

中国居民赴伊朗 投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别投资税收指南课题组

摘要

为了加快实施“走出去”战略，推进“一带一路”倡议，帮助我国“走出去”企业了解和熟悉境外被投资国政治、经济、地理和人文环境，特别是税收法规制度，有效地规避、防范和应对境外税收风险，我们编写了《中国居民赴伊朗投资税收指南》。

指南分为六个章节，第一章是伊朗概况及投资主要关注事项，简单介绍了国家概况和投资环境。第二章是指南的核心部分，即伊朗税制简介，从伊朗的税制概述、税收法律体系、近三年重大税制变化等方面做了介绍，涉及企业所得税、个人营业所得税、工资薪金所得税、增值税等税种，介绍了各个税种的申报、缴纳等税收征管制度。第三章是税收征收和管理制度，从居民纳税人和非居民纳税人两方面介绍了伊朗的税收征收和管理。第四章是特别纳税调整政策，主要涉及伊朗转让定价方面的内容。第五章是中伊税收协定及相互协商程序介绍，通过详细介绍和解读税收协定，使纳税人通过全面的了解和正确使用税收协定，维护自身合法权益，解决跨国税收争议。第六章是在伊朗投资可能存在的税收风险，让企业或者居民能够清楚认识和正确规避相关风险，以维护自身的合法权益。

本指南仅基于 2018 年 2 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存在的变化和更新。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，避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

在编写过程中存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

目 录

摘要	1
第一章 伊朗概况及投资主要关注事项	1
1.1 国家概况	1
1.1.1 地理概况	1
1.1.2 政治概况	2
1.1.3 经济概况	3
1.1.4 文化概况	5
1.2 投资环境概述	6
1.2.1 近年经济发展状况	6
1.2.2 资源储备和基础设施	8
1.2.3 支柱和重点行业	9
1.2.4 投资政策	10
1.2.5 经贸合作	14
1.2.6 投资注意事项	16
第二章 伊朗税收制度简介	21
2.1 概览	21
2.1.1 税制综述	21
2.1.2 税收法律体系	21
2.1.3 近三年重大税制变化	22
2.2 企业所得税	23
2.2.1 居民企业	23
2.2.1.1 判断标准及扣缴义务人	23
2.2.1.2 征收范围	23
2.2.1.3 税率	23
2.2.1.4 税收优惠	23
2.2.1.5 应纳税所得额	30
2.2.1.6 合并纳税	32
2.2.1.7 其他	33
2.2.2 非居民企业	33
2.2.2.1 征收范围	33
2.2.2.2 税率	34
2.2.2.3 其他	34
2.3 工资薪金所得税	35
2.3.1 居民纳税人	35

2.3.1.1 征收范围.....	35
2.3.1.2 税率.....	37
2.3.1.3 税收优惠.....	37
2.3.1.4 其他.....	37
2.3.2 非居民纳税人.....	39
2.3.2.1 征收范围.....	39
2.3.2.2 税率.....	39
2.3.2.3 其他.....	40
2.4 个人营业所得税	40
2.4.1 纳税义务人.....	40
2.4.2 征收范围.....	41
2.4.3 税率.....	41
2.4.4 其他.....	41
2.5 偶然所得税	42
2.5.1 纳税义务.....	42
2.5.2 征收范围	42
2.5.3 税率	42
2.6 增值税	43
2.6.1 概述.....	43
2.6.1.1 纳税义务人.....	43
2.6.1.2 征收范围.....	43
2.6.1.3 税率.....	43
2.6.1.4 增值税应税金额的确定.....	44
2.6.1.5 纳税期间.....	44
2.6.1.6 纳税义务发生时间.....	44
2.6.1.7 纳税申报.....	45
2.6.2 税收优惠.....	45
2.6.3 税收处罚.....	47
2.6.4 其他与增值税相关的税种.....	47
2.6.4.1 市政税税率.....	47
2.6.4.2 污染生产单位缴纳环保税.....	47
2.7 不动产所得税	48
2.7.1 纳税义务	48
2.7.2 征收范围	48
2.7.3 税率.....	49

2.8 印花税(Stamp Tax)	50
2.8.1 税率及征税范围	50
2.8.2 其他.....	52
2.9 遗产税	53
2.9.1 税率及征税范围.....	53
2.9.2 税收优惠.....	54
2.9.3 其他规定.....	54
第三章 税收征收和管理制度	55
3.1 税收管理机构	55
3.1.1 税务系统机构设置.....	55
3.1.2 税务管理机构职责.....	55
3.2 居民纳税人税收征收管理	55
3.2.1 税务登记.....	55
3.2.2 账簿凭证管理制度.....	56
3.2.3 纳税申报.....	56
3.2.4 税务检查.....	58
3.2.5 税务代理.....	59
3.2.6 法律责任.....	59
3.2.7 其他征管规定.....	61
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理	62
3.3.1 非居民税收征管措施简介.....	62
3.3.2 非居民企业税收管理.....	62
第四章 特别纳税调整政策	64
4.1 关联交易	64
4.1.1 关联关系判定标准.....	64
4.1.2 关联交易基本类型.....	64
4.2 同期资料	64
4.3 转让定价调查	65
4.3.1 原则.....	65
4.3.2 独立交易原则的运用.....	65
4.3.3 转让定价调查.....	66
4.4 预约定价安排	66
4.5 受控外国企业	67
4.6 成本分摊协议管理	67
4.7 资本弱化	67

4.7.1 判定标准.....	67
4.7.2 税务调整.....	67
4.8 法律责任	67
第五章 中伊税收协定及相互协商程序	68
5.1 中伊税收协定	68
5.1.1 中伊税收协定.....	68
5.1.2 适用范围.....	68
5.1.3 常设机构的认定.....	69
5.1.4 不同类型收入的税收管辖.....	70
5.1.5 伊朗税收抵免政策.....	71
5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）.....	74
5.1.7 在伊朗享受税收协定待遇的手续.....	75
5.2 伊朗税收协定相互协商程序	75
5.2.1 相互协商程序概述.....	75
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据.....	76
5.2.3 相互协商程序的适用.....	76
5.2.4 启动程序.....	77
5.2.5 相互协商的法律效力.....	78
5.2.6 伊朗仲裁条款.....	79
5.3 中伊税收协定争议的防范	80
5.3.1 中伊税收协定争议概念.....	80
5.3.2 中伊税收争议产生的原因及主要表现.....	80
5.3.3 妥善防范和避免中伊税收协定争议.....	82
第六章 在伊朗投资可能存在的税收风险	84
6.1 信息报告风险	84
6.1.1 登记注册制度.....	84
6.1.2 信息报告制度.....	84
6.2 纳税申报风险	84
6.2.1 在伊朗设立子公司的纳税申报风险.....	84
6.2.2 在伊朗设立分公司或代表处的纳税申报风险.....	85
6.2.3 在伊朗取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险.....	85
6.3 调查认定风险	85
6.4 享受税收协定待遇风险	86
6.4.1 双重居民身份的认定.....	86
6.4.2 受益所有人身份认定.....	86

6.4.3 营业利润与特许权使用费区分.....	86
6.4.4 常设机构的认定.....	86
6.5 其他风险	87
参考文献	90
附录1 伊朗部分政府部门和相关机构	91
一览表	91
附录2 伊朗华人商会和主要中资企业一览表	94
附录3 与伊朗签署了避免双重征税协议的国家	95
附录4 伊朗税务局组织机构	97

第一章 伊朗概况及投资主要关注事项

1.1 国家概况

1.1.1 地理概况

伊朗伊斯兰共和国成立于 1979 年 4 月 1 日，国土面积 164.5 万平方公里，总人口 7717 万人。人口比较集中的省份有德黑兰、伊斯法罕、法尔斯、呼罗珊拉扎维和东阿塞拜疆。^①

目前在伊朗长期居住的华人主要分布在德黑兰及其他大中城市。

伊朗位于北纬 25-40 度，东经 44-63.5 度，在亚洲的西南部，北接土库曼斯坦、阿塞拜疆和亚美尼亚，濒临里海，与俄罗斯和哈萨克斯坦隔海相望，素有“欧亚陆桥”和“东西方空中走廊”之称，海岸线长 2700 公里；西与土耳其和伊拉克接壤；东邻巴基斯坦和阿富汗；南隔波斯湾、阿曼湾与科威特、巴林、卡塔尔、阿拉伯联合酋长国、阿曼和沙特阿拉伯等国相望。伊朗是一个高原和山地相间的国家，平均海拔在 900-1500 米之间，境内 1/4 为沙漠。

伊朗气候四季分明，属大陆性气候。北部夏季较为凉爽，冬季较为寒冷；南部夏季炎热，冬季温暖。德黑兰最高气温在 7 月，平均最低和最高气温分别是 22° C 和 37° C；最低气温在 1 月，平均最低和最高温度分别是 3° C 和 7° C。平均海拔约 1220 米。

伊朗共设 31 个省，大中小约 1200 个城市。省是伊朗最高的行政区域。首都德黑兰是全国的政治、经济、文化和科研中心。其他主要经济中心城市包括：马什哈德、伊士法罕、设拉子、大不里士、亚兹德、卡拉季和克尔曼沙赫。伊朗首都德黑兰属于东 4 时区，比北京时间晚 4 个半小时；每年的 3 月至 9 月实行夏令时，时钟拨快 1 小时，与中国的时差为 3 个半小时。

^①中华人民共和国驻伊朗伊斯兰共和国大使馆经济商务参赞处 (<http://ir.mofcom.gov.cn/>)

1.1.2 政治概况

(1) 政治制度

伊朗实行政教合一的制度，神权统治高于一切，国家一切行为必须符合伊斯兰教原则。宗教领袖拥有至高无上的权力，凌驾于所有权力机构之上。在宗教领袖领导下，实行行政、立法、司法三权分立制度，即国家权力机构由彼此独立的政府、议会、司法部门组成。

伊朗实行总统内阁制，总统作为国家元首和政府首脑，名义上是仅次于领袖的国家领导人，由公民投票直接选举产生，任期 4 年，可连任一届。现任总统哈桑·鲁哈尼于 2013 年 6 月在伊朗第 11 届总统选举中获胜。总统有权任免各部部长，但须经议会认可。伊朗议会是伊朗最高立法机关，实行一院制。司法总监是司法领域的最高职务，由领袖任命，任期 5 年。最高法院院长和总检察长由司法总监任命。司法部长由司法总监推荐，总统任命，议会批准。伊朗负责经济事务的政府部门包括：石油部、能源部、工矿贸易部、信息与通讯部、农业圣战部、财经部、道路与城市发展部和其他有关部门。

目前，比较有影响的政党有：建设公仆党、伊斯兰参与阵线党、伊斯兰工党、伊斯兰联合党、政党之家、伊斯兰同盟协会、真主党之友和伊斯兰革命圣战者组织等。因实行政教合一体制，伊朗迄今无执政党。

(2) 法律体系

伊斯兰革命后第一部宪法于 1979 年 12 月颁布，规定伊实行政教合一制度，神权统治高于一切。1989 年 4 月对宪法进行部分修改，突出强调伊斯兰信仰、体制、教规、共和制及最高领袖的绝对权力不容更改。同年 7 月，哈梅内伊正式批准经全民投票通过的新宪法。

国内法方面，伊朗在外贸、投资、税收、劳工、海关、金融、公司注册、商会、知识产权保护等方面都有相对应的法律法规。

国际法方面，伊朗是《承认和执行外国仲裁裁决公约》（1958 年纽约公约）的缔约国，因此国际仲裁裁决在伊朗具有法律执行效力。另外，伊朗《鼓励和保护外国投资法》指出：政府与外国投资者就该法所提到的投资问题产生纠纷如果通过协商无法解决，则由国内法院

审理。在双边投资协议中与外国投资者所属国政府就采用其他方式解决纠纷达成一致的情况除外。

1.1.3 经济概况

(1) 经济地位

伊朗石油储量居世界第四，天然气储量世界第一，是中东和海湾地区的政治经济文化军事大国，独特的地理位置、丰富的油气资源使伊朗的战略地位更加凸显。2015年7月经过艰难谈判，伊朗与六国（联合国五个常任理事国+德国）达成伊核协议，签署《联合全面行动计划》，2016年1月欧美部份解除对伊核相关的制裁，伊朗经济发展进入新的历史阶段。

(2) 参加经济组织状况

伊朗尚未加入世界贸易组织(WTO)。1992年2月，伊朗作为经济合作组织(ECO)成员国，与其他成员国签署多边自由贸易协定，并于2003年7月续签。2004年3月，伊朗和巴基斯坦签署优惠贸易协定；2014年12月，伊朗与巴基斯坦签署经贸合作备忘录。近年来，伊朗与新加坡有意加强经贸合作；与巴基斯坦、印度等国之间正在商讨签署自由贸易协定。

伊朗凭借其地理及资源优势，对伊拉克、土耳其、阿富汗、巴基斯坦、波斯湾沿岸国家、高加索国家、中亚独联体国家市场有较好的辐射作用。作为欧洲潜在的天然气供应国，伊朗正在推动建设伊朗-巴基斯坦天然气管道，并积极争取参与欧洲天然气管线(Nabucco 管线)建设。

(3) 货币政策

伊朗货币为里亚尔，一般居民可以到当地银行、钱庄进行自由兑换。目前，人民币和里亚尔不可直接兑换。2016年5月，伊朗里亚尔对美元的官方汇率为1美元兑换30360里亚尔，而外汇市场上的自由兑换价格维持在1美元兑换35000里亚尔左右。

目前，外国居民及投资者不能在伊朗当地银行开设外汇账户，必须兑换成当地货币方可进行储蓄，外国公民储蓄需获得当地合法居民身份。现阶段伊朗外汇无法自由出入，需通过中转行代理。由于伊朗

当地融资成本较高，外国企业一般难以在当地取得融资。到伊朗从事工程承包项目一般要求承包商提供融资方案。官方数据显示，伊朗主要银行坏账达 938 万亿里亚尔（折合约 330 亿美元）。

（4）金融机构

伊朗主要银行机构包括：中央银行、国家银行、国民银行、出口银行、塞帕银行、商业银行、福利银行、出口发展银行、农业银行、住房银行和新经济银行。除此之外，还有工矿银行和邮政银行等国有银行和 Parsian、Saman 等私有银行。暂无中资及外资银行。2015 年 7 月 30 日，伊朗央行宣布外国银行可以在伊朗自由贸易区设立分支机构，以吸引外资并便于银行结算，决定也适用于采用非伊朗货币运行的伊朗银行。

（5）贸易管理^①

【贸易类别】进出口商品可分下列 3 类：

- 允许商品：根据规定无需取得许可即可出口和进口的商品；
- 限制商品：需取得许可才能进口和出口的商品；
- 禁止商品：依照伊斯兰教义（根据买卖和消费信用）或根据法律被禁止进口和出口的商品。

【进口管理】伊朗的进口项目规定在每年伊朗农历的元旦（3 月 21 日）由工矿贸易部颁布。该规定将进口货物分为 4 等：授全权的、有条件授权的（若干部门决定的）、未授权的、禁止的（按伊斯兰的法律和规定禁止进口的）货物。由于“进口规定”不断变化，因此需要时应提前向主管的“采购供应中心”询问。

伊朗《海关法》规定下列商品禁止进口：

- 海关税目表和专门法律规定禁止进口的商品；
- 根据有关法律规定认为属不许进口的商品；
- 任何武器、猎枪、炸药、雷管、子弹、炮弹、爆炸物、易燃易爆物品，除非获得国防部和武装部队后勤部的许可；
- 任何毒品，除非获得卫生医疗教育部的许可；

^①中华人民共和国驻伊朗伊斯兰共和国大使馆经济商务参赞处（<http://ir.mofcom.gov.cn/>）

- 空中摄影、摄像专门仪器，除非获得国防部和武装部队后勤部的许可；
- 任何发射机及其零配件，除非获得邮电部的许可；
- 经伊斯兰文化指导部认定属破坏公共秩序、有损国家形象、宗教风化的唱片、录音带、电影片、书籍；
- 经情报部队认定属破坏公共秩序、有损国家形象、宗教风化的杂志、报纸、图画、标记、出版物；
- 外表外包装上、提货单及有关文件上有破坏公共秩序、有损国家形象、宗教风化的句子或标记的商品；
- 在发行国已作废的外国纸币、仿制的纸币、邮票、货签；
- 彩票；
- 会使消费者和购买者因为商品外包装上的名字、标志、商标或其他特征而对原产品制造商、生产厂家和其特性产生误解的商品；
- 棕榈油（2014年12月起）。

2015年7月，伊朗开放热带水果进口。伊朗农业部宣布对香蕉，菠萝，椰子和芒果进口将不设置任何限制，以防止水果进口垄断。除伊朗本国不能出产的热带水果外，伊朗农业部禁止任何其他水果进口，以保护伊朗本国农民和供应商。

【出口管理】禁止古董、古玩出口，除非获得伊斯兰文化指导部的许可。

【贸易项下的外汇管理】由于受制裁影响，伊朗国内的外汇相对短缺。伊朗工矿贸易部将允许进口的商品划分为10类。其中，鼓励进口的涉及国计民生的产品（如：食品和药品等）按照1美元兑换12,650里亚尔的特别汇率供给外汇；对一般类商品进口按照1美元兑换25,000里亚尔的官方汇率供给外汇。伊朗进口商首先取得工矿贸易部的进口批准文号后，才能在伊朗外汇交易中心按照上述汇率购买外汇。实践中，许多中小进口商还得通过伊朗金融市场的外汇兑换钱庄等渠道以高于官方汇率的价格兑换取得外汇。

1.1.4 文化概况

（1）民族

伊朗是一个多民族国家。全国人口中波斯人占 66%，阿塞拜疆人占 25%，库尔德人占 5%，其余为阿拉伯人、土库曼人等少数民族。

（2）语言

官方语言为波斯语，近代波斯语采用阿拉伯字母（32 个字母）。

（3）习俗

伊朗是一个穆斯林宗教色彩非常浓厚的国家。女子出门必须披上从头到脚的恰杜勒（一种黑色长袍）或风衣，外国人来访女士也不例外。男女见面时不能握手，有些地区包括首都德黑兰的公交车还会在中间隔开，男、女乘客分门上下车。伊朗女司机开的出租车车身上标明只载女客，男士不得上车。

在伊朗与对方见面前必须事先约好，贸然到访属于不礼貌之举，甚至会被拒绝见面。伊朗人的时间观念不强。伊朗禁止与不信奉伊斯兰教的人通婚。

伊朗人的饮食习俗明显受宗教信仰的影响，带有强烈民族色彩，饮食很注重吉祥之意，以烧烤为主，禁酒，不食猪肉和无鳞鱼。如吃苹果蜜饯，表示生活甜甜蜜蜜；吃石榴，表示像石榴粒一样多福；吃鱼，表示像鱼一样活跃。宗教节日忌吃蒜、葱和苦的食物，因为这是不吉利的，也不吃核桃、巴旦杏等坚果，因为“坚果”一词与“罪孽”有关，且多吃会刺激喉咙，影响祈祷。

（4）宗教

全国 98.8% 的居民信奉伊斯兰教，其中 91% 为什叶派，7.8% 为逊尼派。教徒恪守教规，信奉神灵。绝大多数人把阿苏拉、努鲁兹节作为最重要的节日。2 月 11 日为伊斯兰革命胜利日，3 月 21 日为伊朗历新年。

1.2 投资环境概述

1.2.1 近年经济发展状况^①

以现任总统鲁哈尼为首的务实改革派于 2013 年掌握政权，积极致力于摆脱经济滞涨困境，建设“抵抗型”经济，推动私有化改革，

^① 商务部对外投资合作国别（地区）指南伊朗 2016 年版

促进外国投资，控制通货膨胀，实现正常的对外经济交往。2015年7月经过艰难谈判，伊朗与六国（联合国五常+德国）达成伊核协议，签署《联合全面行动计划》，2016年1月欧美部份解除对伊核相关的制裁，伊朗经济发展进入新的历史阶段。

世界经济论坛《2015-2016年全球竞争力报告》显示，伊朗在全球最具竞争力的140个国家和地区中，排第74位。在世界银行《2016年全球营商环境报告》排名中，伊朗位列189个经济体中的118位。根据美国传统基金会和《华尔街日报》发布的2016经济自由度指数（Index of Economic Freedom），在全球178个经济体中，伊朗的经济自由度排名第171位。

（1）经济增长率

2008年世界经济危机以来，伊朗GDP增速显著下降。2008-2015年伊朗实际GDP年增幅远低于2000-2007年的平均增速（近6%），其中2012、2013年连续两年负增长。据IMF统计，2015年伊朗GDP增长0.03%，失业率为10.8%。2017年上半财年（2017年3月21日至9月22日），伊朗包含石油行业在内的经济增长率为4.5%，剔除石油行业数据后的经济增长率为4.1%。

