

中国居民赴不丹 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

前 言

为了加快实施“走出去”战略、深入推进“一带一路”建设，帮助中国“走出去”企业了解境外被投资国的政治经济环境和税收法律法规，有效地防范和应对境外税收风险，我们编写了《中国居民赴不丹投资税收指南》。本指南汇集了不丹最新的税收法律规定，介绍了不丹政治、经济和投资环境，对该国的税收制度，特别是公司所得税和个人所得税进行了详细的阐述。鉴于不丹是一个与中国未建立外交关系和没有双边税收协定的国家，指南对赴不丹的投资经营者分析和归纳了潜在的税收风险，提出风险防控建议，对“走出去”纳税人具有一定的参考性和指导性。

指南分为六个章节。第一章是不丹国情和投资环境简介，介绍了不丹的概况和投资环境，包括投资政策和注意事项。第二章是指南的主体部分，介绍了不丹的税制结构和税收制度。第三章介绍了不丹税收征管制度，包括税务机构的设置和征管程序的运作以及纳税登记、申报和源泉扣税等规定。第四章介绍了特别纳税调整政策，包括双重征税减免和资本弱化处理。第五章介绍了税收争议的解决，包括不丹处理争议的主要部门和解决争议的流程。最后一章简述了在不丹投资可能存在的税收风险，为企业投资经营决策和风控评估及制定解决税收纠纷预案提供参考和选择。

本指南基于 2019 年 6 月前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用时，充分考虑数据、税收法规等信息可能存在的变化和更新。同时，建议“走出去”企业在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、转让定价调整、税务稽查等方面的问题时，及时向企业的主管税务机关或专业机构咨询，避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

在编写过程中存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

目 录

前 言.....	1
第一章 不丹概况及投资主要关注事项.....	1
1.1 国家概况.....	1
1.1.1 地理概况.....	1
1.1.2 政治概况.....	2
1.1.3 经济概况.....	3
1.1.4 文化概况.....	3
1.2 投资环境概述.....	4
1.2.1 近年经济发展情况.....	5
1.2.2 资源储备和基础设施.....	5
1.2.3 支柱和重点行业.....	6
1.2.4 投资政策.....	6
1.2.5 经贸合作.....	9
1.2.6 投资注意事项.....	10
第二章 不丹税收制度简介.....	12
2.1 概览.....	12
2.1.1 税制综述.....	12
2.1.2 税收法律体系.....	13
2.1.3 近三年重大税制变化.....	14
2.2 公司所得税 (Corporate Income Tax).....	15
2.2.1 居民企业.....	15
2.2.2 非居民企业.....	23
2.3 营业所得税 (Business Income Tax).....	25
2.3.1 居民企业.....	26
2.3.2 非居民企业.....	26
2.4 个人所得税 (Personal Income Tax).....	28
2.4.1 居民纳税人.....	28

2.4.2 非居民纳税人	34
2.5 其它税（费）	35
2.5.1 销售税	35
2.5.2 海关关税	38
2.5.3 消费税	38
2.5.4 资本税（Capital duty）	39
2.5.5 印花税（Stamp duty）	39
2.5.6 绿色税（Green tax）	39
2.5.7 社会保障费	39
2.5.8 其他	39
第三章 税收征收和管理制度	40
3.1 税收管理机构	40
3.1.1 税务系统机构设置	40
3.1.2 税务管理机构职责	40
3.2 居民纳税人税收征收管理	41
3.2.1 税务登记	41
3.2.2 账簿凭证管理制度	42
3.2.3 纳税申报	42
3.2.4 税务检查	44
3.2.5 税务代理	47
3.2.6 法律责任	47
3.2.7 其他征管规定	50
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理	50
3.3.1 非居民税收征管措施简介	50
3.3.2 非居民企业税收管理	50
第四章 特别纳税调整政策	52
4.1 双重征税减免	52
4.2 资本弱化	54
4.3 关联交易	54

4.4	同期资料	54
4.5	转让定价调查	54
4.6	预约定价安排	54
4.7	受控外国企业	54
4.8	成本分摊协议管理	54
4.9	法律责任	54
第五章	税收争议解决	55
5.1	不丹处理税收争议的主要部门	55
5.2	税收争议解决方法	55
5.2.1	概述	55
5.2.2	税收争议的主要类型	55
5.2.3	主要解决途径	55
第六章	在不丹投资可能存在的税收风险	57
6.1	信息报告风险	57
6.1.1	登记注册制度	57
6.1.2	信息报告制度	57
6.2	纳税申报风险	58
6.3	调查认定风险	58
6.4	享受税收协定待遇风险	58
6.5	其他风险	59
6.5.1	实务风险	60
参考文献	61
附录一	不丹政府部门和相关机构一览表	62
附录二	不丹签订的避免双重征税协定一览表	63

第一章 不丹概况及投资主要关注事项

1.1 国家概况

1.1.1 地理概况

不丹王国，简称“不丹”，位于喜马拉雅山脉东段南坡，西北部、北部与中国西藏接壤，西部、南部和东部分别与印度锡金邦、西孟加拉邦、中国山南交界。国土面积 38394 平方公里，2018 年总人口约 73.5 万人，人口增长率约为 0.9%^[1]。全国地势高低悬殊，北高南低，从北至南，逐渐下降，海拔悬殊较大，山地面积占国土面积 95%以上。全国海拔最低点位于东南地区的马纳斯河，海拔高度 97 米。北部地区的库拉康日山海拔 7554 米，是不丹海拔的最高点。南部山区属亚热带气候，湿润多雨，年降水量 5000-6000 毫米；中部河谷区，气候温和，年降水量 760-2000 毫米。境内主要河流有阿穆曲河、旺曲河及莫曲河，其走向均由北向南。

^[1] 外交部：不丹国家概况（2019 年 3 月更新）

https://www.fmprc.gov.cn/web/gjhdq_676201/gj_676203/yz_676205/1206_676380/1206x0_676382/

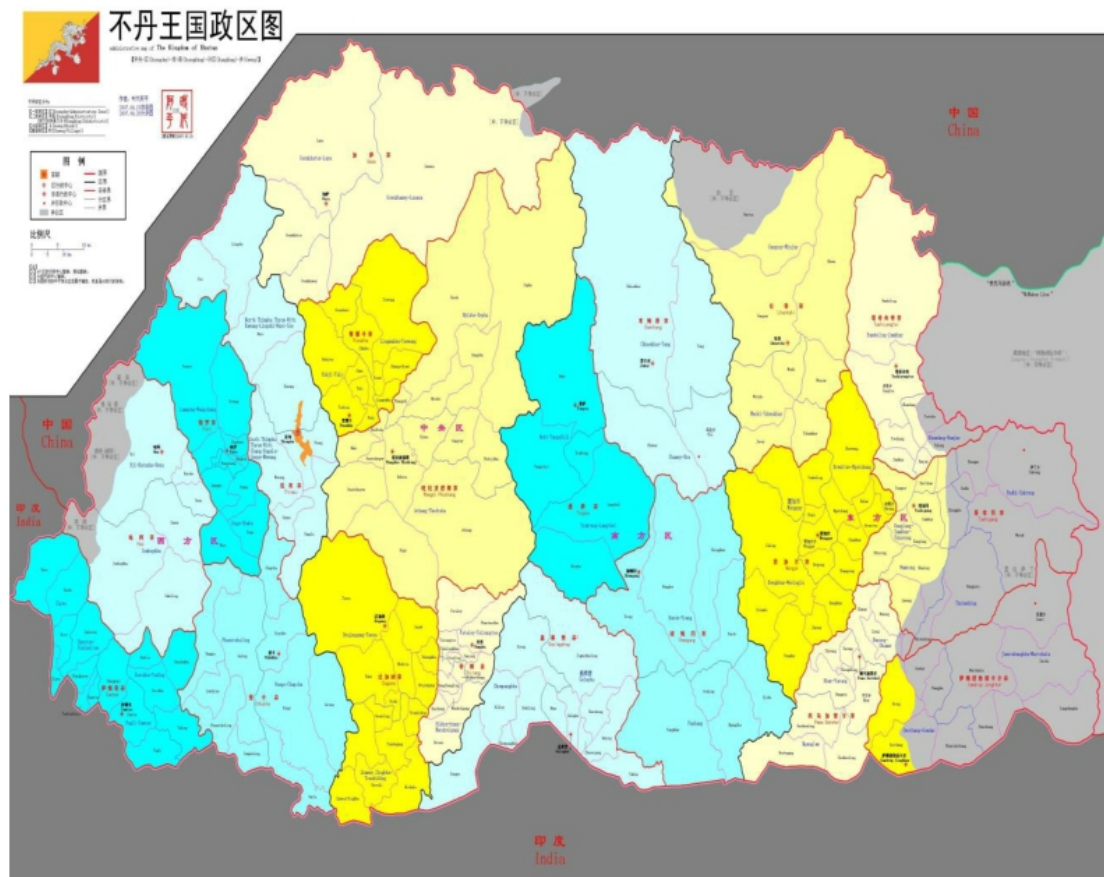


图 1 不丹王国行政区划图

1.1.2 政治概况

1998 年，第四世国王吉格梅·辛格·旺楚克不再兼任政府首脑，将政府管理权移交给大臣委员会。2001 年，成立宪法起草委员会，启动制宪工作。2007 年 12 月，举行首次国家委员会（上院）选举。2008 年 3 月，举行首次国民议会（下院）选举，成立首届民选政府，标志着不丹开始向君主立宪制转变。2008 年 7 月不丹颁布首部宪法。根据不丹宪法，议会实行两院制，由国王、国家委员会（上院）、国民议会（下院）组成，拥有立法权。2018 年 10 月，不丹统一党在第三届国民议会选举中获胜并组建新政府，洛塔·策林担任首相。

政府还设有 11 个直属机构：皇家文官委员会、国家计划委员会、国家环境委员会、国家劳动局、皇家货币局、国家技术培训局、皇家

管理学院、法律事务局、不丹研究中心、地方发展委员会、国家文化事务委员会。

1.1.3 经济概况

不丹为最不发达国家之一。境内货币为努尔特鲁姆(Ngultrum)，简称努(NU.)，与印度卢比等值。2017年国内生产总值(GDP)为25.12亿美元，人均GDP约3438美元，GDP增长率4.63%。2017年汇率：1美元≈65.1努。2017年年均通货膨胀率为4.96%，失业率为2.4%。

不丹1961年起开始实行经济发展的“五年计划”，并从印度、瑞士、联合国开发计划署等国家和国际组织获得经济援助。2013年至2018年为不丹第11个五年计划，总投资约2132.91亿努，较上一个五年计划增长45.8%，主要目标是实现社会经济自给自足、包容、绿色发展。

主要金融机构有皇家货币局(Royal Monetary Authority)、不丹银行(Bank of Bhutan)等。皇家货币局成立于1982年，是不丹的中央银行，负责制定和执行政府的货币政策，代表政府办理外币存款业务。不丹银行成立于1968年，属国家商业银行，一度与印度国家银行合办。2002年，印度国家银行将管理权移交给不丹，持股份额也由40%降至20%。

作为不丹私有化进程的里程碑，1996年不丹政府允许金融部门公开发行股票，并与亚洲开发银行和花旗银行签署协定，允许它们购买不丹国家银行(Bhutan National Bank)不超过40%的股份。

1.1.4 文化概况

不丹是中国的西南邻国，与中国西藏地区语言、风俗、文化相近，历史联系悠久，官方语言为西部不丹语“宗卡”和英语，主体民族为不丹族。

2017年，全国有各类学校1854所，教员12057名，在校学生213766名。2016年不丹毛入学率为18.6%，适龄儿童入学率为94.7%。国民识字率约为71.4%（2017年）。2003年6月建立第一所大学不丹皇家大学。1961年起学校实行双语制，不丹语“宗卡”为必修课。强调职业技术教育，以适应社会需要。射箭和摔跤为不丹传统民族体育项目。

