

中国居民赴不丹 投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别（地区）投资税收指南课题组

前 言

为更好地服务国家“一带一路”倡议，帮助赴不丹王国（以下简称“不丹”）投资的中国“走出去”企业和个人及时把握不丹的投资环境及形势变化，科学进行境外投资决策，有效防范税收风险，特编写了《中国居民赴不丹投资税收指南》（以下简称“指南”）。本指南主要介绍了不丹的经济概况和投资环境，重点介绍了不丹的税收制度，指出中国“走出去”企业和个人赴不丹投资应关注的问题和相关投资风险，旨在为中国居民在不丹投资经营提供参考。

第一章介绍了不丹的经济概况，包括近年经济发展情况、支柱和重点行业、经贸合作和投资政策。

第二章介绍了不丹的税收制度，包括税收法律体系、最新税制变化，重点对公司所得税、营业所得税、个人所得税、销售税进行详细介绍，对营业所得税、关税、消费税、财产税、资本税、印花税、绿色税以及社会保障费、可持续发展费等税（费）进行简要介绍。

第三章介绍了不丹的税收征管制度，包括税务机构的设置、职责以及税收征管程序等。

第四章简要介绍了不丹的特别纳税调整政策。

第五章介绍了不丹的税收争议解决机制，包括解决争议的方法和处理争议的主要部门。

第六章简述了在不丹投资潜在的税收风险。

本指南基于 2023 年 7 月前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用 时，充分考虑数据、税收法规等信息可能发生的变化和更新。同时，建议“走出去”企业和个人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，避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

在编写过程中存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

目 录

第一章 不丹经济概况	1
1.1 近年经济发展情况	1
1.2 支柱和重点行业	1
1.3 经贸合作	2
1.4 投资政策	3
1.4.1 投资门槛	3
1.4.2 投资吸引力	6
1.4.3 投资退出政策	6
第二章 不丹税收制度简介	7
2.1 概览	7
2.1.1 税制综述	7
2.1.2 税收法律体系	8
2.1.3 最新税制变化	9
2.2 公司所得税	10
2.2.1 居民企业	10
2.2.2 非居民企业	18
2.2.3 申报制度	20
2.3 个人所得税	21
2.3.1 居民纳税人	21
2.3.2 非居民纳税人	27
2.3.3 申报制度	29
2.4 销售税	29
2.4.1 概述	29
2.4.2 税收优惠	30
2.4.3 应纳税额	31
2.4.4 申报制度	31
2.5 其他税（费）	32
2.5.1 营业所得税	32
2.5.2 海关关税	34
2.5.3 消费税	35
2.5.4 财产税	35
2.5.5 资本税	37
2.5.6 印花税	37
2.5.7 绿色税	37

2.5.8 社会保障费	37
2.5.9 可持续发展费	37
2.5.10 其他	37
第三章 税收征收和管理制度	38
3.1 税收管理机构	38
3.1.1 税务系统机构设置	38
3.1.2 税务管理机构职责	38
3.2 居民纳税人税收征收和管理	39
3.2.1 税务登记	39
3.2.2 账簿凭证管理制度	40
3.2.3 纳税申报	40
3.2.4 税务检查	41
3.2.5 税务代理	44
3.2.6 法律责任	44
3.2.7 其他征管规定	48
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理	49
3.3.1 非居民税收征管措施简介	49
3.3.2 非居民企业税收管理	49
第四章 特别纳税调整政策	51
4.1 关联交易	51
4.1.1 关联关系判定标准	51
4.1.2 关联交易基本类型	51
4.1.3 关联申报管理	51
4.2 同期资料	51
4.2.1 分类及准备主体	51
4.2.2 具体要求及内容	51
4.2.3 其他要求	51
4.3 转让定价调查	51
4.3.1 原则	51
4.3.2 转让定价主要方法	52
4.3.3 转让定价调查	52
4.3.4 案例	52
4.4 预约定价安排	52
4.4.1 适用范围	52
4.4.2 程序	52

4.5 受控外国企业	52
4.5.1 判定标准	52
4.5.2 税务调整	52
4.5.3 案例	52
4.6 成本分摊协议管理	52
4.6.1 主要内容	52
4.6.2 税务调整	53
4.6.3 案例	53
4.7 资本弱化	53
4.7.1 判定标准	53
4.7.2 税务调整	53
4.8 法律责任	53
第五章 税收争议解决	54
5.1 税收争议概述	54
5.2 税收争议的主要类型	54
5.3 主要解决途径	54
5.4 不丹处理税收争议的主要部门	55
第六章 在不丹投资可能存在的税收风险	56
6.1 信息报告风险	56
6.1.1 登记注册制度	56
6.1.2 信息报告制度	56
6.2 纳税申报风险	56
6.2.1 在不丹设立子公司的纳税申报风险	56
6.2.2 在不丹设立分公司或代表处的纳税申报风险	57
6.2.3 在不丹取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险	57
6.3 调查认定风险	57
6.4 享受税收协定待遇风险	57
6.5 其他风险	58
参考文献	59
附录 不丹签订避免双重征税协定一览表	60

第一章 不丹经济概况

1.1 近年经济发展情况

不丹 2022 年国内生产总值（GDP）2,215.48 亿努；人均 GDP 248,334.31 努；外贸额 1,186.29 亿努；外汇储备约 13.32 亿美元。2019 年至 2021 年，通货膨胀率分别为 2.73%、5.63%、7.35%。自 2002 年起，不丹制造业和服务业率先对外资开放，外资控股最高可达 70%。

不丹 1961 年开始实行经济发展“五年计划”，并从印度、瑞士、联合国开发计划署等国家和国际组织获得经济援助。2019 年至 2023 年为不丹第 12 个五年计划，预算总开支约 3,100.16 亿努，较上一个五年计划增长 38%，五年计划的主要目标是通过进一步去中心化来建设公平、和谐和可持续发展的社会。

不丹货币为努扎姆（Ngultrum），简称努（NU.）。不丹的主要金融机构有皇家货币局（Royal Monetary Authority）、不丹银行（Bank of Bhutan）等。

1.2 支柱和重点行业

农业是不丹的支柱产业，耕地面积占国土总面积的 16%。2021 年，农业和林业劳动人口占总就业人口的 48.72%。主要农作物有玉米、稻谷、小麦、大麦、荞麦、马铃薯和小豆蔻。畜牧养殖较普遍。不丹盛产水果，苹果、柑橘等并大量向印度和孟加拉国出口。

2021 年，不丹第一、第二、第三产业分别占 GDP 的 19.19%、34.20% 和 46.61%。2021 年，工业（包括电力、建筑业和制造业）总产值 642 亿努，下降 13.1%；其中，建筑业产值 187.66 亿努，占 GDP 的 9.99%；制造业产值 110 亿努，占 GDP 的 5.86%。近年来，印度电力出口带动不丹水电站建设，电力行业逐渐成为经济支柱之一。2021 年，水电

产值 293.62 亿努，占 GDP 的 15.64%。2021 年，不丹全国发电量为 108.2 亿千瓦时，出口 80.75 亿千瓦时。

旅游业是不丹外汇的重要来源之一，1974 年不丹开始对外开放旅游业，但控制较严，一般只接受团体旅游。出于环保考虑，2022 年 9 月起，不丹对境外游客每人每天收取 200 美元的“可持续发展费”。1987 年 7 月起，寺院、宗教圣地不对外开放。每年 3 月至 6 月、9 月至 12 月是旅游旺季，根据 2022 年不丹移民局发布的数据来看，自 2022 年 9 月不丹重开国门起到 12 月，有 16520 名外国客人访问不丹，游客主要来自印度、中国、美国等地。此外，据不丹移民局发布的非旅游类别通知书显示，自 2023 年 6 月 1 日起，以非旅游类别访问不丹的外国人将不再收取可持续发展费用。

1.3 经贸合作

（1）不丹参与地区性经贸合作情况

不丹于 1998 年成为世界贸易组织（WTO）的观察员，现申请成为正式成员。不丹是南亚区域合作联盟（南盟）成员，积极主张加强南亚区域合作，同南亚所有国家建立了外交关系。2004 年，不丹加入“环孟加拉湾多领域经济技术合作倡议（BIMSTEC）”。对外贸易主要在南盟成员间进行，主要出口产品为电力、化学制品、木材、加工食品、矿产品等，主要进口产品为燃料、谷物、汽车、机械、金属、塑料等。2020/2021 财年¹，不丹进口额 655.29 亿努，出口额为 531.00 亿努。不丹对印商品贸易进、出口额分别占总进、出口额的 78.95% 和 78.70%。其他主要贸易伙伴有中国、韩国、泰国、新加坡、日本等。

（2）不丹与中国的经贸合作情况

据中国海关总署数据，2022 年中不双边贸易额 1.69 亿美元，同比增长 55.4%，其中自中国进口约 1.66 亿美元，同比增长 52.8%，向中国出口约 285.4 万美元，同比增长 25,953.7%。

¹ 2020 年 7 月至 2021 年 6 月

1.4 投资政策

1.4.1 投资门槛

(1) 外商投资制度

不丹已逐步放开在贸易、工业和金融方面的限制，以促进私有经济的发展，包括允许外国资本直接投资本国。不丹 2002 年首次出台外国直接投资政策，明确外国投资者在不丹直接投资的政策框架和程序要求。考虑到经济和商业环境的变化，不丹定期对该政策进行修订。为了使政策更具针对性和更有利于投资者，2019 年不丹修订了外国直接投资政策，鼓励外国直接投资者在以下方面发挥作用：

- A. 发展绿色可持续经济；
- B. 促进生态环保产业；
- C. 促进文化产业；
- D. 推广不丹品牌；
- E. 创建知识社会；
- F. 发展多样化的进出口替代经济。

