

# 中国居民赴阿曼 投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别（地区）投资税收指南课题组

## 前 言

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

本指南共分六个章节。第一章介绍了阿曼的基本国情、投资环境，为中国居民赴阿曼投资提供了具有参考价值的背景资料。第二章全面介绍了阿曼的税收制度，主要包括对税收法律体系、近年税制变化、新型冠状病毒肺炎病毒（以下简称“新冠肺炎”）疫情影响下税收优惠政策颁布情况的介绍。第三章介绍了阿曼税收征收和管理体制，涵盖了税收管理机构、居民纳税人的税务登记、纳税申报、税务检查等征管规定，以及非居民纳税人的税收征管措施与非居民企业税收管理的简介，对中国企业在阿曼投资合作的税务管理实践具有较强的指导性。第四章介绍了阿曼的特别纳税调整政策，包括关联交易、转让定价调查和资本弱化规定等。第五章是对中阿税收协定及相互协商程序的介绍，包括对协定主要条款定义、适用范围、常设机构认定、不同所得类型征税规定的介绍，以及对税收协定相互协商程序的说明等。第六章为中国居民企业赴阿曼投资可能存在的税收风险予以提示，包括信息报告风险、纳税申报风险、调查认定风险、享受税收协定待遇风险以及新冠肺炎疫情相关风险等，并且重点提示了目前国际税收的热点议题“税基侵蚀及利润转移”行动计划对阿曼税收征管可能产生的影响。

本指南仅基于 2022 年 10 月前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用 时，充分考虑数据、税收法规等信息可能发生的变化和更新。同时，建议“走出去”企业 在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调整、税务稽查等方面的问题时，及时向企业的主管税务机关或专业机构咨询，避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

在编写过程中存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

## 目 录

前 言	1
第一章 阿曼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	2
1.1.3 经济概况	3
1.1.4 文化概况	5
1.2 投资环境概述	5
1.2.1 近年经济发展情况	5
1.2.2 资源储备和基础设施	6
1.2.3 支柱和重点行业	7
1.2.4 投资政策	8
1.2.5 经贸合作	9
1.2.6 投资注意事项	10
第二章 阿曼税收制度简介	12
2.1 概览	12
2.1.1 税制综述	12
2.1.2 税收法律体系	12
2.1.3 近三年重大税制变化	12
2.1.4 新冠肺炎疫情后税收政策变化	13
2.2 企业所得税	14
2.2.1 居民企业	15
2.2.2 非居民企业	20
2.3 个人所得税	22
2.3.1 居民纳税人	22
2.3.2 非居民纳税人	23
2.4 增值税	24
2.4.1 概述	24
2.4.2 纳税义务人	24
2.4.3 征收范围	25
2.4.4 纳税义务发生时间	27
2.4.5 税率	27
2.4.6 税收优惠	28

2.4.7 应纳税额	29
2.5 消费税	29
2.5.1 概述	29
2.5.2 纳税义务人	30
2.5.3 征税范围及对应税率	30
2.5.4 纳税义务发生时间	30
2.5.5 税收优惠	30
2.5.6 应纳税额	31
2.6 其他税（费）	31
2.6.1 社会保障税	31
2.6.2 印花税	32
2.6.3 关税	32
2.6.4 培训税	32
2.6.5 地方税费	32
<b>第三章 税收征收和管理制度</b>	<b>34</b>
3.1 税收管理机构	34
3.1.1 税务系统机构设置	34
3.1.2 税务管理机构职责	34
3.2 居民纳税人税收征收管理	34
3.2.1 税务登记	34
3.2.2 账簿凭证管理制度	36
3.2.3 纳税申报	36
3.2.4 税务检查	39
3.2.5 税务代理	39
3.2.6 法律责任	39
3.2.7 其他征管规定	40
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理	40
3.3.1 非居民税收征管措施简介	41
3.3.2 非居民企业税收管理	41
3.4 新冠肺炎疫情后征管变化	42
<b>第四章 特别纳税调整政策</b>	<b>43</b>
4.1 关联交易	43
4.1.1 关联关系判定标准	43
4.1.2 关联交易基本类型	43
4.1.3 关联申报管理	44

4.2 同期资料	44
4.2.1 分类及准备主体	44
4.2.2 具体要求及内容	45
4.3 转让定价调查	45
4.3.1 原则	45
4.3.2 转让定价主要方法	45
4.3.3 转让定价调查	46
4.4 预约定价安排	46
4.4.1 适用范围	46
4.4.2 程序	46
4.5 受控外国企业	46
4.5.1 判定标准	46
4.5.2 税务调整	46
4.6 成本分摊协议管理	46
4.6.1 主要内容	46
4.6.2 税务调整	46
4.7 资本弱化	47
4.7.1 判定标准	47
4.7.2 税务调整	47
4.8 法律责任	47
<b>第五章 中阿税收协定及相互协商程序</b>	<b>48</b>
5.1 中阿税收协定	48
5.1.1 中阿税收协定	48
5.1.2 适用范围	49
5.1.3 常设机构的认定	50
5.1.4 不同类型收入的税收管辖	51
5.1.5 阿曼税收抵免政策	60
5.1.6 无差别待遇原则	61
5.1.7 在阿曼享受税收协定待遇的手续	61
5.2 阿曼税收协定相互协商程序	63
5.2.1 相互协商程序概述	63
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据	63
5.2.3 相互协商程序的适用	64
5.2.4 启动程序	65
5.2.5 相互协商的法律效力	68

5.2.6 阿曼仲裁条款 .....	69
5.3 中阿税收协定争议的防范 .....	69
<b>第六章 在阿曼投资可能存在的税收风险 .....</b>	<b>71</b>
6.1 信息报告风险 .....	71
6.1.1 登记注册制度 .....	71
6.1.2 信息报告制度 .....	71
6.2 纳税申报风险 .....	71
6.2.1 在阿曼设立子公司的纳税申报风险 .....	72
6.2.2 在阿曼取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险 .....	72
6.3 调查认定风险 .....	72
6.4 享受税收协定待遇风险 .....	72
6.5 新冠肺炎疫情相关风险 .....	73
<b>参 考 文 献 .....</b>	<b>75</b>
<b>附 录 阿曼税收协定网络 .....</b>	<b>76</b>

# 第一章 阿曼国家概况及投资环境

## 1.1 国家概况

### 1.1.1 地理概况

阿曼 (The Sultanate of Oman)，全称为“阿曼苏丹国”，位于阿拉伯半岛东南部，其首都为马斯喀特。国土面积 30.95 万平方公里，海岸线长 2,092 公里，海拔最高点为 3,004 米，最低点为阿拉伯海，平均海拔为 310 米。除东北部山地外，均属于热带沙漠气候，全年分为两季，5 月至 10 月为热季，11 月至翌年 4 月为凉季，年均降水量 100 毫米。

截至 2021 年 12 月，阿曼人口为 449 万。首都马斯喀特是阿曼人口最为集中的地区。



图 1 阿曼的地理位置

地图来源：中国地图出版社



### 1.1.2 政治概况

阿曼实行世袭君主制，禁止一切政党活动。苏丹享有绝对权威，有权颁布法律、任命内阁、领导军队、批准和缔结国际条约。本届苏丹兼首相国防大臣海赛姆·本·塔里克·阿勒赛义德（Haitham Bin Tarik Al-Said），于2020年1月11日登基。1996年11月，前任苏丹卡布斯颁布诏书，公布了《国家基本法》（相当于宪法），就国体与政体、国家政策的指导原则、公民权利与义务、国家元首职权、内阁及其成员职责、阿曼委员会和司法体系运作等问题作出规定。2011年10月，阿曼修订《国家基本法》，其中主要对苏丹继承、协商会议权限等做出进一步规定。2021年初，阿曼修改王位继承规定，颁布新的《国家基本法》，首次确立了立储机制，规定王储人选条件和立储程序，并规范了王位交接程序。近年来，阿曼政府大力推行经济多元化战略，加强杜库姆经济特区、铁路等重大项目建设，不断扩大社保覆盖范围，进一步缓解社会矛盾，政局总体稳定。

阿曼政府实行两院制。1997年12月，苏丹卡布斯宣布成立阿曼委员会，由国家委员会和协商会议组成，主要任务是召集两会联席会议。协商会议成立于1991年11月，由各州通过差额选举产生的代表组成，主要功能是咨询和监督。国家委员会和协商会议的委员任期均为4年，可连任但不得相互兼任。

内阁是阿曼政府的最高行政机关，苏丹海赛姆担任首相，成员由苏丹任命。内阁主要协助首相制定和执行国家大政方针，提出政治经济社会管理和执行等方面的建议。

阿曼政府机构由外交部、国防部、内政部、财政部、能源和矿产资源部、农业渔业和水资源部、住房和城市规划部、遗产和旅游部、教育部等部委组成。

阿曼全国法院共分三级，最低为初审法院，共41所；第二级为上诉法院，共6所；最高一级为最高法院，其判决为终审判决。除此

以外，还设有 1 所行政法院和 1 所国家安全法院。1999 年 11 月阿曼颁布《司法法》，并成立最高司法委员会<sup>[1]</sup>。

阿曼在外交中遵循不结盟、睦邻友好和不干涉别国内政的外交政策，积极参与地区和国际事务，致力于维护海湾地区的安全与稳定，主张通过对话与和平方式解决国家之间的分歧，迄今已同 143 个国家建交。

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

1978 年 5 月 25 日，中国与阿曼建立外交关系。建交后，两国关系发展顺利。2018 年 5 月 15 日，中阿签署政府间共建“一带一路”谅解备忘录。

### 1.1.3 经济概况

阿曼是典型的资源输出型国家，石油、天然气产业是阿曼的支柱产业。根据中国外交部网站披露信息，阿曼油气收入占国家财政收入的 68%，占国内生产总值的 41%。工业以石油开采为主，近年来开始重视天然气工业。阿曼实行自由和开放的经济政策，以石油资源努力吸引外资，引进技术，鼓励私人投资，并利用石油收入大力发展国民经济。为逐步改变国民经济对石油的依赖，实现财政收入来源多样化和经济可持续发展，政府大力推动产业多元化、就业阿曼化和经济私有化，增加对基础设施建设的投入，扩大私营资本的参与程度。阿曼农业不发达，粮食主要靠进口。阿曼渔业资源丰富，渔业是阿曼的传统产业，除满足国内需求外，还可供出口，是阿曼非石油产品出口收入的主要来源之一。

阿曼政府稳健的货币政策为阿曼保持金融市场稳定、促进经济社会发展以及抑制通货膨胀起到至关重要的作用。阿曼的货币是阿曼里亚尔（以下简称“里亚尔”或“OMR”）。1983 年以来，里亚尔与美元的汇率固定在 1: 2.6 的水平，这大大增强了投资者的信心。阿曼

---

[1] 商务部国际贸易经济合作研究院、中国驻阿曼大使馆经济商务处、商务部对外投资和经济合作司：《对外投资合作国别（地区）指南-阿曼（2021 年版）》

中央银行对银行业实行严格的监管，以防止商业银行的违规行为，这一做法使得阿曼银行业在 2008 年全球经济危机中损失较小。

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

阿曼自 2000 年加入世界贸易组织（World Trade Organization，以下简称 WTO）后，对外开放了项目融资业务。面对外国金融机构的竞争，阿曼银行和金融机构联合组成项目融资集团，在信贷安排中起主导作用，并与地区和国际金融机构合作，共同为项目提供融资。目前中资银行还不能使用人民币在当地开展跨境贸易和投资。

在财政收支方面，据阿曼经济部公布的数据，因原油价格持续上升，阿曼 2021 年财政收入出现好转，截至 2021 年 12 月底阿曼财政总收入约达 109.4 亿里亚尔，同比增长 28.71%，总支出约为 121.7 亿里亚尔，同比减少 5.87%，赤字约为 12.2 亿里亚尔，同比减少 45.4%。2022 年财政收入预算 105.8 亿里亚尔，比 2021 年预算增加 6%；财政支出预算 121 亿里亚尔，比 2021 年预计支出增加 2%。财政赤字约为 15 亿里亚尔，约占总收入的 15%，占 GDP 的 5%，其中 11 亿赤字将靠国内外借款弥补，4 亿从储备金中提取<sup>[2]</sup>。据阿曼财政部公布数据，由于油气产量提升，价格上涨，2022 年 1 月阿曼财政收入达 8,032 亿里亚尔，同比增长 85.2%，财政支出为 7,853 亿里亚尔，同比增长 9.59%，首次出现盈余 1,800 万里亚尔，而 2021 年 1 月为财政赤字 2,829 亿里亚尔。

在货物进出口方面，阿曼 2021 年进出口总额为 665 亿美元，其中进口额为 432 亿美元，出口额为 233 亿美元。主要出口石油和天然气，约占国家财政总收入的 68%，非石油类出口有铜、化工产品、鱼类、椰枣及水果、蔬菜等。主要出口到阿联酋、沙特、印度、中国等。进口机械、运输工具、食品及工业制成品等，主要来自阿联酋（转口）、中国、印度、美国等。

---

[2] 中华人民共和国商务部、驻阿曼苏丹国大使馆经济商务处

根据阿曼国家统计局和信息中心（Oman National Centre for Statistics and Information）发布的数据，2022年3月，阿曼通货膨胀率从2月的4.0%下降至3.6%。国际货币基金组织、世界银行等国际机构预计阿曼2022年的通胀率将保持3%以上的水平。标准普尔全球评级预计，由于俄罗斯和乌克兰冲突导致大宗商品价格上涨，阿曼的通胀压力将在2022年温和上升至4.3%。

#### 1.1.4 文化概况

阿曼绝大多数是阿拉伯人，信奉伊斯兰教。外来定居人口中印度人、孟加拉人、巴基斯坦人、菲律宾人等居多。

阿曼的官方语言为阿拉伯语，通用语言为英语。

### 1.2 投资环境概述

#### 1.2.1 近年经济发展情况

阿曼2021年国内生产总值（以下简称GDP）859亿美元，同比增加3%。人均GDP为1.9万美元<sup>[3]</sup>。

阿曼得益于油价上涨和中期财政计划的稳步实施，2021年末，惠誉、标准普尔、穆迪三大国际评级机构更新对阿曼的经济评级，并乐观预测2022年阿曼的经济形势。标准普尔将阿曼经济前景从稳定调整为正面，并确认其长期和短期外币和本币主权信用评级为B+/B，转让和可兑换评估设置为BB-。穆迪对阿曼的最新信用评级维持为Ba3，评级展望从负面上调至稳定，穆迪认为，评级展望的变化是因为阿政府流动性和外部融资压力的显著缓解，这得益于阿曼中期财政计划的持续实施和自2020年下半年以来油价的大幅上涨。惠誉对阿曼的长期外币和本币发行人违约评级（IDR）信用评级为BB-，展望从负面提高为稳定。

根据惠誉于2021年发布的一份报告显示，阿曼正在实施的中期财政计划有助于改善该国的财务状况，截至2024年该计划产生的经济效益总计将达到47亿里亚尔（约占GDP的15%），预计2025年底

