

# 中国居民赴黑山 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

《中国居民赴黑山投资税收指南》重点介绍了黑山的投资环境、税收制度及征管体制，指出中国企业赴黑山投资的税收优惠与风险并存，既有国内税法规定的相关税收优惠，又有税收协定优于两国国内税法的税收协定待遇，同时也有需要企业遵从的中国和黑山两国税收管理规定。本指南将税收法规、征管实践与纳税人的税收实务紧密结合，具有较强的针对性、参考性和指导性。

本指南分为六个部分。第一章介绍了黑山基本国情及投资概况。包括政治、经济及文化等各方面，以及投资环境、法规概况及相关重要规定；第二章对黑山税收制度进行了全面介绍，主要包括对税法体系以及公司所得税、个人所得税、增值税等税种的介绍；第三章介绍了黑山税收征管体制，涵盖了公司所得税、个人所得税、增值税等主要税种的详细征管规定及要求，对中国企业在黑山投资合作的税务管理实践具有较强的指导性；第四章重点介绍了黑山的特别纳税调整政策，包括关联交易的判定与管理，转让定价的原则、方法和调查等；第五章介绍了中黑税收协定及相互协商程序，包括对协定主要条款定义、适用范围、常设机构认定、不同所得类型征税规定的详细介绍，以及对税收协定相互协商程序的详细说明等；第六章介绍了在黑山投资可能存在的税收风险，包括信息报告风险、纳税申报风险、调查认定风险及享受税收协定待遇风险等。

本指南仅基于 2017 年 9 月 1 日前收集的信息进行编写。由于时间仓促和编者水平等因素，一些内容难免有疏漏和不足，希望广大纳税人给予关注和指正，提出宝贵意见建议。

## 目 录

第一章 黑山概况及投资主要关注事项 .....	1
1.1 国家概况 <sup>□</sup> .....	1
1.1.1 地理概况 .....	1
1.1.2 政治概况 <sup>□</sup> .....	1
1.1.3 经济概况 <sup>□</sup> .....	2
1.1.4 文化概况 .....	3
1.2 投资环境概述 .....	5
1.2.1 近年经济发展情况 .....	5
1.2.2 资源储备和基础设施 .....	7
1.2.3 支柱和重点行业 .....	7
1.2.4 投资政策 .....	8
1.2.5 经贸合作 .....	11
1.2.6 投资注意事项 .....	12
第二章 黑山税收制度简介 .....	14
2.1 概览 .....	14
2.1.1 税制综述 .....	14
2.1.2 税收法律体系 .....	14
2.1.3 近三年重大税制变化 .....	14
2.2 企业所得税 (Enterprise Income Tax) .....	15
2.2.1 居民企业 .....	15
2.2.2 非居民企业 .....	20
2.2.3 其他 .....	21
2.3 个人所得税 (Individual Income Tax) .....	21
2.3.1 居民纳税人 .....	21
2.3.2 非居民纳税人 .....	24
2.3.3 其他 .....	24
2.4 增值税 (Value Added Tax) .....	24
2.4.1 概述 .....	24
2.4.2 税收优惠 .....	27
2.4.3 应纳税额 .....	28
2.4.4 其他 .....	29
2.5 其他税 (费) .....	29
2.5.1 继承税和赠与税 (Inheritance and Gift Taxes) .....	29

2.5.2 关税 (Customs Duty) .....	29
2.5.3 房地产税 (Real Estate Tax) .....	30
2.5.4 财产转让税 (Property Transfer Tax) .....	30
2.5.5 消费税 (Excise Tax) .....	30
2.5.6 社会保障税 (Social Security Contributions) .....	30
2.5.7 薪酬税 (Payroll Tax) .....	31
第三章 税收征收和管理制度 .....	32
3.1 税收管理机构 .....	32
3.1.1 税务系统机构设置 .....	32
3.1.2 税务管理机构职责 .....	32
3.2 居民纳税人税收征收管理 .....	32
3.2.1 税务登记 <sup>□</sup> .....	32
3.2.2 账簿凭证管理制度 <sup>□</sup> .....	34
3.2.3 纳税申报 .....	34
3.2.4 税务检查 .....	36
3.2.5 税务代理 <sup>□</sup> .....	37
3.2.6 法律责任 .....	38
3.2.7 其他征管规定 .....	39
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理 .....	39
3.3.1 非居民税收征管措施简介 .....	39
3.3.2 非居民企业税收管理 .....	40
第四章 特别纳税调整政策 .....	41
4.1 关联交易 .....	41
4.1.1 关联关系判定标准 .....	41
4.1.2 关联交易基本类型 .....	41
4.1.3 关联申报管理 .....	41
4.2 同期资料 <sup>□</sup> .....	41
4.2.1 分类及准备主体 .....	42
4.2.2 具体要求及内容 .....	42
4.2.3 其他要求 .....	42
4.3 转让定价调查 .....	42
4.3.1 原则 .....	42
4.3.2 转让定价主要方法 .....	42
4.3.3 转让定价调查 .....	42
4.4 预约定价安排 .....	43
4.4.1 适用范围 .....	43

4.4.2 程序.....	43
4.5 受控外国企业.....	43
4.5.1 判定标准.....	43
4.5.2 税务调整.....	43
4.6 成本分摊协议管理.....	43
4.6.1 主要内容.....	43
4.6.2 税务调整.....	43
4.7 资本弱化.....	43
4.7.1 判定标准.....	43
4.7.2 税务调整.....	43
4.8 法律责任.....	44
第五章 中黑税收协定及相互协商程序.....	45
5.1 中黑税收协定.....	45
5.1.1 中黑税收协定 <sup>□</sup> .....	45
5.1.2 适用范围.....	45
5.1.3 常设机构的认定.....	46
5.1.4 不同类型收入的税收管辖.....	48
5.1.5 黑山税收抵免政策.....	53
5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）.....	54
5.1.7 在黑山享受税收协定待遇的手续.....	55
5.2 中黑税收协定相互协商程序.....	55
5.2.1 相互协商程序概述.....	55
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据.....	55
5.2.3 相互协商程序的适用.....	56
5.2.4 启动程序.....	57
5.2.5 相互协商的法律效力.....	59
5.2.6 黑山仲裁条款.....	60
5.3 中黑税收协定争议的防范.....	60
第六章 在黑山投资可能存在的税收风险.....	62
6.1 信息报告风险.....	62
6.1.1 登记注册制度.....	62
6.1.2 信息报告制度.....	63
6.2 纳税申报风险.....	63
6.2.1 在黑山设立子公司的纳税申报风险.....	63
6.2.2 在黑山设立分公司或代表处的纳税申报风险.....	64
6.2.3 在黑山取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险.....	64

6.3 调查认定风险 .....	65
6.3.1 转让定价调查风险 .....	65
6.3.2 资本弱化认定风险 .....	65
6.3.3 非境内注册居民企业认定 .....	65
6.4 享受税收协定待遇风险 .....	65
6.4.1 未正确享受协定待遇的风险 .....	65
6.4.2 滥用税收协定待遇的风险 .....	66
6.5 其他风险 .....	68
附录 黑山签订的税收协定概况 .....	70

# 第一章 黑山概况及投资主要关注事项

## 1.1 国家概况<sup>[1]</sup>

### 1.1.1 地理概况

黑山位于欧洲巴尔干半岛中西部，东南与阿尔巴尼亚、东北部与塞尔维亚相连，东为科索沃（2008年2月17日单方面宣布独立），西北与波黑和克罗地亚接壤，西南部地区濒临亚得里亚海东岸。黑山首都为波德戈里察，面积1.38万平方公里，海岸线长293公里。气候依地形自南向北分为地中海式气候、温带大陆性气候和山地气候。一月平均气温5℃，七月平均气温25℃。黑山人口为62万（2016年），其中黑山族占43.16%、塞尔维亚族占31.99%、波什尼亚克族占7.77%，阿尔巴尼亚族占5.03%。

### 1.1.2 政治概况<sup>[2]</sup>

2006年独立后，黑山政局稳定，实行民主制的议会共和制。黑山的议会为一院制，是国家立法机构。议员通过直选产生，任期4年。本届议会于2012年11月6日组成，共有81个议席，黑山社会主义者民主党和社会民主党执政联盟再次胜出。2013年4月，黑山举行总统选举，武亚诺维奇总统连任。2014年5月黑山多地举行地方议会选举，社会主义者民主党赢得大部分选区的胜利。2016年10月，黑山举行新一次议会选举，社会主义者民主党赢得最多议席，和社会民主者党、波什尼亚克党、阿尔巴尼亚党联盟以及克罗地亚公民倡议党共同组成执政联盟。民主阵线、DEMOS等党派不承认选举结果，对议会进行了共同抵制。

黑山独立后首部宪法于2007年10月19日经议会审议通过，并于10月22日正式生效。根据黑山宪法<sup>[3]</sup>，在黑山，任何没有被宪法和法律禁止的行为都是被允许的。权力的监管遵守立法权、行政权和司法权三权分立原则。立法权由议会掌控，行政权由政府掌控，司法权由法院掌控。这些权力受到宪法和法律的限

---

[1] 中华人民共和国外交部网站：

[http://www.fmprc.gov.cn/web/gjhdq\\_676201/gj\\_676203/oz\\_678770/1206\\_679258/1206x0\\_679260/](http://www.fmprc.gov.cn/web/gjhdq_676201/gj_676203/oz_678770/1206_679258/1206x0_679260/)

[2] 中华人民共和国驻黑山大使馆网站：<http://me.chineseembassy.org/chn/gjgk/gyhs/t673872.htm>

[3] 黑山共和国宪法 Constitution of Montenegro

制。三种权力相互平衡相互制约。黑山由黑山总统代表。宪法法庭将保护合宪性和合法性。军队和公安部门受到民主和公民控制。

本届政府于 2016 年 11 月组成，由社会主义者民主党、社会民主者党、波什尼亚克党、阿尔巴尼亚族党联盟和克罗地亚公民倡议党组成，总理杜什科·马尔科维奇（Dusko Marković）。

黑山实行一院制。议员通过直选产生，任期 4 年。本届议会于 2016 年 10 月 16 日组成，共有 81 个议席。社会主义者民主党 36 席，民主联盟 18 席，DEMOS4 席，社会主义人民党 3 席，联合改革运动 2 席，民主黑山党 8 席，社会民主党 4 席，社会民主者党 2 席，波什尼亚克党 2 席，阿尔巴尼亚族党联盟“决定”1 席，克罗地亚公民倡议党 1 席。社会民主者党主席伊万·布拉约维奇（IVAN BRAJOVIC）任议长。

黑山的司法体系中设宪法法院、最高法院、行政法院、上诉法院、经济法院、中级法院和初级法院。国家检察体系设有最高检察长、2 个中级检察长和 13 个初级检察长。最高法院是黑山最高级别的法院。最高法院确保法律的执行。审判委员会为自治的独立机构，其职能是确保法庭和法官的自治和独立性。

黑山将加入欧盟和北约作为首要战略目标，同时将欧盟、美国和中国视为主要合作伙伴。奉行睦邻友好政策，致力于促进地区和平与稳定。2017 年 6 月 5 日，黑山正式成为北约第 29 个成员国。

中国政府于 2006 年 6 月 14 日起承认黑山共和国，并强调中方愿在和平共处五项原则基础上发展同黑山共和国的友好合作关系。2006 年 7 月 6 日，时任中国外交部长李肇星和黑山外交部长米奥德拉格·弗拉霍维奇在北京签署了《中华人民共和国和黑山共和国建立外交关系联合公报》。建交后，两国在经贸、文化、旅游等各领域交流与合作成效显著。

### 1.1.3 经济概况<sup>[4]</sup>

黑山是欧洲较为落后的国家。独立以来，随着外部环境改善及各项经济改革推进，经济总体呈现增长态势，2016 年 GDP 总量达 41.7 亿美元。尽管如此，黑山对外依赖的能源结构以及小规模的经济总量并没有发生根本性的变化。

黑山全国通用欧元，其物价水平偏高，常用物品供应正常，但蔬菜品种较少。由于制造业薄弱，大量的工业产品、农产品、能源及日用消费品依赖进口。

[4] 黑山共和国投资促进局：国家报告 2017 版 - MIPA Country Report 2017



黑山的主要工业部门有采矿、建筑、冶金、食品加工、电力和木材加工等。全国农业用地面积为 51.6 万公顷，约占国土总面积的 37.4%，主要农产品有小麦、黑麦、大麦、玉米等。根据最新公开数据，黑山服务业产值为 21.47 亿欧元，约占 GDP 的 64.6%，主要包括批发零售、住宿餐饮、房地产、电信、金融等。旅游业是黑山国民经济的重要组成部分和主要外汇收入来源，主要风景区是亚德里亚海滨和国家公园等。2016 年黑山游客总人数约 433 万人次，旅游收入达 8 亿美元。游客主要来自塞尔维亚、俄罗斯、波黑、阿尔巴尼亚等。

财政金融方面，2016 年前三个季度，黑山的公共债务总额为 23 亿欧元，约占 GDP 的 61.8%，其中外债总额为 15.61 亿欧元，约占 GDP 的 46.02%。

### 1.1.3.1 黑山对外贸易情况<sup>[5]</sup>

近年来，黑山对外经济贸易活动逐渐活跃，外贸额稳定上升，主要贸易伙伴为：塞尔维亚、意大利、波黑、中国等。据统计，黑山 2016 年全年对外贸易总额达到 23.88 亿欧元，同比增长 11.8%；其中出口货物总价值 3.26 亿欧元，进口货物总值达到 20.62 亿欧元。

根据国际贸易标准分类，确定出口商品中最最多的是第七类——主要以材料分类的制成品，其总值达到 9650 万欧元（其中包括有色金属 6940 万欧元以及铁和钢 2100 万欧元）。主要的出口对象为：塞尔维亚（7020 万欧元）、意大利（4000 万欧元）以及波黑（2940 万欧元）。

进口商品中最最多的是第七类——机械和交通设备，其总值达到 4.082 亿欧元（其中包括道路车辆 1.156 亿欧元以及电子机械设备 8690 万欧元）。主要的进口来源地为：塞尔维亚（5.181 亿欧元）、中国（1.896 亿欧元）以及波黑（1.2 亿欧元）。进口贸易往来最频繁的是中欧自由贸易协定国与欧盟成员国。

### 1.1.4 文化概况

黑山官方语言为黑山语，除此之外英语和塞尔维亚语也广泛普及。全国大多数人信奉东正教，沿海地区信奉天主教，内陆地区信奉东正教，东部地区信奉伊斯兰教。

黑山日常饮食中常见的菜肴有 Kacamak（糊状谷物）、Cicvara（土豆泥配酸奶）、Rastan（当地香料烹调的蔬菜）、Japraci（特色烩菜）以及各类烤肉等。黑山传统民乐多使用弦乐器（Gusle），声音高亢，常作为民谣伴奏乐器，

[5] 黑山统计局网站 <http://www.monstat.org/eng/page.php?id=171&pageid=171>

具有强烈的戏剧效果。黑山特色的民族服饰有 dzemadan（一种用流苏装饰的背心）、jelek（无袖外套）、koret（棕色短外套）、opanak（农夫鞋）等<sup>[6]</sup>。

黑山医疗条件属中等水平，医疗费用比较昂贵。建议来黑山访问、探亲和旅游人员备好常用药品，在黑山长期经商和工作的人员，建议办好当地的医疗保险。

黑山具备完整的教育体系，包括学前教育、初等教育、中等教育、高等教育、成人教育和特殊教育，已普及八年制义务教育。黑山大学是国立综合性高等学府，下戈里察大学和地中海大学是两所民办大学。

