

# 中国居民赴欧盟 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

为帮助中国“走出去”企业和个人了解欧盟的投资环境及相关税收政策，我们编写了《中国居民赴欧盟投资税收指南》（以下简称“《指南》”）。《指南》介绍了欧盟税收制度的法律基础、运行概况、欧盟税制与欧盟成员国税制之间的关系以及具体税种，希望能够为“走出去”企业和个人在欧盟的投资经营活动提供切实可行的税收指引。

《指南》内容主要来源于欧盟官方的网站，并参考商务部网站及国内外各类研究性文章。

《指南》包括七部分章节。

第一章是欧盟税收法律制度简介，第二章至第七章分章节详细介绍涉及的主要税收指令，包括企业所得税（第二章）、个人所得税（第三章）、增值税（第四章）、环境税（第五章）、税收争议解决（第六章）及税务部门行政合作（第七章）。

《指南》基于2024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。《指南》存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

## 目 录

<b>第一章 欧盟税收法律制度简介</b> .....	<b>1</b>
<b>第二章 企业所得税</b> .....	<b>3</b>
2.1 共同所得税框架.....	3
2.1.1 适用范围.....	3
2.1.2 使用简化方法计算每个 BEFIT 集团成员的初步纳税结果.....	4
2.1.3 税基汇总和分配规则.....	4
2.1.4 “红绿灯系统”风险评估工具.....	5
2.1.5 “一站式服务”.....	5
2.2 母子公司指令.....	6
2.2.1 主要内容.....	7
2.2.2 适用的利润分配情形.....	8
2.2.3 涵盖的成员国公司范围.....	8
2.2.4 适用本指令的母子公司的定义.....	8
2.2.5 处理分配利润的规定.....	9
2.3 利息和特许权使用费征税指令.....	10
2.3.1 适用范围.....	11
2.3.2 过渡安排.....	11
2.3.3 主要内容.....	11
2.3.4 指令修订.....	12
2.4 企业并购指令.....	13
2.4.1 主要内容.....	13
2.4.2 主要修订.....	13
2.5 反避税指令.....	14
2.6 全球最低税指令.....	17
2.6.1 全球最低税指令的主要内容.....	17
2.6.2 欧盟全球最低税指令实施进程.....	18
2.6.3 欧盟全球最低税指令主要内容.....	19
2.7 规范跨境投资预提所得税减免指令.....	27
2.7.1 指令背景及目的.....	27
2.7.2 指令概述.....	28
2.7.3 数字税收居住证明.....	28
2.7.4 预提税款减免程序.....	29
<b>第三章 个人所得税</b> .....	<b>34</b>
3.1 储蓄税指令.....	34
3.2 遗产税.....	35
3.3 养老金税收.....	36
3.4 股息税.....	37
3.5 跨境劳务.....	38
3.6 预提税行为准则.....	38
<b>第四章 增值税</b> .....	<b>40</b>
4.1 欧盟增值税的历史沿革.....	40
4.1.1 形成阶段（1967 年—1992 年）.....	40
4.1.2 过渡阶段（1992 年—2007 年）.....	41

4.1.3	完善阶段（2007 年至今）	42
4.2	欧盟增值税的框架体系	43
4.2.1	欧盟增值税指令和条例演变	43
4.2.2	欧盟增值税指令的重要修订	44
4.3	欧盟增值税的主要内容	47
4.3.1	征税范围	47
4.3.2	纳税地点	47
4.3.3	纳税人	48
4.3.4	税率	48
4.3.5	应纳税额的计算	49
4.3.6	征收方式	50
4.3.7	豁免情形	50
4.3.8	权利与义务	51
4.3.9	特殊规则	53
4.3.10	其他规定	53
<b>第五章</b>	<b>环境税</b>	<b>54</b>
5.1	能源税收指令	54
5.1.1	背景概述	54
5.1.2	修订目标	55
5.1.3	修订方案	55
5.1.4	首选方案及影响	55
5.1.5	公众反馈	56
5.2	碳边境调节机制	57
5.2.1	概述	57
5.2.2	征收范围	58
5.2.3	嵌入排放量的计算方法	60
5.2.4	征收管理	62
<b>第六章</b>	<b>税收争议解决</b>	<b>54</b>
6.1	政策背景	64
6.2	适用范围	64
6.3	生效时间	64
6.4	税收争议解决指令的重要程序	64
<b>第七章</b>	<b>税务部门行政合作</b>	<b>66</b>
7.1	总体概览	66
7.2	税务部门管理	66
7.3	合作成果	67
<b>参 考 文 献</b>		<b>71</b>

# 第一章 欧盟税收法律制度简介

欧洲联盟（简称“欧盟”）（The European Union, EU）税收法律制度作为欧盟法律体系的重要组成部分，致力于促进各成员国之间的税收协调。欧盟的法律主要包括一级法律的《欧洲联盟条约》（the Treaty on European Union, TEU）、《欧洲联盟运行条约》（the Treaty on the Functioning of the European Union, TFEU）等欧盟条约（the EU Treaties），以及二级法律的条例（Regulation）、指令（Directive）、决定（Decision）、建议（Recommendation）和意见（Opinion）。欧盟内部各成员国的税收法律制度是在欧盟条约等一级法律的基础上分别制定和实施的，欧盟层面主要是通过指令等二级法律形式对各成员国税收政策进行协调，以消除成员国之间的税收壁垒，推动欧盟构建货物、人员、服务、资本自由流动的统一市场。

从历史角度看，欧盟税收法律体系的演变同欧洲一体化进程密切相关。欧盟税收协调最早体现在废除成员国内部的贸易关税，实现欧盟内部零关税，对外统一关税。经过后续不断的演变，欧盟层面的税收法律协调也在不断加强，形成一套与众不同的特殊税收法律规范体系：既保留有各成员国自身的税法体系，又在不同的税种等实体法以及税收争端解决、征管协作等程序法上不断出台各种统一协调指令，使得欧盟成为目前税收一体化推进程度最高的区域经济体。

作为赴欧盟投资的“走出去”企业和个人，除了了解上述欧盟税收法律体系整体架构、特点和背景外，还需关注在欧盟投资的涉税法律救济问题。通常情况下，由于税收具有高度主权性的特征，“走出去”企业和个人在某一成员国遇到的税收问题，应首先在该成员国内寻求法律救济。如果相关争议案件依据该成员国国内法对其没有司法救济时，成员国法院需提交至欧盟法院（Court of Justice of the European Union）审理（《欧洲联盟运行条约》第267条）。欧盟法院依据《欧洲联盟运行条约》的规定，对欧盟税法进行适用限定和司法解释，以确保欧盟成员国能正确实施和执行欧盟的税法规定。在审理案件的过程中，欧盟法院发展了一系列的税收法律原则，以帮助并

确保欧盟税法及解释的一致性、统一性和确定性，维护欧盟内部市场的公平竞争，保障相应成员国和纳税人的合法权益。为帮助“走出去”纳税人有效防范和应对境外税收风险，了解通过法律程序解决涉税争议的方法，依法维护自身权益，国家税务总局于2023年推出的“税路通”跨境服务系列知识产品中专门设立“海外税收案例库”栏目，持续更新包括《欧盟资本自由流动原则在税收判例中的应用》等全球涉税案件，供“走出去”企业和个人参考。

接下来的章节，将分税种、分类别选取欧盟近期改革重点和主要的税收协调指令进行介绍。

## 第二章 企业所得税

根据《建立欧洲共同体条约》（The Treaty Establishing the European Community）第 58 条，欧盟委员会在贸易中持财税中立原则，各成员国仍保留除关税外其他税收政策制定和执行权力，各国在企业所得税上目前并无统一的税收制度。欧盟层面目前主要通过指令形式，对各国企业所得税涉及内容进行税收协调与合作。目前在企业所得税领域，主要改革方向和协调指令有如下几个方面：

### 2.1 共同所得税框架

2023 年，欧盟委员会通过了一揽子关键举措，以降低欧盟大型跨境企业的税收合规成本。同年 9 月 12 日，欧盟委员会通过了《欧洲商业：所得税框架》（On Business in Europe: Framework for Income Taxation, BEFIT）提案，该提案制定了一套新的单一规则，以确定欧盟内大型跨国公司集团的税基。提案指出，目前大型跨国集团必须遵守欧盟内多达 27 个不同国家的税收体系规则，在联盟内部开展商业活动变得困难且成本高昂。这种复杂性造成了不公平的竞争环境，并增加了在多个成员国经营的企业面临的税收不确定性和税收合规成本，也阻碍了跨境投资。与在世界其他地区同类市场中运营的企业相比，欧盟企业处于竞争劣势。

新的提案提出了一套新的税收规则框架，以帮助集团内的所有公司确定所得税税基。一站式服务将允许集团向一个成员国的税务部门提交包含集团成员所有税基的信息报告。这些税收基数将在欧盟集团层面汇总，并分配给集团内的每家公司。最后，各成员国将根据本国的规定和所得税税率，对在该国设立的公司的分配税基进行调整。新规将适用于年总收入至少为 7.5 亿欧元的在欧盟运营的企业集团，致力于创造一个公平的竞争环境，提高税法确定性，降低合规成本，鼓励企业跨境经营，以刺激欧盟内的投资和经济增长。

#### 2.1.1 适用范围

提案规定适用范围包括强制适用和自愿适用两类。强制适用范围包括与支柱二相同的集团（即年总收入至少为 7.5 亿欧元的集团），集团总部不在欧盟的，该集团的欧盟子公司还需要满足额外条件，即该子公司年总收入在集团公司开始适用 BEFIT 规则的财政年度之前四年中，有两年或两年以上超过 5000 万欧元，且占集团总收入 5% 以上；其他规模较小的集团如果愿意并准备合并财务报表，也可以选择加入。当集团总部选择适用，该规则将适用于整个 BEFIT 集团成员，包括所有符合条件的集团子公司及常设机构（最终控股母公司达到直接或间接控制 75% 的所有权门槛标准）。

### 2.1.2 使用简化方法计算每个 BEFIT 集团成员的初步纳税结果

每个 BEFIT 集团成员必须与最终控股母公司适用的会计准则保持一致。如果集团总部设在欧盟以外，则必须与申报实体适用的会计准则相一致，即该会计准则必须在欧盟法律下被接受，必须是一个成员国的国家公认会计准则（GAAP）或国际财务报告准则（IFRS）。企业需要调增的项目包括：为交易而持有的金融资产；超出利息限制规则向 BEFIT 集团以外的各方支付的借款成本；人寿保险企业在投资连结保险或指数连结合同中收到的公允价值调整和资本收益；罚款、处罚和贿赂等非法支出；已经缴纳的公司税或适用支柱二时缴纳的国内补足税等。企业需要排除的项目包括：部分符合条件的股票或所有者权益的股息和资本收益或损失；归属于常设机构的收益或损失；适用国家吨位税制度的航运收入等。

此外，提案还包含一项重要的税收折旧规则。如价值低于 5000 欧元的固定资产将立即费用化，其他资产按直线法计提折旧。对包括工业建筑在内的不动产一般规定期限为 28 年，无形资产则与其法律保护期一致。提案另对加入或离开 BEFIT 集团做出一些规定，如新成员在加入 BEFIT 集团之前发生的损失不应计入集团成员的税基，这些损失应在汇总和分配后从分配的份额中抵消等。

### 2.1.3 税基汇总和分配规则

首先将 BEFIT 集团所有成员的初步纳税结果在集团层面汇总到一个“池”中，作为“BEFIT 税基”，之后再依据规则将该汇总税基



分配给符合条件的 BEFIT 集团成员。该规则允许企业跨境抵减损失，但采掘业和国际运输活动的收入或损失除外。同时，集团内跨境支付的利息、特许权使用费等，只要受益所有人为该集团成员，不需要征收预提税。接下来，综合税基将根据过渡分配规则分配给每个 BEFIT 集团的成员。成员国仅需遵守欧盟关于实施支柱二全球最低税的指令，可以保有对其税率政策的完全权限，有权对分配给成员国的税基进行扣除、激励或调增。

#### 2.1.4 “红绿灯系统”风险评估工具

使用“红绿灯系统”风险评估工具，进一步简化转让定价合规评估流程。提案中的风险评估工具“红绿灯系统”，指通过该评估工具将商业交易分为 3 个风险区域（低/中/高）。成员国税务管理部门把工作重点放在高风险区域。该系统将适用于与 BEFIT 集团以外关联企业交易的低风险商业活动，如低风险分销商的分销活动，以及合同制造商的制造活动。分销商或制造商必须使用基于经合组织转让定价指南的单边方法，且一旦其拥有与产品相关的知识产权或部分风险，则不能被视为低风险商业活动。针对上述商业活动，提案建议使用专家组在欧盟层面设定的利润指标。如果低风险分销商或合同制造商的利润表现低于该指标基准的平均范围，则其交易将被评估为“高风险”。

#### 2.1.5 “一站式服务”

配套管理采用“一站式服务”，进一步简化现行制度。“一站式服务”下，企业仅需向一个欧盟成员国履行申报义务，一般是由最终控股母公司向该公司所属税务管理部门提交整个 BEFIT 集团的信息申报表，该表内容将与其他相关成员国共享。每个 BEFIT 集团成员还将向各自属地税务部门提交独立纳税申报表，以便能够对其分配的部分进行相关纳税调整。对应每个 BEFIT 集团，还将有一个来自集团成员所在国税务管理部门的代表组成的“BEFIT 团队”。该团队内各代表通过信息共享、协调行动，就特定事项提供一定程度的早期确定性，以取代各成员国单独投入人力资源评估同一个跨境集团的纳税义务。

该项提案与近期欧盟委员会提出的一系列提案一致，并进行了补充，包括《平衡债权和股权融资偏好的扣除额计划》（DEBRA），该

提案旨在通过免税额政策解决企业税收中的债务权益偏差问题，从而促进企业收入增长和相关创新；《防止滥用空壳实体进行避税的指令》（UNSHELL），该提案旨在通过新的反避税措施解决滥用空壳实体避税的问题。提案也完全符合欧盟在直接税领域的现行政策，如《母子公司指令》《利息和特许权使用费指令》和《并购指令》的目标是解决对公司的双重征税问题。BEFIT 建立在这一政策的基础上，旨在提供更全面的解决方案。此外，《行政合作指令》（DAC）确保各成员国税务当局之间的合作和交换不同类型的信息。特别是，自 2017 年以来，DAC 修订版要求跨国公司集团的最终控股母公司提交国别报告，其中包含有关收入、利润、税收、雇员和有形资产及其组成实体的信息，会员国之间共享这一信息。BEFIT 的管理系统将受益于这种现有的合作，并使其更加高效。该提案也符合 2016 年通过的《反避税指令》（ATAD），该指令旨在解决避税行为。BEFIT 并不违背这些规则。在这方面，BEFIT 范围内的企业甚至可以从更高的税收确定性中获益，其税收情况将更加透明和清晰，而不是必须根据多个国家的法律框架来组织他们的业务，同时还要确保尊重每个框架的主要目的并避免错配。

该提案旨在减轻纳税人和税务部门双方负担。税务合规成本对企业来说是一种负担，降低这些成本将是实施该提案的一个主要优势。为实现简化税收规则、刺激增长和投资的目标，同时确保公平和可持续的税收收入，该倡议的首选方案是为欧盟境内的跨境企业设定混合范围。欧盟内的企业，除了符合条件的大企业集团子公司（也在支柱 2 指令的范围内），均豁免于该倡议的强制性范围。对于符合条件的大企业集团，BEFIT 规则将是强制性的，以确保一致性和连贯性。包括中小企业在内的低于相关标准的其他集团，将根据其业务结构，选择适用 BEFIT 规则，以确保中小企业的合规成本保持在较低水平。根据该提案，转让定价问题预期将减少。此外，由于 BEFIT 团队的建立，税务部门之间也可以在一定程度上达成早期确定性协议，并通过协商和协调以更有效的方式解决出现的问题。

## 2.2 母子公司指令

为了确保欧盟共同市场的建立和有效运作，在共同体内创造类似于内部市场的条件，欧盟委员会认为，有必要将不同成员国的公司联合起来。这种联合不应受到不利于共同体发展的限制及阻碍，特别是来自成员国税收规定的限制。因此，有必要对不同成员国的公司联合引入新的税收规则。而这种联合可能会导致母公司和子公司集团的形成，由于母公司、子公司所在国之间的税收规定在不同成员国之间存在明显差异，并且通常不如适用于母子公司属于同一成员国的税收规定有利。因此，与同一成员国公司之间的合作相比，不同成员国公司之间的合作处于更加不利的地位。鉴于上述情形，欧盟委员会通过引入中性的税收共同制度来消除这一缺点，以帮助企业适应共同市场的需求，促进公司联合，提高生产效率，增强企业在国际上的竞争力。

### 2.2.1 主要内容

1990年7月23日欧盟委员会通过的母子公司指令(90/435/EEC)，适用于不同成员国的母子公司的共同税收制度，旨在减少利润双重征税问题。该指令通过以下方式消除母子公司利润分配领域的税收障碍：

- (1) 免征不同成员国关联公司之间股息及其他利润的预提税；
- (2) 母公司所在国可以选择避免对这部分利润征税，或将子公司已缴纳的税款抵扣其自身税款。

但该指令的应用范围有限，因此，欧盟委员会于2003年9月8日提议修订母子公司指令(90/435/EEC)。委员会建议：

- (1) 将指令所涵盖的公司范围扩大至能够在共同体内开展跨境活动并满足规定条件的其他实体；
- (2) 将该指令定义的母子公司间的持股门槛从25%降低至10%；
- (3) 增添防止集团连锁子公司之间双重征税的规定；
- (4) 删除此前免征预提税的过渡性条件，无条件免除子公司股息和其他利润的预提税。

基于以上提案，2003年12月22日，理事会通过了母子公司指令(2003/123/EC)，扩大90/435/EEC指令的适用范围并改进其运作，完善不同成员国间母子公司的共同税收制度。本指令不影响其他旨在

