

中国居民赴印度 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

为帮助“走出去”纳税人了解印度共和国（以下简称“印度”）的经济概况，熟悉印度税收法律法规和征收管理规定，有效规避、防范和应对赴印度投资税收风险，我们组织编写了《中国居民赴印度投资税收指南》（以下简称《指南》）。《指南》分六个章节，从印度经济概况、税收制度、税收征管体制、特别纳税调整、中印税收协定、投资税收风险等方面进行较为详尽的介绍。

第一章介绍印度经济概况，主要包括印度近年经济发展情况、支柱和重点行业、经贸合作、投资政策等基本情况，并简要分析赴印度投资应关注事项。

第二章介绍印度税收制度，包括税收法律体系、最新税制变化，重点对印度企业所得税、个人所得税、货物与劳务税进行详细介绍，对销售税和增值税、印花税、关税、消费税、职业税、财产税、研发税、虚拟数字资产加密税、社保费等税（费）种进行简要介绍。

第三章介绍税收征收和管理制度，主要介绍印度税收管理机构设置情况，重点对居民纳税人税务登记、账簿凭证管理制度、纳税申报、税务检查、法律责任以及其他的征管规定进行详细介绍。另外还对非居民纳税人税收征管规定进行了简要介绍。

第四章介绍特别纳税调整政策，主要介绍印度对关联交易、同期资料、转让定价、预约定价、受控外国企业、成本分摊、资本弱化等特别纳税调整事项规定。

第五章介绍了中印税收协定及相互协商程序，主要介绍中印税收协定条款、中国关于税收协定和特别纳税调整相互协商程序规定，以及协定争议的主要表现形式与防范建议。

第六章介绍在印度投资可能存在的税收风险，主要从信息报告、纳税申报、调查认定、享受税收协定待遇等方面提示中国居民赴印度投资可能存在的税收风险。

《指南》基于2023年6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”纳税人在赴印度投资过程中，如遇到纳税申报、税收优惠、特别纳税调整、税务稽查等问题时，及时向中国税务部门或专业机构咨询，避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

《指南》存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

目 录

第一章 印度经济概况.....	1
1.1 近年经济发展情况.....	1
1.2 支柱和重点行业.....	2
1.2.1 支柱行业.....	2
1.2.2 重点行业.....	4
1.3 经贸合作.....	5
1.3.1 参与地区性经贸合作.....	5
1.3.2 与中国的经贸合作.....	5
1.4 投资政策.....	6
1.4.1 投资门槛.....	6
1.4.2 投资吸引力.....	10
1.4.3 投资退出政策.....	12
1.4.4 投资注意事项.....	12
第二章 印度税收制度简介.....	15
2.1 概览.....	15
2.1.1 税制综述.....	15
2.1.2 税收法律体系.....	16
2.1.3 最新税制变化.....	16
2.2 企业所得税.....	17
2.2.1 居民企业.....	17
2.2.2 非居民企业.....	22
2.2.3 申报制度.....	28
2.2.4 其他.....	29
2.3 个人所得税.....	35
2.3.1 居民纳税人.....	36
2.3.2 非居民纳税人.....	40
2.3.3 申报制度.....	47
2.4 货物与劳务税.....	48
2.4.1 概述.....	48
2.4.2 税收优惠.....	50
2.4.3 应纳税额.....	51
2.4.4 申报制度.....	52
2.4.5 其他.....	53

2.5 其他税（费）	54
2.5.1 销售税和增值税	54
2.5.2 印花税	55
2.5.3 关税	56
2.5.4 消费税	57
2.5.5 职业税	57
2.5.6 财产税	58
2.5.7 研发税	58
2.5.8 虚拟数字资产加密税	59
2.5.9 社保费	59
第三章 税收征收和管理制度	64
3.1 税收管理机构	64
3.1.1 税务系统机构设置	64
3.1.2 税务管理机构职责	64
3.2 居民纳税人税收征收管理	64
3.2.1 税务登记	64
3.2.2 账簿凭证管理制度	66
3.2.3 纳税申报	68
3.2.4 税务检查	76
3.2.5 税务代理	79
3.2.6 法律责任	80
3.2.7 其他征管规定	81
3.3 非居民纳税人税收征收和管理	83
3.3.1 非居民税收征管措施简介	83
3.3.2 非居民企业税收管理	84
第四章 特别纳税调整政策	85
4.1 关联交易	85
4.1.1 关联关系判定标准	85
4.1.2 关联交易基本类型	88
4.1.3 关联申报管理	89
4.2 同期资料	90
4.2.1 分类及准备主体	90
4.2.2 具体要求及内容	92
4.2.3 其他要求	94
4.3 转让定价调查	95
4.3.1 原则	95

4.3.2 转让定价主要方法.....	99
4.3.3 转让定价调查.....	100
4.3.4 案例.....	102
4.4 预约定价安排.....	103
4.4.1 概述.....	103
4.4.2 适用范围.....	106
4.4.3 程序.....	106
4.5 受控外国企业.....	109
4.6 成本分摊协议管理.....	109
4.7 资本弱化.....	109
4.8 法律责任.....	109
4.8.1 转让定价举证责任.....	109
4.8.2 转让定价中的处罚制度.....	110
第五章 中印税收协定及相互协商程序.....	111
5.1 中印税收协定.....	111
5.1.1 中印税收协定.....	111
5.1.2 适用范围.....	112
5.1.3 常设机构认定.....	113
5.1.4 不同类型收入的税收管辖权.....	116
5.1.5 印度税收抵免政策.....	124
5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）.....	128
5.1.7 在印度享受税收协定待遇的手续.....	129
5.2 中印税收协定相互协商程序.....	129
5.2.1 相互协商程序概述.....	129
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据.....	130
5.2.3 相互协商程序的适用.....	130
5.2.4 启动程序.....	132
5.2.5 相互协商的法律效力.....	134
5.2.6 印度仲裁条款.....	135
5.2.7 信息交换.....	136
5.3 印度相互协商程序（MAP）规定.....	136
5.3.1 协商不会取得实质性结果的情况.....	136
5.3.2 拒绝受理协商申请的特殊情况.....	137
5.3.3 相互协商中的难题.....	139
5.4 中印税收协定争议的防范.....	140
5.4.1 什么是中印税收协定争议.....	140

5.4.2 中印税收协定争议产生的主要原因及表现.....	140
5.4.3 妥善防范和避免中印税收协定争议.....	143
第六章 在印度投资可能存在的税收风险.....	145
6.1 信息报告风险.....	145
6.1.1 登记注册制度.....	145
6.1.2 信息报告制度.....	145
6.2 纳税申报风险.....	148
6.2.1 在印度设立子公司的纳税申报风险.....	149
6.2.2 在印度设立分公司的纳税申报风险.....	149
6.2.3 在印度取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险.....	150
6.3 调查认定风险.....	150
6.4 享受税收协定优惠待遇风险.....	150
6.5 其他风险.....	151
参考文献.....	152
附录 印度签订税收条约一览表.....	153

第一章 印度经济概况

1.1 近年经济发展情况

印度独立后经济有较大发展，农业由严重缺粮到基本实现自给，工业已形成较为完整的体系，服务业发展迅速。印度已成为全球软件、金融等服务行业的重要出口国家。根据国际货币基金组织数据，2022年，印度GDP3.38万亿美元，实际增速6.75%，人均GDP为0.238万美元，跃居世界第五大经济体。印度数字经济发展迅猛，目前已有超8.2万家初创企业和107家独角兽企业。《2022-2023印度经济调查报告》预测，2023/24财年^[1]，印度将成为全球经济增长最快的经济体之一。

近年来，印度汽车、电子产品制造、航空和空间等新兴工业发展迅速。2021/22财年，印度工业生产指数同比增长11.3%，其中电力行业增长7.9%，采矿业增长12.2%，制造业增长11.7%。印度服务业实现较快发展，2020/21财年增长6.9%，对国民总增加值的贡献率为55.39%，成为印度创造就业、创汇和吸引外资的主要部门。

印度法定货币为印度卢比(以下简称“卢比”，也称“Rs”或“INR”)。汇率结构为单一汇率。卢比汇率由银行间市场决定。2023年6月，卢比兑美元汇率为1.218美元/100卢比，兑欧元汇率为1.328欧元/100卢比。人民币与卢比不能直接结算，仅在部分市场非正式地接受人民币支付或兑换。印度储备银行(RBI，即印度中央银行)是印度外汇主管部门，其外汇管理局是具体负责外汇交易和控制的部门。根据相关法规，印度政府放开了外汇管制，活期账户^[2]下的卢比可以自由兑换，非居民资本账户可以兑换卢比，但在实际操作中政府对资

^[1] 印度的财政年度为4月1日至次年3月31日。

^[2] 活期账户(Current Account，或译为“现金账户”)，是经常发生国际经济交易的，最基本、最重要的账户。包括货物(Goods)、服务(Services)、收入(Income)和经常转移(Current Transfers)四个项目。

本流动有很多具体规定和限制。截至 2023 年 6 月 23 日当周，印度外汇储备为 5932 亿美元。

2021/22 财年，印度银行商业信贷规模同比增长 6.3%，较 2020/21 财年同期下降 6.4 个百分点。2021/22 财年，印度出口额 6696.5 亿美元，同比增长 34.49%，进口额 7566.8 亿美元，同比增长 47.8%，贸易逆差 870.3 亿美元。印度自 1991 年以来积极引进外资，外国投资主要来自毛里求斯、新加坡、日本、英国、荷兰、美国等国家（地区），投资领域主要包括金融和非金融服务业、建筑业（含房地产开发）、电信、电脑软硬件、制药、化学品（化肥除外）、汽车、电力、酒店与旅游等行业。

印度财政部发布的数据显示，2021/22 财年全国总收入 70.4 万亿卢比，同比增长 8.5%；全国财政总支出 71.6 万亿卢比，同比增长 9.8%。2021 年，印度通货膨胀率为 5.13%。2021 年，印度失业率为 5.98%。根据印度经济监测中心（CMIE）数据显示，2022 年 5 月印度整体失业率为 7.12%，其中，农村地区失业率为 6.62%，城镇地区失业率为 8.21%。截至 2021 年底，印度外债余额 6149.2 亿美元，同比增长 8.2%。

根据世界经济论坛发布的《2021 年全球竞争力报告》，印度在全球最具竞争力的 141 个国家和地区中排名第 43 位。根据世界银行发布的《2020 营商环境报告》，印度排名第 63 位。穆迪（Moody's）长期债务评级中，印度信用评级为 Baa3，未来展望评定为稳定。惠誉评级中，印度信用评级为 BBB-，未来展望评定为负面。

1.2 支柱和重点行业

1.2.1 支柱行业

印度工业主要包括纺织、食品加工、钢铁、水泥、石油、机械、化工和制药等。近年来，汽车、电子产品制造、航空和空间技术等新兴工业发展迅速。2021 年，工业品出口额 3493.1 亿美元，占印度货

物出口总额的 88.3%。印度主要出口矿物燃料、珠宝、机械设备、钢铁、有机化学药品和医药产品；进口矿物燃料、珠宝、电机、机械设备、有机化学药品、塑料及制品。

根据工业生产指数（IIP），以 2011/12 财年为基准，过去三年印度制造业年增长率如下：

表1 2019/20财年至2021/22财年的年度制造业增长率（%）

行业	2019/20	2020/21	2021/22
制造业	-1.4	-9.6	11.8

印度政府采取各种措施促进制造业发展，刺激印度的国内外投资，这些措施包括引入商品和服务税，降低公司税，优化营商环境，改革外国直接投资政策，减少规则限制，通过公共采购订单促进国内制造业发展，实施分阶段制造计划（PMP）等。

2022 年 4 月至 9 月，印度农业和加工食品出口发展局（APEDA）的出口总额从 2021/2022 财年的 110.56 亿美元增加到 137.71 亿美元。与 2021/2022 财年同期相比，2022/2023 财年 4 月至 9 月的农产品和加工食品出口增长了 25%。印度农产品出口额 462 亿美元，占印度货物出口总额的 11%。主要出口谷物、鱼类、糖、咖啡、茶和肉类，进口动物油脂、水果、坚果和蔬菜。

印度拥有耕地约 1.8 亿公顷，约占全世界可耕地总面积的 10%，是世界上最大的粮食生产国之一。印度农村人口数量庞大，约占印度总人口的 72%。印度主要粮食作物有稻米、小麦等，主要经济作物有油料、棉花、黄麻、甘蔗、咖啡、茶叶和橡胶等。由于投资乏力、化肥使用不合理等因素，近年来印度农业发展缓慢。

印度服务业发展较快，具体包括金融、房地产和专业服务、公共管理、国防和其他服务，以及贸易、酒店、运输、通信和与广播有关

的服务。据印度商工部数据显示，2021/22 财年，印度服务贸易出口额约 2544 亿美元，进口额约 1350 亿美元^[3]。

印度软件出口和服务外包业发展迅速。随着软件服务业的发展，形成了班加罗尔、金奈、海德拉巴、孟买、普纳和德里等一批著名的软件服务业基地城市。塔塔咨询（Tata Consultancy Services）、威普罗公司（Wipro Technologies）和印度孚瑟斯公司（Infosys Technologies）已成为全球著名软件服务外包企业。

1.2.2 重点行业

汽车行业：印度是世界上第一大摩托车消费国、第四大乘用车市场、第七大商用车生产国。2022 年 4 月至 2023 年 3 月，印度机动车产量达 2593 万辆，相较 2021 年 4 月至 2022 年 3 月的 2304 万辆增长了 12.54%^[4]。得益于印度物流和地理优势，全球多数汽车巨头都在印度投资，以寻求潜在市场机遇。印度港口联系紧密，优良的地理区位也有助于印度成长为区域性的制造和出口中心。随着全球主要的原始设备制造商（Original Equipment Manufacturer, OEM）进驻，印度汽车市场预计会有大幅增长，将占全球汽车销售量的 5%。

健康科学：印度生命科学行业发展迅速。在药物制剂和原料方面，印度是亚洲第二大市场。印度制药业高度分散，排名前十的制药机构占整个行业总收入的 40%。印度是全球第三大制药国，占全球药物生产的 8%。此外，印度原料药占全球需求 45% 以上。印度的基础市场巨大，这使得其制药市场价格十分敏感。尽管如此，全球 20 家制药公司约有 18 家仍在印度设立了子公司。2021/22 财年，印度出口药品金额达 18342.2 亿卢比，出口额在 8 年内增长了近 100 亿美元^[5]。

银行业和资本市场：印度金融市场活跃、透明稳定，已逐渐从高度控制体制市场发展成为自由体制市场，具备了多元化且管理完善的

^[3] <https://www.pib.gov.in/PressReleasePage.aspx?PRID=1822664;>
<https://www.pib.gov.in/PressReleaseIframePage.aspx?PRID=1891626>

^[4] <https://www.siam.in/statistics.aspx?mpgid=8&pgidtrail=9>

^[5] <https://www.pib.gov.in/PressReleasePage.aspx?PRID=1821747>

强大金融体系和证券市场。印度银行体系包括印度储备银行（即印度中央银行）、商业化银行和非商业化银行，其中商业化银行包括国有商业银行、私有商业银行、外资商业银行和地区性农村商业银行。国有银行约占印度银行存款总额的 75%。证券交易机构方面，主要有孟买证券交易所（BSE）和印度国家证券交易所（NSE）。BSE 成立于 1875 年，位于孟买，是亚洲历史最悠久的证券交易所。NSE 成立于 1992 年，位于孟买。

1.3 经贸合作

1.3.1 参与地区性经贸合作

印度是世界贸易组织（WTO）、亚太贸易协定、南亚自由贸易区等多边和区域组织的成员国。自由贸易方面，印度与东盟、不丹、阿富汗、斯里兰卡、日本、韩国、马来西亚、新加坡和智利签有自由贸易协议，与孟加拉国、巴基斯坦、斯里兰卡、尼泊尔、不丹、马尔代夫及阿富汗 7 国同属于南亚区域合作联盟（SAARC），并签有南亚自由贸易区协议（SAFTA）。此外，印度还在与海湾阿拉伯国家合作委员会、南方共同市场、南部非洲关税同盟、欧盟、澳大利亚、新西兰、印尼、以色列等伙伴进行自贸协议谈判。

根据印度商工部数据，2021/22 财年，印度前十大进口来源地包括中国、阿联酋、沙特、美国、伊拉克、俄罗斯、印尼、澳大利亚、新加坡和卡塔尔。前十大出口市场包括美国、阿联酋、中国、孟加拉国、荷兰、新加坡、比利时、德国、英国和沙特。印度商工部统计数据预测，2021/22 财年，印度服务出口约 2544 亿美元，同比增长 25.3%；服务进口 1350 亿美元，同比增长 26.3%；服务贸易盈余 1194 亿美元。根据联合国贸发会议《2022 年世界投资报告》，2021 年印度吸收外资 447.35 亿美元，同比下降 30.2%；对外投资 155.22 亿美元，同比增加 39.7%。

1.3.2 与中国的经贸合作

2016 年 10 月，中印双方签署产能合作协议，涵盖基础设施、能源、制造业等领域。根据中国海关总署统计，2022 年中印贸易双边贸易额达到 1359.84 亿美元，同比增长 43.4%。其中，中国对印度出口额达到 1185.02 亿美元，同比增长 21.5%；中国自印度进口额从 2021 年的 281.43 亿美元下降到 174.83 亿美元，下降幅度超过 100 亿美元。中国现在是印度最大的贸易伙伴，而印度是中国在南亚最大的贸易伙伴。中国对印度出口商品主要类别包括：数据通信设备、集成电路、自动数据处理设备及其部件、半导体器件、杂环化合物等。中国从印度进口商品主要类别包括：石油制品、铁矿砂及其精矿、环烃、甲壳动物和棉纱线等。

根据中国商务部统计，2021 年中国对印度直接投资流量 2.79 亿美元，截至 2021 年底，中国对印度直接投资存量 35.19 亿美元；2021 年印度对华实际投资 0.1 亿美元，截至 2021 年底，印度对华累计投资 9.5 亿美元。中国对印度主要投资领域涉及电子商务、手机、电信设备、家用电器、电力设备、钢铁、工程机械等，主要投资企业包括阿里巴巴、腾讯、小米、VIVO、OPPO、复星医药、上海汽车、海尔、华为、特变电工、青山钢铁、三一重工等。但总体而言中国对印度投资规模仍较小，缺乏集约式投资，投资模式和领域较为单一，与两国的经济规模和经贸合作水平不相称，提升空间较大。

根据中国海关发布的最新数据，2022 年贸易不平衡首次突破千亿美元大关。从 2015 到 2021 年，中印双边贸易增长了 75.30%，年均增长 12.55%。

1.4 投资政策

1.4.1 投资门槛

1.4.1.1 外商投资制度

印度投资局（Invest India）成立于 2009 年，是印度政府商业和工业部工业与内部贸易促进部下属的非营利性企业。

印度还未制定专门的投资法律，主要规定在《主要指令：印度外国投资》（以下简称“《主要指令》”）之中，该指令最新修订于2019年。此外，非印度居民的投资还受《1999年外汇管理法》及其相关规章、条例调整，尤其是2017年《外汇管理（印度境外居民转让或发行证券）条例》。

1.4.1.2 投资行业限制

《主要指令》第3条列出禁止或限制外国投资的诸多领域。印度境外居民不得向下列行业投资：

- （1）博彩业务，包括私营彩票和网络彩票；
- （2）赌博和博彩包括赌场；
- （3）银会（不包括印度境外居民和印度海外公民的不可转移投资）；
- （4）金钱借贷公司；
- （5）可转让发展权交易；
- （6）房地产业务或农舍建设；
- （7）雪茄烟、金樱子、小雪茄和香烟、烟草或烟草替代品的制造。禁止生产上述产品和外国投资于与该等产品有关的其他活动，成批正向套利、零售贸易等应遵照《外汇管理条例》第16条规定的行业限制。
- （8）不对私营行业投资开放的活动或行业：
 - ①原子能；
 - ②铁路运营。
- （9）彩票业务和博彩活动禁止任何形式的外国技术合作，包括特许经营、商标、品牌名称、管理合同等。

1.4.1.3 投资相关规定

（1）投资方式的规定

印度外国投资大体可分为以下三类：外国直接投资（Foreign Direct Investment, FDI）；非印度居民（Non-Resident Indian,

NRI) 及外国机构投资者 (Foreign Institutional Investor, FII) 的外国证券投资; 非印度居民及印度裔个人 (Person of India Origin, PIO) 在不予汇回的基础上进行的投资。

根据世界银行基于 2019 年 5 月对世界经济体的排名, 印度营商指数排名 (Ease of Doing Business Rank) 第 63 名, 相较于南亚其他国家及地区 (如马来西亚第 12 名, 泰国第 21 名) 有一定差距^[6]。

①外国直接投资

外国实体在印度投资, 可以通过以下两种方式中的任何一种进行, 所选方式将影响其可投资金额以及投资时限。这两种方式为:

A. 政府审批方式: 针对需要获得印度外商投资促进委员会 (Foreign Investment Promotion Board, FIPB) 事先批准的商业领域的投资^[7];

B. 无需政府审批方式: 针对无需政府机构事先批准的商业领域的投资。

出于吸引更多外国投资和提高“经商便捷性”的目的, 秉持政府最小化及治理最大化理念, 印度政府推出了一系列各行业外国直接投资改革措施。

根据《2022 年世界投资报告》, 印度在 2020 年全球主要外国直接投资接受国中排名第八, 高于 2019 年的第九位。信息和技术、电信和汽车是 2022 年外商直接投资的主要行业。随着技术和卫生领域的发展, 跨国公司 (MNC) 与国内顶级商业集团寻求战略合作, 由此推动了跨境并购增长 83%, 达到 27 亿美元。

印度最近成为全球主要的外国直接投资中心。一项调查显示, 印度是全球最受青睐的三大外国直接投资中心之一, 约 80% 的全球受访者计划在印度投资。此外, 近年来, 印度大幅降低企业所得税税负,

^[6] <https://archive.doingbusiness.org/en/rankings>

^[7] 2017 年 5 月, FIPB 已经被“外国投资促进门户网站” (Foreign Investment Facilitation Portal, FIFP) 所取代。FIFP 相关职能由商工部投资及内贸促进局 (Department of Industrial Policy & Promotion, DIPP) 负责, 但涉及到 FIPB 的相关文件规定并未随之更新。

简化了劳动法，减少了外国对印直接投资的限制。就短期和长期前景而言，印度仍然是一个对国际投资者有吸引力的市场。印度的低端制造业是外国直接投资最有希望的行业之一。印度的政府效率也不断提高。

②外国证券投资

除对印度进行直接投资外，非居民也可进行证券投资。外国机构投资者可根据证券投资计划在印度的一级资本市场和二级资本市场进行投资。

③非印度居民投资

除以外国直接投资的形式投资，非印度居民可在不予汇回的基础上投资印度公司股份或可转换债券。这些投资无需获得外商投资促进委员会的批准。虽然资本不可汇回，但是该类投资的股息及利息收入可作为往来账交易汇出。

（2）最低注册资本的规定

私有公司最低注册资本为 10 万卢比；公众公司最低注册资本为 50 万卢比。

（3）本地员工最低雇佣比例

暂无。

（4）外商投资审批程序

投资设立企业的形式包括代表处、分公司、私人有限公司和公众公司 4 种，投资前可向印度投资署咨询相关投资业务，只要符合印度法律要求并提交相关文件即可注册。

设立代表处和分公司：由母公司或其委托人向位于孟买的印度储备银行提出申请。

设立私人、公众公司：由股东向印度公司事务部设在各地的公司注册办公室申请。按照印度公司法的规定准备公司章程，包括公司名称、公司经营期限、公司营业范围、股东人数、出资比例、董事会如何召集等；签署和认证公司章程；将公司章程连同所需费用提交给相关注册机关。

投资属于超过印度政府有关规定或行业限制的，需报印度财政部下属的外国投资促进委员会审批。超过 120 亿卢比的投资还需经印度外国投资促进委员会报印度内阁经济事务委员会（CCEA）审核批准。对直接投资超过 26% 的国防设备生产，需经国防生产部报内阁安全委员会最终审批。在注册公司的不同阶段，需要与不同政府部门打交道，一般至少涉及公司注册局、税收和财政、劳工、印度央行等部门。

对于公司并购，需遵照印度《竞争法》相关规定，如果并购股权比例超过行业外资持股比例要求的，需获得印度财政部批准；所有印度企业的股权和债权转让需获得印度储备银行批准；若并购总金额超过 120 亿卢比，还需获得内阁经济委员会批准。外国企业可以通过印度证券市场收购当地上市公司。如外国公司通过市场持股超过目标企业流通股总额的 5%，则须通知目标企业、印度证监会和交易所；如果持股超过 15%，继续增持股份则需获得印度证监会和储备银行批准，获得批准后必须通过市场邀约收购其他股东所持股份的 20%。

1.4.2 投资吸引力

从投资环境吸引力角度来看，印度竞争优势有以下几方面：政治相对稳定，经济增长前景良好；地理位置优越，辐射中东、东非、南亚、东南亚市场。近年来，为增加基础设施投资，印度将更多行业纳入制造激励计划（PLI）。公共投资的增加以及 PE/VC（风险投资/私募股权投资）活动的增加激发了印度市场的投资积极性。具体优势如下：

（1）优质的投资硬环境

根据世界银行数据显示，2022 年印度国内生产总值（GDP）达到 3.38 万亿美元，已超过英国，位列世界第五¹。印度已发展成为一个规模达万亿美元的经济体，拥有基本可以自给自足的农业、多元化的工业以及稳定的金融业和服务业。

¹ https://databankfiles.worldbank.org/public/ddpext_download/GDP.pdf

世界经济论坛《2020 年全球竞争力报告》（世界经济论坛尚未发布 2021 年与 2022 年的全球竞争力报告，《2020 年全球竞争力报告》已是最新版）显示，印度在调查的 37 个主要国家和地区中，排名第 30 位。世界银行发布的 2020 年《营商环境报告》显示，印度在 190 个国家/地区中排名第 63 位。印度已连续第三年跻身 10 个发展最快的经济体之列。世界知识产权组织发布的《2022 年度全球创新指数》显示，在 132 个国家和地区中，印度综合指数排名第 40 位。

印度消费市场潜力巨大。印度人口数量超过 13 亿，2015 年零售总额就已超过 1 万亿美元，增长迅猛。虽然印度目前在实际最终消费支出方面仍落后于亚太地区平均水平，但中产阶级的日益壮大和人口结构年轻化，将进一步提升印度社会的未来消费能力。

印度对外贸易发展迅速。2021/22 财年，印度商品出口总额突破了 4000 亿美元的里程碑，达到 4218 亿美元，比 2020/21 财年和 2019/20 财年分别增长了 44.6% 和 34.6%^[9]。印度依靠其自身快速的经济增长、庞大的内需市场、充足的矿产资源以及连接东亚和中东、非洲的优越地理位置，其辐射能力正不断增强。

（2）优良的投资软环境

从 20 世纪 90 年代开始，尤其是 2000 年以后，印度逐渐开放外商直接投资体制。对外商投资的许多限制已经取消，手续也得到简化。印度政府在鼓励外商投资方面有以下政策和特点：

除政府规定的少数限制名单外，外商对几乎所有产业或领域的直接投资都无需政府批准；

政府已制定“产业外商直接投资指引”，除少数例外，在规定行业限额范围内的投资自动获得批准；

外资促进局负责审核不符合自动批准的外商投资申请；

对所有外商投资申请的决定一般在提交申请后 30 天做出；

^[9] <https://www.pib.gov.in/PressReleasePage.aspx?PRID=1822664>

在原投资币种为可兑换货币（按可汇回原则）的前提下，投资资本允许自由汇出。另外，资本投资利润在缴纳税款并满足其他规定条件后允许自由汇出；

印度资本市场对外商间接投资开放；

印度企业可以在国际资本市场融资；

出口以及电力、电子、软件和食品加工等产业还享受特别的投资和税收优惠；

许多邦为了简化新投资的审批流程，提供“一站式”通关服务和“投资者伴随服务”。

1.4.3 投资退出政策

暂无。

1.4.4 投资注意事项

1.4.4.1 明晰投资目的并充分了解投资成本与风险

中国居民在决定赴印度投资前，务必充分了解投资成本与风险，根据自身发展战略与规划，分析国内、国际以及印度经济形势和具体行业发展趋势，深入思考赴印度投资将如何优化本企业资源配置，将提升企业核心竞争力作为投资决策的出发点和落脚点。中国居民应全面、系统评估赴印度投资的经济可行性，整合内部、外部的专业资源，深入做好项目选址、投资、税务和法律等前期各类调研，做好风险评估和预案准备，科学制定可行性报告，切忌盲目、冲动做出投资决策。特别要注重培养、储备跨国经营人才。避免出现赴印度投资后，才发现投资成本过高、项目不可行等情况。

1.4.4.2 选择合适的投资方式

中国居民在做出赴印度投资决策后，面临的首要问题是选择何种投资方式。对外直接投资主要包括两种方式：一是直接股权投资，在

印度境内依照印度法律设置独资或合资企业；二是并购当地公司全部或部分股权。

由于直接投资会带来新的生产能力、税收和就业岗位，往往容易受到东道国的欢迎和认可，但包括制造业在内的大规模直接投资需要长期、大量的筹建工作，对投资者资金实力、跨国经营和市场开拓能力等有较高要求。并购方式可使投资者在较短时间内获取目标企业的技术、客户、品牌和销售网络等关键资源，但在并购完成后，交易双方还面临资源整合、文化差异和人员调整等挑战。并购时，需经过印度竞争委员会审核。

1.4.4.3 慎选投资地点

中国居民赴印度投资要依据自身业务发展、对外部资源和市场利用的需要选择投资地点。一般应优先选择产业集聚度高、交通便利、信息灵通、商机较多、生活便利的城市。在投资时，还应考虑印度各邦之间的税收差异、产品和服务的针对对象、各地的民族和宗教信仰差异、边境地区的领土纠纷等。因此，企业在最初设立地点时，不应仅考虑税收优惠，而忽视市场资源、地缘政治、宗教影响等其他关键要素。例如：印度个别邦或地区整体税率较低，政府激励政策较多，但也应看到这些邦或地区的经济发展水平往往并不很高，人口、市场容量也相对有限。

1.4.4.4 合法纳税防范涉税风险

中国居民赴印度投资，在设立注册、日常运营、税务申报、关联交易等过程中，要高度重视诚信和独立交易原则，坚持依法合规纳税。要树立风险意识，跨国投资前要对面临的潜在政治、法律、营商、宗教、地缘环境等风险了然于胸，制定并严格实施风险防控措施，通过聘请专业咨询机构、选择项目投资方式等多种途径规避和应对涉税风险。

1.4.4.5 其他注意事项

印度是宗教国家，宗教、教派众多，宗教对印度社会政治、经济生活影响深刻，在印度投资应适当了解当地的主要宗教背景、民俗、生活习惯等，尊重当地居民的宗教信仰。

第二章 印度税收制度简介

2.1 概览

2.1.1 税制综述

印度税制是以印度宪法的规定为基础建立起来的。根据印度《宪法》第 265 条规定：“没有议会的授权，行政上不能课税”。印度税收征收权主要集中在联邦中央政府和各邦之间，地方市一级政府负责少量的税种征收。中央和各邦征税权有明确划分，中央政府征收的税种（Central Taxes）包括直接税和间接税两大类，直接税主要由企业所得税、个人所得税和财产税等组成，间接税主要包括货物与劳务税（2017 年 7 月 1 日开征）、关税等。印度的税收主要由印度税务局（Indian Revenue Service，缩写为 IRS）管理，其下属的中央直接税局管理所得税、财产税等直接税相关事宜；印度消费税和海关中央委员会（Central Board of Excise and Customs，缩写为 CBEC）负责管理印度的海关和中央消费税、服务税等间接税事宜。邦政府主要征收货物与劳务税、印花税、邦消费税、娱乐博彩税、土地收入税等。在货物与劳务税没有覆盖的领域，如石油产品和白酒，继续征收增值税（未实施增值税的邦为销售税）等原税种。地方城市政府征收的税种主要包括财产税、入市税，以及供水、排水等公用设施使用税等。

