

中国居民赴西班牙王国 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

为了推进“一带一路”倡议，帮助中国“走出去”企业了解和熟悉西班牙王国（以下简称“西班牙”或“西”）的税收法律法规，有效规避、防范和应对境外税收风险，我们编写了《中国居民赴西班牙王国投资税收指南》（以下简称“指南”）。本指南涵盖了企业在西班牙投资和经营中需要了解的涉税信息，从西班牙的经济概况、税收制度、税收征管制度、特别纳税调整政策、中西协定及相互协商程序和企业 in 西班牙投资可能存在的税务风险等六个方面进行了较为详细的解读，具有较强的针对性、参考性和指导性。

本指南分为六个章节，第一章是西班牙经济概况简介。该章节介绍了西班牙近年经济发展情况、支柱和重点行业、经贸合作及投资政策方面的重要信息。

第二章是本指南的核心部分，详细介绍了西班牙的税收制度，主要涉及企业所得税、个人所得税、增值税、财富税、遗产和赠与税、转让税和印花税、房产税、地方商业税和社会保险费等其他税费；重点列示了各税种的纳税义务人、征收范围、税率、应纳税额及税收优惠政策等内容。

第三章是税收征收和管理制度，涵盖税务登记、账簿管理、纳税申报、税务检查、税务代理等方面的信息。

第四章介绍了西班牙特别纳税调整的相关政策，包括关联交易、同期资料、转让定价调查、预约定价安排等方面的信息。

第五章是中国和西班牙税收协定及相互协商程序，通过详细介绍和解读中西税收协定，使企业能够深入了解税收协定的内容，正确使用税收协定，维护自身的合法权益。

第六章提示了在西班牙投资可能存在的税收风险，包括信息报告风险、纳税申报风险、调查认定风险及享受税收协定待遇的风险等内容，对“走出去”企业在西班牙投资和生产经营中可能遇到的税务风险提出了相应的建议。

《指南》基于2025年6月底前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用时，充分考虑数据、税收法规等信息可能存在的变化和更新。同时，建议“走出去”企业在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调整调查、税务稽查等方面的问题时，及时向西班牙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

第一章 西班牙经济概况.....	5
1.1 近年经济发展情况.....	5
1.1.1 经济概况.....	5
1.1.2 资源储备和基础设施.....	5
1.2 支柱和重点行业.....	6
1.3 与经贸合作.....	7
1.3.1 参与区域性经贸合作.....	7
1.3.2 与中国的经贸合作.....	7
1.3.3 双边重要协定及文件.....	7
1.4 投资政策.....	8
1.4.1 投资门槛.....	8
1.4.2 投资吸引力.....	9
1.4.3 投资注意事项.....	9
第二章 西班牙税收制度简介.....	11
2.1 概览.....	11
2.1.1 税制综述.....	11
2.1.2 税收法律体系.....	12
2.1.3 最新税制变化.....	13
2.2 企业所得税.....	16
2.2.1 居民企业.....	17
2.2.2 非居民企业.....	33
2.2.3 申报制度.....	36
2.3 个人所得税.....	39
2.3.1 居民纳税人.....	40
2.3.2 非居民纳税人.....	51
2.3.3 申报制度.....	54
2.4 增值税.....	56
2.4.1 概述.....	56
2.4.2 税收优惠.....	62
2.4.3 应纳税额.....	63
2.4.4 申报制度.....	64
2.5 财富税.....	66
2.5.1 概述.....	66

2.5.2 税收优惠.....	67
2.5.3 纳税地点.....	67
2.5.4 税率.....	68
2.5.5 纳税义务.....	68
2.6 消费税.....	68
2.6.1 概述.....	68
2.6.2 税收优惠.....	69
2.6.3 税率.....	69
2.6.4 纳税地点.....	70
2.7 其他税（费）.....	71
2.7.1 转让税和印花税.....	71
2.7.2 房产税.....	72
2.7.3 地方商业税.....	72
2.7.4 城市土地增值税.....	72
2.7.5 团结税.....	73
2.7.6 消费税.....	73
2.7.7 一次性塑料包装税.....	74
2.7.8 进口关税.....	75
2.7.9 金融交易税.....	75
2.7.10 数字服务税.....	75
2.7.11 含氟温室气体税.....	76
2.7.12 社会保险费.....	76
2.7.13 临时征收费用.....	78
第三章 税收征收和管理制度.....	80
3.1 税收管理机构.....	80
3.1.1 税务系统机构设置.....	80
3.1.2 税务管理机构职责.....	80
3.2 居民纳税人的税收征收管理.....	81
3.2.1 税务登记.....	81
3.2.2 账簿凭证管理制度.....	82
3.2.3 纳税申报.....	84
3.2.4 税务检查.....	86
3.2.5 税务代理.....	87
3.2.6 法律责任.....	87
3.2.7 其他征管规定.....	89

3.3 非居民纳税人的税收征收和管理.....	90
3.3.1 非居民税收征管措施简介.....	90
3.3.2 非居民企业税收管理.....	90
第四章 特别纳税调整政策.....	92
4.1 关联交易.....	92
4.1.1 关联关系判定标准.....	92
4.1.2 关联交易基本类型.....	92
4.1.3 关联申报管理.....	93
4.2 同期资料.....	94
4.2.1 分类及准备主体.....	94
4.2.2 具体要求及内容.....	95
4.2.3 其他要求.....	97
4.3 转让定价调查.....	98
4.3.1 原则.....	98
4.3.2 转让定价主要方法.....	98
4.3.3 转让定价调查.....	99
4.4 预约定价安排.....	99
4.4.1 适用范围.....	99
4.4.2 程序.....	100
4.5 受控外国企业.....	101
4.5.1 判定标准.....	101
4.5.2 税务调整.....	101
4.6 成本分摊协议管理.....	102
4.6.1 主要内容.....	103
4.6.2 税务调整.....	104
4.7 资本弱化.....	104
4.8 法律责任.....	104
第五章 中西税收协定及相互协商程序.....	105
5.1 中西税收协定.....	105
5.1.1 中西税收协定.....	106
5.1.2 适用范围.....	106
5.1.3 常设机构的认定.....	107
5.1.4 不同类型收入的税收管辖.....	109
5.1.5 西班牙税收抵免政策.....	115
5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）.....	117

5.1.7 在西班牙享受税收协定待遇的手续.....	117
5.2 中西税收协定相互协商程序.....	117
5.2.1 相互协商程序概述.....	117
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据.....	117
5.2.3 相互协商程序的适用.....	118
5.2.4 启动程序.....	118
5.2.5 相互协商的法律效力.....	119
5.2.6 西班牙仲裁条款.....	120
5.3 中西税收协定争议的防范.....	120
第六章 在西班牙投资可能存在的税收风险.....	121
6.1 信息报告风险.....	121
6.1.1 登记注册制度.....	121
6.1.2 信息报告制度.....	122
6.2 纳税申报风险.....	122
6.2.1 在西班牙设立子公司的纳税申报风险.....	122
6.2.2 在西班牙设立分公司或代表处的纳税申报风险.....	122
6.2.3 在西班牙取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险.....	123
6.3 调查认定风险.....	123
6.4 享受税收协定待遇风险.....	123
6.4.1 未开具税收居民身份证明风险.....	123
6.4.2 滥用税收协定的风险.....	124
6.5 其他风险.....	125
6.5.1 税制差异风险.....	125
6.5.2 投资合作风险.....	125
6.5.3 经营合规性风险.....	125
参考文献.....	126
附录.....	127
附录1 西班牙政府部门和相关机构一览表.....	127
附录2 西班牙签订税收条约情况一览表.....	129

第一章 西班牙经济概况

1.1 近年经济发展情况

1.1.1 经济概况

近年来，西班牙是欧盟增长较快的经济体之一，在继续实施新冠疫情后复苏计划以进一步实现经济现代化并实现绿色和数字化转型的同时，西班牙对外国投资持开放态度并积极吸引外国投资。得益于坚实的经济基础和高达近1500亿欧元的下一代欧盟复苏基金的支持，西班牙的经济增长速度在2021年和2022年均超过了其他欧洲国家，在2024年实现了3.2%的经济强劲增长，也高于其他主要欧洲国家。主要经济数据如下：

（1）2024年国内生产总值（GDP）：15920亿欧元，同比增长1300亿欧元；

（2）2024年人均GDP：32431欧元（按当年价格计算）；

（3）2024年名义GDP增长率：6.2%；

（4）2024年实际GDP增长率：3.2%

（5）2025年6月，消费价格通胀率：2.2%。

（6）2024年CPI年均增长2.9%；

（7）2024年财政收入：6726.59亿美元；

（8）2024年公共支出预计总额超过7228亿欧元，是迄今为止的最高水平¹；

（9）2025年6月外汇储备：99832.781亿欧元；

（10）2025年1季度黄金储备：281.58吨；

（11）2024年失业率：11.39%²。

1.1.2 资源储备和基础设施

¹ <https://www.statista.com/statistics/275333/government-revenue-and-spending-in-spain/>

² <https://www.statista.com/statistics/263706/unemployment-rate-in-spain/>

西班牙主要矿产为煤、铁、铜、锌、汞等，是世界上花岗岩的主要生产国。西班牙森林总面积约1500万公顷，覆盖率约30%。

西班牙交通发达，有完善的铁路网和高速公路网，国内航空和城市间公交汽车班次密集。西班牙公路总长16.6万公里，国家公路网里程约2.6万公里，其中高速公路里程超过1.7万公里，在国家公路网中占比约65%，位居欧盟第一。

西班牙铁路交通系统十分先进，在欧洲乃至全世界范围内都居于领先地位。铁路总里程15652公里：其中，高速铁路里程4000公里，占总里程的26%，居欧盟第一、世界第二，高速铁路覆盖全国50个主要城市。2014年12月，连接欧亚大陆的首趟“义新欧”铁路国际货运班列抵达西班牙马德里货运车站，为中欧贸易运输史掀开了新的一页。

西班牙海上货运规模居欧盟第3位，阿尔赫西拉斯港和瓦伦西亚港，位居欧盟前10大和世界前50大水运港口。主要水运港口有巴塞罗那、毕尔巴鄂、瓦伦西亚和阿尔赫西拉斯等。

西班牙航空交通系统十分发达，国际航线可直达世界各重要城市，与欧洲各国之间航班往来密集。

1.2 支柱和重点行业

西班牙是世界第七大农食产品出口国，被誉为“欧洲菜篮和果园”。根据世界银行最新数据，农业约占GDP的2.3%，雇用了4%的劳动力。西班牙拥有近100万家农业和畜牧业企业，使用了3000万公顷土地。2022年西班牙养殖的猪羊数量约占欧盟的1/4。西班牙也是世界上最大的橄榄油生产国和世界第三大葡萄酒生产国。

西班牙工业占GDP总量的20.8%，提供了近1/5的就业岗位，其中制造业占GDP的11%左右。工业部门以汽车、纺织、工业食品加工、钢铁、船舶机械和工程等行业为主。西班牙是欧洲第二大汽车制造国，出口占汽车产量的60%以上。电子元件、信息技术和电信等新兴行业具有很高的增长潜力。西班牙航空业发达，约占GDP的1%，雇用了50000名员工，全球一半的商用飞机都采用西班牙技术。波音公司

的研发中心位于西班牙。此外，西班牙的可再生能源行业也在快速发展。

西班牙第三产业占GDP总量的67.9%，雇用了76%的劳动人口。作为世界上第二大最受欢迎的旅游目的地，旅游业是西班牙的主要收入来源。2024年西班牙共接待全球游客9400万人次，旅游业收入总计超过1260亿欧元，同比增长16.67%，比疫情前的水平提高36.97%。

1.3 与经贸合作

1.3.1 参与区域性经贸合作

西班牙作为欧盟成员，参加了欧盟对外签署的全部区域贸易协定。在欧盟内部，其商品、资本和人员也可以在欧盟成员国之间自由流动。西班牙和拉美、北非在经贸等领域往来密切，其中和拉美关系尤为密切，在拉美累计投资已逾2200亿欧元。

1.3.2 与中国的经贸合作

近年来，中国与西班牙的双边贸易不断增长。据中国海关数据统计，双边贸易总额从2020年的379亿美元增加至2024年的501亿美元，增幅达32.19%。

中西两国在经贸领域合作密切，中国已成为西班牙在欧盟之外的最大贸易伙伴，而西班牙则是中国在欧盟内的第五大贸易伙伴。双方在电信、电动汽车、电子商务、可再生能源等领域的合作前景广阔，为双边经贸合作提供了坚实的基础和广阔的发展空间³。

1.3.3 双边重要协定及文件

近年来，中国和西班牙两国政府签署的重要协定及文件分别如下：

2018年11月签署《中华人民共和国和西班牙王国对所得消除双重征税和防止逃避税的协定》；

³ <https://www.realinstitutoelcano.org/en/analyses/a-look-at-the-future-of-relations-between-spain-and-china/>

2018年11月签署《中华人民共和国商务部与西班牙王国工业、贸易和旅游部关于加强第三方市场合作的谅解备忘录》。

1.4 投资政策

近年来，西班牙颁布了一系列外商投资类法律法规，以吸引外国投资者赴西班牙投资，给西班牙创造新的就业机会。

1.4.1 投资门槛

（1）外商投资相关机构

西班牙工业贸易旅游部下设的贸易国务秘书处负责外资企业管理。在2020年以前，外国投资者对西班牙直接投资，只需向该部门申报备案，设立公司无需批准。2020年受疫情影响，西班牙政府从当年2季度开始，出台了一系列企业保护政策，主要对外国投资者对西班牙的上市公司、重大项目，以及战略性产业的直接投资设置了某些限制，并规定投资须经有关部门的提前审批。西班牙政府在措施到期后，对其有效期进行了多次延长。截至目前，该措施仍在有效期内。对外贸易发展和投资局下设的投资促进局，是西班牙为吸引外资设立的贸易及投资部门，其主要职责为收集最新的投资信息，同时为投资者提供多种服务，例如协助其制定投资计划、进行项目评估、提供法律咨询等。

（2）贸易法规

西班牙作为欧盟成员国，适用欧盟实行的所有海关规则。在欧盟单一市场，西班牙境内公司可免税从欧盟其他国家进口货物，并向其他欧盟成员国免税出口货物。同时，西班牙也适用欧盟和世界其他国家所签订的区域贸易协定规定的免税或优惠税率。

（3）投资行业限制

西班牙绝大多数行业均对外资开放，对外资适用欧盟统一政策。但对属于以下情况之一的外国直接投资，需要提前获得有关部门批准：

- ① 投资可能会影响公共安全、公共秩序和公共卫生的行业

包括：能源、交通、水、卫生、通讯、媒体、数据处理和存储、航空航天、国防、粮食安全、金融基础设施等。

② 投资涉及关键技术和军民两用产品及技术

包括：人工智能、电信、机器人技术、半导体、网络安全、航空航天、国防、能源存储、量子 and 核技术、纳米、生物、先进材料、先进制造系统等。

③ 投资涉及敏感信息，尤其是个人数据的领域。

④ 投资通信媒体等行业。

⑤ 投资西班牙上市公司持股超过10%。

1.4.2 投资吸引力

由于西班牙拥有卓越的基础设施、受过良好教育的劳动力、庞大的国内市场、进入欧洲共同市场的机会，以及在可再生能源方面的领先地位等，这些优势使其正日益成为吸引外商投资的热地。2023年，西班牙吸引外商直接投资304亿美元，欧盟创造的每3个新工作岗位中就有一个是由西班牙创造的。

欧盟的2021至2027年多年期财政框架和“欧盟下一代”复兴计划，计划筹集1500亿欧元，以推动区域经济复兴，促进经济绿色、数字化的韧性增长。西班牙作为欧盟成员国，在西投资可能取得该援助计划的资助。西班牙优先为以下12个战略领域提供资金：（1）电动汽车；（2）健康；（3）可再生能源、可再生氢和存储；（4）农业；（5）语言（用于人工智能、科学技术和西班牙语语的推广）；（6）循环经济；（7）船舶工业；（8）航空航天；（9）数字化水循环；（10）微电子和半导体；（11）社会和关怀经济；（12）工业脱碳⁴。

1.4.3 投资注意事项

（1）投资审查制度

2023年9月1日，西班牙《外国投资皇家法令571/2023》生效，该法案要求外国投资者在对西班牙战略领域进行投资前，必须获得

⁴ <https://www.state.gov/reports/2024-investment-climate-statements/spain/>

西班牙经济、商业和工业部或部长会议的事先授权。该法案加大了对关键基础设施、关键技术和非欧盟国有企业的投资审查力度，审查过程可能涉及投资者的背景、投资的性质和目的，以及投资的潜在影响等。违反相关规定可能会导致投资无效、高额罚款或其他法律后果。

（2）经济风险

西班牙整体经济稳中向好，2024年国内生产总值达1.6万亿，排名全球第十五，预计2025年将重返全球十二强。但是，在西班牙投资经营仍然可能面临一些风险。得益于GDP的快速增长，债务与赤字占GDP的比重持续下降，在2024年西班牙公共债务达GDP的101.8%。超过欧盟规定的60%上限；公共赤字为3.2%，高于欧盟3%的警戒线⁵。其次经合组织指出，地缘政治冲突可能导致能源价格进一步上涨，进而影响主要贸易伙伴的经济稳定性。

⁵ <https://zh.tradingeconomics.com/spain/government-budget>

第二章 西班牙税收制度简介

2.1 概览

西班牙的税收制度属于现代化税收制度，具有较强的竞争力。西班牙的税收负担（即税收和社会保障费收入占国内生产总值的百分比）比欧盟27国的平均值低近3个百分点。

当前，西班牙主要有以下税种：

表1 西班牙主要税种及税率

税种	税率
企业所得税	一般为25%
个人所得税	居民最高适用税率47%，最终税率因纳税人居住的自治区而异；非居民最高适用税率24%，对于与其他欧盟成员国或欧洲经济区（EEA）国家有效交换税务信息的，税率为19%
增值税	标准税率21%
资本利得税	企业：按正常企业所得税税率
	居民个人最高适用税率28%；非居民个人因资产转让而产生的资本收益按19%征税
遗产与赠与税	如果自治区未另行规定，执行国家税率，最高为34%
财富税	如果自治区未另行规定，执行国家税率，最高为3.5%

2.1.1 税制综述

西班牙税务局是全球公认的极具创新性和效率极高的税务机构之一，为纳税人顺利履行纳税义务提供便利的服务。为方便纳税人申报，西班牙税务局开通线上申报程序，支持纳税人以电子方式申报缴税。

西班牙税收体系主要分为3级，即国家级、自治区级和地方级。税收分为直接税和间接税，主要用于公共服务与基础设施建设。税收立法权限高度集中于国家层面，征税主要由国家负责，中央政府通过财政划拨方式，依据一定比例将税收资金分配给自治区和地方政府。西班牙共有17个自治区，其中，巴斯克自治区与纳瓦拉自治区实行独特的税收体制，负责征收各自区域内的大部分税款，并向中央政府上缴部分税款。

在国家层面征收的税种主要有直接税和间接税。直接税包括对收入征收的企业所得税、个人所得税以及对资产征收的财富税、遗产和赠与税。间接税主要包括增值税、转让税、印花税、消费税、进口关税和保险费。

在地方层面征收的税种主要有房产税、机动车辆税、地方商业税、城市土地增值税和建安工程税，其中前3个税种是各地必须征收的，后2个税种可根据各地情况自行选择。

2.1.2 税收法律体系

西班牙的税收法律体系较为完善，对于不同的纳税主体和纳税对象均有相适应的税收法律。除《一般税法》（第58/2003号法令）外，企业所得税的基本法律依据包括2014年11月27日颁布的第27/2014号《企业所得税法》和2015年7月10日颁布的《企业所得税条例》第634/2015号皇家法令。个人所得税主要依据《个人所得税法》（2006年11月28日第35/2006号法令制定，2014年11月27日第26/2014号法令对该法进行了修订）和《个人所得税条例》（2007年3月30日第439/2007号皇家法令批准，2023年12月5日第1008/2023号法令进行了修订）。非居民个人所得税主要法律依据是第5/2004号皇家法令批准的《非居民所得税法》（修订版）、第1776/2004号皇家法令批准的《非居民所得税条例》以及第26/2014号法令中的修正案。西班牙于1985年2月通过第30/1985号法案（1986年1月1日生效）引入增值税。1992年12月29日，西班牙官方公报公布了增值税

法（Law 37/1992），1992年12月31日公布了增值税条例。遗产和赠与税、财富税等税种也有相关的法律。

此外，西班牙一般通过皇家法令的形式对法律进行修订。

2.1.3 最新税制变化

西班牙近一年发生的重大税制变化包括⁶：

（1）企业所得税变化

2024年12月20日通过了第7/2024号皇家法令，该法令公布了三项新税种的相关规定，并修订了若干税务法规。新设最低补足税，将欧盟理事会指令（EU）2022/2523（即“支柱二”）转化为西班牙国内法，以确保跨国集团及大型国内集团在全球范围内达到最低税负水平。利息与佣金差额税取代了对信贷机构和金融信贷机构征收的临时税，从2024年1月1日或之后开始的纳税期生效，税款在纳税期结束的次日产生。电子烟和其他烟草相关产品的液体税是对各种产品的消费征收的一种特殊制造税，适用于除加那利群岛、休达和梅利利亚以外的整个西班牙领土，自2025年1月1日起生效。

补充税会计核算产生的费用不可扣除，其会计核算产生的收入不属于征税范围。对于信贷机构的利息和佣金差额征收的新税也不可扣除。

资本化准备金税基的减少额一般从股本增加额的15%增加到20%，且增加额的百分比与员工人数的增加相关，因此减少的金额取决于纳税人的平均员工人数与上一纳税期相比的增长情况。当员工人数增幅在2%到5%之间，减免额为股权增幅的23%；当员工人数增幅在5%到10%时，可扣减股权的增幅为5%；当员工人数增长超过30%时，该减免额增幅为30%。

预计逐步降低小型实体和微型企业（上一纳税期净营业额低于100万欧元的企业）的税率，微型企业的实施期为3年，中小型企业实施期为5年。

⁶ <https://taxsummaries.pwc.com/spain/corporate/significant-developments>

对于年净营业额超过2000万欧元的企业，恢复被宪法法院因程序问题撤销的对大型公司实施的限额，具体限制如下。当年净营业额超过2000万欧元但低于6000万欧元，需赔偿50%；若超过6000万欧元，赔偿额为25%。

调整纳税期的证券减值损失的新规则：2024至2026纳税年度，此类减值损失税基三等分转回。

对银行等金融机构征收暴利税。2024年至2026年，对银行和金融机构的佣金以及借贷利息的差额征收暴利税，税率在1%到6%之间，该政策适用于包括外国实体在内的所有没有收款限额的银行。

提高集团公司子公司亏损弥补限额。将集团公司子公司2024年至2025年发生的亏损的弥补限额提高至50%⁷。

2024年6月26日通过了第4/2024号皇家法令，该法令扩大了某些措施，以解决乌克兰和中东冲突对经济和社会的不良影响，并通过该法令采取了紧急税收、能源和社会措施，影响企业税收的主要税收措施如下：

对2023年、2024年和2025年纳税期内购买的某些类型的新型电动汽车，规定了临时优惠政策（前提是这些车辆与经济活动相关），可适用特殊的加速折旧制度，可以按照官方表格规定的最高直线折旧率的两倍进行折旧。

将集团税收合并制度下限制延长至2024年和2025年的纳税期，不允许集团合并税基包含实体50%的个人结转税收损失。但2024年和2025年无法计算的金额，将在2025年1月1日和2026年1月1日或之后的前十个纳税期等额合并计算。

2024年6月14日，西班牙众议院发布了支柱二法律草案（该法律草案），旨在将欧盟最低税指令（EU）2022/2523转化为国内法。该法律草案纳入了收入纳入规则（IIR）、低税利润规则（UTPR）和国内最低补足税。西班牙政府于6月4日批准了该法律草案。

⁷ <https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/c102866/c5236248/content.html>

GloBE规则包括主要规则IIR及其辅助规则UTPR，这是一套互锁的规则，以确保大型MNE无论在哪个辖区经营都应缴纳15%的最低有效税率。辖区还可以通过符合 GloBE 规则的合格国内最低补足税（QDMTT）来保留其对在其境内运营低税实体的主要征税权。

国内最低补足税和IIR，该法律草案称之为“主要补足税”，建议在2023年12月31日或之后开始的财年生效。UTPR，该法律草案称之为“二级补足税”，将适用于 2024 年 12 月 31 日或之后开始的财年。GloBE规则将适用于在受测财年之前的4个财年中至少有2个财年的集团年收入超过7.5亿欧元的大型MNE集团和西班牙国内集团。

