

中国居民赴阿联酋 投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别（地区）投资税收指南课题组

前 言

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

《指南》分为六个章节。第一章介绍了阿联酋的基本国情和投资环境，提醒中国居民赴阿联酋投资需要关注的主要事项。第二章全面介绍了阿联酋税收制度，不仅涵盖了企业所得税、关税等税种，同时也对阿联酋的增值税和消费税作出了详细的介绍。第三章为阿联酋税收征收管理体制，主要介绍了企业所得税、增值税的征管规定及合规要求，对中国企业赴阿联酋投资合作的税务管理实践具有较强的指导性。第四章概述了阿联酋的特别纳税调整政策。第五章为中阿税收协定及相互协商程序，包括对协定主要条款定义、适用范围、常设机构认定、不同所得类型征税规定的详细介绍，以及对税收协定相互协商程序的详细说明等。第六章对中国居民企业赴阿联酋投资可能存在的税收风险作了介绍，为中国居民赴阿联酋投资提供了实践指引。

《指南》基于2022年3月底前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用，充分考虑数据、税收法规等信息可能存在的变化和更新。同时，建议“走出去”企业实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调整、税务稽查等方面的问题时，及时向主管税务机关或专业机构咨询，避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

《指南》存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

目 录

前 言	1
第一章 阿联酋国家概况及投资环境	1
1.1 国家概况	1
1.1.1 地理概况	1
1.1.2 政治概况	1
1.1.3 经济概况	3
1.1.4 文化概况	4
1.2 投资环境概述	4
1.2.1 近年经济发展情况	4
1.2.2 资源储备和基础设施	5
1.2.3 支柱和重点行业	7
1.2.4 投资政策	10
1.2.5 经贸合作	16
1.2.6 投资注意事项	17
第二章 阿联酋税收制度简介	18
2.1 概述	18
2.1.1 税制综述	18
2.1.2 税收法律体系	18
2.1.3 近三年重大税制变化	18
2.1.4 新冠肺炎疫情后税收政策变化	23
2.2 企业所得税	23
2.2.1 居民企业	23
2.2.2 非居民企业	30
2.2.3 其他	38
2.3 个人所得税	38
2.3.1 居民纳税人	38
2.3.2 非居民纳税人	39
2.3.3 其他	39
2.4 增值税	39
2.4.1 概述	39
2.4.2 税收优惠	40
2.4.3 应纳税额	43
2.4.4 其他	45

2.5	消费税	49
2.5.1	概述	51
2.5.2	税收优惠	51
2.5.3	应纳税额	51
2.5.4	其他	52
2.6	关税	53
2.6.1	概述	53
2.6.2	税收优惠	53
2.6.3	应纳税额	56
2.6.4	禁止和限制进口的产品	56
2.7	其他税	57
2.7.1	天课	56
2.7.2	酒店税和旅游税	57
2.7.3	市政物业税	58
2.8	自贸区税收优惠	58
2.8.1	自贸区	58
2.8.2	特许制造仓库	65
2.8.3	工业项目优惠政策	65
2.8.4	中小企业优惠政策	66
第三章	税收征收与管理制度	67
3.1	税收管理机构	67
3.1.1	税务系统机构设置	67
3.1.2	税务管理机构职责	67
3.2	居民纳税人税收征收管理	68
3.2.1	税务登记	68
3.2.2	账簿凭证管理制度	70
3.2.3	纳税申报	71
3.2.4	税务检查	74
3.2.5	税务代理	75
3.2.6	法律责任	75
3.2.7	其他征管规定	77
3.3	非居民纳税人的税收征收和管理	78
3.3.1	非居民税收征管措施简介	78
3.3.2	非居民企业税收管理	78
3.4	新冠肺炎疫情后税收征管变化	78
第四章	特别纳税调整政策	80

4.1 关联交易	80
4.1.1 关联关系判定标准	81
4.1.2 关联交易基本类型	81
4.1.3 关联申报管理	81
4.2 同期资料	81
4.2.1 分类及准备主体	82
4.2.2 具体要求及内容	82
4.2.3 其他要求	82
4.3 转让定价调查	82
4.3.1 原则	82
4.3.2 转让定价主要方法	82
4.3.3 转让定价调查	82
4.4 预约定价安排	82
4.4.1 适用范围	82
4.4.2 程序	82
4.5 受控外国公司	82
4.5.1 判定标准	83
4.5.2 税务调整	83
4.6 成本分摊协议管理	83
4.6.1 主要内容	83
4.6.2 税务调整	83
4.7 资本弱化	83
4.7.1 判定标准	83
4.7.2 税务调整	83
4.8 法律责任	83
第五章 中阿税收协定及相互协商程序	84
5.1 中阿税收协定	84
5.1.1 中阿税收协定	85
5.1.2 适用范围	85
5.1.3 常设机构的认定	87
5.1.4 不同类型收入的税收管辖	89
5.1.5 税收抵免政策	100
5.1.6 无差别待遇原则	108
5.1.7 在阿联酋享受税收协定待遇的手续	109
5.2 中阿税收协定相互协商程序	110
5.2.1 相互协商程序概述	110

5.2.2 中阿税收协定相互协商程序的法律依据	111
5.2.3 相互协商程序的适用	111
5.2.4 启动程序	113
5.2.5 相互协商的法律效力	115
5.2.6 阿联酋仲裁条款	116
5.3 中阿税收协定争议的防范	117
5.3.1 中阿税收协定争议	117
5.3.2 中阿税收协定争议产生的原因及表现	117
5.3.3 妥善防范和避免中阿税收协定争议	118
第六章 在阿联酋投资可能存在的税收风险	119
6.1 信息报告风险	119
6.1.1 登记注册制度	119
6.1.2 信息报告制度	120
6.2 纳税申报风险	122
6.2.1 在阿联酋设立子公司的纳税申报风险	122
6.2.2 在阿联酋设立分公司或代表处的纳税申报风险	122
6.2.3 在阿联酋取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险	123
6.2.4 非居民企业在阿联酋取得的与常设机构有关的所得的纳税申报 风险	123
6.3 调查认定风险	123
6.4 享受税收协定待遇风险	124
6.4.1 未正确享受协定待遇的风险	124
6.4.2 滥用税收协定待遇的风险	124
6.5 其他风险	127
参 考 文 献	132
附 录 阿 联 酋 各 类 机 构 最 新 网 址	134

第一章 阿联酋国家概况及投资环境

1.1 国家概况

阿拉伯联合酋长国（阿拉伯文：اماراتعربيةمتحدة，英文：The United Arab Emirates，以下简称“阿联酋”）是由阿布扎比、迪拜、沙迦、阿治曼、乌姆盖万、哈伊马角和富查伊拉 7 个酋长国组成的联邦国家。1996 年 4 月 10 日阿联酋加入世界贸易组织（WTO），2007 年起开始全面履行义务。阿联酋至今已同 193 个国家建立了外交关系。

1.1.1 地理概况

阿联酋位于阿拉伯半岛东南端，东与阿曼毗邻，西北与卡塔尔接壤，南部和西南与沙特阿拉伯王国交界，北临波斯湾（又名阿拉伯湾），与伊朗隔海相望，是扼波斯湾进入印度洋的海上交通要冲。国土面积约为 8.36 万平方公里^[1]（包括沿海岛屿），首都阿布扎比。其中面积最大的是阿布扎比酋长国，其次是迪拜酋长国。



图 1 阿联酋地图

1.1.2 政治概况

[1] 来源：中华人民共和国外交部：阿联酋国家概况

https://www.fmprc.gov.cn/web/gjhdq_676201/gj_676203/yz_676205/1206_676234/1206x0_676236/

阿联酋联邦最高委员会是阿联酋最高权力机构，由 7 个酋长国的酋长组成。该委员会讨论决定国内外重大政策问题，制订国家政策，审核联邦预算，批准法律与条约。总统和副总统从最高委员会成员中选举产生，任期 5 年。总统兼任武装部队总司令，除外交和国防相对统一外，各酋长国拥有相当的独立性和自主权。联邦经费基本上由阿布扎比和迪拜两个酋长国承担。2004 年 11 月 3 日阿布扎比酋长国酋长，哈利法·本·扎耶德·阿勒纳哈扬被联邦最高委员会推选为总统。2019 年 11 月 6 日，哈利法再次连任阿联酋总统。2022 年 5 月 13 日，阿联酋总统哈利法去世。次日，阿联酋联邦最高委员会选举穆罕默德·本·扎耶德·阿勒纳哈扬为该国新一任总统^[2]。

1971 年 7 月 18 日，联邦最高委员会通过临时宪法，同年 12 月 3 日宣布临时宪法生效，沿用了 25 年。1996 年 12 月联邦最高委员会通过决议，临时宪法变成永久宪法，并确定阿布扎比为阿联酋永久首都。

宪法规定设立联邦政府并向总统和联邦最高委员会负责。联邦政府是阿联酋最高行政机构，由总理、副总理及各部部长组成。联邦政府的主要职责：负责制定包括国防、国内安全、外交、医疗卫生、环境规划与控制、劳动力市场调控与管理、电信及各酋长国之间的交通及水电气等基础设施等事关国家内外安全领域的政策和法律，并且保留对这些领域的直接管辖权^[3]。2021 年 9 月阿联酋完成内阁改组，目前共有内阁成员 32 人，总理穆罕默德·本·拉希德·阿勒马克·图姆，兼任联邦副总统、迪拜酋长^[4]。

阿联酋联邦国民议会，亦称全国协商议会，成立于 1972 年，是咨询机构，每届任期 4 年，负责讨论内阁会议提出的法案，并提出修改建议，具有立法和监督双重职能，是阿联酋宪法规定的五个联邦权力机构（联邦最高委员会、总统和副总统、联邦政府、联邦国民议会、联邦法院）之一。2006 年 8 月，阿联酋颁布新的议会选举法，规定

[1] 来源：中华人民共和国外交部/阿联酋国家概况

https://www.fmprc.gov.cn/web/gjhdq_676201/gj_676203/yz_676205/1206_676234/1206x0_676236/

[2] 来源：<https://u.ae/en/about-the-uae/the-uae-government/the-federal-government>

[3] 来源：中国国际贸易促进委员会《企业对外投资国别（地区）营商环境指南——阿联酋》

[4] 来源：央视新闻 <http://m.news.cctv.com/2021/09/25/ARTIR6WeE7qLLbeKJ9VAeWzh210925.shtml>

联邦国民议会成员为 40 名，其中 20 名由各酋长国酋长直接任命，其余 20 名由各酋长选举产生。2019 年 11 月 14 日，萨格尔·古巴什当选阿联酋第十七届国民议会议长。

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

1.1.3 经济概况

阿联酋是海湾合作委员会成员国（以下简称“海合会”或“GCC”，成员国包括阿联酋、阿曼、巴林、卡塔尔、科威特、沙特阿拉伯和也门）以及大阿拉伯自由贸易区（GAFTA）成员国。

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

世界贸易组织曾表示，阿联酋迪拜港是继新加坡与香港之后的全球第三大转口中心^[5]。

在世界银行最新公布的《2020 营商环境报告》中，阿联酋在全球 190 个经济体中综合排名世界第 16 位，连续 7 年在报告涉及的阿拉伯国家中排名首位。在分项指标全球排名中，阿联酋在电力便利性指标中排名首位，在施工许可证办理便利性指标中排名第 3 位，在合同执行便利性指标中排名第 9 位，在财产登记便利性指标中排名第 10 位^[6]。

根据阿拉伯投资和出口信用保险机构——Dhaman 报告指出，阿联酋在穆迪(Moody's)、惠誉(Fitch Ratings)、Capital Intelligence 和 IHS 四家国际评级机构的 2021 年主权信用评级中均排在阿拉伯国

[5] 来源：中华人民共和国商务部《对外投资合作国别（地区）指南——阿联酋》（2021 年版）

[6] 来源：世界银行《Doing Business 2020》<https://chinese.doingbusiness.org/>

家首位。在具体评级中，阿联酋经济前景展望稳定，惠誉评级“AA+”、穆迪评级“AA2”、Capital Intelligence 评级“AA-”、IHS 评级“AA-”。主权评级反映出阿联酋在应对新冠疫情影响方面取得成功，其政策在应对紧急和特殊情况时体现出灵活性和韧性，增强了阿联酋作为全球经济重要中心地位。

1.1.4 文化概况

阿联酋本地居民为阿拉伯人，居民大多信奉伊斯兰教，各种生活习俗完全以伊斯兰文化为背景，同时还有大量来自其他阿拉伯国家、南亚和欧洲的人口。因此，阿联酋整个国家以伊斯兰文化为根基，同时也是一个多元化和多文化的国家。阿联酋的官方语言为阿拉伯语，商业通用语言是英语。

1.2 投资环境概述

1.2.1 近年经济发展情况

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

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

当前中阿关系特别在贸易投资领域呈现快速发展态势。2018 年，中国和阿联酋双边贸易额达到了 459.2 亿美元，同比增长 11.9%；2019 年双边贸易额达到 486.7 亿美元，同比增长 5.99%；2020 年双

边贸易额达到 491.76 亿美元，同比增长 1.04%^[7]。2021 年中国是阿联酋第一大非石油贸易伙伴，双边贸易额 2,120 亿迪拉姆，占阿外贸额 11.7%。

1.2.2 资源储备和基础设施

1.2.2.1 资源储备

(1) 能源

阿联酋最重要的资源是石油和天然气，其中超过 95% 位于阿布扎比。目前已探明的石油总储量为 1,070 亿桶，已探明的天然气储量为 7.73 万亿立方米。在全球石油和天然气储量中排名第六位。其他矿产资源还有：硫磺、镁、石灰岩等。

(2) 椰枣树

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

(3) 海洋和渔业

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

1.2.2.2 基础设施

(1) 公路

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

(2) 铁路

阿联酋铁路以货运为主。阿联酋已启动了总投资约 110 亿美元、全长约 1,200 多公里的联邦铁路项目，目前联邦铁路一期项目已建成，二期项目正在建设中。该铁路完工后将纳入全长 2,200 多公里的海湾铁路网，届时将联通海合会各国。迪拜分别于 2009 年和 2011 年建成红线和绿线城铁项目，运营里程分别为 52.1 公里和 22.5 公里，2016 年红线延长线（2020 世博会线）授标，目前已部分运营。2013 年，阿布扎比推出城轨项目，规划全长 131 公里，包括地铁、轻轨和

[7] 来源：中华人民共和国商务部《对外投资合作国别（地区）指南——阿联酋》（2021 年版）

快速公交等，目前该项目处于停滞状态。

（3）空运

阿联酋现有机场 39 个，其中国际机场 7 个。据阿联酋民航局数据显示，2021 年阿联酋主要机场接待旅客人数达 4,137 万人次，较 2020 年增长 15.8%。其中，迪拜国际机场连续八年保持全球最繁忙机场，接待旅客 2,910 万人次，同比增长 28.1%；阿布扎比机场接待旅客 526 万人，沙迦机场接待旅客 700 万人次。

（4）水运

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

（5）通信

电信：阿联酋电信公司（Etisalat）成立于 1976 年 8 月 30 日，政府持有其 60% 的股份。2005 年 12 月酋长国综合通讯公司（EITC，股票代码“du”）上市，阿联酋联邦政府拥有 EITC 50% 的股份。EITC 持有阿联酋第二张全国性移动服务牌照，以 DIC telecom & Samacom 的名称为住宅和企业用户提供固话、电视以及高速互联网服务。2020 年，Etisalat 集团总营业额达 517 亿迪拉姆（约 140.9 亿美元），利润为 90 亿迪拉姆（约 24.5 亿美元）。

互联网通信：目前，阿联酋人均互联网使用率较高，在中东国家中排名第一，阿联酋有 51% 的消费者都有过网购行为，排名中东地区首位。据阿联酋电信管理局数据显示，过去 5 年内阿联酋互联网服务普及率增长了 20.1%^[8]。

手机网络：根据世界经济论坛发布的《世界旅行报告》数据显示，阿联酋在手机宽带接入率、按人口手机网络覆盖率等两项指标中排名全球第一，按人口手机用户比率排名全球第二。2019 年底，阿联酋迪拜的运营商 Etisalat 在 Etisalat 地铁站启用 5G 连接，成为中东和北非首个启用 5G 的地铁。

（6）电力

阿联酋统管全国水电事务的主要机构是联邦水电局（Fewa），但

[8] 来源：中华人民共和国驻阿拉伯联合酋长国大使馆经济商务处
<http://ae.mofcom.gov.cn/article/jmxw/201902/20190202837346.shtml>

具体则由主要酋长国的有关机构分别负责。阿布扎比水电局（Adwea）负责阿布扎比、艾因和西部地区，迪拜水电局（Dewa）负责迪拜，沙迦水电局（Sewa）和联邦水电局（Fewa）分别负责沙迦及北部地区。

为推动阿联酋能源多元化发展目标，阿联酋正积极推动核能、太阳能、清洁煤、可再生能源等发电项目。2017年，阿联酋启动“2050能源战略”，目标是到2050年，清洁、可再生能源发电量占国内总发电量比例从25%提高至50%（44%清洁能源、6%核能、天然气38%、清洁煤12%），碳足迹减少70%，节省7,000亿迪拉姆发电成本。2022年3月，阿联酋巴拉卡核电站二号机组正式投入商业运营，将为阿电网增加1,400MW的无碳电力，使该电站目前总发电量（一号和二号机组）达到2,800MW。二号机组商业运营的开始是阿联酋寻求实现2050年零排放战略目标新的一步。巴拉卡核电站已成为阿拉伯国家首个多机组运营和平核能项目。

（7）基础设施发展规划

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

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

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

1.2.3 支柱和重点行业

1.2.3.1 石油产业

阿联酋的石油资源丰富，居世界第6位。石油天然气生产在阿联酋经济中占据十分重要的地位。阿联酋石油生产主要在阿布扎比酋长国。阿布扎比石油业正处在成熟期，按目前的产量和储量计算，还可

生产 120 多年。2019 年，受欧佩克+减产协议限制，阿联酋石油产量约为每天 260 万桶。

1.2.3.2 天然气产业

阿联酋已探明的常规天然气储量为 7.73 万亿立方米，居世界第 6 位。其中大部分位于阿布扎比。阿联酋虽拥有巨量天然气，但由于国内天然气需求量大，大部分用于回灌采油，同时多为酸性气田，开采难度高，成本大，目前阿联酋仍采取天然气进口政策，从卡塔尔进口天然气。

1.2.3.3 非石油产业

目前，阿联酋正着力推动石化冶金、加工制造、新能源、金融、旅游等产业的发展，非石油产业在经济增长中的比重不断提高，其地区性贸易、金融、物流枢纽的地位进一步加强。2021 年阿联酋非石油外贸额达 1.9 万亿迪拉姆，同比增长 27%，较 2019 年增长 11%，表明阿联酋经济在后疫情时代表现强劲增长^[9]。2021 年，非石油产业占 GDP 比重约为 72.3%。过去十年（2012-2021）阿联酋非石油外贸额超过 16.14 万亿迪拉姆，年均增长为 4.2%。

1.2.3.4 炼铝业

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

1.2.3.5 房地产和建筑业

房地产业在阿联酋经济中扮演着重要角色。2012 年以来，随着相关经济行业的复苏，阿联酋房地产和建筑业进入复苏轨道，但房价上涨趋势在 2014 年末开始趋缓，2015 年部分房价开始下降。根据咨询公司 ValuStrat 发布的最新数据，与 2018 年第四季度相比，阿布

[9] 来源：中华人民共和国驻阿拉伯联合酋长国大使馆经济商务处
<http://ae.mofcom.gov.cn/article/jmxw/202203/20220303285545.shtml>

扎比的平均房价在 2019 年下跌了 11%，与 2016 年第一季度（该指数的基数）相比，下跌了近 31%。2019 年迪拜房地产行业对酋长国经济贡献达 7.2%。2020 年以来，受新冠肺炎疫情影响，加之市场供应量大幅上升导致供大于求，阿联酋房价和住房租金呈下降趋势，预计到 2022 年有望实现复苏。

1.2.3.6 水泥业

水泥工业是阿联酋最古老的生产行业。阿联酋全国共有 20 家水泥厂，阿联酋第一家水泥生产商联邦水泥公司（Union Cement Company）成立于 1972 年，自 1975 年引入第一条生产线之后，该公司迅速发展，成为阿联酋最大的水泥生产商。凭借其靠近萨克尔港（Saqr Port）的优良地理位置，产品已销往中东和东非。

1.2.3.7 航空业

阿联酋目前有国际机场 7 座。过去 10 年间，阿联酋民航总局（GCAA）收入一直呈上升趋势，而航班架次始终以较快速度增长。依靠得天独厚的区位优势和灵活的经营策略，阿联酋航空业在国际航空业整体低迷的背景下，保持了良好的发展势头。GCAA 是依据 1996 年联邦第 4 号法令成立的联邦自治机构，职责是监管与民航有关的一切活动，同时提供领航、登记及颁证服务。2019 年 10 月，国际航空运输协会（IATA）发布报告称，阿联酋航空业发展潜力巨大，目前已创造就业岗位近 80 万个，市场规模达 474 亿美元，占阿联酋 GDP 比重为 13.3%：预计到 2037 年，航空业就业总数将达 140 万，经济贡献度将达 1,280 亿美元^[10]。根据阿联酋民航局（GCAA）公布数据，2022 年 1 季度阿联酋机场接待旅客人数突破 2,000 万，达 2,038.1 万人次，比 2021 年同期增长 135%。数字增长反映出阿航空业已成功克服新冠挑战，从复苏中走向增长。2020 迪拜世博会在促进旅客流动方面发挥了重要作用。2022 年 1 季度抵达阿机场旅客数量为 609.1 万人次，同比增长 114%：离境人数为 653.9 万人次，同比增长 108%：

[10] 来源：中华人民共和国驻迪拜总领事馆经济商务处
<http://dubai.mofcom.gov.cn/article/jmxw/201910/20191002903272.shtml>

过境旅客人数为 694 万人次，同比增长 203%^[11]。

1.2.3.8 金融业

阿联酋金融体系较为完善。在阿联酋从事金融业务的机构有银行、证券公司、财务投资公司、金融咨询公司、金融中介公司等各类金融机构。迪拜已成为位列伦敦、纽约、新加坡、香港、法兰克福之后的全球第 6 大金融中心。2021 年，迪拜国际金融中心总收入 8.97 亿迪拉姆，同比增长 16%，营业利润 5.73 亿迪拉姆，同比增长 26%，两项数据均为历史新高。

1.2.3.9 物流业

阿联酋的物流业近年来取得了长足进步。由于自由贸易区和大规模基础设施投资的强劲表现，阿联酋在全球竞争力指数排名中保持了领先地位。作为阿联酋经济多元化计划《阿联酋愿景 2021》《阿布扎比愿景 2030》《迪拜产业战略 2030》的一部分，发展物流业被视为阿联酋国民经济长期持续成功的一个重要战略目标。根据 2022 年第十三版 Agility 新兴市场物流指数榜单，阿联酋位列全球第三位，仅次于中国和印度。

1.2.4 投资政策

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

阿联酋在 2020 年新《商业公司法》修订了商业公司外资所有权的规定，允许外资拥有在岸公司 100% 所有权；废除商业公司须由阿联酋公民作为主要股东的要求；不再需要阿联酋公民或本地公司作为代理。石油、天然气、公用事业、运输等特定行业除外。

在阿联酋，外国合资、独资企业与当地企业平等。各酋长国拥有独立征税的权力，可针对不同行业征收不同的税赋，并可对各自区域

[11] 来源：中华人民共和国驻阿拉伯联合酋长国大使馆经济商务处
<http://ae.mofcom.gov.cn/article/jmxw/202204/20220403306214.shtml>

内的自由贸易区制定优惠政策。

(1) 特殊经济区域鼓励政策。阿联酋境内有超过 40 个自由区。对于外国投资者而言，在自由区及经济特区内投资的优势主要体现在：

- ①允许 100% 外资控股；
- ②享有 100% 资本和利润汇回本国的待遇；
- ③无最低投资资本要求；
- ④股东责任仅限于实收资本；
- ⑤无股比限制；
- ⑥免征企业所得税（有时间限制）；
- ⑦无个人所得税；
- ⑧免征关税；
- ⑨完善的厂房设施及基础设施、通讯条件等；
- ⑩部分自由区免征增值税。

(2) 行业鼓励政策。对于行业的鼓励和优惠政策，主要体现在以下两个方面：

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

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

1.2.4.1 对外贸易法规政策简介

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

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

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

阿联酋现行有关贸易的法律主要有《公司法》《商业代理法》《商标法》《保险法》《审计法》及《商业交易法》等。近几年来，为适应新的经济形势需要，阿联酋经济部牵头修订包括《公司法》《投资法》《破产法》《知识产权法》等在内的 10 部法律，其中新的联邦《商业公司法》已于 2015 年 4 月颁布，《破产法》也于 2016 年颁布，阿联酋总统哈利法颁布了 2018 年联邦第 19 号《外国直接投资法令》，2020 年 11 月，阿联酋总统颁布法令对原《商业公司法》进行修订。