（2）经济结构

2015年伊朗消费、投资、净出口占GDP比重分别为64%、34%和2%，其中出口占GDP比重达22.8%。2016年伊朗消费、投资、净出口占GDP比重分别为60.8%、33.2%和6%，其中出口占GDP比重达23.2%。

（3）外汇储备

据CIA数据，截至2015年底，伊朗外汇储备约939.5亿美元。

（4）外债余额

据伊朗央行数据，2015年底外债余额为56.75亿元。

（5）通货膨胀率

据世界银行统计，2015年伊朗通货膨胀率为17.2%；伊朗央行报告显示，2015年伊朗通货膨胀率为12.2%。

（6）产业布局

2015年伊朗农业、工业和服务业增加值分别占GDP的9.3%、38.4%和52.3%。2016年伊朗农业、工业和服务业增加值分别占GDP的9.1%、39.9%和51%。

（7）公共收支

据IMF数据，2015年伊朗公共收入约1503万亿里亚尔，公共开支约1842万亿里亚尔，财政赤字约340万亿里亚尔，财政赤字约占GDP总额的2.9%。伊朗债务占GDP比重为17.1%。

（8）失业率

根据伊朗国家统计中心发布数据显示，伊历2015/16财年（结束于2016年3月19日）伊朗失业率为11%，比上年高出0.4个百分点。数据显示，伊朗经济活动人口为2470万人，失业人口为272.9万失业，其中，农村失业率为8.1%，城镇失业率为12.2%。

（9）信用评级

2016年2月EIU维持对伊朗主权债务风险为“B”的评级。

1.2.2 资源储备和基础设施

（1）资源储备

石油、天然气和矿物资源丰富。截至2015年底，伊已探明原油储量1584亿桶，占世界总储量的10.6%，排名世界第四位（仅次于委内瑞拉、沙特、加拿大）。中国、印度、日本是近年来伊朗前三大原油出口市场。伊朗已探明天然气储量约33.5万亿立方米，占世界总储量的16.6%，居世界第二位（仅次于俄罗斯）。已探明矿山3800处，矿藏储量270亿吨，其中，铁矿储量47亿吨；铜矿储量30亿吨（矿石平均品位0.8%），约占世界总储量的5%，居世界第三位；锌矿储量2.3亿吨（平均品位20%），居世界第一位。目前，已开采矿种56个，年矿产量1.5亿吨，占总储量的0.55%。^①

（2）基础设施

①电力

^①商务部对外投资合作国别（地区）指南伊朗 2016年版

伊朗把发展电力工业作为国家的优先选择。目前，伊朗总发电量达 74,000 兆瓦特，每年的电力消费增长约 7%，在 20 年内共计新增 5000 兆瓦特。发电和电力传输将每年增加 7% 至 8%。伊朗能源部要求提高能效，新建燃气电站必须是联合循环电站，计划至 2025 年，将其发电厂的能效从目前的 33% 增加至 45%。

②海运

伊朗每年投入 50 万亿里亚尔（约 2 亿美元）用于改善海运基础设施和增加运力。2014 年 6 月，伊朗港口与海事组织计划将伊朗的年海运能力从当时的 1.85 亿吨提高至 9 亿吨。另外，伊朗的私企已准备投资 6.25 亿美元于港口工程。

③铁路

2014 年伊朗经济委员会批准通过了伊朗铁路发展规划，目标是增强铁路客运和货运能力，减少污染，提高燃油效率。规划执行期为 10 年，计划投资超过 75.3 亿美元。规划中提出，货运量、客运量将分别从 2013 年的 217 亿吨公里和 174 亿人公里提高到 2023 年的 758 亿吨公里和 342 亿人公里。规划还包括新建 26 个车站、铁路复线以及扩建改建现有铁路。同时，伊朗政府有计划将国家铁路与邻国铁路相连，包括伊拉克、独联体国家。目前，连接中亚与波斯湾的“哈—土—伊铁路”正式宣布通车。

④公路

2013 年以来，伊朗已经建设了 700 公里高速公路，另外还有 400 公里在建，道路基础设施领域预计需要 30 亿美元投资。

⑤航空

2015 年 7 月伊核协议达成后，伊朗民航产业需求旺盛，道路与城市发展部与空客公司签署 118 架客机采购协议，由于空客飞机部分零部件在美国制造，仍需等待美国核准。近期国外航空公司与伊朗建立航线的需求日益增多，中国南航、伊朗马汉航空也进一步增加了中国—伊朗的航班班次。

1.2.3 支柱和重点行业

(1) 农业

伊朗农业在伊朗国民经济中占有重要地位。伊历 2014/15 财年（2014 年 3 月-2015 年 3 月），伊朗农业产值为 1009 万亿里亚尔元，占 GDP 的 9.3%。农业出口创汇额占国家外汇总额的 15%（非石油商品计）。主要农产品包括：小麦、大米、茶叶、甜菜、水果、羊毛等。农业人口 2140 万，占总人口的 27.2%。伊朗是中东地区主要的干鲜果品生产和出口国。此外，伊朗还是世界第一大藏红花生产国，总产量占世界总量的 95%。

（2）石油天然气工业

伊朗油气资源丰富，天然气与石油探明储量分别位列世界第一与第四。依托优越的天然资源，伊朗石化产业蓬勃发展，石化产品出口约占伊朗非油贸易出口的三分之一，已成为国内支柱产业之一。伊朗石油加工能力位居世界第 11 位，同时是世界第 9 大汽油生产国和第 13 大柴油生产国。

（3）工矿业

伊朗工矿业包括矿产开发、制造业、水电气供应和建筑业。伊朗工业以石油勘探开发为主，另外还有炼油、石化、钢铁、电力和榨糖等。伊朗矿产资源丰富，已探明矿产品有 60 多种，各类矿产储量约 580 亿吨，可采储量约 380 亿吨。

1.2.4 投资政策

（1）外商投资制度

① 投资管理机构

伊朗财经部下属的“投资与经济技术支持组织（OIETAI）”是伊朗鼓励外国资本在伊朗投资、审批与外国投资有关事务的唯一官方机构。外国投资者的有关投资许可、资本进入、项目选择、资本利用、资本撤出等事项都应向该组织提出申请。

该组织接到申请后，在 15 天内对申请进行初步研究并将意见提交由财经部副部长担任主席，各相关部委派员组成的外国投资委员会，该委员会应在组织提交意见后 1 个月内书面公布审查决定。一旦委员会审查通过并经财经部长签字，即签发投资许可。为了简化和加速外国投资申请的审批手续，所有有关机构包括财经部、外交部、工矿贸

易部、劳工部、中央银行、伊朗伊斯兰海关、工业所有制企业和公司注册机构和环境保护组织，都要向该组织推荐一名由本单位最高领导签字授权的全权代表。被推荐的代表作为该部门与组织之间的协调者处理与该部门相关的一切事务。

②投资相关规定

根据《伊朗鼓励和保护外国投资法》规定，在工矿业、农业和服务业进行建设和生产活动的外国资本的准入，必须同时符合伊朗其他现行法律、法规的要求，并符合下列条件：

-有利于经济的增长、技术的发展、产品质量的提高、就业机会的增加和出口的增长及国际市场开发；

-不得危害国家安全和公共利益、破坏生态环境、扰乱国民经济及阻碍国内投资产业的发展；

-政府不授予外国投资者特许权，授予特许权将使外国投资者处于对国内投资者的垄断地位；

-外资提供的生产性服务和生产的产品价值的比例不应超过外资在获取投资许可时国内经济部门提供的生产性服务和生产的产品价值的 25%、国内行业提供的生产性服务和生产的产品价值的 35%。

（2）投资行业限制

①投资限制

伊朗 2005 年通过《外国人资本投资管理条例》（FBI），条例规定，外国投资者可自由在德黑兰证券市场买卖股票，但受以下限制：

-外国投资者拥有上市公司股本比例不得超过 10%；

-外国投资者在进行股权投资的前 3 年不得撤回原始股本及所获红利。

②禁止领域

《伊朗鼓励和保护外国投资法》不允许以外国投资者的名义拥有任何种类和数量的土地。

此外，2015 年 8 月，伊朗石油部表示，重返伊朗市场的外国石油企业必须通过与伊本国企业合资方式进行，合资成立的新企业不仅应经营伊朗本国市场，而且应对周边国家具有辐射性。

(3) 投资相关规定

① 投资方式

《伊朗鼓励和保护外国投资法》中规定的投资方式有：
-外国直接投资（FDI）；
-合同条款中明确以“建设、经营、转让”“回购”“国民参与”等方式的外国投资。

② 外资持股比例

《伊朗鼓励和保护外国投资法实施细则》第三条第二款中明确规定，允许外国投资方在所有获许可的伊朗私人经营的领域直接投资，对外国投资不设百分比的限制。但在伊朗《石油法》《矿山法》等特别法律规定中，对资源开发经营型企业要求外资控股比例不超过50%。但在实践中上述行业中的外资股比例设定需根据伊朗投资和经济技术支持组织的审批而定。

③ 外国自然人投资规定

根据《伊朗鼓励和保护外国投资法》第一章第一条的规定，外国自然人与法人在伊拥有相同的投资地位。

④ 投资形式

伊朗法律允许外资在伊设立代表处、分公司、子公司和有限责任公司，外国投资者可以现汇、设备和技术等形式投资，可与伊朗公司采取合资、合作的方式，也可通过收购伊朗公司和独资的形式进行投资。在伊朗负责企业注册的政府机构是工业资产和公司注册局。

⑤ 投资审查

根据《伊朗鼓励和保护外国投资法》规定，目前伊朗所有外国投资行为归口到伊朗投资和经济技术支持组织提交外国投资委员会进行审查和批准。而在实践中，各贸易-工业自由区、特别经济区、工业园区及科技园区管理委员会亦拥有外资审批权。

(4) 投资吸引力^①

① 普通优惠

-外国投资者享受国民待遇。

^①商务部对外投资合作国别（地区）指南伊朗 2016 年版

-外国现金和非现金资本的进入完全根据投资许可，无需其他许可。

-各领域的外国投资不设金额限制。

-外国资本在被执行国有化和没收所有权时，可根据法律获得赔偿，外国投资者拥有索赔权。

-允许外国资本金、利润及其他利益按照投资许可的规定以外汇或商品方式转移出伊朗境内。

-保证外资使用及单位生产商品的出口自由。

②特殊优惠

-外国直接投资：允许在所有获许可的私人经营的方面投资，对外国投资不设百分比的限制。

-合同条款范围的投资：新法或政府决策导致财务合同的执行被禁止和中止所造成投资损失由政府保证赔偿，但最多不超过到期的分期应付款项。以“建设、经营、转让”和“国民参与”方式实施的外国投资项目生产的商品和服务由合同政府部门方负责收购。

③行业鼓励政策

伊朗在铁路电气化改造、高铁建设、高速公路、水利工程、清洁能源、高科技农业和旅游业等领域大力吸引外资投入并促进技术转让。2018年1月9日，伊朗国家税务总局表示，伊朗将免征本地公司生产的混合动力汽车的增值税，此举旨在促进几家当地公司正在研发的电动——汽油混合动力汽车的生产，本财年的伊朗增值税税率为9%。

④地区鼓励政策

伊朗的地区投资鼓励政策主要以三个特殊经济区域形式规定。

-贸易——工业自由区

伊朗贸易-工业自由区共计7个，具体包括基什(Kish)、凯什姆(Qeshm)、恰巴哈尔(Chabahar)、阿瑞斯(Aras)、安扎里(Anzali)、阿万德(Arvand)和马库(Maku)。

具体优惠政策：外资占法人股比不受限制；资本和利润进出自由；保护外资利益；免签证并发放外籍员工居住证；雇佣、劳工和社保制度更加灵活；出口部分产品至区外免税；从第三国进口或出口商品到

第三国免税；协助提供各熟练工种并协助进行员工培训；在利用钢铁、石油和天然气作为原燃料方面提供支持。

-特别经济区

伊朗特别经济区共 31 个，主要包括萨拉夫车甘(Salafchegan)、设拉子(Shiraz)、阿萨鲁耶(Assaluye)、阿格贾地得(Arge Jadid)、帕牙马机场 (Payam Airport) 、波斯湾(Persian Gulf)等。

-工业园区

根据 2016 年 5 月伊朗小产业与工业园区组织官员介绍，伊朗工业园区数量已超 1000 个，其中 800 多个已经建成。

1.2.5 经贸合作

(1) 参与地区性经贸合作

2004 年 3 月，伊朗和巴基斯坦签署优惠贸易协定；2014 年 12 月，伊朗与巴基斯坦签署经贸合作备忘录。近年来，伊朗与新加坡有意加强经贸合作；与巴基斯坦、印度等国之间正在商讨签署自由贸易协定。

截至 2015 年底，伊朗吸收外资存量为 450.97 亿美元。伊朗吸收外资主要集中在原油、天然气、汽车、铜矿、石化、食品和药品行业。从外资来源地看，亚洲和欧洲是伊朗最主要的外资来源地。目前，欧洲外资企业纷纷撤出伊朗，亚洲企业在伊朗开展规模经营的也数量有限。

(2) 与我国的经贸合作

中伊两国于 1971 年建交。1979 年伊朗伊斯兰共和国建立后，双边关系保持良好发展势头。经济领域上，两国双边贸易不断上升。中国保持伊朗第一大贸易伙伴国的地位，同时也是伊朗最大的非石油产品出口市场。此外，伊朗也是中国最重要的对外工程承包市场之一。双方在能源、交通、电力、钢铁、有色金属、水处理、电讯、汽车、建材等领域的合作已有一定规模。

2016 年 1 月，习近平主席率团访问伊朗，中国政府与伊朗政府签署 17 个双边协议，其中包括“一带一路”建设、产能合作等的谅解备忘录。此外，中国与伊朗建立了部长级中伊经贸联委会沟通机制，每年召开会议进行交流。据伊朗德黑兰时报报道， 2017 年前 10 个

月中伊双边贸易额达到 304 亿美元，与去年同期 250 亿美元增长了 22%。中国从伊朗进口了大约 154.6 亿美元的原油，比去年同期的 120 亿美元上涨了 29%，其中 9 月份中国从伊朗进口的石油平均每天达 78.4 万桶左右。与此同时，中国对伊朗的出口同比增长 15%，达到 149.4 亿美元。2017 年前十个月，伊朗在中国总额为 3.307 万亿美元的进出口贸易中所占份额为 0.91%

① “一带一路”建设

2016 年 1 月，习近平主席访问伊朗期间，中伊两国签署了《中伊两国政府关于共同推进“丝绸之路经济带”和“21 世纪海上丝绸之路”建设的谅解备忘录》。

②产能合作协议

2016 年 1 月，中伊两国签署了《关于加强产能、矿产和投资合作的谅解备忘录》，扩大在交通运输、铁路、港口、能源、贸易和服务业等领域的相互投资和合作。

③加强投资领域合作的协议

2016 年 1 月，中伊两国双方同意加强两国贸易和投资交往，以《关于加强两国投资领域合作的谅解备忘录》为指导，深化双方多领域的务实合作。

④基础设施合作协议

2016 年 8 月，伊朗财经部与中国国家开发银行签订合作协议，为经济项目、基础设施项目提供融资。

⑤中国与伊朗签署的其他协定（自 2000 年起）^①

- 《关于相互促进和保护投资协定》（2000 年 6 月）
- 《中华人民共和国政府和伊朗伊斯兰共和国政府航空运输协定》（2001 年 8 月）
- 《中华人民共和国政府和伊朗伊斯兰共和国政府关于在石油领域开展合作的框架协议》（2002 年 3 月）
- 《中华人民共和国政府和伊朗伊斯兰共和国政府关于植物保护和检疫合作协定》（2002 年 3 月）

^①中华人民共和国驻伊朗伊斯兰共和国大使馆经济商务参赞处 (<http://ir.mofcom.gov.cn/>)

- 《中华人民共和国政府和伊朗伊斯兰共和国政府原油贸易长期协定》（2002年3月）
- 《关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》（2002年4月）
- 《中华人民共和国政府和伊朗伊斯兰共和国政府商船海运协议》（2002年4月）
- 《中国国际贸易促进会委员会与伊朗工商矿业商会关于成立伊中联合贸易理事会的协定》（2002年4月）
- 《中华人民共和国和伊朗伊斯兰共和国关于刑事司法协助的条约》（2016年1月）
- 《中华人民共和国和伊朗伊斯兰共和国关于民事和商事司法协助的条约》（2016年1月）
- 《中华人民共和国海关总署与伊朗伊斯兰共和国海关总署关于执行双方政府间海关合作协定的战略合作安排》（2016年1月）

⑥双边经贸磋商机制

中伊双边经贸磋商机制是中伊经济贸易合作联合委员会。2016年8月16日，时任商务部部长高虎城与伊朗财经部长塔布尼亚在北京共同主持召开中伊经济贸易合作联合委员会第16次会议，双方就落实合作深入交换了意见。

1.2.6 投资注意事项^①

（1）客观评估投资环境

伊朗是中东地区大型工程项目最多的国家之一，油气、石化、交通、电力、通讯、建材、冶金等领域的众多项目为中国公司的进入提供了机会。特别是2016年初伊朗核协议达成并开始初步实施后，开展各项合作潜力巨大。

（2）适应法律环境的特殊性

伊朗伊斯兰革命胜利后，对原有法律进行了较大程度的修订，宗教色彩较浓，法规经常变化，中资企业应该密切关注当地法律变动的

^①商务部对外投资合作国别（地区）指南伊朗 2016年版

情况；在当地聘请资深律师和会计师为法律顾问和财务顾问，处理所有与法律和财务相关的事宜。

(3) 做好企业注册的充分准备

在伊朗投资起始阶段最大的困难是公司注册文件繁多，注册程序复杂，审批时间较长。中资企业要全面了解伊朗关于投资注册的相关法律；聘请伊朗当地律师和会计师协助办理注册事宜。要正确选择拟注册的公司形式和营业范围，备齐所需文件，履行相关的程序。国内准备的注册所需文件必须由公证处公证，中国外交部和伊朗驻华使领馆认证，翻译成波斯语后提交伊朗注册机构。

(4) 选择适合自己的投资地点，客观分析优惠政策

为吸引外国投资，伊朗政府修改并出台了新的《鼓励和保护外国投资法》，根据该法律，外国资本到伊朗投资股份占比无限制，最高可达 100%。伊朗还设立了自由工业贸易区、经济特区，工业特区、保税区、工业 / 科技园区等，各区都制定了不少优惠政策，但相关配套政策仍不够完善，尤其在签证、工作许可、居住许可、社保费、所得税等方面，往往掣肘投资项目的进展，延误工期，增加成本。利润和本金的汇出仍不尽人意。中资企业要详细了解伊朗优惠政策的相关条件，适当调整对优惠政策的期望值，对项目合作过程中出现的不可预见的费用要有充分的估计和心理准备。

(5) 充分了解税收制度，核算税赋成本

《伊朗伊斯兰共和国直接税法》是伊朗税收体系的主要组成部分，由纳税人、财产税、所得税、各种规定等几部分组成。根据《直接税法》，原则上对房地产、未开发的土地、继承财产、从事农业活动、工资、职业、公司、附带收入以及通过各种来源获得的总收入征收直接税收。但是，税务的免除和优惠也可能取决于具体的情况。2013年初，伊朗国税局宣布，根据伊朗“五五发展规划法”第 117 条的授权，伊朗政府每年将增值税的税率提高 1%。2015 年 3 月 21 日起，为增加因油价下跌而减少的政府收入，经过议会批准，伊朗政府进一步调增增值税税率到 9%。企业在日常经营活动中需要缴纳的主要税种为法人所得税（利润的 25%）及增值税（增值额的 9%）等。

（6）防范投资风险

①贸易方面

警惕违约或拖欠贷款风险；关注伊朗货币汇率、海关税率以及贸易环节各项收费变动；勿轻易相信伊朗方面提出的“独家代理”要求；发生贸易纠纷后，勇于维权。在伊朗中资企业要注意防范金融风险和政治风险。建议企业在开展对外投资合作过程中使用中国政策性保险机构——中国出口信用保险公司提供的包括政治风险、商业风险在内的信用保险保障产品；也可使用中国进出口银行等政策性银行提供的商业担保服务。

