易区。这一自由贸易协定的签署是为了促进非洲内部的贸易与投资，协定将整合非洲现有的三大区域性经济一体化组织“东南非共同市场”、“南部非洲发展共同体”和“东非共同体”，组成三方自贸区，将覆盖 6.25 亿人口，相关国家国内生产总值总额达到 1.2 万亿美元，占整个非洲生产总值的 58%。

2018 年 3 月 21 日，在卢旺达参加非洲特别峰会期间，苏丹前总统巴希尔代表苏丹签署了表达非洲保持团结发展的《基加利宣言》、成立非洲自贸区框架协议、非洲大陆人员自由流动议定书，以及全面开放非洲商用空域议定书等一系列协定。

（2）与中国的经贸合作

中苏两国建交后签有《中华人民共和国政府和苏丹共和国政府关于鼓励和相互保护投资协定》《中华人民共和国政府和苏丹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》。2012 年 10 月，中苏两国签署了中国给予苏丹 95% 税目输华产品零关税待遇的换文，2014 年 10 月双方再次签署换文，将享受这一待遇的产品范围扩大至 97%，进一步加强了两国贸易联系。

中苏两国经贸合作不断深入，两国贸易额不断增长，中国已连续多年成为苏丹第一大贸易伙伴，苏丹也已成为中国在非洲重要的贸易伙伴。中国继续保持苏丹第一大贸易伙伴国地位。2019 年中苏贸易额为 25.49 亿美元，增长 5.9%，占苏进出口总额的 19.2%。其中，苏自华进口 18.02 亿美元，增长 8.7%；对华出口 7.48 亿美元，下降 0.4%。苏丹前五大贸易伙伴国依次为中国、阿联酋、沙特、埃及和印度^[4]。

据中国商务部统计，2018 年当年中国对苏丹直接投资流量 5,712 万美元。截至 2018 年末，中国对苏丹直接投资存量 13.25 亿美元。中国在苏丹投资的主要领域是石油开发和基础设施建设，同时，中资企业以融资方式在苏丹港口、公路、桥梁、电力、水利等领域实施大型成套项目。

^[4]来源：中华人民共和国驻苏丹共和国大使馆经济商务参赞处，<http://sd.mofcom.gov.cn/>

在货币互换方面，中国与苏丹尚未签署货币互换协议。

2017年1月，中国与苏丹签署了《中华人民共和国政府和苏丹共和国政府关于加强基础设施合作的协议（谅解备忘录）》。此协议主要内容是加强中苏两国在基础设施建设领域的合作，包括但不限于以下领域：机场、港口、电站、通讯、铁路、公路和其它双方认可的行业领域，并可进行调整。协议约定中苏应为两国进出口货物和资金流动提供便利，加强在技术合作、交流和转移方面的工作，为两国彼此雇佣当地员工提供便利条件和保护，并加强对当地雇员的培训。

1.2.6 投资注意事项

（1）转变投资方向

未来一段时间，受融资困难影响，苏丹基础设施建设项目上马将明显减少，建筑、餐饮、服务等行业利润空间将逐步缩小，但农业、矿业、加工业等领域大有可为。企业应审时度势，把握苏丹经济转型时期投资土地、矿产资源，争取抢占先机，利用中国劳动密集型产业对外转移之机开拓苏丹加工业市场，实现更大收益。

（2）转换利润形式

鉴于苏丹镑贬值严重，为实现利润保值，建议在苏企业转变利润形式，避免持有大量当地币。一是购买易储存、价值高的实物资产，如钢材；二是购买期货，利用套期保值规避汇率风险；三是立足长远发展，将利润用于再投资，扩大生产经营规模。

（3）加强安全教育

由于近年苏丹经济形势恶化，通胀严重，社会不稳定因素增加，企业须提高安全意识，定期对员工开展应急教育，妥善应对抢劫、偷盗等突发事件。要密切关注苏丹政治、经济走向和边境地区动态，提前做好风险预判，及时调整工作布局，避免财产损失和人员伤亡。

其他在苏丹投资须注意的常见风险分析请参考第六章具体内容。

第二章 苏丹税收制度简介

2.1 概览

2.1.1 税制综述

苏丹财政和经济规划部下属的税务署负责税收的计征工作。苏丹实行属地加属人税制，对位于境内的企业、人员以及苏丹在外国的公司、国民均征税。

总体看，苏丹税种少，税率低，税收体系不健全，减免现象较多。由于纳税基数狭窄，税收收入少。为弥补所得税收入的不足，苏丹关税平均税率较高，且目前当地税收部门强征税收的情况有所增加。苏丹主要的税种包括关税、增值税、印花税、销售税、企业利润税（所得税）、个人所得税、资本利得税、国家发展税和国防税等。

2.1.2 税收法律体系

（1）法律体系

苏丹税收方面的法律主要有《1986 年所得税法》（The Income Tax Act, 1986）《1999 年增值税法》（Value Added Tax Act, 1999）《2004 年投资法》（The Investment Act, 2004）《2013 年鼓励投资法》（National Investment Encouragement Act, 2013）等。《1986 年所得税法》中规定了苏丹税务局的主要职责（详见 3.1.2 节内容）。《1986 年所得税法》《1999 年增值税法》等各自规定了税款的缴纳与征收、纳税人的权利与义务、税务检查的形式与方法、违反税法应承担的责任等。

（2）主要税种和税率

①企业所得税：企业所得税根据不同行业企业采取不同的所得税税率，范围是 0%-40%（其中农业企业为 0%，工业企业为 10%）。

②个人所得税：根据苏丹《1986 年所得税法》规定，个人受雇

工作收入所得税征收标准为四级累进税率，扣除可抵扣的支出和免税扣除额后，对年收入超过 14,400 苏丹镑的部分，按累进的方法计算所得税。

③资本利得税：居民企业（不包括政府及上市公司）和居民个人销售土地、房屋的税率为 5%，销售车辆的税率为 2.5%；非居民企业或非居民个人出售居民企业股票取得的资本性收益按 2%征收资本利得税。非居民个人出售不动产的税率为 10%，非居民企业出售不动产需按 2%缴纳资本利得税。

④增值税：近年来，苏丹政府不断上调增值税征收税率。1999 年苏丹增值税税率为 10%，2007 年 6 月 1 日至 2007 年 12 月 31 日为 12%；2008 年 1 月 1 日之后为 15%，从 2012 年 7 月 1 日起增值税税率上调为 17%。

⑤消费税：在苏丹，除特定商品（包括茶叶、咖啡、奶粉、干枣椰、烟草、香烟产业包装材料和石油）征收 2%的消费税外，多数进口商品要征收 10%的消费税。

⑥关税：苏丹关税实行从价税率，关税及附加税均按商品价值的比例征收，进口关税的平均税率为 22.4%。

⑦资产税：苏丹不征收净财富税，但地方当局对其管辖范围内的不动产征收房地产税。

⑧印花税：苏丹对 500 种公有和私有文件按不同税率征收印花税，包括发票收据、保险费单据、票据、报价单等，对股息收入征收 1%的印花税。

⑨车船税：根据车辆的气缸容量，每辆车每年须缴纳 50 苏丹镑到 250 苏丹镑的车船税。

⑩社会保险：所有雇主都必须为其雇员按照雇员工资薪金的 17%向国家社会保险基金缴纳社保。

表 2 企业所得税税率

企业所得税	
经营活动	税率
农业	0%

商业和服务活动、房地产、租赁公司、保险和基金管理公司	15%
工业、制造业	10%
银行	30%
烟草业（2019 年 1 月 1 日起）	40%
油气勘探、开采和运销，以及分包人	35%
电信公司年营业额最低税率	
-居民企业	7%
-非居民企业	5%
免征国家发展税的企业	5%

表 3 其他税种及税率

其他税种	
税种	税率
增值税	基准税率为 17%，电信服务业为 30%
房地产税	取决于地区情况
天课税（Zakat）	穆斯林股东所有的公司，按其运营资金的 2.5%征收税款
资本利得税	居民企业（不包括政府和上市公司）或居民个人： 土地或建筑物，5%； 车辆，2.5%。 非居民企业或非居民个人出售居民企业股票，2%； 非居民个人出售不动产，10%； 非居民企业出售不动产，2%。
个人所得税	受雇工作收入：累进税率，最高 15% 租金：超过 3000 苏丹镑，按 10%征收税款 商业利润：累进税率，最高 15%
印花税	根据合同类别而定
车船税	50—250 苏丹镑

2.1.3 近三年重大税制变化

苏丹近三年无重大税制变化。但在 2019 年 7 月，苏丹过渡军事委员会下属经济委员会已经批准了一系列关于税收改革体系的提案，目的是在一个统一的国家计划背景下实现经济和社会稳定。这些提案旨在增加财政收入、增加税费收入、使税收支付更加简单和透明，同时审查免税项目、增加对奢侈品的税收、增加税务人员的数量，并采用现代技术使税务系统智能化。提案还强调要减少财政

和经济规划部向苏丹中央银行借款的需求，并使央行能长期对商业银行利息和项目回报利息征税。

2.2 企业所得税 (Corporate Income Tax)

2.2.1 居民企业

2.2.1.1 判断标准及扣缴义务人

根据苏丹《1986 年所得税法》第二条规定，居民企业是指在苏丹从事业务监督和管理活动的法人。依据《2015 年公司法》在苏丹成立的公司，或在苏丹行使管理和控制权的公司，均被视为苏丹税收居民企业。

2.2.1.2 征收范围

苏丹居民企业应就其在苏丹取得的收入和境外取得的收入纳税。

应税收入包括：

- (1) 经营所得；
- (2) 提供服务或劳务所得；
- (3) 出租房地产取得的租金。

2.2.1.3 税率

截至 2019 年 4 月 1 日，最新税率如下：

企业所得税的现行税率如下：

- (1) 工业企业，10%；
- (2) 贸易公司、房地产租赁公司、保险公司和基金管理公司，15%；
- (3) 除石油服务公司（如：石油勘探、开采和出口公司的分包商）外的服务公司，15%；
- (4) 电信公司，7%（从 2019 年 1 月 1 日起生效）；
- (5) 银行，30%；
- (6) 烟草业，40%（从 2019 年 1 月 1 日起生效）；
- (7) 提供石油和天然气勘探、开采和销售服务的公司和分包

商，35%；

（8）根据《2013 年鼓励投资法》和其他法案，所有免征国家发展税的公司，5%；

（9）处置资本性资产取得的资本收益按 2%的税率缴纳税款。

预提所得税适用于向居民企业 and 非居民企业支付的特定款项总额，预提税的付款类型和适用税率如下：

（1）政府向应税企业进行的政府性支付，1%；

（2）应税企业进口商品，2%；

（3）当地企业向居民承包商和分包商的付款额，按预付款的 5%；

（4）顾问费和支付给专业人员的费用，10%

2.2.1.4 税收优惠

《1986 年所得税法》中规定对于新购买的机器、设备，在投入生产后，其初始折旧免税额为购买价款的 20%，除此之外，不包括其他投资优惠。这项优惠政策仅适用于企业购买机器设备初次投入使用时享受，且仅可享受一次。

2013 年，苏丹颁布了《2013 年鼓励投资法》，并废止了《1999 年鼓励投资法》。新法规定了关于战略投资具体的税收优惠。

《2013 年鼓励投资法》中的税收优惠包括：

（1）对经营性资产免征增值税；

（2）免征经营性资产以及用于经营目的交通工具的关税。此外，用于生产目的投入的商品有权享受关税优惠税率；

（3）允许以优惠价格获得启动项目所需的土地。

2.2.1.5 应纳税所得额

（1）收入范围

居民企业须就其全球收入缴纳企业所得税，需要注意：

①企业获得的收入，不论企业是否对该收入进行分配，都要根据《1986 年所得税法》进行征税；

②对任何商业活动产生的利润都需要征收税款，商业活动指通

过销售商品或提供劳务而取得收入的行为。

（2）免税收入

免征企业所得税的收入包括：

①联邦政府、当地政府或任何具有法人资格的政府机构收取的租金；

②股息红利，但股息红利需要缴纳印花税；

③出售股票取得的收益，但出售股票取得的收益需要缴纳资本利得税；

④资本收益（不包括出售资本性资产取得的所得），根据《1986 年资本利得税法》（Capital Gain Tax Act of 1986，CGTA）进行征税；

⑤从政府和中央银行发行的债券和证券取得的收入；

⑥涉农公司（如：农产品、家禽、乳制品和动物产品的生产）。

（3）税前扣除

一般情况下，在计算应纳税所得额的过程中，纳税年度内发生的与应税收入完全或特定相关的支出均可在税前扣除。

可以从应纳税额中扣除的支出包括：

①工资薪金以及向退休人员支付的退休金；

②法律和咨询费用；

③董事的报酬，前提是报酬金额须按收款人所在的级数缴纳个人所得税；

④为了生产经营而租入土地或房屋支付的租金；

⑤非资本性支出的维修和保养费用；

⑥房屋、机器的维修，设备或器具的更新改造，未计入资本性支出，且未进行折旧扣除的费用；

⑦捐赠支出，分为现金捐赠和实物捐赠；

A. 现金捐赠。若为现金捐赠，用于支付政府机构开支或被政府用于支付公共财政产生的开支。不论现金捐赠的金额大小，以现金形式向社会公众利益做出的捐赠，或通过购买实物形式向政府机

构、培训和科学研究中心做出的捐赠，如仪器、设备和书籍等。只要捐赠总额不超过净利润的 10% 或 200,000 苏丹镑（取二者中较大者），允许从应纳税所得额中扣除。在进行扣除时，应向税务局提交已审定的账目或纳税申报单。

B. 实物捐赠同时符合如下规定可进行扣除：

a. 扣除的总金额不得超过项目总成本的 50%；

b. 扣除应在连续两个纳税年度内完成，按每年 25% 进行扣除，超过两年不允许扣除；

c. 在捐赠给国家的项目交付使用后开始扣除；

d. 应在项目交付使用的当年估价项目成本；

e. 必须经过财政和国民经济部部长的审批。

⑧税务局承认真实性的坏账；

⑨在税务局局长认为公平合理的范围内向亲属支付的工资；

⑩满足特定条件的，公司为员工缴纳的养老金或公积金；

⑪筹备期费用。筹备期费用是指企业在开始生产前发生的初期费用，但不包括不动产费用，可以在 10 年内摊销；

⑫折旧和摊销；

固定资产的折旧，根据资产的账面价值，对应《1986 年所得税法》所规定的折旧率，采用直线法进行折旧；无形资产的摊销，如商誉、专利和商标、著作权以及类似的资产，允许进行摊销。

资产的折旧时间从公司购入并投入使用开始。因此，对闲置的或未使用的资产不能进行折旧。

特定固定资产的折旧率如下：

表 4 各类资产年折旧率明细表

资产	折旧率(%)
办公楼和住房	2.5
工业厂房	5
机械设备	10
农机、道路、桥梁、水坝、隧道和飞机跑道	15
采矿和挖掘机器	20
家具及配件	10

酒店、餐厅、剧院和教育机构的家具	20
办公设备	25
电脑	30
交通设施	20
飞机	20
货船	7
载客船舶	10

无形资产的摊销率最高为 20%，并限于以下各项：

- A. 商誉；
- B. 商标和专利权；
- C. 著作权；
- D. 其他类似的无形资产。

⑬用于取得应税收入发生的贷款利息；

⑭在税务局规定的范围内（在税务局认为公平合理的范围内）的运输和差旅费；

⑮商会会费以及商业和科学杂志的订阅费；

⑯广告费用；

⑰税务局规定限额内的休闲娱乐费用；

⑱毁损或被盗货物，保险赔偿后的余额或保险价值与货物真实价值的差额，货物真实价值根据会计报表编制原则确定；

⑲员工盗用货物的损失，为保险赔偿后的余额；

⑳特许权使用费；

㉑向苏丹天课协会支付的天课税。

值得注意的是，股息红利不可以从应纳税所得额中扣除，因为股息红利被视为利润的分配，而不是一项支出。

（4）不允许扣除的费用

一般而言，在计算应纳税所得额的过程中，纳税年度内发生的非专门用于生产收入的支出不允许扣除。此外，任何资本性质的费用或损失不可扣除。

不允许扣除的项目包括：

- ①资本性费用，或与资本有关的损失或费用；

- ②保险单或赔偿合同承保的费用或损失；
- ③家庭、住房或其他个人性质的费用；
- ④任何所得税或具有类似性质的税款（应税所得在境外缴纳的税款，只有在财政部长批准后允许扣除）；
- ⑤支付的利息，除非该利息：
 - A. 作为收款人的收入需要征税；
 - B. 如果收款人未被免税，则应征税；
 - C. 已经支付给银行；
 - D. 向苏丹境外的个人借款而发生，且该借款用于生产经营；
- ⑥所有拨款和准备金，《1986 年所得税法》中允许扣除的拨款的除外。

