

中国居民赴波斯尼亚和黑 塞哥维那投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别（地区）投资税收指南课题组

前 言

为了帮助对外投资者了解和熟悉波斯尼亚和黑塞哥维那（以下简称“波黑”）的政治、经济、人文环境，特别是税收法规，提高税收合规水平，我们编写了《中国居民赴波黑投资税收指南》（以下简称《指南》）。《指南》围绕波黑概况、投资环境、税制状况、税收征管、特别纳税调整、税收协定等方面分以下六个章节进行解读。

第一章波黑国家概况及投资主要关注事项，主要介绍了波黑的基本国情及投资概况，涉及地理、政治、经济、文化、资源储备、基础设施以及投资政策等内容。

第二章波黑税收制度简介，主要介绍了波黑税收制度，包括税法体系、企业所得税、个人所得税和增值税等主要税种。

第三章税收征收和管理制度，主要介绍了波黑税收征管体制，涵盖了税收管理机构职能、税务登记、纳税申报、税务检查、税务代理、及非居民税收征管措施等。

第四章特别纳税调整政策，主要介绍了波黑的特别纳税调整政策，包括关联交易、同期资料、转让定价调查、成本分摊协议、资本弱化等。

第五章中波税收协定及相互协商程序，主要介绍了中国与波黑双边税收协定和相互协商程序，包括协定主要条款定义、适用范围、常设机构认定、不同所得类型征税规定以及税收协定相互协商程序等。

第六章在波黑投资可能存在的税收风险，主要从信息报告、纳税申报、调查认定及享受税收协定待遇等方面提示中国居民赴波黑投资的税收风险。

《指南》仅基于 2020 年 6 月 30 日前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用时，充分考虑数据、税收法规等信息可能发生的变化和更新。同时，建议“走出去”企业在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调整、税务稽查等方面的问题时，及时向企业的主管税务机关或专业机构咨询，以避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

《指南》存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

目 录

前 言.....	1
第一章 波黑国家概况及投资环境.....	1
1.1 国家概况.....	1
1.1.1 地理概况.....	1
1.1.2 政治概况.....	1
1.1.3 经济概况.....	2
1.1.4 文化概况.....	2
1.2 投资环境.....	3
1.2.1 近年经济发展情况.....	3
1.2.2 资源储备和基础设施.....	3
1.2.3 支柱产业.....	5
1.2.4 投资政策.....	6
1.2.5 经贸合作.....	7
1.2.6 投资注意事项.....	8
第二章 波黑税收制度简介.....	12
2.1 概览.....	12
2.1.1 税制综述.....	12
2.1.2 税收法律体系.....	12
2.1.3 近三年重大税制变化.....	12
2.2 企业所得税.....	14
2.2.1 居民企业.....	15
2.2.2 非居民企业.....	21
2.2.3 其他.....	24
2.3 个人所得税.....	24
2.3.1 居民纳税人.....	24
2.3.2 非居民纳税人.....	31
2.4 增值税.....	32
2.4.1 概述.....	32
2.4.2 税收优惠.....	34
2.4.3 合并纳税.....	34
2.5 其他税（费）.....	34
2.5.1 房地产税.....	34

2.5.2 关税.....	35
2.5.3 财产转让税.....	36
2.5.4 消费税.....	36
2.5.5 环保费.....	36
2.5.6 石油税.....	37
2.5.7 遗产税.....	37
2.5.8 社会保险金.....	37
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.....	40
3.2.1 税务登记.....	40
3.2.2 账簿凭证管理制度.....	42
3.2.3 纳税申报.....	43
3.2.4 税务检查.....	45
3.2.5 税务代理.....	46
3.2.6 法律责任.....	46
3.2.7 其他征管规定.....	47
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理.....	47
3.3.1 非居民税收征管措施简介.....	47
3.3.2 非居民企业税收管理.....	47
第四章 特别纳税调整政策.....	49
4.1 关联交易.....	49
4.1.1 关联关系判定标准.....	49
4.1.2 关联交易基本类型.....	49
4.1.3 关联申报管理.....	49
4.2 同期资料.....	50
4.2.1 分类及准备主体.....	50
4.2.2 具体要求及内容.....	50
4.2.3 其他要求.....	51
4.3 转让定价调查.....	51
4.3.1 原则.....	51
4.3.2 转让定价主要方法.....	52

4.3.3 转让定价调查.....	52
4.4 预约定价安排.....	53
4.5 受控外国企业.....	53
4.6 成本分摊协议管理.....	53
4.6.1 主要内容.....	53
4.6.2 税务调整.....	53
4.7 资本弱化.....	53
4.7.1 判定标准.....	53
4.7.2 税务调整.....	54
4.8 法律责任.....	54
第五章 中波税收协定及相互协商程序.....	55
5.1 中波税收协定.....	55
5.1.1 中波税收协定.....	55
5.1.2 适用范围.....	56
5.1.3 常设机构的认定.....	58
5.1.4 不同类型收入的税收管辖.....	59
5.1.5 税收抵免政策.....	66
5.1.6 无差别待遇（非歧视待遇）.....	69
5.1.7 在波黑享受税收协定待遇的手续.....	69
5.2 中波税收协定相互协商程序.....	71
5.2.1 相互协商程序概述.....	71
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据.....	71
5.2.3 相互协商程序的适用.....	72
5.2.4 启动程序.....	73
5.2.5 相互协商的法律效力.....	76
5.2.6 波黑仲裁条款.....	76
5.3 中波税收协定争议的防范.....	77
5.3.1 中波税收协定争议产生的主要原因及表现.....	77
5.3.2 妥善防范和避免中波税收协定争议.....	77
第六章 在波黑投资可能存在的税收风险.....	79
6.1 信息报告风险.....	79
6.1.1 登记注册制度.....	79
6.1.2 信息报告制度.....	80
6.2 纳税申报风险.....	81

6.2.1 在波黑设立子公司的纳税申报风险.....	81
6.2.2 在波黑设立分公司或代表处的纳税申报风险.....	82
6.2.3 在波黑取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险.....	82
6.3 调查认定风险.....	82
6.4 享受税收协定待遇风险.....	83
6.4.1 未正确享受协定待遇风险.....	83
6.4.2 滥用协定待遇风险.....	85
6.5 其他风险.....	86
6.5.1 投资方面.....	86
6.5.2 贸易方面.....	87
6.5.3 承包工程方面.....	87
6.5.4 劳务合作方面.....	87
参考文献.....	89
附录 波黑税收协定网络及适用税率一览表.....	90

第一章 波黑国家概况及投资环境

1.1 国家概况

1.1.1 地理概况

波斯尼亚和黑塞哥维那（英文：Bosnia and Herzegovina，以下简称“波黑”），面积 5.12 万平方公里，位于巴尔干半岛中西部，南、西、北三面与克罗地亚毗连，东与塞尔维亚、黑山为邻。北部称为波斯尼亚，南部称为黑塞哥维那。波黑人口约 383 万^[1]，首都为萨拉热窝（Sarajevo）。南部属地中海气候，北部属温带大陆性气候，年平均气温 11.2℃。波黑属东 1 时区，夏令时比北京时间晚 6 个小时，冬令时晚 7 个小时。

波黑是个多山国家，山区占全国面积的 42%，丘陵占 24%，喀斯特地貌占 29%。全国平均海拔 500 米，最高山为马格里奇峰，海拔 2,387 米。波黑河流湖泊众多，最长的内河德里纳河长 346 公里，最大的湖泊布什科湖面积约 55.8 平方公里。

1.1.2 政治概况

波黑 1992 年从前南斯拉夫中独立，同年 5 月 22 日加入联合国。1995 波黑战争结束，民族关系渐趋缓和，政局逐步稳定。

波黑由波黑联邦和塞族共和国两个实体组成，波黑联邦下设 10 个州，塞族共和国下设 8 个市。1999 年设立布尔奇科特区，为国家直属特区。

波黑设三人主席团行使国家元首职责，由三个主体民族各派 1 名代表组成，任期 4 年。主席团成员由两个实体直接选举产生。主席团主席实行轮值制，由三族代表每 8 个月轮换一次。本届主席团于 2018 年 11 月组成。

波黑政府称部长会议，由部长会议主席和部长组成，任期 4 年。部长会议主席由主席团任命，经议会代表院批准，部长会议主席负责

[1] 资料来源：CAI 数据库：<https://www.cia.gov/library/publications/resources/the-world-factbook/geos/bk.html>

任命各部部长。

波黑议会是波黑的最高立法机关，由代表院和民族院组成，任期4年。代表院由3个民族的42名代表组成，其中28名来自波黑联邦，14名来自塞族共和国。代表院议员按主体民族比例制产生，设主席1人，副主席2人，分属3族。主席一职由本院主席团3名成员轮流担任，每8个月轮换一次。民族院设15个席位，由波黑联邦的10名代表（波族、克族各5名）和塞族共和国的5名代表组成。民族院议员由波黑联邦议会民族院和塞族共和国人民议会根据主体民族比例和大选结果推选产生。主席、副主席轮值方式与代表院相同。

波黑设宪法法院和国家法院两级法院。宪法法院由9名法官组成，法官任期5年，其中4人由波黑联邦代表院选出，2人由塞族共和国议会选出，其余3人由欧洲人权法院院长推选，但不能是波黑或波黑邻国的公民。宪法法院掌握全国的最高司法权，是裁决两实体间以及两实体内部各机构间纠纷的唯一法律授权机构，拥有终审决定权。两实体分设波黑联邦最高法院和塞族共和国最高法院。

1.1.3 经济概况

波黑经济经过重建、转型及恢复发展后呈缓慢复苏态势，经济对外倚重较大。据波黑国家统计局提供的数据，2019年GDP总额201.63亿美元，2018年GDP总额201.77亿美元，两年度基本一致，2019年人均GDP为5,785美元。GDP构成中，波黑联邦占比65.66%，塞族共和国占比31.88%，布尔奇科特区占比2.46%^[2]。根据世界银行发布的数据，2019年波黑在全球217个经济体的GDP中排名第113位^[3]。

2019年波黑GDP构成中，批发零售及车辆维修业占比14.57%，制造业占比12.93%，公共行政和防务及社会保障占比7.33%，农林渔业占比5.60%，房地产占比4.86%，健康和社会服务业占比4.72%。

1.1.4 文化概况

波黑的有三个主体民族，即波什尼亚克族（即原南时期的穆斯林族，以下简称“波族”），约占总人口的50.11%；塞尔维亚族（以

[2] 资料来源：波黑国家统计局：<http://www.bhas.gov.ba>

[3] 资料来源：世界银行官网：<https://www.worldbank.org/>

下简称“塞族”），约占总人口的 30.78%；克罗地亚族（以下简称“克族”），约占总人口的 15.43%^[4]。三族分别信奉伊斯兰教、东正教和天主教。三族有各自的传统服装和饮食习惯，其中波族受伊斯兰风俗影响较大，塞族和克族则与邻国塞尔维亚和克罗地亚大致相同。喝咖啡是波黑人的一大传统嗜好，人们往往通过喝咖啡进行交友和商谈业务。波黑作为多民族和多宗教国家，宗教节日较多，但目前尚未对国家节假日做出统一规定。

波黑人生性豪放直率，热情好客，能歌善舞。去波黑人家里做客，可送花、葡萄酒或巧克力等，送花一定得是单数，但不能是数字 13。

波黑的官方语言为波什尼亚语、塞尔维亚语和克罗地亚语。

1.2 投资环境

1.2.1 近年经济发展情况

波黑独立前是前南联盟中经济较差的地区之一。三年内战使波黑经济遭受了重创，尤其是工业及基础设施。战后重建后经济逐渐得以恢复。

受战争和欧债危机的影响，近年来波黑经济停滞不前，贫困人口增加，失业率居欧洲前列，是欧洲市场购买力较低的国家之一。据波黑国家统计局的统计数据显示，2019 年度波黑 GDP 较 2018 年度基本一致，失业率 15.70%，其中青年失业率达 39.70%^[5]。

世界银行《2020 年全球营商环境报告》^[6]指出，2020 年波黑营商环境在全球 190 个经济体中排名第 90 名。世界经济论坛《2019 年全球竞争力报告》^[7]显示，波黑在全球 141 个经济体中排名第 92 位。美国智库传统基金会发布的 2019 年经济自由度指数排名显示，波黑在全球 180 个经济体中排名第 83 位。

1.2.2 资源储备和基础设施

1.2.2.1 资源储备

[4] 资料来源：CAI 数据库：：<https://www.cia.gov/library/publications/resources/the-world-factbook/geos/bk.html>

[5] 资料来源：波黑国家统计局：<http://www.bhas.gov.ba/?lang=en> unemployment rate of youth

[6] 资料来源：<https://chinese.doingbusiness.org/zh/rankings#>

[7] 资料来源：<https://www.weforum.org/reports/how-to-end-a-decade-of-lost-productivity-growth>

波黑资源丰富，地下煤藏储量巨大。波黑拟大力发展煤电业，出口至欧洲市场。波黑地面森林资源丰富，木材加工业发达，木制品是主要的出口商品之一。

1.2.2.2 基础设施

波黑基础设施较落后，战后在国际社会援助下，大部分遭受破坏的公路、铁路、电站、通信及供水系统得到了重建恢复。

(1) 公路

波黑现有公路总长 24,800 公里，其中干线公路 3,970 公里，高速公路 207 公里。高速公路中，波黑联邦境内高速长 102 公里，塞族共和国境内高速长 105 公里。

(2) 铁路

波黑现有铁路 1,031 公里，其中双轨铁路 94 公里，电气化铁路 777 公里。波黑铁路设施老旧，最高时速为 70-90 公里/小时。

(3) 空运

波黑现有 4 个机场，分别位于萨拉热窝、莫斯塔尔、巴尼亚卢卡和图兹拉。截至 2020 年 6 月，四大机场运送旅客人数分别为 1.33 万人次、0 万人次、3.2 万人次和 0.14 万人次，受疫情影响较上一年度出现大幅下滑。中国去往波黑没有直飞航线，需要转机。

(4) 水运

波黑本国无货运海港，主要以南部海岸的克罗地亚普洛切克港为出海港。

波黑内陆河流众多，符合水运条件的河流主要为萨瓦河和德里纳河。萨瓦河在波黑境内总长 333 公里，属多瑙河支流。萨瓦河有两个港口，分别位于布尔奇科特区和萨玛茨市。德里纳河由塔拉河和皮瓦河汇合而成，大致向北流，注入萨瓦河，全长 346 公里。

(5) 通信

波黑现有三家移动通信运行商，分别是：波黑电信（萨拉热窝）、塞族电信（巴尼亚卢卡）和 HT 莫斯塔尔电信（莫斯塔尔），运用的是全球移动通信系统（GSM）技术、通用分组无线业务（GPRS）和电子数据采集设备（EDGE）技术。移动电话网覆盖率达 90%。波黑电话

通讯国际区号为 00387。

波黑的互联网国家域名标识为 BA (Bosnia and Herzegovina 的缩写)，于 2002 年起完全开放。根据波黑通讯监管机构 (RAK) 的数据显示，波黑移动电话注册用户数量约 346 万；互联网用户约 320 万；固定电话用户约 74 万^[8]。

(6) 电力

波黑的电力产能主要来源于火力发电，其次为水力发电及太阳能及风能发电，以 2020 年 6 月为例，波黑共发电 1,025 亿瓦时，其中火电占比 73.2%，水电占比 24.8%，再生能源占比 2%。

1.2.3 支柱产业

1.2.3.1 电力产业

波黑的电力产业主要为燃煤发电和水力发电两种形式。

(1) 燃煤发电

波黑已探明煤炭储量 55 亿吨，其中，泥炭褐煤 20 亿吨，块状褐煤 35 亿吨。两种褐煤可开采储量共计 26 亿吨。目前的火力装机总量为 206.5 万千瓦。

(2) 水力发电

水力装机总量约为 216.4 万千瓦。波黑 2018-2027 年发展规划表明，计划新建水电站 39 座，装机量 193.1 万千瓦。目前的水力发电利用率仅达 40%，尚有 60%待开发利用。

1.2.3.2 旅游产业

波黑将旅游业列为重点发展行业之一。2019 年赴波黑旅游人数约为 164.07 万人次，同比增长 12%。其中中国游客 10.28 万人次，同比增长 76.45%，列外国赴波黑旅游人数第 5 位。世界旅游组织预测，1995 年至 2020 年，波黑旅游业年增长率将达 10.50%。波黑允许欧洲申根签证免签入境 7 天。

2018 年 5 月 29 日《中华人民共和国政府和波黑部长会议关于互免持普通护照人员签证的协定》的正式生效，极大地便利了两国的人

[8] 资料来源：波黑国家统计局：<http://www.bhas.gov.ba/>

员往来，促进了两国经贸、旅游等各领域的合作发展。2018年8月，波黑交通通讯部与中国民航局决定就两国建立航空合作关系以及签署航空服务协定事宜启动谈判和商签程序。

1.2.3.3 林业和木材加工业

波黑的林业和木材加工业历史悠久。从19世纪后半叶起，林业和木材加工业成为波黑经济的主要产业之一。波黑外国投资促进局的数据显示，波黑全国森林和林地覆盖率达53%。主要树种有榉木、橡木、松木、冷杉及云杉等。波黑木材和家具及细木加工制品中60%以上用于出口，主要出口到德国、意大利、奥地利及斯洛文尼亚等欧盟国家。波黑拥有大量技术熟练的林业和木材加工业廉价劳动力。2018年，波黑林业和木材加工的产值同比下降3.6%。

1.2.3.4 金属加工业

金属加工业也是波黑制造业的支柱产业之一，占波黑制造业的比重约为12%。金属加工业的主要产品为钢铁、电解铝和氧化铝、铅、锌及铜等加工产品。

1.2.3.5 农业及食品加工业

波黑多山，农业用地仅占全国土地总面积的42.2%，约合计239万公顷，其中，100万公顷为集约化农业耕地。另外，波黑有104万公顷的天然草地和牧场，35万公顷的果园、葡萄园以及种植生产医药保健品的草药和香料香草的土地。目前，奶制品、水果、蔬菜等多用于出口欧盟。近年来，南部地区流行种植蜡菊等芳香植物，具有较高的商业潜力。

波黑希望中资企业投资波黑的农业和食品加工业，进口波黑的葡萄酒、果汁、蜂蜜、精油等产品。

1.2.4 投资政策

1.2.4.1 投资门槛

(1) 外商投资制度

波黑主管外商投资的部门为外贸和经济关系部。波黑外商投资促

进局（FIPA）是波黑部长会议吸引外资、宣传波黑的投资环境并向外商提供投资服务的政府机构。

（2）投资行业限制

除了限制或禁止外资生产和销售的军用武器、弹药、军用设备和公共媒体信息行业（广播电影电视、电子媒体和网络、当地出版和发行出版物）外，外国投资者可以自由对波黑进行投资。

外国投资者投资受限行业前须向所在实体的政府及地方主管部门进行申报，经过严格审批后方能按正常投资程序开展投资活动。此外，受限领域的外方投资额不得超过总投资额的 49%。

