

# 中国居民赴格鲁吉亚 投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别投资税收指南课题组

## 摘 要

为了加快实施“走出去”战略、推进“一带一路”倡议，帮助中国“走出去”企业了解和熟悉境外被投资国的政治、经济、地理和人文环境，特别是税收法律法规，有效地规避、防范和应对境外税收风险，我们编写了《中国居民赴格鲁吉亚投资税收指南》（以下简称“指南”）。本指南涵盖了企业在格鲁吉亚投资和经营中需要了解的涉税信息，从格鲁吉亚（以下简称“格鲁吉亚”或“格”）的国情概况、税收制度、税收征管制度、特别纳税调整政策、中格税收协定及相互协商程序和企业格鲁吉亚投资的税务风险等六个方面进行了较为详细的解读，具有较强的针对性、参考性和指导性。

本指南分为六个章节，第一章是格鲁吉亚概况及投资主要关注事项简介。介绍了格鲁吉亚的基本国情和投资环境概况，揭示了该国的地理、政治、经济和文化概况，以及近年经济发展情况、投资政策及经贸合作方面的重要信息。

第二章是本指南的核心部分，详细介绍了格鲁吉亚的税收制度，主要涉及了企业所得税、个人所得税、增值税、关税、消费税、财产税、土地税及其他税费；重点列示了各税种的纳税义务人、征收范围、税率、税收优惠政策及应纳税额等内容。

第三章是税收征收和管理制度，涵盖了税务登记、账簿管理、纳税申报、税务检查、税务代理等方面的信息。

第四章介绍格鲁吉亚特别纳税调整相关的政策，包括关联交易、同期资料、转让定价调查、预约定价等方面的信息。

第五章是中格税收协定及相互协商程序，通过详细介绍和解读税收协定，使企业能够深入了解税收协定的内容，正确使用税收协定，维护自身的合法权益。

第六章提示了企业在格鲁吉亚投资可能存在的税收风险，包括信息报告风险、纳税申报风险、调查认定风险及享受税收协定待遇的风险等内容，对“走出去”企业在格鲁吉亚进行投资和生产经营活动中可能遇到的税务风险作出了相应的建议。

中国政府在新形势下致力于加快实施“走出去”战略，推动“一带一路”倡议实施，加强与“一带一路”沿线国家的战略对接，深度挖掘合作机会与潜能，积极推动企业对外投资管理改革，加强对企业合规经营和风险防范的指导，为中国企业“走出去”创造良好的外部环境。本指南希望能切实为“走出去”企业排忧解难、提供参考和指引。

本指南仅基于 2018 年 6 月前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用时，充分考虑数据、税收法规等信息可能存在的变化和更新。同时，建议“走出去”企业在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调整调查、税务稽查等方面的问题时，及时向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

摘 要.....	1
第一章 格鲁吉亚概况及投资主要关注事项.....	1
1.1 国家概况.....	1
1.1.1 地理概况.....	1
1.1.2 政治概况.....	2
1.1.3 经济概况.....	3
1.1.4 文化概况.....	4
1.2 投资环境概述.....	5
1.2.1 近年经济发展情况.....	5
1.2.2 资源储备和基础设施.....	5
1.2.3 支柱和重点行业.....	7
1.2.4 投资政策.....	8
1.2.5 经贸合作.....	10
1.2.6 投资注意事项.....	11
第二章 格鲁吉亚税收制度简介.....	13
2.1 概览.....	13
2.1.1 税制综述.....	13
2.1.2 税收法律体系.....	13
2.1.3 近三年重大税制变化.....	14
2.2 企业所得税 (Corporate Income Tax, CIT) .....	14
2.2.1 居民企业.....	14
2.2.2 非居民企业.....	19
2.3 个人所得税 (Personal Income Tax, PIT) .....	23
2.3.1 居民纳税人.....	23
2.3.2 非居民纳税人.....	27
2.4 增值税 (Value-added Tax, VAT) .....	28
2.4.1 概述.....	28
2.4.2 纳税义务人.....	28
2.4.3 征税范围.....	29

2.4.4 税率.....	29
2.4.5 增值税纳税义务发生时间和地点.....	29
2.4.6 税收优惠.....	30
2.4.7 应纳税额.....	30
2.4.8 其他.....	31
2.5 关税 (Customs Duties) .....	32
2.6 消费税 (Excise Tax) .....	32
2.6.1 概述.....	32
2.6.2 纳税义务人.....	32
2.6.3 征税范围.....	32
2.6.4 税率.....	32
2.6.5 税收优惠.....	33
2.6.6 应纳税额.....	33
2.6.7 其他.....	33
2.7 财产税 (Property Tax) .....	33
2.7.1 概述.....	33
2.7.2 税收优惠.....	34
2.7.3 应纳税额.....	35
2.8 土地税 (Land Tax) .....	35
2.9 其他税费 (Other Taxes) .....	36
第三章 税收征收和管理制度.....	37
3.1 税收管理机构.....	37
3.1.1 税务系统机构设置.....	37
3.1.2 税务管理机构职责.....	37
3.2 居民纳税人税收征收管理.....	38
3.2.1 税务登记.....	38
3.2.2 账簿凭证管理制度.....	38
3.2.3 纳税申报.....	38
3.2.4 税务检查.....	40
3.2.5 税务代理.....	40

3.2.6	法律责任.....	40
3.3	非居民纳税人的税收征收和管理.....	41
3.3.1	非居民税收征管措施简介.....	41
3.3.2	非居民企业税收管理.....	41
第四章	特别纳税调整政策.....	42
4.1	关联交易.....	42
4.1.1	关联关系判定标准.....	42
4.1.2	关联交易基本类型.....	43
4.1.3	关联申报管理.....	43
4.2	同期资料.....	43
4.2.1	分类及准备主体.....	43
4.2.2	具体要求及内容.....	43
4.2.3	其他要求.....	43
4.3.1	原则.....	44
4.3.2	转让定价主要方法.....	44
4.3.3	转让定价调查.....	44
4.4	预约定价安排.....	45
4.4.1	适用范围.....	45
4.4.2	程序.....	45
4.5	受控外国企业.....	45
4.5.1	判定标准.....	45
4.5.2	税务调整.....	45
4.6	成本分摊协议管理.....	45
4.6.1	主要内容.....	46
4.6.2	税务调整.....	46
4.7	资本弱化.....	46
4.7.1	判定标准.....	46
4.7.2	税务调整.....	46
4.8	法律责任.....	46
第五章	中格税收协定及相互协商程序.....	47

5.1	中格税收协定.....	47
5.1.1	中格税收协定.....	47
5.1.2	适用范围.....	47
5.1.3	常设机构的认定.....	49
5.1.4	不同类型收入的税收管辖.....	50
5.1.5	格鲁吉亚税收抵免政策.....	58
5.1.6	无差别待遇原则（非歧视待遇）.....	60
5.1.7	在格享受税收协定待遇的手续.....	60
5.2	中格税收协定相互协商程序.....	61
5.2.1	相互协商程序概述.....	61
5.2.2	税收协定相互协商程序的法律依据.....	62
5.2.3	相互协商程序的适用.....	62
5.2.4	启动程序.....	63
5.2.5	相互协商的法律效力.....	66
5.2.6	格鲁吉亚仲裁条款.....	68
5.3	中格税收协定争议的防范.....	68
第六章	在格鲁吉亚投资可能存在的税收风险.....	70
6.1	信息报告风险.....	70
6.1.1	登记注册制度.....	70
6.1.2	信息报告制度.....	71
6.2	纳税申报风险.....	72
6.2.1	在格鲁吉亚设立子公司的纳税申报风险.....	72
6.2.2	在格鲁吉亚设立分公司或代表处的纳税申报风险.....	73
6.2.3	在格鲁吉亚取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险.....	73
6.3	调查认定风险.....	73
6.4	享受税收协定待遇风险.....	73
6.5	其他风险.....	74
	参 考 文 献.....	77
	附录一：格鲁吉亚政府部门和相关机构一览表.....	78
	附录二：在格鲁吉亚投资的主要中资企业.....	79

# 第一章 格鲁吉亚概况及投资主要关注事项

## 1.1 国家概况

格鲁吉亚（“Georgia”，以下简称“格鲁吉亚”或“格”）是古丝绸之路和现代欧亚走廊必经之地，拥有 3000 多年的悠久历史和灿烂文化。格全国划分为 9 个大区（相当于省）、7 个单列市、2 个自治共和国和 1 个自治州，首都为第比利斯。

格鲁吉亚的官方语言为格鲁吉亚语，官方文字为格鲁吉亚文，货币为“拉里（Lari）”。格鲁吉亚国土面积 6.97 万平方公里。截至 2018 年 1 月 1 日，格人口总量约为 372.96 万人，是一个多民族的国家，主要民族为格鲁吉亚族，其他有阿塞拜疆族、亚美尼亚族、俄罗斯族，奥塞梯族、库尔德族、希腊族等。

### 1.1.1 地理概况

格鲁吉亚位于外高加索中西部，地处欧亚交界，北接俄罗斯，东南和南部分别与阿塞拜疆和亚美尼亚相邻，西南与土耳其接壤。格陆地国际边界总长 1,461 公里，其中与俄罗斯 723 公里、亚美尼亚 164 公里、阿塞拜疆 322 公里和土耳其 252 公里。格西濒黑海，沿黑海海岸线长 310 公里。北部是大高加索山脉，南部是小高加索山脉，中间为山间低地、平原和高原。格鲁吉亚国土面积中 80%为山地、山麓或山前丘陵地带，50%国土在海拔 1,000 米以上。





资料来源：中华人民共和国外交部

图1 格鲁吉亚示意图

格鲁吉亚首都第比利斯位于格中东部，是格最大城市，人口约 120 万，面积约 348 平方公里，海拔 500-650 米，库拉河从市区由西向东穿过。第比利斯是格政治、经济、文化和教育中心；同时还是重要的交通枢纽，铁路干线将其同北、外高加索连接在一起。与周边地区国家和德、法、英、奥地利等欧洲国家的一些大城市有航空航线。

格鲁吉亚首都第比利斯属于东 4 时区，比北京时间晚 4 小时，已取消夏令时制。

### 1.1.2 政治概况

格鲁吉亚实行议会总统制，立法、司法和行政三权分立。1995 年 8 月 24 日，格鲁吉亚议会通过第一部宪法。2004 年 2 月 17 日，格鲁吉亚议会通过“关于组建内阁”宪法修正案，规定格鲁吉亚为总统制三权分立国家，总统是国家元首兼武装力量最高统帅。2010 年 9 月 26 日，格鲁吉亚议会通过宪法修正案，实行总统与总理之间相对均衡的权力分配。新宪法于 2013 年底总统选举后正式生效，格鲁吉亚由此改行议会总统制。政府是行政权的最高机关，保障实施国家内外政策，但同时向议会负责。按现行政治体制，格鲁吉亚国家实权掌握在总理手上，总统只是国家象征。

格鲁吉亚多党体制处于初始阶段，大小党派近 100 个。目前，格鲁吉亚执政党为格鲁吉亚梦想-民主格鲁吉亚党。其它较有影响的党派主要有：统一民族运动党、自由运动-欧洲格鲁吉亚党、爱国者联盟、共和党、自由民主党。

格鲁吉亚政府部门主要包括：国防部，能源和自然资源部，北约、欧盟一体化事务国务部，统一事务国务部，侨民事务国务部，就业国务部，财政部，地区发展和基础设施部，教育和科技部，体育和青年事务部，环境保护部，经济与可持续发展部，司法部，文化和古迹保护部，难民安置部，外交部，农业部，内务部，劳动、卫生和社会保障部，劳教、调查和司法援助部等。经济与可持续发展部负责制定经济发展、对外贸易、私有化、外国投资等方面的政策。

### 1.1.3 经济概况

根据格鲁吉亚国家统计局的数据，2017 年格鲁吉亚 GDP 约合 151.65 亿美元，同比增长 5.0%，人均 GDP 约 4,078.5 美元。从行业占比来看，贸易占 GDP 比重最大，为 17.6%，其次是工业 16.4%，交通通讯业 10.2%，建筑业 9.3%，公共行政 8.5%，农林牧渔 8.2%，房地产 6.9%，医疗和社会保障业 6.0%等<sup>[1]</sup>。

2017 年 12 月数据显示，格鲁吉亚 2017 年度通货膨胀率(CPI)为 6.7%，主要是由食品、烟酒、饮料、交通及医疗卫生价格上涨引起。

2017 年，格鲁吉亚对外贸易额 107.072 亿美元，同比增长 13.8%。其中出口额为 27.28 亿美元，同比增长 29.1%，进口额为 79.792 亿美元，同比增长 9.4%，贸易逆差 52.512 亿美元，占格外贸额的 49%。

格鲁吉亚 2017 年外汇储备为 28.329 亿美元，占 GDP20.3%，同比增长 10.3%。<sup>[2]</sup>

格鲁吉亚中央银行是“格鲁吉亚国家银行”（National Bank of Georgia），主要负责本国货币发行、制定货币政策、利率政策、外汇管理、

<sup>[1]</sup> 数据来源：格鲁吉亚国家统计局 [http://www.geostat.ge/index.php?action=page&p\\_id=119&lang=eng](http://www.geostat.ge/index.php?action=page&p_id=119&lang=eng)

<sup>[2]</sup> 数据来源：中华人民共和国驻格鲁吉亚大使馆经济商务参赞处  
<http://ge.mofcom.gov.cn/article/jmxw/201801/20180102703053.shtml>

对商业银行实行监管、与金融有关的统计、分析和调控，并维护本国金融稳定。

格鲁吉亚货币为“拉里（Lari）”。格鲁吉亚外汇管理法规定，拉里为可自由兑换货币。在格鲁吉亚的任何金融机构、兑换点，拉里与美元、欧元、英镑等可随时兑换。2018年5月31日，格鲁吉亚央行公布的拉里兑美元中间价是 2.4664<sup>[3]</sup>。目前，人民币与拉里尚未实现直接结算，在格鲁吉亚人民币兑拉里除 Basis Bank 外，其它银行或兑换点均没有直接兑换服务。

#### 1.1.4 文化概况

格鲁吉亚是多民族国家。格鲁吉亚族占 83.8%、阿塞拜疆族 6.5%、亚美尼亚族 5.7%、俄罗斯族 1.5%，其它如奥塞梯族、库尔德族、希腊族等 2.5%。

官方语言为格鲁吉亚语。官方文字为格鲁吉亚文。英语逐渐开始流行，特别是在政府官员和年轻人中。日常生活中俄语使用仍较广泛。格鲁吉亚人富有语言天赋，许多高级官员懂多种外语。

格鲁吉亚 83.9%的居民信奉东正教，信仰亚美尼亚基督教 3.9%，伊斯兰教 9.9%，罗马天主教 0.8%，以及一定规模的犹太社团和各种新教徒。格鲁吉亚东正教与俄罗斯、乌克兰、白俄罗斯和希腊等国的东正教同门同宗。复活节和圣诞节（公历 1 月 7 日）是东正教最重要的节日。

格鲁吉亚以葡萄酒闻名，具有悠久的葡萄种植和葡萄酿酒史。格人在酒桌上极为好客，并形成了独特的酒桌文化。朋友聚餐或宴请活动时均有“酒司令”主持，格语称为“TAMADA”。“酒司令”一般由较年长或职位高且善酒的男士担当，祝酒词多以祝愿和平、祖国、先人、后代、友谊、健康、女士、成功等为主题，五花八门，最多的可达 30 多条。希望敬酒的同桌客人必须先获“酒司令”的批准，并且祝酒词一般不得与其之前或其他人的重复。格鲁吉亚人饮食习惯以烧烤为主，格菜肴味道独特。中餐在当地普遍受欢迎。