印度联邦、邦及地方政府虽然有各自管理的税种，但税收收入主要集中在联邦，中央税收收入占全部税收收入 65%左右，邦及地方政府收入占 35%左右。各邦的税收来源包括两部分：一部分为各邦自主税收收入，另一部分为由中央统一分配的课征税目并有支配权的税收收入，两者分别占 60%和 40%。总体来看，印度税收收入从 2003 年以来呈递增趋势，占 GDP 比重也逐年递增。

2.1.2 税收法律体系

2.1.2.1 法律体系

印度 1949 年《宪法》第 265 条规定非经法律授权不得征税。印度中央和各邦税种的开征均需由《宪法》授权。印度 1961 年《所得税法》是印度税法体系中的核心法律，构成直接税成文法的主体。此外，印度 1975 年《海关关税法》以及 2016 年《货物与劳务税法》构成了间接税成文法的主体。直接税、间接税加上各邦的地方税，形成目前的税收体系。

2.1.2.2 税法实施

印度税收征收严格遵循税收法定主义。由于印度法律采用的是英美法系，又称为普通法系或者海洋法系，因此，虽然印度税法（制定法或成文法）不断增加和完善，但仍然受判例法解释的制约。判例法一般是指高级法院的判决中所确立的法律原则或规则。这种原则或规则对以后的税收案件判决具有约束力或影响力。

2.1.3 最新税制变化

自上世纪 50 年代印度开征中央消费税以来，印度税制一直以间接税为主体税种。1951-2014 年，印度间接税收入占税收总收入的比重一直在 60%以上。多年来，由于中央和邦、邦与邦之间在税源上的无序竞争形成的税制格局，造成了印度现行税收体制税种多、遵从难、效率低等弊端，极大阻碍了国内市场商品的自由流动和公平竞争，流转环节的重复征税增加了商品成本，降低了国际竞争力。从上世纪 80 年代开始，印度逐步开始间接税税制改革。先后引入了“有限增值税”和服务税，使流转税制得到初步完善。进入本世纪，历届政府持续致力于间接税改革，拟通过引入货物与劳务税（Goods and Services Tax, GST），统一和简化印度税制。2017 年，印度税制经历重大变革。GST 于 2017 年 7 月 1 日起实施，将多个间接税纳入其中。同时，近 17 个间接税税种被废除，使间接税的税收规则更加简

化。在此之前，政府对各种应税服务和商品交易要征收不同种类的邦税和中央税。复杂的税收制度和相互矛盾的规则使得某些人利用税收体系的漏洞逃税。GST 引入后，更多的财产被纳入征税范围，加大了逃税者逃税难度。印度政府于 2019 年 9 月 20 日颁布《2019 年税收法律条例（修订案）》，着力提升印度在制造业领域的地位，并提升印度对外资投资和高新技术引进的吸引力。近年来，通过优化税率、简化税法，印度的税务管理不断趋于合理。

由于印度新的间接税制刚刚建立，货物与劳务税实施过程中的税率、征税对象和征收管理等诸多方面正在进行频繁调整和磨合，新税制还要经历相应的适应期才能步入正轨。因此，本《指南》会及时更新货物与劳务税的变化情况。由于目前货物与劳务税还未完全覆盖所有的领域（如酒精、电力、石油和能源产品，以及部分土地和不动产交易），有些原有税种还要继续执行，因此，在本《指南》中除了货物与劳务税，原有的间接税税种介绍暂时予以保留。

莫迪总理自 2014 年上任以来，已经在印度进行了两次大的税收改革，第一次是 2017 年的 GST（货物与服务税）这一间接税税制的改革。第二次则是 2019 年 9 月 20 日，由财政部长希塔拉曼（Nirmala Sitharaman）宣布对直接税（企业所得税）领域的减税提议。

2.2 企业所得税

企业应就其所得缴纳企业所得税。印度没有单独的资本利得税，资本利得被计入企业所得税应纳税所得额。1961 年《所得税法》规定了最低替代税、股息税和回购股份分配税。《2020 年金融法》废除了股息分配税，改而对股东手中的股息收入征收所得税。

印度的纳税年度为当年 4 月 1 日到次年 3 月 31 日。

2.2.1 居民企业

2.2.1.1 判断标准及扣缴义务人

居民企业是指在印度注册成立的以及实际管理机构所在地位于印度的企业。实际管理机构所在地（POEM）是对企业整体经营做出关键决策和商业决定的机构所在地。2017 年 1 月 24 日，中央直接税局发布 2017 年 6 号公告，对企业实际管理机构的确定做出具体规定。

根据 1961 年的《所得税法》，所得税由服务的接收方在预付款或信用赊账（以先发生者为准）时从源扣缴。付款方必须扣除税额，仅向服务的提供方支付净余额。TDS（从源扣缴税款）适用于政府指定的服务，使用政府在某个期间指定的费率扣除税款。

2.2.1.2 征收范围

居民企业应就其全球收入在印度缴纳企业所得税（除非有特定豁免）。

（1）应税所得

所得税的应税所得分为 4 类：

①经营利润或收益；

②财产收入，包括自用、出租居住房、商业用房。如果该财产用于公司的业务运营，则不属于这个范畴；

③资本利得；

④来自其他来源的收入，包括彩票奖金、比赛奖金和证券利息。比赛包括赛马、卡牌及其他赌博类游戏。

（2）免税所得

①合伙企业的股份收益；

②长期资本利得；

③境外劳务所得；

④政府债券收入；

⑤救济基金收入。

2.2.1.3 税率

境内企业的企业所得税基本税率为 30%。此外，企业还应根据企业所得税税额缴纳相应的附加税和健康教育附加。一些企业执行特定的优惠税率：

（1）2018/19 财年总营业额或总收入未超过 40 亿卢比的中小企业在不享受税收豁免或优惠的情况下适用 25%的企业所得税税率；

（2）2016 年 3 月 1 日或之后完成注册登记的生产、制造、研发企业以及配套企业在不享受税收豁免或优惠的情况下适用 15%的企业所得税税率，并缴纳 10%的附加税；

（3）在境内研发（根据 1970 年专利法，至少 75%的研发费用发生在印度）和注册的专利取得的特许权使用费适用 10%的企业所得税税率；

（4）2017 年金融法案规定，碳信用转让收入在不扣除任何支出或津贴的情况下适用 10%的企业所得税税率；

（5）境内的有限责任合伙企业适用 30%的企业所得税税率，与非法人合伙企业一致；

（6）外国企业和境外设立的有限责任合伙企业适用 40%的企业所得税税率。

2019 年 9 月 20 日颁布的 2019 年税收法律条例（修订案）对企业所得税税率进行了一些调整：

（1）自 2019/20 财年开始，境内企业在不享受税收豁免或优惠的情况下可选择按 22%的税率缴纳所得税，加 10%的附加税和地方税后，实际税率为 25.17%。行使此选择权的企业无需缴纳最低替代税（详见 2.2.3.2）。此选择权一旦行使不可撤销。享受税收豁免或优惠的境内企业可在税收优惠期结束后行使此选择权。

（2）自 2019/20 财年开始，在 2019 年 10 月 1 日或之后注册成立且在 2023 年 3 月 31 日或之前开始生产并首次投资制造业的新设境内制造业企业在不享受税收豁免或优惠的情况下可选择 15%的企业所得税税率，加 10%的附加税和地方税后，实际税率为 17.16%。行使此选择权的企业无需缴纳最低替代税。

(3) 选择享受税收豁免或优惠的企业按照修订前的税率缴纳企业所得税，税收豁免或激励到期后企业可以选择 22% 的税率缴纳企业所得税，并且之后不能更改。对于继续申请税收豁免或激励的企业，最低替代税率由 18.5% 下降至 15%，即有效税率为 17.47%。

2022/23 纳税年度适用于印度公司和外国公司的企业所得税 (CIT) 税率如下：

表 2 2022/23 纳税年度适用于印度公司和外国公司的企业所得税 (CIT) 税率表

收入	企业所得税率 (%)					
	2020/21 财年营业额不超过 40 亿印度卢比		其他国内公司		在印度拥有常设机构的外国公司	
	基本税率	有效税率	基本税率	有效税率	基本税率	有效税率
少于 1000 万印度卢比	25	26	30	31.2	40	41.6
超过 1000 万卢比但低于 1 亿卢比	25	27.82	30	33.38	40	42.43
超过 1 亿卢比	25	29.12	30	34.94	40	43.68

*仅当应税总收入超过 1000 万印度卢比时，才需支付 10% 的附加税。

**有效税率包括附加税以及 4% 的健康和教育附加。

2.2.1.4 税收优惠

印度提供诸多所得税税收优惠政策，包括全部或部分免税、降低税率、退税、加速折旧或特殊扣除。

税收优惠适用的行业较为广泛，包括出口导向型企业、自由贸易区和科技园区的工业经营、基础设施建设、酒店、旅游业，开发区的

企业、研究公司、矿物油生产、冷链设施、航运和航空运输、茶/咖啡/橡胶工业、新闻机构和废物处理业务。

例如，在经济特区制造产品或提供服务的新成立企业有资格获得多项税收优惠，包括前 5 年的利润和收益 100% 免税，在接下来 5 年内的利润和收益免税 50%；如满足某些条件，未来 5 年还可免税 50%；经批准的开发商可获得较长时间的免税。

在 2016 年 4 月 1 日至 2019 年 4 月 1 日期间注册成立的合格新办公司可以在成立后的 7 年中连续 3 年获得 100% 的免税。

为了鼓励对符合条件的初创企业进行投资，初创企业申请免税期的资格延长至 2022 年 3 月 31 日。此外，为了鼓励对初创企业的融资，对初创企业投资的资本收益豁免也延长至 2024 年 4 月 1 日。符合条件的初创企业的扣除将扩展到 2023 年 3 月 31 日至 2024 年 3 月 31 日注册成立的实体，初创企业股权变更的亏损结转收益将从成立之日起的 7 年延长至 10 年。

对于农业推广项目的支出和印度直接税局规定的技能开发项目的支出，以及建立或运营冷链设施、储存农产品的仓储设施、建设和运营至少有 100 张床位的医院以及经济适用房建设等支出，可享受 150% 的加计扣除。从 2020 年 4 月 1 日开始，农业推广项目和技能开发项目的加计扣除额从 150% 降至 100%。此外，对其他产业，如基础设施经营、经济特区开发和石油及天然气生产的税收优惠也将逐步减少。只有在 2017 年 3 月 31 日之前从事上述经营的企业才能享受上述税收优惠，而 2017 年 4 月 1 日之后开始经营的企业不再享受优惠。

2.2.1.5 应纳税所得额

（1）收入范围：居民企业应就其全球收入在印度缴纳企业所得税（除非有特定豁免），包括经营利润、财产收入、资本收益、其他所得等。

（2）不征税收入和免税收入：

见 2.2.1.2 征收范围。

(3) 税前扣除：不征税收入、免税收入、成本费用和各项扣除及允许弥补的以前年度亏损。

(4) 弥补亏损

居民企业所得税的营业亏损与资本亏损可以向以后年度结转 8 年，短期亏损可抵销长、短期资产的资本利得，而长期亏损则仅可抵销长期资本利得。除未扣除折旧（可无限期向后结转）外，亏损应在按期提交纳税申报表后方可向以后年度结转。未抵扣折旧可以抵减任何所得，而营业亏损只可以扣除营业所得。

净经营亏损可以结转并抵销下表所列期间的以后各年度的收入：

表 3 亏损类型及结转亏损年限表

损失类型	结转亏损年限
未吸收折旧	永远
业务损失（投机业务损失除外）	8 年
投机业务损失	4 年
资本损失	8 年

(5) 特殊事项的处理

暂无。

2.2.1.6 应纳税额

居民企业的收入总额，减除不征税收入、免税收入、成本费用和各项扣除及允许弥补的以前年度亏损后的余额为应税所得。应税所得乘以适用税率后为所得税的应纳税额，在此基础上，再计算出附加税、地方税、附加教育税，为所得税的应纳税总额。

2.2.1.7 合并纳税

在印度不允许合并纳税，各公司必须提交独立的申报表。

2.2.2 非居民企业

2.2.2.1 概述

(1) 印度税收管辖权类型：企业所得税纳税人的纳税义务与该国税实的税收管辖权密切相关。由于税收管辖权是国家主权的重要组成部分，而国家主权的行使一般要遵从属地原则和属人原则，因此，一国的税收管辖权在征税范围问题上也必须遵从属地原则和属人原则。印度同时实行地域管辖权和居民管辖权。

(2) 非居民判定标准：印度所得税法第 6 条规定，达不到居民企业标准的公司属于非居民企业。从税收角度考虑，外国公司在印度的分公司（Branch Office）会被视作为外国公司的延伸，因此在征税时也会被认定为非居民企业。

2.2.2.2 所得来源地的判定标准

一般而言，非居民企业就其来源于常设机构的所得、与印度发生商业联系的所得以及来源于印度的所得缴纳企业所得税。“来源于或产生于印度的所得”的概念决定了在印度的纳税义务程度。从与印度的商业联系或在印度的任何财产、资产或其他来源获得的所得都被认为是来源于或产生于印度的所得。

2.2.2.3 税率

非居民企业及其分支机构通常适用 40%的企业所得税税率，加收 2%（如果净收入超过 1000 万卢比但不超过 1 亿卢比）或 5%（如果净收入超过 1 亿卢比）的附加税，并按应纳税额的 4%缴纳健康教育附加。

居民企业或商业信托向非居民企业支付的外币贷款利息适用 20%的预提所得税税率。自 2014 年 10 月 1 日起，满足下列任意条件时，居民企业或商业信托向非居民企业支付外币贷款利息适用 5%的预提所得税税率以及相应的附加税和地方税：一是 2012 年 7 月 1 日至 2017 年 7 月 1 日间签订的贷款协议；二是 2012 年 7 月 1 日至 2014 年 10 月 1 日间发行的长期基础设施债券；三是 2014 年 10 月 1 日至 2017

年 7 月 1 日间发行的长期债权（包括长期基础设施债券）。2017 年 7 月 1 日以后，新增的外币贷款利息不再享受上述 5%的预提所得税税率。此外，对于 2020 年 7 月 1 日前，境内企业向境外企业借入以卢比计价的债券所支付的利息将继续适用 5%的预提所得税税率。向非居民企业支付外币可兑换债券的利息适用 10%的预提所得税税率。

从事航运、空运、整套承包工程和设备租赁业务的非居民企业适用特殊的假定税收，即将总收入的 5%至 10%视为应税利润来征收企业所得税。

非居民企业从事勘探、油矿开采、厂房设备建设取得的收入按 10%计征。

如果中央政府同意外国企业将在印度储存有原油的设施出售给印度居民，该收入将被豁免。

股东拥有的股息应按 20%的税率缴税。公司分配股息需要按 20%预提所得税。

对于支付给外国企业的特许权使用费和技术服务费，如果该特许权使用费和技术服务费的协议经中央政府批准或符合行业政策，则按 10%的税率缴纳企业所得税（并加收 2%或 5%的附加税以及 3%的健康教育附加）。

在印度无常设机构的非居民企业获得的特许权使用费适用 10%的企业所得税税率。

对于在印度构成常设机构或在印度拥有固定营业场所的非居民企业，如果在 2003 年 3 月 31 日后达成特许权使用费或技术服务费协议，且根据协议支付的特许权使用费或技术服务费与该常设机构或固定营业所有实际联系，则支付的款项将以净收入为基础按 40%的税率缴纳企业所得税（并加收 2%或 5%的附加税以及 3%的健康教育附加）。

表 4 非居民企业税率

类型		税率 (%)	注释
企业所得税税率		40	(1)
资本利得税税率		20	(1) (2)
预提所得税税率			
股息		20	
利息	支付给境内企业的利息	10	(3) (4)
	支付给外国企业的利息	20	(1) (3) (4) (5) (6)
专利、专门技术等特许权使用费		10	(1) (3) (6) (7)
技术服务费		10	(1) (3) (6) (7)
净 营 业 亏 损 (年)	向以前年度结转年限	不适用	
	向以后年度结转年限	8 年	(8)

注释：

(1) 对于净收入超过一定标准的，还需要加收附加税和健康教育附加。即：以所得税为税基，按下列税率加收附加税。另外，以企业所得税和附加税为税基，还需按 3% 税率加收健康教育附加。由于附加税和健康教育附加的加收，导致综合的实际税率上涨。

①对于净收入超过 1 亿卢比的境内公司：附加税的税率为 12%；

②对于净收入超过 1 亿卢比的外国公司：附加税的税率为 5%；

③对于净收入超过 1000 万卢比的境内公司：附加税的税率为 7%；

④对于净收入超过 1000 万卢比的外国公司：附加税的税率为 2%。

因此，如果净收入不超过 1000 万卢比，无需缴纳附加税。如果净收入超过 1000 万卢比，则会由于加收附加税和健康教育附加，导致企业所得税的实际税率有所提高。

(2) 见 2.2.3.4 节“资本利得”。

(3) 永久账号 (Permanent Account Number, PAN) 是纳税人在印度税务机关登记时分配到的唯一识别号。如果收入取得方未能提供永久账号，须按印度所得税法相关条款规定的税率和 20% 的二者孰高值扣缴税款。

(4) 自 2014 年 10 月 1 日起，商业信托支付给居民和非居民（包括外国公司）的利息应缴纳预提所得税，税率分别为 10% 和 5%，并加收适用的附加税和健康教育附加。

(5) 该税率适用于外币借款或债务产生的利息。就支付给非居民企业（包括外国公司）以下款项的利息按 5% 的税率缴纳预提所得税（视情况加收 2% 或 5% 的附加税，以及 3% 的健康教育附加）：

①基础设施债券基金；

②2012 年 7 月 1 日至 2017 年 7 月 1 日期间境内公司以贷款方式所借外币、2012 年 7 月 1 日至 2017 年 7 月 1 日期间发行的长期基础设施债券或 2014 年 10 月 1 日至 2017 年 7 月 1 日期间发行的长期债券，适用税率取决于某些条件的规定（对于长期债券，如果收入取得方未提供永久账号，则不能使用预提所得税优惠税率）；

③2013年6月1日至2017年7月1日期间境内公司以卢比计价的债券的应付利息，或向外国机构投资者或符合条件的外国投资者发行的政府有价证券的应付利息。其他利息按40%的税率缴纳税款（视情况加收2%或5%的附加税，以及3%的教育税）。

另外，自2014年10月1日起，商业信托支付给居民和非居民（包括外国公司）的利息应缴纳预提所得税，税率分别为10%和5%，并加收适用的附加税和健康教育附加。

（6）如果收入取得方位于特定管辖地域（Notified Jurisdictional Area, NJA），须按印度所得税法相关条款规定的税率与30%的二者孰高值扣缴税款。塞浦路斯已被宣布为属于特定管辖地域（自2013年11月1日起生效）。

（7）境内公司支付给外国公司的特许权使用费和技术服务费适用10%的税率（视情况加收2%或5%的附加税，以及3%的健康教育附加）。然而，如果根据协议支付的特许权使用费或技术服务费与取得收入的非居民企业在印度的常设机构或固定经营场所有实际联系，则支付的款项应以净收入为基础按40%的税率缴税（视情况加收2%或5%的附加税，以及3%的教育税）。

（8）剩余折旧可无限期往后结转，以抵减以后年度的应纳税所得额。

2.2.2.4 征收范围

非居民企业仅就来源于印度的所得以及在印度取得的所得在印度缴纳企业所得税。（参照2.2.1.2居民企业征收范围）

2.2.2.5 应纳税所得额

非居民企业的收入总额，减除不征税收入、免税收入、成本费用和各项扣除及允许弥补的以前年度亏损后的余额为应税所得额。

2.2.2.6 应纳税额

非居民企业的收入总额，减除不征税收入、免税收入、成本费用和各项扣除及允许弥补的以前年度亏损后的余额为应税所得。应税所得乘以适用税率后为所得税的应纳税额，在此基础上，再计算出附加税、地方税、附加教育税，为所得税的应纳税总额。

2.2.2.7 预提所得税

非居民企业应缴纳以下预提所得税：

表 5 非居民企业预提所得税税率

支付类型	税率 (%)		
	注释 (1)	(2)	(3)
股息	20		
外币贷款利息	20		注释 (4)
特许权使用费和技术服务费	10		注释 (5)
租金	40		
博彩和赛马收入	30		
免税收益之外的长期资本利得	20		
其他所得	10		

注释：

(1) 对于支付给外国公司的款项超过一定标准的，还需要加收附加税和附加教育税。即：以所得税为税基，按下列税率加收附加税。另外，以企业所得税和附加税为税基，还需按 3% 税率加收附加教育税。因为附加税和附加教育税的加收，导致综合的实际税率上涨。

①对于支付给外国企业的款项超过 1 亿卢比的：附加税的税率为 5%；

②对于支付给外国企业的款项超过 1000 万卢比的：附加税的税率为 2%。

(2) 如果收入取得方未能向付款方提供永久账号 (PAN)，付款方须按以下税率的孰高值扣缴税款：

①印度所得税法相关条款规定的税率；

②税收协定规定的税率。

(3) 见 2.2.2.3 节注释 (6)。

(4) 见 2.2.2.3 节注释 (5)。

(5) 见 2.2.2.4 节注释 (7)。

2.2.2.8 亏损弥补

暂无。

2.2.2.9 特殊事项的处理

非居民企业纳税人需要取得所在国税收居民身份证明，证明其属于印度以外的国家或地区的税收居民，方可享受税收协定待遇和减免。该证明须由该非居民企业所在地的政府部门签发。除了取得该证明外，非居民企业纳税人还须保存其他的规定文件和信息。

2.2.3 申报制度

2.2.3.1 申报要求

公司无论是盈利还是亏损，均需提交企业所得税申报表（Return of Income, ROI）。提交企业所得税申报表的截止日期有 10 月 31 日、11 月 30 日等。

2.2.3.2 税款缴纳

（1）自行评估

纳税人自行评估税款然后向政府缴纳。该笔税款应于提交企业所得税申报表之前缴纳。

（2）预先缴纳

如果纳税人年度预计应纳税额可能达到或超过 1 万卢比，则应在前一年度预先缴纳税款（预付税）。

预付税缴纳的截止日期取决于纳税人的性质。预付税应在如下日期分期缴纳：

- ①6 月 15 日或之前：缴纳不少于该年应付税款的 15%；
 - ②9 月 15 日或之前：缴纳不少于该年应付税款的 45%；
 - ③12 月 15 日或之前：缴纳不少于该年应付税款的 75%；
 - ④次年 3 月 15 日或之前：缴纳不少于该年应付税款的 100%；
- 此外，3 月 31 日之前缴纳的任何税款将被视作为预付税。

（3）预提税

提交预提税申报表的截止日期如下：

表 6 预提税申报期限

季度	截止日期
4 月至 6 月	7 月 15 日
7 月至 9 月	10 月 15 日
10 月至 12 月	次年 1 月 15 日
次年 1 月至 3 月	次年 5 月 15 日

2.2.4 其他

2.2.4.1 股息

《2020 年金融法》废除了公司股息分配税。现在，股息收入应由股东按照适用税率纳税。股东为法人实体的，其从其他境内、境外企业或企业信托获得的股息收入，在填写所得税申报表前将该笔股息分配至该公司股东，可以予以扣除。

2.2.4.2 最低替代税^[10]

根据印度《所得税法》，若在所有符合条件的扣除扣减后，公司的应纳税额低于其账面利润的 15%，则应缴纳最低替代税（Minimum Alternate Tax, MAT）。最低替代税税率为 15%，另外加收适用的附加税和附加教育税（境内公司视情况按 7%或 12%的税率缴纳附加税，境外公司视情况按 2%或 5%的税率缴纳附加税；附加教育税税率为 4%）。最低替代税仅对公司征收；事务所或其他个人等非公司组织不适用此税，但另需按 15%的税率单独缴纳替代最低税（Alternate Minimum Tax, AMT）。最低替代税有法定扣除，并需征收适用的附加税和附加教育税。计算最低替代税时，须对账目中体现的净利润进行纳税调整。

（1）调增利润表净利润的关键项如下：

^[10] 印度《所得税法》第 115JB 节。

①已缴或应缴企业所得税金额（包括股息分配税、根据所得税法征收的滞纳金利息、附加税和附加教育税）以及该税项的预提金额；

②计入储备金的金额；

③分配给预计负债（非实际发生的负债）的金额；

④分配给下属公司预计损失的金额；

⑤实际派发或拟派发股息金额；

⑥与免税收入相关的支出金额；

⑦与个人从所属协会或团体取得应纳税收入所对应的相关支出；

⑧与外国公司从资本利得、利息、特许权使用费、技术服务费获取的收入有关的支出金额；

⑨资本资产转让的名义亏损额（资本资产，属于商业信托特殊目的的工具的股票，以换取该信托分配的资产），或上述资产账面金额的任何变动产生的名义亏损额，或资产转让的亏损额；

⑩折旧金额；

⑪计入利润表借方的递延税款金额及该税项的预提金额；

⑫资产减值准备的金额；

⑬因资产报废重估的与该资产有关而产生的重估储备金金额；

⑭资产转让的收益额，其计算需考虑与上述条款中提及的资产交换的股票成本，或交换时股票的账面金额，前提是该类股票在利润表中以公允价值而非成本的形式被持有。

（2）调减利润表净利润的关键项如下：

①从任何储备金或准备金中提取的计入利润表贷方的金额；

②免税收入金额；

③计入利润表借方的折旧额（因资产重估产生的折旧除外）；

④从重估储备金中提取且计入利润表贷方的金额，前提是该笔金额不超出因资产重估产生的折旧额；

⑤个人从所属协会或团体取得免税收入且计入利润表贷方的金额；

⑥外国公司从资本利得、利息、特许权使用费、技术服务费中获取的收入金额；

⑦资本资产转让的名义收益额（资本资产，属于商业信托特殊目的的工具的股票，以换取该信托分配的资产），或上述资产账面金额变动的名义收益额，或根据特定条件转让资产的名义收益额；

⑧资产转让的亏损额，其计算需考虑与上述条款中提及的资产交换的股票成本，或交换时股票的账面金额，前提是该类股票在利润表中以公允价值而非成本的形式持有；

⑨账目中结转的亏损额（折旧除外）或未提折旧的二者孰低者；

⑩“经营困难”的工业企业的利润，该类公司在财年末累积的亏损等于或多于其资产净值，并且被工业与金融重建委员会（Board for Industrial and Financial Reconstruction）宣布为经营困难的公司；

⑪递延税款金额。

根据所得税法的一般规定，公司已缴纳的最低替代税可以向后结转 15 年并抵减之后年度的应纳所得税。可抵减的企业所得税的最高额度等于根据所得税法计算的总收入对应的应缴税款与当年度根据最低替代税条款应缴纳的税款之间的差额。

最低替代税条款于 2012 年 4 月 1 日生效，也适用于在经济特区内的企业或开发商开展业务或提供服务所获得的收入。公司必须取得一份由注册会计师按统一格式出具的鉴证报告，以证明账面利润额。

最低替代税的规定不适用于人寿保险业务产生的收入。

2.2.4.3 回购税^[1]

境内公司回购其非上市股票应按 20% 的税率缴纳回购税，另外加收 12% 的附加税和 3% 的附加教育税，从而实际税率为 23.072%。回购税按股票回购价格和公司发行股票取得的对价之间的差额计算。原股东取得回购价款无需缴税。

^[1] 印度《所得税法》第 115QA 节

2.2.4.4 资本利得

“资本资产”产生的任何利润和收益，都应作为“资本利得”计入当年所得并征收所得税。总体而言，所得税法就资本利得适用的特别税率做出了规定。源自“资本资产转让”所产生的收益应作为资本利得缴纳税款，应归属于该转让年度的收入。

“转让^[12]”和“资本资产^[13]”在所得税法中的定义范围很广。此外，外国实体的股份或权益，若价值大多直接或间接源自位于印度的资本资产，则被视作位于印度的资本资产。从该类视同资本资产的转让中获取的收益应视为转让年度的收入。

资本利得在印度适用的税率，取决于转让的资本资产是短期资本资产还是长期资本资产。短期资本资产的定义^[14]是，持有时间少于36个月的资本资产。然而，若资本资产是印度公认证券交易所上市的证券、股票型共同基金或特定零利息债券，则持有时间可少于12个月（而非36个月）。非短期资本资产的资本资产即为长期资本资产^[15]。

（1）已缴纳证券交易税的特定交易的资本利得

证券交易税（Security Transaction Tax, STT）是指投资者对股票交易中支付或获得的对价总额支付的税收。若已就交易缴纳了证券交易税，则转让印度公认证券交易所交易的股票、股票型基金或商业信托股票所产生的长期资本利得可免于缴纳资本利得税^[16]。

若已就交易缴纳了证券交易税，则转让印度公认证券交易所上市公司的股票、股票型共同基金或商业信托股票所产生的短期资本利得，应按15%的优惠税率缴税，并视情况加收附加税和附加教育税^[17]。

^[12] 印度《所得税法》第2（47）节

^[13] 印度《所得税法》第2（14）节

^[14] 印度《所得税法》第2（42A）节

^[15] 印度《所得税法》第2（29A）节

^[16] 印度《所得税法》第10（38）节

^[17] 印度《所得税法》第10（38）节

上述税制适用于所有类型的纳税人，包括外国机构投资者。

自 2012 年 7 月 1 日起，包含在首次公开募股中的非上市股票的销售也应缴纳证券交易税，并且可就长期或短期资本利得享受上述优惠税率。

（2）未就交易缴纳证券交易税的资本利得

尚未缴纳证券交易税的股票，和股票型共同基金的销售以及转让非特定证券的资本资产产生的资本利得，适用下列资本利得税税率（不含适用附加税和教育税）：

表 7 资本利得税率

纳税人类型	短期资本利得税税率 (%) 注释 (1)	长期资本利得税税率 (%) 注释 (1)	
境内公司	30	20 ^[18]	注释 (2)
外国机构投资者	30 ^[19]	10	
非外国机构投资者的非居民	40	20	注释 (2) (3)

注释：

(1) 除该税率外，还应缴纳附加税和附加教育税。若公司净收入超过 1000 万卢比，则境内公司按 7% 缴纳附加税，国外公司按 2% 缴纳附加税。若净收入超过 1 亿卢比，则境内公司缴纳的附加税税率增至 12%，国外公司缴纳的附加税税率增至 5%。附加教育税的税率为 3%。

(2) 在特定情况下^[20]，也可适用 10% 的优惠税率（另外加收附加税和附加教育税），例如根据特定条件转让上市公司证券或零利息债券。

(3) 自 2012/13 财年起，转让非上市公司证券产生的收益应按 10% 的税率缴税，且收益计算不享受外币汇率波动和通胀指数调整的税收利益。

① 计算原则

对于 1981 年 4 月 1 日或之前购置的资产，在计算收益时，可用实际成本替换购置当天的市值。购置成本因通胀进行指数化调整。然而，对债券和信用债券不允许进行通胀调整。为计算资本利得，红利股的购置成本被视为零。非居民企业用购置该类资产时使用的货币计算股票和信用债券的资本利得，无需因卢比的价值波动缴税。因此，非居民企业在计算股票

^[18] 印度《所得税法》第 112 节

^[19] 印度《所得税法》第 115AD 节

^[20] 印度《所得税法》第 112 节

的资本利得时，不能进行指数化调整。自 2012/13 财年起，如果转让的对价无法查明或确定，则已转让资产的公允市价被视作转让对价^[21]。

②打包转让、分立和合并

“打包转让”、“分立”和“合并”适用特殊规则。

“打包转让”是指未就单独资产和负债定价，而是按一个总对价进行资产转让。若已持有被转让资产超过 36 个月，则此类销售产生的利润将作为长期资本利得缴纳资本利得税。

打包转让的资本利得等于支付总价与资产净值之间的差额^[22]。为计算资本利得，资产的净值等于总资产的价值（从所得税角度，应计提折旧的资产的税收折余价值与其他资产的账面价值之和）与总负债的账面价值之间的差额。

