

中国居民赴加拿大投资 税收指南

摘 要

该指南围绕赴加拿大投资应关注的税收问题、加拿大税制、中加税收协定及相互协商程序、加拿大转让定价和加拿大税务争议解决五个章节对加拿大税制进行了较为详细的解读。

第一章主要介绍了加拿大税务概况及中国居民赴加拿大投资主要关注的事项。该部分由 5 节组成，分别介绍了加拿大国情、加拿大投资环境及中国居民赴加拿大投资应注意的重点问题、加拿大税收制度及税务体系、中国与加拿大经贸往来信息及税收合作信息。

第二章主要介绍了加拿大现行税制，以所得税为主体税种，辅以其他税种构成。主要包括：公司所得税、个人所得税、销售与使用税、关税、财产税、消费税等。同时介绍了加拿大的税收征收和管理，主要包括申报纳税、税收的纠纷及法律救济。

第三章详细介绍了中加税收协定和相互协商程序两个方面的内容。中国居民赴加拿大投资应当特别关注中加两国的税收协定，理解中加税收协定的相关规则，借助中加税收协定的规定实施更为有效地税务筹划及相关商业安排，有效降低投资的税务成本和风险。相互协商程序条款是税收协定中的一项重要条款，其意义在于缔约国一方居民与缔约国另一方税务当局产生纳税争议后，缔约国一方居民可以寻求所在国政府的帮助，有效地解决跨国税务争议，维护自身权益。该程序是中国居民赴加拿大投资过程中维护自身税务合作权益的重要途径。

第四章主要阐述了加拿大转让定价方面的相关内容。介绍了加拿大关联交易的类型及加拿大转让定价监管环境。

第五章主要介绍了中国企业在加拿大遇到税务争议的解决途径。加拿大税务争议的解决分为税务行政复议和税务诉讼两个阶段。当纳税人对税务部门纳税核定书有异议时，首先要求进行税务行政复议，对复议的结果不满意时，可以向法院提出诉讼，以诉讼程序裁定税务争议。

目 录

摘 要.....	1
第一章 加拿大税务概览及中国居民赴加拿大投资主要关注事项.....	1
1 加拿大简介.....	1
2 中国居民赴加拿大投资应注意的基本事项.....	4
3 加拿大税收制度简介.....	7
3.1 销售税和其他税项.....	10
3.2 省级工资税.....	11
3.3 其他税项.....	11
3.4 加拿大房地产转让方面的税务规定.....	11
3.5 房地产交易涉及的销售税和服务税.....	12
4 加拿大税务体系概览.....	13
4.1 所得税主管局税务局.....	13
4.2 联邦税局（CRA）.....	14
4.3 纳税人权利宪章.....	15
5 中国与加拿大经贸往来及税收合作信息.....	16
5.1 双边贸易.....	16
5.2 双向投资.....	16
5.3 承包劳务.....	16
5.4 货币互换.....	17
5.5 税收合作.....	17
第二章 加拿大税制简介.....	18
1 加拿大税制综述.....	18
1.1 工商管理.....	18
1.1.1 加拿大公司制度.....	18
1.1.2 公司的三种法律形式.....	19
1.1.3 无限公司与有限公司之选.....	21
2 加拿大公司所得税.....	21
2.1 公司所得税概述.....	21
2.1.1 税收居民及征税管辖权.....	21
2.1.2 公司所得税的具体税务处理.....	22
2.1.3 资本弱化.....	27
2.1.4 转让定价.....	28
3 个人所得税.....	32
3.1 税收居民.....	32
3.2 个人所得税税率及应税收入.....	32
3.3 税收协定.....	35
3.4 其他个人所得税税种.....	36
4 其他税种.....	37
4.1 销售与使用税.....	37
4.1.1 概论.....	38
4.1.2 GST 基本原理.....	38

4.1.3	加拿大销售税的现状.....	39
4.1.4	GST 注册商家 (GST Registrant).....	40
4.1.5	销售发票的要求.....	42
4.1.6	GST 税率为 0% 的产品和服务.....	43
4.1.7	GST 免税的产品和服务.....	44
4.1.8	GST “顶税金” (Input Tax Credit) 的计算.....	47
4.1.9	GST 的申报.....	50
4.1.10	快速申报法 (Quick Method of Accounting).....	56
4.1.11	上交 GST 税款.....	58
4.2	关税	59
4.2.1	关税结构及海关征税标准.....	59
4.2.2	对来自发展中国家出口产品所征关税.....	60
4.2.3	可享受普惠制待遇的条件.....	61
4.2.4	报关程序及进口产品海关估价方法.....	61
4.3	财产税	62
4.3.1	组成内容.....	62
4.3.2	征税范围和税基.....	63
4.3.3	纳税人和税率.....	64
4.3.4	税收减免.....	64
4.4	消费税	65
4.4.1	联邦税 GST 与合并前省税 PST 之比较.....	66
4.4.2	HST 征税基础的例外.....	67
4.4.3	GST 的一般规则都适用于 HST.....	67
4.4.4	HST 在不同省份的税率.....	68
4.4.5	HST 快速申报法的上缴税率 (remittance rate).....	68
4.4.6	跨省销售的规则.....	68
5	加拿大税收征收与管理	69
5.1	公司所得税申报纳税	69
5.1.1	申报要求.....	69
5.1.2	税款缴纳.....	70
5.1.3	罚款和滞纳金.....	70
5.2	预提所得税申报纳税	71
5.2.1	申报要求.....	71
5.2.2	税款缴纳.....	71
5.3	个人所得税纳税申报	71
5.3.1	申报要求.....	71
5.3.2	税款缴纳.....	72
5.3.3	罚款和滞纳金.....	73
5.3.4	雇主的代扣代缴义务.....	73
5.4	商品销售税和服务税申报纳税	73
5.4.1	申报要求.....	73
5.4.2	税款缴纳.....	74

5.4.3	罚款和滞纳金	74
5.5	关税申报纳税	75
5.5.1	申报要求	75
5.5.2	税款缴纳	76
5.5.3	罚款和滞纳金	76
5.6	房产税申报纳税	76
5.6.1	申报要求	76
5.6.2	税款缴纳	77
5.6.3	罚款和滞纳金	77
5.7	消费税申报纳税	77
5.7.1	申报要求	77
5.7.2	税款缴纳	78
5.7.3	罚款和滞纳金	79
5.8	薪资税申报纳税	79
5.8.1	申报要求	79
5.8.2	税款缴纳	79
5.9	税法法定时效期间	80
第三章 中加税收协定及相互协商程序		81
1	中加税收协定和相互协商程序概述	81
2	中加税收协定	82
2.1	适用范围	82
2.1.1	主体范围	82
2.1.1.1	如何确定“居民”身份	82
2.1.1.2	同时属于中国居民和加拿大居民怎么办	82
2.1.2	客体范围	82
2.1.3	领土范围	83
2.2	常设机构的认定	83
2.2.1	场所型常设机构的认定	84
2.2.1.1	正面清单和负面清单	84
2.2.1.2	如何进行税收筹划	84
2.2.2	工程型常设机构的认定	85
2.2.2.1	正面清单	85
2.2.2.2	如何进行税收筹划	85
2.2.3	服务型常设机构的认定	86
2.2.3.1	正面清单	86
2.2.3.2	如何进行税收筹划	86
2.2.4	代理型常设机构的认定	87
2.2.4.1	非独立代理人的认定	87
2.3	不同类型收入的税收管辖权	89
2.3.1	消极所得	89
2.3.2	营业利润	90
2.3.2.1	来源国的税收管辖权	90

2.3.2.2	如何进行税收筹划.....	91
2.3.3	不动产使用所得.....	92
2.3.4	财产转让所得.....	92
2.3.4.1	不动产转让所得.....	92
2.3.4.2	常设机构营业财产转让所得.....	93
2.3.4.3	股权转让所得.....	93
2.3.5	个人劳务所得.....	93
2.3.5.1	艺术家和运动员.....	93
2.3.5.2	学生.....	94
2.3.5.3	董事费和高级管理人员报酬.....	94
2.3.5.4	政府服务.....	94
2.3.5.5	独立个人劳务.....	95
2.3.5.6	非独立个人劳务.....	95
2.4	税收抵免.....	96
2.4.1	企业境外所得的税收抵免办法.....	97
2.4.1.1	适用范围.....	97
2.4.1.2	境外所得确认时间.....	97
2.4.1.3	合理支出的扣除.....	98
2.4.1.4	抵免限额的确定.....	98
2.4.1.5	境外分支机构亏损的处理.....	98
2.4.2	个人境外所得的税收抵免办法.....	98
2.4.3	饶让抵免.....	99
2.4.4	实务指引.....	99
2.5	无差别待遇原则.....	100
2.6	税收情报交换.....	100
3	中加税收协定相互协商程序.....	102
3.1	中加税收协定相互协商程序的法律依据及我国相关规定.....	102
3.1.1	中加税收协定相互协商程序条款.....	102
3.1.2	中国《税收协定相互协商程序实施办法》.....	103
3.2	相互协商程序的适用.....	103
3.2.1	符合条件的申请人.....	103
3.2.2	相互协商程序适用的范围.....	104
3.2.3	中国关于特别纳税调整相互协商程序的另行规定.....	105
3.2.3.1	转让定价的特殊性.....	105
3.2.3.2	有针对性的启动程序.....	106
3.3	启动程序.....	106
3.3.1	申请时效及条件.....	106
3.3.2	税务机关对申请的处理.....	107
3.4	法律效力.....	108
3.4.1	相互协商程序结果的法律效力.....	108
3.4.2	相互协商程序与生效的税收和解或司法判决的关系.....	109
3.4.3	保护性措施.....	109

3.5	仲裁条款.....	110
4	如何做好中加税收协定争议的防范工作.....	110
4.1	什么是中加税收协定争议.....	110
4.2	中加税收协定争议产生的主要原因及表现.....	110
4.2.1	双重税务国籍.....	111
4.2.2	受益所有人身份被否认.....	111
4.2.3	营业利润与特许权使用费区分争议.....	111
4.2.4	常设机构的认定争议.....	111
4.3	妥善防范和避免中加税收协定及加拿大税法的具体规定.....	112
4.3.1	全面了解中加税收协定及加拿大税法的具体要求.....	112
4.3.2	完善税务风险的内部控制与应对机制.....	113
4.3.3	与加拿大税务当局开展充分的沟通与交流.....	113
4.3.4	寻求中国政府方面的帮助.....	113
4.3.5	寻求税法专业人士的帮助.....	113
第四章	加拿大转让定价概览.....	115
1.	概述.....	115
1.1	跨国关联企业交易及转让定价.....	115
1.1.1	跨国关联企业.....	115
1.1.2	转让定价.....	116
1.2	常见的关联交易概述.....	118
1.2.1	有形资产的销售.....	118
1.2.2	无形资产的转让.....	119
1.2.2.2	营销型无形资产.....	120
1.2.2.3	混合型无形资产.....	121
1.2.3	提供劳务.....	122
1.2.4	融资交易.....	122
2.	加拿大转让定价监管环境.....	123
第五章	加拿大税务争议解决.....	125
1	加拿大税务纠纷解决机制概述.....	125
1.1	税务纠纷的预防.....	125
1.2	税务纠纷的发生.....	125
1.3	税务纠纷的解决.....	125
2	事先裁定制度.....	125
2.1	事先裁定制度概述.....	125
2.1.1	加拿大的事先裁定制度.....	126
2.1.2	事先裁定制度的意义.....	126
2.2	事先裁定申请人.....	126
2.3	可申请裁定范围.....	126
2.4	事先裁定的效力.....	127
3	纳税审计.....	127
3.1	纳税审计启动.....	127
3.2	纳税审计程序.....	128

3.3	纳税审计结果.....	128
4	税务行政复议.....	129
4.1	税务行政复议简介.....	129
4.2	行政复议程序.....	129
5	税务诉讼.....	130

第一章 加拿大税务概览及中国居民赴加拿大投资主要关注事项

1 加拿大简介

加拿大位于北美洲北部（除阿拉斯加半岛和格陵兰岛外，整个北美洲北半部均为加拿大领土），东临大西洋，西濒太平洋，南界美国本土，北靠北冰洋，西北与美国的阿拉斯加州接壤，东北隔巴芬湾与格陵兰岛相望。海岸线约长 24 万多公里。东部为丘陵地带，南部与美国接壤的四大湖和圣劳伦斯地区，地势平坦，多盆地。西部为科迪勒拉山区，是加拿大最高的地区，许多山峰在海拔 4000 米以上。北部为北极群岛，多系丘陵低山。中部为平原区。最高山洛根峰，位于西部的洛基山脉，海拔为 5951 米。加拿大是世界上湖泊最多的国家之一。因受西风影响，加大部分地区属大陆性温带针叶林气候。东部气温稍低，南部气候适中，西部气候温和湿润，北部为寒带苔原气候。北极群岛终年严寒。国土面积为 9984670 平方公里，居世界第二位。加拿大人口约为 3350 万人（2011 年人口普查数据）。主要为英、法等欧洲后裔，土著居民（印第安人、米提人和因纽特人）约占 3%，其余为亚洲、拉美、非洲裔等。来自印度、巴基斯坦和斯里兰卡的南亚移民人口达到 130 万，超过华裔成为加拿大最大的少数族裔。华裔人口中 25%的人是在加拿大本土出生的，其余大部分来自中国大陆、香港和台湾。现有华人约 145 万人。英语和法语同为官方语言。居民中信奉天主教的占 45%，信奉基督教新教的占 36%。

全国分十个省和三个地区。十个省是：阿尔伯塔省、不列颠哥伦比亚省、曼尼托巴省、新不伦瑞克省、纽芬兰与拉布拉多省、新斯科舍省、安大略省、爱德华王子岛省、魁北克省、萨斯喀彻温省。三个地区是：西北地区、育空地区和努纳武特地区。各省设有省政府和选举产生的省议会。努纳武特地区是 1999 年 4 月 1 日正式设立的，由因纽特人自己管理。

首都是渥太华，地处安大省。主要城市：多伦多、蒙特利尔、温哥华。

加拿大宪法为该国的最高法律，由成文法以及不成文惯例组成。

加拿大的司法机关有权解释法律和推翻议会的法案。加拿大最高法院由九位法官组成，法官是经总理和司法部推荐后由总督委任。所有高等法院和上诉法院的法官都是由联邦政府任命。

除了魁北克省行使市民法外，加拿大大部分省份都行使普通法。联邦政府唯一一个能凌驾于其他省政府的法律是加拿大刑法。皇家加拿大骑警可以在其他省份执法。

根据宪法，加拿大实行君主立宪下的联邦议会制，并采用三权分立，立法权、司法权及行政权均源自加拿大的君主，加拿大的君主、国家元首为英国女王，由总督代表女王执掌国家的行政权。总督由总理提名，女王任命。联邦议会是国家最高权力和立法机构，由参议院（上议院）和众议院（下议院）组成，众议院由选民在全国不同选区选举产生，一般任期为四年，由众议院中占多数席位的政党组阁，其领袖任总理，领导内阁。参议院由不同地区选出的 105 位议员组成。参众两院通过的法案由总督签署后成为法律。总督有权召集和解散议会。政府为内阁制，是执行机构。

政府的责任被分为联邦政府部分和十个省的省政府部分。省议会实行一院制，运作方式与联邦议会相似。加拿大的三个地区也有各自的立法机构，但是相对于省，地区拥有的宪法权利较少，它们的结构也有所不同。

加拿大是西方七大工业化国家之一，制造业和高科技产业较发达，资源工业、初级制造业和农业也是国民经济的主要支柱。加拿大以贸易立国，对外资、外贸依赖很大。加拿大地域辽阔，森林、矿藏、能源等资源丰富。矿产有 60 余种，其中镍、锌、铂、石棉的产量居世界首位，铀、金、镉、铋、石膏产量居世界第二位。铜、铁、铅、钾、硫磺、钴、铬、钼等产量丰富。阿伯塔省富含油沙，可开采的储量为 4000 亿桶，占全国石油产量的 17%，辛克卢德油田为世界最大的油沙矿，已探明的原油储量为 80 亿桶。森林资源丰富，覆盖面积

达 440 万平方公里，产材林面积 286 万平方公里，分别占全国领土面积的 44%和 29%；木材总蓄积量为 172.3 亿立方米。每年出口大量木材、纤维板和新闻纸。工业以石油、金属冶炼、造纸为主，农业以麦类为主，主要种植小麦、大麦、亚麻、燕麦、油菜籽、玉米等作物。可耕地面积约占全国土地面积 16%，其中已耕地面积约 6800 万公顷，占全国土地面积 8%。加领土面积中有 89 万平方公里由淡水覆盖，淡水资源占世界的 9%。渔业很发达，75%的渔产品出口，是世界上最大的鱼产品出口国。加旅游业也十分发达，在世界旅游收入最高的国家中排名第九。

多伦多证券交易所是世界第七大交易所，截至 2012 年，共有 1577 家上市公司。

加拿大共有 110 家日报，英文报纸主要有《多伦多星报》；两家全国性日报《环球邮报》、《国家邮报》；主要法文报纸有《蒙特利尔日报》。杂志有 1300 种，主要杂志有《麦克林斯》新闻周刊。主要通讯社有加拿大通讯社，由 110 家日报共同拥有，成立于 1917 年。此外还有索瑟姆通讯社和加拿大合众社等。加拿大广播公司是加拿大主要的一家国营的全国性电台、电视广播公司，1936 年建立，用英、法语对国内广播，覆盖率达全国人口的 99.4%；该公司的国际广播电台于 1945 年建立，用包括华语在内的 11 种语言播音。加拿大广播公司电视台拥有由 31 家电视台组成的英、法语电视网，覆盖率达全国人口的 99.2%。此外，主要私营电视台有加拿大电视台（系英语播音的全国性电视台）、环球电视台（系地区性英语电视台）和四季电视台（系地区性法语电视台）。



2 中国居民赴加拿大投资应注意的基本事项

在加拿大，从事商业活动可采取的法律组织结构种类繁多。最常采用的一些组织形式是公司制、有限合伙、合伙、信托、共有、合资企业和无限责任公司。

商业组织形式的选择在个案中可能取决于投资者的具体情况，对从事活动的性质、融资方法、所得税的支出和与活动相关的潜在责任问题，不可一概而论。

一般来说，考虑在加拿大经商的外国实体所要面临的首要问题之一是选择直接以由母公司在加拿大设立分支机构，还是通过在加拿大建立实体来从事商业活动。在作出这个决定之前，应予以考虑到以下几个问题：

- 就税务而论，投资方的所在国要如何处理加国企业的收入；
- 可否明智地把母公司的资产同在加拿大的公司造成的赔偿要求相隔离；
- 是由一方，还是多方拥有加拿大的企业；

- 可否达到联邦政府、省政府和市政府激励政策的标准；
- 加拿大税务方面的考量。

在加拿大，外国实体的分支机构在加拿大任何省份经商均要登记注册。此外，对外国实体的要求和加拿大本土的公司要求在很多方面相同，均需向联邦政府和省政府提交相关信息披露和申报。

上面提到的商业组织形式，股份公司是加拿大最常见的商业投资形式。不同于有限合伙、合伙、信托、共有或合资企业，股份公司作为法律实体同公司所有人相分离。股东并不拥有公司的财产，而且公司的权力和责任也不属于股东。股东的责任一般仅限于他们为获取所持股权投资公司的财产价值。除了拥有有限责任的优势，股份公司的证券一般更易随时在市场上得以出售。所以，股份公司的股票（和债券类证券）同合伙或合资的单元股相比被视为更有吸引力的投资。在某些情况下，采用股份公司形式还可以取得税务优势。

与股份公司不同，合伙企业并不是一个独立的法律实体，在为获取利润而共同经商的各方之间存在相互关系。合伙人分享利润、亏损和公司解体时的净收入。合伙企业允许将损失“流通”到合伙人名下，依据《所得税法（加拿大）》的某些规定，可以用来抵免其它应税所得。合伙企业的每位合作人都承担公司的债务责任，而且在合伙企业的资产不足以偿还债务的情况下，个人财产将用于偿还债务。合伙人所承担的债务责任可以通过采用有限合伙而不是普通合伙形式降至最低。在有限合伙企业中，只要合伙人在有限公司的经营和管理上担任被动角色，那么他的债务责任限于他对合伙企业的投资。

在个案中，选择在加拿大经商的最佳商业组织形式完全取决于个人的具体情形。

如果股份公司是在加拿大境内经商的首选组织形式，还必须考虑在合适的司法管辖区注册公司。

商业组织体制内，必须按照某部特定的成文法案设立。但是，不受限于前述立法的公司可以依照联邦法律或各省区域的法律设立。

联邦政府所颁布的主要加拿大公司法是《加拿大商业公司法》（以下简称“CBCA”），该法是一部按照当代美国商业法案的模式制定的。

加拿大的大多数省份和地区也都有自己的公司法，主要是基于 CBCA 的公司法。在联邦和省级公司法的各项法规之间存在着一些细微的差别，这些差别会影响到选择在哪个司法管辖区注册公司，取决于具体的情形。

外国投资商可能会发现加拿大公司法的下述特点比较重要：

——按照 CBCA 的规定，股份公司 25%的董事必须是“加拿大居民”（即，居住在加拿大的公民或永久居民）。依据各省或地区公司法注册的公司对董事的居住要求取决于注册地区，每个司法管辖区都有所不同。有几个省份和地区根本就没有居民要求。

——加拿大股份公司的董事会至少有一人构成，董事的人数没有限制。

——每个董事必须是自然人，他（她）不可以让他（她）人代替行使职权。

——依照公司法和一系列其它联邦和省的法律规定，包括环境法、税法、证券法、退休和雇用的法律，董事们负有多种类型的债务责任和义务。

在联邦和省级公司法的各项法规之间存在着一些细微的差别，这些差别会影响到选择在哪个司法管辖区注册公司，取决于具体的情形。

商业组织体制的责任和义务一般就会转移到股东那里。

——可以成立单一股东公司，董事不必持有公司的股份。

——加拿大公司的少数股东在法律上具有重要的法定权利和救济方法，排除它们非常困难而且代价相当昂贵。

——加拿大公司的董事会必须每年批准财务报表并将之呈交给公司的股东。

——除了公众公司以外，一般没有必须向政府机构递交财务报表的规定。

——在每个管辖区，对股份公司的财务报表是否必须进行审计的规定有所不同。公众公司除外，大多数情况下，公司的股东们可以同意解除对之进行审计的规定。

——加拿大公司的股东身份并非载入在公共资料之内，股份公司也没有透露股东名字的责任，但公众不在此例。

——在某些有限的情况下，加拿大公司的董事会和股东大会可以不必在加拿大召开进行。

——根据情况，董事决议或股东决议可以通过以所有董事或股东书面签字表决的方式替代会议形式。

——加拿大公司的法律文件和公司档案，包括以电子方式储存的文件和记录在内，必须存放在加拿大。

3 加拿大税收制度简介

不仅联邦政府，而且各个省或地区政府均征收所得税。加拿大居民必须就其全球所得向联邦政府缴纳所得税；非加拿大居民，受制于适用的税务协定规定，仅对其来自加拿大的工作收入、经商收入或通过处理某种加拿大财产所获得的盈利进行来源纳税。一般来讲，各个省或地区政府也会向在其管辖范围内的居民或开展商业活动的人征收所得税。某些省份也会对非居民通过处理某些位于其省份内的加拿大财产而获得的收入征收所得税。

取决于企业经营性质、规模、地点和其它因素，联邦和省政府对企业征收的合并所得税率波动幅度很大。联邦政府制定了一项法律，该法律规定在 2012 年，联邦对企业征收的所得税税率会逐渐下降。2011 年，对由非加拿大控制的私营公司之合并税率最高约为 32.5%，而此类公司一般商业利润的最低税率约 26.5%。税收抵免和其它奖励政策在某些情况下也可用于减少实际税率。

个人适用累进税率。按哪级税率征收取决于收入类型、居住省份和其它因素。2011 年，对个人应纳税收入的联邦和省级合并税率最高约为 50%，而最低的边际联邦和省级合并税率约为 39%。

另外，加拿大向非加拿大居民取得的来源于加拿大的某些类型收入总额征收 25% 的预提所得税。

需缴纳加拿大预扣税的款项包括红利、某些种类的利息、租金、使用权费和一些行政管理费用。如果支付款涉及加拿大企业或某种加

拿大财产，尽管双方都是非居民，也需缴纳预扣税。新近制定的一项法律基本上免除了加拿大居民支付给非加居民的利息预扣税（不包括取决于对位于加拿大的财产的使用或其产生的孳息的利息，也不包括以收入、利润或流动资金为参照计算得出的利息）。适用的所得税协定可以减少甚至免除有关的预扣税率。虽然预扣税是向非居民受款人征收的，然而，付款人有义务从支付给非居民的款额中扣除预扣税并将该款额提交给政府。

在加拿大注册成立的公司均视为加拿大居民；该子公司就其在全球的任何所得应缴纳所得税。如上所述，子公司也可能需缴纳省级或地区所得税。子公司所需缴纳的联邦和省或地区的合并所得税税率则取决于该子公司的运营形式、商业活动性质、规模和其它因素。子公司的收入计算须按《所得税法（加拿大）》的具体规则和相关省的税务法规来进行。收入包括 50% 的资本收益。

企业运营中发生的支出可以在税前扣除，但这种支出必须是合理的。无论是申报联邦还是省或地区的所得税，在另一层次缴纳的所得税，在计算所得时不得扣除。一般来说，加拿大公司在加拿大注册成立的公司均视为加拿大居民；该子公司就其在全球的任何所得应缴纳所得税。之间的红利支付免缴所得税。然而，集团公司不能以汇总合并方式申报所得税。因此，就加拿大的税务而言，子公司的经营损失不能用来抵消关联公司的收入。子公司同任何人之间的不公平交易，同时也包括母公司在内，一般都须按“公平的市场价值”缴税。

按照加拿大的转移定价规定，交易方须递交某些同期资料。子公司的债务资产结构须符合资本弱化规则的要求。如果子公司对非居民股东的债务超过其留存盈余、该非居民股东贡献的实缴资本盈余和实缴资本之和的两倍，即被视为资本弱化了。即“资本弱化了”的子公司支付给特定非加拿大居民的利息不能从其所得中扣除。

上文中简述的预扣税制度适用于子公司对非居民的款项支付，其中包括利息和红利。自 2010 年起，如果子公司向为美国居民的母公司支付款项，按《美国和加拿大所得税公约》（1980）（以下简称“美国公约”）的第五条条约，免于支付利息预扣税（某些种类的利息除

外，如以利润、流动资金或财产价值变化为参照而确定的利息）。这种变化使美国人拥有的子公司在资本化上获得更多税务宽免。值得一提的是美国公约所带来的益处（如税率降低或预扣税的免除）只适用于那些符合第五条约规定且在优惠限制条款中定义的“符合条件的人”。

据我们了解，在适当的情况下，阿尔伯塔省、不列颠哥伦比亚省或新斯科舍省允许设立无限责任公司（以下简称“ULC”）并可以获得作为美国母公司的子公司和分公司的双重好处。

其理由是 ULC 被视为加拿大税法意义上的公司，从美国税务角度来说可以被视为分公司，对此，应取得美国的税务咨询意见。此外，还应考虑到第五条约带来的对美国公约变更，在某些情况下，这些变更会取消这种混合实体相关的税收利益，甚至在没有恰当进行税务筹划时产生不利的税务后果。

受制于任何适用的所得税公约规定，非居民公司通过分公司在加拿大经营获得的利润须交纳所得税。非居民在加拿大经商还须缴纳分公司税。分公司税基本上等同于在加拿大经营的子公司支付红利时所缴的预扣税。在一些情况下，就此因素而言，外国企业建立子公司比采用分公司的方式更为有利。

如果非加拿大居民是与加拿大签订所得税公约的司法管辖区的居民，一般情况下，非居民只需就源自于加拿大的常设机构的商业利润缴税。根据某些加拿大所得税公约，非加拿大居民可能在加拿大具有重大商业活动，却并不被认为在加拿大设有常设机构。如上所述，在美国公约中，一般只有那些“符合条件的人”才能获得公约益处。当你决定在加拿大设立子公司或是分公司时，对相关的公约进行彻底审查至关重要。

总的来说，分公司所得的计算规定与子公司所得的计算规定相同。

如果在加拿大经营初始发生亏损，那么，非居民在计算所得时有可能在国内申报亏损以便抵税。将来一旦该加拿大公司盈利时，则可

将分公司转变成或在加拿大新设立的子公司，这在加拿大所得税方面不会有太大的影响。

在加拿大不存在外汇管理方面的限制。因此，对某些类型的所得汇出境外会征收预提所得税，其中包括利息、红利、特许权使用费，但是不需要相关部门审查。

3.1 销售税和其他税项

联邦政府和大多数省份均征收销售税。

联邦政府对在加拿大发生的应税商品和服务供应（亦即，大多数类型的财物，包括无形资产和服务用品）征收 5% 的多级增值税，这里称为商品和服务税（以下简称“GST”）。有些供应的商品和服务，包括大多数金融服务行业，免征 GST，这被称为零税率供应，其中包括出口税率为 0%。

另外，GST 也适用于进口到加拿大的应税商品和服务，有些购买方有义务对进口的服务和无形资产价值作自我评估。

由于 GST 是一种增值税，该税在生产和销售的整个流通中分阶段征收。一般来说，如果企业供应应税商品或服务，他们必须登记注册，并在规定范围内取得一定 GST。在整个销售链中，GST 适用于所有交易，但最终则由消费者支付。因此，在商业活动中所涉及的企业都有权通过进项税额抵免方式补偿他们所上交的 GST。

