

中国居民赴爱沙尼亚 投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别投资税收指南课题组

摘 要

随着中国居民“走出去”程度的加深，越来越多的中国企业和个人走出了国门。与此同时，了解不同国家的政治经济体制和投资环境，尤其是税收制度对广大中国企业来说变得十分重要，这也是中国企业能够顺利“走出去”的基础和前提。本次爱沙尼亚投资税收指南的编撰，旨在帮助中国企业了解我国与爱沙尼亚的双边经贸往来和税收合作信息，爱沙尼亚的税收制度及征收管理体制现状等，为有意图在爱沙尼亚进行投资或已经在爱沙尼亚开展投资项目的中国企业提供相关信息，帮助中国企业更好地“走出去”。

本爱沙尼亚投资税收指南重点介绍了爱沙尼亚当地的投资环境和与投资相关的事宜，包括爱沙尼亚当地税收制度、转让定价相关规定、中爱税收协定和爱沙尼亚税收争议解决机制等内容。

作为欧盟以及北约成员国之一，爱沙尼亚政治稳定，经济开放度较高，国内的主要优势产业为交通运输、电子通讯、制造和加工业。爱沙尼亚国内实施自由贸易的政策，取消外汇管制，且投资设立企业手续简便，对外国投资者实行完全的国民待遇，对国内外资本的一视同仁，从税收和区域政策上鼓励外商直接投资。爱沙尼亚在“2018 年度全球经济自由度”^[1]排行榜中位列第 7 位，在《2018 年全球营商环境报告》^[2]参评的 190 个国家中排名第 12 位。同时，《2017-2018 年度全球竞争力报告》^[3]显示，爱沙尼亚在全球最具竞争力的 137 个国家和地区中，排名第 29 位。强有力的经济竞争力和高度的经济自由，使爱沙尼亚成为了北欧地区较为适合营商的国家，吸引了众多的外商投资。多年以来，中爱合作也稳固上升，双边贸易额逐年增长。

税收制度方面，爱沙尼亚的税收体系主要由两部分组成，即国家税和地方税。国家税主要包括：企业所得税、个人所得税、增值税、社会税、土地税、博彩税、关税、消费税及重载汽车税等。其中爱沙尼亚企业所得税和个人所得税率均为 20%，且根据爱沙尼亚现有税制的规定，企业利润

在向股东进行分配前都无需缴纳企业所得税。这一税收制度为爱沙尼亚企业带来了更多用于投资的资金，从而鼓励企业投资和加快经济发展。另外，爱沙尼亚地方税种主要包括：广告税、机动车税、宠物税、娱乐税、停车费等。爱沙尼亚不征收赠与税、遗产税及房产税，多类交易需征收印花税。地方税只占有爱沙尼亚税收体系中较小部分。

爱沙尼亚税务机关也密切关注关联企业之间的交易，并已颁布了法规为转让定价规则做了具体的规定。爱沙尼亚的转让定价法规在很大程度上遵循了 OECD 指南，给出了关联方的具体定义，说明了适用爱沙尼亚转让定价法则的关联方交易类型，并要求爱沙尼亚纳税人的境内外关联方交易都需要符合独立交易原则。同时，爱沙尼亚政府也对转让定价文档，以及可能存在的转让定价调查做出了相应规定，要求国内企业予以遵守避免遭受相应的处罚。

中国和爱沙尼亚两国政府于 1998 年 5 月 12 日签署了《中华人民共和国政府和爱沙尼亚共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》^[4]（以下简称“中爱税收协定”），并后于 2014 年 12 月 9 日签署了《关于修订<中华人民共和国政府和爱沙尼亚共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定>的议定书》^[5]（以下简称“2014 年议定书”），对中爱税收协定进行了部分修订。中爱税收协定执行以来，对避免中国和爱沙尼亚两国纳税人在经济贸易中被双重征税，协调两国间税收利益，促进两国资本和技术的交流与合作等方面发挥了积极作用。

本指南仅基于 2018 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

摘 要	i
第一章 爱沙尼亚概况及投资主要关注事项	1
1.1 国家概况	1
1.1.1 地理概况	1
1.1.2 政治概况	1
1.1.3 经济概况	2
1.1.4 文化概况	3
1.2 投资环境概述	4
1.2.1 近年经济发展情况	4
1.2.2 资源储备和基础设施	5
1.2.3 支柱和重点行业	6
1.2.4 投资政策	7
1.2.5 经贸合作	9
1.2.6 投资注意事项	10
第二章 爱沙尼亚税收制度简介	15
2.1 概览	15
2.1.1 税制综述	15
2.1.2 税收法律体系	15
2.1.3 近三年重大税制变化	16
2.2 企业所得税（CIT）	16
2.2.1 居民企业	18
2.2.2 非居民企业	23
2.2.3 其他	25
2.3 个人所得税（IIT）	26
2.3.1 居民纳税人	26

2.3.2 非居民纳税人	29
2.3.3 其他	30
2.4 增值税（VAT）	30
2.4.1 概述	30
2.4.2 税收优惠	31
2.4.3 应纳税额	31
2.4.4 其他	32
2.5 其他税（费）	33
2.5.1 关税（Customs Duty）	33
2.5.2 消费税（Excise duties）	33
2.5.3 土地房产税（Land and property tax）	33
2.5.4 印花税（Stamp tax）	34
2.5.5 社会保险和失业保险（Social tax and unemployment insurance）	34
2.5.6 法定累计养老金计划（Compulsory accumulative pension scheme）	35
2.5.7 重载汽车税（Heavy goods vehicle tax）	35
2.5.8 博彩税（Gambling tax）	35
2.5.9 地方税（Local tax）	36
第三章 税收征收和管理制度	37
3.1 税收管理机构	37
3.1.1 税务系统机构设置	37
3.1.2 税务管理机构职责	37
3.2 居民纳税人税收征收管理	38
3.2.1 税务登记	38
3.2.2 账簿凭证管理制度	39
3.2.3 纳税申报	42
3.2.4 税务检查	43
3.2.5 税务代理	45
3.2.6 法律责任	45

3.2.7 其他征管规定	46
3.3 非居民纳税人税收征收管理.....	46
3.3.1 非居民税收征管措施简介	47
3.3.2 非居民企业税收管理	47
第四章 特别纳税调整政策	48
4.1 关联交易.....	48
4.1.1 关联关系判定标准	48
4.1.2 关联交易基本类型	49
4.1.3 关联申报管理	50
4.2 同期资料.....	50
4.2.1 分类及准备主体	50
4.2.2 具体要求及内容	51
4.2.3 其他要求	51
4.3 转让定价调查.....	52
4.3.1 原则	52
4.3.2 转让定价主要方法	53
4.3.3 转让定价调查	54
4.4 预约定价安排.....	55
4.4.1 适用范围	55
4.4.2 程序	56
4.5 受控外国企业.....	56
4.5.1 判定标准	56
4.5.2 税务调整	56
4.6 成本分摊协议管理.....	56
4.6.1 主要内容	56
4.6.2 税务调整	56
4.7 资本弱化.....	56
4.7.1 判定标准	56

4.7.2 税务调整	57
4.8 法律责任.....	57
第五章 中爱税收协定及相互协商程序	58
5.1 中爱税收协定.....	58
5.1.1 中爱税收协定	58
5.1.2 适用范围	58
5.1.3 常设机构的认定	59
5.1.4 不同类型收入的税收管辖	61
5.1.5 爱沙尼亚税收抵免政策	64
5.1.6 在爱沙尼亚享受税收协定待遇的手续	66
5.2 中爱税收协定相互协商程序.....	67
5.2.1 相互协商程序概述	67
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据	68
5.2.3 相互协商程序的适用	69
5.2.4 启动程序	70
5.2.5 相互协商的法律效力	71
5.2.6 爱沙尼亚仲裁条款	71
5.3 中爱税收协定争议的防范.....	71
第六章 在爱沙尼亚投资可能存在的税收风险	73
6.1 信息报告风险.....	73
6.1.1 登记注册制度	73
6.1.2 信息报告制度	74
6.2 纳税申报风险.....	74
6.2.1 在爱沙尼亚设立子公司的纳税申报风险	75
6.2.2 在爱沙尼亚设立分公司或代表处的纳税申报风险	75
6.2.3 在爱沙尼亚取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险	76
6.3 调查认定风险.....	76
6.3.1 转让定价调查风险	76

6.3.2 反避税调查风险	77
6.4 享受税收协定待遇风险.....	78
6.5 其他风险.....	81
附录一：爱沙尼亚政府部门和相关机构一览表.....	83
附录二：爱沙尼亚签订的双边税收协定一览表.....	85
参考文献.....	87

第一章 爱沙尼亚概况及投资主要关注事项

1.1 国家概况

1.1.1 地理概况

爱沙尼亚位于欧洲北部，波罗的海沿岸，北毗芬兰，西邻瑞典，并与其隔海相望。东部与俄罗斯接壤，其东北部边界距圣彼得堡约 200 公里。拉脱维亚在其南部毗邻。

首都塔林位于波罗的海沿岸，与芬兰湾对岸的赫尔辛基距离仅 60 公里。其他较大城市包括塔尔图市、纳尔瓦市和帕尔努市等。

爱沙尼亚的国土面积约为 4.5 万平方公里，平均海拔约为 50 米，湖泊众多，有大面积的湿地。爱沙尼亚有约 1500 余个离岸岛，占国土面积的 9%。

爱沙尼亚气候受波罗的海影响明显，1 月平均气温零下 7 度，7 月平均气温 17 度。年平均降水量 500-700 毫米。每年 12 月至次年 3 月间有积雪，为海面结冰期。

据爱沙尼亚统计局数据显示，爱沙尼亚的人口总数约为 131.2 万，近年来人口增长速度缓慢，人口密度约为 31 人/每平方公里土地面积。全国三分之二的人口来自城镇，另外三分之一来自农村。70%的人口为爱沙尼亚族，俄罗斯族第二大，约占总人口的 25%。

1.1.2 政治概况

根据爱沙尼亚宪法的规定，爱沙尼亚是独立的民主主权共和国。18 岁以上的居民均有投票权。人民通过选举出的议会实施其最高权力。爱沙尼亚议会共有 101 个席位，议员任期为 4 年。议会是爱沙尼亚最高权力的立法机构。

国内主要政党包括改革党、祖国联盟-共和党、社民党、中间党、人民联盟、绿党，以及爱沙尼亚波罗的海俄罗斯人党和基督教人民党等小党派。改革党在 2015 年选举中获得 27.7% 的议会选举票，成为爱沙尼亚现任执政党。爱沙尼亚的总统由议会选举而出，任期 5 年。

爱沙尼亚自上世纪 90 年代以来已经系统地改革了它的法律制度，其中最重要的部分是促进创业。议会和政府一直意图通过打造富有吸引力的商业环境来吸引外国投资者，并由此提高纳税收入并创造更多的就业机会。

和所有欧洲大陆法律体系一样，爱沙尼亚法律制度建立在立法行为优先原则之上，并且优先于司法实践、法律原则和惯例等任何其他来源。爱沙尼亚司法机构分为三级：最高法院、地区法院、城乡法院和行政法院。最高法院的大法官由总统提名，议会任命，任期终身。

城乡法院对所有民事、刑事以及较轻罪行的案件进行一审，行政法院对行政管理案件进行一审。地区法院属于二级法院。城乡法院和行政法院的判决和裁决经当事人上诉或者抗议的，将由地区法院在二审阶段进行审查。

最高法院是终审法院，通过上诉程序审查所有判决，即诉讼各方有权根据上诉法院的判决向最高法院提起上诉。如果上诉陈述中表明地区法院不正当地使用或严重违反程序规则，从而可能导致不合理司法裁决的，最高法院将接受上诉。最高法院同时也是宪法审查法院。

1.1.3 经济概况

爱沙尼亚拥有现代化的市场经济制度，是中欧和波罗的海地区人均收入水平最高的国家之一。爱沙尼亚的历届政府都奉行自由的市场经济，促进商业经济议程，并承诺推行自营市场改革。爱沙尼亚现任政府实行了相对健全的财政政策，从而使得政府收支平衡，公共债务水平较低。爱沙尼亚发达经济的主要受益于其强大的电子行业、电信行业，以及其与芬兰、瑞典和德国之间的强大贸易合作关系。

爱沙尼亚于 2004 年 3 月 29 日起成为北约成员国，于 2004 年 5 月 1 日加入欧盟，并于 2010 年 12 月 9 日成为经济合作与发展组织第 34 个成员国。2011 年 1 月 1 日，爱沙尼亚加入欧元区，并开始统一使用欧元。目前爱沙尼亚已生效的双边税收协定达 56 个。

2016 年，爱沙尼亚商品出口总额 119 亿欧元，进口总额达 135 亿欧元。爱沙尼亚的对外贸易主要建立在和芬兰，瑞典，俄罗斯，拉脱维亚，立陶宛和德国等国家的强大经济联系上。截至 2016 年，爱沙尼亚总共吸引了 175 亿欧元的投资，其中 26%集中在金融领域，19%在房地产领域，14%在批发和零售业，13%在制造业，7%在科研专业领域。

爱沙尼亚政府高度重视控制财政赤字，实行较为保守的财政政策。2015 年，爱沙尼亚财政收入 67.93 亿欧元，支出 71.57 亿欧元，财政赤字 3.65 亿欧元。截至 2015 年 12 月 31 日，爱沙尼亚外汇储备是 2.8 亿欧元。

2017 年 4 月的消费者价格指数相较于去年同期，食品和非酒精饮料价格上涨 4.5%，包括牛奶、乳制品和蛋类上涨 8.9%，糖和糖果上涨 6.4%，新鲜水果增长 7.3%，蔬菜增长 5.2%。汽车燃料中柴油与汽油的成本上涨 20.6%和 14.2%。酒精饮料和烟草分别上涨 4.4%和 10.2%。

爱沙尼亚中央银行（Eesti Pank）是独立的中央银行。作为欧元区的一部分，爱沙尼亚中央银行的核心任务是协助明确欧洲共同体的货币政策，以及实施欧洲中央银行的货币政策。爱沙尼亚中央银行还负责管控爱沙尼亚的外汇储备，监督国家金融系统的稳定，以及维护可靠的、运作良好的货币支付系统。爱沙尼亚中央银行同时还负责管理爱沙尼亚的现金流通。

1.1.4 文化概况

爱沙尼亚的官方语言是爱沙尼亚语（属于芬兰-乌戈尔语系），全国有超过 100 万的人口使用该语言。爱沙尼亚语与芬兰语非常接近。由于爱沙尼亚的经济较为国际化，当地营商人士也广泛使用英语进行交流。此外，很多爱沙尼亚人使用俄罗斯语，北部居民较多使用芬兰语。爱沙尼亚主要宗教有基督教福音派路德宗、东正教和天主教。

爱沙尼亚统计局 2015 年数据显示，爱沙尼亚境内 131.3 万人口中，共有 192 个民族。人口规模最大的 5 个民族是爱沙尼亚族、俄罗斯族、乌克兰族、白俄罗斯族和芬兰族。其中，爱沙尼亚族人口最多，共 90.7 万人，占全国人口的 69.1%；俄罗斯族人口 33 万人，占比 25.1%；乌克兰族、白俄罗斯族和芬兰族人口规模分别为 2.3 万、1.22 万和 0.73 万，各占爱沙尼亚全国人口的 1.8%、0.9%和 0.6%。在爱沙尼亚华人数量较少，仅有约百余人，主要是留学生、经商人员。主要从事进出口贸易、批发零售、餐饮服务、旅游和中医保健等。

爱沙尼亚人民勤劳朴实，善良友好，办事认真，计划性强，守时履约。感情不易外露，重视保持民族特点，保护本民族文化和语言的意识强烈。爱沙尼亚不承认双重国籍，不允许拷贝乐谱，禁止在公共场合吸烟。

1.2 投资环境概述

1.2.1 近年经济发展情况

2003-2007 年，爱沙尼亚经济保持快速增长，是欧盟经济增长率最高的国家之一。2008 年由于世界经济动荡及本国内需、出口增速减缓等因素，爱沙尼亚经济进入调整期，2009 年爱沙尼亚经济陷入严重衰退，是全球 10 个受经济危机冲击最严重的经济体之一。2010 年，随着世界经济的复苏和国外需求的增长，爱沙尼亚经济止跌回升，全年 GDP 增长 3.1%。2011 年更出现恢复性增长，增幅达到 7.6%，成为欧盟当年 GDP 增速最快的国家之一。受欧债危机影响，2012-2015 年爱沙尼亚经济增速放缓，2012 年、2013 年、2014、2015 年 GDP 增长率分别为 5.0%、1.7%、2.8%和 1.2%。2015 年，爱沙尼亚通货膨胀率为-0.5%，失业率为 6.2%。

在世界银行公布的《2018 年全球营商环境报告》中，爱沙尼亚在参评的 190 个国家中排名第 12 位，比 2016 年度提升了 4 位。世界经济论坛发布的《2017-2018 年度全球竞争力报告》显示，爱沙尼亚在全球最具竞争力的 137 个国家和地区中，排名第 29 位，比 2016 年提升了 1 位。另外根据《华尔街日报》发布的“2018 年度全球经济自由度”排行榜，爱沙尼亚在

参评的 178 个国家和地区中位列第 7 位，经济自由度超过美国（第 18 位）。报告称，与上一年度相比，爱沙尼亚在 10 个大类中，政府支出、产权、劳动自由得分略有下降，政府廉洁度评分上升。

截至 2017 年 12 月 8 日，国际评级机构标普^[6]对爱沙尼亚主权信用评级为 AA-/A-1+，展望为稳定。截至 2018 年 1 月 30 日，国际评级机构穆迪^[7]对爱沙尼亚主权信用评级为 A1，展望为稳定。

1.2.2 资源储备和基础设施

爱沙尼亚的主要资源有森林、油页岩、石灰石、泥煤等。2014 年，爱沙尼亚森林面积为 227.4 万公顷，森林覆盖率达 48.7%，森林蓄积量 4.81 亿立方米。爱沙尼亚淡水资源丰富，拥有大小河流 7000 多条，其中长度在 100 公里以上的有 16 条。最大湖泊是与俄罗斯交界的楚德湖，为欧洲第四大湖。全国农业用地 97.5 万公顷，占国土面积的 21.6%。其中耕地 64.8 万公顷，占国土面积的 14%。

