

# 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（地区）投资税收指南课题组

## 前 言

为了推进“一带一路”倡议，帮助中国“走出去”企业了解和熟悉格鲁吉亚的税收法律法规，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，从格鲁吉亚的经济概况、税收制度、税收征管制度、特别纳税调整政策、中国和格鲁吉亚税收协定及相互协商程序、在格鲁吉亚投资可能存在的税收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，第一章是格鲁吉亚经济概况简介。该章节介绍了格鲁吉亚的基本国情、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，并重点列示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、预约定价安排等方面的信息。

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”企业在格鲁吉亚投资和生产经营中可能遇到的税收风险提出了相应的建议。

《指南》仅基于2024年6月底前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用，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”企业实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇享受、转让定价调查、税务稽查等方面的问题时，及时向格鲁吉亚主管税务机关或专业机构咨询，以避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

《指南》存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

## 目 录

前 言.....	1
<b>第一章 格鲁吉亚经济概况.....</b>	<b>1</b>
1.1 近年经济发展情况.....	1
1.2 支柱和重点行业.....	2
1.3 经贸合作.....	3
1.4 投资政策.....	5
1.4.1 投资门槛.....	5
1.4.2 投资吸引力.....	6
1.4.3 投资退出政策.....	7
<b>第二章 格鲁吉亚税收制度简介.....</b>	<b>8</b>
2.1 概览.....	8
2.1.1 税制综述.....	8
2.1.2 税收法律体系.....	9
2.1.3 最新税制变化.....	10
2.2 企业所得税.....	10
2.2.1 居民企业.....	12
2.2.2 非居民企业.....	21
2.2.3 申报制度.....	26
2.3 个人所得税.....	27
2.3.1 居民纳税人.....	27

2.3.2 非居民纳税人.....	34
2.3.3 申报制度.....	36
2.4 增值税.....	36
2.4.1 概述.....	36
2.4.2 税收优惠.....	38
2.4.3 应纳税额.....	39
2.4.4 申报制度.....	40
2.5 关税.....	41
2.5.1 概述.....	41
2.5.2 税收优惠.....	42
2.5.3 应纳税额.....	42
2.5.4 其他.....	42
2.6 消费税.....	44
2.6.1 概述.....	44
2.6.2 纳税义务人.....	44
2.6.3 征税范围.....	44
2.6.4 税率.....	44
2.6.5 税收优惠.....	45
2.6.6 应纳税额.....	45
2.6.7 申报制度.....	45
2.6.8 其他.....	45
2.7 财产税.....	46

2.7.1 概述.....	46
2.7.2 税收优惠.....	47
2.7.3 应纳税额.....	48
2.7.4 申报制度.....	49
2.8 土地税.....	49
2.9 其他税费.....	50
<b>第三章 税收征收和管理制度.....</b>	<b>51</b>
3.1 税收管理机构.....	51
3.1.1 税务系统机构设置.....	51
3.1.2 税务管理机构职责.....	51
3.2 居民纳税人的税收征收和管理.....	52
3.2.1 税务登记.....	53
3.2.2 账簿凭证管理制度.....	54
3.2.3 纳税申报.....	54
3.2.4 税务检查.....	54
3.2.5 税务代理.....	56
3.2.6 法律责任.....	56
3.2.7 其他征管规定.....	58
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理.....	59
3.3.1 非居民税收征管措施简介.....	59
3.3.2 非居民企业税收管理.....	59
<b>第四章 特别纳税调整政策.....</b>	<b>61</b>

4.1 关联交易.....	61
4.1.1 关联关系判定标准.....	61
4.1.2 关联交易基本类型.....	62
4.1.3 关联申报管理.....	62
4.2 同期资料.....	62
4.2.1 分类及准备主体.....	62
4.2.2 具体要求及内容.....	63
4.3 转让定价调查.....	64
4.3.1 原则.....	64
4.3.2 转让定价主要方法.....	64
4.3.3 转让定价调查.....	65
4.4 预约定价安排.....	66
4.4.1 适用范围.....	66
4.5 受控外国企业.....	67
4.5.1 判定标准.....	67
4.5.2 税务调整.....	67
4.6 成本分摊协议管理.....	67
4.6.1 主要内容.....	67
4.6.2 税务调整.....	67
4.7 资本弱化.....	67
4.7.1 判定标准.....	67
4.7.2 税务调整.....	67

4.8 法律责任.....	67
<b>第五章 中格税收协定及相互协商程序.....</b>	<b>69</b>
5.1 中格税收协定.....	69
5.1.1 中格税收协定.....	69
5.1.2 适用范围.....	69
5.1.3 常设机构的认定.....	71
5.1.4 不同类型收入的税收管辖.....	73
5.1.5 格鲁吉亚税收抵免政策.....	84
5.1.6 无差别待遇原则.....	85
5.1.7 在格鲁吉亚享受税收协定待遇的手续.....	86
5.2 中格税收协定相互协商程序.....	87
5.2.1 相互协商程序概述.....	87
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据.....	88
5.2.3 相互协商程序的适用.....	88
5.2.4 启动程序.....	89
5.2.5 相互协商的法律效力.....	93
5.2.6 格鲁吉亚仲裁条款.....	95
5.3 中格税收协定争议的防范.....	95
<b>第六章 格鲁吉亚投资可能存在的税收风险.....</b>	<b>97</b>
6.1 信息报告风险.....	97
6.1.1 登记注册制度.....	97
6.1.2 信息报告制度.....	98

6.2 纳税申报风险.....	99
6.2.1 在格鲁吉亚设立子公司的纳税申报风险.....	99
6.2.2 在格鲁吉亚设立分公司或代表处的纳税申报风险.....	99
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.....	99
6.3 调查认定风险.....	100
6.4 享受税收协定待遇风险.....	100
6.5 其他风险.....	101
<b>附 录.....</b>	<b>105</b>
附录 1 格鲁吉亚政府部门和相关机构一览表.....	105
附录 2 在格鲁吉亚投资的主要中资企业.....	106

# 第一章 格鲁吉亚经济概况

## 1.1 近年经济发展情况

根据格鲁吉亚国家统计局初步统计，2023年格鲁吉亚名义GDP为802亿拉里（约合305亿美元），GDP实际增长率为7.5%，人均GDP21,574.9拉里（约合8,210.1美元）<sup>1</sup>。

2023年格鲁吉亚政府一般公共预算收入约221亿拉里，其中，税收收入约197亿拉里；一般公共预算支出约186亿拉里。

2023年格鲁吉亚对外贸易额约为216.96亿美元，同比增长13.42%。其中出口额约为60.91亿美元，同比增长9.10%；进口额约为156.06亿美元，同比增长15.19%。贸易逆差为95.15亿美元<sup>2</sup>。

截至2023年12月，格鲁吉亚的外汇储备总额为36.08亿美元<sup>3</sup>，同比下降20.28%。

2023年格鲁吉亚通货膨胀率为2.5%。2023年12月，格鲁吉亚居民消费价格指数（CPI）同比增长0.4%，与去年同期相比，涨幅最大的有：电力服务（上涨54.38%）、桃子（上涨42.74%）、葡萄（上涨35.1%）、梅子（上涨34.68%）、地铁运价（上涨32.35%）、洗车费（上涨29.65%）和梨子（上涨26.58%）等。而价格下降幅度最大的有荞麦（下降42.11%）和抗生素（下降36.25%）等<sup>4</sup>。

就业方面，2023年格鲁吉亚劳动力人口为159.63万人，失业率为16.4%。其中，女性失业率为14%，男性失业率为18.3%，城镇失业率

<sup>1</sup> 数据来源：格鲁吉亚国家统计局 <https://www.geostat.ge/en/modules/categories/23/gross-domestic-product-gdp>

<sup>2</sup> 数据来源：格鲁吉亚国家统计局 <https://www.geostat.ge/en/modules/categories/35/external-trade>

<sup>3</sup> 数据来源：国际货币基金组织

<https://data.imf.org/?sk=2DFB3380-3603-4D2C-90BE-A04D8BBCE237&sId=1481576861015>

<sup>4</sup> 数据来源：格鲁吉亚国家统计局 <https://www.geostat.ge/en/modules/categories/25/price-indices>

为17.6%，农村失业率为14.6%。2023年格鲁吉亚名义平均工资为每月1858.2拉里，较上年增长20.45%<sup>5</sup>。

## 1.2 支柱和重点行业

据格鲁吉亚国家统计局初步统计，2023年，格鲁吉亚批发零售业占GDP的比重最大，为15.59%，约108.48亿拉里。2023年，农、林、牧、渔业占GDP的比重为6.9%，约48.2亿拉里。主要农产品包括：葡萄酒、核桃和水果等<sup>6</sup>。2023年格鲁吉亚共计出口葡萄酒2.59亿美元，同比增长2.57%<sup>7</sup>。

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。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。但近年来受新冠疫情影响，旅游业发展受阻。

格鲁吉亚对金融保险业政策宽松，近年来大量资本投向当地银行，发展迅猛。根据格鲁吉亚国家银行数据，截至2023年底，格鲁吉亚境内有17家商业银行，其中包括15家外国控股银行，总资产777亿拉里，相当于格鲁吉亚全年GDP的96.88%<sup>8</sup>（2022年格GDP为802亿拉里）。资料显示，大量资本投向格鲁吉亚银行业，一是因为贷款剪利率高，二是因为格鲁吉亚允许资本自由进出。根据格鲁吉亚国家银行发布的《2023年金融稳定性报告》，当前，格鲁吉亚面临的主要金融风险包括：

<sup>5</sup> 数据来源：格鲁吉亚国家统计局<https://www.geostat.ge/en/modules/categories/37/employment-and-wages>

<sup>6</sup> 资料来源：格鲁吉亚国家统计局 <https://www.geostat.ge/en/modules/categories/23/gross-domestic-product-gdp>

<sup>7</sup> 资料来源：格鲁吉亚国家统计局 <https://www.geostat.ge/en/modules/categories/297/food-security>

<sup>8</sup> 资料来源：格鲁吉亚国家银行

<https://nbg.gov.ge/en/media/news/current-condition-of-commercial-banks-as-118>

(1) 全球和地区市场的高度不确定性。乌克兰持续的战争导致2023年全球经济复苏充满高度不确定性。战争的延长可能导致供应链不畅通和对俄罗斯的新一轮制裁,从而造成额外的通胀压力和宏观金融环境的恶化;

(2) 货币政策收紧后,全球通货膨胀虽然开始消退,但依然比预期的持久,贸易限制以及能源和食品价格上涨延迟全球收紧货币政策的放松;

(3) 发达国家紧张的金融状况会导致资本从新兴和发展中国家流出,给货币贬值带来压力,并增加外债负担;

(4) 2023年经济增长和外部需求可能下降。

### 1.3 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,因此与这些成员国的贸易遵循最惠国待遇原则。欧盟、美国、日本、加拿大和瑞士对格鲁吉亚贸易还实行普惠制(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(包括白俄罗斯、哈萨克斯坦、吉尔吉斯斯坦、塔吉克斯坦、乌兹别克斯坦等)签署了双边自由贸易协议。

此外,格鲁吉亚还与中国、俄罗斯、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了联合协议,包括《深入和全面自由贸易协议》(DCFTA)。2016年6月,格鲁吉亚与欧洲自由贸易联盟(EFTA)签署自由贸易协定,对格出口到冰岛、列支敦士登、挪威和瑞士的货物免征关税。