黑山的文化与其历史和地理位置一样具有吸引力，其文化受到多方面的影响。黑山首都波德戈里察和前皇室首府采蒂涅是两处重要的文化和艺术中心。此外，科托尔古城被联合国教科文组织列为世界文化遗产。黑山沿海地区的文化和宗教遗迹尤为闻名。

近几个世纪以来，东正教，斯拉夫文化，中欧文化，伊斯兰教和亚得里亚海文化——如威尼斯共和国——对黑山都有着非常显著的影响。因此，黑山拥有多处重要的文化和历史遗产，包括前罗马式、哥特式和巴洛克时期的文化遗址。

拜占庭派对黑山国内的建筑和宗教艺术品的影响尤为突出。虽然拜占庭人、罗马人和土耳其人已经离开了这片土地，但由于其文化的深远影响，他们留下了重要的建筑遗产。在此影响之下，许多美丽的文化古迹被创造：奥斯特罗格修道院（Ostrog Manastir），采蒂涅修道院（Cetinjski Manastir），圣特里丰大教堂（Saint Tryphon），岩石圣母（Gospa od Skrpjela）和侯赛因帕夏清真寺（Husein-pashas Mosque），这些仅是其中的小部分。

中黑两国自建交以来文化交流日益频繁，呈现全面发展的景象。

2007年8月，黑山广播电视台台长米利亚尼奇应邀来华参加中国国际广播电视博览会。

2008年6月，中黑经贸联委会第一次例会在京举行。9月，全国对外友好协会会长陈昊苏访问黑山。10月，中联部副部长陈凤翔访问黑山。

2009年4月，黑山文化部长米丘诺维奇访华。

---

[6] 黑山旅游网 <http://www.visit-montenegro.com/>

2010年5月，黑山社会主义者民主党主席团成员、议会国际关系和欧洲一体化委员会主席米奥德拉格·武科维奇、社会人民党主席斯尔詹·米利奇来华出席首届中欧政党高层论坛。

2011年4月，卫生部副部长马晓伟访问黑山。6月，商务部副部长钟山访问黑山。黑山副总理兼信息社会和电信部部长拉佐维奇出席在匈牙利举行的“中国—中东欧国家经贸论坛”。

2012年5月，黑山科托尔市市长查托维奇赴西安出席2012“丝绸之路”城市市长会晤。6月，中黑经贸联委会第4次例会在波德戈里察召开。

2013年4月，黑山社会民主党派团参加在苏州举办的第四届中欧政党高层论坛。5月，黑山文化部长米丘诺维奇来华出席“中国—中东欧国家文化合作论坛”<sup>[7]</sup>。12月5日，中国残疾人艺术团赴黑山演出。

2016年，中国与黑山建交十周年，两国文化部共同举办了一系列庆祝活动。

## 1.2 投资环境概述

### 1.2.1 近年经济发展情况

#### 1.2.1.1 2016年主要经济数据<sup>[8]</sup>

黑山经济基础薄弱。前南斯拉夫解体后，黑山因受战乱、国际制裁影响，经济一路下滑。近年来随着外部环境改善及各项经济改革推进，黑山经济逐步恢复，总体呈增长态势。2016年，黑山国内生产总值（GDP）41.73亿美元，人均国内生产总值6,970美元。

《世界经济论坛2016-2017全球竞争力报告》显示，黑山在全球最具竞争力的138个国家和地区中排名第82名。同时，该报告指出，在黑山经商遇到的主要问题包括：融资渠道有限，政府效率低下，基础设施供给不足，劳动力文化程度不高以及腐败等<sup>[9]</sup>。世界银行发布的《2017年营商环境》显示，黑山在190个国家的营商便利度排名中排名第51位<sup>[10]</sup>。黑山2017年6月通胀率为2.1%，居民消费价格指数（CPI）为102。

[7] 中华人民共和国外交部：[http://wcm.fmprc.gov.cn/pub/chn/gxh/cgb/zcgmzysx/oz/1206\\_19/1206x1/](http://wcm.fmprc.gov.cn/pub/chn/gxh/cgb/zcgmzysx/oz/1206_19/1206x1/)

[8] 世界银行：<https://data.worldbank.org.cn/country/montenegro?view=chart>

[9] 《世界经济论坛2016-2017全球竞争力报告》

[10] 《2017年营商环境》

根据国际货币基金组织（IMF）于 2017 年 1 月 16 日发布的《世界经济展望报告》，作为欧洲新兴和发展中经济体的黑山，以 2015 年实际 GDP 的增长为基准，预测 2017 年 GDP 将增长 3.1%，2018 年 GDP 将增长 3.2%<sup>[11]</sup>。

根据穆迪评级机构 2016 年 5 月发布的全球各国信用评级列表，黑山的评级为 B1；标准普尔 2017 年 4 月发布的评级列表中，黑山的评级为 B+/B。

### 1.2.1.2 产业与主要行业发展概况<sup>[12]</sup>

#### （1）工业

2015 年工业总产值 8.3 亿欧元。主要工业部门有采矿、建筑、冶金、食品加工、电力和木材加工等。

#### （2）农业

2015 年农业总产值 4.84 亿欧元。全国农业用地面积为 51.6 万公顷，约占国土总面积的 37.4%。农业用地中绝大部分为牧场和人工草场，可耕地面积为 18.91 万公顷。2014 年主要农产品产量为（单位：吨）：小麦 2162；大麦 1617；玉米 8726；土豆 13.7 万；李子 8775；橄榄 4033；葡萄 3.93 万。2014 年主要畜牧产品和牲畜存栏总数为：牛 10.08 万头；羊 22.67 万只；猪 4.23 万头；家禽 42.11 万只<sup>[13]</sup>。

#### （3）服务业

2015 年服务业产值为 25.19 亿欧元，主要包括批发零售、住宿餐饮、房地产、电信、金融等。

#### （4）旅游业<sup>[14]</sup>

旅游业是黑山国民经济的重要组成部分和主要外汇收入来源。主要风景区是亚德里亚海滨和国家公园等。

#### （5）对外贸易

近年来，黑山对外经济贸易活动发展稳中有升。黑山主要贸易伙伴为：塞尔维亚、意大利、希腊、斯洛文尼亚等。据黑山统计，2016 年黑山对外贸易总额

[11] 《IMF-世界经济展望报告 2017》

[12] Tab BDP\_2010-2015: <http://www.monstat.org/eng/page.php?id=19&pageid=19>

[13] <https://www.yidaiyilu.gov.cn/gbjg/gbgk/10063.htm>

[14] Baza podataka\_Data base (TURIZAM) <http://www.monstat.org/eng/page.php?id=44&pageid=44>

为 23.8 亿欧元，同比增长 11.8%；其中出口 3.258 亿欧元，进口 20.6 亿欧元<sup>[15]</sup>。

## 1.2.2 资源储备和基础设施

### 1.2.2.1 资源储备

黑山森林和水利资源丰富，森林覆盖面积 54 万公顷，约占黑山总面积 39.43%。铝、煤等资源储藏丰富，约有铝矾土矿石 3600 万吨及 3.5 亿吨褐煤。

### 1.2.2.2 基础设施<sup>[16]</sup>

黑山的交通运输以铁路和公路为主。

铁路：铁路总长 250 公里。2016 年客运量 128.4 万人次，货运量 13.95 亿吨。铁路系统以波德戈里察为枢纽与塞尔维亚相联接。由于缺乏资金，黑山铁路运输存在设备老化、机车保养不善等问题。

公路：公路总长 7763 公里。2016 年客运量 754.4 万人次，货运量 8.52 亿吨。

空运：黑山拥有 2 个国际机场，经波德戈里察机场和蒂瓦特机场均可直飞至欧洲主要城市。2016 年共载客 185.6 万人次，载货量为 91.7 万吨。

水运：黑山水运较发达，其中作为亚得里亚海区域最深的天然良港巴尔港口最为重要，可停泊大型远洋轮船，经此港可至全世界各个国家和地区。2016 年总吞吐量为 16.46 亿吨。

通讯：2016 年，黑山互联网家庭覆盖率 69.8%，笔记本电脑、台式电脑、移动电话等可上网设备普及率分别为 68.9%、58.4%和 55.2%<sup>[17]</sup>。

## 1.2.3 支柱和重点行业

### 1.2.3.1 三大产业发展情况

#### (1) 农业

2015 年农业总产值 4.84 亿欧元，占 GDP 总量 8.2%。全国农业用地为 51.6 万公顷，占国土总面积的 37.4%，其中可耕地面积为 18.91 万公顷，播种面积为 3.25 万公顷。

#### (2) 工业

---

[15] <https://www.yidaiyilu.gov.cn/gbjg/gbgk/10063.htm>

[16] <http://www.monstat.org/eng/page.php?id=1331&pageid=36>

[17] <http://www.monstat.org/eng/page.php?id=318&pageid=316>

2015 年工业总产值 8.3 亿欧元，占 GDP 总量 23.17%。主要工业部门有采矿、建筑、冶金、食品加工、电力和木材加工等。其中，建筑业总产值 5.39 亿，占 GDP 总量 9.3%。

### （3）服务业

2015 年服务业产值为 25.19 亿欧元，占 GDP 总量 69.5%。主要包括批发零售、住宿餐饮、房地产、电信、金融等。

## 1.2.3.2 支柱行业发展情况

旅游业是黑山国民经济的重要组成部分和主要外汇收入来源。主要风景区是亚德里亚海滨和国家公园等。游客主要来自塞尔维亚、俄罗斯、波黑、阿尔巴尼亚等。

## 1.2.3.3 重点行业发展情况<sup>[18]</sup>

能源业是黑山重点行业，具有丰富的投资机会。黑山国内电力生产仅三分之一来自火电，其余三分之二基本由水电提供。2010 年后，黑山逐渐减少电力进口，并计划在未来成为电力出口国。黑山计划在未来继续加强水电站建设，并努力在其它可再生能源领域取得突破性成就。

## 1.2.4 投资政策

### 1.2.4.1 投资门槛

#### （1）外商投资制度

黑山共和国投资促进局（MIPA）是黑山政府于 2005 年设立的政府机构，旨在推动海外投资和促进本国经济发展，最终提高所有黑山公民的生活质量<sup>[19]</sup>。因此，黑山共和国投资促进局将积极推动能受到国际市场关注的项目，促进商务合作与创业服务，以获得海外投资者的兴趣。成立至今，黑山共和国投资促进局为外国投资者提供了很多一站式服务，如协助投资者获得当地的投资许可等相关证明，提供法律咨询、项目选址、国内供应商和合作伙伴等多方面的支持，为特定部门和国家指定具体战略等。黑山共和国投资促进局通过促进海外投资，提高了黑山的全球竞争力。

#### （2）投资行业限制

##### ①外国投资法

---

[18] 《黑山国别报告》

[19] <http://www.mipa.co.me/en/about-mipa>

根据黑山外国投资法的相关规定，外国投资者在黑山可以投资开展经营活动或者设立提供服务的公司和其他组织，设立公司、提供融资以及开展其他投资活动。

外国投资者可以在黑山领土范围内设立新公司并且对公司进行投资，除非法律另行规定，其适用的手续和条件应同当地公民设立公司或者向公司投资资产相同。

外国法律实体可以在黑山设立其分支机构（附属公司），分公司将被视为法律实体并需遵守法规。外国投资者可以依法购买一家公司或者其全部或部分股权。

根据黑山外国投资法第八款规定，外国投资者可以和当地居民一起设立公司或者向公司投资资产。其中，外国投资者最高可占有该公司 49%的股权或资产所有权。

外国投资者在军火生产与贸易领域和法律禁止的区域（如国家公园、边境等）的投资需获得有关部门批准，方可参与公司设立、提供融资、或收取投资回报。在办理手续或申请的过程中，有关部门特别关注外国投资的质量、种类和范围。外国投资的规模依法由投资合同、提供融资设立公司的合同或者决策或者其他法案确定。

外国投资者可以依法通过租赁、特许权经营、管理和不动产销售合同等方式进行投资。

外国投资者可以依法建造、运行并且转让(B. O. T. 项目)特定标的：厂房、生产线或者基础设施对象、设备和通讯基础设施。

外国投资者依法享受优惠政策。

## ②金融环境及外汇管理

外国投资者有权基于其投资参与利润分配、自由转让以及利润的再投资，包括货币的兑换。外商投资企业在境外可自由经营，并依法进行支付。

外国投资者投资的公司作为一种资产，可以把账户授权于银行，自由处置这些资产，并转换成其他货币。

黑山采用欧元作为其法定货币，表明黑山的中央银行无法影响货币的供给。

## ③工程承包、知识产权及其他方面

外国投资者有权依法保护其专利、商标、型号、样本和著作权。如果上述权利起因于国际条约或互惠原则，那么外国法律和自然人对黑山共和国的商标注册和法律的保护，享有与黑山共和国法律和自然人同等的权利。

在关于任何法律或自然人的所有法律程序中，应由主管知识产权事务的机关或在黑山共和国律师协会登记注册过的律师经手。

为获得建筑许可证，投资者必须履行法律所规定的要求。首要前提是建筑理念需符合规划文件的其中一项，规划文件有国家级和地方级之分。

### (3) 投资相关规定

从事经济活动的外国投资者可以聘请当地居民和外国人，并且可以依照法律从事个人和法人活动。

黑山各类型企业具有不同的最低注册资本要求，创业公司、合伙企业、外资企业分支机构为 0 欧元，有限责任公司为 1 欧元，股份公司为 25,000 欧元。黑山法律未规定本地员工最低雇佣比例，但对符合特定条件的雇佣本地员工的外资企业给予奖励，额度为每人 3000 到 9000 欧元不等。

与该地区其他国家相比，黑山的劳动力拥有较高的受教育水平，因此被外国专家视为一项重要的战略优势(根据对未来经济结构的需要所做出的适当调整，外国投资者可将此优势视为国家形象的一部分)。与欧盟国家比较，黑山的劳动力价格非常低廉，这是黑山投资环境最重要的优势之一。

现行的劳动法使雇主在劳动力市场的就业谈判中拥有更大的自由和更高的灵活性。另一方面，该法律提供了更好的失业福利并对未就业者提供了有效帮助，因此能显著增强雇员的安全感。

#### 1.2.4.2 投资吸引力

黑山共和国政府的发展项目秘书处（以下简称“秘书处”）接受境内外公司（以下简称“商业实体”）因参与直接投资所上报的财政激励申请（以下简称“申请”）。

黑山政府鼓励企业采用直接投资的投资模式，并给予适当的财政激励。投资额不低于 50 万欧元，且自签署直接投资财政激励协议之日起（至多三年内）至少提供 20 个永久工作机会的投资项目（以下简称“直接投资激励协议”），将获得政府发放的财政激励。



除首都波德戈里察之外，企业在北部和中部自治地区进行的投资项目，投资额不少于 25 万欧元，且自签署直接投资激励协议之日起（至多三年内）至少提供 10 个永久工作机会的投资项目，也将获得政府发放的财政激励。

### 1.2.4.3 投资退出政策

外国投资者在投资退出的过程中，应遵循黑山的法律法规要求。黑山破产法案中明确了对于企业重组、破产清算等的各项规定，包括时限要求以及为债权人的利益提供的保障。

## 1.2.5 经贸合作

### 1.2.5.1 参与地区性经贸合作

2012 年 4 月 29 日，黑山正式成为世界贸易组织成员。

2008 年底，黑山正式申请加入欧盟，于 2010 年 12 月获欧盟候选国地位，并于 2012 年 6 月正式启动入盟谈判。

截至 2017 年 2 月，黑山已同 181 个国家建立外交关系<sup>[20]</sup>。

### 1.2.5.2 与我国的经贸合作

中国和黑山两国继承了中国与南联盟时期的传统友谊与经济联系。黑山副总理拉佐维奇认为，黑山虽然是中东欧 16 国里最小的国家，但它是中国和中东欧合作及中国“一带一路”倡议最积极的参与者<sup>[21]</sup>。