非加拿大居民提供或购买的商品和服务是否应该缴纳 GST，需要考虑具体的条例规定。

目前，有五个省将其省销售税与 GST 统一起来，这五个省份是：新斯科舍、新不伦瑞克、纽芬兰与拉布拉多、安大略省和不列颠哥伦比亚省。在这些省份，统一销售税（以下简称“HST”）是由联邦 GST 的 5% 部分以及省销售税率两部分组成，每个省份 HST 税率从 7% 到 10% 税率不等，HST 与 GST 的征税基础相同。因此，对上述有关 GST 的探讨也适用于 HST。然而，这里应当指出的是，不列颠哥伦比亚省和安大略省，就某些特定商品和服务的省税部分，对一些大型企业的进项税抵免实施了临时限制措施。

一旦确定商品或服务的供应发生在加拿大，则必须要确定该供应发生的省份是否征收统一销售税，从而适用统一销售税。有详细规则可供用来决定商品和服务供应在哪一个统一税省份发生。

目前，不列颠哥伦比亚省（BC 省）废除了 HST，恢复了 GST 和不列颠哥伦比亚省销售税。

魁北克的增值税 QST 税率为 9.975%。

阿尔伯塔省不征收商品和服务税。

3.2 省级工资税

曼尼托巴省、安大略省、纽芬兰与拉布拉多省征收雇主工资税，其税额计算是按所在省份薪酬的一定百分比来定（受到一定门槛限制）。魁北克省还以省卫生服务基金捐款的形式征收类似雇主税。

3.3 其他税项

联邦政府征收其它税项种类，其中包括关税和消费税。不同的省份征收的税项不同，其中包括资本税（通常仅限于金融机构）和房地产转让税等税收。大多数市区政府按年度对房地产征收物权税。2008 年，多伦多市政府制订了土地转让税。

3.4 加拿大房地产转让方面的税务规定

为了保障加拿大的收税能力，《所得税法（加拿大）》中对非居民处理关于“应纳税的加拿大资产”（除了其它类型的财物，其中还包括加拿大的房地产）有相应的规定。除非（1）在经过适当的询查后，买方没有理由相信卖方不是加拿大非居民；（2）在经过适当的询查后，买方断定卖方是同加拿大签有税务条约国家的居民，他所处理的资产为“条约保护资产”，而且买方按要求向加拿大税务局提供报告；或（3）买方收到加拿大税务局发出的关于资产处置的税务证明，否则买方将有责任代表非居民支付不超过位于加拿大的并且属于资本的土地购买价格 25%的税款和不超过位于加拿大的库存土地资产、建筑物和其它可折旧固定资产购买价格 50%的税款。如果非居民卖方不向买方提供税务证明书（和不符合上述条件中的第（1）或（2）项

的条件），买方即有权从购买价格中扣除本应由卖方承担的税款。对于位于魁北克省的不动产，魁北克的法律也做出了类似的规定。值得注意的是，依照加拿大的条约，除了某些情况例外，一般来说非居民处置加拿大的房地产得到的收益不享受税务豁免，所以就《所得税法（加拿大）》而言，房地产非属“条约保护资产”。因此，在没有税务减免证明的情况下，绝大部分从非居民那里购买房地产的买方需从购买价格中将相应的款额预扣并提交给加拿大税务局。

在加拿大的所有省份，土地转让税（或在阿尔伯塔省称之为“注册费”）通常由获得土地权益（通常包括超过 40 或 50 年以上的土地租约，但不列颠哥伦比亚省的门槛为 30 年）的买方承担；该等土地权益一般以注册方式转让，有时以非注册的方式处置。

各省税率有很大差别。例如，在安大略省，土地转让税的计算方法是按转让权益的约定对价来计算，而在阿尔伯达省则是依据买方所得的土地价值所估定，在不列颠哥伦比亚省的税是以转让土地权的“公平市场价值”来计算。在魁北克省，土地转让税基于在下列选项中所得出的最高额：（1）约定的转让金额，（2）规定的转让金额，及（3）固定资产转让的市场价值。值得提及的是，对于多伦多市内的土地产权转让，多伦多市最近规定额外征收税额同安大略省的土地转让税大约相等的土地转让税（结果是多伦多的房地产权转让时支付的全部土地转让税基本上增加了一倍）。此外，对于税收基数超出 50 万加元的任何部分，蒙特利尔市政府通过地方法规规定征收高于依省级立法所给出的税率。

3.5 房地产交易涉及的销售税和服务税

在加拿大，商品和服务税（GST）目前的税率为 5%，提供房地产时（包括出售）一般需付此税。参见本指南【销售税和其它税务】一章。卖方有责任从房地产的买方那里扣缴商品和服务税，除非买方按要求已在联邦政府登记，依照商品和服务税法有资格做自我评估。先前所拥有的居民资产的产权转让无需缴纳商品服务税（此类的居民资产如经过“大规模的整修”则不在此例）。

如果购买房地产时还购置了某些商品，如家具或家用电器，购买方则需按各省确定的税率支付省销售税。阿尔伯塔省没有省销售税。

在加拿大的所有省份，土地转让税通常由获得土地权益的买方承担；该等土地权益一般以注册方式转让，有时以非注册的方式处置。

在那些已经把它们省的省销售税及商品和服务税合并征收的省份，如统一税率为 13% 的安大略省和统一税率为 12% 的不列颠哥伦比亚省，在出售任何非居住种类的房地产和任何新建、经过大规模整修的房地产时需按上述税率交付统一销售税。适用于商品和服务税的自我评估规则也适用于统一销售税。在安大略省和不列颠哥伦比亚省，统一销售税也适用于由商品和服务税或统一销售税的登记人所支付的非居住性的房地产的租赁款，但是某些按商品和服务税的规定免税的房地产租赁，根据商品和服务税的免税规定，也无需缴税。

4 加拿大税务体系概览

4.1 所得税主管局税务局

在加拿大三级政府中，有两级政府（联邦和省级）有征收所得税的权限。所以，加拿大人缴纳的所得税又可分为联邦所得税和省/地所得税；但各省（除魁北克省外）都将所得税征收的管理权交给了联邦税局（Canada Revenue Agency）。在这种情况下，纳税人每年只需向联邦税局申报一次所得税，将两级政府的所得税同时上缴给联邦税局。各省份应得的税款，再由联邦政府分配给它们。

虽然加拿大各省/地都有自己的税局，最有影响的仍是联邦税局。这不仅是因为联邦政府本身税种种类多、税收金额大，而且由于联邦与各省在简化报税程序上进行合作，各省逐步将其税务管理权委托给联邦税局，使得联邦税局机构越来越庞大，资源越来越集中。在个人所得税方面，除魁北克省外，各省已将其在税务申报、申报的评估、查税、上诉等方面的行政管理权委托给联邦税局，使联邦税局和各省税局管理过程合二为一。同样情形也出现在公司所得税的管理中。目

前，除魁北克省和阿尔伯塔省以外的所有其它省份，已将公司所得税管理权委托给联邦税局。

4.2 联邦税局（CRA）

联邦税局（Canada Revenue Agency）是直属于联邦税务部（Ministry of Revenue）的政府机构。联邦税局总部设在渥太华，全国下分五大管理区：

- （1）东部三省的亚特兰大（Atlantic）
- （2）魁北克（Quebec）
- （3）安大略（Ontario）
- （4）中西部三省的中原（Prairie）
- （5）太平洋区（Pacific）

这五大区又进一步分为七个税务中心（Tax Centre）和 40 多个分布于全国各地的办事处（Tax Service Office），雇佣员工大约七、八十万人。在职能分工上，联邦税局内部又分为五大部门：

- （1）评估与福利服务部

职能是处理纳税人申报的税表以及负责接受税款，同时也负责退税和支付税务津贴，如 GST 津贴，牛奶金等。

- （2）查税部

负责查税，在各地办事处都雇有查税官员。

- （3）上诉部

负责受理纳税人的上诉，解决税局与纳税人的税务纠纷。各地办事处都设有这一部门。

- （4）追债部

在纳税人没有自行上缴税款时，税局需要这一部门采取措施，以确保纳税人所欠的税款能够收回。纳税人所欠的税款，一部分是由纳税人自行申报但又没有缴纳的，也有一部分是税局查税的结果。税局在各地的办事处都有追债部门。

- （5）立法政策事务部

这部门是税局的核心决策部门，负责税法的解释，政策的制定以及全面的管理职责。

综上所述，加拿大联邦税局是一个庞大的机构，办公地点分布全国各地，以便直接有效地服务于纳税人。税局内部各种职能（如查税，受理上诉，追债等），分工明确，相互独立。这种体制可以减少个人权利集中，避免滥用职权。

4.3 纳税人权利宪章

为了处理好与纳税人的关系，联邦税局制定了纳税人权利宪章（Taxpayer Bill of Rights）。纳税人权利宪章是税局自己制定的向纳税人承诺的一项原则性文件，包括纳税人的十五大权利。这些权利是税局赋予纳税人的，因而只是在税局内部有效力。如果税局违反，纳税人不能直接在法庭作为依据控告税局。纳税人的十五大权利包括：

- （1）纳税人有权缴纳不多于也不少于按税法计算出的税金，享受不多于也不少于按税法计算出的税务福利。
- （2）纳税人有权接受英语或法语的服务。
- （3）纳税人有权确保其隐私和信息安全。
- （4）纳税人有权上诉。
- （5）纳税人有权受到专业的、有礼貌的、公平的待遇。
- （6）纳税人有权获得完整、准确、清晰和及时的信息。
- （7）作为个人纳税人在所得税有争议时，在上诉期间有权不支付重新评估的税务金额。
- （8）纳税人有权利要求税局在执行税法上保持一致性和连贯性。
- （9）纳税人有权对税局服务上的问题进行投诉。
- （10）纳税人有权要求税局尽量为纳税人节省成本。
- （11）纳税人有权要求税局承担责任。
- （12）纳税人在特殊情况下有权要求税局减免罚款和滞纳金。
- （13）纳税人有权要求税局每年公布其服务标准及服务报告。
- （14）纳税人有权要求税局对税务欺诈向公众提出警示。

(15) 纳税人有权自由选择自己的税务代表。

5 中国与加拿大经贸往来及税收合作信息

中加两国自 1970 年 10 月建交并于 1973 年签订政府间贸易协定以来，双边经贸合作保持良好发展势头。

5.1 双边贸易

据中国海关统计，2014 年，中加双边贸易额 552.4 亿美元，比上年增长 1.5%。其中中国对加拿大出口 300.1 亿美元，同比增长 2.7%，中国从加拿大进口 252.2 亿美元，同比增长 0.03%。

据中国海关统计，中国对加拿大出口商品主要类别包括（1）机电产品；（2）高新技术产品；（3）服装及衣着附件；（4）自动数据处理设备（计算机）；（5）家具及其零件；（6）电话机；（7）纺织纱线、织物及其制品；（8）汽车零配件；（9）农产品；（10）钢材。

据中国海关统计，近年来，中国从加拿大进口商品主要类别包括（1）农产品；（2）机电产品；（3）木浆；（4）锯材；（5）高新技术产品；（6）铁砂矿及其精矿；（7）铜矿砂及其精矿；（8）粮食；（9）煤及褐煤；（10）乙二醇。

5.2 双向投资

据中国商务部统计，2014 年当年中国对加拿大直接投资流量 9.04 亿美元。截止 2014 年末。中国对加拿大直接投资存量 77.89 亿美元。

5.3 承包劳务

据中国商务部统计，2014 年中国企业在加拿大新签承包工程合同 17 份，新签合同额 3.68 亿美元，完成营业额 1.24 亿美元；当年派出各类劳务人员 699 人，年末在加拿大劳务人员 926 人。新签大型工程承包项目包括惠生（南通）重工有限公司承建加拿大 FloatingLNGUnit, 中国机械设备工程股份有限公司承建加拿大菲利

普学生公寓项目一期，宁波市慈溪进出口股份有限公司承建加国佛教五台山及附属工程等。

5.4 货币互换

2014年11月8日，经国务院批准，中国人民银行与加拿大中央银行签署了规模为2000亿元人民币/300亿加币的双边本币互换协议。互换协议有效期三年，经双方同意可以展期。同日，双方签署了在加拿大建立人民币清算安排的合作备忘录，并同意将人民币合格境外机构投资者（RQFII）试点地区扩大到加拿大，初期投资额度为500亿元人民币。

2015年3月，中国工商银行（加拿大）在多伦多设立人民币清算中心，承担清算行职能。

5.5 税收合作

1986年5月12日，我国政府与加拿大政府在北京签署了《中华人民共和国政府和加拿大政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》和《中华人民共和国政府和加拿大政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定的议定书》两个文件。在1986年12月29日生效，并于1987年1月1日执行。

第二章 加拿大税制简介

1 加拿大税制综述

加拿大实行联邦、省（或属地）和地方三级征税制度，联邦和省各有相对独立的税收立法权，地方的税收立法权由省赋予。省级税收立法权不能有悖于联邦税收立法权。加拿大属联邦、地方税收分权型国家，类似于美国。

加拿大现行税制中的主要税种有：公司所得税及附加税、个人所得税及附加税、商品劳务税（增值税）、社会保障税、资本税、销售税、关税、特别倾销税、矿产税、土地和财产税等。联邦一级以个人所得税为主，辅之以社会保障税和商品劳务税；省级以个人所得税和商品劳务税为主，辅之以社会保障税；地方税以财产税为主。

1.1 工商管理

1.1.1 加拿大公司制度

在工商管理方面，加拿大各级政府都有不同的权限。对商业的管理主要来自省级政府。省工商部门负责公司成立的注册事项，包括个体公司(sole proprietorship)、合伙公司(partnership)和有限公司(corporation)。另外，各省还对特定的行业进行管理，并要求有关商家办理行业执照。

在大多数情况下，任何个人或公司有权从事某一行业，不需申请营业执照或许可；但是如果该行业属于政府管理并要求持有执照或许可证的，应事先取得后才能经营。一般来说，属于省级政府管辖，并需行业执照的生意包括食品，药品，酒类，房地产，机动车辆，旅行服务（包括旅行社和饭店）等。省政府对商业活动的管理还包括环保、消费者权益、工作时间、雇佣关系、劳工意外赔偿等等。

各市级政府对在其管辖区上商业活动，也有种种规定，主要包括：营业时间和地点；噪音对市民的影响；食品卫生及废物处理；土地使用；房地产税；建筑施工的许可等。

加拿大联邦政府对有限公司也提供公司注册服务，使之成为联邦公司，受联邦公司法管辖。除少数行业必须注册为联邦公司外，大多数行业可以自己选择是注册为联邦有限公司或是注册为省有限公司。在商业活动的管理上，联邦权限包括食品药品的检验、环保、商品安全、知识产权保护、公平竞争、进出口、度量衡等等。在进出口管理上，每个进出口商都应在税局(Canada Revenue Agency)设立进出口帐号。

1.1.2 公司的三种法律形式

公司的所有权形式，也叫法律形式或法律结构。在加拿大，公司的法律形式分三大类：

- (1) 个体 (sole proprietorship)
- (2) 合伙 (partnership)
- (3) 有限公司 (corporation)

个体和合伙公司都属于无限公司，即无限责任。就是说，其责任不局限于公司或生意本身的资产。如果公司本身的资产不够偿付债务，业主或合伙人的个人资产有可能成为追责的目标。有限公司的责任仅限于股东的资本投入，公司资产与股东个人资产是分开的。

关于三种公司的法律形式及特点，下面分别做进一步说明。

(1) 个体公司 (sole proprietorship)

个体生意的业主是一个人，用个人名字或另取一名称从事商业活动，属于无限公司。公司在不能偿付债务时，其责任不局限于公司本身的资产，业主个人其他资产，如汽车，房子等都可能被用于赔偿。如果不另取公司名称，而是业主用自己的个人名字从事活动，个体公司可以不需在工商部门注册。

在所得税申报方面，个体公司税随业主的个人所得税一起申报，个体经营的收入或亏损就是自雇收入或亏损，因而是个人收入或亏损的一部分。

(2) 合伙公司(partnership)

合伙可以简单地定义为两个或两个以上的合伙人合作组成的无限公司；责任最终由合伙人（如个人，有限公司）承担。对于一般合伙人来说，责任无限的特点与个体公司大致相同，即合伙人（除有限合伙人外）对公司的债务和责任承担个人责任，而限于各自对公司的投入。判定是否是合伙，不取决于法律上是否是注册为合伙公司，而是依据参与经营者是否实际存在合伙关系，即共同投入，共同管理，盈亏分摊等等。

如果合伙公司拥有固定资产以及无形资产，有关的资产折旧及资本增值应在合伙公司计算。一般来说，如果合伙公司的合伙人数在6个或6个以上，该合伙公司应该使用 T5013 表，进行合伙信息申报 (Partnership Information Return)。该表类似 T3, T4, T5 表，汇总了该年度合伙人应报的合伙收入，各合伙人申报起来比较简单。根据要求，一般的合伙公司需在 3 月 31 日之前完成上一年的 T5013 表 (T5013 Slip, Statement of Partnership Income)，并分交税局及各合伙人。

(3) 有限公司(corporation 或 limited company)

有限公司是一个独立于个人及其股东的实体，是通过发起人的法律行为而设立的法人，有独立的法人资格。由于个人与公司是相互独立的，公司应对其自己的债务负责，并且其偿付责任只局限于公司资产。对于公司的股东来说，对公司不负个人责任，其风险仅限于现有的股本投入。在税务上，有限公司是独立的纳税人。有关有限公司的税务，请见第五章的专门讨论。

除上述公司的三种基本形式外，人们常常提到商号(trade name 或 business name)的问题。商号出现往往是因为个人、合伙、或有限公司不便使用自己的法律名称(legal name)从事活动。在这种情况下

下，可以注册一个别名，就是商号。商号并不是一个独立的实体，它的背后是一个人，合伙或有限公司。

1.1.3 无限公司与有限公司之选

是无限公司好或是有限公司为好，是人们常问的一个问题。无限公司（包括个体和合伙）注册手续简单，费用低，并且申报所得税也很容易。除负无限责任外，公司注册有效期是有限的，到期时需要延期。在税务上，因为课征的是个人所得税，适用累进税率，所得税率可能会很高，即收入越高税率越高。

另外，作为无限公司的个体公司和合伙公司都是与业主个人紧密联系在一起。一旦业主个人决定退出，退休，或去世，公司是否能继续存在下去，会成为问题。继承生意需要另行注册并带来相关的税务后果。由于合伙公司的任何合伙人都可以代表公司，任何一合伙人的过失可能给其它合伙人带来麻烦，并且可能承担的责任是无限的。

有限公司虽然在注册手续上较为复杂，费用较高一点，但与无限公司相比，有明显的优势。首先，可以利用政府给予小企业在税收上的优惠待遇。第二，负有有限责任，避免个人资产遭受额外损失。第三，股份制是扩大资金来源，为企业筹集资金的很好的途径。第四，在转让公司股份时，可以享受个人终生 75 万加元的免税的资本增值。第五，有限公司可以无限期地存在下去，并且股权可以灵活进行交易或者由后代继承。

2 加拿大公司所得税

2.1 公司所得税概述

2.1.1 税收居民及征税管辖权

根据加拿大《所得税法典》的有关规定，几乎所有在加拿大境内设立的公司都是加拿大的居民公司。不在加拿大境内设立，但在加拿大境内执行中心管理和控制，该公司也被认为是加拿大的居民公司。在加拿大境内设立的公司，如果被准予在外国管辖区内持续经营，或

者被跨国合并，该公司不被认为是加拿大的居民公司。同样，如果一个外国公司在加拿大境内持续经营，或者被加拿大的居民公司所合并，那么该公司被认为是加拿大的居民公司。

2.1.2 公司所得税的具体税务处理

加拿大居民公司要就其来源于全球的所得缴纳加拿大公司所得税。

加拿大非居民公司要就其在加拿大境内进行经营的所得，以及处置加拿大应税财产获得的资本利得缴纳所得税。加拿大应税财产包括：位于加拿大境内的不动产、在加拿大境内进行经营使用的资本财产和未在股票交易所上市的加拿大居民公司的股份。在某些情况下，非居民公司的股份和非居民信托的利息也被认为是加拿大应税财产。

2007年，居民公司通常要就他们的全球所得缴纳基本税率为38%的联邦税。对非居民公司在加拿大取得的所得也要征收相同税率的联邦税。对在加拿大各省或属地范围内取得的所得，联邦公司税的税率可以降低10%，即联邦基本税率实际为28%，其原因是这些所得还要缴纳省或属地的公司所得税。来源于外国管辖区的所得，联邦公司所得税的税率不能降低，只能按照38%的基本税率纳税，但是通常无需缴纳省或属地的公司所得税。除非居民投资公司以外的所有公司都要缴纳1.1% $((38\%-10\%) \times 4\%=1.1\%)$ 的附加税（附加税以税额为计税依据，税率为4%。2008年1月1日起取消附加税）。因此，对在加拿大各省或者属地范围内取得的所得，联邦公司所得税的最高税率为29.1%。加拿大制造和加工业所取得的利润，其适用的税率可以再降低7%，因此，他们适用的联邦公司所得税的税率为22.1%；其他所得适用的税率可以再降低7%（2008年为7.5%，2009年为8%，2010年为9%），因此，除制造和加工利润以外的其他所得适用的联邦公司所得税税率也是22.1%。就加拿大控股的小型私人公司而言，在2007年，其勤劳经营所得的年应纳税所得中不超过30万加元（2006年以后为40万加元）的部分，适用的联邦公司所得税税率为13.1%（2008年降至11.5%，2009年降至11%）；其勤劳经营所得的年应纳税所得超过

30 万加元的部分，适用的税率为 22.1%。另外，这些公司在各省还要按各省规定的税率纳税。加拿大控股的私人公司的投资所得（大部分股息除外）要按 29.1% 的税率纳税，但是可得到 6.67% 的联邦税退税。

表 1 2007 年省及属地公司所得税税率表

省或属地	制造业及加工业适用的税率 (%)	其他行业适用的税率 (%)
阿尔贝塔	10.4	10.4
英属哥伦比亚	12.0	12.0
曼尼托巴	14.5	14.5
新伯伦威克	13.0	13.0
纽芬兰及拉布拉多	5.0	14.0
西北属地及努纳瓦特	12.7	12.7
新斯科夏	16.0	16.0
怒纳瓦特	12.0	12.0
安大略	12.0	14.0
爱德华王子岛	16.0	16.0
魁北克	9.9	9.9
萨克其旺	10.0	15.5
尤康属地	2.5	15.0

注：所有省和属地对加拿大控股的小型私人公司的勤劳经营所得中不超过 30 万加元（2006 年以后为 40 万加元，在有些省，此限额高于 30 万加元）的部分，都按照 2.5% 至 8.1% 的低税率征税。

应纳税所得额和应纳税额的计算

(1) 存货计价。大多数情况下，一类存货中包含的所有财产都可以按照公平市价进行计价，或者一类存货中的每一种存货按成本与公平市价孰低进行计价。为纳税之目的进行存货计价，可以采用除后进先出法之外的大多数已经确立的合理方法。加拿大不要求会计账簿使用的存货计价方法与税收上使用的存货计价方法一致，但是，一旦选择了某种存货计价方法作为税收上的存货计价方法，就应持续使用，

不得随意变更。对存货必须在年初进行计价，数量应与上一年结束时的数量相等。

(2) 资本利得。纳税人实现的资本利得的二分之一是应纳税资本利得，计入公司所得中，按一般税率纳税。资本亏损可以扣除，但是通常只能用于抵销资本利得。当年允许扣除的资本亏损超过应纳税资本利得的部分可以向前结转 3 年并无限期的向后结转，用来抵销这些年度产生的资本利得。取得控制权的情况不适用此规定。加拿大对持有资产的期限未作特别要求。“持有资产的意图”是确定利得或者亏损在本质上是所得还是资本利得的主要因素。

(3) 公司间支付的股息。在计算应纳税所得时，一个加拿大公司从另一个加拿大公司获得的股息通常可以全部扣除。但是，某些优先股的股息不能扣除，而要按照公司税税率纳税。这样做的目的是为了限制发生费用的法人实体把通过累积的扣除或者亏损获得的好处转让给优先股投资者。

大多数优先股要缴纳 10% 的税，除非股息支付者选择就所支付的股息缴纳 40%（不是 25%）的税，该税可以从股息支付者的所得税中扣除。在纳税年度支付的、应纳税优先股股息不超过 500000 加元的部分不缴纳该税。该税也不适用于支付给拥有支付者“重要权益”（25% 的投票权和价值）的股东的股息。

私营公司、由一个或者几个人控股的公营公司从加拿大公司获得的股息要缴纳税率为 33.3% 的公司所得税，该税可得到退还。如果股息接受者与股息支付者有关联，即接受者拥有支付者 10% 以上的权益，那么不征收该税，除非接受者有资格得到有关股息的退税。如果接受者将得到的每 3 加元中的 1 加元支付给了它的股东，那么接受者就股息所缴纳的税可以得到退还。

(4) 外国所得。加拿大居民公司必须就来源于全球的所得缴纳联邦所得税，包括在外国从事经营取得的所得。另外，居民公司还必须就其从外国子公司和其他外国关联企业获得的消极所得纳税。

除股息之外的外国投资所得作为勤劳所得纳税，在外国缴纳的预提税可以得到外国税收抵免。私营公司从非关联外国公司得到的股息

要缴纳税率为 33.3% 的税，该税可以退还，退还的限额为计算应纳税所得时扣除的股息。

(5) 股票股息。如果支付者是加拿大居民，那么在税收上按照处理现金股息一样的办法来处理股票股息。股票股息的应纳税数额等于支付公司因支付股息而导致实收资本增加的数额。从非居民那里得到的股票股息不按照上述办法处理，而是认为所接受的股份的成本为零。

(6) 折旧和折耗。税收上的折旧（资本成本扣除）一般是在把财产分为不同类别来计算的。年折旧通常是规定所规定的每一类财产适用的折旧率，使用余额递减法来确定。例如，大多数机械和设备的年折旧率为 20%，自动化设备为 30%，大多数建筑物为 4%。多数类别的财产在购置当年只能申请扣除所允许扣除额的二分之一。通常，财产只有从其投入使用的纳税年度起，才能申请进行资本成本扣除。纳税人可以申请不超过最大扣除额的任何数额的资本成本扣除。如果出售资产的收入超过了未进行折旧的成本，那么，以前已经进行的资本成本扣除可以被收回。

(7) 矿业、石油和天然气活动。矿业、石油和天然气公司的开采费用和某些生产前开发成本通常允许 100% 扣除。其他开发费用允许使用余额递减法按照 30% 的比率扣除。这些行业的资本性财产的成本按照上述折旧规定进行折旧。另外，在某些情况下，购置的重要资产以及为新矿山或大型扩建所购置的资产可以享受高达来源于新矿山的所得 100% 的加速折旧。

通常，各省都要对矿物开采、石油和天然气产品征收矿业税和特许权使用费。尽管从税收意义上讲，这些行业的上述税和费是不能扣除，但是在计算联邦所得税时，它们却能享受一种特殊扣除（可以称为“自然资源减免”），数额等于在扣除利息和开发费用之前计算出来的自然资源利润的一定的百分比。根据联邦政府的修正案，2007 年取消该项扣除。另外，在 2007 年，某些省规定上述税和费的大部分都可以从应纳税所得中扣除，但是，其他省却仍然规定上述税和费只能扣除一部分。

联邦政府和一些省政府规定，某些符合规定的矿物勘探支出可以享受投资税收抵免。联邦政府规定，2006年进行符合条件的“流转”股份投资（“flow-through” share investment）的个人可以享受15%的抵免，公司则可以享受10%的抵免。该税收抵免可以用来抵消当年的应纳税额，或者向前或向后结转规定的年限。

在加拿大，由于矿业、石油和天然气活动通常可以享受自然资源减免，因此，这些行业适用的公司税税率比其他行业要高。但是，在2007年之前，这些行业适用的联邦公司税税率已经降低为22.1%。

（8）亏损结转。净营业亏损通常可以向前结转3年，向后结转20年。在2004年3月22日之后、2006年之前结束的纳税年度发生的净营业亏损以及在2004年3月22日之前7个年度发生的净营业亏损只能向后结转10年。对于拥有公司控制权的情况，有特别的规定禁止使用其他年度的亏损。

适用于2004年之后开始的纳税年度的立法草案规定，如果对某些交易或财产有“合理的获利预期”（reasonable expectation of profit），那么，允许这些交易或财产发生的亏损进行扣除或结转。此规定主要是为了限制扣除利息和其他费用，但是，此规定还需要进一步的完善。

（9）对外国关联企业的支付。支付给非居民关联企业的特许权使用费、管理费和类似的费用是可以扣除的，限额为加拿大公司取得赚取所得时发生的费用，且不得超过合理的数额。大多数情况下，合理的数额是公平市价。

（10）利息。为实现经营所得或者财产所得的借款所发生的利息，或者购置财产应支付的金额的利息是可以扣除的，只要这些利息是按照法律上承认的合约支付的，并且在一定条件下是合理的。当公司对某些非居民股东的负债超过了公司权益的两倍，那么，资本弱化的有关规定将限制该公司的利息扣除。

（11）税收扣除。在计算公司所得税时，无论是联邦所得税，还是省所得税都不能被扣除。

(12) 科学研究和实验费用。加拿大对科学研究和实验费用采取扣除和抵免相结合的优惠政策。在加拿大境内进行研究和开发的经常费用和资本费用在发生的当年可以扣除，或无限期向后结转。另外，纳税人还可以享受相当于研究和开发费用 20% 的“投资税收抵免”（不能退还），用来减少当年的应缴纳税额；或者，把该投资税收抵免向前结转 3 年或向后结转 20 年（在 2006 年以前结束的纳税年度，投资税收抵免向后结转的年限为 10 年），用于抵消这些年度应缴纳的税额。符合条件的加拿大控股的私人公司可以享受可退还的投资税收抵免，该抵免额相当于每年研究和开发费用不超过 2 百万加元的部分的 35%。该抵免要受某些所得和资本限额的制约。

