

# 中国居民赴阿曼 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

《中国居民赴阿曼投资税收指南》重点介绍了阿曼的投资环境及税收制度。本指南根据阿曼的国情、税收政策相关法规和中阿双边协定，总结了中国企业赴阿曼投资可能面临的税务问题以及需要遵从的税收征管规定，有较强的针对性和指导意义。

本指南共分 6 个章节。第一章介绍了阿曼的基本国情、投资环境，为中国居民赴阿曼投资给予概括性的了解。第二章全面介绍了阿曼的税收制度，主要包括对税收法律体系、近年税制变化的介绍，并对公司所得税做出了详尽的介绍。第三章介绍了阿曼税收征收和管理体制，涵盖了税收管理机构、居民纳税人的税务登记、纳税申报、税务检查等征管规定，以及非居民纳税人的税收征管措施与非居民企业税收管理的简介，对中国企业在阿曼投资合作的税务管理实践具有较强的指导性。第四章介绍了阿曼的特别纳税调整政策，具体包括关联交易、转让定价调查等。第五章是对中阿税收协定及相互协商程序的介绍，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内容介绍，以及对税收协定相互协商程序的详细说明等。第六章为中国居民企业赴阿曼投资可能存在的税收风险做了介绍，包括信息报告风险、纳税申报风险、调查认定风险以及享受税收协定待遇风险，前瞻性地提示了目前国际税收的热点议题“税基侵蚀及利润转移”行动计划对阿曼税收征管可能产生的影响。

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

摘 要.....	1
第一章 阿曼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.....	1
1.1.3 经济概况.....	3
1.1.4 文化概况.....	4
1.2 投资环境概述.....	4
1.2.1 近年经济发展情况.....	4
1.2.2 资源储备和基础设施.....	5
1.2.3 支柱和重点行业.....	6
1.2.4 投资政策.....	7
1.2.5 经贸合作.....	8
1.2.6 投资注意事项.....	10
第二章 阿曼税收制度简介.....	11
2.1 概览.....	11
2.1.1 税制综述.....	11
2.1.2 税收法律体系.....	11
2.1.3 近三年重大税制变化.....	11
2.2 公司税（Corporate Income Tax）.....	12
2.2.1 居民企业.....	12
2.2.2 非居民企业.....	17
2.2.3 其他.....	18
2.3 个人所得税（Individual Income Tax）.....	18
2.3.1 居民纳税人.....	18
2.3.2 非居民纳税人.....	18
2.3.3 其他.....	18
2.4 增值税（Value added Tax）.....	18
2.4.1 概述.....	18
2.4.2 税收优惠.....	18
2.4.3 应纳税额.....	18
2.4.4 其他.....	18
2.5 其他税（费）.....	18
2.5.1 社会保障税（Social Security Tax）.....	18
2.5.2 印花税（Stamp Duty）.....	19
2.5.3 关税（Customs Duty）.....	19
2.5.4 消费税（Excise Tax）.....	19
第三章 税收征收和管理制度.....	20
3.1 税收管理机构.....	20
3.1.1 税务系统机构设置.....	20
3.1.2 税务管理机构职责.....	20
3.2 居民纳税人税收征收管理.....	20

3.2.1	税务登记	20
3.2.2	账簿凭证管理制度	20
3.2.3	纳税申报	20
3.2.4	税务检查	21
3.2.5	税务代理	22
3.2.6	法律责任	22
3.2.7	其他征管规定	23
3.3	非居民纳税人的税收征收和管理	23
3.3.1	非居民税收征管措施简介	23
3.3.2	非居民企业税收管理	23
第四章	特别纳税调整政策	24
4.1	关联交易	24
4.1.1	关联关系判定标准	24
4.1.2	关联交易基本类型	24
4.1.3	关联申报管理	24
4.2	同期资料	24
4.2.1	分类及准备主体	24
4.2.2	具体要求及内容	24
4.2.3	其他要求	24
4.3	转让定价调查	25
4.3.1	原则	25
4.3.2	转让定价主要方法	25
4.3.3	转让定价调查	26
4.4	预约定价安排	26
4.4.1	适用范围	26
4.4.2	程序	26
4.5	受控外国企业	26
4.5.1	判定标准	26
4.5.2	税务调整	26
4.6	成本分摊协议管理	26
4.6.1	主要内容	26
4.6.2	税务调整	27
4.7	资本弱化	27
4.7.1	判定标准	27
4.7.2	税务调整	27
4.8	法律责任	27
第五章	中阿税收协定及相互协商程序	28
5.1	中阿税收协定	28
5.1.1	中阿税收协定	28
5.1.2	适用范围	29
5.1.3	常设机构的认定	30
5.1.4	不同类型收入的税收管辖	31
5.1.5	阿曼税收抵免政策	38
5.1.6	无差别待遇原则（非歧视待遇）	38

5.1.7 在阿曼享受税收协定待遇的手续 .....	39
5.2 阿曼税收协定相互协商程序 .....	39
5.2.1 相互协商程序概述 .....	39
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据 .....	39
5.2.3 相互协商程序的适用 .....	40
5.2.4 启动程序 .....	42
5.2.5 相互协商的法律效力 .....	43
5.2.6 阿曼仲裁条款 .....	44
5.3 中阿税收协定争议的防范 .....	45
第六章 在阿曼投资可能存在的税收风险 .....	46
6.1 信息报告风险 .....	46
6.1.1 登记注册制度 .....	46
6.1.2 信息报告制度 .....	46
6.2 纳税申报风险 .....	47
6.2.1 在阿曼设立子公司的纳税申报风险 .....	47
6.2.2 在阿曼设立分公司或代表处的纳税申报风险 .....	47
6.2.3 在阿曼取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险 .....	47
6.3 调查认定风险 .....	47
6.4 享受税收协定待遇风险 .....	48
6.5 其他风险 .....	49
参 考 文 献 .....	50
附 录 阿曼税收协定网络 .....	51

# 第一章 阿曼概况及投资主要关注事项

## 1.1 国家概况

### 1.1.1 地理概况

阿曼苏丹国 (The Sultanate of Oman)，简称阿曼，首都马斯喀特。位于阿拉伯半岛东南部，西北界阿拉伯联合酋长国，西连沙特阿拉伯，西南邻也门共和国。东北与东南濒临阿曼湾和阿拉伯海。国土面积 30.95 万平方公里，海岸线长 3165 公里。境内大部分是海拔 200—500 米的高原。东北部为哈贾尔山脉，其主峰沙姆山海拔 3352 米，为全国最高峰。中部是平原，多沙漠。西南部为佐法尔高原。除东北部山地外，均属热带沙漠气候。全年分两季，5 月至 10 月为热季，气温高达 40 摄氏度以上；11 月至翌年 4 月为凉季，气温约为 24 摄氏度。年平均降水量 130 毫米，降水很少且无规律，有时也大雨滂沱，南部萨拉拉地区由于受季风影响，6-10 月雨量充足且有规律。

截止 2016 年底，阿曼人口已增至约 465 万。马斯喀特省是阿曼人口最为集中的地区。

### 1.1.2 政治概况

阿曼实行世袭君主制，禁止一切政党活动。国家领袖卡布斯·本·赛义德（卡布斯苏丹）享有绝对权威，颁布法律、任命内阁、领导军队、批准和缔结国际条约。1996 年 12 月，成立以卡布斯苏丹为首的 9 人国防委员会，负责审议国家安全有关事宜，要求王室委员会召开会议确定国家统治者。2011 年 11 月，阿曼修订《国家基本法》，规定：如王室委员会在法定时间 3 日内未能就挑选苏丹达成一致，则由国防委员会在国家委员会主席、协商会议主席、最高法院两名年纪最长的副主席共同参与下，向王室委员会证明阿曼苏丹亲笔信中确立的继任者。

1993 年 11 月，卡布斯苏丹颁布诏书，公布了《国家基本法》，该法对国家体制、政治指导原则、国家元首、政府首脑、内阁及其成

员的职责、公民权利与义务等方面做出了规定。2011年，卡布斯颁布法令，对《国家基本法》进行部分修订，其中主要对苏丹位继承、协商会议权限等做出进一步规定。

阿曼政府实行两院制。1997年12月，卡布斯苏丹宣布成立阿曼委员会，由国家委员会和国家协商会议组成。主要任务是召集两会联席会议，讨论卡布斯苏丹提出的问题，做出相关决定。在每年召开的年会上，卡布斯苏丹作报告，阐述国家的工作方向和重点。国家委员会是一个咨询机构，具有法人地位，主要协调与内阁之间的关系，推动两者之间的合作，其权力包括审议法律草案并直接提交卡布斯苏丹，对国家发展纲要和计划的执行进行研究。2011-2015年，国家委员会成员共85人，均从退休大臣、次大臣、大使、大法官和军官中挑选，由卡布斯苏丹任命。国家协商会议成立于1991年11月，由各州通过差额选举产生的代表组成。其前身是1981年成立的国家咨询委员会，主要功能是咨询和监督。国际委员会和国家协商会议的委员任期均为4年，可连任但不得相互兼任。

内阁是阿曼政府的最高行政机关。卡布斯苏丹担任首相，内阁主要协助其制定和执行国家大政方针，提出政治经济社会管理和执行的建议，提出法律草案等。阿曼政府各部门在各省、地区设有直属分支机构，由上而下管理部门事务。另外，地方共设4个省政府和5个区政府，60个州政府，负责地方事务管理。

阿曼政府机构由外交部、国防部、内政部、财政部、石油和天然气部、农渔部、住房部、地方市政和水资源部、旅游部、教育部、交通通信部、宗教事务部、国家委员会、阿曼皇家警察、阿曼投资促进与出口发展公署等部委组成。