---

[3] 中华人民共和国外交部-阿曼苏丹国国家概况

随着各项经济措施的实施，非石油赤字将从 40% 降至 25%。惠誉预测阿曼 2022 年实际 GDP 将强劲增长 3.1%，2023 年稳定在 2.3%。

在世界银行《2020 年全球营商环境报告》190 个国家排名中，阿曼位列营商便利度排名第 68 位<sup>[4]</sup>，在纳税领域排名第 11 位。

## 1.2.2 资源储备和基础设施

阿曼拥有丰富的油气资源、渔业资源及矿产资源。

阿曼的基础设施覆盖陆运、海运、空运、通讯以及电力等。

### (1) 公路

公路运输是阿曼境内最主要和最便利的运输方式。阿曼柏油公路总长度为 6.4 万公里。首都马斯喀特至南部萨拉拉的公路长 1,000 多公里，是阿曼境内最长的公路。

### (2) 铁路

阿曼目前无铁路，但连通科威特、巴林、沙特、卡塔尔、阿联酋、阿曼的海湾国家铁路网筹划已久，其中阿曼区段铁路规划长度 2,244 公里，共分为 9 个路段。第一路段从苏哈尔到阿联酋边界 171 公里，原本计划于 2016 年动工兴建，2020 年建成通车。

### (3) 机场

阿曼境内现有 2 个国际机场，其中一个是 2018 年 3 月 20 日开放的新马斯喀特国际机场，另一个是萨拉拉国际机场，其他机场有苏哈尔机场、苏尔机场、杜库姆机场、拉斯哈德机场等。

### (4) 水运

阿曼主要的港口有苏丹卡布斯港、萨拉拉港、苏哈尔港和杜库姆港。自 2011 年以来，阿曼加大基础设施投入，继续扩建萨拉拉港等主要港口，加强高等级公路的扩建和延伸，并重视发展物流业，将海、陆、空运输进行优化组合，打造本地区新的物流中心。根据《阿曼观点报》报道，2021 年上半年阿曼港口在商业活动和直接进口方面均取得新增长，对活跃贸易、提高国内生产总值、支持经济多元化起到了引领作用。2021 年 1-6 月，抵达阿曼港口的船和货轮达 4,400 艘，接收了 250 万标准集装箱，普通货物量达 28,890 万吨，同比增长 18%，

[4] 世界银行：《2020 年全球营商环境报告》

液体货物量达 990 万吨，同比增长 12%。通过阿曼港口直接进口的活禽畜达 190 万头，同比增长 65%。

#### (5) 通讯

阿曼通信较为发达，现有 2 个主要电信运营商，分别是阿曼电信和 OORED00。阿曼国家统计和信息中心数据显示，截至 2022 年 6 月，阿曼互联网用户数量已达 26.95 万户。阿曼固定电话数量为 42.3 万台，移动电话用户数量为 686.63 万户。国际电信联盟(International Telecommunication Union, ITU) 2020 年公布的全球网速排名和网络安全排名，阿曼分列排名第 72 位和第 3 位。

#### (6) 电力和水力

阿曼共有三大发电系统，分别是主电网系统、农网系统和萨拉拉电网系统。截至 2020 年底，阿曼国家输电公司拥有输电线路 7,641 公里，变电站 96 座，2020 年输电量达到 349 亿千瓦时。阿曼配电公司计划到 2030 年底，通过可再生能源实现 30%发电量。

阿曼水资源缺乏，属于严重缺水的国家之一，自 1976 年开始采用海水淡化产水。阿曼共有两大供水系统，主供水系统和萨拉拉供水系统。

### 1.2.3 支柱和重点行业

(1) 石油、天然气产业是阿曼的支柱产业，在国民经济中占主导地位。为满足国内电力生产和加工企业对天然气的潜在需求，阿曼政府已加大对天然气的勘探开发投资。截至 2021 年 10 月底，阿曼天然气总产量达 421.74 亿立方米，同比增长 10.5%。

阿曼当前最为重要的经济改革战略是 2016 年 9 月中旬推出的“Tanfeedh”倡议。这一倡议是阿曼第 9 个“五年计划”（2016-2020 年）的组成部分，旨在将石油产业对 GDP 的贡献率从 2016 年的 44% 降至 2020 年的 26%，扶持交通物流业、制造业、旅游业、矿业、渔业等五大非石油重点产业的发展。

(2) 旅游业是阿曼政府近年来重点发展的行业，阿曼旅游部希望在 2024 年累计创造 10 万个就业机会。根据阿曼政府制定的

《2020-2024 年中期财政平衡计划》中也提出给予更多国家公民免签进入阿曼待遇，促进旅游业发展。

据阿曼外交部声明，中国已被阿曼列入无需当地担保人即可申办旅游签证的国家名单，中国公民可通过阿曼皇家警察局网站申请电子签证。

(3) 农业与渔业是阿曼政府重点发展的非油气领域行业。根据阿曼 2040 年远景规划，农业、渔业年均增长应不低于 4.5%，占 GDP 的比重届时应达到 3.1%。

#### 1.2.4 投资政策

阿曼商业工业和投资促进部是负责贸易管理的主管部门，其职能主要包括制定有关规定、原则，组织和加强阿曼与世界贸易组织、阿拉伯贸易组织及其他区域性或国际贸易组织的关系；提出政策和必要的规划建议，以推动贸易发展，并服务于阿曼经济的发展；实施、执行与该部职能相关的法律、法规，制定相关细则和规章，依法对贸易企业进行监督；发放商业许可及企业、代理、商标注册；为投资者提供服务等。

##### (1) 投资门槛

为按照国际标准提高国家竞争力，吸引外商投资，阿曼颁布了 2019 年第 50 号苏丹令《外商投资法》，此法于 2020 年 1 月开始实施。此法取代阿曼 1994 年发布的旧《外商投资法》。新投资法中没有对公司注册最低股本提出要求，也没有对外国公司在阿曼公司的持股比例提出限制（在旧法中约定外商持股比例最高不得超过 70%）。同时，该法案中对外国投资领域、地区没有做出明确限制规定。但有 37 类商业活动禁止外商投资，包括文件影印及打字服务、翻译服务、转账结算、男装缝纫、男女士长袍制作等。

##### (2) 投资吸引力

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

阿曼的优惠政策主要体现在特定区域和重点行业两个层面。总体

而言，阿曼鼓励在旅游、加工制造、农牧渔业、采矿、物流、信息技术等领域的投资，欢迎外国企业在自由区、工业区、经济特区等专属区域内投资。

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

2019年4月24日，阿曼颁布了2019年第27号皇家法令，阿曼允许企业在科学研究委员会（Scientific Research Council）协助下建立特区，并向在这些特区内经营的企业提供以下激励政策：

①免税期一次为5年，从经营活动日起算，可申请适用的最长免税期为15年；

②特定区内使用土地给予优惠，可续期25年；

③豁免《公司贸易法》和《外商投资法》中规定的最低资本要求和投资门槛；

④除法律禁止的货物外，可自由进口商用货物；

⑤对进入特区的进口货物免除关税。

对于银行、保险、电信和运输公司等不符合特区规定的实体，不适用于上述激励措施。2019年5月15日，阿曼资本市场管理局宣布，政府正在修订《外商投资法》，通过授予100%的外商所有权和降低最低资本要求，向外国投资者开放市场。这一变化反映了阿曼政府为促进基础设施的发展、为境内公司引进资本以及为国民创造就业机会的努力<sup>[5]</sup>。

### 1.2.5 经贸合作

#### （1）参与地区性经贸合作

阿曼于2000年11月加入世界贸易组织。作为海湾合作委员会的成员国，阿曼加入了海合会关税同盟并参与海合会与欧盟、中国及其他国家的自由贸易协定谈判。

根据阿曼国家统计与信息数据中心数据显示，阿曼出口贸易主要合作伙伴为：中国（占比30%）、韩国（占比11%）、阿联酋（占比

[5] IBFD 荷兰国际财政文献局：Oman-Business and Investment



10.7%)及日本(占比10.5%)。阿曼进口贸易主要合作伙伴为:阿联酋(占比27%)、日本(占比13%)及美国(占比6%)。

## (2) 与中国的经贸合作

1989年中阿两国成立了经贸联委会,目前双方已举行了九届联委会会议。

工程承包是中阿双边经济合作的主要形式之一。据中国商务部统计,2020年中国企业在阿曼新签承包工程合同20份,新签合同额7.59亿美元,完成营业额4.89亿美元。

能源合作是中国与阿曼经贸合作的重要组成部分,涵盖石油上、下游全产业链。2021年,中国从阿曼进口原油4,482万吨,同比增长18.5%。2022年1月阿曼对中国出口原油2,506.17万桶,中国成为阿曼原油出口第一大市场,同比增长26.1%,其次为印度,同比减少47.9%。

## 1.2.6 投资注意事项

### (1) 政局稳定性

阿曼政局稳定,在阿曼投资可享受许多优惠政策,但也存在法律不完善、办事效率不高、市场容量小、熟练工人不足等不利因素。

### (2) 社会治安

阿曼社会治安良好,在阿曼投资要尊重当地居民及当地的文化、习俗。中国员工要注意在公众场合文明举止,提高公众形象。

### (3) 外国人政策

阿曼个人或企业雇佣外国劳工应向阿曼劳工部申请,经批准后才能按照批文的数量和职位聘用外国劳工。阿曼本地保护政策力度大幅增加,很多岗位仅限阿曼人可就业。外资公司被阿曼劳工部硬性摊派阿曼籍员工指标,阿曼化率远高于行业标准。

2019年,根据阿曼劳工大臣的部长决议,禁止所有行政、文职岗位和部分高级管理职位雇用外籍人员。2020年4月29日,阿曼财政部发布通知,号召政府企业雇用阿曼籍员工代替外籍员工。据《阿曼观察家报》报道,2021年1月27日,阿曼劳工部副部长侯斯尼在新闻发布会上宣布,将对《劳工法》和《公务员法》作出修订,大幅

上调某些专业岗位特别是高层管理岗位的外籍雇员的招聘费用，增加行政机关招聘非体力劳动岗位的费用。根据阿曼劳工部颁布的2021/12号决议，自2021年5月1日起，私营企业为外籍员工申请工作许可费用大幅上涨。

#### （4）劳动力制约因素

一方面要了解相关法规对工会组织的相关规定，另一方面，要依法签订雇佣合同，遵守相关劳动法规的有关规定，减少劳资纠纷。

#### （5）基础设施因素

由于阿曼的基础设施建设尚不全面，水电输送网络状况较差。同时交通运输方式也存在布局不平衡、建设不完善等问题，通讯设施覆盖率低、港口运转能力有限。在阿曼施工需提前规划，准备好相应解决方案。

#### （6）经济风险

在阿曼开展投资、贸易、承包工程和劳务合作的过程中，要特别注意事前调查、分析、评估相关风险，事中做好风险规避和管理工作。

## 第二章 阿曼税收制度简介

### 2.1 概览

#### 2.1.1 税制综述

阿曼税收体系较为简单，原主管当局为财政部和税务总署。在2019年，根据2019年第66号皇家法令，成立了新的税务局—阿曼税务局。总体而言，阿曼征收的税种少而简单，企业赋税水平低，个人仅需就经营所得缴纳所得税。

阿曼税收体系以企业所得税为主。最初的《所得税法》于1971年在阿曼首次颁布。针对企业的《所得税法》于1981年由第47/81号皇家法令颁布并替代了1971年发布的《所得税法》。现行的《所得税法》由第28/2009号皇家法令颁布并于2010年开始执行，此版所得税法较之前版本发生重大变化，例如税收管辖上向属人管辖权偏移、引入资本弱化规则、使本国及境外实体适用的税率标准化、扩大预提税范围、简化税务流程及以具体明确的方式来认定税务机关和纳税人的权利和义务等。2017年及2020年，阿曼在此版《所得税法》上均有重大修订。

截至2022年6月，阿曼已与35个国家和地区签订了避免双重征税协定（Agreements on Avoidance of Double Taxation）。

#### 2.1.2 税收法律体系

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

#### 2.1.3 近三年重大税制变化

阿曼是海合会增值税框架协议的成员，该协议规定在海合会地区的货物和服务供应征收5%的增值税。阿曼于2020年10月12日颁布了2020年第121号皇家法令，正式引入了《增值税法》，该法从2021年4月10日起生效，2021年4月16日起，开始征收增值税。阿曼

税务局于 2021 年 1 月发布了增值税纳税登记门槛及登记截至日期，并于 2021 年 3 月 22 日发布了增值税实施细则，该细则于 2021 年 4 月 10 日与增值税法一同生效。

阿曼通过 2020 年第 118 号皇家法令对《所得税法》进行了修订，修订内容包括：授权税务机关开展自动情报交换（Automatic Exchange of Information，以下简称 AEOI）、首次明确税收居民定义、变更年度所得税申报制度以及修改税务争端解决程序等。

阿曼税务局于 2021、2022 年陆续发布了非居民纳税人增值税登记指南、国别报告义务指南和阿曼进出口相关的增值税处理指南等纳税指南。

#### 2.1.4 新冠肺炎疫情后税收政策变化

阿曼税务局将符合条件的财年截至日期为 2020 年 12 月 31 日的跨国企业提交 2020 年度国别报告的期限，由原定 2020 年 12 月 31 日延长至 2021 年 4 月 30 日。2021 年 3 月，阿曼政府公布经济刺激计划，将通过减税降费、优化营商环境、推动中小企业发展、优化劳动力市场、提高银行支持力度五大举措，促进本国经济发展，吸引外商投资，缓解疫情带来的经济冲击。其中税收优惠政策具体如下：

（1）对于从事经济多元化战略（渔业、制造业、采矿业、物流业、旅游业）领域相关经济活动长达 5 年的企业，自 2021 年 1 月 1 日至 2022 年底，免除企业所得税；

（2）免除酒店业企业 2020 年和 2021 年两年所得税；

（3）允许分期缴纳企业所得税，并免除因分期付款而产生的额外税款；

（4）对于按期进行纳税申报并缴纳税款企业，可根据下一年的纳税申报表，从应纳税额中扣除 1%，最高为 10,000 里亚尔（约 26,000 美元）；

（5）从 2020 年起，5 年内暂停对股息和利息征收预提税；

（6）企业在 2020 年发生的亏损，可在下一年度递延抵扣，并在 2021 年及以后年度的应税所得额中扣除，直至损失归零（无需遵循企业所得税法中规定的 5 年亏损抵扣期），且无需承担该期间的费用；

