

中国居民赴俄罗斯投资 税收指南

摘 要

《中国居民赴俄罗斯投资税收指南》重点介绍了俄罗斯的税收制度，指出中国企业赴俄投资的税收优惠与遵从风险并存，既有中俄两国国内税法规定的税收优惠，又有中俄税收协定优于两国国内税法的税收协定待遇，同时也有需要企业遵从的中俄两国税收管理规定。

本指南分为四个部分。第一篇介绍了俄罗斯国情、投资环境与税务概况，提示了注册登记、纳税申报、税务检查、税务争议申诉等与俄罗斯税收征管有关的管理规定。第二篇对俄罗斯税收制度进行介绍，主要包括企业所得税、个人所得税、增值税、消费税、矿产资源开采税、水资源使用税等由俄罗斯联邦政府征收的联邦税费，企业财产税、车船使用税、博彩税等由俄罗斯联邦主体征收的税收，个人财产税、土地税等由俄罗斯地方政府征收的税收，以及针对小微企业等特定纳税人适用的简易征收制度、核定征收制度、单一农业税、许可经营征税制度、产品分成协议征税制度等俄罗斯特别税收制度。第三篇介绍了中国企业对俄投资合作的税收机遇与挑战，包括税收协定、所得税、货物与劳务税、关税等中国企业走出去税收政策以及税收服务与管理规定，解析了优于中俄国内税法规定的中俄税收协定待遇，提示了投资俄罗斯的不同组织形式、不同地域、不同行业产生的不同纳税义务和可享受的税收优惠，同时提示了构成俄罗斯纳税人（付费人）的权利、义务和税收管理风险防范以及应注意的其他事项。第四部分为附录，对投资俄罗斯的重要税收遵从风险问题进行了提示，对中俄投资合作相关税收法规文件进行了索引，对俄罗斯签订的税收协定预提税率进行了汇总。

目 录

第一篇 俄罗斯国情、投资环境与税务概况.....	1
1. 俄罗斯国情概况.....	1
1.1 基本概况.....	2
1.2 行政区划.....	2
1.3 政治体制.....	3
1.4 与中国的关系.....	4
2. 俄罗斯投资环境.....	5
2.1 俄罗斯投资环境.....	5
2.2 中俄经贸合作.....	6
2.3 欧亚经济联盟.....	8
3. 俄罗斯税制体系概览.....	10
3.1 俄罗斯税制体系概览.....	11
3.2 俄罗斯税种设置.....	11
3.3 俄罗斯税制体系历史沿革.....	11
4. 俄罗斯税务管理机构.....	13
4.1 俄罗斯联邦税务局概况.....	14
4.2 俄罗斯联邦税务局职责.....	14
4.3 俄罗斯联邦税务局系统机构设置.....	14
5. 俄罗斯联邦税收征管概况.....	16
5.1 税收基本原则.....	16
5.2 注册登记.....	16
5.3 纳税申报.....	17
5.4 税务检查.....	17
5.5 税务争议的申诉.....	18
第二篇 俄罗斯税收制度简介.....	20
1. 联邦税费.....	21
1.1 企业所得税.....	21
1.2 个人所得税.....	35

1.3 增值税.....	40
1.4 消费税.....	60
1.5 矿产资源开采税.....	65
1.6 水资源使用税.....	68
2. 联邦主体税收.....	75
2.1 企业财产税.....	76
2.2 车船使用税（又译“运输税”）.....	79
2.3 博彩税.....	80
3. 地方税收.....	81
3.1 个人财产税（又译“个人房产税”）.....	81
3.2 土地税.....	83
4. 俄罗斯特别税收制度.....	86
4.1 简易征收制度.....	87
4.2 核定征收制度.....	88
4.3 单一农业税.....	89
4.4 许可经营征税制度.....	90
4.5 产品分成协议征税制度.....	91
第三篇 中国居民对俄投资合作的税收机遇与挑战.....	95
1. 中国居民走出去税收政策.....	95
1.1 税收协定.....	95
1.2 所得税.....	96
1.3 货物与劳务税方面.....	96
1.4 关税方面.....	97
1.5 税务管理.....	97
1.6 税收服务.....	97
2. 投资俄罗斯的组织形式选择与税收.....	98
2.1 设立子公司.....	98
2.2 设立分公司或代表处.....	99
2.3 与常设机构无关的收入.....	99

3. 优于中俄罗斯内法的中俄税收协定待遇	99
3.1 中俄税收协定对分公司、代表处等营业利润所得和国际运输的税收待遇	100
3.2 中俄税收协定对与常设机构无关的股息、利息、特许权使用费、财产收益、不动产等所得的税收待遇	102
3.3 中俄税收协定消除双重征税方法、无差别待遇和相互协商程序	104
3.4 2014 年签订但尚未生效的中俄税收协定	106
4. 投资俄罗斯的地域选择与税收	106
4.1 区域性税收优惠概览	109
4.2 区域性投资项目税收优惠	112
4.3 超前社会经济发展区优惠政策	112
4.4 符拉迪沃斯托克自由港政策	115
4.5 经济特区优惠政策	117
4.6 “斯科尔科沃”创新中心优惠政策	121
5. 投资俄罗斯的行业选择与税收	123
5.1 行业税收优惠概览	123
5.2 农业	127
5.3 教育产业	127
5.4 创新与高科技产业	128
5.5 石油和天然气产业	129
5.6 飞机制造行业	129
5.7 银行业	130
5.8 林业	131
5.9 化工行业	132
5.10 采矿业	132
5.11 电信业	133
6. 俄罗斯纳税人（付费人）的权利和义务	133
6.1 纳税人（付费人）的权利	133
6.2 纳税人（付费人）的义务	135

7. 中国居民到俄罗斯开展投资合作的税收管理风险.....	136
7.1 信息报告风险.....	136
7.2 履行纳税义务的风险.....	138
7.3 在俄罗斯享受税收协定待遇的风险.....	142
7.4 转让定价风险.....	143
7.5 资本弱化风险.....	153
7.6 受控外国公司风险.....	155
8. 中国居民到俄罗斯开展投资合作应注意的其他事项.....	159
8.1 投资方面.....	159
8.2 贸易方面.....	162
8.3. 承包工程方面.....	163
8.4 劳务合作方面.....	163
8.5 其他应注意事项.....	164
附录.....	167
1. 重要问题提示.....	167
 问：中国居民到俄罗斯投资经营，是否需要向中国税务机关报告投资和所得信息？.....	167
 问：中国居民到俄罗斯从事经营活动，怎样才能享受中俄税收协定规定的税收待遇？.....	168
 问：中国对俄投资企业如何取得《中国税收居民身份证明》？.....	168
 问：中国居民在俄罗斯从事经营活动，如对中俄税收协定解释与执行有疑义或认为协定执行有误遭受不公正待遇时，应当如何处理？...	169
 问：中国企业抵免俄罗斯已纳税额时，应当注意哪些问题？.....	169
2. 中俄投资合作相关税收法规文件索引.....	170
2.1 中国居民身份证明.....	170
2.2 中国居民(国民)申请启动税务相互协商程序.....	170
2.3 企业所得税.....	171
2.4 出口退(免)税.....	173

2.5 营业税.....	174
2.6 税务管理.....	174
2.7 税收协定.....	174
3. 俄罗斯签订的税收协定预提税率.....	174
4. 主要参考文献和网站.....	177

第一篇 俄罗斯国情、投资环境与税务概况



图 1：俄罗斯联邦主体地图¹

1. 俄罗斯国情概况

¹ 来源：中俄经贸合作网：<http://www.crc.mofcom.gov.cn/>，包括克里米亚共和国和塞瓦斯托波尔直辖市两个联邦主体。

1.1 基本概况

俄罗斯联邦(俄语:Российская Федерация 英语: Russian Federation, 中文简称: 俄罗斯、俄联邦、俄罗斯), 位于欧亚大陆北部, 国土面积为 1710.17 万平方公里, 是世界上国土面积最大的国家。

俄罗斯居民由 193 个民族组成, 主要信奉东正教, 截至 2015 年 1 月总人口约 1.46 亿², 其中俄罗斯族占 77.7%。首都莫斯科拥有 850 多年的历史, 是俄罗斯政治、经济、军事、文化、科技和商业中心, 也是欧洲最大的城市。

1.2 行政区划

俄罗斯联邦现由 85 个平等的联邦主体组成(2005 年前最多曾有 89 个联邦主体, 后来发生过 5 次联邦主体合并的情况, 至克里米亚并入前, 联邦共有 83 个联邦主体), 分别是 3 个联邦直辖市(федеральный город)、22 个共和国(республика)、4 个自治区(автономный округ)、1 个自治州(автономная область)、46 个州(область)、9 个边疆区(край)。为强化总统对地方的管理, 85 个联邦主体按地域原则划分为 9 个联邦管区(федеральный округ), 分别是中央联邦管区、西北联邦管区、南部联邦管区、北高加索联邦管区、伏尔加沿岸联邦管区、乌拉尔联邦管区、西伯利亚联邦管区、远东联邦管区和克里米亚联邦管区。

² 来源: 俄罗斯联邦统计局网站

1.3 政治体制

俄罗斯是共和制的民主联邦法制国家，实行总统制的国家领导体制。宪法规定，联邦直辖市、共和国、自治区、自治州、州、边疆区等各联邦主体的权利、地位平等，联邦主体的地位只有在俄罗斯联邦和俄罗斯联邦主体根据联邦宪法进行相互协商后才能改变。

俄罗斯联邦总统是国家元首，按俄罗斯联邦宪法和联邦法律决定国家对内对外政策，任命联邦政府总理、副总理和各部部长，主持联邦政府会议；总统是国家武装力量最高统帅并领导国家安全会议，有权解散议会，议会只有指控总统犯有叛国罪或其他十分严重罪行并经最高法院确认后才能弹劾总统。俄罗斯联邦现任总统弗拉基米尔·弗拉基米罗维奇·普京，于2012年3月4日当选，5月7日宣誓就职。

俄罗斯联邦会议（议会）由联邦委员会（上院）和国家杜马（下院）两院组成，行使立法和监督职能。

俄罗斯联邦政府是国家权力最高执行机关。行政权力被俄罗斯总统和俄罗斯总理所分享，组织结构实行联邦部、局、署三级管理模式。现任俄罗斯联邦政府设总理、1名第一副总理、6名副总理和21个部，德米特里·阿纳托利耶维奇·梅德韦杰夫为现任政府总理。联邦部划分为归总统直接领导和政府领导两类，联邦局和联邦署划分为归总统直接领导、政府领导和联邦部管辖三类，俄罗斯联邦税务局隶属于联邦财政部，由政府总理领导。联邦政府主要经济部门有俄罗斯联邦经济发展部：主管宏观经济规划、预测、调控和经济改革（相当于中国的发改委）；俄罗斯联邦工业贸易部：主管工业政策、对外贸易政策

制定，管理各大工业部门；俄罗斯联邦财政部：主管联邦财政预算政策制定、与央行共同制定中央银行法。

俄罗斯联邦司法机构主要有联邦宪法法院、联邦最高法院、联邦最高仲裁法院及联邦总检察院。俄罗斯联邦境内的审判权由法院行使。俄罗斯联邦宪法法院根据总统、联邦会议、政府和其他最高司法机构的要求，对有关案件进行裁决。俄罗斯联邦最高法院是民事、刑事、行政以及其他案件的最高司法机构。俄罗斯最高仲裁法院是解决经济争议和仲裁审理其他案件的最高司法机构。俄罗斯各级法院按照俄罗斯联邦宪法、共和国宪法、刑事和民事法、劳动法以及法院组织法，在各自管辖的范围内，对有关民事、刑事、行政以及其他案件进行审理。俄罗斯联邦检察院是俄罗斯联邦统一集中管理的机关体系，以俄罗斯联邦的名义在联邦领域内对遵守联邦宪法和执行联邦现行法律实施监督。

1.4 与中国的关系

中国和俄罗斯毗邻，两国拥有 4300 多公里共同边界，俄罗斯国境线与中国新疆维吾尔自治区、内蒙古自治区、黑龙江省和吉林省相邻。中俄两国于 1949 年 10 月 2 日建交。在中俄两国领导人的战略引领和大力推动下，中俄全面战略协作伙伴关系发展基础牢固、成果丰硕、亮点纷呈。双方成功举行中俄总理定期会晤，建立了能源、人文、经济、经贸、国际等五个副总理级合作或磋商机制，以及中俄执法安全合作机制、中国长江中下游地区和俄罗斯伏尔加河沿岸联邦区合作机制，拓展了新的合作领域。

2. 俄罗斯投资环境

2.1 俄罗斯投资环境

从投资环境的吸引力角度来看，俄罗斯的竞争优势包括：以普京和梅德韦杰夫为核心的政治精英保持对俄罗斯政治的较强控制，俄罗斯政局为苏联解体以来最为稳定的阶段；俄罗斯地大物博，地跨欧亚两大洲，是世界上最大的国家，也是资源大国，拥有丰富的能源及其他矿产资源；俄罗斯是经济大国之一，国际金融危机后，经济复苏超过了大多数发达国家经济复苏的速度，其工业改造、基础设施建设、新一轮私有化等领域为投资商提供了更多的机遇；国内居民生活水平提升较快，市场需求不断增大；基础科学研究实力较雄厚，特别是航天、核能、军工等尖端技术研究方面较为领先；加入世贸组织后，放宽了对国内外投资商投资领域的限制政策，吸引和鼓励外商和私有资金投入俄罗斯市场；国民受教育程度高。世界经济论坛《2014-2015年全球竞争力报告》显示，俄罗斯在全球最具竞争力的144个国家和地区中，排第53位³。

然而，由于原油价格走低以及乌克兰危机导致的西方制裁，有赖于原油和天然气出口的俄罗斯经济自2014年显出疲软趋势，按现行价格计算的2014年俄罗斯国内生产总值为71.41万亿卢布(约合1.85万亿美元)，仅增长0.6%⁴，通胀率为11.4%，为2008年通胀率13.3%

³ 《对外投资合作国别(地区)指南——俄罗斯(2015年版)》，商务部

⁴ 《对外投资合作国别(地区)指南——俄罗斯(2015年版)》，商务部

之后的最高水平⁵。2015年，俄罗斯经济正经历着6年来最严重的下滑，据俄罗斯联邦统计局2015年8月10日发布的经济数据显示，2015年第二季度经济增长速度与去年同比重挫4.6%，可能预示着2009年全球经济危机后的再一次衰退。据行业数据显示，俄罗斯零售业增速6月下降了9.4%，工业在第二季度下降了5%左右。油价下跌导致卢布暴跌，自2014年底以来到2015年7月，卢布已贬值超过40%，年通胀水平大幅升高，居民购买力进一步下降。此外，据俄罗斯联邦海关数据，依靠出口拉动的俄罗斯经济2015年上半年外贸总额也出现大幅下滑，为2707亿美元，同比下降32.6%，其中，出口1830亿美元，同比减少28.8%，进口877亿美元，同比下降39.5%。值得注意的是，俄罗斯今年上半年出口石油1.21亿吨，同比增长9.8%，但是，由于原油价格几近腰斩，出口额仅为481亿美元，下降40%。

2.2 中俄经贸合作

中俄两国长期友好，政治互信，特别是在中俄两国领导人的直接关心推动下，在上海合作组织框架内，全方位的合作不断加强，除贸易、直接投资等合作领域外，投资金融合作已成为中俄全面战略协作伙伴关系中的重点拓展领域。

2014年，西方制裁和国际油价大跌对俄罗斯经济造成重创，俄罗斯与欧盟等主要经济伙伴的贸易额大幅下跌，而中俄贸易仍然逆势而上，保持积极增长态势，中俄贸易额达到创纪录的952.8亿美元，逆势增长6.8%。这主要源于中俄全面战略协作伙伴关系的深入发展、

⁵ 《2014年俄罗斯通胀率为11.4%》，新华网莫斯科2015年1月12日电（记者张继业）

务实合作内容的不断充实。数据显示，中国已经连续 5 年成为俄罗斯最大贸易伙伴。

2014 年中国对俄投资达到 7.4 亿美元，连续 4 年保持在 7 亿美元以上。截至 2014 年底，中国对俄投资存量超过 80 亿美元。若包含经第三地等投资，到 2014 年年底，中国对俄各类投资近 330 亿美元，涉及制造业、建材、汽车、矿业、基础设施、农业等多个领域⁶。2015 年 5 月，习近平主席访俄期间，中俄在莫斯科发表《中华人民共和国与俄罗斯联邦关于丝绸之路经济带建设和欧亚经济联盟建设对接合作的联合声明》。两国元首同意，扩大两国能源、农业、高铁、航空、航天、金融投资、基础设施建设、远东开发等方面的合作。

在能源、基础设施建设等一系列大项目带动下，中俄投资金融合作近年来取得积极进展，迅速成为两国高水平合作的重要组成部分。自 2014 年 10 月李克强总理访俄期间，两国央行签署 1500 亿元人民币额度的双边本币互换协议以来，跨境人民币结算量迅猛增长。2014 年，俄罗斯中国银行办理的跨境人民币结算量达 133 亿元，同比增长 635%。未来中俄能源领域合作更多转向本币结算，将可能带来本币结算爆发式的增长。2015 年 5 月，国家开发银行分别与俄罗斯的储蓄银行、外贸银行、外经银行三家金融机构签署金融合作协议，共同支持中俄经贸合作项目及俄远东地区发展。俄罗斯外经银行行长德米特里耶夫表示，俄罗斯外经银行近年来从中国合作伙伴处吸引外资

⁶ 《中俄投资金融合作取得积极进展》，新华网北京 2015 年 6 月 16 日电（记者韩洁 刘东凯）

107.4 亿美元，俄中金融合作有巨大的发展潜力。

不过，2015 年俄经济因西方制裁受到的影响愈加凸显，中国经济也面临下行压力，这些因素将给中俄经贸合作带来影响。在中俄贸易面临挑战的同时，也存在诸多利好因素。从总体来看，两国贸易结构互补性强，企业推进合作的意愿强烈，经贸合作的基本面良好。

从双边贸易前景来看，中俄都有全方位发展经贸关系的愿望，希望进一步深化能源合作，加强工业和投资合作，扩大贸易本币结算范围和额度。此外，跨境电子商务等新兴贸易方式蓬勃发展，“一带一路”建设吸引俄罗斯等沿线国家参与，这些都为中俄贸易稳健增长带来新机遇。

从双边合作来看，俄罗斯“向东看”提速。俄驻华商务代表阿列克谢·格鲁兹杰夫认为，俄需要加强对外工业和农业合作、进口高科技产品、吸引投资和拓展融资渠道，与中国合作有助于解决上述问题。中国企业已从中看到了合作的巨大潜力。以农副产品出口为例，黑龙江省计划打造 20 个对俄蔬菜出口生产示范基地，这对相对滞后的中俄农产品贸易来说无疑是好事。作为对俄经贸合作大省，黑龙江计划以贯彻“一带一路”战略规划、加快建设“中蒙俄经济走廊”龙江陆海丝绸之路经济带为契机，加强对俄全方位交流合作，带动经贸合作提高层级。

2.3 欧亚经济联盟

欧亚经济联盟是俄罗斯主导的独联体内经济一体化项目。2014 年 5 月 29 日，俄罗斯、白俄罗斯和哈萨克斯坦三国总统在哈首都阿

斯塔纳签署《欧亚经济联盟条约》，目标是在 2025 年前实现联盟内部商品、服务、资本和劳动力的自由流动，以及推行协调一致的经济政策，终极目标是建立类似于欧盟的经济联盟，形成一个拥有 1.7 亿人口的统一市场。欧亚经济联盟 2015 年 1 月 1 日正式启动，亚美尼亚和吉尔吉斯斯坦分别于 2015 年 1 月 2 日和 8 月 12 日正式加入欧亚经济联盟。2015 年 5 月 8 日，中国与俄罗斯在莫斯科发表《中华人民共和国与俄罗斯联邦关于丝绸之路经济带建设和欧亚经济联盟建设对接合作的联合声明》，双方将共同协商，努力将丝绸之路经济带建设和欧亚经济联盟建设相对接，确保地区经济持续稳定增长，加强区域经济一体化，维护地区和平与发展。双方将秉持透明、相互尊重、平等、各种一体化机制相互补充、向亚洲和欧洲各有关方开放等原则，通过双边和多边机制，特别是上海合作组织平台开展合作。为推动实现上述目标，双方将在以下优先领域采取步骤推动地区合作：

——扩大投资贸易合作，优化贸易结构，为经济增长和扩大就业培育新的增长点；

——促进相互投资便利化和产能合作，实施大型投资合作项目，共同打造产业园区和跨境经济合作区；

——在物流、交通基础设施、多式联运等领域加强互联互通，实施基础设施共同开发项目，以扩大并优化区域生产网络；

——在条件成熟的领域建立贸易便利化机制，在有共同利益的领域制订共同措施，协调并兼容相关管理规定和标准、经贸等领域政策。研究推动建立中国与欧亚经济联盟自贸区这一长期目标；

——为在区域经济发展方面能够发挥重要作用的中小企业发展创造良好环境；

——促进扩大贸易、直接投资和贷款领域的本币结算，实现货币互换，深化在出口信贷、保险、项目和贸易融资、银行卡领域的合作；

——通过丝路基金、亚洲基础设施投资银行、上海合作组织银联体等金融机构，加强金融合作；

——推动区域和全球多边合作，以实现和谐发展，扩大国际贸易，在全球贸易和投资管理方面形成并推广符合时代要求的有效规则与实践。

欧亚经济联盟 (EEU) 基本信息

2015年1月起生效

欧亚经济联盟成员国 – 俄罗斯, 白俄罗斯, 哈萨克斯坦、亚美尼亚和吉尔吉斯斯坦

主要原则: 商品、资本、服务和人员自由流通, 不同经济区域使用统一的政策



3. 俄罗斯税制体系概览

⁷ 源自: 《并购-中国投资俄罗斯及新欧亚经济联盟的新时代》, 德勤: 朱桢、高亮、杨晟

3.1 俄罗斯税制体系概览

俄罗斯税法由《俄罗斯联邦税法典》（税法典）及据其颁布的其他有关法规组成。税收按联邦、联邦主体（也称“地区”）和地方三个层级征收。联邦主体和地方立法可能仅征收税法典规定的税收和征税类型，可以确定联邦主体和地方的税务减免、税法典确定限制范围内的税率、纳税程序和截止时间等，因此在不同地区登记的纳税人的税收负担不同。

3.2 俄罗斯税种设置

联邦税务和征税根据税法典和联邦法律确定，包括增值税、消费税、个人所得税、企业所得税、矿产开采税、水税、自然和生物资源消耗税、国家收费等。

联邦主体税务和征税根据税法典和联邦主体法律确定，并在相应联邦主体缴纳，包括房产税、博彩税和车船使用税。

地方税务和征税根据税法典和市政当局的法规确定，并在相应市政地区缴纳，包括土地税和个人财产税。

此外，俄罗斯联邦税法典还针对小微企业规定了特别税收制度，符合条件的纳税人有权支付单一税，而不是多种税项。特别税收制度包括：统一农业税、简易征收制度、核定征收制度（部分经营活动估算收入统一税收制度）、产品分成协议制度和定期执照税等。

3.3 俄罗斯税制体系历史沿革

俄罗斯现代税收制度始于 20 世纪九十年代初，1990 年至 1991

年，俄罗斯颁布了《俄罗斯联邦税收基本法》、《消费税法》、《增值税法》、《个人所得税法》、《企业所得税法》等联邦法律，为建立现代俄罗斯税收制度奠定了一定的法律基础。

3.3.1 1992 年至 1998 年税制改革

1992 年，俄罗斯建立了以间接税（增值税、消费税和关税）和直接税（个人所得税、企业所得税、企业财产税和个人财产税）为主体的国家税收体系，39 个税种被划分为联邦税、联邦主体税和地方税，其中联邦税 15 个，联邦主体税 3 个，地方税 21 个，当年俄罗斯的税收收入超过了政府预算收入的 80%。这一时期，正是叶利钦执政期间，中央政府权力被削弱，地方权力扩张。各级政府，从中央到地方都有权发布有关税收方面的规范性文件。联邦主体政府和地方政府自行决定开征的联邦主体税和地方税最多时达到 200 多种，从而使纳税人税收负担异常沉重。此外，税收法律体系杂乱无章，许多税法条例违背税收确定性这一基本原则，朝令夕改的现象经常出现。

3.3.2 1999 年至 2007 年的税制改革

1998 年，俄罗斯联邦《税法典》第一部分获得通过，1999 年 1 月 1 日生效，规定了在俄罗斯征收的所有税种，明确了国家与纳税人之间的一切关系；明确限定了各级立法机关、执行权力机关以及税务部门的权力；通过扩大纳税人的权利使纳税人与税务机关之间的权利得到有效平衡；以法律的形式将违反税法的行为特征以及相应的处罚方式确定下来，最终能够使税收法律的确定性得到实现，为俄罗斯税法的统一奠定了坚实的基础。2000 年俄罗斯联邦《税法典》第二部分出台，2001 年 1 月 1 日生效，为实体法部分，明确了在俄罗斯征

收的所有税种的税制，降低了主要税种的税率。其中，最有代表性的就是对个人所得税的改革，以 13%的比例税率代替了最高 30%的累进税率。

3.3.3 2008 年至今税制改革

2007 年，俄罗斯政府制定了《2008 年至 2010 年俄罗斯联邦税收政策基本方针》，明确了未来三年税收制度改革的任务与方向：即建立保证预算收入中长期稳定增长的高效税收机制，以抵御经济危机和为国家创新发展提供物质保障。主要措施：一是降低税收负担，2009 年将企业所得税的税率降为 20%，助力企业发展。二是简化税制，扶助小微企业发展。俄罗斯《税法典》第二部分针对小微企业规定了特别征税制度，包括：统一农业税、简易征税制度、核定征收制度、产品分成协议制度和定期执照税等。简易征税制度是小微企业选择最多的特别征税制度。因为，适用简易征税制度后，企业不再缴纳企业所得税、增值税、企业财产税等；相对于普通税制来讲，简易征税制度大大减轻了企业的税收负担，会计核算简便，不必向税务机关提交会计报告。但是，在实践中这一制度在发展俄罗斯实体经济方面效果并不显著，原因是适用范围过于狭窄，主要针对对象为微型企业，小型企业享受不到相关优惠；其次，办理适用简易征税制度手续过于繁琐；此外，地方政府不愿兑现相关优惠，也使政策执行大打折扣。

4. 俄罗斯税务管理机构

4.1 俄罗斯联邦税务局概况

俄罗斯联邦税务局隶属于俄罗斯联邦财政部，是俄罗斯负责税收征管的主要部门。俄罗斯联邦税务局目前总计有约 15 万名工作人员，税收征收机构共 2700 多个，负责全国约 300 多万户企业和其他纳税人的税款征收。

4.2 俄罗斯联邦税务局职责

俄罗斯联邦税务局是联邦执法机关，履行监督税法的执行情况、税款以及其他国家征收的费用能否按照有关法律规定准确、足额、及时缴纳，同时还监督酒精、酒精制品和烟草制品的生产和流转，并且还负有在其管辖范围内外汇管理的职能。

俄罗斯联邦税务局还被授权进行法人组织的注册登记，以及作为个体经营者、农场经营者的自然人注册登记，此外，在破产事务中代表国家要求破产的组织机构履行有关支付义务。

俄罗斯联邦税务局按照宪法、宪法性法律、联邦法律、俄罗斯联邦总统令、联邦政府法令、俄罗斯联邦签署的国际条约、俄罗斯联邦财政部规范性法律文件、联邦税务局组织法履行自己的职能。

俄罗斯联邦税务局直接或者通过其派驻在各地的机构与其他联邦执法机关、俄罗斯联邦主体执法机关、地方政府执法机关、国家预算外基金组织、其他社会团体以及其他组织协调配合开展工作。

4.3 俄罗斯联邦税务局系统机构设置

4.3.1 俄罗斯联邦税务局

俄罗斯联邦税务局是俄罗斯联邦税务部门的中央机关，下设 9 个行业特大型纳税人联邦税务局、9 个联邦管区税务局、84 个联邦主体税务局、1 个跨区数据集中处理管理局、1 个跨区转让定价调查局和 1 个跨区案头检查局。局长：米舒斯津. 米哈依尔. 弗拉季米罗维奇，1966 年 3 月 3 日出生于莫斯科，1989 年毕业于莫斯科机床刀具制造学院自动化设计系统专业，系统化科学工程师，经济学博士，级别为俄联邦国家一级顾问。2010 年 6 月被任命为联邦税务局局长。

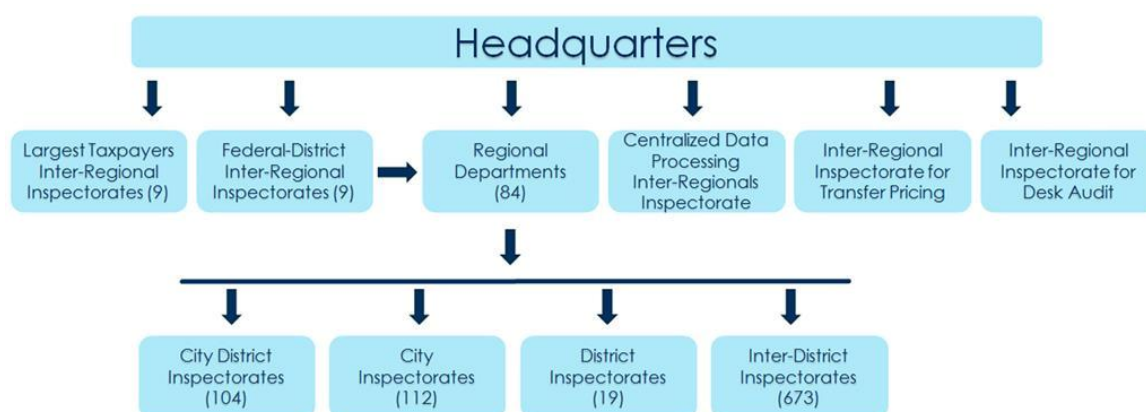


图 3：俄罗斯联邦税务局系统⁸

4.3.2 下级税务机关

设 9 个联邦管区税务局：分别是中央联邦管区税务局、南部联邦管区税务局、西北联邦管区税务局、远东联邦管区税务局、西伯利亚联邦管区税务局、乌拉尔联邦管区税务局、伏尔加河沿岸联邦管区税务局、北高加索联邦管区税务局和克里米亚联邦管区税务局。

俄罗斯联邦主体（共和国、州、边疆区等）设有 84 个联邦主体税务局，下设各级税务管理局以及各地区检查局、城市各区检查局、

⁸ 源自俄罗斯联邦税务局网站

不设区的城市检查局，跨区局对下设的各区局实施统一垂直管理。

5. 俄罗斯联邦税收征管概况

5.1 税收基本原则

- (1) 任何人都应当依法纳税；
- (2) 税法面前人人平等；
- (3) 征税不得妨碍公民行使宪法赋予的权利；
- (4) 税种和费用的设立不得破坏俄罗斯联邦统一的经济空间；
- (5) 税费征收必须依《税法典》规定的程序进行；
- (6) 税收法律应当明确，使每一个纳税人都能够知道自己应当缴纳什么税，何时缴纳，如何缴纳；
- (7) 法律不明确，产生歧义的，按照有利于纳税人的方式解释。

