

中国居民赴阿联酋 投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别投资税收指南课题组

摘 要

为了响应国家“一带一路”倡议，帮助我国已经或计划“走出去”的企业和个人了解阿联酋的投资环境、税收制度及涉税风险，我们编写了《中国居民赴阿联酋投资税收指南》。本指南重点介绍了阿联酋的投资环境、税收制度及征管体制，提示了中国企业赴阿联酋投资应注意的风险及相关问题，将税收法规、征管实践与企业的税收实务紧密结合，旨在帮助投资者了解赴阿联酋投资的环境及变化，科学进行境外投资决策，有效防范税收风险。

本指南分为六个章节。第一章介绍了阿联酋的基本国情和投资环境，提醒中国居民赴阿联酋投资需要关注的主要事项。第二章全面介绍了阿联酋税收制度，不仅涵盖了企业所得税、关税等税种，同时也对阿联酋的增值税和消费税作出了详细的介绍。第三章为阿联酋税收征收管理体制，主要介绍了企业所得税、增值税的征管规定及合规要求，对中国企业赴阿联酋投资合作的税务管理实践具有较强的指导性。第四章概述了阿联酋的特别纳税调整政策。第五章为中阿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。第六章对中国居民企业赴阿联酋投资可能存在的税收风险作了介绍，为中国居民赴阿联酋投资提供了实践指引。

本指南仅基于2018年2月前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用时，充分考虑数据、税收法规等信息可能存在的变化和更新。同时，建议“走出去”企业在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调整、税务稽查等方面的问题时，及时向主管税务机关或专业机构咨询，避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

在编写过程中存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

目 录

摘 要.....	1
第一章 阿联酋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.....	2
1.1.4 文化概况.....	3
1.2 投资环境概述.....	3
1.2.1 近年经济发展情况.....	3
1.2.2 资源储备和基础设施.....	3
1.2.3 支柱和重点行业.....	5
1.2.4 投资政策.....	7
1.2.5 经贸合作.....	12
1.2.6 投资注意事项.....	12
第二章 阿联酋税收制度简介.....	14
2.1 概述.....	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（Corporate Income Tax）.....	16
2.2.1 居民企业.....	16
2.2.2 非居民企业.....	22
2.2.3 其他.....	24
2.3 个人所得税及工资税（Individual Taxation and Payroll Tax）.....	25
2.3.1 居民纳税人.....	25
2.3.2 非居民纳税人.....	25
2.3.3 其他.....	26
2.4 增值税（Value Added Tax）.....	26
2.4.1 概述.....	26
2.4.2 税收优惠.....	27
2.4.3 应纳税额.....	29
2.4.4 其他.....	30
2.5 消费税（Excise Tax）.....	32

2.5.1 概述.....	32
2.5.2 税收优惠.....	33
2.5.3 应纳税额.....	33
2.5.4 其他.....	34
2.6 关税 (Customs Duty)	35
2.6.1 概述.....	35
2.6.2 税收优惠.....	35
2.6.3 应纳税额.....	38
2.6.4 禁止和限制进口的产品.....	38
2.7 其他税 (Other Taxation Income)	39
2.7.1 天课 (Zakat)	39
2.7.2 市政物业税 (Municipal Taxes)	39
2.7.3 酒店税和旅游税 (Tourism Dirham)	39
2.8 自贸区税收优惠	40
2.8.1 自贸区 (Free Zone)	40
2.8.2 杰贝阿里自贸区.....	42
2.8.3 迪拜国际金融中心.....	45
2.8.4 特许制造仓库.....	46
2.8.5 工业项目优惠政策.....	46
2.8.6 建设活动优惠政策.....	46
第三章 税收征收与管理制度.....	47
3.1 税务系统机构设置	47
3.1.1 税务系统机构设置.....	47
3.1.2 税务管理机构职责.....	47
3.2 居民纳税人征收管理	47
3.2.1 税务登记.....	47
3.2.2 账簿凭证管理制度.....	48
3.2.3 纳税申报.....	49
3.2.4 税务检查.....	50
3.2.5 税务代理.....	51
3.2.6 法律责任.....	52
3.2.7 其他征管规定.....	52
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理	52
3.3.1 非居民税收征管措施简介.....	52
3.3.2 非居民企业税收管理.....	52

第四章 特别纳税调整政策.....	53
4.1 关联交易	53
4.1.1 关联关系判定标准.....	53
4.1.2 关联交易基本类型.....	53
4.1.3 关联申报管理.....	53
4.2 同期资料	53
4.2.1 分类及准备主体.....	53
4.2.2 具体要求及内容.....	53
4.2.3 其他要求.....	53
4.3 转让定价调查	53
4.3.1 原则.....	53
4.3.2 转让定价主要方法.....	54
4.3.3 转让定价调查.....	54
4.4 预约定价安排	54
4.4.1 适用范围.....	54
4.4.2 程序.....	54
4.5 受控外国公司	54
4.5.1 判定标准.....	54
4.5.2 税务调整.....	54
4.6 成本分摊协议管理	54
4.6.1 主要内容.....	54
4.6.2 税务调整.....	54
4.7 资本弱化	54
4.7.1 判定标准.....	55
4.7.2 税务调整.....	55
4.8 法律责任	55
第五章 中阿税收协定及相互协商程序.....	56
5.1 中阿税收协定	56
5.1.1 中阿税收协定.....	57
5.1.2 适用范围.....	57
5.1.3 常设机构的认定.....	58
5.1.4 不同类型收入的税收管辖.....	60
5.1.5 税收抵免政策.....	64
5.1.6 无差别待遇原则.....	72
5.1.7 在阿联酋享受税收协定（税收安排）待遇的手续.....	72

5.2 中阿税收协定相互协商程序	72
5.2.1 相互协商程序概述	72
5.2.2 中阿税收协定相互协商程序的法律依据	73
5.2.3 相互协商程序的适用	73
5.2.4 启动程序	75
5.2.5 相互协商的法律效力	77
5.2.6 阿联酋仲裁条款	78
5.3 中阿税收协定争议的防范	78
第六章 在阿联酋投资可能存在的税收风险	80
6.1 信息报告风险	80
6.1.1 登记注册制度	80
6.1.2 信息报告制度	81
6.2 纳税申报风险	83
6.2.1 在阿联酋设立子公司的纳税申报风险	83
6.2.2 在阿联酋设立分公司或代表处的纳税申报风险	83
6.2.3 在阿联酋取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险	83
6.2.4 非居民企业在阿联酋取得的与常设机构有关的所得的纳税申报风险 ..	84
6.3 调查认定风险	84
6.4 享受税收协定待遇风险	84
6.4.1 未正确享受协定待遇的风险	84
6.4.2 滥用税收协定待遇的风险	85
6.5 其他风险	86
参 考 文 献	89
附录 A 阿联酋各类机构最新网址	90
1. 阿联酋各工商会	90
2. 阿联酋部分企业	90
3. 金融机构	90
4. 阿联酋政府部门	91
5. 各酋长国部分政府机构	91

第一章 阿联酋概况及投资主要关注事项

1.1 国家概况

阿拉伯联合酋长国(阿拉伯文:امارات عربية متحدة, 英文: The United Arab Emirates, 以下简称“阿联酋”)是由阿布扎比、迪拜、沙迦、阿治曼、乌姆盖万、哈伊马角和富查伊拉 7 个酋长国组成的联邦国家。

1996 年 4 月 10 日阿联酋加入世界贸易组织, 2007 年起开始全面履行义务。阿联酋同时是海湾合作委员会成员国以及大阿拉伯自由贸易区成员国。

1.1.1 地理概况

阿联酋位于阿拉伯半岛东部, 北濒波斯湾, 西北与卡塔尔为邻, 西和南与沙特阿拉伯交界, 东和东北与阿曼毗连海岸线长 734 公里, 总面积 83,600 平方公里, 首都阿布扎比。



图 1 阿联酋地图

1.1.2 政治概况

阿联酋联邦最高委员会由 7 个酋长国的酋长组成, 是最高权力机构。国内外重大政策问题均由该委员会讨论决定, 制订国家政策, 审核联邦预算, 批准法律与条约。总统和副总统从最高委员会成员中选举产生, 任期 5 年。总统兼任武装部队总司令, 除外交和国防相对统一外, 各酋长国拥

有相当的独立性和自主权。联邦经费基本上由阿布扎比和迪拜两个酋长国承担。

阿联酋联邦国民议会，亦称全国协商议会，成立于 1972 年，是咨询机构，每届任期 4 年，负责讨论内阁会议提出的法案，并提出修改建议。

阿联酋于 2006 年 2 月组成第七届政府，曾进行多次部分改组，目前共有内阁成员 24 人。2016 年 2 月 28 日，阿联酋副总统兼总理、迪拜酋长穆罕默德·马克图姆主持召开了新一届联邦政府首次内阁会议。会议通过内阁令重组“部长级服务委员会”并更名为“部长级发展委员会”（the Ministerial Development Council, MDC）。同时成立了新的政府委员会和公司，包括教育和人力资源委员会、酋长国青年委员会、酋长国科学家委员会、酋长国医疗服务公司和酋长国学校教育公司。

阿联酋的最高司法机构是联邦最高法院，由首席法官和不超过 5 名的法官团组成，由联邦最高委员会任命。

1.1.3 经济概况

阿联酋经济以石油生产和石油化工工业为主。政府在发展石化工业的同时，把发展多样化经济、扩大贸易和增加非石油收入在国内生产总值中的比重作为首要任务，努力发展水泥、炼铝、塑料制品、建筑材料、服装、食品加工等工业，重视发展农、牧、渔业；政府充分利用各种财源，重点发展文教、卫生事业，完成和扩大在建项目。近年来，阿联酋大力发展以信息技术为核心的知识经济，同时注重可再生能源研发，首都阿布扎比于 2009 年 6 月获选国际可再生能源署总部所在地。

1995 年，阿联酋加入世界贸易组织。阿联酋与 179 个国家和地区有贸易关系。

在世界银行最新公布的《2018 营商环境报告》中，阿联酋综合排名连续 5 年列阿拉伯国家之首，世界第 21 位，比 2017 年的 26 位上升 5 名。在 10 项核心指标中，阿联酋有 5 项名列全球前 10 位，其中，电力获得、纳税便利度两项排名全球第一，办理建筑许可证便利度第二，少数族裔投资者保护和财产登记便利度均排名第十。

1.1.4 文化概况

阿联酋本地居民为阿拉伯人，居民大多信奉伊斯兰教，各种生活习俗完全以伊斯兰文化为主要根基，同时还有大量来自其他阿拉伯国家、南亚和欧洲的人。因此，阿联酋整个国家以伊斯兰文化为根基，同时也是一个多元化和多文化的国家。

1.2 投资环境概述

1.2.1 近年经济发展情况

阿联酋自然资源丰富，政局长期稳定，地理位置优越，基础设施发达，社会治安良好，商业环境宽松，经济开放度高，是海湾和中东地区最具投资吸引力的国家之一。其投资吸引力首先表现为低税率，一般货品仅收 5%关税；其次是港口物流便利，配套设施完善；第三是一站式服务，网络化管理，服务快捷高效。尤其是国际金融危机和地区动荡爆发以来，阿联酋已经成为地区资金流、物流的避风港，其地区性贸易、金融、物流枢纽的地位进一步提升。

阿联酋也是中国在西亚北非地区的重要经贸伙伴。阿联酋是中国在西亚北非地区第一大出口市场和转口中心，第二大贸易伙伴。多年以来，中国与阿联酋发挥各自优势，不断拓展和深化互利合作，扩大双边贸易，鼓励相互投资，推动金融合作，开拓承包市场，双边经贸关系持续稳定发展，成果丰硕，富有成效。

1.2.2 资源储备和基础设施

1.2.2.1 资源储备

（1）能源

阿联酋最重要的资源是石油和天然气，其中超过 95%位于阿布扎比。目前已探明的石油储量为 978 亿桶，位居世界第 7。已探明的天然气储藏量为 6.09 万亿立方米，位居世界第 7。其他矿产资源还有：硫磺、镁、石灰岩等。

（2）椰枣树

阿联酋的椰枣树超过 4,000 万棵，每年产椰枣上百万吨，种类有 120 多种。

（3）海洋和渔业

阿联酋的海域内水产资源丰富，沿海有珊瑚，盛产珍珠，还有丰富的渔业资源，已发现鱼类和海洋生物 3,000 多种。

1.2.2.2 基础设施

（1）公路

阿联酋公路网发达，公路交通十分便利。现各酋长国之间均有现代化高速公路相连。阿联酋公路总长约 4,030 公里，路面质量优良。全国约有机动车 320 万辆。

（2）铁路

阿联酋铁路以货运为主。阿联酋已启动了总投资约 110 亿美元、全长约 1200 多公里的联邦铁路项目，最初预计 2018 年完工，但目前进展落后于计划工期。该铁路完工后将纳入全长 2,200 多公里的海湾铁路网，届时将联通海合会六国。迪拜分别于 2009 年和 2011 年建成红线和绿线城铁项目，运营里程分别为 52.1 公里和 22.5 公里，并正在开展红线延长线（2020 世博会线）的招标建设工作。2013 年，阿布扎比推出城轨项目，规划全长 131 公里，包括地铁、轻轨和快速公交等，目前该项目处于停滞状态。

（3）空运

阿联酋现有机场 21 个，其中国际机场 7 个。2016 年，阿联酋航空客运量达 1.23 亿人次。其中迪拜国际机场客运量 8,300 万人次，再创新高。

（4）水运

阿联酋共有 16 个现代化的港口，其中 9 个港口具有集装箱货运码头、仓储及其他十分先进的设施。

（5）通信

电信：阿联酋电信公司（Etisalat）成立于 1976 年 8 月 30 日，政府持有其 60% 的股份。2005 年 12 月酋长国综合通讯公司（EITC，股票代码

“du”) 上市，阿联酋联邦政府拥有 EITC50%的股份。EITC 持有阿联酋第二张全国性移动服务牌照，以 DIC telecom & Samacom 的名称为住宅和企业用户提供固话、电视以及高速互联网服务。

互联网通信：目前，阿联酋人均互联网使用率较高，在中东国家中排名第一，阿联酋有 51%的消费为网购，排名中东地区首位。

（6）电力

阿联酋统管全国水电事务的主要机构是联邦水电局（Fewa），但具体则由主要酋长国的有关机构分别负责。阿布扎比水电局（Adwea）负责阿布扎比、艾因和西部地区，迪拜水电局（Dewa）负责迪拜，沙迦水电局（Sewa）和 Fewa 分别负责沙迦及北部地区。

（7）基础设施发展规划

主管部门：阿联酋基础设施主管部门为基础设施发展部、阿布扎比经济发展局、迪拜交通局等。

基础设施发展规划：阿联酋拟投资 110 亿美元建设连接各酋长国的铁路。规划里程 1,200 公里，分三期建设。目前一期工程 266 公里已完工，全部工程计划 2018 年完工，该铁路将纳入全长 2,200 多公里的海湾铁路网，将联通海合会六国。境内公路网完备，迪拜酋长国建有中东地区最先进、最完善的轻轨铁路系统，分为红、绿、紫、蓝四条线路，全长 318 公里。

阿联酋基础设施由政府或国有实体所有，一般由本国投资主体完成，但在能源、新能源等领域也向外资和私营部门开放。为提高能源利用率，将在太阳能、能效、绿色建筑等领域推出公私合营（PPP）模式。

1.2.3 支柱和重点行业

1.2.3.1 石油产业

阿联酋的石油资源丰富，已探明的石油储量为 978 亿桶（约 133 亿吨），居世界第 7 位。石油天然气生产在阿联酋经济中占据了一个十分重要的地位。阿联酋石油生产主要在阿布扎比酋长国。阿布扎比石油业正处在成熟期，按目前的产量和储量计算，还可生产 120 多年。阿联酋 2016 年石油产量约为 308.9 万桶/天，原计划至 2017 年实现日产量的 350 万

桶，但限于国际油价长期维持低迷以及欧佩克达成的减产协议，这一增产目标或将延后。

1.2.3.2 天然气产业

阿联酋已探明的天然气储量约 6.09 万亿立方米，排在俄罗斯、伊朗、卡塔尔、土库曼斯坦、沙特和美国之后，居世界第 7 位。其中大部分位于阿布扎比。阿联酋虽拥有巨量天然气，但由于国内天然气需求量大，大部分用于回灌采油，同时多为酸性气田，开采难度高，成本大，目前阿联酋仍采取天然气进口政策，从卡塔尔进口天然气。

1.2.3.3 非石油产业

目前，阿联酋正着力推动石化冶金、加工制造、新能源、金融、旅游等产业的发展，非石油产业在经济增长中的比重不断提高，其地区性贸易、金融、物流枢纽的地位进一步加强。2016 年阿联酋非石油产业占 GDP 比重超过 80%。

1.2.3.4 炼铝业

炼铝业是阿联酋主要非石油产业之一。2013 年 6 月，阿联酋两大铝业巨头迪拜铝业（DUBAL）和酋长国铝业（EMAL）宣布合并成立酋长国全球铝业公司（Emirates Global Aluminium），合并后的公司总资产 550 亿迪拉姆（约合 150 亿美元）成为全球第四大铝业公司。

1.2.3.5 房地产和建筑业

房地产业在阿联酋经济中扮演着重要角色。2012 年以来，随着相关经济行业的复苏，阿联酋房地产和建筑业进入复苏轨道，但房价上涨趋势在 2014 年末开始趋缓，2015 年部分房价开始下降。据阿联酋中央银行发布的年报显示，2016 年迪拜房产价格下降 4.6%，跌幅较 2015 年的 5.5% 有所收窄。

1.2.3.6 水泥业

水泥工业是阿联酋最古老的生产行业。阿联酋全国共有 20 家水泥厂，阿联酋第一家水泥生产商联邦水泥公司（Union Cement Company）成

立于 1972 年，自 1975 年引入第一条生产线之后，该公司迅速发展，成为阿联酋最大的水泥生产商。凭借其靠近萨克尔港（Saqr Port）的优良地理位置，产品已销往中东和东非。

1.2.3.7 航空业

阿联酋目前有国际机场 7 座。过去 10 年间，阿联酋民航总局（GCAA）收入一直呈上升趋势，而航班架次始终以较快速度增长。依靠得天独厚的区位优势 and 灵活的经营策略，阿联酋航空业在国际航空业整体低迷的背景下，保持了良好的发展势头。GCAA 是依据 1996 年联邦第 4 号法令成立的联邦自治机构，职责是监管与民航有关的一切活动，同时提供领航、登记及颁证服务。据 GCAA 数据，2016 年阿联酋各机场接送旅客数量 1.23 亿人次，其中迪拜国际机场客运量 8,300 万人次，再创新高。阿联酋四大国有航空公司 2016 年新增飞机 61 架，飞机总架数达 515 架，民航业占 GDP 比重达 12%。