(7) 免除旅游机构至 2021 年底的旅游税和市政税；

(8) 将旅游机构应缴纳的旅游税和市政税的结算日期推迟到 2021 年 12 月；

(9) 符合条件的中小企业，2020 年度和 2021 年度企业所得税税率由 15% 降至 12%。

## 2.2 企业所得税

阿曼现行的《所得税法》于 2010 年开始执行，2017 年 2 月 26 日，宪报刊登关于阿曼《所得税法》修订的法令，法令对《所得税法》修订的主要内容如下：

(1) 标准企业所得税率由 12% 增加至 15%；

(2) 法定免税门槛（扣除标准）OMR30,000（合 78,000 美元）被废止；

(3) 向非居民企业支付的利息和股息适用预提所得税，税率 10%；

(4) 向非居民支付的服务费适用预提所得税，税率 10%；

(5) 建筑工地，建筑、装配或安装工程有关的常设机构的定义，即与提供咨询及其他服务的公司一样适用 90 天的常设机构规则；

(6) 政府部门机构适用的预提所得税免税政策已废止，这些机构将被要求对特定付款扣减预提所得税；

(7) 免税优惠仅限于制造业企业且应符合一定的条件，免税期为 5 年，不可延长；

(8) 作为纳税申报基础的自我评估制度被纳入税法（这一变化旨在提高纳税申报的准确性和正确性）；

(9) 符合传统银行业收入流的伊斯兰金融交易的税收规定被纳入税法；

(10) 要求所有纳税人申请并取得税务证；

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

(12) 根据权责发生制及国际会计准则规定准备会计账簿及纳税申报表。

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

阿曼税务机关于 2018 年 3 月 4 日发布一份官方声明，对 2017 年 2 月刊登的企业所得税修正法令中的预提所得税规定进行澄清，明确无论服务发生地是否在境内，向非居民支付的服务费都将适用预提所得税，该声明于 2018 年 3 月 4 日生效。

## 2.2.1 居民企业

### 2.2.1.1 判断标准

阿曼 2020 年修订的《所得税法》中首次引入税收居民的定义。依据阿曼法规在阿曼注册的法律实体，或其实际管理机构在阿曼，则为阿曼居民纳税人<sup>[6]</sup>。

企业所得税纳税人包括阿曼公司、机构以及外国公司在阿曼的常设机构。

阿曼企业是指根据阿曼法律成立的商业、民事或其他公司的法人实体，无论其法律形式、目的、经营范围或其成员的国籍如何。

“机构”包括阿曼自然人所持有的个体企业，或以股份公司、有限合伙公司或有限责任公司形式注册的从事商业、工业、工艺或服务行业并满足以下要求的阿曼公司：

- (1) 税务年度初始时的工商登记资本金不超过 OMR50,000；
- (2) 截至税务年度末的总收入不超过 OMR100,000；
- (3) 在税务年度内平均员工人数不超过 15 人。

但从事以下活动的机构将不被视为常设机构：

- (1) 航空和海上运输；
- (2) 银行、保险和其他金融机构的业务；
- (3) 自然资源的开采；
- (4) 已获得提供公共服务许可证的经营活动；
- (5) 财政部长规定的其他活动。

[6] IBFD 荷兰国际财政文献局：Oman-Corporate Tax

### 2.2.1.2 征税范围

阿曼《所得税法》中没有明确的收入来源规则。

阿曼对阿曼企业及外国企业设立于阿曼的常设机构所取得的所有应税所得征收所得税，不受地域方面的限制。同时，该企业中无论阿曼及其他海合会国家的所有权占比如何，都应就该企业的全部收入征税。

根据《所得税法》，阿曼企业取得其他阿曼企业向其分配的股息为免税收入。

### 2.2.1.3 税率

标准企业所得税率为 15%，适用于阿曼的居民企业及外国企业在阿曼的常设机构。对营业额低于 3 万里亚尔的企业，所得税率为 3%。2.2.1.1 章节中所定义的机构也适用 3% 所得税率。根据所得税法，石油公司需按 55% 所得税税率征税。

根据所得税法，以下活动收入适用 10% 税率：

- (1) 特许权；
- (2) 研发活动；
- (3) 计算机软件使用权；
- (4) 管理和服务活动；
- (5) 股息、红利和利息。

### 2.2.1.4 税收优惠

《所得税法》规定，纳税人取得的以下收入可免征企业所得税：

- (1) 公司或机构取得的海运收入；
- (2) 外国公司分支机构在阿曼从事空运或海运活动取得的收入（公司总部所在国家或地区需与阿曼签署互惠协议）；
- (3) 依据阿曼法律设立的投资基金取得的收入以及外来投资基金投资马斯喀特证券市场的证券所取得的收入；
- (4) 依据海合会工业法规，从事工业项目的公司或机构取得的收入（此项优惠期限为 5 年，且不可延长）。

纳税人需满足以下条件才可适用免税条件：

- (1) 该公司依照阿曼法律在阿曼成立；
- (2) 该公司或机构根据相关法律在贸易工业部或其他部门进行备案；
- (3) 该公司或机构的活动遵守阿曼当地相关法律法规；
- (4) 该公司或机构在免税期内进行生产经营活动时在相关部门备案；
- (5) 该公司或机构在其经营范围内从事生产经营活动，除管理服务和承包活动外；
- (6) 该公司或机构的账目需定期接受注册审计师的审计；
- (7) 该公司或机构不享受其他法律规定的免税政策；
- (8) 该公司或机构应向税务机关提交其决算报表和财务报告副本，以及其他相关部门颁发的许可证、批准书或登记证明。

#### 2.2.1.5 应纳税所得额

应纳税所得额为纳税年度总收入减除允许扣除项目加上对于不可扣除项目及减免项目的调整。

##### (1) 应税收入范围

阿曼《所得税法》规定纳税人全部收入皆为应税收入，无论现金形式收入或实物形式收入。具体收入包括：任何活动产生的利润、研发所得、动产及不动产的租金或使用权所得、股息、利息、特许权使用费及管理费等。

根据保险合同取得的赔付在一个纳税年度内扣除的坏账并在后续年度收回的坏账损失，应纳入下一年度的应税收入。此外，转让资产产生的资本利得及在开始生产经营活动前进行交易取得的收入也应计入应税收入。

##### (2) 税前扣除

企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出可在税前扣除。对应费用支出需据实计入会计账簿并保留相关凭证，且该笔支出需具备商业合理性及市场价格合理性，税务机关会对此进行评估。与收入配比的成本费用可在税前扣除，已经免征所得税的收入对应的成本费用不允许作为可扣除支出。



## ①允许税前扣除项目

《所得税法》中列举了以下可以税前扣除的成本和支出项目：

A. 企业发生符合条件的筹建费用，可以以三年期或五年期进行摊销；

B. 根据阿曼劳动法及其他法律支付给员工的款项；

C. 依据阿曼相关法规支付给公共机关的社会保险费及养老基金；

D. 符合条件的坏账；

E. 与购置或转让不可折旧资产有关的费用；

F. 固定资产折旧。固定资产必须按成本估值，纳税时不考虑重新估值的结果。只要企业在商业活动中拥有或使用的资产，无论是有形的还是无形的，所有固定资产允许以直线法折旧，年折旧率见下表：

表1 不同类型资产适用的年折旧率

资产类别		年折旧率 (%)
1	特殊材料建筑（具体由税务机关规定）	4.00
2	其他材料建筑或预制建筑	15.00
3	港口泊位港口拦水堤、管线、道路、铁路	10.00
4	船舶、飞机	15.00
5	医院、教育用途建筑	100.00
6	拖拉机、起重机及其他类似的重型设备、车辆、家具	33.33
7	计算机及程序等	33.33
8	钻井设备	10.00
9	上述设备中未包括的机器、设备	15.00

其中，对医院、教育用途建筑，纳税人也可以选用4%或15%的折旧率。上述第一、三类资产当用于仓储、办公、员工住宿等以外的工业用途时，折旧率翻倍。除计算机程序和知识产权外的无形资产的折旧率由税务机关根据资产的可使用寿命决定；

G. 利息，包括支付给公司所有者或关联方的利息。根据所得税法

的要求，在此情况下其接受关联方债权性投资与其权益性投资（债资比）比例不得超过 2：1，若关联债资比超过该比率，超出部分利息支出不可扣除；

H. 审计费用；

I. 赞助费（扣除限额：应纳税所得额扣除结转亏损后的 5%）；

J. 支付给董事长和股份公司董事会成员的工资薪金及付给阿曼公司合伙人对其管理服务的报酬；

K. 总机构费用（扣除限额：一般为总收入的 3%；银行保险业：5%；其他符合条件的高科技行业：10%。不得扣除与监督和控制活动有关的费用。）；

L. 向指定实体的捐赠。可扣除限额不超过该公司当年总收入的 5%，特定情况下可扣除捐赠金额不受比例限制。

## ②不可扣除项目

根据《所得税法》，下列支出属于不可扣除费用，不可从利润总额中扣除：

A. 对企业利润征收的税款；

B. 资本支出（如购置固定资产）；

C. 与取得免征所得税项目收入产生的支出；

D. 已在保险、合同或赔偿金中收回的支出或亏损等；

E. 持有上市股票带来的亏损；

F. 其他服务的价值或其他相关报酬被税务机关认定为不公平和不合理的范围内发生的支出；

G. 位于阿曼的应税实体与其总部或关联方间交易产生的汇兑损益；

H. 准备金一般是不可扣除，包括：坏账准备金、维护准备金等。

税法没有规定存货的计算方法。一般而言，会计上存货是按成本和可变现净值孰低原则计量，采用加权平均法和先进先出法确定成本。在计算一个实体的应纳税所得时，不得扣除财务报表中为将存货价值降低至可变现净值而计提的准备金。但是保险公司可以扣除期限未满足的风险准备金（责任准备金根据净保费确定）。此外，商业银行的贷

款损失准备金如果获得阿曼中央银行的批准也可扣除。

③外国企业分公司支出的扣除受到一些限制：

A. 分公司为外国总部发生的费用支出。1984 年第 91 号部长决议指出阿曼分公司可扣除，因总部产生且不能在账簿和其他记录上直接归入阿曼分公司的费用；

B. 担保费。外国企业分公司支付给阿曼代理人的担保费最高可扣除应纳税收入的 5%；

C. 利息。向总部支付的利息不予扣除，无论是作为往来账，还是作为总部利息成本的一部分。如果可以证明贷款为阿曼分公司向银行借贷所得并独自使用，对应贷款利息便可扣除；

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

④亏损

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

## 2.2.1.6 应纳税额

(1) 计算方法

应纳税额=（应税收入-税前扣除项目）×适用税率-可抵免税额

(2) 可抵免应纳税额的情形：

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

## 2.2.1.7 合并纳税

阿曼税法不允许合并申报，各公司必须提交自己的纳税申报表。

## 2.2.2 非居民企业

### 2.2.2.1 概述

不满足阿曼对居民企业定义的企业将被视为非居民企业。

### 2.2.2.2 征收范围

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

除以下两种情况外，阿曼对常设机构的定义基本遵从《OECD 关于对所得和财产避免双重征税的协定范本》（以下简称“OECD 范本”）中常设机构的定义：

（1）对于从事建筑工程活动的企业构成常设机构的时间门槛是 90 天；

（2）对于从事服务的企业构成常设机构的门槛是在任何 12 个月内累计达 90 天。

常设机构指的是境外企业在阿曼开展全部或部分业务的固定场所，无论其是否是独自开展业务，或通过代理人开展的业务。

然而，从事以下经营活动的机构将不被视为常设机构：

- （1）空运和海运；
- （2）金融机构的银行、保险等业务；
- （3）自然资源的开采；
- （4）已获得许可证的企业提供的公共服务；
- （5）财政部长规定的其他活动。

### 2.2.2.3 税率

自 1996 年 11 月 2 日引入此概念起，在阿曼并未设有常设机构的非居民企业须就来源于阿曼的特许权使用费按 10% 缴纳预提所得税。所得税法将 10% 的预提所得税税率征收范围扩大至向非居民企业支付的服务费、研发活动服务费、管理费。

自 2017 年 2 月 27 日起，股息和利息所得需缴纳 10% 的预提所得税。2019 年 14 号部长决定（Ministerial Decision）表明，预提所得税仅适用于股份公司和投资基金分配的股息。例如，有限责任公司分配的股息不需缴纳预提所得税。

2019年5月15日，阿曼资本市场管理局宣布阿曼暂停对股息所得和利息所得征收预提所得税，停止征收时间为自2019年5月6日起至2022年5月6日的三年时间。2019年5月6日之前发生的股息所得和利息所得对应的预提所得税的纳税义务仍按照之前的规定执行。

向非居民企业支付的特许权使用费（包括设备租金）、计算机软件使用权的对价适用预提所得税，税率10%。

资本利得包括处置持有的居民企业的股份带来的收益以及来自于不动产的收入，这两项收入在准则下皆为应税收入。

对于与阿曼签订双边税收协定的国家，该国居民来源于阿曼的所得有可能享受更低的预提所得税率。

## 2.3 个人所得税

### 2.3.1 居民纳税人

#### 2.3.1.1 判定标准

在2020年9月之前，阿曼所得税法中尚没有“居民纳税人”的定义。2020年第118号皇家法令对所得税法进行修订，引入居民纳税人的定义，根据该定义，如果自然人在阿曼居住并在该纳税年度内累计居住至少183天，则该自然人为阿曼的居民纳税人<sup>[7]</sup>。

#### 2.3.1.2 征收范围

阿曼仅针对居民纳税人通过名下机构取得的全球范围的经营所得征税。

其中，机构的定义为自然人拥有的在阿曼从事商业、工业或专业服务的个体企业。自然人不通过机构从事商业、专业服务所取得的收入不属于应税收入。

工资薪金收入在阿曼不作为所得税应税项目。

#### 2.3.1.3 税率

---

[7] IBFD 荷兰国际财政文献局: Oman-Individual Tax

根据所得税法，个人所得税概念下的机构与依照公司法在阿曼注册的公司适用相同的税率与纳税规则。即，自 2017 年 1 月 1 日之后的所属期起，个人持有公司如超过《所得税法》中定义的机构的规模，则适用的所得税税率为 15%。对于个人持有符合《所得税法》中定义的机构，则在 2018 年 1 月 1 日之后的所属期起，其适用的所得税税率为 3%。然而，如果该机构是由其所有人全职管理的，或者企业至少雇佣了两名阿曼国民，则不需要征税。

#### 2.3.1.4 税收优惠

向阿曼居民个人分配的股息免征个人所得税。

根据所得税法，适用于企业的免税条例也同样适用于自然人持有的机构。

#### 2.3.1.5 税前扣除

个人所得税中的税前扣除原则遵从所得税法执行条例中的规定，执行条例中规定了特定费用的扣除条件，包括租金及机构所有者、董事和公司合伙人的薪酬。

#### 2.3.1.6 应纳税额

应纳税额=（应税收入-税前扣除项目）×适用税率

### 2.3.2 非居民纳税人

#### 2.3.2.1 判定标准

2020 年第 118 号皇家法令对所得税法进行修订，引入对税收居民的定义。原预提税规定中“外国人”一词现被替换为“非居民”。不符合阿曼所得税法中“居民纳税人”定义的自然人将被视为非居民纳税人。

