

中国居民赴委内瑞拉 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

为帮助中国赴委内瑞拉玻利瓦尔共和国（以下简称“委内瑞拉”或“委”）投资的企业和个人了解当地的投资环境及税收制度，有效规避、防范和应对境外税收风险，我们编写了《中国居民赴委内瑞拉投资税收指南》（以下简称《指南》）。《指南》对委内瑞拉的国情概况、税收制度、税收征管制度、特别纳税调整政策、中委税收协定及相互协商程序以及在委内瑞拉投资的税务风险等六个方面进行详细解读，具有较强的针对性、参考性和指导性。

《指南》分为六章。第一章为委内瑞拉概况，介绍了委内瑞拉基本国情、风俗习惯、投资环境、双边贸易及税收合作情况。第二章为委内瑞拉税收制度，列举了公司所得税、个人所得税、增值税、关税等税种的征税范围、税率、税收优惠等内容。第三章为税收征收和管理制度，包括税收管理机构、居民纳税人税收征收管理、非居民纳税人税收征收管理等方面的内容。第四章为特别纳税调整政策，包括关联交易、同期资料、转让定价调查、受控外国企业、预约定价安排、成本分摊协议管理、资本弱化和法律责任等方面的内容。第五章为中委税收协定及相互协商程序，解析了中委关于对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定，包括协定的适用范围、消除双重征税方法、无差别待遇等内容，体现税收协定的核心和宗旨。第六章介绍了在委内瑞拉投资可能存在的税收风险，主要有信息报告风险、纳税申报风险、调查认定风险、享受税收协定待遇风险等内容。

《指南》仅基于 2020 年 2 月前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用 时，充分考虑数据、税收法规等信息可能发生的变化和更新。同时，建议“走出去”企业和个人在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调整、税务稽查等方面的问题时，及时向企业的主管税务机关或专业机构咨询，以避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

《指南》存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

目 录

前 言	1
第一章 委内瑞拉国家概况及投资环境	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	6
1.2.3 支柱产业	8
1.2.4 投资政策	10
1.2.5 经贸合作	14
1.2.6 投资注意事项	16
第二章 委内瑞拉税收制度简介	19
2.1 概览	19
2.1.1 税制综述	19
2.1.2 税收法律体系	19
2.1.3 近三年重大税制变化	20
2.2 公司所得税	20
2.2.1 居民企业	21
2.2.2 非居民企业	28
2.2.3 其他	30
2.3 个人所得税	30
2.3.1 居民纳税人	30
2.3.2 非居民纳税人	39
2.3.3 其他	41
2.4 增值税	41
2.4.1 概论	41

2.4.2	税收优惠	43
2.4.3	应纳税额	43
2.4.4	其他	44
2.5	关税	44
2.5.1	概述	44
2.5.2	税收优惠	44
2.5.3	应纳税额	44
2.6	其他税（费）	44
2.6.1	工资税	44
2.6.2	社会保险费	44
2.6.3	资产税	46
2.6.4	注册税	48
2.6.5	转让不动产及股权税	49
2.6.6	印花税	49
2.6.7	消费税	49
2.6.8	间接税收项目	49
2.6.9	反走私货物和反销售麻醉类药品的特别税	51
2.6.10	软件服务公司和公共管理部门的特别税	51
2.6.11	体育税	52
2.6.12	其他与原油及矿产相关的经济活动征税	52
第三章	税收征收和管理制度	55
3.1	税收管理机构	55
3.1.1	税务系统机构设置	55
3.1.2	税务管理机构职责	55
3.2	居民纳税人税收征收管理	55
3.2.1	税务登记	55
3.2.2	账簿凭证管理制度	56
3.2.3	纳税申报	56
3.2.4	税务检查	60
3.2.5	税务代理	60
3.2.6	法律责任	60

3.2.7 其他征管规定	62
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理	62
3.3.1 非居民税收征管措施简介	62
3.3.2 非居民企业税收管理	63
第四章 特别纳税调整政策	65
4.1 关联交易	65
4.1.1 关联关系判定标准	65
4.1.2 关联交易基本类型	65
4.1.3 关联申报管理	66
4.2 同期资料	66
4.2.1 分类及准备主体	66
4.2.2 具体要求及内容	67
4.2.3 其他要求	69
4.3 转让定价调查	71
4.3.1 原则	71
4.3.2 转让定价主要方法	71
4.3.3 转让定价调查	73
4.3.4 无形资产	80
4.3.5 集团内部服务	83
4.3.6 集团内部融资	85
4.3.7 公司内部交易的税收处理	86
4.3.8 转让定价和海关估价	89
4.3.9 涉及增值税或商品及服务税交易的转让定价	89
4.3.10 业务重组	90
4.4 预约定价安排	98
4.4.1 适用范围	98
4.4.2 程序	99
4.5 受控外国企业	101
4.5.1 判定标准	101
4.5.2 税务调整	101
4.6 成本分摊管理	102

4.6.1	主要内容	102
4.6.2	税务调整	104
4.7	资本弱化	104
4.7.1	判定标准	104
4.7.2	税务调整	105
4.8	法律责任	105
4.8.1	税务机关的管辖权和主要特点	105
4.8.2	纳税人地位	106
4.8.3	税务机关的特定工作指导	106
4.8.4	审计和其他的审核程序	106
4.8.5	纳税调整	109
第五章	中委税收协定及相互协商程序	111
5.1	中委税收协定	111
5.1.1	中委税收协定	111
5.1.2	适用范围	111
5.1.3	常设机构的认定	112
5.1.4	不同类型收入的税收管辖	114
5.1.5	委内瑞拉税收抵免政策	121
5.1.6	无差别待遇原则	121
5.1.7	在委内瑞拉享受税收协定待遇的手续	122
5.2	委内瑞拉税收协定相互协商程序	123
5.2.1	相互协商程序概述	123
5.2.2	税收协定相互协商程序的法律依据	123
5.2.3	相互协商程序的适用	124
5.2.4	启动程序	125
5.2.5	相互协商的法律效力	125
5.2.6	委内瑞拉仲裁条款	126
5.3	中委税收协定争议的防范	127
第六章	在委内瑞拉投资可能存在的税收风险	129
6.1	信息报告风险	129
6.1.1	登记注册制度	129

6.1.2 信息报告制度	130
6.2 纳税申报风险	130
6.2.1 在委内瑞拉设立子公司的纳税申报风险	130
6.2.2 在委内瑞拉设立分公司或代表处的纳税申报风险 ...	131
6.2.3 在委内瑞拉取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险	131
6.3 调查认定风险	131
6.4 享受税收协定待遇风险	132
6.5 其他风险	132
参 考 文 献	134
附录 委内瑞拉主要中资企业名单	135

第一章 委内瑞拉国家概况及投资环境

1.1 国家概况

1.1.1 地理概况

委内瑞拉位于西半球南美洲大陆北部，北濒加勒比海、东与圭亚那接壤、南与巴西交界、西与哥伦比亚毗邻。国土面积为 91.64 万平方公里，拥有 2,813 公里海岸线。全境除山地外基本属热带草原气候。气温因海拔高度不同而异，山地温和，平原炎热。每年 6 月到 11 月为雨季，每年 12 月到次年 5 月为旱季。委内瑞拉采用首都加拉加斯所在的西 4 区的区时作为全国的标准时间，比北京时间晚 12 个小时，无夏令时。

2018 年委内瑞拉人口约 3,111 万，主要集中在加拉加斯、马拉开波、瓦伦西亚、马拉凯等大城市。在委内瑞拉华侨总数趋于减少，已从 2015 年约 20 万人减少到 2019 年约 7.4 万人，主要分布在加拉加斯、瓦伦西亚、玻利瓦尔城、马拉开波等城市。



图1 委内瑞拉地图

1.1.2 政治概况

委内瑞拉古代为印第安人的居住地。1498 年哥伦布航行美洲时到此，1567 年沦为西班牙殖民地，1811 年 7 月独立。1819~1829 年同现哥伦比亚、巴拿马和厄瓜多尔组成“大哥伦比亚共和国”。1830 年建立委内瑞拉联邦共和国，1864 年改称委内瑞拉合众国，1953 年改称委内瑞拉共和国，1999 年改称委内瑞拉玻利瓦尔共和国。

委内瑞拉自 1958 年开始实行总统内阁制，总统为国家领导人和政府首脑，也是军队的最高统帅。总统通过直接选举产生，有任命内阁成员的权力和增设、撤销、合并政府部门的权力。

1958 年以来，委内瑞拉政府一直由民主行动党和基督教社会党交替执政。1999 年“爱国中心”总统候选人查韦斯当选总统后，打破了两大传统政党长期交替执政的政治格局，并以委内瑞拉独立先驱者玻利瓦尔的名字重命国名，改称委内瑞拉玻利瓦尔共和国。2013 年，查韦斯总统病逝，其继任者马杜罗于 2013 年 4 月 14 日以微弱优势超过反对党候选人卡布里莱斯，成为新任总统。根据《委内瑞拉玻利瓦尔共和国宪法》（以下简称《宪法》）规定，反对派有权在全国范围内就弹劾马杜罗总统征集签名，如超过 20% 选民签字支持，反对派则有权启动一项针对总统的全民公决。2016 年 4 月 15 日，马杜罗任期过半，委内瑞拉反对党联盟发动罢免公投，因“手续不符”被无限期中止。2017 年，执政派通过成功召集制宪大会，并在州、市地方选举获得优势，全面掌控政府，逐步取得对反对派压倒性优势。2018 年 5 月 20 日，委内瑞拉提前举行总统大选，现任总统马杜罗胜选连任，任期自 2019 年至 2025 年。2019 年 1 月 23 日，现任全国代表大会（简称“全代会”）主席胡安·瓜伊多宣布自任“临时总统”，获得美国等西方国家和拉美地区部分国家承认和支持，未得到联合国及大多数国家承认。

委内瑞拉实行一院制。全代会是最高立法机构。全代会主要职能为制定法律、修改宪法、依法监督政府和公共管理部门、宣布大赦和

审批国家预算等。全代会代表由全国大选直接选举产生，任期六年；主席任期一年，可连选连任。第一届全代会于 2000 年 8 月成立，现任全代会主席胡安·瓜伊多。



图 2 委内瑞拉国旗

现行宪法于 1999 年 12 月颁布。2009 年 2 月，委通过全民公投修改宪法，取消对包括总统在内的民选公职人员连选连任次数的限制。2017 年 8 月 18 日，委内瑞拉制宪大会通过法令，取代议会行使部分立法权，制宪大会将在维护国家和平与主权、维护社会经济和金融体系以及保障人民权利等方面拥有直接立法权。

最高法院为全国最高司法机构，由院长、2 名副院长和 32 名大法官组成，下设宪法、政治行政、选举、民事审判、社会审判和刑事审判 6 个法庭。

1.1.3 经济概况

根据国际货币基金组织数据，2018 年委内瑞拉 GDP 为 1,008.45 亿美元。2017、2018 年委内瑞拉 GDP 增长率为-14%和-15%。2018 年 8 月委内瑞拉货币“强势玻利瓦尔”去掉 5 个零，改名为“主权玻利瓦尔”。2019 年 2 月，委央行宣布将“主权玻利瓦尔”更名为“玻

利瓦尔”（1 美元=45,820 玻利瓦尔^[1]，以下文中委内瑞拉货币玻利瓦尔简称“VES”或“玻币”）。

委内瑞拉是石油输出国组织成员，是世界主要的产油国家之一。石油工业是国民经济的支柱产业。

据委内瑞拉中央银行统计，2017 年委内瑞拉外债 52.66 亿美元，较 2016 年上涨 1.04%，未公布 2018 年之后的债务数据。据金融机构 Torino Capital 公司预计，2019 年委内瑞拉到期外债余额为 93.36 亿美元，与上年规模接近。

据国际货币基金组织的统计，委内瑞拉 2018 年和 2019 年的通货膨胀率分别为 13,060%和 9,590%。

截至 2017 年 11 月 14 日，国际评级机构标普下调委内瑞拉主权信用评级至 SD（之前为 CC），无展望。大公国际将委内瑞拉主权信用等级列入负面观察名单。截至 2019 年 8 月 14 日，国际评级机构穆迪下调委内瑞拉主权信用评级至 WR（之前为 C）。2019 年 1 月，中国社会科学院世界经济与政治研究所国际投资研究室出版的《中国海外投资国家风险评级》报告中，对委内瑞拉总体评级结果为 B。

委内瑞拉是拉丁美洲一体化协会的成员国，协会各国遵循政治经济多元化、灵活多样的方针，为建立拉美共同市场逐步积蓄力量。根据各国发展水平区别对待和实行贸易方式多样化的基本原则，一体化协会准许成员国同拉美其他国家和小地区经济联合或建立多边联系，并放宽了成员国同世界其他地区的发展中国家或区域经济组织的经济往来。委内瑞拉已经于 1990 年和阿根廷、1993 年和智利达成了经济互补协议。

秘鲁和委内瑞拉于 2012 年 1 月 7 日签订了部分范围协议，然而此协议至今没有生效。2006 年 7 月 4 日，委内瑞拉与南方共同市场（以下简称南共市）成员国签署了加入南共市的协议书，2012 年 7

¹ 2019 年 12 月 31 日外汇牌价，来源：<https://cn.exchange-rates.org/history/VES/USD/T>

月 31 日成为了南共市正式会员国。委内瑞拉是不结盟运动、七十七国集团、石油输出国组织、世界贸易组织、国际货币基金组织、世界银行、美洲开发银行、美洲玻利瓦尔选择、南美国家联盟、南方共同市场、里约集团、拉美一体化协会、拉美经济体系、拉美和加勒比国家共同体等国际和地区组织的成员国。拉美经济体系总部设在加拉加斯。为抗议美洲国家组织干涉委内瑞拉内政，委内瑞拉政府于 2019 年 4 月 27 日宣布，已完成退出美洲国家组织的所有规定程序。

1990 年 9 月，加入“关税和贸易总协定”（General Agreement on Tariffs and Trade, GATT），现已与世界 100 多个国家和地区有贸易关系。1995 年加入世界贸易组织（World Trade Organization, WTO），是该组织成立时第一批成员国。主要出口商品是石油及其产品，主要进口商品是工业机械和设备、医药产品、食品和其他工业品。主要贸易伙伴为美国、中国、哥伦比亚、巴西、阿根廷和墨西哥。

世界经济论坛《2019 年全球竞争力报告》显示，委内瑞拉在全球最具竞争力的 141 个国家和地区中，排第 133 位。在世界银行 2019 年全球营商环境报告的 190 个国家中，排在 188 位。由于委内瑞拉政府对经济管控较多，因此不同投资项目面临的投資条件有所不同。外国投資主要集中在石油领域。

1.1.4 文化概况

委内瑞拉的官方语言为西班牙语。受高等教育的少部分人能用英语交流，总体而言英语普及率低。全国 98% 的居民信奉天主教，1.5% 信奉基督新教，没有宗教冲突。

委内瑞拉人热情、大方、豪爽、喜好聚会。和委内瑞拉人初次交往，最好首先观察对方是欧洲人后裔还是土著印第安人，然后再根据各自不同的风俗习惯同他们打交道。在社交场合与客人见面时，要相互热情问好，与被介绍的客人一一握手，并报出自己的名字；亲朋好友相见时，习惯行拥抱礼；与女士见面还可行贴面礼。委内瑞拉人随

性，因此经常出现约会迟到的现象；性格比较自我，注重个人隐私，自尊心较强，商务函件往来时注意签收存档。委内瑞拉人非常重视见面时的称谓，认为讲究得体的称谓，表示对他人的尊敬，是基本的礼仪要求。一般的称谓是先生、夫人和小姐。在外交场合，对委内瑞拉的任何女性都可以称之为“女士”。委内瑞拉人对自己的头衔比较看重，一般要在称呼前加行政职务或学术职称。

1.2 投资环境

1.2.1 近年经济发展情况

委内瑞拉经济自 2014 年国际油价下跌开始陷入困境，自 2016 年以来随着政治斗争升级使经济遭受更大冲击，原油产量下降增加了经济的不确定性。委内瑞拉农业和制造业落后，大部分食品依赖进口，物价很高，市场供应短缺时有出现。工业原料八成来自进口，本国仅进行简单组装，农产品 70%需要进口。自 2015 年以后委内瑞拉停止公布其 CPI、GDP 等数据。

近年来经济发展成为马杜罗政府迫切关注的重点和中心工作。2019 年 4 月委内瑞拉政府制定了《2019-2025 年祖国计划》（Plan de la Patria 2019-2025），马杜罗总统表示将以该《计划》作为自己执政的主要纲领。《计划》延续了此前《2013-2019 年国家发展规划》及《2007-2013 年国家社会经济发展纲要》中提出的关于推进“21 世纪社会主义”建设、努力发展本国经济和民族工业、大力发展农业、减少贫困、抑制通货膨胀、增加就业、提高人民的生活水平等方面的计划及项目。

1.2.2 资源储备和基础设施

委内瑞拉自然资源丰富，矿产资源主要有石油、天然气、铁矿、铝矾土、黄金、煤、镍和金刚石等。截至 2017 年底，石油探明储量 3,028 亿桶，居世界首位；天然气探明储量 57.07 亿立方米，居全球

第八位；铝土矿资源量约为 34.79 亿吨，已探明储量 13.32 亿吨，居全球第三位；铁矿石资源量为 146.78 亿吨，已探明矿量 36.31 亿吨；预测金矿储量 792 吨，居世界第四。钛储量 3,900 万吨；金刚石资源量 4,100 万克拉；磷块岩资源量为 2.54 亿吨；煤炭探明储量 7.28 亿吨；镍矿 49 万吨。水力和森林资源也很丰富，森林覆盖率为 56%。

委内瑞拉公路总长 9.62 万公里，其中铺装路面 5.3 万公里，高速公路 2,500 公里。全国共有机动车 600 万辆。路网发达，但部分路段通行能力不足，断头路多。广阔的南部地区通达性较差。全国总运量中汽运量占绝大部分。从委内瑞拉通过陆路到达哥伦比亚比较方便，但通往巴西以及圭亚那的陆路交通不便。

委内瑞拉已建成铁路 41 公里，在建铁路 5 条，总里程 1,354 公里。首都加拉加斯共有 3 条地铁线，总长 42.4 公里，地铁客运量近 3 亿人次。没有通往其他国家的铁路。

委内瑞拉共有 61 个商业机场。其中，国际机场 11 个。主要国际机场为西蒙·玻利瓦尔机场，位于加拉加斯北部 30 公里，是委内瑞拉最大、最繁忙的机场，集中了全国 90% 的国际航班，每年客运量超过 900 万人次。大部分机场始建于 20 年前，跑道及设备陈旧，消防及导航设施不足。由于委内瑞拉外汇短缺，外国航空公司的玻币售票收入迟迟不能换汇、汇出，加拿大航空、德国汉莎等国际航空公司已宣布暂停在委业务。

2019 年初在委经营的航空公司主要有法国航空、美国航空、土耳其航空和巴拿马航空。2019 年 3 月，美国航空（AA）宣布暂停美委两国直航。2019 年 5 月，美国交通部宣布禁止美委直航。中国至委内瑞拉还没有直航航线，国内乘客可乘坐经巴黎、巴拿马和伊斯坦布尔等城市中转至委内瑞拉。

委内瑞拉水运线路约为 7,100 公里。全国有 9 个国际港口，34 个石油、铁矿砂港和 5 个渔港。全国共有 1000 吨以上各类船舶 60 艘，总吨位 63 万吨，内河航线总长 1,000 多公里。

基本海港：拉瓜伊拉港、卡贝略港、马拉开波、奥尔达斯港以及西蒙玻利瓦尔深水港。

委内瑞拉电力供应极其紧张，主要是电力行业对水电过分依赖，电力来源结构不合理，生产和供应地理上分布不平衡，另外全国电网设备老化，运行不稳定，电力系统管理较混乱，技术相对落后。2009年10月9日，委内瑞拉政府正式成立国家电力部。然而，由于管理能力缺失、财政拨款不足、内部腐败等，委电力系统运营仍存在较多问题。

2010年前后，委内瑞拉已将铁路、电力等基础设施建设列入国家发展规划，并允许外国投资者参与当地基础设施投资。委内瑞拉制定了“两横三纵”的庞大铁路发展规划，计划到2030年底，委内瑞拉建成拥有16条铁路线、总长达13,665公里的铁路系统。但因为资金短缺，在建铁路项目基本都已停工，铁路发展规划被迫搁置。委内瑞拉政府计划2008-2018年投入138.65亿美元用于电力基础设施建设，充分利用其丰富的油气资源建设火力发电站，并对现有火力电站增容，改变目前过于依赖水力发电和电力供应分配不均的局面。目前大部分新建或改扩建电力项目都已竣工。

1.2.3 支柱产业

(1) 石油产业

委内瑞拉石油储量丰富，是世界主要石油输出国之一。委内瑞拉经济高度依赖石油，石油工业是国民经济的支柱产业。委内瑞拉对石油行业实行国有化，石油的勘探开发、生产销售、加工出口等均由国家石油公司（PDVSA）统一负责。委内瑞拉国家石油公司隶属石油矿产部，是委内瑞拉最大的国有企业。根据石油输出国组织（欧佩克）最新报告数据显示，委2019年5月日产原油74.1万桶，环比下跌3.5万桶。目前，委国内石油日均消费量约30万桶。

(2) 旅游业

委内瑞拉有丰富的旅游资源，全国海岸线总长 2,813 公里，拥有 72 座岛屿，大部分可开发为旅游休闲之地。原始森林面积 43 万平方公里，生长着品种繁多、独特的各类植物，还有印第安人文化的遗迹、世界第一高度的天使瀑布（979 米）和第四高度的库克南瀑布（610 米）。著名的旅游城市梅里达有世界最长最高的缆车索道。委内瑞拉平原面积也十分广阔，约 30 万平方公里。据委内瑞拉旅游局公布数据，来委内瑞拉旅游的国际游客主要来自哥伦比亚、巴西、美国、阿根廷、西班牙等国家。2017 年 9 月 24 日美国总统唐纳德·特朗普签署最新旅游禁令，将委内瑞拉列入新禁令名单。

（3）农牧业

委内瑞拉农业产值占国内生产总值比例极低，全国可耕地面积约 3,000 万公顷，其中种植面积约 300 万公顷，牧场 1713 万公顷，森林覆盖面积 310 万公顷。农业从业人数约占全国劳动总人口的 13%。农产品主要有大米、可可、咖啡、甘蔗、玉米、豆类、土豆等。委内瑞拉咖啡和可可质量好、味道纯正，历史久远，在国际市场销路很好。但委内瑞拉农产品不能自给，国家食品公司每年需大量进口食品以满足国内市场需求。

（4）矿业

委内瑞拉矿产资源十分丰富。2016 年 2 月 24 日，委内瑞拉央行行长和委内瑞拉国家石油公司总裁共同主持召开“奥里诺科矿产带”勘探开发国际会议。马杜罗总统表示，由于石油价格下跌，国家将加大矿产开发。奥里诺科矿产带占地 11 万平方公里，黄金探明储量 4,136 吨、远景储量 7,000 吨，钻石 3,379 万克拉，铁矿探明储量 36.44 亿吨，矾土 146.78 亿吨，此外还有丰富的钶钽矿、高岭土、铜等，欢迎外国企业、国内私人投资者以最多 45% 股份与委内瑞拉政府合资合作，并当场签署了有关矿产带战略发展区法令。奥里诺科矿业带最终商业价值预计可达 2 万亿美元，包括黄金、铁矿、铝土矿等。

2018年11月1日美国总统特朗普签署总统令，针对委内瑞拉的黄金交易进行制裁，禁止美国公民同与委黄金出口等行业有关的个人和实体进行交易，旨在降低黄金出口给委政府带来的收入。2019年3月19号，美国财政部宣布制裁委内瑞拉黄金公司及其总裁，受制裁对象在美国境内的资产将被冻结，美国公民不得与其进行交易。

1.2.4 投资政策

(1) 投资门槛

委内瑞拉与外国投资有关的法律法规有《宪法》《民法》《外国生产型投资法》《海关法》《税法》《劳动法》和《自由港管理规定》等。

2014年11月18日第6152号官方公告颁布了《外国投资法》，其规范了外国投资行为的基本原则。2018年委内瑞拉出台新《外国生产型投资法》，废除2014年出台的《外国投资法》。新的《外国生产型投资法》规定：

外资外贸部取代外贸中心作为该法执行机构并负责外国投资事项。

生产运营开始前需完成100%设备、原材料或其他资产的投资。之前法律规定至少完成75%。

外资仅可用欧元、人民币等美元以外货币支付，最低投资额为80万欧元或650万人民币或其他等价货币。外国投资在登记批准后至少在委内瑞拉境内保留2年，之前法律规定为5年。

在首轮投资完成后，企业可将100%资金汇出，当出现不可抗力因素或经济进入特殊时期，政府可将该比例降至60%至80%。

传统产品和矿产出口占收入70%的公司需以外汇缴税。

鼓励外资优先购买委内瑞拉国产商品和原材料，另外还规定了减税、加快还款、政府采购、优惠贷款、优惠公共服务等刺激外国投资政策。

外国投资者可以按照《外国生产型投资法》及相关法律规定所允许的任何商业组织形式进行商业活动，同本国国民和居民相比没有特别的要求。

一般来说外国公司和个人可以任意投资和 100%控股居民企业。持有外国资本的境内公司适用上文所述的一般规则。

外国企业可以在委内瑞拉建立分支机构。所需文件有公司的章程和附则、公司所在地国家或州的相关公司法摘录、公司董事会授权建立分支机构和明确资本分配的决议(此资本要实际注入委内瑞拉并正式注册为外国投资)。以上文件需合法且由委内瑞拉注册翻译者翻译为西班牙语进行注册和公示。

近两年来，委内瑞拉政府为简化投资手续，提出“战略联盟”(Alianza Estratégica)合作形式，以销售、运营、还款等分项合同取代投资合同，商务条件可个案商量。该合作形式难以取得项目担保融资。

一般而言，除《宪法》和其他法律规定的战略性的、对外国投资有保留的行业外，允许外国投资进入任何区域、行业或经济活动。政府鼓励外国投资的领域有：石油化工、煤炭、农业开发、旅游业、电信业、环保产业及技术研究和开发等。委内瑞拉政府鼓励到该国的奥里诺科矿业带进行矿业投资。委内瑞拉对于外国投资由中央联邦政府统一管理，各地区没有自己的外资政策。

(2) 投资吸引力

在 2015 年以前，委内瑞拉一共设立了 6 个不同类型的自由区、免税区和自由港，分别是梅里达州文化、科技自由区，帕拉瓜纳半岛促进旅游投资自由区，帕拉瓜纳半岛工业、贸易和服务免税区，阿图哈工业、贸易和服务免税区，圣达·厄莱纳·德乌艾兰自由港和新厄斯帕尔达州自由港。

2015 年 1 月，委内瑞拉政府宣布筹备设立新的国家战略开发区和经济特区，分别是：

①位于委内瑞拉东南部主要石油产区的查韦斯石油带国家战略开发区。该战略开发区将实施更多基础设施和住房建设，发展石化工业。

②位于西北 Falcon 省半岛的 Paraguana 经济特区。该特区有拉美最大的炼油厂，重点发展方向是技术、电脑、新能源，推动当地经济、社会、地区、政治、文化综合发展。

