

# 中国居民赴黑波投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别（地区）投资税收指南课题组

## 前 言

为了帮助对外投资者了解和熟悉波斯尼亚和黑塞哥维那（Bosnia and Herzegovina，以下简称“波黑”）的经济环境，特别是税收法律法规，提高税收合规水平，我们编写了《中国居民赴波黑投资税收指南》（以下简称《指南》）。该指南围绕波黑经济概况、税制状况、税收征管、税收协定等方面分以下六章进行解读。

第一章波黑经济概况，主要介绍了波黑近年经济发展情况、支柱和重点行业、经贸合作和投资政策等方面，为中国居民赴波黑投资提供了概括性的指引。

第二章波黑税收制度简介，主要介绍了波黑税收制度，包括税收概览、税制体系，以及波黑最新的重大税制变化，涉及企业所得税、个人所得税、增值税等，并介绍了各个税种相关的税收优惠政策。

第三章税收征收和管理制度，主要介绍了波黑税收征收和管理制度，包括税收管理机构、税务登记、税款申报缴纳、税务检查以及争议解决等相关税收事项。

第四章特别纳税调整政策，主要介绍了特别纳税调整政策，包括关联交易、同期资料、转让定价调查等。

第五章中波税收协定及相互协商程序，主要介绍了中国与波黑税收协定、相互协商程序以及税收协定争议的主要表现与防范。

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

《指南》仅基于 2025 年 6 月底前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用时，充分考虑数据、税收法规等信息可能发生的变化和更新。同时，建议“走出去”企业在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调整、税务稽查等方面的问题时，及时向企业的主管税务机关或专业机构咨询，以避免

不必要的税收风险及由此带来的损失。

《指南》存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

## 目 录

<b>第一章 波黑经济概况</b> .....	1
1. 1 近年经济发展情况.....	1
1. 2 支柱和重点行业.....	3
1. 3 经贸合作.....	5
1. 4 投资政策.....	7
<b>第二章 波黑税收制度简介</b> .....	9
2. 1 概览.....	9
2. 1. 1 税制综述.....	9
2. 1. 2 税收法律体系.....	9
2. 1. 3 最新税制变化.....	9
2. 2 企业所得税.....	15
2. 2. 1 居民企业.....	15
2. 2. 2 非居民企业.....	24
2. 2. 3 申报制度.....	28
2. 3 个人所得税.....	28
2. 3. 1 居民纳税人.....	29
2. 3. 2 非居民纳税人.....	41
2. 3. 3 申报制度.....	41
2. 4 增值税.....	42
2. 4. 1 概述.....	42
2. 4. 2 税收优惠.....	44
2. 4. 3 应纳税额.....	44
2. 4. 4 申报制度.....	45
2. 5 其他税（费）.....	45
2. 5. 1 房地产税.....	45
2. 5. 2 关税.....	46
2. 5. 3 财产转让税.....	47
2. 5. 4 消费税.....	47
2. 5. 5 环保费.....	49
2. 5. 6 石油税.....	49
2. 5. 7 遗产和赠与税.....	50

2.5.8 社会保险金.....	50
2.5.9 其他.....	54
<b>第三章 税收征收和管理制度.....</b>	<b>55</b>
3.1 税收管理机构.....	55
3.1.1 税务系统机构设置.....	55
3.1.2 税务管理机构职责.....	55
3.2 居民纳税人税收征收和管理.....	55
3.2.1 税务登记.....	55
3.2.2 账簿凭证管理制度.....	57
3.2.3 纳税申报.....	58
3.2.4 税务检查.....	62
3.2.5 税务代理.....	63
3.2.6 法律责任.....	63
3.2.7 其他征管规定.....	65
3.3 非居民纳税人税收征收和管理.....	65
3.3.1 非居民税收征管措施简介.....	65
3.3.2 非居民企业税收管理.....	65
<b>第四章 特别纳税调整政策.....</b>	<b>68</b>
4.1 关联交易.....	69
4.1.1 关联关系判定标准.....	69
4.1.2 关联交易基本类型.....	69
4.1.3 关联申报管理.....	70
4.2 同期资料.....	70
4.2.1 分类及准备主体.....	70
4.2.2 具体要求及内容.....	70
4.2.3 其他要求.....	72
4.3 转让定价调查.....	72
4.3.1 原则.....	72
4.3.2 转让定价主要方法.....	72
4.3.3 转让定价调查.....	79
4.4 预约定价安排.....	79
4.5 受控外国企业.....	79
4.6 成本分摊协议管理.....	79

4.6.1 主要内容.....	79
4.6.2 税务调整.....	80
4.7 资本弱化.....	80
4.7.1 判定标准.....	80
4.7.2 税务调整.....	81
4.8 法律责任.....	81
<b>第五章 中波税收协定及相互协商程序.....</b>	<b>82</b>
5.1 中波税收协定.....	82
5.1.1 中波税收协定.....	82
5.1.2 适用范围.....	84
5.1.3 常设机构的认定.....	86
5.1.4 不同类型收入的税收管辖.....	88
5.1.5 税收抵免政策.....	95
5.1.6 无差别待遇（非歧视待遇）.....	99
5.1.7 在波黑享受税收协定待遇的手续.....	100
5.2 中波税收协定相互协商程序.....	102
5.2.1 相互协商程序概述.....	102
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据.....	102
5.2.3 相互协商程序的适用.....	103
5.2.4 启动程序.....	104
5.2.5 相互协商的法律效力.....	109
5.2.6 波黑仲裁条款.....	109
5.3 中波税收协定争议的防范.....	109
5.3.1 中波税收协定争议产生的主要原因及表现.....	109
5.3.2 妥善防范和避免中波税收协定争议.....	110
<b>第六章 在波黑投资可能存在的税收风险.....</b>	<b>112</b>
6.1 信息报告风险.....	112
6.1.1 登记注册制度.....	112
6.1.2 信息报告制度.....	114
6.2 纳税申报风险.....	115
6.2.1 在波黑设立子公司的纳税申报风险.....	115
6.2.2 在波黑设立分公司或代表处的纳税申报风险.....	116
6.2.3 在波黑取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险.....	116

6.3 调查认定风险.....	116
6.3.1 转让定价调查风险.....	116
6.3.2 受控外国企业调查的风险.....	117
6.4 享受税收协定待遇风险.....	117
6.4.1 未正确享受协定待遇风险.....	117
6.4.2 滥用协定待遇风险.....	119
6.5 其他风险.....	121
6.5.1 投资方面.....	121
6.5.2 贸易方面.....	122
6.5.3 承包工程方面.....	122
6.5.4 劳务合作方面.....	122
6.5.5 其他风险.....	123
参考文献.....	124
附录 波黑签订税收条约一览表.....	125

# 第一章 波黑经济概况

波黑国土面积 5.12 万平方公里，位于巴尔干半岛中西部，南、西、北三面与克罗地亚毗连，东与塞尔维亚、黑山为邻。北部称为波斯尼亚，南部称为黑塞哥维那。截至 2025 年 4 月，波黑人口 353 万，其中首都萨拉热窝（Sarajevo）人口 27 万<sup>[1]</sup>，为波黑第一大城市，是全国的政治、经济和文化中心。波黑官方语言为波斯尼亚语、塞尔维亚语和克罗地亚语。南部属地中海气候，北部属温带大陆性气候，全国年平均气温 11.2℃。波黑属东 1 时区，夏令时比北京时间晚 6 个小时，冬令时比北京时间晚 7 个小时。

波黑由两个实体和一个特区组成，即波黑联邦（约占波黑领土 51%）和塞族共和国（约占波黑领土 49%）以及布尔奇科特区。波黑各类自然资源丰富。矿产资源主要有铁矿、褐煤、铝矾土、铅锌矿、石棉、岩盐、重晶石等，其中煤炭蕴藏量达 55 亿吨。图兹拉地区食用盐储量为欧洲之最。波黑拥有丰富的水资源，潜在的水力发电量达 170 亿千瓦。森林覆盖面积占波黑全境面积的 53%，其中 65% 为落叶植物，35% 为针叶植物<sup>[2]</sup>。波黑地处中东欧腹地，被视为欧盟的“后花园”，经济发展潜力较大。

## 1.1 近年经济发展情况

2024 年波黑全年 GDP 达 171.95 亿马克（波黑货币为马克，也通称为波黑马克，国际代码 BAM，以下简称“马克”），较 2023 年增长 3.1%。人均 GDP 为 15484 马克<sup>[3]</sup>。2024 年波黑实际经济增长率提升至 2.6%，较 2023 年的 1.9% 有所改善，这反映出两种相互抵消

---

[1] 资料来源：中华人民共和国外交部，[https://www.fmprc.gov.cn/web/gjhdq\\_676201/gj\\_676203/oz\\_678770/1206\\_678988/1206x0\\_678990/](https://www.fmprc.gov.cn/web/gjhdq_676201/gj_676203/oz_678770/1206_678988/1206x0_678990/)

[2] 资料来源：中华人民共和国商务部，《波黑对外投资合作指南（2024 年版）》，<http://www.mofcom.gov.cn/dl/gbdqzn/upload/bohei.pdf>

[3] 资料来源：中华人民共和国商务部，[http://ba.mofcom.gov.cn/jmzxw/art/2025/art\\_bd5e2f5d3c1f4f2492c8a953fb560f01.html](http://ba.mofcom.gov.cn/jmzxw/art/2025/art_bd5e2f5d3c1f4f2492c8a953fb560f01.html)

的力量：一方面，主要得益于消费和投资的增加，国内需求增长 4.4%，；另一方面，由于贸易条件恶化和投资驱动型进口增长，净出口下降 23%<sup>[4]</sup>。根据波黑统计局数据显示，2025 年 4 月全国居民消费价格指数（CPI）环比上涨 0.3%，年度通胀率维持在 3.4%，较 3 月持平。物价走势呈现显著结构性分化，食品、医疗及服务业价格持续攀升，住房与交通成本则出现回落<sup>[5]</sup>。

2024 年底，波黑公共债务余额 137.39 亿马克，赤字率 25.67%，近 5 年来看，赤字率从 2020 年逐年小幅递减<sup>[6]</sup>。

2024 年波黑劳动力为 141.3 万人，其中就业 123.5 万人（87.4%），失业 17.9 万人（12.6%）<sup>[7]</sup>。

波黑货币马克与人民币不可直接兑换。2024 年波黑外贸总额 564.2 亿马克、同比增长 0.6%；其中出口额 160.7 亿马克、同比下降 3.7%；进口额 286.5 亿马克、同比增长 3.2%。出口主要商品类别是基础金属和制品、机电产品、木产品、矿产品等。主要进口商品类别是矿产品、机电产品、基础金属和制品、化工产品、食品等。主要贸易伙伴为德国、意大利、克罗地亚、塞尔维亚、斯洛文尼亚等<sup>[8]</sup>。

根据波黑《外汇管理法》，在波黑注册的外国企业可在波黑境内的银行开设外汇账户，用于进出口结算、企业经营和投资。企业经营及其收益所得、个人合法税后收入所得外汇通过银行账户汇出境外无限制，不纳税，但银行要按比例收取汇款手续费。目前，个人出入境携带超过 1 万欧元的现金、支票及其他票据必须向波黑海

---

[4] 资料来源：世界银行官网，<https://thedoocs.worldbank.org/en/doc/118cbd8fb69cd1747bcff8769ddc6250-0080012025/original/WB-FC-EN-BiH.pdf>

[5] 资料来源：中华人民共和国商务部，[http://ba.mofcom.gov.cn/jmxw/art/2025/art\\_f9404300559d45edb7380ce59130891a.html](http://ba.mofcom.gov.cn/jmxw/art/2025/art_f9404300559d45edb7380ce59130891a.html)

[6] 资料来源：中华人民共和国商务部，[http://ba.mofcom.gov.cn/jmxw/art/2025/art\\_d6bc0c2721214f179e271496fe61f82a.html](http://ba.mofcom.gov.cn/jmxw/art/2025/art_d6bc0c2721214f179e271496fe61f82a.html)

[7] 资料来源：中华人民共和国商务部，[http://ba.mofcom.gov.cn/jmdy/art/2025/art\\_d14e8394bf7b475499d53ba810c0c7f8.html](http://ba.mofcom.gov.cn/jmdy/art/2025/art_d14e8394bf7b475499d53ba810c0c7f8.html)

[8] 资料来源：中华人民共和国外交部，[https://www.fmprc.gov.cn/web/gjhdq\\_676201/gj\\_676203/oz\\_678770/1206\\_678988/1206x0\\_678990/](https://www.fmprc.gov.cn/web/gjhdq_676201/gj_676203/oz_678770/1206_678988/1206x0_678990/)

关申报。任何人携带国内外货币、支票、证券和所有其他可转让支付工具出境，都必须按照有关反洗钱和资助恐怖主义活动的规定进行申报。

2024年5月14日，国际评级机构穆迪确认波黑信用评级为BBB，前景为稳定。国际评级机构标普（S&P）2025年最新报告确认波黑主权信用评级为“B+”，展望维持“稳定”<sup>[9]</sup>。

## 1.2 支柱和重点行业

### （1）能源产业

波黑的电力产业主要为燃煤发电和水力发电两种形式。近年来，风电、太阳能等可再生资源发电领域也有一定进展。波黑国家电力监管委员会（SERC）近日发布的2024年度报告显示，2024年波黑总发电量同比下降8%，至14554吉瓦时。其中，水力发电受气候影响骤降24.7%，仅4732吉瓦时；火电小幅增长0.9%至8483吉瓦时；太阳能发电达596.71吉瓦时，同比增长62.3%。与此同时，电力进口量飙升至2021吉瓦时，创历史纪录。SERC专家指出，这种“发电增长却进口激增”的悖论，反映出可再生能源并网消纳的深层次问题。2024年波黑新增5座大型光伏电站，总装机206兆瓦。但报告揭示，并网消纳能力不足，约30兆瓦分布式光伏未纳入统计。部分项目存在环境评估缺失、社区抗议等问题，缺乏配套储能设施，影响电网稳定性。SERC发言人表示，去年夏季的区域性电网崩溃导致波黑全境及周边多国断电，暴露出新能源并网的技术瓶颈。报告特别指出，波黑尚未建立电力交易市场，新能源发电仍以行政定价为主。这种体制导致价格失真，投资效率低下；缺乏峰谷电价机制，消纳能力受限；跨境电力交易受阻<sup>[10]</sup>。

### （2）旅游产业

---

[9] 资料来源：中华人民共和国商务部，[http://ba.mofcom.gov.cn/jmfw/art/2025/art\\_9306c42702b24894a27441fce63339ed.html](http://ba.mofcom.gov.cn/jmfw/art/2025/art_9306c42702b24894a27441fce63339ed.html)

[10] 资源来源：中国对外承包工程商会，<https://www.chinca.org/cica/info/25040709175611>

波黑旅游业近几年发展速度较快，政府将旅游业列为重点发展行业之一，并大力吸引外资。2024年，波黑共接待游客193.6万人次，同比增长10.4%。其中本国游客117.9万人次，同比增长1.1%；外国游客282.3万人次，同比增长11.9%<sup>[11]</sup>。旅游设施主要有旅馆、浴场、私人小旅馆、汽车宿营地、温泉和疗养地等。

2018年5月29日《中华人民共和国政府和波黑部长会议关于互免持普通护照人员签证的协定》正式生效，极大地便利了两国的人员往来，促进了两国经贸、旅游等各领域的合作发展。2018年8月，波黑交通通讯部与中国民航局决定就两国建立航空合作关系以及签署航空服务协定事宜启动谈判和商签程序。2018年12月，中国与波黑在北京签署《中华人民共和国文化和旅游部和波斯尼亚和黑塞哥维那对外贸易和经济关系部关于中国旅游团队赴波斯尼亚和黑塞哥维那旅游实施方案的谅解备忘录》。波黑国家统计局2025年2月7日发布的数据显示，2024年波黑共接待外国游客137.7万人次，同比增长14.8%。其中，中国游客达到近7.5万人次，同比增长145%<sup>[12]</sup>。

### （3）林业和木材加工业

波黑的林业和木材加工业历史悠久。从19世纪后半叶起，林业和木材加工业成为波黑经济的主要产业之一。波黑外国投资促进局的数据显示，波黑全国森林和林地覆盖率高达53%，木材储备约4.35亿立方米，主要树种有榉木、橡木、松木、冷杉及云杉等。波黑木材和家具及细木加工制品中60%以上用于出口，主要出口到德国、意大利、奥地利及斯洛文尼亚等欧盟国家。波黑拥有大量技术熟练的林业和木材加工业廉价劳动力。根据波黑国家统计局公布数据，2024年三季度波黑森林木材产品总产量为97.46万立方米，同比减少14.54%。其中，针叶树产品为50.05万立方米，同比减少10.