政府还设司法、宗教基金和伊斯兰事务部，主管司法及宗教事务。全国设有47所法庭，在首都和一些州设上诉法院。1911年11月阿曼颁布司法法。

阿曼在外交中遵循中立、不结盟、睦邻友好和不干涉别国内政的原则，积极参与地区和国际事务，致力于维护海湾地区的安全与稳定，主张通过对话与和平方式解决国家之间的分歧。

阿曼是海湾阿拉伯国家合作委员会（海合会，GCC）六个成员国之一。长期以来，共同的利益和目标使阿曼与海合会其他成员国一直保持紧密、特殊的关系。

阿曼与美国、英国等西方国家关系密切。早在 1837 年和 1843 年，美阿两国就先后在对方设立了领事馆；1972 年，美阿两国外交关系升格为大使级；1980 年签署了军事便利协定；2006 年签署自由贸易协定。

1978 年 5 月 25 日，中国与阿曼建立外交关系。建交后，两国关系发展顺利，双方高层互访不断。2013 年中国副部级以上官员到访阿曼共计 4 次。2014 年 4 月 15 日，中国外交部部长王毅在北京会见来华参加中国与阿曼外交部第八轮战略磋商的外交部秘书长巴德尔。

### 1.1.3 经济概况

阿曼是典型的资源输出型国家，石油、天然气产业是阿曼的支柱产业，油气收入占国家财政收入的 75%。根据 2016 年《BP 世界能源统计年鉴》，截止 2015 年底，阿曼已探明石油储量 53 亿桶，天然气储量 7000 亿立方米<sup>[1]</sup>。

阿曼实行自由和开放的经济政策，利用石油收入大力发展国民经济，努力吸引外资，引进技术，鼓励私人投资。阿曼无相关外汇管制。

阿曼政府稳健的货币政策为阿曼保持金融市场的稳定，促进经济社会发展，抑制通货膨胀起到至关重要的作用。从 1973 年起，阿曼就开始实行固定汇率制，将本币里亚尔与美元挂钩。1983 年以来，阿曼里亚尔与美元的汇率固定在 1:2.6 的水平。这大大增强了投资者的信心，也使阿曼银行业获得长足发展。阿曼中央银行对银行业实行严格的监管，以防止商业银行的违规行为，这一做法使得阿曼银行业在 2008 年全球经济危机中损失较小。

美元是阿曼外汇市场的主要外币，商业银行的美元存款占外币存款的 90%，而美元信贷占商业银行所发外汇信贷的 97%。

自 2012 年起，阿曼对外国人携带大额现金出境实行登记制度，

---

[1] 文献：《BP 世界能源统计年鉴》



即携带 6000 以上阿曼里亚尔（相当于 15600 美元）现金出境时必须在机场向当局申报登记。

阿曼金融体系是由中央银行、商业银行、非银行金融机构、汇兑机构、租赁公司、保险公司、养老基金和资本市场组成。银行系统在整个金融体系中占据重要位置。在阿曼目前还没有中资银行的分支机构，与中资银行关系较为密切的有马斯喀特银行和汇丰银行。

阿曼自 2000 年加入世界贸易组织（WTO）后，对外开放了项目融资业务。面对外国金融机构的竞争，阿曼银行和金融机构联合组成项目融资集团，在信贷安排中起主导作用，并与地区和国际金融机构合作，共同为项目提供融资。目前中资银行还不能使用人民币在当地开展跨境贸易和投资。根据阿曼国际统计和信息中心发布的数据，2015 年阿曼商业银行贷款总额 522 亿美元，平均贷款利率为 4.47%。

#### 1.1.4 文化概况

阿曼绝大多数都是阿拉伯人，信奉伊斯兰教。外来定居人口中印度人、伊朗人、巴基斯坦人居多。2008 年，阿曼华人华侨协会成立，现有在册人员 150 余人，主要聚居在首都马斯喀特等地，主要从事餐饮、商店、中医诊所、美容等行业。

官方语言为阿拉伯语。

阿曼人大多热情好客。客人相见时，一般都要先互致问候，然后再行拥抱礼和亲吻礼。对女性一般不主动握手或过分亲近交谈或拍摄照片。

## 1.2 投资环境概述

### 1.2.1 近年经济发展情况

阿曼的货币是阿曼里亚尔（OMR）。2015 年的国内生产总值总计 698.31 亿美元，人均国内生产总值为 15,551 美元。

截至 2016 年 2 月，国际评级机构标准普尔对阿曼主权信用评级为 BBB-/A-3，展望为稳定<sup>[2]</sup>。截至 2016 年 7 月，国际评级机构穆迪

---

<sup>[2]</sup> 标准普尔，[http://www.standardandpoors.com/en\\_US/web/guest/home](http://www.standardandpoors.com/en_US/web/guest/home)

对阿曼主权信用评级为 Baa1<sup>[3]</sup>。

近年阿曼的通货膨胀率维持在 1%左右。

阿曼在世界经济论坛公布的《2016 至 2017 年全球竞争力报告》中排名第 66 位<sup>[4]</sup>，在 2016 年世界银行公布的《全球营商环境报告》中排名第 66 位<sup>[5]</sup>。

## 1.2.2 资源储备和基础设施

阿曼拥有丰富的油气资源、渔业资源及矿产资源。

阿曼的基础设施覆盖陆运、海运、空运、通讯以及电力等。

### (1) 公路

公路运输是阿曼境内最主要和最便利的运输方式。截至 2015 年底，阿曼柏油公路总长度为 33635 公里。首都马斯喀特至南部萨拉拉的公路长 1000 多公里，是阿曼全境最长的公路。阿曼境内第一条高速公路（苏尔至古里亚特）于 2009 年建成。

### (2) 铁路

阿曼目前没有铁路，但筹划已久的海湾国家铁路网阿曼区段即将开建。阿曼铁路规划长度 2244 公里，共分为 9 个路段。第一段从苏哈尔到阿联酋便捷 171 公里，原本计划于 2016 年动工兴建，2020 年建成通车。2016 年 5 月，为配合其他海湾国家的计划，阿曼宣布对该铁路网项目延期，并取消了项目咨询管理合同。

### (3) 机场

阿曼境内现有 2 个国际机场。马斯喀特机场是阿曼航空运输枢纽，另一个是萨拉拉机场。另有其他机场在建。阿曼航空公司是阿曼本国唯一的一家航空公司，成立于 1993 年，已开通 40 条国内外航线。目前中国到阿曼尚无直达航线，需经多哈、迪拜、阿布扎比、曼谷等地转机。

### (4) 水运

---

<sup>[3]</sup> 穆迪：[https://www.moody's.com/pages/default\\_ch.aspx](https://www.moody's.com/pages/default_ch.aspx)

<sup>[4]</sup> 文献：世界经济论坛，《2016 至 2017 年全球竞争力报告》

<sup>[5]</sup> 文献：世界银行，《全球营商环境报告》

阿曼主要的港口有苏丹卡布斯港、萨拉拉港、苏哈尔港和杜古姆港。阿曼第八个五年计划于 2011 年开始实施以来，阿曼加大基础设施投入，继续扩建萨拉拉港、苏哈尔港和杜古姆港等主要港口，新建、扩建马斯喀特新机场和杜古姆机场，加快萨拉拉、苏哈尔、苏尔等自由区、开发区建设，加强高等级公路的扩建和延伸，并重视发展物流业，将海、陆、空运输进行优化组合，打造本地区新的物流中心。

#### (5) 通讯

阿曼通信较为发达，现有 2 个主要电信运营商，分别是阿曼电信和 OORED00。据 2015 年 6 月国际电信联盟（ITU）公布的全球网速排名，阿曼位居 52 位；据联合国经济和社会事务部（UNDESA）2015 年报告，在全球 193 个国家（地区）的排行榜上，阿曼在网上政府（e-government）服务方面排名第 32 位。

#### (6) 电力和水力

阿曼共有三大发电系统，分别是主电网系统、农网系统和萨拉拉电网系统；9 家电力生产企业。2015 年总装机容量达 7868 兆瓦（MW），全国总发电量达 32082 千兆瓦时（GW/H）。2017 年，阿曼第一座风力电站将投入运营，电站功率为 5 千万瓦。

阿曼水资源缺乏，属于严重缺水的国家之一。全国有海水淡化厂 21 座，每个厂的淡化水日产能从 1.1 万加仑到 100 万加仑不等。2015 年，阿曼清洁水产量达 3 亿立方米。全国输水管线总长度超过 1500 公里。

### 1.2.3 支柱和重点行业

石油、天然气产业是阿曼的支柱产业，在国民经济中占主导地位。近年随着经济多元化的发展，旅游业等也逐步得到发展。为满足国内电力生产和加工企业对天然气的潜在需求，应对随时可能出现的供应短缺，阿曼政府已加大对天然气的勘探开发投资，并开始对页岩气和页岩油进行研究。

阿曼政府为实现经济多元化的目标，改变单纯对原油出口的依赖，在苏哈建立了以石油为基础的工业区。目前，已建成、在建和拟建石化项目共 8 个，投资总额达 90 亿美元。未来将打造以石油天然

气为基础的杜古姆工业区，拟投资 120 亿美元新建日处理能力达 20-30 万桶的炼油厂和其他石化项目。

旅游业是阿曼政府近年来重点发展的行业，2004 年成立了旅游部，以规划和推动阿曼旅游业的发展。2007 年正式成为中国旅游目的地国。阿曼内阁已做出决定，将首都马斯喀特转型为旅游港。根据阿曼长期发展规划，从 2011 年开始的 10 年，旅游业的年平均增长率为 5.5%。预计到 2021 年，旅游业对阿曼 GDP 的贡献率将增加至 7.7%，产值约为 75 亿美元。

另外，阿曼农业种植面积 7.27 万公顷，处于较高水平，主要种植椰枣、柠檬、香蕉、芒果、木瓜等水果和蔬菜，农作物以小麦、大麦、高粱为主。渔业绝大多数为传统方式捕捞，主要出口到阿联酋及欧洲各国。