就公司而言，“分立”是依照印度公司法的协议安排，在满足特定条件的前提下，由一家公司（被分立公司）向另一家公司（新设公司）转让资产。根据特定条件，若新设公司是印度公司，则分立中资本资产的转让不被视作应缴纳资本利得税的转让。

在分立中，根据被分立公司的股东在公司中的现有持股比例，按照预先确定的股票发行比率，向其发行新设公司的股票。新设公司向被分立公司的股东发行的股票免缴资本利得税。

若合并公司是印度公司，则与分立类似，在满足特定条件的情况下，合并中资本资产的转让不被视作应缴纳资本利得税的转让。

在合并中，通常按照预先确定的股票发行比率，向合并公司的股东发行被合并公司的股票，置换其在合并公司中的现有持股。

若同时满足下列条件，则该类股票置换无需缴纳资本利得税：

- A. 根据被合并公司中的股票份额进行转让（除非股东本人是被合并公司）；
- B. 被合并公司是印度公司。

若同时满足下列条件，则在两家外国公司的合并中转让印度公司的股票无需缴纳资本利得税：

- A. 合并外国公司至少有 25% 的股东仍是被合并外国公司的股东；
- B. 该转让在合并外国公司的注册成立所在地无需缴纳资本利得税。

③应计提折旧的资产

^[21] 印度《所得税法》第 50D 节

^[22] 印度《所得税法》第 50B 节

对于出售应计提折旧的资产，为计算其资本利得，出售资产的销售收入可从该类资产（包括年内新增的资产）的余额中扣除。若销售收入超过余额，则超出部分被视作短期资本利得。否则，即使特定资产的销售收入大于资产成本，也不会产生资本利得。

④未计提折旧资产

对于未计提折旧资产，例如土地，按如下规则计算利得：

若资产持有时间达到 36 个月或以上，则资本利得被视作长期资本利得，等于净销售收入减去经指数化调整的购置成本。持有时间少于 36 个月的资产的销售收入被视作短期资本利得，等于销售收入减去购置成本。对于上市股票、上市证券、股票型共同基金和零利息债券，采用 12 个月的期限而非 36 个月。

在满足特定条件的情况下，母公司向其全资印度子公司转让资本资产或全资子公司向其印度母公司转让资本资产可免缴资本利得税。

2.3 个人所得税

印度居民在世界范围内的收入都需要纳税。对于居住在印度但不属于普通居民的个人，仅须为其在印度获得的收入、被视为在印度发生或取得的收入、在印度收到的收入，或者虽然在印度境外收到，但来自印度人士控制或在印度成立之公司的收入缴纳所得税。

非印度居民仅需为在印度获得的收入以及在印度收到、发生或者取得的收入纳税。非印度居民可能还会因为通过企业关系在印度发生或取得的收入、通过印度的任何资产或收入来源获得的收入，或者通过转让位于印度的资产（包括在印度成立的公司的股份）获得的收入纳税。

在印度，收入按照分级制度纳税征税。在印度的外国国民的所得税是根据其纳税居民身份情况确定的。除此之外，还需要注意新的 21AAA 规则，该规则最近宣布对外国退休金产生的收入减税。在印度，根据 1961 年《所得税法》规定的个人在印度的居民身份状况和收入水平，个人收入按累进税率征税。非就业收入根据收入类型按可变税率征税。

2.3.1 居民纳税人

2.3.1.1 判断标准

印度居民应就其全球收入在印度缴纳个人所得税。属于居民但不属于常驻居民的，其从实际管理权在印度的企业，或因在印度工作取得的境外所得需要缴纳个人所得税。个人若满足下列任一标准即被视为印度的居民：

(1) 在一个纳税年度内在印度停留时间达到或者超过 182 天的个人（印度的纳税年度为 4 月 1 日至次年 3 月 31 日）；

(2) 在一个纳税年度内在印度停留 60 天及以上，且在之前的四个纳税年度停留时间合计达到 365 天或以上的个人（对于印度船只所属船员或在境外就职从而在任一纳税年度离开印度的印度公民，或对于印度公民、印度裔个人在某一纳税年度到访印度的情况，由 60 天提高至 182 天，《2020 年金融法案》将到访印度时间缩短至 120 天，以防止此类人员在财政年度内来自印度的总收入超过 150 万卢比）。

个人若既能满足上述任一标准，也能满足下列任一条件，即将被视为非常住居民：

(1) 在之前 10 个纳税年度中的 9 年为印度非居民；

(2) 在之前 7 个纳税年度中，在印度总共停留时间小于等于 729 天。

所有印度企业的雇员均需缴税，除非根据 1961 年所得税法或适用的税收协定可免于缴税。

夫妻双方作为单独的纳税主体，不得合并申报或缴税。

2.3.1.2 征税范围

居民但非普通居民（RNOR）：这些个人仅就在印度应计/产生或被视为应计/发生的收入，或在印度收到或被认为收到的收入，或者来自印度控制的企业或在印度设立的专业收入在印度纳税。

居民和普通居民（ROR）：就取得的全球的收入纳税。

(1) 应税所得：包括个人工作就业产生的所有现金或实物金额。工资、养老金、奖金、佣金、代替工资的额外津贴、个人费用报销、证券或股票、养老金缴款等均包含在就业收入中；

(2) 免税所得：雇主为员工提供的医疗和商务目的的通讯费是免税的。津贴的免税额一般比较小。例如，对于不超过两个孩子的儿童教育津贴，每月最高可免除 100 卢比（1.34 美元）。对于其他有些津贴，只要员工发生实际费用，就可完全免税。例如，对个人在工作过程中实际发生的费用的报销是免税的。

2.3.1.3 税率

表 8 个人所得税税率（2021/2022 计税年度）

年度应纳税所得额 (年龄<60 岁)	年度应纳税所得额 (60 岁≤年龄<80 岁)	年度应纳税所得额 (年龄≥80 岁)	所得税税率
25 万卢比以下	30 万卢比以下	50 万卢比以下	0
25 万卢比-50 万卢比	30 万卢比-50 万卢比	-	5%
50 万卢比-100 万卢比	50 万卢比-100 万卢比	50 万卢比-100 万卢比	20%
100 万卢比以上	100 万卢比以上	100 万卢比以上	30%

个人年应纳税收入总额超过 500 万卢比应缴纳附加税。如果应纳税收入总额超过 500 万卢比但小于等于 1000 万卢比应缴纳 10% 的附加税；应纳税收入总额超过 1000 万卢比等于 2000 万卢比应缴纳 15% 的附加税；应纳税收入总额超过 2000 万卢比等于 5000 万卢比应缴纳 25% 的附加税；应纳税收入总额超过 5000 万卢比应缴纳 37% 的附加税。

从 2012/13 财年开始，个人适用替代最低税 (Alternate Minimum Tax)。如果个人常规应纳所得税低于替代最低税，则按照 18.5% 的税率对其征税。

2023 年联邦预算案前后新制度下的所得税板块比较：

表 9 2023 年联邦预算案前后个人所得税比较

收入区间（卢比）	2022/23 财年新税制 (2023/24 年度)	2023/24 财年新税制（2024-25 年度）
0 - 25 万	-	-
25 万 - 30 万	5%	-
30 万 - 50 万	5%	5%
50 万 - 60 万	10%	5%
60 万 - 75 万	10%	10%
75 万 - 90 万	15%	10%
90 万 - 100 万	15%	15%
100 万 - 120 万	20%	15%
120 万 - 125 万	20%	20%
125 万 - 150 万	25%	20%
大于 150 万	30%	30%

2.3.1.4 税收优惠

通常，大多数薪酬收入均需在印度缴税。然而，根据特定要求，下列福利可享受税收优惠待遇^[23]：

（1）公司提供的住房——若住房（包括房屋、公寓、农舍或在宾馆、汽车旅馆、酒店式公寓、招待所、房车、活动房屋、轮船或其他悬浮式建筑的住宿）为雇主所有，则公司提供的住房福利需要缴税（但仅限于等同工资一定比例的部分）。对于人口超过 250 万的城市，该比例为 15%；对于人口超过 100 万但少于 250 万的城市，该比例为 10%；其他地区该比例为 7.5%。上述计税福利金额需要减去从员工处收回的款项。若住房由雇主租赁，则计税福利金额等于支付的实际租金或工资的 15% 中孰低者，另外还需减去从员工处收回的款项。对于雇主在住房内提供的家具和家电，计税福利金额等于上述设施采购成

^[23] 印度所得税条例第 3 章第 17 节

本的 10%或实际租金（若设施由雇主租赁）的 10%，另外还需减去从员工处收回的款项。

（2）为在矿区或陆上石油勘探区、项目施工工地、坝址、发电厂或海上工作的员工提供的住宿，若满足下列任一条件，不适用上述规定（即住房福利不计税）：

①住宿为临时性质，拥有的基座面积不超过 800 平方英尺，且距市区范围或宿营地不少于 8 千米；

②住宿位于边远地区（即：根据最新发布的全印度人口普查，该地区距离人口不超过 2 万人的城镇至少 40 千米）。

（3）若为员工提供酒店住宿（包括汽车旅馆、酒店式公寓或招待所性质的有营业执照的居所），则需以雇主支付的费用或工资的 24%的二者孰低者减去从员工处收回的款项为基础缴税（除非是为员工搬迁提供住宿且不超过 15 天）。为搬迁提供的该类住宿无需缴税。

雇主缴纳的以下项目，如不超过规定限额，则不必计入雇员的应税薪酬：

（1）报销的医疗费用；

（2）印度退休福利基金缴款，包括公积金、抚恤及养老基金。

部分津贴（包括租房津贴和度假旅行津贴）可免税，或以一个较低值计入应纳税所得额，但需符合特定条件。雇佣开始或结束时支付的额外津贴需计入应税薪酬中。

若停留时间少于 182 天，则根据税收协定可享受相似的免税优惠，但是适用条件有所不同。在外国轮船上工作且在纳税年度中在印度停留不超过 90 天的非居民外籍员工也无需就其收入缴纳税款。

2.3.1.5 税前扣除

人寿保险保费、社会保障金缴款以及大学、学院或其他教育机构全日制教育的学费和学杂费可从收入中扣除，最高可达 15 万卢比。

《2021 金融法》将第 89A 条引入 1961 年《所得税法》，自 2021/22 财年起生效，以向有国外退休福利账户收入且因纳税义务而面临困难

的居民提供救济。这是因为，在某些国家，此类外国退休福利账户的收入应按收入计税，但从此类账户中提取的金额在印度应按权责发生制计税。

2.3.1.6 应纳税额

印度的居民个人所得税也采取分类综合税制，实行累进税率。

计算方法：纳税人将各类所得（工薪所得、房产所得、经营所得、资本利得和其他所得）加总后减除税收优惠，免税收入，税前扣除项目（保险费用、医疗支出、教育支出、慈善捐赠等）和允许弥补的以前年度亏损后的余额为应税所得。应税所得适用超额累进税率后的税额为应纳税额。在此基础上，再计算出附加税、教育费附加和中等及以上教育附加后，为所得税的应纳税总额。

2.3.1.7 其他

印度财政部长于 2023 年 2 月 1 日向议会提交了 2023/24 年联邦预算（印度将进一步简化个人所得税制度，增加 2023 年联邦预算中的免税限额（2023 年 2 月 1 日））。修改 1961 年所得税法 (ITA) 的主要直接税提案包括改变新的个人所得税制度，对网络游戏净收益征税的新规定，以及扩大对初创企业的激励措施。

2.3.2 非居民纳税人

2.3.2.1 判断标准及扣缴义务人

不符合居民个人判断标准（详见 2.3.1.1）的纳税人被视作非居民纳税人。

非居民仅需就来源于或视同来源于印度的收入在印度缴税。

2.3.2.2 征收范围

非居民仅需就来源于或视同来源于印度的收入在印度缴税。非居民通过业务联系、源于印度的任何资产或所得、转让位于印度的资本

资产（包括在印度注册成立的公司的股票）方式所获得的所得，可被视为在印度累积或产生的收入而缴税。

2.3.2.3 税率

非居民适用特殊税率。非居民纳税人须按居民纳税人相同的税率缴纳预提所得税，如果年净收入超过 1000 万卢比还需缴纳 15% 的附加税和 4% 的健康教育附加。

来自外汇资产的投资收入和长期资本利得分别按 20% 和 10% 征税，且不能有任何扣除。

非居民纳税人出售未上市证券取得的长期资本利得，如果已申领指数化权益按 20% 的税率缴税，未申领则按 10% 的税率缴税。

特许权使用费和技术服务费的收入对应的个人所得税税率为 10%。

非居民体育人士或娱乐人员的特定收入的税率为 20%。

2.3.2.4 税前扣除

个人可申请从总收入中扣除不超过 15 万卢比的人寿保险、储蓄工具及养老基金，如印度新退休金计划（New Pension Scheme, NPS）。向印度人寿保险公司缴纳的個人和家庭养老金每年扣除最高限额为 1 万卢比。医疗保险费最高扣除限额为 2.5 万卢比。健康检查的最高扣除限额为 5000 卢比（如被保险人为 60 岁或 60 岁以上的印度居民，则最高可扣除 5 万卢比）。个人为父母缴纳的医疗保险费最高扣除限额为 2.5 万卢比（如被保险人为 60 岁或 60 岁以上的印度居民，则最高可扣除 5 万卢比）。未纳入保险范围的医疗费最高扣除限额为 4 万卢比（如被医疗人为 60 岁或 60 岁以上的印度居民，则最高可扣除 10 万卢比）。为接受高等教育而获得的贷款，所支付的利息可全额扣除。患有残疾或家属患有残疾的纳税人缴税最高扣除限额不超过 12.5 万卢比。储蓄存款获得的利息每人最高扣除限额为 1 万卢比（60 岁或 60 岁以上的印度居民最高可扣除 5 万卢比）。

2.3.2.5 税收优惠

同居民纳税人税收优惠。详见 2.3.1.4。

2.3.2.6 应纳税额

通常，在印度取得或累积的所有收入均需缴税。各类收入的纳税具体规定如下：

（1）雇佣收入

与在印度提供的服务有关的所有工资收入，均被视作在印度累积或产生的雇佣收入，无论该笔收入在何处取得或取得者的居民身份如何。但是，若满足下列所有条件，外国公司的外籍员工则无需缴税^[24]：

①该外国公司未在印度从事贸易或商业活动；

②纳税年度中该员工在印度停留不超过 90 天；

③雇主未就所支付的报酬申请从印度的应纳税所得额中进行抵扣。

（2）自雇收入和经营收入

在印度从事个体经营或业务的所有个人均应缴纳个人所得税。个人经营收入的计算与公司收入的计算类似。然而，如果总收入超过规定限额，个人可以以收付实现制或权责发生制为记账基础。纳税人通常可从经营总收入中扣除所有与经营相关的费用。利息和特许权使用费一般可扣除。科研支出以外的个人费用及资本支出不可扣除。有形资产和无形资产均可进行折旧摊销，准予扣除的折旧须在规定的限额内进行申报扣除。《2021 年金融法案》将企业或职业的商誉排除在可折旧资产类别之外。当年发生的经营亏损可由薪金以外的其他任何来源的收入进行弥补。如果当年的经营亏损不足以弥补，在按时提交亏损年度所得税纳税申报表的情况下，可向未来 8 个年度结转。然而，结转的亏损额仅可通过经营收入弥补。投机交易的未弥补亏损仅可向未来 4 个年度结转，并且仅可由投机业务获得的利润进行弥补。剩余折旧可无限期结转。

（3）投资收入

^[24] 印度《所得税法》第 10（6）（vi）节

股息应按以下方式缴税：

从 2020 年 4 月 1 日起，股息收入由股东纳税，适用税率为 10%，附加税按 15% 的最高税率纳税。居民纳税人股东取得股息收入超过 5000 卢比，应按 10% 的预提税率纳税。非居民股东按照 20% 的预提税率纳税。同样，当共有基金或商业信托向居民纳税人股东分配股息收入超过 5000 卢比，应按 10% 的预提税率纳税。如果共有基金或商业信托等特殊机构分配给不动产投资信托公司或者基础设施投资信托公司的股息未选择 22% 的企业所得税税率，则股东从不动产投资信托公司或者基础设施投资信托公司获得的股息将得到税务豁免。

借款或债务产生的利息作为“其他来源收入”缴税。通过货币贷款或银行业务等业务过程产生的利息，按照“经营或自营所得”缴税。以下利息免税：

①政府规定的免税利息；

②拥有境外居住资格的个人（需符合外汇管理法规的相关规定）从其非居民外部账户（Non-resident External, NRE）取得的利息；或个人从印度储备银行（中央银行）许可保留的非居民外部账户取得的利息；

③计划内银行（就批准的外币存款）应支付给非居民或非常驻居民的利息；

④政府为联邦中央政府和邦政府政府雇员的退休基金存款所支付的利息；

⑤黄金存款债券的利息。

特许权使用费一般按“其他来源的收入”纳税。如果该收入在业务活动过程中产生，如由职业销售专利的人获得，则按“经营或自营所得”纳税。

（4）董事费

董事费按照累进式税率缴纳个人所得税。支付给居民的董事费需按 10% 的税率缴纳税款。专门为取得董事费而发生的费用可列为税前扣除项目。

(5) 5 万卢比以上的交易^[25]

在某些情况下，5 万卢比以上的交易应缴纳个人所得税。个人在未支付相应对价的情况下，其获得的任何超过 5 万卢比的款项均应缴税。但以下情况例外：

- ①个人从亲属获得的款项（需参考所得税法的界定）；
- ②个人结婚时获得的款项；
- ③根据已故人遗嘱继承的款项，或根据赠与人临终前遗嘱获得的款项；
- ④从地方政府获得的款项（需参考所得税法的界定）；
- ⑤从基金、基金会、大学或其他教育机构、医院或其他医疗机构获得的款项（需参考所得税法的界定）；
- ⑥从某类信托或机构获得的款项（需参考所得税法的界定）。

如果从非亲属方获得的动产或不动产的公允价值（或印花税计税价值）超过 5 万卢比，则该公允价值（或印花税计税价值）应作为其他来源收入缴税。如果为获得动产或不动产支付的对价低于该财产公允价值（或印花税计税价值）的部分超过 5 万卢比，则该公允价值（或印花税计税价值）与对价之间的差额应作为其他来源收入缴税。

(6) 租金收入

个人从房产（包括建筑物或土地附属物）租赁获得的租金收入，应按照规定确定应税收入，从而缴纳个人所得税。以下为可税前扣除项目：

- ①房产年租金的 30%；
- ②为购买、建造、维修、翻新或重建房产所借资金应付的利息。

当年发生的房产亏损可由其他任何来源的收入进行弥补。如果当年的房产亏损不能全额弥补，可向未来 8 个年度进行结转。然而，结转的损失仅可由源于房产的收入弥补。

非居民纳税人应纳税额计算方法同 2.3.1.6。

^[25] 印度《所得税法》第 56（2）节

预扣税类似于从源头扣除的税款。预扣税也称为保留税，是 TDS 的另一个术语。由付款人直接从收款人的收入中扣除。然后，这笔税作为非居民个人纳税义务的一部分存入印度中央政府。印度中央政府是负责征税的官方机构。为了更好地理解，见下面示例。TDS 必须由居民支付，而预扣税仅由非居民个人就在印度赚取的收入支付。

例：罗汉先生是一名印度海外研究人员，目前在印度的沙阿公司 (Shah & Co.) 做自由职业者。罗汉先生通过提供服务已经赚了 95000 卢比。现在，在付款时，沙阿公司将把 90000 印度卢比记入罗汉先生的账户，并扣除 5000 印度卢比作为预扣税。

2.3.2.7 其他

(1) 除股票和证券以外的资产的资本利得

源于短期资产转让的资本利得按照标准税率缴税。应计提折旧资产的销售收入须用于抵减该资产的余额价值（包括本年度增加额）。如果销售收入超过相关资产的余额价值，则超额部分被视为短期资本利得，并按照标准税率缴税。长期资本利得是指持有期限超过三年的资产获得的收益。如果长期资本利得在六个月内进行再投资，可在某些情况下免税。如果新资产在购买后三年内出售或在某些情况下用作贷款或预付款担保，则出售原始资产的资本利得应在新资产出售或用作担保的年度缴税。如果纳税人或纳税人的父母在转让日期前至少两年内将土地用于农业，且纳税人在转让日期后两年内将收益用于购买其他土地用于农业，则土地转让产生的资本利得免税。如果销售农业用地获得的收益未进行再投资，则持有农业用地的时间若不超过三年就按短期收益缴税，若超过三年就按长期收益缴税。

(2) 在印度证券交易所上市的股票及证券的资本利得

转让在印度公认证券交易所上市的股票或股票型基金所获得的长期资本利得（源于持有期限超过一年的上市证券的收益）免税，前提是此交易已缴纳证券交易税。在印度公认证券交易所转让股票或股票型基金获得的短期资本利得按 15% 的优惠税率缴税（加收附加教育

税），前提是该交易应缴纳证券交易税。首次公开募股中按公开要约出售的未上市股票也应缴纳证券交易税，如果股票持有期限超过一年（长期资本利得），则由此产生的收益可免税。如果股票持有期限不超过一年（短期资本利得），则应按 15% 的优惠税率缴税（加收附加教育税）。

（3）通货膨胀调整（Inflation Adjustment）

在计算长期资本利得时，资产成本可因通货膨胀进行调整。对于 1981 年 4 月 1 日或之前持有的资产，可使用 1981 年 4 月 1 日的市价代替成本计算收益。然而，这一调整在以下情况均不适用：

①非居民转让以外币收购的印度公司股份；

②居民或非居民转让债券或信用债券（无论以何种货币进行收购的）。

（4）印度未上市股票及证券的资本利得

长期资本利得（未在印度任何证券交易所上市的股票，包括在印度境外证券交易所上市的外国公司股票，以及持有期超过三年的其他特定证券产生的收益）应在经通货膨胀调整后，按 20% 的税率缴税（加收附加教育税）。对于非居民，该收益应按 10% 的优惠税率缴税（加收附加教育税），无需进行通货膨胀调整。

源于转让上述股票及证券的短期资本利得按照标准税率缴税。

（5）资本亏损的抵减

短期及长期资本亏损不可冲抵其他收入。纳税年度期间产生的短期资本亏损可与短期资本利得或长期资本利得相抵减。短期亏损余额可向未来 8 个税务年度结转，并与该 8 个年度产生的短期或长期资本利得相抵减。税务年度期间产生的长期资本亏损仅可与长期资本利得相抵减，不可与任何其他收入相抵减。长期亏损余额可向未来 8 个税务年度结转，并与该 8 个年度产生的长期资本利得相抵减。为申报亏损结转及抵减，纳税申报表须在规定时限内提交。

（6）外汇资产的资本利得

非居民或需按照 10% 的税率就特定外汇资产的长期资本利得缴纳预提税。由于资本利得以收购印度公司股票或信用债券所使用的货币计算, 因此非居民可以免受以卢比计价的印度公司股票或信用债券销售价值的波动影响。在计算资本利得后, 将资本利得换算为卢比。该计算过程中不可进行通货膨胀调整。

(7) 雇主提供的股票期权

雇员因员工持股计划 (Employee Stock Option Plans, ESOP) 产生的收入应作为薪金收入缴税。从税收角度, 员工持股计划产生的收入是指雇员行权日的公允价值 (Fair Market Value, FMV) 减去雇员支付的行权价格。公允价值是指按照 1961 年所得税法规定的方法确定的价值。在按上述方法计算股份出售时产生的资本利得时, 收购成本为股份分配时确定应纳税所得额所考虑的截至行权日的公允价值。

2.3.3 申报制度

2.3.3.1 申报要求

印度个人所得税的纳税期 (评估年度) 是从 4 月 1 日开始。税收按前一年计算, 即评估年度的纳税义务是根据上一财政年度的收入计算的。如果纳税人被查账或评估, 则必须在 10 月 30 日之前提交申报表。如果纳税人进行国际交易, 则提交的截止日期为评估年度的 11 月 30 日。

非企业纳税人的所得税申报表提交截止日期为 7 月 31 日。

2.3.3.2 税款缴纳

(1) 雇主的代扣代缴责任

所得税法赋予雇主在向薪资超过最低免税限额的员工支付薪酬时代扣代缴税款的责任。

(2) 薪酬税 (隶属个人所得税)

所有收入均按照当年 4 月 1 日至次年 3 月 31 日的财务年度作为税款所属期进行纳税申报。薪酬税申报表必须在 7 月 31 日之前申报；个人财产税申报表必须在个人所得税纳税申报表的截止日期之前提交。

2.4 货物与劳务税

2.4.1 概述

印度商品和服务税的前身是销售税。销售税根据 1956 年的《中央销售税法案》对邦内、邦际销售和进出口贸易等征收。2005 年增值税取代销售税。自 2017 年 7 月 1 日起，增值税又被货劳税 (GST) 所取代。印度实施货劳税 (GST) 改革后，货劳税包括增值税 (VAT)、中央消费税、车辆税、货物和乘客税、电力税、娱乐税和其他税等。货劳税是一种间接税，是一种基于交易的税收制度。目前，有一些产品仍然不在货劳税的范围之内，如汽油、柴油、航空涡轮燃料 (ATF)、天然气、供人类消费的酒精和原油。

货劳税是对所有商品和服务的供应征收的综合税，类似于中国的货劳税里面的增值税。

印度的货劳税分为四种：

- (1) 中央货劳税 (CGST)；
- (2) 邦货劳税 (SGST)；
- (3) 中央直辖区货劳税 (UTGST)；
- (4) 综合货劳税 (IGST)。

2.4.1.1 征收部门

印度货物与劳务税改革后实行“双轨制”，中央和各邦政府分别征收各自的 GST，跨邦交易征收统一的 GST。具体来说，邦内交易须分别缴纳中央货物和劳务税和邦货物和劳务税，跨邦交易或进口贸易由中央政府统一征收综合货物与劳务税。

开征双轨 GST 后，原由中央和邦政府征收的其他相关流转税原则上取消。如中央货物与劳务税取代现行的中央消费税、附加消费税、特别附加关税、服务税及其他附加税捐；邦货物与劳务税取代邦增值税、邦销售税、购置税、娱乐税、奢侈税、入市税、彩票税、博彩税及其他附加税捐。

2.4.1.2 征税范围

GST 改革以后，原则上将所有货物和劳务都纳入 GST 征收范围，目前，征税货物有一千余项，免税货物有一百余项，征税劳务和免税劳务各数十项。但有两项例外，一是饮用白酒。新修正的宪法和各 GST 法都明确规定，饮用白酒不纳入 GST 征收范围。换言之，GST 改革后饮用白酒仍按原制度征税，即征收邦增值税（或邦销售税）和酒消费税。二是原油、高速柴油、汽油、航空燃油和天然气这 5 种石油产品以及电力、能源产品暂时不纳入 GST，仍按原制度征税，何时纳入 GST 由 GST 委员会决定。

2.4.1.3 税率

目前，货物与劳务税的基本税率有 4 档，即 5%、12%、18%和 28%，每档税率为 CGST 和 SGST 的合计税率，即两者各征 50%。此外，还设有 0.25%和 3%两档适用钻石、未经加工的宝石以及金、银等少量货物的税率。因此，如果不包括对出口实行的零税率，印度 GST 实际上有 6 档税率。此外，除了上述商品及服务税税率外，商品及服务税法还对某些商品（如香烟、烟草、充气水、汽油和机动车辆）的销售征收附加税，税率从 1%到 204%不等。

绝大部分商品的税率都在 18%以下，特定奢侈品和有害商品适用 28%税率，同时还需征收附加税。货物与劳务税的具体税目和税率包括：

对货物而言，煤炭、糖、茶和咖啡、药品与药物、食用油、印度甜食、1000 卢比以下的服装、500 卢比以下的鞋类、砂糖/液体砂糖（贴有标签/预包装出售）、销售给石油销售公司或石油加工厂用于与汽油

混合的乙醇等适用 5% 的税率；水果汁、蔬菜汁、含牛奶的饮料、生物燃料、肥料、黄油、手机、1000 卢比以上的服装、卷笔刀等适用 12% 的税率；资本商品、发油、肥皂、牙膏、饼干、冰淇淋、矿泉水、500 卢比以上的鞋类等适用 18% 的税率；大型家用电器适用 28% 的税率；机动车辆适用 28% 税率，同时需缴纳附加补偿税（中排量轿车补偿税税率为 45%、大排量轿车补偿税税率为 48%、运动型多用途车（SUV）补偿税税率为 50%、豪华汽车补偿税税率为 5%）。对粮食、谷物、牛奶、粗糖、鸡蛋、新鲜水果、蔬菜、食盐、供应洗衣厂的废煤等实行免税，固定在耐用容器上的某些跟踪装置、砂糖/液体砂糖（散装出售）等无需再缴税。

对劳务而言，货物运输、铁路服务（不包括卧铺）、经济舱航空旅行、出租车服务、在印刷媒体上刊登广告、小型餐饮等适用 5% 的税率；工程合同、商务舱航空旅行、电信服务、IT 服务、金融服务、餐厅服务、1000 至 7500 卢比的旅馆酒店服务、品牌服装加工适用 12-18% 的税率；电影放映、博彩、赌博、高于 5000 卢比的旅馆酒店服务适用 28% 的税率；对教育、保健、住宿、低于 1000 卢比的旅馆酒店服务免税。复合交易是指应税人员向购买方提供两种或两种以上的应税货物和（或）服务，在日常业务过程中相互联系并自然捆绑供应。对复合交易而言，其中一种为主要商品或服务，按照主要商品或服务的税率征收。

混合交易是指两个或多个单独的货物或服务供应不是自然绑定，可以分开操作。对混合交易而言，按照税率最高的商品或服务征收。

2.4.2 税收优惠

根据 CGST 法案，对跨邦际服务和通过电子商务的方式对外提供服务不征税。

住宅若是以个人身份出租给货劳税注册人作为其个人使用，而不是用于商业，则不征收货劳税。

货劳税的出口和经授权运营的经济特区的销售税率为零。出口商在符合一定条件的情况下，可就其出口货物或服务所消耗的成本申请退税。要申请出口零税率，需要在每个财政年度开始时向管辖税务机关提交保证书或承诺书或者按产出纳税并要求退税。为了促进小型企业出口贸易，货劳税下引入了“商业出口商”（merchant exporter）的概念，在特定条件下，商业出口商向本地供应商采购货物以供出口，须缴付 0.1% 的名义货劳税。

2.4.3 应纳税额

2.4.3.1 进项税抵扣 (ITC)

根据货劳税法规定的进项税抵扣条款，注册的纳税人可申请 ITC 抵扣。在货劳税法下，纳税人可用 ITC 抵扣销项税。但是，个人使用或免税购买的特定商品和服务将无法获得进项税抵扣，而且由中央货物与劳务税（CGST）而产生的进项税不能用于抵扣邦货物与劳务税（SGST）或中央直辖区货劳税 (UTGST)，反之亦然。综合货物与劳务税 (IGST) 抵扣首先抵 IGST，其次抵 CGST 或 SGST，两者视情况而定，无规定的先后顺序。CGST 与 SGST 不能交叉抵扣。

新税实行分级征收分类抵扣。缴纳中央货物与劳务税时可抵扣上一环节的中央货物与劳务税。同样，邦货物与劳务税抵扣规定也是如此。具体的抵扣原则是：

（1）中央货物与劳务税（CGST）和邦货物与劳务税（SGST）不允许交叉抵扣；

（2）综合货物与劳务税 (IGST) 可以和 CGST 及 SGST 交叉抵扣；

（3）同一种税优先抵扣。具体顺序是：CGST 首先用 CGST 抵扣，然后用 IGST 抵扣，不能用 SGST 抵扣；SGST 首先用 SGST 抵扣，然后用 IGST 抵扣，不能用 CGST 抵扣；IGST 首先用 IGST 抵扣，然后用 CGST 抵扣，最后用 SGST 抵扣。

