

中国居民赴新西兰 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

随着中国“一带一路”建设的不断深入推进，中国在新西兰的投资逐年增加。为帮助投资者了解新西兰的政治、经济、文化、法律制度和税收环境，我们编写了《中国居民赴新西兰投资税收指南》。本指南围绕新西兰的国家概况、投资环境、税收政策和税收征管制度、特别纳税调整政策、中新税收协定及相互协商程序等方面，对新西兰税制进行了详细的阐述和解读，并对在新西兰投资可能存在的税收风险予以提示，帮助纳税人了解并有效防范和应对境外投资税收风险。

本指南分为六个章节。第一章为新西兰国家概况及投资环境概述，简单介绍了新西兰的地理、政治体制、经济、文化以及投资政策和对外经贸合作等情况。第二章为新西兰税收制度简介，第三章为新西兰税收征收和管理制度，第二、三章为本指南的核心内容，介绍了新西兰整体税制与税收征管制度，涉及企业所得税、个人所得税、商品服务税和其他相关税费，并介绍了主要的税收优惠政策，同时介绍了新西兰税务系统的机构设置与分工，主要税种申报和缴纳的要求和法律后果。第四章为新西兰特别纳税调整政策，包括关联交易、同期资料、转让定价调查、预约定价安排、受控外国企业、成本分摊协议、资本弱化等内容，通过对新西兰反避税制度的解读，协助企业降低在新西兰遭遇反避税调查的风险。第五章为中新税收协定及相互协商制度，通过阐述中新税收协定和相互协商程序的适用与发起、中新税收协定争议的防范等内容，使投资者关注、理解和正确使用中新两国的税收协定，了解如何避免中新税收协定争议，合理运用相互协商程序，维护自身的合法权益。第六章为在新西兰投资可能存在的税收风险，是对前文中包括信息报告、纳税申报、调查认定、享受税收协定待遇等方面可能存在的税收风险进行了归纳，为投资者在新西兰降低税收争议风险、提升税收行为确定性进行了提示。

本指南仅基于2018年6月前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用时，充分考虑数据、税收法规等信息可能存在的变化和更新。同时，建议“走出去”企业在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定

待遇申请、转让定价调整、税务稽查等方面的问题时，及时向企业的主管税务机关或专业机构咨询，避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

在编写过程中存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

目 录

前 言.....	1
第一章 新西兰投资环境简介.....	1
1.1 国家概况.....	1
1.1.1 地理概况.....	1
1.1.2 政治概况.....	2
1.1.3 经济概况.....	3
1.1.4 文化概况.....	4
1.2 投资环境概况.....	5
1.2.1 近年经济发展情况.....	5
1.2.2 资源储备和基础设施.....	5
1.2.3 支柱和重点行业.....	5
1.2.4 投资政策.....	6
1.2.5 经贸合作.....	7
1.2.6 投资注意事项.....	9
第二章 新西兰税收制度简介.....	10
2.1 概览.....	10
2.1.1 税制综述.....	10
2.1.2 税收法律体系.....	10
2.1.3 近三年重大税制变化.....	10
2.2 企业所得税 (Corporate Income Tax)	11
2.2.1 居民企业.....	11
2.2.2 非居民企业.....	14
2.3 个人所得税 (Individual Income Tax)	15
2.3.1 居民纳税人.....	15
2.3.2 非居民纳税人.....	19
2.4 商品服务税 (Goods And Services Tax)	20
2.4.1 概述.....	20
2.4.2 税收优惠.....	20
2.4.3 应纳税额.....	21
2.5 其他税种 (费)	21
2.5.1 附加福利税 (Fringe Benefit Tax).....	21
2.5.2 雇主社保附加税 (Employer Superannuation Contribution tax).....	22

2.5.3 意外事故赔偿保险费 (Accident Compensation Levy)	22
2.5.4 关税 (Customs Duties)	22
2.5.5 消费税 (Excise Duty)	23
2.5.6 差饷 (Property Tax)	23
2.5.7 赠与税 (Gift Duty)	24
第三章 税收征收和管理制度	25
3.1 税收管理机构	25
3.1.1 税务系统机构设置	25
3.1.2 税务管理机构职责	25
3.2 居民纳税人税收征收管理	25
3.2.1 税务登记	25
3.2.2 账簿凭证管理制度	26
3.2.3 纳税申报	26
3.2.4 税务检查	29
3.2.5 税务代理	29
3.2.6 法律责任	29
3.2.7 其他征管规定	35
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理	35
3.3.1 非居民税收征管措施简介	35
3.3.2 非居民企业税收管理	36
第四章 特别纳税调整政策	37
4.1 关联交易	37
4.1.1 关联关系判定标准	37
4.1.2 关联交易基本类型	38
4.1.3 关联申报管理	38
4.2 同期资料	38
4.2.1 分类及准备主体	39
4.2.2 具体要求及内容	39
4.2.3 其他要求	40
4.3 转让定价调查	40
4.3.1 原则	40
4.3.2 转让定价主要方法	40
4.3.3 转让定价调查	42
4.4 预约定价安排	44
4.4.1 适用范围	44

4.4.2 程序.....	45
4.5 受控外国企业.....	46
4.5.1 判定标准.....	46
4.5.2 税务调整.....	46
4.6 成本分摊协议管理.....	47
4.6.1 主要内容.....	47
4.6.2 税务调整.....	47
4.7 资本弱化.....	47
4.7.1 判定标准.....	47
4.7.2 税务调整.....	48
4.8 法律责任.....	48
第五章 中新税收协定及相互协商程序.....	49
5.1 中新税收协定.....	49
5.1.1 中新税收协定.....	49
5.1.2 适用范围.....	49
5.1.3 常设机构的认定.....	51
5.1.4 不同类型收入的税收管辖.....	54
5.1.5 新西兰税收抵免政策.....	58
5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）.....	59
5.1.7 在新西兰享受税收协定待遇的手续.....	60
5.2 中新税收协定相互协商程序.....	60
5.2.1 相互协商程序概述.....	60
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据.....	60
5.2.3 相互协商程序的适用.....	61
5.2.4 启动程序.....	62
5.2.5 相互协商的法律效力.....	64
5.2.6 新西兰仲裁条款.....	65
5.3 中新税收协定争议的防范.....	65
5.3.1 什么是中新税收协定争议.....	65
5.3.2 中新税收协定争议产生的主要原因及表现.....	66
5.3.3 妥善防范和避免中新税收协定争议.....	68
第六章 在新西兰投资可能存在的税收风险.....	70
6.1 信息报告风险.....	70
6.1.1 登记注册制度.....	70
6.1.2 信息报告制度.....	70

6.2 纳税申报风险.....	70
6.2.1 在新西兰设立子公司的纳税申报风险.....	70
6.2.2 在新西兰设立分公司或代表处的纳税申报风险.....	71
6.2.3 在新西兰取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险.....	71
6.3 调查认定风险.....	72
6.4 享受税收协定待遇风险.....	73
6.5 其他风险.....	73
参 考 文 献.....	74

第一章 新西兰投资环境简介

1.1 国家概况

1.1.1 地理概况

新西兰位于太平洋西南部，澳大利亚东南方约 1600 公里处，由南岛、北岛及一些小岛组成。新西兰四面环海，面积约 27 万平方公里，经济海域约 120 万平方公里。全国分为 12 个大区，4 个单一辖区，74 个地区行政机构。全国总人口约为 488 万人。其中，欧洲移民后裔占 74%，毛利人占 15%，亚裔占 12%，太平洋岛国裔占 7%。48.9% 的居民信奉基督教新教和天主教。官方语言为英语、毛利语，首都为惠灵顿，人口约 40 万。新西兰最大的城市为奥克兰，人口 140 多万，是新西兰的工业、商业以及金融贸易中心。新西兰属温带海洋气候，四季温差不大，植物生长茂盛，森林覆盖率达 29%，天然牧场或农场占国土面积的一半。

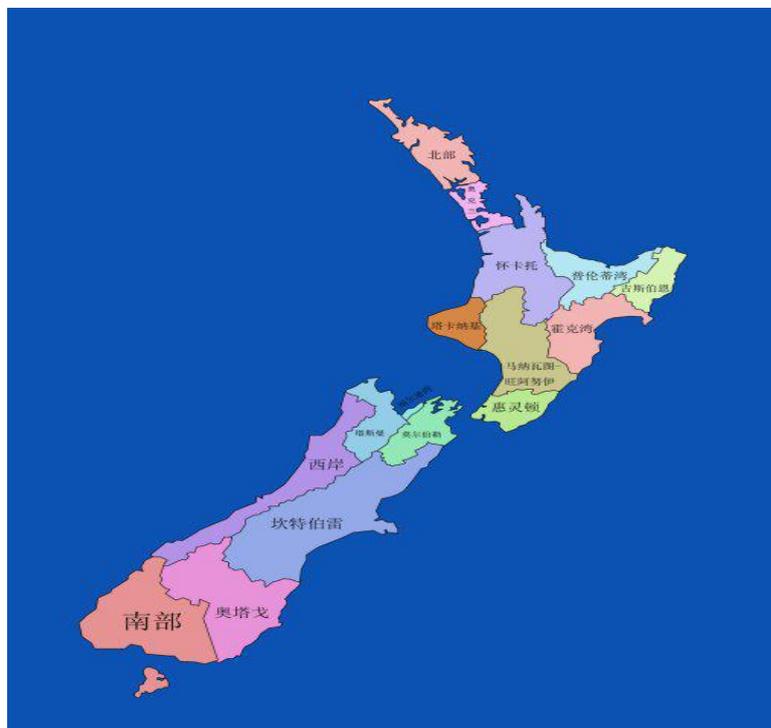


图 1 新西兰行政区域图

1.1.2 政治概况

新西兰在政治上是君主立宪制和议会制的混合体，现为英联邦成员国之一。英国女王是新西兰的国家元首，女王任命的总督作为其代表行使管理权。总督与内阁组成的行政会议是法定的最高行政机构。内阁掌握实权，由议会多数党组成。议会只设众议院（共 120 席），由普选产生，任期 3 年。

新西兰民主政府以混合式多议席选区比例代表制（Mixed Member Proportional）国会运作，共有一百二十个席位。新西兰法律规定毛利人至少有六个保障席位，而政党的选举过程也要有额外的毛利代表。新西兰自 1935 年起，工党和国家党轮流执政。1993 年 11 月，全民投票决定将议会选举制度由简单多数制改为混合比例代表制。1996 年 10 月举行首次混合比例代表制大选，国家党与新西兰第一党组成联合政府。1998 年 8 月，联合政府解体，总理希普利组成以国家党为主的少数政府。1999 年 11 月大选后，工党与联盟党组成少数联合政府。2002 年 7 月大选后，工党与进步党组成少数联合政府。2005 年 9 月大选后，工党和进步党再度组成联合政府，并获得新西兰第一党和联合未来党的财政和信任支持。2008 年 11 月，国家党在大选中获胜，并获得行动党、毛利党和联合未来党的财政与信任支持，组成少数政府。2014 年 11 月，国家党再次赢得大选。2016 年 12 月，约翰·基辞职，国家党新任领袖比尔·英格利希（Bill English）任总理。2017 年 9 月，新西兰举行新一届大选。10 月，工党与新西兰第一党、绿党联合组成新一届政府，工党领袖杰辛达·阿德恩（Jacinda Ardern）任总理。

新西兰无成文宪法。其宪法是由英国议会和新西兰议会先后通过的一系列法律和修正案以及英国枢密院的某些决定所构成。

新西兰议会为一院制，仅设众议院，成立于 1854 年。议员由普选产生，任期 3 年。本届议会为第 52 届，于 2017 年 11 月组成。共有议席 120 个，其中国家党 56 席，工党 46 席，新西兰第一党 9 席，绿党 8 席，行动党 1 席。现任议长特雷弗·马拉德（Trevor Mallard）。

总督和部长组成的行政会议是法定最高行政机构。行政会议由总督主持，总督缺席时由总理或高级部长主持。总督行使权力必须以行政会议的建议为指导。内阁掌握实权。本届政府由工党、新西兰第一党、绿党于 2017 年 10 月组成，现有成员 28 人，其中内阁部长 20 人，非内阁部长 8 人。主要成员包括：总理阿德恩、副总理兼外长温斯顿·彼得斯（Winston Peters）、财政部长格兰特·罗伯逊（Grant Robertson）、住房和城市发展部长菲尔·特怀福德（Phil Twyford）、经济发展部长戴维·帕克（David Parker）等。

监督世界各国腐败行为的非政府组织“透明国际”公布 2017 年全球腐败指数报告，在 180 个国家和地区中，新西兰名列第一，是最为清廉的国家（或地区）。

新西兰设有最高法院、上诉法院、高等法院、若干地方法院和受理就业、家庭、青年事务、毛利人事务、环境等相关法律问题的专门法院。最高法院 2004 年 1 月 1 日成立，取代英国枢密院成为终审法院，由首席大法官和 4 名法官组成。现任首席大法官为沙恩·伊莱亚斯（Dame Sian Elias）。上诉法院由院长和 9 名法官组成，现任院长为史蒂芬·科斯（Stephen Kós）。高等法院由 38 名法官和 7 名协理法官组成，现任首席法官为杰弗里·文宁（Geoffrey Venning）。

1.1.3 经济概况

新西兰属于发达资本主义国家，2017 年人均 GDP 为 5.9 万新西兰元，2017 年度 GDP 约为 2830 亿新西兰元。根据新西兰统计资料，2017 间第一产业比重为 6.9%，第二产业比重为 18.9%，第三产业比重为 66.6%，公共管理、教育医疗产业比重为 14.4%。在对外贸易中，新西兰严重依赖外贸。2017 度，新西兰外贸总额为 1485.9 亿新西兰元，其中出口额 763.4 亿新西兰元，进口额 722.5 亿新西兰元。主要进口石油、机电产品、汽车、电子设备、纺织品等，出口乳制品、肉类、林产品、原油、水果和鱼类等。主要贸易伙伴为中国、澳大利亚、美国、日本、新加坡、韩国。

新西兰农业、畜牧业高度发达，其中农业主要农作物有小麦、大麦、燕麦、水果等。粮食不能自给，需从澳大利亚进口。2017 年度，乳制品出

口额为 140 亿新西兰元，肉产品出口额为 66 亿新西兰元。畜牧业生产占地 1352 万公顷，占国土面积的一半。乳制品与肉类是最重要的出口产品。粗羊毛出口量居世界第一位，占世界总产量的 25%。除此之外，新西兰渔产丰富，拥有世界第四大专属经济区，200 海里专属经济区内捕鱼潜力每年约 50 万吨，每年商业性捕捞和养殖鱼、贝类约 60 至 65 万吨，其中超过半数供出口。2016 年，渔业产品出口总额为 16 亿新西兰元。新西兰以农林牧产品加工为主，主要有奶制品、毛毯、食品和木材加工等轻工业，产品主要供出口。得益于得天独厚的地理环境，新西兰的旅游和航空业发展迅猛。2017 年度，入境游客总人数为 373 万人次。游客主要来源地为澳大利亚、中国、美国和英国等。因新西兰气候良好，飞行管制服务先进，能见度优良，私人飞机拥有量非常高，平均每十人就有一人拥有私人飞行执照。截止到 2013 年，新西兰拥有 1 家全国性航空公司，即新西兰航空（Air New Zealand），数千家通用航空公司及两百多家飞行俱乐部，三百六十个国内通用机场提供起降服务。

1.1.4 文化概况

2018 年新西兰总人口 475 万人，其主要民族为欧洲后裔和毛利人，近年来亚裔移民人数不断上升，其中华裔与印度裔人数大致相当。新西兰官方语言为英语和毛利语。流行的主要外国语包括汉语、日语、韩语，法语等，数量较少。基督教是新西兰最主要的宗教信仰。

新西兰民风纯朴，富于探险精神，热爱自然和田野生活，有较强的环境保护意识。毛利人仍保留着浓郁的传统习俗。他们大都信奉原始的多神教，相信“灵魂不灭”尊奉祖先的神灵。新西兰人见面和告别均行握手礼，习惯的握手方式是紧紧握手，目光直接接触，男士应等候妇女先伸出手来。鞠躬和昂首也是他们的通用礼节。初次见面，身份相同的人互相称呼姓氏，并加上“先生”、“小姐”等，熟识之后，互相直呼其名。

1.2 投资环境概况

1.2.1 近年经济发展情况

新西兰是传统资金输入国，对外国投资实行国民待遇。外资主要分布在银行、电讯、交通、房地产、林业、畜牧业和旅游业等部门。截至 2017 年底，外国对新直接投资额为 4067 亿新西兰元。主要投资来源国包括澳大利亚、美国、新加坡、荷兰、英国和日本。2015 年 11 月 12 日，新西兰议会完成立法程序，正式批准新西兰加入亚洲基础设施投资银行（亚投行），成为创始成员国。根据协议，新西兰向亚投行注资 1.25 亿新西兰元（约合 8200 万美元）。