除了联邦政府对研究和开发费用实施上述税收优惠以外，很多省也给从事研究开发活动的纳税人提供税收优惠。

(13) 其他。在控制权被收购之后，非关联关系纳税人之间进行的亏损和其他扣除的转让要受到严格限制。

商誉和其他某些无形资产的资本费用的四分之三，可以使用余额递减法，按照最大年比率 7% 进行摊销。如果商誉和其他无形资产被出售，收入的一部分将作为收回已摊销额或作为利得纳税。

给已注册的加拿大慈善机构的慈善捐款可以扣除，扣除的最大限额是其净收入的 75%。扣除可以向后结转 5 年。

加拿大没有关于关联公司填报合并纳税申报表的规定。

2.1.3 资本弱化

加拿大所得税法案在第 18【4】部分到第 18【6】部分之间，包含了资本弱化规则。广义的说，融资利息（加拿大纳税人从实质股东，即拥有超过 25% 或者更多份额加拿大公司股份的股东获得的融资）的扣除是被限制的，前提条件是这类债务数额超过了资产法定计算数额的两倍（以月度为基础得出的 1 年期限累加计算结果）。从这个角度来说，资产由加拿大纳税人的留存收益和实质的非居民股东的缴款数额构成，无论是盈余的还是已经支付的资本。并且，此项规则的结

果是为了对基础损害（通过加拿大公司股东负债的过多资本化的方式来进行的损害）进行控制和管理。

法案第 18【2】部分引入了不久即将生效的一些变化。此规则把资本弱化规则的方法和外国附属机构之免税外国收入的处理方法结合在一起应对避税行为，即众所周知的双重浸渍（double dipping），这被税务部门视为损害了加拿大税基，同时也对某些国际收入（加拿大居民间接获得的国际收入）的征税进行了限制。范例交易就是涉及到借款（加拿大纳税人所作出的借款）用于对外国金融附属机构提供资本，随后把最终加拿大借款收益贷款给其他外国集团成员，用作它们的经营用途。考虑到资金来源于加拿大，以及它们间接用作获取免税经营收入的事实，此项结果可以分为三种：

—加拿大借款人的来源于加拿大的应税收入，减去了该借款利息费用；

—最终外国附属机构借款者的来源于外国的应税收入，减去了支付给外国金融附属机构的利息款；

—外国金融附属机构（通常在低税率国家内），获取利息（经营来源之利息作为免税经营收入）。此利息无需缴纳该国的税负，同时可以分配给其加拿大公司股东（作为外国附属机构的身份）而免除加拿大税负。

通过路径机制（tracing mechanism），当借款资金被直接或者间接用作上述情形的时候，新的规则将对最终加拿大借款者的利息扣除进行限制。这项变化被认为非常重要，因为当这些国家居民进入了加拿大的税收信息交换协定网络中，外国附属机构规则将允许外国公司（而非仅仅是税收协定居民）来获得免税收入。

2.1.4 转让定价

转让定价规则在加拿大所得税法案第 247 部分之中。此项条款的目的在于采用 OECD 转让定价指南所介绍的公平交易标准。它分别区分与非公平交易类似情况的交易，以及可以参照公平交易的交易。此规则允许税务部门去再次确定与交易（那些不符合公平交易各方之间

实际所采用价格的交易)相关的数值,使得它们尽量符合公平交易的估算。对于那些在公平交易各方之间可能不会发生的交易来说,税务部门可以再次否定协议安排的合理性(如果潜在的目的是逃避税收)。加拿大税收部对法案第 247 部分的解释和应用方法可以在信息通告 IC87-R2 中找到,以及在转让定价备忘录的系列中找到(它对转让定价规则和指南的管理上等具体方面都作出了解释和说明)

(1) 外国附属机构规则

此项具体的转让定价规则,并非是税务部门可以用来调整交易结果的唯一方法。税务部门需要调整的交易,是发生在受控集团内部的,涉嫌把加拿大税基转移到境外低税负国家,或者相比加拿大税率较低国家的交易。具体的税基损害规则可以在加拿大外国附属机构规则中找到,主要在法案的第 95【2】【a.1】—【a.4】部分,第 95【2】【b】部分和第 95【3】部分。法案第 95【2】【a.1】对把收入从加拿大通过买卖、提供相关服务等交易方式(加拿大纳税人和其外国附属机构之间进行,附属机构可以从加拿大财产和服务成本中产生可扣除的费用)转移。其中的例外情况是货物是在附属机构的居民所在国生产,或者附属机构总收入的 90%以上都源于与非第三方(即公平交易人)之间进行的交易。

类似的,直接规则适用于某些加拿大风险的保险业务收入、某些加拿大债务和租赁的收入和某些合伙企业债务和租赁的收入,这些事项分别参照第 95【2】【a.2】【a.3】和【a.4】部分。来源于加拿大的可扣除的费用(针对外国附属机构提供给加拿大纳税人和某些其他部门的非公平交易的服务)也可以限定在实际有效转移到外国附属机构的加拿大应税收入的范围内。限制规则的机制在法案的第 95【2】【b】部分,适用于法案第 95【3】部分的某些对象的例外情况。这些规则在外国附属机构签订次级合同提供某些服务给第三方(集团内部之加拿大成员)的情况下都可以应用,即使这时候并不存在向海外转移加拿大税基的情况。

加拿大税基在下述情况下可以受到保护,免于受到侵蚀,即通过应用这些规则,再次确定外国附属机构的相关经营收入为“外国应计

财产收入（foreign accrual property income, FAPI）”，也就是把相关经营收入认定为独立的非积极外国经营收入。这类收入目前是对加拿大股东进行征税，前提是外国附属机构是股东的受控外国附属机构。这些条款在法案中都有定义，但一般预示着股东在附属机构的利息，这里含有“控制（control）”附属机构的意思，因此意味着对其收入和分配款项具有任意处置的能力。

这个结果的重要性在于解决因对经营收入（外国附属机构在与加拿大有税收协定之国家内从事经营活动所获得的经营收入）应用附属机构的一般规则而产生的差异。一般来说，按照法案定义，这类附属机构（在加拿大境外获得积极经营收入，同时是加拿大公司股东）是外国附属机构，这种情况可以允许把这类收入作为免税收入（即使是在分配的时候）。那么，这个结果将允许此收入分配给加拿大公司股东而无需进一步征税。很明显，对于出票和服务公司，当没有这些税基损害规则的时候，是存在可能和机会，把加拿大应税收入通过服务收费和物品销售以及其他合同协定的方式进行转移的，这样的话，加拿大应税税基将会转变成外国附属机构的免税收入，可以免税的返回到加拿大股东手中。因此，税基损害规则使得这类收入作为附属机构的 FAPI 重新回到加拿大税基中，然后对附属机构的加拿大股东进行征税。

税基损害规则与法案第 247 部分的转让定价规则在应用上有重叠的地方。但是，它们所指向的是类似于那些更为直接的转让定价规则。然而，转让定价规则和税基损害规则在控制漏洞（可能发生的，通过加拿大纳税人支付可扣除费用到加拿大境外受控集团成员来转移收入）上都不被视为充分的和足够的，同时这些规则也彼此并不排斥。

（2）转让定价规则的实务操作

上文的讨论都是论述税法如何对关联公司之间利润转移作出规定。对于加拿大纳税人来说，转让定价规则没有对交易方是低税负国家成员还是高税负国家成员而作出区分。另一方面，转让定价规则通

常的潜在目的是确保交易可以符合公平原则，以此来确定加拿大应税收入不会从加拿大税基中无缘无故的被转移走。

对于上文讨论的税基损害规则（外国附属机构规则的核心），对于把收入转移到低税率国家的行为，在当前的所得税规则下可能会达不到预期目标（除非该国家与加拿大签订了税收协定来确定收入作为合法的免税收入）。对于加拿大联邦预算 2007 年 3 月 19 日的结果，加拿大外国附属机构的免税事项的范围被扩大了。历史上，为了对外国经营收入获得免税，外国附属机构不得不设立在与加拿大签订了所得税协定的那些国家中，依据协定的条款，适用一般法定测试（针对公司居住地点一般与管理机构地点相关）。加拿大与许多国家签订了所得税协定，对地方公司提供低税负待遇，因此这使得加拿大跨国公司在税收计划中对这些公司进行雇佣。这些国家包括了巴巴多斯、爱尔兰和卢森堡。

然而，作为加拿大联邦预算 2007 版的结果，外国附属机构居住在加拿大签订税收协定国家内的要求被补充了等效的处理待遇，即公司位于加拿大税收信息交换协定国网络之内。这些信息交换协定的目的在于允许加拿大税务部门可以在更为透明的基础上准确地识别，加拿大纳税人是否在间接从事经营活动及经营条件，同时也可以获得与加拿大税务制度管理相关的信息，并且还可以获取必要的材料来对评估相关税收申报表提供支持。这些新的变化对加拿大外国附属机构规则的境界方面给予了进一步的保障。

税收案件的诉讼以及证据取证的责任并没有转移，它取决于加拿大纳税人是否间接的通过低税负国家或者高税负国家来管理经营事项。法案和所得税规则（相应的管理指南由加拿大税务部门颁布）或者相应税收规则的管理范围内也没有新的变化。然而，就加拿大纳税人通过低税负国家间接管理控制的经营活动的范围程度来说，我们不感到意外，加拿大税务部门对此的合法性和商业经营存在状态（归属与经营机构之外国附属机构的经营活动）给予更多的关注，特别是有关加拿大税收规则的严格执行的一些事项。

3 个人所得税

3.1 税收居民

加拿大居民个人和非居民个人。通常，税收意义上的加拿大居民个人是指该人与加拿大之间有持续的关系。在确定一个人是否是加拿大居民时，必须考虑所有相关的因素，例如拥有适合于一年到头居住的住宅，信用卡、银行账户、社会 and 经营关系，以及私个人财产等。但是与是否拥有其他国家的公民身份、户籍和居民身份无关。通常，在加拿大拥有自己 and 家庭固定住所的个人被视为加拿大居民。在一个公历年度内，在加拿大逗留 183 天以上的非居民，将被视为整个年度的居民，并在加拿大就其来自全世界的所得纳税。

3.2 个人所得税税率及应税收入

表 2 加拿大 2006 年联邦个人所得税税率表

级数	全年应纳税所得额	税率 (%)
1	不超过 36378 加元的部分	15.25
2	超过 36378 加元至 72756 加元的部分	22
3	超过 72756 加元至 118285 加元的部分	26
4	超过 118285 加元的部分	29

应纳税所得额和应纳税额的计算

(1) 雇员毛所得。政府官员或者雇员获得的薪金、工资、酬金、董事费，和其他所有的报酬都应计入雇员毛所得中。加拿大居民要就其全球所缴纳个人所得税，无论所得是否汇入加拿大境内。雇员接受或者享受的与雇佣有关的大多数额外福利也被视为雇佣所得纳税。在加拿大临时或长期工作的外国人，如果是在特殊的工作场所或者偏僻的地段工作，那么他们获得的大多数食宿费、工作地点与主要居住地之间往返的交通费可以免税。

(2) 资本利得和投资所得。在加拿大，对短期居民获得的资本利得和投资所得在税收上没有优惠。来源于加拿大公司的股息的四分之

一应计入所得中，然后可以就全部股息申请 16.67% 的税收抵免。这样纳税人就可以少缴税款。大多数债务的利息所得必须按年度报告。

从 2002 年开始，加拿大将改变对在外国投资实体中持有的权益的税收处理办法。通常，适用新规定的纳税人不仅要将其获得的外国投资实体的所得的份额计入其所得，而且要将从上一年度算起，在外国投资实体中的权益的公平市场价值的变化计入所得。

资本利得的二分之一应计入净所得中。在纳税人于当年或前一年出售资本财产并获利的情况下，纳税人可以就任何在当年年底之后还没有得到的收入申请准备金。该准备金代表的是与在当年年底之后还没有得到的收入相关的利得。但是，上述准备金制度不能用来将大多数资本财产的利得推迟 5 年以上。根据准备金制度，每年成为所得的数额将作为资本利得来对待。如果纳税人在当年年底或前一年的任何时候不是加拿大居民，那么该纳税人就不能申请准备金。

加拿大终生资本利得免税规定允许加拿大居民个人处置符合条件的农用财产，和符合条件的小型经营公司的股份实现的资本利得中，最多可以有 500000 加元的资本利得免税。一年当中只有一部分时间在加拿大居住的个人，如果在这一年的前一年或后一年是加拿大居民，那么该个人也可以申请得到上述免税。

加拿大非居民来源于加拿大的诸如利息、股息、租金和特许权使用费等非勤劳所得要缴纳 25% 的预提税（税收协定中规定低税率的除外），而不按照累进税率纳税。非居民也可以选择就其特许权使用费或者来源于加拿大境内的不动产净租赁所得按累进税率纳税。

（3）雇员商业扣除。在计算雇佣所得时，个人只能申请非常有限的、指定的扣除。所缴纳的各种税、利息（与取得经营收益和财产所得有关的利息除外）、大部分人寿保险费和意外损失不能扣除。允许的扣除包括：政府官员或者雇员工作时必需的旅行差旅费用和其他费用，和向雇主注册养老金计划缴纳的款项。这些扣除都有一定的限额。

（4）非商业费用。可以扣除的非商业费用包括：向各种注册救助计划缴纳的款项，照顾子女的某些费用，离婚后支付的赡养费和抚养

费（如果接受方纳税），在加拿大境内搬家产生的符合条件的搬迁费用（通常应是因工作发生变化而导致的搬迁）和投资所得的附加费用。

（5）个人抵免宽免额。

表 3 2006 年加拿大实行的个人宽免（抵免）额

类别	个人抵免额（加元）（1， 2）
普通人	1348 元
已婚者（3）	1145 元
体弱、接受赡养的人以及提供照顾的人（3）	600 元
残疾人（4）	1028 元
65 岁以上的老人（3、4）	620 元

表 4 2006 年加拿大实施的其他抵免额

项目	抵免额（加元）
养老金	符合条件的养老金的 15.25%，最高抵免额为 305 元（4）
学费	符合条件的学费的 15.25%，最低抵免额为每校 100 元（4），未使用的该项抵免可以无限期向后结转。
教育费用	全日制学生每月 64 元（4）；非全日制学生每月 16 元；未使用的该项抵免可以无限期向后结转。
教课书	全日制学生每月 10 元（4）；非全日制学生每月 3 元；未使用的该项抵免可以无限期向后结转。
学生贷款利息	对根据《加拿大学生贷款法典》和省学生贷款计划得到的贷款所支付的利息的 15.25%。未使用的抵免可以向后结转 5 年。
医疗费用	超过 1844 元和净所得 3%中较低者的那部分医疗费用的 15.25%（5）
慈善捐赠	不超过 200 元部分的 15.25%，超过 200 元部分的 29%。合格的慈善捐赠不得超过净所得的 75%。未使用的抵免可以向后结转 5 年。（5）
向政府养老金计划和失业保险计划缴纳的费用	当年已缴纳费用和要求缴纳费用中较低者的 15.25%。最高抵免额为 402 元。
雇佣	雇佣所得和 250 加元(2006 年以后为 1000 加元)中较低者的 15.25%。

注：①如果当年的通货膨胀率超过 3%，那么就要根据通货膨胀率对个人抵免宽额进行调整。

②个人抵免宽额中未使用的抵免额部分不能得到退还。

③如果本人、配偶或者受赡养的人的所得超过规定的数额，那么抵免额将被降低。

④在某些情况下，未使用的抵免可以转给配偶、父母、祖父母、子女、孙子女、兄弟或者姊妹、姑母或者姨母、叔父或者舅父、侄女或者外甥女、侄儿或者外甥使用。

⑤配偶中的一方可以申报另一方的医疗费用抵免或（和）慈善捐赠抵免。

（6）其他税收抵免。在加拿大，外国税收的减免是通过税收抵免和所得扣除机制来完成。如果就财产所得（不动产所得除外）缴纳的国外税收超过了所得的 15%，那么超过的部分不能享受加拿大的外国税收抵免，但是可以从财产所得中扣除。（该规定对有外国财产所得，但是在加拿大生活的外国公民可能有负面影响）。

外国雇佣税抵免制度允许连续六个月以上在外国工作的加拿大居民个人申请外国雇佣税抵免，条件是这些居民个人是为签定与某项特定活动（如工程项目）有关的合同的雇主工作。该抵免额的最大限额是符合条件的 10 万加元的外国雇佣所得在加拿大应缴纳的税额。

3.3 税收协定

加拿大的个人所得税是对个人的应纳税所得额按累进税率征收的。加拿大居民必须就其来自全世界的所得纳税。为避免双重征税，在加拿大国际税收协定中规定了有关的减免，另外，加拿大居民就来源于加拿大境外的所得在外国缴纳的税收可以享受外国税收抵免和扣除。而加拿大非居民则仅就其在加拿大就业的所得、进行经营的所得加上处置在加拿大的应税财产的某些资本利得纳税。

在加拿大的应税财产包括：位于加拿大境内的不动产、在加拿大境内从事经营使用的资产、未在股票交易所上市的加拿大居民公司的股票。某些情况下，已经在股票交易所上市的加拿大居民公司的股票，

非居民公司的股票和非居民信托机构的权益利息也被视为应税财产。从 1996 年 10 月 1 日起开始生效的立法扩大了加拿大应税财产的定义。

3.4 其他个人所得税税种

在加拿大,除征收联邦所得税外,还要征收省和属地所得税(魁北克省除外)。直到 2000 年以前,除魁北克省以外的所有省和属地都采用“税上税”制度征收省和属地的个人所得税,即省和属地个人所得税等于应纳的基本联邦所得税(扣除个人税收抵免和股息抵免后的税额)乘以各省和属地规定的百分比。在 2000 年所有 10 个省和 3 个属地都改按所得直接征地方所得税,由各省自定税率、应纳税所得额的级距和减免额,但是除魁北克省以外的其他省和属地税基仍沿用联邦所得税对应纳税所得的定义。

表 5 2006 年各省及属地最高边际税率以及最高综合边际税率表

省或属地	省或属地最高边际税率(%)	省或属地以及联邦最高综合边际税率(%)
阿尔伯塔英属哥伦比亚	10.0	39.0
曼尼托巴	14.7	43.7
新伯伦威克	17.4	46.4
纽芬兰	17.8	46.8
西北地区	19.6	48.6
新斯科夏	13.6	42.6
安大略	19.3	48.3
	17.4	46.4
爱德华王子岛	18.4	47.4
魁北克	24.0	53.0
萨克其旺	15.0	44.0
尤康属地	13.4	42.4
怒纳瓦特	11.5	40.5

注：最高综合边际税率是指联邦税和省税加起来的最高边际税率，包括联邦附加税和省附加税。

4 其他税种

4.1 销售与使用税

销售与使用税 (GST)

资本增值 (capital gains) 收入，积极生意 (active business) 收入等等。不同的收入又有不同的税务待遇。GST 的英文全称是 Goods and Services Tax，中文意思是货物及服务税，是加拿大联邦政府征收的一种销售税，适用于加拿大境内的绝大多数货物及服务的交易，税率为 5% (2006 年 7 月 1 日至 2007 年 12 月 31 日为 6%，之前为 7%)。

现有 4 个省份，包括东三省的 Nova Scotia、New Brunswick、Newfoundland，中部的安大略省，分别与联邦政府合作，已将 GST 和各自的省销售税 (PST) 合并，称之为 HST，即 Harmonized Sales Tax (统一消费税)，由联邦政府负责管理。除税率不同外，HST 适用的规则和运作原理与 GST 完全一样。魁北克省也将其省税 QST 和 GST 合并处理，但主管权归魁北克省税局。本书的第 9 章将详细介绍 GST 及 HST。

省零售税 (即 PST)

PST (Provincial Sales Tax) 是各省级政府征收的销售税。在上述 5 省将省税与 GST 合并之后，其它省份仍然存在有两种不同的销售税，即 GST 和各省份自己的销售 PST。各省 PST 的运作体系都大同小异，税率一般是 8%。

加拿大的销售税体系比较复杂。这是因为加拿大有一个联邦政府，还有十三个省 / 地政府，而这些政府大部分都有自己的销售税。根据经营的地点不同，加拿大的商家可能要应付处理三种销售税，即联邦政府的 GST，一些省份自己的零售税 PST，以及几个省份将 PST/GST 合并的 HST。

GST 和 HST，除税率不同外，适用的规则和运作基本相同。随着更多的省份 / 地区将它们的 PST 和联邦的 GST 合并为 HST，GST / HST 的知识就显得更加重要。

4.1.1 概论

从 GST 到 HST。

加拿大联邦政府于 90 年代初开始实施销售税 GST。

GST 的英文全称是 Goods and Services Tax，中文意思是货物及服务税，适用于加拿大境内的绝大多数货物及服务的交易，税率为 5%（2006 年 7 月 1 日至 2007 年 12 月 31 日为 6%，之前为 7%）。

GST 是一种增值税。按照增值税的原理，就每个经济实体而言，政府能够征收到的净收入，是该经济实体经营的产品 / 服务的增值部分的销售税。

自从联邦实施 GST 以来，联邦政府一直激励鼓励各省份将其 PST 与 GST 合并。现已有 4 个省份，包括东部三省，即诺瓦斯科夏 (Nova Scotia)、纽不郎斯维 (New Brunswick) 及纽芬兰 (Newfoundland)，以及中部的安大略 (Ontario) 分别与联邦政府合作，将 GST 和各自的省销售税 (PST) 合并，称之为 HST，即 Harmonized Sales Tax（统一消费税），由联手政府负责管理。除税率不同外，HST 适用的规则和运作原理与 GST 基本一样。

4.1.2 GST 基本原理

在全面介绍 GST 之前，我们可以对 GST 体系的运作先有一个基本概念。GST 作为一个销售税体系的一个很大的特点是，不论是零售还是批发，也不论是提供货物还是服务，只要是交易在加拿大境内进行的，所有交易中的买方都必须向卖方交税，但为商业购买所付出的 GST 可退还。这就是说，最终付出 GST 的是个人消费者，因为个人不能申报退税。

在这个基础上，我们再来进一步抽象地理解一下，政府最终是怎样得到 GST 税款的。因为在所有交易中买方都向卖方交税（卖方为政府代收），所以在日常商业活动中一般商家都会有收进和付出的 GST。

等到 GST 报税时，各商家再将收进来的税与付出去的税一相减，只向政府上交净额。如果是出大于进，商家可以申请退还超出部分的税款。由于正常的生意运作是低买高卖，特别是服务性行业成本更低：所以大多数商家都是进大于出，即要向政府上交 GST。

当然，GST 在具体操作上还存在着各种各样的例外。以上只是对 GST 运作的一个概念性的粗线条的描述。

4.1.3 加拿大销售税的现状

根据销售税情况的不同，加拿大的省份 / 地区可以分为三类：两税合并为 HST 的，两税并存的，及只有 GST 而没有 PST 的省份 / 地区。

上面提到，加东三省，即诺瓦斯科夏(Nova Scotia)、纽不郎斯维(New Brunswick)及纽芬兰(Newfoundland)，以及中部的安大略(Ontario)已将其省税 PST 与 GST 合并为 HST（税率为各自 PST 税率和 GST 税率相加），由联邦税局(CRA)负责管理。在这几个省份销售只处理 HST。各商家只向联邦税局交纳应上缴的 HST 金额；然后，由联邦税局将 HST 的省税部分转交给各省份。

魁北克省是一个比较特殊的情形。在销售税方面，魁北克省也算是已将自己的省税 QST(8.5%)和联邦的 GST 合并，但根据联邦政府与魁北克省政府之间的协议，联邦的 GST/HST 的税务主管工作由魁北克省税局负责。这样，魁北克省税局负责的销售税有三项：

魁北克省境内的 QST；

魁北克省境内的 GST；

魁北克省商家向其它省份销售的 HST。

虽然这里涉及三项不同的销售税，但税务的实际管理（如征收、申报、上缴、查税等）都是一个过程，都是由魁北克省税局同一处理。所以说魁北克省的销售税也算是“统一消费税”。

两税并存的省份包括：不列颠哥伦比亚省(British Columbia)、爱德华王子岛(Prince Edward Island)、曼尼头巴(Manitoba)，以及萨斯卡其弯(Saskatchewan)。目前这些省份仍然保持自己的省税 PST。在这四省销售的商家需分别收取联邦 5%的 GST 和各自的省税 PST。

四省各自的零售税率为：

爱德华王子岛(Prince Edward Island)：	10%
曼尼头巴(Manitoba)：	7%
萨斯卡其弯(Saskatchewan)：	5%
不列颠哥伦比亚省(British Columbia)	7%

在介绍上述省份之后，剩下来的省份及地区没有自己的销售税，所以在这些地方买东西只需交 5%的 GST。

没有自己的销售税的省份及地区有：

阿尔伯塔省(Alberta)
西北地区(Northwest Territories)
豫康地区(Yukon Territory)
诺那佛地区(Nunavut)

4.1.4 GST 注册商家(GST Registrant)

(1) 生意的分类

按 GST 的目的，有关的 GST 立法将生意业务或商业活动分为三大类：

GST 税率为 5%的业务；

GST 税率为 0%的业务；

GST 免税的业务。

5%的 GST 适用于加拿大境内的绝大多数产品和服务，包括商用房地产和新建的住宅房地产；商用房地产出租、汽油；修车服务；饮料、糖果、土豆片；服装鞋帽；广告；出租车；会计、律师费；连锁店的连锁费；饭店；理发、美容服务等等。这里只是举几个常见的例子加以说明。

从买方的角度来说，免税产品、服务和税率为 0%的产品、服务都一样，因为购买时都不用交税。但对于作为卖方的商家来说，待遇完全不同。简单地说，从事免税业务的商家不从顾客收税，但是它们在购买东西时仍需交税并且交出去的税也不能退还。GST 对它们来说是一个额外的成本。而从事税率为 0%业务的商家，虽然不收税但他

们购买东西付出的税可以申请退回。所以他们在 GST 申报时往往是净退税而不是净交税。

(2) GST 号 (GST Account)

因为 GST 适用于加拿大境内的绝大多数交易，包括零售和批发，产品和服务，所以每一个商家，只要是在加拿大境内经营适用 GST 的产品或服务（即上述的 GST 税率为 5% 和 0% 的业务），都必须在税局注册一个 GST 号。注册了 GST 号的商家被称为是 GST 注册商家 (GST Registrant)。GST 号的前 9 位数字就是商业税号 (Business Number，与进出口、所得税、工资税共用一个号)，不同的是 GST 号后缀字母是 RT。GST 注册商家有义务为政府代收，申报，以及上交 GST（如果是净交税）。

上面提到，从事免税业务的商家不从顾客收税，并且它们在购买东西时仍需交税，而且交出的税也不能退还。GST 对它们来说只是一种费用或成本。因此，完全是从事 GST 免税业务的商家不能注册 GST 号。

前面提到，已有 5 省将省税 PST 和 GST 合并为 HST。已注册 GST 号的其它省份商家在向这 5 省销售时，不需另注册 HST 号，注册 GST 号就算注册了 HST 号。

(3) 小型商家 (small supplier)

小型商家即使从事 GST 适用的产品或服务可以选择不注册 GST 号，不成为 GST 注册商家。小型商家的定义是营业额一年不到 \$30,000 的商家（出租车服务除外）和收入不到 \$50,000 的公共服务机构（如非牟利机构）。不是 GST 注册商家就意味着不为政府代收 GST；但在购买商品或服务时该交税的还是得交，并且交出的 GST 不能退还。因此，小型商家仍然可以选择注册 GST 号，但成为 GST 注册商家后就必须承担代收 GST 的义务，同时自己付出的 GST 有权申请退还。

以上小型商家不用注册 GST 号的每年 \$30,000（或 \$50,000）营业额的底限是按每个季度的销售进度来评估预算的。举例来说，某小型商家开始没有注册 GST 号，但在某一季度销售超过 \$7,500，并且

可预见从现在算起一年营业额会达到或超过\$30,000,那么该商家就应该立即注册 GST 号。

(4) 怎样注册 GST 号

注册 GST 号可以在第一次申请注册商业税号(Business Number) 时进行。如已有商业税号,只是再增加 GST 账号比较简单;可以给联邦税局打个电话(1-800-959-5525)即可。如果没有商业税号,商家可以通过传真、邮寄,或上税局网站通过互联网,同时注册商业税号和 GST 号。注册商业税号(包括 GST)的表格是 RCI, Request for A Business Number。详见第一章有关商业税号的说明。

注册 GST 号时向税局提供的信息可能事后会有变化。这些变化可能涉及地址、电话、传真、公司名称、联系人、代理人等等。遇有这些变化,商家应立即通知税局。如果是商家的所有权法律形式(如个体生意、合伙公司、有限公司)有变化,那么该商家应该重新注册一个新的税号,包括 GST 号。

(5) GST 注册商家(GST Registrant)的责任

GST 注册商家(GST Registrant)的责任前面提到,GST 注册商家都必须在所有交易中从顾客为政府代收 GST,不论是零售还是批发,也不论向顾客提供的是货物还是服务,除非某项产品或服务按规定税率为 0%或免税。

GST 注册商家的责任可概括为四个方面:

为政府代收 GST;

按时向政府申报 GST;

按时向政府上交 GST 税款;