(4) 企业社会责任支出无进项税抵扣。2023 年预算建议取消 2013 年《公司法》第 135 条规定的用于企业社会责任(CSR)义务的商品和服务的进项税收抵扣(ITC)。

(5) 2023 年预算提议将临时退税的资格扩大到包括临时接受的进项税抵扣(ITC)。

2.4.3.2 应纳税额计算

根据货劳税(GST)法律注册的企业必须根据供应的价值开具发票,其中包含商品及服务税金额。CGST 和 SGST(邦内交易)的货劳税税率大致相同。但在 IGST(邦间交易)的情况下,商品及服务税税率大约是 CGST 和 SGST 税率的总和。每档税率为 CGST 和 SGST 的合计税率,即两者各征 50%。

货劳税的税率从 0 到 28%不等,具体取决于所提供或采购的商品和服务的类别,一般税率为 18%。税率目前主要为 0%(零税率)、5%、12%、18%和 28%,少量商品和服务的税率为 3%和 0.25%。

$$\text{GST} = (\text{货值} + \text{基本关税 BCD} + \text{社会福利附加税 SWS}) \times \text{适用税率}$$

假如货值是 100, GST 税率是 18%。那么 GST 税的计算公式就是:

$$\text{GST} = (\text{货值} + \text{BCD} + \text{SWS}) \times 18\% = (100 + 15 + 1.5) \times 18\% = 20.97$$

$$\text{总关税} = \text{GST} + \text{BCD} + \text{SWS} = 20.97 + 15 + 1.5 = 37.47$$

总的税率达到 37.47%,但如果进口的商品是直接销售或是用于生产,那么其中有 20.97%的 GST 税就可以用来抵消“销项税”。

在 GST 下也有 TDS 和 TCS 的概念,其税率分别为 2%和 1%。为更好的推进货劳税改革,政府将车辆,充气饮料等征收的 GST 税款用于对各邦支付补偿费用。

印度对货劳税注册的门槛是一个财政年度的总营业额 200 万印度卢比(一些特殊类别的邦,如东北邦,为 100 万印度卢比)。总营业额将在整个印度来统算。对于某些特定类别的商品和纳税人,印度有强制注册的要求。

2.4.4 申报制度

2.4.4.1 申报要求

货劳税规定了一个简化的申报流程。纳税人可在 GST 门户网站上在线提交申报、退税等相关文件。

在 GST 制度的一般情况下，纳税人每月需填报三个申报表，即 Form GSTR-1，Form GSTR-2 和 Form GSTR-3。

(1) Form GSTR-1 销项税额表在下一个月的 11 日前申报。若上一财年度或当前财年应纳税所得额低于 1500 万印度卢比，可以选择季报，在下一个季度的最后一天前提交。没有应纳税所得额只需零申报的纳税人可以通过 GST 门户网站上的一次点击功能进行归档。

(2) Form GSTR-1 表格在下一个月的 15 日之前，Form GSTR-2 和 Form GSTR-3 在下一个月的第 20 日之前提交。

货劳税的年度申报表需要在下一个财年的 12 月 31 日前提交。此外，在报送 GST 年度报表的同时，一个财年营业额超过 5000 万印度卢比的纳税人须在下一个财年的 12 月 31 日前提交一份自我认证的 GST 审计报告。年总营业额不超过 2000 万印度卢比的纳税人可免除提交 2020/21 财年年度申报表。

2.4.4.2 税款缴纳

对上一年度年营业额不超过 500 万卢比的小企业实行简易征收，征收率因行业而异：制造业 2%；餐饮服务业 5%；其他行业 1%（即 CGST、SGST 的征收率分别减半，为 1%、2.5% 和 0.5%）。该简易征收方式不适用于跨邦交易的商品和服务提供商（饭店服务除外）以及特殊类别的生产制造商。

2.4.5 其他

为保障邦政府收入，减少 GST 改革阻力，印度在 GST 改革方案的设计过程中，通过《第 101 次宪法修正法》和《货物与劳务税（对各邦补偿）法》，建立了 GST 改革利益补偿机制，即因 GST 改革造成的邦政府收入损失 5 年内由中央政府补偿。为此，设立“GST 补偿基金”

(Goods and Services Tax Compensation Fund)，并由中央政府临时开征“补偿附加税”(Compensation Cess)作为基金的资金来源。

对适用 28%高税率的一些特殊应税项目，主要包括烟草产品、奢侈品和对社会有害的“不健康”产品，除征收 GST 以外，还征收“补偿附加税”，税率 1%-204%不等，烟草产品实行“比例税率+定额税率”的复合税率。

2.5 其他税（费）

2.5.1 销售税和增值税

2.5.1.1 概述

增值税是由各邦进行管理的同一邦内产品销售征收的税种，是就商品销售的各个销售环节征收的税种。目前，印度各邦均已施行增值税制度，取代了以往的销售税制度。

增值税的基本税率规定如下：

- (1) 天然及未加工的产品以及其他必需品无需缴纳增值税；
- (2) 金、银等特殊商品按照 1%或 2%的税率缴纳增值税；
- (3) 农业及工业投入品、信息技术产品、资本资产及无形资产（即：专利等）以及基本必需品按照 4%至 5%的税率缴纳增值税；
- (4) 不属于上述类别的其他所有商品按 12.5%至 15%的税率缴纳增值税。

各邦之间的销售继续按原规定缴纳中央销售税（Central Sales Tax, CST），中央销售税由印度政府征收，并由各邦政府管理。中央销售税的税率为 2%，取决于买方是否按规定提交申报单。如未提交规定的申报单，按销售货物所在邦适用的增值税率征收增值税（即从 4%-5%至 12.5%-15%不等）。申报单仅在购买商品用于以下情况时方可开具：

- (1) 零售；
- (2) 制造或加工商品以供销售；

- (3) 通讯网络；
- (4) 采矿；
- (5) 电力或任何其他能源的生产或输送。

2.5.1.2 税收优惠

从印度境外进口商品的销售，如符合条件，则无需缴纳增值税或中央销售税。此外，涉及从印度出口商品的销售（包括批发环节）也无需缴纳增值税或中央销售税。在引入货物与劳务税后，印度将逐步取消中央销售税。

2.5.1.3 其他

在本邦购买商品（包括资本资产，但各邦增值税法规定的“例外清单”所列的商品除外）缴纳的增值税可作进项税抵扣。进项税额可与销项税额（包括中央销售税销项税额）相抵。但购买商品缴纳的中央销售税不可作进项税抵扣，计入买方购买商品成本。自 2017 年 7 月 1 日起实行货物与劳务税（GST）后，销售税和增值税便被废除。

2.5.2 印花税

印花税是指根据 1899 年印度印花税法以及其他印花税法对订立文书征收的税种，征收印花税的权力在联邦和国家之间划分。印花税根据公司章程、公司章程大纲、财产转让书据、汇票、提货单以及财产分割凭证等的数量征收。缴纳相应的印花税是必要的，因为印花税的缴纳可以使文书具有合法性。未足额缴纳印花税的文书不可以作为有效证据。所有应缴印花税并由印度境内人员签署的文书均须在签署前或签署时贴花。

如果文书未按时贴花，则可能由税局授权人员进行追征，并且在某些情况下，还可能导致罚款或监禁。印花税可使用纸质印花税票、粘性印花税票或通过加盖印花税章的方式缴纳，且必须由文书的签署方缴纳（即：由在文书上签名方缴纳）。各邦适用的印花税税率各有不同。

以低价出售的方式转让资产需要缴纳印花税。不动产的税率一般在 5%到 10%之间，动产的税率一般在 3%到 5%之间，通常是根据转让所得的对价或转让财产的市场价值(以较高者为准)而定。部分邦的印花税法对法院批准的合并征收印花税有特别的优惠规定。

2.5.3 关税

关税是由印度政府对进口至印度的商品征收的一种税，通常应由进口商缴纳。同时，对于某些特定商品的出口，也会征收关税。关税税率取决于关税税则所规定的商品类别，该类别与国际统一分类制度（International Harmonized System of Nomenclature）中的类别一致，一般关税税率为 28.85%。对进口关税而言，尽管基本税率通常是 0%、2%、2.5%、5%、15%和 30%，但不同商品的税率有所不同。政府希望将关税税率降低至东盟水平，并且根据该政策出台《2007 年金融法》，将最高税率从 12.5%降低至 10%。目前，具体税率从 10%到 50%不等。2023/24 财年印度预算对几个项目的关税进行了修订。在黄金、铂金和飞机等少数项目上，关税减征额有所增加，关税相应降低。

关税通常由以下组成部分构成：

- （1）基本关税（Basic Customs Duty, BCD）；
- （2）附加关税（Counter Value Duty, CVD）——代替消费税；
- （3）附加教育税/中等及高等教育税；
- （4）特别附加关税（Special Additional Customs Duty, SAD）。

在符合特定条件的情况下，商品进口环节缴纳的附加关税可抵扣销售环节的消费税和服务税。商品进口环节缴纳的特别附加关税仅适用于生产者抵扣销售环节的消费税（不可抵扣后续环节的服务税），但也需符合特定条件。

如果进口商从关联方进口产品或劳务，则海关通常先将该事宜提交给海关的特别评估机构，以初步确定应评税价值和交易价值是否基于独立交易原则。因此，进口商需履行海关的相关程序。

印度计划逐步取消 350 多项关税豁免，以支持国内制造业。允许延期缴纳关税。政府修改并简化了一项允许企业推迟缴纳进口税的长期计划。利用保税仓库计划中的制造和其他操作，企业可以延迟进口原材料或其他生产资料的关税支付。如果货物最终出口，则可以完全免关税。

2.5.4 消费税

消费税是对在印度境内生产制造产品所征收的一种税，由产品生产者缴纳。大多数产品适用统一税率 12%，并按消费税的 3%加收附加教育税，因此，实际税率为 12.36%。消费税通常从价征收，以交易价格或最高零售价格（针对某些特定商品）的一定比例为税基。对于出口在印度制造的商品，如满足特定条件，则无需缴纳消费税即可出口。用于制造待出口商品的采购，如符合一定条件，也无需缴纳消费税即可采购。

2004 年中央增值税抵扣条例（Central VAT Credit Rules）允许生产者就特定税收（包括就进口商品和资本资产环节缴纳的消费税、附加关税和特别附加关税，以及就用于制造应缴消费税商品在采购服务环节缴纳的服务税）进行税收抵扣。生产者可利用此类抵扣额抵减因生产完工产品应缴纳的消费税。此外，就资本资产缴纳的关税可在获得抵扣的第一个财务年度抵扣 50%，并在后续期间抵扣剩余部分。

印度规定，对 131 种指定商品（不适用中央增值税抵扣条例）按 2%的优惠税率征收消费税，在此之前，这些商品全额免税或按照零消费税率缴税。与之相应，也可选择就 68 种指定项目缴纳 6%的关税，以适用中央增值税抵扣条例规定的抵扣。

在印度生产或制造的所有商品征收的消费税为中央增值税，自 2017 年 7 月 1 日起实行货物与劳务税（GST）后，中央增值税便被废除。

2.5.5 职业税

职业税是针对各邦的职业、商业、劳务或雇佣关系征收的邦级税种。因此，参与上述任意活动者均需缴纳职业税。目前，并非所有的邦政府都征收职业税。

在征收此税的各邦，每一家公司以及取得薪酬的每名员工均需登记并缴纳职业税。对于取得薪酬的员工，雇主应从支付给员工的薪酬中按指定税率扣除职业税，并将税款缴纳给印度政府国库。雇主有责任就此类薪酬缴纳必要的职业税，无论其支付的薪酬是含职业税金额还是不含税金额。此外，雇主、商业人士、专业人员等还需就各自的身份按规定税率缴纳职业税。

职业税是由邦政府征收的，不同的邦征收的职业税是不同的。每个邦都有自己的法律法规来管理该邦的职业税。但是，所有的邦都是按照收入来征收职业税。此外，授权邦政府征收职业税的《宪法》第 276 条也规定了职业税的最高限额为 2500 卢比。

虽然每个有固定收入(工资)的人都要缴纳职业税，但下列这些人是免税的：

- (1) 部队成员；
- (2) 患有精神或身体残疾的人，残疾可能是失明、失聪的人；
- (3) 残疾儿童的父母；
- (4) 已受雇于有关国家的外籍个人；
- (5) 65 岁以上的个人等。

2.5.6 财产税

财产税属于一种对财产征收的地方税，纳税人为财产所有者。财产通常为房地产，包括房屋、办公室、对外出租的物业等。该税种主要用于维护城市内基础设施支出。财产税根据应税财产的价值从价征收，并按适用税率计算。

2.5.7 研发税

研发税是由印度中央政府按 5% 的税率对工业企业通过与外国合作或其他形式进口的技术征收的一种税。该税种根据为技术进口所支

付的费用，由技术进口方缴纳。“技术”被定义为工业企业在与外国合作中所需的专业或技术知识，或专业服务，包括设计、图纸、出版物和技术人员。

2.5.8 虚拟数字资产加密税

虚拟数字资产加密税(Virtual Digital Asset, 简称“VDA”)。

《2022 年金融法》将 VDA(包括加密货币、NFT 等)纳入税收范围。转让 VDA 所产生的收益将按 30%的税率征税，且不扣除除收购成本以外的任何费用。此外，转让虚拟数字资产所产生的任何损失不能与当年或以后年度的任何其他收入相抵销。从 2022 年 7 月 1 日起，居民转让 VDA 时将按 1%的税率扣除税款。因各方暂未达成共识，故该税种暂未开征。

2.5.9 社保费

2.5.9.1 发展历程

印度的养老保险立法最早始于 1925 年的《长期基金法》。依据该法，凡是印度城市服务工人及政府铁路工人的老年人和伤残工人都可以获得一笔养老金。1948 年，印度通过了《雇员国家保险法》，同年还颁布了第一部针对私营部门工人的社会养老保险法——《煤炭工人长期基金及奖金计划法》，该法案的推行导致了其他行业施行类似立法的要求，其结果是 1952 年印度颁布了范围更广(包括 6 个行业，现在已经扩展到 184 个特定行业)的《雇员公积金和综合福利法》，建立了雇员公积金计划(EPF)，这是印度最大的社会保障项目。1971 年，为了解决工人死后其亲属的养老问题，印度通过了《煤矿家属抚恤金计划》、《雇员家属抚恤金计划法案》，它主要为投保人的遗属支付抚恤金，这是印度第一个由政府资助的社会养老保险计划。1972 年，印度颁布了《奖金法》，建立了退職基金制度，将过去雇主随意发给退休工人的一笔长期忠心效劳的奖金变为法定的养老金部分。1976 年，印度又颁布了《雇员储蓄保险计划法》(EDLI)，这是一部

人寿保险法案，属于缴费确定型养老金计划，它要求当工人死亡后，其指定受益亲属可以得到将近双倍的死亡工人账面存款的偿付。1995年，印度对原有的养老保障制度进行改革，建立了雇员养老金计划（EPS）。

2.5.9.2 社保概况

印度没有五险一金的说法，不过有“两金两险”。两金两险分别是职工公积金（Employee's Provident Fund, EPF）、退休金（Employee Pension Scheme, EPS）、生命保险（Employee's Deposit Linked Insurance Scheme, EDLIS）、职工国家保险（Employees' State Insurance, ESI）。印度每隔一段时间会对这些基金缴纳的比例进行调整，最新的缴费标准及细则可以参考印度劳工公积金组织（EPFO）的官方网站（<https://www.epfindia.gov.in>）。如果没有按规定为职工购买上述两金两险，将招致罚款，并累计罚息，甚至会触犯刑法，后果比较严重。劳动检查官（Labor Inspector）会不时抽查用人单位。在印度投资设厂的投资人务必重视职工的社会福利制度，做好合规。

（1）职工公积金（Employees' Provident Funds, EPF）

EPF 是在印度政府监督下推出的流行储蓄计划之一，由雇员公积金组织（EPFO）管理这一储蓄计划。在印度，雇主在符合条件的情况下需要为职工缴纳公积金。缴纳公积金的主要法律依据是印度 1952 年《职工公积金和其他条款法》（Employees' Provident Funds & Miscellaneous Provisions Act, 1952）这部法律规定了职工的公积金、退休金、生命保险相关的制度。

公积金是雇主和职工双方都需要缴纳的、存入特定公积金账户的金额。职工缴纳的部分由雇主从职工的工资中扣除出来代为存入公积金账户，等到职工退休后或者在达到某些条件时，账户内的金额可以由职工自由支配。

为职工缴纳公积金（EPF）的条件：

- ①任何雇佣超过 20 个人以上的工厂；
- ②任何雇佣超过 20 人以上的其他实体（实体包括：商店、办公室、联络处、公司、合伙、有限责任合伙等）；
- ③任何中央政府通知需要缴纳的实体，尽管该实体雇佣人数少于 20 人。

当上述工厂、实体聘用的职工月薪不超过 15000 卢比时，应该为职工缴纳公积金。月薪包括：基础工资、物价津贴（Dearness Allowance, DA）等收入。月薪超过 15000 卢比的职工，也可以加入公积金计划。若用人单位是通过劳务派遣的方式来获取劳动力，则需要为派遣工人的公积金负责。若劳务派遣方（人力资源中介）没有为被派遣的职工缴纳公积金，用人单位也要承担责任。法律规定可以由用人单位（Principal Employer）来为派遣工人缴纳公积金，而后用人单位从应该支付给劳务派遣单位（Contractor）的费用中扣除代缴纳的部分，派遣单位再从发给工人的工资中扣除工人需要缴纳的公积金部分。根据公积金管理组织（The Employees Provident Fund Organization, EPFO, 主管公积金的政府部门）发布的通知，用人单位在选择劳务派遣单位前应该保证该派遣单位已经在公积金管理组织进行登记，在选择好派遣单位后，该单位的详细信息应进入公积金管理组织的数据库。用人单位在支付劳务派遣费用前应确保劳务派遣单位已经缴纳公积金。

目前雇主须缴纳的公积金金额=雇员所缴纳的公积金-雇主须缴纳的养老金。

最低缴纳标准一般是月薪的 12%。雇主需要缴纳 12%，职工也需要缴纳 12%，加起来就是 24%。职工缴纳的部分由雇主从月薪中扣除，代为缴纳。职工自己打算提高公积金缴纳比例的，可以要求增加自己应缴纳的部分，但不应要求雇主同样提高缴纳比例。缴纳的公积金将存入职工的公积金账户，每个职工有一个终身统一的公积金账户（Universal Account Number, UAN），即使换了工作，账户也不会变。公积金可以收到利息，利息以官方公告的利率为准。可取出的全部公

积金包括自存部分和用人单位存入部分，以及该笔资金的储蓄利息。由 EPFO 设定固定利率，并且免税。在某些特殊情况下，可以取出部分公积金，比如：工作满 10 年可以利用公积金账户的 90% 金额用于偿还购房贷款，工作满 7 年可以将公积金账户上自己缴纳部分的金额的 50% 用于结婚、教育。

只有在两种情况下才能完全取出公积金，一是退休后，退休是指 58 岁（在私营部门工作时）。二是失业超过 2 个月（必须是彻底失业，而不能是新旧工作之间休息 2 个月）。

外籍职工也适用印度公积金，尽管他们的月工资较高，并且法律规定计算公积金缴纳基数的工资应该是全部工资，无论是在印度境内领取还是在境外领取。并且因为中国和印度之间没有签署双边的《社会保障协议》（Social Security Agreements），无法避免双重社保缴纳。因此在外籍员工派驻印度工作上，建议做好事先的财税筹划。另外，外籍职工领取公积金的情况只能是达到 58 岁退休年龄后，或者身患严重癌症、永远丧失劳动力，并且只能通过印度银行的账户来领取，较为繁琐。

（2）职工退休金（Employee Pension Scheme, EPS）

职工退休金是印度 1995 年起推出的《雇员养老养老金计划》，类似于中国的养老保险。职工退休金无需雇员缴费，而是从雇员长期基金中转入。职工月收入低于 15000 卢比的，强制加入职工退休金计划。雇主为职工缴纳的公积金部分（12% 的月薪），其中的 8.33% 自动转入职工退休金账户上，余下 3.67% 仍旧留在公积金账户上。职工本人无需缴纳，印度政府财政再支持 1.16%。

职工领取退休金的条件：

- ①属于公积金管理组织（EPFO）的登记成员；
- ②年龄达到 58 岁；
- ③已经连续工作 10 年以上。

退休金的计算公式

每月退休金 = （退休金计算基数 × 工作年限） / 70

（3）职工生命保险（Employee' s Deposit Linked Insurance Scheme, EDLIS）

职工生命保险是印度为保障雇员或其遗属从国家和社会获得物质帮助的一种社会保险制度，类似于中国的工伤保险。任何需要为职工缴纳公积金的雇主也需要为职工参保职工生命保险。雇主每月需要支付的金额是职工月薪的 0.5%，加上 0.01% 的行政收费。当职工死亡时，职工家属可以从职工生命保险中获取死亡赔偿金，一般是 30 倍的月薪。

（4）职工国家保险（Employees' State Insurance, ESI）

职工国家保险覆盖职工生病、生育、工伤、残障、死亡的情形。例如，女职工生育、流产的医疗费用可以报销；如果是残疾员工，该员工受伤时，治疗期间的工资可以照常发放；因非工伤丧失劳动力的可以最高领 24 个月的保障金等。

雇主单位（工厂、其他实体等）的职工人数达到 10 人以上的，无论是直接聘用还是劳务派遣方式聘用的职工，其月薪低于 21000 卢比时，雇主单位应该为职工购买职工国家医疗保险。

保费由雇主和职工共同缴纳，雇主缴纳额是职工薪水的 4.75%，职工自己缴纳 1.75%，职工缴纳部分由雇主代缴，保费一个财年内两交。目前有两个缴款期，每个缴款期为 6 个月，两个相应的福利期也为 6 个月。雇主有责任向每位雇员支付其缴款，并从工资单中扣除雇员缴款，并应在缴款到期月最后 15 天内按上述规定的费率支付这些缴款。

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

印度税务局（Indian Revenue Service，缩写为 IRS），是印度政府管理税务的中央公共服务行政机构。该机构在联邦政府财政部收入部门的管理下履行职能，主要负责联邦政府应征的各项直接税和间接税征管事宜。

印度税务局由以下两个分支机构构成：印度税务局（所得税）由印度中央直接税局管理；印度税务局（关税及中央消费税）由印度消费税和海关中央委员会管理。

3.1.2 税务管理机构职责

印度中央直接税局为直接税部门的政策及规划提供基本框架。印度中央直接税局是根据《1963 年中央税收委员会法案》在印度处理直接税收相关事宜的法定机构。

印度消费税和海关中央委员会为国家核心机构，负责管理印度的海关、中央消费税、间接税、服务税和缉毒事务。

3.2 居民纳税人税收征收管理

3.2.1 税务登记

印度没有税收征管法（程序法），税务登记的有关规定分散在相关实体法中。

3.2.1.1 所得税税务登记

印度税收法规规定，纳税人必须是印度所得税局官网的注册用户。成为注册用户后，纳税人可以查阅以前年度的税务申报表，电子审核所得税申报表，确认退税状态等。

纳税人可以在任何时间任何地点通过印度所得税局官网的电子申报（e-Filing）系统进行所得税的网上税务登记。登记注册对象的种类通过下拉菜单可选择：

- （1）个人；
- （2）印度教大家庭；
- （3）非个人或印度教大家庭；
- （4）外部代理；
- （5）注册会计师；
- （6）源泉扣缴税（TDS）^[26]和源泉代征税（TCS）^[27]义务人；
- （7）第三方软件工具开发者。

所得税个人纳税人在注册之前，须提前准备好永久账号（PAN），移动手机号码，现住址和邮箱地址等资料。

3.2.1.2 流转税税务登记

提供商品或服务的纳税人，如果其总营业额在一个财政年度超过200万卢比的（东北部地区和丘陵邦为100万卢比），则需进行货物与劳务税的税务登记。总营业额包括所有应税商品和劳务（不包括个人以反向征税方式支付税款的进口商品）、免税商品、出口和跨邦商品和劳务。

对反向征税交易、非居民或临时应税人员、代理商、电子商务运营商和向未在印度进行税务登记的公司和个人提供在线信息和数据

^[26] 源泉扣缴税（Tax Deducted at Source, TDS）是最初由所得税部门引入的一种征税模式，在该制度下，付款人在向供应商付款时按规定的比例扣除供应商应负担的税金。由于它类似于许多国家的“付工资时扣缴所得税”计划，故也称为预扣税

^[27] 源泉代征税（Tax Collected at Source, TCS）是指供应商通过电子商务运营商（以下简称运营商）的网站平台提供商品或服务时，由运营商对支付给供应商的前述款项代征代扣的税。

库访问或检索服务的非居民，无论经营收入数额多少，都必须进行税务登记。

任何人都可以进行自愿税务登记，可以在税务登记生效一年后取消自愿税务登记。从事免税或不征税的商品与劳务提供者以及农业专家，可免除商品与劳务税的税务登记。

3.2.2 账簿凭证管理制度

凭证、收据等会计账簿应根据《所得税法》《货物与劳务税法》《2013 年公司法》等法律法规的要求保存。上述 3 部法律对会计账簿的保管范围、保存年限和强制保管要求各有不同。

(1) 《所得税法》及条例对会计账簿的规定

关于会计账簿的规定主要体现在《所得税法》条例第 44AA 条、第 6F 条等条款中，主要包含：

①根据《所得税法》，对于已存在的职业，若年度经营收入（营业额/总收入）或职业收入超过 15 万卢比，或前 3 年中任意一年的收入超过 15 万卢比，则必须保管会计账簿。对于新兴职业，若预计年收入超过 15 万卢比，则该职业从业者也必须保管账簿。要保管的账簿记录在第 6F 条。

②以下特定职业需要保管会计账簿：律师、医师、工程师、建筑师、会计师、技术顾问、室内装修、授权代表（向被代理人收取一定费用，代表被代理人出庭或出席接受当局的询问）、电影艺术家（制片人、剪辑师、演员、导演、音乐导演、艺术导演、舞蹈导演、摄影师、歌手、作词人、故事作家、剧本或对白编剧、服装设计师）、公司秘书，以及在《官方公报》上公告的其他职业。上述职业应保管维护账户、文件，使得评估人员（Assessing Officer, AO）能够根据所得税法的规定计算其总收入。如果是类似于上述职业的自由从业者，总收入超过 15 万卢比的，也应当适用于上述规则。

③如果上述职业总收入在前三年中均未达到 15 万卢比，或者新兴职业从业者的预计收入未达到 15 万卢比，则从业者不必按照 44AA

条规定维护账簿，但必须保存相关账簿，使得评估人员能够根据所得税法的规定计算其总收入。

④《所得税法》及条例对会计账簿的规定

会计账簿包括：现金账簿、日记账、总账、发票或收据的复印件（金额超过 25 卢比）和原始凭证（金额超过 50 卢比）。

对于医疗行业，包括一般医生、外科医生、牙科医生、病理医生、放射医生等职业，还需额外准备载有病人详情、服务项目、收取的费用及收讫日期的收款机日记账（医疗从业者），药品、药物及其他消耗品的库存详情（药品从业者）。

⑤会计账簿应自有关年度终了后保管 6 年。如果没有按照规定保存账簿，则可能会被收取 2.5 万卢比的罚款。在某些情况下，如发生跨境交易行为但未按规定保存账簿，则可能会按照每笔交易金额的 2% 罚款。如果根据第 147 条规定进行纳税（重新）评估，则需保存至评估结束。

⑥不需要维护会计账簿的情形：如果收入不超过 12 万卢比或过去 10 年的总收入不超过 100 万卢比，则无需维护账簿。对于新成立的职业或企业，当收入预计低于 12 万卢比或 10 年总收入预计低于 100 万卢比时，适用相同的规则。如果纳税人的营业额低于 25 万卢比，但总收入高于不征税的最高金额，则根据 44AA 的规定，不用维护会计账簿。

⑦特殊规定：根据第 10D 条规定，如发生跨境交易行为，以及特定的国内交易行为，则应自有关年度终了后保管 8 年。

（2）公司法对会计账簿的规定

会计账簿的保管地点为公司注册地或董事会决定的任何办事处。若企业将会计账簿保管在办事处而不是注册地，则必须向公司注册处（印度公司法的执法机关）提供相同内容的会计账簿。企业还可以通过电子方式保管账簿。根据公司法，会计账簿应自有关公司财年终了后保管 8 年。应当保管的会计账簿包括现金流量表，销售和采购记录，资产负债表，成本项目，电子或实物形式的契约、凭证、文书、文件、

会议记录和登记册。公司法第 239 条（2013 年法案）规定，对于存在股权收购、合并的企业，应由被合并企业以及股权被收购的企业保存相关账簿，相关账簿记录在取得中央政府事先许可前不得销毁。第 347 条规定，企业如发生清算，则清算人及被解散公司应在公司清算后 5 年内保管相关资料。

除此之外，公司法第 128 条（2013 年法案）规定了公司可以将账簿或者其他文件以电子方式保存，以符合公司法账目规则第 3 条的要求。印度企业事务部（Ministry of Corporate Affairs, MCA）对第 3 条进行了修订，以保障用电子方式保存和维护的账户、账簿、文件在任何时候都可以在印度获得，以供后续参考。公司需要在印度境内外的服务器上保留以往年度的账户、账簿、文件备份。如服务提供方位于印度境外，公司在提交年度财务报表时，还应向公司注册局（Registrar of Companies, ROC）披露印度境内控制这些账户、账簿和文件的人的名称地址、Internet 协议地址、服务提供方地址以及账户文件云端存储地址（可由服务提供方提供），该修订自 2022 年 8 月 11 日起生效。该修订没有提供过渡时间供公司将数据及备份进行迁移等处理，使得其在印度境内可用。

（3）《货物与劳务税（GST）法》对会计账簿的规定

依据《中央货物与劳务税法》（CGST Act, 2017）第 36 条，所有纳税人都必须在主要营业地点保管货物与劳务税的税收档案。账簿和档案应自 GST 年度报表截止日期（12 月 31 日）起，保管 6 年。应当保管的税收档案包括：产品生产或制造情况、货物或劳务的销售和采购情况、进项税额抵扣情况、销项税额应交和已交情况，按规定应当保管的其他档案。

3.2.3 纳税申报

3.2.3.1 企业所得税

（1）申报要求

公司无论是盈利还是亏损，均需提交企业所得税申报表（Return of Income, ROI）。提交企业所得税申报表的截止日期为：

①未被要求提供转让定价文档的公司纳税人、须经审计的纳税人、事务所合伙人—10月31日；

②须按要求提供转让定价文档的公司纳税人、须经审计的纳税人、事务所合伙人—11月30日。

（2）自行评估

纳税人自行评估税款然后向政府缴纳。该笔税款应于提交企业所得税申报表之前缴纳。纳税人可在任一授权银行缴纳，或通过网络在线缴纳。

（3）预先缴纳

根据所得税法第208节，如果纳税人年度预计应纳税额可能达到或超过1万卢比，则应在前一年度预先缴纳税款（预付税）。预付税按纳税人在评估年度中应纳税所得额计算缴纳。各项所得，包括资本利得、偶然所得等，均需缴纳预付税。预付税的纳税人为在印度获得收入的所有人员，无论其是否具有印度居民身份。

选择适用第44AD节中“假定税收方案”的纳税人，无需就假定税收方案规定的业务收入缴纳预付税。没有业务收入或职业收入的老年居民（即在相应财务年度年龄达60岁或以上的个人）无需缴纳预付税。