1.2.2 资源储备和基础设施

新西兰拥有丰富的水资源及耕种资源，当地超过 75% 的电力来自水能、地热及风能，辅以当地油田和天然气田产出的天然气能源。新西兰拥有通达的公路和铁路运输系统及高效的岛际交通网，七大城市的机场开通了主要的国际航线，30 多个港口分布在各个城市，通往全球或地区。新西兰电信基础设施完备，拥有国际海底光缆和先进的陆地移动网络。新西兰政府现已启动一项金额达 15 亿新西兰元的项目，该项目将与私营企业合作，向新西兰的企业、医疗机构、学校和家庭提供光纤宽带容量。

新西兰的劳动力在受教育程度以及技术水平方面位列世界前茅，受过高等教育的人超过 40%，与美国持平。这使得新西兰企业在劳动成本方面具有一定的优势。根据《2015-2016 年度全球竞争力报告》，新西兰的劳动力市场效率位居全球第六位，略低于美国 and 香港地区。同时新西兰实行灵活的移民政策，推出了多种签证类别，以满足投资者、企业家和企业管理人员的往来需求，推动人力资源的自由流动。

1.2.3 支柱和重点行业

目前新西兰经济主要依靠出口、国内消费及房地产投资拉动。主要重点和特色产业有：

(1) 乳制品业。新西兰乳业在国民经济中具有举足轻重的地位。全国的牧场超过 1.2 万个，牧场总面积 1100 万公顷，80%集中在北岛。新西兰乳制品产量占世界乳制品总产量的 3%，贸易量却占到全球贸易量的 33%。中国是新西兰第一大乳制品出口市场，恒天然（Fonterra）集团是新西兰最大的企业，也是全球第四大乳制品生产企业和第一大乳制品出口企业。

据新西兰统计局最新数据显示，新西兰 2017 年 4 月乳制品出口额增长 9.8%，达 47.5 亿新西兰元，接近 2014 年 3 月单月 50 亿新西兰元的历史高位。4 月份乳制品出口额增长 35%，达 11.1 亿新西兰元，奶粉价格上涨 27%。

(2) 畜牧业。新西兰畜牧业是传统优势产业。按出口总额统计，新西兰是世界第 12 大农产品出口国，其中羊肉、鹿肉和乳制品出口位居世界第一，羊肉出口占全球贸易额的 75%，鹿肉出口占全球贸易额的 50%。羊毛出口仅次于澳大利亚位居第二，占全球贸易额的 27%。

(3) 林业。新西兰是世界第二大针叶原木出口国，产量占全球的 2.3%，出口量却占全球贸易额的 14%。林地面积约 810 万公顷，占陆地面积的 30%，其中约 630 万公顷是天然林，180 万公顷是人工种植林，品种主要为辐射松。主要出口产品有原木、木浆、纸及木板等，主要出口市场为中国、韩国、澳大利亚、日本、美国、印尼、中国台湾等。

(4) 旅游业。新西兰是一个美丽的岛国。其政府推出“2025 旅游计划”，旨在提高新西兰旅游业的竞争力，将旅游业在 2025 年实现 410 亿新西兰元的收入。据新西兰商业、创新和就业部最新调查数据显示，在过去三年中，来新的国际旅客消费增长迅速，增长率为 49%。其中，中国支出最为强劲，三年中增长 88%，美国和韩国紧随其后，分别增长 61% 和 60%。截至 2017 年 3 月年度，国际游客在新西兰的消费额为 100 亿新西兰元，略微下降 2%。近期新西兰元对主要旅游客源国货币表现强劲是国际旅客消费略有下降的因素之一。截至 2017 年 3 月年度，来新国际游客度假旅游、访亲友和商务旅客的支出分别为 63 亿、21 亿和 7 亿新西兰元。

1.2.4 投资政策

根据《海外投资管理条例（1995）》，在新西兰投资的大部分项目无需审批。只有当海外投资者的投资，将会使该投资者获得或掌握 25%及以上新西兰某些重要财产、不动产或土地时，该项目才需要获得新西兰海外投资委员会的批准。但审批程序相对较简单，政策也比较宽松。投资者只需证明其项目能使新西兰受益，原则上都会得到批准。

新西兰的投资环境一直得到广泛的好评。根据世界银行公布的《2016 营商环境报告（Doing Business 2016）》，新西兰的营商环境便利度排名第二，是全世界创业成本最低的国家或地区之一。有竞争力的税收制度，健全的商业环境、充沛的经济型人才，完善的基础设施，营造了新西兰优秀的营商环境。

新西兰不断放宽监管制度，缩短行政审批时间，是全球最高效、最透明的经济体之一。据统计，在新西兰开办企业所需经过的程序只有 1 个，低于经合组织成员国平均 4.7 个手续；而注册公司的时间仅为 0.5 天，大幅低于经合组织成员国平均 8.3 天的数字。新西兰实行自由市场经济，政府的监管程序公开透明，廉洁公正的行政决策体制能够保证公平对待每一个企业。新西兰实行浮动汇率，资金可以自由流动不受阻碍，企业利润可以自由汇出。新西兰推崇自由贸易，到 1999 年已将 90%的产品降至零关税，只有 10%的产品继续征收关税。目前，新西兰平均进口关税为 4.1%，属于关税最低的国家或地区之一。新西兰的通胀率维持在 1%-3%的水平，物价稳定。

1.2.5 经贸合作

1.2.5.1 中国与新西兰双边经贸往来概况

中国自 1972 年与新西兰建交以来，双边经贸关系稳步发展：

- 1973 年，中国与新西兰签订政府间贸易协定，约定中新经贸联委会（副部级）每年轮流在两国举行。目前已举办了 27 届。
- 1997 年 8 月，新西兰在西方国家中率先与中国就中国加入世界贸易组织双边市场准入问题达成协议。

- 2004年4月，新西兰政府正式承认中国完全市场经济地位。
- 2004年5月，中新双方在奥克兰正式签署《中国-新西兰贸易与经济合作框架》，决定开展双边自由贸易协定可行性研究。
- 2008年4月，两国签署自由贸易协定，新西兰成为第一个与中国达成双边自由贸易协定的发达国家。同年10月，协定正式实施。
- 2008年，中国-新西兰自贸区联委会（司局级）成立，双方每年轮流在两国召开一次会议。至今已召开六次会议。
- 2010年3月，新西兰与中国香港特别行政区签订《紧密经贸合作协定》，成为第一个与香港签署双边自贸协定的国家。2011年1月，协定正式实施。11月，《中国香港与新西兰避免双重征税协定》正式生效。

1.2.5.2 双方投资贸易情况

中国是新西兰第一大贸易伙伴、出口市场和进口来源地。中国对新出口主要商品为服装和机电产品，自新进口主要商品为乳制品、纸浆和羊毛等。据中方统计，2017年双边贸易额为144.8亿美元，其中中方出口51亿美元，进口93.8亿美元。

随着中国经济的增长和双边经贸合作关系的不断发展，两国已从单一贸易关系发展为多领域、多层次、多形式的经贸合作。新西兰在华投资主要涉及农林、轻工、纺织、冶金、食品加工、医药、计算机等领域。据商务部统计，截至2017年底，新西兰累计对华投资项目1979个，累计实际使用新资14.3亿3美元，主要分布在农林、轻工、纺织、冶金等领域。中国对新投资主要涉及乳业、资源开发、保险和建筑等领域，截至2017年底，中国对新西兰直接投资77.57.5亿美元。

1.2.5.3 新西兰对中国援助情况

新西兰对华援助始于1989年，其形式为直接向项目单位援助。截至2013年12月，新西兰共向中国提供了约2600万新西兰元（约1.37亿元人民币）的发展援助。

- 1990年，中国外经贸部与新西兰外交贸易部正式建立全面的技术合作关系。

- 1992年，新方确立每年向中方提供100万新西兰元的援助计划。
- 1993年起，双方探讨和发展利用技术合作促进贸易和投资的形式，并于同年开展小规模扶贫项目。中新技术合作虽起步较晚，规模不大，但发展稳定、形式灵活、见效快，促进两国在林业、畜牧业、扶贫、经贸等领域的合作。
 - 2003年5月，新西兰政府通过世界卫生组织向中方提供85万新西兰元（约合389万元人民币），用于防治非典。
 - 2005年12月，新西兰对华发展援助年会在惠灵顿举行。
 - 2006年，新西兰国际发展署将每年对华援助总预算从32万新西兰元（约168万元人民币）增加至50万新西兰元（约260万元人民币），重点支持农村扶贫、社区发展和能力建设等领域。
 - 2007年，新西兰增加向我国提供每年5至10人赴新攻读硕士学位的发展奖学金项目。

1.2.6 投资注意事项

稳定的政治环境、公正的法律制度、规范的自由市场、丰富的自然资源等诸多优势，使新西兰成为全球最好的投资地域之一。

新西兰在政治、商业环境、法律、人文等方面与中国存在差异，中国投资者在赴新西兰投资前需要做好事前的调查和分析，注重风险管控以防范规避投资目的地的政治、商业风险等，以国际化的视角，迎接“走出去”的挑战。

第二章 新西兰税收制度简介

2.1 概览

2.1.1 税制综述

新西兰以所得税为主体税种，辅以其他税种构成。主要包括：企业所得税、个人所得税、商品服务税、附加福利税、雇主社保附加税、意外事故赔偿保险费、关税、消费税、差饷、非居民承包工程扣缴税。新西兰个人和组织有依法纳税的义务，居民纳税人必须就来源于全球的收入在新西兰缴纳税款，税款用以支付政府支出，包括新西兰公共服务：如教育、医疗、公路和福利。新西兰没有资本利得税，但在某些情况下出售一些资产需要纳税。带入新西兰的现金和个人资产不需要纳税。

2.1.2 税收法律体系

新西兰现代税务课征系统承袭了英国传统税务系统的骨架，并在此基础上进行了一些渐进式的改革。

与多数发达国家一样，新西兰实行属地税制。

2.1.3 近三年重大税制变化

2.1.3.1 企业所得税

从 2015/16 年度起，新西兰扩大针对外资在新西兰投资企业的资本弱化条款的适用范围。下述情况均适用资本弱化条款：

(1) 企业 50%或以上的股份由非居民股东持有，且非居民股东根据他们持有股份的比例对企业提供贷款；

(2) 企业 50%或以上的股份由一致行动的非居民股东持有；

(3) 企业的全部股东数目少于 25，且全部股东就企业的资本安排取得一致协议。

此外根据规定，资本弱化条款也适用于 50%以上的款项来自于非居民或适用资本弱化条款的企业的信托。

2.1.3.2 住宅用地预提税

新西兰在 2016 年 5 月推出了住宅用地预提税 (Residential Land Withholding Tax, RLWT) 法案。对于 2016 年 7 月 1 日或以后发生的交易, 境外人士或那些最终被境外人士拥有或控制 25% 以上的新西兰实体在 2015 年 10 月 1 日之后购买的位于新西兰的住宅物业并于两年内出售该住宅用地, 将需要缴纳住宅用地预提税 (RLWT)。通常, 该税费由转让方的转让代理人代为预扣, 取转让方收益的 33% (或 28% 如果转让方是公司) 或总购买价格的 10% 的较低者。

2.2 企业所得税 (Corporate Income Tax)

2.2.1 居民企业

2.2.1.1 判断标准和征收范围

新西兰的税收居民身份由企业注册地、企业总部所在地、企业管理中心或者公司董事实际决策地确定。新西兰居民企业以其来源于全球的所得纳税。

2.2.1.2 税率

新西兰企业的企业所得税税率是 28%。

2.2.1.3 应纳税所得额

应纳税所得额由每一年取得的应税收入总额减去允许税前扣除的费用支出确定。

(1) 资本利得

新西兰没有设定单独的资本利得税。企业所得税法有一些特别规定, 将一些本应是资本性质的所得认定为普通经营活动的应税所得。这些应税收入包括在特定条件下出售不动产所得, 及纳税人以为了再度出售或以盈利为目的而购买的房地产上获得的收益。

(2) 股息收入

股息收入通常是总收入的一部分。新西兰居民企业之间的股息收入在持股比例为 100% 的情况下免税。

股息抵免额归集系统适用于所有由新西兰居民企业向其股东支付股息的情况。税法允许将税后利润所承担的企业所得税，归集到股东名下，用于抵扣股东应该缴纳的所得税。

（3）费用扣除

①折旧和损耗

从税收角度出发，资产的折旧方法可以采用双倍余额递减法，直线折旧法或统一折旧法。折旧率取决于资产的类型及资产是否全新的或二手的。

纳税人必须采用新西兰税务局指定的折旧方法。有固定年限的无形资产（包括土地使用权和矿产资源许可权）按直线法在其法定年限内计提折旧。若出售资产的收入高于该项资产净值，高出部分应计入应税收入。高出部分以企业计提的累计折旧为限额作为应税收入。

双倍余额递减法适用于大多数工厂和工业机器设备。在双倍余额递减法下，预计年限为十年的机器设备每年的折旧率为 20%（按直线折旧法的每年折旧率为 10%，双倍递减折旧法则相应多一倍的折旧率）。建筑物、特定的机动车、残值较高的资产、固定年限无形资产以及在 2006 年之前购买的房产，不能运用双倍余额递减折旧法进行折旧计算。

对于预计使用年限为五十年或以上的建筑物，自 2011/2012 年度起不能计提折旧。

②商誉

商誉通常被视为一项资本性资产，一般情况下，在商誉方面的支出都是不可税前扣除的。对于保护商誉方面的支出，符合条件的可以税前扣除。

③开办费

企业在正式营业前产生的开办费通常被视为一项资本性支出，因此是不可税前扣除的。然而，用于科学研究上的一些支出如果可以为企业带来应税收入也是可以扣除的。

④利息费用

一般情况下利息费用可以税前扣除，同时需要符合资本弱化条款规定可以扣除的条件。

⑤坏账损失

企业实际发生的坏账损失可在当年作税前扣除。

⑥捐赠支出

企业向新西兰税务局批准的受赠机构做出的捐赠支出，以及在新西兰进行的慈善活动中做出的捐赠支出，一般可以在税前扣除。经批准的受赠机构名单可在新西兰税务局网站上查询。捐赠支出的税前扣除额不能超过企业当年的净利润。

⑦招待费支出

企业的招待费支出只有 50%的部分是可以税前扣除的。然而，在境外发生的招待费支出 100%可以税前扣除。

⑧法务费用

符合条件的法务费用可以税前扣除。如果该法务费用是资本性支出，或是为私人/家庭发生的费用，则不能税前扣除。如果企业当年发生的与经营相关的法务费用不超过 1 万新西兰元，则无论其是否为资本性支出都可以在发生当年全额扣除。

⑨罚金和罚款

通常，公司因违反法律或法规规定而产生的罚金或罚款支出在税前不可扣除。因其他事项产生的罚金和罚款需要进一步评估后才能确定是否可以税前扣除。

⑩税款支出

企业为员工发放实物福利而承担的附加福利税可以税前扣除，与之相关的应付商品服务税也可以税前扣除。

⑪亏损弥补

集团公司最终持股比例维持在不少于 49%的情况下，亏损可以无限期地结转到以后年度，用以后年度的税前利润来弥补。亏损不可以用以前年度的盈利来弥补。

⑫对外付汇

新西兰企业对境外非居民关联企业支付的特许权使用费、管理服务费和利息费用若符合新西兰转让定价制度下的独立交易原则，可作税前扣除。

2.2.1.4 合并纳税

同为某一股东所持有的股份达到 66%的成员公司构成一个“集团”。集团中的盈利公司可以选择以亏损公司的亏损做盈亏互抵或由盈利公司支付亏损公司补助金以弥补亏损。补助金是由盈利公司支付给亏损公司的不超过其亏损限额的金额。该补助金支出对于盈利公司来说是可以扣除的，对于亏损公司来说则是应税收入并弥补了其亏损。有些采用特殊税务处理方法的公司（例如除石油开采公司之外的矿业公司）不适用集团合并计算所得税。非居民企业的分公司如果通过固定场所在新西兰营业也可适用集团合并纳税的方法。

同为某一股东所持有的股份达到 100%的新西兰居民企业可以采用集团合并缴税机制。整个集团可被看作单独的一家公司，因此集团内成员公司之间的资产转让、股息分配、利息支付以及管理费支付交易通常在集团内互抵。