保留完整的有关票据、文件、账目和记录,以便税局查税。一般需保留六年。

4.1.5 销售发票的要求

税局对销售发票或收据或协议或其它销售文件的形式,没有特别和统一的规定,什么格式都可以,但在内容上是有一定的要求。销售

文件应标明顾客应付的 GST。标明 GST 的方式可以是注明总金额包含 GST，或者是将净销售额(net sale)和 GST 金额分开。

在具体内容项目上，根据每一笔销售金额大小，销售文件应符合以下要求：

(1) 销售额在\$30 以下的发票或收据应体现：卖方公司名称、日期、总金额；

(2) 销售额在\$30-\$149.99 的发票或收据应体现：卖方公司名称、日期、总金额、应付 GST 金额、每项产品的 GST 税率、卖方税号；

(3) 销售额在\$150 以上的发票或收据应体现：卖方公司名称、日期、总金额、应付 GST 金额、每项产品的 GST 税率、卖方税号、买方名称，销售产品或服务的简单描述，以及付款条件。

4.1.6 GST 税率为 0%的产品和服务

虽然税率为 0%的和免税的业务两者涉及的，都是那些人们用于生活的基本产品和服务，但从政府区分两者的目的来看，明显倾向于减轻那些从事税率为 0%商家的经济负担。这些商家或行主业要包括农场，出口商家，和一些小生意。他们在商业活中虽然不向顾客收税，但在购买东西时所付出的税可以申退回。GST 税率为 0%的产品和服务可概括为以下几种，读者如果对任何产品或服务的税务处理有任何疑问，可咨询税局 GST 热线电话 1-800-959-8287。

(1) 基本食物(Groceries)

这类产品包括牛奶、面包、蔬菜、水果，以及生产基本的辅料。有些如糖果、酒类、点心、巧克力、一些热食，色拉、饮料(beverage)等不算是基本食品，商家销售时应收 5%的税。具体哪些产品属于不收税的基本食品，请参阅税局印发的“GST/' HST Memoranda Series, Basic Groceries”。

(2) 农、牧、渔产品

不收税的农、牧、渔产品包括谷物、种子、化肥、甘草叶、农场土地、原料毛绒、农场牲口、鸡禽蛋、鱼类、海鲜等。有些农业产品仍需收 5%的 GST，如花木、活树、柴火、毛皮、羽绒、深加工毛绒等。

具体哪些产品属于不收税范围，请参阅税务局印发“GST/HST Memoranda Series, Agriculture and Fishing”。

(3) 处方药以及药剂师费

这类产品包括由特定的医疗卫生专业人士开出的，处方药和生物制品，用途是给人治病的，不包括那些顾客可以随便买到的，只是治疗轻微病状的药品。与处方药有关的药剂师费也是税率为0%。详见税务局印发的“GST/HST Memoranda Series, Drugs and Biologicals”。

(4) 医疗辅助装备

这里所指的医疗辅助装备，不是医生或医院所用的医疗设备，而是病人使用的装置、设施、设备，用品如助听器、假牙、假肢、矫正用眼镜、盲人用品、病人用床、方便残疾人的装修和便座、呼吸装置、拐杖等。具体哪些产品属于不收税范围，请参阅税务局印发的“GST/HST Memoranda Series, Medical and Assistive Devices”。

(5) 出口产品和服务

出口的货物和服务没有GST，即GST税率为0%。有关出口货物和服务的进一步的讨论，请见下面“特定行业和特别情形”章节中的“进出口业务”部分。

(6) 国际货运和客运

国际货运是指起点或终点在加拿大境外的货物运输。这种国际货物运输可能包括在加拿大境内的一段运程，只要是这一段运程构成国际运输的一个连续的一部分都是属于不收税的范围。有关国际货运的详细说明，请参阅税务局印发的“GST / HST Memoranda Series, Freight Transportation Services, Passenger Transportation Services”。

(7) 向加拿大总督提供的产品和服务。

另外，在两税合并为HST的省份，对于少量产品，收税规则或税率有些例外。详见后面HST部分说明。

4.1.7 GST 免税的产品和服务

从买方的角度来说免税的和税率为0%的产品、服务都一样，因为购买时买方都不用交税。但对于卖方来说，待遇完全不同。从事免

税业务的商家不从顾客收税，但是他们在购买东西时仍需交税并且交出的税也不能退还。按规定单纯从事免税业务的商家不能成为注册 GST 单位。付出的 GST 对他们来说是一个额外的成本，可用于减扣所得税。

当然，在实际生活中事情不是那么简单。有些商家从事的业务既包括免税的又包括收税的服务、产品。这些商家仍然需要注册 GST 号，并可以申报在经营活动中所付出的 GST，但应按比例来计算可顶退部分；为从事免税业务所产生的 GST 部分不能用于顶退。

GST 免税的业务可分为以下类别，读者如果对任何产品或服务的税务处理有任何疑问，请咨询税局 GST 热线电话：1-800-959-8287。

(1) 销售二手住房

销售二手住房免收买方 GST，但新住房第一次出售仍有 GST。有关房地产交易的进一步讨论，请见下面“特定行业和特别情形”章节中的“房地产”部分。读者还可以阅读税局印发的“GST/HST Memoranda Series, Residential Real Property - Sales”。

(2) 长期住房出租

长期住房出租属于免税范围，条件是出租房属于住宅建筑或是住宅建筑里的一部分。假设在一个办公楼内出租房子给别人住，不属于免税。长期的定义是一个月或以上。这一般原则有一个例外，那就是低价出租住房，不论时间长短，也不论是在什么建筑里，都属于免税。所谓低价就是每天租金在\$20 或以下。

有关房地产的进一步讨论，见下面“特定行业和特别情形”章节中的“房地产”部分。读者还可以阅读税局印发的“GST/HST Memoranda Series, Residential Real”。

(3) 出售某些未使用的土地和农场土地

有关这方面的讨论，见下面“特定行业和特别情形”章节中的“房地产”部分。读者还可以阅读税局印发的“GST/HST Memoranda Series, Land and Associated Real Property”。

(4) 医疗卫生方面的服务

免税的医疗卫生方面的专业服务，必须是有执照的医务人员提供的专业服务，包括家庭医生、牙医、专科医生、洁牙师、护士等等。免税的服务必须是以治病、健康护理为目的的。以美容为目的的不能免税。医院和医疗中心提供的治疗服务、吃、住，以及在专业医疗人员指导下的护理服务都属于免税范围。另外，应医生要求所作的各类测试，化验等服务也是免税。详见税局印发的“GST/HST Memoranda Series, Health Care Services”。

(5) 小孩照看及个人护理服务

为符合免税条件，被照看的小孩应该是在 14 岁或者以下，所提供的服务时间一天一般不到 24 小时。免税服务也包括课后活动项目(after-school programs)，但其目的应该是以照看小孩为主。

(6) 桥梁、公路，以及轮渡收费的过桥、公路，和轮渡免收 GST。

详见税局印发的“GST/HST Memoranda Series, Ferry, Road, and BridgeTolls”。

(7) 法律援助服务

法律援助(legal aid)是指为各省和地区政府管理的那些请不起律师的人士提供的法律服务。详见税局印发的“GST/HST Memoranda Series, Legal Aid Services”。

(8) 教育服务

教育服务包括各类学校提供的课程，目的是为了让学生获得某种证书。与某种课程有关的辅导服务也属于免税。教育服务还包括中小学组织的校外活动(如组织参观)，以及校车服务等。另外，为中小学生学习食堂提供的食品和饮料，以及大学或公立高等院校为学生提供的或是计划提供的都属免税范围。详见税局印发的“GST/HST Memoranda Series, Educational Services”。

有关免税的教育服务，一些私立职业学校可以选择成为 GST 注册单位。前面提到，如选择注册 GST，学校必须向学生收取学费中的 GST，同时学校自己开销中的 GST 可以顶扣或退税。

(9) 音乐课程

(10) 金融和保险服务

银行和其它金融部门提供的大多数金融和保险服务属于免税。详见下面“特定行业和特别情形”章节中的“金融服务”部分。读者还可以阅读税局印发的“GST/HST Memoranda 17 Series”。

(11) 慈善机构提供的大多数服务和产品

详见税局印发的“GST Information for Charities”。

(12) 市政府和其他公共机构提供的公用服务，如市内交通、住宅用水等等

另外，在两税合并为 HST 的省份，对于少量产品，收税规则或税率有些例外。详见后面 HST 部分说明。

4.1.8 GST “顶税金” (Input Tax Credit) 的计算

前面提到，GST 的最终纳税人是非商业性的个人消费者。GST 注册商家一方面在销售时从顾客一方为政府代收 GST。另一方面，在购买时向卖方付出 GST。等到报税时，再将收进来的税与付出去的税一相减，只向政府上交净额。如果是出大于进，商家可以申报退还超出部分税款。

在这个过程中商家计算自己付出去的 GST，英文说法是 Input Tax Credit，用中文我们可称之为 GST “顶税金”，类似于中国增值税税制中的“进项税额”。在 GST 申报时，将 GST 顶税金从收进的 GST 中减扣出去，只向政府上交净额。如果是 GST 顶税金大于代收 GST 金额，商家可以退回超出部分。

申报 GST 时，GST 顶税金应填写在 GST 申报表的 106 格 (line106)。

(1) GST 顶税金计算的一般原则

凡是在申报周期 (reporting period) 内开销的 GST 都可以算入 GST 顶税金。这里所说的开销的 GST 包括在申报周期结束之前已付出去的 GST 和应付但没付出的 GST (即预付款)。包含 GST 的开销可概括为三个方面：

①购买库存 (Purchases)

从事货物买卖的（零售或是批发）以及从事制造的商家，都需要购买库存（成品或原料），即进货。随进货所付出的 GST，都可以全部算入同一周期的 GST 顶税金，不论产品是否在这一周期内售出。

②一般运营费用(Operating expenses)

生意正常的运作费用所包含的 GST 可以算入 GST 顶税金，这些运作费用包括租房、设备租赁、广告、水电气、电话、旅行，交通及办公用品等。如果某项这类开销属于商业与个人共用，一般原则是按一个适当的比例来分配。

③固定资产

购买商用固定资产（如制造设备）所付出的 GST 可在同一申报周期全部算入 GST 顶税金。有些资产被称为是“个人用途资产”(Capital personal property)，包括电脑、家具、汽车等，因为它们的特点是可供个人使用。这类资产不论是否是以公司名义购买的，申报 GST 顶税金的一般原则是，如果 50%以上用于生意，那么全部付出的 GST 可以算入 GST 顶税金。如果用于商业的比例在 50%或以下，那么 GST 完全不能申报。

如果个人用途资产是载客小车，并且商业用途是在 50%以上，有限公司可以在购买的周期将全部 GST 算入 GST 顶税金；而个体或合伙企业只能按所得税折算分期申报 GST 顶税金。

如果业主在某个申报周期将用于生意的资产改为个人用途，应向税局补交 GST。

(2) 文件要求和时间限制

申报 GST 顶税金，应有票据的支持。商家还应能证明有关的开销是用于生意的目的。有些含 GST 的费用虽然是以生意名义开销的，但如果实际是用于业主或管理人员的个人享受（例如公司买一辆车给个人使用并用于个人用途），随之付出的 GST 不符合顶退的条件。在票据方面，购买发票或收据上的信息内容应符合一定的要求，详见“代收 GST”章节的“销售发票内容”部分。

GST 顶税金一般是在与费用发生的同一周期申报，但如果由于某种原因没能在正常申报周期内申报，GST 注册商家仍然是可以在四年之内申报。

(3) 特殊情形

①员工补偿或津贴

有时单位的雇员、合伙人，或义工为单位外出办理业务，并且由个人垫付一些开销。单位在向他们提供补偿(reimbursement)或津贴(allowance)时，所付出的 GST 的部分也可以算入 GST 顶税金，只要他们的开销是在加拿大境内发生的并且是用于单位的目的。

②家里办公室(home office)费用

家里办公室费用中包含的 GST 部分也可以算入 GST 顶税金，具体要求与所得税方面的减扣规定一样。只要家里办公室符合所得税的减扣规定，所包含的 GST 就可以算入 GST 顶税金。

③注册 GST 号之前的开销

有些公司成立后没有立即注册 GST 号，而是过了一段时间后才注册。注册 GST 号之前所付出的 GST 能否算入 GST 顶税金，要看这种开销能否继续用于注册之后的生意。例如，注册之前的预付租金或购买的特许经营，固定资产等都可用于将来，虽然注册之前已购买或付款，但仍可算之后的开销，因而所包含的 GST 可算入 GST 顶税金。

④餐费与娱乐费用(Meal and entertainment)

与申报所得税原理相同，随餐费与娱乐费用所付出的 GST 只能算 5%。

(4) GST 顶税金的简易计算方法 (Simplified Method)

用简易方法计算 GST 顶税金，记帐时不必将每项开销中的费用本身和 GST 支出精确地分开，计算时也不是将所有开销中的 GST 精确地相加。简易方法是把一个周期全部带有 GST 开销的发票的总金额(包括各种购买费用本身、GST 和省 PST)简单地相加得出一总数，再除以 105%，乘以 5%，就是本时期的 ITC。这种算法的好处不仅是简单，而且申报商家还可以占一点便宜，因为加上省零售税一般买东西是 13% 的税，精确地算 ITC 应该把包括税的总开消除以 13%再乘以 5%。简易

方法是除以 105%乘以 5%，就多算了些 GST 顶税金。因此税局对可采用简易方法申报的商家在公司规模上做了如下的限制：

上一财务年度和本财务年度适用 GST 的销售都不超过\$500, 000，并且上个财务年度的购买总额不超过\$2, 000, 000。

4.1.9 GST 的申报

GST 的申报涉及的问题包括 GST 报表、申报周期（即多长时间申报一次）、GST 申报的内容及报表的具体填法、报表到期日期，以及报表的上交方法等。上交税款问题涉及是怎样上交税款、什么时候上交。在许多情况下，上交税款和申报 GST 不是在同一时间进行。

(1) GST 报表 (GST/HST return)

当每一申报周期快要结束时，税局会主动向每个 GST 注册商家邮寄一份 GST 报表，供商家申报使用。这份税局寄来的报表已印好具体商家名称、GST 号、地址、申报周期起止日期，以及到期日期，因而被称为是特制(Personalized)的报表，即 GST34, Goods and Services Tax/Harmonized Sales Tax (GST/HST) Return for Registrant。

万一商家没有收到这份特制报表，或收到以后但已丢失，还可以使用通用的 GST 报表，即 GST62, Goods and Services Tax/Harmonized Sales Tax (GST/HST) Return (Non-personalized)。任何商家都可以使用通用的 GST 报表。通用的与特制的报表申报的内容完全一样，只是需要自己填写商家的一些信息，如 GST 号，申报周期起止日期等。

商家需要通用 GST 报表，可以电话 1-800-959-2221 要求税局邮寄，也可以到税局网站下载。

(2) GST 申报周期 (Reporting Period)

GST 申报周期是指商家每隔一段时间向税局申报一次 GST 的间隔或时间段。根据营业额的大小 GST 申报周期可分为三种：

①营业额在\$1, 500, 000 或以下的，申报周期为一年一次，即年报；

②营业额\$1, 500, 000-\$6, 000, 000 之间的，申报周期为每三月一次，即季报；

③营业额在\$6,000,000以上的,申报周期为每一月一次,即月报。

以上申报周期是税局规定的一般原则。商家还可以选择更短的申报周期。年报的商家可选择为季报或月报,季报的商家可以选择月报。选择更短申报周期的商家主要是那些一般是退税的商家。如果商家有意选择改变申报周期,可以使用 GST20 表 Election for GST/HST Reporting Period。

需要注意的是这里所说的申报周期,不同于下面将要介绍的 GST 付款预交时间。预交税款是针对年报的要求。年报的商家每三个月向税局预交一次,这只是在正式申报之前,暂时地向税局交纳税款,并没有向税局提供更多的其它信息。GST 申报是填写并上交 GST 申报表,也就是 GST 的报税,起到为这段时期结算的作用,内容包括这段时期的总营业额、应代收的 GST 金额、付出的 GST 金额、已预交的 GST 金额,以及应补交的或退税金额等。

与 GST 申报周期有关的一个常见问题,是有些有限公司的 GST 申报周期是年报,与其所得税的年报周期的起止日期不一致,如 GST 申报周期是每年的一月至十二月,而所得税报税周期是每年的九月至下年的八月。这两种报税时期不一致常常会造成不便,因此税局允许商家改变其 GST 申报周期,使之与所得税申报周期一致。

(3) GST 净额 (net tax) 的计算

GST 申报的一个主要内容是通过申报这一周期销售和其它收入总金额,应收进的 GST 总金额,以及应付出去的 GST 总金额,来得出 GST 净额 (net tax)。

计算某一申报周期 GST 净额的方法是:

从销售中应收进 GST 的总额(包括已收到的和应收但还没收到的 GST,只要销售发票在这一周期内开出均包括在内)减去从购买和各种开销中应付出去 GST 的总额(包括已付出的和应付但还没付出的 GST,只要购买发票在这一周期内已产生均包括在内,这个数字就是前面讨论的“GST 顶税金”)。

如果这个 GST 净额是正数，这就是该商家应该向税局上交的 GST 金额，如果是负数，该数字就是商家可退回的 GST 金额。

当然，GST 申报内容还涉及预交的 GST 金额。如果商家有预交，在算出 GST 净额后还要根据预交金额进行调整，才能得出最终上交的 GST 金额或是退税的金额。

(4) GST 报表 (GST/HST return) 的具体填写

GST 的申报的主要程序是填写 GST 报表。GST 报表分草稿部分和上交部分，两者内容完全一样。草稿部分填写好后自己保留；上交部分应认真填写好后上交税局。填写时应注意的是，不一定每项内容都必须填，只填适用项目。

101 格，total sales and other revenue:

填写本期间销售（包括商品和服务）和其他业务收入总金额。这一项不包括 GST 和省销售税 PST，但如果是采用快递申报法应包括 GST。

103 格，GST amount collected or collectible:

填写本期间从销售中应收进 GST 总额，包括已收到的和应收但还没收到的 GST，只要销售发票在这一段期间内开出都算。

104 格，total amount of adjustment to be added to the net tax:

填写本期间除 103 格外需调整增加的 GST 总额。这一格不常用，一般不填。

一个常见的调整增加 GST 的例子是，商家原将某项应收款定位坏账，并在以前的申报里已通过调整（107 格）减扣过相关的 GST，但一这笔账款现又被收回，所以应将 GST 再相应增加。

105 格，total GST and adjustment:

这一格是 103 和 104 两格之和，一般等于 103 格，如果 104 格为零。

106 格，GST paid or owed:

填写本期间从购买和各种开销中应付出 GST 的总额，包括已付出的和应付但还没付出的 GST，只要购买发票在这一段期间内已产生都算。这个数字就是前面讨论的“GST 顶税金”。

107 格，total amount of adjustment to be deducted:

填写本期间除 106 格外需调整减扣 GST 总额。这一格不常用，一般不填。一个常见的调整减扣 GST 的例子是，在本期间商家发现某项应收款已成为坏账，并且相关的 GST 已上缴税局，所以需要在这一格进行调整，相应减扣这次上交 GST。

108 格，total ITC and adjustments:

这一格是 106 格和 107 两格之和，如果 107 格为零，一般等于 106 格。

109 格，net tax:

在将 105 格与 108 格相减后，将结果填在 109 格里。如果 108 格数字大于 105 格数字，在 109 格前面打上负号“-”。如果 105 格为大，为正数，只填差额，不必打上正号“+”。

GST 净额 (net tax) 是一个比较重要的数字。对于 GST 申报是年报的商家来说，就是这一数字决定了商家是否在下一申报周期需要分期预交税款以及每次预交金额。

110 格: any installment and other annual filer payments:

填写已为本申报周期预交税款金额（见有关预交税款的讨论）。如果没有预交，不用填写。

111 格，205 格，和 405 格:

不常用，一般不填。

114 格: refund claimed:

这一格是填写退税金额。如果 109 个是负数也没有预交过 GST，将 109 的数字填在 114 格（不要负号）。如果商家有预交，114 格是 109 格退税数字和 110 格预交数字之和。如果 109 格是正数，而 110 格的预交额大于 109 格数，将差额填在此格要求税局退税。

115 格: payment enclosed:

这一格是填写这次报税时的交税金额。如果 109 格为正数也没预交过 GST，109 格的数字就是应上交的 GST 金额，将该数额填在此格。如果商家预交了 GST，将 110 格预交额减去 109 格数，差额就是应交额，填在此格。如果 110 格大于 109 格，应将差额填写在 114 格。

最后需要介绍的是，205 格是用于商家在购买商用房地产时的情形。从表面上看，GST 适用于商家购买商用房地产，但在实际上是不用交钱。在申报 GST 时的具体填法是，先将应交的 GST 金额填在 106 格（GST 顶税金），然后将同样金额的 GST 填在 205 格（应交 GST 金额）。这样，同一金额，一正一负起到不交 GST 的作用。

（5）坏账（Bad debt）

根据前面的介绍，一个周期 GST 的计算是按这一段周期的销售中应收的 GST 和购买中应付的 GST，而不管这些销售款项是否收回也不管购买开销是什么时候支付的。对于这一原则，人们常问，如果应收款收不回，成为坏帐怎么办？如果某一应收款成为坏帐，税局允许在以后的申报周期加以调整。一旦商家将某项应收款定为坏账，在申报调整时将所涉及的 GST 金额填在 GST 表报上的 107 格；万一这笔账款事后又被收回，应将 GST 再加回到 104 格。

（6）GST 申报到期日期

以上提到，GST 申报周期一般分为：年报、季报，和月报三种。采用季报和月报商家的 GST 申报到期日期，是在申报周期结束后的一个月之内申报，并交清这一周期仍欠的 GST 税款。年报商家的到期日期是申报周期结束后的三个月内，使用年报的有一个例外，以无限公司形式经营的自雇人士的 GST 申报到期日期是每年的 6 月 15 号之前申报上一年度的 GST，即与所得税申报到期一致。但如果他们仍欠 GST 税款，需要在 4 月 30 号之前交清。

如果 GST 申报到期日期正好是落在周末或节日，那么紧接的下一个工作日也算是有效的日子。

这里应该注意的是这里介绍的 GST 申报到期日期与下面将讨论的 GST 每隔一段时间预交税款日期不是一回事。

GST 注册商家如不能如期申报 GST，税局会适用罚款。晚报罚款的算法是，到期时仍欠税款的 1%另加每月 0.25%，最多不过 12 个月。这就是说，如果不欠 GST 税款，就没有罚款。

(7) 零申报 (Nil Return) -没有经营活动

按规定，每个 GST 注册商家都要为每一个申报周期申报 GST。即使某商家在某个周期没有任何经营活动，不用上交 GST/HST，不需税局退税，也需上交 GST/HST 报表。填法是全部填零，即零申报 (Nil Return)。

(8) GST 报表上交或申报方式

GST 报表填好以后，商家可以通过下列方式上交税局：

① 邮寄

GST 注册商家可以使用邮寄的方式将 GST 报表和支票(如欠税款)寄到税局。交税在 \$5 万以上的必须通过银行支付。邮寄报表时不需附上有关的票据。

在邮寄的情况下，决定报表是否按时上交的标准是以邮件上邮戳日期为准，而不是以税局收到日期为准。

② 银行

GST 注册商家可以将填好的 GST 报表交给各任何一个大银行并通过银行直接转帐付款。应注意的是，商家不能通过银行申报退税或做零申报 (Nil Return)。银行只有在商家要转帐付税的情况下才接受 GST 报表。

③ 税局网站 GST/HST Net File and Tele File

通过税局网站上 GST/HST Net File 的申报，就是在税局网上填写 GST 报表并直接发送，申报人可以立即打印出税局的确认。通过税局网站的申报，既可以适用于退税的（不超过 \$1 万）的情形，从 2007 年 10 月开始又可以适用于欠税的。欠税的商家需通过其它途径付款。

通过税局网站的申报，商家必须要有一个 4 位数字的号码 (access code) 才能进行：而这个号码是印在税局寄来的 GST 报表上。新的 GST 注册商家第一年申报，一般没有这个号码。

④ 银行网站 (EDI)

GST 注册商家可以通过上网进入自己的银行账号，直接申报 GST 和交税。在网上填写的 GST 报表与前面介绍的报表完全一样。有关细节请联系自己的银行。

最后，年营业额在\$1,500,000 以上的商家应注意：从 2010 年 7 月 1 号开始，税局要求它们只能通过电子申报，即上述的第 3 或 4 种方式；否则会遭受罚款。

4.1.10 快速申报法(Quick Method of Accounting)

前面讲的简易计算有法只限于 GST 项税金的计算。这里介绍的是一种快速的申报方法，用于计算应该上交的 GST 金额。基本原理是商家放弃申报平时的一般运作费用（如房租、电话、办公费用、广告、旅行等）中所付出的 GST，而作为一个回报，政府从商家收进的 5cYo 的 GST 中让出一定的百分数作为包干性的补偿。

(1) 快速申报法的上缴税率 (remittance rate)

具体来说，商家在营业中还是按 5% 向顾客收取 GST，但在申报收进 GST 金额时，从事服务行业的商家在三万元以内的收入部分按销售的 2.6% 计算，即所谓的上缴税率。换句话说，商家按 5% 收税，但按 2.6% 上缴（相差 2.4%），三万元以上的按 3.6% 上缴（相差 1.4%）。差额剩下部分商家自己保留作为对在运作过程中所付出的 GST 的一个包干性补偿。对于出售货物（进货成本必须占销售收入的 40% 或以上）的企业来说，三万元以内部分按 0.8%，以上部分按 1.8% 算。不论是服务行业还是出售商品，如果企业某一周期购买了固定资产，随之付出的 GST 仍然可以全部算入 GST 顶税金。

(2) GST/HST 快速申报法的上缴税率，见本书最后税率附录。

(3) 符合快速申报法的条件

可采用快速方法必须是年营业额在\$20 万以下的小企业，并且需申请批准后才能采用，一般开业不到一年的生意不能选择使用。有些行业，如律师，会计、簿计，报税，审计，金融咨询，精算，公证等不能使用快速方法。

申请选用快速方法，商家使用 GST74 表格，Election and Accounting。申报周期为年报的商家必须在现行申报周期开始之后 3 个月内上交选择表格；季报或月报的必须在现行申报周期申报表格到期之前选择。

(4) \$20 万限额的计算

上面提到，可采用快速申报法必须是年营业额在\$20 万以下的小型企。计算这个\$20 万限额时应注意以下特点：

① 这个\$20 万营业额包括 GST/HST 和 GST 税率为 0%的销售。

② 与该企业有关的企业共分这个\$20 万限额。举例来说，假设某人控制三个企业（有限公司或无限公司），这三个企业加起来的营业额不能超过\$20 万。

③ 这个\$20 万年营业额是按本申报周期（即要确定是否符合条件的申报周期）开始前的 5 个季度（15 个月）来计算的。在这 5 个季度期间，如果前 4 个季度或者后 4 个季度的总营业额不超过\$20 万，就符合快速申报法的条件。举例来说，ABC 公司采用的是自然年（1 至 12 月）为财务年度，

2011 年决定选用快速申报法，它在

2011 年前 5 个季度的营业额如下：

2009 年 10-12 月	39, 000	
2010 年 1-3 月	59, 000	59, 000
2010 年 4-6 月	64, 000	64, 000
2010 年 7-9 月	35, 000	35, 000
2010 年 10-12 月		43, 000
共计：	197, 000	201, 000

在这个例子中，由于前 4 个季度（2009 年 10 月-2010 年 9 月）没超过\$20 万，ABC 公司可以在 2011 年选用快速申报方法。

(5) 快速申报法的 GST 报表的填法

前面谈到的快速申报法使用的表格写上述的普通申报表格完全一样，填写基本原理也差不多，但有以下三个不同：

①采用快速申报法时，101 格的数字既应包括销售本身数，又要包括 GST(普通法不包括 GST)。

②普通法的 103/105 格，填写实际 GST 数，而快速法的 103/105 格是一定百分比乘以 101 格的结果。如果是批发或零售商品行业，这一格是 101 格数字的三万以下部分乘以 0.8%，加上三万以上部分乘以 1.8%。如果是服务行业，这一格是 101 格的三万以下部分乘以 2.6% 加上三万以上部分乘以 3.6%。

③106/108 格快速法只算购买固定资产（例如电脑、设备等）产生的 GST 项税金。如果这一时期没有购置任何固定资产，不应有 GST 顶税金，即 106 应为零。普通法的 GST 顶税金既包括固定资产的开销又包括一般运转费用（房租、电话等）所支付的 GST。

4.1.11 上交 GST 税款

在正常情况下，向税局上交 GST 税款有两种情形。一种是在申报 GST 时，随 GST 报表上交支票（或通过其它途径支付）；另一种是平时每隔一段时间分期预付（installment）。

（1）GST 分期预付税款（installment）

那些 GST 净额（net tax，GST 报表 109 格，见前面“GST 的净额”讨论）一年在 \$3,000 以上并且申报周期为年度的商家，必须在下一年按这个净额分四次（每隔三个月一次）分期预付 GST 税款，等到正式申报 GST 时多退少补。否则，税局会增加利息，利息为基本利率上再加 4%。基本利率是政府债券 90 天利率。

要分期付款的商家一般会收到税局的汇款表格(RC160)，上面注明了预交到期日前，一般是季度结束后一个月。没有收到这个汇款表格，也应设法预交，否则也会有利息。

（2）申报 GST 时上交税款（payment on filling）

一般新 GST 注册商家在第一个申报周期不用分期预付，等到第一次申报 GST 时再一次性缴纳。另外，对于那些已有预交税款的商家来说，预交金额是按照上一年度的 GST 净额计算的，而本年度的 GST 净额有可能超过上一年度。因此，在申报 GST 时有可能仍欠税款，需向

税局补交。只要商家是按时预交并且金额是按照上一年度 GST 净额计算的，在申报 GST 时向税局交清所欠税款，不会有利息。

(3) GST 上交的付款方式

不论是在申报 GST 时上交税款(payment on filing)，还是分期预付(installment)，商家可以采用下列方式交纳：

①通过邮寄支票，抬头收款人写：Receiver General for Canada，并在支票上注明 GST 号。至于地址可用税局寄来的信封（将表格反面的地址对准信封窗口）或在税局网址上寻找(www.cra.gc.ca)或电话：1-800-959-5525 ‘。