预付税缴纳的截止日期取决于纳税人的性质。预付税应在如下日期分期缴纳：

①6月15日或之前：缴纳不少于该年应付税款的15%；

②9月15日或之前：缴纳不少于该年应付税款的45%；

③12月15日或之前：缴纳不少于该年应付税款的75%；

④次年3月15日或之前：缴纳不少于该年应付税款的100%；

此外，3月31日之前缴纳的任何税款将被视作为预付税。

3.2.3.2 预提税

（1）申报要求

提交预提税申报表的截止日期详见表 7。

（2）税款缴纳

政府类纳税人缴纳预提税的截止日期如下：

表 10 政府类纳税人缴纳预提税期限

具体事项	截止日期
没有取得凭证的预提税	当日
已取得凭证的预提税	次月 7 日
选择由雇主缴纳的津贴税款	次月 7 日

非政府类纳税人缴纳预提税的截止日期如下：

表 11 非政府类纳税人缴纳预提税期限

具体事项	截止日期
需要在三月份抵扣的税金	次年 4 月 30 日
其他月份抵扣的税金及选择由雇主缴纳的税款	次月 7 日

3.2.3.3 个人所得税

（1）申报要求

印度个人所得税的纳税期（评估年度）是从 4 月 1 日开始，到次年的 3 月 31 日结束。税收按前一年计算，即评估年度的纳税义务是根据上一财政年度的收入计算的。如果纳税人被查账或评估，则必须在 10 月 30 日之前提交申报表。如果纳税人进行国际交易，则提交的截止日期为评估年度的 11 月 30 日。

税收居民身份取决于其在印度境内逗留的时间。一般而言，从入境日起一个评估年度内在印度逗留超过 182 天的个人即被视为印度税收居民。非企业纳税人的所得税申报表提交截止日期为 7 月 31 日。

电子申报可以采取两种方式。第一种是离线申报，纳税人可以到所得税官网中下载适用的所得税申报表并离线填写，上传 XML 文件完成申报。第二种是在线申报，纳税人可在线填写所得税申报表（ITR）相关栏次并提交完成申报。

（2）雇主的代扣代缴责任

所得税法赋予雇主在向薪酬超过最低免税限额的员工支付薪酬时代扣代缴税款的责任。雇主应按照所得税平均税率从薪酬中代扣税款，并将等额税款在规定时间内交予政府。雇主还应向税务机关提交代扣代缴所得税申报表，并向员工发放代扣代缴所得税完税证明。

（3）薪酬税（隶属个人所得税）

①申报要求

所有收入均按照当年 4 月 1 日至次年 3 月 31 日的财务年度作为税款所属期进行纳税申报。所有纳税人，包括非居民纳税人，如应税收入超过免税额度，则必须提交纳税申报表。在印度境外拥有资产（包括在实体中的经济利益）或拥有印度境外账户签字权的居民和常驻居民个人，即使没有应税收入，也均须提交纳税申报表。

薪酬税申报表必须在 7 月 31 日之前申报；自雇收入或经营收入的纳税申报表也须在 7 月 31 日之前申报（若在账户须经过税务审计的情况下，须在 9 月 30 日之前申报）。个人财产税申报表必须在个人所得税纳税申报表的截止日期之前提交。

应税收入超过 50 万卢比的纳税人，或以印度所得税申报单申请境外税收抵免的纳税人，须以电子方式提交纳税申报表。此外，在印度为常驻居民且对其持有的投资性目的的境外资产具有额外信息披露义务的纳税人，也应以电子方式提交纳税申报表。

印度没有家庭合并申报纳税的概念。因此，已婚人士应单独缴税。若个人直接或间接将其资产以低于市价的价格转移给其配偶，则受让人接受资产所产生的收入视同出让人的收入。若个人在一家公司中具有实质利益，则该公司支付给该个人配偶的薪酬应作为该个人收入征税，但如果该薪酬的支付仅归属于使用了该配偶的技术或专业知识与

经验的情况除外。未成年子女的消极所得将并入其父母中收入较高的一方的收入中，合并计算纳税。

②税款缴纳

有雇佣收入的纳税人通过雇主从定期支付的薪酬中代扣代缴税款的方式缴税。应缴税款逾 1 万卢比的纳税人，在扣除代扣代缴的税款后应预缴税款，缴纳方式为在 9 月 15 日、12 月 15 日以及 3 月 15 日分三次预缴。

纳税人应上报其永久账号（PAN），该账号是纳税人在印度税务局处理所有涉税事项所使用的税务身份号码。目前，永久账号的申请和使用对于纳税人来说，是强制性的。应提交所得税申报表的所有个人均应获得一个永久账号。法律规定，若纳税人未使用永久账号，则须按照规定税率与 20% 的二者孰高值扣缴税款。

（4）假定税收方案（Presumptive Income Scheme）

假定税收方案来源于 2016/17 财年引入的一项政策，它为小型经营者、特定职业者提供了一种简单的税收计算方法。根据 44ADA 条，符合第 44AA（1）中所述的特定职业，年总收入在 500 万卢比以下（特定职业的个人）或 2000 万卢比以下（小型经营者）的纳税人，可以就其取得的利润和收益选择假定税收方案。2023/24 财年，上述限额被提升至 750 万卢比和 3000 万卢比。享受提升限额的前提是提升限额部分对应收入的 95% 应来自于在线收入。假定利润率为纳税人总收入的 50%，类似于核定利润率，纳税人无需计算和税前列支成本，根据假定利润率乘以总收入计算净利润。

假定税收方案为小型经营者和特定职业者减轻了遵从负担，纳税人无需根据第 44AA 条保存账簿，也无需根据第 44AB 条接受账目审计。但如果纳税人申报收入小于总收入的 50%，且总收入超过 25 万卢比，则需根据第 44AB（d）条保存账簿并接受审计。个人、印度教大家庭（HUFs）、合伙企业（不包含有限合伙）适用于该政策。个人中的特定职业包括室内装饰、技术咨询、工程、会计、法律、医疗、建筑、电影艺术家（包括制片人、编辑、演员、导演、音乐导演、艺术总监、

舞蹈导演、摄影师、歌手、作家、剧本作家、服装设计师）、授权代表（向被代理人收取一定费用，代表被代理人出庭或出席接受当局的询问）等。

3.2.3.4 增值税和销售税的申报与缴纳

（1）申报要求

在印度从事商品制造和销售，应进行增值税登记。该登记会赋予纳税人一个专有的识别号，即纳税人识别号（Taxpayer Identification Number, TIN）。在印度，增值税取代了销售税，因此，增值税登记等同于中央销售税（CST）登记与纳税人识别号登记。增值税为流转税，适用链条抵扣方式，即如果在前一环节取得进项税，可抵扣之后环节产生的销项税。因此，增值税最终是由消费者承担。增值税由各邦政府征收和监管，印度各邦政府针对商品的生产或销售均制定了适用于各邦的特殊规定。多数邦强制要求年营业额超过 50 万卢比（部分邦为 100 万卢比）的商贸企业或生产制造企业进行增值税登记。由于增值税由各邦政府征收，因此，增值税的申报截止日期和缴纳截止日期在各邦之间或有所不同。增值税申报周期多为按月、按季或者按年。

（2）税款缴纳

税款缴纳的截止日期在各邦之间亦有所不同。按月缴纳增值税的纳税人应在次月的 21 日前缴纳增值税。

3.2.3.5 货物与劳务税的申报与缴纳

为了顺利推进 GST 改革，实现对 GST 的有效征管，印度政府主导开发了 GST 管理信息系统——GSTN，一个联结纳税人、联邦和邦税务机关、中介机构、银行和国库等的信息平台。在 GST 征收管理中，纳税人通过登录全国统一界面、单一接口的 GST 门户网站（www.gst.gov.in），接入 GSTN 系统进行税务登记、纳税申报、发票比对、税款缴纳；联邦和邦税务部门则通过该信息系统采集纳税人的

各种信息数据，在后台进行税务审批、纳税评估、税务稽查等税收管理。

（1）申报要求

GST 的申报期一般是次月的 20 日之前，按季申报的是季末次月的 18 日之前。GST 规定一般纳税人每月要填报 3 份纳税申报表，分别是 GSTR-1（销项）、GSTR-2（进项）和 GSTR-3（总表）。由于新税实施后，纳税人是首次填报，再加上 GST 多档税率，导致了中小企业对适用税率、如何申报无从下手。为了化解这一矛盾，GST 委员会出台过渡时期申报政策，将 2017 年 7 月、8 月的正式申报期限推迟至 2017 年 9 月（详见表 12）。为了帮助纳税人逐渐适应复杂的 GSTR-1、2、3 表，GST 委员会推出了简化版的 GSTR-3B 表，允许纳税人在过渡期内自我评估 7、8 月份的应纳税额，后来又将 GSTR-3B 表的适用时间延长至 2017 年 12 月（详见表 13）。提交申报表的截止日期如下：

表 12 货物与劳务税 GSTR-1、-2、-3 申报截止日期

所属期	GSTR-1（销项）	GSTR-2（进项）	GSTR-3（总表）
2017 年 7 月	2017 年 10 月 10 日 （原规定为 2017 年 9 月 5 日） 年营业额超过 10 亿卢比的已登记纳税人，申报限期为 10 月 3 日	2017 年 10 月 31 日 （原规定为 2017 年 9 月 10 日）	2017 年 11 月 10 日 （原规定为 2017 年 9 月 15 日）
2017 年 8 月	2017 年 9 月 20 日	2017 年 9 月 25 日	2017 年 9 月 30 日

表 13 货物与劳务税 GSTR-3B 申报截止日期

所属期	截止日期	备注
2017 年 7 月	2017 年 8 月 25 日 （原规定为 2017 年 8 月 20 日）	不抵扣税改前的进项税额

2017 年 7 月	2017 年 8 月 28 日 (原规定为 2017 年 8 月 20 日)	要抵扣税改前的进项税额
2017 年 8 月	2017 年 9 月 20 日	

此类申报截止日期通常会根据主管税务机关的通知而有所变动。

根据《中央货物和劳务税法》(CGSTA)，《综合货物和劳务税法》和《联邦地区货物和劳务税法》，提交以下 GST 表格的截止日期延长：

- ①应于 2021 年 4 月提交的 GSTR-1 表，延长 15 天；
- ②2020/21 年度 GSTR-4 表，延长至 2021 年 5 月 31 日；
- ③ITC-04 表，延长至 2021 年 1 月至 3 月。

(2) 税款缴纳

GST 规定纳税人须按月缴纳税款，即在次月的 20 日之前申报缴纳上月的税款。选择简易征收程序的小规模纳税人可以按季报税，在季度结束后的次月 18 日前缴纳税款。

3.2.3.6 关税的申报与缴纳

(1) 申报要求

每个进口商均需从提交报关单开始完成一系列的关税申报与缴纳程序。报关单对进入国内的商品情况和价值进行证实。提交的报关单包括：

- ①供海关使用的正本与副本；
- ②供进口商使用的副本；
- ③供银行使用的副本；
- ④汇款结算使用的副本。

报关单可使用电子数据交换系统或其他方式提交。之后，海关工作人员进行税金计算（计算应缴的关税）及开展评估程序（以确定进口商品适用的关税政策等）。

(2) 税款缴纳

根据海关法，进出口货物的纳税人应在收到关税缴款书之日起 15 日内缴纳关税。

3.2.3.7 印花税的申报与缴纳

当产生印花税纳税义务时，纳税人须通过电子印花税系统向税务局在线提交电子印花税申报表，并须在首次使用应税文书后 30 天内全额缴纳印花税。

2014 年 10 月 1 日起，逾期提交印花税申报表要受到下列处罚：

表 14 逾期申报印花税的处罚

逾期时长	罚款金额
12 个月以内	印花税的 10%
12-24 个月	印花税的 20%
24 个月以上	印花税的 30%

3.2.4 税务检查

税务机关每年会选择一定比例的纳税申报表进行详细稽核。税务机关发现问题后，向纳税人发出审查通知，说明纳税人应向税务人员提交的记录、文件和详细信息，并依法送达纳税人。根据纳税人报送的文件和信息，税务人员需评估和计算纳税人的收入和税负，并由此确定纳税人应缴或应退的税金。

长期以来，详细评估所得税纳税申报表一直是治理偷税漏税的常规措施。在详细评估过程中，税务机关提出质疑并收集信息的过程，与评估程序本身一样重要。以在评估程序的不同阶段提出质疑为目的，1961 年的印度所得税法对税务机关直接从纳税人处（或从他人处）收集信息的方式做出了规定。税务人员调查发现的结果将被用于特定纳税人的评估。

一般而言，所得税评估是指税务机关判定纳税人相关纳税评估年度收入及应缴税款的流程。

3.2.4.1 评估前的询问^[28]

为进行评估，税务局评估人员可要求任何纳税人：

- (1) 提供其所得税纳税申报表；
- (2) 出示账簿；
- (3) 提供评估人员要求提供的信息。

3.2.4.2 简易评估^[29]

在“简易评估”过程中，税务机关会向纳税人下达通知，以确定纳税人提交的纳税申报表中申报的收入总额、初步调整事项（主要为计算调整）以及应缴纳或退还的税额。纳税人应缴或应退税款的确定，应以纳税申报表和发出的通知为依据。

提交纳税申报表的财年结束一年之后，不可再向纳税人发出通知。纳税人如果无应退和应缴税款，且未做出调整，则纳税申报表的回执应被视为通知。

应对下列各项进行调整之后计算出收入或亏损的总额：

- (1) 纳税申报表中的计算错误；
- (2) 明显的错误申报；
- (3) 税款及利息。

3.2.4.3 评估通知^[30]

评估人员应在开始详细评估之前向纳税人发出通知。通知会要求纳税人本人或授权代表前往评估人员的办公室，并提交通知中要求提供的相关详细资料和信息。

^[28] 印度《所得税法》第 142（1）节

^[29] 印度《所得税法》第 143（1）节

^[30] 印度《所得税法》第 143（2）节

3.2.4.4 常规评估和详细评估^[31]

在“详细评估”过程中，税务局评估人员进行详细询问，并最终下发评估裁决。与“简易评估”不同（简易评估无任何询问），详细评估程序始于一份通知，并需在提供纳税申报表的财年结束后6个月内将通知送达纳税人。如未送达通知，则拟进行的评估无效。

如果评估人员需要确保对下述各项进行必要的审核，即使经简易评估后申报不存在以下问题，评估人员也依然可对该案进行常规评估：

- （1）少报收入；
- （2）多计亏损；
- （3）以任何方式少缴税款。

评估人员执行详细评估时的权力比执行简易评估时的权力更加广泛。

评估人员应根据收集的（或从纳税人处收集的）资料和证据，确定纳税人的收入或亏损，以及纳税人应缴或应退的税款。评估人员应将评估阶段纳税人提供的所有信息（依据通知提供的，或依据税务局在裁决单中提出的询问所提供的）纳入考虑范围。税务人员应下发一份陈述理由通知（Show Cause Notice, SCN）给纳税人，将税务人员在案件中补充的事项告知纳税人。纳税人应对该陈述理由通知做出回复。税务局评估人员在做出进一步补充之前，应将该回复纳入考虑范围。评估人员必须确保在整个评估程序中未违反自然公正原则（Principles of Natural Justice）。最后，税务局应下达评估裁决，且该裁决必须是“具有说服力的裁决”。

3.2.4.5 最佳判断评估^[32]

^[31] 印度《所得税法》第143（3）节

^[32] 印度《所得税法》第144节

最佳判断评估，是指评估人员根据有案可查的信息进行的评估。它是在纳税人一方完全不配合的情况下进行的。开展此单方面^[33]评估的前提是：

（1）纳税人未能提交所得税纳税申报表^[34]，且尚未提交延期的纳税申报表；

（2）纳税人未能遵守常规评估、详细评估通知上的条款；

（3）纳税人未能提供账簿和其他相关文件。

因此，评估人员在考虑已有相关资料的情况下，应根据其最佳判断进行评估，并确定纳税人的应缴税款。

3.2.5 税务代理

根据 1961 年所得税法第 288（2）条的规定，有 8 类人员有资格作为所得税纳税人或代理人的授权代表：

（1）评估者/纳税人的亲属或雇员；

（2）纳税人开设了活期账户或有经常性交易的表列银行的经理；

（3）在印度任何民事法院执业的法律执业者；

（4）特许会计师或公司审计师；

（5）通过会计师协会认可的注册会计师考试的人；

（6）获得认可大学商业或法律学位的人；

（7）现行所得税法在某些联邦领地生效之前，代表任何纳税人与所得税部门办理相关涉税事宜的被授权人；

（8）在现行所得税法之前，根据所得税法案（1922 年）规定，实际作为所得税从业者的人。

在上述 8 类授权税务代理中，（1）和（2）类属于临时性，因此所得税法没有规定这两类代理必须进行注册登记。（3）和（4）类由于获得了作为法律从业者或执业律师的实践权，这些法律从业者或执业律师已经加入了律师协会或注册会计师协会，所得税法也没有这两

^[33] 纳税人未出席

^[34] 印度《所得税法》第 139（1）节

个类别的注册规定。(5)和(6)类是须根据所得税法进行注册成为授权所得税税务代理的从业者。至于(7)和(8)类,其注册人可能已超过70岁,因此,可能没有任何此类申请人注册成为授权所得税代理人。

因此,需要注册的税务代理,根据1961年所得税法第288节第2款的第v项和第vi项的规定,进行注册登记才能作为授权税务代理,其税务代理的教育资格为通过注册会计师考试或获得商业或法律学位。

3.2.6 法律责任

3.2.6.1 企业所得税逾期缴税的罚款和利息

如果纳税人未在截止日期前提交企业所得税申报表,则可在相应纳税年度年末之后的一年内提交延期申报表。纳税人需按滞纳金月份(不足一月的,按滞纳金天数换算月份比例)按1%的比率计算从应提交申报表截止日期至实际提交申报表之日止这一期间的罚息。根据2017年4月1日起生效的所得税法案,若纳税人在截止日期后提交申报表,将面临最高1万卢比的罚款。详细来说,如果在2020年的11月30日后但在12月底前提交,将被处以5000卢比的罚款;如果在12月底后提交申报表,罚款上限将提高到1万卢比。然而,税务机关为了减少纳税人损失,如果该纳税人总收入不超过50万卢比,最多处以1000卢比的罚款。

若纳税人未能及时缴纳预付税,则需就每笔分期预付税的拖欠数额,按每月(不足一月的,按滞纳金天数换算月份比例)1%的比率缴纳罚息。如未能在3月31日之前缴纳全部税款,则从4月1日至实际缴税日期止,按每月(不足一月的,按滞纳金天数换算月份比例)1%的比率加收罚息。

3.2.6.2 预提税逾期缴税的罚款和利息

(1) 逾期提交申报表罚款

该规定自 2012 年 7 月 1 日起生效，逾期提交预提税申报表将产生每日 200 卢比的强制性罚款，罚款总额不得超过该季度应缴的预提税税金。纳税人应在提交逾期申报表之前缴纳该罚款。

(2) 未能提交申报表及提交错误申报表的罚款

未能提交申报表且逾期超过一年，或在提交的报表中出现针对永久账号、收据及预提税金额等细节方面的错误时，将会产生 1 万卢比至 10 万卢比不等的罚款。

3.2.6.3 增值税和销售税逾期缴税的罚款和利息

指定税务机关会对未登记、未缴纳或逾期缴纳增值税的行为以及未能提交纳税申报表的行为处以罚款。违反增值税法律法规的行为也会被处以罚款。各邦对于罚款规定有所不同。

3.2.6.4 货物与劳务税逾期缴税的罚款和利息

根据 GST 制度规定，如果纳税人逾期提交申报表每天需缴纳 100 卢比的罚金，逾期缴税须按逾期缴税额缴纳 18% 的罚息。

3.2.7 其他征管规定

3.2.7.1 税务问题的争议和法律救济

司法部下设两个准司法机构：税务法院（即所得税法庭，Income Tax Appellate Tribunal, ITAT）以及关税、消费税、服务税上诉法庭（Customs, Excise & Service Tax Appellate Tribunal, CESTAT），负责直接税以及间接税的争议解决。

印度税务局每年均会按特定比例抽取纳税申报表以进行详细审查。这一事项须依法通知纳税人，详细说明应向税务官员出具的记录、文件与详细信息。

根据提交的文件和信息，税务官员对纳税人的收入及应缴税款进行评估和计算，并以此确定纳税人应缴的税额或应向纳税人退还的税额。

如出现税务官员要求提高纳税人的应税收入和应缴税款，以及（或）向纳税人处以罚款的情况，则纳税人可适用下列法律救济措施：

（1）初级上诉机关

因税务官员下达的指令侵害了纳税人权利，可在下列两个法律救济措施中进行选择：

①向所得税上诉委员会（Commissioner of Income Tax (Appeals)，CIT (A)）提出申诉；

②向争议解决小组（Dispute Resolution Panel, DRP）提出申诉。

（2）所得税上诉委员会（CIT (A)）

因税务官员下达的指令侵害了纳税人权利，纳税人可在收到指令之日起的 30 天内向所得税上诉委员会（亦称上诉专员）提出申诉。上诉专员办公室是一个准司法机关，纳税人在此可就其申诉进行支持性陈述，以反驳税务官员下达的指令。上诉专员的决定将反映在上诉指令中。

（3）争议解决小组（DRP）

由金融法（Finance Act, 2009）制定的替代性争议解决机制，旨在促进与转让定价以及与外国公司涉税事项相关的所有争议的解决。这一机制引入了纳税评估指令草案的概念，这一指令由税务官员下达，与转让定价官员（Transfer Pricing Officer, TPO）下达的对纳税人不利的指令相关。若争议涉及外国公司或涉及对公司不利的转让定价调整，税务官员需向纳税人转发纳税评估指令草案，该指令也将包括转让定价官员的指令。

争议解决小组由三名所得税委员会专员组成，纳税人在从税务官员处收到纳税评估指令草案后可至此寻求帮助。在这一阶段，纳税人有两种选择，并需在收到纳税评估指令草案之日起 30 天内表明其选择的决定：

①接受税务官员出具的纳税评估指令草案；

②将此事宜移交至争议解决小组。

如纳税人接受指令，则税务官员将此指令草案定稿，并送达给纳税人。如果此事宜移交至争议解决小组，则争议解决小组从接受移交起将有九个月的时间解决该事务，并考虑税务官员的纳税评估指令草案、转让定价官员的指令以及纳税人的异议与证据。争议解决小组指令形成后，将由税务官员对纳税评估指令草案定稿。若纳税人未在 30 天内将指令草案移交至争议解决小组，税务官员无需对纳税评估指令草案进行任何修改即可定稿。

(4) 所得税上诉法庭 (Income Tax Appellate Tribunal, ITAT)

因上诉专员下达的指令或者争议解决小组指令下达的纳税评估草案侵害了纳税人的权利，纳税人有权向上诉法庭进行申诉。向所得税上诉法庭提出申诉须在纳税人收到最终纳税评估指令或上诉专员指令之日起 60 天内提交。自 2012 年 7 月 1 日起，如纳税人在争议解决小组处提出异议，则税务机关也有类似上述的申诉权利。

(5) 高等法院 (High Court, HC) 和最高法院 (Supreme Court, SC)

纳税人或税务机关双方均可就所得税上诉法庭的判决向高等法院提出进一步申诉。若高等法院认可存在重大法律问题，则可允许申诉。

向高等法院提出的申诉可在收到所得税上诉法庭判决之日起 120 天内提出。

如果纳税人或税务机关对高等法院判决不服，则可向印度最高法院提出申诉。

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

印度没有税收征管法（程序法），税务登记的有关规定分散在相关实体法中。非居民登记备案管理相关规定详见本章 3.2.1.1（居民纳税人税收征收管理中所得税税务登记）和 3.2.1.2（流转税税务登

记)中相关内容。非居民个人适用的申报要求与居民相同。然而仅有投资收入或外汇资产长期资本利得的非居民个人(包括在印度出生的个人)如在收入来源地被代扣代缴了税款,则无需提交申报表。非居民与居民适用同样的纳税评估程序。

3.3.2 非居民企业税收管理

如果非居民未获得税务登记号码(永久账号, PAN), 则适用的预扣税税率为国内税率、税收协定或国内立法规定的实际税率、20%三者中的最高值。

第四章 特别纳税调整政策

4.1 关联交易

4.1.1 关联关系判定标准

4.1.1.1 关联关系含义

关联企业关系包括一家企业(直接或间接)参与另一企业的管理、控制或投资,也包括同一人(直接或间接)参与两家企业的管理、控制或投资。出于上述定义的考虑,规定两家企业构成关联关系的特定情形,包括:

(1) 一家企业直接或间接持有另一企业 26%或以上表决权,或同一人同时持有两家企业 26%或以上表决权;

(2) 一家企业提供的贷款构成借款企业资产账面价值总额的 51%或以上;

(3) 一家企业为另一企业总借款的 10%或以上提供担保;

(4) 另一企业 50%以上董事会成员或至少一名执行董事由该企业任命,或两家企业的特定董事由同一人任命;

(5) 一家企业(在开展业务的过程中)完全依赖另一企业授予的知识产权许可;

(6) 一家企业制造、加工货物所需的原材料及耗材 90%及以上由另一家企业或该企业指定的人员供应,且供应价格和其他供应条件受该企业影响;

(7) 一家企业生产、加工的货物销售给另一家企业或者该企业指定的人员,销售价格和其他销售条件受该企业影响;

(8) 一家企业由某人控制,另一家企业由该人,或其亲属控制、或共同控制;

(9) 存在其他规定的互惠关系。

此外，在某些情况下，企业与第三方之间的交易也可能被视为关联企业之间的交易，前提是第三方与关联企业之间存在关于此类交易的事先协议，或此类交易的条款实质上由第三方与关联企业决定。

直至 2014-2015 评估年度（税务年度）（即对应 2013/14 财年），两个非关联方/非关联企业之间的交易如果符合下列条件，则被视为两个关联企业之间的交易：

（1）纳税人或关联企业一方为非居民企业，或双方均为非居民企业；

（2）关联企业以外的个人可以是居民，也可以是非居民。

2015 年金融法颁布后，关联企业的定义适用范围扩大到两家国内非关联方/非关联企业之间发生的交易。因此，即使纳税人和非关联方按照修订后的法案均是居民企业，二者之间的交易如符合下列任一条件，也将被视为关联企业之间的交易：

（1）第三方与关联企业之间存在关于此类交易的事先协议；

（2）此类交易的条款实质上由第三方与关联企业决定。

因此，此项规定旨在应对纳税人通过在集团实体之间引入第三方来规避转让定价法规的举动。

4.1.1.2 常设机构（PE）的定义及案例

企业的常设机构（Permanent Establishment, PE）也符合关联企业的资格认定。

目前印度国内立法中尚未完全采用经合组织的转让定价方法，但法院遵循将利润归属于常设机构的独立交易原则。

例：上海美华国际物流有限公司案

在上海美华国际物流有限公司一案的商品及服务税预先裁定局（以下简称 AAR）裁决中，Aramex 集团为新加坡居民企业，与一家印度集团子公司签订了一项协议，以便在印度境内外提供运输服务。印度主管当局认为这家纳税人公司构成常设机构，后该公司向 AAR 寻求提前裁决。

申请人声称，由于其在印度没有办公室、设备、雇员或代理人，也没有在印度开展业务，因此它在印度不构成常设机构（PE），并且来源于出入境货物的款项收入没有任何部分需在印度征税，上述安排不会造成该公司在印度发生纳税义务。

AAR 认为，该公司与印度公司的安排导致了纳税人公司在印度构成常设机构，因为印度公司专门为纳税人公司的“印度部分”业务提供便利。

（1）“常设机构”是指使非居民能够在某一特定国家进行其全部业务的一部分的机构。在印度开展业务可以通过独立实体或子公司来实现。如果该实体是独立且非受控的实体且不满足印度避免双重征税公约（以下简称 DTAC）第 5 条第(2)款的要求，则不构成 PE。然而，如果一个 100%的子公司是为了参与集团的业务而创建的，那么根据常识，该子公司必须被视为集团在印度的常设机构。

（2）由于该子公司在印度有固定的营业地点，并且申请人的业务是通过该子公司进行的，因此符合 DTAC 第 5 条第(1)款的定义。根据 DTAC 第 5 条第(8)款，该子公司也构成常设机构，因为它总体上确保了 Aramex 集团在印度获得订单并为该集团签订合同。DTAC 第 5 条第(10)款中的例外，即子公司经营业务的事实本身不构成该公司是外国公司的常设机构，这一例外不适用，因为这不是子公司在印度经营“其业务”的情况，而是整个集团通过子公司在印度经营业务的情况。此外，协议将子公司称为“独立”和“非排他性”的事实并不相关，因为这仅仅是为了掩盖子公司实际上是申请人集团在印度的常设机构这一事实。

在这方面，也不妨简要地看一下另一典型案例。

爱立信是一家在瑞典纳税的公司。它是电信设备（硬件和软件）的主要供应商。爱立信的一个姐妹公司（“爱立信印度”）在印度注册成立，并在印度纳税。爱立信已与印度 10 家移动电话服务运营商签订了硬件和软件供应合同。印度税务当局注意到，除其他外，爱立信的雇员在到印度进行商务访问期间使用爱立信印度公司的办公设施。

印度税务机关得出结论，根据印度-瑞典条约，爱立信员工使用上述办公室将导致爱立信构成在印度的常设机构（PE）。

在向印度所得税上诉法庭（以下简称 ITAT）提出的上诉中，ITAT 特别法庭指出，尽管爱立信员工在印度进行商务访问期间使用了爱立信印度公司的办公设施，但印度税务机关无法证明爱立信印度公司向爱立信公司提供了供后者支配的办公场。也就是说，爱立信的员工无权处理爱立信印度公司的办公设施。因此，ITAT 认为，上述办公空间并非由爱立信支配，根据印度和瑞典之间的税收协定，不能将爱立信视为在印度构成常设机构（PE）。

4.1.2 关联交易基本类型

4.1.2.1 跨境交易

跨境交易（International Transaction）是指两个或两个以上关联企业之间^[35]，关联企业中至少一方为非居民企业，进行的以下性质的交易：

- （1）有形或无形资产的出售、购买、转让、租赁或使用；
- （2）提供服务；
- （3）费用分摊安排；
- （4）资本融资，包括借出或借入款项、提供担保、出售或购买有价证券、延期付款或应收款；
- （5）业务重构或重组交易；
- （6）对此类企业的利润、收入、亏损或资产具有影响的其他交易。

^[35] 根据印度《所得税法》92B 节。若存在交易的关联企业任意一方或双方为非居民，且关联企业中任意一方与第三方之间签有与该关联交易有关的交易合同，或关联企业中任意一方与第三方存在与关联交易有关的实质性交易，则企业与非关联的第三方之间的交易应视为关联企业间的跨境交易。

根据 2012 年金融法增加的解释，上文提及的无形资产一词的解释包括营销型无形资产、客户相关无形资产、人力资本无形资产和地域相关无形资产等。

4.1.2.2 特定境内交易

2011/12 财年前，转让定价法规并不适用于境内交易。2012 年金融法将转让定价法规的适用范围扩至“特定境内交易”，即以下与某些境内关联方进行的交易总价值超过 5000 万卢比的交易：

（1）支付给特定人员、在计算业务或专业服务的利润和所得时申请抵扣的任何支出或付款；

（2）与有资格享受与利润相关的税收激励措施的企业相关的任何交易，例如基础设施企业^[36]和特别经济区企业^[37]；

（3）其他规定的交易。

此外，2015 年金融法已将需对特定境内交易运用转让定价法规的交易金额从 5000 万卢比的最低限额增至 2 亿卢比。修改后的法规自 2016 年 4 月 1 日起生效。

4.1.3 关联申报管理

根据印度所得税法 92E 节和所得税条例 10E 节，纳税人需将上一年度内执行的国际交易或特定境内交易包括关联交易以 3CEB 表格的形式向税务部门进行申报，报告须由注册会计师签署和验证，截止日期为每年 10 月 31 日，与提交所得税申报表规定的截止日期相同。从 2013-14 纳税年度开始，3CEB 表格须在线提交。

根据印度所得税法 92D 节和所得税条例 10D 节的规定，纳税人需对其国际交易或特定境内交易保存相关信息和文件等，否则，将被处以相当于纳税人签订的每项国际交易或指定国内交易价值的 2% 的罚