#### 1.2.4 投资政策

阿曼工商部是外国投资的主管部门，其职能包括向投资者提供相关服务，例如，审批投资申请，发放许可和商业注册。此外，其他部门可在外国投资项目的建设和经营期间就环境、卫生、安全等方面标准进行检查。

##### (1) 投资门槛

阿曼对投资额及投资比例有一定限制。一般性投资项目，外国投资比例不超过 49%，项目最低投资额为 39 万美元。经工商部门批准，外国投资比例可放宽至 70%。对于个别对国民经济发展具有重要作用的投资项目，经工商部门推荐，内阁批准，外国投资比例可达 100%，但投资额不少于 130 万美元。

阿曼《外国投资法》对外国投资领域、地区没有做出明确限制规定。但以下商业活动只能由阿曼人经营：宗教朝觐活动；劳务雇用和提供；保险服务；商业代理；海关清关服务；机场货物处理；海运服务；政府部门的跟踪服务；房地产服务、土地和建筑租赁与管理；相关社会活动：残障人士福利机构、残障人士康复机构、老年人福利机构、任何形式的社会服务中心；相关文化活动：出版印刷、报刊杂志、照相与电影、艺术生产、商业演出、电影院、博物馆；租车服务；广

告服务；各类运输服务；旅行社。

## （2）投资吸引力

阿曼对外国投资实行“国民待遇”，所有外国投资者享有阿曼当地投资者同等待遇，可以与阿曼企业或个人合资经营，也可以合资注册，独立经营。没有相关外资收并购等法律。

阿曼优惠政策主要由地域和行业两个层面构成。总体而言，阿曼鼓励在信息技术、旅游、加工制造、农牧渔业、采矿、医疗、私有化项目及在自由区和工业区的投资。

行业鼓励政策包括：①对于鼓励行业，可提供低息贷款；②制造业和战略工业投资项目进口的机械设备、零配件、原材料、半成品在生产期前5年免关税，原材料和半成品免征关税可再延长5年；③在自由区、IT区和工业区投资，外资可拥有100%股份；④对外资部分拥有股权的工业和旅游投资项目，提供免息长期贷款；⑤产品可免税进入海湾合作委员会成员国以及大阿拉伯自由贸易区的17个阿拉伯国家；⑥免征企业所得税5年，并可再延长5年；⑦提供出口信用保险。

另外，阿曼工商部宣布，免除关税的决定从2015年7月1日巴彦系统发布之日起生效，特许工业机构关税豁免从申请之日起开始实行。自2015年7月1日，所有的工业公司免除利润税五年，到期后再延长五年。特许工业机构将在项目执行期内享受产业实体免征进口关税，如机器、设备、零部件、原材料等；工业部门的实体也将享受五年免征所得税。

阿曼对外国的地区鼓励政策主要通过工业区、知识园区、自由贸易区来实现，主要包括：马斯喀特知识园区，萨拉拉自由区，杜古姆经济特区。

## 1.2.5 经贸合作

### （1）参与地区性经贸合作

阿曼于2000年11月加入世界贸易组织，2006年1月与美国签署了自由贸易协定并于2009年1月1日起正式生效。作为海湾合作委员会的成员国，阿曼加入了海合会关税同盟并参与海合会与欧盟、

中国及其他国家的自由贸易协定谈判。此外，阿曼是环印度洋集团的创始国、阿拉伯自由贸易区成员。阿曼为亚投行成员国。

## (2) 与我国的经贸合作

1989年，中阿两国成立了经贸联委会，目前双方已举行了八届联委会会议。第八届经贸联委会于2016年3月在马斯喀特成功召开，双方签署了相关会谈纪要。中方表示，双方可以加强共建“一带一路”合作，发挥互补优势，在巩固传统能源合作关系的基础上，积极拓展基础设施建设、产业园区开发、投融资等领域的合作。同时，阿方对双边经贸合作成就非常满意。阿推出的“2016—2020年发展规划”与中国共建“一带一路”合作倡议有许多契合点，阿方愿与中方共同努力，加强传统能源和新能源合作，共同实施工业、交通物流、旅游、矿业、渔业等领域投融资、建设和运营项目。

据阿曼官方数据显示，2015年中阿贸易继续增长，中国已连续十年保持阿曼石油第一大进口国地位，同时也是阿曼主要进口来源国之一。除石油外，石化产品、矿产品及海产品也是中国从阿曼进口的主要商品。中国向阿曼出口的主要商品有施工机械、汽车、机电产品、其他金属及制品、家具、塑料及制品、矿产品、纺织品、瓷砖及玻璃制品、蔬菜及水果等，特别是石油钻井设备和配件、家具、汽车、建筑机械设备、空调等商品出口近年来增长较快。

工程承包是中阿双边经济合作的主要形式之一。据中国商务部统计，2015年中国企业在阿曼新签承包工程合同38份，新签合同额8.15亿美元，完成营业额4.49亿美元，当年派出各类劳务人员67人，年末在阿曼劳务人员487人。新签大型工程承包项目包括山东电力建设第三工程公司承建阿曼萨拉拉二期联合循环电站项目；华为技术有限公司承包阿曼电信项目；中国石油集团东方地球物理勘探有限公司承建2015年阿曼PDO公司6区块地震采集项目；中国轻工业对外经济技术合作公司承建苏哈尔精炼糖厂项目；中铁十八局承建萨拉拉水上乐园项目等。

能源合作是中国与阿曼经贸合作的重要组成部分，涵盖石油上、下游全产业链，原油贸易也是合作的主体。2015年，中国从阿曼进

口原油 3207.1 万吨，同比增长 7.82%，进口额为 139.7 亿美元，同比下降 38.4%。

### 1.2.6 投资注意事项

#### （1）政局稳定性

阿曼政局稳定、政府部门较廉洁，在阿曼投资可享受许多优惠政策，但也存在法律不完善、办事效率不高、市场容量小、配套能力差、专业管理人员和熟练工人不足、雇员阿曼化比例要求等不利因素。

#### （2）社会治安

阿曼社会治安良好，要尊重当地居民及当地的文化、习俗，在工作、生活中为他们提供方便，尽量不要与外籍员工讨论宗教话题，避免发生争执。中国员工要注意在公众场合文明举止，着装干净整洁，不大声喧哗，提高公众形象。

#### （3）外国人政策

阿曼个人或企业雇佣外国劳工应向阿曼劳工部申请，经批准后才能按照批文的数量和职位引进外国劳务。为打击非法居留的外国人，阿曼几乎每个月都要在外籍人口集中区进行清理，对超期滞留、非雇主处务工等违法外籍劳务进行遣返。

#### （4）劳动力制约因素

一方面要了解相关法规对工会组织的相关规定，尊重当地工人组织及依法开展工会活动的权利；另一方面，要依法签订雇佣合同，遵守相关劳动法规的有关规定，减少劳资纠纷，对于一些煽动罢工等非正常情况在充分沟通的基础上，要及时与当地劳动主管部门取得联系，果断寻求仲裁和法律解决。

#### （5）经济风险

在阿曼开展投资、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。

## 第二章 阿曼税收制度简介

### 2.1 概览

#### 2.1.1 税制综述

阿曼税收体系较为简单，主管当局为财政部和税务总署。总体而言，阿曼征收的税种少而简单，企业赋税水平低，个人不用纳税。

阿曼以公司税为主。现行的企业所得税法于 2010 年开始执行，2017 年，企业所得税法有重大修订。

阿曼已缔结了 26 个税收协定及 4 个机场税收协定。

#### 2.1.2 税收法律体系

阿曼现行的税法体系主要包括《企业所得税法》、《公司贸易法》、《社会保险法》、《海湾合作理事会统一行业组织法》、《外商投资法》以及《工业和矿业组织和鼓励法》。

#### 2.1.3 近三年重大税制变化

2009 年 6 月，阿曼颁布新的《企业所得税法》并宣布以前的相关法律同时废止，新税法自 2010 年 1 月 1 日起正式实施。2017 年 2 月 26 日，有关企业所得税的法令刊登宪报，该法令对自 2010 年度实施的企业所得税法进行了一系列的重大修订，该修订将适用于缴纳企业所得税的公司和其他实体。

2017 年 1 月 30 日，沙特阿拉伯最终批准了海合会关于实施增值税的联合协议。随后，巴林财政部长宣布，确认巴林于 2017 年 2 月 1 日签署该协议。目前，所有海合会国家（巴林、科威特、阿曼、卡塔尔、沙特阿拉伯和阿联酋）签署了协议，为 2018 年在所有海合会成员国内实施增值税奠定了基础。下一步是每个签约国家制定本国的实施规章。这项协议的签订，意味着在海合会成员国开展业务的企业将受到增值税政策的影响，令在从未执行增值税政策的地区的企业经营产生根本性的变化。

另外，海合会国家对高耗能产品的关税将增加，且 2017 年统一



关税税率的计划已由海合会各成员国的海关当局确定。

## 2.2 公司税 (Corporate Income Tax)

### 2.2.1 居民企业

#### (1) 判断标准及扣缴义务人

阿曼公司税并没有居民纳税人的专门定义。

#### (2) 征税范围

阿曼公司对全球所得纳税，但已缴纳的特定境外税款可以享受税收抵免。除以下两种情况外，阿曼对常设机构的定义基本遵从 OECD 范本中常设机构的定义：①从事建筑工程活动的企业在开工的第一天则构成常设机构；②在阿曼提供咨询和其它服务在 12 个月内累计达 90 天或以上的情形，以及非独立代理人情形。