②在税局附近的商家，也可以将支票递交给税局。

③通过银行转帐，将填好的 GST-表或 GST 预 f-j-表格交给银行。

④银行网站(EDI)。前面提到，GST 注册商家可以通过上网进入自己的银行账号，直接申报 GST 和交税。有关细节请联系自己的银行。

作为一个一般的原则，税局是否按时收到税款是以银行（如果是通过银行转账）或税局（如果是通过支票）收到时间为准。如果是通过银行网站(EDI)，网上会有明确说明，一般是第二天才算是税局收到日期。

4.2 关税

4.2.1 关税结构及海关征税标准

加拿大的法律规定，只有联邦政府有权对进口产品征收关税，各省政府均不得实施征税权。大多数进口产品的关税税率为从价税率，即按产品价值的百分比征税。对于有些产品则按重量征税，有时也对产品征混合税。对来自不同国家的产品征收何种关税主要看加拿大对产品原产地实施何种关税待遇，目前加拿大对不同国家主要有以下几种待遇：

(1) 最惠国待遇(MFN)对所有关贸总协定成员国及与加拿大有双边贸易协定的国家；

(2) 英联邦优惠制(BP) 适用于所有英联邦的成员国；

(3) 普遍优惠制(GPT) 适用于 160 多个发展中国家；

(4) 对不包括在(1)、(2)、(3)、(5)项下的国家实施的关税;

(5) 美国关税。

有些国家享有几种特殊关税待遇。另外,在美加自由贸易协定下,来自美国的产品进口关税逐渐降低,10年内关税将完全取消。加拿大进口的大多数产品都被征收在最惠国待遇下规定的关税,加拿大已同意通过关贸总协定的连续谈判逐渐降低本国关税。对来自发展中国家的产品所征普惠制下的税率比其它种类的税率低。最高的关税是普通关税,适用于既非关贸总协定成员国也与加拿大无双边贸易协定的国家,如北朝鲜、阿尔巴尼亚、阿曼和利比亚。

加拿大关税结构的特征之一是对不同产品实施不同税率。一般情况下,大多数原材料的进口关税为零或很低,进口产品加工程度越高,关税越高,其它发达国家的做法也大致如此。加拿大进口产品的平均关税约为9%,比美国、欧共体、日本的关税高5-7%。

加拿大的海关关税在执行时,有些特殊规定,如对于加拿大本国能生产的新鲜水果及蔬菜的进口,特别是加拿大本国市场供应充足时,有时要征季节性关税;用于加拿大生产制成品的进口零部件及原材料可享受暂时性低关税或免税待遇;根据加拿大的机械计划,有些加拿大本国不生产的机械设备的进口可享受退税待遇。加拿大海关关税表中的第四、第五栏列出了可享受退税待遇的产品名单。进口关税退税是为了帮助加拿大制造商提高产品竞争力。

退税的税率是不同的,有的产品退税率为100%。加拿大国内不生产的,但用于生产机动车的机械可享受退税待遇,用于生产农机的钢材及零附件也享受该待遇。

4.2.2 对来自发展中国家出口产品所征关税

加拿大的普遍优惠制税率适用于全世界160多个国家,它于1974年7月1日开始生效,旨在帮助发展中国家扩大对加拿大的出口。普遍优惠制下的税率与加拿大提供给其英联邦国家的优惠税率水平相同,或者说比最惠国待遇原则下的关税低。并非来自发展中国家的所

有产品都可受到普惠制待遇，其中纺织品、服装、鞋及加工的食品不享受普惠制待遇。

当享受普惠制的外国产品进口到加拿大，对加拿大国内同行业制造商造成严重损害或将造成严重损害时，加拿大企业可利用安全条款请联邦政府撤销对有关产品的普惠制待遇，或对享受普惠制待遇的进口产品实施配额限制。实际上，这一安全条款的使用情况很少。目前加拿大已对彩色电视机、胶鞋及特种钢等取消了普惠制待遇。

4.2.3 可享受普惠制待遇的条件

享受普惠制待遇的进口产品必须符合要求。首先，产品必须来自合格的发展中国家，而且必须以联运提单形式运到加拿大的一个特定港口。当产品通过第三国运到加拿大时，如果在第三国进行了再加工，那么最终产品不再享受普惠制待遇。其次，产品的绝大部分价值必须是由一个或几个受益的发展中国家创造的。实际执行时是要求产品60%的价值(或工厂交货价的60%)由受益发展中国家创造。一些手工艺品可免税进入加拿大市场，但如果手工艺品的任何部分是由机器生产的而不是手工或脚操作的机器生产的，那么这种工艺品将不能享受免税待遇。享受普惠制待遇的出口商可通过填写原产地证明书A表，表明要申请普惠制下的关税优待。该表必须经原产地国家的有关权力机构的证明。

4.2.4 报关程序及进口产品海关估价方法

所有进入加拿大的产品必须向加拿大海关申报。所有进口产品必须附有申报单。一般情况下，所有的关税必须在产品进入加拿大时支付。因加拿大对进口产品所征关税大多为从价税，估价进口的方法便很重要。在关贸总协定东京回合的谈判中，加拿大成为1979年海关估价法规的签约国。该法规要求进口产品的海关价值为实际成交价格。成交价格就是进口商所申报并在发票上载明的商品价格。有某种关系的两方在做交易时，一方申报的成交价格也可以作为完税价格，但是需使加拿大海关相信这种关系没有影响进口价格。

在按成交价格作为完税价格的情况下，如果进口商在产品进关时赚得折扣，这种折扣可从成交价格中扣除。但如果折扣不是在产品进关时取得的，折扣则不能从成交价格中扣除。根据加拿大的海关估价制度，对于进口货物在加拿大境内的运费，保险费及装卸成本不征关税，如果商品价格中包括这部分费用，在计算成交价格时可从中扣除。但对原产地国到加拿大的产品运输费用要征税，如果成交价格中不包括运费，则要加上。

4.3 财产税

4.3.1 组成内容

加拿大的财产税并非一个单一的税种，而是由多个内容组成的复合税。主要包括：

(1) 不动产财产税。包括土地、房屋和房屋内永久性固定装置。

(2) 特别财产税。即居民或工商业为添置或改善与其财产相关的固定设施支付的费用或征收的税费，如修建或重建人行道、安装或更换水管、卫生设施和雨水管等。

(3) 营业性财产税。即在一些省份对绝大多数工商业财产课征的一种附加税。

(4) 非政府组织交纳的替代税收款。

(5) 其他费捐。即在一些地区存在的与财产有关的小额费捐，如承租税、闲置土地税和土地税等。

在对居民和非居民征收财产税上，所有的省份都采取了对非居民，即工商业财产课征高税的政策。这种政策一般通过高税率和评估财产价值的方式来得到实施。一般工商业财产税负要高于居民财产税15%左右。两种方式导致的结果是：一是通过财产评估扩大工商业财产的税基，即同类财产在评估时，工商业财产的价值要高于居民财产价值；二是对工商业财产在一般财产税外课征一道营业财产税。

4.3.2 征税范围和税基

财产税征税范围在加拿大不同的省份是相当不同的。在所有 10 个省和 2 个特别地区，不动产都被包括在征税范围内，如土地、房屋和建筑物。有 6 个省和两个特别地区将附着于不动产上的机器和设备也列入征税范围。另有 3 个省规定，机器、设备和其他附着物只有当它们附着的房屋建筑物提供服务时才被列入征税范围。而在不列颠哥伦比亚省，1987 年规定所有机器、设备都不在征税范围内。

营业财产税是对非居民财产在财产税外又额外征收的一种财产税，是所有地方政府中第二大税收源泉。

与一般财产税一样，营业财产税在各个省份的差别较大。在爱德华王子岛省、新不伦瑞克省和育空地区并不存在独立的营业财产税，但对工商财产按高税率课税，或用营业执照费来替代工商财产税。营业财产税的税率由省或市政府按其年财政收入状况确定。

营业财产税主要有五种征收形式：

- (1) 按财产评估值的一定百分比征；
- (2) 按总租赁估值的一定百分比征；
- (3) 按面积征；
- (4) 按储存能力征；
- (5) 按总营业收入的一定百分比征。

财产税的税基由政府来评估。政府估价一般是用市场价评估法，有时也可能用买进和卖出的方法及其他方法进行评估，如考虑投入资本的情况及租金的收入，像办公大楼、购物中心，或是按大楼土地重置的价格来确定大楼的价格（一般用于对工业财产评估）。

为了将评估中的误差减少到最低程度，各省都成立了专门的集中评估机构。每个省都制定出一本评估手册用来指导评估师的工作，在任何评估工作中，评估师都要严格遵守。各省都通过设立强化标准教育和培训课程来控制、指导评估师的工作。同时，绝大部分省都通过立法来保证评估师调查和取得必要信息的权力，评估师可以任意索取相关资料，当事人不配合则会被处以罚金。

4.3.3 纳税人和税率

财产税纳税义务人为财产的拥有者。这在全国各省区都是统一的，但税率却大不相同。在加拿大，财产税的税率是一年一定，其主要依据是各地方政府的收支状况。具体计算方法是：首先各市政府确定其一年的总支出额，然后减去除财产税外的其他收入额，如省政府的拨款及预计的货物和服务税，剩余的差额便是应征收的财产税额。除了一般财产税税率外，中小学校董事会也经常用财产税来弥补学校的部分支出。这样就会在按前述计算的应征财产税额外，又要多征一部分作为弥补中小学校支出的特殊财产税。

由于财产税是依据各地政府年收支状况而定的，因此税率在各省各市间及不同年份间都有很大的不同。在加拿大没有统一的全国性财产税税率。一些省份和地区对所有种类的财产按一个统一税率征税，而另一些省份则对不同种类的财产按不同的税率征税。一些省份使用比例税率从价征收，而另一些省份则采用定额税率征收，即按每 100 加元财产价值为单位征收一定数额的税。

不同种类的财产适用不同的税率。居民和农业财产适用低税率，工商营业财产适用高税率。一些省份对不同财产适用不同税率的差距有一定的限制，如安大略省规定居民财产税税率为工商财产税税率的 85%，艾伯塔省规定居民财产税税率不得低于工商财产税税率的 75%，不列颠哥伦比亚省则规定工商财产税税率可为居民财产税税率的 2 倍，新不伦瑞克省规定非居民财产税税率必须是居民财产税税率的 1.5 倍。个别省份规定本省居民的商业和非商业财产税税率均低于住在本省的非本省居民所拥有的同类财产的财产税税率。

4.3.4 税收减免

有两种减免方式。一种是对某些财产免税、作倾向性价值评估和居民财产与非居民财产税的区别。另一种是对个别纳税人的直接税收减免。

第一种：一是区分财产的用途给予减免。主要内容包括，对农业用地、森林用地、矿产用地、公共设施（如电话电讯等）及铁路车辆

等按照不同于一般性个人财产和工商业财产的估价方式及税率。尽管这些做法在各省差别很大，但都给予轻税待遇。二是区分财产的所有者给予减免，即对政府拥有的财产给予免税待遇。在加拿大，除爱德华王子岛省外，其余各省区均对三级政府（联邦、省、市）拥有的财产免征财产税。爱德华王子岛对联邦政府财产免税，对省、市政府财产征税。但将政府财产出租时，承租人要交财产税。同时，殡葬业和教堂的财产及田地在全省区均免征财产税。其他宗教团体拥有的并用于宗教用途的土地虽不免税但可享受特殊的税收优惠待遇。

第二种：一是“税额扣除法”。有5个省（魁北克、安大略、马尼托巴、艾伯塔和不列颠哥伦比亚）采用此法，以减轻低收入家庭的税收负担。这种做法的基本内容是纳税人缴纳的财产税可以按一定额度在计算个人所得税应纳税额时得以扣除。应纳税个人收入越高，扣除额便越少。据称，这样做可以缓解财产税的累退性，与个人所得税的累进性质相适用。二是“延期付税法”。有4个省实施延期付税的办法。其基本做法主要是老年人和残疾人申请延期缴纳年内部分或全部应缴财产税。延期缴税可以延到其财产发生转移时再交税。一旦延期缴税实施后，应税财产便作为应交税额的抵押品。在一般情况下，迟纳税额应支付一定的利息。这种做法可以缓解纳税现金紧缺的问题。三是“拨款补偿法”。有些省会根据一定的标准给予特定纳税人一定的拨款以补助其因交税而带来的收入“损失”。接受拨款的纳税人一般依其收入高低、是否交年金和是否享受社会福利救济而定。四是“直接免税法”。有两个省对低收入纳税人的财产给予直接免征财产税的优惠待遇。五是“减税、免税和退税法”。有些省、市政府对穷人和身患疾病的纳税人实行此种税收待遇。具有资格的纳税人可以在应税年度内申请享受此种优惠，一年一定。上述几种办法各省区的做法均有很大差别，因其有很大的自主权。

4.4 消费税

消费税（HST）

前面提到，现有 4 个省份，包括东部三省，即诺瓦斯科夏 (Nova Scotia)、纽不郎斯维 (New Brunswick) 及纽芬兰 (Newfoundland)，以及中部的安大略 (Ontario) 分别与联邦政府合作，将 GST 和各自的省销售税 (PST) 合并，称之为 HST，即 Harmonized Sales Tax (统一消费税)，由联邦政府负责管理。

4.4.1 联邦税 GST 与合并前省税 PST 之比较

GST 是一种增值税。按照增值税的原理，就每个经济实体而言，政府能够征收到的净收入，是该经济实体经营的产品 / 服务的增值部分的销售税。

现在世界上已有 140 多个国家 / 地区采用增值税。增值税的一个明显的优势，是对各类经济活动不会带来负面影响。用一个一般人的通俗说法是，做生意的人是不怕 GST 的，因为付出去多少，可以退回多少 (或顶税多少)。理论界称增值税为中性的，即对企业没有负作用。企业净上交的 GST 不是来自自己的口袋，而是从顾客收来的。

然而，各省份的 PST 是一种零售税，征税对象是最终消费者，不论消费主体是谁及用途如何。由于 PST 制度只允许企业在进货 (买卖的库存) 才免税，而在许多情况下的购买，企业自己都属于最终消费者，如购买自己使用的设备，办公用品，旅行，通讯服务等，都得由企业自己承担 PST，不能退税。企业又将 PST 作为一种成本转嫁给顾客 (包括企业及个人)，因而每一个产品售价里隐藏着多层付税。这种税制不利于经济的发展。

GST 与 PST 之不同，还体现在征税基础 (tax base) 上。征税基础是指销售税适用的产品 / 服务。应该说，GST/PST 征税基础在大多情况下是一致的，即 GST 和 PST 同时适用，但值得一提的差别还是存在的。

差别的主要根源是，GST 在适用范围上比较广泛，而 PST 主要用于货物，而且还有一些例外。PST 一般不适用于专业服务费，如会计师费、律师费、咨询费、理发、干洗等，PST 也不适用于房租。这

样一来，两税合并成 HST，会迫使那些 GST 适用而 PST 不适用的产品 / 服务的税率由 5% 增加到 12%、13% 或 15%（根据省份不同）。

4.4.2 HST 征税基础的例外

上述征税基础的不同，为两税合并带来一定障碍，造成一定程度上的公众不满，因为并税会迫使那些 GST 适用而 PST 不适用的产品 / 服务的税率猛增。为解决这一问题，各省在并税时分别与联邦达成协议，规定了 HST 征税基础的一些例外。

按照这些例外，一些在并税时 GST 适用而 PST 不适用的产品，在两税合并之后仍然维持 5% 的 GST 税率（虽然也是 HST），而不是 12%，13% 或 15%（根据省份不同）。这就是说，并税后省税的部分继续不适用。主要例外产品包括：

童装、童鞋、尿布

儿童车座（安省和 BC）

女用卫生巾

书籍

报纸、杂志（安省）

机动车汽油柴油 (BC)

餐饮营业点出售的 \$4 以下食物（安省）

餐饮营业点是指餐馆、餐厅、小吃部、面包店、咖啡店、卖食亭等。

4.4.3 GST 的一般规则都适用于 HST

对于政府来说，HST 是两级政府销售税合并的产物；由此产生的税务收入由两级政府之间去分配。但对于广大商家来说，原来的省销售税 PST 及相关的规则已经消失。在实践中，可以想象为并税后只剩下 GST (即 HST)；不同的是税率。

除税率不同外，HST 适用的规则和运作原理与 GST 完全一样。前面讨论的有关 GST 的各项规则，如税号的注册、免税、收税、0% 税率、发票要求、GST 项税金 (input tax credit)、申报、预缴税款、快速申报法 (quick method)，以及具体行业规定等，全都适用 HST。

在计算顶税金时，所付出的的 HST 可全部算入顶税金，而不只是计算 5% 的 GST 部分。如果某商家付出的销售税既包括 HST 又包括 GST，那就将两部分混合在一起，都算入顶税金。

4.4.4 HST 在不同省份的税率

HST 在不同省份的税率是联邦税 GST 税率 5% 与具体省份自己销售税税率之和。例如，在安省，省税的税率是 8%，所以安省的 HST 税率是 13%。下表列出的是 5 个 HST 省份的 HST 税率。

省份	%
Ontario 安大略	13
Newfoundland and Labrador 纽芬兰	13
Nova Scotia 诺瓦斯科夏	15
New Brunswick 纽不郎斯维	13

4.4.5 HST 快速申报法的上缴税率 (remittance rate)

前面提到 GST 快速申报法，而 HST 适用同样原理及规则；只是上缴税率不同。快速申报法将销售收入（包括 HST）分为 \$3 万以上和 \$3 万及以下两部分。下列表格列举是 \$3 万以上部分上缴税率，\$3 万及以下部分的上缴税率等于 \$3 万以上部分上缴税率减去 1%。

GST/HST 快速申报法的上缴税率，见本书最后税率附录。

例如，某安省公司在省内销售收入（服务行业）某年为 \$100,000；\$30,000 适用 7.8%，而 \$70,000 部分适用 8.8%。两项相加应上缴金额为：\$2,340+\$6,160=\$8,500。

4.4.6 跨省销售的规则

根据销售对象和经营的地点的不同，加拿大商家可能存在有几种销售税的情形。

一是位于适用 HST 的省份，并且只在该省内销售的商家，它们只须处理一种单一的 HST。

二是位于其它省份也只向其它省份销售的商家，它们分别收取 5% 的 GST 和有关省份的省税即 PST（阿尔伯塔及三个地区没有 PST）。

第三种情形是，位于 HST 省份但向其它省份销售的商家，或者是位于其它省份但向 HST 省份销售的商家；它们在销售税上的处理是要看买家是位于何省。如果买方是位于 HST 省份以外的买家，销售时分别收取 5% 的 GST 和有关省的 PST（阿尔伯塔及三个地区没有 PST）。如果买方是位于 HST 省份之内的买家，凡是本应收 5% GST 的产品或服务，都一律收取 HST，不论买方是批发商、零售商，还是制造商。到申报 GST/HST 时，将收到的 HST 和 GST 合在一起填在 103 格并将款项上交联邦税局。如果销售的产品或服务是 GST 免税的或税率为 0% 的，不收 HST。

另需要说明的是，已注册 GST 号的其它省份公司在向 HST 省份销售时，不需另注册 HST 号，注册 GST 号就算注册了 HST 号。

5 加拿大税收征收与管理

加拿大整体属于议会联邦制。联邦、省、市三级政府既相互独立，又相互联系，在政府间财税关系的处理上，有分散也有集中，财税政策主要由联邦政府制定，省级政府只起协调作用。在财政体制上实行分税制，每一级政府都享有不同的征税权。

在税制上的一个显著特征是主要税收的税源由联邦政府和省政府共享。加拿大中央和地方分别管理各自的税审，地方政府在税收上拥有相对独立的各种权限。

由于加拿大没有颁布独立的税收程序法，因此相关纳税申报的规定主要与实体法一起明确，即税务部门针对不同的税种明确相应的申报管理要求。

基本方式：电子报税、电话报税、网络申报、邮寄申报。

5.1 公司所得税申报纳税

5.1.1 申报要求

追求效率是加拿大纳税申报管理的重要政策，意图和目标通过严密、细致的管理规定和务实的具体措施充分体现出来，体现出加拿大人对法律的尊重、对纳税人的尊重。

加拿大所得税法规定，凡在加拿大境内设置的企业，应就其生产、经营所得和其他所得，依照规定缴纳企业所得税。因此，企业所得税的征税对象是纳税人取得的生产经营所得和其他所得。

在加拿大三级政府中，有两级政府，即联邦和省级，有征收所得税的权限。所以，所得税又可分为联邦和省税两种。

目前有部分省份已将公司所得税管理权委托给联邦税局，而另一部分省份仍然是负责管理自己省份所属公司的所得税，所以这些省份的所属公司需分别向两级政府申报并上缴所得税。安省于 2009 年开始将其公司所得税的管理，交由联邦税局处理。目前，除魁北克省和爱尔伯塔省 (Alberta) 以外的所有其它省份，已将公司税管理权委托给联邦税局。

在所得税方面，魁北克省负责自己的个人及公司所得税；魁北克省公司另有魁北克省公司税号。

5.1.2 税款缴纳

在加拿大，个人申报自己的所得税比较常见，但很少业主申报自己有限公司的所得税。这是因为申报有限公司所得税相对比较复杂，一般是交由专业会计师申报。当然，这并不是说企业家并不需要了解一些有关的公司税务知识。相反，一定的公司税务知识是有必须要的。一方面，企业家可以利用税务知识帮助自己做一些计划，在财务上做到心中有数；另一方面，拥有一定的公司税务知识，有利于企业家与会计师配合，处理好各项公司税务。

5.1.3 罚款和滞纳金

纳税申报是加拿大税收征收管理中的重要环节，纳税人必须按照税法的具体规定办理税种的纳税申报事宜。对于未按规定申报的纳税人将处以罚款。

罚款为应缴税款的 5%，并加上每个月 1% 的利息，以 12 个月为上限，若有再次发生，则罚款为应缴税款的 10%，并加上每个月 2% 的利息，以 20 个月为上限。

5.2 预提所得税申报纳税

纳税人按期限向所属联邦税务中心报税。税款按月预缴，年终汇算清缴，多退少补。预缴办法有两种：一是按上年应缴税款的 1/12 确定每月预缴税款；二是按当年估计应缴税款的 1/12 确定。

5.2.1 申报要求

跨省经营的集团公司和大型公司企业，可选择填写联邦税务局合并公司所得税申报表，以合并为基础确定其应纳税额，其成员的亏损可以从其他成员取得的当年所得中弥补。但省所属的公司所得税不予合并申报纳税，每个省仅对来源于本省的所得征收公司所得税。每个省以该公司在本省发生的工资额、营业额或财产额占该公司全部工资额、营业额或财产额的比例来划分总所得中来源于本省的应税所得。

5.2.2 税款缴纳

公司所得税申报截止日期是财政年度结束后的六个月之内。交税截止日期为财政年度结束后的两个月内。对于某些加拿大控股私有公司来说，截止日期延伸至三个月。

5.3 个人所得税纳税申报

加拿大的公民、永久居民或在加拿大工作、经商的人士，均为个人所得税纳税人。

各省（除魁北克省外）都将主管个人所得税征收的管理权交给了联邦税局 (Canada Revenue Agency)。也就是说，在个人报税方面，纳税人每年只需向联邦税局申报一次所得税，将两级政府的所得税同时上缴给联邦税局。各省份应得的税款，再由联邦税局分配给它们。

5.3.1 申报要求

除魁北克省外，各省已将其在税务申报、申报的评估、查税、上诉等方面的行政管理权委托给联邦税局，使得联邦税和各省税管理过程合二为一。同样的情形也出现在公司所得税的管理。

个人税表体系的构成

用于申报个人所得税的表格，是 T1 Income Tax and Benefit Return，中文翻译为“T1 所得税及福利申报表”，就是我们常说的 T1 表。这是一个巨大的表格体系，我们可大致分为四大块：

“主体表”（T1 Jacket）：包含个人基本信息、收入信息，并总结联邦税及省/地区税或退税的计算结果。所有申报人都必须使用“主体表”，不论他的情况简单与否。

联邦税计算表，即附属计算表 1（Schedule 1）：这套表原是“主体表”的一部分，但由于内容太多，后来分开独立，主要用于两个目的：一个计算应缴的联邦所得税金额；二是计算联邦顶税金。计算结果是联邦应缴税金额。

具体收入或费用的计算表：对于在主体表申报了某些收入或费用的纳税人，他还需要另外填写表格以支持申报的金额。这种支持申报的金额包括两个方面：一个是表明申报的数字是怎样得来的，二个是确认是否符合申报的条件。计算收入的表格包括申报自雇收入的生意表（如 T2125）、出租收入的表格 T776 等；申报费用（即各类扣减及顶税金）包括各类附属计算表（Scheules）及 T1 表（如用于申报搬家费的 T1M）。

省/地区税计算表：各省/地表格用于计算各省/地的所得税金额以及顶税金，包括可退税的顶税金。

5.3.2 税款缴纳

加拿大税务局（Canadian Revenue Agency）规定，加拿大税务居民（Canadian Residents）必须每年向加拿大政府申报其全球的收入所得并缴纳入息税（Income Tax），并提交个人税表（Individual Tax Return, T1）。而加拿大非税务居民（Non Residents）需要申报并缴纳加拿大境内的收入所得。

加拿大个人税务年度为每年 1 月 1 日至 12 月 31 日。个人所得税（Income Tax）个人税表（T1）的提交截止日期是次年的 4 月 30 日，如果是自雇人士，税表提交截止日期是 6 月 15 日。

加拿大的报税号码（Individual Tax Number, ITN），是加拿大税务局针对非加拿大居民，而且有报税要求的人士而专门设立的号码。如果一个非加拿大的居民，且没有加拿大的社会保险号，需要报税，则必须申请该号码。

加拿大非税务居民号码申请需要申请人提交相关的证明，并且所有证明需由加拿大当地的会计师或者律师认证后，连同申请表一起提交，所需要的处理时间大约在八周到十周左右，并以书信的形式告知申请人个人报税（ITN）的号码。但是海外的申请人时间被通知的时间会更长，一般为十二到十五周左右。

5.3.3 罚款和滞纳金

如果纳税人欠加拿大政府税款，又没在纳税截止日期内交款，将被税务局罚款并征收利息。迟交税表的罚款为所欠税款之 5%，并且每超一个月，罚款加 1%，直至最高的 17% 为止。

如果没有欠加拿大政府税款，则没有罚款或利息。但是仍要尽快报税，因为报税后有可能获得加拿大的税金返还 (Tax Refunds) 或者税收抵免 (Tax Credits)。

5.3.4 雇主的代扣代缴义务

根据税法规定，雇主需要就其向雇员支付的相关薪酬代扣代缴个人所得税以及员工需要承担的社会保险和医疗保险。此外，雇主还需要就其员工在加拿大工作取得的薪酬数额向税局进行信息申报。

5.4 商品销售税和服务税申报纳税

5.4.1 申报要求

GST 的英文全称是 Goods and Services Tax，中文意思是货物及服务税，是加拿大联邦政府征收的一种销售税，适用于加拿大境内的绝大多数货物及服务的交易。

现有 4 个省，包括东三省的 Nova Scotia、New Brunswick、Newfoundland，中部的安大略省，分别与联邦政府合作，已将 GST 和

各自的省销售税(PST)合并,称之为HST,即Harmonized Sales Tax(和谐销售税),由联邦政府负责管理。除税率不同外,HST适用的规则和运作原理与GST完全一样。魁北克省也将其省税QST和GST合并处理,但主管权归魁北克省税局。

PST(Provincial Sales Tax)是各省级政府征收的销售税。在上述5省将省税与GST合并之后,其它省份仍然存在有两种不同的销售税,即GST和各省份自己的销售PST。各省PST的运作体系都大同小异,税率一般是8%。

魁北克省是一个比较特殊的情形。在销售税方面,魁北克省也算是已将自己的省税QST和联邦的GST合并,但根据联邦政府与魁北克省政府之间的协议,联邦的GST/HST的税务主管工作由魁北克省税局负责。这样,魁北克省税局负责的销售税有三项:

魁北克省境内的QST;

魁北克省境内的GST;

魁北克省商家向其它省份销售的HST。

虽然这里涉及三项不同的销售税,但是税务的实际管理(如征收、申报、上缴、查税等)都是一个过程,都是由魁北克省税局统一处理。所以说魁北克省的销售税也算是“和谐销售税”。

5.4.2 税款缴纳

公司的HST截止日期取决于纳税人的报表周期。如果纳税人的报表周期是按月或按季度算的,那么申请HST/GST和汇款给税务局不能晚于报表周期结束后的一个月。如果纳税人的报表周期是按年的,那么申报HST/GST和汇款给税务局则不能晚于财政年度后的三个月。如果纳税人是自雇,申报截止日期为下一年的6月15日,欠款上交日期为4月30日。

5.4.3 罚款和滞纳金

没有及时申报HST/GST(除非你没有欠款或税务局欠你退款)时的罚款为 $A + (B * C)$ 。其中A是欠款的1%,B是A的25%,C是过期的月数,以12个月为上限。如果你收到了被要求申报的通知却并

没有做到，将会有\$250的罚款。如果你被要求电子申报却并没有做到，那么最初的税单罚款\$100，之后的每单罚款\$250。

5.5 关税申报纳税

加拿大的法律规定只有联邦政府有权对进口产品征收关税，各省政府均不得实施征税权。一般进口产品的关税税率为从价税率，即按产品价值的百分比征税。对于有些产品则按重量征税，有时也对产品征混合税。对来自不同国家的产品征收何种关税主要看加拿大对产品原产地实施何种关税待遇，目前加拿大对不同国家主要有以下几种待遇：