②承包工程方面

伊朗政府希望本国公司尽可能多承揽一些工程份额，通过中方监理、技术指导等方式来弥补自身不足。这样容易导致把工程建设质量、进度等责任推卸给中方。中方相关人员应结合工程项目实际情况以及伊方人员、设备等，做到项目施工分工明确、责任明确，在做好工程项目的同时尽可能地规避不应由中方承担的责任。

②劳务合作方面^①

做好出国前的培训工作，在伊朗期间，中方人员应遵守伊朗法律、法规，尊重伊朗人生活习惯。准备好赴伊朗人员学历公证，必要时还需准备好身体健康证明。明确伊方征收的人员税费承担方、劳务服务工作范围和内容等，保证合作工作的顺利开展。伊朗国内失业率较高，对引进外劳持较消极态度。

伊朗《劳工法》的主要规定如下，仅供参考：

【签订工作合同】劳工合同是一种书面或口头协议，工人依据它为业主完成一项临时的或非临时的工作，并在完成工作后获得报酬。劳工合同分为临时合同和长期合同。签署劳工合同内容包括：工人从事的工种、专业和任务；工资；工作时间、假日和假期；工作地点；合同签订日期；合同有效期及就业惯例等。书面劳工合同一式4份，一份给劳工科，一份给工人，一份给业主，一份给伊斯兰劳工委员会。

^①中华人民共和国驻伊朗伊斯兰共和国大使馆经济商务参赞处（<http://ir.mofcom.gov.cn/>）

试用期的长短应在劳工合同里明确，一般工人和半熟练工人，最多为1个月，熟练工人和高水平的专业工人，最多3个月。

【解除工作合同】劳工合同结束的途径有：工人死亡；工人退休；工人完全丧失劳动能力；临时合同期满而没有修改；合同中规定的工作结束；工人辞职等。提出辞职申请的工人有责任再工作1个月，然后书面向业主提交辞呈。在不超过15天的时间如果工人向业主书面提出放弃辞职，则被视为其辞职作废。劳工合同规定的工作或临时期限一旦结束，业主有责任向那些遵守合同工作了1年或1年以上的工人发放工作结束补贴。

【劳工报酬】根据劳工合同，工人的所有合法收入包括工资、家庭补贴、住房补贴、副食补贴、交通补贴、超产奖、年终奖等。工资的计算有：计时工资、计件工资和计时计件工资。工人每天工作时间不超过8小时，每周不超过44小时。在工人同意并支付比正常工资多40%加班费情况下，工人可以加班，每天加班时间不得超过4小时。每周五是工人带薪的休息日。工人有权在整个工作期间享受一次为期1个月的法定休假或不带薪休假用于朝圣。

【职工社会保险】伊朗社会保险法规定，伊朗在职人员需缴纳工资或收入的21%来办理社会保险，其中业主负担14%、政府负担2%、个人负担5%。该法涉及的内容主要包括：疾病和事故、怀孕、工资损失补偿、丧失工作能力、退休、死亡等。

【外国人就业条件】根据伊朗《劳工法》第120条的规定，外国公民只有根据伊朗的相关法规取得授权其入境工作的签证及工作许可，才能在伊朗受雇工作。

下列外国公民不在上述第120条的规范约束之内：经伊朗外交部确认，专职受雇于外交和领事机构的外国公民；经伊朗外交部确认，联合国及其专门机构的专家和人员；经伊朗伊斯兰文化指导部确认，外国新闻机构和媒体的记者。

【工作许可制度】伊朗劳动及社会事务部在符合下列条件之一的情况下，为外国公民发放工作签证及工作准证：根据伊朗劳动及社会事务部的确认，没有拥有同等专业技能胜任某项空缺专业岗位的伊朗

公民；外国公民拥有完成某项空缺工作所需的更高超的专业知识或技能；外国公民向伊朗公民培训专业技术，并使得完成培训的伊朗公民后续能够替代外国公民。

伊朗雇佣外国公民技术专家委员会负责评估决定外国公民的工作证申请是否符合上述条件。

拟雇佣外国公民的雇主应在该外国公民入境后 1 个月内，向伊朗劳动及社会事务部的相关主管部门提交申请工作证的相关材料。任何需增加雇佣外国公民数量，或已批准雇佣外国公民的专业岗位发生变化的情形，都应经过伊朗雇佣外国公民技术专家委员会的重新评估。

不论以何种理由中断了外国人与业主的雇佣关系，业主有责任在 15 天内通知社会事务劳工部。外国人也有责任在 15 天内将工作准证交回社会事务劳工部，并取得收据。社会事务劳工部在必要时可要求权威机关驱逐外国人。

根据伊朗相关部门的通报或声明，对违反伊斯兰教义、伊朗现行法律法规及伊朗劳工政策方面相关规范的外国公民，伊朗劳动及社会事务部有权吊销其工作准证。

【外国人在当地工作的风险】伊朗国内失业率较高，对引进外劳持较消极态度。根据规定，外国员工与伊朗本地员工的比例至少应达到 1: 3，即每进入伊朗市场 1 名外国人，至少要另外聘用 3 名伊朗人。伊朗国内有的省份对雇员本地化的比例要求甚至比上述规定更高。

第二章 伊朗税收制度简介

2.1 概览

2.1.1 税制综述

伊朗伊斯兰共和国财政与经济事务部是伊朗议会授权完善和执行税法的政府机构，负责监督评估和征收直接税、间接税、关税及其他税费。财政与经济事务部每隔 6 个月需要向伊朗议会经济与财政委员会递交税收征集和分配情况的报告。

伊朗国家税务局是负责组织实施税收管理体制改革，起草税收征收法律、法规草案并制定实施细则，制定征收管理的规章制度和监督税收业务的执行，监督检查税收法律法规、政策执行情况的主管行政部门。同时，伊朗国家税务局根据现行法律法规承担组织实施税收的征收管理。

2.1.2 税收法律体系

（1）税制机构

伊朗税制体系分为直接税和间接税。目前，直接税税收占税收总收入接近 63%。直接税主要包括所得税和财产税。间接税主要包括进口税和增值税。

《伊朗伊斯兰共和国直接税法》是伊朗税收体系的主要组成部分，由纳税人、财产税、所得税、各种规定等几部分组成。根据《直接税法》，原则上对房地产、未开发的土地、继承财产、从事农业活动、工资、职业、公司、附带收入以及通过各种来源获得的总收入征收直接税收。

（2）税务行政处罚

①所有自然人或法人若未能代扣代缴其他纳税人的应纳税额，应额外加征未付税额 20% 的罚款。

②若非政府法人负责代扣代缴，除了支付应缴的税金和罚款，也将因连带责任被判处惩治性监禁三个月到两年不等。

③若扣缴义务人为个人，该人须被判处惩治性监禁三个月到两年不等。

④如果纳税人以逃税为目的，故意错误地引用资产负债表、损益表和账簿、存档、记录构成纳税评估基础的，或连续三年拒绝递交申报表、资产负债表和损益表，除了罚款和刑罚以外，该纳税人应当被剥夺适用所有法律工具的权利。

⑤超过规定期限支付的税款应额外加征每个月相关税款 2.5%的罚款。

（3）救济途径

①纳税人可在评估通知书送达后 30 日内提出异议。异议必须有文件证据支持，且必须直接向首席评估员提出。

②如果异议不能由“首席评估员”解决，将移交至税务争议解决委员会（BSTD）。对税务争议解决委员会决议的上诉必须在 20 天内书面提出。^①

③进一步向最高税务理事会提出对 BSTD 决议的上诉须在 BSTD 通知决议的 1 个月之内提出。

④经济事务和财政部长可以将文件交由三人委员会，其裁决不可更改且具有约束力。

2.1.3 近三年重大税制变化

自 2015 年 3 月 21 日起，伊朗大米进口关税增加至 40%；自 2013 年 3 月起，伊朗连续 5 年，每年降低汽车进口关税 5%，以鼓励汽车进口，加强国内市场汽车竞争力，降低国产汽车非正常的高价状态。

^①Iranian National Tax Administration (INTA) <http://en.intamedia.ir/pages/default.aspx>

2. 2 企业所得税^①

2. 2. 1 居民企业

2. 2. 1. 1 判断标准及扣缴义务人

居民企业指所有根据伊朗公司法 (Iranian Commercial Code) 设立的公司或其他实体, 包括在伊朗注册的外国公司的分支机构和代表处。因此, 伊朗公司和外国公司的分支机构都包括在伊朗税收管辖范围之内。

2. 2. 1. 2 征收范围

(1) 伊朗居民企业以其在全球范围内取得的收入进行纳税。外国公司的分支机构根据其在伊朗境内或境外签订的、与其在伊朗境内工作相关的合同所取得的收入进行纳税。另包括全部收入在伊朗或在国外获得, 并在伊朗国内注册登记的法人。

(2) 法人以特惠、中奖或其他类似性质赚取的现金或非现金收入, 应按直接税法 131 条设定的税率征收。^②

2. 2. 1. 3 税率

除了直接税法中单独列出的税率外, 都按照 25% 的税率征收。

2. 2. 1. 4 税收优惠

(1) 获得营业执照的经营矿山或从事矿产品生产的私营、集体企业经营矿山或从事矿产品生产; 获得有关法定机关颁发营业执照或许可证的私营或集体经营医院、酒店、旅游住宅中心提供的服务收入, 自经营之日起五年内, 其收入免税。在不发达地区, 免税时间为十年。

^③

^①Direct Taxes Act of Iran 2015

^②Article 119 of Direct Taxes Act of Iran 2015

^③Article 132 of Direct Taxes Act of Iran 2015; Iranian National Tax Administration (INTA)
<http://en.intamedia.ir/pages/default.aspx>

①在本条规定的生产、服务企业和其他中心，如果在免税期间，有超过 50 名员工，且每年员工增长比例超过 50%，免税期限可延长。年度员工增长比例达 50%以上的，免税期可延长一年。企业职工人数和职工人数的增加，由合作社部、劳动部和社会福利部根据有关职工社会保障保险清单的文件确定。如果在随后的年度内享受了减免，其员工增长比例未达到规定比例，应补缴当年已享受的免税税额。退休或辞职的情况不视为员工人数减少。

②适用本条规定的零税率的企业，位于经济特区的免税期延长 2 年，位于工业城镇或经济特区不发达区域的企业的免税期延长 3 年。

③为了促进和提高实体经济投资水平，除本条规定的免税期外，在不发达地区和其他地区的投资还可享受以下优惠：

-对于不发达地区：

在本条规定的免税期后续年度计算税额时，如果年度应纳税所得额等于注册实收资本的两倍，仍可享受免税，若超过此标准，则应按照直接税法第 105 条规定及注释规定的税率计算应纳税额。

-对于其它地区：在本条规定的免税期后续年度计算税额时，如果年度应纳税所得额小于注册实收资本，按照直接税法第 105 条规定及注释规定的税率减按 50%计算应纳税额。若年度应纳税所得额大于等于注册实收资本，则应按照直接税法第 105 条规定及注释规定的税率计算应纳税额。

在直接税法最新修正案之前（即 2015 年 7 月 22 日之前）成立的从事运输活动的私营或集体企业，发生再投资行为，从事运输活动所得的收入可享受上述①、②项税收优惠。^①

经相关法定机关许可，通过设立、发展、重组、改制企业以获得除土地以外固定资产的投资，也适用本条规定。（私营或集体企业经相关部门许可投资交通、医院、酒店、旅游住宅中心，可不受对土地的限制）。

^①Iranian National Tax Administration (INTA) <http://en.intamedia.ir/pages/default.aspx>

④如果上述企业通过增加资本已享受本条税收优惠后，减少其注册或实收资本的，应当追缴税款，并处以罚款。

⑤对经伊朗投资、经济与技术协助组织许可的有外国投资者合作的，符合本条规定的投资，外商投资每增加 5%，可按本条规定的税收优惠加计 10%享受免税，但最多不得超过注册和实收资本的 50%。

⑥境外企业借助国内生产企业在伊朗生产知名品牌产品，如果出口产品比例达到 20%以上，在生产企业的免税期内，境外企业在与境内生产企业合作合同约定的期限可享受本条规定。此外，免税期满后，该境外企业在本条例规定的期限内对其产品销售利润，减按 50%税率征收税款。

⑦本条规定的免税和税收优惠不适用于在德黑兰方圆 120 公里内、伊斯法罕方圆 50 公里内、省城和根据最新的人口和住房普查拥有 30 万人口的中心城市方圆 30 公里内的生产和采矿单位。

但是，信息技术领域的生产企业可以享受本条规定的特权。此外，除在德黑兰方圆 120 公里内设立的经济特区和工业城镇以外，经济特区和工业城镇的生产和采矿单位，可享受本条规定的免税和税收优惠。

⑧在 2016 年 3 月 20 日前所有得到有关主管部门颁发营业执照的旅游单位，在本法实施 6 年内，其年收入的 50%免于纳税。但是，该规定不适用于提供出境旅游获得的收入。^①

⑨已获得有关当局许可的旅游和朝圣旅行社，取得的来自外国游客或向沙特阿拉伯、伊拉克或叙利亚旅游输出朝圣者取得的收入，100%免于纳税。

⑩免税待遇仅适用于纳税人申报的收入，隐匿的收入不得享受。

持有相关部门颁发的营业执照的从事制造业、工业的私营和合伙企业，如果在国家综合科学地图的框架下，通过与获得科研技术部或卫生与医学教育部的许可的大学或其他研究和高等教育部签订研究合同，开展研究活动发生的研究费用，可在企业盈利当年享受不高于申报税款 10%的免税。满足本条规定的合同应由所涉大学或研究中心的研究理事会对合同的年度进度报告进行认可。同时，申请享受免

^①Iranian National Tax Administration (INTA) <http://en.intamedia.ir/pages/default.aspx>

税的企业申报的生产经营收入不低于 5,000,000,000 里亚尔。研究费用是企业缴纳的税款，不得被视为税务可列支费用。

(2) 工业和采矿活动，分配给以重建、发展或完成其现有的工矿企业单位，或建立新的工矿企业单位为目的取得的利润，应豁免 65% 的适用税额。如果每年为执行特定项发生的费用超过同年申报的利润，或小于投资项目的成本，公司可以自此后的最多三年，从所述豁免获益，但不超过上述过量或全面实施该项目的成本余额。^①

(3) 位于德黑兰分水岭盆地内的工厂拥有不少于 50 名员工，若将其所有设施迁移至以德黑兰为中心的半径 120 公里以外的区域，该工厂应自其在新区域开始运作的 10 年内免于缴纳相关企业所得税。

(4) 已注册并许可在以下任何自由贸易区（包括基什岛，格什姆岛，恰赫巴哈尔，焦勒法，安扎利港，阿巴丹和霍拉姆沙赫尔）经营的公司，针对其在自由贸易区内进行的经济活动所得免于缴纳企业所得税 20 年。

(5) 非盈利学校的收入，无论是小学、初中、高中、技校、经伊朗技术和职业培训组织许可的非盈利职业学校，还是位于不发达地区或乡村的非盈利性的大学、高教中心、幼儿园、精神和身体缺陷人照料中心，只要是按规定经有关组织机构批准设立的，其收入免税。经体育训练组织批准成立的体育机构和俱乐部，如只从事体育活动，其收入免税。^②

(6) 募捐或捐赠收入免税^③

①以现金或非现金方式为下列地方募捐、供奉、资助和赠送的免于纳税：

Razavi 圣地、Hazrat Abdolazim 祭地、Hazrat Ma'soumeh 祭地、Hazrat Ahmad ben Musa 祭地、查拉库圣庙、伊玛姆霍梅尼圣地、清真寺、宗教场所和其他圣地。其他圣地的确定由朝觐、募捐慈善组织负责。

^①中国居民赴伊朗投资税收指南 2016 年版

^②Article 134 of Direct Taxes Act of Iran 2015

^③Article 139 of Direct Taxes Act of Iran 2015; Iranian National Tax Administration (INTA)

<http://en.intamedia.ir/pages/default.aspx>

②以现金或非现金方式给伊朗伊斯兰共和国红新月会和基金会的资助，予以免税。

③以现金或非现金方式给退休储蓄基金会、医疗服务保险组织、社会保障组织保险费和养老金的资助和捐赠，免于纳税。

④以现金或非现金方式给伊斯兰学校的资助和捐赠予以免税。对伊斯兰学校的确认由库姆经学院理事会负责。

⑤以现金或非现金方式给伊斯兰革命组织的资助和捐赠予以免税。对伊斯兰革命组织的确认由内阁负责。

⑥国家募捐开发基金会用于募捐开发的收入部分免予纳税，国家发展基金会捐赠的款项免于纳税。

⑦纳税人取得的最高领导人 Vali-e Faqih 慈善捐款或 Khoms 或 Zakat 的所得免予纳税。

⑧公众募捐的收入只要符合宗教的规定用于下列事务的免于纳税：

伊斯兰宣传, 文化、科学、宗教研究 , 技术研究, 发明, 教育培训, 卫生保健, 清真寺、祷告场地、宗教学会、伊斯兰学校、政府办的学校和大学、追悼和施舍仪式场所的维修和建造, 古迹的维修, 发展完善公共事务, 学生教育经费和帮助由于水灾、地震、火灾、战争等灾害或其它的意外事故受损的穷人和灾民。上述收入和开支必须经朝觐、募捐和慈善事务组织确认。此外, 维修和建造被遗弃或缺乏教导的不同年龄和性别的儿童和青少年护理中心, 长者护理中心, 脊髓损伤人员、肢体残疾人、家庭妇女和独立女性的职业训练和工作车间, 智障人士、失明或视障儿童、聋哑或听力障碍儿童的教育、康复和职业培训中心, 以及其他能够保障伊朗国家福利组织客户服务的地方, 应免于纳税。

⑨以现金或非现金方式给注册的慈善和公益机构的资助和捐赠，用于慈善目的的，予以免税。

注：如果在本会计年度内没有利用该笔募捐，可结转至下一个会计年度。

⑩以现金或非现金方式以及会员费方式给经相关部门许可成立的职业协会、政党和非政府组织的资助和捐赠，予以免税。根据有关规定和法律，从会员的收入和工资中扣除并汇给上述协会帐户的费用也免予纳税。

-以现金或非现金方式给宪法中提到的宗教少数派的宗教协会、团体募捐的资助和赠送，予以免税。只要他们的合法性得到了内务部的确认。

-自然保护区、清真寺、hosainiyehs 、takyehs 教和类似宗教机构收到的捐款和资助，予以免税。慈善捐助学校工作人员的收入免税。公共捐赠基金，用于宗教、教育或科学目的或减轻自然灾害造成的伤害而支付的款项免税。^①

经伊朗文化与伊斯兰指导部许可的新闻、出版、古兰经活动(经伊朗文化与伊斯兰指导部等相关部门许可的)、文化和艺术活动免予纳税。

(7) 经联交所批准上市后，上市期间，在大宗商品类股票交易中买卖商品取得收入的 10%，国内外证券交易所上市公司取得利润的 10%，以及公司在国内外证券交易所进行场外交易取得利润的 5%，应予免税。如果在当年会计期间结束时，国内外证券交易所或场外交易市场有 20%以上的自由流通股，可享受两倍免税。^②

(8) 持有主管部门许可证的研究中心取得的研究所得，自直接税法修订案实施之日起十年内免征税款，具体执行细则由科研技术部、卫生与医学教育部以及财经部提议，由内阁批准。^③

(9) 下列情况下，以任何名义得到的利息免税。^④

①符合招聘规定的职员和工人存入伊朗银行的退休补贴和存款的利息；

^①Iranian National Tax Administration (INTA) <http://en.intamedia.ir/pages/default.aspx>

^②Article 143 of Direct Taxes Act of Iran 2015

^③Article 144 of Direct Taxes Act of Iran 2015

^④Article 145 of Direct Taxes Act of Iran 2015

②伊朗银行或获许开业的非银行信贷机构的各类储蓄帐户的利息或额外津贴,但不包括银行或获许开业的非银行信贷机构相互间的存款资金;

③政府债券和国库券的利息;

④在互惠交易前提下伊朗银行支付给外国银行透支和定期存款的利息;

⑤有关补贴券的额外津贴和利息;

⑥参与债券的利息和红利;

⑦土地改革债券的应付利息。^①

(10) 法人从投资公司获得的分红或利润分配, 不予征收税款。

(11) 公司、传统合作社和公共股份合作公司的应税收益可享受在直接税法规定的税率基础上扣减 25%税率的优惠。

(12) 本年应税所得比上一个纳税年度每增加 10%, 其适用税率可以享受在直接税法规定的税率基础上扣减 1%-5%的税率优惠, 享受此优惠的要求是上一年度纳税信用良好, 并在伊朗国家税务总局公布的申报期内按期申报了当年的应税所得。