2.2.1.6 应纳税额

应纳税额=应纳税所得额×税率

2.2.1.7 合并纳税

当税务局认为个人直接或间接控制两家或两家以上公司或合伙企业，出于评估、征收和追缴税款的目的，上述公司或合伙企业将被视为一个单独的纳税人。

所需缴纳的税款应在上述公司或合伙企业中按营业利润和租金收入的比例进行分配，亏损不能抵消受控公司的利润。

2.2.1.8 其他

（1）关于保险公司经营利润的特殊规则

对于在苏丹从事保险业务的纳税人，应核定其从事保险业务取得的经营利润。根据《1986 年所得税法》，互助保险公司应当视为开展保险业务，核定其业务盈余，其中包括与公司成员和他人达成交易的盈余。互助保险公司的利润应视为是经营利润并应依法纳税。互助保险即由一些具有共同要求和面临同样风险的人自愿组织起来，是预交风险损失补偿分摊金的一种保险形式。一般而言，所有参加保险的人为自己办理保险而合作成立的法人组织为互助保险公司。

开展人寿保险业务的保险公司，同时开展其他险种的保险业务，应将人寿保险业务视为单独的一项业务处理，分别核算利润。

互助保险公司或私人保险公司，在苏丹境内开展保险业务，其应纳税所得额按其在会计记账期内产生的保险业务利润（寿险除外）为基础，通过以下步骤计算得出：

①会计记账期内的保险业务利润（寿险除外）的核算：

A. 在苏丹境内投保的已收或到期的分期付款总值，扣除可能退还投保人的分期付款金额，以及为再保险支付的金额；

B. 除投资收入，保险业务产生的任何其他收入，包括手续费和其它与再保险投保人有关的再保险费用的折让；

C. 投资收益的比例部分，基数介于按 A. 计算的数额和已收到的或分期付款的总额之间，以百分比计算的部分；

②在年度末，通常以公司从事保险业务的百分比计算风险贴现储备金，从该数额中扣除；并且，在该数额中还应加上上一年度末未实现的风险贴现储备金；

③按上述①、②步骤的规定核算出的数额，还需扣除：

A. 在上述会计记账期内承兑的索赔和与该业务相关的数额减去再保险下收回的任何价值；

B. 在上述会计记账期内，用于分支和代理机构的费用支出以及与该业务相关的费用；

C. 税务局局长认为公正、合理的公司总部的开支部分；

如果在需要的情况下，公司可在任一会计记账期内，将其从保险业务中取得的经营利润视为该会计期内已收取的盈余总额或到期的分期付款的盈余总额，该盈余不得超过 1,000 苏丹镑，该选择一旦作出不得变更，除税务局局长批准的情况以外，并应按照税务局局长认为公正，合理的方式进行结算。

无论是互助保险公司或私人保险公司，任何在苏丹境内从事人寿保险业务的保险公司，在任何会计记账期内产生的经营利润，通过以下步骤计算得出最终利润：

①在苏丹境内分期付款的收入，加上一个数额，该数额介于在

苏丹境外收取的分期付款收入与苏丹境内相关人员填写保险单时分期付款的收入之间，提取与人寿保险基金投资收入相同比例的利润，或以税务局局长认为公正、合理的方式，在保险统计人员计算出在苏丹境内从事人寿保险业务的债务和保险统计人员开展人寿保险业务所有的债务之间提取一定比例的利润；

②从条款①产生的金额中扣除苏丹境内分支和代理机构用于人寿保险的支出，并按照税务局局长认为公正、合理的方式，扣除公司总部的支出部分。

（2）特殊项目的经营利润适用的特殊规则

如果有关人员从事与特殊项目相关的业务，在合同履行期间，或在对相关业务做出其它安排期间，根据项目的性质可以确定其经营的利润，则税务局局长认为其公正、合理的经营利润可能是：

①认为由此产生的经营利润，如同在开展业务的期间，经营利润每天均以某种固定的方式累积；

②确定支付总额 3% 的初步百分数或以其认为适当的方式，根据合同的履行情况或对业务做出的其它安排，确定利润结算期间应纳税款的百分数。

《1990 年天课法》和《1996 年伊斯兰信托法》中规定的商业活动，不在征税范围之内。

（3）亏损结转

如果公司在某一纳税年度发生经营亏损，在满足以下条件后，可以将亏损额向后结转并在以后年度的利润中进行扣除：

①亏损最多可以向以后年度结转 5 年；

②公司须按照《1986 所得税法》保留充足的记录和账簿，且在每个纳税年度都提交有执证审计师签字的会计账簿，才能进行扣除；

③如果公司迫于外部环境，停止提供经审计的会计账簿，税务局可以视情况允许公司的亏损结转到以后的年份。

④亏损不得向以前年度结转。

资本性亏损不允许税前扣除，除非：

①亏损是由出售符合折旧备抵条件的资产所产生；

②亏损是由资产售价与其在公司账簿账面价值的差额计算得出。

居民企业发生的境外亏损，不得进行结转扣除。

（4）国家发展税

对无法根据 2.2.1.3 进行归类的公司，按 5% 的税率征收国家发展税。

（5）境外税收抵免

苏丹通过税收抵免的方式消除双重征税。境外税收抵免限额为同等收入在苏丹所应缴纳的税额。未抵扣的抵免限额不予退还。

截至 2019 年 1 月 1 日，苏丹已与 18 个国家签订了避免双重征税协定。其中，部分条款约定了来源于境外的特定收入可免于缴纳苏丹所得税。苏丹的协定签署情况请参考 2.2.2.7 预提所得税以及 5.1 中苏税收协定。

（6）代扣代缴

为保证税款的缴纳，苏丹税务局要求当地居民企业向居民承包商或分包商付款时，以收入总额的 5% 作为企业所得税代扣代缴，次年 5 月前后汇算清缴。

2.2.2 非居民企业

2.2.2.1 概述

不在苏丹境内注册成立，且不在苏丹进行中央管理和控制的企业，为非居民企业。非居民企业应就其来源于苏丹的所有收入缴纳企业所得税。

2.2.2.2 所得来源地的判定标准

非居民企业应就其来源于苏丹的所有收入缴纳企业所得税。具体包括：

- ①在苏丹取得的收入；
- ②特许权使用费；
- ③提供服务收取的费用；

④居民企业向非居民企业支付的管理费。

2.2.2.3 税率

- (1) 工业企业，10%；
- (2) 贸易公司、房地产租赁公司、保险公司和基金管理公司，15%；
- (3) 银行、烟草业，提供石油和天然气勘探、开采和销售服务的公司和分包商，30%；
- (4) 根据《2013 年鼓励投资法》和其他法案，所有免征国家发展税的公司，5%；
- (5) 电信业，最低为年销售额的 5%。

2.2.2.4 征收范围

非居民企业应就其来源于苏丹的所有收入缴纳企业所得税。

(1) 自行申报：非居民企业构成常设机构的，应就其通过常设机构在苏丹经营取得的来源于苏丹的收入，扣除归属于该常设机构的支出后申报纳税。

(2) 预提所得税：非居民企业取得其他收入的，支付人为扣缴义务人，对收入进行预扣税，详见 2.2.2.7 预提所得税。

根据中苏税收协定，中方企业在苏丹从事的活动符合以下条件之一，即视为在苏丹构成常设机构：

(1) 从事建筑工地或建筑、装配或安装及有关监督活动，活动持续时间至少为 18 个月；

(2) 缔约国一方企业通过雇员或者雇用的其他人员，在缔约国另一方为同一个项目或相关联的项目提供劳务，包括咨询服务，每 24 个月中该活动持续时间至少为 12 个月。

常设机构定义详见 5.1.3。

表 5 中方企业常设机构的认定

国家	成立常设机构的期限	
	建筑工地等	提供服务
中国	≥18 个月	≥12 个月

2.2.2.5 应纳税所得额

非居民企业来源于苏丹的经营所得（积极所得）对应的应纳税所得额的计算请参考居民企业应纳税所得额章节 2.2.1.5。

非居民企业取得的来源于苏丹除经营所得以外的其他所得（消极所得）对应的应纳税所得额请参考 2.2.2.7 预提所得税。

2.2.2.6 应纳税额

应纳税额 = 应纳税所得额 × 税率

非居民企业来源于苏丹的经营所得（积极所得）应纳税额，具体计算请参考居民企业应纳税额章节 2.2.1.6。

2.2.2.7 预提所得税

非居民企业来源于苏丹的其他所得（消极所得）应纳税额，具体计算如下：

（1）股息

居民企业向非居民企业支付的股息不征收预提所得税，但需征收 1% 的印花税。

（2）利息

居民企业向非居民企业支付的利息按照 7% 或税收协定规定的税率（中国为 10%）征收预提所得税。

（3）特许权使用费

居民企业向非居民企业支付的特许权使用费按照 15% 或税收协定规定的税率（中国为 10%）征收预提所得税。

（4）其他

向非居民企业支付的管理费和专业服务费按 15% 征收预提所得税。管理费是指根据合同向纳税人提供管理服务发生的费用；专业服务费是指向纳税人提供技术咨询服务发生的费用。

居民企业向非居民企业承包商和分包商支付的款项按 7% 征收预提所得税。

上述所有费率可根据财政部长发布的部长决定予以修改。

苏丹对分公司的利润暂不征收预提所得税。

2.2.2.8 亏损弥补

非居民企业的净亏损可向以后年度至多结转五年，但不能向以前年度结转。具体计算请参考居民企业相关章节 2.2.1.8 其他。

2.2.2.9 特殊事项的处理

暂无。

2.3 个人所得税 (Individual Income Tax)

根据《1986 年所得税法》，所有在苏丹取得收入的自然人均需缴纳个人所得税。其中，居民个人以其取得的全球收入为计税基础。

2.3.1 居民纳税人

2.3.1.1 判定标准

满足下列标准中任意一条的，视为苏丹居民纳税人：

(1) 在该纳税年度及其之前两个纳税年度内，在苏丹境内实际停留天数累计超过 12 个月的自然人；

(2) 在该纳税年度内在苏丹境内实际停留天数累计超过 183 天的自然人。

此外，已婚纳税人应就其取得的收入分别征税。

合伙企业被视为企业所得税纳税人。因此，合伙企业按其取得的收入单独纳税，不再对合伙人取得的来自合伙企业的收入征收个人所得税。

2.3.1.2 征收范围

应税收入包括以下几类收入：

(1) 商业利润，包括专业人员收入

个人从事商业活动取得的商业和专业收入，应纳税所得额的确定遵循企业所得税的原则。

(2) 受雇工作收入

①工资

工资通过员工工资系统（Pay As You Earn, PAYE）按月征税，雇主必须在向雇员支付薪酬时扣除应缴税款。

工资包括所有薪酬、假期工资、病假工资、酬金、佣金、补助金、退休金、生活费津贴、差旅津贴以及雇员在工作或向雇主提供服务期间收取的所有津贴。但是，如果税务局确信雇员收到的上述津贴是其为履行工作职责发生的费用，则可从雇员的应税收入中予以扣除。

以下项目免税：

- A. 因工伤或终止劳动合同给予的赔偿金；
- B. 奖学金；
- C. 大学讲师和研究人员的书籍和秘书处津贴；
- D. 警察、安保和武装部队的军事津贴；
- E. 股息、农业收入、退休金。

②非现金福利：雇主为雇员提供的福利或其他津贴的价值也应计入雇员的收入总额按以下规定予以计税。

- A. 不含家具的免费住宿：按照基本工资的 10%增加应税收入；
- B. 含家具的住宿：按照基本工资的 35%增加应税收入；
- C. 含家具及伙食的住宿：按照基本工资的 45%增加应税收入；
- D. 供雇员私人使用的商务车：免征个人所得税；
- E. 飞往苏丹境外的机票：按机票的实际金额进行征税；
- F. 雇主支付雇员的电费、水费和电话账单：按照账单的实际金额增加应税收入；
- G. 雇主提供的医疗服务、员工伙食和制服：不征个人所得税；
- H. 雇主承担雇员的税款并以雇员名义进行支付：按照税款金额增加雇员应税收入，得到的总金额为该雇员的新应税收入，这也被称为“税上税”；
- I. 雇主为雇员支付的其他服务费用：按照服务的实际价值增加雇员的应税收入。

③临时性收入，包括激励、奖金、津贴和其他临时性收入，以

及任何非常规的意外收入，按照 15% 的税率进行结算。税款需立即在税务局缴款。

④养老金收入

养老金收入是指个人从政府养老金、社会保险基金或税务局认可的私人养老金计划中获得的收入。所有的养老金收入都是免税的。

个人支付的养老金和社会保险费允许扣除。如果向非居民养老金基金支付养老金和社会保险费，需要经过税务局批准后才可扣除。

⑤董事薪酬

董事的薪酬应视为受雇工作收入，按总金额的 15% 预缴个人所得税。

(3) 投资收入

个人从居民或者非居民处取得的股息红利免税。

居民个人取得的利息和特许权使用费应作为营业收入缴税。对此类收入没有预扣制度。

居民个人从不动产中获得的租金收入应缴纳税款。纳税人可以选择从应纳税所得中扣除 35% 的财产管理和维护费，或选择按发生的真实费用扣减，包括折旧费和贷款利息支付款，该费用根据执证审计师签字的会计账簿决定。

对于境外投资收入，苏丹对居民纳税人取得的全球收入征税。若境外收入在境外支付了税款，经财政部长批准后，可将该境外收入从应税收入中扣除。

来源于境外的资本性所得在苏丹不征税。

2.3.1.3 税率

(1) 收入

当前居民个人所得税税率如下：

表 6 营业收入者和专业人员个人所得税税率表

年收入（苏丹镑）	税率（%）
----------	-------

0 - 3,000	0
3,000 - 6,000	5
6,000 - 10,000	10
>10,000	15

表 7 租金收入个人所得税税率表

年收入（苏丹镑）	税率（%）
0 - 3,000	0
>3,000	10

表 8 受雇工作收入个人所得税税率表

年收入（苏丹镑）	税率（%）
0 - 14,400	0
14,400 - 14,520	5
14,520 - 14,760	10
>14,760	15

（2）预提所得税

工资和其他受雇工作收入的预提税不是最终缴纳的税款。

雇主必须在税款所属期期末提供雇员收入和扣除项明细清单，便于审计和最终税款的结算。审计确认后的金额为雇员应支付的实际税款。预提税率适用于雇主支付的总付款额。

其他预提税税率为：

- ①政府向应纳税人支付的款项：1%；
- ②纳税人进口商品：2%；
- ③本地公司向居民分包商支付的款项：预付款的 5%；
- ④特许权使用费：最终税款的 15%；
- ⑤咨询费：居民和非居民均为最终税款的 10%。

2.3.1.4 税收优惠

对以下个人取得的收入免征个人所得税：

- ①支付给市政服务或纪律部门成员的退休金；
- ②向国际组织特使、外交官和雇员的支付和转账；
- ③银行存款、储蓄账户和邮政储蓄基金的利息；

④在满足免税收入不超过政府薪金计划中最高薪水的前提下，年满 50 周岁、在政府或私营部门工作的雇员取得的个人收入。不包括政府或国有企业董事会成员的薪酬。

《1986 年所得税法》只允许以下两项税收抵免：

- ①雇员向苏丹天课协会支付的天课税；
- ②业主支付的建筑物税（对建筑物征收的税款，与房地产税区分）。

所有居民个人和非居民个人均可享有 3,000 苏丹镑的免税额度，用于抵免个人独资企业取得的收入以及租金和专业性收入。

2.3.1.5 税前扣除

（1）以下项目允许从工资薪金收入额中扣除：

- ①向税务局认可的国家养老金基金、养老金或退休金计划缴纳的养老金；
- ②向国家社保基金缴纳的社会保险金；
- ③雇员向苏丹天课协会支付的天课税；
- ④适用于受雇工作收入的生活津贴，每年最高为 7,495 苏丹镑；
- ⑤交通津贴，每月不超过 120 苏丹镑。

（2）免税扣除额

有受扶养人的居民个人，按每位受扶养人 100 苏丹镑进行扣除，受扶养人仅限于配偶和子女。

其中，“受扶养人”是指配偶、未满 18 岁的子女或 18 岁以上的子女（正在接受全日制教育或培训，或因身体或精神残疾而无法谋生）。

（3）财产租赁扣除额

个人从土地或房屋收取的财产租赁收入，应从中扣除：

- ①个人租用该土地或房屋支付的租金；
- ②个人从其租住的唯一住所取得的收入，为租住其房间支付的租金；
- ③为土地或房屋进行维修、保养或购买保险，可选择如下两种