减少股息双重征税的国内规定、基于协定的规定的适用，包括向股息收受人支付税款抵免规定的适用。

### 2.2.2 适用的利润分配情形

属于以下情形取得的利润分配，各成员国应适用本指令：

- (1) 该国母公司从其他成员国子公司收到的利润分配；
- (2) 该国母公司向其他成员国子公司分配利润；
- (3) 位于该国的常设机构从其他成员国子公司收到的利润分配；
- (4) 该国母公司向其他成员国的常设机构（与子公司同一成员国）分配利润。

“常设机构”是指位于一个成员国的固定营业场所，另一成员国的公司通过该场所全部或部分开展业务，以获取利润。该营业地点应根据相关双边税收条约在其所在成员国纳税，或者在没有此类条约的情况下根据国家法律纳税。

### 2.2.3 涵盖的成员国公司范围

在本指令中，“成员国的公司”指同时符合以下条件的任何公司：

(1) 根据欧盟各成员国法律成立的有限责任公司、股份有限公司、合伙企业、合作社、储蓄银行、相互保险公司、某些非资本公司等；

(2) 根据某一成员国的税法，被视为该国的纳税居民，并且根据与第三国缔结的双重征税协定的规定，不被视为共同体以外的纳税居民；

(3) 此外，还须在比利时、丹麦、德国、希腊、西班牙、法国、爱尔兰、意大利、卢森堡、荷兰、葡萄牙等国家中，缴纳其中一国的企业所得税或其他性质相同的税种，且不得选择或免税。

### 2.2.4 适用本指令的母子公司的定义

(1) “母公司”是指符合第 2.2.3 条规定的成员国公司，并且至少持有符合第 2.2.3 条规定的另一成员国公司资本的 10%；

在相同条件下，该成员国的公司至少持有同一成员国公司资本的 10%，并且由常设机构全部或部分持有，也应享有这种地位。

(2) “子公司”是指(1)中提到的被母公司控股的公司。

(3) 作为对第(1)条的补充, 成员国可以选择:

①通过双边协议, 将持有表决权的标准取代持有资本的标准;

②对下述公司不适用本指令: 公司没有连续至少两年持有使其有资格成为母公司的股份, 或其公司位于另一成员国的子公司没有连续至少两年持有使其有资格成为母公司的股份。

## 2.2.5 处理分配利润的规定

### 2.2.5.1 一般规定

(1) 当母公司及其常设机构因其与子公司的关联而取得分配利润时, 除非子公司处于清算状态, 母公司及其常设机构的所在国应当:

①不对此类利润征税;

②或者对此类利润征税, 同时授权母公司及常设机构从应纳税额中扣除由子公司和较低级别的子公司缴纳的企业所得税中的与这些利润相关的部分。

若选择征税, 则扣除条件是: 每一级公司及其下级子公司均符合相关规定, 且扣除额以相应应纳税额为上限。

(2) 若母公司所在国对子公司进行法律特征评估后, 认为该子公司在税务上是透明的, 则应将子公司所分配的利润视作母公司税基的一部分, 由母公司所在国进行征税, 同时避免对子公司的这部分利润征税。

当评估母公司应享有的份额时, 母公司所在国应扣除这些利润, 或授权母公司从应纳税额中扣除其子公司支付的与母公司利润份额有关的那部分所得税, 但条件同(1)中所述。

### 2.2.5.2 特殊规定

各成员国可以保留规定: 与控股有关的任何费用和子公司利润分配产生的任何亏损, 不得从母公司的应税利润中扣除。

在这种情况下, 如果与控股有关的管理费用被固定为统一费率, 则固定金额不得超过子公司分配利润的5%。

### 2.2.5.3 连锁子公司利润分配的规定

当企业集团以连锁公司形式组织起来，利润通过连锁子公司分配给母公司时，应通过免税或税收抵免的方式防止双重征税。

若选择税收抵免，只要满足 90/435/EEC 指令的规定，母公司能扣除链条中任何子公司缴纳的任何税款。

#### 2.2.5.4 常设机构利润分配的规定

母公司常设机构对支付和收取利润分配的处理，应与子公司与其母公司之间的处理相同，包括母子公司位于同一成员国，而常设机构位于另一成员国的情况。常设机构和子公司位于同一成员国的情况可以在不影响条约原则适用的情况下，根据有关成员国法律进行处理。

#### 2.2.5.5 子公司免征预提税的规定

子公司向母公司分配的股息及其他利润，免征预提税。

本指令中使用的“预提税”一词不包括因子公司向母公司分配利润而向子公司所在国预付或预缴的所得税。

### 2.3 利息和特许权使用费征税指令

欧洲市场是一个无边界的市场，实现了欧盟内部货物、人员、资本和劳务的自由流动，这样的市场有利于跨境交易和投资活动。欧盟成员国之间大多可以通过有关双重征税问题的协定，来减免预提税或降低税率。但即便将本国税法与有关协定相结合，也不能彻底消除双重征税问题，且会给纳税人带来行政负担及资金流动性问题。

欧盟为加强共同市场的有效运作，消除税收障碍及对共同市场的扭曲，应对成员国之间的税收竞争，从 20 世纪 90 年代开始就积极致力于利息和特许权使用费的预提税协调工作，以保证在不同成员国之间的跨境交易不应比在同一成员国中的相同交易享受更少的税收优惠。2003 年 6 月 3 日，欧盟理事会根据欧盟委员会 1998 年 3 月 4 日提出的建议，通过了关于适用于不同成员国关联公司之间对支付利息和特许权使用费征税的共同制度指令（2003/49/EC），简称“**I+R**”指令。该指令的目标在于：一是取消双重征税；二是减少公司与预提税减免有关的过重的行政负担；三是防止资本外流。该指令自欧盟官

方公报公布之日起生效，各成员国须在 2004 年 1 月 1 日前实施该指令。

### 2.3.1 适用范围

与《并购指令》和《母子公司指令》一样，“I+R”指令适用于符合以下条件的公司：（1）在欧盟需要缴纳企业所得税；（2）欧盟成员国的税收居民；（3）属于指令附件中列出的类型。

2003/49/EC 指令附件只包括在 2004 年 5 月 1 日之前已经是欧盟成员国的 15 个成员国的公司类型，新成员国的公司类型已由 2004/66/EC 理事会指令增加。

2011 年 11 月 11 日欧盟委员会通过了一项新提案（COM（2011）714 最终版），重新修订了该指令，更新了指令附件中的公司名单。新名单包括 2004 年开始成立的欧洲公司和 2006 年开始成立的欧洲合作社。

### 2.3.2 过渡安排

2003/49/EC 指令第 6 条规定了适用于希腊、西班牙和葡萄牙的过渡制度，根据这个制度，这些成员国可以在一定时期内征收利息和特许权使用费的预提税。

2004/76/EC 指令修订案对“I+R”指令进行了修订，将指令过渡期条款的适用范围，由原来的希腊、西班牙和葡萄牙，扩大适用于新加入的 5 个国家：捷克共和国、拉脱维亚、立陶宛、波兰和斯洛伐克。

关于让保加利亚和罗马尼亚加入欧洲联盟的条件和安排议定书（2005 年 6 月 21 日的官方期刊）中的附件六和附件七介绍了这两个会员国的过渡性安排。

### 2.3.3 主要内容

“I+R”指令旨在通过以下方式，消除一类公司在跨境利息和特许权使用费支付方面的预提税障碍：对在一个成员国产生的特许权使用费支付和利息支付的预提税，如果该支付的受益所有人是在另一成员国的公司或永久机构，这些利息和特许权使用费应免除在该国的任何税收。

“I+R”指令的主要内容如下：

(1) 对利息和特许权使用费由收受方所在国或公司常设机构所在国征税。该指令适用于在不同成员国交叉持股 25% 以上的关联公司或其常设机构之间的交易，以及支付方与收受方同时被第三方直接持股 25% 以上的交易。但如果公司完全通过位于第三国的常设机构从事经营活动，则该常设机构支付或收受的股息和特许权使用费不适用该指令；

(2) 对交叉持股 25% 未持续达到 2 年的，成员国可自行决定是否对另一成员国公司或常设机构适用该指令。收入来源国也可将此作为免税条件。如果所支付的利息或特许权使用费按收入来源国法律属于利润分配或资本偿还，或在以下债务偿还情况下可不允许其享受指令中的优惠：① 债权人有权分享债务人的利润，或有权将对利息的分享权转为对利润的分享权；② 合同对当事人偿还债务未作规定，或债务偿还期超过 50 年；

(3) 如果利息或特许权使用费的支付方与收受方存在特殊关联，并由此导致支付额超过无此关联的支付额时，只能对正常支付额适用该指令；

(4) 允许希腊、葡萄牙、拉脱维亚和波兰有 8 年的过渡期，在 2013 年 7 月 1 日前仍对利息和特许权使用费征收预提税，但该税率在前 4 年不得超过 10%，在后四年不得超过 5%。允许立陶宛有 6 年的过渡期，在 2011 年 7 月 1 日前仍对利息和特许权使用费征收预提税，但该税率在前 4 年不得超过 10%，在后两年不得超过 5%。西班牙和捷克共和国可在 2011 年 7 月 1 日前保留对特许权使用费征收税率最高不超过 10% 的预提税。允许斯洛伐克自 2004 年 5 月 1 日起对特许权使用费有 2 年过渡期。若上述成员国与其他成员国签订的双边协定规定了更低的税率，则按协定执行。收受公司所在的成员国将允许抵扣此类预提税。

#### 2.3.4 指令修订



2003年6月3日，欧盟理事会出台了2003/49/EC指令，规定了来源国免征收预提税，同时规定了适用于希腊、西班牙和葡萄牙的过渡性安排。

2004年4月29日，欧盟理事会通过了2004/76/EC指令，给予捷克共和国、拉脱维亚、立陶宛、波兰和斯洛伐克5个新成员国过渡时间。

2011年11月11日，欧盟委员会通过了一项新提案，重新修订该指令，以扩大其范围。一是通过扩大指令适用的公司名单，改变指令的适用范围；二是降低持股要求，以确定公司是否有关联，从25%的直接控股减少到10%的直接或间接控股；三是明确指出，只有在相关的利息或特许权使用费不能免除所得税时，成员国才必须将该指令的利益授予成员国的相关公司。这涉及一种特殊情况，一家公司虽要缴纳所得预提税，但因享受了某些国家税收政策，免除了其来源于他国的利息或特许权使用费。在这种情况下，来源国将没有义务根据该指令免除预提税。

## 2.4 企业并购指令

1990年7月23日，欧洲理事会通过了第90/434/EEC指令（企业并购指令），适用于欧盟境内不同成员国公司合并、分立、资产和股权置换。该指令旨在消除欧盟境内跨国企业跨境重组的财税障碍。

《企业并购指令》于1992年实施。

### 2.4.1 主要内容

并购指令规定，涉及合并和分立的公司转让资产和负债时，可以对转让的资产和负债的实际价值与其纳税价值之间的差额延期征税。该项延期优惠前提是接收公司接受转让资产和负债的税收价值，并实际将这些资产分配给其在转让公司成员国的常设机构。指令还涵盖了三角转让情形，即交易涉及转移资产和负债公司在不同成员国的常设机构。

### 2.4.2 主要修订

2003年10月17日，委员会通过了一项提案修订并购指令，于2005年2月17日经理事会协商后通过，即2005/19/EC号指令。

并购指令目前适用于所有采用所附清单所列法律形式的公司。

目前并购指令涵盖的公司名单也包括在其居住国缴纳公司税的实体。对于一些被列入名单的新实体，其他成员国同时向与这些所谓的“透明实体”有利益关系的居民纳税人征税。同样的税收情况也适用于参与该指令所涵盖的交易的公司股东。2005/19/EC指令（新的第4（2）条和第8（3）条）引入了特定的条款，以确保即使在这些情况下（除了新条款10a规定的特例），并购指令仍能发挥作用。

引入一种新类型的交易，即“股份交换”的特殊分割。被拆分的公司没有解散，而是继续存在，将部分资产和负债转移给另一家公司，接收公司发行代表其股本的证券。

2005/19/EC指令规定，如果接收公司持有转让公司的股份，则免除资本利得。享受该税收豁免所需的持股门槛现在与母子指令的持股门槛一致。根据理事会2003/123/EC指令（第7（2）条），该门槛将从25%逐步修改为10%。

第2005/19/EC指令（第10条）引入了分支机构子公司免税的具体规定。该指令引入了管理欧洲公司（SE）注册办事处转移的规则。如果其资产仍与位于其转移的成员国的常设机构保持联系，则转移其注册办事处的企业将享受资本利得的税收延期。在这种情况下，对SE的股东不征税。

## 2.5 反避税指令

2016年1月28日，欧盟委员会提出了反避税指令提案，作为反避税一揽子计划的一部分。2016年6月20日，理事会通过了指令(EU)2016/1164，规定了反对直接影响内部市场运作的避税行为的规则。为了提供一个全面的反滥用措施框架，委员会于2016年10月25日提出了其提案，以补充关于混合错配的现有规则。混合错配反避税规则旨在防止公司通过不同司法管辖区的立法从不同的交易法律和税务处理中获得利益。

### 2.5.1 主要内容

《反避税指令》包含 5 项具有法律约束力的反滥用措施，所有成员国都应适用于常见形式的激进税收规划。各成员国应自 2019 年 1 月 1 日起实施这些措施。它在整个欧盟范围内为企业避税提供了最低限度的保护，同时确保企业有一个更公平、更稳定的环境。

除混合错配规则外，《反避税指令》中的反避税措施包括：

(1) 受控外国公司（CFC）规则：旨在防止公司通过对其在国际避税地的子公司转移应纳税所得。

对于 CFC 所得征税的方式，欧盟成员国可以从以下两种模式中选择其一：A 模式是可将 CFC 取得的股息、利息等消极所得，纳入纳税人的税基征税。但指令考虑到欧盟内部“基本自由”的维护，吸纳了欧洲法院的判例法规则，规定如果 CFC 存在实质的经济活动，欧盟成员国不得适用 CFC 规则征税。但如果 CFC 所在国为欧盟以外的第三国且不属于 EEA 协议国，指令规定，欧盟成员国仍可以征税。B 模式是对于从不具有真实性的交易安排中获得的未分配利润，纳入母公司的税基征税。在此选项中，欧盟成员国可以选择设定适用门槛，门槛以下的受控外国公司不适用 CFC 规则。如荷兰此前的 CFC 规则即属 B 模式，因此转化也沿用 B 模式，并且为了提高对税基的保护标准，还采用了模式 A 中的某些规则。

(2) 转换规则：防止对某些收入双重不征税。

(3) 离境税收规则：旨在防范通过资产转移或为了寻求更优惠的待遇，将企业从一个国家转移到另一个国家的其他策略的避税行为。

反避税指令 I 第五条规定欧盟成员国必须开征出境税。此前，只有部分欧盟成员国开征此税，本条的转化时间是 2018 年 12 月 31 日，考虑到未开征的成员国需要更长的时间做准备，这些国家可以推迟一年。在指令所列举的四种情形中，欧盟成员国应当在应税资产出境时，按照其市场价值减去历史成本的差额征收出境税。在转入国是欧盟成员国时，转出国应允许纳税人在五年内分期缴纳税款。在转入国为非欧盟成员国时，只有在转入国是欧洲经济区协定（European Economic Area Agreement, EEA）的协议国，且其与相应成员国或者欧盟签订了有关协助征缴税款的双边或者多边税收协定时，才适用分期缴纳。

离境税收规则是对未实现的收入提前征税，转入国需要接受转出确定的市场价值作为历史成本，市场价值的确定对二者的税收利益有决定性的影响，容易引发争议。

(4) 利息扣除限制规则：旨在限制允许的利息扣除，避免资本弱化和收益剥离，将利润从一个国家转移到另一个国家。

该条规则对应的是 BEPS 第 4 项行动计划。因跨国公司通过支付贷款利息的方式，将利润从高税率国家转移到低税率国家，反避税指令意图通过设定纳税年度中可扣除的利息上限，阻止公司转移利润。此前，很多欧盟成员国已经有反资本弱化或者限制利息扣除的条款，欧洲法院常以违反比例原则为由宣布这类条款违反欧盟条约，理由是其没有排除独立交易方之间发生的利息。反避税指令 I 第四条提出建议的限额，即年收入的 30% 或者 300 万欧元，欧盟成员国可以设定更低的限额。超过当期纳税年度限额的利息，欧盟成员国可以根据指令列举的方式，选择向前或者向后结转。鉴于利用利息扣除规则避税的行为主要发生在关联企业之间，指令提出欧盟成员国有必要豁免对独立交易的适用。

利息扣除规则可以看作是对 CFC 规则的补充。CFC 规则仅适用于居民公司，而利息扣除限制适用于所有外国和国内公司。在 36 个经合组织成员国中，有 33 个成员国对利息支出扣除进行了某种形式的限制。23 个成员国采取了限制跨国公司利息扣除的资本弱化规则。近年来，各国引入了更广泛的利息扣除限制。这些限制有时被称为“收益剥离”规则，并将利息扣除额限制在设定的所得百分比内。

(5) 一般反避税规则：旨在允许税务机关分析商业安排的最主要目的。

如果一项交易或者一系列的交易，其主要目的或者主要目的之一是为获取税收利益，且税收利益的获得将违背税法目的，结合所有相关事实和情形不具有真实性，则成员国在计算公司所得税时可以将其忽略。指令进一步解释，如果一项交易或者一系列的交易缺乏能反映其经济现实的有效商业理由，应被认为不真实。对于指令中的特别反