(13) 来源于农业部门发展基金或农村、部落、农业、渔民、工人、雇员、大学和学校学生合作公司及其工会所得的收入应免税。

(14) 来源于非石油服务和货物出口以及农业部门产品的所有收入, 原材料出口收入的 20%, 只要属于核准的清单范围内就应实行零税率。

(15) 从伊朗过境的不同货物出口所得的收入, 如果实质上没有任何变动, 或者对其作出任何更改, 应当实行零税率。

(16) 生产手工地毯和手工艺品的作坊、合作社和协会的收入免征税收。

(17) 在工程合同中, 合同价格中用于采购物资及设备的任何部分, 海关附加税和海关对外国采购的绿色许可中提到的其他款项, 只要包含这些购买物资和设备的金额, 除开在合同或其进一步修正或补

^①Iranian National Tax Administration (INTA) <http://en.intamedia.ir/pages/default.aspx>

充的其他事项，免税额最高可达国内采购发票价格或海关价值总和。

^①

2.2.1.5 应纳税所得额

(1) 收入范围

纳税人的应纳税收入，是指其出售商品和服务的收入，加上其他各项收入，再减去按照《合理费用和开支》规定有关的合理费用与开支之后的总额。^②

(2) 扣除

-已售商品的购入价，已售商品的所耗原料购入价和劳务费。

-根据企业招工规定，支付给职工的费用具体如下：

现金或非现金支付的工资、基本工资或长期补贴（雇主应按成本价发放非现金补贴）。

现金和非现金临时补贴包括食品补助、奖金、年终补助、加班费、差旅费、出差补贴。为了满足企业有关需求，工作人员、稽查员、主管人员出国的差旅费及补贴的限额将按财经部和国家管理和计划组织制定的并由内阁通过的规定来确定。

职工的医疗保健费、人身保险费、健康保险费和工伤意外事故保险费。

退休金、遗属抚恤金、按企业招工规定付给终止雇佣人员的费用、按有关法律支付的辞退补偿费和买断工龄费，以及超出相关储备金账户金额的上述费用。

按相关规定职工最高按年收入的3%交给社会保障组织的保险费，相关规定由税务组织提议，由财经部批准。

为保证企业人员的退休金、遗属抚恤金、终止雇佣人员的费用、辞职人员和工龄买断人员的补偿金，以补发工龄工资名义支付的相当于上述人员最后一个月工资的费用。上述规则也适用于保存在银行账户下的储备金。

^①Iranian National Tax Administration (INTA) <http://en.intamedia.ir/pages/default.aspx>

^②Article 147-149 of Direct Taxes Act of Iran 2015

支付企业退休人员的补贴中不超过十二分之一的个人年度收入津贴。

- 企业租用的场地, 按正式票据缴纳的租金, 或按常规缴纳的租金。
- 企业租用机器和工具的租金。
- 用于燃料、电力、照明、供水和通讯的开支。
- 与企业资产和经营有关的各种保险费支出。
- 因企业经营活动, 而交给各部委、市政府、政府机构及其附属机构的特许权使用费和各种税款(不包括所得税及其附加税、依据本法规定企业应为他人代扣代缴的税款及交给政府及市政府的罚款)。
- 根据税务组织提议并由财经部长批准的规定, 与企业经营活动有关的研究, 实验, 培训, 购买书籍、杂志、光盘, 营销, 广告和展览的费用。
- 按以下条件给企业经营亏损或资产损失的补偿费用:
 - 证实确有损失。
 - 损失的程度和类型被确定。
- 根据现行法律和签订的合同的规定, 没有任何方和任何途径可补偿损失。
- 劳动社会事务部为工人支出的文化、体育和福利的费用, 每个工人最多 10000 里亚尔。
- 无法确定能否收回的积存债款, 其条件为:
 - 与公司的经营活动有关。
 - 不能收回的可能性很大。
- 以上债款已在企业的帐薄上做另帐处理, 直到确定能否收回。
- 根据有关规定, 对自然人和法人账册审核后, 自然人和法人的亏损可用结转用于抵消后几年的收入。
- 企业出租的场地按照惯例由承借人承担的那部分费用。
- 用于公司营业场所的维护保养费。
- 运输费用。
- 职工的交通费、娱乐费、仓储费。

-按提供的服务所支付的佣金、中介费、律师费、咨询费、出场费、审计费、金融管理审核服务费、企业所需软件系统设计和安装费、与企业业务有关的专业服务费用和合法的检验费。

-企业经营相关的支付给由伊朗伊斯兰共和国中央银行许可的银行、合作基金会、农业发展基金会、非银行信贷机构和租赁公司的利息、费用和罚款。

-通常使用一年的办公用品和办公设备费用。

-非大修性的机器设备维护保养费、零件更换费。

-矿山勘探未遂的费用。

-与企业经营相关的参与费和成员资格费。

-经纳税人确认无法追回的坏账，超出剩余储备金而可能无法追回的呆账。

-纳税人每年根据通用的会计原则兑换外汇的亏损。

-生产中正常的损耗。

-为年度审计而合理支出的储备金。

-为以前税务年度里支出和拨付的款项进行审计而支付的合理费用。

-企业为职工和所属人员购买书籍和其他文化艺术用品的费用，每人可免税最多百分之五。

-与法人的售后或担保服务有关的储备金。^①

(3) 亏损弥补

①亏损可以结转和抵消下一年或以后几年的收入所得。

②现在尚没有损失可结转的年数的限制。

③所有权变化对转结损失没有影响。

④损失不允许向以前的年份进行转结。

2.2.1.6 合并纳税

多家公司合并成立一个新公司或保留一个公司的法人身份，将根据以下规定办理：

(1) 建立的新公司或将现有公司的资产增加到合并公司注册资

^①Direct Taxes Act of Iran 2016

本的额度，可按直接税法第四十八条规定免交万分之五的印花税。

(2) 各公司将资产按照账面价值转移到新成立的公司或现有公司，转移的资金免于纳税。

(3) 参加合并的各公司在新公司或现有公司的经营，免于缴纳直接税法利得税部分所述清算期的税款。

(4) 转移给新公司或现有公司的资产仍按以前的方式进行折旧。

(5) 合并后的联合公司的股东的收入应按有关规定纳税。

(6) 新公司或现有公司承担参与合并的各分公司的所有纳税义务。

2.2.1.7 其他

(1) 纳税申报

① 法人应在每个纳税年度后四个月内将纳税申报表、资产负债表和依照公司帐薄核算出的盈亏帐目表，连同合伙人或股东的个人身份证、占有的股份数额或股数及每一种股份的特征一起交至经营地税务机关，并缴纳应纳税款。第一次提交上述表后，以后年度只需情况变动时提交。在伊朗无办事处或代表机构的外国公司和法人，在德黑兰报送纳税申报表及缴纳税款。法人和企业在免税期内也应遵守这一条款。

(2) 退税

按照相关规定，在核算伊朗国内或国外法人的所得税时，以前预缴的税款可从应交的税款中扣除，多交的税款应予以退还。

2.2.2 非居民企业

非居民企业也需要就其来源于伊朗的收入缴纳所得税。非居民企业取得的版权使用费、特许权使用收入或利息收入均为应税收入，其应纳税款在对方支付时进行一次性源泉扣缴。非居民企业在伊朗境内（有些外国公司未在伊朗注册）提供的服务收入也需要缴纳预提所得税。

2.2.2.1 征收范围

非居民企业也需要就其来源于伊朗的收入缴纳所得税。非居民企业取得的版权使用费、特许权使用收入或利息收入均为应税收入，其

应纳税款在对方支付时进行一次性源泉扣缴。非居民企业在伊朗境内（有些外国公司未在伊朗注册）提供的服务收入也需要缴纳预提所得税。

2.2.2.2 税率

从事建筑物安装设计、测量、绘图、监督计算、提供培训和技术援助、转让技术和服务、转让特许权使用权及其他权利和影片转让（影片的放映费或其他费用，无论收益是否源自伊朗），或其他任何服务（除那些直接税法已经明确应税收入认定方式的），其年度收入根据经营活动类型和盈利水平进行评估，应税收入为评估的年度收入的10%-40%。因此，其实际税率可能是2.5%至10%之间。

（1）外国航运和海运公司在伊朗的货运和客运全部所得按照5%的税率征收，无论此收入来源于伊朗境内、目的地还是途中。如果伊朗的航运和海运公司在其它国家缴纳的所得税税率高于应税所得的5%，经伊朗有关部门核实情况后，财经部根据这些国家的税率，增加航运和海运公司的税额。

（2）如果是外国承包商将全部或部分合同业务分包给伊朗法人的情况，在原合同中规定的用于购买供应品和设备的金额，且由分包人购买，原合同承包商承担的，应免于纳税人，但须遵守直接税法第107条第一款注释后半部分的规定。

（3）没有交易权的外国银行或外国公司在伊朗的代表处或分支机构，为其母公司从事营销或经济活动，从母公司领取报酬用于日常开支的，其报酬所得免于征税。

2.2.2.3 其他

（1）纳税时间

3月21日至次年的3月20日

（2）利息费用

一般情况下，只有直接支付予伊朗本地银行的利息才可以在税前列支。如果利息被认为超出合理水平，税务局有权不允许列支相关的利息费用。对于境外股东贷款，只有投资在《外国投资鼓励和保护法

案(Foreign Investment Promotion and Protection Act “FIPPA”)》中注册的投资项目,股东贷款的利息才可以在税前扣除,可扣除的利率上限为伦敦同业拆借利率+0.75%。前述 FIPPA 注册要求并不适用于境外银行贷款利息,但境外银行贷款利息的扣除上限仍为伦敦同业拆借利率+0.75%。同时,为扣除境外银行贷款利息,纳税人需提供相关由当地伊朗领事馆、伊朗德黑兰外交部及认可的伊朗审计师分别确认的文件。

(3) 准备金

准备金不能在税前列支,除非是与雇员离职福利有关的准备金。

2.3 工资薪金所得税^①

自然人受雇于他人(自然人或法人),其在伊朗从事职业所提供的服务的收入,无论是基于工作时间还是工作量,以现金或非现金方式得到的,都应缴纳工资薪金所得税。

个人在国外任职期间从伊朗获得的收入(从伊朗伊斯兰共和国政府或居住在伊朗境内的个人取得),应缴纳工资薪金所得税。

在伊朗的公共或私营部门就业的员工。

2.3.1 居民纳税人

2.3.1.1 征收范围

(1) 应税所得

应税工资收入由工资和经常性或非经常性取得的福利收入组成,包括税前扣除额,但不包括法律规定的免税额。

以非现金方式获得的收入应按下列情况评估和计算应纳工资薪金所得税:

①带家具的住房和未带家具的住房分别相当于从雇员工资中减去为住房而扣除的款项之后的每月工资和经常性现金补贴(《直接税法》第 91 条涉及的免税的现金补贴除外)的 25%和 20%。

^①Direct Taxes Act of Iran 2015

②配有司机的专用汽车和未配司机的专用汽车分别相当于从雇员工资中减去为此而扣除的款项之后的每月工资和经常性现金补贴的 10% 和 5% (《直接税法》第 91 条涉及的免税的现金补贴除外)。

③其它非现金福利相当于支付者支付的成本价格。

④来源于不止一处的年薪津贴所得, 应由国家年度公共预算法确定数额。^①

(2) 扣除费用^②

①纳税人、配偶、子女、父母、兄弟姐妹的医疗费用。

②已支付的人寿险保险。

③符合一定的标准住房贷款。从 2001 年 3 月 21 日起, 雇员可以从应税收入中扣除任何用于住房贷款的款项, 但前提是满足下列所有条件:

-有关房屋面积必须小于 120 平方米, 且必须在 2000 年 3 月至 2004 年 3 月之间购买或建造;

-雇主必须向有关银行提供一份声明, 确认每月分期付款金额和贷款期限。^③

(3) 免税所得

①退休金、怃恤金、定期年金、退职费、解聘补偿费、买断服务费、继承人的退休金和年金、服务津贴、离休或残疾期间发放的工资, 免予纳税。^④

②与工作有关的差旅费和出差补贴, 免予纳税。

③在工地或工厂内提供给工人使用的住房、在工地或工厂以外由工人使用的廉价住房, 免予纳税。

④所获得的身体损害补助金和治疗一类的补助金, 免予纳税。

⑤新年奖金、年终奖金, 总数在第 84 条规定的免税总额的十二分之一以内的, 免予纳税。

^①Direct Taxes Act of Iran 2016

^②Tax System of the Islamic Republic of Iran /<http://en.intamedia.ir/pages/default.aspx>

^③Iranian National Tax Administration (INTA) <http://en.intamedia.ir/pages/default.aspx>

^④Direct Taxes Act of Iran 2016

⑥在法律允许的条件下或根据特殊条例由雇主提供给国家公务员的住房，免予纳税。

⑦雇主根据票证单据直接或通过相关员工，为自己的职员或其职员的赡养人支付的医疗费，免予纳税。

⑧付给职员的非现金福利费，在本法第 84 条规定的免税总额的十二分之二内，免于征税。

⑨伊朗伊斯兰共和国武装部队无论是正规军还是保安部队的全体人员、按情报部雇佣法招聘的工作人员、两伊战争中的伊斯兰革命烈士和被俘人员的薪金收入，免予纳税。

2.3.1.2 税率

(1) 公有或私营部门雇员的工资收入，在扣除国家年度公共预算法规定的年度基本津贴，按 0 至 20%的累进税率征税。^①

表1 工资薪金所得税税率表

年应纳所得额	税率
年度基本津贴内	0%
在年度基本津贴 7 倍之内	10%
超过 7 倍	20%

(2) 雇主支付给除雇员以外的个人，这些人无须雇主为其缴纳退休金或保险费，如支付的咨询费、会议费、出席费、教学费或学习、研究费等，均按照 10%的的税率征收，不再扣除基本年度津贴。

2.3.1.3 税收优惠

在欠发达地区（根据国家管理和计划组织编制的清单）工作的雇员，其工资薪金所得税减按 50%征收。

2.3.1.4 其他

(1) 纳税义务

^①Article 85 of Direct Taxes Act of Iran 2015

①雇主有责任在每次发放工资时候,计算并扣除雇员应纳工资薪金所得税税款,并在下个月月底之内(将有关税金及工资领取人的姓名、住址及其工资数额一并报送到当地税务局,之后只需报送清单涉及更改的地方。^①

②若从外籍个人处(在伊朗没有分支机构或代表处)领取工资,领薪人应在领取工资的下月月底之前,根据规定将有关税款交到居住地税务局,一直到第二年的7月22日都需将个人工资薪金所得纳税申报表交上述税务局。^②

(2) 退税

多交的工资薪金所得税可根据直接税法相关规定予以退回,由领薪人在次年7月22日至该年底期间向居住地税务局提出书面申请。税务局有责任在申请呈交3个月内进行必要的调查,如果确实多收了税款,而且申请人在该税务局没有其他欠税,则从当时缴纳税款的税务局机关处退还多余的税金。若申请人被查出有欠税,则多收的税款先抵扣欠税,再退还相应余额。

①多交的工资薪金所得税可根据本法规定予以退回,由领薪人在次年7月22日至该年底向居住地税务所提出书面申请。

上述税务所有责任在申请呈交3个月内进行必要的调查,如果确实多收了税款,而且申请人在该税务所没有其他欠税,则从缴纳税款的税务局申请退还多余的税款。若申请人被查出有欠税,则多收的税款先抵扣欠税,再退还余额。

②若从外籍个人处(在伊朗没有分支机构或代表处)领取工资,领薪人应在领取工资30天之内,根据本章规定将有关税款交到居住地税务所,并在伊历第二年4月底(公历6月22日-7月22日)之前将个人工资薪金所得纳税申报表交上述税务所。

③为外国公民颁发出境签证、延长居住签证或劳动许可签证时需出示完税凭证,或出示由合同方伊朗法人业主和外国业主或伊朗第三方法人签订的书面纳税承诺书。

^①Direct Taxes Act of Iran 2016

^②Direct Taxes Act of Iran 2016

④如果工资支付人没按期缴纳税款或未足额纳税，主管税务机关有责任连同本法规定的罚款一同计算，并在第 157 条规定的最后期限内通过发放评估通知向工资支付人催缴税款。本法条对本法第 88 条的纳税人也同样适同。^①

2. 3. 2 非居民纳税人

2. 3. 2. 1 征收范围

①应税所得

任何非伊朗国籍的自然人，其收入在伊朗获得，以及通过转让特权和其它权利或培训、技术援助或转让电影影片(按价格或放映费或其它方式)从伊朗获得收入。

②免税所得

-驻伊朗外国使馆馆长及馆员、外国政府特别代表团团长及成员从本国政府领取的工资，在互惠条件下免于纳税；联合国代表团及其驻伊朗专设机构的负责人及成员从联合国组织及其专设机构取得的所得免予纳税(伊朗伊斯兰共和国居民除外)。

-在互惠条件下，驻伊朗的外国领馆馆长、馆员以及外国政府文化机构的职员从本国政府领取的工资，免于纳税。

-经伊朗伊斯兰共和国同意，由外国政府或国际机构派往伊朗进行无偿援助文化、经济和科学技术项目的外籍专家，其从援助国取得的工资所得，免于纳税。

-在互惠条件下，伊朗伊斯兰共和国政府驻外使馆、领馆的当地雇员，从伊朗伊斯兰共和国政府领取的工资，只要他们不是伊朗伊斯兰共和国公民，免于纳税。

2. 3. 2. 2 税率

同居民纳税人

^①Direct Taxes Act of Iran 2016

2.3.2.3 其他

①外籍雇员及雇主的申报义务

-外籍员工就其在伊朗就业期间获取的工资总额，津贴及福利纳税。

-根据要求，外籍员工的雇主需要在 2 周内向当地税务机关提交报酬的全部细节，任何代扣代缴税额及有关合同的副本。非居民外国雇主需要就业开始后的 2 个月内提供以上信息。

②外籍雇员及雇主的填报义务

-薪俸税实施源头扣缴。

-雇主有义务计算并以 10% 的税率代扣代缴员工的年薪。

-扣除的税额及相关附有个人地址和工资金额的收款人名单必须在第一个月申报的 30 天内发送给当地的税务机关。

-针对随后的月份，只有经改动的名单需要报告。

-获得来自国外支付工资的人员都必须在收到后 30 日内支付到期的税额，并在收到薪酬的后一个纳税年度的 7 月 22 日前提交申报表。

-对于多缴的薪俸税退税索赔必须由工资收款人到纳税人居住地所属的税务机关进行申请。

2.4 个人营业所得税

2.4.1 纳税义务人

自然人在伊朗通过从事某项经营活动或以直接税法各章未提及的其他方式获得的收入，减掉直接税法规定的免税额之后，缴纳个人营业所得税。

只要合伙人和投资者是个人，自发或非自发形成民间企业和合伙企业的生产经营所得，按规定缴纳个人营业所得税。

2.4.2 征收范围

纳税人的应纳税收入,包含其销售商品和提供服务的收入总和,加上直接税法其他章节中未明确为应税款项的其他收入,再减去合理的费用与开支之后的总额。

2.4.3 税率

以纳税人报送的纳税申报表为计税依据,个人营业所得税按照累进税率征收,如下图所示: ^①

表2 个人营业所得税税率表

年应纳税所得额(里亚尔)	税率
不超过 500,000,000	15%
500,000,001—1,000,000,000	20%
超过 1,000,000,000	25%

2.4.4 其他

纳税人应按照相关的规定和条文设置帐薄、记账凭证和有关资料,包括依据商法起草的,如何拟定商业帐薄、评估应税所得额和如何依照样表填写纳税人申报表。

纳税人应按伊朗国家税务总局提供的申报表样表,为每个经营单位和每个经营地分别填报自己在一个纳税年度内的生产经营活动纳税申报表,在来年6月21日之前交经营地税务机关,并按直接税法第131条的税率缴纳税款。^②

下列免税只适用于个人:

- (1) 国家年度公共预算法确定的年度个人收入津贴;
- (2) 最高两倍于合伙企业(不考虑合伙人的数量)用于平均分配给合伙人的年度个人收入津贴的收入。^③

^①Article 131 of Direct Taxes Act of Iran 2015

^②Direct Taxes Act of Iran 2016

^③Iranian National Tax Administration (INTA) <http://en.intamedia.ir/pages/default.aspx>

2.5 偶然所得稅

2.5.1 纳稅义务

納稅人于每年（属于直接税法第 123 条规定的收益在来年 5 月 21 日之前，获取收入和以其他方式取得收益的，以获取之日的下个月内）向主管税务机关报送纳税申报表，并缴纳相应税款。公证人登记了交易和已经缴纳税款的情形，可免于报送申报表。