<sup>[3]</sup> 信息来源：格鲁吉亚中央银行 <https://www.nbg.gov.ge/index.php?m=2&lng=eng>

## 1.2 投资环境概述

### 1.2.1 近年经济发展情况

格鲁吉亚经济近年来增长较为稳定。据世界经济论坛发布的《2017-2018年全球竞争力指数》排行榜，格鲁吉亚在参与评选的137个国家和地区中位居第67位，较上一年下降8位<sup>[4]</sup>。国际评级机构穆迪对格鲁吉亚评级为Ba3，展望为稳定，标准普尔（S&P）确认评级为BB-/B，展望为稳定。同时该报告指出，格鲁吉亚的经济体按发展阶段划分正处于效率驱动阶段与创新驱动阶段的过渡区。处于效率驱动阶段的经济体由于工资和生产力水平提高，开始探索更高效的生产方式，努力提升产品质量和价格。创新驱动阶段的经济体市场成熟度最好，拥有较好的生产方式，能够提供创新产品和服务，维持高收入和较高的生活水平。格鲁吉亚近5年来各项宏观数据具体如下：

表1 2013-2017年格鲁吉亚GDP概况

年份	2013	2014	2015	2016	2017
GDP（亿美元）	161.40	165.08	139.88	143.78	151.65
GDP年增长率（%）	3.4	4.6	2.9	2.8	5.0
人均GDP（美元）	3,599.6	3,676.2	3,766.6	3,864.6	4,078.5

数据来源：格鲁吉亚国家统计局

### 1.2.2 资源储备和基础设施

格鲁吉亚矿产资源比较贫乏，森林资源和水利资源相对丰富。

格主要矿产有锰、煤、铜、多金属矿石、重晶石等。其中有世界闻名的“齐阿土拉”锰矿区，该矿探明锰矿储量 2.344 亿吨，可开采量 1.6 亿吨，部分锰矿品位较高。

<sup>[4]</sup> 资料来源：《2017-2018 全球竞争力报告》

<https://www.weforum.org/reports/the-global-competitiveness-report-2017-2018>

格森林面积占国土面积的 40%，木材总储量 4.52 亿立方米，主要有榉木、松木、樱桃木和胡桃木等。

格水力资源丰富，矿泉水闻名独联体及中东欧国家；拥有大小河流 319 条，水电资源理论蕴藏量 1,560 万千瓦，是世界上单位面积水能资源最丰富的国家之一。

格鲁吉亚公路总长 20,329 公里，其中国际公路 1,500 公里，主要通往土耳其、阿塞拜疆、亚美尼亚和俄罗斯。格鲁吉亚公路状况普遍一般。近年来，格鲁吉亚政府在国际社会帮助下，加大了对道路修建和维护的投入，特别是国际公路，2005 年以后明显得到改善，运力得到提高。

连接阿塞拜疆、格鲁吉亚和土耳其三国的巴库-第比利斯-卡尔斯跨国铁路于 2017 年 10 月 30 日在阿塞拜疆首都巴库举行通车仪式。这一铁路线的开通标志着土耳其“中间走廊”项目重要支点的完成。同时，它与欧亚大陆交通网的贯通，使北京至伦敦的铁路路程由 45-60 天大幅缩短至 15 天，将为振兴新丝绸之路发挥重要作用，为沿线国家加深经济、政治、安全、人文等各方面的交流合作创造机遇。铁路线全长 829 公里，在阿、格、土三国境内的长度分别为 504、246、79 公里，预计 2034 年将达到每年 300 万人次和 1,700 万吨货物。

格鲁吉亚目前有国际机场 3 个，分别是第比利斯机场、巴统机场和库塔伊西机场。目前，有 6 家格鲁吉亚国内航空公司和 26 家外国航空公司在格鲁吉亚经营航空业务。从中国前往格鲁吉亚可经过伊斯坦布尔、维也纳、巴库（即从乌鲁木齐出入境）、基辅等地中转。2011 年 6 月，南航新疆分公司开通乌鲁木齐—第比利斯的直航航线。2014 年 9 月，该航线优化为第比利斯—乌鲁木齐—兰州直航航线。2015 年开通从北京经乌鲁木齐至第比利斯的航班。

格鲁吉亚在黑海有波季和巴统两个港口，通往世界多个港口。其中，波季港区水深 11 米，有 15 个货运泊位，其中 11 个装备了门式起重机（起重量 6-40 吨），可运输各种类型货物和液体产品，7 个泊位被长期租赁。

巴统港区水深 12 米，有 12 个泊位，最大可泊 5 万吨货轮，5.5 万吨油轮，主要以运输石油为主。

### 1.2.3 支柱和重点行业

2017 年，格鲁吉亚农林牧渔业 GDP 约 10.65 亿美元，主要农产品包括：葡萄酒、核桃和水果等。据格国家统计局日前发布数据显示，格 2017 年共向 53 个国家出口葡萄酒 7,670 万瓶，同比增长 54%。其中，向俄罗斯出口 4,780 万瓶，位列第一；向乌克兰出口 850 万瓶，同比增长 46%；向中国出口 760 万瓶，同比增长 43%<sup>[5]</sup>。

2017 年，格鲁吉亚制造业 GDP 约 13.31 亿美元，批发零售及汽车维修业 GDP 约 22.86 亿美元。

格鲁吉亚旅游资源丰富，良好的自然环境吸引着大批欧洲和周边国家的游客。主要旅游城市除首都第比利斯外，还有斯大林故乡哥里市、文明古都姆茨赫塔、皇家小镇锡格纳提、黑海明珠巴统、格俄边城卡兹别基和滑雪胜地古达乌里等。据格鲁吉亚媒体报道，2017 年格旅游业收入为 27 亿美元，较上年增加 5.84 亿美元，增幅 28%<sup>[6]</sup>。访客主要来源国分别是阿塞拜疆、亚美尼亚、土耳其、俄罗斯、乌克兰等。为进一步推动格鲁吉亚旅游业的发展，2013 年 2 月，格鲁吉亚成立旅游顾问委员会，该委员会与经济可持续发展部及国家旅游局密切合作，成员主要来自国家旅游局、旅游者协会、导游协会及私营企业协会等。根据世界经济论坛发布的 2017 年《旅游业竞争力指数报告》，格鲁吉亚在 136 个经济体中排名第 70 位。

格鲁吉亚对金融保险业政策宽松，近年大量资本投向当地银行，发展迅猛。2017 年 5 月，格鲁吉亚共有 17 家商业银行，包括 14 家外资控股银行及 1 家外国银行分支机构。商业银行总资产 297 亿拉里（约 123 亿美元），其中银行股本 44 亿拉里（约 18.3 亿美元），占商业银行总资产的 14.7%。前 2 家资产规模最大的商业银行占整个银行业总资产的 65%。资料显示，大

<sup>[5]</sup> 信息来源：中华人民共和国驻格鲁吉亚大使馆经济商务参赞处  
<http://ge.mofcom.gov.cn/article/jmxw/201801/20180102703055.shtml>

<sup>[6]</sup> 信息来源：中华人民共和国驻格鲁吉亚大使馆经济商务参赞处  
<http://ge.mofcom.gov.cn/article/jmxw/201801/20180102702004.shtml>

量资本投向格鲁吉亚银行业，一是因为贷款利率高，二是因为格允许资本自由进出。

#### 1.2.4 投资政策

##### (1) 投资门槛

格鲁吉亚主管投资的政府机构是国家投资局，负责投资促进、对外推广投资政策和介绍投资环境、提供投资信息和协调投资项目等，提供“一站式”信息综合服务。格鲁吉亚法律规定，外国投资需向国家投资局申报和登记，每年年底前申报追加投资。该局还负责对获得“特别重要投资地位”的投资项目进行监管，并定期向政府报告。

格鲁吉亚法律规定，禁止投资行业的清单由总统提议报议会批准。其中，限制的行业有生产、销售武器和爆炸物；配制、销售属于特别控制的药物；使用和开采森林资源和矿藏；开设赌场和其它供赌博和彩票的场所；银行业务；保险业务；发行公众流通证券；无线通讯服务和创建电视无线电频道等。格鲁吉亚政府对投资上述行业进行许可证管理，对外商与本国投资者享有相同待遇，但均需要获得相应机构签发的专门许可证才能进行。鼓励的行业领域主要包括基础设施项目，如公路、港口、管道运输、电信设施等；制造业、能源设施，特别是水电建设、新修或改造输电网络等；农业、旅游业等这些能够促进经济发展、增加就业的行业。

格鲁吉亚当地企业可以以土地、工厂或车间等不动产与外资企业合作进行入股，不受任何限制。

格鲁吉亚《私有化法》规定，国有资产占股份总额不超过 25%的，可采用直接开价转让方式进行私有化。国有资产超过 25%的企业需通过竞标、拍卖和租赁方式进行私有化。格鲁吉亚对机场、港口和铁路等重点领域的企业私有化一般规定经营年限（最长不超过 49 年）和投资发展规划，实行特许租赁经营。格鲁吉亚政府对重点企业私有化时，先进行公开邀标，根据投资者的出价、支付方式、投资承诺和职工的社会承诺进行评审后决定。格鲁吉亚经济与可持续发展部通过私有化司网页（[www.privatization.ge](http://www.privatization.ge)）

公布国有企业私有化清单及私有化进展情况。允许外资并购当地企业，包括国有企业。

格鲁吉亚证券法规定，外国公司可以通过股权并购方式开展投资经营活动。

### （2）投资吸引力

格鲁吉亚对外商投资实行国民待遇政策，对外商投资和本国投资一视同仁，没有比本国投资者更优惠的政策。

格鲁吉亚政府自 2010 年 10 月开始设立安娜卡利亚（Anaklia）和科布莱提（Kobuleti）自由旅游区（Free Tourism Zone），以优惠政策吸引国内外投资者投资酒店等旅游设施，其中投资建设 50 个客房以上酒店的，可象征性购买相应土地，并在未来 15 年内免所得税、财产税等。自由旅游区内的配套公路和供水、电、气等基础设施由格鲁吉亚政府负责。

目前格鲁吉亚共有 3 个经济特区。其一为波季港的珀蒂免税工业区，由 Rakia Georgia FIZ LLC 经营。一个位于库塔伊西，一、二号园分别由格鲁吉亚国际控股公司和中国新疆华凌集团经营。第三个为距第比利斯国际机场 1.2 公里、面积为 11 公顷的小型自由工业园区，包括海关仓库及物流中心。

以上经济特区主要可用于转口加工贸易，工业园内除个人所得税外免征所有税种。中国企业的产品在特区内深加工后，可取得格鲁吉亚原产地证明。

### （3）投资退出政策

根据格鲁吉亚外汇法律规定，在格鲁吉亚注册的外国企业可以在格商业银行开设外汇账户，用于办理与外币有关的结算。外汇进出格鲁吉亚无需申报，也不限制。外汇贷款本金（凭相关协议文件）汇出时无需缴纳任何税金，偿还外汇贷款利息汇出时需缴纳相应的税款，利润汇出需凭企业缴纳所得税和其它应纳税的证明办理。

在格鲁吉亚工作的外国人，其合法税后收入可全部转出；外国企业税后收入、撤资也可自由转往格鲁吉亚境外。



## 1.2.5 经贸合作

### (1) 参与地区性经贸合作

格鲁吉亚 2000 年加入世界贸易组织 (WTO)，其大部分贸易伙伴是 WTO 成员，因此与这些成员的贸易遵循最惠国待遇原则。格鲁吉亚与欧盟、美国、日本、加拿大和瑞士贸易实行普惠制 (GSP)。在《独联体国家间建立自由贸易区的多边协定》(1994 年，除俄罗斯以外) 框架下，格鲁吉亚与独联体国家 (包括乌克兰、白俄罗斯、摩尔多瓦、哈萨克斯坦、吉尔吉斯斯坦、塔吉克斯坦、乌兹别克斯坦、土库曼斯坦) 签署了双边自由贸易协议。格鲁吉亚还与其邻国俄罗斯联邦、阿塞拜疆、亚美尼亚和土耳其签署了《自由贸易双边国际协议》。2014 年格鲁吉亚与欧盟签署联合协议，包括《深入和全面自由贸易协议》(EFTA) 签署自由贸易协定，出口到冰岛、列支敦士登、挪威和瑞士的货物免征关税。

据格鲁吉亚国家统计局初步数据，2017 年格对外贸易额 107.072 亿美元，同比增长 13.8%。其中出口额为 27.28 亿美元，同比增长 29.1%，进口额为 79.792 亿美元，同比增长 9.4%，贸易逆差 52.512 亿美元，占格外贸额的 49%<sup>[7]</sup>。

据格鲁吉亚国家统计局的数据，2017 年格鲁吉亚吸引外国直接投资 (FDI) 18.62 亿美元，同比增长 13.91%。阿塞拜疆为格鲁吉亚最大投资来源国，对格鲁吉亚投资 4.82 亿美元，占格鲁吉亚吸引外国投资总额的 26%。中国为第九大投资来源国，对格鲁吉亚直接投资 5,190 万美元<sup>[8]</sup>。

### (2) 与中国的经贸合作

近年来，中格两国经贸关系稳步发展，双边贸易额保持快速增长。

2017 年 5 月，中国与格鲁吉亚签署了《中华人民共和国政府和格鲁吉亚政府自由贸易协定》；2017 年 11 月，双方政府确认均已完成《协定》的国内审批程序，并宣布《协定》于 2018 年 1 月 1 日起正式生效<sup>[9]</sup>。

<sup>[7]</sup> 信息来源：中华人民共和国驻格鲁吉亚大使馆经济商务参赞处  
<http://ge.mofcom.gov.cn/article/jmxw/201801/20180102700917.shtml>

<sup>[8]</sup> 数据来源：格鲁吉亚统计局 [http://www.geostat.ge/index.php?action=page&p\\_id=2231&lang=eng](http://www.geostat.ge/index.php?action=page&p_id=2231&lang=eng)

<sup>[9]</sup> 《协定》文本、关税减让表、服务贸易减让表请参见中国自由贸易区服务网：  
[http://fta.mofcom.gov.cn/georgia/georgia\\_agreementText.shtml](http://fta.mofcom.gov.cn/georgia/georgia_agreementText.shtml)

《协定》涵盖货物贸易、服务贸易、原产地规则、海关程序和贸易便利化、卫生与植物卫生措施、技术性贸易壁垒、贸易救济、知识产权和合作领域等共 17 个章节。在开放水平方面，格对中国 96.5%的产品立即实施零关税，覆盖格自中国进口总额的 99.6%；中国对格 93.9%的产品实施零关税，覆盖中国自格进口总额的 93.8%，其中 90.9%的产品（42.7%的进口总额）立即实施零关税，其余 3%的产品（51.1%的进口总额）降税过渡期为 5 年。在服务贸易领域，双方对诸多服务部门作出高质量的开放承诺，其中，格方在金融、运输、自然人移动、中医药服务等领域满足了中方重点关注，中方在旅游、海运、法律等领域满足了格方重点关注。此外，《协定》还进一步完善了贸易规则，规定双方在进行反倾销调查时不得使用第三方替代价格，同时明确了未来加强合作的重点领域。中格双方将以《协定》生效为契机，全面提升两国务实合作水平，进而扎实推进“一带一路”建设，实现共同繁荣。

### 1.2.6 投资注意事项

#### （1）政治稳定性

格鲁吉亚经济处于转型期，投资合作机会较多。因成本等综合因素，多数格鲁吉亚企业愿意考虑与中国企业合作。但同时也存在很多不确定因素，如政局及与俄罗斯变化动态关系等，中国企业对格鲁吉亚开展投资合作应注重积极稳妥，加强风险防范，特别要避免在其境内冲突地区及附近区域（如格鲁吉亚北部的南奥赛梯地区等）开展经济活动。