5.2 注册登记

经营者进行注册登记，可以任意形式向俄罗斯联邦主体国家权力授权的机关提出注册登记申请，并附带提交下列文件：

- (1) 根据规定的程序予以证明的组织机构设立文件的复印件；
- (2) 该组织机构或自然人，在国家统一注册机构进行登记的事实确认文件的复印件；
- (3) 在税务机关办理登记的证明文件的复印件；
- (4) 投资报告（附带投资方案）；
- (5) 根据本法典和（或）相应的俄罗斯联邦主体法律规定，针对地区投资项目和（或）其参与方要求提供的其他文件。

俄罗斯联邦主体的国家权力授权机关审核注册申请文件，时间不超过自文件提交之日起三个工作日，根据审核结果向提交文件的组织机构作出是否受理的决定。通过注册决定下一个月的第一日为该组织机构注册登记日期。

5.3 纳税申报

在俄罗斯，注册法人机构时，企业需获得税务注册证（号），按照联邦及地方政府规定按时纳税。法人机构的会计师必须是俄罗斯公民，报税时间依税种和科目不同，分为按月缴纳、按季度缴纳及按年度缴纳等，纳税人应当根据税收法律规定的具体期限进行纳税申报，提交申报表和有关资料。

纳税申报应提交给纳税人办理税务登记的税务机关，并载明纳税人识别号。纳税人自行到税务部门进行纳税申报，需携带所在地证明（法人注册证、税务注册证）、银行账户需纳税项目的收据证明等。可以纸质材料进行申报，也可以网上进行申报。符合要求的纳税申报税务机关应注明受理。

报税单的格式及填写方法由俄罗斯《税法典》作出统一规定。除法律规定的内容之外，税务机关无权要求纳税人填报与税款计算缴纳无关的信息。

5.4 税务检查

税务机关对纳税人实施的税务检查分为案头检查和实地检查。税务检查是对纳税人、支付人和扣缴人遵守税收法律情况的监督。

(1)案头检查。是税务机关根据自己掌握的纳税人提交的申报资料等进行的检查。税务机关工作人员无需上级批准，在纳税人提交申报之后三个月内进行案头检查。

案头检查中发现纳税人提交的申报资料存在错误、税额减少和亏损情况的，纳税人必须在 5 天内作出说明或者在规定期限内进行纠正。

(2)实地检查。税务机关对纳税人实施实地检查，需要取得税务机关领导的批准。如纳税人没有能力提供房间进行实地检查，检查可以在税务机关内进行。

实地检查可以针对纳税人一个或者多个税种的缴纳情况。但是，禁止税务机关针对同一税种在一个纳税期间内进行两次及以上实地检查。除非获得负有监督税收征管情况的联邦权力机关的批准，税务机关不得在一个公历年度内对同一个纳税人进行超过两次以上的实地检查。

5.5 税务争议的申诉

纳税人认为税务机关及其工作人员行为不恰当的，可通过被申诉机关向上一级税务机关进行申诉。被申诉的税务机关应在申诉提交之日起三日内将申诉状及其附带材料提交给上一级税务机关。

如《税法典》中未有其他规定，申诉人有权自知道或应当知道自身权益被损害之日起一年之内直接向上一级税务机关进行申诉。

对于未经申诉已经生效的追究或不追究税收违法责任的决定进行申诉，应在被申诉的决定作出之日起一年内进行。

对受理申诉机关的关于申诉的处理决定不服的，在该处理决定作出之日起三个月内，向授权负责监督税收及费用征收的联邦执行权力机关进一步申诉。

申诉期已过，但有正当理由的，根据申诉人的申请，上一级税务机关可以恢复其申诉期。

纳税人认为税务机关及其工作人员行为不恰当的，也可以直接向法院起诉。组织和个体企业家对税务机关的法令（包括标准法令）、税务人员的行为或不作为提起司法申诉，应按照联邦法律规定的仲裁程序向仲裁法院提交申诉书；自然人对税务机关的法令（包括标准法令）、税务人员的行为或不作为提起司法申诉，按照联邦法律关于对政府机关和公务人员非法行为提起申诉的规定，向普通审判法院提交申诉书。

第二篇 俄罗斯税收制度简介

俄罗斯税收制度主要体现在《俄罗斯联邦税收法典》（以下简称“税法典”或“俄罗斯税法典”）中。2000年前后，俄罗斯税收制度经历了十分重大的变革。在此期间，俄罗斯税法典第一部分（1998年）和第二部分（2000年）编写完成并被批准通过。之后通过立法，对税法典不断地修订完善。俄罗斯税法典第一部分是一般规定，涵盖了最抽象且最重要的法条，主要包括俄罗斯税制的基本原则、税种以及设立联邦主体税和地方税的基本原则、反避税规则、履行纳税义务的方式和纳税人与税务机关的权利与义务、税收监督的形式和方法、税收违法所应负的责任以及对税务机关及其公职人员违反国家规定的行为进行控告的方式等。第二部分中的每个章节专门就某一具体税种做出规定。具体来看，目前俄罗斯开征的税种（收费）主要有：

（1）联邦税费，在联邦范围内缴纳，包括增值税、消费税、个人所得税、企业所得税、矿产开采税、水税、自然和生物资源消耗征税、国家收费等。

（2）联邦主体税（通常也译为“地区税”），在相应的联邦主体范围内缴纳，包括房产税、博彩税和车船使用税。

（3）地方税，并在相应市政地区缴纳，包括土地税和个人财产税。

此外，俄罗斯税法典还针对小微企业规定了特别税收制度，符合条件的纳税人有权支付单一税，而不是多种税项。特别税收制度包括：

简易征收制度、统一农业税、核定征收制度（部分经营活动估算收入统一税收制度）、产品分成协议制度和许可征收制度等。

1. 联邦税费

1.1 企业所得税

1.1.1 简介

俄罗斯企业所得税（中俄税收协定译为“团体企业所得税”），是对机构（企业、银行、保险公司等）的利润征收的直接税。利润是按照税法核算的收入减去税法规定的可扣除的支出费用计算的余额，与我国企业所得税中的所得核算原则基本一致。收入通常按权责发生制核算。仅在四个连续季度的平均销售收益低于 1,000,000 卢布（16,320 美元）（不包括增值税）时，才可应用收付实现制来核算。支出和费用按照与产生的收入相匹配的原则、在经济上是合理的且适当记录的，才予以扣除。税法典中明确了某些具体开支不能够扣除。税率依据所得的具体类型，具体情况如下表。

俄罗斯企业所得税税率一览表

项 目	税率 (%)		
居民企业所得税	0/15.5/20(a)(b)		
居民企业资本利得税	0/15.5/20(a)(c)		
非居民企业(设立分支机构构成常设机构)所得/资本利得税	15.5/20(a)		
分支机构利润汇回	不征税		
弥补亏损年限	10 年		
非居民企业(不构成常设机构)预提税	国内税率	与中国的税收协定优惠税率(1994年) ⁹	与中国的税收协定税率(2014年) ¹⁰
股息	0/13/15(d)	10	5/10
利息	15/20(e)	0/10	0/5
特许权使用费	20	10	6
从事运营、维修或租赁国际运输船舶或飞机所取得的收入	10		
俄罗斯的税收协定网络	截止到 2014 年 1 月 1 日,俄罗斯已经签署了 83 个税收协定		

注:

⁹ 目前生效的是 1994 年签订的中俄税收协定;

¹⁰ 2014 年签订的中俄税收协定尚未生效。

(a) 所得、资本利得基本税率为 20%，其中 2% 支付给联邦预算，18% 支付给地区预算。
经地区税务局酌情决定，地区税率可以降低至 13.5%。

(b) 0 税率适用于从事教育和医疗活动的企业。

(c) 0 税率适用于俄罗斯公司转让其 2011 年 1 月 1 日后取得的，且持有至少五年的股份取得的收益。0 税率也适用于在俄罗斯未构成常设机构的外国企业转让不动产占企业全部资产不超过 50% 的俄罗斯企业股份取得的收益或在公开证券市场转让的俄罗斯企业股份取得的收益。

(d) 0 税率适用于俄罗斯公司从其持有至少 50% 股份且持股时间超过 365 天的俄罗斯公司分得的股息；13% 税率适用于俄罗斯公司或俄罗斯个人取得的股息；15% 税率适用于外国公司取得的股息。

(e) 15% 税率适用于俄罗斯联邦和地方政府的特定类型债券利息；20% 税率适用于其他类型的利息。

1.1.2 纳税人

俄罗斯企业所得税的纳税人为俄罗斯企业和通过常设机构在俄罗斯境内从事经营活动的外国企业，或者有来源于俄罗斯联邦收入的外国企业。

1.1.3 征税对象

对俄罗斯企业，征税对象是收入减去根据俄罗斯联邦法典第 25 章所列费用后的利润。

对通过常设机构在俄罗斯联邦进行活动的外国企业，征税对象是收入减去根据俄罗斯联邦法典第 25 章所列费用后的利润。

对有来源于俄罗斯联邦收入的外国企业，征税对象是俄罗斯联邦税法典第 309 条所列示的从位于俄罗斯境内的资源获得的收入。

1.1.4 税基

(1) 收入确定

关于收入的认定应以原始票据为依据,分为营业收入和营业外收入。

①营业收入

——被视为销售所得的收入应为通过销售自主生产或之前获得的商品(工作、服务),以及销售财产的所得;

——销售所得应通过售出的商品(工作、服务)或财产所有权获得的全部货币形式或同类形式的收入来确定。依据纳税人选择的确认收入的方式,已售商品(工作、服务)或财产所有权所得的收入应按照联邦税收法典第 271、273 条的规定进行确定;

——确定个体纳税人的销售所得,或在特定环境下的销售所得的方法应根据税收法典的条例进行确定。

②营业外收入

——投资或参股其他企业所得的红利、股息。其中不包括:相关企业清算后根据参股情况所得的货币或实物性补偿;企业向股东转赠的股份;由非商业性组织投资建立的经营性企业对该非商业性组织的回报;

——根据俄联邦中央银行官方汇率进行外汇买卖获得的差价部分;

——由于合同违约而产生的来自违约方的罚金、惩罚性利息以及因遭受损失而得到的补偿等;

——来自不属于纳税人经营范围的不动产租金收入;

——不属于纳税人经营范围的脑力投资(主要是指以发明权、独创权、实用新型等为内容的专利)所带来的收入;

——根据借贷协议、银行存款、各类有价证券及各种债权所产生的收入;

——从收入中提取的各类准备金,其前提是这些准备金在提取时已纳入了应税计算。根据俄罗斯税法,企业可以建立以下各类准备金:呆坏账准备金,保修服务准备金,银行准备金,保险准备金,有价证券买卖准备金,设备维修准备金,职工休假、年终奖励准备金;

——通过转让形式获得的对不动产(其他形式的财产或服务)的永久产权或永久使用权带来的收入。受赠予方应对永久使用权或产权进行价值评估,并以纳税人的身份通过文件的形式确认受赠与财产的价值;

——根据《税法典》第 278 条规定,纳税人通过协议参与合伙经营所得可记入营业外收入;

——本应税期内新发现的以往各年的收入;

——因汇率差异所产生的差价收入;

——核电站根据俄联邦所签订的国际公约或俄联邦立法而获得的用于提高其运营安全性的非生产性的无偿资金进项;

——拆除终止使用的大型设备所获得的实物性收入或其他财产;

——在慈善援助和专项慈善活动支出(预算内资金除外)的框架内以资金形式、实物形式、成果或服务形式体现出来的所得;

——用于建立保障和发展核电站安全备用金的专项用款以及后来挪作他用的款项;

——由于减少注册资金而产生的收入,其前提是这一注册资金的减少不是建立在归还股东投入的基础上;

——非商业性组织归还的前期所得,并且相应的所得已经被计入到了税基之内;

——通过诉讼或其他方式获得的已核销的债务收入;

——期货交易的收入;

——财产清点所产生的商品库存或其他财产增值的部分;

——回收或者注销大众媒体产品和书籍产品时,必须的替代品的价值;

——税收目的的价格调整修正的利润;

——返还给捐献者或者其法定继承人的不动产的等值货币和非商业企业专用资本进行追加的有价证券,除去已经纳税的该不动产的价值(剩余价值)。

③不计入税基的收入

根据俄联邦税法第 251 条,企业的下列收入不计入税基:

——采用权责发生制核算纳税的企业所获得的作为商品预付款形式的不动产、不动产使用权和其他财产或服务。本条款不适用于收付实现制纳税的企业;

——有关不动产、不动产使用权、其他财产或服务的订金或担保;

——以不动产、不动产使用权或其他财产使用权形式计入到注册资本的出资(包括股票发行收入);

——合作企业解体或清算后股东间财产分配所得或出资人从合资、合作企业中退出后作为返还的原始投资部分的不动产、不动产使

用权或其他财产使用权；

——合作伙伴或其继承人提取该伙伴原始投资或拆分投资时所获得的具有价值的不动产、各种物权和非物权；

——以无偿援助(关于无偿援助的内涵在《俄罗斯联邦无偿援助法》中有明确的规定)形式获得的资金和财产；

——核电站根据俄联邦所签订的国际公约或俄联邦立法而获得的用于提高其运营安全性的非生产性的收入；

——预算内单位根据各级行政机构决议取得的财产；

——根据委托、代理协议以及其他相关协议,接受委托机构或代理机构作为酬劳所取得的财产(包括资金)以及用于弥补损失之用的收入。委托费、代理费或类似的酬劳不计入其内；

——根据借贷协议转入的资金或财产以及为偿还相关借贷协议而发生的资金或财产收入；

——俄罗斯企业从以下各方无偿得到的财产:来自于在接受财产企业中持股比例不大于 50%的股东企业,来自接受财产企业持其股份大于 50%的企业,来自于在接受财产企业中持股比例大于 50%的个人；

——返还的预算和各预算外基金多征和多缴部分,包括税金、罚金以及相应的利息；

——企业根据俄联邦相关法律在从事有价证券业务或清算业务时为降低风险而建立的各种社会基金保证金；

——专项财政拨款基金。纳税人应对专项财政拨款进行单独剥离报告,否则税务机构将对专项财政拨款予以征税；

——根据股东大会关于增加股份制企业注册资本的决议股东单

位按原始股份或投资额所增持的股份；

——贵重宝石评价溢价后的差价部分；

——某一税期内企业根据俄联邦法缩减注册资本得到的结余；

——根据禁止化学武器研制、生产、储存和使用以及销毁化学武器公约第 5 章应予以消除的设施拆卸后得到的实物财产和材料；

——根据国家各级预算建立起来的农业及土壤改良项目方面的农业企业(包括企业内部的供水、供气和供电设施)生产所得；

——国家特种(放射性)原料储备机构所获得的旨在补充相关储备的财产及其使用权；

——各级纳税人根据俄联邦法和联邦政府减免决议核销贷款后所余部分；

——国家及地区教育单位以及有权从事教育的非国有教育单位为进行教学无偿获得的不动产；

——俄罗斯各个国防技术运动组织根据俄联邦法得到的旨在用于公民军事训练、青年爱国军事教育和发展航空、技术、实用性军事体育项目的各类资金；

——有价证券根据市场实际价格产生的溢价部分；

——旨在防止有价证券贬值而建立的准备金；

——单一所有制企业从该企业财产所有者或其授权机构处获得的资金和其他形式的财产；

——宗教组织因组织宗教活动、出售宗教书刊及其他具有宗教意义的实物获得的现金、财产权益等收益；

——邮电通讯业符合俄联邦法律规定的综合服务所取得的收入；

——典当抵押企业依据企业章程得到的抵押财产、货币和房地产使用权；

——养老保险机构旨在增加劳动退休金积累而进行的不动产经营产生的收入；

——承租人以增加财产的方式对所承租财产的投资，以及受贷企业根据无偿使用合同以增加财产的方式对资金项目所做的投资；

——船主在经营和（或）销售俄罗斯船只国际目录中登记的船只所获收入；

——国家发展合作银行的收入；

——按军人住房保障储蓄-抵押贷款制度的参与者的记名储蓄账户分配的军人住房保障储蓄的投资收入；

——组织和举办 2014 年索契第 22 届奥林匹克冬季奥运会和第 11 届残疾人冬季奥运会俄罗斯组织者的收入；

——在联邦法下根据特许协议租让合同获得的财产和（或）产权；

——非商业企业对多住宅楼房的维修和转移危房居民予以财政资助时分配临时闲置资金的收入；

——根据俄联邦关于交通工具所有人强制保险法规在对受害人赔偿范围内对受害人损失进行直接赔偿的投保人从给他人财产造成损害的责任人保险的承保人处所获得的钱；

——根据俄联邦关于选举和全民公投法以直播时间和出版物的形式所获得的收入；

——俄罗斯社会团体根据俄联邦关于社会团体的法规、国际奥委会奥林匹克宪章从事奥委会认可的活动所获收入；

——用于组建和补充非商业企业专用资本和在非商业企业专用资本重组、终止捐献或其它捐献合同规定时返还给捐献者或其法定继承者的货币资金、不动产和有价证券。以及用于上述目的企业所获利息；

——合并纳税组织的参与者未支付该纳税组织责任者的税收（预付金、会费、罚金）及应支付的货币资金；

——俄罗斯国际足联的媒体信息生产商和国际足联商品（劳动、服务）的供应商，从事符合联邦法规定的相应活动获取的收入及无偿获得的财产（产权）；

——向非国家退休基金缴纳的用于建立非国家退休基金的不少于 97%退休金；

——符合俄罗斯联邦法规定的退休储蓄；

——来自非国有养老基金的投资；

——在核算税基时同样不核算以下专项收入（以附加消费税商品体现的专项收入除外）：国家权力机关、地方自治机构和国家非预算基金管理机构决议许可的无偿获得的用以维持非商业企业和从事其法定活动的专项收入以及从其它企业或自然人处获得的并用于指定目的的收入。上述专项收入的获取者-纳税者必须对专项收入框架内的收入（支出）进行单独核算；

——在企业重组确定税基的情况下，正在重组和已经重组的企业收入不包括重组完成前货币估价的财产、产权或法人在重组时合法继承获得的债务的价值。

（2）费用的确定

按照性质以及纳税者从事的活动和活动对象条件,费用分为生产费用、销售费用和销售外费用。《税法典》第 252 条将费用定义为企业所承担的合理的有票据的支出(以及第 265 条规定的合理的有票据的亏损)。俄罗斯税法第 253 条中列出了生产费用和销售费用的种类,主要包括以下六项内容:

——因制造(生产)、储存和运送商品、完成劳动、提供服务、获得和(或)销售商品(劳动、服务、产权)产生的费用;

——用于财产的维护和经营、维修和技术服务,以及维持其良好状态的费用;

——开采自然资源的费用;

——科学研究和实验设计的费用;

——其他与生产和销售相关的费用。

以及与企业生产和销售相关的费用种类,主要包括以下四项内容:

——原料费用(俄罗斯联邦税法第 254 条);

——劳务费用(俄罗斯联邦税法第 255 条);

——折旧(俄罗斯联邦税法第 256 条—259 条);

——其他费用。

(3) 营业外支出

关于企业营业外支出在俄联邦税法中主要集中在第 265 条中。税法同时指出其所列的费用不具有穷尽的性质,也就是说纳税人可酌情予以补充。

1.1.5 税率

1.1.5.1 法定税率

企业所得税的法定税率是 20%。其中 2%的税率征收的额度纳入联邦预算，18%的税率征收的额度纳入联邦主体预算。各联邦主体有权通过立法的形式针对特定的纳税人实行优惠税率，优惠税率最低不得低于 13.5%。法律另有规定的情况除外。

1.1.5.2 低税率

(1) 适用于 0%税率的情况：从事教育和（或）医疗活动的法人实体取得的收入（俄罗斯税法典 284.1）适用于 0%税率；根据《俄罗斯联邦中央银行法》规定，从俄罗斯联邦中央银行取得的收入适用于 0%税率；根据联邦《斯科尔科沃创新中心法》，研发企业的收入、股息红利的预提税率为 0%；俄罗斯公司转让其 2011 年 1 月 1 日后取得的，且持有至少五年的股份取得的收益适用于 0%税率。0%税率也适用于在俄罗斯未构成常设机构的外国企业转让不动产占企业全部资产不超过 50%的俄罗斯企业股份取得的收益，或在公开证券市场转让的俄罗斯企业股份取得的收益。

(2) 在俄罗斯无常设机构的外国企业所得税（预提税）税率标准：国际运输中租赁船舶、飞机、集装箱及其他运输设备经营、租赁费用按 10%征收所得税；其他除股息和俄罗斯联邦和地方政府的特定类型债券利息外的一切收入按 20%征收所得税。俄罗斯联邦和地方政府的特定类型债券利息适用 15%的税率。

(3) 股息红利所得税税率标准：0%税率适用于俄罗斯公司从其持有至少 50%股份且持股时间超过 365 天的俄罗斯公司分得的股息；

13%税率适用于俄罗斯公司或俄罗斯个人取得的股息；15%税率适用于外国公司取得的股息。

1.1.6 税款缴纳

应纳税额=应税收入×税率

适用不同税率的应税收入，其计算基础应分别核算。计税周期是一个公历年度，即计算区间是从当年的1月1日开始到当年的12月31日止。

纳税年度内分期预缴税款，在年度终了之后计算全年最终应缴纳的企业所得税税额，然后将这一数额与全年各个申报期预缴的税款累计总额相比较，如预缴税款总额低于全年应纳税额，那么需要补缴，如果高于全年应纳税额，则多缴的税款可在下一申报期抵缴。补缴税款的应在下一年度3月28日之前缴纳。

1.1.7 纳税期限和纳税申报

企业所得税的纳税期为一个日历年，纳税人（除常设机构外）需每月预缴企业所得税税款，常设机构需每季度预缴，补缴税款的应在下一年度3月28日之前缴纳。纳税申报纳税人（常设机构和特定其他纳税人除外）获准每月或每季度提交纳税申报表，常设机构每季度提交纳税申报表。报告年度申报表为次年3月28日前。需要注意的是，在申报截止期内必须将申报表提交给税务机关，按月申报的纳税人不得晚于当月28日，按季度申报的纳税人不得晚于下季度初始月的28日；年度纳税申报不迟于次年3月28日。

预提所得税由支付人从应付给非居民的收入中代扣代缴，并在向非居民付款之日缴纳税款，并按规定提交预提所得税的计算结果。

大型俄罗斯公司可合并企业所得税报告。自 2012 年 1 月 1 日起，仅当母公司在子公司中拥有 90%或以上的股份，并且增值税、消费税、企业所得税和矿产开采税的全年总金额达 100 亿卢布(3.125 亿美元)或以上时，方可获准进行合并企业所得税报告。此外，集团的销售总额必须等于 1,000 亿卢布（31.3 亿美元）或以上，而资产总额必须为 3,000 亿卢布（93.8 亿美元）或以上。

1.1.8 税收优惠

(1) 税率优惠

莫斯科地区，对于投资额超过 20 亿卢布的项目，企业可以在 5 至 7 年内由优惠税率（最高优惠幅度为 4.5%）逐渐过渡至标准税率。莫斯科以外的其他地区，联邦主体可降低企业所得税税率，降幅不超过 4.5%。

(2) 亏损弥补

在纳税年中，每季度的利润计算是以累计方式进行的。即当前从纳税人的活动中受到的季度亏损可能用于抵消同一纳税期从另一活动中获得的利润，不可从企业所得税中扣除并不可提前执行的资本亏损除外。

当公司年度经营体现亏损时，它可以提前入账并与接下来 10 年的利润相抵消。但前提是企业的储备基金必须全部用于弥补亏损。

(3) 安置残疾人就业

吸纳残疾人和退休人员的企业实施特殊的税收优惠政策。即企业职工总数中残疾人超过 50%或残疾人和退休人员总数超过 70%，企业所得税减半征收，但采取税收优惠制度的必要条件是，这类企业应

将所获利润的一半以上用于残疾人的基本社会需求。

(4) 社会公益事业

各种社会团体、社会联合会、社会慈善基金、创作联合会所属企业的利润，宗教组织从事祭祀活动和销售祭祀必需品所得利润，用于实施企业章程规定活动的利润额均免税。

(5) 小微企业

对于从事农产品生产和加工、民用消费品生产、建筑和建材生产的小企业，如果其上述业务的销售进项总额占其销售商品（工程、劳务）进项总额的 70% 以上，那么，在其创建的前两年免缴企业所得税。如果企业成立后的第 3 年和第 4 年其上述业务活动的销售进项总额达 90% 以上，分别缴纳企业所得税的 25% 和 50%。

1.2 个人所得税

1.2.1 纳税人

个人所得税纳税人分为二类：一类是常俄罗斯常住居民的个人，对其来源于俄罗斯境内外的全部所得纳税；另一类是从俄罗斯境内取得收入的非俄罗斯常住居民个人，仅对其来源于俄罗斯境内的所得（只有特定的几类）纳税。俄罗斯常住居民个人是指连续 12 个月内在俄罗斯联邦居住至少 183 天，其中境外旅行、不到六个月短期境外的治疗或教育，以及因用工合同或其他责任到境外工作或提供服务等情况不终止居住时间的计算。

1.2.2 课税对象

(1) 受雇所得

①薪金。薪金、工资和其他在签订了受雇合同情况下所得的任何报酬。但受雇者也可能并不扣除任何费用或付还款项，比如旅游或与工作相关的活动是无须纳税的。日津贴只有在超过了当地政府规定的限制时才需纳税。剩余款项是免税的。

②实物形式的津贴。原则上讲，实物津贴应被视为受雇所得对其征税。法律中的普遍估计规则也同样适用于对实物津贴的估计。相应地，对物品和服务的估价以相似物品和服务的市场价为准，其随增值税、消费税和营业税的增加而增加。

③养老金所得。商业保险自愿养老方案而非因退休原因保险公司支付给投保人的所得需要征收个人所得税。此部分在养老金付给接受者时会代为扣除。

④经理所得酬劳。此项上无特殊规定，应遵循受雇所得的通用规则。

(2) 个体业主和从事某特定行业的营业和专业所得

所有的个体纳税人从营业活动中所得收入通常以营业利润征税，利润是指从事此项活动所得款与投入款之间的差额。

一般来说，当决定了可扣除的开销时，可以使用适用于企业所得税的规则。然而，一个个体经理可能会选择一次性扣除总额的 20%（如果这个经理已照此注册）。若还未注册，则不允许照此扣除。

专业收入所得的征税基点是此项专业活动的总收入与支出的差额。对某项特定专业所得，纳税人则可能不考虑实际支出而采用从总额中扣除的方法（表示为总收入的百分之几）：其扣除额为：

——古典音乐和相似性质的音像制品生产所得的 40%；

——拍摄电影（包括电视片），摄影师，设计师，建筑师等的活动和对技术样本的发现，发明，创造的头 2 年内的出售使用权收入所得的 30%；

——经验证不属于第一类的扣除 40%所得的音像制品，对其扣除收入所得的 20%；

——文学和艺术作品创作（如戏剧，电影制作，演剧和循环演出），艺术活动表演和科学工作设计创造收入所得的 20%。

非上述提及的活动，其他需征税所得只可扣除实际支出。

营业和专业所得由纳税人自行申报缴纳。

（3）投资所得

从俄罗斯居民企业获得的所得由俄罗斯居民企业代扣代缴个人所得税。从外国公司取得的股息由纳税人自行申报缴纳，可依据税收协定对境外所得进行税收抵免，抵免限额为按照俄罗斯个人所得税法计算的税额。股息收入中不允许有扣除额或宽免额。

利息通常由支付者代扣代缴个人所得税，若税款在支付当时未被扣缴，则由纳税人自行申报缴纳。上述两种方式的税率均为 13%。

（4）资本收益所得

在商业体系下所获资本收益应属于营业所得范畴。

个人转让持有 5 年以上的不动产或 3 年以上的动产所得不缴纳个人所得税。若不满足上述条件，总销售收入超过了 100 万卢布（不动产）或 1.25 万卢布（动产）的部分要交纳 13% 的个人所得税。

而当总销售收入超过了免税数额时，纳税人可以选择以资本所得形式纳税，即以售价与获得过程（包括获取成本）和财产持有期间的

支出之间的差额进行缴税。

证券和由证券派生出的其他金融契据的转让是征税的，并不考虑其控制期。其征税基准同资本收益所得。若纳税人无法提供其支出额，可采用上述总销售收入 1.25 万卢布的免税额。在公开市场上证券交易转让的损失不可与非卖证券销售所得相抵消，反之相同。

1.2.3 税率

除下列情况外，所有类型的收入均适用 13% 的个人所得税税率。

(1) 具有高素质专家身份的外籍员工非纳税居民的俄罗斯受雇收入的税率为 13%；

(2) 以免签证形式停留在俄罗斯的非纳税居民外籍人士和凭借特殊许可证从事为个人、家庭和类似需求工作个人的俄罗斯受雇收入的税率为 13%；

(3) 非纳税居民从俄罗斯公司收到的股息收入的税率为 15%；

(4) 非纳税居民从来源于俄罗斯的收入收入的税率为 30%。

(5) 特定类型的非雇佣收入的税率为 35%，包括各种博彩、竞赛中的得奖，奖金收入和广告收入等超过 2000 卢布以上的收入部分；从自愿性保险合同获得的超过《税法典》有关规定的保险赔款；纳税周期内卢布或外币存款超过中央银行规定利率情况下所获得的利息收入；纳税人个人借款所获得的利息收入。

1.2.4 纳税期限

个人所得税以日历年为准，支付当时代扣或按年度申报。

(1) 代扣代缴制度。个人所得税税款的征收主要依靠支付单位代扣代缴，其中：工资薪金由雇主为其代为扣缴个人所得税；商业养

老保险在养老金支付给接受者时代为扣缴个人所得税。

(2) 自行申报制度。除代扣所得之外,《税法典》还规定了必须申报的纳税人范围,包括:从事经营活动的个体业主、私人公证人员、从非代扣人那里获得收入的个人、租赁财产取得收入的个人、转让财产取得收入的个人、从境外取得收入的个人、取得博彩奖金的个人、取得应税收入但未经代扣人扣税的个人。

如果纳税人认为最初税基的计算中没有考虑到扣除额和宽免额,纳税人可以提交一份年度纳税申报单。但必须提供其实际支出或其他扣除额的文件证明。提交纳税申报单的最后期限为次年4月30日。个体营业和专项活动终止时,纳税人必须在终止后的5天内提交纳税申报单,税款查定由当地税务机关根据纳税申报单完成。

(3) 税款的支付

①个体业主和从事某特定行业的纳税人必须估计其下一年的营业收入并计算其当年的预期纳税义务,此义务的一半应于当年7月15日前完成,等量的剩余部分应于当年的10月15日至下一年的1月15日内交齐。预期内若有重大变化可做相应调整。最终纳税评估截止到次年的7月15日。

②代扣代缴税款情况下,应由扣缴义务人支付给相应机构。对于受雇所得,纳税义务始于每月最后一天。对于其他所得,应在实际付款或以实物形式转交给纳税人的当天缴税。税款应全部由扣缴义务人代扣代缴,除非税款超过了实际付给纳税人现金的50%。

