

# 中国居民赴摩尔多瓦 投资税收指南

摘 要

随着“一带一路”发展战略的逐步推进，更多的中国企业开始走出国门，但“走出去”企业仍需要应对政治、经济、法律、税务以及文化等诸多潜在的风险。为了“走出去”企业更好地了解对外投资的税收风险，我们编写了《中国居民赴摩尔多瓦投资税收指南》。该指南从赴摩投资应注意的问题、摩尔多瓦税制、中摩税收协定及相互协商程序、摩尔多瓦转让定价、摩尔多瓦税务争议解决等五个方面对摩尔多瓦税制进行了较为详细的解读。

第一部分的内容主要为摩尔多瓦税务概览及中国居民赴摩投资主要关注事项。该部分分为三个章节，第一节摩尔多瓦国情简介简单介绍了摩尔多瓦的领土、政体和法律体系等方面的概况。第二节中，摩尔多瓦投资环境概述和中摩经贸往来简介展示了摩尔多瓦当前的基本投资背景，为中国“走出去”企业提供了基本的投资信息；中国居民赴摩投资风险提示阐述了赴摩投资所面临的风险，同时本文提供了相应的应对措施供中国“走出去”企业参考。第三节介绍了摩尔多瓦税制体系和摩尔多瓦的税务机关，使投资者了解摩尔多瓦的基本税收环境。

第二部分介绍了摩尔多瓦以所得税为主、多税种并存的现行税制体系，涵盖企业所得税、个人所得税、增值税、消费税、财产税、地方税、社会保险、医疗保险、关税和其它税种。其中，企业所得税与个人所得税不仅是摩尔多瓦税制中的主要税种，也是与赴摩投资关系最为密切的税种，因此本文着重介绍了企业所得税与个人所得税。但同时也对其它的税种进行了相应的介绍，让中国“走出去”企业对摩尔多瓦的税收制度有更全面的了解。第二部分的第五、六节阐述了摩尔多瓦税收征收与管理以及罚款和滞纳金的相关规定，主要涉及相关税款的申报以及缴纳要求。

第三部分主要讲述中摩税收协定及税务合作信息两个方面的内容。我国已对外正式签署百余个避免双重征税协定，税收协定已经成为我国税法体系重要组成部分，在避免双重征税方面发挥了重要作用。中国居民赴摩投资应当重点关注中摩税收协定，理解该协定的相关规则，充分利用中摩税收协定的规定进行更为合理的税务筹划和商业安排，有效降低投资的税务成本和风险。相互协商程序条款是税收协定中的重要条款，缔约国一方居民与缔约国另一方税务当局产生纳税争议后，缔约国一方居民可以寻求所在国政府的帮

助，有效地解决跨国税务争议，维护自身权益。该程序对于化解中国居民国际税务争议具有重要意义，是中国居民赴摩投资过程中维护自身税务合法权益的重要途径。

第四部分简介摩尔多瓦对于转让定价方面的相关要求。目前在摩尔多瓦的税法中未对转让定价作出和其它国家税法类似的规定，但部分条款对支付给关联方的费用做出了税前扣除限制。

第五部分主要介绍中国企业赴摩遇到税务争议应如何解决的问题。税务争议不但给中国“走出去”企业造成了时间和成本上的损失，更有可能对其声誉造成一定的损害。因此，如何正确处理税务争议对于中国“走出去”企业而言十分重要。本部分简单介绍了摩尔多瓦税务机关的税务稽查要求以及纳税人对于税务处理进行上诉的相应规定。

## 目 录

摘 要.....	1
第一部分 摩尔多瓦税务概览及中国居民赴摩投资主要关注事项.....	1
1 摩尔多瓦国情简介 <sup>[1]</sup> .....	1
2 中国居民赴摩投资基本问题.....	2
2.1 摩尔多瓦投资环境概述.....	2
2.2 中摩双边经贸往来简介.....	3
2.3 中国居民赴摩投资风险提示[3].....	5
2.3.1 政治风险及应对措施.....	5
2.3.2 企业缺乏清晰战略定位的风险及应对措施.....	6
2.3.3 企业缺乏风险防范意识和能力及应对措施.....	7
2.3.4 企业跨文化整合能力弱、公信力不足的风险及应对措施.....	8
2.3.5 企业国际化人才匮乏的风险及应对措施.....	8
2.3.6 法律、税收等合规性风险及应对措施.....	9
3 摩尔多瓦税制体系概览.....	10
3.1 摩尔多瓦税制简介.....	10
3.2 摩尔多瓦税务机关（STS）简介.....	10
第二部分 摩尔多瓦税制简介.....	12
1 摩尔多瓦税制综述.....	12
2 摩尔多瓦企业所得税 <sup>[4]</sup> .....	12
2.1 税收居民及征税管辖权.....	12
2.2 企业所得税的具体税务处理.....	13
2.2.1 税率.....	13
2.2.2 应纳税所得额.....	13
2.2.2.1 综述.....	13
2.2.2.2 摩尔多瓦公司之间的股息收入.....	14
2.2.2.3 资本利得的税务处理.....	14
2.2.2.4 固定资产折旧规定.....	14
2.2.2.5 经营净亏损.....	15
2.2.3 合并纳税.....	15
2.2.4 企业所得税优惠政策.....	15
2.3 境外已纳税额抵免.....	16
2.4 预提所得税.....	16
2.5 分支机构所得税.....	17
3 个人所得税 <sup>[5]</sup> .....	17
3.1 税收居民.....	17

3.2	个人所得税税率及应税收入	18
3.2.1	个人所得税累进税率	19
3.2.2	主要应税所得	19
3.2.2.1	工资薪金所得	19
3.2.2.2	个体经营所得	19
3.2.2.3	董事费	19
3.2.2.4	投资所得	19
3.2.2.5	雇主提供的股票期权的税务问题	20
3.2.2.6	资本收益	20
3.2.3	税前扣除	20
3.2.3.1	个人扣除	20
3.2.3.2	商业相关扣除	21
3.2.3.3	损失补偿收入	21
3.3	其它个人所得税费	21
3.3.1	社会保险	21
3.3.2	医疗保险	21
3.3.3	财富税或资产净值税	21
3.3.4	遗产及赠与税	21
4	其它税种	21
4.1	增值税 <sup>[6]</sup>	21
4.2	财产税	23
4.3	消费税	24
4.4	关税	24
4.5	地方税	26
5.1	企业所得税申报纳税	26
5.1.1	申报要求	26
5.1.2	税款缴纳	26
5.2	个人所得税申报纳税	27
5.2.1	申报要求	27
5.2.2	雇主的代扣代缴义务	27
5.3	增值税申报纳税	27
5.4	财产税申报纳税	27
5.5	消费税申报纳税	27
5.6	地方税申报纳税	28
6	罚款和滞纳金	28
6.1	增值税	28
6.2	消费税	28

6.3 社会保险和医疗保险.....	29
6.4 关税.....	29
第三部分 中摩税收协定及税收合作信息.....	30
1 引言.....	30
2 中摩税收协定.....	30
2.1 协定适用范围 <sup>[8]</sup> .....	30
2.1.1 人的范围.....	31
2.1.2 税的范围.....	32
2.1.3 领土范围.....	32
2.2 常设机构.....	32
2.2.1 场所型常设机构.....	33
2.2.2 工程型常设机构.....	34
2.2.3 代理型常设机构.....	34
2.3 不同类型收入的税收管辖权.....	36
2.3.1 消极所得.....	36
2.3.2 营业利润.....	37
2.3.3 不动产所得.....	37
2.3.4 财产转让所得.....	37
2.3.5 个人劳务所得.....	38
2.4 境外税收抵免概述.....	41
2.4.1 境外所得税收抵免适用范围.....	41
2.4.2 境外税收抵免分类.....	41
2.4.3 中摩境外所得税收抵免.....	42
2.4.4 境外税收抵免限额的计算.....	42
2.4.5 境外可抵免所得税税额.....	43
2.4.6 境外所得税收抵免的确认时间 <sup>[11]</sup> .....	43
2.4.7 个人境外所得的税收抵免办法.....	44
2.4.8 饶让抵免.....	45
2.4.9 实务指引.....	45
2.5 无差别待遇原则.....	47
2.6 税收情报交换.....	48
3 中摩税收合作信息.....	50
3.1 中摩税收协定相互协商程序条款.....	50
3.2 中国《税收协定相互协商程序实施办法》.....	51
第四部分 摩尔多瓦转让定价概览.....	54
第五部分 摩尔多瓦税收争议处理机制概览.....	55
1 税务稽查.....	55

2 时限.....	55
3 上诉.....	55
4 提交上诉.....	56
5 上诉审查.....	56
6 税务机关对于上诉做出的决定.....	56
7 执行上诉结果.....	57
8 向法院提出上诉.....	57
9 税务裁定.....	57
参 考 文 献.....	58

# 第一部分 摩尔多瓦税务概览及中国居民赴摩 投资主要关注事项

## 1 摩尔多瓦国情简介<sup>[1]</sup>

摩尔多瓦是地处欧洲中部的内陆国家，与罗马尼亚、乌克兰接壤，国土面积 3.38 万平方公里。大部分国土位于普鲁特河和德涅斯特河之间，地处平原，境内丘陵起伏，河谷和山谷相间，平均海拔 147 米。科德腊高地位于中部，北部和中部属森林草原带，南部是辽阔的草原，西部的巴拉涅什特山是最高点，海拔 430 米。河流众多但大部分短小，摩尔多瓦有着丰富的地下水资源，森林覆盖面积占全国领土的 9%。

自 2000 年起，摩尔多瓦实行议会制。2010 年 11 月 28 日摩尔多瓦举行议会提前选举，摩共产党入党、自由民主党、民主党和自由党进入议会，自由民主党、民主党和自由党组成执政联盟与“欧洲一体化联盟”。民主党主席卢普当选议长，并担任代理总统一职直至 2012 年 3 月 22 日；自由民主党主席菲拉特任总理；2012 年 3 月 23 日，执政联盟推选的无党派人士蒂莫夫蒂出任新一届总统。

(1) 宪法：1994 年 7 月 29 日，摩议会通过新宪法规定：摩是一个主权、独立、统一和不可分割的国家；实行三权分立，坚持政治多元化条件下的民主；摩为永久中立国，不允许外国军队驻扎在摩领土内；摩尔多瓦语为国语。1999 年 7 月 25 日，摩议会决定将 7 月 29 日定为宪法日。2000 年 7 月 28 日，宪法修正案生效，摩由半议会半总统制改为议会制，自此，摩总统由议会选举产生。<sup>[2]</sup>

(2) 议会：摩尔多瓦实行一院制，总共有 101 个议席。议会由 10 个常设委员会组成，包括：经济政策、预算和财政委员会，国家安全、国防和社会秩序委员会，对外政策和欧洲一体化委员会，权利、任命和豁免委员会，人权委员会，公共管理、生态和土地发展委员会，文化、科学、青年教育、



运动和大众媒体委员会，人权与民族关系委员会，农业和食品工业委员会，社会保障、卫生和家庭委员会和 1 个专门委员会（负责总统选举）。由 11 名议员组成的议会常设局是议会常务工作机构，该 11 名议员根据党团比例代表制产生，常设局成员为议长、副议长、各党派议员团主席。

2014 年 11 月 30 日，摩尔多瓦举行新一届议会选举，摩社会党入党、自由民主党、摩共产党入党、民主党和自由党分获 25、23、21、19 和 13 议席进入议会。2015 年 1 月 23 日，民主党副主席安得里安·坎杜当选议长。

（3）司法：独立后，摩尔多瓦相应建立了法院、检察院及宪法法院，完整的司法审判和检察监督等司法系统由此逐渐形成。法院、军事法院、上诉院、最高法院和宪法法院组成了摩尔多瓦法院体系。作为摩尔多瓦总统部门的最高权力机关，最高司法会议由 11 名大法官组成，任期为 5 年，摩尔多瓦总统根据最高司法会议的提名任命司法部门的法官。宪法法院是宪法司法机构，也称护宪机构，宪法法院只服从宪法，它独立于任何一个公众政权机构。作为司法系统内的独立单位，检察院依法监督公众管理机构、自然人和法人准确和统一的执法情况，维护法制、公民的权利和自由，协助行使司法权。总检察院、地区检察院和专门检察院组成了检察院系统。

（4）政府机构：摩尔多瓦政府共 16 个部和 7 个直属机构。除政府办公厅外，摩尔多瓦的 16 个政府部门分别为：外交和欧洲一体化部、经济部、财政部、农业和食品工业部、地区发展与建设部、交通与公路基础设施部、司法部、内务部、国防部、信息技术与通讯部、青年与体育部、环境部、教育部、卫生部、劳动与社会保障和家庭部、文化部。

摩尔多瓦政府现有 7 个直属机构，分别是：民族关系部、土地局、国家旅游局、国家统计局、国家林业局、物资局、反贪污中心。

## 2 中国居民赴摩投资基本问题

### 2.1 摩尔多瓦投资环境概述

摩尔多瓦的投资环境优势可概括为以下几点：

首先，地理位置优越。摩尔多瓦紧邻欧盟，面向独联体，地处欧洲两大政治、经济体结合部，接壤罗马尼亚和乌克兰，地理优势得天独厚。随着 2008 年 1 月欧盟给予摩尔多瓦单方面优惠贸易安排协议的正式生效，摩向欧盟出口的绝大部分产品享受免除关税的优惠，获得了进入欧盟市场的便利条件，2014 年 6 月，深度广泛自由贸易协定签署；同时摩尔多瓦作为独联体成员国，享有独联体框架内与其成员国之间的各项贸易及投资优惠和便利。