(2) 投资行业限制

不丹允许外国资本直接投资制造业和服务业，但表 4“负面清单”中所列的行业除外。

表 1 和表 2 列明了优先开放的行业以及 2019 年外国直接投资政策规定的最低投资规模和外资最高股权比例，这些行业的活动可以快速获得批准。虽然有上述规定，但不丹仍允许外国资本直接投资进入选定的小规模生产制造活动，以促进新技术的引入和市场的进一步开放。允许外国资本直接投资的领域如下：

表 1 生产和制造业：优先开放名单

序号	行业	最低投资规模 (努)	外资最高股权比 例 (%)
1	农业生产（农业加工、生物技术、家禽、渔业、花卉栽培、保健食品、动物饲料、生物肥料和农药、肉类加工、养蜂、园艺、乳制品）	2,000 万	74

中国居民赴不丹投资税收指南

2	林业生产	5,000万	74
3	太阳能和风能 其他可再生能源	2,000万	遵照2013年的 替代可再生能源 政策
4	水产品	5,000万	74
5	医药产品	5,000万	74
6	其他制造业（电子、电器、计算机硬件以及建筑材料）	5,000万	74

表 2 服务业：优先开放名单

序号	行业	最低投资规模 (努)	外资最高股权比 例 (%)
1	教育（初等教育、中等教育、高等教育）	30,000万	74
2	健康（所有的医院服务、专业医疗服务、专业牙科服务、专业医学化验服务、影像诊断服务、传统医疗服务）	20,000万	100
3	五星级以上酒店、度假村	20,000万	100
4	PPP模式的基础设施	无	100
5	体育和娱乐设施	2,500万	74
6	健康中心	2,500万	74
7	信息技术产业园	20,000万	100
8	研发	1,000万	100
9	总机构服务	500万	100
10	信息和基于信息技术的服务（信息技术产业园内、信息技术产业园外）	信息技术产业园内 无	100
		信息技术产业园外 300万	100
11	建筑服务	10,000万	74
12	垃圾管理（生活垃圾回收、垃圾管理服务）	2,500万	74
13	城市污水处理和自来水供应	2,500万	74
14	四星级酒店	2,500万	74
15	技术和职业教育	2,500万	74
16	咨询服务	500万	74
17	金融服务	遵照金融服务 法案	51

表 3 选定的小规模行业

序号	行业	最低投资规模 (努)	外资最高股权比 例 (%)
1	农业加工产品（基于国内生产）（果蔬加工、食品加工、草药和医药产品、蜂蜜产品、香料、蜜饯）	500万	49
2	林业加工产品（手工纸制品、废木制品、竹产品、化妆品、精油产品）	500万	49
3	其他（纪念品、陶瓷产品）	500万	49

允许外国直接投资现有国内实体，但应遵守与新实体相同的条款，即外国投资者最多持股 74%。

未向外国直接投资开放的行业如下：

表 4 负面清单

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

表 5 禁止清单

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

(3) 投资相关规定

表 1 和表 2 规定了优先行业的最低投资规模和外资最高股权比例。上述投资项目都有相应的行业政策和程序来监管。

所有外国直接投资企业都应按照《不丹王国公司法》（以下简称《公司法》）规定，在获得外国直接投资登记证后成立。外国直接投资企业应当在项目设立和经营前取得经营活动的批准和营业执照。外国直接投资企业的下游项目应视为新项目，并应遵守与新办外国直接投资企业类似的条款。

1.4.2 投资吸引力

在引入改革、创建公共信息、信用等级以及简化企业设立等方面，不丹是南亚最积极的国家之一。2015 年起，外国投资者可以在不丹购买土地，并以最低 10%的股权在不丹投资。特定行业允许外国投资者拥有 100%的股权。制药行业已向外国直接投资开放。

1.4.3 投资退出政策

尚未收集到相关资料。

第二章 不丹税收制度简介

2.1 概览

2.1.1 税制综述

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

不丹在 1989 年和 1992 年实行了两次税制改革，主要内容是将之前对流转额征收 2% 的税收模式改革为对净利润征收营业所得税；对出口实行免税、对工厂机器设备免征销售税和进口关税以及废除部分其他杂税。通过税改，不丹税基进一步扩大，税制结构趋于合理，征管程序更加简化，税收透明度进一步提高，基本建立起一个连贯和合理的税收制度。

不丹实行古典税收体系（资本主义国家税收的一种类型）。首先对公司的利润征税，然后再对其股东从公司利润中分配的股息征税，并且不允许抵扣前一环节已征收的税款。不丹不实行参股免税制度²。

不丹的税收收入主要包括三个部分：直接税、间接税和非税收入。直接税包括公司所得税（Corporate Income Tax）、营业所得税（Business Income Tax）和个人所得税（Personal Income Tax）。依照不丹《公司法》登记的公司缴纳公司所得税，公司所得税未涵盖的经济实体缴纳营业所得税，个人从六个特定来源获得的收入缴纳个人所得税（详见 2.3.1.2）。除此之外，直接税还包括财产税（2022 年新增）、农村税，其中农村税主要由土地税、房屋税和牛税构成。

² 所谓“参股免税制度”，是指居民企业参与外国公司的股份达到一定的比例要求时，居住国就给予其海外所得全部或部分免税待遇的一种鼓励性税收制度。

间接税包括销售税、消费税、关税等。税收管理部门是财政部收入和关税局。

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

从国际范围来看，不丹在税收占比³方面的排名低于大部分中低收入国家的平均水平。国际货币基金组织研究表明，虽然不丹税收收入在总收入（即税收和非税收入合计）中的占比相对较低，但总收入接近亚太地区平均水平，主要原因是国内水电部门非税收入弥补了收入缺口。近年来不丹税收收入占比已经超过非税收入，将来仍有较大潜力继续提高。

此外，不丹还征收汽车税、外国旅游税、特许权使用费、市税、商业和专业许可费以及社会保障费（健康基金）。

2.1.2 税收法律体系

2.1.2.1 法律体系

2000年不丹颁布的《公司法》是该国关于投资和公司管理的主要法律，该法以印度法律和英国普通法为基础制定。外国直接投资业务涉及的税收法规包括2001年颁布的《不丹王国所得税法案》（Income Tax Act of the Kingdom of Bhutan 2001，以下简称《所得税法》）《销售税法》以及2000年实施的《关税和消费税法》。不丹政府持续对上述税收法规进行修订。此外，不丹在2022年颁布了《财产税法（2022年）》。《所得税法》《财产税法（2022年）》是管理国家一级直接税的主要法律，《销售税法》《关税和消费税法》是管理间接税的主要法律。

2.1.2.2 税法实施

³ 税收占税收和非税收入合计的比例

《所得税法》与同年颁布的《不丹王国所得税法案施行条例》（以下简称《所得税条例》，现已修订至第四版）于 2002 年 1 月 1 日生效实施。《财产税法（2022 年）》于 2023 年 1 月 1 日起正式实施。

2.1.3 最新税制变化

(1) 2020 年 5 月 14 日，不丹财政部发布《2020 年所得税法（修订）》，规定：自 2020 年所得年度起，公司所得税税率从 30% 降至 25%；自 2020 年所得年度起，个人所得税实行新的税率表，将基本免征额从 20 万努提高至 30 万努，并增加一档 30% 的最高边际税率；对年应纳个人所得税额达到 100 万努的纳税人，按应纳税额的 10% 加征附加税。

(2) 2020 年 7 月 1 日，不丹财政部颁布《2020 年货物与劳务税法》（Goods and Services Tax, GST），在货物和劳务的供应和进口环节征收增值税型的货物与劳务税，税率为 7%，以代替原来的销售税。

2021 年 7 月 15 日，不丹议会网站发布《2021 年货物与劳务税法（修订）》，规定将实施日期从原定的 2021 年 7 月 1 日推迟到 2024 年 7 月 1 日。

2022 年，不丹议会网站发布《2022 年货物与劳务税法（修订）》。

(3) 2021 年 5 月 31 日，不丹《2021 年关税法案》生效，合理简化了关税，以刺激经济活动，促进出口和控制通货膨胀。

(4) 2022 年 6 月，不丹议会通过了《2022 年旅游税法》。该法案于 2022 年 6 月 20 日生效，《2020 年旅游税法》于新法生效之日起废止，但在 2022 年 6 月 20 日或之前根据《2020 年旅游税法》确认旅行的游客，应继续按《2020 年旅游税法》及其规则执行。新法规定自 2022 年 9 月 23 日起，对境外游客每人每天收取 200 美元的“可持续发展费”。

(5) 不丹议会颁布了《财产税法（2022 年）》对土地和建筑物的应税价值征收 0.1% 的财产税，并根据土地数量征收 15% 的空置土地税。该法案于 2023 年 1 月 1 日生效。

2.2 公司所得税 (Corporate Income Tax)

依照《公司法》登记的公司缴纳公司所得税。此项规定适用于在不丹注册成立的上市公司 (Public Company) 和非上市公司 (Private Company)，以及在国外成立的与上述企业类似性质的公司。不论是居民企业或是非居民企业，都被包含在内。

2.2.1 居民企业

2.2.1.1 判断标准及扣缴纳税人

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

根据不丹《公司法》，在经济事务部公司登记处注册的公司，为不丹居民企业。

2.2.1.2 征收范围

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

2.2.1.3 税率

(1) 所得和资本利得

居民企业按 25% 的税率缴纳所得税（2020 年以前为 30%），国有企业仍按 30% 的税率缴纳公司所得税。

企业需要根据半年损益表，预估全年的净利润，并按法定税率预缴税款。因合理原因无法提交半年度财务报表的，应按上一年度缴纳公司所得税税额的 50% 预缴税款。扣除预缴税后剩余的最终税款将在提交所得税申报表时缴纳。多缴的税款将被退还。欠缴税款均需从到期日起按年利率 24% 缴纳滞纳金。