阿联酋于 1996 年加入 WTO，2005 年主要过渡期结束。海湾合作委员会关税同盟与 WTO 尚不接轨，有些规定阿联酋必须与其他海湾国家协调后才能决定是否修改。

1.2.4.2 外国投资市场准入规则

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

2014 年内阁通过第 37 号决议，出台了《阿联酋竞争法实施细则》，详细规定了实施竞争法，处理限制协议及行为、经营集中活动、针对违反竞争法行为和组织的投诉等的申请、调查、取证以及最终处理等操作流程。各类组织在实施经营集中活动（包括收并购）时，如果市场份额会超过内阁规定的行业市场份额上限，需要在实施之前 30 日向经济部提出申请，经济部会选择批复、限制性批复，或者不予批复。

2018 年阿联酋总统哈利法颁布了 2018 年联邦第 19 号关于外国直接投资法令，根据法令第二条规定，该法令旨在巩固阿联酋作为地区和国际吸引外国投资中心地位，拓展生产基地及多元化，发展运输，

吸引尖端技术知识。此外将致力于增加在经济优先领域外国直接投资，实现平衡可持续发展，提供不同领域就业机会，实现资源最佳利用及高附加值。根据法令第八条，具有经营许可的外国投资公司可在该国现行法律和国际公约允许范围内享有国民待遇。2020年新《商业公司法》的出台取代了该《外国直接投资法》。

2019年1月，阿联酋内阁批复成立外国直接投资委员会，由时任阿经济部长曼苏里担任主席，办公室设在阿联酋经济部。其职能主要包括：为国家相关政策提出建议，规划其首要任务、计划方案，并在提交内阁后负责后续落实；建立涵盖外国直接投资项目的综合数据库并定期更新，提交给相关部门；简化外国直接投资项目注册及颁发许可手续，进行监管和后续跟踪评估。

新《商业公司法》的调整主要包括：

(1) 修订商业公司外资所有权规定，允许外资拥有在岸公司100%所有权；废除商业公司须由阿联酋公民作为主要股东的要求；不再需要阿联酋公民或本地公司作为代理。石油、天然气、公用事业、运输等特定行业除外；

(2) 获准成立的股份公司可通过IPO出售不超过70%的公司股票（目前规定为30%）；

(3) 允许股东大会进行电子投票；

(4) 赋予相关地方当局一系列权力，包括股份分配和公司董事会中设定特定阿联酋人比例等；

(5) 授权内阁成立一个由相关机构代表组成的委员会，有权向内阁建议具有“战略影响力”的活动和向企业颁发许可证所应采取的必要措施等；

(6) 该法令取代2018年第19号《外国直接投资法》。

有关上述调整的具体细则尚未公布。

2021年5月，阿布扎比经济局和迪拜经济局分别发布允许外资全部或部分参与的经济活动清单，其中包括农业、畜牧业、制造业、物业服务、租赁服务等。迪拜允许100%外资控股的商业活动包括一般贸易、珠宝、黄金、珍珠、奢侈手表、食品和汽车贸易等行业；在

工业类别中，包括金属、建筑材料、食品、水生产和油漆等行业，幼儿园、中小学和酒店也可以 100%外资控股。

1.2.4.3 劳工环境

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

外籍劳务进入阿联酋实行工作许可制度。自 2018 年 2 月 4 日起，在阿联酋寻找工作和申请居留许可的外籍人士需要提供其在过去 5 年里居住过的所有国家出具的“无罪”证明。后阿联酋内阁 2018 年第 4 次会议通过的 20（4）号决议，自 2018 年 4 月 1 日起，暂停执行外籍雇员需提供良好行为证明（无犯罪证明）的规定^[12]。

2017 年，阿联酋颁布了关于支持服务工人的联邦 2017 第 10 号法（Federal Law No.10 of 2017 on Support Service Workers）。该法涉及 19 种服务工作职业，其中包括：海员、保安、代客泊车员、农场工人、园丁、家政、厨师、保姆、私人教练、私人护士、私人司机等。其中第四十一条详细规定了费用、中介机构、劳务合同、雇主和雇员责任、检查、处罚、假日、服务终止补偿、合同终止、纠纷解决等内容^[13]。

1.2.4.4 金融环境、海关及外汇管理等

（1）金融环境概况

阿联酋中央银行前身是货币发行局（UAE Currency Board），成立于 1973 年，负责发行法定货币迪拉姆（根据 2021 年 12 月 31 日中国银行发布的汇率中间价 100 迪拉姆=173.61 人民币）。1980 年，阿联酋中央银行成立，主要职能包括：发行货币，并确保货币汇率稳定及自由兑换；制定和实施信贷政策，确保国家经济稳定发展；监测银行系统；管理政府外汇储备和黄金储备等。

[12] 来源：中华人民共和国商务部西亚非洲司

<http://xyf.mofcom.gov.cn/article/zb/201804/20180402730159.shtml>

[13] 来源：上海市与“一带一路”国家经贸合作信息服务平台

http://obor.sh-itc.net/article/zhengcenew/wjhbnew/201710/1437006_1.html

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

2019年9月，中东最大金融机构之一，也是阿拉伯国家第一家私营金融机构—阿拉伯银行（Arab Bank）在上海开设了新的分支机构，旨在通过该行遍布五大洲600多个分支机构的全球网络，加强其在中国市场的影响力。该分行开业是在Arab Bank获得中国银保监会批准后，将其在中国上海的代表处转为分行，促进其在亚洲业务^[14]。此外，阿布扎比第一银行（FAB）于2022年2月28日在上海开设分行，该分行在中国内地经营人民币和外币业务，是其在中国大陆的第一家分行。

（2）海关管理规章制度

阿联酋于2003年1月1日正式实施海合会国家关税联盟规定。根据联盟规定，除53种免税商品外，其余1,236种商品统一征收5%的关税，此外每张报关单还要加收30迪拉姆（约8.2美元）的费用。

为维护公共健康与安全，维护伊斯兰宗教信仰，阿联酋对部分商品实行进口管制。

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

（3）外汇管理

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

阿联酋外汇不受限制，可自由汇进汇出，但须符合阿联酋政府的反洗钱规定。一般情况下，外商投资资本和利润回流不受限制。外资银行在将其利润汇出境外前，必须事先获得阿联酋中央银行的同意，

[14] 来源：中华人民共和国驻阿拉伯联合酋长国大使馆经济商务处
<http://ae.mofcom.gov.cn/article/zxhz/jm/201910/20191002901656.shtml>

并将其纯利润的 20% 作为税收缴纳给阿联酋政府。

1.2.5 经贸合作

1.2.5.1 参与地区性经贸合作

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

阿联酋是海合会成员国。海合会是海湾地区最主要的政治经济组织，成立于 1981 年 5 月，总部设在沙特阿拉伯首都利雅得，成员国包括阿联酋、阿曼、巴林、卡塔尔、科威特和沙特阿拉伯 6 国。2001 年 12 月，也门被批准加入海合会卫生、教育、劳工和社会事务部长理事会等机构，参与海合会的部分工作。自成立以来，海合会各成员国充分发挥语言和宗教相同、经济结构相似等方面的优势，积极推动经济一体化进程^[15]。

2015 年 4 月 3 日，经现有意向创始成员国同意，阿联酋正式成为亚洲基础设施投资银行意向创始成员国。在 2020 年 7 月举行的亚洲基础设施投资银行第五届理事会年会上，阿联酋当选第六届理事会主席国。

1.2.5.2 与中国的经贸合作

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

目前，中阿经贸关系中，贸易发展是最突出的。中国与阿联酋自 1984 年建交以来，双边关系稳定发展，经贸往来不断密切。随着中阿经贸关系迅猛发展，“一带一路”倡议加快落实，中国和阿联酋的经贸往来更加密切，双边关系不断深化。阿联酋是中国在中东地区仅次于沙特的第二大贸易伙伴。据中国海关总署统计，2017 年，中阿双边贸易额达 409.77 亿美元，阿联酋在中国全球贸易伙伴排名中位列第 25 位。2018 年，双边贸易额达 459.2 亿美元，2019 年双边贸易

[15] 来源：中华人民共和国外交部/阿联酋国家概况

https://www.fmprc.gov.cn/web/gjhdq_676201/gjhdqzz_681964/lhg_682782/jbqk_682784/

额达到 486.7 亿美元，同比增长 5.99%。2020 年，中阿双边贸易额达 491.76 亿美元，同比增长 1.04%。2021 年中国是阿第一大非石油贸易伙伴，双边贸易额 2,120 亿迪拉姆，占阿联酋对外贸易总额的 11.7%。

1.2.6 投资注意事项

(1) 政治稳定性

当前阿联酋国内外政治环境总体稳定，但也存在一些不稳定因素。

(2) 社会治安

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

(3) 劳动力制约因素

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

(4) 经济风险

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

第二章 阿联酋税收制度简介

2.1 概述

2.1.1 税制综述

阿联酋是一个低税国家，目前主要税种为进口关税、消费税、增值税，联邦层面无企业所得税，联邦层面及各酋长国均无个人所得税。阿联酋联邦税务局于 2016 年组建，并相继颁布《增值税法》《税收程序法》《消费税法令》等税务法案，进一步明确阿联酋国内两大主要税种，消费税和增值税的征收程序和规定。

表 1 主要税种汇总表

	企业所得税	个人所得税	增值税	消费税	关税
英文	Corporate Income Tax	Individual Taxation and Payroll Tax	Value Added Tax	Excise Tax	Customs Duty
税率	实行 0%-55% 的累进税率	无个人所得税	0%，5%，有些商品和服务可免征收	烟草 100%，电子烟及所使用液体 100%，能量饮料 100%，碳酸饮料 50%，加糖饮料 50%	0%-100% 不等，一般为 5%，有些商品可免征收

2.1.2 税收法律体系

阿联酋是由阿布扎比、阿治曼、迪拜、富查伊拉、哈伊马角、沙迦和乌姆盖万 7 个酋长国组成联邦国家，其于 2016 年成立联邦税务局，享有必要的法律行动能力和独立的财务、管理权利。然而，大多数酋长国（阿布扎比、阿治曼、迪拜、富查伊拉和沙迦）拥有自己的税法体系并且对公司征收企业所得税。在税法执行过程中，实际仅向油气公司和外资银行的分支征收所得税。

2.1.3 近三年重大税制变化

2.1.3.1 阿联酋增值税退还

阿联酋 2019 年第 1 号法令规定，通过“游客退税计划”申请退税的游客，增值税现金退款每日最高限额调整为 7,000 迪拉姆。此前，现金退款每日最高限额为 10,000 迪拉姆。退税金额转入游客信用卡，则退税最高金额不受限制^[16]。

2019 年，阿联酋联邦税务局发布商务旅行者增值税退税指南，称符合条件的外国公司在阿联酋境内参加展会、旅行、从事贸易时可以申请增值税退税。申请退税的公司需满足以下四个条件：在阿联酋和其他征收增值税的海合会国家没有注册地点；不是阿联酋纳税人；在相应国家履行过正规的注册手续；企业所在国给予阿联酋企业同等退税待遇^[17]。

根据阿联酋内阁 2020 年 1 号决议，参展方符合以下条件可申请退还与 2020 年迪拜世博会有关的商品和服务的增值税：

- (1) 与展馆的建造、安装、改建、装饰及拆卸有直接关系；
- (2) 与受到联邦官方邀请的参展方组织和运营展馆的相关工作和活动，以及与 2020 年迪拜世博会场地内的任何展示和活动有直接相关；
- (3) 与受到联邦官方邀请的参展方实际运营有关，但参展方的办事处申报的每一种商品或服务价值超过部长规定的数额时不可申请退还增值税；
- (4) 参加 2020 年迪拜世博会而提供的所有运营、服务和活动，无论这些运营、服务和活动是否在 2020 年迪拜世博会园区内。

2.1.3.2 阿联酋选择性消费税征税范围扩大

2019 年，阿联酋财政部公布了内阁 2017 年 38 号决议的修正案的细节，除已经开始征收消费税的货品（即烟草制品、软饮料及功能饮料）外，2020 年 1 月 1 日起，电子烟及其所使用的液体，以及加糖饮料也须征收消费税。修订后的消费税应税货物种类及税率为：烟草和烟草制品 100%、功能饮料 100%和碳酸饮料 50%；新增电子烟及

[16] 来源：中国新闻网 <https://www.chinanews.com.cn/gj/2019/07-18/8898815.shtml>

[17] 来源：<http://www.mofcom.gov.cn/article/i/jyjl/k/201901/20190102829591.shtml>

设备及其使用的液体 100%，含糖饮料 50%^[18]。

阿联酋联邦税务局于 2019 年 12 月 1 日开始实施的新消费税征税范围增加了 4,000 种商品，包括此前已被征税的 9,000 种商品，阿联酋选择性消费税征税商品总数将达到 1.3 万种。同时，阿联酋联邦税务局公布了烟草产品最低限价，12 月 1 日起一支香烟的最低税收不得低于 40 费尔斯（币值换算 1 迪拉姆=100 费尔斯），水烟的最低税收为每克 10 费尔斯，即一包 20 支香烟的最低征税 8 迪拉姆，每 250 克水烟的最低税收为 25 迪拉姆^[19]。

2.1.3.3 阿联酋推出新的消费税登记电子系统

2019 年 8 月，阿联酋联邦税务局宣布推出新的消费税登记电子系统。税务局呼吁所有处理应税货物的企业遵循税务货物登记的新程序，并在提交登记申请时确保所有所需文件均已备妥。消费税登记没有门槛，任何从事与消费税相关活动的企业都必须在新系统中注册。

2.1.3.4 阿联酋颁布指定烟草数字印花税票措施

为有效打击非法走私以及假冒烟草制品活动，有效提高政府的烟草制品财政税收，阿联酋政府财政税收部门颁布了一项税收措施，从 2019 年 11 月份开始，在指定的烟草制品（包括水烟产品以及新兴的加热不燃烧烟草制品）上使用数字印花税票。数字印花税票提供独特的包装标记和编码，使产品从制造到最后的分销均可追溯。从 2020 年 3 月 1 日开始，没有数字印花税票的上述烟草产品不被允许进口到阿联酋。从 2020 年 6 月 1 日开始，没有数字印花税票的上述烟草产品，不允许生产、出售或进口^[20]。

2.1.3.5 阿联酋颁布经济实质法

2019 年 4 月 30 日，阿联酋在 2019 年第 31 号决议中颁布了《经济实质法规》，随后于 2020 年 9 月 1 日修订了相关条例，要求在阿

[18] 来源：中华人民共和国驻阿拉伯联合酋长国大使馆经济商务处
<http://ae.mofcom.gov.cn/article/ddfg/qita/201908/20190802893686.shtml>

[19] 来源：中华人民共和国商务部新闻
<http://www.mofcom.gov.cn/article/i/jyj1/k/201910/20191002909170.shtml>

[20] 来源：阿联酋联邦税务局官网 <https://www.tax.gov.ae/DTS/WPT>

阿联酋开展相关活动的特定法人（具有独立法人资格的人）和非法人合伙企业在阿联酋拥有与其所从事活动相关的充分“经济实质”。获得阿联酋当局许可机关的许可且开展相关活动的任何自然人或法人（以下简称“被许可方”）均需遵守《经济实质法规》。所述的相关活动包括：银行、保险、投资基金管理、航运、融资租赁、分销和服务中心、总部、控股公司以及知识产权（IP）业务活动。

在阿联酋开展相关业务活动（除控股公司业务）的公司必须符合三个测试要求，以遵守《经济实质法规》：

- （1）与许可证相关的特定活动的指导和管理在阿联酋进行；
- （2）与许可证相关的特定业务的收入行为在阿联酋开展；
- （3）拥有充足的合格雇员、实物资产和年度运营支出^[21]。

如被许可方为控股公司，需遵守较为宽松的经济实质要求。如被许可方从事高风险知识产权相关业务，其将适用于额外的经济实质文档要求。如果被许可方申报其从事高风险知识产权相关业务，联邦税务局将自动确定该被许可方不符合经济实质测试，除非该被许可方能够提供证明其对知识产权资产的开发、维护、保护和增强施加了高强度控制的相关文件。

特别需要注意的是，如果企业不符合经济实质测试要求，将可能面临较为严重的处罚。根据规定，未通过经济实质测试的企业，首个财务期间处以最高 5 万迪拉姆（约合 1.36 万美元）的罚金，后续财务期间处以最高 30 万迪拉姆（约合 8.17 万美元）的罚金；如企业未提供信息，可能受到最高 5 万迪拉姆的行政处罚，并将实施自动交换信息，甚至可能被注销。建议中国“走出去”企业基于更广泛的转让定价规则，审查其在阿联酋交易的经济实质，以符合当地法律法规的要求。

2.1.3.6 阿联酋将颁布联邦企业税

2022 年 1 月 31 日，阿联酋财政部（MOF）宣布在阿拉伯联合酋长国引入联邦企业税（Federal Corporate Tax），自 2023 年 6 月 1 日起生效。

[21] 来源：安永税务《阿联酋发布经济实质法规指引》

根据该公告，阿联酋的联邦企业税制度将基于国际最佳实践，对企业的合规负担较低。

阿联酋联邦企业税将适用于所有酋长国，并将适用于所有阿联酋的商业活动，但自然资源开采除外，自然资源开采将继续在酋长国层面征税。

阿联酋联邦企业税的适用税率如下表：

表 2 联邦企业税税率表

应税收入（迪拉姆）	阿联酋联邦企业税税率
0-375,000	0%
375,000 以上	9%

自由贸易区企业也是阿联酋联邦企业税的征税对象，并需要办理税务登记和提交联邦企业税申报表，但如果该企业符合所有监管要求且不在阿联酋本土开展业务，将继续享受联邦企业税减免期或 0% 税率的税收优惠。

对于符合经合组织税基侵蚀和利润转移“支柱二”标准的大型跨国公司，将适用不同的税率。

联邦企业税将根据企业财务报表中报告的会计净利润进行征收，会有小部分例外情况和相关调整。从联邦企业税生效后产生的亏损可以结转，以抵减未来财务期间的应纳税所得额。

阿联酋联邦企业税不适用于：

- （1）就业收入、房地产收入、储蓄收入、投资回报以及个人以个人身份赚取的其他收入（并非来源于阿联酋的贸易或商业活动）；
- （2）外国投资者获得的股息、资本收益和其他投资回报。

阿联酋联邦企业税豁免适用于：

- （1）符合条件的资本利得和股息；
- （2）符合条件的集团内部交易和重组。

国内和跨境支付的利息、股息、特许权使用费和其他款项将不会在阿联酋产生预提所得税，同时，境外税收抵免将适用于阿联酋企业取得的来源阿联酋境外的收入。

2.1.4 新冠肺炎疫情后税收政策变化

阿联酋疫情后的政策变化包括（阶段性政策目前未查询到延期文件）：

（1）退还在本地销售的进口货物 20% 的关税；

（2）阿联酋内阁于 2020 年 9 月 1 日举行会议，决定免除部分与抗击新冠肺炎病毒相关的医疗物资的增值税，包括一次性医用防护服、手消毒器、口罩、空气净化呼吸器和手套等。

2.2 企业所得税

2022 年 1 月 31 日，阿联酋财政部（MOF）宣布在阿拉伯联合酋长国引入联邦企业税（Federal Corporate Tax），自 2023 年 6 月 1 日起生效。

就现阶段而言，阿联酋大多数酋长国（阿布扎比、阿吉曼、迪拜、富杰拉和沙迦）会征收企业所得税。每个酋长国根据各自情况颁布了自己的税法，但是各国税法都非常相似。

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

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

2.2.1 居民企业

2.2.1.1 判断标准

阿联酋各酋长国对在当地开展贸易或经营活动或者通过其常设机构开展活动的任何法人团体以及法人团体的分支机构征收企业所得税（与酋长签订了协议可以享受免税待遇的实体除外）。合伙制企业拥有法律人格，因此在阿联酋公司法中被视为法人团体，然而富查伊拉仅对从事石油或者其他自然资源开采、生产或者销售的税收居民征收企业所得税。

阿布扎比 1965 年颁布的《企业所得税法》并未区分阿联酋居民持有企业和外国人持有企业的情况，也未区分税收居民直接开展贸易和经营活动还是通过代理人开展活动的情况。一家法人实体拥有两家及两家以上分支机构时，不同分支机构被视为不同的纳税人。在迪拜，该分公司可以向主管所得税的官员提出申请从而被视为统一的纳税人。如果母公司持有在阿联酋的子公司，母公司并不会因此被视为阿联酋税收居民。

阿联酋的税法和法规没有明确规定居民企业的定义。大部分的阿联酋双重征税协定根据企业注册地或实际经营管理地是否在阿联酋来判断是否为阿联酋居民企业。阿布扎比 1965 年颁布的《企业所得税法》虽然没有给出税收居民的定义。然而，实际执行中，税收居民企业为在阿联酋成立的并且满足下列两个条件之一的企业：

(1) 该企业全部股权由阿联酋居民纳税人持有（为股息受益所有人）；

(2) 该企业的全部收入（或者绝大部分收入）来源于在阿联酋开展的贸易和经营活动并且该企业资产的总价值（或者绝大部分资产的价值）归属于在阿联酋开展贸易或者经营活动时使用的资产。

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

2.2.1.2 征税范围

一般情况下，阿联酋税法和法规采用属地原则来征税，只有来源于阿联酋相关酋长国的收入才需要纳税。因此，来源于境外的营业收入、资本利得、利息、股息和特许权使用费是不征税的。没有针对资本利得的特殊规定。资本利得与一般所得适用同样的规定，即适用属地原则。

阿拉伯联合酋长国联邦企业税自 2023 年 6 月 1 日起生效后，阿联酋联邦企业税将适用于所有酋长国，并将适用于所有阿联酋的商业活动，但自然资源开采除外，自然资源开采将继续在酋长国层面征税。

2.2.1.3 税率

现行阿联酋企业所得税累进税率如下：

表 3 累进税率

应税所得（迪拉姆）		税率（%）
小于或等于	1,000,000	0
1,000,001	2,000,000	10
2,000,001	3,000,000	20
3,000,001	4,000,000	30
4,000,001	5,000,000	40
5,000,001	及以上	55

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

在迪拜和沙迦，外资银行的分支机构适用 20% 的比例税率，在阿布扎比则根据外资银行与酋长国签订的特许协议适用特定的税率。

阿拉伯联合酋长国联邦企业税自 2023 年 6 月 1 日起生效后，阿联酋联邦企业税的适用税率如表 2。

对于符合经合组织税基侵蚀和利润转移“支柱二”标准的大型跨国公司，将适用不同的税率。

2.2.1.4 税收优惠

法人团体可以通过与酋长签订协议享受企业所得税免税待遇。目前，阿联酋有 40 多个自由贸易区（和商业园区），每个自由贸易区都有自己的规定。在自由贸易区设立的企业（及其员工）通常有资格享受 15 至 50 年的免税期（可续期）。各个自由贸易区给予免税期和豁免的法律法规不一致。

阿拉伯联合酋长国联邦企业税自 2023 年 6 月 1 日起生效后，自由贸易区企业也是阿联酋联邦企业税的征税对象，并需要办理税务登记和提交联邦企业税申报表，但如果该企业符合所有监管要求且不在阿联酋境内开展业务，将继续享受联邦企业税减免期或 0% 税率的税

收优惠。

2.2.1.5 应纳税所得额

(1) 收入范围

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

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

仅在阿联酋购买产品或者产品的使用权并不构成开展贸易或者经营活动。

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

阿联酋无外汇管理制度，外汇转换可能需要使用国际通用的货币转换办法。

阿联酋联邦企业税不适用于：

- ①就业收入、房地产收入、储蓄收入、投资回报以及个人以个人身份赚取的其他收入（并非来源于阿联酋的贸易或商业）；
- ②外国投资者获得的股息、资本收益和其他投资回报。

