

中国居民赴白俄罗斯 投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别（地区）投资税收指南课题组

前 言

白俄罗斯共和国（以下简称“白俄罗斯”）是中国重要的经济贸易合作伙伴，双方政治互信度高，经济互补性强，合作潜力巨大。在两国领导人的直接关怀和推动下，中国与白俄罗斯经济贸易合作迅速发展，合作规模逐年扩大，合作水平逐步提高，在双边贸易、工程承包、金融合作、相互投资、园区建设及国际贸易通道等领域的合作成效显著，两国全面战略伙伴关系不断加深。为了响应“一带一路”倡议，帮助中国“走出去”企业了解和熟悉白俄罗斯的政治、经济、地理和人文环境，特别是税收法规和司法制度，有效地防范和应对境外税收风险，我们编写了《中国居民赴白俄罗斯投资税收指南》（以下简称《指南》）。《指南》旨在帮助中国企业及时把握白俄罗斯的投资环境及变化，科学进行境外投资合作决策，提高中国企业“走出去”的能力和水平，以投资带动贸易发展。

《指南》分为六章。

第一章白俄罗斯国家概况及投资环境，主要介绍白俄罗斯的地理环境、政治环境、经济环境、投资吸引力、重点特色产业、贸易概况等情况。

第二章白俄罗斯的税制介绍，主要介绍白俄罗斯对企业和个人征收的各项税种、反避税规则等税收政策。

第三章白俄罗斯税收征管体制，主要介绍白俄罗斯的税收管理机构、税收管理体制及其近期变化等内容。

第四章特别纳税调整政策，主要介绍白俄罗斯的转让定价相关规定。

第五章中白税收协定及相互协商程序，主要介绍中白税收协定的基本内容、简述中白税收协定相互协商程序、如何做好中白税收协定争议的防范工作等。

第六章从信息报告、纳税申报、调查认定、税收协定待遇等角度出发，介绍在白俄罗斯投资可能存在的税收风险，以及新型冠状病毒引起的肺炎疫情引发税收风险。

《指南》仅基于 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”企业在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调整、税务稽查等方面的问题时，及时向企业的主管税务机关或专业机构咨询，以避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

《指南》存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

目 录

第一章 白俄罗斯经济概况.....	1
1.1 近年经济发展情况.....	1
1.2 支柱产业.....	3
1.3 经贸合作.....	4
1.4 投资政策.....	7
第二章 白俄罗斯税收制度简介.....	10
2.1 概览.....	10
2.1.1 税制综述.....	10
2.1.2 税收法律体系.....	10
2.1.3 最新税制变化.....	12
2.1.4 白俄罗斯税收优惠政策概述.....	19
2.1.5 新冠肺炎疫情后税收政策变化.....	27
2.2 企业利润税.....	28
2.2.1 企业.....	28
2.2.2 外国企业.....	32
2.3 个人所得税.....	35
2.3.1 居民纳税人.....	35
2.3.2 非居民自然人纳税人.....	47
2.3.3 申报制度.....	47
2.3.4 个人所得税申报.....	48
2.4 增值税.....	49
2.4.1 概述.....	49
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 增值税申报.....	52
2.5 其他税费.....	53
2.5.1 土地使用税.....	53
2.4.6 消费税.....	54
2.5.2 不动产税.....	54
2.5.3 社保费.....	55
2.5.4 印花税.....	57

2.5.5 关税.....	57
2.5.6 交通工具使用税.....	58
2.5.7 其他.....	59
第三章 税收征收和管理制度.....	65
3.1 税收管理机构.....	65
3.1.1 税务系统机构设置.....	65
3.1.2 税务管理机构职责.....	65
3.2 居民纳税人税收征收管理.....	67
3.2.1 税务登记.....	67
3.2.2 账簿凭证管理制度.....	68
3.2.3 纳税申报.....	69
3.2.4 税务检查.....	70
3.2.5 税务代理.....	75
3.2.6 法律责任.....	75
3.2.7 其他征管规定.....	77
3.3 外国企业纳税人的税收征收和管理.....	77
3.3.1 外国企业税收征管措施简介.....	77
3.3.2 外国企业企业税收管理.....	78
第四章 特别纳税调整政策.....	80
4.1 关联交易.....	80
4.1.1 关联关系判定标准.....	80
4.1.2 关联交易基本类型.....	81
4.1.3 关联申报管理.....	82
4.2 同期资料.....	83
4.2.1 分类及准备主体.....	83
4.2.2 具体要求及内容.....	83
4.2.3 其他要求.....	85
4.3 转让定价调查.....	85
4.3.1 原则.....	85
4.3.2 转让定价主要方法.....	85
4.3.3 转让定价调查.....	87
4.3.4 案例.....	88
4.4 预约定价安排.....	89

4.4.1 适用范围.....	89
4.4.2 程序.....	89
4.5 受控外国企业.....	90
4.5.1 判定标准.....	90
4.5.2 税务调整.....	91
4.5.3 案例.....	91
4.6 资本弱化.....	91
4.6.1 判定标准.....	91
4.6.2 税务调整.....	92
4.7 法律责任.....	92
第五章 中白税收协定及相互协商程序.....	93
5.1 中白税收协定.....	93
5.1.1 中白税收协定.....	93
5.1.2 适用范围.....	94
5.1.3 常设机构的认定.....	95
5.1.4 不同类型收入的税收管辖.....	99
5.1.5 白俄罗斯税收抵免政策.....	106
5.1.6 无差别待遇原则.....	110
5.1.7 在白俄罗斯享受税收协定待遇的手续.....	111
5.2 白俄罗斯税收协定（税收安排）相互协商程序.....	113
5.2.1 相互协商程序概述.....	113
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据.....	113
5.2.3 相互协商程序的适用.....	114
5.2.4 启动程序.....	115
5.2.5 相互协商的法律效力.....	117
5.2.6 白俄罗斯仲裁条款.....	118
第六章 在白俄罗斯投资可能存在的税收风险.....	119
6.1 信息报告风险.....	119
6.1.1 登记注册制度.....	119
6.1.1.1 合资企业需要提供的资料如下：.....	119
6.1.1.2 独资企业需要提供的资料如下：.....	119
6.1.1.3 外国公司代表处.....	120
6.1.2 信息报告制度.....	120

6.2 纳税申报风险.....	121
6.2.1 在白俄罗斯设立子公司的纳税申报风险.....	121
6.2.2 在白俄罗斯设立分公司或代表处的纳税申报风险.....	121
6.2.3 在白俄罗斯取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险...	122
6.2.3.1 预提税管理.....	122
6.2.3.2 增值税管理.....	123
6.3 调查认定风险.....	123
6.3.1 转让定价风险.....	123
6.3.2 资本弱化风险.....	123
6.4 享受税收协定待遇风险.....	123
6.4.1 双重税务国籍.....	123
6.4.2 受益所有人身份被否认.....	124
6.4.3 营业利润与特许权使用费区分争议.....	124
6.4.4 常设机构的认定争议.....	125
6.5 其他风险.....	125
6.5.1 外汇管制.....	125
6.5.2 新冠肺炎疫情相关风险.....	126
附 录.....	127
1. 与白俄罗斯签订关于投资保护双边协定国家（地区）一览表.....	127
2. 与白俄罗斯签订关于国际道路客货运输双边协定国家（地区）一览表.....	131
3. 白俄罗斯签订税收条约一览表.....	134
4. 白俄罗斯预提税税率表.....	136
5. 白俄罗斯税目税率表.....	140

第一章 白俄罗斯经济概况

1.1 近年经济发展情况

白俄罗斯国家统计局 1 月 17 日发布的国内生产总值（GDP）统计数据显示，2022 年，因俄乌战争及西方制裁影响，白俄罗斯经济出现自 1995 年以来最大降幅，扣除价格因素后，实际 GDP 同比下降 4.7%，三年平均下降 1.02%。

2022 年，按 2018 年不变市场价格计算，白俄罗斯实际 GDP 为 1203.26 亿白卢布，同比下降 4.7%，三年平均下降 1.02%。分季度同比看，一季度下降 0.5%，二季度下降 8.0%，三季度下降 5.4%，四季度下降 4.6%。从三年平均增长率来看，一季度平均增长 0.4%，二季度平均下降 1.8%，三季度平均下降 1.4%，四季度平均下降 1.1%。

2023 年一季度，白俄罗斯 GDP 平减指数为 164.46(2018 年=100)，同比上涨 9.4%，涨幅较上季度下跌 0.2 个百分点，比上年同期下跌 6.8 个百分点。按平均汇率计算，白俄罗斯名义 GDP 折合 168.66 亿美元，同比增长 8.6%，折合人民币计价 1154.94 亿元，同比增长 17.1%。

据白俄罗斯国家统计局统计，2023 年一季度，白俄罗斯 GDP 地区构成如下：布列斯特州 GDP 为 151.77 亿卢布，占比 32.7%；维捷布斯克州 GDP 为 39.14 亿卢布，占比 8.4%；戈梅利州 GDP 为 53.68 亿卢布，占比 11.6%；格罗德诺州 GDP 为 50.25 亿卢布，占比 10.8%；明斯克市 GDP 为 151.77 亿卢布，占比 32.7%；明斯克州 GDP 为 86.36 亿卢布，占比 18.6%；莫吉廖夫 GDP 为 34.36 亿卢布，占比 7.4%。

白俄罗斯的消费者物价指数(CPI)在 2023 年 3 月 1 日达 5.8%，相较于 2023 年 2 月 1 日的 11.6%有所下降。白俄罗斯居民消费价格指数（CPI）增长数据按月更新，1992 年 1 月 1 日至 2023 年 3

月 1 日期间平均值为 17.6%，共 375 份观测结果。该数据的历史最高值出现于 1994 年 8 月 1 日，达 2,796.0%，而历史最低值则出现于 2018 年 7 月 1 日，为 4.1%。按年计算，截至 2023 年 5 月 10 日，白俄罗斯通货膨胀率为 2.24%。

根据世界银行发布的《2020 年营商环境报告》，在全球 190 个经济体中，白俄罗斯营商环境便利度位列第 49 位。

优化营商环境相关举措：

一是提升行政效率。白俄罗斯逐步将一些行政监管事项由审批转为备案。自 2020 年 7 月起，白俄罗斯开通国家统一电子服务门户网站，企业可在线申请办理经营活动许可，节省了办理时间和成本。

二是加大投资保障和政策优惠力度。白俄罗斯以国家立法的形式不断完善中白工业园专门法律制度，为入园企业提供更有力的投资保障；给予园区前所未有的投资优惠政策，提升“一站式”综合服务水平，最大限度地为企业创造有竞争力的投资环境。

三是灵活劳动用工制度。自 2020 年 1 月起，远程工作劳动合同获得白俄罗斯法律承认。员工可在约定工作所在地以外的地方完成工作，工作时间也具有较大的灵活性，便于企业突破地域限制吸引高技术人才，提高其核心竞争力。

四是放宽入境限制。全球 74 个国家公民免签进入白俄罗斯的时间从 14 天延长至 30 天。自 2020 年 7 月起，外国公民及无国籍人士在入境白俄罗斯后，免于办理短期居留手续的时限由以前的 5 天延长至 10 天。

白俄罗斯国家银行发布的数据显示，2022 年 1—11 月，白俄罗斯商品和服务进出口总额为 801.53 亿美元，同比下降 6.2%，出口额为 424.09 亿美元，同比下降 5.1%，外贸顺差 46.65 亿美元（2021 年同期为 40.02 亿美元）。货物贸易方面，2022 年 1—11 月白外贸总额为 673.12 亿美元，同比下降 5.2%。其中，出口额为 341.08 亿美元，下降 3.8%；进口额为 332.04 亿美元，下降 6.7%。外贸顺

差 9.033 亿美元（2021 年同期为逆差 1.253 亿美元）。服务贸易方面，2022 年 1—11 月白外贸总额为 128.41 亿美元，同比下降 10.8%。其中，出口额为 83.01 亿美元，下降 10.4%；进口额为 45.39 亿美元，下降 11.6%。外贸顺差 37.62 亿美元（2021 年同期为顺差 41.27 亿美元）。

1.2 支柱产业

白俄罗斯经济以工业为主，制造业、能源和化学工业占 GDP 的三分之二。农业和服务业也有一定规模。根据 2020 年统计数据，白俄罗斯 GDP 总量为 573 亿美元，位列世界第 72 位。在 GDP 的组成中，工业、农业、服务业分别占据 48.2%、8.5%、43.3%的比重。

从 GDP 增速方面来看，白俄罗斯在过去几年中保持了相对稳定的增长。2019 年，白俄罗斯的 GDP 增速为 1.2%，2020 年由于受到新冠疫情影响，GDP 增速下降至-0.9%。但 2021 年上半年，白俄罗斯 GDP 增速再次反弹，达到 3.8%。

从产业结构来看，白俄罗斯是一个以工业为主导的国家，其制造业占 GDP 的 28%。在制造业中，最具代表性的是重工业，包括农机、工程机械、钢铁、化肥、汽车、机车等制造业。此外，白俄罗斯也拥有先进的微电子产业、生物医药产业和国防工业。白俄罗斯农业和服务业还有较大的发展空间，其农业以种植业为主，主要种植小麦、大豆、玉米、土豆等农作物。此外，养殖业也有一定规模，以畜牧为主。白俄罗斯的农业生产技术不断提升，农业科技水平居世界领先水平之列。白俄罗斯的服务业占 GDP 的 43.3%，以贸易、旅游、金融、通信、物流等为主。在旅游方面，虽然，近些年来得到不断发展，但是从自身丰富的旅游资源和国家安全程度的角度来看，白俄罗斯的旅游业规模仍然较小，具有一定的发展潜力，可以通过加强宣传力度来进一步扩大旅游业规模。自 2018 年 8 月 10 日起，白俄罗斯对持有中华人民共和国有效普通护照的中国公民，自入境之日起不超过 30 天（一个公历年不超过 90 天），实行免签证入境。

总体来说,白俄罗斯的经济水平虽然相对较低,但经济增速稳定,产业结构逐步优化,未来发展潜力巨大。政府也在积极推进经济改革和创新发展,通过吸引外资、扩大对外贸易等多种方式促进经济发展。

1.3 经贸合作

白俄罗斯与 60 多个国家和地区签有投资保护协定,其中包括中国、意大利、丹麦、西班牙、美国、加拿大等国。白俄罗斯是独立联合体国家的重要组成成员。白俄罗斯参加的国际组织和区域组织主要包括:联合国、世界卫生组织、世界银行、国际刑警组织、国际劳工组织、国际货币基金组织、欧洲安全与合作组织、欧亚经济联盟、俄白联盟、集体安全条约组织、独立国家联合体、上海合作组织。

2011 年 10 月 18 日,俄罗斯、乌克兰、白俄罗斯、哈萨克斯坦、吉尔吉斯斯坦、塔吉克斯坦、摩尔多瓦、亚美尼亚八个独联体成员国签署了独联体自由贸易协定,乌兹别克斯坦后加入该协定。2014 年 5 月 29 日俄罗斯、白俄罗斯、哈萨克斯坦三国元首在阿斯塔纳签署了欧亚经济联盟条约,欧亚经济联盟于 2015 年 1 月 1 日正式启动。

白俄罗斯 2010 年成为上合组织对话伙伴国,2015 年成为上合组织观察员国,2022 年 7 月递交加入上合组织的申请。2022 年 9 月,上合组织成员国元首理事会第二十二次会议签署启动接收白俄罗斯为成员国的程序文件。2023 年 2 月 9 日,卢卡申科签署总统令,批准白俄罗斯获得上合组织成员国地位义务的备忘录草案。卢卡申科 3 月 9 日在首都明斯克表示,白俄罗斯计划今年 6 月前完成加入上海合作组织的手续。

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

经白俄罗斯部长会议授权,白俄罗斯于 2020 年 11 月正式加入税基侵蚀和利润转移包容性框架。

2022 年 3 月,世界贸易组织(WTO)宣布暂停审核白俄罗斯加入该组织的申请。

2023 年是中白建交 31 周年。30 多年来,两国关系不断提质升级,全方位合作扎实推进。特别是在经贸、科技等领域合作成果丰硕。专家表示,未来两国经贸合作前景广阔,中白工业园等共建“一带一路”项目科技含量会越来越高,示范带动作用会越来越强,地区辐射范围也会越来越广。位于白俄罗斯明斯克州的中白工业园,是中国和白俄罗斯合作共建“一带一路”的标志性工程,也是中国在海外面积最大、合作层次最高的经贸合作区。目前,已有 15 个国家 107 家企业入驻园区,协议投资总额超过 13 亿美元,产业涵盖机械设备、电子信息、新材料、生物医药等多个领域,进一步提升了园区企业的国际化程度,促进园区文化的多元化发展。白俄罗斯国家统计局的数据显示,2022 年,中白工业园园区企业净利润达 3410 万白俄罗斯卢布(约合 1351 万美元),同比增长 1.4 倍。

2023 年是共建“一带一路”倡议提出 10 周年,白俄罗斯是最早响应并参与共建“一带一路”倡议的国家之一。近年来,中白合作不断深化,双边贸易额稳定增长。中国海关总署的统计数据显示,2022 年中白双边贸易额达 50.799 亿美元,同比增长 33%。

中国政府和白俄罗斯政府所签署的协定:

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

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

(3) 1996 年 12 月 4 日签署《中华人民共和国政府和白俄罗斯共和国政府进出口商品质量保证协定》。

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

(5) 2005 年 12 月 5 日签署《中华人民共和国政府和白俄罗斯共和国政府旅游合作协定》。

(6) 2014 年 12 月 22 日签署《中国商务部和白俄罗斯经济部关于共建“丝绸之路经济带”合作议定书》。

(7) 2017 年 5 月 12 日,白俄罗斯总统卢卡申科签署了第 166 号令,批准通过“巨石”中白工业园特殊法律制度。

(8) 2017 年 12 月 19 日,亚洲基础设施投资银行(以下简称“亚投行”)理事会宣布批准通过白俄罗斯加入亚投行的申请。

(9) 2018 年 8 月 10 日,《中华人民共和国政府和白俄罗斯共和国政府关于互免持普通护照人员签证的协定》正式生效。

(10) 2019 年 1 月 8 日,“巨石”中白工业园成为“区域经济特区”,将享受欧亚经济联盟境内最大程度的通关优惠条件,具体请参考 2.1.4.1。

(11) 2019 年 10 月 25 日,《中华人民共和国与欧亚经济联盟经贸合作协定》正式生效。

(12) 2020 年 12 月 14 日签署《中华人民共和国商务部和白俄罗斯共和国经济部关于启动〈中国与白俄罗斯服务贸易与投资协定〉谈判的联合声明》,并于 2021 年 4 月 7 日、2021 年 7 月 22 日、2021 年 12 月 16 日—17 日、2022 年 4 月 26 日—28 日进行四轮谈判。

(13) 2022 年 9 月,中白签署《关于电子商务合作的谅解备忘录》,通过电子商务促进市场繁荣和优质特色产品进出口贸易。

根据中方数据,中白双边贸易额由建交之初的 6080 万美元增长至 2022 年的 50.8 亿美元,提升近 84 倍。同时,相比 2021 年,中国在 2022 年自白进口额增幅高达 65.4%,对白出口额增幅也达到 20%。面对新冠疫情挑战,两国贸易额实现逆势增长,体现了双方务

实合作的韧性和巨大潜力。中国市场潜力巨大，为白俄罗斯企业带来重要机遇。白俄罗斯乳制品、肉类、糖果、巧克力等深受中国消费者喜爱。据统计，2022 年白俄罗斯对华食品出口额同比增长约 40%，呈现良好态势。白俄罗斯还积极利用电商和社交媒体平台推广产品，不断开拓中国市场。2022 年 7 月，“白俄罗斯国家馆”账号在中国京东、抖音两家电商平台开业。2022 年 9 月，中白签署《关于电子商务合作的谅解备忘录》，通过电子商务促进市场繁荣和优质特色产品进出口贸易。据统计，2022 年，该国家馆项目累计销售额达 893 万元人民币。

2023 年 1 月中国与白俄罗斯双边货物进出口额为 58,501.59 万美元，相比 2022 年同期增长了 20,112.51 万美元，同比增长 52.7%。

1.4 投资政策

（1）白俄罗斯对外国投资的市场准入规定

①投资主管部门

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

②投资行业的规定

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

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

③投资方式的规定

白俄罗斯投资法规定，在其境内的投资活动应以下列形式实施：

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

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

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

2007 年底以来，白俄罗斯政府采取了一系列新的措施，旨在进一步改善投资环境，加大吸引外资力度。

（2）投资吸引力

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

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

③进一步促进小城镇和农村经济发展。给予在白俄罗斯 5 万人口以下的小城镇投资的企业更多税收优惠，具体请参考 2.1.4，并且投资企业不承担外汇收入的强制性兑换义务，其产品价格也将免受政府干预，由生产企业自主定价。

④进一步开放本国市场。白俄罗斯政府制定了 2008—2015 年金融市场发展构想，允许出售国有企业私有化证券，取消国家优先购股权，逐步取消对公民购买股票的限制；决定出售工业建设银行和投资银行两大国有银行的股份；拟提高市场自由定价商品的比例；首次采用“租让”的经营形式，将铁矿石、岩土等 4 种资源矿藏列为可对外租让项目。

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

2022 年 1 月 26 日，白俄罗斯总统批准了 2022 年白俄罗斯国家投资规划。国家投资规划资金将用于 2022 年即可投产项目以及工程进度较高的跨年度项目。

2022 年，白俄罗斯政府将拨款 6.95 亿白卢布支持上述规划中的 157 个项目，其中 2.75 亿白卢布将投向经济效益好的生产型项目，2022 年预计投产 48 个项目。2022 年，白俄罗斯政府将向维捷布斯克州多尔扎村的疫苗生产厂、明斯克皮革生产联合公司的净化设施、边界过境口岸的基础设施等 18 个新建改建项目提供融资支持。

（3）投资退出政策

①资本及利润汇回

根据《白俄罗斯共和国投资法》，外国投资者可自行决定处置其投资产生的收入或资本并将利润汇回投资者所在国。外国投资者享有的权利与本地企业相同。

②清算

根据《白俄罗斯共和国经济破产法》第 233 条规定，在公司清算期间，公司的资产不足以清偿债权人债权的，清算委员会必须在一个月内向主管法院申请破产。如果尚未设立清算委员会，公司的创办人或股东、董事必须提出申请。

第二章 白俄罗斯税收制度简介

2.1 概览

2.1.1 税制综述

白俄罗斯的税法制度是由《白俄罗斯共和国税收法典》及据其颁布的其他有关法规组成。《白俄罗斯共和国税法法典》是白俄罗斯税收体系的基本文件。除此之外，白俄罗斯还颁布了具体税收法规以及相关法规，包括以总统名义直接颁布的法令、公告和行政命令、相关税收协定、地方政府对于规范相关税收问题的决定以及其他规范性法规等。2004 年 1 月 1 日起生效的税法法典总则规定了纳税义务、纳税人、征税对象、税务核算管理章程、税务机关决策上诉程序。2010 年 1 月 1 日起开始生效的税法特殊部分，调整了税费，确定了纳税人、征税对象、税率、相应税费的核算与缴纳程序等内容。根据《白俄罗斯共和国税法法典》，白俄罗斯境内现行的税收体系按照地域特征与征税主体的级别分为国家税费与地方税费。2018 年 12 月 30 日，白俄罗斯颁布了第 159—Z 号税法修改法令，对利润税进行了修改，该法令于 2019 年 1 月 1 日起正式生效。

国家税费包括：增值税、消费税、利润税、预提税（即不在白俄罗斯境内通过常设机构进行经营活动的外国组织收入税）、个人所得税、不动产税、土地税、生态税、自然资源开采（提取）税、离岸税、印花税、领事签证费、个人用品关税、交通工具使用税和广告投放（分发）费。

地方税费包括：养狗税、疗养税、采购税。

2.1.2 税收法律体系

（1）法律体系

白俄罗斯税制体系由税法、税收协定、税收法规及规章制度、税收征收和管理制度以及特别纳税调整等管理政策组成。根据《白俄罗斯共和国税收法典》规定，税制体系可分为国家税费和地方税费。税制体系具体包括以下内容：