2023年格鲁吉亚吸引外国直接投资15.95亿美元,同比减少23.99%。英国为格鲁吉亚最大投资来源国,2023年对格投资3.92亿美

元，占格吸引外国投资总额的24.58%。中国为第八大投资来源国，对格鲁吉亚直接投资约0.47亿美元<sup>9</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》（以下简称“《自贸协定》”）；2017年11月，双方政府确认均已完成《自贸协定》的国内审批程序，并宣布《自贸协定》于2018年1月1日起正式生效<sup>10</sup>。

《自贸协定》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。在货物贸易领域，格鲁吉亚对自中国进口的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%；中国对格鲁吉亚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）将分5年过渡期实现零关税。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，《自贸协定》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。中格双方以《自贸协定》生效为契机，努力全面提升两国的合作水平，扎实推进“一带一路”建设，推动实现共同繁荣。

2017年9月，中国华信能源有限公司与格鲁吉亚政府签署了《格鲁吉亚波季免税工业区配套政策备忘录》和《格鲁吉亚波季免税工业

<sup>9</sup> 数据来源：格鲁吉亚国家统计局 <https://www.geostat.ge/en/modules/categories/191/foreign-direct-investments>

<sup>10</sup> 《自贸协定》文本、关税减让表、服务贸易减让表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)

园区股权收购协议》，双方共同在波季免税工业区建设“新丝绸之路共同市场合作区”，建设区域商品贸易、出口加工、技术合作、仓储物流和跨境金融一体化服务平台，积极推动中外企业优势技术的对接、优势产能的合作、优势产品的流通，打造新亚欧大陆桥、中国－中亚－西亚国际经济合作走廊。

## 1.4 投资政策

### 1.4.1 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。格鲁吉亚国家统计局、国家投资局负责对外国投资情况进行统计和分析。

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。其中限制行业包括：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；开设赌场和其他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实行许可证管理，外商与本国投资适用相同规定。鼓励投资的行业主要包括：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入股，不受任何限制。

格鲁吉亚《国有资产私有化法》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）和制定投资发展规划，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、投资承诺和对职工的社会承诺等评审后决定。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。

#### 1.4.2 投资吸引力

格鲁吉亚对外商投资实行国民待遇政策，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，其中投资建设酒店（有超过50间客房）的，可以象征性价格购买相应土地，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4个免税工业区（Free Industrial Zone）。其中波季免税工业区由Rakia格鲁吉亚免税工业区有限公司（Rakia Georgia FIZ LLC）经营。第二、三个免税工业区位于库塔伊西，分为一、二号园区，分别由格鲁吉亚国际控股公司和中国新疆华凌集团经营。第四个为距第比利斯国际机场1.2公里、面积为11公顷的小型免税工业园区，包括海关仓库及物流中心等。

以上免税工业区主要用于转口加工贸易，工业区内除个人所得税外免征所有税种。中国企业的产品在上述工业区内内深加工后，可取得格鲁吉亚原产地证明。

#### 1.4.3 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鲁吉亚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，但偿还外汇贷款利息汇出时，需缴纳汇款金额10%的税款。利润汇出需凭企业缴纳所得税和其他应纳税款的证明办理。

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。

税收营商环境方面，世界银行发布的《2020年营商环境报告》显示，格鲁吉亚2018/2019年度总体营商环境在全球190个经济体中排名第7位，其中纳税指标排名第14位。报告指出，2018年度格鲁吉亚的营商环境具有如下亮点：

（1）在190个经济体中，在格鲁吉亚开办一家公司所需要的手续最少；

（2）在190个经济体中，在格鲁吉亚进行财产登记所需要的手续及时间最少；

（3）格鲁吉亚通过向社会公众公布更多的信息来加强对建设施工的质量控制。

## 第二章 格鲁吉亚税收制度简介

### 2.1 概览

#### 2.1.1 税制综述

格鲁吉亚的税制总体来说为属地原则，但在企业所得税税制中也体现了属人原则。属地原则，是指一个国家以地域的概念作为其行使征税权力所遵循的原则，并以此确定税收管辖权。简单来说，它依据纳税人的所得是否来源于本国境内确定其纳税义务，而不考虑其是否为本国公民或居民；属人原则，也称居住国原则，是指一国政府以人的概念作为其行使征税权力所遵循的原则。它依据纳税人与本国政治法律的联系以及居住的联系确定其纳税义务，而不考虑其所得是否来源于本国领土疆域之内。

当前，格鲁吉亚主要有以下税种（详见表1）：

表1 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	任职受雇所得、经营所得、投资收益和资本收益等	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，且企业财产税税率不得超过1%
土地税	土地面积	农用土地：每公顷5拉里至100拉里 非农用土地：不超过每平方米

		0.24拉里
--	--	--------

2023年，格鲁吉亚的税收收入中主要税种的占比分别为：增值税占比41.91%，个人所得税占比28.63%，消费税占比12.51%，企业所得税占比8.07%，财产税占比2.74%，进口税占比0.7%，关税及其他税占比5.44%<sup>11</sup>。

### 2.1.2 税收法律体系

格鲁吉亚《税收法典》(The Tax Code)(下称“格鲁吉亚税法”)是格鲁吉亚国内税法的主要依据，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，历经多次修订。2011年1月1日格鲁吉亚议会通过并实施新版格鲁吉亚《税收法典》，其中规定，国家税包括个人所得税、企业所得税、消费税、增值税和进口关税等5种，地方税包括财产税和土地税等。最新的格鲁吉亚税法的实施主要基于以下三大目标：

#### (1) 税收减负

制定特殊政策帮助个体经营者经营合法化。对微型商户(年营业额低于30,000拉里)实施免税政策；小型商户(年营业额低于500,000拉里)按营业额缴纳1%的所得税。如果营业额超过500,000拉里，则税率升至3%；

#### (2) 公众信任

通过建立稳定且可持续发展的税收环境、简化法规内容、建立更合理的税收征管制度，来增加公众对税法体系的信任。引入纳税人权利章节，权利受到侵犯的纳税人可以通过申诉专员(Business

<sup>11</sup> 数据来源：格鲁吉亚财政部 2023年第四季度经济观点 <https://www.mof.ge/en/5376>

Ombudsman) 进行申诉。同时, 新的格鲁吉亚税法中的内容也有助于提高行政上诉程序的完整性;

### (3) 契合欧盟指令与国际经验

新法典更好地与国际先进经验和欧盟指令保持一致。税法体系中引入了新的转让定价规则。此外, 为了契合欧盟指令中有关增值税通用制度的规定, 格鲁吉亚拟对增值税单列成章并修订相关条款。

在格鲁吉亚, 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, 除此之外, 其他所有涉税事项均由格鲁吉亚税法规定。

2016年5月, 格鲁吉亚《税收法典》修正案和税法附录经格鲁吉亚议会通过, 并由总统正式签署发布。新法案从根本上改革了格鲁吉亚的居民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 最新税制变化

格鲁吉亚近一年无重大税制变化<sup>12</sup>。

## 2.2 企业所得税

2017年1月起, 新的企业所得税法规实施, 新法规借鉴爱沙尼亚的管理经验和法律法规, 规定企业只有在分配利润时缴纳税款。新制度对以下的交易总值适用15%的标准企业所得税税率:

- (1) 利润分配;
- (2) 与经济活动无关的成本;
- (3) 免费分配;

<sup>12</sup> 数据来源: 普华永道全球税收指南2023-企业税务重要变更板块:

<https://taxsummaries.pwc.com/georgia/corporate/significant-developments>

(4) 超限额的代表性费用。

其中，居民企业必须就全球收入缴纳企业所得税（CIT），通过常设机构（PE）在格鲁吉亚开展经济活动的非居民企业须就其来源于格鲁吉亚的收入缴纳企业所得税，与格鲁吉亚签订了避免双重征税协定的国家的企业除外。自2023年1月1日起，20%的企业所得税税率适用于商业银行、信用社、小额贷款组织和贷款提供商。

格鲁吉亚加入了OECD/G20税基侵蚀和利润转移（BEPS）包容性框架，并且签署加入了双支柱计划<sup>13</sup>。2022年5月，OECD就金额A的税收确定性框架发布了公众性文件，该框架旨在为跨国企业（MNE）集团提供确定性，使其能够对金额A的所有方面进行征税。

(1) 金额A规则

- ① 范围确定性审查，为范围外的多国企业集团提供确定性，使其在一段时期内不在金额A规则的范围內；
- ② 提前确定性审查，确定多国企业集团在未来若干时期内适用“金额A”特定方面的方法；
- ③ 全面确定性审查，为范围内的多国企业集团提供具有约束力的多边确定性，以确定其在未来若干时期内对金额A额度所有方面的应用。

(2) 金额B规则

- ① 分销商从居住在其他司法管辖区的关联企业购买商品，主要在当地市场批发分销给非关联方的买卖安排；
- ② 销售代理和佣金制安排，即分销商为关联方的批发分销作出贡献。

<sup>13</sup> 资料来源：OECD官网：

<https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-october-2021.pdf>

截至本指南编写日，多边公约签署工作尚未启动<sup>14</sup>，且格鲁吉亚尚未发布实施支柱二的政策文件<sup>15</sup>。

## 2.2.1 居民企业

### 2.2.1.1 判断标准及扣缴义务人

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。

### 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

针对仍然适用旧税制的企业，某些特定资产依然适用加速折旧优惠政策，例如计算机等电子设备、卡车、管线等（不超过原始折旧率的2倍，详见2.2.1.5节的内容）。此外，纳税人对除作为投入企业资本以外的购进或建造固定资产的成本，在固定资产投入使用的当年，可选择全额一次性税前扣除的优惠政策，该方案必须对所有符合条件的固定资产适用，并且一经选定，5年不得变更。

#### （2）油气资源

---

<sup>14</sup> 资料来源：普华永道国际税务新知：

<https://www.pwccn.com/en/tax/publications/intl-tax-newsflash-feb2023-2.pdf>

<sup>15</sup> 资料来源：格鲁吉亚新闻机构：<https://agenda.ge/en/news/2023/644>

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）免税工业区

格鲁吉亚拥有四个免税工业区，分别位于波季（海港）、库塔伊西（第三大城市）和第比利斯（首都）。免税工业区的设立和运营受格鲁吉亚免税工业区相关法律的管理。此外，格鲁吉亚税法对在区内经营企业的税务处理也作出了规定。具体规定如下：

- ①在免税工业区内经营的企业取得的利润免征企业所得税；
- ②在免税工业区内经营的企业向免税工业区外企业支付的利息、股息红利免征预提所得税，且上述所得不计入取得利息、股息红利收入方的应税所得。

### （4）跨国公司制度

从2019年9月1日起，格鲁吉亚税法引入了跨国公司制度。居民企业若取得政府批复，可以申请适用跨国公司制度。

适用跨国公司制度可以享受如下税收优惠：

- ①在跨国公司受雇取得的个人收入，适用5%的个人所得税税率；
- ②该居民企业支付的股息红利不缴纳预提所得税；
- ③该居民企业适用5%的企业所得税税率；
- ④对该居民企业拥有的财产（除土地外）免征财产税。