(2) 对国内付款征收的预缴税款

对居民企业支付的具体款项需按总额预缴税款。其主要的税率如下：

表6 预缴税率表

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

预缴税款可抵减最终应纳税额。对非居民企业支付款项征收预提所得税，详细内容请参见 2.2.2.7。

2.2.1.4 税收优惠

2021 年，不丹收入和关税局发布《不丹财政激励法（2021 年）》，该法于同年 11 月 29 日生效，正式取代《不丹财政激励法（2017 年）》的相关规定。但是，如果企业依据《不丹财政激励法（2017 年）》而获得税收优惠，则可在剩余的优惠期内继续享受。

2022 年，不丹收入和关税局发布《不丹财政激励（修订）法（2022 年）》，该法于同年 6 月 8 日生效，正式取代《不丹财政激励法（2021 年）》的相关规定，《不丹财政激励法（2021 年）》关于原材料和初级包装材料的关税优惠税率为 3% 的规定废止。具体如下：

（1）高优先领域获批企业享受免税或优惠税率

经批准的企业（无论其开始商业运营的日期如何），在不丹以下高优先领域开展活动而取得的符合条件的收入免税，免税期限最长为 10 年。

①农业和可再生自然资源；

- ②商业基础设施发展；
- ③合作社；
- ④教育（同样适用于国际教育机构）；
- ⑤创意产业；
- ⑥能源，不包括水电项目；
- ⑦旅游（仅适用于酒店）。

经批准的企业（无论其开始商业运营的日期如何），在不丹以下高优先领域开展活动而取得的符合条件的收入可享受优惠税率，其中新成立企业的税率为 5%，现有企业的税率为 15%，优惠期限最长为 5 年。

- ①家庭和小型工业；
- ②教育，适用于职业技术教育和培训学校和“科学、技术、工程和数学”学科的高中及以上学历；
- ③信息和通信技术；
- ④废物管理和回收行业。

从事或希望从事高优先领域的企业须在 2022 年 1 月 1 日至 2026 年 12 月 31 日期间向财政部申请免税或优惠税率，同时还须满足以下条件。

- ①根据《财政激励法（2017 年）》或《财政激励法（2010 年）》，该企业未就合格活动的合格收入享受任何免税期；
- ②在优惠期内雇用不丹国民的数量符合最低标准；
- ③企业在优惠期间每年发生的业务支出符合最低标准；
- ④企业在优惠期间发生的资本支出符合最低标准；
- ⑤财政部认定的其他条件。

（2）投资补贴

财政部可按不超过已批准项目的固定资本支出金额的 100% 向企业（不论其开始商业运营的日期）发放投资补贴。但是，对属于已获得上述免税或优惠税率的业务的任何项目，不得发放。该补贴必须在 2022 年 1 月 1 日至 2026 年 12 月 31 日期间申请，并适用于拟在不丹开展下列项目的企业。

①用于促进和发展以下高优先领域或是提高企业在以下高优先领域生产效率的项目：

- A. 农业和可再生自然资源；
- B. 商业基础设施发展；
- C. 建造；
- D. 合作社；
- E. 创意产业；
- F. 家庭和小型工业；
- G. 教育；
- H. 能源，不包括水电项目；
- I. 健康；
- J. 信息和通信技术，不包括电信；
- K. 制造业；
- L. 矿业；
- M. 旅游；
- N. 运输；
- O. 废物管理和回收行业。

②研发项目；

③提高能源效率的项目；

④开发和改进国内和国际数字服务的项目，不包括电信。

在扣除《所得税法》允许的所有费用、折旧和结转损失后，发放的任何投资补贴应在发生资本支出的财政年度作为可扣除的支出。任何因业务在该财政年度没有足够利润而未能扣除的投资减免应作为亏损结转并在随后的财政年度扣除。限制结转损失的一般规则不适用于投资抵减所造成的损失。最后，企业不得在其优惠期开始后的7年内处置已获得投资补贴的任何资产，除非获得财政部的书面批准。

（3）其他激励措施

根据财政部的批准和相应条件，其他激励措施如下：

- ①2024年12月31日前对农村小微企业的所有收入免税；
- ②金融机构优惠贷款利息收入免税至2026年12月31日；

③在 2021 年财政年度，格勒普、彭措林、桑孜和桑珠琼卡边境城镇的企业享受 10%的优惠税率；

④在截至 2026 年 12 月 31 日的三年内，额外 100%扣除因雇佣不丹国民而发生的支出；

⑤截至 2026 年 12 月 31 日，为建设项目采购的本地制造的建筑材料额外扣除 30%的支出；

⑥对国内航空公司的飞机租赁支出免征 3%的预扣税。

2.2.1.5 应纳税所得额

居民企业负有“完全纳税义务”，因而被称为完全纳税义务公司。

居民企业的应纳税所得包括所有类型的现金或现金等价物、无形资产，如出售商誉的收益或损失，出售或放弃租赁权或租赁合同，其他权利如非专利技术、专利权、版权、艺术著作权、商标权，以及放弃代理权获得的赔偿。以赠礼的形式放弃所有权应视同销售。

通常来讲，所得税是对收入减去可列支的成本和折旧后的毛利润征税。

经营所得按权责发生制计算。

(1) 收入范围

收入范围具体内容详见 2.2.1.2。

(2) 不征税和免税收入

不征税和免税收入具体内容详见 2.2.1.4。

(3) 税前扣除

①准予扣除的费用：

完全和专门为生产经营而发生的费用，准予税前扣除。遵循以下一般原则：

A. 必须妥善保管账簿；

B. 列支的费用必须与公司经营相关，同时有购买发票、现金收据或其他合法有效凭证作为支持文件和凭据；

C. 如果列支费用中仅有一部分与公司经营相关，则只能扣除相关的部分；

D. 交易中未按独立交易原则发生的费用不允许扣除。独立交易原则是指按市场条件交易，且交易双方不存在利益冲突。

《所得税条例》规定了部分项目税前扣除的限制条件，对超出限制的部分不允许扣除。允许扣除项目分为以下几大类，并有诸多限制：

A. 直接成本，即可直接归属于产生所得的费用，如生产企业购买原材料发生的支出；

B. 雇佣费用，包括工资、薪金、奖金、劳动许可费、作为应税工资所得的免费利益或优惠福利、代缴的公积金及退休金、职工福利费、医疗费和人力资源开发费。上述费用相关的限制规定如下：

a. 奖金：应付奖金总额不超过经审核净利润的 10%和员工 3 个月基本工资的孰低者；

b. 医疗费用：可扣除的员工实际治疗费用，按政府不时发布的《国家患者转诊指南》扣除；

c. 人力资源开发费用：如果发生的费用超过经审定流转额的 1%，则全部费用应在 3 年内平均分摊。

C. 管理费用：

a. 初步费用在经营的前 3 年内平均摊销；

b. 超过审定流转额 2%的研发费用，应当全额资本化，并在未来的 3 年内计提折旧；

c. 一般办公开支；

d. 企业资产和员工的保险费；

e. 维修和保养费用；

f. 厂房、机器和车辆的租赁费；

g. 土地和房屋租金；

h. 对企业资产征收的市政和机动车税；

i. 向贸易和工业部缴纳的贸易许可登记费和续期的费用；

j. 法务及专业服务费；

k. 会员年费及会费；

1. 从经认可的金融机构获得商业贷款利息，贷款金额不得超过债务比限制。

D. 销售和营销支出：

a. 佣金；

b. 招待费用按实际发生额扣除，但最高不得超过审定净利润的 2%（旅游业为 8%）；

c. 宣传和广告费按实际发生额扣除，但最高不得超过审定毛利润的 5%。

E. 坏账，如果债务期限为 5 年及以上，限额为每个债务人 25,000 努（如果企业是金融机构，每个债务人金额不超过 100,000 努的坏账可以注销）。注销的坏账以后期间收回的，应作为所得缴税；

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

②非扣除费用

以下项目不能扣除：

A. 食品、服装、婚宴等私人开支；

B. 员工个人的管理费用；

C. 税前向股东、合作人和业主派发的股息或分配的利润；

D. 政府批准计划以外的寿险和健康险保费；

E. 公司所得税、营业所得税和个人所得税税款；

F. 罚款、罚金、罚息、没收财物等；

G. 通过公开拍卖或招标获得牌照（许可证）所支付的款项；

H. 其他与经营无关的费用。

③折旧和分摊

固定资产采用直线法按下列规定的比率计提折旧：

表 7 固定资产折旧表

资产分类		折旧率 (%)
基础设施	永久	3
	半永久	20
	临时	50至100
发电和传输设备		5

其他设备	15
家具、配件及餐具	15
工厂和机械（包括零部件和配件）	15
车辆、道管以及飞机	15

纳税人会计折旧率可以低于税法规定的折旧率，但在纳税申报时，可使用最高折旧率重新计提折旧并在税前扣除，如果未调整，以会计计提的折旧为准。折旧率一经选择，不得变更。

当年购买的资产，应从购买之日或资产处于可使用状态的交货之日起计提折旧。在一个所得年度内，购买小型资产支出总额不超过 25,000 努的，可不再分期计提折旧。

在一个所得年度内，停业或歇业超过 180 天，停业或歇业期间不得计提资产折旧。

如果新资产是在所得年度购买和交付的，必须按比例计提折旧。

④存货计价

纳税人存货计价应遵循以下原则：

外购存货的计价为成本价格，包括关税、消费税、销售税、运费和保险费；自产存货的计价为生产的实际成本。

计价方法一经确认，不得变更。

⑤储备和准备金

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

⑥资本利得

未设立资本利得税，资本利得作为企业所得的一部分征收公司所得税。

出售股份的收益或损失计入资本利得按公司所得计算征税。如果股份出售价格低于公允价，按公允价作为股票的销售价格。

销售已计提折旧的营业资产的亏损或盈利应计入企业的所得中。其销售价格是公允价和账面价值的孰高者。

(4) 亏损弥补

所得年度发生的亏损准予向以后年度结转，用以后年度所得弥补，但结转年限最长不得超过 3 年。债务豁免导致的亏损不得结转弥补。

亏损不能向以前年度结转。

(5) 特殊事项的处理

尚未收集到相关资料。

2.2.1.6 应纳税额

根据《所得税法》之公司所得税第 9 章第 46 节的规定，按不丹《公司法》注册的所有公司应按净利润乘以适用税率缴纳公司所得税。净利润为总收入减去税法及法规规定的扣除额的余额。每一自然年度为一所得年度，所有公司必须在次年的 3 月 31 日之前提交纳税申报表。

