

# 中国居民赴俄罗斯 投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别投资税收指南课题组

## 摘 要

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

本指南分为七章。第一章介绍了俄罗斯国情、投资环境。第二章介绍了俄罗斯税收制度，主要包括企业所得税、个人所得税、增值税、消费税、矿产资源开采税、水资源使用税等由俄罗斯联邦政府征收的联邦税费，企业财产税、交通运输税、博彩税等由俄罗斯联邦主体征收的税收，个人财产税、土地税等由俄罗斯地方政府征收的税收，以及针对小微企业等特定纳税人适用的简易征收制度、核定征收制度、统一农业税、特许征税制度、产品分成协议征税制度等俄罗斯特别税收制度。第三章介绍了俄罗斯税收征管制度。第四章介绍了俄罗斯反避税制度。第五章介绍了中俄税收协定和相互协商程序。第六章介绍了投资俄罗斯应注重防范的税收风险。第七章为附录，对俄罗斯签订的税收协定预提税率进行了汇总。

本指南仅基于 2017 年 9 月 1 日前收集的信息进行编写。由于时间仓促和编者水平等因素，一些内容难免有疏漏和不足，希望广大纳税人给予关注和指正，提出宝贵意见建议。

## 目 录

第一章 俄罗斯概况及投资主要关注事项	1
1.1 俄罗斯国家概况	1
1.1.1 地理概况	1
1.1.2 政治概况	3
1.1.3 经济概况	4
1.1.4 文化概况	5
1.2 俄罗斯投资环境概述	6
1.2.1 近年经济发展情况	6
1.2.2 资源储备和基础设施	8
1.2.3 支柱和重点行业	11
1.2.4 投资政策	12
1.2.5 经贸合作	14
1.2.6 投资注意事项	17
第二章 俄罗斯税收制度简介	21
2.1 俄罗斯税制体系概览	21
2.1.1 俄罗斯税制综述	21
2.1.2 俄罗斯税收法律体系	21
2.1.3 俄罗斯税制体系历史沿革和近三年重大税制变化	22
2.1.4 俄罗斯联邦税收结构与收入情况	26
2.2 企业所得税 Налог на прибыль организаций	30
2.2.1 居民企业	30
2.2.2 非居民企业	41
2.3 个人所得税 Налог на доходы физических лиц	46
2.3.1 居民纳税人	46
2.3.2 非居民纳税人	50
2.4 增值税 Налог на добавленную стоимость	52
2.4.1 简介	52
2.4.2 纳税人	52
2.4.3 征税对象	53
2.4.4 税基	54
2.4.5 税率	55
2.4.6 税款计算	57
2.4.7 纳税申报	59
2.4.8 税收优惠	59
2.4.9 税款的退抵与免征	63
2.5 消费税 Акцизы	66
2.5.1 纳税人	66
2.5.2 征税对象	66
2.5.3 计税依据	67
2.5.4 税率	67
2.5.5 计税方法	68
2.5.6 征收管理	69
2.5.7 税收优惠	69

2.6	矿产资源开采税	Налог на добычу полезных ископаемых	70
2.6.1	简介		70
2.6.2	征税对象		70
2.6.3	税基		71
2.6.4	税率		71
2.6.5	纳税期限		72
2.6.6	税收优惠		72
2.7	水资源使用税	Водный налог	72
2.7.1	纳税人		72
2.7.2	征税范围		72
2.7.3	税率		73
2.8	企业财产税	Налог на имущество организаций	76
2.8.1	纳税人		76
2.8.2	征税对象		76
2.8.3	税率		77
2.8.4	税收优惠		77
2.8.5	税款缴纳		78
2.9	交通运输税	Транспортный налог	79
2.9.1	纳税人		79
2.9.2	征税对象		79
2.9.3	税率		79
2.9.4	税收优惠		79
2.9.5	征收管理		80
2.10	博彩税	Налог на игорный бизнес	81
2.10.1	纳税人		81
2.10.2	征税对象		81
2.10.3	税率		81
2.10.4	征收管理		81
2.11	个人财产税	Налог на имущество физических лиц	81
2.11.1	简介		81
2.11.2	纳税人		81
2.11.3	征税对象		81
2.11.4	税基		82
2.11.5	税率		83
2.11.6	税收优惠		83
2.11.7	纳税申报		85
2.12	土地税	Земельный налог	85
2.12.1	纳税人		85
2.12.2	征税对象		86
2.12.3	税基		87
2.12.4	税率		87
2.12.5	税收优惠		87
2.12.6	税款缴纳		89
2.13	俄罗斯特别征税制度		89
2.13.1	简易征税制度		89
2.13.2	核定征收制度		91

2.13.3	统一农业税	92
2.13.4	特许征税制度	94
2.13.5	产品分成协议征税制度	95
2.14	地域税收优惠	97
2.14.1	区域性投资项目税收优惠	97
2.14.2	远东和贝加尔地区新投资项目税收优惠	98
2.14.3	超前社会经济发展区优惠政策	98
2.14.4	符拉迪沃斯托克自由港政策	100
2.14.5	经济特区优惠政策	101
2.14.6	“斯科尔科沃”创新中心优惠政策	104
2.15	行业税收优惠	106
2.15.1	优先投资项目税收优惠	106
2.15.2	农业领域的税收优惠	106
2.15.3	教育产业税收优惠	107
第三章	俄罗斯税收征收和管理制度	108
3.1	税收管理机构	108
3.1.1	税务系统机构设置	108
3.1.2	税务管理机构职责	110
3.2	居民纳税人税收征收管理	110
3.2.1	注册登记	111
3.2.2	账簿凭证管理制度	111
3.2.3	纳税申报	115
3.2.4	税务检查	115
3.2.5	税务代理	116
3.2.6	法律责任	116
3.2.7	俄罗斯纳税人的权利和义务	117
3.2.8	其他征管规定	119
3.3	非居民纳税人的税收征收管理	120
3.3.1	非居民税收征管措施简介	120
3.3.2	非居民企业税收管理	121
第四章	俄罗斯特别纳税调整政策	125
4.1	关联交易	125
4.1.1	关联关系判定标准	125
4.1.2	关联交易基本类型	126
4.1.3	关联申报管理	127
4.2	同期资料	127
4.3	转让定价调查	127
4.3.1	原则	127
4.3.2	转让定价主要方法	127
4.3.3	转让定价调查调整的处罚	128
4.3.4	其他规则	128
4.4	预约定价安排	129
4.4.1	定价协议的标的	129
4.4.2	定价协议的双方	129
4.4.3	定价协议的有效期	130
4.4.4	定价协议签订程序	130

4.4.5	检查定价协议履行情况	132
4.4.6	终止定价协议的程序	132
4.4.7	定价协议条款的稳定性	133
4.5	受控外国公司规则	133
4.5.1	受控外国公司	133
4.5.2	受控外国公司(CFC)规则规定的白名单	134
4.5.3	信息报告义务	134
4.5.4	违法处罚	135
4.6	资本弱化规则	135
4.6.1	判定标准	135
4.6.2	不视为股权的关联债权	136
4.6.2	税务调整	136
第五章	中俄税收协定及相互协商程序	137
5.1	中俄税收协定	137
5.1.1	中俄税收协定	137
5.1.2	适用范围	138
5.1.3	常设机构的认定	139
5.1.4	不同类型收入的税收管辖[]	140
5.1.5	俄罗斯税收抵免政策	145
5.1.6	非歧视待遇原则	146
5.1.7	在俄罗斯享受税收协定待遇的手续	147
5.2	中俄税收协定相互协商程序	148
5.2.1	相互协商程序概述	148
5.2.2	税收协定相互协商程序的法律依据	148
5.2.3	相互协商程序的适用	149
5.2.4	启动程序	150
5.2.5	相互协商的法律效力	153
5.2.6	中俄税收协定仲裁条款	154
5.3	中俄税收协定争议的防范	154
5.3.1	双重税收居民身份	155
5.3.2	受益所有人身份被否认	155
5.3.3	营业利润与特许权使用费区分争议	156
5.3.4	常设机构的认定争议	156
5.4	中俄税收协定的新变化	157
5.4.1	税种范围	157
5.4.2	居民	157
5.4.3	常设机构	158
5.4.4	关联企业	158
5.4.5	股息	158
5.4.6	利息	158
5.4.7	特许权使用费	158
5.4.8	财产收益	159
5.4.9	教师和研究人员	159
5.4.10	退休金	159
5.4.11	消除双重征税方法	159
5.4.12	主要目的测试	159

5.4.13	利益限制 .....	160
5.4.14	非歧视待遇 .....	160
5.4.15	信息交换 .....	160
第六章	投资俄罗斯的税收风险防范 .....	161
6.1	信息报告风险 .....	161
6.1.1	登记注册制度 .....	161
6.1.2	信息报告制度 .....	161
6.2	纳税申报风险 .....	161
6.2.1	在俄罗斯设立子公司的纳税申报风险 .....	161
6.2.2	在俄罗斯设立分公司或代表处的纳税申报风险 .....	162
6.2.3	在俄罗斯取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险 .....	162
6.3	调查认定风险 .....	162
6.4	享受税收协定待遇风险 .....	163
第七章	附录 .....	164
7.1	俄罗斯签订的税收协定预提税率 .....	164
7.2	投资俄罗斯的主要中资项目 .....	166
7.3	主要参考文献和网站 .....	167

# 第一章 俄罗斯概况及投资主要关注事项

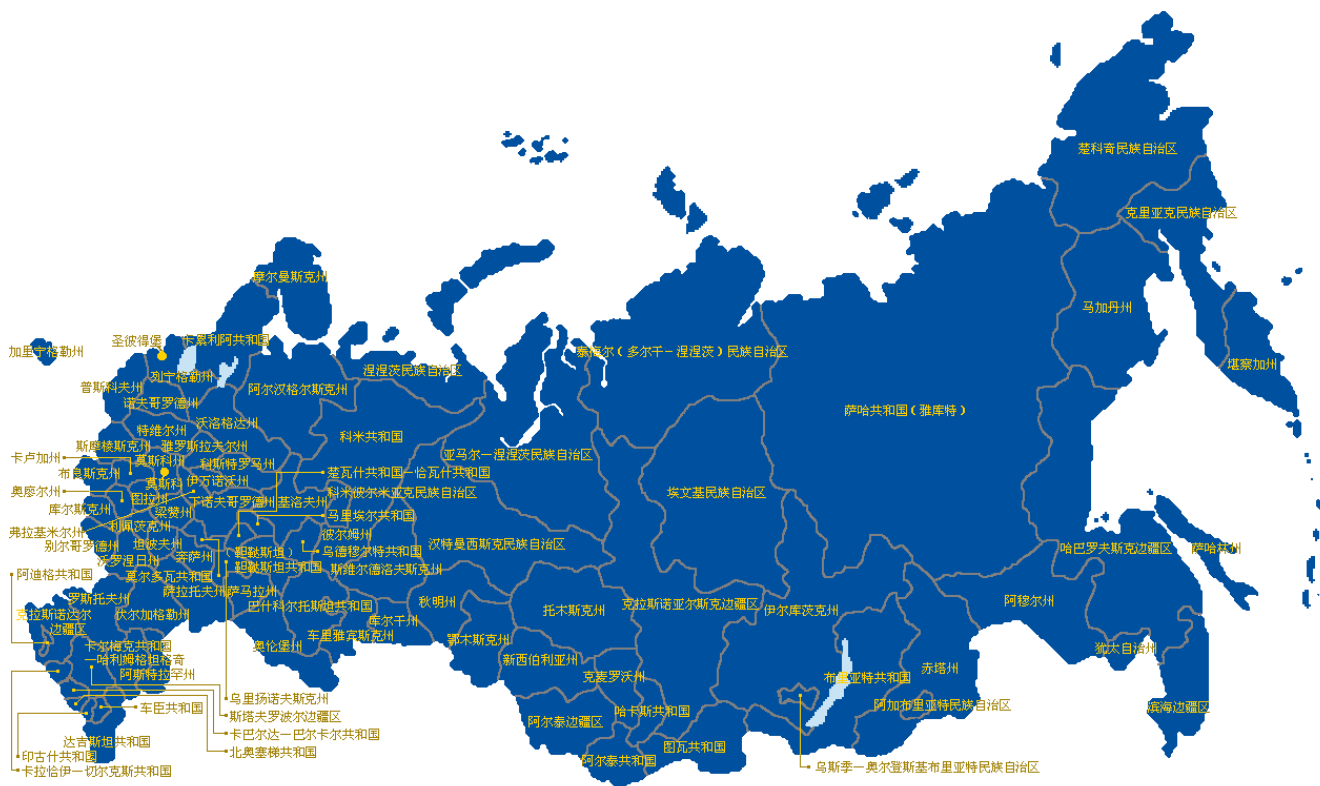


图 1.1 俄罗斯联邦主体地图<sup>[1]</sup>

## 1.1 俄罗斯国家概况

### 1.1.1 地理概况

俄罗斯联邦(俄语:Российская Федерация, 英语: Russian Federation, 中文简称: 俄罗斯、俄联邦, 以下均使用简称“俄罗斯” ), 位于欧亚

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



大陆北部，地跨东欧北亚的大部分土地，北临北冰洋的巴伦支海、白海、喀拉海、拉普捷夫海、东西伯利亚海和楚科奇海，东滨太平洋的白令海、鄂霍次克海和日本海，西滨大西洋的波罗的海、黑海和亚速海。国土面积 1710.17 万平方千米，是世界上地域最辽阔、面积最广大的国家，约占世界陆地总面积 11.4%。海岸线长 3.4 万千米。

俄罗斯地形复杂多样。境内地势东高西低，70%的土地是平坦辽阔的平原。西部多为辽阔的平原，以乌拉尔山为界，大约分为东欧平原和西西伯利亚平原两部分。东部多高原和山地，主要有中西伯利亚高原、南西伯利亚山地、东西伯利亚山地和远东山地。东欧平原面积约 400 万平方千米，为世界著名平原。西伯利亚平原地势低平，河网密布。中西伯利亚高原面积约 150 万平方千米，海拔 500-1500 米，为世界最大高原之一。乌拉尔山南北蜿蜒 2000 多千米，是欧亚两洲分界线的一部分，最高峰厄尔布鲁士山海拔 5642 米。西伯利亚南部和东部及远东山地主要为海拔 1000-2000 米的中山。俄罗斯有许多著名河流和湖泊，沼泽广布。欧洲第一长河伏尔加河全长 3690 千米，流域面积 138 万平方千米，顿河、鄂毕河、叶尼塞河、勒拿河、阿穆尔河（黑龙江）等亦为重要河流。贝加尔湖为世界淡水容量最大和最深的湖泊。较大的湖泊有里海、拉多加湖、奥涅加湖、泰梅尔湖等。

俄罗斯处于多种气候带，由北往南从北寒带到亚热带，从西北端的海洋气候到西伯利亚的剧烈大陆性气候再到远东的信风气候。但大多数地区属温带和亚寒带大陆性气候。冬季漫长严寒，夏季短促凉爽，春秋季节甚短。上扬斯克和奥伊米亚康两地的极端最低气温曾分别达-70 度和-71 度，成为北半球的“寒极”，7 月平均气温从北向南逐渐升高，里海沿岸低地可达 25 度。年降水 200-3000 多毫米。冬季几乎全境降雪。

俄罗斯横跨 11 个时区，最东端的白令海峡的拉特马诺夫岛、阿纳德尔河和堪察加半岛位于东 12 区，最西端的加里宁格勒位于东 2 区。俄罗斯联邦委员会通过法案，确定从 2014 年 10 月 26 日开始，莫斯科

时间将比格林尼治时间早 3 个小时，即为东 3 时区。莫斯科当地时间比北京时间晚 5 个小时。

截至 2017 年 1 月，俄罗斯总人口约 1.47 亿<sup>[1]</sup>。首都莫斯科拥有 850 多年的历史，是俄罗斯政治、经济、军事、文化、科技和商业中心，也是欧洲最大的城市。

俄罗斯与挪威、芬兰、波兰、中国、蒙古、朝鲜、爱沙尼亚、拉脱维亚、立陶宛、白俄罗斯、乌克兰、格鲁吉亚、阿塞拜疆、哈萨克斯坦等国家相邻。隔海与日本和俄罗斯阿拉斯加相望。

### 1.1.2 政治概况

俄罗斯实行总统制的联邦国家体制。俄罗斯联邦现由 85 个平等的联邦主体组成<sup>[2]</sup>（2005 年前最多曾有 89 个联邦主体，后来发生过 5 次联邦主体合并的情况，至克里米亚并入前，联邦共有 83 个联邦主体），分为 6 种类型，分别是 3 个联邦直辖市、22 个共和国、4 个自治区、1 个自治州、46 个州和 9 个边疆区。宪法规定，联邦直辖市、共和国、自治区、自治州、州、边疆区等各联邦主体的权利、地位平等，联邦主体的地位只有在俄罗斯联邦和俄罗斯联邦主体根据联邦宪法进行相互协商后才能改变。为强化总统对地方的管理，85 个联邦主体按地域原则划分为 9 个联邦管区，分别是中央联邦管区、西北联邦管区、南部联邦管区、北高加索联邦管区、伏尔加沿岸联邦管区、乌拉尔联邦管区、西伯利亚联邦管区、远东联邦管区和克里米亚联邦管区。

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

---

<sup>[1]</sup> 资料来源：俄罗斯联邦统计局网站 [www.gks.ru](http://www.gks.ru)

<sup>[2]</sup> 资料来源：俄罗斯联邦统计局网站 [www.gks.ru](http://www.gks.ru)

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

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

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

### 1.1.3 经济概况

#### （1）经济增长与产业结构

受世界经济增长放缓、国际大宗商品价格持续走低、特别是石油和天然气价格暴跌的影响，加之乌克兰危机的国际政治干扰，俄罗斯经济在 2015 年和 2016 年出现负增长，自 2016 年第 4 季度开始逐步企稳回升。据俄罗斯统计局：2016 年俄罗斯国内生产总值 GDP(现价)为 860436

亿卢布（14993 亿美元），同比下降 0.2%。2017 年上半年，俄罗斯 GDP（现价）为 41782 亿卢布，同比增长 1.5%。2016 年组织国家预算收入 14.5 万亿卢布，同比增收 7000 亿卢布，同比增长 5%。

2016 年，第一产业（农、林、牧、渔业）产值占 GDP 的 4.74%，第二产业（采矿业、制造业、电力、燃气及水的生产和供应业、建筑业）产值占 GDP 的 32.54%，第三产业占 GDP 的 62.72%。

俄罗斯联邦统计局数据显示，2017 年 1-8 月俄罗斯消费物价指数累计同比上涨 4.2%，2017 年 5 月，俄罗斯全国平均人均月工资 40229 卢布，中央联邦区平均人均月工资 49144 卢布。俄罗斯中央银行数据显示，截至 2017 年 6 月 30 日当周，俄罗斯黄金与外汇储备余额为 4122 亿美元。

俄罗斯主要经济中心城市有莫斯科、圣彼得堡、新西伯利亚、下诺夫哥罗德、叶卡捷琳堡、萨马拉、鄂木斯克、喀山、车里雅宾斯克、顿河畔罗斯托夫、乌法、伏尔加格勒、彼尔姆等。

#### 1.1.4 文化概况

##### （1）民族

俄罗斯是一个多民族国家，有 193 个民族，其中俄罗斯族占 77.7%，主要少数民族有鞑靼、乌克兰、巴什基尔、楚瓦什、车臣、亚美尼亚、阿瓦尔、摩尔多瓦、哈萨克、阿塞拜疆、白俄罗斯等。

俄罗斯人属斯拉夫种族，诞生在乌克兰境内著名的第聂伯河沿岸。第聂伯河的一条支流名为罗斯河，在这里居住着东斯拉夫人的一个部族——俄罗斯人。俄罗斯人的名称就源于这条河。

##### （2）语言

俄罗斯共有大约 150 种语言（其中有将近 80 种符合标准语）。境内的民族语言分为 4 大语系，即印欧语系、阿尔泰语系、高加索语系和乌拉尔语系。

俄语为俄罗斯的主要语言，属印欧语系的斯拉夫语族，是俄罗斯各族人民进行民族交往最常用的语言。俄语为俄罗斯境内的官方语言，同

时承担国际交流语言的功能。在俄罗斯，近 90% 的“非俄罗斯族”居民精通俄语。

### （3）宗教

俄罗斯境内宗教主要有基督教、伊斯兰教、萨满教、佛教（喇嘛教）和犹太教等。基督教以俄罗斯东正教流传最广，教徒人数最多，约有 5000 万。其次是穆斯林，主要是逊尼派教徒。东正教神学主要由南希腊语的拜占庭神学和俄语的俄罗斯东正教神学构成。

### （4）习俗

古希腊和古罗马都有左凶右吉的观念。受这些文化的影响，俄罗斯民族中形成了右为尊、为贵、为吉，左为卑、为贱、为凶这一观念。在俄语中，“右”这个词同时又是“正确的，正义的”意思；而“左”则有“反面的”意思。

东正教婚礼：东正教会禁止与不同信仰的人结婚，因此来教堂举行婚礼的人必须是经洗礼入教者，而且必须持有公民证和在官方民政部门办理的结婚证件。按照东正教的习俗，在斋戒期间、某些宗教节日、星期二、星期四、星期六不举行婚礼。

无论正式或非正式宴会上，俄罗斯人都喜欢敬酒。在俄罗斯，送鲜花是很好的礼物，但给亲戚朋友、老师等送花必须是单数，只有给去世的人送花是双数。

在俄罗斯，人们见面忌讳打听个人收入、年龄、情感等隐私。

## 1.2 俄罗斯投资环境概述

### 1.2.1 近年经济发展情况

自 2014 年以来，乌克兰危机、俄罗斯收回克里米亚引发西方国家一系列经济制裁，更严重的是遭遇国际大宗商品特别是石油和天然气价格暴跌，俄罗斯经济陷入深刻危机。在危机之前的 2013 年俄罗斯经济已出现增长衰减态势，GDP 年增长只有 1.3%。2014 年，在油价下跌和西方制裁的双重打击下，经济增速下降到 0.6%。2015 年，形势进一步恶化，全年经济衰退达 3.7%，GDP 总额按年均汇率 1 美元兑 61 卢布折合只有 1.31

万亿美元。进入 2016 年,在年初的动荡之后逐渐趋稳,一季度 GDP 同比下降 1.2%,二季度下降 0.6%,前 10 个月整体下降 0.7%<sup>[1]</sup>。根据俄罗斯中央银行公布的数据,去除季节性因素,2016 年第四季度俄罗斯 GDP 恢复了正增长,商品和服务等经济活动的主要方面的产出指标呈现出良好的发展势头。据俄罗斯统计局数据显示,2016 年俄罗斯国内生产总值 GDP(现价)为 860436 亿卢布(14993 亿美元),同比下降 0.2%。2017 年上半年,俄罗斯 GDP(现价)为 41782 亿卢布,同比增长 1.5%。

据俄罗斯统计局初步统计,按现价计算,2016 年俄罗斯农业产值达 5.626 万亿卢布(约合 841 亿美元),同比增长 4.8%。2016 年俄粮食产量 1.191 亿吨,同比增长 13.7%,其中小麦产量 7330 万吨,同比增长 18.6%。工业生产同比增长 1.1%,其中矿产开采增长 2.5%,加工业增长 0.1%,石油开采增长 2.6%,天然气开采与上年持平,轻型汽车生产下降 7.4%。2016 年 12 月俄工业生产同比增长 3.2%,环比增长 7.4%。高新技术产值创历史新高,达到 GDP 的 22.3%。据仲量联行公司(JLL)数据显示,2016 年俄不动产投资额达 42 亿美元,同比增长 74%。其中,第四季度不动产投资额达 11 亿美元,同比增长 67%。据俄罗斯经济发展部消息,2016 年俄罗斯国际贸易总额同比下降 11.9%至 4706 亿美元,其中出口下降 18.2%,进口下降 0.8%,出口占国际贸易总额的 59.3%,进口占 40.7%。国际贸易总额下降的主要原因为国际市场上资源类商品价格的大幅波动,石油、天然气、铝、铜和镍的价格较 2015 年均有所下降。据俄罗斯农业部消息,2016 年俄农产品及食品出口额达 170 亿美元,同比增长 4%。

世界经济论坛《2016-2017 年全球竞争力报告》显示,俄罗斯经济竞争力在全球参与排名的 138 个经济体中排第 43 位,较上年提高 2 名,较两年前提高 10 名。

世界银行 2017 年发布的《俄罗斯经济报告》提出,俄罗斯经济发展向好,逐渐走出 2014 年开始的经济衰退期,2017 年俄罗斯经济增长预期约为 1.3%,2018 年和 2019 年约为 1.4%。报告预测,2017 年至 2019 年,消费将推动俄罗斯经济增长,同时,投资将起到辅助支持作用。预

---

<sup>[1]</sup>资料来源:中央编译局世界发展战略研究部,中国社会科学网-中国社会科学报

期总体通货膨胀率将继续降低，截至 2017 年底，通货膨胀率将下降至 4%以下，2018 年至 2019 年，通货膨胀率将稳定在 4%左右。伴随着经济企稳以及消费者信心提升，预计 2017 年俄罗斯私人消费约增长 1.8%，而在 2018 年和 2019 年，增长幅度将升至 2.5%左右。

## 1.2.2 资源储备和基础设施

### （1）自然资源情况

俄罗斯自然资源十分丰富，种类多，储量大，自给程度高。国土面积居世界第一位。森林覆盖面积 1126 万平方公里，占国土面积 65.8%，居世界第一位。木材蓄积量居世界第一位。天然气已探明蕴藏量占世界探明储量的 25%，居世界第一位。石油探明储量占世界探明储量的 9%。煤蕴藏量居世界第五位。铁、镍、锡蕴藏量居世界第一位。黄金储量居世界第三位。铀蕴藏量居世界第七位<sup>[1]</sup>。

### （2）基础设施情况<sup>[2]</sup>

俄罗斯幅员辽阔，地理环境复杂多变，公路交通较落后，铁路和航空、水运有一定基础，但多为在原苏联时期建造，较为陈旧。俄罗斯政府正大力投资改善基础设施建设，但除莫斯科、圣彼得堡等大型城市外，基础设施陈旧的现状并没有得到根本改变。2015 年，俄罗斯政府向道路基础设施建设拨款 5010 亿卢布（约合 80 亿美元），同比增长 26%。其中，向公路建设发展拨款 3730 亿卢布（约合 59 亿美元），并拟向刻赤海峡大桥提供预算拨款。2016 年 1 月，俄罗斯联邦政府拨款 43.48 亿卢布（约合 5503 万美元），用于支持并补贴地方发展工业园区基础设施建设。该项资金主要用于俄罗斯地方对工业园交通、通讯、水电等基础设施建设、改造、现代化等，创新产业园区建设不在资金规划范围内。

2016 年俄罗斯所有运输方式的货运总量超过 106.6 亿吨，与 2015 年相比增长 1.4%。2016 年货物运输量最大的是公路，货运量为 51.4 亿吨，其次是铁路，货运量为 43 亿吨。根据俄罗斯交通运输部数据，2016

---

<sup>[1]</sup> 资料来源：中国外交部网站：

[http://www.fmprc.gov.cn/web/gjhdq\\_676201/gj\\_676203/oz\\_678770/1206\\_679110/1206x0\\_679112/](http://www.fmprc.gov.cn/web/gjhdq_676201/gj_676203/oz_678770/1206_679110/1206x0_679112/)

<sup>[2]</sup> <http://www.china-ofdi.org/ourService/2/957>

年俄罗斯货物周转量达 52131 亿吨公里，较 2015 年增长 1.8%。其中公路货物周转量为 2344.7 亿吨公里，较 2015 年增长 0.8%。

①公路。截至 2014 年底，俄罗斯公路网总里程 142.4 万公里。俄罗斯半数以上公路质量不符合养护标准，世界经济论坛发布的《2015—2016 年全球竞争力报告》显示，在被调查的 140 个国家和地区中，俄罗斯的公路状况位列 123 名。俄罗斯政府拟在 5—10 年内对全国公路网进行现代化升级，并支持乡村公路建设。自 2014 年起，俄罗斯联邦公路署计划将公路养护资金供给达到 100%，确保到 2019 年使整个联邦公路网达到标准路况。俄罗斯公路主要位于欧洲部分，共有 25 条与芬兰、乌克兰、白俄罗斯、立陶宛等欧洲国家公路相连。此外，仅有少数几条与哈萨克斯坦、中国等亚洲国家相连。

②铁路。截至 2014 年底，俄罗斯铁路网总运营里程为 8.6 万公里（仅次于美国，居世界第二位）。俄罗斯铁路公司已成立高铁项目部，计划建成从乌拉尔地区到大西洋之滨的连接十几个主要城市的统一高铁网络。目前，俄罗斯共有 10 条国际铁路干线，与芬兰、立陶宛、乌克兰、白俄罗斯、阿塞拜疆、蒙古、中国、朝鲜等国家相连，主要是十月铁路、北高加索铁路、莫斯科铁路、伏尔加河流域铁路、跨西伯利亚铁路、贝阿铁路。2016 年 8 月，俄罗斯、伊朗和阿塞拜疆三国拟采取措施发展国际交通基础设施，其中包括“北—南”国际交通走廊的建设，为此共同计划实施一系列铁路国际互联新项目，提高现有客货运输能力。

③水运。俄罗斯主要海港位于波罗的海、黑海、太平洋、巴伦支海、白海等，包括摩尔曼斯克、圣彼得堡、符拉迪沃斯托克、纳霍德卡、瓦尼诺、东方港、新罗西斯克等。内河通航里程为 10.17 万公里。其中，欧洲地区主要是伏尔加河，为俄罗斯与欧洲国家相连的最重要的河运航道，莫斯科有“五海之港”的称号。远东地区最重要的河运航道是阿穆尔河（黑龙江），全线通航。2016 年 6 月，俄罗斯交通部拟设立类似于公路建设基金的河运基金，以缓解公路、铁路运输压力，开辟新的河运、水运通道。消费税和基础设施类收费将是基金资本金主要来源。



④空运。俄罗斯机场总数 232 个，其中国际机场 71 个，主要机场有莫斯科的谢列梅杰沃国际机场、伏努科沃 1 号国际机场、多莫杰多沃机场、圣彼得堡国际机场、下诺夫哥罗德机场、新西伯利亚机场、叶卡捷琳堡机场，哈巴罗夫斯克机场等。俄罗斯现有航空公司 46 家，其中年运力超过 100 万人次的大型航空公司 11 家。2016 年 1—5 月，俄罗斯航空客运量 2937.1 万人次，同比下降 6.5%，其中，国际客运量 1030.1 万人次，同比下降 25.6%；国内客运量 1907 万人次，同比增长 8.6%。1—5 月客运周转量 710.26 亿人公里，同比下降 10.5%。

⑤管道运输。截至 2014 年底，俄罗斯石油、天然气输送管道总长 25 万公里，其中天然气管道 17.52 万公里，石油管道 7.48 万公里。2015 年，俄罗斯共开采原油 5.34 亿吨，出口 2.43 亿吨，对中国出口 0.41 亿吨，其中通过输油管道和铁路对中国出口 0.23 亿吨。俄罗斯石油公司通过原油运输管道向欧洲出口原油 1.54 亿吨，其中“友谊”管道运输原油 5230 万吨。2015 年，俄罗斯天然气化率超过 66%，农村地区达到 56%。近年来，俄罗斯国际管道运输合作步伐加快。为规避土耳其海峡瓶颈，俄罗斯修建了亚历山德鲁波利斯—布尔加斯石油管道；为摆脱乌克兰、白俄罗斯和波罗的海国家的限制，修建了波罗的海石油管道、“北溪”天然气管道；为遏制欧盟对中亚天然气的觊觎动议，开始修建“南溪”天然气管道；为扩大油气出口多元化，修建了中俄原油管道，正在探讨修建中俄天然气管道。俄罗斯天然气公司已确定 2016—2020 年改造天然气管道综合计划。该计划将保障向国内外市场运输预测内的天然气量，支持天然气运输系统可靠运转。工程改造计划包括压缩机站、管道管线、天然气分配站、供热供暖设施和防腐措施等。

⑥通信。在电信方面，近几年来俄罗斯固定通讯市场趋近饱和，用户纷纷转向使用 IP 电话和移动通讯，俄罗斯固定电话用户每年减少 80—100 万。在互联网方面，俄罗斯互联网建设近年来发展迅速，基础设施和用户不断提高。互联网经济为 10 万人创造了就业岗位。公司网店及个体电商从业人员达 120 万。截至 2015 年底，俄罗斯互联网用户达