具有双重居民身份的企业若发生亏损，则不适用上述两种方式的亏损弥补。

2.2.2 非居民企业

非居民企业（包括分公司）仅就其来源于新西兰的所得纳税。其中分公司利润适用一般的企业所得税税率，分公司汇回利润不用缴纳预提所得税。

2.2.2.1 非居民股息、利息和特许权使用费的预提所得税

新西兰对向境外企业或个人支付股息、利息和特许权使用费征收非居民预提所得税。

支付人在支付股息、利息和特许权使用费的时候必须扣缴预提所得税，并在发生支付的次月 20 日之前完成税款入库。

在某些情况下，非居民预提所得税可能是一个最低应缴的税额，非居民纳税人可能还需要将该笔收入与其他收入合并申报非居民所得税，按适用的税率缴纳所得税。

对于股息征收的非居民预提所得税，视持有股份的比例、是否是现金股息等因素的不同，可能适用 0%、15%或 30%的税率。大多数对外支付的利

息费用适用 10%或 15%的预提所得税税率。对外支付的特许权使用费则适用 5%、10%或 15%的税率。

2.2.2.2 非居民承包工程扣缴税

对于非居民前往新西兰从事特定的承包工程活动并由新西兰境内企业向该境外非居民支付工程款，该新西兰境内企业将扣缴非居民承包工程扣缴税。

承包工程活动通常和服务相关，但也包括许可使用新西兰的物业。非居民承包工程扣缴税税率通常是 15%（若未提供相关证明文件的，对个人征收 30%而对企业征收 20%）。有些工程承包商如果符合一定条件可以申请免税资质或者适用优惠税率。

除了申请免税资质外，如果非居民同时符合税收协定下的税收豁免并且在 12 个月内在新西兰逗留不超过 92 天，可以不对非居民扣缴该税。

如果承包工程款在 12 个月内不超过 1.5 万新西兰元，也可以免于扣缴非居民承包工程扣缴税。在这种情况下，承包商应在年底自行申报缴纳新西兰的税费（在不适用税收协定的情况下）。

2.3 个人所得税（Individual Income Tax）

2.3.1 居民纳税人

2.3.1.1 判定标准和征收范围

税法上的居民纳税人不同于一般意义的公民规定。新西兰公民或常住居民不必然是居民纳税人，居民纳税人也不一定是新西兰公民。如果满足下列任一条件的个人将被认定为新西兰居民纳税人：在任何 12 个月中在新西兰居住超过 183 天；与新西兰有持续关系；在海外为新西兰政府提供服务。2007 年所得税法规定在新西兰有永久住所的个人将被视为居民纳税人。

“永久住所”不仅指居住的建筑物，也包括与新西兰存在社交、物质、经济、财务上的持续联系。

表 1 是否与新西兰有持续联系的判断标准¹

在新西兰居住	是连续居住还是间断的
居住情况	自有、租赁或有权使用新西兰资产
社会联系	您有直系亲属在新西兰，如果您的孩子在新西兰受教育、您为新西兰某一俱乐部、协会或组织的会员
经济联系	如果您在新西兰有银行账户、信用卡、投资、人寿保险或养老金
雇佣或经营	如果您在新西兰经营企业、受雇、有受雇收入或有任何雇佣合同条款
个人财产	如果有交通工具、衣服、家具或其它财产永久保存在新西兰
目的	您是否计划在新西兰定居还是一定时间后离开
福利、养老金和其它收入	您是否从新西兰领取任何福利、养老金或其它收入

2.3.1.2 应税所得

新西兰的个人所得税实行综合所得税制，对个人在纳税年度的各种应税所得，汇总计算后适用统一的扣除规定，按对应的累进税率计算应缴纳的个人所得税。个人在提供某些劳务取得收入时，付款方会代扣代缴相应的税款。个人在年终汇总申报时（如有必要），可以用已被代扣代缴的税款来抵扣应缴税款。

在新西兰，下列收入应征所得税：工资薪金、企业和自营职业收入、大部分社保收入、租赁收入、一定情况下的资本资产转让收益（通常不适用个人资产转让）、居民纳税人源于海外的收入。

具体来说，应纳税的收入包括：所有工作收入（全职、兼职、临时）；奖金红利；政府补贴、福利；各种利息；工商收入；出售土地、建筑等的商业收入；股票、债券等的投资收入；书籍、电影、版权等的销售收入。

能够从商业收入中扣除的开支必须和收入直接相关，不允许扣除任何个人支出，具体为：汽车费用、雇员和自雇人士为工作使用自己车的费用（雇主可以使用税务局公里数表计算可以扣除的车费，自雇人士最多每年可以扣除 5000 公里）；出差费用（需要提供出差的原因、日期、路线、交通工具费用、住宿和餐费、分别花在商业和非商业活动上的时间）；公司用地的租金或者房屋折旧、地税、电费和电话费；招待支出（为员工或者

¹ 根据新西兰国内收入 2009 年 4 月的小册子 IR295 翻译

客户的招待支出也可以作为可扣除的开支)。在以下场合的食品和饮料费用可以全部扣除：(1) 出差；(2) 公开的推介会；(3) 在某些会议上。另外有一些招待支出可以扣除 50%。材料或货物的开支，包括：文具和一般办公室用品费用；雇员薪水；居民代扣税和额外福利税；经过税务局批准的福利捐赠。

当纳税人取得应税收入（如工资薪金、福利或自营职业收入）时，下列项目可以享受税收抵免：向福利机构的捐赠、养育子女及支付给佣人的成本。申请税收抵免优惠须填写税收抵免申请表，并提供与税收抵免相关的凭证。如果收入来源于工资薪金或社会福利，税款将在 PAYE (pay-as-you-earn) 系统中扣除。也就是说，在新西兰，纳税人获得的是税后工资薪金。如果纳税人的受雇所得的一部分是雇主提供的非现金福利，那么雇主将缴纳员工福利税 (fringe benefit tax)。雇员不需要为此纳税。如果收入仅来源于工资薪金（没有任何允许扣除的项目，如收入保障保险 income protection insurance），净收入即为税前年薪。

纳税人可能获得没有扣缴所得税的收入，如经营收入。在这种情况下（除运营的第一年外），一般需要在纳税年度中分期缴纳税款，这被称为预扣税 (provision tax)。财务年度终了，填报纳税申报表时，已经缴纳的预扣税可以抵减年度应纳税款。

取得租金收入或经营收入时，纳税人需要根据所从事的行业申请 IRD 号（新西兰税号），而对于一人经营者 (Sole Trader)，获得 IRD 号有不同的要求。如果纳税人是一人经营者，则可以使用个人 IRD 号。保存准确的数据，每年填报个人所得税申报表 (IR3)。完成 IR3 时，纳税人需要填报所有的收入并根据全部应纳税所得额计算应纳税款。

2.3.1.3 税率

2017/2018 纳税年度个人所得税税率如下：

表2 2017/2018 年度新西兰个人所得税税率表

应税收入(新西兰元)		税率 (%)	累计税负 (新西兰元)
超过	不超过		
0	14,000	10.5	1,470
14,001	48,000	17.5	7,420
48,001	70,000	30	14,020
70,001	—	33	

2.3.1.4 税收优惠

如果满足下列条件，可以享受税收减免优惠以减少应付税款总额：新西兰居民纳税人，年净收入在 2.4 万至 4.8 万新西兰元之间，不符合工作家庭类退税(本人或配偶)、没有收到低收入福利(income-tested benefit)、养老金或退役军人基金(Veterans Pension)或其它任何类似的海外福利(overseas equivalent)。

2.3.1.5 税前扣除

雇员在申报个人所得税时，只允许扣除准备个人所得税申报表时发生的专业费用（例如中介代理费），以及缴纳的失业保险费用。

从事经营活动的个人允许抵扣各种与经营相关的费用。

2.3.1.6 其他

企业应就其经营利润缴纳企业所得税。当它将税后利润分配给个人股东时，个人股东需要就其来源于公司税后利润的这一部分收入申报个人所得税。为了避免重复征税，税法允许将这部分税后利润所承担的企业所得税，归集到个人股东名下，用于抵扣个人股东应该缴纳的个人所得税。因此，当股息附带有“归集抵免额”（即该部分股息承担的企业所得税）时，应就该股息总额（即收到的股息加上“归集抵免额”）并入到其总收入中征税，同时允许抵扣该“归集抵免额”。非居民纳税人不能使用“归集抵免额”。

个人纳税人符合条件的，还可适用独立收入税款抵扣 (independent earner tax credit)、公益性捐赠税款抵扣、家庭税款抵扣等。

新西兰没有强制征收社会保险费。为了应对老龄化的社会问题，改变居民储蓄率低的现状，政府于 2007 年 7 月 1 日开始，引入了 Kiwi Saver 项目。它是一种自愿选择参加的企业养老储蓄计划。对 18-65 岁之间的受雇人员，无论是全职还是兼职从业者，都可以自愿参加这个储蓄计划。

企业员工参加 Kiwi Saver 时，雇主和雇员每月分别将不低于税前工资 3% 的金额存入储蓄账户。

2.3.2 非居民纳税人

2.3.2.1 判定标准及征收范围

对于非居民个人的税收征收办法，要视乎非居民个人是否适用税收协定。在可适用相关税收协定的情况下，根据税收协定的相关条款对非居民个人取得的应税收入征税。在不能适用相关税收协定的情况下，非居民个人需对来源于新西兰或视同来源于新西兰的收入进行缴税。非居民纳税人需填报非居民纳税人个人所得税申报表。

2.3.2.2 税率及应税收入

参照居民纳税人相关规定。

2.3.2.3 非居民个人所得税的免税规定

非居民纳税人在新西兰提供个人劳务获取的收入，如果同时符合下列条件，可以在新西兰免缴个人所得税：

- (1) 非居民在同一纳税年度内在新西兰居住的时间或累计居住的时间没有超过 92 天；
- (2) 非居民在其居住国应就其来源于新西兰的收入缴纳个人所得税；
- (3) 该居民的雇主不是新西兰的税收居民。

该免税不适用于公众演艺人员，例如表演艺术家和专业运动员。这些人员要缴纳最多 20% 的预提税。

非居民承包商应按照特别的税务处理方式缴纳税款，具体见上述 2.4.2 部分。

避免双重征税协定的免税规定

尽管税收协定条款的规定各有不同，一般来说，对非居民雇员取得的工资报酬，如果同时符合下列条件，可以不用在新西兰交税：

- (1) 雇员在任何连续 12 个月内停留在新西兰的时间不超过 183 天；
- (2) 雇员的薪酬由非居民雇主支付或由其他单位代表该非居民雇主支付；
- (3) 该项薪酬不是由雇主设立（或被视同设立）在新西兰的常设机构（分公司）或固定场所负担。

此外，对新移民或离开新西兰超过 10 年后又回到新西兰的居民纳税人，可以就部分来源于境外的所得享受免税 4 年的优惠待遇。这种免税只针对在 2006 年 4 月 1 日或以后成为新西兰居民纳税人的个人，而且一生只能享受一次这种优惠。个人在成为新西兰居民纳税人后，因雇佣或提供劳务所获取的收入不在免税的范畴内。

2.4 商品服务税 (Goods And Services Tax)

2.4.1 概述

商品服务税是一种增值税，适用于绝大多数的商品销售和提供服务的交易。其中，有限的交易可免征商品服务税，如金融服务业。商品服务税的税率目前为 0%至 15%。

2.4.2 税收优惠

零税率只适用于少数商品销售或服务，例如出口业务及向已登记的商品服务税纳税人提供的金融服务。零税率也适用于买卖双方均为已登记的商品服务税纳税人的土地交易，前提是买方必须将该土地用于商品服务税应税产品或服务，且不是由购买人或其相关人员的自住所用。

另外针对进口服务，新西兰还有一个“反向付费”的机制，即要求商品服务税纳税人对特定进口服务扣缴税款。

对于在新西兰不提供商品服务税应税产品或服务的非居民纳税人，符合一定条件的可以申请登记成为商品服务税纳税人，这样他们可以对商品服务税的进项税申请退税。

2.4.3 应纳税额

商品服务税商品服务税征收的对象并不是经商利润或者营业额,而是针对消费,由消费者或者最终用户最终支付。比如,零售商批发购买商品,需缴纳商品价格的15%作为商品服务税,在零售时,由最终消费者支付销售价格的15%作为最终商品服务税,同时零售商可以向税务局申请退回批发时缴纳的商品服务税。

2.5 其他税种(费)

2.5.1 附加福利税(Fringe Benefit Tax)

对于雇主向员工的非现金福利支出,税务局要征收附加福利税,纳税人的附加福利税支出可以税前扣除。雇主可以选择适用统一税率(在2015/2016年度,对于可归属于个别员工的金额适用49.25%,对不可归属于个别员工的金额适用42.86%)计算附加福利税。如果可以分清归属于个别员工的福利金额,也可以选择用与该员工净薪酬相对应的附加福利税税率计算其附加福利税。

针对后一种计算方法,所适用的附加福利税税率取决于支付给员工的净薪酬(含附加福利),也即是说将附加福利视同员工的现金收入。2015/2016年度的附加福利税累进税率如下表:

表3 2017/2018年度的附加福利税累进税率

净薪酬(新西兰元)	附加福利税率(%)
12,530 或以下	11.73
12,531 至 40,580	21.21
40,581 至 55,980	42.86
超过 55,981	49.25

给予员工的附加福利包括提供给员工用于私人用途的汽车,提供给员工比商业利率低的贷款,为员工的医疗保险项目缴费等。

若雇主和第三方之间签订了协议,规定由第三方提供给员工附加福利,则附加福利税还适用于这种由第三方提供给员工附加福利的情况,前提是雇主直接提供该附加福利也要缴纳附加福利税。

2.5.2 雇主社保附加税 (Employer Superannuation Contribution tax)

针对雇主为员工缴纳的经批准的社保基金(不包括外国社保)费用,新西兰税务局要征收雇主社保附加税。这些社保基金包括 Kiwi Saver (新西兰的一项自愿储蓄养老计划)或其他符合资质的注册社保基金。

雇主社保附加税的计税基数为雇主为雇员缴纳的社保基金的金额,税率则为根据雇员上年的年薪加上雇主为其支付的社保基金的总额确定的对应的累进税率(见下表)。

表 4 累进税率

年薪加社保金额 (新西兰元)	雇主社保附加税税率 (%)
16,800 或以下	10.5
16,801 至 57,600	17.5
57,601 至 84,000	30
超过 84,000	33

2.5.3 意外事故赔偿保险费 (Accident Compensation Levy)

新西兰意外赔偿制度是用来资助那些意外受伤的受害者的医疗、康复和因意外所损失收入而设。雇主、员工、政府应分别缴纳法定意外保险的保费。由雇主(包括自雇人员)支付的保险费承保与工作相关的意外事故。雇主缴纳的意外事故赔偿保险费包括经营损失保险和员工保险。员工保险的金额取决于雇主所在的行业分类或风险级别以及相关雇员的薪酬情况。

2.5.4 关税 (Customs Duties)

新西兰对所有进口商品进行分类管理,商品分类决定了关税水平。大多数商品的关税水平为零。在新西兰与相关国家或地区签署的自由贸易协定下,许多商品享受优惠关税或关税免除。新西兰针对某些进口商品征收关税,关税税率通常在 1%至 10%之间。

2008年4月7日,中国与新西兰正式签署《中华人民共和国政府和新西兰政府自由贸易协定》,并在2008年10月1日起开始实施,是我国签

署的第一个涵盖货物贸易、服务贸易、投资等诸多领域的全面自由贸易协定。符合条件的商品可以享受中国与新西兰自由贸易协定项下的优惠关税税率（过渡期后税率已降为零）。

表 5 新西兰部分产品进口关税税率表

商品	税率
成人服装、帽子、袜子、布、地毯等	10%
背包、电池、儿童服装、床上用品、手提包、毛毯、化妆品、糖果、洗碗机、洗衣机、珠宝、刀具、餐桌、灯具、儿童推车等	5%
自行车、望远镜、图书、计算机、照相机、钟表、汽车等	0

2.5.5 消费税(Excise Duty)

除了商品服务税外，新西兰针对酒精饮料(如葡萄酒、啤酒和烈酒)，烟草和某些燃料（如压缩天然气、汽油）征收消费税。消费税应税商品除以上种类的正常商品外，也包含试用品、促销赠品、捐赠商品、免费供应品和奖励商品。2018年10月1日起，新西兰开始执行新修订的消费税率，消费税根据每项商品的不同税率予以征收，详细的消费税税率需参照“消费税率表”（Excise and Excise-equivalent Duties Table）。

符合以下情况消费税应税商品无需缴纳消费税：

- （1）应税商品运出生产场所后立即出口或存放至已批准的出口仓库；
- （2）应税商品在暂时运出生产场所进行加工后运回生产场所；
- （3）合法生产的样品，如实验室样品或质量检测样品。