2.2.1.7 合并纳税

尚未收集到相关资料。

2.2.2 非居民企业

2.2.2.1 概述

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

2.2.2.2 所得来源地的判定标准

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

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

2.2.2.3 税率

非居民公司所得税税率为：

- (1) 常设机构，净利润的 25%；
- (2) 承包商和咨询，合同总价的 3%；
- (3) 利息和特许权使用费，总额的 5%；
- (4) 股息收入，总额的 10%。

其他收入应按不同的税率缴纳预提所得税（详细内容参见 2.2.2.7）。

2.2.2.4 征收范围

位于境外的公司或法人实体应就来源于不丹的以下所得缴税：

- (1) 常设机构取得的经营所得，包括出租收入，为咨询服务、技术援助或类似活动取得的款项，以及与常设机构实际相关的股息、特许权使用费或利息；
- (2) 不动产所得；
- (3) 合同所得；
- (4) 咨询、技术顾问费或类似活动所得；
- (5) 股息；
- (6) 特许权使用费和利息。

2.2.2.5 应纳税所得额

非居民企业的所有收入，包括通过双边或多边代理直接或间接经由位于不丹的代理机构收到的赠款或贷款，均被视为来源于不丹的收入。其他内容参见 2.2.2.2。

2.2.2.6 应纳税额

应纳税额=应纳税所得额×对应税率

其中，应纳税所得额详细内容见 2.2.2.2，税率详细内容见 2.2.2.3。

2.2.2.7 预提所得税

(1) 股息

股息须按其总额缴纳 10%的最终预提税。

(2) 利息

利息须按其总额缴纳 5%的最终预提税。

(3) 特许权使用费

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

(4) 其他

对非居民企业支付的具体款项需按总额扣缴预提税。其主要的税率如下：

表 8 非居民企业预提税税率表

所得	税率 (%)
合同所得（建筑、伐木工作、运输、管理合同、咨询以及专业服务及供货）	3
租金	5
其他收益	5
租赁、转租或分包业务	3
佣金、手续费	3
其他服务	3
使用车辆、厂房、机器的租赁费	5

对合同所得征收的预提税是最终税。非最终预提税可抵减最终应纳税额。

2.2.2.8 亏损弥补

暂无

2.2.2.9 特殊事项的处理

暂无

2.2.3 申报制度

（1）申报要求

纳税人应当在所得年度的次年 3 月 31 日前，通过线上或所在的地区税务局报送纳税申报表（公司所得税纳税人提交 CIT-2 表，营业所得税纳税人提交 BIT-2 表）。

（2）税款缴纳

纳税人应根据半年损益表，按年度预计净利润的 30% 预缴税款。如果不能提交半年损益表，则按上一所得年度缴纳所得税的 50% 预缴。在年度所得税申报时，预缴税款可抵减实际应缴纳的税款，多缴的税款可以退还。

逾期未缴税款按每年 24% 的利率加收滞纳金。

2.3 个人所得税（Individual Income Tax）

2.3.1 居民纳税人

2.3.1.1 判断标准

不丹公民、居民以及其他在不丹从事工作并取得所得的个人，是个人所得税的纳税义务人。居民是指一个所得年度内在不丹停留满 6 个月的任何个人，所得年度指从 1 月 1 日起至 12 月 31 日止的自然年，凡一个所得年度内在不丹停留少于 6 个月的个人，不构成居民。

夫妻双方应分别缴税。除非在书面协议中另有规定，资产共同所有权产生的所得应平分。

未成年人（即未满 18 岁的个人）按照以下方式纳税：

未成年人的收入应与其父母一方的收入一并确定。如果父母双方均有应税收入，未成年人的收入可以按其中一方的收入计算未成年人的所得；如果父母仅有一方有应税收入，以有应税收入一方的应税收入计算未成年人的所得。

一旦确认未成年人按照父母其中一方的收入计算所得，后续年度不可更改为另一方。

但当未成年人有法院指定监护人时，未成年人所得应单独征税，其监护人负有纳税义务。

当未成年人以遗嘱继承的方式取得个人财产所得时，应单独征税。以遗嘱继承的方式取得财产，是指按照遗嘱继承自死者的财产，而父母或由法院指定的监护人又无权出售、转让或处置该财产。

2.3.1.2 征收范围

(1) 应税所得

不丹公民、居民以及其他从不丹取得所得的在不丹从事工作的人，都是个人所得税的纳税义务人，都需要就其收入单独提交纳税申报表。个人所得税对以下所得征税：

- 受雇或提供非认证的咨询劳务所取得的薪金所得；
- 不动产出租所得；
- 持股取得的股息所得；
- 其他来源所得，即租用私人汽车、厂房、机械及知识产权的收入。

① 工资

应税工资包括取得的所有现金和现金等价物。

下列收入可作为薪金总收入的扣除额：

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

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

以下项目不属于工资所得：

- A. 旅游度假补贴；
- B. 旅游补贴和按日给予的旅游津贴；

- C. 搬迁补助和因搬迁补助的交通费用；
- D. 向派驻国外的皇家政府雇佣的公务员发放的国外津贴和代表津贴；
- E. 学员和交换学生领取的津贴和在不丹工作的志愿者领取的生活津贴。

另外，雇主发放的薪金允许作为可抵扣成本的上限为：大雇主为 50,000 努；中等雇主为 40,000 努；小雇主为 30,000 努；微小雇主为 20,000 努。

非执业顾问取得的咨询费应作为工资缴纳个人所得税。薪金所得按权责发生制征税。

工资所得应缴纳预提税（参见 2.3.1.3）。

②非货币性福利

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

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

- A. 住宿：雇主实际发生的成本，若实际成本无法确定，为雇员工资的 30%减去雇主收取的租金；
- B. 家政服务：雇主承担的实际费用；
- C. 煤气、电力和供水：雇主实际发生的成本，或当雇主支付的实际成本无法确定时，为雇员工资的 2%；
- D. 运输或交通工具：雇主承担的实际费用。然而，每天为工作人员提供的前往工作地点的巴士服务不作为工资所得；
- E. 电话设施服务：雇主实际发生的成本。当不能区分私人和商业用途时，将总费用的 50%作为个人所得税福利。

③养老金所得

从 2020 所得年度起，养老金收入无需纳税。每月退休金收入及酬金或离职时一次性收到的公积金，免征个人所得税。

缴纳的公积金和保险费在计税时可扣除。

④董事费

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

⑤投资所得

投资所得应缴纳个人所得税。

股息(不包括送股)应在派发年度纳税。使用贷款从经认可的金融机构购买股票,支付的贷款利息允许在计算投资所得时扣除。

从不丹金融机构获得的定期存款利息收入,应在取得或存入年度缴税。自2016年1月1日起,定期存款利息收入将不再作为应税收入。

纳税人每年最高可享受30,000努(2020所得年度以前为10,000努)的股息豁免。

⑥租金

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

- A. 为购买财产所支付的贷款利息;
- B. 不超过租金所得20%的维修和保养费用;
- C. 保险费;
- D. 支付的市政税和城市房屋税收。

在一个所得年度内,只要符合下列条件,便可获得个人所得税豁免:

- A. 不动产长期闲置,也没有租金收入;
- B. 在15天以内以书面形式在区域收入和关税局登记;
- C. 已提供出租该不动产的文件证明。

不符合上述条件的闲置财产,按公允价格计算租金缴税。个人或者家庭自用一套住房,免征个人所得税。

(2) 免税所得

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

注册。自 2020 年起，每年个人所得税的标准基本免税额为 300,000 努。

2.3.1.3 税率

(1) 所得和资本利得
适用税率如下：

表 9 个人所得税税率表

应纳税所得额（努）	边际税率（%）
不超过 300,000 的部分	0
超过 300,000 至 400,000 的部分	10
超过 400,000 至 650,000 的部分	15
超过 650,000 至 1,000,000 的部分	20
超过 1,000,000 至 1,500,000 的部分	25
超过 1,500,000 的部分	30

个人所得税年应纳税额 1,000,000 努（含）以上的，自 2020 年收入年度起，加收相当于应缴或实缴税额 10% 的个人所得税（对应缴税款或某收入年度已缴税款征收的附加税）。

(2) 预缴所得税

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

对公民和居民支付的具体款项需按总额预缴税款。其税率如下：

表 10 预缴税率表

所得	税率（%）
利息	5
股息超过 30,000 努	10
特许权使用费	5
合同所得	2
国家旅游经营所得（扣除特许权使用费后）	2
租金	5
使用车辆、厂房、机器的租赁费或支付的知识产权使用费	5

