

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（地区）投资税收指南课题组

前 言

为了帮助中国赴爱沙尼亚共和国（以下简称“爱沙尼亚”或“爱”）投资的企业和个人了解爱沙尼亚的投资环境及税收制度，有效规避、防范和应对境外税收风险，我们编写了《中国居民赴爱沙尼亚投资税收指南》（以下简称《指南》）。该指南围绕爱沙尼亚的基本情况、税收制度、税收征收管理、特别纳税调整、税收协定、税收风险等方面分以下六章进行解读。

第一章主要介绍了爱沙尼亚经济概况，包括近年经济发展情况、支柱和重点行业、经贸合作及投资政策。

第二章是爱沙尼亚税收制度简介，主要介绍了爱沙尼亚的税收制度，包括税制综述、设立的税种及各税种详细情况。

第三章主要介绍了爱沙尼亚税收征收管理体制，包括爱沙尼亚税收管理机构，重点就税务登记、账簿凭证管理制度、纳税申报、税务检查、税务代理、法律责任以及其他重要的征管规定进行了详细介绍。

第四章主要介绍了特别纳税调整政策，包括关联交易、同期资料、转让定价调查、预约定价安排、受控外国企业、成本分摊协议管理、资本弱化以及法律责任等。

第五章主要介绍了中爱税收协定及相互协商程序，包括中爱税收协定概述、协定相互协商程序及协定争议的防范等。

第六章主要从信息报告、纳税申报、调整认定、享受税收协定待遇等方面提示中国居民赴爱沙尼亚投资的税收风险。

《指南》基于 2023 年 6 月前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用 时，充分考虑数据、税收法规等信息可能发生的变化和更新。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，以避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

《指南》存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

目 录

前 言.....	1
第一章 爱沙尼亚经济概况.....	1
1.1 近年经济发展情况.....	1
1.1.1 经济概况.....	1
1.1.2 营商环境.....	2
1.2 支柱和重点行业.....	3
1.3 经贸合作.....	4
1.3.1 参与地区性经贸合作.....	4
1.3.2 与中国的经贸合作.....	5
1.4 投资政策.....	6
1.4.1 投资门槛.....	6
1.4.2 投资吸引力.....	7
1.4.3 投资退出政策.....	8
1.4.4 其他投资注意事项.....	8
第二章 爱沙尼亚税收制度简介.....	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 最新税制变化.....	14
2.2 企业所得税.....	15
2.2.1 居民企业.....	16
2.2.2 非居民企业.....	20
2.2.3 申报制度.....	23
2.3 个人所得税.....	24
2.3.1 居民纳税人.....	24
2.3.2 非居民纳税人.....	27
2.3.3 申报制度.....	28
2.4 增值税.....	29
2.4.1 概述.....	29
2.4.2 税收优惠.....	30
2.4.3 应纳税额.....	31
2.4.4 申报制度.....	32
2.5 其他税（费）.....	32

2.5.1	关税	32
2.5.2	消费税	32
2.5.3	土地房产税	33
2.5.4	印花税	33
2.5.5	社会保险税、失业保险金以及法定累计养老金计划	33
2.5.6	重载汽车税	34
2.5.7	博彩税	35
2.5.8	地方税	35
2.5.9	吨税	35
第三章	税收征收和管理制度	36
3.1	税收管理机构	36
3.1.1	税务系统机构设置	36
3.1.2	税务管理机构职责	36
3.2	居民纳税人税收征收和管理	37
3.2.1	税务登记	37
3.2.2	账簿凭证管理制度	38
3.2.3	纳税申报	40
3.2.4	税务检查	41
3.2.5	税务代理	42
3.2.6	法律责任	43
3.2.7	其他征管规定	43
3.3	非居民纳税人的税收征收和管理	44
3.3.1	非居民税收征管措施简介	44
3.3.2	非居民企业税收管理	44
第四章	特别纳税调整政策	45
4.1	关联交易	45
4.1.1	关联关系判定标准	45
4.1.2	关联交易基本类型	45
4.1.3	关联申报管理	47
4.2	同期资料	47
4.2.1	分类及准备主体	47
4.2.2	具体要求及内容	47
4.2.3	其他要求	48
4.3	转让定价调查	48

4.3.1	原则	48
4.3.2	转让定价主要方法	49
4.3.3	转让定价调查	50
4.4	预约定价安排	52
4.4.1	适用范围	52
4.4.2	程序	52
4.5	受控外国企业	52
4.5.1	判定标准	52
4.5.2	税务调整	53
4.6	成本分摊协议管理	53
4.6.1	主要内容	53
4.6.2	税务调整	53
4.7	资本弱化	53
4.7.1	判定标准	53
4.7.2	税务调整	54
4.8	法律责任	54
第五章	中爱税收协定及相互协商程序	55
5.1	中爱税收协定	55
5.1.1	中爱税收协定	55
5.1.2	适用范围	55
5.1.3	常设机构的认定	56
5.1.4	不同类型收入的税收管辖	58
5.1.5	爱沙尼亚税收抵免政策	60
5.1.6	无差别待遇原则（非歧视待遇）	62
5.1.7	在爱沙尼亚享受税收协定待遇的手续	63
5.2	中爱税收协定相互协商程序	64
5.2.1	相互协商程序概述	64
5.2.2	税收协定相互协商程序的法律依据	64
5.2.3	相互协商程序的适用	65
5.2.4	启动程序	67
5.2.5	相互协商的法律效力	67
5.2.6	爱沙尼亚仲裁条款	67
5.3	中爱税收协定争议的防范	68
第六章	在爱沙尼亚投资可能存在的税收风险	69

6.1 信息报告风险.....	69
6.1.1 登记注册制度.....	69
6.1.2 信息报告制度.....	70
6.2 纳税申报风险.....	70
6.2.1 在爱沙尼亚设立子公司的纳税申报风险.....	71
6.2.2 在爱沙尼亚设立分公司或代表处的纳税申报风险.....	71
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.....	71
6.3 调查认定风险.....	72
6.4 享受税收协定待遇风险.....	73
6.5 其他风险.....	77
参 考 文 献.....	78
附录一：爱沙尼亚政府部门和相关机构一览表.....	80
附录二：爱沙尼亚签订的税收条约一览表.....	82
附录三：爱沙尼亚税目税率表.....	84

第一章 爱沙尼亚经济概况

1.1 近年经济发展情况

1.1.1 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较高的国家之一。爱沙尼亚的历届政府都奉行自由的市场经济，促进商业经济发展，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。爱沙尼亚发达的经济主要受益于其强大的电子行业、电信行业以及其与芬兰、瑞典和德国之间紧密的贸易合作关系。截至 2020 年，爱沙尼亚共吸引投资 281 亿欧元，其中主要集中在金融、房地产、批发和零售业、制造业和科研专业领域。

2003 至 2007 年，爱沙尼亚经济保持快速增长，是欧盟经济增长率排名前列的国家。2008 年，由于世界经济动荡，再加上本国内需和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，是全球受经济危机冲击最严重的 10 个经济体之一。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，全年国内生产总值（Gross Domestic Product, GDP）增长 3.1%。2011 年更是出现恢复性增长，国内生产总值达 159.73 亿欧元（约合 222.3 亿美元），增幅达 7.6%，成为当年欧盟 GDP 增速名列前茅的国家之一。受欧债危机影响，2012 至 2016 年爱沙尼亚经济增速放缓。2017 年，受益于外国投资的增加，爱沙尼亚经济增速达 4.9%，是近年来经济增长最快的一年。2020 年，受新冠疫情影响，爱沙尼亚经济增速为-2.9%。2022 年，爱沙尼亚国内生产总值为 257.04 亿欧元，经济增速为-1.3%。

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。2022 年，爱沙尼亚财政收入 139.3 亿欧元，支出 142.6 亿欧元，

财政赤字 3.3 亿欧元。爱沙尼亚的通货膨胀率在欧盟成员国中处于较高水平，以 2023 年 4 月为例，欧盟通胀率为 8.1%，爱沙尼亚为 13.2%，排名欧盟第七^[1]。