黑山是中国与中东欧国家“16+1”经贸合作平台的重要成员国之一。2012 年在华沙的“中国—中东欧国家经贸论坛高级别会晤”上，黑山总理久卡诺维奇签署了《十二项措施》的宣言，积极参与中东欧国家和中国之间的合作。黑山政府主动争取中方提供的专项贷款，推动符合黑山签署承诺下不同领域的项目，以便推动经济发展，创造就业机会，加大基础设施建设，为能源部门和商业环境创造条件。

中国是黑山重要的贸易经济合作伙伴。2006 年 7 月中黑建交以来，两国保持了良好的政治、经贸双边合作，双边贸易不断扩大。2006 年 8 月，中黑签署

[20] <https://www.yidaiyilu.gov.cn/gbjg/gbgk/10063.htm>

[21] 观点中国网站：[http://opinion.china.com.cn/opinion\\_57\\_135657.html](http://opinion.china.com.cn/opinion_57_135657.html)

《中黑政府经济贸易协定》，此后定期召开中黑经贸联委会。2011年6月，两国签署《关于加强基础设施领域合作协定》<sup>[22]</sup>。

2014年，受地区经济复苏缓慢、消费市场低迷以及基础设施需求不足等因素的影响，中国对欧洲承包工程新签合同额103亿美元，同比下降9.8%；完成营业额71.5亿美元，下滑13.1%；分别占当年在各国（地区）新签合同总额和完成营业额总额的5.4%和5%，其中对黑山的新签合同额为11.1亿美元<sup>[23]</sup>。

2014年12月14日，利用中国政府贷款、由中国公司承建的黑山第一条高速公路斯莫科瓦茨—马特塞沃段项目启动仪式在黑山首都波德戈里察隆重举行。黑山高速公路项目向中国贷款6.87亿欧元，是迄今为止利用中国政府设立的中国—中东欧国家合作专项优惠买方信贷中数额最大的一笔贷款。项目的建成将改善黑山的行车条件和沿线人民的生活条件，实现互联互通，增强巴尔港竞争力，拉动黑山和周边国家的经济发展，意义重大。

2015年，黑山积极参加了在浙江宁波开幕的首届中国—中东欧国家投资贸易博览会。

黑山政府多次呼吁中国投资其基础设施、能源、旅游、农业等领域。

目前，黑山在华尚未开设使馆，持因私普通护照前往黑山可向塞尔维亚驻华使领馆（原塞黑驻华使领馆）申办黑山签证。

## 1.2.6 投资注意事项

### 1.2.6.1 政治稳定性

黑山共和国独立以来，政局基本保持稳定，亲欧洲政党保持执政地位。但黑山的投资风险一直处于中等风险层级。这些风险通常来自国内政治问题以及外部的影响。概括而言，黑山的政治风险大多是中长期的危险，主要存在于以下四个方面：

第一，民族、宗教矛盾一定程度上威胁黑山安全与稳定。

第二，国内的控制力较为有限，施政经验稍显不足，科索沃危机的长远影响还在。

第三，统派并未放弃抗争，黑山与塞尔维亚联合的可能性仍然存在。

---

[22] 《2016年1-12月中国与欧洲国家贸易统计表》

<http://ozs.mofcom.gov.cn/article/zojmgx/date/201702/20170202520524.shtml>

[23] 商务部：《中国对外投资合作发展报告2015版》

第四，黑山如何平衡与俄罗斯和美国的关系将是黑山外交上的重要挑战。<sup>[24]</sup>

### 1.2.6.2 社会治安

黑山社会治安较为稳定，当地居民对外国游客较友好，但刑事犯罪和有组织的犯罪事件仍有发生。建议尽量避免夜间单独外出活动并加强安全防范意识；外出时不宜携带大量现金；遇有路人搭讪，不要轻易与其攀谈。如遇意外，请立刻报警（黑山当地报警电话：122），并尽快与我国驻黑山使馆取得联系（电话：00382-20-609275）。

### 1.2.6.3 其他风险

除了前述的政治风险和社会治安问题，黑山投资过程中仍要关注经济风险、外国人政策、劳务用工等风险，例如货币的稳定性及汇率风险、外国工作许可的办理及雇佣当地员工的比例要求等。

---

[24] [http://news.xinhuanet.com/world/2017-03/31/c\\_129521952.htm](http://news.xinhuanet.com/world/2017-03/31/c_129521952.htm)

## 第二章 黑山税收制度简介

### 2.1 概览

#### 2.1.1 税制综述

黑山现行的主要税种有：公司所得税、增值税、个人所得税、关税、消费税、房产税、不动产税等。黑山财政政策中最重要的部分是发展基于低税率、宽税基和较少免税实体的税收体系。

黑山的税务局隶属财政部和地方政府。

黑山继续适用相关国家与前南斯拉夫、塞尔维亚及黑山联盟缔结的税收协定直至其缔结新规定。目前部分新的税收协定已经签署，还有一部分税收协定正在协商中。

黑山税收协定参考了经合组织（OECD）协定范本的大体框架，但在实际运用中有所不同。

#### 2.1.2 税收法律体系

黑山为大陆法系国家，具有法典编纂传统，强调成文法及法理上的逻辑推理。黑山法律分为公法和私法。审判模式采取职权主义，以法官为重心，法官对法律的解释受成文法的严格限制，法官只能适用法律而非创造法律。

税法实施：黑山税法继承自前南斯拉夫国家税法，吸收了英美税法与欧洲大陆税法的先进经验。税法实施中的基本原则是自主纳税，在纳税人未履行自主纳税义务或自主纳税发生迟滞或错误时，税务局方可依职权进行纳税评估或税务稽查。

黑山目前颁布的税收相关法律主要包括：《公司所得税法》、《个人所得税法》、《增值税法》、《关税法》、《消费税法》、《房产税法》、《不动产税法》、《税收征管法》。

#### 2.1.3 近三年重大税制变化

##### 2.1.3.1 税收债务支付法<sup>[25]</sup>

---

[25] [https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/data/tns/docs/html/tns\\_2017-01-17\\_me\\_1.html&WT.z\\_nav=Navigation](https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/data/tns/docs/html/tns_2017-01-17_me_1.html&WT.z_nav=Navigation)

2016 年 12 月 31 日起，黑山正式开始执行税收债务支付法。根据该法规定，税收债务可分 60 个月缴清，第一期应支付全部税款的 10%。该项支付计划的执行方式以及每月支付的金额由纳税人提交申请。黑山财政部将在 2017 年 3 月 31 日之前对此发布申请通知，纳税人应在申请通知发布之日起 30 天内提交申请。

### 2.1.3.2 电子纳税申报<sup>[26]</sup>

自 2017 年 1 月 1 日起，公司所得税纳税人应进行电子纳税申报。纳税人应从授权机构取得数字证书并在税收管理系统中注册使用。

## 2.2 企业所得税 (Enterprise Income Tax)

企业所得税是对企业生产经营所得和其他所得征收的一种所得税。在公司层面，公司利润需缴纳企业所得税，股息需缴纳预提税。黑山公司所得税的纳税人包括从事以盈利为目的活动的居民企业 and 非居民企业。此外，黑山税法中将有限合伙企业也视为法律实体。

### 2.2.1 居民企业

#### 2.2.1.1 判断标准及扣缴义务人

黑山税法所规定的黑山税收居民企业，是指在黑山注册，或其实际总部和控制机构位于黑山境内的法律实体。

#### 2.2.1.2 征收范围

居民企业应就其全球所得在黑山缴纳公司所得税。

#### 2.2.1.3 税率

黑山公司所得税税率为 9%。

#### 2.2.1.4 税收优惠

##### (1) 税收减免

纳税人通过在不发达地区新设分支机构从事生产活动所取得的利润，可按照其在纳税人取得的总利润中所占比例，在三年内享受公司所得税减免。享受此项税收减免优惠的条件是对不发达地区新设分支机构经营情况进行单独记录。

##### (2) 免税期

---

[26] [https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/data/tns/docs/html/tns\\_2016-10-05\\_me\\_1.html&WT.z\\_nav=Navigation](https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/data/tns/docs/html/tns_2016-10-05_me_1.html&WT.z_nav=Navigation)

经济不发达地区的新设企业从事生产活动所取得的收入，可享受自生产活动开始之日起为期三年的免税期。

### （3）税基减免

作为非政府组织注册成立的法律实体，若从事商业活动，可在不超过其应纳税所得额的范围内享受最多 4,000 欧元的税基减免。

## 2.2.1.5 应纳税所得额

### （1）收入范围

黑山税收居民企业需就其全球收入在黑山缴纳公司所得税。收入的主要类型包括：

1. 销售货物收入；
2. 提供劳务收入；
3. 来自居民纳税人或非居民纳税人在黑山所设常设机构的利息收入；
4. 由居民支付的股息收入；
5. 黑山财产使用权收入；
6. 自然资源开采收入；
7. 位于黑山的不动产及不动产使用权收入；
8. 位于黑山的不动产销售收入；
9. 黑山企业取得的动产销售收入；
10. 因黑山风险事项取得的保险和再保险收入；
11. 其他在黑山从事营业活动取得的收入。

应纳税所得额基于会计利润，再经过对不可扣除费用、非应税收入、税收折旧等项目的税务调整后确定。

### （2）不征税和免税收入

根据专门法律法规设立的州政府、州政府行政机构、地方自治政府、公共基金、公共组织、旅游组织、运动俱乐部、体育协会、宗教团体、艺术协会、政党、民间社团、贸易联盟和非政府组织，从事非营利活动所取得的收入，免于缴纳公司所得税。但上述组织若从事销售货物、提供服务等获得营利的活动，则应就其营利收入缴纳公司所得税。

### （3）税前扣除

企业因商业目的发生的费用支出，并备有相关证明文件，通常可在税前扣除。上述费用需遵循会计法中的相关规定进行记录，并在损益表中披露。

雇主应付未付的工资和社会保险可税前扣除。支付给员工的利润分成部分不可在税前扣除。利息和特许权使用费可税前扣除。

下列项目可在税前限额扣除：

因医疗、教育、科学、人道主义、文化、宗教、环境和体育目的发生的费用，扣除限额为收入总额的 3%；

入会费和对行业协会的捐赠，扣除限额为收入总额的 0.1%；

招待费的扣除限额为收入总额的 1%。

下列项目不可在税前扣除：

当利息利率超过市场利率时，向非居民企业支付的利息；

因逾期缴纳税款和逾期支付利息产生的罚款不可税前扣除。

#### （4）折旧和摊销

根据黑山所得税法规定，资产折旧的方法有直线法和余额递减法。

以下资产必须进行折旧或摊销：有形资产和使用期限超过 1 年且买入价格高于 300 欧元的无形资产。

资产按照不同类别适用不同的折旧方法和折旧率。不动产采用直线法，按照 5% 的折旧率进行折旧。其余资产则采用余额递减法，适用 15%、20%、25% 或 30% 的折旧率。

#### （5）准备金

如果应纳税所得额中包含的应收账款无法收回，可将该应收账款核销，但分配到备抵账户中的准备金不可抵扣。

#### （6）亏损弥补

经营损失可在 5 年内向后结转，但不可以向以前年度结转。公司的所有权发生变化并不会影响亏损的结转。

在一个纳税年度中，资本亏损可抵减资本利得。剩余的亏损可在 5 年内向后结转，并抵消以后年度产生的资本利得。

### 2.2.1.6 应纳税额

应纳税额 = (企业会计利润 + 纳税调增项目 - 纳税调减项目 + 其它税务调整项目 - 税收抵免项目) × 公司所得税税率

## 案例

黑山居民公司获得来源于国内外所得公司所得税计算举例（以 2017 年为例）

表 1 居民企业公司所得税计算表

项目	金额/EUR
<b>损益表所载经营所得/损失</b>	<b>1,000,000</b>
<b>调增 (+)</b>	
折旧/摊销	0
非经营性费用	20,000
免税收入相关费用	0
不可抵扣的利息	7,000
转让定价调整	15,000
一般性计提	5,000
不允许扣除的应付账款	0
反避税规则	0
特别性排除:	
-娱乐费用	9,000
-不允许扣除的管理费用/技术费	0
-贿赂/罚款	0
-不可抵扣的赠与	0
-不可抵扣的税费	4,000
-政治捐款	7,000
-支付给非居民的利息（利率高于同期商业利率）	6,000
-其他	0
全部调增金额	73,000
<b>调减 (-)</b>	
不发达地区新设企业三年免税待遇优惠	0
免税收入	-14,000
折旧/摊销	0
转让定价调整	0
不属于本年度的应税收入	0
固定资产投资抵扣（与可再生能源或提高能源效率有关）	-6,000
新雇员工工资及社保抵扣	-10,000
其他	0
全部调减金额	-30,000
<b>调整</b>	
亏损抵减	-20,000
集团合并纳税抵减	-20,000
其他	0



全部调整	-40,000
<b>应纳税所得</b>	<b>1,003,000</b>
税率：9%	
<b>应纳税额</b>	<b>90,270</b>
<b>税收抵免</b>	
税款预缴抵免	-90,000
预提税抵免	0
外国税收抵免	0
税收激励	0
抵免总额	-90,000
应纳税额/应退税额	270
<b>最终应纳税额</b>	<b>270</b>

### 2.2.1.7 合并纳税

若母公司直接或间接拥有其子公司或分公司 75%及以上的股份或股本，母公司及其子公司或分公司应视为一个集团，并有权进行合并纳税。母公司及其子公司或分公司应向各自的主管税务机关进行纳税申报，并由母公司向其主管税务机关提交集团的合并纳税申报表。

母公司可向其主管税务机关申请以集团公司名义进行合并纳税。在一个合并纳税集团中，一个或多个公司的亏损可抵消其他公司的利润。

### 2.2.1.8 避免双重征税协定

在未签署税收协定的情况下，对已支付的境外所得税仅享受单方税收抵免。抵免额限于该来源于外国的利润在黑山的应纳税额（按国家划分）。

根据黑山税法规定，任何预提税影响均可抵免股息产生的纳税义务。此外，在分派股息时，如果公司利润已经征税，则可享受间接抵免。根据间接抵免的规定，居民企业应持有海外子公司 10%以上资本，且持有时间达 1 年以上。可用于间接抵免的税额可向后 5 年结转。

与黑山税法规定相比较，税收协定中避免双重征税规定的效力更强。

### 2.2.1.9 其他

纳税期间：

一个日历年即为一个纳税年度。

纳税申报和税额核定：

公司需在纳税年度结束后 3 个月内完成纳税申报。纳税人需计算申报表中披露的税款所属期内的应交税金。仅当纳税人未完成纳税申报或申报表有误时，税务机关才会进行税额核定。

税款：

自 2010 年 1 月 1 日起，取消了预缴税款的程序。公司所得税改为年度申报和缴纳。

税收裁定：

虽然取消了预先裁定机制，企业仍可以向税务机关提交书面的裁定申请。

## 2.2.2 非居民企业

黑山税法所规定的非居民企业，是指未在黑山登记注册，或实际经营管理场所位于黑山境外，但通过其设立在黑山的常设机构从事生产经营活动的法律实体。

### 2.2.2.1 征收范围

非居民企业通过常设机构在黑山境内进行经营活动产生的收入，需缴纳公司所得税。除此之外，还应就来源于黑山的所得缴纳预提所得税。

### 2.2.2.2 应纳税所得额

非居民企业的应纳税所得额是指其通过设立在黑山的常设机构取得的收入和资本利得，应纳税所得额的计算方法同居民企业相同。“常设机构”是指非居民用以实施生产经营活动的固定场所，包括商业实体、分支机构、代表处、工厂、作坊、建筑物和持续 6 个月以上的建筑活动。