方式之一进行扣除，一旦确定扣除方式，不得随意变更，除非得到税务局的许可，并确认其变更的目的不是为了逃税：

A. 如果出示了经审计的账目，在核实其真实性后，可将如下真实发生的支出计入账目，包括：管理支出，房屋、家具和设备的折旧；

B. 如果提供了准确的申报表，按所列支出取得的总收入的35%。如果个人按某项协议的条款，承担一部分维修、保养或购买保险的开支，或无需承担任何费用，则只允许按比例扣除或不允许扣除，视具体情况而定。

④个人在苏丹境外拥有的土地或房屋，缴纳的相同性质的税款；

⑤为贷款支付的借贷成本，作为其购买土地或房屋的保证金，处理方式如下：

A. 扣除在此期间支付的借款成本；

B. 在建造年份内支付的借款成本，视为在完成建造的年份支付，并在完成建造之年起的十年内等额扣除；

值得注意的是，个人的利息费用（包括贷款利息）、人寿保险费、教育费和医疗费不允许扣除。

2.3.1.6 应纳税额

应纳税额=应纳税所得额×适用税率；

应纳税所得额=总收入（不包括免税收入）-可抵扣的支出-免税扣除额。

2.3.1.7 其他

（1）境外收入

苏丹居民个人就其全球所得缴纳税款。如果获得财政部长的批准，且境外收入已经支付了境外税款，在计算应纳税所得额时，可以不考虑境外取得的收入。

（2）亏损结转

亏损可以向后结转，在亏损发生后的5个纳税年度内从以后年

度的利润中扣除。亏损不允许向前结转。

与某类收入相关的亏损只能在以后年度内用同一类的收入进行抵消。

2.3.2 非居民纳税人

2.3.2.1 判定标准及扣缴义务人

不符合居民纳税人条件的自然人为非居民纳税人。

2.3.2.2 征收范围

（1）受雇工作收入

苏丹非居民纳税人应就其来源于苏丹境内的所得缴纳个人所得税。

如果工作在苏丹进行，所产生的收入即视为来自苏丹。即使在苏丹境外收到该笔收入，也要在苏丹缴税。因此，外籍雇员在苏丹工作，即使只有一部分收入汇至苏丹，也要对其从苏丹境内和境外收到的总收入进行征税。当税务局无法确定外籍雇员来自境外的收入时，可根据类似职位雇员所能取得的薪金进行评估。

外籍雇员的雇主必须向税务局递交劳动合同、工作许可证和居住许可证。当雇员离境时，不论是暂时性离境还是永久性离境，都需向移民局提供一份税务局的完税凭证。

非居民个人应对其从苏丹取得的受雇工作收入缴税，税款通过员工工资系统（Pay As You Earn, PAYE）核算扣除。

非居民个人取得的受雇工作收入也适用居民个人的受雇工作收入。非居民个人的退休金收入无需纳税，但董事薪酬需缴纳 15% 的最终预提税。

（2）营业利润和专业人员收入

向非居民个人支付的营业利润需缴纳 7% 的最终预提税，由居民付款方进行代扣代缴。

向非居民个人支付的顾问费需缴纳 10% 的最终预提税，由居民付款方进行代扣代缴。

（3）投资收入

居民企业向非居民个人支付的分红无需缴纳税款。

向非居民个人支付的特许权使用费缴纳 15%的最终预提税由居民付款方进行代扣代缴。

向非居民支付的个人利息收入总额需缴纳 7%的预提税。

通过苏丹境内不动产取得的应纳税所得额按 10%征税。

2.3.2.3 税率

向非居民个人支付的款项，须按照下述税率或税收协定规定的税率缴纳预提所得税：

（1）受雇工作收入：累进制税率，最高 15%（年收入高于 14,760 苏丹镑）；

（2）股息红利：0%；

（3）利息：15%；

（4）特许权使用费：15%；

（5）技术费：10%；

（6）董事费：累进制税率，最高 15%（年收入高于 14,760 苏丹镑）。

2.3.2.4 税前扣除

非居民纳税人取得的来源于苏丹境内的所有收入均不适用个人免税扣除。

2.3.2.5 税收优惠

政府为某些在苏丹重大发展项目中工作的境外外派人员提供免税待遇，其中包括主要的石油行业协会以及修筑水坝、道路和桥梁的公司。

2.3.2.6 应纳税额

应纳税额=应纳税所得额×适用税率。

2.3.2.7 其他

位于苏丹的非居民个人无需缴纳资本税，通常对营运资本征收的天课税（zakat）不适用于非居民个人或非穆斯林。

非居民纳税人所在国如果已经和苏丹签订了避免双重征税协定，则可以根据其税收居民身份向税务机关申请税收协定待遇。

2.4 增值税 (Value-Added Tax)

2.4.1 概述

增值税是一种商品和服务税，自 2001 年 1 月 1 日起，在苏丹境内生产并销售应税商品、提供应税劳务、或进口应税商品和服务的，均应征收增值税。

除《增值税法》另有规定，所有商品和服务都应纳入征税范围。任何在经营过程中提供应税商品和服务的公司，须代表税务局收取增值税。

在每个月的 15 日之前，进行了税务登记的企业必须提交上个月的增值税纳税申报表，从销项税额中扣除进项税额后，以差额向税务局缴纳税款。如果进项税额超过了销项税额，差额可以在下一个月的申报表中扣减。

增值税退税仅限于零税率出口公司。与石油行业协会合作的分包商，如果协会预扣其销项税额，允许退还分包商的进项税额。

如果公司提供的商品和服务都需要缴纳税款，全部进项税额都可以抵扣销项税额。然而，在仅有一部分商品和服务需要缴纳税款的情况下，公司只能扣除应纳税商品和服务的进项税额。

(1) 纳税义务人

根据《1999 年增值税法》，纳税人从事进口、生产销售应税商品及提供应税劳务，应登记成为增值税纳税人。任何公司，在上一年度内，销售商品或提供劳务的收入超过 120 万（含）苏丹镑的，应强制注册为增值税纳税人。符合条件的公司必须在一个月内申请注册。已注册成为增值税纳税人的企业，如果其收入低于 120 万苏丹镑，且公司未持有进出口许可证，可以注销增值税纳税人登记。进口商和出口商都必须进行登记，未达到注册标准的公司允许其自愿注册成为增值税纳税人。

完成注册后，公司必须遵守《增值税法》的所有规定，包括与

进项税额扣除有关的规定。

（2）征税范围

在苏丹境内进口应税商品、生产销售应税商品或提供应税劳务，均应缴纳增值税，明确规定免税的除外。

（3）税率

增值税税率为 17%（自 2012 年 7 月 1 日起，由 15% 上升至 17%），自 2012 年 1 月 1 日起，对电信公司和卷烟的销售额按 30% 进行征收。

商品或服务的销售成本中不包含增值税税额。

2.4.2 税收优惠

零税率仅适用于销售商品、提供应税劳务的出口商。由于税率为零，他们有权获得进项税额的退税。

另一方面，免征增值税的企业，其进项税额不予退还。进口、生产销售下述商品及提供下述劳务免征增值税：

- ① 未经加工的农作物；
- ② 家禽制品，如牛类、肉类、禽类、鱼类（鱼类罐头除外）和奶制品（进口的除外）
- ③ 化肥；
- ④ 农作物种子；
- ⑤ 杀虫剂和除草剂；
- ⑥ 人用或兽用药品；
- ⑦ 苏丹产的面粉；
- ⑧ 面包；
- ⑨ 根据《外交特权法》免征增值税的进口商品和服务；
- ⑩ 根据与苏丹政府达成的协议免征增值税的进口商品和服务；
- ⑪ 金融服务，包括：银行、融资、基金管理以及股票、债券和证券的销售；
- ⑫ 保险服务；
- ⑬ 教育服务；
- ⑭ 医疗服务；

⑮销售或出租私人使用的房地产；

⑯财政部长下令免除增值税的商品和服务。

⑰根据《2013 鼓励投资法》战略投资项目的资本性支出。

在苏丹，外国公司作为承包商在为石油作业公司提供商品或服务时，如果作业公司因享受税收优惠而免缴增值税（销项税），承包商应当从作业公司获取增值税免税证明，否则承包商在当地采购物资时所缴纳的增值税（进项税）就会进入项目成本而无法抵扣，增加其税收负担。

2.4.3 应纳税额

应纳税额，指在一般市场环境之下，买卖双方相互独立，通过销售商品、提供服务取得的收益，即独立价格。

就进口货物而言，应税价是关税完税价格，加上清关前海关收取的关税和应支付的其他费用。

增值税应纳税额=销项税额-进项税额

销项税额=销售额×增值税税率

（1）销售额

销售额是纳税人进口、生产销售应税货物及提供应税劳务时向购买方收取的全部价款和价外费用，或税务局认定的市场公允价格，包括关税和消费税。

（2）增值税退税规定

在下列情况中，应按照相关法规规定的条款和条件进行退税：

①对出口商品征收的税款，不论是自营出口或者与其他商品共同出口；

②误征的增值税税款，由纳税人书面申请进行返还；

③税务局局长规定的其他情形。

纳税人申请退税的权利，于财政年度后 24 个月内有效，纳税人应在此期限内提交申请。

如果税务局在财政年度后 5 年内未追缴税款，则追缴税款的权力失效。

2.5 消费税（Excise Duty）

2.5.1 概述

（1）纳税义务人

消费税纳税义务人为在苏丹进口应税商品、或销售自产消费税应税商品的个人、公司和组织。

（2）征收范围

下列产品应从价缴纳消费税：

- ①软饮料和矿物质饮料；
- ②烟草和香烟；
- ③汽车；
- ④油漆和抛光剂；
- ⑤糖类；
- ⑥水泥；
- ⑦石油产品（即石脑油、煤油、粗柴油和布伦特油）。

苏丹港务局和苏丹标准公司也对进口商品征收消费税。

（3）税率

除特定商品征收 2% 的消费税外，多数商品要征收 10% 的消费税。

常见的消费税应税品及其对应税率见下表：

表 9 苏丹消费税税率概况

商品类别	比例税率
茶叶	2%
咖啡	2%
奶粉	2%
干枣椰	2%
烟草	2%
香烟产业包装材料	2%
石油	2%
药品	免税

2.5.2 税收优惠

暂无。

2.5.3 应纳税额

消费税的计税依据为应税商品价格，一般实行从价定率的方法计算应纳税额。应纳税额计算公式：

实行从价计征计算的应纳税额=销售额×比例税率。

2.5.4 其他

暂无。

2.6 其他税（费）

2.6.1 资本利得税（Tax on Capital Gains）

通过处置资产取得的资本利得根据《1986 年资本利得税法》（Capital Gain Tax Act of 1986, CGTA）单独进行计算。

资本利得税主要针对处置资产产生的净利润进行征税，资产包括土地、房屋和车辆等。非居民企业或个人取得的资本利得与居民企业或个人的征税方式相同。

（1）应税收入

资本利得的来源由以下三个方面组成：处置土地、建筑物和耕地的所得；股票和有色证券的转让收入所得；机动车的转让收入所得。在国外取得资本利得在苏丹不需缴纳资本利得税。

一般来说，所有在苏丹取得资本利得的企业都需要缴纳资本利得税，但下列利得除外：中央政府及相关部门、地方政府部门、公共性企业处置土地或建筑物的收入所得；宗教机构、教育机构或者公共组织处置资本性财产所获得的收入所得。

如果企业同一年既有资本收益又有资本损失，在计算应纳税资本利得时，损失可以用来抵扣收益。

（2）计征方法

资本利得的计算方法是在销售收入中进行相应的扣除，扣除的

部分包括：资产的初始支出；为土地或建筑物支付的修葺维护费用；销售土地或建筑物的过程中产生的支出；法律规定的其他支出。

资本利得=收入-成本-必要的清理费用

(3) 税率

按应纳税资本利得的 2%进行征税。

(4) 税收优惠

《1986 年资本利得税法》中对部分企业和组织给予了特别豁免。下列所得免征资本利得税：

①中央政府或其任何单位，区政府或地方政府单位，公共性企业或中小型企业通过转让土地或出售建筑物取得的收益；

②宗教组织、教育组织或社会组织通过出售资本性资产取得的收益；

③公司对有限责任公司出资后，若公司未交易该资产且持有期不少于 4 年，则对公司的资本性资产进行重新评估。若在 4 年内出售资产或股份，则适用偿还规则，变现的收益将根据资产重估前的价值缴纳资本利得税。

2.6.2 社会保险 (Social Security Contributions)

所有雇主都必须为其雇员向国家社会保险基金缴纳社保。雇主应按照雇员工资薪金的 17%（工资薪金为基本工资、住房补贴和工作性质的补贴）缴纳社保。其中，2%为工伤保险，15%为养老险、残疾险和生存险。雇员应按其工资薪金的 8%缴纳社保。

许多雇主已经制定了退休金或公积金计划的，雇主和雇员可根据有关计划进行缴款，但大多数计划规定受益人需要缴款。雇员和雇主均需要以雇员的工资为基数按比例支付款项。

向国家社会保险基金的缴款可从公司税款中扣除。

养老金或公积金的缴款可从雇主的应纳税所得额中扣除，若该基金：

- (1) 具有劳工部背书的内部法规；并且
- (2) 与公司的基金进行了严格的划分。

2.6.3 关税 (Customs Duty)

苏丹的关税，对所有国家的商品都实行单一税率制度。关税税率通常单独列出，适用于所有国家相同标准的进口商品，且没有税收优惠。海关估价的主要依据是交易价格。

苏丹政府通过海关对当地产品形成较强竞争的进口商品设置贸易壁垒，以达到保护当地产品的目的。通常的方法包括：

- (1) 拒绝认可货物发票价格，由海关重新估定货值，且往往予以高估，降低进口产品的竞争力；
- (2) 设置进口许可证，且限制许可证发放范围；
- (3) 对部分产品征收高额关税。

苏丹不适用从量税（即通过重量、体积、长度或其他计量单位计算关税的方法）。然而，根据 1983 年国际商品名称及编码协调制度的标准，关税可以通过商品价值的百分比（从价税）计算得出。海关税务部门有权审查交易价格以确认该价格是否真实反映了市场价值，在价格认定时还会参考该种或该类商品的价格记录，采取“就高不就低”的原则，即商品发票价格比海关记录价格低，则商品的总价值按海关记录价格计算；若商品发票价格比海关记录价格高，则商品的总价值按发票价格计算。

根据《2013 鼓励投资法》，投资局可以免除以下项目的税费：

(1) 经有关部委协调，对未列入关税表中的投资项目，需进口的机器、设备免征关税，如为州级投资项目，需由州级部长向投资局长进行说明。

(2) 免征进口运输工具关税，以下车辆除外：排量少于 1000 毫升的小汽车、双排座皮卡和旅行车。

未列入关税表中的投资项目生产投入将按有关规定征收海关税费。

另外，根据苏丹石油法规定，石油公司与苏丹政府签订的产品分成协议，承包商用于石油作业而进口的材料、设备等免征关税，但当地能够采购的材料和配件不予免税，石油公司出口石油免征关税。

政府对出口实行从价税率，棉花和阿拉伯胶为 10%，其他产品为 5%，此外苏丹港公司还收取 1.2% 的码头税，国内航空收取 1% 的机场税。

进口商品关税税率从 0% 到 120% 不等，进口关税的平均税率为 22.4%。根据《投资法》，持有许可证的公司或个人，可以免征商品进口环节的关税。

2.6.4 转让税 (Transfer Tax)

苏丹对不动产的转让不征收转让税，对股份、债券和证券的转让也不征收转让税。

2.6.5 资产税 (Tax on Capital)

(1) 净财富税 (Net Wealth Tax)

苏丹没有净财富税，但是，对穆斯林公司和个人的营运资金征收天课税，由苏丹天课协会负责征收管理。

(2) 房地产税 (Real Estate Tax)

地方当局对其管辖范围内的不动产征收房地产税。对于出租的不动产，应纳税所得额通常为 1 个月的租金。对于自有房产，适用固定税率进行征税。每座城市和每片区域的税率不同，由地方政府决定。

2.6.6 印花税 (Stamp Duty)

根据合同类别的不同，按不同税率征收印花税，包括向公司注册处、税务局或投资部提交或由这些部门发放的合同，或与政府拍卖和其他活动有关的合同。

大部分合同实行固定税率。

部分合同实行的税率列举如下：

- ① 公司经营执照，50 苏丹镑；
- ② 境外企业注册，100 苏丹镑；
- ③ 公司的股息红利，1%；
- ④ 境外人员登记，10 苏丹镑；
- ⑤ 银行融资，1%；

- ⑥银行担保函，1%；
- ⑦银行信用证，1%；
- ⑧发行或增加股本，股本金额的 0.001%。

2.6.7 车船税 (Vehicle Tax)

根据《2013 年金融法》，从 2013 年 1 月 1 日起，每辆车每年须缴纳 50 苏丹镑到 250 苏丹镑的车船税，税额根据车辆的气缸容量而定。

2.6.8 天课税 (Zakat)

天课税是根据伊斯兰教义衍生出的一种宗教性质的税，只对穆斯林有效。如投资方为穆斯林国家或个人，按公司净利润和营运资金总和的 2.5%进行征税。作为伊斯兰税，只对穆斯林股东持有的部分资本进行征收。因此，由非穆斯林股东全资持有的公司免征天课税。如果天课税支付给苏丹天课协会，可以作为企业所得税或个人所得税税前费用扣除。

