

# **中国居民赴加拿大 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

## 前言

近年来，伴随着中国“一带一路”倡议的推进，中国企业“走出去”开拓海外市场呈现日益增长趋势。但是，海外国家在包括投资环境、税收政策等诸多方面与国内存在着差异，成为众多“走出去”企业面临的重大挑战。基于此，我们编写了《中国居民赴加拿大投资税收指南》（以下简称《指南》），旨在为“走出去”企业赴加拿大投资保驾护航。《指南》的内容主要涵盖了加拿大投资环境、近年来经济的主要变化、加拿大税收制度及征管要求、关联企业间的特别纳税调整政策、中加税收协定及相互协商程序，以及赴加拿大投资可能存在的税收风险等方面。

本指南分为六章。第一章是加拿大国家概况及投资环境，概括介绍了加拿大的政治、经济、投资环境、近年来经济发展趋势以及投资注意事项等基本情况。第二章是加拿大的税收制度，详细介绍了加拿大的现行税制，包括企业所得税、个人所得税、销售税、消费税、关税、反倾销税、财产税等。第三章是税收征收和管理制度，涵盖了加拿大税务局的部门设置、税务登记、税务代理、居民纳税人和非居民纳税人的税收征收、管理等。第四章介绍了加拿大针对关联交易的特别纳税调整政策，包括关联交易的界定、同期资料的准备、转让定价调查、预约定价安排、受控外国企业、成本分摊协议、资本弱化等具体内容。第五章主要介绍了中加税收协定，包括协定待遇的适用条件、常设机构的认定、相互协商程序等。第六章概括介绍了在加拿大投资可能存在的税务风险。

《指南》仅基于2019年12月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发生的变化和更新。同时，建议“走出去”纳税人在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调整、税务稽查等方面的问题时，及时向企业的主管税务局或专业机构咨询，以避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

《指南》存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

## 目 录

<b>第一章 加拿大国家概况及投资环境</b> .....	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 .....	5
1.2 投资环境 .....	6
1.2.1 近年经济发展情况 .....	6
1.2.2 资源储备和基础设施 .....	7
1.2.3 支柱产业 .....	8
1.2.4 投资政策 .....	9
1.2.5 经贸合作 .....	10
1.2.6 投资注意事项 .....	13
<b>第二章 加拿大税收制度简介</b> .....	15
2.1 概览 .....	15
2.1.1 税制综述 .....	15
2.1.2 税收法律体系 .....	15
2.1.3 近三年重大税制变化 .....	17
2.2 企业所得税 .....	21
2.2.1 居民企业 .....	22
2.2.2 非居民企业 .....	38
2.3 个人所得税 .....	41
2.3.1 居民纳税人 .....	43
2.3.2 非居民纳税人 .....	59
2.3.3 其他 .....	64
2.4 销售税 .....	64
2.4.1 概述 .....	64
2.4.2 纳税义务人及扣缴义务人 .....	65
2.4.3 征收范围 .....	66
2.4.4 税率 .....	67
2.4.5 制度演变 .....	69
2.4.6 销售税税收优惠 .....	70
2.4.7 应纳税额 .....	71

2.4.8 销售税发票	72
2.4.9 销售税纳税申报	73
2.4.10 处罚	73
2.5 消费税/特种消费税	73
2.5.1 消费税	74
2.5.2 特种消费税	76
2.6 关税	80
2.6.1 概述	80
2.6.2 税率	80
2.6.3 税收优惠	80
2.7 反倾销税	82
2.8 财产税	82
2.8.1 净资产税	82
2.8.2 不动产税	84
2.9 印花税	84
<b>第三章 税收征收和管理制度</b>	<b>85</b>
3.1 税收管理机构	85
3.1.1 税务系统机构设置	85
3.1.2 税务管理机构职责	85
3.2 居民纳税人税收征收管理	86
3.2.1 税务登记	86
3.2.2 账簿凭证管理制度	94
3.2.3 纳税申报	97
3.2.4 税务检查	101
3.2.5 税务代理	104
3.2.6 法律责任	105
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理	108
3.3.1 非居民税收征管措施简介	108
3.3.2 非居民企业税收管理	109
<b>第四章 特别纳税调整政策</b>	<b>114</b>
4.1 关联交易	114
4.1.1 关联关系判定标准	114
4.1.2 关联交易基本类型	115
4.1.3 关联申报管理	119
4.2 同期资料	121

4.2.1 分类及准备主体	121
4.2.2 具体要求及内容	122
4.2.3 其他要求-同期资料本地文档	124
4.3 转让定价调查	126
4.3.1 原则	126
4.3.2 转让定价主要方法	127
4.3.3 转让定价调查	133
4.4 预约定价安排	134
4.4.1 适用范围	135
4.4.2 程序	136
4.5 受控外国企业	138
4.5.1 判定标准	138
4.5.2 税务调整	139
4.6 成本分摊协议管理	139
4.6.1 主要内容	139
4.6.2 税务调整	140
4.7 资本弱化	141
4.7.1 判定标准	141
4.7.2 税务调整	141
4.8 法律责任	142
<b>第五章 中加税收协定及相互协商程序</b>	<b>144</b>
5.1 中加税收协定	144
5.1.1 中加税收协定	145
5.1.2 适用范围	145
5.1.3 常设机构的认定	147
5.1.4 不同类型收入的税收管辖	148
5.1.5 加拿大税收抵免政策	149
5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）	153
5.1.7 在加拿大享受税收协定待遇的手续	154
5.2 加拿大税收协定相互协商程序	155
5.2.1 相互协商程序概述	155
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据	155
5.2.3 相互协商程序的适用	155
5.2.4 启动程序	158
5.2.5 相互协商的法律效力	159

5.2.6 加拿大仲裁条款 .....	161
5.3 中加税收协定争议的防范 .....	161
5.3.1 什么是中加税收协定争议 .....	161
5.3.2 中加税收协定争议产生的主要原因及表现 .....	161
5.3.3 妥善防范和避免中加税收协定及加拿大税法的具体规定 .....	163
<b>第六章 在加拿大投资可能存在的税收风险 .....</b>	<b>166</b>
6.1 信息报告风险 .....	166
6.1.1 登记注册制度 .....	166
6.1.2 信息报告制度 .....	167
6.2 纳税申报风险 .....	169
6.2.1 在加拿大设立子公司的纳税申报风险 .....	169
6.2.2 在加拿大设立分公司或代表处的纳税申报风险 .....	169
6.2.3 在加拿大取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险 .....	170
6.3 调查认定风险 .....	170
6.3.1 税务稽查 .....	170
6.3.2 信息举报计划 .....	171
6.3.3 犯罪调查计划 .....	171
6.3.4 海外税款举报计划 .....	171
6.4 享受税收协定待遇风险 .....	172
6.5 其他风险 .....	173
<b>参考文献 .....</b>	<b>174</b>

# 第一章 加拿大国家概况及投资环境

## 1.1 国家概况

### 1.1.1 地理概况

加拿大位于北美洲北部，东临大西洋，西濒太平洋，西北部邻美国阿拉斯加州，南接美国本土，北靠北冰洋。海岸线长约24万多公里。国土面积为998万平方公里，居世界第二位，其中陆地面积909万平方公里，淡水覆盖面积89万平方公里。东部气温稍低，南部气候适中，西部气候温和湿润，北部为寒带苔原气候。中西部最高气温高达40℃以上，北部最低气温低至-60℃。

加拿大全国分10省3地区。10省为不列颠哥伦比亚 (British Columbia)、阿尔伯塔 (Alberta)、萨斯喀彻温 (Saskatchewan)、曼尼托巴 (Manitoba)、安大略 (Ontario)、魁北克 (Quebec)、新不伦瑞克 (New Brunswick)、诺瓦斯科舍 (Nova Scotia)、爱德华王子岛 (Prince Edward Island)、纽芬兰和拉布拉多 (Newfoundland and Labrador)，3地区为育空地区 (Yukon Territory)、西北地区 (Northwest Territories)、努纳武特 (Nunavut Territory)。首都渥太华 (Ottawa)，地处安大略省。首都地区（包括安大略省的渥太华市、魁北克省的赫尔市及其周围城镇）人口约132.4万，面积4715平方公里。年平均最高气温15~26℃（7月），最低气温-16~-6℃（1月）。



图1 加拿大行政区划图

### 1.1.2 政治概况

加拿大是一个民主国家，国家形式是联邦制，政体是君主立宪制，政党制度为多党制，国体是民主议会制。现国家元首为英国女王伊丽莎白二世，由女王任命的总督代行职权。总督由总理提名，女王任命，任期一般为5年。英语和法语同为官方语言。

自1867年建立联邦以来，基本上由自由党和进步保守党轮流执政。自由党（Liberal Party）于1873年成立，代表工业垄断资本集团利益并兼顾中、小企业利益，目前为执政党。进步保守党（Conservative Party）由联盟党和进步保守党于2003年12月合并而成，代表银行保险业、铁路运输业、能源工业垄断资本和大农场主利益。其他政党还有：新民主党、魁北克集团、绿党、社会信用党、加拿大党和加拿大共产党等。

议会由参议院和众议院组成，参众两院通过的法案由总督签署后成为法律。总督有权召集和解散议会。参议院共105席，名额按各省人口比例和历史惯例分配。参议员由总理提名，总督任命，1965年6月2日前任命的为终身制，此后任命的到75岁退休。众议院共338席，众议员由按各省人口比例划分的联邦选区直接选举产生，任期4年。

政府采用内阁制。由众议院中占多数席位的政党领袖出任总理并组阁。

加拿大至今没有一部完整的宪法，主要由在各个不同历史时期通过的宪法法案构成，其中包括1867年英国议会通过的《不列颠北美法案》。宪法规定，加拿大实行联邦议会制，英王为其国家元首，总督为英女王在加代表，英语、法语均为官方语言。宪法宗旨为和平、秩序和良政。

司法机构设联邦、省和地方（一般指市）三级法院。联邦法院一般受理财政、海事和有关经济方面的案件。联邦法院系统由加拿大最高法院、加拿大联邦法院、加拿大税务法院、加拿大上诉法院和军事

法院组成。最高法院由1名大法官和8名陪审法官组成，主要处理联邦和各省上诉的重大政治、法律、有关宪法问题以及重大民事和刑事案件。最高法院的裁决为终审裁决。最高法院法官均由总理提名，总督任命，75岁退休。各省设有省高等法院和省法院，主要审理刑事案件及其他与该省有关的重要案件，但也有一些省级法院审理民事案件。地方法院一般审理民事案件。

### 1.1.3 经济概况

加拿大是西方七大工业国家之一。制造业、高科技产业、服务业发达，资源工业、初级制造业和农业是国民经济的主要支柱。近年来，加拿大经济增长较为强劲，增速在发达工业国中名列前茅。加拿大以贸易立国，对外贸依赖较大，经济上受美国影响较深。

加拿大的货币单位是加元（符号C\$），加元为可自由兑换货币。在加拿大的任何金融机构、兑换点，加元与美元、欧元等国际主要货币可随时相互兑换。受国际油价大跌影响，近年来加元兑国际主要货币的汇率呈下降趋势。加拿大没有专门的外汇管理机构，也没有外汇管制。在加拿大注册的外国企业可以在当地银行开设外汇账户，用于进出口结算。外汇的进出一般无需申报，也无需缴纳特别税金。加拿大海关规定，携带现金出入境需要申报，每人最多可携带相当于1万加元的外币入境。在加拿大工作的外国人，其合法税后收入可全部汇出国外。

加拿大政府自2016年3月起不再储备黄金。截至2019年12月，加拿大外汇储备为870亿美元。截至2019年3月，加拿大联邦债务总额约11,852亿加元。

2015年11月特鲁多就任总理后，提出增加政府支出，通过赤字财政刺激经济增长。2019年3月，加拿大财长莫诺公布2019/2020财年预算案，该财年预算赤字为198亿加元，将通过增加对创新、基础设施建设、职业培训等重点领域的投入，加大对妇女、儿童、学生、弱势

群体和原住民的扶持力度，提高中产阶级福利等措施，刺激加拿大经济增长。

加拿大经济对外贸依赖严重，2018年对外商品贸易额为11,925亿加元，贸易逆差约217亿加元。出口额较2017年增加6.58%，进口额较2017年增加5.90%。主要出口汽车及零配件、其他工业制品、林产品、金属、能源产品等；主要进口机械设备、汽车及零配件、工业材料、食品等。主要贸易对象是美国、中国、日本及欧盟国家。2018年对美出口额占加出口总额的73.9%，对中国出口额占加出口总额的5%；自美进口额占加进口总额的64.4%，自中国进口额占加进口总额的10.5%。

美国是加拿大邻国和最重要的盟国，两国在政治、经贸、军事等领域保持着密切关系。美国是加拿大最大投资来源国，加美互为最大贸易伙伴。加拿大是世界贸易组织成员、亚太经合组织成员、东盟地区论坛成员和东盟对话国，亚太地区已成为加拿大重要的贸易伙伴，也是加拿大资金、技术和移民的来源地之一。日本、韩国、新加坡是加拿大传统贸易伙伴，中国、印度、东盟等也是加拿大重视的新兴市场。加拿大是北约、英联邦、七国集团和法语国家首脑会议的成员国，重视发展同西欧国家的关系，与西欧国家在政治、经济、军事和文化等领域保持着传统的密切关系。拉美国家是加拿大重要贸易伙伴和投资目的地，加拿大是美洲国家组织成员国。

加拿大是世界贸易组织(WTO)和亚太经济合作组织(APEC)的重要成员，与美国和墨西哥签署的《北美自由贸易协定》(NAFTA)于1994年1月1日生效。2017年8月，加拿大、美国、墨西哥三方启动《北美自由贸易协定》重新谈判。2018年9月，加、美、墨三方宣布NAFTA重谈成功，新协定更名为《美墨加协定》(USMCA)。美总统特朗普、加总理特鲁多、墨总统涅托在阿根廷出席二十国集团峰会期间正式签署《美墨加协定》。

截至2019年5月，加拿大与以下国家签署的自由贸易协定已经生效：智利、哥伦比亚、哥斯达黎加、洪都拉斯、以色列、约旦、韩国、欧洲自由贸易联盟（EFTA）、秘鲁、巴拿马、乌克兰。与多米尼加共和国、印度、日本、摩洛哥、新加坡的自贸协定正在谈判过程中，与中国、土耳其、菲律宾、泰国则开展了自贸协定探索性研究。

2017年2月15日，在加拿大和欧盟的共同努力下，欧洲议会在法国斯特拉斯堡表决通过了欧盟—加拿大综合经济与贸易协定（CETA），该协定于2017年9月生效；加拿大还积极参与了跨太平洋伙伴关系协定（TPP），在美国新任总统特朗普宣布退出该协定后，包括加在内的剩余11个参与国在智利签署了不包括美国的新版TPP。此外加拿大还正与加勒比共同体，危地马拉、尼加拉瓜和萨尔瓦多三国等开展自贸协定谈判，与南方共同市场（MERCOSUR）的自贸协定也处于探索性接触阶段。

#### 1.1.4 文化概况

加拿大的基本居民有3,731.44万。据2006年的人口普查，加拿大约有200个民族。混血人口占总人口的41%。截至2017年底，加拿大居民以英裔和法裔居民为主，欧洲人后裔和土著居民（印第安人、米提人和因纽特人）次之。其中英裔居民占28%，法裔占23%，其他欧裔占15%，原住民（印第安人、米提人和因纽特人）约占2%，其余为亚洲、拉美、非洲裔等。加拿大现有华人约176.92万人，约占加拿大总人口的5.1%。华人在多伦多地区大约有70万，温哥华地区约50余万，蒙特利尔约20万，渥太华约4万，其余主要分布在阿尔伯塔省等其他省市。

加拿大是个移民国家，政府鼓励多元文化的并存和发展。不同的民族团体保留了各自的文化传统习俗，同时尊重其他民族的习俗和传统，民族的包容性是加拿大人生活的一大特点。

加拿大是双语国家，以英语为母语的居民占57.2%，法语为母语的居民约占21.8%。官方语言为英语和法语，联邦政府的文件须用两

种文字颁布，政府部门也须用两种语言向公民提供服务。很多加拿大人的母语是意大利语、汉语、德语、葡萄牙语、波兰语、乌克兰语、荷兰语和希腊语等。

## 1.2 投资环境

### 1.2.1 近年经济发展情况

世界经济论坛《2019年全球竞争力报告》显示，加拿大在全球最具竞争力的141个国家和地区中，排第14位。加拿大经济整体基础扎实，金融机构监管严格，受到经济危机冲击较其他OECD国家更轻，在西方七国集团中率先走出经济危机的影响。

根据中国外交部网站引用的国际货币基金组织数据，加拿大2018年主要经济指标如下：

表1 加拿大2019年主要经济指标

项目	数据
国内生产总值（GDP）	2.09万亿加元
人均国内生产总值	5.52万加元
GDP增长率	1.6%
收入水平	高收入经合组织国家
失业率	5.9%

根据加拿大政府网站上提供的信息，从1997年到2019年，居民消费价格指数(CPI) 每年的涨幅均不超过3%。

截至2018年11月02日，国际评级机构穆迪对加拿大主权信用评级为Aaa, 展望为稳定。截至2019年07月17日，国际评级机构惠誉对加拿大主权信用评级为AAA, 展望为稳定。截至2018年11月27日，国际评级机构标普对加拿大主权信用评级为AAA/A-1+, 展望为稳定。

## 1.2.2 资源储备和基础设施

### 1.2.2.1 资源储备

加拿大地域辽阔，森林和矿产资源丰富。矿产有60余种，主要有：钾、铀、钨、镉、镍、铅等。原油储量仅次于委内瑞拉和沙特，居世界第三，其中98%以油砂形式存在。已探明的油砂原油储量为1,677亿桶，占全球探明油砂储量的10%。森林面积4亿多公顷（居世界第三，仅次于俄罗斯和巴西），产材林面积286万平方公里，分别占全国领土面积的44%和29%；木材总蓄积量约为190亿立方米。加拿大领土面积中有89万平方公里为淡水覆盖，可持续性淡水资源占世界的7%。

### 1.2.2.2 基础设施

加拿大交通运输发达，水、陆、空运输均十分便利，人均交通线占有量居世界前列。2019年运输业总产值896亿加元，约占当年国内生产总值的4%，共提供100万个工作岗位，占全国工作岗位的5%。具体情况如下：

**铁路：**总长7.22万公里，与美国铁路各主要集散中心相连。加拿大有三大铁路公司：主要从事货运的国家铁路公司（CN）、太平洋铁路公司（CP）和从事客运的维亚铁路公司（VIA Rail）。

**公路：**目前全国高速公路和普通公路总长140.89万公里。横贯加拿大的高速公路全长约7,821公里，于1971年全线通车，从太平洋东岸的维多利亚直到大西洋西岸纽芬兰的圣约翰斯，是全世界最长的国家级高速公路。

**水运：**圣劳伦斯运河深水航道全长3,769公里，是世界最长的运河，船舶通航可从大西洋抵达五大湖水系。加拿大共有25个大的深水港和650个小港口，最大的港口是温哥华港。

**空运：**主要机场包括多伦多、温哥华、卡尔加里和蒙特利尔等国际机场。

加拿大联邦政府于2013年预算案中出台新建加拿大计划，计划在2014至2024年间出资530亿加元，用于全国各省、地区、市基础设施建设，此为加历史上金额最大、历时最长的基础设施建设计划。新建加拿大计划主要包括四部分：一是社区改造基金将提供320亿加元用于道路、公共交通、娱乐设施等城市级基础设施项目；二是新建加拿大基金将提供140亿加元，其中40亿加元用于国家级基础设施项目，100亿加元用于省/地区级基础设施项目；三是公私合营基金将提供12.5亿加元用于公私合营项目（PPP）；四是提供60亿加元用于现有基础设施项目。以上资金均由联邦财政出资。

加拿大允许外国投资者参与加拿大基础设施建设，但加拿大政府将优先选择加拿大企业或与加拿大签有双边协定（如自贸协定项下的双边投资协定）国家的企业。

### 1.2.3 支柱产业

资源工业、初级制造业、农业和服务业是加拿大国民经济的支柱产业。加拿大是传统的资源大国，其自然资源包括矿业、能源业、林业、渔业等。自然资源对GDP的贡献率保持在13%-15%。货物贸易出口中40%的产品来自资源业。加拿大的高科技产业发达，在核能、水电、通讯、航天、环保、交通、石化、地球物理勘探、生物工程、医学、造纸、客运车辆和小型客机制造等方面拥有先进的技术和设备。

工业：2018年加拿大制造业总产值2,011亿加元，占国内生产总值的9.7%，从业人员173.4万，占全国就业人口的9.2%。建筑业总产值1,354亿加元，占国内生产总值的6.6%，从业人员144.5万，占全国就业人口的7.7%。

农牧业：2018年农、林、渔业总产值406亿加元，占国内生产总值的2%。主要种植小麦、大麦、亚麻、燕麦、油菜籽、玉米、饲料用草等作物。可耕地面积约占国土面积16%，其中已耕地面积约6,800万公顷，占国土面积7.4%。加拿大渔业发达，75%的渔产品出口，是

世界上最大的渔产品出口国。

服务业：2018年产值为13,733亿加元，约占当年国内生产总值的66.6%，从业人员1,493.7万，占当年全国总劳动力的79.1%。

旅游业：2019年前三季度旅游收入约297亿加元，接待外国游客约2,210万人次。主要旅游城市有温哥华、渥太华、多伦多、蒙特利尔、魁北克城等。

## 1.2.4 投资政策

### 1.2.4.1 投资门槛

《加拿大投资法》鼓励加拿大公民和非加拿大公民对加拿大投资。根据《加拿大投资法》成立的加拿大投资局是外交国际贸易部的下设机构，负责审核所有涉外投资方案。遗产部负责审核文化领域的投资。任何一项外国投资都需要向政府备案或者通过政府的审核。除在文化遗产所在区域设立新公司外，通常情况下，在加拿大新设立公司不需要进行审批，只需向管理当局上报备案即可。

在外资收购加拿大企业的情况下，对于收购金额等于或超过500万加元的直接收购、金额等于或超过5,000万加元的间接收购，以及在整个交易中加拿大资产超过交易总资产价值50%且加拿大资产的价值等于或超过500万加元的间接收购，均需要加拿大投资局进行审核。

从2017年6月22日起，对于WTO成员国的私人投资者，直接收购的审核门槛为10亿加元（2021年1月1日起政府会视经济发展情况每年对该金额进行调整），对于WTO成员国的国有企业，2019年直接收购的审核门槛为4.16亿加元。WTO成员国投资者进行文化领域外的间接收购不需要进行审核，但需履行备案手续。

外资进入受限制行业需要进行审核。例如，对于外商投资于文化遗产相关项目需进行审核的金额门槛低于一般项目，外商投资于书籍出版和发行行业及电影发行行业被严格控制，油砂行业仅在极端特殊

情况下允许具有外国政府背景的资金进入。此外，外资进入电信、广播和金融等行业也受到限制或禁止。

#### 1.2.4.2 投资吸引力

加拿大对外国投资的吸引力主要包括：社会政治稳定；法律制度健全；政策公开透明；市场化程度高；经济持续稳定增长；劳动力受教育程度高；自然资源丰富；制造业及服务业发达；基础设施完善；地理位置优越，东西两岸分别濒临大西洋和太平洋，通过北美自由贸易协定（NAFTA），向南可辐射至美国和墨西哥。

一般而言，在加拿大从事生产经营活动要向加拿大联邦、省和地方政府缴纳税款，税赋较重。适时地利用政府所提供的各项优惠政策，是企业管理的一个重要环节。为鼓励投资，加拿大联邦政府和各省级政府针对部分行业制定了投资优惠政策，例如补贴、贷款担保等资金援助政策。同时，加拿大联邦政府和各省级政府均制定了各类税收优惠计划，具体可参见第二章的相关内容。

加拿大虽然没有任何自由贸易区（FTZ），但加拿大联邦政府的立场是，加拿大允许企业通过参加关税递延计划、出口分销中心计划或出口加工服务计划，在加拿大任何地区建立自由贸易区环境，享受保税进出口政策。

加拿大已经与三十多个国家或地区签订了已生效的投资保护协定，与中国的投资保护协定也已于2014年10月1日生效。

#### 1.2.4.3 投资退出政策

加拿大对于外国企业退出投资没有限制。投资退出环节应注意的主要问题是企业应在加拿大根据规定完税。

#### 1.2.5 经贸合作

##### 1.2.5.1 参与地区性经贸合作

加拿大重视发展与亚洲的经济和战略关系。加拿大是亚太经合组织成员、东盟地区论坛成员和东盟对话国，亚太地区已成为加拿大重要的贸易伙伴，也是加拿大资金、技术和移民的来源地之一。

加拿大是北约、英联邦、七国集团和法语国家首脑会议的成员国，重视发展同西欧国家的关系。2016年10月，加拿大总理特鲁多访问比利时布鲁塞尔，出席加拿大一欧盟领导人峰会。其间，特鲁多同欧盟委员会主席容克、欧盟理事会主席图斯克共同签署了“加欧全面经济贸易协定”。

苏联解体后，加拿大迅速承认独联体各国，并积极发展同它们的双边关系。加拿大向独联体和东欧国家均提供援助，并给予俄罗斯、乌克兰、爱沙尼亚、拉脱维亚、立陶宛、亚美尼亚等国关税优惠待遇。拉美国家是加拿大重要贸易伙伴和投资目的地。加拿大是美洲国家组织成员国，与拉美国家建立了“加拿大一拉美国家论坛”，与加勒比国家建立了不定期首脑会晤制度，与智利、哥斯达黎加等国签署了自由贸易协议，与墨西哥同为北美自由贸易区成员。

#### **1.2.5.2 与中国的经贸合作**

中加有着深厚传统友谊。建交以来，两国关系总体不断向前发展。2016年8月，加拿大总理特鲁多正式访华，国家主席习近平在钓鱼台国宾馆与他会面。特鲁多表示，加方致力于深化同中方在经贸、投资、执法等领域合作，决定申请加入亚洲基础设施投资银行，密切加中在多边事务中协调合作。2017年7月13日，国家主席习近平、国务院总理李克强在北京分别会见加拿大总督约翰斯顿，约翰斯顿表示加方愿同中方密切交往，加强经贸、科技、体育等领域交流合作，密切国际和地区事务中的沟通协调。

2017年3月，加拿大正式成为亚投行成员国。加拿大虽然并不处于“一带一路”沿线，但是积极关注中国的“一带一路”倡议。“一带一路”倡议涉及基础设施建设，加拿大政府也把基础设施建设视为

创造就业的核心要务。加拿大政府认为，在“一带一路”平台上，中加两国在基础设施建设领域有合作前景。

加拿大总理特鲁多于2017年12月3日至7日对中国进行了第2次访问，承诺将在签证、留学、移民等方面出台多项利好措施。

2018年11月12日，中国国务委员王勇与加拿大财政部长莫诺和国际贸易多元化部长卡尔在北京共同主持召开首轮中加经济财金战略对话。中加双方重申将致力于深化并扩大中加经济及贸易合作关系。双方一致同意深化多双边框架下合作，并承诺加强以规则为基础的国际秩序，共同支持多边主义，建设开放型世界经济，共达成50多项互利共赢成果。

1986年5月，中国与加拿大签署了《中华人民共和国政府和加拿大政府关于避免双重征税和防止偷税漏税的协定》；1973年10月两国签署《中华人民共和国和加拿大政府贸易协议》；1979年10月19日签署《中华人民共和国政府和加拿大政府关于经济合作议定书》；1983年10月签署《中华人民共和国政府和加拿大政府关于发展合作的总协定》；1984年1月18日签署《中华人民共和国政府和加拿大政府关于投资保险协议》；1994年11月签署了《中华人民共和国政府和加拿大政府和平利用核能协定》；1997年4月签署《中华人民共和国政府和加拿大政府海运协定》；2005年9月重签了《航空运输协定》；2007年1月签署《中华人民共和国政府和加拿大政府科学技术合作协议》；2010年6月签署《中华人民共和国国家质量监督检验检疫总局与加拿大食品检验署的合作安排》；2012年2月续签了《中国国家能源局与加拿大自然资源部关于能源合作的谅解备忘录》；2012年11月签署《中国民用航空局与加拿大运输部关于民用航空安全的行动计划》；2012年9月，中国和加拿大正式签署《中华人民共和国政府和加拿大政府关于促进和相互保护投资的协定》；2014年11月签署《中国人民银行与加拿大银行关于人民币/加拿大元双边本币互换协议》和《中国人

民银行与加拿大银行关于在多伦多建立人民币清算安排的合作备忘录》；2015年4月签署了《中加社会保障协定》；2016年9月签署了《中国政府和加拿大政府关于开展第三方市场合作的联合声明》《中国商务部和加拿大外交、贸易和发展部及加拿大统计局关于成立贸易统计工作组的谅解备忘录》《中国农业部与加拿大农业和农产品食品部农业合作行动计划（2016-2020年）》《中国国家粮食局和加拿大谷物委员会合作谅解备忘录》《中国国家质检总局与加拿大卫生部关于消费品安全合作谅解备忘录》《中国民航局与加拿大交通部双边航空技术安排》《中国海关总署与加拿大边境服务局合作安排》等协定。

## 1.2.6 投资注意事项

### 1.2.6.1 政治稳定性

加拿大一向以爱好和平与平等著称于世。身为北美自由贸易协定（NAFTA）、经济合作与发展组织（OECD）、七国集团首脑会议（G7）、北约及英联邦（Commonwealth）成员国，加拿大与欧洲、北美、北约及英联邦的其他成员国有着非常友好的关系。同时加拿大积极致力于发展同亚太地区的关系，1997年加拿大主办亚太经合会议（APEC）。

### 1.2.6.2 社会治安

加拿大社会治安较好，犯罪率很低。根据加拿大统计局公布的数据，2018年加拿大犯罪指数为75.0（以2006年的犯罪率为参照，假设2006年的犯罪指数为100），比上年同期上涨1.9%。

### 1.2.6.3 外国人政策

加拿大联邦和各省级政府有权力为公众利益征收财产。但是，政府通常会与财产所有权人进行谈判，并根据谈判条款支付购买价款，只在谈判无法达成一致时，才会进行无偿征收。

### 1.2.6.4 劳动力制约因素

加拿大的劳动力资源受训练程度高，适应能力强，劳动力质量高。统计局数据表明，加拿大是世界上公众教育支出占GDP比例最高的四个国家之一，在20-24岁的加拿大人中，约有2/3受过高等教育。

由于地广人稀，加拿大技术工人短缺，人工成本非常高。同时，加拿大政府出于选举等需要，经常承诺选民解决就业问题，因此在外籍劳工引入政策方面日益收紧，加之加拿大工会组织实力强大，在加拿大投资经营的项目，从中国国内大规模引进劳务人员有一定难度。

#### 1.2.6.5 经济风险

2018年加拿大央行公开表示，加拿大流动性现金指数M1正在温和增长，而这个指数增长通常意味着通货膨胀。

根据2017年由牛津大学和英国政府研究院联手研究发布的《公务员效率指数》(International Civil Service Effectiveness Index)，加拿大主要评分标准（例如税收、政策制定、危机处理、财政管理等各方面）都表现突出，综合下来，加拿大排名第一。“透明组织”（Transparency International）国际非政府组织发布的2017年清廉指数排名，加拿大得分82，排名为全球第八。总体而言，加拿大廉政情况较好，虽然存在腐败现象，但从制度、审计、媒体等各方面，加拿大对于反腐都采取一定的措施，并不断改进。

#### 1.2.6.6 自然灾害风险

加拿大地处北寒带，冬季漫长，大雪、冰雨频繁，行车艰难，事故频发。中国赴加投资企业要提示相关人员提高安全意识，从制度上和财力投入上做到防患于未然。

## 第二章 加拿大税收制度简介

### 2.1 概览

#### 2.1.1 税制综述

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

从税种划分方面来看，联邦层面征收的税种主要有联邦所得税、联邦货物服务税、消费税、关税、联邦资本税等；省级层面征收的税种主要有省所得税、省销售税、省资本税、不动产转让税、资源税等。

#### 2.1.2 税收法律体系

##### 2.1.2.1 法律体系

根据加拿大宪法中规定的分权原则，各省就财产法和合同法拥有立法权，联邦对于竞争法和外商投资法拥有立法权。联邦法在各省施行时，需符合各省的财产法及合同法规定。

除魁北克省外，其他各省的法律体系均为普通法系，魁北克省的法律体系为大陆法系。

加拿大1867年宪法规定，加拿大联邦政府拥有“通过任何模式或税收系统”征税的权利，省级政府拥有“在本省内征收直接税”的权利。

联邦层面的税收立法主要包含法案（Act）及其支持规定。法案由联邦国会通过，对征税事项做出原则性规定。在法案授权的范围内，内阁作为政府的行政机构，可发布具体行政法规（Regulation），作为对法案中未详尽规定内容的补充，但行政法规不得与法案条文发生

冲突。

加拿大联邦税收立法程序须由众议院根据政府的推荐启动。财政部部长负责制定税法政策并每年发布税法的修正案，通常由财政部部长在公布其年度财政预算案时同时公布，但近几年有一些修正案也存在例外。在财政预算案中发布的对税法的修正案通常仅规定一般原则，具体立法（Bill）通常随后制定，并需经过参议院投票通过。

各省根据其拥有的征税权制定地方性税收法规。

### 2.1.2.2 税法实施

加拿大国家税务局（Canada Revenue Agency）负责征收联邦税，各省税务局征收各省税款。

为了避免联邦和省级所得税造成纳税人纳税负担过重，同时为了联邦政府能够将其财政收入向欠富裕省份转移支付，联邦政府与省级政府签订了以所得税转移支付为主要内容的税收协议，该协议每五年签订一次。各省能够获得的转移支付金额需按照税收协议中约定的公式进行计算。起初该协议签订后由联邦政府征收所有所得税，经过发展，目前联邦政府与各省级政府共同分享征税权。所有省级政府有权按照自行确定的税率征收其各自的企业所得税和个人所得税，但目前大部分省份均授权联邦政府对其所得税法进行征管和执行，纳税人仅需向联邦税务局提交所得税纳税申报表即可。该制度使得加拿大所得税结构相对统一，并防止了重复征税，还能够减轻纳税人承担的行政成本。

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

现在企业所得税的管理中。目前，除魁北克省和阿尔伯塔省以外的其他省份，已将企业所得税管理权委托给联邦税务局。

加拿大国家税务局通过发布《解释公告》（内容为法律解释的立场）、《信息通告》（内容与行政程序相关）和《新闻通讯》（内容为对法律解释立场和行政程序的更新），阐明其在某些事项上的行政态度。加拿大国家税务局还会将已发送至私营企业纳税人的事前裁定书在编辑后公布。上述《解释公告》《信息通告》《新闻通讯》及编辑后的事前裁定书只表明一般行政立场，对加拿大国家税务局没有约束力，不具有法律地位。