(2) 不征税和免税收入

法人团体可以通过与酋长签订协议享受企业所得税免税待遇。

阿拉伯联合酋长国联邦企业税自 2023 年 6 月 1 日起生效后，阿联酋联邦企业税豁免适用于：

- ①符合条件的资本利得和股息；
- ②符合条件的集团内部交易和重组。

(3) 税前扣除

- ①一般允许扣除的项目

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

A. 纳税人开展贸易或者经营活动时的销售成本或者提供服务的成本；

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

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

②石油行业特殊扣除项目

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

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

③在迪拜经营的外资银行特殊扣除项目

下列费用扣除政策适用于迪拜的外资银行（根据 1996 年 12 月 31 日颁布的二号法规）：

A. 向总部支付的费用在分支机构账簿和总部外部审计师提供证

据的情况下可以税前抵扣，且分支机构能够提供向总部支付费用的计算方法；

B. 按总资产比例分摊地区管理费用；

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

D. 按总资产比例分摊收入和费用；

E. 在符合特定条件的情况下，坏账准备以及暂计利息可以税前扣除；

F. 一般准备金和未决准备金不允许税前扣除；

G. 分支机构与总部或者与其他分支机构的交易须遵从一般商业规则和条件。

（4）不可税前扣除

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

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

（5）弥补亏损

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

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

没有针对资本损失的特殊规定。资本损失的扣除和结转同一般亏损适用相同规定。

居民企业境外损失不能税前扣除。

(6) 折旧和摊销

从税务角度折旧通常每年扣除一次。税法未规定可以延迟计提折旧。纳税人纳税年度的年底持有的固定资产和无形资产的折旧、消耗、报废或者摊销费用可以税前扣除。在迪拜，纳税人开展贸易或者经营活动使用的全部资产的折旧费用可以税前扣除，并且为了开展贸易或者经营活动但未形成无形资产的资本化支出也可以税前扣除。企业应当根据固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的折旧率，除另有证据证明外，一般按照下表中的折旧率计提：

表 4 资产折旧率一览表

	折旧率 (%)	
	建筑物，例如办公楼、住所、商店、医院以及俱乐部	4
道路和桥梁	4	
油罐、管道、防波堤和码头	5	
办公家具和设备	15	
非特定的厂房、机器和设备	10	迪拜15%
汽车和摩托车	33	
卡车和拖车	25	
船舶	7	
飞机	25	
钻井和清理工具	33	
维修工厂（包括建设和铺路设备、装卸设备等）	25	
加油站的建筑以及行车道	10	
加油站其他设备	15	
手推车	20	
炼油厂的管道和小型油罐	10	在迪拜没有特殊规定
无形资产	10	

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

(7) 特殊事项的处理—准备金

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

2.2.1.6 应纳税额

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

2.2.1.7 合并纳税

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

2.2.2 非居民企业

2.2.2.1 概述

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

2.2.2.2 所得来源地的判断标准

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

2.2.2.3 税率

如果非居民企业在阿联酋构成常设机构，则适用税率及征税原则参照居民企业。

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

2.2.2.4 征税范围

非居民企业如果通过在阿联酋的常设机构进行经营贸易活动，需要交税。在这种情况下，非居民企业适用的征税原则与居民企业相同。

“常设机构”被定义为分支机构、管理中心或其他经营性固定资

产，但不含代理（除非代理习惯性地代表公司法人行使合同权利）。

资本利得，包含了居民企业出售股票的利得，在标准税法规则下需要按照属地原则征税。同样的规则也适用于出售不动产的利得。

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

一般情况下，同样的规则也适用于利息和特许权使用费。

阿联酋没有资本税。因此，非居民企业在阿联酋不需要对资本征税。

2.2.2.5 应纳税所得额

如果非居民企业在阿联酋构成常设机构，则适用税率及征税原则参照居民企业，参考 2.2.1.5。然而需要注意的是，在迪拜的外资银行总部扣除分支机构费用的限额是总收入（不含特定利息收入）的 2.5%。

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

2.2.2.6 应纳税额

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

2.2.2.7 预提所得税

（1）股息

阿联酋没有对股息的预提税。

（2）利息

阿联酋没有对利息的预提税。

（3）特许权使用费

阿联酋没有对特许权使用费的预提税。

（4）其他付款无预提税。

(5) 税收协定

阿联酋已同 100 多个国家和地区签订了税收协定。因为阿联酋没有预提税,在这些税收协定下,阿联酋企业向非居民企业支付的股息、利息和特许权使用费无需缴纳预提税。

表 5 阿联酋预提税税率表

利润接收国(地区)	股息(%)	利息(%)	特许权使用费(%)
阿尔巴尼亚	0/5/10	0	5
阿尔及利亚	0	0	10
安道尔	0	0	0
安哥拉	8	8	8
阿根廷	10/15	12	10
亚美尼亚	0/3	0	5
奥地利	0	0	0
阿塞拜疆	5/10	0/7	5/10
孟加拉国	5/10	10	10
巴巴多斯	0	0	0
白俄罗斯	5/10	0/5	5/10
比利时	0/5/10	0/5	0/5
伯利兹	0	0	0
百慕大	0	0	0

利润接收国（地区）	股息（%）	利息（%）	特许权使用费（%）
波斯尼亚和黑塞哥维那	0/5/10	0	0/5
博茨瓦纳	5/7.5	7.5	7.5
巴西	5/15	0/10/15	15
文莱	0	0	5
保加利亚	0/5	0/2	0/5
喀麦隆	0/10	0/7	10
加拿大	5/10/15	0/10	0/10
中国	0/7	0/7	10
科摩罗群岛	0	0	0
哥斯达黎加	0/5/15	0/5/10	12
克罗地亚	5	5	5
塞浦路斯	0	0	0
捷克共和国	0/5（1）	0（1）	10（1）
埃及	5/10	0/10	10
爱沙尼亚	0	0	0
埃塞俄比亚	5	5	0/5
斐济	0	0	10
芬兰	0	0	0

利润接收国（地区）	股息（%）	利息（%）	特许权使用费（%）
法国	0	0	0
乔治亚州	0	0	0
希腊	0/5	0/5	10
几内亚	0	0	0
香港特别行政区	0/5	0/5	5
匈牙利	0	0	0
印度	10	0/5/12.5	10
印度尼西亚	0/10	0/5	5
爱尔兰	0	0	0
以色列	0/5/15	0/5/10	12
意大利	5/15	0	10
日本	5/10	0/10	10
泽西岛	0	0	0
约旦	7	0/7	10
哈萨克斯坦	0/5	0/10	10
肯尼亚	5	10	10
韩国	5/10	0/10	0
科索沃	0/5	0/5	0
吉尔吉斯斯坦	0	0	5

利润接收国（地区）	股息（%）	利息（%）	特许权使用费（%）
拉脱维亚	0/5	0/2.5	5
黎巴嫩	0	0	5
列支敦士登	0	0	0
立陶宛	0/5	0	5
卢森堡	0/5/10	0	0
马来西亚	0/10（2）	0/5	10
马尔代夫	0	0	0
马耳他	0	0	0
毛里塔尼亚	0	0	0
毛里求斯	0	0	0
墨西哥	0	0/4.9/10	10（1）
摩尔多瓦	5	6	6
黑山	0/5/10	0/10	0/5/10
摩洛哥	0/5/10	0/10	0/10
莫桑比克	0	0	0/5
荷兰	0/5/10	0	0
新西兰	15	0/10	10
尼日尔	0	0	10
北马其顿	0/5	0/5	0/5

利润接收国（地区）	股息（%）	利息（%）	特许权使用费（%）
巴基斯坦	10/15	0/10	12
巴拿马	5	0/5	5
巴拉圭	15	6/15	15
菲律宾	0/10/15	0/10	10
波兰	0/5	0/5	5
葡萄牙	5/15	0/10	5
罗马尼亚	0/3	0/3	3
俄罗斯（3）	0	0	不适用
圣马力诺	0	0	10
沙特阿拉伯	5	0	10
塞内加尔	5	5	5
塞尔维亚	0/5/10	0/10	10
塞舌尔	0	0	5
新加坡	0（1）	0（1）	0/5（1）
斯洛伐克	0	0/10	0/10
斯洛文尼亚	0/5	0/5	5
南非	5/10	10	10
西班牙	0/5/15	0	0
斯里兰卡	0/10	0/10	10

利润接收国（地区）	股息（%）	利息（%）	特许权使用费（%）
圣文森特和格林纳丁斯	0	0	0
苏丹	0	0	0/5
瑞士	0/5/15	0	0
叙利亚	0	0/10	18
塔吉克斯坦	0	0	10
泰国	5/10（1）	0/10/15（1）	15
突尼斯	0	2.5/5/10	7.5
土耳其	5/10/12	0/10	10
土库曼斯坦	0	0	10
乌克兰	0/5（1）	0/3（1）	0/10（1）
英国	0/15	0/20	0
乌拉圭	5/7（1）	0/10	0/5/10
乌兹别克斯坦	0/5/15	0/10	10
委内瑞拉	0/5/10	0/10	10
越南	0/5/15	0/10	10
也门	0	0	10
津巴布韦	5	0	9

注（1）该避免双重征税条款包括“优惠国”条款。如果该司法管辖区与阿拉伯联合酋长国以外的国家签订了更优惠的条约预提费率，则更优惠的条约预提费率也将自动适用于阿

联酋条约。请注意，上述费率并不反映更优惠的双重征税条款费率，而仅反映阿拉伯联合酋长国与相关司法管辖区之间避免双重征税条款中所列的费率。更优惠的利率需要另行确认。注(2)阿联酋-马来西亚避免双重征税条款规定，如果阿联酋实体向马来西亚实体支付股息，适用10%的税率，如果马来西亚实体向阿联酋实体付款，则适用0%税率。注(3)仅限政府机构。

2.2.2.8 亏损弥补

境外亏损不允许弥补。

2.2.3 其他

无。

2.3 个人所得税

2.3.1 居民纳税人

2.3.1.1 概述

阿联酋无个人所得税。

2.3.1.2 社会福利保障费

对于阿联酋本国雇员，社会福利保障费按当地雇佣合同中规定的雇员总报酬的20%计算。在20%中，5%由雇员承担，12.5%由雇主承担，另外2.5%由政府承担。阿布扎比酋长国的费率更高，为26%，其中雇主承担15%，政府承担6%，雇员承担5%。对于在阿联酋工作的其他海合会成员国国民，雇员的社会福利保障费是根据其本国的政策确定的。雇主负责代扣代缴雇员的社会福利保障费。

在迪拜国际金融中心，一项强制性雇主储蓄计划的提案已于2020年2月1日起生效，该计划旨在取代针对非阿联酋和海湾合作委员会其他成员国国民的法定离职酬金支付制度。雇主每月须缴付雇员基本薪金5.83%或8.33%的金额（实际百分比视雇员的服务年限而定）。

2.3.2 非居民纳税人

阿联酋税法没有对非居民纳税人个人所得税作出规定。

2.3.3 其他

无。

2.4 增值税

2.4.1 概述

参照 2016 年纳入海合会的增值税框架协议，阿联酋当局发布了 2017 年 8 号联邦法令《增值税法令》及 2017 年 52 号联邦法令《增值税实施条例》。该法令及实施条例于 2018 年 1 月 1 日起正式生效。

此外，联邦税务局网站已经上线。联邦税务局是负责征收和管理联邦税收的政府机构。自 2017 年 9 月中旬起，企业可在网上登记为增值税纳税人。

2.4.1.1 纳税义务人

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

2.4.1.2 纳税义务

根据《增值税法令》第二节，以下两类交易具有纳税义务：

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

2.4.1.3 税率

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

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

2.4.2 税收优惠

2.4.2.1 适用于增值税零税率的项目

根据《增值税法令》第四十五条，特定货物或服务适用于增值税零税率，具体规定及范围详见增值税实施细则。适用零税率的项目如

下：

- (1) 从阿联酋直接或间接地出口商品和服务至非海合会国家；
- (2) 乘客和货物的国际运输。包括起点或终点在阿联酋境内以及通过阿联酋中转的运输业务，以及与该运输有关的服务；
- (3) 遵循《关于统一国际航空运输某些规则的公约》相关规定的普通乘客航空运输服务；
- (4) 销售与人员和货物运输服务相关的航空，航海以及陆地交通设备；
- (5) 指定用于第四款所述运输工具的运营、维修、维护或更新换代的商品或服务的销售；
- (6) 与救援任务相关的航空器材以及船舶的销售；
- (7) 与第二条款第三条款内容相关的，在交通过程中（机舱内）销售或提供给乘客的商品或服务；
- (8) 投资性质贵金属的销售与出口；
- (9) 初次出售或出租完工 3 年内的建筑；
- (10) 初次出售或租赁福利性建筑；
- (11) 非居住用房初次通过销售或租赁转为居住用房；
- (12) 原油和天然气销售；
- (13) 托儿所、幼儿园，小学以及高中教育相关的服务及商品销售；
- (14) 预防性医疗和基础医疗相关的服务和商品销售。

此外，根据 2020 年 6 月 4 日的内阁决定（2020 年第 46 号），如果纳税义务人在阿联酋的时间不足一个月，且与供应商之间没有有效联系，则应被视为“在国外”，适用零税率。

2.4.2.2 免征增值税的项目

根据《增值税法令》第四十六条，以下项目免征增值税：

- (1) 销售《增值税实施条例》规定范围内的金融服务；
- (2) 销售与出租居民住房（除《增值税法令》第四十五条第九款及第十二款列举的适用于增值税零税率的销售行为外）；
- (3) 销售闲置土地；

(4) 提供本地交通运输服务。

阿联酋内阁于 2020 年 9 月 1 日举行会议，决定免除部分与抗击新冠肺炎病毒相关的医疗物资增值税，包括一次性医用防护服、手消毒器、口罩、空气净化呼吸器和手套等。

2018 年 1 月 10 日，阿联酋内阁通过了 2017 年 59 号决议^[22]，公布了 20 个指定区域 (Designated Zones)，享受免征增值税待遇。阿联酋内阁有权对名单进行增减和修改。

根据此前阿联酋内阁 2017 年 52 号决议的第五十一条，成为指定区域需满足三项条件：

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

(2) 指定区域应具备关于区内货物的保管、存放和处理的内部程序；

(3) 指定区域的运营者遵守阿联酋联邦税务局的相关规定。

从增值税的角度，并非所有自由区都能被认定为指定区域。

如果满足以下两个条件，则指定区域之间的货物转移无需缴纳增值税：

(1) 在指定区域之间的转移过程中，货物或其组成部分未进行拆分，也未以任何方式使用或改变用途；

(2) 根据海合会通用海关法适用关税暂免规则进行转移。

联邦税务局网站的最新公布的指定区域 (Designated Zones) 清单如下：

表 6 指定区域 (Designated Zones) 清单^[23]

指定区域 (Designated Zones)	生效日期
阿布扎比 (Abu Dhabi)	
哈利法港自由贸易区 (Free Trade Zone of Khalifa Port)	2018/01/01

[22] 来源：“走出去”公共服务平台——广东省商务厅

<http://com.gd.gov.cn/go/article.php?typeid=38&contentId=14578>

[23] 阿联酋联邦税务局官网 2020 年 2 月 2 日公布清单 Designated Zones for the purposes of the Federal Decree-Law No. 8 of 2017 on Value Added Tax

指定区域 (Designated Zones)	生效日期
阿布扎比机场自由区 (Abu Dhabi Airport Free Zone)	2018/01/01
哈利法工业区 (Khalifa Industrial Zone)	2018/01/01
Al Ain 国际机场自由区 (Al Ain International Airport Free Zone)	2018/06/18
Al Butain 国际机场自由区 (Al Butain International Airport Free Zone)	2018/06/18
迪拜 (Dubai)	
杰贝阿里自由区 (北区和南区) (Jebel Ali Free Zone (North-South))	2018/01/01
迪拜汽车城 (Dubai Cars and Automotive Zone (DUCAMZ))	2018/01/01
迪拜纺织城 (Dubai Textile City)	2018/01/01 (于 2021/04/04 失效)
Al Quoz 自由区 (Free Zone Area in Al Quoz)	2018/01/01 (于 2021/07/01 失效)
Al Qusais 自由区 (DAFZA Industrial Park Free Zone - Al Qusais)	2018/01/01
迪拜航空城 (Dubai Aviation City)	2018/01/01
迪拜机场自由区 (Dubai Airport Free Zone)	2018/01/01
国际人道主义城市-杰贝阿里 (International Humanitarian City - Jebel Ali)	2018/06/18
沙迦 (Sharjah)	
Hamriyah 自由区 (Hamriyah Free Zone)	2018/01/01
沙迦机场国际自由区 (Sharjah Airport International Free Zone)	2018/01/01
阿治曼 (Ajman)	
阿治曼自由区 (Ajman Free Zone)	2018/01/01
乌姆盖万 (Umm Al Quwain)	
乌姆盖万艾哈迈德·本·拉希德港口自由贸易区 (Umm Al Quwain Free Trade Zone in Ahmed Bin Rashid Port)	2018/01/01
乌姆盖万谢赫·穆罕默德·本·扎伊德路自由区 (Umm Al Quwain Free Trade Zone on Sheikh Mohammed Bin Zayed Road)	2018/01/01
哈伊马角 (Ras Al Khaimah)	
哈伊马角港自由区 (RAK Port Free Zone)	2018/01/01
哈伊马角海事城自由区 (RAK Maritime City Free Zone)	2018/01/01

指定区域 (Designated Zones)	生效日期
Al Hamra 工业区-自由区 (Al Hamra Industrial Zone - Free Zone)	2019/07/04
Al Ghail 工业区-自由区 (Al Ghail Industrial Zone - Free Zone)	2019/07/04
Al Hulaila 工业区-自由区 (Al Hulaila Industrial Zone - Free Zone)	2019/07/04
富查伊拉 (Fujairah)	
富查伊拉自由区 (Fujairah Free Zone)	2018/01/01
富查伊拉石油工业区 (FOIZ (Fujairah Oil Industry Zone))	2018/01/01

2.4.2.3 2020 年迪拜世博会有关的商品和服务的增值税退还

根据内阁 2020 年 1 号决议，参展方符合一定条件可申请退还与 2020 年迪拜世博会有关的商品和服务的增值税。详见 2.1.3.1。

2.4.2.4 游客退税计划

阿联酋境内符合条件的游客可以要求退还在阿联酋境内购物时产生的增值税。

游客在阿联酋购买商品时，必须满足一定条件才能申请增值税退税：

- (1) 必须从参与“游客退税计划”的零售商处购买商品；
- (2) 商品不排除在联邦税务局的退税计划之外；
- (3) 旅客必须在商品购买之日起 90 天内，带着购买的商品一起离开阿联酋；
- (4) 必须在购买之日起三个月内将购买的货物送出阿联酋；
- (5) 货物的购买和送出过程必须按照联邦税务局确定的要求和程序进行。

2.4.3 应纳税额

2.4.3.1 销售额的确认

(1) 商品和服务的销售

根据《增值税法令》第三十四条，商品和服务的销售额应按以下

办法确认：

①若应税销售行为仅以现金结算，销售额应为收取的全部价款减去增值税费；

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

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

④销售额应仅考虑与商品和服务的销售相关的部分。

（2）进口商品的销售额

根据《增值税法令》第三十五条，进口商品的销售额按以下办法确认：

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

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

（3）关联方商品的销售额

除本条例第三十四、三十五条规定外，符合下列条件的，关联方之间商品和服务或进口商品和服务的销售额应当按照市场的公允价值确定：

①商品和服务的销售额低于市场公允价值；

②如果该商品或服务为应税商品或服务，而商品或服务的接收方没有权利抵扣该商品或服务的全部进项税额。

（4）视同销售的销售额

根据《增值税法令》第十一条，下列情况会被视同销售：

①纳税人无偿转让商品或提供服务；

②纳税人将构成其企业资产一部分的商品移送异地，但下列情况除外：

A. 根据海关规定视作暂时转移的；

B. 用于生产其他应税商品的；

③将进项税可以抵扣的商品或服务部分或全部用于非营利目的，

仅非营利目的部分作为视同销售；

④纳税人在税务注销当日所拥有的商品及服务。

除本条例第三十四、三十五条规定外，商品或服务发生视同销售（纳税义务人将购入的商品或服务改变用途）的销售额，应等于该商品或服务的成本。

2.4.3.2 应纳税额的计算

当期应纳税额=当期销项税额-当期进项税额

销项税额=销售额×税率

2.4.4 其他

2.4.4.1 增值税登记制度

（1）强制登记制度

根据 2017 年 52 号联邦法令《增值税实施条例》的规定，满足以下条件的企业，必须进行强制性税务登记：

（1）在阿联酋或者适用本法的海合会成员国内设立固定场所，尚未办理税务登记的，有下列情形之一的，应当办理登记：

①应税货物劳务的总价值在过去 12 个月期间超过 37.5 万迪拉姆

②应税货物劳务的总价值预计将在未来 30 日内超过 37.5 万迪拉姆。

（2）在阿联酋或者适用本法的海合会成员国内未设立固定场所，尚未办理税务登记的，但经营商品或服务，而没有其他人有义务对该经营活动支付税款。

（2）自愿登记制度

根据《增值税法令》第十七条，任何不具备登记义务的纳税人在满足以下条件时，也可申请注册登记：

①若该纳税人可证明，在任何指定月末的总销售额或在过去 12 个月内的税费已超过自愿登记门槛（18.75 万迪拉姆）；

②该纳税人可预见未来 30 天内的销售总额将超过自愿登记门槛（18.75 万迪拉姆）。

2017 年 10 月，阿联酋联邦税务局宣布在其网站上开放增值税网

上注册。具体如下：

①年销售额达到 37.5 万迪拉姆（约合 10.2 万美元）的企业必须进行注册；

②年销售额为 18.75-37.5 万迪拉姆之间的企业可以选择性注册；

③年销售额达到 1.5 亿迪拉姆（4,087 万美元）的企业需在 10 月 31 日前进行注册；

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

全体应注册企业都应在 2017 年 12 月 4 日前完成注册手续。网上注册全天开放，阿联酋联邦税务局将为企业主预留充足的时间进行注册，并不断改进注册流程的便利性和实用性。阿联酋部长委员会宣布，到期未完成注册的企业将被处罚金，罚金数额不少于 500 迪拉姆，不高于三倍税金。

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

（3）豁免登记制度

仅提供零税率商品的纳税人可向联邦税务局申请免除增值税登记义务。免除增值税登记义务的纳税人如有任何业务变更，必须在销售非免税商品的 10 个工作日内，将变更告知联邦税务局。

如果纳税人不能适用豁免但申请了豁免，联邦税务局有权收取免税期间任何的增值税滞纳金和行政处罚。

（4）集团注册制度

如果满足以下所有条件，两名或两名以上纳税人可以申请增值税集团注册：

①每个纳税人在阿联酋都有营业场所或固定营业场所；

②纳税人必须是关联方；

③集团内的纳税人须存在控制关系，即必须拥有共同所有权。

税务集团必须选择其注册成员之一作为税务集团的代表成员。组

建税务集团的申请必须由纳税人提出。此纳税人是税务集团的代表成员。

向税务集团内任何成员提供的任何货物或服务（包括进口）将被视为向代表成员提供。税务集团成员提供的任何货物或服务应视为由代表成员提供，包括任何成员产生的销项税额或进项税额。

税务集团的所有成员对应付增值税和罚金承担连带责任。虽然代表成员的采购和销售（包含计算销项税额和进项税额）被视同代表集团所有成员的行为，税务集团的所有成员均应在其属于集团的纳税期内，对集团的增值税应纳税额（由代表成员代表增值税集团申报）承担连带责任。

集团内部的货物或服务流转可不计入增值税。税务集团注册日期自收到注册申请的下一个纳税期的第一天或联邦税务局确定的日期起生效。

如果联邦税务局确定两名或两名以上纳税人因其经济、金融和监管实践而存在关联，联邦税务局可将其注册为税务集团。只有在联邦税务局认为此类关联方单独报税将导致增值税节税的情况下，才可发布此类注册认定。税务集团不设最短存续期限。

2.4.4.2 纳税人识别号

为实施《增值税法令》，纳税人在进行税务登记后，将被分配一个纳税人识别号。

2.4.4.3 发票管理

（1）开具税务发票

根据《增值税法令》第六十五条，以下情况，纳税人需开具税务发票或其他类似文件：

①纳税人在发生应税销售时，应开具原始发票并将其邮寄至货物或服务的接收方；

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

③在本法规的实施条例里，明确了以下事项：

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

(2) 向成员国销售时所需提供的凭证

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

(3) 开具发票日期

纳税人应在销售之日起 14 天内开具税务发票。

(4) 税务发票使用币种

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

(5) 发票违规会引起行政处罚。发票样例请见图 2^[24]。

TAX INVOICE	
ABC LLC Street, Emirate, UAE TRN 101234567890003 Date: 02/01/2019	
Item 1	105.00
Item 2	52.50
Item 3	10.50
Total before VAT	160.00
VAT incl.	8.00
Total	168.00

图2 发票样例

注（1）发票抬头

注（2）纳税人识别号Tax Registration Number (TRN)