---

[11] 资料来源：中华人民共和国外交部，[https://www.fmprc.gov.cn/web/gjhdq\\_676201/gj\\_676203/oz\\_678770/1206\\_678988/1206x0\\_678990/](https://www.fmprc.gov.cn/web/gjhdq_676201/gj_676203/oz_678770/1206_678988/1206x0_678990/)

[12] 资料来源：中国一带一路网，<https://www.yidaiyilu.gov.cn/p/0ISHFNML.html>

04%；针叶原木为 32.63 万立方米，同比下降 14.71%；阔叶树产品为 47.41 万立方米，同比减少 18.82%；阔叶原木为 13.87 万立方米，同比下降 16%<sup>[13]</sup>。

#### （4）金属加工业

金属加工业也是波黑制造业的支柱产业之一，占波黑制造业的比重约为 12%，产品以出口为主。金属加工业的主要产品为钢铁、电解铝和氧化铝、铅、锌及铜等加工产品。2024 年，金属加工产品占出口总值的 18%。金属加工业的主要产品为钢铁、铅、锌及铜加工产品<sup>[14]</sup>。

#### （5）农业及食品加工业

波黑多山，农业用地占全国土地总面积的 42.20%，合计约 239 万公顷，其中，100 万公顷为集约化农业耕地。另外，波黑有 104 万公顷的天然草地和牧场，35 万公顷的果园、葡萄园以及种植生产医药保健品的草药和香料香草的土地。目前，奶制品、水果、蔬菜等多用于出口欧盟。近年来，南部地区流行种植蜡菊等芳香植物，具有较高的商业潜力。

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

### 1.3 经贸合作

#### （1）参与地区性经贸合作

2006 年波黑加入“北约和平伙伴关系计划”。2016 年 9 月 20 日，欧盟总务理事会会议接受波黑入盟申请；2018 年 2 月 27 日，波黑向欧盟委员会提交了入盟问卷，2022 年 12 月，欧盟正式批准给予波黑欧盟候选成员国地位，2024 年 3 月正式开启入盟谈判。

---

[13] 资料来源：中华人民共和国商务部，[http://ba.mofcom.gov.cn/jmxw/art/2024/art\\_e6295e345e17446d8b786ab42906cd30.html](http://ba.mofcom.gov.cn/jmxw/art/2024/art_e6295e345e17446d8b786ab42906cd30.html)

[14] 资料来源：中华人民共和国外交部，[https://www.mfa.gov.cn/web/gjhdq\\_676201/gj\\_676203/oz\\_678770/1206\\_678988/1206x0\\_678990/](https://www.mfa.gov.cn/web/gjhdq_676201/gj_676203/oz_678770/1206_678988/1206x0_678990/)

波黑享有欧盟给予的优惠贸易安排。通过执行区域及双边自由贸易协议，原产于波黑的商品可以免关税、免配额自由进入中东欧、欧盟、土耳其以及伊朗等国家的市场。除欧盟外，土耳其、伊朗、澳大利亚、加拿大、日本、新西兰、挪威、俄罗斯、瑞士及美国等给予波黑产品进口优惠税率。

## （2）与中国的经贸合作

2000年5月，波黑与中国签署经济贸易合作协定。

2002年6月，波黑与中国签署关于促进和保护投资协定。

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

2017年11月，波黑与中国签署农业合作协定以及关于互免持普通护照人员签证的协定。

2018年12月，波黑与中国签署关于中国旅游团队赴波斯尼亚和黑塞哥维那旅游实施方案的谅解备忘录。

2020年4月，波黑与中国签署卫生和医学科学领域合作谅解备忘录。

2024年中国同波黑双边贸易额4.2亿美元、同比增长15.2%，其中中方出口额2.9亿美元、同比增长3.9%，进口额1.3亿美元、同比增长53.3%<sup>[15]</sup>。中国对波黑出口的商品主要为电机、电气、音像设备及其零附件，锅炉、机械器具及其零件，钢铁，车辆及其零附件等。中国从波黑进口的商品主要为原木及木制品，木炭，非针织或非钩编的服装及衣着附件，家具、寝具、灯具等制品，活动房等。

中国与波黑尚未签署自贸协定、避免双重征税协定、货币互换协议，目前仍沿用中国与前南斯拉夫政府签订的避免对所得和财产双重征税协定。

---

[15] 资料来源：中华人民共和国外交部，[https://www.mfa.gov.cn/web/gjhdq\\_676201/gj\\_676203/oz\\_678770/1206\\_678988/sbgx\\_678992/](https://www.mfa.gov.cn/web/gjhdq_676201/gj_676203/oz_678770/1206_678988/sbgx_678992/)

## 1.4 投资政策

### (1) 投资门槛

根据波黑央行的数据，波黑 2024 年外国直接投资流入额为 17.6 亿马克，与 2023 年相比，直接投资减少了 3.01 亿马克。从投资来源地看，2024 年的最大投资流入来自克罗地亚（3.911 亿马克），其次是德国（2.553 亿马克）和斯洛文尼亚（2.471 亿马克）。按投资领域划分，金融服务行业（5.038 亿马克）投资总额最高，其次是零售贸易行业（2.198 亿马克）和批发贸易行业（2.051 亿马克）<sup>[16]</sup>。

#### ①外商投资制度

波黑主管外商投资的部门为对外贸易和经济关系部。波黑外商投资促进局（Foreign Investment Promotion Agency，以下简称“FIPA”）是波黑部长会议吸引外资、宣传波黑的投资环境并向外商提供投资服务的政府机构。

#### ②投资行业限制

外国投资者投资军用武器、弹药、军用设备及公共媒体信息领域受一定限制。公共媒体信息领域包括：广播、电视（包括有线电视）、电子媒体（包括互联网）以及在当地市场出版和发行的其他出版物。除上述行业外，外国投资者可以自由对波黑进行投资。

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

波黑对外国投资的行业限制逐步取消。2015 年 3 月，波黑《外国投资法》修正案中已允许外国投资者在报纸杂志等纸媒领域持有超过 49% 的股权（由于波黑当地法律较为复杂，多个实体间存在一定的法律规定的冲突。投资前，需向当地律师寻求专业的意见和建

---

[16] 资料来源：中华人民共和国商务部，[http://ba.mofcom.gov.cn/jmxw/art/2025/art\\_324bbbe063714febae02336d99e19f42.html](http://ba.mofcom.gov.cn/jmxw/art/2025/art_324bbbe063714febae02336d99e19f42.html)

议）。

### ③投资相关规定

波黑的外资投资方式主要有：收购企业私有化产权；通过招标获取特许经营权，以建设-经营-转让（Build-Operate-Transfer，以下简称“BOT”）模式开发和建设项目（自然资源开发、基础设施建设等）；收购破产企业；开发性投资；跨国兼并；合资经营；投资股票证券等。

在波黑投资设立企业的形式有4种：

- A. 无限共同责任公司；
- B. 有限责任公司；
- C. 联合股份公司；
- D. 有限合伙公司。

此外，投资商也可设立公司代表处，但公司代表处不是法人实体，只能从事非直接经营活动。

### （2）投资吸引力

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

外资企业与当地企业在融资方面享受同等待遇。

### （3）投资退出政策

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

## 第二章 波黑税收制度简介

### 2.1 概览

#### 2.1.1 税制综述

波黑税收实行分级管理，即国家、实体（是指波黑联邦和塞族共和国）、州及市级管理。

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

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

#### 2.1.2 税收法律体系

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

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

#### 2.1.3 最新税制变化

##### 2.1.3.1 所得税

###### (1) 波黑联邦

为缓解通胀对经济和财政的负面影响，在 2024 年 12 月 31 日之前，在波黑联邦，雇主可向雇员最多分六期发放限额为 2,768 马克的一次性补助。该补助免征个人所得税和社会保险金。此规定发布

于官方公报第 56/24 号并于 2024 年 7 月 27 日实施。

自 2025 年 1 月 1 日起，波黑联邦财政部调整了跨国企业提交国别报告的时限要求，须在报告年度终了后下一财年的 12 个月内提交报告。新规则已于 2024 年 11 月 20 日发布在第 92/2024 号官方公报上。

自 2025 年 2 月 4 日起，波黑联邦颁布个人所得税新规，雇主可向雇员发放月度经济补助金（上限 450 马克/月），该补助金免征个人所得税及社会保险金，财政部同步修订个税征管规则予以实施，有效期至 2025 年 7 月 31 日。新规公布于 2025 年 2 月 14 日第 11/25 号政府公报。

自 2025 年 6 月 12 日起，波黑联邦修订了关于员工从第三方获得收入的税收规则，规定由第三方（非雇主）向个人支付的佣金、折扣、小费、奖金等收入，若与该个人的雇佣职责相关，将被视为雇佣所得。同时，原定用于提交个人所得税申报表、雇佣所得月/年度报告及博彩中奖所得税报告的数字证书系统延期至 2026 年 1 月 1 日启用。新规公布于 2025 年 6 月 11 日第 43/2025 号政府公报。

## （2）塞族共和国

塞族共和国人民议会通过《所得税法》修订案，修订案规定自 2024 年 6 月 14 日起，居民企业为塞族共和国重要性项目而贷款所支付给在塞族共和国境内没有常设机构的非居民企业的利息和保险费免征所得税。该修订案已发布在第 48/2024 号官方公报。

2024 年 12 月 11 日塞族共和国议会通过《个人所得税法》修订案：自 2025 年 1 月 1 日起，小型企业家的门槛与新的增值税登记门槛保持一致。修订主要内容包括：小型企业家年度总收入门槛从 5 万马克提高至 10 万马克；最低年税额：年度总收入小于 10 万马克的小型企业家最低年税额提至 1,200 马克，年度总收入小于 5 万马克的小型企业家最低年税额仍维持 600 马克；IT 行业收入（编程/咨询/技术服务）统一归类为自雇所得（独立劳务）；非居民临时性独立劳务收入按照 10% 税率实行源泉扣缴，并且代扣代缴税金为最

终税额，除税收协定外不适用个人及家庭免税额度抵扣。

### （3）布尔奇科特区

自 2025 年 2 月 25 日起，在布尔奇科特区，议会通过了关于农业用地租赁收入所得税申报的新规定，若土地所有者的唯一收入来源为出租农业用地，则无需每月和每年提交土地租赁所得税申报表。该规定公布于第 5/2025 号官方公报，并正式生效。

自 2025 年 6 月 12 日起，波黑联邦、塞族共和国、布尔奇科特区原定强制使用数字证书提交企业所得税申报表的期限，推迟至 2026 年 1 月 1 日，适用范围同步扩大至：塞族共和国/布尔奇科特区的商业机构、外国商业机构；预提所得税申报、税收减免报告、股息及利润分配声明。新规公布于 2025 年 6 月 11 日第 43/2025 号政府公报。

## 2.1.3.2 货物劳务税

### （1）波黑联邦

2024 年 12 月 2 日，间接税管理局理事会出台新规，自 2025 年 1 月 1 日起，对烟草制品实施新的消费税税率。

香烟的总体最低消费税从每 1,000 支香烟征收 173.00 马克（约 88.45 欧元）增至每 1,000 支香烟征收 179.00 马克（约 91.52 欧元）。

细支烟和其他吸用烟草的特定消费税从 138.40 马克（70.76 欧元）/公斤增至 143.20 马克（73.22 欧元）/公斤。

香烟的特定消费税和从价消费税仍保持不变。

2025 年 4 月 2 日，波黑联邦议会民族院通过《增值税法》修订案，波黑联邦成年公民且为税收居民购买境内首套住宅时支付的增值税可申请退税。实施细则由间接税管理局理事会制定（重点防范税务欺诈）。

2025 年 4 月 22 日，波黑联邦议会下议院通过增值税申报期限延长修正案（需经过上议院批准后方可生效），自 2025 年 4 月 15

日起，在波黑联邦，增值税申报截至日从次月 10 日逐步推迟至次月 20 日，过渡期采用分阶段延长（每月延长 2 天）。

自 2025 年 6 月 25 日起，波黑联邦明确了增值税和消费税电子申报流程，若纳税人未按规定进行增值税电子纳税申报，税务机关依法依职权评估后，处以 2,000 马克的罚款；若消费税纳税人未按规定进行消费税电子申报，税务机关依法依职权评估后，对每项未申报的消费税税目，处以 10,000 马克的罚款。此规定公布于 2025 年 6 月 17 日第 36/25 号政府公报。

自 2025 年 8 月 5 日起，波黑间接税管理局修订《增值税实施条例》，核心修订包括：提高非居民申请增值税退税的最低发票含税额至 200 马克，并要求国际融资项目下的退税申请须在发票开具后 24 个月内提交；精确定义服务类型，区分“电子服务”与“以电子方式提供的服务”；首次登记的增值税纳税人可抵扣登记前 1 年内购置或进口固定资产的进项税额；并澄清混合交易中主辅服务的判定标准。该修订案公布于 2025 年 5 月 7 日政府公报第 25/2025，并于 90 日后生效，即 2025 年 8 月 5 日。

### （2）塞族共和国

2024 年 12 月 11 日塞族共和国人民议会通过法案，自 2025 年 1 月 1 日起，小企业增值税门槛金额从 50,000 马克提高至 100,000 马克。

### 2.1.3.3 其他

#### （1）波黑联邦

自 2024 年 7 月 27 日起，波黑间接税管理局规范三类税务证明文件的开具，并于 2024 年 7 月 19 日公布在第 49/2024 号官方公报：

①未缴税款证明：确认增值税、消费税、关税等间接税未缴债务；

②纳税人登记状态证明：基于间接税纳税人统一登记簿的当前

状态凭证；

③进出口交易证明：实际进出口业务官方认证。

2024年12月2日间接税管理局理事会决议（官方公报公布后生效），新增两类关键程序：

有限检查程序：针对增值税、消费税、关税的简化稽查流程；

纳税人监管程序：在纳税人注册、注销、破产和清算过程中实施更严格监控机制。

自2025年1月10日起，波黑联邦财政部公布执行新的社会保险金缴费基础标准。该标准公布于2025年1月10日第1/25号政府公报。

表1 波黑联邦社会保险金缴费基础标准

纳税人类型	执业类别/行业	计税方式	月缴费基数（马克）
独立执业纳税人	自由职业	复式记账	2,329
	手工业及相关活动		1,376
	零售/农林活动		614
	手工业及相关活动	单一税制群体	1,164
	传统手工业/出租车/农林		529
	零售业		614
重体力行业雇员	煤矿、纺织皮革业、传统手工业	统一基数	635

自2025年2月6日起，企业可申请退还其2025年度所缴纳的社会保险金，适用范围为2024年11月30日前入职且2025年全年持续在岗、月净薪酬不超过1,000马克的员工。该新规公布于2025年2月5日第8/25号政府公报。

自2025年4月12日，波黑联邦新增强制执行措施：授权政府直接划扣欠缴税款纳税人未拍卖成功的扣押财产，这些财产包括无抵押不动产、机动车辆、艺术品、古董、珠宝及特定博物馆藏品；同时明确纳税人破产法律要件，联邦间接税管理局需协同法院及社会工作中心建立并动态维护破产纳税人名册。该新规公布于2025年4月11日第27/2025号政府公报。

波黑联邦议会于 2025 年 4 月 22 日正式批准《缴费法》修订案，将雇主及个体经营户的社会保险金缴费率下调。该修订案文本发布于 2025 年 5 月 7 日第 33 号政府公报。修订案主要内容为：

2025 年 7 月 1 日起，雇主缴纳比例变化：

表 2 波黑联邦雇主社会保险金缴费率

保险金	2025 年 6 月 30 日前	2025 年 7 月 1 日起
养老保险	6%	2.5%
医疗保险	4%	2%
失业保险	0.5%	0.5%

2025 年 7 月 1 日起，个体经营户缴纳比例变化：

表 3 波黑联邦个体经营户社会保险金缴费率

保险金	2025 年 6 月 30 日前	2025 年 7 月 1 日起
养老保险	23%	19.5%
医疗保险	16.5%	14.5%
失业保险	2%	2%

自 2025 年 7 月 1 日起，日工作时间不超过 4 小时的兼职雇员社会保险金缴费基数下限不得低于政府最低工资标准的 50%。

## （2）塞族共和国

2024 年 12 月 11 日，塞族共和国人民议会通过了《缴费法》修订案，自 2025 年 1 月 1 日起，企业家的社会保险金以塞族共和国上一年度平均工资总额的 70% 作为计缴基础；独立从业者的社会保险金以塞族共和国上一年度平均工资总额的 100% 作为计缴基础；退休企业家或独立从业者的养老保险以塞族共和国上一年度平均工资总额的 30% 作为计缴基础；兼职人员按照上述三种不同类型分别适用。

自 2025 年 1 月 1 日起，在塞族共和国，雇主与雇员均须全额缴纳养老保险（包含派遣、自雇及特定行业雇员）；社保缴费基数上

限提至当地平均工资的 350%，下限降至 40%；自由职业者可选择三档基数（当地平均工资的 60%-120%）。

2024 年 11 月 28 日，塞族共和国人民议会通过《激励法》，规定自 2025 年 1 月 1 日起，企业因提高雇员工资（工资增长额=新支付的工资-该员工上年度平均工资）产生的增量社会保险金可申请退费。企业每 6 个月可提交一次退费申请（退费期间为前 6 个月）。

2025 年 3 月 26 日，塞族共和国人民议会通过对《税收债务豁免法》的修订，允许豁免纳税人截至 2022 年 12 月 31 日未缴税款及社会保险金的累积滞纳利息，但纳税人须在 2025 年 12 月 31 日前全额缴清欠税本金。纳税人需向税务局提交正式豁免申请，该政策适用于所有欠税主体及社会保险金缴费单位（含外资企业和本地实体），具体实施细则待发布。

## 2.2 企业所得税（Corporate Income Tax）

企业所得税对公司利润征收。波黑企业所得税的纳税人是在波黑设有常设机构并从中取得利润的法人实体，包括在波黑设有常设机构或从波黑联邦、塞族共和国和布尔奇科特区取得利润的非居民法人实体。

养老基金、信托、投资基金、投资公司和其他集合投资基金或计划，这些实体一般都是企业所得税纳税人。

波黑境内企业之间支付股息无需纳税或缴纳预提税，而波黑联邦对向非居民企业股东支付的股息征收 5%（或根据税收协定更低）的预提所得税。

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

### 2.2.1 居民企业

#### 2.2.1.1 判断标准及扣缴义务人

在波黑联邦、塞族共和国和布尔奇科特区登记为法人实体的公司或其实际管理机构所在地在塞族共和国的公司被定义为波黑的居民纳税人，常见商业组织为有限责任公司与法人团体。公共机构和人道主义组织取得的非经营收入与利息、股息等收入免于征收企业所得税。

#### 2.2.1.2 征收范围

居民纳税人须就其来源于全球所得纳税。

#### 2.2.1.3 税率

波黑联邦、塞族共和国及布尔奇科特区的企业所得税税率均为10%。

#### 2.2.1.4 税收优惠

##### (1) 波黑联邦

纳税人利用自有资源（资金）投资用于生产性活动的厂房和机器设备的，等值于当期利润总额至少50%的投资额，可在投资年度应纳税额中抵扣30%。

对雇佣时间超过12个月的新雇员，其薪酬支出可在所得税前进行双倍扣除。但是，这些新雇员不可以在过去的五年中曾被该企业或其关联方雇佣过。

##### (2) 塞族共和国

自2019财年起，纳税人投资于生产设备及厂房，可按其投资额抵减应纳税额。

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

表 4 退还社会保障缴款计算表

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

注：\*塞族共和国法定月度最低薪酬

纳税人可向经济和创业部申请退还社会保障缴款。

2020 年 7 月 1 日后的纳税期间，雇员起薪采用新的方法来计算。此外，纳税人必须缴纳完当月所有税款，方可申请享受税收优惠。

自 2024 年 6 月 14 日起，居民企业为塞族共和国重要性项目而贷款所支付给在塞族共和国境内没有常设机构的非居民企业的利息和保险费免征所得税。

### （3）布尔奇科特区

纳税人用于生产活动的机器设备投资额可在其应纳税所得额中进行全额扣除。对其他领域的投资则可最多扣除 50%。此外，纳税人如在纳税年度内新雇佣长期员工，在其不使用其他就业激励措施的情况下，可以将其雇佣员工的工资总额在据实扣除的基础上额外按照工资总额抵减计税基础。

#### 2.2.1.5 应纳税所得额

##### （1）收入范围

应税所得包括各种现金或非现金类所得。

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

在波黑联邦，应纳税所得额包括清算和重估价准备的收益，并且在塞族共和国和布尔奇科特区取得收入所缴纳的税款可从应纳税额（如该部分收入已参与整体应纳税额计算）中扣除。

在塞族共和国，应税所得主要包括下列各项：

- ①居民及非居民企业经济活动所得;
- ②财产和财产权所得;
- ③出售位于塞族共资产所得，以及在塞族共国内出售动产所得;
- ④股息和利润分配;
- ⑤转让证券及塞族共和国的居民企业或常设机构股权产生的资本利得;
- ⑥利息收入;
- ⑦版权和类似权利产生的收入;
- ⑧从塞族共和国居民企业或常设机构取得的租金和服务收入。

### (2) 不征税和免税收入

波黑联邦、塞族共和国和布尔奇科特区对企业收到的股息和其他利润分配所得免征企业所得税。

在塞族共和国，自 2019 年 7 月 17 日起，收到以前纳税年度已核销的应收账款的相关损失未于发生年度作税前扣除的情况，免征企业所得税。

自 2024 年 6 月 14 日起，居民企业为塞族共和国重要性项目而贷款所支付给在塞族共和国境内没有常设机构的非居民企业的利息和保险费免征所得税。

在布尔奇科特区，债券利息和银行存款利息也属于免税收入。

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

### (3) 税前扣除

#### ①波黑联邦

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

根据波黑联邦《企业所得税法》规定，购置成本超过 1,000 马克的资产为可折旧的固定资产。折旧方法为直线法。资产按照不同

类别适用不同的折旧率。IT 资产（硬件和软件）的购置成本可在购买当年进行全额扣除。

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

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

波黑联邦规定的折旧率如下：

- A. 建筑物： 5%;
- B. 道路、公共设施、铁路： 10%;
- C. 设备、车辆、厂房： 15%;
- D. 水资源管理设备、供水和排水系统： 15%;
- E. 园地： 15%;
- F. 无形资产： 20%;
- G. 环境保护的硬件、软件及设备： 33. 3%;
- H. 基本畜群： 40%。