1.2 投资环境概述

水电和旅游资源是不丹经济发展关键资源。在多个多边发展组织的支持下，不丹积极发展教育、社会以及环境事业。值得注意的是，不丹所有的经济开发项目都会充分考虑该国政府保护自然环境和民族传统的愿望。

不丹对外贸易主要包括向印度出口电力，出口硅铁合金、火山硅酸盐水泥、铜线、小豆蔻、石膏、木材、手工艺品、水果以及宝石和香料。主要进口产品为燃料、润滑油、谷物、飞机、机械及零部件、汽车、纺织品以及大米。主要贸易伙伴有孟加拉国、香港（中国）、印度和日本。

为努力融入世界经济，不丹已逐步采取措施促进私有经济的发展。不丹是在最近才向外国资本开放。不丹政府认识到为满足本国就业和自给自足目标，引进外国直接投资已是当务之急。2002年的时候，外国资本只有通过不断谈判才能以合资企业的形式投资于国际酒店和连锁度假村，而现在可直接投资于包括旅游业在内的多个行业。

由于紧密的贸易往来和货币关系，不丹经济与印度渊源颇深。印度向不丹提供了大量的财政援助，同时也是不丹最大的进出口伙伴。境外资本也主要来自于印度，在两国特殊的关系背景下开展经营。2007年2月不丹和印度重新签订了友好条约，代替两国于1949年签订的《和平友好条约》。

不丹是南亚区域合作联盟（SAARC）和环孟加拉湾多部门技术经济合作倡议（BIMSTEC）成员国，目前正在准备申请加入世贸组织（WTO）。

1.2.1 近年经济发展情况

2013 至 2017 年，GDP 增长率分别为 2.14%、5.75%、6.49%、7.99%、4.63%。其中第三产业发展最快，其次分别为制造业、电力和建筑业。2013 至 2017 年通货膨胀率分别为 8.77%、8.27%、4.58%、3.22%、4.96%。2002 年开始，制造业和服务业率先对外资开放，外资控股最高可达 70%。2018 年，在联合国发展署发表的全球人类发展报告中，不丹 2017 年的人类发展指数（HDI）排名为 134 位，比 2016 年提高 1 位。

1.2.2 资源储备和基础设施

不丹有白云石、石灰石、大理石、石墨、石膏、煤、铅、铜、锌等矿藏。水力资源丰富。水电资源蕴藏量约为 3 万兆瓦，目前仅约 1.5% 得到开发利用。森林覆盖率约为 70.46%，自然保护区面积占国土面积的 51.4%。物种丰富，每万平方公里上有植物 3281 种。

不丹依托印度发展基础设施建设。近年，在印度的援助下，不丹开始修建国内第二个国际机场——更勒普国际机场，并重新铺设了帕罗国际机场。公路方面，印度边境筑路组整修了更勒普—萨姆托巴利的 31 号国家公路段，不丹政府修建了代伐姆—民江的公路。基础设施建设对于不丹经济发展的贡献很大，尤其是近年来向印度出口水电及相关建筑业成为不丹经济支柱之一。

1.2.3 支柱和重点行业

农业和林业是不丹的支柱产业^[2]。农业人口占总就业人口 63.3%，可耕地面积占国土总面积的 16%，主要农作物有玉米、稻子、小麦、大麦、荞麦、马铃薯和小豆蔻。畜牧养殖较普遍。工业以家庭作坊为主，主要产业有水泥、木材生产、水果加工、酿酒等，旅游业是不丹外汇的重要来源之一。

2017 年，农业约占 GDP 的 17.37%，第二、三产业占 GDP 的 40.57%和 42.06%。水电资源丰富并向印度出口，水电及相关建筑业已成为拉动经济增长的主要因素。

1.2.4 投资政策

1.2.4.1 投资门槛

(1) 外商投资制度

①外国投资的法律法规

不丹已逐步放开在贸易、工业和金融方面的限制，以促进私有经济的发展，包括允许外国资本直接投资于本国经济。可以说，新的外国直接投资（FDI）政策是本轮改革的重要内容。

与过去的 FDI 政策相比，2010 年 FDI 政策（至今仍为最新政策）有以下重要变化：

在投资领域方面，以“负面清单”（Negative List）代替“正面清单”（Positive List），放开了对外国直接投资的限制；

政府优先鼓励的投资项目，外国资本比例可达到 100%；外国资本参股比例不能低于 20%；

②外国投资企业的注册流程

^[2] 尽管不丹农业占 GDP 比重呈逐年下降趋势，但由于其整个经济是以农业和林业为基础，且 60%以上的人口都是直接依赖这两个行业生存，因而还是被普遍视为支柱产业。

拟在不丹设立外国直接投资企业的境外投资者应按照 2000 年《不丹王国公司法（修订版）》（以下简称《公司法》）的规定履行注册程序，并自取得政府颁发的外国直接投资企业注册登记证之日起成立。

（2）投资行业限制

①外国资本的投资限制

不丹是在最近几年才向外国资本开放本国经济的。根据 2010 年 FDI 政策（2014 年 7 月 18 日修订），除了在表 3 的“负面清单”和表 4 的“禁止清单”（Prohibited List）中列明的行业和行为外，不丹向 FDI 开放了其所有的经济活动领域，

表 1 和表 2 分别列明了制造和服务业优先开放的领域。

然而无论外国资本进入哪个行业，保护不丹文化遗产和自然环境、避免出现收入极端不均都是政府优先考虑和关注的重点。

表 1 优先开放名单——生产和制造业

序号	产业
1	农业生产
2	林业生产
3	能源（水力、太阳能、风能以及其他可再生能源）
4	水产品
5	医药制造
6	其他制造业（电子、电器、计算机硬件以及建筑材料）

表 2 优先开放名单——服务业

序号	产业
1	教育
2	健康
3	五星级以上酒店、度假村
4	基础设施
5	研发
6	总机构服务
7	信息和基于信息技术的服务
8	建筑服务
9	废品处理

10	城市污水处理和自来水供应
11	四星级酒店
12	技术和职业教育
13	运输及相关服务
14	咨询服务
15	金融服务

此外，为引入境外品牌、专利、商标而采用技术合作、市场推广以及特许经营等不同合作方式的项目，必须事先获得不丹工商部的书面许可。

现有经济实体中的 FDI。现有实体中的外国直接投资可以通过技术现代化、环保升级、提高附加值、产能扩张以及产品多元化等方式加大与主营业务有关的设施设备的投入，但应符合两个下列条件：

第一，在外国投资者没有收购现有实体股份的情况下，该实体的股本基数增加；

第二，满足目前新设外国直接投资企业的资格条件。

尽管有上述限制，为实现战略联盟^[3]或复兴不景气行业而引入的外国资本可直接投资于现有实体。

表 3 负面清单——未向外国直接投资放开的行业

序号	产业
1	媒体和广播业
2	分销服务，包括批发、零售和微型贸易
3	销售原矿或原生矿为目的的采矿业
4	三星（含）以下的酒店
5	一般医疗服务
6	不符合原产地证书要求的工业
7	其他禁止从事的行业

表 4 禁止清单

^[3] 战略联盟指的是由两个或两个以上有着共同战略利益和对等经营实力的企业，为达到共同拥有市场、共同使用资源等战略目标，通过各种协议、契约而结成的优势互补或优势相长、风险共担、生产要素水平式双向或多向流动的一种松散的合作模式。

序号	产业
1	不得从事违反不丹王国相关法律的活动
2	不得从事威胁国家安全和公共秩序的活动
3	不得从事危害公共健康、环境保护以及不丹道德和文化的活动
4	武器、弹药和炸药
5	有毒有害化学产品
6	与进口垃圾相关的活动
7	制作、播放和销售淫秽物品
8	赌博
9	烟草及烟草制品

② 参股要求

2010 年 FDI 政策还对外资进入优先开放行业的最低投资额、外资股权比例以及其他特定条件进行了详细规定。生产制造业的最低投资规模（全部投资成本）应不低于 2000 万努，外资股权比例最高可占 74%；服务业的最低投资规模为 300 万努，外资股权比例最高可占 100%。这些投资项目都有相应的行业政策和程序来监管。

从事其他经营活动，外资股权比例最高不能超过 74%，制造业最低投资额为 5000 万努，服务行业为 2500 万努。

1.2.4.2 投资吸引力

不丹是世界上最不发达国家之一，对外开放较晚，加上自身条件限制，经济发展缓慢。2017 年 GDP 为 25.12 亿美元，人均 GDP 约为 3438 美元，消费者无太大购买力。不丹城市化水平低，人口基数小，劳动力数量并不多，且大部分为农民，教育水平不高，因而从人力资本角度来看，不丹缺乏投资吸引力。

1.2.5 经贸合作

不丹对外贸易主要在南盟成员间进行。印度是最大贸易伙伴，与不丹签有自由贸易协定。2018 年，不丹进口额为 713.45 亿努（含电力进口额 2.95 亿努），出口额为 414.13 亿努（含电力出口额 105.78

亿努)。不丹对印进、出口额分别为 601.07 亿努(含电力进口额 2.95 亿努)、321.7 亿努(含电力出口额 105.78 亿努),分别占总进、出口额的 84.25%和 77.68%^[4]。其他主要贸易伙伴有韩国、中国、新加坡、泰国、日本、孟加拉国等。其中,不丹与孟加拉国之间签有优惠贸易协定。

2018 年,中不贸易额 16.15 亿努,同 2017 年相比,增长了 0.23%。其中,不丹向中国进口 16.14 亿努,同比增长 0.23%;出口 0.01 亿努,同比增长 0.05%。^[5]

1.2.6 投资注意事项

(1) 政治稳定性

不丹政局相对稳定,经济发展态势较好。印度对不丹的影响之大,涉及经济、政治、外交和军事方方面面,一定程度上可以说印度在“控制”着不丹。

(2) 社会治安

不丹是一个全民信教的国家,也是唯一一个以藏传佛教为国教的国家,社会治安良好,犯罪率极低。2004 年底起,全国范围内实行禁烟。

(3) 外国人政策

迄今为止,不丹仍然是周边国家中唯一一个没有和中国建立起正式外交关系的国家,在边界问题上也存在主权争议,但是总体上两国友好,双边关系稳定。

(4) 劳动力制约因素

^[4] 数据来源于《2018 年不丹对外贸易统计》

<https://www.mof.gov.bt/publications/reports/bhutan-trade-statistics/>

^[5] 数据来源于《2017 年不丹对外贸易统计》及《2018 年不丹对外贸易统计》

<https://www.mof.gov.bt/publications/reports/bhutan-trade-statistics/>

2018 年不丹的整体失业率为 3.4%，其中年轻人（15 岁到 24 岁）失业率为 15.7%，劳动参与率为 62.6%^[6]。根据劳动和人力资源部的数据，在五年内，预计将有超过 82000 名求职者进入就业市场。

^[6] 不丹国家门户网站-2019 年不丹一览

<http://www.nsb.gov.bt/publication/publications.php?id=5>

第二章 不丹税收制度简介

2.1 概览

2.1.1 税制综述

不丹在 1960 年之前，税收以实物和劳役形式征收。随后，对土地、财产、营业收入、提供货物和劳务开始实行货币化税收，逐步取代了实物税。

不丹在 1989 和 1992 年实行了两次税制改革，主要内容是对净利润征收营业所得税，从而替代原先对流转额征收 2% 的税收模式；对出口实行免税、对工厂机器设备免征销售税和进口关税以及废除其它一些杂税。通过税改，不丹扩大了税基，税制结构趋于合理，征管程序得到简化，也提高了税收透明度，基本建立起一个连贯和合理的税收制度。

不丹实行古典税收体系。首先对公司的利润在分配环节征税，然后对其股东从公司利润中分配的股息再进行征税，不允许抵扣公司环节已征收的税款。不丹不实行参股免税制度^[7]。