注（3）价格（单项及总价均为含税价格）

注（4）税金

(6) 电子发票

阿联酋允许使用电子发票，但并非强制性的。纳税人可以通过电

[24] 来源：阿联酋联邦税务局网站发票指引 <https://www.tax.gov.ae/>

子方式开具增值税发票和增值税红冲发票，前提是：

①纳税人能够按照资料保存的要求，安全地存储增值税电子发票或增值税红冲发票；

②纳税人能够保证增值税电子发票或增值税红冲发票内容的真实性和完整性。

（7）简易增值税发票

简易增值税发票可在以下任一情况下开具：

①货物或服务的买方未进行增值税登记；

②货物或服务的买方已进行增值税登记，但对价不超过 10,000 迪拉姆。

2.5 消费税

2.5.1 概述

自 2017 年 10 月 1 日起，阿联酋开始征收消费税。2017 年第 7 号联邦法令《消费税法令》、2017 年第 37 号《消费税法实施条例》和 2017 年 38 号内阁决议《消费税货物、消费税税率和消费税计税价格计算方法》先后颁布。2019 年 9 月 4 日公布了内阁 2017 年 38 号决议的修正案 2019 年 52 号决议，该决议明确除已经开始征收消费税的货品（即烟草制品、软饮料及功能饮料）外，2020 年 1 月 1 日起，电子烟及其所使用的液体，以及加糖饮料也须征收消费税。

2017 年 9 月 17 日，阿联酋税务局正式开放消费税在线注册系统，以国际最高标准为企业 提供综合性税务服务。注册系统 挂靠在税务局官网 www.tax.gov.ae 下，提供 7×24 全天候在线服务，为企业和消费者提供消费税的各类信息。2019 年 8 月，阿联酋联邦税务局宣布推出新的消费税登记电子系统。税务局呼吁所有处理应税货物的企业遵循税务货物登记的新程序，并在提交登记申请时确保所有所需文件均已 备妥。消费税登记没有门槛，任何从事与消费税相关活动的企业都必须 在新系统中注册^[25]。

阿联酋联邦税务局将于 2019 年 12 月 1 日开始实施的新消费税征

[25] 来源：中华人民共和国商务部新闻

<http://www.mofcom.gov.cn/article/i/jyjl/k/201908/20190802893680.shtml>

税范围，将增加 4,000 种商品，详见 2.1.3.2。

为有效打击非法走私以及假冒烟草制品活动，有效提高政府的烟草制品财政税收额，阿联酋政府财政税收部门颁布了一项税收措施，详见 2.1.3.4。

2.5.1.1 纳税义务人

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

（1）从事《消费税法令》第二条第二款所述任何活动的企业，详见 2.5.2.2；

（2）从事《消费税法令》第二条第二款所述活动，但未按照本法实施条例的规定履行纳税义务的，详见 2.5.2.2；

（3）仓储管理方。将暂未纳税的应税货物从特定贸易区（例如：保税区）转移至非贸易区。

2.5.2.2 征税范围

根据内阁 2017 年 38 号决议的规定，目前需征收消费税的货物包含烟草、能量饮料以及碳酸饮料。2019 年 52 号决议明确除已经开始征收消费税的货品外，2019 年 12 月 1 日起，电子烟及其所使用的液体，以及加糖饮料也须征收消费税。

纳税范围包含在阿联酋领土、在机场及贸易自由区出售的上述货物。根据《消费税法令》第二章第二条，以下情况须征收消费税：

（1）在境内生产应税货物，且产品用于商业用途；

（2）进口应税货物；

（3）从特定区域（例如：保税区）转出货物

（4）在境内存储应税货物，且存储货物是以商业为目的。

2.5.2.3 税率

根据《消费税法令》规定，在零售价格的基础上，烟草及能量饮料以 100% 的税率征收消费税，碳酸饮料以 50% 的税率征收消费税。根据内阁 2017 年 38 号决议及 2019 年 52 号决议，消费税率如下：

表 7 消费税率

消费税征税货物	税率
烟草及烟草制品	100%
电子烟	100%
电子烟所使用的液体	100%
碳酸饮料	50%
能量饮料	100%
加糖饮料	50%

2.5.2 税收优惠

出口货物暂免征收消费税。

2.5.3 应纳税额

2.5.3.1 应税消费品计税价格

根据内阁 2019 年 52 号决议第十三条规定，消费税的应税价格应为以下两个价格中的高者：

(1) 联邦税务局公布的消费税应税商品价格清单中确定的当地市场价格（如有）；

(2) 不含税的货物的指定零售价格。

上述指定零售价格，以下列价格中较高的为限：

(1) 由进口商或生产商在扣除增值税后确定、申报并贴于货物上的，在零售过程中的建议销售价。“零售过程中的建议销售价”是指出于零售目的直接卖给消费者，而不包括加价出售给酒店，餐馆或类似机构的情况；

(2) 扣除增值税后该货物在市场上的平均零售价格。

2.5.3.2 应纳税额的计算

消费税应纳税额 = 应税消费品计税价格 × 适用税率 - 可抵扣消费税

2.5.3.3 可抵扣税款

根据《消费税法令》第十六条的规定，有资格抵扣税款的纳税人可以在产生可抵扣税款的当月，在纳税申报表中列出可抵扣税款，可抵扣税款包含以下内容：

- (1) 对出口货物征收的消费税；
- (2) 已征收消费税的应税货物用于进一步生产其他应税货物，已经征收的消费税；
- (3) 以前税务机关多征收的消费税。

2.5.4 其他

2.5.4.1 纳税义务发生时间

纳税义务发生时间按以下几个日期为准：

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

2.5.4.2 会计核算要求

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

2.5.4.3 纳税申报

消费税纳税义务人有义务进行纳税申报。《消费税实施条例》第十七条规定，纳税人应按月进行纳税申报。

2.5.4.4 纳税登记

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

纳税人进行纳税登记需执行以下步骤：

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

- (2) 根据税务局的规定提供财务担保；
- (3) 遵守税务局提出的其他要求，例如记录、报告或决议等。

2.6 关税

2.6.1 概述

2003年1月1日以前，阿联酋进口关税税率一般为4%。2003年1月1日开始，海合会实施关税同盟，一般商品统一关税税率为5%。阿联酋是海合会成员国，因此也相应将关税提高至5%。此外，阿联酋还对进口的陶瓷、水泥和液压砖征收反倾销税。反倾销税率因货物的HS代码、出口国和（或）原产国而异。在某些情况下，反倾销税为货物到岸价格的67.5%。

2.6.2 税收优惠

2.6.2.1 根据进口者身份免税商品^[26]

- (1) 由阿联酋总统、各酋长国酋长、王储或代表阿联酋总统、酋长国酋长及王储所进口的一切货物；
- (2) 由以下单位直接进口的商品：
 - ①阿联酋联邦各部及其政府部门；
 - ②驻阿联酋外交使团；
 - ③经确认的非营利医院、医疗团体及慈善机构；
 - ④由各酋长国酋长授权的公司或机构；
 - ⑤持有阿联酋财政工业部及工业总公司颁发的工业生产许可的制造商，如原材料、半制成品及机械设备用于这些许可生产过程中。
- (3) 海合会成员国之间的贸易不征收关税。
- (4) 对原产于大阿拉伯自由贸易协定成员国（新加坡、挪威、瑞士、冰岛和列支敦士登）的大多数商品进口免税。

2.6.2.2 因特殊原因需免税商品^[27]

[26] 来源：中华人民共和国驻阿拉伯联合酋长国大使馆经济商务处政策法规《阿联酋进出口商品免税目录》
<http://ae.mofcom.gov.cn/article/ddfg/waimao/200406/20040600230428.shtml>

[27] 来源：中华人民共和国驻阿拉伯联合酋长国大使馆经济商务处政策法规《阿联酋进出口商品免税目录》
<http://ae.mofcom.gov.cn/article/ddfg/waimao/200406/20040600230428.shtml>

- (1) 来自于海合会国家的产品，如原产于其它海合会国家的农产品、动物产品、工业及自然资源产品，符合《海合会国家统一经济协定》第三条规定的产品；
- (2) 允许可转口的货物；
- (3) 所有商业样品须注明“非销售”或“免费样品”字样；
- (4) 所有非销售的广告材料及商业期刊（或目录）；
- (5) 用于公众展览的 35 毫米电影胶片；
- (6) 由批准的非营利学校直接进口的古兰经、书和印刷品（需由教育部出具该学校为非营利学校的证明）；
- (7) 为临时展览而进口的货物，展览后这些货物将再出口；
- (8) 国际航运航线中用于海上船舶的供给物、设备、材料及附件；
- (9) 免费供当地船运代理的海上用润滑油；
- (10) 飞机运行设备（通讯用设备、但非办公设备、非运输设备），备件由国际航空公司或其代表进口供其专用；
- (11) 航行燃料及航行用流体；
- (12) 所有个人用品（即旅客的衣物，其它可以手提的行李及宠物，包括其它非伴随的合理数量下的行李）；
- (13) 以药剂形式存在的药品，如药片、胶囊、糖浆及滴眼液（必须由卫生部出具进口的产品为药品的信函）；
- (14) 兽药。

2.6.2.3 下列规定的免税商品^[28]

- (1) 活动物，主要指食用性动物及蜜蜂；
- (2) 肉、冷藏或冷冻的牛肉、羊肉或家禽等；
- (3) 活的、新鲜的或冷冻的鱼及甲壳类动物；
- (4) 乳制品、牛奶、奶酪、蛋、天然蜂蜜等；
- (5) 新鲜、冷冻或干椰枣、可食用水果及蔬菜，可食用或用于种植的种籽；

[28] 来源：中华人民共和国驻阿拉伯联合酋长国大使馆经济商务处政策法规《阿联酋进出口商品免税目录》
<http://ae.mofcom.gov.cn/article/ddfg/waimao/200406/20040600230428.shtml>

- (6) 咖啡、茶、调料、大米、小麦、谷物、大麦或面粉；
- (7) 供消费用动植物油；
- (8) 糖、盐及婴儿用奶粉；
- (9) 动物饲料；
- (10) 经阿联酋农渔部批准的肥料及农业杀虫剂；
- (11) 木材、胶合板；
- (12) 报纸、期刊出版物、设计图纸，未使用的邮票、支票、银行票据、股票及债券等；
- (13) 渔网；
- (14) 未成串或暂穿成串的天然珍珠；
- (15) 未加工银或粉状银；
- (16) 未加工金或粉状金，硬币（由签发当局铸制）；
- (17) 用于建筑的铁或钢材、铁条、三角钢、槽钢及柱钢、条纹钢或用于房顶的铝板；
- (18) 可再使用的用于运输的集装箱，包括运输压缩气或液化气集装箱；
- (19) 农业或农场机械设备（包括温室）。

2.6.3 应纳税额

在阿联酋，根据海关规定，进口关税按成本加保险费加运费(CIF)价的5%征收。非烈性酒的进口税为50%，进口烟草的关税为100%。2019年1月，迪拜海关发布2019年第2号通知，将进口钢筋、进口钢卷的关税税率从5%上调至10%。CIF价通常以商业发票所示金额为基础。但是，海关也可能根据货物的实际情况进行海关估价^[29]。

2.6.4 禁止和限制进口的产品

2.6.4.1 禁止进口的产品

以下产品禁止进口：

- (1) 药品（海洛因、可卡因、麻醉剂等）；

[29] 来源：中华人民共和国驻阿拉伯联合酋长国大使馆经济商务处政策法规《阿联酋进口关税及禁止和限制进口产品的规定》<http://dubai.mofcom.gov.cn/article/ddfg/waimao/200508/20050800317850.shtml>

(2) 伪造及复制的货币；

(3) 与宗教、道德不符或旨在引起社会动荡的出版物、照片、油画、卡片、书籍、杂志及雕刻^[30]。

2.6.4.2 限制进口的产品

非经政府有关部门同意，以下产品不准进口：

(1) 一切武器及军火；

(2) 酒精及酒；

(3) 治疗用药品；

(4) 化学品、有机肥料、农业用定色剂及致命植物流行病毒 (Agricultural Fixers, and Lethal Plant Epidemics) ；

(5) 种子及农业植物；

(6) 医学用药；

(7) 出版物，可视及可听磁带；

(8) 电话交换设备；

(9) 一切食品；

(10) 活蜂及蜂王；

(11) 烟花及爆炸物；

(12) 骆驼；

(13) 猎鹰；

(14) 马科动物（马，驴，骡，马驹及斑马）。

2.7 其他税

2.7.1 天课

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

[30] 来源：中华人民共和国驻阿拉伯联合酋长国大使馆经济商务处政策法规《阿联酋进口关税及禁止和限制进口产品的规定》<http://dubai.mofcom.gov.cn/article/ddfg/waimao/200508/20050800317850.shtml>

知穆罕默德生前训令制定。

天课并不是阿联酋官方征收的税种。然而，据报道，天课由天课基金会负责向阿联酋的伊斯兰银行及企业强制征收。预计天课基金法将通过修订，强制银行和公司支付天课款项。

2.7.2 酒店税和旅游税

大多数阿联酋的酒店需要按照酒店服务及娱乐服务价值的一定比例收取酒店税。每个酋长国征收的税收和管理方式不同。

另外，在迪拜，根据迪拜王储兼迪拜执委会主席哈姆丹颁布的执委会 2014 第 2 号决议，从 2014 年 3 月 31 日起，迪拜酒店客人需缴纳每晚（最多连续 30 晚）每间 7 至 20 迪拉姆（约 1.9 美元至 5.4 美元）的“旅游税”。征收旅游税的酒店包括：酒店、酒店公寓、寄宿旅馆、假日家庭旅馆。征收的税款将用于迪拜旅游的国际推广和营销。阿布扎比的酒店将收取酒店住宿账单 4% 及每晚每间客房 15 迪拉姆的旅游税。在哈伊马角，酒店每晚每个房间收取 15 迪拉姆的旅游税。

2.7.3 市政物业税

在阿联酋大多数酋长国，每年应当以住户或商户房屋年租金的一定比例为依据，向当地市政机关缴纳物业税。一般情况下，纳税为租客的义务，在某些情况下，租客和房主需要各自支付税费。通常，住宅和商业地产的税率是 2% 至 15% 不等。具体取决于各酋长国和房产类型。

在迪拜，市政征收的物业税税率如下：

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

此外，土地或房产的所有权转让也会收取登记费。每个酋长国征收的税收和管理方式不同。例如，迪拜征收土地登记费，税率为房产销售价值的 4%（由买方和卖方共同承担），并支付给迪拜土地部门。

在阿布扎比，除 10% 的酒店税之外，酒店和饭店还需按照账单价值的 2% 收取市政税。迪拜也征收此类市政税，从 2018 年 7 月开始税率为 7%（以前征收 10%）。另外，账单总额要收取 10% 的服

务费，这是由经济发展部征收的。

2.8 自贸区税收优惠

2.8.1 自贸区

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

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

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

以下是阿联酋现有自由贸易区名录：

表8 自由贸易区名录

自由贸易区	英文
阿布扎比	Abu Dhabi
阿布扎比工业城	Industrial City of Abu Dhabi
阿布扎比哈利法工业区	Khalifa Industrial Zone Abu Dhabi

自由贸易区	英文
阿布扎比国际金融市场	Abu Dhabi World Financial Market
迪拜	Dubai
杰贝阿里自由贸易区	Jebel Ali Free Zone
迪拜黄金钻石园区	Dubai Gold and Diamond Park
迪拜海运城	Dubai Maritime City
迪拜援助城	Dubai Aid City
科技城	Techno Park
迪拜机场自由贸易区	Dubai Airport Free Zone
迪拜硅绿洲	Dubai Silicon Oasis
迪拜花卉中心	Dubai Flower Centre
迪拜物流城	Dubai Logistics City
迪拜网络城	Dubai Internet City
迪拜媒体城	Dubai Media City
迪拜知识谷	Dubai Knowledge Village
迪拜外包区	Dubai Outsource Zone
迪拜生物科技及研究园	Dubai Biotechnology & Research Park
迪拜影城	Dubai Studio City
国际媒体制作城	International Media Production Zone
迪拜健康护理城	Dubai Health Care City
迪拜国际金融中心	Dubai International Financial Centre
迪拜多产品中心	Dubai Multi-Commodity Centre
迪拜纺织品城	Dubai Textile City
迪拜地毯自由贸易区	Dubai Carpet Free Zone
迪拜汽车配件城	Dubai Auto Parts City
重型设备及卡车区	Heavy Equipment & Trucks Zone
迪拜建筑材料区	Dubai Building Materials Zone
迪拜汽车城	Dubai Cars and Automotive Zone
迪拜设计中心	Dubai Design Centre
迪拜汽车工业区	Dubai Auto Zone
迪拜能源城	Dubai Energy City
迪拜学术城	Dubai Academic City
沙迦	Sharjah
沙迦机场国际自由贸易区	Sharjah Airport International Free Zone
哈姆瑞亚自由贸易区	Hamriyah Free Zone
阿治曼	Ajman
阿吉曼自由贸易区	Ajman Free Zone
乌姆盖万	Umm Al Quwain
艾哈迈德·本·拉希德自由区	Ahmed Bin Rashid Free Zone

自由贸易区	英文
哈伊马角	Ras Al Khaimah
哈伊马角自由贸易区	RAK Free Zone
富查伊拉	Fujairah
富查伊拉自由贸易区	Fujairah Free Zone

以下将会以杰贝阿里自由贸易区和迪拜国际金融中心为例详细说明。

2.8.1.1 杰贝阿里自贸区

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

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

（1）执照

根据投资项目的性质授予相应的执照。

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

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

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

（2）提供的服务

杰贝阿里自由贸易区为区内的工业企业居民提供入境许可、工作许可和居留证，并对这些服务收取一定的费用。

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

(3) 所需材料

如在自由贸易区内设立分支机构或子公司，需提供下列资料：

- ①由阿拉伯大使馆公证的委托当地经办人的委托书；
- ②在自由贸易区设立机构的经公证的董事会决议；
- ③经办人护照复印件及其签名样本；
- ④母公司备忘录、公司章程及其他组成文件复印件；
- ⑤对于已经设立的公司，由公司所在地注册机关签发的证明；
- ⑥最近期间公司财务报表复印件，新建公司可不提供；

⑦公司董事会成员名单，包含成员全名、国籍、出生地及日期和居住地址等；

⑧公司总部出具给杰贝阿里自由贸易区的保证其向自由贸易区内新设立公司提供运营所需财务担保的担保信。

在杰贝阿里自由贸易区，外商投资者可通过以下形式从事商业活动：

(1) 自贸区独资公司

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

- ①应具有独立法人资格；
- ②股东责任不以其对自贸区独资公司的出资额度为限；
- ③自贸区独资公司由单个股东发起；

④自贸区独资公司要求妥善保管账簿并聘请经杰贝阿里自由贸易区批准的审计师进行审计；

⑤杰贝阿里自由贸易区将保存自贸区独资公司的注册信息以供公众监督；

⑥自贸区独资公司可享受的优惠政策包括：税务豁免、外资100%控股、非国有化保障、最低股本要求为100万迪拉姆；

⑦杰贝阿里自由贸易区保留自贸区独资公司注册者名册以备公示。

根据1992年9号文设立了自由贸易区部门，该部门负责自由贸

易区机构的注册并保管成立记录。

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

任何人（不论是法人或自然人）均可提交申请成立自贸区独资公司。是否接受申请完全由杰贝阿里自由贸易区决定。

如果申请被批准，自贸区独资公司将获得一份成立证书，并进入自贸区登记册。自贸区独资公司可在自贸区内从事的活动是由作为登记程序的一部分而颁发的特别许可证所界定和授权的。自贸区独资公司也可以在自贸区之外运营。

在自贸区独资公司注册完成前，需以现金的形式全额缴存最低 100 万迪拉姆的投资股本（除非自由贸易区部门允许以实物支付），股份证书经杰贝阿里自由贸易区批准后可转让，企业净资产始终不能低于总股本的 75%。

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

每个财务年度终了的三个月内自贸区独资公司需向杰贝阿里自由贸易区提交经审计的财务报表。

自贸区独资公司在下列情况下可解散：股东要求；杰贝阿里自由贸易区判定该机构没有继续从事商业活动或该机构违反自由贸易区规定。

（2）自贸区合资公司

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

自贸区合资公司最低股本要求为 50 万迪拉姆。每股票面价值为

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

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

自贸区合资公司至少有 3 名个人理事、1 名秘书（可以由理事兼任），其中至少 2 人居住在阿联酋境内，非阿联酋籍个人需获得阿联酋工作或居住证方可任职理事或秘书。

自贸区合资公司必须在自由贸易区内有经注册的办公场所，并在其名字后显示“FZCO”字样。每个财务年度终了的三个月内自贸区合资公司需向杰贝阿里自由贸易区提交经审计的财务报表。自贸区合资公司首个财务年度起始于自贸区合资公司注册完毕时，期间可以为 6-18 个月，第二个财务年度起则为 12 个月。

杰贝阿里自由贸易区有权决定注册成立费用，并可根据董事、股东或债权人的要求或自行决定任命检查员调查自贸区合资公司的事务。

当自贸区合资公司违反实施条例或其所持执照条款，有关部门可以处于每日不超过 1 万迪拉姆的罚款，同时自贸区合资公司的财产归杰贝阿里自由贸易区所有。

2.8.1.2 迪拜国际金融中心

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

迪拜法律认可迪拜国际金融中心对金融的监管以及设立于迪拜国际金融中心内机构的独立性。迪拜法律授权迪拜统治者委任迪拜国际金融中心主席并允许迪拜国际金融中心主席出台适用于迪拜国际

金融中心内部的法规和规章制度以及设立运营机构。运营机构包括：迪拜国际金融中心当局、迪拜国际金融中心公司注册处、迪拜国际金融中心金融服务局（DFSA）。同时，迪拜法律允许在迪拜国际金融中心内建立其他机构。

迪拜国际金融中心行业范围包括：

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

迪拜国际金融中心已生效的法律主要包括：

- （1）监管法；
- （2）公司法；
- （3）有限责任公司法；
- （4）合同法；
- （5）伊斯兰金融商务监管法；
- （6）民商法应用法；
- （7）法律应用法；
- （8）破产法；
- （9）仲裁法；
- （10）数据保护法；
- （11）普通合伙法；
- （12）市场法；
- （13）房地产法；
- （14）分层所有权法。

迪拜国际金融中心优惠政策包括：

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

2.8.2 特许制造仓库

海合会的通用海关法（适用于阿联酋）规定财务部有权决定设立仓库。由海关署长决定监管此种仓库的条款和规则。

根据海关署长规定的条款和规则，存放于此种仓库里的商品和货物免关税。

2.8.3 工业项目优惠政策

符合相关法规（工业组织法案）规定的工业项目可以享受一系列的优惠政策：

- （1）免费或低价获得土地；
- （2）以优惠条件提供工业建筑；
- （3）降低水电费；
- （4）机械、设备、零部件、建筑材料、原材料、半成品、包装材料等免征关税；
- （5）五年内豁免所有税项的利润；
- （6）豁免项目在当地生产的出口产品的出口关税，并给予出口补贴；
- （7）本地制造产品的海关保护；
- （8）由工业部提供资料、统计数据、地图和研究报告；
- （9）对国民经济有特殊重要性的，给予研究经费资助；
- （10）优先向国有金融机构贷款；
- （11）政府优先采购本地产品。

上述各项优惠适用于所有项目，但对生产出口货物或进口货物替代品的项目、使用当地原材料的项目、在优先领域设立的项目和任何其他具有特别经济重要性的项目给予优先。

2.8.4 中小企业优惠政策

2014年颁布的关于中小企业的联邦法案规范了中小企业与政府机构之间的关系。除了设立中小企业理事会、确定其性质和在经济部内建立专门的国家中小企业项目外，该法律还规定了一些措施旨在鼓励项目中的中小企业，包括：

- (1) 信贷支持、市场推广协助；
- (2) 联邦政府承诺将至少 10% 的合同预留给中小企业；
- (3) 联邦政府承诺至少有 25% 参与的公司与中小企业签订合同，以满足其至少 5% 的需求；
- (4) 对用于中间消费的设备、原材料和商品免征关税的可能性（如通过内阁决议）；
- (5) 免除某些政府费用的可能性（如通过内阁决议）。

第三章 税收征收与管理制度

3.1 税收管理机构

3.1.1 税务系统机构设置

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

此前，阿联酋联邦层面没有统一的税务系统机构。

3.1.2 税务管理机构职责

根据阿联酋 2016 年第 13 号联邦法令，阿联酋联邦税务局负责管理、征收、执行联邦税收及其相关罚款，其主要职能包括：

- (1) 执行与联邦税收和相关处罚相关的法律法规；
- (2) 分配税务收益；
- (3) 实施国家认可的避免双重征税协议；
- (4) 与境内外有关单位合作，避免双重征税，打击偷税漏税行为；
- (5) 决定现行税收体系内的注册申请，并分配税务登记号；
- (6) 与财政部协调，提出有关联邦税收的管理、征收和执行以及相关处罚和收入分配的立法建议；
- (7) 收集与联邦税收和相关处罚有关的统计数据和信息；
- (8) 为已注册的纳税人创建记录，并按照税法的规定保存这些记录；
- (9) 根据董事会决定的机制，就纳税人在联邦税收和相关处罚方面的义务限度，向纳税人提供必要的解释说明；
- (10) 与联邦政府、阿联酋政府和纳税人协调所有与联邦税收和相关处罚相关的事宜；