#### 2.3.2.2 征收范围及税率

对于非居民纳税人通过机构开展活动所取得的收入与居民纳税人取得收入的征税方式相同。

在阿曼并未设有常设机构的非居民纳税人与在阿曼未设有常设机构的非居民企业的纳税方式相同，仅对以下所得征税：

(1) 股息总额（自 2017 年 2 月 27 日起）。然而，自 2019 年 5 月 6 日至 2022 年 5 月 6 日这三年期间派发的股息免征预提税；

(2) 利息总额（自 2017 年 2 月 27 日起）。然而，自 2019 年 5 月 6 日至 2022 年 5 月 6 日这三年期间支付的利息免征预提税；

(3) 特许权使用费总额；

(4) 为研发支付的任何总对价；

(5) 管理费总额；

(6) 服务费总额（自 2017 年 1 月 1 日起）。

阿曼对于上述所得，按 10% 的税率征收最终预提税。不属于阿曼机构的资本利得不征税。

### 2.3.2.3 应纳税额

应纳税额 = (应税收入 - 税前扣除项目) × 适用税率

## 2.4 增值税

### 2.4.1 概述

此前，所有海合会国家签署的《阿拉伯海湾合作委员会统一增值税框架协议》（The Unified VAT Agreement for The Cooperation Council for the Arab States of the Gulf，以下简称“增值税框架协议”），为 2018 年在所有海合会成员国内实施增值税奠定基础。

阿曼于 2020 年 10 月 12 日发布 2020 年第 121 号皇家法令，颁布《增值税法》。根据增值税框架协议的规定，《增值税法》于公布后 180 天正式生效（即 2021 年 4 月 10 日），阿曼对在阿曼境内销售的商品与服务按 5% 税率征收增值税。

阿曼于 2022 年 8 月在其税务局官网发布了一份指南，明确了通过电子商务（e-commerce）提供货物和服务的增值税处理。

### 2.4.2 纳税义务人

任何以营利为目的在阿曼注册登记独立开展经营活动，或者应阿曼税务机关要求登记的自然人或法人实体（包括在阿曼境外设立的合伙或合资企业），为增值税纳税人。根据《增值税法》第 57 条，两

个及以上增值税纳税人，如满足以下条件，可根据增值税执行条例中示明的条件和规则选择登记为增值税集团（VAT Group）：

- （1）成员纳税人均为阿曼居民企业；
  - （2）均已进行增值税登记；
  - （3）都不隶属于另一个增值税集团；
  - （4）都未在特别制度区（即自由区或经济特区）注册登记；
- 集团注册之后，主要适用以下规则：

- （1）该集团被视为独立于集团成员的纳税人；
- （2）集团成员之一须作为集团代表，对集团增值税纳税义务负责（不影响其他成员的连带责任）；
- （3）集团成员销售或进口的商品或向集团成员销售或进口的商品，均被视为由该集团代表执行；
- （4）集团成员之间的交易行为不被视为增值税应税行为。

### 2.4.3 征收范围

#### 2.4.3.1 一般规定

阿曼增值税征税范围主要包括以下活动：

- （1）在阿曼境内销售货物或服务（包括视同销售）；
- （2）在反向收费机制下，纳税人接收来自非阿曼增值税纳税人的货物或服务；
- （3）进口货物。

根据《增值税法》，货物的销售指的是货物所有权转移或以货物所有人身份对货物的处置，包括以下情形：

- （1）根据对价协议转让货物所有权；
- （2）授予所有权带来的对价权；
- （3）根据相关法律进行的货物所有权的让渡。

若有关纳税人已抵扣与下述交易有关的进项税，法律上就会将下述交易行为视为货物的销售：

- （1）为经济活动以外的目的处置货物，无论是否支付对价；
- （2）改变商品的用途并用于生产非增值税应税商品；
- （3）停止经营活动并将商品扣留；



(4) 免费提供商品（在经营活动中将商品作为礼物或免费样品提供的情形除外）。

服务销售是指除依据法规被视为货物销售之外的销售行为。这尤其适用于所有与授予、转让和放弃任何权利相关的服务。

以下交易不被视为销售服务：

(1) 同一增值税集团的成员之间的销售，但视同销售的情况除外；

(2) 保险人与其客户（被保险人）之间依据应税保险合同在解决保险索赔的过程中提供的服务；

(3) 纳税人在作为转让（全部或部分）持续经营的业务过程的一部分向另一纳税人提供的服务。

进出特殊监管区或在特殊监管区内进行的交易，可与关税待遇类似，暂免征税。增值税实施细则中规定了申请适用不征税的细节和条件。

#### 2.4.3.2 其他

阿曼明确表示对数字服务征收增值税。根据《增值税法》第24条，有线及无线通讯服务、以电子方式提供的服务，在实际使用或享受服务的地点纳税。《增值税实施条例》第29条对电子服务予以明确：电子服务，是指通过互联网或电子网络直接提供的服务，服务过程是自动的、需要最少的人工干预，并且只能通过信息技术提供。提供电子服务的地点位于实际使用或享受服务的地点。按照下列规定确定：如果客户是纳税人，则为客户的居住地，在这种情况下，其居住地按以下规定确定：

- (1) 税务发票或寄送发票的地址；
- (2) 银行账户信息；
- (3) 用于接收有线及无线电讯服务及电子服务的互联网地址；
- (4) 用于接收电讯服务及电子服务的电子芯片国际标志；
- (5) 其他商业性质的信息。

如果客户不是纳税人，按以下规定确定地点：

- (1) 如果接收电子服务需要客户在固定的地点，则该地点为实

际使用或享受服务的地点；

(2) 用于接收电讯服务及电子服务的电子芯片国际标志；

(3) 用户正在使用的设备的互联网协议（IP）地址或任何其他可以确定用户地理位置的信息；

(4) 税务发票或寄送发票的地址；

(5) 银行信息。

阿曼在2022年8月最新发布的指南中介绍了通过电子商务提供货物和服务的增值税处理。电子商务是指任何通过电子方式销售（或进口）的货物和服务，包括通过网页、电子平台或商店、社交媒体和应用程序。就增值税而言，提供电子商务的网站、电子平台及类似的提供电子商务的实体将被视为代理人或中介机构，以促进从供应商到客户的货物和服务销售。同时，该指南中也介绍了电子商务的纳税义务发生地规定、增值税登记规定以及税收优惠等细节。

指南中概述了有关电子商务中的纳税义务发生地规则，对于通过电子商务销售给消费者的商品，其纳税义务发生地是货物运输起始地。对于通过电子商务提供的服务，其纳税义务发生地通常为服务的使用地。

#### 2.4.4 纳税义务发生时间

增值税法中约定了纳税义务发生时间为：发生应税销售行为，收讫销售款项及开具发票三种行为中发生时间最早的一天。增值税实施细则中进一步定义了销售行为发生日，即：

(1) 当货物无需运输或邮寄的情况下，客户取得处置权的当天；

(2) 当货物需运输或邮寄的情况下，为开始运输或邮寄的当天；

(3) 当提供应税服务时，为服务完成，客户接收或出具完成证明的当日。

#### 2.4.5 税率

增值税的标准税率为5%，该税率适用于所有商品和服务的流转额、货物和服务的进口额，适用零税率的商品和服务除外。

适用增值税零税率的商品和服务如下：

(1) 生活必需食物（具体清单将由阿曼税务机关主席决定），

包括多种肉类、家禽、鱼类、乳制品、水果蔬菜、茶叶和咖啡等；

(2) 药物和医疗器械(详见阿曼税务机关主席另行发布的决议), 涉及卫生部批准的药品(包括草药)、生物和保健产品、医疗营养品和医疗设备；

(3) 投资用的金、银和铂金；

(4) 国际及海合会国家间的货物和旅客的运输及相关服务；

(5) 商业用途的海陆空运输工具以及相关的货物和服务；

(6) 救援用途的飞机、船和辅助船舶；

(7) 原油、原油制品及天然气；

(8) 出口的货物和服务；

(9) 根据海关法的规定，在暂缓征收关税的情况下(例如海关特殊监管区域)销售的货物和服务；

(10) 为进行修理、翻新、改装或加工后再出口而临时入境阿曼的货物。

阿曼税务机关在2021年第65号公告中公布了新的适用零税率的食物清单，将适用增值税零税率的食物从93项扩大至488项，该法令从2021年4月16日起生效。

#### 2.4.6 税收优惠

根据《增值税法》第47到49条，以下货物及服务免征增值税：

(1) 金融服务；

(2) 健康医疗相关货物及服务；

(3) 教育相关货物及服务；

(4) 未经开发的土地；

(5) 住宅类房地产的二次销售；

(6) 本地运输服务；

(7) 住宅用房屋租金；

(8) 免税的进口商品或在其最终目的国适用零税率的进口商品；

(9) 外国大使馆或领事代表机构为满足公务需要以及外交人员的个人需要进口的货物；

(10) 为武装部队和安全部队进口的货物，如弹药、武器、军事

装备等；

(11) 居住在境外的阿曼公民或外国人在第一次进入阿曼境内时所携带的已使用个人物品和家用设备；

(12) 来自境外的慈善捐赠；

(13) 为具有特殊需要的群体进口的货物；

(14) 国际旅客携带的个人物品及礼物。

增值税执行条例中将规定上述免税事项的具体适用条件及税务流程。

## 2.4.7 应纳税额

### 2.4.7.1 销售额的确认

增值税销售额是纳税人销售货物、提供应税劳务以及发生应税行为时向购买方收取的全部价款和价外费用（包括现金、货物、服务和其他形式的补偿），不包括增值税税金。

在视同销售的情况下，增值税销售额为商品的购入成本或生产成本，如无法确认购入成本或生产成本，则根据执行条例的规定，应以市场价值确认计税基础。

进口货物的增值税销售额是根据海关法规定的完税价格计算，包括货物进口应缴纳的任何税费和其他费用。

### 2.4.7.2 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×适用税率

## 2.5 消费税

### 2.5.1 概述

阿曼通过发布 2019 年第 23 号皇家法令引入消费税，该法令于 2019 年 6 月 15 日生效。此举旨在增加政府税收，抑制不健康商品消费（例如能量饮料、猪肉、烟草、酒类产品等）。阿曼税务机关 2020 年第 51 号主席令发布的《消费税实施条例》于 2020 年 11 月 20 日起生效。

纳税人应按季度填报提交纳税申报表，纳税人可通过电子系统进行消费税的申报。该系统还将被用于处理与消费税有关的其他程序。小型进口商被豁免提交申报表。小型进口商需满足以下条件：其唯一商业活动为进口行为；并未持有税务仓库执照；在每个纳税期间其进口货物价值不超过 OMR5,000（合 13,000 美元）。

### 2.5.2 纳税义务人

根据消费税法令及实施条例，纳税义务人包括应税商品进口商、“库存商”以及阿曼当地应税消费品生产商。

### 2.5.3 征税范围及对应税率

根据消费税法令及实施条例，具体应税商品及适用税率如下：

- (1) 烟草和烟草制品：100%；
- (2) 碳酸饮料：50%；
- (3) 能量饮料：100%；
- (4) 酒精：100%；
- (5) 猪肉制品：100%。

法规中额外规定下列情况中所涉及的货物不被视作消费税应税范围：

- (1) 从海合会成员国生产、进口或向阿曼转让的消费税应税商品；
- (2) 根据法律规定的不征税商品；
- (3) 持有未纳税商品（非递延纳税情况）；
- (4) 并非因纳税人管理不善造成的货物灭失或者损坏。

### 2.5.4 纳税义务发生时间

纳税义务发生时间通常为应税货物进口日期或应税货物的销售日期。

### 2.5.5 税收优惠

根据消费税法，下列交易类型免征消费税：向外交使团、领事机构和特定国际组织供应的消费税应税商品。以及旅客前往阿曼所携带应税商品，当该商品将被用于商业目的时不适用免税政策。

## 2.5.6 应纳税额

根据消费税法及实施细则，当纳税人购入用于生产其他应税商品的消费税应税商品时，该纳税人为其对应缴纳的消费税可从应纳税额中扣除，因此阿曼消费税应纳税额的计算公式为：

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

## 2.6 其他税（费）

### 2.6.1 社会保障税

社会保障法中规定阿曼的社会保障体系，为养老、伤残、死亡、工伤等情形提供保障。该法律仅适用于长期受私营部门雇佣、年龄在15岁到59岁之间的阿曼雇员。

年龄在15—59岁之间的阿曼私营部门的雇员须按月工资的7%缴纳社会保障（包含养老保险、伤残险、死亡保险、工伤保险）。雇主必须缴纳相当于阿曼雇员月工资10.5%的金额用于雇员的社会保险（包括养老、伤残和死亡保险），另外也应按其雇员月工资的1%缴纳工伤保险。财政部会按照基本工资的2%向社会保障基金拨款。

此外，雇主及雇员都必须按雇员月薪的1%向强制性就业保险计划缴款（除为非阿曼雇员签发或更新工作许可证时应付费用的5%附加费外），根据该计划，被集体解雇的阿曼雇员有权领取养老金。该计划适用于阿曼雇员，无论是在公共部门还是私营部门工作。雇主还必须向社会保障局支付雇员应得的辞退福利。根据2021年第33号皇家法令规定，阿曼设立了两个新的养老基金，一个用于公务员，另一个用于军队及安全部队。这两个基金将替代此前为不同政府实体和军队及安全部队的雇员设立的其他养老基金。该法令于2021年4月7日发布，并于2021年4月11日生效。

根据媒体报道，阿曼宫廷部于2020年5月29日发布通知，要求所有政府机构，不得与70%以上的外籍专家、顾问续签雇佣合同；按照员工资历，安排70%以上的工作满25年及以上的阿曼籍顾问、专

家、专业经理退休；安排不少于 70% 的工龄超过 30 年的员工退休。宫廷部已委托国家审计机构监督各部门落实此项命令。

### 2.6.2 印花税

阿曼仅对购置房地产相关契约征收印花税，按销售价格的 3% 征收。

### 2.6.3 关税

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

根据情况，在以下任一日期进口时缴纳税款：

- （1）货物进口日期；
- （2）根据海关法规定，货物最先入境的日期；
- （3）进口货物在暂停关税纳税结束后予以放行的日期。

### 2.6.4 培训税

雇用人数 20 人及以上的商业公司和机构都必须对阿曼雇员提供培训计划或向劳动和专业培训部支付培训税。为了鼓励雇用阿曼公民，支付给阿曼公民的工资不征税。费率基于外籍员工工资总额：

表2 培训税税率表

年基本工资总额 (OMR)	税率 (税金)
1,020 以下	OMR60
1,020~1,200	6%
1,200 以上	7%

每个私营部门雇主在取得或延期劳工卡时，必须为每名外籍员工预付 OMR60。年终时，须将雇员基本工资的情况上报社会事务和劳工部，然后将支付税款余额。

### 2.6.5 地方税费

马斯喀特市管辖的地区征收市政税。具体税率情况：

- （1）酒店收入适用税率为 5%；

- (2) 物业租金适用税率为 3%;
- (3) 休闲和电影院收入适用税率为 10%;
- (4) 电费适用税率为 2% (每月电费超过 OMR50 的) ;
- (5) 使用排水系统的房屋需缴纳排污税, 按耗水量的 10%征收。  
萨拉拉也征收市政税。