1.2.3.8 金融业

阿联酋金融体系较为完善。在阿联酋从事金融业务的机构有银行、证券公司、财务投资公司、金融咨询公司、金融中介公司等各类金融机构。迪拜已成为位列伦敦、纽约、新加坡、香港、法兰克福之后的全球第 6 大金融中心。

1.2.4 投资政策

阿联酋执行自由经济政策，无外汇管制。外国人在阿联酋从事贸易、投资、承包劳务等经贸活动，均须执行《公司法》《商业代理法》和《劳动法》的规定，办理公司注册。公司注册后加入工商会，成为法人，享有同阿联酋本国资本公司同样的权力与义务。

阿联酋对外商投资的限制主要体现在阿联酋《商业公司法》中，该法规定外资持股不得超过 49%。以下情况除外：

- （1）自由区内的公司可由外商 100%所有；
- （2）海合会成员国 100%控股企业的商业活动；
- （3）海合会成员国 100%控股企业与阿联酋籍国民合作；

(4) 专业性公司可由外商 100%所有；

(5) 经由相关政府部门协商并报请内阁批准的。

在阿联酋，外国合资、独资企业与当地企业平等。各酋长国拥有独立征税的权力，可针对不同行业征收不同的税赋，并可对各自区域内的自由贸易区制定优惠政策。

(1) 特殊经济区域鼓励政策。阿联酋境内有超过 20 个自由区。对于外国投资者而言，在自由区及经济特区内投资的优势主要体现在：

- ①允许 100%外资控股；
- ②享有 100%资本和利润汇回本国的待遇；
- ③无最低投资资本要求；
- ④股东责任仅限于实收资本；
- ⑤无股比限制；
- ⑥无企业所得税；
- ⑦无个人所得税；
- ⑧完善的厂房设施及基础设施、通讯条件等。

(2) 行业鼓励政策。对于行业的鼓励和优惠政策，主要体现在以下两个方面：

①针对不同行业征收不同的税赋。各酋长国拥有独立征税的权力，可在不同程度上对企业征收“公司税”，这些企业主要集中于外国银行和外国石油公司；对某些商品及服务业则可征收所谓“间接税”。

②各地区根据自身条件设置不同的产业发展区，给予各种优惠，如迪拜汽车城等，并通过自由贸易区的形式推动这些产业的快速发展。

1.2.4.1 对外贸易法规政策简介

阿联酋联邦政府负责对外贸易投资管理的部门主要是经济部。经济部的职能主要包括：制定经济贸易政策；制定规范经济贸易活动的法律法规；检测经济运行情况，保护消费者权益；管理国内投资，吸引外资；协调政府部门和企业间的关系。

除经济部外，阿联酋 7 个酋长国均设有工商会，工商会属半官方机构，主要职能包括：贯彻执行本酋长国有关工商业政策；管理本酋长私人

公司和企业，负责公司和企业的登记注册，发放营业执照和工商会会员证书等事宜；为本酋长国工商会会员提供有关经济贸易和市场等方面的信息，介绍客户。7 个酋长国工商会联合组成阿联酋联邦工商会（FCCI），总部设在阿布扎比，主要负责协调各酋长国工商会之间的关系、组织参加酋长国间工商会活动、推动阿联酋企业家对外交往与合作。

阿联酋现行有关贸易的法律主要有《公司法》《商业代理法》《商标法》《保险法》《审计法》及《商业交易法》等。近几年来，为适应新的经济形势需要，阿联酋经济部牵头修订包括《公司法》《投资法》《破产法》《知识产权法》等在内的 10 部法律，其中新的联邦《商业公司法》已于 2015 年 4 月颁布，《破产法》也于 2016 年颁布，2018 年计划通过部分行业的在岸公司允许外资 100%持股的投资法案。

阿联酋于 1996 年加入 WTO，2005 年主要过渡期结束，目前已经履行了 WTO 规定义务的 95%，剩余部分也将依照时间表按期履行。海湾合作委员会（以下简称 GCC）关税同盟与 WTO 尚不接轨，有些规定阿联酋必须与其他海湾国家协调后才能决定是否修改。

1.2.4.2 外国投资市场准入规定

【禁止行业】只有阿联酋公民或由阿联酋公民完全所有的企业法人方可提供下列服务：商业代理，房地产服务，汽车租赁服务，农业、狩猎和林业服务（包括兽药），渔业服务，人力资源服务，公路运输服务，调查和安保服务。

【限制行业】WTO 服务贸易领域中的娱乐、文化、体育服务和视听服务中仅下列领域允许外商投资：艺术、电影工作室、剧团、电影院、剧场、艺术品展览馆、体育活动。

外商对自然资源领域的投资规定由各酋长国制定。外商投资必须以合资企业的形式并由国家控股。电力、水、气等资源领域也均由国家垄断，但是近年阿布扎比酋长国已开始将一些水电项目部分私有化。

2014 年内阁通过第 37 号决议，出台了《阿联酋竞争法实施细则》，详细规定了实施竞争法，处理限制协议及行为、经营集中活动、针对违反竞争法行为和组织的投诉等的申请、调查、取证以及最终处理等操作流

程。各类组织在实施经营集中活动（包括收并购）时，如果市场份额会超过内阁规定的行业市场份额上限，需要在实施之前十日向经济部提出申请，经济部会选择批复、限制性批复，或者不予批复。

1.2.4.3 劳工环境

正常情况下，每天的工作时间最长为 8 小时，每周不超过 48 小时。经人力资源与本土化部同意，某些特殊工作部门或工作性质，工作时间可以延长或减少。

外籍劳务进入阿联酋实行工作许可制度。自 2018 年 2 月 4 日起，在阿联酋寻找工作和申请居留许可的外籍人士需要提供其在过去 5 年里居住过的所有国家出具的“无罪”证明。一经发出，颁发证明国家的阿联酋大使馆（代表团）及阿联酋外交部须在使用该证明之前对其进行确认。

只有寻求初步工作授权的外籍人士或希望续签其就业许可的非居民才需要获取证明。前往阿联酋旅游或持有旅游签证的个人及其随行家属不需要提供证明。

这项新举措将会增加迁入过程的时间。雇主应该意识到，因为所需的时间和步骤存在很大的差异，各个国家的员工都需要重新安置。此外，在需要个人陈述和（或）指纹的情况下，雇主应确保其雇员在前往阿联酋之前已经取得“无罪”证明，或雇员可能必须返回母国以完成必要的环节。

阿联酋经济自由，对劳务的国籍没有限制，雇主依据劳工法及有关规定，可以从世界上任何国家招聘劳务，实行“非移民、临时性、合同制”劳务政策。

2017 年，阿联酋颁布了关于支持服务工人的联邦 2017 第 10 号法（Federal Law No. 10 of 2017 on support service workers）。该法涉及 19 种服务工作职业，其中包括：海员、保安、代客泊车员、农场工人、园丁、家政、厨师、保姆、私人教练、私人护士、私人司机等。其中第 41 条详细规定了费用、中介机构、劳务合同、雇主和雇员责任、检查、处罚、假日、服务终止补偿、合同终止、纠纷解决等内容。

2018 年，阿联酋协调委员会批准内阁决议，规定来阿联酋工作的外籍人士需提供“良好行为证明”。该证明应由申请人所在国或过去 5 年的

居住国签发，并须通过阿联酋驻外使团或在阿联酋外交部海外客户幸福中心的认证。该要求将从 2 月 4 日起强制执行，仅针对工作人士，不适用于游客。

1.2.4.4 金融环境、海关及外汇管理等

（1）金融环境概况

阿联酋中央银行前身是货币发行局（UAE Currency Board），成立于 1973 年，负责发行法定货币迪拉姆。1980 年，阿联酋中央银行成立，主要职能包括：发行货币，并确保货币汇率稳定及自由兑换；制定和实施信贷政策，确保国家经济稳定发展；监测银行系统；管理政府外汇储备和黄金储备等。

2017 年 5 月，中国农业银行迪拜分行正式成立，并经中国人民银行授权担任人民币业务清算行。这也是继卡塔尔多哈之后中东地区的第二个人民币清算中心。

（2）海关管理规章制度

阿联酋海关规定除规定的免税商品外，其余商品统一征收 5% 的关税。根据消费税法的规定，2017 第四季度起，对部分进口商品在进口环节应征收消费税，烟草及能量饮料的消费税税率为 100%，针对碳酸饮料的税率为 50%。

为维护公共健康与安全，维护伊斯兰宗教信仰，阿联酋对部分商品实行进口管制。

2015 年 7 月，阿联酋总统签发了 2015 年 8 号联邦修订法令以重新定义阿联酋联邦海关总署（FCA）的职责和组织架构。新的法令还统一了所有通关手续，简化了边检流程，促进了贸易便利化程度，并将有力巩固阿联酋作为商业和投资中心的地位，从而进一步提升阿联酋的全球竞争力。

（3）外汇管理

货币为迪拉姆（AED），可自由兑换，尽管中阿两国已签署货币互换协议，但在实际交易中大多仍以美元为结算中介，驻阿联酋国际银行和中资银行正大力推广人民币使用。

阿联酋外汇不受限制，可自由汇进汇出，但须符合阿联酋政府的反洗钱规定。一般情况下，外商投资资本和利润回流不受限制；外资银行在将其利润汇出境外前，必须事先获得阿联酋中央银行的同意，并将其纯利润的 20% 作为税收缴纳给阿联酋政府。阿联酋对外国人携带现金出入境无规定。

1.2.5 经贸合作

1.2.5.1 参与地区性经贸合作

近年来阿联酋政局稳定，对内积极推动经济发展和国家现代化建设；对外交往活跃，注重加强与海湾地区国家及大国关系，在地区和国际事务中发挥独特作用。

2015 年 4 月 3 日，经现有意向创始成员国同意，阿联酋正式成为亚洲基础设施投资银行（以下简称“亚投行”）意向创始成员国。

1.2.5.2 与我国的经贸合作

中国与阿联酋自 50 年代就有民间贸易往来。1984 年 11 月 1 日，中阿两国正式建立外交关系。建交以来，两国的贸易有了长足发展。

目前，中阿经贸关系中，贸易发展是最突出的。中国与阿联酋自 1984 年建交以来，双边关系稳定发展，经贸往来不断密切。随着中阿经贸关系迅猛发展，“一带一路”倡议加快落实，中国和阿联酋的经贸往来更加密切，双边关系不断深化。阿联酋是中国在中东地区仅次于沙特的第二大贸易伙伴。据中国海关统计，2017 年，中阿双边贸易额达 409.8 亿美元，同比上升 2.3%。其中，中国对阿联酋出口 287.4 亿美元，同比下降 4.4%；中国自阿联酋进口 122.4 亿美元，同比上升 22.5%。

1.2.6 投资注意事项

（1）政治稳定性

当前阿联酋国内外政治环境总体稳定，但也存在一些不稳定因素。首先，阿联酋国内反对派力量不断挑战现有的政治秩序和格局。其次，阿联酋面临着巨大的地区压力。阿联酋长期同伊朗保持着较为密切的关系，秉持实用主义的理念同伊朗开展各种经济贸易和政治对话活动。

（2）社会治安

阿联酋境内的恐怖袭击以及犯罪行为的发生率相对较低，在中东和北非地区各国家中的商业运营安全指数最高。但是，阿联酋也面临着日益扩散的恐怖主义威胁。作为中东的“自由港”，阿联酋以其包容性和外向性为自己的发展树立了独特的优势。但是不少伊斯兰极端主义分子也将阿联酋当作筹集资金和开展活动的天然良港，各类跨境洗钱、贩毒、走私和恐怖主义活动也威胁着阿联酋的国际声誉和安全。

（3）劳动力制约因素

劳动力数量有限导致阿联酋多数行业需要从外国雇佣劳工。此外，劳动力普遍受教育程度低、集中为国家公共部门所雇佣，而雇佣外国职工的行政阻碍大、成本高，且对雇佣移民劳动力的限制很多，这些都是投资者赴阿联酋投资与设立企业不可忽视的风险因素。

（4）经济风险

阿联酋作为较为发达的经济体，市场潜力大、能源资源丰富，成为众多外国公司青睐的投资目的地。与此同时，阿联酋市场成熟，普通劳动力成本高，竞争激烈，部分行业进入门槛较高。因此，中国企业在决定赴阿联酋投资前，务必要算好“经济”账。

第二章 阿联酋税收制度简介

2.1 概述

2.1.1 税制综述

阿联酋是一个低税国家，目前阿联酋联邦政府未颁布任何税法，因而阿联酋没有联邦税收体系。

但是阿联酋以及其他 GCC 成员国正在协商通过两个框架协议从而将增值税和消费税引入 GCC 各成员国。

2.1.2 税收法律体系

阿联酋是由阿布扎比、阿治曼、迪拜、富查伊拉、哈伊马角、沙迦和乌姆盖万 7 个酋长国组成联邦国家，其于 2017 年年初成立联邦税务局，享有必要的法律行动能力和财务、管理独立的权利。然而，大多数酋长国（阿布扎比、阿治曼、迪拜、富查伊拉和沙迦）拥有自己的税法体系并且对公司征收企业所得税。在税法执行过程中，实际仅向油气公司和海外银行的分支征收所得税。阿联酋财政事务国务部长奥比德·塔耶尔宣布阿联酋将从 2018 年 1 月 1 日起阿联酋将开始征收 5% 的增值税。

2.1.3 近三年重大税制变化

2.1.3.1 阿联酋成立联邦税务局

根据阿联酋《联合报》2016 年 10 月 25 日阿布扎比报道，阿联酋总统哈利法签署 2016 年第 13 号联邦法令，决定成立联邦税务局。根据条款规定，联邦税务局具有独立法人资格，享有必要的法律行动能力和财务、管理独立的权利。其总部位于阿布扎比，同时在阿联酋境内设立分支机构和代表处。税务局董事会主席由财政部长担任，总经理为副部级，由总统提名，内阁批准任命。该项法令自官方公报发布之日起 90 天后开始实施。

阿联酋联邦税务局的主要职能包括：

- （1）管理、征收、执行联邦税收及其相关罚款；

- (2) 分配税务收益;
- (3) 实施阿联酋现行税收措施; (包括与联邦税收有关的现行法律法规及其有关罚款)
- (4) 履行相关的财政义务;
- (5) 实施国家认可的避免双重征税协议;
- (6) 决定现行税收体系内的注册申请;
- (7) 征收和执行联邦税收和相关罚款的立法建议;
- (8) 出具联邦税收有关的证书;
- (9) 执行解决纳税人和税务总局分歧的有关机制;
- (10) 要求知晓任何接受第三方税务审计人员的信息或者数据。

2.1.3.2 阿联酋开征增值税

阿联酋和其他海合会成员国已经批准引入增值税。该增值税法令参考了海合会之前引入的增值税框架协议,对在成员国内销售货物或提供劳务的行为征收税率为 5%的增值税。阿联酋正式颁布 2017 年第 8 号法令(增值税法令),该法令将于 2018 年 1 月 1 日生效。根据增值税法令,应对在境内提供应税货物及劳务或进口应税货物及劳务的纳税人征收增值税。出口货物免征增值税。在任何连续的 12 个月内,企业的销售额达到 37.5 万以上迪拉姆的企业必须在 2017 年第四季度进行增值税登记。此外,目前不需要进行税务登记的企业可以选择自愿登记。

2.1.3.3 阿联酋开征选择性消费税

参照 2016 年纳入海合会的消费税框架协议,阿联酋当局于 2017 年 9 月 27 日发布了 2017 年 7 号联邦法令(消费税法令),针对特定商品征收消费税。此外,当局还发布了 2017 年 38 号内阁决议案,其中明确了消费税应税货物、消费税税率和消费税计算方法,并指出联邦税务局将公布一份标准价目清单以规定应税货物的计税价值。自 2017 年 10 月 1 日起,阿联酋开始征收消费税,其中,烟草类和能量饮料将加征 100%选择性消费税,碳酸饮料将加征 50%选择消费税。

2.1.3.4 阿联酋颁布税收程序法案

2017 年 6 月 6 日，阿联酋联邦议会（FNC）通过了对税收程序法案的草案修订稿。2017 年 8 月 1 日，阿联酋议会正式颁布了该法案。

税务程序法案规定了纳税人的权利和义务、纳税人登记注册、税务违法违规，以及评估、征收和管理公共税收的各项程序。该法案也适用于对未按时缴税行为进行罚息罚款，以及强制征收所产生的费用。

阿联酋税收程序法于 2017 年 9 月 1 日施行。

2.2 企业所得税（Corporate Income Tax）

大多数酋长国征收企业所得税。每个酋长国均颁布了自己的税法，但是各国税法非常相似。

下文的介绍基于阿布扎比 1965 年颁布的企业所得税法（1972 年修订版）。其他酋长国的税法与该版本税法有任何重大差别的情况都会加以特别说明。

尽管在实际税法执行中仅对油气公司和海外银行征收企业所得税，下文的介绍以税法普遍适用为前提。税法中没有针对股息的特别规定，但是鉴于阿联酋不征收个人所得税，向个人支付的股息并不征税。

2.2.1 居民企业

2.2.1.1 判断标准

阿联酋对在当地开展贸易或经营活动或者通过其常设机构开展活动的任何法人团体以及法人团体的分支机构征收企业所得税（与酋长签订了协议可以享受免税待遇的实体除外）。然而富查伊拉仅对从事石油或者其他自然资源开采、生产或者销售的税收居民征收企业所得税。

本税法并未区分阿联酋居民持有企业和外国人持有企业的情况，也未区分税收居民直接开展贸易和经营活动还是通过代理人开展活动的情况。一家法人实体拥有两家及两家以上分支机构时，不同分支机构被视为不同的纳税人。然而在迪拜，该分公司可以向主管所得税的官员提出申请从而被视为统一的纳税人。如果母公司持有在阿联酋的子公司，母公司并不会因此被视为阿联酋税收居民。