①规范税收相关问题的《白俄罗斯共和国税收法典》以及相关税法；

②以白俄罗斯总统名义直接颁布的法令、公告和行政命令等；

③白俄罗斯部长会议对于规范相关税收问题的决定；

④国家政府共和党、地方政府以及自治政府部门的规范性法规；

⑤其他相关规定。

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

（2）税法实施

白俄罗斯税收法律的实施基于以下原则：

①征税的合法性原则。不得向任何人、任何团体征收法律没有明确规定的税费，税收法律关系的所有参与者均应遵守税法。

②税费征收的强制性原则。自然人和法人均应按照税法规定履行其承担的纳税义务。

③税收平等原则。税费的设立征收不得具有歧视性，不因种族、民族、宗教和其他标准而区别对待。

④诚信原则。每个纳税人、缴费人在证明其违背诚信原则之前均推定其是诚信的。

⑤税收的公平性原则。同一课税对象在同一课税期内，只可向一名纳税人、缴税人征收一次，不得重复征收。

⑥税收法律的稳定性原则。税法规定的相关财政年度的税费在相关财政年度内不得发生变化。

⑦税收立法的透明度原则。规范税收问题的法律规范必须按照法律规定的程序正式对外公布。

⑧税收的经济有效性原则。税费的建立考虑到需要平衡国家和地方预算的支出与收入，税费的收入金额应超过其管理的成本。

⑨税费设立征收以及税收优惠的规定不得损害白俄罗斯共和国国家安全、领土完整、政治和金融稳定，不得限制个人在白俄罗斯共和国境内的自由流动、货物（工程、服务）或资金的流动，不得违反白俄罗斯共和国《宪法》以及依据《宪法》通过的法律为企业和个人生产经营或其他合法活动设立障碍，但是法律明确禁止的行为除外。

2.1.3 最新税制变化

2.1.3.1 增值税相关政策

（1）降低农产品进口环节增值税税率

2020 年 1 月 20 日，白俄罗斯税务机关发布了 2019 年 12 月 30 日公告，明确了对于销售原产于白俄罗斯的农产品、进口及销售来源于欧亚经济联盟地区的农产品适用 10%的增值税优惠税率。

（2）免征符合条件车辆进口环节增值税

从 2021 年 1 月 1 日起，白俄罗斯企业进口全重 12 吨至 20 吨的长途运输车辆以及 20 吨至 50 吨的机动车免征增值税。该政策仅适用于进口符合环保第六号评级规定且车龄不超过一年的车辆。2021 年 1 月 1 日后进口的车辆均可适用该政策，有效期截至 2021 年 12 月 31 日。

（3）免征市政住宅相关部分工程服务增值税

自 2021 年 1 月 1 日起，白俄罗斯市政住宅相关部分工程服务免征增值税。包括由财政预算出资，为改善住宅区开展的基础设施维护工程；提供与市政相关的多种服务（如住房和公共服务以及核算、应记和收取的住房和公共服务欠款部分，115 联络中心提供的服务等）。

(4) 对远程销售相关增值税法规进行了修改

2022 年 1 月 4 日,白俄罗斯税务机关发布了税法典的修正案,对远程销售相关增值税法规进行了修改,具体包括:

①向在白俄罗斯境内客户远程销售货物的外国法人实体和个体经营者(即自雇)必须在白俄罗斯税务机关进行增值税登记;

②在日历年度内的销售额超过 1 万欧元(不含增值税)时,需要进行增值税登记,适用的增值税税率为 20%。

上述修正案自 2022 年 6 月 1 日起生效。

(5) 对使用电动汽车实行额外税收优惠

自 2021 年 12 月 1 日起,白俄罗斯对使用电动汽车实行额外税收优惠,增值税方面包括:进口不超过 5 年的电动汽车免征增值税;车辆生产商进口的电动汽车生产备件免征增值税;以及销售电动汽车免征增值税,与此类销售相关的进项税额可全额扣除。

(6) 提高电子通信服务增值税税率

自 2022 年 5 月 1 日起,适用于互联网服务提供商和移动通信运营商提供的电子通信服务的增值税税率从 25%提高到 26%。

(7) 降低部分食品增值税税率

自 2021 年 8 月 1 日起,部分食品(包括饼干、蔬菜、水果、坚果和儿童果汁)供应环节和进口环节的增值税税率从 20%降至 10%。

(8) 进口飞机免征进口增值税

白俄罗斯税务机关 2020 年 3 月 19 日发布的第 103 号法令规定,飞机、部件和备件、地面设备以及运营飞机所需的其他货物免征进口增值税。进口货物必须由白俄罗斯境内的实体使用。相关货物自清关之日起 3 年内不得出售或转让给第三方使用。

该法令适用于 2020 年 1 月 1 日以后的进口货物,有效期至 2030 年 12 月 31 日。

(9) 2022—2023 年增值税税收政策的变化

2022 年 1 月 4 日，白俄罗斯公布了一项税法修正案，对远程销售的增值税规则进行了修改，即外国法人实体和个体企业家（个体经营者）在白俄罗斯进行远程销售实现的日历年销售额超过 1 万欧元（不含增值税）的标准时，必须在白俄罗斯税务机关就向白俄罗斯客户远程销售货物进行增值税登记。适用的增值税税率为 20%。该税法修正案将于 2022 年 6 月 1 日生效。白俄罗斯增值税标准税率为 20%，另有 25%、10%两档高、低税率。

个体工商户因变更征收方式而成为增值税纳税人，其经盘点可用于抵扣的库存商品增值税进项税额必须在认定为增值税纳税人的月份的 20 日之前开出该货物的电子发票中予以抵扣（根据税法第 133 条第 26 条第 26.2 款第 3 项规定）。

例如，如果个体工商户从 2023 年 1 月 1 日起被定为认增值税纳税人，则其增值税进项税额可以在不晚于 2023 年 1 月 20 日由个体企业家开具的电子发票进行抵扣。

2.1.3.2 企业利润税相关政策

（1）对电动汽车实行额外税收优惠

白俄罗斯法人实体可在收购电动汽车当年从企业利润税申报中扣除收购成本。同时，根据收购年份，购买电池充电设备的成本在企业利润税申报中最多可扣除 100%。该规定自 2021 年 1 月 1 日起适用，2021 年 12 月 1 日起生效。

（2）上调高科技园区运营公司的企业利润税税率

自 2022 年第一季度起，白俄罗斯提高了在高科技园区运营的公司企业利润税税率，从 1%上调至 2%。

（3）对创新发展计划实行税收优惠

白俄罗斯政府于 2021 年至 2025 年期间，对创新发展计划采取税收优惠政策，具体包括：参与该计划和开发投资项目的实体，对于与投资项目相关的建设用地，免征土地税；投资项目中取得或制造的固定资产，可在资产投入运营后 3 年内，按其价值的 150%于企业利

润税前扣除（即每年扣除价值的 50%）；投资项目进口的设备和备件免征进口增值税和关税。

2023 年 1 月 4 日，白俄罗斯国家法律互联网门户网站(Pravo)颁布 2022 年 12 月 30 日经总统签署的《关于税收法律的修订》(第 230—Z 号法律)。该法律规定，自 2023 年 1 月 1 日起，将企业利润税一般税率从 18%提高到 20%。此外，适用于电信运营商的 30% 企业利润税税率将继续适用至 2025 年 1 月 1 日。

白俄罗斯原规定电信运营商在 2021 年 1 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日期间，按 30%的税率缴纳企业利润税。

2.1.3.3 个人所得税相关政策

2021 年 1 月 1 日之前执行的自愿人寿和其他养老保险政策支付给个人的保险赔偿免征个人所得税，自 2021 年 1 月 1 日起追溯适用。

2.1.3.4 汽车交通税相关政策

白俄罗斯从 2021 年 1 月 1 日起对车辆征收汽车交通税，具体请参考 2.5.7。

2.1.3.5 预提税相关政策

2021 年 1 月 1 日起，于 2020 年 12 月 29 日颁布的第 72—Z 号税法修改法令正式生效。关于预提税规定的主要修订总结如下：

（1）外国企业企业为吸引国际组织对白俄罗斯的投资、贷款、信贷支持，提供白俄罗斯国际税收协定中规定的咨询服务，取得的收入适用零预提税税率；

（2）外国企业企业组织大型会议、论坛、峰会、专题讨论会等不属于教育范畴的活动，取得的收入不征收预提税；

（3）外国企业企业已经取得预付款，因未能提供服务或者开展活动在所属纳税季度内产生退款的，不征收预提税也不需要就取得的

所得申报预提税。对于外国企业取得的贷款协议下的利息所得，不再免征预提税。

2.1.3.6 关于促进发展农村及小城镇贸易和消费服务相关优惠政策

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

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

- (1) 从上述经营活动中获取的收入免征增值税；
- (2) 企业实体从上述经营活动中获取的利润减按 6% 税率征收利润税；
- (3) 个体企业经营者从上述经营活动中获取的利润减按 6% 税率征收个人所得税；
- (4) 个体企业经营者一次性缴纳最低金额税负（约 10 欧元）；
- (5) 从事上述经营活动的企业位于农村地区的建筑物、土地免征不动产税和土地使用税；雇员人数少于 15 人、从事上述经营活动的企业位于城镇地区的建筑物、土地免征不动产税和土地使用税。

2.1.3.7 白俄罗斯修订适用的利润税规定

2021 年 1 月 1 日起，于 2020 年 12 月 29 日颁布的第 72—Z 号税法修改法令正式生效。关于利润税规定的主要修订总结如下：

- (1) 在 2021 年度和 2022 年度，白俄罗斯的电信运营商及从事个人贷款的公司适用 30% 的利润税税率；
- (2) 2025 年 1 月 1 日之前，法人实体通过白俄罗斯注册的投资基金取得的投资收益或分红所得免于缴纳利润税；
- (3) 销售创新、高科技产品或相关知识产权取得的所得不再适用利润税免税规定。

2019 年 1 月 1 日起，于 2018 年 12 月 30 日颁布的第 159—Z 号税法修改法令正式生效。关于利润税规定的主要修订总结如下：

（1）建筑投资扣除额比例从 10%增加至 15%，设备投资扣除额比例从 20%增加至 30%。该扣除额为公司在资产投入运营时享有的一次性扣除额；

根据 2021 年 12 月 31 日颁布的第 140—Z 号法令，建筑物、构筑物以及传输设备的投资扣除比例自 15%提升至 20%；机器设备、车辆（不包括特殊车辆和出租车）的扣除比例自 30%提升至 40%。此外不动产、厂房以及设备补充建造以及实际开始使用阶段发生的成本亦有可能适用投资额扣除。

（2）对于特定费用可适用新的可扣除限额政策，扣除限额即营业额（含增值税）的 1%。适用于该扣除限额的费用包括以下类别：年终奖金、退休金、支付给监事会成员的款项、代表费、会员费和贷款的逾期利息；

（3）提供个人贷款的公司适用于 25%的利润税税率；

（4）公司债券交易所得适用的免税期将延长，目前无截止期限规定，此前规定的有效免税期限截至 2018 年底；

（5）公司连续三年未分配利润的，对于分配的股利所得减按 6%的税率征收利得税。公司连续五年未分配利润的，对于分配的股利所得免于征收利得税。

此外，2020 年 1 月 1 日起，于 2019 年 12 月 31 日颁布的第 503 号法案正式生效。根据该法案，企业外汇交易所得适用 25%的利润税税率。

2.1.3.8 一般反避税规则适用解读

白俄罗斯税务机关就《白俄罗斯共和国税法典》第 33 条规定的一般反避税规则的适用性进行了解读。在确定交易的税务处理时，税务机关将考虑以下评估标准：

（1）根据收集的数据和交易情况分析交易；

(2) 交易的实质内容将优先于法律形式;

(3) 如果纳税人收到的收入或发生的费用没有记录在案, 纳税人有责任证明其交易的真实性。

白俄罗斯税务机关提供了一般反避税规则可能适用的交易案例。如果纳税人为了符合增值税退税条件, 以较低的增值税税率销售商品或服务; 或者将雇佣协议替换为自由职业协议, 但履行的职能基本上与雇佣安排相关, 上述情况将适用一般反避税规则。2022 年 7 月 15 日第 465 号部长会议法令提出这些修正案。该法令自 2022 年 7 月 20 日起生效。

2.1.3.9 白俄罗斯修改税收协定中受益所有权的规定

(1) 白俄罗斯税务机关 2022 年 1 月 4 日发布了《白俄罗斯共和国税法典》修正案, 对税收协定中的受益所有权条件进行了修改, 具体包括:

如果外国实体满足以下条件, 则可被视为税收协定的受益所有人:

- ①外国实体在其注册或居民所在国开展业务;
- ②外国实体是收入的直接受益人;
- ③外国实体有权自行决定使用或处置收入;
- ④外国实体不是主要从事金融或投资活动的实体。

白俄罗斯税务机关在评估外国实体是否为受益所有人时可能会考虑其他标准, 例如:

- ①外国实体根据其注册或居民所在国的法律具有法律行为能力;
- ②外国实体在其注册或居民所在国有雇员;
- ③外国实体拥有足够的资产, 用以支持在白俄罗斯开展经营活动获得收入;
- ④外国实体根据其注册或居民所在国的法律被确认为企业利润税的纳税人。

如果外国实体不符合受益所有人的认定要求, 则白俄罗斯企业需缴纳未扣缴的税款。

上述修正案自 2022 年 1 月 1 日起生效。

(2) 2022 年 4 月 25 日，白俄罗斯税务机关就取得股息、利息或特许权使用费的外国实体可否认定为税收协定的受益所有人给出标准，具体包括以下情况：

①外国实体在其注册或居民所在国是否有足够的有形资产、无形资产、办公场所和雇员；

②外国实体是否有权独立处置其收入；

③外国实体是否主要从事其管理机构开展的金融和投资活动；

④外国实体是否开展独立的商业活动，并将所得收入用于创建经济利润中心。

如果根据分析结果，外国实体不能被认定为收入的受益所有人，则不允许享受税收协定优惠。

2.1.4 白俄罗斯税收优惠政策概述

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

白俄罗斯税收优惠政策总结如下：

表 1 行业与税收优惠政策区域

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

2.1.4.1 “巨石”中白工业园

“巨石”中白工业园占地面积 112.5 平方公里。园区选址于白俄罗斯明斯克州斯莫列维奇区，距离首都明斯克市 25 公里。园区内规划有生产和居住区、办公和商贸娱乐综合体、金融和科研中心。

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

2018 年 12 月 22 日白 490 号总统令给予“巨石”中白工业园“区域经济特区”地位，入驻企业可获得《欧亚经济联盟海关法典》框架下物流、生产等领域最大程度的通关优惠条件。该令于 2019 年 1 月 8 日起生效，入驻企业和管理公司均享受特殊优惠条件。有关企业可延迟履行报关手续，时限延长至自产品进入工业园后 2 个月内，产品进入生产领域的时间因此大大缩短。此外，工业园将建立一站式海关服务区，有助于推动产业集群化发展。

（1）适用条件

①法人实体位于“巨石”中白工业园区内，包括外商投资企业；

②投资领域为：电子和通信、制药、精细化工、生物技术、机械制造、新材料、综合物流、电子商务领域、大数据的储存与处理、社会文化活动的创建与发展以及科研、设计试验和工艺试验；

③最低投资额 500 万美元或研发项目投资不少于 50 万美元。如果在与园区管委会签订关于在园区活动条件的合同之日起 3 年内全额投入，拟注册成为园区企业的法人承诺的投资金额（“研发”项目除外）可以为不少于 50 万美元等值货币。

在园区内的投资属于固定资产投资，包括购买土地、无形资产的投资，不含增值税。

（2）税收优惠

入驻“巨石”中白工业园的企业享受如下优惠政策：

①自首次盈利年度起十年内对在园区内自主生产商品、开展服务取得的收入免征对应的利润税，十年期满至 2062 年底前免除 50%；

②园区税收优惠持续期间（截至 2062 年底），对于企业位于园区内的永久设施（包括建筑与设施）、停车位，免征不动产税；

③园区税收优惠持续期间（截至 2062 年底），对于企业位于园区内的土地，免征土地使用税。

以下优惠同样适用：

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

②自首次盈利年度起的五年内，股息分红涉及的利润税和预提税享受零税率优惠；

③自 2021 年 9 月 17 日起，投资规模达到 5000 万美元的企业对外支付股息分红时享受免税优惠，该免税政策在股息支付后的 10 年内长期有效；

④截至 2027 年 1 月 1 日之前支付的特许权使用费，减按 5% 的税率征收预提税；

⑤截至 2023 年 1 月 1 日之前，自然人根据劳动合同从园区内企业获得的报酬收入，减按 9% 的税率征收个人所得税；但是自 2021 年 1 月 1 日起至 2022 年 12 月 31 日，这些报酬收入按照 13% 的税率征收个人所得税；员工从园内企业、园区创新活动主体以及合资公司所取得的不属于劳动报酬的所得，从单一实体处取得的不超过收取收入当日基本单位（基本单位为衡量货币购买力水平的经济指标，白俄罗斯于 2002 年出台法律引入了基本单位这一定义，基本单位的大小由白俄罗斯共和国部长理事会确定。自 2023 年 1 月 1 日起，1 个基本单位等于 37 白卢布）的 500 倍的所得免缴个人所得税；

⑥满足特定条件（具体条件请参考当地政府颁布的规定）的情况下，免征国家责任金；

⑦对于进口的技术设备、部件及原材料，免征关税及进口增值税；

⑧增值税全额抵扣（依据法律不可抵扣的增值税除外）；

⑨免征增值税的情况包括：

A. “巨石” 中白工业园区内企业在免税区加工的货物；

B. 园区内企业间不动产销售和租赁（含土地），合资公司将土地出售给园区内创新活动主体取得的收入除外；

C. 自 2021 年 6 月，向园区内企业销售不动产所配备的动产（家具、家居用品）；

D. 接受园区外境外企业提供的服务，该类服务通常适用增值税反向征收机制。

E. 符合要求的园区内企业间出售工程和交通基础设施的收入。

（3）其他说明

上述优惠政策不适用于：

①银行、非银行金融机构、保险公司；

②从事赌博、彩票、电子游戏经营活动的白俄罗斯法人实体。

自 2016 年 5 月开始，对于两个及以上投资者同时申请在同一地块开展投资项目的情况，需通过竞争机制进行投资者的选择。

2.1.4.2 高科技园区

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

（1）适用条件

依照白俄罗斯法律成立且从事信息系统和数据处理相关的分析、延展以及软件开发等的法人实体、个人企业。

（2）税收优惠

①利润税减免；

②免征在白俄罗斯境内销售应税商品、服务（含产品、服务、财产权）的增值税；

③免征不动产税；

④免征高科技园区内企业进口技术及商品的关税和增值税；

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

⑥个人所得税减按 9%的税率征收，但是自 2021 年 1 月 1 日起至 2022 年 12 月 31 日，自然人根据劳动合同从园区内企业获得的报酬收入，按 13%的税率征收个人所得税；

⑦免征离岸税；

⑧免征预提税。自 2018 年 3 月 28 日起，免征预提税的项目包括：

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

B. 该类外国法人实体从园区内企业以债务、特许权使用费形式取得的收入以及通过提供 IT 服务（数据处理、网络托管、中介、广告服务）等获取的收入（仅对外国法人企业从高科技园区内企业取得的收入免征预提税）。

（3）其他说明

①审批流程简单，投资者需注重商业计划部分；

②入驻高科技园区企业需与高科技园区主管部门签订协议；

③入驻高科技园区企业需每季度向高科技园区主管部门支付相当于上一季度收入 1%的费用。从 2022 年第一季度开始，支付比例提升至 2%。

2.1.4.3 自由经济区

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

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

(1) 适用条件

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

(2) 税收优惠

- ①特定情况下，减免利润税；
- ②自由经济区内企业销售自产商品、自营服务获得的利润，自其注册之日起五年内免缴利润税（适用于 2011 年 12 月 31 日之后在区内注册的企业）；
- ③特定情况下，免征三年不动产税（位于经济区外的应税财产除外）；
- ④特定情况下，免征经济区内土地的土地使用税；
- ⑤租赁外国设备在自由经济区内进行生产，免征设备的进口增值税。

2.1.4.4 农村及中小城镇税收优惠

(1) 适用条件

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

(2) 税收优惠

从企业注册登记起七年内可以享受的税收优惠如下：

- ①免征利润税（仅适用于销售自产商品、自营服务取得的收入）；
- ②从事已签发特殊经营许可活动的企业，免征国家责任金；
- ③免征不动产税（适用于位于农村及中小城镇内的不动产，不包含未利用、未充分利用的不动产）；

④对于以进口技术设备及零部件注资的法人实体，免征设备及零部件进口环节的关税。

自 2018 年 1 月 1 日起至 2022 年 12 月 31 日，在农村地区和小城镇从事零售业、餐饮业和消费服务业（符合规定的相关活动）的企业享受特定的税收优惠政策，即利润税减按 6%征收以及免征增值税。

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

①经营地在农村；

②经营地在小城镇且雇用人数少于 15 人（零售业除外）。

农村是指常驻居民少于 2 千人的社区。小城镇是指常驻居民超过 2 千人但少于 5 万人的定居点。

2.1.4.5 十号法令相关优惠

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

（1）适用条件

①计划在白俄罗斯进行投资的外国法人实体或其在白俄罗斯的分支机构；

②与以下机构签署相关投资协议：

A. 白俄罗斯明斯克市执行委员会（适用于十号法令列明的优惠政策）；

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

（2）税收优惠

签订投资协议后，投资人可以享受以下优惠政策：

①租赁未处于拍卖程序中的土地（列入投资项目土地清单）；

②增值税全额抵扣（依据法律不可抵扣的增值税除外）；

③免除对国有土地的土地使用税、租赁费。免除期限从工程设计及施工开始至施工完成年度次年的 12 月 31 日；

④对于在白俄罗斯境内使用的进口技术设备、零部件免征关税和进口增值税；

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

（3）其他说明

鼓励行业包括：

①信息及通讯技术；

②物流系统研发；

③冶金工业；

④机械制造业；

⑤电力、光纤、机械产品、家用电器及电子产品等。

2.1.4.6 简易税收征税制度

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

（1）适用条件

自 2023 年 1 月 1 日起，在申请适用简易税收征税制度的上一纳税年度的前 9 个月，法人企业取得的年度总收入不足 161.25 万白卢布且平均员工人数不足 50 人的，可以申请适用简易税收征税制度；个体工商户不再适用简易税收征税制度。

申请适用简易税收征税制度当年注册的企业，如果其雇员不超过 50 人，有权自注册日开始适用简易税收征税制度且应在注册日后 20 个工作日内按规定向当地税务机关提交向简易税收征税制度过渡的通知。

若企业自年初至纳税申报期的平均员工数量超过 50 人，或一个日历年度累计收入超过 215 万白卢布，则纳税期的次月起该企业不再适用简易税收征税制度。

（2）税基

简易税收征税制度的税基为货币表示的总收入，包括销售货物（工程以及服务），财产转让以及非销售收入的合计，不包括法规约定的除外项目。除另有规定，税基的确认采用现金收付制。

（3）税率

简易税收征税制度下，税率为 6%。

在简易税收征税制度下，一个纳税期为一个公历年；一个纳税申报期为一个季度。

（4）简易税收征税制度免征税费：

①利润税（特殊项目除外）；

②销售货物（项目以及服务）以及财产权相应增值税（特定项目除外）；

③不动产税（特定项目除外）；

④免征生态税以及其他税费（特定项目除外）等。

（5）其他说明

以下实体不适用简易税收征税制度：

①生产应税产品，以及税法典内列明从事特定业务的企业；

②位于自由经济区、高科技园区以及“巨石”中白工业园的企业；

③从事彩票、赌博、保险以及银行业、从事数字符号（代币）相关交易活动以及财产信托管理人以及受托人等。

2.1.5 新冠肺炎疫情后税收政策变化

自 2020 年初新型冠状病毒肺炎疫情全球肆虐以来（以下简称“新冠疫情”），为抵御新冠疫情带来的经济影响，白俄罗斯政府部门出台了一系列支持经济社会发展的税费优惠政策。

（1）2020 年暂停折旧和摊销

2020 年 4 月 15 日，白俄罗斯部长会议颁布法令，2020 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日期间，白俄罗斯公司和个体工商户可以选择暂停用于商业目的的有形资产、无形资产的折旧和摊销（用

于提供特定补助服务的资产除外）。此类资产的使用寿命按照 2020 年暂停折旧、摊销的时长进行相应顺延。

对于选择暂停折旧、摊销的国有企业、国家参股企业，必须在做出相关决定之日起 3 个工作日内通知国家监管机构。

根据 2022 年 6 月 9 日白俄罗斯部长会议第 380 号法令，白俄罗斯公司和个体工商户可以在 2022 年 7 月 1 日至 12 月 31 日以及 2023 年 1 月 1 日至 12 月 31 日，暂停用于商业目的的有形资产、无形资产的折旧和摊销。

2.2 企业利润税

白俄罗斯针对企业获得的利润、红利以及利得征收利润税。

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

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

2.2.1 企业

2.2.1.1 判断标准及扣缴义务人

企业，是指依据白俄罗斯法律在白俄罗斯境内注册的企业。

2.2.1.2 征收范围

企业应当就其来源于白俄罗斯境内外的所得缴纳利润税。具体纳税实体包括以下：

- （1）合资（控股）公司；
- （2）有限责任公司；
- （3）额外责任公司（该类公司承担责任大于所持有股权份额）；
- （4）普通合伙企业；
- （5）有限合伙企业；

(6) 生产合作社;