③位于西部和哥伦比亚交界的 Tachira 州的 Urena 边境经济特区。该特区的重点发展方向是纺织、制鞋、五金机械、旅游，以发展合法的对哥伦比亚边境贸易，抑制走私活动。

④位于北部中部和中部沿海西部一带的 Morón-PuertoCabello 经济特区。该特区将利用其工业潜力，现有的公路贯通和港口优势，促进区域技术、石油、旅游和渔业领域专业化综合发展，重点发展方向是石化、汽车、建材。

2018 年，总统马杜罗宣布新成立 4 个经济特区：Guarenas-Guatire、Tinaquillo-San Carlos、Palavecino 市以及 Iribarren 市，旨在吸引外资、促进生产、推动出口。另外，为向世界推广石油币 (Petro)，马杜罗宣布将旅游胜地 Margarita 岛和 Los Roques 作为石油币专属经济特区，希望借助旅游资源促进石油币国际化，但其并非真正意义上的经济特区。

2019 年 5 月，在国防部长帕德里诺的申请下，马杜罗批准在 Aragua 州设立 1 号“军事经济区”，负责为全国军队系统生产和供应食品。

目前，委内瑞拉已与 27 个国家签署了双边投资保护协定并生效，包括阿根廷、巴巴多斯、白俄罗斯、比利时-卢森堡联盟、加拿大、智利、哥斯达黎加、古巴、捷克、丹麦、厄瓜多尔、法国、德国、印度尼西亚、伊朗、意大利、立陶宛、巴拉圭、秘鲁、葡萄牙、俄罗斯、西班牙、瑞典、瑞士、英国、乌拉圭和越南。

建立在双边框架下的投资保护协议保证了协议签署国的合法投资的待遇并提供了相关的保护。协议包含了关于国内外投资的平等待遇原则和外国投资最惠国待遇原则、投资利润和资本的自由转移、私有财产权保护等内容。

哥伦比亚、墨西哥和委内瑞拉签订的自由贸易协定涵盖投资保护相关的条款。

(3) 投资退出政策

2003年4月22日官方发布的第029号行政裁定要求外国直接投资的相关合同需要在对外贸易中心注册才能将股息红利、利润、利息、服务费、技术支持费、特许权使用费、资本回报和其他类似的付款以外汇形式汇回投资国。

所有新的境外直接投资的外汇,进入委内瑞拉时都要出售给委内瑞拉中心银行。

2003年2月5日起,由财政部和委内瑞拉中心银行签署《第一号外汇交易协定》之后,委内瑞拉的外汇交易市场由国家管理。自此,当局就设立了玻利瓦尔与他国货币直接兑换的平价,之前是由外汇管理委员会管理全国的外汇买卖的。

在2013年初,委内瑞拉政府建立了外汇管理互补系统(SICAD),通过改良的“维克里拍卖”来增加外汇。然而,自2014年2月19日之后,此系统被《外汇管制条例》修正为通过委内瑞拉中心银行和在海外市场的委内瑞拉国有石油公司谈判发行债券的形式来获得外汇。

接受外国投资的实体在财务年度结束时有权以当地货币分配一部分或全部的净利润。只有80%的分红可以用外汇汇回投资国。境外投资者有权将其一部分或全部的利润再次投资。

外国投资从相关国外投资证书颁发之日起至少要在委内瑞拉持续两年。期满后,外国投资才有权将全部或者一部分在委内瑞拉的投资股份卖掉而将得到的收益汇回投资国。

为了防止公司的破产清算，只允许撤回境外投资总价值的 85%。然而如果该清算公司直接出售给了委内瑞拉国内企业，或是对外贸易中心已经对此公司的全部生产经营行为、永久性资产和所投资的技术知识进行了查实，投资者则可以全部撤资回国。

1.2.5 经贸合作

(1) 参与地区性经贸合作

委内瑞拉于 1995 年加入了世贸组织 (WTO)。委内瑞拉是拉美一体化协会 (ALADI) 和美洲玻利瓦尔联盟 (ALBA) 成员。

(2) 与中国的经贸合作

① 双边贸易概况

自 1974 年中委建交以来，两国关系稳步发展。两国高层往来频繁，两国经贸合作富有成果，在能源、农业、基础设施和高科技等领域的互利合作进展顺利。中国已经成为委内瑞拉第二大贸易伙伴，委内瑞拉成为中国在拉美的第四大贸易伙伴、重要能源合作伙伴和工程承包市场。两国经贸合作发展很快，有投资、工程承包、贸易、金融等方式的合作。涉及的领域也比较广，最主要的是能源、电力、矿业、冶金、农业、基础设施、住房、高科技等十几个领域。合作规模也比较大，目前在委内瑞拉独立开展合作项目的中资企业就有四十多家，管理人员和技术人员 3000 多人。

2001 年 4 月 17 日，中国和委内瑞拉签订税收协定。该协定是中国与少数几个国家专门规定对银行或金融机构取得利息适用较低税率（如 5% 或 7%）的税收协定之一。

近年来，中委之间已签署 80 余项合作协议，包括《中委两国政府经济技术合作协定》《两国成立高级委员会谅解备忘录》《中委避免双重征税协定》《中国向委提供 1.5 亿人民币优惠贷款的框架协议》《中委工程和技术科学合作谅解备忘录》《中委奥里乳化油合作协议》《中委地质及矿产合作协定》《中委两国高级委员会章程》《中委能

源十年合作谅解备忘录》《中委农业长期合作谅解备忘录》《中委两国水利合作谅解备忘录》等，表明了双边关系的活力。

委内瑞拉政府于 2016 年 3 月在中国专门召开“玻利瓦尔经济议程、未来经济发展引擎”推介会，展示了未来中委两国经贸往来合作前景。2017 年 12 月中共中央政治局委员、国务委员杨洁篪在中南海会见了委内瑞拉外长阿雷亚萨，双方表示将视对方为优先合作伙伴，委方愿积极参与“一带一路”倡议，进一步加强同中国在各领域的友好合作，保持两国关系强劲发展势头。2018 年 9 月中国-委内瑞拉高级混合委员会（以下简称“中委高委会”）会议期间，两国签署了《关于推进双边投资协定谈判的谅解备忘录》，目前，双方主管部门保持密切沟通，积极推进投保协定的谈判及相关工作。2019 年 4 月，经济财政部长兼中委高委会委方秘书长西蒙·塞尔帕来华出席“一带一路”国际合作高峰论坛；10 月，统社党第一副主席卡韦略访华。

②双边经贸往来的特点

多年来，委内瑞拉政局无论如何变化，经济发展都离不开石油产业。委内瑞拉不论是在资金上还是在技术上都需要中国的投资来发展石油产业、矿产业及其他民族产业。对于中国来说，石油也是重要的战略物资，中国从委内瑞拉进口的货物 90%以上也是石油。中国的外汇储备、技术和设备也能满足委内瑞拉的需求，两国经济互补性很强。近年来，国际原油价格一直在低水平徘徊，对经济上高度依赖石油出口的委内瑞拉经济产生了巨大影响。由于中委双边贸易中原油贸易占比较大，近几年来，中委双边贸易额度出现一定的幅度波动，2014 年和 2015 年分别为 169.8 亿美元和 121.9 亿美元，2016 年中国与委内瑞拉双边贸易额为 80.4 亿美元，同比下降 34%。受国际油价低迷的影响，委内瑞拉经济 2016 年持续走低，影响到国内政局稳定，对中委双边贸易发展带来一些影响。2017 年，中委双边贸易额 89.2 亿美元，2018 年，中委双边货物贸易额 85.69 亿美元，其中中方出口 11.46 亿美元，进口 74.23 亿美元，同比分别增长-3.95%、-34.4%和

3.46%。2019年1—10月，双边货物贸易额60.11亿美元，其中中方出口12.14亿美元，进口47.97亿美元，同比分别增长-18.2%、26.2%、-24.9%。

2001年5月，中委成立高级混合委员会，协调规划两国在政治、经贸、人文等多领域合作事宜。中委高委会是中委两国政府为推动两国政府间沟通、协商和协调高层机制，致力于扩大中委双方在经济、贸易、科技、文化等领域的合作，推进两国“共同发展的战略伙伴关系”深入发展。“中委联合融资基金”“长期大额融资贷款”是两国在各个领域合作的基石，不仅为“走出去”的中国企业承担了资金风险，也为委方部分解决了财政预算的限制。此外，中国对委贷款资金的70%最终用在了中资公司在委开展的各个项目中，近年来中国企业在委合作项目发展迅速。

1.2.6 投资注意事项

(1) 政治风险^[2]

委内瑞拉国内反对派实力比较强大，在2015年赢得全代会选举后，通过街头斗争、发动中期罢免公投，全力“倒马”。2017年8月，马杜罗政府通过成立“制宪大会”架空全代会，全面掌握政府公权力，提前举行总统大选，于2018年5月20日成功胜选连任，2019年1月10日举行总统就职宣誓。反对派不承认选举结果。2019年1月23日，反对派领袖、全代会主席瓜伊多自封“临时总统”，美国等西方国家以及利马集团成员相继承认瓜伊多，委朝野斗争受外部国际势力干预，复杂程度加剧。

2018年5月，马杜罗总统胜选后，委内瑞拉政府积极推行“经济复苏、发展和繁荣计划”，进行货币重置，改革汇率制度，恶性通货膨胀得到一定改善，但高度依赖石油的单一计划经济发展模式短期难以改变，政府政策、法律和人事变化频繁，经济状况持续恶化。

² 中华人民共和国商务部、对外投资和经济合作司：《对外投资合作国别（地区）指南-委内瑞拉》

在全球廉洁指数排名、经商便利度排名及经济自由度排名中，委内瑞拉均居拉美国家末位。政府办事效率低，行政审批程序繁杂，部门和人员更换频繁。

（2）社会治安

据联合国毒品和犯罪问题办公室数据，委内瑞拉是与中国建交的国家中凶杀率最高的国家，加拉加斯治安更差。此外，近年来国际油价暴跌，委内瑞拉经济状况不断恶化，货币贬值，国际收支严重失衡，国内屡屡爆发抗议并对商家实施“打砸抢”，给当地华商造成严重损失。加强企业内部管理和防范，注意施工安全、人身安全和财产安全是中国与委内瑞拉进行贸易往来、投资活动和承包工程的一项基本工作。

（3）外国人政策

中方管理人员和工程技术人员赴委内瑞拉工作需办理许可，并严格执行外籍雇员和本国雇员不超过 1:9 的比例。当地通胀全球最高，劳动力成本、建材等本地发生的费用往往按业主要求以玻币报价支付，面临玻币的迅速贬值，难以得到调价补偿；钢材、水泥、砂石供应不足，项目经常需要停工待料。

委内瑞拉实行严格的外汇管制，进口商进口商品必须到商务部办理本国不生产或产能不足的证明，然后到外汇管理局申请外汇，除食品和药品等生活必需品外，其他商品进口审批时间长、手续繁杂，这些情况会影响到中国出口商正常收款，是中国企业与当地进口商做生意应该注意的问题。

（4）劳动力制约因素

委内瑞拉政府对劳工保护较多，当地工会较为强大，增加了在委内瑞拉投资的成本和风险。由于委内瑞拉对外籍劳务的限制比较严格，目前中国尚未与委内瑞拉进行劳务方面的合作。

（5）经济风险

委内瑞拉政府自 2003 年起实行外汇管制，政府严格控制企业及个人换汇，目前存在三种合法汇率，适用不同优先级别的行业领域，外来资本成本回收和利润汇出受限。

由于委方决策层变更频繁，或各种支付审批手续冗长，以及 2013 年以来外汇短缺严重，已导致大量对外美元欠款，许多外国企业因此遭受重大资金损失，甚至退出委内瑞拉。

2019 年 5 月实施央行指导、干预，银行自主定价的“外汇交易平台”（MESA DE CAMBIO）制度，实施效果有待进一步观察。

（6）制裁风险

2019 年 8 月，美国冻结委内瑞拉政府在美国境内全部资产，这些资产不得以转让、支付、出口、撤销或以其他方式处理，禁止美国企业或公民与委政府往来。未来，不排除美国进一步升级对委内瑞拉制裁，禁止外国实体通过美国金融渠道与委内瑞拉开展业务往来，相关中国企业应对此有所预判。

第二章 委内瑞拉税收制度简介

2.1 概览

2.1.1 税制综述

委内瑞拉实行两级征税制度。联邦政府征收个人和公司所得税。国家税务综合服务局负责征收及管理，总部设在加拉加斯，各地区设有办事处。州和市政府也有征税权，但征税权比较有限。委内瑞拉现行税制中的税种主要是个人所得税、公司所得税、增值税、关税、社会保险费、消费税、金融交易税、石油溢价特别税、财产税、印花税和体育税等。

2.1.2 税收法律体系

(1) 法律体系

委内瑞拉与投资合作相关的法律包括《税法》《所得税法》《海关法》《贸易法》《公司法》等。《税法》明确了有关自然人和法人的纳税规定和程序。

(2) 税法实施

委内瑞拉实行属地税制和属人税制相结合的税收制度。委内瑞拉税法规定，所有在委内瑞拉居住或有住所的自然人或法人均应纳税，无论其收入来源于委内瑞拉国内还是国外。未在委内瑞拉居住或在委内瑞拉无住所的自然人或法人，只要其收入来源于委内瑞拉境内，即使在委内瑞拉国内没有常设机构或者固定场所，也应按规定纳税。

计税单位(TU)是一个纳税调整目录，它的价值是由委内瑞拉官方按照通货膨胀和委内瑞拉货币汇率来决定的。委内瑞拉计税单位(TU)在2019年3月7日公布的TU值：50VES/单位。

除了在地方税上略有差异外，委内瑞拉实行全国统一的税收制度。外国人和外国公司与委内瑞拉的自然人和法人一样同等纳税。

2.1.3 近三年重大税制变化

委内瑞拉第一部所得税法于 1942 年生效（根据 1942 年 7 月 17 日颁布的第 20851 号公报）。它以结构化的税收形式为特点，利率是按不同类型的经济活动来确定。

自 2018 年 9 月 1 日起，增值税征收频率从以往按月征收调整为按周预征，普通税率由 12% 调整为 16%。

从 2019 年 7 月 3 日起，将针对被认定为拥有或可支配超过 1.5 亿 TU 资产的大额纳税人征收财产税。

2.2 公司所得税

居民企业就其全球应税所得负有按 34% 税率纳税的义务。如果支付股息的利润已缴纳公司所得税，则股息免征股息预提税，否则股息应按 34% 税率缴纳最终预提税。

2001 年，对从超过应税利润以外的利润中分配的股息征收的比例税开征。

下列公司负有公司所得税纳税义务：股份公司（Sociedad Anonima, SA）；有限责任公司（Sociedad de Responsabilidad Limitada, SRL）；通过设在委内瑞拉的常设机构开展业务的各种外国公司；取得来源于委内瑞拉的收入的各种外国公司。

合伙企业（Comanditas and Sociedades en Nombre Colectivo）和采取股份公司或有限责任公司形式的公司实体须依法确定自己的应纳税所得，遵从包括年度纳税申报在内的各种法定义务。不过，所得税不由合伙企业本身缴纳，而是由合伙人根据其在合伙企业中享有的权益份额来缴纳。

从事碳氢化合物（生产和销售）及其相关业务的法人实体适用特殊的所得税税率。

征税范围限定于在委内瑞拉成立的股份公司（SAs）和有限责任公司（SRLs），以及在外国成立的具有相似属性的实体。这些实体在文中被称作“公司”。

2.2.1 居民企业

2.2.1.1 判断标准

根据委内瑞拉法律设立或在委内瑞拉拥有居民身份的公司，被视为委内瑞拉居民公司。外国公司可以通过在委内瑞拉商业注册部门注册公司章程而在委内瑞拉拥有居民身份。

2.2.1.2 征收范围

居民公司就其全球所得负有所得税纳税义务。

某些纳税人免缴所得税，包括：根据法律设立的具有公共属性的委内瑞拉实体、委内瑞拉中央银行、委内瑞拉经济社会发展银行、符合条件的非营利实体和法律列明的其它实体。

2.2.1.3 税率

股份公司、有限责任公司和外国公司（以及其它依法设立的公司或实体），其所得税按照下列累进税率计算。

表1 公司所得税税率

应纳税所得 (TU)	下限处应纳税额 (%)	超过下限后边际税率 (TU)
不高于2,000	0	15
2,000 - 3,000	300	22
3,000以上	520	34

没有附加税和附加收费。

TU是一种税收调节指数,其值由税务机关根据通货膨胀程度逐年调整。

TU 价值的选用取决于相关税收的性质。例如，按年征收的税款（即公司所得税和个人所得税），选择适用在所属纳税年度中已生效超过 183 天的 TU 值，罚款不再根据 TU 的价值确定或调整。

预提税制度规定，如果超过法定金额，向居民公司（和其他纳税人）的特定类型支付，要按照一般税率 5% 承担预提税。被扣缴的预提税可以抵免应预缴税款和最终税款。但是，在股票交易所转让股份取得的资本利得应按毛收入的 1% 缴纳最终预提税。

负有预提税纳税义务的支付，有以下几种类型：不动产转让佣金（预提税率为 5%）；一般服务费（预提税率为 2%）；法人实体支付的利息（预提税率为 5%）；法人实体支付的动产租金（预提税率为 5%）；法人实体或不动产管理人支付的不动产租金（预提税率为 5%）；运输收入（预提税率为 3%）；不动产转让收入（预提税率为 0.5%）。

2.2.1.4 税收优惠

为了促进符合国家利益的经济活动，委内瑞拉法律提供如下一些优惠：

（1）投资

纳税人购入新的固定营业资产（土地除外）投资额的 10%，可以抵免所得税，资产必须能有效提高纳税人生产能力。这种税收抵免可以由从事工业（如，原材料加工转化）、建筑、电信、科学技术等行业的居民或非居民个人或法人实体主张申请。从事碳氢化合物（如开采、提炼、运输、收购）及相关业务的实体不享受此项抵免优惠。

在国家旅游登记部门注册登记的纳税人有权获得投资于下列对象的投资额的 75% 的纳税额抵免：宾馆和旅店的建设；现有宾馆和旅店的扩展；提供旅游服务；以及旅游行业雇员培训。

与农业领域相关的新投资，如：种植业、渔业、林业和禽业，可以获得 80% 的纳税额抵免。这种新的投资必须有益于生产单位及其所处社区。为获得税收抵扣，纳税人必须获得主管当局的核实认证。

用于资源保护、环境保护和改善而在资产、计划和行动方面的新投资，可以获得 10%的应纳税额抵免。

在所有情形下，抵免必须在投资发生的纳税期间进行。如果纳税人因该抵免而发生亏损，这一亏损可以向以后年度结转 3 年。

（2）自由区制度

委内瑞拉法律没有提供区域性税收优惠政策。

2.2.1.5 应纳税所得额

（1）收入范围

根据《所得税法》^[3]（ITL）第六条规定，来源于委内瑞拉的所得包括：在委内瑞拉境内利用的技术支持和技术服务所产生的对价、费用和其它类似款项；在委内瑞拉境内使用专利权、商标、版权及类似无形资产所发生的特许权使用费；从设在委内瑞拉境内的常设机构取得的收入；非居民保险公司和非居民再保险公司取得的收入；居民公司或在委内瑞拉设有常设机构的非居民公司发行证券（美国存托凭证（ADR）、美国存托股份（ADS）、全球存托凭证（GDR）、全球存托股份（GDS）除外）取得的所得或收益，前提是这些证券在委内瑞拉发行、投资或证券位于委内瑞拉境内；制作、发行电影、电视节目及其同类产品取得的所得；位于委内瑞拉境内的不动产的所得；运送国外寄售商品的所得。

通常，支付地点与所得来源地的确认并不相关。根据所得的类型，纳税人根据权责发生制或收付实现制自行确定所得的归属年度。

应纳税所得等于毛收入减去发生于境内的、经过通货膨胀调整的、包括必要费用在内的货物或服务直接成本。年度所得税一般根据纳税人会计记录计算，并根据税务规则框架进行调整。所得税不仅对从固定来源经常地、定期地取得的所得征收，还对各种来源的资本利得、资本升值及任何代表接受者财富增加的实物收益或现金收益征

³ 《委内瑞拉所得税法》，官方发文 6,252 号，2014 年 11 月 14 日发文

收。每年，税务机关通过采用调整机制来避免通货膨胀对税收的扭曲性后果。

（2）免税收入

下列项目的所得免征所得税：根据保险合同取得的赔偿金（当其弥补先前被认可为成本或扣除项目的损失时，赔偿金必须被计入总收入）；储蓄合作社或代表纳税人的雇员利益的机构取得的法定缴款；从居民实体取得不超过分配实体应税利润的股息；应按单一税率缴税的其它所得；福利和社会救助机构取得的所得；来自公债和委内瑞拉政府发行的其它形式证券所得；从2018年1月1日起，国营石油公司和从事碳氢化合物生产的合资公司生产碳氢化合物取得的收入；符合条件的来自于畜牧业、林业、渔业和水产养殖业等农业活动的收入。

（3）税前扣除

①可扣除的费用

一般来说，费用在作为取得应税收入的正常必要支出时才可在所得税前扣除。如果满足所有下列条件，费用也可扣除：该项费用发生于纳税期间内；发生于纳税人的正常经营过程中；并且发生于委内瑞拉境内（除非该费用与国外的来源有关，来源于国外的费用只可以从来源于国外的所得中抵扣）。如果支付一项费用需要预扣税款，只有在该税款被扣缴并被及时上缴到税务机关后，该项费用才可以扣除。

利息和特许权使用费可以扣除。

②不可扣除的费用

不可扣除的费用包括：股息；在居民公司可以提供技术服务的条件下支付给外国公司的技术服务费；所得税；违反法律规定而产生的罚款；捐赠（前提是在捐赠所处纳税期间的前一个纳税期间纳税人发生亏损）；向非居民公司支付超过法律规定的风险保障范围的保险费；对合伙人、配偶、未成年子女提供的个人服务而支付的款项；有公司利润分享权的公司经理或管理人员的报酬；支付给储备基金的金额。类似地，用于应对未来损失、费用和坏账的准备金，也不得扣除。但

是，向保险和投资企业依法征收的储备基金可以扣除。常设机构向其总机构支付的作为服务对价的款项也不得扣除。

③折旧和摊销

位于境内且与取得收入有关的固定资产，如果折旧或摊销合理且未一次性计入成本，可以折旧或摊销。折旧不可以推迟。

具体折旧方法没有预先限定。规定明确允许使用直线法和工作量法，但是任何其它合理且一贯的方法，也被税务机关认可。例外情况下，税务机关可以出于对国家利益的经济考虑，确定一个短于使用寿命的折旧期。纳税人根据对资产使用寿命的估计确定采用的折旧率。

除非经税务机关批准，折旧方法和折旧率一经确定，不得变更。

(4) 资本利得

公司实现的资本利得一般与其它收入合并，按照一般规则计税。但是，在委内瑞拉股票交易所（名单由委内瑞拉国家证券委员会 CNV 列出）公开上市交易的股权的转让，应由股票交易机构按总价的 1% 扣缴最终税款。因此，其相关利得不计入取得方的应纳税所得，其相关损失也不可抵减其它应税利润。

(5) 亏损弥补

①普通亏损

亏损可以向以后年度结转 3 年，但是最多可以抵减纳税人当年收入的 25%。因通货膨胀调整造成的亏损不得向以后年度结转。亏损不可以向以前年度结转。

与非应税所得或免税所得相关的亏损不可以抵扣，也不能列入成本。公司经营前发生的坏账损失、缴纳保释金造成的亏损，不得扣除。

②资产损失

与取得收入有关的资产损失，在没有保险赔偿金和责任人赔偿金弥补且没有计入成本的情况下，可以在发生期间扣除。可折旧资产的损失，由成本减去累计折旧计算而得。无保险赔偿的商品损失可以作为扣除项扣除或者计入生产成本。

资本损失视为普通亏损处理。但是，转让公司股份或资本分享权而发生的亏损，包括股份公司和类似公司清算或减资时遭受的亏损，在满足下列条件时可以扣除：取得成本不高于股票市场报价，或者，股票或参与分享权的价格根据公司账簿来看是合理的；股票或参与分享权由转让方持有的期间不短于 2 年；并且在造成损失的转让发生年度的前两年，发行公司在合理范围内开展经营活动。转让在委内瑞拉股票交易所公开交易的股票所发生的资本损失不得抵减其它所得。

(6) 特殊事项的处理

总的来说，委内瑞拉除一般所得税外没有其他所得税，但在具体经济活动中可以征收地方税，与石油和矿产相关的活动适用特定的所得税税率。

2.2.1.6 应纳税额

如下为委内瑞拉 2018 企业所得税年度计算方法示例。

表 2 应纳税额计算示例

单位：玻利瓦尔

计算示例	金额
根据损益表得出营业收入/损失	1, 229, 986, 734
加回项 (+)	
折旧/摊销	0
非营业开支	135, 000
与免税收入有关的开支	0
不可扣除利息	356, 000
适用的转让定价调整	0
一般保证金	0
不允许的应计但未付的义务	0
反避税规则的运作	0
特殊项扣减：	0
-业务招待费	56, 000
-不被允许的管理指出/技术费用	0
-律师费	0
-贿赂/罚款	0

中国居民赴委内瑞拉投资税收指南

-不可减免礼物				0
-不可抵扣税收				103, 589
-其它				16, 922
总计				667, 511
扣除额 (-)				
豁免收入				-236, 258
折旧/摊销				-15, 896, 665
适用的转让定价调整				0
与当前纳税年度不相关的应税收入				0
其它				0
总计				-16, 132, 932
调整额				
适用的损失减免				-250, 000
适用的团体税项减免				0
使用的收入征收				0
其它				0
总调整额				-250, 000
应纳税所得				1, 214, 271, 322
适用税率				税金
0	至	1, 000, 000	15%	150, 000
1, 000, 000	至	1, 500, 000	22%	110, 000
1, 500, 000	至	以上	34%	412, 342, 249
应付税金				412, 602, 249
课税扣除				
预付款				-130, 000, 000
已扣缴预提税款				-50, 000, 000
适用的国外税收抵免				0
奖励措施				-10, 000, 000
总扣除				-190, 000, 000
应缴税款				222, 602, 249
替代最低收入税				0
附加税				0
总应付税金				222, 602, 249
实际税率				32. 73%

2.2.1.7 合并税额

在这一方面，委内瑞拉政府尚未制定特殊规定。

2.2.1.8 其他

对于从事矿产开采或与其相关经济业务的公司按一般税率征收所得税，其他企业按照特许权使用费所得和矿产开采的参股所得，以及转让特许权及股份所得，以 60%税率缴税。从事油气开采及其相关经济活动，如提炼、油气运输、购买或取得油气及其副产品用于出口的企业（不限于上述活动），全部相关收入以 50%税率缴纳所得税。

上述企业已经缴纳所得税的利润在分配股息、利润时免于缴税，超出部分的股息、利润分配时分别按照以下税率代扣代缴所得税：与原油相关的经济活动税率为 50%，与采矿相关的经济活动税率为 60%。