避税规则和一般反避税规则（GAAR）的关系，指令规定，后者不影响前者的实施。

## 2.6 全球最低税指令

### 2.6.1 全球最低税指令的主要内容

随着全球化和数字化经济的发展，跨国公司可能通过在低税或无税国家设立实体来降低其全球税负，这种做法被称为税基侵蚀和利润转移（Base Erosion and Profit Shifting, BEPS）。跨国公司通过将利润转移到低税率地区来减少应缴税款，一定程度上削弱了其他国家的税收收入，并加剧了全球税收竞争。这种税收竞争可能导致所谓的“逐底竞争”，各国为了吸引外国投资而不断降低税率，最终可能导致不公平的税收负担，并影响各国政府的财政收入。为了应对这一挑战，经济合作与发展组织（Organization for Economic Co-operation and Development, OECD）在G20的委托下，发起了跨国公司税基侵蚀和利润转移（BEPS）项目，旨在改革国际税收规则，防止税基侵蚀和利润转移。其中，支柱二（Pillar Two）对全球最低税问题进行了关注。

全球最低税指令的主要内容包括：

（1）全球最低税率设定：设定一个全球最低公司税率（最初提议为15%），以防止跨国公司通过在低税国家设立实体来逃避税收。该指令以期提高税收确定性，减少税收争议，并通过国际合作确保税收规则的一致实施和遵守，通常适用于全球范围内的大型跨国公司，特别是那些年收入超过一定阈值（如7.5亿欧元）的公司。

（2）收入纳入规则（Income Inclusion Rule, IIR）：IIR规则是全球最低税改革的一部分，旨在确保跨国公司在其经营所在国家支付一定比例的税收。具体来说，IIR规则规定：如果跨国企业集团的海外实体（包括子公司及常设机构）在某个国家计算的实际有效税率低于15%，则跨国企业集团母公司或集团总部所在国将补征差额，确保公司支付的税款达到最低税率水平，即有效税率达到15%。

(3) 低税支付规则 (Under-taxed Payments Rule, UTPR) : UTPR 规定, 如果跨国公司在某个国家的实际税率低于规定的最低税率, 该公司可能需要在其母国或总部所在国支付额外的税收, 以确保其全球有效税率达到最低标准。UTPR 旨在确保跨国公司支付一定水平的最低税收, 防止通过在低税国家的利润转移来减少其税负。

此外, 全球最低税指令强调反滥用规则, 防止公司通过各种税收筹划手段规避税收的规则, 确保税收规则的有效性; 关注与现有税收协定 (包括双边和多边税收协定) 之间协调, 确保不会引发双重征税或税收规避; 加强国际合作和信息交换, 强调各国之间的密切合作和信息交换, 以确保税收规则的一致实施和遵守。通过这些措施, 全球最低税指令旨在建立一个更加公平和有效的国际税收体系, 减少税收竞争, 并确保跨国公司在全球范围内支付其公平份额的税收。根据 OECD 的计划, 各国需要在特定时间内将这些规则转化为国内法律, 并从规定的财年开始实施。

## 2.6.2 欧盟全球最低税指令实施进程

2021 年 12 月以来, 欧盟委员会 (EC) 采取了一系列措施, 以确保在欧盟内跨国集团的全球最低税负水平。2021 年 12 月 22 日, EC 发布了一份关于确保欧盟内跨国集团全球最低税负水平指令的立法提案。该指令草案旨在落实 OECD 和 G20 于 2021 年 12 月 20 日发布的包容性框架 (Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting, IF) 中的支柱二 GloBE 立法模板, 确保整个欧盟以协调一致的方式实施 GloBE 规则, 并根据欧盟单一市场的具体情况按照欧盟法律要求进行调整。

2022 年 12 月 14 日, 欧盟成员国采用书面程序一致通过《最低税指令》。欧盟成员国必须在 2023 年 12 月 31 日前将该指令转化为国家立法。根据该指令, 欧盟成员国应在 2023 年 12 月 31 日或之后开始的财年实施收入纳入规则 (IIR), 在 2024 年 12 月 31 日或之后开始的财年实施低税支付规则 (UTPR)。

2023 年 12 月 12 日, 欧盟委员会发布了《根据〈支柱二指令〉第 50 条选择推迟实施 IIR 和 UTPR 的委员会通知》。该通知规定, 截

至 2023 年 12 月 12 日，爱沙尼亚、斯洛伐克、拉脱维亚、立陶宛和马耳他这 5 个成员国已通知欧盟委员会，它们计划选择推迟实施收入纳入规则（IIR）和低税利润规则（UTPR）。尽管选择推迟实施 IIR 和 UTPR，这 5 个成员国仍需执行《支柱二指令》的所有其他相关规定，以便纳税人及其他成员国和辖区能够正确适用该制度。

### 2.6.3 欧盟全球最低税指令主要内容

#### 2.6.3.1 适用范围与排除

该指令针对的企业范围为年营业收入在 7.5 亿欧元以上的大型跨国集团。这一门槛将与现有国际税收规则的门槛一致。某些特殊情况下的实体可以被排除在指令的适用范围之外，包括非商业活动实体、海运业和微利企业排除。

非商业活动实体通常不从事贸易或商业活动，而是从事满足社会的基本需求和公共利益等符合普遍利益的活动，如：提供公共卫生保健、教育或公共基础设施建设。

海运业则因其高度的不稳定性以及较长的经济周期，在税收政策上往往需要特殊的考虑。这些特点使得海运企业在经营过程中面临较大的风险和挑战，因此传统的税收制度可能不完全适合这一行业。许多成员国已经为海运业实施了替代性或补充税制，通过税收优惠形式以吸引并保持船队在成员国内注册，进而支持成员国的海运业。这些税制考虑到了海运业的特殊需求和经济环境，通常更为灵活，能够适应海运业的波动性，帮助企业在经济低迷时期减轻税负。为了不破坏现有的税收政策原理，并确保海运业能够继续享受这些特别待遇，欧盟全球最低税指令特别排除了海运所得。这意味着海运企业的税收将不受最低税率的限制，从而保持税收政策的连续性和稳定性。成员国可以根据国际惯例和国家援助规则，继续对海运业实施特定的税收待遇。

微利排除规则旨在减轻小型跨国集团或大型国内集团的税收负担，特别是那些收入和利润较低的企业。根据指令规定，如果一个跨国集团或大型国内集团在某一辖区的平均收入低于 1000 万欧元，并且平均合格所得或亏损低于 100 万欧元，则符合微利排除的条件。对

于这类集团，即使其有效税率低于该辖区规定的最低税率，也不会受到最低税率的限制，不需要缴纳补足税。

### 2.6.3.2 核心机制（IIR 和 UTPR 规则的适用）

IIR 和 UTPR 规则是欧盟全球最低税指令的核心机制，旨在确保跨国集团和大型国内集团（以下简称“集团”）在全球范围内支付最低水平的税款。

IIR 规则要求集团的最终母公司（无论是在欧盟内还是欧盟外）对集团内位于低税辖区的成员实体（包括子公司和常设机构）的利润进行额外征税，以确保这些利润的有效税率至少达到全球最低税率标准（目前为 15%）。如果某个成员实体的有效税率低于 15%，最终母公司需要计算并支付相应的补足税，以弥补税率差额，确保整个集团的税收水平符合最低税率要求。IIR 规则适用于跨国集团的境外成员实体，也适用于欧盟境内的成员实体，以确保国内外集团在税收合规方面的一致性。

UTPR 规则是 IIR 的补充规则，当 IIR 无法完全征收应缴的补足税时，UTPR 将发挥作用。它主要适用于那些最终母公司（UPE）位于欧盟外，且所在国家不实施合格 IIR 或者即使实施了合格 IIR，但 UPE 及其当地子公司的税率低于最低税率的情况。在这种情况下，UTPR 将重新分配任何剩余的补足税额，确保集团的税负至少达到 15% 的全球最低税率标准。

IIR 通常由最终母公司所在辖区实施，而 UTPR 则可能由其他成员实体所在辖区实施，如果这些辖区的有效税率低于 15% 且未通过 IIR 补足税款。在 IIR 下，补足税按照最终控股母公司的持股比例计算；而在 UTPR 下，补足税则根据有形资产账面净值和雇员人数比例分配。这两个规则共同确保跨国集团在全球范围内支付至少 15% 的最低税率，从而减少税基侵蚀和利润转移。

### 2.6.3.3 有效税率和补足税的计算

#### （1）有效税率和补足税的计算

根据全球最低税改革关于各辖区之间公平税收竞争的政策目标，有效税率的计算应在各辖区层面进行。计算的起点是经调整后的集团



合并财务账目（调整内容如适应时间性差异等，以避免辖区之间政策不同造成的数据扭曲），这为评估集团的全球税收状况提供了基础。计算时，需要确定“合格所得或亏损”的税基（即集团在各辖区的实际所得或亏损）和“有效税额”（即集团在各辖区实际缴纳的税款）。某些实体的“合格所得或亏损”和“有效税额”可能需要在集团内部的其他相关实体之间进行分配，以确保税务处理的中立性和公平性。

#### （2）补足税（Top-up Tax）的分配

跨国集团或国内大型集团在其开展活动的每个辖区的有效税率应与建议最低税率（15%）进行比较，以确定该集团是否应缴纳补足税。对于跨国集团，补足税应分配给根据 IIR 和 UTPR 规则有义务缴纳该税款的实体；对于跨国集团，如果最终母公司辖区有 IIR 规则，在该辖区按持股比例缴纳补足税；若没有，则在股权框架中自上而下寻找下一级当地辖区有 IIR 规则的持股公司；若都没有 IIR 规则，按 UTPR 规则缴纳补足税。

#### （3）合格国内补足税（Qualified Domestic Minimum Top-up Tax, QDMTT）

为确保成员国能够从其境内低税成员实体征收的补足税中受益，欧盟全球最低税指令允许成员国选择实施一种特别的税收机制 QDMTT。成员国有权决定是否在其国内税制中引入 QDMTT 制度，一旦决定适用，则必须及时通知欧盟委员会，确保其他成员国、第三国辖区的税务机关以及跨国集团能够清楚地了解哪些成员国已经实施了这种税收制度。这种选择权使成员国能够根据自身的税收政策和经济需求，灵活地调整其税收机制。

#### （4）超额利润

超额利润是指跨国集团或大型国内集团在特定财年内实现的利润超出了正常经营活动所能预期的利润水平，这部分利润通常被认为是由于特殊优势或市场条件产生的，因此需要特别关注其税收处理。在补足税规则计算中，补足税不是简单地对单一实体的所得征收税款，而是通过标准化税基和计算机制来计算税款，这种方法考虑了集团的整体利润情况，特别是那些在低税辖区实现的利润。因此，补足税规

则特别关注集团的超额利润，补足税规则旨在对这部分利润征收额外的税款，使其有效税率达到最低税水平。

#### （5）安全港规则

在欧盟全球最低税指令中，引入了“安全港规则”，旨在为跨国集团和大型国内集团提供一个税收确定性机制，使它们能够在满足特定条件的情况下，避免在某些辖区支付补足税，减轻合规负担。根据安全港规则，如果集团的成员实体在某个辖区的有效税收水平满足“合格安全港国际协议”的条件，则该集团在该辖区内应缴纳的补足税可以被视为零。“合格安全港国际协议”是根据 OECD 发布的《安全港规则和处罚减免的指南》中提出的国际规则和条件，这些规则和条件定义了成员实体需要满足的具体税收标准，以便被认定为符合安全港条件。这意味着，如果成员实体的税收水平已经达到或超过规定的最低税率，就不需要额外支付补足税。在某些情况下，“安全港规则”包括过渡性措施和简化计算措施，其中：过渡性措施包括过渡性国别报告（Country-by-Country Reporting, CbCR）安全港。这项短期措施旨在免除集团在低风险辖区完整的支柱二合规计算义务，适用于 2026 年 12 月 31 日及之前开始的财务年度。

### 2.6.3.4 过渡期与灵活性政策

#### （1）过渡期政策

欧盟全球最低税指令在实施初期，可能会对首次纳入其适用范围的跨国集团或大型国内集团带来一些挑战，特别是由于税收属性（如以前年度的亏损）或时间性差异引起的数据问题。为此，指令中引入了过渡规则，以确保集团平稳过渡到新的税收制度。过渡规则提供了一个缓冲期（通常为 10 年），以帮助企业逐步适应新的税收制度。在过渡期内，集团逐步调整和实施新的税收规则，减少因政策变化而产生的税收负担，如：在计算企业的合格所得或亏损时，某些成本和支出（如工资和有形资产的折旧）可能会被排除在税基之外，以减少企业的应税所得；逐步降低工资和有形资产排除比率的要求，确保税收政策的平稳过渡和公平实施。

基于实质的所得排除和初始阶段豁免则旨在确保税收政策的公平性和灵活性，同时减少税基侵蚀和利润转移（BEPS）的风险。关于实质的所得排除：该指令将考虑某些特定情况下将 BEPS 风险较低的企业，允许基于实质的所得排除。排除的依据是与员工相关的成本和特定辖区的有形资产价值。这意味着，如果跨国集团或大型国内集团在低税辖区有实质性的经济活动和资产投入，其所得可以被排除在最低税规则的适用范围之外。这种排除机制有助于解决跨国集团或大型国内集团在低税辖区开展经济活动时的实际需求。由于这些集团在低税辖区有实质性的经营活动和资产，BEPS 实践不太可能盛行，因此可以对其所得进行特殊考虑。关于初始阶段豁免：对于处于国际活动初始阶段的跨国集团，该指令提供了一个过渡期（5 年），过渡期内这些集团在其主要运营的国内辖区可以享受较低的税率，使其在国际化发展过程中不会因最低税规则而受到阻碍。这有助于集团在初期阶段集中资源进行国际扩张，而不必立即面临较高的税收负担。这一规定适用于那些在多个辖区（通常指 6 个以上）没有实质性业务活动的跨国集团。

## （2）灵活性政策

为了确保欧盟全球最低税指令的公平性和灵活性，某些成员国，特别是那些集团总部数量较少的国家，可以选择暂时不适用收入纳入规则（IIR）和低税支付规则（UTPR）。做出这种选择的成员国应在本指令的转换期限前告知欧盟委员会。尽管这些成员国暂时不适用 IIR 和 UTPR，但它们仍需确保其国内成员实体向其他成员国和第三国辖区的成员实体提供必要的信息。这种信息共享机制是确保其他成员国和第三国辖区能够适用 UTPR 的关键。在实施欧盟全球最低税指令的过程中，对于那些选择暂时不适用 IIR 和 UTPR 的成员国，欧盟应采取措施尽量减少这些国家税务机关在执行全球最低税指令时需要完成的额外行政工作，减轻指令执行时的行政和管理负担。

### 2.6.3.5 信息共享与执行

成员国之间需共享税务信息，以确保全球最低税指令的有效实施。这种信息共享机制对于跨国集团的税务合规至关重要，因为它允许税

务机关评估集团的全球税务状况，并确保税收规则得到遵守。对于不遵守规定的实体，成员国需制定并执行处罚规则。

### （1）信息申报要求

为了确保欧盟全球最低税指令的有效实施，信息申报和信息透明度至关重要。在跨国集团层面，必须实施协调一致的程序，以确保税收信息在集团内部以及各成员实体所在地的税务机关顺畅流动。每个跨国集团的成员实体（比如子公司或分支机构）通常均需要自己向所在国家的税务机关提交补足税信息申报表等财务和税务信息，以便税务机关评估其税收义务。但如果集团指定由某个特定成员实体（如集团总部）提交补足税信息申报表，则其他成员不再承担申报义务。这种指定的实体可以是集团内的本地实体，也可以是集团在其他国家的成员实体，只要这个成员实体与成员实体所在国家的税务机关有良好的沟通和协议，就可以代表集团提交税收信息申报。提交的信息应允许成员实体所在地的税务机关通过适用程序（如信息审核、国内法律适用、信息交换机制等），评估成员实体对补足税或合格国内补足税义务是否正确。考虑到实施本指令所需的合规调整，首次属于本指令范围内的集团应被给予 18 个月的时间来遵守信息要求，以便调整其内部流程和系统，以满足新的信息申报要求。

### （2）处罚规定

为确保全球最低税改革的有效性和公平性，保障相关规则得到遵守，成员国需要制定相应的处罚规则并相应执行，对那些不遵守规定的实体，特别是那些未按照规定提交补足税信息报表或不缴纳应有税款的实体实施处罚。处罚措施应具有有效性、相称性和劝阻性：有效性是指处罚措施必须有效，能够确保违规者承担相应的后果。这有助于维护税收法规的权威性，也有助于保护守法纳税人的利益；相称性是指基于公平正义原则，处罚的严重程度应与违规行为的严重程度相匹配；劝阻性是指处罚措施足以让潜在违规者因担心处罚而遵守规定。处罚措施包括罚款、滞纳金或其他形式的经济制裁，目的是防止和减少违规行为的发生。

## 2.6.3.6 国际合作与等效评估

欧盟将评估主要贸易伙伴的税收规则是否与欧盟全球最低税指令相匹配或等效，以确保全球税收体系的公平和一致性。

等效评估（Equivalence Assessment）是一种在国际税收合作中使用的方法，用于确定一个国家的税法或税收实践是否与另一个国家或国际标准相匹配或至少达到同等效果。为了确保全球最低税指令的有效实施，欧盟需要对其所有主要贸易伙伴实施的税收规则与欧盟的全球最低税指令进行评估，以确保相匹配或至少是等效的。等效评估的主要内容包括对合格 IIR 的评估，即对于第三国（即非欧盟国家）实施的收入纳入规则（IIR），需要评估其是否符合全球协议的标准，即是否是“合格 IIR”。欧盟委员会将在 OECD 评估的基础上，根据特定的参数准备对等效标准进行评估。这一过程将确保评估的客观性和公正性。一旦某个第三国的税收规则被认定为等效于合格 IIR，其法律框架将被直接应用于欧盟的全球最低税指令中，特别是在低税支付规则（UTPR）的实施方面。对于那些没有转化全球协议规则或未被授予等效性的第三国，需要制定一个共同方法来分配金额。这些金额将被视为有效税额，并根据全球协议规则分配给跨国集团内的实体。