2.5.2 征收范围

自然人或法人以特惠、偏袒、中奖或其他类似性质赚取的现金或非现金收入，应按直接税法第 131 条设定的税率征收。^①

个人偶然所得稅的应纳税所得额应占已实现收入的 100%。非现金收入应按收入实现日期的现价作价。除不动产的应税价值按直接税法 64 条的规定计算外，其他以应税价值作为计税基础。^②

2.5.3 税率^③

除本法规定有单独税率的项目外，自然人的所得税税率如下：

表 3 偶然所得稅税率表

序号	年应税所得（里亚尔）	税率
1	5 亿以内	15%
2	5 亿到 10 亿	20%
3	10 亿以上	25%

注：直接税法规定的納稅人，与上一纳税年度相比，其申报的应税所得每增加 10%，按本法规定，其缴稅税率可按照适用税率扣減 1%-5%。納稅人享受这项优惠，前提是结清以前年度的税款和按照伊朗国家税务总局规定的期限内报送本年度的纳税申报表。

^①Article 119 of Direct Taxes Act of Iran 2015

^②Article 120 of Direct Taxes Act of Iran 2015

^③Article 131 of Direct Taxes Act of Iran 2015

2.6 增值税

2008 年 6 月 8 日, 增值税法在伊朗获得批准并于 2008 年 9 月 22 日施行。

2.6.1 概述

2.6.1.1 纳税义务人

①在伊朗境内提供货物、劳务, 以及从事货劳进出口贸易的单位和个人, 为增值税纳税人。

②进行货物与劳务交换行为的, 货劳交易双方均为增值税纳税人, 应分别缴纳增值税。

纳税人应在纳税期结束后 15 天内进行申报, 及时将应缴税款存入伊朗国家税务局指定的账户。

2.6.1.2 征收范围

伊朗境内的商品和服务的供给以及进口和出口受增值税法的规定。

2.6.1.3 税率

(1) 标准税率: 9%。

(2) 特殊税率: 香烟及烟草制品 12%; 汽油及航空燃油 20%。

(3) 优惠税率: 香烟及烟草制品 10%; 汽油及航空燃油 10%; 煤油及柴油 10%; 重油 5%;

(4) 转让非用于道路施工、车间、采矿、农业的国产及进口机动车辆 (不包括船舶、摩托车及三轮车), 适用增值税税率为 1%。国产机动车按出厂价的 1% 缴纳, 进口车按照 CIF 价格、税费、商业税及海关文件中规定的其他费用总和的 1% 缴纳。

(5) 其他特殊类服务的增值税:

①除铁路运输外的国内城际客运服务: 票价的 5%

②汽车及加长座舱的皮卡车的年费: 国产 (出厂价的 1%) ; 进口 (CIF 价格、税费、商业税及海关文件中规定的其他费用总和的 1%)

③汽车及加长座舱的皮卡车的注册登记费用(不包括城际或市内公共车辆): 国产(出厂价的3%); 进口(CIF价格、税费、商业税及海关文件中规定的其他费用总和的3%)

2.6.1.4 增值税应税金额的确定

发票中注明的货物和劳务价格为增值税计税基础。如无可用发票、未能出示发票或有证据证明发票金额不真实的, 应以纳税义务发生时货物或劳务的市场价格作为计税基础。

下列情况中应从计税基础中扣除:

- 折扣;
- 货物或劳务提供者根据《增值税法》已经缴纳的增值税;
- 提供货物或劳务时产生的其他间接税及关税。

进口货物的计税基础包括货物的CIF价格、税费、商业税及海关文件中规定的其他费用。

2.6.1.5 纳税期间

每一纳税年度(3月21日至次年3月20日)按季划分为四个纳税期间。纳税人的经营活动在某一个纳税期间内发生并终结, 则视其经营活动的期间为一个纳税期间。

伊朗国家税务局可向经济事务与财政部申请将任何纳税人的纳税期间缩短至一个月或两个月。

2.6.1.6 纳税义务发生时间

(1) 提供货物

- ①开具发票、交付货物或完成货物交易三者中时间最早的。
- ②资产进行登账、开始使用或进行收回三者中时间最早的。
- ③货物交换时间。

(2) 提供劳务

- ①开具发票或提供劳务二者时间在前的。
- ②劳务交换日期。

(3) 货劳进出口贸易

①出口按照货物出口（或退税）日期确定，进口按照货物清关日期确定，劳务进出口按照（货币或非货币）对价支付日期确定。

②使用收银机的情形下，纳税义务发生时间以将交易录入机器的日期进行确定。

2. 6. 1. 7 纳税申报

增值税按季度交纳，在每个季度后的 15 天内向税务机关提交增值税纳税申报表，其税额也必须在此期限里交纳。申报时，增值税纳税申报表是唯一需要提交的材料。并适时向 INTA 账户缴纳相关税金。

非居民企业无需进行增值税登记。因此，非居民实体将无法重新获得在伊朗缴纳的增值税。

注 1: 纳税人持续经营期小于一个纳税周期，其纳税义务应适用于较短的纳税周期。

注 2: 有多个经营场所或活动的自然人或法人，应分别提交纳税申报表，并分别缴纳各营业场所或活动的相应税款。

注 3: 根据经营活动需建立办公室，商店，或除总部外其他一个或多个分支机构的工作场地或工厂、服务或商业圈，应按照伊朗国家税务局的指南提交纳税申报表。

注 4: 《增值税法》中没有固定经营场所的纳税人，为了填报申报表和其他相关税务事项，其居住地应视为经营场所。

2. 6. 2 税收优惠

(1) 出口国外的货物和服务不缴纳增值税，已缴纳税款可提供证明文件进行退税，即货物和劳务出口适用零税率。

(2) 提供、供应及进口下列货物及劳务免缴增值税：

未经加工处理的农产品。

家畜、活鸟、水产品、蜜蜂及桑蚕。

各类肥料、杀虫剂、种子及籽苗。

面包店使用的面粉、面包、肉类、方糖、白糖、大米、谷物、大豆、牛奶、奶酪、植物油及婴幼儿配方奶粉。

书籍、报刊、记事本以及各类用于印刷、书写及出版的纸张。

经内阁批准向部委、政府机构及非政府性质的公共机构无偿捐赠的货物，或经伊斯兰学校批准后向该校捐赠的货物。

旅客携带入境的个人物品，其价格不超过进出口法规规定的免税限额的，免缴增值税；超过部分应按照本法规定缴纳增值税。

不动产。

各类药品、特效药、（针对人类、动物或植物的）医疗服务及康复辅助服务。

《直接税法》中规定应缴纳工资薪金所得税的劳务。

由银行、经授权的信贷机构、信用社、免息基金会及合作基金会等组织提供的银行及信贷服务。

城际或市内的公路、铁路、空中或海上公共客运交通服务。

手工制作的地毯。

科学技术研究部、卫生及医疗教育部、教育部、劳工与社会福利部等四部委联合制定的《实施细则》中列明的研究和培训服务。

家畜、牛及家禽饲料。

道路及交通运输部、经济事务及财政部联合制定的《实施细则》中列明的机场使用雷达及辅助航道控制系统。

国防及三军后勤部、经济事务及财政部联合制定的清单中列明的专用于国防及安保的物品。

自官方出口点出口海外的商品和服务享受零税率。

外国旅客在离境时可对随身携带的物品进行退税，退税时需提供证明文件。

非石油服务和产品、农产品的出口收入 100% 免税，原材料出口收入的 20%，实行免税。原材料和非石油产品的目录，由财经部，工业、矿业和商务部、石油部和伊朗商业、工业、矿业、农业商会 (ICCIMA) 提出，并由内阁批准。

注：不改变商品性质或对其进行任何加工，从进口伊朗再转出口的产品中获得的收入将 100% 免税。（本条规定自 2011 年 1 月 5 日批

准的“伊朗伊斯兰共和国社会经济发展五年计划法”执行期结束时生效。)^①

2.6.3 税收处罚

如纳税人未能履行所规定的义务，或违反规定，需缴纳应缴税款及滞纳金，并接受以下罚款：

- (1) 未在规定时限内办理税务登记的，从应当办理税务登记或认定的日期起，按应缴税款的 75%缴纳罚款；
- (2) 未开具发票的，按应缴税款缴纳罚款；
- (3) 开具价目不相符的发票，按照差价缴纳罚款；
- (4) 因未按规定的样表和指南填写信息，应缴应付税款 25%的罚款；
- (5) 办理税务登记或身份认证后，没有填报申报表，无论哪种情况，应缴应付税款 50%的罚款；
- (6) 因未能出示或制作帐簿、凭证或文件，应缴应付税款 25%的罚款；
- (7) 在规定期限内，延期缴纳规定的税款，根据延期时间，每月按未缴税款 2%的比例缴纳罚款。

2.6.4 其他与增值税相关的税种

2.6.4.1 市政税税率

有关商品和服务的城市和乡村市政税税率，按以下方式征收：

- (1) 属于增值税法第 16 条的商品和服务，税率为 1.5%。
- (2) 各类香烟和烟草制品，税率为 3%。
- (3) 各种汽油和飞机燃料，税率为 10%。
- (4) 煤油和煤油 10%，燃料油 5%。

2.6.4.2 污染生产单位缴纳环保税

污染生产单位、炼油厂或石油、化工单位，如被环境保护部门发现或认定其不符合环保规定或未达环保标准，须按《增值税法》规定

^①Article 141 of Direct Taxes Act of Iran 2015

缴纳增值税并额外按销售价格 1% 缴纳环保税。《增值税法》第 17 条中的条款及注释，不适用于本条的环保税。

努力在年内排除污染的单位向环保部门提出申请后，经环保组织批准后，可以从污染单位名单中剔除。该单位从税务机关接到环保部门的通知日起的第一个纳税期开始不再缴纳环保税。

新增的排污单位，税务机关接到环保部门认定通知后，须从通知日起的第一个纳税期开始缴纳环保税。

本注释的税款，如果排污单位属于城市区域内，应存入生产单位所在地的城市市政账户；如该单位属于城区外，应存入《增值税法》第 39 条注释 2 中的集中资金账户并用于同城市的乡村市政。

2.7 不动产所得税

2.7.1 纳税义务

自然人或法人因转移位于伊朗境内的不动产权利而取得的收入，除予以免税的外，应缴纳不动产所得税。

2.7.2 征收范围

(1) 出租不动产应纳税所得额为以现金或其他方式支付的租金总额减去其中 25% 用于支付该出租不动产的必要支出、折旧费及保证金的部分。对因受赠与或限定继承而取得不动产进行首次出租，其应纳税所得额应根据《直接税法》第 53 条规定进行计算。

(2) 如果出租人并非出租不动产的所有权人，则其应纳税所得额为出租与租赁该不动产的价差。

(3) 由雇主为雇员提供的属于法人的房屋，如该法人的纳税额依据法定账簿进行评估的，不适用《直接税法》第 53 条规定。

(4) 租金收入根据正式或非正式合同确定。

(5) 位于人口超过 100000 的城市，且在直接税法第 169 条注 7 中的国家不动产和住房数据中心的数据中被标注为闲置的房屋，应自第二年开始按下述缴纳租金收入所得税：^①

^① Article 169 of Direct Taxes Act of Iran 2015

第二年：应缴税款的二分之一；
 第三年：应纳税额等值的税款；
 第四年及以后年度：应纳税额 1.5 倍的税款。

(6) 如所有人将房屋或公寓出租后，从他处租得房屋用于自住或居住在由雇主提供的住房中的，在计算应纳税所得额时，其基于正式契约或合同支付的房租、雇主从工资中扣除的租金及工资税评估的金额应从全部租金收入中扣除。

(7) 对不动产或营业权进行最终权属转让的，应在财产实体或营业权所有人进行权属转让时纳税。不动产和营业权转让的计税基础分别为不动产的应税价值及营业权所有人获得的转让金，并分别适用 5% 和 2% 的税率。

(8) 如发生交易的不动产不存在应税价格，则以位置最近的类似不动产的应税价格作为计税基础。

(9) 根据 1998 年 6 月 14 日批准的《促进建筑业法案》第 11 条的规定，所有出租的房屋建筑面积在 120 平方米以下的完全免税。

(10) 租金收入的评估：在之后有证明文件的显示其实际租金收入超过合同租金收入数额。超过的差额部分应征收税款。

(11) 对于没有其他收入的个人取得的每年租金收入，其租金收入适用的税率不得高于其把租金收入视同于取得的个人工资收入所适用的个人所得税税率。

2.7.3 税率

表 4 不动产所得税税率表

年应纳税所得额（里亚尔）	税率
不超过 500,000,000	15%
500,000,000--1,000,000,000	20%
超过 1,000,000,000	25%

2.8 印花税 (Stamp Tax)

2.8.1 税率及征税范围

序号	应税对象	计税方式	税率/税额 (里亚尔)	备注
1	银行支票	每张支票	200	
2	汇票、本票及类似票据	票据记载金额	0.05%	税额低于1000里亚尔的, 按1000里亚尔缴纳
3	在伊朗境内发行、转让或使用的所有流通商业票据、空运和海运提单等宣告商品权利的单据、货物保单	每件	5000	
4	陆运提单及乘客声明	每件	1000	
5	免除兵役的豁免证明	每证	10000	
6	国际驾照	每件	50000	
7	各类机动车的过境牌照, 或临时进口车辆牌照	每件	200000	
8	机动车驾照年审	每证每年	1000	
9	小学、初中、高中学生的成绩单和毕业证	每证	1000	
10	专科、本科、硕士、博士及更高学位的学位证书	每证	10000	
11	外国小学、初中、高中学科课程的教育价值认证书	每证	20000	
12	外国技术、职业和大学课程的教育价值认证书	每证	50000	
13	产科医师执业许可、副学士学位证书、临床牙科学位证书	每证	20000	
14	医师、牙医、护理人员、兽医、药剂师执业许可	每证	100000	
15	申领工矿企业执照和身份证、商业用卡、律师和专家许可及其他商业性许可	每证	100000	换领新证件, 印花税为每证50000里亚尔

16	银行与客户间或客户之间签署的未经公证的协议或类似文书	每件	10000	(1) 往来账户通用条款同意书; (2) 贷款协议或发放各类融资的协议, 及银行要求客户在进行交易时签署的各类具有约束力的表格和文件; (3) 各类投资存款协议; (4) 客户在银行办事处制订的将签字权委托他人的委托书; (5) 银行与客户间签署的就本条涉及事项承担义务和责任的其他协议; (6) 银行开具的保函; (7) 银行接收申请并开具保函的保函申请书; (8) 银行已接收并已开具国内或国外
----	----------------------------	----	-------	---

				信用证的申请书。
17	律师委托合同	薪酬	5%	

2.8.2 其他

(1) 公司股权或合伙股权的印花税，应在公司登记部门对公司进行法律登记之日起 2 个月内通过盖销印花税票的方式缴纳。增资或额外股权应自增资登记之日起通过盖销印花税票的方式缴纳。公司增资前有减资行为的，应在减资部分已缴的印花税范围内进行减免。

(2) 在伊朗境内出具的应缴纳印花税的票据，出票人应在文书上粘贴相应的印花税票，并进行盖销。如果票据在境外开具，首位持有票据的人员无论出于何种目的在票据上签章的（背书、转让、承兑或支付票据金额），应在此之前采取同种措施。在伊朗境内转让、接收或支付此类票据金额的所有机构或人员均应对规定缴纳的印花税承担共同连带责任。

(3) 经济与财政部经授权印制本票、汇票、提单及其他应缴纳印花税的票据，并向申请使用票据人员进行销售。该部在认为必要时，可接受现金缴税并出具凭证代替粘贴印花税票和盖销。

(4) 违反直接税法第 44 条至 51 条相关规定的，除责令违法人员缴纳应缴税款外，并对其处以应缴印花税款两倍的罚款。

2.9 遗产税

2.9.1 税率及征税范围^①

自然人死亡后留下的实际或推定的财产须按照下述方式纳税：

(1) 银行存款、合伙企业债券、其他可流通票据，及其截至所有权转移到继承人名下时或交付继承人时产生的利息、股息和股份，适用税率为 3%。

(2) 股权与合伙企业股权及其优先权利，于权属转移登记至继承人名下之日，按《直接税法》第 143 条及第 143 条（二）中规定税率的 1.5 倍执行。

(3) 特许权使用费及其他财产、上述款项中未规定的金融权利，按交付或权属转移至继承人名下之日市值的 10% 纳税。

(4) 机动车辆，包括汽车、轮船、航空器等，按照向继承人转移登记之日伊朗国家税务局申报价的 2% 缴纳。

(5) 不动产及其营业权，按照《直接税法》第 59 条规定税率的 1.5 倍纳税，根据具体情况适用向继承人转移权属登记之日该不动产的税务成交价或该不动产营业权的市价。

(6) 伊朗公民死亡后位于境外的财产和固定资产，扣除已向财产和资产所在国缴纳的遗产税后，按照遗产价值的 10% 纳税。如果该国对上述财产和资产未征遗产税，征税标准按照权属登记转移或交付继承人之日的价值计算。

(7) 跟银行或其他金融机构签订的涉及土地和不动产的遗产条约所涉及的遗产税的征税依据，应基于交易价值基础上对其进行评估。征税时间为转让给继承人的登记日期。

(8) 第 18 条本法所称继承人，分为三等：

①一等继承人，包括父亲、母亲、妻子或丈夫，

被继承人的子女和孙辈；

②二等继承人，包括祖父母，以及。

被继承人的兄弟姐妹

^①Article 17 of Direct Taxes Act of Iran 2016

③第三类继承人，包括父亲和母亲的兄弟姐妹。

2.9.2 税收优惠

如果死者的部分不动产基于法律或特别裁定被征用，或被《直接税法》第 2 条中规定的人员无偿使用，根据上述人员的证明，对上述不动产免征遗产税。如果对不动产被征用部分支付了补偿金的，根据本法第 17 条相关款项和税法规定，按其补偿金及不动产价值二者中价格较低的数额计算该部分房产的遗产税。

2.9.3 其他规定

下列财产不适用本部分规定的税法^①：

(1) 退休金和幸存者抚恤金、服务相关储蓄、解雇索赔金、遣散费、停工及未休假补偿金、社会保险金，以及由保险或承保机构、雇主向死者继承人支付的各种人寿保险金、死亡赔偿金等类似的一次性赔偿金或连续多次支付的金额。

(2) 属于 1961 年 4 月（伊朗历 1340 年 1 月）签署的《维也纳公约》第 39 条第 4 款、1963 年 5 月版（伊朗历 1342 年 2 月）签署的《维也纳公约》第 51 条、1975 年 3 月（伊朗历 1353 年 12 月）签署的《维也纳公约》第 38 条第 4 款中规定人员的动产，且此类动产应符合上述公约规定和互惠待遇条件。

(3) 为本法第 2 条中规定的组织和机构资助、捐赠、限定继承的财产，且该财产经上述组织和机构确认的。

(4) 死者住宅内的家庭用品和家具。

(5) 伊斯兰革命烈士的第一顺位继承人和第二顺位继承人继承其遗产。（本条规定的牺牲情形，须经过伊朗伊斯兰共和国武装部队或伊斯兰革命烈士基金会的分支机构确认）

^①Article 24 of Direct Taxes Act of Iran 2015

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

伊朗伊斯兰共和国财政与经济事务部是伊朗议会授权完善和执行税法的政府机构，伊朗伊斯兰共和国财政与经济事务部下设的伊朗国家税务局是负责组织实施税收管理体制改革。

3.1.2 税务管理机构职责

伊朗伊斯兰共和国财政与经济事务部是伊朗议会授权完善和执行税法的政府机构，负责监督评估和征收直接税、间接税、关税及其他税费。财政与经济事务部每隔 6 个月需要向伊朗议会经济与财政委员会递交税收征集和分配情况的报告。

伊朗伊斯兰共和国财政与经济事务部下设的伊朗国家税务局是负责组织实施税收管理体制改革，起草税收征收法律、法规草案并制定实施细则，制定和监督税收业务的执行、征收管理的规章制度，监督检查税收法律法规、政策执行情况的主管行政部门。同时，伊朗国家税务局根据现行法律法规承担组织实施税收的征收管理。

3.2 居民纳税人税收征收管理

3.2.1 税务登记

税务登记是纳税人就其生产经营的有关情况向所在地税务机关办理书面登记的一种制度。税务登记是税收征管的首要环节，具有应税收入、应税财产或应税行为的各类纳税人，都应依法办理税务登记。按照伊朗的法规，所有伊朗注册的公司及外国公司的分支机构都需要向伊朗主管税务机关进行税务登记。外国投资者在伊朗境内经营所获得的收入都需要按伊朗税法规定缴纳税款。

