

中国居民赴瑞典 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“一带一路”建设的逐步推进，诸多中国企业对海外市场的重视度在不断提升，但是中国企业投资海外需要应对政治、经济、法律、税务以及文化等诸多风险。为服务好“走出去”企业，为企业提示对外投资税收风险，我们编写了《中国居民赴瑞典投资税收指南》（以下简称“本指南”）。本指南围绕赴瑞典王国（以下简称“瑞典”）投资应关注的基本国情、瑞典税制、中瑞税收协定及相互协商程序、特别纳税调整等方面进行了较为详细的解读。

本指南分为六个部分，第一部分介绍了瑞典的基本国情，包括地理、政治、经济、文化等内容，以及中国企业赴瑞典投资的情况和注意事项。

第二部分是瑞典税收制度简介，主要介绍瑞典的税制体系和各税种的政策，包括企业所得税、个人所得税、增值税、房地产税等税种。

第三部分是瑞典的税收征收和管理制度，包括税收管理机构、居民纳税人及非居民纳税人的税收征收管理规定等。

第四部分是瑞典特别纳税调整的概览，包括关联关系和关联交易类型的解释，瑞典转让定价文档的准备要求以及转让定价调查、预约定价安排、受控外国企业和成本分摊协议等内容。

第五部分主要是对中瑞税收协定和相互协商程序的解读，介绍了中瑞税收协定对中国企业赴瑞典投资的影响，重点包含了对征税范围、税收主体、税收客体以及税收抵免、避免双重征税等条款的解读。此外，为有效解决中国企业赴瑞典投资与瑞方产生的涉税争议，维护企业自身权益，还对相互协商程序的条件进行了解读。

第六部分介绍了在瑞典投资可能存在的税收风险，有助于“走出去”企业做出更加合理、有效的境外投资规划。

本指南仅基于2019年8月前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用，充分考虑数据、税收法规等信息可能存在的变化和更新。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 瑞典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	4
1.2.3 支柱和重点行业	6
1.2.4 投资政策	6
1.2.5 经贸合作	9
1.2.6 在瑞典开展投资的注意事项	11
第二章 瑞典税收制度简介	13
2.1 概览	13
2.1.1 税制综述	13
2.1.2 税收法律体系	13
2.1.3 近三年重大税制变化	13
2.2 企业所得税 (Corporate Income Tax)	15
2.2.1 居民企业	15
2.2.2 非居民企业	19
2.3 个人所得税 (Individual Income Tax)	20
2.3.1 居民纳税人	20
2.3.2 非居民纳税人	28
2.4 增值税 (Value-Added Tax)	30
2.4.1 概述	30
2.4.2 税收优惠	32
2.4.3 应纳税额	34
2.5 其他税费 (Other Taxes and Fees)	36
2.5.1 房地产税 (Real Estate Tax)	36
2.5.2 印花税 (Stamp Duty)	37
2.5.3 遗产与赠与税 (Inheritance and Gift Tax)	37

2.5.4 社会保障税 (Social Security Contributions)	38
2.5.5 消费税 (Excise Tax)	38
2.5.6 能源税 (Energy Tax)	40
第三章 税收征收和管理制度	41
3.1 税收管理机构	41
3.1.1 税务系统机构设置	41
3.1.2 税务管理机构职责	41
3.2 居民纳税人税收征收和管理	42
3.2.1 税务登记和核销	42
3.2.2 账簿凭证管理制度	42
3.2.3 纳税申报	42
3.2.4 税务检查	46
3.2.5 税务代理	47
3.2.6 法律责任	47
3.2.7 其他征管规定	47
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理	47
3.3.1 非居民纳税人税收征管措施简介	47
3.3.2 非居民纳税人税收管理	48
第四章 特别纳税调整政策	51
4.1 关联交易	51
4.1.1 关联关系判定标准	51
4.1.2 关联交易基本类型	51
4.1.3 关联申报管理	52
4.2 同期资料	52
4.2.1 分类及准备主体	52
4.2.2 具体要求及内容	53
4.2.3 其他要求	53
4.3 转让定价调查	54
4.3.1 原则	54
4.3.2 转让定价主要方法	54
4.3.3 转让定价调查	55
4.4 预约定价安排	56
4.4.1 适用范围	56
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	57
4.6 成本分摊协议管理	58
4.6.1 主要内容	58
4.6.2 税务调整	58
4.7 资本弱化	58
4.7.1 判定标准	58
4.7.2 税务调整	58
4.8 法律责任	58
第五章 中瑞税收协定及相互协商程序	59
5.1 中瑞税收协定	59
5.1.1 中瑞税收协定	59
5.1.2 适用范围	59
5.1.3 常设机构的认定	61
5.1.4 不同类型收入的税收管辖	64
5.1.5 税收抵免政策	66
5.1.6 无差别待遇原则	68
5.1.7 在瑞典享受税收协定待遇的手续	69
5.2 中瑞税收协定相互协商程序	70
5.2.1 相互协商程序概述	70
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据	71
5.2.3 相互协商程序的适用	71
5.2.4 启动程序	72
5.2.5 相互协商的法律效力	72
5.2.6 瑞典仲裁条款	73
5.3 中瑞税收协定争议的防范	73
第六章 在瑞典投资可能存在的税收风险	75
6.1 信息报告风险	75
6.1.1 登记注册制度	75
6.1.2 信息报告制度	75
6.2 纳税申报风险	75
6.2.1 在瑞典设立子公司的纳税申报风险	75
6.2.2 在瑞典设立分公司或代表处的纳税申报风险	75
6.2.3 在瑞典取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险	75
6.3 调查认定风险	75

6.3.1 转让定价调查风险.....	76
6.3.2 受控外国企业调查风险.....	76
6.4 享受税收协定待遇风险.....	76
6.4.1 未正确享受协定待遇风险.....	76
6.4.2 滥用税收协定待遇风险.....	77
6.5 其他风险.....	77
参 考 文 献.....	78
附 录 在瑞典的部分中资企业.....	80

第一章 瑞典概况及投资主要关注事项

1.1 国家概况

1.1.1 地理概况

瑞典位于北欧斯堪的纳维亚半岛东部。西邻挪威，东北接芬兰，东临波罗的海，西南濒北海，同丹麦隔海相望。领土面积为45万平方公里（不包括领海面积）。领海有12海里，海岸线长约2181公里，约15%的土地在北极圈内。地形狭长，地势西北高，东南低。北部为诺尔兰高原，南部及沿海多为平原或丘陵。

瑞典所属时区为东1时区，当地时间比北京时间晚7小时。每年3月最后一个星期天至10月最后一个星期天实行夏时制，届时当地时间比北京时间晚6小时。

瑞典大部分地区属温带大陆性气候，最南部属温带海洋性气候。受北大西洋暖流影响，平均气温1月北部零下16摄氏度，南部零下0.7摄氏度，7月北部14.2摄氏度，南部17.2摄氏度。

截至2018年12月底，瑞典人口总数为1020万，是欧洲人口密度最低的国家。瑞典首都为斯德哥尔摩，全国划分为21个省和290个市。人口主要集中在以斯德哥尔摩、哥德堡和马尔默3大城市为中心的地区。^[1]

1.1.2 政治概况

1.1.2.1 政体

现行《宪法》由四部基本法律组成：《政府法典》（1809年制定，1974年修订）、《王位继承法》（1810年制定，1979年修订）、《出版自由法》（1949年制定）和《表达自由基本法》（1992年制定）。宪法规定瑞典实行君主立宪制。国王是国家元首，作为国家象征仅履行代表性或礼仪性职责，不能干预议会和政府工作。议会是立法机构，由普选产生。政府是国家最高行政机构，对议会负责。

国王的长子女是法定王位继承人。现任国王卡尔十六世·古斯塔夫，1973年9月15日继承王位。^[1]

1.1.2.2 政府

瑞典的主要政府部门有外交部、国防部、财政部、教育部、企业与创新部、环境部、文化部、社会事务部、劳动市场部、司法部等。政府部门规模较小，大多数部门在100人左右。政府的各部门主要负责编制和分配预算，以及制定与执行机构相关的法规、规章和指令等。在处理国际和欧盟相关的事务时，各部门需在各自职权范围内与外交部共同合作。对于某些重大事项，政府一般会任命一个专门委员会，对具体问题进行调查（一般1至2年），然后提出修改立法的建议。这些委员会一般由一名主席和各政党、机构代表以及专家、顾问组成。^[1]

1.1.3 经济概况

瑞典经济发达。20世纪90年代初受世界性经济危机影响出现衰退，1994年经济开始回升，此后大力发展电子和信息技术产业，经济一直保持2%—4%的增长速度。2008年以来，瑞典经济受到国际金融危机影响，面临经济增长下降、实体经济遭受冲击、市场信心持续疲弱、企业倒闭增多、失业率上升等不利局面。2009年起经济企稳回升。2018年的国内生产总值为5200亿美元，国内人均生产总值为5.03万美元。^[23]

1.1.3.1 当地货币

瑞典的法定货币为克朗。最小面值为1瑞典克朗，最大面值是1000瑞典克朗。非瑞典居民可在瑞典银行进行自由兑换业务，例如：在瑞典境内付款、汇款和外币兑换。2019年6月底，1美元约合9.3瑞典克朗，1欧元约合10瑞典克朗。瑞典克朗与人民币在贸易项下可以直接结算，现钞可以在货币兑换处兑换。受欧洲经济复苏乏力及瑞典采取负利率政策影响，美元兑瑞典克朗汇率从2014年3月的6.54上升到2017年3月的9，瑞典克朗三年内贬值37.6%，并在2019年持续贬值。^[1]

1.1.3.2 外汇管理

瑞典的外汇制度规定，居住在国外的非居民及移居国外成为非居民者可持有境外瑞典克朗账户。账户的款项可用于对外支付或转让及兑换成任何一种外币。所有的货币和资本交易都可以自由进行。出口收入可兑换成瑞典克朗，也可存入在瑞典的外币账户，持有者可用于对外支付。

进口支付可以自由进行。允许进口商接收外国信贷。经常性非贸易收入与贸易出口收入同样对待。进入瑞典境内的个人携带的现钞、硬币及其他支付工具数额不受限制。居民对非居民的非贸易支付受限制。到国外旅行所需外汇没有限制。离开瑞典的个人携带离境的瑞典现钞和硬币没有限制。对于向国外转移利润和股息没有任何限制。

瑞典对内、外资企业提供了自由、宽松的经济制度环境。但当外汇交易超过7.5万瑞典克朗（约5.4万人民币）时需报告瑞典中央银行。国家对利润的汇出、投资清算、特许权使用费和许可费用的支付也没有限制，子公司和分支机构可以向在瑞典外的母公司转移管理服务费用和研发支出等费用。投资基金的收益（如股票红利、利息）可以自由转移。外商独资公司可以从母公司或海外的信贷机构筹集外币贷款。^[1]

1.1.4 文化概况

1.1.4.1 语言

瑞典语是瑞典的民族语言和官方语言，另外有约2万拉普人讲拉普语，北部边远地区有3万人讲芬兰语。此外，英语是瑞典学校中的必修课，大多数上世纪40年代以后出生的瑞典人都会讲英语。英语和德语是通用的商业语言。随着近年来大量以阿拉伯语为母语的人口涌入，阿拉伯语的使用可能比芬兰语更为普遍，但目前还缺乏官方数据统计。^[1]

1.1.4.2 习俗

瑞典人文化素质较高，热情好客，淳朴诚实，谈吐文明，行为规矩，重诺守时。瑞典人十分重视环境保护，爱花、爱鸟和其他野生动物，热爱大自然。瑞典人每周工作5天，每年享受5周的法定带薪假期，偏好在昼长夜短的夏季外出旅游。瑞典是世界上外出旅游人数最多的国家之一。瑞典人爱好体育活动，网球、冰球、乒乓球、足球、手球、高尔夫球、赛马等竞技项目的普及率高并有较高水平。瑞典有2万多个体育协会和俱乐部。瑞典法律规定，自2005年6月1日起任何人不得在室内吸烟，违者依法论处。在餐馆不得饮用自带酒，否则将处以重罚。不得体罚孩子。瑞典的主要宗教为基督教路德宗。^[1]

1.2 投资环境概述

瑞典是一个高度发达的现代化国家，且市场开放，强调公平竞争，拥有完善的公共服务体系，市场环境良好。同时，瑞典还是全球最具创新能力的国家之一，人均拥有发明专利和专利申请数量居世界前列。^[1]

1.2.1 近年经济发展情况

世界经济论坛《2017-2018年全球竞争力报告》显示，瑞典在全球最具竞争力的137个国家和地区中，排第7位。世界银行发布的《2018年营商环境报告》显示，瑞典在190个经济体的营商便利度排名中排第10位。

截至2017年2月2日，国际评级机构惠誉对瑞典主权信用评级为AAA/F1+，展望为稳定。2018年，国际评级机构穆迪对瑞典主权信用评级为AAA，展望为稳定。^[1]

1.2.2 资源储备和基础设施

1.2.2.1 自然资源

铁矿、森林和水力是瑞典的三大资源。已探明铁矿储量36.5亿吨，系欧洲最大的铁矿砂出口国。铀矿储量25至30万吨。森林覆盖

率为54%，蓄材26.4亿立方米。每年可利用的水力资源有2014万千瓦已开发81%。此外，北部和中部地区有硫、铜、铅、锌、砷等矿产资源，储量不大。^[1]

1.2.2.2 基础设施

瑞典基础设施完善，交通体系状况良好。瑞典公路总长23万公里，其中有国道、省道10.6万公里。瑞典公路网北接芬兰，西临挪威，南可通过丹麦到达欧洲大陆。

铁路在瑞典国内运输中占有重要地位。截至2015年，铁路总长15424公里，其中电气化铁路占2/3。全国铁路货运量6750万吨，54%为国内货物。轨道交通客运量达3.5亿人次。

瑞典拥有众多大中小航空公司，航线众多，航运便利。瑞典全国共有商用机场（年均运送乘客超过1.5万人的机场）32个。瑞典、丹麦和挪威共同拥有北欧航空公司（SAS），瑞典持有其中3/7的股份。该公司现有飞机154架，航线遍及五大洲50多个国家上百个城市以及国内的24个城市。

海运是瑞典水运的主要方式。截至2016年，瑞典所有港口吞吐量总和为1.71亿吨。客运量2600万人次，外籍乘客共1330万人次，其中39%来自丹麦，33%来自芬兰。主要海港有哥德堡、斯德哥尔摩、吕勒奥、乌克瑟勒松德和马尔默。哥德堡是第一大港，年吞吐量2300万吨。

瑞典通信行业发达，邮政、固定电话、移动电话和互联网服务便捷，境内覆盖4G网络。国内邮资6.8瑞典克朗起，国际邮资12瑞典克朗起。移动电话和网络服务在瑞典及周边国家通用，可办理通话及流量包业务，境内电话每分钟2-6瑞典克朗，移动流量10G约350瑞典克朗。

在电力方面，2016年，瑞典电网共铺设56.4万公里电缆，全国电力装机容量3336万千瓦时，年发电量152.5太瓦小时，年电力消费量130.1太瓦小时，电力出口大于进口，是世界上人均电力生产量和消费量最高的国家之一，可以在满足国内需求的同时出口。瑞典电

网已与挪威、丹麦、芬兰等北欧邻国及德国、波兰等欧盟国家实现互联互通。^[1]

1.2.3 支柱和重点行业

瑞典是世界上最重要的新技术研发国家之一，在信息通讯、生命科学、清洁能源、环保、汽车等领域研发实力强。瑞典工业发达，主要包括矿业、机械制造业、森林及造纸工业、电力设备、汽车、化工、电信、食品加工等。^[1]

1.2.4 投资政策

1.2.4.1 投资主管部门

瑞典主管外国投资的政府部门是瑞典贸易投资委员会（Business Sweden-the Swedish Trade & Invest Council）。2013年1月15日，原瑞典贸易委员会和投资促进署合并成立瑞典贸易投资委员会，其主要职责是贸易和投资促进，即协助瑞典公司在国际上寻找合作伙伴进入当地市场，以及吸引国外公司来瑞典投资开展业务。贸易投资委员会由瑞典外交部和企业组织—瑞典外贸协会（Swedish Foreign Trade Association）共同拥有，在北京、上海、成都、广州设有办事处。^[1]