近年来波黑对外国投资的行业限制正逐步取消。2015 年 3 月，波黑《外国投资法》修正案中已允许外国投资者在报纸杂志等纸媒领域持有超过 49%的股权。

（3）投资相关规定

波黑的主要商业实体为股份有限公司和有限责任公司。外国公司可在波黑开设不具有法人实体身份的代表处或分支机构。代表处能进行的商业活动受到一定限制，分公司仅能设立在布尔奇科特区。

1.2.4.2 投资吸引力

从投资环境来看，波黑具有以下优势：一是地理位置优越。波黑是进入欧盟的门户，是东南欧自贸区成员；二是金融与货币稳定。波黑的银行大部分为欧盟国家银行的分行，本国货币马克与欧元挂钩，汇率保持不变；三是劳动力素质较高。少数工人懂英语，劳动力成本低；四是自然资源丰富，有丰富的森林、水资源、煤炭、铝矾土及铁矿等矿藏。

1.2.4.3 投资退出政策

波黑法律规定，外国投资者在进行直接投资时，享有和波黑居民相同的权利和义务；完成投资后进行清算退出时，受法律保护取得投资收入与汇回的利润。

1.2.5 经贸合作

1.2.5.1 参与地区性经贸合作

2006年波黑加入“北约和平伙伴关系计划”。2016年9月20日，欧盟总务理事会会议接受波黑入盟申请；2018年2月27日，波黑向欧盟委员会提交了入盟问卷。截至2019年11月，共有174个国家同波黑建交。

1.2.5.2 与中国的经贸合作

2000年，波黑与中国签订经济贸易和技术合作协定。

2017年5月，波黑与中国在北京“一带一路”国际合作高峰论坛上签署相关经贸合作协议。

据中国海关统计，截至2019年中国与波黑双边贸易额为1.92亿美金，同比增长2.67%^[9]。中国对波黑出口的商品主要为电机、电气、音像设备及其零附件，锅炉、机械器具及其零件，钢铁，车辆及其零附件等。中国从波黑进口的商品主要为木及木制品，木炭，非针织或非钩编的服装及衣着附件，家具、寝具、灯具等制品，活动房等。

1.2.6 投资注意事项

1.2.6.1 政治稳定性

波黑独立时间短，又曾经历长达三年多的战争，是体制和机制很特殊的国家，法制不够健全，民族矛盾复杂，目前仍有部分战争时使用的武器散落在社会上。尽管当前社会治安比较稳定，但仍应注意安全，做好必要的防范。波黑的国情特殊，办事花费时间较长，在评估投资环境时应予以充分考虑。

1.2.6.2 社会治安

波黑犯罪率较低，社会治安总体较好。治安问题以偷盗抢劫等犯罪为主，另外20世纪90年代波黑战争的遗留问题，如大量枪支弹药流散民间，10多万枚地雷仍未清除，这都成为严重的安全隐患。建议个人外出时不要随身携带大量现金，乘坐公共交通工具（如公交车、有轨电车）时照看好自己的财物；不要单独（特别是女性）在深夜外出；注意地雷隐患，留心地雷警示，不要到人迹罕至的地方（如废弃

[9] 资料来源：华经情报网：<https://www.huaon.com/channel/tradedata/646524.html>

的房屋、荒山野岭等等)；避免与当地人发生言语或肢体上的冲突。

1.2.6.3 外国人政策

根据波黑的《劳动法》，外国投资者可自由雇用外籍劳工。根据《外国人居留与就业法》，持D签证的外国人可以申请在波黑居留，先由波黑联邦或塞族共和国内务部签发临时居留证，居留时间最长为1年，期满可申请延期。在波黑连续不中断工作达到5年的外国人，可申请永久居留权。

波黑联邦拟重新修订外国人居留与就业法。新法将规定，到波黑联邦就业的外国人不能仅凭波黑联邦劳动局颁发的工作准证与联邦境内的雇主签订劳动合同。外国人到波黑联邦就业必须首先获取经波黑安全部审批，并由联邦内务部外国人管理处签发的临时居留许可后，再凭工作准证同当地雇主签订劳动合同。当地雇主如违反此规定将被罚款1000-5000欧元。

1.2.6.4 劳动力制约因素

波黑劳动法规定了以下内容：

(1) 签订合同

雇主和雇员双方必须签订劳动合同，凭劳动合同向当地劳动局申办工作准证。雇主按法律可雇用以下各类当地劳工：长期工、临时工、固定期限工、季节工、兼职工、试用工。

(2) 解除合同

如要解除劳动合同，雇主和雇员彼此均需提前15日向对方递交书面通知。

(3) 劳工报酬以及职工社会保险

雇员的周工作时间平均为40小时（周一至周五），季节性强的工作周工作时间可达60小时。波黑法定平均最低月净工资为280马克。额外加班时间每周可达10小时，加班时间薪水另付，为原小时工资的120%-150%。另外，雇主需为雇员交纳养老、医疗及失业保险。

波黑对劳动用工规定要求较高。政府主张外资企业或外资承包工程应主要雇用波黑当地的劳务。当前，解决或增加波黑当地的就业成为衡量当地政府政绩的主要指标。因此，在同波黑商签合同时，要充

分明确用工责任条款。另一方面，波黑本地高质量劳动力较少，中资企业在波主要参与的能源、建筑等领域，存在比较严重的人才断层，年轻优秀技术人才严重缺乏。在道路建设等基础设施领域，一旦项目开工，需要在当地招聘大量的劳动工人，而短期内波黑劳务市场无法提供相应数量的劳动力，部分中资企业反映其准备实施或跟踪的项目开工时将面临劳务用工短缺的问题。

1.2.6.5 经济风险

三年内战使波黑经济遭受重创，虽然战后经过重建经济逐渐得以恢复，但复苏态势依旧缓慢。从内部环境角度出发，波黑贫困人口增加，失业率居高不下，国内需求疲软拖累经济增长，从外部环境角度出发，波黑经济对外倚重较大，其主要投资来源国以及贸易往来国家多为周边地区与欧盟国家，但受近期欧债危机及疫情影响，波黑贸易业务大幅下滑，据世界银行预计，波黑 2020 年度经济将衰退 3.2% 甚至更多。

1.2.6.6 其他投资注意事项

在波黑开展投资、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、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权益等。此外，在波黑进行投资合作，还应注意以下问题：

(1) 充分了解当地法律法规。波黑投资相关的法律较多，新旧法律体系交错重叠，进行投资时应先充分了解相关法律规定。

(2) 实地考察。在了解相关法律法规的基础上，最好到波黑进行实地考察，就有关事项咨询相关主管部门。

(3) 选好合作伙伴。对合资、合作方进行认真深入的考察，最好选择平常有业务往来或经政府部门推荐的信誉好的公司。

(4) 选好经营方式。为避免因合资双方经营理念、管理方式方法和文化等方面的差异，可选择独资。某些重要职位，如财务、销售、公关和法律顾问可考虑与当地律师、会计师事务所签订服务合同。

(5) 签好合同。在合资合作前，应签订规范的合资或合作协议，明确界定总投资额、双方占比、到资时限、金额等，列明双方的责权利，违约责任，合资合作终止后的财产处置等。

(6) 与相关部门建立良好关系。合资企业应与投资所在地的地方政府机关，如税务、海关、公安、劳动等部门建立良好的工作关系。

(7) 遵纪守法。合资企业应自觉遵守所在国的法律、宗教、文化和习俗，在条件许可的情况下参与社会公益活动。

第二章 波黑税收制度简介

2.1 概览

2.1.1 税制综述

波黑税收实行分级管理，即国家、实体、州（区）及市级管理。

波黑间接税管理局代表国家负责征收增值税、海关税、消费税及公路税。波黑实体、州（区）及市一级税务局代表地方负责征收企业所得税、个人所得税、不动产税、社保金以及地方行政税等直接税。

波黑的间接税收入需在国家机构和地方政府间依法按比例进行二次分配。直接税是地方收入，全部留存在地方政府。

2.1.2 税收法律体系

波黑属于大陆法系国家，承袭罗马法传统，强调法典在法律体系结构中的核心作用。波黑法律中明确立法与司法的分工，强调制定法的权威；其法律可分为公法和私法两大类。波黑的司法诉讼程序以法官为重心，突出法官职能。

波黑目前颁布的税收相关法律主要包括《企业所得税法》《个人所得税法》《增值税法》《消费税法》《财产税法》等。

2.1.3 近三年重大税制变化

2018年12月18日，根据2017年发布的《空气保护法》，塞族共和国政府发布了对机动车征收环保税的决定。根据该决定，税务机关将基于汽车的类型和技术特性，征收5马克至50马克额度的环保税，该决定自2019年1月1日起生效。

2019年1月1日起，所有增值税纳税人需每月以电子申报的形式提交增值税申报表（即引入“e-PDV”系统）。

截至2019年1月的纳税征期，消费税纳税人必须以电子形式向波黑间接税管理局提交消费税申报表。

2019年3月28日，间接税管理局发布了与增值税申报和纳税评估相关问题的指引，指引于2019年4月17日生效。针对未能成功提

交增值税申报表的纳税人，该指引明确了增值税申报表的填报规则及程序。

2019年3月28日，间接税管理局发布了有关增值税退税适用条件与程序及增值税抵免审批的指引，该指引于2019年4月17日生效。

2019年6月13日，塞族共和国议会通过了塞族共和国经济激励相关法律，基于该法律，提高雇员薪金的纳税人有权取得社会保障缴款返还，返还金额为原薪金与加薪后薪金的差额。

2019年7月17日，税控收款机法规修正案生效，主要修正内容为增加对未能开具发票的法人实体进行罚款，其中，针对法人实体的罚款金额为4,090-8,181欧元，针对法人实体负责人的罚款金额为1,023-2,045欧元，针对创始人的罚款金额为2,045-4,090欧元，如果在接下来的12个月内重复出现不合规现象，上述罚款金额将增加一倍。

自2019年7月17日起，塞族共和国企业所得税法修正案生效，主要修正以下内容：一是对于以前纳税年度已核销的应收账款的相关损失未于发生年度作税前扣除的情况，本期收到相关款项时免征企业所得税；二是关于用于投资自有和第三方的固定资产折旧扣除问题，如果这些投资增加了资产的购买价值并且无法从支付给第三方的租金中扣除，这些资产产生的折旧可以进行税前扣除；三是针对激励政策，投资生产制造设备以及厂房的纳税人有权降低其投资额的计税基础，该优惠政策在2019及以前年度有效。

2019年10月30日，波黑签署了《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》（Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS, ML I）。2019年11月25日，波黑列出了它的保留条款和声明。

2019年11月8日，间接税管理局发布了关于间接税抵免程序的指引。该指引明确了增值税及其他间接税（消费税、关税等）适用的抵免条件和程序。如果存在留抵税额，间接税管理局会将其返还至纳税人的账户。

2019年11月28日，塞族共和国通过了个人所得税法修正案。

修正内容主要为针对从自愿养老保险以及从自愿养老基金获得的相同数额的养老金免征个人所得税，且每年最高可达 1,200 马克。

2019 年 11 月 28 日，塞族共和国修正并通过了社会保险相关法规，新法规于 2020 年 1 月 1 日实行。主要修正内容一是计费基础方面：自愿养老保险收入每年免征 1,200 马克；二是费率方面：失业保险的费率从 0.8% 下降至 0.6%。

2019 年 12 月 13 日，波黑联邦财政部发布了有关企业所得税法实施细则的修正案，该修正案于 2019 年 12 月 14 日生效。修正案主要内容，一是非居民纳税人有义务在营业之日起 8 日内，持有联邦税务总局出具的纳税人识别号及纳税人登记表等资料在联邦税务局进行常设机构登记；二是从税收角度考虑，公司针对联邦法律要求而进行的实收资本的增加或减少行为，不被视为资本利得或损失。

2020 年 1 月 29 日，波黑议会通过了《石油税法》，该法律于 2021 年 1 月 1 日起生效。该法规定对于根据特许经营合同在波黑开展石油开采等上游业务的法人实体，需根据相关业务产生的利润，缴纳税率为 30% 的石油税。

2020 年 5 月 26 日，为了保持增值税和其他间接税的征收实施条例与间接税征管相关法规和间接税征收程序相关法规一致，间接税主管税务机关批准了《间接税征管实施细则》。该细则针对涉税人员不明确的法规事项进行了详细的解释，包括确定主要纳税义务人及产生的纳税义务、税务延期缴纳、分期缴付税款、出售扣押财产等纳税事项。

2020 年 5 月 27 日，为使境外纳税人的增值税退税行为符合增值税法的规定，间接税管理局对《增值税实施细则》进行了修正。根据新规，境外纳税人满足以下条件可以进行增值税退税：一是境外纳税人在波黑未进行登记且无增值税纳税义务；二是应税人在波黑没有提供货物和服务的住所或固定的办公场所；三是应税人已委托税务代理；四是拥有申请退还增值税所需的原始发票和其他凭证文件。

2.2 企业所得税

波黑企业所得税的纳税人是在波黑设有常设机构并从中取得利

润的法人实体，包括在波黑设有常设机构或从波黑联邦、塞族共和国和布尔奇科特区取得利润的非居民法人实体。

波黑境内企业之间支付股息无需缴纳预提税，而向非居民企业股东支付的股息需缴纳 5%（或根据税收协定更低）的预提所得税。

企业在波黑联邦、塞族共和国辖区内开展临时业务，据是否达到常设机构标准，再依据各个辖区的具体规定缴纳当地所得税或预提所得税。

2.2.1 居民企业

2.2.1.1 判断标准

在波黑联邦、塞族共和国和布尔奇科特区登记为法人实体的公司或其实际管理机构所在地在波黑联邦、塞族共和国或布尔奇科特区的公司被定义为波黑的居民纳税人。公共机构和人道主义组织取得的非营业收入与利息、股息等被动收入免于征收企业所得税。居民纳税人通常为有限责任公司与法人团体。

2.2.1.2 征收范围

居民纳税人须就其来源于全球的所得纳税。

2.2.1.3 税率

波黑联邦、塞族共和国及布尔奇科特区的企业所得税税率均为 10%。

2.2.1.4 税收优惠

（1）波黑联邦

纳税人利用自有厂房和机器设备或资金对生产性活动进行投资时，投资额超过所在纳税年度利润总额的 50%，投资年度应纳税所得额可减按 70% 计算。

对雇佣时间超过 12 个月的新雇员，其薪酬支出可在所得税前进行双倍扣除。但是，这些新雇员不可以在过去的五年中被该企业或其关联方雇用。税务优惠不适用出口活动以及对残疾人员的雇佣。

（2）塞族共和国

自 2019 财年起，投资于制造机器设备的纳税人有权以其投资额抵减应纳税额。

自 2019 年 7 月 1 日起，提高雇员薪金的纳税人有权要求退还社会保障缴款，即“起薪”（例如：2019 年 3 月支付的工资额）与加薪后的薪金的差额。退款计算如下表：

表 1 退还社会保障缴款计算表

总工资（欧元）	退款额（社保金的比例，单位：%）
230* — 281	30
281 以上	70

注：*塞族共和国法定最低月薪

（3）布尔奇科特区

纳税人用于生产活动的机器设备的投资额可在其应纳税所得额中进行全额扣除。对其他领域的投资则可最多扣除 50%。此外，纳税人如在纳税年度内长期雇用新员工，在其不使用其他就业激励措施的情况下，可以其雇用员工的工资总额抵减应纳税额。

2.2.1.5 应纳税所得额

（1）应纳税所得额

波黑全境计算应纳税所得额是基于国际会计准则（IAS）或国际财务报告准则（IFRS）编制的损益表中的利润经过纳税调整后的应税利润。

在波黑联邦，应纳税所得额包括清算和重估价准备的收益，并且在塞族共和国和布尔奇科特区缴纳的税款可在税款计算中进行扣除；

在塞族共和国，应纳税所得额主要包括下列各项：

- ① 居民及非居民企业经济活动所得；
- ② 财产和财产权所得；
- ③ 出售位于塞族共和国资产所得，以及在塞族共和国内出售动产所得；
- ④ 股息和利润分配；
- ⑤ 转让位于塞族共和国的居民企业或常设机构的证券和股权产生的资本利得；

- ⑥ 利息收入；
- ⑦ 版权和类似权利产生的收入；
- ⑧ 从塞族共和国居民企业或常设机构取得的租金和服务收入。

在布尔奇科特区，在其他两个地区缴纳的税款可以选择在税款中扣除或作为费用支出进行扣除。

(2) 不征税和免税收入

波黑联邦、塞族共和国和布尔奇科特区对企业收到的股息和其他利润分配所得免征企业所得税。此外，自 2019 年 7 月 17 日起，收到以前纳税年度已核销的应收账款的相关损失未于发生年度作税前扣除的情况，塞族共和国免征企业所得税；在布尔奇科特区，债券利息和银行存款利息也属于免税收入。

(3) 税前扣除

① 波黑联邦

研发费用可全额扣除；业务招待费的扣除限额为实际支出金额的 30%；向公共部门、人道主义、文化、教育组织捐款、赞助支出的扣除限额为收入总额的 3%。

② 塞族共和国

除法律另有规定外，可扣除费用是根据国际会计准则或国际财务报告准则编制的损益表中列明的成本支出。

部分费用的扣除限额为总支出额的 30%，如与业务活动相关的代理费用等。研发费用需根据研发活动指南确定的比例进行税前扣除。此外，向公共部门、人道主义、文化、教育组织捐款的扣除限额为当年收入总额的 3%。对于关联方之间的交易，如税务机关认定交易有失市场公允价格，则可以对扣除费用进行调整。

不可扣除的费用包括：

- A. 员工工资之外额外支付的员工保险；
- B. 向政党和组织的捐款；
- C. 与购置或建造正常使用寿命超过 1 年的财产有关的费用；
- D. 商誉摊销；
- E. 罚款和其他惩罚性支出；

F. 与应税收入无关的支出。

③ 布尔奇科特区

与应税所得直接相关的费用原则上均可以扣除。

研发费用需根据研发活动指南确定相应的扣除比例。业务招待费的扣除限额为总额的 30%。研发费用需根据研发活动指南确定的比例进行税前扣除。以下费用的扣除限额则与当年应税收入有关，包括向公共部门、人道主义、文化、教育组织的捐款的扣除限额为应税收入的 3%；商会会员费的扣除限额为应税收入的 0.2%；赞助的扣除限额为应税收入的 2%。

不可扣除的费用包括：

- A. 员工工资之外额外支付的员工保险；
- B. 向政党和组织的捐款；
- C. 商誉摊销；
- D. 罚款和其他惩罚性支出；
- E. 与应税收入无关的支出。

(4) 折旧和摊销

① 波黑联邦

根据波黑联邦《企业所得税法》规定，购置成本超过 1,000 马克的资产为可折旧的固定资产。折旧方法为直线法。资产按照不同类别适用不同的折旧率。IT 资产（硬件和软件）的购置成本可在购买当年进行全额扣除。包括商誉在内的无形资产可以进行摊销（每年不超过 20%）。