2.2.2 非居民企业

委内瑞拉法律并没有关于非居民企业的明确定义。居民企业未涵盖的部分一般认定为非居民企业（居民企业的概念，参见上文）。

非居民合伙企业具有企业实体性质的，应缴纳企业所得税。

非居民企业只对来源于委内瑞拉的所得缴纳所得税。在委内瑞拉设有常设机构的非居民企业，对于常设机构的来源于境内境外的所得缴纳所得税。

在委内瑞拉境内有固定商业场所，发生全部或部分经营活动即认定为常设机构。其包括任何形式的建筑安装工地、建筑物或超过 6 个月的安装项目、自然资源的开采工地和有权签订合同代理处。出租不动产或是以任何形式的开发、经营不动产业务同样构成常设机构。在委内瑞拉没有常设机构的非居民企业适用于居民企业的税率对来自委内瑞拉的净利润缴纳所得税。

在委内瑞拉设有常设机构的非居民企业适用于居民企业的一般规定对其净利润征收所得税。此外，对超过应纳税所得的净利润（即

汇兑收益)以 34%的税率征税,除非这些净利润再投资于委内瑞拉并保持 5 年以上。

对非居民企业取得的不动产所得、资本利得按照以上描述的一般规定征税。但是,对在委内瑞拉证券交易所公开交易转让股份所获得的收益按照全部转让价格的 1%扣缴税款。

对于非居民企业从居民企业取得的红利和其他利润分配,按照分配给居民企业红利的规定进行处理,即对已完税的利润进行再分配予以免税,否则按照 34%的税率进行征税并扣缴税款。

非居民企业取得的利息收入,该借款是用于投资委内瑞拉境内生产活动的,对利息收入总额的 95%按照适用税率征税。否则对利息收入总额按照适用税率扣缴税款。对付给非居民企业金融机构的利息总额按照 4.95%的税率进行扣缴税款。

对非居民企业获得的特许权使用费按照收入总额的 90%作为净利润进行征税。

对非居民企业在委内瑞拉实施或利用技术服务所取得的技术服务费(例如许可使用报酬费或是专利权使用费、工业模型、绘图设计、改进、规划、批准或指导和所有可以授予专利权的技术性要素取得的收入)按照支付总报酬的 50%作为净利润以适用税率进行征税。

在委内瑞拉实施或是利用技术援助得到的费用(例如技术指导提供费、出版、录音、摄制和其他用于精化加工工作或是为出售产品采取的其他类似技术特性手段,或是以销售为目的所实施的具体服务费用)按照总收入的 30%作为净利润以适用税率进行征税。

支付地为境外的费用且没有列明为技术援助还是技术服务项目,将支付金额的 25%视为技术援助费,支付金额的 75%视为技术服务费。当所支付的服务一部分发生在境外,一部分发生在委内瑞拉时,则将费用的 60%视为发生在境外,费用的 40%视为发生在委内瑞拉境内(成本和费用允许按照相对应的归属地进行分摊)。

对非居民企业取得的特许权使用费按照总收入的 90%计税。

2.2.3 其他

(1) 境外收入

一般情况下来源于境外的净收入，适用于来源于委内瑞拉境内收入的规定计算，即来源于境外净收入为境外总收入减去有抵扣票据的日常的必需费用。境外净收入与境内净收入进行合计计算所得税。从非居民企业取得的红利按照总额的 34%进行征税。

(2) 境外亏损

境外产生的亏损不可以用以抵免来源于委内瑞拉境内的利润。

(3) 境外资产

境外的不动产无需向委内瑞拉缴纳房产税。

(4) 避免双重征税

为避免对境外收入进行双重征税，一般采取税收抵免法避免双重征税，即承认在来源国支付的有效税款。而地方税没有避免双重征税手段。

2.3 个人所得税

2.3.1 居民纳税人

2.3.1.1 判定标准

委内瑞拉的居民纳税人是指在当前或上一公历年度内在委内瑞拉持续或累计停留超过 183 天的个人。在一个公历年度内，个人在正式被派往委内瑞拉工作之前在委内瑞拉停留的时间也会被计入 183 天的期限内，在委内瑞拉有一个永久居所的纳税人会被视为居民纳税人，但如果此人在一个公历年内持续或累计在其他国家停留 183 天以上，并且能够提供证据证明自己获得了其他国家税收居民的身份，将不会被视作委内瑞拉的居民纳税人。委内瑞拉国民如果不能提供证据证明自己获得了其他国家税收居民的身份，就会被视为居民纳税人。

2.3.1.2 征收范围

（1）应税所得

居民纳税人应就其源于全球的收入缴税，在委内瑞拉没有一个固定经营场所的非居民纳税人，应就其源于委内瑞拉境内的所得缴税；在委内瑞拉有固定经营场所的非居民纳税人，就其全球范围内与这个场所有关的所得缴税。

委内瑞拉法律没有分类征收个人所得税。

承受已故者的房产也要缴纳个人所得税。

已婚夫妻应联合报税，妻子也可以选择单独申报雇佣收入或独立的专业服务收入。

普通合伙公司、有限合伙公司、以及联营公司的收入应通过他们的合伙人缴纳个人所得税，按照法律，公司应自核应税收入，并且完成相关的纳税义务，包括申报年度所得税。

居民纳税人就其来源于全球的收入缴税，总的来说，来源于国外的收入和资本所得要全额缴税，来源于境内外的净收入之和适用累进税率。

①工资

居民纳税人的雇佣收入适用个人所得税的一般规定，并且计入个人整体收入的一部分。

雇佣收入包括隶属个人的所有劳务收入（如工资、薪金以及其他酬金）。雇员从雇主处取得的差旅费补助或其他类似的补助，不被视为雇佣收入。类似的，雇员为公司垫付费用而取得的报销收入，不被视为雇佣收入，但前提是这种花费是正当的、必要的、并且对公司是有益的。没有与雇佣收入直接相关的扣除（如通勤费或搬迁费）。

雇佣收入适用个人所得税代扣代缴。代扣代缴的个人所得税可以抵免所得税申报时确定的应纳税额。

②实物福利

根据具体事实和情况，定期和永久获得的实物福利被视为应税收入。

其中，因工作产生的费用报销不在应纳税之内。员工专门用于执行职务的公司汽车、手机、公司信用卡等实物福利不被视为应纳税所得额。《劳动法》还规定了具有社会性质且不应被视为报酬的福利，即：早期幼儿教育付款；医疗、药物和牙科费用的退款；工作服；为雇员孩子提供学校材料和玩具；奖学金或培训课程的付款；丧葬费用。

相反，定期和永久获得的附加福利，例如使用公司用车作私人用途；学费补偿；免费或补贴住宿；社团俱乐部会员等等，应被视为应纳税收入。

最高法院指出(在 *Enrique Alvarez v. Abbott Laboratories, CA (2004)*；*Giovanni Bocini v. Parmalat (2012)* and *Alonso Arango v. Cadena de Tiendas Venezolanas Cativen, SA (2014)* 的判决中)，外籍员工获得的一系列附加福利，不构成劳动法规定的工资。

③退休金收入

原则上，退休人员及其继承人取得的退休金收入或残疾人保障金收入，免于缴纳所得税。在计算雇员的个人所得税时，缴纳的养老金费用不予以扣除。

④董事费

居民纳税人担任董事会成员所获得的酬金，计入个人整体收入，适用个人所得税的一般规定，这种收入应每月代扣代缴个人所得税。

⑤经营收入和专业服务收入

独立的专业服务收入和经营收入也被视为个人所得税的应税收入，适用个人所得税税率的一般规定。确定公司所得税应税收入额的规则也适用于确定个人所得税应税收入额。

居民纳税人提供的独立的专业服务收入按 3% 的税率代扣代缴个人所得税，代扣代缴税款被认为是预缴所得税，可以抵免个人所得税年度应纳税额。

⑥投资收入

以股息红利方式分配的已缴纳过税款的利润所得免征个人所得税，超过负税利润的收入部分按 34% 税率代扣代缴个人所得税。

居民纳税人的全部收入，包括居民纳税人收到的利息收入（除定期存单、抵押债券、银行存款单和其他经法律授权的票证），适用个人所得税的一般规定。居民法人实体支付给个人的负税利息收入按 3% 税率代扣代缴个人所得税，代扣代缴所得税是一种税收预付的行为，可以抵免个人所得税年度应纳税额。

居民纳税人收到的特许权使用费收入适用个人所得税一般纳税规定，并作为个人全部收入的一部分。在委内瑞拉，计算有一个固定经营机构的居民纳税人或非居民纳税人的特许权使用费收入时，购置成本可以摊销，管理费用可以用来抵减 5% 的收入。居民纳税人取得的特许权使用费收入不适用代扣代缴所得税。

个人取得的不动产的收入适用个人所得税的一般规定，并且作为个人全部收入的一部分。

⑦ 资本收益

资本收益总体来说适用个人所得税的一般规定，并且应税收入包含在个人的所有收入之中。

符合两项条件的转让个人的主要住所收入不征收个人所得税：这项交易提交税务机关前已经在规定期限内登记为个人的主要住所转让收益被用于购买另一处已经被登记的不动产；转让在委内瑞拉股票市场上公开交易的股票以全部价款的 1% 缴纳个人所得税，转让这些股份产生的资本损失不可以抵扣其他收入。

（2）免税所得

以下收入免征个人所得税：

① 按照法律或合同的规定，发给工人或其亲属的工伤保险赔偿金；

② 工人或其亲属按照法律规定从受托基金组织取得的利息收入及退休金、养老金收入；

③退休人员和残疾人的养老金收入，以及受益继承人根据法律规定继承的上述收入；接受赠与、继承遗产；储蓄机构或企业吸纳的存款；符合条件的来自畜牧业、林业、渔业和水产养殖业等活动的收入；

④雇主为雇员缴纳的养老金费用，以及因此而产生的收入；

⑤个人来自于定期存款、抵押债券、银行存款单据，以及其他合法的存款单据中取得的利息收入。个人来源于投资、互惠基金或投资基金的收入。董事、经理、雇员因垫付公司业务招待费而从公司取得的报销收入，但这种费用必须是正当的、必要的、对公司有益的；

⑥居民公司向个人股东派发的股息红利所得，如果该部分已缴纳公司所得税，则免征个人所得税。但是，未缴纳公司所得税的股息红利所得部分要按 34% 税率缴纳个人所得税。非居民企业向居民个人派发的股息红利所得按照 34% 税率缴纳个人所得税；

⑦纳税人转让主要居住场所取得的收入不征个人所得税（符合相应的条件）。

（3）其他所得税

总的来说，除了一般收入所得税以外，没有其他的针对个人收入的所得税，但是在直辖市要对经济活动额外征税。正常来讲，该税是对毛收入和毛销售额征税，税率从 0.25% 到 17% 不等，具体的税率标准取决于具体的商业活动以及该种商业活动的种类。

① 社保缴费

A. 雇佣

社保费是由雇主和雇员按月共同缴纳的，以员工每月全部的薪酬按照一定的百分比计算，雇员按照全部收入的 4% 缴费，计算薪酬不超过城市人均最低工资总额的 5 倍。

除此以外，雇员按照全部收入的 0.5% 缴纳失业保险费，住宅建设基金的缴纳数额不超过全部收入的 1%。计算个人所得税应纳税额时，不予扣减社保费。雇主必须代扣代缴社保费。

B. 个体

个体户可以选择缴纳社保费和住房公积金，但并不是强制性的。

②遗产和赠与征税

委内瑞拉有遗产税和赠与税，以已故者或赠予人赠与财产的净价值征税。纳税人为继承人或被赠与人、接受应税财产的个人。

应税财产是已故者分配给继承人或被赠与人的遗产总额，资产价值必须是官方以市场价值为基础计算的。应税财产包括已故者或捐赠者位于委内瑞拉境内的财产，与赠与人或被赠予人国籍无关；动产应是位于委内瑞拉的财产，如特定证券、个人权利以及债权债务（如在委内瑞拉执行的合同），与赠予人或被赠与人的国籍和住址无关。

豁免资产包括捐赠给委内瑞拉国家、公共团体、慈善机构或公益组织的财产；已故者主要居住场所，且未来会作为其亲属的习惯性居所；已故者生命保险所得死亡赔偿金或补偿金；5个纳税年度内每个受赠者不超过25个TU的受赠与资产，及捐赠者的子女银行账户中不超过250个TU的资产；基于被赠与人全部的实际收入（不包括补贴）。

原则上讲，双重征税在大多数案例中都能够避免，按照法律，转让位于委内瑞拉的资产适用个人所得税，委内瑞拉国内的双重征税指的是已故者的同一财产在五年之内多次赠与继承者或其他接受者，在这种情况下，基于这项资产的税收会减少50%、40%、30%、20%、10%，其对应的两次转手间隔的时间，分别是1、2、3、4、5年。赠与人在死亡前5年之内将遗产赠与继承人，缴纳的赠与税可以用来抵减继承人的遗产税。在委内瑞拉没有单独适用于侨民的个人所得税制度。

2.3.1.3 税率

在核算应税收入时，存在税基扣除及特定的减免，个人所得税采用累进税率，从6%到34%不等。

(1) 收入和资金收益

居民纳税人适用累进税率，税率表如下所示：

表3 税率表

应税收入 (TU)	速算扣除数 (TU)	税率 (%)
不超过1,000	0	6
1,000-1,500	60	9
1,500-2,000	105	12
2,000-2,500	165	16
2,500-3,000	245	20
3,000-4,000	345	24
4,000-6,000	585	29
超过6,000	1,165	34

(2) 遗产和赠与征税

税率取决于捐赠者和接受者之间的关系，如下所示：

表4 税率种类

种类	和受赠者之间的关系
1	夫妻、直接的继承人（包括养子女）
2	兄弟姐妹及其子女
3	叔阿姨舅及其子女
4	任何其他关系

表5 对应税率表

应税收入 (TU)	1类 (%)	2类 (%)	3类 (%)	4类 (%)
15	1	2.5	6	10
15.01-50	2.5	5	12.5	15
50.01-100	5	10	20	25
100.01-250	7.5	15	25	30
250.01-500	10	20	30	35
500.01-1,000	15	25	35	40
1,000.01-4,000	20	30	40	45
4,000以上	25	40	50	55

纳税人继承或受赠得到的资产缴纳的所得税会因为受赠人符合不同条件而享受不同比例的退税，在税基和净资产相加不超过 500 个

TU时,每个继承人和被赠与人可以享受最高不超过 100 个 TU 的退税,即使一个纳税人的财产符合几种退税,也只能选择其中的一种。

表 6 退税信息表

符合条件的受赠人	最高500个计税单位 退税 (%)	最高250个计税单位 退税 (%)
夫妻、21岁以下的儿童	20	40
60岁以上老人、肢体完全并终生残疾的人	15	30
肢体终生但只是部分残疾的人	12.5	25
继承人或被赠与人有需要抚养的子女 (包括婚生、非婚生及领养的子女)	2.5	5

2.3.1.4 税收优惠

暂无。

2.3.1.5 税前扣除

(1) 扣减

除与经营收入有关的费用扣减,委内瑞拉个人所得税法律列举了其他法定扣减项目,用来抵减合计净收入。这些扣除包括:

纳税人为取得住所贷款产生的利息费用,最高限额为 1000TU;个人为租住主要住所产生的租金费用,最高限额为 800 个 TU;纳税人为子女(不满 25 周岁)承担的付给当地教育机构的教育费用(年龄限制不适用于接受特殊教育的残疾人;支付给医疗机构的医疗保险费(包括生育保险);支付给委内瑞拉纳税人及其附属机构的医疗、牙科、住宿服务的费用。

纳税人获得的非就业收入,可以减免用于慈善、宗教、文化、教育、艺术、科学、技术、体育和改善劳动条件的赠款,以及向国家政府、国家、直辖市和自治机关赠送的礼品。

礼物可以由纳税人直接进行交付或通过向非营利机构组织的捐款。

礼物的可抵扣金额仅占净收入的一定比例，即：若纳税人的净收入不超过 10,000TU（含 10,000TU），可抵扣率为 10%；若净收入超过 10,000TU（含 10,000TU），则可以抵扣超出部分的 8%；从事采矿、碳氢化合物及联网活动的纳税人可抵扣率为 1%（不论数目）。在计算应纳税所得时已经扣除的所得（例如商业折扣、雇主、保险公司支付的报销费用），不允许重复扣除。

纳税人必须保管好原始的收据和账单用以报销，直到保管时效截止。原始的收据和账单必须包括付款人的税务登记证号码。

只有居民纳税人才能够享受扣除，非居民纳税人就全部毛收入征税。

(2) 津贴

居民纳税人可以享受以下的年度纳税申报扣除：

①总的扣除：10 个 TU；

②没有分开的房产，并且没有分别报税的夫妻：10 个 TU 的扣除；

③纳税人抚养的直系血亲为幼儿、残疾人或年龄低于 25 岁的学生：10 个 TU 的扣除。

(3) 抵免

没有其他的适用于个人所得税的抵免。

(4) 亏损

总的来说，纳税人的经营收入和专业服务收入可以在以后 3 年内结转亏损，但是结转额度不能超过纳税人年利润的 25%，通货膨胀调整损失（强制适用于取得经营收入的纳税人）不会结转，没有亏损转回。

以下活动发生的损失不得结转亏损：

①不征税收入或免税收入；

- ②经营活动发生之前产生的坏账；
- ③支付的保释金；
- ④境外经营活动产生的损失不能够用境内收入抵消弥补。

2.3.1.6 代扣代缴所得税

雇佣收入超过 1000 个 TU 的纳税人适用所得税代扣代缴。根据 2017 年 12 月 05 日颁布的第 3185 条法令，2017 年度委内瑞拉居民在境内获得的工资收入如超过 32,500 个 TU 可免代扣代缴税。代扣代缴的税款用来抵免年度应纳税额。

居民纳税人从居民企业收到的某些特定的收入，按 3%代扣代缴所得税。

适用代扣代缴的种类包括：

一般的佣金收入；法人实体支付的利息（不包括存款和金融机构支付的存款和投资收入产生的利息）；专业服务收入；转让不动产的中介费收入；法人实体或不动产管理机构支付的租金收入；普通服务收入（具体的代扣代缴税率 1%）；运输服务相关收入（具体的代扣代缴税率 1%）；持续关注的收购费用（具体的代扣代缴税率 1%）；公共服务收入；转让不在股票市场交易的注册公司的股份收入；转让股票交易市场的股份收入（具体的代扣代缴税率 1%）；转让不动产收入（具体的代扣代缴税率 0.5%）。

代扣代缴所得税可以用来抵免年度应纳税额。

通过代扣代缴税率和 83.3334 这个固定系数计算代扣代缴所得税额，居民纳税人可以享受税收抵免。

2.3.2 非居民纳税人

非居民纳税人是在委内瑞拉一个公历年内停留不满 183 天的个人。

（1）所得税和资本收入

①雇佣收入

来源于委内瑞拉的非居民个人收入按 34% 税率代扣代缴所得税。

② 经营收入

来源于委内瑞拉的非居民个人收入如下部分按 34% 税率代扣代缴所得税：承包商和分包商收入、任何法人实体支付的不动产租金、商业佣金、销售不动产的佣金、法人实体支付的动产租赁费、持续经营取得的销售收入、法人实体支付的广告费和来自股票和其他参与股票市场上市公司股票的款项收入。

委内瑞拉税法规定对某些特定收入类型按照一定百分比进行收入认定，税率同样为 34%。具体如下：

对于电影和电视的电影制片人和发行人，净收入被认为是总收入的 25%。

寄售商品到委内瑞拉的人，他们的净收入被视为其在委内瑞拉销售总收入的 25%。

支付给非居民法人实体的非商业专业费用，净收入被认为是总收入的 90%。

在委内瑞拉境内或境外由非居民在国外进行的技术援助或者服务，但在委内瑞拉境内使用所获得的净收入被视为总收入的 30%。技术援助由国际交易日志定义为提供技术指导和其他类似的用于拟定出售作品。这可能包括技术知识转让、工程服务、研究服务和项目开发，援助和咨询服务等。

技术服务的净收入被视为总支付的 50%。技术服务被定义为对许可使用或开发专利、工业模型、图纸和设计或说明以及所有可获得专利的技术部分。

在没有具体证据证实相关收入是归于技术支持还是技术服务时，则 25% 的收入被认定为技术支持和 75% 的收入被认定为技术服务。如果这些全球收入部分来自国外，部分来自委内瑞拉时，则 60% 的归属境外，40% 归属委内瑞拉。同时只能用产生于委内瑞拉境内的成本进行抵扣。

③ 投资收入

居民企业支付给非居民纳税人的股息红利收入和其他的利润分配收入，如果该收入已经缴纳过所得税，则免于缴纳个人所得税，否则要按 34% 税率的代扣代缴个人所得税；如果贷款用于在委内瑞拉投资生产，则非居民纳税企业从居民企业获得的利息收入按毛收入的 95% 乘以 34% 的税率代扣代缴个人所得税，否则要对全额征收个人所得税。

居民企业支付给非居民纳税人的特许权使用费收入，以全部所得的 90%，适用 34% 的税率；非居民纳税人的技术支持费和技术服务费以全部收入的 30% 和 50%，适用 34% 的税率；非居民纳税人的不动产租金收入就其全部所得适用 34% 的税率。

④ 资本所得

非居民纳税人的全部资产所得适用 34% 的税率，在委内瑞拉股票交易市场上公开交易执行的股份就其全部交易价款按 1% 税率代扣代缴所得税。

(2) 资产税

个人没有净资产税。

非居民纳税人就其位于委内瑞拉的不动产缴纳不动产税。

2.3.3 其他

非居民纳税人来源于委内瑞拉的收入（不考虑数额的大小）都要申报纳税，代扣代缴税款被用于冲抵最终应纳税额，非居民纳税人通过一个固定的经营场所开展自己的业务活动，必须申报并且自核与这个场所相关的纳税数额。

2.4 增值税

2.4.1 概论

(1) 纳税义务人及扣缴义务人

增值税是对在委内瑞拉境内提供应税货物和应税劳务，以及对货物和服务的进口所征收的税；出口货物零税率。在计算应纳税所得额时，进项税额可以抵扣销项税额，因此，实际上只对增值税纳税人应税货物或劳务的增值部分征税。自 2018 年 9 月 1 日起，每周征收增值税。以前，增值税是按月征收的。

在委内瑞拉境内发生应税行为的纳税人为增值税的纳税人。非居民纳税人提供商品或服务，由该商品或服务的购买方扣缴增值税。

国营企业、中央政府、各州、直辖市及其分支机构，除法律规定的豁免外，须缴纳其应税项目的增值税。

（2）征收范围

对下列行为征收增值税：在委内瑞拉境内提供商品或服务，进口货物或服务，提供货物和服务的出口（居民纳税人向在委内瑞拉没有永久或固定经营场所的纳税人提供的服务）。

（3）税率

从 2018 年 9 月 1 日起，普通增值税率为 16%（之前为 12%）。

下列交易适用 8% 的增值税低税率：

① 出售或进口用于贸易的活体动物、肉类（处于自然状态，冷藏，冷冻或腌制）和动物性食品（浓缩液，液体等）；

② 提供给政府的专业服务，但前提是该服务主要是知识性的，并且不涉及商业活动的进行以及人员的国内航空运输。

某些奢侈品的进口或销售需要额外按照 15% 税率收取，例如：

① 某些价值超过 30,000 美元的私人车辆；

② 某些摩托车；

③ 由硬币或代币激活的游戏机；

④ 用于娱乐活动和体育运动的直升机和其他飞机；

⑤ 用于斗牛竞技的公牛；

⑥ 鱼子酱；

⑦ 价格超过 500 美元的宝石珠宝。

自 2020 年 2 月 28 日起,开始执行新的附加税税率,从 5%到 25%不等,适用于以外币或以不同于政府支持的加密货币的商品和服务交易。附加税率由国家机关执行。

外币和加密货币的支付的附加税率或附加税,与政府支持的货币不同。但两种情况下,交易都仅需支付附加税率,而不是标准增值税率:以外币和加密货币支付的增值税免税商品和服务,不同于政府支持的外币和加密货币;以外币购买房地产。

修订《增值税法》的法令于 2020 年 3 月 29 日生效。

2.4.2 税收优惠

出口货物和服务是零税率。

根据法律,进口特定的商品和服务享受减免增值税,对于从事工业生产的企业,在预生产阶段所进口或购买的符合条件的资产和服务,可予减免增值税。

2.4.3 应纳税额

进口货物的应纳税所得额为海关的含税价格加上相关税费(不包括增值税本身)。与以外币或加密货币支付的商品和服务有关的发票,必须注明外币或加密货币的金额(如适用)以及以 VES 为单位的等值金额。进口无形资产和为维持该无形资产正常运转而产生的各种附加材料费用分别计算缴纳增值税。

转让动产所得为全部的价款,转让价格不应低于市场价格,转让价款包括手续费、利息、中介费用、辅助服务费用及各项税额(不包括增值税本身)。

在应税服务中,应纳税所得额需整体考量。如果价款包括转让动产或依附在不动产上的动产的价值,则该动产的价值必须要加进应纳税所得额中。

2.4.4 其他

非居民纳税人没有退税。

2.5 关税

2.5.1 概述

关税是按照关税税则，根据大部分进口货物的价格来征税的。根据中央银行公布的汇率，应向海关当局支付的费用应以价值最高的外币计价。

2.5.2 税收优惠

委内瑞拉规定出口免税。

2.5.3 应纳税额

委内瑞拉于 1973 年加入安第斯关税共同体，后因不同意秘鲁和哥伦比亚与美国签署自由贸易条约，于 2011 年正式退出。

现阶段委内瑞拉实行关税税率如下：原材料、未经加工或未充分加工的货物，税率 5%；半成品税率为 10%；资本货物税率为 15%；产成品税率为 20%；进口特定商品税率最高为 35%；行政机构可以追加罚款或征收最高达普通税率 60% 的额外税费。

2.6 其他税（费）

2.6.1 工资税

委内瑞拉现阶段不征收工资税。

2.6.2 社会保险费

委内瑞拉社会保险费分为五类：社会保险费、住房基金、失业金、教育基金和职业安全与健康基金，其中雇员需要交纳社会保险费、住房基金、失业金和教育基金。

2.6.2.1 社会保险费

雇主和雇员均有义务为社会福利基金做出资助。雇主必须承担75%的相关保费。社会保险费费额根据员工工资计算。用以计算社会保险费的员工的工资不能超过最低月工资5倍。从2020年1月1日起,委内瑞拉的最低工资由2018年1月的2.49VES上升到250,000VES(近两年委内瑞拉通货膨胀严重,导致最低工资涨幅大幅上升)。

雇主缴纳社会保险费的费率为:

表8 社会保险费税率表

风险指数(风险指数指的是工作环境因素影响员工健康的可能性)	费率(%) 雇主
最低比率	9
中等比率	10
最高比率	11

由工作单位支付的部分金额在计算企业所得税时可以进行抵扣。

雇员社会保险费费率为4%。

雇员支付的社会保险费不可在个人所得税中进行减免。

2.6.2.2 住房基金

住房基金是根据员工每月正常工资计算的。由工作单位支付2%,由工作单位支付的部分在计算企业所得税时可进行抵扣;由员工支付1%,员工支付的住房基金不可在个人所得税中进行减免。男子60周岁以及女子55周岁以上可免除。