合伙制企业拥有法律人格，因此在阿联酋公司法中被视为法人团体。

阿联酋的税法和法规没有明确规定居民企业的定义。然而，值得注意的是，大部分的阿联酋双重征税协定根据企业注册地或实际经营管理地是否在阿联酋来判断是否为阿联酋居民企业。本税法虽然没有给出税收居民的定义。然而，实际执行中，税收居民企业为满足下列两个条件之一的在阿联酋成立的企业：（1）该企业全部股权由阿联酋居民纳税人持有（为股息受益所有人）或者（2）该企业的全部收入（或者绝大部分收入）来源于在阿联酋开展的贸易和经营活动并且该企业资产的总价值（或者绝大部分资产的价值）归属于在阿联酋开展贸易或者经营活动时使用的资产。

请注意任何企业（包括合伙制企业），无论是否为税收居民，只要在阿联酋开展贸易或者经营活动就应该在阿联酋缴税。

2.2.1.2 征税范围

一般情况下，阿联酋税法和法规采用属地原则来征税，只有来源于阿联酋相关酋长国的收入才需要纳税。

因此，境外营业收入、资本利得、利息、股息和特许权使用费是不征税的。没有针对资本利得的特殊规定。资本利得与一般所得适用同样的规定。

2.2.1.3 税率

富查伊拉的企业所得税税率为 50%。阿联酋企业所得税累进税率如下：

表 1 累进税率

应税所得（迪拉姆）		税率（%）
不低于	1,000,000	0
1,000,001	2,000,000	10
2,000,001	3,000,000	20
3,000,001	4,000,000	30
4,000,001	5,000,000	40
5,000,001	及以上	50

大多数酋长国计算税额时用第一档所得区间部分的所得乘以第一档税率，第二档所得区间部分的所得乘以第二档税率，以此类推。然而在迪拜，全部应税所得根据其所在的所得区间适用同一个税率并且适用递减救济法。当应税收入超过某档应税所得区间边界值很少的时候适用递减救济法。用较低一档所得区间临界值乘以该档税率得出的较低税额将作为应纳税款。

在迪拜和沙迦，海外银行的分支机构适用 20%的企业所得税率，在阿布扎比则根据海外银行与酋长国签订的特许协议适用特定的税率。

2.2.1.4 税收优惠

法人团体可以通过与酋长签订协议享受企业所得税免税待遇。

2.2.1.5 应纳税所得额

（1）收入范围

应纳税所得定义为纳税人在阿联酋开展贸易或者经营活动的所得扣除可抵扣费用后的净收入。在阿联酋开展贸易或者经营活动的定义如下：

- ①销售产品或者产品的使用权；
- ②任何在阿联酋开展生产、工业、或者商业活动的企业；
- ③转让阿联酋的资产；
- ④在阿联酋提供任何服务。

然而，仅在阿联酋购买产品或者产品的使用权并不构成开展贸易或者经营活动。

富查伊拉仅对从事石油或者其他自然资源开采、生产或者销售的税收居民征收企业所得税。该类收入须依据纳税人通常使用的会计方法作为计算依据。纳税人的账簿须反映全部收入和费用，并且其使用的现金收入和支出会计的记账方法须合规。

阿联酋无外汇管理制度，外汇转换可能需要使用国际通用的货币转换办法。

（2）不征税和免税收入

法人团体可以通过与酋长签订协议享受企业所得税免税待遇。

（3）税前扣除

纳税人获取应税收入过程中发生的成本和费用允许税前扣除，无论成本和费用在哪里发生。可扣除的成本和费用包括：

①纳税人开展贸易或者经营活动时的销售成本或者提供服务的成本；

②开展贸易或者经营活动时的其他成本和费用，例如管理费用、间接费用和开办费用，因提供服务支付的工资及其他报酬，包括为服务提供者支付的保险、养老金和其他福利计划；

③纳税人在开展贸易或者经营活动时发生的未得到保险或者其他赔偿的损失。该类损失包括坏账损失，产品毁损索赔损失，存货毁损，破坏或者丢失造成的损失，实物资产的毁损、破坏、遗失、报废以及销售造成的损失。

对于石油行业，费用扣除的一般性规定适用的同时有许多特殊的规定。开发油田的成本和费用可以税前扣除，除非纳税人和酋长签订协议不允许税前扣除该类费用。

纳税人使用原油支付的特许权使用费中相当于阿联酋石油公开价格18%的部分可以税前扣除。任何其他石油生产、运输和销售过程中支付给酋长的特许权使用费、租金或者除所得税、关税以外的税金均不可税前扣除。这些费用可以用来抵减应纳税额。如果一家生产石油的企业不是纳税居民（例如在阿联酋没有常设机构的企业），那么其支付的特许权使用费等费用的抵扣权利并没有丧失，因为贸易商或者运输商可能会申请抵扣该笔费用。在这种情况下，可抵扣的限额为原金额减去假设该石油生产公司是纳税人的情况下该纳税年度应税收入的50%。如果石油生产公司当年经营亏损，那么支付税款的贸易商或者运输商可以从其自身的应税收入中抵扣归属于其向生产方购买产品或者使用权产生的部分损失。

下列费用抵扣政策适用于迪拜的海外银行（根据1996年12月31日颁布的二号法规）：

①向总部支付的费用在分支机构账簿和总部外部审计师提供证据的情况下可以税前抵扣，分支机构须能够提供向总部支付费用的计算方法；

②按总资产比例分摊地区管理费用；

③支付给总部的费用和地区管理费用不能超过分支机构总收入（减去迪拜同一银行不同支行间收取的利息）的2.5%；

④总资产比例分摊收入和费用；

⑤在符合特定条件的情况下，坏账准备以及暂计利息可以税前扣除；

⑥一般准备金和未决准备金不允许税前扣除；

⑦分支机构与总部或者与其他分支机构的交易须遵从一般商业规则和条件。

不存在为结转至以前年度的亏损计提的准备金。

（4）不可税前扣除

与固定资产或无形资产相关的费用不可在税前一次性扣除，应计入资产的价值，通过折旧或摊销进行税前扣除。固定资产定义为由购买或者资本支出（石油开采、生产等活动相关的费用除外）形成的有形资产。无形资产定义为经营活动开始前发生的费用以及开始后发生的资本支出（固定资产和石油相关支出除外）。

迪拜没有上述固定或无形资产相关的类似规定。迪拜税法禁止资本支出的税前扣除。迪拜所得税法特别规定税前扣除限额为纳税人每年在贸易和经营活动开始前为在迪拜开展贸易或者经营活动的准备过程中发生的费用的 10%。该费用不是必须发生在迪拜而且有可能包含向迪拜酋长支付的金额。如果该费用根据迪拜所得税法其他规定已经进行税前扣除，则不能再次扣除。当企业重组时，受让方的资产从税务角度视同于转让方的资产，并且受让方可以享受假定转让未发生的情况下转让方能够享受的全部税前扣除。

（5）弥补亏损

纳税人发生的净营业损失可以向以后年度无限结转，但是阿布扎比法律规定净营业损失只能向后结转一年并且每五年只能使用一次。

根据 1996 年 12 月 31 日出台的二号法规，海外银行分支机构的损失只能向后结转两年。

没有针对资本损失的特殊规定。资本损失的扣除和结转同一般亏损适用相同规定。

居民企业境外损失不能税前扣除。

在阿联酋没有资本税。因此，境外资本也同样不征税。

（6）折旧和摊销

从税务角度折旧通常每年扣除一次。税法未规定可以延迟计提折旧。

纳税人纳税年度年底持有的固定资产和无形资产的折旧、消耗、报废或者摊销费用可以税前扣除。在迪拜，纳税人开展贸易或者经营活动使用的全部资产的折旧费用可以税前扣除并且为了开展贸易或者经营活动但未形成无形资产的资本支出也可以税前扣除，企业应当根据固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的折旧率，除另有证据证明外，一般按照下表中的折旧率计提：

表2 税率

	折旧率 (%)	
建筑物，例如办公楼、住所、商店、医院以及俱乐部	4	
道路和桥梁	4	
油罐、管道、防波堤和码头	5	
办公家具和设备	15	
非特定的厂房、机器和设备	10	(迪拜15%)
汽车和摩托车	331/3	
卡车和拖车	25	
船舶	71/2	
飞机	25	
钻井和清理工具	331/3	
维修工厂（包括建设和铺路设备、装卸设备等）	25	
加油站的建筑以及行车道	10	
加油站其他设备	15	
手推车	20	
炼油厂的管道和小型油罐	10	(在迪拜没有特殊规定)
无形资产	10	

然而，当资产的折旧税前扣除金额加上累计折旧扣除金额以及该资产相关的亏损合计超过资产的实际成本时，则折旧不可税前扣除。

(7) 特殊事项的处理——准备金

税法并未对准备金做出特别规定，但是鉴于应税所得通常基于审计后报表计算，准备金通常可以扣除。

然而，根据迪拜 1996 年发布的针对海外银行分支机构的二号法规，一般性和未决准备金不可以税前扣除并且坏账准备在一定条件下允许税前扣除。

2.2.1.6 应纳税额

企业所得税应纳税额为应纳税所得额与适用税率的乘积。关于应纳税所得及适用税率的相关规定请参见 2.2.1.3 及 2.2.1.5。

2.2.1.7 合并纳税

通常情况下，集团公司无合并纳税。然而，迪拜的纳税人（超过一个以上的实体或分支机构）可以选择提交一份反映其所有营业活动的合并纳税申报表。

2.2.2 非居民企业

2.2.2.1 概述

与居民企业一样，阿联酋的税法 and 法规中没有明确规定非居民企业的定义。原则上，如果法律实体不满足阿联酋税收居民企业的定义，则被视为阿联酋非居民企业。

2.2.2.2 所得来源地的判断标准

通常，阿联酋采用属地原则来征税，只有来源于阿联酋相关酋长国的收入才需要纳税。

2.2.2.3 税率

如果非居民企业在阿联酋构成常设机构，则适用税率及征税原则参照居民企业。

如果非居民企业不在阿联酋构成常设机构，根据阿联酋税法和法规，非居民企业取得的股息、利息、特许权使用费以及其他所得无需缴纳预提所得税，参考 2.2.2.4。

2.2.2.4 征税范围

非居民企业如果通过在阿联酋的常设机构进行经营贸易活动，需要交税。在这种情况下，非居民企业适用的征税原则与居民企业相同。然而需要注意的是，在迪拜的外国银行总部扣除分支机构费用的限额是总收入（不含特定利息收入）的 2.5%。

“常设机构”被定义为包含分支机构、管理中心或其他经营性固定资产，但不含代理（除非代理习惯性地代表公司法人行使合同权利）。

资本利得，包含了居民企业出售股票的利得，在标准税法规则下是需要征税的。同样的规则也适用于出售不动产的利得。

阿联酋税法和法规没有对股息做出特殊的规定。由此看来，非居民企业收到的股息不需要征税。但如果非居民企业在阿联酋通过常设机构进行经营和贸易活动且所收到的股息与常设机构有直接关系，该股息应被纳入企业的应税利润中并按照标准税法规定来纳税。

一般情况下，同样的规则也适用于利息和特许权使用费。

阿联酋没有资本税。因此，非居民企业在阿联酋不需要对资本征税。

2.2.2.5 应纳税所得额

如果非居民企业在阿联酋构成常设机构，则适用税率及征税原则参照居民企业，参考 2.2.1.5。

如果非居民企业不在阿联酋构成常设机构，根据阿联酋税法和法规，非居民企业取得的股息、利息、特许权使用费以及其他所得无需缴纳预提所得税，参考 2.2.2.4。

2.2.2.6 应纳税额

企业所得税应纳税额为应纳税所得额与适用税率的乘积。关于应纳税所得及适用税率的相关规定请参见 2.2.1.5 及 2.2.2.5。

2.2.2.7 预提所得税

（1）股息

阿联酋没有对股息的预提税。

（2）利息

阿联酋没有对利息的预提税。

(3) 特许权使用费

阿联酋没有对特许权使用费的预提税。

(4) 其他付款

无预提税。

(5) 税收协定

阿联酋已同 70 多个国家签订了税收协定：阿尔及利亚、亚美尼亚、奥地利、阿塞拜疆、孟加拉国、白俄罗斯、比利时、波斯尼亚和黑塞哥维那、文莱、阿联酋、加拿大、中国（中华人民共和国）、塞浦路斯、捷克、埃及、爱沙尼亚、芬兰、法国、格鲁吉亚、德国、希腊、匈牙利、印度、香港、印度尼西亚、爱尔兰、意大利、日本、哈萨克斯坦、韩国（大韩民国）、吉尔吉斯斯坦、拉脱维亚、黎巴嫩、立陶宛、卢森堡、马来西亚、马耳他、毛里求斯、墨西哥、黑山、摩洛哥、莫桑比克、荷兰、新西兰、巴基斯坦、巴拿马、菲律宾、波兰、葡萄牙、罗马尼亚、俄罗斯、塞尔维亚、塞舌尔、新加坡、斯洛文尼亚、西班牙、斯里兰卡、苏丹、瑞士、叙利亚、塔吉克斯坦、泰国、突尼斯、土耳其、土库曼斯坦、乌克兰、委内瑞拉、越南和也门。

因为阿联酋没有预提税，在这些税收协定下，阿联酋企业向非居民企业支付的股息、利息和特许权使用费无需缴纳预提税。

2.2.2.8 亏损弥补

境外亏损不允许弥补。

2.2.3 其他

无。

2.3 个人所得税及工资税 (Individual Taxation and Payroll Tax)

2.3.1 居民纳税人

2.3.1.1 概述

阿联酋无个人所得税。

阿联酋无工资税。

2.3.1.2 社会福利保障税 (Social Security Contributions)

总体上, 阿联酋的工资薪金中没有特殊的社会福利保险和其他的法定费用。然而值得注意的是, 阿联酋公共部门的雇员需要交纳养老保险, 雇主同样也要为雇员支付一笔养老保险。

另外, 根据 1999 年 9 月 1 日生效的 1999 年第 7 号法案, 为私营企业工作的阿联酋公民享有与为公共部门工作的公民同样的社会保险福利。这项法案要求所有雇佣阿联酋公民的私营企业雇主遵从阿联酋一般养老和社会保障局 (GPSSA) 的如下规定:

(1) 自雇佣阿联酋公民雇员起 1 个月内向 GPSSA 注册, 否则需要缴纳 5,000 迪拉姆罚金;

(2) 自阿联酋公民雇员离职起一个月内向 GPSSA 提交离职名单;

(3) 对所有雇员的工资和社会保险福利进行年度申报。

雇主需要每月按照“社保计算工资”的 12.5% 缴纳养老保险。“社保计算工资”是按照员工的基本工资和津贴计算的 (如: 不包括附加福利)。根据雇佣协议, 雇主同时也应该承担 GPSSA 向员工支付的离职补偿金。

没有提交正确的雇佣信息或支付正确的金额将面临 5,000 迪拉姆的罚款或被判有期徒刑。

2.3.2 非居民纳税人

阿联酋税法没有对非居民纳税人个人所得税作出规定。

2.3.3 其他

无。

2.4 增值税 (Value Added Tax)

2.4.1 概述

参照 2016 年纳入海合会的增值税框架协议，阿联酋当局发布了 2017 年 8 号联邦法令（增值税法令）及 2017 年 52 号联邦法令（增值税实施条例）。该法令及实施条例于 2018 年 1 月 1 日起正式生效。此外，联邦税务局网站已经上线。联邦税务局是负责征收和管理联邦税收的政府机构。自 2017 年 9 月中旬起，企业可在网上登记增值税。

2.4.1.1 纳税义务人

根据本协定的规定，为了获取收入而独立进行经济活动的人，应登记或有义务登记为增值税纳税义务人。其中，人指的是自然人或法人（无论公众法人或私有法人），以及其他形式的合伙企业。

2.4.1.2 纳税义务

根据增值税法令第二节，以下两类交易具有纳税义务：

- （1）销售及视同销售；
- （2）货物进口；但是，增值税实施条例另有规定的除外。

2.4.1.3 税率

除非增值税法令规定适用增值税免税或零税率政策，任何形式的商品或服务的销售或是进口商品或服务，均以商品或服务的价值征税 5% 的增值税。

在不侵害本法令和本地法律规定的前提下，本地市场公开的商品和服务的市场价格应为含税价格。

2.4.2 税收优惠

2.4.2.1 适用于增值税零税率的项目

根据增值税法令第 45 条，特定货物或服务适用于增值税零税率，具体规定及范围详见增值税实施细则。适用零税率的项目如下：

- (1) 从阿联酋直接或间接地出口货物至非海合会国家；
- (2) 乘客和货物的国际运输。包括起点或终点在阿联酋境内以及通过阿联酋中转的运输业务，同时也包括为这些运输的配套服务；
- (3) 遵循《华沙公约》相关规定的普通乘客航空运输服务；
- (4) 与人员和货物运输服务相关的航空，航海以及陆地交通设备的销售；
- (5) 指定用于第 4 款所述运输工具的运营、维修、维护或更新换代的商品或服务的销售；
- (6) 与救援任务相关的航空器材以及船舶的销售；
- (7) 与第 2 条款第 3 条款内容相关的，乘客在交通过程中（机舱内）所消费的商品或服务；
- (8) 投资性质贵金属的销售与出口；
- (9) 初次出售或租赁完工后 3 年内的建筑；
- (10) 初次出售或租赁福利性建筑；
- (11) 非居住用房初次通过销售或租赁转为居住用房；
- (12) 原油和天然气销售；
- (13) 托儿所、幼儿园，小学以及高中教育相关的服务及商品销售；
- (14) 预防性医疗和基础医疗相关的服务和商品销售。

2.4.2.2 免征增值税的项目

根据增值税法令第 46 条，以下项目免征增值税：

- (1) 销售增值税实施条例规定范围内的金融服务；
- (2) 销售与租赁居民住房（除本法令第 45 条第 9 及第 12 款列举的适用于增值税零税率的销售行为外）；
- (3) 销售闲置土地；
- (4) 提供本地交通运输服务。

2018 年 1 月 10 日，阿联酋内阁于通过了 2017（59）号决议，公布了 20 个指定区域（Designated Zones），享受免征增值税待遇。阿联酋内阁有权对名单进行增减和修改。根据此前阿联酋内阁 2017（52）号决议的第 51 条，成为指定区域（Designated Zones）须满足三项条件：