该法律草案规定了安全港规则，包括过渡CbCR安全港，适用于2023年12月31日—2026年12月31日之间的财年。过渡CbCR安全港将允许合格MNE在特定年度内在受测辖区避免缴纳GloBE补足税，前提是它满足使用CbCR和财务会计数据的三项测试（微利测试、常规利润测试、简化ETR测试）之一。

该法律草案还规定了QDMTT安全港规则，该安全港将允许范围内MNE集团的申报成员做出选择，如果适用QDMTT，则将辖区内所有集团成员的补足税义务视为零。

自2024年1月1日起，对企业所得税资本化准备金优惠政策进行了修改。减免比例从10%提高到15%，股权持有期和准备金不得分配的期限从五年缩短至三年。

（2）个人所得税变化

2024年11月5日通过了第6/2024号皇家法令，对收到DANA洪灾影响的自然人企业家或专业人士援助5000欧元，同时将2024年11月和12月的纳税期限延长至2025年1月30日。为延期和分期付款提供便利，前六个月不收取滞纳金利息。

提高大额储蓄利息所得税率。年储蓄利息所得超过30万欧元的部分，税率将从28%提高至29%⁸。

⁸ <https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/c102866/c5236248/content.html>

（3）增值税变化

在增值税方面，延长对合格电力、合格天然气供应的10%优惠税率至2024年3月31日，特别电力税率2024年第一季度为2.5%，第二季度为3.8%。延长对供暖用颗粒燃料、煤饼和柴火供应的10%优惠税率至2024年6月30日。延长对基本必需食品的优惠税率至2024年6月30日，包括对橄榄油、籽油以及意大利面5%的优惠税率（和0.62%的销售均衡税）以及对面包、面粉、牛奶、奶酪、鸡蛋、水果、蔬菜、豆类、块根和天然谷物等基本食品的零税率优惠，某些主食0%的增值税税率减免政策将延长至2024年9月30日。从2024年10月1日至2024年12月31日，种子油和面食的增值税税率将增至7.5%（和1%的销售均衡税），某些主食的税率将增至2%（和0.26%的销售均衡税）。延长对能源及银行业的暴利税征收期限⁹。

从2025年1月1日起，橄榄油将适用4%的增值税优惠税率。从2024年12月22日起，发酵酸奶的增值税率降至4%。

为打击与碳氢化合物部门某些产品有关的增值税欺诈行为，颁布了多项措施。在任何情况下，非海关存款制度的完成应由产品的最后存款人从税务仓库中提取，或由仓库的所有者（如果他是产品的所有者）完成。此外，对完成该制度的人规定了新的义务，必须证明自己是授权经营者或可靠的经营者，或通过信贷机构、金融机构或保险公司的担保，或通过支付相应的增值税，保证支付后续标的和非免税交付的增值税。

（4）燃油税变化

提高柴油燃料税率。自2025年4月1日起，从每升0.307欧元提高到每升0.40069欧元。

2.2 企业所得税

西班牙对其居民企业的全球所得和非居民企业来源于西班牙的所得征收企业所得税。

⁹ <https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/c102866/c5236248/content.html>

2.2.1 居民企业

2.2.1.1 判断标准及扣缴义务人

(1) 定义

根据《企业所得税法》规定，如果一家企业符合以下任一条件，则被视为西班牙居民企业：根据西班牙法律注册成立；其法定管理场所位于西班牙或在西班牙存在实际管理机构。

此外，第36/2006号法令还规定，若满足下列任一条件，税务机关会将位于避税地或零税区的实体认定为西班牙居民企业：其主要资产直接或间接位于西班牙；实体的主要活动在西班牙进行。除非该实体能够证明其实际经营和有效管理是在其他国家或地区实施，且具有真实的经济目的和充足的商业理由，而非仅仅通过持有股份或进行其他资产管理。

根据西班牙缔结的税收协定，居住地的概念一般与西班牙国内法一致。但如果一家企业被缔约国双方都认定为税收居民，即所谓的“双重居民”，那么必须根据“实际管理机构标准”来判定属于哪一国家。以西班牙与日本、菲律宾和泰国签订的税收协定为例，可通过相互协商程序解决双重税收居民认定问题。

(2) 纳税主体

①公司、有限责任公司及其他法律实体，包括控股公司、经济利益集团、基金会、协会、合作社和合伙企业；

②投资基金；

③临时性公司集团；

④风险资本基金；

⑤养老基金；

⑥抵押贷款市场监管基金；

⑦抵押贷款证券化基金；

⑧合格资产证券化基金；

⑨投资担保基金；

⑩自 2016 年 1 月 1 日起，以商业为目的的民法合伙企业。

2.2.1.2 征收范围

居民企业应当就其全球所得缴纳企业所得税。企业所得税根据企业利润课征，一般情况下，所有类型的收入均应合并计算，包括营业利润、股息、利息、特使权使用费、资本利得等收入。

2.2.1.3 税率

（1）一般规定

西班牙企业所得税税率一般为25%。根据企业类型及其业务类型，可能适用其他税率：

①符合条件的信贷机构以及专门从事碳氢化合物勘探和开采的实体，税率为30%；

②上一纳税年度总营业额低于100万欧元的企业，税率为23%（适用于2023年1月1日以后的纳税年度）；

③特殊保护的信用合作社，税率为20%（仅适用于特殊活动所得）；

④初创企业税率为15%；

⑤第49/2002号法令规定的非营利组织，税率为10%；

⑥集体投资机构，税率为1%；

⑦养老金机构和基金，税率为0。

2.2.1.4 税收优惠

西班牙为居民企业设立投资类税收减免、特定地区、特定行业等税收优惠政策，包括加速折旧、投资扣除、投资减免等方式。

（1）加速折旧

根据第12/2012号皇家法令，自2012年3月31日起，纳税人2011至2015纳税年度新购置用于经济活动的不动产、厂房和设备以及投资性房地产，不再适用无限制折旧。在2014和2015纳税年度但尚未足额提取折旧的纳税人，若前一纳税年度收入不超过1000万欧元，仍可按照以前的法律申请无限制折旧，但如果不满足这一要求，无限制折旧的扣除将受到限制。

此外，下列各项应适用无限制折旧：

①经营实体在被认定为劳务公司和劳务有限公司后，其前五年内为开展经营活动而购买的有形和无形资产以及用于投资的不动产；

②有形资产和无形资产，不包括用于研发活动的建筑物。用于研发活动的建筑物或建筑物的一部分可以在10年的期间内平均摊销；

③资本化的研发费用；

④单价不超过300欧元的新购置有形资产，纳税人每个纳税年度可适用无限制折旧的限额为25000欧元。

（2）投资扣除

作为传统再投资税收减免的“替代品”，资本化准备金是鼓励再投资和公司资本化的一项措施。该措施允许符合条件的纳税人将投资增加额的15%从税基中扣除。

（3）投资减免

①研发和技术创新费用的抵免

在一个纳税年度内，纳税人研发费用的25%准予税收抵免。如果研发费用超过前两年的平均数，则超额部分的42%适用税收抵免。此外，对技术创新费用的12%准予税收抵免。专门用于研发活动的有形资产和无形资产（不包括建筑物或土地投资）可享受8%的税收抵免。

②文艺影视作品减免

2020年1月1日起，纳税人在西班牙投资制作的故事片、短片和电视剧、动画片或纪录片，如果符合相关条件且税基在100万欧元以内的，可享受30%的税收减免；超过100万欧元的部分，可享受25%的税收减免，最高减免限额为2000万欧元。此外，从2023年起，对于分集制作的视听系列产品，最高减免限额为每集1000万欧元。

③无限期雇佣减免

员工人数少于50人的企业首次雇佣年龄不超过30岁的员工，且与其签订无限期雇佣合同的，可以获得3000欧元的税收减免。此

外，如果受雇员工此前处于失业救济金领取期间，企业可享受额外的税收减免。

④聘用残疾人员税收减免

与前一年雇佣的残疾员工人数相比，企业每新聘用一名残疾程度在33%至65%之间的员工，可获得9000欧元的所得扣除额；每新聘用一名残疾程度超过65%的员工，可获得12000欧元的所得扣除额。

⑤“专利盒”税收优惠制度

“专利盒”税收优惠制度是指为知识产权（如专利和软件著作权等）相关收入提供较低的税率，通过低税率鼓励技术研发、激励企业取得知识产权、并将知识产权商品化，以达到促进经济发展的目的。之所以被称作“专利盒”，是因为企业在进行纳税申报时，需要在申报表的一个专门方框内打勾，以表明其所申报的收入来自企业的专利技术许可转让或专利产品的销售。西班牙巴斯克自治区和纳瓦拉地区有独立的企业所得税规定，因此实行不同于联邦政府的“专利盒”税收优惠制度：

表2 “专利盒”税收制度

国家 / 地区	符合条件的知识产权资产			专利盒制度下的税率	法定企业所得税税率
	专利	软件	其他		
西班牙联邦	√	√		10%	25%
西班牙巴斯克自治区	√	√		7.2%	24%
西班牙纳瓦拉自治区	√	√		8.4%	28%

数据来源：OECD¹⁰

¹⁰ OECD, Dataset Intellectual Property Regimes; Bloomberg Tax, "Country Guide;" [https://data-explorer.oecd.org/vis?tenant=archive&df\[ds\]=DisseminateArchiveDMZ&df\[id\]=DF_TABLE_I11&df\[ag\]=OECD&dq=.&lom=LASTNPERIODS&lo=5&to\[TIME_PERIOD\]=false&vw=ov](https://data-explorer.oecd.org/vis?tenant=archive&df[ds]=DisseminateArchiveDMZ&df[id]=DF_TABLE_I11&df[ag]=OECD&dq=.&lom=LASTNPERIODS&lo=5&to[TIME_PERIOD]=false&vw=ov)

2018年7月3日，西班牙通过第6/2018号《2018年国家总预算法》，明确了“专利盒”税收优惠政策的适用范围。根据规定，转让符合条件的无形资产的使用权所产生的净收益一般可适用该优惠，其应纳税所得额的60%免征企业所得税，适用的无形资产具体范围包括受法律保护的专利、实用新型专利、适用药品和植物保护产品的补充保护证书、产品设计或软件。

自2018年1月1日起，西班牙政府修订了“专利盒”税收优惠政策，使其符合经合组织税基侵蚀和利润转移“第5项行动计划”包含的“修正关联法”。自即日起，上述60%的免税政策仍然适用，但要享受该优惠政策，纳税人必须满足以下条件：受让人不得居住在非合作辖区或零税率地区；在关联实体中，如果受让人通过使用该资产从事经济活动，使用中向受让方提供货物或服务时，不得产生可抵扣税款的费用；有必要的会计记录，能确定与被转让资产相对应的各项费用。

（4）特定区域和特定行业适用的税收优惠

①特定区域适用的税收优惠

A. 加那利群岛特区制度

由于加那利群岛属于偏远地区，它们传统上享有特殊的经济和税收制度，其具体经济和税收措施不受西班牙其他地区规定的最低有效税率（相当于利润的15%）的影响，其实际税率低于4%。另外，向避税地以外的非居民支付的利息和股息可免征预提所得税。转让税、资本税、加那利群岛的一般间接税和所有地方税均可享受免税政策。

B. 巴斯克自治区

巴斯克自治区的企业所得税税率为24%，阿拉瓦、比斯凯和吉普斯夸这三个省内的小型企业适用20%的企业所得税税率

C. 休达自治市和梅利利亚自治市

在休达自治市或梅利利亚自治市的西班牙居民企业或在以上地区有分支机构的西班牙企业，可从其在以上城市的经营活动中获得50%的收入减免额。

②特殊企业适用的税收优惠

A. 中小企业

中小企业（前一纳税年度的营业额低于1000万欧元的企业）有特定的税收优惠政策。如果是合并申报的企业，该营业额标准是指整个集团的营业额。如果是新成立的企业，该营业额标准则适用第一个纳税年度的营业额。

中小企业可享受10%的税基减免，年度最高限额为100万欧元。成立时间不满1年的企业，可享受的税收优惠限额为实际经营时间/全年时间×100万欧元。

该税收优惠政策也适用于：

- a. 营业额达到1000万欧元之后的连续3个纳税年度；
- b. 符合条件的超过1000万欧元的企业重组，前提是参与该交易的所有实体在执行该交易的纳税年度和前两个纳税年度都符合该项税收优惠政策的要求。

B. 风投企业

风投企业持有在技术创新领域经营的非金融子公司的股份（持有至少1年），当出售子公司股份时，其资本收益所得可享受99%的免税优惠。持股期限超过15年的不再享受该项免税待遇（特殊情况下可延长至20年）。无论持股时间长短、持股比例多少，风投企业支付和收取的股息均可享受95%的免税。

C. 矿业企业

当纳税人对有资质的采矿企业进行投资时，其在采矿资产和地表权利方面发生的费用可无限制折旧，最长期限为10年。此外还能享受不超过税基30%的免税优惠，但所扣除的免税金额必须在10年内再投资于符合条件的活动，否则纳税人必须退还相应的税款及利息。

D. 住房租赁企业

满足以下条件的住房租赁企业，可享受所得税额40%的减免优惠（2022年1月1日之前为85%）：

- a. 该公司的唯一经营活动必须是出租位于西班牙的住房；

- b. 该公司必须至少出租8套住房；
- c. 该住房必须至少出租3年；
- d. 每间住房都必须进行独立的会计核算。

此外，符合以下条件的企业也可享受该优惠政策：租赁房屋相关收入占该企业总收入的55%（含）以上，或该企业资产总额的55%（含）以上可用于房屋租赁。

E. 初创企业

开展经济活动的初创企业在取得应税利润的当年及以后年度可享受企业所得税15%的税收优惠。在符合特定要求的情况下，初创企业可适用10%的企业所得税税率。

初创企业有以下情形时，不能适用该税收优惠：

- a. 初创企业为集团成员之一；
- b. 初创企业从事的经营活动此前已被相关人员或实体开展；
- c. 初创企业中持有该公司50%（或以上）股权的个人在此前一年内已开展相同活动。

2.2.1.5 应纳税所得额

（1）收入范围

西班牙居民企业需就其全球收入缴纳企业所得税。作为一般规定，所有不同类型的收入，包括来源于境内外的收入，都应合并计算。如从境内外取得的特使权使用费、股息和利息，一般都计入居民企业的应纳税所得额。

一般而言，应纳税所得额是依据法律规定，基于评估的方法对企业的会计利润经过适当调整后计算所得。对会计利润的调整包括：扣除费用调整；坏账准备、证券投资等调整；折旧调整；资产评估调整；计算资本利得税时对购置成本的指数化调整；亏损结转调整；与避税港居民的交易调整；资本弱化调整；转让定价调整。调整的设定前提之一是出于避税考虑使用、转让财产或提供服务，除非纳税人能证明无避税目的。这一规定赋予了税务机关在公

司账册记录不恰当的情况下，可以运用独立交易原则对所有者、销售商或者服务提供商进行纳税调整的权力。

（2）免税收入

西班牙《企业所得税法》并没有列出具体的免税所得项目。但在一定条件下，有些所得项目可享受特定优惠政策。如来源于境内外的股息和资本利得可享受95%的减免优惠（2021年1月1日之前的纳税年度完全免税）。从持有股份不少于5%，且持有期超过1年的西班牙居民企业获得的股息，包括由其他集团企业持有的股份，可享受95%的免税优惠。因此，如果适用此优惠的企业，其股息的有效企业所得税税率为1.25%。西班牙的居民企业转让产生的资本利得，如果持有权益不少于5%，且持有期超过1年，则95%免税。

（3）税前扣除

①可扣除费用的一般规定

可扣除费用在计算应纳税所得额时从总收入中扣除。

②职工薪酬的扣除

支付给职员的工资薪金及佣金都是可以扣除的，包括实物福利、社交费用，还包括意外伤害保险费、社会保险费以及符合条件的养老金计划缴费中企业缴纳的部分。

③董事费的扣除

原则上，董事费可以全额扣除。但如果董事本人就是股东，则只有在符合以下条件的情况下才能扣除：公司章程中规定了董事费支出；董事可以证明其有效经营公司，并进行社保登记；董事费符合市场公平定价原则。

④股息的扣除

支付的股息都不能扣除。

⑤利息的扣除

利息扣除须遵守借贷成本扣除规则，利息费用最多只能扣除当年息税折旧摊销前利润的30%。未扣除费用可以在接下来的5年中结转和扣除，但仍须遵守借贷成本扣除规则30%的限额规定。但是，低于100万元的利息费用均可扣除。

⑥特许权使用费的扣除

符合独立交易原则的特许权使用费均可扣除。

⑦服务和管理费的扣除

一般而言，只有企业受益于服务和管理，相应费用才可扣除。

当为集团企业提供服务时，只有在成本分摊与集团各关联企业获得的利益相匹配且费用分摊方法符合一定标准的情况下，服务费才可扣除。但企业向避税地支付的款项是不可扣除的，除非能够证明该支付并非虚假交易。

⑧研发费用的扣除

一般而言，与产生收入有关的研发费用可以无限额扣除。但是，关联方之间的研发费用除外。此外，符合条件的研发费用还可以享受投资减免优惠。

⑨其他扣除

A. 赞助和宣传

根据2002年12月23日颁布的第49/2002号法令，在一定条件下，纳税人根据赞助协议向符合条件企业提供的赞助可以无限额扣除。

B. 捐赠

支付给地区产业发展性公司的捐赠支出可以扣除。此外，符合以下条件的，企业捐赠金额的40%（2024年1月1日之前的比例为35%）可以扣除：

a. 以现金或实物形式对合法登记的公益性基金和协会（如红十字会）的捐赠；

b. 若捐赠的资产属于国家遗产，或是为了保护国家遗产而进行的现金捐赠；

c. 捐赠公认的艺术作品；

d. 为了促进西班牙语的发展对塞万提斯研究所的捐赠和对加泰罗尼亚拉蒙-卢尔研究所和其他拥有自己官方语言的自治区的类似研究所的捐赠；

e. 无偿转让动产或不动产的使用权，并在一定期限内使用的特定捐赠。扣除的依据是转让方在转让期间与此类财产有关的支出金额。

在经常性捐赠（当本纳税年度和前两个纳税年度的捐赠金额为逐年递增时，可视为经常性捐赠）的情况下，企业的税收减免额可增加至捐赠金额的50%（2024年1月1日前的比例为40%）。

捐赠的减免基数应不超过捐赠者应纳税所得额的15%（2024年1月1日前的减免基数为10%），超出部分往后可结转10年。

自2024年1月1日起，捐赠者从受赠者处获得奖励（如具有象征意义的商品或服务），也有资格扣除。此类奖励不得超过捐赠金额的15%，且总金额不超过25000欧元时，仍可享受全额扣除。

C. 保费的扣除

一般情况下，与西班牙居民企业签订合同缴纳的保费是可以扣除的，但前提条件是此类保险合同必须与经营活动相关联。

D. 修理费的扣除

除对原资产扩建或改造外，企业固定资产的一般性修理费或维护费可以扣除。但如果预留了大修基金，则不允许扣除。

E. 税收的扣除

对企业经营活动征收的地方税收可以扣除，但企业所得税不可扣除。

F. 亏损的扣除

在非重组情况下，子公司解散产生的实际亏损可以由其母公司扣除。

⑩不可扣除的费用

以下费用不得扣除：

A. 关联企业利息支出，即向同一集团企业实体提供贷款的应计利息不可在企业所得税中扣除；

B. 企业所得税；

C. 罚款罚金，包括追加罚款；

D. 退休金缴款；

E. 由位于避税地的个人或企业直接或间接提供的服务而产生的费用，除非纳税人可以证明该费用支出具有合理商业目的；

F. 因违法行为发生的费用；

G. 有形资产、无形资产或不动产的减值损失，以及债权或股权的减值损失。

此外，西班牙税法规定了纳税人招待费的扣除上限，即纳税年度净收入的1%。

（5）折旧和摊销

①一般规定

总的原则是资产的法定所有者才有资格对资产计提折旧。因此，只有资产出租人、拥有资产使用权的法定所有者，以及资产出售时保留所有权条款直至付清全款的资产购买者才可以申请资产折旧。有形资产投入使用时开始计提折旧，无形资产则在产生所得时开始计提摊销。

不管财务状况如何，企业都应对其固定资产提取折旧。一切固定资产（但土地除外），都可以计提折旧。

西班牙税法规定了直线法、余额递减法以及年数总和法三种计提折旧方法。但后两种方法不适用于建筑物、设备和工具。此外，纳税人可在资产摊销/折旧期内随时向税务机关提出特别折旧方案，由税务机关事先批准。

某些类型的资产，如用于研发活动的资产（可在10年内加速折旧的建筑物除外），或采矿企业使用的资产，可以无限制折旧。

西班牙规定了年度最高折旧率（直线法）和允许折旧的最高年限。直线折旧率的规定如下表所示：

表3 西班牙企业所得税直线折旧率

可折旧资产	最高折旧率 (%)	最低折旧率 (%)	最长使用寿命 (年)
工业建筑物及仓库	3	1.47	68

商业及住宅建筑物	2	1	100
机器	12	5.55	18
船舶、飞机	10	5	20
办公用具和设施	10	5	20
计算机硬件	25	12.5	8
计算机软件	33	16.66	6
汽车、货车、卡车	16	7.14	14

余额递减法适用的固定年限折旧率可参照直线折旧率来确定，并按照资产的实际使用年限根据以下系数进行加权处理：

- A. 使用年限少于5年的，系数为1.5；
- B. 使用年限达到5年或5年以上但不满8年的，系数为2.0；
- C. 使用年限达到8年或以上的，系数为2.5。

年数总和法适用资产存在净残值的情况，可采用余额递减率计算。例如：如果某项资产的预计使用年限为6年，那么将这6年中每一年的剩余年限加在一起即为 $6+5+4+3+2+1=21$ 。第一年的累计折旧即为净残值的 $6/21$ ；第二年则为 $5/21$ ；以此类推，第六年的累计折旧为净残值的 $1/21$ 。

①不动产折旧

除土地以外的不动产可以按直线法计提折旧。计提折旧的基础为资产的购置成本加上资产投入使用前所发生的一切必要费用。

②厂房、机器和设备的折旧

可按三种折旧法中的任一方法计提折旧。计提折旧的基础为购置成本或生产成本加上该项资产投入使用前发生的一切必要费用。折旧率和折旧年限取决于行业类型。

③商标和专利的摊销

2015年1月1日以后，通过外购商标、专利或商誉等取得的无形资产，每年最多按照5%进行摊销。

④商誉摊销

商誉可以摊销，一般为每年1/20，但不允许摊销自创商誉。

⑤其他折旧或摊销

A. 软件摊销

纳税人购买的软件使用权，摊销率不得超过其价值的33%，摊销年限不超过6年。

B. 停止使用、转让或处置资产的折旧处理

如果某项已计提折旧的资产在剩余使用年限内出售，且出售价格高于资产净值（即资产原值减去已折旧价值的余额），超出资产余额的部分将被征税。

（6）亏损弥补

净经营亏损是指纳税期间期初的净资产大于期末的净资产部分。净经营亏损可以向后结转，无时间限制，但不允许将亏损向前结转。

纳税人可弥补的亏损结转额不得超过弥补前应纳税所得额的70%，且可弥补的亏损额不得超过100万欧元。

（7）特殊事项处理

为了促进企业重组，西班牙法律规定了关于重组处理的特殊税收政策。税务机关基于不干预和税收中立原则，确保符合条件的资产在转让交易过程中，对可能产生的税款延期缴纳或减免。如果重组交易有除税务原因以外的正当商业理由支持，则可适用这一政策。如果重组交易是以税务欺诈或逃税为目的，则根据反滥用条款不能适用该政策。

2.2.1.6 应纳税额

（1）计算方法

企业每一纳税年度的收入总额，减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额，为应纳税所得

额。企业应纳税所得额乘以适用税率，减去按规定可减免或抵免税额后的余额，为应纳税额。

应纳税所得额可采用直接评估法和客观评估法两种方法计算。在直接评估法中，应纳税所得额为期间全部收入减去可扣除费用后的余额。在客观评估法中，无须计算收入和费用，而是直接根据每项客观活动单独计算，再对各项活动经过合理调整后计算最终的应纳税所得额。

(2) 计算案例

表 4 西班牙 2024 年企业所得税计算示例

项目	金额（欧元）
一、按利润表计算的营业收入/亏损	800000
二、调增	
折旧/摊销	0
非交易费用	0
与免税收入相关的费用	0
不得扣除的利息支出（如资本弱化）	100
转让定价调整	0
视同收入	0
普通准备金	10000
不得扣除的应计未付费用	0
反避税规则实施费用	0
特别排除项：	0
-超标准的招待费	0
-不符合条件的管理/技术费用	0
-不得扣除的诉讼费用	0