咨询收入	2
租赁、转租或分包业务	2
佣金收入	2

预缴的税款可抵减应纳税额。

2.3.1.4 税收优惠

只要符合规定的条件，宗教机构或组织、慈善机构、信托或法人组织可免征个人所得税。宗教机构或组织必须在宗教组织委员会（Choedhey Lhentshog, 即 Commission for Religious Organizations）注册。自 2020 年起，每年个人所得税的标准基本免税额为 300,000 努。

2.3.1.5 税前扣除

在计算个人所得税时，以下项目可从总所得中扣除：

- （1）经批准用于指定用途的捐赠（最高不超过调整后总收入的 5%）；
- （2）自 2020 所得年度起，若有文件证明，每个受抚养子女可由父母一方申请扣除教育经费，扣除额以实际发生额或最高扣除额 350,000（之前为 150,000 努）努孰低者为准，没有文件证明的，每个儿童最高扣除额为 20,000 努；
- （3）在不丹保险公司缴纳的寿险保费（仅限于对涵盖寿险和储蓄险的保险计划支付保费的 50%，不超过 50,000 努的部分）；
- （4）租赁和商业租赁收入的 30%。

2.3.1.6 应纳税额

根据《所得税法》之个人所得税第 3 章第 15 节的规定，在计算个人所得税时，可根据以前所预缴和扣缴的税款进行调整，计算出应纳税额。

根据《所得税法》中个人所得税第 6.1 节的规定，除另有说明外，纳税人在计算应纳税额时，应减除已预缴税款和从工资收入、租金收入、股息收入、利息收入及其他来源收入中已扣缴的税款。

2.3.1.7 亏损弥补

不同来源的所得不能相互抵减，亏损不得结转。

2.3.2 非居民纳税人

2.3.2.1 判定标准及扣缴义务人

公民和居民个人按属地原则缴纳个人所得税，在国外取得的收入不征税。

非居民个人是指在不丹无居所的个人。居民是指一个所得年度内在不丹停留满 6 个月的任何个人，所得年度指从 1 月 1 日起至 12 月 31 日止的自然年，凡一个所得年度内在不丹停留少于 6 个月的个人，视为非居民个人。

2.3.2.2 征收范围

非居民个人有来源于不丹的所得或在不丹从事工作，需缴纳个人所得税（关于应税来源所得，详见 2.3.1.2）。所得一般根据居民个人的正常税收法规缴税，但不适用居民个人关于股息的税收豁免规定。在不丹，被招募到不丹外交使团工作的个人，无论国籍，对其薪金/工资不征税。但是，这项豁免不适用于在不丹征聘的向国外外交使团提供服务的非外交工作人员，其作为该国居民的唯一目的是向不丹外交使团提供服务。

2.3.2.3 税率

其他所得按以下税率扣缴所得税：

表 11 非居民个人预提税税率表

所得	税率 (%)
利息	5
股息	10
合同所得（建筑、伐木工作、运输、管理合同、咨询以及专业服务及供货）	3
租金	5
使用车辆、厂房、机器的租赁费或支付的知识产权使用费。	5
特许权使用费	5
租赁、转租或分包业务	3
佣金收入	3
其他服务	3

2.3.2.4 税前扣除

在计算个人所得税时，以下项目可从总所得中扣除：

（1）经批准用于指定用途的捐赠（最高不超过调整后总收入的 5%）；

（2）自 2020 所得年度起，若有文件证明，每个受抚养子女可由父母一方申请扣除教育经费，扣除额以实际发生额或最高扣除额 350,000（之前为 150,000 努）孰低者为准，没有文件证明的，每个儿童最高扣除额为 20,000 努；

（3）在不丹保险公司缴纳的寿险保费（仅限于对涵盖寿险和储蓄险的保险计划支付保费的 50%，不超过 50,000 努的部分）；

（4）租赁和商业租赁收入的 30%。

同居居民纳税人（详见 2.3.1.5）。

2.3.2.5 税收优惠

同居居民纳税人（详见 2.3.1.4）

2.3.2.6 应纳税额

如果非居民纳税人所得需要预缴最终预提税，并且已按规定扣缴的，可以不另外申报。对于公民和居民以外的个人，源泉扣缴税和每季度缴纳的税款应视为个人所得税最终税款，并且不再要求该个人申报所得税。其他方面，非居民申报税单的要求与居民申报税单的要求相同。

2.3.3 申报制度

(1) 申报要求

纳税人应当在所得年度的次年 3 月 1 日前申报。

(2) 税款缴纳

扣缴义务人应当在次月 10 日前，向地区税务局代扣代缴上期税款。没有扣缴义务人的个人，应分四期缴纳税款，期限分别是 3 月 31 日、6 月 30 日、9 月 30 日和 12 月 31 日。

逾期未缴税款按每年 24% 的利率加收滞纳金。

2.4 销售税 (Sales Tax)

2.4.1 概述

2.4.1.1 纳税义务人及扣缴义务人

不丹没有增值税，但对商品和服务征收销售税。依据《不丹王国销售税、关税和消费税法》，从事进口货物到不丹以及制造、生产或销售产品和服务的个人、企业法人、公共团体和政府机构为销售税的纳税义务人。

2.4.1.2 征收范围

除进口啤酒在销售环节征税，其他进口货物的销售税在进口环节征收。入境征税时，商品应税金额为离岸价；境内销售征税时，商品应税金额为售价。

2.4.1.3 税率

税率一般为 0 至 20%，以及 30% 的高税率，酒精饮料和烟草产品销售税税率为 50% 至 100%。

随着《不丹 2021 年税法》的颁布，至 2021 年 6 月 22 日，烟草制品的销售税税率从 100% 修订为 0%。

2.4.1.4 制度演变

随着《不丹 2022 年税法》的颁布，自 2022 年 11 月 8 日起，对车辆和其他商品（包括烟草产品）的商品编码、商品描述、销售税税率以及关税和绿色税率进行了修订。

所有电动车免征销售税和其他税。

依照国际双边和多边协定或义务，对外国外交使团、国际组织和机构免征销售税。不丹财政部可以基于公共利益，准予免征销售税。代表免税机构进口货物的纳税人，在进口时已缴纳的销售税将退还给免税机构。

2.4.2 税收优惠

以下产品和对象免征销售税和关税：

- (1) 制造业和服务业的厂房及机械设备；
- (2) 制造业许可的原材料和初级包装物；
- (3) 许可的原材料和初级包装物；
- (4) 制造业专有原料（浓缩液/配方）免征关税；
- (5) 金融机构的 POS 机和自动柜员机；
- (6) 企业的电子收银机；
- (7) 政府推荐的研发计划所使用的研发设备；
- (8) 推广运动会和体育运动器材。
- (9) 高优先领域的企业。

下列行业涉及的材料、设备或项目免征销售税和关税：

- (1) 水电项目；
- (2) 水电项目服务中心的特定材料；
- (3) 生产太阳能、风能、沼气和可再生能源的工厂和机械；

- (4) 工厂设备、许可的原材料和初级包装物；
- (5) 农村地区的工匠和手艺人使用的原材料、设备和工具；
- (6) 采矿业的机械设备；
- (7) 旅游经营者运营的公共汽车；
- (8) 旅游经营者提供露营、徒步旅行、漂流、皮划艇、划船等室外或冒险娱乐设备；
- (9) 旅游经营者营运的标准酒店；
- (10) 农业和再生资源项目；
- (11) 建筑和租赁企业从事土方搬运、重型起重机械和钻井设备；
- (12) 建筑企业使用的绿色建材；
- (13) 教育和职业培训学校的校车；
- (14) 专门用于实验室的专用家具、教育和职业学院的教学辅助材料；
- (15) 药品和用于医疗诊断、治疗、康复和姑息治疗的设备；
- (16) IT 服务提供商的计算机及相关硬件和软件、IT 园区开发商投入的设备和材料；
- (17) 媒体服务提供商使用的特定专业设备；
- (18) 客运企业使用的公共汽车和卡车；
- (19) 废物处理、回收行业的厂房和机械设备；
- (20) 对不丹电影院免征 30% 的销售税。

以上优惠政策有效期为 2017 年 5 月 8 日到 2020 年 12 月 31 日。

2.4.3 应纳税额

《不丹王国销售税、关税和消费税法》未明确指出，尚未收集到其他相关资料。

2.4.4 申报制度

《不丹王国销售税、关税和消费税法》未明确指出，尚未收集到其他相关资料。

2.5 其他税（费）

2.5.1 营业所得税（Business Income Tax）

2.5.1.1 居民企业

（1）判断标准及扣缴义务人

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

（2）征收范围

营业所得税法与上述公司所得税法的规定一致。具体请见 2.2.1.2。

（3）税率

负有完全纳税义务的企业按 30% 的税率缴纳营业所得税。

（4）税收优惠

营业所得税法与上述公司所得税法的规定一致。具体详见 2.2.1.4。

（5）应纳税所得额

营业所得税法与上述公司所得税法的规定一致。具体详见 2.2.1.5。

（6）应纳税额

营业所得税法与上述公司所得税法的规定一致。具体详见 2.2.1.6。

2.5.1.2 非居民企业

（1）概述

根据不丹《公司法》，未在经济事务部公司登记处注册的企业，将被视为非居民企业（参见 2.2.1.1）。非居民企业一般仅就来源于

不丹的所得缴纳所得税。这些企业被称之为负有“有限纳税义务”的企业。

(2) 所得来源地的判定标准

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

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

(3) 税率

非居民企业的营业税税率如下：

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

(4) 征收范围

有下列情形之一的，应当缴纳营业税：

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

(2) 以业主、共有人或使用人的身份从位于不丹的不动产取得的收入；

- (3) 作为承包商从不丹取得的收入；
- (4) 从不丹境内取得的咨询、技术服务或类似活动收入；
- (5) 从不丹取得的股息红利；
- (6) 从不丹取得的特许权使用费；
- (7) 从不丹取得的利息。

