

中国居民赴挪威 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

伴随“一带一路”倡议的逐步推进，为帮助中国“走出去”企业和个人了解挪威的投资环境及相关税收政策，我们编写了《中国居民赴挪威投资税收指南》（以下简称《指南》）。《指南》重点介绍了挪威的税收制度和主要税种，并对在该国投资可能产生的涉税风险进行了提示，希望能够为“走出去”企业和个人在挪威的投资经营活动提供切实可行的税收指引。

本《指南》分为六章：

第一章介绍了挪威的近年经济概况。

第二章对挪威的税收制度及主要税种作了具体介绍，包括：企业所得税、个人所得税、增值税、石油和天然气税制情况等。

第三章介绍了挪威的税收征收和管理制度，包括挪威税务系统机构设置及其职责，以及居民纳税人、非居民纳税人的税收征收管理。

第四章对特别纳税调整相关内容作了特别介绍，包括同期资料准备、转让定价方法的选择和适用、预约定价安排等，通过对政策的解读，降低企业在境外被转让定价调查的风险。

第五章对中挪税收协定及相互协商程序进行了介绍，帮助企业了解和正确使用税收协定以及通过相互协商程序解决税收争议，维护自身合法权益。

第六章介绍了在挪威投资可能存在的税收风险，有助于“走出去”企业和个人作出更加合理、有效的境外投资规划。

此外，附录列示了挪威与中国及其他国家（地区）签订的税收协定。

《指南》仅基于2023年6月30日前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用，充分考虑数据、税收法规等信息可能发生的变化和更新。同时，建议“走出去”企业和个人在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调整、税务稽查等方面的问题时，及时向主管税务机关或专业机构咨询，避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

《指南》存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

目 录

第一章 挪威经济概况	1
1.1 近年经济发展情况	1
1.1.1 经济增长	1
1.1.2 财政收支	1
1.1.3 外交关系	2
1.1.4 当地货币	2
1.1.5 外汇管理	2
1.2 支柱和重点行业	3
1.2.1 产业结构及行业信息	3
1.2.2 资源储备和基础设施	5
1.3 经贸合作	7
1.3.1 贸易关系	7
1.3.2 中挪经贸	8
1.4 投资政策	10
1.4.1 投资主管部门	10
1.4.2 投资行业的规定	10
1.4.3 挪威对外国投资的优惠	11
1.4.4 投资注意事项	11
第二章 挪威税收制度简介	16
2.1 概览	16
2.1.1 税制综述	16
2.1.2 税收法律体系	16
2.1.3 最新税制变化	16
2.2 企业所得税	32
2.2.1 居民企业	32
2.2.2 非居民企业	38
2.2.3 申报制度	39
2.3 个人所得税	40
2.3.1 居民纳税人	40
2.3.2 非居民纳税人	46
2.3.3 申报制度	48
2.4 增值税	49
2.4.1 概述	49
2.4.2 税收优惠	51
2.4.3 应纳税额	53
2.4.4 申报制度	53
2.5 其他税费	58
2.5.1 石油和天然气税制度	58
2.5.2 金融税	65

2.5.3 消费税.....	65
2.5.4 财产税.....	67
2.5.5 社保基金.....	67
第三章 税收征收和管理制度.....	69
3.1 税务管理机构.....	69
3.1.1 税务系统机构设置.....	69
3.1.2 税务管理机构职责.....	70
3.2 居民纳税人税收征收和管理.....	71
3.2.1 税务登记.....	71
3.2.2 账簿凭证管理制度.....	71
3.2.3 纳税申报.....	71
3.2.4 税务检查.....	75
3.2.5 税务代理.....	77
3.2.6 法律责任.....	77
3.2.7 其他征管规定.....	78
3.3 非居民纳税人的税收征收和管理.....	78
3.3.1 非居民税收征管措施简介.....	78
3.3.2 非居民企业税收管理.....	79
第四章 特别纳税调整政策.....	81
4.1 关联交易.....	81
4.1.1 关联关系判定标准.....	81
4.1.2 关联交易基本类型.....	81
4.1.3 关联申报管理.....	82
4.2 同期资料.....	83
4.2.1 分类及准备主体.....	83
4.2.2 具体要求及内容.....	84
4.2.3 其他要求.....	84
4.3 转让定价调查.....	84
4.3.1 原则.....	85
4.3.2 转让定价主要方法.....	85
4.3.3 转让定价调查.....	85
4.4 预约定价安排.....	86
4.4.1 适用范围.....	86
4.4.2 程序.....	86
4.5 受控外国企业.....	87
4.5.1 判定标准.....	87
4.5.2 税务调整.....	87
4.6 成本分摊协议管理.....	87
4.6.1 主要内容.....	87
4.6.2 税务调整.....	88
4.7 资本弱化.....	88

4.7.1 判定标准.....	88
4.7.2 税务调整.....	89
4.8 法律责任.....	89
第五章 中挪税收协定及相互协商程序.....	91
5.1 中挪税收协定.....	91
5.1.1 中挪税收协定（税收安排）.....	91
5.1.2 适用范围.....	92
5.1.3 常设机构的认定.....	94
5.1.4 不同类型收入的税收管辖.....	98
5.1.5 挪威税收抵免政策.....	103
5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）.....	107
5.1.7 在挪威享受税收协定待遇的手续.....	107
5.2 中挪税收协定相互协商程序.....	108
5.2.1 相互协商程序概述.....	108
5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据.....	108
5.2.3 相互协商程序的适用.....	109
5.2.4 启动程序.....	110
5.2.5 相互协商的法律效力.....	111
5.2.6 挪威仲裁条款.....	113
5.3 中挪税收协定争议的防范.....	113
5.3.1 中挪税收协定争议含义.....	113
5.3.2 中挪税收协定争议产生的主要原因及表现.....	113
5.3.3 适用协定争议的防范.....	115
第六章 在挪威投资可能存在的税收风险.....	117
6.1 信息报告风险.....	117
6.1.1 登记注册制度.....	117
6.1.2 信息报告制度.....	117
6.2 纳税申报风险.....	118
6.2.1 在挪威设立子公司的纳税申报风险.....	119
6.2.2 在挪威设立分公司或代表处的纳税申报风险.....	119
6.2.3 在挪威取得与常设机构无关所得的纳税申报风险.....	119
6.3 调查认定风险.....	119
6.3.1 转让定价调查风险.....	119
6.3.2 受控外国企业调查风险.....	120
6.4 享受税收协定待遇风险.....	120
6.4.1 未正确享受协定待遇的风险.....	120
6.4.2 滥用税收协定待遇的风险.....	121
6.5 其他风险.....	121
参 考 文 献.....	122
附录一：与挪威签订税收协定的国家（地区）.....	123

附录二：股息、利息和特许权使用费的条约税率.....	124
----------------------------	-----

第一章 挪威经济概况

挪威王国，简称“挪威”（Norge），意为“通往北方的路”，是北欧五国之一。今天的挪威是一个高度发达的现代化国家。自20世纪70年代发现海洋石油和天然气以来，油气产业成为挪威国民经济支柱，2021年占挪威GDP的21%、对外出口的51%、政府财政收入的21%和全国投资的18%。此外，挪威渔业、森林、水力资源非常丰富。挪威的造船、航运业历史悠久，是世界上第四大航运国。近几年，挪威信息通信业已成为挪威先锋高科技产业。

1.1 近年经济发展情况

瑞士洛桑管理学院（IMD）《2022年度世界竞争力报告》显示，挪威在全球最具竞争力的63个经济体中，排第9位。世界银行发布的《2020年营商环境报告》显示，挪威在190个国家和地区中排第9位。自2001年起，挪威在联合国开发计划署“世界最适宜居住的国家”评选中一直名列前茅。

截至2023年6月，国际评级机构标普将挪威评级定为“AAA/A-1+”，前景展望稳定。

1.1.1 经济增长

自2021年起国际能源价格大幅增长，挪威石油和天然气出口总额再创新高。乌克兰危机爆发后，国际油气价格进一步上涨。挪威国家统计局公布最新数据显示：2022年，挪威国内生产总值（GDP）总值为55,707亿挪威克朗，比2021年增长约3.3%，人均GDP达102.05万挪威克朗，是世界上最富裕的国家之一。2021年挪威经济快速从新冠肺炎疫情中复苏，同年9月起，挪威逐渐放开国内疫情管控措施。社会的重新开放进一步加快挪威经济显著回升，2021年第三季度，挪威服务业总产值已恢复至疫情前水平；2021年底，挪威产能利用率已高于正常水平。