爱沙尼亚的小颗粒油页岩加工技术在世界具有领先水平。国内矿产资源中以分布在东北部地区奥陶纪岩层中的油页岩最为丰富，已探明的储量为 60 亿吨，最高年开采量曾达 3000 多万吨。用油页岩加工出来的页岩油广泛用于发电、供暖及提炼化工产品，其中 80% 的产品出口。

爱沙尼亚地理位置优越，有着公路、铁路和港口构建成的较为完善的运输网络，在欧亚运输中发挥着重要作用。全国公路总里程为 16584 公里。据世界经济论坛《2015-2016 年全球竞争力报告》公布的排名，爱沙尼亚公路质量在全球 140 个参评国家中排名第 48 位。爱沙尼亚铁路总里程为 2167 公里，车站 86 个，其中客运站 73 个。空运方面，爱沙尼亚目前拥有塔林、塔尔图、库雷萨雷、凯尔德拉、帕尔努等 26 个货运和民航机场，其中塔林机场是国际机场。爱沙尼亚内河航线总里程为 520 公里，已通航里程为 320 公里。爱沙尼亚海岸线总长度 3794 公里，有大小港口 101 个，其中最大的港口是塔林港。

爱沙尼亚电信企业均为外商投资的合营企业。爱沙尼亚政府十分重视宽带网络和第三代移动电话服务。铺设了大量的光纤电缆，互联网服务被广泛使用。爱沙尼亚电力资源充裕，不仅可以满足本国经济和社会发展需要，而且有一定的电力出口。中资企业前往投资设厂不需要自备发电设备。爱沙尼亚采用的国际长途区号 00 372，当地网站的互联网后缀为.ee。

1.2.3 支柱和重点行业

作为爱沙尼亚的支柱产业之一，制造业在 GDP 中的占比约为 15-18%，主要包括机械制造，木材加工，电子，光学仪器制造，食品加工和金属材料的加工与生产。其中，得益于爱沙尼亚较高的森林覆盖率，机械制造和木材加工等行业的所占比重较大。20 世纪 90 年代产业结构调整，爱沙尼亚木材加工业获得了较快发展，成为国民经济一大重要产业。

建筑业是爱沙尼亚经济的重要组成部分。2015 年，爱沙尼亚建筑业总产值 31 亿欧元，增加值为 11.2 亿欧元，占 GDP 的 6.3%。2015 年，爱沙尼亚房地产业实现增加值 18.5 亿欧元，占 GDP 的 10.4%。

交通运输业在爱沙尼亚国民经济发展中起着举足轻重的作用，2015 年全年实现增加值 14.5 亿欧元，占 GDP 的 8.2%。爱沙尼亚的交通运输业较为发达，公路运输覆盖全境，并有铁路联通俄罗斯，首都塔林也是连接欧洲诸国的主要航空枢纽。靠近首都塔林的穆噶港(Muuga) 及爱沙尼亚境内多个位置优越的不冻港，更使爱沙尼亚成为了连接起了东西部的长廊。

爱沙尼亚电信和 IT 业发达，在欧盟处于领先地位。2015 年，电信和 IT 业实现增加值 9.7 亿欧元，占 GDP 的 5.5%。爱沙尼亚电子通讯业的发展历史可以追溯到二十世纪初。今天，它已经成为爱沙尼亚经济发展速度最快的领域之一。目前，爱沙尼亚有三百多家电子公司，1.9 万多名高素质人员受雇于该领域，并且这个数字随着该行业的不断发展还在快速递增。爱沙尼亚电子工业主要由四个部门组成：电子机械及器材；电信设备；医学、光学和其它精密仪器；计算机及办公设备。

1.2.4 投资政策

(1) 投资门槛

爱沙尼亚奉行自由贸易政策，经济自由度很高，基本不存在贸易管制，爱沙尼亚所有的领域都对投资者开放。对投资企业创立、经营、破产等按照所涉及事项分别由各相关主管部门管辖。创立企业时外国投资者可以自由选择合作伙伴，对投资方式、投资期限，利益分配等只要不违反当地法律，政府不加干预。新成立的企业要和爱沙尼亚企业一样到企业注册局登记；有关税收问题受爱沙尼亚税务部门监督管辖；有关投资事项的争端直接到爱沙尼亚法院或双方商定的仲裁机关解决。

作为欧盟成员国，爱沙尼亚有关投资的规定与欧盟法律一致。外国企业可以以现金、实物、无形资产等直接投资形式，或者以购买当地企业股票、债券等有偿证券的间接投资方式向爱沙尼亚投资。爱沙尼亚投资局负责向投资者提供投资机会和资金支持、进行对外宣传、安排谈判等。当涉及企业并购时，需向爱沙尼亚竞争局申报并获得批准。

外国投资者与爱沙尼亚本国公民和法人享受同样权利，承担同样义务，即实行完全的国民待遇。爱沙尼亚政府在其经济事务与交通部下设爱沙尼亚投资局，但该机构不是外资管理机构，主要负责提供投资机会和资金支持、对外宣传、安排谈判等服务型工作。

爱沙尼亚经济事务与交通部下属竞争委员会主管能源的外资引入和能源发展。主要依据《电力市场法》、《液体燃料规定》等来对能源行业进行管理。爱沙尼亚欢迎外资进入其能源领域开展合作，但要求投资者须有明确的长远发展计划，并具备一定的经济实力。另外，开展能源生产合作需符合爱沙尼亚能源市场监督部门的规定要求方能申领经营许可证。

爱沙尼亚经济事务与交通部下属的技术监督机构主管电信行业。爱沙尼亚在此领域无特殊要求，参与爱沙尼亚电信行业合作需向该主管机构申领经营许可证。

爱沙尼亚银行、保险、证券行业的市场准入参照欧盟相关法律并依据爱沙尼亚《信贷机构法案》、《保险业务法案》、《证券市场法案》。爱沙尼亚金融监管局隶属于爱沙尼亚中央银行，对商业银行、保险公司及证券公司进行监管。

(2) 投资吸引力

作为“2018 年度全球经济自由度”排行榜第 7 位的国家，爱沙尼亚经济的自由度较高，形成了企业自主经营，公平竞争的经济氛围。在取消外汇管制、实施自由贸易的政策下，爱沙尼亚对外国投资者实行完全的国民待遇，对国内外资本的一视同仁，从税收和区域政策上鼓励外商直接投资。

税收上，爱沙尼亚长期采用简单的单一的低税率税制（详见第二章税制介绍）。为鼓励企业在爱沙尼亚扩大投资，所有再投资的利润在爱沙尼亚都无需缴纳企业所得税。但是所有的利润分配，例如股息，需要在爱沙尼亚缴纳企业所得税。这种税制是为了以创造更多用于投资的资金的方式来鼓励企业投资和加快经济发展。

此外，爱沙尼亚目前共有 4 个自由贸易区和多个工业园区。自由贸易区由爱沙尼亚政府设立，并由爱沙尼亚税务和海关局负责管理，自由贸易区内的货物处于海关保税区。该 4 个自贸区包括：位于爱沙尼亚东北港口的帕尔迪斯基(Paldiski)自贸区、位于北部港口的穆噶港(Muuga)自贸区、位于西北部港口的西拉迈(Sillamae)自贸区、及位于南部内陆的瓦尔加(Valga)，该四个自贸区共同优惠政策为：进口货物再出口可免征增值税、消费税及关税。

爱沙尼亚境内还设有多个基础设施完善的工业园区，这些工业园区地理位置优越，靠近高速及铁路，交通便利，旨在吸引着制造和物流企业。大型的工业园区包括位于爱沙尼亚东部东维鲁(Ida-Viru)的 6 大工业区、位于东部的西拉迈(Sillamae)工业区、靠近首都塔林(Tallinn)的穆噶港(Muuga)工业区、位于西北港口的帕尔迪斯基(Paldiski)工业区、位于东部靠近纳尔

瓦(Narva)的纳尔瓦商业区、位于东南部靠近塔尔图(Tartu)的 Reola 商业区和 Vahi 工业区、以及靠近帕尔努的 Loode-Parnu 工业区。

(3) 投资退出政策

爱沙尼亚企业所得税税制特殊，一般而言，日常运营阶段若无应税分配或支付都无需缴纳企业所得税。但当企业清算时，会视同对股东进行应税分配，需要缴纳企业所得税。

1.2.5 经贸合作

(1) 参与地区性经贸合作

爱沙尼亚于 2004 年 3 月 29 日起成为北约成员国，2004 年 5 月 1 日加入欧盟。2011 年 1 月 1 日起，爱沙尼亚加入欧元区，开始统一使用欧元。

2016 年，爱沙尼亚商品出口总额 119 亿欧元，进口总额达 135 亿欧元。爱沙尼亚的对外贸易主要建立在和芬兰，瑞典，俄罗斯，拉脱维亚，立陶宛和德国等国家的强大经济联系上。

(2) 与我国的经贸合作

1991 年 9 月 11 日，中爱两国建交。1992 年初中国在爱沙尼亚设立使馆。二十年来，两国高层互访频繁，政治互信日益加深，两国互利务实合作不断扩大，双边贸易额由建交时的 800 多万美元，跃升至 2015 年的 11.88 亿美元，增长了 148 倍。

中国与爱沙尼亚自 1992 年签订了《经济贸易协定》，1993 年又签订了《投资保护协定》等，为两国经贸关系发展创造了有利条件。双边贸易受金融危机影响，2009 年双边贸易额有所下降，为 4.4 亿美元。2010-2012 年双边贸易额不断创出历史新高。2013 年在欧债危机影响下，双边贸易额下降 4.4%。2016 年，双边贸易额为 11.75 亿美元，下降 1.1%。其中，中国对爱沙尼亚出口 9.64 亿美元，增加 1.1%；进口 2.12 亿美元，下降 0.9%。

表 1 2012-2016 年中国与爱沙尼亚双边贸易额统计

年份	进出口额 (亿美元)	增长 (%)	进口额	增长 (%)	出口额	增长 (%)
2012 年	13.70	3	1.36	-31.3	12.30	9
2013 年	13.10	-4.4	2.00	47.1	11.10	-10
2014 年	13.72	4.7	2.26	13	11.46	3.3
2015 年	11.88	-13.4	2.35	4.2	9.53	-16.8
2016 年	11.75	1.1	2.11	-9.9	9.64	1.1

据中国海关统计，近年来，中国和爱沙尼亚进出口商品主要类别包括电子通讯产品、机电产品及零件、化学纤维短纤、木及木制品、矿物燃料等。据爱沙尼亚海关统计，2016 年，中国在爱沙尼亚外贸伙伴中排名第 9 位。中国在爱沙尼亚出口伙伴中排名第 15 位，进口伙伴中排名第 9 位。

据中国商务部统计，截至 2016 年末，中国对爱沙尼亚直接投资存量 350 万美元。目前，中国在爱沙尼亚中资企业共有 6-7 家，多为当地华裔经营的私营企业，主要集中在贸易、餐饮、旅游和中医保健等领域。中兴、华为公司在爱沙尼亚设有常驻代表处^[8]。

承包工程及劳务合作方面，2016 年中国企业在爱沙尼亚新签承包工程合同 16 份，新签合同额 1633 万美元，完成营业额 497 万美元；当年派出各类劳务人员 5 人。新签大型工程承包项目包括同方威视技术股份有限公司承建爱沙尼亚 2016 海关项目等。

1.2.6 投资注意事项

(1) 政治稳定性

自 1991 年恢复独立以来，爱沙尼亚总体政局稳定，社会秩序良好，但党派斗争激烈。政治上实行多党制和议会民主制，党派斗争能够在法制框架内进行。2015 年 4 月 9 日，由爱沙尼亚改革党主导、联合社名党和祖国联盟—共和国党组成新的一届政府完成组阁，履新执政。目前，爱沙尼

亚政局稳定，经济逐步复苏，社会治安状况良好，开展投资合作的政治风险、经济风险、政策风险和自然风险较小。

(2) 社会治安

爱沙尼亚政局和社会秩序比较稳定，治安状况总体较好。爱沙尼亚法律允许个人合法持有枪支，但实际上持枪者很少。在爱沙尼亚不存在反政府武装，没有发生过恐怖袭击，也少有袭击外国人的事件。近几年来，恶性凶杀案和一般刑事案逐年下降，偷盗案也有所减少。2015 年爱沙尼亚治安情况良好，人民受教育程度普遍较高，商业环境较佳，商业诈骗发生的概率低。

(3) 外国人政策

爱沙尼亚对外国人的管理和相关劳工政策主要依据《外国人法》，拟在爱沙尼亚工作的外国人需持有当地移民局颁发的居留许可。

爱沙尼亚只对以下外国人发放劳工许可：其合法收入能够保证在爱沙尼亚生存并获得居留许可的外国人。

以下外国人无需办理劳工许可：

- 有永久居留权的外国人；
- 1995 年 7 月 1 日以前申请并已获得居留许可的外国人。

爱沙尼亚对外籍劳务配额管理非常严格，欧盟成员国以外的国家公民不易获得劳动许可。尤其金融危机以来，爱沙尼亚本国失业严重，对外籍劳务需求锐减，一般爱沙尼亚每年外籍劳务人数控制在 1300 人以内。

目前，在建筑、修造船、基础设施建设等行业需要的外来劳务人员较多，存在的主要问题是：对劳务技术要求高；由于订单减少，有时工时和工资无法保障。

在爱沙尼亚如出现劳务纠纷，可向爱沙尼亚国家法院投诉，网址：www.nc.ee，邮箱：info@riigikohus.ee。

(4) 劳动力制约因素

爱沙尼亚制定了多套法律法规用于规范和管理劳动力市场，相关法规包括：爱沙尼亚宪法(Constitution of Estonia)，国际劳工组织条约(Conventions of the International Organization of Labour)，劳动合同法(Employment Contracts Act)，团体协议法(Collective Agreements Act)，工会法(Trade Unions Act)，以及数款由爱沙尼亚政府颁布的条例。上述法律法规对爱沙尼亚的劳动关系及社会保障做出了以下几方面的规定：

① 工资

根据爱沙尼亚劳动合同法，劳动合同上必须明确员工的工资水平，各种额外补贴或奖金（如有），以及工资薪金的具体计算和支付方式。目前，爱沙尼亚规定的全资员工的最低每月工资为 390 欧元。合同约定以外工作时间的加班，用人单位需要支付时薪 1.5 倍的加班工资。若员工需要上晚班（晚上 10 点至次日 6 点），除非事先已在劳动合同中约定，否则用人单位需要就晚班额外支付正常工资的 1.25 倍。

② 劳动合同格式

在爱沙尼亚的外国常驻居民有权要求在劳动雇佣方面获得和爱沙尼亚居民相同的权利（法律有特殊规定的除外）。

劳动合同必须采用书面的形式，口头劳动合同仅限 2 星期以内的雇佣关系。雇主有义务主动和雇员签订劳动合同，且劳动合同需包括一些法定条款（包括用人双方、工作起始、工作内容、职位、工作时间、工作地点、节假日、以及上述有关工资相关的条款等）。

劳动合同可签订为定期或不定期。定期的劳动合同指的是该合同将在某一个特定日期或工作完成后失效，但是不超过 5 年。年满 18 周岁以上有民事行为能力的自然人可以受聘成为企业员工。若与未成年人签订劳动合同，合同条款、工作性质和工作条件受到法律限制。

③ 工作时间

爱沙尼亚劳动合同法规定全职员工的工作时间为一周 5 天每天 8 小

时，共计 40 小时。兼职员工的工作时间可由用人单位和员工自行协商确定。用人单位和员工协商一致后，用人单位可要求员工加班。但是加班有一定的限制，爱沙尼亚规定任意连续 4 个月的工作时间不得超过一周 48 个小时。

详细规定（如工作日的开始时间和结束时间、用餐和其他休息时间）可由用人单位和员工通过内部约定、集体合同和劳动合同等进行具体规定。

此外，每位员工应有权享受 28 天的带薪年假，公务员、教师、科学和教育行业的学术工作者按规定可享受更久带薪年假。爱沙尼亚员工可以在 63 岁时退休。

④ 假期

爱沙尼亚的法定假期包括：1 月 1 日元旦，2 月 24 日独立日，受难日，复活节星期日，5 月 1 日劳动节，圣灵降临节，6 月 23 日胜利日，6 月 24 日仲夏节，8 月 20 日恢复独立日，12 月 24 日至 26 日圣诞节。

雇主须在元旦节、独立日、胜利日和平安夜的前一个工作日给予雇员 3 个小时的带薪年假。在节假日加班需支付双倍的工资。

⑤ 国家社会保障

爱沙尼亚社会保障由两部分组成：社会保障体系，包括养老保险、健康保险、儿童福利、失业福利和殡葬福利；以及社会福利体系，包括社会经济援助和社会服务。

(5) 经济风险

截至 2017 年 12 月 8 日，国际评级机构标普^[6]对爱沙尼亚主权信用评级为 AA-/A-1+, 展望为稳定。截至 2018 年 01 月 30 日，国际评级机构穆迪^[7]对爱沙尼亚主权信用评级为 A1，展望为稳定。截至 2017 年 05 月 12 日，国际评级机构惠誉^[9]对爱沙尼亚主权信用评级为 A+/F1，展望为稳定。

爱沙尼亚是欧元区成员，金融较为稳定，汇率风险较小。但根据欧盟统计局 2017 年 8 月的数据，爱沙尼亚通货膨胀率较高（4.8%），欧元区平均值为 1.5%^[10]

爱沙尼亚对外汇没有管制，对国际支付无限制，任何货币，无论数量多少都可以自由兑换、汇出汇入。但对大数额的汇入汇出，需根据欧盟的规定填写反洗钱申报单。根据爱沙尼亚法律，外国公司可在当地自由开立外汇账户，在按法律要求缴纳各种税收后，其经营利润可汇往国外。自 2001 年 5 月 1 日起，个人携带价值超过一万欧元的外币出入境，应全额申报。向欧盟以外国家汇款超过一万欧元，必须填写申报单。