8400 万人，同比增长 5%。俄罗斯宽带市场前五大巨头分别是俄罗斯电信公司、Er—Telecom、VimpelCom、MTS 和 TTK 公司。

⑦电力。俄罗斯是电力生产大国，截至 2014 年 12 月 1 日，其电站总装机容量为 2.32 亿千瓦，位列中国（14.45 亿千瓦）、美国（11.68 亿千瓦）之后，居世界第三位。其中，火电站 1.59 亿千瓦，约占 68.5%；水电站 0.48 亿千瓦，约占 21%；核电站 0.25 亿千瓦，约占 11%。俄罗斯与所有邻国电网相联，互联互通，电力有进有出。

### 1.2.3 支柱和重点行业

石油天然气工业长期以来在俄罗斯经济中发挥核心作用，乌拉尔牌石油价格是俄罗斯制定国家财政预算的重要依据。据俄罗斯燃料动力综合体中央调度局报道，2016 年俄罗斯石油和天然气凝析油产量达到创纪录的 5.4749 亿吨，全年日均石油产量为 1096 万桶，与 2015 年相比增长 2.5%。2016 年俄罗斯天然气产量增长 0.6%。然气产量达 6400 亿立方米。诺瓦泰克公司仍保持天然气产量领先地位，为 499.3 亿立方米。俄罗斯石油公司的产量为 266.4 亿立方米，卢克石油公司的产量为 183.8 亿立方米，苏尔古特石油天然气公司的产量为 97.58 亿立方米，俄罗斯天然气工业石油公司的产量为 34.78 亿立方米。本行业主要企业包括：

（1）天然气工业股份公司（GAZPROM）：成立于 1993 年 2 月，主要从事天然气勘探、开采、运输、加工和销售，为俄罗斯营业额和利润最大的公司，也是世界最大的天然气开采企业。

（2）卢克石油公司（LUKOIL）：成立于 1991 年，俄罗斯最大的私人石油公司。

（3）俄罗斯石油公司（ROSNEFT OIL）：成立于 1993 年，是俄罗斯最大的国有石油公司。

（4）苏尔古特石油天然气股份公司（SURGUTNEFTEGAS）：成立于 1993 年。

（5）俄罗斯石油运输公司（Transneft）：成立于 1992 年 11 月，为

俄罗斯国有石油运输公司，垄断俄罗斯国内生产石油的管线运输。

#### 1.2.4 投资政策

##### (1) 投资门槛

2011年，俄罗斯对《俄罗斯联邦外国投资法》进行了修改，旨在降低外资进入门槛，涉及到简化外资进入食品、医疗、银行及地下资源使用等行业的手续。俄罗斯主管国内和国外投资的政府部门有：经济发展部、工业贸易部、国家资产委员会、司法部国家注册局、反垄断署、联邦政府外国投资咨询委员会、中央银行、财政部、联邦金融资产管理署、联邦政府外国投资者监管委员会等。

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

②限制的行业。2008年《有关外资进入对国防和国家安全具有战略性意义行业程序》的联邦法。该法第5款明确规定13大类42种经营活动被视为战略性行业，主要包括：国防军工、核原料生产、核反应堆项目的建设运营、用于武器和军事技术生产必须的特种金属和合金的研制生产销售、宇航设施和航空器研究、密码加密设备研究、天然垄断部门的固定线路电信公司、联邦级的地下资源区块开发、水下资源、覆盖俄罗斯领土一半区域的广播媒体、发行量较大的报纸和出版公司等。

此外，俄罗斯法律规定俄罗斯中央银行有权对外资信贷机构在业务和最低注册资本方面提出补充要求；外国投资者不能参加航空业股东大会和董事会的管理工作。

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

##### (2) 投资吸引力

①优先投资项目。《俄罗斯联邦外国投资法》规定，外国投资者对俄罗斯联邦政府确定的优先投资项目（主要涉及生产领域、交通设施建设、基础设施建设项目）进行投资且投资总额不少于10亿卢布，可根

据《俄罗斯联邦海关法典》和《俄罗斯联邦税法典》的规定享受相应进口关税和其他税收优惠。

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

俄罗斯各地区、州、边疆区、共和国根据本地区的不同情况，分别制定地方法律和法规，对外国投资实行不同的减免税的优惠政策，以吸引外国投资者对本地区进行投资活动。

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

根据俄罗斯工贸部拟定的工业政策法案，俄罗斯拟为高新技术领域投资者提供更多的税收优惠，包括土地租赁、电费、市政费和其他优惠。俄罗斯政府鼓励投资者进行创新生产、引进先进技术和创造就业岗位，但该项优惠措施不适用于油气公司。

为发展畜牧业、畜产品加工、畜产品市场基础设施建设和物流保障，2015年，俄罗斯政府对畜牧业的资助总额为292.46亿卢布。

③地区鼓励政策。

《2025年前俄罗斯远东和贝加尔地区社会经济发展战略》将提振经济、调整结构、改善民生、加强对外合作列为首要任务。按照这一战略规划，俄罗斯远东和贝加尔地区居民收入水平应该从2010年的每月1.9万卢布增加到2025年的每月6.6万卢布；人均住房面积从2010年的19平方米增加到2025年的32平方米；创新产品数量在全部产品中所占的比重从2010年的8.9%增加到2025年的16%。

2014年通过了《超前经济社会发展区》法律，规定了最初3年超前经济社会发展区只在远东地区设立，之后才在其它地区设立。根据该法，5年内应转移支付联邦预算的企业所得税税率为零（20%中的2个百分点），而地方税的税率前5年内将不超过5%，及随后的5年内不低于10%。当企业区内的经营收入不低于其全部税基收入的90%，即可适用优惠税率。各种保险费率也予以降低，其总费率由30%降至7.5%，其中，联邦退休基金6%，社会保险基金1.5%，医疗保险基金0.1%。《跨越式发展区》法律2015年3月30日起正式生效。

此外，俄罗斯还出台了经济特区、符拉迪沃斯托克自由港和远东和贝加尔地区新投资项目、“斯科尔科沃”创新中心等优惠政策。

### 1.2.5 经贸合作

（1）参与地区性经贸合作。中俄在一系列重大国际和地区问题上立场相同或相近，保持密切沟通和合作。共同推动成立了上海合作组织，建立了金砖国家、中俄印、中俄蒙合作等机制，在联合国、二十国集团、金砖国家、亚太经合组织、上合组织、亚洲相互协作与信任措施会议（亚信）等共同参与的多边机制框架内进行有效协调，就维护国际法和国际关系基本准则、联合国改革、打击恐怖主义、毒品走私等全球性问题保持密切沟通和协调，共同维护二战胜利成果和国际公平正义，推动建立以合作共赢为核心的新型国际关系，推动国际秩序向更加公正合理的方向发展。2016年6月普京总统访华期间，两国元首共同签署并发表《中华人民共和国和俄罗斯联邦联合声明》、《关于加强全球战略稳定的联合声明》、《关于协作推进信息网络空间发展的联合声明》。两国外长签署并发表《关于促进国际法的声明》。

欧亚经济联盟是俄罗斯主导的独联体内经济一体化项目。2014年5月29日，俄罗斯、白俄罗斯和哈萨克斯坦三国总统在哈首都阿斯塔纳签署《欧亚经济联盟条约》，目标是在2025年前实现联盟内部商品、服务、资本和劳动力的自由流动，以及推行协调一致的经济政策，终极目标是建立类似于欧盟的经济联盟，形成一个拥有1.7亿人口的统一市

场。欧亚经济联盟 2015 年 1 月 1 日正式启动，亚美尼亚和吉尔吉斯斯坦分别于 2015 年 1 月 2 日和 8 月 12 日正式加入欧亚经济联盟。2015 年 5 月 8 日，中国与俄罗斯在莫斯科发表《中华人民共和国与俄罗斯联邦关于丝绸之路经济带建设和欧亚经济联盟建设对接合作的联合声明》，双方将共同协商，努力将丝绸之路经济带建设和欧亚经济联盟建设相对接，确保地区经济持续稳定增长，加强区域经济一体化，维护地区和平与发展。双方将秉持透明、相互尊重、平等、各种一体化机制相互补充、向亚洲和欧洲各有关方开放等原则，通过双边和多边机制，特别是上海合作组织平台开展合作。为推动实现上述目标，双方将在以下优先领域采取步骤推动地区合作：

①扩大投资贸易合作，优化贸易结构，为经济增长和扩大就业培育新的增长点；

②促进相互投资便利化和产能合作，实施大型投资合作项目，共同打造产业园区和跨境经济合作区；

③在物流、交通基础设施、多式联运等领域加强互联互通，实施基础设施共同开发项目，以扩大并优化区域生产网络；

④在条件成熟的领域建立贸易便利化机制，在有共同利益的领域制订共同措施，协调并兼容相关管理规定和标准、经贸等领域政策。研究推动建立中国与欧亚经济联盟自贸区这一长期目标；

⑤为能够在区域经济发展方面发挥重要作用的中小企业发展创造良好环境；

⑥促进扩大贸易、直接投资和贷款领域的本币结算，实现货币互换，深化在出口信贷、保险、项目和贸易融资、银行卡领域的合作；

⑦通过丝路基金、亚洲基础设施投资银行、上海合作组织银联体等金融机构，加强金融合作；

⑧推动区域和全球多边合作，实现和谐发展，扩大国际贸易，在全球贸易和投资管理方面形成并推广符合时代要求的有效规则与实践。

## 欧亚经济联盟 (EEU) 基本信息

2015年1月起生效

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

主要原则: 商品、资本、服务和人员自由流通, 不同经济区域使用统一的政策



图 1.2 欧亚经济联盟

### (2) 与我国的经贸合作

2014年,中俄双方提出了2020年双边贸易额达到2000亿美元的目标。公开报道显示,中国已连续7年保持俄罗斯第一大贸易伙伴地位。据中国海关总署统计,尽管2016年全球贸易整体下滑、原油等大宗商品价格出现波动,但2016年中俄进出口贸易额实现695.25亿美元,同比增长2.2%。其中,中国向俄出口372.97亿美元,同比增长7.3%;自俄进口322.28亿美元,同比下降3.1%。2017年前5个月,中俄双边贸易又进一步提速,增幅达26%,全年贸易额有望超过800亿美元。

近年来,中俄之间双向直接投资增长迅猛。据中国商务部统计数据显示,2014年中国吸引俄罗斯直接投资4088万美元,同比增长85.1%,远超过同期贸易增速。中国对俄罗斯直接投资63356万美元,其中最重要的是面向农、林、牧、渔业的投资,占比达55.6%,其次是面向制造业的投资,占比达18.2%。2015年,中国累计对俄投资额已超过340亿美元,投资合作规模有增无减。2016年,中国企业对俄非金融类直接投

资已经达到 140.2 亿美元<sup>[1]</sup>，继续保持俄罗斯第四大投资来源国地位。现阶段，中俄两国经贸合作的结构不断优化，呈现不少新增长点。如：机电和高新技术产品保持快速增长；俄远东开发合作提速，中国已成为俄罗斯远东地区第一大贸易伙伴；中俄在能源、核能、航空、航天、跨境基础设施建设等领域的战略性大项目稳步推进，包括东线天然气管道建设进展顺利，远程宽体客机合资公司已于 2017 年 5 月在上海挂牌成立等。中俄地方间合作不断深化，双方成立了中国东北和俄罗斯远东及贝加尔地区的政府间合作委员会，合作机制与平台进一步完善；2017 年 7 月中俄发表《关于进一步深化全面战略协作伙伴关系的联合声明》，列举了莫斯科至喀山高速铁路、同江—下列宁斯阔耶铁路大桥、黑河—布拉戈维申斯克公路桥、中蒙俄经济走廊等具体合作项目。

#### 1.2.6 投资注意事项

##### （1）注意防范法律合规风险

近年来，俄罗斯加大力度整顿和规范市场秩序。2013 年，俄罗斯总统普京明确表示将在俄白哈关税同盟境内大力打击“灰色清关”，严打假冒伪劣和走私。俄罗斯内务部莫斯科内务总局以涉嫌仿冒国际名牌商品为由，查封某中国企业在莫斯科市库房存放的 4.7 万箱货物。俄罗斯联邦移民局正在制定系列措施严厉打击非法劳务移民，2013 年以来莫斯科市已遣返非法劳务移民逾 4000 人。2014 年在俄罗斯连续发生多起涉中国公民劳务纠纷案件。经了解，务工人员均系通过朋友、乡亲介绍来俄，劳资双方并未签订正规合同或协议，导致务工人员权益受损时得不到法律保障，无法有效维权。此外，其中有不少人员因持旅游、商务等类型签证非法务工或签证过期等问题被法院处罚款并遣送出境，使自身蒙受经济损失。随着俄罗斯扩大市场整治范围，以及强力部门介入，预计将产生更多外国非法移民务工和违规经营案件。为此，中国驻俄罗斯使馆和俄罗斯中国总商会紧急提醒在俄华商及中资企业尽快对个人身份、货物合法文件、经营行为等进行全面自查，及时完善相关手续，

<sup>[1]</sup>资料来源：[http://www.crc.mofcom.gov.cn/article/tongjishuju/201612/228802\\_1.html](http://www.crc.mofcom.gov.cn/article/tongjishuju/201612/228802_1.html)



加强风险防范，采取有效措施保护人员、财产和货物安全，切勿抱有侥幸心理。已建立突发事件应对预案的华商及企业需做好启动预案的准备，尚未制定预案的应尽快拟定。外交部领事司提醒出国务工人员，应选择经中国商务部批准、具备对外劳务合作资质的机构，签订正式劳务合同，办理合法工作签证，提前了解清楚工作要求、条件、待遇等相关情况，切勿轻信无资质中介机构或个人。如到国外后合法权益受到侵犯，应及时报警，并可向中国驻当地使领馆寻求帮助。

## （2）注意防范投资合作风险

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

①了解相关法规和双边协议。2008年5月7日，俄罗斯颁布了《关于实施外资进入对国防和国家安全具有战略意义经济部门程序》联邦法律，法律规定在关系到国家安全的42个战略领域对外商的投资比例严格设限。2011年，俄罗斯对《俄罗斯联邦外国投资法》进行了修改，旨在降低外资进入门槛，涉及到简化外资进入食品、医疗、银行及地下资源使用等行业的手续。建议投资前向当地资深律师咨询项目的可行性。

②选择合作伙伴。选择可靠的、实力雄厚的合作伙伴是俄罗斯投资项目成功的关键。如果是中方独资项目或企业，亦需聘请有经验、有实力的顾问，帮助协调解决与各级政府和企业之间的相关事宜。

③考虑地区差异。俄罗斯幅员辽阔，东西跨越11个时区，南北气候差异较大。俄罗斯各联邦主体以及经济特区对外资企业的税收优惠政

策不同。因此，投资方在俄罗斯注册企业或投资项目应充分考虑企业税费、产品生产条件、销售市场、交通运输、人文、气候和民族风俗等各种因素。

④办好注册手续，认真对待合同条款。在俄罗斯注册企业，需要提供较多文件，并需符合一定的文件格式和程序，最好聘用当地律师协助准备注册文件，正确履行相关程序。俄罗斯严格按照合同办事，如果对合同条款不够了解，容易产生风险，最终遭受损失。

⑤有效雇佣当地劳动力。俄罗斯有相关法律以配额方式限制外籍劳务，且配额逐年递减。俄罗斯本地工资和税赋水平因地区及行业而异，投资方必须遵守俄罗斯各项法律规定，选择自己需要的当地劳务，有效配置劳动力资源，提高劳动生产率。

⑥充分核算成本。俄罗斯由于基础性建材价格高居不下，且产能不足，造成原材料供应出现问题，如砖、瓦、水泥、钢筋等基础性建材市场价格比国内高出数倍，且在全款预付的情况下仍不能保证交货期。建议“走出去”企业在成本核算时，应对当地物价和供应情况进行充分调研。

⑦其他注意事项。外国人在俄罗斯从事投资和生产等经营活动，必须严格遵守俄罗斯的相关法律。首先要获得合法的身份，缴纳税费，其次要加强与所在地政府部门、执法机关的沟通，最后还要融入当地社会，建立平等互利的合作伙伴关系。建立安全责任体系和应急机制，在俄罗斯出现重大安全责任事故，项目将被勒令停产，责任人将被追究刑责。

(3) 注意人身安全。俄罗斯境内存在少数地方分离主义分子、民族极端分子和少量反政府武装，主要活动范围是车臣共和国、鞑靼斯坦共和国境内。同时，图瓦共和国、楚瓦什共和国、北奥塞梯共和国也时有民族极端分子活动。近年来，在莫斯科及少数民族聚居地区曾发生过恐怖袭击。2010年3月，车臣恐怖分子在莫斯科制造地铁爆炸案。2010年7月21日，北高加索卡巴尔达—巴尔卡尔共和国巴克桑水电站发生爆炸事件。2010年10月19日，车臣共和国议会大厦发生自杀式袭击案。

2011年1月24日，莫斯科多莫杰沃机场遭恐怖袭击，造成35人死亡、160人受伤。2012年5月3日，北高加索达吉斯坦共和国首府马哈奇卡拉发生两起汽车炸弹爆炸，造成13人死亡，122人受伤。近来俄罗斯发生多起中国公民被抢案件。2013年3月，1名中国公民在滨海边疆区遭歹徒杀害。5月，3名中国公民在俄罗斯哈卡西共和国遭歹徒抢劫后杀害。2014年发生多起华商被打被抢等被侵害案件，警方提醒，案件多发生在清晨，中国公民最好结伴而行，加强安全防范措施，且勿携带大量现金，注意不要被人跟踪。

## 第二章俄罗斯税收制度简介

### 2.1 俄罗斯税制体系概览

#### 2.1.1 俄罗斯税制综述

俄罗斯税法由《俄罗斯联邦税法典》（以下简称《税法典》）及据其颁布的其他法规组成。2000年前后，俄罗斯税收制度经历了重大的变革。在此期间，《税法典》第一部分（1998年）和第二部分（2000年）编写完成并被批准通过。之后通过立法，对《税法典》不断地修订完善。《税法典》第一部分是一般规定，涵盖了最抽象且最重要的法条，主要包括俄罗斯税制的基本原则、税种以及设立联邦主体税和地方税的基本原则、反避税规则、履行纳税义务的方式和纳税人与税务机关的权利与义务、税收监督的形式和方法、税收违法行为所应承担的责任，以及对税务机关及其公职人员违反国家规定的行为进行控告的方式等。《税法典》第二部分对具体税种作出规定。

根据《税法典》，俄罗斯税收按俄罗斯联邦、联邦主体（也译为“地区”）和地方三个层级征收。联邦税费根据《税法典》和联邦法律确定，联邦主体税根据《税法典》和联邦主体法律确定，地方税根据《税法典》和市政当局的法规确定。联邦主体立法和地方立法可根据《税法典》规定确定联邦主体和地方的税务减免、确定特定范围内的税率、纳税程序和截止时间等。因此，在俄罗斯不同地区登记的纳税人的税收负担不同。

#### 2.1.2 俄罗斯税收法律体系

##### （1）联邦税费

联邦税费在俄罗斯联邦范围内缴纳，包括增值税、消费税、个人所得税、企业所得税、矿产资源开采税、水资源使用税、野生动物和水生生物资源使用费、政府性收费等8项税费。其中企业所得税基本税率为20%，其中的3%支付给联邦预算，17%支付给联邦主体预算（2017年前为2%，18%）。联邦主体可根据《税法典》规定的联邦主体最低税

率下限将税率降低至 13.5%。2017 年至 2020 年，各俄联邦主体有权对部分企业所得税纳税人最低税率的下限调低至 12.5%<sup>[1]</sup>。

## （2）联邦主体税

联邦主体税在相应的联邦主体范围内缴纳，包括公司财产税、博彩税和交通运输税 3 个税种。

## （3）地方税

地方税在相应的市、区内缴纳，包括土地税、个人财产税（房产税）2 个税种。

此外，《税法典》还针对小微企业等规定了五种特别征税制度，提供了简单便捷的征税方式，供符合条件的纳税人选择使用。包括：简易征税制度、核定征收制度（特定经营活动估算收入统一税收制度）、统一农业税、特许征税制度以及产品分成协议征税制度。除产品分成协议征税制度外，适用特别征税制度的纳税人仅支付单一的统一税，无需再缴纳其他税项。特别征税制度对于符合条件的纳税人来说，提供了一定的纳税便利与税收优惠。

## 2.1.3 俄罗斯税制体系历史沿革和近三年重大税制变化

### 2.1.3.1 历史沿革

俄罗斯现代税收制度始于 20 世纪 90 年代初，1990 年至 1991 年，俄罗斯颁布了《俄罗斯联邦税收基本法》《消费税法》、《增值税法》《个人所得税法》《企业所得税法》等联邦法律，为建立现代俄罗斯税收制度奠定了一定的法律基础。

（1）1992 年至 1998 年税制改革。1992 年，俄罗斯建立了以间接税（增值税、消费税和关税）和直接税（个人所得税、企业所得税、企业财产税和个人财产税）为主体的国家税收体系，39 个税种被划分为联

---

<sup>[1]</sup>资料来源：<http://nalogkodeks.ru/o-primeneni-ponizhennoj-stavki-nalogana-pribyl-organizacijj-v-moskve/>

邦税、联邦主体税和地方税，其中联邦税 15 个，联邦主体税 3 个，地方税 21 个，当年俄罗斯的税收收入超过了政府预算收入的 80%。

(2) 1999 年至 2007 年的税制改革。1998 年，《税法典》第一部分获得通过，1999 年 1 月 1 日生效，规定了在俄罗斯征收的所有税种，明确了国家与纳税人之间的一切关系；明确限定了各级立法机关、执行权力机关以及税务部门的权力；通过扩大纳税人的权利有效平衡了纳税人与税务机关之间的关系；以法律的形式确定了违反税法的行为特征以及相应的处罚方式。2000 年《税法典》第二部分出台，2001 年 1 月 1 日生效，该部分为实体法，明确了在俄罗斯征收的所有税种，降低了主要税种的税率。其中，最有代表性的就是对个人所得税的改革，以 13% 的比例税率代替了最高 30% 的累进税率。

(3) 2008 年至今税制改革。2007 年，俄罗斯政府制定了《2008 年至 2010 年俄罗斯联邦税收政策基本方针》，明确了 3 年税收制度改革的任务与方向：建立保证预算收入中长期稳定增长的高效税收机制，以抵御经济危机和为国家创新发展提供物质保障。主要措施：一是降低税收负担，2009 年企业所得税的税率降至 20%，助力企业发展。二是简化税制，扶助小微企业发展。《税法典》第二部分针对小微企业规定了统一农业税、简易征税制度、核定征收制度、产品分成协议制度和特许征税制度等特别征税制度，供符合条件的纳税人选择使用。

### 2.1.3.2 近三年税制的最新变化

#### (1) 企业所得税：

①自 2016 年 1 月 1 日起，企业投入使用的资产确认为固定资产的初始价值标准增加到 10 万卢布。

②自 2016 年 1 月 1 日起，如果企业每月的收入总额不超过 500 万卢布（此前是 100 万卢布），或每个季度收入总额不超过 1500 万卢布（此前是 300 万卢布），纳税人可以按季度预缴企业所得税；如果超出该额度，纳税人应在超出月份的次月起按一般程序纳税<sup>[1]</sup>。

<sup>[1]</sup>资料来源：[https://www.nalog.ru/rn77/news/tax\\_doc\\_news/5867525/](https://www.nalog.ru/rn77/news/tax_doc_news/5867525/)

③2017年至2020年期间，各俄联邦主体有权对部分纳税人的企业所得税最低税率下限调低至12.5%。

④自2017年1月1日起，外国企业申请享受税收协定待遇，必须证明其是该笔所得的受益所有人，而无需俄方支付人另行提出要求（此前规定是：应俄方支付人的要求而提供证明）<sup>[1]</sup>。

⑤自2017年1月1日起，俄罗斯区域性投资项目税收优惠政策从俄罗斯远东联邦区和西伯利亚联邦区的6个联邦主体内参与区域性投资项目的商品制造商，扩大至俄罗斯所有联邦主体内参与区域性投资项目的商品制造商<sup>[2]</sup>，在规定地区内，区域性投资项目参与者的企业所得税税率可降至10%。对于特别投资合同（合同一方必须是俄罗斯联邦）中归属俄罗斯联邦主体预算收入部分的企业所得税税率可降至0。

⑥自2017年1月1日起，纳税人弥补以前年度的亏损取消了结转时间的限制，但在2017年至2020年期间，纳税人弥补以前年度的亏损不能超过当期应纳税所得额的50%。

## （2）个人所得税：

①自2016年1月1日开始，自然人出售自有的持有年限不少于3年的不动产免征个人所得税的规定，只适用于继承或者家庭成员及近亲属间相互赠予的不动产转移，以及私有化和执行以房养老扶养协议进行的不动产转移。自2016年1月1日之后取得的其他不动产出售时，若要免征个人所得税则需要持有该不动产5年以上<sup>[3]</sup>。

②俄罗斯联邦财政部解释，自然人将自有住宅拆分出售时，分割后的不动产产权应从原房屋登记的时候算起，若符合上述持有时间规定，可以免征个人所得税<sup>[4]</sup>。

## （3）增值税：

①2016年10月1日至2018年12月31日，对生产和消费过程中产

<sup>[1]</sup>资料来源：[https://www.nalog.ru/rn77/news/tax\\_doc\\_news/6224756/](https://www.nalog.ru/rn77/news/tax_doc_news/6224756/)

<sup>[2]</sup>资料来源：[https://www.nalog.ru/rn77/news/tax\\_doc\\_news/6151842/](https://www.nalog.ru/rn77/news/tax_doc_news/6151842/)

<sup>[3]</sup>资料来源：[https://www.nalog.ru/rn77/news/tax\\_doc\\_news/6144274/](https://www.nalog.ru/rn77/news/tax_doc_news/6144274/)

<sup>[4]</sup>资料来源：[https://www.nalog.ru/rn77/news/tax\\_doc\\_news/5882753/](https://www.nalog.ru/rn77/news/tax_doc_news/5882753/)

生的废纸及硬纸板、废弃和过时的纸张、硬纸板、印刷制品、商业文件以及过期文件等废旧纸张的交易暂免征收增值税<sup>[1]</sup>。

②自 2017 年 1 月 1 日开始，外国公司通过互联网向俄罗斯纳税人提供电子服务及相关内容需要缴纳增值税。电子服务是指通过互联网提供计算机软件使用权，包括游戏和数据库的使用权。电子服务还包括提供互联网广告服务、发布信息服务、提供数据库服务、提供电子书和提供网上音乐、视频等<sup>[2]</sup>。

#### （4）消费税：

自 2016 年 4 月 1 日起提高汽油、柴油、直馏汽油消费税税率，汽油消费税每升提高 2 卢布，柴油每升提高 1 卢布<sup>[3]</sup>。

#### 企业财产税：

2016 年 1 月 1 日开始，以地籍价值计税的企业财产税的预缴纳税申报期为公历的 1 季度、2 季度和 3 季度。此前的申报期为 1 季度、半年和前 3 季度。

#### （5）交通运输税：

①2016 年 7 月 3 日生效的俄罗斯第 249 号联邦法律，对《税法典》第 28 章“交通运输税”进行了修订，对于在注册机关登记在册的最大载重量大于 12 吨的车辆，纳税人不需要预缴交通运输税，在一个纳税期限内计算缴纳该车辆交通运输税款时，可以扣除此纳税期间该车辆交纳的费用<sup>[4]</sup>。

②根据《税法典》第 358 条，对依法证明被盗的交通工具不征收交通运输税。纳税人须向税务机关提交申请和相关证明（可以通过网络在纳税人用户端<sup>[5]</sup>上传）。然后，税务机关将下达重新计算该纳税人的交通运输税的决定。如果纳税人不能够提供相关证明文件，税务机关将依据纳税人的申请，自行向国家道路交通安全局核实有关交通工具被盗信息，无须纳税人再提供此证明文件。被盗信息一经核实，税务机关可决

<sup>[1]</sup>资料来源：[https://www.nalog.ru/rn77/news/tax\\_doc\\_news/6337944/](https://www.nalog.ru/rn77/news/tax_doc_news/6337944/)

<sup>[2]</sup>资料来源：[https://www.nalog.ru/rn77/news/tax\\_doc\\_news/6089132/](https://www.nalog.ru/rn77/news/tax_doc_news/6089132/)

<sup>[3]</sup>资料来源：<https://ria.ru/economy/20160229/1381791029.html>

<sup>[4]</sup>资料来源：[https://www.nalog.ru/rn77/news/tax\\_doc\\_news/6210540/](https://www.nalog.ru/rn77/news/tax_doc_news/6210540/)

<sup>[5]</sup>网址：<https://lkfl.nalog.ru/lk/>



定免除其缴纳交通运输税的义务，并通知纳税人<sup>[1]</sup>。

(6) 特别征税制度：

①自 2017 年 1 月 1 日起提高简易征税制度的限制门槛，收入限制门槛从年收入 6000 万卢布提高到 1.5 亿卢布，固定资产价值限制门槛从 1 亿卢布提高到 1.5 亿卢布。相应地，按照简易征税制度的预缴办法，1 年的前 9 个月最高收入限制门槛从 4500 万卢布提高到了 1.125 亿卢布。由此，扩大了中小企业适用简易征税制度的范围。

②俄罗斯延长核定征收制度的使用期限，原核定征收制度将实施至 2017 年 12 月 31 日结束，2017 年 1 月 1 日生效的新法案将该制度延长至 2021 年 1 月 1 日，期满之后，《税法典》第 26.3 章规定的核定征收制度将不再适用。

## 2.1.4 俄罗斯联邦税收结构与收入情况

(1) 主要税种的收入情况<sup>[2]</sup>

俄罗斯 2012—至 2016 年税收收入扣除物价因素增长 16%，高于经济增长 10 个百分点。2016 年组织国家总预算税收收入 14.5 万亿卢布，同比增收 7000 亿卢布，同比增长 5%。其中：增值税收入 2.7 万亿卢布，同比增长 8.5%；企业所得税收入 2.8 万亿，同比增长 6.6%；个人所得税收入 3 万亿卢布，同比增长 7.5%；消费税收入 1.3 万亿卢布，同比增长 27.6%，其中酒精饮料消费税收入增长 27%。受石油价格的下跌（同比下降 24%）和卢布兑美元的贬值（1 美元兑 59.7 卢布到 67.8 卢布）的影响，矿产资源开采税大幅下降，矿产资源开采税收入 2.9 万亿卢布，同比下降 9.2%。2017 年税收收入继续保持大幅增长。1-9 月组织国家总预算税收收入 12.56 万亿卢布，同比增收 2 万亿卢布，同比增长 19.3%。其中：增值税收入 2.3 万亿卢布，同比增长 16.0%；企业所得税收入 2.5 万亿，同比增长 16.2%；个人所得税收入 2.7 万亿卢布，同比增长 7.9%；消费税收入 1.1 万亿卢布，同比增长 18.5%，受石油价格缓和上升并趋

<sup>[1]</sup>资料来源：[https://www.nalog.ru/rn77/news/activities\\_fts/6275628/](https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/6275628/)

<sup>[2]</sup>资料来源：俄罗斯联邦税务局网站

于稳定、卢布兑美元的小幅升值（1 美元兑 56.5 卢布）和上年同期基数较低的影响，矿产资源开采税收入 2.9 万亿卢布，同比大幅增长 40.1%。

表2.1 俄罗斯税收收入情况一览表

金额单位：亿卢布

	2015 年	2016 年		2017 年 1-9 月	
	金额	金额	同比	金额	同比
税收收入总额	137883	144829	5.0%	125586	19.3%
其中：	0				
企业所得税	25989	27701	6.6%	24820	16.2%
个人所得税	28065	30173	7.5%	22674	7.9%
增值税	24483	26574	8.5%	23227	16.0%
消费税	10144	12939	27.6%	11271	18.5%
个人财产税	303	361	19.1%	103	
企业财产税	7124	7645	7.3%	6294	
交通运输税	1400	1391	-0.6%	561	
土地税	1851	1764	-4.7%	1141	
矿产资源开采税	32269	29294	-9.2%	29341	40.1%
其他税费	6255	6987	11.7%	6154	17.9%

## （2）税收结构分析<sup>[1]</sup>

从预算级次来看，2016 年组织的国家总预算税收收入 14.5 万亿卢布中，联邦预算级次（中央级）税收收入 6.9 万亿卢布，占国家预算税收收入的 47.8%；联邦主体预算级次（地区级）税收收入 7.6 万亿卢布，占国家预算税收收入的 52.2%。