#### (3) 税率

标准公司税率为 15%，适用于阿曼的居民企业及外国企业在阿曼的常设机构。较低税率为 3%，适用于符合特定条件的小规模纳税人。

2017 年 2 月 26 日，关于阿曼企业所得税法修订的法令刊登宪报，法令对企业所得税法修订的主要内容如下：

- 标准公司税率由 12% 增加至 15%；
- 法定免税门槛（扣除标准）OMR30000（约 78000 美元）被废止；
- 向非居民企业支付的利息和股息适用预提所得税，税率 10%；
- 向非居民支付的服务费适用预提所得税，税率 10%；
- 建筑工地，建筑、装配或安装工程有关的常设机构的定义，即与提供咨询及其他服务的公司一样适用 90 天的常设机构规则；
- 政府部门机构适用的预提所得税免税政策已废止。这些机构可被允许抵扣支付的特定项目的预提所得税；
- 免税优惠仅限于制造业企业且应符合一定的条件，免税期为 5 年，不可延长；
- 作为纳税申报基础的自我评估制度被纳入税法，这一变化旨在提高纳税申报的准确性和正确性；
- 符合传统银行业收入流的伊斯兰金融交易的税收规定被纳入

税法；

—要求所有纳税人申请并取得税务登记证；

—调整与欺诈和未提交最终报表有关的一般纳税诉讼时效，从 5 年调整至 3 年，从 10 年调整至 5 年；调整与作出税收决定有关的诉讼时效，从 10 个月调整至 8 个月；

—根据权责发生制及国际会计准则规定准备会计账簿及纳税申报表。

上述关于预提所得税的规定，预计将从法令在政府公报发布之日起生效。所有其他修订，包括有关税率的变动，将自 2017 年 1 月 1 日起开始的财年生效（包括 2017 年度的纳税申报表）。

较低税率为 3%，适用于满足以下条件的小规模纳税人；

—纳税人的注册资本在纳税年度开始不超过 OMR50,000；

—纳税人的平均职工人数不超过 15 人；

—纳税人的总收入不超过 OMR100,000。

上述小规模纳税人禁止从事的行业包括：银行业和金融业、保险业、公共事业特许经营权、航空和海洋运输、自然资源开采或部长理事会确定的其他商业活动。除适用较低的税率外，允许小规模纳税人提交简化的税务申报单。如果税务机关怀疑纳税人计划将企业拆分成若干小规模企业从事经营活动以满足适用低税率，税务机关有权使用反避税条款重新分配企业间的收入。

#### （4）税收优惠

所得税法规定，从事以下业务可免缴企业所得税：

—从事海事运输的公司或机构取得的收入；

—从事空运或海运活动的外国分支机构取得的收入（公司总部所在国需与阿曼签署互惠协议）；

—依据阿曼法律设立的投资基金取得的收入以及用于投资在马斯喀特证券市场的证券的外来投资基金取得的收入；

—工业、采矿、产品出口、经营宾馆和旅游度假村，农业（包括养殖业）以及动物、农产品处理，渔业、养殖鱼和鱼加工业，教育和私人医院取得的收入。

企业需满足以下条件才可适用免税条件：

- 公司依照阿曼法律在阿曼成立；
- 公司或机构根据相关法律在贸易工业部或其他部门进行备案；
- 公司或机构的活动遵守相关法律；
- 公司或机构在免税期内进行生产经营活动时在相关部门备案；
- 公司或机构在以上提到的产业中进行生产经营活动，除管理服务和签约活动外；
- 公司或机构的账号定期接受注册审计师的审计；
- 公司或机构不在其他法律下享受免税；
- 公司或机构向税务机关提交决算表和财务报告副本后，其他机关下发备案登记证和执照。

#### （5）应纳税所得额

应纳税所得额为纳税年度总收入减除费用加上对于不可扣除费用及减免项目的调整。

##### ①收入范围

现金或实物收入，包括：任何活动的利润；研发所得；计算机及程序使用或使用权所得；出租或利用房产、机器或固定、流动资产所得；授权任何人出租或利用房产、机器或固定、流动资产所得；自境外的外国公司取得的股息，特许权费，管理费等。

##### ②税前扣除

可扣除的支出是指专门以经营为目的发生的和企业为了获得总收入发生的所有费用，条件是该费用是所接受服务的合理价值。允许扣除全部或为产生收入发生的费用，已经免征所得税的不允许作为可扣除支出。

以下成本和支出可进行扣除：

—纳税人用于商业用途的银行贷款所支付的利息。从关联方得到的借款依照行政法规在限制的基础上允许扣除。

—折旧。固定资产必须按成本估值，纳税时不考虑重新估值的结果。只要企业在商业活动中拥有或使用，无论是有形的还是无形的，所有固定资产允许以直线法折旧。固定资产分为建筑与船舶、飞机、

无形资产及机器设备两类。

其中，建筑类折旧率分别为：优质建筑 4%；港口泊位港口拦水堤、管线、道路、铁路线 10%；非优质建筑或预制建筑 15%；上述提到的建筑如果用于工业用途，折旧率翻倍；医院、教育等建筑 100%（应税人也可以选用 4%或 15%的折旧率）。

船舶、飞机、车辆、中型设备及无形资产类折旧率分别为：飞机、船舶的折旧率 15%；拖拉机、起重机及其他类似的重型设备、车辆、家具、计算机及程序、知识产权等 33.33%；钻井设备 10%；上述设备中未包括的机器、设备 15%。

—企业发生的筹建费用，可以以三年期或五年期进行摊销；

—企业有权享有的任何补贴；

—生产经营过程中发生的可疑债务，在被税务机构认定为坏账且无法收回时可以扣除。纳税人必须证明已经采取所有可能措施收回该债务，但该债务被证实是坏账而非待决账款；

—付给主席和股份公司董事会成员的酬金及付给全职管理其他公司的合伙人的工资和此类支出应被视作成本；

—企业在一个纳税年度内因公司员工的福利而发生的任何金额，由该企业对任何养老基金或由税务机构批准的此类计划做出的供款金额，或完全或仅为该企业员工从本企业退休后提交养老金或其他类似福利发生的任何金额，或在此类员工去世后为其家属提交养老金或其他类似福利所发生的任何金额；

—一经财政事务和能源资源委员会批准的机构所给予的捐赠，且此类捐赠的金额不超过总收入的 1%；

—一经财政事务和能源资源委员会批准的组织所给予的捐赠，条件是该捐赠金额应不超过该公司总收入的 5%；

—其他扣除，包括审计费用等。

### ③不可扣除费用

以下属于不可扣除费用，不可从利润中扣除：

—依据公司税法所征收的任何税项或依据公司税法或类似性质的税项支付的任何金额；

- 免征所得税收入发生的支出，不允许作为可扣除支出；
- 服务的价值或其他相关报酬被认定为不公平和不合理的范围内发生的任何支出；
- 已在任何保险、合同或赔偿金中收回的任何支出或亏损等；
- 准备金一般是不可扣除，包括下列项目的准备金：
  - ✓ 坏账准备金；
  - ✓ 维护准备金；
  - ✓ 承包商的未来亏损；
  - ✓ 存货呆滞。税法没有规定存货的计算方法。一般而言，存货是按较低的成本和可变现净值进行估值的，采用加权平均法和先进先出法确定成本。在计算一个实体的应纳税所得时，不得扣除财务报表中为了将存货价值降低至可变现净值而计提的准备金。但是保险公司可以扣除期限未满足的风险准备金（责任准备金根据净保费确定）。此外，商业银行的贷款损失准备金如果获得阿曼中央银行的批准也可扣除。

#### ④ 外国企业分公司支出的扣除受到一些限制：

- 分公司为外国总部发生的费用支出；
- 担保费。外国企业分公司支付给阿曼代理人的担保费最高可扣除应纳税收入的 5%；
- 利息。向总部支付的利息不予扣除，无论是作为往来帐余存，还是作为总部利息成本的一部分。如果可以证明贷款为阿曼分公司所获得并独自使用，向银行借贷的利息便可扣除；

— 汇率波动。外国实体的阿曼分公司与其总部或任何附属机构之间的交易存在的汇率波动在阿曼征税中通常可以忽略。因此，外汇损失不予扣除，外汇收益也无须纳税。

#### ⑤ 亏损

亏损可向以后年度结转 5 年来抵消应税所得。免税期间内的税收亏损一般可无限期向以后年度结转。亏损不得向以前年度追溯调整。

#### ⑥ 特殊事项的处理

根据具体情况，税务机关可能允许对已缴境外税收予以抵免。对于某些在境外支付的税费，不论阿曼是否与源泉国家缔结税收协定，

境外税收抵免均可适用，抵免限额为该境外收入根据阿曼税法规定计算的应纳税额。

### ⑦合并纳税

阿曼税法不允许合并申报，各公司必须提交自己的纳税申报表。

## 2.2.2 非居民企业

### (1) 概述

在阿曼，公司税方面并没有非居民纳税人的专门定义。实操中，非在阿曼注册成立的公司且未在阿曼有常设机构的公司为非居民企业。

### (2) 征税范围

根据所得税法，非居民企业在阿曼从事商业活动或者取得来源于阿曼的收入将被予以征税。如果外国企业通过设在阿曼的常设机构从事商业活动，将同居民企业一样予以征税，但位于阿曼的分支机构的总部管理费用的扣除金额存在限额标准。

除以下两种情况外，阿曼对常设机构的定义基本遵从 OECD 范本中常设机构的定义：①对于工程、建筑等活动无固定的时间门槛，从该活动的第一天起即构成常设机构；②对于服务型劳务，如果劳务活动在连续 12 个月中至少持续 90 天，则构成常设机构。