2.6.2.3 失业金

失业金按照月度工资的2.5%征收(雇主支付2%,雇员支付0.5%)。计费依据最高不超过最低月工资的10倍,由雇主缴纳的部分在计算企业所得税时可以扣除。员工支付的失业金不可在个人所得税中进行减免。

2.6.2.4 教育基金

教育基金（国内教育合作协会为征收单位）由超过 5 名雇员且从事于商业或工业活动的公司缴纳。税费相当于总工资的 2%（总工资即任何形式的工资总额和福利等）。公司有义务代表国内教育合作协会预扣支付给员工年度利润分红的 0.5% 作为保证金。由工作单位支付的部分在计算企业所得税时可进行抵扣。

2.6.2.5 职业安全与健康基金

国家法律为了保证员工的工作环境，雇主需缴纳薪金总额的 0.75% 至 10% 不等的职业安全与健康基金，具体缴纳金额基于国家工作安全与健康机构进行的风险评估。

2.6.3 资产税

2.6.3.1 财产税

从 2019 年 7 月 3 日起，针对被认定为拥有或可支配超过 1.5 亿 TU 资产的大规模纳税人征收财产税（《宪法财产税法》第 1 条，于 2019 年 8 月 16 日重印）。被认定为大规模纳税人的居民个人应就其全球财产缴纳财产税。非居民个人仅就位于委内瑞拉的财产缴纳财产税。如果非居民在委内瑞拉拥有常设机构，则应对归属于该常设机构的财产征税。如果非居民全部或部分通过任何性质的设施或场所或通过为此目的而雇佣的雇员、代理商、代表或其他人员，则视为在委内瑞拉拥有常设机构。

在以下情况下，个人是委内瑞拉的税收居民（《宪法财产税法》第 6 条）：

- （1）在一个公历年中连续或累计在该国停留超过 183 天，或者在上一个公历年中连续或累计停留超过 183 天；
- （2）其经济活动、利益中心或基础直接或间接地位于委内瑞拉；
- （3）委内瑞拉国民、公职人员或国家雇员，即使他们的主要经济活动中心在国外；

(4) 委内瑞拉国民，并被证明是所得税法规定的低税收管辖区的税收居民，除非该国家或辖区已与委内瑞拉缔结了全面的信息交换条约。

在以下情况下，将被视为委内瑞拉的税收居民（《宪法财产税法》第 7 条）：

- (1) 在委内瑞拉有习惯性居所或有主要房产；
- (2) 是委内瑞拉国民；

(3) 配偶（未合法分居）或受抚养的子女被视为委内瑞拉的居民。除非个人能够通过另一国税务机关签发的居住证明来证明自己是另一国家的税收居民，否则将被视为委内瑞拉税收居民。

从法律角度，以下资产被视为位于委内瑞拉的资产：

- (1) 位于委内瑞拉的不动产；

(2) 在委内瑞拉注册的船舶、飞机、导航装置和汽车。此外，如果在外国注册但在纳税一个公历年度内连续或累计在委内瑞拉境内停留不少于 120 天，将被视为位于委内瑞拉境内；

(3) 委内瑞拉公司发行的权利、股份、配额或社会参与以及代表股本或同等价值的其他证券；

- (4) 宝石、矿产、艺术品和珠宝。

法律规定了资产和权利的所有权及控制权分配的规则（《宪法财产税法》第 12 条）。资产和权利归属于公共档案记录的所有者。如果资产未办理登记手续，则归资产的实际控制人所有。与金融机构订立的融资租赁合同，租赁财产归承租人所有。对于信托，财产归受益人所有。

计税基础的定义是根据特定的评估规则确定的，即用商品和权利的总价值，减去财产的费用或义务，再减去免税资产（《宪法财产税法》第 15 条）。

对于不同类型的资产和权利有特定的评估规则。一般而言，资产价值按照以下估值方式的最高值确定：调整后的收购价格；每年 9 月

30 日的市场价格。2019 年 8 月 19 日发布的《宪法财产税法》规定，法规中提及的估值规则将在税务机关的网站上发布。

免税资产包括以下资产财产：

- (1) 已在税务籍贯登记为主要房产的纳税人房产；
- (2) 纳税人的家居用品（如个人和家庭用品、家用器具和其他个人用品），但珠宝、艺术品和古董除外；
- (3) 从劳资关系中获得的社会利益，包括社会贡献的回报；
- (4) 艺术家拥有的个人作品。

目前税率设定为 0.25%，但政府有权利将税率提高至 1.5%。

财产税纳税义务发生于每年的 9 月 30 日，应在每年的 10 月 1 日至 11 月 30 日申报财产税。

财产税不得在所得税税前扣除。

2.6.3.2 房产税

各地方享有地方性税收的征收权。可由地方设立税率和核定税基。对公有财产、教会财产、具有公共设施功能及为完成外交任务属性的财产、非营利组织通常予以免税。一些城市为吸引新产业的投资提供在一定年度内减免税的政策。

纳税人应对固定资产自行估值或计算应税收入。市政管理机关认为其实际价值超过纳税人估价的 20%或更多，需要重新进行估价。

2.6.4 注册税

注册任何公司都须缴纳 3 个 TU 的注册税并在登记注册表的每一页加收十分之一 TU 的注册税。注册资本也须缴纳印花税，按每个 TU 的千分之一缴纳印花税。追加注册资本也须按同一原则缴纳印花税。注册外资企业及其分支机构、代表处，须缴纳 5 个 TU 的注册税，并在每一页加收二分之一 TU 的注册税。

2.6.5 转让不动产及股权税

2.6.5.1 转让不动产税

除注册税以外，不动产转让不征收其他税费。

2.6.5.2 转让股票、债券和其他证券税

委内瑞拉对股票、债券和其他证券的交易不征收转让税。

2.6.6 印花税

印花税仅就某些具有公共属性的特定的文件征收，如注册公司及注册资本，包括增加资本；注册成立外资公司或其常设机构；销售业务及出售经营性资产；特定的股份及证券。缴纳印花税 TU 的具体数额一般根据文件的页数、资本金额、销售价格计算。

2.6.7 消费税

对特定货物和服务征收消费税。在生产或进口环节对香烟、已加工的烟草征收 70% 消费税；对含酒精饮料每升征收 0.0006 到 0.102TU 的消费税。

2.6.8 间接税收项目

2.6.8.1 保险税

委内瑞拉无特殊保险税；但根据保险活动法，保险公司、药品公司、涉及到保险金融项目的风险经理和公司需按如下要求支付税金：

(1) 可变比例的月度基金（目前缴纳比例为 2.5%），对总保险费、提供担保所涉及金额、金融保险项目利息所征收；

(2) 可变比例的年度基金（目前缴纳比例为 3%），对健康保险衍生的利润、健康计划费用、风险管理合约所获得的收入所征收；

(3) 年度基金（不高于 5%），对保险利润、再保险、再保险投资公司、药品公司和风险经理所征收。

此类基金在计算企业所得税时可进行抵扣。

2.6.8.2 机动车税

机动车税根据机动车尺寸和种类划分。

2.6.8.3 科学和技术类相关税收规定

对在委内瑞拉境内进行商业活动的总收入和年收入均超过 100,000 个 TU 的居民企业和非居民企业，征收特别税。非居民企业仅就来源于委内瑞拉境内的收入缴纳特别税。

税率根据从事商业活动的种类而不同：

表 9 科学和技术类相关税率表

商业活动类型	税率 (%)
赌场，公司销售酒精饮料及烟草制品	2%
按照油气法从事采矿活动的私人性质公司	1%
按照油气法从事采矿活动公有性质公司	0.5%
任何其他商业活动	0.5%

2.6.8.4 金融交易税

自 2018 年 11 月 19 日起，被认定为大额纳税人的企业需按照特定金融交易额的 2%（之前为 1%）缴纳税款，包括：

（1）借记银行账户、代理账户、托管账户或其他种类由银行或其他金融机构所把控的金融工具；

（2）支票背书、有价证券和其他始于第二背书的可谈判金融工具；

（3）获得现金形式银行本票，在银行或其他金融机构间进行超过 2 个银行工作日的活动交易；

（4）不同持有者之间的有价证券转让。

税款缴纳方：

(1) 被税务机关认定为大额纳税人的法人实体和非法人型合资企业；

(2) 被税务机关认定为大额纳税人但无法人单位的法人实体和非法人型合资企业；

(3) 代表大型企业纳税人的个人。

其中，以下交易税费可减免：

(1) 支票的第一背书、现金支付保证金和其他可谈判金融工具；

(2) 消费所产生的借记、由委内瑞拉中央银行所签发或批准的证券托管交易和在农业市场和证券交易所进行的证券交易；

(3) 同账户持有人的账户间转账；

(4) 为缴纳税款所购买的银行本票或借记账户。

以下交易类别税率为 0%：

(1) 由委内瑞拉分支机构所批准的证券交易；

(2) 外汇管制下的清算操作所产生的借记账户；

(3) 在国家金融系统中通过外币账户进行的交易；

(4) 管理证券的公司银行借记账户。

此类款项在计算企业所得税时不可进行抵扣。

2.6.9 反走私货物和反销售麻醉类药品的特别税

雇员超过 50 名的法人实体要按其年净利润的 1% 缴纳特别税，该税款将用来防止其工人及其家庭成员针对毒品的通关、销售和使用。从事酒精饮料和烟草生产的公司必须按其年度净利润的 2% 缴税，用以维持并运营为这些物品的消费者而设立的防治及康复中心。

2.6.10 软件服务公司和公共管理部门的特别税

对主营业务为为政府提供进口、分销及经销专有软件的企业按其净利润的 2.5% 征收特别税。如果该公司是向政府提供与专有软件相关的服务，则该特别税是按照净利润的 1.5% 征收。以上两种特别税都可以从纳税人的公司所得税中扣除的。

2.6.11 体育税

2011年8月23日起，在委内瑞拉境内从事经济活动并且年净收入不低于2,000个TU的公司要按照全部净收入的1%缴税。纳税期间为纳税人的一个财政年度。纳税人可以选择以最高不超过50%的应纳税款，发展根据国家体育委员会发布的指导体育项目。纳税人必须在会计财年结束后的120天内将年度电子退税归档。纳税人同样有义务对退税估算值进行归档，并进一步对上一会计财年总收入的0.25%进行缴税。该项税款在计算所得税时不予以扣除。

2.6.12 其他与原油及矿产相关的经济活动征税

(1) 原油开采的特许权使用费

石油企业特许权使用费所得税率为30%，按石油开采的数量缴税，由于奥利诺科石油带采油成本高，在此原油带上开采成熟石油或重油的税率可能由30%降到20%，如果能够进一步证明在此原油带上生产的沥青混合物生产成本低，企业按30%税率缴税无法获利，则税率甚至可以降到16.6%，特许权使用费可以通过现金也可以通过实物支付，以原油缴税时，每桶最高作价不超过70美元。

(2) 土地使用税

公司依法取得未被开发利用的土地按照每年每平方千米100个TU缴税，之后的5年内土地使用税每年增长2%，5年之后土地使用税每年增长5%。

(3) 自身消费税

石油企业将开采的原油及其副产品用于本公司的正常运转，按照每立方米的销售价格，以10%的税率缴税，计税依据为终端消费者购买时的市场价格，如果该产品并没有在国内市场销售，则能源石油部将提供计税价格。

(4) 提炼税

按照从油井中开采的液体油的价值以 33.33% 的税率缴税，该税每月随着原油开采的特许权使用费一同缴纳，两种税的计税依据相同，在计算石油提炼税时，石油开采税可以从税基中扣除，每桶原油的最高估值不超过 70 美元。

(5) 出口登记税

按照出口原油销售价格的 0.1% 缴税，每桶原油的最高估值不超过 70 美元。

(6) 石油溢价特别税

石油溢价特别税就以下活动征收：出口原油、经加工的液体油及其衍生品，混合所有制公司将原油或经过加工的液体油销售给委内瑞拉国家石油公司（委内瑞拉国有公司）及其子公司。

该税仅对原油及经过加工的液体油及其衍生品的溢价征收。

特殊价格。委内瑞拉石油按照国际市场的月平均价格高于每年的预算法案规定的价格（2015 年为每桶 60 美元），但不高于每桶 80 美元时，特别税以差价为计税依据，按 20% 税率征收。

极高价格。委内瑞拉石油按照国际市场的月平均价格高于每桶 80 美元时，税率会因为每月平均价格产生变化，具体如下：

当委内瑞拉石油每桶月平均价格超过 80 美元但低于 100 美元时，以差价为计税基础，按 80% 的税率缴税。

当委内瑞拉石油每桶月平均价格超过 100 美元但低于 110 美元时，以差价为计税基础，按 90% 的税率缴税。

当委内瑞拉石油每桶月平均价格超过 110 美元时，以差价为计税基础，按 95% 的税率缴税。

某些混合所有制企业免于缴纳特别税，在计算公司所得税时，该项特别税准予扣除。

(7) 矿产特许权使用费

自 2011 年 11 月 15 日起，采矿企业按照金矿开采数量以 13% 缴纳矿产特许权使用费。在具体的执行中，混合所有制企业可能会减按

3%征收税款，如为了社会利益的开矿项目，包括涉及到当地团体参与的项目、小规模矿主以联合的形式组成的公司和归属于当地社区的公司。

总体来说，特许权使用费以现金缴纳，但是在具体的执行过程中也可以以实物全部或部分缴纳。国家金矿管理局负责计算征收特许权使用费。

（8）合资企业的附加税

开采原油附加征收3.33%的特许权使用费，税款是按如下分配的：2.22%分配给地方自治市；1.11%根据国家发展计划分配给国家财政发展项目。

石油溢价特别税是根据石油公司在—个公历年度内开采的石油价值的50%和基于全部净收入的特许权使用费、所得税和其他税种总额的差额确定的。

该政策的制定过程：附加税是根据混合所有制公司社会投资项目中全部税前净收益的1%（基于上一年度的经营成果，如果是公司的新成立之年则按照本年的项目计划）和国会通过的国家发展计划综合制定的。

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

国家海关和税务综合服务局（SENIAT）实施税款征缴工作。

3.1.2 税务管理机构职责

负责制定、管控国家财政税收政策的主要机构是财政部，其下设的国家海关和税务综合服务局负责税收征缴工作。为了与“五权分立”的政治制度相适应，委内瑞拉还设立了隶属于公民权的政府审计机关——联邦监察审计总署，专门负责财政预算的管理和监督。

3.2 居民纳税人税收征收管理

3.2.1 税务登记

（1）单位纳税人登记

①税务登记的要求

委内瑞拉纳税企业可以根据需要登录海关和税务总局门户网站进行报税和纳税等手续。输入纳税企业名称、密码、企业和企业法人代表税务登记号码、电子账户、回答该系统设置的问题。一经登记成功纳税人即可进入并进行税务申报和税款划拨手续。

税务登记的程序

纳税企业必须以正确的纳税人信息在委内瑞拉海关和税务综合服务局门户网站 www.seniat.gov.ve 进行登记注册，具体步骤如下：

A. 登录该网站选择“法人”栏后，输入下列资料和信息：

企业税务登记号（RIF）；企业法人税务登记号（RIF）；企业成立的时间（按日/月/年顺序）；企业在商业注册局注册的时间（按日/月/年顺序）。

B. 按确认键确认。如正确无误，系统会显示“继续输入注册信息”。

C. 按报税手册要求输入用户企业名称、密码（2次）、私密性问题和回答、有效电子邮箱以及企业的其他重要信息并按确认键。

D. 系统显示：请等待…正在登记中。

E. 系统返回界面，显示登记成功。

（2）个体纳税人登记

暂无相关资料。

（3）不需进行税务登记的情况

暂无相关资料。

3.2.2 账簿凭证管理制度

（1）账簿设置要求

账簿和所有其他会计文件必须保证与法定纳税期间相同。

（2）会计制度简介

委内瑞拉会计制度为委内瑞拉本土会计制度（Local GAAP），委内瑞拉税务申报时需提供按照当地会计标准编制的财务报表。

（3）账簿凭证的保存要求

纳税人必须保留收入的记账凭证，包括商业法所规定的总账、普通日记账、库存账簿、财务管理分类账和财务管理账簿等。法律规定以上账簿的保留可以对所有资产和负债进行证明。

（4）发票等合法票据管理（暂无相关资料）

3.2.3 纳税申报

委内瑞拉的报税时间是一个公历年度结束，为次年1月1日至3月31日。报税的渠道有两种：一是纳税企业自行到税务部门申报；

二是通过委内瑞拉海关和税务综合服务局网站报税。目前委内瑞拉纳税人普遍采用网上报税。

（1）公司所得税

①申报要求

一般情况下，纳税年度与公历年度一致。然而，从事工业、商业活动或提供服务的法人可以选择不同于公历年度的、长为 12 个月的期间作为纳税年度。纳税年度一经选定，未经税务机关事前批准不得变更。第一个和最后一个纳税期间可以短于一年。

所得税由纳税人采用自我评估方式计算和缴纳。年度所得税申报表必须在纳税年度终了后 3 个月内以电子方式申报，特殊纳税人需要根据税务机关每年公布的时间表进行纳税申报。2019 年度申报所得税和预提所得税的纳税时间由 2018 年 12 月 14 日发布的第 41546 号官方公报的 SNAT/2018/0189 号法规确定。

被认定为大额纳税人的居民企业适用税务机关每年发布的特定办税日历，包含税款预缴及清算，以及提交纳税申报单的具体日期。日期取决于纳税识别号 ID 的最后一个数字。大额纳税人必须向税务机关指定的收款机构缴税。如果纳税人在接下来的两个会计年度内未达到决议中规定的大额纳税人门槛或法律实体发生合并、破产或解散，则大额纳税人身份可以由国家海关和税务综合服务局的地方主管机关撤销。

集团公司不可统一合并纳税，也不可在集团成员内部转移弥补损失。

②税款缴纳

上一个纳税年度的净收入超过 1,500TU 的一般公司纳税人，必须预估收入并预缴税款。预缴的税款根据上一纳税年度净收入的 80% 计算，等于税款计算结果的 75% 减去先前的被预扣税款。为此，纳税人必须在上一纳税年度终了后 6 个月内进行纳税申报，分期付款没有具体日期，可以在相应月份的任何一天缴纳。

对价不少于 3,000TU 的不动产及其附属权利的转让,包括公司资本的投入、在公司清算或减资时向合伙人的分配环节的不动产及其附属权利转让,应按价格的 0.5%预缴税款,该项预缴税款可从最终税款中抵免。

金融机构必须提交每日预付款申报表(而不是每周申报表),并且必须每天支付个人所得税预付款,适用于对来源于委内瑞拉前一个工作日获得的净总收入的 2%进行所得税预缴。

最终税款必须在所得税的年度申报时限内一次性缴纳。

自 2018 年 12 月 28 日起,纳税人在委内瑞拉境内以外币或加密货币进行业务交易时,必须以这些货币或加密货币支付委内瑞拉的税款,除非收入来自:

- A. 通过证券交易所转让证券;
- B. 委内瑞拉公共实体进行的商品和服务的出口。

(2) 个人所得税

① 申报要求

纳税年度总的来说是一个公历年,但是进行工业、商业活动或提供服务的纳税人可以选择一个为期 12 个月,与公历年日期不同的纳税年度。

年净收入超过 1,000 个 TU 或毛收入超过 1,500 个 TU 的个人必须申报所得税。纳税申报表必须在纳税所属期结束后的 3 个月内(即次年 3 月 31 日之前)提交,申报期为每年年终后的三个月,纳税人自行核对应纳税额。个人无需在其纳税申报表上附加任何文件。

被认定为大规模纳税人的居民个人适用税务机关每年发布的特定办税日历,包含税款预缴及清算,以及提交纳税申报单的具体日期。日期取决于纳税识别号 ID 的最后一个数字。

纳税人必须通过税务机关的网站以电子方式提交纳税申报表。

根据法律,已婚夫妻被要求共同申报所得税,但是妻子可以选择单独申报雇佣收入或者专业服务收入。根据法庭判决或婚前财产协定

有分开财产的夫妻，分别申报所得税。对于未成年子女的收入，父母必须代表未成年人申报。

上一年度在首都地区收入超过 15,000TU，或在其他地区超过 7500 个 TU 的纳税人被认为是特殊纳税人，适用严格的纳税控制以及详细的过程检查，包括负有电子申报的义务。

②税款缴纳

在上一年净收入超过 1,500 个 TU 的个人从事贸易、金融活动、业务服务、出租物业、入股不适用所得税的合伙公司或合资公司的行为，必须预缴税款。这种税收缴付以前一个纳税年度净收入的 80%为计税基础，纳税人必须在九月的下半月申报缴税，并在最多四次内，分期缴税。

转让价值不少于 3,000 个 TU 的不动产或权利（包括缴入公司的资本，以及分配给合作伙伴的资金），需预缴相当于价格 0.5%的税款，并可以抵免应纳税所得额。

当前年度的应纳税款可以一次性缴纳，也可以分两到三次缴纳完成，根据具体的情况，一次性缴纳的税款或第一笔缴纳的税款，应在申报纳税的期间完成，第二笔缴纳的税款，应在申报纳税截止日之后 20 日内完成，第三笔缴纳的税款，在申报纳税截止日之后 40 日内完成。

自 2018 年 12 月 28 日起，纳税人在委内瑞拉境内以外币或加密货币进行商业交易时，必须以相应的货币或加密货币缴纳委内瑞拉税款，除非该收入来自通过证券交易所转让证券产生的收入。

税务机关可能会就具体的税收案例提出针对纳税人的解释和适用的税收法律的裁决。这种裁决对任何一方都没有约束力，只代表具体的税收管理实践。但是，如果纳税人按照税务机关发布的有法律效力的裁决缴税，就不会受到刑罚或罚款。

（3）增值税

①申报要求

增值税纳税人须向税务机关登记，可以通过电子方式申报。

增值税纳税人必须保留税务机关执行税收合规检查时所必需的账簿、记录、档案和账户信息等材料。

从 2018 年 9 月 1 日起，大额纳税人必须按照大额纳税人办税日历规定的日期，每周申报增值税预缴申报表。

国家海关和税务综合服务局于 2013 年 5 月 20 日发布的行政法规 SNAT/2013-0029 和 SNAT/2013-0030 规定了收款方为大额纳税人的情况下，适用 75% 税务增值税预扣税率。当发票不符合法律要求或提供方未在税关注册时，预扣税率为 100%。对于大额纳税人，必须按照办税日历预缴税款。

② 税款缴纳

进口产生的税收必须在提交海关退税时缴纳。其他交易产生的税收必须按月计算，并在纳税期后 15 天内支付给授权银行或金融机构。

3.2.4 税务检查

包括纳税评估、税务稽查和税务审计。

所得税由纳税人采用自我评估方式计算和缴纳。年度所得税申报表必须在纳税年度终了后 3 个月内以电子方式申报。特殊纳税人需要根据税务机关每年公布的时间表进行纳税申报。

3.2.5 税务代理

暂无相关资料。

3.2.6 法律责任

(1) 违反基本规定的处罚

① 登记违法处罚

未能按照税法要求进行登记的，将被处罚 25 至 50TU，最多 200TU。

② 会计核算违法处罚

未能提供收据或发票，将被罚款 1TU，最多 200 个 TU；未能妥善保存法律规定的记录，将被处以高达 100TU 的罚款，在间接税的情况下，最多可关闭机构 3 天。

③ 纳税申报违法处罚

如未能提交纳税申报表，罚款范围从 10 至 50TU。对未按时提交纳税申报表的纳税人或提交不完整纳税申报表的人处以 5 至 25TU 的罚款。

(2) 不履行纳税义务处罚

税务机关可以就税收规定在具体案例中的解释和适用范围向纳税人做出裁定。裁定对任何一方均无约束力，但对征管实践起到指引作用。无论如何，纳税人如果按照来自税务机关的裁定行事，将不会受到惩处和罚款。

拖欠的税款和罚款从付款之日起计算，税率为银行在每个月所收取的最高利率，并增加 20%；所提及的最高利率定期在官方公报上公布。未履行纳税义务的罚款将按照基于中央银行公布的汇率的新方法确定并计算。这种新的方法将罚款金额与支付罚款之日的最高外币汇率价值挂钩。按照百分比确定的罚款，将根据中央银行在未履行税收义务之日发布的最高外币汇率的价值变化以及与在罚款缴纳当天相同货币的价值进行调整。

① 对不缴或少缴税款的处罚

对于企业所得税和个人所得税的遗漏或延迟缴纳税款：罚款等于遗漏或延迟金额的 1%；纳税人因非法行为或不作为向税务机关缴纳的款项非法减少，将被处以 25% 至 200% 未付税款的罚款。

② 对不履行扣缴义务的处罚

对于企业所得税和个人所得税的扣缴代理人，未对税收进行扣缴，将被处以税款的 100% 至 300% 罚款；如扣除低于应缴税额的税款，将被处以税款的 50% 至 150% 罚款；已扣缴税款但未向税务机关支付税

款的，将缴纳 50%至 500%的罚款。如果代理人在税款到期之日起 3 个月内未付款，则还需要面临监禁 2 至 4 年的处罚。

③对逃避追缴欠税的处罚

税务欺诈将被处以 6 个月至 7 年的监禁。

④对未能在缴税期限之前缴纳预扣税款的处罚

A. 不超过 100 天，按照每延误一天加收所预扣税款的 5%征收；

B. 如果延误超过 100 天，按照预扣税款的 1000%征收；

C. 如果纳税人受到纳税调查，无论延迟时间是否达到 100 天，将按照预扣税款的 1000%征收，同时可能处以 4 至 6 年监禁的处罚。

(3) 其他处罚

总检察长办公室有权提起与税收犯罪有关的刑事诉讼。

如果纳税人在收到纳税调查评估后的 10 个工作日内，接受调查结果并支付应缴税款以及 500%的罚款和利息，那么将不适用《税法》中针对税收欺诈、未汇出预扣税款和出于税收目的欺诈性破产的监禁制裁。

税务机关具有与预防措施有关的其他权力，以保证应缴税款的支付。

如果税务机关发现有应受到监禁制裁的税收犯罪迹象，则必须在通知纳税人罚款决定后立即将文件发送给总检察长办公室以发起刑事诉讼。

3.2.7 其他征管规定

暂无相关规定。

3.3 非居民纳税人的税收征收和管理

3.3.1 非居民税收征管措施简介

(1) 登记备案

委内瑞拉法律并没有关于非居民企业的明确定义。居民企业未涵盖的部分一般认定为非居民企业。

(2) 分类管理

在委内瑞拉境内有固定商业场所发生的全部或部分商业活动或职业活动即认定为常设机构。其包括任何形式的建筑安装工地、建筑物或超过6个月的安装项目、自然资源的开采工地和有权签订合同代理处。提供独立劳务个人即认定为非居民个人，视同常设机构处理。出租不动产或是以任何形式的开发、经营不动产业务同样构成常设机构。在委内瑞拉设有常设机构的非居民企业适用于居民企业的税率对来自委内瑞拉的净利润缴纳所得税。

3.3.2 非居民企业税收管理

(1) 所得税管理及源泉扣缴

在委内瑞拉设有常设机构的非居民企业适用居民企业的一般规定对其净利润征收所得税。此外，对超过应纳税所得的净利润（即汇兑）以34%的税率征税，除非这些净利润再投资于委内瑞拉并保持5年以上。