#### （2）社会治安

格鲁吉亚境内不存在反政府武装组织，全年的治安情况总体良好，犯罪率较低，国内没有恐怖袭击情况发生，没有发生直接针对中国企业或公民的恐怖袭击或绑架案件。

格鲁吉亚居民可以申请持枪证，合法持有枪支。

#### （3）经济风险

独立之初，格鲁吉亚政局一度动荡，导致金融市场不稳定。在西方国家和国际货币基金组织（IMF）等国际机构的帮助下，格鲁吉亚政府逐渐改

善金融环境，货币实现自由兑换。特别是 2003 年后，开始对经济进行大刀阔斧的改革，不断改善投资环境，取得相当成效。

## 第二章 格鲁吉亚税收制度简介

### 2.1 概览

#### 2.1.1 税制综述

格鲁吉亚税制总体为属地税制。当前，格鲁吉亚主要有以下税种（详见表2）。

表2 格鲁吉亚主要税种及税率表

税种	计税依据	税率
企业所得税	分配的利润及其他应税收入	15%
个人所得税	雇佣收入、营业收入、投资收益和投资收益等	20%（部分收入适用5%低税率）
增值税	销售应税商品或提供应税劳务的增值额	18%
关税	进口货物的完税价格	0%，5%和12%
消费税	在格鲁吉亚境内生产或进口到格鲁吉亚的应税产品的量（如体积、重量）	每单位0.15拉里至400拉里
财产税	应税财产剩余价值的年平均值	由地方政府确定，且税率不得超过1%
土地税	土地面积	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 农用地：每公顷5拉里至100拉里</li> <li>• 非农用地：不超过每平方米0.24拉里</li> </ul>

#### 2.1.2 税收法律体系

格鲁吉亚的税收法典（The Tax Code）是格鲁吉亚国内税法法规的主要依据，是一套规范性的成文法典。从2004年12月22日该法典正式公布后，历经了多次修订。直到格鲁吉亚议会宣布从2011年1月1日起正式实施新的格鲁吉亚税收法典。

除了税务行政处罚由行政处罚法典（The Administrative Penalty Code）规定、税务犯罪由刑法典（The Criminal Code）规定、优先级税收义务由破产法（The Bankruptcy Law）规定外，在格鲁吉亚所有涉税事项都是由税收法典规定的。

目前格鲁吉亚的税法体系主要包括企业所得税、个人所得税、增值税、关税、消费税、财产税和土地税。2016年5月，格鲁吉亚议会正式通过、总统签署了格鲁吉亚税收法典修正案和税法附录，新法案将从根本上改革格鲁吉亚企业和非居民企业常设机构的企业所得税收制度。新法案从2017年1月1日起实行，采用与爱沙尼亚相似的税法制度，企业仅在利润分配时缴纳企业所得税款。

### 2.1.3 近三年重大税制变化

为鼓励格鲁吉亚境内及境外投资，自2017年1月1日起，格鲁吉亚转为实行新的企业所得税税制。在新的企业所得税税制下，格只对企业已分配的利润征收所得税（直接适用15%的企业所得税税率），而不再需要通过应税总收入和允许扣除项目来获得应纳税所得额。详见第2.2.1.5节的内容。

## 2.2 企业所得税（Corporate Income Tax, CIT）

### 2.2.1 居民企业

#### 2.2.1.1 判断标准

居民企业指依法在格鲁吉亚境内注册成立，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在格鲁吉亚境内的企业。

#### 2.2.1.2 征收范围

居民企业应当就其来源于格鲁吉亚境内、境外的全球所得缴纳企业所得税。在格鲁吉亚通过常设机构（Permanent Establishment，缩写为PE）开展经济活动的非居民企业，取得来源于格鲁吉亚的所得也须缴纳企业所得税。

### 2.2.1.3 税率

企业所得税的标准税率为 15%。

### 2.2.1.4 税收优惠

#### (1) 加速折旧

某些特定资产可适用加速折旧优惠政策。此外，纳税人对购进或建造的固定资产的成本，还可选择全额一次性税前扣除的优惠政策。

#### (2) 油气资源

法规允许从事油气资源的勘探和开采活动的企业，且相关协议于 1998 年 1 月 1 日前签署的，其取得与油气资源勘探和开采相关的所得，适用 10% 优惠税率。

#### (3) 自由工业区 (Free Industrial Zone, FIZ)

格鲁吉亚拥有三个自由工业区。自由工业区的设立和运营受格鲁吉亚自由工业区相关法律的管理。此外，格鲁吉亚税法对在区内经营的企业税务处理也作出了规定。具体规定如下：

- ①在自由工业区内经营的企业取得的利润免征企业所得税；
- ②在自由工业区内经营的企业向自由工业区外企业支付的利息、股息红利免征预提税，且上述所得不计入取得利息、股息红利收入方的应税所得；
- ③在自由工业区内进行的交易免征增值税；
- ④在位于自由工业区内，属于财产税应税标的物的免征财产税；
- ⑤自格鲁吉亚境外进口至自由工业区内的货物免征进口关税和增值税；
- ⑥在自由工业区内经营的企业无需就支付给雇员的薪酬代扣代缴个人所得税。该类企业的员工应就任职收入自行申报纳税；
- ⑦区内企业向区外的格鲁吉亚企业销售货物，应按照发票金额的 4% 缴纳税款。

(4) 以下类型的组织在符合规定的情况下，可享受减免税政策：

①国际金融公司取得从事金融业务或提供金融服务取得的利润免征所得税。此类机构限于经申请并获得批准的格鲁吉亚居民企业；

②为鼓励转口贸易发展，特殊贸易公司从事货物再出口取得的利润免征企业所得税。特殊贸易公司限于经申请获得批准的格鲁吉亚居民企业或非居民企业在格鲁吉亚的常设机构，且在免税仓库从事转口贸易。同时特殊贸易公司还可申请其他税收优惠政策；

③2017年1月1日前，农业合作社及其成员之间销售农产品或提供相关劳务取得的收入，不计入该农业合作社的应税所得；

④为鼓励格鲁吉亚旅游业发展，符合规定的旅游企业也有相应的税收优惠政策，包括经税务机关批准获得相应资质的法人实体，从事酒店建设、售后回租酒店客房用于经营的，也有一定的优惠政策；

⑤自2016年1月1日起，拥有“山区企业(enterprise of a mountainous settlement)”特殊性质的企业免征企业所得税。此项免税政策有效期为10年（含获得许可的当年）。

### 2.2.1.5 应纳税所得额

在新的企业所得税税制下，企业收入按照国际财务报告准则（International Financial Reporting Standards，缩写为IFRS）进行确认，且不再适用于扣除的概念。在新税制下，只对企业已分配的利润征收所得税（直接适用15%的企业所得税税率），而不再需要通过应税总收入和允许扣除项目来获得应纳税所得额。需要征收的应税收入包括：

- 已分配的利润

分配的利润是指企业以货币或非货币形式向其股东或合伙人分配的股息。格鲁吉亚法人实体之间的股息分配以及取得来源于境外企业的股息（能够享受税收优惠待遇的国家除外）无需缴纳企业所得税。

- 与经济活动无关的费用或其他支出

包括未取得支持性证明文档的费用支出、与经济利益流入无关的费用支出以及超出格鲁吉亚财政部规定年利率（即24%）的部分贷款利息支出。

- 无偿提供货物/服务或资金免费调拨

- 超出扣除限额的代表费用

是指超出上一公历年度总收入或总费用（孰高）的 1% 部分的代表费用。

需要注意的是，商业银行、信用合作社、保险公司、小额信贷机构以及典当行将自 2019 年 1 月 1 日起适用新的企业所得税税制。

其中，在确认利润分配额时，涉及到企业收入的确认以及免税收入的剔除。

（1）收入确认

格鲁吉亚的收入确认原则如下：

① 存货计价：纳税人应当在税务会计中准确记录生产货物的价值或取得货物的购进价格（不包括折旧费用）。此外，仓储及运输费用也应当计入货物成本中。纳税人应当按照单独计价法、加权平均法或先进先出法进行存货计价；

② 资本利得：格鲁吉亚的税收法典未对资本利得进行单独规定，资本利得应作为一般性经营收入包括在所得税的应税收入中；

③ 股息收入：格鲁吉亚居民法人实体（不包括独资企业及合伙企业）取得的股息收入无需缴纳企业所得税，因此无需计入应税所得；

④ 利息收入：居民企业取得的利息收入有权享受一定的税收抵免；

⑤ 租金/特许权使用费收入：在新的企业所得税税制下，居民企业取得租金及特许权使用费收入应当在其以股息形式进行分配时缴纳企业所得税；

⑥ 境外所得：居民企业应当就全球所得缴纳企业所得税。在新的企业所得税税制下，境外收入应当在其以股息形式进行分配时缴纳企业所得税。在境外代扣代缴的所得税可以进行税收抵免。

（2）免税收入

根据格鲁吉亚税收法典规定，主要的免税收入包括：

① 从居民企业和非居民企业取得的股息红利收入；

② 提供医疗及农业服务的企业，利润用于再投资相关产业的，在相应纳税年度终了后 3 年内取得的利润；



③政府债券的利息收入；

④从有经营牌照的金融机构取得的利息收入；

⑤从以下国际金融机构取得的利息收入：欧洲复兴开发银行（EBRD）；亚洲开发银行（ADB）；世界银行集团（WBG）；欧洲投资银行（EIB）；欧洲开发银行委员会（CEB）；国际货币基金组织（IMF）；北欧环境金融公司（NEFCO）；黑海贸易和开发银行（BSTDB）；海外私人投资公司（OPIC）；

⑥符合免税规定的资本利得；

⑦特殊贸易公司从事许可经营活动产生的利润（不包括经营活动中，处置使用超过两年的固定资产取得的收入）；

⑧自由工业区内企业取得的营业收入；

⑨农业合作社收到的补助及会员费所得。

### （3）亏损弥补

境内亏损可向后结转弥补应税所得，但最长不能超过 5 年。同时税法规定，亏损结转的规定不适用于国际金融公司、特殊贸易公司及位于自由工业区的企业。自 2010 年起，企业可向税务机关提交申请，延长亏损结转年限，最长可向后结转 10 年。根据格鲁吉亚法规规定，申请延长亏损结转年限会导致诉讼时效从 6 年延长至 11 年。但这 6 年的诉讼时效也会逐年递减，具体规定为：

①2015 年 1 月 1 日-2016 年 1 月 1 日期间，诉讼时效期为 5 年；

②2016 年 1 月 1 日-2017 年 1 月 1 日期间，诉讼时效期为 4 年；

③2017 年 1 月 1 日以后，诉讼时效期为 3 年。

一般情况，当向后结转亏损已经弥补完毕，申请变更为 10 年亏损结转的企业也可以再更换为按 5 年结转亏损。

### 2.2.1.6 应纳税额

在新的企业所得税税制下，应纳税额=应税交易的总收入×15%的企业所得税税率。

### 2.2.1.7 合并纳税

格鲁吉亚的税法中暂无合并纳税的相关规定。

### 2.2.1.8 境外税收抵免 (Foreign Tax Credit, FTC)

格鲁吉亚纳税人在格鲁吉亚境外缴纳的所得税或利润税，可以在格鲁吉亚申请税收抵免，抵免限额不得超过该境外所得按照格鲁吉亚相关法规计算的应纳税额。该规则同样适用于新的企业所得税税制下，股息分配时缴纳的企业所得税。

### 2.2.2 非居民企业

#### 2.2.2.1 概述

##### (1) 税收居民判定标准

格鲁吉亚对依法在格鲁吉亚境内注册成立，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在格鲁吉亚境内的企业，来源于全球的所得征收企业所得税。对非居民企业，仅对其来源于格鲁吉亚的所得征税。

##### (2) 常设机构

非居民企业通过在格鲁吉亚的常设机构进行经营活动，取得的来源于格鲁吉亚境内的所得需在格鲁吉亚境内缴纳企业所得税。关于“常设机构”的定义，大体上遵循经合组织（OECD）税收协定范本。

但是，格鲁吉亚对构成常设机构认定与 OECD 范本略有不同，包括建筑服务类常设机构无最短时限的规定。此外，如果通过非居民企业或非居民自然人及其代理人在格鲁吉亚境内履行企业管理职能超过 3 个月，根据格鲁吉亚税法的规定存在被认定为格鲁吉亚构成常设机构的风险。

根据格鲁吉亚税法第 29 条规定，外国企业或非居民自然人通过在格鲁吉亚境内的特定地点从事部分或全部的经济活动，包括通过代理人从事活动，即在格鲁吉亚构成常设机构。格鲁吉亚税法中列举的常设机构包含：①建筑施工现场、安装工程现场等；②工厂、挖掘设备或勘探自然资源的轮船等；③非居民自然人从事经济活动的固定场所；④外国企业的实际管理机构、分支机构、代表处、部门、办公室、代理处、车间、矿山、开采自然资源的场所、其他独立的单元等。

#### 2.2.2.2 所得来源地的判定标准

暂无。

### 2.2.2.3 税率

格鲁吉亚非居民企业取得来源于格鲁吉亚的积极所得适用 15%的企业所得税税率。

非居民企业取得的来源于格鲁吉亚的消极所得对应的税率请参考 2.2.2.7 预提所得税小节。

### 2.2.2.4 征收范围

非居民企业仅需要就其来源于格鲁吉亚的所得缴纳企业所得税。

### 2.2.2.5 应纳税所得额

非居民企业来源于格鲁吉亚的积极所得对应的应纳税所得额的计算请参考居民企业。

非居民企业取得的来源于格鲁吉亚的消极所得对应的应纳税所得额请参考 2.2.2.7 预提所得税小节。

### 2.2.2.6 应纳税额

非居民企业来源于格鲁吉亚的积极所得对应的应纳税额的计算请参考居民企业。

非居民企业取得的来源于格鲁吉亚的消极所得对应的应纳税额请参考 2.2.2.7 预提所得税小节。

### 2.2.2.7 预提所得税

非居民企业取得与常设机构无关的来源于格鲁吉亚的消极所得，需要全额按照相应税率缴纳预提所得税，预提所得税税率如下：

表 3 格鲁吉亚预提所得税税率

收入类型	预提所得税税率 (%)
股息	5
利息	5

特许权使用费	5
参与油气资源勘探、开采的非居民分包商取得的收入	4
国际运输服务费和国际通信服务费	10
在格鲁吉亚提供服务所取得的收入	10
其他来源于格鲁吉亚的收入	10
保险及再保险	0

在避税港或离岸管辖区设立的实体，取得来源于格鲁吉亚境内的利息收入、特许权使用费收入和其他来源于格鲁吉亚的收入，需按照 15% 税率缴纳预提税。避税港或离岸管辖区的名单，由格鲁吉亚政府确定。

通常情况下，如果格鲁吉亚与非居民企业本国政府已签署税收协定，则非居民企业可享受预提所得税的优惠税率。但须注意，税收协定下的税收优惠并不是自动适用的，可能需要由纳税人提交申请并经过一系列的行政管理程序。

截至 2018 年 6 月，格鲁吉亚已经和下表中的国家签订了双重税收协定，具体预提所得税优惠税率如下表所示：

表4 与格鲁吉亚签订双边税收协定的预提所得税优惠税率表

利润接收国(地区)	股息 (%)	利息 (%)	特许权使用费 (%)
无税收协定	5	5	5
有税收协定:			
亚美尼亚	5/10	10	5
奥地利	0/5/10	0	0
阿塞拜疆	10	10	10
巴林	0	0	0
白俄罗斯	5/10	5	5
比利时	5/15	10	5/10
保加利亚	10	10	10
中国	0/5/10	10	5
克罗地亚	5	5	5
塞浦路斯	0	0	0
捷克共和国	5/10	8	0/5/10