③在营业和专业活动或契约义务终止的情况下,税款应在提交最后纳税申报单当天始的5天内交纳。

1.2.5 税收优惠

(1) 现行税法的标准扣除额共分 3 档：

第一档为纳税期内在月收入中扣除 3000 卢布，主要是对切尔诺贝利核污染及其他核辐射受害者、卫国战争中的残疾者等群体；

第二档为纳税期内在月收入中扣除 500 卢布，主要针对苏联英雄、俄罗斯英雄、三级荣誉勋章获得者、国内战争和卫国战争的参加者，自幼残疾和一、二度残疾人；

第三档是在月收入中扣除 400 卢布到 1000 卢布不等，主要针对纳税人对于所供养的孩子每月可扣除的数额。

(2) 个人所得税除免征额有优惠外，还有以下四项税收优惠：

①由国家或市政府提供的最低保障所得不征收个人所得税。

②银行储蓄所得利息不超过征税利息所得额（比率）是免税的。

③以个人养老计划为基准的国家养老金款项和从养老基金中得到的款项是免税的。

④个人财产转让所得免税条件是转让不动产至少持有 5 年以上，动产持有 3 年以上。

1.3 增值税

1.3.1 简介

1992 年 1 月 1 日起俄罗斯取消了原苏联时期的周转税和销售税，开始征收增值税。俄罗斯实行的增值税是消费型增值税，把国民经济的所有行业都纳入增值税征收范围，税率规定为 0%、10% 和 18% 三档。

1.3.2 纳税人

根据《税法典》第 143 条规定，增值税的纳税人为：

(1) 具有法人地位、从事生产和其他经营活动的各种组织形式和所有制形式的企业、机构和组织；

(2) 从事生产和其他商业活动的外商投资企业；

(3) 个体（家庭）企业、私营企业、由个体和社会组织创办的从事生产和其他商业活动的企业；

(4) 具有独立结算账户并独自销售商品的各类企业的分厂、分部和其他独立分支机构；

(5) 在俄罗斯境内从事生产和其他商业活动的国际联合公司和外国法人；

(6) 非商业性组织，其中包括：消费合作社、社会和宗教联合组织、从事商业活动的慈善和其他基金会；

(7) 向俄境内进口商品的企业，在海关是增值税的纳税人。

1.3.3 课税对象

增值税的征税对象包括：

(1) 销售全部自产商品（工程、劳务）和销售全部外购商品（工程、劳务）的销售额；

(2) 在企业内部销售商品（工程、劳务）用于自己生产需要的销售额；

(3) 按俄罗斯海关法律规定的海关制度，向俄罗斯进口的商品；

(4) 企业获得的任何货币资金，如果这些资金的取得与支付货款的结算相关，也课征增值税；

(5) 不支付货款而用来交换其他商品的商品流转额；

(6) 无偿或部分有偿转让给其他企业、自然人以及企业职工的商品。

销售商品时，增值税的课税对象是所有商品的销售额，包括各种产品、房屋、建筑物、其他形式的不动产、电能和热能、天然气和水等。

销售工程时，增值税的课税对象是已完成的建筑安装工程量、维修工程量、科研工程量、试验设计工程量、工艺技术工程量、勘察设计工程量、修复以及其他工程量。

销售劳务时，增值税的课税对象是提供下述劳务所获得的进款：客货运输服务；天然气、石油、石油产品、电能与热能的输送；商品的运输、搬运和装卸服务及保管；财产和不动产租赁；中介服务；通讯服务和日常生活与住宅公用事业服务；体育运动服务；完成商品订单服务；广告服务；创新服务与资料加工和信息保证服务；其他各种有偿服务。

1.3.4 税基

增值税税基即应税周转额根据销售商品（工程、劳务）的价值确定，该价值以不含增值税的价格计算。对于应征收消费税的商品，其应税周转额应包含消费税额。应税周转额还包括企业和组织获得的任何货币资金，如果这些资金的取得与支付货款的结算相关；在无从事银行业务许可的情况下，将财政资金临时转让使用所取得的收入；罚金和合同违约金收入。

纳税人在进行商品交换、无偿或部分有偿转让商品，以及企业按

不高于实际成本的价格销售商品（工程、劳务）时，应税周转额根据交换和转让商品时形成的价格水平确定，但不得低于根据商品实际成本和按政府对垄断企业商品规定的最高盈利率水平计算的利润所确定的价格。企业将自产商品（工程、劳务）用于内部需要，而其费用又不列入生产费用时，应税周转额按同类商品价格计算的价值确定。如无同类商品价格，则按其实际成本确定。对于建筑、建筑安装和维修企业，已销售的建筑产品（工程、劳务）的价值是应税周转额。企业提供中介服务时，应税周转额是以附加费、报酬和其他收费形式所得到的收入额。零售商业企业和公共饮食业销售商品的应税周转额，按商品销售价格与这些企业同供货单位结算的包括增值税的价格差额确定。商品拍卖也按这种方式确定应税周转额。采购、供销和批发企业，以及从事商品销售和转卖的其他企业，根据应销商品的价值，按不含增值税的价格确定应税周转额。进口商品的课税基数包括商品报关价值和关税，如果是应缴纳消费税的商品，还应包括消费税额。

应税周转额不包括：厂内流转额即销售产品、工程和劳务是为了满足同一企业内各构成部门的工业生产需要；企业创办者列入企业法定基金的资金；企业撤销或改组时获得的实物或货币形式的股份资金，但其数额不能超过企业的法定基金；外国组织无偿提供的实施专项计划的保证金；企业核心组织机构从集中性财政基金划拨给其下属独立的分支机构的资金；以慈善为目的转缴给有关组织用于援助贫穷者和无社会保障人士的资金；用于对不从事经营活动的非商业性组织进行专项拨款的货币（赞助）资金。

纳税人销售商品（工程、劳务）可以按不同的价格计算周转额：

(1) 按含增值额的自由出厂价格。自由价格的形成既根据与产品生产和销售有关的费用，也考虑与市场行情、产品质量和使用性能相关的利润，还包括增值税和消费税（如果是课征消费税的商品）。

(2) 按含增值额的国家调节价格。这类价格适用于销售燃料动力综合体产品和生产技术用途的服务，如通讯服务、货物转运等。

一种商品往往要经过一系列企业，从原料生产企业直到成品的最终消费者。在这整个环节中，应建立增值税的计算机制。¹¹

1.3.5 税率

目前，俄罗斯增值税税率规定为 0%、10% 和 18% 三种。实际税率划分为零税率、标准税率、低于标准的税率、结算税率、特种税率等 5 种。

(1) 适用 0% 税率的商品和劳务主要包括：

① 通过海关出口到独联体国家的商品（石油、凝析油和天然气除外）；

② 与不征收增值税的出口商品的生产和销售有直接关系的工作（服务）；

③ 与过境运输有直接关系的工作（服务）；

④ 以统一的国际转运协议为基础的旅客和行李的转运服务；

⑤ 直接为宇宙空间提供的工作（服务）及其在技术工艺上所依赖并为之有关的地面准备工作（服务）；

⑥ 贵重金属开采者或利用含贵金属的废金属及下脚料的生产者卖给联邦贵金属和宝石基金、俄中央银行、其他银行的贵金属；

¹¹ http://www.ctaxnews.com.cn/guojiguojifa/Russia/201410/t20141021_25595.htm

⑦外交代表机构及与之享受同等待遇的代表机构的专用商品以及这些代表机构的外交官或行政技术人员及其家属的自用商品。¹²

(2) 适用 10%低税率的产品：增值税税率为 10%的商品种类由俄罗斯联邦政府根据全俄产品分类表和对外经济活动商品清单加以规定，包括以下四类：

①基础食品类商品：活牲畜、活禽；肉和肉制品(高级美味食品除外：精肉、牛犊肉、舌头、香肠制品、上等生熏制品、上等半干生熏制品、上等半干制品、上等带馅制品、猪肉熏制品、羊肉熏制品、牛肉熏制品、小牛犊肉熏制品、禽肉熏制品、鱼肉熏制品、肉罐头等)；奶和奶制品(包括牛奶冰激凌, 水果冰激凌除外)；蛋和蛋制品；植物油；人造奶油；糖, 包括原糖；食盐；粮食、混合饲料、粮食废料；油料种子及油料种子加工品(油粕、油渣)；面包及面包制品(奶油面包、面包干、面包圈)；米类；面粉；通心粉制品；活鱼(白鲑鱼、波罗的海和远东的鲑鱼、鲟鱼等名贵鱼除外)；海鱼和海产品/海产品和水产品(名贵鱼及高等营养食品除外)；儿童食品及糖尿病患者食品；蔬菜(包括马铃薯)；

②儿童商品类：新生儿、幼儿、学龄前儿童、中学低年级学生的针织外衣、床单、帽子；新生儿和幼儿的衣服及服装制品；鞋(运动鞋除外), 婴儿软底鞋, 学龄前儿童鞋, 中学生鞋, 毡鞋, 幼儿胶鞋, 儿童胶鞋, 中学生胶鞋；儿童床上用品；儿童用床垫子；儿童四轮推车；中学生用练习本；玩具；模型造具；文具盒；计算尺；学生用算盘；学生用日记本；图画本；画册；绘画本；练习本封面；教科书、日记

¹² <http://www.hljswt.gov.cn/demyzcfg0/15022.jhtml>

本、练习本封皮；数字字母盘；尿布；¹³

③期刊杂志，广告杂志和色情杂志除外；

④个人使用的医药产品。

此外，销售用于工业加工和工业消费的食品用途的农产品和米粉产品；销售用于技术目的、饲料生产和药品制剂生产的粮食、鱼粉和海产品等。

(3) 适用 18%高税率的产品：

俄罗斯现行增值税税率除以上征收低税率商品外，其他商品（工程、劳务），包括应课征消费税的食品，增值税税率都为 18%。

如果企业生产和销售按不同税率课税的商品，会计部门应根据规定的税率单独分开核算产品销售和增值税额，并按商品种类在结算凭证中指明增值税额。如不能保证分开核算，则适用 18%的最高税率。

(4) 结算税率

结算税率不是某种独立的税率或称第三种税率。结算税率是从基本税率派生出来的，是根据基本税率倒推出的以含增值税的收入为税基的税率。

使用结算税率有以下几种情况：

①按含增值税的价格销售商品（工程、劳务），如差旅费和出差补助费支出的税金；

②以销售价与购买价之间的差额形式计算应税周转额；

③获得预付款、财政援助和贷款；

④以在交易所完成交易的手续费形式获得的收入。

¹³ 翻译自《俄罗斯联邦税法典》第二部第 164 条

（5）特殊税率

现行俄罗斯税法还规定有特种增值税税率，这是与结算税率不同的独立的税率。这种特殊的增值税税率水平虽与结算税率一致，但实质上不同于结算税率。特种税率适用于对取得的罚款、滞纳金、违反供货合同规定义务的违约金的课税。¹⁴

1.3.6 税款计算

增值税应缴税款的计算是以应税周转额为计税基础。

（1）应税周转额是按下述价格计算的已售商品（工程、劳务）的价值：

①不含增值税的自由（市场）价格、不含增值税的国家调节批发价格、含增值税的国家调节零售价格；

②企业按包含增值税额的价格销售商品（工程、劳务），自由（市场）销售价格中包括这些商品的总成本、利润、消费税（应课消费税商品）和增值税；

③按含增值税的国家调节批发价格销售燃料动力综合体的产品和生产技术用途的劳务；

④按含增值税的国家调节零售价格销售基本消费品和向居民提供服务。

在所有的销售产品结算凭证中，增值税额均须单独列出。不单独列出增值税金额的结算凭证，银行不予受理。不缴纳增值税的商品（工程、劳务），应在结算凭证中加盖印章，或者加注“不缴增值税”字

¹⁴ http://www.ctaxnews.com.cn/guojiguojifa/Russia/201410/t20141021_25595.htm

样。

(2) 生产和流通类企业以从购货单位取得的增值税与供货单位取得的增值税差额作为计算应纳增值税额。

①企业为生产目的购买的原材料、燃料、配件、其他产品、工程、劳务、固定资产和无形资产，其应缴纳的增值税，按企业销售商品（工程、劳务）时从购货单位取得的增值税和向供货单位实际支付的增值税的差额确定；

②从事销售和转销业务的采购企业、供销企业、批发企业等，其应缴纳的增值税，也按企业销售商品时从购货单位取得的增值税和向供货单位实际支付的增值税的差额确定；

③同样，销售自产产品的企业，应缴纳的增值税，也是按从购货单位所取得的销货税额与向供货单位实际支付的购货税额之间的差额确定。

(3) 特殊的计税规定

①固定资产和无形资产规定：

纳税人购买固定资产和无形资产用于经营目的时，该资产所缴纳的增值税额，在核算固定资产和无形资产时全部从应缴纳的增值税税额中扣除。

对用预算拨款购置的固定资产和无形资产，以及对投入使用的完工工程项目所支付的税款，则不能从预算得到补偿，而是增加账面价值。

②购买小轿车和轻型汽车时缴纳的增值税，不能从应划拨到预算的总税额中扣除。该税也不增加所生产产品的价值，即不列入生产和

销售费用构成中，而是靠其他有关的拨款来源缴纳。该办法对用于非生产性需要的采购的商品课征增值税也适用。

③企业用于非生产性目的的商品（工程、劳务），以及用于生产免缴增值税的商品（工程、劳务），其向供货单位支付的增值税，不得从由购货单位取得的增值税中扣除，而是列入生产和流通费用。

④在税务机关登记的外国企业，它们在俄罗斯境内销售商品（工程、劳务）时，则按俄罗斯增值税法规定的方式计算和缴纳增值税。

⑤由海关部门按商品的海关价值征税。如果俄罗斯企业根据对外贸易合同支付进口商品款，则不扣税，以避免俄罗斯购货单位扣税造成双重课税。

⑥在俄罗斯某些经济部门，增值税的计算方法有自己的特点。其中，对客货运输服务课征增值税就是一例。客货运输类增值税纳税人分为四种：一是铁路管理部门和铁路运输生产联合公司；二是航空公司、航空港、航空技术基地、联合航空队；三是轮船公司、港口、事故救援工作队、海上航线区域管理局；四是汽车运输生产企业和联合公司。增值税的课税对象是从事货物、旅客、行李、邮件运输的进款。此外，在运送旅客过程中向旅客提供的所有形式的有偿服务，都课征增值税。

⑦提供有偿服务时增值税的计算特点，首先是由服务价格的形成方式决定的。对有的服务形式而言，价格中包括用料的价值，如修鞋和制鞋，以及理发、洗衣和干洗服务等；对另一种服务来说，如缝制服装和皮装、修理汽车运输工具等，用料追加支付到服务价值中。在前一种情况下，应税周转额是根据提供劳务所得收入确定的。用料按

购买价计入服务价值中（不考虑增值税和加价），按结算税率计税。在后一种情况下，计入应税周转额的是完成的服务价值和订货人已付费的服务价值。从订货人那里获得的材料价值与付给供货人含增值税的款额之间的差额，也按结算税率计税。

1.3.7 纳税申报

增值税申报表应按季度提交，不迟于季度结束后下个月的 20 日。俄罗斯税法规定增值税可延期缴纳。增值税可在报告季度后的连续 3 个月内支付，每月缴纳应付款项的三分之一。

1.3.8 税收优惠

俄罗斯的税法规定了增值税的税收优惠。这些优惠是全国统一的，地方政府无权改动。另外，从实际作用看，增值税优惠对纳税人的影响较之其他税收优惠例如企业所得税的优惠有很大的不同。因为增值税是间接税，它不取决于企业的财务经济活动结果。同时，提供税收优惠能够提高生产者的竞争力，因为税收优惠能够刺激企业甚至在成本高于其他生产者的情况下降低产品价格，而在同等条件下则可获得追加的利润。¹⁵

增值税的税收优惠分为二类，一类是不认定是商品交易，不征收增值税。另一类是属于商品交易，但为了调节经济而予以免征增值税。

(1) 以下几项为不征增值税项目：

①货币兑换交易（除非此类交易的目的是古币）、集团内部重组的固定资产、无形资产和（或）其他资产转让以及非营利性组织的转让固定资产、无形资产和其他财产；

¹⁵ http://www.ctaxnews.com.cn/guojiguojifa/Russia/201410/t20141021_25595.htm

②无偿转让住宅、幼儿园、疗养所以及其他社会文化和市政住宅用途的设施, 以及向国家权力机关和地方自治机关转让道路、电网、电站、煤气管道网、引水设施(或按上述机关的决定将上述设施转让给专业使用和经营这些设施的机关);

③转让按私有化程序购买的国营企业和市政企业的财产;

④在俄罗斯联邦立法、联邦主体立法和地方自治机关文件规定的情况下, 国家权力机关系统、地方自治机关系统中的机关完成职权范围以内的工作(提供服务);

⑤将固定资产设施无偿转让给国家权力机关、地方自治机关和依靠预算支持的机关、国营企业和市政企业。¹⁶

(2) 按税法规定免征增值税的商品和项目有:

①在全生产阶段的药品和医疗用品的生产;

②一个企业的一些部门为工业生产需要而销售给该企业其他部门的产品、半成品、工程和劳务的销售额(厂内流转额);

③以非生产性为目的, 销售、缴换、无偿转让所购置的含增值税的固定资产和商品, 但以超过购买价的价格销售上述商品的情况除外;

④销售军需品和俄罗斯国防部提供劳务所取得的资金, 但必须用于改善军人、退役人员和这些人员家属的社会经济条件和住房条件;

⑤煤炭开采企业向煤炭销售机构出售煤炭和选煤产品的销售额;

⑥企业生产者直接出口的商品、出口的劳务和工程, 以及出口商品的运输、装卸、换装服务;

¹⁶ 翻译自《俄罗斯联邦税法典》第 146 条

⑦专门用于外国外交代表机构及这些代表机构的外交人员和行政技术人员及其家属个人使用的商品和劳务；

⑧城市客运服务（出租车服务除外），以及近郊客运服务；

⑨住宅房租，包括公寓房租；

⑩以私有化方式收购的国有企业财产的价值、以国有财产为基础建立的租赁企业的租金；

⑪保险、贷款和货币存款业务，以及结算账户、往来账户和其他账户业务；

⑫与外币、货币、银行券和有价证券流通相关的业务，但印制和保管上述货币和证券的业务除外；

⑬邮票（不含集邮邮票）、明信片、信封、彩票的销售；

⑭律师公会成员提供的服务；

⑮地下资源付费；

⑯与工业产权对象相关的专利许可证业务（不含中介业务），以及著作权的取得；

⑰某些公共饮食企业自产的产品，如大学生食堂、其他学校的食堂、医院、儿童学前机构，以及预算拨款的社会文化领域其他机构和单位的自产产品；

⑱与教学生产过程和教育过程相关的教育领域的服务、教育培养儿童的服务、向儿童和青少年提供使用体育设施的服务；

⑲教育机构的企业制造和销售的商品（工程、劳务），但须将其所得收入直接用于发展和完善教育过程的需要；

⑳依靠国家预算，以及俄罗斯基础研究基金、俄罗斯技术发展基

金、各部和部门的预算外基金而完成的科学研究和试验设计工作，由教育机构根据经济合同而完成的科学研究和试验设计工作；

⑳文化艺术单位和宗教联合会的服务，电影戏剧演出、体育、文化教育和娱乐措施；

㉑赌场、游艺机营业额和赛马场中彩收入；

㉒殡仪馆和墓地的葬礼仪式服务，包括制作纪念碑、墓志铭，由宗教组织主持葬仪；

㉓罚没的和无主的财产销售额；

㉔为矿石深加工和精炼而出售精选矿和含有贵金属的其他工业品的销售额；

㉕为居民提供的有偿医疗服务、药品、医疗用品、医疗器械、疗养证、旅行证等；

㉖精神病治疗机构所属的治疗劳动小型工厂，以及残疾人社会组织所生产和销售的商品（工程、劳务）；

㉗残疾职工超过企业职工总数 50% 以上的企业、机构和组织销售的自产商品（工程、劳务）；

㉘在实物劳动报酬和工资实物配给项下销售集体农庄、国有农场和其他农业企业自产产品；

㉙民间手工艺制品；

㉚按俄罗斯政府规定的方式运入俄境内的人道主义援助物资，向外国公民和派驻俄罗斯的法人出租办公和居住场所；

㉛输入俄罗斯境内的下列商品：食品（应课消费税的食品除外）及其生产原料、列入俄罗斯政府规定清单的儿童商品、用于科学研究

目的的仪器设备、技术设备、药品、医疗设备，以及用于生产这些设备的原料与配件；

⑳ 向企业出售用于加工的宝石原料和贵金属原料的销售额；

㉑ 农业企业用于出售给曾在本企业工作过的上年纪和残疾退休人员商品、工程和劳务；

㉒ 结核病防治所和精神病治疗机构所属的，以及社会保障机构所属的教学生产小型企业所销售的自产商品（工程、劳务）；

㉓ 从事某些种类活动的许可证发放费；

㉔ 外商投资企业自登记注册之日起一年内运入俄罗斯境内用于该企业法定基金投资的商品；

㉕ 运入俄罗斯境内用以保证生产诊断用的医疗免疫生物制剂，预防和治疗传染病与流行病的技术设备及其配件和材料；

㉖ 按政府间协议以及与外国组织和公司签订的共同科研协议，输入俄罗斯境内作为外国用于无偿技术援助的商品和技术设备；

㉗ 为教育机构进口的书籍、定期刊物和教学参考书。¹⁷

1.3.9 征收与管理

(1) 发货帐单

俄罗斯从 1997 年 1 月 1 日起实行追加手段来监督增值税的正确计算，即实行新式发货账单。把向买方发货、完成工程和提供劳务等全部业务都固定反映在发货账单上。同时，形成发货账单并不考虑该项交易课税与否。增值税纳税人开具发货账单一式两份。发货账单原件应在发货、工程完工、提供劳务或取得预付款之日起的 10 日内转

¹⁷ 俄罗斯联邦的增值税制度简介，李玫，<http://www.niubb.net/article/1202804-1/1/>

缴买方。第二份（复印件）留给供货单位。¹⁸

纳税人应当制作发货账单、发货账单收到簿、发货账单开出簿、购货簿、售货簿。从事有价证券业务销售业务（经纪业务和中介业务除外）的纳税人，以及从事不征税（免税）业务的银行、保险组织、非国营退休基金会不制作发货账单。

发货账单具体填写内容：

- ①发货账单序号及其签发日期；
- ②纳税人和购货人的名称、地址和编号；
- ③发货人和接货人的名称和地址；
- ④在收到供货（完成工程、提供服务）项下的预付款或者其他付款的情况下的支付结算单据编号；
- ⑤所供（装货）货物名称（工程完工说明书、提供服务说明书）和计量单位；
- ⑥按发货账单和计量单位所发货物数量；
- ⑦合同规定的每个计量单位的单价（收费标准），不含税；在适用含有税金的国家调整价格时，包含税金的单价；
- ⑧按发货账单所发（装运）货物的货物（工程、服务）价值，不含税；
- ⑨征收消费税的商品的消费税税金；
- ⑩税率；
- ⑪根据所适用的税率确定的向货物购买者提示的税金；
- ⑫按发货账单所供货物（完成的工程、提供的服务）总量的价值，

¹⁸ 俄罗斯——增值税，

http://www.ctaxnews.com.cn/guojifa/Russia/201410/t20141021_25595.htm

包括税金；

⑬销售税税金(在立法规定加算销售税税金的情况下)；

⑭货物原产地；

⑮货物报关单编号。

发货账单由单位领导人和总会计师,或者根据单位领导人的命令授权的其他负责人签字,并加盖单位公章以证明文件无误。在个人企业家开具发货账单时,个人企业家须在发货账单上签字并填写该企业家的国家登记证书所规定的要项。

在对外经济交易时,发货账单中的金额可以表现为外汇形式。¹⁹

(2) 税款的退抵

①一般税款的退抵

企业向供货单位实际支付的税款大于其销售商品的税款额时,超过的部分可以抵补下期应付税款,也可以由企业所在地的税务机关根据企业提供的计算表从预算中予以返回。返还税款应在得到计算表之日起的10日内进行。²⁰在纳税报告期之后的3个纳税期内,没有抵消的差额应按纳税人的申请退还给纳税人。税款退还由联邦国库机关执行。联邦国库机关在2个星期之内(包括接到税务机关的上述决定之日)退还差额。如果联邦国库有关机关在7日内(包括税务机关发出该决定之日)未接到这一决定,那么,第8日应视为这一决定的接到之日(包括税务机关发出这一决定之日)。如果违反本条规定的期限,对应

¹⁹ 翻译自《俄罗斯联邦税法典》第二部第169条

²⁰ 俄罗斯——增值税,

http://www.ctaxnews.com.cn/guoji/guojifa/Russia/201410/t20141021_25595.htm

当返还给纳税人的差额,须按俄罗斯联邦中央银行的再融资利率加算利息。²¹

②出口商品退税

企业出口商品(工程、劳务)时,其向原材料供货单位支付的增值税,如果在出口时仍未得到补偿,则由税务机关从预算予以补偿。

企业在出口商品时必须向税务机关提交下列凭证:一是纳税人与外国公司或外国人签订的出口商品供货合同;二是银行开具的能够证实外国公司的货款已进入俄罗斯纳税人账户的证明信;三是俄罗斯海关作标记的货物海关单;四是运单、随货凭证、海关单和能够证明商品运出独联体国家的其他任何凭据的复印件。如果上述凭证俱全,能够证明商品(工程、劳务)出口,可以从预算返回实际支付给供货人的增值税额,即享受增值税退税。

自商品发出之日起的10日内,纳税人根据海关出口制度向税务机关通报商品输出。自办理货物出口海关申报单之日的180天期限内,纳税人须向税务机关提缴计算表并附能够证明实际出口的规定的凭证。计算表是实行增值税优惠的基础。

提供有权享受税收优惠的凭证满180天后,征入预算的增值税额返还给出口纳税人。²²

(3) 海关代征

俄罗斯对自非独联体国家进口的产品征收进口环节增值税。进口

²¹ 翻译自《俄罗斯联邦税法典》第二部第176条第2款

²² 俄罗斯——增值税,

http://www.ctaxnews.com.cn/guoji/guojifa/Russia/201410/t20141021_25595.htm

环节增值的税基为产品海关申报价格、进口关税和消费税三项之和，税率为18%(部分食品和儿童用品的税率为10%)。²³同时在俄罗斯境内加工和销售进口商品过程中的新增价值部分也需缴纳增值税。

进口商品在跨越俄罗斯海关关境时不征税：

①根据《对俄罗斯联邦无偿援助立法、税法和由于实施对俄罗斯联邦的无偿援助而进行的国家预算外基金优惠付款立法文件的修改补充》联邦法，按俄罗斯联邦政府规定的程序进口的对俄罗斯联邦的无偿援助商品(征收消费税的商品除外)；

②俄罗斯联邦政府批准的名单上所列下述外国产药品进口时海关不征收增值税：重要的和生命必需的药品，但药品制作原料(材料)，食品、肉类、奶类、渔业、谷物面粉等工业生产的维他命和医药防治品，家庭用消毒、杀虫、灭鼠药品，尿布，营养食品，药品包装材料等除外。

重要的和生命必需的医疗制品；重要的和生命必需的医疗器械；人工弥补和矫形制品及其制作原材料和半成品；

残疾人使用的技术设备，包括自动行驶运输工具；眼镜片和镜框(太阳镜除外)及以上商品的生产原料和成套组件；

③防治传染病(按俄罗斯联邦政府批准的名单)的生物免疫药品的生产原料；

④赠送给俄罗斯联邦文化遗产和国家遗产收藏单位的艺术珍品；

⑤国家图书馆、市政图书馆和博物馆收到的国际交换出版物，以及国家专业机关非商业交换的电影制品；

²³ 《俄罗斯对外贸易管理体制概述》，<http://www.crc.mofcom.gov.com>

- ⑥俄罗斯组织在外国国家领土上根据国际条约生产的产品；
- ⑦作为单位的法定资本投入而进口的工艺设备、成套配件和备件；
- ⑧未经加工的天然钻石；
- ⑨外国国家外交代表处以及与其同等的代表处使用的物品, 这些代表处的外交官和行政技术人员及其家属使用的物品；
- ⑩俄罗斯联邦和外国的法定货币以及有价证券；
- ⑪俄罗斯联邦渔业企业捕捞和生产的海产品；²⁴

(4) 产品分成协议纳税人征免税

与俄罗斯相关政府部门签署产品分成协议条件下的投资人和业务人按照本章规定并根据下列特点计算和支付税金：

用于完成产品分成协议设计资料规定工程的货物、工程和服务签定的合同进口到俄罗斯关境的货物以及履行该产品分成协议的外国法人、外国投资人或相关业务人在俄罗斯联邦境内提供的服务, 免于征税。免税申请需提交如下资料：一是产品分成协议相关人员签定的合同副本或者具体协议的供货人或以投资人名义签定合同的业务人签定的合同副本；二是供货人(承包人、承运人)向投资人提交的发票副本；三是产品分成协议投资人或者业务人按俄罗斯联邦政府规定的形式提交的保证书, 该保证书确认, 文件中指定的货物、工程、服务用于产品分成协议所规定的工程；四是运输单据和货运单据副本；五是相关货物明细账单, 账单指明货物名称、按产品分成协议所使用的货币在不免税情况下计算的货物价值。

²⁴ 翻译自《俄罗斯联邦税法典》第二部第 149 条第 2 款

投资人作为产品分成协议的一方和(或)业务人在计算税金时,从每个纳税期应上交预算的税金总额中扣除他们在上述纳税期因完成上述协议工程而支付的税金;

投资人作为产品分成协议的一方和(或)业务人在每个纳税期由于实施上述协议而支付的税金超过他们在该纳税期因销售产品、实施工程(其中包括未销售产品和未实施工程)而计算的税金,按规定的程序和期限在上述纳税期行将结束时从预算中将差额退还给投资人和(或)业务人。在国家不遵守上述期限时,应当由预算退还的税金,在用俄罗斯联邦货币核算的情况下,按有关时期俄罗斯联邦中央银行的再融资利率加算利息;在按外汇核算的情况下,按伦敦银行间同业拆放利率加算利息。

在矿产原料开始动工开采以后,相应日期之前未从预算返还给投资人的那部分税金,要用按产品分成协议条款属于国家的那部分产品予以偿还,产品价值与应返还的税金价值相等。²⁵

1.4 消费税

1.4.1 纳税人

消费税纳税人是指生产、销售应税消费品的机构、组织和个人,也包括向俄罗斯进口货物的组织、私营企业和其他个人;进口商品的纳税人是俄罗斯海关法规定的企业和人员;由在俄罗斯境内注册的订货人提供原材料并在境外加工的商品,其消费税的纳税人是支付加工费并销售这些商品的俄罗斯企业。