从税种收入来看，2016 年组织的国家总预算税收收入 14.5 万亿卢布中，矿产资源开采税、企业所得税、个人所得税、增值税是税收收入的主要来源，分别占国家总预算税收收入的 20.2%、19.1%、20.8%、18.3%，累计占国家总预算税收收入的 78.6%；其中，受近年来石油价格持续走低到近两年的低位徘徊，矿产资源开采税收入占比下降较大，增值税占比有大幅度提升。2016 年组织的联邦预算级次（中央级）税收收

<sup>[1]</sup> 资料来源：俄罗斯联邦税务局网站

入 6.9 万亿卢布中，矿产资源开采税和增值税是税收收入的主要来源，分别占联邦预算级次税收收入的 41.3% 和 38.4%，累计占联邦预算级次税收收入的 79.7%。2016 年组织的联邦主体预算级次（地区级）税收收入 7.6 万亿卢布中，个人所得税、企业所得税和公司财产税是税收收入的主要来源，分别占联邦主体预算级次税收收入的 39.9%、30.2% 和 10.1%。

表 2.2 俄罗斯 2016 年税收结构情况一览表

金额单位：亿卢布

税种	2016 年					
	联邦预算级次		联邦主体预算级次		总预算	
	金额	占比%	金额	占比%	金额	占比%
税收收入总额	69292	47.8%*	75537	52.2%*	144829	100%
其中：						
企业所得税	4910	7.1%	22791	30.2%	27701	19.1%
个人所得税		0.0%	30173	39.9%	30173	20.8%
增值税	26574	38.4%			26574	18.3%
消费税	6322	9.1%	6617	8.8%	12939	8.9%
个人财产税		0.0%	361	0.5%	361	0.2%
企业财产税		0.0%	7645	10.1%	7645	5.3%
交通运输税		0.0%	1391	1.8%	1391	1.0%
土地税		0.0%	1764	2.3%	1764	1.2%
矿产资源开采税	28635	41.3%	659	0.9%	29294	20.2%
其他税费	2851	4.1%	4136	5.5%	6987	4.8%

注：1) \*税收收入总额占比为占总预算的比例，其余各税种的占比为占本预算级次税收收入总额的比例。

### (3) 税负分析<sup>[1]</sup>

近年来，税收和政府性收费收入（包括海关关税，强制性国家社会保险等其他税费在内的一切税收的总和）占国内生产总值（GDP）的比重同 2009 年相比，呈现出下降趋势。但最近四年，这个比值大致停留在同一水平上（占 GDP 的比重在 31%—32% 的范围内浮动）。自 2011 年起，由于联邦国家统计局改变了 GDP 的评估方法，税负率也相应被

<sup>[1]</sup> 资料来源：俄罗斯联邦财政部网站

更新（见表 1—1）。俄罗斯联邦财政部表示，这些成果得益于近年来税费收入立法的完善和税收征管的强化。

表2.3 俄联邦政府2009—2015年的预算收入占GDP的比重（%）<sup>[1]</sup>

年份	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
总收入	35.04	34.62	37.26	35.02	34.42	34.34	33.32
税费收入	30.88	31.12	34.5	32.49	31.8	31.9	30.17
其中包括：							
企业所得税	3.26	3.83	4.06	3.52	2.92	3.05	3.22
个人所得税	4.29	3.87	3.57	3.38	3.52	3.47	3.47
增值税	5.28	5.4	5.81	5.3	4.98	5.06	5.24
消费税	0.89	1.02	1.16	1.25	1.43	1.38	1.32
关税	6.52	6.74	8.25	7.62	7	7.09	4.16
矿产资源开采税	2.72	3.04	3.65	3.67	3.63	3.73	3.99
统一社会税和保险费	5.93	5.35	6.3	6.13	6.61	6.46	6.98
其他税收与收入	1.99	1.88	1.71	1.62	1.71	1.67	1.78

据俄罗斯工商联合会统计，2014 年经济税负水平较 2008—2009 年整体呈增长趋势，但经济活动的种类更加多样化。例如，捕鱼业及养鱼业，制造业，宾馆与饭店，金融活动，保险以及其他社区、社会、个人服务业等行业的税负减少了（见表 1—2）。

表2.4 俄罗斯2008—2014年各行业税负情况（%）<sup>[2]</sup>

年度	2008	2009	2010	2011*	2012	2013	2014
总计	25.3	21.4	21.7	24.9	25.8	25.3	26.2
农业、畜牧业和林业	3.5	3.2	4	4.2	4.1	4.7	5.2
捕鱼业、养鱼业	15.8	12.3	11.1	12.8	12.2	16.4	11.8
矿产资源开采业	76.8	59.5	58.1	62.9	63.6	66.8	73.6
制造业	24.4	24.1	26.8	28.9	32.2	32.2	30.9
能源、天然气和水资源生产加工业	30.1	22.9	25.7	26.1	26.3	28.8	31.4
建筑业	21.7	21.1	18.1	18.6	18.7	18.8	19.6
批发和零售贸易，汽车、摩托车、家居用品、个人用品修理业	11.6	11.8	10.9	13.9	16.6	15.1	16.3

<sup>[1]</sup> 数据来源：GDP，俄罗斯联邦局 2016 年 4 月 4 日数据；各级政府财政收入，俄罗斯联邦国库

<sup>[2]</sup> 数据来源：俄罗斯工商联合会统计数据

旅店业和饭店业	16.4	15	15.8	19.2	18	18	17.8
交通运输、通信业	22	23.6	23.2	26.4	25.5	22	23.5
金融业	22	17.3	20.5	25.4	25.1	23.5	22.9
房地产及房地产租赁 中介服务业	23.9	17.5	18.9	23.8	20.8	20.8	21.4
公共管理和国防，社会 保险业	8.4	7.8	7.6	9.3	8.6	8.3	8.5
教育业	19.2	19.1	19.9	24.4	26.4	27.1	28.7
卫生保健和社会服务 业	13.1	13.1	13.6	16.4	20.5	17.7	17.6
其它公共、社会和个人 服务业	21.1	20.9	18.5	22.5	20.1	24.6	24.1

注：1) \*2011年数据不考虑强制医疗保险缴费

## 2.2 企业所得税 Налог на прибыль организаций

俄罗斯企业所得税（中俄税收协定译为“团体企业所得税”），是对俄罗斯企业（组织、机构、团体等，以下统称“企业”）的利润和外国法律实体在俄罗斯通过常设机构开展经营活动取得的利润或有来源于俄罗斯境内的所得征收的直接税。利润是按照税法核算的收入减去税法规定的可扣除的支出费用计算的余额，与我国企业所得税中的所得核算原则基本一致。按照与收入相匹配的原则，经济上合理且适当记录的支出和费用，才可以扣除。《税法典》中明确了不能扣除的具体支出和费用。

### 2.2.1 居民企业

#### 2.2.1.1 纳税人

（1）俄罗斯企业所得税的居民纳税人为俄罗斯企业。

（2）从2015年1月1日起，外国法人根据《税法典》规定的标准，如果外国法人的实际管理地点是俄罗斯，那么该外国法人有可能被认定为俄罗斯税收居民。外国法人的下列情况，其实际管理地点会被视同是在俄罗斯：

- ①外国法人执行层的活动定期在俄罗斯进行；
- ②外国法人的高层管理职能由来自俄罗斯企业的官员担任；

或者，外国法人在俄罗斯发生下列活动，也有可能被认定为俄罗斯税收居民：

- ①记账或进行会计管理；
- ②工作文件管理；
- ③工作人员管理。

### 2.2.1.2 征税对象

对俄罗斯居民企业，征税对象是收入减去根据《税法典》第 25 章所列费用后的利润。

### 2.2.1.3 征税范围

#### (1) 收入

收入应以纳税人取得收入的原始凭证、其他凭证、会计记录等为依据进行确认，分为营业收入和营业外收入。纳税人确认收入的会计政策是权责发生制还是收付实现制，依照《税法典》第 271、273 条的规定执行。

#### ①营业收入

营业收入指销售收入，包括销售自产或以前取得的商品（劳务、服务），以及销售财产的所得。确认销售收入，应通过转让商品（劳务、服务）或财产所有权获得的货币形式或同类形式，依照《税法典》第 249 条规定执行。

#### ②营业外收入

根据《税法典》第 250 条，营业外收入主要包括下列收入：

- 投资或参股其他企业取得的红利、股息。其中不包括：相关企业清算后根据参股情况获得的货币或实物性补偿；企业向股东赠送的股份；由非商业性组织投资建立的经营性企业对该非商业性组织的回报；
- 根据俄联邦中央银行官方汇率进行外汇买卖获得的差价收入；
- 由于合同违约而产生的来自违约方的罚金、惩罚性利息以及因遭受损失而获得的补偿等；

- 来自不属于纳税人经营范围的不动产租金收入；
- 不属于纳税人经营范围的无形资产（主要是指以发明权、特许权、实用新型等为内容的专利权）所带来的收入；
- 根据借贷协议、银行存款、各类有价证券及各种债权所产生的收入；
- 从收入中提取的各类准备金，其前提是这些准备金在提取时已纳入了应纳税所得额。根据俄罗斯税法，企业可以建立以下各类准备金：呆坏账准备金、保修服务准备金、银行准备金、保险准备金、有价证券买卖准备金、设备维修准备金、职工休假、年终奖励准备金；
- 无偿获赠的财产（劳务或服务）产权或使用权带来的收入。受赠方应对获赠的产权或使用权进行资产评估，确认获赠的财产（劳务或服务）的价值；
- 依据《税法典》第 278 条规定的方式，纳税人通过协议参与合伙经营的所得；
- 纳税期限内新发现的以前年度收入；
- 因汇率差异所产生的差价收益；
- 核电站根据俄联邦签订的国际公约或俄联邦立法而获得的用于提高其运营安全性的非生产性的无偿资金投入；
- 拆除终止使用的大型设备所获得的实物性收入或其他财产；
- 在慈善援助和专项慈善活动支出（预算内资金除外）框架内以资金形式、实物形式或服务形式体现出来的所得；
- 用于建立保障和发展核电站安全备用金的专用项款以及后来改变用途的款项；
- 由于减少注册资金而产生的收入（不包括归还股东投入的注册资本）；
- 非商业性组织归还的前期所得，且相应所得前期已经计入应纳税所得额的；
- 通过诉讼或其他方式获得的已核销的债务收入；

- 期货交易收入；
- 财产清点所产生的商品库存或其他财产增值的部分；
- 回收或者报废大众媒体产品和书籍产品时，必须的替代品的价值；
- 税收目的的价格调整产生的利润；
- 返还给捐献者或者其法定继承人的不动产的等值货币和非商业企业专用资本进行追加的有价证券，扣除已经纳税的该不动产的价值（剩余价值）。

### ③ 不计入税基的收入

根据《税法典》第 251 条，企业的下列收入不计入税基：

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

➤ 有关不动产、不动产使用权、其他的财产或服务的订金或担保；

➤ 以不动产、不动产使用权或其他财产使用权形式出资的注册资本（包括股票发行收入）；

➤ 合伙企业解体或清算后股东间财产分配所得或出资人从合资、合伙企业中退出后作为返还的原始投资部分的不动产、不动产使用权或其他财产使用权；

➤ 合作伙伴或其继承人提取合伙人原始投资或撤资时所获得的具有价值的不动产、各种有形资料和无形资产；

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

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

➤ 预算内单位根据各级行政机构决议获得的拨款；

➤ 根据委托、代理协议以及其他相关协议，接受委托机构或代理机构作为酬劳所取得的财产（包括资金）以及用于弥补损失用途的收入。



委托费、代理费或类似的酬劳不计入其中；

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

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

➤ 返还的预算和各种预算外基金多征、多缴部分，包括税金、罚金以及相应的利息；

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

➤ 专项财政拨款基金。纳税人应对专项财政拨款进行单独区别报告，否则税务机构将对专项财政拨款予以征税；

➤ 根据股东大会关于增加股份制企业注册资本的决议，单位股东按原始股份或投资额所增持的股份；

➤ 贵重珠宝评价溢价后的差价部分；

➤ 某一纳税期限内企业根据俄联邦法缩减注册资本得到的结余；

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

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

➤ 国家特种（放射性）原料储备机构所获得的用于补充相关储备目标的财产及其使用权；

➤ 各类纳税人根据俄联邦法律和联邦政府减免决议核销贷款后剩余部分；

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

➤ 俄罗斯各个国防技术运动组织根据俄联邦法得到的用于公民军事训练、青年爱国军事教育和发展航空、技术、实用性军事体育项目用

途的各类资金；

- 有价证券根据市场实际价格产生的溢价部分；
- 用于防止有价证券贬值而建立的准备金；
- 独资企业从该企业财产所有者或其授权机构处获得的资金和其他形式的财产；
- 宗教组织因组织宗教活动、出售宗教书刊及其他具有宗教意义的实物获得的现金、财产权益等收益；
- 邮电通讯业获取的符合俄联邦法律规定的综合服务收入；
- 典当抵押企业依据企业章程得到的抵押财产、货币和房地产使用权；
- 养老保险机构用于增加劳动退休金积累目的、从事不动产经营产生的收入；
- 承租人以融资租赁的方式对所承租财产的投资，以及受贷企业根据无偿使用合同以融资租赁方式对资金项目所做的投资；
- 船东从事经营和（或）出售在俄罗斯国际船舶登记所登记的船只所取得的收入；
- 国家发展合作银行的收入；
- 按军人住房保障储蓄—抵押贷款制度的参与者的记名储蓄账户分配的军人住房保障储蓄的投资收入；
- 组织和举办 2014 年俄罗斯索契第二十二届冬奥会和第十一届残疾人冬奥会的收入；
- 在俄联邦法下根据特许协议、租赁合同获得的财产和（或）产权；
- 非商业企业对民用住宅的维修和转移危房居民予以财政资助时分配临时闲置资金的收入；
- 根据俄联邦道路交通安全法，投保人在赔偿范围内从责任保险承保人处获得的对受害人损失进行直接赔偿的收入；
- 根据俄联邦关于选举和全民公投法，以直播和出版物形式提供服务的纳税人获得的补助；

➤ 俄罗斯社会团体根据俄联邦关于社会团体的法规、国际奥委会奥林匹克宪章，从事奥委会认可的活动获得的收入；

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

➤ 合并纳税组织的参与者从该纳税组织责任者处未支付的税收（预付金、会费、罚金）及应与支付的货币资金；

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

➤ 向非国家退休基金缴纳的用于建立非国家退休基金不少于 97% 的退休金部分；

➤ 符合俄罗斯联邦法规定的退休储蓄；

➤ 来自非国有养老基金的投资；

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

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

## （2）费用

按照性质以及纳税人从事的活动和活动对象条件，费用分为生产费用、销售费用和营业外支出。

① 《税法典》第 252 条将费用定义为企业所承担的合理的有票据的支出（以及《税法典》第 265 条规定的合理的有票据的亏损）。

②《税法典》第 253 条中列出的生产费用和销售费用主要包括以下内容：

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

➤ 用于财产的维护和经营、维修和技术服务，以及维持其良好状态的费用；

➤ 开采自然资源的费用；

➤ 科学研究和实验设计的费用；

➤ 其他与生产和销售相关的费用。

③与企业生产和销售相关的费用种类，主要包括以下四项内容：

➤ 原料费用（《税法典》第 254 条）；

➤ 劳务费用（《税法典》第 255 条）；

➤ 折旧（《税法典》第 256 条—259 条）；2016 年 1 月 1 日起，企业投入使用的资产确认为固定资产的初始价值标准增加到 10 万卢布；

➤ 其他费用。

④营业外支出

关于企业营业外支出主要在《税法典》第 265 条进行说明，同时指出其所列的费用事项不具有穷尽的性质，也就是说纳税人可酌情予以补充。

## 2.2.1.4 税率

### （1）法定税率

企业所得税的法定税率为 20%。2017 年一至 2020 年，企业所得税税收收入的 3% 支付给联邦预算，17% 支付给联邦主体预算。各联邦主体有权通过立法的形式针对特定的纳税人实行优惠税率，优惠税率最低不得低于 12.5%。

### （2）特定类型所得税率

①股息红利所得税税率：

零税率，适用于俄罗斯公司从其持有至少 50% 股份且持股时间超过 365 天的俄罗斯公司分得的股息；

13% 税率，适用俄罗斯公司或俄罗斯个人取得的股息；

② 转让某些特定类型债券所得税税率：

零税率，适用于 1997 年 1 月 20 日前发行的国家和市政债券的利息收入；1999 年在实施第三系列内部公共货币债券创新活动中发行的国家货币债券的利息收入；根据《中央银行法》规定，从俄罗斯联邦中央银行取得的收入。

9% 税率，适用于 2007 年 1 月 1 日前发行的且发行期不少于 3 年的市政证券的利息收入；2007 年 1 月 1 日前发行的按揭债券的利息收入；信托管理创始人收购按揭证券经理人 2007 年 1 月 1 日前签发的按揭贷款证明书取得的收益。

15% 税率，适用于下列类型证券的利息收入：联邦主体发行的政府证券；俄罗斯联邦发行的政府证券和市政证券；2007 年 1 月 1 日后发行的抵押贷款证券；俄罗斯公司于 2017 年 1 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日期间发行的卢布债券（不含被认定为居民纳税人的外国公司的债券）。

③ 某些特定财产转让收益所得税税率：

零税率，适用于俄罗斯公司转让其 2011 年 1 月 1 日后取得的，且持有至少 5 年的股份取得的收益；

④ 从事运营、维修或租赁国际运输船舶、飞机、集装箱及其他运输设备所取得的收入，适用 10% 税率。

### 2.2.1.5 税款缴纳

应纳税额=应税收入×适用税率

适用不同税率的应税收入，其计算基础应分别核算。计税周期为一个公历年度，即当年的 1 月 1 日至 12 月 31 日。

纳税年度内分期预缴税款，在年度终了之后计算全年最终应缴纳的企业所得税税额，然后将这一数额与全年各个申报期预缴的税款累计总额相比较。如预缴税款总额低于全年应纳税额，则需要补缴，如果高于

全年应纳税额，则多缴的税款可在下一申报期抵缴。需补缴税款的企业，应在下一年度 3 月 28 日之前结清应缴税款。

### 2.2.1.6 纳税期限和纳税申报

企业所得税的纳税期为一个公历年。居民企业纳税人需每月预缴企业所得税税款。自 2016 年 1 月 1 日起，如果居民企业每月的收入总额不超过 500 万卢布（此前是 100 万卢布），或每个季度收入总额不超过 1500 万卢布（此前是 300 万卢布），纳税人可以按季度预缴企业所得税；如果超出该额度，纳税人应在超出月份的次月起按一般程序纳税。

纳税人获准每月或每季度提交纳税申报表，报告年度申报表为次年 3 月 28 日前。需要注意的是，在申报截止期内必须将申报表提交给税务机关，按月申报的纳税人不得晚于次月 28 日，按季度申报的纳税人不得晚于季度终了的次月 28 日，年度纳税申报不得晚于次年 3 月 28 日。

大型俄罗斯公司可合并企业所得税报告。自 2012 年 1 月 1 日起，仅当母公司持有子公司 90% 或以上的股份，并且增值税、消费税、企业所得税和矿产资源开采税的全年总金额达 100 亿卢布（3.125 亿美元）或以上时，方可获准合并企业所得税报告。此外，集团的销售总额必须达到 1000 亿卢布（31.3 亿美元），资产总额必须达到 3000 亿卢布（93.8 亿美元）。

### 2.2.1.7 税收优惠

#### （1）税率优惠

①从事教育和（或）医疗活动的法人实体取得的收入（《税法典》第 284.1 条），适用零税率；

②符合《税法典》第 346.2 条规定标准的农业和渔业生产者、销售农产品或自产的农副产品适用零税率。

③莫斯科地区，对于投资额超过 20 亿卢布的项目，企业可以在 5 至 7 年内由优惠税率（最高优惠幅度为 3.5%）逐渐过渡至标准税率。莫斯科以外的其他地区，联邦主体可降低企业所得税税率，降幅不得超

过 3.5%。2017 年至 2020 年期间，各俄联邦主体有权对部分纳税人的企业所得税最低税率下限调低至 12.5%，即降幅不得超过 4.5%。

④在加里宁格勒地区，实施投资项目前 6 年免税，第 7—至 12 年，减半征收。

⑤对科技经济特区和旅游经济特区的居民企业实施零税率。

⑥依据俄罗斯联邦关于斯科尔科沃创新中心的法律，研发企业的收入、股息红利的预提税，适用零税率。

⑦对于参加区域项目投资的企业，俄罗斯联邦体可立法降低税率。

⑧加入自由贸易区的企业，依据条约在自由贸易区内开展的经济活动适用零税率，从首次取得来自于货物（劳务、服务）的利润的纳税期起，连续 10 个纳税期内有效。

## （2）亏损弥补

在纳税年度中，每季度的利润按累计方式计算，即当前纳税人的某项活动中出现的季度亏损可用于抵消同一纳税期从另一活动中获得的利润。不可从企业所得税中扣除和不可提前执行的资本亏损除外。

当公司年度经营亏损时，可用今后 10 年的利润相抵消，前提是企业的储备基金必须全部用于弥补亏损。某些类型的活动（例如证券、金融工具）的亏损是分开确定和结转的，今后只能用同类活动的利润来弥补。自 2017 年开始，弥补以前年度的亏损取消了 10 年的时间限制，但在 2017 年至 2020 年期间，纳税人弥补以前年度的亏损不能超过当期应纳税所得额的 50%。

## （3）安置残疾人就业

吸纳残疾人和退休人员的企业实施特殊的税收优惠政策，即企业中残疾人数超过职工总数的 50% 或残疾人和退休人员数量超过职工总数的 70%，企业所得税减半征收；但采取税收优惠制度的必要条件是，这类企业应将所获利润的一半以上用于残疾人的基本社会需求。

## （4）社会公益事业

各种社会团体、社会联合会、社会慈善基金、创作联合会所属企业的利润，宗教组织从事宗教活动和销售宗教活动必需品所得利润，用于实施企业章程规定活动的利润免税。

#### **(5) 小微企业**

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

### **2.2.2 非居民企业**

《税法典》第 306—至 309 条规定确定了在俄罗斯境内进行企业活动的外国组织计算税款的细节。根据《企业所得税法》，通过常设机构在俄罗斯境内从事经营活动的外国企业，或者有来源于俄罗斯收入的外国企业，需要在俄罗斯缴纳企业所得税。其中通过常设机构在俄罗斯境内从事经营活动的外国企业归属于常设机构的所得的企业所得税纳税义务和税收管理与居民企业类似；与常设机构无关的来源于俄罗斯境内的所得实行来源地税收管辖权，由俄罗斯境内的代扣代缴义务人代扣代缴企业所得税。

#### **2.2.2.1 纳税人和代扣代缴义务人**

通过常设机构在俄罗斯境内从事经营活动的外国企业，或者有来源于俄罗斯联邦收入的外国企业为企业所得税的纳税人。外国企业来源于俄罗斯境内的与常设机构无关的所得需要缴纳的企业所得税由支付人代扣代缴，支付人为代扣代缴义务人。

#### **2.2.2.2 征税对象**

对通过常设机构在俄罗斯进行活动的外国企业，征税对象是归属于该常设机构的收入减去根据《税法典》第 25 章所列费用后的利润。

对有来源于俄罗斯收入的外国企业，征税对象是《税法典》第 309



条所列示的从俄罗斯境内获得的收入。

### （1）应税收入

非居民未通过俄罗斯境内的常设机构开展活动，但从俄罗斯获得的以下类型的收入，为来源于俄罗斯的应税收入，须缴纳企业所得税：

①俄罗斯组织的股东（参与者）支付给非居民的股息一；

②俄罗斯组织清算时分配给非居民的利润、财产收益等收入；

③包括有权参与利润的债券和可转换债券在内的下列任何形式的负债支付给非居民债务利息：

➤ 国家和市政权益证券，其发行和流通条款规定以利息形式支付；

➤ 本分段第二段未规定的俄罗斯组织的其他负债；

④因在俄罗斯境内使用特许权而支付给非居民的特许权使用费；

⑤非居民转让 50% 以上资产直接或间接地由坐落在俄罗斯联邦领土上的不动产组成的企业股权或股权相关的金融衍生工具的收入，在证券市场公开交易的股权转让除外（按照《税法典》第 280 条第 9 款处理）；

⑥非居民出售位于俄罗斯联邦境内不动产的收入；

⑦非居民出租或转租俄罗斯联邦境内的财产取得的租金收入，包括租赁业务收入，以及国际运输上使用的飞机、船舶、车辆、集装箱等；

⑧国际运输收入（包括运输期间的滞期费和其他付款）。“滞期费”为俄罗斯联邦“商船法”规定的含义；

⑨俄罗斯国家机关、地方自治行政机构、组织或个人违反合同义务支付给非居民的违约金；

⑩非居民投资于封闭式租赁基金或房地产基金取得的投资收益（包括还款）；

⑪其他类似收入。

### （2）例外条款

①非居民在俄罗斯销售除上述股权、不动产之外的商品和权益，以及承包工程、提供劳务，未构成常设机构而取得的收入，不视为俄罗斯联邦来源的收入；

②支付给外国合伙人的再保险费和奖金不视为俄罗斯联邦来源的收入；

③非居民从俄罗斯存托凭证发行人发行的证券和参与证明书取得收入不视为俄罗斯联邦来源的收入。

### 2.2.2.3 应纳税所得额

上述 5、6、10 项所得（股权转让所得、销售不动产所得和投资于封闭式租赁基金或房地产基金取得的投资收益）在确定应纳税所得额时，可以按照《税法典》第 268 条和第 280 条规定程序扣除相应的成本，非居民必须在帐簿中详细记载有关成本，并于代扣代缴义务人支付款项时提供相应的书面成本数据证明。

除上述 5、6、10 项所得之外的其他所得，应纳税所得额为收入的全额。

### 2.2.2.4 税率

#### （1）法定税率

企业所得税的法定税率为 20%，适用于通过常设机构在俄罗斯经营的非居民企业。2017 年一至 2020 年，其中 3% 支付给联邦预算，17% 支付给联邦主体预算。各联邦主体有权通过立法的形式针对特定的纳税人实行优惠税率，优惠税率最低不得低于 12.5%。

#### （2）预提所得税率

##### ①股息红利所得税税率：

15% 税率，适用于外国公司取得的股息收入。归属于外国企业在俄罗斯设立的常设机构的利润，一般须按适用于居民企业的税率征税，但常设机构从居民企业取得的股息除外，这部分收入按 15% 的税率征税。依据判例法，如果在俄罗斯设立常设机构的外国公司所在地国家（地区）适用于任一项带有非歧视条款的税收协定，这一税率将降低至适用于居民企业的 13%（2015 年 1 月 1 日前为 9%）。但非居民企业的常设机构不享有居民企业可享受的再度减免。

②利息所得税税率：

零税率，适用于 1997 年 1 月 20 日前发行的国家和市政债券的利息收入；1999 年在实施第三系列内部公共货币债券创新活动中发行的国家货币债券的利息收入；依据《中央银行法》规定从俄罗斯联邦中央银行取得的收入。

9%税率，适用于 2007 年 1 月 1 日前发行的且发行期不少于 3 年的市政证券的利息收入；2007 年 1 月 1 日前发行的按揭债券的利息收入；信托管理创始人收购按揭证券经理人 2007 年 1 月 1 日前签发的按揭贷款证明书取得的收益。

15%税率，适用于下列类型证券的利息收入：联邦主体发行的政府证券；俄罗斯联邦发行的政府证券和市政证券；2007 年 1 月 1 日后发行的抵押贷款证券；俄罗斯公司于 2017 年 1 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日期间发行的卢布债券（不含被认定为居民纳税人的外国公司的债券）。

20%税率，适用除上述以外的其他类型的利息收入。

③财产转让收益所得税税率：

零税率，在俄罗斯未构成常设机构的外国企业转让不动产占企业全部资产不超过 50% 的俄罗斯企业股份取得的收益；或者在公开证券市场转让俄罗斯企业股份取得的收益。

20%税率，在俄罗斯未构成常设机构的外国企业转让不动产占企业全部资产超过 50% 的俄罗斯企业股份取得的收益。

④国际运输税率：

从事运营、维修或租赁国际运输船舶、飞机、集装箱及其他运输设备所取得的收入，适用 10% 税率；

⑤除上述以外的其他所得税率：

20%税率，除上述以外的其他所得。

## 2.2.2.5 税款缴纳

应纳税额=应税收入×适用税率

适用不同税率的应税收入，其计算基础应分别核算。

常设机构的应税收入与居民企业的应税收入的界定方式相同。法律没有这方面的任何限制，除非税法具体规定的个人范围仅限于国内纳税人。如果非居民企业在俄罗斯有一个以上的常设机构，应税收入应分别进行评估。只有在常设机构参与相同或类似的技术过程时，才允许进行联合评估，但须经税务当局批准。

在俄罗斯没有常设机构的非居民企业或从俄罗斯取得的收入与常设机构无关的，由代扣代缴义务人在支付款项或到期应支付时实行来源扣缴。

#### 2.2.2.6 纳税期限和纳税申报

常设机构的企业所得税需每季度预缴，补缴税款的应在下一年度 3 月 28 日之前缴纳。

常设机构每季度提交纳税申报表，报告年度申报表为次年 3 月 28 日前。需要注意的是，在申报截止期内必须将申报表提交给税务机关，按季度申报的纳税人不得晚于季度终了次月 28 日，年度纳税申报不得晚于次年 3 月 28 日。

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

#### 2.2.2.7 外国企业申请享受税收协定待遇

自 2017 年 1 月 1 日起，《税法典》第 312 条更改为：外国企业必须证明其是取得该所得的受益所有人，而无需俄方支付人另行提出要求（此前规定是：应俄方支付人的要求才提供证明）。通过俄罗斯常设机构经营业务的非居民企业须对通过常设机构获得的全球收入缴纳企业所得税（包括资本收益）。俄罗斯对“常设机构”一词的定义大体遵循了《关于对所得和资本避免双重征税的协定范本》（简称“《OECD 范本》”）的概念。但是，建筑工地或建筑项目自有关活动开始就有资格成为常设单位，若其为另一企业的生产目的而保持库存，其常设机构资格不会因此取消。

## 2.3 个人所得税 Налог на доходы физических лиц

个人所得税纳税人分为二类：一类是俄罗斯常住居民个人，对其来源于俄罗斯境内外的全部所得纳税；另一类是从俄罗斯境内取得收入的非俄罗斯常住居民个人，仅对其来源于俄罗斯境内的所得（只有特定的几类）纳税。

### 2.3.1 居民纳税人

#### 2.3.1.1 判定标准

俄罗斯常住居民个人是指连续12个月内在俄罗斯联邦居住至少183天，其中境外旅行、不到六个月短期境外的治疗或培训，以及因用工合同或其他责任到境外工作或提供服务等不中止居住时间的计算。2015年俄罗斯联邦确定在2014年3月18日至2014年12月31日期间在克里米亚共和国及其重要港口塞瓦斯托波尔居住至少183天也为俄罗斯常住居民个人，其中到俄罗斯领土以外的不到六个月短期境外同样不中止居住时间的计算。

#### 2.3.1.2 征税范围

##### （1）受雇所得

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

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

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

④经理所得酬劳。此项上无特殊规定，应遵循受雇所得的通用规则。

## （2）个体业主和从事某特定行业的营业和专业所得

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

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

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

①古典音乐和相似性质的音像制品生产所得的 40%；

②拍摄电影（包括电视片）、摄影师、设计师、建筑师等的活动和对技术样本的发现、发明、创造的前 2 年内出售使用权所得的 30%；

③经验证不属于第一类扣除 40% 所得的音像制品，对其扣除所得的 20%；

④文学和艺术作品创作（如戏剧，电影制作，演剧和循环演出），艺术活动表演和科学工作设计创造所得的 20%；

⑤非上述提及的活动，其他需征税所得只可扣除实际支出。

营业和专业所得由纳税人自行申报缴纳。

## （3）投资所得

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

利息通常由支付者代扣代缴个人所得税，若税款在支付当时未被扣缴，则由纳税人自行申报缴纳。

## （4）资本收益所得

在商业体系下所获资本收益应属于营业所得范畴。

个人转让持有不动产不满 5 年或动产不满 3 年的所得，总销售额不动产超过 100 万卢布的或动产超过 1.25 万卢布的部分应缴纳 13% 的个人所得税。当总销售收入超过了免税数额时，纳税人可以选择以资本所得形式纳税，即以售价与获得过程（包括获取成本）和财产持有期间的支出之间的差额进行缴税。