1.1.2 财政收支

2021年，挪威消费、投资、出口占GDP的比重分别为62%、25%、12%。2022年挪威中央政府财政收入2.67万亿挪威克朗；支出1.676万亿挪威克朗。截至2022年12月31日，挪威政府（含地方政府）债务余额为24,037亿挪威克朗，其中短期债务1,105亿挪威克朗，长期债务6,147亿挪威克朗，政府债务占GDP比重约为43.15%。截至2022年12月，挪威官方外汇储备约为6,056亿挪威克朗。

1.1.3 外交关系

1949年，挪威加入北大西洋公约组织（NATO）。1960年，挪威成为欧洲自由贸易联盟（EFTA）的七个成员之一。1973年，挪威成为欧洲自由贸易区的一员。1972年和1994年，挪威针对是否加入欧盟举行两次全民投票，结果都没有通过；虽未加入欧盟，但作为申根成员国，支持欧盟一体化，执行欧盟委员会指令比例高达98%，强调欧洲应共同应对难民危机。

1.1.4 当地货币

挪威法定货币为挪威克朗。1挪威克朗等于100分，但挪威克朗现金最小面值为1挪威克朗，购物时若使用现金结算价格将采用四舍五入的方法计算。挪威克朗为自由兑换货币。在挪威的任何金融机构、兑换点，挪威克朗可与美元、欧元以及其他可自由兑换的国际货币随时互相兑换。在挪威货币兑换点可持人民币兑换挪威克朗。

挪威克朗汇率与国际油价走势息息相关。

1.1.5 外汇管理

挪威央行1990年颁布了现行的外汇管理规定。挪威未制定外汇管制的具体法规，然而，挪威境内的外汇交易应通过经核准的外汇交易银行进行，且要求如实报告。除央行和外汇银行外，任何人不得在挪威参与商业性的外汇买卖。居民或非居民在出入挪威境时，单程携带的挪威克朗或外汇现钞和硬币价值超过2.5万挪威克朗时，必须向出入境的海关管理部门填表申报。居民或非居民通过邮政、快递或其他方式发送或接收的挪威克朗或外汇现钞和硬币的价值超过2.5万挪威克朗时，必须向央行提交书面报告书。在挪威商业活动的红利和利润、

贷款和抵押的利息以及已投入的资本均可全额、自由地汇出境外，但必须向央行报告。有关商品进口、红利和分公司利润汇付、专利权使用费和支付境外服务等均无外汇管制，但交易方或境内外汇银行要向央行如实汇报。外资企业在挪威当地银行开设账户时，可同时申请开设外汇账户。

1.2 支柱和重点行业

1.2.1 产业结构及行业信息

2021年，挪威第一、二、三产业占GDP比重分别为2%、45%、53%。挪威经济门类并不齐全，但具有独特的特色，某些优势产业如海上油气、航运、海洋工程、渔业及水产养殖、通信等居世界前列。

挪威海上石油技术非常突出，石油设备出口占全球出口总量的10%，石油技术与设备涵盖了钻井平台、深海作业、地质测试、项目管理、环境保护等广泛领域。主要公司如挪威国家石油公司(Equinor)主要经营海上油气的开发与运营，在全球30多个国家和地区开展业务，员工2.1万余人，2022年国家石油公司位列《财富》500强企业第114位；挪威天然气运输管理公司(Gassco As)是挪威天然气输送管道及相关设备的主要运营商（主要向欧洲输送天然气），创立于2001年，挪威天然气运输系统的所有权属于Gassled（一家合资企业，由挪威大陆架的天然气生产企业和外国基金共同合资，外国投资基金在Gassled中持有43.9%的股份），Gassco代表Gassled管理和运营天然气管线、加工厂、接受供应站等基础设施并参与新设施的规划，2021年挪威向欧盟和英国出口天然气1149亿立方米，占其需求的25%。

挪威是海事大国，航运及海洋工程为其优势产业。挪威作为船舶生产国的历史超过150年，尤其是在特种船舶和深海船舶的生产方面居于世界领先水平。根据挪威贸工部相关部门(Invest Norway)数据，挪威海事行业直接就业人数超过10万人，工业增加值占GDP的12%。此外，挪威在近海特殊船用设备和渔船生产等领域占有重要地位，拥有300多家船用设备生产商，生产的设备占世界市场份额的9%，其中60%的产品用于出口，包括先进的船舶推进器、船舶动力主机、电

子货物装运设备、航海电子导航仪器、电子地图和先进的船舶稳定系统等。据有关专业机构统计，按吨位排名，挪威船东所属船舶位列全球第七；在海洋工程领域，挪威船东所属船队位列世界第一；按船价值计，挪威船东所属船队列世界第六。

挪威有诸多知名企业，如康士伯集团公司（Kongsberg Gruppen ASA）是国际知名的跨国工业集团公司，其业务领域主要涵盖四个方面：军用防务系统（KDS），生产军用遥控系统和通信系统、导弹防御和监测系统等；军用安全系统（KPS），主要生产“保护者”遥控作战组件系列产品；油气技术（KOGT），研制生产油气开采、分析、输送和监控设备，是水下油气开采产品研发生产领域的领先者之一；海事装备（KM），研制商用船舶和海上开采平台的定位、导航系统，自动化控制系统及相关设备。集团总部位于挪威康士伯市，在全球25个国家拥有约7,500名员工，近80%的营业收入来自海外市场。另有挪威TTS公司、挪威斯考根海运集团公司（I. M. Skaugen）、礼诺航运有限公司（Hoegh LNG）、阿克工程公司（Aker Solutions）、挪威海德鲁公司（Norsk Hydro）等多家知名企业。

挪威近三分之一国土在北极圈以内，农用耕地面积约1万平方公里，仅占全国土地面积（不含斯瓦尔巴岛及扬马延岛）3.2%。林地面积约12万平方公里，占全国土地面积约37.04%。农业以畜牧业为主，肉、蛋、奶制品基本自给，粮食、蔬菜、水果主要依靠进口。森林覆盖率约占国土面积40%，森林总蓄积量约10亿立方米。渔业是重要的传统经济部门。挪威拥有良好的渔业生产自然环境，其可供水产捕捞和养殖区域为挪威陆地面积的6倍，渔业资源非常丰富。为了推动海产品养殖、捕捞发展，促进国际交流，挪威在其中部重镇特隆海姆（Trondheim）每两年轮流举办一次挪威水产养殖展（Aqua Nor）和北海渔业展（Nor-Fishing）。挪威是世界第二大水产品出口国。

挪威化学工业的发展主要依托丰富的水电、油气资源及市场需求，以生产化学原料为主，该产业的特点是生产规模大、盈利性强。

知名公司有雅苒公司（Yara International）、佐敦公司（Jotun）等。

挪威信息技术产业比较发达，在卫星通讯、全球定位、移动电话、传输、电视会议、多媒体设施、信用卡终端等领域有很强的竞争力。开发的石油、天然气、海洋运输、造船、捕鱼、通讯、银行、客户管理、远程教育等软件在世界处于领先地位。挪威国家电信公司（Telenor）是挪威最大、全球第22大移动通信运营商。2021年营业额达1,100亿克朗，用户已突破1.7亿，在9个国家开展业务。主要业务范围为移动运营、固定宽带、广播服务。

挪威共有冶金公司140多家。依靠丰富的水电，挪威大力发展高耗电的铝、硅生产。挪威是世界第二大铝和铝合金产品出口国（仅次于中国），铝产量的80%至90%供出口。挪威还是世界上最大的硅铁和金属硅生产国之一，世界个人计算机和电子元件使用的金属硅的一半以上由挪威供应。

服务业是挪威经济的重要支柱之一。服务贸易在挪威对外贸易中占据重要地位。运输业（主要是海运业）是主要出口行业，其次是油气服务、海事服务、金融、法律、审计、营销、公关以及管理咨询等。挪威在海上石油开发服务和环保服务方面处于世界领先地位。

挪威作为工业发达的国家，一直在环境保护、能源有效利用与开发方面做着不懈的努力，制定了很多环保法律法规并严格执行。挪威在清洁能源、节能和生态保护等方面积累了丰富的经验，一些公司有很强的实力和很好的技术，如海洋石油勘探开发过程中的环境控制、二氧化碳捕捉和储存技术、江河水质保护、海水养殖环境控制、废旧物资回收处理等。