3.2.2 账簿凭证管理制度

所有在伊朗注册的企业，包括外国企业的分支机构，都要求设立波斯文法定账簿（账簿可同时用其他语言记录，但法定账簿必须用波斯文）。法定账簿由日记账和总账组成，盖有企业注册办公室（Office of Registrar of Companies）的公章。

在每个财务年度开始之前，必须专门为新财政年度新建一套账簿并加盖企业注册办公室的公章。法律规定企业每天要将发生的交易登录到法定账簿上，并尽可能减少记账延时的情况。然而，如果企业采用计算机财务系统进行内部财务报告，可以定期（一般是按月）将由计算机财务系统生成的财务报告过账到法定账簿中。

这些账簿和凭证是伊朗税务机关评估和审核企业纳税能力和应纳税金额的基础，如果，企业没有按照法律法规严格保存这些账簿和凭证，税务机关将会按自己的程序评估和审核企业的纳税能力和应纳税金额。

3.2.3 纳税申报

伊朗税收年度以伊朗日历年度为准，相当于从公历 3 月 21 开始，第二年的 3 月 20 日结束。外国企业在首次注册时可自行选择税收年度。当企业登记的会计年度与税收年度不一致时，企业会计年度期间产生的收入将作为税收评估的基础。

电子报税申报要求：伊朗国家税务局（INTA）最近宣布，纳税人在电子保税系统中完成“预注册”和“注册”业务是进行网上保税的前提条件。由于伊朗国家税务局近年来要求纳税人实行网上报税制度，所以纳税人需要登录网站 www.tax.gov.ir 了解纳税人电子报税操作系统，否则，系统将不会验证他们的输入数据，由此导致纳税人不能成功在网上申报纳税。^①

（1）企业所得税

①申报要求

^①Iranian National Tax Administration (INTA) <http://en.intamedia.ir/pages/default.aspx>

所有的法人（包括伊朗企业和外国公司的分支机构）必须每年进行企业所得税汇算清缴工作。在扣除已缴纳的预提所得税后，根据汇算清缴的结果缴纳税款。所有的应付税款都必须在汇算清缴申报时缴纳。

②申报内容

法人应在税务年度过后的最多四个月内将纳税申报单、负债表和盈亏帐目依照自己的法定帐薄进行的利润亏损核算结果连同股东的个人身份证件、公司股份额、（个人）股份额及每一种股份的特征一起交至法人所在地的税务所，并支付纳税款。

在第一次呈交上述申报材料后，以后年度的变动也应呈交，在伊朗无办事处和代表机构的外国公司和法人呈交纳税申报单及税款的地点是德黑兰。

本地公司在伊朗财年结束后 4 个月内必须申报；员工工资税及社保费：伊朗月度结束后 20 天内申报；预提税：自代扣之日起 30 天内申报缴纳。

在截止日期或期限的最后一天提交纳税申请表或其他文书，如遇官方假期或公共假期，截止日期应顺延。

③税款缴纳

纳税时间为 3 月 21 日至次年的 3 月 20 日。纳税申报及税款必须于会计年度的最后 4 个月内提交给相关税务机构。每一个合同付款的 3% 可以由付款人扣缴，并上报税务机关，该扣税额构成最终税额的预付款。多缴的税额允许退还。

（2）工资薪金所得税

①雇主有责任在每次发放工资时候，计算并扣除雇员应纳工资薪金所得税税款，并在 30 日之内将有关税金及工资领取人的姓名、住址及其工资数额一并报送到当地税务局。

②若从外籍个人处（在伊朗没有分支机构或代表处）领取工资，领薪人应在领取工资 30 日之内，根据规定将有关税款交到居住地税务局，并在伊历第二年 4 月（公历 6 月 22 日-7 月 22 日）底之前将个人工资薪金所得纳税申报表交上述税务局。

(3) 个人营业所得税

纳税人应按伊朗国家税务总局提供的申报表,为每个经营单位和每个经营地分别填报自己在一个纳税年度内的生产经营活动纳税申报表,在伊历第二年4月(公历6月22日-7月22日)底之前交经营地税务机关,并按直接税法131条的税率缴纳税款。

(4) 增值税

增值税按季度交纳,在每个季度后的15天内向税务机关提交增值税纳税申报表其税额也必须在此期限里交纳。申报时,增值税纳税申报表是唯一需要提交的材料。季度增值税的申报缴纳日期要根据伊朗日历来计算,申报增值税期限如下:

表5 增值税申报期限

伊朗日历	申报期限
3月21日至6月21日	7月6日
6月22日至9月22日	10月15日
9月23日至12月21日	1月4日
12月22日至3月20日	4月4日

3.2.4 税务检查

为了监管纳税人的会计账簿、文件和记录,建立“税务检查部门”,以监控税收法律法规的实施。根据伊朗国家税务局局长命令或经授权的代表,上述部门应向纳税人的合法住所、活动场所或保存账簿、文件、记录的场所,进行现场检查,并对其账务资料(如资料和记录)进行现场检查。如有必要,可将其转至相关税务办公室,并出具收据。必要时,由主管司法机关授权的督查委员会应有检查或司法行政部门的代表。税务机关应在两周内向纳税人返还会计账簿、文件和记录。

税务机关应当在纳税申报期截止后一年内,对纳税人在法定期限内提交的纳税申报表进行审查。如果在上述期限内未能发布评估公告,

或者在上述一年期满后三个月内未向纳税人送达评估通知,应视为纳税人完成纳税申报。

如果纳税申报已完成或经审查通过并发布和提供了税务评估通知书,无论税款缴纳与否,纳税人如果有隐性收入或盈利活动未申报,仅就与此类活动有关的所得税进行追缴。发生上述情况,以及纳税人的纳税申报由于未经审查但已被视为申报完成的情况,税务机关应当自发出税务评估通知之日起 10 日内,将其副本连同证明报告,提交给税务纪检监察办公室审查。

对于未及时填报纳税申报表申报有关收入的纳税人,按照本法规定不需要该纳税人在缴税截止日期前提交纳税申报表的,缴纳税款期限为缴税截止日期起五年。相关税费在上述五年期满后不再追缴,除非纳税人的收入是确定的,并且在上述五年期满后的三个月内已向纳税人出具并送达税务评估通知。

因任何原因,追征税款的对象应是个人而非扣缴义务人,在经税务争议解决委员会确认情况后将取消对扣缴义务人的追征。在这种情况下,税务机关必须在税务争议解决委员会出具意见后一年内,向实际纳税人追征相关税款,且不受上述五年期限规定。除此之外的情况应遵守追缴期限规定。

3. 2. 5 税务代理

经济事务部、财政部的工作人员和伊朗国家税务机关的工作人员,不得在任职期间或即将进入任职期间,作为纳税人的代表或代理人。

①

3. 2. 6 法律责任

(1) 违反基本规定的处罚

①登记违法处罚

企业经营者业务开始之日起 4 个月内申报经营活动的开始,如果未能按时履行该职责将被处以相当于最终税收额的 10%的罚款。它还

^①Article 171 of Direct Taxes Act of Iran 2015

会导致被税收机关剥夺所有的税收。本规则不适用于营业执照或许可证由有关主管机关签发的营业执照者。

②会计核算违法处罚

纳税人应保存好法定账簿，不能提交其资产负债表、损益账户，或拒不出示账簿的，每次将被处以相当于税费的 10%的罚款。

③纳税申报违法处罚

纳税人未在终局通知之日起十日内缴纳税款的，税务机关应当通过发出缴纳执行令的方式通知该纳税人，并对其缴纳的时间作出安排。自通知之日起 1 个月内，所有税款必须上缴税务机关。

（2）不履行纳税义务处罚

①对不缴或少缴税款的处罚

如果纳税人以逃税为目的，故意错误地引用资产负债表、损益表和账簿，存档、记录构成纳税评估基础的，或拒绝递交申报表、资产负债表和损益表连续三年，除了罚款和刑罚以外，该纳税人应当被剥夺适用所有法律工具的权利。在超过规定期限支付的任何税款应额外加征每个月有关税收 2.5%的罚款。

②对不履行扣缴义务的处罚

所有自然人或法人若未能代扣代缴其他纳税人的应纳税额，应额外加征未付税额的 20%的罚款。若非政府法人负责代扣代缴，除了支付应缴的税金和罚款，也将因连带责任被判处惩治性监禁三个月到两年。若扣缴义务人为个人，该人须被判处惩治性监禁三个月到两年

③对逃避追缴欠税的处罚

如果纳税人的税款尚未确定或其确定过程尚未完成时，因考虑到纳税人可能会处置一些固定资产或财产来逃避缴纳税款，税务机关应当向税务争议解决委员会提供充分的证据来申请扣押令。税务争议解决委员会认为必要的，应出具相应的扣押令，并明确相关金额。对于由纳税人或第三方持有的财产或资金，税务机关应当按扣押令追究相同的金额。在这种情况下，当税务机关送达书面通知后，除非提供与欠缴金额相等的担保，纳税人或第三方不得处置相关财产。如果纳税

人或第三方违反上述规定，除了支付欠缴税款外，还将被处以六级以上监禁。

（3）其他处罚

以下行为被视为税务犯罪，任何犯罪人员应当判处六级处罚：

①拟定虚假账簿，文件或账目并使用它们。

②隐藏商业活动和隐瞒从中得到的收入。

③妨碍税务官员获得自己或者第三方的商业和税收信息，逃避履行向伊朗国家税务局提交的财务信息，由此导致政府遭受经济损失。

④用别人的名义进行交易或签合同或者以自己的名义进行其他人的交易或合同，与事实相反。

⑤不履行制定和提交未来三年的收入和成本信息的纳税申报表的义务。

⑥如果会计师、审计师、会计师事务所、税务官员和银行的雇员和信贷机构是从犯，或者他们未能报告此类案件时，他们应当被判处对此类犯罪最低刑罚。教唆他人的处罚按照伊斯兰刑法的规定来决定。

3.2.7 其他征管规定

（1）部分或全部纳税人在取得收入时未扣缴和缴纳税款的，伊朗国家税务局有权要求其按照前几年最终完税的百分比或按其业务量一定比例在一年内预缴当年的相关税费。未按规定预缴的，按照《伊朗直接税法》第（163）条的规定收取同等金额的税款。

（2）伊朗国家税务局可以准备证书供纳税人在预缴税款时购买，证书需进行登记并不可转让。纳税人在履行纳税义务时，应扣除相当于每季度预付款及加计 2% 的部分。^①

（3）对于那些无法马上结清应纳本金和罚款的纳税人，财经部或伊朗国家税务局允许其分期付款，但是不得超过通知其最终纳税义务之日起三年。^②

^①Article 166 of Direct Taxes Act of Iran 2015

^②Article 167 of Direct Taxes Act of Iran 2015

(4) 根据年度预算公法 1995 (2016 年 3 月 20 日—2016 年 3 月 20 日)，为了维护国家国库的正常资金的流动，政府特此授权发行伊斯兰国债高达 10000000000000 里亚尔，该资金优先用于国家管理和计划的项目，政府还被授权在年底前从有关组织提供的信贷中解决上述项目的资金问题，上述票据可在 [德黑兰] 证券交易所交易，这些票据的交易应免税。^①

(5) 防止欠税债务人出境的最新规定：伊朗国家税务总局 (INTA) 最近于 2015 年 6 月 6 日发出了第 200/94/29 号决议的通知，根据《直接税收法》第 202 条的规定，下列个人应被禁止出境。^②

①与企业实体的最终税务责任有关的私人制造企业的责任董事，其企业的税收负债金额达到该企业注册资本的 20% 以上，或累计税务负债超过 5,000,000,000 里亚尔；

②除开上述①以外的其他经营实体的责任董事及法人，同时也包括制造业企业的企业法人，其企业的税收负债金额达到该企业注册资本的 10% 以上，或累计税务负债超过 2,000,000,000 里亚尔。其他税收负债金额高里亚尔 100,000,000. 的企业的企业法人。

3. 3 非居民纳税人的税收征收和管理

3. 3. 1 非居民税收征管措施简介

所有伊朗注册的公司及外国公司的分支机构都需要向伊朗主管税务机关进行税务登记。外国投资者在伊朗境内经营所获得的收入都需要按伊朗税法规定缴纳税款。

伊朗有权以来源和相关税率收取非伊朗纳税人的应纳税额。

3. 3. 2 非居民企业税收管理

(1) 所得税管理及源泉扣缴

^①Taxes in Iran—Letters of circular ---Tax-Related Provisions of 1395 (2016) Annual State Public Budget

^②Taxes in Iran—Letters of circular ---Tax-Related Provisions of 1395 (2016) Annual State Public Budget

非居民企业也需要就其来源于伊朗的收入缴纳所得税。非居民企业取得的版权使用费、特许权使用收入或利息收入均为应税收入，其应纳税款在对方支付时进行一次性源泉扣缴。非居民企业在伊朗境内（有些外国公司未在伊朗注册）提供的服务收入也需要缴纳预提所得税。

外国公司有经营资格的需要申报企业所得税及预提税，没有经营资格的只需要申报工资税和社保费，年度结束后 4 个月内申报；员工工资税及社保费在月度结束后 20 天内申报；预提税自代扣之日起 30 天内申报缴纳。

（2）增值税管理

非居民企业无需进行增值税登记。

（3）特许权使用费

外国法人可以向居民企业授权使用专利技术，居民企业在支付专利使用费时必须在每次付款时支付预提税，税率为 25%。针对公司年度收入总额 10% 至 40% 进行征收，具体取决于活动类型和盈利水平。

付款人需从每笔付款中扣除适用的税款，并考虑到从年初至每个相关付款之日起的总付款额，预提税于次月内在相关税务局缴纳。否则，付款人和收款人对税款和相应罚款承担连带责任，该预提税为最终扣税。

第四章 特别纳税调整政策

4.1 关联交易

4.1.1 关联关系判定标准

根据 2006 年 8 月 16 日伊朗国家税务局发布的通知函（以下简称通知函）^①，当商品、服务、无形财产等相互转让时，通常在相关人员之间会出现转让定价的问题。举例来说，这些相关人员可能是同一合作伙伴、同一公司与其隶属公司、家族成员等，该术语显然涵盖了公司、分支机构以及代理商。

4.1.2 关联交易基本类型

（1）一个签约国的企业直接或间接地参与到另一个签约国企业的管理、控制或资本中。

（2）相同人员直接或间接地参与签约国或其他签约国企业的管理、控制或资本中，无论哪种情况，两家公司的商业或金融关系都由两家公司确定，此情况与那些独立公司不同，那他们所获利润就应包括在该企业所获利润中，并据此征税，除非没有积蓄。

伊朗签署的税收条约中都包含了上述定义，而且这些税收条约经过了立法。因此，一旦伊朗立法通过，以上定义均会认为是合法的。

该通知函仅限于伊朗的外国公司的分支机构或代理商。代理商或分支机构与主要公司之间的关系无疑是相关人员之间关系的一个明显例子。因此，有理由质疑这些实体是否以恰当、合法的方式在运作。在这方面，已知的国际公认标准就是公平交易原则。

4.2 同期资料

未收集到相关资料。

^①Circular Letter dated 16 August 2006

4.3 转让定价调查^①

4.3.1 原则

在关联企业的业务交易中（例如两个实体之间，一个控制着另一个或两个都被第三方所控制），交易的价格和术语可能会与他们不相关的一方有所不同，独立交易原则就是在相同或类似情况下，独立方与相关方在价格方面达成的价格协议。

通知函指出：根据经济合作发展组织的税收模式条约，以及在伊朗和其他国家之间避免双重税收的条约，其签约国的企业直接或间接参与另一个签约国企业的管理、控制或资金，或者同类人员直接或间接参与另一个签约国的管理、控制或资金的这种情况下，其商业或金融关系是由两个企业来确定的，它与独立企业之间的关系不一样（公平交易原则），那他们所获利润就应包括在该企业所获利润中，并据此征税，除非没有积蓄。由此可见，伊朗税务局重复使用了经合组织税收模式公约，并因此作为解决外国分支机构或代理商在转让定价时的操作标准。

4.3.2 独立交易原则的运用

（1）正常情况下，对公司收入的计算和利润的确定必须遵守法定的交易原则和准则，对此，税务官应对在伊朗的外资公司或代理商和相关主要公司的分支机构或代理商之间的关系进行调查，对他们所获得的证据和文件进行研究，对代理合同是否正确以及其对外公布的收入进行确认。

（2）在代理商和经纪人方面，按国际惯例要求，在可接受的基础上订立的合同成本加上固定的收入或支出取决于合同订立的一致性和合理性，或类似情况（比如与无关人员签订的合同，其佣金或相关费用是根据卖方的最终发票的百分比来确定的。在这方面的标准是外国卖方将以任何一种现金开户的形式作为信用证明，以现金支付的形式不进行外汇转账或向其它银行转账）。因此，如果申报的收入与

^①Asia -Pacific Tax Bulletin January/February 2007

独立人之间的一般佣金率不符，那就以代理商公开的现金账户的最终数量作为参考依据，并根据伊朗利亚尔进行等量计算，相当于伊朗利亚尔或其它货币单位的数量。因此，外国代理机构的收入是一种佣金，按规定，佣金是根据主卖方最终发票的百分比来确定，最终发票是根据相关交易的信用证明来开具。

因此，外国代理机构的收入是一种佣金；佣金是根据主卖方最终发票的百分比确定；最终发票是根据交易的信用证明予以开具。

(3) 负责审计外国公司在伊朗的分支机构和代理的注册会计师必须清楚地表达他们对客户业务经营情况的正常性和所申报收入的正确性的意见，收入是否包括佣金，费用或收到的折扣，并必须填写附表。换句话说，审计人员必须遵守“独立交易”原则。审计人员使用该通知规定的表格，必须说明纳税人的收入是否按“独立交易”原则申报。如果不是，表格应该单独列明根据“独立交易”原则重新计算的收入。

4. 3. 3 转让定价调查

(1) 税务机关应审查提交的合同、相类似的佣金合同，并对交易的具体情况进行甄别，以便发现不符合国际惯例和市场条件下的不真实情况的案例，并按《直接税法》第 97 条第 3 款所提到的三位成员委员会进行核查。但是，必须把纳税人申报的数据与类似交易的数据进行比对。由此可见，纳税人和税务机关都面临着对类似问题的处理意义和如何判定的任务。

(2) 在判定两个合同或交易是否类似时，必须考虑交易的各种特性，比如交易的类型、其它与相关货物或服务的具体情况，工作的复杂性、不同的市场条件以及其它签订各自合同的时间等等。

(3) 货物或服务由委托公司直接销售，代理只在其账簿上记录折扣或佣金，在这种情况下，规定代理的收入不应低于“独立交易”的收入。否则，税务局将根据同类事件和合同评估其应纳税所得额。

4. 4 预约定价安排

未收集到相关资料。

4.5 受控外国企业

未收集到相关资料。

4.6 成本分摊协议管理

未收集到相关资料。

4.7 资本弱化

4.7.1 判定标准

伊朗暂无资本弱化规则，但对股东贷款利息扣除有一些限制。

4.7.2 税务调整

外国银行可扣除用于营运资金或购置固定资产的信贷融资支付的利息和佣金费用，需满足以下条件：

(1) 提交文件证明外国银行由登记国授权从事银行业务，上述文件必须经伊朗伊斯兰共和国大使馆的授权签字人在银行登记国进行确认，并由驻德黑兰外交机构进一步确认。如伊朗投资和经济技术援助组织（OIETAI）发布有关许可证，则由该组织提供确认证明。

(2) 由负责审计付款公司财务报表的审计机构提供证明，该证明必须包含信贷融资用于流动资金或购买固定资产。审计公司必须是伊朗的成员：注册会计师协会或审计机构，视情况而定。

(3) 可接受的费用上限是 LIBOR 率上浮 2.5%。可以扣除向伊朗银行支付的利息，而股息不能从企业所得税中扣除。

4.8 法律责任

对账目的保存，非真实支出、收入和融资项目等，若有弄虚作假，一经查明，将构成拒交账目罪。

第五章 中伊税收协定及相互协商程序

5.1 中伊税收协定

伊朗已与 41 个国家签订了税收协定，协定网络见附录三。

5.1.1 中伊税收协定^①

中国政府和伊朗伊斯兰共和国政府于 2002 年 4 月 20 日在德黑兰签订的关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定，经伊朗和我国外交部分别于 2003 年 7 月 1 日和 2003 年 7 月 15 日互致照会，确认已完成该协定生效的法律程序。根据该协定第 28 条规定，协定自 2003 年 8 月 14 日起生效，自 2004 年 1 月 1 日起执行。