其次，摩尔多瓦为世界贸易组织成员。摩尔多瓦于 2001 年 6 月 28 日加入世界贸易组织（WTO），继吉尔吉斯斯坦、格鲁吉亚之后，成为独联体内第三个 WTO 正式成员。摩尔多瓦如今正谋求加入欧盟，其国内有关法律都在向欧盟靠拢，这有利于外国投资者按照世贸组织规则在摩开展经贸合作。

第三，劳动力成本低。摩尔多瓦工资为 1.5 欧元/小时，而乌克兰为 3 欧元/小时，罗马尼亚和保加利亚为 4 欧元/小时。

第四，国民受教育程度高。原苏联时期，摩尔多瓦拥有发达的教育资源，基础教育较好，全国无文盲。

第五，农业基础好，土地肥沃。摩尔多瓦曾被视为原苏联的粮仓、葡萄酒园。摩尔多瓦地处世界三大黑土地平原之一的乌克兰平原，肥沃的黑钙土约占国土面积 3/4，非常适合小麦、玉米、向日葵、烟草等农作物的种植。若增加投入，有助于高效农业的形成和发展，向欧盟和独联体两大市场供应农产品。

第六，摩尔多瓦在已设立的自由经济区和工业园区实行一系列税收优惠政策，有利于吸引外来投资者来摩发展。

根据世界经济论坛《2014-2015 年全球竞争力报告》的数据，摩尔多瓦在全球最具竞争力的 144 个国家和地区中，位列第 82 位。美国传统基金会和《华尔街日报》发布的 2015 经济自由度指数指出，在全球 178 个经济体中，摩尔多瓦经济自由度排第 110 位。

## 2.2 中摩双边经贸往来简介

摩尔多瓦独立之初，中国和摩尔多瓦于 1992 年签署了第一个政府间经贸协定，由此，中摩两国间贸易开始单独统计。据摩尔多瓦海关统计，1992 年

中摩贸易额达 35 万美元。两国贸易从无到有，快速增长，发展势头逐年扩大。中摩双边贸易的特点可概括如下：

(1) 两国贸易额增长平稳，增速逐年加快，仍有较大的发展潜力。据中国海关统计，二十世纪九十年代，中摩贸易额一直徘徊于 100 万美元。进入二十一世纪，两国贸易增长迅速。2000 年双边贸易额达 812 万美元，2009 年升至 7583 万美元，增长 9 倍多，年均增长约 60-70%；根据中方海关统计，2014 年两国贸易额达 1.4 亿美元，同比增长 6%。其中，中方进口 2479 万美元，同比增长 27.3%；中方出口 1.15 亿美元，同比增长 2.3%。

(2) 根据两国贸易的商品结构，摩尔多瓦向中国出口的商品单一，仅以葡萄酒为主，占中国市场的份额较小，2012 年葡萄酒出口量比 2009 年增加约 9 倍；摩尔多瓦从中国进口的产品，最初以家电、建材以及服装、鞋帽、纺织品等中低档日用消费品为主，近年来逐步转变为有行业竞争优势的通讯设备、家具、汽车等高科技类商品。

(3) 小市场同样可以有出色的表现。中国通讯技术企业在摩尔多瓦发展迅速，为中摩双边贸易作出重要贡献。华为通讯技术公司经过不懈努力，在摩尔多瓦 3G 项目一举夺标；中兴通讯公司在摩尔多瓦开展的 CDMA 等通讯终端产品，在摩尔多瓦当地的销售也表现不凡。中国通讯企业的供货在摩尔多瓦通讯设备供应中占到一半的份额，充分说明中国商品技术可以在摩尔多瓦拥有良好的发展空间。

(4) 中摩两国在经济合作领域发展存在可推动的空间。自摩尔多瓦独立以来，由于缺乏资金，基础设施亟待维护、修复、建设。摩尔多瓦正努力融入欧盟，国际组织和欧盟等对摩尔多瓦也给予了一定的贷款、融资支持，预计将有一批公路、能源、水处理、民用住宅、农业和农产品加工项目出台，中国企业可积极参与招投标项目，为中国与摩尔多瓦的经济技术合作取得新的突破。

1999 年 8 月，中摩经济贸易合作委员会成立，双方签署《中摩合作委员会工作条例》。2014 年 12 月，在北京召开了中摩双边经贸混合委员会第七次会议。

表 1 2010-2014 年中摩进出口贸易额

(单位: 万美元)

	进出口贸易总额	同比去年增长/下降	中国对摩尔多瓦出口	同比去年增长/下降	中国自摩尔多瓦进口	同比去年增长/下降
2010 年	8723	—	8052	—	671	—
2011 年	11031	26.5%	9748	21.1%	1283	91.2%
2012 年	14257	29.2%	12395	27.2%	1863	45.2%
2013 年	13122	-8.0%	11263	-9.1%	1859	-0.2%
2014 年	14008	6.8%	11529	2.4%	2479	33.4%

1) 资料来源: 中国海关

## 2.3 中国居民赴摩投资风险提示[3]

随着中国经济实力的不断增强,越来越多的中国企业开始走出国门,拓展海外投资业务。但是,中国企业应当认识到“走出去”绝非一路坦途。国外政治、法律、经济等社会环境与国内的差异是企业目前对外投资合作活动中可能面临的主要风险;另外,全球市场动荡加剧,海外竞争日趋激烈。充分了解国外投资环境,并逐步提升企业自身的风险应对能力,是大部分中国企业所面临的当务之急,而企业自身对外投资合作管理制度与风险应对措施的建立健全,是目前中国企业需要正视并积极调整完善的重中之重。因此,我们对于目前可能存在的对外直接投资主要风险及应对建议进行了如下归纳,以供参考。

### 2.3.1 政治风险及应对措施

政治风险一般指企业因一国政府或人民的行为而遭受损失的风险。如果企业目前与该国的国民意愿存在不一致,就有可能产生政治风险。常见的政治风险包括外汇管制、进口配额及关税、汇兑限制、没收资产、战争及其它政府违约等风险。此外,企业不重视文化融合和本地化经营,不清楚或未合理履行企业的社会责任,过于注重经济效益而忽视当地社区关系和对生态环境的保护,都有可能造成政治风险。

为降低政治风险,我们向企业提出如下应对措施,以供参考:

- 投资前充分了解相关政治风险并在投资后及时关注摩尔多瓦和相关地

区的政治经济形势，加强与中国使馆、驻外商业机构或政府有关部门的联系，建立被投资国风险预警、防范和应急处理机制。

- 遵守摩尔多瓦法律法规，尊重当地文化习俗，保护投资地环境，承担企业的社会责任，包括加强与投资地社区、行业协会与居民的友好沟通，创造当地就业机会，支持教育、环保等公益慈善活动，禁止任何形式的贪污和贿赂，并加大企业宣传力度。
- 加强公关意识，避免过度依赖摩尔多瓦政府，同时照顾其它利益方和民众关系，提高中国企业在当地的综合形象。
- 建立有效的利益方沟通机制，考虑与摩尔多瓦当地企业合资合作或建立战略联盟，互利共赢。
- 充分利用海外投资保险，完善投保范围，加强对外投资保险管理。

### 2.3.2 企业缺乏清晰战略定位的风险及应对措施

不少企业在进行对外投资前缺乏长远的战略规划。一些企业未进行充分的信息收集和市场考察，对行业前景的判断不准确，并缺乏科学规范的投资决策。而某些企业未进行适当的战略协调和合作，出现恶性竞争的情形。此外，一些企业的技术、品牌、管理缺乏核心竞争力，且没有清晰的战略定位。

为降低企业缺乏清晰战略定位的风险，我们向企业提出如下应对措施，以供参考：

- 深入研究全球产业格局及趋势，充分做好行业和市场调研，分析评估企业核心能力和优势资产，利用自身优势拓展适合的区域与行业。
- 树立清晰的国际化战略规划和目标，根据自身条件制定中长期及短期的全球化战略，实现全球范围内资源和要素的优化配置并兼顾国内原有产业的协同效应，提升企业在全产业链中的地位。
- 建立适应国际市场规则、守法高效、财务合理的组织架构和管理流程，建立对外直接投资项目的管理、监控、考核和激励机制，在打造总部层面海外业务平台的同时，对海外子公司充分授权，正确处理国内母公司与海外子公司的关系，推进海外投资管理和运行的本地化。
- 制定优化的海外投资策略，包括考虑战略联盟或集群式对外投资模式

与本国、摩尔多瓦当地或其它领先跨国企业合资合作，或采用分阶段投资和通过规模较小的项目积累海外投资经验。

- 健全企业为主体、市场为导向、产学研相结合的技术创新体系，加强研发创新投入，树立品牌意识，建设管理能力，提升企业影响力和品牌全球认知度。

### 2.3.3 企业缺乏风险防范意识和能力及应对措施

企业的治理管控制度存在缺陷，就会造成额外损失。一些企业在投资前没有做好必要的尽职调查，未能充分评估投资经营风险或提前建立风险防范措施。而某些企业对于国外市场、法律、税收环境缺乏了解，也没有充分利用具有经验的对外投资合作方面的专业顾问。此外，企业对于海外市场的经济波动、违约风险、汇率波动风险缺乏足够的认识，也会造成损失。

为提高企业的风险防范意识和能力，我们向企业提出如下建议，以供参考：

- 企业应当根据中国和摩尔多瓦公司治理相关的法律法规要求，结合企业实际，建立规范的公司治理结构、汇报程序和议事规则，明确决策、执行、监督等方面的职责权限，形成科学有效的职责分工和制衡机制。
- 在投资决策前，企业应充分了解海外投资和经营的风险，做好尽职调查和风险评估，建立健全的风险防范与管理机制，提高危机处理能力。
- 发挥第三方机构作用，加大风险识别，充分借助海外经验丰富的中介服务机构的专业服务，减少信息不对称，实现科学合理的决策。
- 充分了解并利用政府、行业协会与第三方机构的投资促进政策与配套服务措施，协同政府与第三方机构合作建立风险防控体系，实现信息共享。
- 考虑有选择和针对性地购买海外投资商业保险。
- 积极防范海外投资的汇率风险，设立外汇风险提示制度，合理选择融资货币降低汇率风险，灵活运用金融衍生工具以实现风险对冲。

#### 2.3.4 企业跨文化整合能力弱、公信力不足的风险及应对措施

企业由于缺乏海外投资管理经验，对投资或并购的准备不足，缺乏前期深入尽职调查和投资后的协同整合。由于对当地的文化缺乏了解，企业的管理制度以及国内外文化的冲突将引起后期的整合障碍。此外，由于国外市场对中国企业的企业形象、产品质量、品牌认知都缺乏足够的了解或存在误解，若企业没有进行充分的宣传，则会导致企业的公信力不足。

为降低企业跨文化整合能力弱、公信力不足的风险，我们向企业提出如下应对措施，以供参考：

- 充分利用自身资源和聘请专业机构，开展全面深入的投资或并购前的尽职调查，对目标企业的业务运营、财务、法务、税务、人力资源、信息系统等风险及未来融合计划做全面的审视和评估。
- 事先制订详尽完善的整合方案，尤其关注目标企业的核心价值诸如管理、研发、生产和销售等方面的人才保留计划，提高投资后的管理效率和协同效应，并适时对实施方案加以修正和完善。
- 尊重摩尔多瓦的文化习俗，促进并购后企业内部和外部的有效沟通和文化融合，打造协调一致的高绩效国际团队。
- 保留或招聘当地雇员，在根据投资实际需求及使用程度的情况下实现海外员工属地化。
- 充分利用当地的各类媒体，加强与当地政府、社区与员工的友好沟通，做好企业形象宣传。
- 增强企业的透明度，及时、准确地发布与其活动、结构、公司治理等情况有关的重大事项的信息，加强公共关系管理和与各利益相关方之间的沟通，增进各信息需求方对企业的了解和认同。

#### 2.3.5 企业国际化人才匮乏的风险及应对措施

如若企业缺乏合理、长期的人才资源战略，没有完善的人才激励与培养机制，缺少国际化薪酬福利体系，将会导致国际化人才的匮乏，并使企业的海外投资举步维艰。

为降低企业国际化人才匮乏的风险，我们向企业提出如下应对措施，以供参考：

- 通过打造一流的企业形象、构建良好的工作环境和平台，营造令人舒适的文化氛围，在全球范围内构建良好的雇主品牌形象，吸纳具有海外经验的全球化人才。
- 结合不同国家和地区人才环境特点和人力成本的差异，依据跨国经营环境下当地的业务定位模式，制定相匹配的人才结构、人才配置策略和全球化的薪酬福利体系，提高员工、管理层和董事会国际化程度，对全球人才资源做出高效的整合和配置。
- 优化企业海外投资管理人员及核心人才的激励与培养储备机制，逐步形成与国际接轨的跨国人才选聘、管理和奖惩制度。
- 充分评估当地劳动就业环境、工会及劳工组织的运作模式及关系，遵循相关的法律、法规、雇佣惯例、国际劳工标准，为雇员提供平等、公平、健康的劳工环境。
- 尊重当地员工和工会，关注员工的敬业度提升，加强员工培训，通过有效沟通和文化融合来提高留用率。

#### 2.3.6 法律、税收等合规性风险及应对措施

企业合规性，或更准确地说“违反规则的风险”，已经成为近年来一个广受关注的问题。对跨国投资者来说更是如此。举例来说，在一个国家普遍接受的做法在另一个国家可能就成为了严重的犯罪或民权侵犯。因此，无论企业投资何处，合规性风险都是企业运营需要首要考虑的问题。一旦触发合规性风险，对企业而言，带来的结果可能包括高昂的罚款、行政处罚、声誉损失甚至于终止运营。故对于企业来说，了解投资当地的监管体系并设立对应的合规性监管体系是境外投资获取成功的必要条件。