第三章 税收征收和管理制度

3.1 税收管理机构

3.1.1 税务系统机构设置

苏丹的税务管理机构是苏丹税务局（Taxation Chamber，以下简称税务局），隶属于苏丹财政与经济计划部（Ministry of Finance and Economic Planning，以下简称财政部），其主要职责是管理国民经济，为实现国家战略和经济计划创造有利条件。苏丹财政部与其下属的税务局、海关总署（Exercises and Customs General Administration）、财政预算总署（General Administration of Finance and Budget）、苏丹银行（Bank of Sudan）等部门共同构成整个财政、税务及金融政府部门体系。

3.1.2 税务管理机构职责

税务局局长有权：

- （1）根据公务服务相关法律任命税务机关的工作人员；
- （2）签署并发布征税通知单或其他表单；
- （3）组织工作人员进行纳税评估和税务稽查；
- （4）提出诉讼、追缴税款。

税务局内任何税务工作人员如有以下违反税法规定的行为，将处以不超过 10 年的监禁或不超过 10,000 苏丹镑罚款的处罚，或者二项并罚：

- （1）税务机关任何工作人员在工作中对工作文件、纳税人收入情况或任何其他应保密的信息泄露给其他任何部门、法院或其他个人的；

(2) 税务机关任何工作人员利用职务之便，以直接或间接的方式，为其本人或其他任何人，向纳税人索要钱财或其他任何类型的好处，导致国家税款流失，或者取得其他超出其合法收入的所得；

(3) 任何煽动或试图煽动税务机关工作人员受贿的。

在不违反相关法律的前提下，税务局局长及其他税务局工作人员根据税法规定的权责从事工作时，他们对由于善意而导致的过错不承担个人责任。

3.2 居民纳税人税收征收管理

3.2.1 税务登记

(1) 所得税税务登记

任何企业在进行最终商务注册申请之前，须提前向税务局进行预申请，提交资料包括公司组织大纲及章程、两张企业注册申请表，并预缴 0.2% 的注册资金。税务局审核通过后，企业再将资料提交至商务局完成后续登记。

此外，企业还须提交下列文件和 5 苏丹镑，以申请获得纳税人识别号 (Tax Identification Number, TIN)：

- ① 股东身份信息；
- ② 公司组织大纲及章程（经公证）；
- ③ 公司注册证书（两份）；
- ④ 填写完整的登记表格；
- ⑤ 公司授权某人代表公司行事的决议。

(2) 增值税税务登记

任何企业和个人，如其财务年度的收入高于 120 万苏丹镑，须在所在地税务局增值税部门进行注册登记，并缴纳增值税。

3.2.2 账簿凭证管理制度

(1) 账簿设置要求

符合下列条件之一的纳税人应保存必要的日记账、主要账簿和台帐，准确记录其应纳税业务活动的规模：

- ① 总资产超过 100 万苏丹镑；

②从事商业活动取得的总利润超过 100 万苏丹镑。

如果税务局局长认为相关人员由于疏忽而没有纳税，或没有保存任何帐目记录和帐簿，出于核对该人员收入的目的，税务局局长可以书面通知的方式，要求其按照通知的规定保存帐目记录和帐簿。

纳税人应使用阿拉伯语或英语进行账簿记录。

（2）会计制度简介

纳税人应在苏丹境内保留所有交易和会计账户记录。没有会计记录将不能进行税前抵扣。账册指预算、资产和债务报表、交易账目、损益账目、岁入和支付账目以及其它任何做出说明的相同账目。任何以外币进行的付款和记录，应转换为苏丹镑。

苏丹法律未出台相关规定要求企业按照国际财务报告准则（International Financial Reporting Standards, IFRS）准备财务报表，也未要求企业使用其他任何会计准则，仅要求保险公司和银行使用伊斯兰财务会计准则（Islamic Accounting Standards）。伊斯兰财务会计准则由位于巴林的伊斯兰金融机构稽查组织（AAOIFI）制定，具有伊斯兰文化背景。

（3）账簿凭证的保存要求

从事业务活动的任何人均应保存记录了其业务活动的所有帐簿和文件，在上述帐簿和文件的会计记账期后，应至少保存六年。

3.2.3 纳税申报

苏丹报税采取年度填报的方式，一般按自然年份计算。纳税人（包括个人和企业）应在规定的时间内填报纳税申报表，并缴纳税款，必须按照规定的时间进行纳税申报，一般不晚于纳税年度结束后三个半月，即次年的 4 月 15 日之前完成纳税申报。

（1）企业所得税

根据苏丹《1986 年所得税法》的规定，企业或个人在报税时需向税务部门提交以下资料：

①纳税申报单，申报者需提供一份完整、准确的收入报表，并包括法律规定应纳税收入的明细表；

②账目、账簿及其他能够说明收支细节的证明；

③领取工资和其他福利的雇员名单及职务。

(2) 个人所得税

根据苏丹法律，纳税人须在次年的 4 月 15 日之前完成纳税申报，但实际操作如下：

①年应税所得超过 10,000 苏丹镑的高收入个人需要自行在次年的 4 月 15 日之前完成纳税申报和缴纳税款；

②仅取得雇佣收入的个人由雇主代为扣缴个人所得税，在工资薪金发放次月的 15 日前扣缴完毕；

③其余个人均由税务局核定征收个人所得税，并分别在次年的 4 月 30 日和 10 月 30 日分两次缴纳完毕；如果认为核定税款高于实际应纳税额的，有权向税务局提出申诉。

由于苏丹的经营所得的税负较高，税收部门监管力度很大，每年的申报和审核均由税务机构指定人员进行。

为防止漏税情况发生，苏丹的税务部门 and 边境管理部门联合，要求所有外籍劳务人员在未缴清个人所得税的情况下不得离境。

3.2.4 税务检查

(1) 纳税评估

在纳税申报期截止后，税务局会参考评估委员会（Assessment Committee）的意见，尽快评估纳税人的应税收入。税务局的具体责任包括：

①审理该申报单并评估其应纳税所得是否准确；

②如果税务局有理由认为该申报单不准确，有权以其认为合适的方式重新评估有关人员的应纳税所得；

③如果税务局局长拒绝审理该申报单，应说明拒收的理由并指出纳税申报单的不准确性；

④无论税务局要求与否，如果纳税人应提交纳税申报单而未提交，税务局有权以其认为适当的方式自行评估该人员的应纳税所得额。评估方式包括：

A. 核定应纳税所得额；

B. 直接核定应纳税额。

如果税务局认为存在少纳税款的可能，则税务局有权在纳税年度结束后的两年内对纳税申报表重新进行评估。

（2）税务审计

通常，仅当企业未提交纳税申报或税务局有理由认定企业低报所得时会要求企业接受当地独立审计公司的审计。注册的公司要聘用当地的会计师或者审计师，由其出具审计报告并签字盖章，报送税务局。

审计时间为每年的4月到6月。主要涉及收入、成本、利润和人员工资的审核，尤其是资产折旧的确认，根据核定的利润，确定应缴纳的企业所得税和应代扣代缴的个人所得税。当地政府和税务部门认可审计公司出具的审计报告，并以此作为计税依据。

如果企业不同意审计结果，可以在结果做出的30日内向税务部门上诉，但需事先缴纳不超过25%的应纳税额或者税务机关认为适当的金额作为预付税。如果企业不接受上诉决定，纳税人则可以向所得税上诉高级委员会（High Committee for Income Tax Appeals，由财政部设立的税收法庭）再次提交上诉申请。

（3）税务检查

根据苏丹税法规定，税务局局长有权以书面通知的形式要求任何人：

①出于税务局局长检查的目的，以通知规定的时间和地点提交税务局局长认为有必要的任何帐目、帐簿、资产、负债清单、包含雇员收入的纳税申报单以及其它任何文件；

②提供税务局局长在通知中规定的、任何合理基准期的任何帐目、帐簿或其它文件，以便进行检查；

③按照通知规定的时间和地点到案，接受有关收入、其他人的收入或与收入有关的任何交易或事项的质询。

在办公时间内，税务局局长可以其认为适当的时间进入企业经营场所及其他不动产内部进行现场确认，并有权要求纳税人提供任何资料或做出解释，以确认税法的执行情况。

3.2.5 税务代理

苏丹《1986 年所得税法》允许符合下列要求的税务机关工作人员离职后从事税务专家咨询工作：

- (1) 拥有大学学历或以上；
- (2) 从业十五年或以上。

目前较少有跨国咨询公司和会计师事务所在苏丹开展税务代理的工作，普华永道、毕马威、安永、致同、德勤等都暂未在苏丹设立办公地点。企业可以考虑聘请当地咨询公司或事务所完成税务代理工作。

3.2.6 法律责任

(1) 对逾期纳税做出处罚

纳税人到期不能支付应纳税款，按照基本商业利率的 120%，加收利息，同时按 5%加收罚款，并处其他罚金（如有）；如果纳税人没有代扣代缴税款，除缴纳上述罚息、罚款外，该笔交易不能进行税前扣除。

如果纳税人不能缴纳税款以及上述罚款等，税务局可以采取强制措施征缴税款。强制措施包括抵扣应退税款、扣押财产、拍卖财产、冻结账户、要求第三方付款、海关扣押进出口物资等。

苏丹税法规定，如果企业没有按时缴纳应纳税款，税务机关会向管辖法院提起诉讼，将企业的应纳税款及诉讼费用一并视为对政府的负债；此外，税务部门还可以通过发布命令的形式授权相关部门的人员扣押纳税人相当于拖欠税款金额的货物和财产（包括银行账户的余额）。在扣押之后的十天之内，财产将被公开拍卖，如果纳税人没能在这期间缴纳税款，其银行账户余额及拍卖所得将被用于偿还欠款。

(2) 对伪造纳税申报单和其它文件的处罚

①在应办理税务注册一个月内没有注册的，罚款不超过 5 万苏丹镑，或判刑不超过 5 年；

②对未交纳税申报单人员，将就逾期的每天处以 100 苏丹镑的罚款或按照税务局局长认为适当的方式处以罚款，但处罚不应超过应纳税总额的 5%；

③逃税、有意不缴纳税款的，罚款不超过 2.5 万苏丹镑，或判刑不超过 2 年；

④有意违反税法其他规定的，罚款不超过 1.5 万苏丹镑，或判刑不超过 1 年。

（3）税收裁定

苏丹没有事先裁定的相关规定，企业可以与税务机关进行沟通以达成共识，苏丹税务局还会不定期举办纳税人培训，但此两种情形下取得的税务处理意见均不具有法律效力。

3.3 非居民纳税人税收征收和管理

3.3.1 非居民税收征管措施简介

苏丹税务机关不要求非居民纳税人进行纳税申报，仅须缴纳预提税。非居民纳税人在苏丹构成常设机构的，则适用与居民纳税人相同的税务合规要求。苏丹税务局对外资公司征税实行分片管理、上门征收的办法，征税时间不固定。通常税务局不按照企业实际账目计算税额，而是自行估计，常高估税额。

此外，目前外资在苏丹投资以直接投资和合资两种方式为主，可以现汇投资、设备投资和技术投资等方式在苏设立分公司、子公司、有限责任公司等。其中，特别规定外国公司或个人不得注册独资贸易公司从事贸易活动，只能与当地企业合资且苏方占股在 51% 以上。具体规定如下：

（1）外国独资公司。根据苏丹法律规定，允许外国公司在苏丹当地注册独资公司。这在阿拉伯国家是前所未有的优惠条件，一般阿拉伯国家不允许在当地注册外国独资公司；

（2）合营或合资公司。多为外国公司出技术、资金、设备等，当地公司或个人出场地、厂房、部分资金或争取项目等的合作形式。

按照投资性质和投资规模的不同，外国企业可以向苏丹相关政府部门（如工业部、矿业部、财政部、最高投资委员会等）申请进行投资项目评估并获得许可，或者经过州政府主管部门首长的许可，明确可适用的所有税收优惠政策。

在经营有效期内，企业须每年向主管部门和有关部委提供特许经营项目的年度账目复印件，并由主管部门将这些账目复印件存入税务机关，便于税务机关进行税收征收管理。

3.3.2 非居民企业税收管理

适用双边税收协定可享受预提所得税优惠税率，但协定并不是自动适用的，纳税人需要遵守税法规定的相关行政程序才能获得减免待遇。

关于预提所得税征收范围和协定税率的详细内容请参 2.2.2 企业所得税非居民企业及附录二。

第四章 特别纳税调整政策

苏丹不属于经济合作与发展组织（Organization for Economic Co-operation and Development，简称“经合组织”或“OECD”）成员国。苏丹没有转让定价规则、资本弱化规定、受控外国企业规定及预约定价安排规定，也未加入经合组织发起的税基侵蚀与利润转移项目（Base Erosion and Profit Shifting, BEPS）行动计划包容性框架或签署任何与 BEPS 行动计划相关的协议或公约。

4.1 关联交易

4.1.1 关联关系判定标准

有关联关系的企业（通常称之为关联方，不同国家和地区对于关联方的定义不同）之间发生的交易被称之为关联交易（或受控交易）。

目前，苏丹所得税法并未对关联关系和关联交易进行反避税规定，仅包含一般反避税规定如下：

（1）允许税务局就苏丹居民纳税人与非居民关联方进行交易取得的利润低于正常公平交易的情形作出纳税调整；

（2）当税务局认为一项交易或安排的主要目的或主要目的之一是为避税，税务局有权对该项交易或安排作出纳税调整，以抵消避税造成的税款流失。该规定同时适用于苏丹居民纳税人和非居民纳税人。

（3）具体权利包括：

①对因该交易或安排按照其少缴或未缴税数额征税；

②对因该交易或安排按照该交易或安排未发生时的应缴税数额征税。

4.1.2 关联交易基本类型

目前苏丹暂无转让定价规则，仅中苏协定中对关联交易中支付

利息、特许权使用费能否适用税收协定优惠税率进行了相应规定如下：

（1）支付利息的人与受益所有人之间是关联关系的，以没有关联关系的情况下所能同意的借款数额所产生的利息为享受优惠税率的限额，超出部分不得享受优惠税率。

（2）支付特许权使用费的人与受益所有人之间是关联关系的，以没有关联关系的情况下所能同意的借款数额所产生的利息为享受优惠税率的限额，超出部分不得享受优惠税率。

4.1.3 关联申报管理

目前苏丹暂无关申报管理相关规定。

4.2 同期资料

同期资料又称同期文档、同期证明文件，是指根据各国和地区的相关税法规定，纳税人对于关联交易发生时按时准备、保存和提供的转让定价相关资料或证明文件。

目前苏丹暂无同期资料相关规定。

4.2.1 分类及准备主体

目前苏丹暂无同期资料相关规定。

4.2.2 具体要求及内容

目前苏丹暂无同期资料相关规定。

4.2.3 其他要求

目前苏丹暂无同期资料相关规定。

4.3 转让定价调查

转让定价是关联企业之间在进行各种类型交易时所制定的价格。由于关联交易的定价可以不受到市场力量的制约，因此关联交易常常引起各国税务机关的关注，企业会被质疑是否利用关联交易操纵利润。

4.3.1 原则

目前世界大多数国家接受和采纳的主要是独立交易原则。独立交易原则是指完全独立的无关联关系的企业或个人，依据市场条件下所采用的计价标准或价格来处理其相互之间的收入和费用分配的原则。

除 4.1.1 中所述的一般反避税规定外，目前苏丹暂无转让定价规则，亦未确定是否采用独立交易原则作为处理关联企业间收入和费用分配的指导原则。准备应对税务机关按照一般反避税规定进行的转让定价调查时，纳税人可参考下述几类常见的转让定价主要方法。

4.3.2 转让定价主要方法

常见的转让定价主要方法包括：

（1）可比非受控价格法：通过比较非关联方之间进行的与关联交易相同或类似业务活动所收取的价格，来确定关联交易符合独立交易原则的价格；

（2）成本加成法：以关联交易发生的合理成本加上可比非关联交易毛利作为关联交易符合独立交易原则的价格；

（3）再销售价格法：以关联方购进商品再销售给非关联方的价格减去可比非关联交易毛利后的金额作为关联方购进商品时符合独立交易原则的价格；

（4）利润分割法：根据企业与其关联方对关联交易取得的利润的贡献计算各自应该分配的利润额。利润分割法分为一般利润分割法和剩余利润分割法；

（5）交易净利润法：以可比非关联交易的利润率指标确定关联交易的净利润。

4.3.3 转让定价调查

转让定价调查是指税务机关对企业关联交易中的定价行为进行调查的行政执法行为，是税务机关进行税收管理的重要手段。

目前，苏丹暂无转让定价调查相关规定。关于纳税评估、税务

审计和税务检查的一般规定，可参考 3.2.4 税务检查章节。

4.4 预约定价安排

预约定价安排（Advance Pricing Agreement, APA）是指在关联交易之前达成的协议，该协议确定了这些关联交易的转让价格在某一固定期间内所应遵循的一套适当的标准（如方法、可比交易及其适当调整、未来事件的关键假设）。