在税收法规的含义存在争议的情况下，争议最终由法院裁定。

### 2.1.3 近三年重大税制变化

加拿大的税收制度并未发生重大的变化，部分法规的具体规定有所增加或修改。2016年12月15日，所得税法中新增加了第十九部分“国际信息交换及共同申报准则”（Part XIX - Common Reporting Standard），以实施CRS尽职调查及报告义务。相关条款规定，加拿大将从2018年开始实行与签约国家金融账户信息的交换。

此外，加拿大针对经合组织的BEPS行动计划出台了一些落地政策。BEPS行动在加拿大的执行情况总结如下，下表中未列示的行动计划为截至2017年7月该领域尚未对立法做出修改的部分。

表2 BEPS行动在加拿大的执行情况概览

行动计划	OECD约束性分类	在加拿大的执行情况
考虑透明度和实质性因素，有效打击有害税收实践（第5项行动计划）	最低标准	在2016年3月的联邦预算中，政府表明了引入与其他根据BEPS第5项行动计划实施相同程序国家即时交换税务裁定的意向。 2016年4月22日，加拿大国家税务局发布了《所得税信息通告IC70-6R7》《事前所得税裁定及技术解释》，包含“根据BEPS第5项行动计划所做出裁决的信息交换”为标题的内容，表明了加拿大承诺与其他参与国在5个领域内即时交换税务裁定信息：与优惠制度有关的跨境

行动计划	OECD约束性分类	在加拿大的执行情况
		裁定；与转让定价有关的跨境裁定；与不直接反映在纳税人账户中的税务调整有关的跨境裁决；常设机构裁定；关联方导管公司裁定。 在联邦层面，加拿大现阶段没有专利盒制度（Patent Box Regime），因此根据最低标准无需作出改变。
防止税收协定优惠的不当授予（第6项行动计划）	最低标准	在2016年3月的预算中，加拿大宣布将采用第6项行动计划中的方法。
防止人为规避构成常设机构（第7项行动计划）	现有标准修订	加拿大保留了不将对常设机构定义的修改包含在其签订的税收协定中的权利。
无形资产转让定价指引（第8-10项行动计划）	现有标准修订	在2016年3月的预算案中，加拿大表明了其计划遵循修订后的OECD转让定价指引。 许多与转让定价有关的BEPS概念已经被加拿大国家税务局审计人员遵循和使用。
强制披露规则（第12项行动计划）	最佳实践	加拿大有报告制度，但是没有宣布有关行动12提议的具体行动。
转让定价文档和国别报告（第13项行动计划）	通用实践	加拿大有转让定价文档准备要求，但是除了国别报告，没有宣布新的具体要求。 加拿大没有采用类似于第13项行动计划中建议的转让定价主体文档和本地文档的方法。所得税法第247（4）条中规定的现有加拿大转让定价资料要求将继续适用。
转让定价文档和国别报告（第13项行动计划）	最低标准	加拿大跨国公司执行国别报告要求的最终立法在2016年12月15日通过。加拿大税务局于2017年2月3日发布了用于进行国别报告的表格（RC4649），并于2017年3月2日发布了RC4651，作为对填报国别报告表格的详细指南。加拿大国别报告立法大致遵循了OECD示范规定。加拿大是签订国别报告自动交换的“多边主管当局协议”的国家之一。 加拿大已于2018年7月10日成功进行了第一轮国别报告信息交换。
使争议解决机制更有效	根据最佳实践补充的最低标准	加拿大是承认有约束力仲裁的BEPS参与国之一。

行动计划	OECD约束性分类	在加拿大的执行情况
(第14项行动计划)		
制定用于修订双边税收协定的多边协议（第15项行动计划）	四种类型都适用	<p>加拿大于2017年签订多边协议（MLI），但对大多数措施提出临时保留。加拿大采纳了规定防止滥用协定BEPS最低标准的条款，以及有关争议解决的条款。根据第14项行动计划的建议，加拿大选择适用强制约束性仲裁条款。</p> <p>加拿大表示将继续复核其有关多边协议条款的保留条款，如认为合适，将会取消一些保留意见。</p> <p>加拿大于2017年签署了《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）。2018年5月28日，加拿大联邦政府表示将制定实施MLI的国内法。多边协定的签署，将修改加拿大与多个国家的税收协定，以体现OECD防止税基侵蚀和利润转移的措施。加拿大政府正采取必要步骤，将《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》（MLI）纳入加拿大法律体系，并视需要批准该协定以使其生效。</p>

从个人所得税的角度看，加拿大的个人所得税税制比较稳定，近几年的政策调整 and 变化不大。以下汇总了2017年至2019年部分与个人和家庭相关的个人所得税政策调整：

2017年度个人及家庭相关的部分个人所得税政策调整如下：

(1) 加拿大照顾者抵免额取代了加拿大家庭照顾者抵免额。这是一种不可返还的税收抵免，适用于照顾身体或精神功能有障碍的配偶、同居伴侣或子女的符合规定的个人；

(2) 符合资格的医护人员可以为残疾人士申请免税额出具书面证明；

(3) 医疗费用税收抵免。如果需要医疗干预来怀孕，个人亦可能有资格申请某些费用。如果个人在10年内的任何一个年度发生与生育相关的费用，未申请税收抵免的，个人可以将符合条件的费用纳入所得税和福利申报表。

(4) 联邦教育和教科书免税额被取消。对于过往未用完的免税额个人仍可以结转至今后几年使用。在满足一定条件的情况下，教育费用扩展到支付给大专院校的职业技能课程费用。

(5) 截至2017年1月1日，儿童艺术税收抵免和儿童健康税收抵免被取消；

(6) 截至2017年7月1日，公共交通免税额被取消。在这个纳税年度，个人仍可以申请2017年1月1日至6月30日期间的公共交通费用。

2018年度部分个人所得税政策调整如下：

(1) 扩充了医疗费用税收抵免的范围，从而使其涵盖与服务型动物相关的费用。这些服务型动物经过特殊训练，可以针对患有严重精神障碍的患者执行特定的任务，帮助病人应对障碍。2018年符合条件的费用包括动物本身的费用、照顾和饲养动物（食品和兽医护理）的费用，为患者前往培训管理这类动物的学校、机构或其他设施而支付的合理差旅费用，以及患者在培训管理这类动物的学校、机构或其他设施全日制参与而产生的合理食宿费用。

(2) 萨斯喀彻温省、曼尼托巴省、安大略省或新不伦瑞克省的居民，就可以申请气候行动奖励（CAI）。这些司法管辖区的T1包中将新增一个附表14；纳税人可以根据家庭组成填写新的表格，从而申请可能享受的奖励，并在所得税和福利申报表的第449行注明金额。气候行动奖励奖励额将首先用于减少应付税额，并可能产生或增加纳税人的退税额。加拿大统计局（Statistics Canada）定义的国情调查大都会区（Census Metro-politan Area, CMA）以外的小型 and 农村社区居民可获得额外的10%气候行动奖励。

2019年度部分个人所得税政策调整如下：

(1) 提高购房者计划下的提取金额。在购房者计划下，从注册退休储蓄计划中可提取的最高金额从2.5万加元提高至3.5万加元。前述最高提取额的变化适用于2019年3月19日以后的提取。

(2) 大麻将纳入医疗费用。为病人购买用于医疗目的某些大麻制品可享受医疗费用税收抵免。但或者必须符合以下条件：持有大麻

管理条例所定义的医疗文件；是持有销售牌照的销售商的注册客户；且从其注册为客户的持有销售牌照的销售商处购买大麻制品。

(3) 学费和录取通知书。2019年及以后纳税年度, 新的T2202学费和录取通知书替代了T2202A学费和录取通知书。飞行学校和俱乐部现在将在新T2202上申报信息。

(4) 亲属扶养人。自2019年及以后年度, 就加拿大工人福利和以前的工作所得税福利而言, 不论扶养人是否从政府收到亲属抚养计划下的财政援助, 扶养人都有可能被认为是他们所抚养的孩子的父母。因此, 扶养人可能有资格将被抚养的孩子作为符合条件的受扶养人申请相关福利。

此外, 这些年来, 扶养人在亲属抚养计划下取得的经济援助款项不包括在收入及用于确定的福利和抵免的收入基数中。

(5) 公共组织。在2014年及以后的纳税年度, 分配给公共组织成员的信托收入被视为该成员经营业务的收入。这意味着公共组织的成员有可能申请2019年及以后年份的加拿大工人福利和2014至2018税收年度的工作所得税福利。

以上仅列举了部分个人所得税政策调整。除此之外, 还有一些其他关于个人和家庭、关于利息、投资所得或其他方面的调整。纳税人在申报个人所得税的时候, 需及时关注相关年度的政策变化。

## 2.2 企业所得税

加拿大联邦和省(或属地)政府均拥有税收管辖权。联邦所得税适用于加拿大全境, 加拿大国家税务局负责监管和征收联邦税。省(或属地)所得税仅针对所辖省(或属地)内的各类行为征收。由于绝大多数省(或属地)已经与联邦政府签订征收协定, 联邦政府可通过加拿大国家税务局监管联邦和省(或属地)的企业所得税系统。所有省(或属地)征收的税款将上缴联邦政府。企业仅需进行一次企业所得税纳税申报。魁北克省和阿尔伯塔省单独对本省的企业所得税系统进行监管。

企业应就取得的应纳税所得按照加拿大所得税法规定缴纳企业所得税。所得税法适用于加拿大居民企业取得的全部所得，包括来源于概念上和地理位置上的所得。但是，针对非居民企业，仅适用于非居民企业从在加拿大从事经营活动或通过转让加拿大特定种类资产取得资本利得等方式取得的所得征税。

## 2.2.1 居民企业

### 2.2.1.1 判断标准

居民企业，是指依法在加拿大境内成立，或者主要管理及控制机构在加拿大境内的企业。

### 2.2.1.2 征收范围

加拿大居民企业应就来源于全球的所得缴纳联邦企业所得税和省属企业所得税。受控外国公司取得的某些特定收入应按照权责发生制原则缴纳企业所得税。对某些特定非居民企业信托和海外投资基金的投资收益也应在加拿大纳税。

### 2.2.1.3 税率

#### (1) 联邦所得税

联邦所得税的基本税率为38%，企业在加拿大各省（或属地）取得的所得减除《企业所得税法》第149款第(1)项(t)规定的免税项目后，可享受10%联邦税收抵免，即适用28%的优惠税率，但对于来源于加拿大境外的所得，不适用10%抵免政策。

第149款第(1)项(t)规定的免税项目，指除保险业外未从事其他行业的保险企业，且其从用于渔业或农业经营的财产，或渔民和农民的住宅取得的保费收入占保费收入总额的比例不低于20%的，其应纳税所得免征企业所得税。

企业符合条件的，可继续享受13%的一般税收减免，即适用15%的税率。但该减免不适用于享受优先税收待遇的收入，例如：适用小

型微利企业税收扣除的所得和加拿大制造和加工所得；适用生产用于销售的电能和蒸汽所得税扣除的所得；适用信用合作社额外扣除的所得（尽管信用合作社不是通常意义的私营企业，但可以享受小型微利企业税收扣除。信用合作社还可就其不适用小型微利企业税收扣除的应税所得中按照一定比例进行扣除）；适用可退税规定的投资所得。

该减免同样不适用于从个人服务业务取得的收入，和在一个会计年度曾是投资企业、抵押贷款投资、共有基金的企业。

加拿大控股私营企业（Canadian-controlled Private Corporation，以下简称“CCPC”），指未被上市企业或非居民企业或两者共同以任何形式直接或间接控股的加拿大私营企业，2019年1月1日起小型微利企业税收抵扣为19%，抵扣后适用的净税率为9%，2018年1月1日至2019年1月1日，小型微利企业税收抵扣为18%，净税率为10%，2018年1月1日前小型微利企业税收抵扣为17.5%，净税率为10.5%。对跨越日历年度的纳税年度，抵扣率按照跨越日历年度前后的天数计算。

## （2）省（或属地）所得税

通常情况下，省（或属地）所得税设有两档税率，即较低税率和较高税率。

较低税率，适用于按照小型微利企业标准进行税收抵扣的企业所得。小型微利企业税收抵扣的其中一项规定为商业限额，是指准予企业享受小型微利企业税收抵扣优惠的最高限额，该限额为企业年收入小于等于50万加元。某些省（或属地）以联邦商业限额为标准，其他地区单独建立商业限额标准。2018年以后的纳税年度，如果加拿大控股私营企业（CCPC）及其关联公司的投资收益超过5万加元，则小型微利企业的税收抵扣最高限额将会相应降低。对于超过5万加元的投资收益，每超过1加元，税收抵扣的最高限额将减少5加元。因此，如果关联集团的投资收益为15万加元或更高，则无法享受优惠的小型微利企业税率。就此计算而言，投资收益将包括来自其他公司的股息，但

不包括出售活跃业务资产的资本收益。

较高税率，适用于其他所有所得。

(3) 省（或属地）所得税税率（不包括魁北克省及阿尔伯塔省）

下表列示了各省（或属地）（不包括魁北克省及阿尔伯塔省，其与加拿大国家税务局没有企业税收协议）的企业所得税税率。

表3 加拿大省（或属地）所得税税率

省（或属地）	较低税率(%)	较高税率(%)
纽芬兰和拉布拉多省 (Newfoundland and Labrador)	3	15
诺瓦斯科舍省 (Nova Scotia)	3	16
新不伦瑞克省 (New Brunswick)	2.5	14
爱德华王子岛 (Prince Edward Island)	3.5	16
安大略省 (Ontario)	3.5	11.5
曼尼托巴省 (Manitoba)	0	12
萨斯喀彻温省 (Saskatchewan)	2	12
不列颠哥伦比亚省 (British Columbia)	2	12
努纳武特地区 (Nunavut Territory)	4	12
西北地区 (Northwest Territories)	4	11.5
育空地区 (Yukon Territory)	2	12

#### 2.2.1.4 税收优惠

表4 税收优惠摘要

税收优惠项目	优惠内容	满足要求	备注
学徒制就业岗位税收抵免	企业雇佣学徒，准予按照学徒个人工资薪金10%税前抵免，但最高不得超过每个符合条件的个人每年2000加元的限额。	雇佣的学徒需要满足： 1) 处于政府注册认证的学徒项目的前两年； 2) 在Red Seal Trades（加拿大指定技术行业的管理协会，从事为指定技术行业制定管理流程、行业标准，并创造培训条件等方面的工作）列举的技术行业中； 3) 为在该行业取得证书或执照而工作。	未享受的税收抵免可以追补至以前纳税年度最高3年或结转至以后纳税年度最高20年进行抵免。
加拿大电影/录像制作税收返还	企业制作加拿大电影/录像，准予享受相当于符合条件的劳动力成本25%部分的税收返还。	1) 该税收返还不得超过发生的制作成本总额的15%； 2) 该税收返还仅适用于加拿大应税公司； 3) 满足条件的企业需缴纳相当于制作成本总额0.30%的申请费（不得少于200加元）。	已享受电影/录像制作服务税收抵免的企业，不适用该政策。
电影/录像制作服务税收抵免	企业制作加拿大电影/录像，准予按照参与电影/录像制作的加拿大居民工资薪金总额的16%部分税前扣除。	1) 该抵免政策没有最高限额； 2) 该抵免政策适用于加拿大居民企业和在加拿大有常设机构的非居民企业； 3) 满足条件的企业需缴纳5,000加元申请费。	无
科学研究与实验开发税收激励项目	企业在加拿大从事工业研究与开发活动，符合条件的费用支出可在发生当年全额扣除，且可进行投资税收抵免。	资本在1,000万加元以下的小型加拿大控股私营企业不以应纳税所得额作为确定年度研发费用扣除限额的因素。随着加拿大控股私营企业的资本开始超过1,000万加元，该税收优惠力度也会逐渐降低。	企业准予抵扣的费用包括工资薪金，研发材料，机器设备以及与实验开发、应用研究、基础科学研究和特定类型的技术支持工作有关联的间接费用及合同。
小型微利	加拿大控股私营企业准	企业完成T2企业所得税纳税申报(T2	无

税收优惠项目	优惠内容	满足要求	备注
企业税收抵免	予按年度享受小型微利企业税收抵扣，以降低企业税负。	Corporation Income Tax Return)后，可计算得出小型微利企业税收抵扣限额。非关联独立企业最高可抵免限额为50万加元。	
支持新闻业发展的税收政策	允许新闻机构登记为合格受赠人；为符合条件的新闻机构提供可返还的劳动成本税收抵免；订阅加拿大数字新闻适用不可返还税收抵免。	1) 成为合格新闻机构 (QCJO) 是适用支持新闻业发展税收优惠政策的必要条件。 2) 适用该优惠政策，需要经过独立专家小组的资质评估程序。	无

### 2.2.1.5 应纳税所得额

#### (1) 收入范围

企业应纳税所得额为企业从投资、经营、财产转让和其他活动中取得的净收入总额，以及企业从加拿大境内及境外转让资本取得净收益的50%后的总和。

#### ① 股息红利所得

私营企业取得来自加拿大应税企业或加拿大居民企业的股息在计算企业所得税时可扣除。但是，企业取得来自非关联公司的股息收入需要缴纳所得税，当该企业向其股东分配应税股息时，之前缴纳的税款可以返还。自2018年以后的纳税年度，股息退税规则发生了改变，私营企业仅当支付非合格股息 (Non-eligible Dividends) 或自非关联公司取得来源于投资组合股息中的合格股利 (Eligible Dividends) 可进行可退还股息税 (RDTOH, Refundable Dividend Tax On Hand) 退税，合格股息 (Eligible Dividends) 是加拿大企业向加拿大居民企业支付的应税股息，并由分配股息方指定为合格股息。企业取得来自境外企业的股息通常需要缴纳所得税，但是与股息相关的部分成本费用根据子公司收入类型、子公司居民国、收入类型、收

入来源国等因素可能准予在计算企业所得税时扣除。如果股息支付方不是企业的境外子公司，股息支付时在境外已缴预提所得税通常可以抵扣该股息在加拿大应缴的企业所得税。

## ②资本利得

资本利得应按照发生额的50%、减除准予扣除的资本亏损后的余额，计入企业收入总额中，并按照一般税率计算缴纳企业所得税。

## (2) 不征税和免税收入

### ①居民企业间股息红利收益抵免

加拿大居民企业应将股息红利等权益性收益并入所得计算企业所得税，但从加拿大应税居民企业取得的股息红利收益通常准予全额抵免。此抵免不受持有该居民企业股东持有份额的限制。鉴于居民企业之间的股息红利流通是基于免税的基础之上，因此多层次居民企业之间的股息红利流通不会产生双重征税的结果。

### ②以下主体取得的所得免征企业所得税：

A. 符合条件的住房企业，指专门致力于为老年人提供低廉价房屋居所而设立，且取得的收入不分配或用于企业持有者、成员及股东的个人福利的企业；

B. 特定组织机构，指取得的收入不分配或用于其持有者、成员及股东的个人福利的农业机构、贸易委员会、商会等；

C. 互助保险公司（Mutual Insurance Corporations），取得的保险费收入全部来源于教堂、学校和其他慈善组织的互助保险公司；

D. 养老金信托公司，按照已登记注册的养老金计划管理的信托公司；

E. 符合条件的小型微利型投资企业，按规定成立的小型微利型投资企业；

F. 从事科学研究和实验发展的非营利企业，指专门为从事或促进科学研究和实验发展而设立，且取得的收入不分配或用于企业持有

者、成员及股东的个人福利，且未取得其他任何公司的控制权，并在该纳税期间满足以下要求：

- a. 是未从事生产经营；
- b. 是在加拿大发生的支出应满足以下条件：

每一笔花销均用于由该企业直接从事或以该企业的名义从事科学研究和实验发展；

每一笔向社会团体、学校、学院、研究协会和其他类似组织的付款均被应用于科学研究和实验发展，且该企业在该纳税年度期间取得的收入总额减除由于未按期纳税而缴纳的罚款、滞纳金支出总额的差额应不小于收入总额的90%。

### （3）税前扣除

企业实际发生的合理的营业支出，除税法另有规定外，准予在计算所得时扣除。企业发生的与取得收入无关的支出，不得在企业所得税前扣除。与取得收入相关的费用不必与具体项目收入相关、无需直接产生经济利益，也不要求支出的费用在所属纳税年度就产生收入，下一个纳税年度实现收入的费用也可以税前扣除。

下列支出不得扣除：

- ①不合理的费用支出不准在计算应纳税所得额时扣除；
- ②所得税法未明确规定准予扣除的资本性支出不得税前扣除；
- ③所得税法准予免征所得税的收入所发生的费用不得税前扣除；
- ④向关联方支付的费用超出按照非关联企业之间的业务往来收取的价款或者费用的部分，不得税前扣除。

针对一些支出的具体规定如下：

#### A. 准备金支出

企业的准备金支出，除被视为可确认负债或被税务局明确认定可扣除外，通常不可以在税前扣除。

#### B. 特许权使用费

特许权使用费的扣除适用营业费用扣除的一般标准。

### C. 服务费与管理费

服务费与管理费的扣除适用营业费用扣除的一般标准。

### D. 业务招待费

纳税人1994年2月21日以后发生的餐饮费、招待费按照实际发生额的50%扣除。招待费包含娱乐休闲费。

不适用以上一般扣除标准的特殊情况：

A. 主营业务收入为餐饮、娱乐服务的企业（如酒店），其为取得该类收入而实际发生的营业成本，准予在企业所得税前据实扣除；

B. 与经加拿大国家税务局（CRA）审核确认具有公益性捐赠税前扣除资格的公益性社会团体进行的筹款活动支出；

C. 企业为职工提供餐饮、娱乐发生的费用。费用应分配至职工名下计征个人所得税。

### ⑤法律费用

法律费用的可扣除性取决于法律服务的性质，即法律费用是否构成营业性支出或资本支出。比如，纳税人发生与经营相关的购销应收账款，为收回应收账款而发生的法律费可以税前扣除。相反，纳税人为获得资本资产所发生的法律费用属于资本支出，不得作为营业性支出税前扣除，应计入资产成本，从而减少未来资产处置时获得的应税资本利得。

### ⑥融资费用

一般情况下，纳税人融资费用准许在五年内扣除，每年扣除20%。纳税年度不足12个月的，按比例减少扣除额。

融资费用包括企业在资金筹集过程中发生的各项费用、发行或者出售信托基金的费用、向合伙企业支付的利息或向投资公司支付的股利。融资费用一般包括以下内容：

A. 证券交易过程中支付给销售方、代理方或者证券交易商的佣金和费用；

B. 融资招股说明书的撰写、核准过程中发生的法律服务费用；

C. 因借款或招股说明书而编制或修正财务报表和统计数据发生的会计或审计费用；

D. 招股说明书或股票证书相关的打印费用；

E. 与融资相关的承诺费或担保费。

#### ⑦可全额扣除的担保费损失

发生的担保费损失如满足以下条件则可全额扣除：

条件一是发生的担保损失与获取收益相关；

条件二是造成的损失属于营业损失（即非资本性损失）。

为满足条件一，担保行为需是商业行为（如担保费）；为满足条件二，提供借款/担保金应属于担保人的营业范围，例如金融机构应同时满足以上两个条件。但税务局对于某些纳税人其他与为获取收益发生的经营中产生的担保费同样允许全额扣除，例如，生产商为了在将来确保某种原材料的供应，会为此原材料的供应商担保债务。可以理解为生产商为了维持正常运营才为此债务进行担保，因此相关费用可以税前扣除。

#### ⑧不可扣除费用

罚款与罚金：2004年3月22日后发生的罚款不准扣除，此规定适用于因违反外国法律条款而发生的罚款。2004年3月22日之前发生的罚款，如果是生产经营中为取得相关收益发生的罚款，则可以扣除（严重违反国家政策产生的罚款不得扣除）。

因向加拿大政府人员、司法人员、代机构行使权力的个人及负责收取交通费、入场费的人员非法行贿产生的相关费用不得扣除。

#### ⑨折旧与摊销

计算资本化支出折旧限额时，通常采取余额递减法。对于1987年以后取得的不动产，年折旧率为4%（对于2007年3月18日以后取得的用于制造和加工的不动产，可适用额外6%的折旧率，即年折旧率为10%；用于非居住不动产，可适用额外2%折旧率，即年折旧率为6%）；对于大多数办公家具、一般机器设备以及其他有形动产，年折旧率为

20%；对于数据通信线及电缆，年折旧率为5%；对于在加拿大用于制造加工的机械和设备，年折旧率为30%（2007年3月18日以后和2016年以前取得的机械设备按照直线法折旧，年折旧率为50%）；对于量表与非系统计算机软件，年折旧率为100%；对于2020年以前取得的清洁能源发电节能专用设备，年折旧率为50%；对于2007年3月18日以后取得的计算机硬件，年折旧率为55%。

某些资产需按照直线法进行折旧。例如，租赁资产改良支出按照直线法以租赁有效期，加上最多一个续租期（如适用）作为摊销年限进行分摊，其最低摊销年限为五年。采取上述折旧摊销办法的资产价值，一经确定，不得更改。

用于科技相关的机器设备可以适用更优惠的折旧限额。趋于快速更迭淘汰的固定资产（比如计算机和电话设备），可以被单独归类进行折旧，以确保处置该资产时产生的损失可以在该类别下全部资产处置所得中扣除。规定有效期限的专利权和相关许可权可以依据其有效期限进行分摊。1992年以后取得的用于制造和加工的机器、设备，包括用于加工控制的计算机，适用30%的年折旧率。

土地和公司股票是不可折旧的资本资产。

#### （4）亏损弥补

企业在生产经营活动中发生的损失，可以向以前年度结转3年或向以后年度结转20年。资本亏损可以向以前年度结转3年或向以后年度无限期结转。

#### （5）特殊事项的处理（企业重组的相关规定）

加拿大所得税法存在特殊性税务处理的规定，以下重组交易享受所得税递延的税务处理：

①转让方向应纳税加拿大企业转让资产，并取得受让方企业的部分股权；

A. 无论转让方是个人或公司、居民或非居民、转让前是否持有受让方股权，均可适用所得税递延处理；

B. 该所得税递延处理亦适用于转让符合特定条件的资本资产（商誉）和存货（除不动产存货外）；

C. 一般来说，所得税递延处理不适用于非居民持有的不动产；

D. 为申请所得税递延处理，转让方和受让方公司必须在限定时间内联合提出申请。在特定时限内，转让方和受让方可以自行确定转让方处置资产的收益和受让方取得资产的成本。双方确定的金额不能超过公允价值或低于被转让资产的税务成本与公允市场价值的孰低值。除上述低于被转让资产的税务成本与公允市场价值的孰低值外，申报金额不应低于转让方取得的非股权支付的金额。因此，双方可以选择对全部或部分资本利得进行所得税递延的税务处理。但是，该特殊处理同样限制了资本损失的确认。

#### ②企业资本的重组：

A. 企业资本重组中纳税人处置股权将自动适用所得税递延缴纳的处理。该纳税人在交易中处置所有企业各种类别的股权，且收到的对价包括同一企业的其他股权。从结果看，只要纳税人在重组中放弃的股权价值高于后取得的非股权对价，则该纳税人不存在资本利得；

B. 该所得税递延处理适用于企业内部重组，如企业现有股东改变其所有股权权益的属性；

C. 资本重组的相关处理规则仅适用于企业资本中的股权，不适用于企业处置可折旧资本资产或符合特定条件的资本资产。

③股份支付交易，即转让方向受让方转让其持有的加拿大公司的股权，取得的对价仅为受让方的股权（需另满足被转让股权属于受让方的资本资产的条件）：

A. 该所得税递延处理自动适用，除非转让方选择在申报所得税时确认部分资本利得，或选择如上述第一种适用所得税递延处理情况中的转让方和受让方公司联合提出申请；

B. 当加拿大居民处置其拥有的外国公司股权，并取得另一外国公司股权作为对价时，适用类似的所得税递延处理。上述两家外国公司

不需属于同一国家；

C. 股权支付的相关处理规则仅适用于企业资本中的股权，不适用于企业处置可折旧资本资产或符合特定条件的资本资产。

④应税加拿大企业合并：

A. 所得税递延处理自动适用于应税加拿大企业的合并。在该类合并中，合并之前的几家公司的财产、负债、股东变成合并后公司的财产、负债和股东；

B. 当加拿大居民在合并两家境外公司（非吸收合并）时，处置其拥有的外国公司股权，并取得另一外国公司股权作为对价，亦适用所得税递延处理。上述两家外国公司不需属于同一国家。

⑤加拿大公司被母公司吸收合并，该母公司必须拥有被吸收合并子公司90%以上的各种类别的股权（母子公司均为应税加拿大公司）：

A. 子公司未被母公司持有的股权应属于与母公司保持独立交易原则的公司/个人；

B. 非独立关系的公司/个人持有子公司超过10%的股权时，如果母公司收购前述部分股权使其持有子公司股权超过90%，所得税递延处理可能仍然适用。

每项所得税递延交易均需遵从其特殊处理和流程。提请注意，反避税规则中有若干条款与避免所得税递延滥用相关。

## 2.2.1.6 应纳税额

### （1）计算方法

计算应纳税额时，纳税人应依照利润表计算所得以确定该纳税年度的净所得，并减除特定的扣除项（比如，其他纳税年度留存的未弥补亏损）以计算得出应纳税所得额。应纳税所得额确定后，乘以适用税率计算得出应付税金。纳税人可以适用特定税收抵免项目（如投资税收抵免）在应付税金中扣除。适用税收抵免扣除后的金额为净应付税款。

### （2）列举案例

表5 列举案例

利润表上营业收入/损失（货币单位为加元）	2,000,000
调增-调减（+）	
折旧/摊销	
营业外支出	20,000
免税收入发生的费用	0
不可扣除利息（资本弱化等）	50,000
适用的转让定价调整	100,000
核定收入	0
一般准备金	0
不允许扣除的已计提未支付的债务	0
反避税调整	0
不可扣除事项：	0
-业务招待费	30,000
-不准扣除的管理费/技术费	0
-法律费	0
-行贿/罚款	15,000
-不准扣除的礼品费	3,000
-不准扣除税款	0
-其他	0
调整总计	218,000
扣除（-）	
免税收入	-350,000

中国居民赴加拿大投资税收指南

折旧/摊销		-125,000
核定费用（如名义利息）		0
适用的转让定价调整		0
与当前财年无关的应税收入		0
应纳税所得额扣除产生的税收减免（出口、研发费用加计扣除等）		-35,000
其他		0
总计		-510,000
调整		
亏损结转		-30,000
其他		0
调整总计		-30,000
应纳税所得额		1,678,000
适用税率		
联邦所得税	15%	251,700
不列颠哥伦比亚所得税	11%	184,580
应付税金		436,280
税收抵免		
预缴税款		-390,000
预提所得税款		0
适用的外国税收抵免		0
税收优惠		0
抵免总计		-390,000

应付税款	46,280
------	--------

### 2.2.1.7 合并纳税

集团企业不得以合并方式申报并缴纳企业所得税，各企业应独立申报纳税。

### 2.2.1.8 其他

#### (1) 转让定价

当纳税人与关联方非居民企业发生交易（包括但不限于购买或销售货物、服务以及收付特许权使用费和利息），交易价格应与向无关联关系交易方设定的独立交易价格相同。如果关联方之间定价不公允，则对显失公允的部分需要调整至公允价格。企业应准备相关资料以支持转让定价的方法合理。如未准备同期资料，且需做的纳税调整超过一定数额，企业将会被处罚。

#### (2) 资本弱化

加拿大税法对非居民纳税人的借款利息扣除有所限定。加拿大企业与其非居民关联方的债资比不能超过1.5:1，超出的利息费用不得税前扣除。

#### (3) 受控外国公司

加拿大居民企业需就其所持受控外国公司的股份所分配的利润缴纳所得税。受控外国公司的定义较为广泛，且针对为避免被认定为受控外国公司而发生的股份收购、处置的情形，加拿大还出台了相应反避税规则。

#### (4) 纳税年度

企业的纳税年度即其财年，即企业年度报告总结的期间。一个纳税年度不能超过53周。

#### (5) 申报要求

联邦和省级税务局要求企业根据当前年度税负估算按月或者其他周期预缴税款。最终缴纳日期不得迟于纳税年度结束后的第2个月末。企业所得税申报表应在财年结束后6个月内进行纳税申报。在某些行政许可的情况下，信托公司必须在其纳税年度结束后的90天内提交T3所得税申报表。作为行政特许机构，如果信托公司没有应纳税所得额并且没有向任何受益人进行分配，则不适用该申报要求。2020年以后的税收年度，许多之前会从行政特许权中受益的信托基金必须每年提交T3所得税申报表，以便确定受托人、受益人、调解人和信托保护人。

#### （6）税务处罚

逾期未进行纳税申报将会受到处罚。纳税申报时，应纳税所得额应包括漏缴税款，过失虚假陈述中也应体现漏缴数额。未按要求履行代扣代缴义务也将受到税务局的处罚。

#### （7）税收事先裁定

对于特定纳税情形，加拿大联邦税务局会向纳税人发布税收事先裁定，书面对纳税人如何就未发生的某些交易进行税法适用性解释。考虑到纳税人已向税务局披露的各种保密情况，裁定一旦发布即具有效力。

#### （8）外国税收抵免

企业在另一个国家就其取得的非经营收入和经营收入已在境外缴纳的所得税性质的税款，可以在对该企业征收的加拿大税收中抵免。但是，抵免额不应超过对该项所得按照加拿大税法规定计算的加拿大税收金额。如未在境外缴纳所得税性质的税款，企业应就其取得的境外经营收入在加拿大缴纳企业所得税。境外经营所得缴纳的所得税额超出部分不足抵免的，准予按照分国别（地区）原则向以后年度结转。境外经营所得的所得税额超出部分可以追补至以前纳税年度最高3年或结转至以后纳税年度最高10年进行抵免。境外非经营所得的所得税额超出部分可以在计算收入时扣除。

## 2.2.2 非居民企业

### 2.2.2.1 概述

#### (1) 加拿大税收管辖权类型

加拿大非居民企业应就在加拿大境内从事商业活动取得的所得，申报缴纳加拿大所得税，不论该所得是否通过常设机构取得。

#### (2) 加拿大税收居民判定标准

加拿大税收居民企业：如果一个企业在加拿大注册，或者其核心的管理和控制职能位于加拿大，则该企业是加拿大居民企业，除此以外为加拿大非居民企业。

### 2.2.2.2 所得来源地的判定标准

如果非居民从事以下活动，将被认为在加拿大从事商业活动：

(1) 在加拿大从事生产、种植、采矿、创造、制造、装配、改进、包装、保存或建设活动；

(2) 在加拿大营销获取订单，或通过代理/雇员开展销售活动。

### 2.2.2.3 税率

加拿大向非居民企业取得的来源于加拿大的某些类型的收入征收预提所得税。非居民企业在加拿大境内通过分支机构从事应税经营活动的，需缴纳联邦所得税和地方所得税。一些外国公司的分支机构适用税率会因为两国签署税收协定而降低（如加拿大和美国的税收协定规定，美国在加拿大分支机构对来源于加拿大境内的所得适用5%税率，且开始经营后首次获得的50万加元收入免征预提所得税）。