### 2.2.2.3 应纳税额

非居民企业通过设立在黑山的常设机构取得收入的，应以其所取得收入为基础，按税法规定进行调整后得到应纳税所得额，并按 9% 的税率计算出应纳税额。

应纳税额 = (企业会计利润 + 纳税调增项目 - 纳税调减项目 + 其它税务调整项目 - 税收抵免项目) × 公司所得税税率

### 2.2.2.4 预提所得税

非居民企业未在黑山构成常设机构的情况下，取得来自黑山境内的收入应缴纳预提所得税。

(1) 股息

向非居民企业支付股息，应缴纳 9%的预提税，除非根据相关税收协定适用优惠税率。

#### (2) 利息

向非居民企业支付利息，应缴纳 9%的预提税，除非根据相关税收协定适用优惠税率。

#### (3) 其他

向非居民企业支付动产和不动产的资本利得和租赁收入，需按照 9%的税率缴纳预提税。

向非居民企业支付用于市场调研、顾问和审计服务的服务费，应缴纳 9%的预提税。

向非居民企业支付的特许权使用费应缴纳 9%的预提税，除非根据相关税收协定适用优惠税率。

### 2.2.2.5 亏损弥补

资本性亏损可用于抵减同一年度取得的资本利得，资本利得不足以抵减的部分，可向后结转 5 年。资本性亏损以外的其他营业亏损，可向后结转 5 年。

### 2.2.3 其他

无。

## 2.3 个人所得税 (Individual Income Tax)

黑山实行分类与综合相结合的混合制个人所得税。

### 2.3.1 居民纳税人

#### 2.3.1.1 判定标准

黑山个人所得税中的居民纳税人是指在黑山永久居住或有日常住所，或其切身利益中心位于黑山的个人。在一个税收年度内，在黑山居留的时间不少于 183 天的个人应被视为黑山的居民纳税人。

配偶双方为独立纳税人，并且不以家庭为单位合并纳税。

合伙企业（普通合伙和有限合伙）被视为独立纳税人，黑山民法从纳税的角度规定合伙企业为透明实体。

#### 2.3.1.2 征收范围

黑山居民纳税人应就其全球收入依法纳税。境外的雇佣收入、股息收入、利息收入、特许权使用费收入、来源于不动产的收入、商业性和专业性收入、资本利得应全额纳税。

黑山对境外的财产不征收财产税。

#### (1) 应税所得（分类和具体范围）

根据黑山法律规定，以下类别收入为应税收入：

- 雇佣收入；
- 商业性和专业性收入；
- 特许权使用费收入；
- 投资收入（如：股息、利息）；
- 不动产收入。

除了股息和利息，所有类别的收入应汇总合计。汇总的年度应税收入按标准税率纳税。

#### ① 雇佣收入

##### — 工资

雇佣收入包括各类职业赚取的各种报酬。

根据黑山法律，某些收入免征所得税，包括：

- 每日差补；
- 疾病或死亡补助费，有上限要求。

##### — 实物性福利

实物性福利以收到时的市场公允价值为基准征税。

##### — 养老金收入

养老金免征所得税，公务员收到的养老金除外。雇主代替雇员支付的包含在雇佣收入中的强制性养老保险费，应代扣代缴所得税。

##### — 董事酬劳

董事酬劳与雇佣收入的征税方式一致。

#### ② 商业性和专业性收入

商业性和专业性收入包括商业活动、专业服务和其他独立性服务的所得。计算个人所得税应纳税所得的原理与公司所得税一致。商业性和专业性收入应包含在汇总的应纳税所得额中按标准税率纳税。

来源于已登记游客的租赁所得，可一次性扣除 50%。如果合同是与旅行社或当地旅游组织签订的，同时满足每年入住率至少达到 60 天，可一次性扣除 70%。

### ③投资收入（股息、利息、特许权使用费）

股息和利息所得的总金额按照 9%的税率依法缴纳最终预提税。

如果特许权使用费或租赁费的付款人为法律实体，则适用税率为 9%的最终预提税。其他情况下，该类所得应纳入汇总应税所得额之中，并享受一次性扣除 30%的优惠政策。

### ④不动产收入（资本利得）

自 2011 年 1 月 1 日，出售不动产、股权和其他参与权产生的资本利得，需依法纳税。计税基础与出售价格和购置成本不同。

资本利得的应税所得额通过评估确定，并按 9%的税率征税。

#### （2）免税所得

免税收入包括奖学金（有一定限制条件）、各类社会性分配（如：失业津贴）、裁员费和退休金（有一定限制条件）、养老金和残疾抚恤金、以及人寿保险和财产保险收入。

## 2.3.1.3 税率与应纳税额

根据黑山税法，个人所得税的应税收入包括雇佣所得、商业性和专业性收入、不动产收入（资本利得）、投资收入（股息、利息、特许权使用费）等。

#### （1）标准税率

居民取得的股息、利息和法人实体支付的特许权使用费以外的其他收入，应按年度汇总，按照 9%的标准税率缴纳个人所得税。

#### （2）预提所得税税率

股息、利息和法人实体支付的特许权使用费等投资收入适用 9%预提所得税税率，税款由付款方代扣代缴。

#### （3）工资薪金的累进税率

特别说明的是，现行税法下，每月工资薪金所得中 720 欧元以内的部分，适用 9%的税率；超过 720 欧元的部分，适用 11%的税率。

## 2.3.1.4 税收优惠

自 2014 年 1 月 1 日起，向位于欠发达地区的起步期公司（除从事农业、运输业、造船业、钢铁业以及渔业的公司）的雇员支付的薪水，享有 8 年的个人所得税免税期。在这期间免征的税额不高于 200,000 欧元<sup>[27]</sup>。

### 2.3.1.5 税前扣除

汇总所得一般没有扣除额。贷款利息费、人寿保险保费、教育费和医疗费均不得税前扣除。

### 2.3.1.6 其他

在没有税收协定的情况下，对已支付的境外所得税可进行税收抵免。抵免额限于该来源于外国的利润在黑山的应纳税额。

税收协定提供的双重课税减免条款优于国内的税收减免政策。

## 2.3.2 非居民纳税人

非居民个人仅就来源于黑山的收入缴纳所得税。除非另有说明，非居民个人与黑山居民纳税人按相同的方式缴纳所得税。对非居民个人的资本利得不予征税。

对支付给非居民个人的股息、利息和特许权使用费的总额征收最终预提税。股息适用的预提税税率为 9%，利息适用的预提税税率为 5%。

如果付款方为法律实体，特许权使用费和租赁收入适用的预提税税率为 9%。否则，该类收入适用于所得税的一般税率。特许权使用费和租赁收入可享受 30% 的一次性扣除。

非居民纳税人必须提前就各项收入来源进行纳税申报。非居民个人的预缴税为最终税款。非居民个人无需进行年度纳税申报。

### 2.3.3 其他

无。

## 2.4 增值税 (Value Added Tax)

### 2.4.1 概述

#### (1) 纳税义务人及扣缴义务人

---

[27] 德勤：黑山经商须知

根据黑山税法，从事经过注册业务的法律实体和个人为增值税纳税人。过去 12 个月内营业额不足 18,000 欧元的纳税人免于缴纳增值税，也无需进行增值税登记。

符合以下条件的纳税人，为增值税扣缴义务人：

- 货物供应商；
- 如果纳税人在黑山提供了货物或劳务服务，且在黑山境内无注册办公场所、业务部门和常设机构（以下简称“未在黑山注册的纳税人”），则其委任的税务代表为增值税纳税人。如果纳税人未在黑山注册，也未委任税务代表，则货物和劳务服务的接收方为增值税纳税人（反向征收机制）。在一定条件下，未在黑山从事应税活动的非居民个人享有增值税退税的资格；
- 符合黑山增值税法第 17 条第 3 款规定的服务接收方，或在服务接收方是非增值税纳税人的情况下，则服务提供方为增值税纳税人；
- 持有注明了增值税税额的发票，或黑山增值税法不允许标注但与发票具有同等效力的其他单据的个人；
- 货物进口方，即进口货物的接受方。

## （2）征收范围

根据黑山税法，所有销售商品或提供劳务的行为均需缴纳增值税。黑山增值税法一般遵循欧盟增值税指令的原则。

征税对象包括：

- 纳税人为扩大生产经营所提供的货物和劳务服务；
- 向黑山共和国进口货物（以下简称“黑山”）。

### ① 货物供应

除非另有规定，根据黑山增值税法，货物供应是指有权处理的动产和符合规定的不动产。

从事土地（农业、建筑、开发和未开发）和已使用的轿车、摩托车及船舶供应服务的纳税人，由于上述活动不属于增值税的货物供应范畴，因此，在供应上述货物期间无法享受增值税进项税抵扣的优惠。

### ② 劳务供应

符合下列条件的劳务服务，属于增值税应税范畴：

- 转让、分配和使用著作权、专利、许可证、商标和其他知识产权（以下简称“知识产权”）；
- 以国家或地方为主体提供的服务；
- 出于非商业目的接受纳税人提供的服务；
- 互相提供服务。

### ③进口货物

黑山增值税法规定，除非另有规定，所有从黑山海关入境的进口货物均需要缴纳增值税。

#### （3）税率

通常情况下，增值税的标准税率为 19%。

出口适用零税率（不得抵扣进项税）。

提供基础食品、某些药品、公共运输服务、海外对船舶提供的维修服务、著作费和计算机设备等情形适用 7%的低税率，具体如下：

- 基本消费品(牛奶、面包、脂肪、油和糖)；
- 药品，包括兽医用药；
- 矫正和假肢工具，包括外科手术植入人体的医疗器械；
- 教科书和教学用具；
- 书籍、专题论文和连续出版物；
- 在酒店、汽车旅馆、旅行安置点、招待所、休闲地、露营和别墅中提供住宿服务；
- 饮用水，不包括瓶装水；
- 每日或定期新闻，不包括完全或几乎是广告的内容；
- 为乘客和行李提供公共交通服务；
- 公共卫生服务；
- 殡葬服务和相关产品；
- 教育、文学及艺术领域的服务和著作权；
- 科学、艺术品、收藏和古董领域的著作权；
- 通过电影院、剧场、音乐会、博物馆、博览会、娱乐公园、展览、动物园和类似文化及体育表演的门票提供的服务，不包括增值税免税服务；
- 出于非营利目的，提供使用体育设施服务；



- 用于植物保护、繁殖、种植材料和种畜的饲料、肥料。

## 2.4.2 税收优惠

### (1) 一般免税服务

通常情况下，符合以下条件的服务可免于缴纳增值税（不得抵扣进项税）：

- 公共邮政服务, 包括提供与交付物直接相关的商品；
- 根据医疗保险的相关规定，提供医疗与保健服务，并提供和运送人体器官、血液以及人乳；
- 根据社会保险服务的相关规定，提供社会保险服务，并提供与社会保险服务直接相关的商品；
- 根据政府规定，提供幼儿教育服务和为儿童、青少年和成年人提供教育及培训服务，包括为上述服务提供直接相关的货物和劳务服务；
- 由幼儿园、小学、中学和大学及学生餐饮和寄宿机构提供的交付物和劳务服务；
- 根据政府规定，提供文化方面的服务，包括文化活动的门票和由非盈利组织提供与上述服务直接相关的商品；
- 为非盈利组织（工会和协会等）的体育活动和体育教育提供服务；
- 提供无线电公共广播服务，不包含商业部分；
- 根据相关规定，为了满足信徒需求，由宗教机构提供的宗教服务和与宗教服务直接相关的商品；
- 根据相关规定设立并提供服务的非政府组织，除非此项免税优惠政策会导致恶性竞争。

### (2) 其他免税服务

- 提供不动产（首次处置新建不动产所有权除外）；
- 提供公共服务；
- 一定的金融服务（即由银行或其他机构提供的服务），包括保险和再保险服务；
- 不动产租赁和转租；
- 彩票和娱乐业；
- 邮票，行政管理、法院和税收传票；
- 为黑山中央银行提供黄金和其他贵金属；

### （3）进口货物免税

根据海关法，临时进口的货物可豁免增值税和关税。此外，符合以下条件的进口货物也可豁免增值税：

- 进口豁免黑山增值税的货物；
- 带入黑山境内的货物是作为海关过境手续中的一部分；
- 根据海关规定，出口货物方将未改变状态的货物再次进口，可豁免增值税；
- 经境外提供了服务的再进口货物，未进行增值税退税的，可申请抵扣；
- 出于社会需要，由国家、人道主义志愿组织和残疾人组织进口的货物，可免增值税。上述货物不包括酒精饮料，烟草和烟草产品，咖啡和车辆（救援车除外）；
- 出于外交、领事机构和国际组织及上述组织成员的公务目的，进口货物免缴关税；
- 由黑山中央银行进口的黄金和其他贵金属、纸币和硬币；
- 由教育或残障人士服务机构及组织引进的发展教育，培训或雇佣失明人士、聋哑人士、或其他身体或精神不健全人士，且捐赠者无商业目的的进口行为；
- 载客汽车，尤其是因生理缺陷进口的残疾人轮椅；
- 进口适用增值税零税率的货物。

### （4）欧盟财政援助项目免税<sup>[28]</sup>

2016年7月21日，黑山财政部宣布由欧盟财政援助提供的货物和劳务免征增值税。

## 2.4.3 应纳税额

应纳税所得额为提供商品和服务的价值，包括额外费用（如：包装费、运输费、保险费和代理佣金）、关税、消费税和除增值税外的其他税费。

供应商品和提供服务的折扣和回扣不包含在应纳税所得额之中。此外，以纳税人的名义代表实体收取的款项，不必缴纳增值税。

---

[28] [https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/data/tns/docs/html/tns\\_2016-07-25\\_me\\_1.html&WT.z\\_nav=Navigation](https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/data/tns/docs/html/tns_2016-07-25_me_1.html&WT.z_nav=Navigation)

在黑山从事增值税应税交易的非居民和居民纳税方式一致。在黑山无常设机构的非居民必须任命一位居民税收代表（适用于反向征收机制的服务免于该项义务）。在一定条件下，未在黑山从事应税活动的非居民享有增值税退税的资格。

#### 2.4.4 其他

无。

## 2.5 其他税（费）

### 2.5.1 继承税和赠与税（Inheritance and Gift Taxes）

继承位于黑山境内不动产或收到类似财产作为礼物的个人（居民或非居民）应依法缴纳继承税和赠与税。法律实体收到该类财产作为礼物也应被征收继承税和赠与税。

以下受益人免于缴纳继承税和赠与税：

- 排在第一序位的个人，如直系亲属、配偶和父母（仅适用于继承情况）；
- 按法律规定处于第二序位，并且在一段时间内与死者或捐赠者住在同一个家庭，获得农业用地的农民；
- 处于第二序位，并且在过去一年间与死者或捐赠者住在同一个家庭，获得住房的个人。

继承税的纳税义务产生于继承通知生效之日；赠与税的纳税义务产生于礼物赠送合同达成之日。

继承税与赠与税的计税基础为所继承不动产或所收到礼物的市场价值减去与收到该财产相关的债务与费用。

继承税和赠与税无个人免税额。

继承税和赠与税的税率为 2%。

黑山没有继承税与赠与税双重征税减免政策，亦没有继承税和赠与税税收协定。

### 2.5.2 关税（Customs Duty）

黑山征收关税，特别是对咖啡、石油、纺织品、矿产品和金属。

### 2.5.3 房地产税 (Real Estate Tax)

黑山境内的不动产需缴纳财产税。根据使用权、分时享用权或长期租赁协议来判定由不动产的所有者或使用者承担的纳税义务。计税基础为遵循部级指引对不动产进行评估得出的市场价值。