所有穿越阿曼国际边境的车辆(除也门)都应缴纳通行税。税费在 OMR2 和 OMR100 之间, 特别情况下可免税。



## 第三章 税收征收和管理制度

### 3.1 税收管理机构

#### 3.1.1 税务系统机构设置

阿曼税收体系较简单，2019年成立独立的税务局负责管理税收事务，该部门此前隶属财政部。依据2019年第66号皇家法令，阿曼税务局将拥有法律和财政自主权，将接管财政部税务总秘书处的权力、特权、职能和资产，并将在内阁的直接监督下运作。该法令将依据所得税法和消费税法授予负责财政事务的部长的权力和特权移交给税务局主席。此外，主席将负责任何法律、法规或法令规定下的免税特权。

在2020年阿曼税务局主席任命了税务申诉委员会的主席和成员，这个委员会将会解决纳税人有关所得税、增值税和消费税方面的申诉。

税务申诉委员会由一名主席、一名副主席和三名成员组成，是根据阿曼税务局主席2020年第113号决议成立，并在2020年11月30日生效。原税法中有关委员会听证程序的规定被取消，委员会的工作程序、召开会议、审议和裁定程序等，由税务局主席决定。

#### 3.1.2 税务管理机构职责

阿曼税务局除设置了常见的与税收相关的税收征管部门、税收政策部门、税收国际合作部门外，还设置反避税部门、法律部门、纳税人服务部门等。

阿曼税务局的主要职责包括：依法采取必要措施履行纳税评估和纳税减免工作；依法征纳税款；财政部指定的其他工作内容<sup>[8]</sup>。

### 3.2 居民纳税人税收征收管理

#### 3.2.1 税务登记

[8] Oman Chamber of Commerce and Industry: The Law of Income Tax on Companies

### 3.2.1.1 一般税务登记

阿曼纳税人在工商部办理商业登记手续时都应遵守税务登记规定。纳税人应在公司成立和相关生产经营活动开始 60 天内（以孰早者为准），按照阿曼税务局官方网站发布的申请表样式，向税务机关登记，也可以通过电子门户登记。如果未按时登记，税务机关处以不超过 OMR2,000 的罚款。

### 3.2.1.2 增值税税务登记

阿曼税务局主席已通过《增值税法》第 55 条确定增值税的登记门槛。法律规定，任何从事经营活动的阿曼实体在任何一个月底时，当该月及此前的 11 个月已经实现的销售总额，或在某月月底，当月及未来十一个月预计的销售总收入超过 OMR38,500（合 100,100 美元）时，必须在税务局注册登记。即，强制性登记门槛为 OMR38,500。同时，税法规定自愿登记门槛为 OMR19,250（合 50,050 美元）。

（1）在任何一个月末和以前连续的 11 个月所实现的供应总价值超过了强制性注册门槛（根据阿曼税务局主席的决定确定为 OMR38,500）；

（2）在任何一个月末和以后连续的 11 个月中，预计供应的总价值超过了强制性注册门槛。

阿曼税务局在增值税登记指南里确定了在增值税正式生效前的过渡期间内增值税纳税人登记注册的时间表及实施细节。指南中对登记截至日期及生效日期的规定如下：

表3 阿曼增值税纳税人登记及登记生效时间表

纳税人类别	登记时间	登记生效日期
年销售额超过/预计超过 OMR1,000,000 的纳税人	2021.2.1-2021.3.15	2021.4.16
年销售额在 OMR500,000 万-1,000,000 的纳税人	2021.4.1-2021.5.31	2021.7.1
年销售额在 OMR250,000-499,999 的纳税人	2021.7.1-2021.8.31	2021.10.1
年销售额在 OMR38,500-249,999 的纳税人	2021.12.1-2022.2.28	2022.4.1

2021年2月1日开始，达到自愿登记门槛的纳税人可随时申请登记。登记生效日期为增值税纳税人身份生效日期，即纳税人开始负有《增值税法》规定的纳税义务之日。

非居民须自其负有增值税纳税义务之日向阿曼税务机关进行登记。

另外，该指南中也提供了注册登记流程详尽的描述，以及有关纳税人、可选择登记的人群、年销售额确认方式等方面的额外细节。

### **3.2.1.3 消费税税务登记**

在2020年11月20日起生效的实施条例中规定有关登记程序的具体要求，包括登记表的格式内容、更新登记信息的义务以及强制登记的适用情况。条例中免除偶然性进口商的登记义务，即在两年内进口交易次数不超过一次的贸易商无需进行登记。

此外，根据法规要求，纳税人应在其开始承担消费税纳税义务或者开始适用更高消费税税率的15天内，将其拥有的应税商品价值向阿曼税务机关申报。

### **3.2.2 账簿凭证管理制度**

在阿曼登记注册的企业必须按照国际财务报告准则保持完整的会计记录。阿曼企业在记账时需采用权责发生制，除非税务机关授权该企业使用收付实现制。

然而，阿曼的机构（见2.2.1.1中对“机构”的描述）除税务机关另有要求外，需采用收付实现制。

阿曼法律规定，会计账簿应在其相关的会计期间结束后至少保存10年。

### **3.2.3 纳税申报**

#### **3.2.3.1 企业所得税纳税申报**

申报要求阿曼纳税年度为日历年，为每年的1月1日至12月31日。一般要求纳税人将其用作财务报表的会计年度（为保持一致，也可接受不同的会计年度）。在开业时，纳税人可以采用少于12月

或最多 18 个月作为会计期间，并以该期间作为纳税年度。结业时，可以少于 12 个月作为会计期间，并以该期间作为纳税年度。账目通常以里亚尔记录，但经税务机关批准，也可以以外币形式记录。

根据阿曼政府法律规定，每年要对财务进行一次审计。但是第一年审计报告缴纳可以延长到从公司注册之日起 18 个月。审计工作要在阿曼有关部门批准的注册会计师事务所来完成，递交到税务部门的财务报告必须有注册会计师事务所的签字和盖章。

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

由于阿曼的机构有别于企业，除享受较低的企业所得税税率外，阿曼机构被允许提交简化的税务申报单。但是，如果税务机关怀疑纳税人计划将企业拆分成若干机构从事经营活动以满足适用低税率，税务机关有权使用反避税条款重新分配企业间的收入。

根据阿曼皇家法令第 2020/118 号《所得税法》，自 2020 年 1 月 1 日起，纳税人只需在纳税年度或会计期结束后 4 个月内提交一份纳税申报表，并缴纳税款。取代原所得税法规定中，公司必须于会计年度结束后 3 个月内提交预缴申报表，并于 6 个月内提交最终纳税申报表并缴纳税款的规定。

自 2015 年 1 月 1 日起，纳税人及审计师必须遵守以下规定：

(1) 须通过在申报表的指定区域进行授权人签字及盖章证明正式确认申报表；

(2) 纳税申报表须随附所有要求附上的信息及资料，包括经注册会计师确认的财务报告；

(3) 所有附页须均由纳税人签字盖章。

如未能完成上述规定，阿曼税务局有权不接受相关纳税申报表或报告，并将其标记为不完整的申报。同时，可能触发所得税法中的处罚。

申请人应向税务局提交下列文件资料：

(1) 企业的决算报表、资产负债表等文件的复印件；

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

阿曼税务机关已通过 2020 年第 27 号令发布了有关税控卡申请及取得的规定，税控卡是用于企业所得税管控，并于 2020 年 7 月 1 日起生效。税控卡的申请必须在税务机关门户网站上提交，申请费用为 OMR10（合 26 美元）。未申请该卡可能被处以 OMR200（合 520 美元）至 OMR5,000（合 13,000 美元）的罚款。根据所得税法，税控卡的首次登记时间为开始营业后 60 天，信息更新时间为发生变更后 30 天。

### 3.2.3.2 个人所得税纳税申报

个人开展经营活动及执业活动所需进行的个人所得税申报的纳税周期、纳税申报表、纳税评估、税款缴纳等规定均与企业实体的要求相同。

在《所得税法》的实施条例中规定了当境外咨询顾问通过常设机构在阿曼境内发生经营活动时的特殊纳税合规规定。

### 3.2.3.3 增值税纳税申报

根据阿曼税务局发布的增值税纳税人指南，增值税的纳税申报周期为三个月，即按季申报。

对于在一个所属期内新满足增值税强制或自愿登记门槛的纳税人，他们在该季度的纳税周期为自登记有效日期起至该季度末。

### 3.3.3.4 消费税纳税申报

根据消费税实施细则，消费税纳税人应在税务局网站上以电子方式提交申报表。满足以下条件的小规模进口商无需申报：

- (1) 进口贸易为其唯一经营活动；
- (2) 不持有税务仓库许可证；
- (3) 每纳税期间的进口货物价值不超过 OMR5,000（合 13,000 美元）。

### 3.2.4 税务检查

根据所得税法授权，税务检查官有权要求纳税人提供申报表外的信息，如账簿和记录的披露等，企业需保存相关文档以备税务稽查。同时，税务检查官经税务机关授权，他也有权进入任何场所开展调查。

未按照规定进行纳税申报的纳税人可能会被税务机关进行纳税评估。例如，税务当局可能会针对以下情况对纳税人进行纳税评估：纳税人未按其要求提供相关信息；税务机关质疑纳税人未据实申报应税收入等。

纳税人可以在纳税申报做出的三年内要求税务机关进行纳税评估。如果税务机关在税务年度结束后的三年内没有对申报金额评估，则纳税评估以纳税人申报金额为准。

### 3.2.5 税务代理

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

自 2021 年 4 月阿曼开始推行《增值税法》后，该法规允许非阿曼居民纳税人指派一名税务代表代为处理他们在阿曼的增值税事务。税务代表须经阿曼税务当局批准。税务代表负有其代表的非居民纳税人的全部义务，且可代为行使所有权利。

### 3.2.6 法律责任

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

针对未合规履行纳税义务的行为，新税法规定了更为严格的税收处罚，主要包括以下内容：

(1) 延期提交纳税申报表，处最高 OMR2,000 的罚金（此前是 OMR1,000）；

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

(3) 未提交文件、提交的文件不符合税务机关提出的信息要求或者未能出席税务机关会议，处 OMR2,500 至 OMR5,000 的罚金；

(4) 不遵守税法、法规或行政规定，财政部可追加罚款 OMR3,000；

(5) 税务证件违规，罚款金额为 OMR5,000；

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

(7) 经财政部长授权，违约纳税人所拥有的资产可由政府进行拍卖，以此清偿欠缴税款并支付其他费用。

### 3.2.7 其他征管规定

2019 年 5 月 15 日，阿曼中央银行 (CBO) 发布通知，确认阿曼将从 2020 年起实施经济合作与发展组织 (Organization for Economic Co-operation and Development, 以下简称“OECD”) 的 CRS 制度，并交换金融账户信息。该通知规定了通过 CRS 的 AEOI 的规则。

为防止海外逃税，阿曼自 2019 年 7 月 1 日起实施 CRS 政策，实施细则如下：

(1) 在阿曼经营的金融机构须在开户时向新客户索取 CRS 认证表，在客户提交认证表之前，不得开立新账户；

(2) 除收集新账户的 CRS 认证表之外，金融机构还将会对已有账户进行尽职调查，记录合规管理框架并披露可报告账户；

(3) 金融机构须识别客户的税务信息，并向当地税务机关报告辖区内的纳税义务人直接或间接持有的财务账户。

根据阿曼皇家法令第 2020/118 号《所得税法》修订内容，税务机关被授权开展自动情报交换。税务机关可根据国际条约的规定，直接从在阿曼经营的持牌银行获得任何人的详细信息并分享相关资料。这些持牌银行有义务在税务机关要求的期限内提供所需资料，且不得向账户持有人透露。税务机关具有到银行总部查阅有关文件和记录的权力，如银行未按税务机关要求提供信息，将受到处罚。

## 3.3 非居民纳税人的税收征收和管理

### 3.3.1 非居民税收征管措施简介

#### (1) 登记备案

阿曼对非居民企业实行分类管理。除非居民企业未在阿曼构成常设机构,适用预提所得税征管措施之外,阿曼税务并无特别征管规定。

根据阿曼税务局于2022年8月发布的有关电子商务增值税处理的指南,在阿曼开展电子商务的非居民供应商,如其根据增值税法,要求在阿曼缴纳增值税,则其必须在阿曼税务局进行增值税登记。

#### (2) 分类管理

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

非居民纳税人在境内未设立机构场所,或其在阿曼设立的机构场所未形成常设机构的情况下,则适用预提税制度,即由支付对价的阿曼企业扣缴非居民企业税款并上缴税务机关。

### 3.3.2 非居民企业税收管理

阿曼税法下并无非居民企业的定义,但实务操作中在阿曼境外成立且未在阿曼构成常设机构的企业,即可认为是阿曼的非居民企业。

一般情况下,非居民企业取得来源于阿曼的以下所得缴纳阿曼预提所得税,税率为10%。对于与阿曼签订双边税收协定的国家,该国居民来源于阿曼的所得有可能享受更低的预提所得税率。

#### (1) 利息

自2017年2月27日起,非居民企业需就其从阿曼居民企业收到的利息缴纳10%的预提税。根据阿曼市场资本市场管理局2019年5月15日的宣告,阿曼于2019年5月6日起的三年时间内暂停对利息所得征收预提所得税。

#### (2) 特许权使用费

非居民企业需就其从阿曼居民企业收到的特许权使用费缴纳10%的预提税。特许权使用费包括为使用文学、艺术或科学作品(包括计算机程序)、电影、磁带、光盘及其他传播形式、专利、商标、设计、规划、模型或秘密配方等所支付的费用。

支付款项的阿曼企业承担相应的代扣代缴义务。



(3) 其它

除特许权使用费，管理费用、因研发及计算机程序的使用或使用权支付的对价也适用 10%的预提税率。从 2017 年 2 月 27 日起，预提税的征税范围扩大到了服务费。

阿曼无分支机构利润汇出税。

### 3.4 新冠肺炎疫情后征管变化

阿曼税务局在阿曼疫情防控最高委员会促进下于 2020 年 7 月 8 日发布以下税收减免政策，这些政策旨在减轻疫情影响。具体包括：

(1) 暂停收取自 2019 财务年度结束后 9 个月内因延迟缴纳税款所产生的滞纳金，该滞纳金指的是根据所得税法第 156 条所约定每延迟缴纳一个月按税款 1%征收的滞纳金；

(2) 暂停征收 2020 年 9 月 30 日前，因延迟提交 2019 年纳税申报表及账目产生的罚金；

(3) 可能享受免缴滞纳金待遇的情况：符合条件的企业享有分期缴纳 2019 年相关税金，或变更先前纳税年度约定的分期缴税计划的优待；

(4) 企业可能享有对在存在争议的税款最终解决争议前推迟缴纳该笔税款；

(5) 企业可能享有在评估和上诉的过程中，如需提交文件或者澄清声明，可以要求延后截至日期。

结合上文中所提及阿曼在 2020 年 3 月 1 日为应对疫情发布的税收优惠政策，可以看出阿曼政府为缓解纳税人的压力，合理地调整纳税及提交各类涉税资料的期限，并适当减轻了纳税人受疫情管控或经济压力而迟缴税款触发的滞纳金。

## 第四章 特别纳税调整政策

税基侵蚀和利润转移行动计划（以下简称“BEPS 行动计划”）是二十国集团（G20）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和侵蚀各国税基的行为。