生产自用的消费税应税酒精饮料、烟草和燃料无需缴纳消费税，生产场所也无需经过批准，但如果之后向他人有偿或无偿的提供这些商品，则需按照规定缴纳消费税。

2.5.6 差饷(Property Tax)

新西兰各地方政府针对各自辖区内的物业征收差饷。差饷根据物业的估价进行征收。

大城市房屋的税率较低，新西兰每三年对房屋的价值进行一次评估，评估值作为收取物业税的依据。业主是法定纳税人，出租的住宅租金一般已包括物业税，租客不需再额外支付。

2.5.7 赠与税(Gift Duty)

在 2011 年 10 月 1 日或之后赠与，不需缴纳赠与税。

在 2011 年 10 月 1 日前赠与，所有礼品在任何 12 个月期间的合计价值超过 12,000 元需提交馈赠报表，总金额超过 27,000 元的，需缴纳赠与税。

表 6 赠与税税率表

赠与总金额（新西兰元）	税率
0-27,000	0
27,001-36,000	超过 27,000 部分的 5%
36,001-54,000	450 元+超过 36,000 部分的 10%
54,001-72,000	2250 元+超过 54,000 部分的 20%
超过 72,000	5850 元+超过 72,000 部分的 25%

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

新西兰税务局属中央政府所属机构，担负着为纳税人提供纳税服务、管理和催缴纳税申报表、征收税款和福利基金、税务审计等职能。新西兰海关对进口货物征收税款。

3.1.2 税务管理机构职责

新西兰税务局内设法规司、诉讼司、审计局、税收争议协调部、税政司等。新西兰税务局按层级分为总部和分部，按经济区域和业务量的大小，设12个地区分局，4个纳税服务中心，4个个人电话申报咨询中心（主要针对个人所得税），1个公司纳税电话申报咨询中心，3个税收数据处理中心。3个税收数据处理中心负责受理纳税申报、数据采集、加工处理、税款收缴、资料归档等。12个地区分局和9个服务中心不受理纳税申报，主要围绕3个税收数据处理中心做好宣传服务等工作。而总部的职责主要为：联合财政部为政府制定政策建议；就如何提供纳税服务进行设计和安排，然后通过各个分支部门和客服中心实施服务；发布有约束力的公开和不公开的裁决，通过公告提供税务局对税收法律的解释，对纳税评估争议案件进行判决；对组织提供战略性的管理咨询，向国家议会提交问责文件。

3.2 居民纳税人税收征收管理

3.2.1 税务登记

新西兰实行税号注册登记，税号即纳税人税务档案号码。每一纳税人，不管是公司、合伙人、信托机构还是个人都必须申请税号。纳税人应填写申请表，持出生证、护照或社会保险登记证等有关证件到就近的税务分局（办事处）或以电子方式申请注册登记。个人税号终身不变，它起到身份证的作用。

对于个人而言，如果取得所得、申请学生贷款、子女补助、纳税申报、购买、出售或转让新西兰财产或成为自由职业者，则需要申请税务号码，如果没有税务号码，雇主将从个人的收入中扣除最高税率 45% 的所得税。

新西兰公民或新西兰护照持有者可以为本人或子女申请税务号码。

对于企业或其他组织而言，税务号码用于在新西兰的所有税务事宜。符合以下情形之一的，必须申请一个税务号码：

- (1) 新设公司、合伙企业、信托公司、俱乐部、养老金计划等；
- (2) 成为雇主；
- (3) 销售商品或提供服务；
- (4) 购买、出售或转让新西兰财产；
- (5) 从事财产租赁业务。

3.2.2 账簿凭证管理制度

如果企业不能建立和保存法律要求的账本和文件、不能向税务局提供信息（包括纳税申报表和其他表格）以及经客户要求后 28 天内不能开具税务发票，第一次发生违法行为时将被处以 4000 新西兰元的罚金；第二次将被处以 8000 新西兰元的罚金；以后将被处以 12000 新西兰元的罚金。

如果企业故意不建立和保存法律要求的账本和文件、故意不向税务局提供信息（包括纳税申报表和其他表格）、故意不向税务局报告代扣（或预提）税款、故意不履行代扣（或预提）税款的义务、故意就一次销售开具两份增值税发票，或是故意提供篡改的、错误的、不完整的或误导性的信息（包括纳税申报表和其他表格）的，第一次发生违法行为时将被处以 25000 新西兰元的罚金，以后将被处以 50000 新西兰元的罚金。此外，如果纳税人故意挪用代扣的税款而不上缴给税务局，一旦被定罪，他将面临高达 5 年的监禁或高达 50000 新西兰元的罚金，或两者并罚。

3.2.3 纳税申报

企业所得税和个人所得税的纳税申报要求如下表所示：

表 7 新西兰所得税申报要求

	企业所得税	个人所得税
纳税年度	纳税年度为4月1日至次年的3月31日，如果企业的报表日不是3月31日，则需要申请调整纳税年度，经税务局批准可以按企业的财务报表期间作为纳税年度。	以4月1日至次年的3月31日为纳税年度。
提交申报表的时间	纳税人在一个自评系统中提交年度申报表。如果纳税人没有委托税务代理人，且其报表日期为3月31日，必须在7月7日前提交申报表；如果其报表时间不是3月31日，则要在报表日后第四个月的第七日之前提交报表。如果纳税人委托了代理人，则可以在之前规定的日期的基础上延迟两个月。	雇主要在雇员的薪酬中扣缴税款，并向税务局申报，这就是所谓的“有所得即纳税”（PAYE）的纳税程序。这些扣缴的税款可以用来抵扣个人的纳税义务。通常情况下，大多数只有雇佣收入或收入已按正确税率代扣代缴的个人不需要提交申报表。 根据纳税人的收入类别、收入来源国来确定是否需要提交申报表，如有需要，则要在7月7日前提交。个人如果委托代理人，则可以申请延迟到下一年的3月31日前提交申报表。个人要单独提交申报表，不能和配偶联合申报。
缴纳税款	应纳税额（residual income tax）是扣除抵免额后的税额。如果企业应缴纳的企业所得税税额超过2500新西兰元，则应在下一年度期间预缴企业所得税，除非下一年度的企业所得税税额低于2500新西兰元。 最终评估确定的税款，应在企业收入年度截止日后的第11个月的第七日之前缴纳入库。如果纳税人委托了代理人，则可以延迟2个月。即对于报表日为3月31日的一般企业来说，其应该在下一年的2月7日或4月7日前缴纳税款。	同左

	企业所得税	个人所得税
预缴税款	<p>纳税人可以选择三种方式分期预缴税款：</p> <p>标准上浮法：按照上一年度的应纳所得税额的 105% 缴纳（某些情形下按 110% 缴纳）</p> <p>估算法：按照公正合理的方法确定的当年预估数额缴纳</p> <p>GST 比例法：这个方法适用小规模企业，能使预缴的税款与资金流相匹配，减少因预缴不足而产生的利息支出。这种方法有利于业务收缩的企业、受季节影响的企业以及收入波动较大的企业。它参考预缴期间企业的应缴纳商品服务税的营业收入来计算预缴税额。</p> <p>纳税人也可以自愿多预缴税款，这样可以最大程度的减少利息支出。</p> <p>当纳税人进行年度申报时，预缴的税款可以抵扣评估确定的税款。根据最终的税款来决定是退税还是补税。当预缴的税款少于按实际税额计算的应分期缴纳的税款时，在分期付款截止日开始按少交的税额加收利息。当预缴的税款多于最终确定的应分期缴纳的税款时，纳税人可以得到补偿利息。在计算所得税时，加收的利息可以作为扣除项目，补偿的利息计入总收入。加收利息按 9.21% 的年化利率，补偿利息按 2.63% 的年化利率。</p>	同左
税款资金池	<p>纳税人可通过与某个商业中介的安排，将其预缴的税款和其他纳税人预缴的税款汇集在一起，形成一个“税款资金池”。</p> <p>通过“税款资金池”，纳税人少缴的税款可以通过其他纳税人多交的税款来弥补；反之亦然。</p>	同左
逾期缴税和少缴税款的处罚	<p>如果纳税人没有按时缴纳税款，一开始就要交纳 1% 的罚款；在缴款截止日期后 7 日内仍没有缴款的，再追加 4% 的罚款，而且还要根据逾期的时间按月加收 1% 的罚款。</p>	同左

	企业所得税	个人所得税
	<p>当纳税人第一次逾期缴纳税款时，税务局要先通知纳税人，责令限期改正，而不能直接处以罚款。纳税人在规定期限内仍没有缴税的，才要处以罚款。纳税人每两年可以享受一次税务局的催缴通知服务。当纳税人收到税务局的催缴通知后，税务局在两年内不会再对其发出催缴通知，并可以对期间的逾期缴税行为直接处以罚款。</p> <p>当纳税人少缴税款时，视其在申报所得税时采取的行动或所处的状况，税务局可能要按少缴税款的一定比例对其处以罚款。如果纳税人过往的缴税记录良好，则可以按罚款金额的 50% 执行。在某些条件下，纳税人因没有尽到合理的注意义务或采用不可接受的税务处理而少缴税款时，最高可处以 50000 新西兰元的罚款。</p>	

3.2.4 税务检查

税务局经常对各个税种和各种纳税人进行审计，并定期公告征管活动的焦点问题。通常，税务局为了评估不合规风险会先向纳税人索取相关信息，若发现了问题并需要深究时，税务局就会建议开展税务审计。

一般情况下，税务局有权在收入年度截止日（3月31日）后的4年内，对申报表进行重新评估。若申报时存在欺诈，故意误导、遗漏特殊性质或来源的收入等情形，则不受4年期间的限制。

3.2.5 税务代理

新西兰的公司可委托专门从事税务服务的服务机构提供税务申报等税务代理服务。

3.2.6 法律责任

为了提高纳税人的遵从度，新西兰税务局针对纳税人的不同违法行为，规定了不同的税务处罚。税务处罚包括民事处罚和刑事处罚：

3.2.6.1 民事处罚

(1) 逾期申报的罚款

纳税人必须在规定的期限内提交企业/个人所得税申报表、雇主月度明细表。如果商品劳务税申报表逾期申报，将被处以逾期申报的罚款：纳税人在规定期限内没有提交纳税申报表，并且没有合理的理由，也没有申请延期申报，税务局将会对纳税人处以罚款。纳税人没有按时提交“企业/个人所得税申报表”，税务局将会发出通知，提醒纳税人逾期未申报，并告知如果不在30日内申报，将面临逾期申报的罚款。纳税人没有按时提交“雇主月度明细表”和“商品劳务税申报表”，不能申请延期申报，税务局也不会发出提醒通知，而直接处以逾期申报的罚款。

具体来说：纳税人逾期提交企业/个人所得税申报表，税务局将按照纳税人的应税所得（弥补亏损前）征收罚款。如果纳税人没有提交所得税申报表，税务局将根据纳税人上一年度的应税所得征收罚款；当纳税人提交了所得税申报表后，税务局就会按照当年实际的应税所得为依据调整罚款。

表8 应税所得与罚款金额对照表

应税所得	罚款金额
少于 100000 新西兰元	50 新西兰元
100000—1000000 新西兰元	250 新西兰元
1000000 新西兰元以上	500 新西兰元

纳税人逾期提交“雇主月度明细表”，将被处以 250 新西兰元的罚款。

纳税人逾期提交“商品劳务税申报表”，将视其计税基础不同而征收不同的罚款。当纳税人采用“现金收付”的计税基础时，罚款为 50 新西兰元；当纳税人采用“发票”或“混合”的计税基础时，罚款为 250 新西兰元。

（2）未提交电子明细表的罚款

如果企业上年度代扣的“工薪所得个人所得税（PAYE）”和“代扣的社保附加税（ESCT）”总额超过 10 万新西兰元，则必须登录税务局网站在线填写“雇主月度明细表”，提交电子明细表。符合条件的企业如果没有提交电子明细表，税务局将对其处以罚款，罚款金额等同于企业在该月份内曾经雇佣的员工人数。如果该金额低于 250 新西兰元，则罚款金额为 250 新西兰元。该罚款的缴款期限为明细表申报截止日的下个月的 5 号。

（3）逾期缴款的罚款

纳税人在规定的期限内没有履行缴税义务或其他缴款义务，税务局将对其处以逾期缴款的罚款。逾期缴款的罚款包括两部分，一部分为初始罚款，即在税款缴款期限后的第 1 天按纳税人逾期未清缴的税款的 1% 处以罚款；在税款缴款期限后的第 7 天按纳税人欠缴的税款（包含罚款）的 4% 加处罚款。另一部分为每月按欠缴的税款（含初始罚款）加处 1% 的罚款。

纳税人如果不能全额缴款，可以在缴款期限之前或之后联系税务局，申请分期付款。纳税人如果在缴款期限之前与税务局达成分期付款协议，那么税务局只会对其处以 1% 的初始罚款。纳税人如果在缴款期限之后与税务局达成分期付款协议，其在申请分期付款之前被处以的 1% 和 4% 的初始罚款以及按月加处的 1% 的罚款仍然有效。纳税人按协议分期缴纳税款，仍然要承担未清缴税款的利息。如果某纳税人在两年内首次逾期缴款，税务局将送达一封警告信，告知其没有按时缴款，并要求纳税人在规定的宽限期内缴足款项。如果纳税人在规定的宽限期内支付了款项，税务局就可以免于逾期缴款的处罚。如果纳税人在宽限期内没有支付款项，税务局将按正常的规定，从开始逾期的时间开始征收 1% 和 4% 的罚款以及按月加收 1% 的罚款。纳税人在税款到期前申请分期付款，不影响纳税人以后享受“宽限期”的政策。

（4）少缴税款的罚款

税务局对纳税人的申报表进行评估或再评估，发现纳税人有少缴税款的情形，或纳税人采用“预估法”计算并缴纳“预缴税”，当“预缴税”跟实际清算的所得税相比明显偏低时，税务局将对纳税人处以罚款。根据纳税人导致少缴税款的行为性质，税务局处以不同的罚款：

表 9 少缴税款行为与征收罚款比例关系

导致少缴税款的行为	按少缴税款的比例征收罚款
未尽到合理的关注义务	20%
税务局不认可的税务处理	20%
重大的疏忽	40%
滥用税务安排	100%
逃税行为	150%

合理的关注义务是指，纳税人应当有完备的记账体系，有足够的内控程序保证正确地记录收入和成本费用，能正确的计算税款；当对税收法律的适用不明确时，应当寻求专业的指导；当委托税务代理时，应当提供准确和充足的信息。

税务局不认可的税务处理是指，在纳税人的税务处理可能是错误的，税务局（或法庭）将会做出慎重的考虑的情况下，当纳税人没有足够多的证据证明其处理方式是“很可能”正确的，那么税务局将不认可该税务处理。比如，某纳税人在申报企业所得税时，将一项大额购买支出视为可扣除项目。经审查，税务局认为，按照法律规定该项支出明显为资本性支出，不能作为费用扣除。在对法律的理解争议中，该企业无法证明其对该法律的理解是“很可能”正确的。因此，税务局不认可纳税人的税务处理，认为该纳税人少缴了税款，可能对其处以 20% 的罚款。在这种情形下，只有少缴的税款超过 50000 新西兰元并且大于应交税款的 1%，税务局才会处以罚款。

重大疏忽是指纳税人的行为表现出严重的草率和疏忽，不顾后果，在正常情况下，一般人都能预见到该行为可能导致少缴税款的风险。造成该行为的原因可能是由于重大疏忽，也可能是放任、故意。比如，某公司在年终没有进行库存盘点，而是估计了一个库存金额入账，导致该公司少缴了税款。按照一般的法律原则，正常人都会意识到，如果不进行库存盘点，就有可能导致少缴税款。该公司的行为即被视为重大疏忽，将面临少缴税款的 40% 的罚款。

滥用税收安排是指纳税人通过人为操纵、精心规划、滥用资金流转、隐瞒信息以及滥用法律等行为，达到少缴税款的目的。例如企业滥用税收

协定，在不同国家或地区设立机构，通过转移定价进行避税。针对纳税人滥用税收安排的行为，税务局将对其处以少缴税款的 100% 的罚款。

逃税行为包括纳税人的以下行为：

- ① 逃避纳税评估或缴纳税款
- ② 挪用代扣（或预提）的税款而不上缴给税务局
- ③ 故意不履行法定的代扣（或预提）税款的义务
- ④ 获取不正当的退税及其他税收利益
- ⑤ 协助他人获取不正当的退税及其他税收利益