1.2.4.2 投资行业的规定

瑞典政府致力于宣传推广其尖端科技和优秀产业，指导内、外资进入信息通讯技术、电子、汽车、生命与生物科技、节能环保、新材料和包装等行业。总体来说，瑞典所有产业均对私人资本和外国资本开放，包括铁路、邮政、电信、广播、电视等这些曾由国家垄断经营的行业。在具体操作上仅对一些有关国家战略利益的领域加以限制或严格控制，如军工、航空运输、海上作业、采矿、战略物资、出版、林业、银行及保险等。限制手段主要是以发放许可证和牌照的方式筛选具备实力和资质的企业，只有获得许可才有资格进入这些行业。外国人不能拥有在瑞典注册的船舶、飞机、传递有关瑞典公司和个人信用资料的企业，不得经营国内航空，不能持有

银行和军工厂的股份。外资持股20%以上的公司购买房地产，须获得地方政府的批准。外资购买和接管现有瑞典企业，必须遵守《外国接管瑞典企业法》的规定，即当外资比例达到10%、40%、50%等几个等级之前，必须咨询工会，以获得雇员的同意，保证《共同决定法》的实施，如雇员不同意，则会要求工业部介入，在董事会中增加1名国家代表。除上述限制和批准手续外，外国人在瑞典的投资与经营活动与瑞典人享有同样的自由权。^[1]

1.2.4.3 投资方式的规定

瑞典对境外自然人在当地开展投资合作无特别限制，均可享受国民待遇，依相关规定和程序注册公司或申请成为公司股东。

在瑞典开展业务的外国公司可以依法设立多种形式的经营实体，例如子公司（属于有限责任公司）、分公司或代表处。最常见的公司形式（包括对外国所有者而言）是有限责任公司，分为私人和股份两种类别，其区别在于能否向公众融资。瑞典对有限责任公司股东的数量与国籍没有限制，允许单一股东存在，且自2014年8月1日起，取消了对创始人居住地要求的相关规定。但是，大多数董事和总经理须在欧洲经济区（EEA）居住（除非获得注册局豁免），如公司代表均不在瑞典居住，则董事会须正式任命并授权一位本辖区内居民作为公司代表。在瑞典设立分公司，其名称须单独命名并在注册局登记。除银行、保险、金融服务等业务外，在瑞典开展其他业务无需营业执照。

瑞典对于外资并购行为无安全审查规定，但如涉及银行、保险、信贷公司等需接受来自瑞典金融监管局的审查。

瑞典反垄断法主要针对被推定为对市场竞争有害的商业行为，如滥用市场支配地位。一般情况下，市场占有率超过40%的公司应特别注意其市场行为。^[1]

1.2.4.4 公司收购的有关规定

上市公司收购由瑞典公司治理委员会颁布的收购规则、财政监督机构发布的金融票据交易法案和法规进行规范。其他相关法规包

括斯德哥尔摩证券交易所签发的建议书、瑞典工商证券交易委员会的交易规则等。这些规则和建议书构成证券上市交易合同的组成部分，从而通过合同形式对上市公司产生约束力。

除瑞典《公司法》的普通规定外，收购非上市公司并无任何特别法律规定。有关公司信息可以通过公开的贸易和工业登记、法院记录、股东登记等获得。这些信息通常是免费的，或者只需支付非常有限的管理费用。

瑞典对外国企业投资或购买国有企业股份无特殊限制，享受与本国企业同等待遇，但须制定有效的企业社会责任、人权及反腐败等管理机制。此外，瑞典国有企业需遵循较私营企业更为严格的规定，如须编制与上市公司要求相同的外部财务报告。

瑞典《竞争法》对公司并购行为进行规范。发生下列情况，公司的并购必须通知瑞典竞争管理机构：交易导致1家或多家企业控制权发生持久改变（包括兼并、收购控股权、全面合资等致使企业控制权发生实质变化的行为）；在前一会计年度中，所有相关企业在瑞典的总收入超过10亿瑞典克朗（约合1.21亿美元）；在前一会计年度中，至少两家相关企业在瑞典的收入各自超过2亿瑞典克朗（约合2400万美元）。但是，如果公司合并并在欧盟设定的限度内，即符合欧盟合并条例设定的限度，瑞典的公司合并控制条例就不再适用。瑞典对于不递交通知的收购行为并无直接制裁，通常惯例做法是在并购发生后及完成之前递交通知，以防并购被禁止而失去效力。

瑞典对外资企业开展BOT/PPP没有特殊限制规定，但适用针对国有企业的某些特定条款，如欧盟框架下和瑞典采购法关于采购方面的强制性规则。在瑞典以BOT/PPP方式开展的项目相对较少，如新卡拉林斯卡医院、阿兰达机场快线、建设桥梁及公路等基础设施项目，主要由当地企业和欧洲其他国家企业完成。目前尚无中资企业在瑞典开展BOT/PPP项目。BOT/PPP项目特许期限通常为20-30年。外资准入行业限制详见1.2.4.2投资行业的规定。^[1]

1.2.4.5 投资优惠政策

瑞典不对外资所有权进行限制，允许100%的外资控股权。但是依照欧盟规则和瑞典法律，并购投资需要报瑞典竞争局批准。在补贴区域内进行产品开发、专利研发等投资的企业可获得补贴。北部Lapland、Norrrland、Varmland等山区和北极边远地区为一类地区，Dalarna等中部山地为二类地区，北部沿海和南部某些地区为临时补贴地区。就鼓励性措施而言，瑞典对在一类和二类地区进行建筑和机械设备投资的企业给予补贴和贷款。在一类地区，对中小企业的补贴可高达投资总额的40%，对其他企业的补贴达35%，贷款可达投资总额的30%；在二类地区，对企业的投资补贴为投资额的20%，贷款为投资额的30%。

瑞典的地区鼓励政策主要由以下四个部分构成：

(1) 开发鼓励措施。在补贴区域内进行产品开发、商标、专利、市场营销培训等投资的企业可获得补贴。在一类地区，中小企业的补贴可达投资总额的40%，其他企业为35%；在二类地区，补贴最高限额是批准投资额的20%。额外贷款可达总投资金额的50%。

(2) 就业鼓励措施。在优惠地区提供新的长期就业机会的企业均可获得就业补贴，在5年期内递减发放。一类地区的新创就业机会可获补贴20万瑞典克朗；二类地区的新创就业机会可获补贴12万瑞典克朗。

(3) 运输鼓励措施。在Norrrland、Varmland和Dalarna大部分地区（均为一类和二类地区）的企业，可获得原材料和货物运输的补贴。根据企业所在地区和运输距离远近，补贴幅度为运输净费用的10%-50%。

(4) 中小企业扶持政策。凡雇员人数不超过50人、营业额不超过4000万瑞典克朗、资产不超过1500万瑞典克朗的中小企业，均可获得对建筑和机械设备投资额的15%的补贴。^[1]

1.2.5 经贸合作

1.2.5.1 贸易关系

1950年4月30日，瑞典加入关税及贸易总协定（General Agreement on Tariffs and Trade, GATT），1995年1月1日成为世界贸易组织（World Trade Organization）成员，同时成为欧盟正式成员。由于瑞典人口较少，国内市场容量小，经济高度依赖对外贸易，主张市场开放和自由贸易。从1991年起，瑞典政府逐步取消了进口配额。近年瑞典的货物贸易额约占GDP的60%。瑞典人口只占世界总人口的0.2%，其贸易额却占世界贸易总额的2%。2018年，瑞典货物进出口额为3360.8亿美元，比上年同期（下同）增长9.4%。其中，出口1659.7亿美元，增长8.4%；进口1701.1亿美元，增长10.4%，贸易逆差41.4亿美元。

分国别（地区）看，2018年瑞典对德国、挪威、芬兰和丹麦的出口额分别为176.3亿美元、172.3亿美元、115.1亿美元和114.1亿美元，较上一年度分别增长7.8%、11.5%、9.3%和9.2%，占瑞典出口总额比重分别为10.6%、10.4%、6.9%和6.9%；自德国、荷兰、挪威和丹麦的进口额分别为304.7亿美元、158.1亿美元、140.2亿美元和120.2亿美元，较上一年度分别增长5.7%、16.1%、19.0%和8.7%，占瑞典进口总额比重分别为17.9%、9.3%、8.2%和7.1%。瑞典前三大顺差来源地依次是美国、芬兰和挪威，顺差额分别为61.4亿美元、34.6亿美元和32.1亿美元；前三大逆差来源地分别是德国、荷兰和俄罗斯，分别为128.4亿美元、61.9亿美元和33.2亿美元。

瑞典出口产品数量的一半以上是工程技术产品，电子和通讯设备、机械和交通设备等占有重要地位。2019年第一季度，瑞典机械及交通设备出口占出口总量的41.5%，其次是化工和橡胶产品、医药产品、原材料等，医药产品出口增速最快，同比增长33%。瑞典工业主要为组装工业，很大程度上依赖进口货物，大部分货物进口都是出于工业的需要。机电产品、矿产品和运输设备是瑞典的主要进口商品。2019年第一季度，瑞典机械及交通设备进口占进口总量的35.5%，其余主要为杂项制品，包括食品饮料、矿物及石油等。^[1]

1.2.5.2 中瑞经贸

瑞典于1950年1月14日承认新中国，1950年5月9日同中国建交，是第一个与中国建交的西方国家。1957年，两国签订了政府间贸易协定。两国建有经贸联委会机制，迄今共举行20次会议。近年来两国经贸关系飞速发展，两国互为在亚洲和北欧地区最大贸易伙伴。2018年，中瑞双边货物进出口额为167.4亿美元，较上一年度增长9.9%。其中，瑞典对中国出口77.1亿美元，较上一年度增长13.1%，占瑞典出口总额的4.7%，较上一年度增加2%；瑞典自中国进口90.3亿美元，较上一年度增长7.2%，占瑞典进口总额的5.3%，较上一年度下降0.2个百分点。瑞方贸易逆差13.2亿美元，较上一年度下降17.9%。截止到2018年12月，中国为瑞典第八大出口市场和第五大进口来源地。^[1]

1.2.6 在瑞典开展投资的注意事项

1.2.6.1 注册企业的受理机构

无论设立有限责任公司还是分公司，都必须在瑞典公司注册局（Swedish Company Registration Office）和瑞典税务局（Swedish Tax Agency）进行登记。在瑞典设立子公司或分公司的外国银行或其他金融机构应向瑞典金融监管局（Swedish Financial Supervisory Board）申请授权或登记注册。

负责企业注册的政府机构是瑞典公司注册局，申请注册的公司通常在律师的帮助下起草，并在瑞典公司注册局登记备案。瑞典公司注册局收到申请后，平均1-2周内可做出答复。另外一个选择是从律师事务所或者专业咨询公司购得已正式组建并注册登记的公司。一般来说，除保险业、银行业以及金融服务等特定领域外，在瑞典创办企业不要求办理经营许可证，但已获得其他欧盟国家批准的投资者可能因对此类许可证的双向认可协定而直接获得认可。瑞典单方面应用无差别待遇原则，并遵守与欧盟、WTO等签订的国际协议，这意味着外国投资者可享受与瑞典本国投资商相同的待遇。^[1]

1.2.6.2 其他制约因素

瑞典有一定的当地投资限制。瑞典的铁路、邮政、电信、广播、酒精制品的制作与贩卖、香烟的制造与贩卖多属国有经营。外资不得拥有瑞典银行的股份，但外资可以在瑞典开设银行的分行，受瑞典银监会管理，但设银行代表处无限制。金属、矿产、油气资源的勘探由政府管理。外资对农业、林业的兼并和经营受相关规定制约。此外，众多行业都要求投资企业办理行业准入，建议企业提前做好前期准备。^[1]

第二章 瑞典税收制度简介

2.1 概览

2.1.1 税制综述

瑞典的主要税种包括：公司所得税、增值税、个人所得税、消费税、社会保障税、资本利得税和房地产税等。瑞典税收管理体制比较集中，中央政府掌握绝大部分税收收入，地方政府只征收个人所得税及一些附加税。中央收入主要来源于增值税；地方政府收入主要来源于个人所得税。瑞典与许多国家都签订了税收协定，其中大多数是根据OECD模板签订的。^[1]

2.1.2 税收法律体系

法律由议会审议通过颁发，议会设有税收委员会，专门负责税收事项。瑞典税制属于多种税、多次征、直接税和间接税并存的税制模式。现实行两级课税制度。现行主要税种有：个人所得税、公司所得税、增值税、消费税、社会保障税、土地和财产税、森林税、彩票税、资产税、净财富税、广告税、烟草税、酒类制品税、注册登记税、印花税和年度车辆税。所得税是瑞典地方税的主体税种。

[13]

2.1.3 近三年重大税制变化

瑞典政府于2018年公布了新的企业所得税税收立法提案。该法案遵循欧盟反避税指令对利息扣除限制做出了规定，同时也公布了降低企业税率等其他规定。新法案将于2019年1月1日生效，适用于2018年12月31日之后开始的财政年度。

（1）利息扣除上限规定

①规定了基于税息折旧及摊销前利润（以下简称“EBITDA”）的一般扣除限额，上限为EBITDA的30%；

②若公司符合瑞典集团税务的条件，可以均衡集团内的利息扣除金额；

③一年内无法扣除的负净利息支出（即利息支出和利息收入的差额小于0）可结转至第6年，但在所有权变更时负净利息支出将不再保留；

④对于净利息支出达到500万瑞典克朗的集团则不适用EBITDA的扣除规则；

⑤对某些集团内部贷款的现行利息扣除限制规则进行了修订。根据该提案，如果集团内利息收入的受益所有人居住在欧洲经济区内，或居住在瑞典有税收协定但不限于特定收入的国家，或缴纳企业所得税税率至少为10%，则相应的利息支出可以扣除。但是，在任何情况下，如果是为获得集团的实质性税收优惠而进行的贷款，则不应给予税收减免；

⑥建议在某些跨境情况下禁止关联方债务的利息扣除（反错配规则）。当另一个国家的公司因同一利息支出获得税收减免，或者当相应的利息收入因税收目的而对收入进行分类而不征税时，则适用该禁令。

（2）税率及扣除相关

①企业所得税税率分两步降低：2018年12月31日以后税率从目前的22%降低到21.4%，2020年12月31日以后适用20.6%；

②废除之前所提议的可弥补亏损结转的限制条件；

③不允许出于税收目的将购置机械设备与建筑以及改良土地的利息支出进行资本化；

④提出了金融租赁的相关税收规定。金融租赁税收规定仅考虑金融租赁的利息因素，而不考虑哪方可以享受税收折旧。因而新规定意味着应在租约中确定利息要素，并将其纳入EBITDA的计算中；

⑤改变了出租房屋的扣除规则。除了可以扣除正常的折旧外，与建造、扩建或翻新相关的12%的费用可在租赁完成后的六年内扣除使用；

⑥提高税收分配准备金¹的提取比例；

⑦若将来实行较低的企业所得税税率则将调整准备金的提取比例，以平衡较低的税率；

⑧证券准备金中引入暂时性固定收入（6%）以及永久性年度标准收入（政府债券利率）。

2019年9月5日，瑞典政府公布了打击税收避税和社会福利欺诈采取的措施。具体措施包括：

（1）从2020年1月1日起，若纳税人以电子支付的方式为特定家庭服务（Household Services）支付报酬，则该金额可以从应纳税所得额中扣除；

（2）从2021年1月1日起，针对临时在瑞典工作的居民纳税人，瑞典政府将引入经济实质雇主²概念；

（3）为避免税收和福利欺诈行为，政府将在现行关于瑞典人口登记的法律制度中任命专门委员会进行监管。^[2]

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

出于税收目的，公司被分类为居民企业而非居民企业。严格意义上来讲，公司是否具有居民性质不是由税法决定的。相反，这种区分应基于瑞典注册公司和非居民公司之间。瑞典采用登记注册地标准，即以企业是否在本国各级政府登记注册为依据，确定该企业是否为本国居民企业。依据这一标准，凡依本国法律在本国登记注

¹公司可以每年提取“税收分配准备金”。由于瑞典的税法不包含亏损转回条款，该规定的目的是允许公司使用当年的亏损来抵消前几年的利润。税收分配准备金可以在当年税前利润25%的比例内提取，提取当年该公司可以以扣除准备金后的利润交税。每年的提取金额都是一个单独的准备金，该准备金必须在提取后的六年内计入应纳税所得额并缴纳税款。