（1）指定区域是一个具有专门围栏的地理区域，现场具备安检措施和海关管控，以监督人员的进出和货物的出入；

（2）指定区域应具备关于区内货物的保管、存放和处理的内部程序；

（3）指定区域的运营者遵守阿联酋联邦税务局的相关规定。

以下为 20 个指定区域名单：

（1）阿布扎比：

①哈利法港自由贸易区（Free Trade Zone of Khalifa Port）；

②阿布扎比机场自由区（Abu Dhabi Airport Free Zone）；

③哈利法工业区（Khalifa Industrial Zone）。

（2）迪拜：

①杰贝阿里自由区（北区和南区）（Jebel Ali Free Zone（North-South））；

②迪拜汽车城（Dubai Cars and Automotive Zone（DUCAMZ））；

③迪拜纺织城（Dubai Textile City）；

④Al Quoz 自由区（Free Zone Area in Al Quoz）；

⑤Al Qusais 自由区（Free Zone Area in Al Qusais）；

⑥迪拜航空城（Dubai Aviation City）；

⑦迪拜机场自由区（Dubai Airport Free Zone）。

（3）沙迦：

①Hamriyah 自由区（Hamriyah Free Zone）；

②沙迦机场国际自由区

（Sharjah Airport International Free Zone）；

（4）阿治曼：

阿治曼自由区（Ajman Free Zone）

（5）乌姆盖万：

①乌姆盖万艾哈迈德·本·拉希德港口自由贸易区
(Umm Al Quwain Free Trade Zone in Ahmed Bin Rashid Port) ;

②乌姆盖万谢赫·穆罕默德·本·扎伊德路自由区
(Umm Al Quwain Free Trade Zone on Sheikh Monammed B in Zayed Road)

(6) 拉斯海马:

①拉斯海马自由区 (RAK Free Trade Zone) ;

②拉斯海马海事城自由区 (RAK Maritime City Free Zone) ;

③拉斯海马机场自由区 (RAK Airport Free Zone)

(7) 富查伊拉:

①富查伊拉自由区 (Fujairah Free Zone) ;

②富查伊拉石油工业区

(FOIZ (Fujairah Oil Industry Zone))

2.4.3 应纳税额

2.4.3.1 销售额的确认

(1) 商品和服务的销售

根据增值税法令第 34 条, 商品和服务的销售额应按以下办法确认:

①若应税销售行为仅以现金结算, 销售额应为收取的全部价款减去增值税费;

②若应税销售行为部分或全部以非现金形式结算, 销售额应为收取的现金金额加上收取非货币资产的公允价值减去增值税费;

③销售额应该包含供应商向消费者收取的所有费用, 因供应商品或服务应付的费用以及消费税, 但是不包括增值税;

④销售额应仅考虑与商品和服务的销售相关的部分。

(2) 进口商品的销售额

根据增值税法令第 35 条, 进口商品的销售额按以下办法确认:

①进口商品的销售额为《统一海关法》中规定的海关完税价值, 加上消费税、关税和其他除增值税之外的税款;

②对于因制造或者修复暂时出口到海合会地区以外的商品，根据《海关统一法》，应在这些商品复进口时以增加的价值为基础征税。

2.4.3.2 应纳税额的计算

当期应纳税额=当期销项税额-当期进项税额

销项税额=销售额×税率

2.4.4 其他

2.4.4.1 增值税登记制度

（1）强制登记制度

根据增值税法令第 13 条，任何在阿联酋境内有住所且尚未进行注册的纳税人，在满足以下条件时有义务进行注册登记：

①纳税人在过去 12 个月内的销售额超过强制登记门槛；

②可预见未来 30 天内的销售总额将超过强制登记门槛。

任何在阿联酋境内没有住所且尚未进行注册等级的个人，在没有他人有义务为他在境内的销售业务缴纳税款时，应进行注册登记。

本法令的实施条例内明确了个人应向税务机关通报其具备注册登记义务的时间限制。

（2）自愿登记制度

根据增值税法令第 17 条，任何不具备登记义务的纳税人在满足以下条件时，也可申请注册登记：

①若该纳税人可证明，在任何指定月末的总销售额或在过去 12 个月内的税费已超过自愿登记门槛；

②该纳税人可预见未来 30 天内的销售总额将超过自愿登记门槛。

2017 年 10 月，阿联酋联邦税务局（FTA）宣布在其网站上开放增值税网上注册。具体如下：

①年营业额达到 37.5 万迪拉姆（约合 10.2 万美元）的企业必须进行注册；

②年营业额为 18.75-37.5 万迪拉姆之间的企业可以选择性注册。

③年营业额达到 1.5 亿迪拉姆（4087 万美元）的企业需在 10 月 31

日前进行注册；

④年营业额达到 1,000 万迪拉姆（272 万美元）的企业需在 11 月 30 日前完成注册。

全体应注册企业都应在 12 月 4 日前完成注册手续。网上注册全天开放，FTA 将为企业主预留充足的时间进行注册，并不断改进注册流程的便利性和实用性。阿联酋部长委员会宣布，到期未完成注册的企业将被处罚金，罚金数额不少于 500 迪拉姆，不高于三倍税金。

2018 年 3 月，FTA 于宣布考虑到许多企业未能在 2017 年 12 月完成增值税注册，特将注册期限延长至 2018 年 4 月 30 日，并免除相关行政处罚。

2.4.4.2 纳税人识别号

为实施增值税法令，纳税人在进行税务登记后，将被分配一个纳税人识别号。

2.4.4.3 发票管理

（1）开具税务发票

根据增值税法令第 65 条，以下情况，纳税人需开具税务发票或其他类似文件：

①纳税人在发生应税销售时，应开具原始发票并将其邮寄至货物或服务的接收方；

②当纳税人发生视同销售行为时，应开具原始发票并将其邮寄至货物或服务的接收方，并在当接收方不能出具签收货物或确认服务的收据时，应保留对应的相关记录。

在本法规的实施条例里，明确了以下事项：

- ①应显示在发票上的日期；
- ②开具电子形式发票的要求及流程；
- ③纳税人无须向货物或服务接受方开具及邮寄发票的情形；
- ④可用其他可表明销售状态及销售日期的凭证替代发票的情形；
- ⑤可由他人代开发票的情形。

（2）向成员国销售时所需提供的凭证

在不违反上述税务发票管理办法的前提下，向各成员国销售商品或服务时，纳税人应提供一份包含所有发票必填信息的凭证。该凭证与税务发票不同，并且不会产生任何税费。

(3) 开具发票日期

纳税人应在销售之日起 14 天内开具税务发票。

(4) 税务发票使用币种

若销售时所使用货币非阿联酋迪拉姆，应按照经中央银行批准的汇率折算成阿联酋迪拉姆，填入发票。

2.5 消费税 (Excise Tax)

2.5.1 概述

自 2017 年 10 月 1 日起，阿联酋开始征收消费税。2017 年 38 号内阁决议案，其中明确了消费税应税货物、消费税税率和消费税计算方法，并指出联邦税务局将公布一份标准价目清单以规定应税货物的计税价值。

任何于 2017 年 9 月 30 日持有应税货物的企业均须提供针对其存货的经审计存货记录。否则，税务机关将对其进行处罚并责令其聘请第三方对其存货出具存货记录。

2017 年 9 月 17 日，阿联酋税务局正式开放消费税在线注册系统，以国际最高标准为企业 provide 综合性税务服务。注册系统挂在税务局官网 www.tax.gov.ae 下，提供 7*24 全天候在线服务，为企业和消费者提供消费税各类信息。

2.5.1.1 纳税义务人

根据消费税法令及实施条例，纳税义务人包括满足消费税征税条件下的任何自然人、法人（公众公司或私人公司），或其他形式的合伙企业。包括以下几类：

- (1) 从事消费税法令第 2 条第 2 款所述任何活动的企业；
- (2) 从事消费税法令第 2 条第 2 款所述活动，在经营活动过程中，未能按照消费税实施条例的规定履行缴税义务的企业；
- (3) 仓储管理方。将暂未纳税的应税货物从特定贸易区（例如：保

税区)转移至非贸易区。

2.5.2.2 征税范围

根据消费税法的规定,目前需征收消费税的货物包含烟草、能量饮料以及碳酸饮料。

纳税范围包含阿联酋领土、在机场及贸易自由区出售的上述货物。

根据消费税法第2章第2条,以下情况须征收消费税:

- (1) 在境内生产应税货物,且产品用于商业用途;
- (2) 进口应税货物;
- (3) 从特定区域(例如:保税区)转出货物;
- (4) 在境内存储应税货物,且存储货物是以商业为目的。

2.5.2.3 税率

根据消费税法规定,在零售价格的基础上,烟草及能量饮料以100%的税率征收消费税,碳酸饮料以50%的税率征收消费税。

2.5.2 税收优惠

出口货物暂免征收消费税。

2.5.3 应纳税额

2.5.3.1 应税消费品计税价格

阿联酋联邦税务总局在其网站上公布了消费税应税商品价格清单,将此价格清单用于计税参考,不代表最终零售价格。应税零售价格应为以下两个价格中的高者:其一为税务总局网站上消费税应税商品价格清单中确定的当地市场价格,其二为零售商根据消费税纳税人价格指南计算得来的零售价格。一些品牌的应税商品尚未列入清单,税务总局要求相关商品的生产商和进口商通过网站将其添加至清单中。

2.5.3.2 应纳税额的计算

消费税应纳税额=应税消费品计税价格×适用税率-可抵扣消费税

2.5.3.3 可抵扣税款

根据消费税法令第 16 条的规定，有资格抵扣税款的纳税人可以在产生可抵扣税款的当月，在纳税申报表中列出可抵扣税款，可抵扣税款包含以下内容：

- (1) 对出口货物征收的消费税；
- (2) 已征收消费税的应税产品用于进一步生产其他应税产品，已经征收的消费税；
- (3) 以前纳税机关多征收的消费税。

2.5.4 其他

2.5.4.1 纳税义务发生时间

纳税义务发生时间按以下几个日期为准：

- (1) 进口应税货物的日期；
- (2) 货物存储方收购应税货物的日期，若该收购行为发生在消费税法令生效之前，则纳税义务发生日期为法令的生效日期；
- (3) 除以上两种情形外，为销售应税货物的日期。

2.5.4.2 会计核算要求

纳税人需要建立日常并且独立的会计账簿和记录以核算消费品数量的变动，并保留支持性文件。应将前述文档有条理和逻辑地保存，以便税务机关检查税款计算和支付的准确性。

2.5.4.3 纳税申报

登记为消费税的纳税义务人有义务进行纳税申报。消费税实施条例第（17）节规定，纳税人应按月份进行纳税申报。

2.5.4.4 纳税登记

2017 年 9 月 17 日起开始实施消费税纳税登记。任何发生应税事项的纳税人均须通过纳税机关进行纳税登记。进口企业和制造类企业须在提交纳税申报表前进行预申报。

纳税人进行纳税登记需执行以下步骤：

(1) 提交税务登记申请书，其中包括税务局要求的资料和信息，并通过税务局指定的方式提交；

(2) 根据税务局的规定提供财务担保；

(3) 遵守税务局提出的其他要求，例如记录、报告或决议等。

2.6 关税 (Customs Duty)

2.6.1 概述

2003 年 1 月 1 日以前，阿联酋进口关税一般为 4%。2003 年 1 月 1 日开始，GCC 实施关税同盟，一般商品统一关税税率为 5%。阿联酋是 GCC 成员国，因此也相应将关税提高至 5%。

GCC 是海湾地区最主要的政治经济组织，成立于 1981 年 5 月，总部设在沙特阿拉伯首都利雅得，成员国包括阿联酋、阿曼、巴林、卡塔尔、科威特和沙特阿拉伯 6 国。2001 年 12 月，也门被批准加入海合会卫生、教育、劳工和社会事务部长理事会等机构，参与海合会的部分工作。自成立以来，海合会各成员国充分发挥语言和宗教相同、经济结构相似等方面的优势，积极推动经济一体化进程。

2.6.2 税收优惠

2.6.2.1 根据进口者身份免税商品

(1) 由阿联酋总统、各酋长国酋长、王储或代表阿联酋总统、酋长国酋长及王储所进口的一切货物；

注：必须有阿联酋总统、各酋长国酋长、王储的信件。

(2) 由以下单位直接进口的商品：

①阿联邦各部及其政府部门；

注：A. 必须有一份申请；B. 在间接进口的情况下，一份注明免税条件的合同影印件。如为部队及警察进口，仅需申请信即可。

②驻阿联酋外交使团；

注：海关需要阿联酋外交部出具的信函。

③经确认的非盈利医院、医疗团体及慈善机构

注：海关要求阿联酋相关部门出具证明其身份的信函。

④由各酋长国酋长授权的公司或机构；

⑤持有阿联酋财政工业部及工业总公司颁发的工业生产许可的制造商，如原材料、半制成品及机械设备用于这些许可生产过程中。

注：需要阿联酋财政工业部出具证明进口产品用于工业生产的信函。

2.6.2.2 因特殊原因需免税商品

（1）来自于海合会国家的产品，如原产于其它海合会国家的农产品、动物产品、工业及自然资源产品，符合海合会国家统一经济协定第 3 条规定之产品；

注：需附海合会国家原产地证书

（2）允许可转口的货物；

（3）所有商业样品须注明“非销售”或“免费样品”字样；

（4）所有非销售的广告材料及商业期刊（或目录）；

注：必须在这些广告材料上加注公司名称及标记，但如这些材料由广告代理商进口，则将视为需纳税商品

（5）用于公众展览的 35 毫米电影胶片；

（6）由批准的非盈利学校直接进口的古兰经、书和印刷品；

注：需由教育部出具该学校为非盈利学校的证明；

（7）为临时展览而进口的货物，展览后这些货物将再出口；

注：这些货物需交纳押金，在再出口时将予退还，但必须需出示由相关展览方出具的信函

（8）国际航运航线中用于海上船舶的供给物、设备、材料及附件；

（9）免费供当地航运代理的海上用润滑油；

注：（8）（9）两项清关时须向海关先交纳押金，随后凭这些产品实际向海上船舶供应后签发的收据退回押金

（10）飞机运行设备（通讯用设备、但非办公设备、非运输设备），备件由国际航空公司或其代表进口供其专用；

（11）航行燃料及航行用流体；

注：（10）（11）项需由民航局出具证明

（12）所有个人用品；

即旅客的衣物及其它可以手提的行李及宠物，包括其它非伴随的合理数量下的行李

(13) 以药剂形式存在的药品，如药片、胶囊、糖浆及滴眼液；

注：必须由卫生部出具进口的产品为药品的信函

(14) 兽药；

注：必须由阿联酋农渔部出具进口产品为兽药的证明

2.6.2.3 下列规定的免税商品

(1) 活动物，主要指食用性动物及蜜蜂；

(2) 肉、冷藏或冷冻的牛肉、羊肉或家禽等；

(3) 活的、新鲜的或冷冻的鱼及甲壳类动物；

(4) 乳制品、牛奶、奶酪、蛋、天然蜂蜜等；

(5) 新鲜、冷冻或干椰枣、可食用水果及蔬菜，可食用或用于种植的种籽；

(6) 咖啡、茶、调料、大米、小麦、谷物、大麦或面粉；

(7) 供消费用动植物油；

(8) 糖、盐及婴儿用奶粉；

(9) 动物饲料；

(10) 经阿联酋农渔部批准的肥料及农业杀虫剂；

(11) 木材、胶合板；

(12) 报纸、期刊出版物、设计图纸，未使用的邮票、支票、银行票据、股票及债券等；

(13) 渔网；

(14) 未成串或暂穿成串的天然珍珠；

(15) 未加工银或粉状银；

(16) 未加工金或粉状金，硬币（由签发当局铸制）；

(17) 用于建筑的铁或钢材、铁条、三角钢、槽钢及柱钢、条纹钢或用于房顶的铝板；

(18) 可再使用的用于运输的集装箱，包括运输压缩气或液化气集装箱；

(19) 农业或农场机械设备（包括温室）。

2.6.3 应纳税额

在阿联酋，根据海关规定，进口关税按成本加保险费加运费（CIF）价的 5% 征收。非烈性酒的进口税为 50%，进口烟草的关税为 100%。CIF 价通常以商业发票所示金额为基础。但是，海关也可能根据货物的实际情况进行海关估价。

2.6.4 禁止和限制进口的产品

2.6.4.1 禁止进口的产品

以下产品禁止进口：

- （1）药品（海洛因、可卡因、麻醉剂等）；
- （2）伪造及复制的货币；
- （3）与宗教、道德不符或旨在引起社会动荡的出版物、照片、油画、卡片、书籍、杂志及雕刻。

2.6.4.2 限制进口的产品

非经政府有关部门同意，以下产品不准进口：

- （1）一切武器及军火；
- （2）酒精及酒；
- （3）治疗用药品；
- （4）化学品，有机肥料，农业用定色剂及致命流感植物（Agricultural Fixers, and Lethal Plant Epidemics）；
- （5）种子及农业植物；
- （6）医学用药；
- （7）出版物，可视及可听磁带；
- （8）电话交换设备；
- （9）一切食品；
- （10）活蜂及蜂王；
- （11）烟花及爆炸物；
- （12）骆驼；

(13) 猎鹰；

(14) 马科动物（马，驴，骡，马驹及斑马）。

2.7 其他税 (Other Taxation Income)

2.7.1 天课 (Zakat)

天课是伊斯兰宗教术语。阿拉伯文单词为 Zakat（读音“则卡提”，意为“涤净”）的中文意译，是伊斯兰五大宗教信条之一。伊斯兰教法规定，凡有合法收入的穆斯林家庭，须抽取一定比例的家庭年度纯收入用于赈济穷人或需要救助的人，因此又称“济贫税”。在穆斯林国家，天课一般在每年年底之前抽取，其评估标准和征收办法依据先知穆罕默德生前训令制定。

天课并不是阿联酋官方征收的税种。然而，据报道，天课由天课基金会负责向阿联酋的伊斯兰银行的企业征强制收。基金法将有望修正这些银行和企业向天课基金支付天课的强制性。

2.7.2 市政物业税 (Municipal Taxes)

在阿联酋大多数酋长国，每年应当以住户或商户房屋年租金的一定比例为依据，向当地市政机关缴纳物业税。通常，住宅物业的税率是 5%，商业地产的税率是 5%至 10%。酒店、饭店以及电影播放业同样需要缴纳市政税。

在迪拜，市政还征收了下列几种不同的税费：

- (1) 对住宅租赁收入征收 5%的住宅建筑税；
- (2) 对商业租赁收入征收 10%的商业地产税；
- (3) 对市场中的摊位租赁收入征收市场税或费；
- (4) 车辆登记费。