根据 OECD 于 2017 年 10 月 20 日发布的新闻稿，阿曼已加入了全球“税基侵蚀和利润转移行动计划的包容性框架”。

### 4.1 关联交易

#### 4.1.1 关联关系判定标准

阿曼《所得税法》中规定了针对关联方以避税为目的进行的交易的相关处理。关联方之间的交易须遵循独立交易原则，当关联交易不满足独立交易原则条件时，税务机关有权否定关联交易和应税所得。

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

根据阿曼税法，“关联方”的定义包括：一方对另一方的公司活动及商业事务具有控制权，或第三方对另一方的公司活动及商业事务具有控制权。更具体地说，当一方拥有另一方大部分股权或表决权，有权在另一方企业解散或注销时获得大部分收入分配或资产时，双方将被视为关联方。上述定义在一定意义上比国际会计准则第 24 条关联方披露和资本市场管理局（Capital Market Authority，以下简称 CMA）条例中的定义更窄。因此，当关联公司根据国际会计准则第 24 条和 CMA 条例存在关联，但根据阿曼税法，它们可能不被视为关联方。

#### 4.1.2 关联交易基本类型

阿曼暂无法规明确关联交易的基本类型。

### 4.1.3 关联申报管理

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

## 4.2 同期资料

BEPS 第 13 项行动计划提出转让定价文档的三层标准结构，即主体文档、本地文档和国别报告，旨在使各国转让定价文档的要求更加明确和统一。跨国企业需根据统一的模板，向相关税务机关提交其全球范围内的收入、经济活动及在各国缴税情况等信息。税务机关可以上述三个文档为依据对跨国企业进行转让定价风险评估。

阿曼税务机关发布了 2020 年第 79 号令，明确了阿曼境内的跨国企业（MNE）集团在 BEPS 第 13 项行动下提交国别报告的义务，适用于自 2020 年 1 月 1 日开始及之后的财务年度。

目前无主体文档、本地文档要求。

### 4.2.1 分类及准备主体

位于阿曼的最终控股企业（Ultimate Parent Entity，即 UPE）须按要求向阿曼税务局提交电子版国别报告。

阿曼的成员实体（最终控股企业除外）可能被要求在以下情况下提交国别报告：

（1）所属跨国企业集团的最终控股企业在其所在国无需申报国别报告；

（2）最终控股企业是与阿曼没有有效税收协定的司法管辖区的纳税居民；

（3）成员实体收到其最终控股企业所在国家的主管当局，有关该国发生系统性故障的通知。

跨国企业集团可指定一个成员实体代理最终控股企业来提交国别报告。

当位于阿曼的成员实体，在可报告的财政年度结束时，被指定为最终控股企业或跨国企业集团的代理最终控股企业时，该实体必须通知阿曼税务局。

若居住在阿曼的成员实体不是最终控股企业或跨国企业集团的代理最终控股企业，则必须在可报告年终之前将实际报告实体上报阿曼税务局。

#### 4.2.2 具体要求及内容

国别报告的门槛为集团年度合并收入超过 3 亿里亚尔。国别报告必须在可报告财政年度结束后 12 个月内提交给阿曼税务局。

阿曼实体需报送国别报告通知，通知内容包括：报送实体的活动、法律形式、商业登记号和地址等详细信息，报送财务年度，报送实体角色（集团最终控股公司、指定报告实体或成员实体）、集团名称及集团简介。

根据阿曼税务局于 2021 年 7 月 7 日发布公告，符合条件的跨国企业，如其全球最终母公司位于阿曼境外，在阿曼发布进一步通知前，该集团无需在阿曼提交国别报告。除此之外，其他相关实体仍需继续遵循阿曼对国别报告的提交规定，例如报送国别报告通知。

### 4.3 转让定价调查

#### 4.3.1 原则

尽管无具体的税法规定，但根据过去几年的审核周期，阿曼税务机关在纳税评估过程中逐步提高对关联交易及税收调整的重视，要求纳税人提供同期资料以证明关联交易的定价符合独立交易原则。若纳税人无法提供支持性依据，税务机关将否定纳税人相关的成本支出，调整金额较大的情况下，将会增加纳税人的税务成本。

#### 4.3.2 转让定价主要方法

阿曼税法并未规定转让定价方法。法律提到关联交易的定价，应假设该交易发生在独立的交易双方之间，因此，税务机关可能较常使用可比非受控价格法。

### 4.3.3 转让定价调查

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

转让定价调查作为年度纳税评估的一部分，税务机关有权从纳税人提交纳税申报表的次年起的3年内进行纳税评估。

## 4.4 预约定价安排

### 4.4.1 适用范围

阿曼《所得税法》中没有预约定价安排的规定。因此，阿曼税务机关不一定会依法同意纳税人采用预约定价安排。但实操中，税务局会给予纳税人关于预约定价安排的反馈，并结合具体情况进行分析。

### 4.4.2 程序

无。

## 4.5 受控外国企业

阿曼无受控外国企业规则。

### 4.5.1 判定标准

无。

### 4.5.2 税务调整

无。

## 4.6 成本分摊协议管理

阿曼《所得税法》中没有成本分摊协议的规定。

### 4.6.1 主要内容

无。

### 4.6.2 税务调整

无。

## 4.7 资本弱化

### 4.7.1 判定标准

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

满足以下条件发生的利息费用，准许扣除：

- (1) 支付给公司股东或其他被股东控制的实体或自然人的到期贷款利息支出；
- (2) 企业利用贷款进行生产经营活动，而非进行资本运作；
- (3) 借款方贷给公司的资金来源于注册在阿曼的银行；
- (4) 由公司代表借款方承担的利息费用。

另外，资本弱化条款要求债资比不超过 2:1 的利息可扣除，超过部分利息不能税前扣除。

### 4.7.2 税务调整

无。

## 4.8 法律责任

阿曼没有具体的转让定价罚则，因此也无对应的救济措施。尽管如此，税务总署会对个案独立审查，对于逾期提交纳税申报表的，视情况参考阿曼税法规定予以不超过 OMR3,000 的处罚。

## 第五章 中阿税收协定及相互协商程序

截至2022年6月9日，阿曼已与35个国家和地区签订避免双重征税协定。2019年11月26日，阿曼成为第135个加入OECD2010年修订的《多边税务行政互助公约》的国家。

### 5.1 中阿税收协定

#### 5.1.1 中阿税收协定

中国政府与世界各国及地区签订的双边税收协定（安排）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”战略以及中国企业“走出去”战略具有重要意义。中国居民赴阿曼投资应当特别关注中阿两国的税收协定，理解相关规则，借助于中阿税收协定的规定，实施更为有效的税务筹划和商业安排，有效降低投资的税务成本和风险。可以说税收协定是一个成功的国际性商业计划中必须要考虑到的因素。

2002年3月25日，中国政府和阿曼政府在马斯喀特正式签署《中华人民共和国政府和阿曼政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》（以下简称《协定》或《中阿税收协定》），2002年7月20日正式生效，并适用于2003年1月1日或以后开始纳税年度中的税收。

《中阿税收协定》共二十八条，主体部分包括协定的适用范围、双重征税的解决办法、税收无差别待遇、协商程序以及税收情报交换五大内容，其中双重征税的解决办法所占篇幅较大，充分体现税收协定把消除双重征税作为核心的目的和宗旨<sup>[9]</sup>。

相互协商程序条款是税收协定中的一项重要条款，其意义在于缔约国一方与缔约国另一方当局产生纳税争议后，缔约国一方居民可以

[9] 国家税务总局：《中华人民共和国政府和阿曼苏丹国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》

寻求所在国政府的帮助，有效解决跨国税务争议，维护自身权益。该程序对于化解中国居民国际税务争议具有重要意义，是中国居民赴阿曼投资过程中维护自身合法权益的重要途径。同时国家税务总局于2013年9月发布《税收协定相互协商程序实施办法》（以下简称《实施办法》），为税收协定中相互协商程序条款的适用提供了规范依据。中国居民应当特别关注税收协定相互协商程序中的相关规定，理解程序适用的条件，从而有效解决跨国税收争议。

### 5.1.2 适用范围

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

#### （1）主体范围

##### ①如何确定“居民”身份

在本协定中，“缔约国一方居民”一语是指按照该缔约国法律，由于住所、居所、总机构所在地，或者其它类似的标准，在该缔约国负有纳税义务的人。本用语也包括该国或其地方当局。

##### ②双重居民身份的协调

同时为缔约国双方居民的个人，其身份应按以下规则确定：

A. 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；

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

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

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

#### （2）客体范围

适用于由缔约国一方或其地方当局对所得征收的所有税收，不论其征收方式如何。



对全部所得或某项所得征收的税收，包括对来自转让动产或不动产的收益征收的税收以及对资本增值征收的税收，应视为对所得征收的税收。亦适用于本协定签订之日后征收的属于增加或者代替现行税种的相同或者实质相似的税收。

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

### (3) 领土范围

“阿曼”一语是指阿曼领土及其所属岛屿，包括领海，以及根据国际法和阿曼法律，阿曼拥有勘探和开发海底和底土资源以及海底以上水域资源的主权权利的领海以外的区域。

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

## 5.1.3 常设机构的认定

### (1) 认定为常设机构的情形

在协定中，“常设机构”一语是指企业进行全部或部分营业的固定营业场所。

“常设机构”一语特别包括：

- ①管理场所；
- ②分支机构；
- ③办事处；
- ④工厂；
- ⑤作业场所；

矿场、油井或气井、采石场或者其他开采自然资源的场所。

“常设机构”一语还包括：

①建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动，但仅以该工地、工程或活动连续九个月以上的为限。

②缔约国一方企业通过雇员或雇用的其他人员，在缔约国另一方

为同一个项目或相关联的项目提供的劳务，包括咨询劳务，仅以其连续或累计超过九个月的为限。

(2) 不被认定为常设机构的情形

虽有本条上述规定，“常设机构”一语应认为不包括：

①专为储存、陈列或者交付本企业货物或者商品的目的而使用的设施；

②专为储存、陈列或者交付的目的而保存本企业货物或者商品的库存；

③专为另一企业加工的目的而保存本企业货物或者商品的库存；

④专为本企业采购货物或者商品，或者搜集情报的目的所设的固定营业场所；

⑤专为本企业进行其他准备性或辅助性活动的目的所设的固定营业场所；

⑥专为以上第①项至第⑤项活动的结合所设的固定营业场所，如果由于这种结合使该固定营业场所的全部活动属于准备性质或辅助性质。

#### 5.1.4 不同类型收入的税收管辖

《中阿税收协定》对不动产所得、营业利润、国际运输、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、教师和研究人員、学生和实习人员、其他所得等方面的所得做出规定。

##### 5.1.4.1 不动产所得

征税权：缔约国一方居民从位于另一方的不动产取得的所得（包括农业或林业所得），可以在该缔约国另一方征税。此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。

“不动产”一语应当具有财产所在地国家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，不动产的受益权以及由于开采或有权开采矿藏、水源和其他自然资源取得的不固定或固定收入的权利。船舶和飞机不应视为不动产。

上述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。

#### 5.1.4.2 营业利润

征税权：一方企业的利润应仅在一国征税，但该企业通过设在缔约国另一方的常设机构在另一方进行营业的除外。如果该企业通过设在另一方的常设机构在该另一方进行营业，其利润可以在另一方征税，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，应当允许扣除其进行营业发生的各项费用，包括行政和一般管理费用，不论其发生于该常设机构所在国或者其它任何地方。但是，常设机构由于使用专利或其它权利支付给企业总机构或其他办事处的特许权使用费、报酬或其它类似款项，具体服务或管理的佣金，或者借款给该常设机构所支付的利息，银行企业除外，都不得作任何扣除（属于偿还代垫实际发生的费用除外）。不应仅由于常设机构为企业采购货物或商品，将利润归属于该常设机构。

在以上各款中，除有适当的和充分的理由需要变动外，每年应采用相同的方法确定属于常设机构的利润。另外，利润中如果包括本协定其它各条单独规定的所得项目时，本条规定不应影响其它各条的规定。

#### 5.1.4.3 国际运输

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国征税。

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。

#### 5.1.4.4 联属企业

当：

(1) 一方企业直接或者间接参与另一方企业的管理、控制或资本；

(2) 同一人直接或者间接参与一方企业和另一方企业的管理、

控制和资本。

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。

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国企业取得的，包括在该国企业的利润内，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，另一方应对这部分利润所征收的税额加以调整，在确定上述调整时，应对本协定其他规定予以注意，如有必要，缔约国双方主管当局应相互协商。

#### 5.1.4.5 股息

“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他公司权利取得的所得。

征税权和协定税率：缔约国一方公司支付给另一方居民的股息，可以在另一方征税。然而，这些股息也可以在支付股息的公司是其居民的缔约国，按照该缔约国法律征税。但是，如果收款人是股息受益所有人，则所征税款不应超过股息总额的5%。缔约国双方主管当局应协商确定实施该限制税率的方式，且不应影响对该公司支付股息前的利润所征收的公司利润税。

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，不适用上述规定。在这种情况下，应视具体情况适用营业利润或独立个人劳务的规定。

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。

#### 5.1.4.6 利息

“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。

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，如果收款人是利息受益所有人，则所征税款不应超过利息总额的10%。缔约国双方主管当局应协商确定实施该限制税率的方式。

虽有上述规定，发生于缔约国一方而支付给：

(1) 在阿曼苏丹国：

①阿曼苏丹国政府及其地方当局；

②阿曼中央银行；

③国家总储备基金；

④阿曼发展银行；

⑤缔约国双方主管当局随时协商同意的，由阿曼苏丹国政府全部拥有的任何其他金融机构。

(2) 在中国：

①中国政府及其地方当局；

②中国人民银行；

③国家发展银行；

④中国进出口银行；

⑤中国农业开发银行；

⑥缔约国双方主管当局随时协商同意的，由中国政府全部拥有的任何其他金融机构，应仅在该缔约国另一方征税。

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，不适用以上的规定。在这种情况下，应视具体情况适用营业利润或独立个人劳务的规定。

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。然而，当支付利息的人不论是否为缔约国一方居民，在缔约国一方设有常设机构或者固定基地，支付该利息的债务与该常设机构或者固定基地有联系，并由其负担利息，上述利息应认为发生于该常设机构或固定基地所在缔约国。

此外，由于支付利息的人与受益所有人之间或者他们与其他人之间的特殊关系，就有关债权所支付的利息数额超出支付人与受益所有人没有上述关系所能同意的数额时，本条规定应仅适用于后来提及的数额。在这种情况下，对该支付款项的超出部分，仍应按各缔约国的法律征税，但应对本协定其它规定予以适当注意。

#### 5.1.4.7 特许权使用费

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

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。缔约国双方主管当局应协商确定实施该限制税率的方式。

应适用协定营业利润和独立个人劳务的情形：如果特许权使用费受益所有人是缔约国一方居民，在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，不适用上述规