-罚款	0
-不可扣除的捐赠额	300
-不可扣除的税费	100000
-其他	0
合计调增额	110400
三、扣除	
免税收入	-60000
视同费用	0
折旧/摊销	-20000
适用的转让定价调整	0
与本纳税年度无关的应纳税所得额	0
可扣除的税收减免（如出口、研发）	-15000
其他	-1615
合计扣除额	-96615
四、调整	
亏损减免	-2000
集团减免	0
收入费用	0
其他	0
合计调整额	-2000
应纳税所得额	811785
适用税率	25.00%
税额	202946.25
应纳税款	202946.25
五、税收减免	
预缴税款	-106232

预提税款	-25536
适用的境外税收抵免	0
税收优惠	-9000
合计减免	-140768
应纳税额	62178.25
最低所得税（15%税率）	0
额外费用	0
应缴税款总额	62178.25
实际税率	24.24%

2.2.1.7 合并纳税

（1）一般概念

集团企业可以适用企业所得税特殊税收合并政策。当集团内各公司业绩不同时，合并纳税有助于降低集团税负，如集团内一些公司的亏损可以用其他公司的利润来抵消。

（2）具体要求

以合并纳税为目的的集团企业由一家控股公司和一家或多家附属子公司组成，若申请合并纳税，需满足以下条件：

①合并纳税集团的控股公司必须在适用合并纳税政策的第一个纳税年度开始时，直接或间接持有企业至少75%的股份，并拥有多数投票权，该持股比例和多数投票权必须在整个纳税年度内保持不变（除非企业解散）。对于上市企业，控股公司的持股比例要求为70%；

②在适用合并纳税政策前，集团企业必须通过相关正式决议；

③合并纳税集团的控股公司不得是任何其他实体的直接或间接子公司；

④控股公司不得受制于西班牙或欧洲的经济利益集团和临时公司联盟的特殊制度。

2.2.1.8 其他

无。

2.2.2 非居民企业

2.2.2.1 概述

(1) 税收管辖权类型

西班牙行使双重税收管辖权，即居民税收管辖权和来源地税收管辖权。

(2) 税收居民判定标准

非居民企业是指未根据西班牙法律注册成立或实际管理机构不在西班牙的企业。外国实体如果在西班牙设有常设机构，或未设立常设机构，但有来源于西班牙的所得，即视为西班牙非居民企业，需要缴纳非居民企业所得税。

常设机构是指非居民企业直接或通过授权代表在西班牙开展企业全部或部分业务的场所或工作地点。具体而言，包括管理场所、分支机构、办公室、工厂、车间、装置、仓库、矿井、油井或气井、采石场或任何其他自然资源开采场所。常设机构还包括持续时间超过6个月的建筑工地或建筑或安装项目。

2.2.2.2 所得来源地的判定标准

西班牙所得来源标准一般可分为来源地标准和支付地标准，根据所得类型可适用不同的判定标准¹¹。来源于西班牙的所得包括：

(1) 各种经营活动的收入：根据常设机构所在地划分。

(2) 劳务所得：按劳务提供地标准或来源地标准，即发生在西班牙境内的劳务所得；按劳务所得支付地标准，即由西班牙雇主、组织或位于西班牙境内的常设机构支付的劳务所得。

(3) 养老金和其他类似福利所得：来源地标准或支付地标准（由西班牙居民、组织或位于西班牙境内的常设机构支付）。

¹¹ Tax Agency: Income obtained in Spain: subject to Income Tax for Non-Residents (agenciatributaria.gob.es)

(4) 董事和董事会成员或类似成员的薪酬：支付地标准。

(5) 股息、利息、特许权使用费：支付地标准。

(6) 不动产所得：来源地标准。

(7) 资本利得：来源地标准。即处置不动产产生的资本利得来源于不动产所在地，从发行证券的西班牙居民企业取得的资本利得为发行证券企业所在地。

2.2.2.3 税率

构成常设机构的非居民企业的企业所得税税率与居民企业相同，为25%；未构成常设机构的非居民企业适用企业所得税税率为24%。欧盟和欧洲经济区居民企业的适用企业所得税税率为19%。

具体税率如下：

(1) 股息、利息、资本利得、转让或赎回代表集体投资事业的资本或者股权的证券，非居民企业所得税率为19%。

(2) 非居民企业设立的常设机构，向其境外总部汇出税后利润适用19%的税率（分支机构利得税）。但根据大多数税收协定的规定，该收入一般不征税。

2.2.2.4 征收范围

(1) 在西班牙设有常设机构的非居民企业应就归属于常设机构的总收入征收企业所得税。

(2) 未构成常设机构的非居民企业仅对其来源于西班牙的收入征收非居民企业所得税。

来源于西班牙的收入主要包括：

①各类经营活动的收入（无论是否通过常设机构进行）；

②西班牙居民或西班牙境内的常设机构支付的股息、利息、特许权使用费和其他动产收入；

③西班牙境内的房地产或与该房地产相关的收入；

④出售西班牙境内的资产以及出售西班牙居民发行证券的资本利得。

(3) 非居民企业取得下列收入免征企业所得税：

①完全发生在境外的商业活动，包括与购买国际商品相关的佣金等；

②与某些服务或货物相关的收入，如研究、参与项目、技术援助、管理支持和专业服务，前提条件是这些服务完全在西班牙境外，且与买方在境外开展的业务或专业活动直接相关。如果货物位于西班牙境内，则不适用此规定；

③光船租赁或提供集装箱以及在国际航运或航空中运营的船舶和飞机所产生的收入和资本利得；

④符合条件的资本利得。

2.2.2.5 应纳税所得额

(1) 营业利润

在西班牙设有常设机构的非居民企业，应就其归属于常设机构的所得征税，并按独立交易原则计算其所得和费用，确定其应纳税所得额。

在确定应纳税所得额时，支付给总公司的利息（银行的常设机构除外）、特许权使用费、技术援助费用等不能扣除。但是，对合理的行政管理费用和一般管理费用，如果在常设机构的账目中加以列示，且能够证明该费用确实与常设机构的营业活动密切相关，则可以税前扣除。

(2) 股息、利息和特许权使用费

非居民企业的常设机构取得的利息和特许权使用费应当计入应纳税所得额，对其来源于境外的所得不得享受任何税收抵免。

对未构成常设机构的非居民企业取得的股息、利息和特许权使用费通常征收预提所得税。

2.2.2.6 应纳税额

应纳税额=应纳税所得额×适用税率

2.2.2.7 预提所得税

未在西班牙设立常设机构的非居民企业取得的特许权使用费、股息和利息通常需要按照收入总额计算非居民预提所得税。

(1) 股息、利息和特许权使用费

一般而言，取得来源于西班牙的股息红利、利息，预提所得税税率为19%；如果以实物支付股息，其预提税的计税基础增加20%（实际预提税税率为22.8%）。

取得来源于西班牙的特许权使用费，预提所得税税率为24%；欧盟和欧洲经济区居民企业，适用税率为19%。如果以实物支付特许权使用费，则预提税的计税基础增加20%（实际预提税税率为28.8%），欧盟和欧洲经济区居民企业实际预提税税率则为22.8%。

(2) 其他收入

非居民企业出售西班牙投资基金股权所取得的收入按照收入净额征收，适用19%税率。

购买未在西班牙设立常设机构的非居民企业的西班牙不动产，购买者必须按照交易价格的3%缴纳资本利得税。

西班牙境内不动产租赁所得适用的税率为24%；欧盟和欧洲经济区居民的适用税率为租赁收入的19%。

居民子公司向其非居民母公司支付的与西班牙业务运营相关的服务费用，以及分支机构支付给总部的管理费用，须按收入总额的24%征收预提税；欧盟和欧洲经济区居民的适用税率为收入总额的19%。

2.2.2.8 亏损弥补

无。

2.2.2.9 特殊事项的处理

同居民企业。

2.2.2.10 其他

无。

2.2.3 申报制度

2.2.3.1 纳税申报

(1) 申报要求

企业应当在财务年度结束后6个月内举行年度股东大会（主要任务是批准年度决算），并自年度账目批准之日起25日内以电子方式报送年度所得税申报表。纳税申报表和财务报表都必须以正式账簿为基础，由商业登记处正式盖章。

如果税务机关提出要求，非居民企业则需在西班牙指定一名税务代表向税务机关履行纳税义务。税务代表的职责包括与税务机关沟通、向非居民企业转发税务通知、评估等，并在委托人提供资金的情况下进行纳税。在西班牙设有常设机构的非居民纳税人均须指定一名税务代表，该税务代表对税款缴纳负有连带责任。

自2021年1月1日起，登记注册在另一个欧盟成员国或与西班牙建立有效税收情报交换的欧洲经济区国家的纳税人不再需要任命税务代表，其可以根据与居民企业实体相同的代表规则在西班牙开展业务。

非居民企业须就直接从西班牙取得收入或资本利得分别纳税。非居民企业必须根据收入类型提交申报表，申报表必须由非居民企业的当地代表等责任人签署并提交。

(2) 核定税额

企业对其应纳税额的核定应以税务机关审核为准。

(3) 申报期限

企业的纳税年度必须与其财务年度保持一致，且不可超过12个月。如果企业实体解散并将其居住地迁往国外，或者将其变更为另一无须纳税或适用低税率的法人实体，则纳税年度可以缩短。

在取得来源于西班牙的收入之后，税务代表必须在每一季度结束的次月20日之前（即4月20日、7月20日、10月20日和1月20日之前）提交季度申报表；如果是要求退税的申报表，则申报期从下一年的2月1日开始；涉及不动产资本利得的，必须在转让之日起4个月

内申报。纳税年度结束后，企业所得税年度申报表必须在六个月后的25日内提交，一般在日历年的7月1日至7月25日之间提交。

2.2.3.2 税款缴纳

（1）一般规定

纳税人应当在纳税申报期内缴纳全部税款。纳税人在自行申报期内申报的无需缴纳滞纳金。

（2）预缴税款

①一般规定

西班牙税法规定纳税人可预缴税款，有两种计算预缴税款的方法可供选择。第一种是按照最近纳税年度已纳税款总额的18%预缴税款；第二种是按照本年度内以往月份应纳税所得额的一定比例来预缴税款，该比例为企业所得税税率乘以5/7（通常为17%）。

预缴税款的方法一经选定，整个纳税年度内不得变更。上一纳税年度营业额超过600万欧元的企业必须使用第二种预缴税款方法，并在线上预缴税款。当期实际应预缴税款为计算出的预缴金额减去该企业在同一纳税年度内已缴纳的预缴金额，该预缴税款可用于抵扣年度纳税申报表中的应纳税额，多缴纳的税款可以退还。

②预提税缴纳程序

居民企业和非居民企业的常设机构有义务按照规定税率对向非居民支付的每笔款项预扣税款。特许权使用费、股息和利息按国内税率预扣。

如果股息符合执行母子公司指令（2011/96）规定的国内法要求，则适用免税。非居民企业必须向税款支付人提供由企业所在国主管当局签发的证明，证明该企业是相关欧盟成员国的居民，并符合指令的条件。

（3）滞纳金和罚金

逾期缴纳税款加收的利率通常是固定的，目前为3.75%。

西班牙政府可以对税收违法行为处以罚款，一般按固定数额或按少缴税款的一定比例。也可以给予其他处罚，包括取消纳税人享

受国家补助或税收抵免、税收利益及税收优惠；取消在5年内签订任何公共合同的资格；取消在公职部门就业或担任公职的资格，最长期限为1年。

对于纳税人的轻微违法行为，罚款为固定金额或欠税金额的50%。对于严重违法行为，通常处以少缴税款50%至150%的罚款。如果漏报或迟报，但并未造成少缴税款，则可处以200欧元至2000欧元不等的罚款。

纳税人拒绝披露信息等行为也会被处以罚款。罚款金额从150欧元到60万欧元不等，具体取决于违法行为造成危害的严重程度和公司的营业额大小。

（4）诉讼时效

从应纳税款之日起，税务审计的诉讼时效通常为4年。

（5）咨询

纳税人提出的书面咨询并得到税务机关的答复是税务机关告知和协助纳税人的义务。纳税人必须在申请中说明背景信息和具体情况，税务机关必须在纳税人提交咨询请求之日起6个月内做出答复且不收取任何费用。

（6）税务审计/检查

税务机关需定期对企业进行税务审计。纳税人通常由会计师或律师代表参加审计。税务机关会审查纳税申报表，并可能要求纳税人提供相关文件。在收到纳税申报表后，税务机关会尽快检查税率的适用情况和计算方法。大约2到3年后，税务机关会对纳税申报表进行审计，如果审计人员认为需要缴纳更多税款，则会提出评估结果，纳税人可就该评估结果提出上诉。

2.3 个人所得税

个人所得税是西班牙税收制度的支柱之一，现行主要法律依据是《个人所得税法》（2006年11月28日第35/2006号法令制定，2014年11月27日第26/2014号法令对该法进行了修订）和《个人所得税条例》（2007年3月30日第439/2007号皇家法令批准，2023年12月5日

第1008/2023号法令进行了修订），修订主要涉及实物报酬、生育扣除、申报义务、缴税以及一些特殊制度。

非居民个人所得税主要在《非居民所得税法》中作了规定。

2.3.1 居民纳税人

2.3.1.1 判定标准

居民纳税人是指满足下列条件之一的个人：习惯性居住在西班牙境内的个人；虽惯常居住在境外，但符合法律规定任一条件（例如外交和领事事务等）的西班牙籍个人；任何为税收目的而将定居地变更为避税地的西班牙籍个人在变更当年及以后四个纳税年度内。

具体来看，纳税人如符合下列任一条件，即视为习惯性居住在西班牙境内：

（1）一个公历年度内在西班牙境内实际居住超过183天。在确定纳税人在西班牙境内的停留时间时，不得扣除临时离境时间，除非有证据证明其是另一个税收管辖区的税收居民。

（2）纳税人重要活动或经济利益中心/基地直接或间接位于西班牙境内。

（3）如果纳税人未法定分居的配偶和/或受抚养的未成年子女习惯居住于西班牙境内，则推定其为西班牙税收居民，除非有相反证据外。

2.3.1.2 征收范围

（1）应税收入一般规定

居民纳税人应就其全球所得缴纳个人所得税。《个人所得税法》将应税收入区分为储蓄应税收入和一般应税收入，分别适用不同的税率表。应纳税额是在应税收入适用某些扣除后的基础上计算得到。一般情况下，收入和费用应按权责发生制原则在实际发生年度计税和扣除。

如果夫妻双方分别申报纳税，则在确定归属于双方的收入和可扣除费用时，应考虑到收入的类别或来源。具体情形如下：

①工资薪金（养老金除外）和相关扣除完全归属于取得收入的一方；养老金通常归属于个人受益人；

②动产资本收入和资本利得根据婚姻财产制度的类型归属于相关财产项目的个人所有者，具体如下：如果夫妻双方执行夫妻财产共有制，则按50%:50%的比例分配，除非能够证明有其他合理的分配方法；如果夫妻双方执行各自独立财产制，则全部归相关财产的所有人（或登记持有人）；

③营业收入归属于直接经营有关业务或从事有关独立专业或艺术活动的个人。

储蓄应税收入主要包括：

①因持有公司权益而产生的股息和其他收入；

②纳税人将自有资金提供给第三方使用取得的利息和其他收入；作为例外，当提供给关联企业的资金超过该关联企业股权的三倍时，超出部分对应的利息作为一般应税收入征税；

③资本化交易以及人寿和伤残保险产生的收入；

④资产转让产生的资本收益。

一般应税收入主要包括：

①所有储蓄应税收入外的收入，如工资薪金、经营所得等；

②通过资产转让以外产生的资本收益（例如彩票奖金）；

③法律规定的收入分配、归属或估算。

（2）应税收入基本类型

①工资薪金：是指直接或间接从个人任职、受雇等法定关系中取得的报酬，包括现金和实物。工资薪金属于一般应税收入，按累进税率征税，累进税率根据纳税人所在的自治区而有所不同。西班牙居民企业在向员工支付工资时，必须按月代扣代缴个人所得税，无论是由企业本身支付，还是由其他关联企业支付。工资薪金收入主要包括：

A. 薪金或工资；

- B. 生活补贴；
- C. 住房补贴；
- D. 奖金；
- E. 税收返还；
- F. 实物报酬（例如学校教育和免租住房）；
- G. 养老金收入；
- H. 代表、参议员、议员等因其工作表现而取得的收入；
- I. 董事会成员（董事）薪酬；
- J. 提供课程、会议、研讨会等服务取得的收入；
- K. 参与非营利组织的人道主义或福利活动取得的收入；
- L. 应税补助金；
- M. 股权激励。

现金和实物报酬均应缴纳个人所得税。一般来说，实物按市场价值评估。

②经营所得：是指个人通过劳动和资本，从事生产销售或服务取得的收入。经营所得属于一般应税收入。具体包括从事手工业活动、农业、林业、畜牧业、渔业、建筑、采矿以及自由、艺术或体育职业中取得的收入。

从事经营活动的个体经营者，必须在纳税年度内（4月、7月、10月和1月）预缴个人所得税。预缴税款的税基和比例取决于适用的评估方法。

A. 采用直接评估法（普通法或简化法）的，税基按照企业所得税规则确定，但有一定具体差异，预缴比例为20%。

B. 采用客观评估法的，税基则根据西班牙法律规定的收入指标参数确定。这种情况下，预缴比例一般为4%。

③租金：纳税人租赁不动产取得的收入，计入一般应税收入，适用每个自治区的累进税率征税。实际租金收入按净所得征税，即租金总额减去相关费用（地方税、折旧、抵押贷款利息等）。

④股息：持有公司权益产生的股息和其他收入，属于储蓄应税收入。

⑤利息：将自有资金提供给第三方使用所产生的利息和其他收入，属于储蓄应税收入。作为例外，当提供给关联企业的资金超过该关联企业股本的三倍时，超出部分对应的利息属于一般应税收入，适用每个自治区的累进税率征税。

⑥资本利得：资产转让产生的收益，按照其转让收入减去取得时的成本计算，属于储蓄应税收入。非资产转让产生的资本收益属于一般应税收入。

(3) 免税收入

以下收入免征个人所得税（通常对涉及的金额有一定的限制）：

- ① 某些文学、艺术和科学奖项；
- ② 解雇遣散费，最高可达西班牙就业法规定的限额180,000欧元；
- ③ 由于完全永久丧失工作能力或严重残疾而获得社会保障福利或由任何其他机构代替社会保障机构提供的福利；
- ④ 法庭判决的子女抚养费；
- ⑤ 身体或精神损害赔偿金，最高不得超过法律、法院命令或保险合同规定的金额；
- ⑥ 从符合条件的长期储蓄计划获得的收入；
- ⑦ 某些资本收益；
- ⑧ 符合条件的奖金和彩票；
- ⑨ 符合条件的奖学金；
- ⑩ 财政部或中央银行发行的国库票据和证券的利息；
- ⑪ 在国外工作获得的就业收入，但须遵守某些限制和条件。

2.3.1.3 税率

纳税人应适用的总累进税率，是国家批准的税率和各自治区经授权确定的税率之和。

纳税人的经常居住地决定了其个人所得税纳税地点。法律还规定了具体的规则防止纳税人出于税收目的变更住所。

未确定具体适用税率的自治区，自2022纳税年度以后适用的总税率（全国税率加自治区税率）如下：

表5 一般应税收入税率

应纳税所得额 (欧元)			低区间应纳税额 (欧元)	超过低区间适用税率 (%)
0	-	12,450	0	19
12,451	-	20,200	2,365.50	24
20,201	-	35,200	4,225.50	30
35,201	-	60,000	8,725.50	37
60,001	-	300,000	17,901.50	45
超过		300,000	125,901.50	47

表6 储蓄应税收入税率（2021纳税年度起）

应纳税所得额（欧元）		税率（%）
0 -	6000	19
6,001 -	50000	21
50,001 -	200000	23
200001 -	300000	27
超过	300000	28

2.3.1.4 税收优惠

（1）股权投资税收抵免：西班牙法律规定，在纳税期内认购符合特定要求的新公司或最近成立公司的股权而支付的金额可享受50%税收减免。税收减免的税基是股权收购价值，每年最高限额为100,000欧元。

如果纳税人将处置上述股权所得再投资于新成立或最近成立的公司，则在符合规定的前提下，处置股权所产生的资本收益将免征个人所得税。当纳税人选择适用上述再投资免税政策时，只有再投资中超过处置所得总额的部分才能成为再投资的减税基数。

（2）慈善捐款税收抵免：纳税人向符合条件的非营利组织捐款，可申请税收抵免。

表7 慈善捐款抵免比例

捐款（欧元）	抵免比例（%）
250及以下	80
超过250的部分	40-45

此税收减免的基数不得超过个人所得税应纳税所得额的10%，但对特定优先赞助活动的捐赠限额为个人所得税应纳税所得额的15%。

（3）住宅能源效率改善工程的临时税收抵免：纳税人投资于翻新工程的金额可获得提高住宅能源效率工程的临时税收抵免。

（4）政党会费和捐款税收抵免：税收抵免为已缴纳会费或捐款的20%，每年抵免限额为600欧元。

（5）经营活动税收抵免：从事经营活动的纳税人可以享受企业所得税纳税人为促进某些活动申请的税收抵免，甚至可以获得相关退税，但研究与开发和技术创新的税收抵免除外。

（6）65岁以上的纳税人转让资产所产生的资本收益，如果在6个月内将转让所得用于为纳税人建立终身保障年金，则可以免税。最多可使用240000欧元建立终身保障年金。对于部分再投资，只有所获得的资本收益中与再投资金额相对应的部分才可以免税。

（7）有一个或多个3岁以下孩子的职业女性，每年每个孩子可以申请1200欧元的税收抵免。职业女性还可申请将该抵免政策替换为每月100欧元的免税补贴。对于与幼儿园或托儿所有关的符合条件的费用，可额外获得1000欧元的抵免。

(8) 如果居民纳税人的工资薪金、经营所得、租金收入是在超过两年的时间内产生，并在一个纳税期内取得，则只有70%的收入需要纳税（有一些限制条件，且每年适用总限额为300000欧元）。如果纳税人在取得该收入之前的五个纳税期内曾取得其他收入并适用了该30%减免优惠，则不能再重复适用。

2.3.1.5 税前扣除

(1) 工资薪金扣除

- ① 社会保障缴款（员工缴款部分）；
- ② 对互助福利机构的强制性捐款；
- ③ 工会会费和专业协会的强制性费用，最高可达500欧元；
- ④ 与终止雇佣关系有关的法律费用，最高可达300欧元；
- ⑤ 其他费用，高达2000欧元。对于异地任职的个人或残疾人，此项扣除额更高。

(2) 经营费用

经营所得，以收入总额减除与取得收入相关的费用为应纳税所得额。

使用直接评估法确定其营业收入的个人所得税纳税人适用企业所得税规定（但有一些例外）。因此，在计算应纳税所得额时，按照企业所得税规定扣除相关费用。

当纳税人兼用其习惯性居所从事经营活动时，水、电、煤气、电话、互联网等费用可部分扣除。扣除额为按照用于经营活动面积占总面积比例计算得出费用的30%，除非纳税人可以证明其他比例更合适。

个体工商户缴纳的健康保险费，按照其本人及其配偶及与其同住的25岁以下子女的参保比例扣除。上述每人的最高扣除限额为500欧元，每位残疾人的最高扣除限额为1500欧元。

(3) 不动产租赁收入扣除

①为购买或改善资产借入资金产生的利息，以及对该资产的维修和保养费用，可扣除费用不得超过租金，超出部分可结转至以后四个纳税期扣除。

②相关税款，例如地方财产税。

③符合西班牙个人所得税法规定要求的坏账条款。

④因提供个人服务而应付给第三方的金额。

⑤资产折旧费用，前提是其符合实际折旧情况和西班牙个人所得税法规定。符合实际折旧情况是指折旧不超过购置成本或应税价值（不包括土地价值）中较高者的3%。

⑥用于住宅用途的房地产租赁，可减按40%申报收入。

（4）资本收入扣除

主要指股息、利息或西班牙个人所得税法规定的其他类型的资本收入，扣除项目包括：

①管理和存放有价证券所产生的费用。

②对于通过提供技术支持以及租赁或转租动产、矿山而产生的收入，为取得此类收入所需的费用，以及收入来源项目或权利折旧摊销所产生的费用。

（5）扣除应纳税所得额

支付的离婚抚养费。根据法院判决支付给前配偶的抚养费可以从纳税人的应税收入中扣除。离婚抚养费是指配偶一方因在西班牙分居或离婚而向经济较弱一方支付的金额（通常每月），受益人是在感情破裂后经济资源减少的一方。

养老金计划缴款。纳税人合格养老金计划的年度缴款，每年最多可扣除1500欧元。符合一定条件，限额可增加8500欧元。此外，对于配偶取得的工资和经营收入不超过8000欧元的纳税人，可以代表配偶从自己的应税收入中扣除对合格养老金计划的缴款，每年最高可达1000欧元。