^[36] 印度《所得税法》第 80-IA 节

^[37] 印度《所得税法》第 10AA 节

金。如果作为国际集团的成员实体未能提供有关国际集团的信息和文件的，则将会被处以 50 万卢比的罚款。

4.2 同期资料

同期资料是指纳税人制订或实施任何可能引发转让定价问题的安排时，存在或产生的信息、记录和其他文件。企业赖以确定独立交易价格的资料应为各方达成交易时可获得的资料，或最迟为进行分析时可获得的资料，而非之后创建的资料。

印度转让定价规则要求纳税人在申报所得税之前，保存同期的交易信息和文件。同期资料在有关的评估年度结束后应保存 8 年。在评估程序期间，转让定价主管官员（TPO）可能要求纳税人在收到评估通知的 30 天内提供转让定价规则中规定的任何信息和文档，该期限可能会延长，但延长期不会超过 30 天。

4.2.1 分类及准备主体

印度采用了 BEPS 行动第 13 项计划中规定的三层文档方法，即本地文档、主体文档和国别报告（CbC Report），取代了所得税法中的本地文档要求。印度中央直接税局 2017 年 10 月 31 日的 92 号通知规定，在 1962 年所得税条例中插入 10DA、10DB 两款规定和 3CEBA 至 3CEBE 表格等修订规定，并在主体文档中规定维护和提供转让定价文档的准则和国别报告。

4.2.1.1 主体文档

（1）10DA 款（主体文档）规定，如果符合以下条件，国际集团的每个组成实体必须保留和维护有关国际集团的信息：

①国际集团的汇总收入超过 50 亿卢比（按国际集团合并财务报表计算）；

②国际交易总值超过 5 亿卢比，或者在购买、出售、转让、租赁或使用无形财产方面，在会计年度超过 1 亿卢比（国际交易的价值是根据组成实体来确定）。

所需资料以 3CEAA 表格报告,该表格必须在提供收益的截止日或之前提供,即 11 月 30 日。

(2) 印度所得税法规定与经合组织 BEPS 行动计划第 13 项计划基本一致,但下列附列资料要求为印度单独规定:

①国际集团所有实体的详细资料(名称和地址);

②对国际集团收入、资产或利润贡献至少 10%的实体的职能、资产和风险分析;

③产品和服务的主要市场地理分布;

④国际集团所有从事无形资产开发和管理的实体的详细信息(名称和地址);

⑤合法拥有重要无形资产的实体和涉及无形财产利益重大转让的实体的地址;

⑥十大非关联方债权人的详细资料(姓名及地址);

⑦提供核心金融职能实体的地址,包括其业务有效运营和管理的地址。

未提交主体文档、逾期提交等将处以 50 万卢布的处罚。

4.2.1.2 国别报告

10DB 款规定要求居住在印度的母公司,其国际集团公司的汇总收入为 640 亿卢比或以上的,应适用 3CEAD 表格报送国别报告。如果母公司不是印度居民,则要求居住在印度的每个集团成员公司通过 3CEAC 表格向税务局报告详细信息,无论报告者是集团成员还是母公司本身。报告者必须在以 3CEAD 表格形式提供国别报告的截止日期前至少 2 个月内,即每个财年的 1 月 31 日,提交一次上述 3CEAC 表格。

如果是在印度的替代报告实体,则该实体须代表该集团提交国别报告。须以 3CEAC 的形式由居住在印度的每个组成实体提供以下信息:

①是否是国际集团的替代报告实体

若这些实体属于所居住的国家或地区的居民企业，则需报告国际集团的母公司或替代报告实体的详细信息。

②在下列情况下，属于具有海外母公司的国际集团的印度实体应向所得税(风险评估)总干事指定的联合专员提交 CbC 报告：

A. 母公司没有义务提交 CbC 报告；

B 印度和母公司是居民企业身份的国家之间没有交换 CbC 报告的协议；或该国在与印度交换上述信息方面有系统性的失败，即使有这一项协议，这一事实已向该组成实体发出警告。

跨国集团替代报告实体提交 CbC 报告的到期日为该国家或地区规定的到期日。逾期提交国别报告的处罚为：1 个月内每天 5000 卢比，第一个月后每天 15000 卢比。在收到罚款令后继续违约的情况下，每天罚款 50,000 卢比。

4.2.2 具体要求及内容

4.2.2.1 对同期资料的要求

印度法规规定同期资料最晚必须在提交所得税纳税申报表的截止日期前准备好。用以计算交易的独立交易价格或确定其可比性的文档也应在该日期前准备好。

同期资料这一概念在许多国家的转让定价法规中均有使用。印度规定同期资料中的信息与文件应尽可能为同期的，且最晚在指定日期（即提交所得税纳税申报表的截止日期）前准备好^[38]。该规定中使用的“尽可能”一词是指除非存在特殊情况，否则资料不可出于任何验证目的，在较迟的时间创建。

此外，此类信息与文件必须有数据库的支持，以符合规定要求。

如果某一跨境交易在过去一年以上的期间内持续有效，则无需每年重新准备同期资料，除非跨境交易条款的性质发生重大变动。根据转让定价一般规定，被核定人必须准备跨境交易的同期资料和记录，

^[38] 印度所得税条例第 10D（4）节规定

以确定独立交易价格，所以上述规定是一种例外情况。同一交易无需重新准备同期资料，然而，需进行基准分析的交易应使用当前年度的数据进行基准测试^[39]。

4.2.2.2 必须提供的关键文档

1962 年的所得税条例规定了纳税人须准备的详细信息与资料^[40]。此类要求大致可分为两部分：

第一部分列出纳税人在转让定价同期资料中必须准备的资料和信息，包括：

- （1）纳税人的股权架构；
- （2）集团介绍；
- （3）纳税人和关联企业的业务概况；
- （4）关于跨境交易或特定境内交易规定的细节信息（如性质、条款、数量、价值、政策等）；
- （5）纳税人的相关财务预测或估算；
- （6）执行的功能、使用的资产和承担的风险；
- （7）可比性分析；
- （8）关于选择最适当转让定价方法的调整与说明的详细信息。

第二部分规定了企业应准备足够的文档，来支持第一部分列出的资料和信息。建议的此类实质性文件清单包括政府出版物、知名机构进行的市场调研研究、以及相关合同与协议。

同期资料要求同样适用于所获收入应缴印度预提所得税的外国公司。

4.2.2.3 对会计报告的要求

- （1）会计师报告（表 3CEB）

^[39] 根据印度所得税条例第 10D（4）节规定中的限制条款

^[40] 印度所得税条例第 10D 节规定

①所有纳税人均必须取得一份关于所有关联企业之间跨境交易或境内关联方之间特定境内交易的独立会计师报告；

②报告必须以规定的表 3CEB 的形式提供，且必须在提交纳税申报表截止日期（即，税务年度的 10 月 31 日）前提供；

③报告要求会计师对纳税人是否妥善保存规定的文件及信息发表意见；

④最后，会计师需确认详细清单中的规定项目是否正确。

（2）会计师报告应说明以下关键问题

①纳税人是否已按照法律规定准备转让定价同期资料；

②转让定价同期资料中跨境交易或特定境内交易的价格是否符合独立交易原则；

③确认账簿记录及转让定价同期资料中的跨境交易或特定境内交易的价值是否“真实与正确”。

根据多方裁定的案例^[41]，纳税人无需在印度缴税的收入可不必遵循转让定价法规。因此，如果确定收入无需缴税，则纳税人可能无需准备转让定价同期资料或提供会计师报告。值得注意的是，裁定结果仅对寻求裁定的纳税人具有约束力，而对其他纳税人有一定程度的参考价值。

从 2021/22 财年开始，公司的财务报表将披露发起人持股情况报告。目前仅在账报附注中披露持股 5% 以上股东的详细情况。从 2021/22 财年起，公司发起人无论其持股比例如何，其持股细节将单独披露。

4.2.3 其他要求

4.2.3.1 税法的近期修订

^[41] 事先裁定机构（Authority of Advance Rulings, AAR）对德纳公司（Dana Corporation）和范恩伯格公司（Vanenburg Group B.V.）案例的裁定。

印度中央直接税局发布的公告^[42]对 1962 年所得税条例关于使用多年数据确定非受控跨境交易或特定境内交易可比性的规定作了部分修订。修订后的税法规定如下：

如果确定跨境交易或特定境内交易的独立交易价格的最适当方法是再销售价格法、成本加成法或交易净利润法，则应使用以下数据分析非受控交易与跨境交易或特定境内交易的可比性：

（1）与当前年度有关的数据；

（2）如果无法在提供所得税纳税申报表截止日期前获取当前年度的数据，则采用与当前年度前两个财务年度有关的数据。

如果在进行转让定价调查或准备转让定价同期资料时，公司在当前年度未达到可比性标准，无论其在以前年度是否具有可比性，均不属于可比公司。

4.2.3.2 同期资料的豁免^[43]

如果被核定人记入账簿的交易总值不超过 1000 万卢比（对于跨境交易），或者 5000 万卢比（对于特定境内交易）^[44]，则免于准备规定的同期资料。

然而，被核定人必须能根据获取的资料证实跨境交易产生的收入已按照独立交易价格计算。

4.3 转让定价调查

4.3.1 原则

印度所得税法涵盖了关于转让定价的详细规定。在国内法框架下可进行转让定价调整。如果对免税期的纳税人进行了调整，则在调整期内不能享受免税政策。印度转让定价规定以经济合作与发展组织

^[42] 2015 年 10 月 19 日第 83/2015 号公告 [F.No. 142/25/2015-TPL]

^[43] 印度《所得税条例》第 10D（1）（2）节规定

^[44] 根据修订后的《2015 年金融法》，自 2015 年 4 月 1 日起，5000 万卢比的限额改为 2 亿卢比。

(Organization for Economic Co-operation and Development, OECD, 以下简称“经合组织”)标准为基础。

根据这些规定,两家或两家以上关联企业(包括常设机构)之间跨境交易涉及的收入和费用(包括支付的利息)的确定,必须符合独立交易原则。转让定价规定也适用于成本分摊安排、特定资本融资交易、企业重组以及无形资产交易等关联交易。

印度税务部门如果发现关联交易不符合独立交易原则,或者关联方没有按规定保存规定的文件和信息从而无法正确判断其转让定价行为的合规性,都需开展转让定价调查,通过纳税调整,使关联方交易的应纳税额与符合独立交易原则的非关联方的交易应纳税额保持一致。

4.3.1.1 印度转让定价法律法规概览

(1) 转让定价法规时间表

印度的转让定价法规^[45]自2001年4月1日起生效,旨在规范集团内跨境交易。自2012年4月1日起,印度转让定价法规的要求也适用于特定的境内交易(如关联方的境内支出、特定企业的免税单位与应税单位之间的货物或者服务的转让等)。只有当特定的国内交易总额超过2亿卢比时(自2016年4月1日起,即2016/17财年),才需要报告。境内转让定价规定的范围限于纳税人要求扣除与利润挂钩或者与投资挂钩的项目。

2012年《金融法》的修订进一步明确了以5%作为转让定价容错率的区间值来取代适用标准扣除额,自2001/02财年起追溯生效。2014年《金融法》中引入了决定转让定价范围的概念,设定了需有足够数量的可比公司作比较基准以确定独立交易价格。本办法适用于2014年4月1日以后进行的国际交易和特定的国内交易。根据第2015年83号通知,CBDT明确了国际交易和特定国内交易的独立交易价格可比性分析时使用多年数据和范围的最终规则。2017年起CBDT将接

^[45] 印度《所得税法》第92至92F节

受预约定价的双边安排（APAs）和相互协商程序（MAP）的申请，即使是根据印度税收协定不包含经合组织指南第 9 条第（2）款的居民。

2022 年 3 月经合组织 BEPS 包容性框架发布了 15%全球最低税的进一步技术指导，作为应对经济数字化带来的税收挑战的双支柱解决方案的一部分。要求超过 7.5 亿欧元的跨国企业（MNEs）在其运营所在的每个司法管辖区的收入至少支付 15%的最低税率。

转让定价规定要求，进行跨境交易的各方需要保存与该交易相关的规定文件和信息。进行跨境交易的各方均须安排会计师编制报告，并在报送企业纳税申报表的截止日期前提交给税务专员（报送企业纳税申报表的截止日期为 10 月 31 日）。

税务专员如果认定存在以下任何一种情况，便可就跨境交易价格做出调整：

- ①价格不符合独立交易原则；
- ②未保存规定的文件和信息；
- ③确定价格所依据的信息或数据不可靠；
- ④没有提供税务专员要求的信息或文件。

不符合合规性要求或低报利润将受到严格处罚（高达交易金额的 2%）。

转让定价措施也已适用于特定境内关联方之间的交易和涉及享有免税期企业的交易。

从引入转让定价法规以来，转让定价已成为影响在印度运营的跨国企业的最为重要的国际税务问题。印度转让定价法规与经合组织转让定价指南大体类似，描述了各种转让定价方法，包括年度转让定价同期资料的众多要求，并包含了未满足合规要求的处罚规定。

印度的转让定价规则（TPR）的几个概念与经合组织 2022 年指南的概念以及某些其他国家的法规相一致。然而，印度的 TPR 还有一些独特的概念，如更广泛的关联企业定义、国际交易、以算术平均数取代独立交易原则的概念等。

（2）安全港

“安全港”是指所得税税务机关应当接受被评估人申报的转让价格的情况。（独立交易价格的确定必须遵守安全港规定）。

自 2009 年财政法案起，印度中央直接税局引入了安全港的概念，明确了一些采用安全港规则确定转让定价的方法。指明了税务专员将在哪些情况下接受纳税人申报的转让定价。一些国际业务（如软件开发服务、合作研发、知识流程外包、团体间借贷等）可适用安全港规则。2017 年 6 月 7 日印度中央直接税局修订了安全港规则，引入了低附加值内部服务，并要求注册会计师对成本集中方法和成本分配方法进行认证，同时也修订了安全港的保证金比率。修订后的安全港规则适用于 2017/18 财年至 2019/20 财年。纳税人可在一个 5 年期内选择适用安全港规则约束的年份。

2020 年财政法案将安全港规则扩大至涵盖归属于常设机构的利润的分配，适用于 2020-21 年度以及随后的评估年度。

2020 年 CBDT 修订了安全港规则，针对 2019/2020 财年及以后的某些特定跨境交易，同样的税率只能用于过去的三个财年（即 2016/17-2018/19）。此外，该通知只提供 1 年（即 2019/20 财年）的安全港口费率。

（3）预约定价安排

执行预约定价安排的措施自 2012 年 7 月起生效。根据这些措施，税务机关可与任何进行跨境交易者达成预约定价安排。预约定价安排对纳税人和税务机关均有约束力（前提是法律和事实没有发生改变），最长有效期为连续五年。尽管印度国内收入法 92C，92CA 对跨境交易的独立交易价格和预约定价有相关规定，实施时以当前约定的预先定价协议为准。

2012 年 8 月 31 日，印度中央直接税局发布了一份通告，引入了预约定价安排的实施细则。预约定价安排方案规定了一项“追溯”机制（受限于一定的条件和程序）。根据“追溯”机制，适用于未来期间的预约定价安排也可适用于纳税人在以前年度达成的跨境交易（但仅限于预约定价安排开始适用的第一年往前追溯不超过四年的期间）。

4.3.1.2 独立交易区间的确定

印度中央直接税局通过引入可比性分析中的“区间”和“使用多年数据”修订了^[46]确定独立交易价格的规定。修订后的规定适用于跨境交易以及特定境内交易（统称“交易”）。

该拟定的机制以四分位区间的概念为基础，并且使用范围仅限于使用交易净利润法、再销售价格法或成本加成法来确定独立交易价格的方法。

根据法规草案规定，确定区间的步骤如下：

（1）应根据与被测试主体功能、资产和风险（Function, Assets and Risks, FAR）的相似程度，至少选择六家企业作为被测试主体的可比企业；

（2）考虑这六家（或更多）企业的三年数据，并使用各公司三年数据的加权平均数建立数据集。在某些情况下，也可使用其中两年的数据；

（3）为计算加权平均数，将累计各可比企业所有年度的数据，确定利润水平指标（Profit Level Indicator, PLI）的分子和分母，从而计算利润率；

（4）区间将由位于数据集系列第 35%至第 65%的数据点构成。

如果被测试主体的转让定价在上述所建区间之外，范围的中间值将作为独立交易价格，并对转让定价进行调整。如果转让定价在范围之内，则无需进行调整。

4.3.2 转让定价主要方法

4.3.2.1 法律法规

印度转让定价法规规定^[47]，源于关联企业跨境交易（International Transactions, ITN）或特定境内交易（Specified

^[46] 参阅 2015 年 10 月 19 日第 83/2015 号公告

^[47] 关于计算独立交易价格的相关术语定义，请参阅印度《所得税法》92 节和 92F 节。

Domestic Transaction, SDT) 的收入应参照独立交易价格进行计算, 并已明确源于跨境交易或特定境内交易的任何费用津贴、利息或任何成本费用的分摊也应参照独立交易价格确定。1961 年的印度所得税法给出了跨境交易、特定境内交易、关联企业 (Associated Enterprises, AE) 和独立交易价格 (Arm's-length Price, ALP) 等术语的定义。

4.3.2.2 计算方法

印度转让定价法规规定了以下六种计算独立交易价格的方法:

- (1) 可比非受控价格法 (Comparable Uncontrolled Price, CUP);
- (2) 再销售价格法 (Resale Price Method, RPM);
- (3) 成本加成法 (Cost Plus Method, CPM);
- (4) 利润分割法 (Profit Split Method, PSM);
- (5) 交易净利润法 (Transactional Net Margin Method, TNMM);
- (6) 规定的任何其他方法。

自 2011/12 财年起, 规定第六种方法为将类似非受控交易收取或支付的价格纳入考虑的“任何其他方法”。

上述方法并无优先级的先后顺序。

4.3.2.3 计算方法的选择

一项特定的交易需要考虑以下各个方面来确定最适当的方法:

- (1) 交易的性质;
- (2) 交易的类别;
- (3) 关联方及其执行的职能;
- (4) 可靠信息的可获得性;
- (5) 受控和非受控交易之间的可比程度;
- (6) 其他相关因素。

4.3.3 转让定价调查

4.3.3.1 税务调查程序

税务局每年会选定一定比例的纳税申报表进行详细调查。发出的通知须依法递送给纳税人，说明应提交给税务人员的记录、文件及详细信息。

4.3.3.2 向转让定价官员提交案件^[48]

(1) 一旦开始调查，评估人员 (Assessing Officer, AO) 可将案件提交给负责转让定价的官员 (Transfer Pricing Officer, TPO)，以计算跨境交易或特定境内交易的独立交易价格；

(2) 仅在获得所得税局局长事先批准的情况下，方可将案件提交给转让定价官员；

(3) 案件提交给转让定价官员后，转让定价官员将向纳税人发出通知，要求出具支持跨境交易或特定境内交易计算独立交易价格的必要证据；

(4) 规定由纳税人准备的资料和信息应在收到评估人员通知后 30 天内提交给税务局；

(5) 在审阅所有信息和资料后，转让定价官员应下发确定跨境交易或特定境内交易的独立交易价格的通知书；

(6) 向纳税人及评估人员送达通知书后，评估人员应在规定时限内完成审核，并下发初步调整通知书；

(7) 通常，详细核查需在相关税务年度起 36 个月内完成。包括转让定价事项的详细核查需在相关税务年度后的 48 个月内完成^[49]。

根据税务局的现行内部行政指引，与关联企业进行的跨境交易或特定境内交易总值超过 1.5 亿卢比的纳税人均应向转让定价官员提交案件，让其对转让价格进行详细调查。税务局内部指示规定，案件提交给转让定价官员后，将以风险程度为基础选择案件进行详细调查。

^[48] 印度《所得税法》第 92CA 节

^[49] 参见印度《所得税法》第 153 节，该条款规定了详细核查的时限。

4.3.4 案例

印度沃达丰税案

2007 年，为了进入印度市场，英国沃达丰通信公司从香港和记黄埔手中收购了印度和记埃莎通信公司（现名沃达丰埃莎）67%的股权。交易通过沃达丰控股的一家荷兰公司完成，向和记黄埔旗下一家注册在开曼群岛的子公司和电国际支付了 112 亿美元，并收购了另一家开曼群岛公司，后者间接持有这家印度移动运营商的控股股权。后来，印度税务部门以该收购案主要标的物在印度为由，要求沃达丰国际控股集团就该交易缴纳 799 亿卢比的税款、200 亿卢比的滞纳金及罚款。计划在印度上市的沃达丰对印度税务局的征税决定提出质疑。沃达丰表示，由于这笔交易是在海外进行的，因此无须向印度政府缴税，但印度当局一直试图收税，因为交易涉及印度资产。

2012 年 1 月，就沃达丰与印度税务局之间的争议，印度最高法院作出有利于沃达丰的裁决：认定交易双方都是境外离岸公司，没有纳入印度的税收法律体系，印度税务部门对沃达丰收购在印度的资产无权管辖，沃达丰公司不负有纳税义务。

2012 年 5 月，印度政府通过印度国会修订了 1961 年《所得税法案》，并使该修订案法律效力追溯至 1961 年该法案生效之时，试图以此推翻法院判决。修订法案明确对此类跨境兼并交易行为，即便交易方为税务登记及经营注册地在印度境外的企业或经济实体，只要其所持有的资产或资本直接或间接来源于印度，且其资产或资本属于股息红利性质，那么该项资产或资本应被视作来源于印度的收入，应按照印度新所得税法的规定缴税。

沃达丰以和记电讯 67%的企业价值支付给印度和记埃莎通信公司购买其股票资产这一问题，有需要注意的是，定价（价值）不是征税的基础。征税的基础是利润或收入或收益。在这个案子中，我们不关注商业运营收入或利润的税收，而关注的是权利（资本资产）转移以及由此获得收入的税收。在案例的后面部分，我们必须关注所得税法规定的可征税的条件。定价（价值）可能是一个科学问题，而不是法

律问题。在定价过程中，为了达到价值要求，我们需要考虑诸多的商业情况，如商业模式、经营期限、现金流、扣除因素、资产和负债和无形资产等等。在本案中，VIH（沃达丰通信公司）支付 110.8 亿美元购买了 HEL（（印度）和记埃莎通信公司）67%的企业价值及其有执业资格证的下游子公司。VIH 通过对上游公司 CGP（和记电讯）股票的收购，获得了对一系列印度营业或拥有电信营业执照和商业资产等的运营公司的控制权。VIH 同意获得公司进而控制 HEL 67%的利益及其子公司。

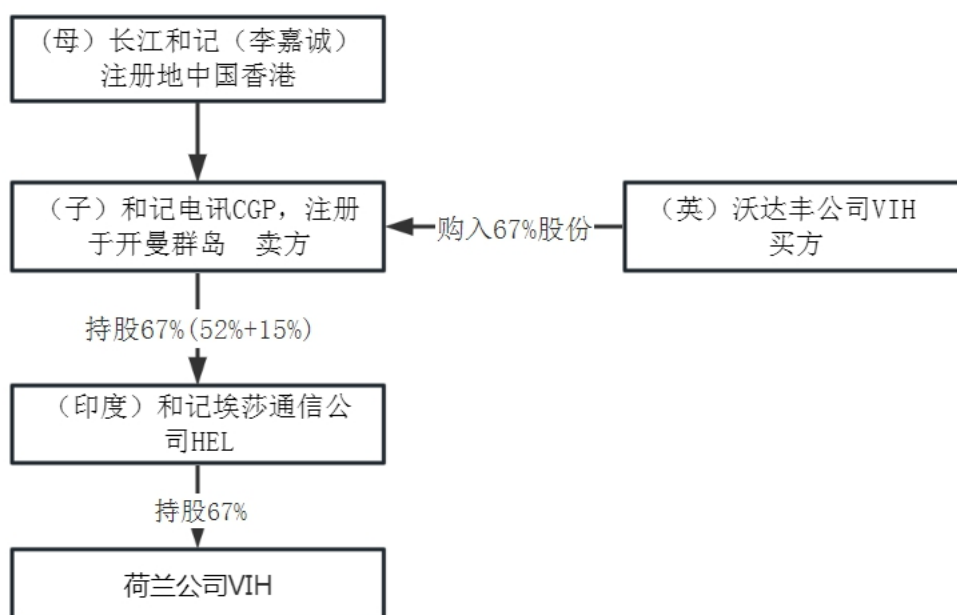


图 1 股权交易结构图

4.4 预约定价安排^[50]

4.4.1 概述

4.4.1.1 印度预约定价安排介绍

^[50] 印度《所得税法》第 92CC 和 92CD 节。自 2012 年 7 月 1 日起生效。印度《所得税条例》第 10G 至第 10T 节规定与第 44GA 节规定于 2012 年 8 月 30 日引入，旨在规范预约定价安排机制。

预约定价安排最初通过 2012 年金融法引入印度。引入预约定价安排的主要目的在于解决转让定价争议。

- (1) 中央直接税局颁布的规定提供了申请流程的详细指引；
- (2) 规定还包括需提交的信息、数据、费用明细与表格；在何种情况下中央直接税局可能终止预约定价安排；以及对已缔结的预约定价安排进行监控的合规程序；
- (3) 纳税人在提交正式的预约定价安排申请前，可选择进行事先咨询（可匿名）；
- (4) 在双边或多边预约定价安排的情况下，纳税人的关联企业可在他国与主管机关启动预约定价安排程序；
- (5) 纳税人应在预约定价安排的所属期间内提交年度合规报告（Annual Compliance Report, ACR）；
- (6) 该年度合规报告可能需要接受印度税务局的审查；
- (7) 如果存在预约定价安排，印度税务局将不会对涉及的关联交易进行常规调查；
- (8) 在特定情况下，预约定价安排可由印度税务局或经纳税人申请而取消或修改；
- (9) 预约定价安排期满续签时，需按照新申请预约定价安排的程序进行。

4.4.1.2 预约定价安排的类型

预约定价安排包括单边、双边或多边等类型，说明如下：

- (1) 单边：纳税人与其纳税所在国的税务机关之间订立的预约定价安排；
- (2) 双边：纳税人与其所在国税务机关及境外一国税务机关之间订立的预约定价安排；
- (3) 多边：纳税人与其所在国税务机关及多国税务机关之间订立的预约定价安排。

印度预约定价规定允许使用全部三种预约定价安排。

4.4.1.3 预约定价安排的架构^[51]

印度中央直接税局可与任何从事或计划从事跨境交易的纳税人订立预约定价安排^[52]。

4.4.1.4 预约定价安排的约束力^[53]

预约定价安排对税务机关和订立预约定价安排者均具有约束力。一旦在预约定价安排中确定了独立交易价格，该价格将仅适用于这一特定交易。

如果对已订立预约定价安排造成影响的法律或事实发生变动，则该预约定价安排将不再具有约束力。如果证实某一预约定价安排协议是以舞弊或歪曲事实等方式获取的，经中央政府审批，中央直接税局可宣布该协议自始无效。

4.4.1.5 预约定价安排的效力^[54]

根据规定，预约定价安排的效力为：

- （1）订立预约定价安排的纳税人必须在预约定价安排生效当月月末起的三个月内提供预约定价安排相关年份修改后的纳税申报表；
- （2）修改后的申报表应仅包含与预约定价安排相关问题的修改；
- （3）如果提交修改后的申报表时存在任何未决评估或再评估程序，则应根据修改后的申报表完成评估程序，相应的时限可延长一年；
- （4）如果提交修改后的申报表时评估或再评估程序已经完成，则需根据修改后的纳税申报表，在提交修改后申报表的财年结束后一年内对总收入进行评估或再评估；
- （5）纳税人如对根据修改后的申报表下达的核查结果存有异议，可向所得税税务专员提出申诉。

^[51] 印度《所得税法》第 92CC 节讨论了预约定价安排的架构。

^[52] 跨境交易的含义与印度所得税法第 92B 节中所述一致。

^[53] 以印度《所得税法》第 92CC（5）节为根据。

^[54] 印度《所得税法》第 92CD 节讨论了预约定价安排的效力。

4.4.2 适用范围

通常由纳税人自行决定是否为关联交易申请预约定价安排。纳税人没有法定义务必须将所有关联方或关联交易全部纳入预约定价安排，但通常建议纳税人向相关税务机关披露所有拟进行的关联交易，以使各方可以就预约定价安排是否包含这些交易进行讨论并达成共识。

4.4.3 程序

4.4.3.1 预约定价安排的时限

预约定价安排的最长时限为连续五年。

APA 请求提交时限：持续交易应在财年的第一天前提交，拟议交易应在交易进行前提交。

4.4.3.2 预约定价安排团队

印度预约定价安排团队包括：

- (1) 指定的所得税税务官员；
- (2) 经济、统计、法律领域的专家；
- (3) 所得税税务总干事（Director General of Income Tax, DGIT）提名的其他领域的专家。

4.4.3.3 预约定价安排撤销流程

在预约定价安排签署之前，纳税人可随时撤回预约定价安排申请。如果无法接受协商的结果或经营状况发生变化，纳税人可退出预约定价安排。

4.4.3.4 预约定价安排申请的修改

经所得税税务总干事（DGIT）或主管部门（Competent Authority, CA）同意，预约定价安排方案未发生重大变动，并且纳税人按要求支付额外费用的情况下，允许纳税人在协议定稿之前的任意时间对申请进行修改。下列情况均可作为寻求修改申请的原因：

- (1) 关键性假设发生变动;
- (2) 法律发生变动(能使安排不具约束力的法律发生变动除外);
- (3) 应他国主管部门要求。

4.4.3.5 预约定价安排的修订

修订指令必须以书面形式下达,且需要列明要求修订的理由,比如下列重要的原因:

- (1) 该修订可由中央直接税局、所得税税务总干事、主管部门、纳税人提出;
- (2) 纳税人不同意修订或将导致取消预约定价安排;
- (3) 转让定价官员在合规审查后得出负面结论;
- (4) 未能及时提交年度合规报告或提交的报告中存在重大错误;
- (5) 因舞弊或歪曲事实。

4.4.3.6 预约定价安排的取消与续签^[55]

取消预约定价安排的指令,需要具备下列基本特征:

- (1) 以书面形式发出,并列明原因;
- (2) 提供听证机会;
- (3) 与相关调查人员和转让定价官员正式沟通。

根据预约定价安排的规定,允许续签预约定价安排,但规定除初始申请要求的事先咨询以外,纳税人需缴纳所有其他列明的费用,以及完成所有其他申请流程。

4.4.3.7 年度合规报告^[56]

在预约定价安排协议所涵盖的每一年度,纳税人均应向所得税税务总干事提交一式四份的年度合规报告。所得税税务总干事应在当年所得税纳税申报表提交截止日期后的 30 日内,或订立协议的 90 日内

^[55] 印度所得税条例第 10Q 节规定

^[56] 印度所得税条例第 100 节规定

（以二者孰晚为准），向印度主管部门、纳税人所属地区的所得税税务专员以及纳税人所属地区的转让定价官员分别递交一份副本。

4.4.3.8 预约定价安排的合规性审查^[57]

申请者所属辖区的转让定价官员有权对协议所涵盖各年度的预约定价安排进行合规性审查，且该转让定价官员应在收到年度合规报告当月月末后的六个月内提交其报告。根据相关规定，转让定价官员在进行审查时，对于预约定价安排方案中涉及的关联交易，将不会按常规转让定价调查程序进行审查。

4.4.3.9 预约定价安排追溯条款

追溯期被定义为：主要预约定价安排申请前一年度之前的四年期间。

4.4.3.10 适用现行追溯条款的条件

- （1）追溯期内的跨境交易与主要预约定价安排中提议的跨境交易相同；
- （2）所有追溯年度均已按照规定的时间提交所得税申报表^[58]；
- （3）追溯期内拟涵盖的跨境交易已通过表格 3CEB（会计师报告）进行上报；
- （4）追溯条款适用于上述交易发生的全部追溯期间。