（5）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许可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；出售用于经营活动的固定资产（使用超过2年）所获得的收入也免征企业所得税。（“特殊贸易公司”是指格鲁吉亚居民企业，或非居民企业在格鲁吉亚的常设机构，经申请而获批的一种

身份,主要目的在于享受税收优惠。其可以在免税仓库从事转口贸易,也可以从无此特殊地位的实体购买进口商品从事转口贸易。特殊贸易公司可以从其他允许的活动中获得收入,只要其取得的收入总额不超过100万拉里和进口商品海关完税价格总和的5%。特殊贸易公司禁止进口或购买格鲁吉亚商品,禁止向格鲁吉亚境内实体提供服务,属于个体经营者以及境外企业的常设机构的,禁止经营海关保税仓库);

③2023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;

④2026年1月1日前,自由旅游区内的旅游企业提供酒店服务取得的利润免征企业所得税;

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)。“山区企业”是由格鲁吉亚《促进高山地区发展法》(Law of Georgia on the Development of High-mountain Areas)中规定,在高山地区开展经营活动的企业或个体工商户,其中“山区”范围由全国山区委员会(National Council on Mountainous Regions)进行界定;

⑥预算组织、国际组织以及慈善组织的收入(包括政府拨款、会员费以及捐赠收入),除商业活动中获得的利润外,免征企业所得税;

⑦为国际金融公司提供金融服务获得的收益免征企业所得税;出售国际金融公司发行的证券获取的收益免征企业所得税;

⑧虚拟园区企业,即从事信息技术经营活动的公司,对自己开发的信息技术取得的来源于格鲁吉亚境外的收入免征企业所得税。

### 2.2.1.5 应纳税所得额

#### (1) 新企业所得税税制

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, IFRS)进行确认,且不

再适用扣除的概念。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计算应纳税所得额。新的企业所得税制下，收入按照国际财务报告准则确认，应税项目包括：

①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。

非居民企业的常设机构分配利润应当被视为常设机构经营活动的利润分配。常设机构在分配利润时，应被视为独立的企业在相同或相似的环境下开展相同或相似的活动。

②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。

下列费用支出将被视为与经济活动无关的费用或其他支出：

A.为获得非居民企业股份/股利或对非居民企业投资而发生的支出；

B.向自然人或非居民提供借款。

另外，部分与注册在和格鲁吉亚有税收优惠政策的国家的实体进行的交易也会被直接征收企业所得税。其中包括：

A.向上述实体提供贷款；

B.购买上述实体发行的债券；

C.向上述实体支付的违约金和罚款；

D.向上述实体支付的预付款；

E.从上述实体处取得的债权；

F.将债权请求权转移给上述实体产生的损失；

G.放弃从上述实体获得的索赔所发生的损失。

格鲁吉亚税法列出上述应税项目的主要目的是减少隐藏的不征税利润分配。因此，税法要求对这类暗含利润分配意义的现金流出征税，但同时也规定，与这些项目相关的现金回流时，允许纳税人提出企业所得税退税申请。

### ③无偿提供货物、服务或资金免费调拨

无偿提供货物、服务或资金免费调拨需要缴纳企业所得税。此外，存货或者固定资产盘亏也会被视为无偿提供货物而需相应缴纳企业所得税。

### ④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）1%部分的代表费用。

## （2）旧企业所得税税制

在旧的企业所得税制下，应纳税所得额是指纳税人的总收入与格鲁吉亚税法允许的扣除项目之间的差额，具体而言：

### ①收入确认

格鲁吉亚的收入确认原则如下：

A.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；

B.资本利得：格鲁吉亚税法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；

C.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；

D.利息收入：居民企业取得的利息收入可以享受一定的税收抵免，包括政府债券的利息收入、从持牌金融机构或特定国际金融机构所获得的利息收入等；

E.租金/特许权使用费收入：旧企业所得税税制下，居民企业需要在取得租金及特许权使用费收入对应的所属期纳税。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；

F.境外所得：居民企业应当就全球所得缴纳企业所得税。

### ②免税收入

根据格鲁吉亚税法规定，主要的免税收入包括：

A.从居民企业和非居民企业取得的股息红利收入；

B.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；

C.政府债券的利息收入；

D.从有经营牌照的金融机构取得的利息收入，除非利息接收方是另一持牌金融机构；

E.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）；

F.符合免税规定的资本利得；

G.特殊贸易公司从事许可经营活动产生的利润（处置经营活动中使用超过2年的固定资产取得的收入免税）；

H.免税工业区内企业取得的营业收入；

I.农业合作社收到的补助及会员费所得。

### ③税前扣除

税前扣除项目不再适用于新的企业所得税制度下的公司和常设机构,仅适用于仍在旧的企业所得税制度下进行生产经营活动的纳税人。

#### A. 折旧

某些特定资产可适用加速折旧优惠政策,例如计算机等电子设备、卡车、管线等(不超过原始折旧率的2倍)。此外,对于购进或建造的固定资产,如果其价值低于1,000拉里,在该固定资产投入使用的当年,纳税人可选择全额一次性税前扣除的优惠政策,该方案一经选定,5年不得变更。价值超过1,000拉里并且使用寿命超过一个申报年度的固定资产允许按年计提折旧进行税前扣除。土地、艺术品、博物馆藏品、除建筑物以外的历史文物、牛和其他动物不允许计提折旧。生物资产的支出可以在发生的当年扣除。

根据格鲁吉亚税法,固定资产被分为五类,年折旧率根据资产所属类别从5%到20%不等,具体规定请参考下表:

表2 固定资产分类年折旧率表

固定资产类别	年折旧率
汽车、卡车等公路运输工具;办公家具;工业机器设备;建筑工程设备; 农业生产设备	20%
专用仪器、配件和设备;计算机等数据处理设备;其他电子设备	20%
铁路、海运、内河运输设备;动力机械设备;加热设备;涡轮设备;电 动马达和柴油发电机;电力传输和通信设备;管道等	8%
建筑物和构筑物	5%
其他固定资产	15%

当某项资产的残值低于1,000拉里,剩余金额可以直接扣除。在亏损年份对折旧的处理没有特殊规定。对于融资租赁安排下的资产,

税法特别规定了出租人需要将每项出租的资产列入单独的类别，资产的摊销根据租赁支付的贴现价值进行计算。

对于资产的处置，处置的收益和税收折余价值的差额被确认为一项收入或支出。

#### B.无形资产摊销

无形资产（例如商誉）在行使使用收益权期间按比例进行摊销。当无形资产的价值小于1,000拉里，可直接予以税前扣除。如果无形资产的使用收益权期限无法确定，将以15%的摊销率进行摊销。

#### C.利息开支

贷款利息可在限额内扣除，这一限额由财政部确定。2018年，格鲁吉亚财政部规定的年可扣除利率限额为24%，对于国内的持牌银行和小额信贷机构所提供的贷款则没有这一利率的限制。

#### D.坏账

纳税人在同时满足下列条件时，可以扣除坏账金额：

- a.坏账与纳税人出售的商品和服务相关；
- b.通过售出商品和服务所得的收入此前包括在应纳税总收入中；
- c.坏账已经被冲销并登记，如登记在纳税人的记账记录中；
- d.格鲁吉亚税法颁布的公文可以确认债务无法收回。

#### E.慈善捐赠

慈善捐助可以进行扣除，但不得超过应税利润的10%。

#### F.其他重要事项

一些费用的扣除也有限额，包括：

- a.代理费用的扣除上限为总收入的1%；
- b.维修费用的扣除上限为年末相关资产账面价值的5%。任何超出额需要进行资本化并通过折旧扣除。

#### ④不允许税前扣除

对仍适用旧的企业所得税制度的纳税人，以下的费用均不能扣除：

A.开办费

纳税人在注册公司前发生的费用（如：公开注册费），格鲁吉亚的税法中暂无可以扣除的相关规定。

B.罚款与罚金

支付给政府部门的罚款罚金不能扣除。

C.企业所得税不允许税前扣除。

D.与收入的产生没有关系的费用。

E.企业所得税中已扣除的为获得收入产生的费用。

⑤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，不能向前结转。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免税工业区的企业。

2014年格鲁吉亚《税收法典》修正案中规定自2015年1月1日起，原为期6年的追诉时效逐渐减少至3年，具体规定为：

A.2015年1月1日—2015年12月31日期间，追诉时效期为5年；

B.2016年1月1日—2016年12月31日期间，追诉时效期为4年；

C.2017年1月1日以后，追诉时效期为3年。

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追诉时效延长至11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

### （1）计算方法

在新的企业所得税税制下，应纳税额=已分配的利润×15%的企业所得税税率；在旧的企业所得税税制下，应纳税额=应纳税所得额×15%的企业所得税税率。

### （2）列举案例

例如，某格鲁吉亚居民企业适用新的企业所得税税制，在当前纳税年度分配利润100万拉里，应纳税所得额为100万拉里，适用税率为15%，则应纳税额等于100万乘以15%，即15万拉里。

## 2.2.1.7 合并纳税

该国目前没有与企业所得税合并纳税相关的法规政策。

## 2.2.1.8 其他

境外税收抵免：格鲁吉亚纳税人在格鲁吉亚境外缴纳的所得税，可以在格鲁吉亚申请税收抵免，抵免限额为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）判定标准

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。不满足上述税收居民判定标准的企业为格鲁吉亚非居民企业。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的认定与OECD范本略有不同，例如建筑服务类常设机构无最短时限的规定。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、其他独立的单元或外国企业其他营业场所等。

此外，如果通过非居民企业或非居民自然人或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常设机构的风险。如果非居民企业或非居民自然人通过法律规定的专业中介、代理人或经纪人在格鲁吉亚开展经济活动，且该中介、代理人或经纪人无权代表非居民企业或非居民自然人进行谈判或签署协议，则该中介、代理人或经纪人不构成常设机构。

#### 2.2.2.2 所得来源地的判定标准

格鲁吉亚税收立法中没有对来源于格鲁吉亚的所得作出明确定义，鉴于格鲁吉亚已经与世界上58个国家或地区签订了避免双重征税协定，这些协定中对某些所得项目的来源地作出了定义性解释，此时对所得来源地的认定，就以协定中的具体规定为判别标准。

#### 2.2.2.3 税率

非居民企业在格鲁吉亚设立常设机构，其常设机构取得来源于格鲁吉亚的所得对应的税率参考居民企业。

非居民企业未在格鲁吉亚设立常设机构而取得的来源于格鲁吉亚的所得，或设立常设机构，取得来源于格鲁吉亚但与其常设机构无关的所得，对应的税率参考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

非居民企业在格鲁吉亚设立常设机构，来源于格鲁吉亚的所得对应的应纳税所得额的计算参考居民企业。

非居民企业未在格鲁吉亚设立常设机构，取得的来源于格鲁吉亚的所得，或取得的所得来源于格鲁吉亚而与其常设机构无关，对应的应纳税所得额参考2.2.2.7预提所得税小节。

#### 2.2.2.6 应纳税额

非居民企业在格鲁吉亚设立常设机构，其常设机构取得来源于格鲁吉亚的所得对应的应纳税额的计算参考居民企业。

非居民企业未在格鲁吉亚设立常设机构，取得的来源于格鲁吉亚的所得，或设立常设机构，取得来源于格鲁吉亚但与其常设机构无关的所得，对应的应纳税额的计算参考2.2.2.7预提所得税小节。