不丹的税收收入一般分为三个部分：直接税、间接税和非税收入。不丹王国以公司所得税(Corporate Income Tax)、营业所得税(Business Income Tax)和个人所得税(Personal Income Tax)的形式征收直接税。公司所得税是对上市公司征收的，而其他非上市公司的企业纳税人，都要缴纳营业所得税。个人所得税的征收对象是个人对从商业以外的 6 个特定来源获得的收入进行征税的，即个人性质的收入。除此之外，直接税还包括农村税，主要由土地税、房屋税和牛税组成。间

^[7] 所谓“参股免税制度”，是指居民企业参与外国公司的股份达到一定的比例要求时，居住国就给予其海外所得全部或部分免税待遇的一种鼓励性税收制度。

接税一般包括销售税、消费税、关税等等。无论是直接税还是间接税，都由财政部的收入和关税局管理。

不丹的非税收入主要是来自大型水电企业、德鲁克电力公司和德鲁控股和投资公司的股息收入。

2017/18 财年，不丹政府总收入为 368.71 亿努，比上一财年增长了 24%。其中税收收入为 271.08 亿努，占总收入比重为 73.52%，比上一财年增长了 24.9%；非税收入为 97.63 亿努，占总收入比重为 26.48%，比上一财年增长了 21.9%^[8]。从国际角度来看，不丹在税收方面的排名低于一大批低收入和中低收入国家的平均水平。国际货币基金组织以往的研究表明，尽管不丹的总收入与亚太地区的平均水平相比不算太低，但税收收入所占的份额相对较低，而国内水电部门非税收入弥补了收入缺口。虽然税收收入的份额最近已超过非税收入，但不丹仍有较大潜力来提高税收收入的占比。

另外，政府还征收汽车税、外国旅游税、特许权使用费、市税、商业和专业许可费以及健康基金。社会保障费（健康基金）缴入国家健康卫生局。

2.1.2 税收法律体系

不丹公司法主要以印度法律和英国普通法为基础。2000 年颁布的《不丹王国公司法》是该国与投资和公司管理有关的主要法律。外国直接投资业务的税收管理法规包括 2001 年实施的《不丹王国所得税法案》（以下简称《所得税法》）、《销售税法》以及 2000 年实施的《关税和消费税法》。同时，不丹政府一直在修订这些税收法规。

管理国家一级的直接税主要法律是 2001 年颁布的《所得税法》（ITA），该法与同年颁布的《不丹王国所得税法施行条例》（以下简称《所得税条例》，现已修订成第四版所得税条例）一起于 2002 年

^[8] 不丹税务局 2017/18 国家收入报告

<http://portal.drc.gov.bt/drc/node/1811>

1月1日生效实施。间接税，即销售税、海关关税及消费税，其上位法为2000年颁布的《不丹王国销售税、关税和消费税法案》。

2.1.3 近三年重大税制变化

不丹第二届议会第七次会议通过了修改后的《不丹税收法案》（2016年），并修改了以下税收：个人所得税基本免税限额和教育费用限额，自2016年起生效。

2012年颁布的《不丹贸易分类关税与销售税表》对诊断试剂、实验室试剂、印刷书籍、报纸、图片等印刷行业产品，手稿、文稿、植物征收销售税和关税，自2016年1月起生效。

2002年的《矿山和矿产管理条例》规定的矿产使用费和矿产租金，自2016年6月1日起生效。

不丹第二届议会第八次会议通过《2016年不丹所得税法案（某些条款的废除）》，根据该法案规定，自2016年1月1日起，固定存款利息收入将不再作为个税的应税收入。

另外，所得税条例还对已故人士的个人所得税缴纳情况进行了明确，即个人在收入年度内死亡的，其法定代表人应被视为合法代理人，代替已故人士进行个人所得税的缴纳。死者的法定代表人由法院指定，并由收入和海关局予以批准。法定代理人对死者负有完全责任，且所负责任以死者遗产承担责任的范围为限，时间上以死者的遗产交由法定继承人管理为止。未为死者指定法定代表人的，享有死者所得的受益人应当缴纳所得税。

2.2 公司所得税 (Corporate Income Tax)

2.2.1 居民企业

2.2.1.1 判断标准及扣缴义务人

公司所得税只对上市公司课征。所有其他非上市公司类型的企业须缴纳营业所得税（参见 2.3.1.1）。

这一做法只限于在不丹注册成立的国有和私营公司，以及在国外成立的类似性质的公司。不论是居民或是非居民企业，这样的实体一般被称之为公司。

居民：

《所得税法》将居民定义为任何因住所、居所、管理场所或其它类似性质的标准而在不丹负有纳税义务的公司。

根据不丹王国 2000 年公司法在经济事务部公司登记处注册的公司，将成为不丹居民。

2.2.1.2 征收范围

征收范围包括利息、股息、合同所得（建筑、伐木工作、运输、管理合同、咨询以及专业服务及供货）、国家旅游经营所得、租金、使用车辆、厂房、机器的租赁费或支付的知识产权使用费。

2.2.1.3 税率

(1) 所得和资本利得

负有完全纳税义务的公司按 30% 的税率缴纳所得税。

(2) 对国内付款征收的预缴税款

对负有完全纳税义务的公司支付的具体款项需按总额预缴税款。其主要的税率如下：

表 5 预缴税率表

所得	税率 (%)
利息	5
股息	10
合同所得（建筑、伐木工作、运输、管理合同、咨询以及专业服务及供货）	2
国家旅游经营所得	2
租金	5
使用车辆、厂房、机器的租赁费或支付的知识产权使用费	5

预缴税款可抵减最终应纳税额。

对非居民支付款项征收预提所得税，请参见 2.2.2.7。

2.2.1.4 税收优惠

2017 年 5 月，财政部宣布了《不丹财政激励法》（2017 年）的实施细则，该法案由第二届议会第九次会议通过。激励措施包括两种类型：

（1）一般激励

①新成立的制造企业和 IT 服务企业，其出口获得的可兑换外汇收益免征所得税；

②为扩大产能、产品升级、实现自动化、增加产品品种、设备升级、提高产量或降低生产成本而进行的再投资，其再投资部分的 25% 可给予所得税免税；

③对于采用现代环保技术产业的技术升级费用，可获得该费用最多 15% 的所得税退税；

④对雇佣的职工全部为不丹国民且人数在 20 名以上的企业实行 10% 的所得税退税；

⑤对准备首次公开募股的公司免征所得税 5 年。

（上述 5 条激励措施的有效期均为从 2017 年 5 月 8 日到 2020 年 12 月 31 日）

⑥在 2018 年 12 月 31 日前，在农村地区的小微企业可享受免税；

⑦对金融机构向教育和技能发展项目及海外就业计划提供优惠利率贷款所取得的利息收入免征所得税。

⑧对小微企业和合作社免征所得税 10 年；

(2) 具体行业激励

①商业养殖及其产品的配套加工免征所得税；

②对新成立的 IT 和信息技术服务企业，免征所得税；

③制作动画影片的企业以及媒体服务提供商（印刷媒体及广播实业）免征所得税；

④出租车、汽车租赁服务供应商免征所得税；

⑤在廷布（Thimphu）和彭措林市（Phuentsholing Thromde）区域以外设立教育职业学院的，免征所得税；

⑥在农村地区新成立的医药商店和新设立的高端医疗设施，免征所得税；

⑦从制作电影、纪录片和为公共广播的连续剧获得的所得，免征所得税。

⑧使用本地原料生产的产品，加计 10% 税前扣除；

⑨对新成立的使用国产原料的采矿企业免征所得税 10 年；

⑩对现有的使用国产原料的采矿企业免征所得税 5 年；

⑪对新成立的旅游标准酒店免征所得税 10 年，对现有的酒店升级成旅游标准酒店的免征所得税 5 年；

⑫对建立的用作酒店经营的农庄和家庭旅馆，免征所得税 5 年；

⑬对从事农业和再生自然资源经营活动的企业，免征所得税 10 年；

⑭对新成立的音乐学校、运动体育学校，免征所得税 5 年；

⑮对新成立的精选私营健康卫生服务企业，免征所得税 5 年；

⑯对新成立的从事电影、纪录片及系列公众节目生产制作的企业，免征所得税 5 年；

⑰对新成立的制作的动画片企业，免征所得税 5 年；

⑱对新成立的传媒服务提供商，即平面媒体和节目播放企业，免征所得税 5 年；

⑲对国内航空公司支付的飞机租金，免征 3%的预提所得税

⑳对出租车轿车租赁服务提供商，免征所得税 5 年；

㉑对新成立的废物处理和回收企业包括废品收购商，免征所得税 5 年；

㉒对新成立的基础设施开发企业免征所得税 10 年；

2.2.1.5 应纳税所得额

居民企业须就所有收入来源负有“完全纳税义务”，因而被称为完全纳税义务公司。非居民企业负有“有限纳税义务”，仅就不丹来源所得征税（参见 2.2.2）。

完全纳税义务公司的应纳税所得包括所有类型的现金或现金等价物所得。应税所得包括具体的无形资产所得，包括出售商誉的收益或损失、出售或放弃租赁权或租赁合同，或其他权利如诀窍、专利、版权、艺术或商标以及对放弃代理的赔偿。以赠礼的形式来放弃所有权的视同销售。

通常来讲，所得税是对收入减去可列支的成本和折旧后的毛所得征税。

经营所得是按照权责发生制来计算的。

(1) 免税收入

税收优惠提供以下免税（参见 2.2.1.4）。

(2) 税前扣除

①准予扣除的费用：

完全和专门为生产经营而发生的费用，可以税前列支。遵循以下一般原则：

a. 必须妥善保管账簿；

b. 列支的费用必须是为公司经营所发生的，必须有购买发票、现金收据或其它合法有效凭证作为支持文件和凭据；

c. 如果开支费用中仅有一部分是为经营目的而发生的，则只能将该费用中的那部分开支作为税前列支；

d. 交易中未按独立交易原则发生的费用不允许列支。公平原则是指交易发生时的主流市场条件，不存在交易双方利益冲突。

所得税条例对税前列支做了某些限制规定，对超出限制的费用不允许列支。允许扣除项目分为以下几大类，并有诸多限制：

a. 直接成本，即那些可直接归属于产生所得的费用，例如生产企业购买的原材料；

b. 雇佣费用，包括工资、薪金、奖金、劳动许可费、作为应税工资所得的免费利益或优惠福利、代缴的公积金及退休金、职工福利费、医疗费和人力资源开发费。对这些费用有各种限制及评估规定。限制规定如下：

(a) 奖金：应付奖金总额不超过审核净利润的 10%，或员工 2 个月的基本工资，以较低者为准；

(b) 医疗费用：每年每个员工的实际治疗费用的最高限额为 50000 努；

(c) 人力资源开发费用：如果发生的费用超过核定流转额的 1%，则全部费用必须在今后的 3 年内平均分摊。

c. 管理费用：

(a) 开办费用，在经营的头 3 年里平均摊销；

(b) 达到审定流转额 2% 的研发费用（如果研发费用超过审定流转额 2%，则该费用将全额资本化，并在未来的 3 年内进行折旧）；

(c) 一般办公开支；

(d) 企业资产和员工的保险费；

(e) 维修和保养费用；

(f) 厂房、机器和车辆的租赁费；

- (g) 土地和房屋租金；
- (h) 对企业资产征收的市政和机动车税；
- (i) 向贸易和工业部缴纳的贸易许可登记费和续期的费用；
- (j) 法务及专业服务费；
- (k) 会员年费及会费；
- (l) 从公认的金融机构获得商业贷款利息，贷款不超过最大债资比限制（参见 4.2）。

d. 销售和营销支出：

- (a) 佣金；
- (b) 达到审定净利润 2% 的招待费用、达到审定毛所得 2% 的宣传和广告费；

e. 坏账，如果债务为 5 年或以上，限额为每个债务人 25000 努（如果企业是金融机构，每个债务人金额不超过 100000 努的坏账可以注销）。注销的坏账，如果以后又收回的，应作为所得缴税；

f. 杂项/一般费用，包括意外损失、不可预见的陈旧存货、不能避免的存货短缺、运输费、向救灾基金或维护和促进宗教、文化、体育、教育和科学活动的批准捐款。

② 非扣除费用

以下项目不能扣除：

- a. 食品、服装、婚宴等私人开支；
- b. 员工个人的管理费用；
- c. 税前向股东、合作人和业主派发股息或分配利润；
- d. 政府批准计划以外的寿险和健康险保费；
- e. 公司所得税、营业所得税和个人所得税；
- f. 罚款、罚金、罚息、没收财物等；
- g. 使用或通过公开拍卖或招标获得牌照或许可证所支付的款项；
- h. 其它任何与经营不相关的费用。