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

增加累计收益或当期收益的资本利得需计入应纳税所得额中计税。资本收益按处置价格与资产购置成本减去应税折旧（账面价值）之间的差额确定。如果该差额为负值，则确认资本损失。

## ②塞族共和国

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

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

不可扣除的费用包括：

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

根据塞族共和国《企业所得税法》规定，购置成本超过 1,000 马克且使用年限超过 1 年的资产为可折旧固定资产。IT 硬件、软件和类似设备的折旧采用加速折旧法，其他资产采用直线法。

塞族共和国规定的折旧率如下：

- A. 不动产和设施：3%；
- B. 除软件外的无形资产：10%；
- C. 设备和其他资产：20%；
- D. 计算机、信息系统、软件和服务器：40%。

土地、森林和类似的可再生自然资源、投资性房地产、文物和艺术品不得折旧。

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

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

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

出售或转让任何有形资产或金融资产产生的资本利得需计入应

纳税所得额。出售或以其他方式转让资本或投资性商品所产生的资本利得，按出售价格与经纳税调整后的资产计税基础之间的正差额确认。如果该差额为负值，则确认资本损失。

### ③布尔奇科特区

与应税所得直接相关的费用原则上均可以扣除。

研发费用需根据研发活动指南确定相应的扣除比例。业务招待费的扣除限额为总额的 30%。有些费用的扣除限额则与当年收入总额有关，包括向公共部门、人道主义、文化、教育组织捐款的扣除限额为收入总额的 3%；商会会员费的扣除限额为收入总额的 0.2%；赞助的扣除限额为收入总额的 2%。

不可扣除的费用包括：

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

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

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

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

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

出售或转让任何有形资产或金融资产产生的资本利得需计入应纳税所得额。出售或以其他方式转让资本或投资性商品所产生的资

本利得，按出售价格与经纳税调整后的资产计税基础之间的正差额确认。如果该差额为负值，则确认资本损失。

#### （4）亏损弥补

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

对于资本损失，具体规定如下：

##### ①波黑联邦

减少累计收益或当期收益的资本性损失，可以抵减正常的应纳税所得额。

##### ②塞族共和国和布尔奇科特区

资本损失可用于抵减正常的应纳税所得额。

### 2.2.1.6 应纳税额

应纳税额=应纳税所得额×税率

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

### 2.2.1.7 合并纳税

#### （1）波黑联邦

集团的定义是母公司直接或间接持有其子公司至少50%股份。如集团内所有公司均位于波黑联邦，该集团可进行合并纳税，且一旦选择进行合并纳税，则必须保持至少5年。

#### （2）塞族共和国

没有合并纳税的规定。

#### （3）布尔奇科特区

如果集团内企业均位于布尔奇科特区，且母公司在子公司的表

决权股份不少于 80%，可以选择合并纳税进行申报。

### 2.2.1.8 避免双重征税

#### (1) 波黑联邦

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

#### (2) 塞族共和国

居民纳税人从塞族共和国以外取得的，同时被塞族共和国及海外（包括波黑联邦，布尔奇科特区）征税的收入，在塞族共和国以外支付的税款可以在塞族共和国企业所得税额中进行扣除。抵免限额为塞族共和国境内应缴纳的税额，超出的部分可向后结转 5 年。

#### (3) 布尔奇科特区

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

### 2.2.1.9 纳税期间

#### (1) 波黑联邦

一个日历年即为一个纳税年度。

#### (2) 塞族共和国

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

#### (3) 布尔奇科特区

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

## 2.2.2 非居民企业

### 2.2.2.1 概述

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

### 2.2.2.2 常设机构的判定标准

#### (1) 波黑联邦

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

- ①管理总部；
- ②办事处；
- ③分支机构；
- ④工厂；
- ⑤车间；
- ⑥开采自然资源的场所；
- ⑦建筑工地，建筑、装配或安装工程，且持续时间超过 6 个月；
- ⑧提供咨询及商业服务，且在提供服务满 12 个月的基础上提供服务的时间连续超过 3 个月；

⑨任何有权并经常以该非居民名义从事订立合同的非独立代理人。

#### (2) 塞族共和国

塞族共和国规定，非居民企业在塞族共和国的常设机构通常是指其在塞族共和国开展（全部或部分）业务的固定营业场所。

#### (3) 布尔奇科特区

布尔奇科特区规定，非居民企业在布尔奇科特区的常设机构包括在布尔奇科特区进行建筑、装配或安装工程的场所，以及用于勘探或开采自然资源（或相关的监督管理活动）装置安装的场所，或由自然人或法人负责运营的有权代表该非居民企业签订合同的场所。

### 2.2.2.3 税率

标准税率为 10%，预提所得税税率具体见 2.2.2.7 预提所得税。

### 2.2.2.4 征收范围

非居民纳税人仅就其来源于波黑的所得纳税。

#### （1）波黑联邦

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

对非居民企业取得的资本利得采用的征税方法与居民企业相同。

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

#### （2）塞族共和国

在塞族共和国拥有常设机构的非居民应就其在塞族共和国取得的所得缴纳塞族共和国企业所得税。

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

在塞族共和国没有设立常设机构的非居民企业，仅就来源于位于塞族共和国不动产的所得，以及使用塞族共和国自然资源取得的

所得（包括转让此类自然资源相关权利取得的所得）缴纳塞族共和国企业所得税。在上述情形下，非居民企业需按照居民企业的规定提交年度纳税申报表。

### （3）布尔奇科特区

设有常设机构的非居民企业取得的利润（包括资本利得）应采用与居民企业相同的规定缴纳布尔奇科特区企业所得税。

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

## 2.2.2.5 应纳税所得额

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

## 2.2.2.6 应纳税额

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

## 2.2.2.7 预提所得税

（1）股息：在波黑联邦，向非居民公司股东支付股息，支付方应扣缴 5%的预提所得税，除非根据税收协定适用更低的税率或免于纳税。在塞族共和国，向非居民分配股息红利，支付方应扣缴 5%预提所得税。布尔奇科特区对分配股息不征收预提所得税。

（2）利息：在波黑联邦，向非居民支付利息，支付方应扣缴 10%的预提税，利息接受方无需就此所得进行纳税申报，除非根据税收协定适用更低的税率或免于纳税。政府债券或赊销设备和货物的利息收入免税。

在塞族共和国，向非居民支付利息，支付方应扣缴 10%的预提

税，利息接受方无需就此所得进行纳税申报。如果利息用于向居民购买享受税收优惠政策的制造设备、工厂和不动产（见 2.2.1.4）的贷款，该利息支出免税。

自 2024 年 6 月 14 日起，居民企业为塞族共和国重要性项目而贷款所支付给在塞族共和国境内没有常设机构的非居民企业的利息收入免征所得税。

在布尔奇科特区，向非居民支付利息，支付方应扣缴 10% 的预提税，利息支付方需就此所得进行纳税申报。存款及政府债券的利息收入免税。以下类型的利息收入无需扣缴预提所得税：

- ① 赊销用于开展商业活动的设备所产生的利息；
- ② 赊销货物的利息；
- ③ 支付外国银行的贷款利息。

(3) 特许权使用费：向非居民支付特许权使用费应扣缴 10% 的预提所得税，除非根据税收协定可适用更低税率。在波黑联邦及塞族共和国，特许权使用费接受方无需就此所得进行纳税申报；在布尔奇科特区，特许权使用费支付方需就此所得进行纳税申报。

(4) 分支机构利润汇出税：无相关规定。

(5) 其他：

① 在波黑联邦，对支付给非居民企业的下列款项应扣缴 10% 的预提所得税：

- A. 技术服务费（管理、工程咨询、审计、研究等）；
- B. 保险和再保险费；
- C. 娱乐与体育运动事项；
- D. 波黑联邦与其他国家之间的电信服务费；
- E. 在波黑联邦提供的其他服务费；
- F. 动产或不动产的租金。

如上述预提所得税为最终税额，非居民企业作为收款方没有申报所得税的义务。

② 在塞族共和国，对支付给非居民企业的下列款项应扣缴 10%

的预提所得税：

- A. 技术服务费（管理、工程、咨询、审计、研究等）；
- B. 保险和再保险费；
- C. 娱乐与体育运动事项；
- D. 动产租金；
- E. 塞族共和国与其他国家之间的电信服务费；
- F. 在塞族共和国提供的其他服务费用，且服务提供者在塞族共和国停留时间少于 90 天（否则，适用一般税收规则）。

如上述预提所得税为一次性征收，非居民企业作为收款方没有申报所得税的义务。

③在布尔奇科特区，对支付给非居民企业的下列款项按总金额扣缴 10% 的预提所得税：

- A. 技术服务费（管理、工程、咨询、审计、研究和其他服务）；
- B. 保险费和再保险费；
- C. 娱乐与体育运动事项；
- D. 动产租金；以及
- E. 在布尔奇科特区提供的其他服务费。

上述预提所得税为最终税额，非居民企业作为收款方没有申报所得税的义务。支付方需对此进行年度纳税申报，年度纳税申报表需披露收款方、收入类型和金额，以及应计和已付的预提所得税金额。

### 2.2.3 申报制度

详见 3.2.3.1 企业所得税。

## 2.3 个人所得税（Individual Income Tax）

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

## 2.3.1 居民纳税人

### 2.3.1.1 判定标准

#### (1) 波黑联邦和布尔奇科特区

如个人经常性居住地（在一个纳税年度内连续居住超过 183 天）位于波黑联邦或布尔奇科特区，并受雇于在波黑联邦成立的公司，将被视为波黑联邦的居民纳税人。

此外，自 2020 年 7 月 4 日起，波黑联邦或塞族共和国的居民个人如果受雇于在布尔奇科特区成立的公司，将被视为布尔奇科特区的税收居民，应缴纳个人所得税。

#### (2) 塞族共和国

在塞族共和国，如果满足以下任意一种情况，拥有经常性居住地点或拥有主要经济利益中心的居民可认定为居民纳税人：

- ①拥有价值超过 300,000 马克的不动产；
- ②与塞族共和国存在有效的经济关系；
- ③持有价值超过 100,000 马克的公司股份；
- ④与波黑公民有婚姻或婚外关系；
- ⑤凭工作许可证工作；
- ⑥参与教育。

### 2.3.1.2 征收范围

#### (1) 应税所得

居民纳税人就其全球所得缴纳个人所得税。

##### ①波黑联邦与布尔奇科特区

应就下列收入来源征收个人所得税：

- A. 独立劳务；
- B. 非独立劳务；
- C. 财产和产权（包括资本利得）；
- D. 资本投资。

另外，在波黑联邦，从彩票和赌博中获得超过 100 马克的收入需缴纳个人所得税。波黑联邦政府计划将《个人所得税法》进行修正：个人所得税应税收入包括餐费津贴、假期津贴、雇主支付的雇员和助理的交通费用，此规定需要波黑联邦议会的批准才能生效。

自 2025 年 6 月 12 日起，波黑联邦修订了关于员工从第三方获得收入的税收规则，规定由第三方（非雇主）向个人支付的佣金、折扣、小费、奖金等收入，若与该个人的雇佣职责相关，将被视为雇佣所得。

居民纳税人的计税基础是指应税收入与扣除总额的差额。应税收入和扣除总额以收付实现制确定。

境外的受雇所得、投资所得（股息、利息、特许权使用费、不动产所得）、经济活动和专业活动所得、境外资本利得和境外养老金所得，通常与来自国内的此类所得采用同样的方式征税。

## ②塞族共和国

以货币或实物形式取得的个人所得税应税收入包括以下内容：

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

2021 年 12 月 15 日，塞族共和国人民议会通过了《个人所得税法》修正案规定：小型企业家的收入和从国外获得的收入根据法律规定的特殊规定进行征税。修正案在《政府公报》上公布，并从 2022 年 1 月 1 日起实施。

从 2021 年 1 月 1 日起，塞族共和国只对收到现金或非现金对价情况下征收资本利得税。此外，取消对近亲属之间的继承权和财产权转让或离婚诉讼而产生的资本利得征税。鉴于确定交易价格据以计算计税基础存在困难，仅对持有期限低于 7 年的最后一位所有者

转让不动产获得的资本利得征税。对于产权交换，交易价格为交易时所涉财产权的市场价格，而作为赠予物时的交易价格为上一位所有者支付的价格。

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

“其他收入”包括以下收入：

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

2025 年 1 月 1 日起，IT 行业收入（编程、咨询、技术服务）统一归类为自雇所得（独立劳务）。

## （2）免税所得

大致来说，下列收入通常为个人所得税的免税收入：

- ①养老金；
- ②社会福利和补偿金；
- ③奖学金；
- ④股息（国内、国外）；
- ⑤部分类型的利息收入。

另外，波黑联邦个人所得税的免税收入还包括：雇主为其雇员支付的强制性社会保险金，以及遗产和继承所得。由在波黑联邦成立的保险公司支付的人寿保险收入或自愿养老保险收入，如相应保费已纳税，保险金可免税。

塞族共和国个人所得税的免税收入还包括：金额为社会平均月度工资的生育一次性补偿金、雇主向雇员子女提供的每人不超过 100 马克的礼物、出售私人动产所得、50 岁以上且连续一年注册为失业人员的个人取得雇佣所得、以及自 2019 年 12 月 18 日起，取得的自愿养老保险收入，和从自愿养老基金中获得的养老金。从 2021 年 1 月 1 日起，纳税人从近亲属（即配偶、兄弟姐妹等）获得继承和赠予相关的所得，其中不论赠予物的性质（包括现金、不动产或权利），只要价值每年累计不超过 10,000 马克，均为免税收入。

布尔奇科特区个人所得税的免税收入还包括：用于经济发展的公共资金。

### 2.3.1.3 税率

#### （1）波黑联邦与布尔奇科特区

个人所得税税率为 10%，资本利得也适用同样的税率。

#### （2）塞族共和国

塞族共和国于 2021 年 12 月 15 日通过了《个人所得税法》修正案，从 2022 年 1 月 1 日起，在塞族共和国，受雇所得按 8% 的税率征税。个人受雇所得之外，其他所得须按以下税率缴纳个人所得税：

- ①独立劳务所得适用 10%的税率；
- ②其他所得适用 13%的税率；以及
- ③小型企业家的所得和来自于境外的所得根据具体法律规定进行征税。

选择简易征收的小型企业家，如果年度税额超过 600 马克（即适用 600 马克的最低年税），则按总收入的 2%计征。

#### 2.3.1.4 税收优惠

##### (1) 波黑联邦

居民纳税人享有基础津贴：基础津贴为 3,600 马克/年（300 马克/月）。额外津贴包括：

- ①无收入配偶：150 马克/月；
- ②子女：第一个孩子 150 马克/月，第二个 210 马克/月，第三个及以上 270 马克/月；
- ③其他需要抚养的家庭成员：90 马克/月；
- ④上述成员有残疾的情况，额外再发放 90 马克/月。

永久性居住在塞族共和国或布尔奇科特区并受雇于波黑联邦的雇主的个人，可获得基础津贴和额外津贴。

为减轻食品和能源价格上涨对经济和财政的负面影响，在 2022 年 12 月 31 日之前，在波黑联邦，雇主可向雇员发放限额为 1,080 马克（即波黑联邦平均净工资水平）的一次性补助。该补助免征所得税和社会保险金。

为减轻价格上涨对手工业经济的负面影响，在 2022 年 12 月 31 日之前，对手工业者减按 50%按月征收个人所得税。

为减轻食品和能源价格上涨对经济和财政的负面影响，在 2024 年 6 月 30 日之前，在波黑联邦，雇主可向雇员最多分六期发放限额为 2,520 马克的一次性补助。该补助免征个人所得税和社会保险金。此规定发布于官方公报第 97/23 号并于 2023 年 12 月 16 日实施。

为缓解通胀对经济和财政的负面影响，在 2024 年 12 月 31 日之前，在波黑联邦，雇主可向雇员最多分六期发放限额为 2,768 马克的一次性补助。该补助免征个人所得税和社会保险金。

自 2025 年 2 月 4 日起，雇主可向雇员发放月度经济补助金（上限 450 马克/月），该补助金免征个人所得税及社会保险费，有效期至 2025 年 7 月 31 日。

### （2）塞族共和国

2021 年 12 月 15 日，塞族共和国人民议会通过了《个人所得税法》的修正案，并从 2022 年 1 月 1 日起实施，修正案规定：个人基本免税额从 6,000 马克/年提高到 12,000 马克/年。

如果家庭成员平均年收入不超过 3,000 马克，则再给予每个家庭成员增加额外津贴每人 900 马克/年；从 2021 年 7 月 1 日起，此项额外个人津贴增加到 1,800 马克/年。

### （3）布尔奇科特区

自 2022 年 8 月 1 日起，居民纳税人每年可享有 14,400 马克的个人基础津贴。在 2020 年 7 月 4 日至 2022 年 7 月 31 日期间，基础津贴为 6,000 马克/年（500 马克/月），此前为 3,600 马克/年。

此外，针对需要抚养的家庭成员，每年还可享有如下的额外津贴：

- ①配偶：基础津贴的 50%；
- ②27 周岁以下的子女（2020 年 7 月 4 日前 18 周岁）：每个孩子给予基础津贴的 50%；
- ③其他被抚养的家庭成员：基础津贴的 50%；
- ④每个残疾人纳税人或被抚养的家庭成员 20% 为残疾人：基础津贴的 10%。

为减轻食品和能源价格上涨对经济和财政的负面影响，在 2024 年 12 月 31 日之前，雇主可向雇员发放限额为 2,400 马克的一次性经济补助。该补助免征个人所得税和社会保险金。

### 2.3.1.5 税前扣除

#### (1) 波黑联邦

居民的扣除项目包括在波黑联邦发生的部分医疗支出（医疗服务、药品、残疾人所需配件）以及个人房屋贷款利息支出。

#### (2) 塞族共和国

个人房屋贷款利息；自愿养老保险保费支出（上限 1,200 马克）；商业寿险保费支出（上限 1,200 马克）。

#### (3) 布尔奇科特区

自 2022 年 10 月 1 日起寿险保费支出扣除限额为 1,800 马克（2020 年 7 月 4 日至 2022 年 9 月 30 日，上限为基础津贴的 30%，此前比例为 50%）；个人首套住房的贷款利息支出；子女教育支出。

此外，损失可向后结转 5 年，并在扣除个人津贴之前，从应税收入中扣除。

### 2.3.1.6 应纳税额

居民纳税人的计税基础是指应税收入与扣除总额的差额。

应纳税额=应纳税所得额×税率。

### 2.3.1.7 其他

#### (1) 受雇所得

##### ①应税所得

受雇所得包括从雇主处以货币或实物形式取得的工资、奖金、福利、股权激励所得等。在塞族共和国，受雇所得还包括收到雇主赠送的礼物，无偿或以低于市场价值取得股份中的差额部分。