²⁵ 翻译自俄罗斯联邦税法典第二部,第178条

1.4.2 征税对象

(1) 酒精类产品，包括各种原料制成的酒精半成品、酒，以及香槟酒、干邑白兰地酒、伏特加酒、利口酒和啤酒；

(2) 烟草及其产品；

(3) 珠宝制品；

(4) 石油、天然气及燃料油品；

(5) 汽车、摩托车；

(6) 航空煤油、直馏汽油等产品。

如果在俄罗斯生产、进口到俄罗斯或在俄罗斯卖的特定货物没有征过消费税，都要征收消费税。另外，出口消费品也要征消费税，除非有具体规定予以明确免除。

1.4.3 计税依据

消费税计税依据是根据生产消费品的市场价格来确定。用已征收了消费税的原材料进行加工的企业，根据企业购买原材料已经支付的税款，从应征税款中扣除，然后计算缴纳消费税。

进口应税货物的计税依据是根据海关细则规定由报关价值决定的，并随着海关关税额和通关费而增加。

1.4.4 税率

消费税的税率一般有两种形式：一种是比例税率；另一种是定额税率，即单位税额。

俄罗斯联邦消费税税率表

商品种类	税基	税率
酒类产品	各种原料制成的酒精半成品、未兑水的	每升 28.4 卢布

	酒精半成品	
	酒精含量在 9%以上的各种酒类制品(葡萄酒除外)及酒精制品(含在应税商品中的未兑水酒精)	每升 196 卢布
	酒精含量在 9%(含)以下的各种酒类制品(葡萄酒除外)(含在应税商品中的未兑水酒精)	每升 124.18 卢布
	葡萄酒(天然的): 酒精含量 6%以下的天然饮料	每升 2.7 卢布
	香槟酒	每升 25 卢布
	酒精标准含量在 0.5%—8.6%的啤酒	每升 18 卢布
	酒精含量在 8.6%以上的啤酒	每升 31 卢布
烟草及其制品	烟草原料、烟草下脚料、其他作为烟草制品原料的工业制造烟草、烟草工业替代品	零税率
	吸用的烟草(用作烟草制品原料的烟草除外)	每公升 166 卢布
	雪茄烟	每支 128 卢布
	小雪茄	每 1000 支 1920 卢布
	不带过滤嘴香烟、白杆烟	每 1000 支 960 卢布+11%成本
珠宝制品		5%

轿车、摩托车	发动机功率为 67.5 千瓦(90 马力)(含)以下的轿车	零税率
	发动机功率为 67.5 千瓦(90 马力)以上至 112.5 千瓦(150 马力)(含)的轿车	每 0.75 千瓦(1 马力)37 卢布
	发动机功率为 1125 千瓦(1500 马力)以上的轿车	每 0.75 千瓦(1 马力)365 卢布
	发动机功率为 1125 千瓦(1500 马力)以上的摩托车	每 0.75 千瓦(1 马力) 365 卢布
燃油	直馏汽油	每吨 11300 卢布
	苯、对二甲苯	每吨 3000 卢布
	柴油	每吨 3450 卢布
	柴油及汽化器发动机机油	每吨 6500 卢布
	航空煤油	每吨 300 卢布
	销售天然气	30%

1.4.5 课税对象

消费税的课税商品按照实行从价税率,还是实行从量税率而有所不同:

(1) 对于规定从价税率的应税商品,以及用于生产不课消费税商品或自用的商品,课税对象是按不包含消费税的出厂价格计算的商品价值。

(2) 对于企业用订货人提供的原材料生产的产品、销售没收的和无主的商品、未办理海关手续而输入俄罗斯境内的商品,课税对象是移交应税商品时不含消费税的企业最高出厂价值。

(3) 对于原料业主在俄罗斯境外生产的规定从价税率的应销商品，如果业主是作为俄罗斯纳税人注册的，课税对象则是按不含消费税的出厂价格计算的应销商品价值。

(4) 对于实行从量税率的应税商品，课税对象则是以实物计算的已销商品额。

(5) 对于低于市场价格的应销商品，且用这些自产商品支付实物劳动报酬或将其无偿转让时，课税对象是根据为同类自产商品规定的不含消费税最高出厂价确定的商品价值。如果没有最高出厂价，则按该地区上个报告期形成的不含消费税的市场价格确定。

(6) 进口商品的课税对象，是应税商品的报送价值，再加上关税和海关手续费。实行从量税率的进口商品，课税对象是实物形式的进口商品额。

(7) 消费税的课税对象还包括企业以财政援助、补充专门用途的基金形式生产和销售应课征消费税商品所获得的资金额。

1.4.6 税收优惠

(1) 俄罗斯规定了一些消费税优惠措施，下列商品不课征消费税：

①出口到俄罗斯境外的应课征消费税（天然气除外）商品（但出口到独联体国家的应税商品除外），以及以商品交换方式出口的应课征消费税商品。

②带有手动操纵系统的轻型汽车、酒精半成品、白兰地酒精和酿酒原料。

③在俄罗斯境内生产其他应课征消费税产品的应税商品。

(2) 不课征消费税的条件

①企业应将用于出口的应征消费税产品的生产和销售单独核算，这是消费税优惠课税的必要前提条件。

②生产和销售自产应征消费税商品出口的企业，自办理货物报关单之日起的 90 天内向税务机关提交下列文件：与外国合作伙伴签订的应课征消费税商品供货合同副本或中介人与外国合作伙伴签订的合同副本；能够证明交易收入已入账的付款凭证和银行对账单；盖有“准予放行”海关印章的货物报关单；运输凭证或随货单证，或海关凭证，或其他任何凭证的副本，并带有能够证明货物越过国境线的海关机构的标记。

③已征消费税产品事后出口，税款可以抵顶或在 3 个月内退还。退税申请时，纳税人要向税务机关提交一系列文件证明出口。

1.5 矿产资源开采税

1.5.1 简介

自 2002 年 1 月 1 日起，俄罗斯开始征收矿产资源开采税。该税种是使用地表资源进行矿产资源勘探、开采并向政府支付的相关税费。开采权使用费率在 6%到 16%之间，取决于开采条件和矿物资源的类型。在估算与俄罗斯共同的所得税中，开采权使用费是可以减免的。

1.5.2 征税对象

矿产资源开采税纳税对象为从俄联邦境内地下开采的，供纳税人使用的矿产；从矿产开采中产生的残渣及废料中获得的、根据俄联邦矿产法应该获得许可的矿产；在俄境外俄联邦司法管辖区域内的矿场

开采的矿产(在外国租赁的地区或根据国际条约的规定)。

1.5.3 税基

按照《俄罗斯联邦税法典》第 338 条规定, 矿产资源开采税的税基为开采出的矿产资源实物数量, 由纳税人自行根据各类矿产开采量分别确定, 该规定截止日期为 2006 年 12 月 31 日。2006 年 7 月 27 日, 俄通过法律对《税法典》第 338 条进行修订, 规定从 2007 年 1 月 1 日起, 矿产资源开采税的税基为开采出的矿产价值, 经过脱水、脱盐、稳定后的原油和伴生气、天然气除外。

1.5.4 税率

(1) 石油开采税的税率

根据《俄罗斯联邦税法典》第 342 条第 2 款规定, 经过脱水、脱盐、稳定后的原油, 其石油开采税的税率为:

基础税率(由政府确定) \times 国际原油价格系数(K_{μ}) \times 各区块的资源开采程度系数(K_B)。2002 - 2003 年, 石油开采税的基础税率为每吨 340 卢布, 2004 年为每吨 347 卢布, 自 2005 年起调整为每吨 400 卢布, 自 2007 年起为每吨 419 卢布。

俄罗斯自 2015 年开始调整石油税制, 大幅降低石油出口税, 提高矿产资源开采税。据俄财政部数据, 1 月 1 日起俄石油出口税每吨减少 107.3 美元, 降幅为 38.7%, 到 2015 年 12 月出口税将降至 170.2 美元/吨。经调整, 石油、天然气、凝析液等矿产资源开采税从 530 卢布/吨, 上升至 775 卢布/吨。

国际原油价格系数的确定方法:

2005 年之前为 $K_{\mu} = (\mu - 8) \times P/252$, 其中 μ 为乌拉尔原油

平均价格(美元/桶)，8(美元/桶)为起征点，P为俄罗斯中央银行确定的纳税期内美元兑卢布的汇率水平，252由8乘以每年俄央行确定的基准汇率31.5得出。

随着原油价格的上涨，俄罗斯于2004年5月7日修改税法典，将石油开采税的起征点提高至9美元/桶，因此国际原油价格系数变为 $K_{\mu} = (\mu - 9) \times P / 261$ ，其中 $261 = 9 \times 29$ (基准利率)。

自2008年5月起，金融危机开始影响到俄罗斯油气业，为保证原油产量，自2008年5月26日起，俄罗斯政府主席团通过一系列对税法的修改意见，包括从2009年起将石油开采税起征点从9美元/桶提高到15美元/桶。据俄财政部测算，石油开采税起征点提高后，石油公司每年可降低约1000亿卢布(约44.2亿美元)的税负。

资源开采程度系数 K_B 的确定方法为：

①若 $0.8 \leq$ 某一区块资源开采程度 ≤ 1 ，则 $K_B = 3.8 - 3.5XN/V$ ，其中N为根据上一年纳税期间国家矿产资源平衡表确定的累计开采量，V为根据至2006年1月1日前国家矿产资源平衡表初步确定的A、B、C、D级可采储量之和；

②若某一区块资源开采程度超过1，则 $K_B = 0.3$ ；

③其他情况下 $K_B = 1$ 。

根据《俄罗斯联邦税法典》第342条的规定，凝析油的开采税税率为17.5%；天然气的开采税率为每千立方米147卢布。

矿产资源开采税依据23种矿产分别加以规定，税率由3.8%至16.5%不等。例如，有色金属税率为8.0%；黄金税率为6.0%；贵金属(黄金除外)税率为6.5%。另外，最新的《俄联邦矿产资源法》中

规定，矿产勘查项目不同研究阶段所收取的费用是不同的，对于贵金属(金、银和铅族金属)项目，普查与评价阶段收费标准为 90 - 270 卢布/千平方米；而勘探阶段收费标准为 3000 -18000 卢布/千平方米。

1.5.5 税收优惠

为鼓励石油公司加大开发东西伯利亚油田的力度，2006 年 7 月 27 日，俄通过修改税法的第 151 号联邦法，规定对全部或部分位于萨哈共和国(雅库特)、伊尔库茨克、克拉斯诺亚尔边疆区的油田，在满足如下条件的情况下，实行零关税：

(1) 累计开采量不超过 2500 万吨；

(2) 自国家颁发勘探开发许可证之日起，资源开发时间不超过十年，如果取得的是地质研究(普查、勘探)和开发许可证，则资源开发时间放宽至不超过 15 年。

在上述地区内，在 2007 年 1 月 1 日前获得许可证且资源开发程度不超过 0.05%的区块，从 2007 年 1 月 1 日起十年内累计生产的 2500 万吨原油免交开采税。

矿产开采税按月计算缴纳。

1.6 水资源使用税

1.6.1 纳税人

水资源使用税的纳税人为在俄罗斯联邦的法律制度下，对水资源以特殊使用为目的的组织机构和自然人。以下不属于水资源使用税的纳税人：根据相关契约的规定或是水体的使用条款使用水资源的组织机构以及自然人；以及在俄罗斯联邦水资源法典颁布之后分别进行开

采的行为。

1.6.2 纳税范围

水资源税的纳税范围包括：

- (1) 从水体中开采水；
- (2) 除漂流木筏和牵引袋装置外对水体区域的使用；
- (3) 除水力发电外对水体开采的水资源进行使用的行为；
- (4) 利用水资源进行漂流木筏和牵引袋装置的使用。

1.6.3 税率

税率以河水、湖水、海水和经济区域进行划分，具体如下：

(1) 当水资源是在规定的季度（或是年度）使用范围内，从水体表面或地下进行开采使用的：

经济区域	河水、湖水区	税率（1000 立方米水） 卢布	
		水体表层开采	地下水开采
1	2	3	4
北部	伏尔加河	300	384
	涅瓦河	264	348
	伯朝拉河	246	300
	北德维纳河	258	312
	其他河水与湖水	306	378
西北部	伏尔加河	294	390
	西德维纳河	288	366
	涅瓦河	258	342
	其他河水与湖水	282	372

中心区域	伏尔加河	276	342
	顿河	294	384
	西德维纳河	306	354
	涅瓦河	252	306
	其他河水与湖水	264	336
伏尔加维亚 特卡	伏尔加河	282	336
	北德维纳河	252	312
	其他河水与湖水	270	330
中央黑土	第聂伯河	258	318
	顿河	336	402
	伏尔加河	282	354
	其他河水与湖水	258	318
伏尔加	伏尔加河	294	348
	顿河	360	420
	其他河水与湖水	264	342
高加索北部	顿河	390	486
	库班	480	570
	萨穆尔	480	576
	苏拉克	456	540
	捷列克河	468	558
	其他河流与湖泊	540	654
乌拉尔地区	伏尔加河	294	444

	鄂毕河	282	456
	乌拉尔河	354	534
	其他河流与湖泊	306	390
西伯利亚西部	鄂毕河	270	330
	其他河流与湖泊	276	342
西伯利亚东部	阿穆尔河	276	330
	叶尼塞河	246	306
	莱娜河	252	306
	鄂毕河	264	348
	贝加尔湖及流域	576	678
	其他河流与湖泊	282	342
远东地区	阿穆尔	264	336
	莱娜河	288	342
	其他河流与湖泊	252	306
加里宁格勒地区	涅曼河	276	324
	其他河流与湖泊	288	336

在规定的季度（或是年度）使用范围内，对俄罗斯联邦的临海以及内海水域的使用：

海水	税率（1000 立方米水） 卢布
波罗的海	8.28
白海	8.40
巴伦支海	6.36

亚速海	14.88
布莱克	14.88
里海	11.52
卡拉	4.80
捷普捷夫海	4.68
西伯利亚东部	4.44
楚克塔地区	4.32
北京	5.28
太平洋（俄罗斯联邦 5.46 海里领海界限内）	5.64
鄂霍次克海	7.68
日本	8.04

(2) 如果利用表层水体，不包括木筏漂流和牵引袋拖拽作业：

经济区	税率（千卢布/年/每平方公里）
北部	32.16
西北	33.96
中部	30.84
伏尔加-维亚特卡	29.04
中央黑土	30.12
伏尔加	30.48
北高加索	34.44
乌拉尔	32.04

西伯利亚西部	30.24
西伯利亚东部	28.20
远东	31.32
加里宁格勒	30.84

俄罗斯联邦领海及内海水体：

海洋	税率（千卢布/年/每平方公里）
波罗的海	33.84
白海	27.72
巴伦支海	30.72
亚速海	44.88
黑海	49.80
里海	42.24
喀拉海	15.72
拉普捷夫海	15.12
东西伯利亚	15.00
楚科奇	14.04
白令	26.16
太平洋（俄罗斯联邦领海界限内）	29.28
鄂霍次克海	35.28
日本海	38.52

（3）利用水体，不包括取水发电：

河、湖、海洋区域	税率（卢布/1000 千瓦特-小时电
----------	--------------------

	量)
涅瓦河	8.76
涅曼河	8.76
拉多加与奥涅加湖、伊尔曼湖 湖区河流	9.00
波罗的海区域其他河流	8.88
北德维纳河	8.76
白海区域其他河流	9.00
巴伦支海区域河流	8.76
阿穆尔河	9.24
伏尔加河	9.84
顿河	9.72
叶尼塞河	13.70
库班河	8.88
勒拿河	13.50
鄂毕河	12.30
苏拉克河	7.20
捷列克河	8.40
乌拉尔河	8.52
贝加尔湖和安加拉河地区	13.20
东西伯利亚海区域河流	8.52
楚科奇海和白令海区域河流	10.44

其他河湖	4.80
------	------

(4) 利用水体进行木筏漂流和牵引袋拖拽作业:

河, 湖, 海洋区域	税率 (卢布/木筏漂流千立方米&牵引袋拖拽 100 公里)
涅瓦河	1656.0
拉多加与奥涅加湖、伊尔曼湖湖区河流	1705.2
波罗的海区域其他河流	1522.8
北德维纳河	1650.0
白海区域其他河流	1454.4
伯朝拉河	1554.0
阿穆尔河	1476.0
伏尔加河	1636.8
叶尼塞河	1585.2
勒拿河	1646.4
鄂毕河	1576.8
进行木筏漂流和牵引袋拖拽作业的其他河湖	1183.2

2. 联邦主体税收

联邦主体税根据税法和俄罗斯联邦主体法律确定, 并在相应地区缴纳。地区税收包括企业财产税、博彩税和车船使用税。

2.1 企业财产税

纳税人资产负债表中记录为财产的动产及不动产(包括转移临时占有、使用、处置、资产管理,在合资企业取得或获得特许权合同财产)(土地除外)须缴纳企业财产税。

2.1.1 纳税人

(1) 俄罗斯组织:包括俄罗斯法人以及拥有单独资产负债表的俄罗斯法人的独立分支机构,独立分支机构应向其机构所在地缴纳财产税。

(2) 在俄罗斯通过常设机构运营的外国法人或在俄罗斯拥有不动产的外国法人。

2.1.2 征税对象

(1) 对于俄罗斯机构和组织:动产和资产负债表上载明为固定资产的不动产。

(2) 对于外国机构和组织:通过常驻代表机构在俄罗斯境内开展经营活动的,动产和属于固定资产的不动产,租赁取得的财产。

(3) 对于不通过常设机构在俄罗斯境内开展经营活动的外国机构和组织,属于该外国组织和机构拥有的,位于俄罗斯境内的财产或者通过租赁取得的财产。

2.1.3 税率

税法规定的企业财产税的税率最高不超过 2.2%(莫斯科市规定为 2.2%)。

具体税率由各联邦主体的权力机关根据企业活动的类型确定。如

果没有相关级别的国家权力机关就具体税率作出决定，就适用 2.2% 的最高税率。

较低税率被设定用于公共铁路、管道和电力线等对资产构成整体技术组成部分的固定资产，俄罗斯联邦政府遵从了这份资产清单的效力。这些资产的税率在 2015 年达到 1%，2016 年将达到 1.3%，2017 年将达到 1.6%，在 2018 年将达到 1.9%。

联邦主体税务当局可以将不动产税率降低至 0%。

关于不动产来说，其税基应为其地籍价值，税率（莫斯科）在 2015 年不能超过 1.7%，从 2016 年起不能超过 2%。对于俄罗斯其他地区来说，税率在 2015 年和 2016 年分别不应超过 1.5%和 2%。

2.1.4 税收优惠

税法规定了很多财产税的减免情况，大致可分为以下三类：

(1) 免税组织：

①预算经费领用机构和组织、立法和行政机关、地方自治机构、联邦养老基金会、联邦社会保险基金会、联邦国家就业基金会、联邦法定医疗保险基金会；

②宗教联合会和宗教组织、民族文化协会；

③社会组织(包括残疾人联合会成立残疾人社会组织)的成员中，如果残疾人在员工当中平均册列人数不少于 50%的份额，其劳动报酬总额不低于 25%。其唯一财产用于实现对残疾人的教育、文化、医疗保健、体育运动、科学、信息等和其他残疾人康复和社会保护有关项目，以及法律援助和帮助残疾人，残疾儿童和家长；

④以生产医药产品为主要经营活动的组织；

- ⑤假肢和矫形器材专业企业；
- ⑥律师事务所和法律咨询部门；
- ⑦科学院的科研机构、企业和单位，各部门的科研机构；

(2) 纳税人中部分财产免税：

① 纳税人财产中属于联邦公路和建筑物的公用部分。公用部分清单需经俄罗斯联邦政府批准；

公司被归类为公共铁路、公共用途的联邦高速公路、主干管道、电力线路以及构成上述不可分割、技术组成部分的资产，均无须缴纳不动产税。该等资产的清单由俄罗斯联邦政府制定。

② 纳税人新购进设施，具有高能源效益，如符合俄罗斯联邦法律规定的能源效率等级，自购进起 3 年内免征财产税。

③ 已确定为固定资产的动产从 2013 年 1 月 1 日起免税，但已确定为资产重组、被清算法律实体、或作为关联方之间转让的设备不在免税行列。

④ 由俄罗斯企业就位于俄罗斯境外的不动产缴纳的不动产税可以抵销就该不动产在俄罗斯缴纳的不动产税。要进行相关抵销，纳税人应提交确认在境外缴纳不动产税的文件。

(3) 在经济特区投资的财产税减免

在经济特区投资的纳税人享受税收减免的授予期间通常不超过投资项目回收期，且获得的税收优惠金额不会超过项目下的初始投资金额。联邦主体主管部门可以设立授予减免的其他条件（雇佣该地区的居民、开发基础设施等）。

2.1.5 税款缴纳

纳税人应当根据其有关纳税年度的年平均财产价值和联邦主体立法机构为本年度(公历年度)规定的税率,计算缴纳法人财产税。税款由纳税人从年初起根据报告期确定的实际年均财产价值,以累计方式按照季度预缴。

2.2 车船使用税(又译“运输税”)

2.2.1 纳税人

纳税人是拥有应纳税交通运输工具的法人和个人。

2.2.2 征税对象

应税车辆包括汽车、摩托车、小轮摩托车、公共汽车、飞机、直升机、机动船舶、游艇、帆船、船、雪地车等。纳税基数是车辆的发动机排量、总吨位或单位。

2.2.3 税率

税率根据税法确定为每单位马力1—200卢布(0.02—3.26美元),并且可以增加或降低最多十倍,依地区而定。联邦主体税务当局可以为特定类别的纳税人制定税收优惠政策和津贴。

2.2.4 税收优惠

前苏联英雄、功勋卓著的俄罗斯军人、残疾人、70 马力以下的小汽车等可以享受一定的税收优惠。军队的运输工具可以免税,政府机关的运输工具不能免税。

2.2.5 征收管理

下列部门应当向税务机关提供有关税收的资料:

——浅吃水船国家检查机关;

- 地区海运和河运管理局；
- 体育运动委员会；
- 地区空运管理局；
- 进行交通运输工具登记的其他组织。

对不向税务机关提供有关税收资料的上述机构的公职人员，可以处以相当于法律规定的最低月劳动报酬 5 倍的罚款。

车船使用税的计税期为一个公历年度，法人实体必须按季度自行计算应纳税额，预缴税款。每年年度申报表不迟于下一年度的 2 月 1 日提交。个人的应纳税额由税务机关核算，于每年 4 月缴纳。

2.3 博彩税

2.3.1 纳税人

博彩税的纳税人主要是从事博彩业的组织和业主。法律对赌场经营者征收固定税收，以取代以企业所得税的税率征税。

2.3.2 征税对象

博彩税的征税对象是博彩业，按照赌博活动的类型征收税款。

2.3.3 税率

博彩税的税率由联邦统一制定，按照征税对象的不同，分为定额税率和比例税率两种，各联邦主体有权在法律规定的浮动税率范围以内确定具体的适用税率。例如，莫斯科市规定每张赌桌每月的税额标准为 125000 卢布，每台赌博机每月的税额标准为 85000 卢布。

2.3.4 征收管理

纳税人在规定的纳税期限内申报，申报后的当期 20 日内缴纳税

款。

3. 地方税收

3.1 个人财产税(又译“个人房产税”)

3.1.1 简介

俄罗斯资产登记局编制了所有联邦主体拥有(包括私有)房地产的纳税对象登记簿,并对这些纳税对象进行了大规模评估。经过评估,个人财产税于2015年1月1日开始对个人不动产进行登记。俄罗斯联邦政府拟从2015年开始在28个地区开始实施新的财产税征税标准,2016年春至10月1日在其他地区展开。

3.1.2 纳税人

拥有不动产并且由税务局进行评估后符合缴纳税款条件的个人须缴纳个人财产税。

3.1.3 征税对象

(1) 在市区内坐落的下列财产:

- ①房子;
- ②居所(公寓,房间);
- ③车库,停车位;
- ④独立的房地产综合体;
- ⑤在建的对象;
- ⑥任何其他建筑物,构筑物。

(2) 住宅建筑,是指位于附有配套设施、园艺和个人住房构造

的房屋。

(3) 公寓楼的共同财产部分不视为应税财产。

3.1.4 税基

不动产的计税方法与房产评估价格有关，如果一名自然人拥有多套房产，则以所有房产评估价格之和扣除免征额作为税基来计算房产税。

免征额：房间面积 10 平米、公寓面积 20 平米，独栋房屋面积 50 平方米，独立的房地产综合体 100 万卢布。

3.1.5 税率

俄罗斯房产税税率由中央和地方政府共同确定，国家规定税率范围，地方政府则在国家规定的税率范围内自行制定该地区的房产税税率。税率因房产的价值而异——介于 0.1%至 2%之间。俄罗斯国家规定的税率范围为：评估价为 30 万卢布以下（1 美元约合 30 卢布），税率不超过 0.1%；评估价为 30 万至 50 万卢布，税率为 0.1%至 0.3%；评估价为 50 万卢布以上，税率为 0.3%至 2.0%。

(1) 0.1%税率：包括住房、住宅；在建房屋；至少包括一个住宅（房子）的独立房地产综合体；车库和车位；面积不超过 50 平方米的商业建筑或结构。

(2) 2%税率：评估价值超过 3 亿卢布的应税财产；

(3) 0.5%税率：除上述财产之外的应税财产。

3.1.6 税收优惠

特定类别的纳税人可免于缴纳个人财产税（如领取养老金者）；不超过 50 平方米的个人住宅以及个人从事专业的创造性活动的处

所，主要是指专门用作创意工作坊、工作室，以及民办博物馆、画廊、图书馆等免税。

3.1.7 纳税申报

个人财产税由税务局每年进行评估，由纳税人根据税务评估结果在随后日历年的 10 月 1 日之前支付。

3.2 土地税

3.2.1 纳税人

(1) 俄罗斯法律规定的法人，包括企业、联合公司、组织和机构；

(2) 外国法人；

(3) 国际非政府组织；

(4) 个人，包括俄罗斯公民、外国公民和无国籍公民。

上述法人和个人，只要在俄罗斯境内拥有、占有、使用土地或者租赁土地，就成为土地税的纳税人。

3.2.2 征税对象

土地税的征税对象是提供给法人和个人的土地，包括提供给农业、商业企业和组织，农户和农场、从事农业生产和副业生产的其他法人的土地；提供给个人用于从事个体副业、住房建筑、园艺、蔬菜栽培和畜牧业的土地；提供给居民合作社用于园艺、蔬菜栽培和畜牧业的土地； 提供给交通运输、林业、水利、渔业和狩猎业企业、机构、组织的某些职工的份地；用于住宅、别墅和车库建设和其他目的的土地；工业、交通、通信、无线电广播、电视、信息、宇航保障和

动力用地；物质生产和非生产领域其他部门用地；采伐木材的林地、林地中的农业用地；用于经济活动的水资源用地；用于休息目的的林地和水资源用地。

3.2.3 计税方法

土地税的应纳税额按照年度计算，并区别纳税人是法人还是个人，纳税人拥有、占有或者使用的应税土地的面积，是否住宅用地等，地价由有关主管部门确定。如果房屋和建筑物用地由若干法人和个人分别使用，则分别按照各自的用地计算征税。

3.2.4 税率

按照土地的用途，区分农业用地和非农业用地，适用不同的征税办法和税率，最高税率不超过 1.5%，最低税率不低于 0.1%，其中农村居民用地的税率不超过 0.3%。地方国家权力机关则根据法定的平均税率确定具体的适用税率，并按照不同的地区制定差别税率。

由于土地税的税率是根据土地的用途和地理位置分别规定的，因而在不同的地区之间，甚至在同一地区之间税率的差别都很大。例如，莫斯科市实行统一的土地税制度，而莫斯科州则有 70 种土地税制度。

3.2.5 税收优惠

(1) 完全免缴土地税的纳税人：

- ①国家自然保护区、森林公园和植物园；
- ②在居住地从事传统手工业和民间工艺生产的个人和有关企业；
- ③农业、林业类科研机构 and 高等学校的科研组织、实验设计和教学实验农场直接用于科研、教学的土地，林业和农作物品种试验用地；
- ④依靠国家预算拨款或者依靠工会资金运作的艺术机构、电影机

构、教育和卫生保健机构，国家自然保护和历史文物保护单位；

⑤获得被毁坏土地用于农业需要的企业、机构、组织和个人在使用该土地的头 10 年以内可以免税；

⑥苏联卫国战争参加者和保卫苏联的其他战役的参加者，凭有关证明可以享受税收优惠；

⑦战争和劳动致残者、自幼残疾儿童、盲人，凭有关证明可以享受税收优惠；

⑧文化、体育、旅游等方面的机构和所有拨款来源的体育设施；

⑨高等院校、科研机构，俄罗斯科学院、俄罗斯医学科学院、俄罗斯农业科学院、俄罗斯教育科学院所属的企业和组织，国家科学研究中心，俄罗斯各部门及其所属的学校和科研机构；

⑩保障传播国家广播电视节目的国家通信企业；

⑪国家权力机关、行政机关和俄罗斯国防部；

⑫国家和地方所属的疗养、康复机构。

(2) 实施免税的土地：

①俄罗斯边境线宽度为 30 米至 50 米地带土地和沿边境线 5 米地带供边防军无限期使用的土地；

②居民点和公用事业单位共同使用的土地，包括用作交通线的土地（广场、道路、街巷等），用于满足居民日常文化需要的土地（公园、森林公园、花园、游泳场、街心公园、水库等），掩埋未有效利用的工业废料和生活废物的用地，以及为满足城市和乡村需要而使用的其他土地；

③第一次成立农场的个人，可以从向其提供土地时起 5 年以内免

缴土地税。如果提供给个人用于建立农场的土地未按照规定用途使用，则不能享受免税优惠。此外，军人用于建造个人住房的土地，可以在缴入地区预算的那部分税款范围以内免征土地税。处于农业开发阶段的土地也不征收土地税，但是必须由地方国家权力机关对开发期实施监督。

如果纳税人获得了土地税优惠权，则可以从获得优惠权的当月起免缴土地税。如果纳税人丧失了土地税优惠权，则必须从丧失优惠权的次月起缴纳土地税。

3.2.6 税款缴纳

(1) 法人

法人应当缴纳的土地税由法人直接计算，按季预缴。每年在7月1日以前，法人应当向应纳税土地所在地的税务机关提交其当年应纳税款的计算书，税务机关对法人计算应纳税款的情况进行监督检查。对于新拨用地，法人必须从取得土地之日起一个月以内提交税款计算书。税款按照提供给法人归其所有、占有或者使用的每处土地单独计算，住宅用地按照每处房产单独计算。如果一个法人的应纳税土地位于不同的税务机关的管辖区内，应当分别向每个税务机关提交位于该税务机关管辖区内的应纳税土地的税款计算书。

(2) 个人

个人应当缴纳的土地税，由税务机关计算应纳税额，并于每年8月1日以前向负有纳税义务的个人发出纳税通知书。

4. 俄罗斯特别税收制度

俄联邦税法还规定了特别税收制度，根据该制度纳税人有权支付单一税，而不是多种税项。此制度可在符合特定要求的情况下适用。特别税收制度包括核定征收制度、简易征收制度、单一农业税以及许可经营征税制度的特别规则。

4.1 简易征收制度

4.1.1 适用简易征收的纳税人不用再缴纳与之相关的企业所得税、增值税（进口应付的增值税除外）和不动产税。

4.1.2 如果纳税人在一年的前九个月符合以下标准，可以申请采用简易征收：

- (1) 年平均员工人数不超过 100 人；
- (2) 公司的收入不超过 45,000,000 卢布；
- (3) 固定资产和无形资产的账面净值不超过 100,000,000 卢布；
- (4) 被其他企业持有的股份不得超过 25%；
- (5) 没有分支机构。

4.1.3 以下纳税人不适用简易征收制度

- (1) 有分支机构和代表机构的俄罗斯企业；
- (2) 银行、保险公司、非国有养老金基金、投资基金、职业保险市场参与者、典当商店、从事特许经营的组织及个体企业家、组织和实施从事博彩业的组织、法律服务行业、外国组织、生产分享协议的各方以及统一农业税的纳税人等；