（6）个人及家庭津贴

法律对应纳税净收入中用于满足纳税人基本个人需要的部分规定了一定的减免。个人及家庭津贴适用一般应税收入累进税率后的金额，可抵减应纳税额。

①个人津贴。个人申报时，个人津贴为5550欧元；在家庭共同申报的情况下，第二位纳税人的个人津贴为3400欧元。对于65岁以上的纳税人，个人申报或家庭共同申报的个人津贴分别为6700欧元和4550欧元。对于75岁以上的纳税人，个人津贴分别为8100欧元和5950欧元。

②家庭津贴。家庭津贴取决于被抚养人的数量、年龄和收入，具体为：

25岁以下同住子女，年收入不超过8000欧元的，第一个子女可享受家庭津贴2400欧元，第二个子女可享受2700欧元，第三个子女为4000欧元，第四个及以上子女为4500欧元；

当被抚养人不满三岁时，津贴增加为2800欧元；纳税人收养任何年龄的子女，收养当年及其后2年内，津贴增加2800欧元；

被赡养长辈年收入不超过8000欧元的，65岁以上每人可享受1150欧元津贴，75岁以上为2550欧元。

个人和家庭津贴在抵扣一般应税收入后，剩余部分可以抵扣储蓄应税收入，仍有剩余部分不能再使用。

（7）损失

计入储蓄应税收入的转让资产产生的资本损失，只能与该纳税期间计入储蓄应税收入的资本收益相抵消。因非资产转让而产生的资本损失计入一般应税收入，且只能抵消该纳税期间计入一般应税收入的资本收益。

2.3.1.6 应纳税额

（1）计算方法

一般应税收入应纳税额=应纳税所得额×适用税率-个人家庭津贴×适用税率

储蓄应税收入应纳税额=应纳税所得额×适用税率-剩余个人家庭津贴×适用税率

实际应纳税额=一般应税收入应纳税额+储蓄应税收入应纳税额-抵免税额

(2) 案例

假设：2024年，西班牙居民个人和配偶有两个三岁以上的孩子。夫妻中一位赚取所有收入，收入均来源于西班牙。该居民个人选择以家庭为单位申报。

一般应税收入应纳税所得额按照累进税率计算（如前所述，最终税额根据纳税人所在自治区的不同而不同）。

表8 一般应税收入应纳税所得额的计算

项目名称	欧元（元）	欧元（元）
工资薪金	150,000.00	
一般应税收入总额		150,000.00
利息	18,500.00	
资产转让的资本收益	3,000.00	
储蓄应税收入总额		21,500.00
一般应税收入总额	150,000.00	
社会保障缴款	(3,665)	
其他费用	(2,000.00)	
联合减税	(3,400.00)	
一般应税收入净额		140,935
储蓄应税收入总额	21,500.00	

剩余联合减税	0.00	
储蓄应税收入净额		21,500.00
纳税人津贴	5,550.00	
儿童津贴	5,100.00	
个人及家庭津贴		10,650.00
税款计算		
一般应税收入净额	140,935	
税率:		
应税收入中60,000欧元	17,901.50	
超过60,000的	45%	
一般应税收入应纳税额		54,322.25
个人及家庭津贴	10,650.00	
税率:		
应税收入从0欧元到12,450欧元	19%	
		(2,023.50)
扣除个人和家庭津贴后的一般应税收入应纳		52,298.75
储蓄应税收入净额	21,500.00	
税率:		
应税收入0欧元至6,000欧元	19%	
应税收入6,000欧元至50,000欧元	21%	

储蓄应税收入应纳税额	4,395.00
总应纳税额	56,693.75
慈善捐助	2,000.00
扣除：	
高达250欧元	80%
超过部分	40%
总扣除额	(900)
实际应纳税额	55,793.75

2.3.2 非居民纳税人

非居民个人所得税主要法律依据是第5/2004号皇家法令批准的《非居民所得税法》（修订版）、第1776/2004号皇家法令批准的《非居民所得税条例》以及第26/2014号法令中的修正案，规定了非居民个人来源于西班牙所得适用的税收制度。

2.3.2.1 判定标准及扣缴义务人

不符合西班牙税收居民条件的个人，是西班牙的非居民纳税人，应就其来源于西班牙的所得缴纳非居民所得税。

同时，修订后的《非居民所得税法》中特殊规定，非居民个人如果能够证明自己是另一个欧盟国家或欧洲经济区成员国的常住居民，西班牙与该成员国进行了有效的税务信息交换，并且该非居民个人在西班牙获得了至少占其全球收入75%的工资薪金收入和经营所得收入，或在西班牙取得的收入低于在西班牙纳税时适用的个人和家庭免税额的90%，且在西班牙境外获得的收入也低于该免税额，则可选择作为西班牙居民个人纳税。

支付款项的单位和个人应按照规定扣缴个人所得税。

2.3.2.2 征收范围

决定非居民纳税人适用税收制度的关键因素是判断是否在西班牙构成常设机构。

(1) 通过常设机构取得的收入

西班牙法律中的常设机构概念与《经合组织协定范本》相同。通过设在西班牙的常设机构取得收入的非居民个人，无论其收入在何处获得或产生，都将按可归属于该常设机构的总收入征税。通过在西班牙的常设机构开展业务的非居民个人必须按照与居民个人相同的条件预扣或预缴税款。

(2) 未构成常设机构取得的收入

非居民个人在西班牙取得的收入（非通过常设机构取得）按来源于西班牙收入的总额或部分分别征税。

根据《非居民所得税法》规定，非居民个人未构成常设机构，但取得来源于西班牙的收入，该收入主要包括以下项目：

- ①在西班牙从事经济活动所得收入；
- ②在西班牙境内提供服务（即研究、项目、技术援助或管理支持服务）所得收入；
- ③直接或间接在西班牙境内工作的工资收入；
- ④从西班牙境内居住个人或西班牙境内常设机构取得的利息、特许权使用费和其他收入；
- ⑤与西班牙居民公司发行的有价证券相关的收入；
- ⑥来自西班牙境内不动产或与该不动产相关的某些权利的收入；
- ⑦出售西班牙境内资产和居民发行证券所获得的资本收益。

2.3.2.3 税率

一般而言，对于构成常设机构的非居民纳税人，按其取得的净收入征税，适用税率与西班牙居民企业相同，一般为25%。

对于未构成常设机构的非居民纳税人，其取得来源于西班牙的收入按以下税率征税：

一般税率：24%。与其他欧盟成员国或欧洲经济区（EEA）国家有效交换税务信息的，税率19%；

资产转让产生的资本收益：19%；

利息：19%，其中欧盟居民的利息免税；

股息：19%；

特许权使用费：24%；

养老金：按累进税率（8%至40%）征税

2.3.2.4 税前扣除

对于在西班牙没有常设机构的非居民应税收入，西班牙法律规定的相应税率通常低于居民的标准税率，其应纳税额以总收入为计税依据征收。但提供服务、技术援助以及安装和架设项目的收入有其特殊规定，其税款应按总收入与相关法规规定的工资、材料采购和供应费用之间的差额征收。

资本利得根据销售价格与购置成本之间的差额计算，一般适用与居民个人相同的规定。

此外，从在西班牙没有常设机构的非居民手中购买位于西班牙的房产时，必须从购买价中扣除3%的预扣税，计入卖方的资本利得税。

2.3.2.5 税收优惠

下列收入免税：

（1）向第三方转让股权所产生的收益，以及欧盟或欧洲经济区居民或这些居民位于欧盟或欧洲经济区另一成员国的常设机构通过常设机构以外的方式获得的其他欧盟成员国（避税地除外）居民所拥有的动产的资本收益。

（2）在西班牙未构成常设机构的非居民个人获得西班牙官方二级证券市场上转让证券或赎回参与的共同基金获得的收益，且该个

人是与西班牙签署了税收协定并有效交换税收信息的国家的居民。如果该非居民居住在被列为避税地的国家或地区，则不适用免税。

(3) 非居民个人未通过西班牙常设机构取得的来自西班牙政府债券的收益，但通过避税地获得的收益不适用免税。

(4) 银行或其他金融机构向非居民个人支付的“非居民账户”所得收入（支付给这些实体在西班牙常设机构的除外）。

(5) 满足某些前提要求（包括一年内持有5%的股份）的西班牙子公司向其位于欧盟或欧洲经济区成员国的母公司派发的股息，但母公司位于避税地的则不适用此税收优惠。1991年，西班牙税务当局确定了48个被列为避税地的国家和地区，其中包括巴哈马、列支敦士登、摩纳哥、直布罗陀等“传统”避税地。批准该名单的皇家法令至今仍然有效。

2.3.2.6 应纳税额

应纳税额=应纳税所得额×适用税率

2.3.2.7 其他

非居民个人需要以个人为单位进行申报，不能选择联合申报方式。未通过常设机构取得的收入，应税收入按次分别计算。

2.3.3 申报制度

2.3.3.1 申报要求

西班牙纳税年度为公历年度，即1月1日至12月31日。一般来说，纳税申报表应在纳税年度结束后的次年4月11日至6月30日期间提交。每年由部长令规定申报和缴纳个人所得税的期限，通常于6月30日结束。

(1) 自行申报

达到以下标准的西班牙居民须提交个人所得税申报表：该个人在日历年内的工资薪金收入超过22000欧元（联合和单独申报）；对于从多处取得工资收入超过15876欧元的纳税人，如果从第二个及后续雇主处取得的收入超过1500欧元，也应提交申报表；如果西班牙

居民取得的其他个人收入超过法律规定的金额，也需要提交纳税申报表。

居民纳税人可以选择提交单独或联合纳税申报表，同一家庭的居民纳税人可选择为家庭提交联合纳税申报表。家庭单位成员由丈夫和妻子、未成年子女（18岁以下）和残疾子女（不论年龄）组成。

需要注意的是，一个人不能同时属于两个家庭单位。家庭单位成员根据每年12月31日的家庭情况确定。

（2）代扣代缴

对于居民个人来源于西班牙的收入，包括工资薪金、经营所得、资本收入（包括股息、利息等）和资本利得，可实行代扣代缴。扣缴的税款一般作为预缴税款处理，抵减纳税人的最终应缴税款。

工资薪金（包括养老金）收入须考虑纳税人的个人及家庭情况，按年收入所适用的一般应税收入累进税率扣缴税款。

自雇专业人士的收入一般按15%的税率扣缴税款（专业活动的前三年内为7%）。

以下收入按19%税率代扣代缴税款：

- ①利息；
- ②转让或支付联合投资机构股份所产生的资本收益；
- ③居住在法律规定的公共林地的个人，使用或开发森林所产生的资本收益；
- ④在游戏、竞赛、彩票或促销抽奖中获得的奖品；
- ⑤城市不动产租赁或转租产生的收入；
- ⑥来自知识产权或工业产权、提供技术援助、动产、企业或采石场的租赁或转租的收入；
- ⑦除非适用相关减免政策，参与投资基金获得的资本收益。

居民个人以董事会或其他管理机构成员身份取得的工资薪金收入，按35%的税率代扣代缴（对于上一纳税年度营业额低于100000欧元的公司，扣缴税率为19%）。

彩票和游戏的奖金须预扣预缴20%的博彩收入特别税。

2.3.3.2 税款缴纳

一般来说，个人所得税纳税人必须进行自我评估，提交年度纳税申报表，并在次年的5月1日至6月30日期间缴纳税款。纳税人可以分两次支付税款，6月20日前支付60%，其余的在当年11月5日前支付。

如果纳税人预缴税款和扣缴税款的金额超过了本年度的汇缴应纳税额，超出部分将被退还。纳税人提出退税申请后，税务机关必须在申报期结束之日起6个月内退还相应税额。如果税务机关未按规定办理退税，则应支付逾期利息，且无需纳税人申请。

2.4 增值税

2.4.1 概述

西班牙于1985年2月通过的第30/1985号法案引入了增值税。在西班牙国内法引入增值税是西班牙加入欧盟的条件之一。该法案于1986年1月1日起生效。

1992年12月29日，西班牙官方公报发布了新增值税法，同年12月31日发布了增值税条例。西班牙新的增值税制度于1993年1月1日起生效。

现行的增值税制度适用于除休达、梅利利亚和加纳利群岛以外的西班牙大陆和巴利阿里群岛地区。休达、梅利利亚和加纳利群岛适用各自的间接税制度¹²。

（1）纳税义务人及扣缴义务人

增值税法定纳税义务人为生产商品或提供服务的个人或实体。生产商品或提供服务具体是指：转让有形或无形财产以获得持续收

¹² The Canary Islands levy a type of value added tax (IGIC) on taxable supplies of goods and services within the Canary Islands.

入；承担土地开发；开发、建造或翻新建筑物，销售、授予或转让所有权（即使是附带性质）¹³。

①个人和企业

西班牙增值税意义上的企业可以是个人、法人或无法人资格的实体，无论企业常设地是否在西班牙，只要进行应税交易即被视为企业。当政府机构进行公共活动时，不被视为企业。

②公共机构

非企业性质的公共机构，从事非经营活动，不需要缴纳增值税。但以下情况除外：

A. 通过商法意义上的公司开展经营活动；

B. 在下列过程中开展经营活动的：提供电信服务；供应水、天然气、电力、热能和任何其他形式的能源；从事旅客和货物的运输；提供港口和机场服务、铁路基础设施运行服务，以及上述服务的特许权和授权行为；供应自行生产、制造或加工的货物；举办贸易博览会和展览；商品的储存和仓储；独立经营广告机构和旅行机构；经营职工食堂和餐馆、商店或类似机构；从事旅行社活动；进行商业广播和电视广播；屠宰活动。

③集团

自2008年1月1日起，如果西班牙纳税主体的金融、经济和组织架构联系紧密，可以依据特殊增值税集团方案进行增值税联合登记，构成会计上的集团¹⁴。

集团必须由一个独立的主导实体和纳入集团课税的子公司组成，且母子公司须有财务、经济和组织上的实际联系。为此，《增值税法》规定，主导实体必须在一个日历年内对其子公司拥有超过50%的资本或投票权，即对子公司具有实质控制权。

④控股公司

¹³ 视为西班牙增值税的“企业entrepreneur”。

¹⁴ 西班牙《商法》第42条规定，以下四种情况下可认为在会计核算方面存在公司集团：①母公司拥有子公司多数投票表决权；②母公司有权任命或解雇子公司的多数董事；③母公司能够利用与其他参股者达成的协议控制子公司的多数投票表决权；④在合并账户已经申报且在过去2年内母公司已经为了其自身的投票权而任命了子公司的多数董事。

如果一个公司的唯一经营活动是控股其他公司，该公司将不被视为增值税纳税义务人。但如果该公司直接或间接参与子公司的管理，例如控股公司向其子公司提供行政、金融、商业和技术服务，则该公司将被视为从事应税经济活动，需缴纳增值税。

（2）征收范围

①货物

货物交付，一般为所有者转让有形资产的处置权，某些情况下转让无形资产也被视为具有增值税目的的货物交付。

以下情形应视同销售：

A. 按公权机关指令进行的转让

根据法院裁决、行政命令或征用程序安排转让货物。

B. 租赁转为购买

从承租人行使租赁转购买权之日起，带有转购买选项的租赁协议被视为销售行为且销售已完成。

C. 网络平台运营者

从2021年7月1日起，欧盟将线上平台交易纳入增值税申报和纳税义务范围，规范了外国供应商向最终消费者的商品供应流程。线上平台交易被视为从基础供应商（被视为纳税人）处购买货物，并将货物销售给最终消费者（不被视为纳税人）。

以下交易应缴纳增值税：

无论基础供应商是在欧盟境内还是欧盟境外成立，向欧盟境内的B2C客户销售来自欧盟境外的货物，货物的价值不超过150欧元；

当基础供应商在欧盟境外成立（基础供应商向线上市场的供应被视为零税率供应），无论货物价值如何，其向欧盟的B2C客户销售已经在欧盟自由流通或者位于欧盟的货物。

D. 委托代销

如果代理人通过收取手续费形式代销商品，必须划分为委托人销售给代理人 and 代理人销售给消费者两部分。通常情况，代理人将商品销售给最终消费者，委托人开发票给代理人，代理人开发票给消费者。但如果代理人以委托人的名义从事交易，则增值税上的处

理为：委托人直接向消费者销售货物，代理人则被视为提供代理服务。

E. 连锁交易

如果一个商品通过销售链条在多个纳税人之间进行交易，且商品由原始供货方直接运给链条上的最终消费者，则商品的流转可以被视为一次交易行为。在欧盟内部的进出口连锁交易中，这种连锁交易可被视作欧盟内部销售或出口，征收率为零。

F. 建筑劳务

为应税工程供应材料，材料成本累计价值超过应税工程价值40%，视同销售货物。

G. 应税商品转为自用

纳税义务人将应税商品或资产转为自用或其员工使用的，视同销售。

H. 免费提供给第三方

将应税货物免费转让给第三方，视同销售。但在商业推广或专业活动中免费提供低值样品和广告材料的，不属于增值税应税范围。

I. 从应税行为转移到非应税行为

纳税人将货物用于非应税或免税活动时，如该货物的进项税额在购置时已全部或部分抵扣，视同销售。

J. 停止应税活动剩余商品

纳税人将用于经营活动的资产以非货币形式捐赠给其他实体的，视同销售。在应税活动停止后或实体清算过程中转让货物，如果该货物的进项税额已全部或部分抵扣，则须缴纳增值税。

②服务

服务指除销售商品以外的商业活动，征税前提是以现金或实物支付对价。

视同提供服务包括：

A. 自产自用及私人使用经营资产

如果纳税人接受服务相关的货物的进项税额已全部或部分转出的，则具有非商业目的免费接受服务的行为视同销售服务。

B. 代理形式

如果代理人以他人（形式代理人）的名义提供服务，则视同销售服务。

如果代理人以自己的名义但实质是为他人（形式代理人）提供服务，则被视为代理人接受和提供服务。

③进口货物

进口货物需要征收增值税。西班牙的进口货物有：

- A. 来源于非欧盟国家的货物；
- B. 来自欧盟关税区但在增值税上视为来自第三方国家的货物；
- C. 需接受海关检查的商品和临时进口货物（免进口关税或无需外部转运的货物）；
- D. 西班牙海关无需检查的货物或者从境外的自由港运来的货物。

某些地区属于关税区，但不属于增值税上的欧盟区。海关法规定，这些地区的商品进入西班牙不被视为进口，但在增值税上视作进口。同样地，西班牙向这些地区销售商品在增值税上也被视为向第三方国家出口。¹⁵

跨境交易不等于进口，如果将货物从欧盟境外运送西班牙保税仓，不被视为“进口行为”。但是将货物从保税仓库转移到西班牙市场流通，则属于“进口”。

（3）税率

①标准税率

目前，西班牙增值税标准税率为21%，适用于大多数商品和服务交易。

¹⁵ 欧盟内这类地区包括：①丹麦：格陵兰、法罗群岛；②芬兰：奥兰群岛；③法国：海外领土：瓜德罗普岛、圭亚那、马提尼克、留尼汪。在增值税上，摩纳哥视作法国的一部分；④西班牙：赫尔格兰岛、布辛根、自由港；⑤希腊：阿索斯山；⑥意大利：利维尼奥；意大利金皮庸、圣马力诺、卢加诺湖意大利水域；⑦西班牙：休达、梅利利亚、加纳利群岛。

②低税率

A. 10%税率适用于：

人或动物食用的食物和饮料，酒精饮料除外。从2021年1月1日起，含糖饮料按21%的增值税税率征税，但婴儿牛奶和被视为针对特殊饮食需要的食品补充剂的饮料除外。在餐馆或酒店消费加糖饮料时，税率为0%；

动物用药品；

某些医疗设备和设备；

某些药品产品；

住宿；

客运；

酒店和餐厅服务；

某些文化服务，包括剧院、音乐会、博物馆和电影院；

由口译人员、艺术家、导演和技术人员向可在电影院放映的电影制作人以及戏剧和音乐作品的组织者提供的服务（自2019年1月1日起）；

垃圾收集；

贸易交易会 and 展览；

不适用保证金计划的作者和经销商进口艺术作品和艺术作品用品。

B. 4%税率适用于：

基本食物；

书籍、期刊和杂志（包括截至2020年4月23日的电子出版物）；

人类用药；

为残疾人提供的某些物品和服务；

卫生垫、卫生棉条、内裤衬垫、避孕套和其他非药物避孕药品（自2023年1月1日起）。

零税率适用于：

向西班牙银行提供黄金；

与国际船舶和国际航空公司专门使用的飞机有关的货物；

向外国使领馆和享有外交地位的公认国际组织及其成员（根据国际公约规定）提供的货物（包括建筑物、部分、土地、家具和配件以及私人机动车辆）；

在非营利的人道主义、慈善或教育活动范围内，运往欧盟领土以外的目的地的货物；

自2022年4月10日起，根据第49/2022条法令向非营利组织捐款。

2.4.2 税收优惠

（1）免税行为

免税行为（不可抵扣进项税额）主要有：

- ①医疗和社会服务；
- ②教育和体育服务；
- ③金融运营和保险合同；
- ④特定类型的不动产租赁。

（2）欧盟内交易

①定义及交易类型

欧盟内购进商品的定义：

A. 其他欧盟成员国的增值税纳税人（非小企业）向西班牙纳税人或非应税法人提供新交通工具¹⁶以外的动产，且该动产从其他成员国领土转移到西班牙领土内。

B. 将新交通工具从其他成员国转移到西班牙，该行为应作为欧盟内购进商品缴纳增值税。

视同欧盟内购进商品：如果货物从一个成员国的公司发往另一个成员国的同属于一家公司的子公司，这一行为视同欧盟内购进商品。在此类情形下，如商品是用于生产目的，且已计入目的地子公司的资产负债表，则这一交易被视为增值税购置商品。如果未来商品将被退还且使用年限少于两年，则不适用视同购置商品的规定。

¹⁶ 新交通工具是指：购置后在6个月内投入使用的陆路用机动车或3个月内投入使用的轮船或飞机；或行驶里程少于6,000公里的陆路用机动车、航行少于100小时的轮船或飞行时间少于40小时的飞机。

②纳税地点

欧盟内购进商品的增值税纳税地点一般为商品发往的目的地。如果购货方购进的货物被发往第三方成员国，则购货方需同时在其增值税识别号所在国和货物目的地国产生增值税纳税义务。此类情形经常出现于欧盟内的连续交易和三方交易中。为避免双重征税，购货方可出示其在货物目的地国的纳税证明，即可免于在其增值税识别号所在国缴税。三方交易是指同一批货物涉及三个成员国的交易。

2.4.3 应纳税额

（1）销售额的确认

①应计入应税收入的要素¹⁷

应税收入是由接收方（或第三方支付）收到或将要收到的总额，包括运杂费（佣金、运输、保险和交易涉及的索赔款等）。还包括与价格相关的税收和关税（不包括增值税本身）、取消交易时的定金、包装费等。

②不应计入应税收入的要素¹⁸

以下项目（除增值税本身外）不应包括在应税收入中：

- A. 赔偿金；
- B. 在发票上单独显示的价格折扣和回扣；
- C. 供应商代表其客户支付的款项；
- D. 延迟支付价款产生的长期利息。

（2）应纳税额的计算

在计算应纳税额时，增值税进项税额可以从销项增值税中抵扣，因此实际上只对货物的增值部分征税。进口货物的增值税计税依据为货物从进口到购买方购入过程中的增值部分，即以除增值税外的任何与进口有关的税费的增加值为基数。

¹⁷ [https:// research.ibfd.org/linkresolver/static/vatleg_es_01_eng_td1_LNK_ID130339](https://research.ibfd.org/linkresolver/static/vatleg_es_01_eng_td1_LNK_ID130339)

¹⁸ [https:// research.ibfd.org/linkresolver/static/vatleg_es_01_eng_td1_LNK_ID130579](https://research.ibfd.org/linkresolver/static/vatleg_es_01_eng_td1_LNK_ID130579)

不同交易场景下的增值税计算：①向西班牙国内市场提供商品或服务。当西班牙公司在西班牙市场内提供商品或服务时，按相应税率缴纳增值税。②向欧盟成员国提供商品。向其他欧盟成员国提供商品时，如果满足所有监管要求，该交易可以免税。监管要求通常包括：证明产品已运输至西班牙增值税以外的领土；确认收货人是增值税纳税人（即能提供有效的增值税税号）。也就是说，如果收货人位于其他欧盟成员国且为增值税纳税人，销售方通常不需要缴纳增值税。销售方应遵守相关国家的增值税法规，并提供必要的文件以证明其符合免税条件。③向第三国（非欧盟成员国）出口商品。向第三国（非欧盟成员国）出口商品时通常也免征增值税，但具体免税条件可能因出口目的国而异。出口商需要准备和保留适当的出口文件，如出口报关单、发票等，以证明交易的合法性和真实性。