豁免征税的情况适用于遣散费和工作中的报销费用。

应税所得是总收入与强制性社会保障缴款之间的差额。其他与受雇有关的费用不可扣除。

在塞族共和国，自 2022 年 1 月 1 日起，以雇员的总收入（除免

税的遣散费和报销的交通费外）确认其受雇所得应纳税所得额，其他任何与受雇相关的开支均不得扣除。

在波黑联邦，下列受雇所得免征个人所得税：

A. 餐费津贴：限额为员工平均净工资（从波黑联邦取得）的 1%；

B. 假期津贴：限额为最近 3 个月员工平均净工资的 50%；

C. 差旅费：私营部门员工的差旅费（特定情况下适用）；

D. 现场工作补贴：如果住宿和餐饮由雇主提供，现场工作时间超过 30 天，限额为日工资的 15%。

在布尔奇科特区，从 2020 年 7 月 4 日起，由雇主支付给雇员的餐费津贴免征个人所得税。

## ②福利

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

A. 使用雇主提供的商业建筑物、车库、别墅、住所和交通工具；

B. 由雇主发放的无息贷款或低息贷款（应税所得根据平均利率与较低利率之间的差额计算）；

C. 雇主给予的债务豁免；

D. 年会礼物。

在波黑联邦，公司食堂提供给员工的餐食免税；在塞族共和国，公司食堂或注册餐饮机构为员工提供的餐食，每日不超过当地上一年的日社平工资 0.75% 部分免征个人所得税，此前的免税日限额为 4.50 马克；在布尔奇科特区，自 2022 年 8 月 1 日起，雇主为雇员提供的餐费津贴每日不超过 7.00 马克的部分免征个人所得税。此前的免税日限额为每天基本津贴的 1/12 的 1.4%。自 2023 年 1 月 1 日起，该免税额提高至 10 马克。

## ③退休金

从前雇主和个体经营单位取得的任何形式的退休金均无需缴纳

所得税。但是在塞族共和国，每年从自愿养老基金中获得养老金，免税额度最高为 1,200 马克。

## （2）个体工商户收入

自由职业者及个体工商户从事以下活动取得的所得需缴纳个人所得税：

- ①手工以及相关劳务活动；
- ②农业与林业；
- ③自由活动（医疗工作者、兽医、律师、公证人、税务咨询师、会计、工程师、建筑师、翻译员、导游、科学家、作家、发明家、教授等）；
- ④其他独立劳务（行政政府机构的成员、公司董事会成员、管理委员会成员等）；
- ⑤偶然性或兼职活动（艺术家、记者、专家与销售人员等）。

关于上文列示收入内容，在不同地区存在不同规定：

### ①波黑联邦与布尔奇科特区

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

在波黑联邦境内使用并在库存清单中登记且购置成本超过 1,000 马克的固定资产，其折旧费用可以进行扣除。固定资产折旧采用直线法，不同类型的资产适用于不同的折旧率。IT 硬件和软件的购置成本可以在购买年份全额税前扣除。

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

### ②塞族共和国

除上文列示收入内容外，以商业目的出租财产及权力取得的租

赁所得也构成应税所得。

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

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

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

满足下列条件的小型企业家可以选择税款简易征收：

- A. 进行独立业务活动（金融服务和组织博彩业务除外）；
- B. 最多雇佣 3 名员工；
- C. 年度总收入不高于 50,000 马克（2025 年 1 月 1 日提高至 100,000 马克；最低年税额：年度总收入小于 100,000 马克的小型企业家最低年税额提高至 1,200 马克，年度总收入小于 5 万马克的小型企业家最低年税额维持 600 马克）。

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

2023 年 12 月 1 日，塞族共和国议会通过了《个人所得税法》修正案。根据该修正案，自 2024 年 1 月 1 日起，对小型农户所得税实行统一税计划。该计划是可选的，且仅适用于年总收入不超过 50,000 马克的注册农户。

年总收入额不超过 12,000 马克，所得税额为 0 元。

年总收入额超过 12,000 马克，但不超过 25,000 马克，所得税额为 200 马克。

年总收入额超过 25,000 马克，但不超过 50,000 马克，所得税额为 400 马克。

### （3）投资收入

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

#### ①波黑联邦

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

#### ②塞族共和国

特许权使用费所得按正常方式进行征税。出租动产和不动产取得的收入应缴纳个人所得税。从事租赁业务的纳税人可以选择按相关总收入的 20%进行一次性扣除，也可以选择以收入扣除折旧、融资、运营和投资维护以及其他与房地产相关的成本费用后的金额作为应纳税所得额。

### （4）资本利得

#### ①波黑联邦与布尔奇科特区

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

#### ②塞族共和国

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

值计算应税所得。

### (5) 代扣代缴制度

雇主有义务就向员工支付的受雇所得代扣代缴个人所得税。

#### ①波黑联邦

雇主须就向员工支付的扣除社会保险金及个人津贴后的工资代扣代缴个人所得税。

纳税人受雇所得少于 250 马克，该代扣代缴所得税为最终税额，否则，该预提所得税可抵扣纳税人应纳税总额。

从事额外工作或职业所取得的收入需由支付方代扣代缴税率为 10% 的个人所得税，相关所得不考虑个人津贴。

以下类型收入，按照 10% 税率实行源泉扣缴，并且代扣代缴税金为最终税额：

- A. 应税利息；
- B. 租赁收入；
- C. 出售不动产和产权的资本利得；
- D. 通过彩票和博彩取得的收入。

#### ②塞族共和国

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

#### ③布尔奇科特区

雇主须就以工资扣除个人津贴的十二分之一和社保金后的金额代扣代缴税款。从事额外工作或职业所取得的收入，按照 10% 税率实行源泉扣缴，并且以代扣代缴税金为最终税额。对于居民而言，该代扣代缴所得税不是最终税额，可抵扣纳税人应纳税总额。

下列类型的收入需按 10% 的税率代扣代缴个人所得税：

- A. 应税利息；
- B. 租赁收入；

C. 出售不动产和产权的资本利得。

### 2.3.2 非居民纳税人

#### 2.3.2.1 判断标准及扣缴义务人

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

#### 2.3.2.2 征收范围

非居民纳税人仅就其来源于波黑联邦、塞族共和国或布尔奇科特区的所得缴税。

#### 2.3.2.3 税率

在波黑，非居民纳税人取得的大多数类型的收入适用居民纳税人的代扣代缴税率。具体参见 2.3.1.7。

在波黑联邦及布尔奇科特区，股息无预提所得税。

在塞族共和国，非居民临时性独立劳务收入按照 10% 税率实行源泉扣缴，并且代扣代缴税金为最终税额，除税收协定外不适用个人及家庭免税额度抵扣。

非居民必须就其应税收入提交年度纳税申报表，但缴纳最终预提所得税的收入除外。纳税申报表必须在一般截至日期前提交。

##### （1）波黑联邦

预提所得税为最终税额，不考虑个人津贴。

非独立活动中，非居民纳税人可享受基础津贴。

非居民纳税人出售波黑居民公司股份所得的收益不征税。

##### （2）布尔奇科特区

非居民纳税人不可享受个人津贴。

### 2.3.3 申报制度

详见 3.2.3.2 个人所得税。

## 2.4 增值税 (Value-Added Tax)

### 2.4.1 概述

波黑采用单一的、全国统一的增值税制度，由间接税管理局 (Indirect Taxation Authority, ITA) 负责管理和征收。

波黑的增值税法基本遵循了欧盟的增值税指令。

增值税对生产和销售过程的各个阶段征收。进项税额从销项税额中进行扣除。

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

#### (1) 纳税义务人

纳税义务人是指为取得收入而从事独立经营活动的个人和法律实体。此外，以自身名义或通过代理的方式销售或进口货物、提供劳务、服务也将被认定为纳税义务人。对于国家机关以及为执行行政管理行为而依法成立的实体，如以行政目的进行交易，则不被视为纳税义务人。如这些交易是以私营为目的，则相关机构将被视为纳税义务人。

在上一日历年度从事增值税应税活动的金额超过 100,000 马克（包括对外的经营活动和关联交易活动在内）的个人或公司必须进行增值税纳税登记。低于门槛金额的小企业，可自主选择是否进行增值税纳税登记。一经登记，则至少需要保留 60 个月。

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

从 2024 年 1 月 1 日起，上一年度增值税进项税额和销项税额合计金额超过 2,200,000 马克 (1,124,842 欧元) 的企业为增值税纳税大户企业，有效期涵盖 2024 年至 2026 年期间。

自 2025 年 1 月 1 日起，在塞族共和国，小企业增值税门槛金额从 50,000 马克提高至 100,000 马克。

## (2) 征收范围

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

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

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

## (3) 税率

标准税率为 17%。出口商品适用零税率。

## (4) 与欧盟接轨的制度修正

2022 年 7 月 14 日，波黑间接税管理局理事会提出《增值税法实施条例》的修正案，以遵循欧盟理事会 2006 年 11 月 28 日关于增值税共同体系的第 2006/112/EC 号指令，新规定的通过有助于保护增值税收入。

①非居民纳税人提供客运服务需缴纳增值税。根据最新规定，该增值税的非居民纳税人是指成立于波黑境外，但在波黑境内从事客运服务的纳税义务人。非居民纳税人需指派波黑境内的税务代理为其办理相关纳税事项，税务代理负责缴纳增值税并履行增值税义务。若非居民纳税人未能指派税务代理，间接税管理局（ITA）可依据职权评估增值税纳税义务。该修正案还包括非居民纳税人提供客运服务产生的增值税的计算和缴纳的相关规定；

②公共汽车、小型巴士及其他获客运许可的运输工具的应税金额将根据在波黑境内行驶的公里数确定。每名乘客每公里的应税金额不应低于 0.10 马克（0.05 欧元）；

③引入增值税建筑的概念，包括未完工建筑或其部分（无论处于哪一施工阶段）以及建成但一年未使用的建筑或建成但使用未满两年的建筑。建筑的启用时间需以接管工作报告、租赁合同、供电

合同或供水合同为证；

④自贸区增值税待遇相关细则，包括豁免征税范围，以及享受免税待遇所需的条件和文件。

## 2.4.2 税收优惠

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

为了减轻物价上涨的负面影响，众议院于 2023 年 6 月 7 日通过了《增值税法》修正案，规定对人道主义目的的货物供应免征增值税。根据修正案，向中介机构捐赠的食品，登记为人道主义救济的收集和分发，将不被视为应税物资。

自 2025 年 4 月 2 日起，新建住宅首次供应时支付的增值税可申请退税，间接税管理局理事会需制定详细实施条例。

## 2.4.3 应纳税额

计税基础为提供增值税应税商品或服务取得的全部对价。对价可以为货币形式或实物形式（货物或服务）。实物形式的对价会根据同期同类商品的不含增值税的市场价格进行核定。将应税货物用于非商业用途或者私人用途，计税基础为该应税货物或者类似货物的同期不含税市场价格。

进口商品的计税基础为进口价格加上消费税、关税及其他进口费用，但增值税除外的海关完税价格。对于临时进口的商品或再进口商品的税基则仅为商品价格。如果海关修改了进口货物的完税价格，则需对进口货物中已抵扣的进项税进行转出。对于因修理、改造、精加工或进行其他形式加工需暂时出口至波黑境外的货物再进口的，计税基础仅限于服务价格。

应纳税额=销项税额 - 进项税额

销项税额=销售额×适用税率

#### 2.4.4 申报制度

详见 3.2.3.3 增值税。

### 2.5 其他税（费）（Other Taxes（Fees））

#### 2.5.1 房地产税（Property Taxes）

##### （1）波黑联邦

各州自行对位于波黑联邦的不动产征收房地产税。征税对象主要是租赁合同下的用于娱乐和办公的建筑物及车库，以不动产的市场价值为计税基础。纳税义务人、税率及应税条件由各州自行规定。

##### （2）塞族共和国

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

- ①地方政府、机构和宗教团体的不动产；
- ②领事和外交使团以及国际组织的不动产；
- ③位于矿区内不能作其他用途的不动产；
- ④文化和历史古迹；
- ⑤在巴尔干战争中被损毁的居民个人不动产；
- ⑥用于农业自产的耕地；
- ⑦用于进一步出售而兴建的物业；
- ⑧用于农业生产的耕地和建筑物。

用于生产的不动产（例如：厂房、原材料仓库）的税率为 0.10%，其他不动产的税率最高为 0.20%（具体由市级政府决定）。

财产的转让、遗产继承和赠予行为不征收房地产税。纳税人可按照每个家庭 50 平米和每个家庭成员 10 平米的扣除标准与其住所的核定价值比对选择扣除。

### （3）布尔奇科特区

房地产征税对象为完成纳税评估的上一年度 12 月 31 日位于布尔奇科特区内的现存不动产。其中不动产包括土地以及在土地表面或地下建造的永久固定的构筑物。

计税基础为上一年 12 月 31 日不动产的市值估价。最低税率和最高税率分别固定为 0.05% 和 1%。实际税率由布尔奇科特区议会按年确定。

2023 年 11 月 8 日，布尔奇科特区政府决定了 2024 年适用的房产税税率为 0.05%。该决定根据财务局的提议作出并在《政府公报》上公布。2024 年 5 月 15 日，布尔奇科特区政府决定了 2025 年适用的房产税税率为 0.05%。该决定根据财务局的提议作出并在《政府公报》上公布。

## 2.5.2 关税 (Customs Duties)

对进口到波黑的货物根据商品类别由海关征收关税，采用的是欧盟标准。

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

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

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

海关关税税率范围 0%-15%，每年采用新的税率。

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

自 2022 年 8 月起，在波黑使用新的计算机化过境系统 (NCTS) 的贸易商需以电子方式签署报关单。《海关政策法》新法规定，为了遵循《欧盟海关法典》，新的计算机化过境系统需使用电子签名。根据电子签名相关立法，间接税管理局为纳税人提供合格数字签名的认证机构。

### 2.5.3 财产转让税 (Real Estate Transfer Tax)

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

转让有价证券无需缴纳财产转让税。

### 2.5.4 消费税 (Excise Duties)

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

消费税按照下列比例税率缴纳：

- (1) 石油产品 (每升)：0.30 马克 (汽油 0.40 马克，无铅汽油 0.35 马克)；
- (2) 非酒精饮料 (每升)：0.10 马克；
- (3) 软饮料 (每升)：啤酒 0.20 马克，葡萄酒 0.25 马克；
- (4) 酒精饮料和乙醇 (每升)：15 马克；
- (5) 咖啡原料 (每公斤)：1.50 马克 (烘焙和研磨咖啡 3.00

马克；精制咖啡 3.50 马克）。

波黑通过了《消费税法》的修正案，包括根据适用于波黑的新修订《海关外贸商品分类代码》统一矿物油、酒精和酒精饮料的海关税则分类。

2021 年 11 月 2 日，波黑制定的香烟消费税税率，并于 2022 年 1 月 1 日起实施：

（1）香烟的特定消费税：每 1,000 支香烟征收 82.50 马克（约 42.18 欧元）；

（2）香烟的从价消费税：零售价格的 42%；

（3）香烟的总体最低消费税：每 1,000 支香烟征收 166.50 马克（约 85.13 欧元）；以及

（4）细支烟和其他吸用烟草的特定消费税：133.20 马克（约 68.10 欧元）/公斤。

2022 年 7 月 27 日，波黑议会通过《消费税法》修正案，旨在使烟草制品的消费税缴纳规则与其他应税商品的消费税缴纳规则保持一致。根据该修正案，进口烟草制品消费税的缴纳截至日期与其他应税商品进口税的缴纳截至日期相同。因此，进口烟草制品的消费税应于进口前 10 日内缴清（此前为进口前 60 日内），于 2022 年 8 月 6 日生效。

2022 年 12 月 8 日，间接税管理局理事会通过了《消费税法》的实施规定，自 2023 年 1 月 1 日起生效。根据该规定，居民纳税人需通过间接税管理局的官方门户网站提交消费税月度纳税申报表。

2023 年 12 月 21 日，间接税管理局理事会出台规定，自 2024 年 1 月 1 日起，对烟草制品实施新的消费税税率。

香烟的总体最低消费税从每 1,000 支香烟征收 167.50 马克（约 85.64 欧元）增至每 1,000 支香烟征收 173.00 马克（约 88.45 欧元）。

细支烟的特定消费税从 134.00 马克（68.51 欧元）/公斤增至 138.40 马克（70.76 欧元）/公斤。

香烟的特定消费税和从价消费税仍保持不变。

2024 年 12 月 2 日，间接税管理局理事会出台新规，自 2025 年 1 月 1 日起，对烟草制品实施新的消费税税率。

香烟的总体最低消费税从每 1,000 支香烟征收 173.00 马克（约 88.45 欧元）增至每 1,000 支香烟征收 179.00 马克（约 91.52 欧元）。

细支烟和其他吸用烟草的特定消费税从 138.40 马克（70.76 欧元）/公斤增至 143.20 马克（73.22 欧元）/公斤。

香烟的特定消费税和从价消费税仍保持不变。

## 2.5.5 环保费 (Environmental Protection Fee)

### (1) 波黑联邦

森林保护费：纳税人全部收入的 0.07%；

水资源保护费：支付净工资的 0.5%；

自然资源和其他灾害防护费：支付净工资的 0.5%。

### (2) 塞族共和国

消防费：纳税人全部收入的 0.04%；

森林保护费：纳税人全部收入的 0.07%；

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

### (3) 布尔奇科特区

森林保护费：纳税人全部收入的 0.02%。

## 2.5.6 石油税 (Hydrocarbons Tax)

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

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

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

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

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

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

## 2.5.7 遗产和赠与税 (Inheritance and Gift Tax)

在波黑联邦，各州自行对不动产和动产的转让征收遗产和赠与税。由于是各州自行征税，所以税率从 2% 到 10% 不等。在塞族共和国及布尔奇科特区无遗产及赠与税。

## 2.5.8 社会保险金 (Social Security Contributions)

### (1) 波黑联邦

自 2025 年 7 月 1 日起，波黑联邦的社会保险金由雇主和雇员共同缴纳。雇主缴纳的比例为雇员总工资的 5%，具体费率如下：

表 5 波黑联邦社会保险金雇主缴纳比例

保险金	费率%
养老保险	2.5
医疗保险	2
失业保险	0.5

雇员缴纳的份额为其总工资的 31%，具体费率如下：

表 6 波黑联邦社会保险金雇员缴纳比例

保险金	费率%
养老保险	17
医疗保险	12.5
失业保险	1.5

个体经营户按下列费率比例就总收入缴付社会保险金：

表 7 波黑联邦社会保险金个体经营户缴纳比例

保险金	费率%
养老保险	19.5
医疗保险	14.5
失业保险	2

自 2023 年 2 月 1 日起，劳动密集型行业（如煤矿、纺织和皮革业以及传统手工业）雇员工资水平低于波黑联邦同期平均净工资 85% 的，其社会保险金的计算基数为上年 1 至 9 月波黑联邦月平均工资总额的 35%。

自 2025 年 2 月 6 日起，企业可申请退还其 2025 年度所缴纳的社会保险金，适用范围为 2024 年 11 月 30 日前入职且 2025 年全年持续在岗、月净薪酬不超过 1,000 马克的员工。