²瑞典目前使用“正式雇主”这一概念，具体指的是在183天规则下，若雇员仍受雇于派遣国的雇主，并由其支付工资，则在瑞典为瑞典公司工作所产生的雇佣收入可以免税。

“经济实质雇主”是指，享有雇员工作成果的受益人被视为雇主，并由此产生纳税义务。这也是其他许多国家的主流观点，若采用这一概念则意味着瑞典将对更多的个人征税。

出处：<https://home.kpmg/se/sv/home/nyheter-rapporter/2018/05/se-news-the-swedish-government-wants-to-apply-the-economic-employer-concept-from-2019.html>

册的企业，不论其总机构、管理和控制中心是否设在本国，也不论其投资者是本国人还是外国人，均可认定其为本国居民，对其所得行使课税权。如果没有注册，公司仍可被视为具有居民性质，前提是其实际管理机构位于瑞典境内，或者该公司由于居住地、管理地或其他类似理由而需要在瑞典交税，则由于税收协定目的将其视为具有居民性质。

企业所得税应税的居民企业包括以下几类：

- (1) 注册在瑞典的有限公司（包括在瑞典有分公司的欧洲股份公司）；
- (2) 注册在瑞典的经济协会（包括欧洲合作组织）；
- (3) 注册在瑞典的基金会及依照瑞典法律成立的基金会；
- (4) 法律列举的其他组织或团体。^[3]

2.2.1.2 征收范围

瑞典居民企业就其全球收入在瑞典缴纳企业所得税，但由于税收协定的安排，应纳税额视情况可以减免。^[3]

2.2.1.3 税率

从2019年1月1日起，瑞典企业所得税适用21.4%的固定税率（2019年之前税率为22%），单位信托（Unit trusts）要承担30%的税率。自2021年起，固定税率将降为20.6%。

瑞典企业向非居民支付股息时需要缴纳预提所得税，一般而言，预提所得税的税率为30%。^[3]

2.2.1.4 应纳税所得额

(1) 收入范围

应纳税所得按净额征收。公司的全部所得都应作为营业所得，包括出售股票、不动产或其他资本性资产所获得的收益纳税。正常经营过程以外处理某些资本性资产（主要是证券）所发生的亏损只能以同类资本所获收益抵扣，当年抵扣不完的，可向后结转。正常经营过程内处理资产的亏损可全部冲抵其他所得。瑞典有限责任公司的股票收益，只有一半应纳税，其亏损也只有一半可以扣除。

外国公司应就来源于瑞典的不动产所得、与瑞典机构场所有实际联系的所得，以及正常经营渠道以外处置不动产或者出售一家企业或企业的一部分所获得的收益进行纳税。原则上，外国公司的分支机构与瑞典的有限责任公司一样征税。分支机构汇回总部的利润免除预提所得税。分支机构的账目必须独立核算。

主要的免税收入包括：

- ①符合条件的居民企业间的股息、红利收入以及经济联合体与共同基金的利润分配；
- ②符合条件的居民企业从境外法人取得的股息、红利收入；
- ③具有商业目的的资本利得收入；
- ④股东增资；
- ⑤税收返还及相关利息。

（2）税前扣除

企业实际发生的与经营有关的、合理的支出，包括成本、费用、特殊税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除，包括但不限于：

①职工薪酬：瑞典对某些养老金支出规定了税前扣除限额。例如实际支付的养老金有最高限额；

②董事费：公司实际支付给监事会成员、管理委员会成员或其他提供监督管理服务个人的报酬可以税前列支；

③股息：股息、股利分配及其他视同利润分配行为，均不得在所得税前列支；

④利息：贷款利息支出通常可税前列支，但与关联公司发生的利息费用不得税前列支。如之前所述，自 2019 年 1 月 1 日起，关联公司间发生的利息扣除限额不超过 EBITDA 的 30% 的部分也可进行税前列支，但是对于支付利息的公司而言，若利息支出未超过利息收入，则不适用该规定。低于 500 万瑞典克朗的利息支出可以直接适用安全港规则扣除。若借款方所有权未发生变化，未使用的利息支出可结转至第 6 年进行列支；

⑤特许权使用费：特许权使用费通常可税前列支，但支付给同一个集团内或同一股东控制的居民或非居民企业的特许权使用费需要符合独立交易原则；

⑥服务和管理费：服务和管理费一般可税前列支；

⑦研发费用：与经营相关的研发费用可税前列支；

⑧其他扣除：礼品费一般不可税前列支，除非该费用与经营活动相关。此外，法律规定的特定捐赠也可税前列支；

⑨其他不得税前列支的费用：其他不得税前列支的费用包括但不限于：利润分配，包括视同利润分配；除房地产税等特殊税种之外的税金；公司筹办费，如企业注册相关费用和印花税等；超过限额的业务招待费；贿赂及其他非法支出；

⑩折旧与摊销资产应在投入使用后开始计提折旧，税法上允许的折旧方法为直线法和余额递减法。原值不超过基础金额 50%的资产可以一次性扣除（2019 年基础金额为 4.65 万瑞典克朗）。

（3）亏损弥补

通常来说，亏损允许在以后年度无限期弥补，但不允许用于抵减以前年度的所得。企业收购所产生的重组亏损仅在收购对价200%的限额内扣除。

（4）税收优惠

在享受瑞典政府特殊支持的区域，企业为雇员缴纳社会保障税额的10%可以在企业所得税前进行加计扣除。每年的加计扣除额不得超过8.52万瑞典克朗。此外，公司每年可以对不超过税前利润的25%的部分提取“税收分配准备金”。该准备金可用于弥补以后年度的亏损，在提取当年无需纳税，若在提取后的六年内仍没有弥补亏损，则该部分需计入应纳税所得额并缴纳税款。^[3]

2.2.1.5 集团税收

在税收定义中，瑞典并没有单独规定“集团”的定义，但公司法下集团的形成通常要求控股公司直接或间接持股子公司50%以上的股份或投票权。瑞典税法并没有合并财务报表的概念，集团内重新分配利润和损失的方式是允许企业通过转移收入来调整利润。

在转移收入时，关联公司必须在同一年度的税务申报表中对转移收入的情况进行完整披露，同时必须满足以下条件：

- (1) 公司不能是房地产公司或投资公司；
- (2) 母公司必须全年持有子公司超过90%的股份，或自子公司开始营业之日起就满足上述条件；
- (3) 依据税收协定，收入转移的接受方不是欧洲经济区外的企业；
- (4) 转移部分的营业收入不是税收协定规定的免税收入；
- (5) 子公司向母公司所转移的收入中，该年度母公司从子公司收到的股利部分是免税的。

此外，若母公司控制了国外子公司至少90%的股份或子公司已经通过清算解散，那么作为瑞典居民企业的母公司可以就子公司的最终损失确认一笔扣除金额。^[3]

2.2.2 非居民企业

2.2.2.1 概述

注册地不在瑞典的企业和其他法人实体，为瑞典的非居民法律实体。对于非居民企业来说，瑞典法律在外国法律实体和外国公司间略有不同。若外国法律实体为与瑞典签订税收协定的国家的税收居民，并就所得缴纳税金，则被视为外国公司。外国公司与瑞典居民享有同等税收待遇。^[3]

2.2.2.2 税率

非居民企业与居民企业适用相同税率。按照规定，股息的预提所得税税率为30%，利息和特许权使用费不以预提形式征收企业所得税。在没有税收协定或税收协定没有约定的情况下，特许权使用费按照净所得额按21.4%的税率缴纳企业所得税，若税收协定约定了对特许权使用费的最高税率，则以特许权使用费的总收入为基础按照该最高税率计征企业所得税。^[3]

2.2.2.3 应纳税所得额

（1）一般收入

原则上，非居民企业从瑞典取得的收入与居民企业计算企业所得税的方式基本一致。

（2）股息、利息和特许权使用费

非居民企业向欧盟其他成员国的居民企业分配的股息可以适用免税规定，免征预提所得税。非居民企业仅就与瑞典常设机构或不动产相关的利息收入缴纳企业所得税。非居民企业就常设机构从居民企业取得的特许权使用费收入被视为应税收入，并就评估后的特许权金额缴纳所得税。非居民企业若适用欧盟的利息及特许权使用费条款，则该部分收入免于征税。若支付股利的公司在证券注册中心（Security Register Centre）登记且该股利通过信托基金支付，在该非居民企业在证券注册中心登记的情况下，证券注册中心会以税收协定下的优惠税率对支付给非居民企业的股利进行源泉扣缴。若收到股利的非居民企业并未在证券注册中心登记，则由支付股利方进行源泉扣缴，非居民企业需要提供相关证明以享受协定待遇。在收到股利后5年内，非居民企业可以申请退还因未享受协定待遇而多缴纳的税额。^[3]

2.3 个人所得税（Individual Income Tax）

个人所得税分为地方所得税和国家所得税，地方所得税税率因地而异，约为29%-35%，国家所得税是针对高收入者征收的累进所得税。个人所得税针对纳税人全部所得征收，分为个人劳动收入（包括雇佣收入及营业收入，实行累进制税率）和非劳动收入（包括投资收入和资本盈余，税率为30%）。此外，为吸引外来人才，税法规定在瑞典公司工作（合同期少于5年）的外国专家、高管和科研人员，前三年可减免25%的缴税额。^[23]

2.3.1 居民纳税人

2.3.1.1 判定标准

在瑞典有住所或习惯性居住的自然人作为瑞典居民纳税人，就其全球所得在瑞典缴纳个人所得税。

住所指长期拥有并使用的公寓或房屋。此处的公寓或房屋是指用于居住的任何空间，如长期租住的酒店房间等。如果个人实际居住或有权居住在某公寓或房屋，则认为该个人拥有该公寓或房屋。如果个人从到达瑞典的时点开始，有意拥有并使用公寓或房屋超过6个月，则该个人会被认为在瑞典有住所。

习惯性居住是指个人并非短期停留。实际在瑞典停留超过6个月，则会被认为在瑞典习惯性居住。通常来说，个人需要持续停留6个月才会被认为是在瑞典习惯性居住。但是，如果个人只是暂时离开，离开时明显有会返回瑞典继续停留的意图，则其在瑞典多次短期停留的时间，需要累加计算实际停留时间。

个人已在瑞典居住至少十年则可被推定为与瑞典有实质经济联系，在该个人离开瑞典后五年内仍视同为瑞典居民，除非该个人能够自证目前与瑞典不存在实质经济联系。

瑞典不以家庭为单位缴纳个人所得税。配偶和子女分别计算个人所得税。^[4]

2.3.1.2 征收范围

(1) 应税所得

瑞典居民对其来源于全球范围内的所得负有纳税义务。瑞典个人所得税法将应税收入分为雇佣收入、营业收入和投资收入。

① 雇佣收入

除了营业收入和投资收入外，所有经济活动获得的收入可以定义为雇佣收入，即使个人并没有从中获利的打算。区别雇佣收入和营业收入的要点取决于活动的独立性。个人在支付人控制下进行活动，独立性较低，其所取得的收入应定义为雇佣收入。雇佣收入一般包括在一定期间取得的工资、非现金福利、养老金、年金、董事费及津贴等（如期权等）。

对于工资薪金来说，所有与任职、受雇相关所取得的收入都应征收个人所得税。若生病补贴、生育补贴等补贴基于工资而发放，

则这部分补贴也应计税。纳税人可以扣除为雇佣活动发生的成本（不含生活成本），如纳税人收到因差旅而发生的住宿费和餐补等相关补助，则该成本可以扣除（2019年该扣除上限为230瑞典克朗/天）。其余成本如私车公用、异地工作、远距离通勤等费用均有一定的扣除标准。

对于非现金福利，瑞典设置了标准的价值评估规则。一般来说，除限额内的人身保险、私人健康管理、节假日礼物等不需要纳入应税所得，其余非现金福利应以福利的市场价值来评估应税所得。公司提供的免费住房的应税所得应以租金市场价格来计算（公租房除外），公车的计算方式则更为复杂，需要考虑到瑞典政府设置的计税依据和车辆的购置价格。公司提供的餐饮补贴的每日上限为245瑞典克朗（2019年），单独提供一餐的补贴上限则会对应降低（早餐上限为49瑞典克朗，午餐或晚餐的上限则为98瑞典克朗）。雇主为雇员提供无息或低息贷款也应视作雇佣收入缴纳个人所得税。

在年金计划方面，无论是个人年金还是国家年金，都需要依据年金缴纳理由来交税。个人为年金计划周期性支付的金额可以在税前扣除。因和在瑞典设有常设机构的外国组织签订的年金计划而收到的年金视同瑞典的年金计划处理。

董事收入的处理遵循税法工资薪金所得的一般条款，无论任何形式下取得的董事收入均应视作应税收入计征个人所得税。在某些特殊情况下，董事收入可视为提供专业服务所取得的收入从而计入营业收入，如律师收入、咨询收入等。

② 营业收入

瑞典居民需就其世界范围内取得的营业收入缴纳个人所得税。个人营业收入包括农林业收入、不动产收入及商业收入。营业收入必须来源于以营利为目的的独立的商业活动，若无法满足该条件，则该收入可能被认定为雇佣收入或投资收入。

营业收入可以来源于积极的经营性活动（全职参与经营所费时间至少大于所有工作时间的三分之一），也可来源于消极的经营性活动。针对积极的经营性活动所获收入，政府同时还会相应征收31.42%税率

的社会保障税，但这部分金额可在计算营业收入所得税时扣除。个体经营户会留存一部分收益以备未来投资使用，这部分留存收益应缴纳22%（2019年）的所得税以及相应的社会保障税。

另一方面，专业服务收入和合伙收入也应作为营业收入征收个人所得税。和中国的处理方式一致，合伙收入应先在合伙人之间进行划分再计算缴纳个人所得税。

③ 投资收入

投资收入是指利息、股息、租金、资本利得及其他因提供资金得到的收入。个人因投资获得的收入仅按30%的税率缴纳所得税。各种类型的投资收入应加总统一纳税，同时对应的投资成本也可相应扣除。

值得注意的是，为商业目的贷款而产生的利息应在营业收入中扣除。若因商业目的而持有的资产产生收入，则应按照营业收入缴纳个人所得税，但是，销售不动产和债券产生的资本利得或损失应计入投资收入，即使该不动产是因为商业目的而持有。纳税人持有投资基金的，应将投资金额的0.4%视作投资收入，该投资金额以相关年度1月1日确定的数额为依据。

投资者的投资收入金额将按年度根据一个特殊公式计算得出。具体公式为： $(\text{第一季度持有金额} + \text{存入金额} + \text{转入金额} + \text{转出金额}) / 4 * \text{国债利率}$ （2019年该利率为0.51%）。

除利息支出外，其他为获得投资收入而发生的费用也可在税前扣除，然而自2016年1月1日起，为获取或存储股利、利息和其他类似投资收入的管理费用不可在税前扣除。此外，个人通过投资储蓄账户投资股票或债券的，其取得的股息暂不征税。

从股息方面来说，若股东在过去五年内在显著程度上为该公司工作，则该公司发放的股息红利有可能被部分认定为雇佣收入。法律中并没有对“显著程度”给出明显定义，但原则上若个人担任公司领导职位或其他对公司运营有重要影响的职位，则可认定为程度显著。

瑞典政府会以年度为基础设定一个预设值（2019年为6.44万瑞典克朗），若股息收入没有超过预设值，则该笔股息收入的三分之二将被认定为投资收入，剩余三分之一被认定为雇佣收入。若股息收入超出了预设值，则仅有预设值的三分之二将被认定为投资收入，位于预设值和579.6万瑞典克朗之间的部分将被认定为雇佣收入，超出579.6万瑞典克朗的部分则仍可被认定为投资收入。

瑞典制定这一规则的目的是为了阻止股东实际工作产生的收入被纳入公司的利润并进行分配，在目前的计税方法下无论股东以雇佣收入纳税还是投资收入纳税，其税收负担基本保持一致。此外，视同利润分配行为也应按股息红利交税。

私人住宅出租的租金应作为投资收入征税，对应成本不得直接扣除，而应以标准扣除额40000瑞典克朗加上20%的租金作为扣除金额。对于已婚夫妇，单人可以扣除20000瑞典克朗。销售不动产产生的收入也应作为投资收入征税。而其他因不动产产生的收入，应作为营业收入按净收入征税。

销售股票和类似资产的所得有特殊的计算规则，股票或类似资产的利得应以平均成本为基础进行计算。上市公司的股票和债券成本可以选择以销售价格的20%计算。因收购公司而发生的满足一定条件的股票置换，相应的资本利得可以递延纳税，除非股票持有者将股票转卖或不再是欧洲经济区居民。此外，收购所对应的现金对价部分不能享受递延纳税。