部分资产允许使用加速折旧的方法，主要针对用于防治污染（水、空气和土地）、减少噪音和人员培训的固定资产，适用的折旧率可高于正常折旧率的 50%。

自 2020 年 1 月 1 日起，固定资产中的自有资产和租赁资产的折旧费用均可税前扣除。

② 塞族共和国

根据塞族共和国《企业所得税法》规定，购置成本超过 1,000 马克且使用年限超过 1 年的资产为可折旧固定资产。IT 硬件、软件和

类似设备的折旧采用加速折旧法，其他资产采用直线法。

③ 布尔奇科特区

同样，购置成本超过 1,000 马克且使用年限超过 1 年的资产为可折旧固定资产。折旧方法采用直线法。资产按照不同类别适用不同的折旧率。商誉不能进行摊销。

机器设备允许在 3 年内按以下比率进行加速折旧：40%、30%和 30%。IT 资产（硬件和软件）的购置成本可在购买当年全额扣除。

（5）准备金

① 波黑联邦

计提的与环境保护有关的准备金的扣除限额为应纳税所得额的 30%。担保的准备金最高可以扣除年营业额的 4%。

自 2020 年 1 月 1 日起，在符合条件的情况下，塞族共和国的金融机构有权扣除记录在利润表中的因调整应收账款以及为弥补表外资产的预期损失而计提的准备金，与其相关的收入应纳入到应税所得中。低信用风险的上述款项是不可扣除的，并且相关收入无需缴纳所得税。

② 塞族共和国和布尔奇科特区

银行、保险公司、其他金融机构因经常性损失增加计提的储备金可进行税前扣除，限额为应纳税所得额的 20%。

对适用于权责发生制会计制度的企业，坏账准备可进行税前扣除。银行和其他金融机构增加计提的坏账准备最高可允许扣除应纳税所得额的 20%。保险公司和再保险公司，准备金增加额的税前扣除额度视保险法的规定而定。

（6）资本利得

① 波黑联邦

增加累计收益或当期收益的资本利得需计入应纳税所得额中计税。

② 塞族共和国和布尔奇科特区

出售或转让任何有形资产或金融资产产生的资本利得需计入应纳税所得额。

（7）亏损弥补

亏损不允许向以前年度结转，仅可向后结转。结转年限为 5 年，结转方法按先进先出法执行。波黑其他地区或国外发生的损失不可抵减应税所得。

对于资本性损失，具体规定如下：

① 波黑联邦

减少累计收益或当期收益的资本性损失，可以抵减正常的应税所得。

② 塞族共和国和布尔奇科特区

资本性损失可用于抵减正常的应税所得。

2.2.1.6 应纳税额

应纳税额 = 应纳税所得额 × 规定税率

应纳税所得额通过对会计利润或亏损进行纳税调整得出，对不可扣除的费用调增应纳税所得额，可以加计扣除的费用调减应纳税所得额。应纳税所得额乘以各个税收管辖区的相应税率可计算得出应纳税额。波黑联邦和布尔奇科特区还可以扣除在其他辖区缴纳的所得税款后，得出最终应纳税额。

2.2.1.7 合并纳税

（1）波黑联邦

母公司拥有不少于 50% 股权的居民企业之间可允许进行合并纳税，但合并范围的公司必须均位于波黑联邦。且一旦选择进行合并纳税，则必须保持至少 5 年。

（2）塞族共和国

没有合并纳税的规定。

（3）布尔奇科特区

如果集团内企业均位于布尔奇科特区，且母公司在子公司的股东投票权不少于 80%，可以选择合并纳税进行申报。

2.2.1.8 避免双重征税

（1）波黑联邦

居民纳税人在塞族共和国或布尔奇科特区的业务单位产生的营业收入，可享受税收抵免。此外，居民纳税人在波黑境外缴纳的税款也可享受税收抵免政策。抵免限额为波黑联邦境内应缴纳的税额，超出的部分可向后结转 5 年。

（2）塞族共和国

居民纳税人从塞族共和国以外取得的同时被波黑其他地区征税的收入，在塞族共和国以外支付的税款可以在企业所得税额中进行扣除。抵免限额为塞族共和国境内应缴纳的税额，超出的部分可向后结转 5 年。

（3）布尔奇科特区

居民纳税人在波黑联邦或塞族共和国的业务单位产生的营业收入，可进行税收抵免。在波黑以外支付的税款可以从应付的企业所得税中进行扣除，或将境外税款作为费用进行扣除，超出的部分可向后结转 5 年。

2.2.1.9 纳税期间

（1）波黑联邦

一个日历年即为一个纳税年度。

（2）塞族共和国

原则上一个日历年即为一个纳税年度。但财政部有权确定与日历年不同的纳税年度，此外也可批准外国公司使用与其母国所在国相同的纳税年度。

（3）布尔奇科特区

一个日历年即为一个纳税年度。但是法人实体进行变更或转换时则应按不完整期间作为一个独立纳税年度。

2.2.2 非居民企业

2.2.2.1 概述

不构成波黑居民企业的实体则属于非居民企业，即在波黑联邦、塞族共和国和布尔奇科特区未登记为法人实体的公司或其实际管理机构所在地非位于波黑联邦、塞族共和国或布尔奇科特区的实体。

2.2.2.2 所得来源地的判定标准

常设机构（Permanent Establishment, PE）即非居民企业在波黑境内设立的、从事其在波黑境内全部或部分交易的营业场所。以下情况将被视为常设机构：

- （1）管理总部；
- （2）办公室；
- （3）分支机构；
- （4）工厂；
- （5）车间；
- （6）开采自然资源的场所；
- （7）建筑工地，建筑、装配或安装工程，且持续时间超过 6 个月；
- （8）提供咨询及商业服务，且在提供服务满 12 个月的基础上提供服务的时间连续超过 3 个月；
- （9）任何有权并经常以该非居民名义从事订立合同的非独立代理人。

2.2.2.3 税率

标准税率为 10%。

2.2.2.4 征收范围

非居民纳税人仅就其来源于波黑的所得纳税。

（1）波黑联邦

对非居民企业从波黑联邦获得的利润征收企业所得税。对于塞族共和国和布尔奇科特区的居民企业，其位于波黑联邦的分支机构免于缴纳企业所得税。

对非居民企业取得的资本利得采用的征税方法与居民企业相同。

除税收协定另有规定外，非居民企业出售波黑联邦居民企业的股权、出售位于波黑联邦不动产或权益所产生的资本利得需要在波黑联邦缴税。

（2）塞族共和国

在塞族共和国拥有常设机构的非居民应就其在塞族共和国取得的所得缴纳塞族共和国企业所得税。常设机构（包括资本利得）的纳税方法与居民企业相同。对于在波黑联邦及布尔奇科特区设立常设机构的境外法人实体，仅就其在塞族共和国取得的收入缴纳企业所得税。如果税收协定中常设机构的定义与塞族共和国的规定不同，则以前者为准。

在塞族共和国没有设立常设机构的非居民企业，仅就来源于位于塞族共和国不动产的所得，以及使用塞族共和国自然资源取得的所得（包括转让此类自然资源相关权利取得的所得）缴纳塞族共和国企业所得税。在上述情形下，非居民企业需按照居民企业的规定提交年度纳税申报表。

（3）布尔奇科特区

非居民取得的与常设机构相关的利润（包括资本利得）应采用与居民企业相同的规定缴纳布尔奇科特区企业所得税。

在布尔奇科特区没有设立常设机构的非居民企业，仅就来源于位于布尔奇科特区不动产的所得，以及使用布尔奇科特区自然资源取得的所得（包括转让此类自然资源相关权利取得的所得）缴纳布尔奇科特区企业所得税。在上述情形下，非居民企业需按照居民企业的规定提交年度纳税申报表。

2.2.2.5 应纳税所得额

波黑境内设有常设机构的非居民纳税人，须就归属与其常设机构有直接联系的利润缴纳税款。

2.2.2.6 应纳税额

设有常设机构的非居民纳税人应纳税额的计算，请参照居民企业 2.2.1.6 的相关信息。

2.2.2.7 预提所得税

（1）股息：向非居民支付股息应扣缴 5% 的预提所得税，除非根据税收协定适用更低的税率或免于纳税。布尔奇科特区分配股息不征收预提所得税。

(2) 利息：向非居民支付利息应扣缴 10%的预提税，除非根据税收协定适用更低的税率或免于纳税。

在布尔奇科特区，以下类型的利息收入无需扣缴预提所得税：

- ① 出售用于从事信贷业务设备的利息；
- ② 出售抵债资产的利息；
- ③ 支付外国银行的贷款利息。

(3) 特许权使用费：向非居民支付特许权使用费应扣缴 10%的预提所得税，除非根据税收协定可适用更低税率。

(4) 技术服务费：向非居民支付技术服务费应扣缴 10%的预提所得税，除非根据税收协定适用更低的税率或免于纳税。

(5) 分支机构利润汇出税：无。

(6) 其他：对于接受非居民企业提供的如下服务而支付服务费，包括：技术服务、保险与再保险服务、娱乐与体育运动、动产租赁服务、电信服务等其他服务，应扣缴 10%的预提所得税，除非税收协定规定了更低的税率。

如上预提所得税为一次性征收且支付方需就其所得进行所得税年度申报。年度纳税申报表的信息应包括收款人、所得类型、金额以及代扣代缴税款计提与支付的金额。

2.2.3 其他

2.2.3.1 分公司利润税

外国公司可以在波黑联邦、塞族共和国和布尔奇科特区设立代表处，但分公司仅能设立在布尔奇科特区。分公司的税务处理目前在法律法规中还不明确，有待进一步法律法规的出台。

2.3 个人所得税

波黑无个人所得税起征点的规定，即所有的应税所得都需要缴纳个人所得税，除非有特定法规给予了免税优惠。

2.3.1 居民纳税人

2.3.1.1 判定标准

经常性居住地点或主要经济利益中心位于波黑联邦、塞族共和国、布尔奇科特区，或者在一个纳税年度内在波黑联邦、塞族共和国累计停留不少于 183 天的自然人为波黑的居民纳税人。

另外，在布尔奇科特区，如果满足以下一种情况，拥有经常性居住地点或拥有主要经济利益中心的居民可认定为居民纳税人：

- (1) 拥有价值超过 300,000 马克的不动产；
- (2) 与布尔奇科特区存在有效的经济关系；
- (3) 持有价值超过 100,000 马克的公司股份；
- (4) 与波黑公民有婚姻或婚外关系；
- (5) 凭工作许可证在布尔奇科特区工作；
- (6) 参与教育。

2.3.1.2 征收范围

居民纳税人就其全球所得缴纳个人所得税。

(1) 波黑联邦与布尔奇科特区

应就下列收入来源征收个人所得税：

- ① 独立劳务；
- ② 非独立劳务；
- ③ 财产和产权（包括资本收益）；
- ④ 资本投资。

另外，在波黑联邦，从彩票和赌博中获得超过 100 马克的收入需缴纳个人所得税。

居民纳税人的计税基础是指应纳税所得额与扣除总额的差额。应纳税所得额和扣除总额以收付实现制确定。

(2) 塞族共和国

以货币或实物形式取得的个人所得税应税收入包括以下内容：

- ① 独立劳务或专业性服务；
- ② 非独立劳务；
- ③ 版权和类似权利，包括工业产权；
- ④ 资本投资收入，包括股息、出租动产和不动产、贷款利息等；
- ⑤ 资本利得。

居民纳税人的计税基础是指应纳税所得额与扣除总额的差额。

“境外所得”是指居民或合格投资者从工作、财产、保险或其他资本中获得的来源于波黑的所得。合格投资者是指居住在塞族共和国的自然人，进行个人投资或通过其拥有或控制的法人实体进行投资，并承担所有的塞族共和国纳税义务。合格投资是指自 2012 年 1 月 1 日起，在塞族共和国的直接或间接投资超过 500 万马克（约合 255.65 万欧元）且在营运资本方面的投资不超过其投资总额的 10%。直接投资包括对新的或现存的当地企业的投资，以及以增加企业基本资本或资产为目的的投资。间接投资包括投资塞族共和国签发的债券（与战争损害赔偿有关的债券投资除外）。合格的投资者须在 3 月 31 日之前就前一年来源于境外的所得提交纳税申报表，并在提交纳税申报表后的 10 天内支付税款。

“其他收入”包括以下收入：

- A. 理事会，监事会，审计委员会等组织机构支付的成员收入；
- B. 被任命和被提名人的收入；
- C. 职业体育活动收入；
- D. 口译员、专家、体育法官和代表、笔译员、艺术家以及自由记者等人员的收入；
- E. 代理商、销售人员以及收藏家等人员的收入；
- F. 体育奖学金；
- G. 学生奖学金；
- H. 资产处置所得；
- I. 除独立与非独立劳务所得、财产和产权所得、资本投资收入以外的其他收入。

2.3.1.3 税率

年度总收入的 10%。资本利得也适用同样的税率。

2.3.1.4 税收优惠

大致来说，下列收入通常为个人所得税的免税收入：

- (1) 养老金；
- (2) 社会福利和补偿金；

- (3) 奖学金；
- (4) 股息（国内、国外）；
- (5) 部分类型的利息收入。

另外，波黑联邦个人所得税的免税收入还包括：雇主为其雇员支付的强制性社会保障金，以及遗产和继承所得。

塞族共和国个人所得税的免税收入还包括：金额为社会平均月度工资的生育一次性补偿金、雇主向雇员子女提供的不超过 100 马克的礼物、出售私人动产所得、超过 50 岁且连续一年注册为失业人员的个人雇佣所得以及自 2019 年 12 月 18 日起，取得的自愿养老保险的收入，和从自愿养老基金中获得的养老金；

布尔奇科特区个人所得税的免税收入还包括：用于经济发展的公共资金。

2.3.1.5 受雇所得

(1) 工资

受雇所得包括从雇主处取得的工资、奖金、福利、股权激励所得等。豁免征税的情况适用于工作中的遣散费和报销费用。应税所得是总收入与强制性社会保障缴款之间的差额。其他与受雇有关费用不可扣除。

在波黑联邦，下列受雇所得免征个人所得税：

- ① 餐费津贴：限额为员工平均净工资的 1%；
- ② 假期津贴：限额为最近 3 个月员工平均净工资的 50%；
- ③ 派遣补贴：如果住宿和餐饮由雇主提供，派遣时间超过 30 天，限额为日工资的 15%。

(2) 福利

雇员从雇主获得的实物福利应缴纳个人所得税。计税金额按含税市场价值计算。如下福利应缴纳个人所得税：

- ① 使用雇主提供的商业大厦、车库、别墅、住所和交通工具；
- ② 由雇主发放的无息贷款或低息贷款（应税所得根据平均利率与较低利率之间的差额计算）；
- ③ 雇主给予的债务豁免；

④ 年会礼物。

(3) 退休金

从以前雇主和个体经营单位取得的任何形式的退休金均无需缴纳所得税。但是在塞族共和国，每年从自愿性养老金基金中获得的免税额度为 1,200 马克。

2.3.1.6 个体工商户收入

自由职业者及个体工商户从事以下活动取得的所得需缴纳个人所得税：

① 手工以及相关劳务活动；

② 农业与林业；

③ 自由活动（医疗工作者、兽医、律师、公证人、税务咨询师、会计、工程师、建筑师、翻译员、导游、科学家、作家、发明家、教授等）；

④ 其他独立劳务（行政政府机构的成员、公司董事会成员、管理委员会成员等）；

⑤ 兼职活动（艺术家、记者、专家与销售人员等）。

(1) 波黑联邦与布尔奇科特区

自由职业者或个体工商户的应税收入为根据营业账簿（以收付实现制为基础）计算的总收入与该纳税年度发生的支出之间的差额。仅与取得收入直接相关的费用可以扣除。广告、公关和宣传材料的费用扣除额不得超过上一年总收入的 3%，代理费和赞助费不得超过 1%，捐赠支出不得超过 0.5%。对于自由职业者，允许按照收入的 30% 进行一次性扣除。

在波黑联邦境内使用并在库存清单中登记且购置成本超过 1,000 马克的固定资产，其折旧费用可以进行抵扣。固定资产折旧采用直线法，不同类型的资产适合于不同的折旧率。IT 硬件和软件的购置成本可以在购买年份的应税所得额中扣除。

法律规定，用于防止污染（水、空气、土地）和降低噪音的固定资产，可按高于规定折旧率的 50% 进行加速折旧。

(2) 塞族共和国

自由职业者和个体工商户的应税收入基于总收入与该纳税年度发生的支出之间的差额计算。应税收入和扣除额以收付实现制确定。实物收入根据收到的财产或服务的市场价值计算。

仅与取得收入直接相关的费用可扣除，相关费用包括支付给企业或专业协会的会费、员工伙食费、为员工提供的教育费用、商业贷款利息以及广告和公关费等。与固定资产相关的维修与服务费扣除限额为资产增值额的 5%。捐赠和赞助支出扣除限额为总收入的 2%。

在塞族共和国境内使用的购置成本超过 1,000 马克的固定资产折旧费可进行扣除。固定资产折旧采用直线法，不同类型的资产适合于不同的折旧率。

满足下列条件的小型企业家可以选择税款简易征收：

- ① 进行独立业务活动（金融服务和组织博彩业务除外）；
- ② 最多雇佣 3 名员工；
- ③ 年度总收入不高于 50,000 马克；

对于自由职业者，根据其从事活动的类型，可以按总收入的 40% 至 60% 进行一次扣除。

2.3.1.7 投资收入

从居民企业与非居民企业取得的股息免征个人所得税。资本投资收入包括贷款利息收入和自愿保险收入。政府债券、储蓄、本币及外币存款或活期账户产生的利息免征个人所得税。

（1）波黑联邦

特许权使用费收入应按正常方式征税。对于暂时性转让产权而取得的收入，可按扣除总收入 20% 后的金额作为应纳税所得额。出租动产和不动产取得的所得应缴纳个人所得税，并且按照总收入的 30% 进行一次扣除；如果是向游客和乘客出租公寓和客房，则可按总收入的 50% 进行一次扣除。

（2）塞族共和国

特许权使用费所得按正常方式进行征税。出租动产和不动产取得的所得应缴纳个人所得税。从事租赁业务的纳税人可以选择按相关总收入的 20% 进行一次扣除，也可以选择以收入扣除折旧、融资、运

营和投资维护以及其他与房地产相关的成本费用后的金额作为应纳税所得额。

2.3.1.8 资本利得

(1) 波黑联邦与布尔奇科特区

出售动产或不动产取得的资本利得应缴纳个人所得税。销售过程中发生的成本费用可进行全额扣除。计税基础的计算方法是出售的房地产的市场价值与取得成本之间的差额。转让无偿取得的财产，同样适用上述计税基础计算方法。

(2) 塞族共和国

出售财产和产权（包括投资品、版权、许可证和专利）取得的资本利得，以及出售股票和其他证券取得的资本利得。计税基础按销售价格（合同价格或市场价值中较高者）与取得成本之间的差额计算。通过继承或赠与方式取得的财产以市场价值计算应税所得。