税率一般为 0.1% 至 1%。某些特定类别不动产的税率可增至 5.5%。不同类别的不动产所适用的税率由市级机关确定。

如果纳税人直接使用财产，则应纳税额的 20% 可享受税收减免，同时每个家庭成员可额外享受 10% 的税收减免，减免最高可达纳税义务的 50%。

下列情况可豁免财产税：

- 不动产价值低于 5,000 欧元；
- 国家和地方政府机关使用的不动产；
- 非政府间组织使用的不动产。

### 2.5.4 财产转让税 (Property Transfer Tax)

在黑山转让不动产按 3% 征收流转税（不适用于增值税）。计税基础为购销合同约定价格或市场价值中的较高者。

转让股权、债权或其他证券无流转税。

### 2.5.5 消费税 (Excise Tax)

黑山征收消费税，特别是针对进口到黑山或国内生产的酒精、咖啡、烟草和矿物油。

### 2.5.6 社会保障税 (Social Security Contributions)

雇主从雇员的薪资中代扣代缴员工应付的社会保障税。保障税按工资总额征收。

社会保障税按以下税率缴纳：

- 养老保险和残障保险 15%；
- 医疗保险 8.5%；
- 失业保险 0.5%。

个体经营者每月缴纳保障税的税率为：

- 养老保险和残障保险 20.5%；

- 医疗保险12.3%;
- 失业保险1%。

支付社会保障税无最低缴费基数，最大基数为每年 50,350 欧元（2014 年为 50,000 欧元）。

#### 2.5.7 薪酬税 (Payroll Tax)

黑山无薪酬税。但市民需负担城市附加税。城市附加税的最高限额为已扣缴个人所得税税款的 15%。个人存款产生的利息收入也需缴纳城市附加税。

此外，按薪水总额的 0.2%提取劳动基金。

## 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

黑山税务机关隶属财政部和地方政府。黑山税务机关由中央政府授权履行征税、税务稽查、税务评估等职能。自治政府在自治地区履行征税、税务稽查、税务评估等职能。税务机关经自治政府请求，可对自治地区的个人所得税的附加税、消费税进行征收、稽查和评估。

#### 3.1.2 税务管理机构职责

黑山税务机关是国家行政机关，负责决定、控制管理及征收公共税收，具体职责包括：纳税人的税务登记管理及合并纳税登记管理；依法决定税务事项；依法履行税务控制职责；税款的常规征收及执行；依法决定纳税人权利；要求自然人或法人实体参与税收征收过程；执行税务稽查和审计；保管税务账簿资料及税务保密资料；监测税务犯罪及犯罪者并采取适当的法律措施；管理轻罪诉讼及申诉程序，对于轻罪纳税人判决加处罚金及采取预防性措施；负责税收程序中的上诉抗议；监管国际税收协定的执行；开发税务信息系统；管理税务会计；计划及执行税务人员的培训；依法为纳税人提供专业协助；依法履行其他涉税相关的行政职能。

### 3.2 居民纳税人税收征收管理

#### 3.2.1 税务登记<sup>[29]</sup>

下列个人或单位有义务在黑山进行税务登记：（1）在黑山境内外获取收入的居民企业或组织；（2）在黑山境内外获取收入或拥有财产的自然人居民；（3）在黑山境内获取收入的非居民法人或组织；（4）在黑山境内获取收入或拥有财产的非居民自然人。

---

[29] 黑山共和国《税收征管法》

纳税人进行税务登记时应提交下列文件：（1）身份证明，包括身份证、护照、驾驶执照等；（2）家庭成员人数的说明；（3）产权证书；（4）工作证明。税务机关应当在纳税人进行登记时赋予其纳税识别号。

#### （1）单位纳税人登记

##### ①税务登记的要求

除大规模纳税人外，单位纳税人应在主要经营地提交登记申请材料。大规模纳税人应在总部所在地税务机关提交登记申请材料。财政部负责制定大规模纳税人的认定细则。

主管法人实体、组织和创业者登记的法庭应在单位纳税人完成注册、状态变更或破产等情形发生后的五个工作日内通知主管税务机关。

##### ②税务登记的程序

单位纳税人应在完成法庭注册或工商登记后五个工作日内提交税务登记申请材料。单位纳税人应在主要经营地发生变化的五个工作日内通知进行税务登记的主管税务机关。

如果单位纳税人未能在规定期限内提交登记申请材料，税务机关应根据已获得的数据信息为单位纳税人提交纳税申报表。

单位纳税人应在与税务登记相关的数据发生变化的十五个工作日内通知税务机关。

#### （2）个体纳税人登记

##### ①税务登记的要求

个体纳税人应在经常居住地提交登记申请材料。如果个体纳税人在黑山境内不具有固定住所或临时住所，应向税务机关总部提交登记申请材料。

负责保管原始登记簿和固定或临时住所记录的地方政府应在个体纳税人出生、死亡、登记固定或临时住所、变更固定或临时住所的五个工作日内通知税务机关。

##### ②税务登记的程序

个体纳税人应在取得应税收入、完成注册或取得应税财产五个工作日内提交登记申请材料。

如果个体纳税人未能在规定期限内提交登记申请材料，税务机关应根据已获得的数据信息为个体纳税人提交纳税申报表。

个体纳税人应在与税务登记相关的数据发生变化的十五个工作日内通知税务机关。

### 3.2.2 账簿凭证管理制度<sup>[30]</sup>

#### (1) 账簿设置要求

法人实体必须依法设置会计账簿并采用复式记账法。会计账簿包括总分类账簿、序时账和辅助性账簿。

各法人实体须采用权责发生制对实际发生的经济业务事项进行会计核算，填制会计凭证、登记会计账簿、编制财务会计报告。法人实体应保证会计账簿真实、可靠。

#### (2) 会计制度简介

法人实体编制财务报表时应当遵循国际会计准则或者国际财务报告准则。

#### (3) 账簿凭证的保存要求

法人实体的章程应当规定负责保存会计账簿及凭证的个人。存在犯罪记录的自然人不得负责保存法人实体的会计账簿及凭证。

法人实体应当保存会计账簿和凭证的原件及其电子副本。财务报表、总分类账簿和序时账应当保存至少十年。如果财务报表及辅助性账簿的报告期间短于一个完整会计年度，则保存期间至少为五年。用作编制会计分录的账簿和文件应当保存至少五年。

#### (4) 发票等合法票据管理

法人实体应当妥善保管销售凭证、辅助表格和其它与法人实体收付款相关的文件和凭证。上述合法票据应当保存至少三年。

### 3.2.3 纳税申报

#### (1) 公司所得税

在公司层面，公司利润需缴纳公司所得税。股息需缴纳预提税。公司所得税的纳税年度与公历年度一致。

##### ① 申报要求

公司需在纳税年度结束后3个月内完成纳税申报。纳税人需计算申报表中反应的税款所属期内的应交税金。如果纳税人未完成纳税申报或申报表有误时，税

[30] 黑山共和国《会计与审计法修正案》



务机关会进行税额核定。虽然取消了预先裁定机制，公司仍可以向税务机关提交书面裁定申请。

纳税申报材料包括常规申报材料、特定申报材料两部分。常规申报材料应包括基本申报数据，特定申报材料则应包括税法规定用于评估应纳税额的重要数据。

在黑山通过常设机构进行经营活动的非居民纳税人应按照与居民纳税人一样的规则自行计算应纳税额。

## ② 税款缴纳

自 2010 年 1 月 1 日起，纳税人不再进行税款预缴。公司所得税按年度申报缴纳，税款在进行纳税申报时一并缴纳。黑山税法规定不允许汇总纳税，每家公司必须单独提交纳税申报表。

黑山母公司直接或间接持有子公司 75%以上股权的居民企业，可组成合并纳税集团。母公司可向主管税务机关申请以集团公司名义进行合并纳税。在一个合并纳税集团中，一个或多个公司的亏损可抵消其他公司的利润，并体现在合并报表的余额中。合并纳税集团必须进行五年以上的合并纳税。

纳税人应当根据税务机关的指示通过支付系统将税款汇入指定国库账户。纳税人在汇入税款的同时应提交税款缴纳书。税款缴纳书是根据法律规定编制的财务文件，列示了需要履行的纳税义务。纳税人缴纳的税款按照以下顺序偿付：手续费、罚息、税款。

逾期缴纳税款，按日收取税款 0.03%的罚息。

## (2) 个人所得税

个人所得税的纳税年度与公历年度一致。

### ① 申报要求

个人所得税的纳税申报表申报截止日期为次年 4 月 30 日。纳税人需自行计算申报表中的应纳税额。如果纳税人取得营业收入，还需在申报表中附上应纳税款余额。个人所得税基于纳税人申报表中申报的所得计算。如果纳税人未提交申报表或者申报的所得有误，税务机关可能会评估计算其应税所得。

配偶双方均为独立纳税人，并且不以家庭为单位合并纳税。合伙企业（普通合伙和有限合伙）被视为独立纳税人，黑山民法从纳税的角度规定合伙企业为透明实体。

## ② 税款缴纳

纳税人应在提交纳税申报表的同时缴纳个人所得税。

## (3) 增值税

### ① 申报要求

纳税人需在月度增值税申报表中申报其应纳税额，并在次月 15 日之前提交申报表。无论纳税人是否有应纳税额，均需提交申报表。申报表中需涵盖所有计算应纳税额需要的信息。如果纳税人没有按时提交申报表，或者没有保存规定的文件或税务记录，税务局会根据与纳税人经营类似的情况或者纳税人的其他经营数据对其应纳税额进行评估计算。

### ② 税款缴纳

当月的增值税应纳税额应在次月 15 日之前缴纳。

纳税人应当根据税务机关的指示通过支付系统将税款汇入指定国库账户。纳税人在汇入税款时应同时提交税款缴纳书。税款缴纳书是根据法律规定编制的财务文件，列示了需要履行的纳税义务。纳税人缴纳的税款按照以下顺序偿付：手续费、罚息、税款。

## 3.2.4 税务检查

### (1) 纳税评估

黑山采用自我纳税评估的税务管理体制，要求纳税人自行计算应纳税额并提交申报表。当纳税人未按期提交申报表，或税务机关在稽查中发现申报表缺失内容、填写不规范或存在其他重大税务问题时，税务局将依法对其应纳税额进行评估。

税务局将基于纳税人的营业账簿和记录对应应纳税额进行核定。如果无法基于营业账簿和记录进行核定，税务局将对计税基础进行纳税评估。

税务局需要基于以下资料对上述计税基础进行评估：

- ① 可获取的合规性经营文件（在没有做相应记录的前提下）；
- ② 可获取的合规性较短纳税期限（每日，每周或者每月）的经营活动的文件；
- ③ 根据税务稽查确定的与营业额相关的数据和信息；
- ④ 在相同或类似地点开展相同或类似经营活动的纳税人所提供的数据。

纳税评估和税款征收的诉讼时效通常为 5 年，从应缴纳税款的当年起算，最长不超过 10 年。

## （2）税务稽查和审计

税务稽查和审计是指税务机关依照相关税收法规对纳税人和其他相关人员进行的一系列核实和审查。税收稽查和审计应包括与税收有关的全部或具体事实的核查，包括对一个或多个纳税期间的一种或多种税种的核查。在对企业经营者进行税收稽查和审计时，还应包括其商业活动之外的事实情况。对公司的税收稽查和审计还应包括确定关联方交易的税务问题。

税收稽查和审计的执行期间应在纳税事项的法定诉讼时效内。针对纳税人的税收稽查和审计必须在前一次稽查期间的最后一个纳税期内继续进行。一个纳税人不得在一年内针对同一时期、同个税种受到多次税收稽查和审计。

税务稽查和审计的程序如下：

- ① 裁定。税务机关以裁定的方式确定税务稽查的对象和期间，根据税收征管法，税务稽查和审计裁定应明确稽查所依据的法律法规、纳税种类、稽查和审计开始的地点和时间以及主管税务局名称，并向纳税人发出书面通知。
- ② 执行。税收稽查和审计的执行应包括现场执行和案头执行。案头执行应在纳税人注册的主管税务局进行。案头的管控数据基于纳税人的纳税申报表、税务单据和纳税人其他记录，通过对比税收账簿和纳税人在税务机关的官方记录进行验证。税务稽查人员应要求纳税人全程参与在税务局开展的税务稽查。现场执行应在纳税人的经营场所或主管税务机关指定的某地点进行检查。根据执行情况，税务稽查人员可能参考纳税人的纳税申报表、纳税人提交的文件、陈述以及税务机关收集到的数据信息。现场调查一般不超过 90 个工作日，税务机关可以酌情延期。

当税务稽查人员决定进行稽查和审计时，有权采取以下措施：要求纳税人提交必要的文件和数据；临时扣押文件、设备和劳务资料；强制打开和关闭经营场所；冻结银行账户；在指定时间禁止从事指定活动等。

### 3.2.5 税务代理<sup>[31]</sup>

#### （1）税务代理的相关规定

[31] 黑山共和国《税收征管法》

根据黑山税收征管法，纳税人的税务代理是指在纳税人授权的范围内，以纳税人的名义代理行使纳税人的权利义务，包括接收税务文件、纳税申报、缴纳税金等。

## （2）税务代理市场现状

鉴于税务代理在纳税人授权范围内代表纳税人履行纳税义务，建议纳税人审慎选择具有专业资质的税务代理，例如专业的税务顾问或律师。在必要的情况下，可以参考与税务机关合作的税务顾问或律师。目前，包括德勤（Deloitte）在内的全球四大会计师事务所已在黑山设立办公室，提供包括公司税服务、间接税服务、雇主与人力资源服务、国际税收服务、转让定价服务、并购重组服务等在内的多样化税务咨询与税务代理专业服务。

## 3.2.6 法律责任

### （1）违反基本规定的处罚

#### ① 登记违法处罚

根据黑山税收征管法第 105 条，如果法人实体或企业经营者未在规定期间内提交登记申请材料，税务机关将视情节不同处以相当于黑山最低工资 10 倍到 200 倍的罚款。如果自然人未在规定期间内提交登记申请材料，税务机关将视情节不同处以相当于黑山最低工资 1 倍到 10 倍的罚款。

#### ② 会计核算违法处罚

根据黑山会计法，如果法人实体未能依据国际财务报告准则和国际会计准则编制财务报表，视情节不同将被处以相当于黑山最低工资 20 倍到 300 倍的罚款。

#### ③ 纳税申报违法处罚

根据黑山公司所得税法，如果企业法人和企业经营者未在规定期间内进行纳税申报，申报税额计算错误或者未按规定预缴利润税，视情节不同将被处以相当于黑山最低工资 10 倍到 300 倍的罚款。同时，法人实体的法人代表将被处以相当于黑山最低工资 2 倍到 20 倍的罚款。

根据黑山增值税法，如果企业法人和企业经营者在纳税义务发生时未缴纳增值税或者未依法正确计算税基、进项税或销项税，视情节不同将被处以相当于黑山最低工资 20 倍到 300 倍的罚款。同时，法人实体的法人代表将被处以相当于黑山最低工资 10 倍到 20 倍的罚款。

根据黑山个人所得税法，如果纳税人未能在当年四月三十日前提交纳税申报表或者申报税额计算错误，视情节不同将被处以相当于黑山最低工资 10 倍到 200 倍的罚款。另外，税务机关可能禁止纳税人在一到三个月内从事特定活动。

## (2) 不履行纳税义务处罚

### ① 对不缴或少缴税款的处罚

根据黑山公司所得税法，纳税人不缴或少缴公司所得税，视情节不同将被处以相当于黑山最低工资 10 倍到 300 倍的罚款。同时，法人实体的法人代表将被处以相当于黑山最低工资 2 倍到 20 倍的罚款。

根据黑山增值税法，如果企业法人和企业经营者在税务特殊安排下逾期未缴纳增值税，视情节不同将被处以相当于黑山最低工资 10 倍到 100 倍的罚款。同时，法人实体的法人代表将被处以相当于黑山最低工资 5 倍到 20 倍的罚款。