- (1) 最惠国待遇(MFN) 对所有关贸总协定成员国及与加拿大有双边贸易协定的国家；
- (2) 英联邦优惠制(BP) 适用于所有英联邦的成员国；
- (3) 普遍优惠制(GPT) 适用于 160 多个发展中国家；
- (4) 对不包括在 A. B. C. E 项下的国家实施的关税；
- (5) 美国关税。

5.5.1 申报要求

加拿大关税结构的特征之一是对不同产品实施不同税率。一般情况下，大多数原材料的进口关税为零或很低，进口产品加工程度越高，关税越高，其它发达国家的做法也大致如此。

货物无论是进口商自己运输进境还是通过承运人运输进境，都需要及时向海关申报。如果是自己运输进境的，将使用商用 HCG 放行程序；当货物由承运人运输进境，且货物价值超过 2500 加元时，承运人将使用印有条形码的货物监管单证（CCD）或者通过电子数据交换系统（EDI）向海关申报。

进口商应该及时确定运输方式，并且确定拟办理货物放行手续的海关。大部分货物在入关时即获得放行，但如果使用了海关保税车辆，则可向离自己更近的内陆海关办理放行手续。

5.5.2 税款缴纳

进口商或者报关行向海关提交完整的数据和单证，并填写加拿大海关程序表格 B3-3。需要提交以下单据：两份 A8A-B 表格的副件，以及由承运人提供的货物监管单证（CCD）；两份海关发票的复印件（CI1 表格）；所有与进口货物相关的进口许可、证书、执照或其他政府部门和机构所需的凭证均需提供一份副件，也可以提供电子版的副本。

部分海关口岸还提供计算机自助服务系统-商业现金入境处理系统（CCEPS），该系统将协助报关人完成 B3-3 表格并且自动计算出所需缴付的税费。

缴付税费的方式有：现金、借记卡、保付支票或银行汇票、旅行支票、额度在 500 加元以上的信用卡，满足特定条件下对于低于 2500 加元的货物可以使用未保付支票。

允许进口商或报关行对个人携带入境的货物选择使用货到前审查系统（PARS）或最少单证放行（RMD）进行报关，但此类报关必须在首次入境口岸完成。对于不同方式入境的货物，海关将给予不同的 HCG 货物监管代码（CCN），报关员根据货物监管代码选择 PARS 或者 RMD，使用 B3-3 海关表格进行报关。保税进口货物不能适用此种模式。

5.5.3 罚款和滞纳金

进口商未遵守加拿大海关与边防局关于货物进口的相关规定及未及时履行纳税义务的，在一定条件下将受到处罚。

5.6 财产税申报纳税

5.6.1 申报要求

财产税征税范围在加拿大不同的省份是相当不同的。在所有 10 个省和 2 个特别地区，不动产都被包括在征税范围内，如土地、房屋和建筑物。财产税全部归市政府。

营业财产税主要有五种征收形式：

（1）按财产评估值的一定百分比征；

- (2) 按总租赁估值的一定百分比征；
- (3) 按面积征；
- (4) 按储存能力征；
- (5) 按总营业收入的一定百分比征。

财产税纳税义务人为财产的拥有者。这在全国各省区都是统一的，但税率却大不相同。

5.6.2 税款缴纳

各地区对财产税的缴纳期限和缴纳方式规定各不相同。

5.6.3 罚款和滞纳金

未按期纳税的应税财产所有人在一定条件下会被征收罚款和滞纳金。对罚款和滞纳金的数额、缴纳时间及程序各地区又有不同规定，但通常与财产税的缴纳方式相同。

5.7 消费税申报纳税

5.7.1 申报要求

有些货物需要缴纳进口消费税，包括烟草和某些酒精制品。

以前在加拿大的任何地方，都会征收 5% 的物品消费税，物品消费税在加拿大每个地方都是一样的。除此之外，加拿大的每个省还会收取每个省的消费税，一般为 6% 或 7%，各省不同，只有艾尔伯塔省和加拿大的三个自治区没有省消费税。

不过从 2010 年 7 月 1 日开始，在加拿大的部分省份当中，消费税从之前的两个税物品消费税和省消费税合并成了一个统一的销售税，比率为 13%、14%，或 12%。目前为止在加拿大的十个省中，有以下一些省份已经开始收取统一销售税，包括：不列颠哥伦比亚省、新不伦瑞克省、纽芬兰拉布拉多省、安大略省和新斯科舍省。其他的省份还保留着各自的省消费税和物品消费税。

加拿大的居民，如果收入不高，就可以申请销售税退税。退税的额度是根据居民家庭的人数和收入确定的，和买了多少东西没关系。

消费税退税是加拿大联邦政府对低收入人士的一种补贴，是要申请和审核的。

5.7.2 税款缴纳

为了确保对消费税的征收，税法规定：凡是从事销售货物的环节（卖主），必须向购货者征收消费税，然后再由卖主将按规定计算出应缴纳的税款向政府销售局申报纳税。如果某一货物要经过几次转销后才能到达最终消费者手上，则税法规定：对每次流转环节均实施征收消费税。

消费税与我们每个人的生活息息相关。最近几年，大部分省份都将联邦和省里的消费税合并为统一消费税，由联邦政府统一管理。加拿大境内的大部分货物和服务的消费都需要缴纳消费税。安省的消费税是 13%。因为消费税是政府向最终消费者征收的税种，所以，商家有义务代替税务局收取消费税。同时，商家也可以将生意消费中付出的消费税拿回来。作为雇员，为了生意的需要支付了费用，而且这些费用是可以作为雇佣费用抵税的，也可以在报税时向税务局申请将付出的消费税拿回来。

企业年销售额如果在\$500 000 以下，可按季度向销售局申报纳税并归档，也可以选择按月申报、归档，按年度报告的做法。无论是按月或按季申报，均必须在报告期末以后一个月实际缴纳申报的消费税。

企业年销售额如果在\$6 000 000 以下，可按季度报告归档，也可以按月报告归档，但必须在每一报告期后一个月申报和实际缴纳税款。

企业年销售额如果超过\$6 000 000，则按月报告归档，在每月报告归档后的一个月申报和实际缴纳税款。

每年报税结束后，税务局还会给上一年低收入的家庭发放消费税补贴。这个补贴的领取时间段是 7 月 1 日到下一年的 6 月 30 日。

5.7.3 罚款和滞纳金

纳税人因故意或过失而有纳税违规行为的在一定条件下将被征收罚款。纳税人未按期纳税还将被征收滞纳金。纳税人因未按期进行纳税申报或因故意或过失而未按期足额纳税而被征收罚款的，将自纳税期限截止之日起至实际缴足税款时止被加征罚款滞纳金。

5.8 薪资税申报纳税

5.8.1 申报要求

工资税属于联邦政府管辖的税务事项（除魁北克省外）。严格地说，没有工资税，至少是可以说它不是一种独立的税种。人们通常所说的工资税，是指与发工资有关的向税局上缴的减扣款项，一部分是从雇员工资减扣的，也有一部分是雇主贡献的。它包括三个组成部分：退休金(Canada Pension Plan)、就业金(Employment Insurance)和雇员工资的所得税(Income tax)。

5.8.2 税款缴纳

在工资税方面，魁北克省公司除需要为联邦政府减扣所得税和就业金(EI)外，还要拥有魁北克省雇主税号，用于城扣魁北克省自己的退休金计划(QPP)，魁北克省的所得税和其它计划。总之，在魁北克省经营的商家应与魁北克省税局联系，以便了解魁北克省的税号要求。

魁北克省税局联系信息如下：

Revenu Quebec

3800 Marly Street

Ste-Foy oc GIX 4A5

电话：1-800-567-4692

1-514-873-4692

网站：www.revenu.gouv.qc.ca

5.9 税法法定时效期间

理解税法法定时效时间需要首先明确两个概念：

评估通知是指税局在处理纳税人的报税之后，向纳税人发出的一个确认，标明纳税人这年的收入、应缴税款、已付税款、欠税金额，以及退税金额等。

重新评估通知是税局根据新的信息对纳税人发出的再次评估。税局得到的新的信息，有可能是纳税人自己提供的，但往往是税局通过查税程序获得的。这就是说，如果查税查出问题，必然会导致重新评估。

所得税法 152 条规定了一个正常重新评估期限 (Normal Reassessment Period)。这是税法在时间上限制税局对纳税人进行重新评估的一个规则。根据这一规则，重新评估的有效期限是三年时间。也就是说，在正常情况下，如果税局要审查并评估某个纳税人，它必须在这三年之内完成。光在这三年之内开始查税还不行，税局还必须在三年之内发出重新评估 (Notice of Reassessment)。如果重新评估发出的日期过了这三年期限，属于无效。这三年计算的起点是税局在处理纳税人的报税之后，发出的第一次评估通知 (Notice of Assessment) 之日。

因此，我们可以得出结论，在正常情况下，报完税三年之后，税局就不会审查该年的报税了。

当然，这一规则也有例外，如果税局有充分理由认为纳税人有欺诈逃税行为，那它可以不受这三年期限的约束。这就是为什么是“正常”重新评估期限。

另外，所得税法规定，纳税人应将所有有关报税材料保留六年，而安省零售税 PST 立法要求保留七年。希望大家不要将这种保留材料的年限与正常重新评估期限搞混。

第三章 中加税收协定及相互协商程序

1 中加税收协定和相互协商程序概述

我国政府与世界各国以及地区签订的双边税收协定以避免双重征税和防止偷漏税为两大核心宗旨，其中尤以避免双重征税为重。税收协定的签订与实施使其成为我国税法体系的重要组成部分，在避免双重征税方面发挥了重要作用，对于改善国内投资环境、大力实施“引进来”战略以及中国企业“走出去”战略具有重要意义。中国居民赴加投资应当特别关注中加两国的税收协定，理解中加税收协定的相关规则，借助于中加税收协定的规定实施更为有效的税务筹划和商业安排，有效降低投资的税务成本和风险。可以说税收协定是一个成功的国际性商业计划中所必须要考虑到的因素。

1986年5月12日，我国政府与加拿大政府在北京签署了《中华人民共和国政府和加拿大政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》（以下简称“1986年协定”）和《中华人民共和国政府和加拿大政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定的议定书》（以下简称“1986年议定书”）两个文件。在1986年12月29日生效，并于1987年1月1日执行。

1986年协定共二十七条，主体部分包括规定协定的适用范围、双重征税的解决办法、税收无差别待遇、相互协商程序以及税收情报交换五大内容，其中双重征税的解决办法所占篇幅最大，足可体现税收协定把消除双重征税作为核心的目的和宗旨。

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

为税收协定中相互协商程序条款的适用提供了规范依据。中国居民应当特别关注税收协定相互协商程序中的相关规定，理解程序适用的范围、启动、效力等，并且能够积极合法地运用这一程序，从而有效解决跨国税收争议。

2 中加税收协定

2.1 适用范围

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

2.1.1 主体范围

2.1.1.1 如何确定“居民”身份

在适用主体方面，有权适用协定的主体是中国居民以及加拿大居民。是否属于中国居民要按照中国税法的具体规定来判断。作为居民的“人”包括个人、公司和其他团体。1986年协定义定书第一条把“人”的范围扩大至遗产、信托和合伙企业。

2.1.1.2 同时属于中国居民和加拿大居民怎么办

个人既是中国居民又是加拿大居民的，两国政府应当协商确定个人属于一国居民，从而避免个人对两国均承担完全的纳税义务。

公司既是中国居民又是加拿大居民的，两国政府应当协商确定公司属于一国居民。

2.1.2 客体范围

在适用客体方面，中加税收协定适用于中国的企业所得税和个人所得税以及加拿大政府征收的所得税。

协定适用客体的规定与消除双重征税条款相联系，对中国企业投资加拿大产生影响。由于协定的适用客体仅限于所得税，尤其在加拿大仅适用于政府征收的所得税，因此，中国居民在加拿大投资时被加拿大政府征收的除所得税之外的其他税种，在中国无法实施抵免。这

部分税收成本应当纳入投资财务评估的考虑范围之内，以免对今后投资的现金流入产生猝不及防的负面影响。

2.1.3 领土范围

在领土范围方面，协定采用领土原则和税法有效实施原则相结合的方法，在认定中国和加拿大两国的协定适用领土范围时，条件首先要满足属于两国的领土，其次，还要满足保证两国的税收法律能够有效实施。

根据协定的规定，香港、澳门、台湾等地的居民不属于中国税收居民，不能主张适用中加税收协定。

2.2 常设机构的认定

常设机构是指缔约国一方的居民企业在缔约国另一方进行全部或者部分营业的固定营业场所。常设机构的存在与否对于收入来源国的税收管辖权具有至关重要的影响。由于国际税收协定的主要功能是划分居住国与来源国对跨国收入的征税权，从而避免对跨国收入的双重征税，因此，国际税收协定通常采用的原则是，居住国企业在来源国有常设机构的，来源国的征税权受限制的程度低；居住国企业在来源国没有常设机构的，来源国的征税权受限制的程度高。对于赴加投资或者从事经营活动的中国居民来说，是否按照中加税收协定的规定构成在加拿大的常设机构，对于其税收成本具有重要影响。一个最为基本的税收筹划安排即是，如何能够有效利用协定的规定来避免被认定为常设机构。因此，在明确中加税收协定的适用范围后，有必要了解常设机构的概念以及中加税收协定对于常设机构的具体规定。

1986年协定第五条规定了常设机构的概念、正面清单和负面清单。根据协定的规定，常设机构是指企业进行全部或部分营业的固定营业场所。根据协定规定的正面清单，常设机构主要可以分为场所型常设机构、工程型常设机构、代理型常设机构以及服务型常设机构四类。协定规定的负面清单的功能在于阻却上述四种类型常设机构的构成。

2.2.1 场所型常设机构的认定

2.2.1.1 正面清单和负面清单

场所型常设机构的形式有管理场所、分支机构、办事处、工厂、作业场所、使用期在六个月以上的建筑工地、建筑、装配或安装工程以及矿场、油井或气井、采石场或者其他开采自然资源的场所。

可以说常设机构的负面清单主要针对场所型常设机构。根据 1986 年协定第五条第四款的规定，下列情形不构成常设机构：

(1) 专为储存、陈列或者交付本企业货物或者商品的目的而使用的设施；

(2) 专为储存、陈列或者交付目的而保存本企业货物或者商品的库存；

(3) 专为另一企业加工的目的而保存本企业货物或者商品的库存；

(4) 专为本企业采购货物或者商品，或者搜集情报的目的所设的固定营业场所；

(5) 专为本企业进行其他准备性或辅助性活动的目的所设的固定营业场所；

(6) 上述活动的结合所设的固定营业场所，且这种结合使该固定营业场所全部活动属于准备性质或辅助性质。

2.2.1.2 如何进行税收筹划

协定关于场所型常设机构的正面清单和负面清单的规定对中国居民赴加投资经营的税收筹划的影响表现在以下三个方面：

第一，根据协定的规定，辅助机构不属于常设机构，因此，如果企业在加拿大既需要辅助性活动又实施营业活动的，假设商品储存地与销售代理地不一致时，企业最好不要分设辅助机构和营业机构。如果分设，那么辅助机构发生的费用无法扣除营业机构的利润，如果合并设立，那么辅助性费用和准备性费用可以在营业利润中扣除。

第二，协定的负面清单实质上是利用辅助性原则缩小了常设机构的范围，对资本输出一方或者投资经营一方有利，中国居民在利用负面清单时需要理解辅助性原则的含义，作出合理的安排，使得自己的经营活动符合辅助性原则。辅助性原则要求辅助性场所应当具备以下条件：

(1) 辅助性场所与总机构的业务性质有明显差别；

(2) 辅助性场所仅主要对总机构提供服务，一般不与他人有业务往来；

(3) 辅助性场所的业务活动不构成总机构业务的重要组成部分。

第三，如果固定场所不仅为总机构服务，而且与他人有业务往来，或者固定场所的业务性质与总机构的业务性质一致，且其业务为总机构业务的重要组成部分，则不能认为该固定场所是辅助性场所。

2.2.2 工程型常设机构的认定

2.2.2.1 正面清单

工程型常设机构是指连续超过六个月的建筑工地、建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动。

2.2.2.2 如何进行税收筹划

第一，中国居民企业在加拿大实施的建筑工程不满足六个月条件的，也不属于场所型常设机构，因此，最终不构成常设机构。

第二，如果中国居民企业把在加拿大的一项工程实施分包，由分包商实施作业，由总承包商实施监督的，那么总承包商的监督活动超过六个月的会构成常设机构，总承包商监督活动时间的计算按照整个工程的持续时间确定。

第三，如果中国居民企业作为独立监理企业在加拿大从事监督管理活动超过六个月，也会构成常设机构，独立监理企业的监督活动时间的计算按其负责的工程部分所持续的时间确定。

2.2.3 服务型常设机构的认定

2.2.3.1 正面清单

服务型常设机构是指企业通过其雇员或者其他人员在缔约国另一方为同一个项目或者有关项目提供的劳务，包括咨询劳务，且在整个劳务期间的任何一个十二个月中都有连续或者累计超过六个月的劳务。

2.2.3.2 如何进行税收筹划

第一，劳务范围的确定。协定中规定的劳务包括从事工程、技术、管理、设计、培训、咨询等专业的服务活动，如对工程作业项目的实施提供技术指导与协助，但不负责具体施工和作业的服务；对生产技术的使用和改革、经营管理的改进、项目可行性分析以及设计方案的选择等提供的服务；在企业经营、管理等方面提供的专业服务等等。

第二，雇员或者其他人员的确定。根据协定对“雇员或者其他人员”的规定，中国居民企业的员工或者中国居民企业聘用的、在其控制下按照其指示向加拿大居民提供劳务的个人可以构成常设机构。这里需要注意，如果中国居民企业向加拿大客户转让专有技术使用权的同时，也委派人员到加拿大为该项技术的使用提供有关支持、指导等服务并收取服务费，无论服务费是单独收取还是包括在技术价款中，凡是提供服务劳务的时间在任何一个十二个月中都没有超过六个月，那么服务费要视为特许权使用费，按照费用适用 10% 的预提所得税税率在加拿大纳税；如果提供服务劳务的时间在任意一个十二个月中超过了六个月，那么该技术人员构成常设机构，对归属于常设机构部分的服务所得按照营业利润条款在加拿大纳税，但技术转让的特许权使用费性质不变。

第三，时间期限的计算问题。中国居民企业为加拿大某项目提供劳务，以中国居民企业派其雇员为实施服务项目第一次抵达加拿大之日起至完成并交付服务项目之日止作为计算期间，计算相关人员在加拿大停留的天数。如果同一个项目历经数年或者数月，中国居民企业

只在某一个“十二个月”期间派雇员到加拿大提供劳务超过六个月，而在其他期间派雇员到加拿大提供劳务均未超过六个月，仍认为中国居民企业在加拿大构成常设机构，而且该常设机构的在加拿大的应税利润范围是整个项目，不仅仅包含上述的“十二个月”。

2.2.4 代理型常设机构的认定

2.2.4.1 非独立代理人的认定

1986年协定第五条第五款对非居民企业的代理型常设机构作出了规定。代理人的活动使缔约国一方企业在缔约国另一方构成常设机构的，这类代理人是非独立代理人。也就是说，缔约国一方的居民企业在缔约国另一方的代理人按照协定的规定能够构成非独立代理人的，那么该居民企业的代理人就构成在缔约国另一方的代理型常设机构。根据协定的规定，非独立代理人的构成要素有以下四个方面：

(1) 主体无限制。即不要求必须是缔约国另一方的居民，既可以是个人，也可以是场所，还可以是企业的雇员、部门，如果是个人的则不要求具有营业场所。

(2) 代表企业签订合同。“代表”指的是以企业名义签订合同，签订的合同对企业产生法律约束力，合同本身的利益归属于被代理人，代理人没有直接受益于合同。同时，“合同”是指与企业业务本身相关的合同，而不包括其他内容的合同。例如，中国居民企业的员工到加拿大进行招聘，以企业名义与加拿大当地劳动力签订用工合同，但不能据此认定该员工必然是中国居民企业的常设机构，因为其所代表企业签署的合同与企业的经营活动本身内容不一致，属于辅助性的合同。

(3) 经常行使代表权力。“经常”的理解并非绝对、孤立，而是结合企业业务性质以及合同内容来确定，由于企业的业务性质决定其交易数量不大、合同签订数量很少的，也不能必然阻却“经常”的构成。“行使”的理解也并非绝对、孤立，政府更倾向于依照实质重于形式来理解，因此，“行使”不仅包括签订合同本身的行为，还包括实施合同谈判、商定合同细节的行为。例如，中国居民企业的受托人

在加拿大与中国居民企业的所有客户完成了合同细节谈判后，中国居民企业直接邀请其所有客户到中国或者其他第三方国家与其签订合同的，仍然视谈判受托人为中国居民企业在加拿大的非独立代理人，即构成常设机构。

(4) 代理人的活动如果全部属于辅助性活动的除外。所谓辅助性活动，即上述负面清单中所列的各类活动。

综上，一旦中国居民企业在加拿大的代理人构成非独立代理人的，即被认为是中国居民企业在加拿大的常设机构，由此在加拿大产生的营业利润要承担纳税义务。

2.2.4.2 独立代理人的认定

为了限制来源地国的税收管辖权，1986年协定第五条第六款对独立代理人作出了规定。如果缔约国一方企业在缔约国另一方的代理人是独立代理人的，那么这个代理人不构成该企业的常设机构，则其来源于缔约国另一方的营业利润在缔约国另一方不征税。独立代理人是指专门从事代理业务的代理人，其不仅为某一个企业代理业务，也为其他企业提供代理服务，经纪人、一般佣金代理人属于独立代理人。

为了防止独立代理人条款被滥用，协定对独立代理人的独立性提出了要求，如果代理人的活动全部或者几乎全部代表一个企业，且该企业与代理人之间在商业和财务上有密切依附关系的，不能构成独立代理人。在实务中，税务当局在判定代理人是否属于独立代理人时，要求独立代理人至少符合以下两个条件：

(1) 代理人在法律上和经济上独立于被代理企业。主要考虑的因素有代理人商业活动的自由度、代理人商业活动的风险承担主体、代理人代表的企业的数量等。

(2) 代理人实施代理活动，一般按照自身常规业务活动进行，不从事其他经济利益归属于被代理企业的活动。

1986年协定第五条第七款对母子公司之间是否构成代理型常设机构作出了规定。母公司通过投资设立子公司，拥有子公司的股权等形成的控制或者被控制关系，不会使子公司构成母公司的常设机构。但是，子公司有权并经常以母公司名义签订合同，并符合非独立代理

人构成条件的，子公司构成母公司的常设机构。而且，在现实经济活动中母子公司之间常存在较为复杂的跨境人员及业务往来，至于母公司是否能够构成子公司的常设机构需要具体分析。如果中国母公司派其员工到加拿大子公司为加拿大子公司工作，且加拿大子公司对员工有工作指挥权，工作责任及风险完全由加拿大子公司承担，那么加拿大子公司向此类员工支付的费用是子公司内部人员收入分配，不是中国母公司的营业收入，该类员工不构成中国母公司在加拿大的常设机构；如果中国母公司派其员工到加拿大子公司为中国母公司工作，即中国母公司对外派员工的工作有指挥权，并承担风险和责任，在这种情况下，中国母公司向加拿大子公司收取有关服务费时，如果外派员工构成中国母公司在加拿大的常设机构，加拿大政府有权对子公司支付母公司的服务费征收所得税。

2.3 不同类型收入的税收管辖权

中加税收协定将两国居民取得的跨国收入区分为消极所得和积极所得进行征税权的划分，在积极所得中，协定把有关个人劳务所得的规定独立出来加以规定。所谓消极所得是指，没有实施营业活动而获得的投资性所得，如利息、股息、特许权使用费。所谓积极所得是指，通过实质性经营营业活动而取得的所得。对于消极所得和积极所得，居住国的税收管辖权没有很大的区别，但对于来源国的税收管辖权影响很大，同时，结合常设机构的认定，来源国的税收管辖权在一定程度上被加以限制。按照中加税收协定的规定，消极所得包括股息、利息以及特许权使用费；积极所得包括营业利润、不动产使用所得以及财产转让所得。个人劳务所得由于具有特殊性从积极所得中分割出来单独规定。以下将分不同类型的所得对税收管辖权的划分进行介绍，并说明一些税收筹划的空间和方案。

2.3.1 消极所得

中加税收协定规定的消极所得主要包括股息、利息以及特许权使用费。

根据 1986 年协定第十条、第十一条、第十二条的规定，中国居民企业在加拿大设立常设机构取得的投资所得并入其常设机构的营业利润在加拿大征收公司所得税，适用协定的营业利润条款；没有设立常设机构的来源于加拿大的股息、利息以及特许权使用费等投资所得在加拿大征收预提税。因为是中国居民企业的投资所得，因此协定明确了居住地管辖权原则，即中国可以对这部分投资收益征税。同时协定还规定了来源地管辖权原则，但有一定的限制，如果中国居民企业符合受益所有人的，协定限定了加拿大政府适用的税率最高为 15%。由于股息、利息、特许权使用费属于消极所得，协定承认了有限的来源地管辖权原则，对于股息、利息收入的来源地的确定比较简单，但由于特许权使用费在实务中种类很多，比较难界定，因此协定规定了确定特许权使用费来源地的三种方法。根据协定规定的方法，支付特许权使用费的人是加拿大政府或加拿大居民的，来源地是加拿大；支付特许权使用费的人是加拿大居民在中国设立的常设机构的，来源地是加拿大；支付特许权使用费的人是中国居民在加拿大设立的常设机构的，来源地是中国。

2.3.2 营业利润

2.3.2.1 来源国的税收管辖权

根据 1986 年协定第七条第一款的规定，中国居民企业取得来源于加拿大的经营营业利润，中国政府有权向中国居民企业征税；中国居民企业通过在加拿大设立的常设机构取得来源于加拿大的经营营业利润，加拿大政府有权向中国居民企业的常设机构征税；中国居民企业没有在加拿大设立常设机构而取得来源于加拿大的收入或者虽在加拿大设立常设机构但取得的来源于加拿大的收入与该常设机构没有实际联系的，加拿大政府无权向中国居民企业及其常设机构征税。根据 1986 年协定第七条第二款和第三款的规定，加拿大政府有权把在加常设机构课税的利润范围限定在该常设机构产生的利润，而且不包括企业总机构或者其他办事处对该常设机构支付的款项；同时，该常设机构有权扣除其自身进行营业发生的各项费

用，且利润和费用的确定不局限于加拿大一地。但是，该常设机构支付给中国居民企业总机构或者该企业其他办事处的款项以及因借款所支付的利息不能扣除，除非企业总机构或者其他办事处为该常设机构代垫费用，而该常设机构的支付目的是偿还代垫费用。

2.3.2.2 如何进行税收筹划

结合上述消极所得部分内容，由于协定只对特许权使用费作了列举性规定，因此，在商业经营及投资活动中，经营营业收入与特许权使用费的区分比较模糊，这为中国居民在加拿大进行经营活动提供了税收筹划的空间。

对于中国居民在加拿大的特许权使用费等消极所得，加拿大作为来源地政府具有有限的税收管辖权；对于中国居民不涉及常设机构的在加拿大的经营营业收入等积极所得，加拿大政府没有税收管辖权。因此，中国居民应当把其在加拿大的经营活动尽量安排为不涉及常设机构的经营营业收入，避免被认定为特许权使用费，从而规避在加拿大的纳税义务。

1986年协定第十二条第三款规定的特许权使用费有两类，第一类是使用或有权使用文学、艺术或科学著作，包括电影影片，无线电或电视广播使用的胶片、磁带的版权、专利、专有技术、商标、设计、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；第二类是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。

中国居民应当重点把握技术销售、技术服务与技术授权的区分。技术销售是所有权让与，因此其所得属于营业利润或者财产所得，不属于特许权使用费。技术授权所得是使用权让与，因此其所得属于特许权使用费。技术授权通常以许可贸易、特许专营或者合作生产的方式实现。技术服务通常与技术授权或者技术销售一并实施，通常的原则是不涉及常设机构的技术服务收入，与技术销售有实际联系的属于营业利润，与技术授权有实际联系的属于特许权使用费；常设机构提供技术服务的统归为营业利润。税收管辖权划分的规定是消除双重征

税的具体体现。基于税收协定的安排，缔约国一方的居民在缔约国另一方取得的积极收入在满足一定条件下可以免于在收入来源国的纳税义务，而只在其本国纳税；取得的消极收入在满足一定条件下可以在收入来源国适用低税率承担纳税义务。因此，中国居民赴加投资，应当明确哪些类型的收入具有免税、减税或者低税率的税收优惠政策，从而提高其赴加投资计划的可行性和准确性，避免不必要的税收成本。

2.3.3 不动产使用所得

根据 1986 年协定第六条的规定，中国居民使用位于加拿大的不动产而产生的所得，加拿大政府可以向中国居民征税。

“使用的形式包括出租、直接使用以及任何其他形式的使用”。“不动产”的界定按照财产所在地的法律规定确定，但协议规定了最小范畴，即“不动产”应当包括附属于不动产的财产、农业和林业所使用的牲畜和设备、地产的权利、不动产的用益权以及由于开采或有权开采矿藏水源和其他自然资源的权利。同时，协议明确规定船舶和飞机不属于不动产。

中国居民取得来源于加拿大的不动产使用所得，不考虑其是否在加拿大存在常设机构，加拿大政府均有税收管辖权。本条款的规定仅局限于不动产使用所得，对于中国居民转让加拿大不动产而产生的转让收益适用财产所得条款。