2.3.1.9 扣除、津贴

(1) 扣除

① 波黑联邦

居民的扣除项目包括部分医疗支出以及个人房屋贷款利息支出。

② 塞族共和国

个人房屋贷款利息；商业养老保险保费支出（上限 1200 马克）；商业寿险保费支出（上限 1200 马克）。

③ 布尔奇科特区

寿险保费支出（上限为基础津贴的 50%）；个人首套住房的贷款利息支出；子女教育支出。

(2) 津贴

① 波黑联邦

基础津贴为 3600 马克/年（300 马克/月）。额外津贴包括：

A. 无收入配偶：150 马克/月；

B. 子女：第一个孩子 150 马克/月，第二个 210 马克/月，第三个以上 270 马克/月；

C. 其他需要抚养的家庭成员：90 马克/月；

D. 上述成员有残疾的情况，额外再给 90 马克/月。

② 塞族共和国

基础津贴为 6000 马克/年（500 马克/月）。如果家庭成员平均年收入不超过 3000 马克，则再给予额外津贴 900 马克/年。

③ 布尔奇科特区

基础津贴为 3600 马克/年（300 马克/月）。额外津贴包括：

A. 无收入配偶：基础津贴的 50%；

B. 18 周岁以下的子女：每个孩子给予基础津贴的 50%；

C. 其他被抚养的家庭成员：基础津贴的 50%；

D. 每个残疾人或被抚养的家庭成员 20%为残疾人：基础津贴的 10%。

2.3.2 非居民纳税人

2.3.2.1 判断标准及扣缴义务人

个人非居民纳税义务人，是指不符合居民判定标准的纳税义务人。具体为非居住在波黑的个人，即在波黑没有永久居留权，其经济和个人重大利益中心不在波黑以及在任何纳税年度都在波黑停留不到 183 天的个人。

2.3.2.2 征收范围

非居民纳税人仅就其来源于波黑联邦、塞族共和国或布尔奇科特区的所得缴税。

2.3.2.3 预扣税款

在波黑，非居民纳税人取得的大多数类型的收入适用居民纳税人的预扣税率。

（1）波黑联邦

雇主须就向员工支付的扣除社会保障金及个人津贴后的工资代扣代缴个人所得税。

从事额外工作或职业所取得的收入需由所得支付方代扣代缴税率为 10% 的个人所得税，相关所得不包含个人津贴。具体为：

① 应税利息；

- ② 租赁收入；
- ③ 出售不动产和产权的资本利得；
- ④ 通过彩票和博彩取得的收入。

(2) 塞族共和国

根据塞族共和国国家税务总局颁发的《个人所得税法》，雇主须就以工资扣除额外津贴的十二分之一后的金额预扣税款。股息所得、资本利得和特许权使用费所得，由所得支付方代扣代缴税率为 10% 的个人所得税，相关所得不包含个人津贴。

(3) 布尔奇科特区

雇主须就以工资扣除额外津贴的十二分之一后的金额预扣税款。从事额外工作或职业所取得的收入需由所得支付方代扣代缴税率为 10% 的个人所得税。对于非居民来说，此代扣代缴税款非最终税款，扣缴税款可抵扣纳税人最终的纳税义务。下列类型的收入需按 10% 的税率代扣代缴个人所得税：

- ① 应税利息；
- ② 租赁收入；
- ③ 出售不动产和产权的资本利得。

2.4 增值税

2.4.1 概述

波黑采用单一的、全国统一的增值税制度，由间接税管理局负责管理和征收。

波黑的增值税法基本遵循了欧盟的增值税指令。

增值税对生产和销售过程的各个阶段征收。进项税额从销项税额中进行扣除。

(1) 纳税义务人

纳税义务人是指为取得收入而从事独立经营活动的个人和法人实体。此外，以自身名义或通过代理的方式销售或进口货物、劳务、服务也将被认定为纳税义务人。对于国家机关以及为执行行政管理行为而依法成立的实体，如以行政当局的身份进行交易，则他们不被视

为纳税义务人。如这些交易是以私营为目的，则相关机构将被视为纳税义务人。

在纳税年度从事增值税应税活动的金额超过 50,000 马克（包括对外的经营活动和关联交易活动在内）的个人或公司必须进行增值税纳税登记。低于门槛金额的小企业，可自主选择是否进行增值税纳税登记。一经登记，则至少需要保留 60 个月。

从事农业或林业活动缴纳地籍税的农户，如果全体成员的收入超过 15,000 马克则需要进行增值税纳税登记。

（2）征收范围

增值税应税活动包括但不限于以下项目：有偿提供商品或服务；商品进口；将营业资产或存货用于非营业目的或个人目的；无偿或以低价提供服务或者提供非营业目的的服务。

如果资产出让方已抵扣所转让资产相关的进项税额，则出让方需就其转让的资产缴纳增值税，但同时满足下列条件的情况除外：

- ① 该项资产能够形成独立业务；
- ② 收购方将继续从事资产出让方原来的业务活动；
- ③ 收购方有权按与出让方相同的税率扣除进项税额。

（3）税基

应税所得为提供增值税应税商品或服务取得的全部所得。所得可以为货币形式或实物形式。实物形式的所得会根据同期同类商品的市场价格进行核定。

进口商品的税基为进口商品价格加上消费税、关税及其他进口服务费用的价格。对于临时进口的商品或再进口商品的税基则仅为商品价格。如果海关修改了进口货物的完税价格，则需对进口货物中已抵扣的进项税进行进项税额转出。对于暂时出口至波黑境外进行修理、改造、精加工或进行其他形式加工的货物进行再进口的货物，计税基础仅限于服务价格。

（4）税率

标准税率为 17%。出口商品适用零税率。

2.4.2 税收优惠

公共邮递服务、医疗卫生服务、社会保障服务、教育、注册宗教团体服务、文化服务、广播电视事业单位服务等社会公共利益活动免征增值税，不得抵扣进项税额。此外，增值税豁免范围包括保险和再保险服务、转让不动产（首次转让不动产所有权或处置新建不动产所有权除外）、租赁期超过 60 天的住宅物业租赁服务、在土地登记所在地出租农业用地或林地的租赁服务以及提供博彩服务等。

2.4.3 合并纳税

波黑允许实行增值税联合登记，即多个独立法人实体可作为一个增值税纳税人（增值税合并纳税）存在，但要求母公司或个人直接或间接持有增值税合并纳税集团其他成员的 100% 股权或权益。

2.5 其他税（费）

2.5.1 房地产税

（1）波黑联邦

各州自行对购买位于波黑联邦的不动产征收房地产税。征税对象主要是针对租赁合同下的用于娱乐和办公的建筑物及车库，计税基础是交易时不动产的购买价。纳税义务人、税率及应税条件由各州自行规定。

（2）塞族共和国

房地产征税对象为截至上一年度 12 月 31 日已完成纳税评估的位于塞族共和国境内的现存不动产。房地产税的纳税人是不动产的所有者或使用者。计税基础是不动产上一年度 12 月 31 日的市场评估价格。其中不动产包括土地以及在土地表面或地下建造的永久固定的构筑物。下列情况免于缴纳房地产税：

- ① 地方机构和宗教团体的不动产；
- ② 领事和外交使团以及国际组织的不动产；
- ③ 位于矿区内不能作其他用途的不动产；
- ④ 文化和历史古迹；
- ⑤ 在巴尔干战争中被损毁的居民个人不动产；

- ⑥ 用于农业生产的耕地；
- ⑦ 用于进一步出售而兴建的物业；
- ⑧ 用于农业生产的耕地和建筑物。

用于生产投入的不动产（例如：厂房、原材料仓库）的税率为 0.10%，其他不动产的税率为 0.20%。财产的转让、遗产继承和赠与行为不征收房地产税。

由于新型冠状病毒蔓延的影响，2020 年度缴纳第一期房产税的截止日期已从 2020 年 6 月 30 日推迟至 2020 年 9 月 30 日，第二期从 2020 年 9 月 30 日推迟至 2020 年 12 月 31 日。

（3）布尔奇科特区

房地产征税对象为截至上一年度 12 月 31 日已完成纳税评估的位于布尔奇科特区内的现存不动产。其中不动产包括土地以及在土地表面或地下建造的永久固定的构筑物。计税基础为上一年 12 月 31 日不动产市场评估价格。最低税率和最高税率分别固定为 0.05% 和 1%。实际税率由布尔奇科特区议会根据预算按年度进行确定，预算年度从当年 12 月 31 日起至下一年度 12 月 31 日。2020 年度房产税的税率为 0.05%。

2.5.2 关税

对进口到波黑的货物根据商品类别由海关征收关税，采用的是欧盟标准。

欧盟国家之间贸易没有关税，对外进口（即非欧盟国家）征收统一关税。来自非欧盟国家的货物通过海关清关，货物在进入欧盟时征收进口关税。因此，从非欧盟国家运往波黑的货物可能在任何欧盟成员国清关，反之，从非欧盟国家运往另一个欧盟成员国的货物可能在波黑清关。

进口货物的收货人、出口货物的发货人、进出境物品的所有人，是关税的纳税义务人。

关税的征税对象是被准许进出境的货物和物品。关税通常适用于大多数波黑进出口的产品。

根据目前欧盟标准，关税平均税率如下：食品类平均关税税率为

4.4%，化工制品平均关税税率为3.4%，纺织品平均关税税率为5.3%，总体上来看，产品平均关税税率为2.5%。

波黑签订了欧盟稳定和合作协议（Stabilization and association Agreement, SAA）和中欧自由贸易区协定（Central European Free Trade Agreement, CEFTA）。

2.5.3 财产转让税

目前仅波黑联邦规定了不动产转让税，塞族共和国和布尔奇科特区则仅征收不动产税。各州自行对购买位于波黑联邦的不动产征收财产转让税，最高税率为5%。计税基础是转让时点不动产的交易价格。如果交易价格显著低于市场价格，税务机关有权进行调整。在财产交换的情况下，计税基础是交换财产的市场价值之间的差额，此种情况下，纳税义务人为交换资产市场价值较高的一方。

转让有价证券无需缴纳财产转让税。

2.5.4 消费税

在波黑联邦、塞族共和国以及布尔奇科特区，某些特定商品需要缴纳消费税，如石油产品、烟草、软饮料、酒精饮料、啤酒、咖啡等。各种商品具体税率不一，按从量或从价征收，税率为5%-20%。

2.5.5 环保费

（1）波黑联邦

森林保护费：纳税人的全部收入的0.07%；

水资源保护费：雇员净收入的0.5%；

自然资源和其他灾害防护费：雇员净收入的0.5%。

（2）塞族共和国

消防费：纳税人的全部收入的0.04%；

森林保护费：纳税人的全部收入的0.07%；

水资源保护费：征收对象为提供公共水资源供应的单位和个人，以及使用水资源超过通常用水量的单位和个人。纳税人提交所有资料后才能确定最终缴费金额。

（3）布尔奇科特区

森林保护费：纳税人的全部收入的 0.02%。

2.5.6 石油税

根据 2020 年 1 月 29 日颁布的《石油税法》，自 2021 年 1 月 1 日起，将开征石油税。纳税人是指无论注册地点设在何地，根据特许经营合同在波黑开展石油开采等上游业务的法人实体，以及根据特许经营权合同执行此类操作的其他实体。

计税基础为开展石油相关上游业务产生的利润，由收入和已确认的支出确定。上游业务的应税收入包括：

- (1) 来自石油生产、运输、加工或销售的收入；
- (2) 在业务执行过程中产生利息收入和其他财务收入，汇率差异和财务收益；
- (3) 处置相关执行业务过程中所涉及的固定资产；
- (4) 闲置固定资产的市场价值；拆卸设备后剩余的货币资产以及石油库存的价值。

上游运营成本费用包括资本成本，运营成本（工资，消耗品和服务费），已支付的用于拆卸的资金和净融资成本。年度资本性支出占全部成本费用的比例为 20%。

不可扣除费用包括商誉摊销、与固定资产折旧相关的损失或价值调整，销售佣金，在关联企业之间转移石油的折扣或成本，以及因企业未能及时偿还债务产生的利息和罚款等。

石油税的税率为 30%。纳税年度与日历年度一致。年度纳税申报表以及损益表必须在自年度财务报告的截止日期（2 月 28 日）起 30 天内提交。预付税款按季度计算，计税依据为上一年度的应纳税所得。应付税款必须在每个季度结束后 15 天内支付。

2.5.7 遗产税

在波黑联邦，各州自行对不动产和动产的转让征收遗产和赠与税。由于是各州自行征税，所以税率从 2%到 10%不等。

2.5.8 社会保险金

- (1) 波黑联邦

波黑联邦的社会保险金由雇主和雇员共同缴纳，雇主缴纳的份额为雇员总工资的 10.5%，雇员缴纳的份额为其总工资的 31%。雇主按下列费率比例就职工工资总额缴付社会保险金：

表 2 波黑联邦社会保险金雇主缴纳比例

保险金	费率%
养老保险	6
医疗保险	4
失业保险	0.5

雇员按下列费率比例就职工工资总额缴付社会保险金：

表 3 波黑联邦社会保险金雇员缴纳比例

保险金	费率%
养老保险	17
医疗保险	12.5
失业保险	1.5

个体经营户按下列费率比例就总收入缴付社会保险金：

表 4 波黑联邦社会保险金个体经营户缴纳比例

保险金	费率%
养老保险	23
医疗保险	16.5
失业保险	2

为了减轻新型冠状病毒蔓延所带来的影响，从 2020 年 4 月纳税所属期开始，政府将为每个雇员（或企业家）提供 24,485 马克的社会保险金补助。申请该补助的纳税人必须满足以下条件：其一，与 2019 年同期相比，营业额下降不低于 20%；其二，已经支付截至 2020 年 2 月的所有应纳税额和社会保险金。相关申请需在申请补助所属月份的次月 10 日前提出。

（2）塞族共和国

塞族共和国的社会保险金仅由雇员缴纳，缴纳金额为其总工资的

32.8%。比例如下：

表5 塞族共和国社会保险金雇员缴纳比例

保险金	费率%
养老保险	18.5
健康保险	12
失业保险	0.6
儿童保障	1.7

此外，针对境外儿童医疗的特别团结贡献税按薪金净额的 0.25% 征收。

自 2020 年 1 月 1 日起，如每年取得的自愿性养老保险收入不超过 1,200 马克，可免于缴纳社会保险金。

为减轻 2019 新型冠状病毒蔓延所带来的影响，自 2020 年 4 月 9 日起，因政府决定而被迫关闭的企业，政府将按法定最低工资为其雇员承担社会保险金。

（3）布尔奇科特区

在布尔奇科特区，雇主仅需要为参与波黑联邦养老金计划的员工缴纳养老保险，金额为员工工资的 6%。

个体经营户按下列费率比率就总收入缴付社会保险金：

表6 布尔奇科特区社会保险金个体经营户缴纳比例

保险金	费率%
养老保险	17（波黑联邦）或 18.5（塞族共和国）
医疗保险	12
失业保险	1.5

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

波黑由三个行政单位组成，即两个实体和一个特区：波黑联邦、塞族共和国和布尔奇科特区。每个行政单位（即国家、实体、地区和各州）都各自拥有立法、行政和司法管辖权。

波黑的主要税务机关包括波黑间接税管理局、波黑联邦税务局、塞族共和国税务局和布尔奇科特区税务局。

3.1.2 税务管理机构职责

波黑间接税管理局：负责征收增值税、消费税和关税等间接税。

波黑联邦税务局：负责征收本地区企业所得税、个人所得税、社保、房产税、环保费等直接税。

塞族共和国税务局：负责征收本地区企业所得税、个人所得税、社保、房产税、环保费等直接税。

布尔奇科特区税务局：负责征收本地区企业所得税、个人所得税、社保、房产税、环保费等直接税。

3.2 居民纳税人税收征收管理

3.2.1 税务登记

一般来说，波黑税务登记的要求和程序包括但不限于：

（1）新建实体：一旦法人实体在主管法院进行了商业登记，就必须在税务机关进行直接税税务登记。

（2）增值税登记则与其经济行为有关，如果增值税应税交易的金额超过门槛（50,000 马克），则需要进行增值税纳税登记。

（3）进行税务登记后，纳税人会取得税务登记证。税务登记证上会提供纳税人的纳税人识别号（包括直接税和间接税）和登记日期。在取得税务登记证之后，企业才可以开始业务活动。

针对正常的企业所得税纳税登记，纳税人通常需要提供下列资料（原件或复印件）：

- （1）填写官方提供的标准表格；
- （2）经有关机构公证的办公地点租赁协议；
- （3）与有资质的会计人员或会计代理机构签订的会计服务协议等。

企业所得税纳税登记涵盖了所有直接税和相关税费，纳税人在完成税务登记后无需进行其他税种的登记。

针对正常的增值税纳税登记，纳税人通常需要提供下列资料（原件或复印件）：

- （1）法院登记部门的登记文件；
- （2）三地主管税务机关发出的登记文件；
- （3）法人代表或负责人的个人身份证明文件；
- （4）负责人为外籍身份的，主管政府部门发出的工作签证；
- （5）没有境内负责人而授权当地居民为代表的，需出示授权公证文件；
- （6）经银行证明/核实的授权签字人名单的证明。

而采用以当地代理人代为进行增值税登记和申报的，则需要提供下列文件：

- （1）代理机构与纳税人之间的服务合同，其中需要涉及相关的授权说明、负责人的身份信息、代理机构所在区域等；
- （2）证明商业活动发生在波黑的合同或其他文件；
- （3）纳税人在本国登记注册的文件，并翻译为波黑的官方语言；
- （4）在境外为代理人开设特别交易账户的经境外银行证明/核实的授权签字人列表。

除上述要求外，纳税人还需支付下列费用：

- （1）间接税登记注册费：10 马克；
- （2）纳税登记证费：10 马克；
- （3）管理费：20 马克。

3.2.2 账簿凭证管理制度

3.2.2.1 账簿设置要求

根据波黑《会计法》、国际会计准则及国际财务报告准则，在波黑经营和进行商业活动的企业必须根据规定设置营业账簿并且准备及提交财务报表，财务报表需真实、准确地反映账目余额、债务情况以及企业的经营情况。按规定，营业账簿须采用复式记账法。

3.2.2.2 会计制度简介

在波黑经营和进行商业活动的企业都必须根据国际会计准则及国际财务报告准则编制半年度财务报表以及年度财务报表。半年度财务报表及年度财务报表包括以下报表：

- (1) 资产负债表；
- (2) 利润表。

以上两表共同反映了企业的资产和负债情况、财务现状和经营成果。按规定，半年度财务报表应于当年度7月份之前提交，年度财务报表应于次年2月份之前提交。

法人实体在编制财务报表过程中应遵守连续性原则、一致性原则、谨慎性原则、收支相关性原则，此外对于从其他来源获取的资产及负债，需进行单独核算。

3.2.2.3 账簿凭证的保存要求

波黑采用国际会计准则和国际财务报告准则，法人实体必须妥善保管会计凭证、营业账簿、会计报表以及经营报告，以便税务机关的检查与监督，所有与在波黑发生的商业活动相关的会计账簿、登记及文档都应按准则的要求在境内保存10年。