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

### 2.3.1.3 税率

除下列情况外，所有类型的收入均适用 13% 的个人所得税税率：

（1）非居民从俄罗斯公司获得的股息收入的税率为 15%；

（2）非居民来源于俄罗斯的收入税率为 30%（具有高素质专家身份的外籍员工的俄罗斯受雇收入，以免签证形式停留在俄罗斯的非居民外籍人士和凭借特殊许可证从事为个人、家庭和类似需求工作的个人的俄罗斯受雇收入除外）；

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

### 2.3.1.4 纳税期限和纳税申报

个人所得税以日历年为准，按支付时代扣代缴或按年度申报。

（1）代扣代缴制度。个人所得税税款的征收主要依靠支付单位代扣代缴，其中：工资薪金由雇主为其代为扣缴个人所得税；商业养老保险在养老金支付给接受者时代为扣缴个人所得税。

（2）自行申报制度。除代扣所得之外，《税法典》还规定了必须

申报的纳税人范围，包括：从事经营活动的个体业主，私人公证人员，律师和从事私人执业的其他人员，取得特许权使用费或创作、演出或其他科研、文学艺术等报酬收入的个人，发明或设计作品所得的个人，从非代扣人那里获得收入的个人，租赁财产取得收入的个人，转让财产取得收入的个人，从境外取得收入的个人，取得博彩奖金的个人，取得应税收入但未经代扣人扣税的个人，接收捐赠的个人。

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

### （3）税款的支付

①个体业主和从事某特定行业的纳税人必须估计其当年的营业收入并计算其当年的预期纳税义务，此义务的一半应于当年 7 月 15 日前完成；剩余部分的四分之一（7 至 9 月部分）于当年的 10 月 15 日前完成；剩余部分（10 至 12 月部分）应于次年 1 月 15 日前完成。预期内若有重大变化可做相应调整，最终纳税评估截止到次年的 7 月 15 日。

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

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

## 2.3.1.5 税收优惠

（1）现行税法的标准扣除额共分 3 档：

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

第二档为纳税期内在月收入中扣除 500 卢布，主要针对前苏联英雄、



俄罗斯英雄、三级荣誉勋章获得者、国内战争和卫国战争的参加者，自幼残疾和一、二度残疾人；

第三档是在月收入中扣除 1400 卢布到 3000 卢布不等，主要针对纳税人对于所供养的不同数量孩子每月可扣除的数额。

(2) 个人所得税除免征额有优惠外，主要还有以下四项税收优惠：

①由国家或市政府提供的最低保障所得不征收个人所得税。

②银行储蓄所得利息不超过征税利息所得额（比率）是免税的。

③以个人养老计划为基准的国家养老金款项和从养老基金中得到的款项是免税的。

④个人财产转让所得免税条件是转让不动产持有 5 年以上，动产持有 3 年以上。从 2016 年 1 月 1 日开始，自然人出售自有的持有年限不少于 3 年的不动产免征个人所得税的规定，只适用于继承或者家庭成员及近亲属间相互赠予的不动产转移，以及私有化和执行以房养老扶养协议进行的不动产转移。自 2016 年 1 月 1 日之后取得的其他不动产出售时，若要免征个人所得税则需要持有该不动产 5 年以上。自然人将自有住宅拆分出售时，分割后的不动产产权应从原房屋登记的时候算起。若符合上述持有时间规定，则免征个人所得税。

而当总销售收入超过免税数额时，纳税人可以选择以资本所得形式纳税，即以售价与获得过程和财产保持（也包括获取成本）时的支出之间的差额进行缴税。

个人出租自有土地等财产所取得的收入，根据《税法典》第 221 条第 1 款规定，个人依照程序登记进行个体生产经营的，有权根据合法有效的凭证在税前扣除实际发生的、与取得收入有关的费用。自然人个人若没有依照程序登记为个体工商户的，则不能在税前扣除实际发生的、与取得收入有关的费用，而是按照收入全额纳税。

## 2.3.2 非居民纳税人

### 2.3.2.1 判定标准

俄罗斯非居民个人个人所得税纳税人是指连续 12 个月内在俄罗斯联邦居住不满 183 天，但有来源于俄罗斯境内应税所得的自然人，其中境外旅行、不到六个月短期境外的治疗或培训，以及因用工合同或其他责任到境外工作或提供服务等不中止居住时间的计算。2015 年俄罗斯联邦确定在 2014 年 3 月 18 日至 2014 年 12 月 31 日期间在克里米亚共和国及其重要港口塞瓦斯托波尔居住不满 183 天，但有来源于俄罗斯境内应税所得的自然人，其中到俄罗斯领土以外的不到六个月短期境外同样不中止居住时间的计算。

### 2.3.1.2 征税范围

同居民纳税人。

### 2.3.1.3 税率

(1) 具有高素质专家身份的外籍员工的俄罗斯受雇收入，以免签证形式停留在俄罗斯的非居民外籍人士和凭借特殊许可证从事为个人、家庭和类似需求工作的个人的俄罗斯受雇收入的税率为 13%；

(2) 非居民从俄罗斯公司收到的股息收入的税率为 15%；

(3) 非居民来源于俄罗斯的收入税率为 30%（具有高素质专家身份的外籍员工的俄罗斯受雇收入，以免签证形式停留在俄罗斯的非居民外籍人士和凭借特殊许可证从事为个人、家庭和类似需求工作的个人的俄罗斯受雇收入除外）；

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

### 2.3.2.4 纳税期限和纳税申报

非居民纳税人个人所得税实行代扣代缴制度，有支付单位代扣代缴。

代扣代缴税款申报与居民纳税人代扣代缴税款申报相同。

### 2.3.2.5 税收优惠

《税法典》第 215 条规定了特殊类别的外国公民的特定收入免于缴纳个人所得税：

(1) 除俄罗斯联邦公民以外的外国国家的外交使团人员以及与他们生活在一起的家属取得的与外交和领事服务相关的俄罗斯联邦来源的收入；

(2) 外国政府代表处的行政和技术人员及其家属，如果他们不是俄罗斯联邦的公民，或者不是永久居住在俄罗斯联邦，取得的与外国政府代表处工作相关的所得；

(3) 外国政府代表处的随从服务人员，如果他们不是俄罗斯联邦的公民，或者不是永久居住在俄罗斯联邦，取得的与外国政府代表处服务工作相关的所得；

(4) 国际组织的雇员—按照国际组织章程活动取得的收入。

## 2.4 增值税 Налог на добавленную стоимость

### 2.4.1 简介

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

### 2.4.2 纳税人

根据《税法典》第 143 条规定，增值税的纳税人为：

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

(2) 从事生产和其他商业活动的外商投资企业；

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

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

(5) 在俄罗斯境内从事生产和其他商业活动的国际联合公司和外国法人；自 2017 年 1 月 1 日开始，通过互联网向俄罗斯纳税人提供电子服务的外国公司；

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

(7) 向俄罗斯境内进口商品的企业，在海关是增值税的纳税人。

### 2.4.3 征税对象

增值税的征税对象包括：

(1) 在俄罗斯联邦境内销售全部自产商品（劳务、服务）和销售全部外购商品（劳务、服务）的销售额；

(2) 俄罗斯联邦的企业内部销售商品（劳务、服务）用于自己生产需要的销售额；

(3) 按俄罗斯联邦海关法律规定，向俄罗斯进口的商品；

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

(5) 企业不支付货款而用来交换其他商品的商品流转额；

(6) 无偿或部分有偿转让给其他企业、自然人以及企业职工的商品。

(7) 国外企业通过互联网向俄罗斯居民提供的电子服务，包括通过互联网提供计算机软件使用权，游戏和数据库的使用权，以及提供互联网广告服务、发布信息服务、提供数据库服务、提供电子书和提供网上音乐、视频等。

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

承包工程时，增值税的征税对象是已完成的建筑安装工程量、维修工程量、科研工程量、试验设计工程量、工艺技术工程量、勘察设计工

程量、修复以及其他工程量。

提供劳务时，增值税的征税对象是提供上述服务所获得的款项：客货运输服务；天然气、石油、石油产品、电能与热能的输送；商品的运输、搬运和装卸服务及保管服务；动产和不动产租赁；中介服务；通讯服务和日常生活服务与住宅维护服务；体育运动服务；完成商品订单服务；广告服务；创新服务与资料加工和信息保证服务；其他各种有偿服务。

#### 2.4.4 税基

增值税税基为应税销售额，根据销售商品（劳务、服务）的价值确定，该价值以不含增值税的价格计算。对于应征收消费税的商品，其应税销售额应包含消费税额。应税销售额还包括企业和组织获得与货款结算相关的任何形式的货币资金；在无从事银行业务许可的情况下，将财政资金临时转让使用所取得的收入；罚金和合同违约金收入。

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

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

纳税人销售商品（劳务、服务）可以按不同的价格计算周转额：

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

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

#### 2.4.5 税率

目前，俄罗斯增值税税率规定为 0、10%和 18%等 3 种税率。实践中执行的税率划分为零税率、标准税率、低于标准的税率、结算税率和特种税率 5 种。

（1）零税率的商品和劳务主要包括：

①通过海关出口到独联体国家的商品（石油、凝析油和天然气除外）；

②与不征收增值税的出口商品的生产与销售有直接关系的劳务；

③与过境运输有直接关系的劳务；

④以统一的国际转运协议为基础的旅客和行李的转运服务；

⑤直接为宇宙空间提供的劳务及其在技术工艺上所依赖并与其有关的地面准备劳务；

⑥贵金属开采者或利用含贵金属的废金属及下脚料的生产者卖给俄联邦贵金属和宝石国立基金、俄联邦中央银行、其他银行的贵金属；

⑦外交代表机构及与之享受同等待遇的代表机构的专用商品（劳

务、服务)以及这些代表机构的外交官或行政技术人员及其随行家属的自用商品(劳务、服务)。

(2) 10%低税率的商品:

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

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

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

③期刊杂志, 广告杂志和色情杂志除外;

④个人使用的医药产品。

此外, 销售用于工业加工和工业消费食品用途的农产品和米粉产品; 销售用于技术目的、饲料生产和药品制剂生产的粮食、鱼粉和海产品等适用 10%税率。

### （3）18%税率

俄罗斯现行增值税税率除以上征收低税率商品（服务）外，其他商品（服务），包括应征收消费税的食品，增值税税率都为18%。

如果企业生产和销售按不同税率征税的商品，会计部门应根据规定的税率单独分开核算产品销售额和增值税额，并按商品种类在结算凭证中指明增值税额。如不能保证分开核算，则统一适用18%的最高税率。

### （4）结算税率

结算税率是从基本税率派生出来的，根据基本税率倒推出的以含增值税的收入为税基的税率。

使用结算税率有以下几种情况：

①按含增值税的价格销售商品（劳务、服务），如差旅费和出差补助费支出的税金；

②以销售价与购买价之间的差额形式计算应税销售额；

③获得预付款、财政援助和贷款；

④以在交易所完成交易的手续费形式获得的收入。

### （5）特种税率

现行俄罗斯税法还规定有特种增值税税率，与结算税率的数值一致，但实质上不同于结算税率，适用于对取得的罚款、滞纳金、违反供货合同规定义务的违约金的征税。

## 2.4.6 税款计算

增值税应缴税款的计算是以应税销售额为计税基础。

（1）应税销售额是按下述价格计算的已售商品（劳务、服务）的价值：

①不包含增值额的市场价格、不包含增值额的国家调节批发价格、包含增值额的国家调节零售价格；

②企业按包含增值额的价格销售商品（劳务、服务），市场销售价格中包含这些商品的总成本、利润、消费税（应征消费税商品）和增值税；



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

④按包含增值额的国家调节零售价格销售基本消费品和向居民提供服务。

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

(2)生产和流通类企业以从购货单位取得的增值额与供货单位取得的增值额差额计算应缴增值额。

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

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

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

### (3) 特殊的计税规定

#### ①固定资产和无形资产规定：

纳税人用于经营目的所购买的固定资产和无形资产已缴的增值额，在核算固定资产和无形资产时全部从应缴的增值额中扣除。

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

②购买小轿车和轻型汽车时所缴的增值额，不能从应划拨到预算的总税额中扣除。缴纳的增值额不增加所生产产品的价值，即不列入

生产和销售费用构成中，而是靠其他有关的拨款来源支付。该办法同样适用于非生产性需要采购的商品征收增值税。

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

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

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

⑥在俄罗斯某些经济部门，增值税的计算方法有其自身特点。例如，对客货运输服务征收增值税。客货运输类增值税纳税人分为四种：一是铁路管理部门和铁路运输生产联合公司；二是航空公司、航空港、航空技术基地、联合航空队；三是轮船公司、港口、事故救援工作队、海上航线区域管理局；四是汽车运输生产企业和联合公司。增值税的征税对象是从事货物、旅客、行李、邮件运输的销售额。此外，在运送旅客过程中向旅客提供的所有形式的有偿服务，都征收增值税。

#### 2.4.7 纳税申报

增值税申报表应按季度提交，申报期限不迟于纳税季度结束后次月25日。俄罗斯税法规定增值税可延期缴纳，可在纳税季度结束后的连续3个月内支付，每月缴纳应付款项的三分之一。

为外国法人代扣的增值税应于支付货款当期纳税。

#### 2.4.8 税收优惠

俄罗斯联邦的税法规定了全国统一的增值税税收优惠，地方政府无权改动。增值税的税收优惠分为二类，一类是不认定是商品交易，不征收增值税。另一类是属于商品交易，但为了调节经济而予以免征增值税。

(1) 以下几项为不征增值税项目

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

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

③转让按私有化程序购买的国营企业和市政企业的财产；

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

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

## （2）免征增值税的商品和项目

①在生产阶段的药品和医疗用品的生产；

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

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

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

⑤煤炭开采企业向煤炭销售机构出售煤炭和选煤产品的销售额；

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

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

⑧城市客运服务（出租车服务除外），以及近郊客运服务；

⑨住宅房租，包括公寓房租；

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

⑪保险、贷款和货币存款业务，以及结算账户、往来账户和其他账户业务；

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

⑬邮票（不含集邮邮票）、明信片、信封、彩票的销售；

⑭律师公会成员提供的服务；

⑮地下资源付费；

⑯与工业产权对象相关的专利许可证业务（不含中介业务），以及著作权的取得；

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

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

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

⑳依靠国家预算，以及俄罗斯联邦基础研究基金、俄罗斯联邦技术发展基金、各部和部门的预算外基金而完成的科学研究和试验设计工作，由教育机构根据经济合同而完成的科学研究和试验设计工作；

㉑文化艺术单位和宗教联合会的服务，电影戏剧演出、体育、文化教育和娱乐措施；

㉒赌场、游艺机营业额和赛马场中彩收入；

㉓殡仪馆和墓地的葬礼仪式服务，包括制作纪念碑、墓志铭，由宗教组织主持葬仪；

㉔罚没的和无主的财产销售额；

㉕为矿石深加工和精炼而出售精选矿和含有贵金属的其他工业品

的销售额；

⑳为居民提供的有偿医疗服务、药品、医疗用品、医疗器械、疗养证、旅行证等；

㉑精神病治疗机构所属的治疗劳动小型工厂，以及残疾人社会组织所生产和销售的商品（劳务、服务）；

㉒残疾职工超过企业职工总数 50% 以上的企业、机构和组织销售的自产商品（劳务、服务）；

㉓在实物劳动报酬和工资实物配给项下销售集体农庄、国有农场和其他农业企业自产产品；

㉔民间手工艺制品；

㉕按俄罗斯联邦政府规定的方式运入俄境内的人道主义援助物资，向外国公民和派驻俄罗斯联邦的法人出租办公和居住场所；

㉖输入俄罗斯联邦境内的下列商品：食品（应课消费税的食品除外）及其生产原料、列入俄罗斯政府规定清单的儿童商品、用于科学研究目的的仪器设备、技术设备、药品、医疗设备，以及用于生产这些设备的原料与配件；

㉗向企业出售用于加工的宝石原料和贵金属原料的销售额；

㉘农业企业用于出售给曾在本企业工作过的老人和残疾退休人员的商品、工程和服务；

㉙结核病防治所和精神病治疗机构所属的，以及社会保障机构所属的教学生产小型企业所销售的自产商品（劳务、服务）；

㉚从事某些种类活动的许可证发放费；

㉛外商投资企业自登记注册之日起一年内运入俄罗斯联邦境内用于该企业法定基金投资的商品；

㉜运入俄罗斯联邦境内用以保证生产诊断用的医疗免疫生物制剂，预防和治疗传染病与流行病的技术设备及其配件和材料；

㉝按政府间协议以及与外国组织和公司签订的共同科研协议，输入俄罗斯联邦境内作为外国用于无偿技术援助的商品和技术设备；

④为教育机构进口的书籍、定期刊物和教学参考书。

④从 2016 年 10 月 1 日起至 2018 年 12 月 31 日止，对生产和消费过程中产生的废纸及硬纸板，废弃和过时的纸张、硬纸板、印刷制品、商业文件以及过期文件等废旧纸张的交易暂免征收增值税。

## 2.4.9 税款的退抵与免征

### (1) 税款的退抵

#### ①一般税款的退抵

企业向供货单位实际支付的税款大于其销售商品的税款额时，超过的部分可以抵补下期应付税款，也可以由企业所在地的税务机关根据企业提供的计算表从预算中予以返还。返还税款应在得到计算表之日起的 10 日内进行。在纳税报告期之后的 3 个纳税期内，没有抵消的差额应按纳税人的申请退还给纳税人。但申请退还增值税时必须提供银行担保。从 2017 年 1 月 1 日起，申请退还增值税的纳税人提供的银行担保有效期限应自提出申请之日起不少于 10 个月。此前的规定是 8 个月。税款退还由联邦国库机关执行。联邦国库机关在 2 个星期之内（包括接到税务机关的上述决定之日）退还差额。如果联邦国库有关机关在 7 日内（包括税务机关发出该决定之日）未接到这一决定，那么，第 8 日应视为这一决定的接到之日（包括税务机关发出这一决定之日）。如果违反本条规定的期限，对应当退还给纳税人的差额，须按俄罗斯联邦中央银行的再融资利率加算利息。

#### ②出口商品退税

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

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

（劳务、服务）出口，可以从预算返回实际支付给供货人的增值税额，即享受增值税退税。

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

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

## （2）海关代征

俄罗斯对自非独联体国家进口的产品征收进口环节增值税。进口环节增值税的税基为产品海关申报价格、进口关税和消费税三项之和，税率为 18%（部分食品和儿童用品的税率为 10%）。同时在俄罗境内加工和销售进口商品过程中的新增价值部分也需交纳增值税。

下列进口商品在跨越俄罗斯海关关境时不征税：

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

②俄罗斯联邦政府批准的名单上所列下述外国产药品进口时海关不征收增值税：

重要的和生命必需的药品，但药品制作原料（材料），食品、肉类、奶类、渔业、谷物面粉等工业生产的维他命和医药防治品，家庭用消毒、杀虫、灭鼠药品，尿布，营养食品，药品包装材料等除外。

重要的和生命必需的医疗制品；

重要的和生命必需的医疗器械；

人工弥补和矫形制品及其制作原材料和半成品；

残疾人使用的技术设备，包括自动行驶运输工具；

眼镜片和镜框（太阳镜除外）及以上商品的生产原料和成套组件；

③防治传染病（按俄罗斯联邦政府批准的名单）的生物免疫药品的生产原料；

④赠送给俄罗斯联邦文化遗产和国家遗产收藏单位的艺术珍品；

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

⑥俄罗斯组织在外国国家领土上根据国际条约生产的产品；

⑦作为单位的法定资本投入而进口的工艺设备、成套配件和备件；

⑧未经加工的天然钻石；

⑨外国国家外交代表处以及与其同等的代表处使用的物品，这些代表处的外交官和行政技术人员及其家属使用的物品；

⑩俄罗斯联邦和外国的法定货币以及有价证券；

⑪俄罗斯联邦渔业企业捕捞和生产的海产品。

### （3）产品分成协议纳税人征免税

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

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



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

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

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

## 2.5 消费税 Акцизы

### 2.5.1 纳税人

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

### 2.5.2 征税对象

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

（2）烟草及其产品；

（3）石油及燃料油品；

- (4) 汽车、摩托车（发动机容量超过 112.5 千瓦）；
- (5) 航空煤油（指用于航空发动机中的液体燃料）、直馏汽油等产品；
- (6) 动力汽油、柴油；
- (7) 苯、对位二甲苯、邻二甲苯；
- (8) 用于加热能耗的烟草制品；
- (9) 电子传输系统（电子烟）；
- (10) 用于电子传输系统（电子烟）中的液体。

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

### 2.5.3 计税依据

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

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

### 2.5.4 税率

消费税的税率一般有两种形式：一种是比例税率；另一种是定额税率，即单位税额。俄罗斯联邦消费税税率见表 2.5。

表 2.5 俄罗斯消费税税率表

商品种类	税基	税率
酒精制品	酒精含量在 9% 以上的各种酒类制品（不包括啤酒、葡萄酒、果酒、起泡酒）及酒精制品	每升 523 卢布
	酒精含量在 9%（含）以下的各种酒类制品	每升 418 卢布
	不受原产地保护的葡萄酒（天然的）、酒精含量 6% 以下的天然饮料	每升 18 卢布
	受原产地保护的葡萄酒酒精含量 6% 以下的天然饮料	每升 5 卢布
	苹果酒、波烈、米德	21 卢布 1 升
	起泡酒/香槟酒（不包括受原产地保护的起泡酒/香槟酒）	每升 36 卢布

	受原产地保护的起泡酒/香槟酒	每升 14 卢布
	酒精标准含量在 0.5%以下的啤酒	每升 0 卢布
	酒精标准含量在 0.5%—8.6%的啤酒	每升 21 卢布
	酒精标准含量在 8.6%以上的啤酒	每升 39 卢布
烟草及其制品	烟管、鼻烟壶、水烟（不包括烟草作为原料生产的烟草制品）	2520 卢布每公斤
	吸用的烟草（用作烟草制品原料的烟草除外）	每公斤 4800 卢布
	雪茄烟	每支 171 卢布
	小雪茄	每 1000 支 2428 卢布
轿车、摩托车	不带过滤嘴香烟、白杆烟	每 1000 支 1562 卢布 +14.5%成本
	发动机功率为 67.5 千瓦（90 马力）（含）以下的轿车	零税率
	发动机功率为 67.5 千瓦（90 马力）以上至 112.5 千瓦（150 马力）（含）的轿车	每 0.75 千瓦（1 马力）43 卢布
	发动机功率为 1125 千瓦（1500 马力）以上的轿车	每 0.75 千瓦（1 马力）420 卢布
燃油	发动机功率为 1125 千瓦（1500 马力）以上的摩托车	每 0.75 千瓦（1 马力）365 卢布
	车用汽油：不符合 5 级	每吨 13100 卢布
	车用汽油：5 级	每吨 10130 卢布
	直馏汽油	每吨 13100 卢布
	苯、对二甲苯	每吨 2800 卢布
	柴油	每吨 6800 卢布
	柴油及汽化器发动机机油	每吨 5400 卢布
	航空煤油	每吨 2800 卢布
中质馏分油	每吨 7800 卢布	

### 2.5.5 计税方法

消费税的计税依据因实行从价税率或从量税率而有所不同：

（1）对于适用从价税率的应税商品，以及用于生产不课消费税商品或自用的商品，征税对象是按不含消费税的出厂价格计算的商品价格。

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

（3）对于实行从量税率的应税商品，计税依据是以实物计算的已售商品额。

（4）进口商品的计税依据是应税商品的报送价值加上关税和海关手续费。实行从量税率的进口商品的计税依据是实物形式的进口商品额。

(5) 消费税的征税对象还包括企业以财政援助、补充专门用途的基金形式生产和销售应征收消费税商品所获得的资金。

### 2.5.6 征收管理

消费税的纳税期限为月，纳税人应在纳税期满后的次月 25 日内缴纳税款；对于持有资质的法人实体，须在纳税期满后的第三个月 25 日内缴纳税款。

酒精货物制造商实行消费税预缴，消费税应在当前纳税期限届满 15 日内预缴。

### 2.5.7 税收优惠

(1) 俄罗斯规定了一些消费税优惠政策，下列商品不征收消费税：

①出口到俄罗斯境外的应税（天然气除外）商品（出口到独联体国家的应税商品除外），以及用以物易物方式出口的应税商品。

②带有手动操纵系统的轻型汽车、酒精半成品、白兰地酒精和酿酒原料。

③在俄罗斯境内用于生产其他应税产品的应税原材料。

(2) 不征收消费税的条件

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

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

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

## 2.6 矿产资源开采税 Налог на добычу полезных ископаемых

### 2.6.1 简介

自 2002 年 1 月 1 日起，俄罗斯开始征收矿产资源开采税。该税种向有权使用地表资源以进行矿产资源勘探、开采的并向土地所有者的政府支付相关的税费。开采权使用费率在 6% 到 16% 之间，取决于开采条件和矿物资源的类型。在估算与俄罗斯共同的所得税中，开采权使用费是可以减免的。

### 2.6.2 征税对象

#### (1) 征税对象

① 矿产资源开采税纳税对象为从俄联邦境内地下开采的，供纳税人使用的矿产；

② 从矿产开采中产生的残渣及废料中获得的、根据俄联邦矿产法应该获得许可的矿产；

③ 在俄境外俄联邦司法管辖区域内的矿场开采的矿产（在外国租赁的地区或根据国际条约的规定）。

#### (2) 不征税对象

① 个体工商户提取的不影响国家资源平衡体系的，直接用于个人消费的普通资源和地下水；

② 提取或收集的矿物学、古生物学和其他地质材料；

③ 从地下土壤中提取的，可用于因科学、文化、美学、卫生或者其他公共重要性而特殊保护的地质遗址的修复的矿产，上述地质遗址由俄罗斯联邦政府认定；

④ 将按照既定程序征税的从自己的土壤中提取的矿产及开采和冶炼过程中产生的废料；

⑤ 在矿床开发或地下结构中未纳入国家资源平衡体系的地下水排水系统；煤层甲烷。

### 2.6.3 税基

按照《税法典》第 338 条规定，矿产资源开采税的税基为开采出的矿产资源实物数量，由纳税人自行根据各类矿产开采量分别确定。该规定有效期截至 2006 年 12 月 31 日。2006 年 7 月 27 日，俄通过法律，对《税法典》第 338 条进行了修订：从 2007 年 1 月 1 日起，矿产资源开采税的税基为按其种类规定的所开采的矿产价值，而价值取决于该矿产的质量、重量和体积。需经脱水、脱盐、稳定后的原油和伴生气、天然气除外，仍保留从量计征方式。

### 2.6.4 税率

#### (1) 石油开采税的税率

根据《税法典》第 342 条第 2 款规定，经过脱水、脱盐、稳定后的原油，其石油开采税的税率为：基础税率（由政府确定）× 国际原油价格系数 × 各区块的资源开采程度系数。2002 至 2003 年，石油开采税的基础税率为每吨 340 卢布，2004 年为每吨 347 卢布，自 2005 年起调整为每吨 400 卢布，自 2007 年起为每吨 419 卢布。

俄罗斯自 2015 年开始调整石油税制，大幅降低石油出口税，提高矿产资源开采税，石油、天然气、凝析液等矿产每吨的资源开采税从 530 卢布上升至 775 卢布。

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

#### (2) 矿产资源开采税的税率

矿产资源开采税依据 23 种矿产分别加以规定，税率由 3.8%—16.5% 不等。例如，有色金属税率为 8.0%；黄金税率为 6.0%；贵金属（黄金除外）税率为 6.5%。另外，最新的《俄联邦矿产资源法》中规定，矿产勘查项目不同研究阶段所收取的费用是不同的，对于贵金属（金、银和铅族金属）项目，普查与评价阶段收费标准为 90—270 卢布/千平方米；而勘探阶段收费标准为 3000—18000 卢布/千平方米。

### 2.6.5 纳税期限

按月征收，在次月的 25 日前缴纳。

## 2.6.6 税收优惠

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

（1）累计开采量不超过2500万吨；

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

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

## 2.7 水资源使用税 Водный налог

### 2.7.1 纳税人

水资源使用税的纳税人为对水资源以特殊使用为目的的组织机构和自然人。

《俄罗斯联邦水资源法典》颁布之后，根据其条款签订的水资源使用、水体利用协议的组织机构以及自然人，不属于水资源使用税的纳税人。

### 2.7.2 征税范围

水资源使用税的征税范围包括：

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

### 2.7.3 税率

税率以河水、湖水、海水和经济区域进行划分，具体如下：

- （1）当地表水在规定的季度（或是年度）使用限制范围内、地下

水在使用执照许可的限制范围内（最大许可量），进行开采使用水资源的税率见表 2.6。

表 2.6 河水水资源开采使用税率表

经济区域	河水、湖水区	税率（卢布/1000 立方米水）	
		水体表层开采	地下水开采
北部	伏尔加河	300	384
	涅瓦河	264	348
	伯朝拉河	246	300
	北德维纳河	258	312
	其他河水与湖水	306	378
西北部	伏尔加河	294	390
	西德维纳河	288	366
	涅瓦河	258	342
	其他河水与湖水	282	372
中心区域	伏尔加河	288	360
	第聂伯河	294	342
	顿河	294	384
	西德维纳河	306	354
	涅瓦河	252	306
	其他河水与湖水	264	336
伏尔加维亚 特卡	伏尔加河	282	336
	北德维纳河	252	312
	其他河水与湖水	270	330
中央黑土	第聂伯河	258	318
	顿河	336	402
	伏尔加河	282	354
	其他河水与湖水	258	318
伏尔加	伏尔加河	294	348
	顿河	360	420
	其他河水与湖水	264	342
高加索北部	顿河	390	486
	库班	480	570
	萨穆尔	480	576
	苏拉克	456	540
	捷列克河	468	558
	其他河流与湖泊	540	654
乌拉尔地区	伏尔加河	294	444
	鄂毕河	282	456
	乌拉尔河	354	534
	其他河流与湖泊	306	390
西伯利亚西部	鄂毕河	270	330
	其他河流与湖泊	276	342
西伯利亚东部	阿穆尔河	276	330
	叶尼塞河	246	306
	莱娜河	252	306
	鄂毕河	264	348
	贝加尔湖及流域	576	678
	其他河流与湖泊	282	342
远东地区	阿穆尔	264	336



加里宁格勒地区	莱娜河	288	342
	其他河流与湖泊	252	306
	涅曼河	276	324
	其他河流与湖泊	288	336

在规定的季度（或年度）使用范围内，对俄罗斯的临海以及内海水域的使用税率见表 2.7。

表 2.7 海水开采使用水资源税率表

海水	税率（卢布/1000 立方米水）
波罗的海	8.28
白海	8.40
巴伦支海	6.36
亚速海	14.88
布莱克	14.88
里海	11.52
卡拉	4.80
捷普捷夫海	4.68
西伯利亚东部	4.44
楚克塔地区	4.32
白令海	5.28
太平洋 （俄罗斯 5.46 海里领海界限内）	5.64
鄂霍次克海	7.68
日本	8.04

（2）利用表层水体税率见表 2.8、表 2.9（不包括木筏漂流和牵引袋拖拽作业）。

表 2.8 利用表层水体税率

经济区	税率（千卢布/年/每平方公里）
北部	32.16
西北	33.96
中部	30.84
伏尔加—维亚特卡	29.04
中央黑土	30.12
伏尔加	30.48
北高加索	34.44
乌拉尔	32.04
西伯利亚西部	30.24
西伯利亚东部	28.20
远东	31.32
加里宁格勒	30.84

表 2.9 利用领海及内海水体表层税率

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

（3）利用水体水资源适用税率见表 2.10（不包括取水发电）。

表 2.10 利用水体水资源适用税率

河、湖、海洋区域	税率 （卢布/1000 千瓦特一小时电量）
涅瓦河	8.76
涅曼河	8.76
拉多加与奥涅加湖、伊尔曼湖湖区河流	9.00
波罗的海区域其他河流	8.88
北德维纳河	8.76
白海区域其他河流	9.00
巴伦支海区域河流	8.76
阿穆尔河	9.24
伏尔加河	9.84
顿河	9.72
叶尼塞河	13.70
库班河	8.88
勒拿河	13.50
鄂毕河	12.30
苏拉克河	7.20
捷列克河	8.40
乌拉尔河	8.52
贝加尔湖和安加拉河地区	13.20
东西伯利亚海区域河流	8.52
楚科奇海和白令海区域河流	10.44
其他河湖	4.80