2.3.4 财产转让所得

2.3.4.1 不动产转让所得

1986 年协定第十三条就财产转让产生的收益，包括转让各类动产、不动产和权利产生的收益的征税权划分问题作出了规定。

转让不动产取得的收益可以由不动产所在国征税。如果中国居民转让位于加拿大的不动产产生收益的，加拿大政府有权向该中国转让方征税。“不动产”的确定按照协定第六条的规定处理。

2.3.4.2 常设机构营业财产转让所得

转让企业常设机构用于营业的财产中的动产所取得的收益，可以由常设机构所在国征税。如果中国居民企业在加拿大设有常设机构，那么其转让营业财产中的动产产生收益的，加拿大政府有权向该常设机构征税。

2.3.4.3 股权转让所得

中国居民转让其在加拿大居民公司的股份取得的收益，在满足以下任一条件时，来源国有税收管辖权，加拿大税务当局有权征税：

(1) 被转让加拿大居民公司的财产主要直接或间接由位于加拿大的不动产组成。

(2) 中国居民在转让之前参与被转让加拿大居民公司 25% 及以上的股权。除此之外，中国居民转让其在加拿大居民公司的股份取得的收益，加拿大政府无权征税。

2.3.5 个人劳务所得

依国际税收协定规范惯例，1986 年协定对于艺术家、运动员、学生的纳税义务以及董事费、高级管理人员、政府服务等特殊性个人劳务和除上述之外的一般性个人劳务的征税权作出了规定，以下作简单介绍。

2.3.5.1 艺术家和运动员

根据 1986 年协定的艺术家和运动员条款，中国艺术家和运动员在加拿大从事个人活动，不论取得的所得由其本人收取或者由他人收取（演出经纪人、明星公司、演出团体等），加拿大政府均有权就这部分所得征税。艺术家活动包括各种艺术形式的演艺活动、拍摄广告、具有娱乐性质的活动等，艺术家不包括随行的行政、后勤人员。运动员活动包括各种传统竞技比赛，以及具有娱乐性质的活动等等。但是，如果中加两国之间签署了文化交流计划并对上述活动作出了互相免税规定的，不适用协定的规定。

2.3.5.2 学生

根据 1986 年协定的学生条款，中国学生和企业学徒仅由于接受教育、培训的目的而停留在加拿大，其在加拿大取得的、为了维持生活、接受教育或者培训，从加拿大国外收到的款项，加拿大政府应予以免税。要注意，免税的期限限于为完成接受教育或培训所必要的合理时期。

2.3.5.3 董事费和高级管理人员报酬

根据 1986 年协定的董事费条款，中国居民担任加拿大居民公司的董事而取得的董事费和其他类似款项，无论该中国董事是否在加拿大履行董事职责，加拿大政府都有对此项所得的征税权。“其他类似款项”包括中国居民个人以加拿大居民公司董事会成员身份取得的实物福利，如股票期权、居所、交通工具、保险及俱乐部成员资格等。

1986 年协定的高级管理人员条款规定，中国居民担任加拿大居民公司的高级管理职务取得薪金、工资和其他类似报酬，加拿大政府都有对此项所得的征税权。

2.3.5.4 政府服务

根据 1986 年协定的政府服务条款，对加拿大政府支付给向其提供服务的个人的报酬，加拿大政府作为支付国独占征税权。这里的“个人”包括加拿大居民和中国居民。中国政府在加拿大设立的办事机构如果雇佣中国居民工作，那么该项报酬应仅在中国征税。加拿大政府在中国设立的办事机构如果雇佣中国居民工作，那么该项报酬应仅在中国征税。上述所谓“报酬”的范围，是指除退休金以外的薪金、工资和其他类似报酬。关于政府退休金方面，加拿大政府支付给向其提供服务的个人的退休金，仅由加拿大政府征税。但是，如果向加拿大政府提供服务的个人是中国居民并且是中国国民的，那么其退休金收入仅由中国政府征税。政府服务条款最后规定，上述规定不适用于个人向政府进行营业提供服务所取得的报酬和退休金。

2.3.5.5 独立个人劳务

1986年协定的上述规定指向特殊的个人劳务的征税权划分，同时，协定还规定了一般的个人劳务的征税权划分，并对将一般性个人劳务区分为独立个人劳务与非独立个人劳务作出规定。

根据1986年协定的独立个人劳务条款，中国居民个人以独立身份从事劳务活动取得的来源于加拿大的收入，除以下情形外，仅由中国政府征税，符合以下情形之一的，加拿大政府亦有权征税：

(1) 中国居民个人为从事独立个人劳务目的在加拿大设立了经常使用的固定基地（固定基地的判断标准与常设机构类似）。

(2) 中国居民个人在任何历年中连续或累计停留在加拿大超过183天。注意，符合第一种情形的独立劳务收入，加拿大政府仅有权对归属于该固定基地的所得征税；符合第二种情形的独立劳务收入，加拿大政府仅有权对上述连续或累计期间取得的收入征税。

此外，协定还对独立劳务活动进行了列举，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等。

2.3.5.6 非独立个人劳务

根据1986年协定的非独立个人劳务条款，中国居民个人在加拿大受雇取得的收入，中国政府和加拿大政府均有权征税。同时，协定对来源国的征税权作出了限制，即中国居民个人在加拿大受雇取得的收入，同时满足以下三个条件的，加拿大政府无权征税：

(1) 中国居民个人在有关历年中在加拿大停留连续或累计不超过183天。

(2) 该项报酬的实际支付人不是加拿大居民公司。

(3) 该项报酬不是由雇主设在加拿大的常设机构或固定基地负担。

2.4 税收抵免

协定通过对非居民所得的征税权在居民国与来源国之间进行划分，在很大程度上限制了来源国的征税权，能够有效避免双重征税。但协定并没有完全消除来源国的征税权，加拿大政府对中国居民来源于加拿大的收入在满足一些条件或者情形下仍然享有征税权。对于两国政府均有征税权的一项收入仍然存在着双重征税。因此，1986年协定的消除双重征税条款规定了税收抵免制度，其目的和功能就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。因此，中国居民应当特别关注在加拿大取得的收入按照协定被加拿大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。

根据1986年协定第二十一条消除双重征税条款第一款的规定，中国政府对中国居民就来源于加拿大的所得向加拿大政府直接缴纳的所得税，给予直接抵免；对中国居民公司就加拿大居民公司支付给他的股息向加拿大政府间接缴纳（由加拿大居民公司直接缴纳）的所得税，在中国居民公司拥有加拿大居民公司股份不少于10%时，给予间接抵免。同时，直接抵免和间接抵免的数额，不应超过由中国国内税法设定的限额。

可以看到，中国政府允许对来源于加拿大的收入实施直接抵免和间接抵免。同时，为了规范税收抵免在境内的实施，中国政府出台了一系列的相关规定，为境内税收抵免提供依据。

直接抵免与间接抵免适用于不同的情形。直接抵免是指，中国居民企业直接就其境外所得在境外缴纳的所得税额在中国的应纳税额中的抵免。直接抵免主要适用于企业就来源于境外的营业利润所得在境外缴纳的所得税，以及就来源于境外的股息、红利等权益性投资所得、利息、租金、特许权使用费、财产转让等所得在境外被源泉扣缴的预提所得税。

间接抵免是指，境外企业就分配股息前的利润缴纳的外国所得税额中由中国居民企业就该项分得的股息性质的所得间接负担的部分，在中国的应纳税额中抵免。

2.4.1 企业境外所得的税收抵免办法

2.4.1.1 适用范围

第一，中国的居民企业就其取得的境外所得直接缴纳和间接负担的境外企业所得税性质的税额进行抵免；第二，中国的非居民企业在中国境内设立的机构、场所就其取得的发生在境外、但与其有实际联系的所得直接缴纳的境外企业所得税性质的税额进行抵免。间接抵免的适用主体限于中国居民企业。中国居民企业用境外所得间接负担的税额进行税收抵免时，其取得的境外投资收益实际间接负担的税额是指根据直接或者间接持股方式合计持股 20%以上的规定层级的外国企业股份，由此应分得的股息、红利等权益性投资收益中，从最低一层外国企业起逐层计算的属于由上一层企业负担的税额。由居民企业直接或间接持有 20%以上股份的外国企业，限于符合以下持股方式的三层外国企业：

(1) 第一层，单一居民企业直接持有 20%以上股份的外国企业。

(2) 第二层，单一第一层外国企业直接持有 20%以上股份，且由单一居民企业直接持有或通过一个或多个符合本条规定持股条件的外国企业间接持有总和达到 20%以上股份的外国企业。

(3) 第三层，单一第二层外国企业直接持有 20%以上股份，且由单一居民企业直接持有或通过一个或多个符合本条规定持股条件的外国企业间接持有总和达到 20%以上股份的外国企业。

2.4.1.2 境外所得确认时间

来源于境外的股息、红利等权益性投资收益，应按被投资方作出利润分配决定的日期确认收入实现；来源于境外的利息、租金、特许权使用费、转让财产等收入，应按有关合同约定应付交易对价款的日期确认收入实现。

2.4.1.3 合理支出的扣除

居民企业取得来源于境外的所得，应当依法扣除与取得该项收入有关的合理支出后的余额为应纳税所得额。

在计算境外应纳税所得额时，企业为取得境内、境外所得而在境内、境外发生的共同支出，与取得境外应税所得有关的、合理的部分，应在境内、境外应税所得之间，按境外每一国别资产、收入、员工工资支出或其他指标数额占企业全部数额的比例或几种比例的综合比例，在每一国别的境外所得中对应调整扣除，计算来自每一国别的应纳税所得额。分摊比例确定后应报送主管税务机关备案，无合理原因不得改变。

2.4.1.4 抵免限额的确定

抵免限额应当分国不分项计算。

抵免限额=来源于某国的税前应纳税所得额×中国的法定税率。

若从国外分回的是税后利润，需换算为税前利润。抵免限额的作用在于，与境外已纳税款进行比较，二者中较小者，从汇总纳税的应纳税总额中扣减。境外所得涉及的税款，少交应补，多交当年不退，以后五年抵免。

2.4.1.5 境外分支机构亏损的处理

企业在境外设立的不具有独立纳税地位的分支机构发生亏损的，只能用同一国家或地区的其他项目或者以后年度的所得弥补，不得抵减企业在境内或其他国家或地区的应纳税所得额。

2.4.2 个人境外所得的税收抵免办法

对于纳税人从中国境外取得的所得，我国允许其在应纳税额中扣除已在境外缴纳的个人所得税税额。但扣除额不能够超过该纳税人境外所得依照我国税法规定计算的应纳税额。

由于我国个人所得税采用分项税制，对不同的应税所得项目，税法规定了不同的费用扣除标准和适用税率。因此，在计算纳税人境外

所得已纳税额的扣除限额时，必须区分不同国家（地区）和不同应税所得项目分别计算，即遵循分国又分项的原则。

同时，考虑到许多国家的个人所得税采用综合税制，因此，税法进一步规定，同一国家或地区内不同应税项目的应纳税额之和，即为该国家或者地区的扣除限额。在实际扣除境外税额时，实行分国不分项的综合扣除方法。如果纳税人的境外税额低于扣除限额的，应当在中国缴纳差额部分的税款；如果纳税人的境外税额高于扣除限额的，超过部分不退税，但可以在以后年度的扣除限额的余额中补扣，抵扣期限最长不超过五年。纳税人在申报纳税时应当注意，对于其境内、境外的所得，应分别申报计算纳税。纳税人在申请扣除已在境外缴纳的税款时，必须提供境外税务机关填发的完税凭证原件。

2.4.3 饶让抵免

在 1986 年协定中，中加两国达成协议，双方暂不给予对方税收饶让抵免优惠。

所谓税收饶让抵免，是指居住国对本国居民境外所得因来源国给予税收减免而未缴纳的税款视同已缴纳税款从而给予在居住国的抵免。

由于中加双方暂不互相承认税收饶让抵免，因此中国居民取得来源于加拿大的收入并且享受了加拿大的减免税等税收优惠的，中国政府目前尚不承认在加拿大的减免税额，中国居民企业可以在中国抵免的税额是在加拿大实际缴纳的税额。

2.4.4 实务指引

来源于加拿大利息收入的应纳税所得额、抵免限额以及应纳税额的计算：

中国 A 银行向加拿大某公司贷款 500 万元，合同约定的年利率为 5%，该笔境外贷款的融资成本为本金的 4%。2014 年 A 银行收到加拿大公司就应付利息 25 万元扣除已在加拿大扣缴的预提所得税 2.5 万元（预提所得税率为 10%）后的税后利息 22.5 万元。2014 年 A 银行境内应纳税所得总额为 1000 万元。国内税率为 25%。

2014年A银行境外已纳税额=2.5万元；

2014年A银行境外税前收入=22.5÷(1-10%)=25万元；用于计算境外利息收入的抵免限额的应纳税所得额=25-500×4%=5万元；

抵免限额=5×25%=1.25万元；

由于境外已纳税额大于抵免限额，因此2014年度应补缴税额=0，2014年应纳税总额=1000×25%=250万元，未抵免税额=2.5-1.25=1.25万元。因此，下一年度如果抵免限额大于境外已纳税额时，计算应补缴税额的公式为应补缴税额=抵免限额-境外已纳税额-上年度未抵免税额。

2.5 无差别待遇原则

1986年协定的无差别待遇条款规定了中加两国之间在国内税收征管方面的国民待遇原则，即无差别待遇原则，主要涵盖四方面内容：

(1) 国民无差别待遇，即我国国民在加投资应与加拿大国民在相同情况下负担的税收相同或更轻。

(2) 常设机构无差别待遇，即我国企业在加设立的固定营业场所，如果按协定规定构成了常设机构从而负有纳税义务，其负担不能比加拿大居民企业的负担更重。

(3) 间接投资无差别待遇，即我国企业向加拿大企业提供贷款或特许权取得的利息、特许权使用费或其它类似款项，在计算加拿大企业的应纳税所得额时，应对我国企业支付的款项与对加拿大本国企业支付的款项按照同一标准进行扣除，以保证我国企业获得同样的贷款或技术转让条件，在税收上保证相同的竞争地位。

(4) 子公司无差别待遇，即我国企业在美的子公司无论出资形式或比例如何，不应比加拿大其它类似企业税收负担更重。

2.6 税收情报交换

1986年协定第二十四条规定了中加两国政府之间的税收情报交换协作制度框架。中国政府可以根据本条之规定要求加拿大税务当局提供中国居民或者国民在加拿大当地的情报，从而能够更全面地掌握中国居民或者国民的境外收入情况和境外纳税情况，防止跨国偷漏税

的行为。因此，中国居民应当提高自身经营或投资行为的税法遵从度，依法履行纳税义务，避免税收违法风险。考虑到两国的主权地位，本条对这种税收情报交换协作进行了一些限制：

第一，目的限制。即一方要求另一方提供税收情报的，应当以下列三个目的为限进行使用：

- (1) 为了实施中加税收协定。
- (2) 为了实施国内法律。
- (3) 为了防止税收欺诈、偷漏税。

第二，使用限制。即一方获取另一方提供的税收情报后，应作密件处理，仅应告知与本协定所含税种有关的查定、征收人员或当局包括与其有关的裁决上诉的法庭。但可以在公开法庭的诉讼程序或法庭判决中公开有关情报。

第三，被要求一方的交换豁免。即一方不得要求另一方违背另一方的法律或者行政惯例实施，一方不得要求另一方提供泄露任何贸易、经营、工业、商业、专业秘密、贸易过程的情报或者泄露会违反公共政策的情报。

在税收情报交换的国际合作方面，《多边税收征管互助公约》是由经合组织和欧洲委员会于1988年共同发起，1995年生效，并在2011年由二十国集团发起进行修订，目前已向全球开放，是一项旨在通过加强国际税收征管协作，应对和防范跨境逃避税行为、维护公平税收秩序的多边条约。合作内容包括税收情报交换、同期税务检查和追缴税款等。2013年8月27日，我国签署了《多边税收征管互助公约》，但尚未生效。加拿大作为世界经济合作与发展组织(OECD)成员国，早在1995年就签署了该公约，并在国内生效。可以看到，一旦该公约在我国生效，中加两国之间的税收征管合作将主要以此公约为基础全面展开。届时，中加两国之间就各自居民的跨国逃避税行为的打击力度将会极大提高，能够更为有效地维护两国的税收利益。

3 中加税收协定相互协商程序

3.1 中加税收协定相互协商程序的法律依据及我国相关规定

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

相互协商程序即是两国主管当局为解决上述争议，在双边税收协定相互协商程序条款的框架内共同协调磋商的机制。1986年协定第二十三条协商程序条款为两国主管当局之间的协商解决机制提供了法律依据。

3.1.1 中加税收协定相互协商程序条款

1986年协定对相互协商程序的规定为：

(1) 当一个人认为，缔约国一方或者双方的措施，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，将案情书面提交本人为其居民的缔约国主管当局；或者如果其案情属于第二十二条第一款，提交给本人为其国民的缔约国主管当局。此项申请应说明要求修改征税的依据。

(2) 上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决，以避免不符合本协定的征税。

(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第二款和第三款的协议，可以相互直接联系。为有助于达成协议，双方主管当局可以进行会谈，口头交换意见。

3.1.2 中国《税收协定相互协商程序实施办法》

税收协定中的协商程序条款授权了缔约国主管当局通过相互协商来解决在解释或实施税收协定时发生的困难或疑义。相互协商程序的启动要历经两个阶段，第一阶段是纳税人向其居民国主管当局就缔约国一方或双方已导致或将导致不符合税收协定规定的税收措施提出异议，主管当局收到纳税人提交的案情后，对案情进行审查；第二阶段是主管当局认为纳税人提出的异议合理并且不能单方面圆满解决的，则启动相互协商程序，通知另一方主管当局，并展开谈判。

我国新颁布的《税收协定相互协商程序实施办法》（以下称《实施办法》）即是主要针对第一阶段，也就是纳税人如何申请启动阶段而制定的程序性规范。《实施办法》对申请启动相互协商程序的适用主体、情形、申请时限以及税务机关如何受理申请和反馈结果等问题进行了规定。根据现行的《实施办法》，纳税人申请启动相互协商程序要经过两个环节，第一个步骤是申请人向负责其个人所得税或企业所得税征管的省税务机关提出书面申请，由省税务机关决定是否受理该申请；第二个步骤是省税务机关受理申请后上报税务总局，由总局对申请进行审核并最终决定是否启动相互协商程序。

3.2 相互协商程序的适用

3.2.1 符合条件的申请人

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

也就是说，只有在申请人为中国税收居民的情况下，中方主管当局方可受理其申请并就其所遇到的税收协定问题与美方主管当局进行相互协商。例如，若中国居民企业在对加投资时采取的是间接持股方式，即通过在境外设立 SPV 来持股加拿大被投资公司，如果 SPV 与加拿大国内收入局就税收协定适用问题产生争议，虽然该 SPV 为中资公司，但因为其并非中国税收居民，该 SPV 将无权请求中国主管当局启动相互协商程序。但如果该 SPV 被认定为境外注册中资控股居民企业，那么即使其并非依照中国法律成立的法人，该 SPV 也将有权依据其中国税收居民身份请求中国主管当局就税收协定问题启动相互协商程序。同理，不具有中国国籍，但属于中国税收居民的外国人若与其他国家就税收协定问题产生争议，也有权向中国主管当局申请启动相互协商程序。

此外，相互协商程序条款规定，如果案情属于第二十二条第一款（无差别待遇），申请人可以将案情提交至本人为其国民的缔约国主管当局。此处中国国民，是指具有中国国籍的个人，以及依照中国法律成立的法人或其他组织。

3.2.2 相互协商程序适用的范围

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

双方仍可以就税收协定特定条款解释及适用过程中的问题适用相互协商程序。

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

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

（2）对常设机构的判定，或者常设机构的利润归属和费用扣除存有异议的；

（3）对各项所得或财产的征免税或适用税率存有异议的；

（4）违反税收协定非歧视待遇（无差别待遇）条款的规定，可能或已经形成税收歧视的；

（5）对税收协定其他条款的理解和适用出现争议而不能自行解决的；

（6）其他可能或已经形成不同税收管辖权之间重复征税的。

3.2.3 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。

3.2.3.1 转让定价的特殊性

转让定价问题在相互协商程序中的特殊性体现在以下几点：

（1）转让定价案件中，申请人通常是因境外关联方受到了转让定价调查，而申请居民国主管当局启动相互协商程序。换言之，申请人是转让定价调整的利益关联方，而并非是有可能被直接调增利润的受调查企业。

（2）转让定价并非是一门精确的科学，同样的事实条件下适用不同的转让定价方法产生的结果可能大相径庭，因此在转让定价问题上立场不同的各方很容易产生分歧。

(3) 各国关于转让定价引起的初次调整以及相应调整问题已经在公平交易原则的基础上达成了一定共识，但对于转让定价中的二次调整问题，各国可能有不同的规定。

值得注意的是，相较被取代的《中国居民（国民）申请启动税务相互协商程序暂行办法》，2013年颁布的《实施办法》中并未包括关于特别纳税调整的适用情形。因此现阶段纳税人希望就转让定价问题申请启动相互协商程序时，应该依据的是《特别纳税调整实施办法（暂行）》中相关的条文规定，而具体的实施办法仍需等待总局的后续发文。

3.2.3.2 有针对性的启动程序

关联交易一方被实施转让定价调查调整的，应允许另一方做相应调整，以消除双重征税。相应调整涉及税收协定国家（地区）关联方的，经企业申请，国家税务总局与税收协定缔约对方税务主管当局根据税收协定有关相互协商程序的规定开展磋商谈判。涉及税收协定国家（地区）关联方的转让定价相应调整，企业应同时向国家税务总局和主管税务机关提出书面申请，报送《启动相互协商程序申请书》，并提供企业或其关联方被转让定价调整的通知书复印件等有关资料。

3.3 启动程序

3.3.1 申请时效及条件

相互协商程序是通过缔约国之间双边税收协定赋予缔约国纳税人的权利救济程序，制定该程序的目的是为保证税收协定的实施及有效消除国际双重征税。但需要注意的是，申请该救济程序的权利存在期限，根据OECD税收协定范本中的规定——当事人应在不符合税收协定规定的征税措施第一次通知之日起三年内提出申请。

在中国对外签署的大部分税收协定中，关于申请启动相互协商程序的期限规定与OECD税收协定范本相同，但在中国与英国、意大利等国家之间的税收协定中关于申请期限的内容与范本存在差异。如中英之间税收协定未对申请的期限予以规定。根据英国国内法律规定，

启动相互协商程序的申请应在需协商事项发生后的6个纳税年度内提起，如果税收协定中的期限更长，则以税收协定规定为准。我国国内法规尚未对该类问题进行明确，但从OECD范本解释中来看，范本中提供的三年是建议的最短时限，若协定中未约定期限的，应认为该期限至少不低于三年。

关于该期限的开始点，也就是纳税人有权申请启动协商程序的时间节点如何确定，OECD税收协定注释中并未给出明确的界限，该问题一般由各国通过国内法进行规定。如加拿大规定，在一起加拿大发起的转让定价调查中，纳税人接到有关于调整数额的初步书面通知后可向加拿大当局申请启动相互协商程序。关于这一问题，我国尚未做出明确规定，根据我国《实施办法》规定：如果中国居民（国民）认为，缔约对方所采取的措施，已经或将会导致不符合税收协定所规定的征税行为，可以按规定向省税务机关提出申请。但如何认定存在“将会导致不符合税收协定所规定的征税行为”难以明确。另根据《办法》第十四条第四款：“申请人提供的事实和证据能够证实或者不能合理排除缔约对方的行为存在违反税收协定规定的嫌疑”，可以得出当事人对违反税收协定的事项负有举证义务。

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

3.3.2 税务机关对申请的处理

根据OECD税收协定范本条款中的用语“上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决”，可以看出一国税务当局对是否应当事人的申请启动相互协商程序有一定的自由裁量权利。但税务当局何时可以拒绝当事人的申请，当事人是否有权诉至法院要求税务当局启动该程

序？这些问题在 OECD 协定解释中并没有明确的答复，通常情况下这些问题都会留待各缔约国通过国内法规范。

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

如加拿大国内的相关规定，在加拿大发起的税务调查中，税务局有义务告知纳税人其申请启动相互协商程序的权利。当纳税人向加拿大税务主管当局提交申请时，主管当局有权决定是否批准，并且如果主管当局决定拒绝纳税人的申请，该项决定具有终局性，此后纳税人将无权对该决定提起复议或行政诉讼。

根据《办法》规定，我国纳税人提出启动相互协商程序的申请需经两个步骤：

(1) 向其所在的省级税务机关提出申请，由省级税务机关决定是否上报总局。

(2) 税务总局对上报的申请进行审查并决定是否启动相互协商程序。从《办法》可以看出，在该程序中省级税务机关只是对纳税人申请的材料进行审查而无权最终决定是否启动相互协商程序。如果纳税人对省级税务机关不予受理的决定不服，将有权进行异议申请。但对总局收到上报申请后决定不予受理时，该决定将具有终局性，纳税人无权再提出异议。

3.4 法律效力

3.4.1 相互协商程序结果的法律效力

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

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

(1) 适用第三条第二款对本协定未定义的名词进行解释；

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

3.4.2 相互协商程序与生效的税收和解或司法判决的关系

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

3.4.3 保护性措施

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

理论上启动其他救济程序不会对相互协商程序产生影响，两者应属于平行关系。但事实上若其他救济程序产生了结果其必将对案件产生巨大影响，因此许多国家会通过国内法规定，若当事人希望启动相互协商程序解决税收争议，该当事人应中止其他正在进行中的救济程序。

在这种情况下，如果当事人希望通过相互协商程序来解决税收协定问题，可以选择在申请启动程序的同时向法院提起行政诉讼并请求延期审理来中止诉讼时效，采取保护性措施保全其请求司法救济的权利。

3.5 仲裁条款

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

4 如何做好中加税收协定争议的防范工作

4.1 什么是中加税收协定争议

中加税收协定争议是指中国与加拿大因双方之间签订的税收协定条款的解释和适用而引发的争议，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）与收入来源地国（加拿大）之间就中加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（加拿大）之间基于中加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加拿大两个主权政府之间的税务争议。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。

4.2 中加税收协定争议产生的主要原因及表现

本指南所称中加税收协定争议是中国投资者与加拿大税务当局或者中国税务当局之间的税务争议，两者在法律地位上是不平等的。此类争议产生的主要原因有二：其一是中国投资者在赴加投资的决策阶段没有全面周详地考察中加税收协定及加拿大当地税法的具体规定，致使投资项目在加拿大落地后一些尚未识别的税务成本增加；其二是中国投资者在一些具有争议的涉税问题上与加拿大税务当局以及中国税务当局没有事先进行有效的沟通，由此引发税务争议。以下是一些常见的中加税收协定争议的表现：

4.2.1 双重税务国籍

中国居民企业在加拿大依据加拿大法律设立了项目投资公司，但公司的实际管理机构仍然设置在中国境内时，这一项目投资公司根据中国税法以及加拿大税法的规定既是中国居民企业又是加拿大居民企业。如果项目投资公司没有与中国税务当局以及加拿大税务当局事先协商确定其单一税务国籍的，那么将无法享受税收协定优惠，由此可能引发税务争议。

4.2.2 受益所有人身份被否认

中国投资者在加拿大获取股息、利息或者特许权使用费等消极收入时，应当向加拿大税务当局证明自身的受益所有人身份，从而适用中加税收协定规定的优惠税率，降低在收入来源地国的税负。如果中国投资者作为受益人没有实质上的经营管理活动，是一个空壳公司或者导管公司，那么其受益所有人的身份将会很难被加拿大税务当局认可，由此可能引发税务争议。

4.2.3 营业利润与特许权使用费区分争议

中国居民企业或个人向位于加拿大的商业客户提供技术服务并收取技术服务费的，该笔收入属于税收协定规定的营业利润，中国居民无须在加拿大缴纳所得税。但是，如果中国居民的技术服务行为兼具技术授权使用行为的，容易引发税务争议。这种混合行为极易被加拿大税务当局全盘认定为技术授权行为，中国居民收取的费用属于特许权使用费，因此要求中国居民在加拿大缴纳所得税。中国居民应当事先主动做好区分，明确技术服务与技术授权的两部分收入，避免税收成本的增加。技术服务费与技术授权费的区分问题是税收协定争议高发地带。

4.2.4 常设机构的认定争议

中国投资者在加拿大获得营业收入是否应当在加拿大履行纳税义务很大程度上取决于常设机构的认定。通常，中国投资者在加拿大的场所、人员构成常设机构的，其营业利润应当在加拿大纳税。中国

投资者应当尽量争取避免其在加拿大设置的场所、人员被加拿大当局认定为常设机构。因此，常设机构的具体认定问题容易引发税务争议，同时也是中国投资者应当着重关注的税务风险点。

在场所型常设机构认定方面，协定规定专为准备性、辅助性目的设立的场所且其全部活动属于准备性或辅助性活动的，不属于常设机构。如何认定准备性、辅助性活动和目的，是中国投资者与加拿大税务当局之间的争议高发点。

在工程型常设机构认定方面，如果中国投资者或者经营者为加拿大商业客户提供工程服务的，应当高度审慎地遵循税收协定关于常设机构认定规定，尤其是工程期限的把控，同时准确区分工程地与场所的区分，以免引发争议。

在服务型常设机构认定方面，要审慎把控雇员的服务时限，避免超过期限而被认定为常设机构。此外，中国经营者既提供技术转让又提供技术支持服务的，应当避免超时限而被认定为常设机构。

在代理型常设机构认定方面，中国投资者或者经营者要确保其在加拿大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加拿大的常设机构。

4.3 妥善防范和避免中加税收协定及加拿大税法的具体规定

中国投资者与加拿大税务当局一旦产生税收协定争议，可以通过启动相互协商程序加以解决，但这一协商机制的缺点在于缺乏时限规定，可能使得各个程序阶段久拖不决，导致争议解决效率低下，对中国投资者产生更为不利的影响。因此，中国投资者应当注重增强防范和避免中加税收协定争议的能力，尽力避免在项目投资或经营过程中产生与加拿大税务当局之间的税务争议，强化税务风险管理，确保在加投资或经营能够实现最优化的经济目标。