(7) 统一制企业。

2.2.1.3 税率

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

表 2 利润税税率表

范围	税率
基本税率	18%
维捷布斯克和莫吉列夫地区注册的公司 (自 2022 年 1 月 1 日起)	20%
银行以及保险企业外汇合约买卖收益 (自 2020 年 1 月 1 日起)	25%
电信运营商和向个人提供贷款的公司 (2021 年 1 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日)	30%
股息红利	12% 6% (股息分配方在过去的 3 年内没有向白 俄罗斯居民股东分配过股息) 免税 (股息分配方在过去的 5 年内没有向 白俄罗斯居民股东分配过股息)

2.2.1.4 税收优惠

对于在白俄罗斯自由经济区、高科技园区以及“巨石”中白工业园等特殊区域成立的相关企业，其取得的符合规定的所得可根据相关规定在对应年度享受利润税减免政策，具体请参考 2.1.4。

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

2.2.1.5 应纳税所得额

（1）收入范围

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

（2）不征税和免税收入

从事儿童食品以及益智产品生产取得的收入免于缴纳利润税；国家、市政以及国有银行发行的债券以及白俄罗斯企业在 2008 年 4 月 1 日至 2014 年 12 月 31 日期间和 2015 年 7 月 1 日之后发行的债券收入免于缴纳利润税。

（3）税前扣除

一般情况下，企业可扣除在纳税年度中所有已支付并发生的与营利、生产经营相关的必要费用。所有的费用扣除应保留合理的证明。

以下特定费用在限额范围内进行扣除：

①与油料以及能源相关的费用；

②不超过 8 倍基本工资金额的经营管理服务费，该服务需由适用简易税收征税体系的个人企业和法人实体提供；

③津贴及相关费用。

自 2021 年 1 月 1 日起，年终奖金、津贴、根据合同或者法规对于劳动者的额外付款、向监事会成员支付的款项、代表费、会员费等依法或者依据合同向雇员支付的款项可以税前扣除。

一次性支付给退休人员的福利费和一次性健康保健款（包括津贴、物质补贴）、贷款的逾期利息等费用的发生额（含增值税）必须在营业额 1%的限额内扣除，超出部分不得税前扣除。

企业通过签署劳动合同雇佣的在白俄罗斯境外远程工作的雇员工资，包括依法或依合同规定支付的奖金、多付款，或基于集体合同应支付的款项均可扣除。但是，如果雇员并不参与雇主的制造或销售过程，企业向这些雇员支付的任何款项都不能税前扣除。

企业分配的股息不可扣除；贷款对应的利息一般情况下可以扣除，购买固定资产以及无形资产对应的贷款利息应包含在资产价格当中，不应直接扣除。

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

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

建筑物投入使用时，其不超过入账价值 20%的部分允许在税前扣除；机械设备投入使用时，其不超过入账价值 40%的部分允许在税前扣除。以后期间的折旧摊销额按照原值减除已税前扣除金额计算。如果设备在首次入账后的三年内被处置或出租则折旧需要被收回（建筑物为 5 年）。若企业发生亏损则折旧额可能会减少。

（4）亏损弥补

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

- ①根据相关规定的不征税项目（具体内容请参考当地政府颁布的规定）；
- ②根据相关规定在特定期间的免税项目（具体内容请参考当地政府颁布的规定）；
- ③境外注册的企业在境外开展的经营项目。

2.2.1.6 纳税申报

利润税以日历年度为纳税年度，企业可按照月度或季度进行纳税申报。

纳税人应当在各月度或季度结束后的次月 20 日之前，向主管税务机关进行月度或季度纳税申报。纳税人应当自纳税年度结束后的次年 3 月 20 日之前，向主管税务机关进行年度纳税申报，并在纳税年度结束后的次年 4 月 1 日之前完成年度资产负债表以及损益表情况的申报。

2.2.1.7 合并纳税

不允许汇总申报。各公司须独立申报。申报要求一月度纳税申报表须在次月 20 日之内报送。季度纳税申报表须在季度结束的次月 20 日之内报送。

2.2.2 外国企业

2.2.2.1 概述

外国企业，是指依据白俄罗斯以外的其他国家法律在其他国家注册成立的企业。

2.2.2.2 预提税征收范围

预提税的纳税人：境外企业未在白俄罗斯境内设立常设机构；虽设立常设机构，但取得的来源于白俄罗斯境内的收入与该常设机构无关联的非居民企业。其取得的收入需要缴纳预提税。

根据不同的收入类型，预提税税率可为 0%、3%、5%、6%、10%、12%、13%和 15%。

2025 年 1 月 1 日前，对于未在白俄罗斯境内设立常设机构的非居民企业，从白俄罗斯基金投资机构自盈利年度起 3 年内，取得的利息收入或者投资分红，按照 6%的优惠税率缴纳预提税。

自 2017 年 11 月 30 日起，《白俄罗斯共和国—中华人民共和国香港特别行政区所得和资本利得税协议（2017）》开始生效。该协议自 2018 年 1 月 1 日起在白俄罗斯开始实施，自 2018 年 4 月

1 日起在中国香港开始实施。该协议中明确规定缔约双方企业的股息、利息、 特许权使用费的预提税最高税率均为 5%。其中，在一定情况下，股 息、利息可享受免税待遇；涉及飞机、飞行器的特许权使用费可享受 3%的预提税优惠税率。

对下列收入征税：

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

（2）各种类型的利息（息票）收入，包括：

①贷款，债务方面的收入；

②其发行条件规定以利息（贴现）形式获得收益的有偿证券收入；

③临时使用白俄罗斯银行账户内闲置资金的收入。

（3）专利使用费；

（4）红利与相当于红利的收入；

（5）根据委托、代理合同等类似民法合同，在白俄罗斯境内销售商品的收入；

（6）在白俄罗斯境内进行或参加文艺演出，以及在白俄罗斯境内进行马戏表演与动物表演工作的收入；中国居民赴白俄罗斯投资税收指南；

（7）违约金（罚款、滞纳金）及违反合同条款而产生的其他制裁形式的收入；

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

（9）提供保障或担保的收入；

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

（11）转让收入：转让位于白俄罗斯境内的不动产取得的收入，转让所有人为外国组织且位于白俄罗斯境内作为物业综合体的企业取得的收入，转让白俄罗斯境内的有价证券（股票除外）取得的收入和取得的注销所得，转让位于白俄罗斯境内组织的注册资金份额（股份、股票）取得的收入，外国公司从白俄罗斯公司撤资时获得的收入；

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

（13）位于白俄罗斯境内，交予资产委托管理的不动产收入；

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

2.2.2.3 预提税纳税申报

预提税申报表的核算由代扣代缴机构（白俄罗斯法人、外国组织、常设机构）完成，并在纳税义务发生的次月 20 日前，向该法人、外国组织或个体企业经营者的主管税务机关提交。

预提税需在纳税义务发生的次月 22 日前缴纳。

2.3 个人所得税

居民纳税人从白俄罗斯境内外所获得的收入应缴纳个人所得税。外国企业纳税人就来源于白俄罗斯境内的收入缴纳个人所得税。根据劳动合同或民法合同，雇佣白俄罗斯公民工作的组织要履行从公民收入中代扣代缴个人所得税税款的义务。履行劳动义务或者其他义务而获得的酬金是最普遍的公民收入类型，包括货币酬金和津贴。

2.3.1 居民纳税人

2.3.1.1 判定标准

白俄罗斯实行属人税制，白俄罗斯公民、拥有白俄罗斯永久居住权者以及一年中在白俄罗斯停留累计超过 183 天的外国人为居民纳税人。

若白俄罗斯居民或在白俄罗斯拥有居住权的人员不具有白俄罗斯居民纳税人的身份，同时也不属于任何一个国家的居民，此时白俄罗斯可将其视为白俄罗斯居民纳税人。

2.3.1.2 征收范围

①应税所得

居民纳税人应就其来源于全球范围的所得缴纳个人所得税，但一年中在白俄罗斯停留累计超过 183 天的外国人，可以通过提供其所在国的完税证明来抵扣相应的税款。

个人应纳税所得主要包括：受雇所得、从事经营及专业服务所得、投资所得、资本利得。

（1）受雇所得

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

②实物福利。实物福利都应以市场价值计算并作为受雇所得征收个人所得税。

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

④董事报酬。法规中未对董事的酬金做特别规定，应按照受雇所得纳税。

（2）从事经营以及专业服务所得

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

对在各种网络平台（如 Facebook）上进行博客创作或者拥有博客网站的个人，如有在此类博客创作中投放广告取得的所得；通过在博客创作中销售收费课程或培训取得的所得；与博客创作相关的其他收费性所得，均应该照章纳税。

（3）投资所得

投资所得具体包括股息、利息以及特许权使用费等。

（4）资本利得

居民个人出售证券、知识产权以及经营资产需按一般税率缴纳个人所得税。居民个人通过证券交易取得的所得，税基确认方式同企业及个体工商户相一致。

②不征税所得

根据白俄罗斯税法第 196 条第 2 款的规定，以下收入无需缴纳个人所得税：

（1）公司或个人企业家为开展活动而支付的费用；

（2）税务人员购买的常规用途的瓶装饮用水或矿泉水、饮料、食品、一次性餐具、个人卫生用品的费用金额；

（3）作为促销活动的一部分而分发（提供）的商品（服务）的价值形式，如果根据这些活动的条款知道这些商品（服务）的接受者信息，但金额不超过 186 卢比。该规则不适用于在广告游戏中作为奖品分发（表演、提供）的商品（作品、服务）的费用；

(4) 由法院确定的精神损失赔偿金额，由法律或合同确定对个人生命或健康损害的赔偿金额；

(5) 支付服务提供者——支付工具发行者因未经授权使用此类支付工具进行交易而偿还的金额。

③免税所得

以下项目免于缴纳个人所得税：

(1) 国家养老金、存款利息以及部分公开和银行发行的债券利息；

(2) 大部分社会保险金；

(3) 雇主为雇员缴纳的个人长期（至少三年期）养老金免于缴纳个人所得税；

(4) 除购销、经营以及受雇等事由之外，配偶以及亲属之间收支相关的所得免于缴纳个人所得税；

(5) 彩票所得；

(6) 个人外汇交易所得免于缴纳个人所得税；

(7) 已故雇员所属的工会组织向与已故雇员有密切关系的人提供的补助；

(8) 从工会组织获得的，包括给学生的奖学金、津贴、补助、礼品和奖品、旅行费用补助等不属于薪金报酬性质的收入；

(9) 2025 年 1 月 1 日前，个人投资者购买在白俄罗斯注册的投资基金取得的收益；

(10) 2021 年 1 月 1 日之前，自愿性人寿保险和其他养老保险政策下向个人支付的保险赔偿金免于缴纳个人所得税。

(11) 无偿赞助、物质或其他援助，以及在银行开设的慈善账户的捐款，旨在为残疾儿童或 18 岁以下的儿童提供医疗服务，但要有卫生部规定的确认书；

(12) 资金担保存款利息形式的收入, 如果这种收入的利率不超过银行活期存款的利率, 或者以白俄罗斯卢布为单位的资金担保存款的实际期限不低于一年, 以外币为单位的不得低于两年;

(13) 在纳税期内, 工会和工会协会的成员从工会和工会协会获得的收入, 除工作或其他职责的报酬外, 还包括现金和实物, 每种来源的金额不超过 1200 卢布, 根据上级工会机构和工会协会的决定, 实物的价值金额也不得超过 1200 卢布。

(14) 工会、工会协会成员以报酬形式同时通过以下两种途径获得的收入——因自觉和积极加工会或工会协会的活动, 以及与个人和组织的公共假期、节假日、纪念日和庆典日有关的活动, 从每个来源获得的金额不超过 1200 卢布的上述收入总额免征个人所得税;

2.3.1.3 税率

表 3 个人所得税税率表 (按固定金额计算)

居住地和其他地区名称	每月固定金额的个人所得税率 (卢布)			
	住宿 (按每个租用的宿舍房间计算)、花园房、乡间别墅	非住宅场所、停车位		
		金属或木制车库、停车位	钢筋混凝土或砖砌车库	其他非住宅场所 (按每平方米计算)
明斯克市	4390	1420	1820	720
巴拉诺维奇市、博布鲁伊斯克、鲍里索夫、沃尔科维斯科、高尔基、捷尔任斯克、兹罗宾、佐迪诺、科布林、克里切夫、利达、莫兹尔、莫洛德希诺、新格鲁多克、新波洛茨克、奥尔沙、波洛茨克、瑞奇察、斯维特洛戈尔斯克、斯洛尼姆、斯卢茨克、斯莫列维奇、斯莫尔贡、索里戈尔斯克、法尼波尔	2700	720	1000	430
布列斯特、维捷布斯克、戈梅利、格	4120	1130	1560	560

罗德诺、莫吉廖夫、明斯克区				
其他城市、附属地区和乡镇	1980	560	720	430
其他居民点和区域	1420	430	590	290

表 4 个人所得税税率表

范围	税率
一般税率 2021 年 1 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日，自然人依照劳动合同以工资形式从合资公司、“巨石”中白工业园区的入驻者处获得的收入	13%
自然人（维护与保护建筑、房屋、土地的工作人员除外）依照劳动合同从高新技术园区的入驻者处获得的收入；个体企业经营者、高新技术园区的入驻者获得的收入；参与销售高新技术领域注册商业项目的自然人依照劳动合同从高新技术园区的入驻者处获得的收入；自然人依照劳动合同以工资形式从合资公司、“巨石”中白工业园区的入驻者处获得的收入（上表列示的情况除外）；自然人从高科技园区内的企业获得的分红。	9%

除上述税率之外，自 2019 年 1 月 1 日起，个人所得税年度税率适用以下规定：

（1）专业服务所得

专业服务所得适用税率为 16%，计税基础为专业服务所得加纳税调增部分。

（2）赌博收入

由白俄罗斯赌博企业支付的所得适用 4%税率。

（3）股息收入

对于纳税人持有的股权，股息分配公司在过去三年或五年未分配股息的情况下，对应股息收入分别适用个人所得税优惠税率 6%或 0%。

（4）税务机关核定收入

对于被税务机关查证未申报的收入，以及税务代理人应扣缴未扣缴税款的收入额，适用 20%的税率。

从 2023 年 1 月 1 日起，26%的个人所得税率适用于以下收入：

①税务机关按照法律规定，根据支出超过收入的数额计算；

②当监管当局确定税务代理机构非法不征收和不将所得税转入预算时，即信封中已确定的工资数额；

③当监督机构确定，自然人以赢利形式获得收入，并已登记在特定计算机现金系统中，但实际上并没有向其支付赢利；

④违反国家法律规定的要求，从事未经国家登记的企业活动，或从事非法和立法法案禁止开展的活动的个人获得的收入。

此外，个人在一个日历年内根据就业合同从高科技园区居民处获得的收入，其 13%的所得税率已被延长至 2025 年 1 月 1 日。

2.3.1.4 税收优惠

白俄罗斯个人所得税的税收优惠指的是在一定范围内给予所得税减免。

免征所得税：

(1) 国家社会保险和国家社会保障补助金，但临时丧失劳动力的补助金（含照顾生病孩子的补助金）除外，以及从预算外基金福利和生态基金提取的以货币形式和实物形式向公民提供的补助金和其他种类的救济；所指的基金清单由白俄罗斯内阁确定，经白俄罗斯共和国最高苏维埃批准；

(2) 赡养费；

(3) 高等学校向大学生、研究生发放的助学金，中等专业学校和职业技术学校向学生发放的助学金，神学院向学员发放的助学金或者福利基金提供的助学金，以及来自国家就业促进基金在进行职业培训过程中发放给学生的助学金；

(4) 中学及职业技术学校对学员完成的与教学生产相关的工作所付的报酬；

(5) 按照退休金法程序制定的各种退休金以及在退休金自愿保险条件下支付的附加退休金；

（6）公民为献血和其他种类的供血，为献出人奶取得的金额，以及医疗机构工作人员为收集血液取得的金额；

（7）国家向因切尔诺贝利核电站事故而受害的公民支付的补助金（补偿费）金额；

（8）为补偿因伤残或其他健康损害而丧失劳动力取得的金额，以及因失去供养者取得的金额；

（9）自然人五年中一次性出售其私有的单元房、住宅楼、别墅、花园及其他不动产所得的收入，一个公历年中一次性出售其私有的汽车及其他交通工具所得的收入，以及在出售其所有的其他财物所得的收入，但在实施企业经营活动时出售私人财产的收入除外；

（10）公民由销售个人农副业产品取得的收入，包括根据同企业、机关和组织签订的合同饲养幼畜和雏禽取得的收入，但因销售非食用产品（种子、花卉、人参等等）取得的收入除外；（注：公民向白俄罗斯共和国国家专业化种子培育企业销售蔬菜作物种子和秧苗及果树取得的收入不征税。）如地方政府出具证明证实所得来自白俄罗斯境内的自然人所经营的副业，上述公民不应缴纳所得税，否则按规定程序纳税；

（11）按照法律第一、二类继承人根据遗嘱取得的遗产，但科学发明家、作者、艺术家的继承人（权利继承人）取得的酬金除外；

（12）由永久居住在白俄罗斯的自然人以及境外近亲赠送所得，近亲包括：父母、子女、收养人、被收养人、兄弟、姐妹、祖父、祖母、孙子、孙女、夫妇；

（13）国家公债债券中奖奖金和白俄罗斯共和国及前苏联彩票中彩奖金，以及经批准搞的各种活动的中奖奖金；

（14）在银行机构存款和国库券的利息和中奖奖金；

（15）公民强制保险和自愿保险取得的金额；

（16）国际组织和白俄罗斯共和国国家奖金，以及将宝物交给国家所得奖金；

(17) 从企业、机关和组织所得赠品（奖品）的金额，以及在竞赛、比赛中所得的货币和实物形式的奖励金额，金额数规定在发放之日起的一个日历年度内不超过 20 个最低工资；

(18) 运动员在国际体育比赛中获取的奖金；

(19) 由于自然灾害和其他非常情况而提供的物质救济的金额，当这种救济是依照白俄罗斯共和国法令提供时，则不论其支付的金额大小；

(20) 根据专职工作地点劳动集体决定收取的一年内不超过 30 个最低工资的金额，以社会保障为目的的物质帮助金额，免费或优惠发放疗养证和治疗证的价值及其他金额；

(21) 向专职工作地点的工作人员收取的免费和优惠的儿童疗养证的价值，以及社会保险资金支付的疗养证价值；

(22) 相应法律规定的实物供给的价值，或代替实物供给而支付的金额；

(23) 在编的现役军人及应召的预备役军人的津贴、差旅费及其他收入；

(24) 以货币形式和实物形式支付的白俄罗斯共和国法令规定数额的补偿费，但未享受例假的补偿费除外；

(25) 工人、职员和在征税方面与其同等看待的公民从其专职工作（供职、学习）地点取得的数额在最低工资以内的工资和其他治疗的现金报酬；

(26) 当公民没有专职工作地点时，不超过最低月工资数额的收入（本项第（25）分项所指收入除外）；

(27) 依照现行法令解雇时支付的解雇金；

(28) 公民为改善住房条件，为购置、建筑住宅以及偿还住房贷款而从其任职的企业、单位、组织无偿取得的金额；

(29) 失业救济金；

(30) 每个不满 18 岁的儿童和被赡养的人生活所需的月最低工资及其他种类的现金报酬，三个以上不满 18 岁的儿童家庭，每个儿童生活所需的两个最低月工资和其他种类的现金报酬；

领取助学金的大学生、学员、超过 18 岁有劳动能力但没有独立收入来源的人在其退休年龄之前不是被赡养者。从事非法人企业经营活动的公民，当没有固定工作，靠企业经营活动而获得的收入也享受类似的优惠。

(31) 企业、单位、组织向曾在此工作的退休人员发放的金额在一年 20 个最低工资以内的物质帮助金，其中包括退休金补助；

(32) 工会组织发放的金额在一年内 20 个最低工资以内的物质帮助金，其中包括优惠的疗养证，儿童康健疗养。

依照本法应纳所得税的公民应：

(1) 从事不须登记的经营活动的，以及不靠本职工作获得收入的自然人，应在其住地税务机关办理纳税人登记；

(2) 在本法规定的情况下，向税务部门提交关于收入和支出的申报表及其他证实申报表中注明的数字可靠性的，核算应税收入和与提取该收入有关费用的必要文件和资料；

(3) 在相应情况下出示提交确认纳税优惠权的文件；

(4) 及时向税务机关指定的预算全额缴纳税金；

(5) 准许税务机关公职人员进入支取收入或作为征税对象单位的处所，不论其位于何处。

无法人地位的企业经营者从事经营，应依法进行财务统计，统计形式由白俄罗斯共和国部长会议所属国家税务总局规定。

无法人地位从事经营的企业、机关和组织应：

(1) 从工人和职员的工资及其他应税所得中及时、准确地计算、扣除税金并将其划入预算；

(2) 向税务机关及时提交向公民支付并应由税务机关征税的收入的有关资料；

(3) 企业、机关和组织未按时从工人和职员的工资及其他每月应税所得中扣除的税金，可在三个月以内扣除；

(4) 对于多扣的税金可自发现错扣税金之时起一年内退还。如果按申报表缴纳所得税的公民未及时纳税或被错征税，则应在下一个报告年度内补税或向其退税。因纳税人逃税而未收取的税金，征收其整个逃税期间的税款。

2.3.1.5 税前扣除

(1) 标准扣税

《白俄罗斯税法》第 209 条规定了给予个人标准减税的程序。在确定 2023 年个人所得税的税基时，个人有权获得以下标准减税：

①如果每月收到的应税收入不超过 944 卢布，则每月扣减 156 卢布；

②每个 18 岁以下的孩子和每个受抚养人每月扣税 46 卢布。对于寡妇（鳏夫）、单亲、养父母、导师或监护人以及有两个或两个以上 18 岁以下孩子或 18 岁以下残疾孩子的父母，每月扣税 87 卢布；

③每月 220 卢布的金额（针对某些类别的个人）。

对 18 岁以下的子女和受抚养人给予标准的税收减免，每月可获得 220 卢布的标准减税额。

标准扣税是个人主要工作（服务、学习）地点的税务代理机构给予个人的。在没有主要工作（服务、学习）地点的情况下，在个人提出书面申请并出示工作记录簿的情况下，给予标准减税；在没有工作记录簿的情况下，由个人提出书面申请，说明没有工作记录簿的原因。

(2) 社会税扣除

《白俄罗斯共和国税法》第 210 条规定了给予个人社会税减免的程序。在确定个人所得税的税基时，个人有权：

个人在一个日历年内为其在白俄罗斯各级教育场所接受高等教育、中等专业教育与或职业技术教育而支付的教育费用，以及为偿还（归还）从白俄罗斯公司或白俄罗斯个人企业家处获得的银行贷款

（包括其利息，但因未及时偿还（归还）贷款、信贷和未及时支付贷款、信贷利息而支付的利息除外）支付的社会税扣除。

个人在白俄罗斯接受各级教育的过程中，与其密切相关的人员（被监护人的导师或监护人，包括年满 18 岁的前被监护人）时，在其接受高等教育、中等专业教育或职业教育时支付的金额，以及该个人用于偿还（归还）银行贷款或从其他白俄罗斯公司获得的贷款的金额也可以扣除。无论其中父母任何一方支出这些花销，双方都有权申请社会税扣减。

个人向白俄罗斯保险公司支付的金额（由个人向税务代理机构报销），即签订至少三年的自愿保险、额外养老金协议以及自愿医疗费用保险协议下的保险费，可获得社会税扣除。

如果与个人有密切亲属关系的人（被监护人，包括年满 18 岁的前被监护人）根据自愿保险合同支付保险费，这些人有权获得所付保险费数额的社会税扣除。

（3）财产税扣除

《白俄罗斯共和国税法》第 211 条规定了给予财产税减免的程序。在确定个人所得税的税基时，个人有权利获得：

需要更好住房条件的个人及其家庭成员（配偶、他们的子女和其他被司法认定为个人家庭成员的人）在签订规定分期支付单户住宅或公寓价格的买卖协议、信贷或贷款协议时，包括通过购买住房债券的方式进行登记，有权获得财产税扣除。

被登记为需要更好住房条件的个人及其家庭成员，或在签订规定分期购买单户住宅或公寓价格的买卖协议、贷款协议或与地方行政管理机构、其他国家机关和其他国家组织、非政府所有制组织签订的贷款协议时被登记的个人及其家庭成员，在被确认为需要的情况下，有权获得财产税扣除。

（4）专业税扣除

《白俄罗斯共和国税法》第 212 条规定了给予专业减税的程序。

在确定个人所得税的税基时，以下类别的个人有权获得专业税收减免：

作为知识产权所有人和拥有这些物品的产权并获得以下收入的个人：

- ①知识产权所有人的报酬，作者创作知识产权对象的报酬；
- ②根据规定创造和使用智力活动成果的合同而获得的收入；
- ③根据规定授予或转让知识产权客体权利的合同获得的收入；
- ④从集体管理财产权利的组织获得的使用版权或相关权利的特许权使用费；
- ⑤因创造和使用知识产权而获得的其他收入，但个人从创业活动中获得的收入除外。