定。在这种情况下，应视具体情况适用营业利润或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。

此外，由于支付特许权使用费的人与受益所有人之间或他们与其他人之间的特殊关系，就有关使用、权利或情报支付的特许权使用费数额超出支付人与受益所有人没有上述关系所能同意的数额时，本条规定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。

#### 5.1.4.8 财产收益

征税权：缔约国一方居民转让“不动产所得”章节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。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。

缔约国一方居民转让从事国际运输的船舶或飞机，或者转让属于经营上述船舶、飞机的动产取得的收益，应仅在该缔约国征税。

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。转让该条所述以外的其他股票取得的收益，该项股票又相当于缔约国一方居民公司至少百分之二十五的股权，可以在该缔约国一方征税。

转让上述财产以外的其他财产取得的收益，应仅在转让者为其居民的缔约国征税。

#### 5.1.4.9 独立个人劳务

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，除非：

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

(2) 在有关会计年度中在缔约国一方停留连续或累计不少于一百八十三天。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。

#### 5.1.4.10 非独立个人劳务

征税权和征税范围：除适用协定关于董事费、退休金、政府服务、教师和研究人员的规定以外，缔约国一方居民因受雇取得的薪金、工资和其他类似报酬，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。

除以上规定外，缔约国一方居民因在缔约国另一方从事受雇的活动取得的报酬，同时具有以下三个条件的，应仅在该缔约国一方征税：

(1) 收款人在有关会计年度开始或终止的任何十二个月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) 该项报酬由非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他类似款项，可以在该缔约国另一方征税。

#### 5.1.4.12 艺术家和运动员

征税权和征税范围：虽有协定独立个人劳务和非独立个人劳务的规定，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。

虽有协定有关于营业利润、独立个人劳务和非独立个人劳务的规定，表演家或运动员从事其个人活动取得的所得，并非归属表演家或运动员本人，而是归属于其他人，可以在表演家或运动员从事其活动的缔约国征税。

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或体育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

征税范围：除适用政府服务中“缔约国一方政府或地方当局支付或者从其建立的基金中支付给向其提供服务的个人的退休金，应仅在该缔约国一方征税。但是，如果提供服务的个人是缔约国另一方居民，并且是其国民的，该项退休金应仅在该缔约国另一方征税”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他类似报酬，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他类似款项，应仅在该缔约国一方征税。

#### 5.1.4.14 政府服务

征税范围：缔约国一方政府或地方当局对向其提供服务的个人支付退休金以外的报酬，应仅在该缔约国一方征税。但是如果该项服务

是在缔约国另一方提供、而且提供服务的个人是该缔约国另一方居民，并且该居民：

(1) 是该缔约国另一方国民；

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

如果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。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。

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

#### 5.1.4.15 教师和研究人员

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或科研机构从事教学、讲学和研究的目的是，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，两年内免于征税。

以上规定不适用于不是为公共利益而主要是为某个人或某些人的私利从事研究取得的所得。

#### 5.1.4.16 学生和实习人员

征税范围：学生、企业学徒和实习生是、或者在紧接前往缔约国一方之前曾是缔约国另一方居民，仅由于接受教育或培训的目的，停留在该缔约国一方，对其为维持生活、接受教育或培训的目的收到的来源于该缔约国以外的款项，该缔约国一方应免于征税。

以上所述学生、企业学徒或实习生取得的不包括在赠款、奖学金和劳务报酬，在接受教育或培训期间，应与其所停留国居民享受同样的免税、优惠或减税。

#### 5.1.4.17 其他所得

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的，凡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”中规定的不动产所得以外的其他所得，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或独立个人劳务的规定。

### 5.1.5 阿曼税收抵免政策

#### (1) 阿曼居民企业境外所得的税收抵免办法

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

中阿税收协定第二十三条消除双重征税方法，规定如下：

①在阿曼，消除双重征税如下：阿曼居民从中国取得的所得，按照本协定规定在中国缴纳的税额，无论是直接扣除或计算扣除，都可以在对该居民征收的阿曼税收中扣除。但是，扣除额不应超过扣除前对归属于可以在中国征税的所得计算的那部分所得税数额。

②本条第一款和第二款提及的在缔约国一方应纳税额，应视为包括假如没有按照该缔约国一方为促进经济发展给予的税收优惠而本应缴纳的税收。

#### (2) 中国居民企业境外所得的税收抵免办法

在中国，消除双重征税如下：中国居民企业从阿曼取得的所得，按照协定规定在阿曼缴纳的税额，按照《协定》的规定可以抵扣中华人民共和国居民企业所得税，抵扣额不应超过对该项所得按照中国税法规定计算的中国税收数额。

中国居民企业境外所得抵免具体规定，请参考《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）及《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》（财税〔2017〕84号）等相关文件规定。

### 5.1.6 无差别待遇原则

无差别待遇（非歧视待遇）规定缔约国两国居民在另一方从事经营活动时，应享受国民待遇原则。其主要包括以下几点：

（1）缔约国一方国民在缔约国另一方负担的税收或者有关条件，不应与该缔约国另一方国民在相同情况下，负担或可能负担的税收或者有关条件不同或比其更重；

（2）缔约国一方企业在缔约国另一方常设机构的税收负担，不应高于该缔约国另一方对其本国进行同样活动的企业。本规定不应理解为缔约国一方由于民事地位、家庭负担给予该缔约国居民的任何扣除、优惠和减免也必须给予该缔约国另一方居民；

（3）除适用协定中联属企业、利息或特许权使用费条款中的相关规定外，缔约国一方企业支付给缔约国另一方居民的利息、特许权使用费和其他款项，在确定该企业应纳税利润时，应与在同样情况下支付给该缔约国一方居民同样予以扣除。同样，缔约国一方企业对缔约国另一方居民的任何债务，在确定该企业的应纳税财产时，应与在相同情况下首先提及的国家的居民所确定的债务一样扣除；

（4）缔约国一方企业的资本全部或部分，直接或间接为缔约国另一方一个或一个以上的居民拥有或控制，该企业在该缔约国一方负担的税收或者有关条件，不应与该缔约国一方其他同类企业的负担或可能负担的税收或者有关条件不同或比其更重。

### 5.1.7 在阿曼享受税收协定待遇的手续

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

根据中国国家税务总局发布的《关于调整〈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，简化了《税收居民证明》的办理手续），通常满足条件的申请人10个工作日后就可以取得《税收居民证明》。申请的资料主要包括：证明申请表、与拟享受税收协定待遇的收入有关的合同、协议、董事会或者股东会决议、相关支付凭证等证明资料等。若缔约对方税务主管当局对《税收

居民证明》样式有特殊要求，申请人应当提供书面说明以及《税收居民证明》样式，主管税务机关可以按照上述规定予以办理。

#### 5.1.7.1 开具税收居民身份证明的流程

“走出去”企业享受协定待遇时，一般来说，开具《中国税收居民身份证明》是享受协定待遇的必要条件。享受税收协定待遇可降低“走出去”企业境外经营税收负担，提高境外经营税收确定性，帮助企业维护自身合法税收权益。而在申请中国税收居民身份时，按照《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2019年第17号）规定，申请人应向主管其所得税的县税务局（以下称主管税务机关）申请开具《中国税收居民身份证明》，提交的资料包括：

（1）《中国税收居民身份证明》申请表；

（2）与拟享受税收协定待遇收入有关的合同、协议、董事会或者股东会决议、相关支付凭证等证明资料；

（3）申请人为个人且在中国境内有住所的，提供因户籍、家庭、经济利益关系而在中国境内习惯性居住的证明材料，包括申请人身份信息、住所情况说明等资料；

（4）申请人为个人且在中国境内无住所，而一个纳税年度内在中国境内居住累计满183天的，提供在中国境内实际居住时间的证明材料，包括出入境信息等资料；

（5）境内、境外分支机构通过其总机构提出申请时，还需提供总分机构的登记注册情况；

（6）合伙企业的中国居民合伙人作为申请人提出申请时，还需提供合伙企业登记注册情况。

上述填报或提供的资料应提交中文文本，相关资料原件为外文文本的，应当同时提供中文译本。申请人向主管税务机关提交上述资料的复印件时，应在复印件上加盖申请人印章或签字，主管税务机关核验原件后留存复印件。

#### 5.1.7.2 新冠肺炎疫情对税收协定的影响

根据2020年4月3日OECD发布的《税收协定与新型冠状病毒肺炎疫情产生的影响》，其中结合国际税收协定条款分析了新冠肺炎疫情全球流行可能引发的跨境税收问题。其中一个方面即是企业税收居民身份的认定。报告指出在适用税收协定判定企业的税收居民身份，不应仅仅由于企业首席高管或其他高管无法出行或暂时异地办公，而判定企业的税收居民身份或实际管理机构发生变化，也不应该导致企业获得双重税收居民身份。应整体考量相关事实，以判定“惯例”、“通常情况”下的实际管理机构所在地，而不是仅考虑突发性、临时性的情况。虽然这份报告不具有法律效力，但对于特殊情形下国际税收协定条款的适用可以起到指导性作用。

## 5.2 阿曼税收协定相互协商程序

### 5.2.1 相互协商程序概述

OECD在2008年7月发布的修订后的《经济合作与发展组织关于避免所得和财产双重征税的协定范本》（以下简称“OECD范本”）第25条第5款中建立了某种旨在解决国际税收争议的仲裁机制，即相互协商程序，目的是解决两国主管当局的税收协定争议，并建立在双边税收协定相互协商程序条款的框架内共同协调磋商的机制。

### 5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

2002年《中阿税收协定》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：

（1）当缔约国一方居民认为，缔约国一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对其不符合本协定规定的征税时，可以不考虑各缔约国国内法律的补救办法，将案情提交本人为其居民的缔约国主管当局或者如果其案情属于第二十四条第一款，可以提交本人为其国民的缔约国主管当局。该项案情必须在不符合本协定规定的征税措施第一次通知之日起，3年内提出。

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

时间限制。

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

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

相互协商程序条款是税收协定中的一项重要条款，其意义在于缔约国一方与缔约国另一方当局产生纳税争议后，缔约国一方居民可以寻求所在国政府的帮助，有效解决跨国税收争议，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，是中国居民赴阿曼投资过程中维护自身合法权益的重要途径。

### 5.2.3 相互协商程序的适用

#### (1) 符合条件的申请人

根据《中阿税收协定》相互协商程序条款规定，当另一方缔约国的措施导致或将导致对申请人不符合税收协定规定的征税行为时，申请人可以将案情提交至本人为其居民的缔约国主管当局。此处需要明确的是，税收协定中的“居民”一词所指的是税收居民身份。

中国的《实施办法》中也表明中国税收居民身份为申请启动程序的前提。《实施办法》中所称中国居民，是指按照《中华人民共和国个人所得税法》和《中华人民共和国企业所得税法》，就来源于中国境内境外的所得在中国负有纳税义务的个人、法人或其他组织。

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

#### (2) 相互协商程序的方式、时限和具体情形

相互协商程序是在税收协定框架内解决国际税收争端的机制，因此当事人请求相互协商的事项应属于税收协定的适用范围。在中国对

外签订的税收协定中，除相互协商程序条款外，部分协定还在居民、股息、利息、联属企业等条款中指明双方主管当局可以就该条款解释及适用进行相互协商。但在中国签订的某些协定中，双方仅在少数条款中指明可以就该条款相互协商程序，而在其他的条款中未提及相互协商程序，但根据OECD范本解释，这并不代表相互协商程序的适用范围受限，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。

《实施办法》规定，申请人应在有关税收协定规定的期限内，以书面形式向省税务机关提出启动相互协商程序的申请。

#### 5.2.4 启动程序

##### （1）启动程序时效及条件

相互协商程序是通过缔约国之间双边税收协定赋予缔约国纳税人的权利救济程序，制定该程序的目的是为保证税收协定的实施及有效消除国际双重征税。但需要注意的是，申请该救济程序的权利存在期限，根据《中阿税收协定》的规定，相互协商申请必须在相关案情不符合《中阿税收协定》规定的征税措施第一次通知之日起，3年内提出。关于该期限的开始点，也就是纳税人有权申请启动协商程序的



时间节点如何确定，OECD范本注释中并未给出明确的界限，该问题一般由各国通过国内法进行规定。关于这一问题，中国也尚未做出明确规定。

根据中国《实施办法》规定：如果中国居民（国民）认为，缔约对方所采取的措施，已经或将会导致不符合税收协定所规定的征税行为，可以按规定向省税务机关提出申请，但如何认定存在“将会导致不符合税收协定所规定的征税行为”难以明确。另根据《实施办法》第十三条第四款，“申请人提供的事实和证据能够证实或者不能合理排除缔约对方的行为存在违反税收协定规定的嫌疑”，可以得出当事人对违反税收协定的事项负有举证义务。

从实务角度出发，通常只有当中国居民（国民）从缔约对方税务主管当局接到有违反税收协定嫌疑的书面意见或通知后（如申请税收协定优惠待遇被驳回的通知、认定存在常设机构的通知或转让定价调整数额初步通知等类似的书面意见或通知），当事人方有充分理由认定将出现不符合税收协定的征税行为，相互协商程序的三年期限开始计算，此时当事人方可申请启动相互协商程序。

## （2）税务机关对申请的处理

根据OECD范本条款中的用语“上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决”可以看出，一国税务当局对是否应当事人的申请启动相互协商程序有一定的自由裁量权。但税务当局何时可以拒绝当事人的申请，当事人是否有权诉至法院要求税务当局启动该程序，这些问题在OECD范本解释中并没有明确的答复，通常情况下这些问题都会留待各缔约国通过国内法予以规范。

理论上来说，与其他国家就税收问题展开磋商是涉及国家主权的行爲，纳税人可以基于税收协定中的条款申请主管当局启动该程序，但当主管当局通过审查认为申请理由不够充分时有权拒绝纳税人申请，并且纳税人无权通过法院强制要求主管当局执行该程序。

如美国国内的相关规定，在美国发起的税务调查中，税务局有义务告知纳税人其申请启动相互协商程序的权利。当纳税人向美国税务

主管当局提交申请时，主管当局有权决定是否批准，并且如果主管当局决定拒绝纳税人的申请，该项决定具有终局性，此后纳税人将无权对该决定提起复议或行政诉讼。

受理申请的省税务机关应在15个工作日内，将申请上报税务总局，并将情况告知申请人，同时通知省以下主管税务机关。

因申请人提交的信息不全等原因导致申请不具备启动相互协商程序条件的，省税务机关可以要求申请人补充材料。申请人补充材料后仍不具备启动相互协商程序条件的，省税务机关可以拒绝受理，并以书面形式告知申请人。

申请人对省税务机关拒绝受理的决定不服的，可在收到书面告知之日起15个工作日内向省税务机关或税务总局提出异议申请。省税务机关收到异议后，应在5个工作日内将申请人的材料，连同省税务机关的意见和依据上报税务总局。

税务总局收到省税务机关上报的申请后，应在20个工作日内按下列情况分别处理：

①申请具备启动相互协商程序条件的，决定启动相互协商程序，并将情况告知受理申请的省税务机关，省税务机关应告知申请人；

②申请已超过税收协定规定的期限，或申请人的申请明显缺乏事实法律依据，或出现其他不具备相互协商条件情形的，不予启动相互协商程序，并以书面形式告知受理申请的省税务机关，省税务机关应告知申请人；