作为欧盟成员国，爱沙尼亚在改善投资环境、反腐败、保持金融稳定、维护良好的社会治安方面都付出了很大努力，成效较为显著。爱沙尼亚政府公务程序电子化程度较高，很多手续在线即可完成，提高了效率。

第二章 爱沙尼亚税收制度简介

2.1 概览

2.1.1 税制综述

爱沙尼亚税法与欧盟立法类似，并且以欧洲大陆法律模式为基础。自2004年5月1日爱沙尼亚加入欧盟起，欧盟立法同样适用于爱沙尼亚，欧盟法院的判决对爱沙尼亚法院和税务机关也具有法律约束力。同时爱沙尼亚法律也承认欧盟立法，爱沙尼亚法院对税法有解释权。

在爱沙尼亚，议会享有征税权，各级地方政府在其权利范围内可设立地方税。税务部门的行政人员无权对税法进行修改或就纳税义务与纳税人订立任何协议。

爱沙尼亚国家和地方之间的税收分配由税收法规规定。爱沙尼亚所得税法案（Income Tax Act）规定，将爱沙尼亚居民个税收入的11.6%归属地方政府，其余部分包括养老金和资本利得在内的税收收入归属国家财政。

2.1.2 税收法律体系

(1) 法律体系

爱沙尼亚征收的税种以议会制定并颁布的法律为依据。其税收体系主要由两部分组成，即国家税和地方税。国家税主要包括：企业/个人所得税、社会税、土地税、博彩税、增值税、关税、消费税及重载汽车税等。地方税由市议会根据税法规定而制定，在爱沙尼亚税制体系中占比很小。主要的地方税种包括：广告税、机动车税、宠物税、娱乐税、停车费等。爱沙尼亚不征收赠与税、遗产税及房产税，多类交易需征收印花税。

(2) 税法实施

爱沙尼亚的税收征管机构为爱沙尼亚税务海关局(Tax and Customs Board)。当地企业在爱沙尼亚商务登记处(Commercial Register)完成注册登记后, 纳税人信息将会自动同步至爱沙尼亚的税务机关。若成为增值税纳税人, 则需另外进行登记。

2.1.3 近三年重大税制变化

爱沙尼亚和瑞士的双边征税协定的议定书自 2016 年 1 月 1 日起生效, 据此爱沙尼亚企业对外向包括瑞士在内的诸国支付的特许权使用费将在爱沙尼亚享受更为优惠的税收待遇。原因在于爱沙尼亚所签订的诸多双边税收协定中明确规定, 如果爱沙尼亚同意与经合组织中的任一成员国(例如瑞士)就特许权使用费的定义范围以及其税率达成一致, 那么该修正案将自动适用于爱沙尼亚与其他经合组织成员国签订的双边税收协定。适用爱沙尼亚该修订案的双边税收协定国家包括: 比利时、加拿大、丹麦、芬兰、匈牙利、爱尔兰、意大利、卢森堡、荷兰、挪威、西班牙、瑞典以及英国。因此, 自 2016 年起, 爱沙尼亚企业向上述国家的居民企业支付特许权使用费(除了与工业、商业及科学仪器及设备相关的特许权使用费)将不在爱沙尼亚征收预提所得税。

根据欧盟母子公司指引的修正案, 爱沙尼亚所得税法案引入了一般反避税原则(GAAR)和反错配原则(Anti-Hybrid Rule)。该修正案自 2016 年 11 月 1 日起生效。基于上述修正案, 税务机关将开始仔细审查公司股权结构, 以及控股公司是否具有商业实质。

2016 年 12 月 19 日, 爱沙尼亚政府通过了新的税法修正议案, 内容包括:

- 自 2017 年 7 月 1 日起增收消费税;
- 取消降低 0.5% 社会税的计划;
- 取消增加住宿服务征收增值税的计划;
- 将就员工体育和健康相关支出实行部分免税。

2.2 企业所得税(CIT)

爱沙尼亚提供了较为优惠的所得税制度，因为所有未分配的公司利润均享受免税。爱沙尼亚通常只对股息分配、股份回购、减资、清算收益或被视为利润分配的利润征收企业所得税（CIT），税率为 20%（或分配给股东股息净额的 20/80）。

2017 年 4 月 17 日，爱沙尼亚财政部公布了一项草案拟对爱沙尼亚所得税法案进行修订，该草案在通过前将经过多轮审批。预计将于 2019 年生效。其中重要的修订内容包括：

- 引入抵押所得税（Pledge Income Tax），即针对企业以税前利润进行集团内部贷款所征收的企业所得税。规定若交易情况表明该笔贷款可能为隐蔽的利润分配，则向股东/合伙人发放贷款的企业需要缴纳企业所得税。如果上述向境外贷款期限超过 48 个月，那么爱沙尼亚财政部就认定向关联方发放的这些贷款可能构成隐蔽的利润分配从而缴纳相应的企业所得税。一旦贷款到期，则举证责任就由纳税人承担。该纳税义务并非最终纳税义务，若贷款在两年内偿还，则该部分所得税将有机会予以退还。爱沙尼亚这项所得税修正案预计将于 2019 年起施行，并且适用于 2017 年 7 月 1 日起发放的符合条件的贷款。
- 为定期支付股息的企业提供了较低的企业所得税，所得税率从 20% 降至 14%。股息分配的金额不超过前三年平均已税股息的将适用 14% 的税率（即分配给股东股息净额的 14/86，取代通常的 20/80）。若

这部分股息的受益人是居民或者非居民个人，则将适用 7% 的预提所得税，除非双边税收协定约定了更低的预提所得税税率（5% 或 0%）。2019 年度，股息分配金额不超过 2018 年股息分配金额 1/3 的爱沙尼亚企业，可适用较低的企业所得税税率。

2.2.1 居民企业

2.2.1.1 判断标准及扣缴义务人

爱沙尼亚纳税人包括居民和非居民的法人实体以及个人。法人实体包括公司、合伙企业、依法设立的社团以及非营利组织和基金会。根据爱沙尼亚法律设立的法人实体通常视为爱沙尼亚居民法人，外国公司在爱沙尼亚的分公司通常视为非居民企业的常设机构。

2.2.1.2 征收范围

根据爱沙尼亚现有税制的规定，企业利润在向股东进行分配前都无需缴纳企业所得税。该项免税政策适用的收入包括主动收入（如交易收入）和被动收入（如股息、利息和特许权使用费），以及处置资产（包括股份、证券和不动产）产生的资本利得。该税收政策不仅适用于爱沙尼亚居民企业，也适用于非居民企业在爱沙尼亚注册的常设机构。

当公司利润以股息或被视为股息的形式进行分配时（例如在转让定价调整中，缺乏商业实质的费用和付款、附加福利、赠品、捐赠或代言费），相关被分配利润才需缴纳企业所得税。

2.2.1.3 税率

标准企业税率为 20%，或分配给股东股息净额的 20/80。例如，某公司可用于分配利润总额为 100 欧元，则该公司可实际分配 80 欧元股息，

缴纳 20 欧元的企业所得税。特别地，根据爱沙尼亚当地税法的规定，企业所得税不属于预提所得税，因此税率不受相关税收协定的影响。

自 2019 年起，定期支付股息的企业所得税率从 20% 降至 14%。股息分配的金额不超过前三年平均已税股息的将适用 14% 的税率（即分配给股东股息净额的 14/86，取代通常的 20/80）。若这部分股息的受益人是居民或者非居民个人，则将适用 7% 的预提所得税，除非双边税收协定约定了更低的预提所得税税率（5% 或 0%）。2019 年度股息分配金额不超过 2018 年股息分配金额 1/3 的爱沙尼亚企业，可适用较低的企业所得税率。

特别地，根据爱沙尼亚当地税法的规定，该企业所得税不属于预提所得税，因此税率不受相关税收协定的影响。

2.2.1.4 税收优惠

爱沙尼亚没有特别的税收优惠政策。但在爱沙尼亚的企业所得税税制下，企业有机会无限期递延企业利润的纳税义务（至分配时）。因此从另一个角度而言，该税制体系本身也可以被视为爱沙尼亚政府鼓励利润再投资的一项优惠政策，从而促进爱沙尼亚的经济发展。

2.2.1.5 应纳税所得额

(1) 收入范围

企业的可分配利润根据基于爱沙尼亚会计准则或者国际会计准则编制的财务报表而确定，并且不需对会计利润进行纳税调整（如折旧的税会差异、累计亏损的结转或弥补）。

当公司宣告分配股息时，企业所得税纳税义务即产生，与利润实际产生或分配的时间无关。

(2) 不征税和免税收入

根据爱沙尼亚现有税制的规定，企业利润在向股东进行分配前都无需缴纳企业所得税。该项免税政策适用的收入包括主动收入（如交易收入）和被动收入（如股息、利息和特许权使用费），以及处置资产（包括股份、

证券和不动产)产生的资本利得。此外,当爱沙尼亚公司分配的股息来源于以下任一所得时,可免缴企业所得税:

- 来自于爱沙尼亚、欧盟、欧盟经济区和瑞士税收居民企业(避税天堂的公司除外)的股息,且爱沙尼亚公司持有该公司不低于 10%的股权;
- 来自于除上述地区以外的其他海外公司(避税天堂的公司除外)的股息,爱沙尼亚股东需持有该海外公司至少 10%的股权且该股息已在海外纳税或在海外扣除了预提所得税。
- 归属于欧盟、欧盟经济区或瑞士的常设机构的利润;
- 归属于除上述地区以外的其他海外常设机构的利润,且该利润已在常设机构所在地缴税。

此外,以股票形式分配给股东的股息收入(或红利股)免缴企业所得税。

(3) 税前扣除

① 折旧和亏损

可分配利润是由基于爱沙尼亚会计准则或者国际会计准则编制的财务报表确定的,并且爱沙尼亚不对会计利润进行纳税调整(如折旧的税会差异、累计亏损的结转或弥补)。

② 附加福利

在爱沙尼亚,雇主(包括在爱沙尼亚拥有常设机构或雇员的非居民企业)向雇员(包括董事)发放的附加福利需要纳税。

在爱沙尼亚，只有雇主对发放的附加福利负有纳税义务，因此附加福利的纳税处理较为特别。通常在进行个人所得税纳税申报时，居民个人收到的附加福利不会被包括在其应纳税所得额中。附加福利需要缴纳企业所得税（20/80）和 33% 的社会税（Social Tax）。例如，当附加福利为 100 欧元时，雇主应付的企业所得税应为 25 欧元（即 $100 \times 20/80$ ），社会税应为 41.25 欧元（即 $125 \times 33\%$ ），因此就附加福利的应纳税总额为 66.25 欧元。

自 2018 年 1 月 1 日起，爱沙尼亚企业对每名员工体育和健康支出可享受最高每季度的 100 欧的扣除限额，且该部分支出免征企业所得税和社会保险税，若雇主在法律规定的义务之外承担了上述费用，则该部分费用可被视为附带福利在税前扣除。

③ 捐赠支出

通常捐赠和赞助支出需要缴纳企业所得税（标准企业税率为 20%，或分配给股东股息净额的 20/80）。向某些符合条件机构提供捐赠和赞助，只有在同时不超过以下限额时才无需缴纳企业所得税：

- 当年度（公历年度）社会税应税所得额的 3%；
- 上一年度（财政年度）法定财务报表上利润的 10%。

代言费，即为了代言或娱乐性质的活动而发生的费用，如果超过每月 32 欧元加上当月社会税应税所得 2% 的限额，通常需要缴纳企业所得税。

④ 税费

所有支付的税费都可以在企业所得税税前抵扣。在符合爱沙尼亚国内法或税收协定规定的情形下，在爱沙尼亚境内外已纳税额有机会可抵扣企业所得税。

⑤ 其他重大项目

爱沙尼亚企业所得税的纳税范围主要是针对支付与经营无关的费用和被视为利润分配的款项。例如欠税产生的滞纳金、罚金、贿赂款、支付和偿还与生产经营无关的费用及款项、以及购买与生产经营无关的资产等。

⑥ 支付海外管理公司

支付给海外关联公司的款项在满足以下所有条件的情况下可以在税前抵扣（即不被视为利润分配）：

- 该支付具有商业实质；
- 该支付能使付款方受益；
- 符合独立交易原则；且
- 足够的支持性文档。

同时，向海外关联公司支付可能还需缴纳预提所得税。向位于避税天堂的海外关联公司支付某些特定款项必须缴纳企业所得(标准企业税率为 20%，或分配给股东股息净额的 20/80)或 20%的预提所得税。

(4) 亏损弥补

根据爱沙尼亚税制规定，企业根据爱沙尼亚/国际会计准则计算可分配利润，无需进行纳税调整或者税务累计亏损的弥补和结转。

(5) 特殊事项的处理

针对企业重组，根据欧盟相关规定(EC Directive 2009/133/EC)，欧盟成员国企业之间的并购、分立、部分分立、资产转让以及换股的重组行为，一般都不会在爱沙尼亚产生额外的税务成本。上述重组交易都需要遵循持续经营原则。

2.2.1.6 应纳税额

标准企业税率为 20%，或分配给股东股息净额的 20/80。例如，某公司可用于分配利润总额为 100 欧元，则该公司可实际分配 80 欧元股息，

缴纳 20 欧元的企业所得税。自 2019 年起，定期支付股息的企业所得税率从 20% 降至 14%。股息分配的金额不超过前三年平均已税股息的将适用 14% 的税率（即分配给股东股息净额的 14/86，取代通常的 20/80）。

2.2.1.7 合并纳税

爱沙尼亚不允许企业合并纳税，每家企业都必须单独进行纳税申报。

2.2.2 非居民企业

2.2.2.1 概述

非居民纳税人包括外国法人实体和个人，或他们设立在爱沙尼亚的常设机构。

外国法人实体在爱沙尼亚的常设机构（包括在爱沙尼亚商务登记处注册的分支机构）为爱沙尼亚非居民纳税人。根据爱沙尼亚国内法，常设机构被定义为非居民企业在爱沙尼亚进行长期经济活动的实体，这与经合组织模型化税务政策存在一定差异。非居民企业若授权代理人以非居民企业的名义签订合同，在爱沙尼亚境内从事地域上相关的或具有不固定性的经济活动，则视为在爱沙尼亚构成常设机构。

爱沙尼亚所得税法中对于非居民企业的税率、征收范围、应纳税所得额并无特殊规定，均参照居民企业的相关规定。

2.2.2.2 税率

爱沙尼亚非居民企业的企业所得税标准企业税率为 20%，或分配给股东股息净额的 20/80。根据爱沙尼亚当地税法的规定，该企业所得税不属于预提所得税，因此税率不受相关税收协定的影响。

2.2.2.3 征收范围

爱沙尼亚非居民企业征收范围请参考居民企业。

2.2.2.4 应纳税所得额

非居民企业应纳税所得额及应纳税额的计算请参考居民企业。

2.2.2.5 预提所得税

支付特定款项时，需由扣缴义务人代扣代缴企业所得税。扣缴义务人包括居民企业法人实体、注册成为个人独资企业或雇主身份的居民个人，在爱沙尼亚构成常设机构或雇主的非居民。

向爱沙尼亚居民企业、在爱沙尼亚注册的个人独资企业或非居民常设机构支付的款项不需要代扣代缴企业所得税。

爱沙尼亚的预提所得税主要纳税范围如下表 2：

表 2 爱沙尼亚预提所得税的纳税范围和具体的纳税处理

所得类型	预提所得税处理
股息	一般而言，支付股息无需代扣代缴预提所得税。
利息	- 一般而言，向非居民支付的利息无需代扣代缴预提所得税。 - 向居民个人支付的利息需要缴纳 20% 的预提所得税。
特许权使用费	- 按照爱沙尼亚国内法规定，向非居民支付的特许权使用费（包括有权使用工业、商业或科学设备而支付的报酬）通常需要缴纳 10% 的预提所得税。 - 在部分双边税收协定规定下，该税率可能被降低。特别地，中国和爱沙尼亚双边税收协定未就此提供更为优惠的协定税率。（详见第五章 5.1.4 章节） - 向欧盟和瑞士企业支付的特许权使用费在满足一定条件在可以免缴预提所得税。 - 向居民个人支付的特许权使用费需要缴纳 20% 的预提所得税。
租赁所得	- 根据爱沙尼亚国内法规定，对于位于爱沙尼亚的不动产和在爱沙尼亚注册的动产（不包括工业、商业或科学设备的使用费），向非居民支付的租金需要缴纳 20% 的预提所得税。 - 在双边税收协定规定下，使用动产所支付的租金可能可以免缴预提所得税。
服务费	- 根据爱沙尼亚国内法规定，非居民企业在爱沙尼亚境内提供服务，向其支付的管理费和咨询费，需要缴纳 10% 的预提所得税。 - 向位于避税天堂的企业支付的服务费通常都需缴纳 20% 的预提所得税。 - 在双边税收协定规定下，服务费可能可以免缴预提所得税，例如在未构成常设机构的情形下。

所得类型	预提所得税处理
向非居民个人支付的其他所得	- 根据爱沙尼亚国内法规定，向非居民个人支付的工资薪金、董事费和服务费需要缴纳 20% 的预提所得税。 - 在双边税收协定规定下，向非居民个人支付的服务费可能可以免缴预提所得税。
其他	根据爱沙尼亚国内法规定，支付给非居民和个人居民的某些退休金、保险福利、奖学金、奖金、彩票奖金等需要缴纳 20% 的预提所得税。

2.2.2.6 亏损弥补

根据爱沙尼亚税制规定，企业根据爱沙尼亚/国际会计准则计算可分配利润，无需进行纳税调整或者税务累计亏损的弥补和结转。

2.2.3 其他

此外，爱沙尼亚有专门的反避税规定，会将某些与避税天堂公司发生的特定交易视为利润分配，并征收企业所得税。此类交易包括：

- 购买避税天堂公司的股权（某些公开上市公司的股票除外）；
- 购买避税天堂公司的权益；
- 向避税天堂公司支付罚款和罚金，除非该款项系按法庭或仲裁机构的要求支付；
- 向避税天堂公司提供贷款或支付预付款，或取得对避税天堂公司的索款权。