③ 折旧和分摊

固定资产采用直线法按下列规定的比率计提折旧：

表 6 固定资产折旧表

资产分类		折旧率 (%)
基础设施		
-	永久	3
-	半永久	20
-	临时	50至100
发电和传输设备		5
其他设备		15
家具、配件及餐具		15
工厂和机械（包括零部件和配件）		15
车辆、道管以及飞机		15

规定的折旧率是最高折旧率，纳税人可以选择一个较低的折旧率。纳税人可以在记账时使用较低的折旧率，但出于税收目的，可以依据《所得税法》，在纳税申报表中调整使用最高的折旧率。如果纳税人未做调整，税务当局会接受较低的折旧金额。在第一个纳税年度使用折旧率应适用于该资产的整个折旧期。

在年内购买的资产，应从购买之日起或资产处于可用状态的交货之日起，按比例计提折旧。每人每年达到 25000 努的小型资产，可直接摊销。

经营场所长期关闭或关停超过了 180 天，这期间不允许计提资产折旧。

如果新资产是在收入年度购买和交付的，折旧必须按比例计提。

④ 存货的计价

《所得税法》规定纳税人可以选择按以下原则进行存货的计价：成本价格，包括关税、消费税、销售税、运费和保险费；或生产的实际成本。

在第一年纳税年度使用的计价方法一经确认，不得改变。

⑤ 亏损弥补

所得年度发生的亏损可以向以后年度结转，最长时间为 3 年，用以冲减相同业务的利润。由于豁免债务而造成的损失不能结转。

亏损不能向以前年度结转。

⑥ 储备和准备金

设立和调整准备金不能税前列支，但有特殊规定的除外。金融机构用于意外贷款损失所提留的准备金可以列支，但要符合 2011 年《不丹金融服务法》。

⑦ 资本利得

对资本利得没有单独征税，只作为企业所得的一部分征税。

对股票的资本利得征税，是指出售股份的收益或损失将计入应税所得中计算征税。如果股票是打折出售，将会使用公平的市场价格作为股票的销售价格。

当销售已计提折旧的营业资产时，其产生的亏损或盈利应计入企业的经营盈亏中。其销售价格是市场价值或账面价值的孰高者。

2.2.1.6 应纳税额

根据《所得税法》之公司所得税第 9 章第 46 节的规定，按不丹王国公司法注册的所有公司应按净利润的 30% 缴纳公司所得税。净利润应为总收入减去税法及法规允许的扣除额。

2.2.1.7 对资本征税

不动产税

(1) 土地税

对乡村土地每年按以下税率征收年度土地税：

湿地：每英亩 24 努；

旱地：每英亩 12 努；

竹林盐泽地：每英亩 1 努；

欠发达轮息地：每英亩 10 努；

果园土地（苹果、橙子和小豆蔻）：每英亩 12 努；

（2）城镇土地使用税

在城镇的业主须缴纳城镇土地使用税。根据土地的类别和用途，其税率有所不同，其幅度在每平方英尺 0.10 至 5 努之间。

（3）房产税

乡村地区的房产税按下列税率征收：

永久房屋：每年 20 努；

半永久性房屋：每年 10 努。

（4）城市房产税

城市房产税是对位于城市的房屋不动产征收。其税率是基于房产坐落的城市，以及该城市基于人口、位置、贸易、产业等进行的分类。根据建筑的等级和城市的类别，城市房产税的适用税率为每年 5 至 100 努之间。对于住房，税率范围从每年 100 至 500 努之间，不分城市的类别。

（5）财产转让税

财产转让税是对销售的土地，或附着于土地上建筑物，按其售价的 5% 征收。出售财产方是该税的纳税人。父母向其子女、配偶之间转让土地免征财产转让税。

（6）资本的其它税收

对财产征收的其它税费是：未开发土地税、土地划界费和建设规划费。

2.2.2 非居民企业

2.2.2.1 概述

根据《不丹公司法》，未在不丹境内注册的公司被认为是非居民企业（参见 2.2.1.1）。非居民企业一般仅就来源于不丹的所得缴纳所得税。这些公司被称之为负有“有限纳税义务”的公司。

2.2.2.2 所得来源地的判定标准

所有收入，包括通过双边或多边代理直接或间接经由位于不丹的代理机构收到的赠款或贷款，均被视为来源于不丹的收入。如果非居民企业在不丹设有常设机构，则以下收入被视为来源于不丹的收入：

- 与常设机构有关的债务支出或利息支出；
- 常设机构为自用而支付的特许权使用费；
- 常设机构接受服务而支付的技术服务或顾问费；
- 位于不丹的不动产产生的收入。

2.2.2.3 税率

负有有限纳税义务的公司（即非居民企业），其所得税税率为：

- （1）常设机构，净利润的 30%；
- （2）承包商和咨询，合同总价的 3%；
- （3）利息和特许权使用费，总额的 5%；
- （4）股息收入，总额的 10%。

其他收入应按不同的税率缴纳预提所得税（参见 2.2.2.7）。

2.2.2.4 征收范围

位于境外的公司或法人实体应就以下不丹来源的所得缴税：

从不丹的常设机构取得的经营所得，包括来自该业务的出租收入、支付咨询服务费，技术援助或类似活动、股息、特许权使用费或与常设机构有有效联系的利益；不动产所得；合同所得；咨询、技术顾问费或类似活动所得；股息；特许权使用费和利息。

2.2.2.5 应纳税所得额

非居民企业负有“有限纳税义务”，仅就来源于不丹的所得征税，对负有有限纳税义务的公司支付的具体款项需按总额扣缴预提税（参见表 7）。

2.2.2.6 应纳税额

与居民企业相同，参见 2.2.1.6。

2.2.2.7 预提所得税

(1) 股息

股息须按其总额缴纳 10% 的最终预提税。

(2) 利息

利息须按其总额缴纳 10% 的最终预提税。

(3) 特许权使用费

支付的知识产权使用费须按其总额缴纳 5% 的预提税。非最终预提税可抵减最终应纳税额。

(4) 其他

对负有有限纳税义务的公司支付的具体款项需按总额扣缴预提税。其主要的税率如下：

表 7 非居民企业预提税税率表

所得	税率 (%)
合同所得（建筑、伐木工作、运输、管理合同、咨询以及专业服务及供货）	3
租金	5
车辆、厂房和机械设备的租赁费	5

对合同所得征收的预提税是最终税。非最终预提税可抵减最终应纳税额。

2.3 营业所得税 (Business Income Tax)

根据《所得税法》之营业所得税规定，除根据本部分制定的规则外，为《所得税法》第一部分（即公司所得税部分）制定的规则也应适用于营业所得税部分，另有明确规定的除外。

2.3.1 居民企业

2.3.1.1 判断标准及扣缴义务人

《所得税法》中第一部分（即公司所得税部分）未涵盖的经济实体，均应按照营业所得税的规定，履行“完全纳税义务”。对于营业所得税而言，居民是指任何因住所、居所、管理场所或其它类似性质的标准而在不丹负有纳税义务的公司。

2.3.1.2 征收范围

营业所得税法与上述公司所得税法的规定一致。具体请见 2.2.1.2。

2.3.1.3 税率

负有完全纳税义务的企业按 30% 的税率缴纳营业所得税。

2.3.1.4 税收优惠

营业所得税法与上述公司所得税法的规定一致。具体请见 2.2.1.4。

2.3.1.5 应纳税所得额

营业所得税法与上述公司所得税法的规定一致。具体请见 2.2.1.5。

2.3.1.6 应纳税额

营业所得税法与上述公司所得税法的规定一致。具体请见 2.2.1.6。

2.3.2 非居民企业

2.3.2.1 概述

根据不丹王国 2000 年公司法，未在经济事务部公司注册处注册的企业，将被视为非居民企业（参见 2.2.1.1）。非居民企业一般仅就不丹来源所得缴纳所得税。这些企业被称之为负有“有限纳税义务”的企业。

2.3.2.2 所得来源地的判定标准

所有收入，包括通过赠款或贷款直接或通过不丹机构从双边/多边机构收到的收入，均应视为来源于不丹。但是，非本国居民在不丹有常设机构的，下列收入应视为来源于不丹：

- (1) 因与不丹常设机构有关的债务而支付或承担的利息；
- (2) 不丹常设机构支付给本国使用的特许权使用费；
- (3) 常设机构为提供的服务支付的技术服务或咨询费；或
- (4) 不丹不动产收入。

2.3.2.3 税率

负有“有限纳税义务”的企业的营业所得税税率如下：

- (1) 常设机构，按净利润的 30% 计算；
- (2) 承包商和咨询，合同总价的 3%；
- (3) 利息和特许权使用费，按总价的 5% 计算；和
- (4) 股息收入，税率为总金额的 10%。

2.3.2.4 征收范围

有下列情形之一的，应当缴纳营业所得税：

(1) 通过常设机构在不丹开展业务或参与通过常设机构开展的业务活动。纳税义务包括出租这类业务的收入、咨询服务、技术服务或类似活动的付款、股息、特许权使用费或与常设机构有实际联系的利息。矿产资源的初步调查、勘查、开采活动，从第一天起即视为常设机构运行；

- (2) 以业主、共有人或用户的身份从不丹的不动产获得收入；
- (3) 作为承包商从不丹获得收入；
- (4) 从不丹境内取得咨询、技术服务或类似活动的收入；
- (5) 从不丹获得的股息红利；
- (6) 从不丹收取的特许权使用费；或

(7) 从不丹获得的利息。

2.3.2.5 应纳税所得额

营业所得税法与上述公司所得税法的规定一致。具体请见 2.2.1.5。

2.3.2.6 应纳税额

营业所得税法与上述公司所得税法的规定一致。具体请见 2.2.1.6。

2.3.2.7 预提所得税

营业所得税法与上述公司所得税法的规定一致。具体请见 2.2.2.7。

2.4 个人所得税 (Personal Income Tax)

2.4.1 居民纳税人

2.4.1.1 判定标准

不丹公民、居民以及其他从不丹取得所得在不丹从事工作的个人，都是个人所得税的纳税义务人。

对于个人所得税而言，居民是指在一个所得年度中在不丹停留满 6 个月的任何个人。凡收入年度在不丹停留少于 6 个月的个人，不作为不丹居民。

已婚夫妇应分别缴税。除非在书面协议中另有规定，资产共同所有权产生的所得应平分。

2.4.1.2 征收范围

(1) 应纳税所得

不丹公民、居民以及其他从不丹取得所得在不丹从事工作的个人，都是个人所得税的纳税义务人，都需要就其收入单独提交纳税申报单。个人所得税对来源于以下六种项目的所得征税：

①受雇或提供非认证的咨询劳务所取得的薪金所得；

②不动产出租所得；

③持股取得的股息所得；

④定期存款利息收入；（不丹第二届议会第八次会议通过《2016年不丹所得税法案（某些条款的废除）》，根据该法案规定，自2016年1月1日起，固定存款利息收入将不再作为个税的应税收入。）