（4）利用水体进行木筏漂流和牵引袋拖拽作业水资源适用税率见表 2.11。

表 2.11 利用水体进行木筏漂流和牵引袋拖拽作业水资源适用税率

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

## 2.8 企业财产税 Налог на имущество организаций

纳税人资产负债表中明确为资产的动产及不动产（土地除外）须缴纳企业财产税。

### 2.8.1 纳税人

（1）俄罗斯机构和组织：包括俄罗斯法人以及单独编制资产负债表的俄罗斯法人的独立分支机构，其中：独立分支机构应在其机构所在地缴纳财产税。

（2）在俄罗斯通过常设机构经营的外国机构和组织。

（3）在俄罗斯拥有不动产的外国机构和组织。

### 2.8.2 征税对象

（1）俄罗斯机构和组织：以在资产负债表上明确为固定资产的不动产和动产为征税对象。

（2）通过常设机构在俄罗斯境内开展经营活动的外国机构和组织：以明确为固定资产的不动产和动产及租赁取得的财产为征税对象。

（3）不通过常设机构在俄罗斯境内开展经营活动的外国机构和组织：以其持有的俄罗斯境内资产及租赁取得的财产为征税对象。

### 2.8.3 税率

(1) 税法规定的企业财产税税率最高不超过 2.2%，另有特殊规定除外（莫斯科市规定为 2.2%）。针对不同的各类纳税人和各种应税财产，允许适用差别税率。具体税率由各联邦主体的权力机关根据企业活动的类型确定。如果没有相关级别的国家权力机关就具体税率作出决定，就适用 2.2% 的最高税率。

(2) 低税率适用于公共铁路、管道和电力线等对资产构成整体技术组成部分的固定资产，税率在 2015 年为 1%，2016 年为 1.3%，2017 年为 1.6%，在 2018 年将达到 1.9%。

(3) 下列不动产可适用零税率：

- ① 天然气干线管道和生产设施，以及氦气的产存地；
- ② 用于矿床开采技术或其他开采类项目以及基本建设的设施。

### 2.8.4 税收优惠

税法规定的财产税减免情况，大致可分为以下三类：

(1) 对特定组织免税

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

② 宗教联合会和宗教组织、民族文化协会；

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

④ 以生产医药产品为主要经营活动的组织；

⑤ 假肢和矫形器材专业企业；

⑥ 律师事务所和法律咨询部门；

⑦ 科学院的科研机构、企业和单位，各部门的科研机构；

## (2) 对纳税人部分财产免税

①纳税人财产中属于联邦公路和建筑物的公用部分；公用部分清单需经俄罗斯联邦政府批准。公司被归类为公共铁路、公共用途的联邦高速公路、主干管道、电力线路以及构成上述不可分割、技术组成部分的资产，均无须缴纳不动产税；该等资产的清单由俄罗斯联邦政府制定。

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

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

④由俄罗斯企业就位于俄罗斯境外的不动产缴纳的不动产税可以抵缴该不动产在俄罗斯境内的应纳财产税。抵缴时，纳税人应提交确认在境外已缴纳不动产税的文件。

## (3) 对在经济特区投资减免

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

### 2.8.5 税款缴纳

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

2016年1月1日开始，以地籍价值计税的企业财产税的预缴纳税期限为公历年的1季度、2季度和3季度。此前的纳税期限为1季度、半年和前3季度。在计税时，按照申报期间地籍的平均价格计税。当征税对象（不动产）被出售或者被买入时，新的规定将改变预缴税款的计税方法。比如，纳税人2016年2月16日出售了一处不动产，按照老办法，纳税人应当1季度按照财产持有系数 $k = 2/3$ 计缴税款，半年按照系数 $k$

= 2/6 计缴税款，前三个季度按照系数  $k = 2/9$  计缴税款，全年清缴时按照系数  $k=2/12$  计缴税款。清缴后，多缴部分需要办理退税。按照新规定，纳税人 2016 年 1 季度按照财产持有系数  $k=2/3$  计缴税款，2、3 季度的财产持有系数分别为 0/3，税款预缴额为 0，因为应税财产已经被出售。全年清缴财产税时，该项不动产应纳税额就是 1 季度预缴数额。因此，新的规定是有利于纳税人的。

企业财产税计算结果按季度提交。企业财产税年度申报表应在报告年度后当年的 3 月 30 日之前提交。

## 2.9 交通运输税 Транспортный налог

### 2.9.1 纳税人

交通运输税类似于我国的“车船税”，纳税人包括拥有应税交通运输工具的法人和自然人。

### 2.9.2 征税对象

交通运输税以依法注册的交通运输工具为征税对象，包括汽车、摩托车、小轮摩托车、公共汽车、飞机、直升机、机动船舶、游艇、帆船、船、雪地车等。纳税基数是车辆的发动机排量、总吨位或单位。

### 2.9.3 税率

根据征税对象的分类，交通运输税实行每单位马力 1—200 卢布（0.02—3.26 美元）不等的定额税率；依地区不同，联邦法律支持对税率进行十倍以内的增减调整；联邦主体税务局还可以为特定纳税人制定税收优惠政策和补贴。

### 2.9.4 税收优惠

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

2016 年 7 月 3 日生效的俄罗斯第 249 号联邦法律对《税法典》第 28 章“交通运输税”进行了修订：注册机关登记在册的最大载重量大于 12 吨的车辆，无需预缴交通运输税，纳税人在申报缴纳交通运输税时，可

以扣除同一纳税期间内该车辆缴纳的税款。

根据《税法典》第 358 条，依法证明被盗的交通工具不征收交通运输税，相关证明和申请须送达税务机关（可以在通过网络纳税人用户上传），然后税务机关将做出重新确定该纳税人的交通运输税的决定。如果纳税人不能够提供相关证明文件，税务机关将依据纳税人的申请，自行向国家道路交通安全局核实有关交通工具被盗信息，而无须纳税人再提供此证明文件。在被盗信息经核实后，税务机关将免除其缴纳交通运输税的义务，并告知纳税人。

### 2.9.5 征收管理

下列部门应当向税务机关提供相关的税收资料：

- ①浅吃水船国家检查机关；
- ②地区海运和河运管理局；
- ③体育运动委员会；
- ④地区空运管理局；
- ⑤进行交通运输工具登记的其他组织。

对不向税务机关提供相关税收资料的上述机构的公职人员，可处以相当于法律规定最低月薪 5 倍的罚款。

交通运输税的纳税期限为公历年。法人实体应当按季计算应纳税额，预缴税款，并于下一年的2月1日前提交年度申报；自然人的应纳税额由税务机关核算，并于每年4月缴纳。

## 2.10 博彩税 Налог на игорный бизнес

### 2.10.1 纳税人

博彩税的纳税人主要是从事博彩业的组织和个人。

### 2.10.2 征税对象

博彩税的征税对象是博彩业，按照赌博活动的类型征收税款。具体征收对象包括赌桌、赌博机等。

### 2.10.3 税率

博彩税的税率由联邦统一制定，按照征税对象的不同，分为定额税

率和比例税率两种。各联邦主体有权在法律规定的浮动税率范围内确定具体的适用税率。例如，莫斯科市规定每张赌桌每月的税额标准为 12.5 万卢布，每台赌博机每月的税额标准为 8.5 万卢布。

#### 2.10.4 征收管理

博彩税的纳税期限为月，纳税人应当自纳税期满之日起 20 日内，向注册地税务机关申报纳税。

### 2.11 个人财产税（又译“个人房产税”） Налог на имущество физических лиц

#### 2.11.1 简介

俄罗斯资产登记局编制了所有联邦主体拥有（包括私有）房地产的纳税对象登记簿，并对这些纳税对象进行了大规模评估。经过评估，个人财产税于 2015 年 1 月 1 日开始对个人不动产进行登记。

#### 2.11.2 纳税人

拥有不动产并且由税务局进行评估后符合缴纳税款条件的个人须缴纳个人财产税。

#### 2.11.3 征税对象

（1）以下位于市区的财产：

- ①住宅建筑；
- ②居所（公寓，房间）；
- ③车库，停车位；
- ④单独的综合建筑；
- ⑤在建工程；
- ⑥任何其他建筑物，构筑物。

（2）住宅建筑，是指位于附有配套设施、园艺和个人住房构造的房屋。

（3）公寓住宅的公摊部分不视为应税财产。

#### 2.11.4 税基

个人财产税以国家不动产统一登记清册（以下简称“清册”）中的



评估价格作为计税基础，法律另有规定的除外。

《税法典》378.2 条规定的征税对象，以其清册中的价格计税。其余的以征税对象的存货价值为计税基础。

纳税人拥有多套房产的，以其拥有的全部房产评估价格总和扣除免征额后的余额计征房产税。

不动产的评估价格由每年 1 月 1 日国家不动产统一登记清册中规定的不动产价值决定；对于征税期间内新建成的不动产，自纳入国家不动产统一登记之日起按其规定价值缴纳房产税。

除本法另有规定外，不考虑征税期间不动产价值的变动；有关部门在确定不动产价值时，应考虑到不动产价值变动的误差。

纳税人对于评估价格有异议的，经纠纷审理委员会或法院裁决；不动产评估价格发生变化的，确定税基时应参考纠纷审理委员会和法院给出的评估价格并在纳税人提出复核申请的纳税期间对不动产价格予以更正，但此条不适用复核发生时未纳入国家不动产统一登记的不动产。

对于房间面积 10 平方米、公寓面积 20 平方米，独栋房屋面积 50 平方米以及独立的综合建筑 100 万卢布以内的部分免征财产税。

俄联邦直辖市（莫斯科、圣彼得堡以及塞瓦斯托波尔）的市政代表机构有权依法增加房产税的免征额。

扣除免征额后余额为负的以零税基计税。

#### 2.11.5 税率

个人财产税税率由联邦和地方政府共同确定，联邦规定税率范围，地方政府可在联邦规定的税率范围内根据以下情况确定差别税率：

- （1）征税对象的清册价值，即应纳税对象的总存货价值乘以平减指数系数（考虑到纳税人在共同拥有的权利中所占的份额）；
- （2）征税对象的类型；
- （3）征税对象的所在地；
- （4）征税对象所在的区域类型。

以清册中价格计税的：评估价为 30 万卢布以下（1 美元约合 30 卢布），税率不超过 0.1%；评估价为 30 万至 50 万卢布，税率为 0.1%至

0.3%；评估价为 50 万卢布以上，税率为 0.3% 至 2.0%。

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

(2) 2% 税率：评估价值超过 3 亿卢布的应税财产；

(3) 0.5% 税率：除上述财产之外的应税财产。

市政代表机构依法律（联邦直辖市的法律）规定可增加或缩减上条所列税率（直至为零），但此种调整行为不得超过三次。

以存货价格计税的：以纳税人拥有的全部财产价值乘以系数指数（考虑到每个征税对象的公摊部分），此规定仅适用于位于市区（三大直辖市下属的市）的财产。

#### 2.11.6 税收优惠

符合以下条件的个人有权享有税收优惠：

(1) 前苏联英雄、俄罗斯联邦英雄以及被授予荣誉三等功的；

(2) 一级、二级伤残的；

(3) 天生残疾的；

(4) 参加过内战、卫国战争及其他军事行动且在隶属于军队、战前游击队及退伍军人的军事行动的团体机构中参与保卫前苏联的；

(5) 前苏联军队、海军、内务部和国家安全机构的文职人员；

(6) 根据俄罗斯联邦法律有权获得社会援助的；

(7) 军人以及服兵役人员在达到兵役、健康状况或与组织和工作人员安排有关的年龄限制时，总服役期满 20 年或以上的；

(8) 直接参与核试验和核武器试验以及核武器和相关军事设施安装的安保团队的组成人员；

(9) 根据 1998 年 5 月 27 日 76 号联邦法律关于军人地位的调查，失去经济来源的军人家属；

(10) 养老金的领用者，根据相关法律按月领取养老金、抚恤金，且男性年满 60 岁，女性年满 55 岁的；

(11) 免于兵役的或者参与过军事训练的公民，在阿富汗或其他敌

对国家履行国际义务的；

(12) 因试验、演习和与任何类型的核设施，包括核武器和空间技术有关的其他工程而获得或遭受辐射病或致残的个人；

(13) 在执勤期间死亡的军人和公务员的父母和配偶；

(14) 专职从事创意活动的自然人拥有的特别装备过的，且在其使用期间作为创意工坊、工作室、居所仅用于组织私人博物馆、画廊、图书馆的房屋；

(15) 面积不超过 50 平方米，位于建设私人附属设施、避暑别墅、卡车耕作或私人住所用地范围的财产；

(16) 对于纳税人拥有的未用于创业活动的财产已征收财产税的，应予以退税。

确定纳税人应纳税额时，不论纳税人申请的免税项目数量多少，都应该根据纳税人选择的优惠对每个项目予以免税。

以下征税对象享受税收优惠：

- (1) 公寓或房间；
- (2) 住宅建筑；
- (3) 《税法典》第 407 条 1 款 14 项所指明的住所或建筑；
- (4) 《税法典》第 407 条 1 款 15 项规定的结构；
- (5) 车库或停车位。

对于《税法典》第 406 条 2 款 2 项所规定的征税对象，不给予税收优惠。

享受税收优惠的纳税人应向所属税务机关提交减免税申请并提出文件证明其享有税收优惠并选择其所享受项目的权利。

纳税人须在提出享受财产税优惠政策申请当年的 11 月 1 日前向主管税务机关报送其选择享受税收优惠的财产。

纳税人已经报送享受优惠的财产名单的，纳税期间的 11 月 1 日以后不得申请修改优惠财产清单。

未报送享受优惠财产清单的，税务机关应使其享受其能够享受的全

部税收优惠项目，并计算出最大优惠额度。

报送清单的格式由联邦行政机关规定，授权给税收相关部门控制与监督。

### 2.11.7 纳税申报

个人财产税由税务局每年进行评估，由纳税人根据税务评估结果在随后日历年的12月1日之前支付。

## 2.12 土地税 Земельный налог

### 2.12.1 纳税人

土地税的纳税人包括：

- (1) 俄罗斯法律规定的法人，包括企业、联合公司、组织和机构；
- (2) 外国法人；
- (3) 国际非政府组织；
- (4) 个人，包括俄罗斯公民、外国公民和无国籍公民。

上述法人和个人，具有俄罗斯境内土地的所有权、永久使用权和终身可继承占有权的，视为土地税的纳税人。无偿、临时使用或承租土地的法人及个人不视为土地税的纳税人。

若该土地为单位投资资源的组成部分，视该纳税人为单位的管理者，以获得该土地资产的实际耗费计税。

### 2.12.2 征税对象

(1) 对于市辖区（三大联邦直辖市莫斯科、圣彼得堡和塞瓦斯托波尔）内的土地计征土地税，包括：

① 提供给农业、商业企业和组织，农户和农场、从事农业生产和副业生产的其他法人的土地；

② 提供给个人用于从事个体副业、住房建筑、园艺、蔬菜栽培和畜牧业的土地；

③ 提供给居民合作社用于园艺、蔬菜栽培和畜牧业的土地；

④ 提供给交通运输、林业、水利、渔业和狩猎业企业、机构、组织的某些职工的份地；

⑤用于住宅、别墅和车库建设和其他目的的土地；

⑥工业、交通、通信、无线电广播、电视、信息、宇航保障和动力用地；

⑦物质生产和非生产领域其他部门用地；

⑧采伐木材的林地、林地中的农业用地；

⑨用于经济活动的水资源用地；

⑩用于休息目的的林地和水资源用地。

(2) 以下土地不纳入征税范围：

①俄罗斯联邦法规定的不进入流通环节的土地；

②俄罗斯联邦法规定的流通受限制的土地，俄联邦民族文化遗产中具有特别价值的建筑以及在世界遗产名录、历史和文化保护区、考古遗址、博物馆中的文物占用的土地；

③森林资源占用的土地；

④俄罗斯联邦法规定的流通受限制的土地，国有水利机构管辖的水资源占用的土地；

⑤公寓建筑公摊部分占用的土地。

### 2.12.3 税基

纳税人拥有、占有或者使用的应税土地的面积、是否为住宅用地等，其税基由有关主管部门确定。如果房屋和建筑物用地由若干法人和个人分别使用，则分别按照各自的用地计算征税。

土地税以俄联邦土地法（国家土地登记清册）中列出的征税对象的土地价值为计税依据。

### 2.12.4 税率

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

市政代表机构依联邦直辖市的法律规定制定土地税的税率，地方政府须在以下范围内确定税率，不得超出给定范围：

(1) 适用 0.3% 税率的情况:

① 农业用地、用于农业生产或居住区中用于农业部分的土地;

② 住宅、社区服务和居住的基础设施建设占用的土地以及购买的建筑用地;

③ 购买(取得)的用于个人业余时间耕种,园艺,卡车耕作,畜牧以及别墅农业用地;

④ 根据俄联邦法律规定,流转受限的国防、安全和海关用地。

(2) 其他的土地适用 1.5% 的税率。

## 2.12.5 税收优惠

(1) 不征收土地税

① 国家自然保护区、森林公园和植物园;

② 在居住地从事传统手工业和民间工艺生产的企业与个人;

③ 农业、林业类科研机构 and 高等学校的科研组织、实验设计和教学实验农场等直接用于科研、教学的土地,林业和农作物品种试验用地;

④ 依靠国家预算拨款或者依靠工会资金运作的艺术机构、电影机构、教育和卫生保健机构,国家自然保护和历史文物保护单位;

⑤ 企业、机构、组织和个人获得被毁坏土地且用于农业用途的,土地使用期的前 10 年免于征收土地税;

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

⑦ 战争和劳动致残者、自幼残疾儿童、盲人,凭有关证明可以享受税收优惠;

⑧ 文化、体育、旅游等方面的机构和所有建造资金源自拨款的体育设施;

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

⑩ 保障传播国家广播电视节目的国家通信企业;

⑪ 国家权力机关、行政机关和俄罗斯国防部;

⑫国家和地方所属的疗养、康复机构。

## (2) 免征土地税

①按固定期限使用土地且无需签订租赁协议或者给付租金的；

②俄罗斯边境线宽度为 30 米至 50 米地带土地和沿边境线 5 米地带供边防军无限期使用的土地；

③居民点和公用事业单位共同使用的土地，包括用作交通线的土地（广场、道路、街巷等），用于满足居民日常文化需要的土地（公园、森林公园、花园、游泳场、街心公园、水库等），未有效利用的掩埋工业废料和生活废物用地，以及为满足城市和乡村需要占用的其他土地；

④初次组建农场的个人，在土地使用年度的前 5 年免缴土地税，未按照规定用途使用的，不享受免税优惠；军人用于建造个人住房的土地，在缴入地区预算的税款部分免征土地税。由地方国家权力机关对开发期实施监督，处于农业开发阶段的土地免征土地税。

获得土地税优惠权的纳税人，从获得优惠权的当月起免缴土地税；丧失土地税优惠权的纳税人，从丧失优惠权的次月起缴纳土地税。

## 2.12.6 税款缴纳

### (1) 法人

法人缴纳土地税采用自行计算，按季预缴、年缴汇算的缴纳方式。每年 7 月 1 日前，法人须当向主管税务机关报送申报表，税务机关对法人计算应纳税款的情况进行监督检查。

对于新拨用地，法人应自取得土地之日起一个月以内提交税款计算书。法人所有、占有或者使用的每处土地应单独计税，住宅用地按照每处房产单独计算。

法人的应税土地位于不同的税务机关的管辖区内，应当分别向每个税务机关提交位于该税务机关管辖区内的应纳税土地的税款计算书。

### (2) 个人

纳税人为个人的，税务机关负责计算其应纳税额，并于每年 8 月 1 日前向其发出税款缴纳通知书。

## 2.13 俄罗斯特别征税制度

《税法典》还针对小微企业等规定了五种特别征税制度，提供了一种简单便捷的征税方式，供符合条件的纳税人选择适用。包括：简易征税制度、核定征收制度（特定经营活动估算收入统一税收制度）、统一农业税、特许征税制度以及产品分成协议征税制度。除产品分成协议征税制度外，适用特别征税制度的纳税人仅支付单一的统一税，无需再缴纳其他税项。特别征税制度对于符合条件的纳税人来说，提供了一定的纳税便利与税收优惠。

### 2.13.1 简易征税制度

#### 2.13.1.1 概述

符合条件的企业和个体工商户可以自愿选择适用简易征税制度。适用简易征税制度的企业和个体工商户无需缴纳与之相关的增值税、所得税（企业所得税或个人所得税）和财产税（企业财产税或个人财产税）。但进口环节的增值税、不动产财产税、企业分给个人的股息和《税法典》第 224 条第 2 款和第 5 款规定的个人所得以及《税法典》第 284 条第 1.6、3 和 4 款规定的企业所得除外；企业和个体工商户法定代扣代缴义务不免除；其他税、费和社会保险费（费）需要按照有关税收和费用的法律缴纳。

#### 2.13.1.2 纳税人

（1）如果纳税人在一年的前9个月符合以下标准，可以申请适用简易征税制度：

- ①年平均员工人数不超过 100 人；
- ②2017 年 1 月 1 日起，公司的前 9 个月收入不超过 1.125 亿卢布；
- ③固定资产和无形资产的账面净值不超过 1.5 亿卢布；
- ④被其他企业持股比例不超过 25%；
- ⑤没有分支机构。



(2) 如纳税人有以下情况，则不适用简易征税制度：

①有分支机构和代表机构的俄罗斯企业；

②银行、保险公司、私人养老基金、投资基金、职业保险市场参与者、典当行、从事特许经营的企业和个体工商户、组织和实施博彩业的企业、法律服务行业、外国组织、小额信贷机构、产品分成协议的各方以及统一农业税的纳税人等；

③参股其他组织比例超过 25% 的法律实体（残疾人人数达到 50%，且在劳动报酬基金所占份额不低于 25% 的组织除外）。

### 2.13.1.3 税率

(1) 对收入全额征税，税率为 6%；联邦各主体税务局可根据纳税人类别设置 1—6% 的差别税率；

(2) 对收入减支出的差额征税，税率为 15%。联邦各主体税务局可以根据纳税人类别设置 5—15% 的差别税率；

(3) 克里米亚共和国和塞瓦斯托波尔市的纳税人，2015—2016 年适用零税率；2017—2021 年差额征税适用 3% 税率。

(4) 在工业、社会科学、公共服务领域从事经营活动、并选择差额纳税的个体工商户，自登记之日起两年内适用零税率。条件是在税款所属期内，适用零税率的商品服务销售额应占全部销售额的 70% 以上。

(5) 纳税人可以在上年度 12 月 31 日之前通知所在地税务机关变更本年度的征税对象，但在税款所属期内不得变更。

### 2.13.1.4 纳税期限

适用简易征税制度的纳税人按年计征，分季预缴，年终汇算清缴。纳税年度自公历 1 月 1 日至 12 月 31 日。企业和个体工商户按季预缴税款，应当自季度终了之日起 25 日内向税务机关送交申报表，预缴税款。企业应在年度终了之日起 3 个月内向税务机关送交申报表，汇算清缴。个体工商户应在年度终了之日起 4 个月内向税务机关送交申报表，汇算清缴。

### 2.13.1.5 税收优惠

2017年1月1日起，年收入在1.5亿卢布以下的小企业均有权选择适用简易征税制度。

### 2.13.2 核定征收制度

#### 2.13.2.1 概述

适用核定征收制度的组织和个体工商户免于缴纳与之相关的所得税、增值税（进口环节的增值税除外）和财产税（不动产税除外）。核定征收制度不得与简易征税制度或统一农业税共同使用，有效期至2021年1月1日。

#### 2.13.2.2 纳税人

##### （1）适用核定征收制度

从事以下业务的组织和个体工商户可以适用核定征收制度：

- ①个人服务；
- ②兽医服务；
- ③车辆维护、维修和清洗；
- ④出租停车位和停车服务；
- ⑤道路运输服务（适用特定限制）；
- ⑥零售贸易和餐饮（营业面积小于150平方米）；
- ⑦特定类型的广告服务；
- ⑧与提供住宿相关的服务（营业面积小于500平方米）。
- ⑨家政服务

##### （2）不适用核定征收制度

以下纳税人不适用核定征收制度：

- ①年平均员工数超过100人；
- ②被其他企业持股比例超过25%（残疾人人数达到50%，且在劳动报酬基金所占份额不低于25%的组织除外）。

#### 2.13.2.3 征税对象和计税依据

应纳税额根据纳税人的核定收入予以征收。核定收入按税款所属期内经营活动的基准收益率，乘以实物指标（面积、车辆数目或人数）及校正系数确定。

#### 2.13.2.4 税率

核定征收税率为 7.5%—15%。

核定征收应纳税额时，支出的临时伤残或产假险、强制养老金保险、医疗保险和社会保险可抵扣至多 50% 的税款。

#### 2.13.2.5 纳税期限

适用核定征收制度的纳税人按季申报纳税。企业应在季度终了之日起 20 日内进行纳税申报，于季度终了之日起 25 日内缴纳税款。

### 2.13.3 统一农业税

#### 2.13.3.1 概述

从事农业生产的企业和个体工商户，包括农民和农场主，可自愿选择缴纳统一农业税，而免除与农业相关的所得税（企业所得税或个人所得税，《税法典》第 284 条第 1.6、3 和 4 款规定的企业所得除外；企业分给个人的股息和《税法典》第 224 条第 2 款和第 5 款规定的个人所得除外）、增值税（进口环节的增值税除外）和财产税（企业财产税或个人财产税）的纳税义务。企业和个体工商户法定代扣代缴义务不免除；其他税、费和社会保险费（费）需要按照有关税收和费用的立法缴纳。

#### 2.13.3.2 纳税人

（1）从事农产品生产加工、养殖畜牧的企业和个体工商户，农业生产合作社和不超过 300 人的渔业组织，如果相关产品销售额不低于其全部销售收入的 70%，可以选择适用统一农业税制度。

（2）以下纳税人不适用于统一农业税制度。

- ①消费税应税商品生产的企业和个体工商户；
- ②从事博彩业的组织。

### 2.13.3.3 征税对象和计税依据

统一农业税按收入减去可税前扣除的支出的利润征税。收入根据一般企业所得税规则计算。

支出为《税法典》确定的清单中提及的、经济上合理的且适当记录的，可以税前扣除的支出，包括固定资产的购买、建设、制造，修缮和租赁费用；无形资产的购买和开发费用；材料费；劳务报酬；安全生产费（包括各类安全生产保险）；贷款利息；信贷服务费；汇兑损失；部分政府性收费；旅行费；公证费；鉴证咨询费；广告费等。

固定资产和无形资产的折旧摊销：使用寿命为 3 至 15 年的，第一年折旧 50%，第二年折旧 30%，第三年折旧 20%。使用寿命 15 年以上的，前 10 年按年限平均法折旧。购置土地财产权的支出在纳税人确定的期限内平均分摊，但不得低于 7 年。

弥补亏损：企业纳税年度发生的亏损，准予向以后年度结转，用以后年度的所得弥补，但结转年限最长不得超过 10 年。

### 2.13.3.4 税率

统一农业税税率为 6%。

克里米亚共和国和塞瓦斯托波尔市的纳税人，2015—2016 年适用税率为 0%；2017—2021 年适用税率为 4%。

### 2.13.3.5 纳税期限

适用统一农业税制度的纳税人按年计征，按半年预缴，年终汇算清缴。纳税年度自公历 1 月 1 日至 12 月 31 日。企业和个体工商户按半年度预缴税款，应当自上半年终了之日起 25 日内向税务机关报送申报表，预缴税款。企业应在年度终了之日起 3 个月内向税务机关报送申报表，汇算清缴。

## 2.13.4 特许征税制度

### 2.13.4.1 概述

特许征税制度适用于从事特定经营活动的个体工商户，在俄罗斯联邦全境内有效。适用特许征税制度的纳税人不用再缴纳与之相关的个人所得税、个人财产税以及增值税（另有规定除外）。许可限定在公历年度内，有效期 1 至 12 个月。

#### 2.13.4.2 纳税人

（1）满足下列两项条件的纳税人可以适用特许征税制度：

①用工人数不超过 15 人的个体工商户；

②经营范围：美容美发、家具修理、租售住宅、洗染服务、摄影冲印、建筑物修缮、看护服务、兽医服务、道路运输服务、水路运输服务、家政服务、装卸搬运服务、文化体育服务、租赁服务、饰品制作维修、设备修理、机动车养护、翻译服务、农产品生产销售、旅游服务、餐饮服务。

（2）以下纳税人不适用特许征税制度：

①合伙制和信托制企业；

②特许范围内在年销售收入超过 6000 万卢布；

③未按规定缴纳税款。

#### 2.13.4.3 征税对象和计税依据

以纳税人从事相关经营活动的预计年收入为征税对象。税款所属期 1 年。若纳税人提前结束经营，结束日期以实际结束日期为准。如果许可有效期小于 12 个月，计税依据=估计收入×特许征税月数/12。

#### 2.13.4.4 税率

（1）特许征税税率为 6%；

（2）克里米亚共和国和塞瓦斯托波尔市的纳税人，2015—2016 年适用零税率，2017—2021 年适用税率最高为 4%；

（3）初次登记从事工业、社会科学和个人服务领域的个体户，在两个公历年度内适用零税率。

#### 2.13.4.5 纳税期限

适用特许征税制度的纳税人无需进行纳税申报。特许征税期限不满6个月的纳税人，期限届满前缴纳税款。特许征税期限超过6个月不满一年的纳税人，自许可生效之日起90天内缴纳1/3的税款，期限届满前缴纳剩余的税款。

#### 2.13.5 产品分成协议征税制度

##### 2.13.5.1 概述

产品分成协议征税制度是根据《俄罗斯联邦产品分成协议法》（CPII）制定的特殊税收制度。产品分成协议（以下简称“协议”）是指俄罗斯联邦按有偿原则和在一定期限内向投资人提供在协议指定的矿产区块内拥有普查、勘探和开采矿物原料特权的一种合同。在产品分成协议下，投资人可以选择同国家分享生产的产品，而不再缴纳某些俄罗斯税收。投资人也可能被赋予其他税收特权。

##### 2.13.5.2 纳税人

产品分成协议的投资人即为纳税人。投资人是指俄罗斯公民、外国公民、法人实体和通过签订一致行动合同成立的不具有法人地位的法人联合体，按产品分成协议规定的条件投入资金，对矿物原料进行普查、勘探和开采，并且根据协议条款成为矿产使用者。

##### 2.13.5.3 矿产资源开采税的税基

每份协议的税基单独确定；

石油和凝析油的税率为340卢布/吨，同时这一税率与世界石油价格动态相关，相关系数按照以下公式分月计算：

$$K_u = (U - 8) \times P / 252$$

- ①相关系数  $K_u$  计算结果保留小数点后四位；
- ② $U$  是以每桶乌拉尔原油的美元价格计算的平均税率；
- ③ $P$  是税款所属期间俄罗斯央行公布的卢布对美元的平均汇率；

除石油和凝析油以外的矿产品相关系数为 0.5；

协议可以通过设定条款，将限产水平下的石油和凝析油相关系数设为 0.5，一旦产量超过限产水平，系数将设为 1，且在协议期间保持不变。

#### 2.13.5.4 企业所得税的税基

企业根据协议分得的产品价值和营业外收入确认收入；

根据产品产量和协议价格的乘积确认成本；

产品补偿费用（工程补偿费）和可税前扣除费用。协议管理层根据每个税款所属期确定补偿费用数额，通过补偿产品偿还给纳税人。工程补偿费有最高限额，包括协议签订前的费用和协议有效期间发生的费用，超过最高限额的部分可以结转到下一期补偿。

每份协议的税基单独确定，如果税基为负，则按照零税基计算本期应纳税额。负数税基准予向以后年度结转，但结转年限最长不得超过 10 年。

#### 2.13.5.5 增值税免税优惠

以下行为免征增值税：

投资者根据协议向经营者无偿转让执行工作所需的财产；

不具有法人地位的法人联合体内部成员间相互转让股权；

投资者根据协议向国家转让执行工作所需的财产。

#### 2.13.5.6 纳税申报的特殊性

纳税人应在登记注册地申报纳税，跨区域经营的应在缴纳税款最多的当地税务机关申报纳税。

新签订协议的纳税人应向税务机关提交本年度工作方案和成本预算，在 12 月 31 日前提交下一年度的工作方案和成本预算。方案预算发生变更的，纳税人应在发生变更的 10 日内向税务机关提交新的方案。