3.2.2.4 发票等合法票据管理

根据波黑《增值税发票数据电子申报指引》，纳税人需通过间接税门户网站对增值税发票信息进行电子申报。电子报告的记录应采用CSV格式。

3.2.3 纳税申报

3.2.3.1 企业所得税

（1）波黑联邦

纳税年度纳税申报需要在年度终了（截止日为次年2月28日）后的30天内提交。

企业所得税根据上一年的应税所得计算按月进行预缴。当月的应缴税款必须在下月底前缴清。预提所得税则在对非居民付款当月之后的10天内进行申报。

波黑联邦设立了专门的预先裁定制度。在纳税人陈述的事实和情况真实的情况下，对就特定行政机关所管辖的税务事项和要求做出预先裁定的纳税人来说，预先裁定的税务后果对税务机关具有约束力。给予特定纳税人的预先裁决不对其他纳税人产生税务后果。

纳税人在提交与该裁定有关的纳税申报表时，需要同时提交一份预先裁定的副本。

自2020年1月1日起，由于联邦税务局可以通过中央注册系统在线查看损益表，因此纳税人在进行年度纳税申报时无需随附提交损益表。

为了减轻新型冠状病毒蔓延所带来的经济影响，所有选择使用社会保障缴费补贴的个体经营户和法人实体都允许免于预缴2020年度所得税及个人所得税。

（2）塞族共和国

年度纳税申报表需要在次年3月31日前提交。如果税务年度与日历年不同，则需要在税务年度终了后的90天内提交。纳税人必须在当前纳税年度的1月31日之前提交上一纳税年度的税款预缴申报表。

企业所得税根据上一年的年度纳税申报结果进行按月预缴。当月的应缴税款必须在次月10日前缴清。纳税人自行计算的应税所得高于或者低于上一年度已缴纳税款的，可以提出纳税评估要求。最终税款必须在年度纳税申报表的截止日期前缴清。

预提所得税年度申报需要在次年（日历年）的1月31日前提交。

塞族共和国也设立了专门的预先裁定制度。在纳税人陈述的事实和情况真实的情况下，对就特定行政机关所管辖的税务事项和要求做出预先裁定的纳税人来说，预先裁定的税务后果对税务机关具有约束力。给予特定纳税人的预先裁决不对其他纳税人产生税务后果。

纳税人在提交与该裁定有关的纳税申报表时，需要同时提交一份预先裁定的副本。

（3）布尔奇科特区

年度纳税申报表需要在税务年度终了后的 3 个月内提交。如果纳税年度与日历年相同，则必须在当前年度的 3 月 31 日之前提交上一纳税年度的纳税申报表。

企业所得税根据上一年的应税所得按月进行预缴。当月的应缴税款必须在次月 10 日前缴清。最终税款必须在年度纳税申报表的截止日期前缴清。

布尔奇科特区没有专门的预先裁定制度。

3.2.3.2 个人所得税

（1）申报要求

个人所得税实行年度申报（日历年），需要在次年 3 月 31 日（波黑联邦和布尔奇科特区）或 2 月 28 日（塞族共和国）前完成申报工作。仅取得工资薪金所得的个人，并已由雇主完成了每月个人所得税的扣缴工作的，无需进行年度申报。

（2）税款缴纳

雇主需要为雇员的受雇所得扣缴个人所得税。应纳税所得额为雇员工资薪金所得扣除社保以及个人津贴后的净额。如果纳税人的受雇所得高于 250 马克/月，则个人进行年度个人所得税申报时可以扣除津贴扣除额，但如果低于 250 马克/月，则无法扣除津贴扣除额。

受雇所得之外的其他所得需由支付人履行扣缴义务，税率 10%。计算税额中不得扣减扣除项目。

3.2.3.3 增值税

增值税实行按月申报，申报截止日为次月 10 日前。增值税申报目前已要求全部实行电子申报。

在波黑从事应税商业活动但没有在波黑设立商业机构的境外公司/个人可通过当地指定的税务代理进行增值税税务登记和纳税事宜。该税务代理代表境外公司/个人成为波黑的增值税纳税人。税务代理和境外公司/个人共同承担相应的增值税纳税义务。

在波黑没有设立商业机构的境外法人实体可以在提交退税申请后的6个月内取得退税，前提是境外法人实体的纳税时间不少于3个月。波黑并没有设置退税金额的门槛和提交截止日，但要求退税行为需在5年内完成。

3.2.4 税务检查

波黑税务追诉期为5年，因此税务检查的期限也为5年。但如果纳税人提交了错误的申报信息或没有提交申报资料，则不受上述5年的限制。

此外，税务机关征收养老金和失业保险的时间也不受上述5年的限制。

波黑没有定期税务检查的机制。

税务检查通常需要1至3个月。就直接税来说，波黑联邦执行税务审计的最长时间一般为90个工作日，塞族共和国为20个工作日（在特殊情况下可能延长）。增值税检查的时限没有具体规定，视具体案件而言。

税务检查具体步骤如下：

- (1) 税务机关下发税务检查令，要求进行税务检查；
- (2) 税务检查完成后，税务机关出具税务检查情况纪要；
- (3) 纳税人可以对税务检查纪要提出疑义；
- (4) 税务机关做出解答和确认；
- (5) 纳税人可再次对上述决定提出疑义；
- (6) 如果纳税人提出上诉，波黑财政部（二审当局）可以做出最终决定；
- (7) 纳税人继续不服的话，可以继续向主管法院提出上诉；
- (8) 法院做出最终判决；
- (9) 一般来说，上述过程不适用正常的法律援助，除极特殊情

况除外。

3.2.5 税务代理

直接税很少使用税务代理。增值税申报中使用代理的情况非常常见，尤其是境外公司/个人需要进行增值税申报的情况。

增值税申报代理会单独按照纳税人的纳税登记号分别为被代理人进行增值税申报。

担任增值税代理的机构也会代替纳税人，受到税务机关的审查。

3.2.6 法律责任

3.2.6.1 违反税务规定的处罚

《波黑轻量级罪行法案》是税务处罚的法律依据。通常来说，纳税人的下列行为将受到相应的处罚：

(1) 未申报、延迟申报、延迟缴税：直接税按应纳税额每天 0.04%（波黑联邦）或 0.03%（塞族共和国）计算滞纳金；增值税按应纳税额每天 0.04% 计算滞纳金。就税务机关强制征收的，还需要加征 5% 的罚款。

(2) 应受到税务处罚的不合规行为：直接税为 3,000-100,000 马克（波黑联邦）或 5000-60000 马克（塞族共和国）的罚款；增值税将视情节不同处以应处罚金额 50% 到 200% 的罚款。

3.2.6.2 违反会计核算的处罚

在下列情况下，法人实体将受到 5,000 至 15,000 马克的处罚：

(1) 未按照规定开立会计帐簿、编制会计凭证、对会计凭证进行保管、设置会计帐簿、关闭会计帐簿；

(2) 未按照规定留存会计凭证和账簿；

(3) 未按照规定进行资产、负债清查；

(4) 未按照规定的期限和方式上报年度财务报告；

(5) 未按照规定的期限和方式编制合并财务报告或未保存合并财务报告；

(6) 未按照规定的期限和方式留存审计报告；

(7) 未按照规定编制年度经营活动报告的。

在下列情况下，法人实体将受到 10,000 至 15,000 马克的处罚：

- (1) 未按照规定编制和报送年度财务报告；
- (2) 未按照规定的格式报送年度财务报告；
- (3) 未按规定对财务报告进行审计，或未按照审计意见修改财务报告。

3.2.7 其他征管规定

暂未见相关规定。

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

波黑对非居民没有特殊的征管措施，主要视非居民是否在波黑设立了常设机构或进行了增值税纳税登记。

3.3.2 非居民企业税收管理

3.3.2.1 所得税管理及源泉扣缴

如果非居民在波黑联邦或塞族共和国设立了常设机构，且常设机构也进行了企业所得税的税务登记（即获得税号），就会作为纳税居民受到正常的税务管理。就波黑本地法来看，费用支付方需在对外支付时计算并缴纳预提所得税，并于 10 日内向税务机关提交报告表。股息的预提所得税税率 5%；利息、特许权使用费的预提所得税税率 10%。

(1) 波黑联邦和布尔奇科特区

取得来源于波黑联邦和布尔奇科特区所得的非居民企业需按照居民企业的规定提交年度纳税申报表。

(2) 塞族共和国

经财政部批准，非居民法人实体可以使用与日历年不同的纳税年度。境外法人实体如取得位于塞族共和国境内的所得即产生年度纳税申报的义务。如果外国法人实体在塞族共和国有两个或两个以上的常设机构，可以选择进行合并纳税申报。

3.3.2.2 增值税管理

在波黑境内从事经营活动且未在波黑境内成立营业机构的非居民企业需进行增值税税务登记并指派波黑境内的税务代理为其办理相关纳税事项。非居民通过增值税代理在波黑进行税务登记后，税收管理流程也与纳税居民相同。增值税代理与非居民承担连带责任。在波黑境内没有营业机构的非居民法人实体可在提交纳税返还申请的6个月内取得税收返还，税收返还涉及的期间不得少于3个月。税收返还申请书须附有相关发票，并在非居民企业税务代理登记地区的间接税管理局备案。有关退税申请，未设置退税门槛及提交申请截止日期，但根据《间接税法》，退税权利的保留期限为5年。

第四章 特别纳税调整政策

BEPS 行动计划是二十国集团（以下简称“G20”）领导人在 2013 年圣彼得堡峰会委托经济合作与发展组织（Organization for Economic Co-operation and Development，以下简称“OECD”）启动实施的国际税收改革项目，旨在修改国际税收规则、遏制跨国企业规避全球纳税义务、侵蚀各国税基的行为。2019 年 10 月 30 日，波黑参与了 BEPS 行动计划。根据波黑《企业所得税法》及《转让定价手册》，税务机关有权对不符合独立交易原则的关联交易进行调整。

4.1 关联交易

4.1.1 关联关系判定标准

依据波黑《转让定价手册》，以下关系会被判定为关联关系：

（1）配偶或者同居伴侣、被收养的子女、父母、抚养人、兄弟姐妹及其子女、祖父母、配偶或者同居伴侣兄弟姐妹的子女；

（2）直接或间接持有 25%以上股权或投票权的法人企业或个人之间；

（3）共同被第三方持有 25%以上股权或投票权的法人企业之间；对于两个或两个以上的法人实体，个人或第三方直接或间接拥有每个法人实体的价值、股份或投票权不少于 25%。

4.1.2 关联交易基本类型

所有关联方之间的有形资产、无形资产和服务的交易都属于关联交易。

4.1.3 关联申报管理

符合条件的关联交易应当提交同期资料（详见 4.2 中的描述）及国别报告。存在关联交易的纳税人需在提交年度纳税申报表时一并对关联交易进行申报，申报的关联交易信息应披露关联方名称、关联方交易类型，以及每笔关联交易金额。此外，纳税人需针对每笔关联交易一并申报与非关联方进行独立交易的价格。

4.2 同期资料

4.2.1 分类及准备主体

任何存在关联交易的纳税人，均应当准备同期资料。

4.2.2 具体要求及内容

波黑于 2016 年发布了《转让定价手册》，其要求的同期资料主要包括国别报告、主体文档、以及本地文档等。

4.2.2.1 国别报告

根据波黑税务机关的要求，达到国别报告申报标准的纳税人从 2018 年 1 月 1 日起的财年开始需要填报国别报告。报告提交的截止日为财年结束后的 12 个月内。国别报告的申报门槛为年收入 15 亿马克（约为 7.5 亿欧元），申报期限为每年的 3 月 30 日前。波黑尚未对未提交国别报告的处罚做出直接规定。然而，在实操中，由于国别报告是企业所得税纳税申报的一部分，如果纳税人提交了完整的纳税申报表，但未提交国别报告，则将对纳税人处以 3,000-100,000 马克（约为 1,500-50,000 欧元）的罚款，同时也会向责任人处以罚款，金额为 2,500-10,000 马克（约为 1,250-5,000 欧元）。。

国别报告应采用波黑官方语言，并且需要整理跨国企业在各税务管辖区域的运营信息，其内容包括跨国企业集团收入分配、纳税情况及经营活动概况、跨国企业集团成员实体名单及其他附加信息，具体信息包括跨国企业集团名称、主要经营活动税收管辖地、收入、税前利润（亏损）、实际缴纳所得税额和计提的应纳税额、注册资本、留存收益、雇员数量、有形资产等。

4.2.2.2 主体文档

主体文档的申报门槛为年收入 15 亿马克（约为 7.5 亿欧元），申报时间为 2018 年 1 月 1 日起的财年。主体文档的申报期限为接到税务机关要求后的 45 日内。波黑尚未对未提交主体文档的处罚做出直接规定。然而，由于主体文档是转让定价资料中的一部分，如果纳税人未报送转让定价资料，则将对纳税人处以 3,000-100,000 马克

（约为 1,500-50,000 欧元）的罚款，同时也会向责任人处以罚款，金额为 2,500-10,000 马克（约为 1,250-5,000 欧元）。

主体文档可采用英语，但波黑税务当局可能会要求将其翻译为官方语言。主体文档通常由集团总部准备，主要披露最终控股企业所属企业集团的全球业务整体情况，包括以下内容：

- （1）组织架构；
- （2）跨国企业业务描述；
- （3）跨国企业无形资产；
- （4）跨国企业内部融资活动；
- （5）跨国企业财务及税务状况。

4.2.2.3 本地文档

本地文档的申报门槛为年收入 50 万马克（约为 25 万欧元），申报时间为 2016 年 1 月 1 日起的财年。本地文档的申报期限为接到税务机关要求后的 45 天内。税务机关的检查可能会要求任何发生关联交易的纳税人提交本地文档。本地文档以企业所得税纳税申报表的具体附件形式进行报送，报送截止日期为次年的 3 月 30 日前。本地文档的具体规定也适用于分公司。如果纳税人未按要求报送本地文档，则将对纳税处以 3,000-10,000 马克（约为 1,500-50,000 欧元）的罚款，同时也会对责任人处以罚款，金额为 2,500-10,000 马克（约为 1,250-5,000 欧元）。本地文档应采用波黑官方语言。

本地文档在本地企业的层面描述企业的业务流程，本地文档所含信息包括：具体交易的相关财务信息、可比性分析以及最合适的转让定价方法的选择与应用。

4.2.3 其他要求

纳税人在收到税务机关的通知后，应当在 45 日内提交同期资料。

4.3 转让定价调查

4.3.1 原则

波黑的转让定价原则基本遵循 OECD 的《转让定价指南》。如果

关联企业之间的交易价格或其他条件不符合独立交易原则，则税务机关有权进行调整，并将独立交易原则确定的价格与实际交易价格之间的差额计为应纳税所得额。一般而言，如果个人或法人实体拥有其他法人实体超过 25% 的表决权的股份、对运营（销售、技术或管理）产生重大影响或在合资企业中拥有不低于 25% 的参与权，则各实体之间被视为有关联关系。

独立交易价格通过以下方式进行确定：可比非受控价格法、成本加成法、再销售价格法、利润分割法以及交易净利润率法。关联方之间交易造成的损失不可抵扣。

4.3.2 转让定价主要方法

为了确定关联交易中的市场价格及调整或评估相关转让定价，在波黑可以采用以下转让定价方法：

（1）可比非受控价格法（The Comparable Uncontrolled Price Method, “CUP”）：根据向非关联方销售类似商品或服务的价格确定市场价值；

（2）成本加成法（The Cost Plus Method, “CPM”）：根据交易中提供的商品或服务的成本按适当的利润率加成来确定市场价值；

（3）再销售价格法（The Resale Price Method, “RPM”）：根据将商品或服务再销售给非关联方的价格减去销售费用、其他费用及利润后的余额确定市场价值；

（4）交易净利润率法（The Transactional Net Margin Method, “TNMM”）；

（5）利润分割法（The Profit Split Method, “PSM”）；

（6）OECD 指引确认的其他方法。

4.3.3 转让定价调查

波黑没有专门的转让定价调查，通常会在日常检查中包括对转让定价的调查。

波黑联邦与布尔奇科特区没有普遍适用的转让定价调查规定。塞族共和国有普遍的转让定价调查规定，税务机关可以忽略纳税人之间的交易的法律形式，关注交易的实际内容。关注的调查事项包括免息

贷款、预付款项或低于市场价格提供服务、出租房屋、出售财产等。

4.4 预约定价安排

波黑目前暂无有关预约定价安排的规定。

4.5 受控外国企业

波黑目前暂无有关受控外国企业的规定。

4.6 成本分摊协议管理

4.6.1 主要内容

成本分摊协议，是参与方共同签署的对开发、受让的无形资产或参与的劳务活动享有受益权、并承担相应活动成本的协议；是参与方之间达成的一项协议，用以确定参与各方在研发、生产或获取资产、劳务和权利等方面承担的成本与风险，同时确定研发、生产或获取资产、劳务、权利等活动带来的各参与方利益的性质和范围。

波黑允许关联方使用成本分摊协议，通常适用于下列两种合同关系：

（1）无形资产共同开发：开发过程中，参与各方投入不同的资产、资源或专业知识，并根据各自投入分享无形资产的所有权；

（2）共同出资或共享成本和风险的服务安排：参与各方共同参与资料投入、宣传活动、市场推广的安排。

4.6.2 税务调整

不符合独立交易原则的成本分摊安排，税务机关有权进行调整。

4.7 资本弱化

4.7.1 判定标准

资本弱化是指企业和企业的投资者出于最大化自身利益或其它的，在融资和投资方式的选择上，降低股本的比重，提高贷款的比重而造成的企业负债与所有者权益的比率超过一定限额的现象。

（1）波黑联邦

若关联方借款利息及相关费用超过商业贷款利息和费用，超出部

分不得进行税前扣除，并会视其为股息。

债资比为 4:1，超出部分不得进行税前扣除。

自 2020 年 1 月 1 日起，有关资本弱化的规定不适用于租赁公司。

(2) 塞族共和国

若关联方借款利息低于商业贷款，且净利息费用未超过应纳税所得额的 30%，则关联方贷款利息可进行税前扣除。

(3) 布尔奇科特区

尚无资本弱化的规定。

4.7.2 税务调整

在波黑，超出资本弱化规定的利息费用不得在企业所得税税前扣除。其中，在波黑联邦，纳税期间的任何时点内，若贷款超过规定的 4:1 的债资比，除租赁公司外，取得的关联方借款利息不得扣除。在塞族共和国，若关联方借款利息高于商业贷款的部分，与净利息费用超过应纳税所得额 30%的，关联方贷款利息不可在税前扣除。布尔奇科特区对资本弱化未做出明确测税务调整规定。