1.2.2 资源储备和基础设施

1.2.2.1 自然资源

（1）石油天然气

挪威的油气资源十分丰富，是全球第三大天然气出口国及第八大石油出口国。

（2）海产品

挪威本土海岸线长约28,953公里（包括峡湾和海湾），岛屿海岸线约为71,963公里。其水产捕捞和养殖区域约为挪威大陆面积的6倍。挪威共有海洋捕捞船6,000多艘，主要捕捞品种有鳕鱼、鲱鱼、毛鳞鱼、鳕鱼和鲑鱼等；水产养殖场上千处，99%的养殖产品为三文鱼、鳟鱼。目前，水产养殖业已取代捕捞业成为挪威海产品出口的支柱。2021年，挪威捕鱼业总捕捞量257万吨，总产值231亿克朗；水产养殖总量164万吨，总产值为805亿克朗，其中，大西洋三文鱼养殖总量155万吨，总产值为763亿克朗。

（3）林业

挪威森林覆盖率为37%。截至2021年底，森林总蓄积量为9.95亿立方米，其中云杉占44%、松树占31%、阔叶林占25%。2022年商业砍伐1,152万立方米，产值约58.36亿克朗。

（4）水电

挪威水电资源丰富，发电量96.3%以上为水电。挪威大约有4,000个河流水系，可开发的水电资源约2,139亿千瓦时，已开发约60%。因保护自然等原因，约有507亿千瓦时水电资源禁止开发。2022年挪威发电量为1,459亿千瓦时，同比减少7.1%，其中水力发电1,287亿千瓦时，同比减少10.4%，水电占全部发电量的88.2%。2022年挪威实现电力出口258亿千瓦时，与2021年数据基本持平。

（5）矿产资源

挪威是欧洲矿产资源较为丰富的国家之一，包括钛物质、铁矿石、煤、大理石及各种建筑石材。挪威还是欧洲铝、铁合金、肥料、锰合金、镍金属的主要出口国之一（挪威进口原料并加工生产后对外出口）。

1.2.2.2 基础设施

挪威基础设施完善，交通体系状况总体良好，但部分路段和设备较陈旧。目前挪威乃至北欧地区尚不通高铁。

挪威公路总里程合计约9.47万公里，公路网比较密集，其中国家级公路1.05万公里，郡级公路4.47万公里，市级公路3.95万公里。挪威公路体系较完善，以隧道为最大特色，公路隧道超过1200条。公交系统四通八达，长途巴士非常舒适。欧洲6号公路、39号公路、134号公路贯穿全境，与瑞典、芬兰等邻国相通。挪威铁路网总长4,208公里，其中电气化铁路2,459公里，双向铁路290公里。2021年客运量4,140万人次，货运量3,755万吨。铁路线贯穿全境，沿线共有775座隧道和3,000余座铁路桥。通过铁路可以抵达国内的卑尔根、特隆海姆等城市，也可以抵达瑞典、丹麦以及德国等欧洲大陆国家。

挪威地形狭长多山，航空是连接各地的重要交通手段。挪威民用机场遍布境内各地，固定航班机场有48个，主要机场有奥斯陆、卑尔根、特隆海姆与斯塔万格，这些机场每年接待旅客近3,000万人次。据统计，欧洲最繁忙的10条航线中有三条在挪威，分别是奥斯陆—卑尔根，奥斯陆—特隆海姆，奥斯陆—斯塔万格。首都奥斯陆拥有加勒穆恩国际机场（Gardenmoen），以及桑德福约德（SANDEFJORD）机场，从这些机场可抵达欧洲一些主要城市。

挪威海运业发达，拥有奥斯陆、卑尔根、特隆海姆等多个港口。2021年，挪威港口吞吐量约为2.26亿吨。沿海各地之间，则有客船负责运送旅客，同时承担一半以上的货物运输。小型的峡湾渡轮以30至40海里的速度忙于地方运输，另有相当数量的汽车轮渡往来穿梭于大小峡湾之内。由于墨西哥湾暖流的影响，船舶一年四季都可以畅通无阻。

1.3 经贸合作

1.3.1 贸易关系

挪威是关税和贸易总协定（GATT）的创始国之一，也是世界贸易组织（WTO）的积极倡导者和创始国之一。挪威的对外贸易是建立在WTO框架协议、欧洲经济区（包括欧盟、冰岛、列支敦士登与挪威）和欧洲自由贸易联盟协议基础上的自由贸易体制。

尽管挪威不是欧盟成员，但作为欧洲自由贸易联盟（EFTA）成员，挪威通过欧洲自由贸易联盟与欧盟签订的欧洲经济区（EEA）协议，最大限度地发展了与欧盟的经济贸易关系，并成为欧洲统一大市场中的一个组成部分。挪威不仅在贸易政策方面，也在其他社会政治事务领域，如环保、工作环境和消费者权益等方面，与欧盟的有关法规统一。目前，在欧洲经济区协议涉及的领域中，挪威绝大多数法规与欧盟一致。

挪威通过欧洲自由贸易联盟达成了29份自由贸易协定，覆盖41个国家和地区：阿尔巴尼亚、波斯尼亚和黑塞哥维那、加拿大、中美洲国家（哥斯达黎加和巴拿马）、智利、哥伦比亚、埃及、海湾合作委员会（GCC）、中国香港、以色列、约旦、黎巴嫩、马其顿、墨西哥、黑山、摩洛哥、巴勒斯坦、秘鲁、塞尔维亚、新加坡、南部非洲关税同盟、韩国、突尼斯、土耳其和乌克兰等。协议涉及商品和服务贸易、投资保护、争端解决等。

1.3.2 中挪经贸

1954年10月，中挪两国建立了外交关系，双方于1956年互派了商务专员，1958年签订了双边贸易和支付协定。为促进双边经贸关系的发展，中挪两国于1974年成立了中挪贸易混合委员会，1981年改名为中挪经济、工业和技术合作委员会，现在统称为中挪经贸联委会，成为重要的双边经贸合作磋商机制。2007年3月，双方签署了关于挪威承认中国完全市场经济地位的谅解备忘录等协议。2008年9月，双方启动自由贸易区谈判。挪威首相索尔贝格于2017年4月访华，拟重启双边自贸协定谈判，挪威企业代表团200多人随访，属挪威历史上最大的企业领导访华团。2017年5月14—16日，中挪双方代表在奥斯陆举行自贸协定第十一轮谈判；6月13日，召开中挪经贸联委会第18次会议。2019年9月，中挪自贸协定第十六轮谈判在武汉举行。2021年3月11日，中国与挪威举行自贸协定首席谈判代表视频会议，双方围绕货物贸易、服务贸易、投资、原产地规则、海关程序与贸易便利化、卫生与植物卫生措施、技术性贸易壁垒、争端解决、协定序言等领域开展深入磋商，会议取得了显著进展。中挪双方均认为，加快自贸协

定磋商对于两国共同抗击新冠肺炎疫情、支持自由贸易和多边主义、加强经贸合作、恢复经济增长以及维护全球产业链供应链稳定十分重要。2022年4月27日，栗战书委员长同挪威议长加拉哈尼举行视频会晤。同年4月29日，李克强总理同挪威首相斯特勒通电话。

据中方统计，20世纪50年代两国年均贸易额仅200万美元，到了80年代达到1亿美元，至2022年已增长到131.66亿美元。近年来，由于中挪两国贸易互补性明显，即使在金融危机中也没有受到影响，中挪双边贸易基本保持快速增长。

据挪方统计，中国是挪威在亚洲最大的贸易伙伴，是挪威第二大进口来源国、前十大出口对象国。从产品结构上看，挪威从中国进口的商品主要包括：通讯设备、办公设备、服装及配件、电子机械等。挪威对中国出口的商品主要包括：化工产品、海产品、一般工业机械及设备、专业及科研仪器等。

表1 2016-2022年中国与挪威贸易统计（单位：亿美元）

年度	进出口额	出口额	进口额	累计比去年同期增减%		
				进出口	出口	进口
2016	58.3	26.0	32.3	-16.8	-9.0	-22.1
2017	56.2	24.9	31.1	-3.7	-4.5	-3.1
2018	60.64	26.4	34.14	8.05	6.62	9.18
2019	73.5	34.5	39.0	20.9	29.9	14.0
2020	108.7	35.3	72.7	46.9	2.5	86.0
2021	150.61	44.04	106.57	38.20	24.60	44.60
2022	131.66	51.91	79.75	-13.4	17.9	-26.2