自 2025 年 1 月 10 日起，波黑联邦财政部公布执行新的社会保险金缴费基础标准。

表 8 波黑联邦社会保险金缴费基础标准

纳税人类型	执业类别/行业	计税方式	月缴费基数(马克)
独立执业纳税人	自由职业	复式记账	2,329
	手工业及相关活动		1,376
	零售/农林活动		614
	手工业及相关活动	单一税制群体	1,164
	传统手工业/出租车/农林		529
	零售业		614
重体力行业雇员	煤矿、纺织皮革业、传统手工业	统一基数	635

自 2025 年 7 月 1 日起，日工作时间≤4 小时的兼职雇员社会保险金缴费基数下限不得低于政府最低工资标准的 50%。

## (2) 塞族共和国

塞族共和国的社会保险金仅由雇员缴纳，缴纳金额为其总工资的 32.8%。比例如下：

表 9 塞族共和国社会保险金雇员缴纳比例

保险金	费率%
养老保险	18.5
医疗保险	12 (截至 2021 年 12 月 31 日)
	10.2 (自 2022 年 1 月 1 日起) *
失业保险	0.6
儿童保障	1.7

注：\* 2021 年 12 月 15 日，塞族共和国人民议会通过的《缴款法》修正案规定，从 2022 年 1 月 1 日起实施。修正案对医疗保险的缴款从 12% 降至 10.2%。其他缴款保持不变。此外，计算居民健康保险缴款的计税基础包括从国外收到的养老金。

此外，针对境外儿童医疗的特别团结贡献税按薪金净额的 0.25% 征收。

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

为减轻新型冠状病毒蔓延所带来的影响，自 2020 年 4 月 9 日起，因政府决定而被迫关闭的企业，政府按法定最低工资为其雇员承担社会保险金。自 2020 年 6 月 9 日起，该补贴还可以发放给营业额与 2019 年 4 月相比下降 20% 以上的其他经济实体。

自 2021 年 7 月 1 日起，在塞族共和国，社会保险金以法定最低工资作为计缴基础。

自 2022 年 1 月 1 日起，居民医疗保险金的计缴基础应计入从境外领取的养老金。

自 2022 年 6 月 22 日起，居民企业的雇员在境外从事经济活动的，须在塞族共和国缴纳社会保险金。在境外工作期间，雇员的社会保险金以相应月份的最低工资总额作为缴费基数。

自 2024 年 1 月 1 日起，教育机构中学生或见习生的养老保险费按 4.5% 的费率缴纳。并且该机构的社会保险金计算基数从塞族共和国上一年支付的平均工资总额的 50% 降至 20%。

自 2025 年 1 月 1 日起，雇主与雇员均须全额缴纳养老保险（包含派遣、自雇及特定行业雇员）；社保缴费基数上限提至当地平均工资的 350%，下限降至 40%；自由职业者可选择三档基数（当地平均工资的 60%-120%）。

2025 年 3 月 26 日，允许豁免纳税人截至 2022 年 12 月 31 日未缴税款及社会保险金的累积滞纳利息，但纳税人须在 2025 年 12 月 31 日前全额缴清欠税本金。纳税人需向税务局提交正式豁免申请，该政策适用于所有欠税主体及社会保险金缴费单位（含外资企业和本地实体），具体实施细则待发布。

自 2025 年 1 月 1 日起，企业家的社会保险金以塞族共和国上一年度平均工资总额的 70% 作为计缴基础；独立从业者的社会保险金以塞族共和国上一年度平均工资总额的 100% 作为计缴基础；退休企业家或独立从业者的养老保险以塞族共和国上一年度平均工资总额的 30% 作为计缴基础；兼职企业家或独立从业者按照上述三种不同类型分别适用。

自 2025 年 1 月 1 日起，企业因提高雇员工资（工资增长额=新支付的工资-该员工上年度平均工资）产生的额外社会保险金可申请退费。每 6 个月提交一次退费申请（覆盖此前 6 个月费用）。

### （3）布尔奇科特区

在布尔奇科特区，受雇情况下，社会保险金由雇员支付。雇主仅需要为参与波黑联邦养老金计划的员工缴纳养老保险，金额为员工工资总额的 6%。

个体经营户按下列费率比率就总收入缴付社会保险金：

表 10 布尔奇科特区社会保险金个体经营户缴纳比例

保险金	费率%
养老保险	17.0（波黑联邦）或 18.5（塞族共和国）
医疗保险	12.0
失业保险	1.5

## 2.5.9 其他

波黑未征收数字税和碳排放税。

## 第三章 税收征收和管理制度

### 3.1 税收管理机构

#### 3.1.1 税务系统机构设置

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

波黑税收实行分级管理，即国家、实体、州及市级管理。波黑的主要税务机关包括波黑间接税管理局、波黑联邦税务局、塞族共和国税务局和布尔奇科特区税务局。

#### 3.1.2 税务管理机构职责

**波黑间接税管理局：**负责征收增值税、消费税和关税等间接税。

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

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

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

### 3.2 居民纳税人税收征收和管理

#### 3.2.1 税务登记

一般来说，波黑税务登记的要求和程序包括但不限于：

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

(2) **增值税登记**则与其经济行为有关，如果增值税应税交易的

金额超过门槛（2023年12月2日起为100,000马克），则需要进行增值税纳税登记。

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

针对正常的企业所得税纳税登记，纳税人通常需要提供下列资料（原件或复印件）：

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

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

针对正常的增值税纳税登记，纳税人通常需要提供下列资料（原件或复印件）：

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

而采用以当地代理人代为进行增值税登记和申报的，则需要提供下列文件：

- （1）代理机构与纳税人之间的服务合同，其中需要涉及相关的授权说明、负责人的身份信息、代理机构所在区域等；
- （2）证明商业活动发生在波黑的合同或其他文件；
- （3）纳税人在本国登记注册的文件，并翻译为波黑的官方语言；

(4) 在境外为代理人开设特别交易账户的经境外银行证明或核实的授权签字人列表。

除上述要求外，纳税人还需支付下列费用：

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

### 3.2.2 账簿凭证管理制度

#### 3.2.2.1 账簿设置要求

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

#### 3.2.2.2 会计制度简介

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

- (1) 资产负债表；
- (2) 利润表；
- (3) 现金流量表；
- (4) 所有者权益变动表。

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

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

#### 3.2.2.3 账簿凭证的保存要求

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

### 3.2.2.4 发票等合法票据管理

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

## 3.2.3 纳税申报

### 3.2.3.1 企业所得税

#### (1) 波黑联邦

年度纳税申报需要在提交年度财务报告截至日（次年 2 月 28 日）后的 30 天内提交。

企业所得税根据上一年的应税所得计算，按月进行预缴。当月的应缴税款必须在下月底前缴清。

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

纳税人在提交与该裁定有关的纳税申报表时，需要同时提交一份预裁定的副本。

自 2024 年 6 月 1 日起，根据预裁定制度新规则，联邦税务总局可以就个人所得税、企业所得税、房产税、遗产和赠与税、财产转让税、社会保险金、博彩税和其他联邦征收的公共收入的税项发布预先、一般和具体的税收裁定。

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

损益表。

自 2025 年 6 月 12 日起，原定强制使用数字证书，提交企业所得税申报表的期限，推迟至 2026 年 1 月 1 日。

### （2）塞族共和国

年度纳税申报表需要在次年 3 月 31 日前提交。对于外国公司，如果财政部确定的税务年度与日历年不同，则需要在税务年度终了后的 90 天内提交。

纳税人必须在当前纳税年度的 1 月 31 日之前提交上一纳税年度的预提税申报表。

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

塞族共和国没有专门的预裁定制度。

自 2025 年 6 月 12 日起，原定强制使用数字证书，提交企业所得税申报表的期限，推迟至 2026 年 1 月 1 日。适用范围同步扩大至：塞族共和国的商业机构、外国商业机构、预提所得税申报、税收减免报告、股息及利润分配声明。

### （3）布尔奇科特区

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

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

布尔奇科特区也设立了专门的预裁定制度。在纳税人陈述的事实和情况真实的前提下，对就特定行政机关所管辖的税务事项和要求做出预裁定的纳税人来说，预裁定的税务后果对税务机关具有约束力。给予特定纳税人的预裁定不对其他纳税人产生税务后果。

纳税人在提交与该裁定有关的纳税申报表时，需要同时提交一份预裁定的副本。

自 2024 年 6 月 1 日起，根据预裁定制度新规则，联邦税务总局可以就个人所得税、企业所得税、房产税、遗产和赠与税、财产转让税、社会保险金、博彩税和其他联邦征收的公共收入的税项发布预先、一般和具体的税收裁定。

自 2025 年 6 月 12 日起，原定强制使用数字证书，提交企业所得税申报表的期限，推迟至 2026 年 1 月 1 日。适用范围同步扩大至：布尔奇科特区的商业机构、外国商业机构、预提所得税申报、税收减免报告、股息及利润分配声明。

### 3.2.3.2 个人所得税

#### (1) 申报要求

个人所得税实行纳税人自行评估制度。个人所得税实行年度申报（日历年），需要在次年 3 月 31 日（波黑联邦和塞族共和国）或 2 月 28 日（布尔奇科特区）前完成申报工作。

在波黑联邦和塞族共和国，仅取得受雇所得的个人且已由雇主完成了每月个人所得税的扣缴工作的，以及适用最终预提所得税的收入，无需进行年度申报。在布尔奇科特区，仅取得受雇所得的个人无需进行年度申报。

自 2021 年 10 月 1 日起，在波黑联邦，纳税人应以电子方式提交有关税款预缴的月度报告。

自 2020 年 7 月 4 日起，在布尔奇科特区，纳税人可选择以纸质形式或电子形式提交其最终的纳税申报表。

自 2025 年 2 月 25 日起，在布尔奇科特区，若土地所有者的唯一收入来源为出租农业用地，则无需每月和每年提交土地租赁所得税申报表。

自 2025 年 6 月 12 日起，原定用于提交个人所得税申报表、雇佣所得月/年度报告及博彩中奖所得税报告的数字证书系统，延期至 2026 年 1 月 1 日启用。

## （2）税款缴纳

雇主需要为雇员的受雇所得扣缴个人所得税。应纳税所得额为雇员工资薪金所得扣除社保以及个人津贴后的净额。

在波黑联邦，每月营业收入预缴税款根据上一纳税年度缴纳的税款进行评估。在纳税年度中开始经营活动的纳税人，在提交首次年度纳税申报表前，不进行税款预缴。自 2018 年 4 月 21 日起，从事独立活动并从国外获得收入的纳税人每月应按取得收入的 10% 缴纳预提所得税，不享受基础津贴。代扣代缴税款或预缴税款可抵减最终应纳税额，超额无法抵扣部分税款首先用于抵扣当期应纳税额或其他税收义务，剩余税款将被退还。

在塞族共和国，每月营业收入预缴税款根据上一纳税年度缴纳的税款进行评估，纳税期限为下月 10 日前。选择简化征收的小型企业如果到期税款超过 50 马克，则应在当月 10 日内支付上月的税款。代扣代缴税款或预缴税款可抵扣最终纳税义务；超额无法抵扣部分应首先用于抵扣当期应纳税额或其他税收义务，剩余税款将被退还。对于小型企业，预缴税款被视为最终税额，相关收入不包括在年度纳税申报表中。

在布尔奇科特区，每月营业收入预缴税款根据上一纳税年度缴纳的税款进行评估。每月预缴税款应于下月 10 日前完税。纳税人可以选择从其未来的应纳税款中抵免任何超额税款，或在规定的期限内申请退税。

### 3.2.3.3 增值税

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

自 2023 年 1 月 1 日起，大型增值税纳税人需向间接税管理局提

交增值税电子申报表；其他增值税纳税人需自 2024 年 1 月 1 日起提交。增值税电子申报表须通过间接税管理局官方网站提交。

自 2025 年 6 月 25 日起，波黑联邦明确了增值税和消费税电子申报流程，若纳税人未按规定进行增值税电子纳税申报，税务机关依法依职权评估后，处以 2,000 马克的罚款；此规定公布于 2025 年 6 月 17 日第 36/25 号政府公报。

自 2025 年 4 月 15 日起，在波黑联邦，增值税申报截至日从次月 10 日逐步推迟至次月 20 日，过渡期采用分阶段延长（每月延长 2 天）。

### 3.2.4 税务检查

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

此外，税务机关征收养老金和失业保险的时间也不受上述 5 年的限制。

波黑没有定期税务检查的机制。企业所得税采用自我评估机制。

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

税务检查具体步骤如下：

- (1) 税务机关下发税务检查令，要求进行税务检查；
- (2) 税务检查完成后，税务机关出具税务检查情况纪要；
- (3) 纳税人可以对税务检查纪要提出异议；
- (4) 税务机关做出解答和确认；
- (5) 纳税人可再次对上述决定提出异议；
- (6) 如果纳税人提出上诉，波黑财政部（二审当局）可以做出

最终决定；

- (7) 纳税人继续不服的话，可以继续向主管法院提出上诉；
- (8) 法院做出最终判决；
- (9) 一般来说，除极特殊情况外，上述过程不适用正常的法律援助。

2024年12月2日间接税管理局理事会决议（官方公报公布后生效），新增两类关键程序：

- 有限检查程序：针对增值税、消费税、关税的简化稽查流程；
- 纳税人监管程序：在纳税人注册、注销、破产和清算过程中实施更严格监控机制。

### 3.2.5 税务代理

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

增值税申报代理机构会单独按照纳税人的纳税登记号为被代理人进行增值税申报。

增值税税务代理机构也会代替纳税人，受到税务机关的审查。

### 3.2.6 法律责任

#### 3.2.6.1 违反税务规定的处罚

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

- (1) 未申报、延迟申报、延迟缴税：对企业所得税，按应纳税额每天0.04%（波黑联邦）或0.03%（塞族共和国）计算滞纳金及3,000–100,000马克（波黑联邦）或延期纳税额的30%，最高至200,000马克（塞族共和国）的罚款；对个人所得税，按应纳税额每天0.04%（波黑联邦）或0.03%（塞族共和国）计算滞纳金及500–50,000马克（波黑联邦）或500马克、1,000马克、1,500马克不等（塞族共和国）的罚款；增值税按应纳税额每天0.04%计算

滞纳金。就税务机关强制征收的，还需要加征 5%的罚款。

(2) 应受到税务处罚的不合规行为：直接税为 3,000–100,000 马克（波黑联邦）或 5,000–60,000 马克（塞族共和国）的罚款；增值税将视情节不同处以应处罚金额 50%到 200%的罚款。

自 2025 年 4 月 12 日，波黑联邦新增强制执行措施：授权政府直接划走欠缴税款纳税人未拍卖成功的扣押财产，这些财产包括无抵押不动产、机动车辆、艺术品、古董、珠宝及特定博物馆藏品；同时明确纳税人破产法律要件，联邦间接税管理局需协同法院及社会工作中心建立并动态维护破产纳税人名册。

自 2025 年 6 月 25 日起，波黑联邦明确了增值税和消费税电子申报流程，若消费税纳税人未按规定进行消费税电子申报，税务机关依法依职权评估后，对每项未申报的消费税税目，处以 10,000 马克的罚款。此规定公布于 2025 年 6 月 17 日第 36/25 号政府公报。

### 3.2.6.2 违反会计核算的处罚

在下列情况下，法人实体将受到 5,000 至 15,000 马克的处罚：

- (1) 未按照规定开立会计账簿、编制会计凭证、对会计凭证进行保管、设置会计账簿、关闭会计账簿；
- (2) 未按照规定留存会计凭证和账簿；
- (3) 未按照规定进行资产、负债清查；
- (4) 未按照规定的期限和方式上报年度财务报告；
- (5) 未按照规定的期限和方式编制合并财务报告或未保存合并财务报告；
- (6) 未按照规定的期限和方式留存审计报告；
- (7) 未按照规定编制年度经营活动报告的。

在下列情况下，法人实体将受到 10,000 至 15,000 马克的处罚：

- (1) 未按照规定编制和报送年度财务报告；
- (2) 未按照规定的格式报送年度财务报告；

(3) 未按规定对财务报告进行审计, 或未按照审计意见修改财务报告。

### 3.2.7 其他征管规定

自 2024 年 6 月 1 日起, 在波黑联邦和布尔奇科特区, 根据预裁定制度新规则, 联邦税务总局可以就个人所得税、企业所得税、房产税、遗产和赠与税、财产转让税、社会保险金、博彩税和其他联邦征收的公共收入的税项发布预先、一般和具体的税收裁定。

此外, 还可以针对与波黑联邦纳税人进行的商业交易相关的跨境交易 (投资、商品和服务销售、融资和使用有形或无形资产) 发布跨境税务裁定。

自 2024 年 7 月 27 日起, 波黑间接税管理局规范三类税务证明文件开具:

①未缴税款证明: 确认增值税/消费税/关税等间接税未缴债务;

②纳税人登记状态证明: 基于间接税纳税人统一登记簿的当前状态凭证;

③进出口交易证明: 实际进出口业务官方认证。

## 3.3 非居民纳税人税收征收和管理

### 3.3.1 非居民税收征管措施简介

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

非居民纳税人有义务在营业之日起 8 日内, 持有联邦税务总局出具的纳税人识别号及纳税人登记表等资料在联邦税务管理局进行常设机构登记。

### 3.3.2 非居民企业税收管理

#### 3.3.2.1 所得税管理及源泉扣缴

如果非居民在波黑联邦或塞族共和国设立了常设机构，且常设机构也进行了企业所得税的税务登记（即获得税号），就会作为税收居民受到正常的税务管理。就波黑本地法来看，对外支付方需在对外支付时计算并扣缴预提所得税，股息的预提所得税税率 5%；利息、特许权使用费的预提所得税税率 10%。各地区对预提所得税申报要求存在不同，具体请参考 2.2.2.7。

### （1）波黑联邦和布尔奇科特区

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

### （2）塞族共和国

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

## 3.3.2.2 增值税管理

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

自 2025 年 8 月 5 日起，波黑间接税管理局修订《增值税实施条例》，核心修订包括：提高非居民申请增值税退税的最低发票含税额至 200 马克，并要求国际融资项目下的退税申请须在发票开具后

24个月内提交；精确定义服务类型，区分“电子服务”与“以电子方式提供的服务”；首次登记的增值税纳税人可抵扣登记前1年内购置或进口固定资产的进项税额；并澄清混合交易中主辅服务的判定标准。

## 第四章 特别纳税调整政策

税基侵蚀与利润转移 (Base Erosion and Profit Shifting, 简称“BEPS” ) 行动计划是二十国集团 (以下简称“G20” ) 领导人在 2013 年圣彼得堡峰会委托 OECD 启动实施的国际税收改革项目，旨在修改国际税收规则、遏制跨国企业规避全球纳税义务、侵蚀各国税基的行为。

2019 年 10 月 30 日，波黑参与了 BEPS 行动计划。根据波黑《企业所得税法》及《转让定价手册》，税务机关有权对不符合独立交易原则的关联交易进行调整。

2021 年 10 月 8 日，G20/OECD 包容性框架召开第十三次全体成员大会，136 个辖区就国际税收制度重大改革达成共识，并于会后发布了《关于应对经济数字化税收挑战双支柱方案的声明》 (Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy) ，波黑作为成员国签署了该声明。