利润接收国(地区)	股息 (%)	利息 (%)	特许权使用费 (%)
丹麦	0/5/10	0	0
埃及	10	10	10
爱沙尼亚	0	0	0
芬兰	0/5/10	0	0
法国	0/5/10	0	0
德国	0/5/10	0	0
希腊	8	8	5
匈牙利	0/5	0	0
冰岛	5/10	5	5
印度	10	10	10
伊朗	5/10	10	5
爱尔兰	0/5/10	0	0
以色列	5	0/5	0
意大利	5/10	0	0
哈萨克斯坦	15	10	10
韩国	5/10	10	10
科威特	0/5	0	10
拉脱维亚	5/10	5	5
列支敦士登	0	0	0
立陶宛	5/15	10	10
卢森堡	0/5/10	0	0
马耳他	0	0	0
荷兰	0/5/15	0	0
挪威	5/10	0	0
波兰	10	10	10
葡萄牙	5/10	10	5
卡塔尔	0	0	0
罗马尼亚	8	10	5
圣马力诺	0	0	0
塞尔维亚	5/10	10	10
新加坡	0	0	0
斯洛伐克共和国	0	5	5
斯洛文尼亚	5	5	5
西班牙	0/10	0	0
瑞典	0/10	0	0
瑞士	10	0	0

利润接收国(地区)	股息 (%)	利息 (%)	特许权使用费 (%)
土耳其	10	10	10
土库曼斯坦	10	10	10
乌克兰	5/10	10	10
阿拉伯联合酋长国	0	0	0
英国	0/15	0	0
乌兹别克斯坦	5/15	10	10

注：当国内税法规定的预提所得税税率优于双边税收协定提供的税率时，应当适用国内法规定的税率。

## 2.3 个人所得税 (Personal Income Tax, PIT)

### 2.3.1 居民纳税人

#### 2.3.1.1 判定标准

居民纳税人是指，在任意连续 12 个月内，在格鲁吉亚境内停留的天数超过 183 天的个人，其中包括在境外就医、度假、因公出差或者学习深造的时间。在境外为格鲁吉亚从事公务服务的个人也被认定为格鲁吉亚的居民纳税人。

此外，根据格鲁吉亚证券市场法 (Law on Securities Market) 的规定，高净值人士是指在格鲁吉亚拥有的资产超过 3,000,000 拉里，或近三年从格鲁吉亚境内取得的所得高于每年 200,000 拉里的个人，根据财政部部的规定也可被认定为格鲁吉亚居民纳税人。

#### 2.3.1.2 征收范围

格鲁吉亚居民纳税人就全球所得纳税；非居民纳税人仅就来源于格鲁吉亚的所得纳税。

但是，格鲁吉亚居民纳税人的境外收入（非来源于格鲁吉亚的收入）免征个人所得税。

税法列举了以下类型的应税收入：

- (1) 股息红利和利息收入；
- (2) 养老金和保险收入；

- (3) 特许权使用费；
- (4) 租金收入；
- (5) 财产转让收入；
- (6) 工资薪金所得和独立劳务报酬，包括经营收入。

需要注意的是通过遗产和赠与取得的所得也需缴纳个人所得税。

通常，如果支付方符合扣缴义务人（居民法人实体、个体工商户及非居民的常设机构）的规定，那么支付方需在付款时代扣代缴个人所得税。

如果个人取得经营收入，则需自行计算应纳税额并进行纳税申报。在特定情况下如果取得没有扣缴税款的收入，例如取得非现金形式的所得或支付方不具备扣缴义务人资格，也需自行计算应纳税额并进行纳税申报。

纳税人取得的所得如果未预缴税款，在纳税期期末，应就全部收入（包括应税收入和免税收入）进行纳税申报。

#### （1）雇佣收入

①工资薪金：因任职、受雇取得的工资薪金及其他所得按标准税率缴纳个人所得税。个人所得税税款由雇主扣缴。

②非现金福利：通常来说，非现金福利与雇佣收入一样，依照税法规定的计税基础计算缴纳所得税。非现金福利的货物和服务的价值按相似货物和服务的市场公允价值计算，另加相应的增值税和消费税作为计税基础。应税项目包括但不限于下列福利项目：

- 以低于市场价格/免费出售给员工的货物或服务；
- 由雇主支付的寿险、健康险、养老基金及其他类似的员工福利；
- 以报销方式向员工家属提供的福利；
- 因私使用公司的公务车辆；
- 超过限额的每日津贴和住宿费用；
- 为员工提供更多住宿安排；
- 雇主提供利率低于财政部规定利率贷款的利息差额；
- 雇主豁免的债务；

- 对员工及其子女的教育补贴（不包括直接与雇主经济活动相关的培训项目）。

③养老金收入：国家养老金收入无需缴纳个人所得税。从私人养老金计划中取得的不超过所支付部分养老金收入，无需缴纳个人所得税；超过部分按正常雇佣收入缴纳税款，税款通常在支付养老金时扣缴。

④董事薪酬：格鲁吉亚对居民个人取得的董事薪酬没有特殊规定。董事薪酬视同普通雇佣收入进行征税。

## （2）营业收入

纳税人从事经营活动取得的收入需缴纳个人所得税。应税收入为从事经营活动取得的收入及相关支出的差额。纳税人就营业收入自行评估纳税。取得收入时的预缴税款，可在最终应纳税额中扣除。

## （3）投资收益

个人取得来源于格鲁吉亚居民企业的股息红利及利息收入需要代扣代缴个人所得税。计税依据为取得股息红利及利息的总额，不得扣除任何项目。

## （4）资本收益

纳税人从事经营活动取得的资本收益应计入营业收入。资本收益计入收入总额，在扣除相应项目后，按照个人所得税的标准税率计算缴纳个人所得税。然而，个人销售带土地的公寓或住宅（与经营活动无关），且个人持有该资产超过2年，其取得的资本收益免征个人所得税。

### 2.3.1.3 税率

个人所得税的标准税率为20%。

自2015年1月1日起，以下项目适用于5%的低税率：

- （1）向个人或法人实体出租居住用房取得的租赁收入；
- （2）销售车辆或者住宅物业（包括附属的土地）取得的资本收益。

注意上述优惠税率只适用于符合财政部相关规定的房产所有人。



纳税人取得雇佣收入、营业收入及资本收益按标准税率实行源泉扣缴，通常由扣缴义务人（即居民法人实体、个体工商户、非居民的常设机构）代扣代缴。

股息红利、利息按照 5% 的税率进行源泉扣缴。2017 年 1 月 1 日前，农业合作社向其成员分配的股息红利不需要预扣税款。

未雇佣员工的且独立从事国家规定的特定经济活动个体工商户，可免征个人所得税。

此外，自 2011 年 1 月 1 日起，小微商户执行新的税收制度。登记注册的微型商户，年营业额低于 30,000 拉里，存货价值低于 45,000 拉里，且无雇员，无需缴纳个人所得税。某些经营活动不满足微型商户的条件，包括需要营业牌照或许可证的、医学、建筑、特定的法律和审计活动、赌博活动。

登记注册的小型商户，如果年营业额低于 100,000 拉里且存货价值低于 150,000 拉里，只需要缴纳 5% 的营业额税（即无需缴纳其他税款）。如果开具发票的金额超过其营业额的 60%，上述商户的营业额税的税率可降低至 3%。法规要求小型商户保留账簿并记录采购、销售及现金流情况。如果工资薪金支出低于其销售收入的 25%，小型商户无需履行代扣代缴工资薪金所得税的义务。

如果小微商户不符合以上营业额及存货规定，则应按一般规定缴纳个人所得税。

自 2016 年 1 月 1 日起，拥有“山区企业”（enterprise of a mountainous settlement）特殊地位的个体工商户免征个人所得税。该免税政策有效期为 10 年，包括获得批准的当年。

#### 2.3.1.4 税收优惠

主要免税收入包括以下类型：

- （1）居民纳税人取得来源于格鲁吉亚境外的收入（属地原则）；
- （2）国家养老金和累积可返还的私人养老金计划中取得的不超过已缴纳金额的养老金收入；

- (3) 收到的赡养费；
- (4) 农业合作社向成员支付的股息红利。

### 2.3.1.5 税前扣除

一般情况下，个人所得税无扣除项目。

### 2.3.1.6 应纳税额

应纳税额 = 应税收入 × 适用税率

### 2.3.1.7 其他

个体工商户在纳税年度内产生的亏损可向以后年度结转 5 年弥补，不得向前结转弥补。

## 2.3.2 非居民纳税人

### 2.3.2.1 判定标准

在任意连续 12 个月内，在格鲁吉亚境内停留的天数超过 183 天的个人是格鲁吉亚的居民纳税人；停留天数未达到 183 天的个人则为格鲁吉亚的非居民纳税人。

### 2.3.2.2 征收范围

非居民个人就其取得的来源于格鲁吉亚境内所得负有纳税义务。以下列举了部分属于来源于格鲁吉亚境内的收入：

- (1) 工作报酬或服务费收入（包括董事费）；
- (2) 股息红利，利息和特许权使用费收入；
- (3) 出租在格鲁吉亚境内财产取得的租金收入；
- (4) 取得与位于格鲁吉亚境内的不动产相关的收入。

### 2.3.2.3 税率

非居民个人取得的工资薪金按居民纳税人所得税标准税率征税，其在取得时由扣缴义务人扣缴税款。

非居民个人取得来源于格鲁吉亚的其他类型的收入（不包括按照 5%预提的股息红利，利息和特许权使用费）适用 10%的预提税税率。

来自避税港或离岸管辖区的非居民，取得来源于格鲁吉亚境内的利息、特许权使用费和其他无特殊规定的服务收入，应按照 15%的税率扣缴预提税。避税港或离岸管辖区的名单，由格鲁吉亚政府确定。

非居民个人出租位于格鲁吉亚境内的财产取得的租金收入，按 20%的税率缴纳预提税；取得住宅用房屋的租金收入可按 5%税率缴纳预提税。

#### 2.3.2.4 税前扣除

一般情况下，个人所得税无扣除项目。

#### 2.3.2.5 税收优惠

暂无。

#### 2.3.2.6 应纳税额

应纳税额 = 应税收入 × 适用税率

#### 2.3.2.7 其他

暂无。

### 2.4 增值税 (Value-added Tax, VAT)

#### 2.4.1 概述

增值税在提供货物及劳务的所有环节征收。购买货物或劳务支付的增值税进项税可抵减销售货物或劳务时的应征增值税，即增值税只对增值额征收。

#### 2.4.2 纳税义务人

增值税的纳税人包括提供增值税应税货物和服务，及进口货物的法人实体和个体工商户。

如果法人实体或个体工商户在任意连续的 12 个月内应税货物的销售额超过 100,000 拉里，或在经营范围内生产或进口应税货物，则应登记为增

值税纳税人。此外，预期将发生一次性的应税交易超过 100,000 拉里的企业，应不迟于交易完成后次日登记为增值税纳税人。仅在特殊贸易区（Special Trade Zone）内供应货物的个体工商户无需进行增值税纳税人登记。不满足以上要求的法人实体和个体工商户可自愿登记为增值税纳税人。

对于未登记为增值税纳税人的非居民企业，适用增值税反向征收机制（Reverse Charge Mechanism），即在增值税反向征收方式下，服务的接受方（“扣缴义务人”）必须从向非居民企业的应付的金额中代扣代缴增值税。

### 2.4.3 征税范围

增值税是对在格鲁吉亚境内开展经营活动过程中，提供货物或劳务及进口货物的行为征税。某些由格鲁吉亚境外实体向境内法人实体或常设机构提供的特定服务，视为在格鲁吉亚境内提供服务，应按增值税反向征收方式征税。上述规定涉及的服务包括咨询、法律、会计、工程和数据处理服务。特许权使用费、商标权费、版权费、动产租赁费和人员派遣费同样应征收增值税。

### 2.4.4 税率

增值税标准税率为 18%。

### 2.4.5 增值税纳税义务发生时间和地点

增值税纳税义务发生时间：根据格鲁吉亚税法，增值税纳税义务发生时间为货物（服务）的提供时；若存在货物运输，则为装载货物时。若货物或服务为常规性或持续性供应，则交易期间的开发票时间或支付日期将被认定为纳税义务发生时，且不得晚于报告月份的最后一个工作日。

增值税纳税义务发生地点：发生在格鲁吉亚境内的销售货物或提供劳务为增值税应税行为。若劳务提供方和接受方不在同一国，则增值税义务发生地为：劳务接收方注册地、管理机构所在地、常设机构所在地（若服务与该常设机构直接相关）。该条款适用于提供无形资产、咨询、法律、

会计、工程、广告和人员服务、电信、无线广播、电视、数据处理、电子服务和其他类似的服务。

#### 2.4.6 税收优惠

格鲁吉亚的税法规定了以下类型的收入免征增值税。具体包括金融服务、国有资产私有化过程中国有资产转让、进口用于勘探或开采石油和天然气的设备、公共运输服务、医疗服务、图书/报纸/期刊的进口和销售、初级农产品销售以及土地买卖。此外，位于自由工业区内的企业之间提供货物和劳务，免征增值税。

此外，以下情况下适用零税率：

- (1) 出口货物；
- (2) 国际航空和水路运输服务；
- (3) 格鲁吉亚境内的旅游服务；
- (4) 向热电站供应天然气。

#### 2.4.7 应纳税额

增值税的计税依据为销售应税商品或提供应税服务的增值额。应纳税额=销项税额-进项税额

销项税额 (Output Tax) = 销售额×适用税率。增值税应税销售额为纳税人销售货物或者提供应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用，包括消费税、关税和其他税费（如适用），但是不包括收取的增值税。如果纳税人既有应税收入，又有免税收入，应分别核算。同时，进口环节增值税销项税额应当以进口货物的海关完税价格进行计算。

进项税额 (Input Tax)：纳税人采购国内商品和进口商品产生的增值税进项税，均可从其增值税应纳税额中抵扣，其中取得增值税进项税对应的货物和服务必须是用于纳税人的经营活动中发生的应税交易或进口应税货物或服务，即使该货物和服务的采购不计入生产成本中。

如果增值税纳税人兼有应税销售和增值税免税销售，则其增值税可抵扣额依据应税的货物/服务销售额而定。如上述两类交易难以区分，可按当

月允许抵扣进项税的销售额占总销售额比例计算可抵扣的增值税进项税额。该抵扣比例应在当年 12 月份的纳税申报表进行调整，最终抵扣比例应根据年度总应纳税销售额与年度免税销售额确定。

如果固定资产既用于免税项目，又用于应税项目，在这种情况下，如果免税销售额占上一财年年度总销售额比例小于 20%，则该固定资产进项税可在第一个纳税申报期内全额抵扣。并在每个纳税年度年末，根据本年免税销售总额占该年度总销售额比例，对可抵扣进项税额进行调整。如果免税销售额占上一财年年度总销售额比例超过 20%，则该固定资产进项税只能在纳税年度最后一个申报期内，按照免税销售额占总销售额比例抵扣。

提醒注意的是，用于下列项目支付的增值税进项税额不得从销项税额中扣除：慈善；交际应酬活动；用于增值税免税项目的货物或劳务；取得未向税务机关申报的电子发票上注明的增值税税额。

#### 2.4.8 其他

##### (1) 增值税发票

提供增值税服务的纳税人，有义务在不晚于客户发出通知的 30 天内开出增值税发票。增值税发票为格鲁吉亚财政部为证明应税交易的正式凭证。增值税发票以电子形式出具。

##### (2) 退税

出口商品的增值税享受零税率的优惠，所以不可申请抵扣增值税进项税，但纳税人可就生产销往格鲁吉亚境外的货物对应的进项税申请退税。但是，一般情况在格鲁吉亚办理退税非常困难。