根据欧盟母子公司指引的修正案，爱沙尼亚所得税法案引入了一般反避税原则（GAAR）和反错配原则（Anti-Hybrid Rule）。该修正案自 2016 年 11 月 1 日起生效。基于上述修正案，税务机关将开始仔细审查公司股权结构，以及控股公司是否具有商业实质。目前，爱沙尼亚税务部门针对

爱沙尼亚企业发放的上下游集团间贷款（包括参与现金池协议）提出了更具体的反避税条款及报告要求。

2.3 个人所得税（IIT）

爱沙尼亚的居民纳税人需就其全球所得纳税。爱沙尼亚的非居民纳税人仅就来源于爱沙尼亚的所得纳税。

2.3.1 居民纳税人

2.3.1.1 判定标准

一般而言，符合以下条件则视为爱沙尼亚个人所得税居民纳税人：

- 在爱沙尼亚有永久居住地点，且在 12 个月内在爱沙尼亚停留超过 182 天；或，
- 在爱沙尼亚公共服务机构工作被外派的个人。

若根据适用的双边税收协定中的条款约定，将具有双重国籍的个人判定为非居民个人（通常为住所和家庭都在境外的个人被派遣至爱沙尼亚），则无论爱沙尼亚国内法如何规定，通常将对该个人作为非居民纳税人进行征税。

2.3.1.2 征收范围

爱沙尼亚的居民纳税人需就其全球所得纳税。爱沙尼亚居民纳税人的应纳税收入包括其全球收入，不考虑其收入的来源地。应纳税所得既包括主动收入，例如薪金收入和营业收入；也包括被动收入，例如资本利得、租金及特许权使用费、利息、股息、保险收益、养老金、奖学金、补助金、获奖奖金和彩票奖金等。爱沙尼亚居民个人需就未列示于上述范围内的收入纳税（适用免税规定的除外）。

一般而言，爱沙尼亚个人所得税采用收付实现制，但根据爱沙尼亚的反避税规定，如果爱沙尼亚个人控制的海外避税天堂公司，归属于个人的利润即使不做实际分配也需要在爱沙尼亚缴纳个人所得税。

(1) 雇佣所得

工资薪金收入、个人劳务报酬和董事费一般按收入全额征税。附加福利由雇主缴税且不包含在雇员的总收入中。

对于源于境外的雇佣所得，符合以下条件可以免税：

- 该居民在任意 12 个月内，在境外雇佣所在国因雇佣关系停留的时间至少 182 天；且
- 所取得的工资薪金已在境外雇佣国缴纳个税，且能提供相应的纳税证明文件。

如果个人劳务发生地在爱沙尼亚、由爱沙尼亚雇主（包括非居民及其常设机构）支付酬劳或个人在任意 12 个月内因雇佣原因在爱沙尼亚的停留时间大于 182 天，则非居民个人取得来源于爱沙尼亚的雇佣所得需要缴纳个人所得税。

为爱沙尼亚企业工作而取得的董事费需在爱沙尼亚缴税，不考虑付款方的居民身份。

(2) 资本利得和投资收益

出售和置换资产取得的资本利得按差额征税，但投资损失仅可与投资收益进行轧抵。符合条件的资本利得可以免税，例如出售个人住所的资本利得。

非居民取得的某些来源于爱沙尼亚的资本利得，需要按照 20% 的个人所得税率自行申报缴税，此类所得包括：

- 某些特定的资本利得（例如与位于爱沙尼亚的不动产相关的所得）；

- 未在爱沙尼亚注册常设机构但来源于爱沙尼亚的经营所得；
- 其他未曾但应当代扣代缴税款的所得。

投资收益例如境外股利、利息和保险收入一般按全额征税。然而居民个人在符合条件的情况下，可递延某些投资所得纳税时点，或者被允许免税进行再投资。

(3) 租金和特许权使用费收入

租金和特许权使用费收入一般归入普通收入按全额征税，除非纳税人选择按经营所得的差额征税。

对于非居民个人，租金和特许权收入需做源泉扣缴，分别适用 20% 和 10% 的预提所得税率。

2.3.1.3 税率

自 2015 年 1 月 1 日起，爱沙尼亚个人所得税(PIT)率调整为 20%（2015 年以前为 21%）。部分养老金需缴纳 10% 的所得税。

2.3.1.4 税收优惠

爱沙尼亚居民个人多种收入项目可享受免征个人所得税（免税收入将不纳入应纳税额中）。比较常见的免税收入项目包括国内股息分红，符合条件的境外股息分红，符合条件的境外薪金收入，从欧洲经济区银行（包括爱沙尼亚银行）收到的利息收入，以及赡养费和特定符合条件的资本利得。

2.3.1.5 税前扣除

爱沙尼亚个人所得税纳税人（包括爱沙尼亚居民个人及符合条件的欧盟国居民个人）在计算年度个人所得税应纳税所得额时每年允许扣除不超过 6000 欧元的个人基本日常开支。此外，爱沙尼亚纳税个人还允许在税前扣除以下两类费用：

第一类为法定费用，不设扣除限额，可全额列支。包括缴纳的失业保险、法定累计养老金以及某些法定的境外社保等。

第二类允许扣除的项目存在扣除上限，包括某些由个人房贷产生的银行利息费用、教育支出、捐赠支出以及个人养老金计划支出。

截至 2016，租赁不动产取得的所得允许 20% 的抵扣额。20% 为就该不动产支出费用的统一预估，无需另行提供具体的费用凭证。

个人的经营支出允许抵扣经营所得，但仅限于已做个体经营注册的个人。此类个人需按收付实现制核算收入和费用。

爱沙尼亚个人所得税纳税人来源于境外的收入，已在境外纳税的，可在计算爱沙尼亚个人所得税时扣除已在境外支付的税款。境外税收抵免限额为境外应纳税所得的 20%，按照收入来源国分别进行计算。

2.3.2 非居民纳税人

2.3.2.1 判定标准及扣缴义务人

未符合爱沙尼亚居民纳税人判定条件的属于非居民纳税人。

非居民纳税人根据爱沙尼亚所得税法或双边税收协定税率预提的所得税通常为其最终税。

2.3.2.2 征收范围

爱沙尼亚的非居民纳税人仅就来源于爱沙尼亚的所得缴纳个人所得税。

根据爱沙尼亚税法规定，对于部分来源于爱沙尼亚的收入，非居民纳税人需要自行测算爱沙尼亚应纳税额并向爱沙尼亚税务机关提交纳税申报表，相关收入包括：

- 未代扣代缴个人所得税的薪金收入；
- 处置位于爱沙尼亚资产取得的资本利得；
- 从未在爱沙尼亚登记的常设机构获取的营业利润；
- 特许权使用费；
- 从位于爱沙尼亚资产取得的租金收入；

- 爱沙尼亚企业支付的董事费；
- 运动员和艺术家从爱沙尼亚取得相关活动的收入；
- 养老金及奖学金；以及
- 其他应税但未代扣代缴的收入。

2.3.2.3 税率

爱沙尼亚非居民的个人所得税税率为 20%。

2.3.2.4 应纳税额

非居民纳税人应纳税额的计算请参考居民纳税人相关内容。

2.3.3 其他

爱沙尼亚对个人所得税无其他特殊规定。

2.4 增值税（VAT）

2.4.1 概述

爱沙尼亚于 1992 年引入了增值税，当地称之为“käbemaks”。现行的增值税法自爱沙尼亚加入欧盟，即 2004 年 5 月 1 日起生效。爱沙尼亚增值税的征收基于爱沙尼亚增值税指引（VAT Directive（2016/112/EEC））。

爱沙尼亚增值税适用于纳税人在爱沙尼亚从事提供货物和服务相关的经济活动。

(1) 纳税义务人及扣缴义务人

增值税纳税义务人为在爱沙尼亚从事独立经济活动，提供货物和服务的企业法人或个人。增值税纳税人需要进行增值税纳税登记。

(2) 征收范围及税率

以下交易需在爱沙尼亚缴纳增值税：

- 在爱沙尼亚销售应税商品和提供应税服务；

- 进口应税商品；
- 在欧共体内的商品购销。

表 3 爱沙尼亚增值税率及适用范围

增值税税率	应税货物/劳务
20%	标准增值税税率，适用于大多数的应税货物及劳务提供
9%	• 书籍、部分期刊杂志 • 酒店住宿服务及 • 规定药品
0%	• 货物及某些劳务出口（进项可以抵扣）

医疗保健服务、保险服务、某些金融以及证券交易活动可免征增值税（不得抵扣进项）。

房地产交易通常可享受增值税免税，但存在例外（例如新建和大面积翻新建筑的交易）。在满足一定条件的情况下，纳税人在房地产交易中可选择附加增值税。

增值税逆向征收机制(reverse-charge)在爱沙尼亚适用于黄金，废弃金属以及房地产的销售。在该机制下，增值税由买方计缴而非卖方。针对黄金投资和房地产交易，需由卖方选择是否适用增值税逆向征收机制。

2.4.2 税收优惠

自独立至 2004 年 5 月 1 日加入欧盟前，爱沙尼亚企业一直享受出口产品免征 20% 增值税的待遇。入盟后，尽管欧盟要求爱沙尼亚取消这一政策，但爱沙尼亚仍在继续执行，并提出各种理由，力争保住这一优惠政策。

符合条件的情况下，在爱沙尼亚进行增值税登记的进口商在进口货物（包括资本性货物）后可在其月度增值税申报表中抵减增值税销项。

2.4.3 应纳税额

通常情况下，在爱沙尼亚增值税应纳税所得额为在爱沙尼亚提供货物和服务的销售额，或在欧共同体间收购货物或服务价值（包括采购方向销售方所支付的销售价格和价外费用）。

进口货物的应纳税所得额包括货物的进口价格、进口时所缴纳的所以关税及费用、以及货物运送到爱沙尼亚国境内首个目的地相关的价外费用，如佣金、包装费、运输费和保险费用等未包括在报关价格内的其他费用。

在关联方交易中，货物和服务的应纳税所得额可能被调整，导致其应税价格低于其真实价格从而少缴纳增值税。通常情况下，关联方交易的应纳税所得额需基于公开市场价格。若某项货物或服务不存在可比公开市场价格，则计税基础为该货物或服务的采购成本。

2.4.4 其他

满足以下条件的情况下，未在爱沙尼亚境内进行增值税纳税登记的欧盟纳税人在爱沙尼亚支付的进项税，可以申请退税：

- 在其居民国已进行增值税纳税人登记；
- 所申请返还的增值税进项税在其居民国税制下也允许抵扣；
- 爱沙尼亚的增值税纳税人在相同情形下支付的进项也允许抵扣；且
- 退税申请需在次年的 9 月 30 日前通过电子方式提交。

代言费、为员工支付的餐旅住宿费（商务出差相关的住宿费除外）等不适用增值税退税政策。

通常而言，欧盟国的申请人可在提交电子申请表和增值税发票的 4 个月内收到退税。

非欧盟纳税人在满足以下条件的情况下，也有权申请增值税退税：

- 在其居民国已进行增值税纳税人登记；
- 爱沙尼亚的增值税纳税人在相同情形下支付的进项也允许抵扣；

- 该非欧盟国家基于互惠原则授予爱沙尼亚居民增值税退税的权利。

目前，互惠国包括瑞士，挪威，冰岛，以色列和克罗地亚。

通常而言，欧盟国的申请人可在提交申请表、增值税发票原件及其居民国的增值税纳税人登记证的 6 个月内收到退税。

2.5 其他税（费）

2.5.1 关税（Customs Duty）

爱沙尼亚在加入欧盟后也成为了关税联盟(Customs Union)的一员，并适用共同体海关法典(Community Customs Code)以及相关管理条例的如下条款：

- 爱沙尼亚与其他欧盟成员国间的贸易无关税；
- 非欧盟国的进口商品按欧盟海关关税税率征收；
- 多数欧盟与非欧盟国之间的自由贸易协定也适用于爱沙尼亚。

2.5.2 消费税（Excise duties）

爱沙尼亚消费税的应税商品包括烟草制品、酒类、电力、包装材料以及机动车燃料。

2.5.3 土地房产税（Land and property tax）

在爱沙尼亚，土地每年需就其评估价值缴纳 0.1%-2.5%的土地房产税，具体税率由地方政府决定。土地房产税由土地所有者，或个别情况下由土地使用者支付。一年分两期支付，分别在每年的 3 月 31 日以及 10 月 1 日前（低于 64 欧元的房产税需一次性在 3 月 31 日之前付清）。住宅用地免征土地税。爱沙尼亚不对房产价值征税。房产转让通常只需缴纳印花税和公证费。

2.5.4 印花税 (Stamp tax)

某些交易会涉及到小额的印花税。

2.5.5 社会保险和失业保险 (Social tax and unemployment insurance)

在爱沙尼亚经营的企业（包括在爱沙尼亚拥有常设机构或雇员的非居民企业）必须就部分支付给员工的某些款项按 33% 缴纳社会保险（其中 20% 用来为公共养老金，13% 为公共健康保险）。企业所支付的社保没有上限，适用范围包括支付给个人的工资薪金、董事费、支付的服务费和附加福利。除了社会保险外，企业还需要支付并代扣代缴失业保险金。其中雇主支付部分为 1%，代员工扣缴部分为 2%。适用范围主要包括支付给个人的工资薪金和服务费。

在爱沙尼亚，社会保险和社会保障之间没有区分。养老保险和健康保险是社会保障体系，由社会保险税提供资金。爱沙尼亚的社会保险税税率为 33%，这部分保险税额由企业依据员工总收入来计算并支付。目前，员工个人不需要支付额外的社会保险税。

爱沙尼亚养老体系分为 3 个部分：

第一部分为国家养老金：国家养老保险为退休和丧失劳动能力的个人提供保障，该部分资金来自社会保险税；

第二部分为法定累计养老金计划：1982 年 12 月 31 日后出生的居民需要加入法定累计养老金计划，并且从他们的总收入中扣缴 2% 存入该计划中。同时，国家也会从 33% 的社会保险税中提取 4% 加入该计划。1982 年 12 月 31 日前（含当日）出生的居民可自愿加入该计划，但是加入该计划后不允许退出；

第三部分为补充养老保险：补充养老保险是额外的自愿养老金计划，有利于个人在国家提供的保险基础上拥有更多的存款以保证退休后的生活水平。

虽然爱沙尼亚国会在经济危机的时候对该系统进行了一些调整，但已从 2012 年起恢复标准体系仍然适用（2%+4%）的税率。根据爱沙尼亚失

业保险的规定，失业保险需由用人单位和员工一同支付（用人单位为员工代扣代缴）。失业保险的费率为员工缴纳 0.5%-2.8%，用人单位缴纳 0.25%-1.4%。自 2013 年起，适用 2%和 1%的缴纳比例。从所得税角度，雇员的失业保险可以抵减居民个人的应纳税所得额。但同时，失业保险不适用于管理层、监事会成员和检察官。

2.5.6 法定累计养老金计划（Compulsory accumulative pension scheme）

若员工参与了法定累计养老金计划，企业需在支付给员工工资时按 2%代扣代缴。根据法定累计养老金计划的规定，于 1982 年 12 月 31 日后出生的居民必须参加该计划并按总工资的 2%缴纳。在 1982 年 12 月 31 日前（含当日）出生的居民，可自愿参加该计划，但是一旦加入后即会变为强制性质并且不能退出。在 2013 年，员工只需要提交相关的申请即有机会将 2014 年到 2017 年的退休金缴纳比例临时地从 2%上升到 3%，国家也将相应按 6%（而非 4%）的比例向雇员的养老金账户划拨资金。

2.5.7 重载汽车税（Heavy goods vehicle tax）

在爱沙尼亚，下列类型的车辆在国家机动车登记处登记并用于载货时，需要缴纳重载汽车税：

- 最大法定可载吨位或满载吨位不少于 12 吨的货车；
- 最大载重吨位或满载吨位不低于 12 吨的超长重型公路列车。

重载汽车税由车辆的所有者按季度缴纳，税率为每辆重型车 0 至 232.6 欧元。

2.5.8 博彩税（Gambling tax）

经营技能型游戏、博彩、投注、彩票以及促销型彩票所取得的收入在爱沙尼亚需要缴纳博彩税。在获得博彩经营许可场地的赌桌和游戏机也需要征收博彩税。博彩税按月缴纳。

2.5.9 地方税（Local tax）

地方税由地方政府征收，由于仅有少数地方政府征收地方税，因此地方税占财政收入的份额极少。地方税种包括广告税、道路街道封闭税、机动车税、家用动物税、娱乐税和停车费。

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

爱沙尼亚税务管理机构为爱沙尼亚税务和海关局。地方税由地方议会和税务局的地方分支机构征管。爱沙尼亚税收征管体系及层级具体设置如下：

- 国家税管理机构是爱沙尼亚税务和海关局；
- 地方税管理机构是按照爱沙尼亚税法规定的乡镇和城镇政府或者其他乡镇或者城镇行政机关；
- 乡镇和城镇政府机关可以根据爱沙尼亚法律签订相关协议，将当地税务管理职能下放至其他乡镇或城镇的同类税务机构。
- 乡镇和城镇可以也可根据地方税法的规定签订相关协议，将地方税管理职能交由税务和海关总局执行。

3.1.2 税务管理机构职责

爱沙尼亚税务机关的具体职权包括：

- 确认纳税人税款计算和税款支付的准确性，并按照法律程序监督纳税人税款支付和税收优惠的适用情况；
- 根据爱沙尼亚相关法规计算和核定应纳税额和滞纳金，对多缴的税款进行退税，对少缴的税款进行追缴；
- 追缴拖欠的税款；
- 依据爱沙尼亚法律法规对违反税法者实施强制措施并进行处罚；

- 对就业登记进行监管；
- 根据爱沙尼亚纳税信息交流法案（Tax Information Exchange Act）对信息提供方和信息来源进行监管；
- 根据爱沙尼亚劳动市场服务和福利法案（Labour Market Services and Benefits Act）第 41 章的规定，每年向低收入人员提供相应的退税。