⑤来自苹果、橙、豆蔻果园经济作物收入；

⑥其它来源所得，即租用私人汽车、厂房、机械及知识产权的收入。

（2）免税所得

只要符合规定的条件，宗教机构或组织、慈善机构、信托或法人组织可免征个人所得税。宗教机构或组织必须在宗教组织委员会（Choedhey Lhentshog，即 Commission for Religious Organizations）注册。

（3）工资

应税工资包括取得的所有现金或现金等价物，均需缴纳个人所得税。工资是指报酬、工薪、津贴、薪酬和接受免费或折扣取得的利益。

下列扣除可作为薪金总收入的扣除额：

①普通公积金对金融机构维持的养老金计划的供款。当养老金计划由除国家养老金和公积金局（NPPF）以外的不丹金融机构维持时，或者在不丹境外为代表不丹的雇员保留养老金计划时，供款的最高扣除率应以 NPPF 维持的计划费率为限。

②团体保险计划（GIS）缴款由不丹境内保险公司维持。最高扣除供款额须符合《2016年团体储蓄及保险计划指引》（附件一）。对于根据全国公积金计划维持的养老金领取者集体保险计划，50%的缴款可以扣除。

然而，以下项目不属于工资所得：

①旅游度假补贴；

②旅游补贴和按日给予的旅游津贴；

③搬迁补助和因搬迁补助的交通费用；

④向派驻国外的皇家政府雇佣的公务员发放的国外津贴和代表津贴；

⑤学员和交换学生领取的津贴和在不丹工作的志愿者领取的生活津贴。

另外，对雇主发放薪金的上限有规定，2010 年对雇主薪金上限的规定如下：

大雇主：50000 努；

中等雇主：40000 努；

小雇主：40000 努；

微小雇主：20000 努。

对保存账簿的单位发生的上述费用才允许扣除，且雇员将其作为工资申报所得税。

非执业顾问取得的咨询费应作为工资缴纳个人所得税。薪金所得按权责发生制征税。

工资所得需缴纳预提税（参见 2.4.1.3）。

（4）实物福利

对取得的经济利益将按工资所得征税，包括教育设施、住宿、家政服务、度假旅游、茶点津贴，电话设施和医疗福利。《所得税法》第一部分提供了对以上所得的计税方法。

雇员福利的计税价值是其雇主承担的实际费用。当雇主无偿或折价提供福利时，其计税价值如下：

①住宿：雇主实际发生的成本，或当雇主支付的实际成本无法确定时，为雇员工资的 30% 减去雇主收取的租金；

②家政服务：雇主承担的实际费用；

③煤气、电力和供水：雇主实际发生的成本，或当雇主支付的实际成本无法确定时，为雇员工资的 2%；以及运输或交通工具：雇主

承担的实际费用。然而，每天为工作人员提供的前往工作地点的巴士服务不作为工资所得。

④电话设施服务：雇主实际发生的成本。当不能区分私人和商业用途时，将总费用的 50%作为个人所得税福利。

（5）养老金所得

收取的一次性遣散费或公积金免征个人所得税。每月养老金收入作为受雇来源所得征税。

缴纳的公积金和保险费在计税时可扣除。（参见 2.4.2.4）

（6）董事费

董事收取的董事会费（即出席董事会会议）应作为受雇所得缴税。如果董事是该公司的雇员，上述所得应作为公司支付的报酬。

（7）投资所得

投资所得应缴纳个人所得税。

股息（不包括送股）应在派发的年度纳税。支付的贷款利息允许扣除，前提是该贷款是用于购买股票，并从公认的金融机构购买的。但是，如果公司的股息不是由购买的股票所产生的，则购买该股票所支付的贷款利息不能列支。

从不丹金融机构获得的定期存款利息所得，应在取得或存入的年份缴税。（不丹第二届议会第八次会议通过《2016 年不丹所得税法案（某些条款的废除）》，根据该法案规定，自 2016 年 1 月 1 日起，固定存款利息收入将不再作为个税的应税收入。）

每年股息和利息的豁免限额为 10000 努。

不动产（土地、建筑物、房屋、厂房、仓库和其他产生租金收入的建筑物）的租金所得按权责发生制征税，税前扣除如下：

为购买财产所支付的贷款利息；

不超过租金所得 20%的维修和保养费用；

保险费；

支付的市政税和城市房屋税收。

自用单位和不产生租金收入的不动产，不得扣除上述费用。但在一个收入年度内，不动产闲置达 3 个月，只要符合下列条件，便可享有上述扣除，并可获得豁免个人所得税：

不动产长期闲置，没有租金收入；

以书面形式在区域收入和海关总署登记的财产在 15 天内仍然空置；

出租该不动产的文件证明已制作完成；

未免征个人所得税的闲置财产，视同出租，租金按市场公允价格计算。一套个人或家庭自住的住宅房屋是免税的。

（8）免税所得

自 2016 年起，每年个人所得税的标准基本免税额为 200000 努。

（9）亏损

对于个人所得税而言，一项所得来源产生的亏损不能抵减另一项所得来源产生的盈利。亏损不得结转。

2.4.1.3 税率

（1）所得和资本利得

适用税率如下：

表 8 个人所得税税率表

应纳税所得净额（努）		边际税率（%）
达到	200000（基本免除）	0
200001	- 250000	10
250001	- 500000	15
500001	- 1000000	20
超过	1000000	25

（2）预提所得税

雇主必须按规定的扣除表格按月从总薪金收入中扣缴税款（扣除公积金和团体保险计划供款）。

对公民和居民支付的具体款项需按总额预缴税款。其税率如下：

表 10 预缴税率表

所得	预提税 (%)
利息超过 10000 努	5
股息超过 10000 努	10
合同所得	2
国家旅游经营所得	2
租金	5
使用车辆、厂房、机器的租赁费或支付的知识产权使用费	5

预缴的税款可抵减最终应纳税额。

对支付给非居民款项的预扣税率（参见第 2.4.2.3）。

2.4.1.4 税前扣除

在计算个人所得税时，以下项目可从总所得中扣除：

- （1） 批准用于指定用途不超过调整后总所得 5%的捐赠（受某些限制）；
- （2） 对每个受抚养子女最多 15000 努的教育补贴，自 2016 年收入年度起可由父母一方报销；
- （3） 在不丹保险公司缴纳的寿险保费（仅限于对涵盖寿险和储蓄险的保险计划支付保费的 50%，不超过 50000 努的部分；
- （4） 缴付的公积金和团体保险计划保费；
- （5） 取得租赁和商业租赁活动以及经济作物的所得，可获得 30% 的费用补贴扣除。

2.4.1.5 应纳税额

根据《所得税法》之个人所得税第 3 章 15 节的规定，在计算个人所得税时，可根据以前所预缴或/和扣缴的税款进行调整，计算出最终税额。

按季支付的源泉扣缴税和按季度从工资收入、租金收入、股息收入、利息收入和其他来源产生的税款，应当按照所得税条例——个人所得税 6.1 节的规定，根据公民和居民申报时的税额进行调整。

此外，某项所得未使用完的抵扣额或免税额不得用于抵减另一项所得，如用于出租所得的抵扣额或免税额不能用于抵减工薪所得。本年度未使用完的抵扣额或免税额也不能结转到下一年度使用。

2.4.2 非居民纳税人

2.4.2.1 判定标准及扣缴义务人

公民和居民个人按领土原则缴纳个人所得税，在国外取得的个人收入不征税。

非居民个人是不在不丹居住的个人。关于居所的规定，请参照 2.4.1.1。

2.4.2.2 征收范围

非居民个人有来源于不丹的所得或在不丹从事工作，需缴纳个人所得税（关于应税来源所得，参见 2.4.1.1）。所得一般是根据适用于居民个人的正常税收法规缴税，但适用于居民个人的利息和股息 10000 努的税收豁免这一点除外。

2.4.2.3 税率

其它所得按以下税率扣缴所得税：

表 9 非居民个人预提税税率表

所得	税率 (%)
利息	5
股息	10
合同所得（建筑、伐木工作、运输、管理合同、咨询以及专业服务及供货）	3
租金	5

使用车辆、厂房、机器的租赁费或支付的知识产权使用费。	5
----------------------------	---

对利息、股息和合同所得征收的预提税是最终税。非最终预提税可抵减最终应纳税额。

2.4.2.4 税前扣除

（同居民个人）

2.4.2.5 税收优惠

（同居民个人）

2.4.2.6 应纳税额

如果非居民纳税人所得收入须预缴最终预扣税，并且已适当扣缴的，则可以不另外申报。对于公民和居民以外的个人，源泉扣缴税和每季度缴纳的税款应视为个人所得税最终税款，并且不再要求该个人申报所得税。其他方面，非居民申报税单的要求与居民申报税单的要求相同。

2.5 其它税（费）

2.5.1 销售税

不丹没有增值税，但对商品和服务征收销售税。销售税受《不丹王国 2000 年销售税、关税和消费税法》管辖。从事进口货物到不丹以及制造、生产或销售产品和服务的个人、企业法人、公共团体和政府机构为销售税的纳税义务人。其征税环节是：进口货物的销售税在进口时征收，在销售时征税的进口啤酒除外。入境时按《不丹贸易分类、关税及销售税明细表》（2012 年 1 月第 5 版）来征收销售税。应税金额为：在货物入境征税时，对商品按离岸价来计价；当销售征税

时，按商品售价来计征。税率一般为 0 至 20%，还有 30% 的高税率，酒精饮料和烟草产品除外，它们的销售税税率为 50% 至 100%。

不丹对汽车的销售税税率做了修订，与关税和绿色税同时从 2014 年 7 月 1 日起生效：

表 10 汽车销售税、关税、绿色税税率表

级距	汽车排量范围（毫升）	销售税（%）	海关关税（%）	绿色税收（%）	合计（%）
1	达到1500	45	45	10	100
2	1501-1799	50	50	15	115
3	1800-2500	50	50	20	120
4	2501-3000	50	50	25	125
5	超过3000	100	50	30	180

排气量不超过 1500cc 的混合动力汽车，其总税率为 45%（关税和销售税分别为 20%，再加上 5% 的绿色税）。以前，进口这些混合动力汽车免征关税和销售税（但不包括 5% 的绿色税）。汽缸容量在 1501cc 和 1799cc 之间的混合动力汽车，其税率为 50%。排量每上升一级，绿色税就增加 5%，而关税和销售税保持不变。所有的电动车免征关税和其它税。

销售税也适用于酒店和餐厅（10%）、有线电视运营商（30%）和电影院（30%）。从 2014 年 10 月 1 日开始，对电信服务征收 5% 的销售税（包括使用电话、移动电话和互联网）。

依照国际、双边和多边协定或义务，对外国外交使团、国际组织和机构免征销售税。财政部基于公共利益的考虑，也可以准予免征销售税。代表免税机构进口货物的纳税人，在进口时应缴纳相应的销售税，免税机构随后可获得退税。

不丹对以下产品和对象免征销售税和关税：

- （1）制造和服务业的厂房及机械设备；
- （2）制造业许可的原材料和初级包装物；或

- (3) 对许可的原材料和初级包装物按 3% 的优惠税率征收关税；
- (4) 制造业专有原料（浓缩液/配方）免征关税；
- (5) 金融机构的 POS 机和自动柜员机；
- (6) 企业的电子收银机；
- (7) 政府推荐的研发计划所使用的研发设备；
- (8) 推广运动会和体育运动器材；

不丹对下列行业免征销售税和关税：

- (1) 水电项目；
- (2) 水电项目服务中心的特定材料；
- (3) 生产太阳能、风能、沼气和再生能源的工厂和机械；
- (4) 工厂设备、许可的原材料和初级包装物；
- (5) 农村地区的工匠和手艺人使用的原材料、设备和工具；
- (6) 采矿业的机械设备；
- (7) 旅游经营者运营的公共汽车；
- (8) 旅游经营者提供露营、徒步旅行、漂流、皮划船、划船等室外或冒险娱乐设备；
- (9) 旅游者营运的标准酒店；
- (10) 农业和再生资源项目；
- (11) 建筑和租赁企业从事土方搬运、重型起重机械和钻井设备；
- (12) 建筑企业使用的绿色建材；
- (13) 教育和职业培训学校的校车；
- (14) 专门用于实验室的专用家具、及教育和职业学院的教学辅助材料；
- (15) 药品和用于医疗诊断、治疗、康复和姑息治疗的设备；
- (16) IT 服务提供商的计算机及相关硬件和软件；IT 园区开发商投入的设备和材料；
- (17) 媒体服务提供商使用的特定专业设备；
- (18) 客运企业使用的公共汽车和卡车；