### 2.2.2.4 征收范围

在加拿大从事商业活动的非居民企业应按照加拿大税法的一般税率，就来源于加拿大的营业收入纳税。此外，非居民企业应就来源于加拿大的应纳税所得按照25%的税率缴纳分支机构利润汇出税（扣除联邦和省级所得税，以及对特定类型加拿大财产的投资津贴）。分

支机构利润汇出税本质上取代了预提所得税，否则如果加拿大的分支机构从事经营活动，其分配股息时应缴纳预提所得税。如果根据税收协定，股息分配可以适用较低的预提所得税税率，分支机构税的税率一般也会随之下降。

其他来源于加拿大的收入一般会遵从预提所得税的相关规定征收。然而，股息、利息、特许权使用费和租金收入均有可能源于经营活动。例如，一家在加拿大通过常设机构从事经营活动的非居民企业，可能会因逾期账款取得利息收入。这类收入属于该非居民企业在加拿大的经营收入，应按照经营收入纳税，而非缴纳预提所得税。如果非居民未通过常设机构在加拿大从事经营活动，其因逾期账款取得的利息收入应适用预提所得税规则。

非居民应就处置加拿大应税财产所获得的资本利得在加拿大纳税。加拿大应税财产包括：

- (1) 位于加拿大的不动产；
- (2) 在加拿大从事商业活动时任意时间使用的资本财产（如果非居民企业在加拿大从事保险业务，该财产必须在处置年度使用或持有）；
- (3) 加拿大的私人企业的股权，该股权需满足以下条件：在股权处置前60个月中的任意时间，该股权50%以上的价值来源于位于加拿大的不动产（包括某些资源资产）；
- (4) 加拿大上市公司的股权，该股权需满足以下条件：在处置前5年中的任意时间，非居民企业和/或关联方个人拥有25%及以上该企业的任意种类的股权，且股权在处置前60个月中的任意时间内，其50%以上的价值来源于位于加拿大的不动产（包括某些资源资产）；
- (5) 合伙企业中的权益，该权益需满足以下条件：在处置前12个月中的任意时间，合伙企业持有的资产和现金的市场公允价值的50%或以上由特定类型的加拿大资产（包括应税加拿大资产和加拿大资源资产）构成，且合伙企业中的权益，在处置前60个月中的任意时

间，其50%以上的价值来源于位于加拿大的不动产（包括某些资源资产）；

（6）位于加拿大的信托中的权益（共同基金信托的份额除外，除非非居民企业和/或关联方个人在处置前5年中的任意时间持有至少25%的共同基金信托发行份额），该信托权益需满足以下条件：在处置前60个月中的任意时间，其50%以上的价值来源于位于加拿大的不动产（包括某些资源资产）；

（7）非加拿大公司/信托的股份（在特定的外国证券交易所上市的股票除外），该股份需满足以下条件：在处置前12个月中的任意时间，所有资产至少50%的市场公允价值由加拿大不动产或资源资产（包括低层实体拥有的资产）的市场公允价值构成。

非居民企业对资本纳税的方式与居民企业相同，但非居民企业仅就位于加拿大或在加拿大使用的资本纳税。

如果非居民企业在加拿大取得生产经营收入或就加拿大应税财产取得资本利得，该非居民企业必须申报加拿大所得税。除此之外，非居民企业一般通过预提所得税制度就来源于加拿大的收入纳税。

#### 2.2.2.5 预提所得税

（1）股息红利，除非两国间签署税收协定降低适用税率，非居民企业从加拿大居民企业取得的股息红利需缴纳25%的预提税。

（2）利息，除非税收协定降低适用税率，非居民企业从加拿大居民企业取得的利息收入一般需按25%缴纳预提所得税。某些利息免征所得税，例如以公允价值支付给外国借款方的非参与性权益。

（3）特许权使用费，除非税收协定降低适用税率，非居民企业从加拿大居民企业中获得的特许权使用费需缴纳25%的预提所得税。对文学、戏剧、音乐、艺术作品的著作权获得的特许权使用费，依照加拿大国内法律规定免缴预提所得税。电影版权、录像版权或其他与电视相关的复制不适用以上免征规定。

（4）技术服务费，技术服务费用可能会被征收25%的预提所得税，

但一般可以适用税收协定中的优惠税率。

(5) 分支机构利润汇出税，除非税收协定中提供优惠税率，分支机构汇出利润需缴纳25%的分支机构利润汇出税。

(6) 其他，除非税收协定中提供优惠税率，非居民企业在加拿大境内取得的某些租赁收入和管理费，根据实际情况可能需按25%缴纳预提所得税。

如果技术支持和服务涉及专利、发明、商标、机密程式、设计或专有技术的使用或使用权，则该技术支持和服务费应缴纳预提所得税。在其他情况下，技术支持和服务费用适用一般营业收入的所得税规定。

当某一非居民企业在向另一非居民企业支付租金时，预提所得税适用于以下情形：

(1) 该租金是使用位于加拿大的资产而支付的租金；

(2) 支付租金的非居民企业可以在计算加拿大应纳税所得额时扣除该租金费用，且该非居民在加拿大主要从事经营活动，或在加拿大从事制造、加工或特定资源相关的活动。

非居民企业可以选择就租金净收入以正常税率申报缴纳所得税，而非就租金总收入的25%缴纳预提所得税。非居民每年可以进行一次纳税方式变更。

## 2.3 个人所得税

加拿大联邦和省政府有各自的税收管辖权。从某种程度上看，加拿大的个人所得采用的是综合税制。加拿大个人需分别缴纳联邦税和地方税。联邦政府通过加拿大国家税务局（Canada Revenue Agency）对联邦和地方个人所得税进行管理。从联邦税的角度看，适用于个人的税种主要包括：联邦所得和资本利得税、商品和服务税（增值税的一种）和社会保险税。目前加拿大并未开征遗产税和赠与税，但是死亡或某些赠与发生时，可能会被视同取得资本利得。从地方税的角度看，适用于个人的税种主要包括：地方

所得和资本利得税以及商品和服务税。

加拿大的个人所得税纳税年度为日历年。纳税年度终了后，个人应于次年的4月30日前完成上一年度的纳税申报。对于取得自雇所得的个人，申报的截止日期为次年的6月15日。在魁北克省以外的省及地区，个人仅需准备一份包括联邦税及地方税的申报表。而在魁北克省，个人必须分别申报联邦税和地方税。加拿大没有纳税申报预评估的机制。个人应向税务局申报详细的所得信息。一般而言，税务局有权在3年内对个人的纳税申报表进行核查评估。对于特殊的情况，上述核查评估的期限可以被延长。

加拿大以个人为单位而非以家庭为单位进行个人所得税的纳税申报。这样做的主要原因是防止高收入的家庭成员通过低收入的家庭成员享受较低的税率。加拿大联邦税的税率为超额累进税率，地方税的税率根据所在地区的不同而有所不同。加拿大居民需就全球所得在加拿大纳税，而非仅就来源于加拿大的所得纳税。从应税所得的类型上看，个人取得的所得大体可以分为四种类型：雇佣所得、经营所得、财产所得和资本利得。计税时，个人需先根据所得类型分别计算收入，然后再将各种收入汇总计算应纳税所得额。和大多数国家一样，所得税作为调节贫富差距、缓和社会矛盾的杠杆，其宗旨是“抽肥补瘦”，让富人多交一些税，穷人少交一些税。税收所支撑的社会福利则正好相反，收入越低享受的社会福利越多。

计算加拿大个人所得税时，纳税人可以根据自身的情况适用各类扣除项目、免征项目和税收抵免项目。这些扣除、免征和税收抵免项目主要包括：家庭类、教育类、残疾保障类、退休和储蓄计划类、雇佣相关费用类等。

加拿大有严格的税收征管制度。逾期申报或欠缴税款将被征收滞纳金及罚款。此外，加拿大税务局对于逃税和避税行为有严厉的打击措施，除经济处罚外，逃税和避税行为还可能带来法律的制裁。

总体而言，加拿大的个人所得税税制比较稳定，近几年的政策调

整和变化不大。2017年-2019年个人所得税政策调整详见“2.1.3 近三年重大税制变化”章节介绍。

### 2.3.1 居民纳税人

加拿大对居民有清晰的定义。个人在加拿大有住所或通常居住在加拿大的情况下，通常会被视为加拿大居民。非居民在某一日历年中在加拿大境内停留至少183天，其在当年将被视同为加拿大的居民。从税收角度上看，加拿大居民身份可以分为事实居民、视同居民、非居民和视同非居民。个人的居民身份需要依据自身的整体情况和事实依据来判定。同加拿大所保持的居住联系和居留状态都是判定居民身份的重要标准。

#### 2.3.1.1 判定标准

加拿大在判定居民身份时制定了很多细则。根据居民身份类型的不同，其判定标准也会有所不同。个人即便在加拿大以外居住或旅行，但仍然与加拿大保持显著的居住联系，则该个人会被视为事实居民。就事实居民而言，根据其离境或入境状态的不同，需要适用不同的判定标准。

##### (1) 事实居民 - 离境

判定时首先要看个人是否和加拿大保持或建立了居住联系。判定居住联系的重要标准包括住所、配偶或同居伴侣以及子女是否在加拿大。举例而言，如果个人已经离开加拿大，但仍然保留了在加拿大的住所（含自有或租用的住所），且该住所可随时供其使用，那么前述住所将视同为个人在海外停留期间与加拿大保持了居住联系。然而，如果个人将其在加拿大的住所以公允条款租赁给第三方，在判定居住联系时则需要综合考虑个人的情况重新对其与加拿大的居住联系进行判定。又比如，如果已婚或与同居伴侣居住的个人离开了加拿大，而其配偶或同居伴侣仍然在加拿大居住，则该个人通常会被视同为与加拿大保持居住联系。如

个人在离开加拿大之前已与其配偶或同居伴侣分开居住，则判定结果可能会有所不同。

其次，在判定与加拿大的居住联系时应关注以下几个方面：

- ①个人在加拿大的财产（如：家具、服装、汽车和休闲车）；
- ②与加拿大的社会关系（如：在加拿大娱乐或宗教组织的会员资格）；
- ③与加拿大的经济联系（如：受雇于加拿大的雇主并积极参与加拿大的业务经营、拥有加拿大的银行账户、退休储蓄计划、信用卡和证券账户）；
- ④移民状况或在加拿大获得工作许可；
- ⑤在加拿大某省或地区住院治疗或医疗保险覆盖范围内；
- ⑥取得加拿大某省或地区的驾驶执照；
- ⑦在加拿大某个省或地区登记机动车辆；
- ⑧在加拿大拥有季节性的住所或租住的住所；
- ⑨持有加拿大护照；
- ⑩为加拿大工会或专业组织成员。

除此之外，当个人在海外时还需要综合考虑个人是否保留了加拿大的邮寄地址、邮政信箱或是保险箱，个人信笺（包括名片）是否仍标注加拿大的通信地址，在加拿大的电话清单，是否订阅了加拿大当地的报纸和杂志等其他方面的居住联系。值得注意的是，这些判定标准在判定居住联系时的重要性通常是有限的，需要将其与其他居住联系判定标准结合在一起进行综合考虑。

当个人在相当长的一段时间内实际未在加拿大，但又未能断绝与加拿大的全部居住联系时，以下事实将作为判定居住联系重要性的考虑因素：

- ①永久断绝与加拿大居住联系意向的证据；
- ②访问加拿大的规律性和停留时长；
- ③加拿大以外的居住关系。

## （2）事实居民 - 入境

居民身份判定标准主要包括是否与加拿大建立了居住联系、是否将住所租赁给第三方以及居民身份获得的日期。一般而言，在判定个人是否与加拿大建立了居住联系时，前述对于离境事实居民的判定标准同样适用于入境事实居民。此外，尽管在加拿大境内有住所通常是判定居住联系的重要标准，但在个人将住所租赁给第三方的情况下，除非结合其他的居住联系判定标准，否则在加拿大有住所有可能将不再是判定居住联系的重要标志之一。

如果个人将其在加拿大的住所以公允条款租赁给第三方，在判定居住联系时则需要综合考虑个人的情况重新对其与加拿大的居住联系进行判定。例如：一名加拿大的非居民在加拿大购置了一处住所，其购置该处住所的目的主要是作为未来他退休后居住的住所。如个人从购置住所后至其开始在该住所居住前的期间内，将住所租赁给第三方，则除非该个人有其他与加拿大相关的居住联系，否则前述住所将不能成为判定其与加拿大有居住联系的重要标志。

在个人入境加拿大并依据上述标准建立了居住联系的情况下，个人一般会自其入境加拿大之日起被认为是加拿大的居民。

居留情况主要通过审视个人在进入加拿大、离开加拿大以及习惯性生活在他国期间在加拿大的居留情况来判定。

## （3）视同居民

个人因未与加拿大建立足够的居住联系而未被视为加拿大事实居民，但其在某个日历年度假居（暂住）加拿大达183天（或更多），则该个人会在该日历年当年被视为视同居民。

确定个人在一个日历年中在加拿大旅居的天数时，一天中有任何一部分时间在加拿大停留，即视为在加拿大旅居的天数。然而，一个不居住在加拿大的个人是否在加拿大旅居是一个问题。在加拿大停留期间个人并不会被自动认为整天（或一部分时间）

在加拿大逗留。个人在加拿大某特定停留期间的性质必须分别确定。旅居意味着尽管停留时间可能很短，临时停留却是建立在临时住所的意义上的。例如：如果一个人因其工作原因往返于加拿大，每天晚上回到其在加拿大以外的一般居住地，那么该个人则不被视为在加拿大逗留。另一方面，如果同一个人在加拿大度假，其将视同为在加拿大逗留，其假期期间在加拿大逗留的期间将计入旅居天数。在区分通勤者和旅居者时，其相关性主要通过个人工作时间以外在哪个国家度过来判定。

除在某日历年在加拿大旅居总共183天(或更多)的个人，符合下列任意情形的个人（除加拿大事实居民以外）均被认为是视同加拿大居民：

①在一年中的任何时间为加拿大军队成员的个人；

②在一年中任何时间为加拿大或省级官员或公务员、取得代表津贴、或被加拿大或省级政府任命或受雇之前为事实居民或视同居民；

③在一年中的任何时间在加拿大以外服务于加拿大国际发展署下的国际发展援助计划，且在开始服务前三个月为加拿大事实居民或视同居民；

④在一年中的任何时间为加拿大海外部队学校成员，且作为成员期间的年份以居民身份填报纳税申报表；

⑤在一年中的任何时间被上述第一项至第四项中所描述个人供养的子女或被抚养人，且前述子女或被抚养人全年的所得未超过年度的个人基本免税额；

⑥在一年中的任何时间，根据在加拿大和另一个国家之间达成协议或公约(包括避免双重征税协定)，就从任何来源获得的且原本应在缔约国另一方缴税的所得享受免税待遇，且同时满足以下两个条件：

A. 协议或公约的豁免适用于所有或实质上全部从任何来源获

得的所得（即，由于豁免，在另一国征税的所得不到10%）；

B. 个人享受豁免是因为其与在某特定期间为加拿大居民的个人（信托除外，包括视同居民个人）有关或为其家庭成员。

就上述第二条而言，加拿大国家税务局认为“被加拿大或省级政府聘用或雇佣之前”这一条款中的聘用或雇佣指的是指个人正式受雇的时间，而非个人实际开始工作的时间。

个人不是加拿大事实居民的情况下，不论个人是否因生活或提供服务的原因在加拿大居住，根据上述第一项至第六项将被视为视同居民。个人在一年中某个特定日期不符合上述第一项至第五项将根据相关法规条款在当日被认为是加拿大居民。此后的居住联系将按前文中相关因素进行判定。

事实居民身份与视同居民身份的区别在于视同居民身份带有不同但却意义重大的税务影响。除此之外，因为被视同为加拿大居民的个人并不是加拿大的事实居民，从地方税的角度看，个人将不会居住在某个特定的省。这就意味着：

A. 根据相关规定，个人将被要求支付联邦附加税，这可能比个人居住在某一特定省份而缴纳的地方税更高或更低；

B. 个人将无权享受其可能享有的任何地方税收抵免（例如：一些省份针对个人主要住所给予的相关的房产税或租赁费用的税收抵免）；

C. 个人将无权享有任何直接的、以税收为基础的、省级的福利（例如：对被抚养子女或体弱的家庭成员给予的省级补贴）。

一名在离开加拿大之前居住在魁北克省且被视同为加拿大居民的个人，在该省的法律规定下可以被认为是魁北克省的居民。当个人需要同时支付魁北克省的地方税和联邦附加税时，该个人可以在申报时申请免除联邦附加税。

### 2.3.1.2 征收范围

#### (1) 应税所得（分类和具体范围）

加拿大需要申报的所得大体可以分为四类：雇佣和自雇所得、养老和储蓄计划所得、投资所得和福利所得。各类所得的具体范围如下：

①雇佣和自雇所得包括但不限于以下项目：

- A. 雇佣所得（例如：工资薪金、奖金、小费、酬金等）；
- B. 佣金；
- C. 薪资损失补偿供款（向薪资损失补偿计划缴纳的供款）；
- D. 其他雇佣所得（例如：科研补助金、特许权使用费、员工分红计划等）；
- E. 未在T4报税单上申报的收入（例如：小费、服务费、偶然所得等）；
- F. 境外雇佣所得；
- G. 自雇所得（例如：源自经营、专业服务、农业或渔业的自雇所得）。

②养老和储蓄计划所得包括但不限于以下项目：

- A. 老年保障养老金所得；
- B. 加拿大养老金计划和魁北克养老金计划福利；
- C. 从境外获得的退休金；
- D. 其他养老金或退休金所得；
- E. 在选择分配养老金安排下取得的所得；
- F. 注册伤残储蓄计划所得；
- G. 注册退休储蓄计划所得；
- H. 一次性给付所得（例如：推出计划时从养老金和递延利润分配计划中获得的一次性给付所得）；
- I. 退休津贴（遣散费）；
- J. 联邦补充所得净额（在纳税年度内收到的补充保障所得）。

③投资所得包括但不限于以下项目：

- A. 从加拿大应税企业取得的应税股息红利（含合格股息红利和非合格股息红利）；

- B. 境外利息和股息红利；
- C. 利息和其他投资所得；
- D. 资本利得。

④福利所得包括但不限于以下项目：

- A. 托儿津贴；
- B. 就业保险和其他福利；
- C. 劳工赔偿福利；
- D. 社会援助金。

#### (2) 不征税所得

以下所得不需要作为收入进行申报：

①任何商品和服务税/统一销售税（即：GST/HST） 抵扣额、加拿大儿童福利津贴，包括从相关省（或属地）计划获得的福利；

②魁北克省支付的家庭津贴和残疾儿童的补充救助金；

③由省（或属地）向犯罪案件或交通事故受害者提供的补偿金；

④大部分彩票奖金；

⑤大部分赠与及遗产；

⑥由于战争致残或牺牲而从加拿大或盟国获得的抚恤金（如前述抚恤金在该盟国亦不应税）；

⑦因某人死亡后根据人寿保险单而获得的大部分金额；

⑧因罢工而从工会取得的收入，即便因会员义务而在过程中履行了罢工纠察的职责；

值得注意的是，因以上不征税所得而取得的收入（例如：投资捐赠所得产生的利息）需要缴纳所得税；

⑨从免税储蓄账户 (TFSA) 获得的大部分款项。

### 2.3.1.3 税率

加拿大个人所得税的税率为超额累进税率，最高边际税率为33%。此外，加拿大还要加征省及属地税。具体税率请参见附表：

表6 2020年联邦个人所得税税率表

级数	全年应纳税所得额	税率 (%)
1	不超过48,535加元的部分	15
2	超过48,535加元至97,069加元的部分	20.5
3	超过97,069加元至150,473加元的部分	26
4	超过150,473加元至214,368加元的部分	29
5	超过214,368加元的部分	33

表7 2020年各省及属地税率表（见下页）

省（或属地）	级数	2020年应纳税所得额	2017税率 (%)	附加税
纽芬兰和拉布拉多省 (Newfoundland and Labrador)	1	不超过37,929加元的部分	8.70	
	2	超过37,929加元至75,858加元的部分	14.50	
	3	超过75,858加元至135,432加元的部分	15.80	
	4	超过135,432加元至189,604加元的部分	17.30	
	5	超过189,604加元的部分	18.30	
爱德华王子岛 (Prince Edward Island)	1	不超过31,984加元的部分	9.80	基础省税超过12,500加元的，对超过的部分额外征收10%的附加税。
	2	超过31,984加元至63,969加元的部分	13.80	
	3	超过63,969加元的部分	16.70	
诺瓦斯科舍 (Nova Scotia)	1	不超过29,590加元的部分	8.79	
	2	超过29,590加元至59,180加元的部分	14.95	
	3	超过59,180加元至93,000加元的部分	16.67	
	4	超过93,000加元至150,000加元的部分	17.50	

省（或属地）	级数	2020年应纳税所得额	2017税率（%）	附加税
	5	超过150,000加元的部分	21.00	
新不伦瑞克 (New Brunswick)	1	不超过43,401加元的部分	9.68	
	2	超过43,401加元至86,803加元的部分	14.82	
	3	超过86,803加元至141,122加元的部分	16.52	
	4	超过141,122加元至160,776加元的部分	17.84	
	5	超过160,776加元的部分	20.30	
魁北克 (Quebec)	1	不超过44,545加元的部分	15.00	
	2	超过44,545加元至89,080加元的部分	20.00	
	3	超过89,080加元至108,390加元的部分	24.00	
	4	超过108,390加元的部分	25.75	
安大略 (Ontario)	1	不超过42,960加元的部分	5.05	基础省税超过4,830加元的,对超过4,830加元但不超过6,182加元的部分额外征收20%的附加税;对超过6,182加元的部分额外征收36%的附加税。
	2	超过42,960加元至85,923加元的部分	9.15	
	3	超过85,923加元至150,000加元的部分	11.16	
	4	超过150,000加元至220,000加元的部分	12.16	
	5	超过220,000加元的部分	13.16	
曼尼托巴 (Manitoba)	1	不超过33,389加元的部分	10.80	
	2	超过33,389加元至72,164加元的部分	12.75	

省（或属地）	级数	2020年应纳税所得额	2017税率（%）	附加税
	3	超过72,164加元的部分	17.40	
萨斯喀彻温 (Saskatchewan)	1	不超过45,225加元的部分	10.50	
	2	超过45,225加元至129,214加元的部分	12.75	
	3	超过129,214加元的部分	14.50	
阿尔伯塔 (Alberta)	1	不超过131,220加元的部分	10.00	
	2	超过131,220加元至157,464加元的部分	12.00	
	3	超过157,464加元至209,952加元的部分	13.00	
	4	超过209,952加元至314,928加元的部分	14.00	
	5	超过314,928加元的部分	15.00	
不列颠哥伦比亚 (British Columbia)	1	不超过41,725加元的部分	5.06	
	2	超过41,725加元至83,451加元的部分	7.70	
	3	超过83,451加元至95,812加元的部分	10.50	
	4	超过95,812加元至116,344加元的部分	12.29	
	5	超过116,344加元至157,748加元的部分	14.70	
	6	超过157,748加元的部分	16.80	
育空地区 (Yukon Territory)	1	不超过48,535加元的部分	6.40	
	2	超过48,535加元至97,069加元的部分	9.00	
	3	超过97,069加元至151,473加元的部分	10.90	
	4	超过151,473加元至501,000加元的部分	12.80	
	5	超过501,000加元的部分	15.00	
西北地区 (Northwest Territories)	1	不超过43,957加元的部分	5.90	
	2	超过43,957加元至87,916加元的部分	8.60	
	3	超过87,916加元至142,932加元的部分	12.20	
	4	超过142,932加元的部分	14.05	

省（或属地）	级数	2020年应纳税所得额	2017税率（%）	附加税
努纳武特 (Nunavut Territory)	1	不超过46,277加元的部分	4.00	
	2	超过46,277加元至92,555加元的部分	7.00	
	3	超过92,555加元至150,473加元的部分	9.00	
	4	超过150,473加元的部分	11.50	

### 2.3.1.4 税收优惠

在计算加拿大税款的时候，加拿大设置了多达数十项的税收抵免项目。纳税人需根据自身的具体情况和各税收抵免项目的具体适用范围和要求确定可适用的税收抵免项目和抵免额。一般而言，纳税人实际可享受的税收抵免是以抵免额乘以规定的税率计算出来的。现列举一些税收抵免项目供参考：

表8 税收抵免项目摘选

税收抵免项目	具体内容及性质
基本个人抵免	不可返还的联邦税收抵免。抵免额为12,069加元。
年长者抵免	不可返还的联邦税收抵免。适用于2019年12月31日年满65岁且净收入小于87,750加元的个人。净收入小于等于37,790加元的，抵免额为7,494加元；净收入大于37,790加元但小于87,750加元的，抵免额需按相关规定计算。
配偶或同居伴侣抵免	不可返还的联邦税收抵免。通常适用于在一年中的任何时间配偶或同居伴侣都由纳税人赡养，且其净所得低于12,069加元的情况。如果您的配偶或同居伴侣因为身体或精神功能受损而依靠您赡养，则前述最低净所得额提高为14,299加元。
适用于需要照顾配偶或同居伴侣，或年龄在18岁及以上的合格被抚养人的照顾者抵免	不可返还的联邦税收抵免。如纳税人有资格就配偶、同居伴侣或年龄在18岁及以上的合格被抚养人享受照顾者抵免额，且前述被照顾者的全球净收入在7,159加元和23,906加元之间，则该个人有可能就前述被照顾者享受最高7,140加元/人的照顾者抵免额。但是，纳税人必须首先在30300行计算并主张配偶或同居伴侣抵免金额2,230加元；或者在附表5中的第

税收抵免项目	具体内容及性质
	30400行计算并主张符合条件的18岁或以上的合格被抚养者的抵免金额。
合格的被抚养人抵免	不可返还的联邦税收抵免。在一年中的任何时间均符合特定条件，且您当年未在纳税申报表中享受配偶或同居伴侣抵免的情况下，可申请一个合格被抚养人抵免。
适用于需要照顾其他年龄在18岁及以上的残疾被抚养人的照顾者抵免	不可返还的联邦税收抵免。纳税人可以就其或其配偶或同居伴侣的子女或孙子女主张最多7,140加元的抵免额，前提是此被抚养者是因为其身体或精神功能受损而依赖纳税人，且其年龄在18岁或以上。满足某些特定条件的情况下，纳税人可以就超过一个符合条件的被抚养主张抵免额。
因受雇而向加拿大养老计划或魁北克养老计划供款的抵免	不可返还的联邦税收抵免。2019年最高抵免额如下：如2019年12月31日居住在魁北克以外地区且仅向加拿大养老计划供款，则最高抵免额为2,668.05加元；如2019年12月31日居住在魁北克地区且仅向魁北克养老计划供款，则最高抵免额为2,910.60加元。
因受雇而缴纳失业保险金	不可返还的联邦税收抵免。2019年最高抵免额如下：如2019年12月31日为非魁北克居民，最高抵免额为860.22加元；如2019年12月31日为魁北克居民且年内仅在魁北克工作，最高抵免额为663.75加元。
联邦境外税收抵免	净联邦税抵免。纳税人在加拿大纳税申报表上申报的来源于加拿大以外的所得，如已在境外缴纳了所得税或利润税，则纳税人有可能获得境外税收抵免。与其他国家的签订的税收协定可能会对纳税人是否有权享受这项抵免产生影响。
社会福利偿还	可返还或应付的抵免。如果纳税人在一年中获得了就业保险福利，老年保障养老金或联邦政府补充补贴，你可能需要偿还全部或部分的社会福利。
多付就业保险金	可返还或应付的抵免。如果纳税人在2019年12月31日不是魁北克居民，且其缴纳的就业保险金超过860.22加元，多缴款项将被退还给纳税人，或用其来抵减应付税款。如果纳税人在2019年12月31日是魁北克省居民，且其缴纳的就业保险金超过663.75加元，多缴的款项将被用来抵减应缴纳的省属父母保险计划保险金。所使用的超额缴费部分将直接转到魁北克收入。未使用的多缴款项将被退还给纳税人，或用其来抵减应付税款。此外，如果差额为1加元或低于1加元的金额，将不会收到退款。

### 2.3.1.5 税前扣除

在计算纳税人的净收入和应纳税所得额的时候，通常根据个人的情况可以适用一定的税前扣除。加拿大的税前扣除项目种类繁多，有些扣除额要从总收入中扣除用以确定纳税人的净收入，而另一些扣除额要从净收入中扣除，用以确定应纳税所得额。

用以确定净收入的税前扣除项目名录如下：

表9 确定净收入的税前扣除项目摘选

项目	项目
合并注册退休金计划 (PRPP) 雇主缴款	养老金调整
注册养老金计划 (RPP) 扣除	注册退休储蓄计划 (RRSP) 和合并注册退休金计划 (PRPP) 扣除
选择分配养老金扣除	年工会费、职业或类似会费
儿童福利偿还	托儿费
助残扣除	商业投资损失
搬迁费	所支付的赡养费
管理费和利息费用	自雇和其他所得上的加拿大养老计划 (CPP) 和魁北克养老计划 (QPP) 供款
自雇所得上的省级父母保险计划保费扣除 (PPIP)	勘探和开发费用
其他就业费用	神职人员住宅扣除
其他扣除	社会福利偿还
受雇所得上的增强型加拿大养老计划	-

(CPP)或魁北克养老计划(QPP)供款	
----------------------	--

用以确定应纳税所得额的税前扣除项目名录如下：

表10 确定应纳税所得额的税前扣除项目摘选

项目	项目
加拿大部队人员和警察扣除额	其他支持扣除
证券期权扣除	其他年份的非资本损失
其他年份的有限合伙损失	资本利得扣除
其他年份的净资本损失	额外扣除
北部居民扣除	-

纳税人适用税前扣除项目前，应详细了解不同扣除项目特有的适用范围和适用条件，避免错扣、多扣或损失税前扣除项目。

### 2.3.1.6 应纳税额

#### (1) 计算方法

加拿大个人所得税的应纳税额是基于以下方法计算出来的：

应纳税所得额=（各项收入-各项扣除）×适用税率-税收抵免

第一步，计算来源于所有项目的收入总额；

第二步，计算个人可适用的各项扣除总额，将其从收入总额中扣除以得到净收入总额；

第三步，计算个人可适用的各项扣除总额，将其从净收入总额中扣除以得到应纳税所得额；

第四步，计算联邦税、省（或属地）税。计算联邦税，完成表格1，计算省（或属地）税，完成表格T2203；

如果是魁北克居民，需要申报魁北克省纳税申报表来计算州税；第五步，通过计算应付税额和可退还的收入抵免从而最终计算出个人的应退或应补税额。

## (2) 列举案例

纳税人A为加拿大不列颠哥伦比亚省的税收居民。该纳税人为已婚人士，其配偶没有雇佣所得。此外，纳税人A参加了加拿大养老保险和失业保险。纳税人A的2019年应纳税额计算如下：

表11 纳税人A的2019计算表

2019计算表		
		币种：加拿大元
基本工资及福利		100,000.00
其它收入		-
应纳税所得额		100,000.00
联邦税合计		18,141.66
减：不可退还的税额抵免	4,345.37	
减：股息红利税额抵免	-	
减：境外雇佣所得税额抵免	-	
不可返还税额抵免小计		4,345.37
基本联邦税		13,796.29
减：境外税额抵免		-
联邦税		13,796.29
替代最小税额		-
省税 - 不列颠哥伦比亚	7,262.80	
减：不可退还税额抵免	1,186.02	

基本不列颠哥伦比亚省税	6,076.78	
减：股息红利抵免	-	
境外雇佣税额抵免	-	
	6,076.78	
不列颠哥伦比亚省替代最小税额额外税	-	
不列颠哥伦比亚省税	6,076.78	
减：境外税额抵免	-	
抵扣完境外抵免税额后的不列颠哥伦比亚税小计		6,076.78
加拿大所得税小计		19,873.07
加拿大养老金计划供款		2,748.90
失业保险供款		860.22
加拿大收入，社会保险和失业保险税额合计		23,482.19

其中不可返还税额抵免计算如下：

表12 2019不可返还税额抵免计算表

项目	省（或属地）	币种：加拿大元 联邦
基本税额抵免	540.51	1,810.35
配偶税额抵免	462.89	1,810.35
加拿大养老金计划（CPP）	139.09	412.34
加拿大失业保险（EI）	43.53	129.03

加拿大雇佣金额		183.30
慈善捐款	-	-
合计	1,186.02	4,345.37

计算上述联邦和省级税收抵免时，应先确定相应项目的抵扣数额，再以确定的抵扣数额乘以相应的联邦和省级的最低税率，最终计算出可以享受的抵扣额。

### 2.3.2 非居民纳税人

加拿大的非居民仅需要就来源于加拿大的所得缴纳税款。所需支付税款的类型和需要遵从的申报要求取决于非居民取得的收入类型。

#### 2.3.2.1 判定标准及扣缴义务人

一般情况下，符合以下任意一个条件的个人可以被视为是加拿大非居民：

- (1) 通常或习惯性居住在加拿大境外且未被认定为加拿大居民；
- (2) 和加拿大没有重要的居住联系，并且全年在加拿大境外居住；
- (3) 和加拿大没有重要的居住联系，并且在纳税年度内在加拿大停留的天数小于183天。

视同非居民是指，根据加拿大和其他国家签订的避免双重征税协定中的“打破平局规则”，加拿大居民（事实居民和视同居民）被判定为缔约国另一方居民的个人。但这一判定原则不适用于自1998年2月24日起持续为加拿大和缔约国另一方双重居民身份的个人。

非居民取得来源于加拿大的任职受雇所得，由雇主以源泉扣缴方式从所得中代扣代缴税款。非居民纳税人的最终应纳税额将在个人进行纳税申报的时候确定。就商业和专业服务所得而言，支付费用、佣金或其他款项给提供服务的非居民时，支付者应实施源泉扣缴。

### 2.3.2.2 征收范围

加拿大非居民仅就纳税年度取得的来源于加拿大的所得缴纳加拿大个人所得税。对非居民的征税方式与对居民的征税方式大不相同。对加拿大非居民取得所得的征税方式可以分为两种。具体方法如下：

第一种方式：非居民取得下列常见类型的加拿大所得，按25%固定税率以由支付方扣缴的方式征收，包括：股息红利、租金和特许权使用费、养老金、老年保障养老金、加拿大养老金计划或魁北克养老金计划福利、退休津贴、注册退休储蓄计划金、注册退休收入基金支付、年金、管理费。

第二种方式：非居民取得以下类型的加拿大所得，需要通过加拿大所得税申报表进行申报：

- (1) 在加拿大受雇或经营而取得的所得；
- (2) 个人从加拿大税收居民处取得的在另一国家受雇的所得，且根据加拿大和个人的居住国之间签订的避免双重征税协定，该所得在个人的居住国享受免税待遇；
- (3) 如个人在履职时为加拿大居民，其取得的某些来源于加拿大以外的受雇所得；
- (4) 加拿大奖学金、助学金、补助金和研究补助金中应税的部分；
- (5) 处置某些加拿大资产而取得的应税资本收益；
- (6) 在加拿大提供除常规和持续受雇以外的服务而取得的所得。