相较于去年同期，2023 年 4 月的消费者价格指数同比上涨 13.5%，商品价格同比上涨 13.6%，服务价格同比上涨 13.1%。4 月消费者价格指数受食品和非酒精饮料价格上涨的影响最大，占总涨幅的近五分之二，与住房相关的价格变动占总涨幅的五分之一。电力价格上涨 49.4%，热能上涨 15.6%，固体燃料上涨 14.4%，天然气下降 43.4%，汽油下降 6.2%，柴油下降 12.5%。在食品中，食糖价格上涨 86.1%，可可上涨 41.5%，橄榄油上涨 41.4%，酱料上涨 40.9%，面包上涨 35.6%，禽肉上涨 35.1%。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，维护货币支付系统以及管理现金流通。

2021 年，爱沙尼亚吸引外国直接投资 7.88 亿欧元，吸收外资存量为 282.64 亿美元。其中，前五大投资国分别是瑞典、芬兰、荷兰、立陶宛和卢森堡。主要投资领域集中在金融、地产、制造业、批发零售、专业的科技类活动。爱沙尼亚对外投资较少。

1.1.2 营商环境

在世界银行公布的《2020 年营商环境报告》中，爱沙尼亚在参评的 190 个经济体中排名第 18 位，比上年度下降了 6 位^[2]。世界经济论坛发布的《2020 年全球竞争力报告》显示，爱沙尼亚在全球最具竞争力的 141 个国家和地区中，排名第 31 位，比 2018 年下降了 2 位^[3]。瑞士洛桑管理学院出版的《2023 年全球竞争力报告》显示，爱沙尼亚在全球 64 个经济体的竞争力表现中排名第 26 位^[4]。

在“透明国际”公布的全球 2021 年“清廉指数”排行榜上，爱沙尼亚在 198 个国家和地区中排名第 13 位。欧盟委员会发布的 2021

年欧洲创新排行榜上，爱沙尼亚是创新发展最快的国家之一，排名第 9 位。

在世界知识产权组织 (WIPO) 发布的 2022 年全球创新指数 (GII) 排行榜中，爱沙尼亚在 132 个经济体中排名第 18 位。

国际税收基金会发布的 2021 年经合组织国家税收竞争力指数，爱沙尼亚税收竞争力持续保持第一。另根据《华尔街日报》和美国传统基金发布的“2023 年度全球经济自由度排名”，爱沙尼亚在参评的 176 个国家和地区中位列第 6 位^[5]。

1.2 支柱和重点行业

爱沙尼亚的工业包括制造业、矿业和电力、天然气及热力供应。2021 年，工业企业生产比上年增长 6.7%，67% 的产品用于出口。爱沙尼亚制造业主要包括机械制造，木材加工，电子、光学仪器制造，食品加工和金属材料加工与生产。其中，机械制造、木材加工等行业所占比重较大。爱沙尼亚无铁矿、有色金属和煤炭等自然资源。因此，没有钢铁、有色金属上游产业，也没有相应的主管部门和行业协会。但是，在钢铁下游产业中，有部分金属加工业，在国民经济中占有一席之地。目前，爱沙尼亚约有 100 多家金属加工企业，主要利用进口钢材制造船舶、钢结构件、钢管等金属制品，或 2 吨以下的铸造件。还有部分企业从事废金属收购、打包、出口业务。金属加工业主管部门为爱沙尼亚经济部。虽然没有专门的行业协会，但主要金属加工企业均为“爱沙尼亚机械工业协会”的会员。

建筑业是爱沙尼亚经济的重要组成部分。2021 年，爱沙尼亚建筑企业在国内外的生产总值达 51 亿欧元，比 2020 年增长 14%。爱沙尼亚最大的建筑企业是 Merko Ehitus Eesti AS 公司。

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。2021 年，全国货运量为 5,220 万吨，比 2020 年增加 1,310 万吨，增长 33.5%，恢复到疫情前水平。2021 年，爱沙尼亚公路和铁路运输企业为 1.27 亿人次乘客提供了服务，比上年减少 12.2%。主要交通运

输企业有爱沙尼亚塔林港、塔林客运公司、爱沙尼亚铁路公司、爱沙尼亚国际机场、爱沙尼亚航空公司等。

爱沙尼亚的电信和 IT 产业发达，是经济增长的主要推动力，在欧盟处于领先地位。2021 年，信息和通信业增加值为 22.98 亿欧元，比上年增长 21.5%，对 GDP 增长的贡献率为 1.5%，增长 0.9 个百分点。全国最大的三家手机通信运营商分别是 Telia、Elisa 和 Tele 公司。

截至 2021 年底，有 14 家银行在爱沙尼亚运营，其中 5 家是外国银行的分行。主要银行有瑞典银行（Swedbank）、SEB 银行（SEB）、鲁米纳银行（Luminor Bank）。爱沙尼亚的投资公司有 5 家，基金管理公司有 11 家，公共投资基金有 47 家，寿险公司有 5 家，非人寿保险公司有 13 家。在市场上经营的信贷中介机构有 9 家，保险中介机构有 40 家，外资保险中介机构有 7 家。主要证券交易所是塔林证券交易所，截至 2021 年底，塔林证券交易所所有 20 家上市公司。

爱沙尼亚农业以畜牧业和种植业为主，畜牧业主要饲养奶牛、肉牛和猪。爱沙尼亚的森林覆盖率达 51%。2021 年，全国耕种农业用地 98.7 万公顷，主要农作物有小麦、黑麦、大麦、马铃薯、油菜籽、蔬菜、玉米、亚麻和饲料作物。2021 年，爱沙尼亚的农业产值占 GDP 的 2.5%。

爱沙尼亚旅游业较为发达。众多保留完好的中世纪古迹、自然迤迤的田园风光和明媚的海边度假胜地，每年都会吸引大批欧洲游客前来观光。年均入境外国旅游者人数超过爱沙尼亚本国人口，极大地带动了爱沙尼亚的旅游业、运输业和零售业的发展。2021 年，有 214 万人次的游客在爱沙尼亚住宿场所住宿，比 2020 年增加近一成。其中外国游客占 26%，国内游客占 74%。旅游业从业人员为 2.95 万人。

1.3 经贸合作

1.3.1 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。

2022 年，爱沙尼亚商品出口总额 212.62 亿欧元，进口总额达 245.27 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有利经济联系上。

1.3.2 与中国的经贸合作

1991 年 9 月 11 日，中爱两国建交。1992 年，中国在爱沙尼亚设立使馆。20 多年来，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 2021 年的 12.92 亿美元，增长约 160 倍。

中国与爱沙尼亚于 1992 年签订了《经济贸易协定》，1993 年签订了《投资保护协定》等，为两国经贸关系发展创造了有利条件。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历史新高。2013 年在欧债危机影响下，双边贸易额下降 4.4%。2021 年，双边货物贸易额为 12.92 亿美元，较 2020 年增加 12.8%。其中，中国对爱沙尼亚出口 10.1 亿美元，增长 16.9%；进口 2.82 亿美元，增长 0.1%。

表 1 2017-2021 年中国与爱沙尼亚双边货物贸易额统计

年份	进出口额 (亿美元)	增长 (%)	进口额 (亿美元)	增长 (%)	出口额 (亿美元)	增长 (%)
2017 年	12.67	7.80	2.60	22.9	10.07	4.40
2018 年	12.77	0.80	2.45	-5.8	10.32	2.50
2019 年	12.21	-4.40	2.99	21.8	9.22	-10.60
2020 年	11.45	-6.20	2.81	-5.8	8.64	-6.30
2021 年	12.92	12.80	2.82	0.10	10.10	16.90

数据来源：中华人民共和国商务部

据中国海关统计，2021 年中国对爱沙尼亚出口商品主要类别包括：（1）电机、声音装备、电视装备；（2）锅炉、机械及其零部件；

(3) 车辆（火车、电车除外）及零部件等；（4）家具、床上用品、灯等；（5）塑料及其制品；（6）钢铁制品；（7）船舶及浮动结构体；（8）玩具、游戏和运动器材及其零部件；（9）石料、水泥等制品；（10）贱金属杂项制品。