2.4.4 申报制度

西班牙增值税的征收、管理和检查由西班牙税务局负责。

（1）申报要求

①申报方式与期限

在西班牙注册的增值税纳税人必须提交增值税申报表（按月或按季），并在年度结束后进行增值税年度申报。选择按月或按季度申报需符合下列标准：

A. 按季度：适用于上一年销售额不超过600万欧元的纳税人；

B. 按月：适用于上一年销售额超过600万欧元的纳税人；

申报必须在申报期（按月或按季）结束后的下个月20日之前提交。年度增值税申报必须在次年1月30日之前提交。

②特殊事项

A. “即时提供信息”

“即时提供信息”，是西班牙的税务申报系统，要求企业实时或在发票开具不久后以电子方式向税务机关提交开具和收到的发票详细信息。

以下公司须履行SII申报义务：在REDEME（每月增值税申报登记处）注册；年营业额超过600万欧元；增值税集团公司的纳税人；非居民实体。

该报告应在发票开具或收到之日起4个工作日内提交。

B. 税率变更

当收款人为非增值税纳税人且增值税税额可能增加时（因法定税率提高导致税款增加的除外），无法进行增值税税率的变更。在这种情况下，可以在税率升高的当月或次月进行变更。

（2）税款缴纳

纳税义务发生时间为开具发票后，最迟不超过交易发生次月月底。增值税由购买方缴纳，进项税额可以抵扣。

增值税计算案例：

A公司是一家主营机械制造的西班牙龙头企业，为西班牙等多个国家的自动化工业厂商供应测量机器。收款方为增值税纳税人，并已在其各自的居住国注册。

在A公司业务活动中，每月发生支出如下：①购置生产所需原材料，900000欧元（不含增值税）。所有原材料均在西班牙国内市场购入；②厂房租金，30000欧元（不含增值税）；③其他营业费用，7500欧元（不含增值税）。

此外，西班牙公司在2023年上半年每月在西班牙、欧洲和其他国际市场销售和分销产品如下：④西班牙国内销售额：1000000欧元（不含增值税）；⑤其他欧盟区域销售额：200000欧元；⑥除欧盟外的国际市场销售额：100000欧元。

由于①②③项中购进的货物和服务发生在2023年上半年，A公司须按21%的标准税率缴纳西班牙增值税。因此，每月的进项税额为196875（ $937500 \times 21\%$ ）欧元。

A公司须对在西班牙市场销售行为缴纳21%标准税率的增值税，即④涉及销项税额为210000（ $1000000 \times 21\%$ ）欧元。

当货物交付给其他欧盟国家时，若运输目的地为非西班牙增值税领土且收货人是增值税纳税人（即能提供有效的VAT税号），免征增值税。即⑤免征增值税。

向第三国（非欧盟成员国）提供货物（出口商品），只要满足监管要求，免征增值税。即⑥免征增值税。

A企业必须将210000欧元的增值税销项税额填列在增值税申报表中。若A公司前一年的营业额超过6010121.04欧元，将被视为大型企业，并有义务按月提交申报表。如果未超过6010121.04欧元，按季提交申报表即可。

A企业可以用以前因业务活动而购入的商品和服务的增值税进项税额（196875欧元）抵扣销项税额。综上，增值税销项税额和进项税额之间的差额是 $210000 - 196875 = 13125$ 欧元，即：A公司在提交申报表时的增值税应纳税额为13125欧元。

（3）退税

如果增值税销项税额超过了可抵扣的进项税额，纳税义务人须就其申报表的差额纳税。相反，如果可抵扣的进项税额超过了销项税额，纳税人可以要求退还多余的税额。

一般来说，只能在当年的最后一次申报中提交退税申请。通常情况下，退税一般在当年最后一个申报期结束后的6个月（第二年的6月30日）内到账。

但是，如果符合特定监管要求，按月申报的纳税人可以在每个申报期结束后要求退还当期多余的税款。根据特别程序，纳税人可申请加入每月增值税退税计划。纳入该计划的纳税人可在每月的增值税申报表中申请增值税退税。

纳税人申请退税均需每月通过远程通信在退款登记册上登记，并以电子方式保存增值税登记信息。

2.5 财富税

2.5.1 概述

西班牙居民个人应于每年12月31日对其资产进行估值，就其全球总资产缴纳财富税。不同资产的估值方法不同。西班牙非居民个人只须就其在西班牙境内拥有的资产或权益缴纳财富税。若税收协定对上述规定有不同表述，以税收协定为准。

自2023年起，若股份或类似权益未在证券交易所进行交易，且该权益对应的资产至少有50%直接或间接来源于西班牙的不动产，则该权益被视为西班牙境内的资产。

2.5.2 税收优惠

（1）免税情形

以下资产免征财富税：

- ①构成西班牙历史遗产的资产；
- ②家庭陈设品、艺术品和古董（资产价值不超过法律规定的限额）；
- ③养老金计划参与者的既得权益以及与类似社会福利制度有关的经济权益；
- ④构成艺术家作品的资产；
- ⑤构成纳税人主要收入来源的商业或专业活动所必需的直接或间接个人常用的资产、权益；
- ⑥家族企业等实体资本中的股份；
- ⑦习惯性居所（免税额度为30万欧元）；
- ⑧泛欧个人养老金产品所产生的经济权益。

（2）西班牙各自治区可自行设定免税额。若自治区没有特殊规定，免税额统一为70万欧元。部分自治区（如马德里）可享受100%的减免，无需缴纳财富税。

2.5.3 纳税地点

欧盟法院2014年9月3日的判决（C-127/12号案件）对纳税地点进行了修改，规定居住在欧盟成员国或欧洲经济区成员国的西班牙非居民纳税人如拥有西班牙境内的资产或权益，可申请在西班牙纳

税，纳税地点为其资产和权益最大价值所在地。自2021年起，该规定扩展到所有非居民纳税人。

2.5.4 税率

除自治区另有规定，财富税适用税率如下：

表 9 财富税税率（累进税率）

应税净收入 (欧元上限)	应缴税款 (欧元)	应税净收入差额 (欧元上限)	适用税率 (%)
0.00	0.00	167,129.45	0.2
167,129.45	334.26	167,123.43	0.3
334,252.88	835.63	334,246.87	0.5
668,499.75	2,506.86	668,499.76	0.9
1,336,999.51	8,523.36	1,336,999.50	1.3
2,673,999.01	25,904.35	2,673,999.02	1.7
5,347,998.03	71,362.33	5,347,998.03	2.1
10,695,996.06	183,670.29	以上	3.5

2.5.5 纳税义务

若个人应税净收入超过200万欧元须主动进行申报。

2.6 消费税

2.6.1 概述

遗产和赠与税适用于西班牙居民的继承人、受益人和受赠人，征收范围包括其接收的西班牙境内外的所有资产。非居民受益人作为非居民纳税人也应缴纳遗产和赠与税。非居民纳税人只有在取得西班牙资产或权益，或将取得西班牙的资产或权益时，才须在西班牙缴纳遗产和赠与税。

遗产和赠与税的税基为接收资产和权益的净值。该净值应为市场价值或独立各方出售无抵押资产的最可能价格。就不动产而言，对于2021年7月10日之后发生的应税行为，其价值为纳税义务发生之日不动产地籍立法中规定的参考价值。

2.6.2 税收优惠

税基减免主要有：

（1）若为死后转让，配偶、子女或养子女可享受95%的税基减免。若无配偶、子女或养子女，减免人群为长辈、养父母或专业企业、个体户三代以内的旁系亲属，以及收到免征财富税的捐赠人或死者给予实体权益或用益物权的人。享受以上减免还须满足两个条件，即：①因死亡而接收资产的受益人必须保留所收到的资产10年以上；②受益人不能进行导致资产价值大幅减少的交易。

（2）若为生前转让，转让对象为专业企业、个体户的股份或捐赠人免征财富税的实体，配偶、后代或养子女在满足以下条件时，可享受95%的税基减免，①捐赠人年满65岁或患有终身残疾；②捐赠人不履行管理职责，也不领取相关报酬。

部分自治区规定，某些“近亲”继承人或受赠人（如子女、孙子女、配偶、长辈）的应纳税额为零或趋近零

2.6.3 税率

若自治区无特殊规定，遗产和赠与税应适用全国统一的减免额、税率和系数。因继承人和受赠人的财富状况以及其与被继承人或赠与人的亲属关系不同，还需在一般税率的基础上乘以特定系数，得出实际有效税率。

自2020年起，遗产和赠与税适用的税率表如下（自治区另有规定的除外）：

表10 遗产与赠与税税率

税基（欧元上限）	应缴税款（欧元）	税基差额（欧元上限）	适用税率（%）
0.00		7,993.46	7.65
7,993.46	611.50	7,987.45	8.50
15,980.91	1,290.43	7,987.45	9.35
23,968.36	2,037.26	7,987.45	10.20

31,955.81	2,851.98	7,987.45	11.05
39,943.26	3,734.59	7,987.46	11.90
47,930.72	4,685.10	7,987.45	12.75
55,918.17	5,703.50	7,987.45	13.60
63,905.62	6,789.79	7,987.45	14.45
71,893.07	7,943.98	7,987.45	15.30
79,880.52	9,166.06	39,877.15	16.15
119,757.67	15,606.22	39,877.16	18.70
159,634.83	23,063.25	79,754.30	21.25
239,389.13	40,011.04	159,388.41	25.50
398,777.54	80,655.08	398,777.54	29.75
797,555.08	199,291.40	以上	34.00

2.6.4 纳税地点

死后转让和生前转让的纳税地点有所不同。一般来说，死后转让的纳税地点为死者生前居住的自治区，生前转让的纳税地点为财产接收者习惯性居住的自治区，但涉及不动产的纳税地点则为不动产所在的自治区。

根据欧盟法院2014年9月3日的判决（C-127/12号案件）对纳税地点的规定，与财富税类似，对2021年7月10日之后发生的应税行为，将之前适应欧盟或欧洲经济区居民纳税人的规定扩展到所有非居民。具体如下：

（1）如果被继承人是非居民，纳税人接收到价值最大的资产和权益位于西班牙某自治区，则纳税人可以适用该自治区法规。如果没有位于西班牙的资产或权益，则纳税人可以适用其居住所在地的自治区法规。

（2）如果被继承人是某自治区的居民，纳税人虽不是该自治区的居民，仍可以适用该自治区法规。

(3) 如果通过捐赠或其他生前合法转让的方式无偿获得位于西班牙的房地产，非居民纳税人可以适用房地产所在地的自治区法规。

(4) 如果通过捐赠或其他生前合法转让方式无偿获得位于西班牙境外的不动产，西班牙的居民纳税人可以适用其居住所在地的自治区法规。

(5) 如果通过捐赠或任何生前合法转让的方式无偿获得位于西班牙境内的动产，非居民纳税人可以适用动产所在地的自治区法规。该动产纳税地点应为动产转让前五年持有天数最多的自治区，天数计算截止日期为纳税义务发生的前一天。

2.7 其他税（费）

2.7.1 转让税和印花税

(1) 概述

转让税和印花税只对少数交易征收。征收对象和税率如下：

表11征税对象和税率

征税对象	税率（%）
公司交易	1
房地产转让	6
动产和行政许可权的转让	4
物权（主要是担保、养老金、抵押或贷款）	1
公共契据	0.5

(2) 特殊规定

如果卖方是房地产开发商，则土地或建筑物的首次转让应缴纳增值税。在二次或后续转让中，公司、贸易商或专业人士可选择缴纳转让税或增值税。

西班牙公司的股份转让一般免征间接税。但是，如果转让的是房地产公司的股份，并且收购方获得其控制权，同时该转让被视为具有“避税目的”，则可能会产生增值税或转让税。具有“避税目的”是指收购方获得了一家房地产公司及其控制权并未用于经济活动，另有证明的除外。

2.7.2 房产税

地方政府每年对位于辖区内的城市和农村不动产按其地籍价值征收房产税。地籍价值由不动产地籍管理条例确定，条例每8年根据市场行情（包括土地和建筑物的价值）进行调整。所有居民、非居民个人和法人实体均须缴纳房产税。房产税税率各不相同，城市房产的一般税率为0.4%，最高税率为1.30%；农村房产的一般税率为0.3%，最高税率为1.22%。地方政府有权提高一般税率。房产税被视为与收入有关的支出，因此可在所得税前扣除。

2.7.3 地方商业税

地方政府每年对在其辖区内开展的商业活动征收地方商业税。以下情形免税：个人；在西班牙境内开展经营活动且处于开业后前两个纳税期间内的纳税人；应缴纳企业所得税的纳税人及上一年度净销售额低于100万欧元的无法人资格实体。

通过常设机构在西班牙经营的非居民纳税人，免税条件为其上一年的净销售额低于100万欧元。地方政府有权调整最低税率。

2.7.4 城市土地增值税

城市土地增值税纳税人为有偿转让城镇土地中的转让人、捐赠中的受让人。税率一经市议会确定不得更改，上限为30%。该税根据城市土地转让时披露的土地增值额征收。

对于2021年11月10日之前发生的转让，税基的确定方法是将土地在转让或捐赠日的地籍价值乘以土地持有年限（最长20年），再乘以3至3.7的系数。对于2021年11月10日（含）之后发生的转让或捐赠，第26/2021号皇家法令降低了系数，介于0.14到0.45之间（每

年更新)。该皇家法令还引入了替代方法,即根据转让或捐赠日和购置日的土地价值差额确定税基。如果土地在收购和转让或捐赠日之间没有增值,则无需缴税。

城市土地增值税可作为计算出售不动产资本收益的扣除项目。

2.7.5 团结税

对巨额财富临时征收的团结税于2022年1月1日起生效。团结税是一种直接税,与财富税互为补充,征收对象为超过300万欧元的个人净财富值。与财富税相反,团结税的监管权没有移交给自治区。该税适用于除巴斯克地区和纳瓦拉地区以外的西班牙领土范围,不受西班牙签署的税收协定和其他现行公约影响。有关应税基数和免税额的计算规则与财富税的规则相同。对于居民和非居民纳税人,免税额均为70万欧元。

适用的累进税率如下:

表12 团结税税率

税基 (欧元上限)	应纳税额 (欧元)	税基差额 (欧元上限)	适用税率 (%)
0	0	3,000,000.00	0
3,000,000.00	0	2,347,998.03	1.7
5,347,998.03	39,915.97	5,347,998.03	2.1
10,695,996.06	152,223.93	以上	3.5

团结税的纳税人可以在同一纳税期内申请税额抵免,抵免金额为已缴纳的财富税额。因此,只有在财富税为零税率或采用其他税额抵免的自治区才会实际缴纳团结税。

2.7.6 消费税

西班牙进口或生产的大部分碳氢化合物石油产品、酒精饮料和烟草产品均需缴纳消费税。

具体如下：

- (1) 大部分道路燃料，每升约0.38欧元；
- (2) 香烟，每千支香烟约24.7欧元，外加最高零售价的51%（每千支香烟的最低税额为131.5欧元；如果零售价每千支低于196欧元，则最低税额增加至141欧元）；
- (3) 烟草，每公斤约23.5欧元，外加最高零售价的41.5%（最低税额为每公斤98.75欧元，如果零售价低于每公斤165欧元，则最低税额增加至102.75欧元）；
- (4) 大多数葡萄酒，每升0欧元；
- (5) 烈酒，每升约9.59欧元。

2.7.7 一次性塑料包装税

一次性塑料包装税的征收对象为在税收适用地区使用的一次性塑料包装物，包括空包装和任何盛放、保护或用于处理、分销或展示商品的包装。以下生产、进口或在欧盟内部采购的产品均应纳税：含塑料的一次性包装物；用于制造上述包装的塑料半成品（如预制件或热塑性复合材料）；含塑料的产品，用于不可重复使用包装的封口、营销或展示。

如果包装是在西班牙境内生产的，则纳税人为生产商，必须在首次提供包装时征收塑料包装税。如果通过欧盟内部采购或进口一次性塑料包装，则纳税人为欧盟内部采购或进口的企业或实体，须通过提交特定申报表或进口管理文件来缴纳塑料包装税。

应税产品中含有的非回收塑料，按每公斤0.45欧元的比例征税。部分税收优惠如下：

- (1) 包装中的再生塑料免征塑料包装税。
- (2) 运往西班牙境外的塑料包装（通过欧盟内部供应或出口）可以享受免税、减税或退税优惠。

(3) 如果每月流入西班牙的塑料包装重量不超过5公斤, 则无需征税。

(4) 药品、保健品、油墨、清漆等塑料包装可以享受减税优惠。

(5) 塑料包装在使用前销毁或退回的, 可以享受税收优惠。

2.7.8 进口关税

西班牙征收的大部分关税都是标准税率关税, 一般在进口货物清关时缴纳。除了极少数情况外, 关税都是“从价税”, 即按到岸价或类似发票金额征收。此外, 自西班牙加入欧盟以来, 只适用欧盟规定的豁免。

2.7.9 金融交易税

金融交易税是对以对价方式购买西班牙公司股本股份的行为征收的间接税。税率为0.2%, 无论交易双方居住地和交易地在何地, 均需缴纳金融交易税。

征收该金融交易税须满足以下条件: 公司股票在西班牙或另一个欧盟成员国的证券交易所上市。该交易市场应根据第2014/65/EU号指令被视为受监管市场, 或根据该指令第25.4条被视为同等的第三国市场。截至收购前一年12月1日, 该公司的股票市值超过10亿欧元。

西班牙制定了一级市场和收购市场基础设施相关的免税规定, 如公司重组、同一集团内公司之间的重组、临时转让和收购库存股等。此外, 新增了收购自发型非营利性社会组织、职业养老基金或福利互助保险公司的免税情形。

2.7.10 数字服务税

数字服务税是间接税, 对向西班牙境内用户提供在线广告、在线中介和数据传输等数字服务征收3%的数字服务税。上一纳税年度总收入超过7.5亿欧元的实体(无论是否为西班牙税收居民), 或上一纳税年度在西班牙境内提供数字服务的收入超过300万欧元的实

体，为数字服务税的纳税人。对于属于集团公司的实体，该门槛的判断应在集团层面确定。

2.7.11 含氟温室气体税

含氟温室气体税是对在西班牙境内使用含氟温室气体征收的一种间接税。制造、进口、在欧盟内部获得含氟温室气体等，无论这些气体是包装在容器中还是装入产品、设备或装置中，均属于征税对象。这些气体主要是指氢氟碳化物、全氟化碳和六氟化硫及含有上述任何物质的混合物。根据应税行为发生时每种气体对应的全球升温潜能值，采用0.015的系数确定税率，上限为每公斤100欧元。对含有应税气体的产品、设备或器具，如果征税对象的全球升温潜能值不确定，则税率设定为每公斤100欧元。

2.7.12 社会保险费

（1）概述

西班牙社会保障体系的资金主要来源于雇主、雇员、自由职业者以及国家。所有居民雇员和自由职业者都必须在西班牙社会保障体系中登记并缴费。该体系由一般社会保险费制度和特殊社会保险费制度（主要针对农业从业人员、家政从业人员、海员和大多数自由职业者）组成。

根据一般社会保险费制度，雇主和雇员必须缴纳社会保险费，费率分别为30.40%和6.45%，雇主还应缴纳浮动的工伤费率（如室内工作者的费率为1.5%）。雇主应从支付给雇员的金额中扣除。雇主和雇员缴纳的两部分均应由雇主支付给社会保障金库。

社会保险费缴费基数为雇员每月的总就业收入，按雇员每月领取的工资总额来计算（包括现金和实物），但不包括每日津贴和差旅费、路费和交通补贴、零用金津贴、工作服置装费、死亡抚恤金、搬迁费、停职或解雇补偿金以及婚姻补贴。非按月累计的奖金或特殊工资必须在全年内平均分配。强制性社会保险费可在个人所得税前扣除。

（2）个人缴费规定

①雇员

一般社会保险费制度按照雇员职业类别确定其社会保险费。每个类别均设置了按年调整的最低和最高缴费基数。2023年的情况如下：

表13 职业类别对应的缴费基数

类别	最低缴费基数（欧元/月）	最高缴费基数（欧元/月）
工程师和大学毕业生	1629.30	4495.50
取得资格证书的技术员及其助理	1351.20	4495.50
文员和车间管理人员	1175.40	4495.50
未取得资格证书的助理	1166.70	4495.50
文员及其助理、信使等	1166.70	4495.50

2023年，在上述最低和最高金额范围内，雇员的一般社会保险费率计算如下：

表14 一般社会保险费率

类别	税率
一般福利基金	4.70%
失业保险	1.55%
职业教育/培训	0.10%
总计	6.35%

对于签订定期合同的雇员，失业保险费为1.6%，总费率为6.40%。

自2023年1月1日起，引入了新的代际公平机制。其目的是对增加的退休人口进行补偿。在补偿机制下，2023年的额外缴费率为0.6%（雇主支付0.5%，雇员支付0.1%），该费率逐年增加，到2029年达到1.2%（雇主支付1%，雇员支付0.2%）。补偿机制预计适用至2050年12月31日。

②自由职业者

对于自由职业者（不包括斗牛士、贸易代理和艺术家，他们属于一般社会保险费制度的范围），2023年计算缴费的最低和最高月基数分别为751.63欧元和4495.50欧元。自由职业者可以在最低和最高金额之间进行选择，但要根据个人的年收入总额划分累进等级。

2023年，在上述最低和最高金额范围内，自由职业者计算其特殊社会保险费的单一费率为28.3%。如果出现符合一般社会保险费制度中临时丧失工作能力的情况，该费率可享受减免。

③外籍人员

西班牙等欧洲经济区国家和瑞士共同适用《社会保障条例》（883/2004）（经修订）、《社会保障条例》（1408/71）和《社会保障条例》（574/72）。这些条例确保其规定中的雇员不会因其在不同国家任职而重复缴费。雇员只需遵守其具体从事活动的国家的社会保障规定。如果一个国家的雇员代表其雇主在另一个国家从事某项活动的时间超过12个月，或者一个雇员从事某项活动的时间未超过12个月，但加上其前任雇员从事同一活动的总时间超过12个月，则应遵守另一个国家的社会保障规定。如果雇员来自上述国家以外的国家，则应考虑西班牙与这些国家之间的社会保障协定。

2.7.13 临时征收费用

临时能源费、临时信贷机构和金融信贷机构费的纳税年度为2023和2024财年。政府将在2024年第4季度进行评估，决定是否继续征收上述费用。

临时能源费的征收对象是能源行业的主要经营者，以及在西班牙从事原油或天然气生产、煤炭开采或炼油的个人或实体。该费用的计算方法是产生缴费义务的前一年在西班牙开展活动所产生的净收入乘以1.2%。

临时信贷机构和金融信贷机构费的征收对象是在西班牙境内经营且其2019年收取的利息和费用总额等于或高于8亿欧元的信贷机构和金融信贷机构。该费用的计算方法是将在西班牙开展活动取得的净利息收入和费用的总额乘以4.8%。该费用应在产生缴费义务的前一年的利润表中予以披露。

上述费用不得作为企业所得税的扣除项目，且不得直接或间接转嫁给客户。违反该规定是非常严重的违法行为，可处相当于转嫁费用150%的罚款。

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

西班牙税务局作为财政部下属机构，承担着税收征管的重要职责。西班牙税收体系主要分为3级，即国家级、自治区级和地方级。税收分为直接税和间接税，主要用于公共服务与基础设施建设。税收立法权限高度集中于国家层面，征税主要由国家负责，中央政府通过财政划拨方式，依据一定比例将税收资金分配给自治区和地方政府。其中，巴斯克自治区与纳瓦拉自治区实行独特的税收体制，负责征收各自区域内的大部分税款，并向中央政府上缴部分税款。

西班牙税务局内设机构有：税务管理部、财政税务稽查部、征收部、海关和消费税部、税务信息技术部、人力资源部。

3.1.2 税务管理机构职责

3.1.2.1 税务机关职责

依法征收税款；向纳税人解释、提供与应纳税款计算有关的信息；依法对纳税人的信息进行保密，其中依法向职权机关提供有关信息或依规定公开的信息除外；依法予以免税、减税、退税，撤销欠款、罚款，延期纳税；依法依申请对纳税人纳税义务的履行情况予以证明；依据职权受理涉税的申诉、举报；向接受税务检查和税务稽查的单位、个人提供税务检查、稽查结论，当事人要求解释的，应作出解释；依法向纳税人赔偿损失；根据国家职权机关的要求核实纳税人的应纳税额是否正确。

3.1.2.2 税务机关的职权

要求纳税人提供与确定其纳税义务有关的资料 and 文件，说明税款计算、申报和缴纳情况；要求有关单位和个人提供与确定纳税义务有关的资料 and 文件，并配合税务机关做好税收执法工作；进行税务检查和税务稽查；执行税收行政决定；依法依职权对违反税法的行为进行处罚，采取措施确保税收违法行为依法得到处理。