①股权转让

暂无相关资料。

②财产转让

对非居民企业取得的不动产所得、资本利得按照以上描述的一般规定征税。但是，对在委内瑞拉证券交易所公开交易转让股份所获得的红利按照全部转让价格的1%扣缴税款。

③股息红利

对于非居民企业从居民企业取得的红利和其他利润分配，按照分配给居民企业红利的规定进行处理，即对已完税的利润进行再分配予以免税，否则按照34%的税率进行征税并扣缴税款。

④特许权使用费

对非居民企业获得的特许权使用费按照收入总额的90%作为净利润进行征税。

(2) 增值税管理

非居民企业无需申报增值税，除非在委内瑞拉境内设有常设机构或者有后续经营。同时委内瑞拉尚未建立增值税退税体系。

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

关联企业是指根据经济合作与发展组织(OECD)关于所得和资本的税收协定范本,处于同一资本、控制和管理下的企业。界定“控制”的参与程度和参与类型在委内瑞拉法律中尚无详细的或可量化的标准。在这方面,关联关系判定标准制定的意图是为了覆盖尽可能多的纳税人。在实践中税务机关认为任何直接或间接的参与行为,即便是仅涉及到少数股东权益或存在任何微小的参与迹象都足以构成控制关系。

4.1.2 关联交易基本类型

《所得税法》中的第 117 至第 119 条规定如下:

根据第 117 条规定:如果一个实体直接或间接参与另一实体的管理、控制或资本,或者一个人或一群人直接或间接地参与另一实体的管理、控制或资本,则两个实体被视为关联方关系。

根据第 117 条规定的监管制度适用于通过与委内瑞拉境内一方无关联关系、但与交易的境外一方具有关联关系的代理人所开展的交易。

第 119 条规定除非有相反的证据,居于委内瑞拉境内的个人或设立于委内瑞拉境内的公司与居于低税管辖区的个人或设立于低税管辖区内的公司或实体之间的交易,应被视为关联交易。

委内瑞拉法律规定不论是否存在关联关系,与设立在避税地的实体发生的跨境交易或通过设立在避税地的实体开展的跨境交易都要受到转让定价规则的调整,在这一点上与 OECD 范本和 OECD 指南存在

差异。除了 OECD 指南没有列出避税地名单之外，委内瑞拉所得税法和 OECD 指南有一致之处，二者都没有定义用来判断两家或多家企业构成关联关系或控制关系的客观的、可量化的标准。

4.1.3 关联申报管理

委内瑞拉转让定价立法要求，与国外关联方之间发生交易的纳税人需要准备关于转让定价计算的适当文档。在法律规定期限内，纳税人必须保存上述文档，并根据税务机关要求随时提供上述文档。

4.2 同期资料

4.2.1 分类及准备主体

根据《所得税法》167 条和 169 条中有关同期资料的规定，纳税人应根据税务机关要求随时提供同期资料，同期资料必须包括：运营资产清单，指明折旧方法、历史成本、财务影响和资产处置以及资产购置和关联交易的文档；承担的公司间交易的风险，例如，纳税人在产品（服务）的生产、配送和销售过程中承担的贸易和财务风险；企业和集团的组织架构图，关于各个部门、战略机构和配送渠道的职能的信息；纳税人及其关联方的经营信息，包括注册文件及经营实质；关联交易信息，包括交易数量和交易货币；关联方的活动，与经营相关的协议，以及其它相关信息；符合当地公认会计准则的财务报表；关联方之间的协议，包括配送、销售信用担保、许可、专有技术、知识产权和任何其它现有协议；与无形资产、市场价值有关的其它文档等；商业战略、交易量、信用政策、排他性条款等；已售产品（服务）的生产、成本报表；计算转让定价的方法，说明计算转让定价的最佳方法的选择标准；可比公司信息，说明比较的数量和受可比性影响的科目；纳税人及其关联方在转让定价方面的前期审计的有关信息（如果受过此类审计）；关于购买和销售的产品、存货和计价方法的信息；功能分析和转让定价计算；税务机关要求的任何其它相关信息。

4.2.2 具体要求及内容

实践中，为保证遵从，税务机关认同年度转让定价基本报告的内容不必超出以下范围：组织结构、业务描述、功能性分析、关联交易明细、相关协议、方法的选择与确定、可比对象描述和独立交易原则范围。

对于发生在国外证券市场上的交易，纳税人应根据税务机关要求随时提供《所得税法》第 168 条规定的同期资料，同期资料必须包括：卖方、买方、交易者名册、价格、数量、适用的外汇汇率以及交易日期和时间等信息。

文档必须用西班牙语准备，没有特定格式。

除文档要求外，《所得税法》第 166 条规定纳税人必须在每一财年结束后的 6 个月内提交与外国关联方之间的交易的年度披露报告（以下简称 PT99 表格）。PT99 表格包括下列信息（纳税人应该在审计时提供）：

封面：全称、业务、贸易名称，纳税人识别号（Registrote de Identificación Fiscal, RIF, number），所得税申报表编号及相关信息，纳税人的税收居所，以及关联交易总额；附录 A：关联交易描述、日期、数额和币种、纳税人的关联方的全称、业务和贸易名称、税务居所，计算转让定价的方法，说明用以确定最佳方法的依据和根据所选方法计算的关联交易的毛利；附录 B：纳税人按关联交易和非关联交易分部报告的利润表，以及所分析财年的所得税申报表中包含的调整项目和应税所得的汇总情况；附录 C（银行业纳税人）：纳税人按关联交易和非关联交易分部报告的利润表；附录 D（保险业纳税人）：纳税人按关联交易和非关联交易分部报告的利润表；附录 E（制造业、服务业、分销行业的纳税人）：销售成本分析。

填写的 PT99 表格要保持填写内容与准备的转让定价同期资料保持一致性。

《所得税法》第 167 条和 169 条规定如下：

根据具体情况而定，文档和税务机关授权使用的各种申报表格中与计算转让定价有关的信息，应由纳税人按照法律规定的期限保存，并按要求翻译成西班牙语。出于此目的，需要保存的文档和信息应当包括下列内容：

（1）用于取得收入的固定资产按概念进行分类后的明细列表，包括采用的折旧方法、历史成本和固定资产清理的财务及会计结果，以及上述资产的购置凭证及其交易或运营凭证；

（2）活动的固有风险，例如：纳税人在生产、加工改制、商业化推广、销售资产、提供劳务时承担的商业风险和金融风险。以上风险不取决于会计上的估值与计量；

（3）公司（集团）的组织方案，部门、战略联盟和分销渠道的功能信息；

（4）居住在委内瑞拉玻利瓦尔共和国的纳税人的姓氏、名字、名称、财务信息注册号码、税收居所和居民国，以及其直接和间接的关联方的上述信息和载明所声称的关联关系的文档；经营类别，主要客户；

（5）与直接关联方或间接关联方的交易信息、日期、数量和采用的货币；

（6）在跨国企业情形下，还包括集团每一公司从事的主营业务、业务活动地点、关联交易、对集团成员公司持股结果的方案有影响的其它因素。关于股权转让、资本增减、股份赎回、合并以及公司其它相关变化的协议；

（7）根据公认会计准则编制的纳税人本财年财务报表：资产负债表、利润表、所有者权益变动表和现金流量表；

（8）纳税人和境外关联方之间的合同、协议、结算（配送分销、销售、信用、担保、许可、专有技术、商标使用、版权和工业产权、成本分配、研发、宣传、信任创造、持股、证券投资协议，以及其它）；关于下列事项实质的文档：无形资产、市场价值、局面、可用产权的

保护水平、无形资产使用权、产权类型、工业与知识产权、可预期收益、以换取另一项资产和服务为目的的使用权分配、交易方法、设施和设备的租赁；

(9) 商业战略信息，交易量、信用政策、支付办法、质量流程、产品和服务的国家认证及国际认证、排他性协议、担保协议等；

(10) 根据具体情况而定，生产成本、产品（服务）销售成本的报表；

(11) 转让定价的计算方法，指明为公司运营选择最佳方法时所考虑的标准和客观性因素；

(12) 可比公司的交易信息，指明概念和所比较的价值，进而消除对可能受其影响的项目和账户的高估和低估；

(13) 关于国外关联方当期或前期是否可能受到与转让定价相关的税务检查、国外关联方是否与主管当局和法院存有税收争议的特定信息。此外，还包括争议处理进展状态方面的信息。如果当局签发争议解决方案或者相关法院做出裁决，相应方案或裁决的副本应当保存；

(14) 资产输入、输出、实存的逐月控制的相关信息，指明所采用的存货控制方法及其估值；

(15) 关于转让定价计算和功能性分析的信息；

(16) 税务机关认为相关的或税务机关要求提供的任何其它信息。

4.2.3 其他要求

4.2.3.1 时间要求

纳税人必须在财年结束的 6 个月内申报全部的境外关联方的信息，即 PT99 表格。

4.2.3.2 处罚

对于未提供适当文档的行为，纳税人会被处以 1000TU 的罚款（《税法》104 条第 12 段）并将被强制停止营业 10 个自然日。

根据税收法案第 118 条，如果纳税人先前被税务机关认定为“特殊纳税人”（即规模大的纳税人），其在任何情形下受到处罚，该罚款将提高 200%。

对于未能及时填写或者超过截至日 12 个月之后填写 PT99 表格的，纳税人将被处以 150TU 的罚款（《税法》103 条，第 1 段）。同时，强制停止营业 10 个自然日。

对于填写 PT99 表格不完整或在超过截至日后 12 个月之内填写 PT99 表格的，纳税人将被处以 100TU 的罚款（《税法》103 条，第 3 段）。

4.2.3.3 举证责任

有住所的纳税人（或者在常设机构情形下的法律代表）承担税务事项的举证责任（《税法》第 19、20、21 和 22 条）。

4.2.3.4 中小规模纳税人地位

没有特殊待遇和例外。

4.2.3.5 更进一步的例外

没有此类例外。

4.2.3.6 多边规则和指南

不适用。

4.2.3.7 国内规定和多边规定的差异

不适用。

4.3 转让定价调查

4.3.1 原则

转让定价准则适用于任何形式的组织间的交易，包括股权投资公司、合伙企业、财团和有限责任公司。该规则同样适用于企业分支机构和常设机构（PE）。委内瑞拉不允许合并纳税。

转让定价立法适用于影响应税收入（收入、成本或费用）的每一项交易，无论其是否涉及有形资产或无形资产、服务业或金融业以及资本收益和资本资产转让。国内交易不受转让定价准则的调整，无论该交易是否属于关联交易。关联方的跨境交易受转让定价准则的调整。

无论交易双方是否具有关联关系，与设立在避税地的实体之间的交易或通过设立在避税地的实体进行的交易，都受转让定价规则调整。

行政裁定 SNAT/2004/0232^[4]中提供了避税地名单。

与关联方进行的每一笔跨境交易都受转让定价规则的调整，包括债务和付息。资本弱化的规则也包括在转让定价规则之中。

转让定价规则和反避税条款都被用于确定纳税人的应纳税所得额。

委内瑞拉税务局购买 Osiris-Bureau van Dijk 数据库对外部可类比公司和数据进行搜索。

4.3.2 转让定价主要方法

4.3.2.1 适用方法说明

可比交易中独立当事人之间交易价格的确定，可使用以下国际通用方法中的任意一种：

⁴ SNAT/2003/0232, 官方公告 37,924 (26 Apr. 2004)

- (1) 可比非受控价格法 (CUP) (《所得税法》第 137 条)；
- (2) 再销售价格法 (RPM) (《所得税法》第 138 条)；
- (3) 成本加成法 (CPM) (《所得税法》第 139 条)；
- (4) 利润分割法 (PSM) (《所得税法》第 140 条)；
- (5) 交易净利润法 (TNMM) (《所得税法》第 141 条)。

4.3.2.2 方法适用的优先级

依据《所得税法》第 140 条，当涉及转让定价方法选择时，纳税人必须优先考虑可比非受控价格法 (CUP)。税务机关将结合交易和经济活动的性质来判断纳税人所采用的方法是否为最优选择。

如果可比非受控价格法并不适合该交易，则将依据最优方法确定规则来选择其它方法 (《所得税法》第 141 条)。

4.3.2.3 方法的选择

在转让定价方法的选择上，委内瑞拉适用 OECD 指南的相关规定。所得税法第 134 条至 140 条规定了如何选择转让定价方法。

2013 年 8 月 13 日，加拉加斯地区第九税务法院第 030/2013 号案例法裁决 (Ponche Crema, C. A. V. SENIAT)，法官指出在不满足 CUP 可比性要求时，TNMM 是一种合理的替代方法。《所得税法》第 123 至 125 条对涉及功能分析的领域进行了指导性阐述。

选择定价方法时应对交易各方所执行的功能进行对比，而这种对比则基于功能分析的结果。功能分析旨在识别并比较交易方履行的具有重要经济意义的活动和独立企业与关联企业各自所承担的相关责任，分析时需要关注相关方的组织架构。

功能分析必须包括以下几方面功能的描述：设计、制造、装配、研发、服务、采购、分销、营销、广告、运输、融资、管理。

在进行功能分析时，必须详细说明以上功能在频率、性质和价值等方面对交易双方的重要经济影响。

更进一步，有必要从以下几方面分析所使用的资产：所使用资产的类型与性质、已使用年限、市场价值、使用情况、产权保护程度等。

最后，还应从以下方面考虑交易各方的风险类型：市场风险，例如投入成本和产品价格的波动、投资和使用不动产、厂房和设备而发生损失的风险；研发是否成功的风险；金融风险，例如利率与汇率波动风险；信用风险及其它。

4.3.3 转让定价调查

4.3.3.1 可比非受控价格法

可比非受控价格法定义见于 OECD 指南与《所得税法》第 135 条：可比非受控价格法将关联交易中所转让的资产或服务的定价与其可比非关联交易中所转让的资产或服务的定价相比较。

可比非受控价格法用于有形或无形资产交易以及劳务交易。

由于委内瑞拉几乎不存在资本市场，该国立法也并未对公司运营或交易信息的披露做出硬性规定，因此在购买外币债务所产生风险溢价、农产品价格、本币金融衍生品价格（如期货合同、远期合同、对冲合同）方面，不存在可用于确定可比非受控价格的公开可比数据。不过这当中也存在一定的例外，例如委内瑞拉中央银行（BCV）所定期公布的本币利率，石油、天然气及矿产品（如铝）的出口等依据国际市场价进行的交易可提供公开可比数据。

由于委内瑞拉中央银行定期公布本币利率，故可比非受控价格法在本币债券有息债务交易中的应用就成为了一个可靠的示例。委内瑞拉中央银行定期公布六家最大银行的月加权平均借款利率。这些利率涵盖商业、通讯业、服务业、农业、工业、抵押贷款、交通运输业、旅游业、车辆购置、其他私营部门、采矿业、电力、自来水与信用卡业务，包括以上领域多年数据的加权平均。委内瑞拉中央银行统计信息部门每周公布利率，其中的内容包含每周、月度、半年和年度数据。假设甲公司在 2018 年度按下表贷款 6,322,847.17 委内瑞拉玻利瓦尔：

表 10 贷款示例

2018	贷款额	利息	实际利率(%)
一月	6,322,874.17	12,995.67	2.42
二月	6,322,874.17	12,995.67	2.42
三月	6,322,874.17	12,157.24	2.42
四月	6,322,874.17	12,995.67	2.42
五月	6,322,874.17	12,576.46	2.42
六月	6,322,874.17	12,995.67	2.42
七月	6,322,874.17	15,599.88	3
八月	6,322,874.17	16,119.87	3
九月	6,322,874.17	16,119.87	3
十月	6,322,874.17	15,599.88	3
十一月	6,322,874.17	16,119.87	3
十二月	6,322,874.17	15,599.88	3

由于甲公司主营信息技术业务，故从委内瑞拉中央银行公布的全部利率中仅选取基准利率和与之最相近领域的利率（如，电子通信业，服务业，贸易业及其他私营部门）作为可比信息。所选利率列表如下：

表 11 利率列表

2018 可比交易利率					
月份	基本利率(%)	商贸业(%)	服务业(%)	电信业(%)	其他私营业(%)
一月	17	18.69	19.22	17.32	19.25
二月	16.21	18.07	19.84	19.8	18.29
三月	16.01	16.76	18.24	16.59	17.72
四月	16.28	17.82	16.12	18.71	15.62
五月	16.69	18.73	18.52	14.63	15.16
六月	16.45	17.78	16.63	17.12	16.75
七月	16.56	17.33	18.27	13.98	15.53
八月	16.74	17.82	19.03	15.48	16.23
九月	16.88	18.44	18.92	14.05	14.84
十月	16.46	18.31	16.24	17.31	15.81
十一月	16.03	17.14	16.48	18.76	14.9
十二月	15.98	17.36	16.68	14.28	17.08

在不考虑业务部门运营是否顺畅的情况下，信贷条款有着高度的可比性。就这一点而言，笔者认为四分位法可以缩减这一差异。通过运用四分位法，可使交易比较符合独立交易原则。独立交易区间如下：

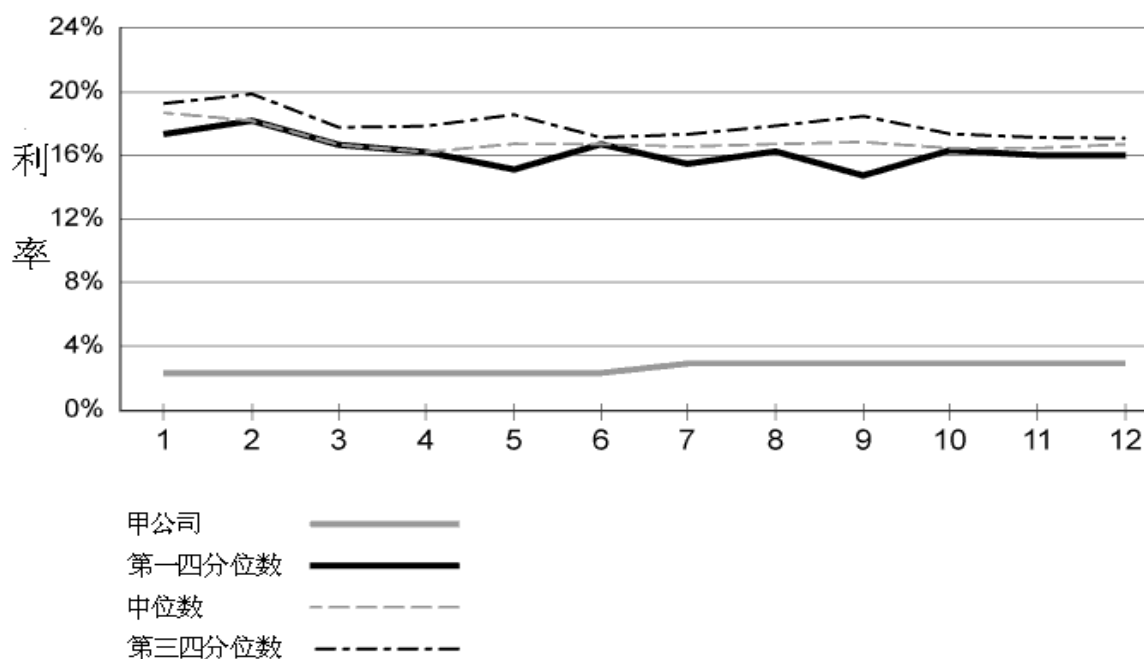


图3 独立交易区间

4.3.3.2 再销售价格法

再销售价格法的定义见于《所得税法》第136条，其内容如下：

再销售价格法的第一步是确定价格，即把从关联企业中购入的产品再销售给独立企业的价格。然后，从再销售价格中减去根据再销售价格计算得出的毛利。该毛利包括再销售方用来弥补其再销售成本和其他经营成本的部分，以及合理考虑执行的功能、使用的资产和承担的风险后企业应获得的必要利润。

该方法重点在于交易方所执行功能、所用资产、所承担风险等可比因素的确定。

因委内瑞拉无资本市场，立法也并未对公司运营或交易信息披露做出硬性要求。因此，不存在可用的公开可比数据。

再销售价格法用于确定从关联企业购买的任何有形资产再销售给独立方这一交易行为的转让定价。

再销售价格法也用于确定从关联企业或非关联企业进口可比性方面无显著差异的产品（如化工品）这一交易行为的转让定价。自2013年以来，《外汇管制法》所引起的付款审批严重滞后对于委内瑞拉进口贸易信用造成了负面影响。因此，一些企业通过将传统供应商变更为适用再销售价格法的有关联关系的直通实体以进行内部可比交易，降低其所面临的无清偿能力风险。

不存在为公众所知的判例法。

4.3.3.3 成本加成法

成本加成法的定义见于《所得税法》第137条，其内容如下：

在成本加成法中，资产、服务和权利的提供方在向关联方转移资产和提供服务的关联交易中发生的成本，加上根据其所执行的功能和市场条件按前述成本计算出毛利，构成合理的价格转让。

该方法重点在于交易方所执行功能、经济环境等可比因素的确定。

由于委内瑞拉从2013年开始完全采用国际财务报告准则（IFRS），开销与成本的分类依据要参照一般公认会计准则（GAAP）来确定。因此，成本计算必须符合上述原则。

除对企业所执行功能，经济环境等重要可比因素外，委内瑞拉尚未针对成本加成额的调整方面做出具体的规定。此事项适用于OECD指南。

当企业从独立方购买原材料或半成品（或劳务），加工后将这一有形资产或服务出售（或提供）给关联企业时，适用成本加成法。

由于委内瑞拉几乎不存在资本市场，立法也并未对公司运营或交易信息的披露做出硬性要求，因此，不存在可用的公开可比数据，不存在为公众所知的判例法。

4.3.3.4 交易净利润法

交易净利润法的定义见于《所得税法》第 139 条，其内容如下：

通过参考独立交易方在可比交易中可以取得的营业利润，交易净利润法根据资产、销量、成本、费用或现金流量等要素和变量来确定关联方在关联交易中应当取得的合理营业利润。

该方法重点在于交易方所执行功能、营业资产等可比因素的确定。

交易净利润法适用关联方之间进行的任何交易。

委内瑞拉对于使用该方法时受测方的选择未做出详细明确的规定。此事项适用 OECD 指南。

依据《所得税法》第 129 条，除非纳税人证明进行逐笔交易分析将降低交易的可比性，否则应使用交易净利润法应进行逐笔交易分析。因此，委内瑞拉接受联合分析。

在确定净利润时应考虑一些例外情况，这当中包括委内瑞拉的政府干预，如：价格管制、利率管制、外汇管制、反倾销责任、汇率政策。如果影响净利润的因素为以前年度的具体经济形势、产品生命周期、相关业务、可比产品生命周期、可比经济条件、合同条款修正、各交易方具体经营行为，则应遵循所得税法第 134 条、135 条及 OECD 指南的相关条款。然而，在实际操作中，委内瑞拉税务机关在这一方面已表明了立场，即不接受例外调整的应用，如多年数据平均计算法、产能过剩调整、货币贬值调整。委内瑞拉税务法庭尚未就此问题提出解决办法。

除利用资产、销量、成本、费用、现金流来衡量利润以外，在委内瑞拉使用净利润指标尚未出台具体规定。此事项适用 OECD 指南。

委内瑞拉对净利润的确定尚未出台具体规定，此事项适用 OECD 指南。委内瑞拉对净利润的加权也尚未出台具体规定，此事项适用 OECD 指南。

理论上讲，交易净利润法的应用并没有困难。然而在实际操作中却依然存在一些问题，如当可比企业来自成熟健全市场时，价格、外汇及利润管制将会降低可比性，这种差异无法通过合理调整而抵消。

当不存在内部可比数据时，交易净利润法是最常用的方法。

不存在为公众所知的判例法。

4.3.3.5 利润分割法

利润分割法见于《所得税法》第 138 条，其内容如下：

利润分割法，首先确定一项关联交易所产生的、需要在关联企业间分割的合并利润，然后，以经济上合理的、近似于按照独立交易原则订立的合约中可以预期和反映的利润分配方式，在各关联企业间分割这些利润。利润分割要符合下列情形：

(1) 全球营业利润应增加交易中各关联企业获得的营业利润。

(2) 在关联交易中，应综合考虑各方的资产、成本及费用等要素情况，将全球营业利润在各方之间进行分割。

在对全球营业利润于各关联方之间分割后，如果存在无法按上述要素贡献程度向任何关联方分配的剩余利润的情况下，应参考可比交易中独立企业间非关联交易的利润分割比例，依据交易各方所使用的无形资产进行剩余利润的分割。

该方法重点在于企业所投入的有形资产与无形资产及成本与费用等可比因素的确定。

委内瑞拉尚未对应适用利润分割法的交易的类型做出详细规定。此事项适用 OECD 指南。

相关立法只承认基于企业资产、成本与费用确定的剩余利润分析。

合并利润必须以无形资产为基础来确认。这意味着，在所涉及到的各关联方之间分割剩余利润时，各方所使用的重要无形资产必须被

充分考虑，分割比例要参照可比交易中独立企业间的分割比例来确定。

理论上讲，利润分割法的运用并不存在困难。然而，在实践中这里仍然存在一些问题。例如当可比企业来自成熟健全市场时，价格、外汇及利润管制将会降低可比性，这种差异无法通过合理调整而抵消。

利润分割法并不常用。在使用商号和分销链等无形资产时，如果经济所有权人和法律所有权人不一致，可以采用该方法确定转让定价。这是笔者仅知的利润分割法应用案例。

为公众所知的判例法不存在。

4.3.3.6 其他方法

除进行预约定价安排外，上述以外的其他方法不被法律认可。根据《税法》第 230 条规定，原文如下：

在对关联方交易进行评估时，可以使用《所得税法》中所涵盖的并且在国际上被广泛认可的其他不同方法。

当进行预约定价安排时可使用其他方法。然而在实务操作中，尚未发现使用其他方法的案例。

为公众所知的判例法不存在。

4.3.3.7 多种方法的结合使用

税务机关尚未对此表明立场。

根据《所得税法》第 130 条、第 131 条规定，为确定独立交易价格，可以使用多种转让定价方法。当使用一种方法无法得出可靠、准确的结果时，可以使用另一种定价方法进一步完善前一种定价方法的结果，进而得到更确凿的结果。如可比非受控价格法结合交易净利润法，或再销售价格法结合交易净利润法。

4.3.4 无形资产

4.3.4.1 无形资产的定义和分类

针对无形资产没有特定的转让定价条款。此事项适用 OECD 指南。

法律条款规定了对无形资产的相关处理,但仅限于所有权及其保护方面(不是出于税收或转让定价目的)。关于会计准则,委内瑞拉已经全面采用国际财务报告准则。因此对于无形资产的界定,上述标准可以考虑。

关于转让定价方面,可以参考 OECD 指南。

《所得税法》第 122 条规定,重点区分两类产权(工业产权和知识产权)以及对这些产权的保护程度,这意味着无形资产的确认真前提是它必须被依法注册和保护。税务机关尚未对此表明立场。

4.3.4.2 无形资产的立法和行政指导

在这方面没有特定的转让定价条款。此事项适用 OECD 指南。税务机关尚未对此表明立场。

4.3.4.3 无形资产所有权

针对无形资产所有权没有特定的转让定价条款。此事项适用于 OECD 指南。税务机关尚未对此表明立场。

同样,关于法律所有权和经济所有权也没有特定的转让定价条款。

此事项适用 OECD 指南。税务机关尚未对此表明立场。

《所得税法》第 122 条第 4 款规定如下:

就无形资产来说,交易性质(许可或出售)的相应特征,产权类型(工业产权或知识产权)、期限、产权的保护水平及其使用所产生的预期收益,应得到充分考虑。

在这方面,无形资产的确认真前提是它必须被依法注册和保护。因此可以假定税务机关很可能认定该无形资产的所有权属于其法定所

有人。因为经济所有权的概念也很合理，而且它可以从“产权使用的预期收益”这一语汇中得到解释，所以作者将同时考虑这两种方法。然而，在这方面还没有法院的最后释义。

相对于出口和创造无形资产，委内瑞拉更多地进口和使用无形资产。并且，处理无形资产所有权是不常见的。税务机关尚未对此表明立场。

4.3.4.4 转让定价方法

涉及无形资产交易的方式没有特定的转让定价条款。此事项适用 OECD 指南。最常见的交易类型是使用无形资产而产生的许可费或特许权使用费，最常用的计价方法是可比非受控价格法。然而，税务机关尚未对此表明立场。

同样，在就无形资产出售或许可进行公司间交易定价时，税务机关在具体的转让定价方法方面未表明立场。

4.3.4.5 可比性因素

《所得税法》第 122 条第 1 款和第 2 款规定如下：

为确定关联交易和非关联交易的相似程度，应比较资产或服务的特性。

在有形资产转让的情况下，应考虑资产的物理特性，质量和供应量等等。

4.3.4.6 估价方法

在这方面没有特定的转让定价条款。此事项适用于 OECD 指南。税务机关尚未对此表明立场。

《所得税法》第 122 条规定，在证明交易的独立性时，使用无形资产所产生的预期收益必须考虑其可比性。

对于无形资产，应考虑其特征，包括交易形式（许可或出售）、产权类型（工业产权或知识产权）、期限、所有权的保护程度和其使用产生的预期收益。

在提供劳务的情况下，基于上述特征进行对比（即劳务的性质和期限）。

对于无形资产的评估没有特定的转让定价条款。此事项适用于OECD 指南。最常见的评估方法是贴现现金流量法。税务机关现在确定转让定价时，已接受贴现现金流量法，并将净现值视为可比非受控价格。

4.3.4.7 无形资产的出售、许可使用及其它转让或使用方式

（1）外国企业向委内瑞拉企业出售或许可使用无形资产

许可：由于许可使用无形资产而获得的报酬构成特许权使用费，因此适用预提税（根据《所得税法》第 48 条规定，税率为 13.5%至 30.6%），除非适用税收协定规定，税收只产生于转让方所在国。对于转让采矿权的收入不征收增值税和关税。

出售：除非纳税人在委内瑞拉设有常设机构，否则，纳税人由于最终转让（未授予许可证的）采矿权而获得的报酬（未授予许可证的）不应被视为营业收入。如果有常设机构存在，获得的报酬则负有纳税义务（《所得税法》第 7 条第 3 款），除非适用税收协定规定，税收管辖权在转让方所在国。对于转让采矿权的收入不征收增值税和关税。

（2）委内瑞拉企业向外国关联企业出售或许可

根据全球收入原则，委内瑞拉《所得税法》第 1 条和第 2 条规定，任何一项出售或许可都应纳税。根据应纳税所得额确定累进税率，具体如下：

表 12 企业及其他经营主体累进税率表

企业及其他经营主体的应纳税所得额(TU)	税率(%)
不超过 2,000	15
2,000-3,000	22
超过 3,000	34

对于转让采矿权收入的增值税和关税不在征税范围内。无形资产的转让或使用没有其他方式。

4.3.4.8 嵌入式无形资产和一揽子交易

关于这个主题没有特定的转让定价条款。此事项适用 OECD 指南。税务机关尚未对此表明立场。

4.3.4.9 往返交易

关于这个主题没有特定的转让定价条款。此事项适用 OECD 指南。为公共所知的判例法不存在，税务机关在这方面没有表明立场。从实践角度来看，这种交易形式没有进行过，甚至没有在任何场合讨论过，例如商会、大学、专业研讨会、国会或首脑峰会。

4.3.4.10 员工分配

关于这个项目没有特定的转让定价条款。此事项适用 OECD 指南。为公共所知的判例法不存在，税务机关尚未对此表明立场。

4.3.4.11 选址节约

关于这个主题没有特定的转让定价条款。此事项适用 OECD 指南。为公共所知的判例法不存在，税务机关尚未对此表明立场。

4.3.4.12 “与所得相匹配”标准

委内瑞拉不适用“与所得相匹配”标准。

4.3.5 集团内部服务

4.3.5.1 有形资产的销售和使用（租赁）

针对有形资产的销售和使用（租赁），没有特定的转让定价条款。此事项适用于 OECD 指南。最常见的定价方法为现金流量折现法（DCF）。税务机关已认可在转让定价中采用现金流量折现法，采用现值作为可比非受控价格。

为公众所知的判例法不存在，税务机关尚未对此表明立场。

4.3.5.2 服务

(1) 服务指南

针对集团内服务没有特定的转让定价条款。此事项适用于 OECD 指南。

(2) 服务的定义

在这方面，没有特定的转让定价条款。此事项适用于 OECD 指南。在这方面，并无可适用的判例法。

(3) 受益性测试

受益性测试并不适用，因为这方面的特定条款并不存在。此事项适用于 OECD 指南。

对股东服务或被动关联没有特定规则可以适用。此事项适用于 OECD 指南。同样，对集团内部服务是否应该相互收费的问题，不存在特定规则。此事项适用于 OECD 指南。

(4) 股东费用的范围

在这方面，没有特定的转让定价条款。因此，必须采用 OECD 指南。

(5) 适用的方法

在这方面，没有特定的转让定价条款。因此，必须采用 OECD 指南。实际上，因为针对此概念的法律条款并不存在，税务当局没有明确指定使用任何方法，税务机关并未就优先采用何种方法的问题表明立场。

(6) 成本基础

在这方面，没有特定的转让定价条款。此事项适用于 OECD 指南。（请参照第 4 节）。

(7) 利润要素

利润要素是必要的内容，根据独立交易原则，税务机关始终希望交易能够反映利润要素。然而，这方面的实际案例尚不存在（参照第4节）。

（8）文档

税务机关的注意力集中在国内纳税人身上，无论其作为集团内部服务的提供者还是接受者。

（9）一般审计事宜

在大多数技术协助服务协议中，税务机关坚持实质重于形式原则。典型的审计要求，包括证明接受服务后营业改善或财务提升，以及证明是否发生实际的技术或知识转让。作者建议保存同期资料及其后续更新，以便证明上述两点。

（10）分级服务

在这方面，没有特定的转让定价条款。此事项适用于 OECD 指南。（参照第4节）。

为公众所知的判例法不存在，税务机关尚未对此表明立场。

（11）不可收费的服务

关于集团内部不可收费的情形，没有特定的转让定价条款予以详细规定。此事项适用于 OECD 指南。

关于受法律或协议限制总部不得收取服务费这一情况的特定转让定价条款并不存在。因此 OECD 指南将被采用。为公众所知的判例法不存在，税务机关尚未对此表明立场。

4.3.6 集团内部融资

4.3.6.1 担保费

关于担保费没有特定的转让定价条款。因此，OECD 指南将被采用。委内瑞拉转让定价规则中没有讨论过担保费的概念。为公共所知的判例法不存在，税务机关尚未对此表明立场。

最常见的计价方法是可比非受控价格法。税务机关现已接受可比非受控价格法作为转让定价方法，将机会成本的可比非受控价格视为担保人承担风险的补偿。

4.3.6.2 现金池

现金池的概念在委内瑞拉转让定价规则中未讨论过。在实践中，最常见的计价方法是可比非受控价格法。因此，OECD 指南将被采用。为公共所知的判例法不存在，税务机关尚未对此表明立场。

4.3.7 公司内部交易的税收处理

4.3.7.1 常设机构利润归属的一般准则

《所得税法》第7条规定了有关常设机构税收待遇的一般原则。《所得税规章》第2编第4章进一步阐释了这一原则的细节。只有归属标准被指定，但没有任何方法被指定。

常设机构被视为单独的企业。

转让定价规则没有探讨利润归属概念。尚无委内瑞拉处税务机关处理这一情况的任何案例。业务指导只适用于一般管理费用，下文对此有探讨。

《所得税规章》第2编第4章规定，常设机构不得扣除支付给关联方的款项：技术协助费、特许权使用费或任何由于使用无形资产而产生的费用；佣金或服务费，当实际供应商是非关联方时，可获补偿的开支可以作为例外，不按上述规定处理。

对于支付给总部或任何其它关联方的利息，其扣除要符合资本弱化规则。

最后，对于一般管理费用，其归属标准的确定基础是销售额、直接成本费用、相关营业活动中使用的资产总额和固定资产平均值等要素。对于上述关于一般管理费用的规则没有涉及的范围，OECD 指南可以适用，前提是它们不否定其它规则、不与可适用的税收协定冲突。

4.3.7.2 向常设机构分配资产和风险

没有用于处理归属于常设机构的资产的特殊规则，也没有用于处理向非居民公司设在境内的常设机构分配风险的特定规则。因此，OECD 指南将被采用。

4.3.7.3 有形资产的使用

假定由于使用有形资产，常设机构从总部取得收费收入或者常设机构向总部支付成本费用，那么它们必须遵从转让定价规则（即交易必须符合独立交易原则），这是所得税相关法规的唯一税收要求。

OECD 指南被广泛采用。为公众所知的判例法并不存在，税务机关也未对此表明立场。

4.3.7.4 无形资产

总部与其常设机构因互相使用无形资产而发生的任何费用，不得扣除。另一方面，归属于常设机构的国外净所得应当适用全球所得征税原则。这一原则不认可用于税收目的的国外净损失。

4.3.7.5 内部服务

总部与其常设机构因相互服务、相互委托而发生的任何费用，不得扣除。另一方面，归属于常设机构的国外净所得应当适用全球所得征税原则。这一原则不认可用于税收目的的国外净损失。

国内的相关规定不存在，因此与 2010 年 OECD 常设机构利润归属报告的差异也不存在。该报告的第一部分完全适用。

4.3.7.6 成本分摊协议

既然《所得税法》没有涉及成本分摊协议，总部与其常设机构之间成本分摊协议的税收结果是：在税务检查时，对于常设机构与本财务年度所得的直接来源无关的任何成本（如，外部顾问的专业服务费用、机器设备或工具的租金，甚至包括货币出资），税务人员很可能认为其在税收上是不可扣除的。

如果这样的交易在会计上被递延处理（被资本化为资产或债务），在设在境内的常设机构收到现金或取得服务而不作相应的负债处理时，它们可能被认定为捐赠；在常设机构支出现金或提供服务而不作相应的应收账款处理时，它可能被认定为不符合独立交易原则的融资。

在另一方面，在税务检查时，设在境内的常设机构任何来源于国外的所得（成本分摊协议的利益分享）很可能被税务人员根据全球所得征税原则认定为应税收入。税务人员很可能不会研究成本分摊协议参与程度的合理性。

鉴于上述形势，无论是处于哪种情形（成本或收入）下，作者建议纳税人根据 OECD 成本分摊协议指南中的标准向法庭进行抗辩，理由是转让定价规则没有探讨成本分摊协议。尚不知晓委内瑞拉处税务机关处理这一情况的任何案例。

4.3.7.7 融资及利息支付

《所得税法》第 116 条适用于常设机构。

转让定价规则没有探讨常设机构信誉归属的概念。尚不知晓委内瑞拉税务机关处理这一情况的任何案例。实践中的建议是，利用资本弱化规则来处理类似问题。

4.3.7.8 居民纳税人的境外常设机构

不同的规则适用于公司内部交易。所有的扣除皆须符合《所得税法》第 27 条第 16 段规定的全球所得原则。在这方面，成本和费用规则规定了一种“与所得相匹配”的方法。这种方法借助于与本地从事相近业务的纳税人的比较。然而，进行此类比较的方法论并不存在（由于未参考转让定价规则），本地纳税人信息也无法公开获得。

至于对居民公司设立在境外的常设机构利润采取免税法还是抵免法，《所得税法》第 2 条规定应当采用抵免法，除非现行适用的税收协定要求采用其它方法避免双重征税。

利润归属方法没有对称应用。

4.3.7.9 特定行业

《所得税法》没有做出区别性规定。例外情形是，在银行、保险和动产租赁领域，区别对待权责发生制与收付实现制。

4.3.8 转让定价和海关估价

委内瑞拉在国际贸易组织规则框架下签订马拉喀什协议，因此在实践中采用国际估价方法。

海关部门未强制要求进口商上报可追溯的转移定价调整以减少进口商支付价格，在实践中也未适用。因此，多缴的关税不予以退还。

进口商品的转移定价取决于国际财务报告准则下的成本。然而，此成本应与实际发票所示货物的票面价格相一致。征收所得税时，对与海关完税价格间存在的差异不予考虑。

4.3.9 涉及增值税或商品及服务税交易的转让定价

税务机关包括两个部门，分别为税务部门 and 海关部门。因此增值税和转移定价都由同一部门处理。

增值税立法未就转移定价调整予以规定。税款和罚款以 TU 或欠缴税款的百分比来计量。增值税法没有更多的处罚条款。在委内瑞拉，只有《税法》规定了详尽的处罚条款。鉴于增值税案例的复杂性，存在各种各样的处罚情况（详见《税法》第三编，第 79 至 130 条）。

增值税立法未明确在关联方之间采用公开市值或独立交易价格。

不能对已经做过增值税调整的交易对价实行转让定价方面的公开市场价格调整。他们彼此间不能互相适用。

4.3.10 业务重组

任何国内转让定价规则都没有探讨业务重组概念。OECD 国家刚刚开始应用业务重组领域的新指南，目前尚不知晓委内瑞拉税务机关处理这一问题的任何案例。

4.3.10.1 针对业务重组的特定规则

针对业务重组的特定转让定价条款并不存在。因此，OECD 指南将被采用。当前没有为公众所知的判例法，税务机关未就此表明态度。

委内瑞拉没有离境税。尽管针对外国投资的法律规定允许投资资本的撤出（资本撤离），实际的《外汇管制法律》并不认可上述交易。因此，并无可采用的工具将以当地货币计算的股息或撤离的资本转换为外币。

4.3.10.2 反避税规则的应用

虚假交易原则不适用于委内瑞拉，一般反避税规则（GAAR）同样不适用。

根据《税法》第 16 条，对于实体、安排、协议、合同以及法律形式和程序的任何应用，如果其形式与纳税人实际意图的经济实质相背并减少税基，税务机关有权否定其法律形式而拒绝其不合规行为。

一些文献和大量法庭判决大多数支持税务机关对不符合经济实质的合同重新评估。这些不符合经济实质的合同涉及的内容包括：多年后仍未发生知识转移的技术协助、本可由第三方提供的业务活动的管理费、不能实现业务增值、不能提升销售额和利润的无形资产所支付的特许权使用费。

4.3.10.3 持续经营企业的转让

转让定价规则或任何所得税立法中均未探讨包括持续经营企业的转让在内的业务重组问题。因此，必须采用 OECD 指南。

当前没有为公众所知的判例法，税务机关亦未就此表明态度。

在该地区这是相当新的课题，因而，在委内瑞拉海关和税务综合服务局（SENIAT）内部尚无人关注这一问题。

4.3.10.4 现有安排的终止或重大变更

转让定价规则并未讨论本情形。未发现委内瑞拉税务机关处理类似情况的相关案例。

4.3.10.5 常设机构问题

转让定价规则并未讨论本情形。未发现委内瑞拉税务机关处理类似情况的相关案例。

《所得税法》（ITL）第 7 条及所得税规章对常设机构（PE）的税收待遇（纳税方式）做出了规定。《所得税法》第 7（3）条对常设机构做出了广泛定义，即，进行全部或部分业务活动的固定营业场所。常设机构包括（具体是）管理场所、办公室、分支机构、工厂、车间和仓库，还包括工期超过 6 个月的建筑作业、安装或装配作业，以及矿山、采石场或其他提取或开采自然资源的场所。本定义中还包括直接提供的或企业通过其员工提供的专业服务。

以任何方式租赁或使用的不动产同样构成常设机构。

针对常设机构，当前没有为公众所知的判例法，税务机关亦未就此表明态度。在实践中，尤其是在适用税收协定的情况下，通常采用 OECD 模型（OECD Model）分析具体的案例。

在下列情形中，外国企业的员工将构成常设机构：建筑作业以及安装或装配作业的工期超过 6 个月，以及矿山、采石场或其他提取或开采自然资源的场所；直接或通过企业员工提供专业服务；代理人有权签订对企业有约束力的合同。

（1）代理型常设机构

根据《所得税法》第 7 条规定，如果代理人有权签订对企业有约束力的合同，那么该代理人应被视为常设机构。如果代理人无权签订

合同、无权做出足以使其丧失独立地位的经济决策，那么该代理人不应被视为常设机构。

(2) 服务型常设机构

纳税人有可能被认定为服务型常设机构，因为《所得税法》第7条规定：企业或专业人士使用的、具有常设机构性质的设施，资产选购中心，服务获取中心，以及租赁的或任何有权使用的不动产，同样应被视为常设机构。

同样，如果代理人有权签订对企业有约束力的合同，那么该代理人应被视为常设机构。因此，如果委托人与代理人之间就该服务被认定存在任何关联，该代理人将面临被认定为常设机构的风险。

最后，企业直接提供的或通过企业员工提供的专业服务，也包含在常设机构的定义中。因此，如果公司与服务提供方之间就该服务被认定存在任何关联，该服务提供方将面临被认定为常设机构的风险。

4.3.10.6 全功能分销商向低风险分销商的转变

在这方面，委内瑞拉没有特定的转让定价条款。因此，OECD指南将被采用。

当前没有为公众所知的判例法，税务机关亦未就此表明态度。

下面通过一个案例来说明：

(1) 转变之前

本研究案例的对象是从事汽车零部件的制造和分销的集团。该集团在包括委内瑞拉在内的许多国家开展业务，其设在委内瑞拉的分公司（A公司）负责推广和销售汽车零部件。A公司被视为全功能分销商。该集团的控股公司设在B国。

A公司从事营销业务并为客户提供售后服务，负责制定营销策略并拥有营销型无形资产（客户名单），提供仓储服务，承担库存风险，并负责与库存和销售相关的物流。

假设，在第一年，每生产一单位，A 公司从中获取的利润为 100。由于经营政策调整，集团将对特定业务线进行重组。

(2) 转变之后

通过将功能集中到位于 B 国的总部，A 公司将被重组为承担有限风险的分销商。大多数的功能和风险（库存、信贷、货币和类似风险）将转移至公司总部。重组之后，A 公司将遵循总部制定的营销程序和政策，但将保持与客户的联系并负责销售业务。但是，重组后 A 公司的前任总监将在总部层面负责制定营销策略，重组后他将受雇于总部，但仍在 A 公司的办公场所开展日常工作。A 公司的客户名单将转移至总部，但仍由 A 公司日常使用。这一转变的结果是，第二年，每售出一单位，A 公司的利润很可能会从 100 下降至 30。

该转变如下图所示：

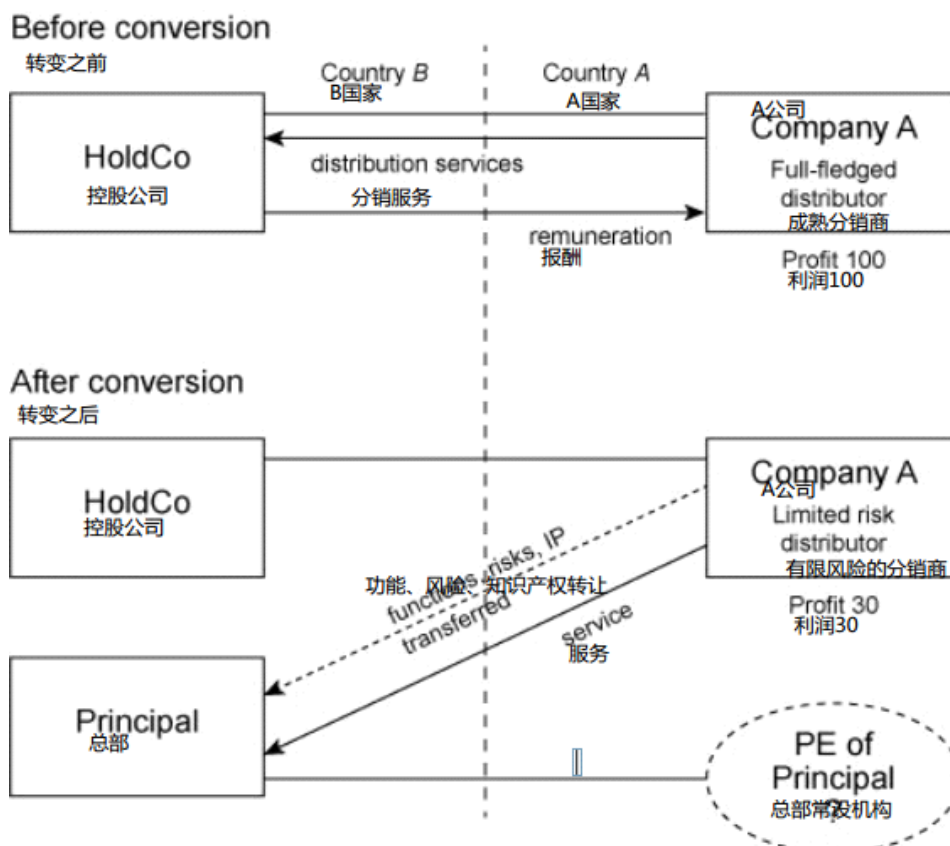


图 4 转变示例

(3) 问题^[5]

①A公司所执行业务活动的恰当报酬方法是什么？应采用再销售价格法（RPM）还是交易净利率法（TNMM）？

本例中，不可能采用再销售价格法，因为实际上A公司并未再销售任何产品，而是向控股公司/总部提供服务。因此，应采用成本加成法（CPM）或交易净利率法（TNMM）。

②在委内瑞拉，转让知识产权的最佳途径是什么？

客户名单，必须在确定独立交易价格后，才能出售给总部。

③对转让的知识产权如何恰当计价？

以净现值计算的折现后的现金流量。

④税务机关对报酬提出质疑时所依据的纳税规则/条款是什么？

只能依据转让定价条款。《所得税法》第111条规定，财务期间内与国外关联方进行的任何交易必须遵循独立交易原则。

⑤对于所销售的货物，如果A公司将要接受的是调整后的价格，而不是预先确定的报酬，应该怎么处理？

可使用可比非受控价格法（CUP）分析以销售额为基础的佣金。可使用RoyaltyStat和Thompson等数据库，对佣金百分比进行比较。

⑥客户名单，尽管将被合法转让至总部，但仍将由A公司使用。这其中暗含的税务问题有哪些？

根据《所得税法》第7条，如果代理人有权签订对企业有约束力的合同，那么该代理人应被视为构成常设机构（PE）。

⑦为保证前任营销策略总监的工作地点不会触发任何风险，需采取什么规避措施？他是否必须迁居至B国？

这方面的税收条款并不存在。营销战略总监迁至B国工作，会降低其构成常设机构的风险，也会降低税务机关采用实质重于形式原则进行调整的风险。

⁵ Transfer Pricing– Venezuela, 作者: Carlos M.D'Arrigo G.来源: IBFD

⑧税务机关是否会询问重组的原因？如果对重组提出质疑，税务机关是否会采用反避税工具（虚假交易原则、实质重于形式原则、一般反避税原则（GAAR）、滥用法律原则）？

将采用实质重于形式原则。

⑨如果税务机关质疑转变之后功能和风险的实际转移情况，是否会认定存在常设机构？

税务机关将对 A 公司的销售收入、产品销售成本以及发生的成本、费用进行分配；根据《所得税规章》的分配原则，总监的人力成本也将被计入。

4.3.10.7 全功能制造商向合约制造商的转变

国内转让定价规则并未讨论业务重组的概念。未发现委内瑞拉税务机关处理类似情况的相关案例。

下面通过一个案例来说明：

（1）转变之前

本研究案例的对象是从事汽车零部件的制造和分销的集团。该集团在包括委内瑞拉在内的许多国家开展业务，其设在委内瑞拉的分公司（A 公司）负责设计和制造汽车零部件。A 公司被视为全功能制造商。该集团的控股公司设在 B 国。

A 公司拥有与所制造产品相关的所有必要的知识产权（例如，专利、专有技术等），负责与设计、生产计划、进度安排、采购、库存、仓储、物流和质量控制相关的所有工作。A 公司还负责寻找客户和新分销商、维护开发与已有分销商和客户的关系。因此，A 公司承担了与制造过程相关的全部风险（市场风险、库存风险、质量保证风险和研发风险）。假设，在第一年，每生产一单位，A 公司从中获取的利润为 100。由于经营政策调整，集团将对特定业务线进行重组。

（2）转变之后

重组之后，A 公司转变为收费制造商。功能（例如设计、生产计划、进度安排、采购、库存、仓储、物流和质量控制等）、风险（例如市场风险、库存风险、质量保证风险和研发风险）以及知识产权转移至公司总部（设立在 B 国）。A 公司因转让知识产权而取得报酬。Q 公司仍将使用制造活动所必需的特定知识产权。

对于为公司总部提供的服务，A 公司将在恰当的成本加成基础上收取报酬。因此，第二年每生产一单位的利润从 100 下降至 30。

重组之后，所有 A 公司与关联企业和非关联企业之间签订的分销协议将转移至总部。该转变如下图：

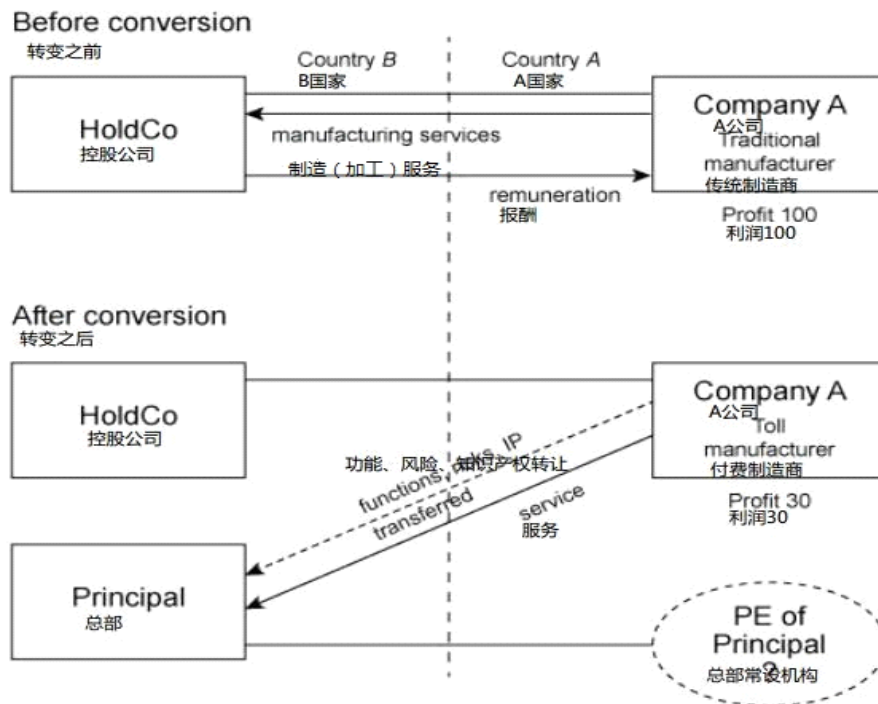


图 5 转变示例

(3) 问题^[6]