2021年，中国从爱沙尼亚进口商品主要类别包括（1）电子机械、音响制品及其零部件；（2）木材及木制品、木炭；（3）锅炉、机械及零部件；（4）光学、照片等，医疗或外科手术设备；（5）矿物制品；（6）车辆（火车、电车除外）及零部件等；（7）无机化学品、贵金属和稀土金属等；（8）鱼类、甲壳类及水生无脊椎动物；（9）乳制品、鸟蛋、蜂蜜等；（10）木浆及其他纤维制品。

据爱沙尼亚统计局数据显示，2021年中国在爱沙尼亚外贸伙伴中排名第10位；其中出口排名第17位，比2020年下降2位，进口排名第9位。

1.4 投资政策

1.4.1 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。外国投资者在创立企业时可以自由选择合作伙伴，对投资方式、投资期限、利益分配等事宜，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；发生有关投资事项的争端时，可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。外国企业可以以直接投资形式或间接投资形式对爱沙尼亚进行投资。直接投资形式包括以现金、实物、无形资产等进行投资；间接投资形式则包括以购买当地企业股票、债券等有偿证券进行投资。外国投资者与爱沙尼亚本国公民和法人享受同等权利，承担同等义务，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。当涉及企业并购时，需向爱沙尼亚竞争局申报并获得批准。

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才能申领经营许可证。

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》及《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。

1.4.2 投资吸引力

作为“2023年度全球经济自由度”排行榜第6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，对国内外资本一视同仁，从税收和区域政策上鼓励外商直接投资。

税收方面，爱沙尼亚长期采用简单的单一低税率税制（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。这种税制是为了创造更多用于投资的资金，以鼓励企业投资和加快经济发展。

目前，爱沙尼亚共有 3 个自由贸易区和多个主要工业园区。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。3 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、位于北部港口的穆格港（Muuga）自贸区、位于西北部港口的西由拉迈（Sillamae）自贸区，这三个自贸区共同的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，靠近高速公路及铁路，交通便利，旨在吸引制造和物流企业。大型的工业园区包括位于爱沙尼亚东部东维鲁（Ida-Viru）的 4 大工业区、位于东部的西由拉迈（Sillamae）工业区、靠近首都塔林（Tallinn）的穆格港（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）的芮欧拉（Reola）商业区和瓦海（Vahi）工业区、以及靠近帕尔努的路德-帕尔努（Loode-Parnu）工业区。

1.4.3 投资退出政策

爱沙尼亚企业所得税税制特殊。一般而言，日常运营阶段若无利润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。

1.4.4 其他投资注意事项

1.4.4.1 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，致使党派斗争能够在法制框架内进行。2021 年 1 月 26 日，由改革党和中间党组成爱沙尼亚新政府，改革党主席卡娅·卡拉斯出任新总理。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。

1.4.4.2 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，盗窃案也有所减少。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。

1.4.4.3 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证。自2016年1月1日起，欧盟以外国家的外国人可作为“租用劳动力”在爱沙尼亚工作。根据工作时间的长短，外国人可以“短期工”和“长期工”形式在爱沙尼亚就业。“短工”须进行短工登记，“长工”须有居留许可。

爱沙尼亚只对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发放劳工许可证。

以下外国人无需办理劳工许可：①有永久居留权的外国人；②1995年7月1日以前申请并已获得居留许可的外国人。

持有学习居留证的外国人，实习期间在爱沙尼亚工作可不用申请劳工许可，但从事的工作要与所学课程相关。其他情况下工作须持有劳工许可并不占用学习时间。

爱沙尼亚对外籍劳务配额管理非常严格。但近年来爱沙尼亚经济发展迅速，劳动力流失严重，国内劳动力及高素质劳动力缺乏，因此爱沙尼亚提高了移民配额，并于2017年1月修订了《外国人法》。2022年，爱沙尼亚移民配额为1,311人。根据《外国人法》规定，移民限额的计算包括为在爱沙尼亚工作、经商、因国家需要或国际协议而签发的临时居留许可。由于爱沙尼亚关于外国人工作许可的规定经常改变，因此存在由规定变化带来申请或延长居住许可的可能性。

目前，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，并主要存在以下问题：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。

1.4.4.4 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。爱沙尼亚雇主联合会和爱沙尼亚工会联合会（Estonian Trade Union Confederation, EAKL）签署协议，自2022年1月1日起，爱沙尼亚全职员工每月的最低工资增加至654欧元，每小时最低工资增加至3.86欧元。合同约定以外非工作时间的加班，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同等的权利（法律有特殊规定的除外）。

劳动合同必须采用书面的形式，口头劳动合同仅限两周以内的雇佣关系。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、工作内容、职位、时间、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雇成为企业员工。若与 18 周岁以下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。但对加班有一定的限制，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 周岁时退休。

（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员工 3 个小时的带薪假期，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、孩童福利、失业福利和殡葬福利；社会福利体系，包括社会经济援助和社会服务。

1.4.4.5 经济风险

截至 2023 年 4 月，国际评级机构标普^[6]对爱沙尼亚主权信用评级为 AA-/A-1+，展望为负面；穆迪^[7]对爱沙尼亚主权信用评级为 A1，展望为稳定；惠誉^[8]对爱沙尼亚主权信用评级为 AA-，展望为负面。

爱沙尼亚是欧元区成员，金融较为稳定，汇率风险较小。根据欧盟统计局数据显示，2023 年 4 月，爱沙尼亚通货膨胀率为 13.2%。

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、汇入汇出。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，外国公司可在爱沙尼亚境内自由开立外汇账户，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等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，提高了办税效率。

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。

2.1.2 税收法律体系

2.1.2.1 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：企业所得税、个人所得税、社会保险税、土地房产税、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。主要的地方税费种类包括：广告税、机动车税、宠物税、娱乐税、印花税、停车费等。爱沙尼亚不征收赠与税、遗产税及房产税。

2.1.2.2 税法实施

爱沙尼亚的税收征管机构为爱沙尼亚税务和海关局（Tax and Customs Board）。居民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。增值税纳税人, 需另外进行登记。

2.1.3 最新税制变化

2.1.3.1 税收协定相关

爱沙尼亚与毛里求斯的税收协定于 2021 年 2 月签署, 于 2021 年 9 月获得正式批准, 2022 年 1 月 1 日起执行。爱沙尼亚与科威特和卡塔尔的税收协定目前尚在初始磋商阶段。

2.1.3.2 反避税相关

2018 年 9 月, 爱沙尼亚政府通过了新的税法修正草案, 并已于 2019 年 1 月 1 日起实行。其中批准了最新的反避税指令(The Anti Tax Avoidance Directive, ATAD), 具体内容包括利息抵扣限制规则 (Interest Limitation Rule)、一般反滥用规则 (General Anti-abuse Rule) 以及受控外国企业规则 (Controlled Foreign Company Rule) 等。修订案中退出税 (Exit Tax) 相关的内容已并入国内法, 于 2020 年 1 月 1 日起生效。2019 年 7 月, 爱沙尼亚政府针对反错配原则 (Anti-Hybrid Rule) 提出了税法修订案, 并于 2020 年 1 月 1 日起生效, 然而修订案中针对反向混合错配的条款于 2022 年 1 月 1 日起生效。

2.1.3.3 其他税法修正案

在 2018 年爱沙尼亚政府通过的税法修正草案中, 其他重要内容如下:

(1) 应纳税金额和退税金额由现行的保留两位小数改为整数金额 (不保留小数点);

(2) 对拖欠税款以及滞纳金的相关规定进行了修改, 包括不公开滞纳金信息、符合条件的滞纳金可在企业所得税税前进行抵扣以及部分不征滞纳金的情况;

(3) 在税务检查范畴中引入税务诉讼程序，并于 2019 年 1 月 1 日起适用爱沙尼亚税收法案 41 章相关的规定；

(4) 规定企业未登记在册但承担实际管理职能的管理人员负有连带责任；

(5) 爱沙尼亚税务机关可以通过电子纳税系统自动开具并下达税务通知书。

2.2 企业所得税 (Corporate Income Tax)