### 2.6.3.7 实施与监督

欧盟成员国需在规定时间内实施最低税指令，欧盟委员会将监督支柱一的实施进展，并在必要时提出立法提案。

基于 2021 年 10 月 8 日 OECD/G20 跨国 BEPS 包容性框架《关于应对经济数字化带来的税收挑战的双支柱解决方案声明》达成的共识，欧盟成员国在 2022 年 12 月 12 日达成协议，同意在欧盟层面实施 OECD 国际税收改革中的最低税收部分内容（即支柱二提案），各成员国最迟在 2023 年 12 月 31 日进行转换。欧盟将按照最低税指令中规定的时间节点实施进程如下：

2022 年：相关法律生效。

2023 年：支柱二（包括 UTPR）生效，开始实施。

2024 年：UTPR 全面实施，同时确保第三国能够适用 OECD 的立法模板，并在第一阶段实施收入纳入规则（IIR），以促进全球税收体系的公平和一致性。

欧盟全球最低税指令中规定，要求欧盟委员会编写一份报告，评估 OECD/G20 跨国 BEPS 包容性框架在支柱一实施方面的进展。如果委员会认为合适，可以提交一份立法提案，以应对经济数字化带来的税收挑战，供成员国审议。欧盟理事会应在 2022 年 7 月 1 日起的半年内，评估 OECD/G20 跨国 BEPS 包容性框架 2021 年 10 月声明中支柱一的实施情况。这表明欧盟在全球最低税指令中也关注支柱一的实施进展，并希望通过评估确保其有效实施。

### 2.6.3.8 共同框架与税收公平

#### (1) 共同框架的建立与实施

欧盟全球最低税指令旨在通过 OECD 立法模板所包含的共同方法，在欧盟内创建一个全球最低税水平的共同框架，确保跨国企业在欧盟内支付一定水平的税款。这有助于防止税基侵蚀和利润转移（BEPS），并促进税收公平。欧盟认为，如果每个成员国单独行动，可能会造成内部市场分裂的风险。因此，通过欧盟层面的统一行动来实现全球最低税水平的共同框架是更为有效的方式。因此，欧盟可以根据《欧盟联盟条约》（TEU）第 5 条规定的辅助原则（Subsidiarity）和相称原则（Proportionality），采取措施在欧盟层面实现这一目标。

#### (2) 分配税制（Allocation Tax Regime）

分配税制（Allocation Tax Regime）的核心在于如何将税收负担在不同的税收管辖区之间进行分配。在 OECD/G20 包容性框架的第一份声明《关于应对经济数字化带来的税收挑战的双支柱解决方案的声明》中，同意对合格的分配税制进行特殊处理。这意味着，如果一个辖区的分配税制在 2021 年 7 月 1 日之前已经实施，并且符合相关标准，它将获得特殊的考虑和处理。尽管对早期实施的分配税制给予特殊考虑，但这并不妨碍各辖区对其分配税制进行必要的修订，以确保其符合当前的税收政策和经济环境。各辖区可以根据自身的税收政策和经济需求，调整其分配税制，以更好地适应全球税收环境的变化。

#### (3) 指令解释依据

成员国在实施全球最低税指令时，应参考 OECD 提供的立法模板、OECD/G20 跨国 BEPS 包容性框架发布的《经济数字化带来的税收挑战

—全球反税基侵蚀立法模板（支柱二）注释跨国》中的解释和示例，以及 GloBE 实施框架，这些模板、框架及注释有助于成员国理解和应用全球最低税指令的具体规定，为各成员国提供了一个共同的法律和政策框架，确保税收政策的一致性和协调性。在参考 OECD 的立法模板和 GloBE 实施框架时，成员国还应确保其国内法律和政策符合欧盟的整体法律框架，包括遵守欧盟的税收协调原则和确保成员国之间的公平竞争等。

## 2.7 规范跨境投资预提所得税减免指令

### 2.7.1 指令背景及目的

在一般情况下，欧盟跨境投资者有义务对其持有证券所得收入（即持有股票的股息和持有债券的利息）缴纳两次税款。证券发行国（即来源国）可能会预先从证券的总收入中扣除税款，这种做法称为预提税（Withholding Tax, WHT）。其次，投资者的居住国（即居住国）可能会以所得税的形式征税。

为避免双重征税，许多国家已签署避免双重征税条约（DTAs），在来源国和居住国之间分享征税权，允许跨境投资者针对其在另一国重复缴纳的税款提交退税申请。除税收协定外，一些来源国也允许非居民投资者在本国享受较低的税率或免税待遇。

尽管非居民投资者有权根据税收协定或国内优惠政策享受减免，但由于各成员国在所需提交的文件以及数字化水平上存在显著差异，他们往往面临着复杂且成本高昂的预提税程序。

此外，预提税款程序也容易出现税务欺诈和滥用的风险，从而导致成员国的税收损失。这是由于资金链的透明度较低，以及缺乏与基础证券相关联的财务安排信息，导致税务部门缺乏准确的信息。

因此，2023年6月19日，欧盟委员会提出了一项关于更快、更安全地减免超额预提税的理事会指令（下文简称“FASTER”），该指令引入了新的规则，以规范欧盟的预提税程序，提高税务机关、投资者和金融中介机构的效率和安全，吸引跨境投资，防止税务欺诈和滥用，建立一个更加稳定、透明和有吸引力的资本市场生态系统。

## 2.7.2 指令概述

### (1) 主要内容:

①数字税务居留证书: 在欧盟拥有多元化投资组合的投资者只需一份数字税务居民证明即可在同一公历年内获得多次退税;

### ②超额预提税的减免程序, 包括:

A. 两项减免程序: 即“源头减免”和“快速退款”, 补充了现有的标准退款程序, 将加快退款程序;

B. 注册金融中介机构的国家登记册: 将有助于各成员国更快获取与投资者相关的信息, 及时处理退款请求, 并防止双重征税;

C. 标准化报告义务: 将有助于税务部门核查纳税人是否有资格享受降低的税率和发现潜在的滥用行为。

### (2) 相关定义:

①“预提税减免程序” (Withholding Tax Relief Procedure) 是指一种程序, 注册所有者从可被征收超额预提税的证券中收取股息或利息时, 可通过该程序减免或偿还超额税款。

②“预提税款代理人” (Withholding Tax Agent) 是指经来源地成员国授权, 负责从支付的股息或证券利息中扣除预提税款并将预提税款转给来源地成员国税务机关的实体。

③“注册所有人” (Registered Owner) 是指有权从成员国源头预提税款的证券中获得股息或利息收入的任何自然人或法人。

## 2.7.3 数字税收居住证明

### (1) 定义

成员国应提供一个自动程序, 向其管辖范围内的税务居民发放数字税收居民证 (eTRC)。在纳税人提交申请后 1 个自然日内, 各成员国根据签发当日掌握的信息, 通过自动程序向纳税人签发统一且有效的欧盟税收居民数字证明, 用于申请减免税、快速退税或标准退税。

### (2) 内容

数字税收居住证明应包括以下信息:

①如果纳税人是个人, 则提供纳税人的姓名、出生日期和地点; 如果纳税人是实体, 则提供纳税人的名称及其欧洲唯一标识码(EUID)。



②纳税人识别号；

③纳税人地址；

④签发日期；

⑤有效期；

⑥签发证书的税务机关的标识；

⑦其他为达到目的而出具的证明，或根据欧盟法律要求在税收居留证明中包含的信息，或可能相关的任何其他信息。

### (3) 时间要求

成员国应在收到申请后 1 个工作日内签发统一的税收居民数字证明。如果核实特定纳税人的税务居民身份需要 1 个工作日以上的时间，成员国应将所需的额外时间和延迟的原因通知申请证明的人。

### (4) 有效期

电子证明应至少涵盖申请该证明的整个公历年，并在该涵盖期内有效，除非和直至签发电子证明的成员国有证据证明该电子证明所涉及的人不在其管辖范围内居住。

## 2.7.4 预提税款减免程序

经欧盟各成员国进行居民身份认证的纳税人，在申请超额预提所得税减免时可按照相关政策适用源泉减免或者快速退税的程序。该程序适用于所有对公开交易股票支付的股息和公开交易债券支付的利息提供超额预提税减免的成员国。

### (1) 减免制度

#### ①减免申请条件

如果符合以下条件，成员国应要求金融中介机构代表该注册所有人申请减免：

A. 注册所有人已授权经认证的金融中介机构代表其申请减免；

B. 经认证的金融中介机构已经核实并确定注册所有人的资格。

下列情况，成员国不得提供减免，或应驳回减免申请：

A. 注册所有人在除息日前两天内购买的公开交易股票已支付股息；

B. 申请减免的相关证券的股息支付与除息日尚未结算、到期或以其他方式终止的财务安排相关联；

C. 证券支付链中至少有一家金融中介机构不是经认证的金融中介机构，且该链中的后续经认证的金融中介机构未履行报告义务；

D. 要求免征预提税。

## ②减免方式

### A. 源头减免

是指在支付股息或利息时，根据适用的国内规则或国际协定（如相关双重征税条约）适用适当预提税率的制度。

经认证的金融中介机构可代表其注册所有者，在其收到来源于其税收居民身份成员国分配的股息或利息时，直接申请源泉减免，并向预提税款代理人提供以下信息：

- a. 注册所有人的纳税居住地；
- b. 适用的预提税率。

### B. 快速退款

是指在支付股息或利息时考虑到一般国内预提税率，然后再在期限内申请退还多预扣的税款的制度。

申请快速退款的金融中介机构应在支付日期后，且最迟在股息或利息支付日期后 25 日内，尽快向成员国提供以下信息：

- a. 有关股息或利息支付的信息；
- b. 适用预提税率的法律依据和应退还的超额税款总额；
- c. 注册所有人的纳税居住地；
- d. 注册所有人根据第 3 点的规定发表声明。

成员国应在自经认证金融中介机构提出申请之日起，或自金融中介机构履行报告义务之日起（以最迟者为准）25 日内处理快速退还多预提税款的申请。成员国应对第 25 天后每延迟一天的退款金额收取利息，利率应与成员国对注册所有者迟缴所得税所收取的利息或同等费用相同。如果成员国的国家立法中没有此类规定，则应按欧元短期利率加 50 个基点收取利息；如果成员国不属于欧洲汇率机制，则应按其中央银行使用的同等利率加 50 个基点收取利息。

### C. 标准退款制度

是指在支付股息或利息时考虑到一般国内预提税率，然后在上述制度之外申请退还超额预提税款的制度。在因条件不符而不适用于股息预扣的情况下，注册所有者或其授权代表若要求退还多预提税款，则至少应提供附件 II 标题 E 所要求的信息（即相关公开交易股票的持有期限信息和财务安排信息），除非支付给注册所有人的股权股息总额不超过 1000 欧元，且已提供了此类信息。

#### ③对注册所有人资格的尽职调查

一方面，经认证的金融中介机构应当从其注册所有人处获得声明，证明该注册所有人是根据来源成员国国内法定义的股息或利息的实际所有人，以及该所有人未参与相关公开交易股票挂钩的财务安排，且该财务安排在除息日尚未结算、到期或以其他方式终止。

另一方面，成员国应与经认证的金融中介机构就如下事项进行核查：

- A. 注册所有人的 eTRC 或在第三国居住的纳税证明；
- B. 根据金融中介机构的内部控制信息或类似信息，比对注册所有人的声明和纳税居住地；
- C. 根据注册所有人来源国和居住国之间的双重征税条约或相关国内法律，核查注册所有人有权享受的降低预提税率；
- D. 在支付股息的情况下，在除息日是否存在尚未结算、到期或以其他方式终止的任何金融安排，除非向注册所有人支付的每组相同股份的股息不超过 1000 欧元；
- E. 此类核查还应包括信用风险和欺诈风险的风险评估。

#### (2) 经认证的金融中介机构

投资所得的超额预提所得税减免通常由金融中介机构受投资人委托代为办理，金融中介机构一旦注册，则被视为各自成员国的认证金融中介机构，应承担指令规定的相关义务，同时享有请求适用新指令规定的税收减免的权利。

#### ①国家认证金融中介机构登记册

对公开交易股票股息征收预提税并提供超额预提税减免的成员国，应建立经认证的金融中介机构国家登记册。同时对公开交易债券利息的征收预提税的成员国，可自行选择在减免时使用国家登记册。

仅对公开交易债券的利息征收预提税，而对公开交易股票的股息不征收预提税的成员国，可自行选择建立国家登记册。

国家登记册应包括以下信息：

- A. 经认证的金融中介机构的名称；
- B. 注册日期；
- C. 经认证的金融中介机构的详细联系方式和网站；
- D. 欧洲唯一标识码EUID, 或其居住国颁发的法律实体标识符(LEI) 或任何法律实体注册编号。

国家登记册应在成员国的专门网站上向公众开放，并至少每月更新一次。

#### ②注册为认证金融中介机构的要求

“金融中介机构”指提供预扣代缴税款服务的中央证券存管机构、信贷机构、投资公司，或经授权可提供与中央证券存管机构所提供类似服务的第三国法人，或属于证券发行实体与注册所有人之间的证券支付链的信贷机构或投资公司，以及处理股息付款和证券利息付款的大型机构。

同时需满足如下条件：

A. 在某一成员国或第三国司法管辖区内有纳税居所，且未被列入欧盟税收非合作辖区名单附件 I39 或 2016/1675 号授权条例 (EU) 附件表 I40；

B. 如果提出申请的金融中介机构是信贷机构或投资公司或中央证券存管机构，则需获得居住地司法管辖区颁发的从事托管活动的授权；

C. 符合理事会第 2014/107/EU 号指令或欧洲议会和理事会第 2018/843/EU 号指令规定的声明，或符合未列入欧盟非欧盟成员国清单附件一的第三国司法管辖区的可比立法的声明。

成员国应在金融中介机构提出申请并提供证据后 3 个月内，在本国登记册上进行登记。金融中介机构应及时向成员国主管当局通报 A 至 C 点的变动。

### ③删除程序

如果该金融中介机构主动申请从登记册中删除或不再符合上述要求，成员国应从其国家登记册中将其删除，并应立即通知所有其他成员国。

同时，如果发现任何机构屡次故意不遵守以下任何文书的规定，成员国也可将其从国家登记册中除名：本指令；理事会第 2014/107/EU 号指令；第 2018/843/EU 号指令；第三居住国的类似税收法律。

被除名的金融中介机构，在改正所有不遵守指令的行为后，应当重新进行登记。

## (3) 标准化报告义务

### ①基本要求

经认证的金融中介机构在记录日期（指证券发行人设定的日期）后，应尽快向主管当局报告附件二中提及的信息，除非有交易在记录日尚未结算。

在这种情况下，应在结算后尽快报告该交易。如果在记录日 20 天后，交易仍未进行结算，经认证的金融中介机构应在 5 日内提交报告，说明尚未进行结算的部分。

经认证的金融中介机构应当将报告信息的证明文件保存 5 年，并允许审计查阅信息及进入其场所，并在审计完成后立即删除或匿名化文件中包含的个人数据，最迟在报告后 5 年内删除或匿名化这些数据。

### ②其他规定

如果注册所有人因持有公司股份而获得的股息总额不超过 1000 欧元，则经认证的金融中介机构无需报告附件二项目 E 的信息（相关公开交易股票的持有期限信息和财务安排信息）。

选择建立的有关利息支付的国家登记册的成员国，应要求经认证的金融中介机构报告附件二中的信息，但不要求报告附件二项目 E 的信息（相关公开交易股票的持有期限信息和财务安排信息）。

## 第三章 个人所得税

欧盟总体税收制度对欧盟公民在其本国境外生活、工作或居住，并无个人所得税的纳税规定，个人所得税税率也并未在其所有成员国中统一和标准化。个人所得税税率由每个国家单独设定，一些国家采用统一税率，大多数欧盟国家则采用累进税率结构。欧盟委员会指出，为了避免在跨境情形下的双重征税或无意识的不征税及对付跨境逃税，需要对个人所得税进行协作。欧洲法院也一致性地认为，在缺乏协调的前提下，个人所得税属于成员国的税收权限范围内，但也必须遵守基本条约原则。目前在个人所得税领域，欧盟层面的协调主要有如下几个方面：

### 3.1 储蓄税指令

欧盟曾于 2003 年 6 月 3 日颁布涉及个人所得税欧盟层面协调的 2003/48/CE 指令，也称储蓄税指令。该指令是关于以利息形式获得的储蓄所得（收入）的税法规定。该指令确认，一成员国的居民在另一成员国的储蓄利息收入，应按照其居民所在国的税法规定课税。因此，所有成员国有义务建立信息交换系统，将非居民在本国的储蓄利息收入纳税情况向居民所在国自动通报。储蓄税指令的颁布实施经历了几个阶段的准备。由于卢森堡、奥地利和比利时提出要维护其银行的保密制度，未完全承诺提供信息的要求，因此指令允许这 3 个国家有一个过渡期，但欧盟其他 12 国自 2004 年 1 月 1 日起对其他成员国居民在本国的储蓄账户及其利息收入纳入自动信息交换系统。卢森堡、奥地利和比利时也可以获取 12 国的信息，但暂不提供信息。指令规定，如果欧盟与美国、瑞士、列支顿士登、圣马力诺、摩纳哥及安道尔按经合组织的要求达成信息交换协议，则卢森堡、奥地利和比利时必须加入自动信息交换系统。至于对利息收入的征税所得，指令规定实行来源征税的成员国可以保留 25% 的份额，将另 75% 的税收所得返回给居民所在国。储蓄税指令的制定和实施，主要是为了避免各国使用优惠税收政策损害竞争，因此要求成员国应保证对非居民在欧盟内