- (19) 废物处理、回收行业的厂房和机械设备；
- (20) 对不丹电影院免征 30% 的销售税。

2.5.2 海关关税

不丹于 2002 年加入世界海关组织，并从实施了 2012 年 1 月生效的 2012 年商品统一分类和编码制度。2014 年 9 月 15 日，不丹递交加入“简化和协调海关手续国际公约组织”（也称为修订版京都公约，RKC），成为该公约的第 96 个缔约成员。京都公约于 2014 年 12 月 15 日在不丹生效实施。

关税采用从价计征。

关税的征收是根据不丹贸易分类、海关关税和销售税计划（2012 年 1 月第 5 版）。从印度进口商品免税，而从其他国家进口货物应交关税的税率幅度从 0 到 30%。大多数商品的税率为 10%、20%、30% 或 50%。烟草，啤酒和酒精饮料适用 100% 的税率。对汽车的关税规定做了修订，与销售税和基于气缸排量的绿色税率一道从 2014 年 7 月 1 日起生效。根据南亚自由贸易区（SAFTA）的协议，如果进口环节能提供由缔约国授权机构签发的原产地证书，从南亚区域合作联盟成员国进口货物享受特惠关税税率。南亚自由贸易区优惠税率仅适用于不在敏感产品名单上的商品。

孟加拉湾多部门技术和经济合作倡议（Bay of Bengal Initiative for Multi-Sectoral Technical and Economic Cooperation）优惠税率仍然在商谈中。

不丹目前没有出口税。

2.5.3 消费税

国内制造产品的消费税按出厂价格从价税征收。目前，消费税只对酒精饮料征税，税率从 20% 到 60%。此外，印度对出口到不丹的消费税退税也是不丹间接税收入的一个重要来源。（根据不丹—印度自

由贸易协议，印度政府将对印度出口不丹征收的消费税直接向不丹政府而非生产商实行退税)

2.5.4 资本税 (Capital duty)

公司登记注册费为 1000 努。

2.5.5 印花税 (Stamp duty)

印花税对某些文件（如债券和契据）征收。

2.5.6 绿色税 (Green tax)

根据 2012 年《所得税法》第 4 条，2012 年 6 月开始对机动车征收有追溯力的绿色税（税率见 2.5.1 表 10）。对燃料（汽油和柴油）从 2014 年 7 月 17 日开始征收 5% 的绿色税。

2.5.7 社会保障费

对总工资收入征收 1% 的费用，用于对国民健康服务的捐助。没有其他的社会保障费（健康基金）。

2.5.8 其他

其他税种包括机动车税，对林业产品、矿山、矿产和旅游等行业的特许权使用费等等。

第三章 税收征收和管理制度

3.1 税收管理机构

3.1.1 税务系统机构设置

不丹税务局正式称谓是收入和关税局（Department of Revenue and Customs），隶属于财政部，和国家预算局、公共财务局、国家资产局和宏观经济事务局一起作为财政部的五大局之一。不丹税务局在局长领导下管辖五个部门，分别是收入财务和审计司、税收管理司、关税和消费税司、工薪税司和信息管理司。此外，不丹税务局还设有培训中心，负责雇员的任前和在职培训。为了充分和有效行使税收征管权力，不丹税务局在全国范围内设立了八个地区税务局，分别位于廷布（Thimphu）、彭措林（Phuentsholing）、萨姆奇（Samtse）、吉列普（Gelephu）、萨姆德鲁琼卡尔（Samdrup Jongkhar）、蒙加尔（Mongar）、帕罗（Paro）和布姆唐（Bumthang）。这八个地区税务局内部下设了七个处室，分别是税收管理处、关税处、消费税处、收入财务处、销售税处、计算机处和行政管理处。

3.1.2 税务管理机构职责

3.1.2.1 目标和使命

不丹收入和关税局的目标是通过建立有效的税收制度，为国家建设做出贡献。其使命是确保税务和海关管理部门有能力通过公正和公平执法，以最低的成本卓有成效地征收税款，并为纳税人提供便捷和诚挚的服务。

3.1.2.2 职责划分

收入财务和审计司的职责是评估、征收和入库国家税款；调查税收违规行为；解释涉税事项的相关法规和程序并提出建议；按财政年度及计划期做好税收收入预测；制作税收收入报告；处理政府税收账户的退税。税收管理司的职责是监督和执行 2001 年的《不丹王国所得税法》及条例，评估财政部的相关收入事项、税务政策和规划并提出的建议，适时修订相关税收法规；关税和消费税司的职责是依照《不丹王国 2000 年销售税、关税和消费税法》征收关税和消费税；工薪税司的职责是负责征收个人所得税；信息管理司的职责是负责不丹税务局的信息化建设。

2017/18 财年，不丹税务局征收了 368.71 亿努（相当于 4.2 亿美元）。

3.2 居民纳税人税收征收管理

由于不丹的公司所得税占全部税收的比例高达 37.2%，加上营业所得税，两税的占比超过了 45%。因此在税收的征收管理上，有较为明确的规定。

3.2.1 税务登记

3.2.1.1 营业所得税和公司所得税税务登记

《所得税法》中营业和公司所得规定，每个企业或公司必须从获得营业执照或许可证的 3 个月内，向其颁发上述证照的地区税务局或总部所在地税务局办理税务登记。

3.2.1.2 个人所得税税务登记

所有年龄在 18 岁以上的公民和在纳税年度取得个人所得的居民，应通过填写登记表格 PIT-1 进行登记，并将填妥的登记表格提交给纳税人希望注册的地区税务局。如果是已婚夫妇，配偶双方必须选择同

一个地区税务局进行税务登记。目前，个人所得税税务登记一般可通过登陆税务局官网 RAMIS 系统（<http://ap.drc.gov.bt/taxpayerRegistrationHome.html?fromPortal>）进行电子税务登记。

3.2.2 账簿凭证管理制度

2010 年，不丹成立了不丹会计和审计标准委员会（AASBB），财政部授权该委员会根据国际标准制定不丹会计和审计标准。在此之前，不丹没有明确的公认会计原则。虽然不丹公司法（2000 年）规定，上市公司必须按照公认会计原则提交财务报表，通常被认为是指印度公认会计准则。不丹会计和审计标准委员会发布了 2015 年不丹会计准则，要求在不丹登记注册的公司采用不丹会计准则或者中小企业会计准则。同时，不丹会计和审计标准委员会作出承诺，从 2012 年 4 月开始，分三个阶段实施，计划于 2021 年全面采用国际财务报告准则（IFRS），目前不丹要求外国上市公司均采用国际财务报告准则标准。^[9]

3.2.3 纳税申报

3.2.3.1 公司所得税

（1）申报要求

所得年度为公历年度，从每年 1 月 1 日开始到 12 月 31 日结束。税款是以上年度为基础来征收的，即纳税年度的税赋是通过对上一年度赚取的所得来计算的。所有的企业必须在取得所得年度的次年 3 月 31 日前向所在的地区税务局报送纳税申报表（营业所得税纳税人提交 BIT-2 表，公司所得税纳税人提交 CIT-2 表）。

^[9] 不丹会计和审计标准委员会（AASBB）官网
http://www.aasbb.com.bt/about_ASB.php

国际财务报告准则（IFRS）官网

<https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/bhutan/>

（2）税款缴纳

公司应根据半年度损益表，按所得年度预计净利润的 30% 来预缴税款。如果不能合理提交半年度损益表，则按去年缴纳公司所得税的 50% 缴纳预缴税。在扣除了预缴税、预扣税之后的余额为最终应纳税款，应通过所得税申报表进行申报缴纳。多缴的税款可以退还。

对应付未付的税款将从最后期限开始，按每年 24% 的利率计征滞纳金。

3.2.3.2 个人所得税

（1）申报要求

所得年度为公历年度，从每年 1 月 1 日开始到 12 月 31 日结束。税款是以上年度为基础来征收的，即纳税年度的税赋是通过上一财政年度赚取的所得作为依据来计算的。取得经营收入的个人必须在 3 月 31 日前进行纳税申报；其它纳税个人必须在取得所得年度次年的 3 月 1 日前申报。

（2）税款缴纳

大型和中型企业都应根据半年度损益表，按所得年度预计应交税款的 30% 来预缴税。如果不能按照半年度损益表进行合理申报预交，应按去年缴纳的企业所得税的 50% 缴纳预缴税款。在扣除了预缴税、预扣税之后的余额为最终应纳税款，应通过所得税申报表进行申报缴纳。多缴的税款可以退还。

扣缴义务人代扣的税款必须在扣款次月的 10 日以内向税务当局缴纳。没有税款代扣义务的雇主雇佣的个人，应按四个等额分期支付税款。分期付款的期限是 3 月 31 日、6 月 30 日、9 月 30 日和 12 月 31 日。

对应付未付的税款将从最后期限开始，按每年 24% 的利率计征滞纳金。

3.2.4 税务检查

不丹税务审计检查一般是通过授权纳税人主管税务机关实施税务评估来完成的。

3.2.4.1 税务检查评估机构

收入和关税局授权各地区税务局实施税务评估。

所有公司（填报 FORMCIT-2 表的纳税人）、非公司经营实体（填报 FORMBIT-2 表的纳税人）以及居民个人（填报 FORMPIT-2 表的纳税人）应首先进行自查，然后向登记注册地的地区税务局提交纳税申报表。地区税务局可采用以下一种或多种方式进行纳税评估。

3.2.4.2 期前评估

满足下列条件之一的，不丹收入和关税局可在纳税申报截止期之前对纳税人实施评估：

（1）纳税人在纳税年度内终止经营活动或税务机关有理由相信纳税人将在纳税年度截止期之前终止经营活动的；

（2）纳税人将永久离境的；

（3）纳税人已被宣告破产、清算或其他原因致使纳税人主体消失的；

（4）纳税人死亡的。

3.2.4.3 案头评估

案头评估应在纳税人提交申报表后的 90 天内进行，评估范围包括逻辑检查、计算检查以及对纳税人自查结果的“合理性”分析，若在此过程中发现错误或者遗漏之处，则税务人员有权驳回纳税人的申报表，同时就纳税人自查的税款进行补征，但税务机关应以书面形式告知纳税人被驳回的理由。

完成案头分析以后，地区税务局可向纳税人发放税务事项通知书，告知其全部纳税义务、已缴税款以及应付税金。

3.2.4.4 实地核查

若案头分析不能发现所有疑点，税务机关可能会对纳税人开展实地核查，但应至少提前 2 周通知纳税人。实地核查必须在纳税人提交申报表的 2 年内完成。开展实地核查的理由包括：

- (1) 案头分析材料缺失或不足；
- (2) 案头分析发现需临时调整税额和退税的情形；
- (3) 企业在纳税申报表中填报了亏损；
- (4) 过去 3 年未对该纳税人进行实地核查。

下列情形视为地区税务局已完成实地核查：

(1) 评估过程中发现企业已无其他需要补缴税款的情形，且税务人员已出具最终评估通知书，告知纳税人该收入年度无需进一步补税；

(2) 如果评估发现纳税人应补缴税款，且税务人员已向纳税人出具最终评估通知书，告知全部纳税义务，已缴税款以及未交税金；

(3) 如果评估发现纳税人有多缴的税款，若满足以下条件，可退税：

- ① 纳税人涉及的所有税务评估均已完成；
- ② 纳税人或同一控制的其他纳税人无未缴税款、罚款、处罚以及利息。若评估发现有欠税，则可退税的金额应先冲抵欠税；
- ③ 对不丹政府无未偿债务。