#### 2.13.5.7 税务检查的特殊性

税务机关有权对纳税人在协议执行期内的经营状况和纳税情况进

行现场税务检查。纳税人应在协议执行期间留存税款计算和支付的文件原件。现场税务检查时间不应超过 6 个月，有分支机构的可延长 1 个月。

## 2.14 地域税收优惠

俄罗斯税收按联邦、联邦主体和地方三个层级征收，联邦主体和地方立法仅征收《税法典》规定的税收和征税类型，可以确定联邦主体和地方的税务减免、《税法典》确定限制范围内的税率、纳税程序和截止时间等，因此在不同地区登记的纳税人的税收负担不同。各联邦主体有权通过立法的形式针对特定的纳税人实行优惠税率。

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

### 2.14.1 区域性投资项目税收优惠

根据《税法典》第一部分第 25.8 条，区域性投资项目是指促进货物生产的投资项目。

符合区域性投资项目需满足下列条件：

(1) 区域要求：从 2017 年 1 月 1 日开始，参与区域性投资项目的商品制造商扩大到俄罗斯所有联邦主体的参与区域性投资项目的商品制造商；

(2) 产品类型要求；

(3) 有第三方参与建设；

(4) 投资金额要求；

(5) 由单一参与者实施项目。

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

### 2.14.2 远东和贝加尔地区新投资项目税收优惠

2013 年 5 月，俄罗斯国家杜马（议会下院）通过对远东和贝加尔地区新投资项目提供税收优惠的法案。根据该法案，从 2014 年 1 月 1 日



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

### 2.14.3 超前社会经济发展区优惠政策

超前社会经济发展区又译“跨越式社会经济发展区”，简称“超前发展区”。2014 年 12 月 29 日俄罗斯颁布《超前社会经济发展区联邦法》，2015 年 3 月 30 日生效，该法规定，俄罗斯拟在远东、东西伯利亚、哈卡西亚共和国和克拉斯诺亚尔斯克边疆区建立享有特殊优惠政策的超前社会经济发展区（跨越式社会经济开发区），建设期为 70 年，根据俄罗斯联邦政府的决定可延长期限。为优先发展俄罗斯远东地区，最初 3 年超前发展区只在远东地区设立，之后才在其它地区设立。截至 2017 年 4 月 1 日，远东地区已设立 43 个超前发展区。

#### 2.14.3.1 入区企业享有的优惠政策

（1）实行优惠的相关不动产租赁价格；

（2）实行俄联邦税法中规定的优惠税率，当企业区内的经营收入不低于其全部税基收入的 90%，即可适用优惠税率：入区前 5 年免征联邦企业所得税；入区前 5 年向联邦主体缴纳的企业所得税不高于 5%，之后不高于 10%；前 10 年各种保险费率也由 30% 降至 7.6%，其中，联邦退休基金 6%，社会保险基金 1.5%，医疗保险基金 0.1%；实行优惠的矿产资源开采税（石油、天然气除外）；

（3）根据相关法律规定，免交财产税和土地税；

（4）实行特殊的国家和地方监管制度：国家和地方监察机关对发展区进行的单项例行检查要共同进行，检查程序由联邦政府确定；每年

的例行检查计划要与联邦委派机构协商确定。例行检查自检查之日起 15 个工作日内结束。正常情况下，针对区内小型企业每年检查总计时间不得超过 40 小时，针对微小企业不得超过 10 小时；

- (5) 优先接入基础设施管网；
- (6) 享有国家服务；
- (7) 实行自由关税区制度。

### 2.14.3.2 入区申请程序

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

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

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

(4) 入区协议有效期可视情延长，但不得超过发展区有效期；

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

### 2.14.3.3 入区协议的废止

如出现以下情况，则入区协议废止：

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

## 2.14.4 符拉迪沃斯托克自由港政策

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

### 2.14.4.1 自由港居民

自由港居民是指满足下列条件的个体工商户或者法人实体：

- （1）在自由港完成了国家注册手续；
- （2）就在自由港开展经营活动签署了相关协议；
- （3）已被纳入自由港居民注册系统。

### 2.14.4.2 自由港税收优惠政策

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

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

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

（4）关税简化程序（一般适用于经济特区）。

### 2.14.4.3 其他优惠政策

（1）简化外国公民进入自由港，在自由港停留8天（192小时）实行落地签证；

（2）可以以不经过招投标程序的方式向自由港居民提供土地；对

土地使用期限不设严格限制（而其他地区通常根据商业类别来确定土地使用期限）；

（3）自由港所有居民可享受长达 10 年的社保优惠政策，只需按以下标准缴纳相关社保税费：养老基金 6%，社会保险 1.5%，医疗保险 0.1%（正常情况缴纳比例分别为 22%， 2.9% 及 5.1% 的）。

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

#### 2.14.5 经济特区优惠政策

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



图 2.1 经济特区优惠概览

### 2.14.5.1 经济特区的税收优惠<sup>[1]</sup>

地方政府部门对经济特区提供的税收优惠年限是 5-10 年，税收优惠可使公司节约近 30% 的成本。在经济特区注册的企业在缴纳企业所得税上享受 6.5% 的优惠（联邦预算优惠 2%，联邦主体预算优惠 4.5%）。俄罗斯所得税的平均税率为 20%，经济特区的投资者仅需缴纳 13.5%（在鞑靼斯坦共和国、利佩茨克州和萨马拉州的经济特区所得税为 0）。投资者在财产登记后可免缴公司财产税（俄财产税平均税率为 2.2%）。经济特区的投资者可免缴土地税（1.5%）。投资者在注册后可免缴交通运输税（1 马力：10-150 卢布）。在进口用于本企业生产所需货物时，可免缴俄罗斯联邦进口关税和增值税，或在货物输出俄罗斯关境时予以退税；区内生产的商品可免税出口；产品在区内企业间流通时无需缴纳消费税；科技研发型经济特区的投资者还享受其他税收优惠：这些公司可以低于全俄税率的水平向国有预算外基金缴纳保险费。各特区根据自身

<sup>[1]</sup> 《俄罗斯联邦经济特区简介》，俄罗斯联邦驻中华人民共和国商务代表处，<http://www.russchinatrade.ru/zh-cn/>

特点，为入驻企业提供低于市场平均水平的土地租赁费率。俄罗斯联邦保障经济特区投资者免受税收法律变动带来的不利影响（见表 2.12）。

表 2.12 经济特区企业享受的主要优惠

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

#### 2.14.5.2 经济特区的会计核算

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

#### 2.14.5.3 经济特区的基础设施和特殊行政服务

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

## 2.14.6 “斯科尔科沃”创新中心优惠政策

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

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

### 2.14.6.1 外籍员工雇佣政策优惠

斯科尔科沃创新中心内的企业在雇佣外籍员工时，享有以下优惠：

拥有绝对的自主权；由基金会为外籍员工提供入俄工作的许可证；外籍员工入俄工作许可证上的期限一次最高为3年；对于中心内工作的具有高级资历的专家，其家人也可以获得入俄工作的许可证。

### 2.14.6.2 会计优惠

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

### 2.14.6.3 税收优惠

斯科尔科沃创新中心税收优惠政策见表2.13：

表 2.13 斯科尔科沃创新中心税收优惠政策

财务状况	税收优惠	优惠期限
年度营业收入总额在10亿卢布以下	免除企业所得税； 免交增值税； 免交财产税； 最低社会保障税降低14%。	10年

年度营业收入总额超过 10 亿卢布，但累计利润在 3 亿卢布以下	无需缴纳企业所得税，但需为税收、税务返还等明细归档，提供累计利润具体数目； 免交增值税； 免交财产税； 最低社会保障税降低 14%。	10 年内每个税务周期期末，累计利润均不得超过 3 亿卢布
----------------------------------	---	-------------------------------

#### 2.14.6.4 关税优惠

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

#### 2.14.6.5 其他公共服务

俄罗斯还在斯科尔科沃创新中心内成立斯科尔科沃技术学院，主要从事交叉学科科研工作，包括麻省理工学院在内的一批国际著名大学将成为学院的战略合作伙伴。斯科尔科沃技术学院将是世界首个将企业创新活动整合到教育课程当中的研究型大学。根据规划到 2020 年学院将拥有 200 名教师和 1200 名研究生，学院里没有大学生。学院教职员工的将由国内外著名的专家担任。学院框架下将成立 15 个研发中心，世界各国的学者与俄罗斯同行们可以在学院里进行交流和学习的。学院将为斯科尔科沃五个研究重点领域（能源、航空、信息技术、生物医学和核技术）共同研发构建平台。斯科尔科沃拒绝了在创新园基地建立麻省理工学院分校的思路，确立了与麻省合作办学的计划。麻省理工学院将在合作的框架下参与学院组织框架、教育科研大纲的制定和编制。

### 2.15 行业税收优惠

#### 2.15.1 优先投资项目税收优惠

根据《俄罗斯联邦外国投资法》规定，外国投资者对俄罗斯联邦政府确定的优先投资项目（主要涉及生产领域、交通设施建设和基础设施



建设项目)进行投资,且投资总额不少于10亿卢布(约合2857万美元)时,可享受《海关法典》和《税法典》规定的相应进口关税等税收优惠。

### 2.15.1.1 进口关税优惠

外国投资者和有外国投资的商业组织实施优先投资项目时,可享受海关税费优惠。外国投资者作为法定投入而进口的技术设备及零配件属于生产性固定资产的物资,免征进口关税。

### 2.15.1.2 企业所得税优惠

外商投资俄政府鼓励的优先发展领域项目,外方投资占项目总投资的30%以上、投资额不低于1000万美元的,前2年免交企业所得税,第3年交40%的企业所得税,第4年交50%的企业所得税。

### 2.15.1.3 《产品分成协议法》提供的税收优惠

可按协议条款分配产品替代征税。在协议有效期内,投资者免交除企业所得税、资源使用税、俄籍雇员的社会医疗保险费和俄罗斯居民国家就业基金费以外的其他各种税费。

## 2.15.2 农业领域的税收优惠

统一农业税税收制度是专门针对农业生产者推出的特殊税制,农产品包括农作物生产、农林牧业、养殖和水产养殖以及其他水生生物资源。从事农产品生产的组织、个体工商户可以申请使用统一农业税,按收入减去可税前扣除支出后的利润适用6%的低税率(克里米亚共和国和塞瓦斯托波尔市依据法律确定2015—2016年适用零税率;2017—2021年为4%税率),同时免除与农业生产相关的企业所得税(或个人所得税)、增值税(进口应付的增值税除外)和企业财产税(或个人财产税)的纳税义务。适用统一农业税税收制度农产品生产者的主要条件是:从事农产品生产加工、养殖畜牧的企业和个体工商户,农业生产合作社和不超过300人的渔业组织,销售自产农产品及初加工农产品的收入占到全部销售收入(包括商品、劳务、服务收入)的70%以上。

## 2.15.3 教育产业税收优惠

### 2.15.3.1 增值税和企业所得税优惠

在专业教育项目下，非商业性教育组织开展教育活动将免除其与教育活动相关的增值税。

如果俄罗斯企业持有开展教育活动的许可证，并且从教育、研发活动取得的收入不少于应税收入的 90%，可在 2011 年 1 月 1 日至 2020 年 1 月 1 日适用零税率。

### 2.15.3.2 培训费用税前扣除优惠

纳税人为其员工提供专业培训发生的培训费，满足以下条件可全额税前抵扣：

- (1) 培训或教育是由经俄罗斯或外国许可的教育机构提供；
- (2) 培训或教育提供给员工或未来员工。

### 2.15.3.3 个人所得税免税额

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

## 第三章 俄罗斯税收征收和管理制度

### 3.1 税收管理机构

俄罗斯联邦税务局隶属于俄罗斯联邦财政部，是俄罗斯负责税收征管的主要部门。俄罗斯联邦税务局目前总计有约 15 万名工作人员，税收征收机构共 900 多个，负责全国约 300 多万户企业和其他纳税人的税款征收。俄罗斯联邦税务局正在实现税收征管新的数字化转型——IT 架构已经成为所有税收征管流程的基础，为实现税收征管现代化奠定了基础。目前俄罗斯联邦税务局数据处理中心是所有税收征管业务的唯一平台，新近完成建设的基础设施在唯一的纳税人识别码下，归集全部相关的经营活动，可以实现一户式的纳税人档案查询。自 2015 年起，俄罗斯联邦税务局利用大数据和高级分析技术，监控增值税的纳税遵从行为；自 2016 年起，率先在皮草商品上加贴电子标签，试图通过二维码扫描等无线射频识别技术，实现在线监控货物的流动，改善皮草市场的透明度。目前这项工作已经推广到了医药、烟草、服装、鞋类等行业。2017 年 2 月，开始推行强制使用在线现金登记制度，以此实现实时直接向联邦税务局云存储器传送零售交易数据。为了应对数字经济相关问题，联邦税务局在 2017 年实行了在线主动遵从方案，通过国际在线服务提供商，为缴纳增值税提供便利。联邦税务局的创新战略通过运用新技术提高了税法遵从度，增加了税收收入，从而避免了提高法定税率和引进新税种的做法。

#### 3.1.1 税务系统机构设置

##### 3.1.1.1 俄罗斯联邦税务局

俄罗斯联邦税务局是俄罗斯联邦税务部门的中央机关，下设 9 个行业跨区域特大型纳税人税务管理局、9 个联邦管区税务管理局、84 个联邦主体税务局（俄罗斯有 85 个联邦主体，阿尔汉格尔斯克州和涅涅茨

自治区共设 1 个联邦主体税务局）、1 个跨区数据集中处理管理局、1 个跨区转让定价调查局和 1 个跨区案头检查局（见图 3.1）。



图 3.1 俄罗斯联邦税务局系统<sup>[1]</sup>

### 3.1.1.2 所属税务机关

9 个行业跨区域特大型纳税人税务管理局包括：跨区域特大型纳税人税务管理局第一局（石油行业）、第二局（天然气行业）、第三局（制造、建筑和贸易行业）、第四局（电力行业）、第五局（冶金行业）、第六局（交通运输行业）、第七局（通信行业）、第八局（军工行业）、第九局（金融行业）。跨区域特大型纳税人税务管理局对分管行业内的大企业进行管理，2016 年组织的税收收入约占全俄罗斯税收收入的 70%。

9 个联邦管区税务管理局分别是：中央联邦管区税务管理局、南部联邦管区税务管理局、西北联邦管区税务管理局、远东联邦管区税务管理局、西伯利亚联邦管区税务管理局、乌拉尔联邦管区税务管理局、伏尔加河沿岸联邦管区税务管理局、北高加索联邦管区税务管理局和克里米亚联邦管区税务管理局。联邦管区税务管理局对管区内的联邦主体税务局的税收执法和行政管理进行监督。

俄罗斯联邦主体（共和国、州、边疆区等）设有 84 个联邦主体税务局<sup>[2]</sup>，下设 19 个区税务管理局、104 个市区税务管理局、112 个市税务管理局和 673 个跨区税务管理局，全部为基层税务管理部门，对俄罗

<sup>[1]</sup>资料来源：俄罗斯联邦税务局网站

<sup>[2]</sup>编者注：阿尔汉格尔斯克州和涅涅茨自治区共设一个联邦主体税务局

斯联邦税费、联邦主体税费和地方税费统一征收，实行全国统一规范的税务管理和服务。

### 3.1.2 税务管理机构职责

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

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

俄罗斯联邦税务局负责建立并维护各类人口和商业数据信息的统一记载和保存。自 2017 年起，联邦税务局负责收取雇主和个体企业家支付的社会保障和养老金缴款。

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

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

## 3.2 居民纳税人税收征收管理

税收基本原则是：

- (1) 任何人都应当依法纳税；
- (2) 税法面前人人平等；
- (3) 征税不得妨碍公民行使宪法赋予的权利；
- (4) 税种和费用的设立不得破坏俄罗斯联邦统一的经济空间；
- (5) 税费征收必须依《税法典》规定的程序进行；

(6) 税收法律应当明确，使每一个纳税人都能够知道自己应当缴纳什么税，何时缴纳，如何缴纳；

(7) 法律不明确，产生歧义的，按照有利于纳税人的方式解释。

### 3.2.1 注册登记

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

(1) 根据规定的程序予以证明的组织机构设立文件复印件；

(2) 该组织机构或自然人在国家统一注册机构进行登记的事实确认文件复印件；

(3) 在税务机关办理登记的证明文件复印件；

(4) 投资报告（附带投资方案）；

(5) 根据本法典和（或）相应的俄罗斯联邦主体法律规定，针对地区投资项目和（或）其参与方要求提供的其他文件。

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

### 3.2.2 账簿凭证管理制度

#### (1) 税务会计

《税法典》第 313 条至 315 条规定了税务会计的一般要求。税法要求纳税人（包括常设机构）出于企业所得税目的保存独立的账目。税务会计规则可能不同于俄罗斯的法定会计原则（如有关折旧、利息开支确认等）。

应用于企业所得税的方法应在纳税人的税务会计政策中清楚说明。一旦选定，财务年度内税务会计政策不得更改，除非立法变更。在立法变更时，税务会计政策的变更不得早于立法的改变。

#### (2) 会计原则

俄罗斯会计由四个不同级别的法律体系来规范。

第一级别为设定和维护会计方法的法律，包括：《联邦会计法》，包含基本会计和报告规定。

▶ 2012 年 12 月 6 日，俄罗斯议会通过第 4022-FZ 号联邦法律，颁

布《会计法》，于 2013 年生效，1996 年 11 月 21 日通过的第 129-FZ 号联邦会计法已经失效。根据《会计法》，俄罗斯公司有义务任命一名总会计师或其他授权人员负责维护公司的会计记录，或将该服务外包给外部提供者（信用机构除外，其中总会计师是强制性的）。总会计师或负责维护公司会计记录的其他员工的职位可由临时或永久居住在俄罗斯联邦的外国人填写，并符合适用的俄罗斯法律的要求。中小企业免于这一规定，可以将这一角色委托给另一个人（如首席执行官）。要符合中小型企业的要求，公司必须满足以下要求：（a）外资所有权不得超过 49%；（b）其他非中小企业公司的所有权本身不得超过 49%。

➤ 《俄罗斯联邦民法》，统一了许多会计问题。《俄罗斯联邦民法》将法律实体定义为拥有自己的资产负债表、确定年度财务报表须获得强制批准、提供子公司和关联公司的定义，以及确定不同种类法律实体的重组和清算程序。

➤ 《俄罗斯联邦政府支持小企业联邦法律》，规定依据简化程序进行会计处理和编制报告。

➤ 有关股份公司和有限责任公司的联邦法律，确定信息披露和报告要求、规定年度报告中包含的数据需由内部审计师确认的要求、确定年度财务报表批准程序，以及需要审计意见的情况。

第二级别包括会计法规（准则），规范会计政策、财务报表的编制和呈报、固定及无形资产、存货、贷款、收入、开支、金融投资、利润税等的会计处理。在内容上，这些法规多数接近于《国际财务报告准则》（IFRS）。

第三级别包括会计方法说明，建议针对特定类别的活动，应用会计原则和法规的具体程序。此级别最重要的文件之一是会计科目表和相关说明。

第四级别包括公司本身签发的文件，确定其在所有系统性、技术性和组织性方面的会计政策，并且经由有关公司会计政策的内部命令予以批准。如果有任何未在相关会计准则中具体指明的特定会计方法，公司有权独立制定该方法，将其纳入会计政策命令中予以采用。

外国公司位于俄罗斯的分支机构和办事处获准根据该外国公司所

在国家制定的法规保持会计账目，除非这些法规与《国际财务报告准则》冲突。分支机构和办事处需要向俄罗斯税务当局提交年度活动报告以及纳税申报表。

俄罗斯联邦的主要会计原则有：

- 独立实体原则：根据该原则，公司的资产和负债独立于拥有人的资产和负债或他人提供给该实体的资产和负债。
- 持续经营原则：根据该原则，假设公司在可预见的将来将持续经营。
- 会计政策一致性原则：公司所选的会计政策应一致适用于各个报告年度，并且仅在俄罗斯联邦立法或会计法规发生变动、或公司制定新会计方法或经营状况发生重大变化时，才可以更改会计政策。
- 配比原则：这一原则规定业务经营情况应在发生的报告期间记录，而不论与这些交易有关的收入或付款是否实际完成。
- 记录交易的时间性和完整性原则：会计师应根据规定时间表进行记录，并反映所有已完成交易。
- 审慎原则：会计师应记录负债和开支，而不是资产和收入，并且不应考虑任何隐藏储备。
- 实质重于形式原则：交易应基于经济实质和业务情况计账，而非法律形式。
- 无矛盾原则：分析会计数据应与每个月最后一个日历日的综合会计数据完全相同。
- 合理性原则：基于公司的规模和业务环境应用合理的会计方法。
- 重要性原则：有关重要资产、负债、收入、开支和交易的数据，如果对评估实体的财务状况或财务业绩必不可少，则应单独记录。

公司开展的所有业务经营均应由以俄语编制的相关原始文件加以证明。这些文件是与财务报表相关的主要会计文件。以其他语言编制的原始文件应逐字逐句地翻译成俄语。

### （3）法定报告要求

公司的财务报表必须全面而可靠地呈报公司的经济和财务状况。



根据俄罗斯立法，商业法律实体应编制中期财务报表（针对每个月，每季度、六个月和九个月累计总数）和年度财务报表。

年度财务报表包括：

- 资产负债表；
- 损益表；
- 上述两个报表的附录，包含有关股本变动、现金流、借贷资金变动、应收和应付账款变动等的额外信息；
- 附注；
- 审计意见（在立法规定的情况下发布）；
- 中期财务报表，包括资产负债表和损益表，除非创始人（股东）另有规定。

纳税申报表不包括在财务报表中。

必须以可比较的格式呈报报告年度和前两年的财务报表信息。公司的财务报表必须包括公司分支机构、代表处等的活动结果。

如果公司拥有子公司或关联公司，则除公司自身的财务报表外，还必须编制合并财务报表。

自 2012 年起，信贷、保险和上市公司须根据俄罗斯联邦财政部正式采纳和发布的《国际财务报告准则》修订版，编制合并财务报表。

#### （4）俄罗斯审计规定

俄罗斯联邦审计法规定以下实体须开展年度审计：

- 开放式股份公司；
- 上市公司；
- 以专业方式参与股市的公司；
- 信贷或保险公司、结算机构、互保协会、货币、商品和证券交易所、合并投资基金、非预算国家基金、合并投资基金的管理公司、单位投资基金或非国家养老金基金（非预算国家基金除外）；
- 会计年度前一年的商品销售（工作开展、服务提供）所得年盈利额超过 400,000,000 卢布（12,500,000 美元），或截至会计年度前一年末资产负债表上的资产价值超过 60,000,000 卢布（1,875,000 美元）的公司（农业合作社及其联盟除外）；

- 呈报和（或）发布合并财务报表的公司；
- 其他联邦法律规定必须进行审计的公司。

上市公司、信贷和保险公司、非国家养老金基金、国家拥有其 25% 以上股权的公司、国家企业、国家公司和合并财务报告的审计，只能由审计组织进行。由于审计活动须做到自律，以在俄罗斯联邦提供审计服务，因此审计组织应为相关自律组织的成员。

### 3.2.3 纳税申报

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

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

纳税申报表的格式及填写方法由《税法典》作出统一规定。除法律规定的內容之外，税务机关无权要求纳税人填报与税款计算缴纳无关的信息。

提交纳税申报表可以用纸质形式和电子形式两种形式，但符合下列条件的之一的：

- （1）上一个日历年度企业雇员超过 100 人的；
- （2）本年度新开业或重组的企业雇员超过 100 人的；
- （3）2014 年 1 月 1 日以后适用增值税的纳税申报。

### 3.2.4 税务检查

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

- （1）案头检查。是税务机关根据自己掌握的纳税人提交的申报资

料等进行的检查。税务机关工作人员无需上级批准，在纳税人提交申报之后三个月内进行案头检查。

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

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

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

### 3.2.5 税务代理

俄罗斯《税法典》对税务代理没有进行规定，实践中，税务代理中介机构实行行业自律，代理纳税人办理涉税事宜。

### 3.2.6 法律责任

#### (1) 违反基本规定的处罚

①延迟到税务局登记。如果错过登记截止时间 — 10,000 卢布；如果在未登记的情况下开展业务 — 开展业务所得收入的 10%，但不少于 40,000 卢布。

②严重违反应税收支会计规则。10,000 卢布（约 312.5 美元）；如果在几个纳税期均违规 — 30,000 卢布（约 938 美元）如果因少计税基而导致违规 — 未缴税款（如有）的 20%，但不少于 40,000 卢布（约 1,250 美元）。

③延迟提交纳税申报表。延迟每个整月或不足整月金额的 5%，但不得超过 30%且不少于 1,000 卢布。

④未提交用于税务控制目的的基本信息。对于个人 — 100 - 300 卢布；对于公司行政人员 — 300 - 500 卢布 — 未提交用于税务控制目的的的必要信息或提交的信息不完整

## （2）不履行纳税义务的处罚

①拖欠或少缴税款。由于少计税基或非法行为 — 未缴税款的 20%；如果故意少缴税款 — 未缴税款的 40%。

②代扣代缴义务人未预提税款和 / 或欠缴税款。代扣代缴义务人未预提和未缴税款的 20%

③刑法规定个人或法律实体应承担逃税责任。根据俄罗斯刑法，公司高级职员可能因公司少缴税款而被处以刑事罚款。尤其是，重大逃税行为可能导致最长六年监禁、禁止开展特定业务三年及罚款 200,000 — 500,000 卢布，或违法者一至三年的工资或其他收入总额。如果组织或个人首次逃税并已全数支付预算、所有欠税、相应逾期利息和罚款，则无须承担刑事责任。

重大逃税行为是指，三年间拖欠税款超过 10,000,000 卢布且超过应缴税款总额的 20%，或者超过 30,000,000 卢布。

## （3）其他处罚

在上述情况下，如果纳税人自行更正错误并支付额外税款及应付罚款，则不应就错误的记账和税务计算结果征收逾期利息。

通常，对于延迟纳税的每一天，均按俄罗斯联邦中央银行再融资利率的 1/300 收取逾期利息。

### 3.2.7 俄罗斯纳税人的权利和义务

#### 3.2.7.1 纳税人的权利

《税法典》赋予纳税人（付费人）享有如下权利，承诺对纳税人（付费人）权利和合法利益进行行政和司法保护，规定对纳税人权利的保护是相关税务人员的义务，未能履行或不恰当的履行保护纳税人权利的义务应按照联邦法律规定承担责任。

（1）从登记所在地税务机关无偿获取关于现行税费法律、法案以及纳税人的权利和义务、税务机关和其公务人员的权力的信息；

（2）从税务机关获取有关贯彻税法问题的书面说明；

(3) 按税法的规定并在具备条件的情况下享有税收优惠；

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

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

(6) 亲自或通过其代表在税务法律关系中代表自己的利益；

(7) 就税收和费用的计算和缴纳等问题向税务机关和其公务人员提供说明书；

(8) 进行税收检查时应在场；

(9) 获取税务检查和税务机关决定的副本，以及税务通知和支付税款的要求。

(10) 当税务人员对纳税人执行公务时遵守税务和其他法律的要求；

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

(12) 根据规定的方式对税务机关的决议和其公务人员的行为（不作为）提起申诉；

(13) 要求保守税收秘密；

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

### 3.2.7.2 纳税人的义务

(1) 依法支付所征税收和费用；

(2) 如果《税法典》有规定，有义务在税关注册；

(3) 如果《税法典》有规定，有义务根据规定的方式对其收入（费用）和应税项目保存账簿；

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

(5) 在《税法典》规定的情况下，向税务机关和其公务人员提供所需的计算和支付税款的资料；

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

(7) 按照税收及费用立法规定的情况和方式向税务机关提供必要信息和文件；

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

(9) 企业和个体工商户在以下情况下，应书面形式通知所在地的税务机关：

① 参股俄罗斯企业或外国企业 10% 以上股份的，应在 1 个月内报告；

② 在俄罗斯联邦境内、外设立分支机构的，应在 1 个月内报告；设立的分支机构信息发生变更和终止的，应在 3 日内报告；

(10) 履行《税法典》规定的其他义务。

### 3.2.8 其他征管规定

#### 3.2.8.1 税收监控<sup>[1]</sup>

2016 年实施新的税收监管形式——税收监控。自 2016 年 1 月 1 日起，俄罗斯联邦税务局在案头和实地税务检查的同时，开始应用一种新的税收监管形式——税收监控。“汇丰银行”和“联合利华”等 6 家公司作为第一批参与者，已经在 2015 年 7 月 1 日之前自愿向税务机关提交相关申请选择了这种形式的税收管理。这一税收监管的特点是，纳税人定期向税务机关提供其财务、税收核算及内部控制系统数据的在线访问。联邦税务局期望，和纳税人的这种互动能够为纳税义务的全面执行创造一个良好的税收环境。俄罗斯联邦税务局的专家们认为，纳税人接受税收监管可避免税务机关的检查，这种新的税收监管方法将减少税收征管过程中发生争议性问题。

<sup>[1]</sup> 资料来源：[https://www.nalog.ru/rn77/news/activities\\_fts/5865698/](https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/5865698/)

### 3.2.8.2 税务争议的申诉

纳税人认为税务机关及其工作人员行为不恰当的，可通过被申诉机关向上一级税务机关进行申诉。被申诉的税务机关应在申诉提交之日起3日内将申诉状及其附带材料提交给上一级税务机关。

如《税法典》中未有其他规定，申诉人自知道或应当知道自身权益被损害之日起1年之内有权直接向上一级税务机关进行申诉。

对于未经申诉已经生效的追究或不追究税收违法责任的决定进行申诉，应在该决定作出之日起1年内进行。

对受理申诉机关的申诉处理决定不服的，在该处理决定作出之日起3个月内向授权负责监督税收及费用征收的联邦执行权力机关进一步申诉。

申诉期已过但有正当理由的，根据申诉人的申请，上一级税务机关可以延长其申诉期。

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

## 3.3 非居民纳税人的税收征收管理

### 3.3.1 非居民税收征管措施简介

不论外国公司是否在俄罗斯设立常设机构，都应当注重遵从在俄罗斯税务机关履行相应的登记和信息报告的有关规定。

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

（2）经营活动告知义务。如果外国公司在俄罗斯进行活动的时间在一年内少于30天，则应当通知俄罗斯税务机关。当外国公司取得来

源于俄罗斯境内的收入，但收入不属于该公司在俄罗斯常设机构时，也应当通知俄罗斯税务机关。

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

(4) 增值税税务登记。自 2017 年 1 月 1 日开始，通过互联网向俄罗斯纳税人提供电子服务的外国公司，应当通过俄罗斯联邦税务局网站电子税务局“互联网公司增值税办公室”办理税务登记和纳税申报。

### 3.3.2 非居民企业税收管理

#### 3.3.2.1 设立子公司的税收管理

在俄罗斯设立的子公司为俄罗斯居民企业纳税人，在俄罗斯负有居民企业纳税人义务。其中，企业所得税需就其来源于俄罗斯境内、境外的所得依据《税法典》在俄罗斯缴纳，纳税期限为每月预缴，年度申报为次年 3 月 28 日之前，逾期将受到处罚。与此同时，子公司在俄罗斯亦是《税法典》上的代扣代缴义务人，须履行《税法典》规定的代扣代缴义务，否则将承担法律责任。

代扣代缴义务人的义务主要包括：

(1) 在源头计算扣缴支付给纳税人款项的相应税款并及时正确汇至预算（或预算外资金）；

(2) 如出现不可能扣缴税款的情况，在一个月內书面通知税务机关并且将欠款金额通知登记所在地税务机关；

(3) 保存支付给纳税人收入和扣缴税款的记录；

(4) 向登记所在地税务机关提供正确计算、预提和划拨的税金所需的资料。其中，企业所得税，代扣代缴义务人须对中国居民分配的股息（利润）或支付的利息特许权使用费等负有代扣代缴预提税的义务，纳税期限为对外支付的次日。

#### 3.3.2.2 分公司或代表处的税收管理



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

### 3.3.2.3 取得的与常设机构无关的所得的税收管理

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

（1）股息收入。支付给非居民的股息 — 作为俄罗斯组织的股东（参与者），适用 15% 税率。非居民常设机构从居民企业取得的股息按 15% 的税率征税。依据判例法，如果在俄罗斯设立常设机构的非居民所在地国家（地区）适用于任一项带有非歧视条款的税收协定，这一税率将降低至适用于居民企业的 13%（2015 年 1 月 1 日前为 9%）。但非居民企业的常设机构不享有居民企业可享受的再度减免。