为降低企业法律、税收等合规性风险，我们向企业提出如下应对措施，以供参考：

- 严格遵守摩尔多瓦当地有关法律、法规、规章和业务规则的规定，避免合规性风险。



- 充分熟悉投资合作项目所在国法律规定和商业制度，运用法律手段和国际规则保护自身的合法权益。
- 充分了解当地政策和操作，加强与相关中介机构和政府沟通，积极应对海外贸易壁垒、反垄断、国家投资安全审查等。
- 与对外投资合作相关的政府机构保持沟通，及时反馈过程中碰到的困难和问题，协助政府机构从实务的角度及与国际惯例接轨的方式，进一步完善对外投资合作管理办法或鼓励政策。
- 制定完善的国际税收风险管理战略，借助专业服务机构的国际运作经验，关注国际税务发展动态，重视海外税务合规，充分利用税收协定与投资贸易保护协定，进行适当的税务筹划。

### 3 摩尔多瓦税制体系概览

#### 3.1 摩尔多瓦税制简介

摩尔多瓦具备完善的税收结构，征税权分属中央政府和地方税务机关。摩尔多瓦的税法覆盖范围广泛，涵盖企业所得税、个人所得税、增值税、消费税、财产税、地方税、社会保险、医疗保险、关税和其它税种。

企业所得税、增值税、消费税和进口关税由中央政府征收，财产税和地方税由地方税务机关征收。

#### 3.2 摩尔多瓦税务机关（STS）简介

摩尔多瓦国家税务局，缩写为 STS，是摩尔多瓦税务机关的中央机构，行使税法赋予其的财政特权。财政部管辖的国家税务局主要职能是征收和管理摩尔多瓦共和国税法规定的各种直接税和间接税。

国家税务局由以下两个分支机构构成：

- 国家税务稽查总局：根据摩尔多瓦共和国税法成立，针对税收管理问题制定基本政策。
- 地方（地区）税务稽查局（包括 32 个地区税务稽查局以及基希讷乌（Chisinau）税务稽查局、巴蒂（Balti）税务稽查局和加告兹（Gagauzya）

地区税务稽查局)：负责管理摩尔多瓦的税收，包括记录纳税人资料、受理纳税申报、执行税务稽查以及对逾期未缴税款处以罚款。

## 第二部分 摩尔多瓦税制简介

### 1 摩尔多瓦税制综述

摩尔多瓦现行税制是以所得税为主，多种税种并存的税制体系。摩尔多瓦的税法覆盖范围广泛，涵盖企业所得税、个人所得税、增值税、消费税、财产税、地方税、社会保险、医疗保险、关税和其它税种。其中，企业所得税与个人所得税不仅是摩尔多瓦税制中的主要税种，也是与赴摩投资关系最为密切的税种。因此，本指南将对摩尔多瓦的企业所得税与个人所得税作详细阐释，对其它税种仅作概要性介绍。

摩尔多瓦征税权分属中央政府和地方税务机关。企业所得税、增值税、消费税和进口关税由中央政府征收，财产税和地方税由地方税务机关征收。

从整个税收体系来看，与发达国家相比，摩尔多瓦的税收体系尚处于发展阶段，新规章制度层出不穷，且摩尔多瓦地方税务当局对税法的解释和操作有极大的自主权，各地税务主管部门实务操作不尽相同。尽管如此，本指南仍旧尝试对摩尔多瓦常见的税收征管要求，如纳税申报、税款缴纳、税务行政处罚（如罚款与滞纳金）、税务争议、税务法律救济等方面，进行概要性介绍，帮助投资者了解大致的税务征管框架。但对于拟投资摩尔多瓦的投资者来说，事先对投资目的地的税收环境进行进一步调研，从而规避税务合规性风险，是避免投资失败的必要举措，必要时，可以考虑向专业人士寻求帮助。

### 2 摩尔多瓦企业所得税<sup>[4]</sup>

#### 2.1 税收居民及征税管辖权

摩尔多瓦居民企业应就其全球收入纳税。居民企业是指在摩尔多瓦进行管理或组织经营活动（所谓在摩尔多瓦组织经营活动，是指由在摩尔多瓦登

记为法人实体的公司开展经营活动），同时主要在摩尔多瓦境内开展经营活动的公司。

非居民企业在摩尔多瓦构成的常设机构应就来源于摩尔多瓦的所得纳税。从税务角度出发，常设机构被视为居民企业。

## 2.2 企业所得税的具体税务处理

### 2.2.1 税率

摩尔多瓦的企业所得税税率如下：

**企业所得税标准税率：**摩尔多瓦的企业所得税标准税率为 12%。未登记为增值税纳税人的中小型公司（农场主和个体工商户除外），适用如下税率：

- 如果公司在前一财务报告期内（截至 12 月 31 日）的经营活动收入达到 100,000 摩尔多瓦列伊，则本报告期取得的经营活动收入须按 3% 的税率纳税。

- 如果公司在前一财务报告期内（截至 12 月 31 日）的经营活动收入在 100,000 摩尔多瓦列伊至 600,000 摩尔多瓦列伊之间，并主动登记为增值税（VAT）纳税人，则本报告期取得的经营活动收入可选择按 3% 的税率纳税或按 12% 的企业所得税标准税率纳税。

**农场主：**农场主适用的企业所得税税率为 7%。

**个体工商户：**对于个体工商户年应纳税所得额不超过 27,852 摩尔多瓦列伊的部分按 7% 的税率缴纳企业所得税，超出部分按 18% 的税率缴纳企业所得税。

### 2.2.2 应纳税所得额

#### 2.2.2.1 综述

公司所有来源的收入，减去税法规定的可扣除费用和免税额后即为企业应纳税所得额。公司计算应纳税所得额时，一般可扣除该纳税年度内与其业务活动相关的必要费用。但以下项目不可扣除：

- 公司创办人和雇员的个人及家庭开支
- 购置可折旧资产支付的费用

- 关联方之间出售或交换资产、开展工作或提供服务造成的亏损
- 支付给关联方的不当费用，包括报酬、利息和租金
- 支付给专利持有人的费用
- 与免税收入相关的费用
- 坏账准备

**存货：**资产增值收益无需缴税；资产减值损失不可税前扣除。

**准备金：**计提的坏账准备金通常不得税前扣除，但是如果法院裁决认定某公司无法收回其一项债权，则从所得税角度，该公司可在税前扣除该笔债权坏账损失。

#### 2.2.2.2 摩尔多瓦公司之间的股息收入

对支付给非居民和居民企业的股息一般按6%的税率征收预提所得税。对在2008至2011财年之间支付的股息仍按15%的税率征收预提所得税。

#### 2.2.2.3 资本利得的税务处理

公司通过出售、交换或以其它方式转让资产取得的资本利得或损失，等于处置资产取得的金额与资产成本之间的差额。公司在一个纳税年度内应缴所得税的资本利得等于资本利得超出资本损失部分的50%。净资本损失可向以后年度结转，用以抵减之后三年的资本利得。

#### 2.2.2.4 固定资产折旧规定

公司用于经营活动的固定资产可采用余额递减法计提折旧。摩尔多瓦将固定资产分为五类以便计算折旧。以下为各资产类别适用的折旧率：

表 2 不同资产类别的资产折旧率

资产类别	折旧率 (%)
第 1 类	5
第 2 类	8
第 3 类	12.5
第 4 类	20
第 5 类	30

上述固定资产的分类是基于摩尔多瓦政府批准的固定资产目录而定。

第一类资产（不动产）应单个计提折旧，其它类别资产可作为整体来计提折旧。

#### 2.2.2.5 经营净亏损

发生经营净亏损的公司可在发生亏损后的三个纳税年度内分别抵扣亏损额的三分之一，亏损金额不可向以前年度结转。

#### 2.2.3 合并纳税

摩尔多瓦税法中没有关于集团合并纳税的规定，即不允许集团进行合并纳税申报或在集团内部之间弥补亏损。

#### 2.2.4 企业所得税优惠政策

摩尔多瓦的主要税收优惠政策如下：

**自由经济区：**自由经济区内的居民企业可享受以下优惠政策：

- 向摩尔多瓦境外出口自由经济区生产的商品取得的收入，可按企业所得税标准税率减半征收企业所得税。

- 前项之外的收入可按企业所得税标准税率减25%征收企业所得税。

- 若公司某个季度的固定资产投资或用于自由经济区基础设施开发的投资金额达到或超过100万美元，则自下一季度起，出口自由经济区生产的商品取得的收入在三年内免缴企业所得税。

- 若公司某个季度的固定资产投资或用于自由经济区基础设施开发的投资金额达到或超过500万美元，则自下一季度起，出口自由经济区生产的商品取得的收入在五年内免缴企业所得税。

**商业银行：**商业银行为投资特定活动（见下文规定）提供贷款的，可享受以下优惠政策：

- 三年以上的贷款所得免缴企业所得税
- 二至三年的贷款所得可减免 50%的企业所得税

享受上述企业所得税优惠政策的贷款必须投资于以下活动：

- 购置用于业务活动、承包商工程和工程服务的固定资产
- 购置和加工农产品

- 设计、开发、控制和执行新工艺、新技术
- 调整产品生产工艺
- 种植及翻新多年生作物
- 陈化干邑白兰地、用于酿造传统起泡酒的原料酒及优质葡萄酒

**创造就业机会的商业实体：**商业实体若能每年增加员工数，则可减免应纳税所得额。可减免的应纳税所得额为前一年全国的平均年薪乘以公司工资表中较前一年增加的平均员工数。

### 2.3 境外已纳税额抵免

对于公司在摩尔多瓦的应税收入中已缴纳的境外税款，可在摩尔多瓦境内申请企业所得税抵减，公司应在相关收入在摩尔多瓦的应纳税年度内抵减其境外已缴税款。

### 2.4 预提所得税

表3 预提所得税概览

预提所得税 (%)	
股息红利	6/15 (a)
利息	
支付给居民个人的利息	0/15 (b)
支付给非居民的利息	12 (b)
特许权使用费	12 (c)
服务费	7/10/12 (d)
从居民个人处购得的商品	2/7 (e)
保险费	12 (f)
赌博、广告活动和博彩所得	12/18/25 (g)
分支机构利润汇出税	0

(a) 通常，支付给非居民和居民纳税人的股息应按6%的税率缴纳预提所得税。对于支付2008至2011财年的股息仍按15%的税率征收预提所得税。

(b) 个人存款和证券的利息于2020年之前无需纳税；对于公司从三年以上银行存款或三年以上公司债券取得的利息收入，于2020年之前无需纳税；国债利息于2020年1月1日之前无需纳税。

(c) 支付给居民个人及非居民纳税人的特许权使用费应代扣代缴12%的预提所得税。

(d) 非居民纳税人提供的服务应代扣代缴12%的预提所得税；支付给个人的租金应代扣代缴10%的预提所得税（农业用地租金除外）；支付给居民个人的特定款项需代扣代缴7%的预提所得税。

(e) 指定农产品应代扣代缴2%的预提所得税。向居民个人购买的其它类型的商品需代扣代缴7%的预提所得税（某些商品除外）。

(f) 支付给非居民纳税人的保险费需代扣代缴预提所得税。

(g) 支付给非居民纳税人的赌博和广告活动的奖金需代扣代缴12%的预提所得税；支付给居民纳税人的赌博奖金需代扣代缴18%的预提所得税；支付给居民纳税人的广告活动和博彩的奖金需按以下税率代扣代缴预提所得税：

- 奖金超过951.6摩尔多瓦列伊，但不超过5万摩尔多瓦列伊，需代扣代缴18%的预提所得税。

- 奖金超过5万摩尔多瓦列伊，需代扣代缴25%的预提所得税。

## 2.5 分支机构所得税

摩尔多瓦分支机构适用的所得税税率为12%。

## 3 个人所得税<sup>[5]</sup>

### 3.1 税收居民

下列个人在摩尔多瓦负有纳税义务：

- 在摩尔多瓦境内获得收入，以及从海外金融与投资中获得所得的摩尔多瓦居民。
- 在摩尔多瓦的合法私人企业，包括个体户、有限合伙人、一般合伙人以及农场主。
- 在摩尔多瓦境内获得收入和因在摩尔多瓦境内工作而获得海外收入（不包括境外金融活动与投资所得）的非摩尔多瓦居民。

税收居民为满足下列任一条件的个人：

- 在摩尔多瓦拥有永久性居所（含出国留学或旅行的个人，以及摩尔



多瓦政府公派出国的官员)。

- 任一财政年度在摩尔多瓦停留时长达183天或以上。

### 3.2 个人所得税税率及应税收入

个人所得税应纳税所得为其在摩尔多瓦获得的全部含税所得以及从海外金融与投资经营中获得的所得，减去适用的扣除项目和其它指定补贴。

全部含税所得包括下列各项：

- 来自创业、专业服务或其它类似活动的所得
- 个人通过提供服务获得的薪资与费用
- 雇主支付的现金或实物报酬以及其它所得
- 利息
- 资本利得
- 特许权使用费与年金
- 股息
- 租金收入
- 律师及其它专业人员获得的收入，包括佣金和其它类型的收入

全部含税所得不含下列各项：

- 从疾病专项费用中获得的补偿金额
- 第三方为事故及/或永久性残疾所支付的赔偿金
- 残疾补偿金
- 政府证券的利息
- 子女赡养费与津贴
- 捐款与遗产
- 政府规定限额内的每日津贴
- 奖学金
- 从政府或慈善机构获得的福利
- 来自商业专利活动的所得
- 销售个人生产的辅助原材料及农产品的所得（农场与个体户获得的所得除外）

- 个人返还可回收包装获得的收入
- 从促销礼品或彩票中获得的单项不超过1,012.80摩尔多瓦列伊的奖金
- 因精神损害获得的赔偿

### 3.2.1 个人所得税累进税率

表4 个人所得税累进税率表

(单位: 摩尔多瓦列伊)