#### 2.2.2.7 预提所得税

非居民企业未在格鲁吉亚设立常设机构，取得的来源于格鲁吉亚的所得，或设立常设机构，取得来源于格鲁吉亚但与其常设机构无关的所得，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%税率缴纳预提所得税。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，纳税人需要提交申请，并经过一系列行政管理程序方可享受。

截至2023年5月，格鲁吉亚已经和58个国家或地区签订了双边税收协定并已生效执行，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<sup>1)</sup>

利润接收国（地区）	股息（%）	利息（%） <sup>2)</sup>	特许权使用费（%）
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 <sup>3)</sup>	10	5
克罗地亚	5	5	5
塞浦路斯	0	0	0

中国居民赴格鲁吉亚投资税收指南

捷克共和国	5/10	8	0/5/10
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	0/5	0/5	0
意大利	5/10	0	0
日本	5/10	5	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	0/5	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
摩尔多瓦	5	5	5
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
沙特阿拉伯	5	5/0	5/8
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
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
中国香港	5	5	5
吉尔吉斯斯坦	5/10	5	10

注：

(1) 当国内税法规定的预提所得税税率优于双边税收协定适用的税率时，应当适用国内税法规定的税率；

(2) 部分协定规定由政府及其组成部门支付或担保的利息支出适用税率为0%，本表未考虑此类规定；

(3) 适用税率为0%的条件为：外国公司持有格鲁吉亚公司超过50%的股份，并且投资额超过200万欧元。

### 2.2.2.8 亏损弥补

依据格鲁吉亚税法规定，适用于分配利润税规则的法人实体有权将上一年度亏损结转至未来五年，并抵消未来期间的总收入。

此外，纳税人可以选择将2010年或以后年度发生的亏损延长至10年，从而将诉讼时效从5年增加至11年。当结转的亏损用尽时，10年的结转期限仍可变更为5年的结转期限。

### 2.2.2.9 特殊事项的处理

暂无相关内容。

## 2.2.3 申报制度

从2017年开始，格鲁吉亚采用新的企业所得税征税模式，即爱沙尼亚模式，在企业利润分配前不征收所得税。在格鲁吉亚的居民企业和在格鲁吉亚设立常设机构的非居民企业，不再对应计利润进行征税，而对已分配利润进行征税。

针对适用新的企业所得税税制的纳税人，企业所得税按月申报，需要在发生应税项目次月的15日前递交企业所得税纳税申报表，并完成税款缴纳（具体应税项目参见2.2.1.5应纳税所得额）。但是商业银行、信用合作社、保险公司、小额信贷机构以及贷款发行方，将自2023年1月1日起适用该征税模式。在2023年之前，上述机构仍然应在纳税年度终了后次年的4月1日之前递交企业所得税纳税申报表。

针对适用旧的企业所得税税制的纳税人，企业所得税需要按季度预缴，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。

申报企业所得税时，如果任何收益（如收到的利息或红利）在获得时已纳税，纳税人应提供相应的纳税/扣税证明文件，这些收益不必再次缴纳企业所得税。

## 2.3 个人所得税

### 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。在格鲁吉亚停留期间，因就医、度假、因公出差或者学习等原因临时出境的时间，不作停留天数的扣除。在境外为格鲁吉亚从事公共服务的个人也被认定为格鲁吉亚的居民纳税人。

以下个人在格鲁吉亚停留的时间不计算为实际停留时间：

- (1) 外交及领事人员以及他们的家庭成员；
- (2) 与格鲁吉亚签署国际协议有关的国际组织工作人员，外国的国家公务员，包括他们的家庭成员，但不包括格鲁吉亚居民；
- (3) 从一个国家前往另一个国家途经格鲁吉亚领土的人员；
- (4) 仅为医学治疗或者度假目的居住在格鲁吉亚的人员。

居民身份在每个纳税期间都需要确定一次。

纳税人前一个纳税期在格鲁吉亚停留天数不计入下一个纳税期。新纳税期居民身份的判定取决于本期的停留天数。

此外，根据财政司法部的进一步规定，高净值人士若持有本地身份证或居住许可，或者当年取得来源于格鲁吉亚的年收入超过25,000拉里，在这个纳税年度内也会被认定为格鲁吉亚居民纳税人。其中，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3年每年年收入均高于200,000拉里的个人。

### 2.3.1.2 征收范围

格鲁吉亚居民纳税人仅就来源于格鲁吉亚的所得纳税，非来源于格鲁吉亚的收入免征个人所得税。

税法规定的应税收入包括：股息红利和利息收入、养老金和保险收入、特许权使用费、租金收入、财产转让收入、任职受雇所得和独立劳务报酬（包括经营所得）。

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。

- (1) 任职受雇所得

①工资薪金：因任职、受雇取得的工资薪金及其它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：

- A.以低于市场价格/免费出售给员工的货物或服务；
- B.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；
- C.以报销方式向员工家属提供的福利；

D.因私使用公司的公务车辆（自2019年9月起，因私使用公司公务车辆应按车辆发动机大小缴纳个人所得税。使用电动车辆不属于征税范围。具体税额参见下表5）；

表5 因私使用公司公务车辆个人所得税税率表

发动机大小	个人所得税
大于3,500立方厘米	300拉里
2,500~3,500立方厘米	200拉里
小于2,500立方厘米	100拉里
混合动力汽车	60拉里
纯电动汽车	0

E.超过财政部规定限额的每日津贴和住宿补贴；

F.雇主提供利率低于财政部规定利率贷款的利息差额；

G.雇主豁免的债务；

H.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。

从2019年1月1日起，除法律施行前已满60岁的男性以及已满55岁的女性，以及个体经营者外，所有的员工都需参加养老金计划。

养老金计划由雇主、员工和政府提供资金：

A.雇主在支付薪水时，以员工的名义，将2%的薪水转移至员工的私人养老账户；

B.个体经营者将4%的薪水交至其私人养老账户；

C.当养老金计划参与者的年收入少于24,000拉里，政府将转移参与者年收入的2%到其私人养老金账户；当养老金计划参与者的年收入介于24,000拉里至60,000拉里之间，政府将转移参与者年收入的1%到其私人养老金账户；如果养老金计划参与者的年收入高于60,000拉里，政府只对60,000拉里之内的部分供款。

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）经营所得

纳税人从事经营活动取得的收入需缴纳个人所得税。应纳税所得额为全年从事经营活动取得的收入减除相关费用（全额或部分不可扣除的费用除外）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按5%代扣代缴个人所得税，之后无需与其他收入合并汇算清缴。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。

#### （5）遗产及受赠所得

每个纳税年度内，继承来自直系和二代亲属的遗产和遗赠，免征个人所得税。继承来自三代和四代亲属的遗产和遗赠的价值不超过150,000拉里的部分，免征个人所得税；超过150,000拉里的部分需要缴纳个人所得税。来自非亲属的、不超过1,000拉里部分的遗赠，免征个人所得税；超过1,000拉里的部分需要缴纳个人所得税。

### 2.3.1.3 税率

个人所得税的标准税率为20%，标准税率适用于任职受雇所得、经营所得、不动产收益和资本收益。

自然人从电子形式的赌博中获得的应税收入按10%税率征收个人所得税。自然人参与电子赌博及中奖游戏（电子激励彩票除外）时从上述形式的电子账户中提取的金额按2%税率征收个人所得税。

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住房取得的租赁收入；
- （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。

### 2.3.1.4 税收优惠

#### （1）免税收入

- 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居民和非居民个人转让债券或权益工具所获收益，以及从格鲁吉亚国家银行认可的证券市场中交易获得的由格鲁吉亚居民法人实体公开发行的债券所获得的利息（2018年1月1日至2023年1月1日有效）；

⑤农业合作社向成员支付的股息红利；

⑥加密数字货币政策。2019年7月起，个人处置加密数字货币取得的收入将不被认定为来源于格鲁吉亚，因此免征个人所得税。

（2）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；

②自2011年1月1日起，小微商户执行新的税收制度。小微商户包括微型商户和小型商户；

登记注册的微型商户，如果年营业额低于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。从事下列经营活动将被视为不符合微型商户的登记条件，包括需要营业执照或许可证的经营活动、医疗、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500,000拉里，只需要按营业额缴纳1%的所得税（即无需缴纳其他税款）。如果营业额超过500,000拉里，则税率升至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。如果平均每名员工的工资薪金低于6,000拉里，则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。

③自2016年1月1日起，拥有“山区企业”特殊性质的个体工商户免征个人所得税。“山区企业”的界定参考2.2.1.4税收优惠小节。该免税政策有效期为10年，自获得许可的当年开始计算。

### 2.3.1.5 税前扣除

针对经营所得，可以减除与经营活动相关的费用（全额或部分不可扣除的费用除外），但必须提供相关文件资料证明。取得收入时的预缴税款，可在最终应纳税额中扣除。

针对工资薪金所得，在2013年和2014年，如果个人一个自然年度内以工资形式取得的应税收入少于6,000拉里，可以扣除1,800拉里的免税额度。

针对其他类型的应税收入，目前无税前扣除项目。

### 2.3.1.6 应纳税额

#### （1）计算方法

应纳税额 = 应税收入 × 适用税率

#### （2）列举案例

例如，某格鲁吉亚居民个人在当前纳税年度内，取得工资薪金所得5万拉里，取得来自直系亲属的遗产所得价值10万拉里，按照格鲁吉亚个人所得税规定，继承来自直系和二代亲属的遗产和遗赠，免征个人所得税，因此只对其取得的任职受雇所得征收个人所得税。任职受雇所得适用的税率为20%，则应纳税额等于5万乘20%，即1万拉里。

### 2.3.1.7 其他

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且不需要再与其他收入一起汇算清缴。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。

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。

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。其他类型的个人所得税纳税人不允许进行亏损弥补。

## 2.3.2 非居民纳税人

### 2.3.2.1 判定标准及扣缴义务人

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

更多判定标准请参考居民纳税人2.3.1.1判定标准，不符合居民纳税人条件的个人为非居民纳税人。

### 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%的预提所得税税率。

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%的税率扣缴预提所得税。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%的税率缴纳预提所得税；取得住宅用房屋的租金收入可按5%税率缴纳预提所得税。

非居民纳税人预提所得税税率可能会受到税收协定的影响而低于国内税法的规定税率。目前在格鲁吉亚适用的双边税收协定请参考2.2.2.7预提所得税。

#### 2.3.2.4 税前扣除

目前，非居民纳税人个人所得税无税前扣除项目。

#### 2.3.2.5 税收优惠

大多数格鲁吉亚税收协定都规定了同时满足以下几个条件的个人所得免税：

- (1) 在任何连续的12个月内，个人在格鲁吉亚居住的时间少于183天；
- (2) 个人的收入由非格鲁吉亚居民的雇主或其代表支付；
- (3) 收入的成本不是由非居民雇主在格鲁吉亚的常设机构负担。

#### 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

一般情况下，格鲁吉亚居民纳税人个人所得税征管规定同样适用于非居民纳税人。

### 2.3.3 申报制度

个人所得税应按照公历年度缴纳。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。在大多数情况下，个人所得税在取得收入时由支付方（格鲁吉亚实体、外国实体的常设机构和私营企业，不包括免税工业区内的企业向居民纳税人支付的工资）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）取得位于免税工业区内的运营实体支付的所得。