### 2.3.2.3 税率

根据收入来源不同，加拿大对非居民来源于加拿大的所得有两种征税方式：

- (1) 非居民取得来源于加拿大的受雇、经营和资本利得必须申报加拿大所得税申报表，并适用加拿大居民个人的正常税率；

(2) 非居民取得来源于资产的含税所得（被动投资收入），通常由加拿大的支付方按收入总额的25%扣缴税款。非居民不需要就该所得报送所得税申报表；

加拿大已与许多国家签订了税收协定。任何适用的税收协定的条款通常可以改变适用于非居民的一般规则。

#### 2.3.2.4 税前扣除

通常来讲，加拿大非居民与居民在申报表上适用的扣除项目是相同的。但是对于下列扣除而言，有一定条件限制。

(1) 注册养老金计划、注册退休储蓄计划（RRSP）、合并注册退休金计划（PRPP）和特别养老金计划（SPP）：对于非居民纳税人，依据其适用的RRSP扣除限额，可以在加拿大申请RRSP、PRPP和SPP供款的抵免。但是2019年RRSP抵免限额为纳税人在1990年至2018年度间加拿大申报表上申报的来源于加拿大的所得；

(2) 托儿费：仅限于2019年向加拿大税收居民支付的在加拿大提供的保育服务的费用；

(3) 搬迁费：加拿大非税收居民通常不能申请抵免进入或离开加拿大产生的搬迁费用。但是，2019年期间的全日制学生，由于取得需要申报的加拿大奖学金、助学金、补助金或研究费所得，可以适用申请搬迁费扣除；

(4) 以前年度损失：非居民纳税人可能有权在申报表25200行申请抵免其他年度未使用的非资本损失，以及在25300行申请抵免其他年度未使用的净资本损失。

#### 2.3.2.5 税收优惠

一般来说，如果非居民当年全球收入中的绝大部分（至少90%）为来源于加拿大的应税收入，该非居民有可能和加拿大居民享受相同的税收抵免。即便非居民未能达到前述标准，其也有可能享有某些税收抵免。这些税收抵免包括加拿大养老金计划、就业保险缴款以及向

注册慈善机构的赠与。

此外，一般而言，如果利息的支付者与非居民个人不是关联方，则非居民个人取得的利息收入可以免于缴纳预扣税款。

### 2.3.2.6 应纳税额

#### (1) 计算方法

以第一种方式征税的非居民个人，其个人所得税一般由支付方按相关税率直接扣缴。以第二种方式征税的非居民个人，其应纳税额的计算方法与居民个人的应纳税额计算方法相同。

#### (2) 列举案例

纳税人B为加拿大不列颠哥伦比亚省的非税收居民。该纳税人为已婚人士，其配偶没有雇佣所得。此外，纳税人B参加了加拿大养老保险和失业保险。

纳税人B的2019年应纳税额计算如下：

表13 纳税人B的2019计算表

2019计算表		
币种：加拿大元		
基本工资及福利		100,000.00
其它收入		-
应纳税所得额		100,000.00
联邦税合计		18,141.66
减：不可退还的税额抵免	541.37	
减：股息红利税额抵免	-	
减：境外雇佣所得税额抵免	-	
不可返还税额抵免小计		541.37

基本联邦税		17,600.29
减：境外税额抵免		-
联邦税		17,600.29
替代最小税额		-
省税 - 不列颠哥伦比亚	7,262.80	
减：不可退还税额抵免	182.62	
基本不列颠哥伦比亚省税	7,080.18	
减：股息红利抵免	-	
境外雇佣税额抵免	-	
	7,080.18	
不列颠哥伦比亚省替代最小税额额外税	-	
不列颠哥伦比亚省税	7,080.18	
减：境外税额抵免	-	
抵扣完境外抵免税额后的不列颠哥伦比亚税小计		7,080.18
加拿大所得税小计		24,680.47
加拿大养老金计划供款		2,748.90
失业保险供款		860.22
加拿大收入，社会保险和失业保险税额合计		28,289.59

其中不可返还税额抵免的计算如下：

表14 2019不可返还税额抵免计算表

项目	省（或属地）	联邦
基本税额抵免		
配偶税额抵免		
加拿大养老金计划（CPP）	139.09	412.34
加拿大失业保险（EI）	43.53	129.03
加拿大雇佣金额		
慈善捐款	-	-
合计	182.62	541.37

### 2.3.3 其他

当个人放弃加拿大居住权离开加拿大的时候，需要缴纳离境税。所谓离境税实际上是指，当个人离开加拿大的时候，尽管个人可能并未实际出售其财产，其仍会被视同以公平市场价出售了某些类型的财产，并立即以同样的金额重新获得这些财产，这被称为“视同处置”。相关的视同财产处置收益可能将对个人产生税务上的影响。除法规规定的某些财产外，大部分财产都适用于“视同处置”规则。

## 2.4 销售税

### 2.4.1 概述

消费税法案（The Excise Tax Act）是加拿大流转税的立法基础。截至目前，加拿大政府依据联邦流转税法案制定了大约50条相关法规。加拿大从联邦和省级层面征收多种流转税，包括联邦货物服务税（Goods and Service Tax-GST）、统一销售税（Harmonized Sales Tax-HST）、魁北克销售税（the Quebec Sales Tax-QST）、省级销售税（Provincial Sales Taxes-PST）、消费税（Excise Tax & Excise

Duty)。

## 2.4.2 纳税义务人及扣缴义务人

### 2.4.2.1 纳税义务人

在加拿大境内开展商业活动 (Commercial Activity) 提供应税货物、服务以及进口货物和服务的单位和个人, 为联邦货物服务税 (GST) 的纳税人。

所称单位和个人, 是指公司、自然人、合伙企业 (视为独立于合伙人的纳税实体)、信托、房地产、社会团体、工会、俱乐部、协会和其他单位 (包含非法人实体)、合资企业的参与者 (但是合资企业本身并不是纳税人)。所称提供, 包括销售、转让、以货易货、交换、授权、租赁、赠送或处置的行为, 但不包括以资产抵偿债务的行为。所称商业活动, 是指具有商业实质的交易, 无论其是否以盈利为目的或是否为经常性行为。商业活动包括销售位于加拿大境内的非免税的不动产的行为, 但不包括销售免税货物或提供免税服务。但对于个人, 包括自然人、私人合伙企业和私人信托, 其进行的不以盈利为目的的商业活动不属于征税范围。

GST是在生产和流通环节普遍征收的一种交易税, 由商品或服务的供应商向购买方收取并缴纳。已进行GST登记注册的纳税人可以抵扣相关的进项税额。最终消费者由于无法抵扣进项税额而成为GST税负的实际承担人。

在征收统一销售税 (HST) 的省份, 纳税人不再缴纳GST, 但HST的相关征税规定仍参照GST规定执行。

魁北克省的GST纳税人同时也是魁北克销售税 (QST) 的纳税人, 需单独缴纳QST。

在加拿大部分省份零售或租赁大多数的有形动产和提供特定的应税服务的零售商 (Retail Vendors) 为省级销售税 (PST) 的纳税人。零售商从最终消费者收取PST并向税务局缴纳, 大多数省份会向

零售商提供税收返还作为激励。PST并非真正意义上的增值税，实质上是一种间接税，纳税人不得抵扣相关的进项税额。

从加拿大境外单位或者个人进口货物，以进口方或购买方为纳税义务人。应由加拿大海关（Canada Border Services Agency）负责征收管理。

#### **2.4.2.2 小型企业**

针对GST、HST和QST，小型企业是指全球的年应税收入在3万加元以下的企业。一般情况下，小型企业可以选择不进行GST的登记注册，则其供应的应税商品和服务的售价中应不含GST。但是，未注册的小型企业发生的相关进项税额也不得抵扣。另外，销售不动产的小型企业，即使没有注册也应收取并缴纳GST。

#### **2.4.2.3 非居民企业**

在加拿大提供商品和服务的非居民企业可以选择登记注册为GST的纳税人，对满足条件的未在加拿大营业的非居民企业没有登记注册为纳税人的义务。需要注意的是，在加拿大设有常设机构的非居民企业将被视为居民企业征税。

#### **2.4.2.4 省外纳税人**

在PST税制下，每个省的供应商销售税登记的规则各不相同，部分省份还规定在省内出售应税商品的省外纳税人需进行GST登记注册。

### **2.4.3 征收范围**

#### **2.4.3.1 一般规定**

GST/HST的征收范围包括生产、流通环节和进口环节在加拿大供应商品和服务以及进口的行为。部分交易适用GST/HST销售税零税率，例如日用百货、长期住宅租赁、医疗服务和境内金融服务等。GST由联邦政府负责征收。

加拿大还对进口商品广泛征收GST/HST销售税，但不包括进口服务和无形资产，如专利和商标等。纳税人应就其海关完税后价格缴纳GST/HST，由加拿大海关在征收关税的同时负责征收。

QST的征税范围及征税机制参照GST执行，由魁北克省负责征收。自2013年1月1日起，QST的税基中不再包含GST。

此外，加拿大部分省份在零售环节加征PST。PST的征税范围包括在部分省份销售或租赁的大多数的有形动产（如家具、设备、印刷器械等）和提供特定的应税服务（如设备维修、通讯服务等）。部分省份还扩大了征税范围，对法律、工程和建筑等服务征收PST，其中电脑软件的销售和维修服务属于广泛征收的PST税目。目前，阿尔伯特省、育空地区、西北地区和努纳武特地区不征收PST。

自1990年开始，加拿大政府致力于整顿GST和PST，提出了将两种销售税合并为统一销售税HST，但只有部分省份参与了合并。截至目前，征收HST的省份有新不伦瑞克省、诺瓦斯科舍省、纽芬兰及拉布拉多省、爱德华王子岛省、安大略省五个省份。HST由联邦政府负责征收，再将归属于省级PST的部分拨付给相应省份。

#### 2.4.3.2 集团纳税

在加拿大注册的公司和合伙企业可选择就其发生的关联交易免征GST/HST销售税，其中“关联”意味着至少拥有90%的所有权。在进项税可以全额抵免的情况下，该规定使得纳税人免于就其关联交易先支付销项再抵扣进项的环节，从而消除了缴纳和抵扣销售税对现金流的影响。一般情况下，适用QST的关联交易参照GST/HST执行。PST相关法规规定了对方之间应税资产的再转让免于征收PST。

#### 2.4.4 税率

GST的基本税率为5%。除零税率外，加拿大不设高税率档，也没有优惠税率。但在征收HST的省份，由于省级PST的税率为8%到10%，加上5%的联邦销售税，HST的有效税率达到13%到15%。下表列示了截

至2019年12月31日加拿大各省的基本销售税税率。

表15 销售税税率表

省份 <sup>(1)</sup>	销售税类型		基本税率 (%)	
	联邦	省级	联邦	省级
阿尔伯塔省(Alberta)	GST		5	-
不列颠哥伦比亚省(British Columbia)	GST	PST	5	7
曼尼托巴省(Manitoba)	GST	PST	5	7
新不伦瑞克省(New Brunswick)	HST		15	-
纽芬兰和拉布拉多省(Newfoundland and Labrador)	HST		15	-
西北地区(Northwest Territories)	GST <sup>(2)</sup>		5	-
诺瓦斯科舍省(Nova Scotia)	HST		15	-
努纳武特地区(Nunavut Territory)	GST <sup>(3)</sup>		5	-
安大略省(Ontario)	HST		13	-
爱德华王子岛(Prince Edward Island)	HST		15	-
魁北克省(Quebec)	GST+QST <sup>(4)</sup>		5+9.975	-
萨斯喀彻温省(Saskatchewan)	GST	PST	5	6
育空地区(Yukon Territory)	GST <sup>(5)</sup>		5	-

(1) GST税率为5%。联邦政府在五个省份征收HST，税率为13%或15%，由联邦税率和省级税率组成。魁北克省征收QST，曼尼托巴省、萨斯喀彻温省和不列颠哥伦比亚省在征收GST的基础上对特定商品和服务在零售环节加征PST。阿尔伯塔省和三个地区（育空地区、西北地区和努纳武特地区）不设PST，只征收GST。所有加拿大销售税（GST，HST，QST和PST）均由买方负担，由供应商缴纳。

(2) 西北地区理论上隶属于联邦政府管辖，但在实操中同各省一样可以自行设定销售税。西北地区未在GST之外单独征收省销售税。

(3) 努纳武特地区理论上隶属于联邦政府管辖,但在实操中同各省一样可以自行设定销售税。努纳武特地区未在GST之外单独征收省销售税。

(4) 尽管魁北克省单独征收QST,但其计税基础不包括GST。

(5) 育空地区理论上隶属于联邦政府管辖,但在实操中同各省一样可以自行设定销售税。育空地区未在联邦销售税GST之外单独征收省销售税。

对于GST非应税范围的商品和服务,供应商不得抵扣进项而成为实际的税负承担人。非应税范围包括住房租赁、一般医疗和牙科治疗服务、一般教育服务、二手房销售和境内金融服务等。

在加拿大部分商品和服务的供应适用联邦销售税GST零税率,包括日用品、部分处方药、部分医疗器械以及部分农业和渔业产品。一般情况下,从加拿大出口的商品和服务业无需缴纳联邦销售税GST。

#### 2.4.5 制度演变

在加拿大普遍征收GST的基础上,大多数省份单独征收PST。在20世纪90年代,联邦政府开始推行“统一销售税HST”,将原GST和PST进行合并。实行HST体系的省份废除了他们原有的省级销售税制度,并从联邦政府收取的HST中取得分成。没有实行HST的省份各自制定了不同的省级PST的税率,导致销售税的实际税率在全国各省不尽相同。

1997年4月1日新不伦瑞克、纽芬兰岛、诺瓦斯科舍和爱德华王子岛率先将PST与GST合并征收。安大略省和爱德华王子岛分别于2010年6月1日和2013年4月1日改征HST。不列颠哥伦比亚省曾于2010年加入了HST体系,但之后又退出并重新征收省级PST。

魁北克省单独征收魁北克销售税QST。QST虽然从省级层面征收,但与其他省份的省级销售税PST不同,反而与GST类似。QST与GST作为两个独立的体系存在。

阿尔伯塔省、育空地区、西北地区和努纳武特地区只征收GST,不征省级PST。但是这些省和地区针对特定的商品(例如机动车燃油、酒和烟草)单独征收消费税。

曼尼托巴省、萨斯喀彻温省和不列颠哥伦比亚省除联邦增值税外

还有适用的零售增值税，但通常仅限于商品和某些服务。

曼尼托巴省、萨斯喀彻温省和不列颠哥伦比亚省在征收GST的基础上对特定商品和服务在零售环节加征PST，但通常仅限于商品和某些服务。这些省级销售税不是传统意义上的增值税，因其只在零售环节征收且不得进行进项税抵扣。

## 2.4.6 销售税税收优惠

### 2.4.6.1 零税率

提供以下商品和服务适用GST零税率：

- (1) 出口货物、金融服务；
- (2) 进口到保税仓库的货物；
- (3) 免税商店销售的货物；

其他适用零税率的商品和服务包括日用品、特定处方药、特定医疗服务和特定农业、渔业用品、大多数国际运输服务以及向省政府和省政府机构提供的物资。

需要注意的是，适用零税率的供应商可就相关进项税额申请退税。但是，在特定情况下，即使商品或服务完全从商业活动中取得，纳税人的进项税额抵扣也存在限制，如：

- (1) 主要为取得饮食、娱乐、体育设施消费而支付的俱乐部会员费对应的进项税不得抵扣；
- (2) 购置超过规定限额（目前为3万加元）的乘用车，对应的进项税不得抵扣；
- (3) 餐费和招待费对应的进项税的有效抵扣率为50%。

同时因维修保养而临时进口并复出口的货物，可免征进口环节销售税。

### 2.4.6.2 免税

供应下列商品和服务免征GST：

- (1) 租赁住宅；

- (2) 普通医疗和牙科服务（包括医院和疗养院服务）；
- (3) 儿童日托服务；
- (4) 法律援助服务（财政救助项目下的法律服务）；
- (5) 大部分的教育服务；
- (6) 销售二手住宅（包括复合公寓二手房）；
- (7) 某些个人和信托受益个人销售非商业用地的情况；
- (8) 境内金融服务（包括出售公司股票）；
- (9) 一般的已注册慈善机构、政府和自治区直辖市以及其他公共机构的耗用品（与私营领域存在竞争关系的耗用品除外）；
- (10) 桥、路和渡轮的收费（但渡轮的零税率仅适用于往返于加拿大境外的渡轮服务）。

金融机构提供的服务属于GST应税服务，但是金融中介服务（如银行为借贷双方提供的借贷服务或人寿保险公司为投保人提供的投资服务）免税。由于金融中介服务免税而不是适用零税率，金融机构无法抵扣为了提供上述服务而产生的进项税。另外，索赔服务不属于金融中介服务，所以需缴纳GST。

## 2.4.7 应纳税额

### 2.4.7.1 应纳税所得额的确认

通常来说，应纳税所得额即销售收入，包括提供商品和服务向购买方收取的全部价款和价外费用，包括进口关税、消费税、包装费、运输费等。

### 2.4.7.2 应纳税额的计算

通常情况下，应纳增值税额为应税销售额及进口金额之和乘以增值税税率，减去纳税人所取得的增值税进项税额。

#### (1) 销项税额

除非另有规定，否则应纳税所得额应包括联邦层面税费和省级层面所有与供应商品和服务相关的税费，包括联邦燃油税和省级燃油

税。但是，省级PST和包装物押金不应纳入应纳税所得额。

以旧换新，即购买方用其使用过的有形财产抵偿一部分销售款项，应纳税所得额应为销售额扣减该使用过有形资产的价值后的余额。以旧换新的情况在机动车辆销售中很常见，购买方只需支付销售价格与二手车的价值的差额，按实际支付的差额为应纳税所得额缴纳GST。

## (2) 进项税额

已注册的联邦销售税GST纳税人，包括已注册的适用GST零税率的供应商，可以抵扣相关进项税。一般情况下，纳税人申请进项税额抵扣需同时满足如下条件：

①登记注册为GST纳税人（即出示供应商或者相关中介机构的GST注册号）；

②提供交易双方或相关中介机构或代理人的信息；

③供应商应纳税额可以计量，一般情况下可以提供应纳税额的计算。

在纳税人当期的进项税额超过销项税额的情况下，即应纳税额为负，纳税人可就超出部分申请退税。但如果纳税人存在应缴未缴GST或者其他联邦层面的欠缴款项，或者存在延期申报的情况，税务局有权停止其退税权或者从退税额中划拨相关款项进行偿还。

### 2.4.7.3 关联交易

如果供应商和购买方之间的交易价格不符合独立交易原则，在购买方取得商品或服务的目的不仅用于商业活动且付出的对价低于市场公允价值的情况下，应按照公平市场价值缴纳GST。

### 2.4.8 销售税发票

在加拿大，对纳税人提供应税服务并未强制要求开具发票。其中，GST/HST、PST、QST均可以开具销售税发票，可以是含税发票，也可以是不含税发票，且必须明确列示销售税税基。需要注意的是，GST/HST和QST的纳税人在开具发票时应注意严格遵循开票要求，如日期、

供应商名称、销售税注册号、税额等，否则购买方会因取得不合规发票而不得抵扣进项税。

#### 2.4.9 销售税纳税申报

在加拿大年销售额超过600万加元的纳税人，应按月填报销售税纳税申报表并缴纳税款。选择集团纳税的纳税人年销售额总计达到150万到600万加元的，应按季填报纳税申报表并缴纳税款。对于年销售额低于150万加元的纳税人，应按年申报并按季缴纳预缴税款。对于年销售额低于3万加元的纳税人，无须注册成为GST/HST或QST的纳税人，但是如发生应税行为也可以自愿注册并申报纳税。

对于按季或按月申报GST/HST或QST的纳税人，应于纳税期截止当月的最后一天之前完成纳税申报。对于按年申报的纳税人，纳税申报表的申报期限一般为财政年度结束后的三个月（按年申报的金融机构例外，期限为财政年度结束后的半年）。所有按年申报的纳税人都需要按季分期预缴。

对于萨斯喀彻温省、曼尼托巴的GST纳税人，申报期限为报告年度结束后的次月20日。在安大略省，申报期限为报告年度后的次月23日。在不列颠哥伦比亚省，纳税申报表的申报期限为报告年度结束后的次月最后一天。

#### 2.4.10 处罚

对于纳税人未按规定履行纳税义务的，联邦和省税务局将视具体情况分别给以相应处罚。其中，纳税人未按照规定期限缴纳税款的，税务局将处以固定额度的罚款；对纳税人延期纳税的，税务局将按应缴未缴税款的一定比例处以罚款；对纳税人重大疏忽的惩罚力度将更大。纳税人不及时履行纳税义务的，税务局有权加收滞纳金。

### 2.5 消费税/特种消费税

在加拿大，联邦层面税务局对于在加拿大制造或生产特定种类的产品征收消费税，分为消费税（Excise Tax）和特种消费税（Excise

Duty)。消费税和特种消费税的征税税目、税率和征税时点有所区别，但税基中均不含销售税（GST）。

## 2.5.1 消费税

### 2.5.1.1 纳税义务人

一般情况下，在加拿大生产应税货物的制造商、生产商和进口商为消费税的纳税义务人。

制造商、生产商销售应税货物纳税义务发生时点为将货物移交给购买方时或者保留货物以自用或出租时。进口应税货物的，由进口方于货物报关进口时缴纳消费税。

消费税的纳税人应取得消费税许可证，即“E”许可证（“E” License），年销售额不超过5万加元的小型制造商除外。另外，满足条件的纳税人可申请取得“W”许可证（“W” License）。持“W”许可证的纳税人从批发商批发并用于再销售的应税货物，在批发环节无需缴纳消费税，但有义务在货物的再销售环节缴纳消费税。

### 2.5.1.2 征税范围

#### （1）销售货物

应税货物的制造商和生产商在销售并将货物移交给购买方时产生纳税义务。

#### （2）视同销售

凡由制造商或生产商或以其名义将汽油或柴油移送到另一方用于零售的，将视同将汽油或柴油移交给购买者。

受托制造或者生产应税货物并与委托方（非已注册制造商）签订劳动合同的，且原材料由委托方提供，受托方将货物移交给委托方的行为将视同销售，售价为合同中约定的个人向另一方移交货物时所收取的价款。

#### （3）制造商或者生产商自用行为

制造商或生产商在加拿大制造或生产应税货物并自用，在自用时

视同移交给购买者。销售价格以制造商或生产商根据独立交易原则确定的同期销售价格确定。

#### (4) 进口商

进口应税货物，按照《海关法》的规定，由进口商、货主或者其他依照《海关法》缴纳关税的人缴纳消费税。

### 2.5.1.3 税目与税率

目前征收消费税的只有三个税目，包括：

- (1) 低燃油利用率的汽车；
- (2) 汽车专用空调；
- (3) 燃料油。

#### ①低燃油利用率的汽车

加拿大按照车辆的燃油利用率等级，对于燃油利用率较低的客运汽车，包括旅行车 (Station Wagons)、面包车 (Vans) 和SUV车 (Sport Utility Vehicles)，征收消费税，但征税对象不包括皮卡、大于等于10座的面包车、救护车和灵车。

根据加拿大自然资源部 (Natural Resources Canada) 公布的汽车燃油利用率，加权平均燃油利用率应按照55%的城市燃油利用率和45%的高速公路燃油利用率的比重确定，计算公式为：

加权燃油利用率=0.55×城市燃油利用率+0.45×高速公路燃油利用率

应税低燃油利用率的汽车应按计算的加权燃油利用率对应以下的消费税定额税率纳税：

- A. 13升 (含13升) 至14升/100公里—1,000加元；
- B. 14升 (含14升) 至15升/100公里—2,000加元；
- C. 15升 (含15升) 至16升/100公里—3,000加元；
- D. 16升及以上/100公里—4,000加元。

#### ②汽车专用空调

专为汽车、旅行车、面包车或卡车设计的独立空调整机以及出厂或进口时已嵌入汽车车身的空调整机。另外，专用于上述汽车空调的冷凝器视同应税空调征收消费税。

加拿大消费税针对发动机或动力系驱动的汽车空调，以独立电机或丙烷为动力的空调以及电动空调机不属于消费税征税范围。

专用于旅游汽车的空调，不论其动力如何，均不属于消费税征收范围。然而，专用于汽车、旅行车、面包车或卡车的空调，即使安装在旅游汽车或旅游汽车的底盘上，也应缴纳消费税。

应税汽车专用空调应按每台100加元的定额税率缴纳加拿大消费税。

### ③燃料油

属于加拿大消费税应税范围的燃料油包括：

- A. 无铅汽油；
- B. 含铅汽油；
- C. 柴油和航空燃油。

实际用于或专用于加热的燃料油，因不属于应税柴油而无需缴纳消费税。应税燃料油应根据种类按照如下定额税率缴纳加拿大消费税：

表16 燃料油消费税税率表

种类	税率（加元/公升）
无铅汽油（包括无铅航空汽油）	0.10
含铅汽油（包括含铅航空汽油）	0.11
柴油和航空燃料（航空汽油除外）	0.04

## 2.5.2 特种消费税

### 2.5.2.1 纳税义务人

一般情况下，应税货物的制造商、生产商和进口商为加拿大特种

消费税的纳税义务人。制造商和生产商销售应税货物的，纳税义务发生时间为移交货物时，或者保留货物以自用、出租时；进口应税货物的，由进口方于货物报关进口时缴纳特种消费税。

任何生产应税货物的纳税人均应取得特种消费税许可证，并上交5,000加元的保证金。

### 2.5.2.2 税目与税率

目前征收特种消费税的有四个税目，包括：

- (1) 烈性酒；
- (2) 葡萄酒；
- (3) 烟；
- (4) 啤酒及麦芽酒（Malt Liquor）。

#### ①烈性酒

加拿大对烈性酒按照酒精（Absolute Ethyl Alcohol）含量分两档税率征收特种消费税，对部分烈性酒征收额外的特种消费税。

表17 烈性酒的特种消费税和额外特种消费税税率表

种类	标准税率	特别税率	税基	生效日
酒精含量高于7%	12.610加元/升		酒精重量	2020.4.1
酒精含量不高于7%	0.319加元/升		酒精重量	2020.4.1
由已注册供应商购进或进口		0.12加元/升	酒精重量	2003.7.1

#### ②葡萄酒

加拿大对葡萄酒按照酒精（Absolute Ethyl Alcohol）含量分三档税率征收特种消费税。

表18 葡萄酒特种消费税表

酒精含量	税率	税基	生效日
高于7%	0.665加元/升	葡萄酒重量	2020.4.1
1.2%至7%（含）	0.319加元/升	葡萄酒重量	2020.4.1
低于1.2%（含）	0.021加元/升	葡萄酒重量	2020.4.1

## ③啤酒与麦芽酒

加拿大对啤酒与麦芽酒按照酒精（Absolute Ethyl Alcohol）含量分三档税率并以啤酒或麦芽酒重量为税基征收特种消费税。对于国内生产商酿造的应税货物，按照年产量增量加征特种消费税。

2017年3月22日，财政部出台了特种消费税法修改草案，提议提高啤酒的特种消费税税率并于每年4月1日之前公布调整税率。

表19 啤酒或麦芽酒的特种消费税税率表

酒精含量	税率（加元/百升）	生效日
高于2.5%	33.66	2020.4.1
1.2%至2.5%（含）	16.83	2020.4.1
低于1.2%（含）	2.794	2020.4.1

表20 啤酒或麦芽酒的特种消费税税率表 - 国内生产商酿造且酒精含量高于2.5%

年产量增量（百升）	税率（加元/百升）	生效日
0至2000	3.366	2020.4.1
2001至5000	6.732	2020.4.1
5001至15000	13.464	2020.4.1
15001至50000	23.562	2020.4.1
50001至75000	28.611	2020.4.1

表21 啤酒或麦芽酒特种消费税税率表 - 国内生产商酿造且酒精含量1.2%至2.5%（含）

年产量增量（百升）	税率（加元/百升）	生效日
0至2000	1.683	2020.4.1
2001至5000	3.366	2020.4.1
5001至15000	6.732	2020.4.1
15001至50000	11.781	2020.4.1
50001至75000	14.306	2020.4.1

表22 啤酒或麦芽酒特种消费税税率表 - 国内生产商酿造且酒精含量不高于1.2%（含）

年产量增量（百升）	税率（加元/百升）	生效日
0至2000	0.2794	2020.4.1
2001至5000	0.5588	2020.4.1

5001至15000	1.1176	2020.4.1
15001至50000	1.9558	2020.4.1
50001至75000	2.3749	2020.4.1

## ④烟

加拿大对烟按照从量征收特种消费税，相关特种消费税税率每五年调整一次。

表23 烟草制品特种消费税税率表

产品类别	税率	生效日
卷烟	0.62104加元/5支	2020.4.1
香烟 (Tobacco Sticks)	0.12421加元/支	2020.4.1
其他烟草制品 (除卷烟和香烟外)	7.76299加元/50克	2020.4.1
雪茄	27.03346加元/1000支	2020.4.1
烟叶 (本土或进口)	1.572加元/千克	2003.7.1

另外，加拿大对雪茄按以下两种计算方法计算的较大值加征额外特种消费税，实际中很少采用第一种方法，因为以第二种方法计算的加成税通常更多：

A. 额外加征0.09717加元/支；

B. 88%的比例税，加拿大制造的雪茄的计税基础为销售价格，进口雪茄的计税基础为关税完税价格。

除雪茄外，加拿大还对以下烟草征收额外特种消费税：①加拿大免税店进口的未贴花 (Not Stamped) 的烟草制品；②游客入关携带的烟草制品；③在加拿大生产并出口的未贴花 (Not Stamped) 的烟草制品；④在加拿大生产并出口的贴花 (Stamped) 的烟草制品。

表24 烟草制品额外特种消费税税率表 (生效日2020.4.1)

产品类别	税率			
	a	b	c	d
卷烟/香烟	0.12421加元/支			0.095724加元/支

其他烟草制品 (除卷烟/香烟外)	7.76299加元/50克	155.25973加元/千克	5.98275加元/50克
---------------------	---------------	----------------	---------------

## 2.6 关税

### 2.6.1 概述

联邦政府对进口到加拿大的货物征收不同税率的关税。某些货物，包括非加拿大生产的机械和设备等，可以享受减免关税的优惠。纳税人应聘请海关经纪人协助办理进口手续。

海关法规定了几种进口商品估价方法。主要方法是使用商品的成交价格（本质上是商品的已付或应付价格，但需考虑某些附加费用或扣除）。若满足以下任何一种情况，则不能使用商品成交价格法：

- （1）买方和卖方存在关联关系，并且该关系会影响转让价格；
- （2）法律上对商品的处置或使用存在限制（特定限制除外）；
- （3）商品价值不能在任何既定条件下确定（例如，卖方在确认某商品的出售价格时，在根据买方从该卖方处购买其他商品的前提下确认）；
- （4）随后转售、处置或使用商品的收入所得归卖方所有，但该所得并不能在合理的时间确定。

在不能使用成交价格法的情况下，则必须采用其他指定的辅助估值方法。

### 2.6.2 税率

关税税率由海关确定。加拿大关税适用“国际统一商品说明和编码制度公约”，该公约是一个国际化的关税分类体系。关税税制包含约8,000个具体的税项。

### 2.6.3 税收优惠

2016年9月22日，加拿大和中国进行了签署加拿大-中国自由贸易协定的探索性讨论。自2017年2月20日至24日在中国北京举行第一次

面谈之后，这些探索性讨论的工作一直在进行。这些讨论为双边交流法律法规信息提供了良好机会，并推进了加拿大-中国自由贸易协定的签署进度。第二轮会议于2017年4月24日至28日在加拿大渥太华举行，第三轮会议于2017年7月31日至8月4日在中国北京举行，第四轮会议于2017年9月12日至13日在加拿大渥太华举行。加拿大政府优先考虑扩大与包括中国在内的快速增长实体的贸易与投资。中国是世界第二大经济体，也是加拿大第二大独立贸易伙伴。

加拿大和美国目前正在实行一项双边自由贸易协定（FTA）（1989年1月1日起生效）。加拿大、墨西哥和美国之间也在实行一项额外的三方自由贸易协定（NAFTA）（1994年1月1日起生效），三方自由贸易协定（NAFTA）的替代协议《美墨加协定》（USMCA）于2018年11月30日签署，目前三个签署国都在推进协定正式生效中。

截至2019年12月31日，加拿大已与以下国家或团体实行独立的自由贸易协定。与美国相比，这些国家属于规模相对较小的贸易伙伴，包括智利（1997年7月5日生效）、哥伦比亚（2011年8月15日生效）、哥斯达黎加（2002年11月1日生效）、由冰岛，列支敦士登，挪威和瑞士组成的欧洲自由贸易联盟（2009年7月1日生效）、洪都拉斯（2014年10月1日生效）、以色列（1997年1月1日生效）、约旦（2012年10月1日生效）、巴拿马（2013年4月1日生效）、秘鲁（2009年8月1日生效）、韩国（2015年1月1日生效），以及乌克兰（2017年8月1日生效）。

2018年12月30日，《跨太平洋伙伴关系全面和渐进协议》（CPTPP）在加拿大、澳大利亚、日本、墨西哥、新加坡之间生效。对于协议的其他签署国文莱、智利、马来西亚、秘鲁和越南，《跨太平洋伙伴关系全面和渐进协议》（CPTPP）将在各签署方向新西兰政府递交批准书之日起60天后生效。美国是《跨太平洋伙伴关系协议》（TPP）的原始签署方，但后来退出了该协议。美国退出后，其余签署方于2017年3月8日签署了《跨太平洋伙伴关系全面和渐进协议》（CPTPP）。

2016年10月30日，加拿大和欧盟签署了《全面经济贸易协定》（CETA）。该协定预计将免除欧盟与加拿大之间99%以上的关税，但须经过法律审查和批准。

在加拿大境内，每个加拿大省份和地区都是其宪法范围内的自治管辖区，其中包括财产和公民权利。加拿大各省份和地区之间的贸易受加拿大自由贸易协定（CFTA）管辖。CFTA取代1995年的内部贸易协议，于2017年7月1日生效。CFTA要求省份和地区政府消除所有内部贸易壁垒，CFTA中确定的具体措施除外。

2018年11月30日，加拿大、墨西哥和美国成立了加拿大-墨西哥-美国金融监管论坛。该论坛将为三国交流跨境发展问题、新兴金融领域发展动态、金融稳定风险及监管实践等方面的信息和观点提供年度交流场所，其最终目标是推动三国监管合作。

## 2.7 反倾销税

在加拿大进口商品时，如果进口商的成本低于商品在原产国的公允市场价值，需就倾销差价征收倾销税。在征收倾销税之前，加拿大进口审裁处必须进行裁定：该倾销行为可能对加拿大境内同类商品的生产造成重大损害，或严重阻碍加拿大同类商品的生产。