的储蓄利息实际征税，并对其他国家提供其居民的有关储蓄和利息收入信息。

2003/48/EC 指令要求成员国之间自动交换有关私人储蓄收入的信息。这使得在一个成员国向其他成员国居民支付的利息可以根据居住国的法律纳税。该指令最后一次修订是在 2014 年 3 月，以适应自 2005 年该指令生效以来储蓄产品的变化和投资者行为的变化发展。但在 2015 年 11 月 10 日欧盟理事会指令（EU）2015/2060 废除了 2003/48/EC 指令。此次废除是由于欧盟理事会于 2014 年 12 月通过了第 2014/107/EU 指令（关于税务领域强制自动信息交换的修订指令 2011/16/EU），修订了税务机关之间强制自动信息交换的规定。2014/107/EU 指令执行 2014 年 7 月 OECD 关于欧盟境内金融账户信息自动交换的全球标准，范围不仅涵盖利息收入，还包括股息和其他类型的资本收入，以及账户的年度余额产生的此类收入。指令 2014/107/EU 的范围比指令 2003/48/EC 更广泛。

2014/107/EU 指令于 2016 年 1 月 1 日生效，指令 2003/48/EC 自 2016 年 1 月 1 日起被废止，成员国于 2016 年 1 月 1 日起实施这些规定。然而欧盟也规定了一些过渡措施。特别是奥地利根据第 2014/107/EU 指令享有减损优惠，该指令允许奥地利将第 2014/107/EU 指令的适用推迟一年，直至 2017 年 1 月 1 日。

### 3.2 遗产税

在欧盟，一部分成员国对继承人征税，另外的成员国则根据遗产征税，导致纳税人在不同国家有效缴纳两次或多次遗产税。在这两种情况下，纳税义务都是根据各种相关因素（即死者和/或受益人的居住地、住所、国籍、财产所在地）确定的。在某些情况下，税务机关也可以同时应用这些因素。这些因素在不同的国家也可能具有不同的含义，这种情况可能会导致不同成员国对同一遗产进行双重甚至多重征税。由于成员国对同一财产采用不同的估价方法，也可能出现双重征税。另外，一些成员国对某些受益人群体征收很高的遗产税，如果死者和受益人没有亲属关系，超过一定起征点，税率甚至可能达到 80%。因为成员国间缔结的双边税收协定很少，因此，针对双重征税

的问题，除了有限的国内救济规定外，几乎没有很好的解决办法。欧盟委员会（下文简称“委员会”）一直致力于消除对跨境遗产的双重征税。

2010年，委员会就解决欧盟境内公民和中小企业跨境遗产税障碍的可能方法向公众进行了咨询。在评估了解决现有问题的各种可能方案的影响后，委员会于2011年提出了一项关于免除遗产双重征税的建议。该建议包括向成员国提供有关如何修改其现有国内规则以减免双重遗产税的建议。这些修改包括引入在另一个成员国缴纳的税款的抵免或某些项目的豁免税收，以及将某些国外财产项目从国内税基中豁免，委员会还建议了征税权顺序。

委员会并未建议成员国废除或统一其遗产税规则。它只是建议在充分尊重成员国遗产税主权的基础上，确保欧盟内部有一个全面的双重征税减免制度。欧盟还公布了一套关于非歧视性继承和赠与税制度的规则：在跨境情况下适用的税收不应高于继承或者赠与当地原则，当涉及多个国家时，不应高于继承或者赠与税最高的国家。此外，建议还就被继承人或继承人与一个以上成员国有“个人联系”的情况提出了解决办法。这些从判例法中提取出的原则旨在帮助成员国使其遗产税条款与欧盟法律保持一致，以便于欧盟公民更加了解其成员国在对跨境遗产税征税时必须遵守的规则。

### 3.3 养老金税收

在欧盟，绝大多数成员国采用 EET 制度（免税缴款、免税投资收入和养老金机构资本利得、纳税福利）。丹麦、意大利和瑞典实行 ETT 制度，而德国和卢森堡则实行 TEE 制度（对缴款征税、免税养老金机构和福利），但在某些情况下德国也会采用 EET 制度。即使在 EET 国家之间，养老金计划缴款的税收减免水平也存在显著差异。

为促进资本和人员的自由流动，欧盟通过发布养老金税收指令，协调成员国之间的养老金税收政策，消除双重征收。委员会于 2001 年 4 月 19 日发布了一份关于消除跨境提供职业养老金的税收障碍的提案（IP/01/575；MEMO/01/142）。根据欧共体条约和卢森堡欧洲法院（ECJ）的判例法，成员国不得拒绝对支付给其他成员国养老基金



的养老金缴款进行减税，从而限制提供服务的自由和工人的自由流动。2001年4月的提案还提出了关于信息交换和消除双重征税的想法，委员会建议建立一个自动信息交换系统，现行的税务事项互助指令（77/799）规定了自动信息交换。委员会建议完善信息交换的细节，特别是要报告的信息以及信息交换的格式和频率，由该指令规定的委员会商定，另还可以在更广泛的框架内考虑改进管理补充养老金信息交换的立法框架。

2005年9月欧盟发布了养老保险金指令（Pension Fund Directive），旨在协调各成员国之间的养老保险制度。该指令规定了在同一时间内，被覆盖的雇员及自雇人员无论其在多少个成员国工作或生活过，只能被纳入一个国家的养老保障体系。养老保险的覆盖范围依据工作地来确定。欧盟公民在不同成员国之间享受养老保险时，应遵循“国民待遇”原则，同时必须履行相应义务，如按时缴纳养老保险税费等。指令还对养老保险关系的转移接续进行了明确：当欧盟公民从一国转移到另一国时，其转移之前的养老保险记录将保留于转出国，缴纳的所有养老保险费用不会随人愿转移，而是被转出国暂时冻结，直至劳动者达到法定退休条件，再根据规定向其发放养老金。对于劳动者来说，其在各成员国缴费年限可连续累加计算。对于因工作调动离开原工作国的劳动者，若时间未超过一定期限（通常为12个月），将继续执行原所在国的社会保险政策。

### 3.4 股息税

成员国对个人股东手中的股息收入采取不同的征税制度。如果成员国在应用其制度时区分国内股息和入境或出境股息的税收待遇，则可能构成对跨境投资的限制，并可能导致欧盟资本市场的碎片化。

欧洲法院（ECJ）在其制定的判例法中，根据资本自由流动的规定考虑了这个问题。它裁定，对国内股息和入境股息实行不同税收待遇的措施原则上不符合这些规定。欧盟国家对居民公司向另一个欧盟国家的居民支付的股息（“境外股息”）征收的税款不得高于其对已支付股息征收的税款由居民公司向该国居民发放（“国内股息”）。除非“境外股息”受益方为居民的其他欧盟国家对第一个国家征收的

较高税收进行补偿，否则这条规则将适用。同样，欧盟国家不能以高于国内股息的税率对来自另一个欧盟国家的股息（“入境股息”）征税。

### 3.5 跨境劳务

在税收领域，欧盟层面没有关于跨境工人的定义、成员国之间征税权的划分或适用的税收规则的规定。跨境工人赚取的收入可能会在一个或两个相关成员国征税，具体取决于税收安排。在涉及两个相关成员国征税的情况下，确定居住成员国的纳税义务时，通常会考虑在工作开展所在成员国缴纳的税款，以避免双重征税。

1993年12月21日，委员会发布了一项建议书（94/079/EC），关于对非居民在其居住国以外的成员国获得的某些收入项目征税。成员国将本建议的规定适用于作为一个成员国居民且在另一成员国就以下收入项目缴纳所得税（但不是该国居民）的自然人：受抚养个人劳务收入；考虑到过去的就业情况而获得的养老金和其他类似报酬，包括社会保障养老金；来自自雇职业活动的收入，包括表演艺术家和男女运动员的收入；农业和林业活动的收入；工商业活动收入。建议书规定成员国对以上规定的收入项目，不征收比纳税人及其配偶和子女居住在该成员国更重的税收，并且应符合以下条件：在自然人不居住的成员国对上述规定的收入项目至少占年度应纳税所得额的75%。对所述收入项目征税的成员国可以决定不给予与在该成员国不征税的所得有关的扣除额或其他税收减免。成员国也可以选择维持或引入比本建议中规定的对纳税人更有利的条款。

该建议向成员国提出了对非居民收入征税的共同体制度。主要特点是，非居民如果在一个成员国获得其总收入的主要部分，则应享受与居民相同的税收待遇。在这种情况下，允许居住国相应减少个人税收优惠，以避免重复享受个人免税额。

### 3.6 预提税行为准则

预提税（WHT）行为准则是为了响应2015年资本市场联盟行动计划而制定的。该文件的目的是改善预提税程序的现状。制定本行为准

则的目的是为跨境预提税回收和退款效率低下问题提供解决方案，为跨境投资者创造更好的条件。但是该准则不具有约束力，需要成员国自愿承诺。

具体而言，该准则适用于欧盟成员国跨境消极收入的预提税程序。这主要指股息、利息和特许权使用费，支付给欧盟和非欧盟公民/投资者。行为准则建议简化核实税收减免权利的程序。欧盟委员会于2009年10月19日通过了一项建议(也称为“FISCO Recommendation”)。该建议概述了欧盟成员国如何让居住在欧盟成员国的投资者更便利地获得相应的预提税减免。目前，成员国核实预提税减免申请的程序往往非常复杂且耗时，以至于投资者可能会放弃他们有权享受的减免，甚至不愿进行跨境投资。该建议旨在为成员国提供指导，包括预提税减免实施及非歧视原则的制定，以确保核实税收减免权利的程序不会妨碍统一市场的运作。为了落实 FISCO 建议，委员会于2011年10月启动了一项可行性研究。该研究旨在探索标准化源头救济系统的可行性、成本和收益，以及金融机构和税务部门之间的信息交换。该研究从不同的角度考察了金融机构向来源成员国和居住地成员国提供信息的两种不同途径。这项研究分两个主要阶段进行，最终于2012年12月提交了最后报告，并于2013年6月提交了附录。FISCO 建议设计了一个简化的源代码管理系统，授权金融机构可以代表其投资者在集合的基础上提出索赔。这将与向来源国和居民国（SC 和 RC）提供投资者的具体信息相结合。目前的趋势是加强跨境信息交流，在这方面国际上采取了一系列举措：美国合格中介机构（QI）系统和海外账户税收合规法案（FATCA）、欧盟储蓄指令和经合组织的一些工作。

## 第四章 增值税

欧盟增值税是指在欧盟增值税区的国家所采用的增值税制度，其中欧盟增值税区并不等同于欧盟，它由所有欧盟成员国和特定非成员国（如挪威、冰岛和列支敦士登等）构成，这些国家通过欧洲经济区（European Economic Area, EEA）协议参与了欧盟的内部市场，因此也适用欧盟的增值税规则。在欧盟制定的总的增值税制度框架下，各成员国在具体实施增值税时可能会有一些差异，但需要在欧盟的总体框架内进行协调。

就欧盟总的增值税制度框架来看，欧盟增值税适用于所有在欧盟境内买卖或消费的商品和服务，但某些特定项目可能享有免税或减税待遇。欧盟增值税的设计原理与其他国家的增值税类似。增值税按照货物和服务的增值额进行逐级征收，每个环节的纳税人都需要向其上一级纳税人缴纳相应的增值税，并可以在其下一级纳税人缴纳的增值税中抵扣已经缴纳的增值税。这种逐级抵扣和征收的方式使得增值税对最终消费者产生税负，而不会对生产环节重复征税。

### 4.1 欧盟增值税的历史沿革

#### 4.1.1 形成阶段（1967年—1992年）

欧盟的前身——欧洲共同体（以下简称“欧共体”）成立之前，欧洲已经有部分国家实施了增值税，具有避免重复征税、中性的优点，但与此同时，仍有部分国家还停留在多阶段征收的产品税和服务税的阶段。1965年4月8日欧共体成立，为了保证货物与服务的自由流动，保持税收中性，实现欧洲统一市场的目标，1967年，欧共体制定了增值税的指令，奠定了增值税共同框架，这是欧盟增值税立法的开端。

经过多次研究和磋商，欧共体委员会于1967年4月11日发布了关于实行增值税的1号和2号指令，六个成员国（法国、联邦德国、

卢森堡、比利时、意大利和荷兰) 必须在 1972 年 1 月 1 日起实行增值税, 采用消费地原则, 实行出口退税进口征税制度, 此后又陆续增加了爱尔兰等国。这一阶段欧共体国家致力于用增值税取代原先的级联税(累计征税), 取消税收壁垒, 使货物和产品在欧共体内部自由流通, 打造一个真正的欧洲统一市场。

但是, 税收属于国家主权, 成员国内部的税制要素不一, 包括纳税人注册门槛、征税范围、税率、免税项目等, 易导致税收冲突或有害竞争, 需要建立协调机制消除影响各国征税的主要屏障。同时, 为了遵行增值税中性原则, 在成员国意愿税制趋同的推动下, 欧共体于 1977 年发布了增值税第 6 号指令(以下简称“6 号指令”)。作为增值税的协调规则, 6 号指令明确消费型增值税基本内涵, 规定了纳税人抵扣权、增值税适用范围并相应扩大到所有的经济活动, 以及抵扣税额和应纳税额的计算调整标准、免税交易等。6 号指令后经多次修订, 逐渐形成了欧共体增值税制度基础。

#### 4.1.2 过渡阶段(1992年—2007年)

1991 年 12 月, 欧共体马斯特里赫特首脑会议通过了建立“欧洲经济货币联盟”和“欧洲政治联盟”的《欧洲联盟条约》。1993 年 11 月, 该条约正式生效, 欧洲联盟正式成立, 欧共体从经济实体向经济政治实体过渡。《单一欧洲法案》(Single European Act) 规定: 自 1993 年 1 月 1 日起, 在共同体内部废除对商品和人员的所有类型的边境管控。在此背景下, 欧共体提出了将生产地原则和消费地原则加以结合的集中清算纳税制度和过渡性增值税制度。1992 年 12 月 17 日欧共体通过了一项“尽量统一税率”的指令, 规定标准税率最高不超过 25%, 最低不低于 15%, 各成员国在此基础上设置一般税率和降低税率。1997 年, 欧盟规定取消进出口环节增值税。1999 年, 欧盟理事会决定对部分劳动密集型服务行业试行增值税低税率, 但税率不得低于 5%。

这一阶段的欧盟内部主要是在取消边境管控背景下展开了将生产地原则和消费地原则加以结合的跨境增值税制度探索。生产地原则和消费地原则相结合的改革探索有两条思路: 一是在税收收入归属、

税收征管和税率适用方面分别适用不同的征税原则；二是根据不同的交易类型分别适用不同的征税原则。集中清算纳税方案遵循的是第一条思路，在税收征管和税率适用上采用生产地原则，而在税收归属上适用消费地原则。过渡性增值税制度遵循的是第二条思路，对 B2B（企业与企业之间商务模式，Business-to-Business）的货物交易适用消费地原则，而对 B2B 服务交易和 B2C（企业对消费者的电子商务模式，Business-to-Consumer）货物交易则适用生产地原则。由于未能就集中清算纳税方案达成共识，欧盟在实践中采用了过渡性增值税制度。随着数字经济的发展和税收征管水平的提高，欧盟对过渡性增值税制度进行了调整：对 B2B 服务交易全面实施了按照消费国税率计税并由消费国征管，对 B2C 服务交易也逐步由消费国按其税率计征。

#### 4.1.3 完善阶段（2007年至今）

2007 年，欧盟各成员国就增值税基本税制要素方面达成一致：征税环节方面，各成员国都规定在货物销售和劳务提供环节征税；税率方面，设置一档标准税率，辅以一到两档低税率。

随着欧盟内部市场的形成、政府管制的放松、经济全球化和技术进步等因素的共同作用，欧盟内部跨境服务交易规模迅速增长，其形式也发生了很大变化，数字经济发展迅速。为了解决由此引发的内部跨境服务征税地点的界定问题，进一步统一欧盟内部跨境货物和服务交易的征税规则，欧盟规定自 2010 年 1 月 1 日起，内部跨境服务的征税地点原则上应为消费国。这意味着以消费国为征税地点由此前的例外规定变成了一般规则。

数字经济的快速发展带来了新的税收挑战，特别是对于跨境数字服务的征税。为了应对这些挑战，欧盟在 2015 年针对非欧盟供应商提供的电子服务对增值税规则进行了修订。2017 年，欧盟通过了电子商务增值税改革，并于 2021 年 7 月 1 日正式生效。这次改革取消了对低价值商品（低于 22 欧元）的增值税豁免，确保所有进口到欧盟境内的货物都需要缴纳增值税。同时，引入了一站式服务（OSS）和进口一站式服务（IOSS），简化了跨境电商的增值税申报和缴纳流

程。这一改革措施进一步统一了远程销售的应税注册门槛，简化了跨境电商的税务合规要求，促进了欧盟内部市场的统一和透明度。

## 4.2 欧盟增值税的框架体系

欧盟立法有三种基本形式：条例(Regulation)、指令(Directive)和决定(Decision)，而欧盟增值税法的主要形式是指令。目前，最主要的欧盟指令是2006年的《增值税指令》（欧盟理事会第2006/112/EC号）和2011年的《增值税实施条例》（欧盟理事会实施条例第282/2011号）。《增值税指令》是欧盟增值税体系的基础，《增值税实施条例》是具体的增值税执行办法。欧盟指令对所有成员国均具有拘束力，同时也给成员国保留了转化为国内法的形式及方法的选择余地。此外，欧盟也设置了一系列对成员国的监督机制，如：成员国对欧盟增值税条款的实施需要接受增值税委员会（VAT Committee）的指导；欧盟法院同时对成员国行为进行法律监督。增值税委员会是一个由成员国代表组成的咨询机构，负责讨论和协调增值税相关事宜。