应纳税所得额	税率	本档封顶税额
(1) 未超过29,640的部分	7%	2,074.80摩尔多瓦列伊
(2) 超过29,640的部分	18%	无

农场主适用的所得税税率为7%。

### 3.2.2 主要应税所得

#### 3.2.2.1 工资薪金所得

应税薪酬包括工资薪金、现金或实物报酬、奖金、奖励、假期津贴、通货膨胀津贴以及专利与商标的特许权使用费。应税薪酬还包括按日计酬、临时工获得的薪资、向私人企业的董事及经理支付的费用与薪金、以及专业人士（律师、医生与专家）获得的费用。

摩尔多瓦税法对于雇主向其员工未满18岁的子女提供的教育补贴未作出任何特殊规定，此类补贴应纳入应税所得。

#### 3.2.2.2 个体经营所得

经许可进行独立劳务的个人（商人、工匠及家族协会）获得的收入以及个体经营商业活动获得的收入应缴纳个人所得税。

#### 3.2.2.3 董事费

摩尔多瓦税法未对董事费的税务处理作出明确规定。

#### 3.2.2.4 投资所得

2020年1月1日前，居民个人在摩尔多瓦银行存款的利息无需缴纳个人

所得税。

### 3.2.2.5 雇主提供的股票期权的税务问题

摩尔多瓦税法未对雇主提供的股票期权的税务处理作出明确规定。

### 3.2.2.6 资本收益

应税资本资产包括下列项目：

- 股票及其它在企业活动中拥有的所有权
- 债券
- 未用作商业用途的私人财产
- 土地
- 出售资产获得的期权

任一财政年度的资本利得的计税基础为该财政年度获得的资本利得总金额的50%。

资本收益仅可用于抵扣资本亏损。

### 3.2.3 税前扣除

个人可对下列费用进行扣除：

- 与企业活动相关的费用（业务相关扣除）
- 资本亏损未超过资本收益的部分

#### 3.2.3.1 个人扣除

全部来源的应纳税所得额均可减去个人扣除额。每个纳税人的应税所得均可享受每年10,128摩尔多瓦列伊的个人扣除。特定名单中的个人有权享受每年15,060摩尔多瓦列伊的个人扣除。此类个人包括残疾退伍军人、战役老兵的配偶与父母以及自幼残疾的个人。

如个人的配偶无法享受个人扣除优惠，则该个人还可享受每年10,128摩尔多瓦列伊或15,060摩尔多瓦列伊的额外扣除；每位被赡养人每年可享受2,256摩尔多瓦列伊的扣除；永久性残疾的个人可享受每年10,128摩尔多瓦列伊的扣除。

### 3.2.3.2 商业相关扣除

商业活动中发生的费用可从所获收入中扣除，与个人及家庭相关的费用除外。

### 3.2.3.3 损失补偿收入

因不可抗力造成财产损失，而获得的财产补偿收入不属于应税收入。

## 3.3 其它个人所得税费

### 3.3.1 社会保险

雇主应为居住在摩尔多瓦的个人缴纳的社会保险缴款为其工资总额的23%。雇员须缴纳其薪酬的6%作为养老金。

对于主要业务活动为软件开发或满足摩尔多瓦税收法典中特定要求的雇主，应缴纳的社会保险为每名雇员的两个月平均薪资的23%（2015年每名员工月平均薪资为4,500摩尔多瓦列伊）。

### 3.3.2 医疗保险

雇主和员工均须就薪资及其它其它劳动报酬按4.5%的费率缴纳强制性医疗保险缴款（即，缴费费率共计9%）。

### 3.3.3 财富税或资产净值税

摩尔多瓦不征收财富税或资产净值税。

### 3.3.4 遗产及赠与税

摩尔多瓦对财产继承和赠与不予征税。

## 4 其它税种

### 4.1 增值税<sup>[6]</sup>

#### 征税范围

下列交易行为需缴纳增值税：

- 纳税人经营过程中在摩尔多瓦提供销售商品或提供劳务

- 纳税人在摩尔多瓦进口劳务（使用“反向征收”制度）
- 进口商品

### **纳税义务人**

增值税的纳税义务人是在摩尔多瓦已登记成为增值税纳税人的个人或法人实体。在摩尔多瓦设有固定经营场所或定期开展商业或专业活动的公司必须进行增值税登记。

如果个人或法人实体在连续12个月内营业额或进口劳务额达到60万摩尔多瓦列伊，则必须登记成为增值税纳税人。

如果个人或法人实体在连续12个月内营业额达到10万摩尔多瓦列伊，则可选择登记成为增值税纳税人。

集团登记：摩尔多瓦增值税法中不允许进行增值税集团合并申报。关联企业必须分别进行增值税登记。

无固定经营场所的企业：外国企业不得持有增值税登记号，如果外国公司由于在摩尔多瓦进行商业活动构成了常设机构，就必须在当地进行增值税登记，之后即与居民企业接受同样的管理。

### **增值税税率**

“应税收入”指销售应纳增值税的商品和劳务收入。有些收入适用零税率，即提供方无需缴纳增值税，并可申请相关的进项税返还。通常，零税率项目包括出口商品和相关劳务以及其它收入。

增值税税率可分为：

- 标准税率：20%
- 优惠税率：8%
- 零税率（0%）

除特定项目明确规定了适用优惠税率或可享受免税之外，所有的商品销售或提供劳务供应行为都适用于增值税标准税率。

**适用税率 8%的商品和劳务包括但不限于：**

- 烘焙食品
- 乳制品

- 药品
- 在摩尔多瓦生产以及进口至摩尔多瓦的天然气和液化气
- 在摩尔多瓦境内饲养、屠宰、加工和/或出售的植物制品和园艺产品、天然农业产品

- 在摩尔多瓦境内生产、进口和/或出售的甜菜糖

**适用零税率的商品和劳务包括但不限于：**

- 出口商品和劳务
- 国际客运和货运
- 电力和热能
- 公共供水

“免税收入”是指销售无需缴纳增值税的商品和劳务收入。免税收入不得抵扣相对应的进项税额。

**免税的商品和劳务包括但不限于：**

- 住房
- 土地
- 汽车
- 根据政府批准的特殊规定，计入股本的长期有形资产
- 拖拉机和其它农用机械
- 儿童食品
- 金融服务
- 教育服务
- 保险业
- 博彩
- 书籍和期刊

## 4.2 财产税

土地和土地上的建筑物或房屋的所有人均需缴纳财产税，向国家机构/机关租赁的不动产由承租人缴纳财产税。

在摩尔多瓦境内拥有不动产的居民和非居民纳税人，负有相同的纳税义务。

财产税的计税基础为标的财产的应税价格，可分为房产税和土地税。

适用于企业经营活动的房产的最高税率为房地产籍价值（如已由地籍机关估价）或账面净值（如未由地籍机关估价）的0.1%。

用于居住的房产视其所处地理位置，最高税率从地籍价值的0.05%至0.3%不等。

土地税的税率根据土地的用途、肥沃程度和所处地理位置，为每公顷0.75摩尔多瓦列伊至115摩尔多瓦列伊不等。

### 4.3 消费税

在摩尔多瓦税法第四章“消费税”的附录部分有消费税的应税商品清单，该清单对各类应税商品的具体消费税税率（按定额或从价征收）均有规定，并均适用于应税商品的进口和当地销售行为。

部分应纳消费税的商品示例及适用税率如下：

- 酒精——77.67 摩尔多瓦列伊/升无水酒精；
- 啤酒——2.15 摩尔多瓦列伊/升；
- 香烟——200 摩尔多瓦列伊/1000 支，同时从价征收 18%；
- 汽油、柴油、液化石油气——1544 至 3714 摩尔多瓦列伊/吨；
- 香水——从价征收 30%；
- 汽车——0.43 至 3.72 欧元/立方厘米；
- 鱼子酱——从价征收 25%；
- 珠宝——2.34 至 35.54 摩尔多瓦列伊/克；
- 天然皮草服装——从价征收 25%。

### 4.4 关税

摩尔多瓦自2001年起成为世界贸易组织（WTO）成员，各类商品和运输工具在摩尔多瓦出入境通常不受限制（但存在法律明确规定的部分限制，如破

坏国家安全、公共秩序、环境等的跨境商品和运输工具)。摩尔多瓦法律规定的关税征管制度分为明确型和保税型两种。

明确型关税制度主要监管：

- 进口和出口行为。

保税型关税制度主要监管以下内容：

- 转口；
- 保税仓库；
- 来料加工（保税）；
- 在海关监管下的加工；
- 临时入境；
- 外向加工。

商品综合税则目录的相关法律明确了摩尔多瓦进口商品适用的标准关税税率，税率根据商品的海关关税分类编码而定。摩尔多瓦的商品综合税则目录以国际商品名称及编码协调制度为基础制定。

关税通常根据摩尔多瓦进口商品的海关完税价格的一定百分比征收（即从价关税税率），从价标准关税税率最高为20%，此外关税还有从量计征税率以及复合税率，通常按照关贸总协定（GATT）中的海关定价原则确定关税完税价格。海关完税价格根据规定的六种估价方法（即成交价格、相同货物成交价格、类似货物成交价格、推定价格、计算价格和准备金法）中的一种确定。如果第一种方法不适用，则采用下一种方法，以此类推。

关税优惠待遇是指提供关税的减免或豁免，也包括给予特定的补贴（按价值或数量确定）。根据摩尔多瓦签订的自由贸易协定（FTA）和商品的原产地，特定商品可享受关税优惠待遇。摩尔多瓦迄今已与大多数独联体（CIS）国家签订了自由贸易协定，也是中欧自由贸易协定（CEFTA）的缔约国，并与欧盟成员国签订了自贸协定（DCEFTA）。

关税优惠待遇是指根据国内关税法律或摩尔多瓦签订的国际协议的规定，根据商品的类型或最终目的地，对特定商品进口至摩尔多瓦时给予关税减免或豁免优惠。



进口商向摩尔多瓦进口特定商品时还应就特定包装和商品缴纳相关的环境污染税。

## 4.5 地方税

在摩尔多瓦税法中对地方税进行了规定。地方税是地方税务机关规定的各类税收。

地方税收包括：

- 地方发展税；
- 广告投放税；
- 交易单位税；
- 地方标志物使用税；
- 旅馆税。

地方税税率由地方（地区）税务机关制定，其中会将课税对象的特性纳入考量范围。

## 5 摩尔多瓦税收征收与管理

### 5.1 企业所得税申报纳税

#### 5.1.1 申报要求

企业所得税纳税年度为日历年度。企业不可选择其它的纳税年度。

企业须在纳税年度结束次年3月25日前向税务机关进行所得税纳税申报。

若税务机关未宣布对企业进行税务稽查或未进行税务稽查，那么企业可向税局提交经修订的纳税申报表来更正原纳税申报中的错误。

#### 5.1.2 税款缴纳

根据摩尔多瓦税法规定，公司多缴的税款可申请退税，也可用以抵减现有或以后的应纳税额。

在摩尔多瓦，纳税人均须使用摩尔多瓦列伊MDL缴纳税款。在计算外币收入的应纳税额时，须用付款当日的官方汇率将外币收入换算成列伊。

## 5.2 个人所得税申报纳税

### 5.2.1 申报要求

摩尔多瓦的个人所得税纳税年度为日历年度。该年度内所得税应纳税总额超过代扣代缴所得税额的个人须进行年度纳税申报，并应于纳税年度次年的3月25日之前向税务机关提交申报表。

### 5.2.2 雇主的代扣代缴义务

雇主须按月代扣代缴个人所得税。

## 5.3 增值税申报纳税

增值税一般按月申报。

纳税人应在次月25日前向税务机关进行增值税申报，并在申报当天全额缴纳税款。若提供的劳务适用反向征收制度，则劳务接收方在支付服务费用时就需将税款缴纳至税务机关。

纳税人须使用列伊缴纳税款。

**特殊规定：**不适用。

**电子申报和归档：**增值税纳税人须使用当地税务机关提供的在线申报程序进行增值税纳税申报。纳税人应将增值税申报表及其它相关凭证和支持文件打印成纸质文档保存，用于归档。

**年度申报：**不适用。

## 5.4 财产税申报纳税

若公司取得不动产的时间在报告年度的6月30日前，则应于报告年度7月25日前进行财产税纳税申报（包括房产税和土地税），并于报告年度8月15日和10月15日前等额分期缴纳税款。若公司获得不动产的时间在报告年度6月30日之后，则应于报告年度次年3月25日前进行纳税申报并缴纳税款。

## 5.5 消费税申报纳税

在摩尔多瓦制造的应税商品应在交付（运送）时缴纳消费税，从国外进口的应税商品应在进口时缴纳消费税。

消费税应按月进行纳税申报，应于报告月份次月25日前进行申报。

## 5.6 地方税申报纳税

纳税人一般应按季度申报缴纳地方税并于报告季度次月的25日前完成申报。

## 6 罚款和滞纳金

根据摩尔多瓦税法规定，纳税人违反税法要求（包括企业所得税、个人所得税、增值税、消费税、财产税、地方税和摩尔多瓦税法规定的其它税种）主要会被处以下罚款：

逾期缴纳税款的利息（罚款）——当前利息年利率为25%，按照未缴税款的金额，自纳税截止之日起计算至税款实际缴纳日（含当日）（利率每年不同，以摩尔多瓦国家银行公布的再融资基本利率为基础加5个百分点）；