加拿大与美国之间的自由贸易协定并不影响加拿大对美国反倾销商品条例的实施。然而，加拿大进口法庭的裁决将由加拿大和美国的五人专家小组进行审查。该小组将审核裁决结果以确保裁决过程正确适用加拿大法律。

就所得税而言，反补贴税或反倾销税的应纳税额可在完成缴税的纳税年度内扣除。如果纳税人申请扣除该类款项，那么纳税人在收到退还的税款时，应将退款纳入该年度的收入所得。

## 2.8 财产税

### 2.8.1 净资产税

加拿大税法规定，加拿大的资本税包括联邦资本税和省资本税。

### 2.8.1.1 联邦资本税

加拿大联邦资本税包括对大公司征收的资本税和对某些金融机构征收的资本税。2006年1月1日加拿大取消了对大公司征收的联邦资本税，在取消该税种之前，对大公司的资本超过5,000万加元的部分，征收超过部分0.125%的大公司联邦资本税。同时，根据加拿大《所得税法案》(ITA)第六章的规定，联邦政府还要对某些金融机构(银行、信托、贷款公司以及人寿保险公司)征收金融机构资本税，自2006年7月1日起，对金融机构的资本超过10亿加元的部分，应征收超过部分1.25%的金融机构资本税，所纳税款可用于抵扣该金融机构应缴纳的企业所得税。

### 2.8.1.2 省资本税

2011年以前，许多省份对在本省范围内设有常设机构的公司及金融机构征收资本税，联邦政府为激励各省取消省资本税，曾宣布在2011年1月1日之前取消省级现有资本税或将现有金融机构资本税调整为金融机构最低税的省份，将享受联邦政府的财政补贴。为此，许多省份开始逐步淘汰其省级资本税制度。截至2017年4月1日，加拿大各省均取消了公司资本税制度，但部分省份还保留着金融资本税制度，如曼尼托巴省、纽芬兰和拉布拉多省、诺瓦斯科舍省、爱德华王子岛和萨斯喀彻温省。

下表列出了各省中最高的金融机构资本税率：

表25 加拿大各省资本税税率汇总

省份	税率 (%)
曼尼托巴省 (Manitoba)	4
新不伦瑞克省 (New Brunswick)	5
纽芬兰和拉布拉多省 (Newfoundland and Labrador)	6
诺瓦斯科舍省 (Nova Scotia)	4

爱德华王子岛 (Prince Edward Island)	5
萨斯喀彻温省 (Saskatchewan)	4

该税在计算联邦所得税时可以扣除，但是联邦政府对扣除进行了一定程度的限制，详细请参见本文企业所得税扣除部分。

### 2.8.2 不动产税

在加拿大，各省政府均对不动产税的征收有所规定，通常各市政府均征收房地产（不动产）税，以满足本地方财政支出。一般来说，不动产税是根据不动产的年评估价值计算的，同时各市政府规定的税率也有所不同。具体的法定条例适用于财产评估。

自2017年1月1日起，温哥华对在该年度出租少于6个月的非主要（个人）住宅征收额外1%的财产税，税基根据住宅的评估值确定。进行重大装修的住宅可免征财产税。此项税负的征收源自于对于未被占用的住宅的投诉。

## 2.9 印花税

加拿大不征收印花税。

## 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

加拿大国家税务局是一个负责管理加拿大政府、大部分省份和地区税法、国际贸易立法的联邦机构。它还负责监督加拿大慈善机构的税收抵免计划，如科学研究与实验发展税收抵免计划的登记。

加拿大国家税务局前身是加拿大海关和税务总署，直到加拿大联邦政府在2003年12月重组才更名为现在名称。

加拿大国家税务局下设管理委员会、税务总司、税收服务司、税收中心和工会等具体管理职能部门。

#### 3.1.2 税务管理机构职责

##### 3.1.2.1 管理委员会

管理委员会连同首席执行官一起构成了加拿大税务系统的领导层，包括15个常任理事，其中11个常任理事由省区提名。目前的首席执行官为Bob Hamilton，于2016年8月1日上任。

##### 3.1.2.2 税务总司

加拿大国家税务局税务总司设立在渥太华，该机构主要负责税收预算的制定与筹划、税务管理人员培训、税务管理、定期向首相汇报以及其他高层级的职能。为了实现更高的管理效率，加拿大国家税务局划分出五个行政区域，分别为亚特兰大、魁北克、安大略、北美草原以及太平洋区域。每一个行政区域都设有税务服务办事处，负责现场税务审查工作，例如审计及凭证收集工作。

##### 3.1.2.3 税收服务司

税收服务司是加拿大税务总局的审查部门，其基本的职能包括审

计及凭证收集。

### 3.1.2.4 税收中心

税收中心主要负责处理纳税申报表的相关事宜并进行部分税收申报表的审阅工作。

### 3.1.2.5 工会

大多数税务执行者以及管理人员并没有属于自己的工会。大部分税务局的雇员都会让税务员工工会代表自己行使权力。工会是加拿大大型非营利性组织——加拿大工艺服务联盟的一个重要组成部分。审计师、调查员以及电脑信息员工均由加拿大专业公共事务组织代为行使权力。

## 3.2 居民纳税人税收征收管理

### 3.2.1 税务登记

#### 3.2.1.1 单位纳税人登记

##### (1) 税务登记的要求

##### ①商业登记

在加拿大从事商业活动且需与联邦、省和地方三级政府进行相关事务往来的企业需要注册一个项目账户及商业号码。一般情况下，与加拿大政府的事务往来需要通过这个项目账户及商业号码完成。

加拿大商业号码也称作加拿大税号。按照加拿大的法律，一般而言，绝大多数商业往来或者实体都需要商业号码（BN）作为加拿大国家税务局的识别号码，这样才能够处理和税务相关的事宜。加拿大商业号码和加拿大销售税号、工资号、公司税号和进出口号紧密相关，如果企业需要上述号码，必须申请加拿大商业号码。

企业项目账户及商业号码的注册工作并不是必须的。大多数情况下，企业参与项目时需要注册项目账户。企业使用项目账户时需要注册商业号码。企业在加拿大进行商业活动时需要履行相应纳税义务。

企业在加拿大进行商业活动主要使用的项目账户包括联邦货物服务税、统一销售税、雇主薪资扣缴、企业所得税及进出口。

## ②商业号码及项目账户

商业号码是一个九位数字的编码，每个企业的商业号码都是唯一的。项目账户是企业为特定项目注册的号码，企业通过项目账户完成其纳税及核算义务，例如进行雇主薪资扣缴。

当商业模式改变或者业务规模扩大时，企业需要注册更多的项目账户，但是每个企业只需要一个商业号码。

当企业进行注册时，企业会相应注册：

### A. 项目账户

项目账户共15位，前9位阿拉伯数字是商业号码；第10、11位英文字母，代表不同的项目，最后4位阿拉伯数字为参考编码。项目账户包括三个部分：9位数字的商业号码代表企业；2位字母代表不同的项目；4位数字的参考编码用于区分企业涉及同一项目的不同账户。

### B. 商业号码（若企业尚未取得商业号码）

若企业已经注册商业号码但其法定所有权或者公司架构发生变化，企业需要重新注册商业号码。

若企业有雇员且需要缴纳联邦货物服务税和统一销售税，企业需要相应注册雇主薪资扣缴账户、联邦货物服务税账户及统一销售税账户。在完成项目账户注册的同时，企业会获取其商业号码。

## ③基本信息

企业注册商业号码及四个基本项目账户，包括联邦货物服务税及统一销售税账户、雇主薪资扣缴账户、进出口项目账户及企业项目账户时需要提供相关基本信息。企业进行注册时，需要提供以下基本信息：

企业注册登记类型、企业联系人、企业法定注册名称、企业运营或贸易往来名称、企业注册地址、企业通讯地址、企业办公地址、企业商业号码（若已经获取）、企业经营范围和企业预估营业额。

#### ④附加信息

若注册不同类型的项目账户，需要依据账户类型（联邦货物服务税及统一销售税账户、雇主薪资扣缴账户、进出口项目账户、企业所得税账户）提供附加信息。

A. 联邦货物服务税及统一销售税账户。具体包括：企业在加拿大境内的总销售额及企业世界范围内的总销售额、财年、登记注册的有效期限、申报时间。

B. 雇主薪资扣缴账户。具体包括：雇员首次取得工资薪金的日期、雇员取得工资薪金的月份、企业支付工资薪金的周期（例如：周、季度）、雇员数量、服务名称（若有）、母公司或分支机构所在国家（若为外资企业）、特许经营授权商名称（若有）、特许经营授权商总部所在国家。若个人雇佣家庭护理员、临时保姆或者家政工人，个人作为雇主，需注册雇主薪资扣缴账户。

C. 进出口账户。具体包括：项目类型、进口商、出口商、出口货物类型、出口货物估计美元总价值。

D. 企业所得税账户。具体包括：企业名称、企业证书编号、企业注册成立日期、企业管辖区。

#### （2）税务登记的程序

##### ①加拿大工商局

企业可以在加拿大境内自行设立。当加拿大工商总局批准设立申请后，企业将获得一个商业号码并将用于企业所得税项目账户的注册。企业无需单独前往加拿大国家税务局进行项目账号的注册。但是，需要注意的是，只有当企业获取商业号码之后才能向加拿大国家税务局申请注册项目账号。

##### A. 企业网上注册登记

任何对于商业号码有要求的企业可以通过企业网上注册登记系统进行注册，通过在线系统，企业可以注册以下一个或多个基本项目账号。

- a. 联邦货物服务税及统一销售税账户；
- b. 雇主薪资扣缴账户；
- c. 进出口项目账户；
- d. 企业所得税账户；
- e. 注册慈善项目账户；
- f. 信息申报。

#### B. 邮件或者传真注册登记

通过下面网址可以直接打印RC1注册登记表：

<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/forms/rc1.html>

或者通过Forms and publications的如下链接下载相应注册登记表：

<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications.html>

填写完成RC1表格后，通过邮件或者传真发送给税收服务司或税收中心。

若已经完成商业号码的注册，填写以下注册登记表：

- a. 联邦货物服务税及统一销售税账户信息；
- b. 雇主薪资扣缴账户信息；
- c. 进出口项目账户信息。

#### C. 电话注册

电话注册热线为1-800-959-5525。提前准备好注册登记表RC1中A部分的信息，以及准备注册的项目账户的相关信息，通过拨打注册电话完成注册商业号码及项目账户。

#### D. 省及联邦项目账户的注册

省及联邦项目账户的设立增强了企业的竞争力并且简化了新业务设立及业务拓展的流程。相关账户的设立流程为：纳税人可以通过网上商业注册服务来设立不列颠哥伦比亚、诺瓦斯科舍省和安大略省的省级项目账户。

#### ②加拿大公共事务管理中心

Buyandsell.gc.ca网站是由加拿大公共事务管理中心管理并囊

括加拿大政府所有投标项目的网站。通过这个网站，联邦政府部门及机构将更加有效地进行货物及服务申请的管理。

Buyandsell.gc.ca网站是由加拿大公共事务管理中心管理并囊括加拿大政府所有投标项目的网站。通过这个网站，联邦政府部门及机构将更加有效地进行货物及服务申请的管理。

企业可以通过Buyandsell.gc.ca网站注册成为供应商。网站将通过邮箱向企业提供一个15位的采购商业编号。该采购商业编号将基于企业商业号码由加拿大国家税务局生成。因此，企业必须先加拿大国家税务局注册并获取商业号码。

#### A. 完成注册

企业完成注册流程后，加拿大公共事务管理中心将联系企业确认企业申请注册时填写的基本信息。

若企业通过邮件或者传真的方式填写RC1申请表，加拿大国家税务局将会向企业发送邮件，确认企业的商业号码、已经注册的项目账户以及企业提供的其他用于注册的信息。

若企业通过电话进行注册，企业需提供完成注册的商业号码及项目账户。若企业需要账户的汇总信息，可拨打电话1-800-959-5525进行咨询。

#### B. 信用证明

不是所有企业都需要提供信用证明。但是，在企业的经营过程中信用证明可能随时会被要求提供。信用证明可以证明企业在税务局登记注册的项目账户信用良好。

#### C. 联邦货物服务税或统一销售税（GST/HST）账户注册

若纳税人不提供货物及服务，则不能申请联邦货物服务税或统一销售税账户。

小型企业（如一季度全球应纳税销售额不超过3万加元且过去连续四季度全球应纳税销售额未超过3万加元的纳税人）或并不在加拿大经营业务的非加拿大税务居民则无需进行GST/HST注册。在魁北克

省，每一个从事商业活动的个人都必须注册魁北克销售税。小型企业或并不在该省经营业务的非魁北克税务居民则无需进行注册。

若纳税人同时满足以下两种情况，则必须申请联邦货物服务税或统一销售税账户：一是纳税人在加拿大销售货物，二是纳税人非小型企业。

### ③非居民纳税人

在加拿大境内进行应税活动（包括适用零税率的应税活动）的非居民纳税人，即使未在加拿大境内形成常设机构，也必须进行GST/HST注册登记（符合达到小型企业标准）。

非居民企业只能通过邮件及传真的方式将填写完成的RC1申请表格发送给指定的受理非居民企业税务事项的办事处进行申请。

若需要获取企业所在行政区域相关非居民企业税务办事处的邮箱地址、传真及联系电话，可联系加拿大国家税务局进行咨询。

如纳税人已注册联邦货物服务税，则相当于也同时注册了统一销售税。

### ④小型企业GST/HST的自愿申请手续

若小型企业自愿申请联邦货物服务税或统一销售税账户，小型企业应满足以下要求：

- A. 就应税财产及提供的应税服务所产生的联邦货物服务税或统一销售税进行计算、申报及缴纳；
- B. 就定期填写联邦货物服务税或统一销售税申报表；
- C. 自注册之日起1年之内不得注销注册账户（除非企业停止商业活动）。

小型企业完成注册后，若满足相应条件可就联邦货物服务税或统一销售税税额或者应纳税额进行进项税抵扣。小型企业可以参考如下链接了解相关注册流程信息：

<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/businesses/topics/gst-hst-businesses/complete-file-input-tax-credit.html> )

若小型企业选择不进行注册，则不对联邦货物服务税或统一销售税进行收取、申报及缴纳（房地产应税服务除外），同时也不得抵扣进项税。

#### ⑤非居民的GST/HST申请手续

非居民企业可以在满足以下条件的情况下进行申请：

企业在加拿大境内发生商业活动；企业为非居民企业，常规业务及商业活动的发生地位于加拿大境外，定期向加拿大境内出口货物（指定货物除外）；企业为非居民企业，常规业务及商业活动的发生地位于加拿大境外，签订相关协议并在加拿大境内提供服务；企业为非居民企业，常规业务及商业活动的发生地位于加拿大境外，签订相关协议并在加拿大境内提供无形动产（例如知识产权）；在加拿大境内使用；相关不动产位于加拿大境内；相关货物通常位于加拿大境内；提供相关服务的地点位于加拿大境内。

通常情况下，在加拿大境内无常设机构，或者仅通过私人的固定场所在加拿大境内提供服务的企业需要注册联邦货物服务税或统一销售税账户。

#### ⑥注册GST/HST时所需要的账户信息

企业注册时，需要提供企业注册的有效期限。这个期限取决于企业注册的性质，强制性注册还是自愿性注册。

若企业已经在注册30日之前向服务接收方收取联邦货物服务税或统一销售税，请拨打1-800-959-5525咨询相关的特殊操作。

虽然纳税人是以单个实体进行注册，但纳税人仍可以申请就分支机构或区域进行单独申报。存在以下情形时，纳税人可以单独设置GST/HST账户：第一，存在不同类型的经营活动；第二，办公室位于不同的省份；第三，跨区；第四，不同部门。

纳税人可以通过在线、电话、邮箱或传真注册GST/HST。

### 3.2.1.2 个体纳税人登记

#### （1）税务登记的要求

加拿大国家税务局规定,对于非加拿大居民(包括非加拿大公民、非加拿大永久居民的外国人士和在加拿大的外籍工作人员),如果他们沒有加拿大社会保险号(Social Insurance Number),就需要申请加拿大个人报税号码(Individual Tax Number,以下简称“ITN”),用以申请以下税务方面的工作事宜,包括:

- ①申报加拿大个人税;
- ②向加拿大国家税务局申请加拿大和本国的税收协定优惠数额;
- ③售卖自己在加拿大的房地产。

加拿大非税务居民号码申请需要申请人提交相关证明,证明由加拿大当地的会计师或者律师认证后,连同申请表一起提交。所需处理时间大约在八到十周左右,并以书信形式告知申请人个人报税(ITN)的号码。

加拿大国家税务局收到申请之后,一般情况下会在六周左右的时间以书信形式告知申请人个人报税号码(ITN)。但是海外的申请人时间被通知的时间会更长,一般为十二到十五周左右。

## (2) 税务登记的程序

若需获取申请税收登记号码的更多信息,可登陆 [serviccanada.gc.ca](http://serviccanada.gc.ca) 或者拨打电话1-800-206-7218(从加拿大或者美国境内可直接拨打)。若不在加拿大及美国境内,请写信至Service Canada, Social Insurance Registration Office, P.O. Box 7000, Bathurst NB E2A 4T1, CANADA或者拨打电话1-506-548-7961。

如果出于某些原因,纳税人无法获取税收登记号码,纳税人需填写T1261表格(用于为非居民企业申请个体税收登记号码),并尽快发送给加拿大服务中心。如果纳税人已经获取税收登记号码、个体税务登记号码或者临时税务登记号码,则无需填写此表。

如果纳税人已经完成申请但是尚未获得税收登记号码或个体税务登记号码,且已经临近纳税申报征期截止日,请企业直接提交未填写税收登记号码或个体税务登记号码的申报表,以避免超期申报产生

的罚款及罚息。

### 3.2.1.3 不需进行税务登记的情况

如果企业无需通过项目账户进行相关事宜的处理，则无需进行商业号码的注册。

## 3.2.2 账簿凭证管理制度

### 3.2.2.1 账簿设置要求

纳税人需要依法记录经济业务中所产生的收入与支出。包括：收入记录、支出记录和资产记录等。

#### (1) 收入记录

纳税人需要记录经营活动取得的总收入，无论是以现金、资产或服务的形式收取的收入。收入记录需要体现下列相关信息：金额、收入日期以及收入来源。

所有的收入账需要提供如发票、收银条、收据、银行存单、费用结算单及合同等原始凭证为依据。

#### (2) 支出记录

纳税人在经营活动中需保存采购时所取得的收据或其他凭证。该收据或其他凭证需包含以下信息：购买日期、卖方或销售方的姓名及地址、购买方姓名及地址、货物或服务的完整描述、供应商的商业号码（若供应商为联邦货物服务税或统一销售税的纳税人），并确保收据上有对货物或服务的描述，若无法提供，需在收据、其他凭证或支出记录上写上相关描述。

如卖方或销售方无法提供收据，需将卖方或销售方的姓名、地址以及产品或服务费用、日期体现在费用记账凭证中。

#### (3) 资产记录

纳税人需保管其购买或处置资产的相关凭证。相关凭证需体现销售方、金额以及购买日期。若是出售或资产交换，需体现日期及金额。

#### (4) 薪金发放记录

如果纳税人需要递延支付的所得税税金、加拿大退休金计划供款或是报酬中额外的员工保险等，则纳税人需记录：员工的工时数，代扣代缴的加拿大退休金计划供款、额外的员工保险及相关税金。

#### (5) 联邦货物服务税/统一销售税记录

如存在以下情形，纳税人需进行GST/HST的记录：

- ①在加拿大从事经营或有任何商业行为；
- ②需进行GST/HST的纳税申报；
- ③正在申请GST/HST的税收优惠；
- ④需要申请GST/HST的退税；

⑤纳税人的记录需准确计算出所涉及的税款、需要退税税额、优惠税额及减免额。

### 3.2.2.2 会计制度简介

根据加拿大公认会计原则（GAAP）要求，公众责任企业需使用国际财务报告准则（IFRS）。非公众责任企业可以使用国际财务报告准则（IFRS）或者私人企业所适用的会计准则。财务报表需按年度编制。

纳税人需确保所有的账簿记录真实及完整的包含所有纳税申报所需的信息，有相关的凭证支持，使用英语、法语或二者结合。

纳税人建立的会计电算化系统应确保加拿大税务局人员能访问其电子系统，并能使用加拿大税务局软件读取相关信息。同时，纳税人需保存相关的副本。

会计期间为企业一个财务年度所包含的期间，企业可以自行确定会计期间，按照一个日历年度或其他自行定义的期间，通常会计期间不得超过53周。基于所得税申报的会计期间一旦确定，不得随意更改，若之后有任何变动，都需要获得加拿大税务局的同意。一些企业会计期间与纳税申报期间不一致的，纳税人需要通知加拿大税务局其使用的会计期间：

- (1) 与财年长度的不同；
- (2) 月度或季度的截止日期。

若纳税人没有通知加拿大税务局其会计期间，加拿大税务局将默认使用日历年度。纳税人只能在下一个财年选择会计期间。

### 3.2.2.3 账簿凭证的保存要求

#### (1) 记账形式

加拿大国家税务局接受以下记录形式：

①纸质形式；

②纸质与电子形式相结合，先以纸质形式记录，后续转换为可存取及可读的电子格式；

③可访问及可读的电子格式。

纳税人需要保存所有纸质的凭证，除非上述凭证保存于可访问的缩微胶片、缩影胶片或电子图片格式。纳税人可以通过电子图片软件来保存纸质凭证。

#### (2) 保存凭证

凭证是纳税人所有会计以及财务信息的文件。

凭证需包含的信息类型取决于纳税人的具体情况及其他因素，如：业务类型、所采用的记录格式（纸、电子或两者的组合）、纳税人是否将任何纸质或支持文件转换为电子版、纳税人是否涉及电子商务、是否为联邦货物服务税或统一销售税的纳税人、是否为雇主。

财务凭证包括：分类账簿、日记账、账簿、图表、财务报表、账户报表、所得税申报表、联邦货物服务税或统一销售税申报表、销售发票、购买凭证、合同、银行存单、银行对账单、工作订单等所有与交易记录相关的文件。

根据法律规定，纳税人有责任保管所有的记录；当加拿大税务局询问时（加拿大税务局可能检查、审计相关记录以及记录的过程和性质），能够有效将记录及支持文件提供给加拿大税务局；当加拿大国家税务局官员检查存档地址时，确保纳税人、员工或涉及的第三方保管者在场；确保代理通过提供合理的协助并回答相关的业务问题来配合检查；允许加拿大税务局官员进行复印或提供记录的复印件。

企业必须保存以下记录：有关其互联网业务活动信息、董事会会议记录、股东会议记录、有关公司股本的所有权信息，包括股权转让等任何有关信息、包括其年度交易摘要的总分类账或其他账簿、必要的合同或协议，以及总分类账或最终记录的其他账簿中的条目。纳税人账簿、凭证的保管地需为其在加拿大的经营场所或住所，除非获得加拿大税务局的书面批准。

加拿大国家税务局不允许以下机构将记录保存在加拿大境外：

- ①注册的慈善机构；
- ②注册的业余田径协会；
- ③加拿大市政局；
- ④具有政府职能的公共团体；
- ⑤部分社会福利企业。

纳税人可以向税务服务中心提出书面申请在其他场所保存记录。在审查纳税人的情况后，加拿大税务局会提供书面批准。

一般的会计税务凭证须从纳税年度的最后一天算起保存六年，企业的纳税年度为其会计年度，个人的纳税年度为公历年度。

若未经加拿大税务局的允许而销毁纸质或电子记录，纳税人将面临被起诉的风险。

加拿大税务局会检查纳税人的商务系统，以确保系统符合加拿大税务局规定的账簿保存要求。

### 3.2.3 纳税申报

#### 3.2.3.1 企业所得税

##### (1) 税收周期

企业的纳税年度应该与其财年相同。企业财年应为企业财务会计截至的日期，但是任何财年都不应超过53个星期。当企业指定纳税年度后，则其后续变更都需获得加拿大国家税务局的同意。

企业所得税就本年度所取得收入进行征收。企业应在其纳税年度

截止后的6个月之内完成其税收申报活动。无论是否取得收入，都适用该规定。

## （2）纳税申报

如果纳税人没有及时提交申报表，那么纳税人的GST/HST、儿童保障福利以及社保都将被推迟甚至取消。

企业可以通过借记卡、网上银行、信用卡、电汇（非居民）、服务提供商及纳税人的加拿大商业机构来缴纳税款（不可以通过邮政缴纳）。

通常，企业需要分期缴纳税款，即分期支付年度总税额。所得税法要求企业分期付款，使其与在所得税中享受扣除减免的纳税人一样。一些企业，如新设企业（其需在开始运营的第三年开始分期支付）以及应付税款不超过3000加元的企业，可以不用分期支付税金。通常企业需要按月度或者季度缴纳税款。

## （3）支付税款

纳税人可以通过以下几种方式计算按月需支付的税款：

①本纳税年度预估的应付税款的1/12；

②上一个纳税年度所支付税额的1/12；

③本年度的前两个月每个月按照前年所支付税额的1/12缴纳，其余月份每个月缴纳上一个纳税年度税额与已缴纳的税额差额的1/10。

如果纳税人选择方式①，但预估的税款低于实际税款以及用方式②或方式③计算的税款，则加拿大税务局会加收相应的利息。如果未能按时收到纳税人所支付的税款，法规允许加拿大税务局收取分期付款利息、罚款以及罚息。

如果纳税人的纳税期间小于12个月，纳税人需要在纳税期间的每个月分期缴纳1/12或1/10的税款（取决于所选择的上述计算方式）。若纳税期间不足一个月，或者合格的加拿大居民控制的私有公司的纳税期间不足一个季度，则纳税人缴纳税款的方式可以是全额缴纳，不用分期付款。

#### (4) 合伙企业

通常合伙企业不需要就其所取得的收入缴纳企业所得税，且不需要进行纳税申报。每一个合伙人需要就其在合伙企业对应份额所产生的收入或亏损进行申报。

### 3.2.3.2 个人所得税

个人所得税的纳税年度为日历年。纳税人在需缴纳个人所得税或处置资产时需要进行所得税的纳税申报。通常，纳税年度终了后，个人应于次年的4月30日前完成上一年度的纳税申报。对于自雇主取得所得的个人，申报截止日期为次年的6月30日。

若纳税人在上一年度以及当年的纳税年度的净联邦税税负超过3,000加元且小于当前年度净收入的75%，个人需要按季度于每年的3月15日、6月15日、9月15日以及12月15日申报缴纳个人所得税。纳税人可以通过以下几种方式计算按季度需支付的税款：

①当年预估税额的1/4；

②上一个年度所缴纳税额的1/4；

③前两个季度的纳税额可根据上一年度所支付的税额进行缴纳，剩下两个季度的纳税额为上一个纳税年度税额与当年已缴纳税额的差额。

其他滞纳金和罚款等规定，与企业所得税要求相同。

雇主需要就支付给员工的工资薪金代扣代缴个人所得税。雇主的代扣代缴义务同样适用于个人支付的养老金以及其他特定所得。

农民和渔夫需要在每年的12月31日前支付其预估所得税税负的2/3。应付余额截止到次年的4月30日。预估的税额可以基于本年度的一个实际预估，也可以是分期付款的基础。

### 3.2.3.3 联邦货物服务税/统一销售税

在纳税人登记联邦货物服务税/统一销售税账户后，加拿大税务局将指定一个申报期限。纳税人的全年总收入通常决定了其需要申报

GST/HST的次数。纳税人也可以选择更多的申报次数：

表26 申报期限

年度纳税额或特定机构	指定申报期限	选择申报期限
不超过\$1,500,000	年度	月度或季度
大于\$1,500,000且不超过 \$6,000,000	季度	月度
大于\$6,000,000	月度	无
慈善组织	年度	月度或季度
上市金融机构	年度	月度或季度

纳税人可以网上申报、通过金融机构或者寄送申报表来进行申报。

如果纳税人在网上申报GST/HST，加拿大税务局会发送电子申报信息表，除此之外，加拿大税务局会寄给纳税人一份共4页的个人定制申报单(GST34-2)。

个人化的申报表会显示纳税申报的截止日期。该截止日期取决于纳税人的申报期。加拿大税务局若未在截止日期前收到纳税申报，将征收罚款和利息。若纳税人需要关闭GST/HST账户，则其需要进行最终申报。

即使没有经济业务或者需要缴纳的税额，纳税人也需要进行纳税申报。申报日期的不同决定了缴款截止日期的不同：

- ①按月申报：申报截止期和缴款截止期为申报期后的1个月；
- ②按季度申报：申报截止期和缴款截止期为申报期后的1个月；
- ③按年申报：通常申报截止期和缴款截止期为财年结束后的3个月；按年申报且财年截止日为12月31日的个人，申报截止日期为6月15日，缴款截止日期为4月30日；按年申报的上市金融机构，申报截止期和缴款截止期为财年结束后的6个月。

如果纳税人进行年度申报，且财年的净税额大于等于3,000加元，则纳税人需要在接下来的财年进行季度的分期付款。

分期付款的截止日期为每个会计季度结束后的1个月内。

通常，若纳税人分期支付的金额小于净税额，则纳税人需要补缴差额，若分期支付的金额超过其净税额，则纳税人可以就差额申请退税。

### 3.2.4 税务检查

#### 3.2.4.1 纳税评估

包括但不限于评估对象、评估方式、评估程序、结果处理等。

纳税人提交纳税申报表以后，加拿大税务局必须在合理的时间内对纳税情况进行评估。通常情况下，加拿大税务局将初步评估纳税申报表中数额计算的准确性。

当加拿大税务局给出初步评估意见后，如有必要，加拿大税务局可以对申报表进行重新评估。从加拿大税务局寄出初步评估意见后的当天起（而非纳税申报表的填表日期），其进行重新评估的时间可以延长至3年（针对非加拿大控制的民营企业，通常情况下重新评估所花费的时间可以延长至4年）。

存在下列情形，重新评估的时间将延长至6年：

- （1）允许纳税人将部分亏损或扣除额（例如投资税收抵免额）计入以前纳税年度以减轻税负；
- （2）重新评估纳税人不符合独立交易原则的跨境交易；
- （3）纳税人需要针对境外所得缴纳税款并进行境外已纳税额的抵免；
- （4）某些针对其他纳税人的特定事项重新评估，包括依照上述第一种情形的重新评估。

如果重新评估是由于省区收入再分配而引起的，重新评估的期间将会自被加拿大税务局通知省级评估之日起延长1年的时间，或自升级重新评估的通知单寄出90日起延长1年的时间。

在下列情形中，加拿大税务局可以在任何时点对纳税人进行重新评估：

(1) 该企业由于疏忽、蓄意不按时提交申报表，或按税法的要求提交补充信息时在申报表中填写虚假信息；

(2) 在重新评估的一般期间尚未到期前，企业申报T2029申报表时，放弃执行重新评估的一般期间或延长期间；

(3) 当纳税人为了将亏损或扣除额计入以前纳税年度，从而自行申请重新评估；

(4) 法院下达重新评估的通知。

纳税人可以通过电子方式或向税务中心递交书面申请，要求进行企业所得税的重新评估。

#### (1) 税收争议

如果纳税人对税收评估或决定的结果不认同，纳税人可以申请正式异议。提出异议是解决税收争议的第一步，纳税人自纳税评估或决定的通知出具之日起90天内提出异议申请。

#### (2) 亏损决定争议

由于不涉及税额、利息或罚款，正式的争议解决过程不适用于亏损额的税收争议。若不认可加拿大税务局评定的亏损额，企业可以提出亏损决定。加拿大税务局将决定亏损额并通过书面填写T67AM表正式确定。一旦企业收到决定的通知，其可以在通知出具的90天内提出异议申请。但是纳税人不能在加拿大税务局评估额与其申报额一致时提出亏损决定申请。

#### (3) 纳税评估诉讼

针对纳税评估的诉讼一般分为两个阶段。第一阶段为提出异议，由另一个税务局机构进行审理。如果仍不能解决该争议，纳税人可以提出上诉。每一个阶段都有时间限制。

纳税人对评估有争议的，必须向加拿大税务局提出异议通知。该通知需在评估结果寄出之日的90天之内提出。另一个税务局机构会重新进行评估。有异议的评估可能会被撤回、修改、认定或重新出具评估结果。若纳税人仍有异议，可以选择向加拿大税务法庭提出上诉。

纳税人需要在寄出确认评估或重新评估的通知之日起90天内提出上诉。

如果在提出异议的90天内加拿大税务局没能解决该异议，纳税人也可以直接向加拿大税务法庭提出上诉。

加拿大税务法庭有专有的初审管辖权受理评估上诉。如果在纳税年度中该纳税争议所涉的联邦税额及罚款（不包括利息）不超过12,000加元，纳税人可以选择非正式的上诉流程（不需要审前查问），纳税人可以由非律师代表出席。

非正式流程的上诉由联邦上诉法庭进行复审。

### 3.2.4.2 税务审计

加拿大采取一种自我审查的税收系统。每个纳税人应为自己的纳税申报及上缴税款负责。税收机关会进行随机抽查以确保纳税人依法纳税。

加拿大税务局对纳税人进行常规税务审计，但不会在每一个纳税年度审查每一个纳税人。加拿大税务局是否会在某一特定纳税年度对纳税人进行审计由各种因素决定。一些审计是随机发生的，而一些是对一个特定的行业或特定群体的纳税人进行合规审计，这是由加拿大税务局决定。

加拿大税务局有广泛的权力调查纳税人的事务（直接或通过第三方调查）。调查权包括以下：

（1）有权进入房屋进行审计，并要求场所内的任何人提供合理的协助，并回答适当的问题（如果场所地为住宅，则须事先获得司法许可）；

（2）有权要求任何人提供任何资料或文件（如有资料或文件涉及未具名人士，则须事先司法授权）；

（3）发起调查的权力，包括对宣誓作证的证人的审查。

如果不遵守法定的调查权力，则会处以1,000至25,000加元的罚款，或者再加上1年的有期徒刑。

审计权可以用于核实所得税申报中申报的数额。如果有证据证明纳税人犯罪，加拿大税务局同样有权（获得司法授权的搜查令后）进入及搜查任何建筑物、容器或场所，获取文件或可能证明犯罪的东西。纳税人有义务在审计过程中提供所需求的信息，纳税人有权在犯罪调查时保持沉默。

### 3.2.5 税务代理

#### 3.2.5.1 加拿大对税务代理的规定

加拿大对税务代理的主要规定如下：税务代理需要为其客户、雇主以及利益第三方的利益行事；在没有经过纳税人同意的情况下，代理人不得披露任何加拿大国家税务局提供的纳税人信息；代理人需保证其代表纳税人进行的所有交易的安全性及隐私；确保妥善保存所有文件以保护纳税人的机密；税务代理必须遵守适用立法的所有规定，如所得税法（ITA）、消费税法（ETA）等；若税务代理通过客户代理在线服务访问纳税人的帐户信息，则必须遵守所有客户代理在线服务的条款和条件；电子文件服务商需遵守电子文件的条款和条件；若税务代理不能遵守相关的使用条款，加拿大税务局有权撤销或暂停其作为纳税人的授权代表。