根据黑山增值税法，如果企业法人和企业经营者在纳税义务发生时未缴纳增值税，视情节不同将被处以相当于黑山最低工资 20 倍到 300 倍的罚款。同时，法人实体的法人代表将被处以相当于黑山最低工资 10 倍到 20 倍的罚款。

根据黑山个人所得税法，如果纳税人不缴或少缴个人所得税，视情节不同将被处以相当于黑山最低工资 10 倍到 200 倍的罚款。另外，税务机关可能禁止纳税人在一到三个月内从事特定活动。

### ② 对不履行扣缴义务的处罚

根据黑山税收征管法规定，扣缴义务人未履行扣缴义务，视情节不同将被处以相当于黑山最低工资 10 倍到 200 倍的罚款。

### ③ 对逃避追缴欠税的处罚

纳税人未按照要求缴纳税款时，税务机关有权采取强制措施要求纳税人缴纳税款，并视具体情况决定利息及罚款金额。情节严重的，纳税人可能面临被禁止经营的风险。

## 3.2.7 其他征管规定

无。

## 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

#### (1) 登记备案

非居民企业和扣缴义务人均应进行税务登记且取得纳税识别号。为享受协定的优惠税率，所得接收方应提供所在国的税收居民证明，并提交给税务机关进行审核。

### 3.3.2 非居民企业税收管理

#### (1) 所得税管理及源泉扣缴

通常，非居民企业取得的股息、利息和特许权使用费应由其扣缴义务人在黑山缴纳 9% 的预提税。满足税收协定的相关条款，预提税可享受优惠的协定税率。

#### (2) 增值税管理<sup>[32]</sup>

如果非居民企业在黑山提供了货物或劳务服务，且在黑山境内未设立机构场所的，则其授权的税务代表为增值税纳税人。如果纳税人未在黑山设立机构场所，也未授权税务代表，则货物和劳务服务的接受方为增值税扣缴义务人。

未在黑山境内设立机构场所的非居民企业纳税人可以就进口到黑山境内使用的商品或服务抵扣增值税进项。

#### (3) 股权转让

非居民企业需就其从黑山收到的资本利得缴纳 9% 的预提税，除非税收协定给予更低的税率。

#### (4) 财产转让

非居民企业需就其从黑山收到的资本利得缴纳 9% 的预提税，除非税收协定给予更低的税率。

#### (5) 股息红利

非居民企业需就其从黑山收到的股息缴纳 9% 的预提税，除非税收协定给予更低的税率。

#### (6) 特许权使用费

非居民企业需就其从黑山收到的特许权使用费缴纳 9% 的预提税，除非税收协定给予更低的税率。

---

[32] 黑山共和国《增值税法》

## 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

转让定价规则适用于关联方交易。关联方定义为有特殊关系的实体，各方可以对其交易的条件或者经济结果产生直接影响。在下列情况下存在特殊关联关系：

- 一家实体持有另一家实体至少 25% 的资本或者表决权；
- 两家实体存在从属关系或者一方受另一方（直接或者间接）控制；
- 为同一家实体的两个子公司或者被同一个第三方直接或者间接控制；
- 纳税人需单独披露关联交易并且交易必须符合独立交易原则；纳税人可采用可比非受控价格法，但在缺乏直接可比交易的情况下，也可使用成本加成法或者再销售价格法作为转让定价方法。

#### 4.1.2 关联交易基本类型

黑山的转让定价规则大体基于 OECD 转让定价指南。根据该指南，关联交易的基本类型主要包括：

- 有形资产的转让；
- 无形资产的转让；
- 劳务交易；
- 资金融通。

#### 4.1.3 关联申报管理

黑山税法规定，纳税人应在其公司所得税年度申报表中披露其与关联方交易所产生的收入和费用，并将其与非关联方进行同样交易所产生的收入和费用进行比较，两者之间的差异将被纳入计税基础。

### 4.2 同期资料<sup>[33]</sup>

黑山税法未对转让定价同期资料做出具体规定。

---

[33] IBFD

#### 4.2.1 分类及准备主体

无。

#### 4.2.2 具体要求及内容

无。

#### 4.2.3 其他要求

无。

### 4.3 转让定价调查

#### 4.3.1 原则

黑山的转让定价规则大体基于 OECD 转让定价指南。各实体间进行资产交易或履行其他合同义务，按照独立交易原则或高于独立交易原则确定的价格，被视为独立交易价格。独立交易价格与转让价格之间的差额应当计入税基<sup>[34]</sup>。

#### 4.3.2 转让定价主要方法

黑山税法规定，纳税人必须各自披露其与关联方的交易，并与独立交易原则进行比对。转让定价适用的主要方法为可比非受控价格法。如果没有直接可比价格，也可使用成本加成法和再销售价格法。黑山转让定价规定不允许使用交易净利润法和利润分割法。

#### 4.3.3 转让定价调查

对于纳税人未在公司所得税年度申报中披露其关联交易的行为，黑山税法中没有相应的罚款规定。

黑山税法中一般规定的五年法定时效同样适用于转让定价评估，即在次年起的五年内均可对其进行转让定价评估。

黑山税务局随机进行税务审计。通常，税务审计为三至五年一次、覆盖全部税种。黑山没有专门的转让定价审计，因此通过税务审计对关联方交易进行审查的精确度有待商榷。

---

[34] 黑山公司税法



#### 4.4 预约定价安排

黑山没有预约定价安排相关规定。

##### 4.4.1 适用范围

无。

##### 4.4.2 程序

无。

#### 4.5 受控外国企业

黑山没有受控外国企业相关规定。

##### 4.5.1 判定标准

无。

##### 4.5.2 税务调整

无。

#### 4.6 成本分摊协议管理

黑山无成本分摊协议管理规定。

##### 4.6.1 主要内容

无。

##### 4.6.2 税务调整

无。

#### 4.7 资本弱化

##### 4.7.1 判定标准

黑山没有资本弱化相关规定。

##### 4.7.2 税务调整

黑山没有资本弱化相关规定，但向非居民企业（不管是否为关联方）支付的利息必须符合独立交易原则。

## 4.8 法律责任

无。

## 第五章 中黑税收协定及相互协商程序

### 5.1 中黑税收协定

黑山继续适用相关国家与前南斯拉夫、塞尔维亚及黑山联盟缔结的税收协定直至其缔结新规定。目前部分新的税收协定已经签署，还有一部分税收协定正在协商中。截至 2017 年，黑山已经与 41 个国家缔结了税收协定，详见附录。

#### 5.1.1 中黑税收协定<sup>[35]</sup>

1997 年 3 月 1 日，《中华人民共和国政府和南斯拉夫联盟共和国联盟政府关于对所得和财产避免双重征税的协定》（文中简称“中黑税收协定”）在南斯拉夫首都贝尔格莱德签订，中华人民共和国代表陈新华和南斯拉夫联盟共和国联盟政府代表德·武契尼奇分别代表各自政府签署了该协定。协定自 1998 年 1 月 1 日起正式生效。

2003 年 2 月 4 日，南斯拉夫联盟共和国改国名为塞尔维亚和黑山共和国，上述协定继续适用。2006 年 6 月 3 日，塞尔维亚和黑山共和国分解为塞尔维亚共和国和黑山共和国，上述协定继续适用于中国和上述两国。

#### 5.1.2 适用范围

##### (1) 主体范围

##### ① 个人税收居民

有权适用中黑税收协定的个人税收居民是缔约国一方或者同时为双方居民的个人。“缔约国一方居民”是指按照该缔约国法律，由于住所、居所、总机构所在地或实际管理机构所在地，或者其他类似的标准，在该缔约国负有纳税义务的人。

##### ② 企业税收居民

有权适用中黑税收协定的企业税收居民是缔约国一方或者同时为双方居民的企业。

---

[35] 《中华人民共和国政府和南斯拉夫联盟共和国联盟政府关于对所得和财产避免双重征税的协定》  
<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1153544/content.html>

### ③ 双重居民身份的协调（个人、企业）

如果同时为缔约国双方居民的个人，其身份应按以下规则确定：

（一）应认为是其有永久性住所所在缔约国的居民；如果在缔约国双方同时有永久性住所，应认为是与其个人和经济关系更密切（重要利益中心）所在缔约国的居民；（二）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住所居住所在国的居民；（三）如果其在缔约国双方都有，或者都没有习惯性住所，应认为是其国民所属缔约国的居民；（四）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。

如果同时为缔约国双方的居民企业，应认为是其总机构或实际管理机构所在地缔约国的居民。然而，如果这个人在缔约国一方设有其经营的实际管理机构，在缔约国另一方设有其经营的总机构，缔约国双方主管当局应通过协商确定该人为本协定中缔约国一方的居民。

#### (2) 客体范围

在适用客体方面，中黑税收协定适用于由缔约国一方、其行政区域或地方当局对所得和财产征收的所有税收，不论其征收方式如何。其中，在中国特别适用于个人所得税、外商投资和外国企业所得税，在黑山特别适用于公司所得税、财产税、对从事国际运输活动取得的收入征收的税收。另外，本协定也适用于协定签订之日后征收的属于增加或者代替现行税种的相同或者实质相似的税收。

#### (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。在认定中国和黑山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，香港、澳门、台湾等地的居民不属于中国税收居民，不能主张适用中黑税收协定。

### 5.1.3 常设机构的认定

常设机构是指缔约国一方的居民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，因此，国际税收协定通常采用的原则是：居住国企业在来源国有常设机构的，来源国的征税权受限制的程度低；居住国企业在来源国没有常设机构的，来源国的征税权受限制的程度高。对于赴黑投资或者从事经营活动的中国居民来说，是否按照中黑税收协定的规定构成在黑山的常设机构，对于其税收成本具有重要影响。一个最为基本的税收筹划安排即是，如何能够有效利用协定的规定来避免被认定为常设机构。因此，在明确中黑税收协定的适用范围后，有必要了解常设机构的概念以及中黑税收协定对于常设机构的具体规定。

1997年协定第五条规定了常设机构的概念、正面清单和负面清单。根据协定的规定，常设机构是指企业进行全部或者部分营业的固定营业场所。根据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劳务型常设机构四类。协定规定的负面清单的功能在于阻却上述四种类型常设机构的构成。

根据1997年协定，第五条“常设机构”特别包括：（一）管理场所；（二）分支机构；（三）办事处；（四）工厂；（五）作业场所；（六）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”还包括：建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动，但仅以该工地、工程或活动连续12个月以上的为限。

虽有上述规定，“常设机构”应认为不包括：

（一）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；

（二）专以储存、陈列或者交付为目的而保存本企业货物或者商品的仓库；

（三）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；

（四）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；

（五）专以本企业进行其他准备性或辅助性活动为目的所设的固定营业场所；

（六）专为本款第（一）项至第（五）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。

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力以该企业的名义签订合同，这个人为该企业进行的任何活动，应认为该企业在该缔约国一方设有常设机构。除非这个人通过固定营业场所进行的活动仅限于第四款的规定，按照该款规定，不应认为该固定营业场所是常设机构。

#### 5.1.4 不同类型收入的税收管辖

中黑税收协定适用于由缔约国一方或其地方当局对跨境所得征收的所有税收，不论其征收方式如何，协定对两国跨境税收活动所产生的不同类型收入做出了具体的征税规定。

##### （1）不动产所得

“不动产”一语应当具有财产所在地的缔约国的法律所规定的含义。该用语在任何情况下应包括附属于不动产的财产，农业和林业所使用的牲畜和设备，一般法律规定适用于地产的权利，不动产的用益权以及由于开采或有权开采矿藏、水源和其他自然资源取得的不固定或固定收入的权利。船舶和飞机不应视为不动产。

中国居民从位于黑山的不动产取得的所得（包括农业或林业所得），可以在黑山征税。该规定应适用于从直接使用、出租或者任何其他形式使用不动产取得的所得。上述规定也适用于企业的不动产所得和用于进行独立个人劳务的不动产所得。

##### （2）营业利润

中国企业的营业利润应仅在中国征税，但该企业通过设在黑山的常设机构在黑山进行营业的除外。如果该企业通过设在黑山的常设机构在黑山进行营业，其利润可以在黑山征税，但应仅以属于该常设机构的利润为限。

在确定常设机构的利润时，可从企业营业收入中扣除其进行营业发生的各项费用，包括行政和一般管理费用，不论其发生于该常设机构所在国或者其他任何地方。

### （3）海运和空运

企业以船舶、飞机经营国际运输业务的所得，应仅在该企业总机构及实际管理机构所在地缔约国征税。航运企业的总机构或实际管理机构设在船舶上的，应以船舶母港所在地缔约国为所在国；没有母港的，以船舶经营者为其居民的缔约国为所在国。

### （4）联属企业

当缔约国一方企业或同一人直接或者间接参与缔约国另一方企业的管理、控制或资本时，两个企业之间的商业或财务关系不同于独立企业之间的关系。因此，本应由其中一个企业取得、但由于联属关系而没有取得的利润，可以计入该企业的利润，并据以征税。

### （5）股息

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

缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的股息，可以在该缔约国另一方征税。然而，这些股息也可以在支付股息的公司是其居民的缔约国，按照该缔约国法律征税。如黑山居民企业向中国投资者支付股息，黑山有权按其法定预提税率征税。但是，如果收款人是股息受益所有人，则所征税款不应超过股息总额的 5%。

### （6）利息

“利息”一语是指从各种债权取得的所得，不论其有无抵押担保或者是否有权分享债务人的利润；特别是从公债、债券或者信用债券取得的所得，包括其溢价和奖金。由于延期支付的罚款，不应视为本条所规定的利息。

缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的利息，可以在该缔约国另一方征税。然而，这些利息也可以在支付利息的公司是其居民的缔约国，按照该缔约国法律征税。如黑山居民企业向中国企业支付利息，黑山

有权按本国税率征税。但是，如果收款人为利息受益所有人，则所征税款不应超过利息总额的 10%。

虽有上述规定，发生于缔约国一方而为缔约国另一方政府、其行政区、地方当局取得或为其政府、其行政区或地方当局所拥有的银行取得的利息，应在该缔约国一方免税。部分银行取得的利息，应在该缔约国一方免税。

#### （7）特许权使用费

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

如果特许权使用费收益所有人是缔约国一方居民，在特许权使用费发生的缔约国另一方，通过设在该缔约国另一方的常设机构进行营业或者通过设在该缔约国另一方的固定基地从事独立个人劳务，据以支付该特许权使用费的权利或财产与该常设机构或固定基地有实际联系的，不适用中黑税收协定第十二条第一款<sup>[36]</sup>和第二款<sup>[37]</sup>的规定。在这种情况下，应视具体情况适用协定第七条营业利润或第十四条独立个人劳务的规定。

缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的特许权使用费，可以在该缔约国另一方征税，然而，这些特许权使用费也可以在其发生的缔约国，按照该缔约国法律征税。如黑山居民企业向中国企业支付特许权使用费，黑山有权按其法定预提税率征税。但是，如果收款人是特许权使用费收益所有人，则所征税款不应超过特许权使用费总额的 10%。

#### （8）财产收益

中国居民转让位于黑山的不动产取得的收益，可以在黑山征税。转让中国企业在黑山常设机构营业财产部分的动产，或者中国居民在黑山从事

[36] 发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的特许权使用费，可以在该缔约国另一方征税。

[37] 也可以在其发生的缔约国，按照该缔约国的法律征税。但是，如果收款人是特许权使用费受益所有人，则所征税款不应超过特许权使用费总额的 10%。缔约国双方主管当局应协商确定实施该限制税率的方式。