（2）免税所得

在某些情况下，免税所得的收入项目在任何情况下都不属于任何应税类别。在这种情况下，明确免税项目一定程度上也清楚解释了收入的概念。

重要的免税项目有：

①夫妻共同财产分割、继承或者赠与取得的财产，但收益或资本利得等财产所得应缴纳个人所得税；

②从瑞典或其他欧洲经济区成员国获得的彩票收入及类似彩票的奖金收入（从非欧洲经济区彩票收入超过100瑞典克朗的应作为投资收入征税）；

③从法律规定的疾病险、意外事故险或失业保险中获得的收益，且收益不是基于赚取收入或养老金的目的。这意味着在大多数情况下保险收益应作为营业收入或雇佣收入缴纳税款；

④定期取得的维修费，但在此情况下支付人不得扣除该部分费用；

⑤学术奖学金；

⑥非学术奖学金（或补助金）（不属于提供服务而取得的报酬且不是定期支付的）；

⑦特定的社会保障福利；

⑧特定股息。^[4]

2.3.1.3 税率

（1）雇佣收入和营业收入

针对雇佣收入和营业收入，纳税人可以减去个人扣除额后³计算缴纳市政所得税及国家所得税。如果纳税人在本纳税年度收到了与前两年或后两年（包括本年度）相关的收入（雇佣收入和特定情况下的营业收入），且该收入至少达到5万瑞典克朗，则该收入允许进行收入跨期调整。此外，应纳税所得额（包括符合条件的所得额）至少应超过国家所得税的起征点5万瑞典克朗，2019年该标准为49.07万瑞典克朗。符合条件的收入最高可在10个纳税年度内分摊。国家所得税采用累进税率计算，具体税率如下表所示：

表1 国家所得税税率表

³ 出于调整税级距的目的，计算个人所得税时允许使用个人扣除额。个人扣除额指的是，计算雇佣收入以及营业收入的个人所得税时，可以减去一定金额的基本扣除费用。2019年，4.6万瑞典克朗以下收入的个人扣除额为1.97万瑞典克朗；12.65万瑞典克朗到14.46万瑞典克朗之间的个人扣除额为3.59万瑞典克朗；而36.65万瑞典克朗以上的收入则仅能扣除1.37万瑞典克朗。针对65岁以上的纳税人每年最多可以扣除62.961万瑞典克朗。此外，瑞典船只上的船员可以在上述扣除金额基础上再扣除3.6万瑞典克朗。

应纳税所得额（瑞典克朗）	税率
490,700以下	0%
490,700至689,300	20%
689,300以上	25%

2019年瑞典平均市政所得税率（不包括教堂税）是32.19%，根据区域的不同税率范围在29.18%和35.11%之间，其中斯德哥尔摩的税率为29.82%。

作为社会保障税，雇主需以工资为基数缴纳31.42%的费用。个体经营户需以净营业收入为基数支付28.97%的社会保障税。就营业收入而言，因为社会保障税可以在计算所得税时扣除，因此实际上缴纳的国家所得税、市政所得税和社会保障税低于三者加总后的金额。

（2）投资收入

投资收入是指处置收入减去取得资产成本后的收入，然而根据资本利得不同的实现形式，计算所得方式也不同。除赠与和死亡外，资产销售、置换和转移应按投资收入缴纳税金。

投资收入的固定税率是30%，地方政府不对投资收入征税，换言之纳税人就投资收入不需要缴纳市政所得税。

（3）预提所得税

根据税收程序法，个人所得税主要通过预先征收实现，工资薪金实行全面扣缴制度，同时纳税人也被要求需要就营业收入每两个月预先缴纳一次税金。部分投资收入也需要进行扣缴。

雇主需要为雇员就所支付的工资薪金预缴个人所得税，雇员在进行年度个人所得税申报缴纳时可以扣除该预缴的部分。其他情况下，政府将计征30%的预提税。养老金、年金和某些定期付款也遵循上述规则。银行向居民个人支付的利息、有限责任公司向瑞典注册股东个人支付的股息也应按30%的税率预缴。对于非居民征收的预提税，详见2.3.2.3。

股息、利息的预提所得税率是30%。

特许权使用费应作为营业收入交税，特许权使用费的确认时点应依照权责发生制，无需缴纳预提所得税。因雇佣或偶然活动产生的特许权使用费，应比照雇佣收入进行纳税。

不在上述列举范围内的其他收入免交预提所得税。^[4]

2.3.1.4 税前扣除

根据所得税法，纳税人就某些服务支付的费用可以扣除。根据《国际法》第67章的规定，可扣除纳税人住所内或与纳税人住所有关的以下家务服务费：打扫费、洗衣费和熨衣费以及儿童保育费用。同时，保姆服务费也可以扣除，包括对孩子的家庭作业或其他学校工作（最多占孩子总时间的10%）的辅导及接送孩子和其他活动。与家庭园艺相关的特定费用也可以扣除。自2016年8月1日起，扣除额扩大至与纳税人住所变更有关的特定搬迁服务费，以及纳税人计算机的程序安装费及修理费或其他信息技术设备的技术服务费。自2017年1月1日起，纳税人可扣除纳税人家用电器维修费用。服务必须由公司或个体经营者提供，若为个体经营者提供，则个体经营者必须缴纳社会保障税或特殊工资税。同时，纳税人可以指定自己的公司提供这些服务。居民个人还可以扣除其住房的建筑工程和翻新费用。以上所述的费用扣除权利属于财产所有人。住房的建筑工程和翻新费用的扣除条件参照家务服务扣除规则。

自2016年1月1日起，在计算扣除额时，对不同类型的服务进行了不同的处理。对于建筑工程和翻新费用，扣除额为支付金额的30%，最高每年5万瑞典克朗。对于家务服务费，如清洁、洗衣和熨烫，以及儿童保育费，可以扣除支付金额的50%。2019年，65岁以下的个人一年的可扣除限额为2.5万瑞典克朗；对于65岁以上的个人，一年的最高扣除限额为5万瑞典克朗；未满18岁的个人不得扣除费用。在2016年1月1日之前，各类型的服务费均可扣除已支付金额的50%，但最多可扣除5万瑞典克朗。

个人在支付服务费时，可以直接扣除税款，即个人只支付服务提供者扣除税款的剩余金额。服务提供者可之后从税务机构收到税款扣除后所对应的报酬，而支付人作为纳税人必须按规定在支付服务费后的特定日期（每年不同，2019年该日期为5月2日）前向税务机关提出相关申请。^[4]

2.3.2 非居民纳税人

2.3.2.1 判定标准

在瑞典既无住所又非习惯性居住的自然人为非居民纳税人，仅就其来源于瑞典的收入在瑞典缴纳个人所得税。^[4]

2.3.2.2 征收范围

在瑞典的非居民纳税人仅就其来源于瑞典的收入在瑞典缴纳个人所得税。来源于瑞典的所得应根据瑞典税法来判断是否应税。瑞典非税收居民可以选择按照瑞典收入法（IL）或按照非居民特殊收入法（SINK）进行纳税。在IL下，非居民纳税人与居民纳税人适用相同的规定缴纳个税，因此与非居民特殊收入法所规定的缴纳25%的预提所得税不同。

（1）雇佣收入

在瑞典工作的非居民纳税人应支付市政所得税。在特定环境下，非居民纳税人也需要支付国家所得税。选择根据IL的非居民纳税人可以在应税收入的基础上扣除相关费用，如差旅费等。

无论该服务在哪里提供，非居民纳税人对向瑞典政府提供服务产生的收入及对应年金均负有纳税义务。另外，无论服务提供地或董事会召开地在何处，非居民纳税人从瑞典企业任职董事会成员获得的董事收入及其他类似费用也应在瑞典缴纳个人所得税。

非居民纳税人向瑞典政府提供服务所取得的年金收入需要在瑞典缴纳个人所得税，同时基于国家年金制度或个人年金制度（从保险公司购买的年金保险）所取得的年金收入同样需要缴纳个人所得税。从瑞典养老金储蓄机构或外国机构的瑞典分行管理的年金储蓄

账户中获得的年金也需要在瑞典纳税。除此之外，针对其他年金收入仅就在瑞典发生的劳动雇佣关系所产生的部分缴纳个人所得税。

另一方面，在SINK下，雇佣收入应全额缴纳25%的预提所得税，不得扣除任何费用，这些收入包括瑞典政府支付的雇佣收入、在瑞典的雇佣收入、政府养老金、瑞典有限公司支付的董事收入及瑞典保险公司支付的年金等。

(2) 营业收入

营业收入是指来源于瑞典不动产或常设机构的收入。若在瑞典有永久住所的非居民纳税人想要享受单边减免，可以参考瑞典与其他国家的税收协定。

这部分所得的计算方式与居民个人所得税的计算方式完全相同，但非居民无法扣除个人免税额。非居民若选择SINK，则其营业收入的市政所得税的税率是20%，国家所得税税率和居民保持一致。

(3) 投资收入

非居民应针对以下从瑞典获得的投资收入缴纳税金：

- ①来自经济协会的股利；
- ②由于私人房产所获得的收入；
- ③销售房地产或租赁权所获得的收入；

④发生销售行为前的10年期间作为瑞典居民的股票卖方所取得的销售瑞典股票收入。

非居民投资收入的个人所得税的计算方式与居民个人所得税的计算方式完全相同。若非居民纳税人为欧洲经济区的居民纳税人，已收到的投资收入可以扣除未在居住国扣除的利息费用。

瑞典居民向非居民支付的版权及其他使用有形资产、无形资产或特许权支付的费用通常被视为非居民纳税人从瑞典常设机构所获得的收入，应被视为营业收入缴纳个人所得税。^[4]

2.3.2.3 税率

如前所述，非居民纳税人可以选择IL缴纳个人所得税也可以选择按照SINK交税。若非居民纳税人选择按照IL，则适用的税率与居

民纳税人相同。若非居民纳税人按照SINK则需缴纳税率为25%的收入税（2018年以前该税率为20%）。^[4]

2.3.2.4 税前扣除

除利息外，非居民纳税人在SINK下不适用扣除条款。^[4]

2.3.2.5 税收优惠

根据SINK针对艺术家的条款，艺术家、表演者、运动员及他们所属的公司应对他们在瑞典的表演缴纳预提所得税，税率为15%。另外，在SINK下针对渔民的个人所得税税率也为15%。但是，由于IL可以抵扣个别费用，适用低税率的艺术家、运动员及渔民等非居民，可以选择对自身更为有利的方式进行纳税。^[4]

2.4 增值税（Value-Added Tax）

2.4.1 概述

2.4.1.1 纳税义务人

增值税纳税义务人为在瑞典实行任何经济活动的单位和个人。这个定义排除了雇佣合同或其他法律形式下受雇的个人。同时，完成增值税纳税登记的法律实体从瑞典境外采购特定服务时也被认为是增值税纳税义务人。经济活动是指生产者、交易者或服务提供者进行的包括采矿、农业或其他类似职业的活动。以下单位及个人应缴纳增值税：

（1）在瑞典销售货物及提供服务、向欧盟内的其他国家购销货物或提供免税服务的瑞典居民或非居民；

（2）从瑞典以外国家采购货物及服务的瑞典税收居民，该货物及服务将视同在瑞典提供；

（3）除瑞典税收居民以外的从境外采购货物及服务的单位及个人。

瑞典法律在纳税人出让或租赁建筑物、房产或类似财产时赋予了纳税人选择扣除进项税额的权利。租赁人可以选择在出租房屋时

从对应增值税销项税额中扣除购买房屋成本的进项税额，但是必须确保承租方是在增值税应税活动中使用该财产。若承租人是政府部门，则免除上述限制。

自2017年1月1日起，小型企业当前纳税年度及之前两个财政年度销售额均不超过3万瑞典克朗的免除增值税，但小型企业也可选择注册成增值税纳税人。

普惠性质的非营利组织和经注册的宗教团体被视为非税收居民从而免除增值税。该特定条款同样适用于合伙企业和贸易公司。在国家作为当事方从事的活动或交易中，国家将不会成为纳税人，这是因为即使国家享受免税待遇也不会导致严重的不正当竞争。另外，这条规则也适用于市政部门。

两个或两个以上的纳税人可以选择接受增值税集团内的免税待遇，即从增值税的角度来看，集团可视为同一纳税人，对于集团内的交易可视为增值税非税范围的交易从而不征收增值税。该待遇的选择完全自愿，但适用集团内免税待遇的纳税人需符合以下条件：

(1) 公司在瑞典财政监管委员会的监管下运作，并提供除金融服务或保险服务以外的服务；

(2) 公司的主要经营活动是向满足条件（1）的公司提供货物或服务；

(3) 代理公司或是在代理结构下的主要公司。

公司组成增值税集团的条件是集团内部成员在财务、经济、组织方面具有密切联系。主管税务局会从全局角度对每一家公司在财务、经济和组织方面联系的密切性进行判断。当税务局在收到所有集团参与方签署的申请书并决定增值税集团成立之日起，增值税集团正式成立，集团不得进行追溯登记。需要注意的是，增值税集团参与方必须在瑞典拥有固定的经营场所。^[5]

2.4.1.2 征收范围

以下行为属于增值税应税行为：

(1) 除瑞典法律明确规定免税的应税货物或服务外的所有销售货物和提供劳务行为；

(2) 进口行为和欧盟内采购行为。

自1995年1月1日起，进口货物的增值税规则仅适用于从欧盟外进口货物的情形，负有有关税纳税义务的纳税人同时负有增值税纳税义务。该纳税义务不受进口商身份影响，所有货物应缴纳增值税，且税率与瑞典境内的货物销售相同。此外，境内免税的货物交易在进口环节同样适用免税。

从欧盟内采购货物的纳税时点为在货物移交之时，且仅限于以下两种情况：一是瑞典税收居民向在欧盟注册增值税资格的供应商采购除新式交通工具之外的动产，且该动产已实际交付；二是从欧盟运入的新式交通工具。新式交通工具主要包括机动车辆（发动机气缸容量超过48cc 或功率超过7.2千瓦、用于运输乘客或货物、在6个月内购买或行驶里程小于6000公里）、船舶（长度超过7.5米、在3个月内购买或行驶时间小于100小时）、飞行器（起飞重量超过1550千克、在3个月内购买或飞行时间小于40小时）。自2016年1月1日起，临时提供新式交通工具的中间商也被视为增值税纳税人。

除上述两种情况外，欧盟内采购消费品适用不同的规则。消费品是指类似于能源、酒精、香烟等根据欧盟法律征收消费税的产品（通过欧盟范围的汽油供应系统或类似汽油网络系统提供的燃气除外）。除去欧盟法律规定的应税产品外，若采购人是纳税义务人或采购价格在本年度或前一年度超过9万瑞典克朗的非纳税人法律实体，则其采购行为应缴纳增值税。如果税务机关认定纳税人的采购行为为视同欧盟内的采购行为，也适用该规则。^[5]

2.4.1.3 税率

瑞典的增值税主要包括以下几档税率：

- (1) 标准税率：25%；
- (2) 优惠税率：12%、6%（具体参见 2.4.2）；
- (3) 免税（具体参见 2.4.2）。^[5]

2.4.2 税收优惠

2.4.2.1 适用12%优惠税率的收入

- (1) 宾馆住宿或类似服务，如露营区帐篷营地的出租服务；
- (2) 艺术家的遗产或艺术家销售原创艺术作品；
- (3) 艺术品、收藏品和古董进口；
- (4) 销售、欧共体内采购及进口食品原材料和特定食品添加剂（自来水、汽水、红酒、高浓度啤酒除外）；
- (5) 餐饮服务（汽水、红酒及高浓度啤酒除外）；
- (6) 不改变商品性质的修理服务，如自行车脚踏和曲柄、鞋、皮革制品、服装和家用亚麻布的修理等。^[5]

2.4.2.2 适用6%优惠税率的收入

- (1) 书籍、报刊、小册子和其他期刊（广告性质的印刷品除外）；
- (2) 推广方案和目录（广告性质的印刷品除外）；
- (3) 为视障人士提供的有声（广播）报纸和磁带；
- (4) 通过手语、盲文或类似方法为阅读障碍人群提供信息的商品；
- (5) 书籍或艺术作品的版权的授权或转让及其他文化活动相关的商品或服务；
- (6) 旅客交通运输（交通不具有最主要目的的除外）；
- (7) 剧院、歌剧院、芭蕾舞团、音乐会、马戏团和动物园以及体育活动的入场券（水上漂流按增值税标准税率执行）；
- (8) 与自然区域开发有关的导游服务（包括矿山导游）；
- (9) 没有公众资金支持的图书馆及博物馆活动；
- (10) 法律规定免税以外的与体育赛事和设施有关的服务。^[5]