资料来源：中国海关总署

挪威对华直接投资始于1983年，挪威投资的项目主要集中于石油化工、冶金、医药、船舶设备、造纸、发电设备、渔业等优势产业，基本上与中国的产业政策和鼓励外商投资领域相一致。对华直接投资主要分布在中国东部沿海经济发达省市，如江苏、广东、浙江、上海、山东、辽宁、北京、天津、大连；内陆省区的湖北、吉林、黑龙江、四川、陕西、宁夏、内蒙古等也有挪威企业投资。

中挪在工程承包（修船）与海员劳务领域的合作成果显著，已经成为中挪经贸合作新的增长点。两国海员劳务合作在欧洲地区名列前茅。自2010年开始，中国还成批量向挪威提供季节工。

据中国商务部统计，截至2021年12月底，中国对挪威直接投资总计2,718万美元，其中2021年实际投资79万美元；挪威在华投资总计9.2亿美元，其中2021年实际投资5,559万美元。

据中国商务部统计，2021年中国企业在挪威新签承包工程合同1份，新签合同额7,042万美元，完成营业额1.41亿美元。累计派出各类劳务人员597人，年末在挪威劳务人员358人。

1.4 投资政策

1.4.1 投资主管部门

挪威主管国内投资和外国投资的政府部门是挪威创新署（Innovation Norway），挪威创新署下属有挪威投资局（Invest in Norway）。挪威创新署成立于2004年1月1日，它作为挪威贸工部下属国有公司，取代原挪威旅游协会、挪威贸易理事会、挪威工业和地区发展基金以及政府投资者咨询办公室4个机构。挪威创新署总部设在奥斯陆，在挪威19个郡设有办事处，在海外30个国家和地区设有36个办事处。

1.4.2 投资行业的规定

外国投资者可以获得挪威企业的股份或成为挪威企业的合作伙伴，并可以100%全资拥有挪威企业。挪威政府总体上对各种投资持欢迎态度，对外国投资者实行国民待遇，没有特别的减免税鼓励政策。一般的投资优惠政策多由地方政府根据地方经济发展的需要自行制定，其形式多为向投资者提供基础设施齐全的廉价工业用地。这种优惠是面向所有投资者的。

挪威没有关于禁止外国投资者投资行业的规定，但从实际操作来看，外国投资者投资挪威的军工、农业、渔业获得批准的可能性很小。

公共事业部门不对私人投资者开放。但近年来，电信业和广播电视行业正打破国家垄断，有限地向私人投资者开放。在采矿及水力发

电方面，外国投资者很难得到经营许可证。此外，外国投资者要进入挪威渔业和海洋运输业，要受到投资限额、管理层挪威国籍人数的比例等一系列限制。

政府基本上没有行业、产业鼓励政策。由于国家不希望过度依赖石油、天然气工业，所以，在油气领域之外的投资，在特殊条件下可能得到当地政府的鼓励。

1.4.3 挪威对外国投资的优惠

挪威对外国投资实施国民待遇，没有特别的优惠措施。有关经济政策对外国投资者和挪威当地人同样适用。

挪威的地区鼓励政策主要由国家的地方政府和地区发展部负责，主要是针对北部落后地区，对外国投资没有特殊优惠。地区鼓励的主要方式是通过地区发展资金项目（Regional Development Grant）对中小企业提供补贴，支持中小企业与研发中心合作，推动创新。

在挪威，所有雇主都要根据雇员的总工资额缴纳社会保险费。为鼓励国家北部的经济发展和就业，雇主缴纳的社会保险费随其所处的地区不同而有差异。挪威分为5个地理区域：一区包括挪威南部的中心部分；二区包括挪威南部靠近中心部分；三区主要是挪威南部的一些山区；四区包括南部挪威的最靠北部分和五区以南的北部地区；五区包括挪威最北部、特隆姆瑟和芬玛克地区。一区的雇主缴纳的社会保险费比例最高，达14.1%（最新政府提案有变动，详见2.1.3.3.1），依次递减，二区为10.6%，三区为6.4%，四区为5.1%，五区则免交社会保险费。此外，雇主缴纳社会保险费的比例也因其支付的工资总额、经营的行业类别不同而有所差别。

此外，挪威创新署鼓励与促进在特殊地区开展具有潜在盈利可能的商业活动，挪威创新署可提供贷款、担保及股权投资。

1.4.4 投资注意事项

1.4.4.1 注册企业的受理机构

挪威负责企业注册的机构是挪威企业注册局（Foretaksregistret），位于北部布伦讷于松镇。该机构隶属于挪威贸工部，注册登记有挪威近40万家企业、230万份企业年度会计报告资料。

在挪威经商无需运营执照，但在诸如保险、银行业、金融服务等特殊领域存在例外，由欧盟国家批准的投资者获取的此类执照在挪威也可获得认可，投资者可因此受益。

根据《挪威公司法》，所有有限责任公司和超过1人的公司，须在挪威企业注册局注册。从事货物贸易的个体户，如果其雇员超过5名，也须注册。其他个体户可自愿注册，但不是强制性的。

1.4.4.2 市场因素

挪威位于欧洲大陆的北端，未处于欧洲中心地带，地广人稀，市场容量小，辐射带动能力不强。

1.4.4.3 劳动力及其他成本制约因素

挪威工资水平高居世界前列，挪威制造业工人工资水平比欧盟平均水平高出50%。2021年挪威全职员工平均月薪为5.08万克朗，增长4.2%。

挪威物价水平也居世界前列。主要体现在：第一，住房贵。近年来，挪威住宅房屋价格一路飙升，租房价格也随之上涨。房价因城市、地区不同而迥异，居住支出已成为挪威人最大开支项目；第二，食品价格高昂；第三，人工费用高，主要体现在服务业。

在挪威，欧洲经济区国家的公民可享有在挪威定居和就业的权力。非欧洲经济区国家的公民来挪威工作必须是受过专业教育或具有特殊技能、挪威劳务市场缺乏的人才（Skilled Workers），在进入挪威工作前需申请工作许可。在挪威从事一般性的加工行业，如果雇佣当地员工，成本太高，如果从国外雇佣工人，则很难得到工作许可证。申请工作许可证时间长，程序复杂，在材料齐全的情况下，审批时间为6至12个月。

1.4.4.4 其它限制因素

挪威在成立外资企业时也有一些限制规定。如在挪威设立有限责任公司，其董事会成员至少有一半必须居住在挪威或者是欧洲经济区公民，其目的是对企业进行监管，防止不正当经营。挪威还规定，如系上市公司，其董事会成员中至少有40%的女性。挪威对外汇也实施监管，交易必须向央行通报。挪威工会力量强大，在当地聘请员工时对员工的权益要倍加重视。挪威的技术标准、环保标准都很严格，这些也对中资机构提出了更高的要求。

1.4.4.5 地理、政治和文化概况

1.4.4.5.1 地理概况

（1）地理位置

挪威位于欧洲大陆西北角，斯堪的纳维亚半岛西部，西面与北面濒临北大西洋，东面与俄罗斯、芬兰和瑞典接壤，南面与丹麦隔海相望。国土面积38.5万平方公里，其中本土面积32.4万平方公里、斯瓦尔巴德群岛6.1万平方公里、扬马延岛377平方公里。挪威国土面积在欧洲排名第六，仅次于俄罗斯、乌克兰、法国、西班牙、瑞典。

挪威首都奥斯陆（Oslo）时间与英国格林威治标准时区相差1小时，比北京时间晚7个小时。每年3月底至10月底实行夏时制，期间奥斯陆时间比北京时间晚6个小时。

（2）气候

挪威受来自墨西哥湾的大西洋暖流影响，温度比同纬度的其他地区要高得多，多数港口冬季不结冰。雨量充沛，全国年平均降雨量约1,000毫米。首都奥斯陆年平均气温5.7摄氏度左右，冬季气温-5至5摄氏度，夏季15至25摄氏度。挪威西部地区属海洋性气候，夏季凉爽湿润、冬季温和多雪；东部地区由于有中部山脉做屏障，属内陆性气候。挪威地处高纬度，光照时间随季节变化大，夏季昼长夜短，冬季相反。北极圈以北地区仲夏不见黑夜，冬季有段时间终日不见太阳。