- (3) 其他法律实体参与股份超过 25%的实体。

4.1.4 税率

(1) 按照全部收入的 6%缴税；

(2) 或者按全部收入扣除支出后差额的 15%缴税。联邦主体税务当局可以根据纳税人的类别在 5%-15%之间确定不同的税率；

(3) 在克里米亚和塞瓦斯托波尔联邦主体境内，2015-2016 年适用 0%税率；

(4) 个人企业家在工业，社会和（或）科学领域的相关法律的生效后第一次登记从事经营活动的，从登记起 2 年内适用 0%税率。

4.1.5 纳税期限

纳税人须按季度预缴税款，于季度终了后次月的 25 日前缴纳；而年度最终付款企业应于次年 3 月 31 日之前缴纳，个人企业家应于 4 月 30 日前缴纳。纳税申报期限与相应付款的期限相同。

4.2 核定征收制度

4.2.1 如果纳税人从事以下业务，则地方税务局可允许特定纳税人适用核定征收：

- (1) 土地使用权转让贷款；
- (2) 兽医服务；
- (3) 车辆维护、维修和清洗；
- (4) 出租停车位和停车服务；
- (5) 旅客和货物运输服务（适用特定限制）；
- (6) 零售贸易和餐饮（适用特定限制）；
- (7) 特定类型的广告；
- (8) 与提供住宿相关的服务（适用特定限制）。

4.2.2 适用核定征收的纳税人应符合以下标准：

- (1) 年平均员工人数等于或少于 100；
- (2) 纳税人股本中来自其他法律实体的供款少于 25%。

核定征收制度不得与简易征收制度或统一农业税共同使用。

4.2.3 采用核定征收的纳税人免于缴纳与之相关的企业所得税（对于法律实体）或个人所得税（对于个人企业家）、增值税（进口应付的增值税除外）和不动产税。

4.2.4 核定征收根据纳税人的估算收入予以征收。估算收入按该期间活动的基准收益率，乘以实物指标（面积、车辆数目或人数）及调节因子确定。

4.2.5 估算所得税按 7.5%–15% 的税率缴纳。

4.2.6 核定征收应缴税款可以用临时伤残或产假险、强制养老金保险、医疗保险和社会保险的保险供款进行扣减至 50%。

4.2.7 纳税申报和支付应按季度进行，须按季度预缴税款，于季度终了后次月的 25 日前缴纳。

4.3 单一农业税

4.3.1 农业生产者（企业或个人企业家）可申请缴纳单一农业税，而免除与农业相关的企业所得税（或个人所得税）、增值税（进口应付的增值税除外）和组织财产税（或个人财产税）的纳税义务。

4.3.2 主要条件：销售自产农产品及初加工农产品的收入占到全部销售收入（包括商品、工程、服务收入）的 70% 以上。

4.3.3 单一农业税按减去可扣税开支的收入征收。收入根据一般

企业所得税规则计算。当开支是在确定清单中提及的、在经济上是合理的且适当记录时，方可予以扣除。

4.3.4 单一农业税税率为 6%。克里米亚共和国和塞瓦斯托波尔可依据法律确定 2015-2016 年 0 税率；2017-2021 年为 4%税率。

4.3.5 纳税期限，按半年预缴，预缴税款应于 7 月 25 日前支付，最终税款缴纳以及提交纳税申报表应于次年 3 月 31 日之前。

4.4 许可经营征税制度

4.4.1 适用条件：

(1) 只适用于个体企业家，且用工人数量不超过 15 人。

(2) 适用经营活动：汽车货物运输、住宅修缮、家具修理、美容美发、干洗染色洗衣服务等。

4.4.2 禁用范围：

(1) 许可经营征税制不适用于以合伙形式和信托管理形式开展的经营行为；

(2) 经许可的经营行为在一年内销售收入超过6000万卢布；

(3) 许可征税制度下的纳税人上一纳税期间未按规定缴税。

4.4.3 适用许可征税制的纳税人不用再缴纳与许可经营相关的个人所得税、自然人财产税以及增值税（与许可经营相关的，进口货物以及依据法典174条第1款规定情形除外）。

4.4.4 许可期限：1至12个月。

4.4.5 税基：以纳税人从事许可的商业行为一年内预计取得的收入为计税基础。

4.4.6 税率：

(1) 6%；

(2) 根据俄联邦相关实体法，个体企业家初次登记并将许可经营的项目；实施于工业、社会科学和自然科学领域的，2015-2016年税率为0, 2017-2020年税率为4%；

(3) 缴税期间：根据许可有效期的不同有所不同，但最迟都应当在许可有效期终止前缴纳完毕。

4.4.7 纳税期限。

(1) 如果获得许可的期限短于六个月，于许可到期日前缴纳税款；

(2) 在1个日历年上半年获得许可的，在许可有效期开始的90天内缴纳三分之一的税款；其余三分之二的纳税额在许可到期前缴纳。

4.5 产品分成协议征税制度

4.5.1 基本制度

(1) 定义：产品分成协议是指俄罗斯联邦按有偿原则和在一定期限内向投资人提供在协议指定的矿产区块区拥有普查、勘探和开采矿物原料特权的一种合同。投资人有权按协议实施上述工作，并且自己承担费用和 risk。协议确定了与使用矿产有关的所有必要条款，其中包括根据本联邦之规定产品分成的条件和办法。在产品分成协议下，投资人可以选择不缴纳某些俄罗斯税收，而是同国家分享生产(提取油或其他原矿物质)产品。投资人也可能被赋予其他税收特权。

“投资人”是指俄罗斯公民、外国公民、法人实体和通过签订共同活动合同成立的不具有法人地位的法人联合体，按产品分成协议规定的条件投入自有资金、借贷资金或引进的资金(财产和 / 或产权)，对矿物原料进行普查、勘探和开采，并且根据协议条款规定为矿产使用者。

(2) 实行此项特别税收计划的投资人在保证税收状况稳定情况下，还可以以此在俄罗斯联邦的特别经济区域投资。

(3) 协议的业务人是一个实体，它的活动限于组织产品分成协议活动。业务人可能是：一个部门；投资人为实现俄罗斯联邦领土内的经济目的而建立的一个法人实体；投资人为实现这些目的而控制的一个法人实体；在俄罗斯联邦领土进行活动的一个外国法人实体。

在产品分成协议之下，业务人可能代表投资人从事工作，包括会计和报告。在这方面，业务人的行动责任由投资人承担，视同投资人自己的行动。

4.5.2 产品分成

国家与投资人应按协议规定的产品分成条件和程序对生产的产品进行分成；

——确定所生产的产品的总量及其价值；

——确定交付给投资人产品部分(其中包括确定最高限量)，以偿还其为完成协议规定工程所支付的费用。偿付给投资人的产品构成应根据俄罗斯联邦现行法律规定在协议中予以确定；

——确定国家与投资人之间如何分配属于利润部分和产品，即扣除按俄联邦法律规定的矿产使用费和投资补偿费后所剩余的产品；

——根据协议的规定，把属于国家的那部分产品或其等价物转交给国家；

——投资人按协议条款的规定，取得属于自己的那部分产品。

4.5.3 增值税优惠

(1) 下列操作免增值税：

①根据计划文件，为完成产品分成协议工作而提供货物、服务和工作；

②投资商、产品分成协议业务人、其他供应商、合作商、和其他与投资商和/或业务人签订协议的人员为履行协议工作而进口上述货物、服务到俄罗斯；

③外国法人实体在产品分成协议下，在俄罗斯联邦的领土内，向投资人或业务人提供或履行协议活动相关的服务；

④为完成产品分成协议下的工作需要，投资人和业务人之间的货物或材料转让免税；

⑤操作包括筹集根据产品分成协议规定程序估计的费用而所进行的货币资源转让；

⑥投资人转让新创造的资产给国家，或者投资人获取的用于履行产品分成协议下的工作且根据产品分成协议条件可以转让的资产给国家。

(2) 其他增值税特权

作为另一项增值税特权，允许投资人或业务人在每个纳税期内，减少履行产品分成协议下的工作而产生相关的应纳税额。

投资人或业务人履行产品分成协议下的工作缴纳的税额与该纳税期内根据销售（包括在该纳税期之后但在税法典规定的期限之内的销售）或生产货物、服务或工作计算的税额之间的差额，投资人或业务人有权要求返还。如果政府超过期限没有返还给纳税人，则应返还的税额按该期间内俄罗斯联邦中央银行的再借款利息（用俄罗斯货币计账）计息或根据 LIBOR 利率计息（用外国货币计账）。

原矿物质开始提取后，相关日期内有关税额没有返还给投资人，但根据上述段落所述方法对税额已经做出调整，应该根据产品分成协议的货币条款的规定，按相等税额折成适当比例降低提取产品中国家享有的比例，以补偿投资人。

如果因没有应税货物、没有应税义务或在俄罗斯境外销售而没有增值税销项，承包商允许从企业所得税税基中扣除用于分成协议的服务、工作和货物的供给商缴纳的增值税。

免税的条件是纳税人必须向关税或税务当局提交税法典明确的资料如契约副本、发票复印件、保证书副本、运输资料复印件等等。

税务或关税主管当局发现货物、服务（劳务）进口到俄罗斯或在俄罗斯提供，适用免税条款错误（在有效期内），将征收增值税并进行罚款和处罚。

第三篇 中国居民对俄投资合作的 税收机遇与挑战

中国居民对俄投资合作，国际税收问题伴随其中，税收优惠与遵从风险并存。既有中俄两国国内税法规定的税收优惠，也有中俄税收协定优于两国国内税法的税收协定待遇，同时也有需要企业必须遵从的中俄两国税收管理规定。

1. 中国居民走出去税收政策²⁶

目前，中国对税收居民（企业或个人）走出去相关税收政策还没有形成一个独立的体系，而是散见于诸多税收政策文件中，归纳起来主要体现在税收协定、企业所得税、货物与劳务税、关税以及税收管理等方面。

1.1 税收协定

税收协定是我国政府与外国政府为避免对跨境所得和财产双重征税和防止偷漏税而缔结的条约，适用于缔约国双方的税收居民，其法律效力一般高于国内法。中国居民走出去依法享有我国与缔约国签署的税收协定规定的包括享受非歧视性待遇、在境外申请不缴纳所得税或享受减免税等税收优惠、在境内申请开具中国税收居民身份证

²⁶ 《中国企业“走出去”税收政策是啥样》，黑龙江经济报 2011 年 5 月 3 日，李炳军

明、申请相互协商解决跨境涉税纠纷等税收协定待遇。与此同时，税收协定一般也规定了缔约双方相互提供税收情报进行税收征管协作的内容，共同防范跨境企业滥用税收协定进行偷逃避税。中国居民走出去在申请享受协定待遇的同时，也应注意避免滥用税收协定引发相应的税务风险。

1.2 所得税

根据居民税收管辖权，居民企业(或个人)应当就其来源于境内和境外的所得申报缴纳企业所得税(或个人所得税)。为避免国际双重征税和企业进行恶意税收筹划进行避税，我国企业所得税法(和个人所得税法)及其实施条例和有关文件规定了中国居民走出去境外所得的纳税义务、境外所得税收抵免政策和征收管理规定，企业所得税还规定了特别纳税调整政策。中国居民走出去应当遵从境外所得纳税义务，避免恶意税收筹划避税，同时也应积极申请境外所得税收抵免，避免双重征税，减轻企业负担。

1.3 货物与劳务税

为避免中国居民走出去因境外投资、承包工程、提供劳务过程中出现出口货物或境外提供劳务在流转环节国际重复征税，我国对中国居民走出去对外承包、境外投资的出口货物或纳入营改增范围的应税劳务视同出口货物和劳务，实行出口退(免)税政策；对中国居民走出去在境外提供建筑业、文化体育业(纳入营改增范围的除外)、外派海员劳务和以对外劳务合作方式向境外单位提供的完全发生在境

外的人员管理劳务等免征营业税。中国居民走出去应当规范操作，注意申请享受出口货物劳务增值税退（免）税政策和营业税免税政策。

1.4 关税

关税由海关部门负责管理。我国税法对一些出口商品征收较低税率的关税或者免征关税。由于相关商品种类繁多，相应的关税各不相同，有的还处在不断的变化中，因此需要中国居民在走出去时及时关注相关政策及其变化。

1.5 税务管理

中国居民企业走出去到境外投资设立分支机构，应该按照《税务登记管理办法》（国家税务总局7号令）的规定，办理变更税务登记，向税务机关反映其境外分支机构的资本构成等有关情况。中国居民企业成立或参股外国企业，或者处置已持有的外国企业股份或有表决权股份符合一定条件、并且按照中国会计制度可确认时，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》进行信息报告。中国居民企业对其境外经营所得，应依据《中华人民共和国企业所得税法》、《中华人民共和国税收征收管理法》等履行居民企业纳税义务，依法办理纳税申报、税款缴纳、企业所得税汇算清缴，并附报与境外所得相关的资料信息。

1.6 税收服务

近年来全国各级税务机关都高度重视中国税收居民走出去对外投资合作的税收服务工作，税务总局多次发文部署走出去企业税收服

务工作，各级税务机关通过国别信息研究、政策宣讲、咨询辅导等多种方式努力提供更好的税收服务。2015年4月，国家税务总局印发《关于落实“一带一路”发展战略要求 做好税收服务与管理工作的通知》，从“执行协定维权益、改善服务谋发展、规范管理促遵从”三个方面，部署了税收服务中国税收居民走出去对外投资合作的十项措施。

2. 投资俄罗斯的组织形式选择与税收²⁷

通常情况下，中国投资者（中国居民）一般在俄罗斯设立子公司（有限责任公司或股份有限公司）等法人实体和设立代表处或者分支机构等非法人实体两种方式进行投资合作，相应的在俄罗斯的纳税义务也不同。

2.1 设立子公司

中国居民在俄罗斯设立的子公司，分有限责任公司和股份公司两种形式，是依据俄罗斯法律设立的、具有独立法人地位的俄罗斯税收居民企业，在俄罗斯负有居民企业纳税义务，需就其来源于俄罗斯境内、境外的所得依据俄罗斯联邦税法典在俄罗斯缴纳公司所得税（也译“团体利润税”）。中国居民作为母公司（子公司的股东），取得子公司税后利润分配的股息（利润），在俄罗斯仍需缴纳预提税（由子公司代扣代缴的企业所得税）。

²⁷ 《中俄税收协定促进企业走出去的政策分析》，《全国税务领军人才培养工作简报》第17期，李炳军

2.2 设立分公司或代表处

中国居民在俄罗斯设立的分公司，是中国居民的分支机构，负责人由中国居民任命，并根据授权委托开展活动，可以履行中国居民的全部或部分职能，有权独立开展商务活动。中国居民在俄罗斯设立的代表处，负责人由中国居民任命，并根据授权在俄罗斯开展“筹备和辅助”工作、代表和维护中国居民的利益，无权独立从事商务活动。中国居民在俄罗斯设立的分公司和代表处在俄罗斯不是独立的法人，在俄罗斯的纳税义务依据其在俄罗斯所从事的经营活动是否构成常设机构(PE)来确定。构成常设机构的，需就归属于常设机构的利润在俄罗斯缴纳企业所得税；不构成常设机构的，则这些活动的所得在俄罗斯免于缴纳企业所得税。中国居民作为总公司，取得俄罗斯办事处或分支机构汇回总部的利润无需缴纳任何预提税，但清算收益须在收益来源地缴税。

2.3 与常设机构无关的收入

中国居民在俄罗斯未设立机构场所，但有来源于俄罗斯的收入（如租金、特许权使用费、利息和股息、货运收入等），或者虽设立机构场所但取得的收入与机构场所无关，即该收入不属于在俄罗斯所构成的常设机构的收入，则中国居民在俄罗斯收入来源地需缴纳预提所得税（由俄罗斯支付方代扣代缴的企业所得税）。

3. 优于中俄罗斯内法的中俄税收协定待遇²⁸

28 依据现行有效的1994年签订的中俄税收协定；《中俄税收协定促进企业走出去的政策分

根据俄联邦宪法和俄罗斯联邦税法典的规定，俄罗斯签订的国际条约规定与俄罗斯国内法律规定不一致时，应当遵守国际条约的规定，除俄罗斯在批准该条约时另有保留外。因此，中国居民到俄罗斯投资、承包工程、提供劳务等跨国经济活动，在俄罗斯境内取得的营业利润等积极收入和租金、股息、利息、特许权使用费、财产收益等消极收入，在俄罗斯缴纳企业所得税等具有所得性质的税收时，优先适用中俄税收协定。当依据俄罗斯国内税法缴纳的所得性质的税收高于中俄税收协定规定的税收时，中国居民可申请享受中俄税收协定给予的优惠待遇。根据俄罗斯联邦税法典，若税收协定规定了较低的税率或在俄罗斯境内免征税，中国居民作为受益所有人应向税款扣缴人提供中国税收居民身份证明，在获得所得的发生地进行减免。若支付款项之前未出具类似证明，则超出协定税率的预扣款项应在中国居民（非居民纳税人）提交申请书之后给予退还。与此同时，为维护我国税收权益，我国境外所得税收抵免政策规定，对未依据税收协定而多缴的境外所得税不得进行税收抵免。因此，走出去企业应积极在俄罗斯申请享受税收协定待遇，维护企业自身权益和国家税收权益。

3.1 中俄税收协定对分公司、代表处等营业利润所得和国际运输的税收待遇

3.1.1 营业利润

中国居民在俄罗斯设立分支机构、代表处等进行经营活动或在俄

析》，《全国税务领军人才培养工作简报》第17期，李炳军

罗斯进行承包工程、提供劳务等经营活动取得的营业利润，在俄罗斯是否负有企业所得税纳税义务，依据其在俄罗斯所从事的经营活动是否构成常设机构和是否归属于该常设机构来确定。如果在俄罗斯没有构成常设机构，或者营业利润不属于该常设机构，则该营业利润在俄罗斯没有纳税义务，在俄罗斯不用缴纳企业所得税。中俄税收协定给予了优于俄罗斯联邦税法典对常设机构的判定标准，并仅对属于该常设机构的利润赋予俄罗斯征税权。根据中俄税收协定，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，不论其发生于俄罗斯，还是中国。常设机构是指中国居民在俄罗斯进行全部或部分营业的固定营业场所，主要包括：管理场所、分支机构、办事处、工厂、作业场所、矿场、油井或气井、采石场或者其他开采自然资源的场所，以及非独立代理人（指某一企业、个人或其他团体在俄罗斯有权并经常行使这种权力以中国居民的名义签订合同，进行活动）和活动全部（或几乎全部）代表中国居民的俄罗斯独立代理人。

根据中俄税收协定，下列情况不构成常设机构，企业可在俄罗斯申请享受协定待遇。一是建筑工地，建筑、安装或装配工程，或者与其有关的监督管理活动，该工地、工程或活动连续达不到 18 个月的；二是通过中国居民雇员或者雇用的其他人员，在俄罗斯为同一个工程项目或相关联的工程项目提供的劳务，包括咨询劳务，连续或累计时间达不到 18 个月的；三是专为储存、陈列或者交付中国居民货物或者商品的目的而使用的设施；四是专为储存、陈列或者交付的目的而保存本企业货物或者商品的库存；五是专为另一企业加工的目的而保

存中国居民货物或者商品的库存；六是专为中国居民采购货物或者商品，或者搜集情报的目的所设的固定营业场所；七是专为中国居民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。此外，中国居民在俄罗斯设立的子公司，也不是常设机构。在利润归属上，不能仅由于常设机构为中国居民采购货物或商品，而将利润归属于该常设机构。

3.1.2 国际运输

根据中俄税收协定，国际运输是指我国居民企业经营的涉及中俄两国国境的运输，不包括仅在俄罗斯各地之间经营的运输。中国居民经营国际运输业务所取得的利润，涉及来源于俄罗斯的所得，包括参加合伙经营、联合经营或者参加国际经营机构取得的利润，俄罗斯没有征税权。

3.2 中俄税收协定对与常设机构无关的股息、利息、特许权使用费、财产收益、不动产等所得的税收待遇

中俄税收协定针对中国居民来源于俄罗斯的与在俄罗斯构成的常设机构无关的股息、利息、特许权使用费（含租金）、财产收益等所得设定了优于俄罗斯联邦税法典规定的预提所得税税率，同时规定了一些反避税条款。对与中国居民在俄罗斯构成的常设机构有实际联系的股息、利息、特许权使用费（含租金）、财产收益等所得，应并入该常设机构的利润，依据俄罗斯联邦税法典缴纳企业所得税。

3.2.1 股息

中国居民从设立在俄罗斯的子公司取得的股息收入，俄罗斯具有

有限征税权。依据中俄税收协定，如果中国居民为股息受益所有人，则股息所征税款不应超过股息总额的 10%，优惠于俄罗斯企业所得税法规定的 15% 的税率。

3.2.2 利息

中国居民在俄罗斯拥有的债权取得的利息收入，俄罗斯具有有限征税权。依据中俄税收协定，如果中国居民为利息受益所有人，则利息所征税款不应超过利息总额的 10%，优惠于俄罗斯企业所得税法规定的 20% 的税率。如果我国政府及列名的政府所有的金融机构按照中俄双方政府协议提供贷款取得的利息，在俄罗斯免税。

3.2.3 特许权使用费（含租金）

特许权使用费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。中国居民从俄罗斯取得的特许权使用费收入，俄罗斯具有有限征税权。依据中俄税收协定，如果中国居民为特许权使用费受益所有人，则特许权使用费所征税款不应超过特许权使用费总额的 10%（2014 年中俄协定税率为 6%），优惠于俄罗斯企业所得税法规定的 20% 的税率。

3.2.4 不动产所得（租金）

不动产所得是指在不动产所有权不转移的情况下，使用不动产所获得的收益，包括直接使用、出租或者以任何其他形式使用该不动产取得的所得。中国居民从位于俄罗斯的不动产取得的所得，俄罗斯拥

有征税权。不动产是依据俄罗斯法律所规定的含义，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。依据中俄税收协定，船舶、飞机、火车以及用于运输货物或旅客的机动交通工具不应视为不动产。

3.2.5 转让财产收益

中俄税收协定规定了俄罗斯具有征税权的转让财产收益类型。一是中国居民转让位于俄罗斯的不动产取得的收益。二是中国居民转让在俄罗斯的常设机构营业财产部分的动产，或者在俄罗斯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。三是中国居民转让俄罗斯公司股份取得的收益，该公司的财产又主要直接或者间接由位于俄罗斯的不动产所组成，或者该项股份相当于俄罗斯居民公司至少 25% 的股权。除此之外，转让的其他财产取得的收益，俄罗斯没有征税权，包括我国居民企业转让从事国际运输的船舶、飞机、火车以及机动交通工具，或者转让属于经营上述船舶、飞机、火车以及机动交通工具的动产取得的收益。

3.3 中俄税收协定消除双重征税方法、无差别待遇和相互协商程序

消除双重征税和享受无差别待遇，以及相互协商程序，是中俄税收协定赋予中国居民更为重要的税收维权权利，对于中国居民对俄投

资合作避免双重征税和在俄罗斯享受国民待遇、避免税收歧视，具有重要意义。

3.3.1 消除双重征税

中国居民从俄罗斯取得的所得，按照中俄税收协定规定在俄罗斯缴纳的税额，可以在我国征收企业所得税中抵免，抵免额不应超过对该项所得按照我国企业所得税法计算的税收数额。其中，境外所得抵免范围包括从俄罗斯取得的中国居民公司拥有股份不少于10%的俄罗斯居民公司支付的股息，优于我国境外所得税收抵免直接或者间接持股方式合计持股20%以上规定。

3.3.2 无差别待遇

根据中俄税收协定，无差别待遇包括四个方面：一是中国居民在俄罗斯负担的税收或者有关条件，不应与俄罗斯国民在相同情况下，负担或可能负担的税收或者有关条件不同或比其更重。二是中国居民在俄罗斯常设机构的税收负担，不应高于进行同样活动的俄罗斯企业。三是除适用反避税条款的规定外，俄罗斯企业支付给中国居民的利息、特许权使用费和其他款项，在确定俄罗斯企业应纳税利润时，应与在同样情况下支付给俄罗斯居民同样予以扣除。四是俄罗斯企业的资本全部或部分，直接或间接为中国居民拥有或控制，该俄罗斯企业在俄罗斯负担的税收或者有关条件，不应与俄罗斯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。

3.3.3 相互协商程序

中俄税收协定规定，当中国居民认为，俄罗斯所采取的措施，导致或将导致对其不符合协定规定的征税时，可以不考虑俄罗斯国内法

律的补救办法，而在发生不符合税收协定规定的征税措施第一次通知之日起3年内将案情提交我国主管税务当局，层报税务总局后与俄罗斯税务当局进行相互协商解决，以避免不符合税收协定规定的征税，维护企业和国家税收权益。

3.4 2014年签订但尚未生效的中俄税收协定²⁹

2014年10月，中俄两国签署了新的《中华人民共和国和俄罗斯联邦政府对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》（以下简称“新协定”），目前尚未生效。新协定的签订有助于进一步推动两国间的贸易和投资，并在此基础上促进双方经济发展。新协定在原来的基础上降低了跨境投资者的税收负担，并进行了多处重大修改，如将关联企业单独列为条文，同时对股息、利息和特许权使用费都新增了反协定滥用条款，这些修订的内容反映了国际税收法理的最新进展，体现了两国主管税务当局之间加强征管合作、共同防范逃避税的意愿，也符合二十国集团(G20)加强国际合作，推进国际税收治理，应对税基侵蚀与利润转移(BEPS)的总体精神。

3.4.1 股息限制税率调整为5%

近年来，中国对俄投资逐步深入和加强，在不久的将来，中国投资者合法收回投资收益的问题将日益重要。新协定将股息限制税率定为5%的优惠利率，这对中国对俄投资有着积极的意义，鼓励长期投

²⁹源自：思迈特，国际税务服务部，张旭俊

资，抑制短期炒作，有利于投资的规范化，促进中俄贸易长期稳定健康发展。

但是，新协定同时增加了对受益所有人持有利益比例要求。限制了受益所有人持有比例（25%）和持股金额至少达 8 万欧元的情况下，来源国按 5%征税。应当注意的是，适用 5%限制税率的仅限于符合受益所有人条件的公司，在其他情况下，不应超过股息总额的 10%。

同时，在给予优惠税率的同时，为防止滥用，防止以获取优惠的税收地位为主要目的的交易或安排，该条同时增加一款限制规定，不适用税收协定股息条款优惠规定，即：如果据以支付股息的股份或其他权利的产生或转让，是由任何人以取得本条利益为主要目的或主要目的之一而安排的，则本条规定不适用。

3.4.2 利息免税范围扩大

新协定扩大了利息的免税范围，除原有借款主体之间的利息免税之外，对于由缔约国政府、地方政府以及完全由政府拥有的国有金融机构担保或者保险的贷款而支付的利息给予免税。这符合中俄双方的实际情况，中俄两国由于历史原因，国有企业在国民经济中占有主导地位，新协定无疑会为两国的国有企业参与中俄投资和贸易带来良好的商机。同样，该条款同时增加了一条反规避条款，即：如果据以支付利息的债权的产生或转让，是由任何人以取得本条利益为主要目的或主要目的之一而安排的，则本条规定不适用。

3.4.3 特许权使用费优惠税率不超过 6%

原协定规定的特许权使用费优惠税率为不超过 10%，新协定规定为不超过 6%。同样，该条也增加了第 7 款，即：如果特许权使用费据以支付的权利的产生或转让，是由任何人以取得本条利益为主要目的或主要目的之一而安排的，则本条规定不适用。

同时新协定删除了专有技术，专有技术不再包括在特许权使用费范围之内。

3.4.4 财产收益明确了具体比例

原协定规定，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。

新协定明确了具体比例，即：缔约国一方居民转让股份取得的收益，如果该股份价值的 50%（不含）以上直接或间接来自位于缔约国另一方的不动产，可以在该缔约国另一方征税。

原协定的第 5 款被取消，即：转让第四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。

3.4.5 消除双重征税的方法有变动

关于股息所得的抵扣，新协定提高了收取股息公司在支付股息公司的股权比例，从 10% 提高到 20%，有了较大幅度的提高。

4. 投资俄罗斯的地域选择与税收

俄罗斯税收按联邦、联邦主体（也称“地区”）和地方三个层级征收，联邦主体和地方立法可能仅征收税法典规定的税收和征税类型，可以确定联邦主体和地方的税务减免、税法典确定限制范围内的税率、纳税程序和截止时间等，因此在不同地区登记的纳税人的税收负担不同。例如，企业所得税的法定税率是 20%，其中 18% 的税率征收的额度纳入联邦主体预算；各联邦主体有权通过立法的形式针对特定的纳税人实行优惠税率。

俄罗斯各联邦主体根据本地区的不同情况，分别制定地方法律和法规，对外国投资实行不同的减免税的优惠政策，以吸引外国投资者对本地区进行投资活动。

4.1 区域性税收优惠概览

企业所得 税	标准税率：20%，地区优惠：最高 15.5% 更多优惠，如： ▶ 区域性投资项目：最高 2%
-----------	--

<p>增值税</p>	<p>标准税率：18%。通过合理交易安排或在特定条件下可以有效降低增值税税基：</p> <ul style="list-style-type: none"> ▶ 在特定条件下，在经济特区注册的居民企业进口货物以及将货物出售给其他居民企业将免缴增值税； ▶ 如果企业进口设备，并且该设备根据俄罗斯联邦政府发布的清单属于在俄罗斯本地没有类似产品的设备，则可以免缴进口增值税； ▶ 增值税进项税额一般可以抵扣销项税额。
<p>财产税</p>	<p>标准税率：2.2%。现有地区性政策可以允许企业在 8 年的税收优惠期内逐渐从低税率过渡至标准税率。</p> <p>一些经济特区可适用更多优惠，甚至豁免（见“经济特区优惠政策”部分）。</p>
<p>关税</p>	<p>以下情形可能免缴进口关税：特定种类的货物进口、短期进口、关税区外进口、解决国内需求并符合特殊关税程序的进口。</p> <p>企业可通过将整件进口货物拆分为组件分别进口的方法降低关税。</p>
<p>预提所得税，</p>	<p>股利、利息、特许权使用费的标准税率为 15%-20%。中俄税收协定规定了上述三种费用的优惠税率，分别为</p>

资本利得	5%、5%、6%。 资本利得的标准税率为 20%，税收优惠规定最高税率不超过 15.5%，某些情况下甚至为 0%。
矿产资源开采税	对于不同类型的矿产资源（如钾盐、天然钻石、无烟煤等），企业享有 10 年的税收优惠期，在税收优惠期间，税率从 0% 逐渐过渡至标准税率。