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

在爱沙尼亚成立并在爱沙尼亚商业登记处进行登记的纳税人（例如子公司和分支机构等）将在爱沙尼亚税务和海关局的税务系统自动登记。增值税纳税人需另外进行增值税纳税登记。

非居民企业在符合条件的情况下，可在爱沙尼亚税务和海关局进行登记（如，成为海外雇佣方，设立常设机构，或注册成为增值税纳税人）。

年度应税销售额超过 16,000 欧元的爱沙尼亚企业或外国企业的常设机构需要进行增值税登记。低于上述限额的企业也可自愿进行增值税登记。增值税登记一般会在 5 个工作日内生效。

爱沙尼亚允许买家自开发票，但是自开发票需得到卖方认可，且相关条款需在书面合同中注明。

某些外国企业的交易活动必须在爱沙尼亚进行增值税纳税登记（如欧共体内产品销售）。

一般情况下，只有非欧盟企业进行增值税登记才需要增值税代理。

(2) 个体纳税人登记

法人实体或代理机构进行税务登记时，需向爱沙尼亚税务和海关局提交申请表，并提供以下信息：

- 法人或代理机构的名称和地址；
- 法人或代理机构的管理层主要人员的姓名、身份证号码（若无身份证号码，则以出生日期代替）以及在爱沙尼亚的居留情况；
- 在申请时还需提交公司章程、合伙协议或其他对法人的行为进行约定的法律文件。根据法律规定，法人需提供其从事经济活动所依据的相关法律出处。国家、乡镇、城镇代理机构应当提供与其经营活动管理相关的法律文件。

3.2.2 账簿凭证管理制度

(1) 账簿设置要求

在爱沙尼亚注册的所有商业实体需按照基本会计准则要求设置账簿。爱沙尼亚的财年通常为 12 个月，在每一财年结束时，各个财务实体需要相应地准备年度报表。爱沙尼亚会计法案（Accounting Act）规定，自 2016 年 1 月 1 日起，爱沙尼亚公司视其规模大小，需要根据以下要求相应地准备年报：

表 4 爱沙尼亚企业年度报告要求

企业 类型	微型企业	小型企业	中型企业
条件	符合以下所有条件的私人有限公司(OÜ): • 总资产不超过 17.5 万欧元； • 收入不超过 5 万欧元； • 负债总额低于所有者权益； • 一人股东同时也是管理层成员；	符合以下任意两项条件的企业: • 总资产不超过 400 万欧元； • 收入不超过 800 万欧元； • 员工人数不超过 50 人；	不符合小型企业条件但符合以下任意两项条件的企业: • 总资产不超过 2000 万欧元； • 收入不超过 4000 万欧元； • 员工人数不超过 250 人；
年报	• 两份报表：摘要版资产负债	• 两份报表：完整版或摘	• 根据爱沙尼亚会计准则

企业类型	微型企业	小型企业	中型企业
要求	表及损益表； • 详细内容可添加附注； • 无需准备管理层报告；	要版资产负债表，以及损益表（若选择摘要版资产负债表，则需准备相应的附注披露； • 详细内容可添加附注； • 管理层报告；	或欧盟适用的国际会计准则准备全套的会计报表； • 管理层报告；

(2) 会计制度简介

自 2003 年 1 月 1 日开始实施的爱沙尼亚会计法则（The Law on Accounting），规定了在爱沙尼亚注册的所有商业实体的基本会计准则要求。爱沙尼亚会计法尚未对税务会计进行规范，而是由其他法规对税务会计进行了相关规定。爱沙尼亚会计法则的框架遵循国际会计准则(IAS)。大部分爱沙尼亚公司在编制年度财务报表或合并报表时，都可以选择依据国际财务报告准则（IFRS）或者依据由爱沙尼亚会计准则委员会（Estonian Accounting Standards Board）发布的爱沙尼亚会计准则(Estonian GAAP)来进行报表的编制。但爱沙尼亚上市公司以及金融机构必须依据国际财务报告准则的要求编制财务报表。

爱沙尼亚企业的财政年度为 12 个月。每个财政年度结束时，爱沙尼亚企业需编制年度财务报表，其中应包括所有科目及管理层报告。爱沙尼亚企业的审计报告需在年度财务报表之外还需另外附上该财年的利润分配方案。若公司非强制审计，则审计师报告不要求附在年报之中。爱沙尼亚企业的年度财务报告应在财政年度结束后的六个月内提交至爱沙尼亚商业登记处。

(3) 账簿凭证的保存要求

在爱沙尼亚，账簿、登记簿和会计记录可以以任意形式保存，只要相关数据可以打印。爱沙尼亚对会计凭证的规定如下：

- 会计凭证：从会计凭证入账所在会计财年结束起保存 7 年；
- 与业务重组审计相关的会计分录，日记账，合同，财务报表，财务报告等相关业务文件：从相应财政年度结束起保存 7 年；
- 与长期权利或义务相关的商业文件：在有效期满后保存 7 年；
- 会计规则和程序：在修改或更换后保存 7 年；
- 以电子方式创建的会计记录应以电子方式保存，在保存期内应保证数据的可读性。

增值税发票保存必须保证其内容完整。纳税人应当选择合适的地点储存发票，当税务局要求时，企业需能即刻提供相关发票及信息。增值税纳税人有义务保存以下信息资料：

- 应税销售和免税销售对应的增值税进项税额；
- 不同税率的应税销售和免税销售；
- 不同税率的销项税税额；
- 可抵扣的增值税进项税税额；以及
- 进行增值税纳税申报所需要的其他必要材料。

增值税的文档保存期规定为 7 年。需保存的文档包括发票复印件、纳税人收到的商品和服务的发票原件、以及进口商品的海关证明书等。

(4) 发票等合法票据管理

爱沙尼亚增值税发票需要注明以下内容：

- 销货方名称、地址和增值税税号；

- 开票日期、发票号码；购货方名称和地址；
- 提供的商品或服务的名称、数量或内容；
- 不含税和折扣的价格；
- 按不同税率分别列示的税额以及免税金额；
- 以欧元计量的增值税额；
- 销货日期或提供服务日期，或在该日期前的收到的全部或部分付款的日期。

增值税发票需在销货或收到货款后 7 天内递交给收票人（除欧共体内销售货物和提供服务以及提供 B2B 电子商务模式）。

若计缴增值税的义务转移至商品和服务的采购方，即适用增值税逆向征收机制，发票上需相应地进行明确标注。

爱沙尼亚允许用外文和外币开具发票。但是增值税税额必须以欧元计量并列示。

3.2.3 纳税申报

(1) 企业所得税

爱沙尼亚企业所得税纳税年度为公历年度。

爱沙尼亚不允许企业合并纳税，每家企业都必须单独进行纳税申报。

企业所得税缴纳截止期限为进行应税分配和支付的次月 10 日，不需要进行预缴。

(2) 增值税

一般而言，增值税纳税人需要按公历月进行月度申报，并在次月的 20 日前完成税款的缴纳。

(3) 预提所得税

扣缴义务人需在对外支付次月的第 10 天内申报并缴纳预提所得税。

(4) 个人所得税

爱沙尼亚的个人所得税纳税年度为公历年度。

一般而言，个人所得税纳税申报必须在次年 3 月 31 日前完成。每年 2 月 15 日可以开始电子纳税申报。

已婚居民纳税人可选择合并申报或单独申报。符合条件的已婚非居民纳税人可以做合并申报。

对于非居民纳税人，一般已就来源于爱沙尼亚的所得进行了源泉扣缴，所以无需再对已缴税的所得进行申报。然而，对于某些来源于爱沙尼亚的所得，非居民纳税人有义务自行缴税并按以下期限进行申报：

- 某些资产的资本利得，取得所得的次年 3 月 31 日前；
- 处置位于爱沙尼亚的不动产，取得所得的此月内；
- 在爱沙尼亚的经营所得，次年 6 月 31 日前（或结束经营行为的 2 个月内）；
- 其他未曾但应代扣代缴税款的来源于爱沙尼亚的所得，取得所得次年 3 月 31 日前。

一般情况下，非居民纳税人需要在提交纳税申报期限结束后的 3 个月内缴付税款。

3.2.4 税务检查

(1) 纳税评估

爱沙尼亚通常采用自查的纳税申报体系，即纳税人可通过自行判断并进行纳税申报及税款的缴纳。但与此同时，税务机关对纳税人提交的纳税申报拥有纳税调整和重新计算应纳税额的权利。若存在纳税调整，爱沙尼亚税务机关将会在税款截至的 30 日前，以书面形式告知纳税人相应税额和计税依据。

事先裁定机制在爱沙尼亚广泛用于税务裁定中，为未来可能发生的部分特殊交易的纳税裁定提供了一定的确定性。若相关交易在事先裁定有效期内发生，则在裁定中描述的具体内容和所涉及的法律法规未发生本质变化的情况下，事先裁定对爱沙尼亚税务机关具有约束力。

同时，爱沙尼亚法律也明确指出，当所涉及法律法规的解释清晰明了、所需进行裁定的事项仅基于假设、或纯粹出于避税目的进行事先裁定的，在上述情况下纳税人无权申请事先裁定。此外，转让定价相关事项也未包括在事先裁定机制的范围内。

纳税人可在提交事先裁定申请的 60 天之内收到税务机关的回复，若税务机关有充分理由延长回复期限，则回复期限可延长为 90 天。若纳税人提出加急申请，则爱沙尼亚税务和海关局也可在 30 天内做出回复，但该回复不对税务机关具有正式约束力。

若存在较为普遍或重大的税务事项，相关的税务裁定结果将会发布在税务机关的官方网站上，同时税务机关也将相应地隐去相关纳税人的个人信息及其税务信息。

(2) 税务稽查

爱沙尼亚税务机关日常监管及稽查时主要关注的税务事项包括未申报的工资薪金（**envelope wages**），增值税骗税以及转让定价。一般情况下，爱沙尼亚税务机关的追溯期为三年。若存在偷逃税，则追溯期为五年。

(3) 税务审计

爱沙尼亚税法规定，税务机关有权通过开展两种不同类型的税务调查来调查纳税人：

- 个别案件审查；及
- 税务全面审查

个别案件的审查通常是基于爱沙尼亚税务机关已掌握的情况来进行定点的检查。税务全面审查用于全面调查纳税人的整体经济活动，查明未知事实。税务调查相关税种和时间范围将在税务部门开始审查七天之前发出的通知中予以说明。

3.2.5 税务代理

(1) 爱沙尼亚对税务代理的规定

爱沙尼亚目前对税务代理行业并无明确的特别规定。通常，非居民企业在爱沙尼亚处理增值税合规事项时可能需要税务代理提供协助，税务代理可以是爱沙尼亚或者欧盟公司。

(2) 爱沙尼亚税务代理市场的现状

在爱沙尼亚，税务咨询及代理服务越来越受到跨国企业、本地大中型企业的青睐和认可。国际专业的会计师事务所和咨询机构近年来都在爱沙尼亚当地培养了成熟的服务团队，凭借专业的知识和丰富的资源，可以同时为本地和外国客户提供审计、咨询和税务服务。

3.2.6 法律责任

(1) 违反基本规定的处罚

根据爱沙尼亚税法，若法人实体未能按时提交纳税申报表，相关文件和其他信息，或者提交虚假材料，故意向税务和海关局提交不正确的文件，最高可被处以 32,000 欧元的罚款。

(2) 不履行纳税义务处罚

未向税务机关提交信息或者提交不正确信息以降低税款或免于履行代扣代缴义务，或虚构退税申请或提高退税金额，导致税款减少、退税、高于实际的亏损弥补的，属于刑事犯罪。

在实际情况下，若纳税人主动对申报表进行修改，则纳税人仅需缴纳逾期未付的税款和滞纳金，现行税法规定逾期未付税款需按日加收 0.06% 的滞纳金。

税务机关可在纳税申报表截止日起三年内，重新核定未缴的税款。涉及国际避税或有意偷逃税的，追溯期限为申报表截止日起五年。

3.2.7 其他征管规定

若纳税人对爱沙尼亚税务机关给出的税务评估结果存在争议，纳税人则对此负有举证责任，以证明税务机关的评估结果存在错误。

纳税人有权在收到税务评估报告的 30 天之内，向发出税务评估的当地税务机关提起复议。若当地税务机关不接受纳税人的税务复议，纳税人必须在 7 内向更高级别的中央税务机关提起申诉，中央税务机关将在 30 天给出答复和结论。纳税人或扣缴义务人也可在税务争议的任何阶段直接向爱沙尼亚法庭提交申诉请求。

提出税务申诉并不意味着纳税人可以免缴税款，纳税人必须在收到税务裁决的 30 日之内缴纳税费。但在得出税务诉讼裁定结果之前，税务机关无权没收税款或冻结纳税人的银行账户。

在部分情况下，税务机关或法庭可允许纳税人延迟支付税费直至税务纠纷解决。若在纳税人取得申诉成功前已向税务机关缴纳税费的，税务机关将对多付部分税费进行归还，并按每日 0.06% 的利率向纳税人支付相应的利息。

3.3 非居民纳税人税收征收管理

3.3.1 非居民税收征管措施简介

代扣代缴义务人须在支付的款项中扣除代扣代缴税费。

代扣代缴义务人可以是居民法人实体，居民个人，个体经营者，居民雇主，非居民企业的常设机构或非居民雇主。

代扣代缴的税款需在支付款项当月结束后的10天内申报并缴纳税款。支付给居民企业、已注册的个体经营者和已注册的常设机构的款项无需代扣代缴所得税。

3.3.2 非居民企业税收管理

对于某些来源于爱沙尼亚的收入，非居民需要根据爱沙尼亚税法自行核定税款并向爱沙尼亚税务机关提交纳税申报表，包括：

- 应税资本利得
- 通过未注册的常设机构获取的经营利润。

在爱沙尼亚未设有常设机构的非居民企业缴纳的预提所得税为最终税，且无需再进行纳税申报。

关于预提所得税征收范围和协定税率的详细内容请参见第二章企业所得税-非居民企业章节，以及附录二税收条约一览表。

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

爱沙尼亚税法对关联方定义较为广泛。下列公司与个人均属于关联方范畴：

- 爱沙尼亚公司及其集团公司；
- 爱沙尼亚公司及其直接持有该公司超过 10%股份、投票权或利润分配权利的股东；
- 爱沙尼亚公司及其两个或以上直接股东（两两均为关联方），且这些直接股东合计拥有该公司超过 50%股本、投票权或利润分配权；
- 爱沙尼亚公司及另一家公司，且这两家公司的共同股东持有这两家公司合计超过 50%的股份、投票权或利润分配权；
- 爱沙尼亚公司及另一家公司，且这两家公司分别持有同一家公司超过 25%的股份、投票权或利润分配权；
- 爱沙尼亚公司及另一家公司，且这两家公司拥有完全一样的管理层人员；
- 爱沙尼亚公司及其员工和董事会成员，以及上述人员的直系亲属。

如果公司之间存在共同的商业利益或控制关系，即使不在上述关联方定义范围内，仍有可能被爱沙尼亚税务机关认定为关联方。目前，爱沙尼亚税务机关尚未颁布法律条例来具体解释“共同商业利益”的概念，但在实质上该概念应被认为是反避税条款。

4.1.2 关联交易基本类型

通常而言，关联交易的种类有很多，例如：有形资产的购销、转让和使用、无形资产的转让和使用、服务的提供、资金融通和租赁安排等。

常见的关联交易类型概述如下：

(1) 有形资产的销售

有形资产是指企业所拥有的所有实物资产。有形资产的销售既包括原材料、在产品及产成品销售，即通常所说的库存销售，也包括在企业日常运营以及生产产品过程中所使用的相关机器和设备的销售。

(2) 无形资产的转让

按照《OECD 跨国公司与税务机关转让定价指南》（简称“OECD 指南”）对于无形资产转让定价的最新指南，“无形资产”既非实物、也非金融资产、可被拥有和控制以用于商业活动、而且独立企业间在可比情形下对其使用或转让会支付对价。

在转让定价领域，无形资产通常分为两大类。第一类包含技术型无形资产，它是由制造商的生产活动或研究开发（“R&D”）所创造。第二类包含营销型无形资产，即通过市场营销、分销和售后服务所创造。

无形资产在相关实体之间转让通常有四种方式：

- 直接出售；
- 没有报酬直接转让（如通过赠送的方式等）；

- 以特许权使用费换取的许可（基于销售额百分比或单位总额等的一次性或定期付款）；
- 免特许权使用费的许可。

(3) 提供服务

向关联方提供服务的范围非常广泛，包括从相对普遍的会计、法律或税务等，到复杂的涉及无形资产转移的技术支持。

(4) 融资交易

关联方之间的融资安排也是常见的关联交易之一。在开展关联融资安排分析时需要考虑的因素包括：

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

4.1.3 关联申报管理

除正式转让定价文档以及年报内需披露的关联方交易以外，在爱沙尼亚无其他额外的集团间转让定价交易报告要求。

4.2 同期资料

4.2.1 分类及准备主体

自 2007 年 1 月 1 日起，爱沙尼亚转让定价法规引入转让定价文档要求。通常来说，所有爱沙尼亚集团内的企业及常设机构必须准备转让定价文档

以证明关联方交易符合独立交易原则。目前,爱沙尼亚针对部分跨国公司要求提交转让定价国别报告。

根据规定,爱沙尼亚的中小型企业可免于准备转让定价文档,除非中小型企业与位于低税率地区企业有交易往来。若爱沙尼亚居民企业或非居民企业的常设机构及其关联企业或总部的上一财年财务状况满足以下所有条件,则该居民企业、或非居民企业位于爱沙尼亚的常设机构可被认定为中小企业:

- 年销售额少于 500 万欧元;
- 总资产少于 430 万欧元; 且
- 企业员工少于 250 人。

虽然爱沙尼亚转让定价的转让定价文档要求不适用于中小企业,但该类企业在受到税务机关稽查时,仍需能够证明其关联方交易符合独立交易原则。通常来说,对于纳税人所提交的转让定价证明并无形式或类型的要求或限制。

4.2.2 具体要求及内容

爱沙尼亚对转让定价文档的要求通常遵循欧盟委员会关于欧盟境内企业转让定价文档要求的行为准则。纳税人应积极准备包括辅助文件在内的主体文档以及本地文档,并充分考虑受控交易的性质与范围。