（3）人口

截至2023年第一季度，挪威人口总数为550.4万人，其中劳动力人口294.5万，占总人口的53.5%。截至2022年，挪威受高等教育人口164.5万，占全国16岁以上人口的36.9%。挪威华人华侨数量约1万人，半数以上集中在奥斯陆及周边地区。

1.4.4.5.2 政治概况

（1）政体

挪威现行宪法于1814年5月17日通过，后进行多次修订。宪法规定挪威实行君主立宪制，国王为国家元首兼武装部队统帅并提名首相人选，但无权解散议会。政府由多数党组阁。国王哈拉尔五世1991年1月21日即位至今，挪威政局稳定。

（2）政府

本届政府内阁于2021年10月组成，政府成员中有11位来自工党，8位来自中间党。主要内阁成员有首相约纳斯·加尔·斯特勒（Jonas Gahr Støre，工党）、财政大臣特吕格韦·施拉斯沃德·维杜姆（Trygve Slagsvold Vedum，中间党）、外交大臣安妮肯·维特费尔特（Anniken Huitfeldt，工党）等。主要政府部门有劳动与社会事务部，儿童与家庭事务部，财政部，国防部，卫生与护理部，司法与公共安全部，气候与环境保护部，地方政府与地区发展部，文化与平等事务部，教育与研究部，农业与食品部，贸易、工业与渔业部，石油与能源部，交通运输部，外交部等。

（3）司法机构

法院独立行使职能，分三级：最高法院、6个高等上诉法院和64个区、市初审法院。此外还设有处理劳资纠纷、社会保障、土地认证等案件的法院。最高法院目前设1名院长和19名法官。最高法院院长图莉尔·玛丽·厄于耶（Toril Marie Øie，女）于2016年3月上任。

挪威检察机关共分三级：最高检察院、公共检察官和警方检察官。与欧洲其他国家不同的是：挪威（以及丹麦）的基层检察机关隶属于警方。最高检察院检察长约恩·西居尔·马乌吕德（Jørn Sigurd Maurud）于2019年11月1日上任至今。

1.4.4.5.3 文化概况

（1）民族

截至2023年第一季度，挪威人口总数为550.4万人，大多数属北欧人种。萨米族约5.4万人，主要分布在北部。外来移民及移民后代约占10%，其中来自波兰、瑞典、立陶宛等国的移民最多，亚洲国家中来自伊拉克、越南、泰国等国的移民较多。

（2）语言

官方语言为挪威语，属于和丹麦、瑞典语关系密切的北日耳曼语系。在多数情况下，讲挪威语、丹麦语和瑞典语的人可以较容易地互相沟通。挪威语有两种官方书面语言形式，一种是“书面挪威语”

（Bokmål），一种是“新挪威语”（Nynorsk）。“书面挪威语”是根据丹麦-挪威语言，在丹麦书面文字的基础上配合挪威东部方言的发音发展而来的。“新挪威文”则由语言学家伊瓦尔·奥森在19世纪50年代根据挪威西部各种方言编纂而成。此外以萨米语为母语的挪威人口约为2万。

（3）宗教

挪威多数人信奉宗教。基督教新教路德宗是挪威最大教派。近年来，伴随接收难民以及移民人口增加，挪威的宗教信仰日趋多元化，信奉伊斯兰教的人数在不断上升。

（4）习俗

挪威人遵纪守法，诚信守时，尊妇爱幼，含蓄谦逊，卫生和环保意识很强。送礼较轻，避免赠送昂贵的礼物，以防被视为行贿；饮食简单清淡，喜餐后甜食。挪威法律禁止在室内吸烟，旅店、餐馆、商场、剧院等场所均不得吸烟，旅店客房及一些公共场所设有烟雾报警器。在公共场所注重公德和礼貌，依次排队，不高声喧哗。饭馆、酒吧不允许自带酒水。商店周一至周六营业，周日和节假日关门。挪威每年太阳光照时间很短，七、八月为挪威人享受阳光的黄金季节，大多数挪威人选择在此时段休假。此外，圣诞节前两周及后三周、复活节前一周也是挪威人休假旅行的时段。因此，一般情况下应尽量避免在这些时段办事、谈生意。

第二章 挪威税收制度简介

2.1 概览

2.1.1 税制综述

在挪威，财政部是税收的最高主管机构，负责制定国家有关税收的法规。挪威在奥斯陆设立税务总局，并在全国的5个区内设立区域税务机关。国家税务总局负责税务管理，指导当地税务部门的业务工作，确保全国范围内税收工作的正确与统一。各地税务机关负责辖区内的税收管理以及税务登记。挪威的税收分直接税和间接税两种，具体包括公司和个人所得税、财产税、社会保险费、继承和赠与税、增值税、消费税、关税等。

2.1.2 税收法律体系

挪威目前实行综合税法制度，由《通用税收法案》（General Tax Act）《油气税收法案》（Petroleum Tax Act）和《税收征管法案》（Tax Administration Act）三部主要税法组成。基于以上法案，挪威还有广泛和深入的税收法律规定。

《通用税收法案》包括税收相关的实体法和主要税务法规，适用于在挪威开展应税活动的企业纳税人以及在挪威工作的个人纳税人。

《油气税收法案》适用于经营油气开采的纳税人，包括在挪威大陆架上提供相关服务的企业和个人。

《税收征管法案》对税收和征管方面提供相关程序性的规定。

挪威的税收体系对公司及个人征税时，要根据其在全世界范围内的收入征收。根据挪威税法，挪威税收分为直接税与间接税两种，其中：直接税主要有所得税以及财产税等，间接税主要为增值税和关税等。

2.1.3 最新税制变化

2.1.3.1 挪威近期重大税制变化

（1）企业所得税税率降低

自2019年1月1日起，挪威企业所得税税率将由23%降低到22%。

（2）油气和水力发电企业税收

对于特定税制下的油气企业和水力发电企业，标准企业所得税税率的下调会被油气和水力发电税制下特定税税率的上升抵消。对于拥有水力发电站的公司，自2019年起资源使用税税率将从35.7%提高至37%。

从事石油相关活动的企业，特定行业石油税的特殊税率将从2019年起从55%提高到56%。

（3）对税收居民规定的修订

根据挪威以往的税务规定，确定企业税收居民身份的关键因素是董事会职能和企业高管人员所在地及其权力的行使地。新规则对此进行了修改。

2019年财政预算提案与挪威政府于2017年3月16日发布的征求公众意见稿保持了一定程度的一致性，并且适用于挪威公司、外国公司和其他有限责任公司。

对于在挪威注册的公司，根据提案应被视为挪威税收居民并有义务提交挪威的纳税申报表。已迁址海外的公司也适用该项规定。

对于在境外管辖区注册的公司，依照提案，如果该公司在挪威境内开展管理活动，将被视为挪威的税收居民。相关评估包括下述的具体分析：

董事会层面的实际管理机构所在地；

开展日常管理活动的地点。

如果经过上述分析，公司的税收居民身份仍无法确定，则需要根据诸如组织架构和运营活动等其他因素作进一步的评估。

如果根据税收协定，一家企业被视为缔约对方国家或地区的税收居民，则在挪威国内税法下，该企业不应被视为挪威税收居民。如果一家企业被视为两个国家的税收居民，某些税收协定规定，其居民身份将由挪威和缔约对方国家或地区的主管税务机关通过相互协商程序来确定。在双方主管税务机关达成一致意见前，该企业同时作为两个管辖区的税收居民，将无法享受税收协定待遇。

该提案导致的结果是，许多以前被视为挪威非税收居民的企业可能会被视为挪威税收居民，尤其对于普遍设立单独管理机构的行业（例如投资管理和航运业）。这一情形可能会导致受影响的公司被双重征税，除非通过缔约双方签订的税收协定予以解决。

上述规定自2019年1月1日起生效。对于不使用公历年作为财务年度的公司，该规定于其在2019年1月1日至2020年1月1日期间开始的首个财务年度生效。

（4）对利息限额扣除规定的修订

挪威政府提出了若干针对利息限额扣除规定的修订案。以下的主要变动自2019年1月1日起生效。

除内部贷款利息外，利息限额扣除规定适用范围被扩大至包括外部贷款利息。这一适用范围的扩大仅适用于合并财务报表的跨国集团成员公司，或可以被列入此类集团的公司。提案并未更改关联方的利息限额扣除规定。