激励措施概览

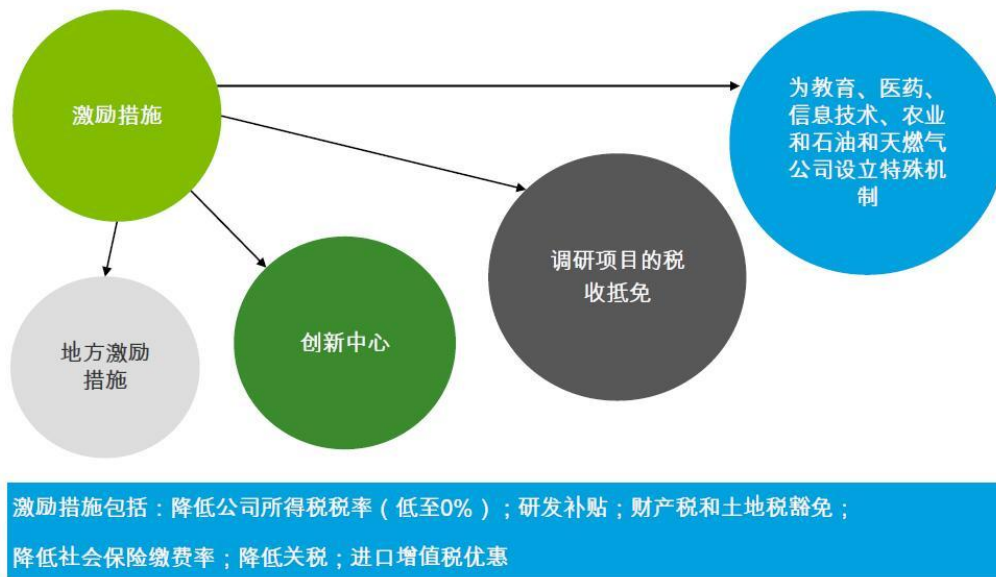


图 4：税收激励措施概览³⁰

³⁰ 源自：《并购-中国投资俄罗斯及新欧亚经济联盟的新时代》，德勤：朱桢、高亮、杨晟

4.2 区域性投资项目税收优惠

根据俄罗斯联邦税法典第一部分第 25.8 条，区域性投资项目是指促进货物生产的投资项目。

符合区域性投资项目需满足下列条件：1) 区域要求；2) 产品类型要求；3) 有第三方参与建设；4) 投资金额；5) 由单一参与者实施项目。

区域性投资项目需要向当地政府进行合规申报，申请、确认以及复审，企业都需要履行一系列程序。

4.2.1 远东和贝加尔地区新投资项目税收优惠

2013 年 5 月，俄罗斯国家杜马（议会下院）通过对远东和贝加尔地区新投资项目提供税收优惠的法案。根据该法案，从 2014 年 1 月 1 日起，参与实施远东和贝加尔地区新投资项目的投资额不少于 1.5 亿卢布（约合 500 万美元）并且三年内到位的投资者，或者投资额不少于 5 亿卢布（约合 1700 万美元）并且五年内到位的投资者，在实施项目期间 10 年内免征上缴联邦预算的企业所得税。在投资项目实施的前 5 年，各联邦主体可自行决定上缴联邦主体预算的企业所得税税率，甚至可降为零税率，第二个 5 年内上缴联邦主体预算的企业所得税税率不高于 10%。上述优惠主要适用工业和基础设施项目，不适用矿产资源开采和加工、银行和保险项目。

4.3 超前社会经济发展区优惠政策

超前社会经济发展区又译“跨越式社会经济发展区”，简称“超前发展区”。根据俄罗斯联邦 2014 年 12 月 29 日颁布的《超前社会

《经济发展区联邦法》，于 2015 年 3 月 30 日生效，拟在远东、东西伯利亚、哈卡西亚共和国和克拉斯诺亚尔斯克边疆区建立享有特殊优惠政策的超前社会经济发展区（跨越式社会经济开发区），建设期为 70 年，根据俄联邦政府的决定可延长期限。为优先发展俄罗斯远东地区，规定最初 3 年超前发展区只在远东地区设立，之后才在其它地区设立，第一阶段拟在远东地区设立 14 个超前发展区。2015 年 8 月 28 日，俄总理梅德韦杰夫签署了关于成立“勘察加”超前发展区的法令，至此远东地区的超前发展区数量达到 9 个，分别是“白令戈夫斯基”（楚科奇自治区）、“米哈伊洛夫斯卡亚”（滨海边疆区）、“坎加拉瑟”工业园（萨哈共和国）、“阿穆尔沿岸”（阿穆尔州）、“别洛戈尔斯克”（阿穆尔州）、“纳杰日金斯卡亚”（滨海边疆区）、“哈巴罗夫斯克”和“共青城”（哈巴罗夫斯克边疆区），“勘察加”（堪察加边疆区）。

4.3.1 入区企业享有的优惠政策

1. 实行优惠的相关不动产租赁价格；
2. 实行俄联邦税法中规定的优惠税率，当企业区内的经营收入不低于其全部税基收入的 90%，即可适用优惠税率：入区前 5 年免征联邦企业所得税；入区前 5 年向联邦主体缴纳的企业所得税不高于 5%，之后不高于 10%；前 10 年各种保险费率也由 30% 降至 7.6%，其中，联邦退休基金 6%，社会保险基金 1.5%，医疗保险基金 0.1%；实行优惠的矿产开采税（石油、天然气除外）；
3. 根据相关法律规定，免交财产税和土地税；

4. 实行特殊的国家和地方监管制度：国家和地方监察机关对发展区进行的单项例行检查要共同进行，检查程序由联邦政府确定；每年的例行检查计划要与联邦委派机构协商确定。例行检查自检查之日起 15 个工作日内结束。正常情况下，针对区内小型企业每年检查总计时间不得超过 40 小时，针对微小企业不得超过 10 小时；

5. 优先接入基础设施管网；

6. 享有国家服务；

7. 实行自由关税区制度。

4.3.2 入区申请程序

(1) 私营业主或法人向管理公司递交签署入区协议申请书，内容包括：拟从事的经济活动，所需地块和其它资产，水、气、热等用量需求，拟签协议有效期。此外，申请需附带开业文件副本（法人）、商业计划、法人或私营业主国家注册证明副本、税务机关登记证明副本、外籍法人或私营业主在俄的国家注册文件俄文公证等；

(2) 管理公司自收到申请文件之日起 15 个工作日内，依据联邦委派机构确定的评定原则和办法对申请和商业计划进行审核，并作出是否签署入区协议的决定。自做出决定之日起 10 个工作日内通知申请人；

(3) 管理公司自签署入区协议之日起 3 个工作日内，对申请人进行入区登记。自登记之日起，私营业主或法人正式成为区内企业，相关证明由管理公司发放；

(4) 入区协议有效期可视情延长，但不得超过发展区有效期；

(5) 管理公司自私营业主或法人登记之日起 3 个工作日内，向私营业主或法人所在地的税务机关、保险费缴纳监督部门以及海关报备。

4.3.3 入区协议的废止

如有以下情况，则入区协议废止：

1. 签署协议后 24 个月内未履行协议内容；
2. 未按协议规定期限提交规划文件和必要的工程考察报告等；
3. 未按协议规定的期限和数额投资；
4. 在发展区外拥有分公司或代表处。

4.4 符拉迪沃斯托克自由港政策

2015 年 10 月 12 日，俄罗斯《符拉迪沃斯托克自由港法》正式生效，包括符拉迪沃斯托克市、兴凯区、波格拉尼奇内区、十月区、纳杰日金斯克区、奥莉加区、什卡托沃区、游击队区、哈桑区、斯帕斯克·达利尼市、乌苏里斯克市、阿尔乔姆市、游击队市、大卡缅市、纳霍德卡市在内的 15 个滨海边疆区市（区）和波西耶特港、扎鲁比诺港和纳霍德卡港 3 个远东南部的重要港口。自由港设立期限定为 70 年，允许任何类型的合法的商业经营活动（而俄罗斯的其他特区一般只从事某一类或少数几类产业）。

4.4.1 自由港居民

是指满足下列条件的个体工商户或者法人实体：

- 在自由港完成了国家注册手续；
- 就在自由港开展经营活动签署了相关协议；

——已被纳入自由港居民注册系统。

4.4.2 自由港税收优惠政策

——联邦企业所得税税率为 0%（五年内）和较低的地区企业所得税税率（目前法律规定在第一个五年内不高于 5%，在第二个五年内不高于 10%）；

——自由港统一税制：所有符合条件的居民都有权适用自由港统一税制，在该税制下，自由港税制将代替企业所得税及财产税原有税制；

——自由港居民不被视为增值税纳税人（不含进口增值税和税法第 174.1 条所规定的合伙企业增值税）；

——关税简化程序（一般适用于经济特区）。

4.4.3 其他优惠政策

——简化外国公民进入自由港，在自由港停留 8 天（192 小时）实行落地签证；

——可以以不经过招投标程序的方式向自由港居民提供土地；对土地使用期限不设严格限制（而其他地区通常根据商业类别来确定土地使用期限）；

——自由港所有居民可享受长达 10 年的社保优惠政策：只需按以下标准缴纳相关社保税费：养老基金 6%，社会保险 1.5%，医疗保险 0.1%（而正常情况下这三项分别需按照 22%，2.9%及 5.1%的比例缴纳）。

——若雇主是自由港的居民，那么雇主不需要就聘用外国劳动力申请专门许可；外国劳动力也不适用工作许可证配额的规定。

4.5 经济特区优惠政策

2005 年，俄罗斯颁布了《经济特区法》，开始了新一轮的经济特区建设。经济特区内有着良好的投资环境，有已经明确且稳定的企业经营制度：俄联邦政府保障入驻企业经营活动的稳定（每入驻企业与俄罗斯经济发展部签署合作协议）；国家负责投资建设所有必要的基础设施；为入驻企业实行一站式服务，减少行政壁垒；实行保税区制度；既有高技能人力资源，也有工业生产所需的劳动力。截至 2014 年 10 月，俄罗斯共批准设立经济特区 29 个，其中工业生产型经济特区 7 个，分别位于鞑靼斯坦共和国、萨马拉州、利佩茨克州、普斯科夫州、滨海边疆区、斯维尔德洛夫斯科州和卡卢加州；科技研发型特区（又译“技术推广型特区”）5 个，分别位于莫斯科市、莫斯科州、圣彼得堡市、鞑靼斯坦共和国和托木斯克州；旅游休闲型特区 14 个，分别位于阿尔泰边疆区、阿尔泰共和国、伊尔库茨克州、布里亚特共和国、滨海边疆区、斯塔夫罗波尔边疆区、车臣共和国、卡拉恰耶夫-切尔克斯共和国、卡巴尔达-巴尔卡尔共和国、北奥赛梯-阿兰共和国、达吉斯坦共和国、印古什共和国、克拉斯诺达尔边疆区和阿迪格共和国；港口型特区 3 个，分别位于哈巴罗夫斯克边疆区、乌里扬诺夫斯克州和摩尔曼斯克州。



图 5：经济特区优惠概览³¹

4.5.1 经济特区的税收优惠³²

地方政府部门对经济特区提供的税收优惠年限是 5-10 年，税收优惠可使公司节约近 30% 的成本。在经济特区注册的企业在缴纳企业所得税上享受 6.5% 的优惠（联邦预算优惠 2%，联邦主体预算优惠 4.5%）。俄罗斯所得税的平均税率为 20%，经济特区的投资者仅需缴纳 13.5%（在鞑靼斯坦共和国、利佩茨克州和萨马拉州的经济特区所得税为 0%）。投资者在财产登记后可免缴公司财产税（俄财产税平均税率为 2.2%）。经济特区的投资者可免缴土地税（1.5%）。投资者在注册后可免缴车船使用税（1 马力：10-150 卢布）。在进口用于

³¹ 《俄罗斯联邦经济特区介绍》，俄罗斯联邦驻中华人民共和国商务代表处，<http://www.russchinatrade.ru/zh-cn/>

³² 《俄罗斯联邦经济特区简介》，俄罗斯联邦驻中华人民共和国商务代表处，<http://www.russchinatrade.ru/zh-cn/>

本企业生产所需货物时，可免缴俄罗斯联邦进口关税和增值税，或在货物输出俄罗斯关境时予以退税；区内生产的商品可免税出口；产品在区内企业间流通时无需缴纳消费税；科技研发型经济特区的投资者还享受其他税收优惠：这些公司可以低于全俄税率的水平向国有预算外基金缴纳保险费。各特区根据自身特点，为入驻企业提供低于市场平均水平的土地租赁费率。俄罗斯联邦保障经济特区投资者免受税收法律变动带来的不利影响。

经济特区的企业享受的主要优惠

	经济特区的企业	俄境内其它的企业
所得税	0-13.5%	20%
财产税	0%（10年）	2.2%
土地税	0%（5年）	1.5%
车船使用税	0%（10年）	1 马力：10-150 卢布
保险费	14%（科技研发特区的投资方，北高加索旅行休闲集群的投资方，工业生产特区的科技研发企业）	34%
外国商品进口	免缴海关税、增值税	缴纳海关税、增值税
俄罗斯商品出口	免缴海关税，退增值税	缴纳海关税、增值税
“一站式”服务	提供海关、税务、移民注册等“一站式”服务	—

4.5.2 经济特区的会计核算

财务方面，加快和简化对企业研发费用支出的确认程序。特区企业在优惠期内计算企业所得税时，研发费用可作为成本扣除，其中包括研发无果所耗费用。另外，工业生产型特区和旅游休闲型特区企业可以按照高折旧率对固定资产加速折旧，但折旧率不得超过法定折旧率的 2 倍。

4.5.3 经济特区的基础设施和特殊行政服务

在各经济特区，国家提供所有必需的基础设施：办公楼、供气、供水、供电、交通等，建设费用由国家联邦预算负担。入驻企业接入上述基础设施是免费的，其使公司节约费用和时间。降低行政门槛，提供海关、税收、移民注册等“一站式”服务。各个特区都设立商务中心、办事处、展览和会议中心，税务局、移民局、海关署、房地产局、国家建筑监管机构等实行联合办公，特区内海关站点 24 小时办公。特区内“一站式”服务系统规定，客户可在一个地方得到国家提供的全套服务，手续都是使用电子方式办理的。

4.5.4 经济特区的管理部门

俄罗斯联邦经济发展部是负责俄经济特区发展和运营的主要部门。获得入驻企业资格的机制是透明的，且最大限度地为国内外投资者减负。这需要：1. 首先在俄境内注册公司和制定商业计划书；2. 向俄罗斯联邦经济发展部提交申请；3. 管理委员会对申请进行审议，之后由专家委员会批准申请；4. 最后与俄罗斯联邦经济发展部签署合作协议。

4.6 “斯科尔科沃”创新中心优惠政策

2010年3月，俄罗斯开始打造具有本国特色的“硅谷”——“斯科尔科沃”创新中心。“斯科尔科沃”创新中心位于莫斯科近郊，是俄罗斯未来城市的雏形，它将成为新经济政策最大的试验场。重点发展领域是节能技术、核技术、医疗技术、电信技术和信息技术。

为“斯科尔科沃”创新中心的发展，俄政府为园区提供了前所未有的优惠政策。虚拟入驻的企业在俄境内注册公司后即可享受俄联邦《斯科尔科沃创新中心法》所保障的税收优惠政策。园区的优先发展项目将无偿获得土地使用权，园区内的创新企业还将享受长期的税收和海关优惠政策。

4.6.1 外籍员工雇佣政策优惠

斯科尔科沃创新中心内的企业在雇佣外籍员工时，享有：

- 无需征求官方的同意，拥有绝对的自主权；
- 由基金会为外籍员工提供入俄工作的许可证；
- 外籍员工入俄工作许可证上的期限一次最高为三年；
- 对于中心内工作的具有高级资历的专家，其家人也可以获得入俄工作的许可证。

4.6.2 会计优惠

参与创新中心项目工作的员工，公司年度营收在10亿卢布以下的无需在俄罗斯开立会计账户。但是，其收入和支出明细必须以文档的形式记录在案。一旦突破了10亿卢布的门槛，将不得在下一年继续享受会计优惠。

4.6.3 税收优惠

斯科尔科沃创新中心税收优惠政策

财务状况	税收优惠	优惠期限
年营收额在 10 亿卢布以下	免除企业所得税 免交增值税 免交财产税 最低社会保障税降低 14%	10 年
年营收额超过 10 亿卢布，但 累计利润在 3 亿卢布以下	无需缴纳企业所得税，但需为 税收、税务返还等明细归档， 提供累计利润具体数目 免交增值税 免交财产税 最低社会保障税降低 14%	10 年内每个税 务周期期末，累 计利润均不可 超过 3 亿卢布

4.6.4 关税优惠

基金会同样也承担海关经纪人的职能。如果创新中心内的员工在涉及到货物入关时启用基金会为其经纪人，其关税及进口增值税将以津贴的形式从联邦预算中返还。返还补偿涉及到的进口货物必须是以下两种：用于在斯科尔科沃进行基础设施建设，或者是用于科研支持的设备和实施科研活动的设备。

4.6.5 其他公共服务

俄罗斯还在斯科尔科沃创新中心内成立斯科尔科沃技术学院，主要将从事交叉学科科研工作，包括麻省理工大学在内的一批国际著名大学将成为学院的战略合作伙伴。斯科尔科沃技术学院将是世界首个

将企业创新活动整合到教育课程当中的研究型大学。根据规划到 2020 年学院将拥有 200 名教师和 1200 名研究生，学院里没有大学生。学院教职员工将由国内外著名的专家担任。学院框架下将成立 15 个研发中心，世界各国的学者与俄罗斯同行们可以在学院里进行交流和学习。学院将为斯科尔科沃五个研究重点领域（能源、航空、信息技术、生物医学和核技术）共同研发构建平台。斯科尔科沃拒绝了在创新园基地建立麻省理工学院分校的思路，确立了与麻省合作办学的计划。麻省理工学院将在合作的框架下参与学院组织框架、教育科研大纲的制定和编制。

5. 投资俄罗斯的行业选择与税收

5.1 行业税收优惠概览

5.1.1 俄罗斯对外商投资鼓励、限制和禁止的行业

（1）鼓励的行业。俄罗斯政府鼓励外商直接投资领域大多是传统产业，如石油、天然气、煤炭、木材加工、建筑、交通和通讯设备、食品加工、纺织、汽车制造等行业。

（2）限制的行业。2008 年由普京签署了《有关外资进入对国防和国家安全具有战略性意义行业程序》的联邦法，明确规定 13 大类 42 种经营活动被视为战略性行业。主要包括：国防军工、核原料生产、核反应堆项目的建设运营、用于武器和军事技术生产必须的特种金属和合金的研制生产销售、宇航设施和航空器研究、密码加密设备研究、天然垄断部门的固定线路电信公司、联邦级的地下资源区块开

发、水下资源、覆盖俄罗斯领土一半区域的广播媒体、发行量较大的报纸和出版公司等。此外，俄罗斯法律规定俄罗斯中央银行有权对外资信贷机构在业务和最低注册资本方面提出补充要求；外国投资者不能参加航空业股东大会和董事会的管理工作。

(3) 禁止的行业。俄罗斯禁止外资投资经营赌博业、人寿保险业；禁止外资银行设立分行；禁止外国保险公司参与其强制保险方案。

5.1.2 俄罗斯鼓励外商投资的最新变化

(1) 修改《俄罗斯联邦外国投资法》。2011年，俄罗斯对《俄罗斯联邦外国投资法》进行了修改，旨在降低外资进入门槛，目前政府已通过一揽子修改条款，涉及到简化外资进入食品、医疗、银行及地下资源使用等行业的手续。

(2) 加入世贸组织的承诺。2012年8月，俄罗斯正式加入世贸组织。根据俄罗斯入世议定书，俄罗斯承诺入世4年后取消电信领域外资股比限制，同意适用《世贸组织基本电信协议》的条款；9年后允许外资保险公司建立分支机构，允许外国银行建立分支机构，单个银行业机构中外资资本不限顶，但俄罗斯联邦整体银行体系中外资不得超过50%；允许外国独资企业进入批发、零售和专营领域。

(3) 简化公司注册程序。2013年3月，俄总理梅德韦杰夫批准了俄经济发展部起草的“简化法人和个体工商户注册程序”路线图，其中提出在2018年前将公司注册时间从30个工作日缩短到5个工作日，将俄在全球营商排名提升到第20位。拟采取的措施主要有：可通过中介（公证处、律所、银行）递交注册材料，放宽注册资本金交纳期限，出台注册标准化公司供注册人使用，缩短联邦税务局和预算

外基金间信息交换时间，取消公司注册前必须持有公章和对法人及个人必须向税务部门和非国家基金方面通报开设与关闭银行账号信息的规定。

(4) 批准《公私合营法》。2013年3月，俄政府批准《公私合营法》，允许国家和地方政府与私人投资者签订各种形式的合同，对私人投资、外资进入俄垄断行业、公共服务，参与政府采购等奠定了法律基础，大大改善了俄罗斯的投资环境。

(5) 批准禁止外国银行设立分行法律。2013年3月，俄联邦委员会（议会上院）批准了一项涉及禁止外国银行在俄境内设立分行的法律，该法律是俄政府根据俄银行业2015年前发展战略以及俄入世议定书而起草的。据此，未来有关外资信贷机构登记注册的相关规定条款中将取消“外资银行分行”一词，外国银行可在俄设立子行或外资参股和控股。

5.1.3 行业税收优惠。

根据《俄罗斯联邦外国投资法》规定，在外国投资者对俄罗斯联邦政府确定的优先投资项目（主要涉及生产领域、交通设施建设或基础设施建设项目）进行投资时，且投资总额不少于10亿卢布（约合2857万美元），将根据《俄罗斯联邦海关法典》和《俄罗斯联邦税法典》的规定对外国投资者给予相应进口关税和税收的优惠。

(1) 减免进口关税：俄罗斯海关法和俄联邦税法规定，对外国投资者和有外国投资的商业组织实施优先投资项目时给予海关税费优惠。外国投资者作为法定投入而进口的技术设备及零配件属于生产性固定资产的物资免征进口关税。

税收激励机制 降低税率

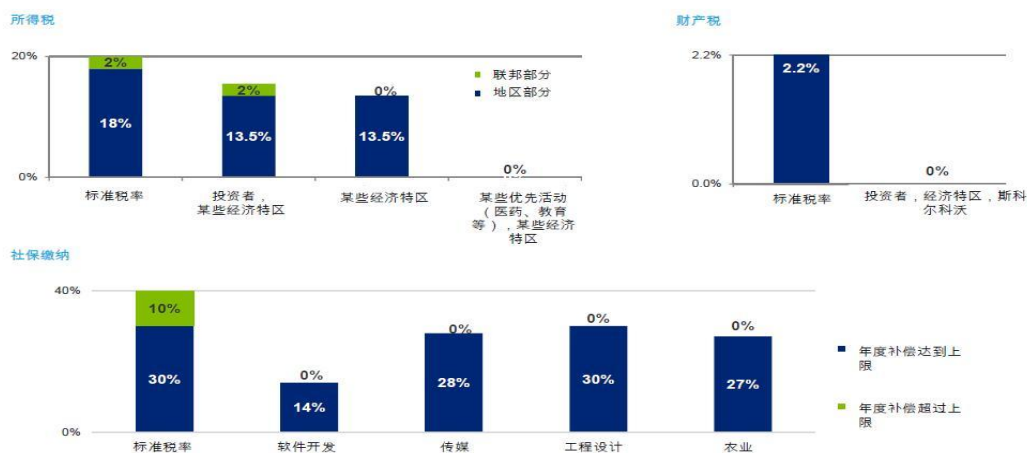


图 6：区域、行业税收优惠税率概览³³

(2) 减免利润税：外商投资俄政府鼓励的优先发展领域项目，且外方投资占项目总投资的 30%以上，投资额不低于 1000 万美元，前两年免交利润税，第三年交 40%的利润税、第四年交纳 50%的利润税。

(3) 《俄联邦产品分成协议法》提供的税收优惠：征税基本上被按协议条款分配产品所取代。在协议有效期内，投资者免交除企业所得税、资源使用税、俄籍雇员的社会医疗保险费和俄罗斯居民国家就业基金费以外的其他各种税费。

2014 年 2 月，根据俄罗斯工贸部拟定的工业政策法案，俄罗斯拟为高新技术领域投资者提供更多的税收优惠，包括土地租赁、电费、市政费和其他优惠。俄罗斯政府鼓励投资者进行创新生产、引进先进

³³ 源自：《并购-中国投资俄罗斯及新欧亚经济联盟的新时代》，德勤：朱桢、高亮、杨晟

技术和创造就业岗位，但该项优惠措施不适用于油气公司。

5.2 农业

俄罗斯的土地广袤、气候多变和土质丰富，可以为几乎所有农作物提供种植环境。俄罗斯的农业发展繁荣，为出口导向型产业，生产的食品和饲料作物不仅供应国内市场还出口外国市场。

俄罗斯政府通过补贴和税收政策来支持农业发展。单一农业税税收制度是专门针对农业生产者推出的特殊税制，农产品包括农作物生产、农林牧业，包括养殖和水产养殖以及其他水生生物资源。从事农产品生产的组织和个体企业家都可以申请使用单一农业税，按收入减去可扣税开支的利润适用 6%的低税率（克里米亚共和国和塞瓦斯托波尔可依据法律确定 2015-2016 年 0%税率；2017-2021 年为 4%税率），而同时免除与农业生产相关的企业所得税（或个人所得税）、增值税（进口应付的增值税除外）和组织财产税（或个人财产税）的纳税义务。适用单一农业税税收制度农产品生产者的主要条件是：销售自产农产品及初加工农产品的收入占到全部销售收入（包括商品、工程、服务收入）的 70%以上。

5.3 教育产业

教育服务产业仍然处于发展之中，主要的投资者是政府，私人投资者中最主要的是国内投资者而非外国投资者。在此行业中有特定的联邦税收优惠政策。

5.3.1 增值税免税和企业所得税零税率

在专业和通识教育项目下，非商业性教育组织开展教育活动的，将免除与教育活动相关的增值税。

如果俄罗斯企业开展教育活动满足以下条件，可适用零税率，条件包括：持有开展相应活动的许可证；从教育、研发活动取得的收入不少于应税收入的90%。零税率的适用期间是2011年1月1日至2020年1月1日。

5.3.2 满足以下条件外资企业培训费用可全额税前抵扣

纳税人为其员工提供专业培训发生的培训费，满足以下条件可全额税前抵扣：（1）培训或教育是由经俄罗斯或外国许可的教育机构提供；（2）培训或教育提供给员工或未来员工。

5.3.3 个人所得税免税额

若居民纳税人的年教育费用超过12万卢布，且其每个孩子的年教育费用超过5万卢布，该居民纳税人的教育费用可在应纳税额中抵扣。但税收抵扣的前提是，纳税人将教育费用支付给被许可的教育机构，一般只有俄罗斯机构才拥有这样的许可证。

5.4 创新与高科技产业

创新与高科技行业被俄罗斯政府视为优先发展的产业，对于软件开发商、参与研发活动的企业等在联邦和地区层面都具有大量的税收优惠。政府机构和投资基金，例如Rosnano，俄罗斯主权基金都在为从事创新科研的投资者和企业提供融资和其他支持。

5.5 石油和天然气产业

俄罗斯拥有 930 亿桶原油储量，占全球探明储量总量的 5.5%。俄罗斯的天然气面积也位于世界第二位，探明储量为 313 万亿立方米，仅位于伊朗之后。2014 年，俄罗斯石油产量达到 1058 万桶/天，而天然气年产量达到 6,390 亿立方米。

大约 50% 的联邦预算收入来源于石油天然气行业。石油天然气行业贡献的财政收入来源于矿产开采税（石油、天然气、凝析油）和出口关税（石油、天然气、石油制品）。俄罗斯对于原油生产施加高税负——政府获得了勘探与生产收入的 70%。

同时俄罗斯税法对于油气储量的地点、地理条件和石油特性设置了不同的特别税制，意在激励传统产油省份将存量生产殆尽并鼓励在新地区开发。俄罗斯公司的资本支出在 2009 年到 2013 年之间提高了 76%，达到 400 亿美元以上。

5.6 飞机制造行业

俄罗斯政府宣布将优先在飞机制造领域推行现代化进程，并把中国作为其战略合作伙伴。俄罗斯技术集团公司（Rostec）和中国航空工业集团公司于 2014 年 11 月签署协议，双方将在飞机制造领域进行战略合作。

目前，俄罗斯在飞机行业尚未实施特定的联邦税收优惠政策，但有地区性税收优惠政策（乌里扬诺夫斯克区）。政府计划在指定的先进工业发展区建立 25 个工业群。这些工业群预计可享受税收优惠政策及其他激励政策。其中 4 个工业群（萨马拉、乌里扬诺夫斯克、彼

尔姆和哈巴罗夫斯克）将重点发展飞机制造业。

5.7 银行业

在俄罗斯只有获得许可的信贷机构可以从事银行业务，包括银行和非银行信贷机构。俄罗斯联邦中央银行（中央银行）为银行监管机构。法律允许的银行业务包括：吸收法人和个人存款、配置所吸收资金、开设并维护法人和个人账户、汇款、收款服务，外币兑换以及提供银行担保（在俄罗斯相当于备用信用证业务）。

所有获得许可的银行可以吸收法人存款，开设法人账户，配置资金及从事转账业务。符合更为严格条件的银行也可取得“零售银行牌照”，可以吸收个人存款及开设个人账户。两年以上经营良好的银行可以向中央银行申请扩展其银行业务并领取可从事所有常规银行业务的牌照。非银行信贷机构只能从事其牌照上列明的银行业务，且只能吸收法人存款及开设法人账户（不得为个人办理类似业务）。

中央银行负责监管俄罗斯信贷机构。因此，中央银行制定了管理银行业务的强制性法规，对银行的经营设置资金要求，审批高级管理人员任免，保存法定存款准备金，以及监督信贷机构是否遵守法规要求。

目前，外国银行不得（直接或通过其分支机构）在俄罗斯从事银行业务，但允许在俄罗斯设立子行。子行的设立和运营需符合其他特定额外要求（例如，员工 75% 以上需为俄罗斯公民；若首席执行官为外籍人员，则管理层 50%以上应为俄罗斯公民）。当俄罗斯和境外投资者取得 20%或以上俄罗斯银行股权或控制权时，应预先获得中央

银行批准。

外国银行如果预先获得中央银行批准，可以在俄罗斯设立办事处。外国银行办事处只允许在俄罗斯进行市场前景评估，或者为其客户提供咨询服务。因此，外国银行代表处不得在俄罗斯从事银行业务。

5.8 林业

尽管木材资源丰富，俄罗斯经济中的林业发展却一直落后于俄罗斯其他自然资源行业，比如采矿业或油气业。此行业目前仅占俄罗斯GDP 不到 2%以及出口收入不到 3%。绝大多数林业出口收入来源于未加工或半加工的木材。在数十年里，俄罗斯一直是向欧洲、中国和日本出口木材最多的国家。

2007 年起，俄罗斯对出口未加工木材开征了出口关税并采取了其他非关税措施。这虽然对于未加工木材的出口有负面影响，但是对于本地加工和具有附加值的木材生产来说在中长期具有积极作用。目前，尚不清楚入世将如何影响本行业，以及如何改变未加工或半加工木材与具有附加值木材产品之间的平衡。

尽管遭遇到了许多挑战，俄罗斯林业仍然对于众多投资者保持着吸引力，其中芬兰和中国的投资者数量最多。但是需要注意的是，在本领域内并没有大规模的税收优惠来吸引投资者。不过，最近几年的数据表明，加工木材的生产和具有附加值木材产品的出口每年都在增长。

5.9 化工行业

化工行业在俄罗斯经济中扮演着重要的角色，占国家工业生产总量约 5.5%和货币收入总额约 5.4%。俄罗斯化工行业占全球本行业产量的 1.1%。

俄罗斯化工行业全部销售的大约一半都来源于无机肥料。因此俄罗斯化工行业受两个因素的强烈影响：农业市场的需求波动以及与其他低天然气价格国的竞争，比如中东和美国。

在俄罗斯大约有 8000 家公司（大中型企业不到 10%）从事化工和石化产业。他们掌握着全国大约 7%的工业资产。本领域中的巨头是：Sibur Holding（莫斯科）、Gazprom Neftekhim Salavat（萨拉瓦特，巴什科尔托斯坦共和国）、Nizhnekamskneftehim（鞑靼斯坦共和国）、EuroChem（莫斯科），Uralkali（别列兹尼基，彼尔姆地区）、Akron（大诺夫哥罗德）。