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。

## 2.4 增值税

### 2.4.1 概述

增值税在销售、进口货物或提供劳务的各环节征收。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增值税销项税额，即增值税只对增值额征收。

增值税在2021年1月根据欧盟与格鲁吉亚之间签订的联合协议进行了更新，增加了对数字业务的增值税合规要求。

- （1）纳税义务人及扣缴义务人

增值税的纳税人包括在格鲁吉亚境内销售、进口货物或提供劳务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，也应登记为增值税纳税人。上述登记均应在交易超过100,000拉里的两个工作日之内，向税务机关进行申请。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。

非居民企业不被强制要求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，适用增值税支付人源泉扣缴方式（Reverse Charge Mechanism），服务的接受方作为扣缴义务人必须从向非居民企业应付的金额中代扣代缴增值税。

若非居民企业希望注册为格鲁吉亚增值税纳税人，可以在格鲁吉亚境内设立分支机构，作为增值税纳税人注册实体。

## （2）征收范围

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，应源泉扣缴增值税。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。

## （3）税率

增值税标准税率为18%。

## （4）增值税纳税义务发生时间和地点

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；若货物或服务为常规性或持续性供应，则交易期间的开具发票时间或支付日期将被认定为纳税义务发生时间，且不得晚于报告月份的最后一个工作日。

在格鲁吉亚境内，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，则增值税纳税义务发生地为劳务接收方注册地、管理机构所在地或常设机构所在地（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。

## 2.4.2 税收优惠

### （1）免征增值税

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：

- ①金融服务；
- ②国有资产私有化过程中国有资产转让；
- ③进口用于勘探或开采石油和天然气的设备；
- ④国家授权范围内开展的普遍邮政服务；
- ⑤进口医药及用于治疗或医药的原材料；
- ⑥图书/报纸/期刊的进口和销售；
- ⑦初级农产品销售以及土地买卖；
- ⑧位于免税工业区内的企业之间销售、进口货物或提供劳务；
- ⑨自格鲁吉亚境外进口至免税工业区内的货物；
- ⑩货物出口/再出口（并有权扣除进项税额）。

### （2）零税率

此外，以下情况下适用零税率：

- ①国际航空和水路运输服务；
- ②格鲁吉亚境内的旅游服务；

③向热电站供应天然气；

④销售不动产以及为不动产项目提供建筑服务。此外，若建筑公司为不动产项目提供服务，以不动产的部分或全部产权作为提供服务的对价，也适用零税率。若建筑公司随后转售不动产，取得的收入将按标准税率缴纳增值税；

⑤首次供应包装农产品。

### （3）优惠税率

发生在区内和区外的格鲁吉亚企业之间的货物交易，应按照发票金额或市场公允价格的4%缴纳增值税。

## 2.4.3 应纳税额

### （1）计算方法

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扣除，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。此外，纳税人在购买商品当月扣除进项税额，若随后发生商品退货，纳税人有义务在退货发生当月调整进项税额。即使卖方尚未开具更正后的增值税发票，纳税人也应更正其增值税申报表。

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

分,可按当月允许扣除进项税的销售额占总销售额比例计算可扣除的增值税进项税额。该扣除比例应在当年12月份的纳税申报表进行调整,最终扣除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扣除。并在每个纳税年度末,根据本年免税销售总额占该年度总销售额比例,对可扣除进项税额进行调整。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,按照应税销售额占总销售额比例扣除。

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:

- ①慈善;
- ②交际应酬活动;
- ③用于增值税免税项目的货物或劳务;
- ④取得未向税务机关申报的电子发票上注明的增值税税额。

最新政策下,原适用零税率的货物出口/再出口改为适用增值税免税,并且可以扣除进项税额。

## (2) 列举案例

例如,某格鲁吉亚增值税纳税人当期应税销售额为100,000拉里,采购格鲁吉亚国内商品产生的进项税额10,000拉里,无其他增值税应税行为。则当期增值税销项税额为100,000乘税率18%,即18,000拉里;当期增值税应纳税额为18,000拉里减10,000拉里,即为8,000拉里。

### 2.4.4 申报制度

增值税应当按月缴纳。纳税人应在月度终了后的15天内向当地税务机关提交增值税纳税申报表并缴纳相应的税款。增值税申报单需要附上申报月度开出或取得的增值税发票联或海关申报联。

## 2.5 关税

### 2.5.1 概述

#### (1) 纳税义务人

税法规定的进口应税商品的个人或法人为关税的纳税义务人。

#### (2) 征收范围

根据格鲁吉亚新《海关法》(Customs Code of Georgia)及《海关税则法》(Law of Georgia on Customs Tariffs and Duties), 关税征收范围为经过格鲁吉亚边境海关的具有海关关税价值(因为有些货物在关税法上没有纳税的意义)的货物, 除非本法另有规定外。

#### (3) 税率

##### ①进口关税

自2008年1月1日起, 修改后的格鲁吉亚《海关税则法》生效, 除对农产品和建筑材料征收12%(沥青、水泥砖、纸张、肉和肉制品、冻鸡、牛奶和奶制品、禽蛋、蜂蜜、大部分蔬菜水果、茶叶、糖等)和5%(压制奶酪、花生油等)关税外, 格鲁吉亚对90%以上其他进口商品征收零关税。

自2015年1月1日起, 针对进口乘用车, 按照发动机容量每立方厘米征收0.05拉里, 且在车辆使用期间每年按进口关税的5%额外征收关税。

##### ②出口关税

格鲁吉亚法律规定, 出口货物全部实行零关税。除关税外, 格鲁吉亚海关还对进、出口环节征收海关手续费, 费率为货物报关价格的0.2%, 从起点50拉里至最高2,000拉里。

### 2.5.2 税收优惠

(1) 以下货物和产品免征进口关税，不论原产国：

婴儿食品和糖尿病人食品；价值300拉里以下且总重不超过30千克的邮寄包裹；外国政府或国际组织以无偿援助或优惠贷款提供的货物，无偿份额至少占25%；人道主义援助物资；供外交使团使用的物资；供国际航机的航空燃料、润滑油及其他技术物资；用于油气开发的机器、设备、车辆、零件等（由格鲁吉亚油气相关法律（Law on Oil and Gas）具体规定）。

(2) 自格鲁吉亚境外进口至免税工业区内的货物免征进口关税。

### 2.5.3 应纳税额

关税的应纳税额计算公式：

应纳税额=关税完税价格（或应税容量）×适用税率

### 2.5.4 其他

格鲁吉亚海关对货物申报核查较严，经常开箱查验。对不正常的低值申报采取海关估价办法，并课以罚款。货物申报单据（如提单、发票、装箱单和产地证等）应做到完备，货物描述应准确，申报数量应与实物保持一致<sup>16</sup>。

2019年5月31日，财政部颁布法令，对于大额交易且无违反海关规定记录的纳税人，取消了其延期支付关税的优惠政策。所有纳税人必须在清关完成后的5天内缴纳关税。对于需要缴纳消费税的商品，自2019年6月12日开始生效；对于其他商品，自2019年7月2日开始生效。

---

<sup>16</sup> 来源：中华人民共和国驻格鲁吉亚大使馆经济商务处

<http://ge.mofcom.gov.cn/article/ddfg/haiguan/200703/20070304448321.shtml>

格鲁吉亚基于数字海关概念的新《海关法》已于2019年9月1日开始实施。旨在使格鲁吉亚海关立法与欧盟规定保持一致。新《海关法》的主要变化包括：

(1) 在货物进入格鲁吉亚境内前200天内和在货物离开格鲁吉亚境内前150天内向海关完成初步清关申报；

(2) 引入经认证的经营者 ( Authorized Economic Operator, AEO ) 概念，使格鲁吉亚政府遵守《欧盟与格鲁吉亚联盟协议》制定的联盟议程。任何设在欧盟境内，且满足相关标准的经营者，皆可获得经认证的经营者资格。相关标准包括经营者控制制度、财务偿付能力、守法记录以及符合要求的安全标准。经认证的经营者可享受海关简化手续或相关安全便利措施；

(3) 再出口清关手续将被取消。指定再出口的货物将按照简易清关手续进行申报；

(4) 车辆在进口后6个月内离开格鲁吉亚的，对车辆进口征收的关税将退还给纳税人；

(5) 引入海关程序所有人概念，货物所有权在进口时就转移给买方的情况下，买方需要履行相应的海关手续（现行进口制度下不允许未经二次申报进口货物的所有权）；

(6) 当纳税人对进口货物按其中货物适用的最高税率缴纳关税时，可以按简易清关手续进行申报；

(7) 企业ERP系统 ( Enterprise Resource Planning, ERP ) 将与海关数据库进行对接；

(8) 海关在做出可能对纳税人产生不利影响的决定之前，必须告知纳税人，纳税人可以进行抗辩，在争议解决过程中，允许中止决定的执行；

(9) 只有在特殊情况下允许豁免关税，替代了根据商品类型予以豁免的规定；

(10) 格鲁吉亚立法将充分践行欧盟《简化货物贸易手续公约》和《共同过境程序公约》。

## 2.6 消费税

### 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境内生产应税消费品或进口应税消费品的所有自然人和法人。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；
- (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。

### 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。常见消费税税率见下表：

表6 格鲁吉亚消费税税率概况

商品类别	税率
啤酒	0.6拉里/升

酒精饮料如威士忌、朗姆酒、杜松子酒等	5拉里/升
伏特加	3拉里/升
龙舌兰	4拉里/升
其他发酵饮料（苹果、梨、蜂蜜）	2.5拉里/升（散装）
雪茄	0.9拉里/支
过滤嘴香烟	0.75拉里/20支
天然气	80拉里/千立方

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每年会由格鲁吉亚政府在0-8%之间调整；国际通话终端根据通话时长征税，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 申报制度

- （1）除进口货物的消费税外，消费税按月申报缴纳；
- （2）绝大部分情况下，消费税应该在应税交易发生的次月15日前缴纳；
- （3）进口货物缴纳消费税与支付进口关税适用的程序相一致。

#### 2.6.8 其他

根据格鲁吉亚税法规定，开展应纳税交易前，下述货物应贴消费税印花（Excise Stamp）：

(1) 酒精饮料，包括啤酒，酒精含量高于1.15度（50克及以下饮料和容量10升及以上瓶装饮料除外）；

(2) 烟草制品（烟斗烟除外）。

未贴消费税印花的上述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扣押未附消费税印花的应税进口货物。自扣押时起，货物被认定为国家财产，其出售或销毁将根据财政部规定的程序进行。

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贴花，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。如果在收到消费税印花后六个月未能进口货物，进口商应返还已收到的印花。在上述期限内未能退回消费税印花，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非退还消费税印花，应纳税额必须按照实际进口货物数量的比例乘适用税率来计算。

## 2.7 财产税

### 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（汽艇）、飞机和直升机；
- ④乘用车；
- 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）；
- ⑦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。

### 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位于免税工业区的财产；
- 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”特殊性质的企业，其位于山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”特殊性质的个体工商户，其位于山区的财产免征财产税。该免税政策有效期为10年，包括获得许可的当年。