地区税务局可对其他未缴税金进行调整，但退税需由不丹收入和关税局授权。

3.2.4.5 核定评估

符合下列情形之一的，税务人员可进行核定评估：

- (1) 纳税人未在规定期限提交纳税申报表且未申请延期的；
- (2) 纳税申报表在案头分析时已被税务机关驳回且未重新提交有效的纳税申报表的；

(3) 公司或非公司经营实体未按照规定保管会计账簿的。

核定评估依据包括以下一个或多个：

- (1) 过去 3 年的纳税申报表；
- (2) 收入和关税局的进出口数据；
- (3) 从客户等第三方得到的信息；
- (4) 同行业其他纳税人的参考数据；
- (5) 在上一年度缴纳的税款基础上适当增加；
- (6) 该纳税人的其他信息。

下列情形视为地区税务局已完成核定评估：

- (1) 税务人员已向纳税人出具税务通知书，告知全部纳税义务，已缴税款以及未交税金；
- (2) 税务通知书上须载明核定的依据。

3.2.4.6 二次评估

在收入年度结束后的 5 年内的任何时间均可对纳税人进行二次评估，评估的情形包括：

- (1) 纳税人提起诉讼，二次评估是必要的诉讼程序的；
- (2) 税务机关认为需进一步调查才能得出诉讼结论的；
- (3) 地区税务局或收入和关税局认为有必要的。
- (4) 地区税务局的评估完成的时点与实地核查相同。

3.2.4.7 罚款和处罚

根据《不丹王国 2001 年所得税法案》之通用规定，不遵守税务评估规则将会面临罚款和处罚。公司所得税和营业所得税的申报截止期为 3 月 31 日，个人所得税的申报截止期为 3 月 1 日，税务机关将对所有逾期申报的纳税人处以每年 24% 的罚款和处罚。

在税务机关对纳税人进行评估的过程中，若因计算错误（如折旧率使用错误或扣除项目列支不当等原因）导致少缴税款，纳税人应主动向税务机关报告。税务机关将对纳税人征收相当于少缴税款 5% 的

滞纳金。纳税人应在年度申报结束之后，评估截止期之前提交正确的申报信息。据世界银行集团调查统计，在不丹，纳税人的企业所得税申报被税务机关进行审计的概率为 75%—100%之间，配合税务机关完成审计的平均耗时为 2 周。^[10]

3.2.5 税务代理

未找到相关官方资料。

3.2.6 法律责任

3.2.6.1 所得税

根据《不丹王国 2001 年所得税法案》第 5 章的规定，任何违法行为都应受到罚款和处罚，包括：

(1) 未在规定期限申报

根据财政部的规定，对未在规定期限申报的行为，从申报截止日开始计算，按日征收 100 努的罚款，罚款计算期限最多 3 个月。

(2) 未在规定期限缴纳税款

根据《所得税法》的规定，对于未在规定期限缴纳的税款，除税款外，另按照 24% 的年利率征收罚息。

(3) 应申报而未申报

对于应申报而未申报的行为，处以利润总额 1 倍的罚款。应申报而未申报的行为是指在纳税申报截止期结束后 3 个月仍未进行申报的行为。

(4) 未按规定保管账簿和记账凭证

对未按照《所得税法》的规定保管账簿和记账凭证的行为，按照财政部的相关规定，根据企业规模的不同处以 1000 努到 100000 努的罚款。

^[10] 世界银行集团《经商 2018》

(5) 不遵守《税务事项通知书》

根据财政部规定，对未按照税务机关《税务事项通知书》的要求提供证据、出示账簿或其他资料的行为，按次处以 500 努到 5000 努的罚款。

(6) 扣缴义务人的法律责任如下：

①按照《所得税法》的规定，对未全额或足额代扣代缴的扣缴义务人，除税款外，另按照 24% 的年利率征收罚息。

②按照《所得税法》的规定，对于未将扣缴税款上交国库的，从缴款期限截止日开始计算，除税款外，另按照 24% 的年利率征收罚息。

(7) 逃避税款

①对采用瞒报或少报收入等手段逃避税款的行为，处以应纳税款 2 倍的罚款。

②上述收入对应的成本费用不得税前扣除。

(8) 提起诉讼

除了《不丹王国 2001 年所得税法案》规定的罚款和处罚外，纳税人和扣缴义务人有下列情形之一的，应当负刑事责任：

- ①违反执法人员的命令处理被扣押的资产；
- ②损毁，隐瞒，转移或向他人交付财产以阻止税款的实现；
- ③故意作为或不作为，导致源泉扣缴和税款入库无法实现；
- ④有明显逃税意图或不按规定缴纳罚款和利息；
- ⑤故意作为或不作为，导致纳税申报无法实现；
- ⑥故意作为或不作为，致使税务机关无法获取账簿和其他凭证；
- ⑦做出虚假陈述或提供虚假账户；⑧教唆他人实施违法行为。

3.2.6.2 消费税和关税

(1) 未在规定期限缴纳税款

根据《不丹王国 2000 年销售税和关税法案》第 4 章的规定，对于未在规定期限缴纳的税款，除税款外，另按照 24% 的年利率征收罚息。

(2) 未按规定保管账簿和记账凭证

对未按照《不丹王国 2000 年销售税和关税法案》的规定保管账簿和记账凭证的行为，根据企业规模和性质的不同，处以 1000 努到 100000 努的罚款。

(3) 不遵守《税务事项通知书》

对未按照《税务事项通知书》的要求提供证据、出示账簿或其他资料的行为，按次处以 500 努到 5000 努的罚款。

(4) 扣缴义务人负责代扣代缴销售税和关税，其法律责任如下：

① 对未全额或足额代扣代缴的扣缴义务人，除税款外，另按照 24% 的年利率征收罚息。

② 对于未将扣缴税款上交国库的，从缴款期限截止日开始计算，除税款外，另按照 24% 的年利率征收罚息。

(5) 未按规定开具发票、未申报以及隐匿等行为

有下列情形的，除税款外，另处以货物价值 0.5 倍的罚款：

① 对于销售税应税货物，未按规定开具发票或未申报，不能准确反映货物的价值或数量；

② 未申报、误申报或隐匿货物；

③ 故意作为或不作为，导致源泉扣缴和税款入库无法实现；

④ 滥用税收优惠；

⑤ 滥用许可或其他违法行为。

(6) 非法销售酒

对非法销售酒类的行为，按照财政部的规定处以罚款。

(7) 提起诉讼

除了《不丹王国 2000 年销售税和关税法案》规定的罚款和处罚外，纳税人和扣缴义务人有下列情形之一的，处以 3 个月以上 6 个月以下有期徒刑：

- ①违反税收和海关局的命令处理被扣押的资产；
- ②走私违禁品，其他法律另有规定的除外；
- ③故意作为或不作为，导致未能源泉代扣代征税款，或未能向政府缴纳税款；
- ④故意作为或不作为，导致无法获取有效的账簿、凭证；
- ⑤做出虚假陈述或提供虚假账户；
- ⑥教唆他人实施违法行为。

3.2.7 其他征管规定

当纳税人在办理税务登记时，地区税务局将系统生成的字母数字号码作为身份标识分配给纳税人。发放纳税人号码 TPN 是为了识别与特定税务实体相关的所有税务交易。在与相关部门的所有通信中必需引用 TPN，以作为确定纳税人身份的依据。

3.3 非居民纳税人的税收征收和管理

3.3.1 非居民税收征管措施简介

对非居民企业而言，若收入属于需要征收预提所得税的范围且已被足额代扣代缴税款，则无需进行信息报告。若不满足该条件，则非居民应履行同居民企业相同的纳税申报义务。

3.3.2 非居民企业税收管理

源泉扣缴（TDS），

对薪金所得、租金、股息、利息以及其它所得，一般都要实行预扣税。实行源泉扣缴的目的是为了减轻纳税负担，确保税款的有效和及时征收以及为评估提供信息。

TDS 是在支付收益基础上对应付税款的初步估计。它不是一种单独的或新的税收形式，而是以当前收入为基础为减轻年底时的税收负担的一种征收模式。税收扣缴义务人从所得来源中代扣税款并缴入国库，纳税义务终了后再进行清算调整。

第四章 特别纳税调整政策

4.1 双重征税减免

《所得税法》中没有规定双重征税减免的方法。该法律授权政府与其他国家签订税收协定。不丹目前与印度只有一项有效的双边税收协定，与南亚区域合作联盟国家有一项多边税收协定。

下表包含适用于从不丹向非居民支付股息、利息和特许权使用费的预扣税税率。该表更新截止日期至 2019 年 1 月 1 日。生效日期：2015 年 1 月 1 日。

在特定情况下，如果协定税率高于国内税率，则适用国内税率。如果协定规定的税率低于国内税率，则可适用协定的低税率。

不丹还是《南亚区域合作联盟关于避免双重征税和税务方面行政互助的有限多边协定》的缔约国，该协定于 2011 年 7 月 1 日在不丹生效。该协定的其他缔约国是孟加拉国、印度、马尔代夫、尼泊尔、巴基斯坦和斯里兰卡。

表 11 不丹协定预提税率表

	股息		利息	特许权使用费
	个人, 公司 (%)	符合条件的公司 (%)		
国内税率:				
公司	10	10	5	5
个人	10	无	5	5
协定税率:				
缔约国:				
印度	10	10	10	10

协定规定，如果缔约国一方的法律规定比本协定的规定更有利于缔约国另一方的居民，则适用该国内法，以最大程度有利于该居民。

双重征税的减免应按照已签订的双重征税减免协定和《所得税法》第3条中的规定执行，具体如下：

若要申请双重征税减免，须符合下列条件：

- (1) 不丹与已预扣或征收税款的外国之间应达成避免双重征税协议；
- (2) 要求减免的企业在相关收入年度应为不丹的税收居民；
- (3) 同一所得在外国境内已经缴纳或者应当缴纳的税款；
- (4) 所得应在不丹征税。

居民取得应纳税的来源于外国的收入，并已缴纳外国所得税的，准予抵免外国税额，抵免额以下列较低者为限：

- (1) 已缴外国所得税；
- (2) 来源于外国的收入，应根据《所得税法》缴纳的所得税。

居民个人在一个收入年度中获得的来源于外国的收入应缴纳的所得税，其计算方法是将该年适用于该居民的不丹所得税平均税率，与该居民当年的外国来源净收入对应。

对于公司所得税和营业所得税纳税人，每一类境外所得的境外税收抵免应在一个收入年度中分别计算。

允许居民享受的外国税收抵免，超过居民当年应纳税额的，不予退还，也不得结转下一所得年度。

在一个收入年度内，不丹对一个居民企业征收的所得税的平均税率，是指该居民企业在该年度应缴纳所得税占应纳税所得额的百分比，该百分比不包括《所得税法》规定的任何税收抵免。

外国所得税是指外国政府征收的所得税，包括对所得的预提税，但不包括针对该税的罚款或利息。

来源于外国的净收入，就一个居民企业而言，是指该居民企业当年应纳税的外国来源收入总额，减去：

——据当年《所得税法》规定，只与来源于外国的应纳税所得有关的允许扣除项目；

——根据当年《所得税法》规定，合理划分为应纳税外国来源所得的其他扣除。

4.2 资本弱化

如果相关贷款的债务权益比率不超过 3:1，则利息费用可扣除。

4.3 关联交易

未找到相关官方资料。

4.4 同期资料

未找到相关官方资料。

4.5 转让定价调查

未找到相关官方资料。

4.6 预约定价安排

未找到相关官方资料。

4.7 受控外国企业

未找到相关官方资料。

4.8 成本分摊协议管理

未找到相关官方资料。

4.9 法律责任

未找到相关官方资料。

第五章 税收争议解决

5.1 不丹处理税收争议的主要部门

不丹在各辖区、税务总局以及财政部层面均设立诉讼委员会以解决纳税人与税务机关的税收争议。辖区诉讼委员会由辖区的三名官员组成，不包括负责评估的官员，由辖区负责人担任主席，总局诉讼委员会包括 5 名成员，财政部诉讼委员会由 4 名专职成员和 1 名临时成员组成，4 名专职成员中财政部 2 名、贸易和工业部 1 名、不丹工商会 1 名。不论哪一个级别的诉讼委员会，法定人数均不得少于 3 人，均包括 1 名不丹工商会成员。另外，不丹法院也是处理税收争议的部门之一。