5.1.2 适用范围

(1) 主体范围

适用于缔约国一方或同时为双方居民的人。“人”包括个人、公司和其他团体。“缔约国一方”和“缔约国另一方”指的是中国和伊朗。

“缔约国一方居民”一语是指按照该缔约国法律，由于住所、居所、总机构所在地，或者其他类似的标准，在该缔约国负有纳税义务的人。同时为缔约国双方居民的个人，其身份应按以下规则确定：

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

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

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

^① <http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1153033/content.html>

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

除个人以外，同时为缔约国双方居民的人，应认为是其总机构所在缔约国的居民。

（2）客体范围

协定适用于有缔约国一方、其行政区或地方当局对所得征收的所有税收，不论其征收方式如何。对全部所得或某项所得征收的税款，包括对来自转让动产或不动产的收益征收的税款，对企业支付的工资或薪金总额征收的税款以及对资本增值征收的税款，都应视为对所得征收的税款。

协定使用的现行税种在中国为个人所得税和企业所得税；在伊朗为所得税。

协定也适用于协定签订之日后征收的属于增加或者代替第三税款所列现行税种的相同或者实质相似的税款。缔约国双方主管当局应将各自税法所作出的实质变动，在其变动后的适当时间内通知对方。

（3）领土范围

中伊税收协定适用于的领土范围为“缔约国一方”（中国）和缔约国另一方（伊朗），“中国”和“伊朗”在协定中指：

“中国”一语是指中华人民共和国；用于地理概念是指实施有关中国税收法律的所有中华人民共和国领土，包括领海，以及根据国际法，中华人民共和国拥有勘探和开发海底和底土资源以及海底以上水域资源的主权权利的领海以外的区域。

“伊朗”一语是指伊朗伊斯兰共和国拥有主权或管辖下的领土。

5.1.3 常设机构的认定

中伊协定中，“常设机构”一语是指企业进行全部或部分营业的固定营业场所。

（1）场所型常设机构的认定

根据协定，场所型常设机构包括：管理场所；分支机构；办事处；工厂；作业场所；矿场、油井或气井、采石场或者其他勘探、开发、开采自然资源的场所。

同时，按照协定第5条第4款规定，场所型“常设机构”一语应认为不包括：专为储存、陈列本企业货物或者商品的目的而使用的设施；专为储存、陈列的目的而保存本企业货物或者商品的库存；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；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；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；专为本款第（一）项至第（五）项活动的结合所设的性质或辅助性质。

协定第5条第7款规定：缔约国一方居民公司，控制或被控制于缔约国另一方居民公司或者在该缔约国另一方进行营业的公司（不论是否通过常设机构），此项事实不能据以使任何一方公司构成另一方公司的常设机构。

（2）工程型常设机构的认定

协定第5条第3款规定：建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动，但该工地、工程或活动需连续十二个月以上。

（3）代理型常设机构的认定

当一个人（除独立代理人以外）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力并以该企业的名义签订合同，这个人为该企业进行的任何活动，应认为该企业在该缔约国一方设有常设机构。但如果这个人通过固定营业场所进行的活动限于协定第五条第四款规定的准备性和辅助性活动，不应认为该代理人构成了常设机构。

根据中伊协定第五条第六款规定，独立代理人不构成常设机构。独立代理人是指：缔约国一方企业仅通过按常规经营本身业务的经纪人、一般佣金代理人或者任何其他独立代理人在缔约国另一方进行营业，不应认为在该缔约国另一方设有常设机构。但如果这个代理人的活动全部或几乎全部代表该企业，不应认为是协定所指的独立代理人。

5.1.4 不同类型收入的税收管辖

外国公司可以向居民企业授权使用专利技术，居民企业在支付专利使用费时必须在每次付款时代扣代缴预提税，税率为25%。针对

公司年度收入总额 10% 至 40% 进行征收，具体取决于活动类型和盈利水平。

付款人需从每笔付款中扣除应纳税款并于次月缴纳。否则，付款人和收款人对税款和相应罚款承担连带责任，该预提税为最终扣税。

（1）营业利润

中国企业通过设在伊朗的常设机构进行经营的，利润可以在伊朗征税，但应仅以该常设机构的利润为限。在确定利润时，应允许扣除其进行营业发生的各项费用，包括行政和一般管理费，不论其发生于该常设机构所在国或其他任何地方。伊朗应将该常设机构视同独立分设企业，并同该常设机构所隶属的企业完全独立处理，机构可能得到的利润在缔约国双方应归属于该常设机构。

（2）利息

发生于伊朗而支付给中国居民的利息，可以在该利息发生地伊朗征税，如果利息受益人是中国居民，则所征税款不超过利息总额的 10%。

（3）特许权使用费

可以在伊朗征收，如果收款人是特许权使用费受益所有人，则税款不应超过使用费总额的 10%。

（4）个人劳务

中国居民在伊朗从事专业性劳务或受雇取得的薪金、工资、其他报酬，如果从事劳务时设有经常使用的固定基地，或在有关历年中在伊朗停留连续或累计超过 183 天，可以在伊朗征税。

5.1.5 伊朗税收抵免政策

（1）税收协定中的规定

中伊税收协定第 23 条“消除双重征税方法”

①在中国，消除双重征税如下：

中国居民从伊朗取得的所得，按照本协定规定在伊朗缴纳的税额，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在伊朗，消除双重征税如下：

-伊朗伊斯兰共和国居民取得的所得，按照本协定规定可以在中华人民共和国征税时，首先提及的国家应允许从对该居民的所得所征税额中扣除金额相等于在中华人民共和国所缴纳的税收。但该项扣除应不超过对在中华人民共和国可以征税的该项所得扣除前计算的税额。

-按照本协定的任何规定，伊朗伊斯兰共和国的居民所取得的所得在中华人民共和国免税时，该国在计算该居民其余所得的税额时，可对免税的所得予以考虑。

（2）企业境外所得的税收抵免

《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例中有关税收抵免的基本规定：

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

所得税法第二十三条：企业取得的下列所得已在境外缴纳的所得税税额，可以从其当期应纳税额中抵免，抵免限额为该项所得依照本法规定计算的应纳税额；超过抵免限额的部分，可以在以后五个年度内，用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补：（一）居民企业来源于中国境外的应税所得；（二）非居民企业在中国境内设立机构、场所，取得发生在中国境外但与该机构、场所有实际联系的应税所得。

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

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

实施条例第七十八条：企业所得税法第二十三条所称抵免限额，是指企业来源于中国境外的所得，依照企业所得税法和本条例的规定计算的应纳税额。除国务院财政、税务主管部门另有规定外，该抵免限额应当分国(地区)不分项计算，计算公式如下：

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

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

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

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

《财政部 税务总局关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》（财税〔2017〕84号）中有关税收抵免的基本规定：

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

企业选择采用不同于以前年度的方式(以下简称新方式)计算可抵免境外所得税税额和抵免限额时，对该企业以前年度按照财税〔2009〕125号文件规定没有抵免完的余额，可在税法规定结转的剩余年限内，按新方式计算的抵免限额中继续结转抵免。

(2) 企业在境外取得的股息所得，在按规定计算该企业境外股息所得的可抵免所得税额和抵免限额时，由该企业直接或者间接持有20%以上股份的外国企业，限于按照财税〔2009〕125号文件第六条规定的持股方式确定的五层外国企业，即：

第一层：企业直接持有20%以上股份的外国企业；

第二层至第五层：单一上一层外国企业直接持有20%以上股份，且由该企业直接持有或通过一个或多个符合财税〔2009〕125号文件第六条规定持股方式的外国企业间接持有总和达到20%以上股份的外国企业。

(3) 企业境外所得税收抵免的其他事项，按照财税〔2009〕125号文件的有关规定执行。

(3) 个人境外所得的税收抵免

《中华人民共和国个人所得税法》第七条：纳税义务人从中国境外取得的所得，准予其在应纳税额中扣除已在境外缴纳的个人所得税税额。但扣除额不得超过该纳税义务人境外所得依照本法规定计算的应纳税额。

《中华人民共和国个人所得税法实施条例》：

第三十二条 税法第七条所说的已在境外缴纳的个人所得税税额，是指纳税义务人从中国境外取得的所得，依照该所得来源国家或者地区的法律应当缴纳并且实际已经缴纳的税额。

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

5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）

缔约国一方国民在缔约国另一方负担的税收或者有关条件，不应与该缔约国另一方国民在相同情况下，负担或可能负担的税收或者有

关条件不同或比其更重。虽有第一条的规定，本规定也应适用于不是缔约国一方或者双方居民的人。

缔约国一方企业在缔约国另一方的常设机构的税收负担，不应高于该缔约国另一方对其本国进行同样活动的企业。规定不应理解为缔约国一方由于民事地位、家庭负担给予该缔约国居民的任何扣除、优惠和减免也必须给予该缔约国另一方居民。

除适用《中伊税收协定》第九条第一款、第十一条第七款或第十二条第六款的规定外，缔约国一方企业支付给缔约国另一方居民的利息、特许权使用费和其他款项，在确定该企业应纳税利润时，应与在同样情况下支付给该缔约国一方居民同样予以扣除。

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

5.1.7 在伊朗享受税收协定待遇的手续

企业享受协定待遇办理流程、所需资料和开具税收居民身份证明的详细规定和具体操作指南，请参阅《国家税务总局关于开具〈中国税收居民身份证明〉有关事项的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 40 号）。

5.2 伊朗税收协定相互协商程序

5.2.1 相互协商程序概述

为正确适用税收协定，避免双重征税，解决国际税收争议，维护中国居民（国民）的合法利益和国家税收权益，规范与外国（地区）税务主管当局涉及税收协定的相互协商工作，国家税务总局制定了《税收协定相互协商程序实施办法》（国家税务总局公告 2013 年第 56 号），自 2013 年 11 月 1 日起实施行。

5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

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

5.2.3 相互协商程序的适用

（1）申请人的条件

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

（2）相互协商程序的方式、时限和具体情形

相互协商的事项限于税收协定适用范围内的事项，但超出税收协定适用范围，且会造成双重征税后果或对缔约一方或双方利益产生重大影响的事项，经我国和伊朗税务主管当局同意，也可以进行相互协商。主要有以下六项：

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

②对常设机构的判定，或者常设机构的利润归属和费用扣除存有异议的；

③对各项所得或财产的征免税或适用税率存有异议的；

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

⑤对税收协定其他条款的理解和适用出现争议而不能自行解决的；

⑥其他可能或已经形成不同税收管辖权之间重复征税的。

（3）中国关于特别纳税调整相互协商程序的另行规定

参照国家税务总局公告 2017 年第 6 号 国家税务总局关于发布《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》的公告。

5.2.4 启动程序

（1）启动程序时效及条件

《中伊税收协定》第二十五章规定，相互协商申请时效为该项案情必须在不符合本协定规定的征税措施第 1 次通知之日起，3 年内提出。根据“实施办法”第十四条规定，启动相互协商程序的条件设定为以下五项：

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

②提出申请的时间没有超过税收协定规定的时限；

③申请协商的事项为缔约对方已经或有可能发生的违反税收协定规定的行为；

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

⑤申请相互协商的事项不存在本办法第十九条规定的情形。

对于不符合上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我国税收权益、有必要进行相互协商的，也可以决定受理。

（2）税务机关对申请的处理

负责申请人个人所得税或企业所得税征管的省税务机关为受理申请的税务机关。申请人就缔约对方征收的非所得类税收提出相互协商申请的，负责与该税收相同或相似的国内税收征收的省税务机关为受理申请的税务机关。国内没有征收相同或相似税收的，省国家税务局为受理申请的税务机关。受理申请的省税务机关应在 15 个工作日内，将申请上报税务总局，并将情况告知申请人，同时通知省以下主管税务机关。

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

- ①申请人故意隐瞒重要事实，或在提交的资料中弄虚作假的；
- ②申请人拒绝提供税务机关要求的、与案件有关的必要资料的；
- ③因各种原因，申请人与税务机关均无法取得必要的证据，导致相关事实或申请人立场无法被证明，相互协商程序无法继续进行的；
- ④缔约对方主管当局单方拒绝或终止相互协商程序的；
- ⑤其他导致相互协商程序无法进行、或相互协商程序无法达到预期目标的。

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

5.2.5 相互协商的法律效力

(1) 相互协商程序结果的法律效力

达成的协议应予执行，而不受中伊两国国内法律的时间限制。双方主管当局经过相互协商达成一致意见的，分别按不同情况处理如下：

①双方就协定的某一条文解释或某一事项的理解达成共识的，税务总局应将结果以公告形式发布；

②双方就具体案件的处理达成共识，需要涉案税务机关执行的，税务总局应将结果以书面形式通知相关税务机关。

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

(2) 相互协商程序与生效的税收和解或司法判决的关系

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

(3) 保护性措施

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

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

5.2.6 伊朗仲裁条款

审查税务纠纷的权威机构是税务纠纷解决委员会。税务纠纷解决委员会应通知当事人听证会时间，除非纳税人另有要求并且得到相关机构的同意，否则通知时间和听证会举行的时间间隔不得少于 10 天。纳税人或其代表缺席，或者税务机关代表缺席不影响委员会审查案子和做出决定。

税务纠纷解决委员会的一审决定具有确定性和适用性。在给纳税人发出决定通知的 20 天内，如果税务人员和纳税人以书面形式进行反对，案件应移交给税务纠纷解决上诉委员会解决。税务纠纷解决上诉委员会的决议有决定性。

税务纠纷解决委员会的决定必须包括合理的反对纳税人的理由，以及如果决定调整应纳税额，委员会应在决定中详细说明原因及依据。

税务纠纷解决委员会应在决定中提及税务评估的基础，如有评估错误，在纳税人或者税收事务办公室的申请下，应进行审查或者更正决定。

如果税务纠纷解决委员会拒绝接收或者调整税收事务办公室发出的评估通知，税务纠纷解决委员会应把决定的复印件和评估通知副本发送给税务管理检查机关审查。

纳税人或税收事务办公室在收到税务纠纷解决委员会最终决定的 1 个月内，可以向最高税收委员会投诉，通过提供足够的证据申请改变决定，以及怀疑由于税务纠纷解决委员会不遵守法律法规或审查不当，申请复议案子。

如果纳税人或税收事务办公室在规定的期限内提出投诉，反对税务纠纷解决委员会的最终决定，提出由于税务纠纷解决委员会违反法律法规或者审查不当的索赔，并提供了证据，最高税收委员会主席应把投诉交到相关部门进行审查。

相关部门应审查相关案件，在法律证据的支持下，以多数人的意见为主，兼顾少数人的意见，得出适当的决定，改变税务纠纷解决委员会的决定或者驳回提交的投诉。

如果相关部门改变了税务纠纷解决委员会的决定，案件应被移交到另一个税务纠纷解决委员会复议。如果相关地方只有一个税务纠纷解决委员会，则把案子移交到同一省份邻近城市的税务纠纷解决委员会。

当最高税收委员会对案件的意见持不同意见时，应该把案件移交到最高税收委员会全体委员会。全体委员会审查有争议的话题，得出结论，全体委员会三分之二的人数同意的决定便有效。

5.3 中伊税收协定争议的防范

5.3.1 中伊税收协定争议概念

中伊税收协定争议是指中国与伊朗因双方之间签订的税收协定条款的解释和适用而引发的争议，体现在两个不同的层面。第一个层面是跨国纳税人与收入来源地国（伊朗）之间就中伊税收协定条款的解释和适用引发的争议；第二个层面是跨国纳税人与收入来源国（伊朗）之间基于中伊税收协定条款的解释和适用争议无法达成谅解，并申请进入相互协商程序后，转化为中国与伊朗两个主权政府之间的税务争议。税收协定争议中，跨国纳税人是直接利害关系方，应当着重防范和避免争议的发生，做好税收策划，证据收集和保管工作，增强税收协定争议的风险控制与管理能力。

5.3.2 中伊税收争议产生的原因及主要表现

本指南所称中伊税收协定争议产生的主要原因有二，一是中国投资者在赴伊投资的决策阶段没有全面周详地考察中伊税收协定及伊朗当地税法的具体规定，致使投资项目在伊朗落地后税务成本增加；二是中国投资者在一些具有争议的涉税问题上与伊朗税务当局以及中国税务当局没有事先进行有效地沟通，由此引发税务争议。由税收协定引发的争议主要有：税收管辖权争议、税收歧视和滥用或不用税

收协定；主要体现在征税范围扩大、税款多征、以国内法代替国际法执行等，以下是一些常见的中伊税收协定争议的表现。

（1）双重税务国籍

中国居民企业在伊朗依据伊朗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伊朗税法的规定既是中国居民企业又是伊朗居民企业。如果项目投资公司没有与中国税务当局以及伊朗税务当局事先协商确定其居民身份，那么将无法享受税收协定优惠，由此可能引发税务争议。

（2）受益所有人身份被否认

中国投资者在伊朗取得股息、利息或者特许权使用费等消极所得，应当按照伊朗所得税法的要求，在伊朗注册税号，并申报纳税，通过税号注册证明其受益所有人身份，从而适用中伊税收协定规定的优惠税率，降低在收入来源地国的税负。

（3）营业利润与特许权使用费区分争议

中国居民企业或个人向位于伊朗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，中国居民无须在伊朗缴纳所得税。但是，如果中国居民的技术服务行为兼具技术授权使用行为的，容易引发税务争议。这种混合行为极易被伊朗税务当局全部认定为技术授权行为，中国居民收取的费用属于特许权使用费，因此要求中国居民在伊朗缴纳所得税。中国居民应当事先做好区分，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地带。

（4）常设机构的认定争议

中国投资者在伊朗获得营业收入是否应当在伊朗履行纳税义务很大程度上取决于常设机构的认定。通常，中国投资者在伊朗的场所、人员构成常设机构的，其营业利润应当在伊朗纳税。中国投资者应当尽量争取避免其在伊朗设置的场所、机构被伊朗税务当局认定为常设机构。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，是中国投资者与伊朗税务当局之间的争议高发点。

在工程型常设机构认定方面，如果中国投资者或者经营者为伊朗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区分，以免引发争议。

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

5.3.3 妥善防范和避免中伊税收协定争议

中国投资者与伊朗税务当局争议主要体现在纳税范围（税收管辖权）、纳税额（税收歧视）以及不执行协定争议上，一旦产生税收协定争议，可以先自行与当地税务局协商，如果协商不成，则可以通过启动相互协商程序加以解决，但这一协商机制的缺点在于缺乏时限规定，容易出现久拖不决的情况，导致争议解决效率低下，对投资者产生不利的影响。因此，中国投资者应当注重增强防范和避免中伊税收协定争议的能力，尽力避免在项目投资或者经营过程中与伊朗税务当局之间产生税务争议，强化税务风险管理，确保在伊投资或经营能够实现最优化的经济目标。

（1）全面了解中伊税收协定及伊朗税法的具体规定

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

（2）完善税务风险的内部控制与应对机制

中国企业作为赴伊投资者应当特别注重建立税务风险的控制与管理机制，制定涉外税务风险识别、评估、应对、控制以及信息沟通和监督的相关工作机制，尤其要注重准确、全面地识别自身的税务风险点，并制定税务风险应对预警方案。中国企业应当结合在伊投资或

经营的业务特点设立专门的税务管理机构和岗位，配备专业素质人员，强化税务风险管理职能以及岗位职责。

（3）与伊朗税务当局开展充分的沟通与交流

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

（4）寻求中国政府的帮助

检索和考察伊朗税法以及中伊税收协定的具体规定是中国投资者不得不为但又十分困难的一项工作。中国投资者可以在投资和经营决策初期积极寻求中国政府方面的帮助，获取相关投资政策信息，并与中国政府相关方面保持良好的沟通关系，可以向国家税务总局以及各省市国际税收管理部门进行咨询。

（5）寻求专业税务人士的帮助

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

第六章 在伊朗投资可能存在的税收风险

6.1 信息报告风险

6.1.1 登记注册制度

在伊朗投资起始阶段最大的困难是公司注册文件繁多，注册程序复杂，审批时间较长。中资企业要全面了解伊朗关于投资注册的相关法律；聘请伊朗当地律师和会计师协助办理注册事宜。要正确选择拟注册的公司形式和营业范围，备齐所需文件，履行相关的程序。国内准备的注册所需文件必须由公证处公证，中国外交部和伊朗驻华使领馆认证，翻译成波斯语后提交伊朗注册机构。