（2）清算所得收入。俄罗斯组织清算时分配给非居民的利润、财产收益等收入，适用 20% 税率。

（3）利息收入。包括利润分享债券和可转换债券在内的下列任何形式的负债支付给非居民债务利息，区分不同情况，适用不同税率：

- 国家和市政权益证券，其发行和流通条款规定以利息形式支付；
- 本分段第二段未规定的俄罗斯组织的其他负债；

零税率，适用于 1997 年 1 月 20 日前发行的国家和市政债券的利息收入；1999 年在实施第三系列内部公共货币债券创新活动中发行的国家货币债券的利息收入；根据《中央银行法》规定，从俄罗斯联邦中央银行取得的收入。

9%税率，适用于 2007 年 1 月 1 日前发行的且发行期不少于 3 年的市政证券的利息收入；2007 年 1 月 1 日前发行的按揭债券的利息收入；信托管理创始人收购按揭证券经理人 2007 年 1 月 1 日前签发的按揭贷款证明书取得的收益。

15%税率，适用于下列类型证券的利息收入：联邦主体发行的政府证券；俄罗斯联邦发行的政府证券和市政证券；2007 年 1 月 1 日后发行的抵押贷款证券；俄罗斯公司于 2017 年 1 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日期间发行的卢布债券（不含被认定为居民纳税人的外国公司的债券）。

20%税率，适用除上述以外的其他类型的利息收入。

（4）特许权使用费收入。因俄罗斯联邦境内使用特许权而支付给非居民的特许权使用费，适用 20%税率。

（5）股权转让收入。非居民转让 50%以上资产直接或间接地由坐落在俄罗斯联邦领土上的不动产组成的企业股权或股权相关的金融衍生工具的收入，扣除成本后确认应纳税所得额，适用 20%税率；在俄罗斯未构成常设机构的外国企业转让不动产占企业全部资产不超过 50%的俄罗斯企业股份取得的收益或在公开证券市场转让的俄罗斯企业股份（按照《税法典》第 280 条第 9 款处理）取得的收益免税。

（6）销售不动产收入。非居民出售位于俄罗斯联邦境内不动产的收入，扣除成本后确认应纳税所得额，适用 20%税率；

（7）租金收入。非居民出租或转租俄罗斯联邦境内的财产取得的租金收入，包括租赁业务收入，以及国际运输上使用的飞机、船舶、车辆、集装箱等。其中出租国际运输上使用的飞机、船舶、车辆、集装箱等租金收入适用 10%税率，其余适用 20%税率。

（8）国际运输收入。国际运输收入，包括运输期间的滞期费和其

他付款等，适用 10% 税率。

（9）合同违约金收入。俄罗斯国家机关、地方自治行政机构、组织或个人违反合同义务支付给非居民的违约金，适用 20% 税率。

（10）投资于封闭式租赁基金或房地产基金收入。非居民投资于封闭式租赁基金或房地产基金取得的投资收益（包括还款），扣除成本后确认应纳税所得额，适用 20% 税率。

（11）其他类似收入。适用 20% 税率。

## 第四章 俄罗斯特别纳税调整政策

俄罗斯特别纳税调整政策主要包括转让定价、预约定价、资本弱化和受控外国公司等规则。俄罗斯税法没有一般反避税规则，但实质重于形式的原则被广泛使用。俄罗斯转让定价适用综合的转让定价规则，大体上与经合组织的独立交易转让定价原则相似。转让定价规则广泛采用了 OECD 转让定价指南的原则，适用于关联方或非关联方受控交易。

### 4.1 关联交易

#### 4.1.1 关联关系判定标准

关联方是指交易双方所做的交易行为直接或间接影响他们所代表的人的经济结果的居民或非居民（个人和/或与此相关的法人）。《税法典》第 105.1 条对关联方列出了 11 种类型，其中直接拥有 25% 以上的股权是最主要的标准。除此之外，立法机关有权在其它情况下以逐个审查为基准视双方为相关方。

11 种类型关联方：

（1）组织间的，如果一个组织直接和（或）间接地参与另一个组织活动并且持有股份总和达到 25% 以上；

（2）自然人和一个组织间的，如果该自然人直接和（或）间接地参与该企业活动并且持有股份总和达到 25% 以上；

（3）组织间的，如果这些组织同为一方直接和（或）间接地参与活动并且在每个组织持有股份总和达到 25% 以上；

（4）组织和个人（包括第 11 条所指的相互关联的个人）有权指定（选举）本组织的总经理或任命（选举）本组织集体执行机构、董事会（监事会）半数以上人选；

（5）同一人（包括第 11 条所指的相互关联的个人一起）有权决定（推选）多个组织的总经理或这些组织的集体执行机构、董事会（监事会）半数以上人选；

(6) 多个组织的集体执行机构或董事会（监事会）的半数以上人选是同一自然人（包括第 11 条所指的相互关联的个人）。

(7) 组织与总经理；

(8) 组织间的，在这些组织由同一人任总经理；

(9) 组织和（或）个人间的，如果每个上一层组织和（或）个人直接参与每个下一层组织并且持有股份总和达到 50% 以上；

(10) 自然人间的，如果一个自然人在职位上服从于另一个自然人；

(11) 自然人、其配偶、父母（包括养父母）、孩子（包括领养的）、同父母和非同父母的兄弟姐妹、监护人（保护人）和被监护人。

#### 4.1.2 关联交易基本类型

关联交易包括符合条件的跨境交易和国内交易。

(1) 跨境交易包括：

① 关联方之间的跨境交易；

② 原油、油产品、化肥、金属等特定类型商品的跨境交易；

③ 与位于避税地的独立企业间的超过 6000 万卢布的交易。

(2) 国内交易是指超过一定标准的关联方之间的国内交易，包括：

① 2014 年，两个关联方的交易超过 10 亿卢布；

② 2015 年起，在 1 个日历年度两个关联方的交易超过 6000 万卢布，并且符合下列条件之一的：

➤ 关联一方的矿产资源开采税从价计征；

➤ 关联一方的企业所得税免税或适用零税率；

➤ 关联一方是经济特区的企业；

③ 在 1 个日历年度两个关联方的交易超过 1 亿卢布，并且关联一方适用同一估算征税（核定征收）或同一农业税。

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

### 4.1.3 关联申报管理

纳税人必须在次年 5 月 20 日前将当年所进行的关联交易向当地税务局提交固定格式的报告，包括交易类型、交易金额、合同内容、合同金额等，然后由地方税务局递交到联邦税务局转让定价部门，由专门的转让定价局负责进行转让定价审计和纳税调整的评定。税务局可以在 6 月 1 日以后向关联交易的纳税人要求提供上年度的转让定价资料，纳税人需要在 30 日内提供。

## 4.2 同期资料

俄罗斯对同期资料没有进行规定。

## 4.3 转让定价调查

### 4.3.1 原则

俄罗斯的转让定价按照独立交易原则确定。

### 4.3.2 转让定价主要方法

俄罗斯对市场价的确定方法与经济合作与发展组织指引的规定类似：

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

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

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

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

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

#### 4.3.3 转让定价调查调整的处罚

在 2012-2013 年期间，关联交易的收入调整不受到额外的处罚，2014-2016 年之间进行的关联交易的收入调整的处罚是额外税额的 20%，从 2017 年开始罚款额是额外税额的 40%

#### 4.3.4 其他规则

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

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

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

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

格的估计是合理的。

## 4.4 预约定价安排

《税法典》第 14.6 章规定了预约定价安排。《税法典》第 83 条规定的属于最大纳税人级别的俄罗斯纳税人有权向税务机关递交预约定价协议（以下简称为“定价协议”）签订申请书。定价协议是纳税人和税务机关之间为了确保遵守《税法典》第 105.3.条第 1 款规定而签署的关于定价程序和（或）其有效期内受控交易预约定价方法适用程序方面的一项协议。

### 4.4.1 定价协议的标的

- （1）签约受控交易和商品（劳务，服务）的种类和（或）清单；
- （2）定价程序和（或）预约定价方法（公式）的描述和适用程序；
- （3）确定交易价格是否符合协议条款过程中所用信息来源清单；
- （4）协议有效期；
- （5）可证实已履行定价协议条款之文件的清单及其提供程序和提供期限。

除了上述所列内容之外的其他定价协议条款可根据双方的协商结果来规定。

### 4.4.2 定价协议的双方

（1）纳税人和税务机关（以其领导人（领导人副职）为代表）是定价协议的双方。

（2）如果对外贸易交易规定需签订定价协议，即使交易的一方是已签订避免双重征税条约（协定）的外国在俄非居民纳税人，纳税人仍有权按照俄罗斯联邦财政部所规定的程序向税务机关机关递交有此类外国税务机关参与的此类定价协议签订申请书。

（3）如果几个俄罗斯关联方（纳税人集团）和上述单位之间达成同类受控交易，可签订多边定价协议。在这种情形下，上述协议条款适用于整个纳税人集团及其签约者。



当签订定价协议、修改定价协议条款以及依照《税法典》第 105.22 条和第 105.23 条分别规定的程序来检查定价协议条款履行情况时，持有依照俄罗斯联邦法定程序出具的委托书来证明其全权的纳税人集团中的一个单位可以代表纳税人集团的总体利益。

(4) 已签订定价协议的纳税人有权通报达成交易的人士有关签订此类协议这一事实以及协议所规定的预约定价程序。

#### 4.4.3 定价协议的有效期

(1) 可就具有同样标的的一个或几个交易（一组同类交易）签订定价协议，签订期限不超过三年。

在这种情形下，定价协议的效力可能扩展到纳税人向税务机关递交协议签订申请书那个日历年度 1 日至上述协议生效日之间的期间。

(2) 纳税人在其遵守定价协议全部条款之条件下有权向税务机关递交定价协议有效期延期申请书。

(3) 定价协议可依照《税法典》第 105.22 条所规定的程序根据双方的协商结果被延期不超过两年。

(4) 如果定价协议未直接另有规定，则定价协议自其签署年度之下一个日历年度的 1 月 1 日起生效。

#### 4.4.4 定价协议签订程序

(1) 纳税人向税务机关递交的定价协议签订申请书，包括以下资料：

- ①定价协议草案；
- ②纳税人与受控交易相关的经营活动文件以及纳税人拟签订定价协议方面的受控交易文件；
- ③纳税人成立文件的复印件；
- ④纳税人国家注册登记证书的复印件；
- ⑤纳税人在俄罗斯联邦所在地税务机关进行税务登记的证书复印件；
- ⑥纳税人最近一个报告期的会计（财务）报表；

⑦可证实申请人付讫税务机关审核定价协议签订申请书的国家规费的凭证；

⑧包含对签订定价协议具有意义之信息的其他文件。

(2) 如果俄罗斯联邦法律未规定其他格式，则上述所列举的文件以任意格式提交给税务机关。

(3) 税务机关有权向纳税人索要上述未曾规定的、定价协议所必需的其他文件。

(4) 税务机关自收到上述文件之日起在不超过六个月的期限内审核纳税人所提交的申请书和其他文件。上述期限可延长至九个月。

审核纳税人所提交文件的期限延期的依据和程序由税务机关来确定。

(5) 根据纳税人所提交文件依照上述第 1—3 款审核的结果，税务机关作出如下决定之一：

①关于签订定价协议的决定；

②关于拒绝签订此类协议的决定，并说明拒绝的理由；

③关于必须修正协议草案的决定，决定中税务机关建议纳税人按照《税法典》的要求进行修正并重新提交定价协议草案和上述第 1 款第 2 亚款所列的文件。

(6) 关于签订定价协议（拒绝签订定价协议，必须修正协议草案）的相关决定（如果做出签订定价协议的决定，则指明定价协议签署的地点、日期和时间）自作出此类决定之日起五天内发送给纳税人（纳税人的全权代表）。

(7) 当依据上述第 5 款第 3 亚款所规定的决定重新提交定价协议草案时：

①不收取本条第 1 款第 7 亚款所规定的国家规费；

②税务机关在三个月内作出决定。

(8) 作出拒绝签订定价协议决定的依据主要是：

①未提交或未足量提交上述第 1 款所规定的文件；

②未付讫或未全额付讫国家规费；

③合理的结论：通过采用纳税人在定价协议草案中所建议的定价程

序和（或）定价方法，将不能确保履行《税法典》第 105.3 条第 1 款的规定。

（9）关于拒绝签订定价协议的决定可根据俄罗斯联邦法律上诉至法院。

（10）与纳税人所签订的定价协议复印件由税务机关机关自该协议签署之日起三天内发送给最大纳税人税务登记地的税务机关。

（11）纳税人提交给税务机关机关的定价协议签订申请书可由上述纳税人撤回。在这种情形下，已付讫的上述第 1 款第 7 亚款所规定的国家规费金额不予退还。

（12）定价协议可依照上述所规定程序进行修改。

#### 4.4.5 检查定价协议履行情况

（1）检查纳税人履行定价协议的情况，由税务机关机关依照《税法典》第 14.5 章所规定的程序来实施。

（2）如果纳税人遵守了定价协议条款（其中包括：根据上述第 1 款所列检查结果规定该情况），税务机关无权作出追究（不追究）税收违法责任的决定，该决定规定对定价协议中已商定价格（定价方法）的那些受控交易加收税收、滞纳金和罚金或者降低损失金额。

#### 4.4.6 终止定价协议的程序

（1）定价协议在其有效期届满后终止效力，或者在本条所规定的情形下在此种期限届满之前终止效力。

当依照《税法典》第 14.5 章所规定的程序进行检查过程中查明纳税人在定价协议有效期内未全额付讫税款而违反定价协议时，根据税务机关机关领导人（领导人副职）的决定，定价协议效力提前终止。

定价协议还可以根据双方的协商结果或者根据法院的判决书提前解除。

（2）税务机关机关关于终止定价协议的决定自作出相关决定之日起五天内应当面呈递给纳税人（其代表），并由纳税人签字确认，或者以其他方式转交给纳税人（其代表），并需由纳税人（其代表）证明其收件日期，或者以挂号信方式邮寄给纳税人。

以挂号信方式邮寄给纳税人的定价协议终止决定自此类挂号信邮寄之日起六天届满后即被视为已收件。

上述决定的复印件在同样期限内发送给最大纳税人税务登记地的税务机关。

(3) 税务机关关于终止定价协议的决定可由纳税人依照俄罗斯联邦仲裁程序法所确定的程序上诉至仲裁法院。

(4) 只有在因未履行（违反）定价协议条款而终止定价协议导致税款降低的情况下方能缴纳税款、滞纳金和罚金。

#### 4.4.7 定价协议条款的稳定性

(1) 如果签订定价协议、修改其条款以及终止其效力过程中所出现的关系调整方面的税法内容发生修改，定价协议的条款保持不变。

(2) 如果俄罗斯联邦税法和俄罗斯联邦海关法的其他修改内容影响到纳税人的经营活动，则协议双方有权对定价协议文本进行相应的修改。

### 4.5 受控外国公司规则

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

#### 4.5.1 受控外国公司

受控外国公司是指俄罗斯税收居民（个人或公司）控制的外国辖区的税收居民和非法人分支机构。控制是指俄罗斯法人实体或个人对受控法人公司的利润分配拥有决定性影响的能力，对于受控非法人分支机构拥有资产管理、经营和利润分配决定性影响的能力。控制人是指俄罗斯法人或自然人（包括配偶、子女和其他亲属在内）直接或间接持有 25% 以上外国企业股份的，或者单一直接或者间持有外国企业 10% 以上股份

的俄罗斯法人或自然人（包括配偶、子女和其他亲属在内）共同持有该外国企业 50% 以上股份的。受控外国公司（CFC）规则设有 1 年的过渡时期，即 2015 年上述的 25% 和 10% 的比例提高至 50%。

#### 4.5.2 受控外国公司（CFC）规则规定的白名单

下列受控外国公司的利润不受受控外国公司（CFC）规则限制：

- （1）在俄罗斯缴纳企业所得税；
- （2）欧亚经济联盟内拥有永久性住所的公司；
- （3）非盈利组织在股东之间不分配利润；
- （4）金融保险公司经许可和授权从事金融保险活动；
- （5）信托基金等非法律实体，如果根据法律规定或创建合同不能分配利润的；
- （6）欧洲债券发行者，其收入的 90% 以上为贷款的利息；
- （7）注册在与俄罗斯联邦有税收情报交换的税收管辖区，并且对股息或其他收入征收实际税率超过俄罗斯联邦企业所得税率 75% 的受控外国企业；
- （8）注册在与俄罗斯联邦有税收情报交换的税收管辖区，总利润不超过 2015 年 5000 万卢布、2016 年 3000 万卢布、2017 年及以后 1000 万卢布的受控外国企业；
- （9）从事生产经营等积极所得的公司（消极所得不超过 20%）。消极所得包括，但不限于股息，特许权使用费，利息，租赁或租金收入，资本收益和收入从提供咨询，市场营销，法律等服务；
- （10）矿产开采参与产量分成、特许经营和类似协议项目的外国公司，其收入的 90% 以上源自产量分成协议；
- （11）在大陆架的项目经营者。

#### 4.5.3 信息报告义务

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

息。

控制人应于次年3月20日前将受控外国公司的收入纳入应纳税所得额进行纳税，并向税务局提交受控外国公司信息报表和受控外国公司经审计的财务报表或确认受控外国公司收入的基础资料。其中，2015年受控外国公司的收入应于2016年12月31日前纳入应纳税所得额进行纳税；并于2017年第一次提交受控外国公司信息报表。

#### 4.5.4 违法处罚

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

### 4.6 资本弱化规则

#### 4.6.1 判定标准

关联方贷款利息的扣除和下列情况下的贷款提供方适用资本弱化规则：

（1）直接或间接拥有俄罗斯公司超过25%注册资本的外国公司或自然人；

（2）上述外国公司或自然人的俄罗斯关联公司；

（3）任何上述俄罗斯关联公司或外国公司或自然人向俄罗斯借款方为其提供担保的公司或自然人，包括自身作为担保人或以任何其它方式提供担保。

此外，法院可以判定某些债务的清偿是受控债务（比如在向境外投资者或其关联公司清偿债务的情形）。

通常，关联法人实体的债权性投资与权益性投资的比例不得超过3:1，银行和租赁公司的该比例不得超过12.5:1。对具有受控债务特征的债务汇总计算债权性投资与权益性投资的比例。

#### 4.6.2 不视为股权的关联债权

下列情况的关联债权不视为股权，不适用资本弱化规则：

（1）债权人为外国公司的俄罗斯分支机构，但纳税期内，该分支机构也欠外国母公司或其他分支机构债务，且两笔债务数额不等。

（2）债权人为无关联关系的银行（包括外国银行），担保人为债务人的外国母公司或其他分支机构，但担保人并未实际履行偿还责任的（2016年1月1日起实行）。

（3）外国企业发行债券（欧元债券）产生的债务，且俄罗斯企业对该笔债务利息无扣缴义务的。

#### 4.6.2 税务调整

超过该债资比产生的利息将被视作股息分配，借款方在计算俄罗斯企业所得税时不得扣除，且须代扣代缴外国企业股息预提税。

## 第五章 中俄税收协定及相互协商程序

### 5.1 中俄税收协定

根据俄罗斯联邦宪法和《税法典》的规定，俄罗斯签订的国际条约规定与俄罗斯国内法律规定不一致时，应当遵守国际条约的规定，除俄罗斯在批准该条约时另有保留外。俄罗斯联邦认为自己是前苏联的合法继承者，同意兑现前苏联缔结的税收协定，直到谈判达成新协定为止。目前，俄罗斯与包括我国在内的 84 个国家（地区）签订的税收协定已经生效执行，俄罗斯适用的税收协定，在很大程度上采用了经合组织税收协定范本。

因此，中国居民到俄罗斯投资、承包工程、提供劳务等跨国经济活动，在俄罗斯境内取得的营业利润等积极收入和租金、股息、利息、特许权使用费、财产收益等消极收入，在俄罗斯缴纳企业所得税等具有所得性质的税收时，优先适用中俄税收协定。当依据俄罗斯国内税法缴纳的所得性质的税收高于中俄税收协定规定的税收时，中国居民可申请享受中俄税收协定给予的优惠待遇。根据《税法典》，若税收协定规定了较低的税率或在俄罗斯境内免征税，中国居民作为受益所有人应向税款扣缴人提供中国税收居民身份证明，在获得所得的发生地进行减免。若支付款项之前未出具类似证明，则超出协定税率的预扣款项应在中国居民（非居民纳税人）提交申请书之后给予退还。

#### 5.1.1 中俄税收协定

中国与俄罗斯于 1994 年 5 月 27 日在北京签订了《中华人民共和国政府和俄罗斯联邦政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》（以下统称 1994 年协定）。于 2014 年 10 月 13 日在莫斯科重新签订了《中华人民共和国政府和俄罗斯联邦政府对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》及议定书，于 2015 年 5 月 8 日在莫斯科签订了《关于



修订《中华人民共和国政府和俄罗斯联邦政府对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》的议定书》[1]，协定于2016年4月9日生效，于2017年1月1日起执行。

### 5.1.2 适用范围

#### (1) 主体范围

协定适用于中国和俄罗斯一方或者同时为双方居民的人，包括个人、公司和其他团体。

①居民身份的认定。在协定中，构成中国或俄罗斯税收居民，是指按照中国或俄罗斯法律，由于住所、居所、成立地、实际管理机构所在地或者其他类似的标准，在中国或俄罗斯负有纳税义务的人，包括中国或俄罗斯及其行政区或地方当局，不包括仅因来源于中国或俄罗斯的所得而在中国或俄罗斯负有纳税义务的人。

#### ② 双重居民身份的协调

关于个人税收居民，根据居民身份认定的规定，同时为中俄双方居民的个人，其身份应按以下规则确定：

➤ 应认为仅是其永久性住所所在国的居民；如果在中俄双方同时有永久性住所，应认为仅是与其个人和经济关系更密切（重要利益中心所在）的国家的居民；

➤ 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，应认为仅是其习惯性居处所在国家的居民；

➤ 如果其在中俄双方都有或者都没有习惯性居处，应认为仅是其国籍所属国家的居民；

➤ 如果发生双重国籍问题，或者其不是中俄任何一方的国民，中俄双方主管当局应通过协商解决。如果双方主管当局无法达成一致，该个

<sup>[1]</sup>原文链接地址：<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1153873/content.html>

人不应被认为是中俄任何一方的居民，且不可享受本协定规定的任何税收减免。

关于除个人以外的公司和其他团体，同时为中俄双方居民的人，应认为仅是其实际管理机构所在国家的居民。

(2)客体范围。协定适用于对所得征收的税收，包括对全部所得或某项所得征收的税收，对来自转让动产或不动产的收益征收的税收以及对企业支付的工资或薪金总额征收的税收，以及协定签订之日后征收的属于新增加的或者代替现行税种的相同或者实质相似的税收。目前，协定在中国适用于个人所得税和企业所得税，在俄罗斯适用于企业所得税（团体利润税）和个人所得税。

(3)领土范围。协定适用于地理概念上的中国和“俄罗斯”。“中国”是指中华人民共和国，是指所有适用中国有关税收法律的中华人民共和国领土，包括领海，以及根据国际法和国内法，中华人民共和国拥有勘探和开发海床和底土及其上覆水域资源主权权利的领海以外的区域；“俄罗斯”是指俄罗斯联邦，是指所有适用俄罗斯有关税收法律的俄罗斯联邦领土，包括内河水域和领海，以及按照《联合国海洋法公约》（1982年），俄罗斯联邦拥有主权权利和管辖权的专属经济区和大陆架。

### 5.1.3 常设机构的认定

(1)一般规定。常设机构是指在中国或俄罗斯进行全部或部分营业的固定营业场所，特别包括：管理场所、分支机构、办事处、工厂、作业场所、矿场、油井或气井、采石场或者其他开采自然资源的场所，以及非独立代理人（指某一企业、个人或其他团体在中国或俄罗斯有权并经常行使这种权利以俄罗斯或中国居民企业的名义签订合同，进行活动）。

(2)特定类型“常设机构”的认定：

工程型常设机构认定。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、工程或活动连续超过18个月

的为限；

劳务型常设机构认定。企业通过雇员或雇用的其他人员在缔约国一方提供劳务，包括咨询劳务，但仅以该性质的活动（为同一项目或相关联的项目）在相关纳税年度开始或结束的任何 12 个月中连续或累计超过 183 天的为限。

▶ 代理型常设机构认定。当一个人（独立地位代理人除外）在缔约国一方代表缔约国另一方的企业进行活动，有权以该企业的名义签订合同并经常行使这种权力，这个人为该企业进行的任何活动，应认为该企业在该缔约国一方设有常设机构，除非这个人通过固定营业场所进行的活动限于下列不构成常设机构的情形。

（3）常设机构例外。以中国居民企业为例，根据中俄税收协定，下列情况不构成常设机构，企业可在俄罗斯申请享受协定待遇。一是建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动，该工地、工程或活动连续达不到 18 个月的；二是中国居民企业通过雇员或者雇用的其他人员，在俄罗斯为同一个项目或相关联的项目提供的劳务，包括咨询劳务，在相关纳税年度开始或结束的任何 12 个月中连续或累计不超过 183 天的；三是专为储存、陈列或者交付中国居民企业货物或者商品的目的而使用的设施；四是专为储存、陈列或者交付的目的而保存中国居民企业货物或者商品的库存；五是专为另一企业加工的目的而保存中国居民企业货物或者商品的库存；六是专为中国居民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；七是专为中国居民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；八是专为上述第三项至第七项活动的任意结合所设的固定营业场所，条件是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。此外，中国居民企业在俄罗斯设立的子公司，也不能仅凭此项事实构成常设机构。在利润归属上，也不应仅由于常设机构为中国居民企业采购货物或商品，而将利润归属于该常设机构。

#### 5.1.4 不同类型收入的税收管辖<sup>[1]</sup>

##### (1) 营业利润

中国居民企业在俄罗斯设立分支机构、代表处等进行经营活动或在俄罗斯进行承包工程、提供劳务等经营活动取得的营业利润，在俄罗斯是否负有企业所得税纳税义务，依据其在俄罗斯所从事的经营活动是否构成常设机构和是否归属于该常设机构来确定。中俄税收协定给予了优于《税法典》对常设机构的判定标准，并仅对属于该常设机构的利润赋予俄罗斯征税权。在确定常设机构的利润时，应当允许其扣除营业发生的各项费用，包括行政和一般管理费用，不论其发生于俄罗斯，还是中国。如果在俄罗斯没有构成常设机构，或者营业利润不属于该常设机构，则该营业利润在俄罗斯没有纳税义务，在俄罗斯不用缴纳企业所得税。

##### (2) 国际运输

国际运输是指中国居民企业经营的涉及中俄两国国境的运输，不包括仅在俄罗斯各地之间经营的运输。中国居民企业以船舶或飞机经营国际运输业务所取得的利润，涉及来源于俄罗斯的所得，包括参加合伙经营、联合经营或者参加国际经营机构取得的利润，俄罗斯没有征税权。对于陆路国际运输，2014年签订的中俄税收协定没有规定，应当以中俄两国国内法的有关规定执行。

(3) 与常设机构无关的股息、利息、特许权使用费、财产收益、不动产所得

中俄税收协定针对中国居民企业来源于俄罗斯的与在俄罗斯构成的常设机构无关的股息、利息、特许权使用费、财产收益等所得设定了优于《税法典》规定的预提所得税税率。为了防止滥用，同时规定了一些反避税条款，主要是如果据以支付股息的股份或其他权利、据以支付利息的债权、据以支付特许权使用费的权利等的产生或转让，是由任何

---

<sup>[1]</sup>以中国税收居民适用中俄税收协定为例，如为俄罗斯税收居民，反之。

人以取得股息、利息、特许权使用费条款利益为主要目的或主要目的之一而安排的，则税收协定规定的优惠税率不再适用。

对与中国居民企业在俄罗斯构成的常设机构有实际联系的股息、利息、特许权使用费（含租金）、财产收益等所得，应并入该常设机构的利润，依据《税法典》缴纳企业所得税。

#### ①股息

中国居民企业从设立在俄罗斯的子公司取得的股息收入，依据中俄税收协定股息条款，如果股息受益所有人为中国居民公司（合伙企业除外），并直接拥有支付股息的公司至少 25% 资本且持股金额至少达 8 万欧元（或等值的其他货币）的情况下，俄罗斯股息预提税不应超过股息总额的 5%；在其他情况下，不应超过股息总额的 10%，优惠于俄罗斯企业所得税法规定的 15% 的税率。

#### ②利息

依据中俄税收协定利息条款，如果中国居民企业为利息受益所有人，则中国居民企业在俄罗斯拥有的债权取得的利息收入，俄罗斯没有征税权，免征预提所得税，优惠于俄罗斯企业所得税法规定的 20% 的税率。但由于延期支付而产生的罚款不享受免税待遇。

#### ③特许权使用费

“特许权使用费”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，任何专利、商标、设计或模型、图纸、秘密配方或秘密程序，为使用或有权使用工业、商业、科学设备所支付的作为报酬的各种款项，或者为有关工业、商业、科学经验的信息所支付的作为报酬的各种款项。依据中俄税收协定特许权使用费条款，如果中国居民企业为特许权使用费受益所有人，对中国居民企业从俄罗斯取得的特许权使用费收入，俄罗斯具有有限征税权，所征预提所得税不应超过特许权使用费总额的 6%，优惠于俄罗斯企业所得税法规定的 20% 的税率。

#### ④转让财产收益

中俄税收协定规定了俄罗斯具有征税权的转让财产收益类型。一是中国居民企业转让位于俄罗斯的不动产取得的收益；二是中国居民企业转让在俄罗斯的常设机构营业财产部分的动产，或者在俄罗斯从事独立个人劳务的固定基地的动产取得的收益，包括转让常设机构（单独或者随同整个企业）或者固定基地取得的收益；三是中国居民企业转让俄罗斯公司股份取得的收益，该股份价值的 50%（不含）以上直接或间接来自于俄罗斯的不动产所组成。除此之外，转让的其他财产取得的收益，俄罗斯没有征税权，包括中国居民企业转让从事国际运输的船舶、飞机，或者转让与上述船舶或飞机的运营相关的动产取得的收益。

#### ⑤ 不动产所得（租金）

不动产所得是指在不动产所有权不转移的情况下，直接使用、出租或者以任何其他形式使用不动产取得的所得。中国居民企业从位于俄罗斯的不动产取得的所得（包括农业或林业所得），俄罗斯拥有征税权。在俄罗斯的不动产是依据俄罗斯法律所规定的含义，包括附属于不动产的财产，农业和林业所使用的牲畜和设备，有关地产的一般法律规定所适用的权利，不动产的用益权以及由于开采或有权开采矿藏、水源和其他自然资源取得的不固定或固定收入的权利。船舶和飞机不应视为不动产。

#### （4）独立个人劳务

中国税收居民由于专业性劳务或者其他独立性活动取得的所得，应仅在中国征税。“专业性劳务”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。但具有以下情况之一的，可以在俄罗斯征税：

①在俄罗斯为从事上述活动设有经常使用的固定基地（个人从事其独立个人劳务的固定地点）。在这种情况下，俄罗斯可以仅对归属于该固定基地的所得征税；或者

②在有关纳税年度开始或结束的任何 12 个月内在俄罗斯停留连续或累计达到或超过 183 天。在这种情况下，俄罗斯可以仅对在俄罗

斯进行活动取得的所得征税。

#### （5）受雇所得

除适用董事费、退休金、政府服务等特别规定外，中国居民因受雇取得的薪金、工资和其他类似报酬，除在俄罗斯从事受雇的活动以外，应仅在中国征税。在俄罗斯从事受雇活动取得的报酬，可以在俄罗斯征税。但在中国企业经营国际运输的船舶或飞机上从事受雇活动取得的报酬，仅中国征税；同时具有以下三个条件的，中国居民因在俄罗斯从事受雇活动取得的报酬应仅在中国征税：

①收款人在有关纳税年度开始或结束的任何 12 个月内在俄罗斯停留连续或累计不超过 183 天；

②该项报酬由并非俄罗斯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俄罗斯的常设机构或固定基地所负担。

#### （6）董事费

中国居民作为俄罗斯居民公司的董事会成员取得的董事费和其他类似款项，可以在俄罗斯征税。

#### （7）演艺人员和运动员

中国居民作为表演者，如戏剧、电影、广播或电视演艺人员或音乐家，或作为运动员，在俄罗斯从事个人活动取得的所得，以及未归属于表演者或运动员本人而归属于其他人时，可以在俄罗斯征税。但按照中俄双方的文化协议或安排从事上述活动取得的所得，如果对俄罗斯斯的访问完全或实质上由中俄任何一方的公共基金或者政府基金所资助，俄罗斯斯应予以免税。