(11) 与特定实体签订合同，执行联邦税务局为行使其管辖权所需的某些职能；

(12) 与其他国家、国际组织、机构和与税收有关的联合会交换信息和专业知识；

(13) 协调主管部门加入国际税务组织、机构和联合会；

(14) 与国家主管部门协调，代表国家参加与税收有关的区域和国际会议；

(15) 检查纳税人的记录和文件；

(16) 审查向税务机关报送的纳税申报表和报告，进行审计并决定批准或者不予批准，或要求提供补充资料或文件；

(17) 出具联邦税收有关的证书；

(18) 执行解决纳税人和税务总局分歧的有关机制；

(19) 要求知晓任何接受第三方税务审计人员的信息或者数据；

(20) 要求接受税务稽查的人员提供有关该等交易的资料。

2022年1月31日，阿联酋财政部（MOF）宣布在阿拉伯联合酋长国引入联邦企业税（Federal Corporate Tax），自2023年6月1日起生效。联邦税务局将负责联邦企业税的管理、征收和执行。

3.2 居民纳税人税收征收管理

3.2.1 税务登记

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

企业可以通过税务局官方网站进行登记注册，登记过程中需要上传如下文件：

(1) 营业执照（如适用）；

(2) 公司章程/合伙协议（如适用）；

(3) 联系信息；

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

3.2.1.1 增值税登记

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

此外，目前不需要进行税务登记的企业可以选择自愿登记，包括年度应税销售额超过 18.75 万迪拉姆的企业。在阿联酋没有经营机构但在阿联酋取得增值税应税所得的企业同样需要进行增值税登记。

阿联酋联邦税务局在其网站上发布了增值税登记查询方式，允许纳税人查询其供应商是否已经进行了增值税登记。纳税人可登录到税务局网站的电子服务页面，并在页面右上方的搜索框中进行搜索。若未登记，可登陆联邦税务局网站 (www.tax.gov.ae) 进行增值税登记，资料齐全的情况下登记过程不超过 15-20 分钟。

3.2.1.2 消费税登记

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

纳税人进行纳税登记需执行以下步骤：

- (1) 提交税务登记申请书，其中包括税务局要求的资料和信息，并通过税务局指定的方式提交；
- (2) 根据税务局的规定提供财务担保；
- (3) 遵守税务局提出的其他要求，例如记录、报告或决议等。

2019 年 8 月，阿联酋联邦税务局宣布推出新的消费税登记电子系统。税务局呼吁所有处理应税货物的企业遵循税务货物登记的新程序，并在提交登记申请时确保所有所需文件均已备妥。消费税登记没有门槛，任何从事与消费税相关活动的企业都必须在新系统中注册。

税务局同时也发布了新的指南手册，向纳税人说明如何在新系统中进行货物登记。纳税人可登陆联邦税务局网站（www. tax. gov. ae），选择“E-service”创建登陆账户，获得验证邮件后即可登陆。登陆后可以进行货物登记，并上传所需资料。新指南中阐明的资料要求包括产品详细信息、成分、营销信息（包括图像和视频），某些情况下的实验室测试，以及阿联酋售价证明或相关国家（地区）的售价证明（若产品在阿联酋未销售）^[31]。



图3 新系统消费税登记指引

3.2.2 账簿凭证管理制度

根据2017年8月1日颁布的《税收程序法》，该税法生效时，从事经营活动的所有企业，应当保留其经营活动的会计记录、商业账簿和税法规定的有关税收的资料，并按照本法实施条例规定的管理办法予以维护。

根据联邦2017年36号《税收程序法实施条例》，上述需要保留的经营活动的会计记录、商业账簿具体应当包括如下内容：

（1）与该业务有关的会计账簿，包括收入、支出、费用、购销等的记录，以及任何其他适用法律规定的任何事项，包括：

- ①资产负债表和利润表；
- ②工资薪金记录；
- ③固定资产记录；

[31]来源：[https://www. tax. gov. ae/-/media/Files/EN/PDF/Info-Graphics/New-system-to-Register-excise-tax-English-11919-new. jpg](https://www.tax.gov.ae/-/media/Files/EN/PDF/Info-Graphics/New-system-to-Register-excise-tax-English-11919-new.jpg)

④纳税期末的存货记录和报表（包含数量和价值），以及与存货记录相关的存货盘点的所有记录。

（2）税法及其实施条例规定的其他记录。

上述记录均需准确保留 5 年。

除税法另有规定外，纳税人应通过下列方式履行会计记录和商业账簿的保管义务：

（1）创建记录并保留支持记录中所包含条目的原始文档；

（2）创建记录并保存原文件中所载的资料，包括：

①与原始文件中包含的数据相匹配的资料；

②保留以影印或电子形式储存的资料，如监督要求，可在合理期限内获得该等资料的易读版本。

纳税申报单、数据、资料、记录和文件必须以阿拉伯语的形式提交给税务局。当然，联邦税务局可以接受任何其他语言的文件，只要纳税人按照要求提供该文件的阿拉伯语的翻译副本。

3.2.3 纳税申报

（1）企业所得税

①纳税年度

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

②申报要求

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

纳税人须在每一纳税年度结束后的第九个月的最后一天或之前进行最终所得税申报。若该最终申报金额超过临时申报金额，则该超出部分金额需在所属纳税年度结束之后第十二个月的最后一天或之前缴纳。若在临时申报时支付的税金超过了最终申报，则可直接抵减目前需支付的其他税金，或自进行最终申报之日或任何税务争议的解决之日起 28 日内获得相应退税。

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

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

所得税纳税申报须基于以能够充分反映应税所得的商业会计方法所进行的相关记录为基础进行。

根据《经济实质法规》，为满足经济实质要求，被许可方须提交两项文件：通知（Notification）和实质报告（Substance Report）。通知和实质报告应分别在被许可方财政年度结束后的6个月和12个月内通过财政部在线门户网站以电子方式提交，每年均需提交这些文件。

对于从事高风险知识产权相关业务的被许可方，还需要提供：

- A. 说明持有阿联酋知识产权资产所有权原因的商业计划书；
- B. 相关员工信息，包括经验、合同类型、资质以及雇佣期限；
- C. 与该知识产权相关的决策是在阿联酋境内作出的证据。

2022年1月31日，阿联酋财政部（MOF）宣布在阿联酋引入联邦企业税（Federal Corporate Tax），自2023年6月1日起生效。根据规定，阿联酋联邦企业税必须在每个财务期间进行一次电子申报，但无需根据申报表预缴阿联酋联邦企业税。阿联酋集团公司可以组建一个税务集团，并以集团为单位提交纳税申报表，并可以将税务损失结转给集团内的其他成员。

③税款缴纳

应纳税额需在纳税年度结束后的第三、第六、第九、第十二个月的最后一天分四次等额缴纳。纳税人于最终纳税申报时完成纳税义务。

④罚款

纳税人或其法定代表人未在规定的期限内提交纳税申报表、纳税人未在税法规定的期限内结清其纳税申报表或纳税评估表中的应纳税额、纳税人提交错误的纳税申报表等行为均会导致相应的罚款。详见3.2.6。

⑤汇总纳税

不允许汇总纳税。需要注意的是，若纳税人在迪拜有一个以上机

构（或分支机构），则纳税人可以就该等机构的所有活动进行合并纳税申报。

（2）预提所得税

不适用。参考 2.2.2.7。

（3）个人所得税

①纳税年度

不适用。参考 2.3.1.1。

②申报要求

不适用。参考 2.3.1.1。

（4）增值税

①纳税年度

增值税一般是季度申报，也可以指定月度申报。

②申报要求

每个成员国自行决定适用的纳税期间，纳税期间不允许短于一个月。每个成员国自行决定纳税申报日期、条件和规则，部长委员会规定纳税申报表中需要披露的基本信息。

增值税法适用前期，阿联酋联邦税务局向纳税人声明，延长了首次增值税的申报期限。首次增值税申报期将涵盖 2018 年 1 月 1 日至 5 月 31 日，并于 2018 年 6 月 28 日之前缴纳增值税，之后的申报必须按季度进行。有些纳税人依旧进行增值税月度申报。纳税人可以登入税务机关网站查看具体的申报时间。一般来说，增值税申报及税款缴纳的截止时间均为申报期间下一个月的 28 号，若遇周末或公共假日，则顺延至第 1 个工作日。纳税人可以登陆网站（eservices.tax.gov.ae）进行纳税申报，并通过 E-Dirham Card 等方式完成支付。

③税款缴纳

每个成员国自行决定税款缴纳日期、条件和规则。

④罚款

纳税人或其法定代表人未在规定的期限内提交纳税申报表、纳税人未在税法规定的期限内结清其纳税申报表中的应纳税额、纳税人提交错误的增值税申报表等行为均会导致相应的罚款。详见 3.2.6。

3.2.4 税务检查

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

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

（1）联邦税务局有权开展税务审计。法律规定，联邦税务局有权对任何人进行税务审计，以确定他们是否遵守有关法律规定。税务局开展审计前必须至少提前 5 个工作日通知被审计人。税务局可在其办公室、被审计人的营业地点或被审计人开展商业活动、储备货物、留存记录的其他任何地方进行审计。开展审计时，税务审计员有权要求被审计人提供原始凭证或副本，也可以索取在被审计人营业地点可获得的货物、设备和其他资产样本。税务审计应在税务局的官方工作时间内开展。如有特殊情况，局长可决定在正常工作时间外进行审计。如有新信息影响到税务审计结果，税务局有权重新进行审计。被审计对象和其税务代理机构或法定代理人须向税务审计员提供帮助其履行职责的一切必要协助。

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

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

3.2.5 税务代理

根据《增值税实施条例》，如果海合会成员国的非居民有义务在该国纳税，不论其销售额是否达到门槛金额，均须在该国履行登记注册义务。纳税人可以直接注册登记，或在有关税务机关同意的情况下

委托税务代理进行注册登记。税务代理人应在《增值税实施条例》规定的权利和义务范围内代理非居民纳税人，并遵从《增值税实施条例》第四十三条第二款规定。

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

2018年，阿联酋联邦税务局的网络服务平台新增税务代理机构关联功能。纳税人可以将其账户与认证税务代理机构相关联，授权代理机构与税务局进行对接，实施相应税务注册程序、提交退税申请、代表纳税人进行税务交易等操作，纳税人可通过系统实时了解最新纳税状态。

3.2.6 法律责任

2017年8号联邦法令《增值税法令》及《税收程序法》对于税务违法违规处罚做出了规定，税收处罚分为两类：

- (1) 专门与增值税有关的处罚（《增值税法令》第七十六条）；
- (2) 与增值税及其他税种均有关的处罚（税收程序法第二十五条）。

税务机关对下列情形之一的，应当自发现之日起5个工作日内，向被处罚人作出行政处罚评估，并通知被处罚人：

表9 税收行政处罚

	违法/违规行为	行政处罚
《增值税法令》第七十六条	纳税人未依本法第三十八条规定显示含税价格	15,000 迪拉姆
	纳税人未依本法第四十三条规定通知主管机关按照利润率计税	2,500 迪拉姆
	未能遵守有关将货物存放于指定区域或移至其他指定区域的条件及程序	因违反规定而对货物征收的税款（如有）的50%或50,000 迪拉姆（以较高者为准）
	纳税人在提供货物时未开具发票或其他单据	每张发票或其他单据5,000 迪拉姆
	纳税人未开具税收抵免单或替代文件	每张税收抵免单或替代文件5,000 迪拉姆

	违法/违规行为	行政处罚
	纳税人未依有关开具电子发票及电子税收抵免单的条件及程序办理	每张不正确的单据 5,000 迪拉姆
《税收程序法》第二十五条	纳税人未按照《税收程序法》的规定保存记录和其他资料的	首次 10,000 迪拉姆；再次违反将处以 50,000 迪拉姆的处罚
	经商人员未按要求向管理局以阿拉伯文提交增值税相关数据、记录和文件	20,000 迪拉姆
	纳税人未在增值税法规定的期限内提出注册申请	20,000 迪拉姆
	纳税人未在增值税法规定的期限内提出注销申请	10,000 迪拉姆
	纳税人未能将任何需要修改税务机关保存的与其税务记录有关的信息的情况通知税务机关	首次 5,000 迪拉姆；再次违反将处以 15,000 迪拉姆的处罚
	纳税人法定代表人未在规定的期限内通知税务机关其被指定为法定代表人的事实，罚款将由法定代表人自行支付	20,000 迪拉姆
	纳税人法定代表人未在规定的期限内提交纳税申报表，罚款将由法定代表人自行支付	首次 1,000 迪拉姆；24 个月内再次违反将处以 2,000 迪拉姆的处罚
	纳税人未能在税法规定的时间内提交纳税申报表	首次 1,000 迪拉姆；24 个月内再次违反将处以 2,000 迪拉姆的处罚
	纳税人未在税法规定的期限内结清其纳税申报表或纳税评估表中的应纳税额	纳税人需支付滞纳金，滞纳金包括： （1）未缴税额的 2%，待缴纳增值税后立即缴纳； （2）在付款截止日期后的第七天，仍未缴纳增值税款的 4%； （3）逾期一个月仍未缴纳者，按日加收罚款 1%，上限为 300%。
纳税人提交错误的增值税申报表	适用两种处罚原则： （1）定额罚款： —首次 3,000 迪拉姆； —再次违反将处以 5,000 迪拉姆的处罚。 （2）对因错误而未支付给税务机关的税款金额按百分比的罚款：	

	违法/违规行为	行政处罚
		—50%：纳税人主动披露（在被通知进行税务审计且税务机关已开始税务审计程序后，或在被要求提供税务审计相关信息后，以孰先为准）； —30%：纳税人主动披露（在被通知进行税务审计，但税务机关还未开始税务审计程序前）； —5%：纳税人主动披露（在未被通知进行税务审计之前）。
	纳税人未在被告知将接受税务审计前，按照《税收程序法》第 10.1 条和第 10.2 条的规定主动披露增值税申报、增值税评估或退税申请中的错误	（1）首次 3,000 迪拉姆； （2）再次违反将处以 5,000 迪拉姆的处罚； （3）由于错误而未支付给税务机关的税款金额的 50%。
	违反《税收程序法》第二十一条规定，纳税人未为增值税稽查人员的工作提供便利的	20,000 迪拉姆
	根据增值税法有义务代为计算增值值的纳税人，未能代为计算增值值	纳税人需支付滞纳金，滞纳金包括： （1）未缴税额的 2%，待缴纳增值税后立即缴纳； （2）在付款截止日期后的第七天，仍未缴纳增值税款的 4%； （3）逾期一个月仍未缴纳者，按日加收罚款 1%，上限为 300%。
	未按增值税法规定缴纳进口货物增值值的纳税人	未缴或未申报增值值的 50%

根据《税收程序法》第二十五条第三款规定，以上每一种违法行为的行政处罚，行政处罚金额不得少于 500 迪拉姆，不得超过行政处罚税额的三倍。

3.2.7 其他征管规定

（1）利益回避

如税务局工作人员与纳税人或其亲属有共同利益，或税务局局长

认定存在利益关联，则工作人员不能涉入有关税务程序。

(2) 保密条款

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

3.3 非居民纳税人的税收征收和管理

3.3.1 非居民税收征管措施简介

阿联酋没有关于非居民税收征管的措施。

3.3.2 非居民企业税收管理

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

如果非居民企业在阿联酋构成常设机构，则适用税收管理措施参照居民企业。

3.4 新冠肺炎疫情后税收征管变化

阿联酋疫情后的税收征管变化包括（阶段性政策目前未查询到延期文件）：

(1) 截至 2020 年 3 月 31 日，月度和季度增值税申报的申报和缴纳截止日期将延长一个月。申报和缴纳截止日期将延长至 2020 年 5 月 28 日（原截止日期为 2020 年 4 月 28 日）。

(2) 将消费税的纳税期限延长一个月，即截止日期已从 2020 年 3 月 1 日延长至 2020 年 4 月 30 日，以便注册企业有更多时间在延长的截止日期前履行其纳税义务。

(3) 阿联酋财政部宣布，填报经济实质通知和经济实质报告的截止日期已延长至 2021 年 1 月 31 日。同时，阿联酋财政部将考虑新冠疫情对企业通过在阿联酋进行特定活动的指导和管理的影响。

(4) 所有需为雇员缴纳社会福利保障费和养老金的私营单位，可以从 2020 年 3 月到期的缴纳期开始的三个月期间，推迟该月度缴

纳义务。如果雇主选择推迟缴纳，则需在宽限期结束后时（2020年6月），缴纳所有月份的款额。

第四章 特别纳税调整政策

4.1 关联交易

阿联酋不是经济合作与发展组织（Organization for Economic Co-operation and Development，简称“经合组织”或“OECD”）的成员国。至今，阿联酋没有转让定价法规体系，未颁布任何与关联关系判定标准和转让定价规则有关的税法，也没有制定特别纳税调整制度。根据将于 2023 年 6 月 1 日起生效的联邦企业税有关规定，阿联酋转让定价制度和文档要求将根据 OECD 转让定价指引制定。

近年来，随着《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》（以下简称《多边公约》）的签署，《经济实质法规》的颁布，新税收协定的谈签，以及国内税法的调整，阿联酋国际税收法规体系正在重构。阿联酋已签署 244 份与税收和投资相关的双边协议，包括 138 份避免双重征税协定和 106 份投资保护促进协定。

税基侵蚀和利润转移（BEPS, Base Erosion and Profit Shifting）行动计划是二十国集团领导人在 2013 年圣彼得堡峰会委托 OECD 启动实施的国际税收改革项目，旨在修改国际税收规则、遏制跨国企业规避全球纳税义务、侵蚀各国税基的行为。2017 年 6 月 7 日，来自 67 个国家和地区的代表（包括中国在内）出席了由经合组织举行的《多边公约》的联合签字仪式。《多边公约》发布于 2016 年底，旨在迅速修订双边税收协定以实施与税收协定相关的 BEPS 行动建议，共有 100 多个国家和地区参与了谈判与磋商工作。《多边公约》的签署是税收协定发展历史上的一座重要里程碑，揭开了国际税收协定的新格局。2019 年 9 月 1 日，阿联酋签署的《多边公约》正式生效。

作为承诺执行 BEPS 四项最低标准之一，阿联酋财政部于 2019 年 4 月 30 日发布了国别报告立法，自当日起生效。2022 年 1 月 31 日，阿联酋财政部（MOF）宣布在阿拉伯联合酋长国引入联邦企业税（Federal Corporate Tax），自 2023 年 6 月 1 日起生效，根据该公告，阿联酋转让定价制度和文档要求将根据 OECD 转让定价指南制定。

4.1.1 关联关系判定标准

不涉及。

4.1.2 关联交易基本类型

不涉及。

4.1.3 关联申报管理

不涉及。

4.2 同期资料

阿联酋尚未在地方立法中采用转让定价规则。然而，作为转让定价文件要求的一部分，阿联酋财政部已于 2019 年 4 月 30 日发布了国别报告立法，自当日起生效。

国别报告立法的执行符合 BEPS 最低标准（第 13 项行动计划：转让定价文档和国别报告）。阿联酋已经承诺执行 BEPS 四项最低标准包括：

（1）第 5 项行动计划：考虑透明度和实质性因素有效打击有害税收实践；

（2）第 6 项行动计划：防止税收协定优惠的不当授予；

（3）第 13 项行动计划：转让定价文档和国别报告；

（4）第 14 项行动计划：使争议解决机制更有效。

根据规定，前一财年集团合并收入不少于 31.5 亿迪拉姆（约合 7.5 亿欧元或 8.55 亿美元）的阿联酋税收居民和跨国企业成员实体，需提交国别报告。

国别报告声明应不迟于集团财务报告年度的最后一天提交给阿联酋财政部。国别报告声明表格可在阿联酋财政部的网站上下载，可以通过在线系统准备和提交。

如果阿联酋税收居民是最终母公司或代理母公司，国别报告应在集团财务报告年度终了的 12 个月内提交给阿联酋财政部。阿联酋财政部尚未提供关于完成和提交国别报告的指引，也未公布国别报告在阿联酋的二次备案要求。可以明确的是，国别报告应以英文提交。

自国别报告提交阿联酋财政部之日起，国别报告应保留 5 年。上

述记录可通过电子方式保存，但应以可读的电子格式保存，并符合阿联酋有关电子记录保存的法律和法规的规定^[32]。

4.2.1 分类及准备主体

不涉及。

4.2.2 具体要求及内容

不涉及。

4.2.3 其他要求

不涉及。

4.3 转让定价调查

阿联酋无转让定价调查规定。

4.3.1 原则

不涉及。

4.3.2 转让定价主要方法

不涉及。

4.3.3 转让定价调查

不涉及。

4.4 预约定价安排

阿联酋无预约定价安排。

4.4.1 适用范围

不涉及。

4.4.2 程序

不涉及。

4.5 受控外国公司

[32] 来源：MAZARS: Transfer Pricing Rules 2021

<https://www.mazars.mu/Home/Our-expertise/Tax/Transfer-Pricing-Rules-2021>

阿联酋无受控外国公司相关法规。

4.5.1 判定标准

不涉及。

4.5.2 税务调整

不涉及。

4.6 成本分摊协议管理

阿联酋无成本分摊协议管理规定。

4.6.1 主要内容

不涉及。

4.6.2 税务调整

不涉及。

4.7 资本弱化

阿联酋没有具体的资本弱化规则。

4.7.1 判定标准

不涉及。

4.7.2 税务调整

不涉及。

4.8 法律责任

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

第五章 中阿税收协定及相互协商程序

5.1 中阿税收协定

中国政府与世界各国以及地区签订的双边税收协定以避免双重征税和防止偷漏税为两大核心宗旨，其中尤以避免双重征税为重。税收协定的签订与实施使其成为中国税法体系的重要组成部分，在避免双重征税方面发挥了重要作用，对于改善国内投资环境、大力实施“引进来”以及中国企业“走出去”具有重要意义。中国居民赴阿联酋投资应当特别关注中阿两国的税收协定，理解中阿税收协定的相关规则。

1993年7月1日，《中华人民共和国政府和阿拉伯联合酋长国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》（以下简称“中阿税收协定”）^[33]在阿联酋阿布扎比签订，中华人民共和国政府代表李岚清和阿拉伯联合酋长国政府代表苏尔坦·本·扎耶德·阿勒纳哈扬分别代表各自政府签署了该协定。

中阿税收协定共二十九条，主体部分包括协定的适用范围、双重征税的解决办法、税收无差别待遇、协商程序以及税收情报交换几大内容。

相互协商程序条款是中阿税收协定中的一项重要条款，其意义在于缔约国一方居民与缔约国另一方税务当局产生纳税争议后，缔约国一方居民可以寻求所在国政府的帮助，有效地解决跨国税收争议，维护自身权益。该程序对于化解中国居民国际税收争议具有重要意义，是中国居民赴阿联酋投资过程中维护自身税务合法权益的重要途径。国家税务总局于2013年9月发布了《国家税务总局关于发布〈税收协定相互协商程序实施办法〉的公告》（国家税务总局公告2013年第

[33] 来源：国家税务总局 《中华人民共和国政府和阿拉伯联合酋长国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》

<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810770/c1153711/5027055/files/f177c634a2e24c2fb9162c74410fe496.pdf>

56号，以下简称《实施办法》）^[34]，为税收协定（安排）中相互协商程序条款的适用提供了规范依据。2017年9月发布《国家税务总局关于发布〈特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2017年第6号，以下简称《管理办法》）^[35]，为特别纳税调整事项的相互协商程序提供了规范依据。中国居民应当特别关注税收协定（安排）相互协商程序中的相关规定，理解程序适用的范围、启动、效力等，并且能够积极合法地运用这一程序，从而有效解决跨国税收争议。

5.1.1 中阿税收协定

中阿税收协定生效日期为1994年7月14日，执行日期为1995年1月1日。随后，中国政府又与阿联酋政府签订了《中华人民共和国政府和阿拉伯联合酋长国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定议定书》（以下简称“中阿税收协定议定书”），对中阿税收协定第八条和第十五条做出了修订。2003年6月10日接中国外交部通知，双方已通过外交途径相互通知完成使上述协定生效的各自国内法律程序^[36]。