由于向税务局申报的纳税申报表信息不全而少申报应纳税额，将被处以少报税款30%的罚款；

逃税将被处以未申报税款100%的罚款。

违反某些特定税种的税法规定将被处以特定罚款，具体如下：

### 6.1 增值税

根据摩尔多瓦税法，违反增值税法规定将被处以下罚款：

未及时登记为增值税纳税人将被处以应税收入额 10%的罚款；

未及时向客户开具税控发票，每次处以 3600 摩尔多瓦列伊的罚款，但总额不超过 72000 摩尔多瓦列伊；

未及时在税控发票登记处登记税控发票，每次处以 3600 摩尔多瓦列伊的罚款，但总额不得超过 72000 摩尔多瓦列伊。

### 6.2 消费税

按规定须有缴税戳记的应税商品，若没有贴“消费税贴花”或使用伪造或无效的“消费税贴花”，每次查处将对纳税人处以30000摩尔多瓦列伊的罚款；也可处以没收应税商品等处罚措施。

### 6.3 社会保险和医疗保险

纳税人若少申报社会保险和医疗保险,将被处以少申报部分 100%的罚款;  
纳税人未及时缴纳社会保险和医疗保险, 将按逾期天数计算, 加收每天 0.1%的逾期缴款利息

### 6.4 关税

为维护国家利益, 下列违反海关规定的行为, 将被处以进口/引进到摩尔多瓦商品价值 40%至 100%的罚款或没收相关商品:

在躲避海关监管的情况下, 进口商品越过关境;

使用虚假文件进口商品越境;

在躲避海关监管的情况下, 运输、储存、购买商品进入海关辖地;

违反保税规定;

处置依据转口规定存放的商品; 提交的报关单或随附的文件使用虚假的规定、发票价格、商品类型、编码、数量、商品原产地等方面的数据, 从而能够完全或部分减免进口关税;

纳税人违反申报进口商品的截止期限规定, 将被处以商品价值 4%至 10%的罚款;

纳税人下列违反海关规定的行为, 将被处以商品价值 10%至 20%的罚款:

向海关部门提交的文件中, 含有许可进口关税或出口关税退税权的不实信息;

未按时缴纳关税。

纳税人下列违反海关规定的行为, 将被处以商品价值 5%至 20%的罚款:

违反销毁商品和/或废弃物的规定和条件;

对商品的处理方式违反关税规定; 因紧急情况或不可抗力未能确保商品和运输工具的完整性。

## 第三部分 中摩税收协定及税收合作信息

### 1 引言

截止 2015 年 12 月，我国已对外正式签署 101 个避免双重征税协定，其中 97 个协定已生效，和香港、澳门两个特别行政区签署了税收安排，与台湾签署了税收协议。税收协定已经成为我国税法体系重要组成部分<sup>[7]</sup>。

国际税收协定是指两个或两个以上的主权国家或地区，为了协调相互之间的税收分配关系，本着对等的原则，在有关税收事务方面通过谈判所签订的一种书面协议。国际税收协定在避免双重征税方面发挥了重要作用，对于改善国内投资环境、大力实施“引进来”战略以及中国企业“走出去”战略具有重要意义。

对拟赴外投资的中国居民而言，应当着重关注中国是否与投资目标国之间签有税收协定，了解相关协定的具体内容，并借助相关规定实施更为有效的税务筹划和商业安排，从而有效降低对外投资的税收成本和税务风险。

2000 年 6 月 7 日，我国政府与摩尔多瓦共和国政府在北京签署了《中华人民共和国政府和摩尔多瓦共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》（以下简称“该协定”）。根据该协定第二十八条的规定，该协定应自 2001 年 5 月 26 日起生效，并于 2002 年 1 月 1 日起执行。

中摩税收协定共计二十九条，主体内容涵盖了协定适用范围、常设机构、各类所得税收管辖权的分配、消除双重征税方法、税收无差别待遇、协商程序和税收情报交换等。以下我们将分章节详细阐释上述内容。

### 2 中摩税收协定

#### 2.1 协定适用范围<sup>[8]</sup>

税收协定的适用范围，一般从两个维度加以定义：一是人的范围，二是税种的范围。同时，考虑到税收协定作为国际法的一种，还需要考虑空间和时间范围。

### 2.1.1 人的范围

根据中摩税收协定第一条，本协定适用于缔约国一方或者同时为双边居民的人。

此处所谓“人”是一个广义的概念。根据中摩税收协定第三条第一款，“人”一语包括个人、公司和其它团体。

#### 2.1.1.1 “居民”身份的认定

根据中摩税收协定，居民是指按照缔约国法律，由于住所、居所、总机构所在地、管理所在地、注册地，或其它类似的标准，在该缔约国负有纳税义务的人。当某个人因上述规定同时为中国居民和摩尔多瓦居民时，双方主管当局应当通过协议，确定该个人为哪一方税收居民。

#### 2.1.1.2 “居民”身份对投资架构的影响

企业的居民身份往往会对其能否享受税收协定优惠待遇产生决定性的影响。故在决定投资架构时，为了能够享受税收协定的优惠待遇，以何种居民身份进行投资是企业必须考虑的问题。

例如，当中国企业采用间接控股架构模式收购摩尔多瓦目标企业，海外的收购平台可能因其不属于中国居民而无法适用中摩税收协定。而当中国企业采用特殊目的公司（“SPV”）模式收购摩尔多瓦目标企业，并希望 SPV 支付的融资利息能够在摩尔多瓦抵税，那么这个 SPV 必须属于摩尔多瓦居民企业。在这种情况下 SPV 与摩尔多瓦目标企业之间无法适用中摩税收协定，但 SPV 的中国母企业与 SPV 之间却可以适用中摩税收协定。

对于第三国企业在中国的分公司取得来源于摩尔多瓦的收入，其在中国的分公司无法享受中摩税收协定优惠，因为“人”的范围不包括分公司。但同时中国分公司可以主张其适用其总公司所在国与摩尔多瓦之间的税收协定优惠。

### 2.1.2 税的范围

根据中摩税收协定第二条，中摩税收协定适用于缔约国一方或其地方当局对所得征收的所有税收，不论其征收方式为如何。

故中摩税收协定仅涵盖所得税，对于其它在中摩两国境内征收的税种，如增值税、营业税等，则不属于税收协定规范的范围。

### 2.1.3 领土范围

就税收协定适用的领土范围，中摩协定采用领土原则和税法有效实施原则相结合的方法。即在确认中摩协定适用的领土范围时，首先满足两国领土的属权；其次，再保证两国的税收法律能够有效实施。

由于香港、澳门、台湾等地实施单独的税收法律，故中摩税收协定所涵盖的中国税收居民并不包括香港、澳门、台湾等地。上述地区的税收居民不能主张适用中摩税收协定。

## 2.2 常设机构

常设机构是指企业进行全部或者部分营业的固定营业场所。根据国际惯例，如果企业在收入来源国构成常设机构，则税收协定一般不会限制收入来源国的征税权；反之，如果企业在收入来源国未构成常设机构，则税收协定一般会限制收入来源国的征税权。故常设机构是否存在对相关国家税收管辖权的划分至关重要，也将直接影响企业境外经营的税收成本。

对于拟赴摩投资或者从事经营活动的中国企业来说，一旦在摩尔多瓦构成常设机构，则其所得将受到摩尔多瓦所得税法的监管，对企业的税务成本和税务风险会产生重大影响。因此，一般情况下，企业应尽量避免在摩尔多瓦构成常设机构。

中摩税收协定的第五条对常设机构的定义进行了明确，并对主要常设机构的类型进行了划分。根据该协定，常设机构分为：场所型常设机构、工程型常设机构、以及代理型常设机构三大类。下文将分别对其加以介绍。

## 2.2.1 场所型常设机构

### 2.2.1.1 认定标准

中摩税收协定列举了在通常情况下构成常设机构的场所，包括管理场所、分支机构、办事处、工厂、作业场所、矿场、油井、气井、采石场或者其它开采自然资源的场所以及农场、种植园或葡萄园。这些列举并非是穷尽的，并不影响对其它场所按照第一款概括性规定的定义进行常设机构的判定。<sup>[9]</sup>

中摩税收协定同时针对场所型常设机构提供了负面清单，即在以下情形下不构成常设机构：

- (1) 专为储存、陈列或者交付本企业货物、商品的目的而使用的设施；
- (2) 专为储存、陈列或者交付目的而保存本企业货物、商品的库存；
- (3) 专为另一企业加工的目的而保存本企业货物、商品的库存；
- (4) 专为本企业采购货物或者商品，或者搜集情报的目的所设的固定营业场所；
- (5) 专为本企业进行任何其它准备性或者辅助性活动的目的所设的固定营业场所；
- (6) 专为上述活动的结合目的所设的固定营业场所，且这种结合使该固定营业场所全部活动属于准备性质或辅助性质。

### 2.2.1.2 需要关注点

从协定规定来看，企业在缔约国另一方设立的具有准备性或辅助性的固定场所，不应被认定常设机构。故对于拟赴摩从事经营活动的企业而言，为了避免在摩尔多瓦构成常设机构，其在摩尔多瓦的固定场所应注意以下几点：

第一，当企业在摩尔多瓦的经营活动，既包括辅助性活动又包括营业性活动时，企业应考虑在一个固定场所同时从事上述两种活动，以避免因分设辅助机构和营业机构导致辅助机构发生的费用无法从营业机构的利润中扣除；

第二，协定规定的例外性情况缩小了场所型常设机构的范围，因此企业可以利用此“负面清单”，作出合理的商业安排，使在摩尔多瓦的经营活动避免成为常设机构。一般情况下，从事“辅助性或准备性”的场所通常具备以



下特点：

(1) 辅助性场所不独立从事经营活动，且其活动也不构成企业整体活动基本或重要的组成部分；

(2) 该场所仅为本企业服务，不为其它企业服务；

(3) 该场所仅限于事务性服务，不起直接营利作用。

## 2.2.2 工程型常设机构

### 2.2.2.1 认定标准

工程型常设机构是指连续十二个月以上的建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理咨询活动。

### 2.2.2.2 需要关注点

对于企业来说，主要需要关注的要点如下：

第一，从事相关工程活动，仅以规定的时间标准判定是否构成常设机构。故如果中国居民企业在摩尔多瓦从事相应活动未满十二个月的，则不构成常设机构。

第二，需要注意的是，“与其有关的监督管理或咨询活动”既包括在项目分包情况下，由分包商进行作业，总承包商负责指挥监督的活动；也包括独立监理企业从事的监督活动。对总承包商负责的监督管理活动，其时间计算与整个工地、工程的持续时间一致。对独立监理企业承包的监督管理活动，应视作单独项目，独立计算其持续时间。

第三，如果企业连续承包两个或两个以上作业项目，应从第一个项目作业开始至最后完成的作业项目为止计算其在摩尔多瓦进行工程作业的连续日期。其中，监督管理活动开始计算日期后，其因故中途停顿作业，但工程尚未终止或结束的，人员与设备也未撤出的，上述停工日期不得扣除。

## 2.2.3 代理型常设机构

### 2.2.3.1 认定标准

中摩税收协定第五条第五款规定：非独立代理人在缔约国一方代表缔约

国另一方的企业进行活动，有权并经常行使这种权力以该企业的名义签订合同，这个人为该企业进行的任何活动，应认为该企业在该缔约国一方设有常设机构。也就是说，缔约国一方的居民企业在缔约国另一方的代理人按照协定的规定能够构成非独立代理人的，那么该居民企业的代理人就构成在缔约国另一方的代理型常设机构。一旦构成常设机构，其相应应归属于摩尔多瓦的营业利润需在摩尔多瓦缴纳所得税。

### 2.2.3.2 需要关注点

对于代理型常设机构，主要需要关注何谓非独立代理人；一般而言，对非独立代理人的理解，可以着重在下面四个方面

(1) 协定对非独立代理人并没有明确的要求。即不要求非独立代理人必须是缔约国另一方的居民。该非独立代理人既可以是个人，也可以是办事处或企业，甚至可以是企业的雇员、部门。

(2) 以该企业的名义签订合同。具体是指以企业名义签订或者虽然不是以企业的名义但仍然能够对企业产生法律约束力的合同，且合同本身的利益归属于被代理人，代理人不直接受益于合同。同时，“合同”必须与企业自身业务相关，其它内容的合同不在此列。例如，中国居民企业的员工到摩尔多瓦进行招聘，以企业名义与摩尔多瓦当地劳动力签订用工合同，但不能据此认定该员工必然是中国居民企业的常设机构，因为其所代表企业签署的合同与企业的经营活动本身内容不一致，属于辅助性的合同。

(3) 经常行使代表权力。这里的“经常”不能在绝对、孤立的条件下进行理解，企业需要结合自身业务性质以及合同内容来加以确定。由企业业务性质导致其交易数量不大、合同签订数量较少的，也可能构成“经常行使代表权力”。“行使”的理解也并非绝对、孤立，政府更倾向于依照实质重于形式来理解，因此，“行使”不仅包括签订合同本身的行为，还包括实施合同谈判、商定合同细节的行为。例如，中国居民企业的受托人在摩尔多瓦与中国居民企业的所有客户完成了合同细节谈判后，中国居民企业直接邀请其所有客户到中国或者其它第三方国家与其签订合同的，谈判受托人视同中国居民企业在摩尔多瓦的非独立代理人，并且构成常设机构。

(4)仅开展辅助性活动的代理人不属于非独立代理人。所谓辅助性活动，即上述负面清单中所列举的各类活动。

由于独立代理人不构成常设机构，为了防止企业滥用独立代理人条款避税，中摩税收协定对独立代理人的独立性提出了要求。如果代理人的活动全部都归属于同一企业，或者仅代表一个企业，且该企业与代理人之间在商业和财务上有密切依附关系的，不构成独立代理人。在实务中，税务当局在判定代理人是否属于独立代理人时，一般应要求独立代理人至少符合以下两个条件：