目前，苏丹暂无预约定价协议机制。

4.5 受控外国企业

受控外国企业（Controlled Foreign Company, CFC）规则的核心是，如果设在某些免税或低税辖区的外国企业为本国居民纳税人所控制，那么该公司取得的利润不论是否分配，都要对本国居民纳税人就其应享份额加以征税。

目前，苏丹暂无受控外国企业规定。

4.6 成本分摊协议管理

成本分摊协议（Cost Contribution Arrangement, CCA）是指两个以上企业议定的一项框架，用以确定各方在研发、生产、或获得资产、劳务和权利等方面承担的成本和风险，并确定各参与方在这些资产、劳务和权利中的利益的性质和范围。

目前，苏丹暂无成本分摊协议管理政策。

4.7 资本弱化

资本弱化又称“资本隐藏”或“股份隐藏”，是指企业为了实现避税或其他目的（如取得稳定的投资收益、降低投资风险、维持股权机构稳定），在融资方式的选择上，降低权益资本的比重，提高负债的比重。

目前，苏丹暂无与资本弱化相关的政策。

4.8 法律责任

苏丹税法没有单独针对特别纳税调整政策规定相应法律责任。

关于延迟纳税、伪造纳税申报单和其它文件的处罚，可参考 3.2.6 法律责任章节。

第五章 中苏税收协定及相互协商程序

5.1 中苏税收协定

截至 2019 年 12 月 31 日，苏丹已与 17 个国家和地区签订了避免双重征税协定（Agreements on Avoidance of Double Taxation）并已生效，包括：阿拉伯经济联盟理事会、巴林、中华人民共和国、埃及、印度、印度尼西亚、伊朗、科威特、马来西亚、卡塔尔、罗马尼亚、叙利亚、突尼斯、土耳其、阿联酋、英国、也门。此外，还有：

（1）11 份协定待生效：白俄罗斯、埃塞俄比亚、伊拉克、约旦、韩国、黎巴嫩、毛里塔尼亚、阿曼、巴勒斯坦、南非、利比亚；

（2）3 份协定待签署：摩洛哥、巴基斯坦、沙特阿拉伯；

（3）2 份协定正在谈判中：毛里求斯、越南。

另外，苏丹还与白俄罗斯于 2018 年 12 月 10 日签订了税收信息交换协议（Tax Information Exchange Agreements, TIEAs），但尚未生效。

截至 2019 年 12 月 31 日，苏丹尚未加入经合组织发起的 BEPS 行动计划包容性框架、税收征管互助多边协议（Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters）、多边主管当局间协议（Multilateral Competent Authority Agreement for Country-by-Country Reporting, CbC MCAA）、以及税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约（Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, MLI）^[5]。

^[5]来源：经合组织官方网站，<http://www.oecd.org/tax/beps/>。

5.1.1 中苏税收协定

中国政府和苏丹政府于 1997 年 5 月 30 日在北京签订了《中华人民共和国政府和苏丹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》（以下简称“协定”或“中苏协定”）^[6]，包括 17 种应税情况以及两国政府间消除双重征税方法、无差别待遇、两国政府相互协商程序、情报交换等内容。根据协定第二十八条的规定，该协定自 1999 年 2 月 9 日起生效，自 2000 年 1 月 1 日起执行。中国政府和苏丹政府尚未签订任何税收协定议定书。

5.1.2 适用范围

中苏税收协定的适用范围，是从三个维度加以定义：一是主体范围，二是税种范围，三是领土范围。

（1）主体范围

中苏税收协定适用的主体为中国居民和苏丹居民或者同时为双方居民的人。根据该协定，中国居民或苏丹居民一语指按照中国或苏丹法律，由于住所、居所、总机构所在地、实际管理机构所在地或者其他类似的标准，在该缔约国负有纳税义务的人。

此外，同时为中苏双方居民的个人，其身份应按以下规则确定：

①应认为是其有永久性住所所在国的居民；如果在两国同时有永久性住所，应认为是与其个人和经济关系更密切（重要利益中心）所在国的居民；

②如果其重要利益中心所在国无法确定，或者在任何一国都没有永久性住所，应认为是其有习惯性居处所在国的居民；

③如果其在两国都有，或者都没有习惯性居处，应认为是其国民所属国的居民；

④如果其同时是两国的国民，或者不是任何一国的国民，中苏双方主管当局应通过协商解决。

也就是说，当一个自然人同时被两个国家认定为税收居民，中

^[6]来源：国家税务总局，<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1153564/content.html>。

苏协定按照以下规则降序排列：永久性住所、重要利益中心、习惯性居处、国籍。只有在使用前一标准无法解决问题时，才使用后一标准。

（2）税种范围

中苏税收协定适用于由中苏任何一方或其地方当局对所得征收的所有税收，不论其征收方式如何。

对全部所得或某项所得征收的税收，包括对来自转让动产或不动产的收益征收的税收以及对资本增值征收的税收，应视为对所得征收的税收。

中苏协定适用的现行税种是：

在中国：

- ①个人所得税；
- ②外商投资企业和外国企业所得税；
- ③地方所得税。^[7]

在苏丹：

- ①所得税；
- ②财产收益税。^[8]

中苏协定也适用于该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。缔约国双方主管当局应将各自税法作出的实质变动，在其变动后的适当时间内通知对方。

也就是说，如果中苏两国一方增加替代性税种，只要是与协定规定的税种相同或者实质相似的税种，也同样适用于协定。

需要注意的是，一般来说有关收费，如与个人福利有直接联系的社会保险费等，不在上述税种范围之内。

（3）领土范围

“中国”一语是指中华人民共和国。用于地理概念时，是指实施有关中国税收法律的所有中华人民共和国领土，包括领海，以及

^[7]注：《中华人民共和国所得税法》自 2008 年 1 月 1 日起施行，《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》同时废止；同时取消地方所得税。根据税收协定，如果中苏两国一方增加替代性税种，只要是与协定规定的税种相同或者实质相似的税种，也同样适用于协定。

^[8]注：即第二章税制介绍中的资本利得税（Tax on Capital Gains）。

根据国际法，中华人民共和国拥有勘探和开发海底和底土资源以及海底以上水域资源的主权权利的领海以外的区域。

“苏丹”一语是指苏丹共和国，包括根据国际法，按照苏丹共和国有关大陆架的法律，已经或以后可能被指定的苏丹共和国对海底、底土及其自然资源拥有权利的苏丹共和国领海以外的任何区域。

5.1.3 常设机构的认定

常设机构是税收协定中一个非常重要的概念，主要用于确定中苏一方对另一方企业利润的征税权。具体来说，只有中国企业通过其在苏丹的常设机构开展经营活动，苏丹主管当局才有权对其营业利润征税。因此该条款对开展建设工程等项目的中国“走出去”企业尤为重要。

在中苏税收协定中，常设机构指企业进行全部或部分营业的固定营业场所。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、采石场或其他开采自然资源的场所。

还包括：

(1) 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 18 个月以上的为限；

(2) 缔约国一方企业通过雇员或者雇用的其他人员，在缔约国另一方为同一个项目或相关联的项目提供的劳务，包括咨询劳务，仅以在任何 24 个月中连续或累计超过 12 个月的为限。

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的目的所设的固定营业场所；

(6) 专为第(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。

此外，当一个人（除适用下述规定的独立代理人以外）在苏丹代表中国的企业进行活动，有权并经常行使这种权力以该企业的名义签订合同，这个人为该企业进行的任何活动，应认为该企业在苏丹设有常设机构。除非这个人通过固定营业场所进行的活动限于上述常设机构定义中明确不包括的情形。按照该款所述情形，不应认为该固定营业场所是常设机构。

独立代理人的规定：中国企业仅通过按常规经营本身业务的经纪人、一般佣金代理人或者任何其他独立代理人在苏丹进行营业，不应认为在该苏丹设有常设机构。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。

中国居民公司，控制或被控制于苏丹居民公司或者在苏丹进行营业的公司（不论是否通过常设机构），此项事实不能据以使任何一方公司构成另一方公司的常设机构。

上述规定综合起来看，可以分为四种类型的常设机构：

(1) 一般类型的常设机构，主要拥有三个特性，即固定性、持续性、经营性。首先需要考察它是否有固定中心、明确边界；其次要考虑它的持续时间；最后要考虑它的业务性质，比如准备性辅助性活动等就可以予以排除。

(2) 建筑工程型常设机构，主要是建筑安装工程，中苏协定规定了18个月的标准，相对于其他有些协定中6个月、8个月、9个

月等的标准，对中国“走出去”企业更为有利。

(3) 劳务型常设机构，主要是提供咨询劳务，中苏协定规定了任何 24 个月中连续或累计超过 12 个月的标准，该标准比联合国范本一般规定的 6 个月更长。

(4) 代理型常设机构，如果代理人经常以被代理人的名义与第三人签订合同，代理人就有可能构成被代理人在来源国的常设机构。在苏丹进行商业谈判、合同签署等业务的中方需要注意该条款。需要注意的是，虽然不是以企业的名义签署合同，但其所签合同仍然对企业有约束力的，也会纳入这一范围。当然这里所说的合同，是指重要的商业合同，而不是企业内部的管理合同。此外，还要注意这里所说的合同签署行为需要是“经常”发生，要根据行业管理考虑发生的频率问题。

5.1.4 不同类型收入的税收管辖

中苏协定对不动产所得、营业利润、海运和空运、联属企业、股息、利息、特许权使用费、财产收益、独立个人劳务、非独立个人劳务、董事费、艺术家和运动员、退休金、政府服务、教师和研究人员、学生和实习人员，以及其他所得共 17 类所得做出如下规定。

5.1.4.1 不动产所得

定义：“不动产”一语应当具有财产所在地国家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。

征税权：中国居民从位于苏丹的不动产取得的所得的，苏丹可以对其征税。

适用范围：征税权的规定应适用于从直接使用、出租或者任何其他形式使用不动产取得的所得。以上规定也适用于企业的不动产

所得和用于进行独立个人劳务的不动产所得。

由不动产所得的规定来看，首先是征税权的划分，不动产所得首先由其来源国即所在国行使征税权，因此居民国对其本国居民从来源国取得的不动产所得进行征税时，需要考虑其在来源国的纳税情况。其次，对不动产进行定义的权利是赋予各国国内法，协定只列举了必须包括的内容。此外，还需要特别注意上述规定针对的是直接使用、出租等形式下取得的所得，与不动产转移相关的所得属于财产收益，不受本项规定限制。

5.1.4.2 营业利润

营业利润是积极所得，对企业从事跨国经营产生的利润在划分征税权之后，如何确定利润归属和计算，中苏税收协定作出了原则性规定。

征税权：中国企业通过设在苏丹的常设机构在苏丹营业，苏丹可以对其利润征税，但应仅以属于该常设机构的利润为限。

常设机构的利润：在确定常设机构的利润时，应当允许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。

如果中苏一方习惯于以企业总利润按一定比例分配给所属各单位的方法来确定常设机构的利润，则上述有关常设机构利润的规定并不妨碍该国按这种习惯分配方法确定其应纳税的利润。但是，采用的分配方法所得到的结果，应与本条所规定的原则一致。

在确定常设机构的利润时，还强调了独立企业原则，即应将该常设机构视同在相同或类似情况下从事相同或类似活动的独立分设企业，并同该常设机构所隶属的企业完全独立处理，该常设机构可能得到的利润在两国各方应归属于该常设机构。因此，常设机构与总机构或其他常设机构以及关联企业之间的业务往来，均应当按照独立企业原则，以公平交易价格为依据计算常设机构的利润。在确定常设机构利润适用的独立原则时，与关联企业之间进行转让定价调整时适用的独立企业原则同样适用。

此外，如果常设机构的利润不能通过账目进行据实核算，允许

中苏一方依据公式（通常根据资产、营业额、职工人数等确定）分配企业总利润。这一般是由于常设机构账册不全，或者据实计算太过繁琐。这也意味着居民国认可来源国的征税方法，从而给予相应的抵免。

需要注意的是，如果常设机构在从事其他经营活动时，还为总机构采购货物或商品，其从事采购活动取得的利润不能算作该常设机构的利润。但是如果常设机构仅为总机构采购货物或商品，则符合辅助性、准备性的特点，不构成常设机构。

在上述各款中，除有适当的和充分的理由需要变动外，每年应采用相同的方法确定属于常设机构的利润。

利润中如果包括中苏协定中其它各条单独规定的所得项目时，本条规定不应影响其它各条的规定。

5.1.4.3 海运和空运

征税权：以船舶或飞机经营国际运输业务所取得的利润，应仅在企业总机构所在国征税。船运企业的总机构设在船舶上的，应以船舶母港所在国为所在国；没有母港的，以船舶经营者为其居民的一国为所在国。由此可以看出，国际运输所得采取的是居民国独占征税权原则，即中国企业以船舶或飞机经营国际运输业务所取得的利润，仅在中国征税。

以上规定也适用于参加合伙经营、联合经营或者参加国际经营机构取得的利润。这是对国际合作形式下的国际运输所得的税收处理。

需要注意的是，对于“国际运输”的定义，使用了排除法，即“不包括仅在一国内各地之间以船舶或飞机经营的运输”。换句话说，只要是跨境运输，即使航程中有一段只在一个国家内的若干地点间发生，这一段也被视为国际运输。

5.1.4.4 联属企业

联属企业关系的存在，会导致其中一个企业取得的利润不同于与其他没有联属关系的企业进行交易所取得的利润，因为税务机关

将有权对其进行调整。联属企业的判定原则如下：

（1）在以下任何一种情况下，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，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。

①中国企业直接或者间接参与苏丹企业的管理、控制或资本；

②同一人直接或者间接参与中国企业和苏丹企业的管理、控制和资本。

（2）根据中苏协定，如果中苏一方对本国居民企业的利润进行调整，但另一方企业的利润不做改动，则可能造成对不同纳税人的同一笔所得重复征税。因此上述规定提出，如果一方已按照独立交易原则对本应由其征税的利润进行征税，而另一方已对该笔利润征税的情况下，另一方应当做出调整。如果意见不一致，可以进行协商。

5.1.4.5 股息

股息条款是“走出去”企业的常用条款之一。

“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所在国法律，视同股份所得同样征税的其他公司权利取得的所得。

换言之，“股息”是公司所做的利润分配，不仅包括每年股东会议所决定的利润分配，还有其他货币或具有货币价值的收益分配，如红股、红利、清算收入以及变相利润分配等。在判定某项所得是否为股息时，主要考虑是否以股权或类似股权的权益参与为基础而派发的所得。例如，有些跨国公司采用资本弱化的方式进行避税，提高贷款比例，降低股本比重，从而增加利息扣除，侵蚀税基。在这种情况下，来源国有权按照国内法资本弱化的规定，将利息视为股息处理。

征税权和协定税率：股息的征税权在居民国，但允许来源国对其居民支付的股息进行征税，并规定了一档限制税率。征税权的界定分以下几种情况：

(1) 中国居民公司支付给苏丹居民的股息：中国居民公司支付给苏丹居民的股息，可以在苏丹征税。然而，这些股息也可以在中国征税。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%，且不应影响对该公司支付股息前的利润所征收的公司利润税。也就是说，股息的征税权在居民国，允许来源国对其居民支付的股息进行征税，并规定了一档限制税率，即 5%（来源国征税税率不得超过这一标准）。例如，中国居民公司支付给苏丹居民的股息，可以在苏丹征税，也可以中国征税。如果苏丹居民收款人是股息受益所有人，则中国对这笔股息所征税款不应超过股息总额的 5%，且不应影响对该公司支付股息前的利润所征收的公司利润税。但是如果来源国本国对于股息的预提所得税税率更加优惠，则适用来源国本国的规定，体现的是协定优先、优惠优先的原则。

(2) 苏丹居民公司支付给中国居民的股息：根据本文第二章企业所得税和预提所得税的相关规定，苏丹居民企业的股息收入属于企业所得税免税收入，并且居民企业向非居民企业支付的股息不征收预提所得税，而需征收 1% 的印花税。所以苏丹居民公司支付给中国居民的股息，实际上只应在中国征税。

(3) 中国居民支付给除苏丹居民以外的企业的股息：即使用于支付股息的利润全部来自苏丹，其支付的股息也无需在苏丹征税。

需要注意的是，享受协定税率的前提是收款人是股息受益所有人。除了“股息”，在“利息”和“特许权使用费”的限制税率条款中，都引入了“受益所有人”的概念，即取得上述所得的人在具有该所得受益所有人身份的情况下，才能在来源国享受协定规定的优惠税率，否则将按国内法进行征税。

“受益所有人”是指对所得和所得据以产生的权利或财产具有所有权和支配权的人，一般从事实质性经营活动，可以是个人、公司或其他任何团体。在判定“受益所有人”身份时，应当按照实质重于形式的原则，结合具体的实际情况，综合考虑各项因素，进行分析判断。

对与常设机构或固定基地有联系的股息的特殊规定：如果股息

受益所有人是中苏一方居民，支付股息的公司是中苏另一方居民，通过设在该另一方的常设机构进行营业或者通过设在该另一方的固定基地从事独立个人劳务，据以支付股息的股份与该常设机构或固定基地有实际联系的，不适用上述征税权和协定税率的规定，应视具体情况适用营业利润或独立个人劳务规定。