(5) 应纳税所得额

营业所得税法与上述公司所得税法的规定一致。具体请见 2.2.1.5。

(6) 应纳税额

营业所得税法与上述公司所得税法的规定一致。具体请见 2.2.1.6。

(7) 预提所得税

营业所得税法与上述公司所得税法的规定一致。具体请见 2.2.2.7。

(8) 亏损弥补

暂无

(9) 特殊事项的处理

暂无

2.5.1.3 申报制度

(1) 申报要求

纳税人应当在所得年度的次年 3 月 31 日前，通过线上或所在的地区税务局报送 BIT-2 表。

(2) 税款缴纳

纳税人应根据半年损益表，按年度预计净利润的 30%预缴税款。如果不能提交半年损益表，则按上一所得年度缴纳所得税的 50%预缴。在年度所得税申报时，预缴税款可抵减实际应缴纳的税款，多缴的税款可以退还。

逾期未缴税款按每年 24%的利率加收滞纳金。

2.5.2 海关关税 (Customs Duty)

不丹于 2002 年加入世界海关组织，并自 2012 年 1 月起实施“统一商品分类和编码制度”。2014 年 9 月 15 日，不丹递交加入“简化和协调海关手续国际公约组织”（以下简称“京都公约”，RKC），

成为该公约的第 96 个缔约成员国。京都公约于 2014 年 12 月 15 日在不丹生效实施。不丹通过的《2021 年关税法案》合理简化了关税。

关税采用从价计征。不丹《2021 年关税法案》于 2021 年 5 月 31 日生效，对列入不丹贸易分类中货物的关税进行了修订。该法案废除了《2011 年修订版税法》第 8 条规定；《2014 年修订版税法》第 2 章第 2.1、2.2 条规定；《2016 年修订版税法》第三章第 9 节；《2020 年修订版税法》第 7 条的关税有关内容。

从印度进口商品仍然免税，而从其他国家进口货物则需要征收 0% 至 100% 的关税。《2021 年关税法案》旨在使第三国货物（除汽车、烟草和酒精外）在当地市场上更便宜，以造福消费者，因此进口关税从之前的 10% 至 50% 降低到 10% 或 0%。

根据南亚自由贸易区（South Asian Free Trade Area, SAFTA）协议，如果进口环节能提供由缔约国授权机构签发的原产地证书，从南盟成员国（孟加拉国、不丹、印度、马尔代夫、尼泊尔、巴基斯坦和斯里兰卡 7 国）进口货物可享受特惠关税税率。南亚自由贸易区优惠税率仅适用于不在敏感产品名单上的商品。

孟加拉湾多领域经济技术合作倡议（Bay of Bengal Initiative for Multi-Sectoral Technical and Economic Cooperation）优惠税率仍在商谈中。

不丹没有出口税。

2.5.3 消费税（Consumption Tax）

国内制造产品的消费税按出厂价格从价征收。目前，消费税只对酒精饮料征税，税率从 20% 到 60%。此外，印度对出口到不丹的消费税退税也是不丹间接税收入的一个重要来源。（根据不丹—印度自由贸易协议，印度政府将对印度出口不丹征收的消费税直接向不丹政府而非生产商实行退税）。

2.5.4 财产税（Property Tax）

2.5.4.1 纳税要求

2022 年颁布的《财产税法（2022 年）》包含土地税、建筑税和空置土地税。以上所有税收的纳税期限均为次年 12 月 31 日以内。

（1）土地税（Land Tax）

根据 2007 年《不丹土地法》规定登记的土地所有者为土地税纳税人。所有土地每年都要缴纳土地税，税基为应税土地价值，税率为 0.1%。

（2）建筑税（Construction Tax）

所有建筑物每年都要缴纳建筑税，税率为应税建筑价值的 0.1%。纳税义务人为建筑物的所有者，如果该建筑物分割为多部分或者分户所有，则纳税义务人为分割部分业主或者分户所有者。

（3）空置土地税（Vacant Land Tax）

空置土地税的纳税人为根据 2007 年《不丹土地法》规定登记注册的土地所有者，每年按照土地税额的 15%进行缴纳。

符合条件的空置土地包括以下几类：

- ①土地属于本法附表 2 中规定的区域；
- ②已经按照本法规定接受了城市公共服务；
- ③土地拥有者在土地上建造的建筑物不受任何法律（包括法院判决）或任何现行规则或条例的限制；
- ④自城市服务提供之日起，两年内没有在该土地上进行开发。

2.5.4.2 优惠政策

（1）凡是根据 2007 年《不丹土地法》登记为皇家土地或皇家土地上的所有不动产，予以免征；

（2）对根据 2007 年《土地法》登记为灌溉地或梯田用地的土地，减按应缴土地税额 90%征收；

（3）对根据 2007 年《土地法》登记为耕地并正在耕种的土地，减按应缴土地税额 50%征收；

（4）高原地区的土地税在减按 90%征收的范围内由各地按照本法规定自行减免；

(5) 对于完全用于自住的传统房屋，依照本法规定，按不超过应缴纳建筑税金额 50%的比例予以减免；

(6) 对于位于城市中心受保护的傳統房屋，依照本法规定，按不超过应缴纳建筑税金额 70%的比例予以减免。

2.5.5 资本税(Capital Levy)

公司登记注册费为 1,000 努。

2.5.6 印花税 (Stamp Duty)

印花税对特定文件（如债券和契据）征收。

2.5.7 绿色税 (Green Tax)

根据 2012 年《所得税法》第 4 条，2012 年 6 月开始对机动车征收有追溯力的绿色税。对燃料（汽油和柴油）从 2014 年 7 月 17 日开始征收 5%的绿色税。2022 年分项目调整了绿色税税率，征收 5%到 35%不等的绿色税。

2.5.8 社会保障费 (Social Security Fee)

对总工资收入征收 1%的社会保障费（健康基金），用于对国民健康服务的捐助。

2.5.9 可持续发展费 (Sustainable Development Fee)

2022 年，不丹颁布了《2022 年旅游税法》，该法案于 2022 年 6 月 20 日生效，《2020 年旅游税法》于新法生效之日起废止，但在 2022 年 6 月 20 日或之前根据《2020 年旅游税法》确认旅行的游客，应继续按《2020 年旅游税法》及其规则执行。新法规定 2022 年 9 月起，对境外游客每人每天收取 200 美元的“可持续发展费”。

2.5.10 其他

其他税种包括机动车税，对林业产品、矿山、矿产和旅游等行业的特许权使用费等。

第三章 税收征收和管理制度

3.1 税收管理机构

3.1.1 税务系统机构设置

不丹收入和关税局 (Department of Revenue and Customs)，隶属于财政部，和国家预算局、公共财务局、国家资产局、宏观经济事务局一起作为财政部的五大局之一。收入和关税局管辖五个部门，分别是收入财务和审计司、税收管理司、关税和消费税司、销售税司和信息管理司。此外，还设有培训中心，负责雇员的任前和在职培训。为了充分和有效行使税收征管权力，在全国范围内设立了八个地区税务局，分别位于廷布 (Thimphu)、彭措林 (Phuentsholing)、萨姆奇 (Samtse)、吉列普 (Gelephu)、萨姆德鲁琼卡尔 (Samdrup Jongkhar)、蒙加尔 (Mongar)、帕罗 (Paro) 和布姆唐 (Bumthang)。地区税务局内部下设七个处室，分别是税收管理处、关税处、消费税处、收入财务处、销售税处、计算机处和行政管理处。

3.1.2 税务管理机构职责

3.1.2.1 目标和使命

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

3.1.2.2 职责划分

收入财务和审计司的职责是评估、征收和入库国家税款；调查税收违规行为；解释涉税事项的相关法规和程序并提出建议；按财政年

度及计划期做好税收收入预测；制作税收收入报告；处理政府税收账户的退税。

税收管理司的职责是监督和执行 2001 年的《所得税法》及条例；评估财政部的相关收入事项、税务政策和规划并提出的建议；适时修订相关税收法规。

关税和消费税司的职责是依照《不丹王国销售税、关税和消费税法》征收关税和消费税；对财政部的关税和消费税政策提出建议；与其他执法部门合作防止违禁货品走私；处理来自印度政府的消费税退税；与世界海关组织、区域海关组织和其他国际组织联络。

销售税司的职责是依照《不丹王国销售税、关税和消费税法》征收销售税；对财政部的政策制定和更新提出建议；处理对植物、机器、备用品和原材料等的销售税免税（STEC）；处理销售税退税。

信息管理司负责不丹收入和关税局的信息化建设，以及进行直接税和间接税相关政策法规的宣传。

2020/2021 财年（2020 年 7 月至 2021 年 6 月），不丹收入和关税局征收税款 206.62 亿努（相当于 2.5 亿美元）。

3.2 居民纳税人税收征收和管理

根据 2020/2021 财年数据（2020 年 7 月至 2021 年 6 月），不丹的所得税（含公司所得税、营业所得税和个人所得税）占全部税收的比例为 46.8%；对货物和劳务征收的税款占全部税收的比例为 26.3%。以上二者构成了不丹税收的主要组成部分，在征收管理上有较为明确的规定。

3.2.1 税务登记

3.2.1.1 单位纳税人登记

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

3.2.1.2 个体纳税人登记

年满 18 岁的公民和在纳税年度取得个人所得（包括工资所得、租金所得、股息所得或其他所得）的居民，可通过线上或线下两种方式填写登记表格 PIT-1，并将表格提交给纳税人希望注册的地区税务局。夫妻双方必须选择同一个地区税务局进行税务登记。个人所得税税务登记可通过登录税务局官网 RAMIS 系统办理。