5.1.2 适用范围

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

5.1.2.1 主体范围

（1）如何确定“居民”身份

在适用主体方面，有权适用协定的主体是中国居民以及阿联酋居民，是否属于中国居民要按照两国税法的具体规定来判断。“缔约国一方居民”一语是指按照该缔约国法律，由于住所、居所、总机构所在地或者其它类似的标准，在该缔约国负有纳税义务的“人”。作为

[34] 来源：国家税务总局关于发布《税收协定相互协商程序实施办法》的公告

<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810765/n812146/n812318/c1080479/content.html>

[35] 来源：国家税务总局关于发布《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》的公告

<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810765/n2511651/n2511713/c2712540/content.html>

[36] 来源：国家税务总局公报

<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810765/n812198/n813066/c1206219/content.html>

居民的“人”包括个人、公司和其他团体。

(2) 双重居民身份

个人既是中国居民又是阿联酋居民的，为避免个人对两国均承担完全的纳税义务，其身份应按以下规则确定：

①应认为是其有永久性住所所在缔约国的居民；如果在缔约国双方同时有永久性住所，应认为是与其个人和经济关系更密切（重要利益中心）所在缔约国的居民；

②如果其重要利益中心所在国无法确定，或者在缔约国任何一方都没有永久性住所，应认为是其有习惯性居住所在缔约国的居民；

③如果其在缔约国双方都有，或者都没有习惯性居处，应认为是其国民所属缔约国的居民；

④如果其同时是缔约国双方的国民，或者不是缔约国任何一方的国民，缔约国双方主管当局应通过协商解决。

除个人以外，同时为缔约国双方居民的个人，应认为是其总机构所在缔约国的居民。

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

5.1.2.2 客体范围

在适用客体方面，中阿税收协定适用于中国的外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税和地方所得税以及阿联酋的所得税、公司税和附加税及协定签订之日后征收的属于增加或者代替现行税种的相同或者实质相似的税收。

5.1.2.3 领土范围

在领土范围方面，协定采用领土原则和税法有效实施原则相结合的方法，在认定中国和阿联酋两国的协定适用领土范围时，首先要满足属于两国的领土，其次，还要满足保证两国的税收法律能够有效实施。

5.1.3 常设机构的认定

常设机构是指缔约国一方的居民企业在缔约国另一方进行全部或者部分营业的固定营业场所。常设机构的存在与否对于收入来源国的税收管辖权具有至关重要的影响。由于国际税收协定（安排）的主要功能是划分居民国与来源国对跨国收入的征税权，从而避免对跨国收入的双重征税，因此，国际税收协定（安排）通常采用的原则是，居民国企业在来源国有常设机构的，来源国的征税权受限制的程度低，居民国企业在来源国没有常设机构的，来源国的征税权受限制的程度高。对于赴阿联酋投资或者从事经营活动的中国居民来说，是否按照中阿税收协定的规定构成在阿联酋的常设机构，对于其税收成本具有重要影响。

中阿税收协定第五条规定了常设机构的概念、正面清单和负面清单。根据协定规定的正面清单，常设机构主要可以分为场所型常设机构、工程型常设机构、代理型常设机构以及服务型常设机构四类。负面清单的功能在于明确不构成常设机构的情形。

5.1.3.1 场所型常设机构的认定

场所型常设机构的形式有管理场所、分支机构、办事处、工厂、作业场所以及矿场、油井或气井、采石场或者其他开采自然资源的场所。

根据中阿税收协定第五条第四款的规定，下列情形不构成常设机构：

（1）专为储存、陈列或者交付本企业货物或者商品的目的而使用的设施；

（2）专为储存、陈列或者交付的目的而保存本企业货物或者商品的库存；

（3）专为另一企业加工的目的而保存本企业货物或者商品的库存；

（4）专为本企业采购货物或者商品，或者搜集情报的目的所设的固定营业场所；

（5）专为本企业进行其它准备性或辅助性活动的目的所设的固

定营业场所；

(6) 专为以上活动的结合所设的固定营业场所，如果由于这种结合使该固定营业场所的全部活动属于准备性质或辅助性质。

5.1.3.2 工程型常设机构的认定

工程型常设机构是指建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动，但仅以该工地、工程或活动连续 24 个月以上的为限。

5.1.3.3 代理型常设机构的认定

(1) 独立代理人的认定

为了限制来源国的税收管辖权，中阿税收协定第五条第六款对独立代理人作出了规定，缔约国一方企业仅通过按常规经营本身业务的经纪人、一般佣金代理人或者任何其他独立代理人在缔约国另一方进行营业，不应认为在该缔约国另一方设有常设机构。但如果这个代理人的活动全部或几乎全部代表该企业，不应认为是本款所指的独立代理人。

中阿税收协定第五条第七款对母子公司之间是否构成代理型常设机构做出了规定，缔约国一方居民公司，控制或被控制于缔约国另一方居民公司或者在该缔约国另一方进行营业的公司（不论是否通过常设机构），此项事实不能据以使任何一方公司构成另一方公司的常设机构。

(2) 非独立代理人的认定

中阿税收协定第五条第五款对非独立代理人作出了规定，当一个人（除适用第六款规定的独立代理人以外）在缔约国一方代表缔约国另一方的企业进行活动，有权并经常行使这种权力以该企业的名义签订合同，这个人为该企业进行的任何活动，应认为该企业在该缔约国一方设有常设机构。除非这个人通过固定营业场所进行的活动仅限于第四款的规定，按照该款规定，不应认为该固定营业场所是常设机构。

5.1.3.4 服务型常设机构的认定

服务型常设机构是指缔约国一方企业通过雇员或者雇用的其他

人员，在缔约国另一方为同一个项目或相关联的项目提供的劳务，包括咨询劳务，仅以连续或累计超过 24 个月以上的为限。

5.1.4 不同类型收入的税收管辖

中阿税收协定适用于由缔约国一方或其地方当局对跨境所得征收的所有税收，不论其征收方式如何，协定对不动产所得、营业利润、海运和空运、联属企业、股息、利息、特许权使用费、财产收益、独立个人劳务、非独立个人劳务、董事费、艺术家和运动员、退休金、政府服务、教师和研究人员、学生和实习人员以及其它所得等方面的所得做出如下规定。

5.1.4.1 不动产所得

定义：“不动产”一语应当具有财产所在地的缔约国的法律所规定的含义。该用语在任何情况下应包括附属于不动产的财产，农业和林业所使用的牲畜和设备，有关地产的一般法律规定所适用的权利，不动产的用益权以及由于开采或有权开采矿藏、水源和其它自然资源取得的不固定或固定收入的权利。船舶和飞机不应视为不动产。

征税权：缔约国一方居民从位于缔约国另一方的不动产取得的所得，可以由该缔约国另一方征税。

适用范围：征税权的规定应适用于从直接使用、出租或者任何其它形式使用不动产取得的所得。以上规定也适用于企业的不动产所得和用于进行独立个人劳务的不动产所得。

由不动产所得的规定来看，首先是征税权的划分，不动产所得首先由其来源国行使征税权，因此居民国对其本国居民从来源国取得的不动产所得进行征税时，需要考虑其在来源国的纳税情况。其次，对不动产进行定义的权利是赋予各国国内法，协定只列举了必须包括的内容。此外，还需要特别注意上述规定针对的是直接使用、出租等形式下取得的所得，与不动产转移相关的所得属于财产收益，不受本项规定限制。

5.1.4.2 营业利润

营业利润条款对企业从事跨国经营产生的利润在划分征税权之

后，如何确定利润归属和计算，作出了原则性规定。

征税权：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。举例来说，如果中阿其中一方的企业在另一方开展经营活动，但是不符合常设机构的条件，那么来源国不能对其征税，而是由居民国行使征税权。只有在构成常设机构的前提下，才需要进行利润归属的划分，但应仅以属于该常设机构的利润为限。

在确定常设机构的利润时，还强调了独立企业原则，即应将该常设机构视同在相同或类似情况下从事相同或类似活动的独立分设企业，并同该常设机构所隶属的企业完全独立处理，该常设机构可能得到的利润在缔约国各方应归属于该常设机构。因此，常设机构与总机构或其他常设机构以及关联企业之间的业务往来，均应当按照独立企业原则，以公平交易价格为依据计算常设机构的利润。即与关联企业之间进行转让定价调整的独立原则，同样适用于常设机构。

此外，在确定常设机构的利润时，应当允许扣除其营业发生的各项费用，包括行政和一般管理费用。不论其发生于该常设机构所在国或者其它任何地方。如果缔约国一方习惯于以企业总利润按一定比例分配给所属各单位的方法来确定常设机构的利润，则独立企业原则并不妨碍该缔约国按这种习惯分配方法确定其应纳税的利润。但是，采用的分配方法所得到的结果，应与上述所规定的原则一致。

需要注意的是，如果常设机构在从事其他经营活动时，还为企业采购货物或商品，其从事采购活动取得的利润不能算作该常设机构的利润。但是如果常设机构仅为企业采购货物或商品，则符合辅助性、准备性的特点，不构成常设机构。

5.1.4.3 海运和空运

征税权：以船舶或飞机经营国际运输业务所取得的利润，应仅在企业总机构所在缔约国征税。船运企业的总机构设在船舶上的，应以船舶母港所在缔约国为所在国；没有母港的，以船舶经营者为其居民的缔约国为所在国。由此可以看出，国际运输所得采取的是居民国独占征税权原则。

以上规定也适用于参加合伙经营、联合经营或者参加国际经营机构取得的利润。这是对国际合作形式下的国际运输所得的税收处理。中阿税收协定没有对从事国际运输业务取得的收入进行界定。

5.1.4.4 联属企业

联属企业关系的存在，会导致其中一个企业取得的利润不同于与其他没有联属关系的企业进行交易所取得的利润，因为税务机关将有权对其进行调整。联属企业的判定原则如下：

(1) 当：

① 缔约国一方企业直接或者间接参与缔约国另一方企业的管理、控制或资本，或者

② 同一人直接或者间接参与缔约国另一方企业和缔约国另一方企业的管理、控制或资本，

在上述任何一种情况下，两个企业之间的商业或财务关系不同于独立企业之间的关系，因此，本应由其中一个企业取得，但由于这些情况而没有取得的利润，可以计入该企业的利润，并据以征税。

(2) 缔约国一方将缔约国另一方已征税的企业利润，而这部分利润本应由该缔约国一方企业取得的，包括在该缔约国一方企业的利润内，并且加以征税时，如果这两个企业之间的关系是独立企业之间的关系，该缔约国另一方应对这部分利润所征收的税额加以调整。在确定上述调整时，应对协定其他规定予以注意，如有必要，缔约国双方主管当局应相互协商。

如果中阿其中一方对本国居民企业的利润进行调整，但另一方企业的利润不做改动，则可能造成对不同纳税人的同一笔所得重复征税。因此上述规定提出，如果一方已按照独立交易原则对本应由其征税的利润进行征税，而另一方已对该笔利润征税的情况下，另一方应当做出调整。如果意见不一致，可以进行协商。

5.1.4.5 股息

股息是“走出去”企业的常用条款之一。

定义：“股息”一语是指从股份或者非债权关系分享利润的权利取得的所得，以及按照分配利润的公司是其居民的缔约国法律，视同

股份所得同样征税的其它公司权利取得的所得。

简单来说，“股息”就是公司所做的利润分配，不仅包括每年股东会议所决定的利润分配，还有其他货币或具有货币价值的收益分配，如红股、红利、清算收入以及变相利润分配等。在判定某项所得是否为股息时，主要考虑是否以股权或类似股权的权益参与为基础而派发的所得。举例来说，有些跨国公司采用资本弱化的方式进行避税，提高贷款比例，降低股本比重，从而增加利息扣除，侵蚀税基。在这种情况下，来源国有权按照国内法资本弱化的规定，将利息视为股息处理。

征税权和协定税率：缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的股息，可以在该缔约国另一方征税。然而，这些股息也可以在支付股息的公司是其居民的缔约国，按照该缔约国法律征税。但是，如果收款人是股息受益所有人，则所征税款不应超过股息总额的百分之七。另外，由缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的股息，应仅在该缔约国另一方征税，如果该项股息的受益所有人是：

(1) 缔约国另一方政府、其政府机构、或为该缔约国另一方政府直接或间接全部拥有资本的其他实体；或

(2) 由该缔约国另一方政府直接或间接拥有至少百分之二十股份的该缔约国另一方居民公司。

上述规定可以发现，股息的征税权在居民国，允许来源国对其居民支付的股息进行征税，但是规定了一档限制税率，即7%。限制税率的意思是，来源国征税税率不得超过这一标准。但是如果来源国本国对于股息的预提所得税税率更加优惠，则适用来源国本国的规定。这体现了协定优先、优惠优先的原则。

需要注意的是，享受协定税率的前提是收款人是股息受益所有人。除了“股息”、“利息”和“特许权使用费”的限制税率条款中，都引入了“受益所有人”的概念，“受益所有人”是指对所得和所得据以产生的权利或财产具有所有权和支配权的人，一般从事实质性经营活动，可以是个人、公司或其他任何团体。即取得“股息”、“利息”和“特许权使用费”所得的人在具有该所得受益所有人身份的情

况下，才能在来源国享受协定规定的优惠税率，否则将按国内法进行征税。在判定“受益所有人”身份时，应当按照实质重于形式的原则，结合具体的实际情况，综合考虑各项因素，进行分析判断。

与常设机构或固定基地有联系的股息的特殊规定：如果股息受益所有人是缔约国一方居民，在支付股息的公司是其居民的缔约国另一方，通过设在该缔约国另一方的常设机构进行营业或者通过设在该缔约国另一方的固定基地从事独立个人劳务，据以支付股息的股份与该常设机构或固定基地有实际联系的，不适用上述征税权和协定税率的规定。在这种情况下，应视具体情况适用营业利润条款或独立个人劳务条款的规定。

举例来说，假如中方企业从阿联酋取得股息，并具备股息受益所有人身份，同时在阿联酋也设立了常设机构，并且据以取得股息的股份构成常设机构的一部分，与之有实际联系，则阿联酋有权按照营业利润条款或独立个人劳务条款的规定，对上述股息进行征税，而不受股息条款的限制。

缔约国一方居民从缔约国另一方取得的股息进行再分配如何划分征税权：缔约国一方居民公司从缔约国另一方取得利润或所得，该缔约国另一方不得对该公司支付的股息征收任何税收。但支付给该缔约国另一方居民的股息或者据以支付股息的股份与设在缔约国另一方的常设机构或固定基地有实际联系的除外。对于该公司的未分配的利润，即使支付的股息或未分配的利润全部或部分发生于该缔约国另一方的利润或所得，该缔约国另一方也不得征收任何税收。

举例来说，如果中方企业从阿联酋取得利润或所得，即使其支付的股息全部或者部分来自于阿联酋取得所得，该股息无需缴纳阿联酋税收。但是，如果股息又分配给了阿联酋，或者其支付股息的股份与设在阿联酋的常设机构有实际联系，则阿联酋仍有征税权。

5.1.4.6 利息

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

视为本条所规定的利息。需要注意的是，与利息相关的其他所得是否属于利息的范畴，应根据其性质区别对待。对于属于债券投资的所得，如发行债券的溢价和奖金构成利息，但债券持有者出售债券发生的盈亏不属于利息范畴；而对于与贷款业务相关并附属于债券的所得可认定为利息；对独立发生于债权方以外的，如单独收取的担保费，则一般不能认定为利息。

征税权和协定税率：发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的利息，可以在该缔约国另一方征税。然而，这些利息也可以在该利息发生的缔约国，按照该缔约国的法律征税。但是，如果收款人是该利息受益所有人，则所征税款不应超过利息总额的百分之七。

发生于缔约国一方并支付给以下机构的，应仅在该缔约国另一方征税：

- (1) 缔约国另一方政府、其行政区或地方当局；
- (2) 由第一项提及的政府全部拥有的中央银行、当局、公司、基金会、发展基金会或任何其他金融机构；
- (3) 缔约国另一方居民，其债权是由该缔约国另一方政府、其行政区或地方当局，以及该缔约国另一方政府拥有的中央银行或任何其他金融机构间接提供资金的；
- (4) 由缔约国另一方政府直接或间接拥有至少百分之二十股份的缔约国另一方居民公司；
- (5) 缔约国双方主管当局随时可能同意的任何其他实体。

与常设机构有联系的利息的特殊规定：如果利息受益所有人是缔约国一方居民，在利息发生的缔约国另一方，通过设在该缔约国另一方的常设机构进行营业或者通过设在该缔约国另一方的固定基地从事独立个人劳务，据以支付该利息的债权与该常设机构或者固定基地有实际联系的，不适用上述的规定。在这种情况下，应视具体情况适用营业利润条款或独立个人劳务条款的规定。

来源地的规定：如果支付利息的人为缔约国一方政府、其地方当局或该缔约国居民，应认为该利息发生在该缔约国。这是来源地规定的原则，即以支付者的居民国作为利息的来源地。然而还有一个特例，

如果当支付利息的人不论是否为缔约国一方居民，在缔约国一方设有常设机构或者固定基地，支付该利息的债务与该常设机构或者固定基地有联系，并由其负担该利息，上述利息应认为发生于该常设机构或固定基地所在缔约国。简而言之，如果利息与常设机构有联系并由其负担，则应以常设机构所在国为来源国。

关联交易中支付利息的规定：由于支付利息的人与受益所有人之间或者他们与其他人之间的特殊关系，就有关债权所支付的利息数额超出支付人与受益所有人没有上述关系所能同意的数额时，本条规定应仅适用于后来提及的数额。在这种情况下，对该支付款项的超出部分，仍应按各缔约国的法律征税，但应对协定其他规定予以适当注意。简而言之，如果因为关联关系的存在而超额支付利息，则上述规定仅适用于没有关联关系的情况下所能同意的数额，超出部分不得享受优惠税率。

5.1.4.7 特许权使用费

特许权使用费的规定和股息、利息类似，特有的条款是有关“特许权使用费”的定义。因此，对于相似部分不再赘述解读。

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

征税权和协定税率：发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的特许权使用费，可以在该缔约国另一方征税。然而，这些特许权使用费也可以在其发生的缔约国，按照该缔约国的法律征税。但是，如果收款人是特许权使用费受益所有人，则所征税款不应超过特许权使用费总额的百分之十。

来源地的规定：如果特许权使用费受益所有人是缔约国一方居民，在该特许权使用费发生的缔约国另一方，通过设在该缔约国另一方的常设机构进行营业或者通过设在该缔约国另一方的固定基地从

事独立个人劳务，据以支付该特许权使用费的权利或财产与该常设机构或固定基地有实际联系的，不适用上述征税权和协定税率规定，应视具体情况适用中阿税收协定第七条“营业利润”或第十四条“独立个人劳务”的规定。如果支付特许权使用费的人是缔约国一方政府、其地方当局或该缔约国居民，应认为该特许权使用费发生在该缔约国。然而，当支付特许权使用费的人不论是否为缔约国一方居民，在缔约国一方设有常设机构或者固定基地，支付该特许权使用费的义务与该常设机构或者固定基地有联系，并由其负担这种特许权使用费，上述特许权使用费应认为发生于该常设机构或者固定基地所在缔约国。

5.1.4.8 财产收益

协定本身没有对财产收益进行定义，财产收益一般是指因财产所有权转移而取得的所得。

征税权和征税范围：缔约国一方居民转让不动产所得条款中所述位于缔约国另一方的不动产取得的收益，可以在该缔约国另一方征税。这与不动产所得条款对征税权确定的原则一致，即来源国优先原则。

转让缔约国一方企业在缔约国另一方的常设机构营业财产部分的动产，或者缔约国一方居民在缔约国另一方从事独立个人劳务的固定基地的动产取得的收益，包括转让常设机构（单独或者随同整个企业）或者固定基地取得的收益，可以在该缔约国另一方征税。这与常设机构的营业利润进行征税的原则相一致。

转让缔约国一方居民企业从事国际运输的船舶或飞机，或者转让属于经营上述船舶、飞机的动产取得的收益，应仅在该企业总机构所在缔约国征税。这一点与海运和空运条款中关于国际运输的征税原则保持一致。转让一个公司财产股份的股票取得的收益，该公司的财产又主要直接或者间接由位于缔约国一方的不动产所组成，可以在该缔约国一方征税。

5.1.4.9 独立个人劳务

本条主要明确了缔约国一方居民以独立身份到缔约国另一方从事劳务活动取得所得的征税原则。

征税权和征税范围：缔约国一方居民由于专业性劳务或者其它独立性活动取得的所得，应仅在该缔约国征税。也就是在居民国征税。但具有以下情况之一的，可以在缔约国另一方征税，也就是在来源国征税：

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

(2) 在有关历年中在缔约国另一方停留连续或累计超过一百八十三天。在这种情况下，该缔约国另一方可以仅对在该缔约国进行活动取得的所得征税。

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

在实践中，能否正确区分独立个人劳务和非独立个人劳务，直接影响到征税权的确定和税款的征收，是税收协定执行的重要内容。

5.1.4.10 非独立个人劳务

征税权和征税范围：除适用董事费条款、退休金条款、政府服务条款、教师和研究人員条款、学生和实习人員条款的规定以外，缔约国一方居民因受雇取得的薪金、工资和其它类似报酬，除在缔约国另一方从事受雇的活动以外，应仅在该缔约国一方征税。在该缔约国另一方从事受雇的活动取得的报酬，可以在该缔约国另一方征税。由此可见，征税权的划分原则为在该个人从事受雇活动的来源国征税。

虽有上述规定，缔约国一方居民因在缔约国另一方从事受雇的活动取得的报酬，同时具有以下三个条件的，应仅在该缔约国一方征税，也就是居民国征税：

(1) 收款人在有关历年中在该缔约国另一方停留连续或累计不超过一百八十三天；

(2) 该项报酬由并非该缔约国另一方居民的雇主支付或代表该

雇主支付；

(3) 该项报酬不是由雇主设在该缔约国另一方的常设机构或固定基地所负担。

虽有上述规定，在缔约国一方企业经营国际运输的船舶或飞机上从事受雇的活动取得的报酬，应仅在该企业总机构所在缔约国征税。

5.1.4.11 董事费

征税权和征税范围：缔约国一方居民作为缔约国另一方居民公司的董事会成员取得的董事费和其它类似款项，可以在该缔约国另一方征税。也就是，由该董事所任职公司的居民国优先征税。

5.1.4.12 艺术家和运动员

征税权和征税范围：虽有独立个人劳务条款和非独立个人劳务条款的规定，缔约国一方居民，作为表演家，如戏剧、电影、广播或电视艺术家、音乐家或者作为运动员，在缔约国另一方从事其个人活动取得的所得，可以在该缔约国另一方征税，也就是在收入来源国征税，不论其在该国停留多长时间。

虽有营业利润条款、独立个人劳务条款和非独立个人劳务条款的规定，表演家或运动员从事其个人活动取得的所得，并非归属表演家或者运动员本人，而是归属于其他人，可以在该表演家或运动员从事其活动的缔约国征税。本条规定针对的是报酬由经纪人、艺术公司、演出团体等他人代为收取的情况，来源国仍有征税权。

虽有上述规定，作为缔约国一方居民的表演家或运动员在缔约国另一方按照缔约国双方政府的文化交流计划进行活动取得的所得，在该缔约国另一方应予免税。

5.1.4.13 退休金

征税权和征税范围：除适用政府服务条款第二款的规定以外，因以前的雇佣关系支付给缔约国一方居民的退休金和其它类似报酬，应仅在该缔约国一方征税。

虽有上述规定，缔约国一方政府或地方当局按社会保险制度的公共福利计划支付的退休金和其它类似款项，应仅在该缔约国一方征

税。

5.1.4.14 政府服务

本条适用于为政府提供受雇服务取得所得的情况。这是非独立个人劳务的特殊条款。

征税权和征税范围：缔约国一方政府或地方当局对履行政府职责向其提供服务的个人支付退休金以外的报酬，应仅在该缔约国一方征税，即来源国征税。但是，如果该项服务是在缔约国另一方提供，而且提供服务的个人是该缔约国另一方居民，并且该居民是该缔约国另一方国民或者不是仅由于提供该项服务，而成为该缔约国另一方的居民，该项退休金应仅在该缔约国另一方征税，即在居民国征税。

缔约国一方政府或地方当局支付或者从其建立的基金中支付给向其提供服务的个人的退休金，应仅在该缔约国一方征税，即来源国征税。但是，如果提供服务的个人是缔约国另一方居民，并且是其国民的，该项退休金应仅在该缔约国另一方征税，即在居民国征税。

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

5.1.4.15 教师和研究人员

征税权和征税范围：任何个人是、或者在紧接前往缔约国一方之前曾是缔约国另一方居民，主要是为了在该缔约国一方的大学、学院、学校或为该缔约国一方政府承认的教育机构和科研机构从事教学、讲学或研究的目的，停留在该缔约国一方。对其由于教学、讲学或研究取得的报酬，该缔约国一方应自其第一次到达之日起，五年内免于征税。