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，可以在黑山征税。

转让从事国际运输的船舶或飞机，或者转让属于经营上述船舶、飞机的动产取得的收益，应仅在该企业为居民的缔约国征税。

中国居民转让一个公司财产股份的股票取得的收益，该公司的财产又主要直接或者间接由位于黑山的不动产所组成，可以在黑山征税。

转让上述财产以外的其他财产取得的收益，如果转让者为中国居民企业，则仅在中国征税。

#### （9）独立个人劳务

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

中国居民在黑山从事专业性劳务或者其它独立性活动取得的所得，应仅在中国征税。但具有下列情况的也可以在黑山征税：中国居民从事上述活动设有经常使用的固定场所，这种情况下，黑山可以仅对属于该固定基地的所得征税；中国居民在黑山停留连续或累计超过 183 天，在这种情况下，黑山可以仅对在黑山进行活动取得的所得征税。

#### （10）非独立个人劳务

非独立个人劳务收入主要是指缔约国一方居民因受雇取得的薪金、工资和其它类似报酬。

中国居民因受雇取得的薪金、工资和其它类似报酬，除在黑山从事受雇的活动以外，应仅在中国征税。在黑山从事受雇的活动取得的报酬，可以在黑山征税。

中国居民因在黑山从事受雇的活动取得的报酬，同时具有以下三个条件的，应仅在中国征税：收款人在有关历年中在黑山停留连续或累计不超过 183 天；该项报酬由并非黑山居民的雇主支付或代表该雇主支付；该项报酬不是由雇主设在黑山的常设机构或固定基地所负担。

中国居民在下列情况下取得的报酬在中国征税：在黑山受雇从事建筑工地、建筑、安装或装配工程或与其有关的监督活动，并在 12 个月中该工地、工程或活动在黑山未构成常设机构；在经营国际运输的船舶或飞机上从事受雇的活动。

### （11）董事费

中国或黑山一方居民作为另一方居民公司的董事会成员取得的董事费和其他类似款项，可以在另一方征税。

### （12）政府服务

中国或黑山一方、其行政区或地方当局对向其提供服务的个人支付退休金以外的报酬，应仅在该国一方征税。但是，如果该项服务是在缔约国另一方提供，而且提供服务的个人是该缔约国另一方居民，并且该居民是该缔约国另一方国民或者不是仅由于提供该项服务，而成为该缔约国另一方的居民，则该项报酬应仅在该缔约国另一方征税。

中国或黑山一方、其行政区或地方当局支付或者从其建立的基金中支付给向其提供服务的个人的退休金，应仅在该缔约国一方征税。但是，如果提供服务的个人是缔约国另一方居民，并且是其国民的，该项退休金应仅在该缔约国另一方征税。

### （13）教授和研究人员

任何个人是、或者在直接前往缔约国一方之前曾是缔约国另一方居民，主要是为了在该缔约国一方的大学、学院、学校或为该缔约国一方承认的教育机构从事教学或研究的目的，停留在该缔约国一方。对其由于教学或研究从该缔约国一方以外取得的报酬，该缔约国一方应自其第一次到达之日起，2年内免于征税。

上述规定不适用于不是为了公共利益而主要是为某个人或某些人的私利从事研究取得的所得。

### （14）学生和实习人员

学生、企业学徒或实习生是、或者在直接前往缔约国一方之前曾是缔约国另一方居民，仅由于接受教育或培训的目的，停留在该缔约国一方，对其为了维持生活、接受教育或培训的目的收到的来源于该缔约国以外的款项，该缔约国一方应免于征税。

上述学生、企业学徒或实习生取得的不包括在上述款项中的赠款、奖学金和劳务报酬，在接受教育或培训期间，应与其所停留国居民享受同样的免税、优惠或减税。

### 5.1.5 黑山税收抵免政策

#### (1) 企业境外所得的税收抵免办法

根据黑山公司所得税法第 34 条，营业利润的抵免：在无税收协定的情况下，黑山居民纳税人取得来源于境外的所得，有权利抵扣该所得在境外缴纳的税款，但抵扣限额不能超过该所得适用黑山国内税法下所缴纳的税额，即适用普通税收抵免办法。

股息的抵免：满足实质性控制的条件下，作为母公司的居民企业有权利对其非居民企业性质的子公司分配给其的利润适用间接抵免。母公司适用间接抵免的前提是至少连续一年持有非居民子公司 10% 的股权。分配利润的子公司所扣缴的预提税也可以适用间接抵免。间接抵免和直接抵免均为普通抵免。未被利用的抵免可以向未来 5 年结转。

#### (2) 个人境外所得的税收抵免办法

根据黑山个人所得税法第 44 条，黑山居民纳税人取得来源于境外的所得，有权利抵扣该所得在境外缴纳的税款，但抵扣限额不能超过该所得适用黑山国内税法下所缴纳的税额。税收协定提供的双重课税减免条款优于国内的税收减免政策。

#### (3) 饶让条款相关政策

黑山同多国缔结的税收协定中，部分协定制定了税收饶让条款，这些国家包括：阿尔巴尼亚、阿塞拜疆、阿联酋、奥地利、爱尔兰、白俄罗斯、拉脱维亚、克罗地亚、波斯尼亚和黑塞哥维那、保加利亚、俄罗斯、土耳其、中国、塞浦路斯、埃及、希腊、匈牙利、朝鲜、科威特、利比亚、马其顿、马来西亚、摩尔多瓦、巴基斯坦、乌克兰、波兰、卡塔尔、罗马尼亚和斯里兰卡。

**中黑税收协定第二十四条消除双重征税方法，规定如下：**

一、在中国，避免双重征税如下：

中国居民从南斯拉夫取得的所得，按照本协定规定在南斯拉夫缴纳的税额，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。

二、在南斯拉夫，避免双重征税如下：

（一）南斯拉夫居民取得的所得或拥有的财产，按照本协定的规定可以在中国征税时，南斯拉夫应允许：

一 对该居民就该项所得缴纳的税收予以扣除，扣除额等于在中国就该项所得缴纳的税收。

二 对该居民就该项财产缴纳的税收予以扣除，扣除额等于在中国就该项财产缴纳的税收。

但该项扣除，在任何情况下，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额或财产税额。

（二）当按照本协定的规定，南斯拉夫居民取得的所得或拥有的财产在南斯拉夫免税时，南斯拉夫在计算该居民其余所得或财产的征税数额时仍然可对已经免税的所得或财产予以考虑。

三、缔约国一方出于鼓励的目的对在缔约国另一方缴纳的税收给予的抵免，应认为包括在该缔约国另一方应该缴纳，但按照该缔约国另一方的税收优惠规定而给予减免的税收。

#### 5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）

1997年协定的无差别待遇条款规定了中黑两国之间在国内税收征管方面的国民待遇原则，即无差别待遇原则，主要涵盖四方面内容：

（1）国民无差别待遇，即中国国民在黑山投资应与黑山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，即中国企业在黑山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，其税收负担不能比黑山进行同样活动的居民企业的负担更重。

（3）间接投资无差别待遇，即中国企业向黑山企业提供贷款或特许权取得的利息、特许权使用费或其它类似款项，在计算黑山企业的应纳税所得额时，应对中国企业支付的款项与对黑山本国企业支付的款项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转让条件，在税收上保证相同的竞争地位。

（4）子公司无差别待遇，即中国企业在黑山的子公司无论出资形式或比例如何，不应比黑山其它类似企业税收负担更重。

### 5.1.7 在黑山享受税收协定待遇的手续

根据黑山财政部制定的公司所得税法细则，存在税收协定的前提下，非居民纳税人有义务根据黑山财政部的要求，向所得的支付方即黑山居民企业，提供非居民纳税人所在国的税收居民证明以适用协定税率。

根据中国国家税务总局发布的《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），简化了《税收居民证明》的办理手续。通常，满足条件的申请人，10 个工作日后就可以取得《税收居民证明》。申请的资料主要包括：证明申请表、与拟享受税收协定待遇的收入有关的合同、协议、董事会或者股东会决议、支付凭证等证明资料等。若缔约对方税务主管当局对《税收居民证明》样式有特殊要求，申请人应当提供书面说明以及《税收居民证明》样式，主管税务机关可以按照上述规定予以办理。

## 5.2 中黑税收协定相互协商程序

### 5.2.1 相互协商程序概述

OECD 在 2008 年 7 月发布的修订后的《经合组织税收协定范本》（以下简称“经合范本”）第 25 条第 5 款中建立了某种旨在解决国际税收争议的仲裁机制，即相互协商程序，目的是解决两国主管当局的税收协定争议的，并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机制。

### 5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

1997 年中黑协定第二十六条协商程序条款为两国主管当局之间的协商解决机制提供了法律依据：

一、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规定的征税措施第一次通知之日起，3 年内提出。

二、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的征税。达成的协议应予执行，而不受各缔约国国内法律的时间限制。

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

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

### 5.2.3 相互协商程序的适用

#### (1) 申请人的条件

根据中黑税收协定相互协商程序条款规定，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。我国的《税收协定相互协商程序实施办法》（以下简称《实施办法》）中也表明了中国税收居民身份为申请启动程序的前提。《实施办法》中所称中国居民，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。

因此，只有在申请人为中国税收居民的情况下，中方主管当局方可受理其申请并就其所遇到的税收协定问题与黑方主管当局进行相互协商。此外，相互协商程序条款规定，如果案情属于《实施办法》第二十三条第一款（非歧视待遇），申请人可以将案情提交至本人为其国民的缔约国主管当局。此处中国国民，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

相互协商程序是在税收协定框架内解决国际税收争端的机制，因此当事人请求相互协商的事项应属于税收协定的适用范围。在中国对外签订的税收协定中，除相互协商程序条款外，部分协定还在居民、股息、利息、联属企业等条款中指明了双方主管当局可以就该条款解释及适用进行相互协商。在中国签订的某些协定中，双方仅在少数条款中指明可以就该条款使用相互协商程序，而在其他的条款中未提及相互协商程序。根据 OECD 税收协定范本解释，即使缔约国双方未在其他条款中提及主管当局可以就

该条款协商，但因相互协商程序独立条款的存在，双方仍可以就税收协定特定条款解释及适用过程中的问题适用相互协商程序。

中国颁布的《实施办法》第九条以列举的方式说明了中国居民（国民）可以申请启动相互协商程序的情形：

（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。

另外，中国国民认为缔约对方违背了税收协定非歧视待遇（无差别待遇）条款的规定，对其可能或已经形成税收歧视时，可以申请启动相互协商程序。

《实施办法》规定，申请人应在有关税收协定规定的期限内，以书面形式（纸质与电子版的《启动税收协定相互协商程序申请表》）向省税务机关提出启动相互协商程序的申请。负责申请人个人所得税或公司所得税征管的省税务机关为受理申请的税务机关。申请人就缔约对方征收的非所得税类税收提出相互协商申请的，负责与该税收相同或相似的国内税收征收的省税务机关为受理申请的税务机关。国内没有征收相同或相似税收的，省国家税务局为受理申请的税务机关。

#### 5.2.4 启动程序

##### （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——当事人应在不符合税收协定规定的征税措施第一次通知之日起三年内提出申请。

我国国内法规尚未对申请期限的问题进行明确，但从 OECD 范本解释中来看，范本中提供的三年是建议的最短时限，若协定中未约定期限的，应认为该期限至少不低于三年。

关于该期限的开始点，也就是纳税人有权申请启动协商程序的时间节点如何确定，OECD 税收协定注释中并未给出明确的界限，该问题一般由各国通过国内法进行规定。关于这一问题，我国尚未做出明确规定，根据我国《实施办法》规定：

如果中国居民（国民）认为，缔约对方所采取的措施，已经或将会导致不符合税收协定所规定的征税行为，可以按规定向省税务机关提出申请。但如何认定存在“将会导致不符合税收协定所规定的征税行为”难以明确。另根据《实施办法》第十四条第四款，“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”，可以得出当事人对违反税收协定的事项负有举证义务。

从实务角度出发，我们认为，通常来说只有当中国居民（国民）从缔约对方税务主管当局接到有违反税收协定嫌疑的书面意见或通知后（如申请税收协定优惠待遇被驳回的通知、认定存在常设机构的通知或转让定价调整数额初步通知等类似的书面意见或通知），当事人方有充分理由认定将出现不符合税收协定的征税行为，相互协商程序的三年期限开始计算，此时当事人方可申请启动相互协商程序。

## （2）税务机关对申请的处理

根据 OECD 税收协定范本条款中的用语“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”可以看出一国税务当局对是否应当事人的申请启动相互协商程序有一定的自由裁量权利。但税务当局何时可以拒绝当事人的申请，当事人是否有权诉至法院要求税务当局启动该程序，在 OECD 协定解释中并没有明确的答复，通常情况下这些问题都会留待各缔约国通过国内法规范。



理论上来说，与其他国家就税收问题展开磋商是涉及国家主权的行  
为，纳税人可以基于税收协定中的条款申请主管当局启动该程序。但当主  
管当局通过审查认为申请理由不够充分时有权拒绝纳税人申请，并且纳税  
人无权通过法院强制要求主管当局执行该程序。

根据《实施办法》规定，我国纳税人提出启动相互协商程序的申请需  
经两个步骤：

（1）向其所在的省级税务机关提出申请，由省级税务机关决定是否  
上报总局。

（2）税务总局对上报的申请进行审查并决定是否启动相互协商程  
序。

从《实施办法》可以看出，在该程序中省级税务机关只是对纳税人申  
请的材料进行审查而无权最终决定是否启动相互协商程序。如果纳税人对  
省级税务机关不予受理的决定不服，将有权进行异议申请。但对总局收  
到上报申请后决定不予受理时，该决定将具有终局性，纳税人无权再提出  
异议。

### 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

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，  
其结果只对达成协议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。

#### （2）相互协商程序与司法判决的关系

通常认为，如果两国主管当局进行协商讨论的问题上已产生了生效的  
税收和解或司法判决，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。

#### （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尴尬局面。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。

### 5.2.6 黑山仲裁条款

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

## 5.3 中黑税收协定争议的防范

中黑税收协定争议是指中黑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务争议，是两国因税收协定适用不明确导致的税收管辖权冲突。

从税收争议主体上来看，国际税收争议中可能存在两种情况，一是两国政府就税收协定适用产生争议；二是一国政府与跨国纳税人在国际税收关系中产生争议。例如，在中国与黑山间的国际税收利益分配活动中，两个主权国家是通过签订国际税收协定的方式来协调彼此之间的国际税收利益分配关系，中国和黑山间的国际税务争议主要表现为中国和黑山之间就相互签订的国际税收协定条款的解释、执行和使用范围等问题所产生的争议<sup>[38]</sup>。

OECD 在 2014 年 12 月 18 日发布了税基侵蚀与利润转移（Base Erosion and Profit Shifting，以下简称“BEPS”）第 14 项行动计划公开讨论稿，即《让争议解决机制更加有效》，该行动计划旨在寻求解决方案，以克服或消除国家或地区间通过相互协商程序解决税收协定相关争议的诸多障碍或不利因素。中国政府承诺应对措施将遵循以下原则：确保与相互协商程序有关的税收协定义务得到全面的善意执行；确保执行程序可以促进避免和解决与税收协定有关的争议；确保纳税人在符合资格的情况

---

[38] 《税收协定争议的解决》，Gustaf Lindencrona，1994 年

下可以申请进行相互协商程序；若案件进入相互协商程序，则确保案件得到妥善解决。

建议纳税人全面了解中黑税收协定及黑山税法的具体规定、完善税务风险的内部控制与应对机制，妥善防范和避免中黑税收协定争议，及时申请启动相互协商程序确保税收协定正确和有效适用，切实避免双重征税，消除缔约双方对税收协定的解释或适用产生的分歧。

## 第六章 在黑山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

在黑山注册企业的主要程序包括公证企业成立协议；提交申请及相关文件，并取得登记证、纳税识别号、增值税税号和海关许可；取得公司印章；开立银行账户；办理税务登记；通知经济事务监察机关和市政当局。