5.10 采矿业

虽然全球矿产资源市场大多十分脆弱，但俄罗斯采矿业的前景却十分正面。

最大的正面因素在于大部分的矿产资源已经被探明。这使得俄罗斯在许多种类资源的开采和出口上处于领先地位。俄罗斯在全世界范围的有色金属出口一直占有很大份额，例如铜（5.3%）、铝（16.7%）和镍（21.7%）。2013 年俄罗斯就已经成为了黄金第三大生产国，尽管全球市场萧条、金属价格下跌。

但是本行业也面临了很多挑战使得很多潜力没有得到充分发挥。

最大的挑战就是在勘探和开发方面的投资不足。很多矿产还是在苏联时代探明的，但是良好的传统并没有获得传承。立法领域缺乏对于投资矿产勘探的激励，不佳的税收体制以及对于投资收益的不确定都造成勘探活动的投资不足。另一个因素是当开发位于偏远地区的已有和新探明矿藏时，需要在运输和附近基础设施建设上进行更多投资。但是，事情已经在发生变化。俄罗斯政府正在推行所谓“勘探和开发矿产的国家与私人共同投资合伙模式”，这项模式的一个目标是使俄罗斯在 2020 年之前停止几类有色金属的进口。

另一个挑战是为了俄罗斯采矿业和金属行业保持竞争力，需要对老化的生产设备进行现代化更新。目前在此领域中很少有俄罗斯国内投资者，这使得外国投资者在为设备现代化提供资金融资业务上具有竞争优势。

5.11 电信业

电信行业是俄罗斯发展最快速的行业之一，并持续的吸引国内外投资者。很多俄罗斯的大型运营商都有外国投资参与，但是在过去的 10 年之中，受合并与并购等活动的影响，外国投资者已经逐渐让位于俄罗斯国内的投资者。目前在电信行业没有特别的税收优惠政策。

6.俄罗斯纳税人（付费人）的权利和义务

6.1 纳税人（付费人）的权利

俄罗斯联邦税法典赋予纳税人（付费人）享有如下权利，承诺对纳税人（付费人）权利和合法利益进行行政和司法保护，规定对纳税

人权利的保护是相关税务人员的义务，未能履行或不恰当的履行保护纳税人权利的义务应按照联邦法律规定承担责任。

——从登记所在地税务机关无偿获取关于现行税收费用、税收费用法律和包含税收及费用法规的其他法案、以及纳税人的权利和义务、税务机关和其公务人员的权力的信息；

——从税务机关获取有关贯彻税法问题的书面说明；

——按税法的规定在具备条件的情况下享有税收优惠；

——根据本法典规定的条件和方式办理递延税款，分期付款，税务贷款或投资税收减免；

——及时减免税款或退还税款、罚款利息、多支付或多征收的罚款金额以及超过正确数额的金额；

——亲自或通过其代表在税务法律关系中代表自己的利益；

——就税收和费用的计算和缴纳等问题向税务机关和其公务人员提供说明书；

——进行税收检查时应在场；

——获取税务检查和税务机关决定的副本，以及税务通知和支付税款的要求。

——当税务人员对纳税人执行公务时遵守税务和其他法律的要求；

——不执行税务机关和其公务人员不符合本法典或其他联邦法律的不合法决定和要求；

——根据规定的方式对税务机关的决议和其公务人员的行为（不作为）提起申诉；

——要求保守税收秘密；

——因税务机关所作的不合法决定或其公务人员的不合法行为（不作为）造成的损失，根据既定的方式要求全额补偿。

6.2 纳税人（付费人）的义务

——依法支付所征税收和费用；

——如果本法典有规定，有义务在税务机构处注册；

——如果本法典有规定，有义务根据规定的方式对其收入（费用）和应税项目保存账簿；

——如果本法典有规定，有义务根据规定的方式向登记所在地的税务机关上报所需支付税款的税务申报表，以及按照联邦会计法提供会计账簿；

——在本法典规定的情况下，向税务机关和其公务人员提供所需的计算和支付税款的资料；

——遵循税务机关合法要求，不得违反税收及费用法律，当税务人员执行公务时不得妨碍税务人员的正常执法；

——按照税收及费用立法典规定的情况和方式向税务机关提供必要信息和文件；

——保证税收费用的计算和支付所需的账目数据和其他资料，以及确认收入（对于组织也包括费用）和已付（预提）税金的资料的完好无缺；

企业和个体工商户在以下情况下，应以书面形式通知所在地的税务机关：

——参股俄罗斯企业或外国企业 10%以上股份的，应在 1 个月内报告；

——在俄罗斯联邦境内、外设立分支机构的，应在 1 个月内报告；设立的分支机构信息发生变更和终止的，应在 3 日内报告；

履行税收及费用法规定的其他义务。

7.中国居民到俄罗斯开展投资合作的税收管理风险

7.1 信息报告风险

7.1.1 我国对居民走出去的税收信息报告制度

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俄罗斯企业，或者处置已持有的俄罗斯企业股份或有表决权股份，发生以下情形之一、且按照中国会计制度可确认时，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》进行信息报告：

（1）居民企业直接或间接持有俄罗斯企业股份或有表决权股份达到 10%（含）以上；

（2）居民企业在被投资俄罗斯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；

（3）居民企业在被投资俄罗斯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。

与此同时，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：

(1) 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）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》；

(2) 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。

7.1.2 俄罗斯对外国公司的税收管理规定

不论外国公司是否在俄罗斯设立常设机构，都应当注意在俄罗斯税务机关履行相应的登记和信息报告的问题。

(1) 外国公司税务登记时间标准。根据相关规定，如果外国公司在一年内通过分支机构在俄罗斯进行或者准备进行超过 30 天（连续或者总计）的活动，则应当在活动开始后的 30 日之内在俄罗斯税务机关进行税务登记。

(2) 经营活动告知义务。如果外国公司在俄罗斯进行活动的时间在一年内少于 30 天，则应当通知俄罗斯税务机关。当外国公司取得来源于俄罗斯境内的收入，但收入不属于该公司在俄罗斯常设机构时，也应当通知俄罗斯税务机关。

(3) 财产税务登记。如果外国公司在俄罗斯拥有不动产或者交通工具，以及外国公司在俄罗斯开立银行账户或者进行有价证券交易时，则必需在俄罗斯税务机关进行登记。

7.2 履行纳税义务的风险

7.2.1 中国的纳税义务

7.2.1.1 居民企业纳税义务

我国企业所得税法第三条规定了居民企业应当就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税的纳税义务。第五十四条规定了企业所得税分月或者分季预缴和年终汇算清缴并按照规定附送财务会计报告和其他有关资料的义务。企业应当自月份或者季度终了之日起十五日内，向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表，预缴税款；应当自年度终了之日起五个月内，向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表，并汇算清缴，结清应缴应退税款；在报送企业所得税纳税申报表时，应当按照规定附送财务会计报告和其他有关资料。同时企业所得税法对境外所得给予了税收抵免的优惠政策，但应当符合有关条件。企业所得税法在第二十三条规定了居民企业来源于中国境外的应税所得已在境外缴纳的所得税税额，可以从其当期应纳税额中抵免，抵免限额为该项所得依照企业所得税法规定计算的应纳税额；超过抵免限额的部分，可以在以后五个年度内，用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补的税收抵免政策；第二十四条规定了居民企业从其直接或者间接控制的外国企业分得的来源于中国境外的股息、红利等权益性投资收益，外国企业在境外实际缴纳的所得税税额中属于该项所得负担的部分，可以作为该居民企业的可抵免境外所得税税额，在上述规定的抵免限额内抵免。《中华人民共和国企业所得税法实施条例》明确了直接或者间接控制是指直接或间接持有外

国企业 20%以上股份；抵免限额除国务院财政税务主管部门另有规定外，应当分国（地区）不分项计算。根据《财政部 国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税〔2009〕125 号）第四条规定，可抵免境外所得税税款是指按照境外税收法律及相关规定应当缴纳并已经实际缴纳的企业所得税性质的税款。但不包括：（1）按照境外所得税法律及相关规定属于错缴或错征的境外所得税税款；（2）按照税收协定规定不应征收的境外所得税税款；（3）因少缴或迟缴境外所得税而追加的利息、滞纳金或罚款；（4）境外所得税纳税人或者其利害关系人从境外征税主体得到实际返还或补偿的境外所得税税款；（5）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境外所得负担的境外所得税税款；（6）按照国务院财政、税务主管部门有关规定已经从企业境外应纳税所得额中扣除的境外所得税税款。中国居民企业用境外所得间接负担的税额进行税收抵免时，其取得的境外投资收益实际间接负担的税额是指根据直接或者间接持股方式合计持股 20%以上的规定层级的外国企业股份，由此应分得的股息、红利等权益性投资收益中，从最低一层外国企业起逐层计算的属于由上一层企业负担的税额。由居民企业直接或间接持有 20%以上股份的外国企业，限于符合以下持股方式的三层外国企业：第一层，单一居民企业直接持有 20%以上股份的外国企业。第二层，单一第一层外国企业直接持有 20%以上股份，且由单一居民企业直接持有或通过一个或多个符合本条规定持股条件的外国企业间接持有总和达到 20%以上股份的外国企业。第三层，单一第二层外国企业直接持有 20%以上股份，且由单一居民企业直接持有或通过一

个或多个符合本条规定持股条件的外国企业间接持有总和达到20%以上股份的外国企业。

7.2.1.2 居民个人纳税义务

我国个人所得税法规定，在中国境内有住所，或者无住所而在境内居住满一年的个人，从中国境内和境外取得的所得，依法缴纳个人所得税。对于纳税义务人从中国境外取得的所得，准予其在应纳税额中扣除已在境外缴纳的个人所得税税额。但扣除额不得超过该纳税义务人境外所得依照本法规定计算的应纳税额。其中计算的应纳税额，是指纳税义务人从中国境外取得的所得，区别不同国家或者地区和不同应税项目，依照税法规定的费用减除标准和适用税率计算的应纳税额；同一国家或者地区内不同应税项目的应纳税额之和，为该国家或者地区的扣除限额。纳税义务人在中国境外一个国家或者地区实际已经缴纳的个人所得税税额，低于依照前款规定计算出的该国家或者地区扣除限额的，应当在中国缴纳差额部分的税款；超过该国家或地区扣除限额的，其超过部分不得在本纳税年度的应纳税额中扣除，但是可以在以后纳税年度的该国家或者地区扣除限额的余额中补扣，补扣期限最长不得超过五年。

已在境外缴纳的个人所得税税额，是指纳税义务人从中国境外取得的所得，依照该所得来源国家或者地区的法律应当缴纳并且实际已经缴纳的税额，并应当提供境外税务机关填发的完税凭证原件。

7.2.2 在俄罗斯的纳税义务

7.2.2.1 中国居民在俄罗斯设立的子公司的纳税义务

该子公司为俄罗斯居民企业纳税人，在俄罗斯负有居民企业纳税

人义务。其中，企业所得税需就其来源于俄罗斯境内、境外的所得依据俄罗斯联邦税法典在俄罗斯缴纳，纳税期限为每月预缴，年度申报为次年3月28日前，逾期将受到处罚。与此同时，子公司在俄罗斯亦是税法典上的代扣代缴义务人，须履行税法典规定的代扣代缴义务，否则将承担法律责任。代扣代缴义务人的义务主要包括：（1）在源头计算扣缴支付给纳税人的款项并且将相应税款及时正确汇至预算（预算外资金）；（2）如出现不可能扣缴税款的情况，在一个月內书面通知税务机关并且将欠款金额通知登记所在地税务机关；（3）保存支付给纳税人收入和扣缴税款的记录；（4）向登记所在地税务机关提供正确计算、预提和划拨的税金所需的资料。其中，企业所得税，代扣代缴义务人须对中国居民分配的股息（利润）或支付的利息特许权使用费等负有代扣代缴预提税的义务，纳税期限为对外支付的次日。

7.2.2.2 中国居民在俄罗斯设立的分公司或代表处的纳税义务

中国居民在俄罗斯设立的分公司或代表处在俄罗斯不是独立的法人，为俄罗斯非居民企业纳税人，负有非居民纳税人义务。其中，企业所得税依据其在俄罗斯所从事的经营活动是否构成常设机构来确定。构成常设机构的，需就归属于常设机构的利润在俄罗斯缴纳企业所得税，纳税期限为每季度预缴，年度申报为次年3月28日前，逾期将受到处罚；不构成常设机构的，则这些活动的所得在俄罗斯免于缴纳企业所得税。中国居民作为总公司，取得俄罗斯办事处或分支机构汇回总部的利润无需缴纳任何预提税，但清算收益须在收益来源地缴税。

7.2.2.3 中国居民在俄罗斯取得的与常设机构无关的所得的纳税义务

中国居民在俄罗斯未设立机构场所，但有来源于俄罗斯的收入（如租金、特许权使用费、利息和股息、货运收入等），或者虽设立机构场所但取得的收入与机构场所无关，即该收入不属于在俄罗斯所构成的常设机构的收入，则按照来源地征税原则，中国居民在俄罗斯收入来源地需缴纳预提所得税，由俄罗斯支付方代扣代缴的预提税（企业所得税）。来源于俄罗斯的收入具体如下：

- 俄罗斯企业分配的股息和其他类型的利润分配；
- 所有类型的债务（包括利润分享和可转债）相关的利息收入；
- 授权俄罗斯企业使用版权、专利权、商标权、工业设计和秘密配方或工艺取得的特许权使用费；
- 直接或间接转让俄罗斯企业（俄罗斯企业的资产 50%以上由不动产组成）股权或股权相关的金融衍生工具的收入，但转让俄罗斯上市公司股票或在外国证券交易所交易的股票除外；
- 转让位于俄罗斯的不动产获得的资本利得；
- 与在俄罗斯使用的资产相关的租赁收入；
- 国际运输收入；
- 俄罗斯企业以及政府机构由于违反合同义务支付的罚款；
- 其他类似收入。

7.3 在俄罗斯享受税收协定待遇的风险

根据俄罗斯税法，中国居民从俄罗斯取得的租金、特许权使用费、

利息和股息、货运收入等所得需要在俄罗斯缴纳预提所得税。但根据中俄税收协定，上述预提所得税可能会有优惠，中国居民可以在俄罗斯申请享受税收协定待遇。

7.3.1 需要提供《中国税收居民身份证明》

为了享受中俄税收协定中的优惠税率，在俄罗斯取得收入的中国居民需要是该收入的受益所有人并且向俄罗斯境内的支付人提供由其主管税务机关出具的税收居民身份证明。税收居民身份证明需要在对外支付前出具，公证并且翻译成俄语。需要注意的是，这个证明应在支付发生的当年提供或明确标注是为特定年度出具。

7.3.2 需要证明受益所有人身份

如果俄罗斯税务机关可以证明在俄罗斯取得股息、利息等收入的外国公司不是此收入的受益所有人而仅仅是导管公司，或者税收居民身份证明不符合上述标准，那么其可以否定俄罗斯与取得股息、利息等收入的外国公司居民国之间税收协定（例如，与中国签订的税收协定）中优惠税率的适用，并且会按照最高税率来征税，同时对于少交税款的部分征收 20% 的罚款。相应地，如果俄罗斯公司能够证明对外支付的股息、利息的受益所有人建立在受税收协定保护的国家并且其向税务机关提供了此公司的税收居民身份证明，那么税收协定中针对股息的优惠税率将可以适用。

7.4 转让定价风险

7.4.1 我国转让定价规则

我国企业所得税法规定，企业与其关联方之间的业务往来，不符

合独立交易原则而减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的，税务机关有权按照合理方法调整。企业与其关联方共同开发、受让无形资产，或者共同提供、接受劳务发生的成本，在计算应纳税所得额时应当按照独立交易原则进行分摊。

7.4.1.1 关联方

概括起来，是指与企业有下列关联关系之一的企业、其他组织或者个人：

- (1) 在资金、经营、购销等方面存在直接或者间接的控制关系；
- (2) 直接或者间接地同为第三者控制；
- (3) 在利益上具有相关联的其他关系。

具体而言，主要是指与企业具有下关系列之一的其他企业、组织或个人：

(1) 一方直接或间接持有另一方的股份总和达到 25%以上，或者双方直接或间接同为第三方所持有的股份达到 25%以上。若一方通过中间方对另一方间接持有股份，只要一方对中间方持股比例达到 25%以上，则一方对另一方的持股比例按照中间方对另一方的持股比例计算；

(2) 一方与另一方（独立金融机构除外）之间借贷资金占一方实收资本 50%以上，或者一方借贷资金总额的 10%以上是由另一方（独立金融机构除外）担保；

(3) 一方半数以上的高级管理人员（包括董事会成员和经理）或至少一名可以控制董事会的董事会高级成员是由另一方委派，或者双方半数以上的高级管理人员（包括董事会成员和经理）或至少一名

可以控制董事会的董事会高级成员同为第三方委派；

(4) 一方半数以上的高级管理人员（包括董事会成员和经理）同时担任另一方的高级管理人员（包括董事会成员和经理），或者一方至少一名可以控制董事会的董事会高级成员同时担任另一方的董事会高级成员；

(5) 一方的生产经营活动必须由另一方提供的工业产权、专有技术等特许权才能正常进行；

(6) 一方的购买或销售活动主要由另一方控制；

(7) 一方接受或提供劳务主要由另一方控制；

(8) 一方对另一方的生产经营、交易具有实质控制，或者双方在利益上具有相关联的其他关系，包括虽未达到规定持股比例，但一方与另一方的主要持股方享受基本相同的经济利益，以及家族、亲属关系等。

7.4.1.2 关联交易

主要包括以下类型：

(1) 有形资产的购销、转让和使用，包括房屋建筑物、交通工具、机器设备、工具、商品、产品等有形资产的购销、转让和租赁业务；

(2) 无形资产的转让和使用，包括土地使用权、版权(著作权)、专利、商标、客户名单、营销渠道、牌号、商业秘密和专有技术等特许权，以及工业品外观设计或实用新型等工业产权的所有权转让和使用权的提供业务；

(3) 融通资金，包括各类长短期资金拆借和担保以及各类计息

预付款和延期付款等业务；

(4) 提供劳务，包括市场调查、行销、管理、行政事务、技术服务、维修、设计、咨询、代理、科研、法律、会计事务等服务的提供。

7.4.1.3 转让定价调查风险

下列企业存在重大转让定价调查风险：

- (1) 关联交易数额较大或类型较多的企业；
- (2) 长期亏损、微利或跳跃性盈利的企业；
- (3) 低于同行业利润水平的企业；
- (4) 利润水平与其所承担的功能风险明显不相匹配的企业；
- (5) 与避税港关联方发生业务往来的企业；
- (6) 未按规定进行关联申报或准备同期资料的企业；
- (7) 其他明显违背独立交易原则的企业。

7.4.1.4 关联交易信息报告义务

(1) 报送《中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表》。实行查账征收的居民企业和在中国境内设立机构、场所并据实申报缴纳企业所得税的非居民企业向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表时（次年5月31日之前），应当就其与关联方之间的业务往来，应附送《中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表》。

(2) 报送同期资料。除下列情形之一的企业外，企业应在关联交易发生年度的次年5月31日之前按纳税年度准备完毕该年度同期资料，并自税务机关要求之日起20日内提供。同期资料应自企业关联交易发生年度的次年6月1日起保存10年。

①年度发生的关联购销金额（来料加工业务按年度进出口报关价格计算）在 2 亿元人民币以下且其他关联交易金额（关联融通资金按利息收付金额计算）在 4000 万元人民币以下，上述金额不包括企业在年度内执行成本分摊协议或预约定价安排所涉及的关联交易金额；

②关联交易属于执行预约定价安排所涉及的范围；

③外资股份低于 50%且仅与境内关联方发生关联交易。

同期资料包括：

①与关联业务往来有关的价格、费用的制定标准、计算方法和说明等同期资料；

②关联业务往来所涉及的财产、财产使用权、劳务等的再销售（转让）价格或者最终销售（转让）价格的相关资料；

③与关联业务调查有关的其他企业应当提供的与被调查企业可比的产品价格、定价方式以及利润水平等资料；

④其他与关联业务往来有关的资料。

7.4.1.5 转让定价调整方法

（1）可比非受控价格法，是指按照没有关联关系的交易各方进行相同或者类似业务往来的价格进行定价的方法；

（2）再销售价格法，是指按照从关联方购进商品再销售给没有关联关系的交易方的价格，减除相同或者类似业务的销售毛利进行定价的方法；

（3）成本加成法，是指按照成本加合理的费用和利润进行定价的方法；

（4）交易净利润法，是指按照没有关联关系的交易各方进行相

同或者类似业务往来取得的净利润水平确定利润的方法；

(5) 利润分割法，是指将企业与其关联方的合并利润或者亏损在各方之间采用合理标准进行分配的方法；

(6) 其他符合独立交易原则的方法。

7.4.1.6 转让定价调查调整的处罚

对企业做出特别纳税调整的，应对 2008 年 1 月 1 日以后发生交易补征的企业所得税税款，按日加收利息：

(1) 计息期间自税款所属纳税年度的次年 6 月 1 日起至补缴（预缴）税款入库之日止。

(2) 利息率按照税款所属纳税年度 12 月 31 日实行的与补税期间同期的中国人民银行人民币贷款基准利率（以下简称“基准利率”）加 5 个百分点计算，并按一年 365 天折算日利息率。

(3) 企业按照本办法规定提供同期资料和其他相关资料的，或者按规定免于准备同期资料但根据税务机关要求提供其他相关资料的，可以只按基准利率计算加收利息。

企业按照规定免于准备同期资料，但经税务机关调查，其实际关联交易额达到必须准备同期资料的标准，税务机关对补征税款加收利息，按基准利率加 5 个百分点计算。

(4) 按照本条规定加收的利息，不得在计算应纳税所得额时扣除。

7.4.1.7 成本分摊协议和预约定价安排

(1) 成本分摊协议。企业可以依照企业所得税法的规定，按照独立交易原则与其关联方分摊共同发生的成本，达成成本分摊协议。

企业与其关联方分摊成本时，应当按照成本与预期收益相配比的原则进行分摊，并在税务机关规定的期限内，按照税务机关的要求报送有关资料。企业与其关联方分摊成本时违反规定的，其自行分摊的成本不得在计算应纳税所得额时扣除。

(2) 预约定价安排。企业可以向税务机关提出就其未来年度与其关联方之间业务往来的定价原则和计算方法，经与税务机关按照独立交易原则协商、确认后，达成预约定价安排。预约定价安排适用于自企业提交正式书面申请年度的次年起 3 至 5 个连续年度的关联交易。预约定价安排的谈签不影响税务机关对企业提交预约定价安排正式书面申请当年或以前年度关联交易的转让定价调查调整。预约定价安排一般适用于同时满足以下条件的企业：

- ①年度发生的关联交易金额在 4000 万元人民币以上；
- ②依法履行关联申报义务；
- ③按规定准备、保存和提供同期资料。

7.4.2 俄罗斯转让定价规则

俄罗斯转让定价适用综合的转让定价规则，大体上与经合组织的独立交易转让定价原则相似。转让定价规则广泛采用了 OECD 转让定价指南的原则，适用于关联方或非关联方受控交易。

7.4.2.1 关联方

关联方是指交易双方所做的交易行为直接或间接影响他们所代表的人的经济结果的居民或非居民（个人和（或）与此相关的法人）。税法典对关联方列出了 11 种类型，其中直接拥有 25%以上的股权是最主要的标准。除此之外，立法机关有权在其它情况下以逐个审查为

基准视双方为相关方。

7.4.2.2 受控交易

受控交易包括符合条件的跨境交易和国内交易。

跨境交易包括（1）关联方之间的跨境交易；（2）原油、油产品、化肥、金属等特定类型商品的跨境交易；（3）与位于避税地的独立企业间的超过 6000 万卢布的交易。

国内交易是指超过一定标准的关联方之间的国内交易，包括（1）2014 年，两个关联方的交易超过 10 亿卢布；（2）2015 年起，在 1 个日历年度两个关联方的交易超过 6000 万卢布，并且符合下列条件之一的：①关联一方的矿产开采税从价计征；②关联一方的企业所得税免税或适用 0%税率；③关联一方是经济特区的企业；（3）在 1 个日历年度两个关联方的交易超过 1 亿卢布，并且关联一方适用同一估算征税（核定征收）或同一农业税。

转让定价规则不适用合并纳税的集团企业间的交易。2015 年 1 月 19 日发布的关联交易应视为“受控交易”的情形的详细指引中规定交易的一方属于银行业企业的，有关受控贷款交易的条款不适用；交易涉及在交易所交易的股票时，则有关受控交易的定价评估条款不适用。

7.4.2.3 受控交易的报告义务

纳税人必须在次年 5 月 20 日前将当年所进行的受控交易向当地税务局提交固定格式的报告，包括交易类型、交易金额、合同内容、合同金额等，然后由地方税务局递交到联邦税务局转让定价部门，由专门的转让定价局负责进行转让定价审计和纳税调整的评定。税务局

可以在6月1日以后向受控交易的纳税人要求提供上年度的转让定价资料，纳税人需要在30日内提供。

7.4.2.4 转让定价调整方法

俄罗斯对市场价的确定方法与经济合作与发展组织指引的规定类似：

(1) 可比非受控价格法：寻找“可比非受控交易”，并将这些交易中的价格与向纳税人支付（或收取）的价格相比较。这种方法通常是在有相似产品销售给非关联方的情况下使用。

(2) 再销售价格法：衡量经销商从关联方购买产品再销售获得的毛利率，并将其与从非关联供应商处购买可比产品再销售所获得的毛利率相比较。该方法通常适用于经销商不改变或增加实物商品价值的情形。

(3) 成本加成法：计算销售方向关联方出售商品的毛利水平上的成本加成率，并与向非关联方出售商品所取得的、基于毛利水平的成本加成率相比较。该方法通常适用于生产商向关联方出售产品的情形。

(4) 可比利润法：衡量在相似环境下从事相似商业活动的非关联方客观的“利润水平指标”，并与纳税人相应的指标相比较。

(5) 利润分割法：公司合并财务营业利润是各方之间根据贡献（即承担的风险和履行的职能）的相对价值进行分配的。该方法通常适用于没有其他方法可用的复杂交易，如向关联方出售嵌套无形资产的制造品以供其在国内市场销售等。

7.4.2.5 转让定价调查调整的处罚

在 2012-2013 年期间，受控交易的收入调整将不受到额外的处罚，2014-2016 年之间进行的受控交易的收入调整的处罚将是额外税额的 20%，从 2017 年开始罚款额将是额外税额的 40%。

7.4.2.6 预约定价

转让定价规则允许纳税人申请预约定价安排，预约定价安排程序将适用于那些缴税超过 150 万卢布的交易。预约定价安排一般不超过 3 年，于签订的次年 1 月 1 日生效，违反预约定价安排将受到 150 万卢布的罚款。

7.4.2.7 其他规定

(1) 俄罗斯税法没有规定允许交易的一方因为交易的另一方被转让定价调整而进行“相应调整”，例如在卖方根据转让定价规定调高销售价格的情况下，目前并未规定购买方可相应的调高采购成本。

(2) 俄罗斯转让定价调查调整与其他部门相配合，当为可比交易确定市场价格时，税务机关在开展转让定价调查时通常会遇到困难，特别是当缺乏关于市场价的官方资料时。在大多数情况下，法院可能仅根据地区统计委签发的没有特定商品、工作或服务的市场价格信息的文件即作出判定。有时调查过程中，也会在统计机关、海关、商会和当地负责价格监管和调节的机构获取资料。但是，通常税务机关很难评估一些变原量（具体包括数量折扣、信用条件和质量差异等）对“市场价格”的确切影响。

(3) 集团内部贷款的利率，涉及知识产权或集团内部服务的交易等是转让定价的难点和重点。

(4) 在转让定价调整过程中税务机关有证明交易价格不符合市场价格基准的义务。然而，转让定价相关的诉讼正变得日益普遍，纳税人也必须做好向税务机关或法庭提交证明档案的准备，以证明其对市场价格的估计是合理的。

7.5 资本弱化风险

7.5.1 我国资本弱化规则

我国税法规定，企业从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例超过规定标准而发生的利息支出，即金融企业 5: 1；其他企业 2: 1，不得在计算应纳税所得额时扣除。

不得扣除利息支出=年度实际支付的全部关联方利息×（1-标准比例/关联债资比例）

关联债资比例是指企业从其全部关联方接受的债权性投资占企业接受的权益性投资的比例，关联债权投资包括关联方以各种形式提供担保的债权性投资。

关联债资比例=年度各月平均关联债权投资之和/年度各月平均权益投资之和

企业实际支付给关联方的利息支出，如果能够按照税法及其实施条例的有关规定提供相关资料，并证明相关交易活动符合独立交易原则的；或者该企业的实际税负不高于境内关联方的，其实际支付给境内关联方的利息支出，在计算应纳税所得额时准予扣除。同期资料包括：

①企业偿债能力和举债能力分析；

- ②企业集团举债能力及融资结构情况分析；
- ③企业注册资本等权益投资的变动情况说明；
- ④关联债权投资的性质、目的及取得时的市场状况；
- ⑤关联债权投资的货币种类、金额、利率、期限及融资条件；
- ⑥企业提供的抵押品情况及条件；
- ⑦担保人状况及担保条件；
- ⑧同类同期贷款的利率情况及融资条件；
- ⑨可转换公司债券的转换条件；
- ⑩其他能够证明符合独立交易原则的资料。

企业未按规定准备、保存和提供同期资料证明关联债权投资金额、利率、期限、融资条件以及债资比例等符合独立交易原则的，其超过标准比例的关联方利息支出，不得在计算应纳税所得额时扣除。

7.5.2 俄罗斯资本弱化规则

关联方贷款利息的扣除和下列情况下的贷款提供方适用资本弱化规则：

- ①直接或间接拥有俄罗斯公司超过 20% 注册资本的外国公司；
- ②上述外国公司的俄罗斯关联公司；
- ③任何上述俄罗斯关联公司或外国公司向俄罗斯借款方为其提供担保的公司，包括自身作为担保人或以任何其它方式提供担保。

通常，关联法人实体的债权性投资与权益性投资的比例不得超过 3: 1，银行和租赁公司的该比例不得超过 12.5: 1。超过该债资比产生的利息将被视作股息分配，借款方在计算俄罗斯企业所得税时不得扣除，且须缴纳股息预提税。

7.6 受控外国公司风险

7.6.1 我国受控外国公司规则

7.6.1.1 受控外国企业

是指根据企业所得税法第四十五条的规定，由居民企业，或者由居民企业和居民个人控制的设立在实际税负低于企业所得税 25%税率 50%的国家（地区），并非出于合理经营需要对利润不作分配或减少分配的外国企业。

7.6.1.2 控制

是指在股份、资金、经营、购销等方面构成实质控制。其中，股份控制是指由中国居民股东在纳税年度任何一天单层直接或多层间单一持有外国企业 10%以上有表决权股份，且共同持有该外国企业 50%以上股份。中国居民股东多层间接持有股份按各层持股比例相乘计算，中间层持有股份超过 50%的，按 100%计算。