爱沙尼亚的居民企业纳税人需就其全球所得纳税。

爱沙尼亚提供了较为优惠的所得税制度，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 (Corporate Income Tax, 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，并于 2018 年 1 月 1 日起生效。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，从而需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已经于 2018 年 1 月 1 日起施行，并且适用于 2017 年 7 月 1 日起发放的符合条件的贷款。

2018 年，爱沙尼亚财政部公布了对企业所得税法的修正草案，引入了欧盟反避税指令 (The Anti Tax Avoidance Directive, ATAD)

相关规定。上述修正案已于 2019 年 1 月 1 日起实行，修正案的重要内容如下：

(1) 爱沙尼亚自 2016 年引入的一般反避税规定仅限于股息分配相关交易，2019 年起开始实行新的一般反避税规定，未来爱沙尼亚企业及常设机构出于避税等目的，无偿取得和支出等交易行为都需在爱沙尼亚缴纳企业所得税；

(2) 修正案将对企业纳税人引入受控外国企业相关规定，爱沙尼亚居民企业或常设机构控制的受控外国企业的未分配利润需要缴纳企业所得税；

(3) 修正案还明确了超过一定额度的借款（利息）支出不得在企业所得税税前扣除；

(4) 新增了有关退出税（Exit Tax）的条文，其中规定对于爱沙尼亚居民企业向其境外常设机构转让爱沙尼亚资产的，将按照所转让资产的市场公允价值征收企业所得税。

2.2.1 居民企业

2.2.1.1 判断标准

根据爱沙尼亚法律设立的法人实体通常被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被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经营性收入（如交易收入）和股息、利息、特许权使用费等，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

标准企业所得税税率为 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。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 2018 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。

2.2.1.4 税收优惠

爱沙尼亚没有特别的税收优惠政策。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，并且不需要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交易收入和股

息、利息、特许权使用费等，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：

①来自于爱沙尼亚、欧盟、欧盟经济区和瑞士税收居民企业（避税地的公司除外）的股息且爱沙尼亚公司持有该公司不低于 10%的股权；

②来自于除上述地区以外的其他海外公司（避税地的公司除外）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；

③归属于欧盟、欧盟经济区或瑞士的常设机构的利润；

④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列入其应纳税所得额中。附加福利需按（20/80）缴纳企业所得税并以附加福利及其企业所得税额为税基按 33%缴纳社会保险税（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 $100 \times 20/80$ ），社会保

险税应为 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 100 欧元的扣除限额，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，则该部分费用可视为附带福利在税前扣除。

③捐赠、赞助及代言费支出

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）。向某些符合条件的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：

- A. 当年度（公历年度）社会保险税应税所得额的 3%；
- B. 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 欧元加上当月社会保险税应税所得额 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支付给海外关联公司的款项

支付给海外关联公司的款项在同时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）：

- A. 该支付具有商业实质；
- B. 该支付能使付款方受益；

C. 符合独立交易原则；

D. 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。向位于避税地的海外关联公司支付某些特定款项必须缴纳企业所得税（标准企业税率为 20%或分配给股东股息净额的 20/80）或 20%的预提所得税。

（4）亏损弥补

根据爱沙尼亚税制规定，企业根据爱沙尼亚或者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 应纳税额计算

（1）计算方法

企业的可分配利润（即应纳税所得额）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，同时应扣除不征税收入、免税收入以及税前扣除费用，但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）列举案例

某公司可用于分配利润总额为 100 欧元，适用标准企业税率为 20%（或分配给股东股息净额的 20/80），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。

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,这与经济合作与发展组织模型化税务政策存在一定差异。非居民企业若存在以下两种情形则视为在爱沙尼亚构成常设机构:

(1) 授权代理人以非居民企业的名义签订合同;

(2) 在爱沙尼亚境内通过固定营业场所进行经济活动或从事具有流动性的经济活动,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企业及个人。

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	<p>(1) 一般而言，向企业支付股息无需代扣代缴预提所得税；</p> <p>(2) 针对居民个人，若收到的股息已经在公司分配时缴纳了14%这个较低税率的企业所得税，则个人分配股息时将适用7%的预提所得税税率。若股息的受益方是非居民个人，除税收协定规定的5%或0%的较低预提所得税税率外，应适用7%的预提所得税税率。</p>
利息	<p>(1) 一般而言，向非居民支付的利息无需代扣代缴预提所得税；</p> <p>(2) 向居民个人支付的利息需要缴纳20%的预提所得税。</p>
特许权使用费	<p>(1) 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；</p> <p>(2) 在部分双边税收协定规定下，该税率可能被降低。不过，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）；</p> <p>(3) 向欧盟和瑞士企业支付的特许权使用费在满足一定条件下可以免缴预提所得税；</p> <p>(4) 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。</p>
租赁所得	<p>(1) 根据爱沙尼亚国内法规定，对租赁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；</p> <p>(2) 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。</p>
服务费	<p>(1) 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；</p> <p>(2) 向位于避税地的企业支付的服务费通常都需缴纳20%的预提所得税；</p> <p>(3) 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。</p>
向非居民个人支付的其他所得	<p>(1) 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；</p> <p>(2) 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。</p>
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，企业根据爱沙尼亚或者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。

2.2.2.7 其他

爱沙尼亚有专门的反避税规定，会将某些与避税地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：

- (1) 购买避税地公司的股权（某些公开上市公司的股票除外）；
- (2) 购买避税地公司的权益；
- (3) 向避税地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；
- (4) 向避税地公司提供贷款或支付预付款或取得对避税地公司的索款权。

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）、受控外国公司原则（CFC Rules）和反错配原则（Anti-Hybrid Rule）等概念。2018年9月，爱沙尼亚政府批准了最新的反避税（ATAD）相关的税法修订案，该修订案于2019年1月1日起生效，具体内容包括利息抵扣限制规则（the Interest Limitation Rule）、一般反滥用规则（the General Anti-Abuse Rule）以及受控外国企业（the Controlled Foreign Company Rule）等。修订案中退出税（Exit Tax）相关的内容已并入国内法，于2020年1月1日起生效。

2019年7月，爱沙尼亚政府针对反错配原则（Anti-Hybrid Rule）提出了税法修订案，并于2020年1月1日起生效，修订案中针对反向混合错配的条款于2022年1月1日起生效。

2.2.3 申报制度

爱沙尼亚企业所得税纳税期间为公历月，企业所得税缴纳截止期限为取得应税收入的次月10日。因需要缴纳增值税而注册的公司，无论该期间是否有应纳税款，都必须提交纳税申报表；其余公司只有在该期间有应缴税款的情况下才必须提交纳税申报表。

纳税申报表一般须以电子方式提交。

账簿和证明文件必须至少保存 7 年。

2.3 个人所得税 (Personal Income Tax)

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。

2017 年至 2018 年期间，爱沙尼亚对个人所得税法做出了如下修正：

(1) 从 2018 年 1 月 1 日起，爱沙尼亚居民纳税人最低免税额提高至每月 500 欧元。免税额将根据个人收入相应计算而得，通常来说收入越高，免税额度越低。因此爱沙尼亚居民纳税人，特别是中低收入者的净收入将增加；

(2) 针对爱沙尼亚居民个人收到的股息，若已经在公司分配时缴纳了 14% 这个较低税率的企业所得税，则个人后续股息分配时将适用 7% 的预提所得税税率；

(3) 取消存款利息免税；

(4) 对夫妻年度合并纳税申报表进行了修订。

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：

(1) 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 183 天；

(2) 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。应纳税所得既包括例如薪金收入和营业收入；也包括例如资本利得、租金、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地公司，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。

对来源于境外的雇佣所得，同时符合以下条件可以免税：

①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超过 183 天；

②所取得的工资薪金已在境外雇佣国缴纳个人所得税，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或由爱沙尼亚雇主（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超过 183 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，无需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，例如出售个人住所取得的资本利得。

非居民个人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：

①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）；

②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；

③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税率调整为20%（2015年以前为21%）。部分养老金需缴纳10%的所得税。