引入两种可供选择的权益豁免规则，即：

如果挪威企业能够证实其调整后的净资产占总资产比率（权益比率）比其全球集团的权益比率低不超过两个百分点，则允许扣除全部利息费用；

如果使用全球集团的挪威部分合并数据能够证实其调整后的权益比率比其全球集团的权益比率低不超过两个百分点，则允许扣除全部利息费用。

为了适用权益豁免规则，在公司或挪威分部层面的财务报表以及全球的合并财务报表中，所有资产和负债都应当使用相同的会计方法进行计量。任何为这一目的而进行的会计调整都必须得到审计师的批准。

新的利息限额扣除规定将适用于无法享受权益豁免规则的挪威集团实体，意味着这些公司当年可扣除的利息支出不得超过息税折旧及摊销前利润（EBITDA）的25%。但是，当公司的净利息支出不超过2,500万挪威克朗时，其也可免于受新利息限额扣除规定的限制。该限定金额是基于全球合并集团内所有挪威实体净利息支出的总和。

当年不允许扣除的利息支出可以向后结转10年。挪威财政部认为，现行的利息限额扣除规定以及提案修订都与欧洲经济区协定相一致。

（5）修订利息限额扣除规定下对金融机构的定义

挪威公司法中定义的金融机构不受利息限额扣除规定影响。但由于2016年公司法的变更，利息限额扣除规定的适用范围被扩大，某些本来不受该规定限制的金融机构也将受到影响。新规依据新公司法对利息限额扣除规定作进一步的修订，以使其不适用于金融机构。

（6）增值税税率的修订

增值税低档税率（优惠税率）于2018年1月1日由10%提高到12%。该项增值税优惠税率适用于旅客运输服务、旅店住宿、电视许可经营和电影放映、体育活动、游乐园和主题公园等应税范围。

（7）实施税务标准审计文档要求

挪威财政部通过了一项行政法规，于2020年1月1日起在挪威实施税务标准审计文档要求（SAF-T）。

挪威的SAF-T要求将初步包括以下内容：总账、应收账款和应付账款。公司必须从会计核算或ERP系统中提取数据并以XML格式提供给税务机关，挪威公司可以通过公共税务系统（Altinn）提交相关文档。

（8）对交易系统下的企业免征二氧化碳税规定的修订

从2020年4月1日起，暂时恢复对特定企业和活动（化学还原、电解、冶金和矿物加工）免征二氧化碳税的规定，目的是在2024年之前逐步增加到正常税率。这意味着二氧化碳税将在2021年逐步增加25%，2022年增加50%，2023年增加75%，从2024年开始全面征税。

2.1.3.2 可能影响中国企业对外投资的重要税制变化

（1）2019年1月1日起企业所得税税率由23%降至22%。

（2）政府制定法规自2021年7月1日起，针对向低税收管辖区税收居民的关联方支付的利息、特许权使用费和特定租赁款项征收15%的预提所得税。

（3）政府公布了一般反避税（GAAR）的法案，已于2020年1月1日起生效。

(4) 挪威政府提议将重新审阅现行的受控外国企业（CFC）规定并计划通过收集公众意见及听证会的方式进行更具操作性的修订。

(5) 自2019年1月1日起，挪威政府通过提案改变挪威税法中关于居民企业定义的范围。对于在挪威注册的公司，将被视为挪威税收居民并有义务提交挪威的纳税申报表；对于在境外管辖区注册的公司，如果该公司在挪威境内开展管理活动，则注册在挪威境外的公司仍将被视为挪威的税收居民。

(6) 挪威税务局宣布，将从2022年开始实施数字化增值税申报。新的数字化增值税申报表将通过企业资源计划系统（ERP系统），基于税收标准审计文件（SAF-T）的通用增值税代码直接生成提交。

(7) 由挪威议会通过并于2022年1月开始实施的国家预算及税收提案中，有关个人税收（包括国际派遣人员）的规定存在如下变动：小幅提高税率上限；在累进税表中增加一个等级（第5等级），并对应新的税率；增加各类免税额；降低可税前扣除的慈善捐款额；以及购买股权激励计划股票的免税优惠变化。

(8) 由挪威议会通过预计于2024财务年度开始实施的国家预算中，从企业所得税来看，增加了工资薪金超过75万挪威克朗员工的社会保险费费率，取消了跨境重组中的税收连续性条件，降低了石油税临时规定下的加计扣除比例，扩大了自然资源收入的征税对象并引进了渔业资源租赁税；个人所得税来看，提高了个人所得税中股息和资本利得的税率，调整了财富税的计税基础和税率并进行了社会保险费率的调整；增值税来看，调整了部分税收优惠政策，扩大了非注册实体B2C的征税范围，详见2.1.3.3.1。

(9) 挪威颁布新的《海关法》和《货物进出口法》

两项立法中均包括部分新增条款，详见2.1.3.3.2。

2.1.3.3 2022-2023重要税收议案

2.1.3.3.1 挪威2023年度国家预算（部分已出台法规）

（1）企业税

①雇主对工资薪金超过75万挪威克朗的员工额外承担5%的社会保险费¹。

政府提案提出雇主对工资薪金超过75万挪威克朗的职工需额外承担5%的社会保险费。对位于挪威中心地区（一区）的雇主，雇主须为工资总额超过75万挪威克朗的员工缴纳19.1%（14.1% + 额外的5%）的社会保险费。该提案提议以上法规自2023财务年度开始生效。

对于同时受雇于多个雇主的雇员，只有从单个雇主处取得的工资总额超过75万挪威克朗的限额时，该雇主才需要额外缴纳5%的社会保险费。举例说明，若某雇员从一个雇主处取得76万挪威克朗的工资薪金，从另一个雇主处取得20万挪威克朗的工资薪金，则只有从单个雇主处取得的超过75万挪威克朗的工资才会被收取额外的社会保险费（1万挪威克朗）。由于系统技术和管理的原因，导致在计算需缴纳的社会保险费之前无法合并雇员在多处取得的工资。财政部已经意识到这可能会导致不必要的调整，因此同时在提案中提出了一般反避税规则。

该提案无需基于国家援助条例的要求向欧洲自由贸易联盟监督管理局（ESA）发出通知，因为该提案将普遍适用于挪威所有地区的雇主，包含特隆姆瑟和芬玛克地区（雇主社会保险费率为0%）的雇主。

如果将雇主社会保险费率计算在内，个人所得税最高边际税率将从2022年的53.9%增加到2023年的55.8%。该提案预计将在2023年为挪威政府增加约77亿挪威克朗的财政收入。

②取消跨境重组中的税收连续性条件

财政部提议取消备受争议的跨境重组中满足税收连续性条件的相关要求。该规则的简化将利于跨境重组交易的达成。

对于跨境合并、分立和换股交易，挪威政府规定在符合一定条件的情况下，相关重组交易在公司和股东层面将不触发挪威纳税义务。此类免税的特殊重组需要满足的核心条件之一是在公司和股东层面该重组交易须遵循税收连续性原则。

¹ 该部分内容于法案原文中归属于企业税，故在此处列示。

实践中,对于跨境重组中是否满足税收连续性要求的支持文档受限于境外法规的不同要求,因此遵循税收连续性要求在某些情况下很难实现,甚至不能实现。这种情况导致重组交易无法正常进行,企业只能以不利于组织发展的形式经营。同时,这也导致了更多的资源消耗现象和替代重组方案的产生。

对于跨境重组参与方中的挪威居民企业,通过遵循挪威税收连续性原则及有关退出的税收规定,国家的税收权益得以保障;但对于跨境重组中的外国股东,税收连续性原则与他们并不直接相关,因为他们将在转让所持有的挪威公司股份时才触发在挪威的纳税义务。

该提案提议法规自发布起立即生效,即从2022年起生效。

③石油税——降低临时规定下的加计扣除比例

以前年度,在计算特别资源税时,离岸勘探和生产发生的直接投资支出可以在投资年度加计24%进行税前扣除。自2022年开始实行现金流为基础的税制后,为了保持加计扣除的实际优惠力度,将加计扣除比率自24%调整为17.69%。

政府现在提议将加计扣除率降至12.4%,这意味着加计扣除优惠政策实际优惠力度的下降。该提案提议相关条款对自2023年1月1日起(含2023年1月1日)发生的投资支出立即生效。