7.6.1.3 信息报送

居民企业在办理企业所得税年度申报时，还应附报《受控外国企业信息报告表》、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。

7.6.1.4 受控外国企业股息计算方法

计入中国居民企业股东当期的视同受控外国企业股息分配的所得，应按以下公式计算：

中国居民企业股东当期所得 = 视同股息分配额 × 实际持股天数 ÷ 受控外国企业纳税年度天数 × 股东持股比例

中国居民股东多层间接持有股份的，股东持股比例按各层持股比例相乘计算。

受控外国企业与中国居民企业股东纳税年度存在差异的，应将视同股息分配所得计入受控外国企业纳税年度终止日所属的中国居民企业股东的纳税年度。

计入中国居民企业股东当期所得已在境外缴纳的企业所得税税款，可按照所得税法或税收协定的有关规定抵免。

受控外国企业实际分配的利润已根据所得税法第四十五条规定征税的，不再计入中国居民企业股东的当期所得。

7.6.1.5 受控外国公司规则规定的白名单

中国居民企业股东能够提供资料证明其控制的外国企业满足以下条件之一的，可免于将外国企业不作分配或减少分配的利润视同股息分配额，计入中国居民企业股东的当期所得：

- ①设立在国家税务总局指定的非低税率国家（地区）；
- ②主要取得积极经营活动所得；
- ③年度利润总额低于 500 万元人民币。

7.6.1.6 违法处罚

居民企业未按照规定报告境外投资和所得信息，经主管税务机关责令限期改正，逾期仍不改正的，主管税务机关可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。

7.6.2 俄罗斯受控外国公司规则

俄罗斯联邦税收法典于 2014 年 11 月加入受控外国公司 (CFC) 规则, 从 2015 年 1 月 1 日起生效, 并于 2015 年 6 月进行了修订。受控外国公司 (CFC) 规则适用于俄罗斯税收居民 (公司或个人) 控制的外国管辖区的法人和非法人分支机构的未分配利润, 俄罗斯税收居民的税基包括那些受控外国公司应当向俄罗斯股东分配而未分配的利润。

7.6.2.1 受控外国公司

受控外国公司是指俄罗斯税收居民 (个人或公司) 控制的外国管辖区的税收居民和非法人分支机构。控制是指俄罗斯法人实体或个人对受控法人公司的利润分配拥有决定性影响的能力, 对于受控非法人分支机构拥有资产管理、经营和利润分配决定性影响的能力。控制人是指俄罗斯法人或自然人 (包括配偶、子女和其他亲属在内) 直接或间接持有 25% 以上外国企业股份的, 或者单一直接或者间持有外国企业 10% 以上股份的俄罗斯法人或自然人 (包括配偶、子女和其他亲属在内) 共同持有该外国企业 50% 以上股份的。受控外国公司 (CFC) 规则设有 1 年的过渡时期, 即 2015 年上述的 25% 和 10% 的比例提高至 50%。

7.6.2.2 受控外国公司 (CFC) 规则规定的白名单

下列受控外国公司的利润不受受控外国公司 (CFC) 规则限制:

- (1) 在俄罗斯缴纳企业所得税;
- (2) 欧亚经济联盟内拥有永久性住所的公司;
- (3) 非盈利组织在股东之间不分配利润;
- (4) 金融保险公司经许可和授权从事金融保险活动;

(5) 信托基金等非法律实体，如果根据法律规定或创建合同不能分配利润的；

(6) 欧洲债券发行者，其收入的 90% 以上为贷款的利息；

(7) 注册在与俄罗斯联邦有税收情报交换的税收管辖区，并且对股息或其他收入征收实际税率超过俄罗斯联邦企业所得税率 75% 的受控外国企业；

(8) 注册在与俄罗斯联邦有税收情报交换的税收管辖区，总利润不超过 2015 年 5000 万卢布、2016 年 3000 万卢布、2017 年及以后 1000 万卢布的受控外国企业；

(9) 从事生产经营等积极所得的公司（消极所得不超过 20%）。消极所得包括，但不限于股息，特许权使用费，利息，租赁或租金收入，资本收益和收入从提供咨询，市场营销，法律等服务；

(10) 矿产开采参与产量分成、特许经营和类似协议项目的外国公司，其收入的 90% 以上源自产量分成协议；

(11) 在大陆架的项目经营者。

7.6.2.3 信息报告义务

当纳税人参股外国公司 10% 以上的股份或者创建外国非法律实体或者成为外国非法律实体利润的受益所有人时，必须向税务当局报告信息。

控制人应于次年 3 月 20 日前将受控外国公司的收入纳入应纳税所得额进行纳税，并向税务局提交受控外国公司信息报表和受控外国公司经审计的财务报表或确认受控外国公司收入的基础资料。其中，

2015 年受控外国公司的收入应于 2016 年 12 月 31 日前纳入应纳税所得额进行纳税；并于 2017 年第一次提交受控外国公司信息报表。

7.6.2.4 违法处罚

没有填报受控外国公司信息报表或提供错误的受控外国公司信息的，每个受控公司罚款 10 万卢布；没有提交受控外国公司财务报表的，每个受控公司罚款 10 万卢布；没有将受控外国公司收入纳入应纳税所得额进行纳税的，处以没有纳税税款部分的 20%但不少于 10 万卢布（2018 年开始执行）。

8.中国居民到俄罗斯开展投资合作应注意的其他事项

8.1 投资方面

8.1.1 投资组织形式的选择

企业在海外投资并直接从事经营活动可采用两种形式：建立分公司或子公司。分公司在法律意义上隶属于总公司，是总公司的直接驻外机构，其业务实际上是总公司的业务，利润也应算入总公司的应税收入中；子公司是母公司通过投资形成的企业，是在当地注册登记设立的独立法人，有自己独立的经济利益，其收入只有作为股息汇回母公司的部分才在母国纳税。各个国家的税收政策对分公司和子公司有着不同的规定。因此，从国际企业的税务对策角度，对投资的组织形式也应从多方面影响因素考虑加以合理选择。

要考虑不同组织形式税负水平的差别。各个国家对分公司和子公司的征税在数量上可能会有一定差异。如一般允许国外分公司的经营

损失和折旧费用来冲抵总公司全球范围内的利润；分公司向东道国政府交纳的所得税，可以用来抵免总公司的税收；绝大多数国家对子公司的汇出利润征收预提税，而对分公司的汇出利润则免征预提税，税后利润汇回母国受到的限制较小等。

要考虑能否利用东道国的税收优惠。各个国家对分公司和子公司在税收优惠方面会有明显差异。由于子公司在东道国具有法人地位，因而可以得到当地政府对投资、技术、就业、出口等方面给予的税收优惠。分公司不具有当地法人地位，不能自动得到同等优惠。

要考虑投资初期的盈利状况。各个国家对分公司和子公司收益和所得的税收处理方面会有明显差异。一般情况下，分公司的亏损可以直接抵免总公司的盈利，而子公司的亏损不能直接抵免母公司的盈利。因此在海外投资时，如果投资后头几年的资本预算呈现为亏损，则采用分公司的组织形式有利于减少公司的总体税负。等到分公司开始盈利，再设法使其变成子公司，因为母子公司各自纳税，有利于减轻母公司的税负。

要考虑各国对公司组织形式的监管力度。各个国家对分公司和子公司在监管力度方面会有一定差别。如分公司所在地政府一般对分公司不要求履行复杂的法律注册手续，对其业务活动的管理相对松弛，而对具有法人地位的子公司则监管较严。但总公司所在地的各国政府通常对总公司与分公司机构内部交易的审核比作为独立法人的母子公司的审核更为严格，因此，转移定价方面会遇到更多的困难。从以上分析可看出，分公司和子公司两种组织形式各有利弊，其有利与不

利因素正好相反。因此，企业在国际化经营中往往需要综合各方面因素，作出最有利的选择。

8.1.2 了解相关法规和双边协议

2008年5月7日，俄罗斯颁布了《关于实施外资进入对国防和国家安全具有战略意义经济部门程序》联邦法，法律规定在关系到国家安全的42个战略领域，对于外商的投资比例严格设限。2011年俄罗斯对《俄罗斯联邦外国投资法》进行了修改，旨在降低外资进入门槛，涉及到简化外资进入食品、医疗、银行及地下资源使用等行业的手续。建议投资前向当地资深律师咨询项目的可行性。

8.1.3 选择合作伙伴

选择可靠的、实力雄厚的合作伙伴是俄罗斯投资项目成功的关键。如果是中方独资项目或企业，亦需聘请有经验、有实力的顾问，帮助协调解决与各级政府和企业之间的相关事宜。

8.1.4 考虑地区差异

俄罗斯幅员辽阔，东西跨越11个时区，南北气候差异较大。俄罗斯各联邦主体以及经济特区对外资企业的税收优惠政策不同。因此，投资方在俄罗斯注册企业或投资项目应充分考虑企业税费、产品生产条件、销售市场、交通运输、人文、气候和民族风俗等各种因素。

8.1.5 办好注册手续、认真对待合同条款

俄罗斯注册企业要提供的文件较多，并有一定的文件格式和程序，最好聘用当地律师协助准备注册文件，正确履行相关程序。俄罗斯严格按照合同办事，如果对合同条款不够了解，容易被俄方合作伙伴设计和算计，最终遭受损失。

8.1.6 有效雇佣当地劳动力

俄罗斯有相关法律以配额方式限制外籍劳务，且配额逐年递减。俄罗斯本地工资和税赋水平因地区及行业而异，投资方必须遵守俄罗斯各项法律规定，选择自己需要的当地劳务，有效配置劳动力资源，提高劳动生产率。

8.1.7 充分核算成本

由于基础性建材价格高居不下，且产能不足，造成原材料供应出现问题。如砖、瓦、水泥、钢筋等基础性建材市场价格比国内高出数倍，且在全款预付的情况下仍不能保证交货期。建议走出去的企业在成本核算时，应对当地物价和供应情况进行充分调研。

8.1.8 其他注意事项

外国人在俄罗斯从事投资和生产等经营活动，必须严格遵守俄罗斯的相关法律。首先要获得合法的身份，缴纳税费，其次要加强与所在地政府部门、执法机关的沟通，还要融入当地社会，建立平等互利的合作伙伴关系。建立安全责任体系和应急机制，在俄罗斯出现重大安全责任事故，项目将被勒令停产，责任人将被追究刑责。

8.2 贸易方面

8.2.1 货物性质明确

进口货物属于自用、还是用于销售，将面临不同的监管条件，对于这些货物进口的性质，应第一时间与当地报关机构进行明确。

8.2.2 货物信息充分

进口货物如果种类繁多，必须详细列明货物的名称、规格、甚至

配上技术说明和图片，俄海关编码层次非常多，只有最详细的信息才能协助判断应该采用什么海关编码和监管条件。

8.2.3 证书齐全

俄目前还对进口机械设备、电气设备等有“技术规范证”的要求，必须事先调研涉及的商品是否涉及技术规范的办理；部分特种商品，例如起重设备、压力设备等，还涉及当地的“使用许可”，也需要提前办理。

8.3 承包工程方面

8.3.1 应注意借力当地技术机构，实现对当地标准的理解和转换

俄罗斯有完整的技术体系和标准体系，在当地承包工程往往必须采用俄罗斯标准，但标准浩瀚如海，较好的办法是采用国内设计院与当地设计机构结合，使专业人员对专业人员，这样能在较短时间内掌握标准的主要差异。

8.3.2 应了解业主、包括当地政府机构对工程进行监管的结构、做法、惯例等

8.4 劳务合作方面

劳务合作方面，必须避免非法打工，而应当办理正规手续，否则，如果出现安全或其他方面的问题，不仅个人的权益得不到保证、企业形象也会受到很大损害。承包方要想引进外国劳务，需提前一年（即上一年的5月1日前）向所在州移民局提出申请，第二年2月才能获得审批。从递交配额申请，到劳动者本人具备在俄罗斯当地从事劳务

的合法身份，要经过提交翻译公证手续、缴纳国税、办理打工卡、邀请函、办理签证、办理当地体检、落地签等很多道手续。如果劳动者需要办理延期，则要提前 3 个月开始做文件准备。因此，要求企业早做规划、早做申请。

8.5 其他应注意事项

8.5.1 注意人身安全

俄罗斯境内存在少数地方分离主义分子、民族极端分子和少量反政府武装，主要活动范围是车臣共和国、鞑靼斯坦共和国境内。同时，图瓦共和国、楚瓦什共和国、北奥塞梯共和国也时有民族极端分子活动。近年来，在莫斯科及少数民族聚居地区曾发生过恐怖袭击。2010 年 3 月，车臣恐怖分子在莫斯科再次制造地铁爆炸案。2010 年 7 月 21 日，北高加索卡巴尔达-巴尔卡尔共和国巴克桑水电站发生爆炸事件。2010 年 10 月 19 日，车臣共和国议会大厦发生自杀式袭击案。2011 年 1 月 24 日，莫斯科多莫杰沃机场遭恐怖袭击，造成 35 人死亡、160 人受伤。2012 年 5 月 3 日，北高加索达吉斯坦共和国首府马哈奇卡拉发生两起汽车炸弹爆炸，造成 13 人死亡，122 人受伤。近来，在俄罗斯发生多起中国公民被抢案件。2013 年 3 月，一名中国公民在滨海边疆区遭歹徒杀害。5 月，3 名中国公民在俄罗斯哈卡西共和国遭歹徒抢劫后杀害。2014 年发生多起华商被打被抢等被侵害案件，警方提醒，案件多发生在清晨，中国公民最好结伴而行，加强安全防范措施，且勿携带大量现金，注意不要被人跟踪。

8.5.2 注意防范法律合规风险


近年来，俄罗斯加大力度整顿和规范市场秩序。2013年，俄罗斯总统普京明确表示将在俄白哈关税同盟境内大力打击“灰色清关”，严打假冒伪劣和走私。俄罗斯内务部莫斯科内务总局以涉嫌仿冒国际名牌商品为由，查封某中国企业在莫斯科市库房存放的4.7万箱货物。俄罗斯联邦移民局正在制定系列措施严厉打击非法劳务移民，2013年以来莫斯科市已遣返非法劳务移民逾4000人。2014年在俄罗斯连续发生多起涉中国公民劳务纠纷案件。经了解，务工人员均系通过朋友、乡亲介绍来俄，劳资双方并未签订正规合同或协议，导致务工人员权益受损时得不到法律保障，无法有效维权。此外，其中有不少人员持旅游、商务等类型签证非法务工或签证过期等问题，而被法院处罚款并遣送出境，使自身蒙受经济损失。随着俄罗斯扩大市场整治范围，以及强力部门介入，预计将涉及更多外国非法移民务工和违规经营案件。为此，中国驻俄罗斯使馆和俄罗斯中国总商会紧急提醒在俄华商及中资企业尽快对个人身份、货物合法文件、经营行为等进行全面自查，及时完善相关手续，加强风险防范，采取有效措施保护人员、财产和货物安全，切勿抱有侥幸心理。已建立突发事件应对预案的华商及企业需做好启动预案的准备，尚未制定预案的应尽快拟定。外交部领事司提醒出国务工人员，应选择经中国商务部批准、具备对外劳务合作资质的机构，签订正式劳务合同，办理合法工作签证，提前了解清楚工作要求、条件、待遇等相关情况，切勿轻信无资质中介机构或个人。如到国外后合法权益受到侵犯，应及时报警，并可向中国驻当地使领馆寻求帮助。


8.5.3 注意防范投资合作风险

在俄罗斯开展投资、贸易、承包工程和劳务合作的过程中，要特别注意事前调查、分析、评估相关风险，事中做好风险规避和管理工作，切实保障自身利益。包括对项目或贸易客户及相关方的资信调查和评估，对项目所在地政治风险和商业风险的分析 and 规避，对项目本身实施的可行性分析等。企业应积极利用保险、担保、银行等保险金融机构和其他专业风险管理机构的相关业务保障自身利益，包括贸易、投资、承包工程和劳务类信用保险、财产保险、人身安全保险等，各类担保业务（政府担保、商业担保、保函）等。如果投资或者工程承包的周期较长，要关注俄罗斯自身的通胀率、物价水平，并有一定的风险储备。

附 录

1. 重要问题提示

 **问：中国居民到俄罗斯投资经营，是否需要向中国税务机关报告投资和所得信息？**

 **答：**依据《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俄罗斯企业，或者处置已持有的俄罗斯企业股份或有表决权股份，发生以下情形之一、且按照中国会计制度可确认时，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》进行信息报告：

1) 居民企业直接或间接持有俄罗斯企业股份或有表决权股份达到 10%（含）以上；


2) 居民企业在被投资俄罗斯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；


3) 居民企业在被投资俄罗斯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。

与此同时，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：


1) 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）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》；

2) 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。

 **问：中国居民到俄罗斯从事经营活动，怎样才能享受中俄税收协定规定的税收待遇？**

 **答：**在俄罗斯取得收入的中国居民需要是该收入的受益所有人，并且向俄罗斯境内的支付人提供中国主管税务机关出具的《中国税收居民身份证明》。税收居民身份证明需要在对外支付前出具，公证并且翻译成俄语。需要注意的是，这个证明应在支付发生的当年提供或明确标注是为特定年度出具。

 **问：中国对俄投资企业如何取得《中国税收居民身份证明》？**

 **答：**依据《国家税务总局关于做好〈中国税收居民身份证明〉开具工作的通知》（国税函〔2008〕829号）规定，纳税人在申请开具《中国税收居民身份证明》时，应当填写并向所在地、市、州（含直辖市下辖区）国家税务局、地方税务局的国际税收业务部门递交申请表，经确认符合企业所得税法、个人所得税法以及税收协定有关居民的规定标准后，由局长签发。



问：中国居民在俄罗斯从事经营活动，如对中俄税收协定解释与执行有疑义或认为协定执行有误遭受不公正待遇时，应当如何处理？



答：中国居民遇有下列情形之一的，可在发生不符合税收协定规定的征税措施第一次通知之日起3年内，依据《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），以书面形式向省税务机关提出启动相互协商程序的申请：

- 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。



问：中国企业抵免俄罗斯已纳税额时，应当注意哪些问题？



答：应当注意以下问题：

- 1) 《财政部 国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税〔2009〕125号）第四条规定，可抵免境外所得税税款是指按照境外税收法律及相关规定应当缴纳并已经实际缴纳的企业所得税性质的税款。但不包括：①按照境外所得税法律及相关规定

属于错缴或错征的境外所得税税款；②按照税收协定规定不应征收的境外所得税税款；③因少缴或迟缴境外所得税而追加的利息、滞纳金或罚款；④境外所得税纳税人或者其利害关系人从境外征税主体得到实际返还或补偿的境外所得税税款；⑤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境外所得负担的境外所得税税款；⑥按照国务院财政、税务主管部门有关规定已经从企业境外应纳税所得额中扣除的境外所得税税款。

2) 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第七十八条规定，境外缴纳税款在抵免时应以该境外所得按照企业所得税法及实施条例的规定计算的应纳税额作为抵免限额；同时，除国务院财政税务主管部门另有规定外，该抵免限额应当分国（地区）不分项计算。

3) 《中华人民共和国企业所得税法》第二十三条规定，企业境外当年已纳税额超过抵免限额的部分，可以在以后五个年度内，用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补。

2.中俄投资合作相关税收法规文件索引

2.1 中国居民身份证明

1) 《国家税务总局关于做好〈中国税收居民身份证明〉开具工作的通知》（国税函〔2008〕829号）

2) 《国家税务总局关于做好〈中国税收居民身份证明〉开具工作的补充通知》（国税函〔2010〕218号）

2.2 中国居民(国民)申请启动税务相互协商程序

1) 《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）

2.3 企业所得税

- 1) 《中华人民共和国企业所得税法》（中华人民共和国主席令第六十三号）
- 2) 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令 第 512 号）
- 3) 《财政部 国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税[2009]125 号）
- 4) 《企业境外所得税收抵免操作指南》（国家税务总局公告 2010 年第 1 号）
- 5) 《财政部 国家税务总局关于高新技术企业境外所得适用税率及税收抵免问题的通知》（财税[2011]47 号）
- 6) 《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税[2009]59 号）
- 7) 《国家税务总局关于印发〈非居民企业所得税源泉扣缴管理暂行办法〉的通知》（国税发[2009]3 号）
- 8) 《国家税务总局关于加强非居民企业股权转让所得企业所得税管理的通知》（国税函[2009]698 号，第九条已废止）
- 9) 《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函[2010]79 号）
- 10) 《国家税务总局关于发布〈企业重组业务企业所得税管理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2010 年第 4 号）
- 11) 《国家税务总局关于企业重组业务企业所得税征收管理若干问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 48 号）

- 12) 《国家税务总局关于非居民企业所得税管理若干问题的公告》
(国家税务总局公告 2011 年第 24 号)
- 13) 《国家税务总局关于非居民企业股权转让适用特殊性税务处理有关问题的公告》(国家税务总局公告 2013 年第 72 号)
- 14) 《财政部 国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》(财税〔2009〕57 号)
- 15) 《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》(国家税务总局公告 2011 年第 25 号)
- 16) 《国家税务总局关于境外注册中资控股企业依据实际管理机构标准认定为居民企业有关问题的通知》(国税发〔2009〕82 号)
- 17) 《国家税务总局关于印发〈境外注册中资控股居民企业所得税管理办法(试行)〉的公告》(国家税务总局公告 2011 年第 45 号)
- 18) 《国家税务总局关于依据实际管理机构标准实施居民企业认定有关问题的公告》(国家税务总局公告 2014 年第 9 号)
- 19) 《国家税务总局关于印发〈企业所得税汇算清缴管理办法〉的通知》(国税发〔2009〕79 号)
- 20) 《国家税务总局关于印发〈中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表〉的通知》(国税发〔2008〕114 号)
- 21) 《国家税务总局关于印发〈特别纳税调整实施办法(试行)〉的通知》(国税发[2009]2 号)
- 22) 《国家税务总局关于简化判定中国居民股东控制外国企业所在国实际税负的通知》(国税函〔2009〕37 号)

2.4 出口退(免)税

- 1) 《财政部 国家税务总局关于出口货物劳务增值税和消费税政策的通知》（财税〔2012〕39号）
- 2) 《出口货物劳务增值税和消费税管理办法》（国家税务总局2012年第24号公告）
- 3) 《国家税务总局关于〈出口货物劳务增值税和消费税管理办法〉有关问题的公告》（国家税务总局公告2013年第12号）
- 4) 《国家税务总局关于出口企业申报出口货物退（免）税提供收汇资料有关问题的公告》（国家税务总局公告2013年第30号）
- 5) 《国家税务总局关于调整出口退（免）税申报办法的公告》（国家税务总局公告2013年第61号）
- 6) 《关于出口货物劳务增值税和消费税有关问题的公告》（国家税务总局公告2013年第65号）
- 7) 《财政部 国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》（附件4，财税〔2013〕106号）
- 8) 《适用增值税零税率应税服务退（免）税管理办法》（国家税务总局公告2014年第11号）
- 9) 《国家税务总局关于外贸综合服务企业出口货物退（免）税有关问题的公告》（国家税务总局公告2014年第13号）
- 10) 《国家税务总局关于逾期未办理的出口退（免）税可延期办理有关问题的公告》（国家税务总局公告2014年第20号）

2.5 营业税

1) 《财政部 国家税务总局关于个人金融商品买卖等营业税若干免税政策的通知》（财税[2009]111号）

2) 《财政部 国家税务总局 商务部关于外派海员等劳务免征营业税的通知》（财税[2012]54号）

2.6 税务管理

1) 《中华人民共和国税收征收管理法》（中华人民共和国主席令第四十九号）

2) 《税务登记管理办法》（国家税务总局7号令）

3) 《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）

4) 《国家税务总局关于做好居民企业报告境外投资和所得信息工作的通知》（税总函〔2015〕327号）

2.7 税收协定

1) 《中华人民共和国政府和俄罗斯联邦政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》（1994年签订）

2) 《中华人民共和国政府和俄罗斯联邦政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定的议定书》（1994年签订）

3) 《中华人民共和国政府和俄罗斯联邦政府对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》（2014年签订）

4) 《关于修订〈中华人民共和国政府和俄罗斯联邦政府对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定〉的议定书》（2015年签订）

3. 俄罗斯签订的税收协定预提税率

俄罗斯签订的税收协定预提税率一览表³⁴

序号	缔约国	股息预提税率 (%)		主要股东持股标准 (持股比例、金额)	利息预提税率 (%)	特许权使用费预提税率 (%)
		主要股东	少数股东			
1	阿尔巴尼亚	10	10	不适用	10	10
2	阿尔及利亚	5	15	25%	0/15	15
3	阿根廷	10	15	25%	15	15
4	亚美尼亚	5	10	25%	0/10	0
5	澳大利亚	5	15	10%且 AUD 700,000	10	10
6	奥地利	5	15	10%且 USD 100,000	0	0
7	阿塞拜疆	10	10	不适用	10	10
8	白俄罗斯	15	15	不适用	10	10
9	比利时	10	10	不适用	0/10	0
10	博茨瓦纳	5	10	25%	10	10
11	巴西	10	15	20%	15	15
12	保加利亚	15	15	不适用	15	15
13	加拿大	10	15	10%	10	0/10
14	智利	5	10	不适用	15	5/10
15	中国(1994年)	10	10	不适用	10	10
16	克罗地亚	5	10	25%且 USD 100,000	10	10
17	古巴	5	15	25%	10	5
18	塞浦路斯	5	10	EUR 100,000	0	0
19	捷克	10	10	不适用	0	10
20	丹麦	10	10	不适用	0	0
21	埃及	10	10	不适用	15	15
22	芬兰	5	12	30%且 USD 100,000	0	0
23	法国	5/10	15	直接投资 500,000 原法国法郎并且在法国所纳税但股息免税(5%税率) / 只满足上述一个条件(10%税率)	0	0
24	德国	5	15	10%且 EUR 80,000	0	0

³⁴源自《Doing business in Russia 2015》，Deloitte。

25	希腊	5	10	25%	7	7
26	匈牙利	10	10	不适用	0	0
27	冰岛	5	15	25%且 USD 100,000	0	0
28	印度	10	10	不适用	10	10
29	印度尼西亚	15	15	不适用	15	15
30	伊朗	5	10	25%	7.5	5
31	爱尔兰	10	10	不适用	0	0
32	以色列	10	10	不适用	10	10
33	意大利	5	10	10%且 USD 100,000	10	0
34	日本	15	15	不适用	10	0/10
35	哈萨克斯坦	10	10	不适用	10	10
36	韩国	10	10	不适用	0	0
37	朝鲜	5	10	30%且 USD 100,000	0	5
38	科威特	0	5	25%	0	10
39	吉尔吉斯斯坦	10	10	不适用	10	10
40	拉脱维亚	5	10	25%且 USD 75,000	5/10	5
41	黎巴嫩	10	10	不适用	5	5
42	立陶宛	5	10	25%且 USD 100,000	10	5/10
43	卢森堡	5	15	10%且 EUR 80,000	0	0
44	马其顿	10	10	不适用	10	10
45	马来西亚	15	15	不适用	15	10/15
46	马里	10	15	FRF 1,000,000	15	0
47	马耳他	5	10	25%且 EUR 100,000	5	5
48	墨西哥	10	10	不适用	0/10	10
49	摩尔多瓦	10	10	不适用	0	10
50	蒙古	10	10	不适用	10	适用国内税率
51	黑山	5	15	25%且 USD 100,000	10	10
52	摩洛哥	5	10	USD 500,000	0/10	10
53	纳米比亚	5	10	25%且 USD 100,000	10	5
54	荷兰	5	15	25%且 EUR 75,000	0	0
55	纽西兰	15	15	不适用	10	10
56	挪威	10	10	不适用	0/10	0
57	菲律宾	15	15	不适用	15	15
58	波兰	10	10	不适用	10	10

59	葡萄牙	10	15	25%且2年	10	10
60	卡塔尔	5	5	不适用	5	0
61	罗马尼亚	15	15	不适用	15	10
62	沙特阿拉伯	0	5	直接所有权	0/5	10
63	新加坡	5	10	15%且USD 100,000	7.5	7.5
64	斯洛伐克共和国	10	10	不适用	0	10
65	斯洛文尼亚	10	10	不适用	10	10
66	南非	10	15	30%且USD 100,000	10	0
67	西班牙	5/10	15	5% EUR 100,000 且股息免税/只满足一个条件 10%	0/5	5
68	斯里兰卡	10	15	25%	5	10
69	瑞典	5	15	100% 股权(合资企业 30%股权)且USD 100,000	0	0
70	瑞士	0/5	15	20%且CHF 200,000	0	0
71	叙利亚	15	15	不适用	10	4.5/13.5 /18
72	塔吉克斯坦	5	10	25%	10	0
73	泰国	15	15	不适用	10/国内 税率	15
74	土耳其	10	10	不适用	10	10
75	土库曼斯坦	10	10	不适用	5	5
76	乌克兰	5	15	USD 50,000	10	10
77	英国	10	10	如果股息需课税	0	0
78	美国	5	10	10%	0	0
79	乌兹别克斯坦	10	10	不适用	10	0
80	委内瑞拉	10	15	10%且USD 100,000	5/10	10/15
81	越南	10	15	USD 10,000,000	10	15

4. 主要参考文献和网站

- 1) 《俄罗斯联邦税法典》<http://nalog.garant.ru/fns/nk/>
- 2) 《中华人民共和国企业所得税法》及实施条例 <http://hd.chinatax.gov.cn/guoshui/>
- 3) 《对外投资合作国别(地区)指南——俄罗斯(2015年版)》商务部

- 4) 《Worldwide Corporate Tax Guide 2015》安永 E&Y ey.com/GlobalTaxGuides
- 5) 《Doing business in Russia 2015》，德勤 Deloitte
- 6) 《Doing business in Russia—your Roadmap Successful Investments 2015》，毕马威 KPMG
- 7) 《新旧中俄税收协定对比分析》，思迈特国际税务服务部张旭俊
- 8) 《并购-中国投资俄罗斯及新欧亚经济联盟的新时代》，德勤：朱桢、高亮、杨晟
- 9) 《2014年俄罗斯通胀率为11.4%》，新华网记者：张继业
- 10) 《中俄投资金融合作取得积极进展》，新华网记者：韩洁、刘东凯
- 11) 《俄罗斯联邦经济特区简介》，俄罗斯联邦驻中华人民共和国商务代表处，
<http://www.russchinatrade.ru/zh-cn/>
- 12) 《俄罗斯联邦经济特区介绍》，俄罗斯联邦驻中华人民共和国商务代表处，
<http://www.russchinatrade.ru/zh-cn/>
- 13) 《中国企业“走出去”税收政策是啥样》，黑龙江经济报2011年5月3日，李炳军
- 14) 《中俄税收协定促进企业走出去的政策分析》，《全国税务领军人才培养工作简报》第17期，李炳军
- 15) 俄罗斯联邦税务局网站 <http://www.nalog.ru/>
- 16) 俄罗斯联邦统计局网站 <http://www.gks.ru/>
- 17) 中华人民共和国商务部网站 <http://www.mofcom.gov.cn/>
- 18) 中华人民共和国驻俄罗斯联邦大使馆经济商务参赞处：<http://ru.mofcom.gov.cn/>
- 19) 俄罗斯联邦驻中华人民共和国商务代表处 <http://www.russchinatrade.ru/zh-cn/>
- 20) 中俄经贸合作网：<http://www.crc.mofcom.gov.cn/>