自2018年起，如果居民个人收到的股息已经在公司分配时缴纳了14%这个较低税率的企业所得税，则个人分配股息时将适用7%的预提所得税税率。若股息的受益方是非居民个人，除税收协定规定的5%或0%的较低预提所得税税率外，应适用7%的预提所得税税率。

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所得额中）。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符合特定条件的资本利得。

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 6,000 欧元的个人基本日常开支（或 500 欧元/月）。但从 2018 年开始，该规则仅适用于年收入不超过 14,400 欧元的爱沙尼亚居民纳税人。对于年收入超过 14,400 欧元不超过 25,200 欧元的爱沙尼亚个人，其年度基本免税额度按以下公式计算： $6,000 - 6,000 / 10,800 \times (\text{总收入} - 14,400)$ 。年收入超过 25,200 欧元的个人，基本免税额为零。

另外，从 2018 年开始，爱沙尼亚居民家庭自抚养第二个孩子起，可享受每年 1,848 欧元的免税额；自抚养第三个孩子起，可享受每年 3,048 欧元的免税额。

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 年，租赁不动产取得的所得允许抵扣 20% 的所得额。20% 是就该不动产支出费用的统一预估率，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额的 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

不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：

- (1) 未代扣代缴个人所得税的薪金收入；
- (2) 处置位于爱沙尼亚的资产取得的资本利得；
- (3) 未在爱沙尼亚登记常设机构但在爱沙尼亚赚取的营业利润；
- (4) 特许权使用费；
- (5) 从位于爱沙尼亚的资产取得的租金收入；
- (6) 爱沙尼亚企业支付的董事费；
- (7) 运动员和艺术家从爱沙尼亚取得相关活动的收入；
- (8) 养老金及奖学金；
- (9) 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 申报制度

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 4 月 30 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：

- (1) 某些资产的资本利得，取得所得的次年 4 月 30 日前；
- (2) 处置位于爱沙尼亚的不动产，取得所得的当月内；
- (3) 在爱沙尼亚的经营所得，次年 6 月 30 日前（或结束经营行为的 2 个月内）；
- (4) 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 4 月 30 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。

2.4 增值税（Value-added Tax）

2.4.1 概述

爱沙尼亚于 1992 年引入了增值税，当地称之为“käibemaks”。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依据爱沙尼亚增值税指引（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。

2018 年爱沙尼亚财政部对爱沙尼亚增值税法提出了修正案草案。草案已于 2019 年 1 月 1 日起生效，其中对增值税的修订主要包括以下几方面：

- (1) 修改并简化购物券相关的税务处理；
- (2) 规定年销售额超过 10,000 欧元的跨境在线服务需在终端消费者所在国缴纳增值税；
- (3) 允许部分进口环节增值税在增值税月度申报表中进行申报。

① 纳税义务人

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。年收入超过 40,000 欧元的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：

- A. 在爱沙尼亚销售应税商品和提供应税服务；
- B. 进口应税商品；
- C. 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/服务
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	(1) 书籍、部分期刊杂志； (2) 酒店住宿服务； (3) 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。

增值税反向征收机制（Mechanism of 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反向征收机制。

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适用增值税零税率的待遇。加入欧盟后，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税额。

2.4.3 应纳税额

通常情况下，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、进口时所缴纳的所有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。

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：

- （1）在其居民国已进行增值税纳税人登记；
- （2）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；
- （3）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；
- （4）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。

非欧盟国纳税人在满足以下条件的情况下，也有权申请增值税退税：

(1) 在其居民国已进行增值税纳税人登记；

(2) 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；

(3) 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，非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。

根据欧盟范围内的税收修正案，从 2021 年 7 月 1 日起，所有来自第三国的货物都必须申报并缴纳增值税，超过 150 欧元的商品须加征关税。

2.4.4 申报制度

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。

如果纳税人进行增值税注册超 12 个月，则必须以电子方式提交纳税申报表。

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：

(1) 爱沙尼亚与其他欧盟成员国间的贸易无关税；

(2) 非欧盟国的进口商品按欧盟海关关税税率征收；

(3) 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 Duty）

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。2019 年 6 月，爱沙尼亚议会针对啤酒、葡萄酒

和其他发酵饮料（浓度不超过 6%）及其他酒类的消费税税率做出了调整（除上述之外的酒类品目所适用的税率保持不变），即降低了 25%，并于 2019 年 7 月 1 日开始实行。

表 4 爱沙尼亚酒类消费税税率

酒类	消费税计量单位	2019 年 1 月 (欧元)	2019 年 7 月 (欧元)
啤酒	每一百升中每 1% 的酒精浓度	16.92	12.70
葡萄酒和其他发酵饮料（浓度不超过 6%）	每一百升	84.41	63.35
葡萄酒和其他发酵饮料（浓度超过 6%）	每一百升	147.82	147.82
半成品	每一百升	289.33	289.33
其他酒类	每一百升中每 1% 的酒精浓度	25.08	18.81

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支付，特殊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 欧元的土地房产税需一次性在 3 月 31 日之前付清）。住宅用地免征土地房产税。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 Duty)

某些交易会涉及到小额的印花税。

2.5.5 社会保险税 (Social Tax)、失业保险金 (Unemployment Insurance) 以及法定累计养老金计划 (Compulsory Accumulative Pension Scheme)

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（如工资、董事费、

服务费、额外补贴等)按 33%缴纳社会保险税(其中 20%为公共养老金, 13%为公共健康保险)。企业所支付的社会保险税没有上限, 计税基数包括支付给个人的工资薪金、董事费、服务费和附加福利。除了社会保险税外, 企业还需要代扣代缴并支付部分失业保险金。其中雇主支付 1%, 代员工扣缴 2%。计税基数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, 由社会保险税为其提供资金。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。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;

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。

2.5.6 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:

- (1) 最大法定可载吨位或满载吨位不少于 12 吨的货车;

(2) 最大载重吨位或满载吨位不少于 12 吨的超长重型卡车及挂车。

重载汽车税由车辆的所有者或使用者按季度缴纳，税额为每辆重型车 0 至 232.6 欧元不等。

2.5.7 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。

2.5.8 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。

2.5.9 吨税 (Tonnage Tax)

2019 年 11 月 13 日，爱沙尼亚政府引入了新的税法草案，其中介绍了针对海运行业的吨税制度。对于符合条件的海运公司居民纳税人而言，可就其来源于国际海运服务的收入申请适用吨税纳税机制，剩余不适用吨税的收入仍将继续适用常规企业所得税纳税机制，即在利润分配时按照 20% 缴纳企业所得税。从 2020 年 7 月 1 日起，吨税的税基将基于船舶净承载量每日进行计算。每日税基等于净承载量乘以特定系数（从 0.0020 欧元至 0.0084 欧元），而相关系数将随着船舶年龄而降低。吨税的计算方法为：每日税基乘以相关天数，再按照 20% 的企业所得税税率计算吨税总额。例如，若一艘船舶的每日税基为 100 欧元，那么其每日应缴纳的吨税就等于 100 欧元乘以 20%，即 20 欧元。

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

爱沙尼亚税务征管机构为爱沙尼亚税务和海关局。地方税由地方政府和税务局的地方分支机构征收管理。爱沙尼亚税收征管体系及层级具体设置如下：

- (1) 国家税管理机构是爱沙尼亚税务和海关局；
- (2) 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；
- (3) 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；
- (4) 乡镇和城镇政府机关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：

- (1) 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；
- (2) 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；
- (3) 追缴拖欠的税款；
- (4) 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；
- (5) 对就业登记进行监管；
- (6) 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；

(7) 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和管理

3.2.1 税务登记

3.2.1.1 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)。

自 2018 年 1 月 1 日起,增值税纳税人的登记标准从年收入 16,000 欧元上升为年收入 40,000 欧元。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。

3.2.1.2 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:

- (1) 法人或代理机构的名称和地址;
- (2) 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;

(3) 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

3.2.2.1 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。爱沙尼亚的财政年度通常为 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, 需要根据以下要求准备年报:

表 5 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: (1) 总资产不超过 17.5 万欧元; (2) 收入不超过 5 万欧元; (3) 负债总额低于所有者权益; (4) 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: (1) 总资产不超过 400 万欧元; (2) 收入不超过 800 万欧元; (3) 员工人数不超过 50 人。	符合以下任意两项条件的企业: (1) 总资产不超过 2,000 万欧元; (2) 收入不超过 4,000 万欧元; (3) 员工人数不超过 250 人。
年报要求	(1) 两份报表: 摘要版资产负债表及损益表; (2) 详细内容可添加附注; (3) 无需准备管理层报告。	(1) 两份报表: 完整版或摘要版资产负债表, 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); (2) 详细内容可添加附注; (3) 管理层报告。	(1) 根据爱沙尼亚会计准则或欧盟适用的国际会计准则准备全套的会计报表; (2) 管理层报告。

3.2.2.2 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（International Accounting Standards, 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層报告。爱沙尼亚企业的审计报告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。

3.2.2.3 账簿凭证的保存要求

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

- （1）会计凭证：从会计凭证入账所在会计财年结束起保存 7 年；
- （2）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；
- （3）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；
- （4）会计规则和程序：在修改或更换后保存 7 年；
- （5）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，企业须能即刻找到并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：

- (1) 应税销售和免税销售对应的增值税进项税额；
- (2) 不同税率的应税销售和免税销售；
- (3) 不同税率的销项税额；
- (4) 可抵扣的增值税进项税额；
- (5) 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。

3.2.2.4 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：

- (1) 销货方名称、地址和增值税税号；
- (2) 开票日期、发票号码、购货方名称和地址；
- (3) 提供的商品或服务的名称、数量或内容；
- (4) 不含税和折扣的价格；
- (5) 按不同税率分别列示的税额以及免税金额；
- (6) 以欧元计量的增值税额；
- (7) 销货日期或提供服务日期或在该日期前收到全部或部分款项的日期。

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

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

3.2.3.1 纳税期间

纳税期一般为一个日历月。

3.2.3.2 诉讼时效

一般情况下，诉讼时效为 3 年。如果是纳税人故意逃税，则诉讼时效为 5 年。

3.2.4 税务检查

3.2.4.1 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进行纳税申报及缴纳税款。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缴纳截止日的 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，则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，但该回复期限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。

3.2.4.2 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。

3.2.4.3 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：

- （1）个别案件审查；
- （2）税务全面审查。

个别案件审查通常是基于爱沙尼亚税务机关已掌握的情况来进行的定点检查。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。税务部门会在开始审查的7日前，发布通知说明税务调查相关的税种和时间范围。

3.2.5 税务代理

3.2.5.1 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。

3.2.5.2 爱沙尼亚税务代理市场的现状

在爱沙尼亚，跨国企业、本地大中型企业越来越频繁地使用税务咨询及代理服务。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，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

3.2.6.1 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真实的文件，最高可被处以 32,000 欧元的罚款。

3.2.6.2 不履行纳税义务处罚

未向税务机关提交信息或者提交不真实信息以降低税款或免于履行代扣代缴义务，虚构退税申请或提高退税金额，导致税款减少、退税、高于实际亏损进行弥补的，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交的税款和滞纳金，现行税法规定逾期未交税款需按日加收 0.06% 的滞纳金。

税务机关可在纳税申报截止日起三年内，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异议，纳税人负有举证责任，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 天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 天内给出答复和结论。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，税务机关将对多付税费部分进行归还，并按每日 0.06% 的利率向纳税人支付相应的利息。

3.3 非居民纳税人的税收征收和管理

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。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，非居民企业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：

- (1) 应税资本利得；
- (2) 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：

- (1) 爱沙尼亚公司与其集团公司；
- (2) 爱沙尼亚公司与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；
- (3) 爱沙尼亚公司与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；
- (4) 爱沙尼亚公司与另一家公司，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；
- (5) 爱沙尼亚公司与另一家公司，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；
- (6) 爱沙尼亚公司与另一家公司，且这两家公司拥有完全一样的管理层人员；
- (7) 爱沙尼亚公司与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：

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

（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：

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

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：

- (1) 年销售额少于500万欧元；
- (2) 总资产少于430万欧元；
- (3) 企业员工少于250人。

虽然爱沙尼亚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。

爱沙尼亚议会于 2017 年批准了相关法规，引入转让定价国别报告（Country-by-Country Reporting, CbCR），并要求合并收入超过 7.5 亿欧元的跨国企业，须提交转让定价国别报告。爱沙尼亚转让定价国别报告的申报截止日期是财年结束后次年的 12 月 31 日。

爱沙尼亚税收居民若是大型跨国企业的成员公司，而不是国别报告的报告主体，则需要向爱沙尼亚税务机关告知该集团国别报告的报告主体。提交了上述信息的爱沙尼亚跨国公司，无需每年提供报告，直至国别报告的报告主体发生变化。

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。

第 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：

- (1) 爱沙尼亚的居民企业及其关联方；
- (2) 爱沙尼亚的个人独资企业及其关联方；
- (3) 非居民企业在爱沙尼亚的常设机构及其海外总部；
- (4) 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；
- (5) 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包括功能分析、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，爱沙尼亚通常采用以下 5 种转让定价方法：

（1）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；

（2）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；

（3）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；

（4）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；

（5）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，但其所选择的转让定价方法需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法时认可“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的目的。此外，爱沙尼亚对于何种类型交易适用何种转让定价方法并无强制规定，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约谈。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发给纳税人后，税务稽查也随之终止。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。

如果对税务机关开出的调查结果和惩罚措施不服，纳税人可在收到税务裁决的 30 日之内提起申诉，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，即不一定要先向税务机关提出申诉请求。

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，税务机关将对多付税费部分进行归还，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（大多数情况下，协定规定了相互协商程序）来避免双重征税。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征税政策。

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，因此纳税人承担举证责任。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

在引入反避税指令（ATAD）的基础上，爱沙尼亚政府从 2019 年起在现有税法体系中加入了对企业纳税人有关“受控外国企业”的要求。受控外国企业是由居民企业或者由居民企业及其关联方控制（投票权比例或所占资本比例高于 50%或有权收取其非居民子公司高于 50%的利润）的非居民企业。一家隶属于爱沙尼亚企业的境外常设机构也存在被认定为受控外国企业的可能。

爱沙尼亚相关法规规定，当一家受控外国企业同时满足下列条件时，将触发其在爱沙尼亚的相关纳税义务：

- （1）受控外国企业的交易模式或盈利交易链是虚构的；
- （2）受控外国企业的交易模式或盈利交易链的主要目的是为了获得税收优惠；
- （3）受控外国企业是由其控股股东的关键员工进行管理且为其创造了盈利的机会。

但若一家受控外国企业同时满足以下两个条件，则将不会触发其在爱沙尼亚的相关纳税义务：

- （1）上一财务年度的会计利润未超过 750,000 欧元；
- （2）该外国企业的其他收入，如来源于其附属子公司的利润分配、财务投资收益、利息收入以及其他财务收入（即非营业收入）的金额在上述同一财务年度未超过 75,000 欧元。

4.5.2 税务调整

根据上述条件判定，若一家受控外国企业触发了其在爱沙尼亚的相关纳税义务，则来源于非独立经济活动的收入都将被纳入爱沙尼亚股东、公司的应纳税所得额，按照爱沙尼亚企业所得税法的相关规定计算缴纳企业所得税。

4.6 成本分摊协议管理

4.6.1 主要内容

爱沙尼亚税务机关接受成本分摊协议，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

自2019年1月1日开始，爱沙尼亚国内法引入了反避税指令（ATAD（EU）2016/1164）。由此，某些“超额借贷成本”将无法在爱沙尼亚企业所得税税前列支。基于目前相关法律草案，当相关借贷利息成本超过一定限额之后将无法税前列支。一般来说，借贷成本是指所有借贷义务相关的利息费用，包括与借贷相关的其他费用（如保证金和相关手续费）。