5.1.4.16 学生和实习人员

征税权和征税范围：学生、企业学徒或实习生是、或者在紧接前往缔约国一方之前曾是缔约国另一方居民，仅由于接受教育、培训的目的，停留在该缔约国一方，其为了维持生活、接受教育或培训的目的停留在该缔约国一方，对其收到或取得的下列款项或所得，该缔约

国一方应免于征税。

(1) 为了维持生活、接受教育、学习、研究或培训的目的，从该缔约国一方境外取得的款项；

(2) 政府或科学、教育、文化机构或其他免税组织给予的助学金、奖学金或奖金；

(3) 在该缔约国一方从事个人劳务的所得。

5.1.4.17 其它所得

征税权和征税范围：缔约国一方居民取得的各项所得，不论在什么地方发生，凡本协定上述各条未作规定的，应仅在该缔约国一方征税。

“不动产所得”条款第二款规定的不动产所得以外的其它所得，如果所得收款人为缔约国一方居民，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，或者通过设在该缔约国另一方的固定基地在该缔约国另一方从事独立个人劳务，据以支付所得的权利或财产与该常设机构或固定基地有实际联系的，不适用上述规定。在这种情况下，应视具体情况分别适用营业利润条款或独立个人劳务条款的规定。

5.1.5 税收抵免政策^[37]

5.1.5.1 企业境外所得的税收抵免办法

税收抵免是指居住国政府对其居民企业来自国内外的所得一律汇总征税，但允许抵扣该居民企业在国外已纳或负担的税额，以避免国际重复征税。中国企业境外投资过程中，其境外所得的税务处理往往涉及该类事项。

中阿税收协定对消除双重征税采取以下措施：

当中国居民取得的所得，按照协定的规定可以在中国征税时，则

[37] 来源：《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》

<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810765/n812166/n812602/c1086639/content.html>

《财政部 国家税务总局关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》

<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c3001532/content.html>

《国家税务总局关于发布〈企业境外所得税收抵免操作指南〉的公告》

http://www.gov.cn/govweb/gzdt/2010-07/22/content_1661221.htm

取得所得的中国一方应允许：

(1) 中国居民从阿联酋取得的所得，按照协定规定在阿联酋缴纳的税额，可以在对该居民征收的中国税收中抵免。但是，抵免额不应超过对该项所得按照中国税法和规章计算的中国税收数额。

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

当阿联酋居民取得的所得，按照中阿税收协定的规定可以在阿联酋征税时：

如果阿联酋居民拥有在中国应纳税的各项所得，阿联酋可以对这些所得征税，并可以对中国按国内法规定征收的税收给予抵免。在这种情况下，阿联酋可以扣除在中国计算缴纳的税收，但其数额不应超过这些所得就其全部所得应承担的上述阿联酋税收部分。

中国居民企业在某一纳税年度内向阿联酋缴纳或发生的所得税额可以申报抵免，抵免方式包括直接抵免和间接抵免。

(1) 税收抵免类型

直接抵免是指中国居民企业直接作为纳税人就其阿联酋所得在阿联酋缴纳的所得税额在中国应纳税额中抵免。间接抵免是指阿联酋居民企业就分配股息前的利润缴纳的外国所得税额中由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。

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

(2) 税收抵免适用的范围

根据税收抵免的类型不同，其适用的范围也存在差异：

①直接抵免主要适用于中国居民企业就来源于阿联酋的营业利润所得在阿联酋所缴纳的企业所得税，以及就来源于或发生于阿联酋的股息、红利等权益性投资所得、利息、租金、特许权使用费、财产转让等所得在阿联酋被源泉扣缴的预提所得税；

②间接抵免的适用范围需遵从《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）第五、六条规定的境外子公司及《财政部税务总局关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》（财税〔2017〕84号）的相关规定。

中国居民企业取得的阿联酋投资收益实际间接负担的税额，是指根据直接或者间接持股方式合计持股20%以上（含20%，下同）的规定层级的阿联酋企业股份，由此应分得的股息、红利等权益性投资收益中，从最低一层阿联酋企业起逐层计算的属于由上一层企业负担的税额，详细的间接负担税额计算指南，参见本部分第4节。

（3）可抵免源自阿联酋所得税税额的确认

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

①可抵免的阿联酋所得税税额的基本条件

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

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

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

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

②不应作为可抵免阿联酋所得税税额的情形分析

A. 按照阿联酋所得税法律及相关规定属于错缴或错征的阿联酋所得税税款是指，属于阿联酋所得税法律及相关规定适用错误而且企业不应缴纳而错缴的税额，企业应向阿联酋税务机关申请予以退还，

而不应作为阿联酋已缴税额向中国申请抵免企业所得税；

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

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

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

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

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

③币种要求

企业取得的阿联酋所得已直接缴纳和间接负担的税额为人民币以外货币的，在以人民币计算可予抵免的阿联酋税额时，凡企业记账本位币为人民币的，应按企业就该项阿联酋所得记入账内时使用的人民币汇率进行换算；凡企业以人民币以外其他货币作为记账本位币

的，应统一按实现该项阿联酋所得对应的中国纳税年度最后一日的人民币汇率中间价进行换算。

（4）阿联酋所得间接负担税额计算

①阿联酋所得间接负担税额定义

居民企业在用阿联酋所得间接负担的税额进行税收抵免时，其取得的阿联酋投资收益实际间接负担的税额，是指根据直接或者间接持股方式合计持股 20% 以上（含 20%，下同）的规定层级的外国企业股份，由此应分得的股息、红利等权益性投资收益中，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。

②持股比例计算

除国务院财政、税务主管部门另有规定外，按照《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第八十条规定由居民企业直接或者间接持有 20% 以上股份的外国企业，限于按照财税〔2009〕125 号文件第六条规定的持股方式确定的五层外国企业：

第一层：企业直接持有 20% 以上股份的外国企业；

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

③间接负担税额公式

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：

本层企业是指实际分配股息（红利）的境外被投资企业；本层企业就利润和投资收益所实际缴纳的税额是指，本层企业按所在国税法就利润缴纳的企业所得税和在被投资方所在国就分得的股息等权益性投资收益被源泉扣缴的预提所得税；符合规定的由本层企业间接负担的税额是指该层企业由于从下一层企业分回股息（红利）而间接负担的由下一层企业就其利润缴纳的企业所得税税额；本层企业向一家

上一层企业分配的股息（红利）是指该层企业向上一层企业实际分配的扣缴预提所得税前的股息（红利）数额；本层企业所得税后利润额是指该层企业实现的利润总额减去就其利润实际缴纳的企业所得税后的余额。

④股息（红利）年度计算原则

每一层企业从其持股的下一层企业在一个年度中分得的股息（红利），若是由该下一层企业不同年度的税后未分配利润组成，则应按该股息（红利）对应的每一年度未分配利润，分别计算就该项分配利润所间接负担的税额；按各年度计算的间接负担税额之和，即为取得股息（红利）的企业该一个年度中分得的股息（红利）所得所间接负担的所得税额。

⑤国别（地区）划分原则

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

（5）抵免限额计算

根据《财政部 税务总局关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》（财税〔2017〕84号）的规定，企业可以选择按国（地区）别分别计算（即“分国（地区）不分项”），或者不按国（地区）别汇总计算（即“不分国（地区）不分项”）其来源于境外的应纳税所得额，并按照财税〔2009〕125号文件第八条规定的税率，分别计算其可抵免境外所得税税额和抵免限额。上述方式一经选择，五年内不得改变。

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

①计算公式与使用税率

A. 计算公式

境外所得税抵免限额=中国境内、境外所得依照企业所得税法及

实施条例的规定计算的应纳税总额×来源于境外的应纳税所得额÷中国境内、境外应纳税所得总额。

B. 计算适用税率

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

今后若国务院财政、税务主管部门规定境外所得与境内所得享受相同企业所得税优惠政策的，应按有关优惠政策的适用税率或税收负担率计算其应纳税总额和抵免限额；简便计算，也可以按该境外应纳税所得额直接乘以其实际适用的税率或税收负担率得出抵免限额。

②境外盈利弥补境内亏损

在计算境外所得抵免限额时，形成当期境内、外应纳税所得总额小于零的，应以零计算当期境内、外应纳税所得总额，其当期境外所得税的抵免限额也为零。上述境外盈利在境外已纳的可予抵免但未能抵免的税额可以在以后五个纳税年度内进行结转抵免。

(6) 关于实际抵免阿联酋税额的计算

①实际抵免阿联酋税额的基本计算

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

②申报资料

企业申报抵免阿联酋所得税收（包括按照《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)第十条规定的简易办法进行的抵免)时应向其主管税务机关提交如下书面资料:

- A. 与阿联酋所得相关的完税证明或纳税凭证(原件或复印件);
- B. 不同类型的阿联酋所得申报税收抵免还需分别提供:

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

- C. 申请享受税收饶让抵免的还需提供:

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

- D. 采用简易办法计算抵免限额的还需提供:

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

- E. 主管税务机关要求提供的其他资料。

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

(7) 简易办法计算抵免

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

属于上述描述范围以外的股息、利息、租金、特许权使用费、转让财产等投资性所得，即中国居民企业从阿联酋未达到直接持股 20% 条件的阿联酋子公司取得的股息所得，以及取得利息、租金、特许权使用费、转让财产等所得，如涉及向阿联酋直接缴纳的预提所得税额，均应按《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）有关直接抵免的规定正常计算抵免。

5.1.5.2 个人境外所得的税收抵免办法

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

中国居民从阿联酋取得的所得，按照中阿税收协定规定在阿联酋缴纳的税额，可以在对该居民征收的中国税收中抵免。但是，抵免额不应超过对该项所得按照中国税法和规章计算的中国税收数额。

在阿联酋方面，由于阿联酋无个人所得税，因此阿联酋居民拥有在中国应纳税的各项所得无税收抵免办法。

5.1.5.3 饶让条款相关政策

中国与阿联酋的税收协定中没有饶让条款。

5.1.6 无差别待遇原则

中阿税收协定的无差别待遇条款规定了中阿两国之间在国内税收征管方面的国民待遇原则，主要涵盖四方面内容：

（1）国民无差别待遇，即中国国民在阿联酋投资应与阿联酋国

民在相同情况下负担的税收相同或更轻；

(2) 常设机构无差别待遇，即中国企业在阿联酋设立的固定营业场所，如果按协定规定构成了常设机构从而负有纳税义务，其负担不能比阿联酋居民企业的负担更重；

(3) 间接投资无差别待遇，即中国企业向阿联酋企业提供贷款或特许权取得的利息、特许权使用费或其它类似款项，在计算阿联酋企业的应纳税所得额时，应对中国企业支付的款项与对阿联酋本国企业支付的款项按照同一标准进行扣除，以保证中国企业获得同样的贷款或技术转让条件，在税收上保证相同的竞争地位；

(4) 子公司无差别待遇，即中国企业在阿联酋的子公司无论出资形式或比例如何，不应比阿联酋其它类似企业税收负担更重。

缔约国双方主管当局为达成上述常设机构无差别待遇和间接投资无差别待遇两类协议，可以相互直接联系。为有助于达成协议，双方主管当局的代表可以进行会谈，口头交换意见。

5.1.7 在阿联酋享受税收协定待遇的手续

5.1.7.1 阿联酋执行税收协定的模式

目前，世界各税收管辖区在执行税收协定时有多种不同的模式，主要有以下几种：审批制、备案制、扣缴义务人判定和自行享受。

暂未找到阿联酋相关规定。

5.1.7.2 享受税收协定待遇办理流程及所需资料

暂未找到阿联酋相关规定。

5.1.7.3 开具税收居民身份证明的流程

在获得阿联酋税收居民身份证明时，中国投资者应特别注意行政程序。一般来说，企业在阿联酋成立时间超过1年，方可申请税收居民身份证明，申请人须向阿联酋财政部提交营业执照、已审财务报表、银行对账单和租赁协议认证等文件^[38]。税收协定可降低“走出去”企业境外经营税收负担，提高境外经营税收确定性，帮助企业维护自身

[38] 来源：中国税务报《阿联酋：国际税收法规体系正在重构》

合法税收权益。《中国税收居民身份证明》是中国到国外投资的企业享受中国与投资目的地国家所签署的税收协定的前提，因此中国企业应在国内申请开具《中国税收居民身份证明》。中国企业可参考《国家税务总局关于开具〈中国税收居民身份证明〉有关事项的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 40 号）和《国家税务总局关于调整〈中国税收居民身份证明〉有关事项的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 17 号）^[39]，向主管其所得税的县税务局申请开具。根据 2019 年 2 月国家税务总局发布的“非接触式”网上办税清单^[40]，需要开具《中国税收居民身份证明》的纳税人，可登录电子税务局后，通过选择“我要办税”，进入“证明开具”模块，申请开具《中国税收居民身份证明》。

5.2 中阿税收协定相互协商程序

5.2.1 相互协商程序概述

中阿税收协定争议指中阿之间因税收协定条款的解释和适用而引发的争议，从本质上来说，该争议是一种国际税务争议，是两国因税收协定适用不明确导致的税收管辖权冲突。从税收争议主体上来看，国际税收争议中可能存在两种情况：一是两国政府就税收协定适用产生争议；二是一国政府与跨国纳税人在国际税收关系中产生争议。

相互协商程序（Mutual Agreement Procedure, MAP）是税收协定规定的重要的争端解决方式，即是两国主管当局为解决上述争议，在双边税收协定相互协商程序条款的框架内共同协调磋商的机制。中阿税收协定第二十五条协商程序条款为两国主管当局之间的协商解决机制提供了法律依据。中阿税收协定对协商程序的规定为：

（1）当一个人认为，缔约国一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对其不符合协定规定的征税时，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

[39] 来源：国家税务总局 <http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c4195742/content.html>

[40] 来源：国家税务总局 <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810744/c101510/c101515/c5143691/content.html>

果其案情属于税收协定第二十四条第一款（非歧视待遇），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，以避免不符合协定的征税。达成的协议应予执行，而不受各缔约国国内法律的时间限制；

（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协定时所发生的困难或疑义，也可以对中阿税收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上述第二款和第三款的协议，可以相互直接联系。为有助于达成协议，双方主管当局的代表可以进行会谈，口头交换意见。

5.2.2 中阿税收协定相互协商程序的法律依据

中阿税收协定中的相互协商程序条款，作为其最重要的法律依据之一。

此外，为正确适用税收协定，避免双重征税，解决国际税收争议，维护中国居民（国民）的合法利益和国家税收权益，规范税务机关的相互协商工作，中国国家税务总局制定的《实施办法》作为税收协定相互协商程序的法律依据。另《管理办法》规定的相互协商程序适用于税收协定缔约一方实施特别纳税调查调整引起另一方相应调整的协商谈判，同时适用于双边或多边预约定价安排的谈签。本规定的相互协商程序不适用于涉及税收协定条款解释或者执行的相互协商程序。

5.2.3 相互协商程序的适用

5.2.3.1 申请人的条件

根据中阿税收协定协商程序条款规定，当缔约国一方或者双方所采取的措施导致或将导致对申请人不符合税收协定规定的征税行为时，申请人可以将案情提交至本人为其居民的缔约国主管当局。此处

需要明确的是，税收协定中的“居民”一词所指的是税收居民身份。

《实施办法》中也表明了中国税收居民身份为申请启动程序的前提。

《实施办法》中所称中国居民，是指按照《中华人民共和国个人所得税法》和《中华人民共和国企业所得税法》，就来源于中国境内境外的所得在中国负有纳税义务的个人、法人或其他组织。

因此，只有在申请人为中国税收居民的情况下，中方主管当局方可受理其申请并就其所遇到的税收协定问题与阿方主管当局进行相互协商。此外，协商程序条款规定，如果案情属于税收协定第二十四条第一款（非歧视待遇），申请人可以将案情提交至本人为其国民的缔约国主管当局。此处中国国民，是指具有中国国籍的个人，以及依照中国法律成立的法人或其他组织。

5.2.3.2 相互协商程序的方式、时限和具体情形

相互协商程序是在税收协定框架内解决国际税收争端的机制，因此当事人请求相互协商的事项应属于税收协定的适用范围。在中国对外签订的税收协定中，除相互协商程序条款外，部分协定还在居民、股息、利息、联属企业等条款中指明了双方主管当局可以就该条款解释及适用进行相互协商。但在中国签订的某些协定中，双方仅在少数条款中指明可以就该条款进行相互协商程序，而在其他的条款中未提及相互协商程序，那么在这种协定下，是否可以认为相互协商程序的适用范围受到了限制？根据 OECD 税收协定范本解释，这个答案是否定的。关于这一问题，范本解释中明确提到，即使缔约国双方未在其他条款中提及主管当局可以就该条款协商，但因相互协商程序独立条款的存在，双方仍可以就税收协定特定条款解释及适用过程中的问题适用相互协商程序。

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

①对居民身份的认定存有异议，特别是相关税收协定规定双重居民身份情况下需要通过相互协商程序进行最终确认的；

②对常设机构的判定，或者常设机构的利润归属和费用扣除存有异议的；

- ③对各项所得或财产的征免税或适用税率存有异议的；
- ④违反税收协定非歧视待遇（无差别待遇）条款的规定，可能或已经形成税收歧视的；
- ⑤对税收协定其他条款的理解和适用出现争议而不能自行解决的；
- ⑥其他可能或已经形成不同税收管辖权之间重复征税的。

5.2.4 启动程序

相互协商程序是通过缔约国之间双边税收协定赋予缔约国纳税人的权利救济程序，制定该程序的目的是为保证税收协定的实施及有效消除国际双重征税。

5.2.4.1 申请受理部门

根据中阿税收协定第二十五条“协商程序”的规定，如果中国居民（国民）认为，缔约对方阿联酋所采取的措施，已经或将会导致不符合税收协定所规定的征税行为，可以将案情提交中国主管当局，提请主管当局与阿联酋主管当局相互协商解决，以避免不符合中阿税收协定规定的征税。

根据《实施办法》第十三条规定，申请人就非歧视待遇申请启动相互协商程序，且未构成中国税收居民的，个人户籍所在地、法人或其他组织设立地的省税务机关为受理申请的税务机关。

5.2.4.2 启动程序时效及条件

相互协商程序是通过缔约国之间双边税收协定赋予缔约国纳税人的救济程序，制定该程序的目的是为保证税收协定的实施及有效消除国际双重征税。需要注意的是，申请该救济程序的权利存在期限，根据中阿税收协定第二十五条第一款规定——当事人应在不符合税收协定规定的征税措施第一次通知之日起，三年内提出申请。

根据《实施办法》规定，如果中国居民（国民）认为，缔约对方所采取的措施，已经或将会导致不符合税收协定所规定的征税行为，可以按规定向省税务机关提出申请。但应在税收协定规定的期限内提出。对于如何认定“将会导致不符合税收协定所规定的征税行为”《实

施办法》尚未明确。

根据《管理办法》四十七条规定，根据我国对外签署的税收协定有关规定，国家税务总局可以依据企业申请或税收协定缔约对方税务主管当局请求启动相互协商程序，与税收协定缔约对方税务主管当局开展协商谈判，避免或消除由特别纳税调整事项引起的国际重复征税。相互协商的内容包括：双边或多边预约定价安排的谈签；税收协定缔约一方实施特别纳税调整引起另一方相应调整的协商谈判。

企业申请启动相互协商程序的，应当在税收协定规定期限内，向国家税务总局书面提交《启动特别纳税调整相互协商程序申请表》和特别纳税调整事项的有关说明。企业当面报送上述资料的，以报送日期为申请日期；邮寄报送的，以国家税务总局收到上述资料的日期为申请日期。国家税务总局收到企业提交的上述资料后，认为符合税收协定有关规定的，可以启动相互协商程序；认为资料不全的，可以要求企业补充提供资料。

税收协定缔约对方税务主管当局请求启动相互协商程序的，国家税务总局收到正式来函后，认为符合税收协定有关规定的，可以启动相互协商程序。国家税务总局认为税收协定缔约对方税务主管当局提供的资料不完整、事实不清晰的，可以要求对方补充提供资料，或者通过主管税务机关要求涉及的境内企业协助核实。

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

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

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

- (1) 企业或者其关联方不属于税收协定任一缔约方的税收居民；
- (2) 申请或者请求不属于特别纳税调整事项；
- (3) 申请或者请求明显缺乏事实或者法律依据；

(4) 申请不符合税收协定有关规定；

(5) 特别纳税调整案件尚未结案或者虽然已经结案但是企业尚未缴纳应纳税款。

有下列情形之一的，国家税务总局可以暂停相互协商程序：

(1) 企业申请暂停相互协商程序；

(2) 税收协定缔约对方税务主管当局请求暂停相互协商程序；

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

(4) 其他导致相互协商程序暂停的情形。

有下列情形之一的，国家税务总局可以终止相互协商程序：

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

(2) 企业申请撤回或者终止相互协商程序；

(3) 税收协定缔约对方税务主管当局撤回或者终止相互协商程序；

(4) 其他导致相互协商程序终止的情形。

5.2.4.3 税务机关对申请的处理

根据 OECD 税收协定范本条款中的用语“上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决”，可以看出一国税务当局对是否依据当事人的申请启动相互协商程序有一定的自由裁量权。根据《实施办法》相关规定，中国纳税人提出启动相互协商程序的申请经过以下步骤：

(1) 向负责其个人所得税或企业所得税征管的省级税务机关提出申请，由省级税务机关根据具体情况判断是否受理；

(2) 税务总局对上报的申请依据第十七条作出相应处理并决定是否启动相互协商程序。

5.2.5 相互协商的法律效力

5.2.5.1 相互协商程序结果的法律效力

国际普遍认为相互协商程序应属于行政性的争议解决手段，换言之

之，其结果只对达成协议的主管当局产生约束，如果当事人对结果不满，其仍有权通过司法程序寻求救济。此外，相互协商程序是两国主管当局就特定问题进行的协商讨论，就效力而言，其得出的结论只能对该特定问题生效，而无普遍约束力。

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

- (1) 适用第三条第二款对本协定未定义的名词进行解释；
- (2) 定性上的差异。

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

5.2.5.2 相互协商程序与生效的税收和解或司法判决的关系

通常认为，如果两国主管当局进行协商讨论的问题上已产生了生效的税收和解或司法判决，那么两国主管当局在进行相互协商时，将只能基于此前认定的事实进行相应的纳税调整，而不能改变已生效的和解或判决。

5.2.5.3 保护性措施

协商程序条款规定，若纳税人接受相互协商的结果，该结果的执行将不受其本国国内法的限制。因两国主管当局就相互协商程序能否达成一致具有相当的不确定性，而且该程序通常耗时很长，当纳税人对协商结果不满或两国税务主管当局无法达成一致时，即使纳税人希望通过司法程序解决也很有可能面临诉讼时效已过期的尴尬局面。因此当事人在申请启动协商程序后往往还会选择同时启动其他的救济程序，如行政复议或司法救济来确保自身权益。

5.2.6 阿联酋仲裁条款

仲裁条款是 OECD 为提高相互协商程序的效率，确保税收协定的实施而制定的条款。其一般形式是：如果两国主管当局在一定时间内（通常为两年）无法就相互协商的事项达成一致，当事人可以请求将

该事项提交仲裁。但迄今中国对外签署的税收协定中尚未包含有仲裁条款，故本文在此不再做延伸讨论。

5.3 中阿税收协定争议的防范

5.3.1 中阿税收协定争议

中阿税收协定争议是指中阿之间因税收协定条款的解释和适用而引发的争议，从本质上来说，该争议是一种国际税务争议，是两国因税收协定适用不明确导致的税收管辖权冲突。

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

OECD 在 2014 年 12 月 18 日发布 BEPS 第 14 项行动计划公开讨论稿，即《让争议解决机制更加有效》，该行动计划旨在寻求解决方案，以克服或消除国家或地区间通过相互协商程序解决税收协定相关争议的诸多障碍或不利因素。中国政府承诺应对措施将遵循以下原则：

(1) 确保与相互协商程序有关的税收协定义务得到全面的善意执行；

(2) 确保执行程序可以促进避免和解决与税收协定有关的争议；

(3) 确保纳税人在符合资格的情况下可以申请进行相互协商程序；若案件进入相互协商程序，则确保案件得到妥善解决。

5.3.2 中阿税收协定争议产生的原因及表现

争议产生的原因主要是：一是中国投资者在赴阿投资的阶段，没有全面周详的考察中阿税收协定及阿联酋当地税法具体规定，致使投资项目落地后税务成本增大；二是中国投资者在有争议的涉税问题上与阿联酋税务当局没有进行有效沟通，由此引发税务争议。主要表现在双重税收国籍、受益所有人身份被否定、常设机构争议等方面。