①转变之后是否需要缴纳离境税（出口税）或其他任何税项？不需要。

⁶ Transfer Pricing– Venezuela, 作者: Carlos M.D'Arrigo G.来源: IBFD

②在委内瑞拉，对转让的知识产权如何恰当计价？税务机关对报酬提出质疑时所依据的纳税规则/条款是什么？对于所生产的货物，如果 A 公司将要接受的是调整后的价格，而不是预先确定的报酬，应该怎么处理？A 公司使用知识产权的后果是什么？

转让定价规则并未讨论业务重组的概念，也未考虑上述情形。未发现委内瑞拉税务机关处理类似情况的相关案例。

③假设负责设计的人员已经转移至总部工作并受雇于总部，是否会导致任何需要特殊考虑的转让定价事宜？

如上所述，转让定价规则并未讨论业务重组的概念，也未考虑上述情形。未发现委内瑞拉税务机关处理类似情况的相关案例。

④税务机关是否会质询重组的原因？如果税务机关对重组提出质疑，是否会采用反避税工具（虚假交易原则、实质重于形式原则、一般反避税原则（GAAR）和/或滥用法律原则）？

该问题答案与前两个问题答案相同。

⑤如果税务机关质疑转变之后功能和风险的实际转移情况，是否会认定存在常设机构？

如上所述，转让定价规则并未讨论业务重组的概念，也未考虑上述情形。由于 OECD 指南可以适用于立法未涵盖的范围，因此关于常设机构利润分配的 OECD 指南将被采用。未发现委内瑞拉税务机关处理类似情况的相关案例。

⑥有哪些间接税方面的考虑？

增值税立法规定不对出口（有形商品或服务）征税。增值税法规没有涉及对常设机构的税收处理相关规定，因而税务机关不会对增值税提出调整要求。未发现委内瑞拉税务机关处理类似情况的相关案例。

⑦对于 A 公司是否有特殊的文档要求（重组之前和之后）？

没有特殊要求。任何情况下，文件均须准备妥当。

4.3.10.8 无形产权的集中

在这方面，没有特定的转让定价条款。因此，OECD 指南将被采用。

转让定价规则并未讨论业务重组的概念。未发现委内瑞拉税务机关处理类似情况的相关案例。

当前没有为公众所知的判例法，税务机关亦未就此表明态度。

4.4 预约定价安排

4.4.1 适用范围

4.4.1.1 拥有管辖权的政府机关

根据《税法》第 4 编第 3 章第 12 节，税务机关有权处理预约定价安排程序。

4.4.1.2 单边、双边和多边预约定价安排

《税法》第 4 编第 3 章第 12 节规定了预约定价安排的一般程序 and 法律依据。《所得税法》第 7 编第 3 章第 5 节规定了所得税法具体步骤、时间表和税收义务。《税法》和《所得税法》都涉及并明确了双边预约定价安排。

《税法》第 233 条和《所得税法》第 154 条的内容如下：

预约定价安排和转移定价的前提是：一国主管当局与委内瑞拉玻利瓦尔共和国签订避免双重征税的税收协定。

委内瑞拉从未发起单边或双边的预约定价安排。税务部门非官方地表示，不会启动预约定价安排。

4.4.1.3 覆盖范围

《税法》第 4 编第 3 章第 12 节涵盖了各类交易。一起预约定价安排会涵盖多项交易，但对每一项交易都要单独分析（对不同交易需逐个分析）。

4.4.2 程序

4.4.2.1 预约定价安排的过程

预约定价安排过程如下图所示：

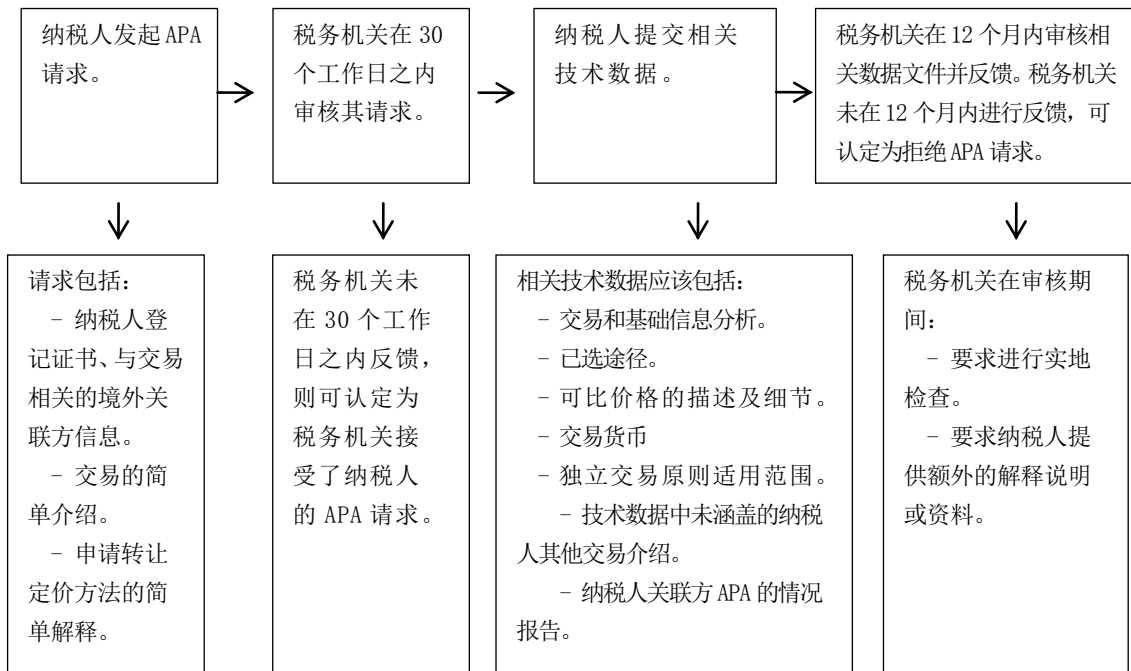


图6 预约定价安排流程

4.4.2.2 费用

依据《税法》第238条，预约定价安排的费用均需纳税人承担。但费用标准还未明确规定。

4.4.2.3 预约定价安排程序的时限要求

因预约定价安排只针对未来的交易而不是已经发生的交易，关于在税务审计之前可以提交预约定价申请的法律条款并不存在。依据《税法》第157条，在税务审计期间不允许发起或申请预约定价安排。

4.4.2.4 单边预约定价安排时间表

没有区别。

4.4.2.5 双边预约定价安排时间表

没有区别。

4.4.2.6 撤销

预约定价安排请求可以撤销。《所得税法》144 条规定，纳税人和税务机关任意一方均可在谈判环节提出撤销请求且不用承担后果。

4.4.2.7 与纳税人的协议

此条不涉及具体条款。

4.4.2.8 撤销、修正、更新

撤销：只有在有职能、资产或风险方面存在重大变化时，纳税人需自愿才可撤销预约定价安排。税务机关只有在预约定价安排的过程中发现并确定有欺诈、信息有误或是纳税人不配合的情况下，才可单方面的撤销转移定价安排。

修正：只有在经济环境发生重大变化时，纳税才可以请求修正预约定价安排。就此，税务机关应在 12 个月之内接受或拒绝此修正请求。如未收到反馈，则可认定为修正请求被拒绝。

更新：没有法律明确规定可以更新转移定价安排。

4.4.2.9 年度纳税义务

根据《所得税法》第 155 条，预约定价安排报告必须要与纳税申报单一并提交。在财政年度结束后的 90 日之内必须完成纳税申报单的填报。此预约定价安排报告包括：预约定价安排所涉及的、预约定价安排所涉及此财务年度期间发生的实际交易的纳税申报单；利润表；双方认可的安排措施的应用说明；解释说明：如果经济环境发生重大变化，为达到预约定价安排的估价方法的相关解释；纳税人没有履行以上义务会导致税务机关撤销此预约定价安排。

4.4.2.10 预约定价安排请求的数量和预约定价安排结论：时间安排

委内瑞拉从未发起无论是单边还是双边的单独预约定价安排。税务机关非官方地表示，不会启动预约定价安排。

4.4.2.11 与税务机关达成的正式预约定价安排程序之外的定价约定

委内瑞拉不存在此类程序。在实践中，一些税务官员为了达成“一致”会在达成预约定价安排之前和纳税人讨论“估价草稿”。

4.5 受控外国企业

4.5.1 判定标准

这一制度在委内瑞拉被称为“国际税收透明制度”，并在国际交易日志第 98 至 108 条中确立。

居民个人和法人实体，无论这些收入分配与否，按其所有权所占比例取得的从低税收地区设立的 CFC（Controlled Foreign Company）直接或间接获得的收入必须纳入其应税收入中。

个人在公司、不动产、银行账户、信托、非正式协会、投资基金或任何其他法律实体所拥有股份和类似利益，或位于低税收地区的财产，无论分配与否，必须按公司所有权的比例在年度纳税申报表中分别报告。只有纳税人能对位于低税区的公司的股息支付政策施加影响，或者直接或间接控制其管理时，才适用这一规定。如果派发股息的公司位于低税收地区，法律认为该纳税人具有此种影响或控制权。

4.5.2 税务调整

如果代表投资的总资产超过 50% 用于投资商业活动中所使用的固定资产，则该规则不适用。如果位于低税收地区的实体的收入中有 20% 以上是被动收入，则此豁免情况不适用。

即使间接投资低税区，也适用这些规定。例如，通过非列举国家的实体进行投资。

SNAT/2004/0232 号^[7]决议确定了应视为低税收的管辖权。税务机关已经确定，企业所得税税率为 20%或更低税率的税收管辖区应被视为低税区。

此外，税务机关认为下列国家（地区）属于低税区，不限于上述条件：阿尔巴尼亚、美属萨摩亚、安道尔、安哥拉、安圭拉、安提瓜和巴布达、阿鲁巴、阿森松岛、巴哈马、巴林、伯利兹、百慕大、英属维尔京群岛、文莱、意大利坎皮奥纳、加那利群岛特区、佛得角、开曼群岛、海峡群岛（根西岛、泽西岛、奥尔德尼、大萨克、赫尔姆等）、吉布提、多米尼加、多米尼加共和国、福克兰群岛、法属波利尼西亚、加蓬、直布罗陀、格陵兰、格林纳达、关岛、圭亚那、洪都拉斯、科威特、纳闽（马来西亚）、黎巴嫩、利比里亚、列支敦士登、卢森堡、中国澳门、马耳他、马绍尔群岛、毛里求斯、摩纳哥、蒙特塞拉特、瑙鲁、纽埃、诺福克岛、阿曼、俄斯特拉发特区（捷克共和国）、太平洋地区巴勒斯坦、皮特凯恩岛、波多黎各、卡塔尔、格什姆岛、圣赫勒拿、圣皮埃尔和密克隆群岛、圣文森特和格林纳丁斯、萨摩亚、圣马力诺、塞舌尔、所罗门群岛、斯里兰卡、斯瓦尔巴群岛、托克劳、特里斯坦达库尼亚、突尼斯、特克斯和凯科斯群岛、图瓦卢、阿拉伯联合酋长国、乌拉圭、美属维尔京群岛、瓦努阿图和也门。

如果有双重征税条约和信息交换条款，不适用低税率地区相关的规则。但是，该决议还规定，如果其他税收管辖区不遵从条约中的信息交换条款，税务管理部门可能放弃这一豁免情形。

4.6 成本分摊管理

4.6.1 主要内容

4.6.1.1 定义

⁷ SNAT/2003/0232, 官方公告 37, 924 (26 Apr. 2004)

因为用于税收目的的成本分摊概念并不存在，所以成本分摊协议的特定转让定价条款和定义也不存在。因此，OECD 指南将被采用。在这一方面，为公众所知的判例法不存在，税务机关尚未对此表明立场。

4.6.1.2 受到认可的类型

在这方面，没有特定的转让定价条款，由于用于税收目的的成本分摊概念并不存在，OECD 指南将被采用。在实践中，成本分摊协议尚未应用。为公众所知的判例法不存在，税务机关尚未对此表明立场。

4.6.1.3 受益测试及其标准

因为出于税收目的的成本分摊概念并不存在，所以这方面由于用于税收目的的成本分摊概念并不存在。因此，OECD 指南将被采用。为公众所知的判例法不存在，税务机关尚未对此表明立场。

考虑到《所得税法》没有涉及成本分摊协议，在税务检查时，税务人员很可能不允许纳税人在税前扣除任何与本财务年度所得的直接来源无关的成本（如：外部顾问的专业服务费用、机器设备或工具的租金，甚至包括货币出资）。

如果这样的交易在会计上被递延处理（被资本化为资产或债务），在纳税人收到现金或取得服务而不作相应的负债处理时，它可能被认定为捐赠；在纳税人支出现金或提供服务而不作相应的应收账款处理时，它可能被认定为不符合独立交易原则的融资。

在另一方面，在税务检查时，纳税人任何来源于国外的所得（成本分摊协议的（成功）利益分享）很可能被税务人员根据全球所得原则认定为应税收入。税务人员很可能不会研究成本分摊协议参与程度的合理性。

鉴于上述形势，无论是处于哪种情形（成本或收入）下，作者都建议纳税人根据 OECD 成本分摊协议指南中的标准向法庭就这一问题进行抗辩。

4.6.1.4 参与方

在这方面，没有特定的转让定价条款。用于税收目的的成本分摊概念，并不存在。

4.6.1.5 协议的条件

在这方面，没有特定的转让定价条款。因此，OECD 指南将被采用。为公众所知的判例法不存在，税务机关尚未对此表明立场。

4.6.1.6 分摊额和利润要素

在这方面，没有特定的转让定价条款。因此，OECD 指南将被采用。用于税收目的的股票期权概念并不存在。为公众所知的判例法不存在，税务机关也未对此表明立场。

4.6.1.7 买入和卖出

用于税收目的的买入和卖出概念并不存在。在这方面，没有特定的转让定价条款。因此，OECD 指南将被采用。为公众所知的判例法不存在，税务机关也尚未对此表明立场。

4.6.2 税务调整

在这方面，没有特定的转让定价条款。因此，OECD 指南将被采用。为公众所知的判例法不存在，税务机关也尚未对此表明立场。

4.7 资本弱化

4.7.1 判定标准

2007年2月《所得税法》第116条引入资本弱化规则。资本弱化规定限制了利息扣除。只有当关联方债权和非关联方债权之和没有超过公司股权时，直接或间接支付给关联方的利息方可在税前扣除。若非如此，则应采取后续步骤确定下列内容：纳税人的债务水平；没有关联方的介入时，从独立第三方获得贷款的可能性；没有关联方的

介入时，纳税人可从独立第三方获取的贷款；没有关联方的介入时，纳税人从独立第三方获得的利率；没有关联方的介入时，纳税人同独立第三方签订的债务合同的期限和条件。

《所得税法》第 116 条提出了资本弱化规则。在这方面没有判例法。如果负债权益比率满足条件，则第二步是核算债务的独立性。为此，以下标准根据《所得税法》第 116 条提出：

纳税人的债务水平；没有关联方的介入时，从独立第三方获得贷款的可能性；没有关联方的介入时，纳税人可从独立第三方获取的贷款；没有关联方的介入时，纳税人从独立第三方获得的利率；没有关联方的介入时，纳税人同独立第三方签订的债务合同的期限和条件。

4.7.2 税务调整

如果负债权益比率超出《所得税法》第 118 条的规定的 1:1，差额部分将被视为所有者权益。因此，利息将被重新定性为股息。为此，需确定所允许的关联方付息债务的数额。首先计算权益的年平均数量（不包括通货膨胀调整和当年的结果），然后减去第三方付息债务的月加权平均数。关联方付息债务的利息扣除金额以上述计算结果为限。

在这方面没有判例法。

4.8 法律责任

4.8.1 税务机关的管辖权和主要特点

税务机关内部的特别部门负责处理转让定价和预约定价安排事务。转让定价和预约定价安排部门的前身是经济和税收研究院 2002 年设立的一个分支。在 2006 年末，根据编号为 SNAT/2006/0846 的行政裁定，这个前身单位被改组为转让定价和预约定价安排部门，并转纳到税务审计部之下。

4.8.2 纳税人地位

税务机关不能违法降低税基进而影响财政收入。

4.8.3 税务机关的特定工作指导

税务机关存在仅供内部使用的税收管理相关文件和指导说明，不对外公开。关于经济分析类的规定也是如此。

4.8.4 审计和其他的审核程序

4.8.4.1 相关官方机构

审计部门的官员会参与审计工作。

4.8.4.2 当前的主要争议

当前主要争议集中在以下三个方面：1. 方法的选择；2. 逐项业务分析或总量分析的选择；3. 用以增加可比性的调整。

4.8.4.3 审计时限

审计包括两个阶段：1. 证明纳税合规性阶段 2. 税务审计阶段。纳税合规性阶段即证明其依法纳税的阶段，以税务机关用书面要求提供相关特定信息为开始。此类通知书通常限定纳税人在 5-10 个工作日内反馈。

纳税人必须向税务机关呈报所有信息。税务机关如发现涉税疑点或是需要进一步提供信息，将向纳税人送达新的书面通知，要求纳税人在 5-10 个工作日之内提供详细信息。纳税人未接收到书面通知，即可认为税务机关承认其纳税行为的有效合法。根据《税法》第四编，证明纳税合规性程序可能会引发税务机关启动税务审计程序。

根据《税法》第四编，税务审计程序中，税务机关会向纳税人送达书面税务审计通知，内容包括负责此税务事项的税务官员及需要提供的资料。纳税人须在 5-10 个工作日内反馈所要求提供的全部信息，并随时准备接受税务机关的问询。进一步的程序和时间安排依税务机

关需要而定，法律无相关具体规定。在实际工作中，时间安排依个案单独而定。

4.8.4.4 纳税人的权利和义务

在税务审计期间，纳税人应该按照《税法》第四篇规定的相关程序，税务机关应依法处理并公开审计程序的相关信息。同样，根据《税法》第四编，纳税人有义务积极配合税务机关所有要求。

根据《税法》第 195 条，对于一次纳税评估，纳税人有权选择接受此次纳税评估（全部评估内容或部分评估内容）并在 15 个工作日内补缴税款，也有权向上一级名为“Sumario”（西班牙语“管理局”）的税务机关针对评估结果（也可以针对评估结果的一部分）提出复议。如选择复议，根据《税法》第 198 条，纳税人需在 5 个月内搜集相关证据并提交复议材料。出于转让定价考虑，纳税人的应对时间长于 25 天的一般诉讼时间。

如超过 5 个月的时限，双方需在 30 个工作日内向管理局部门提供证据，管理局可在 2 年的时间内提出关于转移定价审计的决议。这类决议可以在税务法庭提出上诉。

下图为管理局进行复议评估的程序：

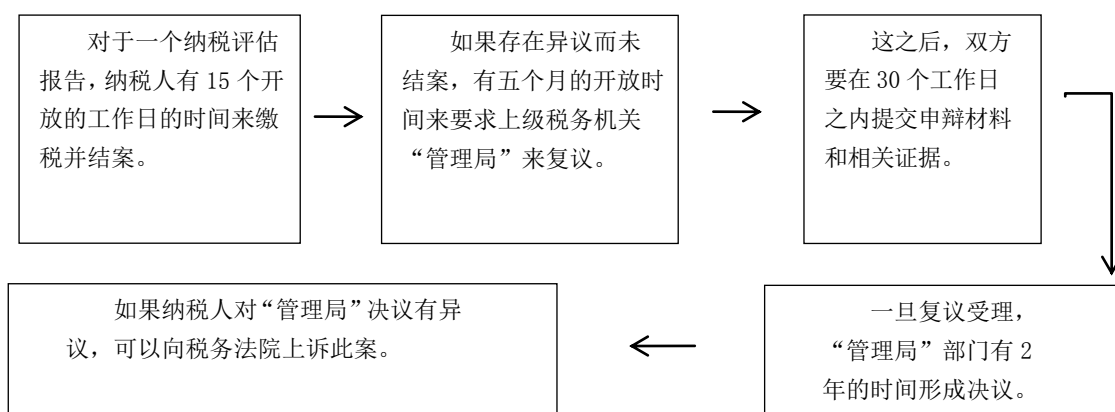


图 7 复议评估程序

4.8.4.5 税务机关的权利和义务

根据《税法》第四编，税务机关有权要求纳税人按其要求提供资料，同时也有义务在全部审计阶段就每一项行动向纳税人进行告知。

4.8.4.6 税务审计中使用的资料

根据《税法》第四编，税务机关有权要求纳税人按其要求提供必要资料。这些资料包括：会记账簿、票证、银行账户、软件数据、固定资产设备信息、合同、协议和雇员、董事及所有权人的个人信息和银行账户等资料及税务机关认为有关审计的任何资料。

4.8.4.7 资料的保密

根据《税法》第 105 条 5 款，由纳税人所提供相关资料的保密性受法律保护。此条款还规定，如果税务机关或税务官员不当使用或泄露相关资料，将被处 1000 个 TU 的罚款，且不排除会受到监禁和其他民事制裁（例如 3 个月到 3 年不等的监禁）。税务机关或税务官员可能会因损害、贪污、欺诈等罪名受到民事或行政法律指控。

4.8.4.8 信息的知情权

根据《税法》第四编，税务机关有权依法要求纳税人提供所需信息。

4.8.4.9 处罚

根据《税法》第 104 条，纳税人未按税务机关要求提供同期资料将被处 1000 个 TU 的罚金，并且被强制停业 10 个自然日。

依照《税法》第 103 条 1 款，纳税人未能按要求填写 PT99 表格或超过申报截止日期一年之后填表，将被处 150TU 的罚金，并被强制停业 10 个自然日。纳税人在申报截止日期之后的一年内完成 PT99 表格的填写，也将被处 150 个 TU 罚款，但不会强制停业 10 天。

《税法》112 条规定，在转移定价调整情况下，处罚金额为欠缴税款的 1-3 倍及利息。

依据《税法》第 118 条，一般情况下，当税务机关认定纳税人为“特别纳税人”，税务机关将按 2 倍预先设定处罚金额。

任何纳税人违法减少纳税所得的行为将被依法追究其税务欺诈罪及连带的民事责任，处 6 个月到 7 年的监禁。

4.8.4.10 举证责任

居民纳税人(或该常设机构的法定代表人)承担相应的举证责任。

4.8.4.11 诉讼时效

根据《税法》第 55 条，纳税人的相关记录要保留 6 年。其期限从填报纳税申报单之日后第二年的 1 月 1 日起计算。纳税申报单必须在财政年度结束后的 90 日内填报完成。

依据《税法》第 56 条，纳税人未完成年度纳税申报表的填报、没有会计账簿或纳税信息的保存期未达到法定期限，纳税记录的保存期应依法延长至 10 年。

根据《税法》第 58 条，在发现税务欺诈时，税务机关不受诉讼时效限制，可在任意时间进行税务审计。

4.8.5 纳税调整

4.8.5.1 基本调整

只有在提高纳税人应税所得的转移定价调整中(即增加税款总额时)，一般纳税调整措施必须符合《税法》111 条中独立交易原则。

2014 年 9 月 30 日，加拉加斯地区第九税务法院第 044/2014 号案例法裁决中 (Chevron Global Technology Services Company v. SENIAT)，法官确认采用四分位的中间数进行独立交易调整。

2015 年 5 月 5 日，加拉加斯地区第九税务法院第 018/2015 号案例法裁决中 (Diageo de Venezuela, C. A. V. SENIAT,)，法官否认采用四分位的中间数进行独立交易调整，鉴于该案例的实际情况，法官宣判下四分位法最能体现公平原则。

4.8.5.2 相应调整

只有在转移定价最终调整用于境外关联企业所在国与委内瑞拉已签订税收协定,且得到该国税务机关此类纳税调整书面确认的情况下,适用《税法》第112条独立交易原则承认的相对调整措施。

4.8.5.3 二次调整

只有在涉及资本弱化的情况下才能采用二次调整。《税法》第116条的独立交易原则是唯一涉及到二次调整的规定,没有其他税法条款适用此类调整。

第五章 中委税收协定及相互协商程序

5.1 中委税收协定

5.1.1 中委税收协定

中国居民个人或中国居民企业在委内瑞拉依法取得所得和财产时，根据委内瑞拉国内法以及中国国内税法的规定，可能既成为委内瑞拉税收居民又成为中国税收居民。这样两个国家可以分别依据本国的国内税法对中国居民个人或企业的同一项所得和财产同时征收税款。为了避免这种情况的发生，2001年4月17日，中国和委内瑞拉在加拉加斯签订了《中华人民共和国和委内瑞拉玻利瓦尔共和国政府关于对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定》。协定于2004年12月23日生效，2005年1月1日开始执行。中委税收协定高于中委双方的国内税法。另外，2009年9月，中国与委内瑞拉签署了《经济技术合作协定》。目前两国在能源、石油、教育、医疗、技术、贸易、住宅建筑、农业、基础社会、文化和体育等领域签署了超过300项合作协议。

5.1.2 适用范围

(1) 主体（“人”）范围

适用于缔约国一方或同时为双方居民的人。“人”包括个人、公司和其他团体。

“缔约国一方居民”指按照该缔约国法律，由于住所、居所、总机构所在地、管理机构所在地，或者其他类似的标准，在该缔约国负有纳税义务的人，还包括缔约国一方、其行政区或地方当局。

同时为缔约国双方居民的个人，其身份应按以下规则确定：

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

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

③如果其在缔约国双方都有，或者都没有习惯性居处，应认为是其国民所属缔约国的居民；

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

除个人外，同时为缔约国双方居民的人，应认为是其总机构所在缔约国的居民。

（2）客体（税种）范围

协定适用于缔约国一方、其行政区或地方当局对所得和财产征税的所有税收，不论其征税方式如何。

对全部所得、全部财产或某项所得、某项所得征收的税收，包括对来自转让动产或不动产的收益征收的税收、由企业支付的工资或薪金总额征收的税收以及对资本增值征收的税收，应视为对所得和财产征收的税收。

协定适用的现行税种在委内瑞拉为公司所得税和营业财产税（简称“委内瑞拉税收”）；在中国为企业所得税和个人所得税（简称“中国税收”）。

协定也适用于签订之日后征收的属于增加或者代替现行税种的相同或实质相似的税收。

5.1.3 常设机构的认定

中委协定中，“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。

（1）场所型常设机构

场所型常设机构包括：①管理场所；②分支机构；③办事处；④工厂；⑤作业场所；⑥矿场、油井或气井、采石场或者其他开采自然资源的场所。

不包括：①专为储存、陈列或者交付本企业货物或者商品的目的而使用的设施；②专为储存、陈列或者交付的目的而保存本企业货物或者商品的库存；③专为另一企业加工的目的而保存本企业货物或者商品的库存；④专为本企业采购货物或者商品，或者搜集情报的目的所设的固定营业场所；⑤专为本企业进行其他准备性或辅助性活动的目的所设的固定营业场所；⑥专为第①至第⑤项活动的结合所设的固定营业场所，如果由于这种结合使该固定营业场所的全部活动属于准备性质或辅助性质。