主体文档应包括集团业务概况,关联方业务概况清单,受控交易细节,功能分析,集团拥有的知识产权清单,转让定价政策描述,以及任何适用的成本分析和预约定价安排的清单。本地文档应包括纳税人的业务概况,集团内交易说明,可比较性分析,转让定价方法的选择和明确的可比项。

4.2.3 其他要求

爱沙尼亚企业应在接到税务机关要求的六十日之内提交转让定价文档。转让定价资料不一定需要使用爱沙尼亚文，但是税务机关有可能要求纳税人提供翻译件。

4.3 转让定价调查

4.3.1 原则

爱沙尼亚的转让定价法规在很大程度上遵循了 OECD 指南。

爱沙尼亚的所得税法以及爱沙尼亚财政部在 2006 年 11 月 10 日颁布的第 53 号法规对转让定价规则做了具体的规定。

爱沙尼亚所得税法第 8 条，第 14 条和第 50 条指出，若关联方之间的交易价格不符合同类型交易的市场价格，则税务机关有权依照市场价格来调整并确定上述关联方交易的对价，征收相应的所得税。

53 号法规也要求爱沙尼亚纳税人的境内及跨境关联方交易都需要符合独立交易原则。

爱沙尼亚转让定价相关法规规定转让定价规则适用于以下关联方之间的所有类型的交易：

- 爱沙尼亚的居民企业及其关联方；
- 爱沙尼亚的个人独资企业及其关联方；
- 非居民企业在爱沙尼亚的常设机构及其海外总部；
- 非居民企业在爱沙尼亚的常设机构及其海外总部的关联方；
- 爱沙尼亚居民企业及其在海外的常设机构。

独立交易原则是指完全独立的无关联关系的企业或个人，依据市场条件下所采用的计价标准或价格来处理其相互之间的收入和费用分配的原则。独立交易原则目前已被世界大多数国家接受和采纳，成为税务当局处理关联企业间收入和费用分配的指导原则。

爱沙尼亚的转让定价法规也是基于独立交易原则，这要求关联方之间的交易价格等同于相同或类似的情况下执行相似功能的非关联方之间的交易价格。若关联方之间的交易价格不符合独立交易原则，则任何隐藏的利润分配都需缴纳爱沙尼亚企业所得税（有关企业所得税的规定详见第二章 2.2 章节）。

在爱沙尼亚企业所得税体系下，所有转让定价调整都将被视同为应税的股息分配，从而缴纳相应的企业所得税。相应地，从企业所得税角度而言，转让定价调整不会增加纳税人的应纳税额，也不会认定为不可扣除项目。即使针对一家爱沙尼亚亏损公司进行转让定价调整，也会导致该公司需要缴纳企业所得税。

爱沙尼亚转让定价规则为比较关联交易提供了功能分析、合同条款、经济环境和经营策略方面在内的指导方针。爱沙尼亚的转让定价条例还制定了有关知识产权、集团内部服务费，以及成本分摊协议方面的准则。

4.3.2 转让定价主要方法

企业发生关联交易以及税务机关审核、评估关联交易均应遵循独立交易原则，选用合理的转让定价方法。

与 OECD 指南中的方法相同的，爱沙尼亚通常采用以下 5 种转移定价方法：

- 可比非受控价格法：通过比较非关联方之间进行的与关联交易相同或类似业务活动所收取的价格，来确定关联交易符合独立交易原则的价格；
- 再销售价格法：以关联方购进商品再销售给非关联方的价格减去可比非关联交易毛利后的金额作为关联方购进商品时符合独立交易原则的价格；

- **成本加成法：**以关联交易发生的合理成本加上可比非关联交易毛利作为关联交易的符合独立交易原则的价格；
- **利润分割法：**根据企业与其关联方对关联交易取得的利润的贡献计算各自应该分配的利润额。利润分割法分为一般利润分割法和剩余利润分割法；
- **交易净利润法：**以可比非关联交易的利润率指标确定关联交易的净利润。

此外，爱沙尼亚的纳税人也有机会适用以上 5 种之外的转让定价方法，若其所选择的转让定价方法能够提供更真实可靠的结果。

爱沙尼亚法规在选取适用何种转让定价方式时认可“最优方法规则”，且不存在优先适用的转让定价方法。因此，每笔交易或每组交易须分别评估，从而达到选取最优转让定价方法目的。此外，爱沙尼亚对于何种类型交易适用何种转让定价办法并无强制规定，纳税人在计算交易中的转让价格时仅可适用一种转让定价方法。

4.3.3 转让定价调查

爱沙尼亚税务机关有专员负责转让定价稽查。爱沙尼亚税务机关不仅会进行转让定价专项稽查，也会在对其他税种的日常税务稽查中审阅关联交易的定价并同时审查转让定价相关事项。

爱沙尼亚的转让定价税务稽查流程必须按照既定的一般税务稽查程序进行。税务机关有可能要求公司提供所有相关数据，如会计记录以及其他相关文件，并对管理层和普通员工进行访谈。税务机关也有可能要求包括信贷机构在内的外部第三方机构提供与稽查相关的信息。

税务机关完成转让定价税务稽查并将调查结果以书面形式的发给纳税人后，税务稽查也通常随之终止。纳税人有权对此结果发出书面回应，并在必要情况下提交补充证明文件。当地的主管税务机关会依照调查结果对纳税人做出相应的转让定价调整。

如果对税务机关的开出的调查结果和惩罚措施不满，纳税人可在收到税务裁决的 30 天之内提起申诉，要求再次评估。该申诉申请可交由税务机关，并通常可在 30 日内复查。如果再次申诉失败，纳税人有权在收到税务机关裁决的 30 日内向法庭提请新的申诉。纳税人也可从一开始便直接向法庭提交申诉请求，即不一定要向税务机关提出首次申诉请求。

通常情况下，无论申诉提交与否，纳税人必须在收到税务裁决的 30 日之内缴纳税费。在部分情况下，税务机关或法庭可允许纳税人延迟支付税费直至税务争端解决。若在纳税人取得申诉成功前已向税务机关缴纳税费的，税务机关将对多付部分税费进行归还，并按每日 0.06% 的利率向纳税人支付相应的利息。

针对跨境公司间交易可根据爱沙尼亚订立的双边税收协定（该协定在大多数条件下包括规定的互相协商程序）来避免双重课税。爱沙尼亚也认可仲裁公约(90/436/ECC)，该公约为欧洲国家间的税务纠纷提供避免双重课税政策。

按照惯例，纳税人有责任证明其关联交易符合独立交易原则，因此纳税人担负举证责任。若纳税人已经向税务机关提交充分合适的文件，则该举证责任转移至税务机关。税务机关若质疑纳税人的关联方定价，则必须准备充足的文件以证明纳税人关联交易中的定价不符合独立交易原则。一旦税务机关提出另一种的转让定价方法或可比价格，则举证责任再次转移至纳税人，纳税人需要再次举证证明其交易定价的合理性。

4.4 预约定价安排

4.4.1 适用范围

目前，爱沙尼亚暂无法律条款允许纳税人同税务机关协商申请预约定价安排。

4.4.2 程序

爱沙尼亚无预约定价安排相关规定。

4.5 受控外国企业

4.5.1 判定标准

爱沙尼亚对企业纳税人无受控外国企业要求。

4.5.2 税务调整

爱沙尼亚对企业纳税人无受控外国企业相关规定，因此不适用相关的税务调整。

4.6 成本分摊协议管理

4.6.1 主要内容

爱沙尼亚税务局接受成本分摊协议，但尚未对成本分摊协议做出规定。

4.6.2 税务调整

爱沙尼亚尚未对成本分摊协议及相关税务调整作出具体规定。

4.7 资本弱化

4.7.1 判定标准

爱沙尼亚对企业纳税人无资本弱化相关规定。

4.7.2 税务调整

爱沙尼亚无资本弱化相关规定，因此不适用相关的税务调整。

4.8 法律责任

纳税人有责任对关联方交易是否符合独立交易原则进行评估。任何转让定价的调整必须对外公告，并按月缴纳税款。在完成应税分配或支付后，企业需在次月 10 日之前向当地税务机关提交企业所得税及个人所得税申报表（TSD 表及其附录）并缴纳相应税款。

少缴或漏缴的税款除需缴纳企业所得税外，还将加征每日 0.06% 的滞纳金。在部分情况下，转让定价调整将可能导致双重征税。除此之外，爱沙尼亚无特定的转让定价罚金。

第五章 中爱税收协定及相互协商程序

5.1 中爱税收协定

税收协定是中华人民共和国与其他国家/地区政府签订的国际税收条约，某一方的居民纳税人可在税收协定对方国家获得税收减免。税收协定可减轻外国企业或外籍个人应向中国税务机关缴纳的中国预提所得税或企业/个人所得税。税收协定也可减轻中国居民应缴纳的外国预提税或所得税。

目前，爱沙尼亚已于 57 个国家和地区签订了避免双重征税协定，爱沙尼亚也与摩洛哥签署了税收协定，但尚未生效。具体协定国信息详见附录爱沙尼亚签订税收条约一览表。

5.1.1 中爱税收协定

中国和爱沙尼亚两国政府于 1998 年 5 月 12 日签署了《中华人民共和国政府和爱沙尼亚共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》（以下简称“中爱税收协定”），并于 2000 年 1 月 1 日执行。中爱两国后于 2014 年 12 月 9 日签署了《关于修订<中华人民共和国政府和爱沙尼亚共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定>的议定书》

（以下简称“2014 年议定书”），对中爱税收协定进行了部分修订。中爱税收协定执行以来，对避免中国和爱沙尼亚两国纳税人在经济贸易中被双重征税，协调两国间税收利益，促进两国资本和技术的交流与合作等方面发挥了积极作用。中国-爱沙尼亚税收协定全文链接地址请参见：

<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1153553/part/1153554.pdf>

5.1.2 适用范围

在适用主体方面，有权适用协定的主体是中国居民以及爱沙尼亚居民。

同一个人可能同时为中国和爱沙尼亚居民，根据中爱税收协定的约定，解决这种情况下个人最终居民身份归属问题可以参考以下几个标准，

首先根据该个人永久性住所所在地判断其是否为中国或者爱沙尼亚居民，若该个人同时在中国和爱沙尼亚拥有永久性住所，那么再根据其重要利益中心来判断。若无法确定利益中心所在国，可以根据其习惯性居住地以及其国籍定义其居民身份归属。

对于公司而言，出现同时是中国居民和爱沙尼亚居民的情况时，应由双方主管当局进行协商。

目前中爱税收协定在中国适用的具体税种为个人所得税和企业所得税。而爱沙尼亚适用于所得税。

5.1.3 常设机构的认定

中国企业如在爱沙尼亚设有常设机构，则构成在华纳税义务。

中爱税收协定把常设机构分为三类，即：固定场所常设机构、建筑工程常设机构和代理人常设机构。

根据中爱税收协定，固定场所常设机构被界定为中国居民企业在爱沙尼亚进行全部或部分营业的固定营业场所。通常具备以下特征：

- 该营业场所是实质存在的；
- 该营业场所是相对固定的，并且在时间上具有一定的持久性；及，
- 全部或部分的营业活动是通过该营业场所进行的。

根据中爱税收协定，“建筑工程常设机构”是指中国居民企业在爱沙尼亚有持续十二个月以上的建筑工地，建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动。

如上所述，中爱税收协定规定采用“十二个月期限”来判定是否构成“建筑工程常设机构”。也就是说，即使根据“固定场所常设机构”的标准，中国居民企业在爱沙尼亚建筑工程等营业可能已经构成了常设机构，如果该营业的活动时间持续没有达到十二个月期限的，则仍不构成在爱沙尼亚的常设机构。这将会受到中国居民企业的广泛欢迎。“十二个月期限”是一个客

观且容易操作的判定标准，有助于中国居民企业监控他们在爱沙尼亚是否构成常设机构的风险。

根据中爱税收协定常设机构条款的第五款中规定，如果中国居民企业通过独立代理人以外的代理人，在爱沙尼亚境内进行活动，该代理人有权并经常行使这种权力以该企业的名义签订合同的，则该中国居民企业将被判定为在爱沙尼亚构成常设机构。这种类型的常设机构一般被称为“代理人常设机构”。

需要注意的是：

- 代理人可以是个人(甚至是公司的员工)，也可以是办事处、公司或其他任何形式的组织；
- “以该企业的名义签订合同”中，包括不是以企业名义签订合同，但其所签合同仍对企业具有约束力的情形。“签订”不仅指合同的签署行为本身，也包括代理人有权代表被代理企业参与合同谈判，商定合同条文等。这里所说的“合同”是指与被代理企业经营活动本身相关的业务合同，而不是那些仅涉及企业内部事务的合同；
- 在判断代理人是否“经常”以被代理企业名义行使权力时，应当结合合同性质、企业的业务性质以及代理人相关活动的频率等因素，综合判断；
- 应适用“实质重于形式”的原则对是否构成“代理人常设机构”作出判定。例如，代理人被中国居民企业授权进行合同所有细节的谈判，且对企业有约束力，即使该合同最终由企业的其他人在爱沙尼亚以外的

其他国家签订，也可能被认为这个代理人在爱沙尼亚行使合同签署权力。

中爱税收协定在常设机构条款的第四款中列出了一些不构成常设机构的活动，如，中国居民企业在爱沙尼亚仅由于仓储、展览、采购及信息收集等活动的目的而设立的具有准备性或辅助性的固定场所。通常来说，这些从事“准备性或辅助性”活动的场所通常具备下列特点：

- 该场所不独立从事经营活动，并其活动也不构成企业整体活动基本的或重要的组成部分；
- 该场所仅为本企业(即，中国总公司服务)而不为其他企业服务；以及
- 该场所的职责限于事务性服务，且不起直接营利作用。

例如，中国居民企业在爱沙尼亚设立固定场所，维修、保养该企业销售给爱沙尼亚客户的机器设备，或专为爱沙尼亚客户提供零配件，这种情况下，因其从事的活动已经超越了单纯的交付活动、不再是“准备性和辅助性”的，而构成中国企业为客户服务的基本和重要的组成部分，所以中国企业可能会被认定在爱沙尼亚构成“固定场所常设机构”。此外，如果中国居民企业在爱沙尼亚设立一个固定场所，既从事准备性或辅助性的活动，又从事其他可能构成常设机构的商业活动的，则应视其构成常设机构，并对这两项营业活动的所得合并征税。

5.1.4 不同类型收入的税收管辖

表 5 中爱税收协定中不同类型收入的一般规定及税收管辖权的分配

应税行为	一般规定	税收管辖权分配
1. 不动产所得	不动产应当具有不动产所在地的缔约国的法律所规定的含义。包括附属于不动产的	中国居民从位于爱沙尼亚的不动产取得的所得，爱沙尼亚税务局也有征税权。

应税行为	一般规定	税收管辖权分配
	财产, 农业和林业所使用的牲畜和设备等以及不动产的受益权。不动产所得包括从直接使用、出租或者任何其它形式使用不动产取得的所得。	
2. 营业利润	企业营业收入扣除其进行营业发生的各项费用。	中国居民在爱沙尼亚构成常设机构的前提下, 爱沙尼亚才有权对营业利润征税, 但仅限于属于该常设机构的利润。
3. 国际运输业务	主要是对企业以船舶、飞机或陆运工具经营国际运输业务所得征税。	中国居民(也包括以参加合伙经营、联合经营或者参加国际经营机构形式)以船舶或飞机经营国际运输业务所取得的利润, 应仅在中国征税。
4. 联属企业	联属企业是指两个企业之间的商业或财务关系不同于独立企业之间的关系。	联属企业本应由其中一个企业取得, 但由于关联情况而没有取得的利润, 可以计入该企业的利润, 并据以征税。
5. 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他公司权利取得的所得。	爱沙尼亚居民支付给中国居民的股息, 爱沙尼亚税务局也有征税权。 如果中国居民是受益所有人, 则所征税款不应超过该股息总额的 10%。如果中国居民是受益所有人, 且直接持有爱沙尼亚公司至少 25% 资本(合伙企业除外), 则所征税款不应超过股息总额的 5%。
6. 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。	爱沙尼亚居民支付给中国居民的利息, 爱沙尼亚税务局也有征税权。 如果中国居民是利息受益所有人, 则所征税款不得超过利息总额的 10%。 若中国中央银行、完全为政府所拥有的金融机构或贷款是由政府或者完全为其政府所有的金融机构提供担保的, 从爱沙尼亚居民取得的利息在爱沙尼亚免予征税。

应税行为	一般规定	税收管辖权分配
7. 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、专有技术、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。	爱沙尼亚居民支付给中国居民的特许权使用费,爱沙尼亚税务局也有征税权。如果中国居民是特许权使用费受益所有人,则对特许权使用费所征税款不应超过特许权使用费总额的10%。
8. 财产收益	中国居民在爱沙尼亚的财产收益主要是指转让位于爱沙尼亚的不动产、位于爱沙尼亚的常设机构营业资产中的动产、转让持有爱沙尼亚居民的股权收益等。	仅对中国居民转让位于爱沙尼亚的不动产、位于爱沙尼亚的常设机构营业资产中的动产或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,以及转让持有爱沙尼亚居民的股权收益且该股份价值的50%以上直接或间接来自位于爱沙尼亚的不动产,爱沙尼亚税务局有征税权。
9. 独立个人劳务	专业性劳务(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)或者其它独立性活动取得的所得。	中国居民在爱沙尼亚从事专业性劳务或者其它独立性活动取得的所得,应仅在中国征税。但具有下列情况的也可以在爱沙尼亚征税: (1) 中国居民从事上述活动设有经常使用的固定基地。这种情况下,爱沙尼亚可以仅对属于该固定基地的所得征税。 (2) 中国居民在任何十二个月中在爱沙尼亚停留连续或累计超过183天。在这种情况下,爱沙尼亚可以仅对其在爱沙尼亚进行活动所取得的所得进行征税。
10. 非独立个人劳务	主要是指缔约国一方居民因受雇取得的薪金、工资和其它类似报酬。	中国居民因受雇取得的薪金、工资和其它类似报酬除在爱沙尼亚从事受雇的活动