根据相关法律草案，当同时满足下列条件时，借贷利息成本会受到资本弱化的限制从而需进行纳税调整：

- （1）借贷本金超过300万欧元的限额；
- （2）相关借贷成本金额高于息税折旧摊销前利润（EBITDA）的30%。

若上述两个条件均满足，则还需判定该企业是处于盈利还是亏损状态，需纳税调增的借贷利息成本超出亏损的金额需按规定缴纳企业所得税。

4.7.2 税务调整

根据上述相关法律草案规定，对于满足上述条件的“超额借贷成本”将无法在企业所得税税前列支，应就相关金额作纳税调增。

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 日之内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。除需缴纳少缴或漏缴的企业所得税税款外，还将按日加征 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（地区）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。

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。^[9]中爱两国于 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。^[10]中爱税收协定执行以来，在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。

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，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，则构成在爱沙尼亚纳税义务。

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：

- (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。

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或咨询活动。

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没有达到持续十二个月期限的，则仍不构成在爱沙尼亚的常设机构。“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存在构成常设机构的风险。

根据中爱税收协定常设机构条款第五款规定，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：

(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爱沙尼亚以外的其他国家（地区）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第四款中列出了一些不构成常设机构的活动，例如，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，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）而不为其他企业服务；

(3) 该场所的职责限于事务性服务，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，负责维修、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 6 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
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财产，不动产的受益权，农业和林业所使用的牲畜和设备等。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。	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。	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。
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的所得征税。	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。
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。	联属企业情形下，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。
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	爱沙尼亚居民支付给中国居民的股息，爱沙尼亚税务机关也有征税权。 (1) 如果中国居民是受益所有人，则所

应税行为	一般规定	税收管辖权分配
	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。	征税款不应超过该股息总额的 10%; (2) 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%。
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, 爱沙尼亚税务机关也有征税权。 (1) 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%; (2) 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于征税。
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%。
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, 爱沙尼亚税务机关有征税权。
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	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。

应税行为	一般规定	税收管辖权分配
	医师和会计师的独立活动)或者其他独立性活动取得的所得。	<p>但具有下列情况的也可以在爱沙尼亚征税：</p> <p>(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；</p> <p>(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。</p>
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。	<p>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，爱沙尼亚税务机关也有征税权。</p> <p>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：</p> <p>(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；</p> <p>(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；</p> <p>(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。</p> <p>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。</p>

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

(1) 爱沙尼亚消除双重征税的方法

为了避免源于境外的收入被双重征税，爱沙尼亚税务机关沿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 61 个国家（地区）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免。

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。

（2）中国消除双重征税方法

①直接抵免法：中国居民从爱沙尼亚取得的所得，按照中爱协定规定在爱沙尼亚缴纳的税额，可以在对该居民征收的中国税收中抵免。但是，抵免额不应超过对该项所得按照中国税法和规章计算的中国税收数额。

②间接抵免法：在爱沙尼亚取得的所得是爱沙尼亚居民公司支付给中国居民公司的股息，同时该中国居民公司拥有支付股息公司不少于 10% 的股份的，该项抵免应考虑支付该股息公司就该项所得缴纳的爱沙尼亚税收。

对消除双重征税的具体操作，协定条款中一般不做具体规定，主要依据国内税法的规定执行。中国在执行协定和议定书条款的过程中制定了若干解释，这些条文解释对境外所得税收抵免做了相应规定。除此之外，国内税法中关于境外所得税收抵免的政策主要包括：《中华人民共和国企业所得税法》《中华人民共和国企业所得税法实施条

例》《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》（财税〔2009〕125号）《国家税务总局关于发布〈企业境外所得税收抵免操作指南〉的公告》（国家税务总局公告2010年第1号）和《财政部 税务总局关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》（财税〔2017〕84号）等法律法规和规范性文件。

财税〔2017〕84号对境外所得税收抵免政策进行了完善：

①调整抵免方法：抵免方法增加了不分国不分项（也称为综合抵免）。企业可自行选择采取分国不分项或者不分国不分项。

②调整间接抵免层级：将境外股息间接抵免的层级由三层调整到五层。

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额的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，爱沙尼亚和中国并未签订饶让条款。

5.1.6 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：

（1）国民无差别待遇，即中国国民在爱沙尼亚投资应与爱沙尼亚国民在相同情况下负担相同或更轻的税收；

（2）常设机构无差别待遇，即中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；

(3) 间接投资无差别待遇，即中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，应对中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，即中国企业在爱沙尼亚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负担更重的税收。

5.1.7 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，需向作为支付方的爱沙尼亚企业提供中国税收居民身份证明，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款项前，提供中国税收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。

对中国居民个人、企业在缔约国对方享受税收协定待遇，需要提交中国税收居民身份证明的，可由其主管税务机关开具《中国税收居民身份证明》。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）以及《国家税务总局关于调整〈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 2019 年第 17 号），申请人申请开具《中国税收居民身份证明》应向主管税务机关提交以下资料：

- (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。

上述填报或提供的资料应提交中文文本，相关资料原件为外文文本的，应当同时提供中文译本。申请人向主管税务机关提交上述资料的复印件时，应在复印件上加盖申请人印章或签字，主管税务机关核验原件后留存复印件。

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 (Mutual Agreement Procedure, 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》(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正待遇等问题。

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：

(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；

(4) 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

根据《国家税务总局关于发布〈税收协定相互协商程序实施办法〉的公告》（国家税务总局公告 2013 年第 56 号），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（即所在地省级税务机关）提请启动相互协商程序；

（2）如果爱沙尼亚居民（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：

（1）对居民身份的认定存有异议，特别是相关税收协定规定双重居民身份情况下需要通过相互协商程序进行最终确认的；

（2）对常设机构的判定，或者常设机构的利润归属和费用扣除存有异议的；

（3）对各项所得或财产的征免税或适用税率存有异议的；

（4）违反税收协定非歧视待遇（无差别待遇）条款的规定，可能或已经形成税收歧视的；

（5）对税收协定其他条款的理解和适用出现争议而不能自行解决的；

（6）其他可能或已经形成不同税收管辖权之间重复征税的。

根据《国家税务总局关于发布〈特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 6 号）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：

（1）双边或者多边预约定价安排的谈签；

(2) 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三年之内,超过规定时限向主管当局提请启动相互协商程序请求的可能被拒绝受理。

与国内行政复议程序不同,提请启动相互协商程序纳税人并不需要先缴纳争议税款。启动相互协商程序后,中国税务机关将继续执行已经作出的税务决定,税务机关认为有必要停止执行的情况除外。

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。正常情况下,纳税人只能提请启动相互协商程序,不能参与相互协商谈判,受到相关主管当局邀请参加谈判的情况除外。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。OECD 发布的《2021 年相互协商程序统计报告》显示,涉及转让定价税收争议的平均结案时间为 32.3 个月,其他情形争议的平均结案时间为 20.7 个月。

5.2.5 相互协商的法律效力

中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。但中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征税政策。

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情形非常有限，也相应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，但相互协商程序存在耗时较长、程序繁杂、协商效率低的风险。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、公开有限公司、普通合伙企业、有限合伙企业/商业组织、个人独资企业。其中私人有限公司和公开有限公司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。根据世界银行发布的《2020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7 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	（1）拟定的公司名称可在 www.rik.ee 网站上核查是否有效，同时法律规定公司名称需清晰可辨； （2）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，则只需在公司章程中进行说明，无需股东在登记时预付注册资本； （3）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	网上申请所需时间不到一天	约 145 欧元，若加急则需 190 欧元
第二步	增值税纳税登记	（1）若企业年度的增值税应税销售额超过 40,000 欧元，则需进行增值税纳税登记； （2）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之日起 5 日内完成； （3）通常增值税纳税登记在公司设立之后即刻进行。增值税纳税登记申请也可选择在网上提交。	爱沙尼亚税务和海关局	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
第三步	注册爱沙尼亚健康保险	根据爱沙尼亚税法的最新规定,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,企业无需为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。	爱沙尼亚税务和海关局	网上申请所需时间不到一天	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。每个财政年度结束后,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層报告。爱沙尼亚企业的审计报告需在年度财务报表之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(如 PDF)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无需准备年报,但仍需在财年结束后七个月内或其母公司审计报告公布后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。具体年度信息报告的要求参见 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进行纳税申报及税款缴纳。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真实的文件,最高可被处以 32,000 欧元的罚款。