5.2 税收争议解决方法

5.2.1 概述

不丹是特许仲裁律师协会（CIArb）的成员，提供有效的争议解决方法。例如，不丹建筑发展局担任不丹建筑业的仲裁员。

不丹的税收争议主要是通过上诉的方式进行解决，原则上通过辖区内的诉讼委员会进行，在满足一定的条件下可以直接上诉至上级诉讼委员会或者法院。

5.2.2 税收争议的主要类型

纳税人对税务机关的评估结果或其他决定不满。

5.2.3 主要解决途径

由于不丹没有专门的“商业律师”，所有案件都由总检察长办公室处理。不丹的仲裁律师数量也十分有限。目前，当两国税务当局与纳税人发生税务争端时，只能借助本国的法律和司法系统完成相关的

仲裁和审理。纳税人在赴不丹投资经营时，应充分了解该国的法律制度，并在相关的合同契约中完备相关的争议磋商和仲裁条款，以降低和避免投资经营中的法律风险。同时，中方企业和纳税人应及时向中国主管税务机关反馈境外的税收问题，以便通过多种途径为解决税务争端提供有效选择。

纳税人须在收到税务事项通知书的 30 日内向辖区诉讼委员会提交上诉申请。诉讼委员会应在收到上诉申请的 30 日内做出判决。若辖区诉讼委员会未按照《所得税法》之通用规定第 7 章第 47.2 条予以受理和做出判决，纳税人可直接向总局诉讼委员会提出上诉申请。纳税人对辖区诉讼委员会判决不服的，也可在接到判决书的 30 日内向总局诉讼委员会提出申请。总局诉讼委员会应在 60 日内做出判决。若总局诉讼委员会未按照《所得税法》之通用规定第 7 章第 47.5 条予以受理和做出判决，纳税人可直接向财政部诉讼委员会提出上诉申请。纳税人对总局诉讼委员会判决不服的，可在接到判决书的 60 日内向财政部诉讼委员会提出上诉申请。财政部诉讼委员会应在 60 日内做出判决。纳税人对财政部诉讼委员会判决不服的，可在接到判决书的 30 日内向法院提出上诉申请。若财政部诉讼委员会未按照《所得税法》之通用规定第 7 章第 47.8 条予以受理和做出判决，纳税人可直接向法院提出上诉申请。

诉讼不影响税款的缴纳期限。纳税人须缴纳无争议的税款才能提起诉讼。若上诉后法院判决维持原有决定或上诉失败，则纳税人须对有争议的税款承担罚息，年利率为 24%，自税款到期日起算。诉讼委员会的判决应采用书面形式。若税务机关认为纳税人违法规定的行为是非主观故意，则有权全部或部分豁免罚款或罚息。^[11]

^[11] 不丹王国财政部《不丹王国 2001 年所得税法案》第 7 章

第六章 在不丹投资可能存在的税收风险

6.1 信息报告风险

税务机关根据所得来源的相关信息，如果发现纳税人拥有与收入来源不相匹配的超额财产或无法解释的支出，有权对纳税人进行调查。换言之，纳税人如果不如实申报财产、所得等相关信息，可能会导致税务审计和稽查的风险。

6.1.1 登记注册制度

根据不丹公司所得税法第 10 章、营业所得税法第 6 章的规定，所有的公司和非公司制企业，应自成立之日起 3 个月内，按财政部的有关规定在税务局办理税务登记。

根据个人所得税法第 4 章的规定，纳税义务人应当依据财政部的有关规定，向主管地区的税务部门办理税务登记。

6.1.2 信息报告制度

根据不丹《所得税法》之通用规定第 4 章的要求，纳税人应当按照税务当局的规定，保管并报送与纳税评估有关的账目和其他文件。不仅纳税人有义务披露与税务评估有关的任何信息，所有公私实体和个人应根据税务当局的书面要求，向其提供纳税人的有关资料。

此外，金融机构和保险公司应当根据税务当局的书面要求，向其提供纳税人的财务状况和账户情况。对任何单笔交易超过十万努的信息，无需税务当局提出信息索取要求，由上述机构自行向税务当局提供。

6.2 纳税申报风险

按照《所得税法》规定，所有的公司和非公司制企业必须在取得所得年度的次年3月31日前向所在的地区税务局报送纳税申报表。值得注意的是，虽然税法规定纳税人可以在税务申报期限后的15天之内，对纳税申报进行更正修改。但对申报表的更正不能延后对税款的缴纳。也就是说，纳税人在更正修改纳税申报前（3月31日以前），应按上年度的已交税款或自行评估计算的税款，缴纳年度所得税。

按照个人所得税法规定，纳税人必须在取得所得年度的次年3月1日前向所在的地区税务局报送纳税申报表。实行自评纳税的纳税人，需在申报时就同时缴纳应交的个人所得税款。纳税人被源泉扣缴的税款属于最终税的，可不再申报这部分税款。

逾期报税的，按照税务部门的规定，处以每日100元的罚款，计罚时间最长不超过3个月。

6.3 调查认定风险

一般来讲，税务部门根据案头评估分析的结果，向纳税人发出税务事项通知书。如果税务部门认为有必要对企业进行实地核查，如企业在纳税申报表中填报了亏损、存在退税或其他应调整应纳税额的情形，税务部门将在纳税申报之日后的2年内发起和完成实地核查。如果认为有必要，税务当局可在收入年度结束后的5年内的任何时间，对纳税人进行二次检查评估。因此，如果中国企业在不丹出现发生经营亏损等情况，会面临税务部门的调查风险。一旦发生税务诉讼，还会面临税务部分第二次核查评估的风险。

6.4 享受税收协定待遇风险

由于中国与不丹未正式建立外交关系，也就无法签署两国间的税收协定。对中国投资经营者来讲，在不丹就无法享受税收协定待遇。具体来说，一是由于东道国和中国对中国投资经营者分别行使属地、

属人税收管辖权，两国没有对相关税源的管辖上进行划分和限定，会对中国投资经营者造成重复征税；二是中国投资经营者无法获得税收协定的优惠税率，会增加中国纳税人的负担；三是一旦发生税收歧视或产生税收诉讼，税务争端无法通过双边税务磋商机制来加以解决，会给中国投资经营者造成无法挽回的财产损失。因此，在目前没有税收协定保护的情况下，中国企业或个人赴不丹投资经营，存在很大的税收风险。

6.5 其他风险

历史上，不丹就曾是属于中国西藏的一部分，是中国的附属国和藩国。中不两国至今没有建立正式外交关系，并且存在领土争议，但总的来说两国关系稳定，边界安宁。横亘在中不之间最大的影响因素即是印度，中不两国至今没有建立外交关系也和印度有关。印度对不丹的影响之大，涉及经济、政治、外交和军事方方面面，一定程度上可以说印度在“控制”着不丹。目前，不丹正由过去单一的农业结构向多元化的产业结构转变，经济结构逐步合理化。其中，重点和特色是水电业和旅游业。得益于紧邻喜马拉雅山的地理位置优势，不丹国内地势落差大，河流湍急，利用水力发电是其天然的优势。但是值得一提的是，不丹的水电业发展受印度影响较大，无论是水电开发还是电力出售方面基本绕不开印度，尤其是在电力出售方面，除了满足不丹国内基本用电需求外，其余电力皆售予印度。水电业只是其中一例。不丹的对外出口，如石油等战略资源都要经过印度，海外港口贸易也是借用印度，印度随时可以借这些问题对不丹施压。在贸易方面，两国也联系紧密，不丹对印度的进出口额分别占其进出口总额的 84.25% 和 77.68%。

1948 年，也即印度独立之初，印度就与不丹签订有《永久和平与友好条约》，规定不丹的外交接受印度的指导。2007 年在不丹的要求下，印度同意修改条约，但是新条约仍然规定不丹的对外政策以不损

害印度的国家利益为前提，实际上只是在一定程度上减轻了印度的“控制”，但并没有完全摆脱。印度实际上想把不丹当作自己的“附属国”，成为中印之间的缓冲地带，并利用中国与不丹之间的边界争端牵制中国。所以一旦中印关系有变，中国与不丹双边关系也势必受到影响。另一方面，也不排除中国与不丹谈判取得进展之际，印度会插手作梗。但总的来说，以上仅为潜在威胁考虑，目前中印关系发展势头良好，双方边界管控机制已经建立，短期内两国关系再起变故的可能性不大。

6.5.1 实务风险

由于目前中国去不丹投资经营的企业和项目不多，在税收实务方面的风险还没有显现和反馈回来。

目前，不丹 2010 年 FDI 政策明确规定外国投资者的股份不会被国有化。如因国家利益或其他与国家征用有相同影响的措施征用外企资产，从而损害或减少了外国投资者利益，外国投资者将获得政府按照市场价给予的及时、全面的补偿。此外，在投资保护协议方面，虽然不丹加入了多边投资担保机构（Multilateral Investment Guarantee Agency），但尚未与任何国家签订双边投资保护协议。

参考文献

1. 不丹政府门户网站: <http://www.bhutan.gov.bt/>
2. 不丹税务局: <http://portal.drc.gov.bt/drc/>
3. 荷兰国际财政文献局 (IBFD), 不丹王国 2017-18 财年国家收入报告
4. 《2017 年不丹对外贸易统计》及《2018 年不丹对外贸易统计》
<https://www.mof.gov.bt/publications/reports/bhutan-trade-statistics/>
5. 商务部“走出去”公共服务平台: <http://fec.mofcom.gov.cn/>
6. 不丹国家门户网站-2019 年不丹一览
<http://www.nsb.gov.bt/publication/publications.php?id=5>
7. 外交部: 不丹国家概况 (2019 年 3 月更新)
8. 根据不丹—印度自由贸易协议, 印度政府将对印度出口不丹征收的消费税直接向不丹政府而非生产商实行退税。
9. 不丹税务局 2017/18 税收收入报告。
10. 不丹会计和审计标准委员会 (AASBB) 官网
http://www.aasbb.com.bt/about_ASB.php/
11. 国际财务报告准则 (IFRS) 官网
<https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/bhutan/>
12. 世界银行集团《经商 2018》
13. 不丹王国财政部《不丹王国 2001 年所得税法案》
14. 《不丹王国 2001 年所得税法案施行条例》
15. 《不丹王国 2000 年销售税、关税和消费税法案》

附录一 不丹政府部门和相关机构一览表

政府部门和相关机构	网址
农业和森林部	http://www.moa.gov.bt
经济部	http://www.moea.gov.bt/
教育部	http://www.education.gov.bt
财政部	http://www.mof.gov.bt
外交部	http://www.mfa.gov.bt
卫生部	http://www.health.gov.bt
家庭和文化事务部	http://www.mohca.gov.bt
信息和通信部	http://www.moic.gov.bt/dz/
劳动和人力资源部	http://www.molhr.gov.bt/molhr/
工程和人类住区部	http://www.mowhs.gov.bt/en/

附录二 不丹签订的避免双重征税协定一览表

序号	国家或地区	签署日期	生效日期	执行日期
1	印度	2013.3.4	2014.7.17	2015.1.1
2	南亚区域合作协会	2005.11.13	2011.7.1	2011.7.1
3	孟加拉国	2017.4.18	尚未生效	

更新人员：周政平、张文文

校审人员：张敏、郑滋婷、孙士杰