政府认为,考虑到临时优惠政策实施以来石油和天然气价格上涨,降低加计扣除比率具备一定的合理性。

④增加对自然资源收入的征税——陆上风力发电和水力发电

挪威政府于2022年9月28日宣布,2022年国家预算将包括对陆上风力发电开征资源租赁税及提高水力发电的资源租赁税率的相关提案。此外,挪威政府还宣布将对价格超过0.70挪威克朗/千瓦时的高价出售的电力征收消费税。

⑤引进渔业资源租赁税

在国家预算公布前不久,政府发布提案宣布从1月1日起对渔业征收资源租赁税。这项提案与几年前提出的提案有许多相似之处,其中一项主要变化是,政府现在提议对渔业征收的资源租赁税实行以现金流为基础的税制,这是受到水电资源租赁税最近税制变化的启发。

（2）个人所得税

①即日起（2022年10月6日）提高股息和资本利得的税率

该提案提议将个人股东的股息和资本利得税率从35.2%提高到37.84%，加重了个人股东的税负。这意味着包括企业所得税在内的边际税率将从49.5%提高到51.5%。

这一变化是通过将“向上调整系数”从1.60增加到1.72来实现的，即每100克朗的股息收入将乘以1.72倍（最高可达172克朗）后再适用22%的税率征税，实际税率相当于37.84%。

为了防止圣诞节前再次出现分红高峰，2022年的税率变化将立即生效。这意味着自2022年10月6日起，股息和资本利得将开始适用新的调整系数。

这一变化也适用于挪威税收法案其他部分的调整系数，例如个人纳税人向公司提供贷款的利息收入以及从“股份储蓄账户”中提取的应税提款。自2022年10月6日起，股息和资本利得开始适用新的调整系数，其他应税收入将自2023年1月1日起适用新的调整系数。

随着对股息和资产征税的增加，股东现在不得不分配更多的股息来支付相关税款。

②加征财富税-计税基础和税率的变化

财政部提案，将净资产在170万挪威克朗以上，2,000万挪威克朗以下的个人纳税人适用的综合财富税税率从0.95%提高到1.0%。

对于资产超过2,000万挪威克朗的个人纳税人，财富税税率保持在1.1%不变。目前的最低扣除额为170万挪威克朗（与配偶合计为340万挪威克朗）将保持不变。

提案对股票和商业地产的计税基础也做出了调整，将估值扣除率从25%降至20%，即计税基础为其市场价值的80%。该议案反映出政府有意将纳税人资产的更大份额纳入计税基础。同时，政府提案将个人纳税人直接拥有的固定资产的估值扣除率从75%降至70%。

③社会保险费率调整

根据提案，2023年自然人纳税人工资收入的边际税率仍维持在47.4%，一般收入的个人所得税税率没有变化仍为22%。同时，政府提议将社会保险费率降低0.1%。

调整后工资薪金对应的社会保险费率为7.9%，营业收入对应的社会保险费率为11.1%。纳税人年度工资薪金收入累进税率的第三级、第四级、第五级的税率也相应变化，各上调0.1%。累进税率表中第一级和第二级税率与以往相比保持不变。

挪威个人所得税累进税率第三级的收入最低限额将提高到644,700挪威克朗，第一级和第二级将根据工资增长进行调整，而第四级和第五级相比以往保持不变，这实际上意味着与2022年相比，第四级和第五级的收入涵盖范围将扩大。

(3) 增值税

①电动汽车增值税免征政策变动

根据财政部提案，自2023年1月起，修订电动汽车销售和长期租赁（租赁期超过30天）的一般免税政策。这一变化意味着，电动汽车销售价格超过50万挪威克朗的部分将被征收增值税。

该提案与政府在2022年6月份的预算案中所公布的内容基本一致。

财政部同时提议在电动汽车租赁业务的部分情形中，明确增值税相关纳税义务。

上述相关征税办法将出台包括具体计算方式的细则，并将购买电动汽车50万挪威克朗以下免征增值税的金额限制考虑在内。

考虑到增值税和消费税税负的变化，电动汽车的总体税负情况比预期的更为复杂。

政府指出，该提案如施行并不意味着购买售价50万挪威克朗以内的电动汽车成本更高，因为仅售价在50万挪威克朗以上的电动汽车将适度涨价。这意味着大多数电动汽车的增值税税负将小幅增加或不变。

②电子新闻服务的增值税免税优惠将于2023年1月1日结束

政府提案取消电子新闻服务的增值税免税优惠。这意味着，TV2新闻、BBC新闻、CNN等新闻频道的相关服务将产生增值税纳税义务。

自2016年电子新闻服务实行增值税免税后，电视节目服务提供商在销售增值税免税的电子新闻服务和其他应缴增值税的电子新闻服务时，会分别出具发票。

停止电子新闻服务的增值税免税优惠意味着电视节目服务提供商须为所有电子新闻服务合并开具发票，并缴纳25%的增值税。

新闻行业中的报纸和电子报纸将仍然享受增值税免税优惠。

③扩大非注册实体商对客户模式（B2C）的增值税征税范围

目前，在挪威提供数字电子化服务（ESS）的非注册实体商对客户模式（B2C）的销售方有义务进行增值税的注册与申报。在挪威2023年国家预算中，提案提议将增值税征税范围扩大到提供其他服务的非注册实体，该范围通常包括提供顾问/咨询服务（包括法律咨询服务）。

增值税登记和申报义务仅适用于12个月内在挪威的营业额超过5万挪威克朗的非注册实体。数字电子化服务提供方可适用简化的增值税登记和申报程序，该程序也将适用于新提案中涉及的公司。

此外，2023年国家预算提出，挪威的供应商向挪威境外消费者销售的所有无形服务都适用零增值税税率，这是基于目前此类服务“使用和消费”征税规则的轻微调整。

新规定将于2023年1月1日起生效。

（4）其他值得关注的事项

①跨国集团的税收政策

跨国集团的新税收政策正依据2021年10月达成的包容性框架协议（即“双支柱体系”）的相关规定制定出台中。

支柱一主要解决不同国家之间征税权的分配问题。支柱一涵盖范围内的公司是指全球营业额超过200亿欧元且利润率超过10%的大型跨国集团，将赋予其市场所在国按其应税利润的一定比例征税的权利。支柱二设定了跨国集团的全球最低税率，目的是确保跨国集团在其业务涉及的所有国家至少缴纳了15%的企业所得税。支柱二涵盖范围内的公司是指全球营业额超过7.5亿欧元的跨国集团。

挪威的目标是在2023年完成法规出台，并从2024年开始实行。

②吨位税方案-针对申诉决议的后续行动

2021年，财政部发布征求意见草案，提议允许吨位税制度范围内的公司扩大经营范围。

根据现行规定，吨位税制范围内的公司不得从事其他经营活动或拥有指定范围以外的资产。这项提案意味着现行条例中不被允许的与航运有关的经营活动将被允许开展，但同时会触发一般纳税义务。

征求意见草案中提议该法规从2022财务年度开始生效。

财政部在2023年年度预算中表示，因目前仍缺乏提出修正案的立法基础，针对该提案的后续工作正在开展。政府同时指出，该提案需要在启动立法程序之前获得欧洲自由贸易联盟监督管理局（ESA）的批准。

③设立服务于外国个人及公司的税务机构

财政部于2022年2月发布提案，提议设立服务于在挪威进行特定活动的外国个人和企业的专门税务机构。该提案旨在确保挪威居民和非居民之间经营活动的平等税收待遇。

财政部宣布，相关责任机构已基本同意该提案，但仍需要对个别细则开展进一步评估，包括与具体税制有关的内容。

财政部预计将于2023年发布更新后的提案，并预计自2024财务年度开始施行。

2.1.3.3.2 挪威新《海关法》的颁布及实施

新海关法自2023年1月1日开始实施，现行法规大部分内容将以新的形式延续，但海关的流程和责任将发生实质性变化。对于向挪威出口的供应商而言，为避免在向挪威运输货物的过程中出现延误，及时了解挪威新海关法并相应更新物流程序和IT系统至关重要。

（1）新《关税法》和新《货物进出口法》

从2023年1月1日起，挪威现行的《海关法》将被两项新的立法所取代，与关税相关的法规将涵盖于《关税法》，与海关流程相关的法规将涵盖于《货物进出口法》，两项新的立法中均包括部分新增条款。

（2）运输企业仍需提供出口证明

在挪威，运输商必须在出口报关单的指定位置加盖印章/签名等类似内容以证明相关货物已从挪威出口。尽管多方强烈建议挪威主管机关进行修订，但这项规则在新法中仍然适用。由于经认证的出口报关单是企业申请出口增值税零税率的必要条件，因此遵循该规则对于出口企业而言尤为重要。