在发布具有法律拘束力的指令同时，欧盟还通过发布一系列的“软法”对税收制度做出规定和解释。虽然软法不具有传统意义上的法律拘束力，但在实践中却产生了一定的拘束效果，作用巨大。目前欧盟立法呈现出越发强烈的“软法化”趋势，软法的主要形式有守则（Codes of Conduct）、通告（Communication）、工作报告（Working Paper）、建议（Recommendation）和意见（Opinion）。各类软法对增值税法的问题与可能的解决方法，以及欧盟增值税制度的未来做出了详细的分析与说明，这些文件对于理解和改进增值税制度具有极大的意义。

### 4.2.1 欧盟增值税指令和条例演变

1967年4月11日，欧共体理事会发布67/227/EEC指令（又称“第1号增值税指令”），旨在协调各成员国流转税，现已废止。

1967年4月11日，欧共体理事会发布67/322/EEC指令（又称“第2号增值税指令”），旨在规定统一增值税制度的结构和程序，同时要求所有成员国必须在1972年1月1日前开征增值税。

1977年5月17日，欧共体理事会发布77/388/EEC指令（又称“第6号增值税指令”），是增值税协调的重要里程碑。该指令规定了有关成员国流转税的法律协调即共同的增值税制度，确立了统一的增值税计税基础（Uniform Basis of Assessment）。自此，欧共体增值税协调规则发生了实质性的变化，并规定到1978年，所有成员国均须依据第6号增值税指令的要求开征增值税。

2006年11月28日，欧盟理事会（CoEU）发布2006/112/EC指令（又称“重铸第6号增值税指令”，或“增值税指令”），确立了欧盟增值税共同制度。《增值税指令》撤销并取代了前述增值税指令及指令发布后的一系列修正案，也包含了此前一些单独立法中的相关规定，并自2007年1月1日起生效。

此后，《6号增值税指令》经过多次小规模改动，旨在适应经济发展和税收政策的变化，确保增值税制度的持续适应性和有效性。最近一次修改是在2024年1月1日，但是主体框架与内容没有变更，该指令继续作为欧盟增值税制度的基础指令生效至今。

2011年12月1日，欧盟理事会（CoEU）通过了《增值税实施条例》（欧盟理事会实施条例第282/2011号）。该条例为增值税的具体执行提供了详细规定，旨在确保增值税指令（2006/112/EC）在所有成员国中得到一致和有效地实施。条例涵盖了增值税的征收范围、税率的设定、税收减免和豁免、纳税申报和支付程序、税务检查和控制机制等，还规定了成员国在实施增值税时必须遵守的透明度和公平性原则，确保税收制度的一致性和可预测性。

#### 4.2.2 欧盟增值税指令的重要修订

欧盟增值税指令（2006/112/EC）自2007年1月1日生效以来，经历了多次修订和更新。



2011年修订：引入了《增值税实施条例》（欧盟理事会实施条例第282/2011号），提供了增值税的具体执行办法。这包括了对税率、免税项目、申报程序等的具体规定。

2015年修订：修订了关于电子服务的增值税规则，特别是针对非欧盟供应商提供的电子服务。这旨在确保所有在欧盟内提供的电子服务都按照统一的税率征税。

2017年电子商务增值税改革：为解决欧盟跨境线上销售可能存在的不公平的竞争环境，进一步规范跨境电商在申报及缴纳增值税时的税收遵从，简化原有增值税的纳税申报的繁琐流程，2017年12月5日，欧盟通过了电子商务增值税改革，包括引入一站式服务（OSS）和进口一站式服务（IOSS），电商企业可通过该系统进行增值税纳税申报。这些措施旨在简化跨境电商的增值税申报和缴纳流程，促进电子商务的发展。

2020年修订：应对新冠疫情的影响，欧盟对增值税规则进行了临时调整，允许成员国在特定情况下减免增值税，以支持经济复苏。

2021年修订：欧盟理事会（CoEU）于2019年11月21日发布了针对电商企业的新增值税规则——《电子商务增值税改革实施条例》，2021年7月1日，电子商务增值税改革正式生效，取消低价值商品（单品售价低于22欧元）的增值税豁免，所有进口到欧盟境内的货物，无论价值大小，都要征收增值税；统一远程销售的应税注册门槛；明确电商平台增值税纳税义务；扩大“一站式”合规机制适用范围，针对非欧盟国家远程销售推出进口一站式服务（IOSS），允许非欧盟企业通过一个单一的电子平台申报和缴纳其在欧盟的增值税。

2024年修订：欧盟委员会于2024年5月8日更新了数字时代增值税一揽子改革提案，进一步扩展数字平台增值税规则的适用范围：从2027年7月1日起，将“视同供应商规则”扩展至提供短期住宿和客运服务销售的数字平台。这意味着这些平台将承担向最终消费者收取并向税务机关解缴增值税的责任。服务供应商如果向平台提供增值税ID并声明其向消费者收取增值税，则可以不适用该规则。成员国还可以选择将适用小企业特殊机制的企业提供的短期住宿和客运

服务排除在“视同供应商规则”适用范围之外；进一步扩大一站式服务（OSS）计划的适用范围：自 2027 年 7 月 1 日起，成员国可以将 OSS 计划扩展至包括成员国之间的自有商品转让、其他 B2C 销售（如需要安装或组装商品的 B2C 销售）、非在消费品进口国设立的纳税人进行的国内 B2C 商品销售，以及某些零税率交易等其他商品供应行为。

表 1 OSS 与 IOSS 的区别

	OSS	IOSS
推行时间	2021 年 4 月 1 日开放注册，用于 2021 年 7 月 1 日当天及之后的交易	2021 年 7 月 1 日起注册、使用
名称	一站式申报服务	进口一站式服务
使用对象	欧盟远程销售	非欧盟远程销售
企业注意事项	(1) 适用商品配送地或服务提供地所在成员国的增值税税率； (2) 欧盟内远程销售商品或提供服务，应向买方收取增值税； (3) 按季度提交增值税申报表，并向注册成员国缴纳增值税； (4) 所有 OSS 销售记录需至少保留 10 年。	(1) 在欧盟边境申报货物时，需提供 IOSS 增值税识别号； (2) 在交易中显示买方支付的增值税税额； (3) 确保按商品配送地所在国的增值税税率，向买方收取增值税； (4) 仅适用于托运价值 150 欧元以下的商品； (5) 在发票上尽量用欧元显示买方支付的价格； (6) 按月度提交增值税申报表，并向注册成员国缴纳增值税； (7) 所有 IOSS 销售记录需至少保留 10 年。

表 2 非欧盟远程销售情况下增值税缴纳情况变化

2021 年 7 月 1 日前			2021 年 7 月 1 日后			
货物进口方式	消费者进口	供应商进口	消费者进口	供应商进口	消费者进口	供应商进口
是否可采用 IOSS 系统	否（未推出该行动计划）		是（货物价值 < 150 欧元且供应商使用 IOSS 系统）		否（货物价值 > 150 欧元或供应商不使用 IOSS 系统）	

<22 欧元货物是否免税	是		否（该规定已废除）		
应税行为	一个纳税时点： 由消费者缴纳增值税	两个纳税时点： (1) 进口环节供应商缴纳增值税； (2) 供应商向消费者销售货物时缴纳增值税。	进口环节向海关提供 IOSS 编号，无需缴纳增值税，向消费者销售货物时才缴纳增值税	一个纳税时点： 由消费者缴纳增值税	两个纳税时点： (1) 进口环节供应商缴纳增值税； (2) 供应商向消费者销售货物时缴纳增值税。

表 3 欧盟增值税改革前后缴纳税款情况变化

货物价值	2021 年 7 月 1 日前	2021 年 7 月 1 日后
低于 22 欧元（含）	免增值税	征增值税，可通过 IOSS 系统简化征管流程
超过 22 欧元但低于 150 欧元（含）	征增值税	征增值税，可通过 IOSS 系统简化征管流程
超过 150 欧元	征增值税	征增值税

2024 年修订：最近一次修订是在 2024 年 1 月 1 日，虽然主体框架与内容没有发生根本性变化，但进行了一些小规模调整和更新，以适应经济发展和税收政策的变化。

## 4.3 欧盟增值税的主要内容

### 4.3.1 征税范围

欧盟增值税的征税范围包含四项：

- (1) 销售商品：适用于在欧盟内销售的商品；
- (2) 销售服务：适用于在欧盟内销售的服务，包括但不限于咨询服务、技术服务、金融服务等；
- (3) 进口商品：从非欧盟国家进口到欧盟的商品，进口商需要在进口时缴纳增值税；欧盟内各成员国之间商品的交易不涉及增值税的进口环节，欧盟内成员国属于同一关税区；
- (4) 跨境服务：在欧盟内提供和消费的跨境服务。

### 4.3.2 纳税地点

无论商品还是服务，纳税地点一般有两个选择，一是销售方所在地税务机关，称为生产地原则；二是交给购买方所在地主管税务机关，

称为消费地原则。欧盟两个原则并用，根据征税范围不同分别规定如下：

#### （1）销售商品

一般说来，销售商品适用生产地原则，根据起运地确定，增值税通常在商品离开销售方仓库或生产地时征收。但也有例外，如交易的对象是需要安装的设备，则纳税地点为设备最终安装或使用地。

#### （2）销售服务

销售服务的纳税地点根据购买方是否为应税人区别适用。如果购买方为应税人，即 B2B（企业对企业）交易通常适用消费地原则，即根据服务的实际消费地确定纳税地点；购买方为非应税人，即 B2C（企业对消费者）交易则适用生产地原则，即根据服务提供方所在地确定纳税地点；数字服务中，无论购买方是否为应税人，数字服务的纳税地点通常按买方所在地确定，适用消费地原则；与不动产相关的服务纳税地点按不动产所在地确定等。

#### （3）进口商品

从欧盟之外进口商品遵循消费地原则，一般以商品进入欧盟的地点确定纳税地点；从其它成员国获得商品同样遵循消费地原则，但一般以商品运输的终点确定纳税地。

#### （4）跨境服务

对于跨境服务，欧盟规定自 2010 年 1 月 1 日起，内部跨境服务的征税地点原则上应为消费国。这有助于统一欧盟内部跨境货物和服务交易的征税规则。

### 4.3.3 纳税人

在欧盟，从事货物和服务交易的企业都必须注册为增值税纳税人，并履行相应的纳税义务。纳税人需要按照规定的时间周期（通常为月度或季度）向税务机关报送增值税申报表，并缴纳应纳增值税。同时，纳税人还需要保留相关的发票和交易记录，通常至少保留 10 年，以备税务机关的审查和核查。

### 4.3.4 税率

欧盟各国的增值税税率结构相对统一，但仍存在一定的差异。根据欧盟增值税指令的规定，欧盟成员国需要设定标准税率和降低税率，有至多五档增值税税率可以适用，具体取决于产品或服务。尽管欧盟为增值税税率设定了一定的框架，但各成员国在具体实施时仍有一定的灵活性。各国可以根据自身经济情况和政策目标，调整适用降低税率的商品和服务范围，具体包括：

(1) 标准税率：欧盟成员国必须设定一个标准增值税税率，该税率适用于大部分商品和服务。各国可以根据自身国情和经济需求调整标准税率，但需要遵守欧盟的最低税率要求，即标准税率不得低于15%。

(2) 降低税率：欧盟允许成员国设定最多两档降低税率，这些税率通常适用于特定商品和服务，如食品、书籍、医疗保健等。降低税率不得低于5%。

(3) 优惠税率：欧盟允许成员国设定一个低于5%的优惠税率，但该税率仅适用于特定的商品或服务。

(4) 免抵税：对于某些特定的商品或服务，如出口商品、欧盟内部的购买、与公共利益有关的活动、涉及不动产的交易、金融和保险服务、赌博等，可以适用免税政策，并且允许抵扣进项税。

#### 4.3.5 应纳税额的计算

欧盟各国增值税可以分为三类：进口增值税（Import VAT）、输入增值税（Input VAT）和输出增值税（Output VAT）。

进口增值税是指商品从非欧盟国家进口到欧盟时需要缴纳的增值税，通常在商品进入欧盟关税区时征收。进口增值税的计算通常基于商品的关税完税价值（包括货物价值、运输成本、保险费和关税）。具体的计算公式可能因国家而异。

输入增值税是指企业在购买商品或服务（无论是在成员国内还是从其他欧盟国家、非欧盟国家购买）时支付的增值税。在欧盟内生产或销售商品时所产生的进项税，计算公式为：输入增值税=采购金额×各国VAT税率。企业在申报增值税时，可以从应缴的输出增值税中抵扣相应的输入增值税。

输出增值税是指企业在销售商品或服务时向客户收取的增值税，计算公式为：输出增值税=不含税售价×各国 VAT 税率，或者输出增值税=含税售价/（1+各国 VAT 税率）。

#### 4.3.6 征收方式

欧盟增值税的缴纳方式相对统一。一般来说，增值税通常是由销售方在销售商品或提供服务时向购买方收取，并在纳税申报时向税务机关缴纳。销售方在交易时收取的增值税称为输出增值税（Output VAT）。销售方需要在发票上明确列示增值税额，并将其作为税务申报的依据。购买方可以在其纳税申报时将支付的增值税作为可抵扣税额进行抵扣，只需向税务机关缴纳净增值税额。

#### 4.3.7 豁免情形

欧盟《增值税指令》允许成员国在特定情况下对某些商品或服务免征增值税，但这些豁免必须符合欧盟的相关规定，以确保税收公平和防止税收规避。豁免情形主要包括：一般规定、针对公众活动、社区内部事务、货物商品供应、部分运输服务、进口与出口业务、国际运输、海外仓等税收豁免规定。具体包括：

（1）一般规定：欧盟增值税指令中规定的特定商品或服务。

（2）针对公众活动：某些公共服务活动，如教育、医疗保健和社会保障服务可能被豁免增值税，旨在支持公共福利和基本服务的提供。

（3）社区内部事务：某些非营利组织的活动，如慈善机构和宗教组织，可能享受增值税豁免。

（4）货物商品供应：对于某些特定商品，如特定食品、药品和农业产品，可能适用增值税豁免或降低税率，用于确保基本商品的民生保障。

（5）部分运输服务：如公共交通和某些国际运输服务，可能被豁免增值税。这有助于降低运输成本，促进交通系统的便民普及性。

（6）进出口业务：出口商品通常免征增值税，以确保欧盟企业在国际市场上的竞争力。同时，进口商品在进入欧盟关税区时需缴纳增值税，但某些情况下可能适用豁免或减免。

(7) 国际运输：如国际航班和国际航运，可能享受增值税豁免。这有助于促进国际贸易和运输业的发展。

(8) 海外仓：对于在欧盟以外存储和销售的货物，可能适用特定的增值税规则。例如，某些情况下，存储在海外仓库的货物可能不立即征收增值税，直到货物被运回欧盟或销售给欧盟消费者。

(9) 其他特定豁免：欧盟增值税指令还包括其他特定豁免，如文化和体育活动、某些金融服务和保险服务等。这些豁免的具体内容和条件可能因成员国的具体规定而有所不同。

#### 4.3.8 权利与义务

具体包括给付义务、发票开具义务。

(1) 给付义务包括三方面的内容：

①向非应纳税人提供的共同体内商品给付：指在欧盟区域内向未进行增值税注册的个人和法人实体提供的商品给付。一般情况下，欧盟增值税的征收遵从原给付地原则，即增值税纳税地点为商品给付销售方所在地，适用销售方所在国的增值税税率。例如，如果一个法国人在德国购买商品，应按照德国的增值税率缴纳增值税。但是，远程销售、新的运输工具的销售或者是向非应税法人提供的给付则属于该给付义务下的例外情形，不同成员国可能有不同的增值税处理规则；

②应纳税人之间的共同体内商品交易：与非应税人相反，应纳税人指在欧盟区域内进行增值税登记的个人和法人实体。一般情形下，欧盟内应纳税人之间的跨境商品给付的增值税征收遵从接收给付地原则，即在提供商品的成员国不缴纳增值税，而在接受方所在成员国缴纳。具体包括：

A. 共同体内给付，即销售方向其他成员国的应纳税人提供商品，适用零税率。销售方在其所在国不就该部分商品缴纳增值税，但可以抵扣进项税。销售方需证明商品已发送至另一成员国的应纳税人，并提供相应的欧盟增值税纳税识别号；

B. 共同体内采购：接受方按照反向征收机制缴纳增值税。这意味着接受方在其所在成员国缴纳增值税，但这部分增值税可以作为进项税抵扣。

③共同体内的商品运输适用特殊规则，当商品给付是向非应纳税人做出时，销售方需要缴纳增值税；当商品给付是向应纳税人做出时，销售方不缴纳增值税，而由接受方按照反向征收机制缴纳增值税。

## （2）发票开具义务

欧盟《增值税指令》规定，所有增值税注册的公司必须为提供的服务或商品开具增值税发票。发票类型包括完整性发票、简易发票和电子发票：

①完整型发票：一般情况下，完整的增值税发票需要的信息包括发行日期、唯一序号、供应商或客户的增值税识别号码、供应商或客户的全名和地址、所提供货物的数量和类型或所提供服务的类型和程度的描述、交易日期或付款日期、增值税率、应付增值税金额、按增值税税率或免税额分类的增值税金额细目、商品或服务的单价、汇率等详细信息。不同国家对于是否开完整型发票有不同的交易价格限制，通常在 200 欧元左右，低于这个价格，可以开简易发票。

②简易发票：只需含有发行日期、供应商的增值税识别号码、提供的商品或服务类型、应付增值税金额或计算增值税金额所需的信息、对初始发票和其他信息的补充证明（如借款单，欠款单等单据）。