另外，迪拜市政还向外籍人士征收年度健康证明费，这笔费用通常为每年 200 迪拉姆。

2.7.3 酒店税和旅游税 (Tourism Dirham)

阿联酋的酒店和饭店需要按照服务费的一定比例收取酒店税。通常饭店的税率是 5%至 10%，酒店的税率是 10%至 15%。

另外，在迪拜，根据迪拜王储兼迪拜执委会主席哈姆丹颁布的执委会 2014 第 2 号决议，从 2014 年 3 月 31 日起，迪拜酒店客人需缴纳每晚每间 7 至 20 迪拉姆（约 1.9 美元至 5.4 美元）的“旅游税”（Tourismdirham）。征收旅游税的酒店包括：酒店、酒店公寓、寄宿旅馆、假日家庭旅馆。征收的税款将用于迪拜旅游的国际推广和营销。

在阿布扎比，除 10% 的酒店税之外，酒店和饭店还需按照账单价值的 6% 来收取市政税。其中 20% 的收入将用于员工福利或培训等员工福利。

2.8 自贸区税收优惠

2.8.1 自贸区（Free Zone）

一些阿联酋的酋长国设有自由贸易区，在自贸区范围内开展经营活动可以享受税收优惠，如免除企业所得税和关税，海外公司完全控股，管理流程流水线化等。

自贸区适用特殊的法律制度，在自贸区中不适用国内通用的关于执照、代理、所有权的法规。成立于 1985 年的杰贝阿里自贸区是阿联酋首个自贸区。随后，其他酋长国纷纷建立起自贸区。目前，阿联酋自贸区大部分位于迪拜。这些自贸区聚集了大量的服务企业（例如：迪拜网络城、迪拜媒体城、迪拜健康护理城、知识城、DIFC）以及工业企业（例如：哈穆利亚自贸区、阿吉曼自贸区、黄金钻石园区）。自贸区中主要的激励措施体现在如下几个方面：

- （1）外资可 100% 控股；
- （2）资本和利得可 100% 回流；
- （3）无最低投资资本要求；
- （4）股东责任仅限于实收股本；
- （5）无股权比例限制；
- （6）无外汇管制；
- （7）无企业所得税；
- （8）无个人所得税；
- （9）完备的工厂及仓库、优质的基础设施、支持服务及通信设备；

(10) 货物可以自由进出港，货物在区内存储、贸易、加工制造均不征收进口环节关税；

(11) 进区企业其生产所需要的机器、设备、零件和必需品一律免征关税；

(12) 在雇员方面无国籍限制。

以下是阿联酋现有自由贸易区名录：

(1) 位于阿布达比的自由贸易区：阿布达比工业城（Industrial City of Abu Dhabi）、阿布扎比哈利法工业区（Khalifa Industrial Zone Abu Dhabi）、阿布扎比国际金融市场（Abu Dhabi World Financial Market）；

(2) 位于迪拜的自由贸易区：杰贝阿里自由贸易区（Jebel Ali Free Zone）、迪拜黄金钻石园区（Dubai Gold and Diamond Park）、迪拜海运城（Dubai Maritime City）、迪拜援助城（Dubai Aid City）、科技城（Techno Park）、迪拜机场自由贸易区（Dubai Airport Free Zone）、迪拜硅绿洲（Dubai Silicon Oasis）、迪拜花卉中心（Dubai Flower Centre）、迪拜物流城（Dubai Logistics City）、迪拜网络城（Dubai Internet City）、迪拜媒体城（Dubai Media City）、迪拜知识谷（Dubai Knowledge Village）、迪拜外包区（Dubai Outsource Zone）、迪拜生物科技及研究园（Dubai Biotechnology & Research Park）、迪拜影城（Dubai Studio City）、国际媒体制作城（International Media Production Zone）、迪拜健康护理城（Dubai Health Care City）、迪拜国际金融中心（Dubai International Financial Centre）、迪拜多产品中心（Dubai Multi-Commodity Centre）、迪拜纺织品城（Dubai Textile City）、迪拜地毯自由贸易区（Dubai Carpet Free Zone）、迪拜汽车配件城（Dubai Auto Parts City）、重型设备及卡车区（Heavy Equipment & Trucks Zone）、迪拜建筑材料区（Dubai Building Materials Zone）、迪拜汽车城（Dubai Cars and Automotive Zone）、迪拜设计中心（Dubai Design Centre）、迪拜汽车工业区（Dubai Auto Zone）、迪拜能源城（Dubai Energy City）、迪拜学术城（Dubai Academic City）；

(3) 位于沙迦的自由贸易区：沙迦机场国际自由贸易区（Sharjah Airport International Free Zone）、哈姆瑞亚自由贸易区（Hamriyah Free Zone）；

(4) 位于阿吉曼的自由贸易区：阿吉曼自由贸易区（Ajman Free Zone）；

(5) 位于乌姆盖万的自由贸易区：阿希德自由贸易区（Axide Free Zone）；

(6) 位于哈伊马角的自由贸易区：哈伊马角自由贸易区（RAK Free Zone）；

(7) 位于富查伊拉的自由贸易区：富查伊拉自由贸易区（Fujairah Free Zone）。

以下将会以杰贝阿里自由贸易区和迪拜国际金融中心为例详细说明。

2.8.2 杰贝阿里自贸区

杰贝阿里自由贸易区（以下简称“JAFZA”）根据政府法令成立于1985年1月9日，是首个也是最重要的自由贸易区。JAFZA发布了自由贸易区投资者指南，规定了如下发牌条件及激励措施：

申请者必须完成其关于在自由贸易区内拟投资项目的调查问卷。有关部门会审阅拟投资项目并将相关资料转发给申请者，例如租赁及劳务合同模板、执照申请表等。

(1) 执照

根据投资项目的性质授予相应的执照。

执照的有效期为一年并可每年更新。执照种类包括贸易类、工业类和服务类。当申请者的商业项目涉及多种执照种类时，不同类型的商业项目需获得相应的执照。

执照申请者须提供证据证明其在任一酋长国、自由贸易区或者阿联酋以外的管辖地有实体公司，同时必须和JAFZA签署租赁协议。

因商业性质改变而导致需要获取新的执照种类，应申请新的执照并且支付合理的行政费用。

(2) 提供的服务

JAFZA 为区内的工业企业居民提供入境许可、工作许可和居留证，并对这些服务收取一定的费用。

区内企业所需员工及劳工将由相关部门作为赞助方和名义上的雇主根据特殊聘用合同予以提供，区内企业对于招聘及雇佣条款的实施有控制权。雇员持工作证可自由出入迪拜和自由贸易区。

（3）所需材料

如在自由贸易区内设立分支机构或子公司，需提供下列资料：

- ①由阿拉伯大使馆公证的委托当地经办人的委托书；
- ②在自由贸易区设立机构的经公证的董事会决议；
- ③经办人护照复印件及其签名样本；
- ④母公司备忘录、公司章程及其他组成文件复印件；
- ⑤对于已经设立的公司，由公司所在地注册机关签发的证明；
- ⑥最近期间公司年报及财务报表复印件，新建公司可不提供；
- ⑦公司董事会成员名单，包含成员全名、国籍、出生地及日期和居住地址等；
- ⑧公司总部出具给 JAFZA 的保证其向自由贸易区内新设立公司提供运营所需财务担保的担保信。

在 JAFZA，外商投资者可通过以下形式从事商业活动：

（1）自贸区独资公司

1992 年 9 月 26 日迪拜政府发布了 1992 年 9 号文，对杰贝阿里自由贸易区的独资公司（以下简称“FZE”）的组织形式做出相应规定。该规定的要点如下：

- ①应有独立法人资格；
- ②股东责任不以其对 FZE 的出资额度为限；
- ③FZE 由单个股东发起；
- ④FZE 要求妥善保管账簿并聘请经 JAFZA 批准的审计师进行审计；
- ⑤JAFZA 将保存 FZE 的注册信息以供公众监督；
- ⑥FZE 可享受的优惠政策包括：税务豁免、外资 100%控股、非国有化保障、最低股本要求为 100 万迪拉姆。

根据 1992 年 9 号文设立了自由贸易区部门，该部门负责自由贸易区机构的注册并保管成立记录。

每个 FZE 仅能有一个股东作为法人借款、订立合同或以其本人的名义参与诉讼。FZE 可以作为控股公司向其他企业收取利息。

在 FZE 注册完成前，需以现金或实物的形式缴存最低 100 万迪拉姆的投资股本，股份证书经 JAFZA 批准后可转让，企业净资产始终不能低于总股本的 75%。

FZE 必须在自由贸易区内有经注册的办公场所，并在其名字后显示 FZE 字样。FZE 需有理事及秘书，两者之一必须居住于迪拜，任何非阿联酋籍个人担任上述两种职位的需持有有效的工作或居住证。

每个财务年度终了的三个月内 FZE 需向 JAFZA 提交经审计的财务报表。

FZE 在下列情况下可解散：股东要求；JAFZA 判定该机构没有继续从事商业活动或该机构违反自由贸易区规定。

（2）自贸区合资公司

实施细则对自由贸易区的合资公司（以下简称“FZCO”）的组织形式做出规定，不同于 FZE，FZCO 必须有 2-5 名股东，可以是法律实体或者个人，FZCO 可以持有其他企业的股份但不能邀请公众认购其股份，FZCO 同时适用阿联酋联邦商业公司法（2015 年第 2 号法案）。

FZCO 最低股本要求为 50 万迪拉姆。每股票面价值为 10 万迪拉姆或其倍数，所有股份均需有相同价值及等级。股份证书需注明股东名称，不允许以不记名形式出现。股份证书发放前股本需全额缴存，通常以现金支付或允许的其他方式支付。

JAFZA 下设自由贸易区公司部，负责处理 FZCO 的设立、注册及监管事宜。FZCO 设立申请及其必须的支持文件需提交到自由贸易区公司部，包括创始股东详细信息及下列经认证资料：公司备忘录及章程；董事会关于批准设立 FZCO 的决议；授权管理 FZCO 的授权委托书；公司存续证明或公司所在国的注册证明；过去 2 年经审计的财务报表。

FZCO 至少有 3 名个人理事、1 名秘书（可以由理事兼任），其中至少 2 人居住在阿联酋境内，非阿联酋籍个人需获得阿联酋工作或居住证方

可任职理事或秘书。

FZCO 必须在自由贸易区内有经注册的办公场所，并在其名字后显示“FZCO”字样。每个财务年度终了的三个月内 FZCO 需向 JAFZA 提交经审计的财务报表。FZCO 首个财务年度起始于 FZCO 注册完毕时，期间可以为 6-18 个月，第二个财务年度起则为 12 个月。

当 FZCO 违反实施条例或其所持执照条款，有关部门可以处于每日不超过 1 万迪拉姆的罚款，同时 FZCO 的财产归 JAFZA 所有。

2.8.3 迪拜国际金融中心

迪拜国际金融中心（以下简称“DIFC”）是迪拜政府为吸引银行及金融机构而设立的金融自由贸易区。DIFC 是根据联邦及迪拜法律法规于 2004 年成立的。

迪拜法律认可 DIFC 对金融监管以及设立于 DIFC 内机构的独立性。迪拜法律授权迪拜统治者委任 DIFC 主席并允许 DIFC 主席出台适用于 DIFC 内部的法规和规章制度以及设立运营机构。运营机构包括：DIFC 当局、DIFC 公司注册处、DIFC 金融服务局（DFSA）。同时，迪拜法律允许在 DIFC 内建立其他机构。

DIFC 行业范围包括：

- （1）银行服务（投资、公司或私人银行）；
- （2）资本市场（权益或债权工具，衍生品和期货贸易）；
- （3）资产管理和基金（基金注册、监管和管理）；
- （4）再保险；
- （5）伊斯兰金融；
- （6）后台操作。

DIFC 已生效的法律主要包括：

- （1）监管法；
- （2）公司法；
- （3）有限责任公司法；
- （4）合同法；
- （5）伊斯兰金融商务监管法；

- (6) 民商法应用法;
- (7) DIFC 法律应用法;
- (8) 破产法;
- (9) 仲裁法;
- (10) 数据保护法;
- (11) 普通合伙法;
- (12) 市场法;
- (13) 房地产法;
- (14) 分层所有权法。

DIFC 优惠政策包括:

- (1) 收入和利息享受零税率;
- (2) 外资 100%控股;
- (3) 无外汇管制, 无资本或利得汇回限制。

2.8.4 特许制造仓库

阿联酋没有专门针对制造仓库的法律法规。然而, 自贸区内特许的工业活动的运营与特许制造仓库相似。

海湾合作委员会的常见海关法(适用于阿联酋)规定财务部有权决定设立仓库。由海关署长决定监管此种仓库的条款和规则。

根据海关署长的规定的条款和规则, 存放于此种仓库里的商品和货物免关税。

2.8.5 工业项目优惠政策

符合相关法规(工业组织法案)规定的工业项目可以享受一系列的优惠政策, 包括关税减免, 全部税种免税 5 年等。

2.8.6 建设活动优惠政策

一些政府项目按通常操作可以免除关税, 并且建设项目经常可以享受所得税减免。

第三章 税收征收与管理制度

3.1 税务系统机构设置

3.1.1 税务系统机构设置

根据阿联酋总统哈利法签署的 2016 年第 13 号联邦法令，阿联酋联邦税务于 2017 年年初成立。联邦税务局具有独立法人资格，享有必要的法律行动能力和财务、管理独立的权利。其总部位于阿布扎比，同时在阿联酋境内设立分支机构和代表处。税务局董事会主席由财政部长担任，总经理为副部级，由总统提名，内阁批准任命。

此前，阿联酋联邦层面没有统一的税务系统机构。

3.1.2 税务管理机构职责

阿联酋 2016 年第 13 号联邦法令，阿联酋联邦税务局的主要职能包括：阿联酋联邦税务局的主要职能包括：管理、征收、执行联邦税收及其相关罚款；分配税务收益；实施阿联酋现行税收措施；履行相关的财政义务；实施国家认可的避免双重征税协议；决定现行税收体系内的注册申请；征收和执行联邦税收和相关罚款的立法建议；出具联邦税收有关的证书；执行解决纳税人和税务总局分歧的有关机制；要求知晓任何接受第三方税务审计人员的信息或者数据等。

3.2 居民纳税人征收管理

3.2.1 税务登记

根据增值税条例，FTA 对纳税人提出增值税登记要求，阿联酋联邦税务局已在其官网中开通了增值税登记通道。

在任何连续的 12 个月内，企业的销售额达到 375,000 以上迪拉姆的企业必须在 2017 年第四季度进行增值税登记。此外，目前不需要进行税务登记的企业可以选择自愿登记，包括年度应税销售额或费用超过

187,500 迪拉姆的企业。在阿联酋没有经营机构但在阿联酋取得增值税应税所得的企业同样需要进行增值税登记。

根据 2017 年 8 月 1 日颁布的《税收程序法》，任何有义务登记纳税的个人都必须按照法律规定办理纳税登记。登记人须将其税务登记号码（TRN）写入与税务局的往来信函或与他人的交易文件中。如发生需修改完善税务记录的事件，纳税人须在事件发生后 20 个工作日内通知税务局。

阿联酋联邦税务局在其网站上发布了增值税登记号查询方式，允许纳税人查询其供应商是否已经进行了增值税登记。纳税人可登录到税务局网站的电子服务页面，并在页面右上方的搜索框中进行搜索。

企业可以通过税务局官方网站进行登记注册，登记过程中需要上传如下文件：

- （1）营业执照（如适用）；
- （2）公司章程/合伙协议（如适用）；
- （3）联系信息；
- （4）银行账户信息；
- （5）业务范围；
- （6）财务报表；
- （7）有关进出口/海关估计值的详细材料（如适用）；
- （8）授权签字的文件；
- （9）公司经理、所有人及高级管理人员的身份证及护照。

3.2.2 账簿凭证管理制度

根据 2017 年 8 月 1 日颁布的《税收程序法》，该税法生效时，阿联酋所有企业皆需准确保留 5 年会计记录。具体而言，从事任何商业活动的所有个人都必须保留会计记录和商业文本，以及法律要求的任何与税收有关的信息。纳税申报单、数据、资料、记录和文件必须以阿文形式提交给税务局。当然，联邦税务局可以接受任何其他语言的文件，只要纳税人按照要求提供该文件的阿文翻译副本。

3.2.3 纳税申报

(1) 企业所得税

① 纳税年度

纳税年度与公历年度一致。非经相关部门所得税负责人批准，纳税人不得变更所适用的纳税年度。

② 申报要求

纳税人须在每一纳税年度结束后的第三个月的最后一天或之前向相关部门所得税负责人进行临时所得税申报。

纳税人同样须在每一纳税年度结束后的第九个月的最后一天或之前进行最终所得税申报。若该最终申报金额超过临时申报金额的部分已经逾期，则该超出部分金额将于所属纳税年度结束之后第十二个月的最后一天或之前到期。若在临时申报时支付的税金超过了最终申报，则任何现存未缴纳税款将相应减少，或自进行最终申报之日或任何税务争议的解决之日起 28 日内获得相应退税。

纳税人的应税所得若少于 100 万迪拉姆，除非经相关机关要求，否则不用进行任何纳税申报。

若纳税人能够证明其申请延期纳税申报具有合理性，则其可获得纳税申报及支付税金的合理展期。

所得税纳税申报须基于以能够充分反映应税所得的商业会计方法所进行的相关记录为基础进行。虽然现在阿布达比（与石油公司相关）和迪拜（与石油公司及银行相关）正在实施税务检查，但如无相反证据，则仅需获得由一家获批的会计师事务所出具的证明纳税人的相关记录以及纳税申报是正确的报告即可。

③ 税款缴纳

逾期的税款须分四期分别在纳税年度结束后的第三、第六、第九、第十二个月的最后一天进行缴纳。纳税人于最终纳税申报时完成纳税义务。

④ 罚款

不适用。

⑤ 汇总纳税

不允许汇总纳税。

需要注意的是，若纳税人在迪拜有一个以上机构（或分支机构），则纳税人可以就该等机构的所有活动进行合并纳税申报。

（2）预提所得税申报纳税

无。

（3）个人所得税申报纳税

①纳税年度

不适用。

②申报要求

不适用。

（4）增值税申报纳税

①申报要求

每个成员国自行决定适用的纳税期间，纳税期间不允许短于一个月。

每个成员国自行决定纳税申报日期、条件和规则，部长委员会规定纳税申报表中需要披露的基本信息。

阿联酋联邦税务局已经向一些纳税人声明，税务局延长了首次增值税的申报期限。首次增值税申报期将涵盖 2018 年 1 月 1 日至 5 月 31 日，并于 2018 年 6 月 28 日之前缴纳增值税。之后的申报必须按季度进行（即从 6 月 1 日至 8 月 31 日、9 月 1 日至 11 月 30 日、12 月 1 日至 2 月 28 日）。有些纳税人依旧进行增值税月度申报。纳税人可以登入税务机关网站查看具体的申报时间。