### 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。

在2005年之前取得的不动产，其剩余价值的平均值，乘下列系数扩大：

- 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，也不适用于经资产评估确认不动产账面价值的公司（该公司财务报表由政府认可的审计公司进行审计）。

租赁公司出租的资产在整个出租期间内，按照0.6%的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，财产税税率为0.05%至0.2%之间不等；如果总收入超过100,000拉里，财产税税率为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。

#### 2.7.4 申报制度

财产税的纳税期间为一个日历年。纳税人应于纳税年度终了后次年的4月1日前提交年度财产税申报表并缴纳税款。

企业、组织应当分两次缴纳财产税。在当年的6月15日之前完成第一次预缴，金额为上一年度的应纳税款。在第二年的4月1日之前提交年度财产税申报表，并结清当年的财产税完成第二次缴纳。

对自然人纳税人征收的财产税适用不同的规则。自然人纳税人应在当年的11月1日之前递交财产税纳税申报表，并在15日之前缴纳相应税款。

如果当年预期的财产税税负总额与过去纳税年度相比减少了超过50%（考虑税收优惠的影响），纳税人需要在当年的6月1号之前向税务机关递交一份书面说明，之后纳税人可以按预期的当期税额少缴税或不需要在当年纳税。

如果递交报告的实际结果不能证明预期财产税税负减少超过50%，则纳税人将需要补缴当期税款，并且从原应缴税的期限至补缴税款支付完成的时间段内计算缴纳罚款。财产税的计征和缴纳程序由格鲁吉亚财政部确定。

## 2.8 土地税

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。

土地税根据土地面积、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。

土地税由税务机关基于国家公共登记局的数据进行评估，纳税人无需对土地税自行申报。具体来说，基于国家公共登记局数据的核定税款通知书，由格鲁吉亚财政部部长批准送达至纳税人。

土地税按年缴纳，自然人纳税人和法人实体应于纳税年度当年11月15日前完成土地税缴纳。

## 2.9 其他税费

格鲁吉亚的其他税费主要为自然资源使用税（费）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，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（费）应以纳税人开采的自然资源（如矿产和木材）的数量为税基，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。根据格鲁吉亚税法，持有在线赌博许可证的公司应根据其取得的下注数额按月纳税。2019年12月5日，格鲁吉亚税务机关发布文件，明确该类公司取得的其他收入（即从子公司取得的股息）需要按照税法规定正常纳税。

## 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司（Tax and Customs Policy Department）以及税收服务局（LEPL-Revenue Service）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<sup>17</sup>：



图 1 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

<sup>17</sup> 资料来源：格鲁吉亚财政部官网介绍(Tax and Customs Policy Department) :<https://mof.ge/en/4479>

(1) 格鲁吉亚税收及海关政策司主要负责以下工作：

①促进形成外国机构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等。

(2) 格鲁吉亚税收服务局是基于“法律架构简单且可信赖的税收体系”组建运营的公法法律实体（Legal Entity Of Public Law, LEPL），负责的工作包括：

①企业清算注销、重组及税务审计，监控并分析自动化风险管理系统；

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，包括确定海关编码、货物来源地，签发原产地证书等；

③控制并监管经济边界，以及对隶属于公众监管的货物和运输设备实施登记和控制；

④税款支付管理，为纳税人提供相应服务；

⑤税务和行政违法记录管理，防范逃漏税和骗税行为，保障纳税人权益等。

### 3.2 居民纳税人的税收征收和管理

### 3.2.1 税务登记

#### (1) 企业注册登记

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,通常需提交下列经公证的文件(如外文,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。

税务稽查局企业登记处审核无误后即可完成公司注册,上述文件存档,一般类型的公司注册约需3天,注册费用视注册公司类型而定。

#### (2) 税务登记

在完成企业注册登记后,企业可以从辖区税务机关免费领取税务登记证,时间约需要3天。如果12个月内营业额超过10万拉里,必须强制登记为增值税纳税人。格鲁吉亚政府鼓励企业申请为增值税纳税人。在辖区税务机关登记公司所需文件如下:

- ①税务机关关于注册该有限责任公司的决定;
- ②已登记的有限责任公司章程;
- ③证明有限责任公司法定地址的文件(租赁协议或房东同意的信函,与向税务稽查局登记处提交的相同);
- ④董事长身份证或护照复印件,外国护照需翻译并公证;
- ⑤证明支付注册资本的文件(至少50%)。

以上为一般企业注册程序。如果注册建筑施工等行业企业,还应向有关部门申请许可证;如注册餐饮企业需获得有关卫生批准证书。

### 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。不论选择何种记账制度,纳税人都应完整记录一切与自身有关的经营活 动,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。格鲁吉亚的法律规定企业应使用基于国际财务报告准则的国家会计标准。

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

在传统的线下报税方面,企业通过聘用的会计到企业登记所在地的税务机关报税或委托会计师事务所报税。在具体税项的申报期限到期前,由聘用的会计或会计师事务所填制相应的纳税申报单,由纳税企业法定代表或授权签字人(通常为董事长)签字,加盖企业公章,及时报送给税务机关。税务机关的工作人员在纳税申报单的副本上签字、盖章后退给申报单位,作为回执,证明报税时间。

此外,企业还可以通过电子门户线上报税。从2019年8月1日起,格鲁吉亚税务机关对纳税人访问税务机关电子门户引入了强制性的两步验证程序,即登录密码与短信验证码结合的身份验证机制。如果没有通过验证,纳税人将无法提交电子纳税申报表或享受税务机关电子服务。

### 3.2.4 税务检查

纳税人通过自我评估的方式进行纳税申报。但是,如果税务机关认为纳税申报表中披露的税款不正确,自申报表提交年度起的3年内,税务机关可以对其进行纳税评估。纳税评估的一般法定追溯期为3年,但对于亏损结转期限超过5年的纳税人,则追溯期可延长至11年。

纳税评估中核定的税款、罚款和罚金，应在收到付款通知书的30个自然日内缴纳。

在格鲁吉亚，税务审计是由格鲁吉亚税收服务局执行的。税务审计分为案头审计和现场审计两种方式。

案头审计按照经税务机关授权人员的指令开展，对具体事项进行审计。审计期间，税务机关可以根据税法规定，要求纳税人提供会计凭证或与税收相关的信息。案头审计不得访问被审计人经营活动场所，而是基于其向税务机关提供的涉税信息、声明和会计凭证进行审计。如果在案头审计过程中，发现了错误导致应纳税额发生了变化，授权人应起草税务审计报告。

同样的，现场审计按照经税务机关授权人员的指令开展。法典规定纳税人应在审核开始前至少10个工作日内收到现场审计的书面或电子通知书，且在通知书送达后的30天内，应开始审计，否则通知书无效。现场审计可对纳税人的全部或部分经营活动进行审计，可能包括对纳税人经营活动的控制程序。整个审计过程不会超过3个月，如有必要，经税务机关同意后，最多可延长2个月。税务机关的授权人可以要求纳税人提供与纳税义务和涉税信息相关的会计凭证复印件。如果纳税人未满足此类要求，则被授权人可以扣押此类凭证原件直到现场审计工作完成。若凭证被扣押，税务机关授权人需要填写扣押报告。如果因不可抗力或其他情况，导致税务审计无法继续进行的，被授权人应暂停审计，在不可抗力或其他情况消除后恢复。税务审计的期限自恢复审计之日起向后延长。如果税务审计分多个阶段进行，则在每个阶段完成后填写期间报告。

税务机关可以对未经审计的任何期间开展现场审计，但在极少数情况下，经法院授权，上级主管部门可对之前已审计期间再次进行审计。

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。

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。税务机关向纳税人收取一定的法律费用。

### 3.2.6 法律责任

格鲁吉亚税法规定了若干税收违法行为和法律责任，常见类型有：

#### (1) 滞纳金

滞纳金是对纳税人未在税法规定的时间内缴纳应纳税额的惩罚金。未清税款的延期支付需要按天缴纳0.05%的滞纳金。一般情况下，滞纳金应根据逾期缴纳的天数进行计算，逾期支付税款的当天也被视为逾期日。

从法院裁决纳税人破产程序申请生效并开始破产程序之日，或格鲁吉亚国家银行撤销来自于商业银行或保险公司的执照之日起，滞纳金暂停计算。

#### (2) 未依法履行税务登记程序

纳税人未依法履行格鲁吉亚税法规定的税务登记程序需要被处以500拉里的罚款。

#### (3) 未按规定期限纳税申报

未按格鲁吉亚税法在规定期限进行纳税申报的纳税人，根据纳税申报单或税款计算基础上核定的应纳税额按逾期月份数（不完整的月份视为一个月），不超过2个月的，需要缴纳5%的罚金；若逾期超过2个月，则需要缴纳10%的罚金。

如果纳税申报单或税款计算所得的应纳税额为0，纳税人不会被处以罚款。

#### （4）不缴或少缴税款

对于不缴或少缴税款的纳税人，如果不缴或少缴税款金额不超过纳税申报表中申报税款金额的5%，向纳税人处以不缴或少缴税款金额10%的罚金；如果不缴或少缴税款金额超过纳税申报表中申报税款金额的5%，但不超过20%，向纳税人处以不缴或少缴税款金额25%的罚金；不缴或少缴上述两种情况以外的其他金额的纳税人，需要被处以不缴或少缴税款金额50%的罚金。但如果由于税务机关对纳税义务期间（或发生时间）的调整而导致了未缴或少缴税款，则向纳税人处以不缴或少缴税款金额10%的罚金。

扩大税前扣除项目金额或退税金额的纳税人应该被视为不缴或少缴税款，根据上述规则进行罚款。

#### （5）未按规定报送涉税信息

未按规定报送涉税信息，或未向税务机关递交会计凭证或涉税资料，或未在税务机关或其他国家执法机关规定的时间内递交资产清单，需要被处以400拉里的罚款。

重复发生上述情况的，每次将被处以1,000拉里的罚款。

向税务机关递交错误存货冲销信息的纳税人，如果导致总收入中可以税前扣除的成本费用增加，将根据递交资料中实际多计的成本费用的金额，被处以罚款。

#### （6）违反增值税相关规定

未注册为增值税纳税人即开展经营活动的，对未注册期间发生的增值税应税交易金额（除增值税免税项目以外），处以15%的罚款。

被购买方要求开具发票而未开具的商品供应商和服务提供方，将被处以应税交易中增值税金额100%的罚款。

针对虚假的、不具有商业实质的交易，或开具假发票的纳税人，开票方将被处以增值税发票中列示的增值税金额200%的罚款。

### （7）偷税漏税行为

重大偷税漏税行为（不缴或少缴税款超过100,000拉里）的，将被认定为刑事案件。

## 3.2.7 其他征管规定

### （1）税收争议解决

2009年底，格鲁吉亚政府引入了税企协议的概念，以减少纳税人和政府之间税收争议。

①纳税人向税收服务局申请签订协议，并附上包括解决方案在内的相关资料；

②税收服务局在政府会议上将申请提交财政部；

③政府决定协议的订立、税款金额以及支付条款；

④纳税人的纳税义务在协议订立之日起产生。在协议规定的有效期内，纳税人不能改变纳税申报表中的金额；与此同时，税务机关也不得向纳税人征收额外的税款。

正式的税企协议由税收服务局与纳税人共同订立。

2014年的税收法典修正案，将原法典规定的“税企协议可对已发生和未发生的纳税义务进行约定”，修改为“税企协议可对未发生的纳税义务进行约定，或者减少已发生的纳税义务”。