另外，扣除项目还包括：

- (1) 纳税人为改善居住条件所发生的建造以及购房费用。可扣除的费用包括本金、按揭贷款利息以及其他与利息相关的支出；
- (2) 个人教育费用可以扣除，包括助学贷款以及纳税人子女和配偶的教育费用支出；
- (3) 自 2019 年 1 月 1 日起，自愿性保险保费不再设有最大扣除限额，三年期以上的医疗相关保险费可全额扣除；
- (4) 专业运动员可扣除与参加比赛相关的费用。

2.3.1.6 应纳税额

(1) 计算方法

个人所得税可以根据一个简单的公式来计算：（收入－减税）× 税率。

(2) 列举案例

例如，以工资为例。假设你收到 5 万卢布。

$$50,000 \times 0.13 = 6,500$$

6,500 卢布是所得税。雇主自己会把这笔钱转给税务局，剩下的 43,500 卢布会汇给你。一个扣税的例子。我们将在下面写更多关于

它们的类型。我们来看看出售公寓的情况。在某些情况下，可以适用 100 万卢布的扣除。例如，你以 200 万卢布出售一套公寓。

$$(2,000,000 - 1,000,000) \times 0.13 = 130,000$$

在这种情况下，13 万卢布是你的所得税。你必须向联邦税务局提交纳税申报，并支付税款。

2.3.2 非居民自然人纳税人

判定标准以及征收范围：对于在一年中停留期少于 183 天的外国人视为非居民自然人纳税人，只对其在白俄罗斯境内获得的收入征收个人所得税。

非居民自然人纳税人所适用的征税范围、税率、税前扣除等与居民纳税人相同。适用税率、税前扣除参考居民纳税人规定。

2.3.3 申报制度

(1) 申报要求

在白俄罗斯，没有被税务代理或白俄罗斯组织征税的公民必须自己提交收入申报。最常见的是，这些收入是白俄罗斯税务居民从国外获得的，即：

- ①来自外国的工资；
- ②外国的红利；
- ③在外国银行的存款利息；
- ④在外国网上赌场的赢利；
- ⑤非来自亲属的汇款形式的礼物——金额超过 7,521 卢布（这不仅适用于来自国外的礼物，也适用于白俄罗斯境内的礼物）；
- ⑥博主的收入——如果来自粉丝的货币奖励超过 7,521 卢布。如果博主定期从几个来源获得广告收入，他/她应注册为个人企业家或法律实体；
- ⑦车辆和房地产的销售收入——如果在该日历年内，自然人销售了 2 辆或更多的汽车、1 辆或更多的卡车、1 辆或更多的公共汽车，

应缴纳所得税。5 年内出售一次公寓、房屋、地块、车库不征税——所有类型的财产都单独考虑。

税收居民应在 3 月 31 日前申报收入。目前在白俄罗斯有几种报税的方式：

①通过税务机关——可以向任何一个税务局提交所得税申报表，无论你的居住地或注册地是哪里；

②通过邮寄——在这种情况下，可以从税务和关税部的网站上下载申报表，用电脑或手工填写。申报书是在邮寄日期前提交的，而不是由税务机关提交的；

③通过个人办公室——你可以远程登记，但必须借助于银行间识别系统。在完成电子申报时，税务机关提供它所拥有的信息，这些信息会自动转移到申报书中。

以下情况必须申报个人所得税：

①出售手中不到三年的汽车（《税法》第 220 条第 1 款第 3 项）；

②购买公寓或支付学费后的税务扣除；

③好朋友送给你一辆车；

④公司赠送的礼物价值超过 4 千卢布，则应纳税（《税法》第 217 条第 28 款第 1 段）。

以下情况不必申报个人所得税：

①出售拥有三年以上的汽车（或其他财产）；

②你从事多项工作或根据民法合同工作，并从已经预扣税款的公司获得报酬。雇主和任何付款来源都必须预扣税款，如果违反，会导致罚款；

③近亲赠送的汽车（《税法》第 217 条第 18.1 款）。

（2）税款缴纳

非居民自然人需为收入部分缴纳个人所得税。一般税率为 13%。

2.3.4 个人所得税申报

白俄罗斯不允许个人所得税汇总申报，必须独立申报。资本利得（资本所得的一种，指出售房屋、机器设备、股票、债券、商誉、商标和专利权的资本项目所获取的毛收入，减去购入价格后的余额）作为普通收入纳税。纳税人及其配偶与未成年子女可享受标准扣除额。除了标准扣除额外，纳税人还可享受社会、财产与专业税收减免，相应减免以纳税人须在纳税截止日前进行纳税申报为前提。

相关企业或组织（含税务代理）应在实际支付个人所得时，直接从纳税人收入中代扣代缴自然人的个人所得税。个人所得税税收周期为一个日历年度（即申报费用扣除和津贴的个人需要进行年度个人所得税申报）。针对个人独资企业经营者，个人所得税申报周期与利润税相同，可按月或季申报。

从 2023 年 1 月 1 日起白俄罗斯规定，如果在本报告季度内税务代理未缴纳个人所得税收入，税务代理人则有权不向登记地的税务机关提交报告季度的纳税申报表。

2.4 增值税

2.4.1 概述

2.4.1.1 征收范围

在白俄罗斯境内销售货物、提供应税劳务以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税人。其中，个人独资企业者的纳税起征点为 465,255 卢布。

2.4.1.2 税率

表 5 增值税税率表

类型	税率
(1) 出口到关税同盟成员国的商品； (2) 押运、装卸工程（服务）和其他类似直接与销售出口关税同	0%

类型	税率
盟成员国的商品相关的工程（服务）； （3）出口运输服务，包括过境运输以及来料加工商品的出口； （4）为外国单位或自然人车辆提供的维修和技术维护服务； （5）免税店店主自产、用于随后在免税店销售的商品； （6）通过在关税同盟成员国无固定居住地的自然人的商店进行零售的商品并且外国人从买到之日起 3 个月内将其带出关税同盟国关境外。在购买商品时，如果根据商品付款支付凭证，该商品价值超过 80 万白卢布（含增值税价值），该商品自买到之日起 3 个月内被带出关税同盟国关境外时，外国人有权在一日内从已与有关单位签署了向外国人退增值税服务合同的商店处获得返还的增值税。	
（1）电子通讯服务； （2）电子数据服务。	25% 26%
（1）销售在白俄罗斯境内生产的植物栽培产品（花卉栽培，观赏性植物栽培除外），野生浆果、坚果与其他果实、蘑菇等野生产品以及养蜂业、畜牧业（皮货生产除外）与渔业产品、部分粮油食品（如曲奇饼干、蔬菜、水果、坚果和儿童果汁）； （2）进口、销售食品以及白俄罗斯总统批准的清单中所列的儿童商品时； （3）部分医疗用品； （4）自由经济区入驻者在白俄罗斯境内销售其在自由经济区内生产的且为白俄罗斯确定为进口替代产品时； （5）自 2022 年 1 月 1 日起进口已经过所有加工工序的药品（不包括散装药品）。	10% （针对第五条，10% 的税率需经过健康部门确认）
根据 2021 年 2 月 25 日税务及海关部门发布的信函，2021 年起进口的散装药品。	20%
一般税率（包括销售资产，以及销售其他以上未指明的商品、服务时，免征增值税与不属于增值税征税对象的除外）。	20%

注释：关税同盟国指俄罗斯、哈萨克斯坦和吉尔吉斯斯坦。

2.4.1.3 制度演变

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

2.4.2 税收优惠

对于特定的医疗产品以及儿童食品，免征增值税。

对于医疗服务、教育服务、特定文化服务、家用电器维修服务、入境旅游服务、提供研发等知识产权相关的服务、银行服务、保险服务、个人房地产登记服务等，免征增值税。

自 2021 年 1 月 1 日起至 2021 年 12 月 31 日，白俄罗斯免征符合条件车辆进口环节增值税，下列类别的纳税人在计算所得税金时全部工资和其他与完成劳动职责有关的报酬以及由从事企业经营活动、完成民法性质的合同取得的收入金额、一个月不超过 10 个最低月工资（一年不超过 120 个最低月工资）的稿酬给予优惠：

（1）由切尔诺贝利核电站后果事故引起的放射性病患者；

（2）1986—1987 年在疏散区范围内参加消除切尔诺贝利核电站事故后果工作或在此期间在该电站参加生产运营或其他工作的人员（其中含临时派去的和出差去的人员），包括应召去专门集训并参加完成与消除该事故后果有关工作的现役军人和预备役军人；

（3）被授予社会主义劳动英雄、苏联英雄称号的人员、各级光荣勋章、劳动光荣勋章获得者；

（4）为保卫祖国曾在正规部队（舰队）、游击队、地下组织参加过战斗的卫国战争、国内战争参加者，以苏联武装部队、苏联安全委员会、苏联内务部的专家、顾问身份在他国领土上进行的地区性战争和军事冲突的参加者，以及依照“老战士”法第 21 条规定的与这些参加者享有同等待遇的人员；

（5）各种一、二等残疾人；

（6）向收购企业出售野生药用植物、浆果、蘑菇、干果和其他野生产品取得收入的公民；

公民的纳税优惠权自提交白俄罗斯共和国财政部确定的有关文件之时起开始生效具体请参考 2.1.3.1。

2.4.3 应纳税额

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

在最终缴纳增值税时，进项税额可以抵扣。即仅就增值部分缴纳增值税。

2.4.4 申报制度

（1）申报要求

增值税的申报方式为纳税人在税务部的门户网站上通过个人账户以电子方式提交。增值税税收周期为一个日历年。增值税申报期为每季度提交一次。增值税须在上一申报期结束后的次月 20 日之前申报。若申报截止日期为非工作日，则顺延为下一个工作日。

（2）税款缴纳

增值税必须在上一申报期结束后的次月 22 日之前完成缴纳，并向税务机关提交纳税申报、货物进口申请以及其他所需文件。

根据 2022 年 12 月 30 日白俄罗斯税务部门发布的“关于修改税收法”的法律规定，从 2023 年 1 月 1 日起，白俄罗斯组织和个人企业家，在向未在白俄罗斯税务机关登记的外国个人企业家购买货物（实物、服务）和产权时，有义务缴纳增值税。

根据 2022 年 8 月 1 日第 264 号总统令，自 2022 年 10 月 4 日起，符合特定条件的法人实体可以申请就进口货物延迟缴纳增值税及关税。法人实体必须获得地方政府机关的批准，随后向国家海关委员会申请延期。

2.4.5 增值税申报

白俄罗斯税法要求，增值税只能以银行转账的方式缴纳。一般情况下，应税个人和经营实体在白俄罗斯均应设有银行账户，并通过该银行账户缴纳增值税。

增值税需每季度提交一次。增值税须在上一申报期结束后的次月 20 日之前申报。若申报截止日期为非工作日，则顺延为下一个工作日。增值税必须在上一申报期结束后的次月 22 日之前完成缴纳。

2.5 其他税费

2.5.1 土地使用税

在白俄罗斯境内拥有、使用、承租土地的个人和企业为土地使用税纳税人。

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

受新冠疫情影响，地方政府部门可以指导符合条件的纳税人在 2020 年度第二、第三和第四季度适用较低的土地使用税税率。

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

土地使用税可在利润税前进行扣除。

土地使用税按年征收，必须在当前纳税期的 2 月 20 日前提交纳税申报。自然人可根据纳税期满后次年 9 月 1 日的纳税通知书，在在纳税期满后次年 11 月 15 日之前缴纳土地使用税。组织可选择每年一次缴纳，税额为当年 2 月 22 日前计算出的年度税额，或每季度一次，税额为年度土地使用税的四分之一，在每季度第二个月的 22 日前缴纳。农业用地，可选择每年一次缴纳，税额为当年 4 月 15 日之前的计算税额，或 4 月 15 日、7 月 15 日、9 月 15 日和 11 月 15 日之前缴纳，税额为年度土地使用税的四分之一。

2023 年白俄罗斯规定，提供给组织用于建设和维护永久建筑的 土地，如果在提供该土地之日起三年内没有进行永久性建筑的国家登记，包括最后的修建建筑，将增加 3 倍的土地使用税率。

自 2023 年 1 月 1 日起，用于疗养院、保健组织的地块免征土地使用税。

为了完善政府对土地使用税的管理，从 2023 年开始，执行由税务机关根据所提供的信息预先申报土地使用税的制度：

取消付款人—组织在申报年度开始时向税务机关提交土地使用税纳税申报的义务；税务机关在一个纳税期结束时，即 2024 年，将根据其掌握的信息，预先填写前一年，即 2023 年的土地税纳税申报，并在 2024 年 1 月 30 日发送给付款人即组织，以使用电子数字签名签署，并在 2024 年 2 月 20 日之前向税务机关提交该纳税申报单。因此在 2023 年期间，各组织有义务在 2 月 22 日、5 月 22 日、8 月 22 日和 11 月 22 日的到期日之前缴纳土地使用税。

2.4.6 消费税

概述：消费税应税商品包括各种酒类、啤酒、香烟以及香烟制品、原油、车用油以及乘用车等。用于生产医药产品的酒精免于缴纳消费税。2022 年起，白俄罗斯消费税单位消费税额为 0—3848.64 白卢布。酒精和烟草产品只能凭消费税记录销售。消费税按月征收。消费税须在上一申报期结束后的次月 20 日之前申报。消费税必须在上一申报期结束后的次月 22 日之前完成缴纳。

白俄罗斯 2023 年起将提高酒精和烟草产品的消费税率。将电子烟系统、烟草消费系统纳入应税商品清单，消费税率为每单位 2.72 卢布。

从 2023 年 1 月 1 日起，白俄罗斯引入了新应征消费税商品——石油。对按照生产酒精、酒精饮料技术流程生产的副产品和含酒精的废物，进口到白俄罗斯时将不征收消费税。

2.5.2 不动产税

不动产税的纳税人包括组织以及注册为个体工商户的个人。不动产税以企业房产以及在建工程（除财政拨款项目、居住用房等）的价

值或租金为基数进行缴纳。企业房产以及建筑物等投入使用的第一年免于缴纳不动产税。为环境保护项目所建造或使用的房产以及建筑物免于缴纳不动产税。

企业组织适用不动产税的法定税率为 1%，个人纳税人适用税率为 0.1%。对于企业纳税人，2019 年 1 月 1 日后投入使用的建筑物，投入使用第二年到第五年的适用的税率分别为 0.2%、0.4%、0.6%、0.8%。

地方代表委员会（含遵守其指示的地方代表委员会）以及明斯克城市代表委员会有权或增或减某些纳税人适用的不动产税率，2019 年，税务机关可按不超过法定税率的 2.5 倍区间内的税率征收不动产税；2019 年以后年度，税务机关可按不超过法定税率 2 倍区间内的税率征收不动产税。

不动产税可以在利润税税前扣除。

不动产税按年征收，必须在当前纳税期的 3 月 20 日前提提交纳税申报。自然人可根据纳税期满后的次年 9 月 1 日的纳税通知书，在纳税期满后的次年 11 月 15 日之前缴纳不动产税。组织可选择每年一次缴纳，税额为当年 3 月 22 日前计算出的年度税额，或每季度一次，税额为年度土地税的四分之一，在每季度第三个月的 22 日前缴纳。

根据 2023 年白俄罗斯修改的不动产税法律规定，法院宣布破产的企业和已启动清算程序企业的永久性建筑可免征不动产税。从 2023 年起，被认定为不符合既定卫生和技术要求且不适合居住的住宅（房屋和公寓）将不成为征税对象。

2.5.3 社保费

白俄罗斯强制性保费的纳税人为：雇主、雇员、缴纳强制性保费的自然人、为服役军人提供货币津贴的组织。

（1）强制性养老保费的数额如下（占强制保险缴费对象的百分比）：

①雇主—28%;

②农产品生产者雇主—24%;

③从事作物生产（花卉和观赏性植物除外）、牲畜养殖（毛皮兽养殖业除外）和养鱼业的农民—24%;

④消费者合作社（消费者协会除外）、业主协会、园艺协会、残疾人公共协会（其法定代表人）以及其财产为这些公共协会所有的组织，且上一年残疾雇员的平均人数至少为 30—5%;

⑤自己缴纳强制性保费的自然人、Б е л г о с с т р а х а 保险公司、提供现金津贴的组织—29%;

⑥雇员—1%。

（2）职业养老保险缴费金额为（占职业养老保险缴费对象的百分比）：

①在特别危险和艰苦工作条件下从事地下工作的全职工人——9%;

②在危险和艰苦工作条件下工作的全职工人——6%;

③民用航空飞行和飞行测试的工人、驾驶民用航空的人员；民用航空飞机的飞行操作员和乘务员——9%;

④白俄罗斯职业体育领域各项目国家队的成员 — 9%;

⑤民用航空工程技术人员——6%;

⑥机床和机械的女性纺织工人——6%;

⑦拖拉机女驾驶员、农业生产拖拉机女驾驶员、建设、道路及装卸车女驾驶员——6%;

⑧从事直接用于生产农产品的农业生产拖拉机男驾驶员——6%;

⑨在城市和一些工作条件等同于城市的郊区线路从事客运（公共汽车、无轨电车、有轨电车）的司机——6%;

⑩些类别的医疗和教学人员——4%。

若工资支付日为纳税期满后次月 20 日前，则纳税人应在纳税期满后次月 20 日前缴纳保费。

2.5.4 印花税

印花税是按税基和印花税率的乘积计算。

印花税必须在本票和可转让本票、其副本和可转让本票副本的发行、确认或出示付款、转让和接收之日的下一个工作日内缴纳。

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

表 6 印花税税率表

类型	税率
与国际组织、外国实体及组织、外籍、无国籍人士交易，对应交易的本票、 汇票	15%
本票、汇票的副本	20%
白俄罗斯共和国出具或担保的本票、汇票及其副本，但相关信息未提交 白俄罗斯“共和国中央证券保存中心”统一管理的	25%
除上述情形外	0.1%

2.5.5 关税

一般情况下，白俄罗斯境内所有进口环节的货物均需要缴纳关税。对于部分特定进口货物免于缴纳关税（例如：与文化和科学相关的产品，具体细节请参考当地政府颁布的规定）。

进出口关税采取固定税率或固定单位税额两种方式进行计算。关税税率为 5%—30%；单位税额（例如：每千克或每立方厘米）为 0.5—5 欧元。白俄罗斯与亚美尼亚、哈萨克斯坦、吉尔吉斯斯坦以及俄罗斯签订了欧亚联盟协定，对于上述国家范围内的商品进出口不征收关税，从上述国家范围外进口的商品需要交纳关税。根据关税同盟国家的统一对外贸易商品目录，对输入关税同盟国家的第三国货物统一征收进口关税，再按固定比例进行分配，其中俄罗斯占 85.065%，哈萨克斯坦占 6.955%，白俄罗斯占 4.86%，亚美尼亚占 1.22%，吉尔吉斯斯坦占 1.9%。

2.5.6 交通工具使用税

白俄罗斯自 2021 年 1 月 1 日起开始征收汽车交通税。应当缴纳汽车交通税的对象为企业组织与个人，也包括个体工商户。如果为租赁车辆，由承租人承担该项税负。

汽车交通税的征税对象为在相关部门注册为企业或个人拥有的车辆。税率视车辆的质量、承载量或者以车辆为单位计算。须在每年 11 月 15 日前缴纳汽车交通税。符合以下条件的车辆，其所有者不需要缴纳汽车交通税：

- (1) 1991 年前生产的车辆（即 1992 年 1 月 1 日之前生产的车辆）或无生产年份信息的车辆；
- (2) 仅由电动马达驱动的 M1 或 M1G*类（期限至 2025 年 12 月 31 日）车辆；
- (3) 专门为残疾人使用的车辆；
- (4) 车牌照未过期且已缴纳税费的车辆；
- (5) 2021 年 7 月 1 日之前取消注册的车辆；
- (6) 被盗车辆。

表 7 汽车交通税税表

自然人 (允许最大重量的车辆)	税费（以年为单位）卢布
不超过1.5吨（没有允许车辆总重信息的车辆）	61
1.5—1.75吨	81
1.75—2吨	102
2—2.25吨	122
2.25—2.5吨	142
2.5—3吨	162
超过3吨	223
有允许的最大重量的拖车：	

不超过0.75吨	41
超过0.75吨	223
拖车式流动别墅（大篷车）	41
卡车、牵引车、载货汽车，其允许的最大质量：	
不超过2.5吨	162
2.5—3.5吨	345
3.5—12吨	447
超过12吨	508
一辆有若干座位的巴士：	
不超过20个座位（含20）	244
21—40个座位	345
超过40个座位	447
摩托车	41
卡车拖拉机	406

2.5.7 其他

其他税费包括生态税、自然资源开采税、国家责任金、公共道路过路税、离岸税、领事签证费、特许证费、养狗税、疗养税、采购税等。

根据 2022 年 3 月 31 日第 131 号白俄罗斯总统法令，自 2022 年 5 月 1 日起，白俄罗斯将征收广告税。该税种适用于在白俄罗斯任何渠道（包括互联网）上放置或分发的广告内容。

根据 2022 年 4 月 4 日颁布的第 134 号白俄罗斯总统令，白俄罗斯将对石油产品（芳烃馏分）征收新税。

从 2023 年 1 月 1 日起，白俄罗斯开始实施职业所得税税制。职业所得税是针对自然人的一种特殊税制。自然人须使用数字平台“职业所得税应用程序”使用职业所得税。特殊税制职业所得税适用

于从以下方面获得职业收入的自然人：工作时，他们没有雇主也没有根据雇佣合同和根据民法合同雇佣自然人；使用财产。职业所得税得税率为 10%或 20%。

表 8 职业所得税税率表

类型	税率
自然人	10%
外国企业和外国个体工商户	10%
在白俄罗斯税务机关注册的公司和个人工商户，每年收入总额不超过 6 万白俄罗斯卢布	10%
在白俄罗斯税务机关注册的公司和个人工商户，每年收入总额超过 6 万白俄罗斯卢布	20%

2.5.7.1 预提税

预提税的纳税人：境外企业未在白俄罗斯境内设立常设机构；虽设立常设机构，但取得的来源于白俄罗斯境内的收入与该常设机构无关联的外国企业企业，其取得的收入需要缴纳预提税。

根据不同的收入类型，预提税税率可为 0%、3%、5%、6%、10%、12%、13%和 15%。

2025 年 1 月 1 日前，对于未在白俄罗斯境内设立常设机构的外国企业企业，从白俄罗斯基金投资机构自盈利年度起 3 年内，取得的利息收入或者投资分红，按照 6%的优惠税率缴纳预提税。

自 2017 年 11 月 30 日起，《白俄罗斯共和国—中华人民共和国香港特别行政区所得和资本利得税协议（2017）》开始生效。该协议自 2018 年 1 月 1 日起在白俄罗斯开始实施，自 2018 年 4 月 1 日起在中国香港开始实施。该协议中明确规定缔约双方企业的股息、利息、特许权使用费的预提税最高税率均为 5%。其中，在一定情况

下，股息、利息可享受免税待遇；涉及飞机、飞行器的特许权使用费可享受 3% 的预提税优惠税率。

2021 年 1 月 1 日起，于 2020 年 12 月 29 日颁布的第 72—Z 号税法修改法令正式生效。关于预提税规定的主要修订总结如下：

外国企业企业为吸引国际组织对白俄罗斯的投资、贷款、信贷支持，提供白俄罗斯国际税收协定中规定的咨询服务，取得的收入适用零预提税税率。

外国企业企业组织大型会议、论坛、峰会、专题讨论会等不属于教育范畴的活动，取得的收入不征收预提税。

外国企业企业已经取得预付款，因未能提供服务或者开展活动在所属纳税季度内产生退款的，不征收预提税也不需要就取得的所得申报预提税。

对于外国企业企业取得的贷款协议下的利息所得，不再免征预提税。

2023 年 1 月 4 日，白俄罗斯国家法律互联网门户网站(Pravo)颁布 2022 年 12 月 30 日经总统签署的《关于税收法律的修订》(第 230—Z 号法律)。该法律规定，自 2023 年 1 月 1 日起，将企业利润税一般税率从 18% 提高到 20%。此外，适用于电信运营商的 30% 企业利润税税率将继续适用至 2025 年 1 月 1 日。同时，该法律规定，自 2023 年 1 月 1 日起，支付给外国企业公司的股息预提税税率从 12% 提高到 15%。修订后的利率适用于 2023 年以后支付的股息。国家机关从预算资金中支付给外国企业企业的股息免税。

表 9 税率对比表

协议（协定）签署国家（地区）	股息	利息	特许权使用费
中国香港与非税收协议国家	0%	0%	4.95%/16.5%
白俄罗斯与非税收协定国家	12%/13%	10%/13%	13%/15%
中国香港与白俄罗斯税收协议	0%/5%	0%/5%	3%/5%