②税款缴纳

每个成员国自行决定税款缴纳日期、条件和规则。

③税务记录

税票、账簿、记录和会计文件至少保存 5 年。

3.2.4 税务检查

根据阿联酋 2016 年第 13 号联邦法令，阿联酋联邦税务局的主要职能中包括了税务检查等事项。

根据 2017 年 8 月 1 日颁布的《税收程序法》（联邦法律 2017 年 7 号）规定：

（一）联邦税务局有权开展税务审计。法律规定，联邦税务局有权对任何人进行税务审计，以确定他们是否遵守有关法律规定。税务局开展审计前必须至少提前五个工作日通知被审计人。税务局可在其办公室、被审计人的营业地点或被审计人开展商业活动、储备货物、留存记录的其他任何地方进行审计。开展审计时，税务审计员有权要求被审计人提供原始凭证或副本，也可以索取在被审计人营业地点可获得的货物、设备和其他资产样本。税务审计应在税务局的官方工作时间内开展。如有特殊情况，局长可决定在正常工作时间外进行审计。如有新信息影响到税务审计结果，税务局有权重新进行审计。被审计对象和其税务代理机构或法定代理人须向税务审计员提供帮助其履行职责的一切必要协助。

（二）保护纳税人权利有关条款。法律规定，被审计人有权要求税务审计员出示工作证、获取税务审计通知的副本、参加在税务局总部以外进行的审计程序。如税务局在税务审计期间调取被审计人有关文件，被审计人有权获取被调取文件副本或电子文档。如出现下列情况之一，税务局须确定应纳税额，并于 5 个工作日内告知纳税人：

- ①纳税人逾期未完成税务登记；
- ②逾期未进行报税；
- ③逾期未缴纳税款；
- ④提交不正确的纳税申报表；
- ⑤注册人未按法律要求替其他人计算税款。

3.2.5 税务代理

根据增值税条例，如果成员国的非居民有义务在该国纳税，不论其营业额是否达到门槛金额，均须在该国履行登记注册义务。纳税人可以直接注册登记，或在有关税务机关同意下的情况下委托税务代理进行注册登记。税务代理人应在本协议规定的权利和义务范围内代理非居民纳税人，并遵从协议第 43 条第 2 款规定。

根据《税收程序法》，税务局将为税务代理机构办理注册登记。除了登记注册过的机构，任何个人或机构不得擅自从事税务代理业务。

3.2.6 法律责任

《税收程序法》对于税务违法违规处罚做出了规定。

对于税收行政处罚，处罚由内阁作出决定，罚款不低于 500 阿联酋迪拉姆（136 美元）且不高于应纳税款的三倍。

对于逃税行为的处罚，逃税行为可能被判处监禁，或处以不超过应纳税款五百的罚款（监禁或罚款适用其一）。

3.2.7 其他征管规定

（1）利益回避

如税务局工作人员与纳税人或其亲属有共同利益，或税务局局长认定存在利益关联，则工作人员不能涉入有关税务程序。

（2）保密条款

税务局工作人员受保密条款约束，禁止披露其以税务局工作人员身份获得的信息。税务局工作人员离职后，除司法当局要求外，不得披露其以工作人员身份获取的信息。

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

阿联酋没有关于非居民税收征管的措施。

3.3.2 非居民企业税收管理

如果非居民企业不在阿联酋构成常设机构，根据阿联酋税法 and 法规，非居民企业取得的股息、利息、特许权使用费以及其他所得无需缴纳预提所得税。

第四章 特别纳税调整政策

4.1 关联交易

阿联酋目前没有完整的税收体系，尚未颁布任何与关联关系判定标准和转让定价规则有关的税法，也没有制定与关联申报管理有关的要求。

4.1.1 关联关系判定标准

不涉及。

4.1.2 关联交易基本类型

不涉及。

4.1.3 关联申报管理

不涉及。

4.2 同期资料

阿联酋无同期资料相关规定。

4.2.1 分类及准备主体

不涉及。

4.2.2 具体要求及内容

不涉及。

4.2.3 其他要求

不涉及。

4.3 转让定价调查

阿联酋无转让定价调查规定。

4.3.1 原则

不涉及。

4.3.2 转让定价主要方法

不涉及。

4.3.3 转让定价调查

不涉及。

4.4 预约定价安排

阿联酋无预约定价安排。

4.4.1 适用范围

不涉及。

4.4.2 程序

不涉及。

4.5 受控外国公司

阿联酋无受控外国公司相关法规。

4.5.1 判定标准

不涉及。

4.5.2 税务调整

不涉及。

4.6 成本分摊协议管理

阿联酋无成本分摊协议管理规定。

4.6.1 主要内容

不涉及。

4.6.2 税务调整

不涉及。

4.7 资本弱化

阿联酋没有具体的资本弱化规则。

4.7.1 判定标准

不涉及。

4.7.2 税务调整

不涉及。

4.8 法律责任

随着 BEPS 一揽子国际税收改革行动计划的执行，跨国关联方交易已成为国际反避税调查的重点关注对象。虽然阿联酋没有转让定价方面的特别纳税调整制度，但中国投资者在阿联酋的投资活动仍应注意符合独立交易原则。为避免关联交易产生的转让定价风险，中国投资企业管理层需要对业务整合涉及的关联交易展开转让定价分析，明确并购目标阿联酋公司在集团整体的价值链中承担的风险和职能，并建立合理的全球转让定价政策。

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以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”以及中国企业“走出去”具有重要意义。中国居民赴阿联酋投资应当特别关注中阿两国的税收协定，理解中阿税收协定的相关规则。

1993 年 7 月 1 日，《中华人民共和国政府和阿拉伯联合酋长国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》在阿联酋阿布扎比签订，中华人民共和国代表李岚清和阿拉伯联合酋长国政府代表苏尔坦·本·扎耶德·阿勒纳哈扬分别代表各自政府签署了该协定。

1993 年协定共二十九条，主体部分包括规定协定的适用范围、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几大内容，其中双重征税的解决办法所占篇幅最大，足可体现税收协定把消除双重征税作为核心目的和宗旨。

相互协商程序条款是税收协定中的一重要条款，其意义在于缔约国一方居民与缔约国另一方税务当局产生纳税争议后，缔约国一方居民可以寻求所在国政府的帮助，有效地解决跨国税务争议，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，是中国居民赴阿联酋投资过程中维护自身税务合法权益的重要途径。同时，国家税务总局发布了《税收协定相互协商程序实施办法》（国家税务总局公告 2013 年第 56 号，以下简称《实施办法》）、《国家税务总局关于发布〈特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 6 号），为税收协定中相互协商程序条款的适用提供了规范依据。中国居民应当特别关注税收协定相互协商程序中的相关规定，理解程序适用的范

围、启动、效力等，并且能够积极合法地运用这一程序，从而有效解决跨国税收争议。

5.1.1 中阿税收协定

1993 年 7 月 1 日，中国和阿联酋签订了《中华人民共和国政府和阿拉伯联合酋长国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》，生效日期为 1994 年 7 月 14 日，执行日期为 1995 年 1 月 1 日。随后，中国又与阿联酋签订了《中华人民共和国政府和阿拉伯联合酋长国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定议定书》，对协定第八条和第十五条做出了修订。

5.1.2 适用范围

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

（1）主体范围

①如何确定“居民”身份

在适用主体方面，有权适用协定的主体是中国居民以及阿联酋居民。是否属于中国居民要按照中国税法的具体规定来判断。作为居民的“人”包括个人、公司和其他团体。

②双重居民身份

个人即是中国居民又是阿联酋居民的，两国政府应当协商确定个人属于一国居民，从而避免个人对两国均承担完全的纳税义务。

公司即是中国居民又是阿联酋居民的，两国政府应当协商确定公司属于一国居民，如果不能协商确定，该公司则不能作为任何一国的居民而享受协定的税收优惠。如果一个阿联酋居民公司根据中国与第三国的税收协定中的规定同时属于第三国居民，那么该公司不能作为阿联酋居民公司享受中阿税收协定中的优惠政策。

（2）客体范围

在适用客体方面，中阿税收协定适用于中国的企业所得税和个人所得税以及阿联酋的所得税、公司税和附加税、对从事国际运输活动取得的收

入征收的税收及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，在认定中国和阿联酋两国的协定适用领土范围时，条件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，不能主张适用中阿税收协定。

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。对于赴阿联酋投资或者从事经营活动的中国居民来说，是否按照中阿税收协定的规定构成在阿联酋的常设机构，对于其税收成本具有重要影响。

1993 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服务型常设机构四类。

根据 1993 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、采石场或者任何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 24 个月以上的为限；缔约国一方企业通过雇员或者雇用的其他人员，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，仅以连续或累计超过 24 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；

（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；

（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。协定对两国跨境税收活动具体征税规定如下表所示：

表 3 中阿两国跨境税收活动征税规定

所得类型	征税规定
不动产所得	(1) “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，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、水源和其它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。 (2) 缔约国一方居民从位于缔约国另一方的不动产取得的所得，可以在该缔约国另一方征税。该规定应适用于从直接使用、出租或者任何其它形式使用不动产取得的所得。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。
营业利润	(1) 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。 (2) 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。 (3) 除适用上述(2)的规定以外，缔约国一方企业通过设在缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方进行营业，应将该常设机构视同在相同或类似情况下从事相同或类似活动的独立分设企业，并同该常设机构所隶属的企业完全独立处理，该常设机构可能得到的利润在缔约国各方应归属于该常设机构。 (4) 如果缔约国一方习惯于以企业总利润按一定比例分配给所属各单位的方法来确定常设机构的利润，则上述(3)的规定并不妨碍该缔约国按这种习惯分配方法确定其应纳税的利润。但是，采用的分配方法所得到的结果，应与规定的原则一致。 (5) 不应仅由于常设机构为企业采购货物或商品，将利润归属于该常设机构。 (6) 除有适当的和充分的理由需要变动外，每年应采用相同的方法确定属于常设机构的利润。 (7) 利润中如果包括有《协定》其它各条单独规定的所得项目时，本规定不应影响其它各条的规定。

中国居民赴阿联酋投资税收指南

海运和空运	(1) 以船舶、飞机经营国际运输业务所取得的利润，应仅在该企业总机构所在缔约国征税。该规定也适用于参加合伙经营、联合经营或者参加国际经营机构取得的利润。 (2) 船运企业的总机构设在船舶上的，应以船舶母港所在缔约国为所在国；没有母港的，以船舶经营者为其居民的缔约国为所在国。 (3) 免税也应包括：在中国，工商统一税及其附加；在阿联酋可能征收的任何类似中国的工商统一税及其附加税收。该规定应适用于海湾航空公司，但仅以相当于阿联酋拥有股份取得的利润部分为限。
联属企业	(1) 当缔约国一方企业直接或者间接参与缔约国另一方企业的管理、控制或资本，或者同一人直接或者间接参与缔约国一方企业和缔约国另一方企业的管理、控制或资本，在上述任何一种情况下，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。 (2) 缔约国一方将缔约国另一方已征税的企业利润，而这部分利润本应由该缔约国一方企业取得的，包括在该缔约国一方企业的利润内，并且加以征税时，如果这两个企业之间的关系是独立企业之间的关系，该缔约国另一方应对这部分利润所征收的税额加以调整。在确定上述调整时，应对本协定其它规定予以注意，如有必要，缔约国双方主管当局应相互协商。
股息	(1) 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。 (2) 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百分之七。本款规定，不应影响对该公司支付股息前的利润所征收的公司利润税。 (3) 虽有上述(1)和(2)的规定，由缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的股息，应仅在该缔约国另一方征税，如果该项股息的受益所有人是：缔约国另一方政府、其政府机构、或为该缔约国另一方政府直接或间接全部拥有资本的其他实体；或由该缔约国另一方政府直接或间接拥有至少百分之二十股份的该缔约国另一方居民公司。 (4) “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。 (5) 如果股息受益所有人是缔约国一方居民，在支付股息的公司是其居民的缔约国另一方，通过设在该缔约国另一方的常设机构进行营业或者通过设在该缔约国另一方的固定基地从事独立个人劳务，据以支付股息的股份与该常设机构或固定基地有实际联系的，不适用上述(1)和(2)的规定。在这种情况下，应视具体情况适用《协定》第七条或第十四条的规定。 (6) 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。
利息	(1) 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。 (2) 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，如果收款人是该利息受益所有人，则所征税款不应超过利息总额的百分之七。 (3) 虽有上述(2)的规定，发生于缔约国一方并支付给： ① 缔约国另一方政府、其行政区或地方当局； ② 由第一项提及的政府全部拥有的中央银行、当局、公司、基金会、发展基金会或任何其他金融机构； ③ 缔约国另一方居民，其债权是由该缔约国另一方政府、其行政区或地方当局，以及该缔约国另一方政府拥有的中央银行或任何其他金融机构间接提供资金的； ④ 由缔约国另一方政府直接或间接拥有至少百分之二十股份的缔约国另一方居民公司； ⑤ 缔约国双方主管当局随时可能同意的任何其他实体。应仅在该缔约国另一方征税。 (4) 如果缔约国一方政府通过代理人或其它方式间接参与贷款，则第三款的规定应适用于该政府在该项贷款中所参与的部分，该部分应由该缔约国主管当局出具证明，证明其效力。 (5) “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，不应视为所规定的利息。 (6) 如果利息受益所有人是缔约国一方居民，在利息发生的缔约国另一方，通过设在该缔约国另一方的常设机构进行营业或者通过设在该缔约国另一方的固定基地从事独立个人劳务，据以支付该利息的债权与该常设机构或者固定基地有实际联系的，不适用上述(1)、(2)和(3)的规定。在这种情况下，应视具体情况适用《协定》第七条或第十四条的规定。 (7) 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，并由其负担这种利息，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。 (8) 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，应仅适用于后来提及的数额。在这种情况下，对该支付款项

中国居民赴阿联酋投资税收指南

	的超出部分，仍应按各缔约国的法律征税，但应对《协定》其它规定予以适当注意。
特许权使用费	(1) 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。 (2) 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百分之十。 (3) “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、专有技术、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。
财产收益	(1) 缔约国一方居民转让《协定》第六条所述位于缔约国另一方的不动产取得的收益，可以在该缔约国另一方征税。 (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) 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，应仅在该企业总机构所在缔约国征税。 (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。
独立个人劳务	(1) 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在有关历年中在缔约国另一方停留连续或累计超过一百八十三天。在这种情况下，该缔约国另一方可以仅对在缔约国进行活动取得的所得征税。 (2) “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。
非独立个人劳务	(1) 除适用《协定》第十六条、第十八条、第十九条、第二十条和第二十一条的规定以外，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) 虽有上述(1)的规定，缔约国一方居民因在缔约国另一方从事受雇的活动取得的报酬，同时具有以下三个条件的，应仅在该缔约国一方征税： ①收款人在有关历年中在该缔约国另一方停留连续或累计不超过一百八十三天； ②该项报酬由并非该缔约国另一方居民的雇主支付或代表该雇主支付；

	③该项报酬不是由雇主设在该缔约国另一方的常设机构或固定基地所负担。 （3）虽有上述（1）和（2）的规定，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，应仅在该企业总机构所在缔约国征税。 （4）缔约国一方的空运、海运企业派驻缔约国另一方雇员的报酬，应仅在首先提及的缔约国征税。
--	---

5.1.5 税收抵免政策

中阿税收协定对消除双重征税采取以下措施：

当中国居民取得的所得，按照本协定的规定可以在中国征税时，则取得所得的中国一方应允许：

①中国居民从阿联酋取得的所得，按照本协定规定在阿联酋缴纳的税额，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 and 规章计算的中国税收数额。

②从阿联酋取得的所得是阿联酋居民公司支付给中国居民公司的股息，同时该中国居民公司拥有支付股息公司不少于百分之十的股份，该项抵免应考虑支付该股息公司就该项所得缴纳的阿联酋税收。

（1）税收抵免类型

中国居民企业阿联酋所得税收抵免包括直接抵免和间接抵免两种。

直接抵免是指中国居民企业直接作为纳税人就其阿联酋所得在阿联酋缴纳的所得税额在我国应纳税额中抵免。

间接抵免是指阿联酋居民企业就分配股息前的利润缴纳的外国所得税额中由我国居民企业就该项分得的股息性质的所得间接负担的部分在我国的应纳税额中抵免。

例如：我国居民企业（母公司）的阿联酋子公司在阿联酋缴纳企业所得税后，将税后利润的一部分作为股息、红利分配给该母公司，子公司在阿联酋就其应税所得实际缴纳的企业所得税税额乘以子公司分配给母公司的股息与子公司全部税后利润之比的部分即属于该母公司间接负担的阿联酋企业所得税额。

中国居民企业不能按照有关税收法律法规准确计算实际可抵免的阿联酋所得税税额的，不应给予税收抵免。

（2）税收抵免适用的范围

根据税收抵免的类型不同，其适用的范围也存在差异。

直接抵免主要适用于中国居民企业就来源于阿联酋的营业利润所得在阿联酋所缴纳的企业所得税，以及就来源于或发生于阿联酋的股息、红利等权益性投资所得、利息租金、特许权使用费、财产转让等所得在阿联酋被源泉扣缴的所得税。

间接抵免的适用范围需遵从财政部、国家税务总局联合发布的《关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税〔2009〕125号）及《财政部 税务总局关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》（财税〔2017〕84号）的规定。中国居民企业取得的阿联酋投资收益实际间接负担的税额，即直接或者间接持股方式合计持股20%以上（含20%，下同）的规定层级的阿联酋企业股份，由此应分得的股息、红利等权益性投资收益中，从最低一层阿联酋企业起逐层计算的属于由上一层企业负担的税额。详细的间接负担税额计算指南，参见本部分第4节。