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，并保留相关可证明其符合独立交易原则的文档和材料。

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和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含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，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缴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，

非居民企业在爱沙尼亚进行长期经济活动的实体被定义为常设机构。非居民企业若由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，纳税人可能会面临与常设机构无关的所得仍需缴纳企业所得税的风险。

6.3 调查认定风险

随着全球化的发展和新商业模式的出现，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侵蚀税基和转移利润行为。有数据显示，21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。

部分跨国关联企业通过内部交易操纵转让定价，人为地扭曲在不同国家境内的真实盈亏状况，以达到减少或者逃避税收的目的。为了防止和消除上述情况，维护本国的税收权益，自20世纪90年代以来，越来越多的国家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，即不遵循独立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利润的原则，所涉税务当局有权进行转让定价调整。其结果是，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。中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”与“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（中国）的反避税调查。

中国企业在爱沙尼亚投资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。

若中国“走出去”企业在爱沙尼亚受到税务机关转让定价调查，应积极配合税务机关提供相应资料。若对调查结果存在异议，可在收到税务裁决的30日内提起申诉。值得注意的是，无论申诉提交与否，纳税人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。

同时，作为反避税的一个重要举措，爱沙尼亚目前已将经合组织共同申报准则（Common Reporting Standard, CRS）以及理事会指令中关于税收领域内的强制性信息自动交换上升为国内法。受共同申报准则（CRS）覆盖的爱沙尼亚金融机构必须每年将部分爱沙尼亚非居民账户持有人的特定收入和资产信息报告给爱沙尼亚税务机关。2017年，爱沙尼亚就上述信息进行了第一次交换。^[11]

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》是中国针对到国外投资的企业享受中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未开具《中国税收居民身份证明》。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《中国税收居民身份证明》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。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二十三条第二款的规定,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。即当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)取得股息、红利等权益性投资时,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。最终计算出的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,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。

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相关的规定，为境内实现税收抵免提供依据。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”）其来源于境外的所得。值得注意的是，上述方式一经选择，5年内不得改变。

步骤二：确认可抵免的境外所得税额，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，是否适用税收饶让抵免的问题。中爱税收协定中没有饶让条款。

同时，并非所有可抵免境外税额都能够在当年的应纳税总额中抵免，中国企业所得税法对其设有抵免限额，即下面步骤三。

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：

境外所得税抵免限额=境内、境外所得的应纳税总额×来源于境外的应纳税所得额/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，对可抵免境外税额（步骤二和步骤三）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应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，超出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，按照下列规定的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

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，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。

由于中国个人所得税采用分项税制，对不同的应税所得项目，税法规定了不同的费用扣除标准和适用税率。因此，在计算纳税人境外所得已纳税额的扣除限额时，必须区分不同国家（地区）和不同应税所得项目进行计算，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（地区）内不同应税项目的应纳税额之和，即为该国家（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，应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。

在境外遇到对方税务机关不执行与中国签订的税收协定，从而导致企业缴纳了不必要的税款或多缴税款等税收争议时，部分“走出去”企业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，则股权收购协议必须经公证，除非该私人有限公司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，签署书面形式的股权转让协议即可。

参 考 文 献

- [1] 爱沙尼亚-中国贸易数据, 中华人民共和国商务部
<http://ee.mofcom.gov.cn/article/jmxw/202305/20230503410725.shtml>
- [2] 2020 年营商环境报告,
<https://chinese.doingbusiness.org/zh/reports/global-reports/doing-business-2020>
- [3] 2020 年全球竞争力排名, 世界经济论坛
<https://cn.weforum.org/reports/the-global-competitiveness-report-2020>
- [4] 2023 年全球竞争力报告, 瑞士洛桑管理学院,
<https://imd.cld.bz/IMD-World-Competitiveness-Booklet-2023/38/>
- [5] 2023 年度全球经济自由度排名,
<https://www.heritage.org/index/country/estonia>
- [6] 国际评级机构标普针对爱沙尼亚的主权信用评级,
<https://disclosure.spglobal.com>
- [7] 国际评级机构穆迪针对爱沙尼亚的主权信用评级, <https://www.moodys.com>
- [8] 国际评级机构惠誉针对爱沙尼亚的主权信用评级, <http://www.fitchratings.com>
- [9] 《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>
- [10] 《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>
- [11] Doing business and investing in Estonia, 普华永道数据库
- [12] 《对外投资合作国别(地区)指南(2022年版)》, 中华人民共和国商务部
<http://fec.mofcom.gov.cn/article/gbdqzn/>
- [13] Worldwide Tax Summary, 普华永道数据库
- [14] Destination: Estonia Investment Guide, 爱沙尼亚投资局数据库
- [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] 全球经济指标数据网 <https://tradingeconomics.com/estonia/inflation-cpi>
- [17] 爱沙尼亚统计局 <http://andmebaas.stat.ee/>
- [18] 爱沙尼亚部分税制更新, <https://research.ibfd.org>
- [19] Economy Profile Estonia - Doing Business 2020,
<https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/country/e/estonia/EST.pdf>

[20] 中华人民共和国外交部爱沙尼亚经济概况，

https://www.mfa.gov.cn/web/gjhdq_676201/gj_676203/oz_678770/1206_678820/1206x0_678822/

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.siseministerium.ee	Pikk 61, 15065 Tallinn	电话: 00372-6125007 传真: 00372-6125087 邮箱: info@siseministerium.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, 15172 Tallinn	电话: 00372-6262802 传真: 00372-6262801 邮箱: keskkonnaministerium@envir.ee

部门名称	网址	地址	联系方式
爱沙尼亚移民局	www.mig.ee		
爱沙尼亚专利局	www.epa.ee		
爱沙尼亚税务和 海关局	www.emta.ee		
爱沙尼亚贸易委 员会	www.ets.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.konkuren tsiamet.ee		
爱沙尼亚中央银 行	www.eestipan k.ee/en		
爱沙尼亚国际商 会 (ICC)	www.icc-esto nia.ee		
爱沙尼亚工商会	www.koda.ee		
爱沙尼亚官方法 律文件 (英文版) 发布中心	www.riigitea taja.ee/en		

附录二：爱沙尼亚签订的税收条约一览表

利润接收国（地区）	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	0/5	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
中国香港	0	0	0/5
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	0/5	0	0
意大利	0	0	0
日本	0	0	5
杰尔逊	0	0	0
哈萨克斯坦	0	0	15

利润接收国（地区）	预提所得税税率（%）		
韩国	0	0	5/10
吉尔吉斯斯坦	0	0	5
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	0/5	0	5
马耳他	0	0	0/10
毛里求斯	0	0	0
墨西哥	0	0	10
摩尔多瓦	0	0	10
荷兰	0	0	0
挪威	0	0	0
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

附录三：爱沙尼亚税目税率表

主要税种	适用税率及相关要求
企业所得税	(1) 居民企业及非居民企业：20% (2) 定期支付股息：14%
个人所得税	(1) 居民及非居民：20% (2) 部分养老金：10% (3) 个人收到股息在公司分配时缴纳低于14%企业所得税，则个人分配股息所得税适用7%预提所得税率
增值税	(1) 标准增值税税率（用于大多数的应税货物及劳务提供）：20% (2) 书籍，酒店住宿，规定药品：9% (3) 货物及某些劳务出口：0%
消费税	(1) 啤酒(每100L中1%酒精浓度)：12.70 (2) 葡萄酒和其它发酵饮料(每100L)：63.35-147.82 (3) 半成品(每100L)：289.33 (4) 其他酒类(每100L中1%酒精浓度) 18.81
土地房产税	土地（就其估值）：0.1%-2.5%
社会保险税，失业保险金及法定累计养老金计划	(1) 居民&非居民企业：33%社会保险(公共养老金：20%；公共健康保险：13%) (2) 代扣代缴以及部分失业保险金：雇主：1%，代员工扣缴：2%
吨税（海运行业）	企业所得税：20%

编写人员：黄碧波、王旭东、付晓君、樊益琦

审校人员：谢军军、商静、毛睿智、李延哲、付航、侯晓敏、刘瑞博、刘毅、王倩