3.2.1.3 不需进行税务登记的情况

尚未收集到相关资料。

3.2.2 账簿凭证管理制度

2010 年，不丹成立了不丹会计和审计标准委员会（以下简称“AASBB”），财政部授权该委员会根据国际标准制定不丹会计和审计标准。AASBB 发布了 2015 年不丹会计准则，要求在不丹登记注册的公司采用不丹会计准则或者中小企业会计准则。同时 AASBB 作出承诺，从 2012 年 4 月开始，分三个阶段实施，于 2021 年全面采用国际财务报告准则（IFRS），目前不丹要求外国上市公司均采用国际财务报告准则标准⁴。

3.2.3 纳税申报

3.2.3.1 公司所得税和营业所得税

（1）申报要求

纳税人应当在所得年度的次年 3 月 31 日前，通过线上或所在的地区税务局报送纳税申报表（公司所得税纳税人提交 CIT-2 表，营业所得税纳税人提交 BIT-2 表）。

（2）税款缴纳

⁴ 不丹会计和审计标准委员会（AASBB）官网 http://www.aasbb.com.bt/about_ASB.php

国际财务报告准则（IFRS）官网 <http://www.ifrs.org/>

纳税人应根据半年损益表，按年度预计净利润的 30%预缴税款。如果不能提交半年损益表，则按上一所得年度缴纳所得税的 50%预缴。在年度所得税申报时，预缴税款可抵减实际应缴纳的税款，多缴的税款可以退还。

逾期未缴税款按每年 24%的利率加收滞纳金。

3.2.3.2 个人所得税

(1) 申报要求

纳税人应当在所得年度的次年 3 月 1 日前申报。

(2) 税款缴纳

扣缴义务人应当在次月 10 日前，向地区税务局代扣代缴上期税款。没有扣缴义务人的个人，应分四期缴纳税款，期限分别是 3 月 31 日、6 月 30 日、9 月 30 日和 12 月 31 日。

逾期未缴税款按每年 24%的利率加收滞纳金。

3.2.3.3 财产税

所有税款均应在每年 12 月 31 日之前缴纳。主管机关可以允许纳税人分期缴纳《财产税法（2022 年）》规定的任何土地或建筑物应缴纳的税款，无论是否附有滞纳金。所有应缴税款，包括滞纳金，对应税土地或房屋享有优先权，优先于其他任何费用。

3.2.4 税务检查

不丹税务审计检查是指纳税人主管税务局经授权开展的税务评估。

收入和关税局授权各地区税务局实施税务评估。

所有公司（填报 FORMCIT-2 表的纳税人）、非公司经营实体（填报 FORMBIT-2 表的纳税人）以及居民个人（填报 FORMPIT-2 表的纳税人）应首先进行自查，然后向登记注册地的地区税务局提交纳税申报表。地区税务局可采用一种或多种方式开展税务评估。

3.2.4.1 纳税评估

（1）期前评估

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

- ①纳税人在纳税年度内终止经营活动或税务机关有理由相信纳税人将在纳税年度截止期之前终止经营活动的；
- ②纳税人将永久离境的；
- ③纳税人已被宣告破产、清算或其他原因致使纳税人主体消失的；
- ④纳税人死亡的。

（2）案头评估

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

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

（3）实地核查

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

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

下列情形视为地区税务局已完成实地核查：

- ①评估过程中发现企业已无其他需要补缴税款的情形，且税务人员已出具最终评估通知书，告知纳税人该所得年度无需进一步补税；
- ②如果评估发现纳税人应补缴税款，且税务人员已向纳税人出具最终评估通知书，告知全部纳税义务、已缴税款以及未缴税金；
- ③如果评估发现纳税人有多缴的税款，若满足以下条件，可退税：

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

地区税务局可对其他未缴税金进行调整，但退税需由不丹收入和关税局授权。

（4）核定评估

符合下列情形之一的，税务人员可进行核定评估：

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

③ 公司或非公司经营实体未按照规定保管会计账簿的。

核定评估依据包括以下一个或多个：

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

下列情形视为地区税务局已完成核定评估：

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

（5）二次评估

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

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

3.2.4.2 税务稽查

根据《所得税法》的通用规定，不遵守税务评估规则将会面临罚款和处罚。公司所得税和营业所得税的申报截止期为3月31日，个人所得税的申报截止期为3月1日，税务机关将对逾期申报的纳税人处以每年应缴纳税款24%的罚款和处罚（见3.2.3.1及3.2.3.2）。

在税务机关对纳税人进行评估的过程中，若因计算错误（如折旧率使用错误或扣除项目列支不当等原因）导致少缴税款，纳税人应主动向税务机关报告，税务机关将对纳税人征收相当于少缴税款5%的滞纳金。纳税人应在年度申报结束之后，评估截止期之前提交正确的申报信息。据世界银行集团调查统计，在不丹，纳税人的公司所得税申报被税务机关进行审计的概率为75%至100%，配合税务机关完成审计的平均耗时为2周⁵。

3.2.4.2 税务审计

暂未收集到相关资料。

3.2.5 税务代理

尚未收集到相关资料。

3.2.6 法律责任

3.2.6.1 违反基本规定的处罚

（1）登记违法处罚

尚未找到相关资料。

（2）会计核算违法处罚

尚未找到相关资料。

（3）纳税申报违法处罚

① 所得税

A. 未在规定期限申报

⁵ 世界银行集团《经商 2018》

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

B. 应申报而未申报

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

② 消费税和关税

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

3.2.6.2 不履行纳税义务处罚

(1) 对不缴或少缴税款的处罚

① 所得税

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

② 劳务与货物税

逾期未缴纳税款的纳税人，将按照 24% 的年利率征收罚息。

③ 财产税

A. 未在规定期限缴纳税款

逾期未缴纳税款的纳税人，将按照 24% 的年利率征收罚息。

B. 如果连续三年未缴纳土地税

主管税务机关应向土地所有人发送税务事项通知书，土地所有人应在收到通知书的三个月内缴纳税款和罚款；如果土地所有人不遵守该通知书，根据 2007 年不丹土地法，国家土地委员会秘书处可以撤销纳税人对土地的所有权并将该土地作为政府土地或政府保留林地进行接收。

C. 如果连续三年未缴建筑税

主管税务机关应向财产所有人发送税务事项通知书，财产所有人应在收到通知书的三个月内缴纳税款和罚款；如果财产所有人不遵守

该通知，那么主管税务机关可以根据法院命令扣押并公开拍卖该建筑物。

(2) 对不履行扣缴义务的处罚

① 所得税

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

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

② 消费税和关税

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

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

(3) 对逃避追缴欠税的处罚

对采用瞒报或少报收入等手段逃避所得税税款的行为，处以应纳税款 2 倍的罚款。

3.2.6.3 其他处罚

(1) 所得税

① 未按规定保管账簿和记账凭证

对未按照《所得税法》的规定保管账簿和记账凭证的行为，按照财政部的相关规定，根据企业规模的不同处以 1,000 努到 100,000 努的罚款。

② 不执行《税务事项通知书》要求

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

③ 提起诉讼

除了《所得税法》规定的罚款和处罚外，纳税人和扣缴义务人有以下情形之一的，应当负刑事责任：

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

(2) 消费税和关税

①未按规定保管账簿和记账凭证

对未按照《不丹王国 2000 年销售税和关税法案》的规定保管账簿和记账凭证的行为，根据企业规模和性质的不同，处以 1,000 努到 100,000 努的罚款。

②不执行《税务事项通知书》要求

对未按照《税务事项通知书》的要求提供证据、出示账簿或其他资料的行为，按次处以 500 努到 5,000 努的罚款。

③未按规定开具发票、未申报以及隐匿等行为

有下列情形的，除税款外，另处以货物价值 0.5 倍的罚款：

- A. 对于销售税应税货物，未按规定开具发票或未申报，不能准确反映货物的价值或数量；
- B. 未申报、误申报或隐匿货物；
- C. 故意作为或不作为，导致源泉扣缴和税款入库无法实现；
- D. 滥用税收优惠；
- E. 滥用许可或其他违法行为。

④非法销售酒

对非法销售酒类的行为，按照财政部的规定处以罚款。

⑤提起诉讼

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

- A. 违反收入和关税局的命令，处理被扣押的资产；
- B. 走私违禁品，其他法律另有规定的除外；
- C. 故意作为或不作为，导致未能源泉代扣代征税款，或未能向政府缴纳税款；
- D. 故意作为或不作为，导致无法获取有效的账簿、凭证；
- E. 作出虚假陈述或提供虚假账户；
- F. 教唆他人实施违法行为。

(3) 货物税与劳务税

①未能遵守以下规定的纳税人，将被处以 5000 到 500000 努的罚款：

- A. 办理登记、申报、注销、变更以及按规定提供文件及保留记录；
- B. 按法案要求提供合理协助或出席；
- C. 开具发票；
- D. 发出调整通知；
- E. 遵守扣押通知；
- F. 遵守其他书面通知。

②违法行为处罚

以下行为将被处以违法金额 50%的罚款：

- A. 逃税或试图逃税，以欺诈方式或试图以欺诈方式骗取货物与劳务税优惠；
- B. 销毁记录以规避应缴税款，或在纳税申报表中故意填报错误或误导性内容，意图减少应缴税款或增加退税；
- C. 违反法案规定接受或者支付现金款项。