（3）可予抵免源自阿联酋所得税税额的确认

可抵免阿联酋所得税税额，是指中国居民企业来源于阿联酋的所得依照阿联酋税收法律以及相关规定应当缴纳并已实际缴纳的企业所得税性质的税款。

①可抵免的源自阿联酋所得税税额的基本条件

中国居民企业来源于阿联酋的所得依照阿联酋税收法律以及相关规定计算而缴纳的税额。

缴纳的属于企业所得税性质的税额，而不拘泥于名称。在不同的国家，对于企业所得税的称呼有着不同的表述，如法人所得税、公司所得税等。判定是否属于企业所得税性质的税额，主要看其是否是针对企业净所得征收的税额。

限于企业应当缴纳且已实际缴纳的税额。税收抵免旨在解决重复征税问题，仅限于企业应当缴纳且已实际缴纳的税额（除另有饶让抵免或其他协定外）。

可抵免的企业所得税税额，若是中阿税收协定非适用所得税项目，无法判定是否属于对企业征收的所得税税额的，应层报国家税务总局裁定。

②不应作为可抵免源自阿联酋所得税税额的情形分析

按照阿联酋所得税法律及相关规定属于错缴或错征的阿联酋所得税税款。属于阿联酋所得税法律及相关规定适用错误而且企业不应缴纳而错缴的税额，企业应向阿联酋税务机关申请予以退还，而不应作为阿联酋已缴税额向中国申请抵免企业所得税。

按照中阿税收协定规定不应征收的阿联酋所得税税款。根据中国政府与阿联酋政府签订的税收协定的规定不属于阿联酋的应税项目，却被阿联酋就其征收的企业所得税，对此，企业应向阿联酋申请退还不应征收的税额；该项税额还应包括，企业在阿联酋纳税时适用税率高于中阿税收协定限定税率所多缴纳的所得税税额。

因少缴或迟缴阿联酋所得税而追加的利息、滞纳金或罚款，具体可参见《中华人民共和国企业所得税法》。

中国企业或者其利害关系人从阿联酋征税主体得到实际返还或补偿的阿联酋所得税税款。如果阿联酋为了实现特定目标而规定不同形式和程度的税收优惠，并采取征收后由政府予以返还或补偿方式退还的已缴税额，对此，中国居民企业应从其阿联酋所得可抵免税额中剔除该相应部分。

按照我国企业所得税法及其实施条例规定，已经免征我国企业所得税的阿联酋所得负担的阿联酋所得税税款是指，如果我国税收法律法规做出对某项阿联酋所得给予免税优惠规定，企业取得免征我国企业所得税的阿联酋所得的，该项所得的应纳税所得额及其缴纳的阿联酋所得税额均应从计算阿联酋所得税额抵免的阿联酋应纳税所得额和阿联酋已纳税额中减除。

按照国务院财政、税务主管部门有关规定已经从企业阿联酋应纳税所得额中扣除的阿联酋所得税税款。如果我国税法规定就一项来自于阿联酋所得的已纳所得税额仅作为费用从该项来源于阿联酋所得额中扣除的，就该项所得及其缴纳的阿联酋所得税额不应再纳入阿联酋所得税额抵免计算。

③币种要求

企业取得的阿联酋所得以直接缴纳和间接负担的税额为人民币以外货币的，在以人民币计算可予抵免的阿联酋税额时，凡企业记账本位币为人民币的，应按企业就该项阿联酋所得记入账内时使用的人民币汇率进行换算；凡企业以人民币以外其他货币作为记账本位币的，应统一按实现该项阿联酋所得对应的我国纳税年度最后一日的人民币汇率中间价进行换算。

（4）阿联酋所得间接负担税额计算

①阿联酋所得间接负担税额定义

居民企业在用阿联酋所得间接负担的税额进行税收抵免时，其取得的阿联酋投资收益实际间接负担的税额，是指根据直接或者间接持股方式合计持股 20%以上（含 20%，下同）的规定层级的外国企业股份，由此应分得的股息、红利等权益比投资收益中，从最低一层外国企业起逐层计算的属于由上一层企业负担的税额。

②持股比例计算

除国务院财政、税务主管部门另有规定外，按照《企业所得税法实施条例》第八十条规定由居民企业直接或者间接持有 20%以上股份的外国企业，限于符合以下持股方式的五层外国企业：

第一层：企业直接持有 20%以上股份的外国企业；

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

以三层为例：中国居民 A 企业直接持有阿联酋 B 企业 20%股份，直接持有乙国 C 企业 16%股份，并且 B 企业直接持有 C 企业 20%股份，如图 2 所示。

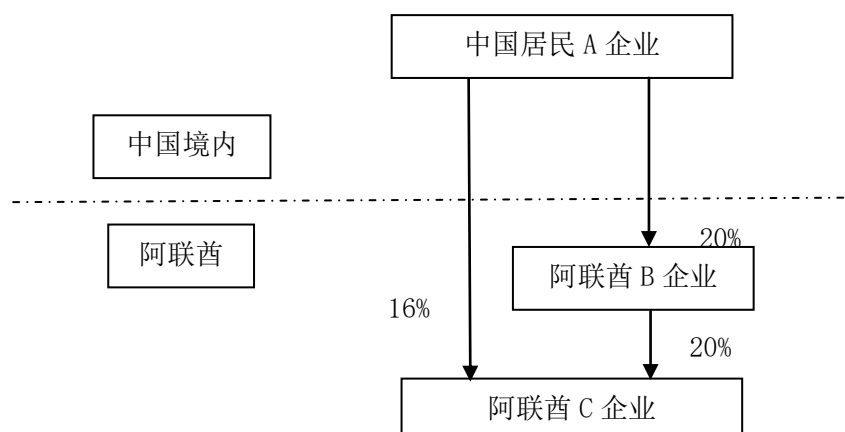


图 2 持股比例计算

分析：

中国居民 A 企业直接持有阿联酋 B 企业 20%股份，满足直接持股 20%（含 20%）的条件。

中国居民 A 企业直接持有阿联酋 C 企业 16%股份，间接持有阿联酋 C 企业股份=20%*20%=4%，由于 A 企业直接持有 C 企业的股份不足 20%，故不能计入 A 企业对 C 企业直接持股或间接持股的总和比例之中。因此，C 企业未满足居民企业通过一个或多个符合规定持股条件的外国企业间接持有总和达到 20%以上股份的外国企业的规定。

③间接负担税额公式

本层企业所纳税额属于由一家上层企业负担的税额=（本层企业就利润和投资收益所实际缴纳的税额+符合抵免规定的由本层企业间接负担的税额）*本层企业向一家上一层企业分配的股息（红利）/本层企业所得税后利润额。其中：

本层企业是指实际分配股息（红利）的境外被投资企业；本层企业就利润和投资收益所实际缴纳的税额是指，本层企业按所在国税法就利润缴纳的企业所得税和在被投资方所在国就分得的股息等权益性投资收益被源泉扣缴的预提所得税；符合抵免规定的由本层企业间接负担的税额是指该层企业由于从下一层企业分回股息（红利）而间接负担的由下一层企业就其利润缴纳的企业所得税税额；

本层企业向一家上一层企业分配的股息（红利）是指该层企业向上一层企业实际分配的扣缴预提所得税前的股息（红利）数额；

本层企业所得税后利润额是指该层企业实现的利润总额减去就其利润实际缴纳的企业所得税后的余额。

④股息（红利）年度计算原则

每一层企业从其持股的下一层企业在一个年度中分得的股息（红利），若是由该下一层企业不同年度的税后未分配利润组成，则应按该股息（红利）对应的每一年度未分配利润，分别计算就该项分配利润所间接负担的税额；按各年度计算的间接负担税额之和，即为取得股息（红利）

的企业该一个年度中分得的股息（红利）所得所间接负担的所得税额。

⑤国别（地区）划分原则

境外第二层及以下层级企业归属不同国家的，在计算居民企业负担境外税额时，均以境外第一层企业所在国（地区）为国别划分进行归集计算，而不论该第一层企业的下层企业归属何国（地区）。

（5）抵免限额计算

根据《财政部 税务总局关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》（财税〔2017〕84 号）的规定，企业可以选择按国（地区）别分别计算（即“分国（地区）不分项”），或者不按国（地区）别汇总计算（即“不分国（地区）不分项”）其来源于境外的应纳税所得额，并按照财税〔2009〕125 号文件第八条规定的税率，分别计算其可抵免境外所得税税额和抵免限额。上述方式一经选择，5 年内不得改变。

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

①计算公式与使用税率

A. 计算公式

境外所得税抵免限额=中国境内境外所得依照企业所得税法及其实施条例的规定计算的应纳税总额*来源于境外的应纳税所得额/中国境内境外应纳税所得总额。

B. 计算适用税率

据以计算上述公式“中国境内、境外所得依照企业所得税法及其实施条例的规定计算的应纳税总额”的税率，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，中国境内外所得依照《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的规定计算的应纳税总额的税率是 25%，即使企业境内所得按税收法规规定享受企业所得税优惠的，在进行境外所得税额抵免限额计算中的中国境内外所得应纳税总额所适用的税率也应为 25%。

今后若国务院财政、税务主管部门规定境外所得与境内所得享受相同企业所得税优惠政策的，应按有关优惠政策的适用税率或税收负担率计算

其应纳税总额和抵免限额；简便计算，也可以按该境外应纳税所得额直接乘以其实际适用的税率或税收负担率得出抵免限额。

②境外盈利弥补境内亏损

在计算境外所得抵免限额时，形成当期境内、外应纳税所得总额小于零的，应以零计算当期境内、外应纳税所得总额，其当期境外所得税的抵免限额也为零。上述境外盈利在境外已纳的可予抵免但未能抵免的税额可以在以后 5 个纳税年度内进行结转抵免。

（6）关于实际抵免阿联酋税额的操作

①实际抵免阿联酋税额的基本计算

在计算实际应抵免的阿联酋已缴纳和间接负担的所得税税额时，企业在阿联酋当年缴纳和间接负担的符合规定的所得税税额低于所计算的阿联酋抵免限额的，应以该项税额作为阿联酋所得税抵免额从企业应纳税总额中据实抵免；超过抵免限额的当年应以抵免限额作为阿联酋所得税抵免额进行抵免，超过抵免限额的余额允许从次年起在连续五个纳税年度内用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补。

②申报资料

企业申报抵免阿联酋所得税收（包括按照《关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税〔2009〕125 号）第 1 条规定的简易办法进行的抵免）时应向其主管税务机关提交如下书面资料：

A. 与阿联酋所得相关的完税证明或纳税凭证（原件或复印件）。

B. 不同类型的阿联酋所得申报税收抵免还需分别提供：取得阿联酋分支机构的营业利润所得需提供阿联酋分支机构会计报表；阿联酋分支机构所得依照中国境内企业所得税法及其实施条例的规定计算的应纳税额的计算过程及说明资料；具有资质的机构出具的有关分支机构审计报告等；取得阿联酋股息、红利所得需提供集团组织架构图；被投资公司章程复印件；阿联酋企业有权决定利润分配的机构作出的决定书等；取得阿联酋利息、租金、特许权使用费、转让财产等所得需提供依照中国境内企业所得税法及其实施条例规定计算的应纳税额的资料及计算过程；项目合同复印件等。

C. 申请享受税收饶让抵免的还需提供：

本企业及其直接或间接控制的阿联酋企业在阿联酋所获免税及减税的依据及证明或有关审计报告披露该企业享受的优惠政策的复印件；企业在其直接或间接控制的阿联酋企业的参股比例等情况的证明复印件；间接抵免税额或者饶让抵负税额的计算过程；由本企业直接或间接控制的阿联酋企业的财务会计资料。

D. 采用简易办法计算抵免限额的还需提供：

取得阿联酋分支机构的营业利润所得需提供企业申请及有关情况说明；阿联酋政府机关核发的具有纳税性质的凭证和证明复印件；取得符合阿联酋税额间接抵免条件的股息所得需提供企业申请及有关情况说明；符合《中华人民共和国企业所得税法》第二十四条的有关股权证明的文件或凭证复印件。

E. 主管税务机关要求提供的其他资料。

以上提交备案资料使用非中文的，企业应同时提交中文译本复印件。上述资料已向税务机关提供的，可不再提供；上述资料若有变更的，须重新提供；复印件须注明与原件一致，译本须注明与原本无异议，并加盖企业公章。

（7）简易办法计算抵免

企业从阿联酋取得营业利润所得以及符合阿联酋税额间接抵免条件的股息所得，虽有阿联酋政府机关核发的具有纳税性质的凭证或证明，即向阿联酋政府实际缴纳了具有综合税额（含企业所得税）性质的款项的有效凭证，但因客观原因无法真实、准确地确认应当缴纳并已经实际缴纳的阿联酋所得税税额的，且该所得直接缴纳及间接负担的税额在阿联酋的实际有效税率高于 12.5% 的，可按阿联酋应纳税所得额的 12.5% 作为抵免限额，企业按阿联酋税务机关或政府机关核发具有纳税性质凭证或证明的金额，其不超过抵免限额的部分，准予抵免；超过的部分不得抵免。

属于指南描述范围以外的股息、利息、租金、特许权使用费、转让财产等投资性所得，即中国居民企业从阿联酋未达到直接持股 20% 条件的阿联酋子公司取得的股息所得，以及取得利息、租金、特许权使用费、转让财产等所得、向阿联酋直接缴纳的预提所得税额，均应按本指南描述的其他规定正常计算抵免。

5.1.6 无差别待遇原则

1993 协定的无差别待遇条款规定了中阿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，即我国国民在阿联酋投资应与阿联酋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，即我国企业在阿联酋设立的固定营业场所，如果按协定规定构成了常设机构从而负有纳税义务，其负担不能比阿联酋居民企业的负担更重。

（3）间接投资无差别待遇，即我国企业向阿联酋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，在计算阿联酋企业的应纳税所得额时，应对我国企业支付的款项与对阿联酋本国企业支付的款项按照同一标准进行扣除，以保证我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，即我国企业在阿联酋的子公司无论出资形式或比例如何，不应比阿联酋其它类似企业税收负担更重。

5.1.7 在阿联酋享受税收协定（税收安排）待遇的手续

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 中阿税收协定相互协商程序

5.2.1 相互协商程序概述

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。

相互协商程序即是两国主管当局为解决上述争议，在双边税收协定相互协商程序条款的框架内共同协调磋商的机制。1993 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。

5.2.2 中阿税收协定相互协商程序的法律依据

（1）1993 年 7 月 1 日，我国与阿联酋签订的《中华人民共和国政府和阿拉伯联合酋长国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》及《中华人民共和国政府和阿拉伯联合酋长国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定议定书》。

（2）《国家税务总局关于发布〈税收协定相互协商程序实施办法〉的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 56 号），自 2013 年 11 月 1 日起施行。

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

5.2.3 相互协商程序的适用

（1）申请人的条件

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）相互协商程序适用的范围

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：

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。

5.2.4 启动程序

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。

根据 2017 年 5 月 1 日起施行的《国家税务总局关于发布〈特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 6 号），相互协商程序启动程序及有关事项如下：

企业申请启动相互协商程序的，应当在税收协定规定期限内，向国家税务总局书面提交《启动特别纳税调整相互协商程序申请表》和特别纳税调整事项的有关说明。企业当面报送上述资料的，以报送日期为申请日期；邮寄报送的，以国家税务总局收到上述资料的日期为申请日期。

国家税务总局收到企业提交的上述资料后，认为符合税收协定有关规定的，可以启动相互协商程序；认为资料不全的，可以要求企业补充提供资料。

税收协定缔约对方税务主管当局请求启动相互协商程序的，国家税务总局收到正式来函后，认为符合税收协定有关规定的，可以启动相互协商程序。

国家税务总局认为税收协定缔约对方税务主管当局提供的资料不完整、事实不清晰的，可以要求对方补充提供资料，或者通过主管税务机关要求涉及的境内企业协助核实。

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

在相互协商过程中，税务机关可以要求企业进一步补充提供资料，企业应当在规定的时限内提交。

有下列情形之一的，国家税务总局可以拒绝企业申请或者税收协定缔约对方税务主管当局启动相互协商程序的请求：

- （1）企业或者其关联方不属于税收协定任一缔约方的税收居民；

(2) 申请或者请求不属于特别纳税调整事项；

(3) 申请或者请求明显缺乏事实或者法律依据；

(4) 申请不符合税收协定有关规定；

(5) 特别纳税调整案件尚未结案或者虽然已经结案但是企业尚未缴纳应纳税款。

有下列情形之一的，国家税务总局可以暂停相互协商程序：

(1) 企业申请暂停相互协商程序；

(2) 税收协定缔约对方税务主管当局请求暂停相互协商程序；

(3) 申请必须以另一被调查企业的调查调整结果为依据，而另一被调查企业尚未结束调查调整程序；

(4) 其他导致相互协商程序暂停的情形。

有下列情形之一的，国家税务总局可以终止相互协商程序：

(1) 企业或者其关联方不提供与案件有关的必要资料，或者提供虚假、不完整资料，或者存在其他不配合的情形；

(2) 企业申请撤回或者终止相互协商程序；

(3) 税收协定缔约对方税务主管当局撤回或者终止相互协商程序；

(4) 其他导致相互协商程序终止的情形。

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

国家税务总局与税收协定缔约对方税务主管当局签署相互协商协议后，应当书面通知省级税务机关，附送相互协商协议。负责特别纳税调整事项的主管税务机关应当在收到书面通知后 15 个工作日内，向企业送达《税务事项通知书》，附送相互协商协议。需要补（退）税的，应当附送《特别纳税调整相互协商协议补（退）税款通知书》或者《预约定价安排补（退）税款通知书》，并监控执行补（退）税款情况。

应纳税收入或者所得额以外币计算的，应当按照相互协商协议送达企业之日上月最后一日人民币汇率中间价折合成人民币，计算应补缴或者应退还的税款。

补缴税款应当加收利息的，按照《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第一百二十二条规定的人民币贷款基准利率执行。

企业按照本办法规定向国家税务总局提起相互协商申请的，提交的资料应当同时采用中文和英文文本，企业向税收协定缔约双方税务主管当局提交资料内容应当保持一致。

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）相互协商程序与生效的税收和解或司法判决的关系

通常认为，如果两国主管当局进行协商讨论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 阿联酋仲裁条款

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，在中国与阿联酋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，中国和阿联酋间的国际税务争议主要表现为中国和阿联酋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。

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：

- （1）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；
- （2）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；
- （3）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。

第六章 在阿联酋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

（1）工商登记制度

根据阿联酋《商业公司法》，阿联酋本国资本在境内登记注册的公司中所占的股份不得低于 51%，但以下情况除外：

- ① 自由区内的公司可由外商 100%所有；
- ② 海合会成员国 100%控股企业的商业活动；
- ③ 海合会成员国 100%控股企业与阿联酋籍国民合作；
- ④ 专业型公司可由外商 100%所有；
- ⑤ 经由相关政府部门协商并报请内阁批准的企业。