(1)代理人在法律上和经济上独立于被代理企业。主要评判标准有代理人商业活动的自由度、代理人商业活动的风险承担主体、代理人代表的企业的数量等。

(2)代理人仅开展自身常规业务活动，不从事经济利益归属于被代理企业的其它活动。

同样在实务中，如果遇到双方企业是母子公司，根据中摩税收协定，仅仅拥有子企业的股权而形成的控制或者被控制关系，不会使子企业构成母企业的常设机构。但是，子企业有权并经常以母企业名义签订合同，并符合非独立代理人构成条件的，子企业构成母企业的代理常设机构。

## 2.3 不同类型收入的税收管辖权

中摩税收协定将两国居民取得的跨国收入区分为消极所得和积极所得，并按项目进行征税权的划分。其中，消极所得是指没有实施营业活动而获得的投资性所得，如利息、股息、特许权使用费。而积极所得是指通过实质性经营营业活动而取得的所得，包括营业利润、不动产使用所得、财产转让所得和个人劳务所得。以下将按所得类型对中摩税收协定所规范的税收管辖权进行介绍。

### 2.3.1 消极所得

消极所得主要包括股息、利息以及特许权使用费。根据中摩税收协定第十条、第十一条、第十二条的规定，对于取得消极所得的中国居民，如在摩

尔多瓦构成常设机构，则取得的上述所得应并入常设机构，征收摩尔多瓦企业所得税；如该中国居民未构成常设机构，则其取得的上述所得仅需在摩尔多瓦计征预提所得税。如取得所得的中国居民为上述所得的受益所有人，则预提所得税税率不得超过税收协定规定的税率。

### 2.3.2 营业利润

根据中摩税收协定第七条第一款的规定，缔约国一方企业的利润应仅在该缔约国征税，但该企业通过设在缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方进行营业的除外。如该企业通过设在缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方进行营业，其利润可以在该缔约国另一方征税，但应仅以属于该常设机构的利润为限。

### 2.3.3 不动产所得

根据中摩税收协定第六条的规定，摩尔多瓦政府可以就中国居民使用位于摩尔多瓦的不动产而产生的所得向中国居民征税。

“使用”的形式包括出租、直接使用以及任何其它形式的使用。“不动产”的界定按照财产所在地的法律规定确定。但协议规定了其最小范畴，即“不动产”应当至少包括附属于不动产的财产、农业和林业所使用的牲畜和设备、有关地产的一般法律规定所适用的权利、不动产的用益权以及由于开采或有权开采矿藏、水源和其它自然资源取得不固定或固定收入的权利。同时，协议明确规定船舶和飞机不属于不动产。

如果中国居民取得来源于摩尔多瓦的不动产使用所得，则不论其是否在摩尔多瓦设立常设机构，摩尔多瓦政府均有税收管辖权。本条款的规定仅限于不动产使用所得，对于中国居民转让摩尔多瓦不动产而产生的转让收益则适用财产转让所得条款。

### 2.3.4 财产转让所得

中摩税收协定第十三条就各类财产转让所得的税收管辖权划分作出了规定。

#### 2.3.4.1 不动产转让所得

转让不动产取得的收益可以由不动产所在国征税。也就是说，如果中国居民转让位于摩尔多瓦的不动产且产生收益，摩尔多瓦政府有权向中国转让方征税。“不动产”的定义在双方税收协定的第六条中有具体描述。

#### 2.3.4.2 常设机构营业财产转让所得

转让常设机构营业财产（不动产除外）取得的收益，可由常设机构所在国征税。也就是说，如果中国居民企业在摩尔多瓦设有常设机构，那么其转让营业财产中不动产以外部分产生的收益，摩尔多瓦政府有权向该常设机构征税。

#### 2.3.4.3 股权转让所得

转让一公司财产股份的股票取得的收益，在满足以下任一条件时，可在缔约国一方征税。

(1) 被转让企业的财产主要直接或间接由位于缔约国一方的不动产组成。

(2) 该项股票又相当于缔约国另一方居民公司百分之二十五的股权。

#### 2.3.5 个人劳务所得

中摩税收协定对于艺术家、运动员、教师、研究人员、学生和实习人员的纳税义务以及董事费、退休金、政府服务等特殊性个人劳务和除上述之外的一般性个人劳务的征税权作出了规定。以下作简单介绍。

##### 2.3.5.1 艺术家和运动员

中国表演家（如，戏剧、电影、广播或电视艺术家、音乐家）或者运动员在摩尔多瓦从事其个人活动取得的所得，摩尔多瓦政府均有权就该部分所得征税。但是，如果上述表演是按照双方政府同意的文化交流计划从事的，则上述所得在摩尔多瓦应予以免税。

同时，若表演家或运动员在摩尔多瓦从事个人活动取得的所得并不归属表演家或运动员个人，而是归属于中国其它居民，摩尔多瓦政府仍然有权对该部分所得有征税权。然而，当上述表演是按照双方政府同意的文化交流计划进行的，该项所得在摩尔多瓦应予以免税。

#### 2.3.5.2 教师和研究人员

中国教师和研究人员在摩尔多瓦的大学、学院、学校或其它公认的教育机构或科研机构从事教学、讲学或研究活动，对其由于教学或研究在摩尔多瓦所取得的报酬，应自其第一次到达摩尔多瓦之日起二年内予以免税。

#### 2.3.5.3 学生和实习人员

中国学生、企业学徒或实习生仅由于接受教育或培训目的，停留在摩尔多瓦，其为了维持生活、接受教育或培训的目的收到的款项或所得，摩尔多瓦政府不应征税。

#### 2.3.5.4 董事费

中国居民担任摩尔多瓦居民公司的董事会成员取得的董事费和其它类似款项，可以在摩尔多瓦征税。

#### 2.3.5.5 退休金

根据中摩税收协定第十八条，因以前的雇佣关系支付给缔约国一方居民的退休金和其它类似报酬，应仅在缔约国一方征税。即对中国居民而言，自摩尔多瓦企业退休以后，取得的退休金或其它类似报酬，应在中国进行征税。同时，如果居民取得中国政府或其地方当局按社会保险制度的公共福利计划支付的退休金和其它类似款项，则上述款项也应仅在中国进行征税。

#### 2.3.5.6 政府服务

政府部门及其行政机构或地方当局支付给向其提供服务的个人的报酬，一般应在支付国进行征税，除非提供服务的个人是缔约国另一方居民且上述服务在缔约国另一方提供。举例来说，如果摩尔多瓦政府雇佣中国居民个人向其提供政府服务，摩尔多瓦政府支付给该个人的除退休金以外的报酬应在摩尔多瓦纳税。但如果上述劳务是由中国个人在中国提供，那么上述所得应在中国征税。关于政府退休金，摩尔多瓦政府支付给向其提供服务的个人的退休金，应仅由摩尔多瓦政府征税；但是，如果向摩尔多瓦政府提供服务的个人是中国居民并且是中国国民的，那么其退休金收入仅由中国政府征税。此外，上述规定不适用于个人向政府从事的与营业有关的事业所取得的报酬

和退休金。

#### 2.3.5.7 独立个人劳务

除了上述劳务外的其它劳务活动，根据中摩协定的独立个人劳务条款，中国居民个人从事专业性劳务或其它独立性活动取得的来源于摩尔多瓦的收入，除以下情形外，仅由中国政府征税，符合以下情形之一的，摩尔多瓦政府亦有权征税：

(1) 中国居民个人为从事独立个人劳务目的在摩尔多瓦设立了经常使用的固定基地（固定基地的判断标准与常设机构类似）。

(2) 中国居民个人在有关历年中连续或累计停留在摩尔多瓦达到或超过183天。

注意，符合第一种情形的独立劳务收入，摩尔多瓦政府仅有权对归属于该固定基地的所得征税；符合第二种情形的独立劳务收入，摩尔多瓦政府仅有权对上述连续或累计期间取得的收入征税。

此外，协定还对“专业性劳务”进行了列举，包括独立的科学、文学、艺术、教育或教学活动，以及医师、律师、工程师、建筑师、牙医师和会计师的独立活动等。

#### 2.3.5.8 非独立个人劳务

根据中摩税收协定的非独立个人劳务条款，中国居民个人因受雇取得的收入，除在摩尔多瓦受雇外，应仅在中国征税。在摩尔多瓦受雇取得的报酬，除非其同时满足以下条件，否则应在摩尔多瓦征税：

(1) 中国居民个人在有关历年中在摩尔多瓦停留连续或累计不超过183天；

(2) 该项报酬并非由摩尔多瓦居民公司支付；

(3) 该项报酬不是由雇主设在摩尔多瓦的常设机构或固定基地所负担。

但对于中国居民在中国某企业受雇，在经营国际运输的船舶或飞机上从事受雇的活动取得的报酬，中国政府可以征税。

## 2.4 境外税收抵免概述

尽管税收协定通过对所得征税权的划分，在很大程度上有效避免了双重征税，但并没有完全消除来源国的征税权。当来源国和居民国政府对一项收入均有征税权的情况下，仍然可能存在着双重征税。因此常见的税收协定不仅仅对不同所得的征税权进行了划分，还为了消除双重征税引入了税收抵免制度。该制度主要目的在于让居民国承认其居民在所得来源国已征税额，并以此为基础上给予居民企业一定的税收优惠，从而进一步消除双重征税。因此，对拟境外投资的中国居民企业而言，应当关注相关税收抵免的操作细则，避免双重征税，达到降低税收成本的目的。以下我们将对中摩税收协定规定的税收抵免制度，并结合已经发布的国内法进行进一步的阐释分析。

### 2.4.1 境外所得税收抵免适用范围

根据国家税务总局公告[2010]年1号，可以适用境外所得税收抵免的纳税人包括两类：

居民企业（包括按境外法律设立但实际管理机构在中国，被判定为中国税收居民的企业）可以就其取得的境外所得直接缴纳或间接负担的境外企业所得税性质的税额进行抵免；

非居民企业在中国境内设立的机构（场所）可以就其取得的发生在境外、但与其有实际联系的所得直接缴纳的境外企业所得税性质的税额进行抵免。所谓的实际联系，是指据以取得所得的权利、财产或服务活动由非居民企业在中国境内的分支机构拥有、控制或实施。

### 2.4.2 境外税收抵免分类

根据国家税务总局公告[2010]年1号，境外税额抵免可以分为直接抵免和间接抵免。

其中，所谓的直接抵免是指，中国居民企业直接作为纳税人就其境外所得在境外缴纳的所得税额在中国的应纳税额中的抵免。直接抵免主要适用于企业就来源于境外的营业利润所得在境外缴纳的所得税，以及就来源于境外的股息、红利等权益性投资所得、利息、租金、特许权使用费、财产转让等



所得在境外被源泉扣缴的预提所得税。

间接抵免是指，境外企业就分配股息前的利润缴纳的外国所得税额中由中国居民企业就该项分得的股息性质的所得间接负担的部分，在中国的应纳税额中抵免。例如中国居民企业（母公司）的摩尔多瓦子公司在摩尔多瓦缴纳所得税后，将税后利润的一部分作为股息、红利分配给该母公司，子公司在摩尔多瓦就其应税所得实际缴纳的企业所得税税额中按母公司所得股息占全部税后利润之比的部分即属于该母公司间接负担的摩尔多瓦企业所得税。间接抵免的适用范围为中国居民企业根据财税[2009]125号文第五、六条规定的境外摩尔多瓦公司取得的股息、红利等权益性投资收益所得。

从中国企业所得税纳税人的角度来看，直接抵免同时适用于中国居民纳税人和非居民纳税人，但间接抵免仅适用于中国居民纳税人。

#### 2.4.3 中摩境外所得税收抵免

根据中摩税收协定第二十三条的相关规定，中国政府对中国居民来源于摩尔多瓦的所得向摩尔多瓦政府直接缴纳的税款，给予直接抵免；对中国居民就摩尔多瓦居民支付给它的股息向摩尔多瓦政府间接缴纳（由摩尔多瓦居民企业直接缴纳）的所得税，在中国公司持有摩尔多瓦公司不低于20%股份的情况下给予间接抵免。无论哪种情况下，上述抵免的数额都不应超过中国国内税法设定的限额。

可见中国政府对中国居民来源于摩尔多瓦的所得采取直接抵免和间接抵免相结合的方式，以消除重复征税。

#### 2.4.4 境外税收抵免限额的计算

对于企业来说，境外所得税收抵免限额的计算遵循“分国不分项”原则。抵免限额=来源于某国的税前应纳税所得额×企业适用的企业所得税率。若从国外分回的是税后利润，需还原为税前利润。

基于分国不分项计算抵免的原则及其要求，企业在摩尔多瓦设立不具有独立纳税地位的分支机构，如发生亏损，不得抵减其境内或它国（地区）的应纳税所得额，但可以用摩尔多瓦其它项目或以后年度的所得按规定弥补。

抵免限额确定以后，应与境外已纳税款进行比较，取二者中较小的，作

为可抵免金额从汇总缴纳的应纳税所得额中扣除境外所得涉及的税款，少交应补，多交当年不退，但可在以后五年内结转进行抵免。

#### 2.4.5 境外可抵免所得税税额

不是所有在境外缴纳的税款都可作为可抵免税额。只有来源于境外所得在境外按境外税收法律以及相关法规应当缴纳并且已经实际缴纳的企业所得税性质的税款才可以抵免。其中，在间接抵免的情况下，中国居民企业取得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（含20%）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，其计算公式如下：<sup>[10]</sup>