对于纳税人的逃税行为，税务局将处以少缴税款的 150% 的罚款。此时，税务局在对纳税人处以民事处罚之前，还可能提起刑事诉讼，一旦定罪，纳税人将面临高达 5 年的监禁或高达 50000 新西兰元的罚金。雇员为了雇主的利益，故意不履行代扣（或预提）税款的义务，或挪用代扣（或预提）的税款，也将会受到处罚。命令雇员实施以上行为的高级主管也要承担相应的责任。该罚款的缴款期限为评估或再评估通知书上规定的缴款期限，该期限应在通知书日期的 30 日后。

（5）扣留税款的罚款

当纳税人提交了“雇主月度明细表”，但没有上缴代扣（或预提）的税款，税务局就会对其处以“扣留税款的罚款”以及“逾期缴款的罚款”。扣留税款的罚款金额为欠缴的代扣（或预提）税款的 10%，以后每月按欠缴的税款加收 10% 的罚款。如果纳税人在某月清缴了税款或达成了分期缴款的安排，最后一个月的 10% 的罚款可以降为 5%。值得注意的是，纳税人扣留税款的行为，属于“逾期缴款”、“少缴税款”和“扣留税款”行为。当税务局对纳税人处以了“扣留税款的罚款”和“逾期缴款的罚款”后，就不能再根据逃税行为处以“少缴税款的罚款”。

3.2.6.2 刑事处罚

刑事处罚包括以下几种类型：

对违反绝对义务的行为的处罚：违反绝对义务的行为包括企业不能建立保存法律要求的账本和文件、不能向税务局提供信息（包括纳税申报表和其他表格）以及经客户要求后 28 天内不能开具税务发票。纳税人有以上

违法行为，第一次将被处以 4000 新西兰元的罚金；第二次将被处以 8000 新西兰元的罚金；以后将被处以 12000 新西兰元的罚金。

对明知故犯的行为的处罚：明知故犯的违法行为包括：故意不建立保存法律要求的账本和文件；故意不向税务局提供信息（包括纳税申报表和其他表格）；故意提供篡改的、错误的、不完整的或误导性的信息（包括纳税申报表和其他表格）；故意不向税务局报告代扣（或预提）税款的情况；故意不履行代扣（或预提）税款的义务；故意就一次销售开具两份增值税发票。纳税人的以上违法行为，第一次将被处以 25000 新西兰元的罚金，以后将被处以 50000 新西兰元的罚金。此外，如果纳税人故意挪用代扣的税款而不上缴给税务局，一旦被定罪，他将面临高达 5 年的监禁或高达 50000 新西兰元的罚金，或两者并罚。

对逃税及相关行为的处罚：纳税人的以下行为被视为逃税行为：逃避纳税评估和缴纳税款；获取不正当的退税及其他税收利益；协助他人获取不正当的退税及其他税收利益。纳税人为了逃税而故意实施的以下行为属于与逃税有关的违法行为：不保留法律规定的账本和文件；不提供税务局要求提供的信息，包括纳税申报表和其他表格；提供篡改的、错误的、不完整的或误导性的信息，包括申报表和其他表格；不履行法定的代扣（或预提）税款的义务。纳税人实施以上违法行为，一旦被定罪，将被处以高达 5 年的监禁或高达 50000 新西兰元的罚款，或两者并罚。

对违抗法院指令的行为的处罚：税务局为了履行法定职责，可以向法院申请法院指令。纳税人如果违抗法院指令，一旦被定罪，将被处以高达 3 年的监禁或高达 1000 新西兰元的罚金。

对妨碍税务人员执法的行为的处罚：纳税人妨碍税务人员履行法定职责、行使合法权利的行为是犯罪行为。第一次犯罪将被处以 25000 新西兰元的罚金，以后的犯罪将被处以 50000 新西兰元的罚金。

对协助或教唆犯罪的行为的处罚：纳税人协助或教唆其他人实施犯罪行为，将面临和犯罪实施人一样的处罚。

雇员和主管的责任：企业的雇员、代理人或主管如果对企业的犯罪行为负有责任，将被处以和雇主（或客户）一样的处罚。

3.2.6.3 税务处罚的适用原则

纳税人的某项违法行为可能同时招致民事处罚和刑事处罚，比如逃税行为和妨碍税务人员执法的行为，可能同时面临民事处罚和刑事处罚。

纳税人的一个行为，只适用一项“少缴税款的处罚”。如果纳税人的一个行为导致了少缴税款，可能招致几项“少缴税款的处罚”，税务局将只适用其中的最高处罚。税务局对纳税人的违法行为提起刑事诉讼，无论诉讼是否成立，都不影响对纳税人处以民事处罚。税务局对纳税人处以了“少缴税款处罚”后，不得再提起刑事诉讼。

如果对税务局的民事处罚有异议，纳税人负有举证的责任，证明税务局的执法有错误。以上民事处罚不包括对“逃税行为”和“妨碍税务人员执法的行为”给予的处罚。这两项处罚的举证责任在于税务局。

3.2.7 其他征管规定

新西兰政府致力于现代化税收管理和减少合规成本。政府已发布绿皮书表明考虑简化企业和个人的税收，包括建议运用已有的商业流程和技术简化预缴所得税的计算、个人工资收入所得税的征收及商品服务税的征收。绿皮书还建议税务局将已知的收入信息预先填制在个人网上申报表中，以减少纳税人的申报时间。

新西兰税务局也致力于提高信息技术以提供更为完善的税务系统。税务局发布的意见稿提出三个重要建议：一是税务局拟与第三方（如银行、软件发展商）合作，将税收功能融合为纳税人正常交易的一部分，而无需在每年特定时候分别办理税收事宜；二是税务局将向不具有信息技术、技能或知识的纳税人提供帮助；三是税务局将提出过渡方案，在适当时候引导特定的个人和企业使用移动设备办理纳税事宜。

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

非居民纳税人（包括分公司）仅就其来源于新西兰的所得纳税。请参见第 2.3、2.3 部分关于非居民纳税人的具体的企业所得税处理。分公司利润也适用一般的企业所得税税率，分公司汇回利润不用缴纳预提所得税。

3.3.2 非居民企业税收管理

新西兰对向境外企业或个人支付股息、利息和特许权使用费征收非居民预提所得税。支付人在支付股息、利息和特许权使用费的时候必须扣缴预提所得税，并在发生支付的次月 20 日之前完成税款入库。其中股息视持有股份的比例、是否是现金股息等因素的不同，可能适用 0%、15%或 30%的税率；利息费用适用 10%或 15%的预提所得税税率；特许权使用费则适用 5%、10%或 15%的税率。

对于非居民前往新西兰从事特定的承包工程活动并由新西兰境内企业向该境外非居民支付工程款，该新西兰境内企业将扣缴非居民承包工程扣缴税。非居民承包工程扣缴税税率通常是 15%（若未提供相关证明文件的，对个人征收 30%而对企业征收 20%）。有些工程承包商如果符合一定条件可以申请免税资质或者适用优惠税率。除了申请免税资质外，如果非居民同时符合税收协定下的税收豁免并且在 12 个月内在新西兰逗留不超过 92 天，可以不对非居民扣缴该税。如果承包工程款在 12 个月内不超过 1.5 万新西兰元，也可以免于扣缴非居民承包工程扣缴税。在这种情况下，承包商应在年底自行申报缴纳新西兰的税费（在不适用税收协定的情况下）。

对于非居民个人，一般来说，取得的工资报酬如果同时符合下列条件，可以不用在新西兰交税：（1）雇员在任何连续 12 个月内停留在新西兰的时间不超过 183 天；（2）雇员的薪酬由非居民雇主支付或由其他单位代表该非居民雇主支付；（3）该项薪酬不是由雇主设立（或被视同设立）在新西兰的常设机构（分公司）或固定场所负担。

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

新西兰税务局采用以下测试标准来判定企业、组织或个人之间是否存在关联关系：

(1) 同一个体或群体（包括个人、公司、信托、合伙企业以及其他独立实体）持有两个公司的股份都达到了 50%及以上，或实质控制这两家公司，则这两个公司存在关联关系。

为了防止企业、组织或个人规避持有 50%及以上的股权而分散持股，新西兰引入了“合并规则”。即如果一方与另一方存在关联关系（通过以下 (3) - (11) 条测试标准判定得知），那么一方持有的股份视为另一方所持有。

如果两个公司的其中一个为非居民企业，则不能根据该规则来判定双方之间存在关联关系。

(2) 如果一方（非公司）持有另一方（公司）25%或以上的股份，则认为双方存在关联关系。

在判定以上持股比例时，税务局规定了“穿透”（look through）原则。如果某股东 M 持有公司 A 100%的股份，公司 A 持有公司 B 50%的股份，公司 B 持有公司 C 50%的股份，那么股东 M 持有公司 C 的股份比例为 $100\% \times 50\% \times 50\% = 25\%$ ，股东 M 与公司 C 存在关联关系。

(3) 亲属关系，包括血缘关系、婚姻关系以及姻亲关系。血缘关系仅限于三代以内直系亲属。婚姻关系包括异性婚姻、同性伴侣和实质性同居关系。姻亲关系是指与配偶的三代以内直系亲属的关系。以上亲属关系被认定为存在关联关系。

(4) 如果一方的亲属从某信托中收益或拥有收益的资格，则认为该方与信托的受托人之间存在关联关系。

(5) 信托的受益人与受托人之间互为关联方。

- (6) 同一个创立人 (settlor) 设立的两个信托的受托人互为关联方
- (7) 信托的创立人与受托人互为关联方
- (8) 信托的创立人与受益人互为关联方
- (9) 有权指定或更换受托人的某一方与信托的受托人互为关联方。
- (10) 合伙人与合伙企业互为关联方

(11) 如果双方与第三方之间同时存在关联关系，那么双方也被认定为存在关联关系（第三方规则）。在判定双方是否存在关联关系时，不能重复使用该第三方规则。

如果双方分别根据条件（1）和（2）判定为与第三方存在关联关系，那么不能根据以上第三方规则来判定双方之间存在关联关系。

如果双方根据同一测试条件被判定为与第三方存在关联关系，则不能根据该第三方规则来判定双方之间存在关联关系。

4.1.2 关联交易基本类型

新西兰税务局并未对关联交易类型在其当地法例中进行明确的分类。但考虑到新西兰的转让定价法规是依据并参考 OECD 指南的规定，故 OECD 中提及的关联交易类型，一般包括有形资产的转让、无形资产的转让和使用、资金融通、提供劳务等形式也是当地转让定价法规的要求范围内。

4.1.3 关联申报管理

纳税人应当在企业所得税纳税申报表的关联交易部分进行披露，并随企业所得税申报表一并提交。

4.2 同期资料

新西兰税务局认为纳税人最了解自己的业务，知道如何确定交易价格，熟悉自己采取行动的经济和商业理由，这些都是纳税人进行转让定价分析的强有力的依据。如果纳税人经过慎重的考量和权衡，按照独立交易原则来确立关联交易的价格，并且准备了文档来证明转让定价符合独立交易原则，税务局则会根据初步印象给予纳税人低级风险评级，对纳税人发起转让定价调查的可能性大大降低。相反，如果纳税人在转让定价过程中没有给予足够多的考量，税务局将会给予重点关注。在转让定价调查中，同期

资料 (Documentation) 在提供证据方面能发挥关键作用, 因此税务局认为准备和保留同期资料, 符合纳税人的利益最大化。

4.2.1 分类及准备主体

新西兰当局已就国别报告的实施进行正式的公布。但并不为对主体文档及特殊文档的相关要求作出正式的规定。

4.2.2 具体要求及内容

(1) 国别报告

对于总部位于新西兰的集团公司, 当集团合并总收入超过 7.5 亿欧元时, 新西兰总部应提供国别报告。国别报告要求按照公司集团涉及的每一个国家或地区报告以下汇总信息:

- ①总收入 (按关联交易和非关联交易分别统计)
- ②税前利润 (或损失)
- ③已经缴纳的所得税
- ④当年应缴纳的所得税
- ⑤注册的股本
- ⑥累计的利润
- ⑦雇员人数
- ⑧除了现金 (或等价物) 以外的有形资产

此外, 集团还需列出其在全球各区域的经营实体, 并注明对应各实体主要从事的商业活动。税收法规要求纳税人的转让定价应符合独立交易原则, 纳税人为了证明自己的转让定价符合这个要求, 应该准备和保留记录, 展示自己如何确定关联交易价格, 并且分析这个价格符合独立交易原则。

(2) 特别文档

纳税人为了证明转让定价符合独立交易原则, 有时候需要提供境外关联方的相关资料。OECD 指南认为, 只要不负担相当高的获取成本, 纳税人应该提供境外关联方的相关信息。新西兰税务局不完全支持这一观点, 他们认为关联方之间的密切关系决定了获取境外信息不需要负担不成比例的高额成本。纳税人因为没有提供境外关联方的信息而提出这样的辩论理由, 税务局是不会接受的。

4.2.3 其他要求

纳税人的同期资料至少要保留七年，应税务局的书面要求，某些资料可能要多保留三年。如果某些材料对之后年度的转让定价分析有重要意义，那么这些资料可能需要保留更长的时间。一些境外的资料需要翻译成英文。

4.3 转让定价调查

4.3.1 原则

新西兰 1994 年颁布的所得税法规定了新的转让定价规则，新的转让定价规则是以独立交易原则为基础的。独立交易原则秉持的理念是，市场参与者应该根据他的经济贡献获取相应的回报。独立交易价格是市场双方通过充分的讨价还价达成的交易价格。跨国公司之间的关联交易，应采用由市场力量决定的独立交易价格。跨国公司应参照非关联方之间的类似交易所确定的价格，识别关联交易与非关联交易之间的差别，并对交易价格进行调整，从而确定转让定价。新西兰对转让定价的管理，旨在确保在新西兰运营的跨国集团成员企业根据其经济贡献获取相应的利润，并据此在新西兰申报缴纳所得税。

新西兰税务局支持并遵照 OECD 指南的立场，新西兰政府发布的转让定价指南可以视为是对 OECD 指南的补充，而不是替代品。在新西兰的国内税收法规和避免双重征税协定中都体现了这一原则。新西兰转让定价指南中没有提及的细节问题，可以参考 OECD 指南。在执行转让定价规则的具体管理中，新西兰政府在某方面确立了自己独立的立场（例如文档管理），这时要以新西兰的转让定价指南为准。新西兰转让定价指南并没有规定解决转让定价问题的具体办法，而是规定了在确定独立交易价格时应考虑的因素，新西兰税务局鼓励纳税人主动与转让定价部门的税务官员咨询协商。

4.3.2 转让定价主要方法

新西兰的法律规定可以采用以下一种或多种方法来确定独立交易价格：

- (1) 可比非受控价格 (The comparable uncontrolled price method)

按照非关联方之间在可比条件下发生的相同或类似业务活动所收取的价格作为关联交易的公允价格。

(2) 再销售价格法 (The resale price method)

再销售价格法重点关注分销商的毛利。毛利包括分销商的销售费用和营业利润。该营业利润与经销商履行的功能，承担的风险和投入的资产密切相关。该方法根据履行相似功能，承担相似风险和投入相似资产的独立经销商的毛利来确定关联经销商的毛利。

(3) 成本加成法 (The cost plus method)

成本加成法以关联交易中一方实际发生的合理的成本加上一定的毛利（成本加成）来确定独立交易价格。计算公式如下：

公平交易价格=关联交易的合理成本×（1+可比非关联交易的成本加成率）

(4) 利润分割法 (The profit split method)

利润分割法根据企业与其关联方对关联交易合并利润的贡献计算各自应分配的利润额。参照 OECD 指南，利润分割法分为一般利润分割法和剩余利润分割法。

(5) 可比利润法 (Comparable profits methods)

可比利润法与 OECD 指南中的交易净利润法(Transactional net margin method) 基本一致。由于各个公司的架构、费用情况不尽相同，可比公司的交易净利润可能存在一定的差异，因此新西兰税务局认为可比利润法没有传统的转让定价方法准确。但由于搜集可比信息比较困难，在特定情况下可比利润法可能是唯一可行的方法。例如企业从关联方购买半成品加工后再销售，就不能参考可比公司的毛利来确定独立交易价格，此时采用可比利润法更加合理。

新西兰的转让定价指南在介绍转让定价方法时，重点强调了以下几个问题：

(1) 检查对象。一般情况下，税务局选择新西兰的居民企业作为检查对象，但在一定的环境和信息条件下，检查境外的非居民企业更能准确的确定独立交易价格。例如，新西兰居民企业向境外关联分销商销售产品，然后由分销商再销售给国外的客户。根据分销商的销售活动，采用再销售