此外，外国公司在阿联酋登记注册的分支机构（分公司或代表处）可由外资 100%控股，但需指定阿联酋本地代理。

在阿联酋登记注册公司的具体程序、受理机构及所需材料依各酋长国及执照种类、公司种类不同有所差异。一般来说，主要程序可以通过阿联酋经济部、各酋长国发展局等相关政府部门或工商会、自由区等机构的网站获得。亦可咨询各酋长国工商会的会员服务中心，联系方式如下：

阿联酋工商联合会：www.fcciaue.ae

阿布扎比工商会：www.abudhabichamber.ae

迪拜工商会：www.dubaichamber.com

沙迦工商会：www.sharjah.gov.ae

阿治曼工商会：www.ajcci.co.ae

哈伊马角工商会：www.rakchamber.com

乌姆盖万工商会：www.uaqchamber.ae

富查伊拉工商会：www.fujcci.ae

（2）税务登记制度

2017 年以前，阿联酋没有税务登记制度。2017 年 6 月 6 日，FNC 通过对税收程序法案的草案修订稿中规定了纳税人登记注册的程序。该法案已于 2017 年 8 月 1 日颁布，并于 2017 年 9 月 1 日施行。

6.1.2 信息报告制度

（1）财务报告制度

阿联酋没有制定财务报告准则的机构也无当地财务报告准则。目前，阿联酋直接采用国际财务报告准则的模式。

根据 2015 年 7 月 1 日起执行的阿联酋商业公司法 2015 的 2 号文，要求所有公司需要按照国际财务报告准则编制财务报表（中小企业适用国际财务报告准则中小企业规定）。

在某些极个别情况下，阿联酋中央银行会对贷款损失准备金有额外的要求。另外，在实际操作中，IAS19 员工福利准则中关于辞退福利的部分，由于执行成本或缺乏精算数据的原因而无法适用。对于董事薪酬，阿联酋当地法律规定须计入权益科目。以上两项都与 IAS19 的规定不符，但由于其影响较小，在实务操作中也被采纳。

（2）税务报告制度

所得税角度，纳税人须在每一纳税年度结束后的第三个月的最后一天或之前向相关部门所得税负责人进行临时所得税申报，在每一纳税年度结束后的第九个月的最后一天或之前进行最终所得税申报。

纳税人的应税所得若少于 100 万迪拉姆，除非经相关机关要求，否则不用进行任何纳税申报。

详细的税务申报规定，请参见 3.2.3。

此外，中国企业投资阿联酋还应注意遵循海外投资相关中国税务合规要求，具体如下：

①根据《国家税务总局关于居民企业报告境外投资和所得信息有关问题的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 38 号），中国居民企业成立或参股阿联酋企业，或者处置已持有的阿联酋企业股份或有表决权股份，符合以下情形之一，且按照中国会计制度可确认的，自 2014 年 9 月 1 日

起，应当在办理企业所得税预缴申报时向主管税务机关填报《居民企业参股外国企业信息报告表》：

A. 居民企业直接或间接持有阿联酋企业股份或有表决权股份达到 10%（含）以上；

B. 居民企业在被投资阿联酋企业中直接或间接持有的股份或有表决权股份自不足 10%的状态改变为达到或超过 10%的状态；

C. 居民企业在被投资阿联酋企业中直接或间接持有的股份或有表决权股份自达到或超过 10%的状态改变为不足 10%的状态。

同时，中国居民企业在办理企业所得税年度申报时，还应附报以下与境外所得相关的资料信息：

A. 有适用企业所得税法第四十五条情形或者需要适用《特别纳税调整实施办法（试行）》（国税发〔2009〕2 号文件印发）第八十四条规定的居民企业填报《受控外国企业信息报告表》；

B. 纳入企业所得税法第二十四条规定抵免范围的外国企业或符合企业所得税法第四十五条规定的受控外国企业按照中国会计制度编报的年度独立财务报表。

另外，在税务检查（包括纳税评估、税务审计及特别纳税调整调查等）时，居民企业有可能会被要求限期提供报告与其境外所得相关的必要信息。居民企业能够提供合理理由，证明确实不能按照规定期限报告在阿联酋投资和所得信息的，可以依法向主管税务机关提出延期要求。限制提供相关信息的境外法律规定、商业合同或协议，不构成合理理由。

居民企业未按照规定报告在阿联酋投资和所得信息，经主管税务机关责令限期改正，逾期仍不改正的，主管税务机关将根据税收征管法及其实施细则以及其他有关法律、法规的规定，按已有信息合理认定相关事实，并据以计算或调整应纳税款。

②根据国家税务总局《关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 42 号），符合相关条件的纳税人需要准备包含国别报告、主体文档、本地文档和特殊事项文档在内的转让定价文档资料。

6.2 纳税申报风险

6.2.1 在阿联酋设立子公司的纳税申报风险

外资企业可以在阿联酋设立任何类型的企业，但前提是阿联酋本国资本在境内登记注册的公司中所占的股份不得低于 51%（特殊情况除外，参见 6.1.1）。股份公司的董事会主席以及大多数的董事必须是阿联酋公民。股份有限公司对董事会成员的国籍没有要求。混合有限合伙企业的合伙人中不可以有除阿联酋公民以外的人士。

任何阿联酋公司的子公司，无论是否在阿联酋注册，（除设立在有税收协定规定免税的地区）均需要在阿联酋申报纳税。

在富查伊拉，一家法人实体拥有两家及两家以上子公司时，不同子公司被视为不同的纳税人。

如果母公司持有在阿联酋的子公司，母公司并不会因此被视为阿联酋税收居民。

6.2.2 在阿联酋设立分公司或代表处的纳税申报风险

外资企业在阿联酋设立分公司需要向阿联酋联邦政府提出申请。然而如分公司设立在阿联酋自贸区或设立分公司的事宜事先与当地或联邦政府达成协议，则无需提出申请。该申请需由外资企业指定阿联酋当地代理机构完成。

在富查伊拉，一家法人实体拥有两家及两家以上分公司时，不同分公司被视为不同的纳税人。然而在迪拜，分公司需向税务机关申请才能成为独立的纳税人。

分公司或代表处构成在阿联酋的常设机构的情况下，纳税申报义务和阿联酋居民企业一致。

6.2.3 在阿联酋取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

在阿联酋，“常设机构”的定义是指分公司、管理中心或其他固定经营场所以及经常性地代表公司签订合同的代理公司。

由于阿联酋没有预提所得税，通常在阿联酋取得与常设机构无关的股息、利息和特许权使用费所得无需在阿联酋纳税。

6.2.4 非居民企业在阿联酋取得的与常设机构有关的所得的纳税申报风险

非居民企业在阿联酋取得的与常设机构有关的所得需要在阿联酋缴纳所得税，适用与居民企业一致的规定。但需要注意的是，在迪拜，外国银行的分支机构费用只有不超过总收入 2.5% 的部分允许作为总部的费用扣除。

非居民企业在阿联酋取得与常设机构有关的股息、利息和特许权使用费均需要在阿联酋纳税。

6.3 调查认定风险

如前文所述，阿联酋将于 2018 年 1 月 1 日起开征增值税。增值税的税务登记包括强制登记制度和自愿登记制度。其中，强制性登记门槛为 37.5 万迪拉姆。部长级委员会有权在“强制登记门槛”制度生效三年后修改强登记册门槛金额。自愿登记门槛金额是强制登记门槛金额的 50%。详见 2.4.4.1。

因此，需要提醒在阿联酋投资的中国企业注意在增值税条例实施以后正确判断是否符合增值税税务登记的判定标准。

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

根据中阿税收协定，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，如阿联酋居民企业向中国投资者支付股息，阿联酋有权按其法定预提税率征税，即股息预提税税率为 0%。

阿联酋已缔结的税收协定中，部分协定具有“消除双重征税”条款，以吸引外国投资人，即如果阿联酋居民拥有在另一缔约国应纳税的各项所得，阿联酋可以对这些所得征税，并可以对另一缔约国按国内法规定征收的税收给予抵免。在这种情况下，阿联酋可以扣除在另一缔约国计算缴纳的税收，但其数额不应超过这些所得就其全部所得应承担的上述阿联酋税收部分。

综上，提醒在阿联酋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

根据中国和阿联酋于 1993 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。

（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，以解决简单的通过协定避税的问题。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 LOB 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），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。

（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。根据中国和阿联酋的税收协定，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）脱离实质性经营活动享受税收优惠认定风险

阿联酋没有反避税条款，在税务实践中，税务机关可能会运用一般反避税条款对纳税人实施税务稽查。如上述提到的“导管公司”，通常因被认定为无实质性经营活动，而被税务当局否定其享受税收优惠的资格。

6.5 其他风险

OECD 发起的 BEPS 行动计划是近百年来国际税收体系的根本性变革，15 项最终成果已于 2015 年 10 月发布。为了响应这一计划，中国也已开始行动，旨在堵塞国际税收规则漏洞，防止跨国企业以合法方式通过人为筹划向低税或无税地区过度转移利润，使其大部分利润在全球任何国家均无需纳税。BEPS 行动计划无疑对正在跨国经营或有意全球化的中国企业带来重大影响。

BEPS 第 6 项行动计划主要是针对跨国集团滥用税收协定，特别是择协避税问题。跨国公司在跨国投资时，往往会在母公司和被投资公司之间设立中间控股公司，而这些中间控股公司的选址通常会在与母公司所在国（母国）和被投资公司所在国（被投资国）签订有较优惠的税收协定且本身课税较轻的国家，以利用税收协定提供的税收优惠来降低集团整体的税负。

第 6 项行动计划建议修改现有的协定以阻止上述协定滥用的现象。OECD 给出了 3 个可选方案，一是 LOB（利益限制条款）及 PPT（主要目的测试）规则，二是仅 PPT 规则，三是 LOB 规则，加上能够应对融资导管安排的机制。各国国家可以自行决定希望采用哪一个规则。因为这些规则针对的是企业是否有资格享受整体协定待遇这一问题，大大提升了享受协定待遇的门槛，因此无论国家选择采用哪个选项，都将大大增加企业未来享受税收协定优惠的难度。很多过去设计的税务投资架构很可能会因此失效。

因此中国投资者非常有必要重新审视当前的投资架构，分析评估当前的投资架构是否有可能因为第 6 项行动计划而失效，并考虑采取适当的措

施，以避免失效或者降低失效后企业可能面临的成本或损失。

除税收协定及议定书的签署和实施外，中阿两国的税收合作还体现在国际共同合作层面。中国作为 G20 成员国，在由 G20 委托，OECD 主导的税基侵蚀及利润转移行动计划（BEPS）及应对美国主导的《海外账户税收合规法案》（简称“FATCA”）等诸多国际税收热点问题上与阿联酋具备广泛的合作前景。

为防止洗钱和逃税行为，作为实施 FATCA 的一部分，2015 年 6 月，阿联酋签署了 FATCA 实施协议，与美国正式开始进行信息交换。而中国也已于 2014 年 6 月与美国草签 FATCA 政府协议，具体实施也将逐步提速。

表 4 BEPS 行动计划一览表

名称	内容
第 1 项行动计划	应对数字经济下面临的税收挑战
第 2 项行动计划	消除混合错配安排的影响
第 3 项行动计划	强化受控外国公司（CFC）规则
第 4 项行动计划	限制通过利息支出或其他金融款项支付侵蚀税基
第 5 项行动计划	考虑透明度和实质性因素，有效打击有害税收实践
第 6 项行动计划	防止税收协定优惠的不当授予
第 7 项行动计划	防止人为规避常设机构
第 8 项行动计划	无形资产转让定价指引
第 9 项行动计划	风险与资本
第 10 项行动计划	其他高风险交易
第 11 项行动计划	构建针对 BEPS 行为的数据收集体系和分析指标体系及应对措施的监控方法
第 12 项行动计划	要求企业披露恶意税收筹划安排方案
第 13 项行动计划	转让定价同期资料和分国信息披露指引
第 14 项行动计划	创建更有效的争端解决机制
第 15 项行动计划	开发用于修订双边协定的多边工具

在 2018 年 1 月 23 日举行的一次会议中，基于税收角度，经济及金融事务委员会从欧盟非合作司法管辖区名单中删除了 8 个国家，以应对欧盟认定的税收缺陷。这些国家被移至一个单独的管辖范围内以进行秘密监测，其中就包含阿联酋。

阿联酋正在加强财务及税务法规系统建设，致力于满足欧盟对相关财税信息的情报交换要求。阿联酋政府官员表示，相关的财税改革预计于2018年10月完成。

综上，虽然目前阿联酋并无明确的反避税规定，未来无疑将在一定程度上受到 BEPS 行动计划的影响，因此投资者也应关注阿联酋对 BEPS 行动计划的应对及相关政策的变化。

参 考 文 献

1. 中华人民共和国驻阿拉伯联合酋长国大使馆经济商务参赞处《对外投资合作国别（地区）指南——阿联酋》：商务出版社，2016 年版
2. 《中华人民共和国政府和阿拉伯联合酋长国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》
3. 《中华人民共和国政府和阿拉伯联合酋长国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定议定书》
4. 《IBFD：阿联酋公司所得税》
5. 《IBFD：阿联酋个人所得税》
6. 《IBFD：阿联酋商业和投资》
7. 德勤：《阿联酋增值税介绍》
8. 德勤《阿拉伯海湾合作委员会统一增值税框架协议》
9. 德勤：《海湾合作委员会统一增值税介绍》
10. 德勤：《海湾合作委员会消费税协定》
11. 中华人民共和国驻迪拜总领事馆经济商务室
12. 《税收协定争议的解决》，Gustaf Lindencrona，1994 年
13. 《会计基础设施助推“一带一路”》研究报告，上海国家会计学院、德勤、ACCA

附录 A 阿联酋各类机构最新网址

1. 阿联酋各工商会

- 阿联酋工商联合会, www.fcci.gov.ae
- 阿布扎比工商会, www.abudhabichamber.ae
- 迪拜工商会, www.dubaichamber.com
- 沙迦工商会, www.sharjah.gov.ae
- 阿治曼工商会, www.ajmanchamber.ae
- 富查伊拉工商会, www.fujcci.ae
- 哈伊马角工商会, www.rakchamber.ae

2. 阿联酋部分企业

- 阿布扎比国家石油公司 (ADNOC), www.adnoc.com
- 阿布扎比国际石油投资公司 (IPIC), www.ipic.ae
- 阿布扎比国家能源公司 (TAQA), www.taqa.ae
- 阿布扎比国有投资公司 (SENAAT), www.senaat.co
- 阿联酋博禄公司 (Borouge), www.borouge.com
- 阿联酋电信公司 (Etisalat), www.etisalat.ae
- 阿联酋联合水泥公司, www.uccrak.com
- 阿联酋穆巴达拉发展公司 (Mubadala), www.mubadala.ae
- 艾玛尔公司 (EMMAR), www.emaar.com
- AlQudraHolding 公司, www.alqudraholding.ae
- 迪拜石油公司 (DPC), www.dubaipetroleum.ae
- 迪拜铝业公司 (DUBAL), www.dubal.ae
- 萨拉亚卫星通信公司 (Thuraya), www.thuraya.com
- 马斯达尔城 (MASDAR), www.masdar.ae
- 酋长国钢铁公司 (ESI), www.esi-steel.com
- 酋长国综合通讯公司 (DU), www.du.ae

3. 金融机构

- 阿联酋中央银行 (Central Bank of the UAE), www.centralbank.ae/en/index.php
- 阿联酋迪拜国民银行 (Emirates NBD), www.emiratesnbd.com/en/
- 阿布扎比国民银行 (National Bank of Abu Dhabi), www.nbad.com/aauj/
- 阿布扎比商业银行 (Abu Dhabi Commercial Bank), www.adcb.com/
- 阿联酋联合国民银行 (Union National Bank), www.unb.co.ae/english/index.aspx
- 阿联酋伊斯兰银行 (Emirates Islamic Bank), www.emiratesislamicbank.ae/en/
- 阿联酋马士礼格银行 (Mashreq Bank), www.mashreqbank.com/uae/en/
- 阿布扎比证券交易所 (ADX), www.adx.ae
- 迪拜金融市场 (DFM), www.dfm.ae
- 迪拜黄金商品交易所 (DGCX), www.dgcx.ae

4. 阿联酋政府部门

- 阿联酋联邦政府机构链接, www.government.ae/web/guest/federal-entities

各酋长国市政厅链接:

- 阿布扎比, www.adm.gov.ae
- 迪拜, www.dm.gov.ae
- 沙迦, www.shjmun.gov.ae
- 阿治曼, www.am.gov.ae
- 乌姆盖万, POB: 12, UmmalQuwain
- 哈伊马角, www.rakmunicipality.com
- 富查伊拉, www.fujairahmunc.gov.ae

5. 各酋长国部分政府机构

- 阿布扎比民航局, www.dcaauh.gov.ae
- 阿布扎比海关, www.auhcustoms.gov.ae
- 阿布扎比警察总局, www.adpolice.gov.ae
- 阿布扎比环境局, www.ead.ae
- 阿布扎比发展基金会, www.adfd.ae
- 迪拜投资发展局, www.ddia.ae
- 迪拜经济发展部, www.dubaided.gov.ae
- 迪拜发展委员会, www.dubaidb.gov.ae
- 迪拜道路交通局, www.rta.ae
- 迪拜港务局, www.dpa.co.ae
- 迪拜移民局, www.dnrd.gov.ae
- 迪拜法院, www.dubaicourts.gov.ae
- 迪拜海关, www.dubaicustoms.gov.ae
- 迪拜房地产局, www.realstate-dubai.gov.ae
- 迪拜宗教基金和伊斯兰事务部, www.awqafdubai.gov.ae
- 迪拜货运区, www.dubaicargovillage.com
- 迪拜港口和海关, www.dxbcustoms.gov.ae
- 迪拜水电局, www.dewa.gov.ae
- 迪拜警察局, www.dubaipolice.gov.ae
- 迪拜交警, www.dxbtraffic.gov.ae
- 沙迦警局, www.shjpolice.gov.ae
- 迪拜媒体城, www.dubaimediacity.com
- 迪拜免税店, www.dubaidutyfree.com

编写人员: 王 丽 李颖蕙 王静

审校人员: 刘雯 刘聪妍 方震 华敏