### (3) 税率

阿曼最新的税法规定，向非居民企业支付的利息和股息适用预提所得税，税率 10%，其中，向海湾合作委员会成员国的企业支付的股息不适用预提税规定；向非居民企业支付的服务费、研究和开发活动服务费、管理费适用预提所得税，税率 10%；向非居民企业支付的特许权使用费（包括设备租金）、计算机软件使用权的对价适用预提所得税，税率 10%。对于与阿曼签订了双边税收协定的国家，该国居民来源于阿曼的所得有可能享受更低的预提所得税率。

预提税的此次修订将预提税征税范围扩大到对外支付股息、利息、特许权适用费及在阿曼提供服务（小于 90 天）的行为，但不包括销售货物的行为。

### 2.2.3 其他

无。

## 2.3 个人所得税 (Individual Income Tax)

阿曼不征收个人所得税。

### 2.3.1 居民纳税人

无。

### 2.3.2 非居民纳税人

无。

### 2.3.3 其他

无。

## 2.4 增值税 (Value added Tax)

### 2.4.1 概述

阿曼不征收增值税或销售税。

### 2.4.2 税收优惠

无。

### 2.4.3 应纳税额

无。

### 2.4.4 其他

目前，所有海合会国家（巴林、科威特、阿曼、卡塔尔、沙特阿拉伯和阿联酋）签署了实施增值税的联合协议，为 2018 年在所有海合会成员国内实施增值税奠定了基础。下一步是每个签约国家制定本国的实施规章。

## 2.5 其他税（费）

### 2.5.1 社会保障税 (Social Security Tax)

年龄在 15—59 岁之间的阿曼私营部门的雇员必须缴纳月工资的

6.5%用于社会保障（包含养老保险、伤残险和死亡保险）。

雇主必须缴纳相当于阿曼雇员月工资 9.5%的金额用于雇员的社会保险（包括养老、残疾和死亡）；应缴纳月工资 1%的金额用于职业疾病和工伤。对于长期受私营部门雇佣、年龄在 15 岁到 59 岁之间的阿曼雇员，均需缴纳社会保障税。统一的保险保障制度对在海湾合作理事会其他成员国的公民有效。

### 2.5.2 印花税 (Stamp Duty)

公司无印花税。印花税仅适用于个人购买房地产，按销售价格的 3%征收。

### 2.5.3 关税 (Customs Duty)

阿曼是海湾合作委员会海关联盟的会员之一。阿曼对从海湾合作委员会成员国以外进口的货物征收 5%的关税(受制于自由贸易协定)。

### 2.5.4 消费税 (Excise Tax)

目前阿曼没有消费税。但是作为海湾合作组织的成员国之一，阿曼正在致力于引入消费税。阿曼于 2016 年末签署了海湾合作组织消费税框架协议，并预计将在 2017 年开始征收消费税。



## 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

主管当局为财政部和税务总署。

#### 3.1.2 税务管理机构职责

阿曼税务总署的下属行政单位包括：调查及评估部、税款征缴部、税务调查及管理部。阿曼税务总署的主要职责包括：依法采取必要措施履行纳税评估和纳税减免工作；依法征纳税款；其他财政部指定的工作内容<sup>[6]</sup>。

### 3.2 居民纳税人税收征收管理

#### 3.2.1 税务登记

阿曼的主要商业实体包括股份公司、有限责任公司、合伙企业（普通或有限）、合资企业和外国企业的分支机构。除特定的行业或项目要求，一般可通过参股形式设立一家有限责任公司。非阿曼国民如果希望在阿曼经营业务，或希望从阿曼公司的资本中获得利益，必须获得工商部门的许可。同时，税务机关要求外国企业在申请成立时需提交业务资料和支持文件并进行登记。

#### 3.2.2 账簿凭证管理制度

在阿曼登记注册的企业必须按照国际财务报告准则保持完整的会计记录。阿曼法律规定，会计账簿应至少保存 10 年。

#### 3.2.3 纳税申报

公司税

(1) 申报要求

---

<sup>[6]</sup> Oman Chamber of Commerce and Industry, *The Law of Income Tax on Companies*.

申报要求阿曼税务年度为公历年度，一般要求纳税人将其用作财务报表的会计年度（为保持一致，也可接受不同的会计年度）。在开业时，纳税人可以采用 12 月至 18 个月作为开户期限。账目通常以阿曼里亚尔记录，但经税务机关批准，也可以以外币形式记录。

根据阿曼政府法律规定，每年要对财务进行一次审计，会计年度由公司提出申请，一旦确定后不得变更。但是第一年审计缴纳可以延长到从公司注册之日起 18 个月。审计工作要由在阿曼有关部门批准的注册会计师事务所来完成，递交到税务部门的财务报告必须有注册会计师事务所的签字和盖章。

阿曼不允许合并申报，各公司必须提交自己的纳税申报表。在阿曼拥有多家常设机构的外国人必须提交一份包含所有常设机构的纳税申报表，应缴纳的税款将基于所有常设机构应税所得总额进行计算。

公司必须于会计年度结束后第 3 个月末前提交纳税申报表，并缴纳税额。

## （2）税款缴纳

纳税人必须于会计年度结束后第 6 个月末前提交年度汇算清缴申报表，并结清税款。

申请人详细填写税务部门为纳税人准备的表格，详细填写所从事的商业或其他服务的经营情况。

申请人向税务局提交下列文件资料：

- 企业的决算报表、资产平衡表等文件的复印件；
- 从事经营活动的许可证复印件；
- 成立公司的有效成立决定和合同复印件；
- 商业注册的复印件；
- 身份证或护照的复印件；
- 税务部门发放的税卡和根据申请和经营情况发放的注册证书（证书上填写纳税人姓名、地址、经营范围、注册信息、有效期等）。

### 3.2.4 税务检查

未按照规定进行纳税申报的纳税人可能会被税务机关进行纳税

评估。例如，税务当局可能会针对以下情况对纳税人进行纳税评估：纳税人未按其要求提供相关信息；税收机关质疑纳税人未据实申报应税收入。

纳税人可以在纳税申报做出的三年内要求税务机关进行纳税评估。如果税务总署在税务年度结束后的五年内没有对申报金额评估，则纳税评估以纳税人申报金额为准<sup>[7]</sup>。

### 3.2.5 税务代理

在阿曼报税须完全委托当地会计师事务所进行申报，由会计师事务所审计后进行年度申报。

### 3.2.6 法律责任

未能向税务机关申报收入可能导致核定征收和处罚。逾期缴纳所得税，将对未缴纳税款按每月 1% 的税率征收额外税款。如发生不合规行为，税务机关可另行处以纳税人不超过公司应纳税款 50% 的额外罚款和其他处罚。

新税法规定了更为严格的非合规履行纳税义务的税收处罚，主要包括以下内容：

— 延期提交纳税申报表，处最高 OMR2000 的罚金（以前是 OMR1000）；

— 非正确申报收入，处罚金额为不低于原申报所得与正确应纳税所得额差额的 1%，但不得超过 25%；

— 未提交文件、提交的文件不符合税务机关提出的信息要求或者未能出席税务机关会议，处 OMR2500 至 OMR5000 的罚金；

— 不遵守税法、法规或行政规定，财政部可追加罚款 OMR3000；

— 税务证件违规，罚款金额为 OMR5000；

— 因故意拒绝提交报税表或税务机关要求的其他资料（包括故意销毁或隐瞒记录）及收入申报不正确，加重刑事处罚（即主要人员的监禁和罚款）。

---

<sup>[7]</sup> Salah Gueydi, *Oman Corporate Taxation*, IBFD.

### 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

一般情况下，预提所得税的税率为 10%。对于与阿曼签订了双边税收协定的国家，该国居民来源于阿曼的所得有可能享受更低的预提所得税率。

#### (2) 分类管理

##### ①非居民纳税人在境内设立机构场所的

非居民纳税人在阿曼境内设立机构场所，构成阿曼常设机构情况下，征税管理同阿曼居民企业一致。

##### ②非居民纳税人在境内未设立机构场所的

非居民纳税人在阿曼未设立机构场所，则适用预提税制度，即由支付对价的阿曼企业扣缴非居民企业税款并上缴税务机关。

### 3.3.2 非居民企业税收管理

阿曼最新的税法规定，向非居民企业支付的利息和股息适用预提所得税，税率 10%。其中，向海湾合作委员会成员国的企业支付的股息不适用预提税规定；向非居民企业支付的服务费、研究和开发活动服务费的对应、管理费适用预提所得税，税率 10%；向非居民企业支付的特许权使用费（包括设备租金）、计算机软件使用权的对应适用预提所得税，税率 10%。对于与阿曼签订了双边税收协定的国家，该国居民来源于阿曼的所得有可能享受更低的预提所得税率。

预提税的此次修订将预提税征税范围扩大到对外支付股息、利息、特许权适用费及在阿曼提供服务（小于 90 天）的行为，但不包括销售货物的行为。

## 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

阿曼无具体的转让定价规定。阿曼所得税法 126 条至 128 条规定了转让定价规则，关联交易不满足公平交易原则条件下，税务机关有权否定关联交易和应税所得。

经合组织转让定价指南并未对阿曼的转让定价管理进行约束，但根据以往的实操经验，税务机关会考虑指南中的规定。

#### 4.1.2 关联交易基本类型

无。

#### 4.1.3 关联申报管理

阿曼遵循国际财务报告准则。因此，税务机关要求纳税人在其财务报表中披露其关联交易。未来执行的电子申报方式将会加强关联交易的披露。

### 4.2 同期资料

阿曼税法并未规定具体的同期资料报告制度。因此，同期资料要具体情况具体分析。

#### 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

截至目前，中东国家尚未实施国别报告制度。然而，部分中东国家境外的子公司或其分支机构，可能会在其他国家被要求提供国别报告。经合组织的税基侵蚀与利润转移的第 13 项行动计划，将国别报