“双支柱”方案包括一项计划，将母国对大型高利润企业的部分征税权重新分配给企业产品销售或服务提供所在国或消费者所在国 (“市场国”)，而不考虑此企业在该市场国是否拥有实际场所 (支柱一)。市场国新征税权 (“金额A”) 将影响全球营业收入超过200亿欧元且税前利润率在10%以上的跨国集团。支柱一将通过多边公约来实施，该公约要求所有缔约方撤销所有数字服务税以及其他相关类似措施并承诺未来不再引入类似措施。此外，该计划包含旨在确保大型跨国企业 (收入超过7.5亿欧元) 就其在每个辖区经营产生的所得支付最低水平的税款 (支柱二)。全球反税基侵蚀 (GloBE) 规则是支柱二的重要组成部分。该规则建立了一个协调的税收制度，即当某一辖区的有效税率低于15%的最低税率时，对在该辖区内产生的利润征收补足税。目前，波黑在该方面还未立法。

## 4.1 关联交易

### 4.1.1 关联关系判定标准

依据波黑《转让定价手册》，以下关系会被判定为关联关系：

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

(2) 直接或间接持有 25% 以上股权或表决权股份的法人企业或个人；

(3) 共同被第三方持有 25% 以上股权或投票权的法人企业之间；

(4) 对于两个或两个以上的法人实体，个人或第三方直接或间接拥有每个法人实体的价值、股份或表决权股份不少于 25%。

在波黑联邦，通常，如果个人或法人实体拥有另一法人实体 25% 以上的表决权股份或对其经营有重大影响（销售、技术或管理），则视为构成关联关系。

在塞族共和国，通常，如果个人或法人实体拥有另一法人实体 25% 以上的表决权股份，或在合资企业中的参与比例等于或超过 25%，则视为构成关联关系。

依据布尔奇科特区《利润税法》，以下关系会被判定为关联关系：

(1) 直接或间接拥有法人实体至少 10% 股权的自然人；

(2) 直接或间接拥有其他实体至少 10% 资本的法人实体；

(3) 拥有其配偶、子女、被收养的子女、父母、兄弟姐妹、祖父母、外祖父母及孙子女、外孙子女所拥有实体的股份的自然人。

### 4.1.2 关联交易基本类型

所有关联方之间的有形资产、无形资产、劳务提供及资金融通等都属于关联交易。

#### 4.1.3 关联申报管理

符合条件的纳税人需在提交年度纳税申报表时一并对关联交易进行申报（TP-900 表格适用于接受转让定价调查并申请消除双重征税的纳税人；TP-902 表格适用于关联交易金额超过 500,000 马克的纳税人），申报的关联交易信息应披露关联方名称、关联方交易类型以及每笔关联交易金额。此外，纳税人需针对每笔关联交易一并申报与非关联方进行独立交易的价格。

### 4.2 同期资料

#### 4.2.1 分类及准备主体

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

符合条件的纳税人，均应当准备相应类型的同期资料。

#### 4.2.2 具体要求及内容

##### 4.2.2.1 国别报告

根据波黑税务机关的要求，达到国别报告申报标准的纳税人从 2018 年 1 月 1 日起的财年开始需要填报国别报告。国别报告的申报门槛为年合并收入 15 亿马克（约为 7.5 亿欧元）。

自 2025 年 1 月 1 日起，波黑联邦财政部调整了跨国企业提交国别报告的时限要求，须在报告年度终了后下一财年的 12 个月内提交报告。新规则已于 2024 年 11 月 20 日发布在第 92/2024 号官方公报上。

如果纳税人未提交国别报告，如系初犯，将对纳税人处以 3,000–100,000 马克的罚款，同时也会向责任个人处以金额为 2,500–10,000 马克的罚款。如为累犯，则将对纳税人处以 4,500–150,000 马克的罚款，同时也会向责任个人处以金额为 3,750–15,000 马克的罚款。

未完整申报或差错申报的，初犯情况下对纳税人处罚同未提交国别报告的处罚规定。

国别报告填写采用波黑官方语言（波斯尼亚语、塞尔维亚语和克罗地亚语）。国别报告采用OECD模板，需要整理跨国企业在各税收管辖区域的运营信息，其内容包括跨国企业集团收入分配、纳税情况及经营活动概况、跨国企业集团成员实体名单及其他附加信息，具体信息包括跨国企业集团名称、主要经营活动税收管辖地、收入、税前利润（亏损）、实际缴纳所得稅额和计提的应纳税额、注册资本、留存收益、雇员数量、有形资产等。

波黑有国别报告通知规则。如果跨国企业集团存在国别报告报送义务，且实体范围中包括波黑居民纳税人，该波黑实体应通知波黑税务机关，通知应不迟于跨国企业集团报告年度终了后下一财年的3月31日（即企业所得税申报表的申报日）。

#### 4.2.2.2 主体文档

主体文档适用于自2018年1月1日开始及以后的财年。主体文档准备门槛为年合并收入15亿马克（约为7.5亿欧元）。主体文档应不迟于报告年度终了后3个月内（即企业所得税申报表的申报截至日前）准备完毕，并于接到税务机关要求后的45日内提交。如果纳税人未提交主体文档、未及时提交主体文档或者提交主体文档不完整，纳税人及负责人将会被处罚，处罚规定参见4.2.2.1。

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

- (1) 组织架构；
- (2) 跨国企业业务描述；
- (3) 跨国企业无形资产；
- (4) 跨国企业内部融资活动；

(5) 跨国企业财务及税务状况。

#### 4.2.2.3 本地文档

本地文档适用于自 2016 年 1 月 1 日开始及以后的财年。本地文档的准备门槛为年收入 50 万马克（约为 25 万欧元）。本地文档应不迟于报告年度终了后 3 个月内（即企业所得税申报表的申报截至目前）准备完毕，并于接到税务机关要求后的 45 日内提交。税务机关的检查可能会要求任何发生关联交易的纳税人提交本地文档。如果纳税人未提交本地文档，未及时提交本地文档或者提交的本地文档不完整，纳税人及负责人将会被处罚，处罚规定参见 4.2.2.1。

本地文档从本地企业的层面描述企业的业务流程，其内容要求遵循 OECD 模板，本地文档所含信息包括：具体交易的相关财务信息、可比性分析以及最合适的选择与应用。

#### 4.2.3 其他要求

主体文档和本地文档必须通过税务机关 APP 提交电子版本。

### 4.3 转让定价调查

#### 4.3.1 原则

波黑的转让定价原则基本遵循 OECD 的《转让定价指南》。如果关联企业之间的交易价格或其他条件不符合独立交易原则，则税务机关有权进行调整，并将独立交易原则确定的价格与实际交易价格之间的差额计为应纳税所得额。

在波黑联邦和布尔奇科特区，独立交易价格通过五种方法（见 4.3.2 章节）进行确定。在塞族共和国，关联交易造成的损失不可税前扣除。

#### 4.3.2 转让定价主要方法

为了确定关联交易中的市场价格及调整或评估相关转让定价，转让定价方法适用的情形遵循 OECD 的《转让定价指南》。在波黑可

以采用转让定价方法包括可比非受控价格法（The Comparable Uncontrolled Price Method, “CUP”）、再销售价格法（The Resale Price Method, “RPM”）、成本加成法（The Cost Plus Method, “CPM”）、交易净利润法（The Transactional Net Margin Method, “TNMM”）、利润分割法（The Profit Split Method, “PSM”）以及OECD指引确认的其他方法。下文将介绍几种最主要的转让定价方法。

#### 4.3.2.1 可比非受控价格法

可比非受控价格法可以适用于所有类型的关联交易。可比非受控价格法以非关联方之间进行的与关联交易相同或类似业务活动所收取的价格作为关联交易的独立交易价格。适用于相同/相似交易条件下能够获得内部可比非受控交易或外部可比非受控交易。

可比非受控价格法的适用性取决于可比企业间产品单价的可比性，而其他转让定价方法的适用性则主要取决于可比企业间利润率的可比性。利润率一般会自动调整受控与非受控交易涉及企业所承担的功能不同而造成的差异，但产品单价则无法自动调整。因此，可比非受控价格法对受控和非受控交易中所销售的产品或所提供的服务的可比性要求很高。

表 11 运用可比非受控价格法下的可比因素

交易类型	可比因素
有形资产的购销或转让	购销或转让过程（包括交易的时间与地点、交货条件、交货手续、支付条件、交易数量、售后服务的时间和地点等） 购销或转让环节（包括出厂环节、批发环节、零售环节、出口环节等） 购销或转让的货物（包括品名、品牌、规格、型号、性能、结构、外型、包装等） 购销或转让环境（包括民族风俗、消费者偏好、政局稳定程度以及财政、税收、外汇政策等）
有形资产的使用	资产的性能、规格、型号、结构、类型、折旧方法 提供使用权的时间、期限、地点 资产所有者对资产的投资支出、维修费用等

无形资产的转让和使用	无形资产类别、用途、适用行业、预期收益 无形资产的开发投资、转让条件、独占程度、受有关国家法律保护的程度及期限、受让成本和费用、功能风险情况、可替代性等
融通资金	融资的金额、币种、期限、担保、融资人的资信、还款方式、计息方法等
提供劳务	业务性质、技术要求、专业水准、承担责任、付款条件和方式、直接和间接成本等

可比因素要求通常很难达到，因为关联与非关联交易在上述可比因素的任一方面或几个方面的一个细微差别都可能对价格产生重大影响。

#### 4.3.2.2 再销售价格法

再销售价格法是以关联方购进商品再销售给非关联方的价格减去可比非关联交易毛利后的金额作为关联方购进商品的独立交易价格。其计算公式如下：

独立交易价格=再销售给非关联方的价格×(1-可比非关联交易毛利率)

根据独立交易价格得到的交易毛利理论上应能够弥补被测试方的销售费用及其他营业费用，并根据企业执行的功能、承担的风险及所使用的资产的情况而获取合理的营业利润。

“可比非关联交易毛利率”的计算方法如下：

可比非关联交易毛利率=可比非关联交易毛利/可比非关联交易收入净额×100%

“可比非关联交易毛利率”可根据内部可比交易或外部可比交易数据计算得出。内部可比交易指被测试方（在相似的条件和情况下）既从关联方供应商也从非关联方供应商购买相似的产品，并将产品再销售给非关联方客户的情形。运用外部可比交易则需要对与被测试方宽泛可比的独立企业的毛利率进行可比性分析。

可比性分析应特别考察关联交易与非关联交易在功能、风险及合同条款上的差异以及影响毛利率的其他因素，其中包括：

- (1) 销售、广告及服务功能;
- (2) 存货风险;
- (3) 机器、设备的价值及使用年限;
- (4) 无形资产的使用及价值;
- (5) 批发或零售环节;
- (6) 商业经验;
- (7) 会计处理;
- (8) 管理效率等。

#### 4.3.2.3 成本加成法

成本加成法是以关联交易发生的合理成本加上可比非关联交易的毛利作为关联交易的独立交易价格。其计算公式如下：

独立交易价格=关联交易的合理成本×(1+可比非关联交易成本加成率)

根据独立交易价格得到的交易毛利理论上应能够弥补被测试方的生产或服务成本，并根据企业执行的功能、承担的风险及所使用的资产的情况而获取合理的营业利润。

“可比非关联交易成本加成率”的计算方法如下：

可比非关联交易成本加成率=可比非关联交易毛利/可比非关联交易成本×100%

“可比非关联交易成本加成率”可根据内部可比交易或外部可比交易数据计算得出。内部可比交易指的是在类似的交易条款和条件下，被测试方同时向关联方和非关联方客户销售类似产品的情形。运用外部可比交易则需要对与被测试方宽泛可比的独立企业的成本加成率进行可比性分析。可比性分析应特别考察关联交易与非关联交易在功能、风险及合同条款上的差异以及影响成本加成率的其他因素，其中包括：

- (1) 制造、加工、安装及测试功能;
- (2) 市场及汇兑风险;

- (3) 机器、设备的价值及使用年限；
- (4) 无形资产的使用及价值；
- (5) 商业经验；
- (6) 会计处理；
- (7) 管理效率等。

成本加成法通常适用于下列交易：

- (1) 采购；
- (2) 销售；
- (3) 有形资产的转让和使用；
- (4) 劳务提供；
- (5) 资金融通。

#### 4.3.2.4 交易净利润法

交易净利润法以可比非关联交易的利润率指标确定关联交易的净利润。利润率指标包括资产收益率、销售利润率、完全成本加成率、贝里比率等。利润水平指标的选择是否恰当取决于被测试方经营活动的性质以及可比企业资料的可靠性。交易净利润法通常适用于有形资产的购销、转让和使用，无形资产的转让和使用以及劳务提供等关联交易。

运用交易净利润时的主要利润水平指标具体包括：

**资产收益率：**资产收益率通常可与营运资产收益率进行换算。营运资产收益率是营业利润与营运资产的比率。营业利润是指营业活动相关的利润（即未考虑利息、股息、非营运项目、税金及其他非常规项目的营业利润）。如果被测试方（在某些生产活动中）拥有大量对营业利润产生重大影响的固定资产，营运资产收益率可被认为是运用交易净利润法最合适的利润水平指标。营运资产收益率的运用也是基于充分的经济学理论。无论各企业间的投资水平、所执行的功能以及所生产的产品类型有何不同，所有企业都必须在全球化的资本市场中争夺长期资本。这种对资本的争夺在经过一段时

间后，承担相似风险的企业所获得的资产收益率将趋于一致。从长远角度看，鉴于各企业的资产收益率趋于一致，因此只要企业承担的风险相似，即使从事不同的业务、销售不同的产品或所处不同的市场，其经营成果仍具有强可比性。

**销售利润率：**也称营业利润率。销售利润率为营业利润占销售收入的比率。鉴于销售和分销业务不需要大量资本投入，因而销售利润率被认为是衡量销售或分销业务利润是否符合独立交易原则的一个可靠的利润水平指标。由于销售利润率中的利润是减去营业费用及销售成本后的利润，因此该比率会比毛利率或贝里比率更少受到因功能不同或因销售成本和营业费用会计处理方法不同而产生的影响。

**完全成本加成率：**成本加成法中运用的成本加成率是基于所销售的产品成本或所提供的服务成本，而完全成本加成率是减去折旧后的营业利润与营业费用总额的比率。完全成本加成率与销售利润率相似，唯一的不同在于完全成本加成率的计算是基于成本，而销售利润率的计算则是基于销售收入。完全成本加成率通常适用于生产商和服务提供商的可比性分析。

**贝里比率：**贝里比率为毛利占营业费用的比率。（其中，毛利是指销售收入减去销售成本的差额；营业费用是指与营业活动相关的费用，不包括销售成本、利息、税款及非常规项目）贝里比率通常适用于对分销商或服务提供商进行的可比性分析。贝里比率是在营业费用上加成一定的比率。其前提假设是不同的费用水平会得到不同的毛利水平。贝里比率通常适用于评估从事分销或服务提供业务的企业是否获取了合理的收入以弥补其发生的相关费用，并且获得了与其承担风险相匹配的合理利润。

利润水平指标可根据内部可比交易或外部可比交易数据计算得出。内部可比交易是指在类似的交易条款下，被测试方既向关联方又向非关联方客户销售相似的产品或提供类似服务的情形。运用外部可比交易则需要对与被测试方宽泛可比的独立企业的利润水平指

标进行可比性分析。

可比性分析应特别考察关联交易与非关联交易之间在功能、风险及经济环境上的差异以及影响营业利润的其他因素，其中包括：

- (1) 执行功能、承担风险和使用资产；
- (2) 行业和市场情况；
- (3) 经营规模；
- (4) 经济周期和产品生命周期；
- (5) 成本、费用、所得和资产在各交易间的分摊；
- (6) 会计处理；
- (7) 经营管理效率等。

交易净利润法通常适用于下列交易类型：

- (1) 采购；
- (2) 销售；
- (3) 有形资产的转让和使用；
- (4) 劳务提供。

如果拥有足够可靠的数据，交易净利润法可用来衡量企业的完全成本加成率是否符合独立交易原则。

#### 4.3.2.5 利润分割法

利润分割法，是指将企业与其关联方的合并利润或者亏损在各方之间采用合理标准进行分配的方法。应用利润分割法一般应进行贡献分析或残值分析。贡献分析是通过计算综合净利，检验关联企业在关联交易中的功能，通过分析财务数据资料来规定利润分割的百分比，然后进行转让定价的调整。残值分析是通过计算综合净利，检验关联企业在关联交易中的功能，按贡献分割残值，如对关联企业研究与开发费的分割。运用利润分割法通常是分割净利，在不可能确定受控交易的费用分摊时，才分割毛利然后分摊费用。

利润分割法可分为以下两类：

- (1) 一般利润分割法：一般利润分割法根据关联交易各参与方

所执行的功能、承担的风险以及使用的资产，确定各自应取得的利润。

(2) 剩余利润分割法：剩余利润分割法将关联交易各参与方的合并利润减去分配给各方的常规利润的余额作为剩余利润，再根据各方对剩余利润的贡献程度进行分配。

#### 4.3.3 转让定价调查

波黑没有专门的反避税规定，通常会在日常检查中包括对转让定价的调查。

波黑联邦与布尔奇科特区没有一般反避税规定。塞族共和国有一般反避税规定，税务机关可以忽略纳税人之间的交易的法律形式，关注交易的实际内容。关注的调查事项包括免息贷款、预付款项或低于市场价格提供服务、出租房屋、出售财产等。

波黑签署了关于实施应对经济数字化税收挑战“双支柱”方案的声明。“双支柱”方案包括一项旨在确保大型跨国企业（营业收入超过 7.5 亿欧元）就其业务所在各辖区产生的收入缴纳最低税额（支柱二）的计划。全球反税基侵蚀（GloBE）规则是该计划的重要组成部分，这一规则规定了一种协调性的税收制度，即当某个辖区的有效税率低于 15% 这一最低税率时，纳税人源于该辖区的利润将被征收补足税。

#### 4.4 预约定价安排

波黑目前暂无有关预约定价安排的规定。

#### 4.5 受控外国企业

波黑目前暂无有关受控外国企业的规定。

#### 4.6 成本分摊协议管理

##### 4.6.1 主要内容

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

波黑允许关联方使用成本分摊协议，通常适用于下列两种合同关系：

- (1) 无形资产共同开发：开发过程中，参与各方投入不同的资产、资源或专业知识，并根据各自投入分享无形资产的所有权；
- (2) 共同出资或共享成本和风险的服务安排：参与各方共同参与资料投入、宣传活动、市场推广的安排。

#### 4.6.2 税务调整

不符合独立交易原则的成本分摊安排，税务机关有权进行调整。

### 4.7 资本弱化

#### 4.7.1 判定标准

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

##### (1) 波黑联邦

若关联方借款利息及相关费用超过商业贷款利息和费用，超出部分不得进行税前扣除，并会视其为股息。

债资比为 4:1，超出部分不得进行税前扣除。

自 2020 年 1 月 1 日起，有关资本弱化的规定不适用于租赁公司。

### (2) 塞族共和国

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

### (3) 布尔奇科特区

尚无资本弱化的规定。

## 4. 7. 2 税务调整

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

## 4. 8 法律责任

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

相应的处罚可参见 3. 2. 6。

## 第五章 中波税收协定及相互协商程序

### 5.1 中波税收协定

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

波黑已与 35 个国家（地区）签订了双边税收协定，可参见附录一。

#### 5.1.1 中波税收协定

1988 年 12 月 2 日，中国政府与南斯拉夫社会主义联邦共和国议会联邦执行委员会（南斯拉夫政府）签订了《中华人民共和国政府和南斯拉夫社会主义联邦共和国议会联邦执行委员会关于对所得和财产避免双重征税的协定》<sup>[17]</sup>，后来南斯拉夫解体，据外交部报告，该税收协定由解体后的各国继承，中国政府陆续与解体后的各区政府签订避免对所得和财产双重征税协定，仅有波黑政府未单独签订，但该协定适用于波斯尼亚和黑塞哥维那。为方便表述，以下将波黑延续适用的《中华人民共和国政府和南斯拉夫社会主义联邦共和国议会联邦执行委员会关于对所得和财产避免双重征税的协定》简称为“《中波税收协定》”。该协定于 1989 年 12 月 16 日正式生效，并于 1990 年 1 月 1 日开始执行，至今有效。