应税行为	一般规定	税收管辖权分配
		以外，应仅在中国征税。在爱沙尼亚受雇的活动所取得的报酬，爱沙尼亚税务局也有征税权。 若中国居民在爱沙尼亚从事受雇的活动取得的报酬，同时具备三个条件，应仅在中国征税： （1）收款人在任何十二个月中在爱沙尼亚停留连续或累计不超过183天，且 （2）该项报酬由并非爱沙尼亚居民雇主支付或代表该雇主支付，且 （3）该项报酬不是由雇主设在爱沙尼亚的常设机构或固定基地所负担。 在中国居民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，应仅在中国征税。

5.1.5 爱沙尼亚税收抵免政策

5.1.5.1 企业境外所得的税收抵免方法

为了避免源于境外的收入被双重征税，爱沙尼亚税务机关延用了为消除双重征税而制定的相关规定，以及避免双重征税的国际公约。爱沙尼亚与 56 个国家签订了双边税收协定，且通常情况下均可适用境外税收抵免。

在计算爱沙尼亚所得税时，纳税人需将源于境外的收入已缴纳的相关境外税款部分纳入计算考虑范围内。若境外收入在境外来源国缴纳的所得税额低于该部分收入在爱沙尼亚应纳所得税额，则纳税人需就该部分差额税款缴纳所得税。

境外缴纳或扣缴的税款只有取得相应的纳税凭证或证明文件，才可在计算爱沙尼亚所得税时进行抵扣。

一般情况下，在境外缴纳的社保相关支出不得在爱沙尼亚所得税前扣除。然而在境外支付的强制性社会保障相关支出（包括养老金、健康险、生育险、失业保险金、工伤事故或职业病相关保险）可在境外收入计算爱沙尼亚所得税前进行扣除。

根据中爱税收协定消除双重征税条款第二款的规定，爱沙尼亚应允许从对爱沙尼亚居民就来源于中国的所得征收的税额中扣除等于在中国缴纳的所得税数额。

5.1.5.2 个人境外所得的税收抵免办法

爱沙尼亚个人所得税纳税人来源于境外的收入，已在境外纳税的，可在计算爱沙尼亚个人所得税时扣除已在境外支付的税款。境外税收抵免限额为境外应纳税所得的 20%，按照收入来源国分别进行计算。

5.1.5.3 饶让条款相关政策

根据中爱税收协定中关于消除双重征税方法的规定，爱沙尼亚和我国并未签订饶让条款。

5.1.5.4 无差别待遇原则（非歧视待遇）

中爱税收协定的无差别待遇条款规定了中爱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，即我国国民在爱投资应与爱沙尼亚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，即我国企业在爱沙尼亚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，其负担不能比爱沙尼亚居民企业的负担更重；

- 间接投资无差别待遇，即我国企业向爱沙尼亚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,在计算爱沙尼亚企业的应纳税所得额时，应对我国企业支付的款项与对爱沙尼亚本国企业支付的款项按照同一标准进行扣除，以保证我国企业获得同样的贷款或技术转让条件，在税收上保证相同的竞争地位；
- 子公司无差别待遇，即我国企业在爱的子公司无论出资形式或比例如何，不应比爱沙尼亚其它类似企业税收负担更重。

5.1.6 在爱沙尼亚享受税收协定待遇的手续

通常来说，作为税收协定受益所有人的中国居民企业在爱沙尼亚申请税收协定的待遇时，需向支付方的爱沙尼亚企业提供居民身份证明，并在爱沙尼亚税务机关进行登记。一般情况下，中国居民企业需要在爱沙尼亚企业支付前，提供居民身份证明并在爱沙尼亚税务机关完成登记方可享受税收协定待遇。爱沙尼亚税务机关也允许在提供居民身份证明的情况下，先适用税收协定待遇，后续至税务机关补办登记手续。

对我国居民个人、企业在缔约国对方享受税收协定待遇，需要提交中国居民身份证明的，可由当地县（区）级税务机关开具《中国居民身份证明》。根据《国家税务总局关于开具<中国税收居民身份证明>有关事项的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 40 号），证明申请人申请开具《税收居民证明》应当提交以下申请表和资料：

- （一）《中国税收居民身份证明》申请表；
- （二）与拟享受税收协定待遇的收入有关的合同、协议、董事会或者股东会决议、支付凭证等证明资料；

（三）申请人为个人且在中国境内有住所的，提供因户籍、家庭、经济利益关系而在中国境内习惯性居住的证明材料，证明材料包括申请人身份信息、说明材料或者其他材料；

（四）申请人为个人且无住所、在中国境内居住满一年的，提供在中国境内实际居住时间的相关证明材料，证明材料包括护照信息、说明材料或者其他材料；

（五）境内、外分支机构通过其总机构提出申请时，还需提供总分机构的登记注册情况；

（六）以合伙企业的中国居民合伙人提出申请时，还需提供合伙企业登记注册情况。

上述填报或报送的资料应当采用中文文本。相关资料原件为外文文本的，应当同时提供中文译本。申请人可以向主管税务机关提交上述资料的复印件，但是应当在复印件上加盖申请人印章或签章，并按照主管税务机关要求报验原件。

此外，中国企业至爱沙尼亚税务机关申请享受协定待遇时，应提前主动咨询当地税务机关或税务师事务所。建议企业加强对爱沙尼亚税收政策的学习，及时跟进该国税收体系的变革，确保有备无患。

5.2 中爱税收协定相互协商程序

5.2.1 相互协商程序概述

相互协商程序（MAP）是指税收协定缔约双方税务主管当局根据协定相互协商程序条款的规定，通过协商共同解决国际税收争议的过程。税务总局在 2013 年颁布了《税收协定相互协商程序实施办法》（以下简称《实施办法》），并在 2017 年发布了《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》。投资于海外的中国企业可以考虑把相互协商程序作为另外一个途径来解决企业被缔约国双重征税、或在缔约国受到其他税收上的不公平待遇问题。

5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

避免双重征税协定是对缔约双方税收管辖权的协调。很多条款都是原则性规定。执行还要与国内法衔接，此外缔约双方对同一条款可能存在不同理解，因此在一定程度上存在不确定性。这种不确定性可能导致争端。为此，协定专门列有相互协商程序条款，该条款确立了缔约双方主管当局相互协商的程序。

中爱税收协定第二十五条协商程序条款为两国主管当局之间的协商解决机制提供了法律依据。

中爱税收协定对相互协商程序的规定为：

- 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；
- 上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决，以避免不符合本协定规定的征税。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；

- 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；
- 缔约国双方主管当局为达成上述协议，可以直接联系。为有助于达成协议，双方主管当局可以进行会谈，口头交换意见。

《实施办法》对相互协商申请人的条件及程序、税务机关的工作要求等均作出了详细规定，使相互协商程序的处理过程更为透明和高效。

5.2.3 相互协商程序的适用

可以提请启动相互协商程序的主体包括：

- 如果中国居民（国民）认为，外国税务机关采取的措施，已经或将会导致不符合税收协定规定的征税时，可就该措施向中国主管当局（即税务总局）提请启动相互协商程序；
- 如果外国居民（国民）遇到类似的情况，可以向其所在国的主管当局寻求帮助，该主管当局可以向税务总局提请启动相互协商程序；
- 特定情况下，税务总局可以主动向缔约对方主管当局提出启动相互协商程序。

在下列存有争议的情形下可以提请启动相互协商程序：

- 对居民身份的认定有异议，特别是相关税收协定规定双重居民身份的情况；
 - 对常设机构的判定，以及常设机构的利润归属存有异议的；
 - 对被动性收入（即：股息、利息和特许权使用费）的征税以及适用税率存有异议的；
 - 违反税法规定非歧视待遇条款的规定，可能或已经形成税收歧视的；
 - 对税收协定其他条款的理解和适用出现争议而不能单方面解决的；
- 以及
- 其他可能或已经形成不同税收管辖权之间重复征税的。

根据我国对外签署的税收协定的有关规定，国家税务总局可以依据企业申请或者税收协定缔约对方税务主管当局请求启动相互协商程序，与税收协定缔约对方税务主管当局开展协商谈判，避免或者消除由特别纳税调整事项引起的国际重复征税。相互协商内容包括：

（一）双边或者多边预约定价安排的谈签；

（二）税收协定缔约一方实施特别纳税调查调整引起另一方相应调整的协商谈判。

值得注意的是，如果纳税人认为税务机关的征税行为将有可能造成不符合税收协定的结果，即使相关税款尚未缴纳，也可以提请启动相互协商程序。

5.2.4 启动程序

如果中国居民和外国税务机关产生了税收争议，该中国居民可以按照在税收协定规定的时限内向省级主管税务机关申请启动相互协商程序，大

多数税收协定规定的时限通常是征税措施第一次送达之日起的三年之内，超过规定时限才提请启动相互协商程序请求有可能遭到主管当局的拒绝。

与国内的行政复议程序不同，提请启动相互协商程序并不需要纳税人先行缴纳争议税款。然而，中国税务机关已经作出的税务决定不会因为已启动相互协商程序而停止执行，除非税务机关认为有必要停止。

相互协商程序并不是在纳税人和税务机关之间进行的，而是在协定国税务当局之间开展。鉴于此，除非受到相关主管当局的邀请，纳税人通常只能提请启动相互协商程序而不能参与到相互协商的谈判中。

同时，申请启动相互协商程序的纳税人也必须了解，主管当局之间的谈判过程通常需要很长时间。例如，根据 OECD2012 年统计，其成员国之间完成相互协商程序案件的平均时长是 25.46 个月。

5.2.5 相互协商的法律效力

我国现行税法中尚未明确相互协商程序和中国国内其他法律救济途径之间的关系（例如：行政复议和行政诉讼）。通常来说选择通过何种国内或国际的渠道解决是纳税人的权益，但建议纳税人在做出决定前要对国际通行的惯例以及税收争议发生国家的国内法律体系进行全面分析。

5.2.6 爱沙尼亚仲裁条款

OECD 范本中有仲裁条款，旨在通过引入仲裁程序以提升税务争端解决的有效性。但我国目前对外签订的双边税收协定中均未包含仲裁条款。爱沙尼亚也认可仲裁公约(90/436/ECC)，该公约为欧洲国家间的税务纠纷提供避免双重课税政策。

5.3 中爱税收协定争议的防范

由于爱沙尼亚现行税制较为简单，且中国企业在爱沙尼亚所得税制下，有机会无限期递延企业利润的纳税义务（至分配时）。因此，需要适用中爱税收协定的情形非常有限，相应也避免了税收协定争议的产生。

中国企业若与外国税务机关产生税收协定争议，一般可以通过启动相互协商程序加以解决，但是相互协商程序存在耗时较长，程序繁杂，协商效率低下的缺陷。中国投资者应尽量在投资或经营的过程中减少与爱沙尼亚税务机关的冲突与争议，同时应加强税务风险的管理，加强税务合规性评估，确保在爱沙尼亚经营能够实现最优化的目标。

第六章 在爱沙尼亚投资可能存在的税收风险

6.1 信息报告风险

6.1.1 登记注册制度

根据爱沙尼亚商业法(Commercial Code)，爱沙尼亚目前存在 5 种企业实体类型：私人有限公司(OÜ)、公开有限公司(AS)、普通合伙企业、有限合伙企业/商业组织、及个人独资企业。其中私人有限公司(OÜ)和公开有限公司(AS)是爱沙尼亚最普遍的两种企业模式，最低注册资本要求分别为 2,500 欧元和 25,000 欧元。

爱沙尼亚政府正逐步简化企业设立程序，目前所有程序均已实现电子化，根据《全球营商环境报告》，爱沙尼亚具体的企业设立步骤可参见下表：

表 6 爱沙尼亚企业设立的具体步骤

步骤	程序	具体内容	受理机构	所需时间	相关费用
第一步	核名，向商业登记处提交申请	- 拟定的公司名称可在 www.rik.ee 网站上进行核查是否有效，同时法律规定公司名称需清晰可辨。 - 若注册资本高于 25,000 欧元，股东需设立银行账户并预存入注册资本。若企业的注册资本低于 25,000 欧元，只要在公司章程中说明，则股东无需在登记时预付注册资本。 - 为使公司的初始设立银行账户能够为日常经营所使用，管理层需以个人名义向银行申请将初始设立银行账户转为普通账户。	爱沙尼亚商业登记处	网上申请只需不到一天时间	约 145 欧元，若加急则需 190 欧
第二步	增值税纳税登记	- 若企业年度的增值税应税销售额超过 16,000 欧元，则需进行增值税纳税登记。 - 公司管理层需在达到增值税纳税登记标准的 3 天内向爱沙尼亚国家税务和海关局提交增值税纳税登记申请。纳税登记将在提交申请的 3 天之内完成。 - 通常增值税纳税登记在公司设立之后即刻进行。从 2009 年 1 月 1 日起，增值税纳	爱沙尼亚国家税务和海关局	约 3 天	免费

步骤	程序	具体内容	受理机构	所需时间	相关费用
		税登记申请也可选择在网上提交。			
第三步	注册爱沙尼亚健康保险	- 根据爱沙尼亚最新的税法的规定，自2014年7月1日起，所有个人和企业为爱沙尼亚税务和海关局登记时需要同时登记其员工信息。 - 因此，企业无需在爱沙尼亚国家社保局(National Social Insurance Board)额外登记，相关员工信息将直接由爱沙尼亚税务和海关局同步导入。 - 爱沙尼亚雇主必须为雇员购买健康保险，其费率为应纳税所得额的33%，且该税费须在次月10日之前申报缴纳，纳税申报表需提交至当地税务和海关局。	爱沙尼亚国家税务和海关局	网上申请只需不到一天时间	免费

6.1.2 信息报告制度

爱沙尼亚企业的财政年度为12个月。每个财政年度结束时，爱沙尼亚企业需编制年度财务报表，其中应包括所有科目及管理层的报告。爱沙尼亚企业的审计报告需在年度财务报表之外还需另外附上该财年的利润分配方案。若公司非强制审计，则审计师报告不要求附在年报之中。

爱沙尼亚企业的年度财务报告应在财政年度结束后的六个月内以电子版或PDF的形式提交至爱沙尼亚商业登记处。非居民企业在爱沙尼亚的分支机构虽然无需准备年报，但仍需在财年结束七个月内或其母公司审计报告公布的一个月之内将审计报告递交至其注册所在地的爱沙尼亚商业登记处。具体年度信息报告要求的参见3.2.2.账簿凭证管理制度。

6.2 纳税申报风险

爱沙尼亚通常采用自查的纳税申报体系，即纳税人可通过自行判断并进行纳税申报及税款的缴纳。但与此同时，税务机关对纳税人提交的纳税申报拥有纳税调整和重新计算应纳税额的权利。爱沙尼亚税务机关日常监管及稽查时主要关注的税务事项包括未申报的工资薪金，增值税骗税以及转让定价。一般情况下，爱沙尼亚税务机关的追溯期为三年。若存在偷逃

税，则追溯期为五年。若企业未能按时提交纳税申报表，相关文件和其他信息，或者提交虚假材料，故意向税务和海关局提交不正确的文件，最高可被处以 32,000 欧元的罚款。

中国企业在爱沙尼亚立注册、日常运营、税务申报等过程中，要高度重视诚信和独立交易原则，并坚持依法纳税。合规性是企业首先需要考虑的问题，因为一旦发生合规性风险，将可能会为企业带来高昂的罚款、行政处罚，造成声誉损失甚至终止运营。

因此中国企业应结合税收协定中的条款与《中华人名共和国企业所得税法》的规定，合理筹划经营模式。若与爱沙尼亚税务机关在常设机构的判定、或常设机构的利润归属等方面存有异议，可根据税收协定规定，向我国税务机关申请启动税收协定相互协商程序，由我国税务部门与对方税务机关协商解决。

6.2.1 在爱沙尼亚设立子公司的纳税申报风险

在爱沙尼亚成立并在爱沙尼亚商业登记处进行登记的纳税人（例如子公司和分支机构等）将在爱沙尼亚税务和海关局的税务系统自动登记。增值税纳税人需另外进行增值税纳税登记。

中国企业在爱沙尼亚设有子公司，应注意关联交易带来的风险。母子公司间的业务应符合独立交易原则，确定合理的交易价格，并保留符合独立交易原则的相关证明文档和材料。

6.2.2 在爱沙尼亚设立分公司或代表处的纳税申报风险

爱沙尼亚公司法允许外国公司在爱沙尼亚设立分支机构。但爱沙尼亚法律不认可外国公司在爱沙尼亚设立代表处。

分支机构的设置需在爱沙尼亚税务海关局提交相应的材料进行申请，同时分支机构的名称须包括其外国母公司名称以及后缀 **Eesti filial**（即爱沙尼亚分公司）。

在爱沙尼亚，分支机构非法人实体，因此其外国母公司需对其经营活动负全部责任。同时外国母公司需至少任命一名爱沙尼亚，欧盟或瑞士联邦居民个人作为分支机构负责人。外国公司在爱沙尼亚的分支机构无需编制年度报告，而仅需在外国公司年报批准后的一个月内或财务年度结束后的七个月内向分支机构所在地商业登记处提交外国公司的审计报告和财务报告的复印件。

非居民企业在爱沙尼亚商务登记处注册的分支机构通常被认定为爱沙尼亚非居民纳税人。与非居民企业在爱沙尼亚的子公司规定相类似的，根据爱沙尼亚企业所得税法的规定，非居民企业在爱沙尼亚分支机构的留存收益免于爱沙尼亚企业所得税，只有在向外国母公司分配时才需申报并扣缴爱沙尼亚企业所得税。值得注意的是，爱沙尼亚不允许企业合并纳税，每家企业都必须单独进行纳税申报。

6.2.3 在爱沙尼亚取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

外国法人实体在爱沙尼亚的常设机构（包括在爱沙尼亚商务登记处注册的分支机构）为爱沙尼亚非居民纳税人。根据爱沙尼亚国内法，常设机构被定义为非居民企业在爱沙尼亚进行长期经济活动的实体。非居民企业若授权代理人以非居民企业的名义签订合同，在爱沙尼亚境内从事地域上相关的或具有不固定性的经济活动，则视为在爱沙尼亚构成常设机构。