2.4.2.3 免税收入

- (1) 处方药或提供给医院的药品及为以上目的进口的药品；
- (2) 飞机燃料；
- (3) 提供给瑞典银行的黄金；
- (4) 为免税的特定公众团体提供的打印及相关服务；
- (5) 救生船，包括为该船舶提供的设备和燃料及修理相关服务；

- (6) 为运送旅客、捕鱼、工业或商业活动在公海航行的船舶；
- (7) 托航船及救助船；
- (8) 运送旅客或货物的航空器；
- (9) 按协议将上述船舶或飞行器永久销售或租赁给所有权人后为该设备提供或进口货物、服务；
- (10) 为欧盟外的客户提供纸币和硬币（收藏品除外）；
- (11) 提供给外国大使馆的机动车辆。

在特定情况下，下列行为也可免税：

- (1) 销售非流动资产（通常为固定资产）；
- (2) 转移全部（或部分）企业业务；
- (3) 向欧盟外或其他欧盟国家销售货物；
- (4) 在其他国家向消费者提供特定服务；
- (5) 销售保存在特殊仓库（如保税区仓库）的货物及提供相应服务；
- (6) 向欧盟组织或总部在欧盟的国际组织雇员销售货物或提供服务。^[5]

2.4.3 应纳税额

2.4.3.1 销项税

瑞典的增值税销项税额的计税依据包括以下组成部分：

- (1) 提供货物或服务所取得的对价；
- (2) 除增值税外的附加税费（如关税等）；
- (3) 除利息外所有的价外费用。

进口增值税税额基于进口货物的关税完税价格进行计算。海关完税价格包括进口货物的价值及与进口货物相关的除增值税以外的其他税金。

纳税人自行提供的货物或服务的计税依据为该货物或服务的成本。关联方之间进行的交易若低于市场同类货物或服务的价格，抑或是无法提供合理市场价格证明，则可能需要面临税务机关调整。

旧货、艺术品、收藏品和古董的供应商可以选择适用利润算法，依据利润按适用税率缴纳增值税。如果供应商无法计算每个单独物品的利润，则可以采用简易的计税方式，即按月计算利润并据此计算增值税。但该简易计税方式不适用于机动车辆。

利润算法同时适用于在欧盟内提供旅行服务的旅行代理商。应税利润是顾客支付的总金额减去服务提供者的成本及相关费用。旅行代理商也可以使用简易计税方法，将顾客支付总金额的13%作为利润进行计算（含增值税），由于利润中包含了增值税，因而80%的利润组成了计税依据。^[5]

2.4.3.2 进项税

纳税人可以扣除购买和进口货物或服务增值税进项税额，只要该进项税与应税、免税或出口的货物和服务相关。若特定申报期内的增值税销项税额低于进项税额，则纳税人可申请退还多交的税金。

(1) 下列进项税额不得抵扣：

①符合条件的房产支出；

②所得税上不可扣除的娱乐支出（自2017年1月1日起，不包括“商业娱乐”，商业娱乐每人可扣除不超过300瑞典克朗的进项税）；

③为转售、客运、殡葬运输、租车业务或驾考业务以外的目的而购买的乘用车或摩托车。若因上述目的以外购买的车辆仅在小范围（小于1000km）内用于增值税应税项目，可扣除50%的进项增值税；

④在瑞典港口和挪威或冰岛间航行的船只上出售的特定货物。

纳税义务人必须持有信息完整的发票以扣除进项税，这也适用于集团内部的货物采购。

(2) 部分扣除

纳税义务人可同时提供增值税应纳和免税的商品或服务，这被称为“混合业务”，同时增值税进项扣除也受到了限制。在这种情况下，只允许扣除以下项目：

采购用于增值税应税项目的所有商品或服务；

同时用于增值税应税和免税项目时，采购用于95%以上增值税应税活动的商品或服务；

采购用于经营活动且增值税应税项目达到95%以上，增值税进项税额不得超过1000瑞典克朗的商品或服务。

对于混合业务中对应免税项目的采购，不允许进行进项税额的扣除。

综上所述，若采购涉及应税项目与免税项目，允许进行部分扣除。由于可抵扣的比例可通过多种方法进行确定，纳税人应做到公允合理。增值税应纳税销售额与免税销售额的比例可用作确定分摊比例的依据之一，但也有其他方法可以适用，如所用时间、空间面积等。

在某些情况下，当货物用途改变、营业收入应税部分变动或出售资本产品时，可以扣除的进项税额将会发生变化，因此必须对已经扣除的增值税进项税额进行调整。该调整适用于采购成本超过20万瑞典克朗（不含增值税）的需要折旧的机器设备等动产及购置成本超过40万瑞典克朗（不含增值税）的不动产（包括为新建、扩建或重建不动产而采购的服务）。

每一财政年度必须计算相应的采购成本。不动产的调整期限为10年，其他为5年。调整期内剩余会计年度的税务调整必须在一个连续的基础上进行。举例来说，某瑞典企业2005年购买了40万瑞典克朗的设备（不含增值税），相应的增值税为10万瑞典克朗。由于该设备涉及到不同的业务，企业可以扣除的金额为50%的进项税额，即5万瑞典克朗。2006年，企业的业务与之前的没有变化，因此不需要调增。2007年，企业的业务发生变化，可以扣除的比例从50%降为25%，因此针对该业务变化，本年度及往后4年每年必须调整进项税额5000瑞典克朗。^[5]

2.5 其他税费 (Other Taxes and Fees)

2.5.1 房地产税 (Real Estate Tax)

瑞典房地产税属于中央税，房地产所有者每年应缴纳房地产税。房地产价值的评估覆盖了所有的房地产类型，但有些类型的房地产不被评估，如教堂和用于宗教活动的其他建筑物、某些公共和政府

建筑物、教育和文化建筑物、公共体育设施、国家公园、健康设施和护理机构等。如果房地产主要用于福利和教育目的，与这些建筑物有关的土地也相应免税。

房地产税税率为房产“税收价值”的0.5-1%，房产“税收价值”相当于房产市场价值的75%，房产“税收价值”每年进行修改更新。工业产权的税率为0.5%（水力发电厂和风力发电厂除外）。自2019年1月1日起，水电站税率为1%。风力发电厂的税率为0.2%。

商业用房税率为1%。在计算企业所得税时，企业缴纳的房地产税可进行抵扣。用作住宅的不动产只需向市政当局缴纳费用。但是，2008年-2011年新建成的房屋自建成之日开始的5年内，免征房地产税，之后5年内减半征收房地产税。^[12]

2.5.2 印花税 (Stamp Duty)

瑞典少数交易需缴纳印花税。例如房地产转让按个人交易价格的1.5%、单位交易价格的4.25%征收。印花税的税基取采购价格和官方评估价格的较高者。若集团公司的母公司为瑞典居民公司、经济协会、储蓄银行或保险组织时，集团内部的不动产转让可以延迟缴纳印花税，该纳税义务仅在不动产接收方转让该不动产或集团因清算或破产解散时发生。

瑞典抵押贷款业务也需缴纳印花税。税率依照抵押物的不同浮动。抵押物为飞机或公司时，税率为1%；抵押物为不动产时，税率为2%；抵押物为船舶时，税率为0.4%。与合并有关的抵押贷款的印花税只对贷款金额与因合并而不再有效的贷款金额之间的差额征收。^[2]

2.5.3 遗产与赠与税 (Inheritance and Gift Tax)

瑞典遗产和赠与税采用高额累进税率。遗产税是对每一个继承人所占的遗产份额单独征收的。它的税率随所接受的财产价值及继承人与被继承人关系的不同而不同。就最优惠的一类人（包括配偶和子女）来说，仍然健在的配偶有28万瑞典克朗的免税额，每个子女的免税额是7万瑞典克朗。如果子女未达到18岁，每年的税率是：

第一个30万瑞典克朗为10%；第二个30万瑞典克朗，适用20%累进税率，最高税额9万瑞典克朗；超出60万瑞典克朗的部分，适用30%的税率。对享受优惠待遇的这类人超过免税额的遗产，及对其他大多数个人继承人继承的遗产，第一个7万瑞典克朗的税率为10%；第二个7万瑞典克朗适用20%的累进税率，最高税额2.1万瑞典克朗；超出14万瑞典克朗的部分，适用30%的税率。瑞典对家族公司规定了部分减免税。被继承人死亡之日前10年的赠与按遗产课税。^[2]

2.5.4 社会保障税 (Social Security Contributions)

瑞典的社会保障税由雇主支付，约为雇员月薪的31.4%。另外，雇主还需为雇员缴纳到某一地区或某一集体机构的“集体保障税”，白领阶层为7.4%；蓝领阶层为6%。雇主支付的社会保障税可以在计算企业所得税时进行扣除。

为帮助失业人员重新进入劳动市场，针对符合再就业计划资格的雇员，雇主将获得税收优惠。根据该计划，年龄在20到24岁之间的雇员及55岁以上以前失业至少6个月的雇员，雇主无须为该部分雇员支付社会保障税。此外，对于失业至少12个月的个人，也无需缴纳社会保障税。

除上述税收优惠外，针对企业核心的外籍员工，企业适用特殊的税收制度。符合条件的员工工资总额的25%免征个人所得税，雇主就该部分工资金额也无需缴纳社会保障税。^[2]

2.5.5 消费税 (Excise Tax)

瑞典主要对以下商品征收消费税：

- (1) 酒精、啤酒和红酒；
- (2) 香烟；
- (3) 电子烟及其他包含鼻部、嘴部可摄入尼古丁的产品。对含尼古丁的液体，税额高达每升2000瑞典克朗，对于其他尼古丁制品，税额为每千克200瑞典克朗（自2018年7月1日起）；
- (4) 广告；
- (5) 固态及液态燃料；

(6) 电力;

(7) 垃圾;

(8) 持有有效航空运输执照的个人或单位提供商业航空服务的,从瑞典机场一次运载多于10名旅客的国内和国际航班需缴纳61至408瑞典克朗的消费税,税额取决于飞行目的地(2018年4月1日起);

(9) 赌博,持有瑞典赌博主管机关颁发的赌博执照的组织自2019年1月1日起有义务缴纳消费税,计税依据为投注额及赌注额的差额,目前适用的税率为18%。但是,为公共利益目的而进行的赌博活动不在征税范围内;

(10) 特定电子产品,如厨房工具、电脑、手机和电视等。厨房电子产品的消费税税率为每千克8瑞典克朗,其余电子产品的消费税税率为每千克122瑞典克朗。最高税额为327每件产品瑞典克朗。消费税纳税人为消费品生产商或进口商。在特定情况下,纳税人可以申请税收减免。

以下表格列示了几种主要的消费税及税率:

表2 主要的消费税及税率^[1]

税目	子税目	税基	税率	归属
烟	卷烟	支	1.52克朗/支+零售价1%	中央税
烟	烟丝	公斤	1.852克朗/公斤	中央税
烟	雪茄烟	支	1.34克朗/支	中央税
烟	咀嚼烟	公斤	479克朗/公斤	中央税
烟	鼻烟	公斤	435克朗/公斤	中央税
酒	纯酒精	升	516.59克朗/升	中央税
酒	红酒 (酒精度8.5-15%)	升	26.18克朗/升	中央税
酒	啤酒 (酒精度2.8以上)	升	2.02克朗/升/1%	中央税
酒	啤酒 (酒精度2.8含以下)		0	中央税
能源	汽油	升	3.88克朗/升	中央税
能源	燃料油	立方米	0.855克朗/立方米	中央税
能源	柴油	升	2.490克朗/升	中央税
能源	液化气	吨	1098克朗/吨	中央税

消费税在瑞典是选择型消费税。由于消费税具有转嫁容易、征收阻力小、选择性强的特点，一百年前消费税就是瑞典政府最重要的财政收入来源，对于取得更多的财政收入具有一定的作用。

瑞典近年也采取了一些扩大消费税范围和提高税负的措施。瑞典对从广告业到杀虫剂共21个税目的产品和服务征收消费税，但主要是针对能源、环保、道路车辆、酒和烟4大税目的产品征收消费税，特别是对能源及环保征收的消费税占到2 / 3左右。对酒精含量在8.5%-15%的葡萄酒每升征收25.2瑞典克朗的消费税。目前消费税收入占瑞典全部税收收入的8%左右，其中进口消费税全部上缴欧盟。^[2]

2.5.6 能源税 (Energy Tax)

瑞典的能源税体系包括不同的形式，主要有以下两种类型。^[14]

2.5.6.1 一般能源税

现行的一般能源税是1957年开始实施的，主要是对石油、煤炭和天然气等燃料征收的税。它由国家税务局对在瑞典境内生产应税产品，或使用这些产品生产另外相应的产品以及进口应税产品的纳税人征收。^[14]

2.5.6.2 专门环境税

专门环境税包括二氧化碳税、二氧化硫税和二氧化氮税等。二氧化碳税从1991年开始征收，它是对除生物燃料和泥煤以外的大多数燃料征收的税，是根据各种燃料的平均含碳量和发热量来确定计税依据的。二氧化硫税也于1991年1月开始征收，是根据石油、煤炭的含硫量来征收的，二氧化硫税的征收标准是对煤和泥煤排放的每公斤二氧化硫及石油含硫量比重达到一定比例的按每立方米二氧化硫征税。二氧化氮税则实行财政中性原则，按能源生产量和二氧化氮排放量实行相互抵消的税收返还，亦即能源生产量越多，税收返还越多；而排放二氧化氮越多，则税收返还越少。因此，只有二氧化氮排放最多的企业才是净纳税者。^[14]

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

瑞典税务机关由国家税务总局和地区税务局组成，负责企业纳税人和个人纳税人的直接税及间接税（如增值税）和其他税种的征收、纳税人的税务登记管理，同时也负责瑞典的人口登记。^[1]

3.1.2 税务管理机构职责

3.1.2.1 国家税务总局

国家税务总局负责发布税收法规、税收法规的行政解释、税务建议以及管理地区税务局的税收政策。^[1]

3.1.2.2 区域和地方税务机关

地区税务局负责中央及地方各税的具体征收工作，在国家税务总局下属的10个区域性征税机构中，斯德哥尔摩、马尔默、哥德堡3个区域性征税机构设有大企业税收征收管理办公室。^[1]

3.1.2.3 其他税务相关机构

各级税务部门执行税法并向法律负责，具有完全的独立性，政府、议会都不能干预税务机关的工作。瑞典所有的税法都由议会通过颁发，议会设有税收委员会，专门负责税收事项。税法一经颁布，就具有法律上的权威性。

除了各单行税法外，瑞典还有统一的征管法，以作为各税种征收共同遵循的法律依据。瑞典专门设有行政法院，组织形式与普通法院相同，主要职责是专门审理税收诉讼案件。行政法院有关税收诉讼的一些重要判例也作为瑞典税法的重要组成部分。^[1]

3.2 居民纳税人税收征收和管理

3.2.1 税务登记和核销

在瑞典，公民一出生就拥有一个10位数字的终身税务号码，这个号码用于税务申报、银行开户、社会保险缴费等其他一切经济活动，管理十分严格。通过税务号码，税务机关可以随时查阅纳税人的缴税情况和个人不良信息，可以掌控纳税人的一切收入来源、经济活动情况和财产状况。纳税人去世时，税务机关会根据该纳税人的资产负债情况，征收遗产与赠与税后，再核销该号码。除此之外，满足一定条件的纳税人，可以获得一个增值税税号。^[23]

纳税人可通过网址（www.verksamt.se）使用电子身份证明申请进行增值税登记，也可通过该网站告知税务局其他事项并进行相关申请。同时，企业纳税人还能从该网站获得关于企业的建议，选择正确的企业形式。纳税人也可以选择通过向税务局发送“税务及个人所得税申请”的形式进行注册。在《公司注册手册》中包含企业填写表格的说明。申请表格和注册手册可从瑞典税务局网站上下载或以拨打税务局客户服务热线的形式进行订购。^[2]

3.2.2 账簿凭证管理制度

所有开展业务活动的公司都必须遵照《簿记法》和通用会计制度来保存公司的财务记录。在财政年度结束后的七个月内，公司向瑞典公司注册局递交和归档年度财务报表。

若不能按时提交财务报表则将会予以罚款。如果在财政年度结束后的十一个月内，公司的年度财务报表和审计报告未能归档，瑞典公司注册局将对公司进行清算。^[2]