#### （8）退休金

除适用政府服务的特别规定外，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。缔约国一方政府或其行政区或地方当局按该缔约国一方的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。

#### （9）政府服务

俄罗斯政府或其行政区或地方当局对向其提供服务的个人支付退休金以外的薪金、工资和其他类似报酬，应仅在俄罗斯征税。如果该项服务是在中国提供，而且提供服务的个人是中国居民，并且该居民是中国的国民；或者不是仅由于提供该项服务而成为中国居民的，则上述薪金、工资和其他类似报酬应仅在中国征税。

俄罗斯或其行政区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和其他类似报酬，应仅在俄罗斯征税。但是，如果提供服务的个人是中国居民，并且是中国国民的，上述退休金和其他类似报酬应仅在中国征税。

#### （10）学生

如果一个学生是中国居民，或者在紧接前往俄罗斯之前曾是中国居民，仅由于接受教育的目的停留在俄罗斯，对其为了维持生活或接受教育的目的而收到的来源于俄罗斯以外的款项，在俄罗斯应免于征税。

#### （11）其他所得

由中国居民取得的各项所得，不论发生于何地，凡协定上述各条未作规定的，应仅在中国征税。但下列情况例外：

①协定规定的不动产所得以外的其他所得，如果所得的收款人为中国居民，通过设在俄罗斯的常设机构在俄罗斯进行营业，或者通过设在俄罗斯的固定基地在俄罗斯从事独立个人劳务，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。

②如果据以支付所得的权利的产生或转让，是由任何人以取得本条利益为主要目的或主要目的之一而安排的。

### 5.1.5 俄罗斯税收抵免政策

在中国，中国居民企业从俄罗斯取得的所得，按照中俄税收协定规定在俄罗斯缴纳的税额，可以在中国征收的企业所得税中抵免，抵免额不应超过对该项所得按照中国企业所得税法计算的税收数额。其中，从俄罗斯取得的股息所得的税收抵免额为支付该股息公司就该项所得缴纳的俄罗斯税收，以中国居民公司拥有支付股息公司股份不少于 20% 为



限。反之，在俄罗斯，俄罗斯居民企业从中国取得的所得，按照中俄税收协定规定在中国缴纳的税额，可以在俄罗斯征收的企业所得税中抵免，抵免额不应超过对该项所得按照俄罗斯企业所得税法计算的税收数额。其中，从中国取得的股息所得的税收抵免额为支付该股息公司就该项所得缴纳的中国税收，以俄罗斯居民公司拥有支付股息公司股份不少于 20% 为限。

### （1）企业境外所得的税收抵免办法

《税法典》第 311 条规定了企业境外所得的税收抵免办法。俄罗斯居民企业应当对其境外所得在俄罗斯境内申报缴纳企业所得税，并对上述收入以及在俄罗斯国内和国外产生的支出进行全额记录。在划分税基时，俄罗斯居民企业因在俄罗斯境外获取收入而发生的支出应按照《税法典》第 25 章企业所得税设定的程序和数量进行扣减。俄罗斯对其居民企业的境外所得所负担的境外所得税实行限额抵免法，即抵免金额以该境外所得按照俄罗斯税法计算的税额为限。

俄罗斯居民企业申请境外所得税收抵免时，必须提交其在俄罗斯联邦境外缴纳税费的证明，且在当前税期内有效。针对公司自行缴纳税费而言，应由相应的外国税务机构出具证明；针对由代扣代缴义务人根据外国立法或国际协议进行的预提税扣缴，应当由扣缴义务人出具证明。

本条中所说的证明仅在其提交至税务代理的当前税期内有效。

### （2）个人境外所得的税收抵免办法

《税法典》第 232 条规定了俄罗斯税收居民个人境外所得的税收抵免办法，实行限额抵免法，抵免金额以该境外所得按照俄罗斯税法计算的税额为限。在国外对该项所得的纳税，需由有关外国授权机构证明，将其翻译成俄文并公证。

### （3）饶让条款相关政策

俄罗斯与阿尔及利亚、阿根廷、古巴、塞浦路斯、蒙古、沙特阿拉伯、泰国、越南等国家签订的双边税收协定规定了饶让条款，与中国签订的税收协定没有饶让条款。

### 5.1.6 非歧视待遇原则

根据中俄税收协定，非歧视待遇适用于所有种类的税收，包括四个方面：一是中国居民企业在俄罗斯负担的税收或者有关要求，在相同情况下，特别是在居民身份相同的情况下，不应与俄罗斯国民负担或可能负担的税收或者有关要求不同或比其更重；二是中国居民企业在俄罗斯常设机构的税收负担，不应高于进行同样活动的俄罗斯企业，但由于民事地位、家庭责任而给予俄罗斯居民的任何税收上的个人补贴、优惠和减免除外；三是除适用反避税条款的规定外，俄罗斯企业支付给中国居民企业的利息、特许权使用费和其他款项，在确定俄罗斯企业应纳税利润时，应像支付给俄罗斯居民企业的一样，在相同情况下予以扣除；四是俄罗斯企业资本全部或部分，直接或间接为中国一个或多个居民企业拥有或控制，该俄罗斯企业在俄罗斯负担的税收或者有关要求，不应与俄罗斯其他同类企业负担或可能负担的税收或者有关要求不同或比其更重。

### 5.1.7 在俄罗斯享受税收协定待遇的手续

根据俄罗斯税法，非居民从俄罗斯取得的租金、特许权使用费、利息和股息、货运收入等所得需要在俄罗斯缴纳预提所得税。但根据与俄罗斯签署的双边税收协定，上述预提所得税可能会有优惠，非居民可以在俄罗斯申请享受税收协定待遇。

#### (1) 提供税收居民身份证明

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

#### (2) 证明受益所有人身份

如果俄罗斯税务机关可以证明在俄罗斯取得股息、利息等收入的外国公司不是此收入的受益所有人而仅仅是导管公司，或者税收居民身份

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

## 5.2 中俄税收协定相互协商程序

### 5.2.1 相互协商程序概述

相互协商程序即是两国主管当局为解决上述争议，在双边税收协定相互协商程序条款的框架内共同协调磋商的机制。中俄税收协定第二十五条相互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。

根据中俄税收协定，当中国居民企业认为，俄罗斯所采取的措施，导致或将导致对其不符合协定规定的征税时，可以不考虑俄罗斯国内法律的补救办法，而在发生不符合税收协定规定的征税措施第一次通知之日起 3 年内，将案情提交我国主管税务当局，层报税务总局与俄罗斯税务当局进行相互协商解决，以避免不符合税收协定规定的征税，维护企业和国家税收权益。

### 5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

中俄税收协定第二十五条规定了相互协商程序：

（1）如有人认为，缔约国一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对其的征税不符合本协定的规定时，可以不考虑各缔约国国内法律的救济办法，将案情提交该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“非歧视待遇”第一款，可以提交该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。所达成协议的执行不受缔约国国内法时限的限制。

(3) 缔约国双方主管当局应通过相互协商设法解决在解释或实施本协定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上述两款的协议，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。

### 5.2.3 相互协商程序的适用

#### (1) 申请人的条件

根据中俄税收协定相互协商程序条款规定，如有人认为，缔约国一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对其的征税不符合本协定的规定时，可以不考虑各缔约国国内法律的救济办法，将案情提交该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“非歧视待遇”第一款，可以提交该人为其国民的缔约国主管当局。税收协定中的“居民”一词所指的是税收居民身份；“国民”是指拥有缔约国国籍的个人和按照缔约国现行法律成立的法人、合伙企业或团体。我国《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）第七条规定，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，有下列情形之一的，可以申请启动相互协商程序：

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。

## (2) 相互协商程序的方式

符合申请条件中国居民（国民），可以按照《税收协定相互协商程序实施办法》的规定向省税务机关提出申请，请求税务总局与缔约对方主管当局通过相互协商程序解决有关问题。申请人向省税务机关提起相互协商程序申请的，填报或提交的资料应采用中文文本。相关资料原件为外文文本且税务机关根据有关规定要求翻译成中文文本的，申请人应按照税务机关的要求翻译成中文文本。

### 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，根据中俄税收协定，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。由此，申请人向省税务机关提起中俄税收协定相互协商程序申请，必须在该项案情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。

申请人提出的相互协商申请须符合以下全部条件：

①申请人为按照本办法第九条或第十条规定可以提起相互协商请求的中国居民或中国国民；

②提出申请的时间没有超过税收协定规定的时限；

③申请协商的事项为缔约对方已经或有可能发生的违反税收协定规定的行为；

④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；

⑤申请相互协商的事项不存在下文所述可以决定终止相互协商程

序的情形。

## （2）税务机关对申请的处理

受理申请的省税务机关应在十五个工作日内，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。税务总局收到省税务机关上报的申请后，应在二十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。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。

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税务机关，省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。

### （3）中国关于特别纳税调整相互协商程序的另行规定

因转让定价引起的税务争议是各国主管当局需要通过相互协商程序协调解决的最主要问题，转让定价问题的特殊性也注定了其是国际税收争议中最复杂的领域之一。《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》（国家税务总局公告 2017 年第 6 号）第四十七条规定，根据我国对外签署的税收协定的有关规定，国家税务总局可以依据企业申请或者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，避免或者消除由特别纳税调整事项引起的国际重复征税。相互协商内容包括：

①双边或者多边预约定价安排的谈签；

②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。

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。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。

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

①企业或者其关联方不属于税收协定任一缔约方的税收居民；

②申请或者请求不属于特别纳税调整事项；

③申请或者请求明显缺乏事实或者法律依据；

④申请不符合税收协定有关规定；

⑤特别纳税调整案件尚未结案或者虽然已经结案但是企业尚未缴纳应纳税款。

有下列情形之一的，国家税务总局可以暂停相互协商程序：

①企业申请暂停相互协商程序；

②税收协定缔约对方税务主管当局请求暂停相互协商程序；

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

④其他导致相互协商程序暂停的情形。

有下列情形之一的，国家税务总局可以终止相互协商程序：

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

②企业申请撤回或者终止相互协商程序；

③税收协定缔约对方税务主管当局撤回或者终止相互协商程序；

④其他导致相互协商程序终止的情形。

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

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

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

### 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



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。

根据《税收协定相互协商程序实施办法》，双方主管当局经过相互协商达成一致意见的，分别按不同情况处理如下：

①双方就协定的某一条文解释或某一事项的理解达成一致的，税务总局应将结果以公告形式发布；

②双方就具体案件的处理达成共识，需要涉案税务机关执行的，税务总局应将结果以书面形式通知相关税务机关；

③经双方主管当局相互协商达成一致的案件，涉及我国税务机关退税或其他处理的，相关税务机关应在收到通知之日起三个月内执行完毕，并将情况报告税务总局。

### （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上已产生了生效的税收和解或司法判决，那么两国主管当局在进行相互协商时，将只能基于此前认定的事实进行相应的纳税调整，而不能改变已生效的和解或判决。

### （3）保护性措施

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

## 5.2.6 中俄税收协定仲裁条款

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。中俄税收协定没有仲裁条款。

### 5.3 中俄税收协定争议的防范

税收协定争议是指缔约国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。

在第二个层面的税收协定争议中，中国投资者是直接利害关系方，是税收协定争议的主体之一，应当注重防范和避免。分析争议产生的原因：一是中国投资者在赴俄投资的决策阶段没有全面周详地考察中俄税收协定及俄罗斯当地税法的具体规定，致使投资项目在俄罗斯落地后一些尚未识别的税务成本增加；二是中国投资者在一些具有争议的涉税问题上与俄罗斯税务当局以及中国税务当局没有事先进行有效地沟通，由此引发税务争议。以下是一些常见的中俄税收协定争议的表现。

#### 5.3.1 双重税收居民身份

中国居民企业在俄罗斯依据俄罗斯法律设立了项目投资公司，但公司的实际管理机构仍然设置在中国境内时，这一项目投资公司根据中国税法以及俄罗斯税法的规定既是中国居民企业又是俄罗斯居民企业。如果项目投资公司没有与中国税务当局以及俄罗斯税务当局事先协商确定其单一税收居民身份，那么将无法享受税收协定优惠，由此可能引发税务争议。

#### 5.3.2 受益所有人身份被否认

中国投资者在俄罗斯获取股息、利息或者特许权使用费等消极收入时，应当向俄罗斯税务当局证明自身的受益所有人身份，从而适用中俄税收协定规定的优惠税率，降低在收入来源地国的税负。如果中国投资

者作为受益人没有实质上的经营管理活动，是一个空壳公司或者导管公司，那么其受益所有人的身份将会很难被俄罗斯税务当局认可，由此可能引发税务争议。

### 5.3.3 营业利润与特许权使用费区分争议

中国居民企业或个人向位于俄罗斯的商业客户提供技术服务并收取技术服务费的，该笔收入属于税收协定规定的营业利润，中国居民无须在俄罗斯缴纳所得税。但是，如果中国居民的技术服务行为兼具技术授权使用行为的，容易引发税务争议。这种混合行为极易被俄罗斯税务当局全盘认定为技术授权行为，中国居民收取的费用属于特许权使用费，因此要求中国居民在俄罗斯缴纳所得税。中国居民应当事先主动做好区分，明确技术服务与技术授权的两部分收入，避免税收成本的增加。技术服务费与技术授权费的区分问题是税收协定争议高发地带。

### 5.3.4 常设机构的认定争议

中国投资者在俄罗斯获得营业收入是否应当在俄罗斯履行纳税义务很大程度上取决于常设机构的认定。通常，中国投资者在俄罗斯的场所、人员构成常设机构的，其营业利润应当在俄罗斯纳税。中国投资者应当尽量争取避免其在俄罗斯设置的场所、人员被俄罗斯税务当局认定为常设机构。因此，常设机构的具体认定问题容易引发税务争议，同时也是中国投资者应当着重关注的税务风险点。

在场所型常设机构认定方面，协定规定专为准备性、辅助性目的设立的场所且其全部活动属于准备性或辅助性活动的，不属于常设机构。如何认定准备性、辅助性活动和目的，是中国投资者与俄罗斯税务当局之间的争议高发点。

在工程型常设机构认定方面，如果中国投资者或者经营者为俄罗斯商业客户提供工程服务的，应当高度审慎地遵循税收协定关于常设机构认定规定，尤其是工程期限的把控，同时准确区分工程地与场所的区分，以免引发争议。

在服务型常设机构认定方面，要审慎把控雇员的服务时限，避免超过期

限而被认定为常设机构。此外，中国经营者既提供技术转让又提供技术支持服务的，应当避免超时限而被认定为常设机构。

在代理型常设机构认定方面，中国投资者或者经营者要确保其在俄罗斯的代理人符合独立代理人的条件，否则将会被认定为中国投资者或者经营者在俄罗斯的常设机构。

中国投资者与俄罗斯税务当局一旦产生税收协定争议，可以通过启动相互协商程序加以解决，但这一协商机制的缺点在于缺乏时限规定，可能使得各个程序阶段久拖不决，导致争议解决效率低下，对中国投资者产生更为不利的影响。因此，中国投资者应当注重增强防范和避免中俄税收协定争议的能力，尽力避免在项目投资或经营过程中产生与俄罗斯税务当局之间的税务争议，强化税务风险管理，确保在俄投资或经营能够实现最优化的经济目标。主要应对措施建议如下：

- ①全面了解中美税收协定及俄罗斯税法的具体规定；
- ②完善税务风险的内部控制与应对机制；
- ③与美国税务当局开展充分的沟通与交流；
- ④寻求中国政府方面的帮助；
- ⑤寻求税法专业人士的帮助。

## 5.4 中俄税收协定的新变化

对照 1994 年 5 月 27 日签署的中俄税收协定（以下称旧协定），2014 年 10 月 13 日签署并于 2017 年 1 月 1 日执行的中俄税收协定（以下称新协定）的主要变化如下：

### 5.4.1 税种范围

新协定在中国适用于个人所得税和企业所得税，在俄罗斯适用于团体利润税和个人所得税。旧协定在中国适用于个人所得税、外商投资企业和外国企业所得税及地方所得税，在俄罗斯适用于按其企业及团体利润税法和个人所得税法征收的税收。

#### 5.4.2 居民

关于居民企业的判定，新协定以“成立地和实际管理机构所在地”标准代替了旧协定的“总机构所在地”标准。

#### 5.4.3 常设机构

(1) 新协定规定，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提供劳务，包括咨询劳务，如果该性质的活动（为同一或相关联的项目）在相关纳税年度开始或结束的任何 12 个月中连续或累计超过 183 天，则在该缔约国另一方构成常设机构。旧协定规定的时间门槛是“连续或累计超过十八个月”；

(2) 新协定第五条第四款增加了第六项规定，即常设机构不包括专为前五项活动的任意结合所设的固定营业场所，条件是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。旧协定无此规定。

#### 5.4.4 关联企业

新协定增加了特别纳税调整的对应调整内容，即缔约国一方将本应由其企业取得却已在缔约国另一方征税的利润包括在其企业的利润内征税时，缔约国另一方应相应调整其对这部分利润所征的税额。

#### 5.4.5 股息

关于股息的预提所得税税率，旧协定只有 10% 一档，新协定规定了 5% 和 10% 两档：如果股息的受益所有人是除合伙企业外的公司，直接持股比例达到 25% 且持股金额至少达 8 万欧元或等值的其他货币，则股息的预提所得税税率为 5%，其他情况为 10%。新协定进一步规定，“持股金额至少达 8 万欧元”是指初始投资或连续投资、初始收购或连续收购一个公司的股份总额达到或超过 8 万欧元。

#### 5.4.6 利息

新协定规定由居民国独享对利息的征税权，来源国对其居民支付的利息免征预提税。旧协定规定利息的预提所得税税率为 10%。

#### 5.4.7 特许权使用费

新协定将特许权使用费的预提所得税税率由旧协定规定的 10%降为 6%。

#### 5.4.8 财产收益

旧协定规定来源国在以下两种情况下有权对股权转让收益征税：一是被转让公司的财产主要直接或间接由位于该国的不动产组成，或转让该国公司股份前持股比例不少于 25%。新协定不包含第二种情况并明确了第一种情况，即只有股份价值的 50%（不含）以上直接或间接来自位于来源国的不动产，股权转让所得可以在来源国征税，其他情况应由转让者的居民国征税。

#### 5.4.9 教师和研究人员

新协定不包含对教师和研究人员的免税规定。

#### 5.4.10 退休金

新协定第十八条增加了第二款规定，即虽有第一款的规定，缔约国一方政府或其行政区或地方当局按其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。

#### 5.4.11 消除双重征税方法

在我国的消除双重征税方法中，新旧协定均包含直接抵免和间接抵免规定，但新协定将间接抵免的持股比例要求由不少于 10%提高到了 20%，即我国居民公司从俄罗斯取得股息，且其直接或间接拥有俄罗斯居民公司股份不少于 20%，我国居民公司在国内纳税时可以抵免俄罗斯居民公司就该项所得在俄罗斯缴纳的税款。

#### 5.4.12 主要目的测试

为防止协定滥用，新协定第十条（股息）、第十一条（利息）、第十二条（特许权使用费）和第二十一条（其他所得）均增加了主要目的测试规定，即如果纳税人对股份、债权或其他相关权利做出安排的主要

目的或主要目的之一是为了获取协定优惠待遇，则协定待遇不适用。我国主管税务机关根据上述条款拒绝给予纳税人协定待遇时，在程序上应按照一般反避税的相关规定执行。

#### 5.4.13 利益限制

新协定增加了利益限制规定。利益限制规定与上述主要目的测试均为防止协定滥用的规定，主要目的测试侧重于对交易目的进行测试，利益限制条款则侧重于对申请享受协定待遇的主体资格进行测试。按照该条规定，所得来源国通过一系列测试，判断申请享受协定待遇的纳税人是否与其居民国有足够的实质经济联系，还是仅为了享受该居民国与来源国协定的优惠待遇而人为设置在该国。如果属于后一种情况，则不能享受协定待遇。

#### 5.4.14 非歧视待遇

新协定增加了一款规定，即非歧视待遇不受第二条所列税种范围的限制，而是适用于所有种类的税收。

#### 5.4.15 信息交换

根据 OECD2005 年对税收协定范本的更新和全球税收论坛同行审议的要求，新协定更新了信息交换的相关规定，增加了缔约国不能仅因信息没有国内税收利益或因信息由银行等机构或个人持有而拒绝提供的规定。

## 第六章 投资俄罗斯的税收风险防范

### 6.1 信息报告风险

不论外国公司是否在俄罗斯设立常设机构，都应当注重遵从在俄罗斯税务机关履行相应的登记和信息报告的有关规定。

#### 6.1.1 登记注册制度

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

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

#### 6.1.2 信息报告制度

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

### 6.2 纳税申报风险

#### 6.2.1 在俄罗斯设立子公司的纳税申报风险

中国居民在俄罗斯设立的子公司，分有限责任公司和股份公司两种形式，是依据俄罗斯法律设立的、具有独立法人地位的俄罗斯税收居民企业，在俄罗斯负有居民企业纳税义务，需就其来源于俄罗斯境内、境外的所得依据《税法典》在俄罗斯缴纳企业所得税。中国居民作为母公司（子公司的股东），取得子公司税后利润分配的股息（利润），在俄



罗斯仍需缴纳预提税（由子公司代扣代缴的企业所得税）。

### 6.2.2 在俄罗斯设立分公司或代表处的纳税申报风险

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

### 6.2.3 在俄罗斯取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

中国居民在俄罗斯未设立机构场所，但有来源于俄罗斯的收入（如租金、特许权使用费、利息和股息、货运收入等），或者虽设立机构场所但取得的收入与机构场所无关，即该收入不属于在俄罗斯所构成的常设机构的收入，则中国居民在俄罗斯收入来源地需缴纳预提所得税。此种情况下，由俄罗斯支付方代扣代缴的企业所得税，中国居民应当承担相应的纳税义务，履行有关不动产、股权等购置成本的会计核算等，并在支付方支付前提供给对方有关成本书面证明，以及受益所有人的证明。

## 6.3 调查认定风险

2012年以来，俄罗斯开始重视反避税工作，先后出台了转让定价和受控外国公司规则，对违反独立交易原则的转让定价等税基侵蚀和利润

转移避税问题进行反避税调查，并有相应的处罚措施。因此，对俄投资企业应当合理确定转让定价，必要时申请预约定价安排，规避反避税调查风险。

#### 6.4 享受税收协定待遇风险

中俄税收协定待遇规定了优于中俄两国国内税法的税收协定待遇；但同时，为了防止滥用税收协定待遇侵蚀税基，税收协定规定了利益限制条款和相应的反避税措施。因此，对俄投资企业一方面要保证在我国的税收居民符合中俄税收协定规定的受益所有人资格，防止享受税收协定不当的风险，另一方面，应主动开具我国税收居民身份证明，并准备相应的受益所有人证明材料，主动申请享受税收协定待遇。

## 第七章附录

### 7.1 俄罗斯签订的税收协定预提税率

表 7.1 俄罗斯签订的税收协定预提税率一览表<sup>[1]</sup>

序号	缔约国	股息预提税率 (%)		主要股东持股标准 (持股比例、金额)	利息 预提 税率 (%)	特许权使用费 预提税率 (%)
		主要 股东	少数 股东			
1	阿尔巴尼亚	10	10	不适用	10	10
2	阿尔及利亚	5	15	25%	0/15	15
3	阿根廷	10	15	25%	15	15
4	亚美尼亚	5	10	25%	0/10	0
5	澳大利亚	5	15	10%且 AUD700000	10	10
6	奥地利	5	15	10%且 USD100000	0	0
7	阿赛拜疆	10	10	不适用	10	10
8	白俄罗斯	15	15	不适用	10	10
9	比利时	10	10	不适用	0/10	0
10	博茨瓦纳	5	10	25%	10	10
11	巴西	10	15	20%	15	15
12	保加利亚	15	15	不适用	15	15
13	加拿大	10	15	10%	10	0/10
14	智利	5	10	不适用	15	5/10
15	中国	5	10	10%且 EUR80000	0	6
16	克罗地亚	5	10	25%且 USD100000	10	10
17	古巴	5	15	25%	10	5
18	塞浦路斯	5	10	EUR100000	0	0
19	捷克共和国	10	10	不适用	0	10
20	丹麦	10	10	不适用	0	0
21	埃及	10	10	不适用	15	15
22	芬兰	5	12	30%且 USD100000	0	0
23	法国	5/10 免除	15	直接投资 500000 原法国法郎并且在法国纳税但股息免税 (5%税率) / 只满足上述一个条件 (10%税率)	0	0
24	德国	5	15	10%且 EUR80000	0	0
25	希腊	5	10	25%	7	7
26	香港	5	10	15%	0	3
27	匈牙利	10	10	不适用	0	0
28	冰岛	5	15	25%且 USD100000	0	0
29	印度	10	10	不适用	10	10

<sup>[1]</sup> 源自《Doing business in Russia 2017》，Deloitte。

中国居民赴俄罗斯投资税收指南

30	印度尼西亚	15	15	不适用	15	15
31	伊朗	5	10	25%	7.5	5
32	爱尔兰	10	10	不适用	0	0
33	以色列	10	10	不适用	10	10
34	意大利	5	10	10%且 USD100000	10	0
35	日本	15	15	不适用	10	0/10
36	哈萨克斯坦	10	10	不适用	10	10
37	韩国	10	10	不适用	0	0
38	朝鲜	5	10	30%且 USD100000	0	5
39	科威特	0	5	25% 国有（直接或间接）	0	10
40	吉尔吉斯斯坦	10	10	不适用	10	10
41	拉脱维亚	5	10	25%且 USD75000	5/10	5
42	黎巴嫩	10	10	不适用	5	5
43	立陶宛	5	10	25%且 USD100000	10	5/10
44	卢森堡	5	15	10%且 EUR80000	0	0
45	马其顿	10	10	不适用	10	10
46	马来西亚	15	15	不适用	15	10/15
47	马里	10	15	FRF1000000	15	0
48	马耳他	5	10	25%且 EUR100000	5	5
49	墨西哥	10	10	不适用	0/10	10
50	摩尔多瓦	10	10	不适用	0	10
51	蒙古	10	10	不适用	10	适用国内税率
52	黑山、塞尔维亚 (前南斯拉夫)	5	15	25%且 USD100000	10	10
53	摩洛哥	5	10	USD500000	0/10	10
54	纳米比亚	5	10	25%且 USD100000	10	5
55	荷兰	5	15	25%且 EUR75000	0	0
56	新西兰	15	15	不适用	10	10
57	挪威	10	10	不适用	0/10	0
58	菲律宾	15	15	不适用	15	15
59	波兰	10	10	不适用	10	10
60	葡萄牙	10	15	25%且 2年	10	10
61	卡塔尔	5	5	不适用	5	0
62	罗马尼亚	15	15	不适用	15	10
63	沙特阿拉伯	0	5	直接国家所有权 <sup>[1]</sup>	0/5	10
64	新加坡	5	10	25% 0	5	
65	斯洛伐克共和国	10	10	不适用	0	10
66	斯洛文尼亚	10	10	不适用	10	10
67	南非	10	15	30%且 USD100000	10	0
68	西班牙	5/10 免除	15	5%EUR100000 且股息免税	0/5	5
69	斯里兰卡	10	15	25%	10	10
70	瑞典	5	15	100%股权（合资企业 30% 股权）且 USD100000	0	0
71	瑞士	0/5 <sup>[1]</sup>	15	20%且 CHF200000	0	0

<sup>[1]</sup>如果股息受益者是另一国政府、任何政治分支机构、地方政府或中央银行，则无效力。

72	叙利亚	15	15	不适用	10	4.5/13.5/18
73	塔吉克斯坦	5	10	25%	10	0
74	泰国	15	15	不适用	10/ 国内 税率	15
75	土耳其	10	10	不适用	10	10
76	土库曼斯坦	10	10	不适用	5	5
77	乌克兰	5	15	USD50000	10	10
78	英国	10	10	如果股息需要课税	0	0
79	美国	5	10	10%	0	0
80	乌兹别克斯坦	10	10	不适用	10	0
81	委内瑞拉	10	15	10%且 USD100000	5/10	10/15
82	越南	10	15	USD10000000	10	15

## 7.2 投资俄罗斯的主要中资项目

中国对俄罗斯的直接投资主要集中在莫斯科及周边地区、圣彼得堡及周边地区、俄罗斯远东地区、秋明州、鞑靼共和国、卡卢加州、罗斯托姆斯克州、图拉州、利佩茨克州以及乌里扬诺夫斯克州等地。比较有名的中国对俄罗斯投资包括如下一些项目。

(1) 2006年，中石化与俄石油公司(Rosneft)以34.9亿美元联合收购了乌德穆尔特石油公司51%的股权。此次收购使中石化成为在俄储量最丰富的中国公司，这也是中国首次涉足俄罗斯石油业。

(2) 2013年，中投子公司以20.4亿美元投资乌拉尔钾肥(Uralkali)12.5%股权。

(3) 2013年9月，中石油与俄罗斯诺瓦泰克公司签署了亚马尔液化天然气项目20%权益的买卖协议，该协议在2014年3月开始生效。根据该协议，中方需要负责协助吸引中国金融机构的资金；同时规定诺瓦泰克公司每年向中国供应不少于300万吨液化天然气的长期合同。

(4) 2015年，中国丝路基金从俄罗斯诺瓦泰克公司购买后者投资的亚马尔天然气一体化项目9.9%股权，并将提供为期15年、总额约7.3亿欧元贷款支持亚马尔项目建设。再加上中国石油天然气集团持股亚马尔天然气一体化项目20%，中方总计控股亚马尔项目的29.9%。

<sup>[1]</sup>对于养老基金，另一国政府，任何政治分支机构、地方政府或中央银行而言，无效力。

(5) 中航林业投资近 4 亿美元在俄罗斯托姆斯克州建设森工项目，包括二十万立方米的中密度板项目，二十万立方的板材项目，十万立方米的旋切单板项目等。

(6) 2015 年，福耀玻璃在卢卡加州投资的汽车玻璃项目一期工程完工，该项目共两期，总投资约 2 亿美元。

(7) 2016 年，海尔投资 5000 万美元在俄罗斯鞑靼斯坦共和国切尔尼市建成冰箱制造厂。

(8) 2010 年，诚通集团投资 3.5 亿美元建成莫斯科格林伍德国际贸易中心，该项目是中国在俄罗斯最大的商贸类投资项目。目前，格林伍德国际贸易中心正在进行二期工程扩建，二期工程预计投资 14 亿元人民币，2018 年底建成。

(9) 上海实业投资有限公司投资在圣彼得堡的“波罗的海明珠”项目。

(10) 中国华电与俄罗斯 TGK—2 公司建立了合资企业，在俄罗斯城市雅罗斯拉夫尔建立一个发电厂。

### 7.3 主要参考文献和网站

(1) 《税法典》 <http://nalog.garant.ru/fns/nk/>

(2) 《中华人民共和国企业所得税法》及实施条例  
<http://hd.chinatax.gov.cn/guoshui/>

(3) 《对外投资合作国别（地区）指南——俄罗斯（2015 年版）》  
商务部

(4) 《Worldwide Corporate Tax Guide 2017》安永 E&Y  
[ey.com/GlobalTaxGuides](http://www.ey.com/GlobalTaxGuides)

(5) 《Doing business in Russia 2017》，德勤 Deloitte

(6) 《Doing business in Russia 2017》，CMS 律师事务所

(7) 《中资企业在俄罗斯经营指南——俄罗斯中资企业 2016 年度白皮书》，中国国际贸易促进委员会、中国国际商会驻俄罗斯代表处

(8) 《并购——中国投资俄罗斯及新欧亚经济联盟的新时代》，德勤：

朱桢、高亮、杨晟

(10) 《中俄投资金融合作取得积极进展》，新华网记者：韩洁、刘东凯

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

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

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

(14) 《企业“走出去”与税收协定待遇——以中俄税收协定为例》，《国际税收》2016 年第 7 期，李炳军

(15) 俄罗斯联邦税务局网站 <http://www.nalog.ru/>

(16) 俄罗斯联邦统计局网站 <http://www.gks.ru/>

(17) 中华人民共和国商务部网站 <http://www.mofcom.gov.cn/>

(18) 中华人民共和国驻俄罗斯联邦大使馆经济商务参赞处  
<http://ru.mofcom.gov.cn/>

(19) 俄罗斯联邦驻中华人民共和国商务代表处  
<http://www.russchinatrade.ru/zh-cn/>

(20) 中俄经贸合作网：<http://www.crc.mofcom.gov.cn/>