例如，假如中方企业从苏丹取得股息，并具备股息受益所有人身份，同时在苏丹也设立了常设机构，并且据以取得股息的股份构成常设机构的一部分，与之有实际联系，则苏丹有权按照营业利润条款或独立个人劳务条款的规定，对上述股息进行征税，而不受股息条款的限制。

一方居民从另一方取得的股息进行再分配如何划分征税权：中苏一方居民公司从另一方取得利润或所得，该另一方不得对该公司支付的股息征收任何税收。但支付给该另一方居民的股息或者据以支付股息的股份与设在该另一方的常设机构或固定基地有实际联系的除外。对于该公司的未分配利润，即使支付的股息或未分配利润全部或部分发生于该另一方的利润或所得，该另一方也不得征收任何税收。

例如，如果中方企业从苏丹取得利润或所得，其支付的股息无需缴纳苏丹税收，即使中方企业支付的股息全部或者部分来自于苏丹取得所得。但是，如果股息又分配给了苏丹，或者其支付股息的股份与设在苏丹的常设机构有实际联系，则苏丹仍有征税权。

5.1.4.6 利息

定义：“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。因延期支付产生的罚款，不应视为本条所规定的利息。

需要注意的是，与利息相关的其他所得是否属于利息的范畴，应根据其性质区别对待。对于属于债券投资的所得，如发行债券的溢价和奖金构成利息，但债券持有者出售债券发生的盈亏不属于利息范畴；而对于与贷款业务相关并附属于债券的所得可认定为利

息，对独立发生于债权方以外的，如单独收取的担保费，则一般不能认定为利息，但可参照利息所得征税。

征税权和协定税率：发生于一方而支付给另一方居民的利息，可以在该另一方征税。然而，这些利息也可以在该利息发生国，按照该国的法律征税。但是，如果收款人是利息受益所有人，则所征税款不应超过利息总额的 10%。例如，发生于苏丹而支付给中国居民的利息，可以在中国征税，也可以在苏丹征税。但是，如果中国居民作为收款人是利息受益所有人，则苏丹对其所征税款不应超过利息总额的 10%。

对中央银行或完全由政府拥有的金融机构贷款、担保或保险而支付的利息在来源国免税的规定：发生于缔约国一方而为缔约国另一方政府、地方当局及其中央银行或者完全为其政府所有的金融机构取得的利息；或者为该缔约国另一方居民取得的利息，其债权是由该缔约国另一方政府、地方当局及其中央银行或者完全为其政府所有的金融机构间接提供资金的，应在该缔约国一方免税。

与常设机构有联系的利息的特殊规定：与“股息”条款类似。如果利息受益所有人是中国居民，通过设在苏丹的常设机构进行营业或者通过固定基地从事独立个人劳务，据以支付该利息的债权与该常设机构或者固定基地有实际联系的，不适用以上的规定。在这种情况下，应视具体情况适用营业利润或独立个人劳务的规定。

来源地的规定：如果支付利息的人为苏丹政府、其地方当局或苏丹居民，应认为该利息发生在苏丹。然而，当支付利息的人不论是否为苏丹居民，在苏丹设有常设机构或者固定基地，支付该利息的债务与该常设机构或者固定基地有联系，并由其负担该利息，上述利息应认为发生于苏丹。也就是说，如果利息与常设机构有联系并由其负担，则应以常设机构所在国为来源国。

关联交易中支付利息的规定：由于支付利息的人与受益所有人之间或者他们与其他人之间的特殊关系，应就没有关联关系的情况下所能同意的借款数额所产生的利息为享受优惠税率的限额享受优惠税率，超出部分不得享受优惠税率。下面的特许权使用费也适用

这一规定。

5.1.4.7 特许权使用费

特许权使用费的规定和股息、利息类似，特有的条款是有关“特许权使用费”的定义。因此，对于相似部分不再赘述。

“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、专有技术、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。

上述来看，特许权使用费包含三方面的内容：

（1）因使用或有权使用专利、版权类知识产权而支付的报酬，这些知识产权包括各种形式的文学、艺术、科技等方面的专利或版权权利，这些权利是否已经或者必须在规定的部门注册登记不是必要条件；

（2）因使用或有权使用工业、商业、科学设备而支付的报酬，也就是设备租金；

（3）为获得工业、商业、科学经验而支付的报酬，这些信息通常指专有技术。

征税权和协定税率：发生于苏丹而支付给中国居民的特许权使用费，可以在中国征税，也可以在苏丹征税。但是，如果中方居民收款人是特许权使用费受益所有人，则在苏丹所征税款不应超过特许权使用费总额的 10%。

特许权使用费也有常设机构和关联交易的特殊规定，具体参照利息所得的相关规定。

5.1.4.8 财产收益

协定本身没有对财产收益进行定义，财产收益一般是指因财产所有权转移而取得的所得。

征税权：与不动产所得条款对征税权确定的原则一致，即来源

国优先原则。

转让中国企业在苏丹的常设机构营业财产部分的动产，或者中国居民在苏丹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，可以在苏丹征税。这与常设机构的营业利润进行征税的原则相一致。

转让中国居民企业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，应仅在该企业总机构所在国征税。这一点与海运和空运条款中关于国际运输的征税原则保持一致。

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中苏一方的不动产所组成，可以在该不动产所在方征税。

转让上述股票以外的其他股票取得的收益，该项股票又相当于中国居民公司至少 25% 的股权，可以在中国征税。

转让上述财产以外的其他财产取得的收益，应仅在转让者为其居民的一方征税。也就是说，涉及转让股权时，居民国拥有优先征税权。

5.1.4.9 独立个人劳务

本条主要明确了一方居民以独立身份到另一方从事劳务活动所取得所得的征税原则。

征税范围：中国居民由于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，也就是在居民国征税。但具有以下情况之一的，可以在苏丹征税，也就是在来源国征税：

（1）在苏丹为从事上述活动设有经常使用的固定基地。在这种情况下，苏丹可以仅对属于该固定基地的所得征税；

（2）在有关历年^[9]中在苏丹停留连续或累计超过 183 天。在这种情况下，苏丹可以仅对在苏丹进行活动取得的所得征税。

“专业性劳务”一语特别包括独立的科学、文学、艺术、教育

^[9] “有关历年”一语是税收协定原文中的表述，根据中苏税法，此处应理解为任意连续12个月。

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。

在实践中，能否正确区分独立个人劳务和非独立个人劳务，直接影响到征税权的确定和税款的征收，是税收协定执行的重要内容。

5.1.4.10 非独立个人劳务

征税权和征税范围：除适用协定关于董事费、退休金、政府服务、教师和研究人員、学生和实习人員的规定以外，中国居民因受雇取得的薪金、工资和其他类似报酬，除在苏丹从事受雇的活动以外，应仅在中国征税。在苏丹从事受雇的活动取得的报酬，可以在苏丹征税。由此可见，征税权的划分原则为在该个人从事受雇活动的所在国征税。

虽有上述规定，中国居民因在苏丹从事受雇的活动取得的报酬，同时具有以下三个条件的，应仅在中国征税，也就是由居民国征税：

- (1) 收款人在有关历年中在苏丹停留连续或累计不超过 183 天；
- (2) 该项报酬由非苏丹居民的雇主支付或代表该雇主支付；
- (3) 该项报酬不是由雇主设在苏丹的常设机构或固定基地所负担。

需要强调的是，上述条件必须同时满足。

虽有上述规定，在中苏一方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的那一方征税。

5.1.4.11 董事费

征税权和征税范围：中国居民作为苏丹居民公司的董事会成员取得的董事费和其它类似款项，可以在苏丹征税。也就是，由该董事所任职公司的居民国优先征税。

5.1.4.12 艺术家和运动员

征税权和征税范围：虽有独立个人劳务及非独立个人劳务的规定，中国居民，作为表演家，如戏剧、电影、广播或电视艺术家、音乐家或作为运动员，在苏丹从事其个人活动取得的所得，可以在苏丹征税，也就是在从事活动所在国征税，不论其在该国停留多长时间。

虽有关于营业利润、独立个人劳务和非独立个人劳务的规定，表演家或运动员从事其个人活动取得的所得，并非归属表演家或运动员本人，而是归属于其他人，可以在表演家或运动员从事其活动的一方征税。这条规定针对的是报酬由经纪人、艺术公司、演出团体等他人代为收取的情况，来源国仍有征税权。

虽有上述规定，作为中国居民的表演家或运动员在苏丹按照中苏双方政府的文化交流计划进行活动取得的所得，在苏丹应予免税。这一项规定是为了促进中苏两国之间的文化交流。

5.1.4.13 退休金

征税范围：除适用政府服务相关规定以外，因以前的雇佣关系支付给中国居民的退休金和其它类似报酬，应仅在中国征税，即居民国拥有征税权。

虽有上述规定，苏丹政府或地方当局按社会保险制度的公共福利计划支付的退休金和其他类似款项，应仅在苏丹征税。

也就是说，除苏丹政府支付的退休金外，中国居民因雇佣关系收到的退休金和其他类似报酬，仅在中国征税。

5.1.4.14 政府服务

本条适用于为政府提供受雇服务取得所得的情况。这是非独立个人劳务的特殊条款。

征税权和征税范围：根据中苏税收协定规定，苏丹政府或地方当局对履行政府职责向其提供服务的个人支付退休金以外的报酬，应仅在苏丹征税。但是，如果该项服务是在中国提供，而且提供服务的个人是中国居民，并且该居民满足以下其一：

- (1) 是中国国民；

(2) 不是仅由于提供该项服务，而成为中国居民；
则该项报酬应仅在中国征税。

中国政府或行政区或地方当局支付或者从其建立的基金中支付给向其提供服务的个人的退休金，应仅在中国征税。但是，如果提供服务的个人是缔约国苏丹，并且是其国民的，该项退休金应仅在苏丹征税。

非独立个人劳务、董事费、艺术家和运动员、退休金的规定，应适用于向中苏一方政府或地方当局举办的事业提供服务取得的报酬和退休金。

5.1.4.15 教师和研究人员

任何个人是、或者在紧接前往苏丹之前曾是中国居民，主要是为了在苏丹的大学、学院、学校或为苏丹政府承认的教育机构或科研机构从事教学、讲学或研究，而停留在苏丹的，对其由于教学、讲学或研究取得的报酬，自其第一次到达之日起，三年内免予征税。

5.1.4.16 学生和实习人员

征税范围：学生、企业学徒和实习生是、或者在紧接前往苏丹之前曾是中国居民，仅由于接受教育或培训的目的，停留在苏丹，其为了维持生活、接受教育或培训的目的收到或取得的下列款项或所得，苏丹应免予征税：

(1) 为了维持生活、接受教育、学习、研究或培训的目的，从苏丹境外取得的款项；

(2) 政府或科学、教育、文化机构或其他免税组织给予的助学金、奖学金或奖金；

(3) 在苏丹从事个人劳务的所得。

5.1.4.17 其他所得

征税范围：中国居民取得的各项所得，不论在什么地方发生的，凡协定未作规定的，应仅在中国征税。

“不动产所得”第二款规定的不动产所得以外的其他所得，如

果所得收款人为中国，通过设在苏丹的常设机构在苏丹进行营业，或者通过设在苏丹的固定基地在苏丹从事独立个人劳务，据以支付所得的权利或财产与该常设机构或固定基地有实际联系的，不适用上述规定。在这种情况下，应视具体情况分别适用营业利润或独立个人劳务的规定。

5.1.5 税收抵免政策

税收抵免是指税务机关允许纳税人从符合规定的支出中，以一定比率从其应纳税额中扣除，以减轻其税负。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。中国企业境外投资过程中，其境外所得的税务处理往往涉及该类事项。

5.1.5.1 企业境外所得的税收抵免办法

（1）企业境外所得的税收抵免办法

在中国，税收抵免办法如下：

中国居民企业从苏丹取得的所得，按照协定规定在苏丹缴纳的税额，可以在对该居民企业征收的中国税收中抵免。但是，抵免额不应超过对该项所得按照中国税法和规章计算的中国税收数额。在股息情况下，中国居民企业从苏丹取得的所得是苏丹居民公司支付给中国居民公司的股息，同时该中国居民公司拥有支付股息公司股份不少于 10% 的，该项抵免应考虑支付该股息公司就该项所得缴纳的苏丹税收。

在苏丹，税收抵免办法如下：

苏丹居民企业取得来源于中华人民共和国的利润、所得或财产收益，按照本协定规定可以在中国征税的，对该利润、所得或财产收益在中华人民共和国缴纳的税额应在对该居民企业征收的苏丹税收中抵免，但是抵免额不应超过对该项利润或所得根据具体情况征收的相应苏丹税额。在股息情况下，只有当股息支付给直接或间接控制支付股息公司选举权不少于 10% 的公司，该项抵免应考虑对支付股息前的利润缴纳的税收。

抵免方式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苏丹所得在苏丹缴纳的所得税额在中国应纳税额中抵免。

间接抵免：是指苏丹居民企业就分配股息前的利润缴纳的外国所得税额中由中国居民企业就该项分得的股息性质的所得间接负担的部分在中国的应纳税额中抵免。例如中国居民企业（母公司）的苏丹子公司在苏丹缴纳企业所得税后，将税后利润的一部分作为股息、红利分配给该母公司，子公司在苏丹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境外企业所得税额。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苏丹所得税税额的，不应给予税收抵免。

（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苏丹的营业利润所得在苏丹所缴纳的企业所得税，以及就来源于或发生于苏丹的股息、红利等权益性投资所得、利息租金、特许权使用费、财产转让等所得在苏丹被源泉扣缴的所得税。间接抵免的适用范围为中国居民企业从其符合《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）及《财政部 国家税务总局关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》（财税〔2017〕84号）相关规定的境外子公司取得的股息、红利等权益性投资所得。

企业可以选择按国别（地区）分别计算（即“分国（地区）不分项”），或者不按国别（地区）汇总计算（即“不分国（地区）不分项”）其来源于境外的应纳税所得额，并按照财税〔2009〕125号文件第八条规定的税率，分别计算其可抵免境外所得税税额和抵免限额。上述方式一经选择，5年内不得改变。

（3）可予抵免源自苏丹所得税额的确认

可抵免苏丹所得税税额，是指中国居民企业来源于苏丹的所得依照苏丹税收法律以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。

（4）可抵免的源自苏丹所得税税额的基本条件

①中国居民企业来源于苏丹的所得依照苏丹税收法律以及相关法规计算而缴纳的税额；

②缴纳的属于企业所得税性质的税额，而不拘泥于名称。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，主要看其是否是针对企业净所得征收的税额；

③限于企业应当缴纳且已实际缴纳的税额。税收抵免旨在解决重复征税问题，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规定外）。

（5）不应作为可抵免源自苏丹所得税税额的情形分析

①按照苏丹所得税法律及相关规定属于错缴或错征的境外所得税税款。属于苏丹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，企业应向苏丹税务机关申请予以退还，而不应作为苏丹已缴税额向中国申请抵免。

②按照中苏税收协定规定不应征收的苏丹所得税税款。根据中国政府与苏丹政府签订的税收协定的规定不属于苏丹的应税项目，却被苏丹征收的企业所得税，对此，企业应向苏丹申请退还不应收的税额；该项税额还应包括，企业在苏丹纳税时适用税率高于中苏税收协定限定税率所多缴纳的所得税税额。

③因少缴或迟缴境外所得税而追加的利息、滞纳金或罚款。

④中国企业或者其利害关系人从苏丹征税主体得到实际返还或补偿的境外所得税税款。如果苏丹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境外所得可抵免税额中剔除该相应部分。

⑤按照中国企业所得税法及其实施条例规定，已经免征中国企业所得税的境外所得负担的境外所得税税款是指，如果中国税收法律法规做出对某项境外所得给予免税优惠规定，企业取得免征中国

企业所得税的境外所得的，该项所得的应纳税所得额及其缴纳的境外所得税额均应从计算境外所得税额抵免的境外应纳税所得额和境外已纳税额中减除。

⑥按照国务院财政、税务主管部门有关规定企业已在苏丹应纳税所得额中扣除的所得税税款。如果中国税法规定就一项来自于苏丹所得的已纳所得税额仅作为费用从该项来源于苏丹所得额中扣除的，就该项所得及其缴纳的境外所得税额不应再纳入境外所得税额抵免计算。

（6）境外分支机构亏损的处理

企业在境外设立的不具有独立纳税地位的分支机构发生亏损的，只能用同一国家或地区的其他项目或者以后年度的所得弥补，不得抵减企业在境内或其他国家或地区的应纳税所得额。

5.1.5.2 个人境外所得的税收抵免办法

在中国，税收抵免办法如下：中国居民从苏丹取得的所得，按照协定规定在苏丹缴纳的税额，可以在对该居民征收的中国税收中抵免。但是，抵免额不应超过对该项所得按照中国税法和规章计算的中国税收数额。