### （2）事先裁定

自2010年8月1日起，纳税人可向税务机关提出事先裁定要求，纳税人可对已完成或拟定的交易，就税法中特定条款的解释和适用性进行事先裁定。

事先裁定需要获得财政部的最终批准，在纳税人提出申请后的90日内给出裁定结果。裁定对税务机关具有约束力，但前提是该交易与裁定申请中提出的事实相符。纳税人不受裁定的约束。

下列情况下，税务机关可以拒绝纳税人事先裁定的申请：

- ①要求进行裁定的事项或裁定的期间，已进行税务审计；
- ②对违反税法的纳税人已提起刑事诉讼；
- ③税务机关要求更正申请，纳税人拒绝的。

一般申请事先裁定的费用为10,000拉里，居民个人的申请费用为5,000拉里。

纳税人可对特殊海关事项申请事先裁定，包括判定商品的HS代码（即“海关协调制度编码”）以及商品的原产国。针对上述事项的收费标准分为3档：

- ①5天作出结果（500拉里）；
- ②10天作出结果（250拉里）；
- ③30天作出结果（免费）。

纳税人对收到的不利裁定结果可提出上诉，或对事实进行进一步阐述后申请税务机关重新裁定。

### 3.3 非居民纳税人的税收征收和管理

#### 3.3.1 非居民税收征管措施简介

总体来说，居民企业的征管规定同样适用于非居民企业。根据格鲁吉亚的税收法规，非居民实体如果在格鲁吉亚构成常设机构，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。

非居民企业取得的所得来源于格鲁吉亚但与其常设机构无关，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。

常设机构需要按月申报缴纳企业所得税，次月15日前完成缴款。

#### 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, 通过常设机构取得的来源于格鲁吉亚的所得方面, 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考2.2.2企业所得税 – 非居民企业。

## 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( Arm's Length Principle )作为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( The Instructions on International Transfer Pricing )，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。根据格鲁吉亚新转让定价规则，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。

2016年6月，格鲁吉亚参与签署了OECD《转让定价国别报告多边主管当局间协议》( CbC MCAA )。根据该协议，签署国承诺将自动交换跨国企业集团按照各国国内法要求编制的转让定价国别报告。

### 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) 同一企业各股东所占份额比例超过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，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；

(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，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；

(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。

#### 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

尽管格鲁吉亚已经参与签署了OECD《转让定价国别报告多边主管当局间协议》(CbC MCAA)，截至2021年12月，格鲁吉亚尚未与其他国家正式启动转让定价国别报告交换。格鲁吉亚尚未在国内法中引入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、本地文档和国别报告)。

格鲁吉亚转让定价规则规定企业有义务在税务机关提出正式要求后的30天内，向税务机关递交转让定价同期资料，以证明其通过关联交易获利符合独立交易原则。

#### 4.2.2 具体要求及内容

一般来说，企业需按年更新转让定价同期资料，但财政部发布的转让定价指引中对年营业额低于800万拉里的纳税人简化了同期资料准备要求，在企业经营业务、可比对象的经营情况或相关的经济状况未发生重大变化的情况下，这类纳税人提供的外部可比交易信息可以选择每三年更新一次。

格鲁吉亚转让定价同期资料应包括：

(1) 公司商业活动概述，包括对影响其产品和服务定价的经济因素的分析；

(2) 公司组织架构说明，涵盖与正在分析的关联交易潜在相关的所有各方；

(3) 关联交易的信息，包括对指定的可比性因素的分析，以及集团转让定价政策的详细信息（如适用）；

(4) 选择的转让定价方法概述，并说明选择这种方法的原因；

(5) 可比性分析，包括对已采用的可比非受控交易的描述、外部可比项目搜索过程的详细信息（如适用）、受控交易和可比非受控交易的可比性评估，以及所作出的任何可比性调整的说明等；

(6) 对开发转让定价方法时所依赖的任何经济分析和预测的解释；

(7) 与关联交易有关的任何预约定价协议或预先决定的详细信息；

(8) 关于符合独立交易原则的结论，以及企业在相关年份对其转让定价/应税收入进行的任何调整以确保符合独立交易原则的结论（如适用）；

(9) 可能对确定企业是否遵守独立交易原则有重大影响的其他信息。

同期资料可以用格鲁吉亚语或英文准备并提交,但税务机关有权要求用英文提交的企业额外准备一份格鲁吉亚语的翻译文本。形式上,既可以采用电子文档,也可以采用纸质文档。

## 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,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:

(1) 可比非受控价格法(Comparable Uncontrolled Price Method, CUP): 通过比较非关联方之间进行的与关联交易相同或类似业务活动所收取的价格,来确定关联交易符合独立交易原则的价格;

(2) 成本加成法: 以关联交易发生的合理成本加上可比非关联交易毛利,作为关联交易符合独立交易原则的价格;

(3) 再销售价格法: 以关联方购进商品再销售给非关联方的价格,减去可比非关联交易毛利后的金额,作为关联方购进商品时符合独立交易原则的价格;

(4) 利润分割法: 根据企业与其关联方对关联交易取得的利润的贡献计算各自应该分配的利润额。利润分割法分为一般利润分割法和剩余利润分割法;

(5) 交易净利润法: 以可比非关联交易的利润率指标确定关联交易的净利润。

一般而言，优先采用可比非受控价格法。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, NPMM）或利润分割方法（Profit Split Method）。传统三种方法（可比非受控价格法、成本加成法以及再销售价格法）的优先级高于后两种方法（交易净利润法和利润分割方法）。利润分割法应作为最后的备选方法。

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。

若上述方法无法提供可靠的结果，其他方法同样适用。其他方法所得到的结果需要与独立企业在可比情况下参与可比的不受控交易所得的结果相一致。在这种情况下，纳税人需证明上述的要求可以得到满足。

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。

在税务机关提出正式要求的30天内，纳税人有义务向税务机关提交证明文档，证明其取得的收入与独立交易原则的规定相一致。证明文档可以由格鲁吉亚语或英文写成，但英文版必须附上格鲁吉亚语翻译。

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让定价调查。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。

地方当局对于转让定价进行审查和审计的可能性很高。值得注意的是，从2017年1月1日开始，格鲁吉亚对现行征收企业所得税的法规做出了修订，并基于已分配的利润征税。新的企业所得税税制下，关联交易如果不符合独立交易原则将被视为利润分配。因此，对潜在转让定价审计的可能性增加。

## 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。

## 4.5 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2023年5月，格鲁吉亚已与包括中华人民共和国在内的58个国家和地区签订了避免双重征税协定（Agreements on Avoidance of Double Taxation）。《避免双重征税和防止偷漏税条约》的主要目的是促进国家之间的经济合作和鼓励外国投资。格鲁吉亚缔结的条约文本以《经合组织税收示范公约》为基础，根据该公约，征税权在条约伙伴之间分配。特别是，缔约国一方居民从缔约国另一方取得的收入，无论是在收入来源国还是在居住国，都可以征税。为避免双重征税，缔约国一方居民从缔约国另一方取得的收入将在来源国抵免税款。条约还规定了有关防止逃税和执行国际公认的税务信息交换标准的方法的问题。

#### 5.1.1 中格税收协定

中国和格鲁吉亚于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》（以下简称“协定”或“中格税收协定”），该协定已于2005年11月10日生效。值得注意的是，2017年6月中国和格鲁吉亚都参与签署了OECD《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移（BEPS）的多边公约》（MLI），其中，格方已于2019年3月递交最后一份批准文书，该公约自2019年7月起对格鲁吉亚生效。但目前该公约对中方仍未生效，因此中格双边协定暂不受BEPS多边公约的影响。

#### 5.1.2 适用范围

税收协定的适用范围,一般从三个维度加以定义:一是主体范围,二是税种范围,三是领土范围。

### (1) 主体范围

中格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,或者其他类似的标准,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;

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.企业所得税；
- 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。缔约国双方主管当局应将各自税法作出的实质变动通知对方。

### （3）领土范围

中格协定中，“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

常设机构是税收协定中一个非常重要的概念，主要用于确定中格一方对另一方企业利润的征税权。具体来说，只有中国企业通过其在格鲁吉亚的常设机构开展经营活动，格鲁吉亚主管当局才能有权对其营业利润征税。因此该条款对开展建设工程等项目的中国“走出去”企业尤为重要。

（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；但如果这个代理人的活动全部或几乎全部代表该企业，且该企业和该代理人之间的商业和财务关系所规定的条件不同于独立企业之间应有的条件时，不应认为是本款所指的独立代理人；

(7) 一国居民企业，控制或被控制于另一国居民企业或者在另一国进行营业的企业（不论是否通过常设机构），此项事实不能据以使任何一方企业构成另一方企业的常设机构；

(8) 外国企业向格鲁吉亚居民企业或组织暂时调任职员，如果职工在他们被派驻的格鲁吉亚公司或组织的控制之下，则不构成外国企业或者非居民自然人的常设机构。

#### 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、其它所得等方面的所得做出相关规定，详见下文。

##### 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。

由不动产所得的规定来看，首先是征税权的划分，不动产所得首先由其来源国即所在国行使征税权，因此居民国对其本国居民从来源国取得的不动产所得进行征税时，需要考虑其在来源国的纳税情况。其次，对不动产进行定义的权利是赋予各国国内法，协定只列举了必须包括的内容。此外，还需要特别注意上述规定针对的是直接使用、出租等形式下取得的所得，与不动产转移相关的所得属于财产收益，不受本项规定限制。

#### 5.1.4.2 营业利润

对企业从事跨国经营产生的利润在划分征税权之后，如何确定利润归属和计算，作出了原则性规定。

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缔约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他各条单独规定的所得项目时，本条规定不应影响其他各条的规定。

#### 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

联属企业关系的存在，会导致其中一个企业取得的利润不同于与其他没有关联关系的企业进行交易所取得的利润，因此税务机关将有权对其进行调整。联属企业的判定原则如下：

(1) 当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，中格双反主管当局应相互协商。

#### 5.1.4.5 股息

“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他公司权利取得的所得。

简单来说，“股息”就是公司所做的利润分配，不仅包括每年股东会议所决定的利润分配，还有其他货币或具有货币价值的收益分配，如红股、红利、清算收入以及变相利润分配等。在判定某项所得是否为股息时，主要考虑是否是以股权或类似股权的权益参与为基础而派发的所得。

征税权和协定税率：一国居民企业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企业所得税。

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，不适用上述征税权和协定税率的规定，应视具体情况适用营业利润或独立个人劳务规定。

缔约国一方居民企业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

“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。需要注意的是，与利息相关的其它所得是否属于利息的范畴，应根据其性质区别对待。对于属于债券投资的所得，如发行债券的溢价和奖金构成利息，但债券持有者出售债券发生的盈亏不属于利息范畴；而对于与贷款业务相关并附属于债券的所得可认定为利息，对独立发生于债权方以外的，如单独收取的担保费，则一般不能认定为利息。

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。也就是说，如果利息与常设机构有联系并由其负担，则应以常设机构所在国为来源国。