征税范围：

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

(2) 各种类型的利息（息票）收入，包括：

①贷款，债务方面的收入；

②其发行条件规定以利息（贴现）形式获得收益的有偿证券收入；

③临时使用白俄罗斯银行账户内闲置资金的收入。

(3) 专利使用费；

(4) 红利与相当于红利的收入；

(5) 根据委托、代理合同等类似民法合同，在白俄罗斯境内销售商品的收入；

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

(7) 违约金（罚款、滞纳金）及违反合同条款而产生的其他制裁形式的收入；

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

(9) 提供保障或担保的收入；

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

(11) 转让收入：转让位于白俄罗斯境内的不动产取得的收入，转让所有人为外国组织且位于白俄罗斯境内作为物业综合体的企业取得的收入，转让白俄罗斯境内的有偿证券（股票除外）取得的收入和取得的注销所得，转让位于白俄罗斯境内组织的注册资金份额（股份、股票）取得的收入，外国公司从白俄罗斯公司撤资时获得的收入；

(12) 服务收入：咨询、会计、审计、营销、法律、工程技术服务，位于白俄罗斯境内不动产的委托管理，快递，中介，管理，雇佣

和挑选员工包括进行职业活动的自然人，教育领域，财产保管，保险，广告（向国外组织支付的与白俄罗斯组织、个体企业在国外参与展会相关的费用除外），安装、调试、检查、维护、测量、测试位于白俄罗斯境内的线路、机械、设备、仪器、工具、设施、无形资产（当其是关于购置为私有含暂时使用且为外贸合同条款不可分割的条件时，对上述服务提供培训、进行咨询等所获得的收入除外），押运与保护货物（对于货物所在地国家法律规定必须押运与保护的货物，该国组织提供服务所得收入除外）；

（13）位于白俄罗斯境内，交予资产委托管理的不动产收入；

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

2021 年 12 月 31 日白俄罗斯税务机关发布的第 141-Z 号文件，对外国组织的所得税计算进行了相应的更新，包括：

（1）外国组织取得的，因其出售的货物（工程、服务）以及（民法典第 189 条第一款第 1.2.1 项所述）财产权所收到的延期付款利息以及分期付款（即商业贷款利息）不包括在征税对象中；

（2）培训、咨询和安装、调试、检查、测量和测试服务的收入自 2022 年起不包括在应税项目中。就无形资产而言，所得税仅向应税项目征收，前提是这些服务是为购买《民法典》第 189 条第 1 款第 1.12.11 项所述物项所有权（或临时使用）的外贸合同的不可分割的条件。（无形资产包括根据许可（版权）合同或法律规定的其他理由获得的计算机程序的产权）。

根据《白俄罗斯共和国税法典》第 189 条第 1 款第 1.11.3 项的规定，明确在白俄罗斯共和国境内出售证券（股票除外）或偿还证券（第 193 条第 5 款第 2 部分）的情况下收入税申报表（计算）的提交程序。如果此类收入的来源是没有在白俄罗斯共和国设立代表处或常设代表处的外国组织，则应向证券交易组织者（即交易所）登记地的税务机关提交所得税申报表（计算）。

2.5.7.2 预提税纳税申报

预提税申报表的核算由代扣代缴机构（白俄罗斯法人、外国组织、常设机构）完成，并在纳税义务发生的次月 20 日前，向该法人、外国组织或个体企业经营者的主管税务机关提交。

预提税需在纳税义务发生的次月 22 日前缴纳。

2.5.7.3 申报制度

根据白俄罗斯税法，纳税人需满足受益所有人条件才可以享受协定优惠待遇。外国企业企业需提供如下资料以证明其受益所有人身份：

- （1）可证明其对收益享有完全处置权的证明文件；
- （2）可证明其在税收居民国开展积极经营活动的证明文件。

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

白俄罗斯的最高税务管理机构为白俄罗斯税务部。《白俄罗斯共和国税法法典》是白俄罗斯税收体系的最高文件，由总则和特殊部分组成。税务机关依照国家法律规定代表国家执行税收政策并进行税收管理，同时在法规授权的范围内，海关负责部分税收征管。税务机关、海关及其他执行税务管理功能的政府机关依据法律法规行使一定的管理职能并进行协作。

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

3.1.2 税务管理机构职责

2004 年 1 月 1 日起生效的税法总则部分规定了纳税义务、纳税人、征税对象、税务核算管理章程，税务机关决策上诉程序。2010 年 1 月 1 日起开始生效的税法特殊部分，调整单独的税费（规费），确定纳税人、征税对象、税率、相应税费（规费）的核算与缴纳程序。根据白俄罗斯税法，白俄罗斯境内现行的税收按照地域特征与依法调控征税的主体级别分为国家税费与地方税费。

国家税费包括：增值税；消费税；利润税；不在白俄罗斯境内通过常设代表机构进行经营活动的外国组织收入税；个人所得税；不动产税；土地税；生态税；自然资源开采（征用）税；外国汽车类交通

工具通过白俄罗斯公共道路过路费；离岸税；印花税；领事签证费；特许证费；海关关税与海关规费。

地方税费包括：养狗税；疗养税；采购税。

白俄罗斯税务部组织体系包括：税务机关保障局、税收方法总局、个人税务总局、国际税务合作局、税务分析和会计总局、税务局发展总局、监察组织总局、货物和服务监督总局、组织人事政策局、法律事务局、财务会计局、信息安全和特别工作部、内部审计组织局、预审申诉局、税务机关监督局。

白俄罗斯税务部各管理机构主要职责如下：

（1）税务机关保障局：组织并完善税务部文件管理系统，根据公文处理及档案材料立法要求统一组织文件管理工作等；

（2）税务方法总局：为实施规范程序的立法提供方法和组织保障，处理自由经济区居民的征税问题等；

（3）个人税务总局：在自然人应税务机关要求进行收入和财产的申报、公职人员和其他有义务的人申报税务机关职权范围内的收入和财产等问题上保障使用立法；

（4）国际税务合作局：在有关避免双重征税、遵守税法上的合作与互助、组织与外国税务机关的税务信息交流等问题上制定国际协议；

（5）税务分析和会计总局：完善税收核算机制和法律监管，实施方法确保税收立法的执行，实施方法确保支付罚款和强制征税、强制罚款措施的执行等；

（6）税务发展总局：确定并完善税收管理过程的总体发展方向，规划和协调拟定税务机关发展的主要方向，准备和实施发展方案等；

（7）监察组织总局：在组织和方法上保障税务机关在其职权范围内对纳税人遵守法律进行监察，分析并协调税务机关对商业实体以及从事未注册企业经营的自然人的监察活动等；

(8) 货物和服务监督总局：根据立法对赌博业遵守许可经营法律的情况进行监督，在国家监管职权范围内保障对调节酒精饮料、烟草制品、烟草原料生产及运输遵守法律情况的监督等；

(9) 组织人事政策局：根据税务机关的专业水平、业务水准和道德素养，保障实施税务机关高级人员和专家的选拔、教育及安置的高效人才政策，形成有效的高级人员储备，并组织与税务机关的工作等；

(10) 法律事务局：协助确保税务部及其职员的活动符合法律规定，根据税务部的职权范围，直接参与制定法规草案和其他法律文件等；

(11) 财务会计局：协调下一财政年度国家预算中规定用于维持税务机关的支出，在税务部使用预算拨款方面对国家预算支出进行控制监督等；

(12) 内部审计组织局：分析并总结税务部监察机关在落实内部审计、为组织工作提出建议方面的工作成果，监督税务部监察机关落实内部审计的质量等；

(13) 预审申诉局：协调税务机关审议申诉工作，为税务机关预审申诉提供保障等；

(14) 税务机关监督局：完善内部监督机制及法律规范，落实内部监督等。

3.2 居民纳税人税收征收管理

3.2.1 税务登记

白俄罗斯税法规定，所有居民纳税人均需在取得经营许可后的10日内携带相应的资料在税务机关进行登记注册。公司法人实体需在公司所在地进行登记注册，自然人需在其住所所在地进行登记注册。非个体工商户的自然人可以根据税务机关收到有关该纳税人和征税对象的文件和信息，或根据所提交给任何税务机关的申请进行登记，

不论该自然人的居住地住址。护照或其他身份证件也必须与申请同时提交。

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

2021 年白俄罗斯税法针对税务登记，提出了一项新要求，对于有税务登记义务，但是实际未进行税务登记的外国企业，税务机关有权按照获取的企业信息和企业负有的纳税义务，自行为企业办理税务登记。税务机关可以通过各种公开渠道获取企业信息，包括采取公开调查的形式。

3.2.2 账簿凭证管理制度

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

根据白俄罗斯关于财务账簿的会计相关规定，记账时需要包括的信息有：

- （1）账簿名称；
- （2）组织名称；
- （3）账簿保存起止日期；
- （4）按时间顺序或财务系统分类，并按顺序记载经济活动；
- （5）经济行为的金额；
- （6）负责账簿登记人员的职务、姓名和签名。

财务账簿的记账依据为会计数据或其他符合税法要求的、经核实的数据。

一般情况下，税款以白卢布缴纳。

会计制度简介：根据白俄罗斯立法规定，所有法人，无论其所有权形式如何，以及位于白俄罗斯境内和境外的分支机构、代表处和法

人的其他组织分支，都有义务保存会计记录。白俄罗斯会计报告法规定会计和报告的主要任务是：

（1）形成管理所需的关于该组织经济活动、财产状况、收入和已耗成本完整且可靠的信息。

（2）确保对组织财产完整、物资和现金安全的监督。

（3）确定内部生产储备，调动和有效利用资源。

（4）向内部和外部用户及时提供有关组织资产和债务变动的信息，以及保障投资者、债权人、税务和银行机构对这些数据的使用。

（5）确保有关组织的财务可持续性。

账簿凭证的保存要求：

（1）根据白俄罗斯会计和报告法规定，各组织应在白俄罗斯法律规定的期限内保存主要会计文件、会计登记簿、报告、与进行会计工作和编制报告有关的其他文件。

（2）在保存主要会计文件、会计登记簿、报告、其他与进行会计工作和编制报表有关的文件时，应禁止未经授权访问。

（3）组织负责人应负责组织保管初级会计文件、会计登记簿、报告、其他与会计和报告有关的文件。

发票等合法票据管理：

电子发票是所有增值税纳税人（未在白俄罗斯税务机关登记的外国实体除外）必须使用的电子文件。电子发票中有关价值的数字必须以本国货币表示。除某些特殊情况外，每笔货物（实物、服务）销售和产权交易都必须开具电子增值税发票。

3.2.3 纳税申报

3.2.3.1 纳税申报基本要求

（1）申报地点

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

（2）申报方式

纳税申报应当按照固定的表格形式，以纸质、电子表格或电子文档的方式进行申报。根据白俄罗斯税法，申报年度的职工人数超过 15 人的纳税义务人和增值税纳税义务人需要提交电子申报表，不得以纸质申报表进行申报。纳税人以邮寄方式寄送纳税申报表，纳税申报时间为邮件签收日期；以电子表格形式发送的纳税申报表，纳税申报时间为上传电子申报表至税务机关网站的日期。

以下事项现在可以在网上办理：税款抵扣、退税以及缴纳税费（关税）、滞纳金等。

（3）申报期限

一般按季度或年度申报，季度报在下个月的 20 日进行申报。年报在一年的 3—4 月份进行申报。

3.2.3.2 利润税申报

利润税以日历年度为纳税年度，利润税可按月或季申报（取决于收入类别）。白俄罗斯不允许利润税汇总申报，各公司须独立申报。按月申报的纳税义务人需在月度结束的次月 20 日前报送纳税申报表；按季申报的纳税义务人需在季度结束的次月 20 日前报送季度纳税申报表。纳税人应当自纳税年度结束后的次年 3 月 20 日之前，向主管税务机关进行年度纳税申报。如申报指定日期为休息日及（或）法定假日（非工作假日），则申报截止日期顺延至下一个工作日。清算企业按照清算期间的实际利润进行申报。

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

3.2.4 税务检查

（1）纳税评估

2021 年 3 月 12 日，白俄罗斯财政部对国家税收形势进行了详细评估，考虑再次提高部分增值税和消费税税率，在预算协调措施不足的情况下，可能会考虑提高税率，主要针对间接税（增值税和消费税）。政府将在采取相关措施的同时，完善基本税收制度。随着逐步取消扣除增值税的限制，纳税人能够释放部分资金流。

（2）税务稽查

根据白俄罗斯规定，税务机关应进行以下稽查：

①案头审计

案头审计是在税务机关所在地进行的，基于对纳税申报、其他文件和税务机关掌握的纳税人信息的审计。案头审计的目的是给予纳税人独立补救税务机关发现违法行为的权利，并支付额外的税收或关税。

税务机关有权要求外国组织、进行电子远程销售货物的外国个人企业家提供信息，确认电子远程销售货物在白俄罗斯境内、从电子远程销售货物中获得的收入数额、以及与销售此类货物有关的其他信息。

案头审计共分为两个阶段：

A. 初步阶段

在案头审计初步阶段要确定：

- a. 在税务机关登记的及时性；
- b. 提交纳税申报的及时性；
- c. 遵守填写纳税申报单的程序；
- d. 纳税申报细节填写的正确性；
- e. 纳税申报中标明的纳税人细节与国家纳税人登记册（其他义务人）中的信息是否相符；
- f. 根据提交的纳税申报单，对应付给预算的税款、费用（关税）、罚金的计算是否正确；
- g. 向预算支付税款、费用（关税）和罚金的及时性和完整性；

如果税务机关在初步阶段发现纳税申报错误，税务机关应在收到通知后 5 个工作日内通知纳税人进行适当的更正和提供解释。规定形式的信息以电子方式或书面形式发送。

B. 后续阶段

在案头审计后续阶段要确定

a. 税款、费用（关税）计算的完整性，以及纳税人在纳税申报和其他文件中表明的信息的可靠性，提交这些文件的义务是由法律规定的，或者没有提交；

b. 纳税申报和所附文件和资料中的数据与税务机关所掌握的关于纳税人活动的其他文件和资料的一致性；

c. 纳税人对税率和免税的申请是否有效；

d. 遵守税务机关监督下的立法要求，包括遵守酒精、非食品含酒精产品、乙醇、烟草原料和烟草制品的生产和营业额申报单中的数据，酒精、非食品含酒精产品、乙醇、烟草原料和烟草制品的生产和营业额余额；

e. 与及时和完全履行税收义务有关的其他问题。

如果在后续的案头审计阶段，发现信息不完整、纳税人按照法律规定提交的纳税申报和文件有错误、与税务机关掌握的文件和信息不一致，或者在有纳税对象的情况下没有提交纳税申报，则应通知纳税人，提交补充文件、资料 and 解释，或对纳税申报和文件进行适当更正，或提交纳税申报，应在通知后的十个工作日内完成提交。规定形式的通知应以电子或书面形式发送。书面形式的通知应通过挂号信发送，并通知纳税人或其代表。

②实地检查

在实地检查开始前，进行检查的税务机关人员（带队人员）有义务向纳税人或其代表出示其服务证书、进行检查的命令。

如果实地检查从检查购买库存物品或检查登记工程和服务订单开始，在完成检查购买库存物品或检查登记工程和服务订单后，应向纳税人或其代表提交服务证书和检查令。

如果纳税人不在文件（国家登记证书）和税务机关最后所知的地点（居住地），应在检查文件中作出相应记录。在此情况下，该命令的副本应邮寄给纳税人或其代表，邮寄到税务机关最后所知的地点（居住地）。在此情况下，纳税人应被视为自该指令发布之日起 3 天后正式了解该指令。

③结果处理

A. 根据审计结果，除内部审计外，税务机关人员应在审计结束后 5 个工作日内按照规定的格式起草审计证明。进行审计的人员签署审计证明的日期应是起草审计证明的日期。现场检查的结果如果没有发现任何违反法律的情况，应以检查证书的形式记录下来。税务局人员在其权限范围内，可以根据所发现的违法事实，起草一份行政违法行为的议定书和发布一份行政违法案件的决议。

B. 审计报告应清楚、准确地陈述所查明的事实。禁止在审计行为中加入任何没有记载的关于纳税人活动的事实和数据。在进行审计时，税务人员必须查明对作出合理决定至关重要的所有事实和情况。在审计证明中，禁止有不明确的更正。如果在审计过程中出现问题，需要国家机关和其他组织按照要求给予答复，应在审计行为中记录对上述机构和组织的申请。

C. 审计证明应由进行审计的税务机关人员及以下人员签署：付款人组织（组织分支机构）的负责人，如果此人不在，则由付款人组织（组织分支机构）或个人付款人的另一名代表，如果此人不在，则由个人付款人的代表；管理付款成员组织（分支机构）的会计工作的人。如有必要，税务审计证明应由审计的其他参与者签署。

D. 本条第 3 款规定人员有权在审计证明上签字，表示对审计行证明有异议，并在签署审计证明之日起 15 个工作日内向进行审计的

税务机关提出书面异议。在规定期限届满后，将不接受任何异议的审议。进行审计的税务机关人员应审查反对意见中所列论点的有效性，并在 15 个工作日内就这些论点撰写书面意见，通过挂号信寄给并通知纳税人，或交付给纳税人或其代表并签名。若有必要，为确认反对意见中所述论点的有效性，可在收到反对意见之日起 10 个工作日内对纳税人进行补充审计。这种审计应由最初进行审计的税务机关进行。在这种情况下，关于反对意见的书面意见将通过挂号信寄给并通知纳税人，或者在补充审计完成之日起 10 个工作日内交付给纳税人或其代表并签名。

E. 审计行证明自进行审计的税务机关人员签署之日起两个工作日内，应交给付款人或其代表签字或通过挂号信寄送通知书。如果本条第 3 款规定的人员拒绝签署核查证明，应在该证明中作出适当说明。在这种情况下，拒绝签署核查证明的人应有权以书面形式说明拒绝签署的理由。如果本条第 3 款规定的人员未到税务机关签收审计证明，或拒绝签收审计证明，或无法确定这些人员的居住地，则应将审计证明以挂号信的形式寄往并通知纳税人或其代表最后已知的税务机关所在地（居住地）。在这种情况下，纳税人应被视为已充分了解税务稽查的结果，税务稽查证明应在发送日期后的 3 个工作日内收到。

F. 可以对审计证明进行修正和补充：在发现错误、不完整的情况下，以及在收到国家机构和其他组织对其提出要求的答复后，可以对审计证明进行修正和补充；根据补充和反检查的结果。这些修改和补充应签署、交付（发送）给付款人或其代表，反对意见应按照本条规定的签署、交付（发送）审计证明、提交反对意见的程序。

G. 税务部部长（副部长）应在向付款人或其代表交付（发送）检查结果之日起 30 个工作日内，根据检查结果（只确定行政违法事实，不征收额外税费（关税）、罚款的检查结果除外），如有异议，则在向付款人或其代表交付（发送）这些异议结论之日起，对检查结果做

出决定。根据税务部长的决定，该期限可以延长不超过 15 个工作日。同时，上述期限不包括检察机关和法院对税务审计材料的保存时间。

H. 在以下情况下，关于审计报告的决定可以被修正和补充：发现错误（失误），对情况进行不完全澄清；对审计证明进行修正和补充，若这些修正和补充与决定中规定的信息有关。这些修正和补充应按照本条规定的送达（发送）核查证明决定的程序送达（发送）给纳税人或其代表。

3.2.5 税务代理

根据白俄罗斯税法，税务代理可以为法人实体、个人、简单合伙企业、受托人、在白俄罗斯境内从事活动的外国组织。税务代理在白俄罗斯境内可以通过常设机构、外国组织的代表处等其他依据白俄罗斯法规成立的企业形式开展业务，代纳税人计算和缴纳税款。除法律规定外，税务代理和纳税人享有相同的权利。

税务代理的义务包括：

（1）根据白俄罗斯相关税法规定，根据纳税义务人收到的款项计算并缴纳相应的税款；

（2）协助纳税义务人进行纳税登记及申报，依据白俄罗斯税务部的申报规定为纳税义务人提供申报相关的收入、成本计算，供纳税义务人参考；

（3）向税务机关提交必要的申报资料及信息，并确保必要的申报资料及信息的安全，以便税务机关对计算、扣除和缴纳税款的情况实施监管；

（4）统计纳税义务人应计和已纳税收入，扣留并缴纳相应的税款；

（5）向纳税义务人提供应计和已纳税收入证明；

（6）履行税法和税收立法其他条例规定的其他职责。

3.2.6 法律责任

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

- (1) 滞纳金；
- (2) 冻结银行及其电子账户；
- (3) 财产扣押；
- (4) 财产质押；
- (5) 保证人保证；
- (6) 银行担保。

若税务机关发现税务代理未履行代扣义务和未缴纳个人所得税的事实，则应由税务代理机构自行缴纳税款。

3.2.6.1 滞纳金

滞纳金计算公式为： $P = (NT0 \times CD \times RR) / (360 \times 100)$

其中，P 为滞纳金金额；NT0 为纳税义务人应缴未缴税款金额；CD 为欠税天数；RR 为纳税人未履行纳税义务期间的再融资费率；1/360 指将再融资率由年化利率换算成日化利率，每年按照 360 天计算；1/100 指换算为百分比。

3.2.6.2 冻结银行及其电子账户

税务机关可以冻结纳税人银行账户及电子账户的情形包括：

- (1) 纳税人逾期不履行纳税义务、不支付滞纳金；
- (2) 纳税人逾期不提交纳税申报表；
- (3) 纳税人未向税务机关提交会计账簿、税务文件、特别许可证（执照）及其他文件的；
- (4) 如果一个月内向商业组织、个体工商户账户汇出的金额超过 5000 个基本单位且涉及的商业组织、个体工商户负责人对于该金额所对应的实际业务并不知情的（自 2023 年 1 月 1 日起，1 个基本单位等于 37 白卢布下文相同）。

3.2.6.3 财产扣押

若纳税人不履行纳税义务或者不支付滞纳金，税务机关有权在规定的期限内将其财产予以扣押。若纳税人缴纳税款及滞纳金，税务机关应在对应情形发生后的 3 日内取消对纳税人财产的扣押。

3.2.6.4 财产质押

财产质押合同由出质人与纳税人注册地的税务机关订立。出质人可以是纳税人本人，也可以是第三人。质押财产的价值不得超过未付税款和滞纳金的总和。

3.2.6.5 保证人保证

保证合同由作为白俄罗斯居民的保证人和纳税人注册地税务机关签订。保证合同因保证人所担保的税金和滞纳金被缴纳而终止。

3.2.6.6 银行担保

通过银行担保方式，纳税人可就应纳税款及滞纳金向税务机关提供银行保函。税务机关在纳税人未履行纳税义务起 1 个工作日内向担保银行发出催告，银行应在收到税务机关提供保函的 5 个工作日内履行支付义务。

3.2.7 其他征管规定

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

纳税人向税务机关提交年度财务报表时，应在同一期限内向同一税务机关提交当年度的财务会计制度。

3.3 外国企业纳税人的税收征收和管理

3.3.1 外国企业税收征管措施简介

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

外国组织办理备案登记需要携带的材料有：

（1）白俄罗斯外交部及其他审批机关授权外国组织设立代表处的授权书原件及复印件（若为外国银行开办代表处则需白俄罗斯中央银行的授权书）；

（2）代表处成立章程的原件及复印件；

（3）代表处法人代表的授权委托书及复印件；

（4）该外国组织的任命文件复印件；

（5）该外国组织在登记注册国的商业登记证或同等效力文件副本。

当外国组织购买不动产所有权或其他权利时，除了该不动产用于捐赠给白俄罗斯政府机构的经济管理部门以外，应就该不动产交易行为先向税务机关进行登记备案后再向有关部门进行不动产登记。

向税务机关进行申报时需提供的材料有：

（1）授权委托书的原件及复印件，以证明代表外国组织的交易行为真实有效；

（2）用于不动产权登记的所有权相关材料的原件及复印件，以说明该不动产所有权或其他权利的基本情况；

（3）该外国组织在登记注册国的商业登记证或同等效力文件副本。

外国组织在白俄罗斯开展经营活动、提供服务累计超过超过 180 个自然日从而形成常设机构的，应在白俄罗斯银行注册银行账户。已注册常设机构的外国组织无需在白俄罗斯开设银行账户（在白俄罗斯产生新常设机构的情况除外）。

3.3.2 外国企业企业税收管理

3.3.2.1 利润税管理

预提税申报表的核算由代扣代缴机构（白俄罗斯法人、外国组织、常设机构）完成，并在纳税义务发生的次月 20 日前，向该法人、外国组织或个体企业经营者的主管税务机关提交。预提税需在产生纳税义务发生的次月 22 日前缴纳。预提税率表具体请参考附录 4。

在白俄罗斯开设代表处的外国组织，对于未通过常设机构开展的经营活动，需要通过税务代理在本纳税年度结束后的次年 3 月 20 日前向税务机关提交本年度在白俄罗斯境内的经营报告以及纳税申报表，且需在 3 月 22 日前完成税款的缴纳。外国机构的常设机构应在经营活动所在地缴纳利润税。