③电子发票：2014 年，欧盟实施推行《欧盟公共采购电子发票指令》（2014/55/EU），规定 2019 年 4 月 18 日前欧盟各国在商业往来中统一使用电子发票，该指令定义了电子发票的通用标准，减少了围绕电子发票的复杂性和法律不确定性；同时使得跨境交易关系更简便。大部分欧洲国家都将欧盟《公共采购电子发票指令》转化为国内法，首先在公共采购（Business-to-Government, B2G）中使用 PEPPOL 电子发票平台（Pan-European Public Procurement Online），再逐步推广至企业之间（Business-to-Business, B2B）的交易中，形成了不同的法律框架。

上述发票在任何欧盟国家或地区均可作为申请扣除增值税的证据。同时，企业需要保存增值税发票记录至少五年。在特殊情况下，允许企业将发票开具的操作外包给第三方或客户，但必须确保符合相关的税务规定和标准。



#### 4.3.9 特殊规则

“特殊规则”是《增值税指令》的独立篇章，旨在为特定行业或交易类型提供更灵活的增值税处理方式。具体包含六个部分，分别是：小企业特殊规则，适用于农民的固定比例，旅行社特殊规则，二手货、工艺品、收藏品和古董的特殊安排、投资性黄金特殊规则，非居民纳税人向非纳税人提供电力服务。

#### 4.3.10 其他规定

为了确保增值税的有效征收和避免税务漏税，欧盟各国实施了严格的税务监管和执法措施。税务机关会对纳税人的申报资料进行审核和核查，并在必要时进行税务检查和调查。对于欧盟增值税的欺诈行为，如虚假申报、漏税等，税务机关将采取严厉的处罚措施。这些措施旨在维护税收制度的完整性和公平性。

根据《增值税指令》，欧盟专设了增值税委员会(VAT Committee)。该委员会是一个咨询委员会，主要职责是促进增值税指令规定的统一适用，并为成员国和欧盟委员会在增值税领域的合作提供平台。增值税委员会没有立法权，不能作出具有法律约束力的决定。但他可以就增值税指令的应用提供指导和建议，帮助解决成员国在实施过程中遇到的问题。通过交流信息、分享最佳实践和协调立场，帮助确保增值税指令在所有成员国中的一致实施。

## 第五章 环境税

欧盟国家目前普遍形成了包括能源税、交通运输税、污染税和资源税等在内的环境税种体系。根据欧盟税收和关税司发布的《2023年度税收报告》，当前环境税作用并未在欧盟得到充分发挥，2021年环境税仅占欧盟GDP的2.2%，约占欧盟总税收的5.5%。为促进欧盟境内进一步减少温室气体排放，鼓励投资尖端研究以及保护自然环境，欧盟也出台一系列税收协调措施，本章重点介绍能源税收指令及碳边境调节机制。

### 5.1 能源税收指令

#### 5.1.1 背景概述

能源税收指令（ETD）是欧盟制定的对能源产品和用作汽车燃料或取暖燃料的电力征税的规则。该指令于2003年通过，已经延续了近20年。2011年，欧盟委员会曾提议修订该指令，然而，欧洲理事会的成员国无法就修订结果达成一致。与此同时，能源市场和技术经历了重大发展，欧盟对国际社会的承诺，特别是2015年的《巴黎协定》也有了很大的发展。2019年，欧盟委员会再次开始修订该指令。

作为立法进程的第一步，2019年9月，欧盟委员会发布了对能源税收指令的评估报告。其结论很明确：眼下实行的欧盟能源税收指令不再符合欧盟内部市场和气候目标，主要有三方面的原因：一是目前的ETD并不促进减排或替代低碳、可持续燃料，成员国实行广泛的部门豁免和削减措施实际上反过来鼓励了化石燃料的使用；二是当下ETD没有对清洁技术的投资提供足够的激励；三是已有ETD不符合欧盟的其他气候政策，如欧盟排放交易系统、可再生能源指令、能源效率指令等。

为此，2021年7月，作为“FitFor55”一揽子计划的一个组成部分，欧盟委员会正式提出了修改该指令的审查，旨在确保与欧盟其他政策更加一致，从而实现中长期能源和气候目标（包括绿色协议）。

同时，该提案通过更准确地反映各种能源对气候的影响，鼓励消费者和企业改变他们的行为。

### 5.1.2 修订目标

主要目标包括：在欧洲绿色协议的背景下，提供一个适应的框架，将能源产品和电力的税收与欧盟的能源气候政策相结合，以期到2050年为欧盟2030年目标和气候中立做出贡献；通过更新税率的范围和结构，使各成员国得以合理化采取选择性免税和减税等措施，更好维护和改善欧盟内部市场；保持成员国税收收入的提高。

### 5.1.3 修订方案

方案0：代表了现有的气候和能源立法框架，即先前制定的到2030年温室气体减排40%的气候和能源目标，以及实施这些目标的主要政策工具。

方案1：在最大程度保持方案0现有框架的基础上衡量最低税率，并部分扩大税收基础。欧盟内部的航空和海事部门将取消目前的免税政策，被纳入最低税率为零的范围。

方案2：引入了一种简化费率系统，以能源含量为基础对最低费率进行索引，备选方案分为两种过渡期：方案2a为10年，方案2b为到2030年为止，2b的过渡期更短。它致力于通过能源含量（主要是取暖燃料）增加税负，并扩大欧盟内部航空和海事部门的应税基础，其最低税率也将包括在该指令的范围内。这将使得欧盟内部活动在10年过渡期内直线增加。方案2c在方案2a的特点之上还考虑了产品的空气污染物排放。

方案3：为目前不被ETS涵盖的行业引入了碳含量成分，以确保这些行业受到碳定价的影响。同方案2，在本方案中，也考虑了两个过渡期（10年和到2030年）。本方案还分析了污染成分。

### 5.1.4 首选方案及影响

2020年9月，欧盟委员会提议在2030年的温室气体排放量将比1990年减少至少55%。欧盟还描述了整个系统所有部门的行动，以激励各国凝聚更多合力以实现这一愿景。总体而言，方案1、2、3均有

助于实现气候和能源目标以及其他政策目标，欧盟也准备了对这些方案的影响评估，分析出修订能源税收指令可以有效实现“FitFor55”一揽子计划，同时避免内部市场收入侵蚀。

至于哪个方案相对更好，分析也指出：关于过渡时期，10年和到2030年这两个时期产生的影响几乎相同。然而，在考虑社会维度时，过渡期为10年的方案（方案2a和方案3a）相比于较短的过渡期显然更佳。而且审查修订后的ETS系统应考虑到行业扩展至道路运输、海运、内陆航运和建筑等方面，为了避免双重征税，加上方案2更贴合欧盟到2030年减排55%的宏伟目标，综合考量，方案2a被认为是首选的方案。

首选方案2a与“FitFor55”一揽子计划的其他倡议，以及相关的欧盟政策完全一致，将通过减少欧盟27国的排放来实现EGD的原目标。与方案0情景相比，2035年的排放量预计将下降如下：GHG：-1,6%；NO<sub>x</sub>：-1,7%；PM<sub>2.5</sub>：-2,5%；SO<sub>2</sub>：-1,6%。另外，在该指令范围内引入欧盟内部的航空和海运运输部门，将有助于提高运输税收的一致性，同时，引入新的最低税率和扩大税基将有助于欧盟有效税率的趋同。

影响评估报告还显示，ETD的修订不会给经济造成不适当的负担。上述目标可以在非常有限的经济成本下实现，而且修订有可能带来经济效益，特别是如果成员国把从能源税中获得的额外收入来补偿社会成本。但是，增加对化石燃料的税收可能对低收入家庭的影响更大，特别是在取暖方面。在这种情况下，可以通过回收这些收入，再对低碳和节能商品、电器进行投资或一次性转移。例如，当能源税的额外税收以一次性的形式返还给家庭时，较贫穷家庭的可支配收入将实现大幅增长。

### 5.1.5 公众反馈

大部分企业和主管当局认为应根据能源含量征收相关的能源税。此外，绝大多数类型的受访者都支持修订ETD，并支持对替代能源引入激励措施，通过减税、免税和退税来减少化石燃料的使用可能，从

而支持向气候中立性过渡。绝大多数公民和公众社会代表支持取消对特定部门的税收优惠待遇，并区分商业用途和非商业用途。

## 5.2 碳边境调节机制

### 5.2.1 概述

气候变化是一个全球性问题，需要全球解决方案。随着欧盟提高自己的气候目标，一旦许多非欧盟国家气候政策不那么严格，就存在所谓的“碳泄露”风险。当某些欧盟国家的公司将碳密集型生产企业转移到气候政策不严格的非欧盟国家，或者当欧盟产品被更多的碳密集型进口取代时，就会发生碳泄漏。

碳边境调节机制（CBAM）是欧盟对进入欧盟的碳密集型商品生产期间排放的碳进行公平定价的工具，同时鼓励非欧盟国家的清洁工业生产。通过确认进口到欧盟的某些商品生产中产生的嵌入式碳排放已经支付了价格，CBAM 将确保进口的碳价格与国内生产的碳价格相等，并且欧盟的气候目标不会受到损害。碳边境调节机制旨在与 WTO 规则兼容。

2023 年 10 月 1 日，CBAM 进入过渡阶段，进口商的第一个报告期在 2024 年 1 月 31 日结束。CBAM 的逐步实施为欧盟和非欧盟企业以及公共机构提供了谨慎、可预测和相称的过渡。CBAM 将从 2026 年开始在其最终制度中适用，而目前的过渡阶段将在 2023 年至 2026 年之间持续。CBAM 的逐步引入与欧盟排放交易体系（ETS）下免费配额分配的逐步取消相一致，以支持欧盟工业的脱碳。

欧盟承诺到 2030 年将欧盟温室气体净排放量比 1990 年的水平至少减少 55%，但如果出于与气候政策相关的成本原因，某些行业部门或子部门的企业将生产转移到其他国家，或者从这些国家进口的产品取代了温室气体排放强度较低的同等产品，就会发生碳泄漏，碳泄漏的风险可能会破坏欧盟减排政策的有效性。

碳边境调节机制的倡议是“Fit for 55”一揽子立法计划的一部分。CBAM 将作为欧盟工具箱的重要组成部分，最迟在 2050 年之前根

据《巴黎协定》实现气候中和联盟的目标，解决欧盟因提高气候目标而可能导致的碳泄漏风险，预计 CBAM 也将有助于促进第三国的脱碳。

### 5.2.2 征收范围

CBAM 最初将适用于某些商品和选定的前体的进口，这些商品和前体的生产是碳密集型的，碳泄漏风险最大，如：水泥、钢铁、铝、化肥、电力和氢气。随着范围的扩大，CBAM 最终将捕获 ETS 覆盖行业 50%以上的排放量。过渡期作为进口商、生产商和主管部门等相关方的试点和学习期，有利于收集有关嵌入式排放的有用信息，以完善最终阶段的方案。

条例不适用于原产于下列国家的货物：冰岛、列支敦士登、挪威、瑞士。不适用于原产于以下地区的货物：布辛根、黑尔戈兰、利维尼奥、休达、梅利利亚。

#### 水泥

CN 代码	温室气体
2507 00 80 - 其他高岭土	二氧化碳
2523 10 00 - 水泥熟料	二氧化碳
2523 21 00 - 白色硅酸盐水泥，无论是否人工着色	二氧化碳
2523 29 00 - 其他硅酸盐水泥	二氧化碳
2523 30 00 - 铝水泥	二氧化碳
2523 90 00 - 其他水硬水泥	二氧化碳

#### 电力

CN 代码	温室气体
2716 00 00 - 电能	二氧化碳

#### 肥料

CN 代码	温室气体
2808 00 00 - 硝酸；磺脲酸	二氧化碳和一氧化二氮
2814 - 氨，无水或水溶液	二氧化碳
2834 21 00 - 硝酸钾	二氧化碳和一氧化二氮
3102 - 矿物或化肥，含氮	二氧化碳和一氧化二

	氮
3105 - 含有氮、磷和钾两种或三种肥料元素的矿物或化学肥料；其他肥料；本章规定的片剂或类似形式的货物，或毛重不超过 10 公斤的包装	二氧化碳和一氧化二氮
3105 60 00 - 含有磷和钾两种肥料的矿物或化学肥料除外	

钢铁

CN 代码	温室气体
72 - 钢铁除了： 7202 2 - 硅铁 7202 30 00 - 硅锰铁 7202 50 00 - 硅铬铁 7202 70 00 - 钼铁 7202 80 00 - 钨铁和硅钨铁 7202 91 00 - 钛铁和硅钛铁 7202 92 00 - 钒铁 7202 93 00 - 铌铁 7202 99 - 其他： 7202 99 10 - 磷铁 7202 99 30 - 硅镁铁 7202 99 80 - 其他 7204 - 黑色金属废物和废料；重熔废钢锭和钢	二氧化碳
2601 12 00 - 团聚铁矿石和精矿，焙烧黄铁矿除外	二氧化碳
7301 - 铁或钢板桩，无论是否钻孔、冲孔或由组装元件制成；焊接角、形状和截面，由铁或钢制成	二氧化碳
7302 - 铁或钢的铁路或有轨电车轨道建筑材料，包括：导轨、止回轨和齿条导轨、开关叶片、交叉蛙、尖杆和其他交叉件、枕木（交叉枕木）、鱼板、椅子、椅子楔子、底板（底板）、轨道夹、床板、枕木和其他专门用于连接或固定轨道的材料	二氧化碳
7303 00 - 铸铁管材、管材和空心型材	二氧化碳
7304 - 铁（铸铁除外）或钢的无缝管材、管材和空心型材	二氧化碳
7305 - 其他具有圆形横截面的铁或钢管（例如，焊接、铆接或类似封闭的管子）	二氧化碳
7306 - 其他铁或钢管、管材和空心型材（例如，开缝或焊接、铆接或类似封闭）	二氧化碳
7307 - 铁或钢的管材或管件（例如，联轴器、弯头、套筒）	二氧化碳
7308 - 铁或钢结构（不包括品目 9406 的预制建筑）和结构部件（例如，桥梁和桥梁部分、闸门、塔楼、格子桅杆、屋顶、屋顶框架、门窗及其框架和门、百叶窗、栏杆、柱子和柱子的门槛）；板、棒、角、形状、截面、管等，准备用于铁或钢的结构	二氧化碳
7309 00 - 容量超过 300 升的铁或钢任何材料（压缩或液化气体除外）的储罐、储罐、大桶和类似容器，无论是否带衬里或隔热，但未配备机械或热设备	二氧化碳
7310 - 容量不超过 300 升的铁或钢的任何材料（压缩或液化气除外）的储罐、木桶、桶、罐、箱和类似容器，无论是否带衬里或隔热，但未配备机械或热设备	二氧化碳
7311 00 - 用于压缩或液化气体的容器，无论是铁还是钢	二氧化碳

7318 - 螺钉、螺栓、螺母、教练螺钉、螺钉钩、铆钉、开口销、垫圈（包括弹簧垫圈）和类似物品，无论是铁还是钢	二氧化碳
7326 - 其他铁或钢制品	二氧化碳

## 铝

CN 代码	温室气体
7601 - 未锻造铝	二氧化碳和全氟化碳
7603 - 铝粉和铝片	二氧化碳和全氟化碳
7604 - 铝棒、铝棒和型材	二氧化碳和全氟化碳
7605 - 铝线	二氧化碳和全氟化碳
7606 - 厚度超过 0.2 毫米的铝板、薄板和铝带	二氧化碳和全氟化碳
7607 - 厚度（不包括任何背衬）不超过 0.2 毫米的铝箔（无论是否用纸、纸板、塑料或类似背衬材料印刷或背衬）	二氧化碳和全氟化碳
7608 - 铝管	二氧化碳和全氟化碳
7609 00 00 - 铝管或管件（例如，联轴器、弯头、套管）	二氧化碳和全氟化碳
7610 - 铝结构（不包括品目 9406 的预制建筑）和结构部件（例如，桥梁和桥梁部分、塔楼、格子桅杆、屋顶、屋顶框架、门窗及其框架和门、栏杆、柱子和柱子的门槛）；铝板、棒材、型材、管材等，用于结构	二氧化碳和全氟化碳
7611 00 00 - 铝制储罐、储罐、大桶和类似容器，用于容量超过 300 升的任何材料（压缩或液化气除外），无论是否带衬里或隔热，但未配备机械或热设备	二氧化碳和全氟化碳
7612 - 铝桶、桶、罐、箱和类似容器（包括刚性或可折叠的管状容器），用于任何容量不超过 300 升的材料（压缩或液化气体除外），无论是否带衬里或隔热，但未配备机械或热设备	二氧化碳和全氟化碳
7613 00 00 - 用于压缩或液化气体的铝制容器	二氧化碳和全氟化碳
7614 - 铝绞合电线、电缆、编织带等，非电绝缘	二氧化碳和全氟化碳
7616 - 其他铝制品	二氧化碳和全氟化碳

## 化学药品

CN 代码	温室气体
2804 10 00 - 氢气	二氧化碳

## 5.2.3 嵌入排放量的计算方法

## (1) 定义



“简单货物”是指在生产过程中生产的货物，完全需要零嵌入排放的投入材料（前体）和燃料；

“复杂货物”是指简单货物以外的货物；

“特定隐含排放量”是指一吨货物的隐含排放量，以每吨货物的二氧化碳当量排放量吨数表示；

“CO<sub>2</sub> 排放系数”是指一个地理区域内化石燃料发电的 CO<sub>2</sub> 强度的加权平均值；CO<sub>2</sub> 排放系数是将电力部门的 CO<sub>2</sub> 排放数据除以相关地理区域内基于化石燃料的总发电量的结果；它以每兆瓦时 CO<sub>2</sub> 吨数表示；