中国和波黑分别于 2017 年 6 月 7 日和 2019 年 10 月 30 日签署《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》（以下简称“公约”）。为执行经公约修改后的《中波税收协

---

<sup>[17]</sup> 国家税务总局官方网站：<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1152878/content.html>

定》，制作了整合文本文档，文档是基于中国于 2022 年 5 月 25 日交存的经核准的公约立场和波黑于 2020 年 9 月 16 日交存的经批准的公约立场制作的。两国可根据公约规定修改其公约立场。公约立场的修改可改变公约对协定的影响。

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

适用于协定的公约条款与协定本身的开始适用的日期不同。公约各条款可能在不同日期开始适用，具体取决于涉及的税收种类（适用源泉扣缴的税收或其他税收）以及中华人民共和国和波斯尼亚和黑塞哥维那在其公约立场中作出的选择。

公约生效日期：

中国：2022 年 9 月 1 日

波黑：2021 年 1 月 1 日

根据公约第三十五条第一款，公约条款对本协定适用情况如下：

（一）对于支付给或归于非居民的款项源泉扣缴的税收，适用于 2023 年 1 月 1 日起发生的应税事项；

（二）对于缔约双方征收的所有其他税收，适用于 2023 年 3 月 1 日或以后开始的纳税周期征收的税。

此外，中波两国还于 2000 年签署《中华人民共和国与波斯尼亚和黑塞哥维那经济贸易合作协定》；2002 年 6 月签订《中华人民共和国与波斯尼亚和黑塞哥维那关于促进和保护投资协定》，2017 年签署《中华人民共和国政府与波斯尼亚和黑塞哥维那部长会议关于共同推进丝绸之路经济带与 21 世纪海上丝绸之路建设的经贸合作协议》和《中华人民共和国政府与波斯尼亚和黑塞哥维那部长会议关于共同推进丝绸之路经济带与 21 世纪海上丝绸之路建设的谅解备忘录》等。

## 5.1.2 适用范围

《中波税收协定》的适用范围包括：主体范围、客体范围以及领土范围。

### 5.1.2.1 主体范围

根据《中波税收协定》第一条，协定适用于缔约国一方或者同时为双方居民的人。

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

同时为中波双方居民的个人，其身份应按以下规则确定：

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

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

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

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

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

### 5.1.2.2 客体范围

《中波税收协定》适用于由缔约国一方、行政区或地方当局对

所得和财产征收的所有税收。具体税种包括：

中国：

- (1) 个人所得税；
- (2) 中外合资企业所得税<sup>[18]</sup>；
- (3) 外国企业所得税<sup>[19]</sup>；
- (4) 企业所得税。

波黑：

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

### 5.1.2.3 领土范围

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

领土原则要求满足两国领土的属权，从波黑方面来说，具体指

---

[18] 2008 年后，改称企业所得税。

[19] 2008 年后，改称企业所得税。

波黑领土以及按照其国内法和国际法，波黑行使主权权利和管辖权的领海以外的海域及其海底和底土。

从中国方面来说，指有效行使有关中国税收法律的所有中华人民共和国领土，包括领海，以及根据国际法，中华人民共和国有管辖权或主权权利和有效行使有关中国税收法律的所有领海以外的区域，包括海底和底土。

税法有效实施原则保证两国的税收法律能够有效实施。

由于中国香港、澳门、台湾等地实施单独的税收法律，故《中波税收协定》所涵盖的中国税收居民不包括中国香港、澳门、台湾等地的税收居民。中国上述地区的税收居民不能主张适用《中波税收协定》。

### 5.1.3 常设机构的认定

常设机构是指企业进行全部或者部分营业的固定营业场所。

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

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

#### 5.1.3.1 场所型常设机构

场所型常设机构主要包括：

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

### 5.1.3.2 工程型常设机构

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

### 5.1.3.3 劳务型常设机构

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

### 5.1.3.4 代理型常设机构

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

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

### 5.1.3.5 豁免情形

常设机构不包括以下情形：

（1）专为储存、陈列或者交付本企业货物或者商品的目的而使用的设施；

（2）专为储存、陈列或者交付的目的而保存本企业货物或者商品的库存；

（3）专为另一企业加工的目的而保存本企业货物或者商品的库存；

（4）专为本企业采购货物或者商品，或者搜集情报的目的所设的固定营业场所；

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

（6）专为第（1）项至第（5）项活动的结合所设的固定营业场

所，如果这种结合使该固定营业场所的全部活动属于准备性质或辅助性质。

当一个人（除适用独立代理人以外）在缔约国一方代表缔约国另一方的企业进行活动，有权并经常行使这种权力代表该企业签订合同，这个人为该企业进行的任何活动，应认为该企业在该缔约国一方设有常设机构。除非这个人通过固定营业场所进行的活动仅限于上条“不包括”之范围，按照该款规定，不应认为该固定营业场所是常设机构。

缔约国一方企业仅通过按常规经营本身业务的经纪人、一般佣金代理人或者任何其他独立代理人在缔约国另一方进行营业，不应认为在该缔约国另一方设有常设机构。

缔约国一方居民公司，控制或被控制于缔约国另一方居民公司或者在该缔约国另一方进行营业的公司（不论是否通过常设机构），此项事实不能据以使任何一方公司构成另一方公司的常设机构。

#### 5.1.4 不同类型收入的税收管辖

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

##### 5.1.4.1 不动产所得

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

##### 5.1.4.2 营业利润

中国企业的利润应仅在中国征税，但该企业通过设在波黑的常

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

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

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

#### 5.1.4.3 海运和空运

“国际运输”指在缔约国一方设有总机构或实际管理机构的企业以船舶或飞机经营的运输，不包括仅在缔约国另一方各地之间以船舶或飞机经营的运输。

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

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

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

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

第(1)至(3)项规定不影响1979年3月2日在北京签订的

《中华人民共和国政府和南斯拉夫联邦执行委员会关于互免国际旅客和（或）货物海洋运输收入税收的协定》的规定，以及 1972 年 4 月 14 日在贝尔格莱德签订的《中华人民共和国政府和南斯拉夫社会主义联邦共和国政府民用航空运输协定》第九条第一款的规定的执行。

#### 5.1.4.4 联属企业

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

下述公约第十七条第一款适用于本协定，并替代本协定与之相冲突的规定：

当缔约国一方将缔约国另一方已就该缔约国另一方企业征税的利润——在两个企业之间的关系是独立企业之间关系的情况下，这部分利润本应由首先提及的缔约国一方企业取得——包括在该缔约国一方企业的利润内，并相应征税，则该缔约国另一方应对该部分利润的征税额进行适当调整。在确定上述调整时，应适当考虑本协定的其他规定，如有必要，缔约国双方主管当局应相互协商。

#### 5.1.4.5 股息

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

如果股息受益所有人是缔约国一方居民，在支付股息的公司是其居民的缔约国另一方时，通过设在该缔约国另一方的常设机构进行营业或者通过设在该缔约国另一方的固定基地从事独立个人劳

务，据以支付股息的股份与该常设机构或固定基地有实际联系的，应视具体情况适用双边协定有关营业利润或独立个人劳务的规定。

#### 5.1.4.6 利息

根据《中波税收协定》，波黑支付给中国的利息可以在波黑进行征税。如果收款人是该利息受益所有人，所征税款不应超过利息总额的 10%。

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

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

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

#### 5.1.4.7 特许权使用费

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

酬的各种款项。特许权使用费也可以在其发生的缔约国，按照该缔约国的法律征税。

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

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

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

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

#### 5.1.4.8 财产收益

根据《中波税收协定》，中国居民转让位于波黑的不动产取得的收益，可以在波黑征税。

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

转让中国企业在波黑的常设机构的动产，或者中国居民在波黑

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

#### 5.1.4.9 独立个人劳务

缔约国一方居民由于专业性劳务或者其他独立性活动取得的所得，应仅在该缔约国征税。“专业性劳务”包括独立的科学、文学、艺术、教育或教学活动，以及医师、律师、工程师、建筑师、牙医师和会计师的独立活动。

但以下两种情况除外：

（1）该居民在缔约国为从事上述活动设有经常使用的固定基地，在这种情况下，该缔约国可以仅对属于该固定基地的所得征税；

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

#### 5.1.4.10 非独立个人劳务

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

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

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

（2）该项报酬由并非该缔约国另一方居民的雇主支付或代表该雇主支付；

（3）该项报酬不是由雇主设在该缔约国另一方的常设机构或固定基地所负担。

缔约国一方、其行政区或地方当局因雇佣关系支付给个人退休

金以外的报酬，应仅在该缔约国征税。然而，如果个人在缔约国另一方受雇，而且该个人是该缔约国另一方居民，并且该居民是该缔约国另一方国民时；或者不是仅由于该项受雇而成为该缔约国另一方居民时，则该项报酬应仅在该缔约国另一方征税。

#### 5. 1. 4. 11 董事费或在联合经济组织工作取得的报酬

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

#### 5. 1. 4. 12 艺术家和运动员

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

表演家或运动员从事其个人活动取得的所得，并非归属表演家或者运动员本人，而是归属于其他人，可以在表演家或运动员从事其活动的缔约国征税。

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

#### 5. 1. 4. 13 退休金

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

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

#### 5. 1. 4. 14 教授和研究人员

任何个人是、或者在紧接前往缔约国一方之前曾是缔约国另一

方居民，由于在该缔约国一方的大学、学院、学校或为该缔约国承认的教育机构或研究机构从事教学、讲学或研究的目的，停留在该缔约国一方，对其由于教学、讲学或研究取得的报酬，该缔约国一方应自其到达之日起三年内，免予征税。

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

#### 5.1.4.15 学生、企业学徒和实习人员

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

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

#### 5.1.4.16 其他所得

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

对于不动产所得以外的其他所得，如果所得收款人为缔约国一方居民，通过设在缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方进行营业，或者通过设在该缔约国另一方的固定基地在该缔约国另一方从事独立个人劳务，据以支付所得的权利或财产与该常设机构或固定基地有实际联系的，应视具体情况分别适用营业利润或独立个人劳务的相关规定。

### 5.1.5 税收抵免政策

中波协定使用的是抵免制度，具体规定为：

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

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

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

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

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

### 5.1.5.1 波黑居民企业税收抵免办法

#### （1）波黑联邦

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

#### （2）塞族共和国

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

#### （3）布尔奇科特区

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

### 5.1.5.2 中国居民企业境外所得税收抵免办法

中国居民企业从波黑取得的所得，按照本协定在波黑缴纳的税

额，可以按规定抵扣中华人民共和国居民企业所得税，抵扣额不应超过对该项所得按照中国税法规定计算的中国税收数额。

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

2017年1月1日起，根据《财政部 税务总局关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》（财税〔2017〕84号）规定，企业可以选择按“分国抵免法”或者选择“综合抵免法”计算境外的应纳税所得额、可抵免境外所得税税额及抵免限额。“综合抵免法”即不按国（地区）分别汇总计算（即“不分国（地区）不分项”）其来源于境外的应纳税所得额及抵免限额。上述方法一经选择，五年内不得改变。

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

#### 5.1.5.3 波黑居民个人境外所得的税收抵免办法

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

#### 5.1.5.4 中国居民个人境外所得税收抵免办法

对于中国居民纳税人从波黑取得的所得同样也可适用抵免政策。除协定中的规定外，根据 2019 年实施的《中华人民共和国个人所得税法》第七条、《中华人民共和国个人所得税法实施条例》第二十条、第二十一条，中国居民个人境外所得抵免实行分国不分项的办法。

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

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

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

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

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

#### 5.1.5.5 饶让条款相关政策

税收饶让抵免 (Tax Sparing Credit)，又称“税收饶让”，是指居住国政府对其居民在国外得到减免税优惠的那一部分，视同已经缴纳，同样给予税收抵免待遇，不再按居住国税法规定的税率予以补征。税收饶让是配合抵免方法的一种特殊方式，是税收抵免内容的附加。它是在抵免方法的规定基础上，为贯彻某种经济政策而采取的优惠措施。税收饶让这种优惠措施的实行，通常需要通过签订双边税收协定的方式予以确定，《中波税收协定》税收饶让规定具体为：在缔约国另一方缴纳的税收数额，应视为包括在缔约国另一方应该缴纳，由于该缔约国另一方税收上的鼓励措施，而获得减税、免税或退税的税收数额。

### 5.1.6 无差别待遇（非歧视待遇）

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

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

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

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

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

### 5.1.7 在波黑享受税收协定待遇的手续

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

#### 5.1.7.1 波黑执行协定的模式

在波黑申请税收协定待遇实行审批制，需要向主管税务机关提交各类资料后确认。

#### 5.1.7.2 享受协定待遇办理流程及所需资料

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

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

#### 5.1.7.3 开具税收居民身份证明的流程

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

而在申请中国税收居民身份时，“走出去”企业需要注意，《中国税收居民身份证明》（以下简称《税收居民证明》）是中国企业到国外投资时享受中国与投资目的地国家的税收协定的前提，因此企业应在国内开具《税收居民证明》。按照《国家税务总局关于〈中国税收居民身份证明〉有关事项的公告》（国家税务总局公告 2025 年第 4 号），自 2025 年 4 月 1 日起，申请人可以就其构成中国税收居民的任一公历年度向其主管税务机关申请开具《税收居民证明》，提交的资料包括：

(1) 《中国税收居民身份证明》申请表;

(2) 根据不同申请目的提供以下资料:

①以享受协定待遇目的申请开具《税收居民证明》的, 提交与拟享受协定待遇收入有关的合同、协议、董事会或者股东会决议、相关支付凭证等证明资料。

②以非享受协定待遇目的申请开具《税收居民证明》的, 提交能证明申请目的真实性的有关材料, 如政府监管部门等出具的需申请人提供《税收居民证明》的正式文书, 或者有关法律依据、其他能证明申请目的真实性的材料等。

(3) 申请人为个人的, 需根据情况提供:

①在中国境内有住所的, 提供因户籍、家庭、经济利益关系而在中国境内习惯性居住的证明资料, 包括申请人身份信息、住所情况说明等资料;

②在中国境内无住所而申请年度在中国境内累计居住天数满足居民个人相关规定的, 提供在中国境内实际居住时间的证明资料, 包括出入境信息等资料;

(4) 申请人为中国总机构的, 如需在《税收居民证明》备注栏体现其与境内、境外分支机构关系, 提供总分机构登记注册资料。中国居民企业的境内、境外分支机构应当由其中国总机构向总机构主管税务机关申请开具《税收居民证明》;

(5) 下列情形申请开具《税收居民证明》时, 如需在《税收居民证明》备注栏体现业主与境内个体工商户、投资人与境内个人独资企业、合伙人与境内合伙企业关系, 提供境内个体工商户、境内个人独资企业、境内合伙企业登记注册资料:

①境内个体工商户应当由其中国居民业主向境内个体工商户经营管理所在地主管税务机关申请开具《税收居民证明》。

②境内个人独资企业应当由其中国居民投资人向境内个人独资企业经营管理所在地主管税务机关申请开具《税收居民证明》。

③境内合伙企业应当由其中国居民合伙人向中国居民合伙人主

管税务机关申请开具《税收居民证明》。

对于第（1）项资料，申请人应当提交原件。对于第（2）项和第（5）项资料，申请人应当提交原件或者复印件，提交复印件的，应当在复印件上标注“与原件一致”以及原件存放处，加盖申请人印章或者由申请人签字。主管税务机关要求查验原件的，应报验原件。资料原件为外文文本的，应当同时提交相同格式的中文译本。申请人应当对中文译本的准确性和完整性负责，并在中文译本上加盖申请人印章或者由申请人签字。

## 5.2 中波税收协定相互协商程序

### 5.2.1 相互协商程序概述

相互协商程序是指国际税收协定中规定的缔约国之间相互协商税收问题所应遵循的规范化程序。税收协定本是缔约国之间对有关税务事务进行相互协商的产物，但由于协定的许多条款在文字上只能作准则性的规范，需要通过相互协商作出具体的解释。另外，由于缔约国经济情况、税收制度经常处于变动之中，协定签订之后有可能出现新情况和新问题，需要通过相互协商才能得到解决。因此，为保证协定的有效实施，OECD 范本和联合国范本在“特别规定”中均设有相互协商程序条款，规定了相互协商的内容和程序。

### 5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

依据《中波税收协定》第二十五条协商程序的规定：

（1）当缔约国一方居民认为，缔约国一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对其不符合本协定规定的征税时，可以不考虑各缔约国国内法律的补救办法，将案情提交本人为其居民的缔约国主管当局。该项案情必须在不符合本协定规定的征税措施第一次通知之日起，三年内提出。

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

符合本协定规定的征税。达成的协议应予执行，而不受各缔约国国内法律的时间限制。

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

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

相互协商程序条款是税收协定中的一项重要条款，其意义在于缔约国一方与缔约国另一方当局产生纳税争议后，缔约国一方居民可以寻求所在国政府的帮助，有效解决跨国税收争议，维护自身权益。该程序对于化解中国居民国际税收争议具有重要意义，是中国居民赴波黑投资过程中维护自身合法权益的重要途径。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》（以下简称《实施办法》），为税收协定中相互协商程序条款的适用提供了规范依据。中国居民应当特别关注税收协定相互协商程序中的相关规定，理解程序适用的条件，从而有效解决跨国税收争议。

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

### 5.2.3 相互协商程序的适用

#### 5.2.3.1 符合条件的申请人

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

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

### 5.2.3.2 适用范围

中国居民有下列情形之一的，可以申请启动相互协商程序：

- (1) 对居民身份的认定存有异议，特别是相关税收协定规定双重居民身份情况下需要通过相互协商程序进行最终确认的；
- (2) 对常设机构的判定，或者常设机构的利润归属和费用扣除存有异议的；
- (3) 对各项所得或财产的征免税或适用税率存有异议的；
- (4) 违反税收协定非歧视待遇（无差别待遇）条款的规定，可能或已经形成税收歧视的；
- (5) 对税收协定其他条款的理解和适用出现争议而不能自行解决的；
- (6) 其他可能或已经形成不同税收管辖权之间重复征税的。

### 5.2.4 启动程序

#### 5.2.4.1 启动程序时效及条件

相互协商程序是通过缔约国之间双边税收协定赋予缔约国纳税人的权利救济程序，制定该程序的目的是为保证税收协定的实施及有效消除国际双重征税。但需要注意的是，申请该救济程序的权利存在期限。根据《中波税收协定》的规定，相互协商申请必须在相关案情不符合《中波税收协定》规定的征税措施第一次通知之日起，三年内提出。