如果针对特定跨境交易的独立交易价格确认尚处于向所得税上诉法庭（ITAT）上诉阶段，且所得税上诉法庭在签署预约定价安排之前下达了指令，则不允许在特定年度使用追溯条款。

追溯条款的影响包括：减少应税所得、增加追溯年度所得税申报表中的亏损。

4.4.3.11 生效程序

^[57] 印度所得税条例第 10P 条规定

^[58] 印度《所得税法》139 节中规定的时间表

(1) 在预约定价安排方法生效并缴纳了额外的税款（如有）之后，申请者应上报修改后的纳税申报表；

(2) 应在预约定价安排签署当月月末后的三个月内，提交追溯年度修改后的纳税申报表和预约定价安排期间首年修改后的申报表；

(3) 就某一追溯年度向所得税上诉委员会（CIT（A））、所得税上诉法庭（ITAT）、高等法院提起上诉的申请者，应在报送修改后的申报表之前撤销未决上诉；

(4) 就某一追溯年度向所得税上诉法庭、高等法院提起上诉的部门，应在申请者报送修改后的申报表的三个月内撤销未决上诉；

(5) 任一追溯年度的追溯条款未能生效，将取消预约定价安排。

4.5 受控外国企业

目前印度还没有相关法律规定。

4.6 成本分摊协议管理

目前印度还没有相关法律规定。

4.7 资本弱化

目前，印度未实施强制性的资本弱化规则。然而，银行和金融公司必须遵守资本充足率规定。此外，外汇管理条例规定，在从特定非居民贷款方获得的借款超过一定限度的情况下，债资比不得超过4:1。另外印度政府规定，印度公司或常设机构支付给关联方非居民企业的利息超过100万卢比，则利息扣除额不得超过税息折旧及摊销前利润（EBITDA）的30%（参见2.2.3.6章节）。

4.8 法律责任

4.8.1 转让定价举证责任

证明交易是否符合独立交易原则的责任主要由纳税人承担。如果税务机关在根据拥有的材料、信息或文件执行调查程序期间，认为交易不符合独立交易价格，或者纳税人未准备或编制充分、可靠的文档、信息、数据，则在纳税人获得听证机会后，可重新计算纳税人的应纳税所得总额。

4.8.2 转让定价中的处罚制度

对于违反转让定价法规的情形，规定的处罚如下：

表 15 违反转让定价法规处罚

不合规行为	可能的处罚
未能保存并维护有关某项跨境交易或特定境内交易的文件和信息	处以相当于跨境交易或特定境内交易价值 2%的罚款
未能提供所需文件或信息	每次未能提供所需文件或信息，均处以相当于跨境交易或特定境内交易价值 2%的罚款
应当上报的任何跨境交易或特定境内交易未能上报	每次未能上报，均处以相当于跨境交易或特定境内交易价值 2%的罚款
隐瞒收入或提供不准确的收入条目	处以对应纳税调整部分税款的 50%至 200%的罚款
未能提供转让定价法规要求的注册会计师报告	处以 10 万卢比的罚款

此外，因转让定价调整而增加的应纳税所得额不能享受税法规定的税收减免或免税期资格。

第五章 中印税收协定及相互协商程序

5.1 中印税收协定

截至 2022 年 4 月，印度与 96 个国家（地区）签订了避免双重征税协定（安排）（DTAA），也签署了《多边税收征管互助公约》。签署避免双重征税协定是为了避免两个不同国家对同一所得或财产进行双重征税。与印度签订避免双重征税协定的国家（地区）名单请参见附录一。

5.1.1 中印税收协定

1994 年 7 月 18 日，中国政府和印度政府在新德里签订了《中华人民共和国政府和印度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》和《中华人民共和国政府和印度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的议定书》。协定于 1994 年 11 月 19 日生效，1995 年 1 月 1 日开始执行。1994 年 12 月 9 日，国家税务总局发布了《国家税务总局关于中印两国政府避免双重征税协定若干条文解释与执行的通知》（国税发〔1994〕257 号），并于 1995 年 1 月 1 日起与中印税收协定同时开始执行。2018 年 11 月 26 日，中国政府和印度政府在新德里签署《关于修订 1994 年 7 月 18 日在新德里签署的〈中华人民共和国政府和印度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〉及议定书的议定书》。2019 年 7 月 9 日，国家税务总局发布了《关于修订〈中华人民共和国政府和印度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〉的议定书生效执行的公告》，《议定书》于 2019 年 6 月 5 日生效，在中国适用于 2020 年 1 月 1 日或以后开始的纳税年度中取得的所得，在印度适用于 2020 年 4 月 1 日或以后开始的财政年度中取得的所得。

《中印税收协定》共二十九条，主体部分包括协定的适用范围、双重征税的解决办法、税收无差别待遇、协商程序以及税收信息交换等内容。

5.1.2 适用范围

5.1.2.1 主体范围

协定适用于缔约国一方或者同时为双方居民的人。“人”一语包括个人、公司和按照缔约国各自的现行税法视同纳税单位的其他实体。

“缔约国一方”和“缔约国另一方”指的是中国和印度。

“缔约国一方居民”一语是指按照该缔约国法律，由于住所、居所、总机构所在地，或者其他类似的标准，在该缔约国负有纳税义务的人。

同时为缔约国双方居民的个人，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缔约国的居民；如果在缔约国双方同时有永久性住所，应认为是与其个人和经济关系更密切（重要利益中心）所在缔约国的居民；

（2）如果其重要利益中心所在国无法确定，或者在缔约国任何一方都没有永久性住所，应认为是其有习惯性居处所在缔约国的居民；

（3）如果其在缔约国双方都有，或者都没有习惯性居处，应认为是其国民所属缔约国的居民。“国民”一语是指所有具有缔约国一方国籍的个人和所有按照该缔约国现行法律取得其法律地位的法人、合伙企业或团体；

（4）如果其同时是缔约国双方的国民，或者不是缔约国任何一方的国民，缔约国双方主管当局应通过协商解决。

除个人以外的人同时为缔约国双方居民，缔约国双方主管当局应考虑其实际管理机构所在地、注册地或成立地以及任何其他相关因素，努力通过相互协商确定其在适用该协定时的居民身份。如未能达成一致，则该人不得享受本协定规定的任何税收减免优惠，但缔约国双方主管当局就其享受协定待遇的程度和方式达成一致意见的情况除外。

5.1.2.2 客体范围

协定适用于由缔约国一方、其行政区或地方当局对所得征收的所有税收，不论其征收方式如何。根据中印税收协定的议定书，适用于协定的“税收”不包括因违背与本协定适用税种有关的法律和法规所处以的罚金。

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。

本协定适用的现行税种在中国为个人所得税和企业所得税（以下简称“中国税收”）；在印度为所得税及其附加（以下简称“印度税收”）。

本协定也适用于本协定签订之日后征收的属于增加或者代替第三款所列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所作出的实质变动，在其变动后的适当时间内通知对方。

5.1.2.3 领土范围

中印税收协定适用于的领土范围为“缔约国一方”和“缔约国另一方”，“中国”和“印度”在协定中指：

“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。

“印度”一语是指印度共和国领土，包括领海和领空，以及根据印度法律和国际法，印度拥有主权、其他权利和管辖权的其他海域。

5.1.3 常设机构认定

中印协定中，“常设机构”一语是指企业进行全部或部分营业的固定营业场所。

5.1.3.1 场所型常设机构的认定

根据协定，场所型常设机构包括：

- (1) 管理场所；
- (2) 分支机构；
- (3) 办事处；
- (4) 工厂；
- (5) 作业场所；
- (6) 矿场、油井或气井、采石场或者其他开采自然资源的场所；
- (7) 与为其他人提供储存设施的人有关的仓库；
- (8) 从事农业、林业、种植业或者相关活动的农场、种植园或者其他场所；
- (9) 用于勘探、开采自然资源的装置或设施，但仅以其使用期超过 183 天的为限。

同时，协定第五条第三款规定，场所型“常设机构”一语应认为不包括：

- (1) 专为储存或者陈列本企业货物或者商品的目的而使用的设施；
- (2) 专为储存或者陈列的目的而保存本企业货物或者商品的库存；
- (3) 专为由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，或者搜集信息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。

另，协定第五条第六款规定，缔约国一方居民公司，控制或被控制于缔约国另一方居民公司或者在该缔约国另一方进行营业的公司（不论是否通过常设机构），仅凭此项事实不能使任何一方公司构成另一方公司的常设机构。

5.1.3.2 工程型常设机构的认定

协定第五条第二款第十项规定：建筑工地，建筑、安装或装配工程，或者与其有关的监督管理活动，以该工地、工程或活动（连同其他此类工地、工程或活动）连续 183 天以上的为限。

仅为确定是否超过上述规定提及的 183 天期限的目的，如果缔约国一方企业在一个或多个时间段在缔约国另一方的建筑工地，建筑、安装或装配工程场所开展活动，时间累计不超过 183 天；并且该企业的一个或多个紧密关联企业在其他时间段在该缔约国另一方的同一建筑工地，建筑、装配或安装工程场所开展相关活动，每个时间段都超过了 30 天。

上述其他时间段均应计入该企业在该建筑工地，建筑、装配或安装工程场所开展活动的时间。

5.1.3.3 服务型（劳务型）常设机构的认定

协定第五条第二款第十一项规定，缔约国一方企业通过雇员或者其他人员，在缔约国另一方提供协定第十二条（特许权使用费和技术服务费）所规定的技术服务以外的劳务，但仅以该性质的活动（为同一项目或相关联的项目）在该缔约国另一方在有关纳税年度开始或结束的任何 12 个月内连续或累计超过 183 天的为限。

5.1.3.4 代理型常设机构的认定

协定第五条第五款规定，虽有本条第一款和第二款的规定，但除本条第六款另有规定外，如果一人在缔约国一方代表缔约国另一方企业从事活动，并且：

（1）经常订立合同，或对于按惯例订立的合同，经常在合同订立过程中发挥主要作用，该企业不对合同进行实质性修改，且该合同：

①以该企业的名义订立；

②涉及该企业拥有或有权使用的财产的所有权的转让，或使用权的授予；

③规定由该企业提供服务。

(2) 经常在首先提及的缔约国一方保存货物或商品的库存，并代表该企业定期从该库存中交付货物或商品。

对于该人为该企业从事的任何活动，应认为该企业在该缔约国一方设有常设机构，除非该人通过固定营业场所进行的活动限于第四款所述情形，按照该款规定，不应认为该固定营业场所构成常设机构。

协定第五条第六款规定：

(1) 如果一人作为独立代理人，在缔约国一方代表缔约国另一方的企业从事活动，且代理行为是其常规经营的一部分，则不应适用第五款规定。然而，如果一人专门或者几乎专门代表一家或多家与其紧密关联的企业从事活动，则不应认为该人是上述任何一家企业在本款意义上的独立代理人。

(2) 在本条中，如果基于所有相关事实和情况，认定某人（或某企业）与另一家企业中的一方控制另一方，或双方被相同的人或企业控制，则应认为上述两方紧密关联。在任何情况下，如果一方直接或间接拥有另一方超过 50% 的受益权（或者在公司的情况下，超过 50% 的表决权和公司股份或受益权的价值），或者第三方（人或企业）直接或间接拥有上述两方超过 50% 的受益权（或者在公司的情况下，超过 50% 的表决权和公司股份或受益权的价值），则应认为上述两方紧密关联。

5.1.4 不同类型收入的税收管辖权

5.1.4.1 股息与利息

(1) 股息

协定中“股息”一语是指从股份或者非债权关系分享利润的权利取得的所得，以及按照分配利润的公司是其居民的缔约国法律，视同股份所得同样征税的其他公司权利取得的所得。

根据协定第十条第二款规定，缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的股息，可以在该缔约国另一方征税。然而，这些股息也

可以在支付股息的公司是其居民的缔约国按照该缔约国法律征税。但是，如果收款人是股息受益所有人，则所征税款不应超过股息总额的10%。本款规定，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。

第五款规定，如果股息受益所有人是缔约国一方居民，在支付股息的公司是其居民的缔约国另一方，通过设在该缔约国另一方的常设机构进行营业或者通过设在该缔约国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，不适用第一款和第二款的规定。在这种情况下，应视具体情况适用第七条（营业利润）或第十四条（独立个人劳务）的规定。

缔约国一方居民公司从缔约国另一方取得利润或所得，该缔约国另一方不得对该公司支付的股息征收任何税收。但支付给该缔约国另一方居民的股息或者据以支付股息的股份与设在缔约国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的利润，即使支付的股息或未分配的利润全部或部分发生于该缔约国另一方的利润或所得，该缔约国另一方也不得征收任何税收。

（2）利息

协定第十一条第四款规定：“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，包括其溢价和资金。由于延期支付的罚款，不应视为本条所规定的利息。

①征税权和协定税率：发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的利息，可以在该缔约国另一方征税。然而，这些利息也可以在该利息发生的缔约国，按照该缔约国的法律征税。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%。

②免税情形：虽有第二款的规定，发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方政府、其行政区、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、其行政区、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。

③应适用营业利润或独立劳务所得的情形：如果利息受益所有人是缔约国一方居民，在利息发生的缔约国另一方，通过设在该缔约国另一方的常设机构进行营业或者通过设在该缔约国另一方的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，不适用第十条第一款和第二款的规定。在这种情况下，应视具体情况适用营业利润（第七条）或独立个人劳务（第十四条）的规定。如果支付利息的人为缔约国一方政府、其行政区、地方当局或该缔约国居民，应认为该利息发生在该缔约国。然而，当支付利息的人不论是否为缔约国一方居民，在缔约国一方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该常设机构或固定基地所在缔约国。

第七款规定，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，就有关债权所支付的利息数额超出支付人与受益所有人没有上述关系所能同意的数额时，本条规定应仅适用于后来提及的数额。在这种情况下，对该支付款项的超出部分，仍应按各缔约国的法律征税，但应对本协定其他规定予以适当注意。

本条中的利息不包括协定第八条（海运和空运）第三款所述的“利息”。第八条第三款规定：在本条中，与以船舶或飞机经营国际运输业务有直接联系的资金的利息，应视为本条所述的利润，并且该利息不适用第十一条（利息）的规定。

（3）特许权使用费和技术服务费

根据协定第十二条第三款规定，“特许权使用费”一语是指使用或有权使用文学、艺术或科学著作，包括电影影片、无线电或电视广播使用的胶片、磁带的版权，专利、商标、设计或模型、图纸、秘密配方或秘密程序所支付的作为报酬的各种款项，或者使用或有权使用工业、商业、科学设备或有关工业、商业、科学经验的情报所支付的

作为报酬的各种款项。第四款规定，“技术服务费”一语是指缔约国一方居民在缔约国另一方提供管理、技术或咨询服务而收取的任何报酬，但不包括服务型常设机构（协定第五条第二款第十项）和非独立个人劳务（协定第十五条）所提及的活动的报酬。

征税权和协定税率：十二条第一款规定：发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的特许权使用费或技术服务费，可以在该缔约国另一方征税。第二款规定，这些特许权使用费或技术服务费也可以在其发生的缔约国，按照该缔约国的法律征税。但是，如果收款人是特许权使用费或技术服务费受益所有人，则所征税款不应超过特许权使用费或技术服务费总额的 10%。

十二条第五款规定，如果特许权使用费或技术服务费受益所有人是缔约国一方居民，在特许权使用费或技术服务费发生的缔约国另一方，通过设在该缔约国另一方的常设机构进行营业或者通过设在该缔约国另一方的固定基地从事独立个人劳务，据以支付该特许权使用费或技术服务费的权利、财产或合同与该常设机构或固定基地有实际联系的，不适用第一款和第二款的规定。在这种情况下，应视具体情况适用营业利润（协定第七条）或独立个人劳务（第十四条）的规定。

第六款规定，如果支付特许权使用费或技术服务费的人是缔约国一方政府、其行政区、地方当局或该缔约国居民，应认为该特许权使用费或技术服务费发生在该缔约国。然而，当支付特许权使用费或技术服务费的人不论是否为缔约国一方居民，在缔约国一方设有常设机构或者固定基地，支付该特许权使用费或技术服务费的义务与该常设机构或者固定基地有联系，并由其负担这种特许权使用费或技术服务费，上述特许权使用费或技术服务费应认为发生于该常设机构或者固定基地所在缔约国。

第七款规定，由于支付特许权使用费或技术服务费的人与受益所有人之间或他们与其他人之间的特殊关系，就有关使用、权利或情报支付的特许权使用费或技术服务费数额超出支付人与受益所有人没有上述关系所能同意的数额时，本条规定应仅适用于后来提及的数额。

在这种情况下，对该支付款项的超出部分，仍应按各缔约国的法律征税，但应对本协定其他规定予以适当注意。

《国家税务总局关于中印两国政府避免双重征税协定若干条文解释与执行的通知》（国税发〔1994〕257号）第四条“关于第十二条特许权使用费和技术服务费”规定：鉴于印方国内法已明确法规对技术服务费征收预提所得税，并坚持在税收协定中对特许权使用费和技术服务费采用相同的限制税率征收预提税，双方商定第十二条除明确对特许权使用费征税法规外，同时明确关于技术服务费征税的法规。具体执行，按以下原则掌握：

①凡按照协定第五条常设机构的条文法规，提供技术服务已构成常设机构的，相关的技术服务费应按协定第七条营业利润的法规征税。如各自公司、企业派员到对方提供技术服务未构成常设机构的，则该项技术服务费应按协定第十二条第二款的法规，征收10%的预提税；

②该条征收预提税的技术服务费，应按第四款所述范围，不包括适用协定第五条第二款第（十一）项（2018修订版议定书的协定第五条第三款第（二）项）法规的劳务活动涉及的技术服务费，也不包括适用协定第十五条法规的非独立个人劳务的报酬。

5.1.4.2 营业利润

征税权：协定第七条第一款规定，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该缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方进行营业，则其利润可以在该缔约国另一方征税，但应仅以归属于该常设机构的利润为限。

可归属于常设机构的利润：第七条第二款规定，除适用第款的规定以外，缔约国一方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，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缔约国各方应归属于该常设机

构。第三款规定，如果缔约国一方的税法规定，对于某具体营业活动在核定利润的基础上确定属于常设机构的利润，第二款的规定并不妨碍该缔约国执行其法律的规定，但是所得到的结果应与本条所规定的原则一致。

确定常设机构利润的条款：

(1) 第四款规定，在确定常设机构的利润时，应当根据该缔约国税法的规定，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缔约国或者其他任何地方；

(2) 第五款规定，不应仅由于常设机构为企业采购货物或商品，将利润归属于该常设机构；

(3) 第六款规定，在第一款至第五款，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；

(4) 第七款规定，利润中如果包括有本协定其他各条单独规定的所得项目时，本条规定不应影响其他各条的规定。

5.1.4.3 不动产所得

定义：协定第六条第二款规定，“不动产”一语应当具有财产所在地的缔约国的法律所规定的含义。该用语在任何情况下应包括附属不动产的财产，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：第六条第一款规定，缔约国一方居民从位于缔约国另一方的不动产取得的所得，可以在该缔约国另一方征税。

适用范围：第六条第三款规定，第一款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。第四款规定，第一款和第三款的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。

5.1.4.4 财产收益

协定第十三条“财产收益”包括：

第一款规定，缔约国一方居民转让第六条所述位于缔约国另一方的不动产取得的收益，可以在该缔约国另一方征税。

第二款规定，转让缔约国一方企业在缔约国另一方的常设机构营业财产部分的动产，或者缔约国一方居民在缔约国另一方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，可以在该缔约国另一方征税。

第三款规定，转让从事国际运输的船舶或飞机，或者转让属于经营上述船舶、飞机的动产取得的收益，应仅在转让者为其居民的缔约国征税。

第四款规定，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缔约国一方的不动产所组成，可以在该缔约国一方征税。

第五款规定，转让本条以上各款所述财产以外的其他财产取得的收益，发生于缔约国一方的，可以在该缔约国一方征税。

5.1.4.5 个人劳务所得

（1）独立个人劳务

协定第十四条第一款规定，缔约国一方居民由于专业性劳务或者其他独立性活动取得的所得，应仅在该缔约国征税。但具有以下情况之一的，可以在缔约国另一方征税：

①在缔约国另一方为从事上述活动设有经常使用的固定基地。在这种情况下，该缔约国另一方可以仅对属于该固定基地的所得征税；

②在有关纳税年度中在缔约国另一方停留连续或累计超过 183 天。在这种情况下，该缔约国另一方可以仅对在该缔约国进行活动取得的所得征税。

协定第十四条第二款规定,“专业性劳务”一语特别包括独立的科学、文学、艺术、教育或教学活动,以及医师、律师、工程师、建筑师、牙医师和会计师的独立活动。

(2) 非独立个人劳务

协定第十五条第一款规定,除适用第十六条(董事费)、第十八条(退休金)、第十九条(为政府服务的报酬和退休金)、第二十条(教授、教师和研究学者收到的款项)和第二十一条(学生、实习人员和学徒收到的款项)的规定以外,缔约国一方居民因受雇取得的薪金、工资和其他类似报酬,除在缔约国另一方从事受雇的活动以外,应仅在该缔约国一方征税。在该缔约国另一方从事受雇的活动取得的报酬,可以在该缔约国另一方征税。

协定第十五条第二款规定,虽有第一款的规定,缔约国一方居民因在缔约国另一方从事受雇的活动取得的报酬,同时具有以下三个条件的,应仅在该缔约国一方征税:

①收款人在有关纳税年度中在该缔约国另一方停留连续或累计不超过 183 天;

②该项报酬由并非该缔约国另一方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该缔约国另一方的常设机构或固定基地所负担。

第三款规定,虽有第一款和第二款的规定,在缔约国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,应仅在该缔约国征税。

5.1.4.6 其他所得

协定第二十二条第一款规定,缔约国一方居民取得的各项所得,不论在什么地方发生的,凡本协定上述各条未作规定的,应仅在该缔约国一方征税。

第二款规定，第六条第二款规定的不动产所得以外的其他所得，如果所得收款人为缔约国一方居民，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，或者通过设在该缔约国另一方的固定基地在该缔约国另一方从事独立个人劳务，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，不适用第一款的规定。在这种情况下，应视具体情况分别适用第七条（营业利润）或第十四（独立个人劳务）的规定。

第三款规定，虽有第一款和第二款的规定，缔约国一方居民取得的发生于缔约国另一方的所得，凡本协定上述各条未作规定的，可以在该缔约国另一方征税。

5.1.5 印度税收抵免政策

5.1.5.1 税收协定中的相关规定

中印税收协定第二十三条“消除双重征税方法”

第一款规定，在中国，消除双重征税如下：

（1）中国居民从印度取得的所得，按照本协定规定在印度缴纳的税额（仅由于该所得也被认定为印度居民取得的所得而按照本协定规定允许印度征税的情况除外），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。

（2）从印度取得的所得是印度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印度税收。

第二款规定，在印度，消除双重征税如下：

印度居民取得的所得，按照本协定的规定可以在中国征税的（仅由于该所得也被认定为中国居民取得的所得而按照本协定规定允许中国征税的情况除外），印度应允许在对该居民的所得征收的税收中扣除，扣除额等于在中国直接缴纳或扣除的所得税额。但是，在这种

情况下，该扣除额不应超过在计算扣除前归属于可在中国征税的所得的应纳税所得额。

第三款规定，本条第一款和第二款所述在缔约国一方缴纳的税额，应视为包括假如没有按照该缔约国为促进经济发展的法律规定给予减税、免税或其他税收优惠而本应缴纳的税额。

5.1.5.2 企业境外所得的税收抵免

《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称企业所得税法）及其实施条例中有关税收抵免的基本规定：

企业所得税法第二十二条：企业的应纳税所得额乘以适用税率，减除依照本法关于税收优惠的规定减免和抵免的税额后的余额，为应纳税额。

企业所得税法第二十三条：企业取得的下列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本法规定计算的应纳税额；超过抵免限额的部分，可以在以后五个年度内，用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补：

（1）居民企业来源于中国境外的应税所得；

（2）非居民企业在中国境内设立机构、场所，取得发生在中国境外但与该机构、场所有实际联系的应税所得。

企业所得税法第二十四条：居民企业从其直接或者间接控制的外国企业分得的来源于中国境外的股息、红利等权益性投资收益，外国企业在境外实际缴纳的所得税税额中属于该项所得负担的部分，可以作为该居民企业的可抵免境外所得税税额，在本法第二十三条规定的抵免限额内抵免。

企业所得税法实施条例第七十七条：企业所得税法第二十三条所称已在境外缴纳的所得税税额，是指企业来源于中国境外的所得依照中国境外税收法律以及相关法规应当缴纳并已经实际缴纳的企业所得税性质的税款。

实施条例第七十八条：企业所得税法第二十三条所称抵免限额，是指企业来源于中国境外的所得，依照企业所得税法和本条例的规定计算的应纳税额。根据《财政部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）规定，自2017年1月1日起，企业可以自行选择“分国（地区）不分项”或是“不分国（地区）不分项”，计算其可抵免境外所得税税额和抵免限额^[59]。

分国（地区）不分项计算，其计算公式如下：

抵免限额=中国境内、外所得依照企业所得税法和实施条例的规定计算的应纳税总额×来源于某国（地区）的应纳税所得额÷中国境内、外应纳税所得总额。

不分国（地区）不分项计算，其计算公式如下：

抵免限额=中国境内、外所得额依照企业所得税法和实施条例的规定计算的应纳税总额×来源于中国境外的应纳税所得总额÷中国境内、外应税所得总额

实施条例第七十九条：企业所得税法第二十三条所称5个年度，是指从企业取得的来源于中国境外的所得，已经在中国境外缴纳的企业所得税性质的税额超过抵免限额的当年的次年起连续5个纳税年度。

实施条例第八十条：企业所得税法第二十四条所称直接控制，是指居民企业直接持有外国企业20%以上股份。企业所得税法第二十四条所称间接控制，是指居民企业以间接持股方式持有外国企业20%以上股份，具体认定办法由国务院财政、税务主管部门另行制定。

实施条例第八十一条：企业依照企业所得税法第二十三条、第二十四条的规定抵免企业所得税税额时，应当提供中国境外税务机关出具的税款所属年度的有关纳税凭证。

企业境外所得的税收抵免政策详细规定和具体操作指南，请参阅《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》

^[59] 企业选择境外所得税收抵免方式后，5年内不得改变。

（财税〔2009〕125号）和《国家税务总局关于发布〈企业境外所得税收抵免操作指南〉的公告》（国家税务总局公告2010年第1号）的相关规定。

5.1.5.3 个人境外所得的税收抵免办法

《中华人民共和国个人所得税法》第七条规定：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。

《中华人民共和国个人所得税法实施条例》规定：

第三十二条：税法第七条所称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。

第三十三条：税法第七条所说的依照本法规定计算的应纳税额，是指纳税义务人从中国境外取得的所得，区别不同国家或者地区和不同所得项目，依照税法规定的费用减除标准和适用税率计算的应纳税额；同一国家或者地区内不同所得项目的应纳税额之和，为该国家或者地区的扣除限额。

纳税义务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，低于依照前款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。

第三十四条：纳税义务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。

5.1.5.4 饶让抵免

税收饶让抵免（Tax Sparing Credit），又称税收饶让，是指居住国政府对本国纳税人来源于国外的所得由收入来源地国减免的那部分税款，视同已经缴纳，同样给予税收抵免待遇的一种制度。

中印协定中的税收饶让抵免规定：

第二十三条第三款：本条第一款和第二款所述在缔约国一方缴纳的税额，应视为包括假如没有按照该缔约国为促进经济发展的法律规定给予减税、免税或其他税收优惠而本应缴纳的税额。

5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）

税收无差别待遇指缔约国各方相互给予对方国民以等同于本国国民的待遇。中印税收协定第二十四条“无差别待遇”规定如下：

第一款规定，缔约国一方国民在缔约国另一方负担的税收或者有关条件，不应与该缔约国另一方国民在相同情况下，负担或可能负担的税收或者有关条件不同或比其更重。

第二款规定，缔约国一方企业在缔约国另一方常设机构的税收负担，不应高于该缔约国另一方对其本国在相同情况或相同条件下进行同样活动的企业。

第三款规定，缔约国一方对缔约国另一方企业设立的常设机构的利润征收的税率与对其本国类似企业不同时，不应理解为本条所述的差别待遇。

第四款规定，本条不应理解为缔约国一方由于民事地位、家庭负担给予该缔约国居民的任何扣除、优惠和减免也必须给予缔约国另一方居民。

第五款规定，除适用协定第九条（联属企业）第一款、第十一条（利息）第七款或第十二条（特许权使用费和技术服务费）第七款规定外，缔约国一方企业支付给缔约国另一方居民的利息、特许权使用费和其他款项，在确定该企业应纳税利润时，根据该缔约国一方国内法律的规定，应与在同样情况下支付给该缔约国一方居民同样予以扣除。

第六款规定，缔约国一方企业的资本全部或部分，直接或间接为缔约国另一方一个或一个以上的居民拥有或控制，该企业在该缔约国一方负担的税收或者有关条件，不应与该缔约国一方其他同类企业在相同情况和相同条件下的负担或可能负担的税收或者有关条件不同或比其更重。

第七款规定，在本条中，“税收”一语是指适用于本协定的各种税收。

5.1.7 在印度享受税收协定待遇的手续

在印度，中国居民要享受税收协定待遇，须向印度税务当局提交以下文件资料：

（1）申请享受协定待遇的格式化自我声明或保证承诺。银行网站上提供了该格式化模板的下载；

（2）申请人自我确认的永久纳税账号卡的复印件；

（3）申请人自我确认的入境签证和护照复印件；

（4）印度裔（PIO）证明复印件，以便在本财政年度期间更新护照；

（5）税收居民身份证明（Tax Residency Certificate, TRC）。

中国居民要在印度享受税收协定待遇，必须在国内开具中国税收居民身份证明，因此，税收居民身份证明是一份非常重要的文件，须在当地税务部门办理税务登记时及时提交。

5.2 中印税收协定相互协商程序

5.2.1 相互协商程序概述

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，规范与外国（地区）税务主管当局涉及税收协定的相互协商工作，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）（以下称“《实施办法》”），自 2013 年 11 月 1 日起施行。

5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

中印税收协定第二十五条“协商程序”规定，当一个人认为，缔约国一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对其不符合本协定规定的征税时，可以不考虑各缔约国国内法律的补救办法，将案情提交本人为其居民的缔约国主管当局；或者如果其案情属于第二十四条第一款，可以提交本人为其国民的缔约国主管当局。该项案情必须在不符合本协定规定的征税措施第一次通知之日起，3年内提出。

上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单边圆满解决时，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。

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。

缔约国双方主管当局为达成第二款和第三款的协议，可以相互直接联系。为有助于达成协议，双方主管当局的代表可以进行会谈，口头交换意见。

5.2.3 相互协商程序的适用

5.2.3.1 符合条件的申请人

符合条件的申请人包括中国居民和中国国民。中国居民是指按照《中华人民共和国个人所得税法》和《中华人民共和国企业所得税法》，就来源于中国境内境外的所得在中国负有纳税义务的个人、法人或其他组织。中国国民，是指具有中国国籍的个人，以及依照中国法律成立的法人或其他组织。

5.2.3.2 相互协商程序适用的范围

相互协商的事项限于税收协定适用范围内的事项，但超出税收协定适用范围，且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，经中国和印度税务主管当局同意，也可以进行相互协商。主要有以下六项：

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

（2）对常设机构的判定，或者常设机构的利润归属和费用扣除存有异议的；

（3）对各项所得或财产的征免税或适用税率存有异议的；

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

（5）对税收协定其他条款的理解和适用出现争议而不能自行解决的；

（6）其他可能或已经形成不同税收管辖权之间重复征税的。

根据国家税务总局《税收协定相互协商程序实施办法》第十条，当中国国民认为缔约对方违背了税收协定非歧视待遇（无差别待遇）条款的规定，对其可能或已经形成税收歧视时，可以申请启动相互协商程序。

5.2.3.3 中国关于特别纳税调整相互协商程序的另行规定

2017年3月17日，国家税务总局发布《国家税务总局关于发布〈特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2017年第6号），该管理办法于2017年5月1日起施行。