3.2.3 纳税申报

3.2.3.1 企业所得税

（1）申报时间

瑞典公司按年度计税，纳税年度与企业的会计年度相同。企业有以下几个选项作为其会计年度的结束日期：

表3 国家所得税税率表

会计年度结束日期	申报日期
12月31日	7月1日
4月30日	11月2日
6月30日	12月17日
8月31日	3月2日

除某些例外情况外，公司可以通过电子申报方式进行纳税申报，在该方式下，申报期限将延长1个月。

(2) 资料提交

申报表必须附有公司的资产负债表、利润表及年度审计报告。申报表提交后，需经由评税委员会审核。评税委员会有可能会要求企业提供与申报表相关的其他补充资料。但是，委员会不得要求公司公开其账簿。^[3]

3.2.3.2 个人所得税

(1) 申报时间

年度个人所得税申报表必须在次年5月2日前提交。

(2) 资料提交

个人所得税应纳税所得额占年度收入额42.3%以上的纳税人，必须向主管税务机关报送纳税申报表。除此之外，在某些特定情况下，纳税人也必须提交个人所得税纳税申报表。

纳税申报表必须包含纳税人的工资薪金收入及经营收入。税务机关会向纳税人提供已录入第三方（如雇主或银行）提供的收入、利息等信息的申报表。纳税人在提交申报表之前，应更正并补充这些信息。纳税人从雇主处取得的收入，必须提供相关收入报表。纳税人从银行和其他金融机构取得的利息收入，必须提供利息报表。纳税人从保险公司取得的保费收入，必须提供私人养老保险的保费报表。

(3) 纳税申报及缴款流程

大部分税额是通过代扣代缴和预缴征收的。因此，主要有两种征税机制：A税和F税。A税是从工资薪酬中预扣的，而F税通常是纳税人按其经营收入预付的。F税分12期等额预缴，预缴的税额是根据纳税人在上一年度最终评定的应纳税所得额或提交的预评表评定的。如未提交预评表，则应缴纳的预缴税款等于上一税务年度最终应纳税额的110%；若上一税务年度最终的应纳税额低于该年度的预评税额，则应缴纳的预缴税额为上一年应纳税额的105%。若上一税务年度最终评定没有征税，或预评的预缴税额与该年度预计的最终税额存在巨大差异，或存在其他情况，预评的税额将根据该年度预计的最终税额确定。税务局会在收入年度结束后确定最终的应纳税额。

如果最终应缴税款超过强制性预付款，纳税人可在评估年度的2月12日前进一步缴纳预付款。如果预付款发生在2月12日之后，则应按半年期国债利率从2月13日起支付附加费。2019年，基本附加费为1.25%。但是，在评估年度的2月13日至5月3日（2019年），若附加费不超过30000瑞典克朗，则免于缴纳。余额最迟应在评估之日起90天内的固定截止日支付。如果余额未在截止日前支付，则应就未付余额支付附加费，附加费在基本附加费1.25%（2019年）的基础上增加15%。从截止日起至付款或移交给执行机关为止适用该附加费。^[4]

3.2.3.3 增值税

（1）申报时间

瑞典规定，如果当月销售额超过4000万瑞典克朗，纳税人必须按月申报，在纳税义务发生当月的次月12日前申报纳税；如果月销售额不超过4000万克朗，但大于100万克朗，则可以按季度或按月申报，在纳税义务发生当月的次月12日前申报纳税；年销售在100万瑞典克朗以下的小企业则可以按年申报，也可以按季度或按月申报，在按月度申报的情况下，纳税人可以在纳税义务发生当月的次月26日前申报纳税。

（2）申请退还

针对未在瑞典进行企业注册或增值税登记的企业，瑞典将退还交易产生的增值税进项税。未注册的企业申请退还的增值税范围与增值税登记企业相同。

若非居民将购入的货物等用于国外的经营活动，则非居民可以进行增值税退税；若非居民将购入货物等用于在瑞典开展经营活动，则应缴纳增值税，在此情况下，可进行进项税抵扣。非居民进口货物或将取得的货物移交给瑞典买方，则不能进行增值税退税。

外国公司代表客户作为商品或服务营销的中间人，只有在客户直接获得货物或服务的情况下才有权享受增值税退税的权利。

对于在欧盟以外设立的企业，提交退税申请的截止日期是日历年度次年的6月30日。对于在欧盟设立的企业，必须在日历年度结束后的9个月内，向企业所在成员国提出退税申请。退税申请可通过瑞典税务局网站上的表格提交。

最短退税期为3个月，最长退税期为1年。少于1年的最低退税金额为4000瑞典克朗。每年退税的最低金额为500瑞典克朗。

如果卖方与经批准的认证机构存在合作关系，买方可以退还增值税。有合作关系的商店通常标示“免税购物”的字样。当离开欧盟时，认证机构将检查买方所购货物是否从该国运出，并扣除佣金部分将增值税退还。认证机构将提供卖方一份证明货物已从欧盟增值税区运出的文件。

如果卖方在交易后自行退税，则需要买方在货物运出欧盟时，向海关办事处出示货物。海关必须在发票或类似单据上盖章并由买方将相关材料发送给卖方。卖方无论是否聘请认证机构或退还增值税，必须要证明该笔交易可以被视为出口。因此必须提供以下证明：

- 买方居住在欧盟以外；
- 货物已出口（离开欧盟）或进口至挪威或冰岛。^[5]

3.2.3.4 报税渠道

在瑞典，大型企业拥有自己的财务部门，可以自己直接向税务系统申报；对于中小型企业，通常通过专业财务公司代理向税务系统申报，也可以通过瑞典网上税务申报系统（www.skatteverket.se）

向税务部门申报企业所得税、个人所得税、增值税、退税等资料。

[24]

3.2.4 税务检查

3.2.4.1 纳税评估

纳税评估通常是基于纳税人财务报表呈现的利润（或损失），并相应结合纳税调整事项如不可税前抵扣项目、折旧等税务调整而得出。

在很多种情况下，税务争议都可能发生。广义上来说，税务机关可能在常规纳税评估过程中提出质疑。更常见的是税务机关进行税务稽查，从而导致纳税人和税务机关产生税务争议。

在纳税评估过程中的不同阶段纳税人可以通过多种方式来应对税务争议和降低税务风险。这些税收争议解决办法包括采用行政性正式途径提出与税务机关不同的观点等。^[24]

3.2.4.2 信息披露

纳税人有义务向税务机关保持诚实，并提供准确信息从而使税务机关可以作出适当的纳税评估。

不论是常规纳税评估中还是税务稽查中发生的税务争议，解决争议的关键都是向税务机关提供充足信息从而使其能恰当地确认和审核相关税务问题，并作出相应的结论。因此，通常建议纳税人在申报表后附相应的事实说明。^[24]

3.2.4.3 事先裁定

纳税人可以对未来发生的特定安排所产生的税务影响提出申请，在瑞典由独立于税企的第三方司法机构或准司法机关作出事先裁定。但是交易中公平价格的确定不能作为事先裁定的一部分。

对于复杂的交易安排，更多的纳税人选择在实施之前或评估过程中与相关机构进行讨论协商。^[20]

3.2.4.4 税务稽查

瑞典税务部门建立起了一套较为完善的税务稽查制度。首先，税务部门不仅要对纳税人所申报的材料进行案头审计，而且还要对重点对象进行实地税务审计。每家公司每年送交税务部门审查的账目事先须经过国家授权的独立的会计事务所审计并通过，许多纳税方面的不当行为在这个过程中得到了制止和纠正。

瑞典对偷逃税行为实行罚款为主，判刑为辅。凡是情节不很严重的偷税者，除补缴税款外，还需缴纳一定比例的附加罚款及滞纳金。偷逃所得税的附加罚款比例是所欠税额的40%，偷逃增值税、社会保险费和特别销售税的附加罚款比例是所欠税费金额的20%。^[7]

3.2.5 税务代理

企业可以自行准备纳税申报表并进行纳税申报，也可以聘用外部税务中介机构代为处理。实践中，瑞典企业纳税人通常会聘用专业服务机构提供合规性服务（如提供纳税申报服务）。^[2]

3.2.6 法律责任

暂未查询到相关规定。

3.2.7 其他征管规定

暂未查询到相关规定。

3.3 非居民纳税人的税收征收和管理

3.3.1 非居民纳税人税收征管措施简介

所有未在瑞典注册的公司均为非居民法律实体。对于非居民企业，有些规定适用区分了外国法律实体和外国公司。如果外国法律实体是在瑞典签订税收协定的国家之一的税收居民（该税收协定涉及到限制公司的税收权利，并且该公司是与瑞典签订税收协定的国家之一的居民），并且有义务上交企业所得税，则该外国法律实体被视为外国公司。一个外国公司因为瑞典税务目的可以被定义为一个在其居住国交税，类似于瑞典居民公司的外国法律实体。^[3]

3.3.2 非居民纳税人税收管理

非居民纳税人可以选择依照IL交税也可以选择按照SINK交税。若非居民纳税人选择按照瑞典一般税收法律交税，则非居民享受跟居民一样的待遇。反之则按照特殊所得法缴纳税率为25%的收入税（2018年以前该税率为20%）（对渔民该税率降至15%）。^[4]

3.3.2.1 所得税管理

瑞典非居民纳税人，仅就其来源于瑞典的收入在瑞典缴纳个人所得税。来源于瑞典的所得应根据瑞典税法来判断是否应税。在瑞典工作的非居民纳税人应支付市政所得税。在特定环境下，非居民纳税人也需要支付国家所得税。选择依照瑞典一般税收法律的非居民纳税人可以在应税收入的基础上扣除相关费用，如差旅费等。向瑞典政府提供服务产生的收入及对应年金的非居民纳税人也负有纳税义务，无论该服务在哪里提供。非居民纳税人从瑞典企业任职董事会成员获得的董事收入及其他相似费用也应在瑞典缴纳所得税，无论服务提供地或董事会召开地在何处。非居民纳税人从雇佣关系中获得的其他年金收入仅在经济活动主要发生在瑞典时需要在瑞典缴纳所得税，从瑞典保险商处因个人保险政策获得的年金也适用上述规则。从瑞典养老金储蓄机构或外国机构的瑞典分行管理的养老金储蓄账户中获得的年金也需要在瑞典纳税。在SINK下，受雇所得应全额缴纳25%的预提所得税，不得扣除任何费用，包括瑞典政府支付的雇佣所得、在瑞典工作产生所得、政府养老金、瑞典有限公司支付的董事收入及瑞典保险公司支付的年金等。

营业所得是指来源于瑞典不动产或永久建筑的收入。若在瑞典有永久住所的非居民纳税人想要享受单边减免，可以参考瑞典与其他国家的税收协定。这部分所得的计算方式与居民个人所得税的计算方式完全相同，但非居民无法扣除个人免税额。非居民若选择SINK，则其营业所得的市政所得税税率是20%，国家所得税税率和居民保持一致。

对于投资收益，非居民应针对以下从瑞典获得的资本收入交税：

- (1) 来自经济协会的股利；
- (2) 位于瑞典私人住宅的收入；
- (3) 销售房地产或租户所有权的资本利得；
- (4) 若股票卖方追溯至销售行为发生10年前为瑞典居民，则销售瑞典股票的资本所得应交税

利息所得的计算方式与居民个人所得税的计算方式完全相同。非居民收到未在居住国扣除税费的可以和居民一样在瑞典进行扣除，前提是该居住国是欧洲经济区成员国且纳税人已从瑞典收到利息。由瑞典的购买人支付的版权及其他使用有形资产、无形资产或特许权支付的金额通常被视为非居民纳税人从瑞典永久性住所获得的收入，应被视为营业所得就净额交税。^[4]

3.3.2.2 增值税管理

如果在销售中需要承担增值税，在瑞典提供货物或服务的非居民企业必须进行增值税登记。该规则同样适用于非居民企业在欧盟内部销售或购买货物的情况。如果适用反向征税机制⁴，非居民企业无需办理增值税登记。

非居民企业必须就下列销售情况进行登记：

- (1) 欧盟内部销售或采购货物；
- (2) 超过起征点的远程销售⁵（32万瑞典克朗）；
- (3) 不适用于反向征税机制的国内货物和服务。

非居民企业可以通过非居民企业纳税申请办理增值税登记。申请表应寄往税务机关，且不得以电子表格的形式提交。

关于增值税申报、支付、欧盟销售清单和内部统计，非居民适用与瑞典纳税人相同的规则。

瑞典退还未在瑞典设立或注册增值税的企业产生的进项增值税。未建立的企业可以要求退还瑞典增值税，其范围与增值税注册企业相同。

⁴ 指当境外一方向境内提供服务等时，无需在境内进行税务登记，就可以缴税。来自英国政府网站 <https://www.gov.uk/guidance/vat-place-of-supply-of-services-notice-741a>

⁵ 通过数字电视、邮购、电话或短信销售商品或服务。来自英国政府网站 <https://www.gov.uk/online-and-distance-selling-for-businesses>

在欧盟范围以内设立的非居民企业无需在瑞典指定税务代表。在欧盟范围以外设立的非居民企业则必须指定一名居民作为代表登记增值税。但是，该规则不适用于在芬兰、法罗群岛、格陵兰岛、冰岛和挪威建立的非居民企业。同时，税务代表不承担增值税。^[2]

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

瑞典企业所得税法并未明确规定“关联企业”和“需要进行利润调整的情况”，根据现有规定，满足以下条件之一则构成关联关系：

- (1) 属于同一个纳税人的境内外的经营实体；
- (2) 合伙企业中，合伙人及其持有的境内和境外经营实体；
- (3) 对于企业来说，纳税人拥有境外企业超过25%的股份或者境外企业拥有境内纳税人超过25%的股份；
- (4) 由同一或多个人直接或间接管理或控制的经营实体。

因此，总体而言，所有持股25%以上的关联方（法人实体）之间发生的跨境交易，以及分支机构或常设机构和总部间的交易，都适用转让定价规定。

此外，根据另一现行规定，在涉及隐性利润分配和隐性出资时，即便是少量持股，同样适用相关的转让定价规定。^[6]

4.1.2 关联交易基本类型

关联交易的基本类型主要包括：

(1) 无形资产交易：包括无形资产所有权和使用权交易。无形资产包括：产业资产如专利、商标权、版权、出版权；不受保护的发明；特许权；技术诀窍；上述权利和资产的使用权；期权；软件；类似的法律属性的权利和财产，如商誉等。

(2) 集团劳务交易，包括：

- ①有形资产关联购销和租赁；
- ②服务交易，包括管理、技术、金融和商业服务，也包括使用有形、无形资产和其他权利；

(3) 集团融资，包括：

- ①债务融资与权益融资；
- ②利息；
- ③担保费用；
- ④资金池。

(4) 集团重组业务。^[6]

4.1.3 关联申报管理

暂未查询到相关规定。

4.2 同期资料

4.2.1 分类及准备主体

2017年4月后，瑞典遵循OECD发布的BEPS第13项行动中的三层文档要求。满足条件的企业需准备国别报告（CBC）、主体文档和本地文档。^[6]

4.2.1.1 国别报告

总营业额超过70亿瑞典克朗或相应外币金额的跨国集团应遵守CBC报告规则。一般来说，这意味着最终母公司实体需要为其所在国的整个集团提交CBC报告。

超过门槛的集团瑞典母公司必须在报告所涵盖的财政年度结束后12个月内（即“报告年度”）向瑞典税务局提交CBC报告。^[6]

4.2.1.2 主体文档和本地文档

公司雇用的员工超过250人或年营业额超过4.5亿瑞典克朗（或资产总额超过4亿瑞典克朗）的企业需要准备主体文档和本地文档。如果外国母公司实体不提供主体文档，无论出于何种原因，如果瑞典税务局要求，瑞典集团实体或常设机构/分支机构可能需要提交主体文档。^[6]

4.2.1.3 小型实体的文档要求

对于未达到主体文档和本地文档准备门槛的个体，无需单独准备正式的主体文件和本地文档，但也需要按照法规的要求，准备转让定价文档。实体需要在税务机关要求时提供转让定价文档。

一般来说，瑞典转让定价文档可以用英语、瑞典语、挪威语或丹麦语准备。^[6]

4.2.2 具体要求及内容

4.2.2.1 国别报告

国别报告的内容要求参考OECD发布的BEPS第13项行动附件三。需要注意的是瑞典税务局认为“税前利润”包括所收到的股息。^[6]