4.8 法律责任

对于所有虚假或以逃税为目的的交易、安排或其他法律行为，波黑税务当局有权认定其无效或需要进行重新定性。纳税人有权要求税务机关对相关信息保密，也有义务向税务机关提供完整的信息。

相应的罚款可参见 3.2.6。

第五章 中波税收协定及相互协商程序

5.1 中波税收协定

避免双重征税和防止偷漏税是中国与世界各国以及地区签订双边税收协定的两大核心宗旨。在中国大力推进“一带一路”倡议下，赴波黑投资的中国居民需要特别关注两国税收协定的相关规则，理解两国税收协定的相关内涵，从而更好地利用这一双边协定开展经商投资，降低投资风险。

波黑已与 33 个国家（地区）签定了双边税收协定，可参见附录—波黑税收协定网络及适用税率一览表。

5.1.1 中波税收协定

1988 年 12 月 2 日，中国政府与南斯拉夫社会主义联邦共和国议会联邦执行委员会（南斯拉夫政府）签订了《中华人民共和国政府和南斯拉夫社会主义联邦共和国议会联邦执行委员会关于对所得和财产避免双重征税的协定》^[10]（以下简称《中波税收协定》），后来南斯拉夫解体，据外交部报告，该税收协定由解体后的各国继承，中国政府陆续与解体后的各国政府签订避免对所得和财产双重征税协定，仅有波黑政府未单独签订，但该协定适用于波斯尼亚和黑塞哥维那。该协定于 1989 年 12 月 16 日正式生效，并于 1990 年 1 月 1 日开始执行，至今有效。

此外，中波两国还于 2000 年签署两国经贸合作协定，建立两国政府间经贸合作委员会机制；2002 年 6 月签订《中国和波黑关于促进和保护投资协定》《中国政府和波黑部长会议文化合作协定》以及《中国政府和波黑部长会议 2002 至 2004 年度文化合作执行计划》。

中波税收协定共计二十九条，主体内容涵盖了协定适用范围、常设机构、各类所得税收管辖权的分配、消除双重征税方法、税收无差别待遇，协商程序和税收情报交换等。我们将在本章中对主体内容进

[10] 国家税务总局官网：<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/index.html>

行详细阐释。

5.1.2 适用范围

《中波税收协定》的适用范围包括：主体范围；客体范围以及领土范围。

5.1.2.1 主体范围

根据中波税收协定第一条，协定适用于缔约国一方或者同时为双方居民的人。

其中，“缔约国一方居民”一语是指按照该缔约国法律，由于住所、居所、总机构或管理机构所在地，或者其它类似的标准，在该缔约国负有纳税义务的人。所谓“人”，指的是个人和法人（波黑）或者个人、公司和其他团体（中国）。

同时为中波双方居民的个人，其身份应按以下规则确定：

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

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

（3）如果其在中波双方都有，或者都没有习惯性住所，应认为是其国民所属缔约国居民；

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

此外，若同时为中波双方居民企业，应认为是其总机构或实际管理机构所在缔约国的居民。如果在缔约国一方设有经营管理机构，在缔约国另一方设有总机构，中波双方主管当局应协商确定该人为缔约国一方的居民。

5.1.2.2 客体范围

中波税收协定适用于由缔约国一方、行政区或地方当局对所得和财产征收的所有税收。具体税种包括：

波黑：

- (1) 对所得征收的税收；
- (2) 对工人个人所得征收的税收；
- (3) 对来自农业活动的个人所得征收的税收；
- (4) 对来自经济活动的个人所得征收的税收；
- (5) 对来自专业活动的个人所得征收的税收；
- (6) 对来自版权、专利和技术革新的特许权使用费征收的税收；
- (7) 对从财产和财产权利取得的收入征收的税收；
- (8) 对财产征收的税收；
- (9) 对公民的全部收入征收的税收；
- (10) 对外国人从事经济和专业活动的所得征收的税收；
- (11) 对外国人在国内的联合劳动组织投资取得的利润征收的税收；
- (12) 对在波黑境内未设机构的外国人从事运输活动的利润征收的税收。

中国：

- (1) 个人所得税；
- (2) 中外合资企业所得税^[11]；
- (3) 外国企业所得税^[12]；
- (4) 所得税。

5.1.2.3 领土范围

税收协定适用的领土范围，中波税收协定采用领土原则和税法有效实施原则相结合的方法确定。

领土原则要求满足两国领土的属权，从波黑方面来说，具体指波黑领土以及按照其国内法和国际法，波黑行使主权权利和管辖权的领海以外的海域及其海底和底土。

从中国方面来说，指有效行使有关中国税收法律的所有中华人民共和国领土，包括领海，以及根据国际法，中华人民共和国有管辖权

[11] 2008年后，中国已无中外合资企业所得税。

[12] 2008年后，中国已无外国企业所得税。

或主权权利和有效行使有关中国税收法律的所有领海以外的区域，包括海底和底土。

税法有效实施原则保证两国的税收法律能够有效实施。

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

5.1.3 常设机构的认定

常设机构是指企业进行全部或者部分营业的固定营业场所。

根据国际惯例，如果企业在收入来源国构成常设机构，则税收协定一般不会限制收入来源国的征税权；反之，如果企业在收入来源国未构成常设机构，则税收协定一般会限制收入来源国的征税权。

常设机构主要可以分为场所型常设机构、工程型常设机构、服务型常设机构以及代理型常设机构四类。

5.1.3.1 场所型常设机构

场所型常设机构主要包括：

- (1) 管理场所；
- (2) 分支机构；
- (3) 办事处；
- (4) 工厂；
- (5) 作业场所；
- (6) 矿场、油井或气井、采石场或者其它开采自然资源的场所。

5.1.3.2 工程型常设机构

工程型常设机构是指建筑工地，建筑、装配或安装工程，但这种工地、工程或活动仅以连续六个月以上的为限。

5.1.3.3 服务型常设机构

缔约国一方企业通过雇员或者其他人员，在缔约国另一方（为同一个项目或相关联的项目）提供的劳务，包括咨询劳务，仅以在任何十二个月中连续或累计超过六个月的为限。

5.1.3.4 代理型常设机构

当个人在缔约国一方代表缔约国另一方的企业进行活动，有权并经常行使这种权力以该企业的名义签订合同，应认为该企业在该缔约国一方设有常设机构（非独立代理人）。

除非该个人为按常规经营本身业务的经纪人、一般佣金代理人或者任何其他独立代理人（独立代理人）从事经营业务，则不应认为在缔约国一方构成常设机构。

5.1.3.5 豁免情形

常设机构不包括以下情形：

（1）专为储存、陈列或者交付本企业货物或者商品的目的而使用的设施；

（2）专为储存、陈列或者交付的目的而保存本企业货物或者商品的库存；

（3）专为另一企业加工的目的而保存本企业货物或者商品的库存；

（4）专为本企业采购货物或者商品，或者搜集情报的目的所设的固定营业场所；

（5）专为本企业做广告、提供情报、科学研究或者进行其它准备性或辅助性活动的目的所设的固定营业场所；

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

5.1.4 不同类型收入的税收管辖

《中波税收协定》对不动产所得、营业利润、海运和空运、联属企业、股息、利息、特许权使用费、财产收益、独立个人劳务、非独立个人劳务、董事费、艺术家和运动员、退休金、教室和研究人员、学生和实习人员以及其他所得等方面做出如下规定：

5.1.4.1 营业利润

中国企业的利润应仅在中国征税，但该企业通过设在波黑的常设

机构在波黑进行营业的除外。如果该企业通过设在波黑的常设机构在波黑进行营业，其利润可以在波黑征税，但应仅以属于该常设机构的利润为限。在确定常设机构的利润时，应当允许扣除其进行营业发生的各项费用，包括管理和一般行政费用，不论其发生于波黑或者其它任何地方。

此外，中国企业通过设在波黑的常设机构在波黑进行营业，应将该常设机构视同在相同或类似情况下从事相同或类似活动的独立分设企业，并同该常设机构所隶属的企业完全独立处理，该常设机构可能得到的利润在缔约国各方应归属于该常设机构。

但需要注意的是，不应仅由于常设机构为企业采购货物或商品，将利润归属于该常设机构。关于常设机构的利润每年应采用相同的方法进行确定，有适当的和充分的理由需要变动的除外。

5.1.4.2 不动产使用所得

对于中国居民因直接使用、出租或者任何其他形式使用位于波黑的不动产而取得的所得，波黑政府有权对其进行征税。“不动产”的含义应由波黑法律所规定，包括农业和林业所得。船舶和飞机不应视为不动产。

5.1.4.3 股息

根据中波税收协定，中国居民企业取得的来源于波黑居民的股息收入，可以在波黑征税。如果收款人是股息受益所有人，则所征税款不应超过该股息总额的10%。

如果股息受益所有人是缔约国一方居民，在支付股息的公司是其居民的缔约国另一方时，通过设在该缔约国另一方的常设机构进行营业或者通过设在该缔约国另一方的固定基地从事独立个人劳务，据以支付股息的股份与该常设机构或固定基地有实际联系的，应视具体情况适用双边协定有关营业利润或独立个人劳务的规定。

5.1.4.4 利息

根据中波税收协定，波黑支付给中国的利息可以在波黑进行征税。如果收款人是该利息受益所有人，所征税款不应超过利息总额的

10%。

如果利息受益所有人是缔约国一方居民，在该利息发生的缔约国另一方，通过设在该缔约国另一方的常设机构进行营业或者通过设在该缔约国另一方的固定基地从事独立个人劳务，据以支付该利息的债权与该常设机构或者固定基地有实际联系的，应视具体情况适用协定中有关营业利润或独立个人劳务的规定。

如果支付人为缔约国一方、其行政区、地方当局或该缔约国居民，应认为该利息发生在该缔约国。然而，当支付利息的人不论是否为缔约国一方居民，如果在缔约国一方设有常设机构或者固定基地，支付该利息的债务与该常设机构或者固定基地有联系，并由其负担这种利息，上述利息应认为发生于该常设机构或固定基地所在缔约国。

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

5.1.4.5 特许权使用费

“特许权使用费”是指使用或有权使用文学、艺术或科学著作，包括电影影片、电视广播或无线电广播使用的胶片、磁带的版权、专利、专有技术、商标、设计、模型、图纸、秘密配方或秘密程序所支付的作为报酬的各种款项，或者使用或有权使用工业、商业、科学设备或有关工业、商业、科学经验的情报所支付的作为报酬的各种款项。特许权使用费也可以在其发生的缔约国，按照该缔约国的法律征税。

在收款人是该特许权使用费受益所有人的情况下，所征税款不应超过特许权使用费总额的 10%。

如果特许权使用费受益所有人是缔约国一方居民，在该特许权使用费发生的缔约国另一方，通过设在该缔约国另一方的常设机构进行营业或者通过设在该缔约国另一方的固定基地从事独立个人劳务，据以支付该特许权使用费的权利或财产与该常设机构或固定基地有实际联系的，应视具体情况适用协定中有关营业利润或独立个人劳务的

规定。

如果支付人是缔约国一方、其行政区、地方当局或该缔约国居民，应认为该特许权使用费发生在该缔约国。然而，当支付特许权使用费的人不论是否为缔约国一方居民，在缔约国一方设有常设机构或者固定基地，支付该特许权使用费的义务与该常设机构或固定基地有联系，并由其负担这种特许权使用费，上述特许权使用费应认为发生于该常设机构或者固定基地所在缔约国。

由于支付人与受益所有人之间或他们与其他人之间的特殊关系，就有关使用、权利或情报支付的特许权使用费数额超出支付人与受益所有人没有上述关系所能同意的数额时，本条规定应仅适用于后来提及的数额。在这种情况下，对该支付款项的超出部分，仍应按各缔约国的法律征税，但应对协定其它规定予以适当注意。

5.1.4.6 财产收益

根据中波税收协定，中国居民转让位于波黑的不动产取得的收益，可以在波黑征税。

转让从事国际运输的船舶或飞机，或者转让属于经营上述船舶、飞机的动产取得的收益，应仅在企业总机构或者实际管理机构所在缔约国征税。

转让中国企业在波黑的常设机构的动产，或者中国居民在波黑从事独立个人劳务的固定基地的动产取得的收益，包括转让常设机构（单独或者随同整个企业）或者固定基地取得的收益，可以在波黑进行征税。

5.1.4.7 个人劳务所得

（1）独立个人劳务

中国居民由于专业性劳务或者其它独立性活动取得的所得，应仅在中国征税。“专业性劳务”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。

但以下两种情况除外：

①该居民在缔约国波黑为从事上述活动设有经常使用的固定基

地，在这种情况下，该缔约国可以仅对属于该固定基地的所得征税；

②在相关纳税年度开始或结束的任何 12 个月中在该缔约国另一方，停留连续或累计达到或超过 183 天，在这种情况下，该缔约国另一方可以仅对在该缔约国进行活动取得的所得征税。

（2）非独立个人劳务

缔约国一方居民因受雇取得的薪金、工资和其它类似报酬，除在缔约国另一方受雇的以外，应仅在该缔约国一方征税。在该缔约国另一方受雇取得的报酬，可以在该缔约国另一方征税。

缔约国一方居民因在缔约国另一方受雇取得的报酬，同时具有以下三个条件的，应仅在该缔约国一方征税：

①收款人在有关历年开始或结束的任何 12 个月中，在该缔约国另一方停留连续或累计不超过 183 天；

②该项报酬由并非该缔约国另一方居民的雇主支付或代表该雇主支付；

③该项报酬不是由雇主设在该缔约国另一方的常设机构或固定基地所负担。

缔约国一方、其行政区或地方当局因雇佣关系支付给个人退休金以外的报酬，应仅在该缔约国征税。然而，如果个人在缔约国另一方受雇，而且该个人是该缔约国另一方居民，并且该居民是该缔约国另一方国民时；或者不是仅由于该项受雇而成为该缔约国另一方居民时，则该项报酬应仅在该缔约国另一方征税。

（3）董事费或在联合经济组织工作取得的报酬

若波黑居民作为中国居民公司董事会的成员而取得董事费和其它类似款项，可以在中国征税。中国居民作为波黑居民公司联合经济组织的成员取得的报酬和其它类似款项，可以在波黑进行征税。

（4）艺术家和运动员

缔约国一方居民，作为表演家，如戏剧、电影、广播或电视艺术家、音乐家或者作为运动员，在缔约国另一方从事其个人活动取得的所得，可以在该缔约国另一方征税。

表演家或运动员从事其个人活动取得的所得，并非归属表演家或

者运动员本人，而是归属于其他人，可以在表演家或运动员从事其活动的缔约国征税。

作为缔约国一方居民的表演家或运动员在缔约国另一方按照缔约国双方批准的文化或体育交流计划进行活动取得的所得，应仅在该缔约国一方征税。

（5）退休金

因以前的雇佣关系支付给缔约国一方居民的退休金和其它类似报酬，应仅在该缔约国一方征税。

缔约国一方，其行政区或地方当局从其预算或特别基金中支付给个人的退休金，应仅在该缔约国一方征税。但是，如果该个人是缔约国另一方居民，并且是其国民的，该项退休金应仅在该缔约国另一方征税。

（6）教师和研究人員

任何个人是、或者在紧接前往缔约国一方之前曾是缔约国另一方居民，由于在该缔约国一方的大学、学院、学校或为该缔约国承认的教育机构或研究机构从事教学、讲学或研究的目的，停留在该缔约国一方，对其由于教学、讲学或研究取得的报酬，该缔约国一方应自其到达之日起三年内，免于征税。

如果上述研究工作不是为了公共利益，而主要是为了某一个人或某些人的私利，上述规定不适用于该项研究所得。

（7）学生、企业学徒和实习人员

学生、企业学徒或实习人员是、或者在紧接前往缔约国一方之前曾是缔约国另一方居民，仅由于接受教育、培训的目的，停留在该缔约国一方，其为了维持生活、接受教育或培训的目的收到的款项，如果这些款项是从该缔约国一方以外取得的，该缔约国一方不应征税。

上述的学生、企业学徒或实习人员取得的上述之外的赠款、奖学金和雇佣报酬在其接受教育或培训期间，应与其所停留的缔约国居民享受同样的免税、扣除或减税待遇。

5.1.4.8 国际运输

“国际运输”指在缔约国一方设有总机构或实际管理机构的企业

以船舶或飞机经营的运输，不包括仅在缔约国另一方各地之间以船舶或飞机经营的运输。

缔约国一方在实施中波双边协定时，对于未经协定明确定义用语，应当具有该缔约国关于协定适用的税种的法律所规定的含义。

(1) 以船舶或飞机经营国际运输业务所取得的利润，以及参加合伙经营、联合经营或者参加国际经营机构取得的利润，应仅在企业总机构或实际管理机构所在缔约国征税。

(2) 船运企业的总机构或实际管理机构设在船舶上的，应以船舶母港所在缔约国为所在国；如果没有母港的，以船舶经营者为其居民的缔约国为所在国。

(3) 第(1)项规定同时适用于参加合伙经营、联合经营或者参加国际经营机构取得的利润。

第(1)至(3)项规定不影响一九七九年三月二日在北京签订的《中华人民共和国政府和南斯拉夫联邦执行委员会关于互免国际旅客和(或)货物海洋运输收入税收的协定》的规定，以及一九七二年四月十四日在贝尔格莱德签订的《中华人民共和国政府和南斯拉夫社会主义联邦共和国政府民用航空运输协定》第九条第一款的规定的执行。

5.1.4.9 联属企业

中波税收协定对于联属企业的定义为：缔约国一方企业直接或者间接参与缔约国另一方企业的管理、控制或资本；或者，同一人直接或者间接参与缔约国一方企业和缔约国另一方企业的管理、控制或资本。在上述任何一种情况下，两个企业之间的商业或财务关系不同于独立企业之间的关系，因此，本应由其中一个企业取得，但由于这些情况而没有取得的利润，可以计入该企业的利润，并据以征税。

5.1.4.10 其他所得

根据中波税收协定，缔约国一方居民取得的各项所得，不论在什么地方发生，凡中波税收协定其他条款未作规定的，应仅在该缔约国一方征税。

对于不动产所得以外的其它所得，如果所得收款人为缔约国一方

居民，通过设在缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方进行营业，或者通过设在该缔约国另一方的固定基地在该缔约国另一方从事独立个人劳务，据以支付所得的权利或财产与该常设机构或固定基地有实际联系的，应视具体情况分别适用营业利润或独立个人劳务的相关规定。

5.1.5 税收抵免政策

中波协定使用的是抵免制度，具体规定为：

缔约国一方居民从缔约国另一方取得的所得或拥有的财产，按照协定的规定可以在该缔约国另一方征税时，该缔约国一方应允许：

(1) 从对该居民的所得征收的税额中扣除，其数额等于在该缔约国另一方所缴纳的所得税额；

(2) 从对该居民的财产征收的税额中扣除，其数额等于在该缔约国另一方所缴纳的财产税额。

但该项扣除，在任何情况下，不应超过视具体情况可以在该缔约国另一方征税的那部分所得或财产在扣除前计算的所得税额或财产税额。

当按照协定的任何规定，缔约国一方居民取得的所得或拥有的财产，在该缔约国免税时，该缔约国在计算该居民其余所得或财产的征税的数额时，仍然可对已经免税的所得或财产予以考虑。