剩余的留抵税款可在以后进行抵扣或者在一个月內申请退税。

外籍人员可就在格鲁吉亚境内采购并出口至格鲁吉亚境外的货物申请退税，条件是商品出口时间距离采购时短于三个月，且每张票据金额大于 200 拉里（不含增值税）。

办理退税时，外籍人员需向税务机关提交经格鲁吉亚财政部认可的正式发票。退税程序、适用于增值税退税的货物清单以及有权开具上述正式发票的销售方由格鲁吉亚财政部确定。

## 2.5 关税 (Customs Duties)

关税是针对跨越格鲁吉亚经济边界的货物征收的（不包括出口）。根据产品的具体类型，对进口货物征收的关税税率分别为：0%，5%和12%。

特别的，针对进口汽车，按照发动机的体积乘以 0.05 征收进口关税，且在持有期间每年额外征收 5%的关税。

## 2.6 消费税 (Excise Tax)

### 2.6.1 概述

个人或法人实体在格鲁吉亚境内生产或进口消费税应税产品应缴纳消费税。

### 2.6.2 纳税义务人

消费税的纳税人包括在格鲁吉亚生产制造应税消费品的制造商以及进口商。任何在格鲁吉亚生产的出口产品，其对应的已缴纳的消费税可被退还给出口商。

### 2.6.3 征税范围

下列货物及服务应当缴纳消费税：

- (1) 含酒精的饮料（包括度数高于 1.15 度的啤酒，但不包括瓶装容量为 50 克及以下或 10 升及以上）；
- (2) 压缩天然气，但不包括外管道天然气；
- (3) 馏分油；
- (4) 从原油中提炼的商品；
- (5) 烟草制品；
- (6) 汽车；
- (7) 手机电信服务及手机、固定网络国际通话终端服务；

### 2.6.4 税率

消费税税率一般为每单位 0.15 拉里至 400 拉里不等。

除对商品征收消费税外，手机电信服务及手机、固定网络国际通话终端也属于消费税应税服务。其中，手机电信服务适用的消费税税率为 3%；手机国际通话终端服务每分钟征收 0.15 拉里的消费税，固定网络国际通话终端服务每分钟征收 0.08 拉里的消费税。

### 2.6.5 税收优惠

暂无。

### 2.6.6 应纳税额

消费税一般是根据货物的量（如：体积、重量），或基于汽车发动机容量和使用年限，乘以税率来计算。

### 2.6.7 其他

根据格鲁吉亚税法规定，无消费税税票（Excise Stamp）的货物禁止在格鲁吉亚境内自由流通。税务机关可按照规定的程序收缴未附消费税税票的进口货物。从收缴那一刻起，该货物将作为国家所有。

如因丢失，损毁及不可抗力原因，造成进口或销售的货物未附消费税税票，该批进口货物被视为已经进口销售，同样应按照格鲁吉亚法律征收消费税。如果在收到消费税税票后六个月未能够进口货物，进口商应返还已收到的税票。在上述期限内未能退回消费税税票，则视为已经将应税货物在格鲁吉亚境内进口或销售，并应按照税法要求缴纳消费税。在以后期间内，当进口的应交消费税货物附有不可退消费税税票，应纳税额必须按照实际进口货物数量的比例与适用税率的乘积来计算。

## 2.7 财产税（Property Tax）

### 2.7.1 概述

#### （1）企业财产税

居民企业及非居民企业拥有位于格鲁吉亚境内的下列财产，应缴纳财产税：

- ①资产负债表上列明的固定资产和投资性财产；



- ②未安装的设备；
- ③建筑物及在建工程；
- ④居民企业通过融资租赁协议出租的财产。

此外，格鲁吉亚境内土地的所有者及格鲁吉亚国有土地的使用者需缴纳财产税。

## （2）个人财产税

居民和非居民个人拥有位于格鲁吉亚境内的下列财产，应缴纳财产税：

- ①不动产；
- ②建筑物及在建工程；
- ③游艇和飞机；
- ④从事经营活动的个人，其资产负债表所列的固定资产，包括未安装的设备 and 出租的资产；
- ⑤通过融资租赁协议从非居民方租入的资产（自 2010 年 1 月 1 日起生效）；
- ⑥居民个人通过融资租赁方式租出的资产（自 2010 年 1 月 1 日起生效）。

## 2.7.2 税收优惠

### （1）企业财产税

企业拥有的下列财产无需缴纳财产税：

- ①用于勘探或开采油、气资源的资产；
- ②机构（如慈善机构和非政府组织）的财产或其通过租赁取得的财产，不包括土地和用于经营活动的财产；
- ③用于提供医疗服务的财产；
- ④位于自由工业区的财产；
- ⑤公路；
- ⑥通信和电子传输线路；
- ⑦2017 年 1 月 1 日前，农业合作社的财产（不包括土地）及其通过租赁取得的用于农业的动产；

⑧自2016年1月1日起,拥有“山区企业(enterprise of a mountainous settlement)”特殊性质的企业,其位于山落地区的财产税应税标的免征财产税。此项免税政策有效期为10年,包含获得许可的当年。

## (2) 个人财产税

自2016年1月1日起,拥有“山区企业”(enterprise of a mountainous settlement)特殊地位的个体工商户,其位于山区的财产免征财产税。该免税政策有效期为10年,包括获得批准的当年。

### 2.7.3 应纳税额

#### (1) 企业财产税

财产税的税率是由地方政府确定,且税率不得超过1%。计税基础为财产剩余价值的年平均值。

不动产的剩余价值平均值,按照下列系数扩大:

- ①2000年前购买的资产,3倍;
- ②2000年至2004年间购买的资产,2倍;
- ③2004年当年购买的资产,1.5倍;
- ④无法确认资产购买日期的,3倍。

但上述通过扩大系数确认计税基础的办法不适用于国有企业或用评估办法确认不动产账面价值且财务报表是由政府认可的审计公司所审计的公司。

租赁公司出租的资产在整个出租期间内,按照0.6%年税率计算缴纳财产税;计税基数为资产首次出租时的账面价值。

#### (2) 个人财产税

家庭年度应税总收入低于40,000拉里的免征财产税;如果家庭年度总收入在40,000至100,000拉里之间,财产税税率从0.05%至0.2%之间不等;如果总收入超过100,000拉里,财产税税率从0.8%至1%之间不等。

用于商业用途的个人财产,不论其家庭年收入情况,一律按1%征收财产税。

## 2.8 土地税 (Land Tax)

拥有国有土地所有权或使用权的自然人及法人实体为土地税的纳税人，其中土地类型包括：农业用地和非农业用地。土地税是基于土地的质量及地理位置，而非纳税人从中获得的经济利益。

土地税通过土地面积、地方系数及税率的乘积计算。

农用土地的土地使用税税率为每公顷 5 拉里至 100 拉里不等，还将根据地方系数进行调整，地方系数由土地所在的地理位置和区域决定且最高不超过 150%。

非农用土地最高年税率为每平方米 0.24 拉里，且将根据不超过 150% 的地方系数进行调整。

## 2.9 其他税费 (Other Taxes)

格鲁吉亚的其他税费主要为自然资源使用税和博彩税。

个人和法人（包括外国公司的分支机构）从事任何需凭许可证使用除土地外的国有自然资源的活动时以及从事林木业开发时需缴纳自然资源使用税（费）。自然资源使用税应以纳税人开采的自然资源（如矿产和木材）数量为税基，税率需根据资源的开采数量确定。从事特定类型的活动时，自然资源使用税（费）可减按 30% 的税率征收。

对于经格鲁吉亚法律许可或取得执照的从经营彩票、赌场以及其他赌博业务的个人和法人，需缴纳博彩税。

## 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

格鲁吉亚的税收管理机构为财政部，格鲁吉亚税收及海关政策部（Tax and Customs Policy Department）以及税收服务部（Revenue Service Department）隶属于财政部。格鲁吉亚税收管理机构的组织架构，请见如下示意图：

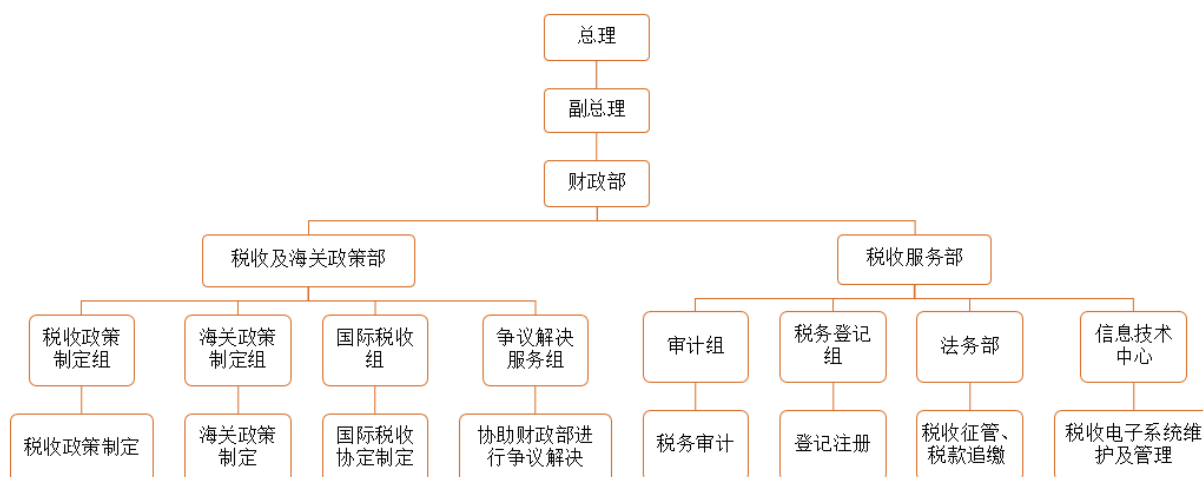


图2 格鲁吉亚税收管理机构的组织架构图

#### 3.1.2 税务管理机构职责

（1）格鲁吉亚税收及海关政策部主要负责以下工作：

①促进形成外国和私人投资的友好环境，创造稳定、可持续及有吸引力的税收环境。加强并简化税收立法制度。在间接税领域，协调格鲁吉亚税法，以期尽可能近似于国际税收惯例与欧盟指令；

②制定海关政策的主导方向，细化相关建议以保证现有法规与欧盟立法、世界贸易组织（WTO）要求之间的协调；

③起草避免双重征税和防止税基侵蚀的协议，根据国家法律进行谈判协商；起草及总结其他国际协议在税收领域的应用，及其他国家法律规定的相关活动；

④与国际组织在海关和税收领域深入合作；

⑤不断探索和正确选择税收和关税杠杆以刺激经济；税务法规变更的测试和建模；对税收改革的直接和间接结果进行经济分析；

(2) 格鲁吉亚税收服务部是法务及税务部门，负责的工作包括：

①企业注销、重组及税务审计；

②处理和分析境外当局提供的税务信息和进出口业务，管制监督货物进出口登记，包括确定 HS 编码、货物来源地，签发原产地证书等；

③监督并分析自动化风险管理系统等。

## 3.2 居民纳税人税收征收管理

### 3.2.1 税务登记

企业向格鲁吉亚公共注册服务机构提出企业设立注册申请，在税务稽查局企业登记处审核无误后可完成公司注册，并将注册时递交的文件进行存档。

注册完毕后，企业应当从辖区税务局免费领取税务登记证，时间约需要 3 天。

### 3.2.2 账簿凭证管理制度

纳税人必须就财务和税务处理采用统一的会计核算方法（即财务和税务处理均采用收付实现制或权责发生制），且在纳税年度内保持不变。纳税人应当记录所有与其经营活动相关的交易，包括交易内容、交易标的、交易金额和参与各方，并注意相关资料存档。

会计账簿及原始凭证必须在财年结束后至少保存 4 年。

### 3.2.3 纳税申报

#### 3.2.3.1 企业所得税

在旧的企业所得税税制下，纳税人应按季度预缴企业所得税，预缴税款相当于企业上一年度申报缴纳的企业所得税税款的 25%。预缴税款的纳税截止期限分别为 5 月 15 日、7 月 15 日、9 月 15 日和 12 月 15 日。此外，企业应当于纳税年度终了后次年的 4 月 1 日前递交年度企业所得税纳税申报表，并完成税款缴纳。当年预缴的税款可抵减年度汇总计算的应纳税额。纳税人可申请退还超额缴纳的税款或用于抵减纳税人的其他应纳税款。税款一般会在纳税人提交申请后一个月内退还。

新的企业所得税税制已从年度申报转变为月度申报。企业应当在发生应税交易次月的 15 日前递交企业所得税纳税申报表，并完成税款缴纳。因此，旧的企业所得税制度下的季度预缴税款已不再适用。

### 3.2.3.2 个人所得税

个人所得税应按照公历年度缴纳。

在大多数情况下，个人所得税在取得收入时由支付方代扣代缴。扣缴的税款为最终应纳税额，因此纳税人无需进行纳税申报。但在下列情形中，应纳税额应自行计算申报：

- (1) 取得收入时未扣缴税款，包括无需扣缴或不具备扣缴义务人的情况；
- (2) 个体工商户所得；
- (3) 境外所得（即使为免税所得也应申报）；
- (4) 取得位于自由工业区内的运营实体支付的所得。

纳税人应在纳税年度终了后次年的 3 月 31 日前提交纳税申报表，并完成税款缴纳。

个体工商户应按照上一年度缴纳的所得税款的 25%预缴税款，预缴税款的截止期为 5 月 15 日、7 月 15 日、9 月 15 日和 12 月 15 日。预缴税款可在最终应纳税额中扣减。超额部分可用于抵减其他税款或申请退还，退还税款自纳税人填写退税申请一个月内退还。免征个人所得税的个体工商户无需进行纳税申报。

### 3.2.3.3 财产税

纳税人应于纳税年度终了后次年的 4 月 1 日前提提交年度财产税申报表并缴纳税款。

#### 3.2.3.4 土地税

自然人纳税人应于纳税年度当年 11 月 1 日前、法人实体应于纳税年度当年 4 月 1 日前提提交纳税申报表。

#### 3.2.4 税务检查

在格鲁吉亚，税务审计分为室内税务审计（也称“案头审计”）和现场税务审计两种方式。

税务审计是由格鲁吉亚税收服务部（Revenue Service Department of Georgia, RSD）执行的。该部门应当在税务审计工作开展前至少 10 个工作日内向纳税人发出通知，并不晚于纳税人收到通知后 30 天内正式进行。通常情况下，税务审计可能会持续三个月，并可能基于相关负责人的批复额外延长两个月。

税务审计的结果应以税收法令（Tax Act）的形式呈现给纳税人。

#### 3.2.5 税务代理

一些跨国咨询公司和会计师事务所都可以在格鲁吉亚开展税务代理的工作，如普华永道（PwC）、安永（EY）、鹏歌富达（PKF）等。

此外，自 2010 年 8 月 1 日起，纳税人可以申请税务机关的工作人员作为纳税人的税务代理人。纳税人应与税务机关签署协议，约定代理范围，但是代理范围不应包括纳税人的税款计算。

#### 3.2.6 法律责任

如果纳税人未在申报截止日期前完成纳税申报，将被处以当期尚未申报的应纳税款 5%的罚款。罚款总额不应低于 50 拉里，且不高于实际纳税义务的 30%。

纳税人少缴税款，或超额申报税收抵免将被处以少缴税款 10%的罚款。任何其他情形都将处少缴税款 50%的罚款。

若纳税人在违法行为或税务检查作出裁定前，自愿调整并缴纳相关税款，不予处罚。

上述情形下都将自滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款 0.05%的滞纳金。

### 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

根据格鲁吉亚的税收法规，非居民实体如果在格构成常设机构，则需就其来源于该常设机构的收入缴纳企业所得税。

预提所得税适用于非居民企业取得的来源于格鲁吉亚的所得，无论该所得的接收方在格鲁吉亚境内还是境外。

格鲁吉亚非居民取得与常设机构无关的消极所得，需要缴纳预提所得税。非居民通过生产经营活动和提供劳务在格鲁吉亚取得的与常设机构无关的收入，也需要缴纳预提所得税。

#### 3.3.2 非居民企业税收管理

适用双边税收协定可享受预提所得税优惠税率，在积极所得方面，也提供了所得税减免。但须注意，协定并不是自动适用的，纳税人需要遵守税法规定的相关行政程序才能获得减免待遇。