4.2.2.2 主体文档和本地文档

主体文档主要披露跨国集团的综合信息。而本地文档主要披露公司间交易的详细信息，包括可比性分析。

基于目前颁布的法规草案，主体文档和本地文档的披露要求与OECD标准基本一致，具体内容参考OECD发布的BEPS第13项行动附件一和附件二。^[6]

4.2.2.3 小型实体的文档要求

小型实体的转让定价文档应包括以下内容：

(1) 简述集团组织架构、法律结构、运营结构、纳税实体的主营业务及其关联方；

(2) 介绍受控交易类型、涉及的交易金额以及相关协议，及集团基于独立交易原则的转让定价体系；

(3) 功能分析；

(4) 可比性分析，不需要数据库研究；

(5) 介绍转让定价政策、转让定价方法的选择及原因。^[6]

4.2.3 其他要求

4.2.3.1 国别报告

国别报告需要在最终母公司财务年度结束后的12个月内提交。^[6]

4.2.3.2 主体文档和本地文档

主体文档和本地文档必须在税务机关提出要求的30天内提交，税务机关在相关年度纳税申报完成后，才会要求企业提交主体文档和本地文档。^[6]

4.2.3.3 小型实体的文档

小型实体的转让定价文档的提交没有截止日期。通常在税务审计中应税务机关要求才会提交。此外，根据财政部的意见，在公司进行纳税申报时转让定价文档必须已准备完成。^[6]

4.2.3.4 处罚

不准备转让定价文件本身没有具体的处罚。但是，如果公司的转让定价受到瑞典税务局的审查，可能会受到处罚。如果在公司纳税申报表中提供的信息不充分或不正确，一般适用额外税收40%的罚款（针对不同的不符合征管法的行为，瑞典税务局规定了不同的罚款金额和罚款比率。若公司申报的信息不正确，瑞典税务局通常会在错误申报金额的基础上加征40%的罚款）。在某些情况下，转让定价文件的存在可能会提供罚款减免。

2018年12月3日，税务机关发布了关于转让定价文件的存在是否可以减少或消除处罚的新指南。税务机关的立场是，如果转让定价文件是按照正式要求编制的，并且纳税人已经及时提交了文件。遵循文件规定的原则，在某些情况下，罚款应减少50%或予以取消。^[6]

4.3 转让定价调查

4.3.1 原则

遵循独立交易原则。^[6]

4.3.2 转让定价主要方法

瑞典转让定价法规参考OECD指南（2010）制定，并未对转让定价方法进行特别规定。根据OECD指南（2010），转让定价主要方法包括：

- (1) 可比非受控价格法 (CUP) ;
- (2) 再销售价格法 (RPM) ;
- (3) 成本加成法 (CPM) ;
- (4) 交易净利润法 (TNMM) ;
- (5) 利润分割法 (PSM)。^[6]

4.3.3 转让定价调查

(1) 税务调查

税务机关会对超过一定规模的公司每3-5年进行转让定价调查，对于小型企业，如果存在以下情况之一的，可能会被选为调查对象：

- ①时间选中：长期没有被调查的公司可能被选中；
- ②行业选中：通过计算机筛选的特定行业；
- ③个体选中：一些公司由于特殊原因被单独选中。

通常税务机关不会专门进行转让定价调查，但是，在税务调查开始的时候，税务调查员会要求企业介绍转让定价机制并提供转让定价文档。在对瑞典跨国公司或跨国企业在瑞典子公司进行税务调查的时候，转让定价是很重要的一个部分。

通常，税务审计由本地税务调查员进行，在一些案例中，税务机关会聘用转让定价专家参与税务审计。如果企业有转让定价基准分析，必须提供给税务调查员。

(2) 时间限制

瑞典的税务调查并没有明确的时间限制。

(3) 处罚

瑞典税务机关的主要关注点在于为逃税而设计的税务筹划，瑞典没有关于转让定价方面的处罚规定。但是，转让定价调整会影响企业所得税的税基，对于没有按期交纳的企业所得税，需要缴纳滞纳金和罚息。

(4) 法定时效

转让定价事项的法定时效为6年，在某些情况下可能被延长。^[6]

4.4 预约定价安排

4.4.1 适用范围

自2010年1月1日起，瑞典纳税人可在瑞典申请预约定价安排（APA）。目前，只有双边或多边APA可以在瑞典缔结，而双边APA更为常见。

预约定价安排包括：

- （1）转让定价；
- （2）集团公司；
- （3）合并。^[6]

4.4.2 程序

APA流程遵循国际标准。时间安排上一般包括准备阶段、申请阶段、磋商阶段和签订阶段。^[6]

4.5 受控外国企业

自2019年1月1日起，瑞典将欧盟反避税指令2016/1164（ATAD）中的受控外国企业（CFC）规则改为国家法律。^[2]

4.5.1 判定标准

居民企业和个人，以及在瑞典拥有常设机构的任何非居民，若在外国法律实体中持有股份，应就其所占份额对应的净利润缴纳在瑞典缴税，前提是：

- （1）外国法人实体的收入适用于低税收；
- （2）在收益年度结束时，外国法人实体至少25%的资本或投票权直接或间接由股东单独或与股东有“利益共同体”的人（个人或公司）共同控制。

在下列情况下，受控外国企业利益共同体存在：

- （1）存在母子关系，或者在同一管理下广泛经营；
- （2）法人实体，其中一人直接或间接拥有或控制另一实体至少25%（2019年前至少50%）的资本或投票权；

(3) 法人实体，其中一人是个人，另一人是法人实体，直接或间接拥有或控制法人实体至少25%（2019年前至少50%）的资本或投票权；

(4) 法人实体，同一个人或法人实体直接或间接拥有或控制这些法人实体至少25%的资本或投票；

(5) 关系密切，例如近亲关系。^[2]

4.5.2 税务调整

对居住在欧洲经济区内的外国法人实体的收入，如果股东能够证明该外国法人实体是因商业原因在另一国设立的，并且从事实际经济活动，则可免除本规则的规定。此外，受控外国企业制度不适用于从事国际航运活动的外国法人实体所得的收入，前提是股东也通过欧洲经济区的法人直接或间接从事航运活动。

根据一般规则，如果一个受控外国实体的收入完全不纳税或纳税低于11.77%（占瑞典21.4%税率的55%），则该外国实体的收入应被视为低征税。但是，如果外国法人实体是“白名单”所列其中一个国家的税务居民，并且有责任缴纳所得税，则收入不应被视为低税，前提是所涉收入未被明确排除（即使是列入白名单的国家，也并不是全部的收入都可以被视为非低税收入。瑞典会对不同国家或地区会的特定的收入进行排除，例如加拿大是白名单国家，但企业从银行活动中获得的收入除外，因为该收入不适用加拿大的所得税法）。

与母公司分开征税的常设机构，以及在母公司被征税的国家或司法管辖区以外的其他国家或司法管辖区的常设机构，应被视为是居住在其所在国家或司法管辖区的独立外国法人实体。

被控制的外国法人实体的股东，如果在亏损发生的年度末和亏损抵销的年度末是该法人实体的股东，可以在3年内用该法人实体未来应纳税所得额抵销该法人实体的亏损。还可以将该实体的净利润与股东其他业务产生的亏损进行抵销。如果股东对其在实体净利润中所占份额应在瑞典交税，则该股东对从该实体获得的任何实际分配不承担在瑞典的交税。

受控外国企业的股东根据瑞典的规定对其在受控外国企业的收入按份额征税，有权获得受控外国企业已支付的所得税外国税收抵免。该抵免首先抵减国家（企业或个人）所得税，以及在瑞典征税的低税收入年份的市政所得税。该项抵免仅限于对股东收入部分征税。^[6]

4.6 成本分摊协议管理

4.6.1 主要内容

瑞典税法没有关于成本分摊/成本分摊安排（CCA）的具体定价规则，遵循OECD的规定。^[6]

4.6.2 税务调整

对于成本分摊协议不符合独立交易原则的情况，瑞典遵循OECD的规定。^[6]

4.7 资本弱化

瑞典的税法中没有资本弱化规定。但是，瑞典公司法规定，如果净资产值低于股本的50%，则需要注入资或再融资。^[3]

4.7.1 判定标准

无判定标准。

4.7.2 税务调整

无税务调整。

4.8 法律责任

暂未找到相关数据。

第五章 中瑞税收协定及相互协商程序

5.1 中瑞税收协定

5.1.1 中瑞税收协定

税收协定是与具有税收管辖权的国家或地区之间缔结的条约，缔约国的公司、企业和个人可在税收协定对方国家享受税收协定待遇。税收协定可避免对缔约国双方纳税人的所得双重征税。

中瑞两国政府于1986年5月16日签署了《中华人民共和国政府和瑞典王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“中瑞税收协定”）。根据中瑞税收协定第25条的规定，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。国家税务总局在2013年颁布了《税收协定相互协商程序实施办法》（国家税务总局公告2013年第56号）（以下简称“实施办法”）。投资于海外的中国企业可以考虑把相互协商程序作为一个救济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正对待的问题。中瑞税收协定执行以来，对避免中国和瑞典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。^[8]

5.1.2 适用范围

5.1.2.1 主体范围

在适用主体方面，有权适用协定的主体是中国居民以及瑞典居民。

对于个人而言，如果同一个人可能同时为中国和瑞典居民，根据中瑞税收协定，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：

(1) 根据该个人永久性或者长期住所所在地判断其是否为中国或者瑞典居民，若该个人在两个国家同时有永久性住所，则应认为以其重要利益中心来判断；

(2) 若重要利益中心所在国无法确定，或者在中国瑞典都没有永久性住所，可以根据其习惯性住处所在国定义其居民身份；

(3) 若该个人在中国瑞典都有、或者都没有习惯性居处，则应以国籍来判断；

(4) 若该个人同时是两个国家的国民，或者不是其中任何一国的国民，缔约国双方主管当局应通过协商解决。

对于公司而言，出现同时是中国居民和瑞典居民的情况时，应首先根据总机构所在地进行判断。如果仍然不能确定，则由双方主管当局进行协商。^[8]

5.1.2.2 客体范围

目前中瑞税收协定在中国适用的具体税种为：

- (1) 个人所得税；
- (2) 企业所得税；
- (3) 地方所得税。

而在瑞典适用于：

- (1) 国家所得税，包括对股息征收的预提税；
- (2) 非居民所得税；
- (3) 非居民艺术家和运动员所得税；
- (4) 市政所得税；
- (5) 扩大经营目的税。^{[8][9]}

5.1.2.3 领土范围

“中国”是指中华人民共和国，用于地理概念时，是指实施有关中国税收法律的所有中华人民共和国领土，包括领海，以及根据国际法，中华人民共和国拥有勘探和开发海底和底土资源以及海底以上水域资源的主权权利的领海以外的区域。

“瑞典”是指瑞典王国，用于地理概念时，包括瑞典国家领土、领海以及根据国际法，瑞典行使主权权利或管辖权的其他海域。^[8]

5.1.3 常设机构的认定

中国企业如在瑞典设有常设机构，则在瑞典负有纳税义务。中瑞税收协定把常设机构分为四类，即：固定场所常设机构、建筑工程常设机构、劳务常设机构和代理人常设机构。

(1) 固定场所型常设机构的认定

根据中瑞税收协定，固定场所常设机构被界定为中国居民企业在瑞典进行全部或部分营业的固定营业场所。通常具备以下特征：

- ①该营业场所是实质存在的；
- ②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；
- ③全部或部分的营业活动是通过该营业场所进行的。

(2) 建筑工程型常设机构的认定

根据中瑞税收协定，“建筑工程常设机构”是指中国居民企业在瑞典有持续六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，中瑞税收协定规定采用“六个月期限”来判定是否构成“建筑工程常设机构”。“六个月期限”是一个客观且容易操作的判定标准，有助于中国居民企业防范他们在瑞典是否构成常设机构的风险。

(3) 劳务型常设机构的认定

根据中瑞税收协定，中国居民企业派其雇员或其他受其雇佣的人员到瑞典提供劳务，而这些人员为同一项目或相关联的项目在瑞典停留连续或累计超过6个月的，才会构成常设机构。这类常设机构一般被称为“劳务常设机构”。

仅当所提供劳务活动是在任何12个月内持续超过6个月，该劳务活动才会构成劳务常设机构。通常可以从下列几个方面来理解6个月（不包含6个月）的计算：

①从中国企业派其第一个雇员为实施服务项目抵达瑞典之日起，至完成并交付服务项目的日期止，计算6个月期限；

②所有雇员为同一个项目工作的天数都应被计算在内；如果在同一天内有多名雇员在瑞典境内同时为同一项目工作的，那么工作天数应按一天而不是分别累加计算（即并非每人各一天）；

③如果同一个服务项目历经数年，那么应在一个“滚动”的基础上分别计算6个月期限，即在提供服务的整个期间的任何一个十二个月内，如果连续或累计超过6个月的，那么为这同一项目或相关联项目所提供的所有劳务将被认定为一个常设机构。

“6个月”的判定标准适用于为同一项目或具有商业相关性或连贯性的多个项目（即“相关联的项目”或“关联项目”）所提供的服务。判定关联项目时，需视具体情况而定。在判断若干个服务项目是否为关联项目、并进而构成“劳务常设机构”时，应综合考虑下列因素：

①这些项目是否被包含在同一个总合同里；

②如果这些项目分属于不同的合同，这些合同是否与同一人或相关联的人所签订；前一项目的实施是否是后一项目实施的必要条件；

③这些项目的性质是否相同；

④这些不同项目的服务是否由相同的人员实施等。

“雇员或雇佣的其他人员”是指中国企业的员工，或者该企业雇佣的在其控制之下按照其指示向接收方提供劳务的个人。

实务操作中，部分税务机关可能存在将“建筑工程常设机构”概念下对分包的税务处理简单延用到“劳务常设机构”的分包服务的风险，即在判定中国公司是否构成“劳务常设机构”时，把第三方分包商的雇员在此项目上所花费的时间也计算在内，对这些将服务项目的一部分分包给其他服务提供商的中国居民企业来说，建议中国居民企业妥善保存其所派雇员的差旅记录、具体的工作情况及与第三方分包商签订的合同；当瑞典税务机关质疑其不构成“劳务常设机构”的申请时，可做到适当适时的应对。

（4）代理型常设机构的认定

根据中瑞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，在瑞典境内进行活动，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瑞典构成常设机构。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：

①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；

②“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；

③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；

④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瑞典以外的其他国家签订，也可能被认为这个代理人在瑞典行使合同签署权力。

中瑞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，中国居民企业在瑞典仅由于仓储、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：

①该场所不独立从事经营活动，且其活动也不构成企业整体活动基本的或重要的组成部分；

②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；

④该场所的职责限于事务性服务，且不起直接营利作用。

例如，中国居民企业在瑞典设立固定场所，维修、保养该企业销售给瑞典客户的机器设备，或专为瑞典客户提供零配件，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瑞典构成“固定场所常设机构”。此外，如果中国居民企业在瑞典设立一个固定场所，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。

[8]

5.1.4 不同类型收入的税收管辖

表4 不同类型收入的税收管辖^[8]

应税行为	一般规定	税收管辖权分配
不动产所得	“不动产”一语应当具有财产所在地的缔约国的法律所规定的含义。该用语在任何情况下应包括附属于不动产的财产，农业和林业所使用的牲畜和设备，有关地产的一般法律规定所适用的权利，不动产的用益权以及由于开采或有权开采矿藏、水源和其他自然资源取得的不固定或固定收入的权利。船舶和飞机不应视为不动产。	中国居民从位于瑞典的不动产取得的所得，瑞典税务机关也有征税权。
营业利润	企业营业收入扣除其进行营业发生的各项费用，包括管理和一般行政费用。	中国居民在瑞典构成常设机构的前提下，瑞典才有权对营业利润征税，但仅限于属于该常设机构的利润。
国际运输业务	主要是对企业以船舶、飞机经营国际运输业务所得征税。	总机构在中国的中国居民（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。同时瑞典不能违背欧盟法律给予增值税免税，若瑞典方对增值税免税做出限制，中方可实施对等限制。
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	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