价格法，能更准确的确定新西兰居民企业与境外分销商之间关联交易的公允价格。以境外的非居民企业作为检查对象，纳税人必须要考虑到能否获取充分的境外可比交易的信息。

(2) 对境外税务机关的可比性分析的接受程度。新西兰税务局是否接受纳税人向境外税务机关提供的可比性分析以及确定的独立交易价格，这取决于纳税人的可比性分析是否能够确定可靠的独立交易价格（区间）。根据这个独立交易交割计算的利润应该能与新西兰居民企业的经济贡献和承担的风险相匹配。如果当地税局不认同，境外国家（或地区）对转让定价的管理更为激进，故企业在境外留存更多利润的解释，那么新西兰税务局就不会接受这个独立交易价格。

(3) 是否独立确定交易价格。新西兰税务局对一般的连续交易或一揽子交易，合并适用独立交易原则。但如果关联交易的标的为专利、专有技术、商标许可、技术和行政服务或生产设施的租赁等，税务局要求单独确定独立交易价格。如果新西兰国内税法针对某种交易规定了特殊的税收处理办法，则对该交易也要单独确定独立交易价格。

(4) 可比范围。新西兰税务局只关注在确定独立交易价格时，纳税人选取的可比公司是可靠的。如果纳税人选取了多个可靠的可比公司，确定了一个独立交易价格区间，只要纳税人的交易价格处于这个区间，就认为纳税人的转让定价符合独立交易原则。新西兰税务局希望纳税人在企业经营活动中若未发生重大的变化的情况下，持续使用这些可靠的可比公司来确定每年的独立交易价格（或区间）。纳税人若想变更可比公司，则需要提供充分的理由。

由于不同的转让定价方法在理论上存在一定的联系，采用不同的定价方法得出的公允价格是大体一致的。纳税人如果可以用其他的一种或多种定价方法来分析论证其转让定价符合独立交易原则，可以让税务局更加信服。采用其他方法来验证独立交易价格，不要求提供完整细致分析，即使是一个简短的分析也能提高其转让价格的可信程度，减少税务局对转让定价的细节进行检查的可能性。

4.3.3 转让定价调查

税务局对纳税人的风险进行识别和评级，对察觉到的高风险企业进行调查或审计。转让定价是一个潜在的风险领域，税务局根据此类风险情况决定是否进行全面的税务审计。

税务局根据以下几个要素来判定纳税人在转让定价方面的风险等级，对处于中级到高级之间的风险纳税人，税务局将对其转让定价实践给予重点关注。

表 10 转让定价风险表

低等风险	中等风险	高等风险
存在预约定价安排或与第三方充分谈判确定的价格	与母公司进行了一定程度的谈判	完全没有参与与母公司的谈判
有充分的经济和商业理由	有限的经济和商业理由	没有经济和商业理由
非常配合	一定程度的配合	较差的配合
文档明确的支持了最可靠定价方法	文档支持了最可靠的定价方法	文档不充分
完整的记录	较好的记录	较差的记录

（1）举证责任

新西兰税务局在评价居民企业的税收风险时，以下两个重要因素在考量范围内：一个是纳税人的文档质量和分析的可信程度，另一个是纳税人对税务局质询的配合程度。这两个因素与举证责任密切相关。1994年颁布的所得税法令首次规定转让定价专员负有举证责任，但在以下两种情形下，举证责任转移到纳税人身上：

- ①转让定价专员证明的独立交易价格比纳税人采用的价格更可靠；
- ②纳税人不配合转让定价专员的管理。

尽管举证责任由转让定价专员承担，但纳税人需要制定合理的转让定价策略，根据相关法规确定独立交易价格，准备文档记录分析的过程。

如果纳税人不准备转让定价文档，将会招致税务局对纳税人的转让定价进行深入的审查。如果税务局采用替代价格，纳税人由于没有充分的文档，将很难向税务局或法院对替代价格提出反驳。

新西兰税务当局现阶段重点关注的转让定价问题：

- ①外国集团申报的无法解释原因的税收损失；

- ②超过 1000 万美元的资金借贷或担保；
- ③资金池安排；
- ④支付没充分合理的商业理由及文件支持的特许权使用费或劳务费；
- ⑤与零税率或低税率管辖区的企业发生重大关联交易，包括以离岸中心的方式进行的市场营销、物流及采购供应的关联服务类型；
- ⑥有电子商务交易方面的收入记录；
- ⑦供应链重组中涉及到重大功能、资产或风险的转出
- ⑧受控外国企业信息披露中发现的异常安排或结果

对于中小型分销商（年营业额在 3000 万美元以下），如果加权平均税前利润水平低于 3%，则需要向税务局提交解释说明。

另外，新西兰税务当局也会特别对在当地从事批发及分销的外资企业（即仅与其他企业进行商品的单纯购销业务，而并未就商品进行显著的改变或实质性增值加工的企业）进行持续性的监控。因为该模式为新西兰当地最为常见的跨国企业从事的业务类型。

（2）处罚

如果纳税人没有准备同期资料（文档），而税务局提出了更加公允的转让定价，那么税务局至少可以认定纳税人没有履行合理的关注义务，对其处以罚款。

纳税人要在准备同期资料的成本和被税务局调整转让定价的风险之间权衡，准备的同期资料的详细程度（documentation）要与转让定价中存在的税收风险相匹配。如果纳税人通过成本-风险分析，认为提供的转让定价分析的程度与税收风险足够匹配，那么税务局要求纳税人对此判断要尽到足够的关注义务，并在同期资料中解释得出此结论的理由。

4.4 预约定价安排

4.4.1 适用范围

预约定价安排是一种减少转让定价争议的有效方法。对于纳税人来讲，它的主要好处在于提供了确定性。一旦签订了预约定价安排，纳税人按照预约定价安排中约定的价格交易，税务局是可以接受的。税务局将只关注纳税人的关联交易是否严格遵照预约定价安排规定的条件和价格。

新西兰税务局可以根据国内立法以裁定的方式制定单边定价安排或根据国际税收协定制定双边或多边预约定价安排。截止 2015 年 12 月 31 日，新西兰税务局签订了 140 份预约定价安排，还有 13 份预约定价安排申请正在处理中。

4.4.2 程序

新西兰税务局还没有确立签订预约定价安排的正式程序。纳税人如果想申请签订预约定价安排，或想了解税务局的要求，可以联系税务局的转让定价专员（Transfer Pricing Specialist）。

纳税人如果想申请签订预约定价安排，应当提交一份简短的书面提案，描述业务背景和涉及的关联交易，建议采用的转让定价方法，与转让定价部门的首席顾问进行非正式洽谈，以非正式的方式讨论提案。

基于非正式洽谈的结果，纳税人正式提交预约定价安排申请，申请材料应包括以下内容：

- （1）申请人的身份；
- （2）关键利润驱动要素和附件价值分析；
- （3）全面的功能分析；
- （4）转让定价方法的选择；
- （5）可比性研究；
- （6）建议采用的转让定价方法和可比公司的选择；
- （7）所有公司间协议的复印件；

对预约定价安排申请，税务局会进行实地调查，了解企业关联方的实际运营情况，尤其是针对存在无形资产而且企业建议采用“剩余利润分割法”来确定转让定价的情形。

税务局了解了企业的业务后，将会审查转让定价方法的采用是否合理以及可比公司的选取是否正确。税务局不会简单的接受申请材料中选取的可比公司，而是重新搜索筛选可比公司。税务局可能会采用另一种定价方法进行交叉检查，以验证结果的一致性。

审查完成后，新西兰税务局将与协定国官员（双边 APA）或纳税人（单边 APA）讨论审查结果和意见，直到达成协议为止。一般情况下，新西兰税

务局在接受正式申请之日起六个月内能完成单边预约定价安排或与澳大利亚之间的双边预约定价安排的签订工作，与其他国家或地区的双边或多边预约定价安排需要更长的时间。

在签订预约定价安排的过程中，税务局去海外关联方实地调查发生的合理费用，将向纳税人收取。

新的 OECD 标准要求协定国之间交换单边预约定价安排的某些细节，新西兰政府正在执行这个标准。对于在 2010 年 1 月 1 日以后签订的并且在 2014 年 1 月 1 日仍然生效的单边预约定价安排，应对方协定国的要求，新西兰都会向其提供这些预约定价安排的细节。

4.5 受控外国企业

4.5.1 判定标准

受控外国公司规则要求税务局对新西兰居民（公司、信托、个人）就其对受控外国公司所享有的应税所得进行征税。当五个或更少的新西兰居民直接或间接持有某外国公司 50% 以上的股权，或某个新西兰居民直接或间接持有某外国公司 40% 及以上的股权（除非存在非关联方持有该公司同样或更多的股权），则认定该外国公司为受控外国公司。股权持有比例低于上述标准的投资，按照外国投资基金（FIF）规则缴税。

4.5.2 税务调整

从 2010 年税收年度起，新西兰对受控外国企业的税收制度进行了修订，将受控外国企业分为积极收入型企业 and 消极收入型企业。对于积极收入型企业的所得，新西兰居民企业不需要缴纳所得税（为个人提供服务而产生的收入除外）；对于消极收入型企业的所得，新西兰居民企业应按其持股比例计算其应税所得或损失。消极收入型的受控外国企业的损失，不能用新西兰居民企业的所得来弥补，而只能用受控外国企业所在国（地区）的所得来弥补。

如果一个受控外国企业的消极收入低于 5%，那么可以被认定为积极收入型企业。

新西兰税务局要求持有受控外国企业 10% 股份的居民纳税人，必须通过电子申报披露受控外国企业的信息。受控外国企业信息披露表要求提供以下信息：

- (1) 受控外国企业的名称；
- (2) 主要的商业活动；
- (3) 注册所在地或税收居民身份所在地；
- (4) 关键的财务指标（包括总收入、特许权使用费收入、税前利润（损失）、总资产等）；
- (5) 雇员人数；
- (6) 进行积极收入业务测试或计算受控外国企业所得时准备的其他信息。

4.6 成本分摊协议管理

4.6.1 主要内容

根据 OECD 指南的要求，在制订成本分摊协议时应包括以下内容：

- (1) 参与方应仅仅包括期望从协议中获得共同利益的企业；
- (2) 指定参与方从成本分摊协议活动中获益的性质和程度；
- (3) 除了分摊成本、差额支付或采购支付，参与方不需要支付其他费用；
- (4) 成本的分摊应与预期收益相一致；
- (5) 预期收益的分享比例在合理期间内发生了改变，成本分摊比例也要做相应的调整；
- (6) 如果一方退出或协议终结，则需要对协议进行调整。

4.6.2 税务调整

成本费用的分摊应符合国内税法关于费用扣除的规定，例如资本性支出和折旧条款。

4.7 资本弱化

4.7.1 判定标准

新西兰的资本弱化条款分别适用于非居民投资到新西兰的情况（“走进来”）和新西兰居民企业投资到境外的情况（“走出去”）。

“走进来”资本弱化条款适用于由非居民控制的新西兰纳税人，包括非居民在新西兰的分公司。该条款为了防止在新西兰的被投资居民企业或分公司扣除过高的利息（即远高于全球集团平均债务比例）。新西兰 2014 年税法法案拓宽了“走进来”资本弱化条款的适用范围，包括了由一致行动的非居民股东持有股份的情况，也包括了大部分信托款项来自于非居民或适用资本弱化条款企业的信托安排。

“走出去”资本弱化条款的作用是保护税基，用以防止拥有受控境外企业和境外投资基金的新西兰居民将超额比例的利息费用在新西兰扣除从而侵蚀新西兰税基。符合条件的情况下，“走出去”资本弱化条款有一些豁免或优惠条款。

如果债资比例（新西兰企业或集团的债务总额占其总资产的比例）同时超过下列标准，那么部分利息费用需按照资本弱化条款作调整：

- （1）60%（资本弱化条款）；
- （2）全球集团的债资比的 110%。

4.7.2 税务调整

新西兰资本弱化条款的债资比较特别，不同于其他国家或地区采用的债资比的计算方法。并且，在划分资本弱化不可抵扣的利息费用时，是按企业发生的全部利息费用（包括关联方和非关联方债务）来划分的。在新西兰经营的外资银行需要遵循特别的资本弱化条款。

当非居民一致行动人持有新西兰公司 50%或以上的股权，此时适用资本弱化规则。

4.8 法律责任

纳税人应承担的法律责任已在以上各小节中讨论。

第五章 中新税收协定及相互协商程序

5.1 中新税收协定

5.1.1 中新税收协定

新西兰与其主要的贸易和投资伙伴签订生效了 40 份避免双重征税协议（“税收协定”）。新西兰与下列国家或地区签订并已生效的税收协定：

澳大利亚，奥地利，比利时，加拿大，智利，中国，捷克共和国，丹麦，斐济，芬兰，法国，德国，中国香港，印度，印度尼西亚，爱尔兰，意大利，日本，韩国，马来西亚，墨西哥，荷兰，挪威，巴布亚新几内亚，菲律宾，波兰，俄罗斯联邦，萨摩亚，新加坡，南非，西班牙，瑞典，瑞士，中国台湾，泰国，土耳其，阿拉伯联合酋长国，英国，美国，越南

中新税收协定签订于 1986 年 9 月 16 日，并于 1986 年 12 月 17 日生效。

中新税收协定的原文详见以下链接：

<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1153163/content.html>

5.1.2 适用范围

5.1.2.1 主体范围

在中新税收协定中，缔约国一方税收居民是指按照该缔约国法律，由于住所、居所、总机构所在地，或者其他类似的标准，在该缔约国负有纳税义务的人。

（1）中国国内法对居民的判定标准：

①居民个人

中国的个人居民纳税义务人是指在中国境内有住所，或者无住所而在中国境内居住满 1 年的个人。

②居民企业

中国的居民企业是指依法在中国境内成立，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在中国的企业。

(2) 新西兰国内法对居民的判定标准如下：

①居民个人

如果满足下列任一条件的个人将被认定为新西兰居民纳税人：在任何 12 个月中在新西兰居住超过 183 天；与新西兰有持续关系；在海外为新西兰政府提供服务。

2007 年所得税法规定在新西兰有永久住所的个人将被视为居民纳税人。“永久住所”不仅指居住的建筑物，也涵盖与新西兰的所有联系。这些联系可能是社交的、物质的、经济的、财务上的和个人的联系。

表 11 是否与新西兰有持续联系的判断标准²

在新西兰居住	是连续居住还是间断的
居住情况	自有、租赁或有权使用新西兰资产
社会联系	您有直系亲属在新西兰，如果您的孩子在新西兰受教育、您为新西兰某一俱乐部、协会或组织的会员
经济联系	如果您在新西兰有银行账户、信用卡、投资、人寿保险或养老金
雇佣或经营	如果您在新西兰经营企业、受雇、有受雇收入或有任何雇佣合同条款
个人财产	如果有交通工具、衣服、家具或其它财产永久保存在新西兰
目的	您是否计划在新西兰定居还是一定时间后离开
福利、养老金和其它收入	您是否从新西兰领取任何福利、养老金或其它收入

②居民企业

新西兰的税收居民企业身份由企业注册地、企业总部所在地、企业管理中心或者公司董事实际决策地确定。新西兰居民企业以其来源于全球的所得纳税。

若根据上述国内法规定被中国和新西兰同时认定为税收居民的，其身份的确定规则：

①居民个人

² 根据新西兰国内收入 2009 年 4 月的小册子 IR295 翻译

1) 应认为是其有永久性住所所在国的居民；如果在中国和新西兰同时有永久性住所，应认为是与其个人和经济关系更密切（重要利益中心）的国家的居民；

2) 如果其重要利益中心所在国无法确定，或者在中国或者新西兰都没有永久性住所，应认为是其有习惯性居处所在国的居民；

3) 如果其在中国和新西兰都有，或者都没有习惯性居处，应认为是其国民的国家的居民；

4) 如果其同时是两个国家的国民，或者不是两个国家中任何一国的国民，缔约国双方主管当局应通过协商解决。

②居民企业

同时为中国和新西兰双方居民的企业，应认为是其总机构所在国的居民。

5.1.2.2 客体范围

中新税收协定适用的中国税种是个人所得税、外商投资企业和外国企业所得税（注）；适用的新西兰税种是所得税。

（注：外商投资企业和外国企业所得税已被“企业所得税”取代。）

5.1.2.3 领土范围

在认定中新税收协定适用的领土范围时，协定采用领土原则和税法有效实施原则相结合的方法，条件首先要满足属于两国的领土，其次，还要满足保证两国的税收法律能够有效实施。其中，在中国是指实施有关中国税收法律的所有中华人民共和国领土，包括领海，以及根据国际法，中华人民共和国拥有勘探和开发海底和底土资源以及海底以上水域资源的主权利的领海以外的区域，香港、澳门、台湾不在中新税收协定适用的领土范围内；在新西兰是指新西兰领土，不包括托克劳或内部自治而与新西兰保持联系的库克群岛和纽埃；包括根据新西兰法律和国际法已经或以后可能确定为新西兰可对自然资源行使其权利的领海以外的区域。