关于预提所得税征收范围和协定税率的详细内容请参 2.2.2 企业所得税-非居民企业小节。



## 第四章 特别纳税调整政策

2011年，格鲁吉亚修订税法并引入部分转让定价条款，对跨国交易进行调整。但该转让定价条款仅提供了一般的适用原则，确立以独立交易原则作为标准来评估关联方交易的一般规则。

2013年12月18日，格鲁吉亚财政部出台了评估跨国关联交易的指引，第一次为转让定价评估政策提供了详细的方法论。该指引以《OECD 转让定价指南》为蓝本，体现了其中的主要原则。根据格新转让定价规则，格鲁吉亚纳税人需要为2013年及以后年度的跨国关联交易准备转让定价同期资料。

### 4.1 关联交易

#### 4.1.1 关联关系判定标准

关联方定义为居民或非居民个人或法律实体，其关联关系可能会对他们之间的经济活动产生影响。税法规定的关联关系如下：

- (1) 同一企业各股东总份额比例超过20%时，各股东间互为关联方；
- (2) 一方直接或间接拥有交易另一方至少20%的股份；
- (3) 一方对另一方有控制权或重大影响；
- (4) 双方为同一第三方子公司，或受同一第三方直接或间接控制；
- (5) 双方直接或间接，联合控制同一第三方；
- (6) 亲属关系；
- (7) 一方为交易另一方的下属。

在转让定价规则中，自然人符合以下条件被认定为具有关联关系：

- (8) 一方直接或间接参与另一方的管理、控制或资本，包括：
  - ①该方直接或间接持有另一方超过50%的股权；
  - ②该方控制另一方的经营决策。
- (9) 某第三方同时直接或间接参与交易双方的管理、控制或资本。

#### 4.1.2 关联交易基本类型

格鲁吉亚关联交易类型，包括但不限于：

- (1) 集团公司内部贷款；
- (2) 服务交易；
- (3) 涉及到无形资产的交易；
- (4) 进出口贸易等。

#### 4.1.3 关联申报管理

该国目前没有专门的关联方披露或关联交易申报表。然而，纳税人的任何转让定价相关调整都应当反映在企业所得税月度申报表中。

### 4.2 同期资料

#### 4.2.1 分类及准备主体

格鲁吉亚转让定价规则要求企业在税务机关正式要求后 30 天内，向税务机关递交转让定价同期资料，以证明其关联交易符合独立交易原则。

#### 4.2.2 具体要求及内容

格鲁吉亚转让定价同期资料应包括：公司商业活动概述；公司组织架构说明；关联交易的信息；最适合的转让定价方法概述；可比分析；适用的可比调整分析；经济分析及预测；其他有关信息。

同期资料可以用格鲁吉亚语或英语准备并提交，但税务机关有权要求用英语提交的企业额外准备一份格鲁吉亚语的翻译文本。

此外，格鲁吉亚尚未引入 BEPS 第 13 项行动计划《转让定价文档和国别报告》（Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting），因此并未采用转让定价文档的三层标准结构（即主体文档、本地文档和和国别报告）。

#### 4.2.3 其他要求

暂无。

## 4.3 转让定价调查

### 4.3.1 原则

格鲁吉亚转让定价规则的基本原则是独立交易原则（Arm's Length Principle），这也是大多数国家在制定转让定价相关规则时通常采用的原则。

### 4.3.2 转让定价主要方法

格鲁吉亚转让定价法规引入了以下五种 OECD 的转让定价方法来评价关联交易是否符合独立交易原则。一般而言，优先采用可比非受控价格法（Comparable Uncontrolled Price Method, CUP）。如果该方法不适用，可采用成本加成法（Cost Plus Method）、再销售价格法（Resale Price Method）、交易净利润法（Net Profit Margin Method, NPM）或利润分割方法（Profit Split Method）。转让定价法规中详细规定了这些方法的定义、适用范围、应向税务机关提供的信息及其他程序等。

税务机关将根据上述方法各自的优缺点，根据企业的交易性质、可比性因素及信息的可获得性确定选用合适的方法评价交易方法是否符合独立交易原则。

### 4.3.3 转让定价调查

根据格鲁吉亚财政部指令，如果税务机关可以证明企业与其关联方的交易价格与市场价格不一致，则税务机关有权调整并重新计算企业税负。根据转让定价法规，财政部建立的转让定价调查的主要程序如下：

- （1）确定一项独立交易行为的可比性；
- （2）交易调整程序（Transaction Adjustment Procedure）；
- （3）由交易各方向税务机关提供相关交易信息；
- （4）证明文档要求列表；
- （5）寻求市场价格的信息来源；
- （6）确定可接受的价格范围区间。

以下交易或产业很可能产生转让定价风险：集团公司内部贷款、服务交易、涉及到无形资产的交易或进出口贸易。尽管格鲁吉亚转让定价法规并未对管理费进行明确规定，但如果涉及管理费的交易属于关联交易、免费交易或者实物交易的，税务机关将严格审查该交易是否存在转让定价风险。

格鲁吉亚的税务机关通常每年进行一次转定价调查；有可靠信息表明税基侵蚀行为存在的情况时，税务机关可实施更频繁的转让定价调查。

## 4.4 预约定价安排

### 4.4.1 适用范围

针对金额超过 5,000 万拉里的关联交易安排，纳税人有权向税务机关申请预约定价安排。税务机关应按预约定价安排结果对纳税人在约定期间内的约定交易进行税务处理。

格鲁吉亚将在今后推出基于双边或多边会谈的预约定价安排制度。

此外，格鲁吉亚海关与税务已合并为一个主体并由财政部统一监管。两者共用统一数据库使得税务机关能够更容易地获取与进出口相关的数据和信息。这也会对企业的转让定价风险管理产生影响。

### 4.4.2 程序

暂无。

## 4.5 受控外国企业

### 4.5.1 判定标准

该国没有与受控外国企业相关的法规政策。

### 4.5.2 税务调整

该国没有与受控外国企业相关的法规政策。

## 4.6 成本分摊协议管理

#### 4.6.1 主要内容

该国没有与成本分摊协议管理相关的法规政策。

#### 4.6.2 税务调整

该国没有与成本分摊协议管理相关的法规政策。

### 4.7 资本弱化

#### 4.7.1 判定标准

该国资本弱化相关规定已自 2017 年 1 月 1 日起被废止。

#### 4.7.2 税务调整

该国目前没有与资本弱化相关的限制和法规政策。

### 4.8 法律责任

以下由税务立法确定的一般处罚适用于不符合独立交易原则而导致的少缴税款、未及时提交转让定价相关文档等情形：

(1) 少缴税款（如：增值税、企业所得税），处少缴税款 50%的罚款；并从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款 0.05%的滞纳金；

(2) 未能提交税务机关要求的转让定价文档一般会处 400 拉里的罚款。

## 第五章 中格税收协定及相互协商程序

### 5.1 中格税收协定

截至 2018 年 6 月 5 日，格鲁吉亚已与 53 个国家和地区签订了避免双重征税协定（Agreements on Avoidance of Double Taxation）。

#### 5.1.1 中格税收协定

中华人民共和国和格鲁吉亚于 2005 年 6 月 22 日签订了《中华人民共和国政府和格鲁吉亚政府关于对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定》<sup>[10]</sup>（以下简称“协定”或“中格协定”），该协定已于 2005 年 11 月 10 日生效。

#### 5.1.2 适用范围

税收协定的适用范围，一般从两个维度加以定义：一是主体范围，二是税种范围。

##### （1）主体范围

中格税收协定适用的主体为中国居民和格鲁吉亚居民或者同时为双方居民的人。根据该协定，中国或格鲁吉亚居民一语指按照中国或格鲁吉亚法律，由于住所、居所、管理机构所在地、总机构所在地，或者其它类似的标准，在该缔约国负有纳税义务的人。

此外，同时为中格双方居民的个人，其身份应按以下规则确定：

①应认为是其有永久性住所所在国的居民；如果在两国同时有永久性住所，应认为是与其个人和经济关系更密切（重要利益中心）所在国的居民；

②如果其重要利益中心所在国无法确定，或者在任何一国都没有永久性住所，应认为是其有习惯性居处所在国的居民；

<sup>[10]</sup> 国家税务总局《中华人民共和国政府和格鲁吉亚政府关于对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定》：<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1153770/content.html>

③如果其在两国都有，或者都没有习惯性居处，应认为是其国民所属国的居民；

④如果其同时是两国的国民，或者不是任何一国的国民，中格双方主管当局应通过协商解决。

## （2）税种范围

①中格税收协定适用于由中格任何一方、其行政区或地方当局对所得和财产征收的所有税收，不论其征收方式如何；

②对全部所得和财产或某项所得和财产征收的税收，包括对来自转让动产或不动产的收益征收的税收以及对资本增值征收的税收，应视为对所得和财产征收的税收；

③中格协定特别适用的现行税种是：

在中国：

- a. 个人所得税；
- b. 外商投资企业和外国企业所得税。

在格鲁吉亚：

- a. 企业利润税；
- b. 企业财产税；
- c. 个人所得税；
- d. 个人财产税。

④中格协定也适用于该协定签订之日后征收的属于增加或者代替现行税种的相同或者实质相似的税收。

## （3）领土范围

中格税收协定中，“格鲁吉亚”一语是指，国际社会认可的，格鲁吉亚可以行使主权的，其国家边境内的区域，包括地域、内陆水域和海域及其领空，以及根据国际法，格鲁吉亚可以行使其主权的与其海域毗邻的专属经济区和大陆架。“中国”一语是指中华人民共和国；用于地理概念时，是指实施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，中华人民共和国拥有勘探和开发海底和底土资源以及海底以上水域资源的主权权利的领海以外的区域。

### 5.1.3 常设机构的认定

(1) 在中格协定中，常设机构是指企业进行全部或部分营业的固定营业场所；

(2) “常设机构”一语特别包括：

- 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；

(3) “常设机构”一语还包括：

建筑工地或建筑或安装工程构成常设机构，但仅以六个月以上的为限；

(4) 虽有上述规定，“常设机构”一语应认为不包括：

- 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，如果由于这种结合使该固定营业场所的全部活动属于准备性质或辅助性质；

(5) 除上述规定外，当一个人（除适用第六款规定的独立代理人以外）在一国代表另一国的企业进行活动，有权并经常行使这种权力以该企业的名义签订合同，这个人为该企业进行的任何活动，应认为该企业在该国设



有常设机构。除非这个人通过固定营业场所进行的活动限于第四款的规定，按照该款规定，不应认为该固定营业场所是常设机构；

(6) 一国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代理人在另一国进行营业，不应认为在另一国设有常设机构；

(7) 一国居民公司，控制或被控制于另一国居民公司或者在另一国进行营业的公司（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

中格协定对不动产所得、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、政府服务、教师和研究人员、学生、其他所得等方面的所得做出如下规定：

##### 5.1.4.1 不动产所得

定义：“不动产”一语应当具有财产所在地国家的法律所规定的含义。该用语在任何情况下应包括附属于不动产的财产，农业和林业所使用的牲畜和设备，有关地产的一般法律规定所适用的权利，不动产的用益权以及由于开采或有权开采矿藏、水源和其他自然资源取得的不固定或固定收入的权利。船舶和飞机不应视为不动产。

征税权：一国居民从位于另一国的不动产取得的所得（包括农业或林业所得），可以在另一国征税。

适用范围：征税权的规定应适用于从直接使用、出租或者任何其他形式使用不动产取得的所得。以上规定也适用于企业的不动产所得和用于进行独立个人劳务的不动产所得。

##### 5.1.4.2 营业利润

征税权：一国企业的利润应仅在一国征税，但该企业通过设在另一国的常设机构在另一国进行营业的除外。如果该企业通过设在另一国的常设

机构在该另一国进行营业，其利润可以在另一国征税，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，包括行政和一般管理费用，不论其发生于该常设机构所在国或者其他任何地方。

除适用于上一款的规定以外，一国企业通过设在另一国的常设机构在另一国进行营业，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两国各方应归属于该常设机构。

如果一国习惯于以企业总利润按一定比例分配给所属各单位的方法来确定常设机构的利润，则上一款规定并不妨碍该国按这种习惯分配方法确定其应纳税的利润。但是，采用的分配方法所得到的结果，应与本条所规定的原则一致。

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。

在上述各款中，除有适当的和充分的理由需要变动外，每年应采用相同的方法确定属于常设机构的利润。

利润中如果包括该协定其它各条单独规定的所得项目时，本条规定不应影响其它各条的规定。

#### 5.1.4.3 海运和空运

征税权：一国企业以船舶或飞机经营国际运输业务所取得的利润，应仅在该国征税。

以上规定也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。

#### 5.1.4.4 联属企业

(1) 当：

① 一国企业直接或者间接参与另一国企业的管理、控制或资本，或者

②同一人直接或者间接参与一国企业和另一国企业的管理、控制和资本。

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。

(2) 一国将另一国已征税的企业利润，而这部分利润本应由该国企业取得的，包括在该国企业的利润内，并且加以征税时，如果这两个企业之间的关系是独立企业之间的关系，另一国应对这部分利润所征收的税额加以调整，在确定上述调整时，应对本协定其他规定予以注意，如有必要，中格主管当局应相互协商。

#### 5.1.4.5 股息

定义：“股息”一语是指从股份或者非债权关系分享利润的权利取得的所得，以及按照分配利润的公司是其居民的缔约国法律，视同股份所得同样征税的其它公司权利取得的所得。

征税权和协定税率：一国居民公司支付给另一国居民的股息，可以在另一国征税。然而，这些股息也可以在支付股息的公司是其居民的国家，按照该国家法律征税。但是，如果收款人是股息受益所有人，则所征税款不应超过：

①如果该受益所有人是直接或间接拥有支付股息公司至少百分之五十股份，或在该公司投资超过 200 万欧元，为股息总额的百分之零；

②如果该受益所有人直接或间接拥有支付股息公司至少百分之十股份，或在该公司投资超过 10 万欧元，为股息总额的百分之五；

③在其他情况下，为股息总额的百分之十。

中格双方主管当局应协商确定实施该限制税率的方式。并且该规定不应影响对该公司支付股息前的利润所征收的公司利润税。

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，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，应视具体情况适用营业利润或独立个人劳务规定。

缔约国一方居民公司从缔约国另一方取得利润或所得，该缔约国另一方不得对该公司支付的股息征收任何税收。但支付给该缔约国另一方居民的股息或者据以支付股息的股份与设在缔约国另一方的常设机构或固定基地有实际联系的除外。对于该公司的未分配的利润，即使支付的股息或未分配的利润全部或部分发生于该缔约国另一方的利润或所得，该缔约国另一方也不得征收任何税收。

#### 5.1.4.6 利息

定义：“利息”一语是指从各种债权取得的所得，不论其有无抵押担保或者是否有权分享债务人的利润；特别是从公债、债券或者信用债券取得的所得，包括其溢价和奖金。由于延期支付的罚款，不应视为本条所规定的利息。

征税权和协定税率：发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的利息，可以在该缔约国另一方征税。然而，这些利息也可以在该利息发生的缔约国，按照该缔约国的法律征税。但是，如果收款人是利息受益所有人，则所征税款不应超过利息总额的百分之十。缔约国双方主管当局应协商确定实施该限制税率的方式。

虽有以上规定，发生于缔约国一方而为缔约国另一方政府、行政区、地方当局及其中央银行或者完全为其政府所有的金融机构取得的利息，应在该缔约国一方免税。

如果利息受益所有人是缔约国一方居民，在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，不适用以上的规定。在这种情况下，应视具体情况适用营业利润或独立个人劳务的规定。