5.1.5.1 波黑居民企业税收抵免办法

(1) 波黑联邦

居民纳税人取得的来源于波黑之外的所得，其缴纳的境外所得税收可在波黑联邦享受税收抵免，抵免上限为在本地应缴纳的税款。

(2) 塞族共和国

居民纳税人取得的来源于波黑之外的所得，其缴纳的境外税款可申请税收抵免，除非已选择将税款在计算企业所得税时进行了扣除。

(3) 布尔奇科特区

居民纳税人取得的来源于波黑之外的所得，其缴纳的境外税款可申请税收抵免，除非已选择将税款在计算企业所得税时进行了扣除。规定与塞族共和国基本相同。

5.1.5.2 中国居民企业境外所得税收抵免办法

中国居民企业从波黑取得的所得，按照本协定在波黑缴纳的税额，可以按规定抵扣中华人民共和国居民企业所得税，抵扣额不应超过对该项所得按照中国税法规定计算的中国税收数额。

2017年1月1日以前，企业按照《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、税收协定以及《财政部国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税〔2009〕125号）文件的规定，企业只可以选择“分国抵免法”计算其来源于境外的应纳税所得额、可抵免境外所得税税额和抵免限额，即按国（地区）别分别计算（“分国（地区）不分项”）其来源于境外的应纳税所得额、可抵免境外所得税税额和抵免限额。

2017年1月1日起，根据《财政部国家税务总局关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》（财税〔2017〕年84号）规定，企业可以选择按“分国抵免法”或者选择“综合抵免法”计算境外的应纳税所得额、可抵免境外所得税税额及抵免限额。“综合抵免法”即不按国（地区）分别汇总计算（即“不分国（地区）不分项”）其来源于境外的应纳税所得额及抵免限额。上述方法一经选择，5年内不得改变。

企业选择采用不同于以前年度的方式计算可抵免境外所得税税额和抵免限额时，对该企业以前年度按照《财政部国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税〔2009〕125号）文件规定没有抵免完的余额，可在税法规定结转的剩余年限内，按新方式计算的抵免限额中继续结转抵免。

5.1.5.3 波黑居民个人境外所得的税收抵免办法

根据波黑《个人所得税法》，居民纳税人取得来源于境外的所得，有权利抵扣该所得在境外缴纳的税款，但抵扣限额不能超过该所得适用波黑国内税法应缴纳的税额。如存在税收协定的情况下，应适用协定条款规定的税收减免政策。

5.1.5.4 中国居民个人境外所得税收抵免办法

对于中国居民纳税人从波黑取得的所得同样也可适用抵免政策。除协定中的规定外，根据 2019 年实施的《中华人民共和国个人所得税法》第 7 条、《中华人民共和国个人所得税法实施条例》第 20 条、第 21 条，中国居民个人境外所得抵免实行分国不分项的办法。

《中华人民共和国个人所得税法》规定：居民个人从中国境外取得的所得，可以从其应纳税额中抵免已在境外缴纳的个人所得税税额，但抵免额不得超过该纳税人境外所得依照本法规定计算的应纳税额。

《中华人民共和国个人所得税法实施条例》规定：个人所得税法所说的已在境外缴纳的个人所得税税额，是指居民个人来源于中国境外取得的所得，依照该所得来源国家或者地区的法律应当缴纳并且实际已经缴纳的税额。

个人所得税法所称纳税人境外所得依照本法规定计算的应纳税额，是居民个人抵免已在境外缴纳的综合所得、经营所得以及其他所得的所得税税额的限额（以下简称抵免限额）。除国务院财政、税务主管部门另有规定外，来源于中国境外一个国家（地区）的综合所得抵免限额、经营所得抵免限额以及其他所得抵免限额之和，为来源于该国家（地区）所得的抵免限额。

居民个人在中国境外一个国家（地区）实际已经缴纳的个人所得税税额，低于依照前款规定计算出的来源于该国家（地区）所得的抵免限额的，应当在中国缴纳差额部分的税款；超过来源于该国家（地区）所得的抵免限额的，其超过部分不得在本纳税年度的应纳税额中抵免，但是可以在以后纳税年度来源于该国家（地区）所得的抵免限额的余额中补扣。补扣期限最长不得超过五年。

居民个人申请抵免已在境外缴纳的个人所得税税额，应当提供境外税务机关出具的税款所属年度的有关纳税凭证。

5.1.5.5 饶让条款相关政策

税收饶让抵免（Tax Sparing Credit），又称“税收饶让”，是指居住国政府对其居民在国外得到减免税优惠的那一部分，视同已经缴纳，同样给予税收抵免待遇，不再按居住国税法规定的税率予以补

征。税收饶让是配合抵免方法的一种特殊方式，是税收抵免内容的附加。它是在抵免方法的规定基础上，为贯彻某种经济政策而采取的优惠措施。税收饶让这种优惠措施的实行，通常需要通过签订双边税收协定的方式予以确定，《中波税收协定》税收饶让规定具体为：缔约国一方出于鼓励的目的对在缔约国另一方缴纳的税收给予的抵免，应认为包括在该缔约国另一方应该缴纳，按照该缔约国另一方法定的税收优惠规定而已经给予减免的税收。

5.1.6 无差别待遇（非歧视待遇）

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

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

（2）缔约国一方企业在缔约国另一方的常设机构的税收负担，不应高于该缔约国另一方对其本国进行同样业务的企业。

（3）在某些特殊情况下，缔约国一方企业支付给缔约国另一方居民的利息、特许权使用费和其它款项，在确定该企业应纳税利润时，应与在同样情况下支付给该缔约国一方居民同样予以扣除。同样，缔约国一方企业对缔约国另一方居民的任何债务，在确定该企业的应纳税财产时，应与在同样情况下对该缔约国一方居民所负债务同样予以扣除。

（4）缔约国一方企业的资本全部或部分，直接或间接为缔约国另一方一个或一个以上的居民拥有或控制，该企业在该缔约国一方负担的税收或者待遇，不应与该缔约国一方其它同类企业的负担或可能负担的税收或者待遇不同或税收负担更重。

5.1.7 在波黑享受税收协定待遇的手续

大致来说，如需要享受税收协定优惠待遇，则需要向波黑主管税务机关提交相应的表格、申请有出具的所在国税收居民证明及申请有作为受益所有人声明的相关文件。

5.1.7.1 波黑执行协定的模式

在波黑申请税收协定待遇实行审批制，需要向主管税务机关提交各类资料后确认。

5.1.7.2 享受协定待遇办理流程及所需资料

享受协定待遇需根据各地方主管税务的要求提交相应的表格、接收方出具的所在国税收居民证明以及接收方作为受益所有人声明的相关文件。

波黑公司向中国公司支付需享受中波税收协定待遇时，中国公司的税收居民身份证明需要在第一次向该公司进行付款前提交。如果存在多次支付的情况，则需要每 12 个月（适用于公司法人）或 6 个月（适用于个人）提交一次税收居民身份。

5.1.7.3 开具税收居民身份证明的流程

根据波黑相关法规的规定，申请波黑税收居民身份需要填写 POR-1 表、书面申请书以及其所在实体主管税务机关要求的各类文件，经主管税务机关确认后发放身份证明。

而在申请中国税收居民身份时，按照《国家税务总局关于开具〈中国税收居民身份证明〉有关事项的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 40 号）和《国家税务总局关于调整开具〈中国税收居民身份证明〉有关事项的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 17 号），申请人应向主管其所得税的县税务局（以下称主管税务机关）申请开具《中国税收居民身份证明》，提交的资料包括：

- （1）《中国税收居民身份证明》申请表；
- （2）与拟享受税收协定待遇收入有关的合同、协议、董事会或者股东会决议、相关支付凭证等证明资料；
- （3）申请人为个人且在中国境内有住所的，提供因户籍、家庭、经济利益关系而在中国境内习惯性居住的证明材料，包括申请人身份信息、住所情况说明等资料；
- （4）申请人为个人且在中国境内无住所，而一个纳税年度内在中国境内居住累计满 183 天的，提供在中国境内实际居住时间的证明

材料，包括出入境信息等资料；

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

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

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

5.2 中波税收协定相互协商程序

5.2.1 相互协商程序概述

从税收争议主体上来看，国际税收争议中可能存在两种情况，一是两国政府就税收协定适用产生争议；二是一国政府与跨国纳税人在国际税收关系中产生争议。相互协商程序，是两国主管当局为解决在国际税收事务中因税收协定的解释和适用不明确导致的税收管辖权冲突，在双边税收协定相互协商程序条款的框架内共同协调磋商的机制。

5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

依据《中波税收协定》第二十五条协商程序的规定：

(1) 当缔约国一方居民认为，缔约国一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对其不符合本协定规定的征税时，可以不考虑各缔约国国内法律的补救办法，将案情提交本人为其居民的缔约国主管当局。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规定的征税。达成的协议应予执行，而不受各缔约国国内法律的时间限制。

(3) 缔约国双方主管当局应通过协议设法解决在解释或实施本

协定时发生的困难或疑义，也可以对本协定未作规定的消除双重征税问题进行协商。

(4) 缔约国双方主管当局为达成上述各款的协议，可以相互直接联系。为有助于达成协议，双方主管当局可以进行会谈，口头交换意见。

根据《中华人民共和国政府对外签署的避免双重征税协定》《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则以及其他有关法律法规规定，结合中国税收征管工作实际，国家税务总局制定了《国家税务总局关于〈税收协定相互协商程序实施办法〉的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 56 号），目的是正确适用税收协定，避免双重征税，解决国际税收争议，维护中国居民的合法利益和国家税收权益，规范与外国（地区）税务主管当局涉及税收协定的相互协商工作。

中波双方主管当局应通过协议设法解决在解释或实施中波税收协定时所发生的困难或疑义，也可以对中波税收协定未作规定的消除双重征税问题进行协商。中波双方主管当局为达成上述各款的协议，可以相互直接联系。

5.2.3 相互协商程序的适用

5.2.3.1 符合条件的申请人

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

中国符合条件的申请人包括中国居民和中国国民。中国居民是指按照《中华人民共和国个人所得税法》和《中华人民共和国企业所得税法》，就来源于中国境内境外的所得在中国负有纳税义务的个人、法人或其他组织。中国国民，是指具有中国国籍的个人，以及依照中国法律成立的法人或其他组织。

5.2.3.2 适用范围

中国居民有下列情形之一的，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。

5.2.4 启动程序

5.2.4.1 启动程序时效及条件

根据《中波税收协定》的规定，相互协商申请必须在相关案情不符合《中波税收协定》规定的征税措施第一次通知之日起，3年内提出。

申请人按《税收协定相互协商程序实施办法》提出的相互协商申请符合以下全部条件的，税务机关应当受理：

(1) 申请人为按照《税收协定相互协商程序实施办法》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《税收协定相互协商程序实施办法》规定的可以终止相互协商程序的情形。

对于不符合前款规定全部条件的申请，税务机关认为涉及严重双重征税或损害中国税收权益、有必要进行相互协商的，也可以决定受理。

5.2.4.2 税务机关对申请的处理

在中国或者波黑主管税务当局认为申请人所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同另一方主管税务当局相互协商解决，以避免不符合《中波协定》规定的征税。双方主管当局直接互相联系、进行协商，达成协议。达成的协议不受双方国内法律的时间限制，而予以执行。此外，主管税务当局可协商确定适当的双边程序、条件、方法和技术，以促进上述协议的执行。

在中国境内，根据《税收协定相互协商程序实施办法》规定，负责申请人个人所得税或企业所得税征管的省税务机关为受理相互协商申请的税务机关。申请人就缔约对方征收的非所得税类税收提出相互协商申请的，负责与该税收相同或相似的国内税收征收的省税务机关为受理申请的税务机关。国内没有征收相同或相似税收的，省国家税务局为受理申请的税务机关。

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

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

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

在波黑境内，申请相互协商程序，应将相关的资料和咨询信息送达波黑财政部下属税务机关。

5.2.4.3 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，

根据中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

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

5.2.6 波黑仲裁条款

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。

中国和波黑《关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》中,未对仲裁条款做出规定。目前波黑暂未引入国际税收仲裁机制。

5.3 中波税收协定争议的防范

5.3.1 中波税收协定争议产生的主要原因及表现

中波税收协定争议是指中波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。体现在两个不同的层面：第一个层面是跨国纳税人（中国投资者）与收入来源国（波黑）之间就中波税收协定条款的解释和适用引发的争议，第二个层面是跨国纳税人（中国投资者）与收入来源国（波黑）之间基于中波税收协定条款的解释和适用争议进入相互协商程序后转化为中国与波黑两个主权政府之间的税务争议。由于在第一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，因此，中国投资者应当着重关注这一层面的税收协定争议，注重防范和避免争议的发生，增强税收协定争议的风险控制与管理能力。

OECD 在 2014 年 12 月 18 日发布了《让税收争议解决机制更加有效》^[13] 公开讨论稿，旨在寻求解决方案，以克服或消除国家或地区间通过相互协商程序解决税收协定相关争议的诸多障碍或不利因素。中国政府承诺应对措施将遵循以下原则：确保与相互协商程序有关的税收协定义务得到全面的善意执行；确保执行程序可以促进避免和解决与税收协定有关的争议；确保纳税人在符合资格的情况下可以申请进行相互协商程序；若案件进入相互协商程序，则确保案件得到妥善解决。

5.3.2 妥善防范和避免中波税收协定争议

建议中国投资者全面了解中波税收协定及波黑税法的具体规定、完善税收风险的内部控制与应对机制，妥善防范和避免中波税收协定争议，及时申请启动相互协商程序确保税收协定正确和有效适用，切实避免双重征税，消除缔约双方对税收协定的解释或适用产生的分歧。具体可从以下几个方面进行：

- （1）全面了解中波税收协定及波黑税法的具体规定

[13] 《国际税收》，2015 年 10 期

防范中波税收协定争议的核心工作环节在于决策阶段。中国投资者应当在投资或经营决策阶段对波黑税法以及中波税收协定的具体规定进行充分考察与准确理解，结合自身的投资项目或经营活动识别税收风险，严格按照波黑税法及中波税收协定的具体规定安排自身的投资、经营活动。

（2）完善税务风险的内部控制与应对机制

中国企业作为赴波黑投资者应当特别注重建立税务风险的控制与管理机制，制定涉外税务风险识别、评估、应对、控制以及信息沟通和监督的相关工作机制，尤其要注重准确、全面地识别自身的税务风险点，并制定税务风险应对预警方案。中国企业应当结合在波黑投资或经营的业务特点设立专门的税务管理机构和岗位，配备专业素质人员，强化税务风险管理职能以及岗位职责。

（3）与波黑税务当局开展充分的沟通与交流

中国投资者应当在全面了解波黑税法、中波税收协议具体规定以及准确把握自身涉税风险点的基础上，进一步做好与波黑税务当局进行沟通与交流的准备工作，备齐相关的证明材料，必要时可以启动相关程序，尽力将税务争议风险进行锁定。

（4）寻求中国政府方面的帮助

中国投资者可以在投资和经营决策初期积极寻求中国政府方面的帮助，获取相关税收规定以及政策信息，并与中国政府相关方面保持良好的沟通关系。能够给中国企业提供投资咨询的机构主要有中国驻波黑使领馆经商处、波黑中国总商会、波黑驻中国使领馆商务处、中国商务部研究院海外投资咨询中心等。同时也可参见《国家税务总局关于〈税收协定相互协商程序实施办法〉的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 56 号）申请启动相互协商程序。

（5）寻求税法专业人士的帮助

中国投资者应当在决策阶段也可以考虑寻求税务师、注册会计师等税法专业人士的帮助，借助税法专业人士的专业进行税务尽职调查，制定合理的税务规划方案，实施符合自身投资或经营特点的税务架构，控制和管理整个项目各个阶段的税务风险。

第六章 在波黑投资可能存在的税收风险

6.1 信息报告风险

波黑目前正在逐步完善税务信息电子申报制度。赴波黑投资的中国居民可参考 3.2.1 小节的内容及时完成税务登记,按时完成纳税申报。企业如果未按照波黑法律要求进行注册和税务登记,则有可能面临无法开展生产经营活动和被处罚的风险。

6.1.1 登记注册制度

6.1.1.1 设立企业形式

在波黑投资设立企业的形式有 4 种:无限共同责任公司;有限责任公司;联合股份企业;有限合伙企业。此外,投资商也可设立公司代表处,但公司代表处不是法人实体,只能从事非直接经营活动。

6.1.1.2 企业注册的受理机构

企业注册受理机构为波黑两个实体政府的经济部以及注册公司所在地区的法院。

6.1.1.3 企业注册的主要程序

- (1) 起草成立公司的决定并制定合同(由当地公证处办);
- (2) 在当地银行支付创办公司的资本;
- (3) 在当地法院注册登记;
- (4) 刻制公司印章;
- (5) 在当地商业银行开立公司账户;
- (6) 在税务局登记公司和员工情况;
- (7) 领取公司经营许可;
- (8) 新公司开始营业。

其中在塞族共和国,注册企业仅需完成前 6 个程序。

注册所需要资料包括:

经济部注册所需文件资料:①申请表格;②创办公司的合同;③

付费证明；④全权代表身份确认文件；⑤外国投资者身份确认文件；⑥个人护照公证及翻译件，或注册地法院确认的法人合法地位的记录翻译件和公证件。

公司所在地市一级法院注册所需文件：①法院注册申请（法院提供申请表）；②创办公司的合同；③经济部批件；④税务局登记证明；⑤公司经理接受职位确认函；⑥已付创办资本证明；⑦公司授权代表签字确认件、公司创办人确认件；⑧外国公司在本国注册的证明（如创办人是法人实体）或经公证的护照影印件（如创办人是自然人）及向法院支付登记费的付款收据。

在税务机关进行企业信息注册时，需提交的文件包括：法院出具的注册登记证书；统计局出具的注册登记证明；企业所在地主管税务机关要求其填写的注册登记表格。

按照法律，法院注册时间为 5 天，注册费用约 1,000 马克，律师公证费用约 1,000-2,000 马克。在塞族共和国法院注册时间为 3 天，注册费用与律师公证费合计约为 100-300 马克。

6.1.1.4 企业未按要求登记注册可能存在的风险

对于设立在波黑联邦的企业，如未按照《波黑联邦公司注册法》的规定妥善保管登记文件、未提交指定的注册所需文件及未在规定时间内进行注册登记且无正当理由的，法院将对负责人处以 200 马克的罚款。

对于设立在塞族共和国的企业，如未按照《塞族共和国公司法》规定进行企业注册登记、滥用公司法人地位的，将对公司处以 5,000 至 15,000 马克的罚款。

此外，在进行个人或公司注册登记时，可以聘请当地法律顾问和会计顾问，在注册工作刚起步时即介入，以便协调该工作早日顺利完成。当地法律顾问和会计顾问由于品牌、规模、资历、服务内容等不同，收费标准也有较大差异。