以下行为将被处以高达 100 万努的罚款：

- A. 出于税务目的故意创造或维护虚假记录；
- B. 3 次或 3 次以上故意不申报；
- C. 其他违反法案或者政策法规的行为。

3.2.7 其他征管规定

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

3.3 非居民纳税人的税收征收和管理

3.3.1 非居民税收征管措施简介

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

3.3.2 非居民企业税收管理

3.3.2.1 所得税管理及源泉扣缴

源泉扣缴（以下简称“TDS”）。对薪金所得、租金、股息、利息以及其他所得，一般都要实行预提税。实行源泉扣缴的目的是减轻纳税负担，确保税款的有效和及时征收以及为评估提供信息。

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

3.3.2.2 增值税管理

尚未收集到相关资料。

3.3.2.3 股权转让

尚未收集到相关资料。

3.3.2.4 财产转让

尚未收集到相关资料。

3.3.2.5 股息红利

尚未收集到相关资料。

3.3.2.6 特许权使用费

尚未收集到相关资料。

第四章 特别纳税调整政策

4.1 关联交易

4.1.1 关联关系判定标准

尚未收集到相关资料。

4.1.2 关联交易基本类型

尚未收集到相关资料。

4.1.3 关联申报管理

尚未收集到相关资料。

4.2 同期资料

4.2.1 分类及准备主体

尚未收集到相关资料。

4.2.2 具体要求及内容

尚未收集到相关资料。

4.2.3 其他要求

尚未收集到相关资料。

4.3 转让定价调查

4.3.1 原则

尚未收集到相关资料。

4.3.2 转让定价主要方法

尚未收集到相关资料。

4.3.3 转让定价调查

尚未收集到相关资料。

4.3.4 案例

暂无

4.4 预约定价安排

4.4.1 适用范围

尚未收集到相关资料。

4.4.2 程序

尚未收集到相关资料。

4.5 受控外国企业

4.5.1 判定标准

尚未收集到相关资料。

4.5.2 税务调整

尚未收集到相关资料。

4.5.3 案例

暂无。

4.6 成本分摊协议管理

4.6.1 主要内容

尚未收集到相关资料。

4.6.2 税务调整

尚未收集到相关资料。

4.6.3 案例

暂无。

4.7 资本弱化

4.7.1 判定标准

如果相关贷款的债务权益比率不超过 3: 1，则利息费用可扣除。

4.7.2 税务调整

尚未收集到相关资料。

4.8 法律责任

尚未收集到相关资料。

第五章 税收争议解决

5.1 税收争议概述

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

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

5.2 税收争议的主要类型

纳税人对税务机关的评估结果或其他决定有异议。

5.3 主要解决途径

由于不丹没有专门的商业律师，所有案件都由总检察长办公室处理。不丹的仲裁律师数量也十分有限。目前，当两国税务当局与纳税人发生税收争议时，只能借助本国的法律和司法系统完成相关的仲裁和审理。纳税人在赴不丹投资经营时，应充分了解该国的法律制度，并在相关的合同契约中完备争议磋商和仲裁条款，以降低和避免投资经营中的法律风险。同时，中方纳税人应及时向中国主管税务机关反馈境外的税收问题，以便通过合法合理渠道解决税收争议。

纳税人应当在收到《税务事项通知书》的30日内向地区税务局诉讼委员会提交上诉申请。诉讼委员会应在收到上诉申请的30日内作出判决。

若地区诉讼委员会未按照《所得税法》之通用规定第7章第47.2条予以受理和作出判决，纳税人可直接向收入和关税局诉讼委员会提出上诉申请；纳税人对地区诉讼委员会判决不服的，也可在接到判决

书的 30 日内向收入和关税局诉讼委员会提出上诉申请。收入和关税局诉讼委员会应在 60 日内作出判决。

若收入和关税局诉讼委员会未按照《所得税法》之通用规定第 7 章第 47.5 条予以受理和作出判决，纳税人可直接向财政部诉讼委员会提出上诉申请；纳税人对收入和关税局诉讼委员会判决不服的，可在接到判决书的 60 日内向财政部诉讼委员会提出上诉申请。财政部诉讼委员会应在 60 日内作出判决。

若财政部诉讼委员会未按照《所得税法》之通用规定第 7 章第 47.8 条予以受理和作出判决，纳税人可直接向法院提出上诉；纳税人对财政部诉讼委员会判决不服的，可在接到判决书的 30 日内向法院提出上诉。

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

5.4 不丹处理税收争议的主要部门

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

第六章 在不丹投资可能存在的税收风险

6.1 信息报告风险

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

6.1.1 登记注册制度

根据不丹公司所得税法第 10 章、营业所得税法第 6 章的规定，所有的公司和其他取得收入的组织，应自成立之日起 3 个月内，按财政部的有关规定在税务局办理税务登记。

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

6.1.2 信息报告制度

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

此外，金融机构和保险公司应当根据税务局的书面要求，向其提供财务状况和账户情况。对任何超过 100000 努的单笔交易，上述机构应当主动向税务局提供相关资料。

6.2 纳税申报风险

6.2.1 在不丹设立子公司的纳税申报风险

按照《所得税法》规定，所有公司和其他取得收入的组织必须在取得所得年度的次年 3 月 31 日前，向所在地区税务局报送纳税申报表。值得注意的是，虽然税法规定纳税人可以在税务申报期限后的 15 天之内，对纳税申报进行更正修改，但对申报表的更正不能延后缴纳税款。换言之，纳税人在更正修改纳税申报前（3 月 31 日以前），应按上年度已交税款或自行评估计算的税款，缴纳年度所得税。

6.2.2 在不丹设立分公司或代表处的纳税申报风险

详细内容同 6.2.1

6.2.3 在不丹取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

按照《个人所得税法》规定，有商业收入的个人必须在取得所得年度次年的 3 月 31 日前向所在地区税务局报送纳税申报表，其他所有个人必须在 3 月 1 日前进行纳税申报。实行自评纳税的纳税人，须在申报时同时缴纳应缴个人所得税款。纳税人被代扣代缴的税款属于最终税的，该部分税款可不再申报。

逾期申报的，按照税务部门的规定，处以每日 100 努的罚款，计罚时间最长不超过 3 个月。

6.3 调查认定风险

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

6.4 享受税收协定待遇风险

由于中国与不丹未正式建立外交关系，尚未签署两国间的税收协定，即中国投资经营者在不丹无法享受税收协定待遇。具体来说，一是由于不丹和中国对中国投资经营者分别行使属地、属人税收管辖权，两国没有对相关税源的管辖进行划分和限定，会对中国投资经营者造成重复征税；二是中国投资经营者无法获得税收协定的优惠税率，会增加中国纳税人的负担；三是一旦发生税收歧视或产生税收诉讼，税收争议无法通过双边税务磋商机制加以解决，会给中国投资经营者造成无法挽回的财产损失。因此，在目前没有税收协定保护的情况下，中国企业或个人赴不丹投资经营，需要关注其中的税收风险。

6.5 其他风险

中国和不丹至今没有建立正式外交关系，并且存在领土争议，但总体来看两国关系稳定，边界安宁。目前，不丹正由过去单一的农业结构向多元化的产业结构转变，经济结构逐步合理化。其中，重点和特色产业是水电业和旅游业。得益于紧邻喜马拉雅山的地理位置优势，不丹国内地势落差大，河流湍急，利用水力发电是其天然的优势。

目前，不丹制造业和服务业都允许外商直接投资，但是《2019年外国直接投资政策》的附表四中所列出的负面清单除外。《2019年外国直接投资政策》明确规定“外国投资者的股份不会被国有化，如因国家利益或其他与国家征用有相同影响的措施征用外企资产，从而损害或减少外国投资者利益，外国投资者将获得政府按照公允价值给予的及时、全面的补偿。”此外，在投资保护协议方面，虽然不丹加入了多边投资担保机构（Multilateral Investment Guarantee Agency），但尚未与任何国家签订双边投资保护协议。

参考文献

- [1] 不丹政府门户网站: <http://www.bhutan.gov.bt/>
- [2] 不丹收入和关税局: <http://portal.drc.gov.bt/drc/>
- [3] 荷兰国际财政文献局 (IBFD): <https://www.ibfd.org/>
- [4] 中国商务部“走出去”公共服务平台: <http://fec.mofcom.gov.cn/>
- [5] 中国外交部: 中国同不丹的关系(2023年7月更新 https://www.fmprc.gov.cn/web/gjhdq_676201/gj_676203/yz_676205/1206_676380/sbgx_676384/)
- [6] 投资在不丹网址: <https://www.lloydsbanktrade.com/en/market-potential/bhutan/investing>
- [7] 不丹会计和审计标准委员会 (AASBB) 官网:
http://www.aasbb.com.bt/about_ASB.php
- 国际财务报告准则 (IFRS) 官网: <http://www.ifrs.org/>
- [8] 世界银行集团《经商 2018》
- [9] 不丹财政部《不丹王国 2001 年所得税法案》
- [10] 不丹财政部《2020 年所得税法 (修订)》
- [11] 《不丹王国所得税法案施行条例》
- [12] 《不丹王国销售税和关税法案》
- [13] 不丹《2022 年货物和劳务税法》
- [14] 不丹《2022 年旅游税法》
- [15] 《2022 年不丹税法》
- [16] 不丹《2022 年财政激励法案 (修订版)》
- [17] 不丹《财产税法 (2022 年)》

附录 不丹签订避免双重征税协定一览表

序号	国家或地区	签署日期	生效日期	执行日期
1	印度	2013. 3. 4	2014. 7. 17	2015. 1. 1
2	南亚区域合作协会	2005. 11. 13	2011. 7. 1	2011. 7. 1
3	孟加拉国	2017. 4. 18	尚未生效	

更新人员：廖梦兰 沈怡杉 罗佳力 陈鸿 冉然 沈佳慧

审核人员：赵阳 周梦薇 聂鹏珺 汤毅 王莹 刘雨叶