如果支付利息的人为缔约国一方政府、行政区、其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，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，并由其负担该利息，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。

此外，由于支付利息的人与受益所有人之间或者他们与其他人之间的特殊关系，就有关债权所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，但应对本协定其他规定予以适当注意。

#### 5.1.4.7 特许权使用费

定义：“特许权使用费”一语是指使用或有权使用文学、艺术或科学著作，包括电影影片、专利、商标、设计或模型、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。

征税权和协定税率：发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的特许权使用费，可以在该缔约国另一方征税。然而，这些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。但是，如果收款人是特许权使用费受益所有人，则所征税款不应超过特许使用费总额的百分之五。缔约国双方主管当局应协商确定实施该限制税率的方式。

如果特许权使用费受益所有人是缔约国一方居民，在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，应视具体情况适用营业利润或独立个人劳务的规定。

如果支付特许权使用费的人是缔约国一方政府、行政区、其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者固定基地

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。

此外，由于支付特许权使用费的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，但应对本协定其他规定予以适当注意。

#### 5.1.4.8 财产收益

征税权：缔约国一方居民转让“不动产所得”条款中所述位于缔约国另一方的不动产取得的收益，可以在该缔约国另一方征税。转让缔约国一方企业在缔约国另一方的常设机构营业财产部分的动产，或者缔约国一方居民在缔约国另一方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，可以在该缔约国另一方征税。缔约国一方企业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，应仅在该缔约国征税。

转让上述财产以外的其他财产取得的收益，应仅在转让者为其居民的缔约国征税。

#### 5.1.4.9 独立个人劳务

征税范围：缔约国一方居民由于专业性劳务或者其它独立性活动取得的所得，应仅在该缔约国征税。但具有以下情况之一的，可以在缔约国另一方征税：

①在缔约国另一方为从事上述活动设有经常使用的固定基地。在这种情况下，该缔约国另一方可以仅对属于该固定基地的所得征税；

②在有关历年中在缔约国另一方停留连续或累计达到或超过一百八十三天。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。

“专业性劳务”一语特别包括独立的科学、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。

#### 5.1.4.10 非独立个人劳务

征税权和征税范围：除适用协定关于董事费、退休金、政府服务、教师和研究人員、学生和实习人員的规定以外，缔约国一方居民因受雇取得的薪金、工资和其他类似报酬，除在缔约国另一方从事受雇的活动以外，应仅在该缔约国一方征税。在该缔约国另一方从事受雇的活动取得的报酬，可以在该缔约国另一方征税。

虽有上述规定，缔约国一方居民因在缔约国另一方从事受雇的活动取得的报酬，同时具有以下三个条件的，应仅在该缔约国一方征税：

①收款人在有关财政年度开始或结束的任何十二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。

虽有上述规定，在缔约国一方企业经营国际运输的船舶或飞机上从事受雇的活动取得的报酬，可以在该缔约国征税。

#### 5.1.4.11 董事费

征税权和征税范围：缔约国一方居民作为缔约国另一方居民公司的董事会成员取得的董事费和其他类似款项，可以在该缔约国另一方征税。

#### 5.1.4.12 艺术家和运动员

征税权和征税范围：虽有协定独立个人劳务和非独立个人劳务的规定，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。

虽有本协定有关于营业利润、独立个人劳务和非独立个人劳务的规定，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。

虽有上述规定，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政府的文化交流计划进行活动取得的所得，在该缔约国另一方应予免税。

#### 5.1.4.13 退休金

征税范围：除适用政府服务第二款的规定以外，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。

#### 5.1.4.14 政府服务

征税范围：缔约国一方政府或行政区或地方当局对履行政府职责向其提供服务的个人支付退休金以外的报酬，应仅在该缔约国一方征税。但是，如果该项服务是在缔约国另一方提供，而且提供服务的个人是该缔约国另一方居民，并且该居民：

①是该缔约国另一方国民；或者

②不是仅由于提供该项服务，而成为该缔约国另一方的居民，该项报酬，应仅在该缔约国另一方征税。

如果缔约国一方政府或行政区或地方当局支付或者从其建立的基金中支付给向其提供服务的个人的退休金，应仅在该缔约国一方征税。但是，如果提供服务的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。

非独立个人劳务、董事费、艺术家和运动员、退休金的规定，应适用于向缔约国一方政府或行政区或地方当局举办的事业提供服务取得的工资、薪金或其它类似报酬和退休金。

#### 5.1.4.15 教师和研究人員

征税范围：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，主要是为了在该缔约国一方的大学、学院、学校或为该缔约



国一方政府承认的教育机构或科研机构从事教学、讲学和研究的目的是，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第一次到达之日起，两年内免于征税。

以上规定不适用于不是为了公共利益而主要是为某个人或某些人的私利从事研究取得的所得。

#### 5.1.4.16 学生

征税范围：学生、企业学徒和实习生是、或者在紧接前往缔约国一方之前曾是缔约国另一方居民，仅由于接受教育或培训的目的，停留在该缔约国一方，对其为了维持生活、接受教育或培训的目的收到的来源于该缔约国以外的款项，该缔约国一方应免于征税。

学生、企业学徒或实习生取得的不包括在以上规定的赠款、奖学金和劳务报酬，在接受教育或培训期间，应与其所停留国居民享受同样的免税、优惠或减税。

#### 5.1.4.17 其他所得

征税范围：缔约国一方居民取得的各项所得，不论在什么地方发生的，凡本协定上述各条未作规定的，应仅在该缔约国一方征税。

“不动产所得”第二款规定的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，不适用第一款的规定。在这种情况下，应视具体情况分别适用营业利润或独立个人劳务的规定。

#### 5.1.5 格鲁吉亚税收抵免政策

##### (1) 企业境外所得的税收抵免办法

中国居民从格鲁吉亚取得的所得，按照本协定规定在格鲁吉亚缴纳的税额，可以从对该居民征收的中国税收中抵免。但是，抵免额不应超过对该项所得按照中国税法和规章计算的中国税收数额。

除中格协定外，《企业境外所得税收抵免操作指南》（国家税务总局公告〔2010〕1号）<sup>[11]</sup>依照企业所得税法，对境外所得税收抵免适用范围有了更进一步明确规定：居民企业（包括按境外法律设立但实际管理机构在中国，被判定为中国税收居民的企业）可以就其取得的境外所得直接缴纳和间接负担的境外企业所得税性质的税额进行抵免。

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）文件的规定，企业可以选择按国（地区）别分别计算（即“分国（地区）不分项”），或者不按国（地区）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，并按照《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）文件第八条规定的税率，分别计算其可抵免境外所得税税额和抵免限额。上述方式一经选择，5年内不得改变。

## （2）个人境外所得的税收抵免办法

协定中未对企业和个人进行区分，居民包括居民企业和居民个人和被判定为税收居民的其他单位和团体。请参考前述（1）项“企业境外所得的税收抵免办法”中的内容。

除中格协定外，《中华人民共和国个人所得税法》规定：纳税义务人从中国境外取得的所得，准予其在应纳税额中扣除已在境外缴纳的个人所得税税额。但扣除额不得超过该纳税义务人境外所得依照本法规定计算的应纳税额。

税法所说的依照税法规定计算的应纳税额，是指纳税义务人从中国境外取得的所得，区别不同国家或者地区和不同所得项目，依照税法规定的费用减除标准和适用税率计算的应纳税额；同一国家或者地区内不同所得项目的应纳税额之和，为该国家或者地区的扣除限额。

纳税义务人在中国境外一个国家或者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该国家或者地区扣除限额的，应当在中国缴纳差额部分的税款；超过该国家或者地区扣除限额的，其超过部分不

<sup>[11]</sup> 国家税务总局《企业境外所得税收抵免操作指南》：  
<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c1147907/content.html>

得在本纳税年度的应纳税额中扣除，但是可以在以后纳税年度的该国家或者地区扣除限额的余额中补扣。补扣期限最长不得超过 5 年。

纳税义务人依照税法相关规定申请扣除已在境外缴纳的个人所得税税额时，应当提供境外税务机关填发的完税凭证原件。

#### 5.1.6 无差别待遇原则（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比其更重。本规定也应适用于不是缔约国一方或者双方居民的人；

（2）缔约国一方居民无国籍的人在缔约国任何一方负担的税收和有关条件，不应比各该国国民在相同情况下，尤其是在居住的情况下，负担或可能负担的税收或有关条件不同或比其更重；

（3）缔约国一方企业在缔约国另一方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活动的企业。本规定不应理解为缔约国一方由于民事地位、家庭负担给予该缔约国居民的任何扣除、优惠和减免也必须给予该缔约国另一方居民；

（4）除适用联属企业、利息或特许权使用费条款中的相关规定外，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；

（5）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，该企业在缔约国一方负担的税收或者有关条件，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有关条件不同或比其更重。

#### 5.1.7 在格享受税收协定待遇的手续

目前，世界各税收管辖区在执行税收协定时有多种不同的模式，主要有以下几种：审批制、备案制、扣缴义务人判定和自行享受。实行审批制的国家和地区中，部分实行先征税，经审批后退税，部分实行事先审批。实行备案制的国家和地区，由非居民纳税人到税务机关办理备案手续即可享受税收协定待遇。由扣缴义务人判断非居民纳税人是否符合享受税收协定待遇条件并相应扣缴税款也是一种常见模式。

无论在何种模式下，开具《税收居民身份证明》都是必要的。税收协定可降低“走出去”企业境外经营税收负担，提高境外经营税收确定性，帮助企业维护自身合法税收权益。《中国税收居民身份证明》是中国到国外投资的企业享受中国与投资目的地国家所签署的税收协定的前提，因此企业应在国内开具《中国税收居民身份证明》。

中国企业持《中国税收居民身份证明》至格鲁吉亚税务机关申请享受协定待遇时，应提前主动咨询格鲁吉亚当地税务机关或税务师事务所。建议企业加强对中格协定和格鲁吉亚国内法对享受协定待遇程序的相关规定学习，及时跟进该国税收体系的变革，确保有备无患。

## 5.2 中格税收协定相互协商程序

### 5.2.1 相互协商程序概述

根据中格税收协定中“协商程序”的规定：

(1) 当一个人认为，缔约国一方或者双方所采取的措施，导致或者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；或者如果其案情属于协定中无差别待遇的第一款，可以提交本人为其国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所发生的困难或疑义，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协议，可以相互直接联系。为有助于达成协议，双方主管当局的代表可以进行会谈，口头交换意见。

### 5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

税收协定中的相互协商程序条款，应作为其最重要的法律依据之一。

此外，《税收协定相互协商程序实施办法》（国家税务总局公告〔2013〕56号）<sup>[12]</sup>及《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》（国家税务总局公告〔2017〕6号）<sup>[13]</sup>，也可以作为税收协定相互协商程序的法律依据。

### 5.2.3 相互协商程序的适用

#### (1) 相互协商程序分类

相互协商程序按照实体内容可以分为：（1）特别纳税调整事项引起的相互协商程序，适用国家税务总局公告〔2017〕6号；（2）涉及税收协定条款解释或执行的相互协商程序，适用国家税务总局于国家税务总局公告〔2013〕56号。

#### (2) 适用范围

特别纳税调整事项引起的，根据中国对外签署的税收协定的有关规定，国家税务总局可以基于国家税务总局公告〔2017〕6号的规定，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。

<sup>[12]</sup> 国家税务总局《税收协定相互协商程序实施办法》：  
<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c1148749/content.html>

<sup>[13]</sup> 国家税务总局《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》：  
<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c2538695/content.html>

税收协定条款解释或执行引起的，可以按照国家税务总局于国家税务总局公告〔2013〕56号的规定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

##### （1）特别纳税调整事项引起的相互协商程序

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。企业当面报送上述资料的，以报送日期为申请日期；邮寄报送的，以国家税务总局收到上述资料的日期为申请日期。

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。

国家税务总局决定启动相互协商程序的，应当书面通知省税务机关，并告知税收协定缔约对方税务主管当局。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，向企业送达启动相互协商程序的《税务事项通知书》。

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

- ①企业或者其关联方不属于税收协定任一缔约方的税收居民；
- ②申请或者请求不属于特别纳税调整事项；

- ③申请或者请求明显缺乏事实或者法律依据；
- ④申请不符合税收协定有关规定；
- ⑤特别纳税调整案件尚未结案或者虽然已经结案但是企业尚未缴纳应纳税款。

有下列情形之一的，国家税务总局可以暂停相互协商程序：

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

有下列情形之一的，国家税务总局可以终止相互协商程序：

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

国家税务总局决定暂停或者终止相互协商程序的，应当书面通知省税务机关。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，向企业送达暂停或者终止相互协商程序的《税务事项通知书》。

#### (2) 涉及税收协定条款解释或执行的相互协商程序

相互协商申请时效为该项案情必须在不符合本协定规定的征税措施第一次通知之日起，3年内提出。

申请人按本章规定提出的相互协商申请符合以下全部条件的，税务机关应当受理：

- ①申请人为按照《税收协定相互协商程序实施办法》的规定可以提起相互协商请求的中国居民或中国国民；
- ②提出申请的时间没有超过税收协定规定的时限；

③申请协商的事项为缔约对方已经或有可能发生的违反税收协定规定的行为；

④申请人提供的事实和证据能够证实或者不能合理排除缔约对方的行为存在违反税收协定规定的嫌疑；

⑤申请相互协商的事项不存在《税收协定相互协商程序实施办法》规定的可以终止相互协商程序的情形。

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

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

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

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

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

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级税务机关，省级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。

### 5.2.5 相互协商的法律效力

#### (1) 相互协商程序结果的法律效力

特别纳税调整事项引起的，国家税务总局与税收协定缔约对方税务主管当局签署相互协商协议后，应当书面通知省税务机关，附送相互协商协

议。负责特别纳税调整事项的主管税务机关应当在收到书面通知后 15 个工作日内，向企业送达《税务事项通知书》，附送相互协商协议。需要补（退）税的，应当附送《特别纳税调整相互协商协议补（退）税款通知书》或者《预约定价安排补（退）税款通知书》，并监控执行补（退）税款情况。

税收协定条款解释或执行引起的，双方主管当局经过相互协商达成一致意见的，分别按不同情况处理如下：

①双方就协定的某一条文解释或某一事项的理解达成一致的，税务总局应将结果以公告形式发布；

②双方就具体案件的处理达成共识，需要涉案税务机关执行的，税务总局应将结果以书面形式通知相关税务机关。

经双方主管当局相互协商达成一致的案件，涉及中国税务机关退税或其他处理的，相关税务机关应在收到通知之日起三个月内执行完毕，并将情况报告税务总局。

### （2）相互协商程序与司法判决的关系

根据《税收协定相互协商程序实施办法》的规定，税务总局在收到缔约对方主管当局提出的启动相互协商程序的请求时，相关税务机关的处理决定尚未做出的，税务总局应将对方提起相互协商程序的情况告知相关税务机关。相互协商程序不影响相关税务机关对有关案件的调查与处理，但税务总局认为需要停止调查和处理的除外。

相互协商程序进行期间，不停止税务机关已生效决定的执行，税务机关或者税务总局认为需要停止执行的除外。

在相互协商过程中，如果缔约对方主管当局撤回相互协商请求，或出现其他情形致使相互协商程序无法进行的，税务总局可以终止相互协商程序。

### （3）保护性措施

根据《税收协定相互协商程序实施办法》的规定，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。

### 5.2.6 格鲁吉亚仲裁条款

中国与格鲁吉亚的避免双重征税协定中并未明确双方在遇到税收争议时，一方企业或个人申请仲裁的条款和程序。目前中国暂未引入国际税收仲裁机制。

## 5.3 中格税收协定争议的防范

中国企业若与外国税务机关产生税务争议，一般可以通过两种途径解决：一是可以向格鲁吉亚税务机关提出复议，对税务机关的决议不服的，可以向法院起诉；二是启动相互协商程序加以解决，但是相互协商程序存在耗时较长，程序繁杂，协商效率低下的缺陷。因此，中国投资者应加强税务风险的管理，加强税务合规性评估，尽量在投资或经营的过程中减少与税务机关的冲突与争议，确保在格鲁吉亚经营能够实现最优化的目标。