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

（2）工程型常设机构

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，仅以该工地、工程或活动连续超过九个月的为常设机构。

（3）代理型常设机构

当一个人（除独立代理人以外）在缔约国一方代表缔约国另一方的企业进行活动，有权并经常行使这种权力以该企业的名义签订合同，这个人为该企业进行的任何活动，应认为该企业在该缔约国一方设有常设机构。除非这个人通过固定营业场所进行的活动限于场所型常设机构不包括的 6 种情况，不应认为该固定营业场所是常设机构。

缔约国一方企业仅通过按常规经营本身业务的经纪人、一般佣金代理人或者任何其他独立代理人在缔约国另一方进行营业，不应认为在该缔约国另一方设有常设机构。但如果这个代理人的活动全部或几乎全部代表该企业，不应认为是独立代理人。

5.1.4 不同类型收入的税收管辖

(1) 股息

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

①征税权和协定税率：

缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的股息，可以在该缔约国另一方征税。这些股息也可以在支付股息的公司是其居民的缔约国，按照该缔约国法律征税。但是，如果收款人是股息受益所有人，则所征税款：①如果受益所有人是直接拥有支付股息公司至少 10% 的公司（合伙企业除外），不应超过 5%；②其他情况下，不应超过 10%。本款不应影响对该公司支付股息前的利润所征收的公司利润税。

②适用营业利润或独立劳务所得的情形：

如果股息受益所有人是缔约国一方居民，在支付股息的公司是其居民的缔约国另一方，通过设在该缔约国另一方的常设机构进行营业或者通过设在该缔约国另一方的固定基地从事独立个人劳务，据以支付股息的股份与该常设机构或固定基地有实际联系的，不适用第一款和第二款的规定。在这种情况下，应视具体情况适用第七条（营业利润）或第十四条（独立个人劳务）的规定。

③例外情况：

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

(2) 利息

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

①征税权和协定税率：

发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的利息，可以在该缔约国另一方征税。这些利息也可以在该利息发生的缔约国，按照该缔约国的法律征税。但是，如果收款人是利息受益所有人，则所征税款：A：如果是银行机构，不应超过利息总额的 5%；B：其他情况下，不应超过利息总额的 10%。

②免税情形：

发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方政府的利息，应在该缔约国一方免税。

“政府”一语在委内瑞拉方面，是指委内瑞拉政府，并应包括委内瑞拉中央银行、缔约国双方主管当局随时协商同意的由委内瑞拉政府完全拥有的任何其他类似机构；在中国方面，是指中国政府，并应包括中国人民银行、中国开发银行、中国进出口银行、中国农业银行、缔约国双方主管当局随时协商同意的，由中国政府完全拥有的任何其他类似机构。

③适用营业利润或独立劳务所得的情形：

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

如果支付利息的人为缔约国一方政府、其行政区、地方当局或该缔约国居民，应认为该利息发生在该缔约国。然而，当支付利息的人不论是否为缔约国一方居民，在缔约国一方设有常设机构或者固定基

地，支付该利息的债务与该常设机构或者固定基地有联系，并由其负担利息，上述利息应认为发生于该常设机构或固定基地所在缔约国。

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

（3）特许权使用费

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

①征税权和协定税率：

发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的特许权使用费，可以在该缔约国另一方征税。这些特许权使用费也可以在其发生的缔约国，按照该缔约国的法律征税。但是，如果收款人是特许权使用费受益所有人，则所征税款不应超过特许权使用费总额的 10%。

②适用营业利润或独立劳务所得的情形：

如果特许权使用费受益所有人是缔约国一方居民，在特许权使用费发生的缔约国另一方，通过设在该缔约国另一方的常设机构进行营业或者通过设在该缔约国另一方的固定基地从事独立个人劳务，据以支付该特许权使用费的权利或财产与该常设机构或固定基地有实际联系的，不适用第一款和第二款的规定。在这种情况下，应视具体情况适用营业利润（协定第七条）或独立个人劳务的规定。

如果支付特许权使用费的人是缔约国一方、其行政区或地方当局、或该缔约国居民，应认为该特许权使用费发生在该缔约国。然而，当支付特许权使用费的人不论是否为缔约国一方居民，在缔约国一方

设有常设机构或者固定基地，支付该特许权使用费的义务与该常设机构或者固定基地有联系，并由其负担这种特许权使用费，上述特许权使用费应认为发生于该常设机构或者固定基地所在缔约国。

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

（4）营业利润

①征税权：

缔约国一方企业的利润应仅在该缔约国征税，但该企业通过设在缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方进行营业的除外。如果该企业通过设在该缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方进行营业，其利润可以在该缔约国另一方征税，但应仅以属于该常设机构的利润为限。

②可归属于常设机构的利润：

缔约国一方企业通过设在缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方进行营业，应将该常设机构视同在相同或类似情况下从事相同或类似活动的独立分设企业，并同该常设机构所隶属的企业完全独立处理，该常设机构可能得到的利润在缔约国各方应归属于该常设机构。

③确定常设机构利润的条款：

在确定常设机构的利润时，应当允许扣除其进行营业发生的各项费用，包括行政和一般管理费用，不论其发生于该常设机构所在国或者其它任何地方。但是，常设机构使用专利或者其他权利支付给企业总机构或该企业其他办事处的特许权使用费、报酬或其他类似款项，具体服务或管理的佣金，以及因借款所支付的利息（该企业是银行机构的除外）都不作任何扣除（属于偿还代垫实际发生的费用除外）。

同样，在确定常设机构的利润时，也不考虑该常设机构从企业总机构或该企业其他办事处取得的特许权使用费、报酬或其他款项，具体服务或管理的佣金，以及贷款给该企业总机构或该企业其他办事处所获的利息（该企业是银行机构的除外，属于偿还代垫实际发生的费用除外）。

如果缔约国一方习惯于以企业总利润按一定比例分配给所属各单位的方法来确定常设机构的利润，则第二款规定并不妨碍该缔约国按这种习惯分配方法确定其应纳税的利润。但是，采用的分配方法所得到的结果，应与本条所规定的原则一致。

不应仅由于常设机构为企业采购货物或商品，将利润归属于该常设机构。

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

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

（5）不动产所得

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

①征税权：

缔约国一方居民从位于缔约国另一方的不动产取得的所得（包括农业或林业所得），可以在该缔约国另一方征税。

②适用范围：

“不动产”的规定应适用于从直接使用、出租或者任何其它形式使用不动产取得的所得，也适用于企业的不动产所得和用于进行独立个人劳务的不动产所得。

（6）财产转让所得（财产收益）

缔约国一方居民转让位于缔约国另一方的不动产取得的收益，可以在该缔约国另一方征税。

转让缔约国一方企业在缔约国另一方的常设机构营业财产部分的动产，或者缔约国一方居民在缔约国另一方从事独立个人劳务的固定基地的动产取得的收益，包括转让常设机构（单独或者随同整个企业）或者固定基地取得的收益，可以在该缔约国另一方征税。

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

转让上述财产以外的其它财产取得的收益，应仅在转让者为其居民的缔约国征税。

（7）个人劳务所得

①独立个人劳务

缔约国一方居民由于专业性劳务或者其它独立性活动取得的所得，应仅在该缔约国征税。

但具有以下情况之一的，可以在缔约国另一方征税：

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

B. 在任何 12 个月中在缔约国另一方停留连续或累计超过 183 天。在这种情况下，该缔约国另一方可以仅对在该缔约国进行活动取得的所得征税。

“专业性劳务”特别包括独立的科学、文学、艺术、教育或教学活动，以及医师、律师、工程师、建筑师、牙医师和会计师的独立活动。

②非独立个人劳务

除董事费、退休金和年金、政府服务、学生和教师和研究人员的规定以外，缔约国一方居民因受雇取得的薪金、工资和其它类报酬除在缔约国另一方从事受雇的活动以外，应仅在该缔约国一方征税。在

该缔约国另一方从事受雇的活动取得的报酬，可以在该缔约国另一方征税。

缔约国一方居民因在缔约国另一方从事受雇的活动取得的报酬，同时具有以下 3 个条件的，应仅在该缔约国一方征税：

A. 收款人在财政年度开始或结束的任何 12 个月中在该缔约国另一方停留连续或累计不超过 183 天；

B. 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；

C. 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。

例外：

在缔约国一方企业经营国际运输的船舶或飞机上从事受雇的活动取得的报酬，应仅在该企业总机构所在缔约国征税。

(8) 取得特殊款项所得

① 海运和空运款项

以船舶或飞机经营国际运输业务所取得的利润，应仅在企业总机构所在缔约国征税。适用于参加合伙经营、联合经营或者参加国际经营机构取得的利润。

船运企业的总机构设在船舶上的，应以船舶母港所在缔约国为所在国；没有母港的，以船舶经营者为其居民的缔约国为所在国。

② 董事费

缔约国一方居民作为缔约国另一方居民公司的董事会成员取得的董事费和其它类似款项，可以在该缔约国另一方征税。

③ 退休金和年金

因以前的雇佣关系支付给缔约国一方居民的退休金、年金和其它类似报酬，应仅在该缔约国一方征税。缔约国一方政府、其行政区或地方当局按照社会保险制度的公共福利计划支付的退休金和其它类似款项，应仅在该缔约国一方征税。

（9）其他所得

凡中委协定未作规定的，缔约国一方居民取得的各项所得，不论在什么地方发生的，应仅在该缔约国一方征税。

不动产所得以外的其它所得，如果所得收款人为缔约国一方居民，通过设在缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方进行营业，或者通过设在该缔约国另一方的固定基地在该缔约国另一方从事独立个人劳务，据以支付所得的权利或财产与该常设机构或固定基地有实际联系的，不适用第一款的规定。在这种情况下，应视具体情况分别适用营业利润或独立个人劳务的规定。

缔约国一方居民取得的所得，凡协定上述各条未作规定，而发生在缔约国另一方的，也可以在该缔约国另一方征税。

5.1.5 委内瑞拉税收抵免政策

税收协定中的相关规定，在委内瑞拉消除双重征税如下：

（1）委内瑞拉居民取得的所得，按照本协定的规定可以在中国征税时，委内瑞拉允许在对该居民就该项所得征收的委内瑞拉税额中扣除，扣除额等于就该项所得在中国缴纳的所得税额；

（2）本款第（1）项允许抵扣的税额不应超过可以在中国征税的那部分所得在扣除前计算的那部分委内瑞拉所得税额；

（3）按照本协定的规定，委内瑞拉居民取得的所得在委内瑞拉免税时，委内瑞拉在计算该居民其余所得的征税额时，仍然可以对已经免税的所得予以考虑。

5.1.6 无差别待遇原则

税收无差别待遇指缔约国各方相互给予对方国民以等同于本国国民的待遇。

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。

缔约国一方企业在缔约国另一方常设机构的税收负担，不应高于该缔约国另一方对其本国进行同样活动的企业。且不应理解为缔约国一方由于民事地位、家庭负担给予该缔约国居民的任何扣除、优惠和减免也必须给予该缔约国另一方居民。

除特殊规定外，缔约国一方企业支付给缔约国另一方居民的利息、特许权使用费和其它款项，在确定该企业应纳税利润时，应与在同样情况下支付给该缔约国一方居民同样予以扣除。

缔约国一方企业的资本全部或部分，直接或间接为缔约国另一方一个或一个以上的居民拥有或控制，该企业在该缔约国一方负担的税收或者有关条件，不应与该缔约国一方其它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。

无差别待遇原则适用于各种税收，不限于对所得和财产征收的所有税收。

5.1.7 在委内瑞拉享受税收协定待遇的手续

(1) 当一个人认为，缔约国一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对其不符合本协定规定的征税时，可以不考虑各缔约国国内法律的补救办法，将案情提交本人为其居民的缔约国主管当局；或者如果其案情属于第二十四条第一款，可以提交本人为其国民的缔约国主管当局。该项案情必须在不符合本协定规定的征税措施第一次通知之日起，三年内提出。

(2) 上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决，以避免不符合本协定的征税。达成的协议应予执行，而不受各缔约国国内法律的时间限制。

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

5.2 委内瑞拉税收协定相互协商程序

5.2.1 相互协商程序概述

为了确保税收协定正确和有效适用，切实避免双重征税，消除缔约双方对税收协定的解释或适用产生的分歧，当中国居民和中国国民认为委内瑞拉所采取的措施，已经或将会导致不符合中委税收协定所规定的征税行为的，中国主管当局根据税收协定有关条款规定，与缔约对方主管当局之间，通过协商共同处理涉及税收协定解释和适用问题的过程，称为相互协商。

5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

中委税收协定第二十六条“协商程序”规定：

(1) 当一个人认为，缔约国一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对其不符合协定规定的征税时，可以不考虑各缔约国国内法律的补救办法，将案情提交本人为其居民的缔约国主管当局；或者如果其案情属于第二十四条第一款，可以提交本人为其国民的缔约国主管当局。该项案情必须在不符合协定规定的征税措施第一次通知之日起，三年内提出。

(2) 上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决，以避免不符合协定的征税。达成的协议应予执行，而不受各缔约国国内法律的时间限制。

(3) 缔约国双方主管当局应通过协议设法解决在解释或实施协定时所发生的困难或疑义，也可以对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，双方主管当局的代表可以进行会谈，口头交换意见。

5.2.3 相互协商程序的适用

(1) 申请人的适用范围

认为委内瑞拉所采取的措施，已经或将会导致不符合中委税收协定所规定的征税行为的中国居民和中国国民。

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

(2) 申请事项的适用范围

相互协商的事项限于税收协定适用范围内的事项，但超出税收协定适用范围，且会造成双重征税后果或对缔约一方或双方利益产生重大影响的事项，经中国和委内瑞拉税务主管当局同意，也可以进行相互协商。主要有以下六项：

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。

中国国民认为缔约对方违背了税收协定非歧视待遇（无差别待遇）条款的规定，对其可能或已经形成税收歧视时，可以申请启动相互协商程序。

5.2.4 启动程序

中委税收协定第二十六条规定，相互协商申请时效为该项案情必须在不符合协定规定的征税措施第一次通知之日起，3年内提出。

启动相互协商程序的条件设定为以下五项：

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

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

5.2.5 相互协商的法律效力

双方主管当局经过相互协商达成一致意见的，分别按不同情况处理如下：

- (1) 双方就协定的某一条文解释或某一事项的理解达成一致的，税务总局应将结果以公告形式发布；
- (2) 双方就具体案件的处理达成共识，需要涉案税务机关执行的，税务总局应将结果以书面形式通知相关税务机关。

经双方主管当局相互协商达成一致的案件，涉及中国税务机关退税或其他处理的，相关税务机关应在收到通知之日起3个月内执行完毕。

纳税人、扣缴义务人、代理人等在税务机关对相互协商案件的核查中弄虚作假，或有其他违法行为的，税务机关应按税收征管法等有关规定处理。

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

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

5.2.6 委内瑞拉仲裁条款

《委内瑞拉税法》^[8]第六编第六章规定由委内瑞拉国内法院的仲裁程序来解决税收评估后的支付问题。

《税法》第 32 条规定：在税务法庭上诉程序中的任何阶段，纳税人和税务机关都可以提出启动仲裁程序以终止案件并达成简易课税协议（包括评估税款金额和支付条款）。根据《税法》第 323 条，仲裁小组由 3 名律师组成，双方各指定一名，另外一名由双方共同指定。当双方在共同指定律师问题上无法达成一致，则由法官指定第三名律师。

仲裁服务费用由提出仲裁要求的一方支付，除非双方达成一致另有安排。

根据《税法》329 条，仲裁程序要在 6 个月之内产生仲裁决定。经任何一方申请（双方同意），此时限可额外延长 6 个月。按照《税法》第 331 条和 332 条的规定，仲裁决定可上诉至最高税务法庭。

在实际操作中，仲裁程序很少被使用。

⁸ 《委内瑞拉税法》，官方发文 6,152 号，2014 年 11 月 18 日发文

2012年7月25日后，委内瑞拉不再是国际投资争端解决中心条约签订国，因此目前在委内瑞拉没有可供选择的解决国家争端的国际规则。

欧洲仲裁公约在委内瑞拉不适用。

委内瑞拉签署的税收协定均不包含仲裁条款。

5.3 中委税收协定争议的防范

中委税收协议争议是指中国与委内瑞拉因双方之前签订的税收协定条款的解释和适用而引发的争议，体现在两个不同层面：一是委内瑞拉当地税务机关与涉外纳税人的税务争议；二是由双边税务协定争议引起的中国和委内瑞拉两个主权政府之间的税务争议。

中国投资者应当增强税务风险意识并尽力避免在项目投资或经营过程中产生与委内瑞拉税务当局之间的税务争议，强化委内瑞拉当局税法知识，确保在委投资或经营能够实现最优化的经济目标。

中国投资者应当在投资或经营决策阶段对委内瑞拉税法以及中委税收协定的具体规定进行准确理解，结合自身的投资项目或经营活动识别税务风险，合理地进行税务规划，严格按照当地税法及中委税收协定的具体规定安排自身的投资、经营活动。

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

此外，中国投资者应当在全面了解委内瑞拉税法、中委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，进一步做好与税务当局进行沟通与交流的准备工作，备齐相关的证明材料，就一些关键税务风险点的处理与税务当局开展充分的沟通和交流，努力获得当地

税务当局的承认或者谅解，必要时可以启动在委的预约定价安排程序以及事先裁定程序，尽力将税务争议风险进行锁定。

中国投资者与委内瑞拉税务机关若产生税收协定争议，可以通过启动相互协商程序加以解决。

同时，企业在“走出去”的过程中，可以寻求中国政府和税法专业人士的帮助。中国投资者可以与中国政府相关方面保持良好的沟通关系，现阶段能够给中国企业提供投资咨询的机构主要有中国驻委内瑞拉使领馆经商处、委内瑞拉中国总商会、委内瑞拉驻中国大使领馆商务处、中国商务部研究院海外投资咨询中心等。

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委投资经营决策更为有效。

第六章 在委内瑞拉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

在委内瑞拉投资设立企业的形式包括公司代表处、分公司、有限责任公司和股份公司。委内瑞拉外国投资管理委员会根据外国资本的比例又将公司分成三大类：本国公司（外国投资者 20%以下的股份）、合资公司（外国投资者 20%至 50%的股份）和外国公司（外国投资者占 50%以上的股份）。此外，委政府还可通过与第三国的“战略联盟”成立国有、合资、合作、联营等形式的“大国民企业”（Empresas Gran Nacionales）。

委内瑞拉投资注册企业的受理机构是国家商业登记处，公司注册同时还需要到税务局、国家保险机构、国家教育委员会、委内瑞拉驻外使领馆、律师事务所等部门办理相关手续。

在委内瑞拉注册登记企业的主要程序如下：

- （1）外国投资者必须获取委内瑞拉的投资所需的签证：投资签证、商务签证；
- （2）确认公司章程、合作方式；
- （3）确认公司股东：股东可以是外国人，也可以是委内瑞拉人；
- （4）资本金注入；生产性外商投资注册资本金不得低于 80 万欧元或 650 万人民币或其他币种等值金额；
- （5）在国家商业登记处进行注册；
- （6）在海关和税务局办理税务登记，取得公司税号(RIF)；
- （7）在国家商业登记处设置会计账簿；

(8) 在国家教育委员会(INCES)注册,公司必须拿出工资总额的2%以及年底支付给员工的红利、十三薪或年底奖金总额的0.5%,交给国家教育委员会;

(9) 在国家保险机构(IVSS)办理社会保险登记,注册员工信息;

(10) 在国家住房银行(BANAVIH)注册;

(11) 在劳动部门(RENET)注册;

(12) 获取消防部门和市政工程使用许可;

(13) 在市政厅办理工商营业执照。

办理公司注册须提供的文件包括:资产证明、公司章程、委派代表授权书等。税务注册登记要求及流程具体请参见3.2.1税务登记章节,走出去企业需按照当地法律及时并准确的在海关及税务局办理相应注册登记手续。如员工超过5人以上,须在国家教育委员会注册,且必须拿出工资总额的2%作为教育金上交国家教育委员会。

公司注册手续通常可以通过当地律师事务所或者聘用私人律师办理。

6.1.2 信息报告制度

根据委内瑞拉法律规定,企业在委内瑞拉报税需提供的资料包括:纳税企业名称、密码、企业和企业法人代表税务登记号码、电子账户等资料,并填写相关税种的表格。委内瑞拉的报税时间是一个公历年度结束后,次年的1月1日至3月31日。

6.2 纳税申报风险

6.2.1 在委内瑞拉设立子公司的纳税申报风险

企业在委内瑞拉境内设立子公司,需按时向税务机关进行纳税申报。如违反基本规定或不履行纳税义务将受到税务计划的罚款、停业甚至监禁。

6.2.2 在委内瑞拉设立分公司或代表处的纳税申报风险

根据委内瑞拉《所得税法》的描述，分公司与子公司的概念基本一致，其承担的纳税申报风险与子公司也基本相同。

6.2.3 在委内瑞拉取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

中国居民在委内瑞拉取得的与常设机构无关的所得应首先参照中委两国税收协定规定进行缴纳。在委内瑞拉境内取得的所得，包括与常设机构无关的所得，凡中委协定未作规定的，缔约国一方居民取得的各项所得，不论在什么地方发生的，应仅在该缔约国一方征税。

在委内瑞拉境内缴纳的税款可以在对该居民征收的中国税收中抵免。但是，抵免额不应超过对该项所得按照中国税法和规章计算的中国税收数额。

6.3 调查认定风险

委内瑞拉税务局定期会对企业所得税申报和缴税情况进行调查，调查模式和频率在历年不尽相同。对于大企业而言，税务调查会较为普遍；对于小企业而言，税务调查常为持续性质的合规以及其他义务性检查。

根据《所得税法》第 95 条，如果纳税企业持续两年的缴税额低于净利润的 10%，税务机关将对该企业进行调查。

根据《所得税法》第 167 条，同期资料文件通常在向当地税务机关申报后的 5 至 15 个工作日内按照税务总局的要求提供，但现在税务当局尚未规定必须提供的时间，建议纳税人在财年结束 90 天内，即填写所得税申报表前，或者在财年结束的 6 个月内，即填写 PT99 表格前提供相关材料。如未按照要求提交材料的企业将受到转让定价调查。根据《所得税法》第 167 条和 169 条，国外关联方当期或前期可能受到与转让定价相关的税务检查。

总检察长办公室有权提起与税收犯罪有关的刑事诉讼。

如果纳税人在收到纳税调查评估后的 10 个工作日内，接受调查结果并支付应缴税款以及 500%的罚款和利息，那么将不适用《税法》中针对税收欺诈、未缴付预扣税款和出于税收目的欺诈性破产的监禁制裁。

税务机关具有与预防措施有关的其他权力，以保证应缴税款的支付。

如果税务机关发现有应受到监禁制裁的税收犯罪迹象，则必须在通知纳税人罚款决定后立即将文件发送给总检察长办公室以发起刑事诉讼。

6.4 享受税收协定待遇风险

中国与委内瑞拉签订了《中华人民共和国和委内瑞拉玻利瓦尔共和国政府关于对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定》，但能否正确享受该协定的待遇，仍然存在诸多不确定因素。委内瑞拉政治以及经济环境较为复杂，政府经济下滑、货币大幅贬值、职能部门间缺乏有效协调，对于相关税收协定和优惠政策的落实难以到位，现有税收协定和优惠经常得不到有效执行，从而导致双重征税，存在未享受税收抵免或税收饶让等风险。

6.5 其他风险

目前国际舆论普遍认为委内瑞拉是投资风险最高的国家之一。在委内瑞拉开展投资、贸易、承包工程的过程中，要特别注意事前调查、分析评估相关风险，做好风险规避和防范。

中国企业到委内瑞拉从事投资合作应特别注意防范汇率和外汇管制的风险。由于委方决策层变更频繁、各种支付审批手续耗时较长以及 2013 年以来外汇短缺严重，已导致大量对外美元欠款，许多国外企业因此遭受资金损失。

总体来看，受到国际原油价格、国内经济状况、国内政治局势的影响，委内瑞拉境外投资风险较高，企业应适应当地的工作节奏，加强企业内部管理，注意人身安全和财产安全。随着经济态势转好以及相关法规完善，进入委内瑞拉市场的中国企业不断增多，各企业应在有关部门、中国驻委内瑞拉使馆经济商务处及中资企业商会的指导下，遵守当地法律、做好行业自律、规范竞争、加强沟通与合作。2019年以来，委内瑞拉形势敏感复杂，政局发展存在着不确定因素。在委内瑞拉投资经营或者有意愿赴委开展投资经营活动的中资企业，需特别关注当地的政治形势变化和以此带来的相关风险。

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

参 考 文 献

- [1] 中华人民共和国商务部、对外投资和经济合作司：《对外投资合作国别（地区）指南-委内瑞拉》（2019年版）；
- [2] 《委内瑞拉所得税法》，官方发文 6,252 号，2014 年 11 月 14 日发文；
- [3] SNAT/2003/0232, 官方公告 37,924, 2014 年 4 月 26 日发文；
- [4] 《委内瑞拉税法》，官方发文 6,152 号，2014 年 11 月 18 日发文；
- [5] Transfer Pricing - Venezuela, Author: Carlos M. D' Arrigo G. 来源：IBFD；
- [6] Corporate Taxation - Venezuela, Author:Luis Nouel, 来源：IBFD；
- [7] Individual Taxation - Venezuela, Author:Luis Noue, 来源：IBFD；
- [8] Business and Investment - Venezuela, Author:Luis Noue, 来源：IBFD；
- [9] 委内瑞拉国家海关、税务综合服务局 SENIAT 官网：
http://declaraciones.seniat.gob.ve/portal/page/portal/PORTAL_SENIAT；
- [10] 委内瑞拉外交部：www.mre.gov.ve；
- [11] 委内瑞拉工贸部：www.mppi.gob.ve；
- [12] 委内瑞拉中央银行：www.bcv.org.ve；
- [13] 委内瑞拉石油商会：www.camatapetrolera.org；
- [14] 委内瑞拉国家对外贸易中心：www.cencoex.gov.ve；
- [15] 中华人民共和国驻委内瑞拉玻利瓦尔共和国大使馆经济商务参赞处：
<http://ve.mofcom.gov.cn/>；
- [16] 中国商务部网站：<http://mx.mofcom.gov.cn/>；
- [17] 中国外交部网站：<http://www.fmprc.gov.cn/>；
- [18] 《企业境外法律风险防范国别指引-委内瑞拉》，《企业境外法律风险防范国别指引》系统丛书编委会，经济科学出版社，2014 年 6 月第一版。

附录 委内瑞拉主要中资企业名单

- (1) 中国石油天然气集团公司拉美石油分公司
- (2) 中国中铁委内瑞拉分公司
- (3) 国家开发银行
- (4) 中铁国际
- (5) 中兴通讯公司
- (6) 中信建设
- (7) 华为通讯技术公司
- (8) 中工国际工程公司
- (9) 中国水利水电建设公司
- (10) 山东兖矿
- (11) 葛洲坝集团
- (12) 中铁十局委内瑞拉分公司
- (13) 中铝国际委内瑞拉分公司

编写人员：孙颖 姚禹 刘冰

审校人员：张诗曼 梅琳 钱思一 周梦薇 张晓南 樊益琦