在苏丹，税收抵免办法如下：苏丹居民从中国取得的利润、所得或财产收益，按照中苏税收协定规定可以在中国征税的，对该利润、所得或财产收益在中华人民共和国缴纳的税额应在对该居民征收的苏丹税收中抵免。但是，抵免额不应超过对该项利润或所得根据具体情况征收的相应苏丹税额。

除中苏协定外，《中华人民共和国个人所得税法》规定：居民个人从中国境外取得的所得，可以从其应纳税额中抵免已在境外缴纳的个人所得税税额，但抵免额不得超过该纳税人境外所得依照本法规定计算的应纳税额。2018年12月18日发布的《中华人民共和国个人所得税法实施条例》（国令第707号）规定：税法所说的已在境外缴纳的个人所得税税额，是指居民个人来源于中国境外的所得，依照该所得来源国家（地区）的法律应当缴纳并且实际已经缴纳的所得税税额。

个人所得税法所说的纳税人境外所得依照本法规定计算的应纳税额，是居民个人抵免已在境外缴纳的综合所得、经营所得以及其他所得的所得税税额的限额（以下简称抵免限额）。除国务院财政、税务主管部门另有规定外，来源于中国境外一个国家（地区）的综合所得抵免限额、经营所得抵免限额以及其他所得抵免限额之和，为来源于该国家（地区）所得的抵免限额。居民个人在中国境外一个国家（地区）实际已经缴纳的个人所得税税额，低于依照税法规定计算出的来源于该国家（地区）所得的抵免限额的，应当在中国缴纳差额部分的税款；超过来源于该国家（地区）所得的抵免限额的，其超过部分不得在本纳税年度的应纳税额中抵免，但是可以在以后纳税年度来源于该国家（地区）所得的抵免限额的余额中补扣。补扣期限最长不得超过五年。

居民个人申请抵免已在境外缴纳的个人所得税税额，应当提供境外税务机关出具的税款所属年度的有关纳税凭证。

5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）

无差别待遇规定了中苏两国居民在另一方从事经营活动时，应享受国民待遇原则。其主要包括以下几点：

（1）一国国民在另一国负担的税收或者有关条件，不应与该另一国国民在相同情况下，负担或可能负担的税收或者有关条件不同或比其更重。本款规定也应适用于不是一国或者双方居民的人。

（2）一国企业在另一国常设机构的税收负担，不应高于该另一国对其本国进行同样活动的企业。本规定不应理解为一国由于民事地位、家庭负担给予该国居民的任何扣除、优惠和减免也必须给予该另一国居民。

（3）除适用联属企业、利息或特许权使用费等条款相关规定外，一国企业支付给另一国居民的利息、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该国居民同样予以扣除。

（4）一国企业的资本全部或部分，直接或间接为另一国一个或一个以上的居民拥有或控制，该企业在该国负担的税收或者有关条

件，不应与该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。

5.1.7 享受税收协定待遇的手续

目前，世界各税收管辖区在执行税收协定时有多种不同的模式，主要有以下几种：审批制、备案制、扣缴义务人判定和自行享受。实行审批制的国家和地区中，部分实行先征税，经审批后退税，部分实行事先审批。实行备案制的国家和地区，由非居民纳税人到税务机关办理备案手续即可享受税收协定待遇。由扣缴义务人或支付人来判断非居民纳税人是否符合享受税收协定待遇条件并相应扣缴税款也是一种常见模式。

无论在何种模式下，开具《税收居民身份证明》都是必要的。税收协定可降低“走出去”企业境外经营税收负担，提高境外经营税收确定性，帮助企业维护自身合法税收权益。《中国税收居民身份证明》是中国到国外投资的企业享受中国与投资目的地国家所签署的税收协定的前提，因此中国企业应在国内申请开具《中国税收居民身份证明》。中国企业可参考《国家税务总局关于开具〈中国税收居民身份证明〉有关事项的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 40 号）和《国家税务总局关于调整〈中国税收居民身份证明〉有关事项的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 17 号）^[10]，向主管其所得税的县税务局申请开具。

中国企业持《中国税收居民身份证明》至苏丹税务机关申请享受协定待遇时，应提前主动咨询苏丹当地税务机关或税务师事务所。建议企业加强对中苏协定和苏丹国内法中关于享受协定待遇程序的相关规定的学习，及时跟进该国税收体系的变革，防范涉税风险。

5.2 中苏税收协定相互协商程序

^[10]来源：国家税务总局，<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c4195742/content.html>

5.2.1 相互协商程序概述

相互协商程序（Mutual Agreement Procedure, MAP）是税收协定规定的重要的争端解决方式。中苏税收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。

中苏税收协定对相互协商程序的规定为：

（1）当一个人认为，一国或者两国所采取的措施，导致或将导致对其不符合协定规定的征税时，可以不考虑各方国内法律的补救办法，将案情提交本人为其居民的主管当局；或者如果其案情属于适用无差别待遇第一款所述情形，可以提交本人为其国民的主管当局。该项案情必须在不符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，应设法同另一国主管当局相互协商解决，以避免不符合协定的征税。达成的协议应予执行，而不受各方国内法律的时间限制。

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

（4）双方主管当局为达成上述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。

5.2.2 税收协定相互协商程序法律依据

税收协定中的相互协商程序条款，应作为其最重要的法律依据之一。此外，为正确适用税收协定，避免双重征税，解决国际税收争议，维护中国居民（国民）的合法利益和国家税收权益，规范税务机关的相互协商工作，中国国家税务总局制定了《税收协定相互协商程序实施办法》（国家税务总局公告 2013 年第 56 号）^[11]作为税收协定相互协商程序的法律依据。

^[11]来源：国家税务总局《税收协定相互协商程序实施办法》，

<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810765/n812146/n812318/c1080479/content.html>

另《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》（国家税务总局公告 2017 年第 6 号）^[12]规定的相互协商程序适用于税收协定缔约一方实施特别纳税调查调整引起另一方相应调整的协商谈判，同时适用于双边或多边预约定价安排的谈签。本规定的相互协商程序不适用于涉及税收协定条款解释或者执行的相互协商程序。

5.2.3 相互协商程序的适用

根据中苏税收协定第二十五条“协商程序”的规定，如果中国居民（国民）认为，缔约对方苏丹所采取的措施，已经或将会导致不符合税收协定所规定的征税行为，可以将案情提交中国国家税务总局，提请总局与苏丹主管当局相互协商解决，以避免不符合中苏税收协定的征税。

此处中国居民（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和其他组织。

5.2.4 启动相互协商程序

5.2.4.1 受理业务范围

根据中国国家税务总局制定的《税收协定相互协商程序实施办法》第九条的规定，中国居民有下列情形之一的，可以申请启动相互协商程序：

（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；

^[12]来源：国家税务总局《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》，

<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810765/n2511651/n2511713/c2712540/content.html>

(6) 其他可能或已经形成不同税收管辖权之间重复征税的。

5.2.4.2 申请受理部门

负责申请人个人所得税或企业所得税征管的省级税务机关为受理申请的部门。申请人就缔约对方征收的非所得税类税收提出相互协商申请的，负责与该税收相同或相似的国内税收征收的省级税务机关为受理申请的税务机关。国内没有征收相同或相似税收的，省级税务机关为受理申请的税务机关。

申请人依规定申请启动相互协商程序，且未构成中国税收居民的，个人户籍所在地、法人或其他组织设立地的省级税务机关为受理申请的税务机关。

5.2.4.3 申请时限和提交资料

申请人应在不符合税收协定规定的征税行动首次通知之日起3年内，以书面形式向省税务机关提出申请（需提供纸质版和电子版）。申请人需要出示企业《税务登记证副本》或本人身份证明，同时提交《启动税收协定相互协商程序申请表》，委托代理人还需要提供申请人授权委托书及代理人申请证明。

5.2.4.4 受理相互协商申请的工作流程

受理申请的省级税务机关应在15个工作日内，将申请上报国家税务总局，并将情况告知申请人，同时通知省级以下主管税务机关。

因申请人提交的信息不全等原因导致申请不具备启动相互协商程序条件的，省级税务机关可以要求申请人补充材料。申请人补充材料后仍不具备启动相互协商程序条件的，省级税务机关可以拒绝受理，并以书面形式告知申请人。

申请人对省级税务机关拒绝受理的决定不服的，可在收到书面告知之日起15个工作日内向省级税务机关或国家税务总局提出异议申请（需提供纸质版和电子版）。省级税务机关收到异议后，应在5个工作日内将申请人的材料，连同省级税务机关的意见和依据上报国家税务总局。

国家税务总局收到省级税务机关上报的申请后，应在 20 个工作日内按下列情况分别处理：

（1）申请具备启动相互协商程序条件的，决定启动相互协商程序，并将情况告知受理申请的省级税务机关，省级税务机关应告知申请人；

（2）申请已超过税收协定规定的期限，或申请人的申请明显缺乏事实法律依据，或出现其他不具备相互协商条件情形的，不予启动相互协商程序，并以书面形式告知受理申请的省级税务机关，省级税务机关应告知申请人；

（3）因申请人提交的信息不全等原因导致申请不具备启动相互协商程序条件的，通过受理申请的省级税务机关要求申请人补充材料或说明情况。申请人补充材料或说明情况后，再按前两项规定处理。

国家税务总局启动相互协商程序后，可通过受理申请的省级税务机关要求申请人进一步补充材料或说明情况，申请人应在规定的时间内提交，并确保材料的真实与全面。对于紧急案件，国家税务总局可以直接与申请人联系。

发生下列情形之一的，税务总局可以决定终止相互协商程序，并以书面形式告知省级税务机关，省级税务机关应告知申请人：

（1）申请人故意隐瞒重要事实，或在提交的资料中弄虚作假的；

（2）申请人拒绝提供税务机关要求的、与案件有关的必要资料的；

（3）因各种原因，申请人与税务机关均无法取得必要的证据，导致相关事实或申请人立场无法被证明，相互协商程序无法继续进行的；

（4）缔约对方主管当局单方拒绝或终止相互协商程序的；

（5）其他导致相互协商程序无法进行、或相互协商程序无法达到预期目标的。

在两国主管当局达成一致意见之前，申请人可以以书面方式撤

回相互协商申请。申请人撤回申请或者拒绝接受缔约双方主管当局达成一致的相互协商结果的，税务机关不再受理基于同一事实和理由的申请。

对于相互协商结果，税务总局应以书面形式告知受理申请的省税务机关，省税务机关应告知申请人。

5.2.5 相互协商的法律效力

“相互协商程序”条款是税收协定中的一重要条款，其意义在于一国居民与另一国税务当局产生纳税争议后，一国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。相互协商作为在国内法律救济手段之外解决税收争议的补充渠道，对于化解中国居民国际税务争议具有重要意义。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。需要注意：

（1）启动相互协商不以是否存在国内救济手段为条件，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。

（2）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。

（3）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。申请人接受相互协商结果的，该结果的执行不受其本国国内法的时间限制。

（4）相互协商程序结果的法律效力

双方主管当局经过相互协商达成一致意见的，分别按不同情况处理如下：

①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，税务总局应将结果以公告形式发布；

②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，税务总局应将结果以书面形式通知相关税务机关；

③经双方主管当局相互协商达成一致的案件，涉及中国税务机关退税或其他处理的，相关税务机关应在收到通知之日起三个月内执行完毕，并将情况报告税务总局。

（5）相互协商程序与司法判决的关系

根据《税收协定相互协商程序实施办法》的规定，税务总局在收到缔约对方主管当局提出的启动相互协商程序的请求时，相关税务机关的处理决定尚未做出的，税务总局应将对方提起相互协商程序的情况告知相关税务机关。相互协商程序不影响相关税务机关对有关案件的调查与处理，但税务总局认为需要停止调查和处理的除外。

相互协商程序进行期间，不停止税务机关已生效决定的执行，税务机关或者税务总局认为需要停止执行的除外。

在相互协商过程中，如果缔约对方主管当局撤回相互协商请求，或出现其他情形致使相互协商程序无法进行的，税务总局可以终止相互协商程序。

（6）保护性措施

根据《税收协定相互协商程序实施办法》的规定，在两国主管当局达成一致意见之前，申请人可以以书面方式撤回相互协商申请。申请人撤回申请或者拒绝接受缔约双方主管当局达成一致的相互协商结果的，税务机关不再受理基于同一事实和理由的申请。

对于相互协商结果，税务总局应以书面形式告知受理申请的省税务机关，省税务机关应告知申请人。

5.2.6 仲裁条款

中国与苏丹的避免双重征税协定中并未明确双方在遇到税收争议时，一方企业或个人申请仲裁的条款和程序。目前中国暂未引入国际税收仲裁机制。

5.3 中苏税收协定争议的防范

中国投资者与苏丹税务当局一旦产生税收协定争议，可以通过启动相互协商程序加以解决。但由于协商机制可能使得各个程序阶

段久拖不决，导致争议解决效率低下，对中国投资者产生更为不利的影响。因此，中国投资者应当注重增强防范和避免中苏税收协定争议的能力，尽量避免在项目投资或经营过程中产生与当地税务局之间的税务争议，强化税务风险管理。投资者可以从以下几个方面进行争议风险防范：

（1）全面了解中苏税收协定及苏丹税法的具体规定

苏丹税收体系不够健全，全面了解税收协定及其适用情形，及时了解苏丹税收法规的更新，既有助于投资者充分享受税收协定优惠，也有助于防范跨境税收风险。

（2）完善税务风险的内部控制与应对机制

投资者应着力完善企业和项目内部的风险控制机制，同时加强建设突发事件及风险应对机制，系统性防范和应对争议风险的发生。

（3）与苏丹税务当局开展充分的沟通与交流

投资者应与苏丹税务当局保持良好关系，才可能就产生争议的事项进行充分沟通与交流，避免因沟通不畅产生不必要的误解。

（4）寻求中国政府方面的帮助

投资者应在必要时寻求中国政府方面的帮助，具体可以参考中华人民共和国商务部、中华人民共和国驻苏丹共和国大使馆经济商务参赞处、以及中华人民共和国外交部网站。

（5）寻求税收专业人士的帮助

考虑到投资者自身专业知识、实操经验、税收信息可能存在局限，可以在必要时寻求税收专业人士的帮助，协助投资者作出更加专业的判断。

第六章 在苏丹投资可能存在的税收风险

纳税人、税务代理人及其代表，以及税务机构的负责人要按照苏丹税法、苏丹行政过失法及其它苏丹法律规定承担责任。因此，了解税收风险，合理规避风险，是在苏丹进行投资必须关注的重点之一。

6.1 信息报告风险

6.1.1 登记注册制度

中资企业“走出去”，在当地依法设立企业，既是依法开展生产经营活动的前提，又是未来履行纳税义务的基础。

在苏丹设立企业必须到苏丹相关的产业主管部门和最高投资委员会申请许可；经同意后向苏丹注册局申请注册。目前，苏丹设立了“一站式”服务窗口，外国投资者可直接到国家投资部一站式注册服务大厅办理公司注册登记业务。

设立办事处可通过当地律师直接向注册局提出申请。

办理注册外国公司审批手续时，申办者需提供所在国母公司的营业执照、银行资信证明以及母公司董事会对组建其苏丹分公司的决议。上述资料均需在国内公证处公证，并办理外交认证。

6.1.2 信息报告制度

苏丹以苏丹镑为记账单位。根据伊斯兰金融机构会计和审计组织（Accounting and Auditing Organization for Islamic Financial Institutions, AA0IFI）的规定，银行和保险公司必须遵守其制定的伊斯兰标准。

纳税人应在苏丹境内保留所有交易和会计账户记录。会计账册和文件应保留至少6年。账册指预算、资产和债务报表、交易账目、损益账目、岁入和支付账目以及其它任何做出说明的相同账目。保存的任何账目记录和账簿应用阿拉伯语或英语书写。任何以

外币进行的付款和记录，应转换为苏丹镑。详情请参考第三章 3.2.2 账簿凭证管理制度。

6.2 纳税申报风险

6.2.1 在苏丹设立子公司的纳税申报风险

中国企业在苏丹设立子公司，应考虑当地的税收优惠适用性及将款项汇出时产生的预提所得税影响（如股息、利息及特许权使用费等），并进行纳税申报。企业和个人应在规定时间内填报纳税申报表并缴纳税款，一般不应晚于纳税年度结束后三个半月，即必须在每年的 4 月 15 日前完成纳税申报。对未交纳税申报表人员，将就逾期的每天处以 100 苏丹镑的罚款或按照税务局局长认为适当的方式处以罚款，但处罚不应超过应纳税总额的 5%。

6.2.2 在苏丹设立分公司或代表处的纳税申报风险

中国企业在苏丹设立代表处或海外分公司，可能会被视为在苏丹构成常设机构或被视为税收居民企业。若中国企业的分公司或代表处被认定为在苏丹当地构成了常设机构，则需就常设机构取得的归属于境外的利润缴纳当地企业所得税。企业所得税的申报规定及未履行申报义务而遭受的处罚措施详见 3.2.3 纳税申报相关内容。同时，分公司利润汇回中国时也需要考虑缴纳预提所得税，否则将面临被处罚的风险。