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

- (1) 申请人为按照《实施办法》规定可以提起相互协商请求的中国居民或中国国民；
- (2) 提出申请的时间没有超过税收协定规定的时限；
- (3) 申请协商的事项为缔约对方已经或有可能发生的违反税收协定规定的行为；
- (4) 申请人提供的事实和证据能够证实或者不能合理排除缔约对方的行为存在违反税收协定规定的嫌疑；
- (5) 申请相互协商的事项不存在《实施办法》规定的可以终止相互协商程序的情形。

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

#### 5.2.4.2 税务机关对申请的处理

受理申请的省、自治区、直辖市和计划单列市税务局（以下简称“省税务机关”）应在 15 个工作日内，将申请上报税务总局，并将情况告知申请人，同时通知省以下主管税务机关。

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

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

税务总局收到省税务机关上报的申请后，应在 20 个工作日内按下列情况分别处理：

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

人；

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

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

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

对于紧急案件，税务总局可以直接与申请人联系。

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

（1）申请人故意隐瞒重要事实，或在提交的资料中弄虚作假的；

（2）申请人拒绝提供税务机关要求的、与案件有关的必要资料的；

（3）因各种原因，申请人与税务机关均无法取得必要的证据，导致相关事实或申请人立场无法被证明，相互协商程序无法继续进行的；

（4）缔约对方主管当局单方拒绝或终止相互协商程序的；

（5）其他导致相互协商程序无法进行、或相互协商程序无法达到预期目标的。

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

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

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

#### 5.2.4.3 中国关于特别纳税调整相互协商程序的另行规定

因转让定价引起的税务争议是各国主管当局需要通过相互协商程序协调解决的最主要问题，转让定价问题的特殊性也注定了其是国际税收争议中最复杂的领域之一。《国家税务总局关于发布〈特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2017年第6号）第四十七条规定，根据中国对外签署的税收协定的有关规定，国家税务总局可以依据企业申请或者税收协定缔约对方税务主管当局请求启动相互协商程序，与税收协定缔约对方税务主管当局开展协商谈判，避免或者消除由特别纳税调整事项引起的国际重复征税。相互协商内容包括：

- (1) 双边或者多边预约定价安排的谈签；
- (2) 税收协定缔约一方实施特别纳税调查调整引起另一方相应调整的协商谈判。

企业申请启动相互协商程序的，应当在税收协定规定期限内，向国家税务总局书面提交《启动特别纳税调整相互协商程序申请表》和特别纳税调整事项的有关说明。国家税务总局收到企业提交的上述资料后，认为符合税收协定有关规定的，可以启动相互协商程序；认为资料不全的，可以要求企业补充提供资料。

有下列情形之一的，国家税务总局可以拒绝企业申请或者税收协定缔约对方税务主管当局启动相互协商程序的请求：

- (1) 企业或其关联方不属于税收协定任一缔约方的税收居民；
- (2) 申请或者请求不属于特别纳税调整事项；
- (3) 申请或者请求明显缺乏事实或者法律依据；
- (4) 申请不符合税收协定有关规定；

(5) 特别纳税调整案件尚未结案或者虽然已经结案但是企业尚未缴纳应纳税款。

有下列情形之一的，国家税务总局可以暂停相互协商程序：

- (1) 企业申请暂停相互协商程序；
- (2) 税收协定缔约对方税务主管当局请求暂停相互协商程序；
- (3) 申请必须以另一被调查企业的调查调整结果为依据，而另一被调查企业尚未结束调查调整程序；
- (4) 其他导致相互协商程序暂停的情形。

有下列情形之一的，国家税务总局可以终止相互协商程序：

- (1) 企业或者其关联方不提供与案件有关的必要资料，或者提供虚假、不完整资料，或者存在其他不配合的情形；
- (2) 企业申请撤回或者终止相互协商程序；
- (3) 税收协定缔约对方税务主管当局撤回或者终止相互协商程序；
- (4) 其他导致相互协商程序终止的情形。

国家税务总局与税收协定缔约对方税务主管当局签署相互协商协议后，应当书面通知省税务机关，附送相互协商协议。负责特别纳税调整事项的主管税务机关应当在收到书面通知后 15 个工作日内，向企业送达《税务事项通知书》，附送相互协商协议。需要补（退）税的，应当附送《特别纳税调整相互协商协议补（退）税款通知书》或者《预定定价安排补（退）税款通知书》，并监控执行补（退）税款情况。

应纳税收入或者所得额以外币计算的，应当按照相互协商协议送达企业之日上月最后一日人民币汇率中间价折合成人民币，计算应补缴或者应退还的税款。

补缴税款应当加收利息的，按照《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第一百二十二条规定的人民币贷款基准利率执行。

### 5.2.5 相互协商的法律效力

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

### 5.2.6 波黑仲裁条款

仲裁条款是 OECD 为提高相互协商程序的效率，确保税收协定的实施而制定的条款。其一般形式是：如果两国主管当局在一定时间内（通常为两年）无法就相互协商的事项达成一致，当事人可以请求将该事项提交仲裁。

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

## 5.3 中波税收协定争议的防范

### 5.3.1 中波税收协定争议产生的主要原因及表现

中波税收协定争议是指中波之间因税收协定条款的解释和适用而引发的争议。从本质上来说，该争议是一种国际税务争议，是两国因税收协定适用不明确导致的税收管辖权冲突。体现在两个不同的层面：第一个层面是跨国纳税人（中国投资者）与收入来源国（波黑）之间就《中波税收协定》条款的解释和适用引发的争议，第二个层面是跨国纳税人（中国投资者）与收入来源国（波黑）之间基于《中波税收协定》条款的解释和适用争议进入相互协商程序后转化为中国与波黑两个主权政府之间的税务争议。由于在第一个层面的税收协定争议中，中国投资者是直接利害关系方，是税收协定争议的主体之一，因此，中国投资者应当着重关注这一层面的税

收协定争议，注重防范和避免争议的发生，增强税收协定争议的风险控制与管理能力。

OECD 在 2015 年发布了 BEPS 第 14 项行动计划最终报告，即《使争议解决机制更有效》（Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective），旨在寻求解决方案，以克服或消除国家或地区间通过相互协商程序解决税收协定相关争议的诸多障碍或不利因素。中国政府承诺应对措施遵循以下原则：确保与相互协商程序有关的税收协定义务得到全面的善意执行；确保执行程序可以促进避免和解决与税收协定有关的争议；确保纳税人在符合资格的情况下可以申请进行相互协商程序；若案件进入相互协商程序，则确保案件得到妥善解决。

### 5.3.2 妥善防范和避免中波税收协定争议

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

#### （1）全面了解《中波税收协定》及波黑税法的具体规定

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

#### （2）完善税务风险的内部控制与应对机制

中国企业作为赴波黑投资者应当特别注重建立税务风险的控制与管理机制，制定涉外税务风险识别、评估、应对、控制以及信息沟通和监督的相关工作机制，尤其要注重准确、全面地识别自身的税务风险点，并制定税务风险应对预警方案。中国企业应当结合在

波黑投资或经营的业务特点设立专门的税务管理机构和岗位，配备专业素质人员，强化税务风险管理职能以及岗位职责。

（3）与波黑税务当局开展充分的沟通与交流

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

（4）寻求中国政府方面的帮助

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

（5）寻求税法专业人士的帮助

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

## 第六章 在波黑投资可能存在的税收风险

### 6.1 信息报告风险

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

#### 6.1.1 登记注册制度

##### 6.1.1.1 设立企业形式

在波黑投资设立企业的形式有四种：无限共同责任公司；有限责任公司；联合股份企业；有限合伙企业。此外，投资商也可设立公司代表处，但公司代表处不是法人实体，只能从事非直接经营活动。

##### 6.1.1.2 企业注册的受理机构

企业注册受理机构为波黑两个实体政府的经济部以及注册公司所在地区的法院。

##### 6.1.1.3 企业注册的主要程序

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

其中在塞族共和国，注册企业仅需完成前 6 个程序。

注册所需要资料包括：

经济部注册所需文件资料：

- (1) 申请表格；
- (2) 创办公司的合同；
- (3) 付费证明；
- (4) 全权代表身份确认文件；
- (5) 外国投资者身份确认文件；
- (6) 个人护照公证及翻译件，或注册地法院确认的法人合法地位的记录翻译件和公证件。

公司所在地市一级法院注册所需资料：

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

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

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

#### 6.1.1.4 企业未按要求登记注册可能存在的风险

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

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

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

#### 6.1.2 信息报告制度

##### （1）注册登记制度

企业在完成注册登记并取得注册登记证书后，需要将相关证件提交至如下机构：①企业机构所在地主管税务机关；②企业机构所在地市政机关；③统计局；④企业机构所在地养老及医疗基金管理局；⑤企业机构所在地海关（如从事跨境业务）；⑥其他特定监管机构。

##### （2）财务报告制度

波黑规定法律实体应提交半年度及年度财务报表，财务报表必须要真实反映企业的经营情况。半年度财务报表须在当年7月底之前提交，而年度财务报表则须在下一年的2月底之前提交。半年度财务报表包括资产负债表与利润表，年度财务报表包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表及财务报表附注。企业按时进行信息报告，有利于统计数据的收集和管理。如果未按照波黑相关法律进行财务状况的披露，企业可能面临相关部门的调查。如经调查未按照规定编制和报送年度财务报告、未按照规定的

格式报送年度财务报告、未按规定对财务报告进行审计，企业将面临 10,000 至 15,000 马克的罚款。具体的财务报告申报的要求可参见 3.2.2 账簿凭证管理制度。

### （3）税务报告制度

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

## 6.2 纳税申报风险

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

塞族共和国《税收程序法》规定，对不遵守雇员登记规定的雇员，在入职前一天开始，将处以 10,000 到 30,000 马克的罚款；对责任人将处以 3,000 至 9,000 马克的罚款。

### 6.2.1 在波黑设立子公司的纳税申报风险

中国“走出去”企业在波黑的子公司可以设立为有限责任公司或股份有限公司，二者均具有法人资格，可独立从事生产经营活动。依照波黑当地法律设立的子公司属于其居民企业，需要按当地税法的规定在波黑申报和缴纳税款，具体申报风险可参考 3.2.6 小节。

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

### 6.2.2 在波黑设立分公司或代表处的纳税申报风险

中国“走出去”企业在波黑设立分公司或办事处，如开展商业活动，有被判定为常设机构的可能，常设机构的纳税申报风险请参照6.2.1。

### 6.2.3 在波黑取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

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

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

## 6.3 调查认定风险

### 6.3.1 转让定价调查风险

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

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

### 6.3.2 受控外国企业调查的风险

中国“走出去”企业，应该重视其海外投资安排可能面临的来自中国税务机关对“受控外国企业（Controlled Foreign Company, CFC）”调查的风险。“走出去”企业进行境外投资如果不能按照功能、风险和收益相匹配的原则去分割利润，在合法的前提下进行整体定价规划，将面临巨大的风险。对于“走出去”企业，应当依法准确地向税务机关报送其参股外国企业的信息，这也是控制海外利润的境内税务风险的重要步骤之一。

具体风险内容可参考《国家税务总局关于优化纳税服务 简并居民企业报告境外投资和所得信息有关报表的公告》（国家税务总局公告 2023 年第 17 号）。

## 6.4 享受税收协定待遇风险

### 6.4.1 未正确享受协定待遇风险

大部分企业未享受税收协定待遇的原因包括：一是对中国与波黑签署的税收协定不了解。部分企业表示没有听说过税收协定，有的企业虽然听说过税收协定，但不清楚税收协定的具体作用，或是误认为税收协定待遇等同于境外税收抵免；二是对波黑税法不了解。有的企业在赴波黑投资的过程中，对波黑规定和税务管理流程

等不了解，不知道按照当地法律应该如何核算应纳税额，更不清楚如何申请享受税收协定待遇；三是与波黑税务机关缺乏沟通。这些企业虽然对税收协定有一定认识，但是认为享受税收协定待遇手续复杂，或是提交的资料不符合税务机关要求，因此没有申请或是没有成功享受到税收协定待遇；四是与境外分支机构或委托的中介机构缺乏沟通。其境外开展的投资经营项目由波黑当地机构负责记账，相关涉税业务也由波黑当地机构开展，因此境内企业不清楚境外所得在当地是否享受税收协定，导致经营成本增加的风险。

#### 6.4.1.1 未开具身份证明，不能享受协定待遇风险

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

#### 6.4.1.2 未正确享受协定待遇，多缴税款风险

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

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

#### 6.4.1.3 未享受税收抵免，多缴税款的风险

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

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

#### 6.4.1.4 享受境外税收优惠受阻的风险

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

### 6.4.2 滥用协定待遇风险

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

#### 6.4.2.1 常设机构认定风险

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

在场所型常设机构认定方面，协定规定专为准备性、辅助性目的设立的场所且其全部活动属于准备性或辅助性活动的，不属于常设机构。如何认定准备性、辅助性活动和目的，是中国投资者和波黑税务当局的共同关注点。

在工程型常设机构认定方面，如果中国投资者或者经营者为波黑商业客户提供工程服务，则应当遵循税收协定关于常设机构的相关认定规定，把控工程期限，同时准确区分工程地与场所，以避免引发争议。

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

在代理型常设机构认定方面，中国投资者或者经营者要确保其在波黑的代理人符合独立代理人的条件，否则将会被认定为中国投资者或者经营者在波黑的常设机构。

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

#### 6.4.2.2 不具有合理商业目的或实质经营判定风险

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

#### 6.4.2.3 受益所有人判定风险

税收协定中包含“受益所有人”的概念是为了防止滥用税收协

定的行为。只有当税收协定国居民为所获取的股息、利息或者特许权使用费等收入的“受益所有人”时，才可申请享受协定待遇，因此能否确定其“受益所有人”的身份非常重要。

中国投资者在波黑获得股息、利息或者特许权使用费等收入时，应当向波黑税务当局证明自身的受益所有人身份，从而适用《中波税收协定》规定的优惠税率，降低在收入来源国的税负。如果中国投资者作为受益所有人没有实质上的经营管理活动，那么其受益所有人的身份将很可能不被波黑税务当局认可，由此可能引发税务争议。

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

## 6.5 其他风险

### 6.5.1 投资方面

波黑的国情特殊，备案、审批等程序性流程需较长时间，在评估投资环境时应予以充分考虑。在波黑进行投资合作前，应注意以下问题：一是波黑投资相关的法律较多，新旧法律体系交错重叠，中资企业进行投资决策时，最好能够充分了解相关法律规定；二是在了解相关法律规定的基础上，最好到波黑进行实地考察，就有关事项咨询相关主管部门；三是对合资、合作方进行认真深入的考察，最好选择平常有业务来往或经政府部门推荐的信誉好的公司；四是为避免合资双方经营理念、管理方式方法和文化等方面的差异，可选择独资；某些重要职位，如财务、销售、公关和法律顾问可聘用当地人员，或与当地律师、会计师事务所签订“购买服务”

合同；五是在合资、合作前，应签订规范的合资或合作协议，明确界定总投资额、双方占比、到资时限、金额等，列明双方权、责、利，违约方应承担的责任，中止合资或合作后的财产处置方式等；六是合资企业应与其投资的当地政府机构，如税务、海关、公安、劳动等部门建立良好的工作关系；七是合资企业应自觉遵守驻在国法律、宗教、文化和习俗，在条件许可的情况下参与社会公益活动；八是波黑取得独立的时间短，又曾经历长达3年多的战争，体制和机制很特殊，法制不够健全，民族矛盾复杂，目前仍有部分战争时使用的武器散落在社会上，尽管当前社会治安比较稳定，但仍应注意安全，做好必要的防范。

#### 6.5.2 贸易方面

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

#### 6.5.3 承包工程方面

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

#### 6.5.4 劳务合作方面

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

综上所述，企业在波黑开展业务时，要注重投资、贸易、承包工程和劳务合作等方面的风险。具体来说，要特别注意在投资

前进行风险调查、风险分析和风险评估，投资落地过程中合理防范、管理风险，从而切实保障自身的合法利益。

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

投资落地过程中，企业应积极利用保险、担保、银行等保险金融机构和其他专业风险管理机构的相关业务保障自身利益，如贸易、投资、承包工程和劳务类信用保险、财产保险、人身安全保险等，银行的保理业务和票据买断业务，各类担保业务（政府担保、商业担保、保函）等。此外，建议企业在开展对外投资合作过程中使用中国政策性保险机构（如中国出口信用保险公司）提供的包括政治风险、商业风险在内的信用风险保障产品；也建议企业使用中国进出口银行等政策性银行提供的商业担保服务。

#### 6.5.5 其他风险

建议中资企业密切关注中国驻波黑大使馆和大使馆经商处通过微信公众号、网站等发布的政策提示，并严格遵守波黑各项规定。税务方面，企业应实时关注波黑税务机关发布的有关税款申报或缴纳截至日期变更的信息，确保按时缴纳税款。

## 参 考 文 献

- [1] 中华人民共和国商务部: 《对外投资合作国别(地区)指南-波黑(2024年版)》, <http://www.mofcom.gov.cn/d1/gbdqzn/upload/bohei.pdf>
- [2] 荷兰国际财税文献局: 《波黑企业所得税》
- [3] 荷兰国际财税文献局: 《波黑个人所得税》
- [4] 《中华人民共和国政府和南斯拉夫社会主义联邦共和国议会联邦执行委员会关于对所得和财产避免双重征税的协定》
- [5] 《波黑社保法案》
- [6] 《波黑联邦和塞族共和国税收管理法》
- [7] 《布尔奇科特区税收征管法》
- [8] 《波黑企业注册法》
- [9] 《波黑管理程序法》
- [10] 《波黑纠纷解决法案》
- [11] 《波黑联邦关于纳税人商业登记号码、商业注册和登记管理办法》
- [12] 《布尔奇科特区关于纳税人登记和认证的管理办法》

## 附录 波黑签订税收条约一览表

与波黑签订税收协定已生效的国家及税率：

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

所得类型	股息		利息 <sup>[1]</sup>	特许权使用费
	个人、企业	符合条件的企业 <sup>[2]</sup>		
	(%)	(%)		
卡塔尔	0	0	7	7
罗马尼亚	10	5	7	5
塞尔维亚 <sup>[5]</sup>	10	5	10	10
斯洛伐克共和国 <sup>[3]</sup>	15	5	0	10
斯洛文尼亚	10	5	0/7 <sup>[6]</sup>	5
西班牙	10	5 <sup>[4]</sup>	7	7
斯里兰卡 <sup>[3]</sup>	12.5	12.5	10	10
瑞典 <sup>[3]</sup>	15	5	0	0
土耳其	15	5	10	10
阿拉伯联合酋长国	10	5 <sup>[7]</sup>	0	5
英国 <sup>[3]</sup>	15	5	10	10

注：

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

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

[3]该条约由前南斯拉夫缔结；

[4]该税率适用于收款方直接拥有付款方20%以上股权的情形；

[5]该条约由波黑与前塞尔维亚和黑山共和国缔结；

[6]零税率适用于向公共机构支付的利息；

[7]该税率适用于收款方直接拥有付款方10%以上股权的情形；

[8]如果受益所有人是直接持有支付股息公司至少25%资本的公司(合伙企业除外)，不应超过股息总额的5%。

编写人员：隋军 杨晋 钟丽霞 郭赵静

审校人员：任宝英 罗秋萼 贾烁 贾思雨 王洁旻 应梅馨