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

其中，所谓由居民企业直接或间接持有20%以上股份的外国企业，仅限于符合以下持股方式的三层外国企业：

（1）第一层，单一居民企业直接持有20%以上股份的外国企业。

（2）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。

（3）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。

其中，“持股条件”是指，各层企业直接持股、间接持股以及为计算居民企业间接持股总和比例的每一个单一持股，均应达到20%的持股比例。

#### 2.4.6 境外所得税收抵免的确认时间<sup>[11]</sup>

对于来源于境外的股息、红利等权益性投资收益，应按被投资方作出利润分配决定的日期确认收入实现。若实际收到所得的日期与境外被投资方作

出利润分配决定的日期不在同一纳税年度的，应按被投资方作出利润分配日所在的纳税年度确认境外所得。

对于来源于境外的利息、租金、特许权使用费、转让财产等收入，应按有关合同约定应付交易对价款的日期确认收入实现。若未能在合同约定的付款日期当年收到上述所得，仍应按合同约定付款日期所属的纳税年度确认境外所得。

企业收到某一纳税年度的境外所得已纳税凭证时，凡是迟于次年5月31日汇算清缴终止日的，可以对该所得境外税额抵免追溯计算。

#### 2.4.7 个人境外所得的税收抵免办法

对于我国纳税人从中国境外取得的所得，我国允许其在应纳税额中扣除已在境外实际缴纳的个人所得税税额。但扣除额不能够超过该纳税人境外所得依照我国税法规定计算的应纳税额。

由于我国个人所得税采用分项税制，税法就不同的应税所得项目规定了不同的费用扣除标准和适用税率。因此，在计算纳税人境外所得已纳税额的扣除限额时，必须区分不同国家（地区）和不同应税所得项目分别计算，即遵循分国又分项的原则。

同时，考虑到许多国家的个人所得税采用综合税制，因此，税法进一步规定，同一国家或地区内不同应税项目的应纳税额之和，即为该国家或者地区的扣除限额。在实际扣除境外税额时，实行分国不分项的综合扣除方法。

纳税人在中国境外某一个国家或者地区实际已经缴纳的个人所得税税额，低于依据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；超过该国家或者地区扣除限额的，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。

纳税人在申报纳税时应当注意，对于其境内、境外的所得，应分别申报计算纳税。纳税人在申请扣除已在境外缴纳的税款时，必须提供境外税务机关填发的完税凭证原件。

## 2.4.8 饶让抵免

税收饶让抵免是指居民国政府对其居民在国外得到减免税优惠的那一部分收入/所得，视同已经缴纳税款，同样给予税收优惠待遇不再按居住国税法规定的税率予以补征。

目前，中摩双方暂无税收饶让抵免的规定，因此，中国政府目前尚不承认在摩尔多瓦的减免税额可进行饶让抵免，在摩尔多瓦实际缴纳的税额才可以在中国申请税收抵免。

## 2.4.9 实务指引

### 2.4.9.1 企业境外所得税收抵免应纳税所得额、抵免限额以及应纳税额的计算

中国 A 银行向摩尔多瓦 B 公司贷款 500 万元，合同约定的年利率为 5%，该笔境外贷款的融资成本为本金的 4%。

2015 年 A 银行收到 B 公司就应付利息 25 万元扣除已在摩尔多瓦扣缴的预提所得税 2.5 万元（预提所得税率为 10%）后的税后利息 22.5 万元。2015 年 A 银行境内应纳税所得总额为 1000 万元，已在应纳税所得总额中扣除的该笔境外贷款的融资成本，即扣除本金的 4%。A 银行适用的税率为 25%。

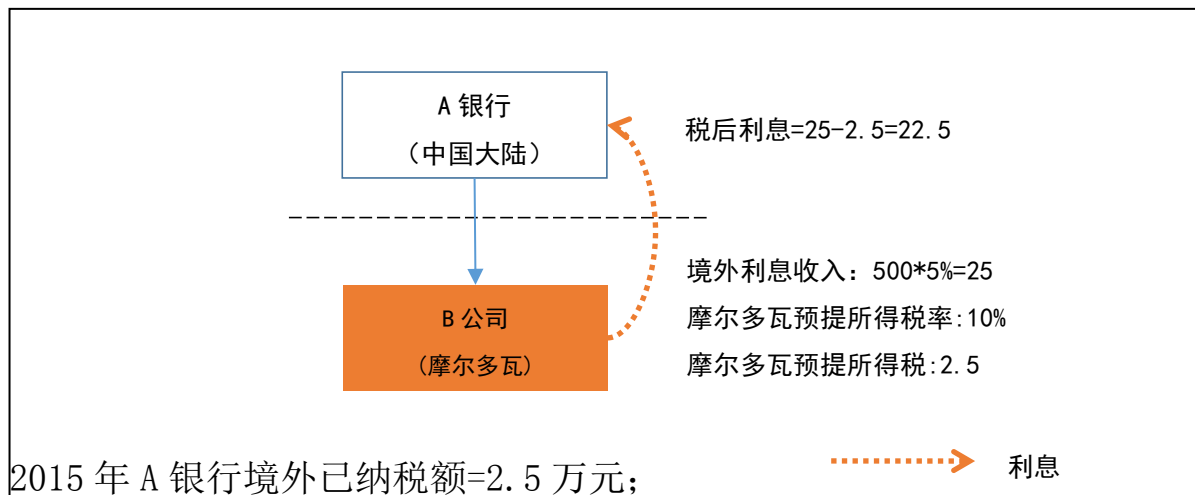


图 1

2015 年 A 银行境外税前收入 =  $22.5 \div (1 - 10\%) = 25$  万元;

用于计算境外利息收入的抵免限额的应纳税所得额 =  $25 - 500 \times 4\% = 5$  万元;

抵免限额=5×25%=1.25 万元；

由于境外已纳税额大于抵免限额，因此 2015 年度应补缴税额=0，2015 年应纳税额总额=1000×25%=250 万元，未抵免税额=2.5-1.25=1.25 万元。因此，下一年度如果抵免限额大于境外已纳税额时，计算应补缴税额的公式为应补缴税额=抵免限额-境外已纳税额-上年度未抵免税额。

#### 2.4.9.2 间接抵免多层持股条件的综合判定

以下图居民企业 A 集团公司组织结构为例，说明哪些摩尔多瓦居民企业符合直接持股条件以及间接持股的公司就分配的股息可计算间接抵免税额的所持股份。

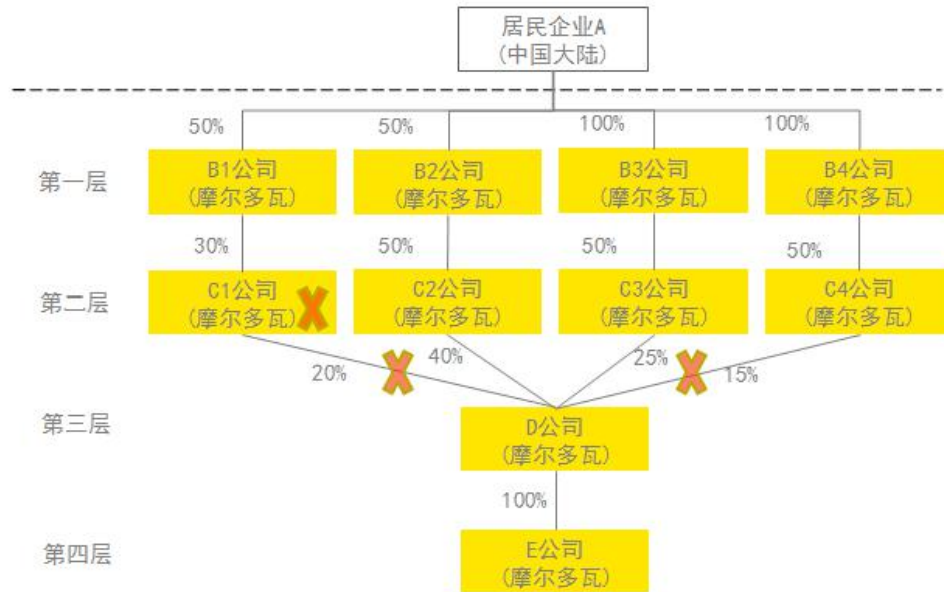


图 2

##### (1) 判断第一层是否符合直接持股条件

居民企业 A 直接持有超过 20% 的 B1、B2、B3 和 B4 的股份，因此，所有第一层外国公司均能享受中国境外所得税税收抵免待遇。

##### (2) 判断第二层是否符合间接持股条件

B1、B2、B3、B4 分别直接持有超过 20% 的 C1、C2、C3、C4 的股份，并且居民企业 A 间接持有 15% (50%\*30%) C1 的股份，即小于 20%，因

此，C1 不能作为第二层外国公司享受境外所得税抵免待遇。

居民企业 A 间接持有 25% ( $50\% \times 50\%$ ) C2 的股份，50% ( $100\% \times 50\%$ ) C3 的股份和 50% ( $100\% \times 50\%$ ) C4 的股份，均大于 20%，因此，C2、C3 和 C4 均能作为第二层外国公司并享有境外所得税抵免待遇。

### (3) 判断第三层是否符合间接持股条件

居民企业 A 分别通过 B1 至 C1 和 B4 至 C4 间接持股 D 的持股比例不能参与计算 A 间接持股 D 的比例总和。

尽管 C1 直接持有 D 公司 20% 的股份，但由于 C1 公司本身不能作为符合境外税收抵免持股条件的第二层外国公司，C1 公司所持的 D 公司 20% 的股份也不得计入 D 公司间接抵免持股条件的范围；

C4 公司仅持有 15% (低于 20%) D 公司的股份，因此，C4 所持的 15% D 的股份无法适用间接抵免，同时，A 对 H 的间接持股比例  $= 50\% \times 50\% \times 40\% + 10\% \times 100\% \times 50\% = 15\%$ ，因此，A 对 H 的持股符合间接抵免第三层公司的持股条件。

但是 C2 和 C3 对 D 的持股比例符合间接抵免条件。

因为 C2 和 C3 直接持有 D 公司超过 20% 的股份，并且

居民企业 A 通过 B2 至 C2 间接持有 10% ( $50\% \times 50\% \times 40\%$ ) D 的股份，并通过 B3 至 C3 间接持有 12.5% ( $100\% \times 50\% \times 25\%$ ) D 的股份，所以 A 间接持股 D 的比例合计达到 22.5% ( $10\% + 12.5\%$ )，超过 20% 的持股限制，因此，C2 和 C3 对 D 的持股比例符合间接抵免条件。

### (4) 判断第四层是否符合间接持股条件

中国居民企业 A 通过其它公司对 E 公司的间接持股由于超过了三层，因此 E 公司不能纳入 A 公司的间接抵免范畴。

## 2.5 无差别待遇原则

中摩税收协定第二十四条无差别待遇条款规定了中摩两国居民在另一方从事经营活动时应享受的国民待遇原则，主要涵盖四方面内容。

(1) 国民无差别待遇，即我国国民在摩尔多瓦负担的税收或者有关条件，不应与摩尔多瓦国民在相同情况下，负担或可能负担的税收或者有关条件不

同或比其更重。

(2) 常设机构无差别待遇, 即我国企业在摩尔多瓦的常设机构税收负担, 不应高于摩尔多瓦对其本国进行同样活动的企业。但摩尔多瓦由于其政策或民事地位、家庭负担给予本国居民税收上的个人扣除、优惠和减税情况除外。

(3) 间接投资无差别待遇, 即我国企业支付给摩尔多瓦居民的利息、特许权使用费和其它款项, 在确定该企业应纳税利润时, 应与在同样情况下支付给我国居民一样予以扣除, 以保证我国企业获得同样的贷款或技术转让条件, 在税收上保证相同的竞争地位。

(4) 子公司无差别待遇, 即我国企业的资本全部或部分, 直接或间接为摩尔多瓦一个或一个以上的居民拥有或控制, 该企业在摩尔多瓦负担的税收或者有关条件, 不应与我国其它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。

## 2.6 税收情报交换

中摩税收协定的第二十六条规定了中摩两国政府之间税收情报交换的协作制度框架。

根据协定第二十六条规定:

一、缔约国双方主管当局应交换为实施本协定的规定所需要的情报, 或缔约国双方关于本协定所涉及的税种的国内法律的规定所需要的情报 (以根据这些法律征税与本协定不相抵触为限), 特别是防止偷漏税的情报。情报交换不受第一条的限制。缔约国一方收到的情报应作密件处理, 仅应告知与本协定所含税种有关的查定、征收、执行、起诉或裁决上诉的有关人员或当局 (包括法院和行政管理部门)。上述人员或当局应仅为上述目的使用该情报, 但可以在公开法庭的诉讼程序或法庭判决中公开有关情报。

二、第一款的规定在任何情况下, 不应被理解为缔约国一方有以下义务:

(一) 采取与该缔约国或缔约国另一方法律和行政惯例相违背的行政措施;

(二) 提供按照该缔约国或缔约国另一方法律或正常行政渠道不能得到的情报;

（三）提供泄露任何贸易、经营、工业、商业、专业秘密、贸易过程的情报或者泄露会违反公共政策（公共秩序）的情报。

中国政府可以出于更全面的了解并掌握中国居民或者国民的境外收入和纳税情况的需要，而根据本条的规定要求摩尔多瓦税务当局提供中国居民或者国民在摩尔多瓦当地的情报，以能够防止发生跨国偷漏税的行为。鉴于此，中国居民应当在自身的经营活动或投资行为中，提高对税法的遵从度并依法履行纳税义务，尽量避免自身可能面临的税收违法风险。

出于对两国主权地位的考虑，本条规定对这种税收情报交换协作进行了限制：

第一，使用限制。即一方获取另一方提供的税收情报后，应将取得的情报作为密件处理，仅应告知有关的查定、征收、管理、执行或起诉、裁决上诉的有关人员或当局，但可以将该情报透露于公开法庭的诉讼程序或法庭判决。