	系。	业的利润，并据以征税。
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。	瑞典居民支付给中国居民的股息，瑞典税务机关也有征税权。 如果中国居民是受益所有人，该受益所有人是直接拥有支付股息公司至少百分之二十五选举权股份的公司，则所征税款不应超过股息总额的百分之五，其他情况下为股息总额的百分之十。
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。	瑞典居民支付给中国居民的利息，瑞典税务机关也有征税权，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百分之十。 当该利息是支付给中华人民共和国政府、中国人民银行、直接或间接提供贷款的中国银行或中国国际信托投资公司及其他中华人民共和国政府指定并为中瑞双方主管当局一致承认的金融机构时，发生在瑞典的利息应该在瑞典免税。
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、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，也包括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。	瑞典居民支付给中国居民的特许权使用费，瑞典税务机关也有征税权。 如果中国居民是特许权使用费受益所有人，则所征税款不应超过特许权使用费总额的百分之十。
财产收益	未明确定义，应包括不动产和动产。	中国居民发生于瑞典的财产收益，瑞典税务机关也有征税权。 总机构位于中国的中国居民转让从事国际运输的船舶或飞机，或者转让属于经营上述船舶、飞机的动产取得的收益，应仅在中国征税。
独立个人劳务	专业性劳务（特别包括独立的科学、文学、艺术、教育或教学活动，以及医师、律师、工程师、建筑师、牙医师和会计师的独立活动），或者其它独立性活动取得的所得。	中国居民在瑞典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瑞典征税： （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，瑞典可以仅对属于该固定基地的所得征税； （2）中国居民在有关历年中在瑞典停留连续或累计超过183天。在这种情况下，瑞典可以仅对其在瑞典进行活动所取得的所得进行征税。
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，除在瑞典从事受雇的活动以外，应税务机关仅在中国征税。

		<p>在瑞典受雇的活动所取得的报酬，瑞典也有征税权。</p> <p>若中国居民在瑞典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：</p> <p>（1）收款人在历年中在瑞典停留连续或累计不超过183天；</p> <p>（2）该项报酬由并非瑞典居民雇主支付或代表该雇主支付；</p> <p>（3）该项报酬不是由雇主设在瑞典的常设机构或固定基地所负担。</p>
--	--	---

5.1.5 税收抵免政策

在对各项所得的税收管辖权进行了划分之后，税收协定的缔约双方为了消除双重征税，规定对各自居民来源于缔约国对方并在缔约国对方缴纳了税收的所得，在计算国内应纳税额时，应通过免税、抵免或扣除等方式处理在境外已纳的税款。

根据中瑞税收协定消除双重征税条款第一款的规定，中国政府对中国居民就来源于瑞典的所得向瑞典政府直接缴纳的所得税，给予直接抵免。直接抵免是指对直接负担境外税额的抵免。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。

对中国居民公司就瑞典居民公司向其支付的股息向瑞典政府间接缴纳（由瑞典居民公司直接缴纳）的所得税，在中国居民公司拥有瑞典居民公司股份不少于20%时，给予间接抵免。准确来说，是指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）取得的股息、红利等权益性投资所得的情况下，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。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。值得一提的是，财政部、税务总局2017年联合印发《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），明确在现行分国（地区）别不分项抵免方法（以下简称分国抵免法）的基础上，增加不分国（地区）别不分项的综合抵免方法，并将抵免层级由三层扩大到五级。^{[15][25]}

综合中瑞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1：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。

步骤2：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。中瑞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，即步骤3。

步骤3：中国居民企业计算出源于某同一国家（地区）的境外所得税抵免限额，计算公式为：

境外所得税抵免限额=境内、境外所得的应纳税总额×来源于某国（地区）的应纳税所得额/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；但如果超过了当年度抵免限额，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。

税法对其设有抵免限额，即步骤4。

步骤4：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：实际应纳税额=境内外所得应纳税总额 - 企业所得税减免、抵免优惠税额 - 境外所得税抵免额

对于个人从中国境外取得的所得，中国允许其在应纳税额中扣除已在境外缴纳的个人所得税税额。但扣除额不能够超过该纳税人境外所得依照中国税法规定计算的应纳税额。

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。^[15]

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。

5.1.6 无差别待遇原则

中瑞税收协定的无差别待遇条款规定了中瑞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：

(1) 国民无差别待遇，即中国国民在瑞投资应与瑞典居民在相同情况下负担的税收相同或更轻；

(2) 常设机构无差别待遇，即中国企业在瑞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，其负担不能比瑞典居民企业的负担更重；

(3) 间接投资无差别待遇，即中国企业向瑞典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，在计算瑞典企业的应纳税所得额时，应对中国企业支付的款项与对瑞典本国企业

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；

(4) 子公司无差别待遇，即中国企业在瑞典的子公司无论出资形式或比例如何，不应比瑞典其它类似企业税收负担更重。^[8]

5.1.7 在瑞典享受税收协定待遇的手续

赴瑞典投资的企业或个人为享受协定待遇，申请人应向主管其所得税的县税务局申请开具《税收居民证明》。中国居民企业的境内、境外分支机构应由其中国总机构向总机构主管税务机关申请。合伙企业应当以其中国居民合伙人作为申请人，向中国居民合伙人主管税务机关申请。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：

(1) 《中国税收居民身份证明》申请表；

(2) 与拟享受税收协定待遇收入有关的合同、协议、董事会或者股东会决议、相关支付凭证等证明资料；

(3) 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，包括申请人身份信息、住所情况说明等资料；

(4) 申请人为个人且在中国境内无住所，而一个纳税年度内在中国境内居住累计满183天的，提供在中国境内实际居住时间的证明材料，包括出入境信息等资料；

(5) 境内、境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；

(6) 合伙企业的中国居民合伙人作为申请人提出申请时，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。^[16]

5.2 中瑞税收协定相互协商程序

5.2.1 相互协商程序概述

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。

中瑞税收协定第二十五条相互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。

中瑞税收协定对相互协商程序的规定为：

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

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

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

(4) 缔约国双方主管当局为达成第二款和第三款的协议，可以相互直接联系。为有助于达成协议，双方主管当局可以进行会谈，口头交换意见。^[8]

税务总局2013年颁布的《税收协定相互协商程序实施办法》（国家税务总局公告2013年第56号）的规定，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。

5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

中瑞税收协定第二十五条相互协商程序条款。

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：

(1) 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；

(2) 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；

(3) 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程序。

同时中国颁布的《实施办法》第九条以列举的方式说明了中国居民（国民）在下列存有争议的情形下可以提请启动相互协商程序：

(1) 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；

(2) 对常设机构的判定，以及常设机构的利润归属和费用扣除存有异议的；

(3) 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；

(4) 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；

(5) 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；

(6) 其他可能或已经形成不同税收管辖权之间重复征税的。

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。^[26]

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通知第一次送达之日起的3年之内，超过规定时限请求启动相互协商程序有可能遭到主管当局的拒绝。

与国内行政复议程序不同，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OECD统计，2012年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。^[8]

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

“中瑞协定”第二十五条协商程序规定，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本协定规定的征税措施第一次通知之日起，三年内提出。

^[8]

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

“中瑞协定”第二十五条规定，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。缔约国双方主管当局为达成第二款和第三款的协议，可以相互直接联系。为达成协议，双方主管当局的代表可以进行会谈，口头交换意见。^[8]

5.2.6 瑞典仲裁条款

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。^[8]

5.3 中瑞税收协定争议的防范

中国投资者与瑞典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。但由于协商机制没有强制性，可能导致各个程序阶段进展缓慢，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，中国投资者应当加强对中瑞税收协定的理解，

尽力避免在项目投资或者经营过程中产生与当地税务机关之间的税务争议，强化税务风险管理。投资者可以从以下几个方面进行防范：

- (1) 全面了解中瑞税收协定及瑞典税法的具体规定；
- (2) 完善税务风险的内部控制与应对机制；
- (3) 与瑞典税务当局开展充分的沟通与交流；
- (4) 寻求中国政府方面的帮助；
- (5) 寻求税法专业人士的帮助。

第六章 在瑞典投资可能存在的税收风险

6.1 信息报告风险

对于在瑞典从事经营活动的企业，应按要求履行登记义务及各种申报义务。

6.1.1 登记注册制度

如前所述，在瑞典开展相关经济活动前都必须在瑞典公司注册局和瑞典税务局进行登记，并就其在瑞典取得的所得缴纳相关税费。在瑞典设立子公司或分公司的外国银行或其他金融机构同时应向瑞典金融监管局申请授权或登记注册。瑞典负责企业注册的政府机构是瑞典公司注册局，位于松兹瓦尔（Sundsvall），目前拥有570多名员工。瑞典对于外资并购行为无安全审查规定，但如银行、保险、信贷公司等需受到来自瑞典金融监管局的审查。^[2]

6.1.2 信息报告制度

瑞典已经将欧盟的信息强制交换法令纳入瑞典的法律体系，并于2017年完成首次信息交换。因各国之间涉税信息交换不畅以及征管上各自为政而使纳税人有逃税机会的可能性会越来越小。

6.2 纳税申报风险

6.2.1 在瑞典设立子公司的纳税申报风险

未查询到相关规定。

6.2.2 在瑞典设立分公司或代表处的纳税申报风险

未查询到相关规定。

6.2.3 在瑞典取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

未查询到相关规定。

6.3 调查认定风险

瑞典税收征管有着多种多样的税务检查方式，首先该检查建立在纳税人自查及自我评估的基础上。纳税人有义务向税务机关提供完整、正确的信息使得税务机关可以作出适当的纳税评估并在企业评估过程中提出质疑。

6.3.1 转让定价调查风险

企业不按独立交易原则对关联交易做出处理而减少其应纳税所得额的，瑞典税务机关有权进行重新评估并做出调整，同时会对企业处以滞纳金和罚款。通常税务机关不会专门进行转让定价调查，但是，在税务调查开始的时候，税务调查员会要求企业介绍转让定价机制并提供转让定价文档。转让定价的纳税申报人有义务提供关于如何确定关联企业之间交易定价的资料。此文件包含的信息应满足瑞典税务局可以衡量关联企业之间的转让定价是否符合独立交易原则的需要，同时还要涵盖跨境和境内的所有关联方交易。

因此，中国企业赴瑞典投资成立的公司以及在瑞典构成常设机构，应按照规定申报其与关联公司之间交易的汇总信息，并作为年度纳税申报单的附表提交主管税务机关。另外，瑞典居民企业及瑞典的常设机构应当准备并留存关联方交易的书面资料。^[6]

6.3.2 受控外国企业调查风险

瑞典也遵循CFC规则，且自2019年1月1日起，瑞典将欧盟反避税指令2016/1164（ATAD）中的CFC规则加入国家法律中。根据一般规则，对于设立在低税率国家/地区的受控外国企业，瑞典投资公司未按照所持股份对应的可分配利润缴税的情形，税务机关有权进行相应纳税调整。低税率国家/地区是指所得税率低于11.77%（占瑞典21.4%税率的55%）的国家。但是，如果该国家是“白名单”所列其中一个国家，则该收入不应被视为低税收入适用CFC规则。

6.4 享受税收协定待遇风险

6.4.1 未正确享受协定待遇风险

瑞典税法提供税收协定以避免双重征税。纳税人可以享受税收协定优惠待遇从而减少其在瑞典的应纳税所得额。如纳税人错误适用或理解税收协定导致其计算税款有误，瑞典税务局将对其应纳税所得额进行纳税调整。上述情况可能导致税收滞纳金及罚款的处罚。此外，瑞典国内法对于常设机构的定义与税收协定中常设机构的定义并不完全相同。对于税收协定的错误适用可能导致外国企业在瑞典构成常设机构的风险。这将导致外国企业在瑞典的业务面临征税（包括税收滞纳金）的风险。因此，纳税人未正确适用税收协定的规定将带来潜在的税务风险。

6.4.2 滥用税收协定待遇风险

瑞典税法对于实质经营制定了实质重于形式的原则，即应通过交易背后的商业实质进行评估判定而非仅依靠交易和所有权的形式进行判断。

根据瑞典税法，税务机关可以穿透受税收驱动引发的相关交易。此外，中瑞税收协定对于滥用税收协定的情况也有具体规定。举例来说，享受优惠的预提税税率仅适用于收款方为受益所有人的情况。因此，在瑞典税制下，导管公司面临被穿透的风险，税务机关可以重新评估并处以罚款和罚息。^[2]

6.5 其他风险

暂未查询到相关规定。

参 考 文 献

- [1] 对外投资合作国别（地区）指南——瑞典
<http://fec.mofcom.gov.cn/gbzn/upload/ruidian.pdf>
- [2] IBFD数据库.
- [3] Sweden Corporate Taxation. Emma Nilsson. IBFD
- [4] Sweden Individual Taxation. Emma Nilsson. IBFD
- [5] The VAT Brochure. Swedish Tax Agency.
- [6] Sweden Transfer Pricing. Richard Arvidsson. IBFD
- [7] 《瑞典税务稽查威慑作用大》. 中国税务2003年第8期
- [8] 《中华人民共和国政府和瑞典王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/c1153151/5027004/files/37e137alc61d4d5484f21bfeca137ccd.pdf>
- [9] 《中华人民共和国政府和瑞典王国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定议定书》
<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1153151/5027004/files/37e137alc61d4d5484f21bfeca137ccd.pdf>
- [10] 《关于修订1986年5月16日在斯德哥尔摩签订的中华人民共和国政府和瑞典王国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定的附加议定书》
<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1153151/5027004/files/401d0b87d90240aea91c49bd9be76a23.pdf>
- [11] 《关于修订1986年5月16日在斯德哥尔摩签署的中华人民共和国政府和瑞典王国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定及1999年11月18日在斯德哥尔摩签署的修订协定的附加议定书的议定书》
<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1153151/5027004/files/40bc5e05ba9545acae50b321033d9f85.pdf>
- [12] 《瑞典房地产税制》. 中国土地2002年第6期
- [13] 《瑞典税收制度及借鉴》. 中国国际税收2007年11月
- [14] 《瑞典绿色税收转型及其启示》. 中国发展观察2007年6月
- [15] 《财政部、国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》
- [16] 《企业境外所得税收抵免操作指南》
- [17] 《国家税务总局关于境外所得征收个人所得税若干问题的通知》
- [18] 《境外所得个人所得税征收管理暂行办法》
- [19] 《中国避免双重征税协定执行指南》. 国家税务总局国际税务司编中国税务出版社2013年7月
- [20] 《事先裁定制度研究》. 税务研究2012年9月

[21] 《スウェーデンの社会保障と所得再分配》. 日本国立社会保障人口問題研究所

<http://www.ipss.go.jp/>

[22] 瑞典外商投资网站

<https://www.business-sweden.se/ja/>

[23] 中华人民共和国驻瑞典大使馆经济商务参赞处官网

<http://se.mofcom.gov.cn/>

[24] 瑞典税务局网上税务申报系统

<http://www.skatteverket.se/>

[25] 《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》

[26] 《国家税务总局、税收协定相互协商程序实施办法》

附录 在瑞典的部分中资企业

企业名称	投资主体
沃尔沃汽车公司	吉利集团
华为技术瑞典公司	香港华为投资有限公司
中兴通讯瑞典公司	中兴通讯股份有限公司
北欧金属矿产有限公司	中国五矿进出口总公司
中国银行（卢森堡）有限公司斯德哥尔摩分行	中国银行（卢森堡）有限公司斯德哥
国航驻斯德哥尔摩办事处	中国国际航空公司
湖南娄底绿色能源瑞典有限公司	湖南娄底德胜能源设备发展有限公司
国测风能有限公司	武汉国测诺德有限公司
人民网北欧分公司	人民网北欧股份有限公司
武大吉奥欧洲分公司	武大吉奥信息技术有限公司
瑞典海皇有限公司	珠海市海皇网络科技有限公司
瑞典BH国际贸易有限公司	杭州宝华环保设备有限公司
荣泰投资有限公司	深圳市港华电子有限公司
瑞典蓝海国际有限公司	河南中正商务有限公司
瑞威贸易公司	江西安源进出口有限公司
安普电力（公众）有限责任公司	河北安普新能源科技有限公司
森托克隆国际股份有限公司	江苏太瑞生诺生物医药科技有限公司
美之初商贸有限公司	厦门美之初商贸有限公司
Solibro研究公司	昆明铂阳远宏能源科技有限公司
熊猫烟花瑞典股份有限公司	熊猫烟花有限公司
中国船级社哥德堡办事处	中国船级社
纳丽德（瑞典）有限公司	广州百源实业有限公司
家馨瑞典股份有限公司	南通家馨新型建材有限公司
中欧汽车技术有限公司	浙江吉利汽车有限公司
瑞典中进投资有限公司	广西中进投资有限公司
任昶国际有限公司	任昶国际有限公司
北京同仁堂瑞典股份有限公司	北京同仁堂集团
中国船级社斯德哥尔摩办事处	中国船级社

编写人员：黄碧波 张显惠 张晓南 樊益琦

审校人员：王坤 李佳容 杜中华 贾茹 姜文阔 商盼盼