对于在白俄罗斯开设多个常设机构或者既开设常设机构又设立代表处的外国组织，就常设机构和代表处的利润税申报和增值税申报，应分别选择一个税务机关进行申报。

3.3.2.2 增值税管理

在多个税务机关备案的外国组织在白俄罗斯境内从事经营活动被认定为常设机构的，以其中一家常设机构所在地的税务机关完成该外国组织在白俄罗斯境内的所有常设机构与增值税有关的税务申报工作。外国组织需要在其递交税务申报后的 10 个工作日内向白俄罗斯税务机关进行通知，通知可以以纸质方式传递，也可以以规定形式的电子方式进行传递。除特殊情况外，外国组织在该纳税申报期间内选定申报的常设机构不得进行变更。

第四章 特别纳税调整政策

4.1 关联交易

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

当 2016 年 1 月 1 日的新纳税人义务规定出台后，白俄罗斯的转让定价规定正式开始实行。2018 年底，白俄罗斯税法对转让定价规定进行了拓展和进一步更新。新的白俄罗斯转让定价法规于 2019 年 1 月 1 日正式生效。

2021 年 12 月 31 日公布了《税法修正案》（以下简称该法），第 141—3 条调整了关于税法的规定。该条法案中体现了对转让定价规定的主要变化，这些变化于 2022 年开始生效。

4.1.1 关联关系判定标准

根据《白俄罗斯共和国税法法典》第二十条规定：

若一方法人实体或个人可以直接影响另一方的经济状况或运营状况或者可以影响代表他们的个人的行为，则可认为双方构成关联关系。其中，若一方持有另一方 20% 及以上的股权或双方共同控制于第三方，则视同存在关联关系。

如果一方在其他方持有直接或间接利益，且相关权益在各方的比例均在 20% 以上，则上述企业、其他组织或个人构成关联关系。

2016 年在对关联方的定义进行补充以后，当两个实体共用 50% 以上的管理执行机构或董事会成员时，该实体也被认定为关联方。

此外，2019 年起，企业之间具有下列关系之一也构成关联关系：

- （1）双方为同一实际所有人所有；

(2) 双方创始人为关联个人且创始人直接或间接持有的股份达到 20%以上；

(3) 此外，自 2019 年开始，若一方的决定或影响另一方的经济行为，经法院判决，可以认为双方构成关联关系。

①双方法人为同一组织的创始人（参与者），且在该组织的直接或间接持有的股份均达到 20%以上；

②同一法人直接或间接参与多个组织，且在每个组织中的股份均达到 20%以上，以及组织的实际所有人为同一自然人；

③一方直接或间接控制另一方。

其中，实际所有人指：直接或通过关联方对组织的管理或运营产生决定性影响的自然人；关联个人指：夫妻双方、通过血缘或婚姻彼此关联的各方、或具有领养、监护管理的各方。

白俄罗斯共和国、地方执行机关、共和国国家行政机构和其他隶属于白俄罗斯共和国政府的国家组织直接或间接参与的实体，不构成关联关系。

4.1.2 关联交易基本类型

转让定价规则涵盖了货物交易、劳务交易、固定资产产权交易等方面。自 2019 年 1 月 1 日开始，下列受控交易需符合白俄罗斯转让定价法规的规定：

表 10 受控交易类型表

交易实体	交易类型	交易金额门槛 (每交易对象/日历年)
不动产相关交易 (包括关联方交易及与适用特殊纳税制度纳税人的交易)	买卖不动产	无门槛
	建筑项目登记后，买卖房屋债券	
集团内交易	与离岸区域企业的对外贸易(跨境贸易)	40 万白卢布
	关联方对外贸易(跨境贸易)	普通纳税人：40 万白卢

	通过中间商与关联方进行对外贸易（跨境贸易）	布 大企业纳税人：200 万白 卢布
	与不需缴纳利润税的白俄罗斯税收企业进行的境内交易（包括与个人独资企业者的境内交易）	
其他主要交易	战略物资相关（跨境贸易）	200 万白卢布

注释：

1) 特殊纳税制度：包括简易征收、赌博行业及其他满足不需要缴纳利润税的特殊行业的纳税制度。

2) 离岸区域：离岸区域名单由白俄罗斯总统于 2006 年 5 月 25 日颁布公告批准，在 2014 年 11 月 26 日进行了补充。包括：安道尔，英属维尔京群岛，直布罗陀，列支敦士登，摩纳哥，塞舌尔，特拉华州，怀俄明州，黑山等地区。

3) 不需缴纳利润税的白俄罗斯税收企业：包括位于自由贸易区、高科技园区、“巨石”中白工业园的企业及适用简易征收及其他特殊纳税制度的企业。

4) 战略物资：战略物资范围由白俄罗斯政府决定，如石油及石油产品、液态石油气、木材等。

与 2016—2018 年适用的转让定价政策相比，上述受控交易发生很大程度的变更，主要变更包括：

（1）交易金额门槛大幅提高；

（2）就不动产交易，仅在与关联方或其他适用特殊纳税制度的实体进行交易时需满足转让定价制度；

（3）大企业纳税人相关受控交易的范围发生变化。之前年度，大企业纳税人所有对外贸易（跨境贸易）均需满足转让定价政策；现行制度下，大企业纳税人仅在与关联企业、离岸区域企业、免征利得税的白俄罗斯税收企业进行交易时才需满足转让定价政策。

4.1.3 关联申报管理

4.1.3.1 关联申报主体及要求

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

(1) 将受控交易行为告知税务机关。一般情况下，在纳税人交易完成并通过增值税网上填报系统生成电子增值税发票时，便可完成告知义务。

(2) 对于大企业纳税人与关联方进行跨境贸易（如战略物资的跨境贸易），需要提交可证明定价符合独立交易原则的关联交易文档；对于其他受控关联交易，需要提交价格合理性说明。

4.1.3.2 关联申报期限

(1) 关联交易文档

税务机关要求纳税人提交关联交易文档的时间为受控交易发生年度次年 6 月 1 日之后。纳税义务人应在税务机关发出关联申报通知后提交资料，提交资料时限不得少于 2 个工作日。

(2) 价格公正性说明

如果在案卷税务审核中税务机关提出资料要求，纳税义务人需要在税务机关发出申报通知后 10 个工作日内提交资料。对于其他类型的税务稽查，提交资料时限不得少于 2 个工作日。

4.2 同期资料

本章参照 OECD 转让定价指南和国际惯例，进一步明确了企业在发生关联交易的当期，有义务准备同期资料文档，包括关联交易的价格、费用制定标准、计算方法和说明等具体转让定价文件资料，以证明企业关联交易符合独立交易原则，同时企业也有义务保存和向税务机关提供同期资料。

4.2.1 分类及准备主体

对于大企业纳税人与关联方进行跨境贸易（如战略物资的跨境贸易），需要提交可证明定价符合独立交易原则的关联交易文档；对于其他受控关联交易，需要提交价格合理性说明。

4.2.2 具体要求及内容

关联交易文档或价格合理性说明的格式应按照白俄罗斯税务机关关于 2019 年 1 月 3 日颁布的第 2 号法令的要求准备。此外，白俄罗斯法规规定了关联交易文档及价格合理性说明需要包含的信息。

4.2.2.1 关联交易文档

关联交易文档需要包含以下内容：

- （1）纳税人的基本信息，包括公司名称、负责人名称、登记注册国及纳税人识别号等；
- （2）受控交易描述，包括合同详情、交易类型、交易目的、支付条款等；
- （3）受控交易另一方的相关信息；
- （4）交易双方的关系，如直接关联、间接关联等；
- （5）交易涉及实体所属集团架构相关信息，包括架构、集团管理公司名称及所在地、集团的主营业务等；
- （6）对受控交易所属行业的描述，包括行业描述、市场竞争水平、交易涉及实体的市场份额等；
- （7）受控交易标的物，包括货物名称及识别号、交易数量、商标信息、运输方式以及服务类别等；
- （8）受控交易中实体的商业活动描述，包括功能性分析；
- （9）销售政策分析，包括销售策略及财务状况等信息；
- （10）受控交易中的收入与成本情况披露；
- （11）独立交易价格或利润水平，即相同或相似的货物、劳务及服务的价格信息或该实体与可比交易的非关联企业或其他企业的利润水平；
- （12）纳税义务人所选取的转让定价方法；
- （13）纳税义务人调整税基的主要方法。

4.2.2.2 价格合理说明

价格合理性说明需要包含除上述第（5）、（6）、（8）、（9）、（12）及（13）点之外的所有内容。

4.2.3 其他要求

在税务机关进行税务稽查的过程中，经税务机关要求，纳税人需提交关联交易文档或价格合理性说明。提交的关联交易文档与价格合理性说明应使用当地语言书写，包括白俄罗斯语和俄语。

4.3 转让定价调查

4.3.1 原则

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

白俄罗斯转让定价法规仅对利润税进行约束和调整，不涉及增值税及其他税费。

4.3.2 转让定价主要方法

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

4.3.2.1 可比非受控价格法

可比非受控价格法以非关联方之间进行的与关联交易相同或者类似业务活动所收取的价格作为关联交易的公平成交价格。可比非关联交易可以存在于两个及以上非关联方之间（即外部可比非受控价格法），也可以存在于关联方与非关联方之间。可比非受控价格法可以适用于所有类型的关联交易。一般来说，可比非受控价格法是衡量验证交易是否符合独立交易原则的最可靠方法。

4.3.2.2 再销售价格法

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

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

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

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

4.3.2.3 成本加成法

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

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

可比非关联交易成本加成率 = (可比非关联交易毛利 / 可比非关联交易成本) × 100%

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

4.3.2.4 交易净利润法

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

4.3.2.5 利润分割法

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

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

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

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

4.3.3 转让定价调查

白俄罗斯自 2016 年开始实施转让定价法规，2018 年进一步更新相关政策，并于 2019 年起生效。

4.3.3.1 调查类型

白俄罗斯税务机关通常在案卷检查或其他类型的税务稽查中进行转让定价调查。

根据白俄罗斯税务机关相关规定，下列纳税人为转让定价调查重点目标对象：

- （1）连续两年及两年以上持续申报亏损的企业；
- （2）跨国企业集团内的企业；
- （3）连续两年及两年以上实现较大的销售收入额但申报利润额较小的企业；
- （4）利润水平低于行业平均水平的企业；

(5) 与境外关联方、位于离岸区域的企业、自由经济区纳税人或其他享受税收优惠待遇的纳税人进行交易的企业。

在纳税人选取转让定价方法确定市场价格并进行比价后，税务机关若通过税务稽查发现纳税人存在转移利润的事实且少缴纳了利润税，税务机关将重新确定利润税税基并重新计算应缴纳的利润税。

4.3.3.2 信息来源

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

- (1) 白俄罗斯国家审计委员会公布的数据及报告；
- (2) 白俄罗斯环球商品交易所公布的交易物品价格及外汇报价相关数据；
- (3) 在“招标人”（Tenders）信息系统中公开可获得的数据；
- (4) 基于白俄罗斯国家地籍局的要求而获得的数据；
- (5) 白俄罗斯对外贸易海关统计出版物或白俄罗斯与欧亚经济联盟国家间贸易统计出版物所载数据；
- (6) 会计师事务所及政府统计报告等公开信息系统公布的数据；
- (7) 境外税务或海关当局提供的价格信息；
- (8) 公开出版物信息系统公开的价格，包括互联网、手册、房地产中介的信息资料等；
- (9) 纳税人与有关系的各方或与离岸区外国企业进行交易的信息；
- (10) 第三方信息和价格机构提供的数据，如汤森路透、彭博社等。

4.3.4 案例

深圳一家在白俄罗斯投资的企业，曾于 2017 年接受了白俄罗斯税务局审计。审计过程中，主管税务机关着重调查了 2012 年度企业

母子公司间的关联交易情况，对其价格的制定原则和方法、关联交易的内容与业务实质等内容进行全面调查。鉴于跨国集团企业、存在境外关联方的企业和自由经济区内的企业，容易成为白俄罗斯税务机关转让定价调查的重点对象，国家税务总局深圳市南山区税务局国际税收管理科科长王向荣建议在白俄罗斯投资的中资企业，务必关注白俄罗斯税法对跨境交易的具体要求。如果涉及关联交易，关联交易定价要遵循独立交易原则，结算资料要完整，项目完成后需妥善保存相关资料，以备税务机关后续检查。

4.4 预约定价安排

4.4.1 适用范围

自 2019 年 1 月 1 日起，年度受控交易金额大于 200 万白卢布的纳税人及经认证的大企业纳税人可以与主管税务机关进行预约定价安排的协商。预约定价安排协议中涵盖了一系列独立交易原则测试，包括转让定价方法的选择、关联方协议条款、交易情况等。预约定价安排的有效期一般不超过 3 年（符合其他规定的可以在此基础上延长 2 年）。纳税人与主管税务机关达成一致后，预约定价安排将自纳税人递交申请所在年度的第一天生效。

2019 年 4 月 26 日，白俄罗斯税务局在官网上公布了《预约定价协议》标准模板。

4.4.2 程序

根据《白俄罗斯共和国税法法典》，预约定价安排的流程主要如下：

（1）企业应在提交预约定价协议等相关资料向税务机关提出申请；审议定价协议的申请时，税务机关有权要求纳税人提供缔结该协议所需的其他文件和信息。

(2) 税务机关应按照相关规定在收到申请的 3 个月内审核企业提交的申请资料，如涉及从境外获得相关信息可将期限延长至 6 个月；

(3) 基于税务机关的通知和要求，企业对预约定价协议进行更新并提供补充的资料和信息（如涉及）；

(4) 根据对提交资料的审核结果，税务机关应作出同意签订预约定价协议或驳回企业申请的决定；税务机关作驳回企业申请决定的，应附有根据相关规定的合理依据，且需在做出该决定的次日起的三个工作日内通知纳税人；

(5) 根据对提交资料的审核结果，如果需要重新制定定价协议，税务部需在做出该决定的次日起的三个工作日内通知纳税人。纳税人有权在接到通知后三个月内重做定价协议草案，并向税务部提交两份修改后的定价协议草案以及与之相关的补充文件和资料（如涉及）。税务部应在收到定价协议草案后的一个半月内签订或驳回定价协议，并在签订或驳回协议的次日起三个工作日内通知纳税人；

(6) 预约定价协议由白俄罗斯税务部部长（副部长）签署，纳税人及纳税人注册地税务机关各执一份。在税务机关同意并完成签订预约定价协议后，将其中一份协议原件返还给企业并将另一份原件交税务机关留存、进行备案；

(7) 税务机关驳回企业申请的及税务部终止定价协议的，企业依法享有诉讼权。

4.5 受控外国企业

4.5.1 判定标准

根据白俄罗斯税法规定，受控债务产生的利息及其他相关支出超过一定标准部分不可在利润税前扣除。受控债务是指债权方为持有债务方超过 20% 的股权的关联公司（境外或境内）或个人享有的借款债权。除借款外，受控债务还包括违约滞纳金、罚款、管理相关的费用、

工程费、信息费、营销费、中介费、猎头服务费、劳务雇佣费、借调服务费、咨询服务费，商标使用费及转让费等费用。

法律法规规定的债资比为 3:1。下列公司的关联负债适用于 1:1 的债资比：

（1）生产含酒精饮料（如啤酒、鸡尾酒和其他酒精含量超过 7% 的酒精饮料）；

（2）生产需缴纳消费税的货物。

金融机构、保险公司、租赁公司（租赁收入占营业额 50%以上的公司）不适用于上述 3:1 或 1:1 的债资比比率。

4.5.2 税务调整

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

比例=受控债务金额/（该外国公司在债务方公司持有股权权益×3）

4.5.3 案例

2022 年 7 月 5 日，白俄罗斯政府发布命令，禁止该国 190 家公司中来自不友好国家的外资持股和股份进行转让，以此保障白俄罗斯的国家利益。据介绍，这 190 家白俄罗斯公司中，不友好国家的外资投资大部分来自欧盟国家。此外，白俄罗斯政府将根据实际情况，对清单上的公司进行豁免或加入新的公司。

4.6 资本弱化

4.6.1 判定标准

根据白俄罗斯税法规定，受控债务产生的利息及其他相关支出超过一定标准部分不可在利润税前扣除。受控债务是指债权方为持有债务方超过 20%的股权的关联公司（境外或境内）或个人享有的借款债权。除借款外，受控债务还包括违约滞纳金、罚款、管理相关的费用、

工程费、信息费、营销费、中介费、猎头服务费、劳务雇佣费、借调服务费、咨询服务费，商标使用费及转让费等费用。

法律法规规定的债资比为 3:1。下列公司的关联负债适用于 1:1 的债资比：

（1）生产含酒精饮料（如啤酒、鸡尾酒和其他酒精含量超过 7% 的酒精饮料）；

（2）生产需缴纳消费税的货物。

金融机构、保险公司、租赁公司（租赁收入占营业额 50%以上的公司）不适用于上述 3:1 或 1:1 的债资比比率。

4.6.2 税务调整

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

比例=受控债务金额/（该外国公司在债务方公司持有股权权益×3）

4.7 法律责任

如果税务机关证明适用于受控交易的价格与市场价格不符，则纳税人将受到以下罚款：

（1）行政罚款，等于未缴利润税的 40%，但不少于 10 个基本单位；

（2）基于未缴利润税计算的滞纳金。

此外，在 2019—2022 年期间，如果纳税人在提交更新的纳税申报表后的 5 天内缴纳额外税款，则不会产生滞纳金。

如果欠税金额超过 1000 个基本单位，且税务机关认为纳税人有逃税并经证实的，纳税人相关负责人将面临承担刑事责任的风险。上述“基本单位”释义，具体请参考 3.2.6.2。

第五章 中白税收协定及相互协商程序

当中国企业准备对白俄罗斯投资时，除了需要关注白俄罗斯的投资环境、公司设立程序、人工费和税负等事项之外，还应当重视相关的中白税收协定及相互协商程序。

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

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

5.1 中白税收协定

《中华人民共和国政府和白俄罗斯共和国政府关于对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定》（以下简称“中白税收协定”）已签署 28 年，其中签订中白税收协定共三十条，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、协商程序以及税收情报交换五方面内容，适用于缔约国一方或者同时为双方居民的两国部分税收。

5.1.1 中白税收协定

1995 年 1 月 17 日，中国政府与白俄罗斯政府签署《中华人民共和国政府和白俄罗斯共和国政府关于对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定》（以下简称“中白税收协定”），中白税收协

定于 1996 年 10 月 3 日生效,1997 年 1 月 1 日开始执行,文件形成了中白税收协定的规范总体,包括实体性和程序性税收规范。

中白税收协定共三十条,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、协商程序以及税收情报交换五方面内容。

5.1.2 适用范围

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

(1) 主体范围

① 个人税收居民

中国:在中国境内有住所,或者无住所而在境内居住满一年的个人应认定为中国税收居民。在中国境内有住所是指因户籍、家庭、经济利益关系而在中国境内习惯性居住。所谓习惯性居住,是判定纳税义务人是居民或外国企业的一个法律意义上的标准,不是指实际居住或在某一个特定时期内的居住地。如因学习、工作、探亲、旅游等而在中国境外居住的,在其原因消除之后,必须回到中国境内居住的个人,则中国即为该纳税人习惯性居住地。居住满一年是指在一个纳税年度居住 365 日,一次不超过 30 日或多次累计不超过 90 日的临时离境,不扣减天数。

白俄罗斯:个人税收居民是指在一个日历年中在白俄罗斯停留超过 183 天的个人。那些在国外超过 183 天的人不被承认为税收居民。在日历年内,实际在白俄罗斯境外停留一百八十三天以上的个人不被承认为白俄罗斯共和国的税收居民。

② 企业税收居民

中国:依法在中国境内成立,或者依照外国(地区)法律成立但实际管理机构在中国境内的企业,应认定为中国税收居民。依法在中国境内成立的企业,包括依照中国法律、行政法规在中国境内成立的企业、事业单位、社会团体以及其他取得收入的组织。依照外国(地

区)法律成立的企业,包括依照外国(地区)法律成立的企业和其他取得收入的组织。实际管理机构是指对企业的生产经营、人员、账务、财产等实施实质性全面管理和控制的机构。

白俄罗斯:依法在白俄罗斯成立的公司且所在地永远在白俄罗斯。为了适用白俄罗斯共和国的国际条约,白俄罗斯共和国的国际税收条约中的永久地点的事实是由白俄罗斯共和国税务局颁发的永久证书来证明的。由注册地的税务机关出具的永久性证明。

③双重居民身份的协调(个人、企业)

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

(2) 客体范围

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

(3) 领土范围

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

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

5.1.3 常设机构的认定

常设机构是指缔约国一方的企业在缔约国另一方进行全部或者部分营业的固定营业场所。常设机构的存在与否对于收入来源国的税收管辖权具有至关重要的影响。由于国际税收协定的主要功能是划分居住国与来源国对跨国收入的征税权，从而避免对跨国收入的双重征税。

中白税收协定第五条规定了常设机构的概念以及常设机构的判定。根据协定规定的正面清单，常设机构主要可以分为场所型常设机构、工程型常设机构、代理型常设机构以及服务型常设机构四类。协定规定的负面清单的功能在于避免上述四种类型常设机构的构成。

5.1.3.1 场所型常设机构的认定

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

常设机构的负面清单主要针对场所型常设机构。根据中白税收协定第五条第四款的规定，下列情形不构成常设机构：

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

专为（1）至（5）项活动的结合所设的固定营业场所，如果由于这种结合使该固定营业场所的全部活动属于准备性质或辅助性质。

5.1.3.2 工程型常设机构的认定

工程型常设机构是指连续超过 18 个月的建筑工地、建筑、装配或安装工程或者与其有关的监督管理活动。

5.1.3.3 服务型常设机构的认定

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

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

5.1.3.4 代理型常设机构的认定

（1）非独立代理人的认定

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

①主体无限制

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

②以企业的名义签订合同

以企业名义签订合同，签订的合同对企业产生法律约束力，合同本身的利益归属于被代理人，代理人没有直接受益于合同。同时，“合同”是指与被代理企业经营活动本身相关的业务合同，而不包括其他内容的合同。例如，中国企业的员工到白俄罗斯进行招聘，以企业名义与白俄罗斯当地劳动力签订用工合同，但不能据此认定该员工必然是中国企业的常设机构，因为其所代表企业签署的合同与企业的经营活动本身内容不一致，属于辅助性的合同。

③经常行使代表权力

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

④代理人的活动如果全部属于辅助性活动的除外

所谓辅助性活动，是指上述负面清单中所列的各类活动。

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

（2）独立代理人的认定

为了限制来源国的税收管辖权，中白税收协定第五条第六款对独立代理人做出了规定。如果缔约国一方企业在缔约国另一方的代理人是独立代理人的，那么这个代理人不构成该企业的常设机构，则其来源于缔约国另一方的营业利润在缔约国另一方不征税。独立代理人是指专门从事代理业务的代理人，其不仅为某一个企业代理业务，也为

其他企业提供代理服务。经纪人、一般佣金代理人属于独立代理人。但如果代理人的活动全部或者几乎全部代表一个企业，则不能构成独立代理人。

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

5.1.3.5 白俄罗斯对常设机构的规定更新

白俄罗斯税务机关 2019 年 5 月 24 日在官方网站公布的第 4—2—15/00761 号函件，就常设机构相关的规定进行更新，具体包括：

- (1) 外国企业在白俄罗斯境内开展经营活动的纳税义务；
- (2) 常设机构的定义和特征；
- (3) 常设机构的税务登记；
- (4) 外国企业企业在白俄罗斯有多个常设机构的税务问题；
- (5) 常设机构利润税和增值税相关问题；
- (6) 常设机构的税务审计等。

2021 年 12 月 31 日发布的第 141—Z 号文件对常设机构相关内容进行了修订，包括：《民法典》第 180 条第 3 款第 2 部分改进了确定外国组织作为常设代表机构的活动的方法（建筑工地、安装和装配设施除外）：如果外国组织在白俄罗斯共和国境内执行工程和/或提供服务，在任何 12 个月内连续或累计超过 180 天的活动，包括在不同活动地点实施的活动，应自开始实施之日起视为外国组织的常设机构。

5.1.4 不同类型收入的税收管辖

中白税收协定将两国居民取得的跨国收入区分为股息、利息、特许权使用费、营业利润、不动产使用所得以及财产出让所得等进行征税权的划分，同时，协定把有关个人劳务所得独立出来加以规定。对于上述所得，居住国的税收管辖权没有很大的区别，但对于来源国的税收管辖权影响很大，同时，结合常设机构的认定，来源国的税收管辖权在一定程度上被加以限制。以下将分不同类型的所得对税收管辖权的划分进行介绍，并对相关税收风险点进行说明。

5.1.4.1 股息、利息以及特许权使用费

根据中白税收协定第十条、第十一条、第十二条的规定，中国企业在白俄罗斯设立常设机构取得的投资所得并入其常设机构的营业利润在白俄罗斯征收利润税（企业利润税性质税负），适用协定的营业利润条款；没有设立常设机构的来源于白俄罗斯的股息、利息以及特许权使用费等投资所得在白俄罗斯征收预提税。因为是中国企业的投资所得，因此协定明确了居住地管辖权原则，即中国可以对这部分投资收益征税。同时，协定还规定了来源地管辖权原则。如果股息、利息以及特许权使用费来源于白俄罗斯且中国企业为受益人的，白俄罗斯政府具有征税权。但是，协定限定了白俄罗斯政府适用的税率最高为 10%。