6.1.2 信息报告制度

法人应在税务年度过后的最多四个月内将纳税申报单、负债表和盈亏帐目依照自己的法定帐薄进行的利润亏损核算结果连同股东的个人身份证件、公司股份数额、(个人)股份数额一起交至法人所在地的税务所，并缴纳税款。在第一次呈交上述申报材料后，以后年度的变动也应呈交，在伊朗无办事处和代表机构的外国公司和法人呈交纳税申报单及缴纳税款的地点是德黑兰。

6.2 纳税申报风险

非居民企业以其来自于伊朗的收入纳税。最终，那些被收取的特许权使用费、许可证费用或利息预提税从这些费用中扣除。在伊朗境内外提供服务的非居民公司也要缴纳预提税，预提税从支付这些服务的费用中扣除。

6.2.1 在伊朗设立子公司的纳税申报风险

未收集到相关资料

6.2.2 在伊朗设立分公司或代表处的纳税申报风险

在伊朗，外国企业进行任何活动之前应该先注册。有营利活动（如售后服务）的外国企业的分支机构和代理企业，和居民企业一样应缴纳企业所得税。外国企业的分支机构在伊朗不能拥有财产。

6.2.3 在伊朗取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

外国法人或设在国外的企业（《伊朗直接税法》第 113 条和第 109 条注解 5 所涉及的除外），通过在伊朗投资，直接或通过其分支机构、代表处、代理人及类似中间人在伊朗进行经营活动，或转让特许使用权、其他权利，或通过技术转让、培训和技术援助、电影拍摄等活动而获得收入，其在伊朗的代表人应按本法规定的适用税率对其从上述列举的任何活动获得的收入征税。

按照相关规定，在核算伊朗国内或国外法人的所得税时，以前预缴的税款可从应缴的税款中扣除，多缴的税款应予以退还。

6.3 调查认定风险

伊朗法律没有规定任何详细的反避税措施，但税务局可酌情处理反避税问题。伊朗税务机关尚未制定任何转让定价规则。伊朗暂无资本弱化规则，但对股东贷款利息扣除有一些限制。伊朗无受控外国公司规则。

外国银行可扣除用于营运资金或购置固定资产的信贷融资支付的利息和佣金费用，需满足以下条件：

①提交文件证明外国银行由登记国授权从事银行业务，上述文件必须经伊朗伊斯兰共和国大使馆的授权签字人在银行登记国进行确认，并由驻德黑兰外交机构进一步确认。如伊朗投资和经济技术援助组织（OIETAI）发布有关许可证，则由该组织提供确认证明。

②由负责审计付款公司财务报表的审计机构提供证明，该证明必须包含信贷融资用于流动资金或购买固定资产。

审计公司必须是伊朗的注册会计师协会或审计机构。

③可接受的费用上限是 LIBOR 率上浮 2.5%。

可以扣除向伊朗银行支付的利息，而股息不能从企业所得税中扣除。

6.4 享受税收协定待遇风险

6.4.1 双重居民身份的认定

中国居民企业依据伊朗法律在伊朗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伊朗税法的规定既是中国居民企业又是伊朗居民企业。如果项目投资公司没有与中国税务当局以及伊朗税务当局事先协商确定其单一税务国籍，那么将存在无法享受税收协定优惠的风险。

6.4.2 受益所有人身份认定

中国投资者在伊朗获取股息、利息或者特许权使用费等消极收入时，应当按照伊朗所得税法的要求，在伊朗注册税号并申报纳税，其注册证明的受益所有人身份，适用中伊税收协定规定的优惠税率，降低在收入来源地国的税负。

6.4.3 营业利润与特许权使用费区分

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地带。中国居民企业或个人向位于伊朗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，中国居民无须在伊朗缴纳所得税。但是，如果中国居民的技术服务行为兼具技术授权使用行为的，容易引发税务争议。这种混合行为极易被伊朗税务当局全盘认定为技术授权行为，中国居民收取的费用属于特许权使用费，因此要求中国居民在伊朗缴纳所得税。中国居民应当事先主动做好区分，明确技术服务与技术授权的两部分收入，避免税收成本的增加。

6.4.4 常设机构的认定

中国投资者在伊朗获得营业收入是否应当在伊朗履行纳税义务很大程度上取决于常设机构的认定。通常，中国投资者在伊朗的场所、人员构成常设机构的，其营业利润应当在伊朗纳税。中国投资者应当

尽量争取避免其在伊朗设置的场所、人员被伊朗税务当局认定为常设机构。因此，常设机构的具体认定问题容易引发税务争议，同时也是中国投资者应当着重关注的税务风险点。

(1) 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，是中国投资者与伊朗税务当局之间的争议高发点。

(2) 在工程型常设机构认定方面，如果中国投资者或者经营者为伊朗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区分，以免引发争议。

(3) 在代理型常设机构认定方面，中国投资者或者经营者要确保其在伊朗的代理人符合独立代理人的条件，否则将被认定为中国投资者或者经营者在伊朗的常设机构。

6.5 其他风险^①

(1) 目前，伊朗核协议虽已进入执行阶段，但各方仍在评估伊朗方面履行约定的执行情况，完全解除对伊朗各项制裁尚需时日。在伊朗开展投资、贸易、承包工程和劳务合作的过程中，要特别注意事前调查、分析、评估相关风险，事中做好风险规避和管理工作，切实保障自身利益。包括对项目或贸易客户及相关方的资信调查和评估，对项目所在地的政治风险和商业风险分析和规避，对项目本身实施可行性分析等。企业应积极利用保险、担保、银行等保险金融机构和其他专业风险管理机构的相关业务保障自身利益。

(2) 在伊朗中资企业要注意防范金融风险。多家中资企业在伊朗开展贸易及投资业务时，都遇到了某伊朗商业银行信用证到期不付款的违约、买方编造伊朗托收银行信息骗款、黑客攻击邮件篡改银行账号等问题。因此，在伊朗开展投资业务的中资企业，应加强防范，做好全面风险管理。

^①中华人民共和国驻伊朗伊斯兰共和国大使馆经济商务参赞处 (<http://ir.mofcom.gov.cn/>)

(3) 在伊朗投资的主要政治风险包括伊朗国内的制度体系、伊朗国内政局动荡等因素。第一，伊朗严格的制度体系给投资者带来一定阻力。伊朗有着严格的雇用外籍员工的条例，且程序繁杂。此外，伊朗绝大部分生活物资、生产资料、消费品等都受到政府价格管制，一旦遭遇市场动荡，企业欲调整物价，须事先获得政府批准。第二，伊朗国内保守派和改革派矛盾冲突不断。每一次选举都会引发两派的尖锐的矛盾，未来伊朗政局的存在不稳定性。建议企业在开展对外投资合作过程中使用中国政策性保险机构——中国出口信用保险公司提供的包括政治风险、商业风险在内的信用风险保障产品；也可使用中国进出口银行等政策性银行提供的商业担保服务。

中国出口信用保险公司是由国家出资设立、支持中国对外经济贸易发展与合作、具有独立法人地位的国有政策性保险公司，是我国唯一承办政策性出口信用保险业务的金融机构。公司支持企业对外投资合作的保险产品包括短期出口信用保险、中长期出口信用保险、海外投资保险和融资担保等，对因投资所在国(地区)发生的国有化征收、汇兑限制、战争及政治暴乱、违约等政治风险造成的经济损失提供风险保障。

如果在没有有效风险规避情况下发生了风险损失，也要根据损失情况尽快通过自身或相关手段追偿损失。通过信用保险机构承保的业务，则由信用保险机构定损核赔、补偿风险损失，相关机构协助信用保险机构追偿。

(4) 在伊朗，中资企业/中方人员要依法注册、依法经营、依法及时办理各类工作准证和签证。中资企业/中方人员切不可在无居留和工作准证时，在伊朗境内长期停留。考虑到伊朗法律体系和语言的差异，建议在伊朗开展长期业务的中资企业或中方人员聘请当地律师提供必要的法律咨询服务。中资企业或中方人员在与伊朗商签各类合同文本时，建议采用中方熟悉的语言（如英语），并在合同中明确仲裁需遵循英、法等中方律师熟悉的第三国法律，以便在纠纷发生时，最大限度维护中资企业/中方人员的合法权益。

(5) 由于伊朗法律环境、执法手段不适合中资企业或中方人员直接在伊朗境内处理商务纠纷(发生过限制中资企业或中方人员出境等情况)，因此建议中资企业或中方人员在寻求法律途径解决问题同时，也可考虑通过中国驻伊朗使馆经商参处、伊朗总商会、伊中商会、伊朗驻华使馆等渠道寻求有关解决方案。

目前，中资企业或中方人员在伊朗直接投资尚处于初级阶段，伊朗吸引投资政策存在地区间和部门间差异，个别投资政策尚无具体实施细则，故中资企业或中方人员应在投资项目实施前，及时征求中国驻伊朗使馆经商参处意见，与所在地政府相关部门建立密切联系，开展广泛交流，做好充分调研，寻找有实力有信誉的伊朗合作伙伴，并将伊方承诺的各类优惠政策收录进相关合同或协议；投资项目实施中，应及时通报项目情况，反映遇到的问题，寻求所在地政府更多的支持。遇到突发事件应及时与伊朗所在地政府取得联系，取得支持。伊朗管理外商投资的政府部为财经部，该部下设投资与经济技术支持组织（Organization for investment economic and technical assistance of Iran），作为具体负责外商投资事务的机构。

(6) 取得中国驻当地使（领）馆保护。

中国驻伊朗大使馆领事部查询网址:ir.chineseembassy.org

驻伊朗使馆领事部联系电话：（总机兼传真）0098-21-26118905

中国公民紧急求助电话：0098-9122176035

中国驻伊朗大使馆经商参处电话/传真：0098-21-22838597，网址：ir.mofcom.gov.cn

中资企业/中方人员在进入伊朗市场前，按有关规定需征求中国驻伊朗使馆经商参处意见；投资注册后，到经商参处报到备案。

(7) 遇有突发自然灾害或人为事件发生，应及时启动应急预案，力争将损失控制在最小范围。遇有火灾和人员受伤，应及时拨打当地火警和救护电话，并立即报告中国驻伊朗使馆领事部和经商参处。在伊朗的中资企业人员如遇人身财产安全受到不法侵害，可拨打伊朗报警电话 110。如遇火灾，可拨打伊朗火警电话 125。

参 考 文 献

1. 商务部对外投资合作国别（地区）指南伊朗 2016 年版
2. 中华人民共和国驻伊朗伊斯兰共和国大使馆经济商务参赞处（<http://ir.mofcom.gov.cn/>）
- 3.《中华人民共和国政府和伊朗伊斯兰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》
- 4.《中华人民共和国企业所得税法》
5. Direct Taxes Act of Iran 2015
6. Direct Taxes Act of Iran 2016
7. <http://en.intamedia.ir>
8. Iranian National Tax Administration (INTA) <http://en.intamedia.ir/pages/default.aspx>
9. Taxes in Iran—Letters of circular -Tax-Related Provisions of 1395 (2016) Annual State Public Budget

附录 1 伊朗部分政府部门和相关机构

一览表

- (1)领袖 www.leader.ir
- (2)议会 www.parliran.ir
- (3)总统 www.president.ir
- (4)外交部 www.mfa.gov.ir
- (5)司法部 www.justice.ir
- (6)科学研究和技术部 www.msrt.ir
- (7)国防部 www.mod.ir
- (8)内务部 www.moi.ir
- (9)卫生与医学教育部 www.mohme.gov.ir
- (10)教育部 www.medu.ir
- (11)文化与伊斯兰指导部 www.ershad.gov.ir
- (12)工矿贸易部 www.mimt.gov.ir
- (13)农业圣战部 www.maj.ir
- (14)财经部 www.mefa.gov.ir
- (15)信息与通讯部 www.ict.gov.ir
- (16)道路与城市发展部 www.mrud.ir
- (17)石油部 www.mop.ir
- (18)能源部 www.moe.gov.ir
- (19)合作、劳动和社会事务部 www.mcls.gov.ir
- (20)国家管理和计划组织 www.spac.ir
- (21)环境保护局 www.doe.ir
- (22)伊良中央银行 www.cbi.ir
- (23)伊良海关 www.irica.gov.ir
- (24)国家统计中心 www.amar.org.ir
- (25)国家测绘中心 www.ncc.org.ir
- (26)投资.与经济技术支持组织(OLETA) www.investiniran.ir
- (27)工业发展和振兴组织 (IDRO) www.idro.ir
- (28)矿产和矿业开发及振兴组织(IMIDRO) www.imidro.gov.ir
- (29)伊明中小企业和工业园区组织(ISIPO) www.isipo.ir
- (30)伊朗贸易促进中心 www.tpo.ir
- (31)伊朗国际展览公司 www.iranfair.com
- (32)伊朗工矿农商会 www.iccim.ir
- (33)伊朗—中国工商会 wwwiran-chinachamber.ir
- (34)伊朗铁路局 www.rai.ir

- (35)国家民航局 www. cao. ir
- (36)伊朗航空公司 www. iranair.com
- (37)伊朗电信公司 www. tci.ir
- (38)伊朗邮政公司 www. post. ir
- (39)伊朗道路维护和运输组织 www. rmto. ir
- (40)港口和海事组织 www. pmo. ir
- (41)伊朗气象组织 www. irimo. ir
- (42)伊朗文化遗产、手工艺和旅游组织 www.tourismiran. ir
- (43)伊朗法律和规章 www. dotic. ir
- (44)科学和技术研究所 www. irost. ir
- (45)信息科学和技术研究所 www. irandoc. ac. ir
- (46)伊朗地毯股份公司 www. irancarpet. ir
- (47)伊朗国家银行 www. bankmelli-iran. com
- (48)伊朗出口银行 www. bsi. ir
- (49)赛帕赫银行 www.banksepah. ir
- (50)国民银行 www. mellatbank.com
- (51)商业银行 www. tejaratbank. ir
- (52)工人福利银行 www. refah-bank. ir
- (53)农业银行 www. agri-bank. com
- (54)住房银行 www. bank-maskan. ir
- (55)发展出口银行 www. edbi.ir
- (56)新经济银行 www. enbank.net
- (57)国家石油公司 www. nioc. ir
- (58)BEHRAN 石油公司 www.behranoil.com
- (59)帕尔斯石油公司 www. pogc.ir
- (60)伊朗船运公司 www. irisl. net
- (61)海洋工程协会 www. iraname. ir
- (62)船运协会 www. saoi.ir
- (63)造船协会 www. isoico. co
- (64)贸易、工业和经济特区最高委员会 www. freezones. ir
- (65)基什岛自由区组织 www. kish. ir
- (66)格什姆岛自由区组织 www. qeshm. ir
- (67)恰巴哈尔自由区组织 www. cfzo. ir
- (68)安扎里自由区组织 www. anzalifz. ir
- (69)ARAS 自由贸易和工业区 www. arasfz.ir
- (70)ARVAND 自由区组织 www. arvandfreezone. com
- (71)马库自由区组织 www. makufz. org
- (72)SARAKHS 经济特区 www.sarakhsfz.org
- (73)SIRIJAN 经济特区 www.sirjan.net
- (74)石油化工经济特区 www.petzone.ir

- (75) 帕尔斯能源经济特区 www.pseez.com
- (76) 设拉子经济特区 www.shiraz.ir
- (77) 波斯湾工矿经济特区 www.pgsez.ir
- (78) Salafchegan 经济特区 www.salafchegan.org
- (79) 设拉子经济特区 www.seez.ir
- (80) Arg-E Jadid 经济特区 www.argejadid.ir
- (81) AMIRABAD 港经济特区 www.amirabadport.pmo.ir
- (82) 布什尔经济特区 www.bsez.ir
- (83) PAYAM 经济特区 www.freezones.ir
- (84) Shahid Rajaee(阿巴斯)港经济特区 shahidrajaeepoport.pmo.ir

附录 2 伊朗华人商会和主要中资企业 一览表

伊明中资企业商会成立于 2003 年，加入商会的中资企业约 90 多家。商会部分成员企业包括(排名不分先后, 电话区号为+98-21)：

- (1) 中石油勘探开发公司 22761493
- (2) 中石化集团驻伊朗代表处 88679884
- (3) 中海油公司驻伊朗代表处 22256336
- (4) 中信国合公司驻伊朗代表处 22589695
- (5) 葛洲坝伊明分公司 22255070
- (6) 中航技公司驻伊朗代表处 88078716
- (7) 南航新疆公司驻伊朗代表处 22645403-7
- (8) 中国有色公司驻伊朗代表处 88620936
- (9) 东方电气集团驻伊朗代表处 88084708
- (10) 中兴通信公司驻伊朗代表处 23063000
- (11) 华为公司驻伊朗代表处 83336666
- (12) 奇瑞公司伊朗代表处 44604033-4
- (13) 中技公司伊朗代表处 22813897
- (14) 东方电气集团伊朗代表处 88084708
- (15) 珠海振戎伊朗代表处 22402316

附录 3 与伊朗签署了避免双重征税协议的国家

序号	国家	生效日期
1	阿尔及利亚	2010/3/16
2	亚美尼亚	1997/7/11
3	奥地利	2004/7/11
4	阿塞拜疆	2010/1/25
5	巴林	2008/1/1
6	白俄罗斯	2001/11/5
7	保加利亚	2006/6/29
8	中国	2003/8/14
9	克罗地亚	2008/10/30
10	法国	1973/11/7
11	格鲁吉亚	2001/12/14
12	德国	1968/12/20
13	印度尼西亚	2010/12/1
14	约旦	2008/9/1
15	哈萨克斯坦	1999/4/3
16	科威特	2011/2/12
17	吉尔吉斯斯坦	2005/9/16
18	黎巴嫩	2001/1/20
19	马其顿	2014/1/17

20	马来西亚	2005/4/15
21	阿曼	2009/8/5
22	巴基斯坦	2004/3/4
23	波兰	2006/12/1
24	卡塔尔	2010/9/21
25	罗马尼亚	2008/5/19
26	俄罗斯	2002/4/5
27	塞尔维亚	2011/12/16
28	南非	1998/11/23
29	韩国	2009/12/8
30	西班牙	2006/1/31
31	斯里兰卡	2001/12/26
32	苏丹	2009/6/8
33	瑞士	2003/12/31
34	叙利亚	2001/12/3
35	塔吉克斯坦	2012/11/5
36	突尼斯	2005/6/14
37	土耳其	2005/2/22
38	土库曼斯坦	1999/8/3
39	乌克兰	2001/9/26
40	乌兹别克斯坦	2005/1/15
41	委内瑞拉	2007/1/13

附录 4 伊朗税务局组织机构

- (1) MEFA Deputy Minister & INTA President
财政及金融事务部副部长兼国家税务局局长
- (2) supreme Tax council
最高税务委员会
- (3) Vice-President for coordination of Tax Affairs
税收事务协调副总理
- (4) Boards of Settlement of Disputes
税务争端解决委员会
- (5) Tax Disciplinary Prosecutor's Office
税收纪律检查办公室
- (6) Security Central office
中央安保办公室
- (7) ICT Center
信息通信技术中心
- (8) Office for Performance Management
绩效管理办公室
- (9) office for public relations and promotion of Tax culture
公共关系及税务文化宣传办公室
- (10) INTA President's office
相当于税务总局局长办
- (11) Deputy of Development of Management and resources
资源开发管理处
- (12) office for renovation and administrative change
行政&创新办公室
- (13) Directorate General of administrative affairs and welfare
行政事务及福利总司
- (14) Directorate General of financial and accountability affairs
金融责任事务总司
- (15) Directorate General of logistic affairs
后勤事务总司
- (16) Deputy of Research ,planning and international affairs
国际事务研究规划处
- (17) office for tax treaties and international affairs
税务条例及国际事务办公室
- (18) office for tax research and planning
税务研究规划办公室
- (19) office for training

- 培训办公室
- (20) legal office
法务办公室
- (21) VAT Deputy
增值税处
- (22) office for oversight on executive affairs
行政事务监督办公室
- (23) office for development of systems
系统开发办公室
- (24) office for technical affairs and dispute settlement
技术事务争端解决办公室
- (25) office for examination and refund
税务检查及退税办公室
- (26) Deputy of direct taxes
直接税收处
- (27) office for technical affairs and tax audit
技术事务及稽查办公室
- (28) office for taxpayer services
纳税服务办公室
- (29) office for tax accounting and collection
税务会计及征收办公室
- (30) office for tax information and combating money-laundering
税务资料及反洗钱办公室
- (31) INTA: Iranian National Tax Administration
伊朗国家税务总局
- (32) MEFA: Ministry of Economy and Finance Affairs
财政和金融事务部

编写人员：王捷 杨世明 王蓉 林莉 余红 仲斌

胡玥 李思贤 龙睿 吕希梅 吴柏融

审校人员：王晨旭 侯玮云 李玉 曾子珊 吕希梅 胡玥