告引入国际税收和转让定价领域，全球超过 60 个国家已经实施或承诺实施国别报告，且参与国家数量正在快速增长。近期，为扩大信息交流分享，欧盟国家也修改了欧盟管理合作指令，要求欧盟国家的跨国公司必须提供国别报告。根据经合组织的建议，基于第 13 项行动计划及欧盟管理合作指令，国别报告仅适用于上一财年集团收入达到 7 亿 5000 万欧元（人民币 5,537,100,000 元）以上的跨国公司。特定国家的报告门槛（或要求提供国别报告的国家）将取决于实施国别报告的本国立法条款。

本质而言，大型跨国公司应每年出具年度报告。除其他经济指标外，报告应按照跨国公司经营所在的管辖地详细列明与全球收入分配和税金有关的财务和税务信息。国别报告将能确保合理的税负产生于创造利润、增加价值、承担风险的管辖区。出具国别报告的最终目标是提高税收透明度，有助于税务机关评估潜在的转让定价风险。

根据经合作组织的建议，企业的国别报告应涵盖 2016 年 1 月 1 日起的财年，且自相关财务年度结束的 12 个月内提交。因此，首期国别报告最早于 2017 年 1 月 1 日提交。

一般而言，国别报告提交给全球最终母公司所在地（以下简称“总部”）。如果总部所在国家没有实施国别报告制度，但该跨国公司在其他实施国别报告的国家有重大经营活动，则需要向其他国家提交国别报告。

## 4.3 转让定价调查

### 4.3.1 原则

尽管无具体的税法规定，但实操中，阿曼税务机关在纳税评估过程中会对纳税人的关联交易进行严格审查，要求纳税人提供同期资料以证明关联交易的定价符合公平交易原则。若纳税人无法提供支持性依据，税务机关将会否定纳税人相关的成本支出，调整金额较大的情况下，将会增加纳税人的税务成本。

### 4.3.2 转让定价主要方法

阿曼税法并未规定转让定价方法。法律提到关联交易的定价应假

设该交易发生在独立的交易双方之间，因此，税务机关可能较常使用可比非受控价格法。

#### 4.3.3 转让定价调查

阿曼税务机关每年进行纳税评估，年度税务稽查频率较高。转让定价调查是每年纳税评估的重点。因此，从转让定价的角度来看关联方交易很可能会作为纳税评估的审查部分。由于无具体的税法规定，转让定价方法将根据实际案情而定。

转让定价调查作为年度纳税评估的一部分，税务机关有权从纳税人提交纳税申报表的次年起的5年内进行纳税评估。

### 4.4 预约定价安排

#### 4.4.1 适用范围

阿曼所得税法中没有预约定价安排的规定。因此，税务总署并非会依法同意纳税人采用预约定价安排。但实操中，税务总署会给予纳税人关于预约定价安排的反馈，并结合具体情况进行分析。

#### 4.4.2 程序

无。

### 4.5 受控外国企业

阿曼无受控外国企业规则。

#### 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

阿曼所得税法中没有成本分摊协议的规定。

#### 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

阿曼所得税法规定了支付给公司、机构所有人或受公司或机构所有人控制的个人的利息支出的税前扣除限额，该利息税前扣除的规定也适用于常设机构向总公司支付的利息，或由常设机构受控方控制的个人支付的利息支出。具体条款规定在所得税法执行条例中列明。

满足以下条件发生的利息费用，准许扣除：

—支付给公司股东或其他被股东控制的个人的到期贷款利息支出；

—企业利用贷款进行生产经营活动，而非进行资本运作；

—借款方贷给公司的资金来源于注册在阿曼的银行；

—由公司承担的利息费用。

另外，资本弱化条款要求债资比不超过 2：1 的利息方可扣除。

#### 4.7.2 税务调整

无。

### 4.8 法律责任

阿曼没有具体的转让定价罚则，因此也无对应的救济措施。尽管如此，税务总署会对个案独立审查，对于逾期提交纳税申报表的视情况予以罚金的减免。



## 第五章 中阿税收协定及相互协商程序

### 5.1 中阿税收协定

我国政府与世界各国及地区签订的双边税收协定以避免双重征税和防止偷漏税为两大核心宗旨,其中尤以避免双重征税为重。税收协定的签订与实施使其成为我国税法体系的重要组成部分,在避免双重征税方面发挥了重要作用,对于改善国内投资环境、大力实施“引进来”战略以及中国企业“走出去”战略具有重要意义。中国居民赴阿曼投资应当特别关注中阿两国的税收协定,理解相关规则,借助于中阿税收协定的规定,实施更为有效的税务筹划和商业安排,有效降低投资的税务成本和风险。可以说税收协定是一个成功的国际性商业计划中必须要考虑到的因素。

#### 5.1.1 中阿税收协定

2002年3月25日,我国政府和阿曼政府在马斯喀特正式签署了《中华人民共和国政府和阿曼政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》,2002年7月20日正式生效。

协定共二十八条,主体部分包括协定的适用范围、双重征税的解决办法、税收无差别待遇、协商程序以及税收情报交换五大内容,其中双重征税的解决办法所占篇幅较大,充分体现了税收协定把消除双重征税作为核心的目的和宗旨。

相互协商程序条款是税收协定中的一项重要条款,其意义在于缔约国一方与缔约国另一方当局产生纳税争议后,缔约国一方居民可以寻求所在国政府的帮助,有效解决跨国税务争议,维护自身权益。该程序对于化解中国居民国际税务争议具有重要意义,是中国居民赴阿曼投资过程中维护自身合法权益的重要途径。同时国家税务局于2013年9月发布了《税收协定相互协商程序实施办法》(以下简称《实施办法》),为税收协定中相互协商程序条款的适用提供了规范依据。中国居民应当特别关注税收协定相互协商程序中的相关规定,理解程序适用的条件,从而有效解决跨国税收争议。

## 5.1.2 适用范围

中阿税收协定的适用范围比较明确，包括协定适用的主体范围、客体范围以及领土范围等。

### （1）主体范围

#### ①如何确定“居民”身份

在本协定中，“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，或者其它类似的标准，在该缔约国负有纳税义务的人。本用语也包括该国或其地方当局。

#### ②双重居民身份的协调

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，应仅认为是其有习惯性居处所在国的居民；

如果其在缔约国双方都有，或者都没有习惯性居处，应仅认为是其国民所属缔约国的居民；

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。

### （2）客体范围

适用于由缔约国一方或其地方当局对所得征收的所有税收，不论其征收方式如何。

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

协定最初签订时阿曼适用的税种是：根据皇家修订法令第47/1981号征收的公司所得税和根据皇家修订法令第77/1989号征收的商业和工业利润税；中国适用的税种是：企业所得税和个人所得税。

### （3）领土范围

“阿曼”一语是指阿曼领土及其所属岛屿，包括领海，以及根据国际法和阿曼法律，阿曼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。

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

### 5.1.3 常设机构的认定

#### (1) 认定为常设机构的情形

在协定中，“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。

“常设机构”一语特别包括：①管理场所；②分支机构；③办事处；④工厂；⑤作业场所；⑥矿场、油井或气井、采石场或者其他开采自然资源的场所。

“常设机构”一语还包括：①建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动，但仅以该工地、工程或活动连续九个月以上的为限。②缔约国一方企业通过雇员或雇用的其他人员，在缔约国另一方为同一个项目或相关联的项目提供的劳务，包括咨询劳务，仅以其连续或累计超过九个月的为限。

#### (2) 不认定为常设机构的情形

虽有本条上述规定，“常设机构”一语应认为不包括：①专为储存、陈列或者交付本企业货物或者商品的目的而使用的设施；②专为储存、陈列或者交付的目的而保存本企业货物或者商品的库存；③专为另一企业加工的目的而保存本企业货物或者商品的库存；④专为本企业采购货物或者商品，或者搜集情报的目的所设的固定营业场所；⑤专为本企业进行其他准备性或辅助性活动的目的所设的固定营业场所；⑥专为以上第①项至第⑤项活动的结合所设的固定营业场所，如果由于这种结合使该固定营业场所的全部活动属于准备性质或辅助性质。

### 5.1.4 不同类型收入的税收管辖

中阿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。对全部所得或某项所得征收的税收，包括对来自转让动产或不动产的收益征收的税收以及对资本增值征收的税收，应视为对所得征收的税收。协定对两国跨境税收活动具体征税规定如下表所示：

表1 中阿税收协定征税规定

所得类型	定义	征税规定
1. 不动产所得	“不动产”一语具有财产所在地的缔约国的法律所规定的含义。任何情况下包括附属于不动产的财产，农业和林业所使用的牲畜和设备，有关地产的一般法律规定所适用的权利，不动产的用益权以及由于开采或有权开采矿藏、水源和其他自然资源取得的不固定或固定收入的权利。船舶和飞机不应视为不动产。	缔约国一方居民从位于缔约国另一方的不动产取得的所得（包括农业或林业所得），可以在该缔约国另一方征税。
2. 营业利润	在确定常设机构的利润时，应当允许扣除其进行营业发生的各项费用，包括行政和一般管理费用，不论其发生于该常设机构所在国或者其它任何地方。但是，常设机构由于使用专利或其它权利支付给企业总机构或其他办事处的特许权使用费、报酬或其它类似款项，具体服务或管理的佣金，或者借款给该常设机构所支付的利息（银行企业除外），都不得作任何扣除（属于偿还代垫实际发生的费用除外）。	缔约国一方企业的利润应仅在该缔约国征税，但该企业通过设在缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方进行营业的除外。如果该企业通过设在该缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方进行营业，其利润可以在该缔约国另一方征税，但应仅以属于该常设机构的利润为限。
3. 国际运输业务	企业以船舶或飞机经营国际运输业务所得征税。	仅在该企业所在缔约国征税。 缔约国一方企业以船舶或飞机经