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。换句话说，如果因为关联关系的存在而超额支付利息，则上述规定仅适用于没有关联关系的情况下所能同意的数额，超出部分不得享受优惠税率。下面的特许权使用费也有这一规定。

#### 5.1.4.7 特许权使用费

特许权使用费的规定和股息、利息类似，特有的条款是有关“特许权使用费”的定义。因此，对于相似部分不再赘述解读。

“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

协定本身没有对财产收益进行定义，财产收益一般是指因财产所有权转移而取得的所得。

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。这与不动产所得条款对征税权确定的原则一致，即来源国优先原则。

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

本条主要明确了一方居民以独立身份到另一方从事劳务活动所取得所得的征税原则。

征税范围:缔约国一方居民由于专业性劳务或者其他独立性活动取得的所得,应仅在该缔约国征税。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企业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，也就是在从事活动所在国征税，不论其在该国停留多长时间。

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。这条规定针对的是报酬由经纪人、艺术公司、演出团体等他人代为收取的情况，来源国仍有征税权。

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

本条适用于为政府提供受雇服务取得所得的情况。这是非独立个人劳务的特殊条款。

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；

(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、薪金或其他类似报酬和退休金。

#### 5.1.4.15 教师和研究人员

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 其它所得

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它所得，如果所得收款人为缔约国一方居民，通过设在缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方进行营业，或者通过设在该缔约国另一方的固定基地在该缔约国另一方从事独立个人劳务，据以支付所得的权利或财产与该常设机构或固定基地有实际联系的，不适用“不动产所得”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

格鲁吉亚居民从中国取得的所得或财产，按照本协定规定在中国缴纳的税收，以下情况允许扣除：

①该居民在其缴纳的所得税中扣除，扣除额相当于在中国缴纳的税额；

②该居民在其缴纳的财产税中扣除，扣除额相当于在中国缴纳的税额。

然而，上述扣除在任何情况下不应超过给予扣除前所计算的归属于从中国取得的上述所得或财产项目的对应税额。

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年第1号）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：居民个人从中国境外取

得的所得，可以从其应纳税额中抵免已在境外缴纳的个人所得税税额，但抵免额不得超过该纳税人境外所得依照本法规定计算的应纳税额。

《中华人民共和国个人所得税法》所说的依照税法规定计算的应纳税额，是指居民个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。

居民个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。

居民个人依照《中华人民共和国个人所得税法》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

无差别待遇规定了缔约国一方居民在另一方从事经营活动时，应享受无差别待遇原则。其主要包括以下几点：

(1) 缔约国一方居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 在格鲁吉亚享受税收协定待遇的手续

企业在享受税收协定待遇时, 必须开具《税收居民身份证明》。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》。中国企业可参考国家税务总局发布的《关于开具〈中国税收居民身份证明〉有关事项的公告》(国家税务总局公告2016年第40号)和《关于调整〈中国税收居民身份证明〉有关事项的公告》(国家税务总局公告2019年第17号), 向主管其企业所得税的县税务机关申请开具。

格鲁吉亚现行协定待遇执行模式为审批制。依据格鲁吉亚税法, 在格鲁吉亚享受税收协定待遇的规则由格鲁吉亚财政部制定。基于此, 2011年12月28日, 格鲁吉亚财政部出台了相应规章, 规定税务机关应在申请人提出享受相关协定待遇的申请后30天内出具审批结果。若税务机关在申请人提出申请后30天内无法出具审批结果, 应主动告

知申请人最终审批时间；若申请人填写的申请内容存在错误，税务机关应提醒申请人在不超过30天的时间内进行修改。规章同时规定了税务代理机构、非居民纳税人、居民纳税人应填写的表格类型，各类表格应以格鲁吉亚语或英文书写，若以其他语言书写，还应提供经公证的翻译件。

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的学习，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

根据中格协定中“协商程序”的规定：

(1) 当企业或个人认为，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年第56号）（以下简称为：国家税务总局公告2013年第56号）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年第6号）（以下简称为：国家税务总局公告2017年第6号），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年第6号；

②涉及税收协定条款解释或执行的相互协商程序，适用国家税务总局公告2013年第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年第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。

税收协定条款解释或执行引起的，可以按照国家税务总局公告2013年第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）申请启动相互协商程序

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，应当书面通知省级税务机关，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，应当书面通知省级税务机关。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）受理相互协商程序

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，以书面形式向省级税务机关提

出申请（需提供纸质版和电子版）。申请人需要出示企业《税务登记证副本》或本人身份证明，同时提交《启动税收协定相互协商程序申请表》，委托代理人还需要提供申请人授权委托书及代理人申请证明。

申请人按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。

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

《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级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级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，省级税务机关为受理申请的税务机关。

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

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，省级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，省级税务机关可以拒绝受理，并以书面形式告知申请人。

申请人对省级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个工作日内向省级税务机关或税务总局提出异议申请。

省级税务机关收到异议后，应在5个工作日内将申请人的材料，连同省级税务机关的意见和依据上报税务总局。

税务总局收到省级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级税务机关，省级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级税务机关，省级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，通过受理申请的省级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级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级税务机关，省级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

“协商程序”条款是税收协定中的一项重要条款，其意义在于一国居民与另一国税务当局产生纳税争议后，一国居民可以寻求所在国政府的帮助，有效地解决跨国税务争议，维护自身权益。相互协商作为在国内法律救济手段之外解决税收争议的补充渠道，对于化解中国居民国际税务争议具有重要意义。中国居民应当特别关注税收协定相互协商程序中的相关规定，理解程序适用的范围、启动、效力等，并且能够积极合法地运用这一程序，从而有效解决跨国税收争议。需要注意：

①启动相互协商不以是否存在国内救济手段为条件，申请人应自行负责采取相应措施保障其在缔约对方的国内救济权益；

②对于已经启动相互协商程序的案件，申请人有权向税务机关了解相互协商进展情况，同时申请人有义务及时向税务机关提供真实、完整和准确的相关资料；

③在相互协商过程中，申请人可以撤回相互协商申请，也可以拒绝接受相互协商结果，但申请人不得就相同或类似事项再次提出相互协商申请。申请人接受相互协商结果的，该结果的执行不受其本国国内法的时间限制。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，应当书面通知省级税务机关，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。

#### 5.2.6 格鲁吉亚仲裁条款

中格税收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

这里的税收协定争议是指不同国家的政府之间或一国政府与跨国纳税人之间在国际税收关系中产生的各种争议的总和。税收协定争议产生的原因主要是各国税制的差异及国家间税收主权的冲突。

中国企业若与格鲁吉亚税务机关产生税收协定争议，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或裁定，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、协商效率低下等缺陷。因此，中国投资者应加强税务风险管理，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，确保在格鲁吉亚的经营能够实现最优化的目标。

投资者可以从以下几个方面进行风险防范：

（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 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，也是未来履行纳税义务的基础。

##### （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，注册费用20拉里，如当天办完个体企业家注册则需50拉里。

## （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《关于优化纳税服务简并居民企业报告境外投资和所得信息有关报表的公告》（国家税务总局公告2023年第17号），居民企业或其通过境内合伙企业，在一个纳税年度中的任何一天直接或间接持有外国企业股份或有表决权股份达到10%（含）以上的，应当在办理该年度企业所得税年度申报时向主管税务机关报送简并后的《居民企业境外投资信息报告表》。

## 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

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可能性较大。

根据中格税收协定规定，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，需重点掌握中格税收协定主要条款。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》是到国外投资的中国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,格鲁吉亚政府班子成员普遍年轻化,思想活跃,但政府人事更迭频繁,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。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。签订商业合同要正规严谨，商业洽谈要做好会谈纪要。

### （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，对格鲁吉亚企业采取赊账或者货到付款（D/P，T/T）支付方式风险较大。

### （6）妥善处理与工会的关系

格鲁吉亚独立后，行业工会的影响大不如前，更多的是通过行业协会与政府协调各种关系。尽管格鲁吉亚现行《劳动法》对雇佣劳动力的规定更有利于雇主单位，但中资企业应重视当地职工的要求和待遇，在遵守有关雇佣、解聘和社保方面规定的同时，实行人性化管理，重视技能培训和激励机制，平时加强沟通，增强企业的凝聚力和职工主人翁意识，使其为企业发展做出贡献。解聘时应提前通知，并给予相应的补偿。

中国企业应加强企业属地化管理，尤其要培养当地中高层管理人员。事实证明，由本地雇员出面同当地工会及媒体进行沟通与联系往往起到立竿见影、事半功倍的效果。

### （7）尊重当地风俗习惯

中国国民在格鲁吉亚生活和工作时要尊重当地的文化。格鲁吉亚是传统的东正教国家，要重视尊重东正教的习惯。

格鲁吉亚人有很强的民族自尊心，常以悠久的民族文化、不懈的独立斗争和独特的语言文字而骄傲，与其交谈时要避免谈及令其屈辱的历史，也不宜谈论格鲁吉亚党派相互之间的斗争、领土冲突等问题，更不要随便下结论。

格鲁吉亚被誉为葡萄酒发源地，酒桌习惯和文化独特，格鲁吉亚人好劝酒且通常酒量惊人。中国人与格鲁吉亚人喝酒时应适度控制酒量，以免酒后误事。不要随意打听个人的隐私，如工资收入和婚姻状况等。格鲁吉亚人注重着装和仪表，以示对他人尊重。

#### （8）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] 格鲁吉亚国家统计局: <http://www.geostat.ge/index.php?action=0&lang=eng>
- [2] 国际货币基金: <https://data.imf.org>
- [3] 格鲁吉亚国家银行: <https://nbg.gov.ge/>
- [4] 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)
- [5] 格鲁吉亚财政部: <https://mof.ge/en/>
- [6] 《普华永道全球税收指南 2023》 <https://taxsummaries.pwc.com/georgia>
- [7] 经济合作与发展组织: <https://www.oecd.org/tax>
- [8] 普华永道国际税务新知:  
<https://www.pwccn.com/en/tax/publications/intl-tax-newsflash-feb2023-2.pdf>
- [9] 格鲁吉亚新闻机构: <https://agenda.ge/en/news/2023/644>
- [10] 中华人民共和国驻格鲁吉亚大使馆经济商务处: <http://ge.mofcom.gov.cn/>
- [11] 商务部《对外投资合作国别(地区)指南-格鲁吉亚(2022年版)》  
<http://opendata.mofcom.gov.cn/front/data/detail?id=C5E1C2CA614F1C512980B497A98BE71C>
- [12] 中华人民共和国国家税务总局: <http://www.chinatax.gov.cn/>

## 附 录

### 附录 1 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	www.economy.ge
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	www.investing.orgia.org
格鲁吉亚国家银行	中央银行	2 Sanapiro St., 0114 Tbilisi. Georgia	nbg.gov.ge
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	www.investing.orgia.org
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	www.mof.ge

## 附录2 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	
16	同方威视公司驻格鲁吉亚办事处	
17	新空间公司	
18	格鲁吉亚曼迪机电市场	
19	格林福德国际物流有限公司	
20	葛洲坝集团第三工程有限公司格鲁吉亚代表处	
21	格鲁吉亚浙江同乡会	

编写人员：夏文婷 沈 武 邬昊苏

审校人员：张 欣 张 玉 冯志勇 王 菡 邓 睿 陈瑞英