5.1.3 常设机构的认定

5.1.3.1 概述

常设机构是指缔约国一方的居民企业在缔约国另一方进行全部或者部分营业的固定营业场所。国际税收协定通常采用的原则是，居住国企业在来源国有常设机构的，来源国的征税权受限制的程度低，居住国企业在来源国没有常设机构的，来源国的征税权受限制的程度高。对于赴新西兰投资或者从事经营活动的中国居民来说，是否按照中新税收协定的规定构成在新西兰的常设机构，对于其税收成本具有重要影响。一个最为基本的税收筹划安排即是，如何能够有效利用协定的规定来避免被认定为常设机构。因此，在明确中新税收协定的适用范围后，有必要了解常设机构的概念以及中新税收协定对于常设机构的具体规定。

5.1.3.2 各种类型的常设机构认定

中新税收协定规定的“常设机构”包括：

(1) 场所型常设机构：即中国企业在新西兰的管理场所、分支机构、办事处、工厂、作业场所、矿场、油井、气井或者其他开采自然资源的场所；

(2) 工程型常设机构：即中国企业在新西兰的建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动，仅以连续六个月以上的为限。针对中国企业在新西兰进行与勘探、开采自然资源有关的活动，时间不超过一个月的，不构成常设机构。中国企业的关联方在新西兰从事此类活动，与该企业自身在新西兰进行的活动有关，一并视为该企业在新西兰进行的活动；

(3) 劳务型常设机构：即中国企业通过雇员或者其他人员，在新西兰为同一个项目或相关联的项目提供的劳务，包括咨询劳务，仅以在任何 12 个月中连续或累计超过 6 个月的为限；

(4) 代理型常设机构：个人、公司或其他团体在新西兰代表中国的企业进行活动，有权并经常行使这种权利代表该企业签订合同，该个人、公司或其他团体为企业进行的任何活动，应认为该企业在新西兰设有常设机构。中国企业通过独立代理人在新西兰进行营业，该独立代理人按常规

经营本身业务，且代理人的活动没有全部或几乎全部代表该企业，那么该独立代理人不构成常设机构。

独立代理人是指专门从事代理业务的代理人，其不仅为某一个企业代理业务，也为其他企业提供代理服务，经纪人、一般佣金代理人属于独立代理人。为了防止独立代理人条款被滥用，协定对独立代理人的独立性提出了要求，如果代理人的活动全部或者几乎全部代表一个企业，且该企业与代理人之间在商业和财务上有密切依附关系的，不能构成独立代理人。在实务中，税务当局在判定代理人是否属于独立代理人时，要求独立代理人至少符合以下两个条件。

(1) 代理人在法律上和经济上独立于被代理企业。主要考虑的因素有代理人商业活动的自由度、代理人商业活动的风险承担主体、代理人代表的企业的数量等。

(2) 代理人实施代理活动，一般按照自身常规业务活动进行，不从事其他经济利益归属于被代理企业的活动。

中国企业通过常设机构在新西兰进行营业，属于该常设机构的利润可以在新西兰征税。确定常设机构的利润时，应当允许扣除其进行营业所发生的各项费用，包括管理和一般行政费用，无论该费用发生是否在常设机构所在国（即新西兰）范围内。如果中国习惯于以企业总利润按一定比例分配给所属各单位的方法来确定常设机构的利润，那么分配的利润应与上述原则一致。对仅承担为企业采购货物或商品的功能的常设机构，不应对其分配利润。

5.1.3.3 常设机构的例外的情况

根据中新税收协定第五条第四款，中国居民在下述情况下不应被视作在新西兰构成常设机构：

(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) 专为本企业进行其它准备性或辅助性活动的目的所设的固定营业场所。

5.1.4 不同类型收入的税收管辖

中新税收协定将两国居民取得的跨国收入区分为消极所得和积极所得进行征税权的划分，对于消极所得和积极所得，居住国的税收管辖权没有很大的区别，但对于来源国的税收管辖权影响很大，同时，结合常设机构的认定，来源国的税收管辖权在一定程度上被加以限制。按照中新税收协定的规定，消极所得包括股息、利息以及特许权使用费，积极所得包括营业利润、不动产使用所得以及财产转让所得，个人劳务所得由于具有特殊性从积极所得中分割出来单独规定。以下将分不同类型的所得对税收管辖权的划分进行介绍。

5.1.4.1 股息、利息和特许权使用费

中新税收协定规定的消极所得主要包括股息、利息、特许权使用费。

新西兰本土法规定，对于非居民取得的股息征收的预提所得税视持有股份的比例、是否是现金股息等因素的不同，可能适用 0%、5%、15%或 30% 的税率。向非居民支付的利息和特许权使用费通常适用 15%的预提所得税税率。

而在中新税收协定下，中国居民从新西兰取得的股息的预提所得税税率限制在 15%，而对利息和特许权使用费的税率限制在 10%。

5.1.4.2 营业利润

中国居民企业取得来源于新西兰的经营营业利润，中国政府有权向中国居民企业征税；中国居民企业通过在新西兰设立的常设机构取得来源于新西兰的经营营业利润，新西兰政府有权向中国居民企业的常设机构征税，但应仅以属于该常设机构的利润为限。

5.1.4.3 不动产使用所得

中国居民使用位于新西兰的不动产而产生的所得，新西兰政府可以向中国居民征税。“使用”的形式包括出租、直接使用以及任何其他形式的使用。“不动产”的界定按照财产所在地的法律规定确定，但协议规定了最小范畴，即“不动产”应当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、地产的权利、不动产的用益权以及由于开采或有权开采矿藏水源和其他自然资源取得收入的权利。同时，协议明确规定船舶和飞机不属于不动产。本条款的规定仅局限于不动产使用所得，对于中国居民转让新西兰不动产而产生的转让收益适用财产转让条款（在下文讨论）。

5.1.4.4 财产转让

中新协定第十三条就财产转让产生的收益，包括转让各类动产、不动产和权力产生的受益的征税权划分问题做出了规定。转让不动产取得的收益可以由不动产所在国征税。如果中国居民转让位于新西兰的不动产产生收益的，新西兰政府有权向该中国转让方征税。“不动产”的确定按照协定第六条的规定处理。

转让企业常设机构用于营业的财产中的动产所取得的收益，可以由常设机构所在国征税。如果中国居民企业在新西兰设有常设机构，那么其转让营业财产中的动产产生收益的，新西兰政府有权向该常设机构征税。

转让中国居民企业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，应仅在中国征税。

根据中新税收协定，中国居民转让上述财产以外的其他财产取得的收益，发生于新西兰的，可以在新西兰征税。若中国居民转让其在新西兰居民公司的股份取得的收益，中国居民还应关注该收益是否在新西兰本土法下需要缴纳新西兰所得税。

5.1.4.5 海运和空运

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。航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。

5.1.4.6 个人劳务所得

(1) 独立个人劳务

中国居民个人以独立身份从事劳务活动取得的来源于新西兰的收入，除以下情形外，仅由中国政府征税，符合以下情形之一的，新西兰政府亦有权征税。

①中国居民个人为从事独立个人劳务目的在新西兰设立了经常使用的固定基地（固定基地的判断标准与常设机构类似）。

②中国居民个人在任何历年中连续或累计停留在新西兰超过 183 天。

注意，符合第一种情形的独立劳务收入，新西兰政府仅有权对归属于该固定基地的所得征税；符合第二种情形的独立劳务收入，新西兰政府仅有权对在新西兰进行活动取得的所得征税。

此外，协定还对独立劳务活动进行了列举，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等。

(2) 非独立个人劳务

中国居民个人在新西兰受雇取得的收入，中国政府和新西兰政府均有权征税。同时，协定对来源国的征税权作出了限制，即中国居民个人在新西兰受雇取得的收入，同时满足以下三个条件的，新西兰政府无权征税。

①中国居民个人在任何连续十二个月期间在新西兰停留连续或累计不超过 183 天。

②该项报酬的实际支付人不是新西兰居民公司。

③该项报酬不是由雇主设在新西兰的常设机构或固定基地负担。

中国居民企业经营国际运输的船舶或飞机上受雇而取得的报酬，可以在中国征税。

5.1.4.7 董事费

中国居民担任新西兰居民公司的董事而取得的董事费和其他类似款项，无论该中国董事是否在新西兰履行董事职责，新西兰政府都有对此项所得的征税权。“其他类似款项”包括中国居民个人以新西兰居民公司董

事会成员身份取得的实物福利，如股票期权、居所、交通工具、保险及俱乐部成员资格等等。

5.1.4.8 艺术家和运动员

中国艺术家和运动员在新西兰从事个人活动，不论取得的所得由其本人收取或者由他人收取（演出经纪人、明星公司、演出团体等等），新西兰政府均有权就这部分所得征税。艺术家活动包括各种艺术形式的演艺活动、拍摄广告、具有娱乐性质的活动等，艺术家不包括随行的行政、后勤人员。运动员活动包括各种传统竞技比赛，以及具有娱乐性质的活动等等。但是，如果中新两国之间签署了文化交流计划并对上述活动作出了互相免税规定的，不适用协定的规定。

5.1.4.9 退休金

根据协定第十八条第一款，居民国对退休金独占征税权，不论取得退休金的人以前的工作地点如何，取得退休金时该个人为其居民的国家对该项退休金拥有征税权。本条所涵盖的款项为基于以前的雇佣关系而支付的退休金和其他类似报酬。其他类似报酬包括与退休金类似的非定期支付的款项，例如，在雇佣关系终止时或终止以后一次性支付的退休金。

5.1.4.10 政府服务

对新西兰政府支付给向其提供服务的个人的报酬，新西兰政府作为支付国独占征税权。这里的“个人”包括新西兰居民和中国居民。中国政府在新西兰设立的办事机构如果雇佣中国居民工作，那么该项报酬应仅在中国征税。新西兰政府在中国设立的办事机构如果雇佣中国居民工作，那么该项报酬应仅在中国征税。上述所谓“报酬”的范围，是指除退休金以外的薪金、工资和其他类似报酬。关于政府退休金方面，新西兰政府支付给向其提供服务的个人的退休金，仅由新西兰政府征税；但是，如果向新西兰政府提供服务的个人是中国居民并且是中国国民的，那么其退休金收入仅由中国政府征税。政府服务条款最后规定，上述规定不适用于个人向政府进行营业提供服务所取得的报酬和退休金。

5.1.4.11 教师和研究人员

中国教师和研究人员在新西兰的大学、学院、学校或其他教育机构从事教学、讲学或研究，且停留在新西兰的时间累计不超过两年，该中国教师或研究人员在新西兰由于教学、讲学或研究而取得的收入在新西兰免税。

5.1.4.12 学生和实习人员

中国学生和企业学徒仅由于学习或接受培训的目的而停留在新西兰，其在新西兰取得的为了维持生活、学习或接受培训的目的收到的款项，新西兰政府应予以免税。

5.1.5 新西兰税收抵免政策

5.1.5.1 企业境外所得的税收抵免办法

中国居民从新西兰取得的所得，按照协定规定在新西兰缴纳的税额，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。

中国居民应当特别关注在新西兰取得的收入按照协定被新西兰政府征收所得税后如何在中国进行抵免，并能够在国内依法享受抵免优惠，从而降低税收成本。根据《财政部 税务总局关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》（财税〔2017〕84号）相关规定，自2017年1月1日起，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。

5.1.5.2 个人境外所得的税收抵免办法

对于纳税人从中国境外取得的所得，我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。但扣除额不能够超过该纳税人境外所得依照我国税法规定计算的应纳税额。

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，必须提供境外税务机关填发的完税凭证原件。

5.1.5.3 饶让条款相关政策

新西兰与以下国家或地区签订或曾经签订了税收饶让安排：斐济，印度，韩国，马来西亚，菲律宾，新加坡，泰国和越南（与菲律宾的税收饶让安排已于2008年12月1日起失效；与泰国的税收饶让安排在截止2009年3月31日的纳税年度失效；与越南的税收饶让安排在2015年4月1日起的纳税年度开始适用。）

中新税收协定中没有针对中国居民企业去新西兰投资的税收饶让条款。

5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）

中新协定的无差别待遇条款规定了中新两国之间在国内税收征管方面的国民待遇原则，即无差别待遇原则，主要涵盖四方面内容。

国民无差别待遇，即中国国民在新西兰投资应与新西兰国民在相同情况下负担的税收相同或更轻。

常设机构无差别待遇，即我国企业在新西兰设立的固定营业场所，如果按协定规定构成了常设机构从而负有纳税义务，其负担不能比新西兰居民企业进行同样活动的负担更重。

间接投资无差别待遇，即中国企业向新西兰企业提供贷款或特许权取得的利息、特许权使用费或其它类似款项，在计算新西兰企业的应纳税所

得额时，应对中国企业支付的款项与对新西兰本国企业支付的款项按照同一标准进行扣除，以保证中国企业在税收上有相同的竞争地位。

子公司无差别待遇，即中国企业在新西兰的子公司无论出资形式或比例如何，不应比新西兰同类企业税收负担更重。

5.1.7 在新西兰享受税收协定待遇的手续

新西兰对向境外企业或个人支付股息、利息和特许权使用费征收非居民预提所得税。支付人在支付股息、利息和特许权使用费的时候必须扣缴预提所得税，并在发生支付的次月 20 日之前完成税款入库。在某些情况下，非居民预提所得税可能是一个最低应缴的税额，非居民纳税人可能还需要将该笔收入与其他收入合并申报非居民所得税，按适用的税率缴纳所得税。

对于非居民前往新西兰从事特定的承包工程活动并由新西兰境内企业向该境外非居民支付工程款，该新西兰境内企业将扣缴非居民承包工程扣缴税。

5.2 中新税收协定相互协商程序

5.2.1 相互协商程序概述

按照中新税收协定规定，当中国税收居民认为，新西兰或者中、新双方所采取的措施，导致或将导致对其不符合本协定规定的征税时，可以不考虑中、新两国国内法律的补救办法，将案情提交中国主管当局。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。

中国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，应设法同新西兰主管当局相互协商解决，以避免不符合本协定规定的征税。达成的协议应予执行，而不受中、新国内法律的时间限制。

中、新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，也可以对本协定未作规定的消除双重征税问题进行协商。

中、新双方主管当局为达成上述协议，可以相互直接联系。为有助于达成协议，双方主管当局的代表可以进行会谈，口头交换意见。

5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

根据协定中的相互协商程序条款（MAP），缔约国双方主管当局相互合作，努力解决缔约国一方或双方就特定的税收协定的解释和适用产生的争议。税收协定第二十五条为税务机关提供了切实可行的手段，以确保对跨境收入的税收是符合税收协定的。

行使新西兰主管当局的职责应为新西兰税务局局长，但实际上目前由负责由审计/合规活动触发的双重征税案件的 John Nash（国际税收收入战略部经理）以及负责税收协定解释的 Carmel Peters（政策部经理）来履行新西兰主管当局职责。这两个主管部门紧密合作，并根据需要与新西兰税务局其他部门互动，以解决相互协商程序案件。这两个主管部门独立行事，就争议问题形成各自的意见。

新西兰国内争议解决程序：

新西兰 1994 年的《税收征管法》的第 4A 部分载有解决税务争议的国内行政程序。纳税人可以同时启动相互协商程序和国内争议解决程序。申请相互协商程序解决争议并不排除任何国内的行动。即使在国内商定了解决办法，亦可申请相互协商程序解决争议。

主管当局在法律上有义务遵循国内法院就该相互协商程序中的案件做出的裁决，在可能导致双重征税的情况下，新西兰主管当局愿意与其他主管当局进行对话，以解释新西兰的立场。

5.2.3 相互协商程序的适用

5.2.3.1 申请人的条件

根据中新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征税行为时，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。

也就是说，只有在申请人为一方税收居民的情况下，该一方的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另一方主管当局进行相互协商。同理，不具有一方国籍，但属于该一方税收居民的外国人若与其他国家或地区就税收协定问题产生争议，也有权向该一方主管当局申请启动相互协商程序。

5.2.3.2 相互协商程序的方式、时限和具体情形

根据 OECD 协定范本，若某个税收协定没有针对某种双重征税做出规定的情况下，双方主管当局可以协商解决。新西兰的一般做法是让纳税人尽可能有机会使用相互协商程序，所以税收协定的条款应广泛理解。如果税收协定的条款未做出清晰解释，新西兰将允许启动相互协商程序。