6.1.2 信息报告制度

（1）注册登记报告制度

企业在完成注册登记并取得注册登记证书后，需要将相关证件提

交至如下机构：①企业机构所在地主管税务机关；②企业机构所在地市政机关；③统计局；④企业机构所在地养老及医疗基金管理局；⑤企业机构所在地海关（如从事跨境业务）；⑥其他特定监管机构。

（2）财务报告制度

波黑规定法律实体应提交半年度及年度财务报表，财务报表必须要真实反映企业的经营情况。半年度财务报表须在当年7月底之前提交，而年度财务报表则须在下一年的2月底之前提交。半年度财务报表包括资产负债表与利润表，年度财务报表包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表及财务报表附注。企业按时进行信息报告，有利于统计数据的收集和管理。如果未按照波黑相关法律进行财务状况的披露，企业可能面临相关部门的调查和处罚。如经调查未按规定编制和报送年度财务报告、未按规定格式报送年度财务报告、未按规定对财务报告进行审计，企业将面临10,000至15,000马克的罚款。具体的财务报告申报的要求可参见3.2.2账簿凭证管理制度。

（3）税务报告制度

如需进行月度申报，则申报截止日为次月10日，如需进行年度申报，纳税人须在每一纳税年度结束后第三个月的最后一天或之前进行纳税申报。如纳税人未申报或延迟申报，税务机关有权按应纳税额每天0.04%（波黑联邦）或0.03%（塞族共和国）计算滞纳金。就税务机关强制征收的，还需要加征5%的罚款。具体的税务申报的要求可参见3.2.3纳税申报。

6.2 纳税申报风险

如3.2.6中所述，《波黑轻量级罪行法案》是税务处罚的法律依据。通常来说，纳税人的不合规行为可能要接受相应的滞纳金和罚款。

6.2.1 在波黑设立子公司的纳税申报风险

中国“走出去”企业在波黑的子公司可以设立为有限责任公司或股份有限公司，二者均具有法人资格，可独立从事生产经营活动。依照波黑当地法律设立的子公司属于其居民企业，需要按当地税法的规

定在波黑申报和缴纳税款，具体申报风险可参考 3.2.6 小节。

此外，中国企业在波黑投资，还应充分考虑退出阶段的风险。子公司采用清算方式退出时，应充分考虑波黑国内法的规定，以及相应的税务成本与风险，包括各税种的计算、申报和缴纳等。

6.2.2 在波黑设立分公司或代表处的纳税申报风险

中国“走出去”企业在波黑设立分公司或办事处，存在判定为常设机构的可能，常设机构的纳税申报风险请参照 6.2.1。

6.2.3 在波黑取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

随着全球化的日益深入和服务的跨境流动，“走出去”企业赴波黑投资，需要十分关注非居民企业与外籍人士的税收征管问题。其中，与“常设机构”相关的税务风险尤为值得关注。根据最新的 OECD《关于对所得和财产避免双重征税的协定范本》和联合国《关于发达国家与发展中国家间避免双重征税的协定范本》，“常设机构”的定义为“企业进行全部或部分营业的固定营业场所”。一旦非居民企业被认定为在波黑境内构成常设机构，非居民企业的税务管理成本和风险就会显著增加。

若企业取得与常设机构无关的所得，应当及时收集和保存与项目相关的资料，包括劳动合同、出入境记录、机票和住宿等相关凭证、派遣人员的工作日志、以及财务收支状况等可以向税务机关举证说明的相关证明材料和信息。同时在项目进行过程中及时与被派遣员工沟通，并定期监测和审查遵守情况，确保对税务风险的预先防范。如触发增值税的纳税义务，则需要通过当地税务代理完成增值税纳税登记和申报。

6.3 调查认定风险

因母子公司业务往来不符合独立交易原则被实施转让定价调查的情况在“走出去”企业中时常发生。“走出去”企业通常会与关联公司在货物、劳务、特许权使用费、技术转让、股权等方面发生关联交易，一旦不符合独立交易原则，就容易被列入转让定价调查。

因此建议“走出去”企业在境外子公司与母公司发生大量、大额

关联交易时，应注意转让定价问题，按照独立交易的原则，合理确定交易价格，并保留符合独立交易原则的相关证明件和材料，以备税务机关检查。在转让定价风险较大时，可向波黑税务部门、中国税务部门主动咨询，对境外企业与境内企业的关联交易定价原则进行事先确定，以提高经营确定性，从根本上降低被转让定价调查的风险。此外，一旦被列入特别纳税调整调查对象，企业要积极配合波黑税务机关的调查，提供相应资料，充分举证，最大限度争取税务机关的认可。

6.4 享受税收协定待遇风险

6.4.1 未正确享受协定待遇风险

大部分企业未享受税收协定待遇的原因包括：一是对中国与波黑签署的税收协定不了解。部分企业表示没有听说过税收协定，有的企业虽然听说过税收协定，但不清楚税收协定的具体作用，或是误认为税收协定待遇等同于境外税收抵免；二是对波黑税法不了解。有的企业在赴波投资的过程中，对波黑规定和税务管理流程等不了解，不知道按照当地法律应该如何核算应纳税额，更不清楚如何申请享受税收协定待遇；三是与波黑税务机关缺乏沟通。这些企业虽然对税收协定有一定认识，但是认为享受税收协定待遇手续复杂，或是提交的资料不符合税务机关要求，因此没有申请或是没有成功享受到税收协定待遇；四是与境外分支机或委托的中介机构缺乏沟通。其境外开展的投资经营项目由波黑当地机构负责记账，相关涉税业务也由波黑当地机构开展，因此境内企业不清楚境外所得在当地是否享受税收协定。

6.4.1.1 未开具身份证明，不能享受协定待遇风险

《中国税收居民身份证明》是中国企业到国外投资享受中国与投资目的地国家所签署的税收协定的前提，但“走出去”企业如果不熟悉开具流程、对此缺乏了解，或对自身境外业务能否享受税收协定判断不清，都会导致其未向国内税务机关申请取得《中国税收居民身份证明》。税收协定不受国内税收法律变动的影响，稳定性强，有利于降低“走出去”企业在东道国的税负和税收风险，消除双重征税。因此企业在开展境外投资业务时，应及时做好享受税收协定方面的准备

工作，包括向中国税务机关申请开具税收居民身份证明。

6.4.1.2 未正确享受协定待遇，多缴税款风险

就波黑本地法来看，股息的预提所得税税率（5%）低于中波税收协定中规定的 10% 税率；而利息、特许权使用费的税率（10%）则与协定税率相同。在波黑国内法税率低于协定税率的情况下，采用孰低原则执行。因此在进行上述项目的支付时，需要充分考虑波黑国内法与协定待遇的差异。

而另一方面，中波税收协定中未对技术服务费等其他类别支出的税率进行特别约定，因此在涉及技术服务费的支付中，如涉及中波两国双重征税，则需要借鉴中波税收协定中的避免双重征税的规定，避免双重征税情况的发生。

6.4.1.2 未享受税收抵免，多缴税款的风险

税收抵免制度的目的在于让居民国承认来源国征税的税额，并在此基础上在居民国给予税收抵免优惠，从而进一步消除双重征税。中国税收居民应当关注，在波黑取得的收入按照协定被波黑政府征收所得税后，如何在中国进行抵免，并能够在国内依法享受抵免优惠，从而降低税收成本，避免双重征税。

根据中波税收协定第二十三条消除双重征税条款第一款的规定，中国居民从波黑取得的所得或拥有的财产，按照协定的规定可以在波黑征税时，则在波黑缴纳的税款可以在中国居民本国所得征收的税额中进行扣除。

6.4.1.2 享受境外税收优惠受阻的风险

“走出去”企业在按照波黑的税法和税收协定的规定计算缴纳税款或享受税收优惠时，波黑的税务机关有可能做出不予享受协定待遇的决定。在这种情况下，如果企业认为缔约方违背了税收协定的规定，或对其已形成税收歧视时，可以第一时间向中国税务机关反映在境外的不公正税收待遇或税收争议，以便境内税务机关及时掌握情况，帮助企业分析遇到的问题，必要时启动税收协商程序，解决境外税收争议。

6.4.2 滥用协定待遇风险

在当前的国际税收环境下，滥用税收协定的安排是 BEPS 行动计划防范和打击的重点。

6.4.2.1 常设机构认定风险

中国投资者在波黑获得营业收入是否应当在波黑履行纳税义务在一定程度上取决于常设机构的认定。一般来说，中国投资者设在波黑的场所和人员若构成常设机构，则其营业利润应当在波黑纳税。常设机构的具体认定涉及税务问题，应引起中国投资者的关注。

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，是中国投资者和波黑税务当局共同关注点。

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波黑商业客户提供工程服务，则应当遵循税收协定关于常设机构的相关认定规定，把控工程期限，同时准确区分工程地与场所，以避免引发争议。

在服务型常设机构认定方面，应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，若中国经营者既提供技术转让又提供技术支持服务的，则应当注意因超过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波黑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波黑的常设机构。

在进行常设机构的判定时，若中国投资者错误的认定其经营活动没有形成常设机构，或滥用常设机构的判定条件作为避税工具，从而未在波黑履行纳税义务或导致少纳税的情况，将会面临相关税务风险。

6.4.2.2 不具有合理商业目的或实质经营判定风险

部分企业选择设立导管公司或壳公司作为避税手段，其设立会被

认为并不是出于正常的商业目的，而是将其作为一个“导管”工具，以通过这个工具获得通常情况下无法获得的税收协定利益。这种缺乏合理商业目的和实质经营的公司，通常视为滥用税收协定的体现。因此，通常情况下，无合理商业目的或无实质经营的导管公司等不属于受益所有人涵盖的机构范畴。

6.4.2.3 受益所有人判定风险

税收协定中包含“受益所有人”的概念是为了防止滥用税收协定的行为。只有当税收协定国居民是被动性收入的“受益所有人”时，才可申请享受协定待遇，因此能否确定其“受益所有人”的身份非常重要。

中国投资者在波黑获取股息、利息或者特许权使用费等被动性收入时，应当向波黑税务当局证明自身的受益所有人身份，从而适用中波税收协定规定的优惠税率，降低在收入来源国的税负。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很难被波黑税务当局认可，由此可能引发税务争议。

因此，中国企业在赴波投资过程中，应注意税收协定优惠的适用，需满足一定的适用条件和商业实质要求，不能以协定滥用或其它避税考量为目的。如果错误混淆了税收协定待遇和境外所得税收抵免的概念，不了解如何在波黑申请享受税收协定待遇，同时在中国申报缴纳企业所得税时又进行了抵免，这种处理方式将不符合现行规定，同时，也会提高相关的税务风险和税收成本。

6.5 其他风险

6.5.1 投资方面

波黑的国情特殊，办事花费时间较长，在评估投资环境时应予以充分考虑。在波黑进行投资合作前，应注意以下问题：一是波黑投资相关的法律较多，新旧法律体系交错重叠，中资企业进行投资决策时，最好能够充分了解相关法律规定；二是在了解相关法律规定的基础上，最好到波黑进行实地考察，就有关事项咨询相关主管部门；三是

对合资、合作方进行认真深入的考察，最好选择平常有业务来往或经政府部门推荐的信誉好的公司；四是为避免合资双方经营理念、管理方式方法和文化等方面的差异，可选择独资，某些重要职位，如财务、销售、公关和法律顾问可聘用当地人员，或与当地律师、会计师事务所签订“购买服务”合同；五是在合资、合作前，应签订规范的合资或合作协议，明确界定总投资额、双方占比、到资时限、金额等，列明双方权、责、利，违约方应承担的责任，中止合资或合作后的财产处置方式等；六是合资企业应与其投资的当地政府机构，如税务、海关、公安、劳动等部门建立良好的工作关系；七是合资企业应自觉遵守驻在国法律、宗教、文化和习俗，在条件许可的情况下参与社会公益活动。

6.5.2 贸易方面

主要信用管理公司 TMC 集团（TRUST MANAGEMENT CONSULTANTS GMBH）的研究报告将波黑列为收取货款和提供服务费用最难的 13 个国家之一，建议与其开展贸易活动时收取预付金。

6.5.3 承包工程方面

波黑相关部门办事效率低，特别是波黑联邦，实行三级管理，审批手续复杂。在投标前，应仔细阅读有关招标材料中对投标者的资质要求，如是否允许中资企业投标、是否要求设备原产自欧盟境内等。

6.5.4 劳务合作方面

波黑拥有较高的失业率，外籍劳务市场的规模较小，但对企业用工有着严格的规定。因此，赴波黑投资的企业应充分了解波黑劳动法的核心内容，研读波黑针对外籍劳工所做出的具体规定。比如，波黑法律规定，企业每雇佣一名外籍劳工须同时雇佣五名当地员工，而由于波黑本地高质量的劳动力较少，所以企业应尤其注意人员选拔及员工培训。

综上所述，企业在波黑开展业务时，要注重投资、贸易、承包工程和劳务合作等方面的潜在风险。具体来说，要特别注意在投资前进行风险调查、风险分析和风险评估，投资落地过程中合理防范、管理

风险，从而切实保障自身的合法利益。

投资前，企业应针对项目、客户及相关方的资信进行调查和评估，分析项目所在地的政治风险和商业风险，并具体分析项目实施的可行性等。

投资落地过程中，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，如贸易、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，银行的保理业务和福费廷业务，各类担保业务（政府担保、商业担保、保函）等。此外，建议企业在开展对外投资合作过程中使用中国政策性保险机构（如中国出口信用保险公司）提供的包括政治风险、商业风险在内的信用风险保障产品；也建议企业使用中国进出口银行等政策性银行提供的商业担保服务。

参考文献

- [1] CIA 网站: https://www.cia.gov/library/publications/resources/the-world-factbook/geos/print_bk.html
- [2] 经济学人: [http://country.eiu.com/article.aspx?articleid=1259729309&Country=Bosnia and Hercegovina&topic=Economy&subtopic=Charts+and+tables&subsubtopic=Annual+data+and+forecast#](http://country.eiu.com/article.aspx?articleid=1259729309&Country=Bosnia+and+Hercegovina&topic=Economy&subtopic=Charts+and+tables&subsubtopic=Annual+data+and+forecast#)
- [3] 波黑国家统计局: <http://www.bhas.gov.ba/>
- [4] 世界银行: 《经济体 GDP 排名》
- [5] 世界银行: 《2020 年全球营商环境报告》
- [6] 世界经济论坛: 《2019 年全球竞争力报告》
- [7] Bosnia and Herzegovina Ministry of Communication and Transport Directorate of Civil Aviation: <http://www.bhdca.gov.ba/english/dokumenti/Statistic/Statistica%20June%202019>
- [8] 中华人民共和国商务部: 《对外投资合作国别指南》(2019 年版)
- [9] 《IBFD: 波黑企业所得税》
- [10] 《IBFD: 波黑个人所得税》
- [11] 《中华人民共和国政府和南斯拉夫社会主义联邦共和国议会联邦执行委员会关于对所得和财产避免双重征税的协定》: <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/index.html>
- [12] Price Water house Coopers: Rulebook on issuing Resident certificate
- [13] Duff& Phelps: BEPS Central: Bosnia and Herzegovina <https://www.duffandphelps.com/insights/tools/beps-central/bosnia-and-herzegovina>
- [14] 《波黑企业所得税法》
- [15] 《波黑个人所得税法》
- [16] 《波黑社保法案》
- [17] 《波黑联邦和塞族共和国税收管理法》
- [18] 《布尔奇科特区税收征管法》
- [19] 《波黑企业注册法》
- [20] 《波黑管理程序法》
- [21] 《波黑纠纷解决法案》
- [22] Foreign Investment Promotion Agency of Bosnia and Herzegovina: <http://www.fipa.gov.ba/informacije/posao/koraci/default.aspx?id=120&langTag=en-US>
- [23] 《波黑联邦关于纳税人商业登记号码、商业注册和登记管理办法》
- [24] 《布尔奇科特区关于纳税人登记和认证的管理办法》
- [25] 《国家税务总局关于调整〈中国税收居民身份证明〉有关事项的公告》(国家税务总局公告 2019 年第 17 号)

附录 波黑税收协定网络及适用税率一览表

所得类型	股息		利息 ^[1]	特许权使用费
	个人、企业	符合条件的企业 ^[2]		
	(%)	(%)	(%)	(%)
国内税率				
企业:	0/5	0/5	0/10	10
个人:	0/10	不适用	0/10	10
协定国家及税率				
阿尔巴尼亚	10	5	10	10
阿尔及利亚	10	10	0/10 ^[6]	12
奥地利	10	5	5	5
阿塞拜疆	10	10	0/10	10
比利时 ^[3]	15	10	15	10
中华人民共和国 ^[3]	10	10	10	10
克罗地亚	10	5	10	10
塞浦路斯 ^[3]	10	10	10	10
捷克共和国	5	5	0	10
芬兰 ^[3]	15	5	0	10
法国 ^[3]	15	5	0	10
德国 ^[3]	15	15	0	10
匈牙利 ^[3]	10	10	0	10
爱尔兰	0	0	0	0
意大利 ^[3]	10	10	10	10
马来西亚	10	5 ^[4]	10	8
摩尔多瓦	10	5	10	10
黑山 ^[5]	10	5	10	10
荷兰 ^[3]	15	5	0	10
北马其顿	15	5	10	10
挪威 ^[3]	15	15	0	10
巴基斯坦	10	10	20	15
波兰	15	5	10	10
罗马尼亚	10	5	7	5
塞尔维亚 ^[5]	10	5	10	10
斯洛伐克共和国 ^[3]	15	5	0	10
斯洛文尼亚	10	5	0/7 ^[6]	5

西班牙	10	5 ^[4]	7	7
斯里兰卡 ^[3]	12.5	12.5	10	10
瑞典 ^[3]	15	5	0	0
土耳其	15	5	10	10
阿拉伯联合酋长国	10	5 ^[7]	0	5
英国 ^[3]	15	5	10	10

注：

1) 部分协定中对向特定机构支付的利息，如缔约对方国家、缔约对方地方政府、中央银行、出口信贷机构等，免征预提所得税。本表未对此种情形予以考虑；

2) 除非另有说明，本表列示的预提所得税税率一般适用于收款方公司直接或间接持有至少25%的付款方公司的股权或可分配股息的投票权的情形；

3) 该条约由前南斯拉夫缔结；

4) 该税率适用于收款方直接拥有付款方20%以上股权的情形；

5) 该条约由波黑与前塞尔维亚和黑山共和国缔结；

6) 零税率适用于向公共机构支付的利息；

7) 该税率适用于收款方直接拥有付款方10%以上股权的情形。

编写人员：李峰 乔嘉君 吕文涛

审校人员：杨晋 钟丽霞 巩雪 沈莹玮 郭冬艳 孙俐 刘皂 田萌
王洪光 彭东 孙佳慧 蹇超 包卓鑫 陈玥晗 严瑾
谭映荷 桂玄沁