	也适用于参加合伙经营、联合经营或者参加国际经营机构取得的利润。	营国际运输业务所取得的利润，应仅在该缔约国征税。
4. 联属企业	联属企业是指两个企业之间的商业或财务关系不同于独立企业之间的关系。	因此，本应由其中一个企业取得，但由于这些情况而没有取得的利润，可以计入该企业的利润，并据以征税。
5. 股息	<p>“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它公司权利取得的所得。</p> <p>股息的确认：缔约国一方居民公司从缔约国另一方取得利润或所得，该缔约国另一方不得对该公司支付的股息征收任何税收。但支付给该缔约国另一方居民的股息或者据以支付股息的股份与设在缔约国另一方的常设机构或固定基地有实际联系的除外。对于该公司的未分配的利润，即使支付的股息或未分配的利润全部或部分发生于该缔约国另一方的利润或所得，该缔约国另一方也不得征收任何税收。</p>	<p>缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的股息，可以在该缔约国另一方征税。然而，这些股息也可以在支付股息的公司是其居民的缔约国，按照该缔约国法律征税。但是，如果收款人是股息受益所有人，则所征税款不应超过股息总额的5%。缔约国双方主管当局应协商确定实施该限制税率的方式。</p>
6. 利息	<p>“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。</p> <p>利息的确认：如果支付利息的人为缔约国一方政府、其地方当局或该缔约国居民，应认为该利息发</p>	<p>发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的利息，可以在该缔约国另一方征税。然而，这些利息也可以在该利息发生的缔约国，按照该缔约国的法律征税。但是，如果收款人是利息受益所有人，则所征税款不应超过利息总额的10%。缔约国双方主管当局应协商确定实施该限制税率的方式。</p>

生在该缔约国。然而，当支付利息的人不论是否为缔约国一方居民，在缔约国一方设有常设机构或者固定基地，支付该利息的债务与该常设机构或者固定基地有联系，并由其负担利息，上述利息应认为发生于该常设机构或固定基地所在缔约国。由于支付利息的人与受益所有人之间或者他们与其他人之间的特殊关系，就有关债权所支付的利息数额超出支付人与受益所有人没有上述关系所能同意的数额时，本条规定应仅适用于后来提及的数额。在这种情况下，对该支付款项的超出部分，仍应按各缔约国的法律征税，但应对本协定其他规定予以适当注意。

#### 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。

特许权使用费的确认：如果支付特许权使用费的人是缔约国一方政府、其地方当局或该缔约国居民，应认为该特许权使用费发生在该缔约国。然而，当支付特许权使用费的人不论是否为缔约国一方居民，在缔约国一方设有常设机构或者固

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。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。

定基地，支付该特许权使用费的义务与该常设机构或者固定基地有联系，并由其负担这种特许权使用费，上述特许权使用费应认为发生于该常设机构或者固定基地所在缔约国。

由于支付特许权使用费的人与受益所有人之间或他们与其他人之间的特殊关系，就有关使用、权利或情报支付的特许权使用费数额超出支付人与受益所有人没有上述关系所能同意的数额时，本条规定仅适用于后来提及的数额。在这种情况下，对该支付款项的超出部分，仍应按各缔约国的法律征税，但应对本协定其他规定予以适当注意。

## 8. 财产收益

中国居民取得来自阿曼的财产收益主要是指转让位于阿曼的不动产、位于阿曼的常设机构营业资产中的动产、转让来自于阿曼居民公司的股票的收益等。

(1) 缔约国一方居民转让位于缔约国另一方的不动产取得的收益，可以在该缔约国另一方征税。

(2) 转让缔约国一方企业在缔约国另一方的常设机构营业财产部分的动产，或者缔约国一方居民在缔约国另一方从事独立个人劳务的固定基地的动产取得的收益，包括转让常设机构（单独或者随同整个企业）或者固定基地取得的收益，可以在该缔约国另一方征税。

(3) 缔约国一方居民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，应仅在该缔约国征税。

(4) 转让一个公司财产股份的股票取得的收益，该公司的财产又主要直接或者间接由位于缔约国一方的不动

产所组成,可以在该缔约国一方征税。

(5) 转让第4款所述以外的其它股票取得的收益,该项股票又相当于缔约国一方居民公司至少百分之二十五的股权,可以在该缔约国一方征税。

(6) 转让第1款至第5款所述财产以外的其它财产取得的收益,应仅在转让者为其居民的缔约国征税。

缔约国一方居民由于专业性劳务或者其它独立性活动取得的所得,应仅在该缔约国征税。但具有以下情况之一的,可以在缔约国另一方征税:

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

(2) 在有关会计年度中在缔约国另一方停留连续或累计达到或超过183天。在这种情况下,该缔约国另一方可以仅对在该缔约国进行活动取得的所得征税。

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。

10. 非独立个人劳务

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。

(1) 除适用董事费、退休金、政府服务、教师和研究人員、学生和实习人員的条款规定以外,缔约国一方居民因受雇取得的薪金、工资和其它类似报酬,除在缔约国另一方从事受雇的活动以外,应仅在该缔约国一方征税。在该缔约国另一方从事受雇的活动取得的报酬,可以在该缔约国另一方征税。

(2) 虽有第1款的规定,缔约国一方居民因在缔约国另一方从事受雇的活动取得的报酬,同时具有以下三个条件的,应仅在该缔约国一方征税:



---

		<p>① 收款人在有关会计年度开始或终止的任何12个月中在该缔约国另一方停留连续或累计不超过183天；</p> <p>② 该项报酬由并非该缔约国另一方居民的雇主支付或代表该雇主支付；</p> <p>③ 该项报酬不是由雇主设在该缔约国另一方的常设机构或固定基地所负担。</p> <p>(3)在缔约国一方企业经营国际运输的船舶或飞机上从事受雇的活动取得的报酬，应仅在该企业为其居民的缔约国征税。</p>
11. 董事费	董事会成员取得的董事费和其它类似款项。	缔约国一方居民作为缔约国另一方居民公司的董事会成员取得的董事费和其它类似款项，可以在该缔约国另一方征税。
12. 艺术家和运动员		<p>缔约国一方居民，作为表演家(如戏剧、电影、广播或电视艺术家、音乐家)或作为运动员，在缔约国另一方从事其个人活动取得的所得，可以在该缔约国另一方征税。</p> <p>表演家或运动员从事其个人活动取得的所得，并非归属表演家或运动员本人，而是归属于其他人，可以在该表演家或运动员从事其活动的缔约国征税。</p> <p>作为缔约国一方居民的表演家或运动员在缔约国另一方按照缔约国双方政府的文化交流计划进行活动取得的所得，在该缔约国另一方应予免税。</p>
13. 退休金		(1)因以前的雇佣关系支付给缔约国一方居民的退休金和其它类似报酬，应仅在该缔约国一方征税。

---

(2) 虽有第一款的规定，缔约国一方政府或地方当局按社会保险制度的公共福利计划支付的退休金和其它类似款项，应仅在该缔约国一方征税。

(1) 缔约国一方政府或地方当局对履行政府职责向其提供服务的个人支付退休金以外的报酬，应仅在该缔约国一方征税。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：

① 是该缔约国另一方国民；

② 不是仅由于提供该项服务，而成为该缔约国另一方的居民，该项报酬，应仅在该缔约国另一方征税。

#### 14. 政府服务

(2) 缔约国一方政府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。

(3) 非独立个人劳务、董事费、艺术家和运动员和退休金条款的规定，应适用于向缔约国一方政府或地方当局举办的事业提供服务取得的报酬和退休金。

#### 15. 教师和研究人员

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政府承认的教育机构和科研机构从事教学、讲学或研究的目的，停留在该缔约国一方。

(1) 对其由于教学、讲学或研究取得的报酬，该缔约国一方应自其第一次到达之日起，两年内免于征税。

(2) 本条第1款的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。

### 5.1.5 阿曼税收抵免政策

根据具体情况，税务机关可能允许对已缴境外税收予以抵免。对于某些在境外支付的税费，不论阿曼是否与源泉国家缔结税收协定，境外税收抵免均可适用，抵免限额为该境外收入根据阿曼税法规定计算的应纳税额。

阿曼所得税法规定，阿曼与协定国缔结税收协定的情况下，抵扣方法适用协定中的消除双重征税条款。

中阿税收协定第二十三条消除双重征税方法，规定如下：

一、在阿曼苏丹国，消除双重征税如下：阿曼苏丹国居民从中国取得的所得，按照本协定规定在中国缴纳的税额，可以在对该居民征收的阿曼苏丹国税收中扣除，无论是直接或通过扣除。但是，扣除额不应超过扣除前对归属于可以在中国征税的所得计算的那部分所得税数额。

二、在中国，消除双重征税如下：中国居民从阿曼苏丹国取得的所得，按照本协定规定在阿曼苏丹国缴纳的税额，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。

三、本条第一款和第二款提及的在缔约国一方应纳税额，应视为包括假如没有按照该缔约国一方为促进经济发展给予的税收优惠而本应缴纳的税收。

### 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。

缔约国一方企业在缔约国另一方常设机构的税收负担，不应高于该缔约国另一方对其本国进行同样活动的企业。本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。

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 在阿曼享受税收协定待遇的手续

通常原则，享受税收协定待遇需要履行一定的备案或者审批手续，其中最重要的一项材料为税收居民证明。

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 阿曼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，并建立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的机制。

### 5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

2002年中阿协定第二十五条协商程序条款为两国主管当局之间的协商解决机制提供了法律依据：

一、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。

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) 符合条件的申请人

根据中阿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《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阿曼方主管当局进行相互协商。此外，相互协商程序条款规定，如果案情属于第二十四条第一款（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。但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相互协商程序，而在其他的条款中未提及相互协商程序，那么在这种协定下，是否可以认为相互协商程序的适用范围受到了限制？根据OECD税收协定范本解释，这个答案是否定的。关于这一问题，范本解释中明确提到，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：