完善税务风险的内部控制和应对机制：

(1) “走出去”企业应注意建立税务风险控制与管理机制，制定涉外税务风险的识别、评估、控制、沟通和监督机制；应详细了解自身的税务风险点，并进行相应的税务规划和建立税务风险预警机制；

(2) 中国投资者应全面了解中格税收协定的具体内容和相关规定，同时深入学习格鲁吉亚国内的税收法律法规，完善内部资料收集机制和外部信息获取机制，结合自身投资项目和经营活动的税务风险点，进行合理的税务规划，严格按照当地税法和中格税收协定来安排自身的投资和经营活动；

(3) 中国企业在全面了解格鲁吉亚税法及中格税收协定的前提下，应进一步做好与格鲁吉亚税务机关的沟通和交流工作，获取更多的信息资讯，并取得主管税务机关的信任，必要时采取措施（如咨询格鲁吉亚税务机关

或向其提出申诉)。同时,企业也可以寻求中国政府的帮助,在投资和经营决策的过程中,寻求获取相关的税收规定和政策,与中国使馆经商处、商务处等保持联络;

(4) 中国投资者应在投资初期与决策阶段寻求税务专业人士、注册会计师及律师的帮助,制定合理的税务规划方案,搭建符合自身投资和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,以实现企业投资或经营最优化的经济目标。

## 第六章 在格鲁吉亚投资可能存在的税收风险

### 6.1 信息报告风险

#### 6.1.1 登记注册制度

中资企业“走出去”，在当地依法设立企业，既是依法开展生产经营活动的前提，又是未来履行纳税义务的基础。

根据格鲁吉亚法律，申请人可到公共服务大厅（Public Service Hall）任何分支机构或国家公共注册局（National Agency of Public Registry）任一办公地点注册企业。

##### （1）注册企业的形式

①分公司（Branch，或代表处）：为企业实体的分支机构，外国企业可在格鲁吉亚设立此类机构，以代表处或分公司形式注册登记，非法人实体；

②股份公司（JSC）：为法人实体，最低资本要求为 1.5 万拉里，注册费用约 360 拉里；

③有限责任公司（LLC 或 LTD）：股东根据资产承担有限责任的法人实体。个人也可以成立有限责任公司，一般不超过 50 个股东（发起人）。注册费 160 拉里；

④普通合伙企业（GP）：只有自然人被允许成立此类法人实体，合伙人（发起人）以其资产对债权人承担无限责任的一种法人实体，注册费 60 拉里；

⑤有限合伙企业（LP）：部分（有限责任的）合伙人以其确定的担保金额债权人承担责任的一种法人实体，而其他（无限责任的）合伙人承担无限责任，注册费 80 拉里；

⑥合作社（Cooperative）：大多用于农业和劳动行业的一种法人实体。最低资本要求 100 拉里，注册费 120 拉里；

⑦个体企业家（IE）：对债权人承担责任的单个企业家，缺乏法律属性，注册免费。

#### （2）注册企业的主要程序

以下为一般企业注册程序。如果注册建筑施工企业等行业企业，还应向有关部门申请许可证：如注册餐饮行业需获得有关卫生批准证书。

注册企业统一向公共注册服务机构提出书面申请，通常需提交下列经公证的文件（如系外文，需提供经公证的翻译件）：

- ①发起人/创始人会议纪要；
- ②公司章程 5 份；
- ③董事长提供给税务登记处和开户银行的签名样本；
- ④如非创始人自己办理，授权委托书；
- ⑤银行开设临时账户提供的注资证明；
- ⑥办公地址证明，如系租房还需提供租房合同；
- ⑦如外国公民注册企业，需提供护照公证件；
- ⑧如非现金出资，证明出资的估价文件。

企业注册后，格鲁吉亚税务机构还要求必须购买使用现金收入记录机（与税控装置相连）。中资企业应当及时了解和更新当地是否有改革举措以及所在区域内的配套政策，做好企业注册登记工作。

### 6.1.2 信息报告制度

#### （1）格鲁吉亚的相关规定

格鲁吉亚新的企业所得税税制要求企业使用国际财务报告准则，企业应当于纳税年度终了后的次年 10 月 1 日前提交以下报表：

- ①财务报表；
- ②管理层报告；
- ③税费缴纳完结声明；
- ④审计意见。

#### （2）中国的相关规定

中国居民企业参股外国企业的相关信息，也是中国税收居民企业需要向中国主管税务机关报告的主要信息之一。在中国企业“走出去”海外投资的新时期，企业海外经营的动态，特别是利润情况，也是中国税务机关关注的重点。

根据国家税务总局《关于居民企业报告境外投资和所得信息有关问题的公告》（国家税务总局公告〔2014〕38号）<sup>[14]</sup>，自2014年9月1日起，持股境外企业超过一定比例的中国居民企业所得税预缴申报和汇算清缴时，履行对投资信息的报告义务。这些居民企业包括：

①在2014年9月1日，直接或间接持有外国企业（含在港澳台地区成立的企业，下同）股份或有表决权股份达到或超过10%；

②2014年9月1日后，在被投资外国企业中直接或间接持有的股份或有表决权股份从小于10%改变为等于或大于10%；

③2014年9月1日后，在被投资外国企业中直接或间接持有的股份或有表决权股份从大于或等于10%改变为小于10%。

上述企业在预缴环节应填报《居民企业参股外国企业信息报告表》。适用受控外国企业规则的，还应在企业所得税年度申报时填报《关联业务往来报告表》中的受控外国企业信息。

中国居民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。

## 6.2 纳税申报风险

### 6.2.1 在格鲁吉亚设立子公司的纳税申报风险

#### （1）投资阶段风险

中国企业在格鲁吉亚设立子公司，应考虑当地的税收优惠适用性及将款项汇出时产生的预提所得税影响（如股息、利息及特许权使用费等）。

#### （2）退出阶段风险

<sup>[14]</sup> 国家税务总局《关于居民企业报告境外投资和所得信息有关问题的公告》：  
<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810755/c1150569/content.html>

中国企业在格鲁吉亚投资，应充分考虑退出阶段的风险。子公司采用清算退出时，应充分考虑格鲁吉亚国内法的规定，以及相应的税务成本与风险，包括资本利得税、当地流转税等税种的计算、申报和缴纳等。

### 6.2.2 在格鲁吉亚设立分公司或代表处的纳税申报风险

中国企业在格鲁吉亚设立代表处或海外分公司，可能会被视为在格鲁吉亚构成常设机构或被视为税收居民企业，进而产生企业所得税、个人所得税及流转税等。同时，分公司利润汇回中国时也需要考虑预提所得税的影响，否则将面临被处罚的风险。

### 6.2.3 在格鲁吉亚取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

中国企业赴格鲁吉亚投资，从事基础设施和建筑工程类行业较多，建筑工程和外派人员构成常设机构的风险较大。

根据税收协定规定，只有中国企业通过其设在格鲁吉亚的常设机构进行营业时，格鲁吉亚才有权对这个中国企业的营业利润征税。从中国“走出去”企业的角度来看，应特别关注税收协定中构成常设机构的条件。

根据格鲁吉亚的税收法规，非居民实体如果构成常设机构，则需就其来源于该常设机构的所得缴纳企业所得税。而非居民取得与常设机构无关的所得，需要缴纳预提所得税。因此如果中国企业在格鲁吉亚构成常设机构，应注意划分来源于常设机构的所得和与常设机构无关的所得，否则易造成纳税申报方面的风险。

## 6.3 调查认定风险

中国企业在格鲁吉亚设有子公司，应注意关联交易带来的风险，建议在格鲁吉亚设立的子公司，在每一纳税年度结束后，及时准备转让定价文档等相关材料，以备格鲁吉亚税务机关检查。

## 6.4 享受税收协定待遇风险

中国企业在前往格鲁吉亚投资经营时，需重点掌握格鲁吉亚与中国的税收协定主要条款。既要遵守当地法律法规，尽可能主动了解格鲁吉亚税收法律情况，也要主动与国内税务机关取得联系、保持交流。另一方面，



中国税务机关也会致力于为“走出去”企业提供权益保障、投资促进、风险预警等更多服务，尽可能帮助企业降低境外税收风险。下文简述几点与享受税收协定待遇相关的风险：

(1) 未开具《中国税收居民身份证明》导致不能享受税收协定待遇的风险

《中国税收居民身份证明》是中国针对到国外投资的企业享受中国与投资目的地国家所签署的税收协定的前提，但是企业往往由于各种原因而未开具《中国税收居民身份证明》。企业对税收协定的存在缺乏了解，或对税收协定相关条款和税收协定的作用缺乏了解以及对自身境外业务能否享受税收协定判断不清，都是导致其未向国内税务机关申请取得《中国税收居民身份证明》的原因。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，降低企业税负。企业应当全面了解和掌握中国与格鲁吉亚的相关税收协定，在有意向开展境外投资业务时，及时做好享受税收协定方面的准备工作。

(2) 企业未享受税收协定待遇，多缴税款的风险

企业到格鲁吉亚投资，可以依据中格协定享受协定待遇，在预提所得税方面享受优惠税率。但如果企业对协定具体内容不熟悉，境外财务或税务人员在申报纳税时也未正确适用协定优惠税率，则可能导致企业在境外多缴税款。

(3) 享受协定待遇受阻的风险

“走出去”企业在格鲁吉亚，可能会遇到当地税务机关给出不予享受协定待遇的决定，或者遇到其他阻碍。此时企业可选择向中国税务机关寻求帮助，申请启动相互协商程序，维护自身合法权益。

## 6.5 其他风险

(1) 政策出台快、变更快

目前，格鲁吉亚政府人事更迭频繁，投资者与政府部门建立的工作关系很容易因人事变动而中断，建议投资者应密切关注投资环境变化，并尽

早安排将投资谈判结果以法律文书等形式确定，减少环境变化带来的不确定影响。另外，格鲁吉亚政策出台快、变更也快，但总体朝着投资便利化、贸易自由化方向发展。

#### （2）慎重选择投资合作伙伴

在格鲁吉亚投资合作大型项目时，中国企业宜考虑选择与当地有实力和信誉好的公司进行合作，充分利用合作方的资源，实现共同发展。

#### （3）业务操作要规范

格鲁吉亚经济和法律发展正处于转型期，投资机会多，有些方面难免存在不规范的做法。中国企业在格鲁吉亚投资宜聘请资深律师，根据现行法律进行规范化业务操作。

#### （4）环保问题

格鲁吉亚矿产资源种类较为单一，铜金矿、锰矿较为丰富，在投资矿产资源时须特别注意环保、税收等问题。

#### （5）适应灵活的支付条件

格鲁吉亚企业规模总体偏小，且银行费用及利率极高，为尽可能节省成本并增加进口商品竞争力，格鲁吉亚进口商通常不愿意采取信用证方式结算，而是在合同签订后先电汇预付一部分货款（20%或30%），发货后凭出口商提供的海运提单传真件电汇支付其余货款。在没有预付款情况下，除非彼此十分了解且信用可靠，对格鲁吉亚企业赊账或者货到付款（D/P，T/T）支付方式风险较大。

#### （6）其他应注意事项

在格鲁吉亚开展投资、经营过程中，要特别注意事前调查、分析、评估相关风险，事中做好风险规避和管理工作，切实保障自身利益。包括对项目或贸易客户及相关方的资信调查和评估，对项目所在地的政治风险和商业风险分析和规避，对项目本身实施的可行性分析等。

企业应积极利用保险、担保、银行等保险金融机构和其他专业风险管理机构的相关业务保障自身利益，包括贸易、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，银行的保理业务等，各类担保业务（政府担保、商业担保、保函）等。

如果在没有有效风险规避情况下发生了风险损失，也要根据损失情况尽快通过自身或相关手段追偿损失。通过信用保险机构承保的业务，则由信用保险机构定损核赔、补偿风险损失，相关机构协助信用保险机构追偿。

在格鲁吉亚开展投资合作时，除了聘请资深律师外，中国企业还应注意聘请高素质的格鲁吉亚翻译人员。格鲁吉亚文是格鲁吉亚官方文字，企业注册和参与竞标等各种材料均以格鲁吉亚文为准。

## 参 考 文 献

- [1] 《普华永道全球税收指南 2017/18》（PwC Worldwide Tax Summary）  
<http://taxsummaries.pwc.com/ID/tax-summaries-home>
- [2] 《商务部对外投资合作国别（地区）指南－格鲁吉亚（2017年版）》  
<http://fec.mofcom.gov.cn/article/gbdqzn/upload/gelujiya.pdf>

### 相关链接

- [3] 中华人民共和国驻格鲁吉亚大使馆经济商务参赞处：<http://ge.mofcom.gov.cn/>
- [4] 格鲁吉亚国家统计局：<http://www.geostat.ge/index.php?action=0&lang=eng>
- [5] 格鲁吉亚中央银行：<https://www.nbg.gov.ge/index.php?m=2&lng=eng>
- [6] 格鲁吉亚财政部：<https://mof.ge/en/>

## 附录一：格鲁吉亚政府部门和相关机构一览表

部门名称	部门主要功能	地址	网址
经济与可持续发展部	国家经济政策制定、执行及调控的经济主管部门	Chanturia Str., Tbilisi, 0108, Georgia	<a href="http://www.economy.ge">www.economy.ge</a>
国家投资局	格鲁吉亚唯一负责投资促进事务的官方机构	3/5 Tatishvili Street, 0179, Tbilisi, Georgia	<a href="http://www.investingeorgia.org">www.investingeorgia.org</a>
格鲁吉亚国家银行	中央银行	2 Sanapiro St., 0114 Tbilisi. Georgia	<a href="http://www.nbg.ge">www.nbg.ge</a>
国家投资事务局	负责投资促进、对外推广投资政策和介绍投资环境、提供投资信息和协调投资项目的政府机构	7 Bambis Rigi, Business Center Mantashevi, II floor, 0105 Tbilisi, Georgia	<a href="http://www.investingeorgia.org">www.investingeorgia.org</a>
财政部	格鲁吉亚税收海关服务局隶属于财政部	16 V.Gorgasali str. 0105 Tbilisi	<a href="http://www.mof.ge">www.mof.ge</a>

## 附录二：在格鲁吉亚投资的主要中资企业

序号	企业名单	主要项目
1	国家电网国际发展公司格鲁吉亚东部电力公司	卡杜里水电站
2	中铁二十三局集团格鲁吉亚分公司	第比利斯绕城铁路、铁路现代化改造及 E60 公路项目
3	中国水利水电建设集团有限公司环黑海分公司	里科梯隧道项目、科布莱提绕城公路一标段、二标段、第比利斯-鲁斯塔维公路、E60 公路
4	中核二三建设公司格鲁吉亚分公司	E60 高速公路 (K95—K114) 工程、哥里风电项目
5	中冶建工集团格鲁吉亚分公司	华凌国际经济特区青奥村项目
6	中铁二院集团	
7	新疆华凌集团格鲁吉亚总公司	库塔伊西工业园区、华凌第比利斯国际经济特区
8	华凌基础银行	
9	中国南方航空第比利斯办事处	
10	第比利斯华为技术有限公司	
11	中兴通讯公司驻格鲁吉亚代表处	
12	国家开发银行工作组	
13	格鲁吉亚-中国投资管理有限公司	
14	重庆金澜投资有限责任公司	格阿扎尔自治共和国铜金矿
15	格鲁吉亚易钧建 Gulia 金矿实业有限公司	

编写人员：高祎 邬昊苏

审校人员：李颖蕙 吴晨 赵薇