③因申请人提交的信息不全等原因导致申请不具备启动相互协商程序条件的，通过受理申请的省税务机关要求申请人补充材料或说明情况。申请人补充材料或说明情况后，再按前两项规定处理。

税务总局启动相互协商程序后，可通过受理申请的省税务机关要求申请人进一步补充材料或说明情况，申请人应在规定的时间内提交，并确保材料的真实与全面。

对于紧急案件，税务总局可以直接与申请人联系。

发生下列情形之一的，税务总局可以决定终止相互协商程序，并以书面形式告知省级税务机关，省级税务机关应告知申请人：

- ① 申请人故意隐瞒重要事实，或在提交的资料中弄虚作假的；
- ② 申请人拒绝提供税务机关要求的、与案件有关的必要资料的；
- ③ 因各种原因，申请人与税务机关均无法取得必要的证据，导致相关事实或申请人立场无法被证明，相互协商程序无法继续进行的；
- ④ 缔约对方主管当局单方拒绝或终止相互协商程序的；
- ⑤ 其他导致相互协商程序无法进行、或相互协商程序无法达到预期目标的。

在两国主管当局达成一致意见之前，申请人可以以书面方式撤回相互协商申请。申请人撤回申请或者拒绝接受缔约双方主管当局达成一致的相互协商结果的，税务机关不再受理基于同一事实和理由的申请。

对于相互协商结果，税务总局应以书面形式告知受理申请的省税务机关，省税务机关应告知申请人。

### 5.2.5 相互协商的法律效力

#### (1) 相互协商程序结果的法律效力

国际普遍认为相互协商程序应属于行政性的争议解决手段，换言之，其结果只对达成协议的主管当局产生约束，如果当事人对结果不满，其仍有权通过司法程序寻求救济。此外，相互协商程序是两国主管当局就特定问题进行的协商讨论，就效力而言，其得出的结论只能对该特定问题生效，而无普遍约束力。

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

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

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

#### (2) 相互协商程序与司法判决的关系

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

### (3) 保护性措施

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

## 5.2.6 阿曼仲裁条款

仲裁条款是OECD为提高相互协商程序的效率,确保税收协定的实施而制定的条款。其一般形式是:如果两国主管当局在一定时间内(通常为两年)无法就相互协商的事项达成一致,当事人可以请求将该事项提交仲裁。但迄今中国对外签署的税收协定中尚未包含有仲裁条款,故本文在此不再做延伸讨论。

## 5.3 中阿税收协定争议的防范

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

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

使用范围等问题所产生的争议<sup>[10]</sup>。

2013年9月，二十国集团（G20）和OECD联合发起“税基侵蚀和利润转移”项目（以下简称“BEPS项目”），其中第14项行动计划以“使争议解决机制更有效”为目标，提出了各种改进相互协商程序的建议。2015年10月，BEPS第14项行动计划最终成果报告（以下简称《第14项行动计划报告》）正式公布，该行动计划旨在寻求解决方案，以克服或消除国家或地区间通过相互协商程序解决税收协定相关争议的诸多障碍或不利因素。中国政府承诺应对措施将遵循以下原则：确保与相互协商程序有关的税收协定义务得到全面的善意执行；确保执行程序可以促进避免和解决与税收协定有关的争议；确保纳税人在符合资格的情况下可以申请进行相互协商程序；若案件进入相互协商程序，则确保案件得到妥善解决。

建议纳税人妥善防范和避免中阿税收协定争议，启动相互协商程序确保税收协定正确和有效适用，切实避免双重征税，消除缔约双方对税收协定的解释或适用产生的分歧。

---

[10] 《税收协定争议的解决》：Gustaf Lindencrona，1994年

## 第六章 在阿曼投资可能存在的税收风险

### 6.1 信息报告风险

#### 6.1.1 登记注册制度

阿曼除特定的行业或项目要求，一般可通过参股形式设立一家有限责任公司。非阿曼国民如果希望在阿曼经营业务，或希望从阿曼公司的资本中获得利益，必须获得工商部门的许可。同时税务机关要求外国企业在申请成立时提交业务资料和支持文件进行登记。

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

阿曼的增值税自愿登记门槛为OMR19,250（约50,050美元），强制登记门槛为OMR38,500（约100,100美元）。符合条件的企业有义务及时进行登记。

#### 6.1.2 信息报告制度

阿曼纳税人需遵循当地税法要求，按时提交纳税申报表。未能向税务机关申报收入可能导致核定征收和处罚。逾期缴纳所得税，将对未缴纳税款按每月1%的税率征收额外税款。如发生不合规行为，税务机关可另行对纳税人处以不超过公司应纳税款50%的额外罚款及其他处罚。

所有账册及记录需在其所归属的税务年度后保存至少十年。

### 6.2 纳税申报风险

中国企业在阿曼设立注册、日常运营、税务申报等过程中，要高度重视诚信和独立交易原则，并坚持依法纳税。合规性是企业首先需要考虑的问题，因为一旦发生合规性风险，将可能会为企业带来高昂的罚款、行政处罚，造成声誉损失甚至终止运营。

因此中国企业应结合税收协定中的条款规定，在阿曼进行合规经营，按要求申报。若与阿曼税务机关在常设机构的判定或常设机构的利润归属等方面存有异议，可根据税收协定规定，向中国税务机关申请启动税收协定相互协商程序，由中国税务部门与对方税务机关协商解决。

### 6.2.1 在阿曼设立子公司的纳税申报风险

中国企业若在阿曼设有子公司，应充分考虑退出阶段的风险。不论子公司采用何种形式退出，都应充分考虑阿曼所得税法的规定以及相关的税务成本和风险，如当地流转税等税种的计算、申报和缴纳等。

### 6.2.2 在阿曼取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

阿曼税法规定，向非居民企业支付的服务费、研究和开发活动服务费、管理费适用预提所得税税率10%；向非居民企业支付的特许权使用费（包括设备租金）、计算机软件使用权的对价适用预提所得税税率10%。

对于与阿曼签订双边税收协定的国家，该国居民来源于阿曼的所得有可能享受更低的预提所得税率。

非居民企业取得来源于阿曼的所得的预提税须由阿曼企业代扣并上缴税务机关。

## 6.3 调查认定风险

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

## 6.4 享受税收协定待遇风险

中国企业在前往阿曼投资经营时，需重点掌握阿曼政府与中国政府的税收协定主要条款。既要遵守当地法律法规，尽可能主动了解阿曼税收法律情况，也要主动与国内税务机关取得联系、保持交流。国内税务部门也会致力于为“走出去”企业提供权益保障、投资促进、风险预警等服务，尽可能帮助企业降低境外税收风险。下文简述

几点与享受税收协定待遇相关的风险：

(1) 未开具《中国税收居民身份证明》导致不能享受税收协定待遇的风险。《中国税收居民身份证明》是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。企业对税收协定的存在缺乏了解，或对税收协定相关条款和税收协定的作用缺乏了解以及对自身境外业务能否享受税收协定判断不清，都是导致其未向国内税务机关申请取得《中国税收居民身份证明》的原因。税收协定不受国内税收法律变动的影 响，稳定性强，有利于降低“走出去”企业在东道国的税负和税收风险，消除双重征税，降低企业税负。企业应当全面了解和掌握中国政府与阿曼政府的相关税收协定，在有意向开展境外投资业务时，及时做好享受税收协定方面的准备工作。

(2) 企业未享受税收协定待遇，多缴税款的风险。企业到境外投资，承担的是全球纳税义务，应就其来源于中国境内和境外的所得申报纳税。“走出去”企业如果不熟悉税收协定的规定，就可能导致未正确享受协定税率，多缴税款。建议企业开始在阿曼投资经营前，对其税收制度进行全面、准确的了解，加强对《中阿税收协定》及两国税法的学习，及时跟进两国税制的改革和更新，确保正确享受税收协定待遇。

(3) 受益所有人认定风险。享受某些税收协定优惠首要条件是 OECD 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可能存在不能享受协定优惠待遇的风险。如前所述，“受益所有人”的引入是为了防止协定滥用等避税问题。根据中国政府和阿曼政府的税收协定，股息、利息和特许权使用费的条款中均强调“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，则可能面临无法享受协定优惠税率的风险。

## 6.5 新冠肺炎疫情相关风险

受新冠肺炎疫情影响，阿曼疫情防控最高委员会宣布了一系列疫情防控政策和措施，包括暂停境内夜间所有商业活动、限制政府及其他办公场所最多工作人数、限制来自其他国家的航班运输及禁止聚会



等措施。截至2022年7月，阿曼卫生部通报该国累计新冠肺炎确诊病例达391,641例，累计治愈病例384,669例，累计死亡病例4,620例。

考虑以上状况，建议有投资意向的企业及个人应暂缓前往阿曼，如必要前往，需注意加强卫生防范措施，做好新冠疫情防控工作。税务方面，企业应实时关注阿曼税务机关发布的有关税款申报或缴纳截至日期变更的信息，确保按时缴纳税款。

## 参 考 文 献

- [1] 商务部国际贸易经济合作研究院、中国驻阿曼大使馆经济商务处、商务部对外投资和经济合作司：《对外投资合作国别（地区）指南-阿曼（2021年版）》
- [2] 中华人民共和国商务部、驻阿曼苏丹国大使馆经济商务处：《阿曼2021年财政总收入达109.4亿里亚尔》
- [3] 中华人民共和国外交部：阿曼苏丹国国家概况
- [4] 世界银行：《全球营商环境报告》
- [5] 荷兰国际财政文献局：Oman-Business and Investment
- [6] 荷兰国际财政文献局：Oman-Corporate Tax
- [7] 荷兰国际财政文献局：Oman-Individual Tax
- [8] Oman Chamber of Commerce and Industry, The Law of Income Tax on Companies
- [9] 国家税务总局：《中华人民共和国政府和阿曼苏丹国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》
- [10] Gustaf Lindencrona:《税收协定争议的解决》，1994年

## 附录 阿曼税收协定网络

国内税率	股息		利息	特许权使用费
	个人, 企业	符合条件的企业*		
	(%)	(%)	(%)	(%)
企业	0/10	0/10	0/10	10
个人	0/10	不适用	0/10	10
协定国家	协定税率			
阿尔及利亚	10	5	5	10
白俄罗斯	5	0/5 <sup>[1]</sup>	5	10
文莱	5	0/5 <sup>[2]</sup>	10	10
加拿大	15	10	10 <sup>[3]</sup>	10 <sup>[4]</sup>
中国	5	5	10	10
克罗地亚	0 <sup>[5]</sup>	0	5	10
法国	0	0	0	7
匈牙利	0/10 <sup>[6]</sup>	0	0	8
印度	12.5	10	10	15
伊朗	10	0/10 <sup>[7]</sup>	10	10
意大利	10	0/5 <sup>[8]</sup>	5	10
日本	10	5	10	10
韩国	10	5	5	8
黎巴嫩	10	5	10	10
毛里求斯	0	0	0	0
摩尔多瓦	5	5	5	10
摩洛哥	10	5	10	10
荷兰	10	0	0	8
巴基斯坦	12.5	5/10 <sup>[9]</sup>	10	12.5
葡萄牙	15	5/10 <sup>[10]</sup>	10	8
塞舌尔	5	0/5 <sup>[2]</sup>	5	10

新加坡	5	0/5 <sup>[2]</sup>	7	8
斯洛伐克共和国	0	0	10	10
南非	10	0/5 <sup>[2]</sup>	0	8
西班牙	10	0 <sup>[11]</sup> <sup>[12]</sup>	5 <sup>[12]</sup>	8 <sup>[12]</sup>
斯里兰卡	10	7.5	10	10
瑞士	15	5 <sup>[13]</sup>	5	8 <sup>[14]</sup>
叙利亚	7.5	5	10	18
泰国	10	10	10/15 <sup>[15]</sup>	15
突尼斯	0	0	10	5
土耳其	15	10	10	10
英国	0/15	0/15 <sup>[16]</sup>	0	8
乌兹别克斯坦	7	0/7 <sup>[2]</sup>	7	10
越南	15	5/10 <sup>[17]</sup>	10	10
也门	5	5	10	10

信息来源：IBFD 2022 年 6 月 9 日。

\*注：上表包含在税收协定生效日期内向非居民企业支付的特许权使用费的预提税率，在特殊情况下，若协定规定税率高于国内标准税率，可采用后者。

[1] 属于缔约国一方居民公司从缔约国另一方、中央银行或任何其他法定机构的股息收益，在股息来源国免于征税。

[2] 属于缔约国一方政府，包括其列示的法定机构的股息收益，在股息来源国免于征税。

[3] 享有最优惠利息预提税率的國家。MFN 条款规定，若加拿大与第三国约定可享受更低的税率，加拿大应与阿曼协商进一步降低利息预提税率。

[4] 文学、艺术或科学著作的特许权使用费、使用计算机软件版权使用费以及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在来源国（即，阿曼）免于征税。

[5] 来源国对股息免税是基于两个缔约国不对股息征收预提税的假设达成的。现在，阿曼开始征收此类预提税，预计双方缔约国将进行谈判，以期按照《条约》的规定修改第 10 条。

[6] 当受益所有人为自然人时，适用较高税率。

[7] 属于阿曼中央银行、国家储备基金和开发银行以及阿曼政府全部或主要拥有的

任何其他法定机构的股息收益，在伊朗免于征税。

[8] 阿曼国家一般储备基金的股息收益，在意大利免于征税。

[9] 阿曼国家总储备基金的股息收益，在巴基斯坦适用 5%的预提税。

[10] 属于阿曼中央银行、国家储备基金和开发银行以及阿曼政府全部或主要拥有的任何其他法定机构或机构的股息收益适用 5%的预提税。

[11] 合格境外投资公司取得的股息收益适用 0%的预提税；属于缔约国一方政府，包括其列示的法定机构的股息收益，在股息来源国免于征税。

[12] 关于福利的限制，以下情况不适用于第 10 条、第 11 条和第 12 条约定：若缔约国一方居民公司为另一缔约国的居民支付股息、利息或特许权使用费，其来自与其他缔约国没有双重征税协定的管辖区的收入在第一个缔约国免于征税。

[13] 属于缔约国一方（此处指阿曼）、其中央银行、国家储备基金和开发银行以及政府全部或主要拥有的任何其他法定机构或机构的股息收益股息，在来源国免于征税。

[14] 享有最优惠特许权使用费预提税率的 国家。

[15] 金融机构（包括保险公司）或缔约国政府担保的贷款或债务索赔收取的利息适用 10%税率。

[16] 除缔约国国有的，缔约国中央银行，养老基金或法定机构或全部或主要归政府所有的其他法定机构所有的房地产投资信托基金外，其他源于房地产投资信托基金的股息收益适用于 15%的预提率。

[17] 合格境外投资者 25%至 60%的股息红利适用 10%的预提率。

编写人员：赵志刚 达琳 田玮 陈艳 罗秋萼 李新华

审校人员：杨柳健 兰文艺 张诗曼 王渤栋