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

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

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

③支付特许权使用费的人是中国居民在白俄罗斯设立的常设机构的，来源地是中国。

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

根据白俄罗斯税法规定，外国企业取得来源于白俄罗斯的利息、股息、特许权使用费等收入（不涉及常设机构），通常要按照适用税率缴纳预提税（股息、特许权使用费的一般预提税适用税率，即非优惠税率均高于 10%）。中国企业需主动申请享受中白税收协定优惠。

5.1.4.2 营业利润

根据中白税收协定第七条第一款的规定，中国企业取得来源于白俄罗斯的营业利润，中国政府有权向中国企业征税；中国企业通过在白俄罗斯设立的常设机构取得来源于白俄罗斯的营业利润，白俄罗斯政府有权向中国企业的常设机构征税；中国企业没有在白俄罗斯设立常设机构而取得来源于白俄罗斯的收入或者虽在白俄罗斯设立常设机构但取得的来源于白俄罗斯的收入与该常设机构没有实际联系的，白俄罗斯政府无权向中国企业及其常设机构征税。

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

5.1.4.3 海运和空运所得

中国企业以船舶或飞机经营国际运输取得的利润，应仅在中国征税。

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

5.1.4.4 不动产使用所得

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

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

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

5.1.4.5 财产转让所得

（1）不动产转让所得

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

转让不动产取得的收益可以由不动产所在国征税。如果中国居民转让位于白俄罗斯的不动产产生收益的，白俄罗斯政府有权征税。“不动产”的确定按照协定第六条的规定处理。

（2）常设机构营业财产转让所得

转让企业常设机构营业财产部分的动产所取得的收益，可以由常设机构所在国征税，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。如果中国企业在白俄罗斯设有常设机构，那么其转让营业财产部

分的不动产以外的财产产生收益的，白俄罗斯政府有权向该常设机构征税。

（3）其他财产转让所得

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

5.1.4.6 个人劳务所得

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

（1）艺术家和运动员

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

（2）教师和研究人員

根据中白税收协定的教师和研究人員条款，中国教师和研究人員在白俄罗斯的大学、学院、学校或其他教育机构和科研机构从事中国或白俄罗斯政府选定的教学、讲学或研究且从其第一次到达之日起在白俄罗斯的停留时间不超过 2 年的，该中国教师或研究人員在白俄罗斯由于教学、讲学或研究而取得的收入在白俄罗斯免税。

（3）学生和实习人員

根据中白税收协定的第二十一条，中国学生或实习生仅由于接受教育或培训的目的而暂时停留在白俄罗斯，其为了维持生活、接受教

育或培训的目的在于白俄罗斯取得的从中国收到的款项或所得，白俄罗斯政府免于征税；该中国学生、企业学徒或实习生在接受教育或培训期间，取得的不属于上述定义的收入，应与白俄罗斯居民享受同样的免税、优惠和减税。

（4）董事费

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

（5）退休金

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

（6）政府服务

根据中白税收协定的政府服务条款，对白俄罗斯政府支付给向其提供服务的个人的报酬（特指履行政府职责而向其提供服务的个人），白俄罗斯政府作为支付国独占征税权。“个人”包括白俄罗斯居民和中国居民。中国政府在白俄罗斯设立的办事机构如果雇佣中国居民工作，那么该项报酬应仅在中国征税。白俄罗斯政府在中国设立的办事机构如果雇佣中国居民工作，那么该项报酬应仅在中国征税。上述所谓“报酬”的范围，是指除退休金以外的薪金、工资和其他类似报酬。关于政府退休金方面，白俄罗斯政府支付给向其提供服务的个人的退休金，仅由白俄罗斯政府征税；但是，如果向白俄罗斯政府提供服务

的个人是中国居民并且是中国国民的，那么其退休金收入仅由中国政府征税。政府服务条款最后规定，上述规定不适用于个人向政府进行营业提供服务所取得的报酬和退休金。

（7）独立个人劳务

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

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

①中国居民个人为从事独立个人劳务目的在白俄罗斯设立了经常使用的固定基地（固定基地的判断标准与常设机构类似，例如诊疗所、牙医所、建筑师事务所等）。

②中国居民个人在任何 12 个月中连续或累计停留在白俄罗斯超过 183 天。

符合第一种情形的独立劳务收入，白俄罗斯政府仅有权对归属于该固定基地的所得征税；符合第二种情形的独立劳务收入，白俄罗斯政府仅有权对上述连续或累计期间取得的收入征税。

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

（8）非独立个人劳务

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

①中国居民个人在任何 12 个月中在白俄罗斯停留连续或累计不超过 183 天；

②该项报酬的实际支付人不是白俄罗斯居民公司；

③该项报酬不是由雇主设在白俄罗斯的常设机构或固定基地负担。

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

5.1.5 白俄罗斯税收抵免政策

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

根据中白税收协定第二十四条消除双重征税条款第一款的规定，中国政府对中国居民就来源于白俄罗斯的所得向白俄罗斯政府直接缴纳的所得税性质税负（即利润税），给予直接抵免；对中国居民公司就白俄罗斯居民公司支付的股息向白俄罗斯政府间接缴纳（由白俄罗斯居民公司直接缴纳）的所得税性质税负（即利润税），在中国居民公司直接或者间接持有白俄罗斯居民公司股份不少于一定比例时，给予间接抵免。

同时，直接抵免和间接抵免的数额，不应超过由中国国内税法设定的限额。

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

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

5.1.5.1 企业境外所得的税收抵免办法

《财政部国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税〔2009〕125号）和《财政部 国家税务总局关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》（财税〔2017〕84号）就境外税收抵免相关内容进行了规范。

（1）适用范围

①中国的企业就其取得的境外所得直接缴纳和间接负担的境外企业利润税性质的税额进行抵免。

②中国的外国企业企业在中国境内设立的机构、场所就其取得的发生在境外但与其有实际联系的所得直接缴纳的境外企业利润税性质的税额进行抵免。

间接抵免的适用主体限于中国企业。中国企业用境外所得间接负担的税额进行税收抵免时，其取得的境外投资收益实际间接负担的税

额是指，根据直接或者间接持股方式合计持股 20%以上的规定层级的外国企业股份，由此应分得的股息、红利等权益性投资收益中，从最低一层外国企业起逐层计算的属于由上一层企业负担的税额。

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

第一层，单一企业直接持有 20%以上股份的外国企业。

第二层至第五层，单一第一层外国企业直接持有 20%以上股份，且由单一企业直接持有或通过一个或多个符合本条规定持股条件的外国企业间接持有总和达到 20%以上股份的外国企业。

（2）境外所得确认时间

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

（3）合理支出的扣除

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

（4）抵免限额的确定

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

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

（5）境外分支机构亏损的处理

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

5.1.5.2 个人境外所得的税收抵免办法

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

由于中国个人所得税采用分类税制，对不同的应税所得项目，税法规定了不同的费用扣除标准和适用税率。因此，在计算纳税人境外所得已纳税额的扣除限额时，必须区分不同国家（地区）和不同应税所得项目分别计算，即遵循分国又分项的原则。同一国家或地区内不同应税项目的应纳税额之和，即为该国家或者地区的扣除限额。

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

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

5.1.5.3 饶让条款相关政策

（1）在中国，消除双重征税如下：

①中国居民从白俄罗斯取得的所得，按照本协定规定在白俄罗斯缴纳的税额，可以在对该居民征收的中国税收中抵免。

但是，抵免额不应超过对该项所得按照中国税法和规章计算的中国税收数额。

②从白俄罗斯取得的所得是白俄罗斯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白俄罗斯税收。

（2）在白俄罗斯，消除双重征税如下：

白俄罗斯居民取得的所得或拥有的财产，按本协定规定，可以在中国征税，白俄罗斯应允许：

①在对该居民征收的所得税中扣除，其数额相等于在中国缴纳的所得税；

②在对该居民征收的财产税中扣除，其数额相等于在中国缴纳的财产税。

但是，在上述任何情况下，该项扣除不应超过视具体情况可以在中国征税的那部分所得或财产在扣除前计算的所得税或财产税税额。

5.1.6 无差别待遇原则

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

（1）国民无差别待遇

中国国民在白俄罗斯投资应与白俄罗斯国民在相同情况下负担的税收相同或更轻。

（2）常设机构无差别待遇

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

（3）间接投资无差别待遇

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

（4）子公司无差别待遇

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

中国根据法律在税收上仅给予本国居民的任何扣除、优惠和减税，与白俄罗斯居民无关。

5.1.7 在白俄罗斯享受税收协定待遇的手续

5.1.7.1 白俄罗斯执行协定（税收安排）的模式

税收协定待遇是指按照税收协定可以减轻或者免除按照国内税收法律规定应该履行的纳税义务。税收协定在法律效力上高于缔约国国内税法；税收协定不构成对缔约国税收主权的限制；适用税收协定优惠，按“孰优”原则处理，国内税法规定的税率高于税收协定税率的，在符合条件的前提下，适用税收协定税率，即纳税人可享受税收协定待遇。

在白俄罗斯如果想适用协定待遇需要提交资料，然后通过白俄罗斯税务局的审核，中国企业在俄罗斯取得的租金、特许权使用费、利息和股息、货运收入等所得如果符合享受中白税收优惠的条件，需要向白俄罗斯税务机关进行相关材料的提交进行审核。

5.1.7.2 享受协定（税收安排）待遇办理流程及所需资料

对于企业、外国企业企业和个人纳税人在白俄罗斯境内取得的收入需要在白俄罗斯缴纳税款，但根据其白俄罗斯签订的税收协定，可以在白俄罗斯申请享受税收协定待遇，享受税收的抵免或扣除。

（1）对于企业在白俄罗斯境内取得的收入，若根据其他国家法律或其他国家与白俄罗斯签订的税收协定已经在其他国家缴纳税款的，可以按照白俄罗斯央行在税款支付当日的汇率折合成白卢布在白俄罗斯应纳税所得额中进行扣除。在进行境外所得税收抵免申请时，需要向白俄罗斯税务机关提供其他国家税务机关开具的完税证明。完税证明需要包含纳税人名称、税种、纳税日期、税款所属期、应税项目、应税所得额（税基）、税率、税额。

（2）对于未在白俄罗斯境内构成常设机构的外国企业企业，若该外国企业企业所在国家已与白俄罗斯签订税收协定，该外国企业企业在就取得的来源于白俄罗斯境内的收入申请适用税收协定预提税率时，需要提供该外国企业企业在缔约国另一方的居民纳税人证明，

同时，该证明需要得到当地主管税务机关的确认。该证明可以在纳税申报前提交，也可以在纳税申报后补充提交。证明可以以电子版提供。若纳税申报表以电子版提供，则证明也需以电子版提供。该证明需在每个日历年度提交，有效期为一年。

（3）若个人纳税人所在国家与白俄罗斯签订了税收协定，个人纳税人在申请适用税收协定中个人所得税相关政策时，需要向白俄罗斯税务登记地税务机关提交缔约国另一方主管税务机关出具的居民证明。该证明可以在个人所得税申报前和申报后提供。该居民证明的有效期为一年。如果该证明在当年 12 月份提交，且没有注明失效日期，则可认为该证明在提交当年的后一年持续有效。

5.1.7.3 开具税收居民身份证明的流程

首先，申请人应向主管其所得税的县税务局（以下称主管税务机关）申请开具《税收居民证明》。中国企业的境内、境外分支机构应由其中国总机构向总机构主管税务机关申请。合伙企业应当以其中国居民合伙人作为申请人，向中国居民合伙人主管税务机关申请。申请人申请开具《税收居民证明》应向主管税务机关提交以下资料：

- （1）《中国税收居民身份证明》申请表；
- （2）与拟享受税收协定待遇收入有关的合同、协议、董事会或者股东会决议、相关支付凭证等证明资料；
- （3）申请人为个人且在中国境内有住所的，提供因户籍、家庭、经济利益关系而在中国境内习惯性居住的证明材料，包括申请人身份信息、住所情况说明等资料；
- （4）申请人为个人且在中国境内无住所，而一个纳税年度内在 中国境内居住累计满 183 天的，提供在中国境内实际居住时间的证明材料，包括出入境信息等资料；
- （5）境内、境外分支机构通过其总机构提出申请时，还需提供总分机构的登记注册情况；

(6) 合伙企业的中国居民合伙人作为申请人提出申请时, 还需提供合伙企业登记注册情况。

上述填报或提供的资料应提交中文文本, 相关资料原件为外文文本的, 应当同时提供中文译本。申请人向主管税务机关提交上述资料的复印件时, 应在复印件上加盖申请人印章或签字, 主管税务机关核验原件后留存复印件。

5.2 白俄罗斯税收协定（税收安排）相互协商程序

5.2.1 相互协商程序概述

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

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

5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

5.2.2.1 税收协定相互协商程序的法律依据

中白税收协定对相互协商程序的规定为:

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

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

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

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

5.2.2.2 中国关于税收协定相互协商程序的管理办法

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

5.2.3 相互协商程序的适用

根据中白税收协定相互协商程序条款的规定，当另一方缔约国的措施导致或将导致对申请人不符合税收协定规定的征税行为时，申请人可以将案情提交至本人为其居民的缔约国主管当局。此处需要明确的是，税收协定中的“居民”一词所指的是税收居民身份，此身份为申请启动程序的前提，协定规定，“缔约国一方居民”是指按照该缔

约国法律，由于住所、居所、管理机构所在地，或者其他类似性质的标准，在该缔约国负有纳税义务的人，包括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，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。

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

5.2.4 启动程序

5.2.4.1 启动程序时效及条件

相互协商程序是通过缔约国之间双边税收协定赋予缔约国纳税人的权利救济程序，制定该程序的目的是为保证税收协定的实施及有效消除国际双重征税。但需要注意的是，申请该救济程序的权利存在期限，根据 OECD 税收协定范本中的规定，相互协商程序应由纳税人提出申请，条件是缔约国一方或双方的征税措施已经违背或将要违背税收协定的规定，而且应在第一次被通知该征税措施之日起三年之内提出申请。接受申请的税务机关为纳税人为其居民或国民的主管当局。

税务机关受理申请人申请，启动相互协商程序的条件设定为以下五项：

(1) 申请人为按照国家税务总局公告 2013 年第 56 号文件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国家税务总局公告 2013 年第 56 号文件第十八条规定的情形。

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

5.2.4.2 税务机关对申请的处理

中国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，向主管税务机关所在地的省级税务机关提交《启动税收协定相互协商程序申请表》纸质版和电子版。

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

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

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

③因申请人提交的信息不全等原因导致申请不具备启动相互协商程序条件的，通过受理申请的省税务机关要求申请人补充材料或说

明情况。申请人补充材料或说明情况后，再按前两项规定处理。税务总局启动相互协商程序后，可通过受理申请的省税务机关要求申请人进一步补充材料或说明情况，申请人应在规定的时间内提交，并确保材料的真实与全面。

对于紧急案件，税务总局可以直接与申请人联系。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。

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

5.2.5 相互协商的法律效力

5.2.5.1 相互协商程序结果的法律效力

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

5.2.5.2 相互协商程序与生效的税收和解或司法判决的关系

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

5.2.5.3 保护性措施

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

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

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

5.2.6 白俄罗斯仲裁条款

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

第六章 在白俄罗斯投资可能存在的税收风险

6.1 信息报告风险

6.1.1 登记注册制度

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

6.1.1.1 合资企业需要提供的资料如下：

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

6.1.1.2 独资企业需要提供的资料如下：

- （1）成立人的书面申请（所有成立人的签字）；

(2) 成立文件的公证书正本或成立文件复印件；自外资企业成立人送交申请之日起 15 日内予以注册。注册机关应在自决定注册之日起 5 日内将注册外资企业的信息通知成立人，10 日内通知白俄罗斯国家税务委员会，以便将该外资企业纳入白俄罗斯法人及私营者国家统一登记簿，并通知白俄罗斯统计委员会。之后向外资企业发放注册证明（营业执照），并将其注册信息在报上刊登。

6.1.1.3 外国公司代表处

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

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

(2) 研究白俄罗斯的商品市场；

(3) 研究在白俄罗斯境内开展投资的可能性；

(4) 建立有外国投资者参与的商业组织；

(5) 航空和铁路票、汽运及海运舱位的预订及销售；

(6) 其他社会公益活动。

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

法律规定开设代表处的有效期为 3 年，可延期 3 年。

开设代表处应通过白俄罗斯律师事务所办理。

6.1.2 信息报告制度

白俄罗斯银行需要根据国家会计准则与国际财务报告准则（International Financial Report Standard，以下简称“IFRS”）编制财务报表。其他机构则使用白俄罗斯会计准则。财务报表需每年编制。

外国企业企业与企业之间的交易需要遵循严格的报告制度规定。

6.2 纳税申报风险

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

在白俄罗斯从事经营活动的外国法人，应在下一个决算年度的 4 月 15 日之前，向税务机关提交经营情况报表以及按财政部规定格式填好的收入申报单。在一个日历年度内停止经营的，上述文件应在停止经营之日起一个月内提交。

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

6.2.1 在白俄罗斯设立子公司的纳税申报风险

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

需按时申报纳税，纳税人未在规定期限内支付税款的应缴纳罚款滞纳金。

6.2.2 在白俄罗斯设立分公司或代表处的纳税申报风险

白俄罗斯不允许汇总申报，各分公司必须独立申报。

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

如果代表处实际应缴纳利润额为 0,可以按照年度递交利润税申报表。或者选择在代表处注销时递交利润税申报表。

6.2.3 在白俄罗斯取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

在白俄罗斯开设代表处的外国企业企业,对于未经过常设机构而从事的经营活动,需要通过税务代理在本纳税年度结束后的次年 3 月 20 日之前向税务机关提交本年度在白俄罗斯境内的经营报告以及纳税申报表;且需在 3 月 22 日之前完成税款的缴纳。

以规定的方式保存收入(支出)和其他征税对象的记录,如果税收或海关立法规定了这种义务,以下提交给注册地的税务机关:

(1) 税务申报(结算)以及其他文件和信息,以便计算、支付和征收税款、费用(关税)。在提交报告年度后一年的 3 月 31 日前提交年度个人账目和本税收期的会计政策声明。

向税务机关提交计算、支付和收回税款、征收(关税)以及与纳税人的活动和资产有关的其他信息所需的文件(副本)和其他信息。

(2) 签署审计行为(证书)

确保在法律规定的时限内保障会计、收入(支出)和其他应税项目、其他文件和税收所需的信息。

6.2.3.1 预提税管理

预提税申报表的核算由代扣代缴机构(包括白俄罗斯法人、外国组织、常设机构)完成,并在纳税义务发生的次月 20 日前,向该法人、外国组织或个体企业经营者的注册地税务机关提交。

预提税需在产生纳税义务当日所在月份结束后,次月的 22 日前缴纳。

外国机构的常设机构应在经营活动所在地缴纳利润税。

6.2.3.2 增值税管理

被认定为白俄罗斯外国企业纳税人的外国机构应当在税务登记所在地选择一家常设机构完成其在白俄罗斯境内的所有常设机构与增值税有关的税务申报工作。外国企业纳税人需要在其递交税务申报后的 10 个工作日内通知白俄罗斯税务机关，通知可以以纸质方式传递，也可以通过规定形式的电子方式进行传递。除特殊情况外，外国企业纳税人在该纳税申报期间内选定申报的常设机构不得进行变更。

6.3 调查认定风险

6.3.1 转让定价风险

转让定价风险具体请参考 4.3.3.1

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

6.3.2 资本弱化风险

资本弱化规则适用于贷款协议（受控债务）。受控债务是指债权方为持有债务方超过 20%的股权的关联公司（境外或境内）或个人享有的借款债权。除借款外，受控债务还包括违约滞纳金、罚款、管理相关的费用、工程费、信息费、营销费、中介费、猎头服务、劳务雇佣、借调服务、咨询服务费，商标权的使用费及转让费等费用。规定的债资比例为 3:1，部分特殊行业适用于 1:1 的债资比。如果利息或费用超过了资本弱化规定下的最大扣除限额，超出部分的利息不能在利润税税前扣除。

6.4 享受税收协定待遇风险

6.4.1 双重税务国籍

中国企业在白俄罗斯依据白俄罗斯法律设立了项目投资公司，但公司的实际管理机构仍然设置在中国境内时，这一项目投资公司根据中国税法以及白俄罗斯税法的规定既是中国企业又是白俄罗斯企业。如果项目投资公司没有与中国税务当局以及白俄罗斯税务当局事先协商确定其单一税务国籍的，将无法享受税收协定优惠，并可能由此引发税务争议。

6.4.2 受益所有人身份被否认

税收协定允许在两个国家对有关收入征税，但数额不同，并包含消除双重征税的方法，以避免双重征税。

适用于对股息、利息、特许权使用费征税的“也可征税”这一表述不允许在征税方面有任何变化。当这些类型的收入所适用的税务条约条款中使用这一措辞时，它们首先在来源国被征税（达到该条款规定的税率），然后在收入的外国企业受益所有人的居住国被征税，这确保消除税务条约相关条款中规定的双重征税。

违背税收协定的规定，不允许通过选择缴税国（如完全在居住国缴税，而在来源国获得豁免/抵免或完全在来源国纳税）来避免双重征税。中国投资者在白俄罗斯获取股息、利息或特许权使用费等收入时，应当向白俄罗斯税务当局证明自身的受益所有人身份，从而适用中白税收协定规定的优惠税率。如果中国投资者作为受益人没有实质上的经营管理活动，是一个空壳公司或者导管公司，那么其受益所有人的身份将很难被白俄罗斯税务当局认可，进而可能由此引发税务争议。

6.4.3 营业利润与特许权使用费区分争议

中国企业或个人向位于白俄罗斯的商业客户提供技术服务并收取技术服务费的，该笔收入属于税收协定规定的营业利润，中国居民无需在白俄罗斯缴纳所得税（即利润税）。但是，如果中国居民的技术服务行为兼具技术授权使用行为的，容易引发税务争议。这种混合

行为极易被白俄罗斯税务当局全盘认定为技术授权行为，中国居民收取的费用也会被认定为特许权使用费，因此被要求在白俄罗斯缴纳所得税（即利润税）。中国居民应当事先主动做好区分，明确技术服务与技术授权的两部分收入，避免税收成本的增加。技术服务费与技术授权费的区分问题是税收协定争议高发点。

6.4.4 常设机构的认定争议

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

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

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

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

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

6.5 其他风险

6.5.1 外汇管制

白俄罗斯政府限制资本出口。一般来说，向境外的资金汇出，只能使用与合同记载的主要付款货币相同的币种，除非合同另有规定。企业与外国企业企业都可以持有任何币种的银行账户。

自 2019 年 3 月 1 日起，白俄罗斯企业可以自由开设外国银行账户，无需央行银行批准。但是，白俄罗斯企业境外投资（如收购股权、不动产等）仍需要获得白俄罗斯央行批准。

6.5.2 新冠肺炎疫情相关风险

自白俄罗斯确诊第一例新冠疫情病毒感染病例后，白俄罗斯出台了如加强入境管理、医疗物资管控、禁止举办大型文化节日等降低输入风险措施用于疫情防控工作。

新冠疫情爆发后，白俄罗斯应对疫情的措施相对缓和，未采取封闭边境、停航等限制人员往来的举措，仅有各单位先后采取了人员分时间上班、居家办公、封闭管理等疫情防控手段。新冠疫情对当地中资企业的影响主要表现在：

- （1）对房地产、服务行业影响严重；
- （2）疫情对生产行业的影响基于与疫情对整体经济的冲击保持同步；
- （3）承包工程企业未出现严重工期拖延情况，防控与复工复产工作有序进行；
- （4）中白工业园建设基本正常，但招商工作受到很大影响。

2023 年 5 月 5 日，世界卫生组织总干事谭德塞在日内瓦举行的发布会上宣布，新冠疫情不再构成“国际关注的突发公共卫生事件”。预计上述影响将逐步消除。

附 录

1. 与白俄罗斯签订关于投资保护双边协定国家（地区）一览表

国家（地区）	签署日期	批准日期	生效日期
亚美尼亚	2001 年 5 月 26 日	2001 年 11 月 26 日	2002 年 2 月 10 日
奥地利	2001 年 5 月 16 日	2001 年 12 月 4 日	2002 年 6 月 1 日
阿塞拜疆	2010 年 6 月 3 日	2011 年 5 月 17 日	2011 年 7 月 1 日
巴林	2002 年 10 月 26 日	2003 年 5 月 20 日	2008 年 5 月 16 日
卢森堡	2002 年 4 月 9 日	2003 年 4 月 30 日	—
波黑	2004 年 11 月 29 日	2005 年 11 月 6 日	2006 年 1 月 22 日
保加利亚	1996 年 2 月 21 日	1996 年 7 月 11 日	1997 年 11 月 11 日
中国	1993 年 1 月 11 日	1994 年 10 月 4 日	1995 年 1 月 14 日
克罗地亚	2001 年 6 月 26 日	2001 年 10 月 26 日	2005 年 7 月 14 日
古巴	2000 年 6 月 8 日	2001 年 5 月 10 日	2001 年 8 月 16 日
塞浦路斯	1998 年 5 月 29 日	—	1998 年 9 月 3 日
捷克	1996 年 10 月 14 日	1997 年 11 月 11 日	1998 年 4 月 9 日
丹麦	2004 年 3 月 31 日	2004 年 11 月 22 日	2005 年 7 月 20 日
埃及	1997 年 3 月 20 日	—	1999 年 1 月 18 日
爱沙尼亚	2009 年 10 月 21 日	2010 年 6 月 15 日	—