具体而言：首先，申请者应在初级法院对公司文件进行公证，并在市政厅加盖公证章，按照文件的页数份数等缴纳相应公证费。

其次，申请者应在线核对企业名称，并携带全部文件前往位于商业法庭的登记处登记公司和姓名。公司登记处备有公司信息公告文本，同时也会确定公告费用，而后将公告送至政府公报。公告将在 10 至 15 天内出版，但后续程序并不以公告出版为先决条件。公司登记所需的文件包括公司章程、公司条例、登记表 PS01。

第三，鉴于公司印章是后续公司交易活动（如开立银行账户、进行税务登记）中必不可少的核心法律工具，公司应自公司登记处预定公司印章，预定当日可取。

接下来，公司应当开立银行账户以进行后续税务登记。公司应通过邮寄或当面递送的方式，向银行提交相关表格以开立银行账户，该表格所涉及信息包括申请者名称、公司地址及电话、账户名称等。除 ZZOUR 表格之外，企业还应提交以下文件：波德戈里察商业实体登记中心对登记事宜的确认（复制有效）；账户开立及存续合同；存款签名卡；签名生效；黑山税务局颁发的纳税识别号相关文件；公司法人代表身份证件复印件。

再者，公司还应提交银行账户许可和单独的登记表以完成公司及其雇员的税收征管登记。在劳动局、退休基金、健康基金的登记将自动完成。

最后，新的改革废除了执照，使得企业有了充足的通知时间。若企业已开始进行交易活动，向主管经济事务的市政部门支付 3 欧元行政手续费即可完成通知。

## 6.1.2 信息报告制度

### 6.1.2.1 税务报告制度

若纳税人因疾病征期内无法及时返回黑山或其他不可抗力因素而无法如期进行纳税申报的，应在征期结束之前向税务局提出书面申请，说明无法如期进行纳税申报的原因，待税务机关批准后方可延迟纳税。

### 6.1.2.2 财务报告制度

根据黑山会计和审计法，法人实体应在次年 2 月 28 日之前向商事法院中央登记处提交财务报表及其电子版副本。在公开市场发行证券或其它金融产品的法人实体应向中央登记处提交年度和季度财务报表以及合并报表。小规模法人实体应向中央登记处提交资产负债表、损益表和统计报告。

## 6.2 纳税申报风险

### 6.2.1 在黑山设立子公司的纳税申报风险

黑山公司法将子公司视为独立的法人实体。在纳税申报中，子公司参照居民企业的相关规定。

#### (1) 公司所得税

黑山采用自我纳税评估的税务管理体制。公司需在纳税年度结束后 3 个月内完成纳税申报。纳税人需计算申报表中披露的税款所属期内的应交税金。如果纳税人未完成纳税申报或申报表有误时，税务机关会进行税额核定。根据黑山公司所得税法，如果企业法人和企业经营者未在规定时间内进行纳税申报、申报税额计算错误或者未按规定预缴利润税，视情节不同将被处以相当于黑山最低工资 10 倍到 300 倍的罚款。同时，法人实体的法人代表将被处以相当于黑山最低工资 2 倍到 20 倍的罚款。

#### (2) 增值税

子公司需在月度增值税申报表中涵盖其应纳税额。子公司需在次月 15 日之前提交申报表。无论子公司是否有应纳税额，均需提交申报表。申报表中需涵盖所有计算应纳税额需要的信息。如果子公司没有按时提交申报表或者没有保存规定的文件或者税务记录，税务局会根据与纳税人经营类似的情况或者根据纳税人的其他经营数据对其应纳税额进行评估计

算。根据黑山增值税法，如果企业法人和企业经营者在纳税义务发生时未缴纳增值税或者未依法正确计算税基、进项税或销项税，视情节不同将被处以相当于黑山最低工资 20 倍到 300 倍的罚款；同时，法人实体的法人代表将被处以相当于黑山最低工资 10 倍到 20 倍的罚款。

### （3）个人所得税

根据黑山个人所得税法，如果纳税人未能在当年四月前提交纳税申报表或者申报税额计算错误，视情节不同将被处以相当于黑山最低工资 10 倍到 200 倍的罚款。另外，税务机关可能禁止纳税人在一到三个月内从事特定活动。

### （4）对不履行扣缴义务的处罚

根据黑山税收征管法规定，扣缴义务人未履行扣缴义务，视情节不同将被处以相当于黑山最低工资 10 倍到 200 倍的罚款。

## 6.2.2 在黑山设立分公司或代表处的纳税申报风险

黑山外国投资法允许外资企业设立分支机构。外国公司可设立一个或多个分支机构。分支机构应当视为公司的一个组成部分，具有独立的法人资格。分支机构应当进行营业登记，并作为独立的纳税人，遵从前述纳税申报规定，分别缴纳增值税和公司所得税。

黑山法律尚未对代表处的设立及其法律地位作出明确规定。

## 6.2.3 在黑山取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

### （1）公司所得税

根据黑山税法，在黑山没有常设机构的非居民企业仅就来源于黑山的收入缴纳预提所得税，例如，非居民企业在黑山取得的股息、利息、特许权使用费及其他所得需缴纳 9% 的预提税。由所得支付方在支付生效时履行代扣代缴义务。

### （2）增值税

如果非居民企业在黑山提供了货物或劳务服务，且在黑山境内未设立机构场所的，则其授权的税务代表为增值税纳税人。如果纳税人未在黑山设立机构场所，也未授权税务代表，则货物和劳务服务的接受方为增值税纳税人。

未在黑山境内设立机构场所的非居民企业纳税人可以就进口到黑山境内使用的商品或服务抵扣增值税进项。

## 6.3 调查认定风险

### 6.3.1 转让定价调查风险

黑山的转让定价规则大体基于 OECD 转让定价指南。

黑山税法规定，纳税人必须各自披露其与关联方的交易，关联交易应符合独立交易原则。纳税人应在公司所得税年度纳税申报时披露其关联交易，但对于纳税人未在公司所得税年度申报中披露其关联交易的行为，黑山税法中没有相应的罚款规定。

黑山税法中一般规定的五年法定时效同样适用于转让定价评估，即在次年起的五年内均可对其进行转让定价评估。黑山税务局随机进行税务审计。通常，税务审计为三至五年一次、覆盖全部税种。黑山没有专门的转让定价审计，一般通过税务审计对关联方交易进行审查。

### 6.3.2 资本弱化认定风险

黑山没有资本弱化相关规定，但向非居民企业（不管是否为关联方）支付的利息必须符合独立交易原则。

### 6.3.3 非境内注册居民企业认定

黑山税法所规定的黑山税收居民企业，是指在黑山登记注册，或管理和控制地位于黑山境内的法律实体。黑山税法所规定的非居民企业，是指未在黑山登记注册，或经营管理场所位于黑山境外的法律实体。黑山税收居民企业就其全球收入在黑山缴纳公司所得税。税收非居民企业通过常设机构在黑山境内进行经营活动产生的收入，需缴纳公司所得税。

## 6.4 享受税收协定待遇风险

### 6.4.1 未正确享受协定待遇的风险

根据中黑税收协定，缔约国双方居民满足条件下，可以适用协定税率的优惠。以股息预提所得税为例，非居民企业需就其收到的股息缴纳 9%

的预提税，除非税收协定给予更低的税率。根据中黑税收协定，满足条件下，股息预提税率为 5%。

根据黑山公司所得税法，存在税收协定的前提下，非居民纳税人应向所得的支付方即黑山居民企业，提供非居民纳税人所在国的税收居民证明以适用协定税率。如果未提供税收居民证明，所得的支付方有权根据公司所得税法代扣代缴所得的预提税。如果非居民纳税人后续补充提交了税收居民证明的情况下，非居民纳税人有权申请退回多缴纳的预提税。

黑山已缔结的税收协定中，包括中黑税收协定在内的部分协定设置了税收饶让条款，以吸引外国投资人，即缔约国一方居民企业享受缔约国另一方税收减免等优惠待遇而未在缔约国另一方实际缴税的情况下，可视同该居民在缔约国另一方已缴税，而不再在缔约国一方缴税。在黑山投资的中国企业需留意税收饶让的有关规定，黑山政府对跨境纳税人在中国得到减免的税额视同已经缴纳，不再按照黑山税法的规定予以补征。在黑山投资的中方企业应按照协定和政策规定，及时申报境外所得，享受税收抵免。

综上，提醒在黑山投资的中国企业应正确享受协定待遇，降低税收风险。

#### 6.4.2 滥用税收协定待遇的风险

##### （1）常设机构的认定

中黑税收协定的第五条规定了常设机构的定义、正面清单和负面清单，遵从了 OECD 关于常设机构的定义。在黑山投资的中方企业如果存在通过代理人或分销商销售货物、成立分支机构或办事处以及在当地承包工程作业、提供劳务等情形，很可能被认定为黑山的常设机构。若如此，就要按照对方国家的税法规定申报纳税，否则将面临被处罚的风险。

在黑山投资的中方企业应结合黑山公司所得税法规和税收协定中的条款，合理安排经营模式。如对常设机构的判定，或常设机构的利润归属和费用扣除存有异议，中方企业可向我国税务机关申请启动税收协定相互协商程序，由我国税务总局与黑山税务主管当局通过协商解决。

在 BEPS 的大环境下，由于数字经济对企业商业模式的影响，常设机构的定义可能被重新修订。虽然数字经济本身并不显示特殊的 BEPS 问



题，但是数字经济的流动性等特征加剧了 BEPS 的影响。例如，过去不构成常设机构的准备性或辅助性的活动，可能正逐渐成为数字经济业务的重要组成部分，不再具备准备性或辅助性的性质，这些活动将不再适用常设机构定义的例外条款。

BEPS 第 7 项行动计划《防止人为规避常设机构的构成》将结合数字经济的主要特征对常设机构的定义做出修改，以确保不能利用人为安排来规避税收协定中常设机构的构成门槛并借此规避相应纳税义务<sup>[39]</sup>。

### （2）导管公司认定风险

“受益所有人”的概念于 1997 年被引入 OECD 协定范本，以解决简单的择协避税问题。但鉴于协定范本中并没有涉及各国实践中面临的择协避税安排，BEPS 第 6 项行动计划提出了应对这些协定滥用的建议，包括利益限制条款所制定的特别反滥用规则（LOB 规则），以及主要目的测试规则（PPT 规则）<sup>[40]</sup>。PPT 规则主要应对的是 LOB 规则没有涉及的其他择协避税情形，例如导管融资安排，即安排或交易的一个主要目的是试图获得税收协定的优惠，且在此情况下获取优惠是有悖于税收协定相关条款的宗旨与目的时，该税收协定优惠不应被授予<sup>[41]</sup>。

### （3）受益所有人判定风险

享受税收协定优惠的首要条件是符合 OECD 税收协定范本第四条关于“缔约国一方居民”的定义，不是缔约国一方居民的人则不可以享受协定优惠。如前所述，“受益所有人”的引入是为了解决简单的择协避税问题，即出于税收目的将所得支付给不是该所得真正拥有者的缔约国一方的中间居民。根据中国和黑山的税收协定，股息、利息和特许权使用费的条款中均强调了“受益所有人”为享受协定税率的条件之一。换言之，如果股息、利息或特许权使用费的收款人并非受益所有人，则无法享受优惠协定税率。

### （4）脱离实质性经济活动享受税收优惠认定风险

---

[39] BEPS 第 1 项行动计划《应对数字经济的税收挑战》

[40] LOB 规则和 PPT 规则可能无法适用于所有国家。某些国家的国内法可能已经包括了特定条款，使得无须再加入上述两项规则来阻止择协避税。根据黑山缔结的协定条款，暂时没有 LOB 条款。

[41] BEPS 第 6 项行动计划《防止税收协定优惠的不当授予》

OECD 还根据缔约国是否会采用主要目的测试条款规定了详细版和简明版的 LOB 规则，建议那些不会将主要目的测试条款纳入税收协定的国家，采用详细版的 LOB 规则。主要目的测试最初来源于判例法，它规定“虽有存在税收协定中其他条款的规定，如果在考虑了所有相关事实与情况后，税务主管机关可以合理地认为获取某项协定优惠是直接或间接产生该优惠的任何安排或交易的主要目的之一，则纳税人不能被授予协定中关于所得或财产的优惠，除非其能够证明在此种情况下授予该优惠将符合本协定相关条款的宗旨与目的。” OECD 考虑到在某些情况下，纳税人形式上虽然属于 LOB 规则下“有资格的人”，但事实上它在某些营业活动上的安排又以获取协定优惠待遇为主要目的，脱离了实质性经营活动，那么此时授予其优惠是不当的。

黑山税法中虽然未设置一般反避税规定，但在 BEPS 的大环境下，中方企业应了解 OECD 应对税收协定滥用所采取的措施并合理安排投资架构。

## 6.5 其他风险

无。

## 参 考 文 献

- [1] 《黑山共和国宪法》
- [2] 《对外投资合作国别（地区）指南——黑山（2016 年版）》
- [3] 《世界经济论坛 2016-2017 全球竞争力报告》
- [4] 《2017 年营商环境》
- [5] 《IMF-世界经济展望报告 2017》
- [6] 《中国对外投资合作发展报告 2015 版》
- [7] 黑山共和国《会计与审计法修正案》
- [8] 黑山共和国《税收征管法》
- [9] 黑山共和国《增值税法》
- [10] 德勤-黑山经商须知（2016 版）
- [11] IBFD - 黑山税收协定预提税率一览表
- [12] 《中华人民共和国政府和南斯拉夫联盟共和国联盟政府关于对所得和财产避免双重征税的协定》
- [13] BEPS 第 1 项行动计划《应对数字经济的税收挑战》
- [14] BEPS 第 6 项行动计划《防止税收协定优惠的不当授予》
- [15] 《税收协定争议的解决》，Gustaf Lindencrona, 1994 年

## 附录 黑山签订的税收协定概况

缔约国家/地区	股息预提税率		利息预提	特许权使用费
	个人、公司(%)	符合条件的公司(%)	税率 (%)	预提税率 (%)
阿尔巴尼亚	15	5	10	10
奥地利	10	5	10	5/10
阿塞拜疆	10	10	10	10
白俄罗斯	15	5	10	10
比利时	15	10	8	10
波黑	10	5	15	10
保加利亚	15	5	10	0/10
中国	5	5	10	10
克罗地亚	10	5	10	10
塞浦路斯	10	10	10	10
捷克	10	10	10	10
丹麦	15	5	0	5/10
埃及	15	5	15	15
芬兰	15	5	0	10
法国	15	5	0	0
德国	15	15	0	10
匈牙利	15	5	10	10
爱尔兰	10	5	10	5/10
意大利	10	10	10	0/15
韩国	10	10	10	10
科威特	10	5	10	5/10
拉脱维亚	10	5	10	10
马其顿	15	5	10	10
马来西亚	-	-	15	10
马耳他	10	5	10	5/10
摩尔多瓦	15	5	10	10
荷兰	15	5	0	10
挪威	15	15	0	10
波兰	15	5	10	10
罗马尼亚	10	10	10	15
俄罗斯	15	5	10	10
塞尔维亚	10	10	10	5/10
斯洛伐克	15	5	10	10
斯洛文尼亚	10	5	10	5/10

中国居民赴黑山投资税收指南

斯里兰卡	12.5	12.5	10	10
瑞典	15	5	0	0
瑞士	15	5	10	0/10
土耳其	15	5	10	10
乌克兰	10	5	10	10
阿联酋	10	0/5	0/10	0/5/10
英国	15	5	10	10

编写人员：李雪松、陈健莉、李莅津、马全平、赵大海、雷霆

审校人员：田玮、徐小康

交叉审校人员：陈玥晗、郑静、谯海军、尼达顿珠、  
谢强、王煜棋、张宁、李毓琼、张军