5.3.3 妥善防范和避免中阿税收协定争议

建议纳税人妥善防范和避免中阿税收协定争议，启动相互协商程序确保税收协定正确和有效适用，切实避免双重征税，消除缔约双方对税收协定的解释或适用产生的分歧。另外，投资者需要尽力避免在项目投资或者经营过程中产生与当地税务局之间的税务争议，强化税务风险管理，可以从以下几个方面进行防范：

（1）全面了解中阿税收协定及阿联酋税法的具体规定

近年阿联酋税收法规更新频繁，投资者需全面了解税收协定及其适用情形，及时了解阿联酋税收法规的更新，既有助于投资者充分享受税收协定优惠，也有助于防范跨境税收风险。

（2）完善税务风险的内部控制与应对机制

投资者应着力完善企业和项目内部的风险控制机制，同时加强建设突发事件及风险应对机制，系统性防范和应对争议风险的发生。

（3）与阿联酋税务当局开展充分的沟通与交流

投资者应与阿联酋税务当局保持良好关系，就可能产生争议的事项进行充分沟通与交流，避免因沟通不畅产生不必要的误解。

（4）寻求中国政府方面的帮助

投资者应在必要时寻求中国政府方面的帮助，具体可以参考中华人民共和国商务部、中华人民共和国驻阿联酋大使馆经济商务参赞处、以及中华人民共和国外交部网站。

（5）寻求税法专业人士的帮助

考虑到投资者自身专业知识、实操经验、税收信息可能存在局限，可以在必要时寻求税法人士的帮助，协助投资者作出专业的判断。

第六章 在阿联酋投资可能存在的税收风险

6.1 信息报告风险

6.1.1 登记注册制度

(1) 工商登记制度

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

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

此外，外国公司在阿联酋登记注册的分支机构（分公司或代表处）可由外资 100% 控股，但需指定阿联酋本地代理。随着外商直接投资法令的出台，外国投资者也可以参考正面和负面清单，向外商直接投资登记处申请在某些行业持有阿联酋境内（即非自贸区）公司最高 100% 的股权。2020 年新《商业公司法》延续了该规定。详见 1.2.4.2。

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

阿联酋工商联合会：www.iccuae.com

阿布扎比商工会：www.abudhabichamber.ae

迪拜商工会：www.dubaichamber.com

沙迦商工会：www.sharjah.gov.ae

阿治曼商工会：www.ajmanchamber.ae

哈伊马角商工会：www.rakchamber.ae

乌姆盖万商工会：www.uaqchamber.ae

富查伊拉商工会：www.fujcci.ae

（2）税务登记制度

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

6.1.2 信息报告制度

（1）财务报告制度

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

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

在某些极个别情况下，阿联酋中央银行会对贷款损失准备金有额外的要求。另外，在实际操作中，《国际会计准则第 19 号——雇员福利》（IAS19）^[41]中关于辞退福利的部分，由于执行成本或缺乏精算数据的原因而无法适用。对于董事薪酬，阿联酋当地法律规定须计入权益科目。以上两项都与 IAS19 的规定不符，但由于其影响较小，在实务操作中也被采纳。

（2）税务报告制度

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

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

详细的税务申报规定，请参见 3.2.3。

此外，中国企业投资阿联酋还应注意遵循中国税务机关关于海外投资相关合规要求，具体如下：

[41] 《国际会计准则第 19 号——雇员福利》（IAS19）规定了适用于 IFRS 所有类别员工福利的会计处理（基于股份支付除外），详见：

<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-19-employee-benefits/>

①根据《国家税务总局关于居民企业报告境外投资和所得信息有关问题的公告》（国家税务总局公告 2014 年第 38 号）^[42]，中国居民企业成立或参股阿联酋企业，或者处置已持有的阿联酋企业股份或有表决权股份，符合以下情形之一，且按照中国会计制度可确认的，自 2014 年 9 月 1 日起，应当在办理企业所得税预缴申报时向主管税务机关填报《居民企业参股外国企业信息报告表》：

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

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

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

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

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

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

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

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

[42] 来源：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》

<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c1150569/content.html>

定相关事实，并据以计算或调整应纳税款。

②根据国家税务总局《关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 42 号），符合相关条件的纳税人需要准备包含国别报告、主体文档、本地文档和特殊事项文档在内的转让定价文档资料^[43]。

6.2 纳税申报风险

6.2.1 在阿联酋设立子公司的纳税申报风险

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

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

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

如果母公司持有在阿联酋的子公司，母公司并不会因此被视为阿联酋税收居民。

6.2.2 在阿联酋设立分公司或代表处的纳税申报风险

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

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

分公司或代表处构成在阿联酋的常设机构的情况下，纳税申报义

[43] 来源：国家税务总局《关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告》

<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c2208516/content.html>

务和阿联酋居民企业一致。

6.2.3 在阿联酋取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

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

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

6.2.4 非居民企业在阿联酋取得的与常设机构有关的所得的纳税申报风险

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

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

6.3 调查认定风险

阿联酋于 2018 年 1 月 1 日起开征增值税。增值税的税务登记包括强制登记制度和自愿登记制度。其中，强制性登记门槛为年销售额 37.5 万迪拉姆，自愿登记门槛金额是强制登记门槛金额的 50%。详见 2.4.4.1。

因此，需要提醒在阿联酋投资的中国企业注意正确判断是否符合增值税税务登记的判定标准。

2019 年 4 月 30 日，阿联酋在 2019 年第 31 号决议中颁布了《经济实质法规》。获得阿联酋当局许可机关许可且开展相关活动的任何自然人或法人（被许可方）均需遵守《经济实质法规》。根据规定，在阿联酋开展相关业务活动的公司必须符合三个要求：对特定活动的指导和管理在阿联酋进行，针对特定业务在阿联酋开展核心创收活动，以及拥有充足的合格雇员、经营场所和年度运营支出。

2019 年 9 月 11 日，阿联酋发布 2019 年第 215 号部长决定，就公司如何遵守《经济实质法规》提出指引，进一步解释了《经济实质

法规》中的相关概念，比如“许可”“充足”和“适当”等，同时为企业如何遵守法规提供了详细指引。详见 2.1.3.5。

在阿联酋开展相关活动的中国企业，需密切关注《经济实质法规》的相关政策、指引及其进一步修订，并根据自身情况，评估经济实质相关法规是否会对其当前和将来的业务交易产生影响。

特别需要注意的是，如果企业不符合经济实质测试要求，将可能面临较为严重的处罚。根据规定，未通过经济实质测试的企业，首个财务期间处以最高 5 万迪拉姆（约合 1.36 万美元）的罚金，后续财务期间处以最高 30 万迪拉姆（约合 8.17 万美元）的罚金；如企业未提供信息，可能受到最高 5 万迪拉姆的行政处罚，并将实施自动交换信息，甚至可能被注销。建议中国“走出去”企业基于更广泛的转让定价规则，审查其在阿联酋交易的经济实质，以符合当地法律法规的要求^[44]。

6.4 享受税收协定待遇风险

6.4.1 未正确享受协定待遇的风险

根据中阿税收协定，缔约国双方居民满足一定条件，可以适用协定的优惠税率。

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

综上，提醒在阿联酋投资的中国企业应正确享受协定待遇，降低税收风险。

6.4.2 滥用税收协定待遇的风险

（1）常设机构的认定风险

[44] 来源：吕晨 拉詹·帕尔马：《阿联酋：国际税收法规体系正在重构》，载《中国税务报》2019 年 11 月 15 日，08 版次

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

虽然数字经济本身并不显示特殊的 BEPS 问题，但是数字经济的流动性等特征加剧了 BEPS 的影响，传统的税收体系和监管模式已经在一定程度上无法适应日益变化的全球商业格局。例如，如今企业可以很容易地通过远程方式销售产品与服务，而无需在市场国设立实体或营业场所，过去不构成常设机构的准备性或辅助性的活动，可能正逐渐成为数字经济业务的重要组成部分，不再具备准备性或辅助性的性质，这些活动将不再适用常设机构定义的例外条款。

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

国际社会普遍认为，数字经济时代亟需一套新的税收规则来解决征税权与税基侵蚀等问题。2019 年，随着 OECD 发布了两轮数字经济征税公众意见征询文件，国际数字经济征税方案的轮廓越来越清晰。

2021 年 10 月，G20/OECD 包容性框架 136 个辖区就应对经济数字化税收挑战“双支柱”方案达成共识，发布了《关于应对经济数字化税收挑战双支柱方案的声明》。

（2）导管公司认定风险

“受益所有人”的概念于 1997 年被引入 OECD 协定范本，以解决简单的通过协定避税的问题。但鉴于协定范本中并没有涉及各国实践中面临的择协避税安排，BEPS 第 6 项行动计划提出了应对这些协定滥用的建议，包括 LOB 所制定的特别反滥用规则（Limitation-on-Benefits Rule，简称“LOB 规则”），以及主要目的测试规则（Principal Purpose Test Rule，即“PPT 规则”），PPT 规则主要应对的是 LOB 规则没有涉及的其他择协避税情形，例如导管融资安排，即安排或交易的一个主要目的是试图获得税收协定的

优惠,且在此情况下获取优惠是有悖于税收协定相关条款的宗旨与目的时,该税收协定优惠不应被授予^[45]。

(3) 受益所有人认定风险

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

(4) 脱离实质性经营活动享受税收优惠认定风险

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

2019年9月1日,阿联酋签署的多边公约正式生效。主要目的测试是多边公约中的重要条款,也是构成税基侵蚀与利润转移(BEPS)行动计划最低标准的一部分。阿联酋选择在其税收协定中采用默认的主要目的测试规则,投资者可能需证明,其享受税收协定待遇不是受到投资架构的驱动。也就是说,享受税收协定待遇,不仅取决于税收居民身份及受益所有人,而且本质上取决于主要商业目的及经济活动实质^[46]。

6.5 其他风险

(1) BEPS 行动计划及相关政策的变化风险

OECD 发起的 BEPS 行动计划是近百年来国际税收体系的根本性变革,15项最终成果已于2015年10月发布。为了响应这一计划,中

[45] 来源: BEPS 第 6 项行动计划《防止税收协定优惠的不当授予》

<http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810724/c1836574/5083221/files/2c78ba93bab64689bccfcc3cd778b0e3.pdf>

[46] 来源: 中国税务报《阿联酋: 国际税收法规体系正在重构》

国也已开始行动，旨在堵塞国际税收规则漏洞，防止跨国企业以合法方式通过人为筹划向低税或无税地区过度转移利润，使其大部分利润在全球任何国家均无需纳税。BEPS 行动计划无疑对正在跨国经营或有意全球化的中国企业带来重大影响。

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

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

因此中国投资者非常有必要重新审视当前的投资架构，分析评估当前的投资架构是否有可能因为第 6 项行动计划而失效，并考虑采取适当的措施，以避免失效或者降低失效后企业可能面临的成本或损失。

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

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

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

2019 年 9 月 1 日，阿联酋签署的《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移（BEPS）的多边公约》正式生效。自几年前被列入欧盟不合作税务管辖区名单（欧盟黑名单）后，阿联酋采取了一系列措施加以应对，签署多边公约是其中的重要步骤。

表 10 BEPS 行动计划一览表^[47]

名称	内容
第 1 项行动计划	应对数字经济的税收挑战
第 2 项行动计划	消除混合错配安排的影响
第 3 项行动计划	制定有效受控外国公司规则
第 4 项行动计划	对利用利息扣除和其他款项支付实现的税基侵蚀予以限制
第 5 项行动计划	考虑透明度和实质性因素，有效打击有害税收实践
第 6 项行动计划	防止税收协定优惠的不当授予
第 7 项行动计划	防止人为规避构成常设机构
第 8 项行动计划	无形资产转让定价指引
第 9 项行动计划	风险与资本
第 10 项行动计划	其他高风险交易
第 11 项行动计划	衡量和监控 BEPS
第 12 项行动计划	强制披露规则
第 13 项行动计划	转让定价文档和国别报告
第 14 项行动计划	使争议解决机制更有效
第 15 项行动计划	制定用于修订双边税收协定的多边协议

2019 年 10 月 10 日，欧盟成员国财政部长们在一份声明中表示，同意将阿联酋和瑞士从被视为“避税天堂”的国家名单中移除。欧盟在 2017 年 12 月建立了避税天堂的黑名单和灰名单。未与欧盟进行税务合作的司法管辖区将会被欧盟列上名单，其他国家或地区的公司和富人往往使用了广泛的避税计划至清单上的国家避税。此外，欧盟方面会定期检查清单，以考虑修改或添加新的管辖区。列入黑名单的国

[47] 来源：<http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810724/c1836574/content.html>

家在与欧盟的交易中，被冠上不良的名声，将禁止欧盟政府性金融机构为名单中地区提供融资支持，并在特定法律中对相关成员进行更严格的监督审核^[48]。

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

（2）税收法律法规更新风险

企业应提高对投资目的国税收制度的重视程度，充分掌握境外税收环境。2017年6月6日，阿联酋联邦议会（FNC）通过了对税收程序法案的草案修订稿。2017年8月1日，阿联酋议会正式颁布了该法案。阿联酋2018年1月开征增值税，后提供为出境游客提供退还增值税服务。2019年，阿联酋联邦税务局发布商务旅行者增值税退税指南。根据政策，参展方符合一定条件可申请退还与2020年迪拜世博会有关的商品和服务的增值税。阿联酋自2017年10月1日起开始征收消费税，2019年扩大征税范围。同时，在2019年，阿联酋税务局正式开放消费税在线注册系统，以国际最高标准为企业提供综合性税务服务。注册系统挂靠在税务局官网下，提供7×24全天候在线服务，为企业和消费者提供消费税各类信息。2022年1月31日，阿联酋财政部(MOF)宣布在阿拉伯联合酋长国引入联邦企业税(Federal Corporate Tax)，自2023年6月1日起生效。

由于阿联酋目前没有完整的税收体系，但可以看到每年都会根据具体情况，对某些税种的税率和征税对象做出调整，对某一行业或地区实施新的税收优惠政策，或临时颁布专门的税收法规，给外国投资者带来一定影响。“走出去”企业如果事先没有充分了解投资目的地国家的税收制度，也没有实时关注其最新的税收政策变动，就会造成税收优惠应享未享或违反税收政策等后果。

（3）各酋长国拥有独立征税的权力带来的风险

近年来，中资企业在阿联酋承包市场发展较快，承建了系列立交桥、公路、住宅、学校等基建工程项目。阿联酋执行自由经济政策，

[48] 来源：21财经新闻

<https://m.21jingji.com/article/20191010/herald/44dfa006033a163c35829a74a0ebe6bc.html>

无外汇管制。但外国人在阿联酋从事贸易、投资、承包劳务等经贸活动，均须执行《公司法》《商业代理法》《劳动法》的规定，办理公司注册。公司注册后加入商工会，成为法人，享有同阿联酋本国资本公司同样的权利与义务。在阿联酋，外国合资、独资企业与当地企业平等。阿联酋境内有超过 40 个自由区。对于外国投资者而言，在自由区及经济特区内投资具有特殊优势。

由于各酋长国拥有独立征税的权力，可针对不同行业征收不同的税赋，并可对各自区域内的自由贸易区制定优惠政策，该灵活性给外国投资者带来一定影响。投资者需充分了解投资目的地酋长国准确的税收制度及政策变动，来规避相应风险。

（4）共同申报准则带来的风险

2017 年 2 月 22 日，阿拉伯联合酋长国签署了《金融账户涉税信息自动交换多边主管当局间协议》（MCAA），2017 年 4 月 21 日签署了《多边税收征管互助公约》（MAC）。2020 年 8 月 3 日，阿联酋财政部发布了共同申报准则（CRS）指导说明。阿联酋规定为 CRS 目的而报告的阿联酋金融机构需要在每年 6 月 30 日之前（除非另有通知）向其相关金融监管机构提交其 CRS 报告。投资者需注意 CRS 的要求，提高合规性。

（5）新型冠状病毒肺炎疫情影响带来的风险

根据阿联酋卫生和预防部的消息，该国截至 2022 年 3 月 30 日，阿联酋累计确诊病例 890,699 例，累计死亡 2,302 例，866,102 例痊愈，疫苗接种总数为 24,498,689 剂。同时，迪拜世博会原计划于 2020 年 10 月 20 日至 2021 年 4 月 10 日在阿联酋的迪拜举行，多年来，迪拜政府一直将举办世博会视为重大发展机遇，并斥资数十亿美元建造和完善基础设施，但由于疫情的影响，国际博览局（国展局）执行委员会当地时间 2020 年 4 月 21 日同意 2020 年迪拜世博会推迟至 2021 年 10 月 1 日至 2022 年 3 月 31 日举行，这是在评估新冠肺炎疫情“不可预见的影响”后作出的决定。2020 迪拜世博会作为在中东、北非和南亚地区的首届世博会，在 182 天内吸引超过 2410 万人次游客参观，接待了 192 个国家访问。2022 年以来阿联酋公布的一系列官方

数据证实，阿联酋大部分重要行业已经恢复到疫情前正常增长水平。在旅游和航空方面，2021年阿酒店入住率达67%，超过了全球十大旅游城市，旅游业实现复苏。尽管随着阿联酋当地疫情形势好转，经济呈现复苏势头，领区侨民生活逐渐恢复正常，但疫情尚未过去，阿联酋当地每日新冠肺炎新增确诊病例仍维持在300例左右，疫情仍存在反复的可能，当地经济环境可能会受到一定的影响，建议投资者持续关注阿联酋投资环境及政策的新变化，以规避相应的风险。

参 考 文 献

- [1] 中华人民共和国驻阿拉伯联合酋长国大使馆经济商务参赞处《对外投资合作国别(地区)指南——阿联酋》，商务出版社，2021年版
- [2] 中国国际贸易促进委员会《企业对外投资国别(地区)营商环境指南——阿联酋(2019)》
- [3] 阿联酋《增值税法令》(2017年8号)
- [4] 阿联酋《增值税实施条例》(2017年52号)
- [5] 阿联酋《关于退还与2020年迪拜世博会相关商品和服务的增值税的决定》(2020年1号)
- [6] 阿联酋《消费税法令》(2017年7号)
- [7] 阿联酋《消费税法实施条例》(2017年37号)
- [8] 阿联酋《关于消费税、消费税税率和消费税价格计算方法的决议》(2017年38号)
- [9] 阿联酋《关于消费税、消费税税率和消费税价格计算方法的决议修订》(2019年52号)
- [10] 阿联酋《烟草产品消费税价格》(2019年55号)
- [11] 阿联酋《税收程序法》(2017年7号)
- [12] 阿联酋《税收程序法实施条例》(2017年36号)
- [13] 《中华人民共和国政府和阿拉伯联合酋长国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》
- [14] 《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)
- [15] 《国家税务总局关于发布〈特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2017年第6号)
- [16] 《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)
- [17] 《国家税务总局发布 OECD/G20 税基侵蚀和利润转移项目 2015 年最终报告中文版》
- [18] 普华永道：《全球税收总结——阿联酋》
- [19] 普华永道：《应对 COVID-19 的税收和法律措施》
- [20] 安永税务：《阿联酋发布经济实质法规指引》
- [21] MAZARS: Transfer Pricing Rules 2021
- [22] 中华人民共和国驻阿拉伯联合酋长国大使馆经济商务处：
ae.mofcom.gov.cn/index.shtml
- [23] 中华人民共和国商务部：<http://www.mofcom.gov.cn>
- [24] 《税收协定争议的解决》，Gustaf Lindencrona，1994年《会计基础设施助推“一带一路”》研究报告，上海国家会计学院、德勤、ACCA
- [25] 金杜律师事务所：《进军欧洲及中东：外商直接投资监管注意事项》
- [26] 中国税务报：《阿联酋：国际税收法律体系正在重构》
- [27] 世界银行：《Doing Business 2020》
- [28] 安永税务：《阿联酋发布经济实质法规指引》
- [29] 阿联酋联邦税务局官网 2020年2月2日公布清单：《Designated Zones for the purposes of the Federal Decree-Law No. 8 of 2017 on Value Added Tax》

[30] 中华人民共和国驻阿拉伯联合酋长国大使馆经济商务处政策法规《阿联酋进出口商品免税目录》

[31] 中华人民共和国驻阿拉伯联合酋长国大使馆经济商务处政策法规《阿联酋进口关税及禁止和限制进口产品的规定》

[32] 《国际会计准则第 19 号——雇员福利》

[33] BEPS 第 6 项行动计划《防止税收协定优惠的不当授予》

附录 阿联酋各类机构最新网址

1. 阿联酋各商工会

- 阿联酋工商联合会, www.iccuae.com
- 阿布扎比商工会, www.abudhabichamber.ae
- 迪拜商工会, www.dubaichamber.com
- 沙迦商工会, www.sharjah.gov.ae
- 阿治曼商工会, www.ajmanchamber.ae
- 富查伊拉商工会, www.fujcci.ae
- 哈伊马角商工会, www.rakchamber.ae

2. 阿联酋部分企业

- 阿布扎比国家石油公司 (ADNOC), www.adnoc.ae
- 阿布扎比国家能源公司 (TAQA), www.taqa.ae
- 阿联酋博禄公司 (Borouge), www.borouge.com
- 阿联酋电信公司 (Etisalat), www.etisalat.ae
- 阿联酋联合水泥公司, www.uccrak.com
- 阿联酋穆巴达拉发展公司 (Mubadala), www.mubadala.ae
- 伊玛尔公司 (EMAAR), www.emaar.com
- Al Qudra Holding 公司, www.alqudraholding.ae
- 迪拜石油公司 (DPC), www.dubaipetroleum.ae
- 迪拜铝业公司 (DUBAL), www.dubal.ae
- 萨拉亚卫星通信公司 (Thuraya), www.thuraya.com
- 马斯达尔城 (MASDAR), www.masdar.ae
- 酋长国钢铁公司 (ESI), www.emiratessteel.com
- 酋长国综合通讯公司 (EITC-du), www.du.ae

3. 金融机构

- 阿联酋中央银行 (Central Bank of the UAE), www.centralbank.ae/en/index.php
- 阿联酋迪拜国民银行 (Emirates NBD), www.emiratesnbd.com/en/
- 第一阿布扎比银行 (First Abu Dhabi Bank), www.bankfab.com/en-ae
- 阿布扎比商业银行 (Abu Dhabi Commercial Bank), www.adcb.com/
- 阿联酋联合国民银行 (Union National Bank), unbelgin.com/
- 阿联酋伊斯兰银行 (Emirates Islamic Bank), www.emiratesislamic.ae/eng/
- 阿联酋马士礼格银行 (Mashreq Bank), www.mashreqbank.com/uae/en/
- 阿布扎比证券交易所 (ADX), www.adx.ae
- 迪拜金融市场 (DFM), www.dfm.ae
- 迪拜黄金商品交易所 (DGCX), www.dgcx.ae

4. 阿联酋政府部门

- 阿联酋联邦政府机构链接, u.ae

5. 各酋长国市政厅链接

- 阿布扎比, www.abudhabi.gov.ae/
- 迪拜, www.dm.gov.ae
- 沙迦, www.shjmun.gov.ae
- 阿治曼, www.am.gov.ae
- 乌姆盖万, uaqu.ac.ae/
- 哈伊马角, www.rakmunicipality.com
- 富查伊拉, fujegovt.ae/

6. 各酋长国部分政府机构

- 阿布扎比民航局, www.gcaa.gov.ae/en/pages/Default.aspx
- 阿布扎比海关, www.adcustoms.gov.ae/
- 阿布扎比警察总局, www.adpolice.gov.ae
- 阿布扎比环境局, www.ead.ae
- 阿布扎比发展基金会, www.adfd.ae
- 迪拜投资发展局, dubaifdi.gov.ae
- 迪拜经济发展部, ded.ae
- 迪拜发展委员会, dda.gov.ae/en
- 迪拜道路交通局, www.rta.ae
- 迪拜移民局, www.dnrd.gov.ae
- 迪拜法院, www.dubaicourts.gov.ae
- 迪拜海关, www.dubaicustoms.gov.ae
- 迪拜土地局, dubailand.gov.ae/en/#/
- 迪拜宗教基金和伊斯兰事务部, www.awqaf.gov.ae/en
- 迪拜货运区, www.dubaicargovillage.com
- 迪拜港口和海关, www.dxbcustoms.gov.ae
- 迪拜水电局, www.dewa.gov.ae
- 迪拜警察局, www.dubaipolice.gov.ae
- 沙迦警局, www.shjpolice.gov.ae
- 迪拜媒体城, www.dubaimediacity.com
- 迪拜免税店, www.dubaidutyfree.com

7. 联邦税务局: www.tax.gov.ae

编写人员: 杨东梅 秦 媛 刘 筱

审校人员: 刘 洁 黄金秋 陈雪纯 周梦薇