3.2 居民纳税人的税收征收管理

3.2.1 税务登记

3.2.1.1 居民纳税人注册

在西班牙拥有经济利益，或出于税务目的参与相关活动的个人和法人实体，均须持有税务识别号。

在西班牙适用增值税制度的地区从事商业或专业活动的企业必须在纳税活动开始前向当地税务局提交036登记表（注册为公司）或037登记表（注册为个体户），获得财务识别号。在提交相关表格和公司注册契约及组织章程的正本和副本后，企业自动获批注册。

此外，若企业在欧盟内部进行B2B交易，还需通过欧盟内商业登记处登记，获得西班牙增值税税号。

个人可以通过向当地税务局提交030登记表，登记后，由税务局分配税务识别号。

3.2.1.2 居民纳税人注销

当企业停止从事应税活动时，必须提交相应的表格（公司提交036登记表；个体户提交037登记表），并通知税务机关。

3.2.1.3 无须进行税务登记的情形

企业在西班牙与第三方交易时，可以不强制注册。例如：销售方从寄售存货中向第三方分销货物，由于反向征税机制，销售方无须进行强制登记。

3.2.2 账簿凭证管理制度

3.2.2.1 账簿设置要求

（1）企业所得税

《商业法》规定，所有企业都须有序保存其会计记录，定期编制资产负债表和存货清单等账目。

纳税申报表和财务报表要以正式的账簿为基础，并由商业登记处盖章生效。如地址发生变更，原登记处进行的公证仍有效。上述账簿需要在财政年度结束后4个月内进行公证。

（2）个人所得税

缴纳个人所得税的个体户和专业人士须保存发票、证明文件及其他文件。保存的账簿须包含发票号码、开具日期、交易对方的税号、交易内容、金额、资产描述、购置价值等。个人所得税账簿可以在增值税账簿的基础上添加必要的数据。

（3）增值税

增值税纳税人须在规定的申报和缴税期限内登记账簿，包括开具发票登记簿、收到发票登记簿、投资资产登记簿，以及欧盟内部业务登记簿。

3.2.2.2 会计制度简介

根据西班牙《会计法》的规定，企业和机构的财务和会计报表必须按照国际会计准则编制。所有会计账簿和文件的管理都须清晰明了，按日期列出，不得有空白、插页、划线或涂改。一旦发现账

簿中的错误或遗漏，必须立即更正。不得使用含义与法律、标准或普遍接受的商业惯例不符的缩写或符号。

3.2.2.3 账簿凭证的保存要求

（1）企业所得税

《商业法》规定，除一般或特殊规定外，从账簿的最后一次记录开始计算，企业须将有关的账簿、信件、文件和证明妥善保存6年。10年内，若税务机关检查税收损失结转和税收抵免，企业仍须提供相应账簿。若企业在财政年度内停止经营活动，仍须保存账簿和会计记录。若企业负责人死亡，保存义务由继承人承担；若企业解散，保存义务由清算人承担。

（2）个人所得税

个人所得税账簿必须保存清晰、准确、按日期顺序排列、无划痕或划线、以欧元来记录。账簿可以通过电子方式保存。

（3）增值税

增值税账簿可以通过电子方式保存，对于按月申报增值税的企业，则必须以电子方式保存。一般业务须在相关税款结算和支付时登记在相应的账簿中；未开具发票的业务须在业务发生或单据开具后7天内入账；发票按收到的先后顺序在抵扣期限内完成登记；欧盟内部业务登记簿须在货物托运或运输开始后7天内完成。

3.2.2.4 发票等合法票据管理

（1）开具发票义务

贸易商、专业人士以及在西班牙增值税地区提供商品或服务的其他个人，均须开具并交付发票，并保留发票副本或存根备查。销售方须持有发票才可抵扣相应税额。

（2）发票的形式

通常，发票应包含以下必要数据：

①编号及系列，且同一系列内的发票编号须保持关联性；

②开具日期;

③销售方和购买方的公司名称或姓名;

④税务识别号;

⑤在以下情况下应记录购买方的税务识别号: 欧盟内部的免税交易、收款人为增值税纳税人的交易(涉及反向征税机制)、开票方在西班牙增值税地区设立且进行的交易;

⑥交易双方的地址;

⑦交易描述;

⑧适用的税率, 补偿税率应单独标注;

⑨如有增值税, 则另行列示增值税额, 以欧元为单位;

⑩交易日期或预付款日期。

(3) 发票的开具期限

一般而言, 发票在交易进行时开具。若购买方是贸易商或专业人士, 则应在该交易自行申报期后的次月16日前开具发票。

3.2.3 纳税申报

3.2.3.1 企业所得税

(1) 申报要求

企业应于财政年度结束6个月后的25日内自行申报并提交企业所得税申报表。处于清算阶段、迁往国外或转变为免税、低税率的纳税实体, 申报期限相应缩短。若自行申报期开始时, 申报形式尚未确定, 则应在新申报形式生效之日起的25日内提交申报表。但是, 纳税人也可以选择在原申报期内提交纳税申报表, 同时遵守原申报期的申报要求。

部分免税的纳税人须申报其所有收入, 全额免税的纳税人无须申报。此外, 若纳税人符合以下要求, 也无须申报:

①每年总收入不超过75000欧元;

②每年应税收入不超过2000欧元;

③已缴纳预提税的应税收入。

（2）税款缴纳

纳税人在自行申报期内缴纳税款，不会产生滞纳金。企业应在4月、10月和12月的前20日内预缴3次税款。符合条件的养老金计划和房地产投资公司等，如果按1%甚至0%的税率纳税，则无须报送纳税申报表和预缴税款。当纳税人受经济和财务状况影响无法按期缴纳税款时，可以申请延期或分期支付。

3.2.3.2 个人所得税

（1）申报要求

每年的纳税申报表由部长令批准，在自行申报期结束前（通常是6月30日）以电子方式提交，并由纳税人本人或其代表签字。

一般来说，如果纳税人的总收入低于22000欧元，则无需提交申报。但是，以下纳税人即使其收入水平低于22000欧元，或其资本利得未达到预扣税的限制，也应申报：①购买符合条件的养老基金产品的纳税人；②享受购置住房税收抵免或双重不征税的纳税人。

如果纳税人未提交申报表，税务机关会下发纳税评估税务事项通知书。纳税评估范围包括应纳税款及相应的滞纳金和罚款。

（2）税款缴纳

西班牙居民个人就其应纳税收入提交纳税申报表，同时缴纳税款。纳税人可以分期付款，在提交纳税申报表时支付应纳税款的60%，剩余的40%通常在11月支付，且无须支付滞纳金。

自雇专业人士及商人应在当年的4月、7月和10月的前20日及次年的1月30日之前提交季度申报表并预缴税款。预缴税款可从当年的汇算清缴金额中抵扣。

（3）申报退税

纳税人在申报期内申报退税的，税务机关审核合格后，须在自行申报期结束后6个月内，将退税款汇入纳税人提供的银行账户。在

申报期后提交退税的，自提交之日起计算6个月的期限。非纳税人的原因未按期完成退税的，税务机关应当支付利息。

3.2.3.3 增值税

西班牙增值税纳税人须按月或按季提交增值税申报表，并填写年度增值税汇总申报表。

前3季度的季度增值税申报表须在季度结束后的20日内提交，并缴纳税款，第4季度和年度增值税汇总申报表须在次年的1月30日前提交。

上一年营业额超过6010121欧元、按月申请增值税退税的或申请增值税联合申报的纳税人，必须以电子方式按月提交增值税申报表。申报表须在次月30日前提交，若为1月份，则提交截止日期为2月最后一天。

3.2.4 税务检查

3.2.4.1 税务稽查

西班牙税务机关设有税务稽查部门，主要负责核实纳税人是否正确履行纳税义务，并在必要时对纳税情况进行调整。税务机关不仅要纳税人的申报材料案头审核，还要对重点对象进行实地核查。

税务稽查部门检查的资料包括：纳税人提交的与任何税款相关的申报表、会计核算及相关表格、账簿、发票和其他相关文件。纳税人应在收到通知起10个工作日内提供相关资料。

3.2.4.2 税务审计

西班牙法律规定，除规模极小或不从事营业活动的公司外，应当定期对法人企业进行税务审计。

纳税人通常需指派会计人员或律师作为代表参与审计，税务检查部门依多种标准审查纳税申报表，如随机抽样和比对纳税人申报

表等。从自行申报期结束后起算，审计有效期为4年。根据《企业所得税法》，税收损失和抵免接受税务审计的年限为10年。

审计完成后，将出具包含审计与调查结果的会议纪要。税务机关若对申报内容有异议，可酌情提出更正意见，纳税人可对此提出反对。

3.2.5 税务代理

在西班牙，企业可自行申报，也可通过中介机构代理申报。

3.2.6 法律责任

3.2.6.1 违反基本规定的处罚

（1）登记违法处罚

不履行税务识别号税务识别号以及税务或海关条例规定的其他号码或代码有关义务的行为构成税务违法，处以150欧元的罚款。

在申请税务识别号时提供虚假或伪造的数据也属于税务违法行为，处以30000欧元的罚款。

（2）会计核算违法处罚

一般来说，会计核算违法处罚为150欧元。但是，如果交易金额不准确或遗漏，或账簿登记错误，罚款金额最低为150欧元，最高为6000欧元；未保存账目、账簿和记录等，罚款为当年营业额的1%，最低为600欧元；在同一财政年度内对同一个活动账簿记录不一致，导致税务机关难以了解纳税人的真实情况，罚款为600欧元；未经授权使用账簿的，罚款为300欧元；未按时保存账簿的，每季度最低罚款300欧元，最高罚款6000欧元。

（3）纳税申报违法处罚

未提交申报表而产生未缴税款的，处以未缴税款的50%至150%的罚款。

若遗漏或延迟提交申报表但未产生未缴税款的，处以200欧元至2000欧元不等的罚款。

逾期申报则需要缴纳滞纳金。逾期不超过12个月，滞纳金为税款的5%至20%。其中，逾期0至3个月，征收5%；逾期4至6个月，征收10%；逾期6至12个月，征收15%；逾期12个月以上，征收20%，同时加征滞纳金期间的利息。

3.2.6.2 不履行纳税人义务处罚

（1）对不缴或少缴税款的处罚

纳税人未能按税务机关规定的纳税期限缴纳税款的行为，分为轻微、严重和非常严重三种情形。如属轻微违法行为，罚款为固定金额或未缴税款的50%；严重违法行为，罚款为未缴税款的50%至150%；非常严重违法行为，罚款为未缴税款的100%至150%。

（2）对不履行扣缴保密义务的处罚

不履行扣缴税款保密义务的，如果这些信息或数据被泄露，则构成税收违法。如果屡次违法，罚款将按100%递增。

（3）对逃避追缴欠税的处罚

如果违法行为涉及逃税税款超过12万欧元（含），则被视为刑事犯罪，罚款最高可达欺诈逃税金额的6倍，并最高可判处4年监禁。

3.2.6.3 其他处罚

（1）违法取得退税

违法取得退税行为分为轻微、严重和非常严重三种情形。退税款不超过3000欧元时，税收违法行为视为轻微，按比例处以50%的罚款；退税款超过3000欧元并存在隐瞒时，违法行为视为严重，处以50%至100%的罚款，并应根据违法次数和给国库造成经济损失的标准，逐步提高最低百分比；如果使用了欺诈手段，违法行为视为非常严重，处以100%至150%的罚款。

（2）违法申请退税和税收优惠

在自行评估时遗漏相关数据或使用虚假数据违法申请退税的，属于税务违法行为，处以15%的罚款。违法申请税收优惠的，处以300欧元的罚款。

3.2.7 其他征管规定

西班牙税法规定，如果纳税人对税务稽查部门的稽查结果有异议，可以在4年内提起申诉。申诉程序包括行政阶段和司法阶段，在行政阶段结束前纳税人不能使用司法阶段，每个阶段至少裁决两次，即一审和二审。

3.2.7.1 行政阶段

在这一阶段向经济管理学院提出申诉。每一个自治区都设有一个地方经济行政法院，中央在马德里设有更高级别的中央经济行政法院。纳税人可以通过重新审议和行政申诉的方式，对税务机关的决定提出异议。

若选择重新审议，纳税人须在收到税务机关决定通知1个月内提出申请，税务机关应在1个月内答复，未能及时答复的视为拒绝申请。在其申请被明确驳回前纳税人不可以提出行政申诉。重新审议申请若被驳回，则应在1个月内向经济行政法院提出行政申诉。

若选择行政申诉，纳税人须在收到税务机关决定通知1个月内提出申请。经济行政法院应当在纳税人提交申诉申请后1年内裁决，未能及时答复的视为驳回申诉。

行政阶段的税务申诉不影响应纳税款、滞纳金和罚款等的按时缴纳。但是，如果纳税人在申诉期间能提供足额担保，那么主管税务机关可以允许纳税人延期缴纳。

3.2.7.2 司法阶段

在这一阶段，由司法部门处理纳税人对行政阶段的申诉。纳税人应该在收到行政阶段决定后2个月内提起司法申诉。主管司法部门为行政上诉司，包括各自治区地方法院、国家法院和最高法院。

根据《西班牙宪法》，如果纳税人声称其宪法权利受到侵权，最后可以向位于马德里的宪法法院提起上诉。

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

3.3.1.1 非居民纳税人登记

一般来说，在西班牙开展经济活动的非居民纳税人应注册并获得税务识别号。若非居民纳税人在西班牙提供应税货物或服务，或在欧盟内部进行货物交易，应缴纳西班牙增值税的，则须注册西班牙增值税税号。

外国投资者在注册西班牙公司前，应先为股东和总经理申请西班牙身份证号，该号码可在个人抵达西班牙后30天内，通过当地外国人办公室或警察局获取。

西班牙的增值税税务登记和增值税税号可以通过西班牙税务机关任一办事处办理，但须提交以下资料：

（1）居住国的登记部门颁发的证明公司成立的合法证书原件及西班牙语译本；

（2）授权代表签字的授权书、036登记表原件和复印件，以及护照或身份证复印件。西班牙语的授权书应经过公证。

3.3.1.2 非居民纳税人注销

非居民纳税人停止从事应税活动时，必须提交相应的表格并通知税务机关。如果已获得增值税税号的纳税人在12个月内未进行欧盟内部货物或服务交易，则税务机关可能会注销其登记。

3.3.2 非居民企业税收管理

设立常设机构的非居民纳税人须在自行申报期结束后6个月后的25日内，按要求提交申报表并缴纳税款。

未设立常设机构的非居民纳税人，须在自行申报期结束后1个月内提交纳税申报表及相关资料，并缴纳税款。若非居民纳税人来自与西班牙签订了避免双重征税协定的国家，在提交纳税申报表时，应直接适用相关协定中规定的征税限额或免税额来缴纳税款。纳税人须在申报表中附上税收居民身份证明等协定规定的其他表格。扣缴义务人若代为纳税申报，则可免除纳税人的申报责任。

非居民纳税人注册完成西班牙税务登记后，同居民纳税人一样也需要按月或者按季度提交增值税申报表。此外，税务机关也会要求非居民纳税人提供销售发票、购买发票和进口相关资料复印件。

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

西班牙关联企业的概念与经济合作与发展组织的规定一致，不仅涵盖跨国公司的内部交易，也包括公司与个人之间的交易（如股东、董事及其配偶或亲属）。符合下列情形其中之一的，即可判定构成关联关系：

- （1）企业及其合伙人或股东；
- （2）企业及其董事或董事会成员，若前述主体在履职时获得报酬则不被视为关联方；
- （3）企业及其合伙人、股东、董事会成员或董事的配偶和直系亲属、三代以内旁系血亲或姻亲；
- （4）隶属于同一集团的两家企业；
- （5）隶属于同一集团的两家企业的董事或董事会成员；
- （6）隶属于同一集团的两家企业的合伙人或股东的配偶和直系亲属、三代以内旁系血亲或姻亲；
- （7）一家企业间接持有另一家企业至少25%的股权；
- （8）同一合伙人、股东或其配偶、直系亲属、三代以内旁系血亲或姻亲直接或间接持有两家企业至少25%的股权；
- （9）西班牙境内居民企业及其外国常设机构；
- （10）西班牙境外的企业及其在西班牙常设机构。

4.1.2 关联交易基本类型

西班牙法律未对关联交易类型进行明确定义，目前执行欧盟及经济合作与发展组织相关规定。经济合作与发展组织规定的关联交

易类型包括采购制造服务、采购货物、提供服务、贷款、财务和履约担保、无形资产许可等。

4.1.3 关联申报管理

根据经济合作与发展组织的第13项BEPS行动计划，对于合并销售额超过7.5亿欧元的集团，西班牙的最终控股实体或指定实体必须在每个纳税期结束后的12个月内提交国别报告。如果符合特定条件，西班牙税收居民即使不是跨国集团最终控股实体，也必须提交国别报告。

应报送国别报告集团的西班牙子公司必须提交国别报告信息披露表，须在该表中注明集团公司以及需要提交国别报告实体的所在地。第816/2017号部长令批准了232号信息披露表，用于说明其公司间交易以及与避税地的交易。纳税人在2015财年之前须通过企业所得税申报表提供上述信息，但自2016年1月1日之后应通过232号信息披露表提供。该表应在所提供信息涉及财年结束后第11个月内提交。例如，对于截至12月31日的财年，该表应在次年的11月1日至11月30日期间提交。

根据第816/2017号部长令第2条规定，企业所得税纳税人和在西班牙拥有常设机构的非居民纳税人以及在西班牙的外国实体必须填写并提交232号表格，且必须遵守穿透规则。此外，满足下列条件之一的纳税人也应提交该表：

（1）在纳税期内与同一关联方或实体的交易总额超过25万欧元；

（2）在纳税期内与同一关联方或实体进行过同类交易的，使用相同估值方法计算的总交易额超过10万欧元；

（3）与其他业务相关的特定交易纳税人，特定交易金额超过10万欧元。特定交易包括：不动产交易；无形资产交易；业务转让；转让未上市或在避税地上市的股票；个人所得税纳税人之间，个人

所得税纳税人与其配偶、长辈或后代持有至少25%股份的实体之间进行的交易；

(4) 根据“专利盒子”制度，当无形资产收入减少时，与关联方或实体进行的交易。

若上述业务的交易总额超过营业额50%时，无论交易对方是同一人或关联方，也应提交232号表格。此外，在纳税期内与避税地的国家或地区进行交易的实体，或拥有在申报期结束时持有的避税地的国家或地区证券的实体，也须提交232号表格，并提交该类交易明细。

232号表格披露的具体内容有：TIN号码；个人或公司；个人或关联方的身份；关联交易类型；关联方的纳税地点；交易说明；付款类型；估值方法；交易金额（不含增值税）。

西班牙没有规定针对232号表格的处罚制度，应适用每条数据或数据组20欧元的罚款，最低300欧元，最高20000欧元。

4.2 同期资料

根据BEPS第13项行动计划，纳税人应报送主体文档、本地文档和国别报告。要求报送的最新内容应包括详细的集团财务架构、价值链以及与无形资产有关的开发、价值提升、维护、保护、应用功能信息。纳税人应在准备同期资料时证明其交易符合独立交易原则，文档准备依据的法律规定应与经济合作与发展组织要求相一致。

4.2.1 分类及准备主体

纳税人必须在2016年1月1日开始的财年报送主体文档和本地文档，格式应采用经合组织模板，提交方式没有特别的要求，但应以西班牙语提交。

主体文档准备主体为在上一财年集团总收入等于或超过4,500万欧元的西班牙跨国企业。本地文档准备主体为在上一个财年集团总

收入超过4500万欧元的集团公司。简化文档适用于在一个财年内集团总收入不超过4500万欧元但超过1000万欧元的纳税人。“超级简化”文档适用于集团总收入不超过1000万欧元的纳税人，纳税人可按照“超级简化”的标准格式来准备。

被视为集团最终控股实体的西班牙税收居民实体应提交国别报告。此外，当出现以下情形时，西班牙成员实体或常设机构也应报送国别报告：

- （1）最终控股实体所在居民国不存在国别报告的义务；
- （2）主管当局之间没有关于此类信息的自动情报交换协议；
- （3）虽然存在自动情报交换协议，但西班牙税务机关已通报了实体或常设机构的系统性违规行为（跨国集团已指定另一实体履行该义务的除外）；
- （4）西班牙居民实体或常设机构已被其非居民最终控股实体指定准备国别报告。

4.2.2 具体要求及内容

- （1）主体文档应包含：
 - ① 集团组织架构信息：

集团组织、法律和交易架构的总体说明以及集团内部公司组成。
 - ② 集团活动信息：

集团开展的主要活动，以及集团开展业务的主要地理市场、主要利润来源和在集团营业额中占比超过10%的商品和服务供应链；关于集团各实体的功能、风险和主要资产的总体说明；集团所遵循的能够表明其符合独立交易原则的转让定价政策的说明；集团内部关于成本分摊协议和服务协议的详细说明；重组和收购或转让资产运作情况的说明。
 - ③ 集团无形资产信息：

集团在开发、拥有和利用无形资产方面所遵循的全球战略总体说明，包括：开展研发活动主要设施的位置；与转让定价有关的集团无形资产的详细说明，以及这些资产转让定价政策的总体说明；因使用无形资产而产生的补偿金额和关联交易的详细说明；集团实体之间协议的详细说明；无形资产转让的总体说明。

④ 财务活动信息：

集团融资方式的总体说明；履行主要财务功能的集团实体的详细说明；整个集团在集团实体之间的融资协议所遵循的转让定价政策的说明。

⑤ 集团财务和财政信息：

集团的年度财务报表；涉及集团和税务机关的预约定价安排或类似程序的详细说明。

主体文档应以西班牙语和欧元编制。

(2) 标准的本地文档报送内容应包含：

① 纳税人信息：

管理结构、组织架构图以及纳税人活动进展的说明；纳税人开展活动、经营战略及其参与资产转让或重组交易的说明；主要竞争对手。

② 关联交易信息：

描述关联交易的性质和特点及其金额的详细说明；纳税人及关联方的姓名或公司名称、纳税地址和税号；税法规定的可比性分析；选择的估值方法以及选择这些方法的原因、获得的可比数据以及估计的价值或价值范围；其他关联方共同提供服务的分配标准，以及与此相关的服务协议或成本分摊协议；集团存续预约定价安排或类似程序；其他相关信息。

③ 财务信息：

纳税人的年度财务报表；核对因适用转让定价方法产生的数据与年度财务报表的数据；采用可比公司的财务数据。

（3）简化文档报送内容应包含：关联交易的性质和特点及其金额的说明；纳税人及关联方的姓名或公司名称、纳税地址和税号；选择的估值方法及选择这些方法的原因、获得的可比数据以及估计的价值或价值范围。

营业额低于1000万欧元的纳税人可提交“超级简化”本地文档。单独或与其他集团公司合并营业额低于1000万欧元的实体（即小型企业或中小型企业）以及个人，在与非避税地的国家或地区的个人或实体进行交易时，无需进行可比性分析。此外，自2015年1月1日起，符合条件的纳税人可以提交西班牙税务机关批准的标准本地文档。在实践中，如果本地文档是按照欧盟标准准备的，则可用英语，但可能会被要求翻译成西班牙语。

（4）国别报告应根据国家或辖区汇总报送以下内容：集团总收入、分关联方交易收入、第三方交易收入；税前利润；已缴纳的企业所得税或其他类似性质的税款（包括预提税）；未分配的所有者权益；平均劳动力；有形资产和财产投资（信贷债权、现金和银行除外）；居民实体清单（包括每个常设机构及其从事的主要活动）。

国别报告应采用欧元编制，信息来源可以使用合并报表、每个实体独立的法定财务报表、用于监管目的的法定财务报表或内部管理报表等。

4.2.3 其他要求

如果税务机关要求纳税人提供同期资料（通常是在税务审计情况下），纳税人无法提供，则可能会面临处罚。纳税人应于企业所得税申报期结束前（即纳税人财政年度结束后6个月25日前）准备好

主体文档和本地文档。如果纳税人无需提交主体文档和本地文档，但在企业所得税申报期结束前税务机关要求纳税人提供，纳税人应在10日内提交。

在不进行转让定价调整的情况下，纳税人如果未能按税务机关的要求提供主体文档、本地文档和国别报告，税务机关可能会按照每项数据处以1000欧元的固定罚款；若数据遗漏或虚假，可处以10000欧元的罚款。罚款的最高限额应为以下两个数额中的较低者：对应期间内应缴纳所得税的交易总额的10%或净营业额的1%。

国别报告应在跨国集团报告财年终了之日起12个月内提交。属于需要提交国别报告的西班牙居民实体必须在报告财年结束前通知税务机关其需要准备报告的实体身份。自2016财年起，居民实体必须按年通知税务机关。通知没有具体格式，但应使用西班牙语，且以电子方式在税务机关网站上提交。