管理办法第四十七条规定：根据中国对外签署的税收协定的有关规定，国家税务总局可以依据企业申请或者税收协定缔约对方税务主管当局请求启动相互协商程序，与税收协定缔约对方税务主管当局开展协商谈判，避免或者消除由特别纳税调整事项引起的国际重复征税。相互协商内容包括：

（1）双边或者多边预约定价安排的谈签；

（2）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。

第四十八条规定，企业申请启动相互协商程序的，应当在税收协定规定期限内，向国家税务总局书面提交《启动特别纳税调整相互协商程序申请表》和特别纳税调整事项的有关说明。企业当面报送上述资料的，以报送日期为申请日期；邮寄报送的，以国家税务总局收到上述资料的日期为申请日期。国家税务总局收到企业提交的上述资料后，认为符合税收协定有关规定的，可以启动相互协商程序；认为资料不全的，可以要求企业补充提供资料。

第四十九条规定，税收协定缔约对方税务主管当局请求启动相互协商程序的，国家税务总局收到正式来函后，认为符合税收协定有关规定的，可以启动相互协商程序。国家税务总局认为税收协定缔约对方税务主管当局提供的资料不完整、事实不清晰的，可以要求对方补充提供资料，或者通过主管税务机关要求涉及的境内企业协助核实。

第五十条规定，国家税务总局决定启动相互协商程序的，应当书面通知省税务机关，并告知税收协定缔约对方税务主管当局。负责特别纳税调整事项的主管税务机关应当在收到书面通知后 15 个工作日内，向企业送达启动相互协商程序的《税务事项通知书》。

第五十五条规定，国家税务总局决定暂停或者终止相互协商程序的，应当书面通知省税务机关。负责特别纳税调整事项的主管税务机关应当在收到书面通知后 15 个工作日内，向企业送达暂停或者终止相互协商程序的《税务事项通知书》。

第五十六条规定，国家税务总局与税收协定缔约对方税务主管当局签署相互协商协议后，应当书面通知省税务机关，附送相互协商协议。负责特别纳税调整事项的主管税务机关应当在收到书面通知后 15 个工作日内，向企业送达《税务事项通知书》，附送相互协商协议。

5.2.4 启动程序

5.2.4.1 申请时效及条件

《中印税收协定》第二十五条规定，相互协商申请时效为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，3年内提出。根据《税收协定相互协商程序实施办法》第十四条规定，相互协商申请符合以下全部条件的，税务机关应当受理：

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

（2）提出申请的时间没有超过税收协定规定的时限；

（3）申请协商的事项为缔约对方已经或有可能发生的违反税收协定规定的行为；

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

（5）申请相互协商的事项不存在本办法第十九条规定的情形。

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

根据《税收协定相互协商程序实施办法》第十一条，申请人应在有关税收协定规定的期限内，以书面形式向省税务机关提出启动相互协商程序的申请，填报启动税收协定相互协商程序申请表。填报或提交的资料应采用中文文本。相关资料原件为外文文本且税务机关根据有关规定要求翻译成中文文本的，申请人应按照税务机关的要求翻译成中文文本。申请人应保证申请及其附件所提供的信息是真实的、完整的和准确的。

5.2.4.2 税务机关对申请的处理

负责个人所得税或企业所得税征管的省税务机关为受理申请的税务机关。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，省税务局为受理申请的税务机关。根据《税收协定相互协商程序实施办法》第十二条

规定，申请人依本办法第十条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税务机关为受理申请的税务机关。

根据国家税务总局《税收协定相互协商程序实施办法》第十五条，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，省税务机关可以拒绝受理，并以书面形式告知申请人。

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

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税务机关，省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。

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

5.2.5.1 相互协商程序结果的法律效力

达成的协议应予执行，而不受中印两国国内法律的时间限制。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。

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。

5.2.5.2 相互协商程序与生效的税收和解或司法判决的关系

根据《国家税务总局关于发布〈税收协定相互协商程序实施办法〉的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 56 号），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，税务机关或税务总局认为需要停止执行的除外。

5.2.5.3 保护性措施

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中印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。

在相互协商过程中，如果印度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。

5.2.6 印度仲裁条款

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

5.2.7 信息交换

根据《中印税收协定》第二十六条规定, 缔约国双方主管当局应交换可以预见的与执行本协定的规定相关的信息(包括文件), 或与执行缔约国双方、其行政区或地方当局征收的各种税收的国内法律相关的信息, 以根据这些法律征税与本协定不相抵触为限。缔约国应当将收到的信息作密件处理, 仅应告知与第一款所指税收有关的评估、征收、执行、起诉或上诉裁决有关的人员或当局(包括法院和行政部门)及其监督部门。上述人员或当局应仅为上述目的使用该信息, 但可以在公开法庭的诉讼程序或法庭判决中披露有关信息。虽有上述规定, 如果缔约国双方法律允许, 并且经提供信息的缔约国主管当局授权, 缔约国一方取得的信息也可以用于其他目的。

5.3 印度相互协商程序(MAP)规定

为方便纳税人、税务从业人员, 税务机关以及签订税收协定的主管当局, 2022 年 6 月 10 日印度更新了相互协商程序指南 2022。该指南主要从相互协商程序的概述, 受理和拒绝受理条件, 技术问题、执行和申请人责任 5 个方面进行了论述, 其中比较特殊的事项主要有以下 3 点。

5.3.1 协商不会取得实质性结果的情况

印度相互协商程序指南 2022B 部分受理和拒绝相互协商程序申请第一节受理情形中有 3 种情况, 印度虽然会受理相互协商申请, 但是除取得既定的结果外, 主管当局一般不会取得其他实质性成果。这 3 种情况包括:

(1) 单边预约定价安排(UABA)

针对印度或外国纳税人与直接税中央委员会(CBDT)签订了单边预约定价安排(以下简称“UAPA”)的情况, 如果其他国家或者指定区域税务机关的决定与单边预约定价安排相抵触, 其他国家或者指定区域主管当局可以受理相互协商申请并告知印度主管当局。印度

主管当局会受理相互协商申请，但不会改变单边预约定价安排的条款和条件，并且会要求缔约国另一方主管当局提供税收救济。

针对正在审议和谈判的单边预约定价安排，印度主管当局、其他国家或指定区域的主管当局可以受理相互协商申请，但是在单边预约定价安排拟定之前，印度主管当局不会启动协商程序。一旦单边预约定价安排成功签署，印度主管当局不会改变单边预约定价安排的条款和条件。如果单边预约定价安排因为各种原因无法签署，印度主管当局将会启动协商程序。

（2）安全港规则

针对印度或外国纳税人就其国际交易申请使用安全港规则且所得税申报资料已经被印度税务机关接收的情况下，如果其他国家或者指定区域税务机关的决定与安全港规则相抵触，其他国家或指定区域的主管当局可以受理相互协商申请并告知印度主管当局。印度主管当局会受理相互协商申请，但不会改变安全港规则下国际交易的独立交易（ALP）规则，并且会要求缔约国另一方主管当局提供税收救济。

（3）所得税上诉法庭（ITAT）的判决

因为纳税人可以同时申请相互协商程序和国内救济程序，因此可能会出现，纳税人的争议在进行相互协商程序审查的时候，印度所得税上诉法庭已经进行了判决。因为印度所得税上诉法庭是一个独立的法定上诉机构，不在印度税务行政管辖范围内，且印度主管当局不得违背所得税上诉法庭的判决，因此经印度所得税上诉法庭判决的争议，将按照判决意见执行，但是如果所得税上诉法庭没有解决争议，而只是将其搁置一边重新裁决，经相关纳税人提出要求，税务机关可以重新启动相互协商程序。

5.3.2 拒绝受理协商申请的特殊情况

（1）所得税争议处理委员会（ITSC）

1961 年《所得税法》第 XIX-A 章第 245A 至 245L 节规定成立所得税争议处理委员会（以下简称“ITSC”）解决案件。ITSC 是一个独立的法定争议解决机构，争议解决过程独立于税务机关的审计和审查职能之外，由纳税人自愿申请。ITSC 审查争议的各个方面，并出具争议解决书。争议解决书一经出具对纳税人和税务机关都具有效力，因此印度主管当局不会受理纳税人就 ITSC 已经做出裁决的纳税争议事项发起的相互协商申请。同样，印度主管当局也不会受理 ITSC 已经受理并正在审理案件的相互协商申请。但是，如果 ITSC 拒绝出具争议解决书，或者出具的解决书并不能解决争议，或者在 ITSC 审理之前，纳税人撤销了申请，纳税人认为税务机关的行为违背避免双重征税协定（DTAAS），印度主管当局将可以受理相互协商申请（MAP）。

（2）预先裁决机关（AAR）

1961 年《所得税法》第 XIX-B 章第 245N 至 245V 节规定成立预先裁决机关（以下简称“AAR”）就纳税人提起的问题和案件进行预先裁决。AAR 是一个独立的法定争议预防机构，进行预先裁定的过程独立于税务机关的审计和审查职能之外，由纳税人自愿申请。AAR 审议纳税人提起的问题和案件的各个方面，并对这些争议进行预先裁决。预先裁决书一经出具对纳税人和税务机关都具有效力，因此印度主管当局不会受理纳税人就 AAR 已经做出预先裁决的争议事项发起的税收相互协商申请。同样，印度主管当局也不会受理 AAR 已经受理并正在审理案件的相互协商申请。

（3）直接税收维萨德维什瓦斯法案（VsV）

2020 年，为解决印度各法院审理的未决所得税诉讼争议，印度政府出台了直接税收维萨德维什瓦斯法案（以下简称 VsV）。就纳税争议事项，纳税人可以选择 VsV 法案。但是不得就已经选择 VsV 法案的纳税争议事项发起相互协商申请，因为根据 VsV 法案第五章第三条，选择 VsV 法案，就意味着放弃相互协商申请。

“Vivad se Vishwas”计划是印度政府于 2020 年推出的旨在解决未决所得税诉讼的争议解决方案，根据法案若纳税人同意支付争议

税款并于 2020 年 3 月 31 日之前完成缴纳,便可完全免除的利息和罚款。超过 3 月 31 日的则将额外支付 10%的税款,但仍能享受免除罚息。

5.3.3 相互协商中的难题

(1) 调整下限

印度的主管当局可以就相互协商申请案件与缔约国另一方进行谈判,撤销全部或者部分印度税务机关做出的纳税调整事项。但是,根据印度有关法律法规,调整后的税收不能低于纳税人申报的税款。因为针对转让定价案件,1961 年《所得税法》第 92 条第(3)款明确规定,如果国际交易使用独立交易原则,将导致计税收入比账面减少或者支出比账面增加,则不适用 92 条规定。但是,如果调整是由缔约国另一方做出的,本着全面履行协定义务原则,印度主管当局可以允许低于印度纳税人申报的收入。

(2) 类似案件的处理

印度主管当局可以按照先前相互协商案件的处理原则,来处理类似案件。但是,不能在当地税务机关下达命令/采取行动之前,处理该类案件。即印度主管当局没有权利预先阻止当地税务机关做出与之前相互协商原则不一致的征税行为。

(3) 利息和罚款

在大多数已经解决的收入争议案件中还存在利息和罚款的问题。印度主管当局没有权力办理这些问题。这些问题将按照印度有关法律法规进行处理。但是,根据印度有关法律法规,如果利息和罚款与争议中的收入相关,那么该利息和罚款将按照协商后收入的调整比例进行相应调整。值得注意的是,根据印度所得税法律,有些利息和罚款与收入不相关,因此不会受到相互协商结果的影响。

(4) 转让定价二次调整

在相互协商过程中,印度主管税务机可以对 2016/17 财年以及以后财年的转让定价调整(初次)进行二次调整。

（5）单边和多边预约定价安排（APA）

印度拥有完善的单边、双边和多边预约定价安排。如果纳税人已经提交双边或多边预约定价安排申请且申请已经被受理，则印度主管机关不会受理纳税人就同一财年内同一纳税事项提起的相互协商申请。但是，如果预约定价安排未达成一致意见，则印度主管当局或缔约国另一方可以受理相互协商申请。

（6）相互协商期间，暂停征收税款的情形

印度与少数缔约国家在税收协定中添加了谅解备忘录（以下简称“MoU”），允许在相互协商程序未决期间暂停征收争议案件中的税款。暂停征收的税款是指相互协商中存在争议的税款。纳税人必须遵守MoU的条件和规定才能享受暂停征收税款的政策。对于未与印度签订谅解备忘录的国家，税款的征收将按照印度国内有关法律法规执行。

5.4 中印税收协定争议的防范

5.4.1 什么是中印税收协定争议

中印税收协定争议是指中国与印度因双方之间签订的税收协定条款的解释和适用而引发的争议，体现在两个不同的层面。第一个层面是跨国纳税人与收入来源地国（印度）之间就中印税收协定条款的解释和适用引发的争议；第二个层面是跨国纳税人与收入来源国（印度）之间基于中印税收协定条款的解释和适用争议无法达成谅解，并申请进入相互协商程序后，转化为中国与印度两个主权政府之间的税务争议。税收协定争议中，跨国纳税人是直接利害关系方，应当着重防范和避免争议的发生，做好税收策划、证据收集和保管工作，增强税收协定争议的风险控制与管理能力。

5.4.2 中印税收协定争议产生的主要原因及表现

所称中印税收协定争议是中国投资者与印度税务当局或者中国税务当局之间的税务争议，两者在法律地位上是不平等的。此类争议产生的主要原因有二，其一是中国投资者在赴印度投资的决策阶段没

有全面周详地考察中印税收协定及印度当地税法的具体规定，致使投资项目在印度落地后一些尚未识别的税务成本增加；其二是中国投资者在一些具有争议的涉税问题上与印度税务当局以及中国税务当局没有事先进行有效地沟通，由此引发税务争议。由税收协定引发的争议主要有：税收管辖权争议、税收歧视和税收协定的乱用或不用；主要体现在征税范围扩大、税款多征、以国内法代替国际法等，以下是一些常见的中印税收协定容易产生争议的方面。

5.4.2.1 双重税务国籍

中国居民企业在印度依据印度法律设立了项目投资公司，但公司的实际管理机构仍然设置在中国境内时，这一项目投资公司根据中国税法以及印度税法的规定既是中国居民企业又是印度居民企业。如果项目投资公司没有与中国税务当局以及印度税务当局事先协商确定其单一税务国籍的，那么将无法享受税收协定优惠，由此可能引发税务争议。

5.4.2.2 享受税收协定的条件

中国投资者在印度获取股息、利息或者特许权使用费等消极收入时，应当按照印度所得税法的要求，需在印度注册税号，并申报纳税，通过税号注册证明受益所有人身份，从而适用中印税收协定规定的优惠税率，降低在收入来源地国的税负。

5.4.2.3 营业利润与特许权使用费区分争议

中国居民企业或个人向位于印度的商业客户提供技术服务并收取技术服务费，其收入属于税收协定规定的营业利润，中国居民无须在印度缴纳所得税。但是，如果中国居民的技术服务行为兼具技术授权使用行为的，容易引发税务争议。这种混合行为极易被印度税务当局全盘认定为技术授权行为，将中国居民收取的费用视为特许权使用费，因此要求中国居民在印度缴纳所得税。中国居民应当事先主动做

好区分，明确技术服务与技术授权的两部分收入，避免税收成本的增加。技术服务费与技术授权费的区分问题是税收协定争议的高发地带。

5.4.2.4 常设机构的认定争议

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

在场所型常设机构认定方面，协定规定专为准备性、辅助性目的设立的场所且其全部活动属于准备性或辅助性的，不属于常设机构。如何认定准备性、辅助性活动和目的，也是中国投资者与印度税务当局之间的争议高发点。

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

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

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

5.4.2.5 是否归属于营业利润的划分

中印税收协定采用了引力原则，与常设机构类似的经营性活动，归属于营业利润，要求企业应将常设机构和在当地的非常设机构之间的业务事项进行划分，非常设机构与常设机构之间最好能做到各自独立，在印度开展活动是通过海外总部（代表处）和常设机构进行的要进行

充分的筹划，避免出现通过海外总部进行的业务与当地的常设机构混在一起进行。

5.4.3 妥善防范和避免中印税收协定争议

中国投资者与印度税务当局争议主要体现在纳税范围（税收管辖权）、纳税额（税收歧视）以及不执行协定争议上，一旦产生税收协定争议，可以先通过自行与当地税务局协商，如果协商不成，则可以通过启动相互协商程序加以解决，但这一协商机制的缺点在于缺乏时限规定，可能使得各个程序阶段久拖不决，导致争议解决效率低下，对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印税收协定争议的能力，尽力避免在项目投资或经营过程中与印度税务当局之间产生税务争议，强化税务风险管理，确保在印投资或经营能够实现最优化的经济目标。

5.4.3.1 全面了解中印税收协定及印度税法的具体规定

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

5.4.3.2 完善税务风险的内部控制与应对机制

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

5.4.3.3 与印度税务当局开展充分的沟通与交流

中国投资者应当在全面了解印度税法、中印税收协定具体规定以及准确把握自身涉税风险点的基础上,进一步做好与印度税务当局进行沟通与交流的准备工作,备齐相关的证明材料,就一些关键税务风险点的处理与印度税务当局开展充分的沟通和交流,努力获得印度税务当局的承认或谅解,必要时可以启动在印的预约定价安排程序以及事先裁定程序,尽力将税务争议风险进行锁定。

5.4.3.4 寻求中国政府方面的帮助

检索和考察印度税法以及中印税收协定的具体规定是中国投资者不得不为但又十分困难的一项工作。中国投资者可以在投资和经营决策初期积极寻求中国政府方面的帮助,获取相关投资政策信息,与中国政府相关方面保持良好的沟通关系,并可以与国家税务总局以及各省市税务部门国际税收机构之间进行沟通。

5.4.3.5 寻求税收专业人士的帮助

中国投资者应当在决策阶段及时寻求熟悉当地情况、具有丰富经验的跨国企业的税务律师、注册会计师等税收专业人士的帮助,借助税收专业人士的专业优势进行周详的税法尽职调查,制定合理的税务筹划方案,实施符合自身投资或经营特点的税务架构,控制和管理整个项目各个阶段的税务风险。税收专业人士的服务可以使赴印度投资经营决策更为有效。

第六章 在印度投资可能存在的税收风险

6.1 信息报告风险

6.1.1 登记注册制度

在印度设立公司通常需在印度办理各种登记,其主要登记项目如下:

- (1) 用于申报所得税的永久账号 (PAN) ;
- (2) 用于申报预提所得税的税款抵扣账号 (Tax Deduction Account Number, TAN) ;
- (3) 货物和劳务税登记;
- (4) 根据《商店与机构法案》(Shops and Establishments Act) 要求进行的登记;
- (5) 进出口代码等。

在印度完成业务和活动后,在印度设立的机构需注销其在进入阶段进行的所有登记。

从印度所得税角度而言,纳税人需在业务终止之日起 15 日内向印度税务机关发出业务终止通知^[60]。从实际操作角度而言,收到业务终止通知后,印度税务机关可开始对纳税人进行详细检查和审计。

一旦完成检查审计,且纳税人缴纳了由此产生的应缴税金(若有),则印度税务机关将向纳税人开具无异议证明,该证明需提交给印度监管机关,即公司注册处 (Registrar of Companies, ROC) 。

6.1.2 信息报告制度

根据印度 1961 年《所得税法》第 285BA 条的规定,从 2004 年 4 月 1 日开始,在纳税年度内,“特定人员”必须就其登记或记录的“指

^[60] 印度《所得税法》第 176 节

定交易”向税务部门提交“高价值金融交易”年度信息报告（Annual Information Return, AIR）。提交申报的截止日期是次年的 8 月 31 日。1962 年所得税条列的第 114E 条对“特定人员”和“指定交易”做了明确定义。需要进行信息申报的情况如下：

表 16 纳税人信息报告

序号	信息报告人	交易性质和金额
1	1949 年银行监管法（1949 年第 10 号）适用的银行公司或合作银行（包括该法第 51 条所述的任何银行或银行机构）。	（1）在一个财政年度内，用现金购买银行汇票、付款单、银行支票的总金额累计达到 100 万卢比及以上； （2）在一个财政年度内，用现金购买印度储备银行根据 2007 年支付和结算系统法案第 18 条发行的预付票据的总金额累计达到 100 万卢比及以上； （3）在一个财政年度内，从一个或多人的活期存款账户中的现金存款或现金提款（包括不记名支票）累计达到 500 万卢比及以上。
2	（1）1949 年银行监管法（1949 年第 10 号）适用的银行公司或合作银行（包括该法第 51 条所述的任何银行或银行机构）。 （2）1898 年印度邮政局法（1898 年第 6 号）第 2 条第（j）款所述邮政局局长。	在一个财政年度内，某人的一个或多个银行账户（活期存款和定期存款除外）里的现金存款累计达到 100 万卢比及以上。

3	(1) 1949 年银行监管法 (1949 年第 10 号) 中的银行公司或合作银行 (包括该法第 51 条所述的任何银行或银行机构)。 (2) 1898 年印度邮政局法 (1898 年第 6 号) 第 2 条第 (j) 款所述邮政局局长)。 (3) 2013 年公司法第 406 条中的尼迪公司 (2013 年第 18 号)。 (4) 持有或接受公众存款的非银行金融公司, 该公司须持有 1934 年印度储备银行法第 45-IA 条法案适用的注册证书。	在一个财政年度内, 某人的一个或多个定期存款现金存款金额 (续期的定期存款除外) 累计达到 100 万卢比及以上。
4	1949 年银行监管法 (1949 年第 10 号) 中的银行公司或合作银行 (包括该法第 51 条所述的任何银行或银行机构), 或任何其他发行银行卡的公司或者机构。	任何人支付的金额累计达到—— (i) 10 万卢比及以上现金; (ii) 任何信用卡持卡人就其信用卡账上支付的款项, 在当年累计至 100 万卢比或以上。
5	发行债券的公司或者机构。	一个财政年度内, 收取任何人 10 万卢比或以上的金额用于购买某公司或者机构发行的债券 (因续约该公司发行的债券而收到的金额除外)。
6	发行股票的公司。	一个财政年度内, 收取任何人 10 万卢比或以上的金额用于购买某公司或者机构发行的股票。
7	根据 2013 年公司法第 68 条 (2013 年第 18 号) 购买本公司证券的上市公司, 该公司须在认可证券交易	一个财政年度内, 回购股票金额或价值为 10 万卢比及以上的 (在公开市场上购买的股票除外)。

	所上市。	
8	共同基金的受托人或管理共同基金事务的其他人，可由受托人为此正式授权。	一个财政年度内，收取任何人 10 万卢比或以上的金额，用于购买一个或多个共同基金(从该共同基金的一个计划转移到另一个计划的金额除外)。
9	1999 年外汇管理法中的授权人（1999 年第 42 号）。	一个财政年度内，收取任何人 10 万卢比或以上的金额，用于出售外币（包括将此类货币贷记给外汇卡或此类费用通过借记卡或信用卡或通过签发旅行支票或汇票或任何其他方式）。
10	根据 1908 年注册法第 3 条任命的注册官或根据该法第 6 条任命的地区注册员。	任何人购买、出售 300 万卢比及以上金额的不动产，或购买、出售根据该法案第 50C 条已由印花税估价局估值 300 万卢比及以上的不动产。
11	根据该法第 44AB 条规定负责审计的人。	任何人因出售任何商品或任何性质的服务，收到现金支付超过 20 万卢比。

修订后的 1962 年所得税条例第 114E 条规定，年度信息报表应由上表第 2 栏中提及的每个人就其在相应条目中指定的性质和价值的所有交易进行报告。印度直接税局已授权电子政务基础设施有限公司（NSDL）接受 AIR 报告。NSDL 通过其遍布全国的前台办公室和在线网络终端接受 AIR，并将收到的数据整理后传送给所得税部门。

未能按照《所得税法》第 285BA 条的规定提供金融交易或可报告账户的信息，根据第 271FA 条的规定，将被处以每天 500 卢比的默认罚金。第 285BA（5）条授权税务机关向报告人发出申报通知，如申报人未在 30 日内进行信息报告，则从通知规定的申报最后期限之日起，每天处以 1000 卢比的罚金。

根据 2019 年“财政法令”对《所得税法》的修订，信息申报人在提供报告后发现信息不准确，并未在《所得税法》第 285BA（6）条所指明的 10 天内通知税务部门及提供正确资料，则将会被处以 5 万卢比的罚款。

6.2 纳税申报风险

按照东道国法律规定按时申报缴税是在印投资经营者的法律义务。公司无论是盈利还是亏损，均应在规定时限内提交企业所得税申报表，如果未在申报截止日期前提交申报表，对逾期缴纳税款按月加收 1%滞纳金，并对逾期提交申报表行为处罚。处罚的规定为：自申报截止日期至当年 12 月 31 日期间补充提交申报表的，处 5000 卢比罚款，当年 12 月 31 日后补充提交申报表的，处 1 万卢比罚款，但如总收入不超过 5 万卢比，罚款不超过 5000 卢比。

逾期未申报缴纳货物与劳务税的，处每天加收 100 卢比的滞纳金（滞纳金上限为 5000 卢比），同时对未按逾期缴纳的税款的，处应缴未缴税款 18%的罚息。

6.2.1 在印度设立子公司的纳税申报风险

印度的公司受 2013 年公司法以及相关规定的监管。印度公司应按 30%的税率缴税，即低于联络处、分公司、项目办公室适用的税率。

6.2.2 在印度设立分公司的纳税申报风险

分公司是外国公司在印度设立的分支机构，从事允许开展的商业活动。与联络处不同，分公司可从事的活动范围更为广泛，但仅限于印度外汇管制规定所允许的活动。

外国公司可在获得印度储备银行的特批后，在印度设立分公司。通常，分公司应从事母公司所从事的活动。对于中国投资者拟在印度设立的联络处、分公司、项目办公室的，尤其需要注意的是，设立前的合规和（或）审批工作往往需要花费大量的时间。原因在于中国投资者提交的审批申请除需由印度监管部门进行正常评估之外，还需由印度国防部门进行评估。

此外，在印度国内税收的角度下，联络处、分公司、项目办公室应按 40%的税率缴税。

就纳税申报而言，由于中印税收协定中存在“引力原则”。因此存在着在印度境内从事与常设机构相同或类似性质的经营活动，其营业利润会被税务当局作为常设机构利润而进行归集征税的风险。

6.2.3 在印度取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

一般来讲，印度仅对非居民来自于在印度的常设机构或与印度经营活动有实际联系或来自于印度的所得征税，因此，对于非居民取得的与常设机构无关的非印度所得，印度没有征税权。

6.3 调查认定风险

为进行收入稽查和评估，印度税务机关每年会选择一定比例的纳税申报表进行详细审计。由于该选择标准是以计算机辅助应用程序为基础的，所以公司无法有计划地避免税务机关稽查。

为了降低税务风险，所有应纳税实体均应确保对收入和费用进行适当且充分的披露，并对所有交易保留可靠的记录。

此外，印度国内税法还包括于 2017 年 4 月 1 日生效的一般反避税规则（GAAR）。一般反避税规则是用于应对激进税务筹划的一般性规则。如果某一税务安排被视为“不被允许的避税安排”，则税务机关拥有较大的自由裁定权鉴定该安排无效，包括可以否决其适用税收协定的权利。

6.4 享受税收协定优惠待遇风险

如果不能准确的理解税收协定（安排）待遇的规定，可能存在未享受协定、未享受协定低税率、或者未享受抵免或饶让的情况，从而增加税收负担，造成不必要的税务成本浪费。

中国投资者在印度获得股息、利息或者特许权使用费等消极收入时，应当按照印度《所得税法》的要求，在印度注册税号并申报纳税，其注册证明的受益所有人身份，适用中印税收协定规定的优惠税率，降低在收入来源地国的税负。因此，中国投资人在印度获得股息等消极收入时，是否具备受益所有人身份十分关键，否则可能出现无法享受或错误享受协定待遇的风险。

在形式要件上，中国居民要享受税收协定待遇，须向印度税务当局提交文件资料（详见 5.1.7 章节）。为避免因未出具由中国税务部

门开具的《中国居民税收身份证明》，导致无法在印度享受税收协定待遇，我们建议中国居民赴印度投资前，主动向中国税务部门申请开具《中国居民税收身份证明》。

6.5 其他风险

一般来讲，在工程总承包（EPC）合同模式下，在印度承包建安工程，工程承包合同中的在岸部分（印度境内）业务需要由中国公司在印度设立的项目办公室来完成。由于项目办公室属于非居民公司，在印度，非居民企业所得税基础税率为 40%，远高于居民企业所得税率 30%，更是远远高于中国企业所得税税率 25%，直接造成海外税收 15% 无法在国内抵扣的情况。

同样在 EPC 合同情况下，离岸部分（印度境外）业务不是由项目办公室在印度境内进行，而是由中国公司总部在印度境外进行，根据印度高等法院或最高法院的判决案例，一般情况下不对离岸收入征收所得税。但是在印度税收实践中，大多数低层税务机关以 EPC 合同实质上是一个不可分割合同为由，要求 EPC 项目业主在支付承包商离岸部分合同款项时预扣所得税，除非外国总承包商能够提供印度财政部税务局（Department of Revenue, Ministry of Finance）签发的免税证明。

参 考 文 献

- [1] 商务部：《对外投资合作国别（地区）指南印度篇》，2020 年版
- [2] 1961 年印度《所得税法》
- [3] 杨林林：《税务研究》，载《印度货物劳务税改革探究》2016 年第 11 期
- [4] Relaxation in return filing procedure for first 2 months of GST implementation, June 2017 Report from Karen Lim, IBFD Principal Associate
- [5] 印度所得税条例
- [6] 印度中央直接税局 CBDT 2015 年 10 月 19 日第 83/2015 号公告
- [7] 修订后的《印度 2015 年金融法》
- [8] 印度事先裁定机构(Authority of Advance Rulings, AAR)对德纳公司(Dana Corporation) (2010) (321 ITR 178) 和范恩伯格公司 (Vanenburg Group B. V.) (2007) (289 ITR 464) 案例的裁定
- [9] 中华人民共和国政府和印度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

附录 印度签订税收条约一览表

亚洲（33个）：				
亚美尼亚	孟加拉国	不丹	中国	格鲁吉亚
香港（地区）	印度尼西亚	以色列	日本	约旦
哈萨克斯坦	韩国	科威特	吉尔吉斯斯坦	马来西亚
蒙古	缅甸	尼泊尔	阿曼	菲律宾
卡塔尔	沙特阿拉伯	新加坡	斯里兰卡	叙利亚
塔吉克斯坦	泰国	土耳其	土库曼斯坦	阿联酋
乌兹别克斯坦	越南	伊朗		
欧洲（38个）：				
阿尔巴尼亚	奥地利	白俄罗斯	比利时	保加利亚
克罗地亚	塞浦路斯	捷克	丹麦	爱沙尼亚
芬兰	法国	德国	希腊	匈牙利
冰岛	爱尔兰	意大利	拉脱维亚	立陶宛
卢森堡	马耳他	北马其顿	黑山	荷兰
挪威	波兰	葡萄牙	罗马尼亚	俄罗斯
塞尔维亚	斯洛伐克	斯洛文尼亚	西班牙	瑞典
瑞士	英国	乌克兰		
非洲（14个）：				
博茨瓦纳	埃塞俄比亚	肯尼亚	利比亚	毛里求斯
摩洛哥	莫桑比克	纳米比亚	南非	苏丹
坦桑尼亚	埃及	乌干达	赞比亚	
北美洲（4个）：				
加拿大	特立尼达和多巴哥	美国	墨西哥	
南美洲（3个）：				
巴西	哥伦比亚	乌拉圭		
大洋洲（4个）：				
澳大利亚	斐济	马绍尔群岛	新西兰	

编写人员：龙俊 夏千茜 潘雪 陈春燕 张小梅

审核人员：张洪战 李娜 张志鹏 左家欢 林承波 杨柳建 龙俊 张镜