在苏丹构成企业常设机构的常见条件为：

（1）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、工程或活动连续十八个月以上的为限；

（2）中国企业通过雇员或者雇用的其他人员，在苏丹为同一个项目或相关联的项目提供的劳务，包括咨询劳务，仅以在任何二十四个月中连续或累计超过十二个月的为限。

中资企业在苏丹构成常设机构，则成为苏丹的非居民纳税人，取得特定收入时，按收入类型要缴纳预提所得税或者自行申报税款。

若涉及人员派遣，则中国“走出去”企业还应结合两国的税收

协定及相关税收法规，从派遣人员在当地的工作性质、驻留天数等方面，分析评估构成常设机构风险。若派遣安排使得中国总公司在当地构成常设机构，则应注意派遣到当地的员工也可能需要在当地缴纳个人所得税。个人所得税的申报规定及未履行申报义务而遭受的处罚措施详见 3.2.3 纳税申报相关内容。

满足以下任一条件，将在苏丹构成个人居民纳税人：

（1）在该纳税年度及其之前两个纳税年度内，在苏丹境内实际停留天数累计超过 12 个月的自然人；

（2）在该纳税年度内在苏丹境内实际停留天数累计超过 183 天的自然人。

“走出去”企业应特别注意相关派遣人员纳税身份的确定，成为苏丹居民纳税人的个人要就其在苏丹境内及境外取得的全部收入缴纳个人所得税。

6.2.3 在苏丹取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

中国企业在苏丹取得与常设机构无关的所得，属于苏丹企业所得税的征税范围，应按不同收入性质适用不同预提税税率，由付款方代为扣缴。

6.3 调查认定风险

6.3.1 一般反避税调查的风险

在苏丹投资的中国企业如果出现以下情况，那么其可能成为一般反避税调查的调查对象：

- （1）滥用税收优惠；
- （2）滥用税收协定；
- （3）滥用组织结构；
- （4）与避税地公司频繁发生业务往来；
- （5）不具有合理商业目的的其他商业安排。

《1986 年所得税法》第六章第二十二条中，包含了一项一般反避税条款，当居民纳税人在与非居民纳税人的经营活动中取得的利润低于正常水平，苏丹税务局有权对该利润进行调整。此外，根据

《1986 年所得税法》第三章第十六条，若交易安排的目的或主要目的是为了避税或减轻纳税义务，那么税务局有权对利润进行调整。

6.3.2 国内对关联交易和受控外国企业反避税调查的风险

“走出去”企业在开始关注和重视投资目的国苏丹的反避税政策的同时，也应该重视其海外投资安排可能面临的来自中国税务机关对关联交易和“受控外国企业（Controlled Foreign Company, CFC）”反避税调查的风险。“走出去”企业进行境外投资如果不能按照功能、风险和收益相匹配的原则去分割利润，交易达到一定的规模将面临反避税调查风险。苏丹暂时没有转让定价政策，对于“走出去”企业，需重点了解中国转让定价政策。

6.4 享受税收协定待遇风险

6.4.1 滥用税收协定的风险

滥用国际税收协定主要是指非协定缔约国的居民通过在税收协定缔约国设立中间公司等做法，获取其本不应享有的税收协定中的税收优惠的行为。在实践中，滥用国际税收协定的具体方式一般为三种：

- （1）建立直接导管公司（Direct Conduit Company）；
- （2）脚踏石导管公司（Stepping Stone Conduit Company）；
- （3）企业重组。

为避免协定滥用，各国在税收协定中往往引入反避税条款，如“受益所有人规定”和“目的测试”，企业也要避免滥用税收协定而导致税收风险。

6.4.2 未正确享受协定优惠多缴税款的风险

“走出去”企业对税收协定重要性认识不足，重视依照来源国当地税法缴纳税款，忽视税收协定对自身合法权益的维护，可能存在多缴税款的税收风险。

企业应当全面了解和掌握苏丹税收体系以及中苏税收协定的内

容，并根据自己的情况享受税收协定优惠。

6.4.3 未享受税收抵免（饶让）而重复征税的风险

通常，中国居民企业来源于中国境外的应税所得已在境外缴纳的所得税税额，可以从其当期应纳税额中抵免，抵免限额为该项所得依照企业所得税法规定计算的应纳税额。如果“走出去”企业没有申请享受税收抵免，可能存在重复征税问题。

在苏丹享受中苏税收协定中的税收抵免政策，需要在提交苏丹的纳税申报表时一并提出外国税收抵免要求。纳税人需要遵从以下要点：

（1）外国的纳税期限不一定要与苏丹相同，来自于外国的所得应该按权责发生制在发生的当期报告给苏丹税务局，相应的抵免也应该发生在取得外国所得的当期（例如宣布发放股息的当期）。

（2）只有实际在外国支付的税款才能获得苏丹的外国税收抵免。当纳税人先支付了外国税款，后在苏丹提交纳税申报表并申报外国税收抵免，则需要纳税人提供外国税务局官方的扣税凭证和其他相关纸质资料作为依据；当纳税人向苏丹提交了纳税申报表并申报外国税收抵免，随后再支付外国税款，可以先行抵扣，但在支付外国税款时要通知苏丹税务局。

6.4.4 转让定价调整的风险

苏丹目前暂无转让定价规定，且未实施国别报告规定。“走出去”企业在防控转让定价调整风险方面，可以从以下几个方面进行：

（1）树立国际税收意识，特别是在转让定价税收处理方面应遵循独立交易原则这一国际惯例，因为这是降低转让定价税务风险和损失的根本所在；

（2）提前向投资国苏丹税务当局咨询，以详细了解并把握苏丹独立交易原则方面的法律法规，从而做到在申报、资料准备等方面遵循该国转让定价的相关规定；

（3）如果企业被列为独立交易原则的调查对象，应积极配合投

资国苏丹税务当局的调查，提供充分的资料 and 进行举证，最大限度地争取投资国税务当局的认可；

（4）如果企业被投资国苏丹税务当局进行了税务稽查，应按照苏丹与中国签署的《避免双重征税协定》的规定，及时向投资国苏丹税务当局和中国税务机关提起双边磋商，以通过双边税收磋商规避对企业的双重征税；

（5）当遭遇到苏丹税务当局不公正的税收待遇及纠纷时，应积极主动地寻求中国税务机关的支持和帮助，以使中国税务机关能及时支持和帮助境外企业解决其面临的转让定价税务争议及纠纷。

6.5 其他风险

企业在苏丹开展投资、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。

了解当地法律法规。苏丹是热点国家，石油问题引起国际社会的高度重视。企业应全面了解苏丹法律，聘请律师维护自己的权益。除此之外，企业应了解当地焦点和热点问题，加强与政府机构和国民议会的沟通联系，对可能影响企业发展的重大问题，应向业主和相关机构了解情况，以便有的放矢、防患于未然。

加快转变投资方向。未来一段时间，受融资困难影响，苏丹基础设施建设项目上马将明显减少，建筑、餐饮、服务等行业利润空间将逐步缩小，但农业、矿业、加工业等领域大有可为。企业应审时度势，抓住苏丹经济转型时期投资土地、矿产资源，争取抢占先机，利用中国劳动密集型产业对外转移之机开拓苏丹加工业市场，实现更大收益。

尊重当地风俗习惯。苏丹是穆斯林国家，有很多特殊的规则。要尊重当地的宗教信仰和风俗习惯：如不能携带酒类入境，不能造酒、卖酒、酗酒，不能吃猪肉、狗肉和驴肉等；着装应整洁，不能暴露，女性尤其需要注意；公共场所不可大声喧哗、插队等；斋月期间应避免在公共场所吸烟、饮水、进食等。

依法保护生态环境。投资建厂应依法取得环保部门的许可，做

好项目环保规划和预算，在施工现场安装污水处理系统，设置必要设备防止光污染、噪音污染、大气污染等。对于皮革、造纸等特殊行业，应尽可能避开居民生活区，并及时处理生产、生活垃圾，避免造成冲突。

注意履行社会责任。中国企业在苏丹进行投资合作，不仅要努力发展业务，还需要承担必要的社会责任。积极开展社会公益事业。可投资公益性事业，如修路、筑桥、种树，向医院、学校提供捐助，抚助孤寡，义务劳动等。在工作中培训当地员工，提高其技术水平和生存技能。利用双方节假日等适当时机组织中外员工共同参与文体竞赛活动，表彰先进，增强凝聚力。

与媒体保持沟通交流。中国企业要注意加强与当地主流媒体沟通，做好对外宣传工作，引导媒体做客观公正的介绍。中国企业要对员工进行普法教育，聘请律师介绍必要的和常用的法律知识，以提高应对紧急事件的能力。

妥善处理与工会的关系。目前苏丹的主要商协会有：企业家协会、商业联合会、银行家协会等，建议中资企业主动与上述协会建立联系、互通信息，了解在苏开展业务的有关法律法规、程序和注意事项。在苏中资企业成立了苏丹中国投资企业商会、中资矿业企业协会，建议中资企业主动入会，加强信息沟通，了解投资经营的经验教训，统一行动步调，避免恶性竞争。

加强安全教育。由于近年苏丹经济形势恶化，通胀严重，社会不稳定因素增加，企业仍须提高安全意识，定期对员工开展应急教育，妥善应对抢劫、偷盗等突发事件。位于武装冲突地区的企业应采取防范措施，在营地周边深挖壕、高筑墙、屯足粮，以防不法分子闯入。此外，要密切关注苏丹政治、经济走向和边境地区动态，提前做好风险预判，及时调整工作布局，避免财产损失和人员伤亡。

参 考 文 献

- [1] 苏丹共和国《1986 年所得税法》
- [2] 苏丹共和国《1986 年资本利得税法》
- [3] 苏丹共和国《1999 年增值税法》
- [4] 苏丹共和国《2004 年投资法》
- [5] 苏丹共和国《2013 年鼓励投资法》
- [6] 苏丹共和国《2013 年金融法》
- [7] 苏丹共和国《2015 年公司法》
- [8] 商务部《对外投资合作国别（地区）指南（2018）——苏丹》
- [9] 国家税务总局《中华人民共和国政府和苏丹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》
- [10] 国家税务总局《税收协定相互协商程序实施办法》
- [11] 国家税务总局《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》
- [12] 中华人民共和国驻苏丹共和国大使馆经济商务参赞处 <http://sd.mofcom.gov.cn/>
- [13] 世界银行 <https://www.worldbank.org/>
- [14] 中华人民共和国外交部-苏丹 <http://sd.china-embassy.org/chn/>
- [15] 经合组织官方网站 <http://www.oecd.org/>
- [16] 国家税务总局 <http://www.chinatax.gov.cn/>

附录一 苏丹政府部门和相关机构一览表

部门名称	地址	网址	联系方式
总统事务部	Khartoum, Khartoum State	http://www.presidency.gov.sd/eng	传真: 249183770621 邮箱: info@presidency.gov.sd
内阁事务部	Suite No, Nile Avenue, Khartoum State	http://www.sudan.gov.sd/index.php/ar/	电话: 2497991 邮箱: info@sudan.gov.sd
国防部	Ministry of Defense Towers Street, Khartoum State	http://www.mod.gov.sd/	
内政部	Nile Street, Khartoum State	http://www.moi.gov.sd/	
外交部	Gamma Avenue, Khartoum State	http://www.mofa.gov.sd	电话: 2492599 邮箱: info@mofa.gov.sd
司法部	El, Gomhoria Street, Tower of Justice, West Sauna	http://www.moj.gov.sd/	电话: 2491234567890 传真: 24983791544 邮箱: moj@moj.gov.sd
新闻部		http://mininfo.gov.sd/en/	邮箱: info@mininfo.gov.sd
财政和经济规划部	Ministry of Finance and Economic Planning, Khartoum State	http://www.mof.gov.sd	邮箱: info@mof.gov.sd 电话: 249183777672
农业和林业部	El Gamhuriya Avenue, Khartoum State	http://moaf.gov.sd/	邮箱: info@moaf.gov.sd 电话: 249123016585
石油和天然气部	Ministry of Oil and Gas Building, Africa Street, Khartoum, Sudan	http://sudanbidround.com/	邮箱: info@mopg.gov.sd 传真: 249183778979 电话: 249183776684
水资源、灌溉和电力部	Nile Street, Khartoum State	http://www.wre.gov.sd/	电话: 249183773838 传真: 249183771850 邮箱: info@wre.gov.sd
动物资源部	Al Kalakleh Street, Abu Hamama Station, Khartoum State	http://www.mar.gov.sd/	电话: 249155660723 邮箱: info@mar.gov.sd
投资部	Amarat 7th Street, Khartoum State	http://www.minv.gov.sd/	电话: 2490183710316 邮箱: info@minv.gov.sd

旅游、古迹和野生动物部	Al Mashtal Street, the intersection of 117 Street, Riyadh, Khartoum State	http://www.sudan-tourism.gov.sd/	电话: 249183520620 传真: 249183520614 邮箱: info@sudan-tourism.gov.sd
高等教育和科学研究部	Zubeid Hag El Amin Avenue, Khartoum State	http://www.mohe.gov.sd	
文化部	Algamaa Street, Khartoum State	http://www.moc.gov.sd/	电话: 249120340075 传真: 249183793929 邮箱: culturesudan59@gmail.com
宗教指导和基金部	Ibrahim Al Mufti Street, Khartoum State	http://irshad.gov.sd/index.php/ar/	电话: 2490912345678 邮箱: info@irshad.gov.sd
卫生部	University of Khartoum, West of the Faculty of Engineering, Nile Street, Khartoum State	http://www.fmoh.gov.sd/	电话: 2490917047000 传真: 24983769928 邮箱: info@fmoh.gov.sd
中央银行	Al jamhoria Street, Khartoum State	https://cbos.gov.sd/en	电话: 249187056000 邮箱: info@cbos.gov.sd
中央统计局	Sixty Street, South of Juba Roll junction, Square 85	http://www.cbs.gov.sd	电话: 249183777131 传真: 2491837771860 邮箱: info@cbs.gov.sd
国家信息中心	Telecom Tower (North of Mansheya Bridge), Nile Street, Khartoum State	http://www.nic.gov.sd/	电话: 249183798078 传真: 249183798081 邮箱: info@nic.gov.sd
海关总署	Medical School Rood, Khartoum State	http://www.customs.gov.sd	
税务署	El Jami Avenue, Khartoum State	http://www.sudatax.gov.sd/	
苏丹港务局	Based presidency SPC, Port Sudan	http://www.sudanports.gov.sd/	电话: 241032206100249311 传真: 249311822258 邮箱: info@sudanports.gov.sd

附录二 避免双重征税协定下苏丹预提所得税率一览表（部分国家）

	股息		利息（注释 1）	特许权使用费
	个人和企业	符合条件的企业（注释 2）		
	(%)	(%)	(%)	(%)
无税收协定				
企业：	0	0	7	15
个人：	0	n/a	7	15
有税收协定				
阿拉伯经济联盟理事会	注释 3	注释 3	0	注释 3
巴林	注释 4	注释 4	注释 4	注释 4
中国	5	5	10	10
埃及	15	15	10	3/10（注释 5）
印度	10	10	10	10
印度尼西亚	10	10	15	10
伊朗	10	5	7	5
伊拉克（注释 8）	注释 6	注释 6	注释 6	注释 6
约旦（注释 8）	15	15	15	15
科威特	5	5	5	10
利比亚（注释 8）	注释 7	注释 7	注释 7	注释 7
马来西亚	10	10	10	10
卡塔尔	0	0	0	注释 7
罗马尼亚	10	5	5	5
叙利亚	10	10	10	10
突尼斯	10	10	10	10
土耳其	10	10	10	10
阿联酋	0	0	0	5
英国	15	10	15	10
也门	0	0	10	10

注释 1：许多条约对某些特定类型的利息予以免税，例如：支付给公共团体和机构的利息或与赊销相关的利息。本栏中不考虑此类免税利息。

注释 2：该比率通常适用于至少 25% 的资本或投票权（视情况而定）参与。

注释 3：根据条约，对股息、利息和特许权使用费的预提所得税没有进行界定。除苏丹外，阿拉伯经济联盟理事会成员国包括：埃及、伊拉克、约旦、科威特、利比亚、毛里塔尼亚、巴勒斯坦、沙特阿拉伯、叙利亚、阿联酋和也门。

注释 4：与国内税法的税率相同。

注释 5：3%的税率用于特许权使用费，包括电影。

注释 6：对股息、利息和特许权使用费的预提所得税未进行界定。

注释 7：与国内税法的税率相同。收入仅在来源国进行征税。

注释 8：伊拉克、约旦、利比亚的税收协定尚未生效。

编写人员：王龙君、吴君君、李仙、刘亚荣、覃娟、陈甜

审校人员：龚婷婷、岳榆、李春琳、黄芳慧、苏畅、李欣、陶沙沙、李心怡、
蔡滨羽