一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；

一对常设机构的判定，或者常设机构的利润归属和费用扣除存有异议的；

一对各项所得或财产的征免税或适用税率存有异议的；

一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；

一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；

一其他可能或已经形成不同税收管辖权之间重复征税的。

《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企业所得税征管的省税务机关为受理申请的税务机关。申请人就缔约对方征收的非所得税类税收提出相互协商申请的，负责与

该税收相同或相似的国内税收征收的省税务机关为受理申请的税务机关。国内没有征收相同或相似税收的，省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？这些问题在 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予以规范。

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。

如美国国内的相关规定，在美国发起的税务调查中，税务局有义务告知纳税人其申请启动相互协商程序的权利。当纳税人向美国税务主管当局提交申请时，主管当局有权决定是否批准，并且如果主管当局决定拒绝纳税人的申请，该项决定具有终局性，此后纳税人将无权对该决定提起复议或行政诉讼。

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。但当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。

值得注意的是，上述普遍性规则有可能因税收协定特殊条款存在而产生例外，如根据中国与荷兰签订的议定书第二条规定，双方认为，如果缔约国双方主管当局通过相互协商，根据上下文就下列将导致双重征税或双重免税的案例形成解决方案：

- ①适用第三条第二款对本协定未定义的名词进行解释；
- ②定性上的差异。

在双方主管当局公布后，该解决方案也应对未来适用本协定规定的其他类似案例具有约束力。

### （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 阿曼仲裁条款

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 中阿税收协定争议的防范

中阿税收协定争议是指中阿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，在中国与阿曼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，中国和阿曼间的国际税务争议主要表现为中国和阿曼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>[8]</sup>。

OECD 在 2014 年 12 月 18 日发布 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。

建议纳税人妥善防范和避免中阿税收协定争议，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。

---

<sup>[8]</sup> 文献：《税收协定争议的解决》，Gustaf Lindencrona，1994 年

## 第六章 在阿曼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

阿曼的主要商业实体包括股份公司、有限责任公司、合伙企业(普通或有限)、合资企业和外国企业的分支机构。除特定的行业或项目要求,一般可通过参股形式设立一家有限责任公司。非阿曼国民如果希望在阿曼经营业务,或希望从阿曼公司的资本中获得利益,必须获得工商部门的许可。同时税务机关要求外国企业在申请成立时提交业务资料和支持文件进行登记。

根据现行规定,阿曼国民必须持有阿曼公司至少 30%的资本,但如果该项目拥有不少于 50 万阿曼里亚尔的资本并有利于国民经济发展,则允许 100%的外资参与。

阿曼工商部是负责外国企业注册的主要部门。为方便投资者设立企业,该部在其办公场所设立了专门的窗口,为在马斯喀特地区设立企业提供一站式服务(OSS),工商部、阿曼工商会、马斯喀特市政局、旅游部、环境保护与气候事务部、阿曼皇家警察、人力资源部以及银行等各相关部门均在此派驻办事人员,为企业办理相关手续。

#### 6.1.2 信息报告制度

根据阿曼政府法律规定,每年要对财务进行一次审计,会计年度由公司提出申请,一旦确定后不得变更,但是第一年审计缴纳可以延长到从公司注册之日起 18 个月。审计工作要由阿曼有关部门批准的注册会计师事务所来完成,递交到税务部门的财务报告必须有注册会计师事务所的签字和盖章。

在阿曼登记注册的企业必须按照国际财务报告准则保持完整的会计记录。

## 6.2 纳税申报风险

### 6.2.1 在阿曼设立子公司的纳税申报风险

阿曼设立的公司必须于会计年度结束后第 3 个月末前提交纳税申报表，并缴纳估计税额。纳税人必须于会计年度结束后第 6 个月末前提交年度汇算清缴申报表，并结清税款。

未能向税务机关申报收入可能导致核定征收和处罚。逾期缴纳所得税，将对未缴纳税款按每月 1% 的税率征收额外税款。如发生不合规行为，税务机关可另行处以纳税人不超过公司应纳税款 50% 的额外罚款和其他处罚。新税法规定了更为严格的非合规履行纳税义务的税收处罚。

### 6.2.2 在阿曼设立分公司或代表处的纳税申报风险

自 2017 年开始，阿曼所有的企业，包括分公司和外国企业的常设机构的应税所得将统一适用 12% 的企业所得税率。

### 6.2.3 在阿曼取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

阿曼最新的税法规定，向非居民企业支付的利息和股息适用预提所得税，税率 10%，其中，向海湾合作委员会成员国的企业支付的股息不适用预提税规定；向非居民企业支付的服务费、研究和开发活动服务费、管理费适用预提所得税，税率 10%；向非居民企业支付的特许权使用费（包括设备租金）、计算机软件使用权的对价适用预提所得税，税率 10%。对于与阿曼签订了双边税收协定的国家，该国居民来源于阿曼的所得有可能享受更低的预提所得税率。

非居民企业取得来源于阿曼的所得的预提税须由阿曼企业代扣并上缴税务机关。

## 6.3 调查认定风险

阿曼税务机关每年进行纳税评估，年度税务稽查频率较高。转让定价调查是每年纳税评估的重点。因此，从转让定价的角度来看关联方交易很可能会作为纳税评估的审查部分。由于无具体的税法规定，转让定价方法将根据实际案情而定。

## 6.4 享受税收协定待遇风险

### （1）常设机构认定风险

根据中国和阿曼于 2002 年签订的税收协定，第五条规定了常设机构的概念、正面清单和负面清单，遵从了 OECD 关于常设机构的定义。但在 BEPS 的大环境下，由于数字经济对企业商业模式的影响，常设机构的定义将被重新修订。

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>[9]</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>[10]</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>[11]</sup>。

---

<sup>[9]</sup> BEPS 第 1 项行动计划《应对数字经济的税收挑战》

<sup>[10]</sup> 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。根据阿曼的协定条款，暂时没有 LOB 条款。

<sup>[11]</sup> BEPS 第 6 项行动计划《防止税收协定优惠的不当授予》

### （3）受益所有人认定风险

享受税收协定优惠首要条件是 OECD 税收协定范本第四条定义“缔约国一方居民”。不是缔约国一方居民的人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。根据中国和阿曼的税收协定，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。

## 6.5 其他风险

无。

## 参 考 文 献

- [1] 《对外投资合作国别（地区）指南——阿曼（2016年版）》（商务部）
- [2] 《BP 世界能源统计年鉴》
- [3] 《2016 至 2017 年全球竞争力报告》
- [4] 文献：世界银行，《全球营商环境报告》
- [5] 《“一带一路”发展战略涉税问题概览》（中国税务出版社）
- [6] 《阿曼企业所得税法》
- [7] 《阿曼外国投资法》
- [8] 德勤《国际税收与投资指南及经商须知》
- [9] 《中华人民共和国政府和阿曼苏丹国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》
- [10] 德勤《“一带一路”沿线国家对外投资税务服务手册》
- [11] 《税收协定争议的解决》
- [12] 《应对数字经济的税收挑战》
- [13] 《防止税收协定优惠的不当授予》
- [14] 中华人民共和国商务部驻阿曼商务参赞处 <http://om.mofcom.gov.cn>

## 附录 阿曼税收协定网络

国内税率	股息		利息	特许权使用费
	个人, 企业	符合条件的企业 *		
企业	0	0	0	10
个人	0	不适用	0	10
<b>协定税率</b>				
<b>协定国家</b>				
阿尔及利亚	不适用	不适用	不适用	10
白俄罗斯	不适用	不适用	不适用	10
文莱	不适用	不适用	不适用	10
加拿大	不适用	不适用	不适用	10 <sup>[1]</sup>
中国	不适用	不适用	不适用	10
克罗地亚	不适用	不适用	不适用	10
埃及	不适用	不适用	不适用	15
法国	不适用	不适用	不适用	7
印度	不适用	不适用	不适用	15
伊朗	不适用	不适用	不适用	10
意大利	不适用	不适用	不适用	10
日本	不适用	不适用	不适用	10
韩国	不适用	不适用	不适用	8
黎巴嫩	不适用	不适用	不适用	0
毛里求斯	不适用	不适用	不适用	0
摩尔多瓦	不适用	不适用	不适用	10
摩洛哥	不适用	不适用	不适用	10
荷兰	不适用	不适用	不适用	8
巴基斯坦	不适用	不适用	不适用	12.5
俄罗斯	不适用	不适用	不适用	5
塞舌尔	不适用	不适用	不适用	10
新加坡	不适用	不适用	不适用	8
南非	不适用	不适用	不适用	8
西班牙	不适用	不适用	不适用	8
瑞士	不适用	不适用	不适用	8 <sup>[2]</sup>
泰国	不适用	不适用	不适用	15
突尼斯	不适用	不适用	不适用	5
土耳其	不适用	不适用	不适用	不适用
英国	不适用	不适用	不适用	8
乌兹别克斯坦	不适用	不适用	不适用	10
越南	不适用	不适用	不适用	10
也门	不适用	不适用	不适用	10

信息来源：IBFD 2017 年 1 月 15 日。2017 年 2 月 26 日，阿曼重新修订了企业所得税法，并规定向非居民企业支付的利息和股息适用预提所得税，税率 10%。因此新税法下，上述股息和利息适用的预提税率将发生改变。限于 IBFD 资料未更新，我们暂保留 2017 年 1 月 15 日的版本。

注：[1] 艺术作品的著作权使用费，计算机软件使用费，专利使用费，有关工业、商业或科学经



验的著作权使用费在来源国（即阿曼）免征税收。

[2] 最惠国条款适用于特许权使用费。

编写人员：赵志刚、田玮

审校人员：田玮、贾婉娜、李雪松、马媛媛、石博慧、韩蕾、李运玲、徐小康