纳税人如果在爱沙尼亚构成常设机构，应注意划分来源于常设机构的所得和与常设机构无关的所得。根据爱沙尼亚的税收法规，非居民实体在爱沙尼亚的机构、场所如果构成常设机构，则需要相应地就常设机构向股东分配的利润缴纳企业所得税。因此如果与常设机构无关的所得与来源于常设机构的所得未进行划分，或无法划分，纳税人可能会面临就与常设机构无关的所得缴纳企业所得税的风险。

6.3 调查认定风险

6.3.1 转让定价调查风险

跨国企业利用转让定价进行国际逃避税是各国税务机关重点打击的对象和 OECD 主要关注的问题之一。有数据显示，二十一世纪初，跨国企业集团内部的货物、服务、资本及无形资产等跨境交易占全球贸易额的 60%，对全球公平贸易秩序和所涉国家的税收权益构成了严重的威胁和损害。

为了防止和消除跨国关联企业通过内部交易操纵转让定价以人为地扭曲在不同国家境内的真实盈亏状况，达到减少或者逃避税收的目的，以及维护本国的税收权益，越来越多的国家自二十世纪九十年代以来也都加强了对关联企业转让定价行为的立法规制。如果关联企业内部交易违背了独立交易原则，即没有遵循无关联企业间在相同条件下从事相同交易形成的交易价格或取得的利润原则，所涉税务当局有权进行转让定价调整，其结果，所涉企业不仅要补缴税款，而且可能还会面临高额的罚款，同时还有丧失税收信誉等风险。

我国企业在爱沙尼亚投资中应按照当地的税法规定在年度所得税纳税申报时披露其与其他公司之间的关联交易情况，按照年度完整保存转让定价同期相关真实资料，并在当地税务机关规定的时间内提供真实资料，否则将面临严厉的处罚。

若“走出去”企业在爱沙尼亚收到税务机关的转让定价调查的，应积极配合税务机关要求提供相应资料。若对调查结果不满的，可在收到税务裁决的 30 天内提起申诉。值得注意的是，无论申诉提交与否，纳税人必须在收到爱沙尼亚税务机关税务裁决的 30 日之内缴纳税费。

6.3.2 反避税调查风险

随着全球化的发展和新商业交易模式的出现，跨国投资所涉税收问题引发越来越多的关注，其中“税基侵蚀和利润转移”成为全球关注的焦点。各国税务机关加强合作，共同防范和打击跨国企业投资侵蚀东道国税基和转移利润的行为。我国境外投资企业应深入了解与投资架构相关的海外当地税制和监管制度，如果在投资目的国设立的企业没有“合理的商业理由”、“商业实质”，或者不能证明“商业理由”或“商业实质的存在，

则会面临当地税务机关的反避税调查。不仅如此，还可能面临投资母国（我国）的反避税调查。

6.4 享受税收协定待遇风险

中国企业和个人在前往爱沙尼亚投资经营时，需重点掌握爱沙尼亚与中国的税收协定主要条款。既要遵守当地法律法规，尽可能主动了解爱沙尼亚税收法律情况，也要主动与国内税务机关取得联系、保持交流。另一方面，国内税务部门也会致力于为“走出去”企业和个人提供权益保障、投资促进、风险预警等服务，尽可能帮助企业降低境外税收风险。下文简述几点与享受税收协定待遇相关的风险：

(1) 未开具《中国税收居民身份证明》导致不能享受中爱税收协定待遇的风险

《中国税收居民身份证明》是我国针对到国外投资的企业享受我国与投资目的地国家所签署的税收协定的前提，但是企业往往由于各种原因而未开具《中国居民身份证明》。企业对税收协定的存在缺乏了解，或对税收协定相关条款和税收协定的作用缺乏了解以及对自身境外业务能否享受税收协定判断不清，都是导致其未向国内税务机关申请取得《中国居民身份证明》的原因。有关开具《中国税收居民身份证明》的具体要求请参见5.1.7在爱沙尼亚享受税收协定待遇的手续。

税收协定不受国内税收法律变动的影响，稳定性强，有利于降低“走出去”企业和个人在投资国的税负和税收风险，消除双重征税，降低税负。有意在爱沙尼亚投资的中国居民应当全面了解和掌握中国与爱沙尼亚的相关税收协定，及时做好享受税收协定方面的准备工作。

(2) 企业未享受税收协定待遇，多缴税款无法在国内进行抵免的风险

根据中爱税收协定消除双重征税条款第二条的规定，中国政府对中国居民就来源于爱沙尼亚的所得向爱沙尼亚政府直接缴纳的所得税，给予直接抵免。具体而言，即是对中国居民企业就直接来源于境外分支机构的营业利润所得和直接获取的消极所得所缴纳的境外所得税额。

对中国居民公司就爱沙尼亚居民公司向其支付的股息向爱沙尼亚政府间接缴纳（由爱沙尼亚居民公司直接缴纳）的所得税，在中国居民公司拥有爱沙尼亚居民公司股份不少于 20% 时，给予间接抵免。即中国居民企业从符合直接或间接控股比例、层级（五层以内）和持股方式的境外企业（链）所得的股息、红利等权益性投资的情况下，该境外企业（链）从最低一层企业起逐层计算由上一层企业负担的税额后，最终由中国居民企业间接负担的境外所得税额，也可以进行抵免。同时，直接抵免和间接抵免的数额，不应超过由中国国内税法设定的限额。

对于个人从爱沙尼亚取得的所得，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。

同时，为了规范税收抵免在境内的实施，中国政府出台了一系列的相关规定，为境内税收抵免提供依据。综合中爱税收协定和中国国内税法的规定，中国居民企业的境外所得税抵免概括而言，可以通过如下步骤而实现：

步骤一：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”）其来源于境外所得。值得注意的是，上述方式一经选择，5 年内不得改变。

步骤二：确认可抵免境外所得税额，即中国居民企业就其来源于某同一国家（地区）的境外所得，在该国家（地区）所实际缴纳和负担的公司（法人）税和预提所得税等具有所得税性质的税款之和。

此外，中国居民企业还必须关注两个问题。第一，需要考虑直接抵免和间接抵免的计算问题。第二，是否适用饶让抵免的问题，例如中国居民企业在按当地税法获得的所得税免税待遇，且按照双边税收协定规定，该免税额应视同为境外的已实缴税款，而可在中国办理税收抵免。中爱税收协定没有饶让条款。

同时，并非所有可抵免境外税额都能够在当年的应纳税企业所得税额中抵免，中国企业所得税法对其设有抵免限额，即下面步骤 3。

步骤三：企业可按国（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，计算公式为：

$$\text{境外所得税抵免限额} = \text{境内、境外所得的应纳税总额} \times \text{来源于境外的} \\ \text{应纳税所得额} / \text{境内、境外应纳税所得总额}$$

除另有规定外，“境内、境外所得的应纳税总额”均应依照中国企业所得税法规定的企业境内外应纳税所得额乘以 25% 的法定税率计算。

中国居民企业应当按照“两项相比从其低者”的原则，把可抵免境外税额（步骤 2 和步骤 3）做出比较。简单来说，就是在当年实际抵免的境外所得税额不可以超过按中国企业所得税法就该项境外所得而应当缴纳的中国所得税额。如果实际缴纳和负担的境外税额低于抵免限额的，中国居民企业可以在当年获得全额抵免；但如果它超过了当年度抵免限额的，在当年度中国居民企业应当只按照抵免限额进行抵免，超过的部分允许从次年起在连续五个纳税年度内用于抵免。

步骤四：在完成以上三个步骤后，按照规定的下列公式计算实际应纳中国所得税额。

$$\text{实际应纳税额} = \text{境内外所得应纳税总额} - \text{企业所得税减免、抵免优惠} \\ \text{税额} - \text{境外所得税抵免额}$$

值得注意的是，中国居民企业如果不能准确计算上述项目实际可抵免分国家（地区）的境外所得税税额的，在相应国家（地区）缴纳的税收均不得在该企业当期应纳税额中抵免，也不得结转以后年度抵免。

对于个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。

由于我国个人所得税采用分项税制，对不同的应税所得项目，税法规定了不同的费用扣除标准和适用税率。因此，在计算纳税人境外所得已纳税额的扣除限额时，必须区分不同国家（地区）和不同应税所得项目分别计算，即遵循分国又分项的原则。

同时，考虑到许多国家的个人所得税采用综合税制，因此，税法进一步规定，同一国家或地区内不同应税项目的应纳税额之和，即为该国家或者地区的扣除限额。在实际扣除境外税额时，实行分国不分项的综合扣除方法。

如果纳税人的境外税额低于扣除限额的，应当在中国缴纳差额部分的税款。如果纳税人的境外税额高于扣除限额的，超过部分不退税，但可以在以后年度的扣除限额的余额中补扣，抵扣期限最长不超过五年。

纳税人在申报纳税时应当注意，对于其境内、境外的所得，应分别申报计算纳税。纳税人在申请扣除已在境外缴纳的税款时，必须提供境外税务机关填发的完税凭证原件。

(3) 境外遭受不公正税收待遇，未及时启动相互协商程序的风险

部分“走出去”企业在境外遇到税收争议时，遇到对方税务机关不执行与中国签订的税收协定，导致企业缴纳了不必要的税款或多缴税款等情况时，没有在第一时间联系境内税务机关启动相互协商程序，反而试图通过其他非协定项下的方法来解决争议，进而影响了税收协定“保护伞”作用的发挥。“走出去”企业缺乏应用税收协定的意识、不了解税收协定的内容和作用、未及时向境内税务机关反映税收争议等问题，都是造成企业自身利益得不到保障的原因。针对这样的情况，“走出去”企业应与境内税务机关保持常态化联系，第一时间反映在境外遇到的不公正税收待遇或税收争议，以便境内税务机关及时掌握情况，帮助企业分析遇到的问题，必要时启动税收协商程序解决境外税收争议。

6.5 其他风险

中国投资者投资爱沙尼亚，可以通过直接新设企业或并购的方式实现。并购的两种主要方式为资产收购和股权收购。并购方式的具体选择取决于投资各方的商业考量，例如投资者是否对目标公司的整体业务或部分业务感兴趣，以及目标公司的潜在负债情况等。无论采取何种并购方式，都非常有必要在并购前进行尽职调查。

针对资产收购，根据爱沙尼亚相关法规的规定，如果对一个事业部的资产做整体转让，相关的负债也必须随同一并转让。这意味着买方将就相关资产在购买前的责任义务承担连带责任。爱沙尼亚的劳工法对此类整体转让也有类似规定。特别需要注意的是，买方不能通过资产收购的方式获得公共许可和执照，只能单独另行申请。

针对股权收购，若目标公司为私人有限公司(OÜ)，则股权收购协议必须经公证，除非该私人有限公司(OÜ)的股权已在爱沙尼亚中央证券登记处进行过登记。若目标公司为公开有限公司(AS)，签署书面形式的股权转让协议即可。

附录一：爱沙尼亚政府部门和相关机构一览表

部门名称	网址	地址	联系方式
爱沙尼亚经济事务与交通部	www.mkm.ee	Harju 11, 15072 Tallinn	电话：00372-6256304 传真：00372-6313660 邮箱： info@mkm.ee
爱沙尼亚外交部	www.vm.ee	Islandi valjak 1, 15049 Tallinn	电话：00372-6377000 传真：00372-6377098, 6377099 邮箱： vminfo@vm.ee
爱沙尼亚农村事务部	www.agri.ee	Lai 39/41, 15056 Tallinn	电话：00372-6256101 传真：00372-6256200 邮箱： pm@agri.ee
爱沙尼亚文化部	www.kul.ee	Suur-Karja 23, 15076 Tallinn	电话：00372-6282222 传真：00372-6282200 邮箱： min@kul.ee
爱沙尼亚国防部	www.mod.gov.ee	Sakala 1, 15094 Tallinn	电话：00372-7170022 传真：00372-7170001 邮箱： info@kmin.ee
爱沙尼亚教育与研究部	www.hm.ee	Munga 18, 50088 Tartu	电话：00372-7350222 传真：00372-7350250 邮箱： hm@hm.ee
爱沙尼亚财政部	www.fin.ee	Suur-Ameerika 1, 15006 Tallinn	电话：00372-6113558 传真：00372-6966810 邮箱： info@fin.ee
爱沙尼亚内政部	www.siseministeerium.ee	Pikk 61, 15065 Tallinn	电话：00372-6125007 传真：00372-6125087 邮件： info@siseministeerium.ee
爱沙尼亚司法部	www.just.ee	Tonismagi 5a, 15191 Tallinn	电话：00372-6208100 传真：00372-6208109 邮箱： info@just.ee
爱沙尼亚社会事务部	www.sm.ee	Gonsiori 29, 15027 Tallinn	电话：00372-6269301 传真：00372-6992209 邮箱： info@sm.ee
爱沙尼亚环境部	www.envir.ee	Narva mnt 7a,	电话：00372-6262802

部门名称	网址	地址	联系方式
		15172 Tallinn	传真：00372-6262801 邮箱： keskkonnaministeerium@envir.ee
爱沙尼亚移民局	www.mig.ee		
爱沙尼亚消费者保护局	www.tka.riik.ee		
爱沙尼亚专利局	www.epa.ee		
爱沙尼亚税务海关局	www.emta.ee		
爱沙尼亚贸易委员会	www.ets.ee		
爱沙尼亚国家边防局	www.pv.ee		
爱沙尼亚统计局	www.stat.ee		
爱沙尼亚门户网站	www.ee		
爱沙尼亚企业局	www.eas.ee		
爱沙尼亚竞争局	www.konkurentsiamet.ee		
爱沙尼亚中央银行	www.eestipank.ee/en		
爱沙尼亚国际商会（ICC）	www.icc-estonia.ee		
爱沙尼亚工商会	ww.koda.ee		
爱沙尼亚官方法律文件（英文版）发布中心	www.riigiteataja.ee/en		

附录二：爱沙尼亚签订的双边税收协定一览表

利润接收国	预提所得税税率（%）		
	股息红利	利息	特许权使用费
阿尔巴尼亚	0	0	5
亚美尼亚	0	0	10
奥地利	0	0	0/5/10
阿塞拜疆	0	0	10
巴林	0	0	0
白俄罗斯	0	0	10
比利时	0	0	0
保加利亚	0	0	0/5
加拿大	0	0	0
中国	0	0	10
克罗地亚	0	0	10
塞浦路斯	0	0	0
捷克	0	0	0/10
丹麦	0	0	0
芬兰	0	0	0
法国	0	0	0
格鲁吉亚	0	0	10
德国	0	0	0/5/10
希腊	0	0	0/5/10
匈牙利	0	0	0
冰岛	0	0	0
印度	0	0	10
爱尔兰	0	0	0
英属马恩岛	0	0	0
以色列	0	0	0
意大利	0	0	0
杰尔逊	0	0	0
哈萨克斯坦	0	0	15
韩国	0	0	5/10
拉脱维亚	0	0	0/5/10
立陶宛	0	0	0/10
卢森堡	0	0	0
马其顿	0	0	5
马耳他	0	0	0/10
墨西哥	0	0	10
摩尔多瓦	0	0	10
荷兰	0	0	0
挪威	0	0	0

利润接收国	预提所得税税率（%）		
	股息红利	利息	特许权使用费
波兰	0	0	0/10
葡萄牙	0	0	0/10
罗马尼亚	0	0	0/10
塞班	0	0	5/10
新加坡	0	0	7.5
斯洛伐克	0	0	0/10
斯洛文尼亚	0	0	0/10
西班牙	0	0	0
瑞典	0	0	0
瑞士	0	0	0
泰国	0	0	8/10
土耳其	0	0	5/10
土库曼斯坦	0	0	10
乌克兰	0	0	10
阿联酋	0	0	0
英国	0	0	0
美国	0	0	5/10
乌兹别克斯坦	0	0	10
越南	0	0	0/10

参考文献

1. 2018 年度全球经济自由度排名, 来源
<https://www.heritage.org/index/country/estonia>
2. 2018 全球营商环境报告, 来源 <http://chinese.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/estonia>
3. 2017-2018 年度全球竞争力排名, 来源
<http://reports.weforum.org/global-competitiveness-index-2017-2018/countryeconomy-profiles/#economy=EST>
4. 《中华人民共和国政府和爱沙尼亚共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》
<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1153553/content.html>
5. 《中华人民共和国政府和爱沙尼亚共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定的议定书》
<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1153553/content.html>
6. 国际评级机构标普针对爱沙尼亚的主权信用评级, 来源
https://www.standardandpoors.com/en_US/web/guest/ratings/entity/-/org-details/sectorCode/SOV/entityId/319310
7. 国际评级机构穆迪针对爱沙尼亚的主权信用评级, 来源
https://www.moody.com/MdcAccessDeniedCh.aspx?lang=en&cy=global&Source=https%3a%2f%2fwww.moody.com%2fviewresearchdoc.aspx%3fdocid%3dPBC_1108813%26lang%3den%26cy%3dglobal
8. 爱沙尼亚-中国贸易数据, 来源中华人民共和国商务部
<http://www.mofcom.gov.cn/article/i/jyjl/m/201512/20151201210789.shtml>
9. 《对外投资合作国别(地区)指南》, 来源中华人民共和国商务部
<http://fec.mofcom.gov.cn/article/gbdqzn/>
10. 国际评级机构惠誉针对爱沙尼亚的主权信用评级, 来源
<http://www.fitchratings.com/jsp/general/login/Login.faces?code=201803210603402678642>
11. 欧盟统计局: 8 月欧元区通货膨胀率, 来源: 中华人民共和国商务部
<http://it.mofcom.gov.cn/article/jmxw/201709/20170902650434.shtml>
12. Worldwide Tax Summary, 来源普华永道数据库
13. Doing business and investing in Estonia, 来源普华永道数据库
14. Destination: Estonia Investment Guide
https://issuu.com/eas-estonia/docs/investment_guide_en?e=1268773/14187153
15. 跨国企业与税务机关转让定价指南(2010), 经济合作与发展组织著, 国家税务总局国际税务司译, 中国税务出版社出版
16. 爱沙尼亚所得税法, 来源 <https://www.riigiteataja.ee/en/eli/ee/518062015017/consolide/current>

编写人员：谢力诺 汪赛丽

审校人员：黄碧波 樊益琦 郭治国 顾倩 徐天威 赵思隐