4.3 转让定价调查

4.3.1 原则

西班牙转让定价方法遵循经济合作与发展组织的相关规定。独立交易原则适用于关联方之间的交易。西班牙税务机关有权审查交易采用的转让价格。如果纳税人确定的转让价格不符合独立交易原则，税务机关有权对其进行调整。

4.3.2 转让定价主要方法

主要方法如下：

- （1）可比非受控价格法；
- （2）再销售价格法；
- （3）成本加成法；
- （4）交易净利润法；
- （5）利润分割法。

西班牙企业所得税法优先考虑可比非受控价格法、成本加成法和再销售价格法，而非利润分割法和交易净利润法。在选择转让定价方法时还应考虑以下标准：交易的性质是否具有可靠的信息，以及关联方和非关联方交易之间的可比性。

西班牙没有明确规定可以使用多种转让定价方法。原则上，如果有充分的理由，可以使用多种方法的组合。多种方法的组合有助于对比各方法之间的不同结果。

4.3.3 转让定价调查

税务机关对纳税人的转让定价进行调整的，如纳税人的同期资料完整准确，则纳税人可免受处罚。

转让定价调查的常见领域有：金融交易（包括现金池）、公司间服务、营销无形资产和品牌建设支出、实质经营的公司服务。

2024年转让定价调查的重点领域包括：企业重组、集团内部资产转让（尤其是无形资产）的估值、涉及税基侵蚀的款项支付（特许权使用费、集团内部金融交易和经常性损失）。

4.4 预约定价安排

预约定价安排是指通过事先确定交易的公平市场价格来确保关联实体之间转让定价法律确定性的机制。预约定价安排旨在防止因调整交易价格导致税务机关与纳税人产生纠纷。西班牙预约定价安排分为单边、双边和多边预约定价安排，最常见的是单边预约定价安排。居民和非居民实体均可向税务机关申请预约定价安排。

4.4.1 适用范围

申请预约定价安排的企业所得税纳税人可以在进行相关交易之前向税务机关提交以下资料：个人与关联实体之间交易的估值；关联实体对研发费用的扣除；支持和管理服务费用的扣除；以及资本弱化的债资比。

如果非居民个人和实体计划通过西班牙常设机构或将来与之有关的居民实体在西班牙开展商业活动，也可提交上述资料。预约定价安排只涵盖纳税人提交与此相关的关联方交易，不会涉及其他交易。预约定价安排可在法定时效内追溯适用于前一年度。此外，西班牙税务机关预约定价安排范围通常会排除境外关联方的常设机构。

4.4.2 程序

预约定价安排申请人按照规定程序向税务机关提交资料。如达成协议，预约定价安排的有效期限最长为连续四个纳税年度。只要未对预约定价安排的交易进行最终结算，就可追溯适用至规定期间以外的纳税年度（而不仅是上一纳税年度）。此外，纳税人还可以同时提交其他关联方所在国家税务机关的审议资料，努力在各国税务机关之间达成一致，从而使不同关联方的估值处于同一水平。

西班牙税务机关有6个月的法定期限来处理预约定价安排的申请、修订或延期。如果预约定价安排签署后经济情况发生变化，可以进行修订。如果西班牙税务机关没有答复，则被视为拒绝预约定价安排申请。纳税人可根据需要撤回预约定价安排申请，税务机关须退还纳税人提供的所有文件。如果税务机关认为预约定价安排所依据的情况发生了重大变化，则可撤销预约定价安排，但会先建议纳税人接受或协商新的预约定价安排。相反，纳税人也可以要求修改预约定价安排。预约定价安排有效期到期后可以续签。纳税人申请预约定价安排，无需缴费。

截至2022年底，在西班牙生效的预约定价安排有110例（86例与欧盟国家签订，24例与非欧盟国家签订）；其中15例为双边或多边预约定价安排（4例与欧盟国家签订，11例与非欧盟国家签订）；95例为单边预约定价安排（82例与欧盟国家签订，13例与非欧盟国家签订）。此外，还有41份新提交的预约定价安排申请（27份与欧盟

国家，14份与非欧盟国家）。双边或多边预约定价安排的平均谈判时间为：欧盟国家69个月，非欧盟国家55个月。

4.5 受控外国企业

由于西班牙税收居民企业或个人将其资本投入低税率的外国公司或常设机构会产生消极收入，西班牙受控外国企业规则旨在避免该活动对其税基造成影响。

4.5.1 判定标准

如符合以下条件，西班牙税收居民企业来源于非居民子公司或常设机构的收入应在西班牙缴纳企业所得税：非居民子公司或常设机构应缴纳的企业所得税低于其在西班牙应缴纳税款的75%；对于非居民子公司，西班牙母公司必须单独或与其他关联方共同拥有非居民子公司50%以上的股本、股权、利润或投票权。

如果纳税人能证明其从事实质经营，或其为欧盟指令2009/65/CE所列示的集体投资机构（Clls）（《西班牙企业所得税法》第54条规定的集体投资机构除外），且位于欧盟成员国，则受控外国企业规则不适用于出于税收目的设立在欧盟或欧洲经济空间协定成员国的公司或常设机构。

4.5.2 税务调整

受控外国企业规则主要有两种，全球收入纳入规则和特定类型收入纳入规则。

全球收入纳入规则：不在西班牙境内的非居民企业取得的所有收入都应纳入西班牙公司的税基。如果非居民企业无法控制其相匹配的物质和人力资源结构，则其适用全球受控外国企业规则。若该公司能够证明其业务是依托其同一集团公司内的非西班牙公司的物质和人力资源开展的，或者该公司的成立和业务有合理的经济或商业目的，则可以不适用全球受控外国企业规则。

特定类型收入纳入规则：当满足适用国际税收透明体的条件，且不满足适用“全球受控外国企业规则”的条件时，非居民被投资方取得的以下收入应纳入西班牙公司的税基：

- （1）未投入商业使用的不动产产生的收入；
- （2）因持有公司股权而取得的收入，以及股权转让收入（包括股息和资本收益）；
- （3）如果资本化和保险业务的受益人为非居民被投资方的收入；
- （4）因工业和知识产权、技术援助、房地产、肖像权以及企业和矿山的租赁或分租产生的收入；
- （5）上述资产和权利的转让收入；
- （6）对应西班牙居民企业中的扣除费用的贷款、金融和保险以及服务的收入（如果非居民企业取得的上述收入类型的总收入中超过2/3的部分来自向非关联公司提供的服务，则不包括由此取得了积极收入）；
- （7）衍生金融工具产生的收入；
- （8）保险、信贷、租赁和其他金融活动产生的收入（在经济活动过程中取得的除外）；
- （9）在与关联方进行的货物服务交易中，非居民实体或常设机构的经济价值增加很少或根本不增加。

如果上述各类收入的总和少于非居民企业或常设机构总收入的15%，则不应计入其税基。如果该收入来自衍生金融工具，则应全部计算在内。

符合受控外国企业的外国子公司在计算应纳税款时应考虑西班牙企业所得税法。西班牙公司收到的股息或利润分享收入如已根据受控外国企业规则计入收入，将不再计入西班牙居民企业的税基。该类型股息或利润分享收入因管理费用而减少5%。

4.6 成本分摊协议管理

4.6.1 主要内容

成本分摊协议是企业之间的特殊合同安排，目的是共同分担开发、生产或受让无形资产、有形资产或服务的成本和风险，而该无形资产、有形资产或服务应为各参与方创造效益。成本分摊协议的主要特点是分摊成本。根据独立交易原则，在签订成本分摊协议时，每个参与方对成本分摊协议的总体出资比例份额必须与其在该安排下预期获得总体利益的比例份额相一致。如果对成本分摊协议的成本和收益的估价不合理，就会导致利润通过经济活动从价值创造地转移到其他地方。

根据经济合作与发展组织指南，成本分摊协议下的关联交易应符合独立交易原则。常见的成本分摊协议有两类：一类是为共同开发、生产或受让无形资产或有形资产而建立的成本分摊协议，即“开发型成本分摊协议”；另一类是为获取服务而建立的成本分摊协议，即“服务型成本分摊协议”。

西班牙税法要求成本分摊协议需要提供书面协议，但不限制成本分摊协议的范围。因此，成本分摊协议可以适用于一个或多个为参与方创造利益的关联实体提供的服务。在实践中，隶属于跨国企业的西班牙公司大多数以研发项目的形式参与成本分摊协议。

成本分摊协议的成员分摊的费用必须根据定量标准（预期收益）和定性标准（合理性）来确定，并与每个成员预期的利益相一致。参与成本分摊协议分摊成本的实体必须对开发的权利或资产享有所有权或任何其他类似的经济权利。成本分摊协议须预计影响协议的各种情形，并规定成本分摊补偿调整。

参与方应确定参与协议的所有关联方、活动范围、所涉及的具体项目、期限、成本分摊协议中的成本和利益标准、各方应履行的具体义务、退出或加入此类协议的后果以及其他相关情况。

如果一家西班牙公司加入了现有的成本分摊协议，但又无法证明加入该协议能带来直接、确定的利益，那么税务机关很可能会对该公司支付的相关费用提出质疑。

4.6.2 税务调整

对符合独立交易原则的成本分摊协议没有特别规则，适用一般规则。

4.7 资本弱化

资本弱化规则已废除。

4.8 法律责任

未查询到相关政策。

第五章 中西税收协定及相互协商程序

5.1 中西税收协定

税收协定（安排）又称避免双重征税协定，是两个或两个以上主权国家（或税收管辖区），为协调相互之间的税收管辖关系和处理有关税务问题，通过谈判缔结的书面协议。它是国际税收关系与税务合作的法律基础，是协调处理跨国跨境税收问题的国际条约，可以有效消除协定国（地区）之间的双重征税，降低“走出去”纳税人的整体税收成本。

截至2024年6月，西班牙与包括中国在内的世界其他国家（地区）签订的避免双重征税协定共计93个，信息交换协议6个，税收及其他跨境合作的征管互助协议16个。西班牙的税收协定网络覆盖了欧洲、亚洲、非洲、大洋洲、北美洲和南美洲。西班牙对外签订的税收协定适用的税种在西班牙一般为个人所得税、公司税和非居民所得税。

1990年11月22日，中国政府与西班牙政府在北京签署《中华人民共和国政府和西班牙政府关于对所得和财产避免双重征税和防止偷漏税的协定》和《中华人民共和国政府和西班牙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》，于1992年5月20日生效，1993年1月1日开始执行。为了进一步发展中国西班牙的经济关系，加强税收事务合作，两国政府于2018年签署《中华人民共和国和西班牙王国对所得消除双重征税和防止逃避税的协定》（以下简称《中西协定》），以消除对所得的双重征税，同时防止逃避税行为造成的不征税或少征税（包括第三国居民通过择协避税安排，取得本协定规定的税收优惠而间接获益的情况）。《中西协定》共三十一条，主体部分包括协定的适用范围、双重征税的解决办法、税收无差别待遇、协商程序以及税收情报交换等内容。

5.1.1 中西税收协定

(1) 中西税收协定原文链接地址：

<https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810770/c3941888/content.html>

(2) 签订及生效时间

2018年11月28日，中国政府与西班牙政府在马德里签署《中西协定》，该协定于2021年5月2日生效，适用于2022年1月1日以后征收的非源泉扣缴税收及2021年5月2日以后征收的其他税收。

5.1.2 适用范围

(1) 主体范围

①个人税收居民

个人税收居民，是指按照中国或西班牙法律，由于住所、居所，或者其他类似的标准，在中国或西班牙负有纳税义务的人。

《中西协定》第一条，“人”的范围中指出，《中西协定》适用于缔约国一方或者同时为双方居民的人，即包括所有中国居民、西班牙居民和中国西班牙双重居民。

②企业税收居民

企业税收居民，是指按照中国或西班牙法律，由于成立地、实际管理机构所在地，或者其他类似的标准，在中国或西班牙负有纳税义务的企业，包括法人团体、在税收上视同法人团体的实体和其他团体。

③双重居民身份的协调

对于同时为缔约国双方居民的个人，《中西协定》第四条规定，其身份应按以下规则确定：

A. 永久性住所，在缔约国一方有永久性住所的，应认为是该国“居民”；如果在缔约国双方同时有永久性住所，应认为是与其个人和经济关系更密切（重要利益中心）所在缔约国的居民；

B. 习惯性住（居）所，如果其重要利益中心所在缔约国无法确定，或者在缔约国任何一方都没有永久性住所，应认为是具有习惯性居处所在缔约国的居民；

C. 国籍，如果其在缔约国双方都有，或者都没有习惯性居处，应认为是其国民所属缔约国的居民；

D. 协商，如果其同时是缔约国双方的国民，或者不是缔约国任何一方的国民，缔约国双方主管当局应通过协商解决。

除个人以外，对于同时为缔约国双方居民的人，应认为仅是其实际管理机构所在国家的居民。

（2）客体范围

《中西协定》适用的税种是：西班牙的个人所得税、公司税（即上文所述企业所得税）和非居民所得税；中国的个人所得税、企业所得税。《中西协定》也适用于协定签订之日后征收的属于增加或者代替现行税种的相同或者实质相似的税收。中西双方主管当局将各自税法作出的重要变动通知对方即可。

（3）领土范围

《中西协定》采用领土原则和税法有效实施原则相结合的方法，在认定中国和西班牙两国的协定适用领土范围时，首先要属于两国的领土，其次要保证两国的税收法律能够有效实施。《中西协定》第三条第一款明确了协定适用的领土范围：“中国”是指所有适用中国有关税收法律的中华人民共和国领土，包括领陆、内水、领海及领空，以及根据国际法和国内法，中华人民共和国拥有主权权利或管辖权的领海以外的区域。“西班牙”是指西班牙王国领土，包括内水、领空、领海，以及根据国际法及其国内法律的适用，西班牙王国对其行使管辖权或主权权利的海床、底土和上覆水域及其自然资源的领海以外的区域。

5.1.3 常设机构的认定

常设机构的存在与否对于收入来源国的税收管辖权具有至关重要的影响。由于国际税收协定的主要功能是划分居住国与来源国对跨国收入的征税权，从而避免对跨国收入的双重征税，因此，国际税收协定通常采用的原则是，居住国企业在来源国有常设机构的，来源国的征税权受限制的程度低，居住国企业在来源国没有常设机构的，来源国的征税权受限制的程度高。对于赴西班牙投资或者从事经营活动的中国居民来说，是否按照税收协定的规定构成在西班牙的常设机构，对于其税收成本具有重要影响。

（1）场所型常设机构认定。《中西协定》第五条第一款规定，“常设机构”一语是指企业进行全部或部分营业的固定营业场所，包括管理场所、分支机构、办事处、工厂、作业场所、矿场、油井或气井、采石场或者其他开采自然资源的场所。

（2）工程型常设机构认定。对于缔约国一方企业在缔约对方的建筑工地，建筑、装配或安装工程，该工地或工程持续超过12个月的才构成常设机构，未达到该规定时间的则不构成常设机构。

（3）劳务型常设机构认定。如果缔约国一方企业通过雇员或雇用的其他人员在缔约国另一方提供劳务（包括咨询劳务），该性质的活动（为同一或相关联的项目）在任何12个月中连续或累计超过183天的，将构成常设机构。

（4）代理型常设机构认定。当一个人（独立代理人除外）在缔约国一方代表缔约国另一方的企业从事活动，经常订立合同，或对于按惯例订立的合同，经常在合同订立过程中发挥主要作用，该企业不对合同进行实质性修改，且该合同以该企业的名义订立，或涉及该企业拥有或有权使用的财产的所有权的转让，或使用权的授予，或规定由该企业提供服务，此人为该企业进行的任何活动，应认为该企业在该缔约国一方设有常设机构，除此人通过固定营业场所进行的活动限于准备性质或辅助性质的规定。需要注意的是，虽然独立代理人一般不构成常设机构，但《中西协定》规定了例外情

形，“如果一人专门或者几乎专门代表一家或多家与其紧密关联的企业从事活动，则不应认为该人是上述任何一家企业在本款意义上的独立代理人”。

5.1.4 不同类型收入的税收管辖

（1）不动产所得

根据《中西协定》，中国居民从位于西班牙的不动产取得的所得（包括农业或林业所得），可以在西班牙征税。该条款适用于直接使用、出租或者以任何其他形式使用不动产取得的所得。“不动产”应当具有财产所在地的缔约国的法律所规定的含义，包括附属不动产的财产，农业和林业所使用的牲畜和设备，有关地产的一般法律规定所适用的权利，不动产的用益权以及由于开采或有权开采矿藏、水源和其他自然资源取得的不固定或者固定收入的权利。船舶和飞机不应视为不动产。

（2）营业利润

中国企业的利润应仅在中国征税，但该企业通过设在西班牙的常设机构在西班牙进行营业的除外。如果该企业通过设在西班牙的常设机构在西班牙进行营业，则其利润可以在西班牙征税，但应仅以归属于该常设机构的利润为限。在确定利润时，该常设机构有权扣除其自身营业发生的各项费用，且利润和费用的确定不局限于西班牙。

（3）国际运输

中国企业以船舶、飞机、铁路和陆运车辆经营国际运输取得的利润，应仅在中国征税。中国企业经营国际运输，在西班牙免征企业所得税；西班牙的企业经营国际运输，在中国免征企业所得税。以上规定也适用于参加合伙经营、联合经营或者参加国际经营机构取得的利润。

（4）关联企业

关联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。由于关联关系，导致其中一个企业没有取得其本应取得的利润，则可以将这部分利润计入该企业的所得，并据以征税。对于缔约国另一方已经征税的企业利润，应当对这部分利润所征的税额予以调整。必要时，中国和西班牙双方主管当局应当相互协商。

（5）股息

缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的股息，可以在该缔约国另一方征税。然而，这些股息也可以在支付股息的公司是其居民的缔约国，按照该缔约国的法律征税。但是，如果股息的受益所有人是缔约国另一方居民，则所征税款：①在受益所有人是公司（合伙企业除外），并且在包括股息支付日在内的365天期间均直接持有支付股息的公司至少25%资本的情况下，不应超过股息总额的5%；②在其他情况下，不应超过股息总额的10%。本款不应影响对该公司支付股息前的利润征税。

另外，由缔约国一方居民公司支付给缔约国另一方居民的股息，如果股息的受益所有人是缔约国另一方、其行政区或地方当局，缔约国另一方中央银行，或者由缔约国另一方直接或间接全资拥有的实体，则该股息应在首先提及的缔约国一方免税。

（6）利息

发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的利息，可以在该缔约国另一方征税。然而，这些利息也可以在其发生的缔约国一方，按照该国的法律征税。但是，如果利息的受益所有人是缔约国另一方居民，则所征税款不应超过利息总额的10%。由于支付利息的人与受益所有人之间或者他们与其他人之间的特殊关系，就有关债权所支付的利息数额超出支付人与受益所有人没有上述关系所能同意的数额时，本条规定应仅适用于在没有上述关系的情况下所能同

意的数额。在这种情况下，对该支付款项的超出部分，仍应按各缔约国的法律征税。

另外，《中西协定》规定了利息免税的情形：①发生于缔约国一方并支付给缔约国另一方、其行政区或地方当局，缔约国另一方中央银行，或者由缔约国另一方直接或间接全资拥有的实体的利息，或者由缔约国另一方、其行政区或地方当局，缔约国另一方中央银行，或者由缔约国另一方直接或间接全资拥有的实体担保或保险的贷款的利息，应在首先提及的缔约国一方免税。②发生于缔约国一方并由缔约国另一方居民受益所有的利息，如果利息的支付与赊销商业或科学设备有关，则该利息应在首先提及的缔约国一方免税。

（7）特许权使用费

发生于缔约国一方而支付给缔约国另一方居民的特许权使用费，可以在该缔约国另一方征税。然而，这些特许权使用费也可以在其发生的缔约国一方，按照该国的法律征税。但是，如果特许权使用费的受益所有人是缔约国另一方居民，则所征税款不应超过特许权使用费总额的10%。由于支付特许权使用费的人与受益所有人之间或他们与其他人之间的特殊关系，就有关使用、权利或信息所支付的特许权使用费数额超出支付人与受益所有人没有上述关系所能同意的数额时，本条规定应仅适用于在没有上述关系的情况下所能同意的数额。在这种情况下，对该支付款项的超出部分，仍应按各缔约国的法律征税。

“特许权使用费”是指为使用或有权使用任何文学、艺术、科学或其他著作（包括电影影片、无线电或电视广播使用的胶片、磁带）的版权，任何专利、商标、设计或模型、图纸、秘密配方或程序，或者为有关工业、商业、科学经验的信息所支付的作为报酬的各种款项。

（8）财产收益

①不动产转让所得：缔约国一方居民转让缔约国另一方的不动产取得的收益，可以在该缔约国另一方征税。

②常设机构营业财产转让所得：转让缔约国一方企业在缔约国另一方的常设机构营业财产部分的动产，或者缔约国一方居民在缔约国另一方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，可以在该缔约国另一方征税。

③转让从事国际运输的交通工具或有关动产：缔约国一方企业转让其从事国际运输的船舶、飞机、铁路或陆运车辆，或者转让与上述船舶、飞机、铁路或陆运车辆运营相关的动产取得的收益，应仅在该缔约国一方征税。

④转让股权所得：缔约国一方居民转让股份或类似权益取得的收益，如果该股份或类似权益超过50%的价值直接或间接来自位于缔约国另一方的不动产，可以在该缔约国另一方征税。在确定该比例时，不应考虑公司为自身经营而使用的不动产。缔约国一方居民转让缔约国另一方居民公司股份（在被认可的证券交易所进行实质和经常性交易的除外，前提是该居民在转让行为发生的纳税年度内所转让股票的总额不超过上市股票的3%）取得的收益，如果转让者在转让行为前365天内的任何时候直接或间接持有该公司至少25%的资本，可以在该缔约国另一方征税。

⑤其他财产：转让其他财产取得的收益，应仅在转让者为其居民的缔约国一方征税。

（9）独立个人劳务

缔约国一方居民个人由于专业性劳务（包括独立的科学、文学、艺术、教育或教学活动，以及医师、律师、工程师、建筑师、牙医师和会计师的独立活动）或者其他独立性活动取得的所得，应仅在该缔约国征税。

但是，如果在缔约国另一方为从事上述独立个人劳务设有经常使用的固定基地，则缔约国另一方可以仅对归属于该固定基地的所得征税；如果在有关纳税年度开始或结束的任何十二个月内在缔约国另一方停留连续或累计达到或超过183天，则缔约国另一方可以仅对在该缔约国另一方进行活动取得的所得征税。

（10）受雇所得

缔约国一方居民因受雇取得的薪金、工资和其他类似报酬，除在缔约国另一方从事受雇的活动以外，应仅在该缔约国一方征税。在缔约国另一方从事受雇活动取得的报酬，可以在该缔约国另一方征税。

同时，税收协定对来源国的征税权做出了限制，缔约国一方居民因在缔约国另一方从事受雇活动取得的报酬，同时具有以下三个条件的，应仅在该缔约国一方征税：收款人在有关纳税年度开始或结束的任何十二个月内在缔约国另一方停留连续或累计不超过183天；该项报酬由并非缔约国另一方居民的雇主支付或代表该雇主支付；该项报酬不是由雇主设在缔约国另一方的常设机构或固定基地所负担。

另外，在缔约国一方企业经营国际运输的船舶、飞机、铁路或陆运车辆上从事受雇活动取得的报酬，可以在该缔约国一方征税。

（11）董事费

缔约国一方居民作为缔约国另一方居民公司的董事会成员取得的董事费和其他类似款项，可以在该缔约国另一方征税。

（12）演艺人员和运动员

缔约国一方居民作为演艺人员或运动员，在缔约国另一方从事个人活动取得的所得，不论取得的所得由其本人收取或者由他人收取，都可以在该缔约国另一方征税。但是如果在缔约国一方从事活动完全或实质上由缔约国任何一方、其行政区或地方当局的公共或政府资金资助，应在从事活动的缔约国一方免税。

（13）退休金

因以前的雇佣关系支付给缔约国一方居民的退休金和其他类似报酬，应仅在该缔约国一方征税。缔约国一方政府或其地方当局按该国社会保险制度的公共福利计划支付的退休金和其他类似款项，应仅在该缔约国一方征税。即支付国独占征税权。

（14）政府服务

①缔约国一方或其行政区或地方当局对向其提供服务的个人支付的退休金以外的薪金、工资和其他类似报酬，应仅在该缔约国一方征税。但是，如果该项服务是在缔约国另一方提供，而且提供服务的个人是该缔约国另一方居民，并且该居民是该缔约国另一方的国民或不是仅由于提供该项服务而成为该缔约国另一方居民的，则该项薪金、工资和其他类似报酬应仅在该缔约国另一方征税。