“电力排放系数”是指以 CO<sub>2</sub>e 表示的默认值，代表商品生产中消耗的电力的排放强度；

“购电协议”是指一个人同意直接从电力生产商处购买电力的合同；

“输电系统运营商”是指欧洲议会和理事会指令（EU）2019/944 第 2 条第（35）款第（1）项中定义的运营商。

（2）简单商品实际特定嵌入排放的确定。

为了确定在特定装置中生产的简单货物的具体实际嵌入排放量，应考虑直接排放量和（如适用）间接排放量。为此，将应用以下公式：

$$SEE_g = \frac{AttrEm_g}{AL_g}$$

SEE<sub>g</sub> 是货物的特定隐含排放量 g，以每吨 CO<sub>2</sub>e 计算；

AttrEm<sub>g</sub> 是商品 g 的归因排放量；

AL<sub>g</sub> 是货物的活动水平，即在报告期内在该装置中生产的货物数量。

“归因排放”是指在报告期内，在应用条例第 7 条第（7）款通过的实施方案所确定的生产过程的系统边界时，由生产过程导致货物 g 的装置排放部分。归属排放量应使用以下公式计算：

$$AttrEm_g = DirEm + IndirEm$$

DirEm 是生产过程中产生的直接排放量，以吨 CO<sub>2</sub>e 表示，在根据第 7 条第（7）款通过的实施方案所指的系统边界内。

IndirEm 是指在根据第 7 条第（7）款通过的实施方案所指的系统边界内，在商品生产过程中消耗的电力产生的间接排放，以吨 CO<sub>2</sub>e 表示。

## (3) 复杂货物实际隐含排放的确定。

为了确定给定装置中生产的复杂货物的具体实际嵌入排放量，将应用以下公式：

$$SEE_g = \frac{AttrEm_g + EE_{InpMat}}{AL_g}$$

AttrEm<sub>g</sub> 是货物的归因排放量

AL<sub>g</sub> 是货物的活动水平，即该装置在报告期内生产的货物数量

EE<sub>InpMat</sub> 是生产过程中消耗的输入材料（前体）的嵌入排放。只有根据第 7 条第（7）款通过的实施法中规定的与生产过程的系统边界相关的投入材料（前体）才被考虑。相关 EE<sub>InpMat</sub> 的计算方法如下：

$$EE_{ImpMat} = \sum_{i=1}^n M_i \cdot SEE_i$$

M<sub>i</sub> 在生产过程中使用的输入材料（前驱体）的质量

SEE<sub>i</sub> 是输入材料（前驱体）I 的特定嵌入发射。对于 SEE<sub>i</sub>，装置的经营商应使用生产输入材料（前体）的装置产生的排放值，前提是该装置的数据可以得到充分测量。

#### 5.2.4 征收管理

##### (1) 授权申请

在成员国设立的任何进口商，在将货物进口到欧盟关税区之前，应申请 CBAM 授权申报人的身份。如果此类进口商指定间接海关代表，并且间接海关代表同意担任授权的 CBAM 申报人，则间接海关代表应提交授权申请。进口商未在成员国设立的，由间接海关代表提出授权申请。

授权申请应通过 CBAM 登记处提交。授权申请书应包括申请人的下列信息：姓名、地址和联系信息；EORI 编号；在联盟开展的主要经济活动；申请人所在成员国税务机关的证明，证明申请人不受未偿还的国家税收债务追偿令的约束；申请人在申请当年前五年内没有涉及任何严重违反或反复违反海关立法、税收规则或市场滥用规则的行为，包括没有与其经济活动有关的严重刑事犯罪记录等。

##### (2) 碳边境调节机制证书（以下简称“CBAM 证书”）

在每年的 5 月 31 日之前，以及 2027 年（2026 年）的首次，每个授权的 CBAM 申报人应向 CBAM 登记处提交上一日历年的 CBAM 证书。

CBAM 证书应包含以下信息：上一年进口的每种货物的总量，电力以兆瓦时表示，其他货物以吨为单位；上条所指的货物的内含排放总量，以每兆瓦时电力二氧化碳当量排放量吨数表示。对于其他货物，以每吨每类货物二氧化碳当量排放量吨数表示；应缴纳的碳边境调节机制证书数量；经认可的核查员出具的核查报告副本。

欧盟委员会应对 CBAM 登记处记录的数据和交易进行基于风险的控制，以确保 CBAM 证书的购买、持有、退保、回购和注销不存在违规行为。如果委员会发现存在违规行为，应通知有关主管当局，以便进行进一步调查，以纠正已查明的违规行为。

成员国应在共同的中央平台上向在该成员国授权的 CBAM 申报人出售 CBAM 证书。欧盟委员会应根据（EU）第 1031/2010 号条例规定的程序，将 CBAM 证书定价为每周在拍卖平台上欧盟排放交易体系配额收盘价的平均值，CBAM 证书应按此价格出售给 CBAM 授权申报人。

在每年的 5 月 31 日之前，授权的 CBAM 申报人应通过 CBAM 登记处交出证书，委员会应从 CBAM 登记处删除已交出的 CBAM 证书。如果 CBAM 申报人有回购需求，则其所在成员国应根据规定在证书交出后回购 CBAM 登记处申报人账户中剩余的 CBAM 证书，回购的证书数量应限制为获授权的 CBAM 申报人在上一年购买的 CBAM 证书总数的三分之一。

### （3）处罚

授权的 CBAM 申报人未能在每年 5 月 31 日之前交出与上一年进口货物中所含排放量相对应的 CBAM 证书数量，应承担罚款责任。

如果授权的 CBAM 申报人以外的人不遵守本条例规定的义务将货物带入欧盟关税区，则该未经授权 CBMA 的人应承担支付罚款的责任。处罚应根据这种违规行为的持续时间、严重程度、范围、故意性质和重复性以及该未经授权 CBMA 的人与主管当局的合作程度，数额应为前款所述处罚的三倍至五倍，适用于货物进口当年，适用于该未经授权 CBMA 的人尚未交出的每份 CBAM 证书。支付罚款不会免除授权的 CBAM 申报人交出特定年份未完成的 CBAM 证书的义务。

## 第六章 税收争议解决

### 6.1 政策背景

由于不同欧盟成员国对双边税收协定、《关于关联企业利润调整消除双重征税公约》（90/436/EEC）的政策解释存在差异，会对成员国间跨境经营的企业或个人造成严重的税收障碍，对跨境投资和经济增长产生负面影响。为有效处理欧盟成员国之间的税收争端，欧盟理事会 2017 年 10 月 10 日出台了税收争议解决指令（2017/1852/EU），明确了成员国之间税收争议的处理机制。税收争议解决指令涵盖了欧盟内部与双重征税有关的税收纠纷问题，明确了争议的处理流程、强制义务、时间期限等重要问题，覆盖的案件范围更广，为解决税收争议带来了重大改进。

目前欧盟大概有约 900 起双重征税导致的税收争议，涉及金额约 105 亿欧元。税收争议解决指令出台后，欧盟纳税人在寻求跨境税收争议解决方案时有了更高的法律确定性。税收争议解决指令的出台显著提高了成员国之间税收争议的解决质效，确保企业和个人更迅速、更有效地解决双重征税导致的税收纠纷。

### 6.2 适用范围

税收争议解决指令规定了欧盟成员国之间因解释和适用双重征税相关协定、公约产生税收争议问题的解决机制，并明确了相关当事人的权利和义务。

### 6.3 生效时间

税收争议解决指令自其在欧盟官方刊物上公布后第 20 日起生效，适用于 2019 年 7 月 1 日以后提交的，与 2018 年及以后纳税年度产生的收入或资本有关的税收争议申诉。若经相关成员国主管税务机关同意，以前年度提出的相关税收争议申诉也可适用本指令。

### 6.4 税收争议解决指令的重要程序

#### （1）相互协商程序（MAP）

相互协商程序（MAP）是税收争议解决指令规定的处理争议的一种行政程序。协商期间，相关主管税务机关应在规定时限内努力解决税收争议。税收争议解决指令规定协商程序的时间限制是 2 年，如果主管机关通过书面形式提出正当理由申请，可以延期到 3 年。一旦通过相互协商程序达成一致意见，相关成员国主管税务机关应立刻通知纳税人；若未能就税收争议达成一致意见，税务机关也应及时告知纳税人未达成共识原因。

## （2）成立咨询委员会

下列情况纳税人可以要求成立咨询委员会：

①纳税人提交的申诉被至少一个成员国主管税务机关拒绝（被所有成员国主管税务机关拒绝的除外）；

②成员国主管税务当局接收纳税人申诉，但通过协商程序未能在规定时限内解决税收纠纷。

咨询委员会由存在税收争议的成员国主管税务机关和三名独立人士组成，并由其中一名独立人士担任主席。独立人士名单由各成员国提名产生，每个国家至少提名三名有能力且公平公正的独立人员，并提供上述人员的职业、学术背景、能力、专长、可能存在的利益冲突等内容，还需及时通报独立人员的变动信息。独立人士名单在 2019 年 11 月通过线上形式发布。

参与咨询委员会的主管税务机关必须按照咨询委员会的标准运作程序达成一致意见，并按照规定标准格式通知纳税人。咨询委员会一旦成立，必须在 6 个月内提出相关意见。

咨询委员会达成一致意见后，会将决定意见通知相关成员国主管税务机关，主管税务机关根据该意见做出最后决定。如果主管税务机关未能及时做出最终决定，咨询委员会的意见对主管税务机关起约束作用。最终决定的细节将在网上公布。

## 第七章 税务部门行政合作

欧盟内部市场的一大优势就是成员国的公民和企业可以在欧盟范围内自由跨境流动、经营和投资。根据双边税收协定，即使收入和资产已经在一国被征税，居住国仍有权对公民和企业的全球收入和资产征税，但欧盟内部资本的自由流通，加上欧盟各国的直接税并不统一，一些纳税人可以设法在其居住国避税或者逃税。因此，欧盟各国税务机关同意进行更密切的合作，以便对纳税人精准征税，打击骗税、偷税、逃税行为。

### 7.1 总体概览

税务部门执行税法，主要任务是负责税收的征收管理和纳税人的税费服务。在各国或欧盟税法管辖的范围中，最重要的税种是增值税、企业所得税和个人所得税。

在欧盟，成员国的税务部门是作为单独机构组建的，并入财政部或隶属于财政部。在近一半的欧盟国家中，税务和海关部门是合并的。欧盟国家税务部门约有 45 万名员工，征收的税款平均占政府总收入的 60%，成员国之间差异较大，从 29%到 94%不等。

### 7.2 税务部门管理

税务部门可以利用欧盟的各种工具来实施管理和改革。欧盟委员会积极支持成员国的税务部门开展这些工作。

税务部门可以使用“税务管理诊断评估工具”（TADAT）来评估其绩效，它对税收管理体系关键组成部分的健康状况进行客观评估。这种评估的结果可以揭示税务部门在哪些方面需要采取行动，并通过改革提高其绩效。

欧盟内部各成员国税务部门拥有大量的知识和经验，分享做法、联合力量和密切合作是加强税务管理的有效途径。欧盟的财政方案计划（Fiscalis）就是专门为促进和资助这些活动而设计的。

欧盟各国税务部门负责人在税务管理欧盟峰会（TADEUS）非正式合作框架内讨论其需求和改革，他们的共同项目提高了欧盟税务部门的绩效，加强了彼此间的业务合作。

税务部门还可以获得欧盟技术支持工具（TSI）的支持。该工具向欧盟成员国提供量身定制的技术专业知识，以筹划和实施改革。

### 7.3 合作成果

（1）欧盟理事会 2011/16/EU 指令。该指令规定了行政合作的所有必要程序，为欧盟成员国间的行政合作提供了一个安全基础。行政合作指令的范围包括除了增值税、关税、消费税和强制性社会保障缴款以外的所有税种，因为这些税种已经被其他欧盟行政合作立法所涵盖。此外，税款的追回也通过其自己的立法加以规范。特定信息交换所涵盖的人员范围取决于交易标的。2011/16/EU 指令涵盖自然人（即个人）、法人（即企业）和任何其他法律安排，如居住在一个或多个欧盟成员国的信托和基金会。

行政合作指令（2011/16/EU）规定了 3 种形式的信息交换：自发信息交换、自动信息交换和应请求信息交换。

#### ①自发信息交换

若一个成员国发现了与另一个成员国（收入来源国或居住国）相关偷逃税信息，就会进行自发信息交换。

#### ②应请求信息交换

当需要从另一个成员国获得额外的税务信息时，可采用应请求信息交换的方式。

#### ③自动信息交换

自动信息交换在跨境情况下被触发，即纳税人在居住国以外的另一个国家发生经济活动，在这种情况下，税务部门以电子形式定期向居住国自动传递税务信息。

行政合作指令（2011/16/EU）规定了 5 种强制自动信息交换的收入和资产：就业收入、养老金收入、董事费收入、不动产和人寿保险产品的全部收入，后续随着行政合作指令不断修订，强制自动信息交换的范围被扩展到金融账户信息、跨境税务裁定、预约定价安排、国

别报告和税收筹划方案。欧盟以国际税务管理部门，特别是经合组织商定的全球通用标准为基础，通过修正案扩展原指令适用范围，然而，要想走得更远，重要的是立法，而不是基于没有立法效力的行政协议。行政合作指令搭建了一个实用的信息交换框架，即应请求信息交换、自发信息交换的标准格式，自动信息交换的计算机化格式，信息交换的安全电子渠道，以及存储和共享跨境税收裁决、预约定价安排和需要报告的跨境安排（税收筹划方案）相关信息的中央目录，欧盟成员国必须就所收到的信息使用情况相互提供反馈，并同欧盟委员会一起审查该指令对行政合作的支持程度。

（2）《合规风险管理（CRM）指南》。CRM 是欧盟税务部门的风险管理手册，该指南概述了 CRM 战略的支柱，包括对纳税人行为的影响、整个 CRM 流程，以及对数字化、数据和技术的最优利用。CRM 能力成熟度模型是一种工具，使税务管理部门能够评估和了解他们当前的 CRM 能力成熟度，确定想要达到的水平，找出差距、设定目标，确定关键行动及优先级，从而提高纳税人遵从度、防止违规行为。此外，还有一个专为 CRM 设计的自助电子工具，该电子工具仅供授权人员使用，例如国家风险管理联系人。CRM 中的成果衡量工具为实践中的成果衡量提供了标准，对税务管理很有帮助。它有助于说明税务部门实现预期目标的程度，研究了优势、劣势、机会和威胁（SWOT），并提供了实际指导。

（3）《税务管理中建立信任战略指南》。为加强欧盟不同税务部门之间的信任，《税务管理中建立信任战略指南》于 2020 年出台。纳税人对国家税务部门的高度信任会带来更高的自愿遵从度，因此，可以提高信任的组织流程、工作程序和相关举措是税务部门实现目标的关键。专题指南为税务部门提供了一份建议清单，以促进内外部信任。专门设立的网站列明了税收遵从领域的理论证据，并列举了欧盟成员国税务部门以信任为导向的实践范例。

（4）欧盟 AIAC 共同体。欧盟 AIAC 共同体的成立旨在通过建立强大的专家网络，支持和促进高级国际行政合作工具（AIAC）的使用，得到欧盟委员会的支持。多边管制（MLC，包括同时控制和联合审计）、



派驻行政办公室、参与行政调查（PAOE）等措施，有助于税务和海关人员处理复杂的跨境安排，以及增值税、消费税和直接税领域复杂的税务欺诈、逃税和避税案件、税收追缴工作。欧盟 AIAC 共同体通过制作宣传视频，帮助税务和海关部门宣传 AIAC 及其好处，这些宣传不仅面向国家管理部门，也面向纳税人。该视频仅对 AIAC 进行了简单介绍，若需进一步加深了解，可以通过学习仅面向税务和海关人员的电子课程。欧盟 AIAC 共同体成员向欧盟成员国的国家行政部门提供进一步的指导，分享经验和做法。

（5）纳税人识别号（TIN）。大多数欧盟国家使用纳税人识别号（TIN）来识别纳税人身份，方便本国税务事务的管理。识别号也有助于识别在其他欧盟国家投资的纳税人，并且比姓名、地址等其他识别信息更可靠。金融机构必须记录账户持有人的姓名和地址，如果有纳税人识别号的话，也必须记录纳税人识别号。作为《储蓄指令》规定的义务的一部分，金融机构必须每年向其所在国的税务部门报告纳税人识别号以及个人和收入的详细信息等。纳税人识别号的规范（结构、语法等）由国家主管部门制定，有些国家甚至对不同类别的个体（例如本国居民和外国居民）采用不同的识别号结构。

为方便所有利益相关者的工作，欧盟委员会启动了一个合作项目，通过该项目，可以在网站上获得成员国选择公布的自然人纳税人识别号的相关信息。该网站同时提供在线检查模块，可检查识别号的语法是否正确，如果没有语法规则，也可检查识别号的结构。但是，目前可获得的信息仅限于自然人的纳税人识别号。网址如下：  
[https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/tax-co-operation-and-control\\_en](https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/tax-co-operation-and-control_en)。

（6）税款追缴。欧盟公民和公司可以在其他欧盟成员国自由流动和投资，但是税务部门只能在本国境内行使职权。因此，欧盟不同成员国税务机关之间的追缴协助框架是在跨境情况下追回欠税的重要工具，它有助于确保欠税人无法逃避其纳税义务。欧盟不同成员国税务机关之间的相互追缴援助可以采取不同的形式，例如：交换信息；协助送达与追缴欠税有关的文书；采取预防或追缴措施，以确保其他

成员国的税款要求得到执行。通常由要求追缴税款的成员国内负责征收相同或类似税款的税务机关进行跨境追缴税款。不过，有关这些税款诉求的问题应提交给提出诉求的成员国税务机关。

## 参 考 文 献

[1] 欧盟税收和海关联盟总司 (Taxation and Customs Union, TAXUD) 官网, 来源:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/index\\_en](http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en)

[2] 欧盟法规库, 来源:

<http://eur-lex.europa.eu/homepage.html>

编写人员: 倪刚、袁丽君、王凌、李思叶、卓雯菁、丁韩婧、张利杰、黄艳博、陆毅凌、陈琳、袁彩红、朱喻亚