国家（地区）	签署日期	批准日期	生效日期
	日	日	
芬兰	2006 年 6 月 8 日	2006 年 11 月 8 日	2008 年 4 月 10 日
法国	1993 年 10 月 28 日	1996 年 4 月 25 日	—
德国	1993 年 4 月 2 日	1994 年 2 月 24 日	1996 年 9 月 23 日
英国	1994 年 3 月 1 日	1994 年 10 月 17 日	1994 年 12 月 28 日
印度	2002 年 11 月 27 日	2003 年 5 月 20 日	2003 年 11 月 23 日
伊朗	1995 年 7 月 14 日	—	2000 年 7 月 23 日
以色列	2000 年 4 月 11 日	2001 年 5 月 10 日	2003 年 8 月 14 日
意大利	1995 年 7 月 20 日	1996 年 10 月 17 日	1997 年 8 月 12 日
约旦	2002 年 12 月 16 日	2003 年 6 月 19 日	2005 年 12 月 22 日
朝鲜	2006 年 8 月 24 日	2007 年 5 月 7 日	2007 年 5 月 31 日
科威特	2001 年 7 月 10 日	2001 年 10 月 26 日	2003 年 6 月 14 日
吉尔吉斯斯坦	1999 年 3 月 30 日	1999 年 7 月 15 日	2001 年 11 月 11 日
拉脱维亚	1998 年 3 月 3 日	1998 年 11 月 6 日	1998 年 12 月 21 日
黎巴嫩	2001 年 6 月 19 日	2001 年 9 月 17 日	2002 年 12 月 29 日
利比亚	2000 年 11 月 1 日	2001 年 5 月 21 日	2002 年 2 月 23 日
立陶宛	1999 年 3 月 5 日	1999 年 8 月 5 日	2002 年 5 月 16 日
马其顿	2001 年 6 月 20 日	2001 年 10 月 26 日	2002 年 11 月 22 日
墨西哥	2008 年 9 月 4 日	2009 年 7 月 6 日	2009 年 8 月 27 日

国家（地区）	签署日期	批准日期	生效日期
			日
摩尔多瓦	1999 年 5 月 28 日	1999 年 8 月 10 日	1999 年 11 月 19 日
蒙古	2001 年 5 月 28 日	2001 年 10 月 26 日	2002 年 1 月 27 日
尼德兰	1995 年 4 月 11 日	1996 年 4 月 25 日	1996 年 8 月 1 日
阿曼	2004 年 5 月 10 日	2005 年 1 月 10 日	2005 年 1 月 18 日
波兰	1992 年 4 月 16 日	—	1993 年 4 月 21 日
卡塔尔	2001 年 2 月 17 日	2001 年 6 月 26 日	2004 年 8 月 6 日
韩国	1997 年 4 月 22 日	—	1997 年 8 月 9 日
罗马尼亚	1995 年 5 月 31 日	1996 年 4 月 25 日	1997 年 1 月 8 日
沙特阿拉伯	2009 年 7 月 20 日	2010 年 6 月 15 日	—
新加坡	2000 年 5 月 15 日	2000 年 12 月 8 日	2001 年 1 月 13 日
斯洛伐克	2005 年 8 月 26 日	2006 年 5 月 16 日	2006 年 9 月 1 日
斯洛文尼亚	2006 年 10 月 18 日	2007 年 6 月 18 日	—
瑞典	1994 年 12 月 20 日	1996 年 4 月 25 日	1996 年 11 月 1 日
瑞士	1993 年 5 月 28 日	—	1994 年 7 月 13 日
叙利亚	1998 年 3 月 11 日	—	1998 年 10 月 1 日
塔吉克斯坦	1998 年 9 月 3 日	1999 年 7 月 29 日	1999 年 8 月 25 日
土耳其	1995 年 8 月 8 日	1996 年 10 月 17 日	1997 年 2 月 20 日
乌克兰	1995 年 12 月 14 日	1996 年 4 月 25 日	1997 年 6 月 11 日

国家（地区）	签署日期	批准日期	生效日期
	日	日	日
阿联酋	2000 年 3 月 27 日	2000 年 8 月 30 日	2001 年 2 月 16 日
美国	1994 年 1 月 15 日	1994 年 10 月 4 日	—
委内瑞拉	2007 年 12 月 8 日	2008 年 6 月 23 日	2008 年 8 月 13 日
越南	1992 年 7 月 8 日	1994 年 10 月 4 日	1994 年 11 月 24 日

2. 与白俄罗斯签订关于国际道路客货运输双边协定国家（地区）一览表

国家（地区）	签署日期	批准日期	生效日期
亚美尼亚	1997 年 9 月 20 日	—	1998 年 10 月 28 日
奥地利	2000 年 5 月 18 日	2000 年 5 月 18 日	2000 年 5 月 18 日
阿塞拜疆 （国际道路关系—货物运输）	2006 年 10 月 17 日	2007 年 1 月 25 日	2007 年 4 月 28 日
阿塞拜疆 （国际道路关系）	1993 年 3 月 20 日	—	1995 年 2 月 24 日
比利时	1995 年 3 月 7 日	—	1998 年 3 月 24 日
波黑	2004 年 7 月 12 日	2008 年 6 月 23 日	2008 年 10 月 1 日
保加利亚	1993 年 10 月 19 日	1995 年 8 月 7 日	1993 年 11 月 25 日
克罗地亚	2005 年 3 月 10 日	2006 年 10 月 19 日	2006 年 12 月 27 日
塞浦路斯	2001 年 3 月 6 日	2001 年 5 月 7 日	2001 年 7 月 19 日
捷克	1996 年 5 月 29 日	1996 年 7 月 12 日	1996 年 8 月 16 日
丹麦	1997 年 2 月 19 日	—	1997 年 6 月 7 日
埃及	1998 年 6 月 16 日	—	2000 年 1 月 15 日
爱沙尼亚	1996 年 6 月 11 日	—	2006 年 6 月 27 日
芬兰	1997 年 6 月 24 日	—	2004 年 6 月 24 日
格鲁吉亚	2002 年 3 月 7 日	2002 年 11 月 15 日	2009 年 10 月 29 日
德国	1996 年 10 月 1 日	—	1997 年 7 月 8 日

国家（地区）	签署日期	批准日期	生效日期
	日		
匈牙利	1995 年 11 月 1 日	—	1996 年 6 月 14 日
意大利	2003 年 6 月 3 日	2005 年 4 月 10 日	2006 年 2 月 25 日
约旦	2004 年 4 月 28 日	2004 年 9 月 10 日	2005 年 3 月 9 日
哈萨克斯坦	2004 年 1 月 19 日	2006 年 5 月 16 日	2006 年 6 月 6 日
吉尔吉斯斯坦	1995 年 6 月 14 日	2000 年 8 月 16 日	2000 年 8 月 25 日
拉脱维亚	1995 年 2 月 1 日	—	1996 年 3 月 21 日
黎巴嫩	2005 年 2 月 2 日	2005 年 11 月 2 日	2006 年 6 月 30 日
立陶宛	1993 年 6 月 30 日	1993 年 6 月 30 日	1993 年 6 月 30 日
马其顿	1997 年 4 月 9 日	—	1997 年 8 月 30 日
摩尔多瓦	1994 年 4 月 9 日	—	1996 年 12 月 19 日
尼德兰	1995 年 4 月 10 日	—	1995 年 11 月 1 日
挪威	1997 年 2 月 21 日	—	1997 年 8 月 1 日
波兰	1992 年 3 月 30 日	—	1992 年 3 月 30 日
罗马尼亚	1995 年 5 月 31 日	—	1998 年 3 月 10 日
斯洛伐克	1996 年 10 月 24 日	1997 年 4 月 29 日	1997 年 6 月 1 日
斯洛文尼亚	2002 年 10 月 15 日	2003 年 2 月 13 日	2009 年 12 月 15 日
瑞典	2008 年 12 月 30 日	2009 年 7 月 6 日	2009 年 9 月 16 日
瑞士	2000 年 12 月 18 日	2001 年 3 月 20 日	2001 年 6 月 12 日

国家（地区）	签署日期	批准日期	生效日期
	日	日	日
叙利亚	2004 年 1 月 21 日	2004 年 11 月 15 日	2004 年 11 月 24 日
塔吉克斯坦	2000 年 4 月 5 日	2001 年 5 月 28 日	2001 年 6 月 14 日
土耳其	1995 年 8 月 8 日	—	1996 年 1 月 18 日
土库曼斯坦	2009 年 6 月 18 日	2010 年 5 月 4 日	2010 年 5 月 19 日
乌克兰	2000 年 5 月 25 日	2001 年 1 月 4 日	2001 年 9 月 26 日
乌兹别克 （国际道路关系）	1994 年 12 月 22 日	1994 年 12 月 22 日	1994 年 12 月 22 日

3. 白俄罗斯签订税收条约一览表

序号 Serial No.	国家或地区 Jurisdiction	签署日期 Signed on	生效日期 Effective from	执行日期 Applicable since
1	奥地利 AUSTRIA	2001. 5. 16	2002. 3. 24	2003. 1. 1
2	蒙古 MONGOLIA	2001. 5. 28	2007. 12. 12	2008. 1. 1
3	塔吉克斯坦 TAJIKSTAN	1999. 3. 23	1999. 12. 16	2000. 1. 1
4	新加坡 SINGAPORE	2013. 11. 29	2013. 12. 27	2014. 1. 1
5	比利时 BELGIUM	1995. 3. 7	1995. 3. 13	1996. 1. 1
6	匈牙利 HUNGARY	2002. 2. 19	2004. 6. 24	2005. 1. 1
7	塞浦路斯 CYPRUS	1998. 5. 29	1999. 2. 12	2000. 1. 1
8	哈萨克斯坦 KAZAKHSTAN	1997. 4. 11	1997. 12. 12	1998. 1. 1
9	塞尔维亚 SERBIA	1998. 6. 30	1998. 8. 24	1999. 1. 1
10	斯洛文尼亚 SLOVENIA	2001. 5. 17	2001. 5. 31	2002. 1. 1
11	乌兹别克斯坦 UZBEKISTAN	1994. 12. 22	1997. 12. 11	1998. 1. 1
12	土库曼斯坦 TURKMENISTAN	2002. 5. 17	2004. 12. 29	2005. 1. 1
13	乌克兰 UKRAINE	1993. 12. 24	1995. 6. 30	1996. 1. 1（于 2023. 1. 1 起终 止）
14	阿塞拜疆 AZERBAI.JAN	2001. 8. 9	2002. 4. 29	2003. 1. 1
15	捷克 CZECH	1996. 12. 14	1998. 1. 15	1999. 1. 1
16	瑞典 SWEDEN	1994. 3. 10	1994. 12. 27	1995. 1. 1
17	印度 INDIA	1997. 9. 27	1998. 7. 17	1999. 1. 1
18	以色列 ISRAEL	2000. 11. 11	2003. 1. 29	2004. 1. 1

19	意大利 ITALY	2005. 10. 11	2009. 11. 30	2010. 1. 1
20	韩国 KOREA	2002. 5. 20	2003. 6. 17	2004. 1. 1
21	丹麦 DENMARK	1986. 10. 21	1987. 9. 28	1988. 1. 1
22	日本（该协定与苏联签订） JAPAN	1986. 1. 18	1986. 11. 27	1987. 1. 1
23	摩尔多瓦 MOLDOVA	1994. 12. 23	1996. 5. 28	1997. 1. 1
24	拉脱维亚 LATVIA	1995. 9. 7	1996. 12. 31	1997. 1. 1
25	俄罗斯 RUSSIA	1995. 4. 21	1997. 1. 21	1998. 1. 1
26	德国 GERMANY	2005. 12. 30	2006. 12. 31	2007. 1. 1
27	吉尔吉斯 KYRGYZSTAN	1997. 6. 26	1998. 5. 12	1999. 1. 1
28	中国 CHINA	1995. 1. 17	1996. 10. 3	1997. 1. 1
29	法国 FRANCE	1985. 10. 4	1987. 3. 28	1988. 1. 1
30	立陶宛 LITHUANIA	1995. 7. 18	1996. 6. 26	1997. 1. 1
31	西班牙 SPAIN	2017. 6. 14	2017. 12. 28	2018. 1. 1
32	爱尔兰 IRELAND	2009. 11. 3	2010. 7. 9	2011. 1. 1
33	印度尼西亚 INDONESIAINDONESIA	2013. 3. 19	2018. 5. 9	2019. 1. 1
34	阿联酋 UNITED ARAB EMIRATES	2000. 3. 27	2001. 2. 1	2002. 1. 1
35	波兰 POLAND	1992. 11. 18	1994. 1. 1	1995. 1. 1
36	亚美尼亚 ARMENIA	2000. 7. 19	2001. 11. 19	2002. 1. 1
37	保加利亚 BULGARIA	1996. 1. 9	1998. 2. 17	1999. 1. 1
38	斯洛伐克 SLOVAKIA	1999. 7. 12	2000. 7. 5	2001. 1. 1

4. 白俄罗斯预提税税率表

国家（地区）	股息红利		利息 ¹⁾	特许权使用费
	个人、企业	符合条件的企业 ²⁾		
	(%)	(%)	(%)	(%)
白俄罗斯国内税率				
企业	12	12	0/10	15
个人	12	n/a	0/10	15
协定税率				
签署国（地区）				
亚美尼亚	15	10 ³⁾	10	10
奥地利	15	5	5	5
阿塞拜疆	15	15	10	10
巴林	5	5	5	5
比利时	15	5	10	5
保加利亚	10	10	10	10
中国	10	10	10	15
克罗地亚	15	5	10	10
塞浦路斯	5/10/15 ⁴⁾	5/10 ⁴⁾	5	5
捷克	10	5	5	5
丹麦 ⁵⁾	15	15	0	0
厄瓜多尔	10	5	0/10 ⁶⁾	10
埃及	15	15	10	15
爱沙尼亚	10	10	10	10
芬兰	15	5	5	5
法国 ⁵⁾	15	15	0/10 ⁷⁾	0
德国	15	15	0/5 ⁸⁾	0
格鲁吉亚	10	5	5	5
中国香港	0/5 ⁶⁾	0/5 ⁶⁾	0/5 ⁶⁾	3/5 ⁹⁾
匈牙利	15	5	5	5
印度	15	10	10	15
印度尼西亚	10	10	0/10 ¹⁰⁾	10
伊朗	15	10	5	5
爱尔兰	0/10 ⁶⁾	0/5 ⁶⁾	5	5
以色列	10	10	5/10 ¹¹⁾	5/10 ¹²⁾
意大利	15	5	0/8 ¹³⁾	6

日本 ⁵⁾	15	15	10	0/10 ¹⁴⁾
哈萨克斯坦	15	15	10	15
朝鲜	10	10	10	10
韩国	15	5	10	5
科威特	0/5 ⁶⁾	0/5 ⁶⁾	5	10
吉尔吉斯斯坦	15	15	10	15
老挝	10	5 ¹⁵⁾	8	10
拉脱维亚	10	10	10	10
黎巴嫩	7.5	7.5	5	5
立陶宛	10	10	10	10
马来西亚 ⁵⁾	15	15	15	10/15 ¹⁶⁾
摩尔多瓦	15	15	10	15
蒙古	10	10	10	10
黑山 ¹⁷⁾	15	5	8	10
荷兰	15	0/5 ¹⁸⁾	5	3/5/10 ¹⁹⁾
北马其顿	15	5	10	10
阿曼	5	5	5	10
巴基斯坦	15	11	10	15
波兰	15	10 ³⁾	10	0
卡塔尔	5	5	5	5
罗马尼亚	10	10	10	15
俄罗斯	15	15	10	10
沙特阿拉伯	5	5	5	10
塞尔维亚 ¹⁷⁾	15	5	8	10
新加坡	5	0 ²⁰⁾	5	5
斯洛伐克	15	10	10	5/10 ²¹⁾
斯洛文尼亚	5	5	0/5 ¹³⁾	5
南非	15	5	5/10 ²²⁾	5/10 ²³⁾
西班牙 ⁵⁾	18	18	0	0/5 ²⁴⁾
斯里兰卡	10	7.5	10	10
瑞典	10	0/5 ²⁵⁾	5	3/5/10 ¹⁹⁾ 26)
瑞士	15	5	5/8 ²⁷⁾	3/5/10 ¹⁹⁾
叙利亚	15	15	10	18
塔吉克斯坦	15	15	10	15
泰国	10	10	10	15
土耳其	15	10	10	10

土库曼斯坦	15	15	10	15
乌克兰	15	15	10	15
阿联酋	10	0/5/10 ²⁸⁾	5	5/10 ²⁹⁾
英国	5/15 ³⁰⁾	5/15 ³⁰⁾	0/5 ³¹⁾	0/5 ³²⁾ 33)
美国 ⁵⁾	- ³⁴⁾	- ³⁴⁾	- ³⁴⁾	0
乌兹别克	15	15	10	15
委内瑞拉	15	5	5	5/10 ³⁵⁾
越南	15	15	10	15

注释：

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

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

3) 如果收款方持有分销公司至少 30%的股权或投票权（视情况而定），则适用该税率。

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

5) 该税收协定由前苏联作为签订方签订。

6) 支付给政府及财政机构的款项适用于低税率。

7) 银行贷款利息和贸易信贷产生的利息免税。

8) 利息可根据互惠条款免除。

9) 使用飞机或对飞机支付的特许权使用费适用于低税率。

10) 支付公共机构的利息免税。

11) 工业、商业及科学设备的贷款或银行借贷利息适用于低税率。

12) 版权使用费（不包括电影）以及工业、商业或科学设备（包括运输车辆）的使用费可以适用低税率。

13) 公共机构支付的利息适用于 0 税率。

14) 文学、艺术和科学作品的版权使用费适用低税率。

15) 如果受益所有人（合伙企业除外）直接持有股息分配方 20%及以上的股权，则适用此税率。

16) 版权使用费（包括电影）适用 15%的税率。

17) 该税收协定由前南斯拉夫作为签订方签订。

18) 如果股息接收方直接持有股息分配方 25%及以上的股权，则适用于 5%的税率；此外，如果投资是由税收协定缔约国政府担保的或者如果股息接收方直接持有股息分配方 50%及以上的资本且投资数额达到 25 万欧元的，则适用 0%税率。

19) 专利、商标等特许权使用费适用 3%的税率；设备租赁适用 5%的税率；版权使用费等（包括电影）适用于 10%的税率。

20) 如果受益所有人满足以下条件之一，适用本税率：

- ①为新加坡政府；
- ②为新加坡金融管理局；
- ③为新加坡政府私人投资公司。

21) 版权使用费（包括电影）适用 5%的税率。

22) 支付给银行或其他金融机构的利息适用低税率。

23) 出租设备（包括运输车辆）取得的收入适用低税率。

24) 版权使用费（不包括电影）适用低税率。

25) 如果瑞典公司持有白俄罗斯公司 100%的股份，且该股息分红来自于生产、农业、林业、鱼类养殖或旅游业中取得的利润，则适用 0 税率；如果用于分配股息的利润在白俄罗斯免税，则不适用 0 税率；如果瑞典公司持有白俄罗斯公司至少 30%的股权，则适用 5%税率。

26) 特许权使用费可适用最惠国条款。

27) 支付给银行的利息适用低税率。

28) 仅当阿联酋公司投资白俄罗斯公司至少 10 万美元时，适用 5%的预提所得税税率；如果股息接收方为阿联酋国家、阿联酋中央银行、阿布扎比投资局或其他政府批准的公司，则适用 0 税率。

29) 版权使用费（包括电影）适用高税率。

30) 按照相应规定直接或间接出售不动产的所得为投资公司的主要所得，且该投资公司每年将分配大部分股息且此股息适用免税条款时，该投资公司分配股息按照 15%的税率征收预提税。

31) 主管部门可能不时同意向缔约国一方政府全资或主要控股的政府机构、中央银行、法定机构、银行或其他组织支付的利息，可适用 0 税率。

32) 根据协定，一般税率为 5%。然而，对于工业、商业或科技设备的特许权使用费：

①应纳税额=（收入总额－相关费用支出）×5%；

②若已签订付款合同，且相关设备已在 2017 年 9 月 26 日之前运送至签约另一方国家境内时，适用于 0 税率。

33) 特许权使用费适用于最惠国待遇条款。

34) 适用国内税率；协定没有提供税收优惠。

35) 专利使用费、计算机软件、商标、设备和运输工具适用低税率。

5. 白俄罗斯税目税率表

A. 直接税：企业	
1. 企业	
企业的认定	在白俄罗斯境内注册成立的企业
征税对象	全球所得征税
利润税基本税率	18% 20%（在维特伯斯克和莫吉廖夫地区注册的公司） 25%（银行、保险公司、个人贷款公司） 25%（外汇合约买卖收益） 10%（高科技产品生产利润） 30%（电信运营商、个人贷款公司） 6%（简易税收征税体系下符合条件的小型公司）
替代最低税规定	无
资本利得	作为公司收入的一部分征税
亏损结转	可以，结转年限最长不得超过十年
亏损转回	不可以
境外税收抵免	可以，已在国外缴纳的税款可以抵免
2. 外国企业企业	
利润税基本税率	18%
外国企业企业转让持有的企业股份而取得的收入	12%
不动产销售收入	15%
预提税	
分公司利润	不征税
股息分红	12%
利息	10%
	0%（适用于某些公共债务和公司债券）
特许权使用费	15%
技术使用费	15%
管理费	15%
3. 特殊事项	
一定持股条件下的股息免税待遇	境内分红：无
	境外分红：无

税收优惠	外国投资
	白俄罗斯自由经济区内的企业
	高科技园区内的企业
	“巨石”中白工业园内的企业
	高新技术产品及服务
	在小城镇和农村投资企业、开展贸易及消费者服务行
	研发技术使用权的转让
	汽车制造业
	农村地区和小城镇的贸易和消费服务
反避税体系	
转让定价法规	有
资本弱化法规	有
受控外国企业法规	无
一般反避税规则（GAAR）	有
其他反避税法规	有
B. 直接税：个人	
1. 居民纳税人	
居民纳税人的认定	本国公民和拥有白俄罗斯永久居住权者；以及在一年中停留超过 183 天的外国人
应税所得	全球所得征税
税率	一般税率：13% 专业性收入税率：16% 个别案例：20% 从赌博业务企业取得的赌博收益：4% 简易税收征税体系下符合条件的小型公司：3%
替代最低税规定	无
资本利得	证券、企业财产、知识产权相关资本利得：作为普通收入纳税； 企业经营相关且持有超过 3 年：免税
境外税收抵免	可以，已在国外缴纳的税款可以抵免
社会保障税	健康保险，养老金： ①个人承担 1%； ②雇主承担 34%
2. 外国企业纳税人	
税率	一般税率：13%

	专业性收入税率：16%
外国企业纳税人转让持有的企业股权的收入	13%（持有三年以上免税）
外国企业纳税人销售不动产收入	13%
预提税税率	
工资薪金	一般税率：13%
股息分红	13%
利息	13% 0%（适用于某些银行存款、公共债务和公司债券等）
特许权使用费	13%
技术使用费	13%
董事费	13%
	16%（如为商业所得）
C. 间接税： 增值税	
征税范围	销售货物 提供应税劳务 进口货物 未进行增值税登记注册的外国企业企业的境内收购行为
增值税（标准税率）	20%
增值税（低税率）	0%，10%
增值税（高税率）	25%，26%
登记/注销登记门槛	个体工商户者：白卢布 50 万
D. 其他税收	
遗产税	无
净资产税（个人）	无
净资产税（公司）	无
不动产税	有
资本取得税	无，但国家对股份登记征收 0.2%的国家责任金。
交易税	无
印花税	有，税率从 0.1% 到 25%不等
消费税	有
其他主要税种	关税、广告税
E. 基本信息	

税法体系	《白俄罗斯共和国税法典》
	《总统政令及法令》
会计准则	国际财务报告准则（IFRS）、白俄罗斯公认会计准则（Generally Accepted Accounting Principle, 简称GAAP）
货币	白俄罗斯卢布（BYN）
外汇管制	有，大部分资本交易需要中央银行的批准
官方网站	全国法律互联网门户网站 财政部门门户网站 税务部门门户网站

编写人员：高峻峰 李佩新 张 红

审校人员：崔嘉伟 洪 露 刘 卓 林子力 王 菡 王洪光

吴宛霖 王玮奇 谢军军 肖省成 张 莹