②缔约国一方或其行政区或地方当局支付或者从其建立的基金中支付给向其提供服务的个人的退休金或其他类似报酬，应仅在该缔约国一方征税。但是，如果提供服务的个人是缔约国另一方居民，并且是其国民的，该项退休金或其他类似报酬应仅在该缔约国另一方征税。

（15）教师和研究人員

任何个人是、或者在紧接前往缔约国一方之前曾是缔约国另一方居民，仅由于在该缔约国一方的学校、学院、大学或为该缔约国一方政府承认的任何其他教育机构或研究机构从事教学、讲学或研究的目的，停留在该缔约国一方，对其从事上述劳务取得的报酬，应自其到达该缔约国一方之日起总共不超过三年的期限内，在该缔约国一方免于征税。但如果教师和研究人員是为了某人或某些人的私人利益从事研究取得的所得，则不适用本条，而是适用受雇所得的相关规定。

（16）学生

如果是学生或学徒，或者在紧接前往缔约国一方之前曾是缔约国另一方居民，仅由于接受教育或培训的目的，停留在缔约国一方，对其为了维持生活、接受教育或培训的目的而收到的来源于该缔约国一方以外的款项，该缔约国一方应免于征税。

5.1.5 西班牙税收抵免政策

(1) 企业境外所得的税收抵免办法

西班牙使用免税法和抵免法以避免对境外所得双重征税。

① 免税法

当西班牙居民公司通过境外常设机构获得营业利润时，如果该常设机构获得的收入实际上已缴纳了与西班牙企业所得税同性质的税种，名义税率至少为10%，则可享受免税（如果常设机构所在的国家与西班牙签订了包含信息交换条款的税收协定，则视为满足此条件）。

② 抵免法

在不符合免税条件的情况下，可以通过一般抵免法避免双重征税。取得境外所得的居民法人纳税人可以从其境内外全部所得应负担的西班牙企业所得税税款中抵免以下两种税款中较低的一种：就境外所得或收益在境外实际支付的税款；此类所得或收益应负担的西班牙企业所得税税款。2016年1月1日起，纳税期开始日前12个月内净收入等于或超过2000万欧元的企业，其境外所得的境内抵免额合计不得超过该年度应纳税总额的50%。抵免按照“分国不分项”计算。

另外，直接取得境外股息的西班牙居民公司可以使用直接抵免法和间接抵免法来消除双重征税，扣除总额不得超过本应在西班牙承担的税款。间接抵免不受子公司层级限制，但享受间接抵免的居民公司必须在收到股息前连续12个月内持续直接或间接持有非居民公司至少5%的股权。

中国居民从西班牙取得的所得，按照税收协定的规定在西班牙缴纳的税额（仅由于该所得也被认定为西班牙居民取得的所得而按照本协定规定允许西班牙征税的情况除外），可以在对该居民征收的中国税收中抵免。但是，抵免额不应超过该项所得按照中国税法和规章计算的中国税收数额。

从西班牙取得的所得是西班牙居民公司支付给中国居民公司的股息，且该中国居民公司拥有支付股息公司股份不少于20%的，该项抵免应考虑支付该股息公司就其所得缴纳的西班牙税收。

③境外亏损的处理

境外常设机构发生的损失不能抵减境内企业的应纳税所得额，除非该常设机构被转让或停止其活动。

（2）个人境外所得的税收抵免办法

满足以下条件时，西班牙居民个人在境外的工资收入可享受免税待遇，最高限额为每年60100欧元：纳税人必须在国外提供服务；服务的购买方必须是非西班牙居民企业或西班牙居民企业位于境外的常设机构；另一国必须存在与西班牙个人所得税相同或类似的税收，且该国不得被列为避税天堂（如果常设机构所在的国家与西班牙签订了包含信息交换条款的税收协定，则视为满足此条件）。

计算在境外工作所获得的免税收入时，需要确定西班牙居民个人在境外实际工作的天数，以及与其在境外提供服务相关的收入。计算在境外工作取得的每日收入时，需根据一年的总天数和与工作相关的收入，采用比例分配法计算。

（3）饶让条款相关政策

饶让条款是税收协定特有的规定，指在缔约国一方取得的所得，按照该国（地区）税收法律享受了免税或减税待遇，该免税或减税的数额应视同已缴税额在缔约国另一方进行税收抵免，比如西班牙与巴西、古巴、印度、菲律宾等国家签订的税收协定规定了税收饶让。但是中国与西班牙签订的税收协定中没有规定税收饶让。

5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）

协定的无差别待遇条款规定了中西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，且适用于所有种类的税收。主要涵盖四方面内容：

中国居民在西班牙投资负担的税收或者有关要求，在相同情况下，尤其是在居民身份相同的情况下，不应与西班牙国民负担或可能负担的税收或者有关要求不同或更重。

中国居民在西班牙常设机构的税收负担，不应高于西班牙对从事同样活动的本国企业征收的税收。

中国企业向西班牙企业提供贷款或特许权取得的利息、特许权使用费或其他类似款项，计算应纳税所得额时，应将对中国企业支付的款项与对西班牙本国企业支付的款项按照同一标准进行扣除。

中国企业在西班牙的子公司无论出资形式或比例如何，不应比西班牙其他类似企业税收负担更重。

5.1.7 在西班牙享受税收协定待遇的手续

中国投资者在西班牙获取股息、利息或者特许权使用费等消极收入时，应当向西西班牙税务当局证明自身的受益所有人身份，从而适用《中西协定》规定的优惠税率。

5.2 中西税收协定相互协商程序

5.2.1 相互协商程序概述

相互协商程序是指税收协定缔约国主管当局在税收协定相互协商程序条款的框架内共同协调涉税事项和解决国际税务争端的机制。建立相互协商程序是为了解决最广义上的适用税收协定过程中出现的问题，保证税收协定公正、准确执行。

5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

西班牙对外签署的税收协定一般都规定了相互协商程序的适用，比如《中西协定》第二十七条。有关相互协商程序国际法律依据的相关规定，基本可参见适用的避免双重征税协定或西班牙本国的《MAP法规》（皇家法令第1171/2023号）或《欧盟税收争议解决机制指令》（2017/1852）。

5.2.3 相互协商程序的适用

（1）申请人的条件

申请人必须是符合税收协定规定的“居民”或者“国民”。

（2）相互协商程序的方式和具体情形

如申请人认为，缔约国一方或双方所采取的措施，导致或将导致对其的征税不符合税收协定的规定时，可以不考虑各缔约国国内法律的救济办法，将案情提交至该人为其居民的缔约国主管当局。

5.2.4 启动程序

（1）启动程序时效及条件

根据《中西协定》，该项案情必须在不符合同规定规定的征税措施第一次通知之日起的三年内提出。

中国居民提出相互协商程序的，须符合以下全部条件：申请人为规定可以提起相互协商请求的中国居民或中国国民；提出申请的时间没有超过税收协定规定的时限；申请协商的事项为缔约对方已经或有可能发生的违反税收协定规定的行为；申请人提供的事实和证据能够证实或者不能合理排除缔约对方的行为存在违反税收协定规定的嫌疑；申请相互协商的事项不存在下文所述可以决定终止相互协商程序的情形。

西班牙居民提出相互协商程序的，需要向西班牙主管当局提交案件相关事实和情况的详细信息，包括用缔约国对方国家货币计算的涉案收入，以及如果将相关收入归为缔约国对方的税基时应纳税款等。接到纳税人提交的相互协商程序请求后，主管当局应在2个月

内向纳税人确认已收到该请求，并在4周内转发给涉及的对方国家主管当局。另外，主管当局可要求纳税人在提交请求之日起3个月内补充缺少资料、修正错误信息或提供其他说明，纳税人应在3个月内按要求完成。西班牙主管当局应在6个月内决定是否启动相互协商程序。

（2）税务机关对申请的处理

缔约国一方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，以避免不符合协定的征税。达成的协议应予执行，而不受各缔约国国内法律时限的限制。缔约国双方主管当局应通过相互协商设法解决在解释或实施协定时所发生的困难或疑义，也可以对协定未作规定的消除双重征税问题进行协商。

5.2.5 相互协商的法律效力

（1）相互协商程序结果的法律效力

国际普遍认为相互协商程序应属于行政性的争议解决手段，换言之，其结果只对达成协议的主管当局产生约束，如果当事人对结果不满，其仍有权通过司法程序寻求救济。

（2）相互协商程序与司法判决的关系

根据《税收协定相互协商程序实施办法》，双方主管当局经过相互协商达成一致意见的，分别按不同情况处理如下：

①双方就协定的某一条文解释或某一事项的理解达成一致的，税务总局应将结果以公告形式发布；

②双方就具体案件的处理达成共识，需要涉案税务机关执行的，税务总局应将结果以书面形式通知相关税务机关；

③经双方主管当局相互协商达成一致的案件，涉及中国税务机关退税或其他处理的，相关税务机关应在收到通知之日起三个月内执行完毕，并将情况报告税务总局。

通常认为，如果关于两国主管当局协商讨论的问题已达成税收和解或司法判决已生效，那么两国主管当局在进行相互协商时，将只能基于此前认定的事实进行相应的纳税调整，而不能改变已生效的和解或判决。

（3）保护性措施

是否启动相互协商不以是否存在国内救济手段为条件，但申请人应自行采取相应措施保障其在缔约对方的国内救济权益。因此，提醒中国赴西班牙投资的居民，应积极关注西班牙司法程序及规定，采取必要的保护措施最大限度保障自身权益。

5.2.6 西班牙仲裁条款

仲裁条款是OECD为提高相互协商程序的效率，确保税收协定的实施而制定的条款。其一般形式是：如果两国主管当局在一定时间内（通常为两年）无法就相互协商的事项达成一致，当事人可以请求将该事项提交仲裁。但中国与西班牙签署的税收协定中尚未包含有仲裁条款。

5.3 中西税收协定争议的防范

中西税收协定争议一般是指中国与西班牙对税收协定各个条款的适用、含义理解不一致，从而引起了协定争议。对于赴西班牙投资的中国居民来说，不了解西班牙税务机关对税收协定各个条款的解释，可能会给“走出去”带来税收风险，降低在西班牙当地的经济竞争力。因此，中国投资者应防范和避免争议，增强税收协定争议的风险控制与管理能力。

（1）了解相关规定。赴西班牙投资的中国投资者应认真研究、准确理解西班牙税法以及《中西协定》的具体规定，结合自身的投资项目或经营活动，合理地进行税务规划，依法投资经营，防范税务风险。

（2）与西班牙税务当局的沟通与交流。中国投资者应当备齐相关的证明材料，就一些关键税务风险点的处理与西班牙税务当局开展沟通和交流，努力获得西班牙税务当局的承认或者理解，必要时可以启动在西班牙的预约定价安排程序以及事先裁定程序，尽力降低税务争议风险。

（3）中国政府方面的帮助。中国投资者可以在投资和经营决策过程中积极寻求中国政府方面的帮助，获取相关税收规定以及政策信息，并与中国政府相关方面保持良好的沟通关系。能够给中国企业提供投资咨询的机构主要有中国驻西班牙大使馆经商处、西班牙中国商会、西班牙驻华大使馆经商处等。

（4）税法专业人士的帮助。中国投资者应当及时寻求税务律师、注册会计师等税法专业人士的帮助，借助税法专业人士的专业优势进行周详的税法尽职调查，制定合理的税务安排方案，实施符合自身投资或经营特点的税务架构，控制和管理整个项目各个阶段的税务风险。税法专业人士的服务可以使赴西班牙投资经营决策更为有效。

第六章 在西班牙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

无论是居民还是非居民，都需在西班牙税务局注册后方可纳税。在西班牙拥有经济利益，或出于税务目的参与相关活动的个人和法人实体，均须持有税务识别号。在适用增值税制度的地区从事商业或专业活动的企业，还须向当地税务局提交登记表，获得财务识别号。另外，若企业想在欧盟内部进行B2B交易，需要通过欧盟内

商业登记处登记，取得西班牙增值税税号。纳税人要充分了解西班牙登记注册制度，确保登记注册信息的完整性和真实性，避免由于未及时登记注册或者登记信息错误带来的税收风险。

6.1.2 信息报告制度

增值税纳税人按季度申报或月度申报，在次年1月30日之前还需提交年度增值税汇总申报表。企业所得税纳税人需分别在4月、10月和12月的前20日内预缴3次税款，并于财政年度结束6个月后的25日内向税务机关提交年度申报表并完成税款缴纳。对于合并销售额超过7.5亿欧元的集团，西班牙的最终控股实体或指定实体必须在每个纳税期结束后的12个月内提交国别报告。上一财年集团总收入等于或超过4,500万欧元的西班牙跨国企业需要准备主体文档，上一个财年集团总收入超过4,500万欧元的集团公司需要准备本地文档。纳税人应按照规定申报，避免未及时准确进行信息报告带来的税收风险：

- (1) 根据税务机关的要求提供与纳税有关的各种资料；
- (2) 确保提供资料的完整性；
- (3) 确保向税务机关提供的资料准确、真实、及时。

6.2 纳税申报风险

6.2.1 在西班牙设立子公司的纳税申报风险

在西班牙设立的子公司为西班牙居民纳税人，纳税申报应按照规定按照居民纳税人相关规定执行。

6.2.2 在西班牙设立分公司或代表处的纳税申报风险

如果在西班牙设立分公司或代表处，可能会被认定为常设机构，缴纳非居民企业所得税。常设机构包括管理场所、分支机构、办公室、工厂、车间、装置、仓库、矿井、油井或气井、采石场或任何其他自然资源开采场所。

6.2.3 在西班牙取得与常设机构无关的所得的纳税申报风险

未设有常设机构的非居民需要就来源于西班牙境内的所得缴纳预提所得税，主要包括特许权使用费、股息红利、利息等所得。预提所得税由扣缴义务人进行源泉扣缴，如果扣缴义务人提交了纳税申报表，则非居民纳税人可免于自行申报。

6.3 调查认定风险

西班牙转让定价方法遵循经济合作与发展组织的相关规定，关联方之间交易应遵循独立交易原则。金融交易、公司间服务费、营销无形资产、品牌建设支出等都是转让定价调查关注的重点。如果被认定为受控外国企业，则需按照全球收入纳入规则或特定类型收入纳入规则计算西班牙公司的税基。根据西班牙税法的规定，成本分摊协议的成员分摊的费用必须根据定量标准（预期收益）和定性标准（合理性）来确定，并与每个成员预期的利益相一致。纳税人可以通过预约定价安排向税务机关确认其适用的转让定价方法是否符合独立交易原则。对关联公司间的交易应保留书面合同，并对费用支付事项、支付标准和分摊原则给予明确，以便在转让定价调查时提供充分的“事前”证据。

6.4 享受税收协定待遇风险

6.4.1 未开具税收居民身份证明风险

赴西班牙投资的中国税收居民，在符合条件的情况下，可以申请享受《中西协定》待遇，以避免国际间的重复征税等情况。在实务操作中，由于对协定条款不熟悉、对西班牙税收政策不了解、与税务部门沟通不及时等原因，中国税收居民可能存在未充分享受协定待遇的风险。

（1）未享受协定待遇

部分纳税人可能因不了解《中西协定》的条款内容、适用情况、申请手续等，导致未申请或未及时申请享受协定待遇，最终未享受税收协定优惠，从而增加了税收成本和负担。因此建议中国税收居民提前参阅《中西协定》，及时享受协定待遇。

（2）未享受抵免优惠

根据《中西协定》第二十三条消除双重征税方法第一款规定：中国居民从西班牙取得的所得，按照协定的规定在西班牙缴纳的税额（仅由于该所得也被认定为西班牙居民取得的所得而按照协定规定允许西班牙征税的情况除外），可以在对该居民征收的中国税收中抵免。但是，抵免额不应超过该项所得按照中国税法计算的应纳税所得额。因此，为及时享受税收抵免优惠，建议中国税收居民提前关注西班牙和中国的抵免政策。

6.4.2 滥用税收协定的风险

（1）常设机构认定争议。一般来说，中国投资者在西班牙从事营业活动构成常设机构后，应就归属于常设机构的营业利润在西班牙纳税。由于日常经营活动可能与协定的规定不完全一致，中国税收居民可能与西班牙税务机关在常设机构认定事项上存在争议，存在无法享受协定优惠条款的风险。针对此类情况，建议中国税收居民尽量了解协定内容，如发生涉税争议，及时与国内主管税务机关沟通，必要时可以通过双边磋商机制解决。

（2）设立导管公司。税收协定通常包含股息、利息、特许权使用费等消极所得的优惠条款。如果某一个公司通过虚设业务，将导管公司变成业务交易方来享受税收协定待遇，可能也会涉及滥用税收协定的风险，从而面临中西双方税务机关的反避税调查。

（3）受益所有人身份被否定。西班牙税务机关对受益所有人的判断遵从其国内法的规定，其判断方法和标准与中国税务机关可能存在一定差异。对于赴西班牙投资的企业来说，如果受益所有人身

份被否定，意味着其取得的来自西班牙的股息、利息以及特许权使用费收入将不能享受协定优惠。

6.5 其他风险

6.5.1 税制差异风险

中国和西班牙在税制和相关税法规定上存在诸多的差异。中国居民企业和个人赴西班牙投资应熟悉并严格遵守西班牙税法规定。此外，西班牙政府每年都会根据经贸数据，国内预算、产值等情况，对某些税种的税率和征税对象做出调整，或对某一行业或地区实施新的税收优惠政策，又或颁布短期的专门的税收法规。这些变动调整将会对外国投资者产生一定影响。“走出去”企业如果没有及时关注到最新的政策变动，可能会造成税收优惠应享未享或违反税收政策规定等后果。企业应加强对投资目的国税收制度的了解，更好适应投资地税收环境。

6.5.2 投资合作风险

投资者在西班牙开展投资、贸易、承包工程和劳务合作的过程中，要特别注意开展事前调查，分析和评估相关风险，事中要做好风险防范和管理工作，切实保障自身利益。风险调查应包括：对项目或贸易客户及相关方的资信调查和评估；对投资或承包工程所在地的政治风险和商业风险分析等。要提前做好风险管控，对整个实施过程，开展可行性分析等。

6.5.3 经营合规性风险

中国企业赴西班牙开展投资合作，在会计核算、账务处理、雇佣员工、保障产品质量、安全生产、环境保护等方面，应严格按照当地法律规定，确保企业经营合规。企业应加强与西班牙税务等部门的沟通，积极配合相关工作。

参 考 文 献

- [1] 中国商务部网站: <https://www.mofcom.gov.cn>
- [2] 国家税务总局官方网站: <http://www.chinatax.gov.cn>
- [3] 国际货币基金组织官方网站: <https://www.imf.org/en>
- [4] 经济合作与发展组织官网: <https://www.oecd.org/tax>
- [5] 西班牙投资指南: <https://www.mofcom.gov.cn/dl/gbdqzn/upload/xibanya.pdf>
- [6] <https://www.focus-economics.com/countries/spain>
- [7] <https://tradingeconomics.com/spain>
- [8] PWC Worldwide Tax Summaries: <https://taxsummaries.pwc.com/spain>
- [9] IBFD Country Tax Guides: <https://research.ibfd.org>
- [10] 西班牙税务局官网: <https://sede.agenciatributaria.gob.es>
- [11] 国家税务总局全球税讯:
<https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/c102515/qgsx.html>

附 录

附录1 西班牙政府部门和相关机构一览表

部门名称	网址
首相府	www.lamoncloa.gob.es/Paginas/index.aspx
首相府、议会关系与民主记忆部	www.mpr.gob.es/paginas/index.aspx
社会经济与劳动部	https://www.mites.gob.es/es/organizacion/index.htm
经济事务与数字化改造部	https://www.mineco.gob.es/
生态转型与人口挑战部	www.miteco.gob.es/es
外交、欧盟与合作部	www.exteriores.gob.es
司法部	www.mjusticia.gob.es/cs/Satellite/Portal/es/inicio
国防部	www.defensa.gob.es/
财政部	www.hacienda.gob.es/es-ES/Paginas/Home.asp
内政部	www.interior.gob.es/
运输、出行与城市议程部	www.mitma.gob.es/
教育与职业培训部	www.educacionyfp.gob.es/portada.html
工业、贸易与旅游部	www.mincotur.gob.es/es-es/Paginas/index.aspx
农业、渔业与食品部	www.mapa.gob.es/es
地方政策部	https://www.mptfp.gob.es/portal/index.html
文化与体育部	www.culturaydeporte.gob.es/portada.html
卫生部	https://www.sanidad.gob.es/
科学与创新部	http://www.ciencia.gob.es/
平等部	http://www.igualdad.gob.es/
消费部	https://www.consumo.gob.es/es
包容、社会保障与移民部	https://www.inclusion.gob.es/

中国居民赴西班牙王国投资税收指南

大学部	https://www.universidades.gob.es/
社会权利与2030议程部	https://www.mdsocialesa2030.gob.es/

附录2 西班牙签订税收条约情况一览表

下表列示了西班牙的协定网络及主要协定税率。税率发生变化后，请至相关网站查询实时变动及适用情况。

国家或地区	股息	利息	特许权使用费
阿尔巴尼亚	5/10	6	0
阿尔及利亚	5/15	5	7/14
安道尔	5/15	5	5
阿根廷	10/15	12	3/5/10/15
亚美尼亚	10	5	5/10
澳大利亚	15	10	10
奥地利	10/15	5	5
阿塞拜疆	5/10	8	5/10
巴巴多斯	5	0	0
白俄罗斯	5/10	5	5
比利时	15	10	5
玻利维亚	10/15	15	15
波斯尼亚	5/10	7	7
巴西	10/15	15	15
保加利亚	5/15	0	0
加拿大	5/15	10	10
佛得角	0/10	5	5
智利	5/10	5/15	5/10
中国	5/10	10	10
哥伦比亚	5	5/10	10
哥斯达黎加	5/12	5/10	10
克罗地亚	15	0	0
古巴	5/15	10	5
塞浦路斯	5	0	0
捷克共和国	5/15	0	5
多米尼加共和国	10	10	10
厄瓜多尔	15	5/10	5/10
埃及	9/12	10	12
萨尔瓦多	12	10	10
爱沙尼亚	5/15	0	0

中国居民赴西班牙王国投资税收指南

芬兰	5/15	0	0
国家或地区	股息	利息	特许权使用费
法国	15	10	5
格鲁吉亚	10	0	0
德国	5/15	0	0
希腊	5/10	8	6
香港	10	5	5
匈牙利	5/15	0	0
冰岛	5/15	5	5
印度	15	15	10
印度尼西亚	10/15	10	10
东帝汶	10/15	10	10
伊朗	5/10	7.5	5
爱尔兰	15	10	5/8/10
以色列	10	5/10	5/7
意大利	15	12	4/8
牙买加	5/10	10	10
日本	3/5/10	5/10	10
哈萨克斯坦	5/15	10	10
科威特	5	0	5
拉脱维亚	5/10	5/10	5/10
立陶宛	5/15	10	5/10
卢森堡	10/15	10	10
北马其顿共和国	5/15	5	5
马来西亚	5	10	5/7
马耳他	5	0	0
墨西哥	10	5/10	10
摩尔多瓦	5/10	5	8
摩洛哥	10/15	10	5/10
荷兰	5/10/15	10	6
新西兰	15	10	10
尼日利亚	7.5/10	7.5	3.75/7.5
挪威	10/15	10	5
阿曼	10	5	8
巴拿马	5/10	5	5

中国居民赴西班牙王国投资税收指南

巴基斯坦	5/7.5/10	10	7.5
菲律宾	10/15	10/15	10/15/20
波兰	5/15	0	10
国家或地区	股息	利息	特许权使用费
葡萄牙	10/15	15	5
卡塔尔	5	0	0
罗马尼亚	0	3	3
俄罗斯联邦	5/10/15	5	5
沙特阿拉伯	5	5	8
塞内加尔	10	10	10
塞尔维亚	5/10	10	5/10
新加坡	0/5	5	5
斯洛伐克	5/15	0	5
斯洛文尼亚	5/15	5	5
南非	5/15	5	5
韩国	10/15	10	10
前苏联国家 (俄罗斯除外)	18	0	5
瑞典	10/15	15	10
瑞士	15	0	5
泰国	10	10/15	5/8/15
特立尼达和 多巴哥	0/5/10	8	5
突尼斯	5/15	5/10	10
土耳其	5/15	10/15	10
阿拉伯联合 酋长国	5/15	0	0
英国	10	0	0
美国	5/15	10	0
乌拉圭	5	10	5/10
乌兹别克斯 坦	5/10	5	5
委内瑞拉	0/10	0	5
越南	5/7/10/15	10	5/10

编写人员：夏文婷 沈 武 邬昊苏

审校人员：张 欣 张 玉 李洪蕊 张 迪 杨 栋 李 霞 田伟东 陶莎莎 王雪纯
赵文倩