居民纳税人在授权税务代理时需要填写T1013表格，并标明税务代理可访问权限的级别：

级别一：仅能浏览信息，加拿大税务局仅公开纳税人的一些相关信息，如税务代理仅能查阅纳税人的账户余额、交易活动以及纳税申报情况，但其不允许修改任何相关信息；

级别二：可以浏览并要求修改信息，税务代理人可以提出修改相关的账户信息，如进行纳税申报以及转移支付；

级别三：在级别二的基础上，代理人还可指定其他代理人代理经营活动。

表格需要纳税人或其法定代理人签字，如果是由法定代理人签

字，其必须在纳税人的账户中登记为法定代理，或者提供有效的法律文件证明他们被指定为纳税人的法定代理人。只有纳税人及其法定代理人可以修改纳税人的基础信息，如婚姻状态、地址或直接存款信息，并且仅是纳税人及其法定代理人可以授权、查阅或取消其他代理人。

针对上述级别三的授权，代理人可以选择在网上申请或是通过填写RC321表格进行申请。

### 3.2.6 法律责任

#### 3.2.6.1 违反基本规定的处罚

- (1) 登记违法处罚
- (2) 会计核算违法处罚
- (3) 纳税申报违法处罚

加拿大居民需要就其来源于全球的收入进行申报。若纳税人未就其来源于境外的收入进行纳税申报，则可能导致罚款、法庭罚款、有期徒刑以及犯罪记录。

##### ① 纳税申报义务

纳税人需在所得税申报截止日期前，对总额超过10万加元的特定的海外资产进行申报，并填写T1135国外收入审核报表。纳税人需正确申报其来源于境外的收入和利得。

##### ② 滞纳金和罚款

###### A. 滞纳金

滞纳税款、扣除项、分期付款以及罚款采用特定的利率。特定利率会在每个季度更新。特定利率是根据上一季度第一个月内加拿大90天期短期国库券的平均收益决定的。这个收益会精确到小数点后两位并增加两个百分点（以备加拿大税务局用于支付退税的利息），增加四个百分点作为应支付给CRA的滞纳金和分期付款的利息。利息的计算会采用复利方式。

滞纳金不能税前扣除。然而，任何纳税人收到的退税利息需作为

收入计入应纳税所得额。如果纳税人在一个纳税年度内因拖欠税款需要支付利息，且在另一纳税年度内因超额支付相同金额的税款需要收取利息，则由于欠税而产生的不可扣除的利息成本将超过由于退税所收到的应税利息所产生的税后价值。

#### B. 民事罚款

ITA中不同的条款对民事罚款的征收进行了规定。

纳税人如未按要求进行纳税申报，则需缴纳未缴税款5%的罚款，之后逾期一个月则增加未缴税款1%的罚款（最多至12个月）（ITA第162章（1）条）。

如果纳税人已在前3个纳税年度内受过该惩罚（ITA第162章（2）条），则其需缴纳更高的罚款。资本超过1000万加元的企业因未能按时申报纳税将面临更大额的罚款（即使没有欠缴所得税）。

若纳税人未能在指定的表格中提供相应信息，如信息申报，则每次面临100加元的罚款（ITA第162章（5）条）。

若纳税人在前3个纳税年度中未申报某项收入，在此纳税年度中期虽然进行了申报，但非故意地未申报某项收入时，其将被罚款。罚款金额为未申报金额的10%。无论纳税人是否有意逃税，这项处罚均适用。

若加拿大税务局能够证明纳税人故意或存在重大过失行为的情况，纳税人将面临更严格的处罚，一般为少申报金额的50%。故意行为包括，参与、同意或默许编制虚假陈述或减少申报。该处罚不取决于纳税人是否在过去3年中没有报告收入。

非居民企业若未按规定进行申报，将面临100加元以上的罚款以及每天加收25加元的滞纳金（最高至100天）。

### 3.2.6.2 依法履行纳税义务

每一个雇主（无论是居民还是非居民）都应代扣代缴支付给员工的雇佣收入而产生的所得税。雇主代扣代缴税款必须在规定的期限内缴纳至加拿大税务局。雇主代扣代缴税款为员工应缴纳的税额预估

额。

雇佣收入通常包括退休金（包括遣散费以及其他就业损失）。雇主代扣代缴税款相关的规定同样适用于雇员的加拿大退休金供款及雇员保险金。

代扣代缴义务仅是针对全职雇员而不适用于独立承揽人。加拿大税法中并没有明确规定什么是全职雇佣。

### 3.2.6.3 民事责任

#### （1）董事的民事责任

如果企业未代扣代缴员工的个人所得税或者其他相关税款，则企业的董事将被追究个人责任。

仅当企业因解散或破产导致无法缴纳全部应纳税款时，该企业的应税义务将转换成该公司董事的个人应税义务。

#### （2）对逃避追缴欠税的处罚

加拿大税务局通过刑事调查计划来保护加拿大居民以及税收制度。刑事调查计划意在调查重大的逃税、欺诈和其他严重违反税法的案件，并酌情向加拿大公诉机关提起刑事起诉。加拿大税务局与加拿大皇家骑警队、省级和地方警察以及其他税务案件执法机构进行紧密合作，以打击逃税者和维护税收制度的完整性。加拿大税务局有必要的工具来检测和调查涉嫌协助偷税的发起人。

偷税是指个人或企业故意违反加拿大税法，伪造账簿或索赔，或者有意多列支出或者不列、少列收入。

被认定偷税会引发指纹采集、法庭罚款、牢狱风险以及犯罪记录等问题。

当纳税人被认定为偷税时，其仍需全额补缴所欠税款、滞纳金以及加拿大税务局判定的任何民事罚款。除此之外，法庭可能会判定高达偷逃税款总额2倍的罚款以及至少5年的有期徒刑。

### 3.2.6.4 其他处罚

其他处罚包括：

(1) 未完成特定的信息申报，包括合伙企业申报以及与非居民间的交易申报所面临的罚款；

(2) 未履行ITA及相关法规规定的各项职责或义务所面临的罚款；

(3) 逾期或不足的分期付款（罚金相当于应付利息的50%）；

(4) 根据ITA的规定未能扣减或代扣金额，将面临罚款，而在同一个日历年内再度或多次未完成的情形，将面临更高的惩罚；

(5) 因未能支付扣减或代扣的金额将面临罚款，而在同一日历年内再度或多次未完成的情形，将面临更高的惩罚；

(6) 出售未取得税务庇护识别号（Tax Shelter Identification Number）的避税手段或计划（纳税人持有的避税利益必须提供注册号码以便申请扣除）。

### 3.2.6.5 由第三方的错误代理导致的税收问题

对某些税务事项负有重大过失的第三方（包括咨询顾问）也将面临民事罚款。加拿大国家税务局有义务确定相关的事实情况。

税务代理有责任向加拿大国家税务局提供准确的信息。如果提供不了准确的信息，则其将面临担责以及罚款。

## 3.3 非居民纳税人的税收征收和管理

### 3.3.1 非居民税收征管措施简介

对于符合条件的非居民纳税人，加拿大税务局允许其申请税收协定待遇。基本条件包括但不限于：

(1) 非居民纳税人为收入的受益所有人；

(2) 非居民纳税人是与加拿大签署税收协定对应国家的居民纳税人；

(3) 非居民纳税人取得的收益符合税收协定中优惠待遇的要求。

关于协定待遇的具体申请手续，详见第五章关于协定待遇申请的具体章节。

### 3.3.2 非居民企业税收管理

#### 3.3.2.1 所得税管理及源泉扣缴

在一个纳税年度中，如果非居民企业在一年的任何时间在加拿大境内从事经营活动、取得应税资本利得或者处置了加拿大应税资产，则应在加拿大缴纳所得税并填报T2申报表。

以上条款同样适用于因税收协定而就所实现的利润或利得享受免税的企业。

若同时满足以下条件，非居民企业可以不用填写T2表格，即使该企业取得应税资本利得或者处置了加拿大应税资产：

- (1) 当前纳税年度不涉及任何企业所得税的税负；
- (2) 根据企业所得税法的规定，该企业在以前任何纳税年度都不需要支付任何税款；
- (3) 当前年度所处置的加拿大应税财产不属于企业所得税法116章规定的财产或者取得了相关的证明。

根据加拿大所得税法（Income Tax Act）105条，一个非居民企业需就其在加拿大所提供的服务而收取的各项费用缴纳15%的预提所得税（无论这项服务是由其员工提供或者外包至第三方）。若公司负有加拿大的纳税义务，则需要扣缴预提所得税。企业的纳税义务是基于对其加拿大所得税申报表的评估而决定的。

根据加拿大所得税法的规定，企业需就外国演员在加拿大提供演艺服务所取得的收入代扣代缴23%的预提所得税。这个预提所得税代表着这些演艺服务最终的纳税义务。企业可以选择不缴纳23%的税款，而是在纳税年度进行企业所得税纳税申报。非居民企业从加拿大税务局获得该预提所得税的减免时（填写T1288表）仍需进行纳税申报。

#### 3.3.2.2 非居民纳税人

符合以下情形的属于非居民个人：

(1) 在加拿大境内无住所且在整个纳税年度都居住在加拿大境外，除非是已认定为加拿大居民的情形（如加拿大政府派遣在外的员工）；

(2) 在加拿大境内无住所且在一个纳税年度中居住不满183天；

(3) 其他根据加拿大与其他国家的税收协定，不会被认定为加拿大居民的情形。

符合以下情形的属于非居民企业：如果一个企业在加拿大注册，或者其核心的管理和控制职能位于加拿大，则该企业是加拿大居民企业，除此以外为加拿大非居民企业。

### 3.3.2.3 非居民纳税人纳税申报

根据税收法规第217章的规定，存在以下情形时，非居民纳税人通常需要进行纳税申报：

(1) 需要在本年度缴纳税款；

(2) 加拿大税务局要求进行纳税申报；

(3) 取得应税资本利得或者处置了加拿大的应税资产；

(4) 纳税人填写了NR5的申报表（非居民纳税人申请预提所得税税收减免）并获得了批准。

即便不符合上述情形，非居民纳税人根据以下情况仍可以进行纳税申报：

(1) 纳税人需要申请退税；

(2) 纳税人需要结转尚未使用的学费金额；

(3) 纳税人需要通过申报来提高退休商业保险/或集资注册退休金计划的供款额度，以增加以后年度的抵扣额。

通常情况非居民纳税人需就大部分来源于加拿大境内的收入缴纳加拿大所得税，除非适用于税收协定的免税条款。加拿大所得税系统会通过以下两种方式计算非居民纳税人就来源于加拿大境内的收入需缴纳的税款。

#### 方式一：代扣代缴税额计算

加拿大金融机构以及其他付款方在向非居民纳税人支付应纳税所得时，需代扣代缴25%的非居民税。通常这些应税所得包括：利息、股息、房租、养老金所得、老年养老金福利、加拿大养老金或魁北克养老金、退休公积金、退休商业保险、集资注册退休金计划、退休基金、年金保险、特许权使用费。

然而，如果加拿大与非居民纳税人所在国有税收协定，则根据税收协定的条款，部分收入可享受低税率的税收优惠。

#### 方式二：依据应纳税所得额计算税额

非居民纳税人从加拿大取得的以下收入必须进行纳税申报：在加拿大获得的工资薪酬；在加拿大获取的营业收入；加拿大颁发的奖学金，研发基金，助学金中应税的部分；通过处置加拿大资产而获取的应税资本利得。非居民纳税人可以就上述收入申请特定的减免或者税收抵免。

如果非居民纳税人所在国与加拿大有税收协定，那么相关条款将会减免一些税种的税负。当非居民纳税人完成纳税申报表后，将会决定是否可以获得退税或者补税。当加拿大税务局审阅其纳税申报表后，会出具一个评估通知告知相关结果。

### 3.3.2.4 增值税管理

非居民纳税人不得申请GST/HST的税收抵免。

### 3.3.2.5 股权转让

详见财产转让章节。

### 3.3.2.6 财产转让

加拿大非居民纳税人转让加拿大应税财产，需要就转让所得缴纳25%的加拿大企业所得税。其中，加拿大应税财产包括但不限于：

- (1) 位于加拿大的房产；
- (2) 用于加拿大经营业务的资产；

(3) 加拿大上市公司的股票，需同时满足下面的条件：

①在转让前的60个月内，转让方或相关人员拥有该上市公司25%或以上的股权；

②在转让前的60个月内，该股权公允市场价值的50%由位于加拿大的房产或自然资源组成；

③加拿大非上市公司的股权，如果在转让前的60个月内，该股权公允市场价值的50%由位于加拿大的房产或自然资源组成。

另外，即使非居民纳税人转让的财产不在上述范围内，也有可能被加拿大税务局认定为来源于加拿大的应税所得而需要缴纳25%的加拿大企业所得税。

非居民纳税人转让上述财产时，需要向加拿大税务局进行申报并取得完税凭证。如果未取得完税凭证，购买方需要向加拿大税务局代扣代缴25%的加拿大企业所得税。

如果非居民企业同时满足下列条件，则其不需要就获得的应税资本利得或处置的应税加拿大资产进行纳税申报：

(1) 在纳税年度不需要缴纳企业所得税（Part I税负）税款；

(2) 根据法规规定，企业在之前的纳税年度中不负有任何纳税义务（除116章及220章规定的保证金之外）；

(3) 在纳税年度中处置不包含在116章中或根据116章获得证书批准的加拿大应税财产。

### 3.3.2.7 股息红利

加拿大税务居民企业向非应税个人派发股息的预提税率为25%，在适用双边税收协定下该税率可降低。

在加拿大指定区域内进行不同类型的资本投资可以享受10%的投资税收抵免。符合抵免条件的投资支出包括购买用于制造、加工、采矿、伐木、农业或者渔业的新建筑物、机器和设备的支出、当前的资本性科研支出。可以申请用获得的抵免来抵消当年、往前3年或者往后7年的应纳联邦所得税。

### 3.3.2.8 特许权使用费

加拿大税务居民企业支付给非税务居民的特许权使用费的预提税率为25%，但在适用双边税收协定下该税率可以降低。根据国内法规定，涉及文学、戏剧、音乐或艺术著作所支付的版权款项享有预提税豁免。国内法豁免不适用于电影胶片、电影、录像带或其他复制手段在电视上播放所支付的费用，或为获取上述权利而支付的费用。

阿尔贝塔、英属哥伦比亚、曼尼托巴和萨克其旺实行特许权使用费或者矿产税退税或者抵免，这在一定程度上抵消了附加联邦税和省税。

支付给非居民的利息、红利、租金、特许权使用费、养老金、退休津贴或其他类似的被动性收入（非雇工性、非经营性），应扣除25%的预提所得税。向非居民支付的不适用上述预提所得税的款项，通常需经税务局批准方能免除代扣代缴义务。

## 第四章 特别纳税调整政策

### 4.1 关联交易

#### 4.1.1 关联关系判定标准

经合组织（OECD）范本中第9条第1款规定，凡符合下列条件之一便构成关联企业：

（1）缔约国一方企业直接或间接参与缔约国另一方企业的管理、控制或资本；

（2）同一人直接或间接参与缔约国一方企业和缔约国另一方企业的管理、控制或资本；

（3）双方在利益上具有相关联的其他关系，包括家族、亲属关系等。

一般认为，跨国关联企业包括总机构与其分支机构之间、同一总机构的不同分支机构之间、母公司与其子公司或孙公司之间、同一母公司的不同子公司或孙公司之间等这样一系列关系的企业。一般来说，如果个人或相关集团拥有足够股份获得董事会选举的多数票，可以认为公司是由个人或相关集团控制。然而，在很多情况下是“视同”控制。

目前国际上通用的界定关联企业的方法主要有：股权测定法、实质重于形式、价格判定法、避税地（港）特殊处理法等。

##### 4.1.1.1 股权测定法

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

##### 4.1.1.2 实质重于形式

加拿大把不按市场价交易的有特殊利益往来的企业界定为关联企业。

#### 4.1.1.3 价格判定法

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

#### 4.1.1.4 避税地（港）特殊处理法

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

### 4.1.2 关联交易基本类型

总体归纳来说关联交易可以分为如下几个类型：

- （1）有形资产关联交易：贸易/原材料库存；
- （2）租金、特许权使用费和其他无形资产：租金（例如，对专利、商标、专有技术秘密配方的使用）、许可或特许经营费、无形资产或专利（收购或出售）；
- （3）服务：管理服务、财务服务、行政服务、营销服务、培训等；工程技术、施工服务等；研究和开发服务；佣金等；
- （4）金融方面关联交易：利息、股息（如普通股，优先股，视同股息）；金融资产出售（包括保理、证券化和证券）；租赁付款；证券借贷（费用及补偿金）；保险；其他（不包括衍生工具）；
- （5）其他：报销费用等。

具体来说包括如下几类：有形资产的销售、无形资产的转让、提供劳务和融资交易。

#### 4.1.2.1 有形资产的销售

有形资产是指企业所拥有的所有实物资产。有形资产的销售既包括原材料、在产品及产成品销售，即通常所说的库存销售，也包括在

企业日常运营以及生产产品过程中所使用的相关机器和设备的销售。购买或销售商品是关联交易最常见的交易事项。例如，企业集团成员之间相互购买或销售商品，从而形成关联交易。这种交易由于将市场交易转变为公司集团的内部交易，可以节约交易成本，减少交易过程中的不确定性，确保供给和需求，并能在一定程度上保证产品的质量和标准化。

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

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

#### 4.1.2.2 无形资产的转让

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

在转让定价领域，无形资产通常分为两大类。第一类包含技术型无形资产，它是由制造商的生产活动或研究开发（R&D）所创造的。

第二类包含营销型无形资产，即通过市场营销、分销和售后服务所创造，这些无形资产是那些即使在公司的资产负债表上可能不具有帐面价值，但仍具有相当价值的资产。也可能存在与它们有关的风险（如合同或产品方面的责任和对环境的损害）。

无形资产在相关实体之间转让，通常有四种方式：

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

技术型无形资产：除了某些特例，如享受特殊税收减免的业务重组外，任何国家的税务局一般都不接受无偿转让无形资产。通过特许方式转让无形资产是最常见的。

关联方之间无形资产销售的定价原则通常与有形资产销售的定价原则一致，即该资产在出售时的价格符合独立交易原则的市场公允价值。加拿大规定，如果关联企业间在销售或特许使用无形资产时，同时为具有独立竞争地位的第三方提供了相同或类似的无形资产，那么可以用可比非受控价格法来检测关联企业间的这项转让定价是否符合独立交易原则的要求。专利和非专利专有技术是技术型无形资产的主要类型。

营销型无形资产：营销型无形资产包括但不限于商标、商号、企业商誉、成熟的销售团队以及存在的为客户提供服务和培训的能力。商标是产品的独特标识，以名称、标志等形式呈现。商号是该组织经营业务时使用的名称。尽管商标是针对产品而言的特定无形资产，而商号是针对公司的特定无形资产，但在市场环境下，有时两者会被认为具有相同的含义。对于产品而言的特定无形资产适用于特定产品，当某商品第一次被冠以该名称销售时该商标价值为零，其价值是由市场营销或销售机构在产品生命周期中培养出来的。这对关联交

易定价很重要，因为当新市场首次引进某产品时，该商标通常没有或有很少价值（尽管它在已开拓的市场上具有很高的价值）。

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

混合型无形资产：现实状况中，有时候很难将所有无形资产准确区分为技术型或营销型无形资产。部分无形资产可能兼具两者的特点。例如，商誉可能是由于某公司有史以来生产具有“领先优势”的高品质产品形成的，而产生此类商誉的是技术型无形资产。更具复杂性的是软件产品。将软件作为一种产品出售，还是作为无形资产进行许可往往会有不同的税务影响。在将软件转让给客户时，往往既包含销售也包含许可的元素。

#### 4.1.2.3 提供劳务

几乎每个跨国公司集团都必须作出安排，使其成员能得到范围广泛的各种劳务，特别是行政、技术、财务以及商务服务。劳务还可能包括对整个集团的管理、协调以及控制功能。提供这些劳务的成本最初由母公司、某个具体指定的集团成员（如集团服务中心）或另一集团成员承担。需要劳务的独立企业，可以从专门经营该种劳务的劳务供应商那里获得，也可以自己完成这项劳务（如内部劳务）。与此类似，需要某种劳务的跨国公司集团成员可以直接或间接从独立企业获得此劳务，或从同一跨国公司集团的某一个或多个关联企业获得（即集团内劳务），还可以自己完成这项劳务。集团内劳务除了那些一般

由内部提供的劳务（如企业为自己进行的，诸如集中审计、财务咨询、职员培训）之外，还包括那些通常可从外部独立企业获得的劳务（例如法律和会计服务）。集团内提供劳务的安排有时会与转移货物或无形资产（或无形资产的许可使用）的安排联系在一起。在某些情况下，比如包含服务条款的专有技术合同，很难确定无形资产转让或许可使用与提供服务之间的确切界线。通常在转让技术的同时会附加一些其他劳务。

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

#### 4.1.2.4 融资交易

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

- （1）贷款的利率（无论是固定还是浮动）；
- （2）贷款金额；
- （3）货币种类；
- （4）借款方的信誉（包括是否提供了贷款担保）。

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

#### 4.1.3 关联申报管理

《关联交易信息报告表》（T106表格）是由包括公司、信托和个

人在内的报告人和合伙人进行申报的年度信息汇报。税务局通过使用部分T106表格提供的信息来筛选，对不符合独立交易原则的企业进行审核和调查。

当财务年度中申报企业、个人、合营公司及其关联方存在关联交易，且持续经营，总的申报交易金额超过100万加元，则需要申报T106表。T106表格需要每个合营公司来填写，而不是每个合伙人都需要填报。申报人在一个财年中与特定非居民的交易总额低于25,000加元的情况下，不需要在T106第三部分中报告这些交易。外国公司的加拿大分支机构不需要在T106表格中填报名义上的交易，但是实际发生的与合营企业、个人发生的关联交易需要填报。

#### 4.1.3.1 填报时限

T106表格必须在以下日期或之前提交：

- (1) 公司：需要在财年结束后六个月之内提交填报；
- (2) 合伙企业/合营企业：到期日与《所得税条例》第229节中提交合伙企业信息报告的截止日期相同。如果不需要提交合伙企业信息报告，则T106表格需要在要求时及时申报；
- (3) 信托：纳税年度结束后90天之内；
- (4) 个人：次年4月30日之前提交前一年的交易情况。对于个体经营者或配偶为个体户的个人，申请截止日期可适当延长至次年6月15日之前。

#### 4.1.3.2 填报内容

每个申报人或合伙企业必须单独提交一份T106摘要。T106中报告的信息是针对公司、合伙企业、信托或个人而不是企业分部、成本中心或个人合伙人提交的。合伙企业可以在2017年及以后的纳税年度以电子方式提交T106表格，公司可以在2015年及以后的纳税年度以电子方式提交T106表格，而信托或个人需要提交纸质资料。

对于递交纸质资料的报税人，T106表格必须邮寄到Winnipeg

Taxation Centre, Data Assessment & Evaluation Programs, Validation & Verification Section, Foreign Reporting Returns, 66 Stapon Road, Winnipeg MB R3C 3M2。T106表格必须与所得税申报表分开提交。

相关处罚：

(1) 逾期申报：如果未能在规定日期提交T106表格，则逾期100天之内，处罚为25-100加元每天；

(2) 未能申报：未能申报T106表的最低罚款为每月500加元，最高总罚款为12,000加元。如果加拿大税务局已经提出要求申报T106表格，则每月最低罚款为1,000加元，最高总罚款为24,000加元；

(3) 虚假申报或遗漏：根据所得税法第163章（2.4）条会对虚假申报或遗漏进行可能性评估。对T106摘要或披露中提供的信息不完整或不正确的可能罚款24万加元。

## 4.2 同期资料

### 4.2.1 分类及准备主体

2016年7月29日加拿大立法的草案只涉及国别报告的义务，其他与OECD相关的转让定价进展不纳入该立法草案。而OECD指南介绍了一个三层结构的文档，除了国别报告之外，还包括了主体文档和本地文档的要求。该立法草案不包含任何对主体文档或本地文档具体应用的参考，也不包含对《所得税法案》第247章（4）条所述的对现有文档的要求作任何重大修订。

新的国别报告要求加强对必要信息的收集与准备。在全球层面，有些数据跨国公司可能无法提供，因此许多纳税人必须升级现有的信息系统，或者通过新的内部措施来检索和收集所需数据。由于最早的报告递交截止日期为2017年12月31日，企业应该主动评估相关能力以满足要求。

新的国别报告旨在向世界各地税务局提供跨国企业的总体概要

以提高税收透明度。虽然这些信息仅仅是为了“协助税务局执行有效的风险评估”，而不是作为转让定价调整的依据，但最终税务局可能会通过审阅国别报告所发现的问题采取转让定价调整。

国别报告的立法草案反映出加拿大致力于对OECD的BEPS项目的实施，并将继续与国际合作，以实现全球转让定价的一致性。跨国企业应积极参与识别和收集必要的数据以确保符合国别报告的要求。跨国企业也应该对其所提供的数据进行分析以及充分理解，以应对税务局可能提出的问题。

## 4.2.2 具体要求及内容

### 4.2.2.1 主体文档

目前，加拿大暂时没有对主体文档的相关具体规定。

### 4.2.2.2 国别报告

#### (1) 国别报告门槛

加拿大国别报告指南规定，纳税人上一会计年度集团合并财务报表中的收入金额合计超过7.5亿欧元时，有义务填报国别报告。该规定符合OECD指南的要求。

#### (2) 母公司和子公司的申报要求

如加拿大实体是跨国集团母公司，则有义务代表跨国集团提交国别报告。如果跨国集团母公司并非加拿大居民企业，则加拿大子公司将被免除申报义务，由其母公司（或者代理母公司）向其税收管辖地申报国别报告，并向加拿大提交国别报告副本。

#### (3) 国别报告实施的第一年

该指南提出国别报告规定将适用于跨国集团2015年后开始的会计年度。由于一些国家实施国别报告的时间较晚，加拿大国别报告的申报要求可能会导致在加拿大的子公司在纳税年度有报告义务，而其境外母公司并不拥有类似的义务。跨国公司需要注意其加拿大子公司以及其最终控股母公司的填报要求，因为立法草案指出即使最终控股

母公司所在的管辖地区不要求国别报告，但加拿大子公司还是需要提交国别报告（如若不服从，将受到处罚）。

#### （4）报送国别报告的截至日期

该国别报告指南规定，在上一会计年度结束后12个月内，集团实体必须向加拿大提交国别报告。因此，第一次国别报告的截至日期为2017年12月31日。此会计年度是指最终控股母公司的财务报告年度，可能与加拿大需要报送国别报告的实体的会计年度有所不同。但是，如果企业收到系统性故障的通知，则该期限可以延长至收到该通知后的30天。

#### （5）不遵从国别报告义务的相关处罚

##### ①未提供国别报告信息

根据所得税法第162章（5）条规定，如未能提供该条例规定的国别报告表格所需的任何信息将受到处罚，罚款金额为每次100加元。

##### ②未提交国别报告

根据所得税法第162章（7）条规定，如果未能按照该条例的要求提交国别报告信息申报表，以及未能履行该条例规定的义务，将受到处罚。罚金为每天25加元（最低100加元，最高2,500加元）。

##### ③存在重大过失的情况

根据所得税法第162章（10）条规定的处罚适用于以下两种情形：

A. 任何公司或合伙企业在明知或在相当于重大过失的情况下，未能按照所得税法的要求提交国别报告信息申报表，罚款为每月500加元，从要求申报的月份开始计算，最多24个月；

B. 根据所得税法的规定须提交国别报告申报表的公司或合伙企业，明知或在构成重大过失的情况下，未能遵守法规提交国别报告申报表。在这种情况下，罚款为每月1,000加元，从必须提交的月份开始计算，最多24个月。

鉴于跨国公司对国别报告要求的不同理解，在2018年及以后的年度，任何未能按照所得税法规第233.8（3）条的要求提交国别报告的

行为都将被视为重大过失，除非存在可以解释未能提交的特殊情况。

#### （6）国别报告的申报

加拿大公司必须以电子方式提交国别报告申报表，除了特定情况，公司必须遵守当地备案要求并根据次级申报机制提交国别报告。合伙企业和信托机构不能使用电子方式提交国别报告，必须以纸质格式提交国别报告。

如果国别报告以纸质形式提交，则须对其复印存档后将原始申报表、修订申报表或其他资料单独提交给加拿大税务局，邮寄地址如下：

CbC Reporting & OECD Projects Section  
International Tax Division  
344 Slater Street  
18th Floor, Ottawa  
ON K1A 0L5

### 4.2.3 其他要求-同期资料本地文档

#### （1）报送方法

同期资料本地文档要求以信件的方式由纳税人提交或者以挂号邮寄方式寄出。

#### （2）三个月的期限

如果企业在书面要求送达后的三个月内没有提供同期资料本地文档，基于《所得税法案》第247章（4）（c）条规定，纳税人将被认为没有做出合理的努力。纳税人自收到提交同期资料的要求之日起有三个月的时间来准备同期资料本地文档报告。根据《所得税法案》第247章（4）（c）条中具体的规定，三个月的期限不能延期。然而，审阅人员也将接受并审阅在最后期限后所提供的同期资料本地文档。

三个月的期限不能被改变或解释为天数（例如90天或者92天）。

《解释法》第28节解释了如何计算三个月的期限。根据《解释法》第28章（c）条，3个月期届满的日子将与日历上起始日的第二天数字相同。如果日历日不存在于期限届满的月份，则该期限将在当月的最后

一天到期。这适用于日历年中没有29日、30日和31日的月份。

三个月期满后，无法提供同期资料本地文档的纳税人，不能阻止审计人员通过其他方法获得其信息，包括要求提供文件或信息、提供境外信息或服从必要的指令。

在纳税人或合伙企业纳税年度或者财务年度的同期资料截止日期前或当天继续、开始或取得的交易（纳税人或合伙企业在纳税年度或者财务年度的同期资料截止日期为：（1）纳税人的“同期资料截止日期”为当年；（2）在合伙企业情况下，应根据《所得税法案》第229条的要求，该期限或在期限之前申报）视情况而定，交易的建立、记录或者提供完整以及准确的文档材料的描述：

一是交易涉及的资产或服务；

二是交易的条款和条件以及关系，如各个交易的参与者之间的交易条款和条件；

三是交易发生时，交易参与者的身份以及各个交易方之间的关系；

四是各参与者在交易中所执行的职能、所使用或贡献的资产以及承担的风险；

五是所考虑的数据和方法以及分析确认的转让价格、利润、损失或者成本的分摊。交易中视情况而定；

六是是否有假设、战略以及政策影响转让价格的确定、影响利润或损失或贡献的分配。交易中视情况而定。

对于每个后续税务年度或者财务年度，纳税人或合伙企业的同期资料截止日前或截止日当天继续、开始或取得的交易，视情况而定，该年度的记录或文档完全准确的描述每一项材料的变化，相关交易因素包含如上一至六各个小段内容；以及在交易后3个月内，向税务局提供《所得税法案》第247章（4）（a）条和第247（4）（c）条所述的记录和文档，以个人或通过挂号邮寄方式提出书面要求。

## 4.3 转让定价调查

### 4.3.1 原则

#### 4.3.1.1 独立交易原则

判定企业之间关联交易是否适当及合理的原则通常为独立交易原则。独立交易原则是指：关联企业之间发生的收入和费用应按照无关联关系的独立企业之间的交易进行分配，企业之间的关联关系不能影响利润在二者之间的合理分配。该原理虽然简单，但实际上判定关联交易作价水平是否符合独立交易原则仍然存在一定困难。在判定关联交易作价水平是否符合独立交易原则时，应当列入考虑范围的重要因素有很多，包括但不限于该交易的类型以及该交易发生时所处的经济环境。上述因素不仅会影响到补偿金额及转让价格，还会影响具体支付的形式。例如，既定的补偿可能是一次性支付，也可能采取在预先约定的时期内分阶段支付特许权使用费的形式来实现。

独立交易原则要求，出于税收目的，非独立交易各方在其交易和财务关系中设定的条件应该保证他们之间可以依照独立企业之间的模式进行交易。

OECD指南的第1.15条指出，独立交易原则的应用通常建立在将关联企业在其进行交易中所制定的价格或获得的利润与在非关联企业之间进行可比交易中制定的价格或获取的利润进行比较的基础上。

为使这种价格或利润之间的比较可以成立，所比较的交易条件的相关经济特征需要足够相似，因此需要通过合理而准确的调整来消除这些差异带来的影响。其他关联企业之间的交易不能用于这些比较，因为他们的条款可能并不是独立公允的。

OECD指南第1.19至1.35条指出，很多因素都会影响交易的可比性程度，这些因素包括：

- (1) 购销的资产或劳务的特征；
- (2) 交易各方承担的功能（考虑使用的资产和承担的风险）；

- (3) 合同条款；
- (4) 各方所处的经济环境；
- (5) 各方实施的经营策略。

纳税人必须在确定交易可比性的程度上运用判断，如何选出最合适的转让定价方法在很大程度上取决于对交易的可比性的评估。受控交易中存在的这些因素将影响交易的可比性评估。

税务局通常认为商业交易是由各方组织的。纳税人和关联非居民企业以一种不存在于独立实体间的形式进行交易并不代表该交易不符合独立交易原则。这表明关联交易的各方在不同于非关联交易的各方的商业环境下经营。

出于税收目的，存在一些需要对交易进行重新构造的情况；然而正如OECD指南所指出的，这些情况是有限的。OECD指南确定了两种考虑对交易重新构造（详见OECD指南第1.37条）的特殊情况。

《所得税法案》第247章(2)(b)条规定了重新构造一项交易的权利，并表明一项交易只能在满足以下两个条件时才能被重新构造：

- (1) 一项交易或一揽子交易必须不曾在独立交易各方之间进行过；
- (2) 可以合理认定一项或一揽子交易的进行主要是为了其商业目的而不是为了税收利益。

所有根据《所得税法案》第247章(2)(b)条对重新构造一项交易进行的评估都将提交给转让定价评审委员会，以确保公平。

#### 4.3.2 转让定价主要方法

OECD指南提出一系列转让定价的方法(被认为是“推荐方法”)，当正确使用时，这些方法都可以得到一个公平交易价格或利润分配。这些方法分为两类：(1) 传统交易方法；(2) 交易利润法。

##### 4.3.2.1 传统交易方法

- (1) 可比非受控价格法(CUP)

可比非受控价格法能提供最可靠的公平交易价格，它可能被用在以下情况：

①纳税人或集团其他实体在类似的市场按照和可比公司类似的数量以及条款销售某一产品（内部可比）；

②一个独立企业在相似市场按照与另一个独立企业类似的数量和条款销售某一产品（外部可比）；

③纳税人或集团其他实体在类似的市场按照和可比公司类似的数量以及条款购买某一产品（内部可比）；

④一个独立企业在类似市场按照和另一个独立企业类似的数量和条款购买某一产品（外部可比）。

纳税人向非关联方销售产品的附带销售可能不能表明关联方之间销售相同产品的公平交易价格，除非该关联销售也是附带的。尽管这些交易和一些关联交易存在差异，同时满足以下条件便可比：