第二，目的限制。即一方要求另一方提供税收情报的，情报使用目的应仅限于以下三项：

- （1）为了实施中摩税收协定；
- （2）为了实施国内法律；
- （3）为了防止税收欺诈、偷漏税。

第三，被要求一方的交换豁免。即一方不得要求另一方违背另一方的法律或者行政惯例实施，一方不得要求另一方提供泄露任何贸易、经营、工业、商业、专业秘密、贸易过程的情报以及违反公共政策的情报。

对于税收情报交换的国际合作问题，经合组织和欧洲委员会于 1988 年共同发起《多边税收征管互助公约》，公约于 1995 年生效，并在 2011 年由二十国集团发起进行修订，目前已向全球开放，公约旨在通过加强国际税收征管协作的同时，应对和防范跨境逃避税行为，维护公平税收秩序。合作内容包括税收情报交换、同期税务检查和追缴税款等。2013 年 8 月 27 日，我国签署了《多边税收征管互助公约》，并于 2015 年 7 月 1 日由第十二届全国人民代表大会常务委员会第十五次会议批准。2015 年 10 月 16 日，我国向经济合



作与发展组织交存了《公约》批准书。根据《公约》第二十八条的规定，《公约》将于2016年2月1日对我国生效，自2017年1月1日起开始执行。

### 3 中摩税收合作信息

中摩税收协定争议是指两国之间针对税收协定条款的解释和适用性问题而引发的争议，从本质上来说，此类争议属于国际税务争议，是两国因税收协定适用不明确而导致的税收管辖权冲突。从税收争议主体上来看，国际税收争议中可能存在两种情况，一是两国政府就税收协定的适用性产生争议；二是一国政府与跨国纳税人在国际税收关系中产生争议。

相互协商程序即是两国主管税务当局为解决上述争议，在双边税收协定相互协商程序条款的框架内共同协调磋商的机制。中摩税收协定第二十五条协商程序条款即从法律角度，为两国主管税务当局之间的协商解决机制提供了依据。

#### 3.1 中摩税收协定相互协商程序条款

中摩税收协定对相互协商程序的规定为：

(1) 当一个人认为，缔约国一方或者双方的措施，导致或将导致对其不符合本协定规定的征税时，可以不考虑各缔约国国内法律的补救办法，将案情提交本人为其居民的缔约国主管当局；或者如果其案情属于第二十四条第一款，可以提交本人为其国民的缔约国主管当局。该项案情必须在不符合本协定规定的征税措施第一次通知之日起，三年内提出。

(2) 上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决，以避免不符合本协定的征税行为。达成的协议应予执行，而不受各缔约国国内法律的时间限制。

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

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

### 3.2 中国《税收协定相互协商程序实施办法》

为正确适用税收协定，避免双重征税，解决国际税收争议以及维护中国居民（国民）的合法利益，根据中国政府对外签署的避免双重征税协定、《税收征收管理法》及其实施细则，国家税务总局于2013年9月24日发布了国家税务总局公告[2013]56号（“56号公告”），制定了《税收协定相互协商程序实施办法》（“《实施办法》”）。

税收协定中的协商程序条款授权了缔约国主管当局在解释或实施税收协定时发生的困难或疑义时，可通过相互协商来解决。相互协商程序的启动要历经两个阶段，第一阶段是纳税人对于缔约国一方或双方已导致或将导致不符合税收协定规定的税收措施，可向其居民国主管当局提出异议，主管当局在收到纳税人提交的案情后，对案情进行审查；第二阶段是主管当局认为纳税人提出的异议合理并且不能单方面圆满解决的，则启动相互协商程序，通知另一方主管当局，并展开谈判。

我国新颁布的《实施办法》主要针对第一阶段，即是对纳税人如何申请启动阶段而制定的程序性规范。在《实施办法》中规定了启动相互协商程序的适用主体、情形、申请时限以及税务机关如何受理申请和反馈结果等问题。根据现行的《实施办法》，纳税人申请启动相互协商程序会经历两个环节，第一个环节是申请人向负责企业所得税或其个人所得税管理的省税务机关提出书面申请，并由省税务机关决定是否受理该申请；第二个环节是省税务机关受理申请后，将该申请上报税务总局，由总局对申请进行审核并最终决定是否启动相互协商程序。

此外，《实施办法》的主要内容还包括：

明确相互协商程序涵盖事项为：

- 税收协定适用范围内的事项(《实施办法》不适用于关于特别纳税调整的相互协商案件)；以及
- 虽超出税收协定适用范围，但会造成双重征税后果或对缔约一方或双方利益产生重大影响的事项，该事项的相互协商须经中国主管当局和缔约对方主管当局同意。

明确相互协商程序的启动途径包括：

- 中国居民（国民）申请启动
- 缔约对方主管当局请求启动
- 国家税务总局主动向缔约对方请求启动

其中，中国居民有下列情形之一，可申请启动相互协商程序：

- 对居民身份的认定存有异议，特别是涉及双重居民身份的案件；
- 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；
- 对各项所得或财产的征免税或适用税率存有异议的；
- 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（中国国民有此情形的，可以申请启动相互协商程序）；
- 对税收协定其它条款的理解和适用出现争议而不能自行解决的；
- 其它可能或已经形成不同税收管辖权之间重复征税的。

中国居民（国民）提出相互协商申请应符合以下全部条件：

- 申请人为具有上述情形可以提起相互协商请求的中国居民或中国国民；
- 提出申请的时间未超过税收协定规定的时限；
- 申请协商的事项为缔约对方已经或有可能发生的违反税收协定规定的行为；
- 申请人提供的事实和证据能够证实或者不能合理排除缔约对方的行为存在违反税收协定规定的嫌疑；
- 申请相互协商的事项不存在《实施办法》第十九条规定的情形（即国家税务总局可以决定终止相互协商程序的情形）。

明确作为申请人的中国居民（国民）在相互协商过程中的主要权利和义务

- 是否启动相互协商不以是否存在国内救济手段为条件；但申请人应自行负责采取相应措施保障其在缔约对方的国内救济权益；

- 对于已经启动相互协商程序的案件，申请人有权向税务机关了解相互协商进展情况；同时申请人有义务及时向税务机关提供真实、完整和准确的相关资料；
- 在相互协商过程中，申请人可以撤回相互协商申请，也可以拒绝接受相互协商结果；但申请人不得就相同或类似事项再次提出相互协商申请。

明确执行双方主管当局在相互协商中达成的一致意见后应采取的措施，包括：

- 双方就协定的某一条文解释或某一事项的理解达成共识的，国家税务总局应将结果以公告形式发布；
- 双方就具体案件的处理达成共识，需要涉案税务机关执行的，国家税务总局应将结果以书面形式通知相关税务机关。其中需要中国税务机关做退税或其它调整处理的，相关税务机关应在收到通知之日起三个月内执行完毕，并将情况报告给国家税务总局。

《实施办法》自 2013 年 11 月 1 日起施行，《实施办法》亦适用于其施行前已受理但尚未处理完毕的相互协商案件。

随着国内税收政策的调整，以及中国的国际经济交往在深度和广度上的推进，在解释和适用税收协定时出现的分歧或争议逐渐增多，提请启动相互协商程序解决争议案件的数量也明显上升。《实施办法》的发布旨在促进相互协商案件处理的统一性、规范性和时效性。

## 第四部分 摩尔多瓦转让定价概览

目前在摩尔多瓦的税法中未对转让定价做出和其它国家税法类似的规定。

但在摩尔多瓦税法中，也有某些条款对支付给关联方费用的税前扣除做出了限制。根据摩尔多瓦税法规定，关联方之间直接或间接出售或交换财产、提供劳务及执行工作所产生的损失不得税前扣除。

此外，税务机关有权审查关联方之间的经营活动，以识别纳税人为减少税基而进行的经营活动。根据摩尔多瓦法规，关联方之间的交易价格应采用该交易的市场价格。根据摩尔多瓦税法，市场价格信息可从国家统计局、物价局、大众媒体或商品交易所获取。纳税人也可提供其它来源的市场价格信息，如果税务机关认为该信息来源可靠，也可接受该市场价格。

同时请注意，摩尔多瓦税法未对转让定价同期资料做出特别规定。纳税人可提供证明材料用以证明其与关联方进行<sup>1</sup>的交易，上述材料没有格式要求，但应能提供适当证据证明关联方之间进行的交易使用的是市场价格。

目前，摩尔多瓦税务机关正在审查构思新的转让定价规定草案，预计近期可将草拟中的转让定价规定在摩尔多瓦开始推广。

## 第五部分 摩尔多瓦税收争议处理机制概览

### 1 税务稽查

根据税法规定，摩尔多瓦税务机关可在纳税人提交相关税务报告或者缴清税款（在无需提交税务报告的情况下）的规定截止日期后四年内对纳税人进行纳税义务评估。根据税法，如果纳税人税额计算有误，且在上一次税务稽查时未发现该错误，则在再次进行的税务稽查中发现的与该稽查期间相关的税务违规行为可以免于罚金和处罚。

### 2 时限

纳税义务时限可根据以下期间确定：

对于税和附加费用、滞纳金——自规定应当提交相关报告或在无需提交税务报告的情况下缴纳该税、附加费用、滞纳金的截止日期起四年内；

与特定税种和附加费用有关的财政处罚——自规定应当提交相关报告或在无需提交税务报告的情况下缴纳该税、附加费用的截止日期起四年内；

与特定税种和附加费无关的财政处罚——自税务违规行为发生之日起四年内。

如果确定纳税义务的税务报告中含有误导信息或显示有不法行为，或者纳税人未提交税务报告，则税款、附加费用、滞纳金或者与税款、特定费用有关的纳税时限不得延长。

根据税法规定，可退还多缴税金的时限应为自缴款之日起六年。

### 3 上诉

对税务机关做出的决定或税务官员采取的行动，纳税人可在相关决定送达或相关行动执行之日起 30 天内提出上诉。如果上诉人因正当理由未在规定时间内申请上诉，该案件主管税务机关可重新确定上述时限。

若纳税人未按规定延长上诉期限，而又在截止日后进行上诉的，则将不

予审查该上诉并同时发还上诉人。

## 4 提交上诉

纳税人对税务机关做出的决定或税务官员采取的行动提出的上诉，均应向做出该决定的税务机关或执行相关行动的税务官员提交。

若纳税人对上诉结果有质疑，可向国家税务局稽查总局提出复议，或向主管法院提出上诉。如向国家税务局稽查总局提出上诉，该上诉应提交给作出决定的税务机关，该税务机关须在三天内将该上诉转呈国家税务局稽查总局，并随附审计报告和相关决定。

## 5 上诉审查

主管税务机关应在上诉提交后三十个工作日内对上诉进行审查，税务机关管理人员决定向纳税人发出通知书延长审查期的除外，但延期不得超过三十天。

纳税人可在上诉审查期间向税务局做出解释，并可提交证明文件。若税务局按规定传唤纳税人，但纳税人无理由缺席，或纳税人申请在其缺席的情况下进行审查，则税务机关可在纳税人缺席的情况下审查案件。

在审查案件后，税务机关应作出审查结果决定，并将该决定的复印件交给纳税人。

## 6 税务机关对于上诉做出的决定

税务机关在对纳税人的上诉加以审查后，可做出以下几种决定：

驳回上诉，维持原判；

在一定程度上接受上诉，并修改原判决结果；

认为上诉合理，撤销原判决结果；

暂停执行原判决，重新进行稽查。

对税务官员的行动提出的上诉，税务局根据审查结果可决定驳回上诉，或依法追究税务官员责任并恢复申诉人受侵犯的权利。

## 7 执行上诉结果

国家税务总局稽查总局根据上诉审查结果作出的决定，应由国家税务总局地方稽查局执行。

除非法律另有规定，税务机关做出的原判决不得因其接受上诉而暂停执行。

## 8 向法院提出上诉

纳税人对税务机关作出的决定和税务官员采取的行动要提出上诉的，也可按照法律规定的方式向法院提出。

## 9 税务裁定

摩尔多瓦法律未对税务事先裁定的适用性做出规定，但是纳税人可从税务机关处取得解释函。针对纳税人由于摩尔多瓦税务机关发出的书面说明有误，而少计算税款的情况不会被处以处罚或罚款，但纳税人有义务缴纳经核定应补缴的税款以及逾期缴款利息。



## 参 考 文 献

- [1] 商务部《对外投资合作国别指南》（2015版）<http://fec.mofcom.gov.cn/article/gbdqzn/upload/moerduowa.pdf>
- [2] 中国领事服务网 [http://cs.mfa.gov.cn/zggmcg/ljmdd/oz\\_652287/medw\\_654149/](http://cs.mfa.gov.cn/zggmcg/ljmdd/oz_652287/medw_654149/)
- [3] 安永《上海企业对外投资合作年度发展报告（2015版）》
- [4] 安永“2015年全球企业所得税指南——摩尔多瓦”，本章内容是基于截至2015年1月1日的信息
- [5] 安永“2015-2016年全球个人所得税指南——摩尔多瓦”，本章内容是基于截至2015年7月1日的信息
- [6] 安永“2015年全球增值税、货物劳务税和消费税指南——摩尔多瓦”，本章内容是基于截至2015年1月1日的信息
- [7] 国家税务总局；<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/index.html>
- [8] 《中华人民共和国政府和摩尔多瓦政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》
- [9] 国税发[2010]75号文
- [10] 财税[2009]125号
- [11] 财税[2009]129号与国家税务总局公告[2010]1号

**编写人员：**胡聪颖 沈雪

**校对人员：**关婧 顾倩 杨捷 孙柏 雷蕾 顾倩 仲伟嘉 薛小妹 钱波 金哲 朱松 徐靖 严海霞 范苏蓉 张爱华 孙柏 陈悟 胡聪颖 沈雪 陈刚 费海莲