新西兰在广泛的双重征税案例中都会支持相互协商程序的可用性，包括由以下情况触发的双重征税：

- (1) 转让定价调整；
- (2) 归属于常设机构的利润；
- (3) 个人和公司的税收居民身份认定；
- (4) 预提所得税款扣缴有误；
- (5) 税收协定中的反滥用规定的适用或适用于税收协定解释的一般性反滥用条款；
- (6) 国内反避税规定的适用；
- (7) 善意纳税人启动的境外纳税调整。

5.2.4 启动程序

5.2.4.1 启动程序时效及条件

新西兰一般遵循 OECD 协定范本中规定的三年时限。然而，新西兰和各个国家或地区签订的税收协定也各有不同，具体规定需依照相关的税收协定条款。

在新西兰申请相互协商程序无需缴纳任何费用。

在正式启动程序前，通常会举行一个申报前会议，有助于对拟议的相互协商程序案件可能出现的实质性和程序性问题更好的理解。这种集中的方式极大地减少纳税人启动相互协商程序时需提交的信息。

正式启动程序时，纳税人应确保缔约国双方主管当局得到完整、准确和及时的信息以促进相互协商程序的执行。根据申报前会议可能确定的事项，纳税人申请相互协商程序通常应提交以下信息：

- (1) 名称、地址和纳税人税号；

(2) 纳税人认为一方或双方缔约国未正确适用的税收协定具体条款规定；

(3) 案件相关事实，包括支持这些事实的文件、涉及的期间和金额；

(4) 对涉及争议的分析，以及相关支持性文件；

(5) 如果已向另一方缔约国主管当局申请相互协商程序，则应提交申请材料副本；

(6) 如果该争议以前以其他方式处理（如事先裁定、预约定价安排或和解协议），则应提交相关裁决或协议的副本；

(7) 如果相互协商程序申请曾经提交给采用其他工具提供协定争议解决机制的其他机构，则应提交申请材料副本（包括所有相关文件），除非两次相互协商程序提交内容完全一致；

(8) 如果相互协商程序申请是“保护性”的（即，提交相互协商程序申请是为了确保遵守相关税收协定规定的时限，但在纳税人进一步通知之前不加以审查），则应对此做出明确声明；

(9) 就所有提交信息的准确性以及将应主管当局要求及时提供其他信息做出的最终声明。

5.2.4.2 税务机关对申请的处理

在相互协定程序结案后，新西兰主管当局通常在一个月內出具额外征税和退税通知。

在相互协商程序下，若纳税人的课税情况的正确性存在争议，一般不会把原本要征收的罚款和利息推迟到解决争议以后。只有当评税专员的评估违背了新西兰《税收征管法》或新西兰法庭规定的国内争议解决程序时，罚款和利息才能被推迟。

纳税人可以就经常性问题通过相互协商程序申请多年解决方式。转让定价争议可以通过预约定价安排解决。

主要由转让定价争议引起的向下调整，只有在通知另一方缔约国主管当局后才能做出。这是为了防止对双边不征税。

主管当局也会就一些普遍性的涉及某一类纳税人的关于税收协定的解释或适用的争议达成协议。在经过另一方缔约国主管当局同意后，新西兰主管当局会在税务政策网站公布此类协议。

新西兰声称，总体目标是在收到相互协商程序申请后的12个月内结案。结案所用的时间将在很大程度上取决于争议事项的复杂性。在2015年中，18个相互协商程序案件的解决时间在4个月至25个月之间不等，平均结案时间为10个月。

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，换言之，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的协商讨论，就效力而言，其得出的结论只能对该特定问题生效，而无普遍约束力。

值得注意的是，上述普遍性规则有可能因税收协定特殊条款存在而产生例外，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上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尴尬局面。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。

理论上启动其他救济程序不会对相互协商程序产生影响，两者应属于平行关系。根据新西兰的规定，纳税人可以同时启动相互协商程序和国内争议解决程序。

5.2.6 新西兰仲裁条款

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，故本文在此不再做延伸讨论。

5.3 中新税收协定争议的防范

5.3.1 什么是中新税收协定争议

中新税收协定争议是指中国与新西兰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）与收入来源地国（新西兰）之间就中新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（新西兰）之间基于中新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新西兰两个主权政府之间的税务争议。由于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 中新税收协定争议产生的主要原因及表现

本指南所称中新税收协定争议是中国投资者与新西兰税务当局或者中国税务当局之间的税务争议，两者在法律地位上是不平等的。此类争议产生的主要原因有二，其一是中国投资者在赴新西兰投资的决策阶段没有全面周详地考察中新税收协定及新西兰当地税法的具体规定，致使投资项目在新西兰落地后一些尚未识别的税务成本增加；其二是中国投资者在一些具有争议的涉税问题上与新西兰税务当局以及中国税务当局没有事先进行有效地沟通，由此引发税务争议。以下是一些常见的中新税收协定争议的表现。

5.3.2.1 双重税务国籍

中国居民企业在新西兰依据新西兰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新西兰税法的规定既是中国居民企业又是新西兰居民企业。如果项目投资公司没有与中国税务当局以及新西兰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

中国投资者在新西兰获取股息、利息或者特许权使用费等消极收入时，应当向新西兰税务当局证明自身的受益所有人身份，从而适用中新税收协定规定的优惠税率，降低在收入来源地国的税负。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会很难被新西兰税务当局认可，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

中国居民企业或个人向位于新西兰的商业客户提供技术服务并收取技术服务费的（且在新西兰不构成常设机构），该笔收入属于税收协定规定的营业利润，中国居民无须在新西兰缴纳所得税。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。这种混合行为极易被新西兰税务当局全盘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新西兰缴纳所得税。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。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。

5.3.2.4 常设机构的认定争议

中国投资者在新西兰获得营业收入是否应当在新西兰履行纳税义务很大程度上取决于常设机构的认定。通常，中国投资者在新西兰的场所、人员构成常设机构的，其营业利润应当在新西兰纳税。中国投资者应当尽量争取避免其在新西兰设置的场所、人员被新西兰税务当局认定为常设机构。因此，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。

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，是中国投资者与新西兰税务当局之间的争议高发点。

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新西兰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的区分，以免引发争议。

在服务型常设机构认定方面，要审慎把控雇员的服务时限，避免超过期限而被认定为常设机构。此外，中国经营者既提供技术转让又提供技术支持服务的，应当避免超时限而被认定为常设机构。

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新西兰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新西兰的常设机构。

5.3.3 妥善防范和避免中新税收协定争议

中国投资者与新西兰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，但这一协商机制的缺点在于缺乏时限规定，可能使得各个程序阶段久拖不决，导致争议解决效率低下，对中国投资者产生更为不利的影响。因此，中国投资者应当注重增强防范和避免中新税收协定争议的能力，尽力避免在项目投资或经营过程中产生与新西兰税务当局之间的税务争议，强化税务风险管理，确保在新西兰投资或经营能够实现最优化的经济目标。

5.3.3.1 全面了解中新税收协定及新西兰税法的具体规定

防范中新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新西兰税法以及中新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，合理地进行税务规划，严格按照新西兰税法及中新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

中国企业作为赴新西兰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。同时，应结合在新西兰投资或经营的业务特点设立专门的税务管理机构 and 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 与新西兰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新西兰税法、中新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，进一步做好与新西兰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新西兰税务当局开展充分的沟通和交流，努力获得新西兰税务当局的承认或者谅解，必要时可以启动在新西兰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。

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的沟通关系。为中国企业提供投资咨询的机构主要有中国驻新西兰大使馆经济商务参赞处、新西兰中国商会、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。

第六章 在新西兰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

新西兰实行税号注册登记，税号即纳税人税务档案号码。每一纳税人，不管是公司、合伙人、信托机构还是个人都必须申请税号。纳税人应填写申请表，持出生证、护照或社会保险登记证等有关证件到就近的税务分局(办事处)或以电子方式申请注册登记。个人税号终身不变，它起到身份证的作用。

6.1.2 信息报告制度

如果企业不能建立和保存法律要求的账本和文件、不能向税务局提供信息（包括纳税申报表和其他表格）以及经客户要求后 28 天内不能开具税务发票，第一次发生违法行为时将被处以 4000 新西兰元的罚金；第二次将被处以 8000 新西兰元的罚金；以后将被处以 12000 新西兰元的罚金。

如果企业故意不建立和保存法律要求的账本和文件、故意不向税务局提供信息（包括纳税申报表和其他表格）、故意不向税务局报告代扣（或预提）税款、故意不履行代扣（或预提）税款的义务、故意就一次销售开具两份增值税发票，或是故意提供篡改的、错误的、不完整的或误导性的信息（包括纳税申报表和其他表格）的，第一次发生违法行为时将被处以 25000 新西兰元的罚金，以后将被处以 50000 新西兰元的罚金。此外，如果纳税人故意挪用代扣的税款而不上缴给税务局，一旦被定罪，他将面临高达 5 年的监禁或高达 50000 新西兰元的罚金，或两者并罚。

6.2 纳税申报风险

6.2.1 在新西兰设立子公司的纳税申报风险

“走出去”企业在新西兰设立子公司，需要对其收入按照本指南前款关于纳税申报的规定，履行各税种的申报缴纳程序，包括必须在规定的期

限内提交企业所得税申报表、雇主月度明细表、商品劳务税申报表等，否则将面临一定的罚款。

6.2.2 在新西兰设立分公司或代表处的纳税申报风险

“走出去”企业在新西兰设立分公司或常驻代表机构，在适用双边税收协定的情况下，对来源于新西兰常设机构的经营利润应在新西兰征税，征税规定和居民企业应税收入的一般规定相同，应按照本指南前款关于纳税申报的规定，履行各税种的申报缴纳程序，否则将承担不按规定纳税申报的风险。

6.2.3 在新西兰取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

6.2.3.1 非居民股息、利息和特许权使用费的预提所得税

新西兰对向境外企业或个人支付股息、利息和特许权使用费征收非居民预提所得税。

支付人在支付股息、利息和特许权使用费的时候必须扣缴预提所得税，并在发生支付的次月 20 日之前完成税款入库。

在某些情况下，非居民预提所得税可能是一个最低应缴的税额，非居民纳税人可能还需要将该笔收入与其他收入合并申报非居民所得税，按适用的税率缴纳所得税。

对于股息征收的非居民预提所得税，视持有股份的比例、是否是现金股息等因素的不同，可能适用 0%、15%或 30%的税率。大多数对外支付的利息费用适用 10%或 15%的预提所得税税率。对外支付的特许权使用费则适用 5%、10%或 15%的税率。

6.2.3.2 非居民承包工程扣缴税

对于非居民前往新西兰从事特定的承包工程活动并由新西兰境内企业向该境外非居民支付工程款，该新西兰境内企业将扣缴非居民承包工程扣缴税。

承包工程活动通常和服务相关，但也包括许可使用新西兰的物业。非居民承包工程扣缴税税率通常是 15%（若未提供相关证明文件的，对个人征收 30%而对企业征收 20%）。有些工程承包商如果符合一定条件可以申请免税资质或者适用优惠税率。

除了申请免税资质外，如果非居民同时符合税收协定下的税收豁免并且在 12 个月内在新西兰逗留不超过 92 天，可以不对非居民扣缴该税。

如果承包工程款在 12 个月内不超过 1.5 万新西兰元，也可以免于扣缴非居民承包工程扣缴税。在这种情况下，承包商应在年底自行申报缴纳新西兰的税费（在不适用税收协定的情况下）。

尽管税收协定条款的规定各有不同，一般来说，对非居民雇员取得的工资报酬，如果同时符合下列条件，可以不用在新西兰交税：

- (1) 雇员在任何连续 12 个月内停留在新西兰的时间不超过 183 天；
- (2) 雇员的薪酬由非居民雇主支付或由其他单位代表该非居民雇主支付；
- (3) 该项薪酬不是由雇主设立（或被视同设立）在新西兰的常设机构（分公司）或固定场所负担。

6.3 调查认定风险

作为经济合作与发展组织（“经合组织”）的成员国之—，新西兰从 2014 年开始积极参与经合组织和 G20 集团开展的防止税基侵蚀和利润转移项目（“BEPS 行动计划”）。根据 OECD 在 BEPS 行动计划的工作安排，新西兰把反避税、转让定价、受控外国企业及跨境融资安排作为重点税收风险领域。近年来，新西兰对以下特定领域的税务风险重点关注领域为：

(1) 转让定价领域。包括缺少转让定价文件、利润率的骤降、本地公司与位于其他国家或地区的关联公司的利润差异过大、支付不合理的巨额特许权使用费或管理费用、与低税或无税地区的交易、存在长期亏损的企业。

(2) 受控外国企业。受控外国企业因管理决策层位于新西兰而被认定为新西兰税收居民。

(3) 资本弱化。新西兰的资本弱化条款分别适用于非居民投资到新西兰的情况（“走进来”）和新西兰居民企业投资到境外的情况（“走出去”）。其中“走进来”资本弱化条款是为了防止在新西兰的被投资居民企业或分公司扣除过高的利息（即远高于全球集团平均负担债务比例）。“走出去”资本弱化条款的作用是保护税基，用以防止拥有受控境外企业和境外投资

基金的新西兰居民将超额比例的利息费用在新西兰扣除从而侵蚀新西兰税基。符合条件的情况下，“走出去”资本弱化条款有一些豁免/优惠条款。

(4) BEPS 的重点关注领域。包括电子商品及服务的税收问题、因滥用税收协定待遇而导致的混合错配问题等。

(5) 商品劳务税。包括关联交易问题、非常规交易、以及享受零税率优惠的商品和服务识别问题。

(6) 非居民。包括与非居民以及与非居民承包商之间的交易。

除此以外，新西兰税局每年会编写年度纳税指南，对当年的税收风险重点关注领域进行介绍及分析。

6.4 享受税收协定待遇风险

BEPS 行动计划中对常设机构定义的更新和改变，新西兰税局在后 BEPS 的时代重点关注滥用税收协定的风险，并加强对境外投资者常设机构的审核和判断，因此常设机构投资者能否证明其在新西兰有足够的经营活动和服务，以确保其通过新西兰的常设机构测试也是值得留意的一个风险点。

滥用税收安排是指纳税人通过人为操纵、精心规划、滥用资金流转、隐瞒信息以及滥用法律等行为，达到少缴税款的目的。例如企业滥用税收协定，在不同国家或地区设立机构，通过转移定价进行避税。针对纳税人滥用税收安排的行为，税务局将对其处以少缴税款的 100% 的罚款。

6.5 其他风险

在后 BEPS 时代，新西兰税局着重对纳税人，特别是跨国集团企业全球价值链的信息收集，了解主要利润增长点和主要经济活动的地点和活动。因此企业的法律形式是否与商业实质匹配，是投资者在新西兰投资需要注意的一个风险点。同时，跨国集团应留意新西兰是否会引入对转让定价同期资料和国别报告的要求，确保集团的最终控股公司和各成员公司（包括新西兰境内公司）能充分符合新西兰当地的转让定价文档要求。

参 考 文 献

1. 朱青. 国际税收. 北京: 中国人民大学出版社, 2011
2. 詹立仁. 国际税收管理实务. 广州: 暨南大学出版社, 2013
3. 国家税务总局. 企业所得税管理工作规范. 北京: 中国税务出版社, 2010
4. 国家税务总局. 中华人民共和国政府和新西兰政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定
5. 企业所得税申报表指引 2016 (IR4GU). 来源:
www.ird.govt.nz/forms-guides/number/forms-001-99/ir004gu-guide-companytaxguide-2016.html
6. 非居民所得税申报表指引 2016 (IR 3NRG). 来源:
www.ird.govt.nz/forms-guides/number/forms-001-99/ir003nrg-guide-noresomc-2016.html
7. 非居民预提税纳税人指引. 来源:
www.ird.govt.nz/forms-guides/number/forms-200-299/ir29-guide-nrwt-payers.html
8. 个人所得税申报表指引 2016 (IR3). 来源:
www.ird.govt.nz/forms-guides/number/forms-001-99/ir003g-guide-inc-return-2016.html
9. 新西兰税务局职能部门架构. 来源: www.ird.govt.nz
10. 新西兰概况. 来源中国外交部网站:
http://www.fmprc.gov.cn/chn//gxh/cgb/zcgmzysx/yz_1/1206_27/1207/t354425.htm
11. 新西兰经济有关数据来源 Statistics New Zealand 统计数据:
http://archive.stats.govt.nz/browse_for_stats/economic_indicators/GDP/GrossDomesticProduct_HOTPJun17qtr.aspx
12. 新西兰税收有关数据来源:
<https://www.ird.govt.nz/aboutir/external-stats/revenue-refunds/revenue-collected/>
13. 双方投资情况见中国商务部网站:
<http://mds.mofcom.gov.cn/article/Noategory/200210/20021000042985.shtml>

编写人员: 刘 丽 詹立仁 江 慧

校对人员: 黄 瑛 周 婧 郭 婧