①这些差异可以用合理的方法测量；

②能够进行合理的调整，以消除此类差异产生的影响。

如果在受控交易与非受控交易之间，或在进行这些交易的企业之间存在差异，就会难以确定合理且准确的调整，以消除上述对价格的影响。然而，不能因为在尝试进行合理准确的调整的过程中出现困难，而习以为常地排除使用CUP法的可能性。因此，纳税人应该为调整差异作出适当的努力。

可比非受控价格方法的使用排除了相关产品开发成本或管理费用的额外分配，除非这些支出也是用于非关联方。这避免了这些支出的双重扣除：一次作为转让价格的因素，一次作为额外分配。

## （2）再销售价格法

再销售价格法是以从关联企业购得的产品再销售给独立企业的价格，扣除可比的毛利。该可比毛利由以下两种条件之一确定：

①集团成员在可比非受控交易（内部可比）中获得的再销售价差；

②独立企业在可比非受控交易（外部可比）中获得的再销售价差。

在这种方法下，纳税人在关联企业购得产品的公平交易价格是由纳税人向独立企业再销售商品实现的价格减去适当的毛利得到的。该毛利，即再销售利润，应该能让再销售企业弥补经营费用，以及根据企业执行的功能、使用的资产和承担的风险而获取的适当利润。

如果交易在各个方面都不具有可比性，而且这些差异对价格产生了实质性影响，那么纳税人必须做出调整，消除这些差异造成的影响。其功能、风险和资产越可比，再销售价格法越有可能得到一个符合独立交易原则的合理估计。

再销售商品的独占经营权经常在再销售利润中反映。

再销售价格法最适用于当再销售企业对商品进行的增值相对很少的情况。再销售企业履行的职能给商品带来的增值越大，确定一个合适的再销售利润就越困难，尤其是当再销售企业致力于开发和维护无形资产时，如营销无形资产。

### （3）成本加成法（CPM）

成本加成法是将财产或服务的供应方向关联方转让财产或提供服务而产生的成本，加上一个适当的成本加成额，该可比总加成额由两种方式决定，可分别参考以下数据：

- ①集团成员在可比非受控交易中（内部可比）获得的成本加成；
- ②独立企业在可比非受控交易中（外部可比）获得的成本加成；
- ③在这两种情况下，用来确定可比加成的收益必须是执行相同职能且最好销售相同商品给独立企业的实体获得的收益；
- ④当交易在各个方面都不可比，且这些差异对价格有实质性的影响时，纳税人必须做出调整来消除这些差异带来的影响；
- ⑤供应商的相对效率；
- ⑥经营活动给集团创造的优势。

这些功能、风险和资产越可比，成本加成法越有可能得出一个符合独立交易原则的合理结果。

一般来说，为了应用成本加成法，成本被分成以下三类：

- ①直接成本：如原材料成本；
- ②间接成本：如可能分配到几个产品中的修理和维护费用；
- ③经营成本：如销售、日常、管理费用。

成本加成法用生产的直接和间接成本计算出利润。与之相比，净利润法用直接、间接和经营成本计算利润。为了计算出基于净利润法的成本，经营成本一般不包括利息费用和税金。

在成本加成法下合理确认成本是很重要的。成本通常根据商品生产国被该行业广泛应用的会计准则计算得出。

然而，最重要的是被验证方在交易中用来进行加成的成本基数应该使用和可比交易中反映相同职能、风险和资产的成本基数相同的方法进行计算。

成本加成法的应用也需谨慎考虑可比公司的相对效率。效率分析包括对以下差异因素的考虑：

- ①成本结构（如工厂和设备的使用年限）；
- ②商业经验（如初创期和成熟期的对比）；
- ③管理效率。

当发现实质性差异时，可比因素的可靠性可能会受到影响，被验证方和独立交易方之间的资本密集通常说明这些交易中存在的实质性差异是无法调整的。

因此，在成本加成法的基础上，为了计算纳税人的应纳税收入而单独计算纳税人的应纳税所得额，如折旧或财务报告的费用，而不包括资本成本等金额，这通常是为了建立适当的成本基数。

成本加成和再销售价格法只适用于参与交易的一方（被验证方）。一般来说，执行的职能、使用的资产、承担的风险越复杂，找到用于这些方法的合适的数据也就越困难。所以，成本加成和再销售价格法一般在以下情况能得出最可靠的结果：

- ①验证对象执行最简单的功能；
- ②验证对象不拥有非常规无形资产。

#### 4.3.2.2 交易利润方法

传统交易方法是确定公平交易价格或分配最可靠的方法。然而，现代商业环境的复杂性可能使得这些方法难以应用。当可比交易下可获取的信息不够详尽，不能在应用传统交易方法时作出必要调整来达到可比时，纳税人应该考虑交易利润法。

但是，交易利润方法不能仅因资料数据获取困难而自动适用。在评估交易利润法的可靠性时，必须重新考虑导致传统交易方法不能可靠适用的同样因素。

OECD指南支持使用以下两种交易利润方法：

- (1) 利润分割法；
- (2) 交易净利润法(TNMM)。

利润分割法和交易净利润法之间最主要的区别就是利润分割法用于参与受控交易的所有成员实体，而交易净利润法只用于其中某个成员。

与可比分析相关的不确定性越多，一项片面的分析如交易净利润法越有可能得到一个不恰当的结果。与成本加成和再销售价格法一样，交易净利润法在被验证方存在有价值或独特的无形资产的情况下很难得出可靠的结果。当不确定性和可比性同时存在时，用利润分割法来验证得到的结果是较为合适的选择。

为有价值且独特的无形资产寻求准确的可比对象是有难度的。此外，从本质上来说，这些无形资产通常很难估值，使得计算出能解释无形部分的影响的调整是一个挑战。因此，非常规无形资产参与的受控交易中，交易净利润法很少是推荐方法。

##### (1) 利润分割法

第一步是确定关联交易中的企业获得的总利润。利润分割法分配关联交易的合并利润，而不是整个集团的总利润。被分割的利润通常是减去利息和税金的营业利润。在某些情况下，分割毛利也是可行的。

第二步是根据关联交易中各企业贡献大小，考虑每个关联交易参

与方所执行的功能、使用的资产和承担的风险，联系关联交易各方可能得到的收益来分割利润。

利润分割法可以应用于以下情况：一是两个或多个关联交易各方的经营高度整合，因此很难在单个的基础上评估它们的交易；二是有非常规无形资产的存在，使得无法通过单独的分析方法，根据可比交易确立一个合适的利润水平。

由于跨国经营的复杂性，跨国集团的某个成员很少有权获得来自于非常规资产（如无形资产）的收益。同时，独立交易各方通常不会产生为获得无形资产使用权而带来的附加成本和风险，除非他们想要分享潜在的利润。当无形资产存在且没有可靠的可比数据用以使用单独的分析方法时（如成本加成法、再销售价格法、交易净利润法），纳税人应该考虑使用利润分割法。

利润分割法的第二步可以在以下两种方法中使用：一是剩余利润分割法；二是一般利润分割法。

## （2）交易净利润法

①在相同交易中，比较来自关联交易中纳税人的交易净利润和独立交易各方实现的交易净利润；

②检验相对于一个合适基数下（如成本，销售或资产）的交易净利润。

这与比较毛利润的成本加成法和再销售价格法是不同的。然而，交易净利润法需要一个和应用成本加成法和再销售价格法所需的相同的可比性水平。当相关信息存在于毛利润水平时，纳税人应该应用成本加成或再销售价格法。

由于交易净利润法是一种单面方法，它通常被应用于没有非常规无形资产且功能风险简单的一方。因为交易净利润法衡量的是净利润和一个恰当基数如销售、成本或应用的资产之间的关系，因此，考虑业务活动的性质，选择一个合适的基数是很重要的。用来比照衡量利润的合适基数将取决于每个案例的实际情况和环境。

交易净利润法依赖于净利润的比较，所以，当使用交易净利润法获得一个符合独立交易原则的可靠结果时，必须符合使用成本加成法以及再销售价格法时所需的相同的可比性标准。

当纳税人的情况和一个或多个可比实体的情况存在可以确定的差异时，纳税人必须进行合适的调整来确保一个较高的可比性。

有些差异可能不适合被人为简单调整（如工厂和设备的年限以及生产力、管理能力或理念、各自的商业经验的差异）。如果不能解释这些差异或作出满意的调整，该方法可能就无法得到一个符合独立交易原则的可靠结果。

交易净利润法是一个净利润方法。由其他税务局提出作为转让定价方法的交易净利润法和成本加成法（CPM），是将公平交易条件的确立作为对净利润率的分析的条件之一。然而，在很多情况下，CPM的实际应用并没有达到OECD指南关于应用交易净利润法要求的可比程度。

纳税人应该以交易为基础而不是以整个公司的数据为基础来应用交易净利润法。然而，考虑一些因素后，这些交易可能都是合并在一起的。

纳税人可能需要遵循这些方法的层次结构但无法根据其事实和情况确立一个合适的可比水平。此时，纳税人应该考虑使用一个除推荐方法之外可以满足独立交易原则的方法。当另一种方法被使用，它应该反映出想从公平交易关系中转移的事项来体现特定交易的一面。

### 4.3.3 转让定价调查

税务局有权对纳税人进行转让定价调整。《所得税法案》第247章（2）条规定，允许税务局以税务目的调整企业不符合独立交易原则的关联交易价格。根据税务目的，这种调整可以调增或调减交易价格。

税务局结合日常征管工作，开展审核、确定调查企业。审核主要根据被调查企业历年报送的年度所得税申报资料、T106表、纳税申报

时的错误及与事实不匹配的税务责任等内容，对企业的生产经营状况、关联交易等情况进行综合评估分析。

税务局在调查处理中会对如下信息进行收集和调查，例如：

- (1) 税务局已有的企业申报的信息（如以往年度的税务报告、资产信息等）；
- (2) 商业登记（发票、合同、银行对账单等）；
- (3) 个人登记（如有）；
- (4) 与其他关联方的往来信息；
- (5) 做账调整；
- (6) 同期资料报告（需在调查时三个月内提供）。

转让定价调查最终会以正式通知书送达，如果调整结果旨在调整税负，则转让定价调查人员会在正式通知书下达之前，先行提供给企业一份预先估算的应缴纳税款通知单。如果企业对调查结果不满意，可以提起上诉。

#### 4.4 预约定价安排

加拿大海关和税务局（CCRA）的预约定价安排（APA）程序可以帮助纳税人在与境外关联方的交易或安排中确定合适的转让定价方法（TPMS）和定价。国际税务局主管机关服务部（ITD）总部负责管理APA申请等程序。

该部门的预约定价安排（APA）程序有助于纳税人确定可接受的价格。APA是纳税人和税务局之间的协议或安排。APA规定了一种相互接受的转让定价方法，用于将来某一特定的国际交易，并可按规定续签。双边APA确保协议双方采用同样的转让定价方法以避免双重征税。细节可参考《所得税法案》第94-4条的最新版本。

加拿大税务局已经收到一些请求，希望使更多的非独立交易的纳税人群体更容易获得APA程序。这些纳税人认为，他们被排除在APA程序之外，原因如下：

- (1) 对信息和工作时间的要求可能超过了一个小企业可以遵从

的能力；

(2) 鉴于企业规模较小，加拿大国家税务局和外部顾问取得APA过程所需的费用可能过高。

为了解决这些问题，加拿大国家税务局已经实施了另一种专门针对小企业的APA程序（以下简称为“小企业APA程序”）。

#### 4.4.1 适用范围

APA申请条件包括如下：

加拿大税务局将接受关于非假设性的当前交易和指定未来交易的APA申请。APA只适用于纳税人本人、指定的参与者、交易和时间段内的纳税人。每个APA都是独一无二的，仅基于个案的事实和情况裁定。

加拿大税务局还可以考虑与转让定价相似或相关的问题，例如常设机构和同一实体其他部门之间收入的适当归属问题。

纳税人可以要求（或相关的税务局可能决定）将条款和条件追溯应用到非法律禁止的纳税年度。如果可能，国际税务局主管机关服务部（ITD）将在APA过程中尽快与纳税人、负责的税务局及境外实体的税务局讨论追溯申请的问题。这种情况只有在以前年度的事实和情况与APA结束时的事实和情况相似时才会发生。每个APA追溯应用条款和条件的申请都是不同的，与APA的申请也不同。

纳税人应确保追溯申请相关的纳税年度中，在加拿大和相关外国管辖范围内不会成为法律禁止的纳税年度。如有必要，在APA的整个过程中，纳税人可以按《所得税法案》第152章(4)(a)(ii)条列出的形式申请豁免以保护纳税人在加拿大的身份，并让境外实体在当地税务局采取类似的有必要的行动。

在转让定价审计的过程中，纳税人可以要求负责合规计划的主任和副主任考虑未来几年的APA，并在可能的情况下，将APA的结果追溯到上文中的审计年度。这种对APA的早期审议（或及时指引）将允许国际税务局主管机关服务部（ITD）和有关税务局的工作人员告知纳

税人解决问题的各种渠道并决定该个案的适当处理方法。仅仅申请或提交APA不会妨碍或推迟提出APA以前年度的审计。

小企业APA程序的主要内容可以概括如下：

(1) 加拿大国家税务局的主管机关服务部门（CASD）负责管理该程序；

(2) 该程序需支付固定且不予退还的行政费5,000加元；

(3) 纳税人在提出APA申请之前的最近几个纳税年度的总收入低于5000万加元，或者如果超过这个门槛，纳税人提出在纳税年度APA覆盖的关联交易少于（或预期要少于）10万加元；

(4) 纳税人提出关联交易涉及购买/销售有形商品或提供/接受常规服务的交易（即该程序不能解决非常规的无形资产、与非常规的无形资产捆绑的有形商品或复杂的金融交易的转让）；

(5) 不进行现场调查，但纳税人须提交一份功能分析的材料；

(6) 该程序只接受无追溯的单边APA申请；

(7) 该程序的年度报告将仅限于书面声明是否违反了关键假设。

#### 4.4.2 程序

APA申请包括如下几个阶段：

(1) 预备会谈：预备会谈应在APA覆盖的第一个纳税年度结束后的180天内举行。如果在截止日期之前没有完成，APA通常不会覆盖第一个纳税年度的交易。APA申请方必须在预申请会议至少前两周提供APA申请的全部信息；

(2) APA的申请：税务局将考虑双边、多边和单边APA的申请。通常在收到APA申请的45天内，通过发送接受函确认税务局是否接受纳税人的双边、多边或单边APA的申请。若接受，则接受函中将列出用户所需支付的费用，以及执行APA申请的其他条款和条件；

(3) 接受函：当税务局正式决定批准APA申请时，会下发接收确认函；在一些情况下，也许不适合申请APA，税务局会与企业进行协调拒绝该申请。纳税人也可在任何时候取消自己的APA申请；

(4) APA的提交：纳税人需要在提交的APA方案中包含可能性说明。所有的APA提交不需要同一维度的信息、经济和法律分析；

(5) 个案APA提交和建立初步审查：一旦接受了APA申请，并且税务局的团队对APA提交进行了初步审查，负责个案的工作人员将会与纳税人（和涉及的境外税务局，在双边或多边APA的情况下）讨论适合的个案方案。所有文件必须用英文或法文递交；

(6) 审查、分析和评估：税务局通常会按照收到APA提交的时间顺序处理APA。同时，税务局的团队将根据个案方案详细审查APA提交的资料。在APA的审查、分析和评估阶段结束时，主管税务局将与纳税人讨论大体结论。一般情况下，税务局将按照APA提交的内容和个案方案，在收到APA提交的12个月内正式确定立场；

(7) 协商：申请人及境外实体均不会直接参与到与主管机关的协商中。但是在税务局的协商过程中，申请人和境外实体的意见和问题可以在协商中予以反映；

(8) 协议：如果是双边APA申请，一旦主管机关的协商已经成功得出结论，并且与申请人和境外实体确认了条款和条件，通常将在30天内根据方案与其他主管机关得出双边APA的结论。然后税务局通常将在60天内安排制定APA。如果是多边APA，相关主管机关一般需要更长的时间才能得出协议的结论。如果是单边APA申请，一旦与申请人确认了条款和条件，税务局通常将尝试在60天内根据个案方案得出单边APA的结论；

(9) 解决问题后：税务局可以在解决问题后与企业安排一次会议，讨论解决问题的条件、续签的考虑、过程的时效性以及在该过程中遇到的任何问题。这一阶段旨在让双方有机会反馈他们的经验和顾虑，并确保该过程不断更新和改进；

(10) APA的实施。

小企业APA与APA过程的比较如下：

①小企业APA没有现场调查：小企业APA程序不会进行现场调查。

如果纳税人被税务局（审计署）选中进行审计，与小企业APA有关的事实将被核实；

②小企业APA只需提供功能分析的材料：在小企业APA程序下，加拿大国家税务局只需要一份功能分析的材料。如果纳税人拥有包含完整且准确的关联交易功能分析的转让定价文件，加拿大国家税务局将接受此文件作为小企业APA申请的功能分析的材料；

③小企业APA是单边且无追溯的：这个政策旨在减少纳税人完成APA申请的时间和成本，并排除APA导致未解决双重征税的可能性；

④小企业APA将会减少成本回收额：小企业APA程序没有现场调查，并且由于这个过程是单边的，也不需要履行与主管机关的协商。在提出正式的小企业APA申请时，纳税人需支付加拿大国家税务局该程序固定的管理费5000加元；

⑤小企业APA将减少对报告的要求：在小企业APA程序下，准备年度报告的行政负担将大大减少。

## 4.5 受控外国企业

### 4.5.1 判定标准

加拿大的外国子公司规则中包括反避税条款被称为“外国发生的财产性收入”（FAPI）规则。加拿大居民企业必须就其受控外国企业（CFA）发生的财产性收入在加拿大缴纳所得税。外国发生的财产性收入包括受控外国企业发生的非积极所得和视为非积极所得的部分。受控外国企业指的是加拿大实体持有至少10%股份的非居民企业；同时实施法律上的控制，即存在一个或更多的人持有有表决权的股份构成的董事。这种控制不必由纳税人单独行使，可以由与纳税人无关的人行使。

受控外国企业的定义宽泛，包括如下内容：

（1）受加拿大实体管理、控制的外国公司（包括股份、资金、经营、购销等方面）；

(2) 加拿大公司或个人拥有外国公司：①拥有其全部股份；②个人拥有外国公司的股份不符合独立交易原则；③个人居住在加拿大，并非加拿大纳税人，拥有外国公司所有股份。

在加拿大，受控外国企业的判定不存在黑名单和白名单的区分。但是当加拿大要求一个特定的国家签订税收信息交换协议，或者开始与特定国家就信息交换进行谈判时，若信息交换60个月内没有相关的要求和进展，则该国家的受控外国企业的积极所得也可能被认定为加拿大股东在外国发生的财产性收入。

#### 4.5.2 税务调整

当通过子公司进行外国业务时，子公司的收入一般不在加拿大纳税，除非利润以股息的形式汇给加拿大股东，或直至加拿大公司转让其外国子公司为止。外国子公司的税收待遇取决于所有权：

(1) 如果加拿大所有权小于普通股的10%，那么收入是投资收入；

(2) 如果所有权大于或等于10%，但小于50%，国外的公司是一个“外国附属机构”；

(3) 如果持股大于50%，该公司是一个“受控外国公司”。

加拿大的税收制度包含了通过防止纳税人将某些加拿大来源收入转移到不征税或低税收的管辖范围来保护税基的规则。在这样的规则下，这样的收入通过受控外国公司在加拿大的纳税人的居民被认为是外国发生的财产收入（FAPI），加拿大纳税人应按照权责发生制进行缴税。

### 4.6 成本分摊协议管理

#### 4.6.1 主要内容

成本分摊协议：《所得税法案》第247章(1)条定义了成本分摊协议的含义，是指企业间达成的一项协议，用以确定参与各方在研发、生产或获取资产、劳务和权利等方面承担的成本与风险，同时确定研发、生产或获取资产、劳务、权利等活动带来的各参与方利益的性质

和范围。各参与方对成本分摊协议全部贡献按比例划分的份额，应与其根据协议预期获得的全部利益按比例划分的份额相一致。如果成本分摊协议与无形资产开发有关，则成本分摊协议中的各方均不是该无形资产法律上的所有者，但每个参与者享受基本相同的权利。

下列是草拟成本分摊协议的相关信息：

- (1) 参加者的名单；
- (2) 成本分摊协议活动可能涉及的或者希望利用成本分摊协议活动结果的其他关联企业名单；
- (3) 成本分摊协议的活动范围和具体项目；
- (4) 协议的期限；
- (5) 衡量参加者按比例划分的预期利益份额的方式，及在确定份额过程中运用的预测；
- (6) 参加者最初贡献的形式和价值，并详细说明如何确定最初和后续贡献的价值，以及在确定贡献者的支出和贡献价值时，如何对所有参加者连贯一致地运用会计准则；
- (7) 参加者与其他企业间涉及成本分摊协议活动的责任和任务的预期分配；
- (8) 参加者加入或退出成本分摊协议及成本分摊协议终止的程序和后果；
- (9) 关于平衡支付或调整协议条款——反映经济环境变化的规定。

成本分摊协议需要满足独立交易原则，成本分摊协议各方利润需与其执行的功能、使用的资产、承担的风险和贡献相一致。成本分摊协议同样适用出资人。企业对成本分摊协议所涉及无形资产或劳务的受益权应有合理的、可计量的预期收益，且以合理商业假设和营业常规为基础。成本分摊协议需要选择合理的分配标准，需要考虑成本分摊协议的本质和各方的贡献。

#### 4.6.2 税务调整

成本分摊协议执行期间，参与方实际分享的收益与分摊的成本不相配比的，应根据实际情况作出补偿调整。就税收而言，平衡付款应被视为支付付款人的费用，并作为对收款人的费用偿还。在平衡支付超过收款人的支出或费用，多余的将被视为应纳税所得额。

对于符合成本分摊协议的，在转让部分或全部成本分摊涉及的无形资产、工作内容、知识给新参与方时，原参与方应获得相应补偿。购买支付的金额应根据独立交易原则确定。这个决定同时会考虑持股比例对于整体收益的期望。

出于税务的考虑，新进入的参与方所购买由成本分摊协议带来的无形资产、工作进展和所得知识产权的行为，应刨除在成本分摊协议利息之外。

当成本分摊协议的参与者一方处置部分利息或全部利息时，相关的转让资产利息应依据独立交易原则获得相应补偿。此外，纳税人应注意在收购时可能由于成本分摊协议导致相关无形资产难以估值。这种估值困难源于成本分摊协议带来的无形资产是有价值的或独特的。

## 4.7 资本弱化

### 4.7.1 判定标准

加拿大的资本弱化规定限制加拿大公司向非居民企业支付贷款利息的扣除。资本弱化不得税前扣除的标的指的是支付给持股超过25%的股东的利息（不符合独立交易原则的）。如在一年中的任何时候债资比超过1.5:1，加拿大居民企业不能扣除此类债务的利息。债资比的债务计算将以加拿大居民企业每月月底的平均数额为所指定的非居民企业每月最大数额为基础。除此之外，加拿大居民企业将被要求列入其“特定比例”，例如与加拿大居民企业有关的非居民企业的合伙债务。

### 4.7.2 税务调整

修正案将加拿大的资本弱化制度予以扩展，由加拿大居民企业扩

展为包括指定非居民向合伙企业（自2012年3月28日起，加拿大居民企业通过多年的税收合作关系，产生直接利益或间接利益）提供的贷款。加拿大居民企业需要计算其债务与股本比率的债务部分，这是由于这种合作关系所需偿还的任何债务都是特定非居民企业所拥有的债务的一部分。

如果债资比例超过1.5:1，可以否定超出部分的已扣除利息。超额利息被视为作为股息支付，须按预提所得税纳税。如果超出部分利息视为股息而不是利润，加拿大预提所得税的适用税率可能不同。这取决于指定的非居民贷款人与加拿大居民企业是否符合独立交易原则或根据税收协定降低预提所得税率。符合独立交易原则的第三方贷款不受影响，除非非居民股东以作为向子公司的贷款为条件，向第三方贷款。新的“背对背贷款”的规则避免了被认为是不恰当的资本弱化避税的限制。

如果利息不被加拿大预提所得税认定为利息，未扣减任何加拿大税款，不论是否包括利息，均不处以罚款。这一般意味着，对指定的独立非居民贷款人而言，将不会对所认为的股息处以罚款，因为加拿大的预提所得税不适用于利息（包括参与债务利息）。

#### 4.8 法律责任

对于一个税务年度内的转让定价资金和收入的总和进行调整的所有案例，必须根据所得税法规247(3)小节施加如下处罚：不低于该年度营业总收入的10%或不低于500万加元。制定一个罚款意向包括以下步骤：

(1) 纳税人必须被告知任何可能按247(3)小节处罚的交易。税务局应该以意向书的形式向纳税人提供一个处罚意向草稿；

(2) 该处罚意向草稿给纳税人提供了一个机会，以提交他们希望考虑的补充信息。该报告下发后，纳税人将有合理的时间（一般为30天）进行潜在应用的陈述。这是纳税人提交补充信息供税务局考虑的唯一机会；

(3) 一旦收到纳税人关于罚款意向的陈述，审计员将会把这些陈述以及相关意见加到罚款意向书中；

(4) 完整的罚款意向书将交给税务局秘书处用于准备对税务局的展示。提供给税务局的处罚意向书首先会在ITD内分派给一位国际咨询服务科（IASS）案件负责人。该案件负责人会评估该处罚意向以保证审计员已提供充分的信息，再继续向税务局进行正式的报告。在IASS案件负责人评估后，在正式的罚款意向书提交给税务局前，审计员会立即将该报告的文本送给纳税人；

(5) 判定纳税人是否做了合理的努力。决定以及做决定的理由将会以备忘录的形式传达给负责该文件的税务局助理审计主任。该备忘录将在收到意向书后45天内颁布，而意向书包含了向其主席提供建议所必需的所有信息。转让定价审查委员会（TPRC）评审将限于决定转让定价处罚是否适用于提高转让定价调整。TPRC的作用不是质疑或评估导致罚款建议的调整。税务局会负责将决定和理由通知纳税人。

在考虑转让定价处罚时，审计员应该意识到纳税人可以选择使用太平洋税务管理员联盟（PATA，该机构现在被称为Leeds Castle Group，拥有众多会员）转让定价文件包，以避免对相关交易征收转让定价罚款。

使用PATA文件包的纳税人需要同时满足以下三个有效准则：

(1) 纳税人需要对按照独立交易原则制定转让价格做出合理的努力（由成员税务局认定）；

(2) 纳税人需要准备陈述他们遵守公平原则的同期资料；

(3) 纳税人需要按成员税务局的要求，及时准备同期资料。

PATA文件包提供了一个详细的文件清单，这些文件被Leeds Castle Group的成员税务局认为是提供转让定价处罚减免所必需的。该文件清单包括《所得税法案》第247章(4)条提及的文件。然而，在运用处罚的门槛已经超出时，为了决定第一条有效准则是否满足，仍然需要对TPRC提出建议。PATA转让定价文件包可以在CRA网址获得。

## 第五章 中加税收协定及相互协商程序

### 5.1 中加税收协定

《中华人民共和国政府和加拿大政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》（以下简称《中加税收协定》）系中国第11个税收协定，于1986年5月12日签署，1986年12月29日生效，适用于1987年1月1日及以后取得的所得。

根据加拿大政府网站信息，截至2020年3月，加拿大现有93个有效执行的税收协定。

表27 与加拿大签订税收协定国家一览表

字母序号	国家名称
A - E	Algeria -阿尔及利亚 Argentina -阿根廷 Armenia -亚美尼亚 Australia -澳大利亚 Austria -奥地利 Azerbaijan -阿塞拜疆 Bangladesh -孟加拉国 Barbados -巴巴多斯 Belgium -比利时 Brazil -巴西 Bulgaria -保加利亚 Cameroon -喀麦隆 Chile -智利 China (PRC) <sup>1</sup> -中国（中华人民共和国） Colombia -哥伦比亚 Croatia -克罗地亚 Cyprus -塞浦路斯 Czech Republic -捷克共和国 Denmark -丹麦 Dominican Republic -多米尼加共和国 Ecuador -厄瓜多尔 Egypt -埃及 Estonia-爱沙尼亚
F - J	Finland -芬兰 France -法国 Gabon -加蓬 Germany -德国 Greece -希腊 Guyana -圭亚那 Hong Kong -中国香港 Hungary -匈牙利 Iceland -冰岛 India -印度 Indonesia -印度尼西亚 Ireland -爱尔兰 Israel -以色列 Italy -意大利 Ivory Coast -科特迪瓦（象牙海岸） Jamaica -牙买加 Japan -日本 Jordan-约旦
K - O	Kazakhstan -哈萨克斯坦 Kenya -肯尼亚 Korea Rep of -大韩民国 Kuwait -科威特 Kyrgyzstan -吉尔吉斯斯坦 Latvia -拉脱维亚 Lithuania -立陶宛 Luxembourg -卢森堡 Malaysia -马来西亚 Malta -马耳他 Mexico -墨西哥 Moldova -摩尔多瓦 Mongolia -蒙古 Morocco -摩洛哥 Netherlands -荷兰 New Zealand -新西兰 Nigeria -尼日利亚 Norway -挪威 Oman-阿曼

P - T	Pakistan - 巴基斯坦 Papua New Guinea - 巴布亚新几内亚 Peru - 秘鲁 Philippines - 菲律宾 Poland - 波兰 Portugal - 葡萄牙 Romania - 罗马尼亚 Russia - 俄罗斯 Senegal - 塞内加尔 Serbia - 塞尔维亚 Singapore - 新加坡 Slovak Republic - 斯洛伐克共和国 Slovenia - 斯洛文尼亚 South Africa - 南非 Spain - 西班牙 Sri Lanka - 斯里兰卡 Sweden - 瑞典 Switzerland - 瑞士 Taiwan - 中国台湾 Tanzania - 坦桑尼亚 Thailand - 泰国 Trinidad & Tobago - 特立尼达和多巴哥 Tunisia - 突尼斯 Turkey 土耳其
U - Z	Ukraine - 乌克兰 United Arab Emirates - 阿拉伯联合酋长国 United Kingdom - 英国 United States - 美国 Uzbekistan - 乌兹别克斯坦 Venezuela - 委内 瑞拉 Vietnam - 越南 Zambia - 赞比亚 Zimbabwe-津巴布韦

### 5.1.1 中加税收协定

中加税收协定于1986年5月12日签署，1986年12月29日生效。中加税收协定可以从国家税务总局网络上取得，网页地址为：

<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1153140/content.html>

### 5.1.2 适用范围

#### 5.1.2.1 主体范围

中加税收协定适用于缔约国一方或者同时为双方居民的人。“人”一语在税收协定意义上通常包括个人、公司和其他团体；但是在中加税收协定中，在加拿大方面还包括遗产、信托和合伙企业。

##### (1) 个人税收居民

在中加税收协定中，缔约国一方个人居民是指按照中国或加拿大法律，由于住所、居所或者其他类似的标准，在该缔约国负有纳税义务的自然人。

##### (2) 企业税收居民

在中加税收协定中，缔约国一方企业居民是指按照中国或加拿大法律，由于总机构或管理机构所在地或者其他类似的标准，在该缔约国负有纳税义务的企业。

##### (3) 双重居民身份的协调（个人、企业）

个人方面，同时为中加双方居民的个人，依顺序采用4条规则确定税收居民身份：

①应认为是其有永久性住所所在缔约国的居民；如果在缔约国双方都有永久性住所，应认为是与其个人和经济关系更密切（重要利益中心）的缔约国的居民；

②如果无法确定其重要利益中心所在缔约国，或者如果在缔约国任何一方都没有永久性住所，应认为是其有习惯性居处所在缔约国的居民；

③如果其在缔约国双方都有，或者在缔约国任何一方都没有习惯性居处，应认为是其国民的缔约国的居民；

④如果其同时是缔约国双方国民，或者不是缔约国任何一方国民，缔约国双方主管当局应通过相互协商解决。

在企业方面，同时为缔约国双方居民的企业，可由中加双方主管当局通过相互协商设法解决，并确定对企业适用本协定的方式。

#### （4）加拿大税收居民新规定

2017年10月4日，加拿大税务局宣布，《加拿大税收居民身份证明》不再向财务透明实体开具。为享受税收协定下的协定待遇，实体或个人可能被要求证明或认证其并非税收角度的财务透明实体或个人。加拿大税务局仅向负有加拿大税纳税义务的加拿大税收居民纳税人开具《加拿大税收居民身份证明》。是否负有纳税义务测试仅考虑纳税人（包括个人、公司或信托）本人而非其他人的纳税义务。加拿大税务局不会向财务透明实体或其他个人，即根据加拿大国国内税法及相关税收协定规定不是加拿大居民的实体或其他个人，开具《加拿大税收居民身份证明》。

### 5.1.2.2 客体范围

中加税收协定特别适用的现行税种是：

（1）在加拿大方面：加拿大政府征收的所得税；

(2) 在中华人民共和国方面：一是个人所得税；二是企业所得税。

本协定也适用于本协定签订之日后增加或者代替第一款所列税种的相同或者实质相似的税收。缔约国双方有关当局应将各自税法所作的实质变动，在其变动后的适当时间内通知对方。

注：中加税收协定规定适用中国税种是中外合资经营企业所得税、外国企业所得税、地方所得税。随着2008年1月1日中国不分内外资企业，统一实施《企业所得税法》，中国税收协定主管部门已经通过换函的方式通报所有协定伙伴国，将适用企业的税种更新为“企业所得税”。

### 5.1.2.3 领土范围

“加拿大”一语用于地理概念时，是指加拿大领土，包括根据国际法和加拿大法律，加拿大可以行使权力的有关海底、底土和其自然资源的加拿大领海以外的任何区域。

“中华人民共和国”一语用于地理概念时，是指实施中国税法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管辖权和实施中国税法的所有领海以外的区域，包括海底和底土。

### 5.1.3 常设机构的认定

常设机构的认定包括场所型常设机构认定、工程型常设机构认定、劳务型常设机构认定、代理型常设机构认定等。

“常设机构”一语是指企业进行全部或部分营业的固定营业场所。中加税收协定除场所型常设机构外，还规定了工程型常设机构、劳务型常设机构、代理型常设机构等。

场所型常设机构包括：管理场所，分支机构，办事处，工厂，作业场所，矿场、油井或气井、采石场或者其他开采自然资源的场所。

工程型常设机构包括：建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动，但该工地、工程或活动仅以连续六个月以上为限。

劳务型常设机构包括：缔约国一方企业通过雇员或者其他人员，在缔约国另一方为同一个项目或相关联的项目提供的劳务，包括咨询劳务，以在任何十二个月中连续或累计六个月以上的为限。