4.3.1 全面了解中加税收协定及加拿大税法的具体要求

防范中加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加拿大税法以及中加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

别税务风险，合理地进行税务规划，严格按照加拿大税法及中加税收协定的具体规定安排自身的投资、经营活动。

4.3.2 完善税务风险的内部控制与应对机制

中国企业作为赴加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加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。

4.3.3 与加拿大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加拿大税法、中加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，进一步做好与加拿大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，就一些关键税务风险点的处理与加拿大税务当局开展充分的沟通和交流，努力获得加拿大税务当局的承认或者谅解，必要时可以启动在加的预约定价安排程序以及事先裁定程序，尽力将税务争议风险进行锁定。

4.3.4 寻求中国政府方面的帮助

检索和考察加拿大税法以及中加税收协定的具体规定是中国投资者不得不为但又十分困难的一项工作。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加拿大使领馆经商处、加拿大中国总商会、加拿大驻中国大使领馆商务处及中国商务部研究院海外投资咨询中心等。

4.3.5 寻求税法专业人士的帮助

中国投资者应当在决策阶段及时寻求税务律师、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优势进行周详的税法尽

职调查，制定合理的税务筹划方案，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。税法专业人士的服务可以使赴加投资经营决策更为有效。

第四章 加拿大转让定价概览

1. 概述

1.1 跨国关联企业交易及转让定价

1.1.1 跨国关联企业

联合国和经合组织范本中第9条第1款规定，凡符合下列其中之一便构成关联企业：

1. 缔约国一方企业直接或间接参与缔约国另一方企业的管理、控制或资本；

2. 同一人直接或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。

一般认为，跨国关联企业包括总机构与其分支机构之间、同一总机构的不同分支机构之间、母公司与其子公司或孙公司之间、同一母公司的不同子公司或孙公司之间等这样一系列关系的企业。

目前国际上通用的界定关联企业的方法主要有：

(1) 股权测定法

通过企业间相互控股比例来看是否构成关联企业是比较典型和常用的方法，从法律角度看，应该到达50%的控股比例才构成关联企业，但是现实中，一般的股份制企业股权都比较分散，通常20-30%就能实际控制对方，各国控股比例标准各异：美国、瑞士、新西兰、新加坡、韩国50%以上，挪威30%，德国、西班牙25%，俄罗斯20%均可构成关联企业。

(2) 实质重于形式

加拿大、南非把不按市场价交易的有特殊利益往来的企业界定为关联企业；美国规定双方有同一家庭成员、领导与被领导等关系都界定为关联企业。

(3) 价格判定法

只要双方的交易价格不符合市场交易的规定，就界定为关联企业，而不管是否达到控股比例或者其他的形式。

(4) 避税地（港）特殊处理法

各个企业通过利用避税地的各种优惠政策，设置各种形式的空壳公司来达到避税的目的，不少国家对境内企业设在避税地的企业进行交易也按关联企业对待。

1.1.2 转让定价

(1) 定义

转让定价（Transfer Pricing）指公司集团内部机构之间或关联企业之间相互提供产品、劳务或财产而进行的内部交易作价，通过转让定价所确定的价格称为转让价格（Transfer Price）。

国际转让定价是指发生在跨国公司集团内部交易方面的转让定价，一般不受市场供求关系的影响，关联企业内部为谋求利润最大化，以内部确定的价格进行交易。

(2) 采取内部转让定价的原因

① 税务原因

A. 减少或规避所得税

跨国公司的子公司遍布在世界各地，各子公司要向所在国缴纳所得税。各国和各地区的税负和税率不同，同样的利润总额在不同的所得税条件下所需缴纳的所得税额不等。公司可以选择税率较低的国家 and 地区缴纳所得税，此时缴纳的所得税最少，从而减少和规避所得税税负。

B. 减低或躲避所得税

按照国际惯例，世界各国对跨国公司在本国境内取得的消极收入如股息、利息、租金等要征收预提所得税。一般对其所得征税是不做任何扣除的。预提所得税的税率在 20%左右。跨国公司可以把这些所得利用转让定价加以转化，来规避预提税。

C. 减轻和消除关税负担

跨国公司对设立在高关税税率国家的子公司，进口其他国家子公司的产品价格要压低；相反，对设立在低关税税率国家的子公司，进口产品价格相对要抬高，从而减少整体跨国公司缴纳从价计征的关税。

D.增加外国税收抵免额

外国税收抵免额越大，母公司所在国实际缴纳税款越少；在分国限额下，可以把亏损子公司的亏损额转移到盈利的子公司，可增加抵免限额；在综合限额法下，如果利润越大的子公司所在国税率越高，则抵免额越大，进行转让定价转移，就可以达到避税的目的。

② 非税务原因

跨国公司出于扶植国外新建公司，增强竞争优势、避免外汇风险、加速成本会后和利润汇回等考虑也会采用内部转让定价。

转让定价在跨国公司的经营管理中发挥着重要作用，没有转让定价，跨国公司就无法牟取高额利润，跨国公司的经营战略也就很难实现。

转让定价问题并非是一个单纯的国际避税问题，它具有双重功能，可以为跨国公司的避税和管理双重目标服务，因而在实践中很难判定转让定价是出于避税还是经营管理的需要。

转让定价发生在关联企业进行交易的各个领域，包括商品交易、企业间贷款、无形资产转让使用、劳务提供、固定资产租赁、资金融通等等。

③ 独立交易原则

判定企业之间关联交易是否适当及合理的原则通常为独立交易原则。独立交易原则是指：关联企业之间发生的收入和费用应按照无管理关系的独立企业之间进行的交易进行分配，企业之间的关联关系不能影响利润在二者之间的合理分配。该原理虽然简单，但实际上如何判定关联交易作价水平符合独立交易原则是非常困难的。在判定关联交易作价水平是否符合独立交易原则时，应当列入考虑范围的重要因素有很多，包括但不限于该交易的类型以及该交易发生时所处的经济环境。上述因素不仅会影响到补偿金额转让价格，还会影响具体

支付的形式。例如，既定的补偿可能是一次性支付，也可能采取在预先约定的时期内分阶段支付特许权使用费的形式来实现。

1.2 常见的关联交易概述

1.2.1 有形资产的销售

有形资产是指企业所拥有的所有实物资产。有形资产的销售既包括原材料、在产品及产成品销售，即通常所说的库存销售，也包括在企业日常运营以及生产产品过程中所使用的相关机器和设备的销售。购买或销售商品是关联方交易最常见的交易事项。例如，企业集团成员之间相互购买或销售商品，从而形成关联方交易。这种交易由于将市场交易转变为公司集团的内部交易，可以节约交易成本,减少交易过程中的不确定性，确保供给和需求,并能在一定程度上保证产品的质量和标准化。

一般情况下，母公司会向其旗下的生产企业提供开展生产经营所必需的机器和设备，该行为可能是对现存子公司提供支持的一种手段，也可能是以出售完整生产线的形式对新公司进行“首建”投资。另外，机器和设备可能是从非关联方购买的，也可能由母公司制造或者是母公司（或其他生产企业）不再需要的旧机器或设备。税法通常规定机器或设备的转让（不论新旧，制造或是购买）应该收取或支付符合独立交易原则的转让金，并且该转让金的金额与机器或设备在转让时的市场公允价值基本保持一致。

就机器或设备的转让，除上述一般原则，还存在其他原则。其他原则通常适用于一般重组业务中，或者是非法人企业（或公司的海外分支机构）转变成法人企业。一些国家可能会在其国内法范围内或在其条约体系中设立推迟税收缴纳的条款，否则会导致以市场公允价值直接出售资产的结果。需要考虑的另外一种可能性是整体业务转让是否会带来税收影响。相对于资产（例如单件厂房和设备）转让，整体业务转让指的是资产、相关负债以及商誉或无形资产的捆绑销售。

1.2.2 无形资产的转让

按照经合组织转让定价指南的对于无形资产转让定价的最新定义，“无形资产”它既非实物资产、也非金融资产、它是可被拥有和控制以用于商业活动、而且独立企业之间在可比情形下对其使用或转让会支付对价的一种资产。

在转让定价领域，无形资产通常分为两大类。第一类包含技术型无形资产，它是由制造商的生产活动或研究开发（R&D）所创造的。第二类包含营销型无形资产，即通过市场营销、分销和售后服务所创造，这些无形资产是那些即使在公司的资产负债表上可能不具有帐面价值，但仍具有相当价值的资产。也可能存在与它们有关的相当的风险（如合同或产品方面的责任和对环境的损害）。

无形资产在相关实体之间转让，通常有四种方式：

- (1) 直接出售；
- (2) 没有报酬直接转让（如通过赠送的方式等）；
- (3) 以特许权使用费换取的许可（基于销售额百分比或单位总额等的一次性或定期付款）；
- (4) 免特许权使用费的许可。

1.2.2.1 技术型无形资产

除了某些特例，如享受特殊税收减免的业务重组外，任何国家的税务机关一般都不接受无偿转让无形资产。通过特许方式转让无形资产是最常见的。

关联方之间无形资产的销售的定价原则通常与有形资产销售的定价原则一致，即该资产在出售时的符合独立交易原则的市场公允价值。一些国家的税务当局，如加拿大国内收入局规定，如果关联企业间在销售或特许使用无形资产时，同时为具有独立竞争地位的第三方提供了相同或类似的无形资产，那么可以用可比非受控价格法来检测关联企业间的这项转让定价是否符合独立交易原则的要求。

专利和非专利专有技术是技术型无形资产的主要类型。

专利是政府授予发明人的发明，在一段时间内免受他人使用的保

护性权利。就保护期间而言，不同的国家针对相同或类似的专利会设定不同的保护时间，即使在同一国家内，专利的保护时间也会因产品、领域的不同而产生差异。专利可以成为有效的进入壁垒，如产品专利，使其创造者在专利期内对该产品的生产具有完全垄断的权利；也可能并不构成有效的进入壁垒，可被相对简单的设计绕过或只是覆盖产品很小的方面，比如某些生产过程专利。

专有技术是指为直接和同等条件下进行某项产品或工艺的工业复制所需要的所有未经透露的技术信息，无论其能否受到专利保护；并且由于专有技术是从经验中获得的，制造商仅从对产品的检验和对技术工序的知识是不能了解的。因此，专有技术包括秘密的工序、配方或其他涉及行业、商业或科学经验、未包括在专利之内的秘密信息。任何对专有技术的披露都会实质性地减少该资产的价值，专有技术经常在跨国公司集团的商业活动中起着重要作用。

1.2.2.2 营销型无形资产

营销型无形资产包括但不局限于商标、商号、企业商誉、成熟的销售团队、以及存在的为客户提供服务和培训的能力。商标是产品的独特标识，以名称、标志等形式呈现。商号是该组织经营业务时使用的名称。尽管商标是针对产品而言的特定无形资产，而商号是针对公司的特定无形资产，但在市场环境下，有时两者会被认为具有相同的含义。对于产品而言的特定无形资产适用于特定产品，当某商品第一次被冠以该名称销售时该商标价值为零，其价值是由市场营销或销售机构在产品生命周期中培养出来的。这对关联交易定价很重要，因为当新市场首次引进某产品时，该商标通常没有或有很少价值（尽管它在已开拓的市场上具有很高的价值）。

对于公司而言，特定无形资产是指适用于公司销售的所有产品。例如，“施乐”适用于施乐公司生产和销售的复印机。实际上“施乐”这个词在许多市场中已经成为“复印”的同义词。品牌的力量意味着该类无形资产包括新的以及现有的产品，并且在产品被引入市场时，该类无形资产在大多数市场上具有价值。

商誉代表了公司积累的声誉，有时也用作商号的同义词。具有良好商誉的公司拥有成熟的销售团队，他们熟悉公司的情况、客户及产品，并能有效地销售产品。这不仅涉及到售前活动，还涉及到售中和售后等活动。售前服务可使潜在客户产生兴趣，建立概念实证，进行有效的产品演示，从而带来销售，这在医疗保健、保险和软件行业是非常突出的特点。而在其他一些行业，售后服务以及培训客户如何使用产品是极其重要的。另外，在一些特定行业中，无形资产是保持一个公司得以运营的唯一力量。

一些营销型无形资产（例如商标）可能受到有关国家的法律保护，只能在经所有者允许后用于相关产品或服务。营销型无形资产的价值取决于很多因素，包括过去按有关商业名称或商标提供的商品或服务的质量而培养起来的该商业名称或商标的声誉和信用、质量控制的程度和持续的研发、所销售产品和服务的分销和可获得性、为使潜在消费者熟悉产品或服务而发生的推广费用（特别是为建立与分销商、代理或其他推广部门之间的支持关系网络而发生的广告和营销支出）的范围和成功、借助该无形资产将要进入的市场的价值、该无形资产按法律所产生的权利的性质等。

1.2.2.3 混合型无形资产

现实状况中，有时候很难将所有无形资产准确的区分为技术型或者营销型无形资产。部分无形资产可能兼具两者的特点。例如，商誉可能是由于某公司有史以来生产具有“领先优势”的高品质产品而形成的，而产生此类商誉的显然是技术型无形资产。

更具复杂性的是软件产品。将软件作为一种产品出售、还是作为无形资产进行许可往往会有不同的税务影响。在将软件转让给客户时，往往既包含销售也包含许可的元素。如果软件被认定为无形资产，那么它是技术型无形资产还是营销型无形资产呢？无论答案如何，对于关联交易定价而言，该无形资产的法律所有权和经济所有权归属于谁？开发者从任何使用者收取的报酬是否符合独立交易原则？这才是最为重要的问题。

1.2.3 提供劳务

几乎每个跨国公司集团都必须作出安排，使其成员能得到范围广泛的各种劳务，特别是行政、技术、财务以及商务服务。劳务还可能包括对整个集团的管理、协调以及控制功能。提供这些劳务的成本最初由母公司、某个具体指定的集团成员（“集团服务中心”）或另一集团成员承担。需要劳务的独立企业，可以从专门经营该种劳务的劳务供应商那里获得，也可以自己完成这项劳务（如内部劳务）。与此类似，需要某种劳务的跨国公司集团成员可以直接或间接从独立企业获得此劳务，或从同一跨国公司集团的某一个或多个关联企业获得（即集团内劳务），还可以自己完成这项劳务。集团内劳务除了那些一般由内部提供的劳务（如企业为自己进行的，诸如集中审计、财务咨询、职员培训）之外，还包括那些通常可从外部独立企业获得的劳务（例如法律和会计服务）。集团内提供劳务的安排有时会与转移货物或无形资产（或无形资产的许可使用）的安排联系在一起。在某些情况下，比如包含服务条款的专有技术合同，很难确定无形资产转让或许可使用与提供服务之间的确切界线。通常在转让技术的同时会附加一些其他劳务。

服务费的定价是困难的转让定价问题。一般来说，每个国家都要求关联方在向海外关联方提供任何服务时，应收取符合独立交易原则的费用。在许多国家，独立交易价格被定义为提供服务的成本，以及通常在此基础上附加小额利润的加成。此外，关联方在纳税申报时，只可以抵扣其直接受益的服务所对应的符合独立交易原则的服务费。（如何决定服务接受方是否直接受益是一个重大的问题。）

1.2.4 融资交易

与适用于其他性质的关联交易相同，独立交易原则也普遍适用于关联方之间的融资安排。在开展关联融资安排分析时需要考虑的因素包括：

- 贷款的利率（无论是固定还是浮动）；
- 贷款金额；

货币种类；

借款方的信誉（包括是否提供了贷款担保）。

税务机关可能会参考第三方之间是否会按照关联方之间所设定的利率收取利息，来评估这一利率是否过高或过低。此外，借款方所属国家的税务机关可能会质疑在目前的借款条件下，第三方是否愿意向盈利和偿债能力基本相当的贷款方提供借款。在评估后一个问题的答案时，当地税务局还会参考借款方的债资比。

如果税局机关认为借款方所支付的利息过高（因利率过高或因为借款金额过大），可能会引发以下后果：

（1）应计或已支付利息可能会被禁止在税前扣除，从而增加纳税人在当地的税收负担；

（2）所支付的利息可能被视为股息，这可能会导致额外的预提税。

关联方之间的融资交易的一种主要形式就是资本弱化，即调整企业资本结构，降低自有资本的同时，通过直接或间接贷款以及信贷等方式增加外来资本，增加纳税时的利息扣除。许多国家，尤其是发达国家，都有特殊的资本弱化规则或条例。在跨国融资安排建立之前，了解并遵守有关国家使用的关于债资比的特定规则和条例是非常重要的工作步骤。比如加拿大规定的债务与净资产的比例为 2: 1，超过了此比例即满足资本弱化条例，其多余部分的债务所支付的利息，在支付给非居民时既不能扣除，也不能向以后年度结转。

2. 加拿大转让定价监管环境

（1）1997 年以后，加拿大原所得税税法 69 分部第 2 节和第 3 节的规定被调整，取而代之的是税法修正案中的第 247 分部第 2 节。该节适用于普通纳税人、合伙企业合伙人与税收上的非居民之间的没有按独立交易原则来进行的交易活动。

（2）转让定价方法

1987 年 2 月 27 日，当时的加拿大税务局(Canada Revenue Agency—后更名为 Canada customs Revenue Agency) 以信息公告 (Circular) 的形式发布了“国际交易的转让定价” (Circular 87-2)，开始引

入转让定价制度，加拿大的转让定价调整方法和 OECD 准则保持了较高的一致性，加拿大目前实行的转让定价方法包括：传统的转让定价方法（即可比非受控法、再销售价格法和成本加成法）及利润法（即利润分割法和净利润法）。加拿大国内收入局认为，一般情况下传统交易方法优于交易利润法，所以在适用的次序上应先考虑传统方法。在传统方法中，可比非受控价格法（Cup）理论上是最优的，因为它具有较强的可比性。在交易利润法中，利润分割法优于净利润法。纳税人在选择适用其中一种方法后，不得随意更改，除非他能证明新的方法更符合独立交易原则的要求。

（3）预约定价安排

加拿大重视预约定价安排特别是双边预约定价的运用。因为预约定价属于事前调整，把跨国公司转让定价受到调整的风险限制在转让定价发生之前。加拿大于 2001 年 3 月 16 日以 94-4R 替代了 1994 年颁布的 94-4 “预约定价安排”，加拿大税务当局将预约定价安排座位一种行政管理服务。加拿大税务当局认为 APA 对纳税人和税务当局都是有益的，这种利益包括节约的时间成本、对重复发生的复杂事件的有效解决、对转让定价问题的确定、在处理以往年度转让定价调查的潜在应用上及将国际税收风险降至最低。

（4）对集团内劳务定价的监管

加拿大对集团内劳务的转让同样强调独立交易原则，提供劳务的公允价格应当是独立的、或者无关联方之间类似条件下的交易，对所提供的相同或类似劳务的价格。一般而言，如果一个成员提供劳务，另一成员收益，不管提供劳务是综合的还是单项的，使该集团的另一成员收益，但无偿或者不符合独立交易的，税务官员可以做适当调整，使之符合独立交易原则。

第五章 加拿大税务争议解决

1 加拿大税务纠纷解决机制概述

1.1 税务纠纷的预防

除了纳税人故意违反税收法律的规定以外，税务纠纷的发生多因纳税人对税收政策掌握不够或税收政策本身不明确。因此，将潜在的税务纠纷在交易早期阶段予以排除，可以以较小的成本化解产生税务纠纷风险。

1.2 税务纠纷的发生

加拿大国内收入局进行的纳税审计是税务机关检查纳税人纳税情况是否合法的重要手段。当纳税审计结果与纳税人实际申报缴纳税款有差异，纳税人可以选择接受纳税审计的结果，按照纳税审计结果缴纳税款，或通过复议、诉讼等方式进入税务纠纷解决途径。因此可以说，纳税审计是导致税务纠纷发生的主要原因。

1.3 税务纠纷的解决

加拿大属于西方经济发达国家，其税务管理的方法和手段都比较先进，在解决税务争议时有一套严密而有效的程序，这对于维护国家和纳税人双发的权益，保证民主纳税起到了积极的作用

加拿大税务争议的解决分为税务行政复议和税务诉讼两个阶段。当纳税人对税务部门纳税核定书有异议时，首先要求进行税务行政复议，对复议的结果不满意时，可以向法院提出诉讼，以诉讼程序达到解决问题的目的。

2 事先裁定制度

2.1 事先裁定制度概述

事先裁定，是指税务机关就纳税人申请的关于未来的特定事项应

如何适用税法而专门发布解释性文件的程序的总称。全球范围内，实施事先裁定制度的国家不在少数，如美国、澳大利亚、法国、德国、新加坡、阿根廷、南非等。各国事先裁定制度的名称不尽相同，如纳税人裁定、产品裁定等。事先裁定制度使纳税人在交易前便获得税务机关对于税收问题应如何处理的建议，对于避免税务争议的发生具有重要意义。

2.1.1 加拿大的事先裁定制度

一般而言，事先裁定对税务机关有法律或行政上的约束力，税务机关在评估纳税人的纳税申报时不能采用与事先裁定不同的立场，至少不能采取相比事先裁定对纳税人更不利的立场。

纳税人可以选择是否依事先裁定申请进行相关交易和是否按照事先裁定进行纳税申报。当然，如果纳税人按照事先裁定申请进行交易却不按照事先裁定进行纳税申报，会面临被检查或处罚的风险。

2.1.2 事先裁定制度的意义

税法同其他法律一样，都存在一定的不确定性，如税法表述不明确、税法如何适用不明确、涉税事项证明标准不明确等。消除税法的不确定性是事先裁定制度最重要的意义。

对税务机关而言，事先裁定制度有利于税务机关明确和完善现行税法中存在的缺陷和漏洞。已经制定的税法必然要在实践中不断被检验，才能不断完善。如果很多纳税人经常针对某些问题提出裁定申请，则将有助于税务机关发现现行税法中存在的问题，并寻求切实可行的解决方案。

2.2 事先裁定申请人

提出裁定申请的申请人应为在交易中负有纳税义务的纳税人或可能产生纳税义务的人。

2.3 可申请裁定范围

可申请裁定的范围较为广泛，且涉及各种税种。但仍有一些不予

裁定的情形，如：申请裁定的事项正在被审计或正在诉讼中；申请裁定事项根据问题的性质或其他原因不在裁定的范围内；申请裁定的事项为不完整交易等。

2.4 事先裁定的效力

一般来说，纳税人按照信件裁定上所描述的条件和限制进行交易，税务机关会认可裁定的结果。相反，若纳税人在交易后不按照裁定的结果纳税，则将面临被稽查或处罚的风险。

对纳税人作出的裁定不适用于其他纳税人，也不得作为作出税务处理或法院裁判的先例。

3 纳税审计

税务审计（Tax Audit）是指税务机关依法对纳税人、扣缴义务人履行纳税义务、扣缴义务情况所进行的税务稽查和处理工作的总称。加拿大税务局（Canada Revenue Agency，简称 CRA）进行税务审计的目的是监督和维持以自我评估为原则的税收体系，鼓励自愿遵从，保持公众对联邦税收体系的信任，确保纳税人按照财政部颁发并管理的法律要求，履行他们的纳税义务，同时负责征收税款。

CRA 税务审计的具体范围涵盖所得税、GST/HST 及其退税申请、地下经济活动（现金交易、缺少第三方报告或不采取源泉扣缴等）、办公室审查项目以及消费税项目。目前 CRA 审计工作的重点是中小企业所得税和 GST/HST 审计，其审计人员数量占总数的 75%，覆盖加拿大境内 99%的中小企业。

3.1 纳税审计启动

自我评估是加拿大税收体系的基石。加拿大改进和完善纳税申报制度，以纳税人自我评估为主，税务部门税务审计为辅，从而把税务部门从评估的重负中解脱出来。

自我披露制度规定，加拿大联邦税务机关有权对符合规定的自我披露的纳税人免于处罚或起诉，纳税人只需补缴相应的税款即可。该制度不仅为纳税人提供了自我纠错的机会，而且通过给予其更多信任

与公平待遇，有力推动了全社会树立诚信纳税的意识，提高了税收征管效率。2001年4月，CRA开始针对不同纳税人采用不同策略，对于大型企业一般两至三年检查一次，对于中小型企业则实行选择性抽查方式，并根据纳税信用和风险规定检查的次数与力度。

3.2 纳税审计程序

加拿大税务审计，选案过程就是一个风险处理过程。CRA认为不遵从行为表现为：不申报或不进行GST/HST登记；错误的报告收入和成本；不缴纳税款。导致不遵从的原因可能各种各样，但都应纳入风险管理。CRA总部通过计算机运行的全国风险评估系统对纳税申报表进行统一审核来发现问题并进行处理。专家们选案时要考虑的因素是综合的，包括恢复能力（Potential for Recovery）、对不良记录的掌握情况（Known Areas of Abuse）、第三方信息（Third Party Information）、趋势分析（Trend Analysis）和比率分析（Ratio Analysis）等，以此来确定审计范围和方案。

3.3 纳税审计结果

加拿大对于税务违法案件的惩处要根据当事人的主观意图而定，主观意图的范围从非故意延伸到故意。加拿大所得税法163(1)(ITA)规定的处罚情况是：通常以第一次发生的时间为基准年，在基准年内发生的不予惩罚。第二次发生必须惩罚的数额为漏报税额的10%。加拿大所得税法163(2)(ITA)和消费税法285(ITA)规定的民事处罚的主观意图需要把握的标准和情形是：重大过失的程度超过对于理性注意义务的疏忽；纳税人已经知道或应该知道他提供信息的目的是为了少缴税；明显的疏忽相当于故意；有意识的漠不关心是否做到纳税遵从；故意装作不知道；鲁莽和肆意；发生在申报过程中的过错。

对一般疏忽的处罚。所得税法163(2)(ITA)中规定对于错误申报或漏报，处以100加元以上，按最高边际税率计算的税款的50%处以罚款。消费税法285(ETA)规定对于错误申报或漏报，处以250加元以上，应纳税款的50%罚款。

骗税的后果：（1）对骗税的进行刑事起诉；（2）定罪可包括处

以漏税款 50%以上、200%以下的罚款，或者另加 5 年以下徒刑；（3）刑事档案可予公开。

4 税务行政复议

4.1 税务行政复议简介

加拿大的税收，是建立在彻底、完善的纳税人自核自缴的基础上的。税务当局对纳税人的申报进行核定并发出核定书，如果纳税人持有异议，可以在收到核定书之后要求复核，仍不能统一意见，则可提出复议。在税务法院，处理征纳双方的不同意见，如果对审判不服，则当事人可以向联邦上诉法院提起上诉，直至联邦最高法院。

4.2 行政复议程序

加拿大的税收是建立在纳税人自核自缴基础之上的，每年的 1-4 月为纳税期，纳税人在规定的期限内将填好的纳税申报表寄给税务部门。税务部门在对纳税人的申报逐一核定后，发出纳税核定书。如果纳税人对核定书有异议，可以在收到核定书之日起 90 日内提出反对意见，并有权要求另外一位税务官员来进行复核，如仍不能统一意见，可提出行政复议。

作为复议的另一方的税务部门设有专门的复议机构，加拿大税务部设有一个复议诉讼事务司，该司下设复议处。另外，在全国五个税收中心（亚特兰大、魁北克、蒙特利尔、中央地区和西部地区）各设一个复议处，在全国 32 个地区的税务局也各设一个复议处。各复议处具体负责各项复议工作，并在业务上受复议诉讼事务司领导。参加复议的官员由各复议处指派，根据加拿大的法律规定，要求复议官员以前从未接触过此案。他可以要求纳税人提供以前没有提供的资料，对纳税人的再陈述可由他来审核。凡是涉及到关于法律解释的案件，都要送到税务部复议诉讼事务司征求意见。在对全部事实和申请理由进行权衡以后，该复议官员就可向纳税人提出他本人对案件的处理意见。这个意见应包括对事实的调查结论和将做出何种复议决定的建议；要告诉纳税人变更、撤销、维持评估或再评估的可能性。复议官

员有责任在规定的 90 天内解决问题，以便加快所欠税款的征收。

行政复议可以由纳税人本人直接参加，也可以由纳税人委托的注册会计师或律师代为参加。在行政复议前，也就是税务部门的纳税核定或再核定通知寄出 90 天内，纳税人必须填写复议申请书，陈述复议申请的理由和所有有关事实，并将其寄至税务部门。

5 税务诉讼

对于税务民事案件的审理，在加拿大是按照两条不同的渠道进行的。税务民事案件必须先经由税务法院。联邦税务法院是税务诉讼中的主要角色，它专门受理税务民事诉讼案件。在司法部的推荐和内阁的提名下，由总署任命 26 位法官。联邦税务法院在全国主要城市设立税务法庭。法院的最高领导为大法官，但每位法官都可独立的代表税务法院行使职权，在全国各地巡视案件。联邦最高法院对少数具有代表性的特殊案件进行审理，其余案件则由税务法院和联邦上诉法院受理。

需要说明的一点是，由于加拿大实行的是自核自缴的征纳制度，所有纳税人的申报单全部由联网计算机处理，而且法律法规完善，执法严格，公民的纳税意识较强。所以，偷税、抗税、骗税等刑事案件发生的机会较小。这一方面与其惩罚力度有关。税收犯罪行为一经查实，除了数倍的重罚（从十万到数千万不等）外，还要将犯罪者判刑，并将其行为公之于众，利用大众传媒令其名声扫地。

此外，加拿大的司法部中还设立税收诉讼处，以负责因为税收诉讼案件所引起的应诉事务。同时，司法部门还通过诉讼来发现法律中存在的问题，并立即通过立法使其完善。