代理型常设机构包括：当一个人（除适用第六款规定的独立代理人外）在缔约国一方代表缔约国另一方企业进行活动，有权并经常在首先提及的缔约国行使这种权力、代表该企业签订合同，该人为该企业进行的任何活动，应认为该企业在该缔约国一方设有常设机构。除非这个人的活动限于第四款所提及的活动。按照该款规定，这些活动即使通过该固定营业场所进行，也不应认为该固定营业场所为常设机构。但是，缔约国一方企业仅通过经纪人、一般佣金代理人或者任何其他独立代理人在缔约国另一方进行营业，如果这些人按常规进行其本身业务，不应认为该缔约国一方企业在该缔约国另一方设有常设机构。但如果这个代理人的活动全部或几乎全部代表该企业，不应认为是本款所指的独立代理人。

#### 5.1.4 不同类型收入的税收管辖

表28 中加税收协定对来源国征税权限制性规定（依所得类型）

所得项目	对来源国限制性规定
营业利润	以构成常设机构为前提，且以归属于常设机构的利润为限。
股息	一般情况下股息收款人所在国征税； 但收款人是股息受益所有人时，股息支付人所在国可以征税（收款人拥有支付人10%及以上股权时，收款人在股息来源国适用不超过10%的预提税税率，其他情况收款人适用不超过15%的预提税税率）。 若收款人在支付人所在国设立常设机构，所取得股息与此常设机构有实际联系的，收款人适用营业利润或独立个人劳务条款。
利息	一般情况下利息收款人所在国征税； 利息支付人所在国也可征税，但收款人是利息受益所有人时，适用不超

所得项目	对来源国限制性规定
	过10%的预提税税率（当该利息是支付给特定对象时应免税）。 若收款人在支付人所在国设立常设机构，所取得利息与此常设机构有实际联系的，收款人适用营业利润或独立个人劳务条款。
特许权使用费	一般情况下特许权使用费收款人所在国征税； 特许权使用费支付人所在国也可征税，但收款人是特许权使用费受益所有人时，适用不超过10%的预提税税率。 若收款人在支付人所在国设立常设机构，所取得的特许权使用费与此常设机构有实际联系的，收款人适用营业利润或独立个人劳务条款。
不动产所得	不动产所在地（来源国）可以征税，包括直接使用、出租或任何其他形式使用不动产取得的所得。
财产收益	不动产转让所得，不动产所在地（来源国）可以征税； 动产转让所得在转让动产的企业、机构或场所所在地征税； 若公司财产主要由不动产组成，转让该公司股票取得的收益在不动产所在地征税。
关联企业	由于关联关系，应取得而未取得的利润可以调整征税。
海运和空运	国际运输业务取得的利润，仅在企业总机构和实际管理机构所在国征税。
独立个人劳务	劳务发生地（来源国）仅当该人构成固定基地或停留超过183天才可以征税。
受雇所得 （非独立 个人劳务）	劳务发生地（来源国）可以征税；但若其停留连续或累计不超过一百八十三天，且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，且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，来源国不得征税。
董事费	高管任职公司所在国可以征税。
艺术家和 运动员	活动发生地（来源国）可以征税
退休金	该人居民所在国征税
政府服务	由其所属政府所在国征税
学生	留学生为维持生活或接受教育取得的收入，其学习所在国不征税。

### 5.1.5 加拿大税收抵免政策

#### 5.1.5.1 企业境外所得在中国的税收抵免办法

##### （1）适用范围

①中国的居民企业就其取得的境外所得直接缴纳和间接负担的境外企业所得税性质的税额进行抵免；

②中国的非居民企业在中国境内设立的机构、场所就其取得的发生在境外、但与其有实际联系的所得直接缴纳的境外企业所得税性质的税额进行抵免；

③间接抵免的适用主体限于中国居民企业。中国居民企业用境外所得间接负担的税额进行税收抵免时，其取得的境外投资收益实际间接负担的税额是指根据直接或者间接持股方式合计持股20%以上的规定层级的外国企业股份，由此应分得的股息、红利等权益性投资收益中，从最低一层外国企业起逐层计算的属于由上一层企业负担的税额。注意根据《财政部 国家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〕年84号）规定：

一是企业可以选择按国（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。企业选择采用不同于以前年度的方式（以下简称新方式）计算可抵免境外所得税税额和抵免限额时，对该企业以前年度按照财税[2009]125号文件规定没有抵免完的余额，可在税法规定结转的剩余年限内，按新方式计算的抵免限额中继续结转抵免；

二是企业在境外取得的股息所得，在按规定计算该企业境外股息所得的可抵免所得税额和抵免限额时，由该企业直接或者间接持有20%以上股份的外国企业，限于按照财税[2009]125号文件第六条规定的持股方式确定的五层外国企业，即：

第一层：企业直接持有20%以上股份的外国企业；

第二层至第五层：单一上一层外国企业直接持有20%以上股份，且由该企业直接持有或通过一个或多个符合财税[2009]125号文件第

六条规定持股方式的外国企业间接持有总和达到20%以上股份的外国企业。

### （2）境外所得确认时间

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

### （3）合理支出的扣除

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

### （4）抵免限额的确定

抵免限额应当分国不分项计算。

抵免限额=来源于某国的税前应纳税所得额×中国的法定税率。

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

### （5）境外分支机构亏损的处理

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

## 5.1.5.2 个人境外所得在中国的税收抵免办法

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

由于中国个人所得税采用分项税制，对不同的应税所得项目，税法规定了不同的费用扣除标准和适用税率。因此，在计算纳税人境外所得已纳税额的扣除限额时，必须区分不同国家（地区）和不同应税所得项目分别计算，即遵循分国又分项的原则。

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

### 5.1.5.3 饶让条款相关政策

所谓税收饶让抵免，是指居住国对本国居民境外所得因来源国给予税收减免而未缴纳的税款视同已缴纳税款从而给予在居住国的抵免。中加税收协定列有税收饶让条款，但已经失效。原条款如下：

“二、第一款第（一）项中，加拿大居民公司在中华人民共和国缴纳的税款，应视为包括任何年度可能缴纳的，但按照以下中国法律规定在该年度或其中任何时期给予免税、减税的中国税收数额：

（1）《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》第五条、第六条和《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法实施细则》第三条；

（2）《中华人民共和国外国企业所得税法》第四条和第五条；

（3）中华人民共和国国务院关于经济特区和沿海十四个港口城

市减征、免征企业所得税的暂行规定的第一部分的第一条、第二条、第三条、第四条、第十条，第二部分的第一条、第二条、第三条、第四条，第三部分的第一条、第二条和第三条；上述规定应在本协定签字之日有效，并自协定签字之日起未作修改，或仅在较次要方面作些修改，但不影响其总的性质。

(4) 经缔约国双方主管当局同意的、实质相似的、以后可能制定的减免税规定，如果其在以后未作修改，或仅在较次要方面修改，但不影响其总的性质。

(5) 在执行本款规定时，中国税收数额应视为：

①在股息方面：

如果股息收款人是拥有支付股息公司至少1/10选举权股份的受益所有人，10%；在其他情况下，15%；

②在利息方面，10%；

③在特许权使用费方面，15%”。

#### 5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）

中加税收协定第二十二条非歧视待遇规定如下：

第一款规定了中加两国国民非歧视。即：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。虽有第一条的规定，本款规定也应适用于不是缔约国一方或者双方居民的个人。

第二款规定了中加两国企业常设机构税收负担非歧视待遇。即：缔约国一方企业在缔约国另一方的常设机构税收负担，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根据本国政策或由于民事地位、家庭负担在税收上仅给予该缔约国居民的任何扣除、优惠和减税也必须给予该缔约国另一方居民。

第三款规定了中加两国企业不能因资本来源而产生歧视待遇。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

更多居民拥有或控制，该企业在该缔约国一方负担的税收或者有关条件，不应与资本全部或部分、直接或间接为第三国一个或更多居民拥有或控制的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 在加拿大享受税收协定待遇的手续

#### 5.1.7.1 加拿大执行协定的模式

加拿大执行税收协定主要采用备案制，依所得类型不同方式不一。

#### 5.1.7.2 享受协定待遇办理流程及所需资料

(1) 在取得积极性所得且需自行申报情况下，享受税收协定待遇需与纳税申报表一并提交；

(2) 在适用预提税前提下取得投资收益（股息），必须提交协定缔约国税收居民身份证明；

(3) 非居民提供劳务取得所得，必须事前申请才能享受预提税优惠。

#### 5.1.7.3 开具税收居民身份证明的流程

申请开具加拿大税收居民身份证明的流程，可在政府网站查找有关资料。网页为：

<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/international-non-residents/information-been-moved/certificate-residency.html#Howtogetacertificateofresidency>

方式为：寄信或传真书面申请（包括外国政府提供需要加拿大证明其居民身份的表格）至纳税人服务区域中心（Taxpayer services regional correspondence center）。

联系方式：个人可致电 1-800-959-8281；公司可致电 1-800-959-5525。

## 5.2 加拿大税收协定相互协商程序

### 5.2.1 相互协商程序概述

中加税收协定争议是指中加之间因税收协定条款的解释和适用而引发的争议，从本质上来说，该争议是一种国际税务争议，是两国因税收协定适用不明确导致的税收管辖权冲突。从税收争议主体上来看，国际税收争议中可能存在两种情况：一是两国政府就税收协定适用产生争议；二是一国政府与跨国纳税人在国际税收关系中产生争议。相互协商程序是两国主管当局为解决上述争议，在双边税收协定相互协商程序条款的框架内共同协调磋商的机制。

### 5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

中加税收协定第二十三条规定了相互协商程序，条文如下：

(1) 当缔约国一方或者双方的措施导致或将导致对其不符合本协定规定的征税时，可以不考虑各缔约国国内法律的补救办法，将案情书面提交本人为其居民的缔约国主管当局；如果其案情属于第二十二条第一款，提交给本人为其国民的缔约国主管当局。此项申请应说明要求修改征税的依据。

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

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

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

### 5.2.3 相互协商程序的适用

中国执行相互协商程序时，根据争议问题类型适用两种不同文件依据：一类是涉及转让定价，适用《国家税务总局关于发布〈特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2017年第6号，2017年3月17日发布）；二是除第一类以外，主要适用协定各条款争议，适用《国家税务总局关于发布〈税收协定相互协商程序实施办法〉的公告》（国家税务总局公告2013年第56号，2013年9月24日发布，以下简称《实施办法》）。

### 5.2.3.1 申请人的条件

根据中加税收协定相互协商程序条款规定，当另一方缔约国的措施导致或将导致对申请人不符合税收协定规定的行为征税时，申请人可以将案情提交至本人为其居民的缔约国主管当局。此处需要明确的是，税收协定中的“居民”一词所指的是税收居民身份。中国的《实施办法》也表明了中国税收居民身份为申请启动程序的前提。《实施办法》中所称中国居民，是指按照《中华人民共和国个人所得税法》和《中华人民共和国企业所得税法》，就来源于中国境内境外的所得在中国负有纳税义务的个人、法人或其他组织。也就是说，只有在申请人为中国税收居民的情况下，中方主管当局方可受理其申请并就其所遇到的税收协定问题与加方主管当局进行相互协商。例如，若中国居民企业在对加投资时采取的是间接持股方式，即通过在境外设立特殊目的公司（SPV）来持股加拿大被投资公司，如果SPV与加拿大当局就税收协定适用问题产生争议，虽然该SPV为中资公司，但因为其并非中国税收居民，该SPV将无权请求中国主管当局启动相互协商程序。但如果该SPV被认定为境外注册中资控股居民企业，那么即使其并非依照中国法律成立的法人，该SPV也将有权依据其中国税收居民身份请求中国主管当局就税收协定问题启动相互协商程序。同理，不具有中国国籍，但属于中国税收居民的外国人若与其他国家就税收协定问题产生争议，也有权向中国主管当局申请启动相互协商程序。

此外，相互协商程序条款规定，如果案情属于第二十二条第一款

（无差别待遇），申请人可以将案情提交至本人为其国民的缔约国主管当局。此处中国国民，是指具有中国国籍的个人以及依照中国法律成立的法人或其他组织。

### 5.2.3.2 相互协商程序的方式、时限和具体情形

相互协商程序是在税收协定框架内解决国际税收争端的机制，因此当事人请求相互协商的事项应属于税收协定的适用范围。在中国对外签订的税收协定中，除相互协商程序条款外，部分协定还在居民、股息、利息、联属企业等条款中指明了双方主管当局可以就该条款解释及适用进行相互协商。

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

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

（2）对常设机构的判定，或者常设机构的利润归属和费用扣除存有异议的；

（3）对各项所得或财产的征免税或适用税率存有异议的；

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

（5）对税收协定其他条款的理解和适用出现争议而不能自行解决的；

（6）其他可能或已经形成不同税收管辖权之间重复征税的。

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

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

## 5.2.4 启动程序

### 5.2.4.1 启动程序时效及条件

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

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

### 5.2.4.2 税务局对申请的处理

根据OECD税收协定范本条款中的用语“上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决”，可以看出一国税务当局对是否就当事人的申请启动相互协商程序有一定的自由裁量权利。但税务当局何时可以拒绝当事人的申请，当事人是否有权诉至法院要求税务当局启动该程序，这些问题在OECD 协定解释中并没有明确的答复，通常情况下这些问题都会由各缔约国通过国内法规范。理论上来说，与其他国家就税收问题展开磋商是涉及国家主权的行为，纳税人可以基于税收协定中的条款申请主管当局启动该程序，但主管当局通过审查认为申请理由不够充分时，有权拒绝纳税人申请，纳税人无权通过法院强制要求主管当局执行该程序。

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

根据《实施办法》，中国纳税人提出启动相互协商程序的申请需经两个步骤：

(1) 向其所在的省级税务局提出申请，由省级税务局决定是否上报总局；

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

### 5.2.5 相互协商的法律效力

### 5.2.5.1 相互协商程序结果的法律效力

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

值得注意的是，上述普遍性规则可能因存在税收协定特殊条款而产生例外，如根据中国与荷兰签订的议定书第二条规定，双方认为，如果缔约国双方主管当局通过相互协商，根据上下文就下列将导致双重征税或双重免税的案例形成解决方案：（1）适用第三条第二款对本协定未定义的名词进行解释；（2）定性上的差异。在双方主管当局公布后，该解决方案也应对未来适用本协定规定的其他类似案例具有约束力。

### 5.2.5.2 相互协商程序与司法判决的关系

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

### 5.2.5.3 保护性措施

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

启动其他救济程序理论上不会对相互协商程序产生影响，两者属

于平行关系。但事实上若其他救济程序产生了结果，其将对案件产生巨大影响，因此许多国家通过国内法规定，若当事人希望启动相互协商程序解决税收争议，该当事人应中止其他正在进行中的救济程序。这种情况下，如果当事人希望通过相互协商程序来解决税收协定问题，可以选择在申请启动程序的同时，向法院提起行政诉讼并请求延期审理来中止诉讼时效，采取保护性措施保全其请求司法救济的权利。

### 5.2.6 加拿大仲裁条款

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

## 5.3 中加税收协定争议的防范

### 5.3.1 什么是中加税收协定争议

中加税收协定争议是指中国与加拿大因双方之间签订的税收协定条款的解释和适用而引发的争议，体现在两个不同的层面：第一个层面是跨国纳税人（中国投资者）与收入来源国（加拿大）之间就中加税收协定条款的解释和适用引发的争议；第二个层面是跨国纳税人（中国投资者）与收入来源国（加拿大）之间基于中加税收协定条款的解释和适用争议进入相互协商程序后，转化为中国与加拿大两个主权政府之间的税务争议。在第一个层面的税收协定争议中，中国投资者是直接利害关系方，是税收协定争议的主体之一，因此中国投资者应当着重关注这一层面的税收协定争议，注重防范和避免争议的发生，增强税收协定争议的风险控制与管理能力。

### 5.3.2 中加税收协定争议产生的主要原因及表现

中加税收协定争议是中国投资者与加拿大税务当局或者中国税务当局之间的税务争议。此类争议产生的主要原因有二：其一是中国投资者在赴加投资的决策阶段没有全面周详地考察中加税收协定及加拿大当地税法的具体规定，致使投资项目在加拿大落地后，增加一些尚未识别的税务成本；其二是中国投资者在一些具有争议的涉税问题上，没有与加拿大税务当局以及中国税务当局事先进行有效沟通，由此引发税务争议。以下是一些常见的中加税收协定争议的表现：

#### 5.3.2.1 双重税务国籍

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

#### 5.3.2.2 受益所有人身份被否认

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

#### 5.3.2.3 营业利润与特许权使用费区分争议

技术服务费与技术授权费的区分问题是税收协定争议高发地带。中国居民应当事先主动做好区分，明确技术服务与技术授权的两部分收入，避免税收成本的增加。中国居民企业或个人向位于加拿大的商业客户提供技术服务并收取技术服务费的，该笔收入属于税收协定规定的营业利润，中国居民无须在加拿大缴纳所得税。但是，如果中国

居民的技术服务行为兼具技术授权使用行为的，容易引发税务争议。这种混合行为易被加拿大税务当局认定为技术授权行为，中国居民收取的费用属于特许权使用费，因此要求中国居民在加拿大缴纳所得税。

#### 5.3.2.4 常设机构的认定争议

中国投资者在加拿大获得营业收入是否应当在加拿大履行纳税义务很大程度上取决于常设机构的认定。通常，中国投资者在加拿大的场所、人员构成常设机构的，其营业利润应当在加拿大纳税。常设机构的具体认定问题容易引发税务争议，同时也是中国投资者应当着重关注的税务风险点。

(1) 在场所型常设机构认定方面，协定规定专为准备性、辅助性目的设立的场所且其全部活动属于准备性或辅助性活动的，不属于常设机构。如何认定准备性、辅助性活动和目的是争议高发点。

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

(3) 在服务型常设机构认定方面，要审慎把控雇员的服务时限，以免引发争议。此外，应关注中国经营者既提供技术转让又提供技术支持服务的服务时限。

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

#### 5.3.3 妥善防范和避免中加税收协定及加拿大税法的具体规定

中国投资者与加拿大税务当局一旦产生税收协定争议，可以通过启动相互协商程序加以解决。同时，中国投资者应当注重增强防范产生中加税收协定争议的能力，尽力避免在项目投资或者经营过程中与

加拿大税务当局产生税务争议，强化税务风险管理，确保在加投资或经营能够实现最优化的经济目标。

#### **5.3.3.1 全面了解中加税收协定及加拿大税法的具体要求**

防范中加税收协定争议的核心工作环节在于决策阶段。中国投资者应当在投资或经营决策阶段对加拿大税法以及中加税收协定的具体规定进行充分考察与准确理解，结合自身的投资项目或经营活动识别税务风险，合理进行税务规划，严格按照加拿大税法及中加税收协定的具体规定安排自身的投资、经营活动。

#### **5.3.3.2 完善税务风险的内部控制与应对机制**

中国企业作为赴加投资者应当特别注重建立税务风险的控制与管理机制，制定涉外税务风险识别、评估、应对、控制以及信息沟通和监督的相关工作机制，尤其要注重准确、全面地识别自身的税务风险点，并制定税务风险应对预警方案。中国企业可以结合在加投资或经营的业务特点，设立专门的税务管理机构和岗位，配备专业素质人员，强化税务风险管理职能以及岗位职责。

#### **5.3.3.3 与加拿大税务当局开展充分的沟通与交流**

中国投资者应当在全面了解加拿大税法、中加税收协议具体规定以及准确把握自身涉税风险点的基础上，进一步做好与加拿大税务当局沟通交流的准备工作，备齐相关证明材料，就一些关键税务风险点的处理与加拿大税务当局开展充分沟通和交流，努力获得加拿大税务当局的承认或者谅解，必要时可以启动在加预约定价安排程序以及事先裁定程序，尽力控制税务争议风险。

#### **5.3.3.4 寻求中国政府方面的帮助**

中国投资者可以在投资和经营决策初期，积极寻求中国政府方面的帮助，获取相关税收规定以及政策信息，并与中国政府相关方面保持良好沟通关系。能为中国企业提供投资咨询的机构主要有中国驻加

拿大使领馆经商处、加拿大中国总商会、加拿大驻中国使领馆商务处及中国商务部研究院海外投资咨询中心等。

#### **5.3.3.5 寻求税法专业人士的帮助**

中国投资者应当在决策阶段及时寻求税务律师、注册会计师等税法专业人士的帮助，借助税法专业人士的专业优势进行周详的税法尽职调查，制定合理的税务筹划方案，实施符合自身投资或经营特点的税务架构，控制和管理整个项目各个阶段的税务风险。税法专业人士的服务可以使赴加投资经营决策更为有效。

## 第六章 在加拿大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

##### 6.1.1.1 企业注册

外国企业在加拿大进行业务经营的主要法律形式如下：独资企业、股份公司、合伙企业、合作企业、信托和外国公司的分支机构。

大多数外国公司选择以设立加拿大子公司的形式在加拿大开展经营活动。以子公司形式成立的公司是独立的法人实体。子公司既可以注册为联邦公司也可注册为特定的省公司。每个司法辖区都设有各自的法律法规，因此对公司注册的要求也不尽相同。根据加拿大公司法或各省公司法，向有关部门申报公司的设立章程和其他注册资料即可成立公司。

设立联邦公司须向加拿大消费者和公司事业部的公司事务局申请注册。通过传真、邮件或在线形式申请均可。注册机构颁发标注公司成立日期的营业执照，即标志公司成立。按照各省公司法成立公司，则向各省注册机构办理登记注册，办公地址必须在本省范围内。

设立公司的公司章程必须包括公司名称、经营活动的范围、股权结构、股权转让限制、董事人数等信息。根据注册公司的司法辖区的不同，对公司的注册文件要求也不尽相同。

分支机构必须在其计划经营业务的省注册登记/取得经营许可。

外国公司也可以选择通过合伙、合作或合资企业的形式在加拿大开展业务。合伙形式在加拿大是非课税实体，其收入或亏损（具体取决于合伙相关的税务法规）均由合伙人承担，并由合伙人纳税。合资企业的形式虽然非常普遍，但是它们却不是法定实体。如果设立合资企业，公司文件需明文标注参与方的职责，并表明公司不以完全的合

伙形式为目的；否则，合资公司将被视为合伙企业。

有意在加拿大开展业务的外国公司需根据具体事实和特定情况来决定最佳的业务结构。

#### **6.1.1.2 项目账户注册**

在发生相应业务的情况下，经营者需要取得商业号码，并进行业务项目账户注册。常见的经营活动会涉及的业务项目账户包括：货物服务税/统一销售税（RT）、雇员个税扣缴（RP）、企业所得税（RC）、进出口业务（RM）、信息申报（RZ）、特种消费税（RD）和消费税（RE）等。

**商业编号：**商业编号是一个9位数的编码，是商业实体从事经营活动的唯一识别号。一个实体只能拥有一个商业编号。

**业务项目账户：**业务项目账户是将业务进行注册后获得的一个账户。业务项目账户可帮助实现一些税务和会计义务，如雇员的个税扣缴。某些情况下从事经营活动也可免于注册业务项目账户，如所经营业务没有雇员并且无需进行货物服务税注册，则该业务无需注册业务项目账户。

### **6.1.2 信息报告制度**

#### **6.1.2.1 税收信息申报及董事变更申报义务**

在加拿大的企业需申报所有收入及支出，董事发生变更时通知加拿大国家税务局。当企业未能履行扣缴、预提、汇款或支付税款的义务，企业及其董事将被追究责任，并缴纳相应款项、罚金及利息。如董事采取了相应措施以保证能够正确扣缴和缴纳税款，则不会被追究个人责任。

#### **6.1.2.2 主动披露计划**

主动披露计划提供一次修正已经提交的纳税申报表的机会。主动披露计划可以修改之前的申报，或补充申报之前本应完成的申报。通

过该计划，纳税人可向加拿大国家税务局申请免除控告及在部分情况下免除罚金。

该申请可由任何纳税人进行。纳税人申请该计划时，加拿大国家税务局会要求纳税人完成所有税款申报，税务局可能会再次审核相关文件及材料。加拿大国家税务局可通过该计划免除控告和处罚，纳税人应缴纳应付税款及滞纳金。纳税人应当在提交申请后立即缴纳相应税款。

### 6.1.2.3 国际信息交换及共同申报准则

加拿大是目前世界上拥有最庞大的税收协定网络的国家之一，有九十多个现行有效的税收协定，24个现行有效的税务信息交换协议（TIEAs），并且是《多边税收征管互助公约》的签约方。

在国际信息交换及共同申报准则（Common Reporting Standard，以下简称“CRS”）下，金融机构需逐步识别由非居民持有或由其收益的账户，并向加拿大国家税务局汇报。该信息随即会根据《多边税收征管互助公约》或相应双边税收协定的规定，向该非居民的居民国进行披露。

2016年12月15日，加拿大所得税法增加了第十九部分，以实施CRS尽职调查及报告义务。相关条款规定，加拿大将从2018年开始与签约国家进行金融账户信息的交换。

### 6.1.2.4 电子转账报告

2013经济行动计划（Economic Action Plan 2013）引入了一些重要措施以应对国际避税行为。这些措施包括金融机构从2015年1月起，向加拿大国家税务局报告金额超过1万加元的国际电子汇款。这些信息可以帮助加拿大国家税务局识别试图通过在海外隐匿收入和资产的方式逃税的纳税人。报告机构必须在汇款行为发生后5个工作日内报告。

### 6.1.2.5 防止税基侵蚀和利润转移的多国公约

加拿大也是防止税基侵蚀和利润转移的多国公约（以下简称“MLL”）的签署国，该项协议于2019年12月1日起正式生效，采用BEPS的标准覆盖超过80份加拿大所得税条约，并采用主要目的方法测试纳税人是否滥用税收协定。

## 6.2 纳税申报风险

### 6.2.1 在加拿大设立子公司的纳税申报风险

加拿大税法规定，在加拿大注册登记或核心管理及控制部门设在加拿大的公司，视为加拿大税务居民企业。在加拿大设立的子公司属于加拿大居民企业。加拿大税收居民企业，无论其收入是否汇至加拿大，一般需就其全球活动收入缴纳联邦所得税。然而，根据境外税制，已付或应付给境外辖区的非加拿大来源收入，政府通常设有税收抵免额。

在加拿大设立的子公司进行纳税申报时，应当注意所申报收入的完整性，如公司存在来源于加拿大境外的收入，也应当进行申报并缴纳税款。如该收入在境外已经缴纳过所得税性质的税款，则可以根据税收协定等规定申请境外税收抵免。

从销售税角度而言，如在加拿大设立子公司且在加拿大多个省份开展经营活动，应注意各个省份的注册要求有所不同，部分省份采取“伸展”制度，要求进入该省销售可纳税资产的省外供应商也应在本省注册。同时，各省之间销售税税率、申报时间等存在区别，未按期申报及缴纳税款会导致税务局的处罚。

### 6.2.2 在加拿大设立分公司或代表处的纳税申报风险

分支机构必须在拟开展业务的省份注册登记或取得经营许可。在所在省设有办公地点或聘有常驻代理将被视为在该省开展业务。仅是通过流动销售人员或邮寄的方式兜揽订单通常不需要注册。

注册登记和取得经营许可均需缴纳相关费用。省政府的监管机构还要求在该省经营的分支机构提交以公司名义提供服务的代理商的

职称等相关资料和信息。

分支机构的应税税率与加拿大居民公司的应税税率相同。对于不用于加拿大分支机构再投资的分支机构利润，需按25%税率缴纳分支机构利润税，除非适用税收协定降低税率。

### 6.2.3 在加拿大取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

中加税收协定除场所型常设机构外，还规定了工程型常设机构、劳务型常设机构、代理型常设机构等。加拿大对营业收入的征税以构成常设机构为前提，且以归属于常设机构的利润为限。

因此，中国公司无论构成何种常设机构，应当将其与收入相关的文件及材料妥善保存，明确区分通过常设机构取得的收入及与常设机构无关的收入。若境外公司来源于加拿大的其他收入与通过常设机构获得的收入发生混同，则来源于加拿大的其他收入存在被认定为通过常设机构获得的收入从而额外缴纳税款的风险。

## 6.3 调查认定风险

### 6.3.1 税务稽查

加拿大国家税务局的风险评估系统根据设定的条件挑选审查文件，如纳税申报存在潜在错误或显示不符合税法规定的迹象。加拿大国家税务局也会根据在其他企业的申报文件中已掌握的信息，与其他类似企业的申报文件进行对比。

稽查一般会通过现场稽查的方式进行，该方式可以快速解决问题，尽量减少稽查所造成的延误。极少数情况下也会采取非现场稽查的方式，在税务局内进行。纳税人应当根据要求提供相关文件。

稽查工作会检查业务记录（如账簿、账单、收据、银行回单等）、个人记录（如银行回单、抵押文件、信用卡记录等）、其他个人或实体的个人或业务记录（如配偶、家庭成员、关联企业、合伙企业、信托等）、所得税纳税调整事项。

稽查结束后，如之前的申报是正确的，不会产生其他税务影响，

纳税人会收到稽查结束通知书；如多缴或少缴税款，税务局会向纳税人发出一份解释稽查结果的通知，纳税人在30日内可对结果提出异议，稽查员会对稽查结果进行进一步解释。

### 6.3.2 信息举报计划

信息举报计划旨在通过协调及检阅公众提供的信息，协助加拿大国家税务局识别违反税法规定的纳税人。此处的举报信息是指针对个人或商业经营者逃避国内税的指控。检阅提供违反税法规定的信息后，举报信息会被提供给相应部门，进行下一步行动。

### 6.3.3 犯罪调查计划

犯罪调查计划针对重大逃税案件进行调查，适当时候还会提起诉讼，将案件移交给检察机关。该计划主要针对满足以下一个或多个条件的重大案件：

- (1) 有国际因素的重大和/或重要的逃税案件；
- (2) 意图欺骗政府的复杂且精心组织的税务计划的组织者；
- (3) 与其他执法机构共同处理经济犯罪案件，包括与洗钱及资助恐怖分子相关的逃税案件；
- (4) 包含所得税和/或货物服务税/统一销售税逃税的重大和/或重要案件，包括地下经济。

根据所得税法和流转税法规定，被认定为逃税的个人会面临所逃税款金额的50%到200%的罚金和最高5年的监禁；若根据刑法典第380条对个人提起诉讼，最高会被判处14年监禁。

### 6.3.4 海外税款举报计划

向加拿大境外进行投资并不违反法律规定。向境外进行投资的加拿大投资者只要能够如实汇报其在境外获得的全部收入，即满足合规性要求。但个别纳税人可能通过国际金融交易和机制逃避或避免缴纳加拿大税款。2014年1月，加拿大国家税务局开始海外税款举报计划，该计划向在境外投资存在重大税收不合规行为且导致追缴联邦税款

的案件中提供有价值信息的个人给予经济奖励。加拿大国家税务局会对举报人的个人信息予以保护。

## 6.4 享受税收协定待遇风险

加拿大拥有广泛的税收协定网络。大多数协定遵循经合组织模式并包含符合经合组织规定的信息交换条款。获得税收协定优惠的程序需根据具体情况而定。某些情况下，税收协定优惠可在申报所得税收入时享受。其他情况下，如投资收益的预提税，收益接受方必须提供符合要求的居民身份信息，向支付方证明降低预提税的合理性；另外，加拿大税收居民向非居民支付的服务费，需预先向政府提交申请才可适用协定优惠。

为适用税收协定中规定的预提税税率，需提供足够的信息，以证明收到款项的一方：

- (1) 是某项收入的受益所有人；
- (2) 是与加拿大缔结了税收协定的国家的居民；
- (3) 根据税收协定，就某项收入能够适用协定优惠。

受益所有人认定：通常情况下，可以认为款项接受方为某项收入的受益所有人，除非有合理的理由对其受益所有人身份提出质疑。下列为判断接受方是否为受益所有人的部分判断依据：

- 一是接受方为代理人或名义人，即便该代理行为可能是偶尔行为（位于瑞士的代理人或名义人除外）；
- 二是该接受方被报告为他人利益行事或受托行事；
- 三是取得收入的通信地址与接受方的注册地址不一致；
- 四是接受方是合伙企业、美国有限责任公司、其他穿透企业或共有所有权安排。

如果接受方是保险公司或者退休金信托，加拿大国家税务局会认可接受方是所支付款项的受益所有人。然而，该公司或信托只能为自身进行投资，并将这部分款项确认为收入。

加拿大的税收协定中通常不包含利益限制条款，而主要依靠国内

税法中的反避税规定，包括一般反避税规定等。目前，仅加拿大与美国的税收协定中包含有利益限制条款。加拿大联邦政府正在重新检视其上述立场，并考虑引入反择协避税的规定。目前，联邦政府已经公布了新的反避税征求意见稿，但是尚未形成最终法律文本。作为征求意见过程的一部分，在2014年的联邦预算案中，联邦政府发布了其考虑采取的反择协避税规定，主要包括主要目的测试、导管公司推定、安全港推定以及救助规定。

## 6.5 其他风险

企业应妥善保存相关账簿记录，也可委托第三方进行保存，以便在加拿大国家税务局需要查阅时，能够将账簿记录及其支持文件提供给税务局。加拿大国家税务局可能会检查、审计或查阅账簿记录及财产。税务局在现场检查账簿凭证时，企业应派代表协助配合，并回答相关业务问题。税务局会根据需要复印相关材料。

相关账簿记录应可靠、完整，包含能够满足确认纳税义务和计算税款的信息，并有相关支持文件，以英语、法语或两种语言同时进行记录。

## 参考文献

- [1] 《国际税务-加拿大税务简报 2017》，德勤出版资料
- [2] 《加拿大投资与税制》/Taxation and Investment in Canada 2017，德勤出版资料
- [3] Non-Residents and Income Tax 2019, 加拿大国家税务局资料
- [4] T2 Corporation - Income Tax Guide 2019, 加拿大国家税务局资料
- [5] 《对外投资合作国别（地区）指南-加拿大2019年版》
- [6] 《中华人民共和国政府和加拿大政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》
- [7] 《中华人民共和国政府和加拿大政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定的议定书》
- [8] 世界经济论坛《2019年全球竞争力报告》
- [9] 中国税务总局网站：<http://www.chinatax.gov.cn>
- [10] 中华人民共和国外交部官方网站：<https://www.fmprc.gov.cn/web/>
- [11] 中华人民共和国驻加拿大大使馆经济商务参赞处官方网站：<http://ca.mofcom.gov.cn/>
- [12] 中国商务部官方网站：<http://www.mofcom.gov.cn/>
- [13] 加拿大政府官方网站：<https://www.canada.ca/home.html>
- [14] 加拿大税务局官方网站：<https://www.canada.ca/en/revenue-agency.html>
- [15] 加拿大银行官方网站：<https://www.bankofcanada.ca/>
- [16] 加拿大统计局官方网站：<https://www.statcan.gc.ca/eng/start>
- [17] 穆迪官方网站：<https://www.moody.com/>
- [18] 荷兰国际财税文献局官方网站：<https://research.ibfd.org/#/>

编写人员：蹇超 王洪光 王玮奇 孙佳慧

审核人员：姜文阔 任舒雁 商盼盼 吴迪 石磊

陶莎莎 王倩 王帅 徐天威 吕文涛

杨晋 钟丽霞 李婷菲 巩雪