（3）由于转让定价调整等原因导致的进口申报更正

此前，当更正申报信息会影响大量报关单时，挪威海关当局准许企业通过信函通知的方式告知其需要更正的信息，然后海关会发出一份涵盖整个更正期间的更正报关单。例如，当转让定价调整将会导致全年进口货物的关税价格发生变化的情形。

过去几年中，海关当局开始要求对更正期间内提交的有问题的报关单逐份进行更正，这导致向挪威进口货物的进口商增加了成本和劳动力。上述监管要求在新法中仍然沿用，但新法中包括一项例外条款，即：海关当局可在特殊情况下采取更灵活的措施，但对于“特殊情况”的具体定义新法未予以进一步的界定。

（4）关于关务代理的新规定

为了使挪威海关立法与欧盟海关立法保持一致，新法中修订并拓展了与海关代表相关的法规。从2023年1月1日起，报关员以及其他代表进口商和出口商的第三方机构必须通过正式或非正式的授权书证明其被进口商或出口商授予代理权限。

由于通常情况下为外国销售方安排运输至挪威，由运输商办理清关手续，并且报关员与进口商之间不会签订协议，因此在大多数进口环节，满足上述规定具有一定的挑战性。

如果报关员不能证明其公司已被进口商授权代办相关业务，则报关员可能对潜在的不正确清关负有直接责任，包括潜在的额外关税和进口增值税。同时，这也可能对国外销售商产生间接影响。因为销售商向报关员提供了用于货物申报的信息，因此报关员亦有权要求销售方对申报材料中的任何错误负责。

（5）进口程序将发生重大变化

挪威申报货物自由流通的程序将发生重大变化。

根据现行规定，对于正在办理过境手续的货物可以在货物送至挪威客户后的十天内完成清关。但从即日起，货物在进入挪威关境之前必须完成清关手续。未来将不再允许尚未取得全部清关所需文件的运输货物抵达挪威。

伴随上述变化，货物装运、托运及运输方式都将有相关的全新电子申报义务，并且该申报义务将是货物清关和潜在的完结过境程序的额外要求。

2.1.3.3.3 专家委员会提议修改挪威税收制度

2022年12月，税务专家委员会向政府提交了关于挪威税收制度改革建议的报告。该报告已发布，征求公众意见的截止日期为2023年4月15日。

（1）摘要内容

由挪威政府任命、由Ragnar Torvik教授担任主席的税务专家委员会（“Torvik委员会”）在2022年12月19日提交给政府的报告中提出了对挪威税收制度改革的广泛变革建议。现行税收制度的核心要素在实质上没有变化，报告主要提议如下：

①将参股豁免法下对股息收入的3%征税规则扩大并涵盖资本利得，此外将整体征收比例提高到5%。

②扩大对利息、特许权使用费和某些租赁付款预提税的征税范围，将清算所得纳入国内股息预提税的征税范围，并对公司税做出一些其他修改建议。

③废除挪威的吨位税制度。

④将资源租赁税的征税范围扩大到与渔业养殖及野生鱼类捕捞活动、陆地风力发电和水力发电有关的行业。

⑤废除增值税优惠税率（15%和12%）和某些特定行业的增值税免税政策（含零税率服务），统一适用25%的固定税率。

Torvik委员会的报告已发布以征求公众意见，公众意见须在2023年4月15日前提交。挪威财政部将根据收到的答复对拟议的法案修订进行评估，然后向议会提供立法建议。

（2）企业所得税

大多数委员会成员建议将名义企业所得税税率维持在22%。另提议税务亏损可以根据现有规定无限期结转，且未对税务亏损的弥补做出任何限制。本次议案仅对挪威的参股豁免法提出了一些具体调整建议，包括对实收资本税收处理的技术性修改。委员会还建议保留挪威利息限额扣除规定中现有的权益豁免规则。

①参股豁免法则和所有权收入征税

基于对包含参股豁免法在内的资本收入税务处理的全面审查，委员会提出了几项修订建议，具体包括：

A. 将现行参股豁免法则下3%股息收入规则扩至涵盖资本利得，并将整体征收比例提高到5%。

B. 实收资本不再根据单独股份，而是在公司层面按比例确定，股东无权决定分配应被归类为股息还是收回投资。这种税务处理也将应用于股东的每股成本，同时限制了股东之间实收资本的转让。然而，委员会没有提出任何在收回投资之前必须分配所有留存收益的要求。

C. 目前，清算所得根据挪威国内法被归类为资本利得，这对外国股东来说是有利的。Torvik委员会提议清算所得应被视为股息，根据具体情况可能会触发股息预提税的影响。

②跨国公司的税制修订，包括扩大对利息、特许权使用费和特定租赁付款的预提税征税范围

委员会支持经济合作与发展组织（OECD）/二十国集团（G20）包容性框架在2021年10月推出的数字化经济税收的双支柱解决方案，报告对这一举措将如何有效地解决不良的税收竞争和利润转移提出了关注。

为此，委员会建议扩大对利息、特许权使用费和船舶、钻井平台、飞机及直升机租赁付款征收预提所得税的范围，现行税法仅对低税率地区的税收居民企业征收预提所得税。由于对低税率管辖区的定义存

在自由裁量性，为了防止挪威被用作过渡地区，税务委员会建议将预提所得税的征税范围扩大至所有的利息、特许权使用费和对关联方的特定租赁付款，无论收款方是否是低税率管辖区的税收居民。

这一变化也将适用于欧洲经济区（EEA）内的收款人，无论该收款人是否真正设立在欧洲经济区内。为了履行挪威在欧洲经济区协议中的义务，委员会建议采用允许设在区内实体在预提税前扣除其相关成本费用的净额税收模式。

此外，报告建议挪威财政部实时关注欧盟（EU）的空壳公司指令倡议，并考虑在欧盟作出任何决议后修改挪威法律。

③税收折旧额度

委员会支持现行税收折旧规则的一般规定，并强调折旧率应尽可能匹配固定资产的价值减少。在对具体的折旧率进行审查后，委员会建议对部分类型的固定资产折旧率进行如下调整：

A. C类资产（车辆）：所有车辆的折旧率由24%调整为20%（需注意目前零排放面包车的折旧率为30%）。

B. E类资产（船舶、钻井平台等）：所有资产的折旧率由14%调整为10%。

C. H类资产（建筑物、厂房、酒店等）：农业相关的畜牧养殖建筑物折旧率由6%调整为4%，酒店、旅馆、餐饮场所等的折旧率由4%调整为2%。

（3）增值税

①废除增值税优惠税率和增值税免税政策（含零税率）

为了有效利用增值税制带来的增加税收的机会，委员会建议扩大增值税税基的范围，用25%的固定税率取代优惠税率和一些特定行业的增值税免税政策。

②金融服务、医疗保健和教育免征增值税

委员会建议对目前适用于医疗保健服务、教育和金融服务的增值税免税政策进行限制，并讨论对将公共部门和公共资助服务纳入增值税体系的问题进行全面评估。

③国际贸易、数字化和共享经济

与跨境贸易有关的增值税问题持续增加，委员会强调为确保境内消费在挪威应税尽税而建立法规和制度所采取的措施。委员会认为，现有规则的合规情况还可以改进，现有法规中仍然存在缺口和漏洞等需要解决。

委员会用案例说明了以远程方式向挪威提供服务从而规避挪威增值税和境外增值税的分支机构架构。委员会建议审查可能的机制以防范双重不征税的情况。

在共享经济方面，委员会建议通过电子商务增值税（VOEC）制度对数字服务（包括应用程序）征收增值税，这是一种适用于外国供应商的简化注册和报告机制。委员会强调，应开展进一步工作以评估此类计划的利弊，尤其是平台运营商遵守这些规定的的能力。委员会建议对可能适用这种安排的情况进行审查。

（4）特定行业税收

①资源租赁税

税务委员会支持在一些行业征收资源租赁税。

委员会表示，应对专门开发稀缺自然资源的行业征收资源租赁税，并持续收取。这些行业包括鱼类养殖、陆地风力发电、渔业、水力发电和石油活动。

与已经发布征求公众意见的提案类似，委员会多数成员建议对鱼类养殖业征收40%的资源租赁税。不同的是，委员会建议在计算未来的资源租赁税时考虑现存有形固定资产的剩余价值。假设该税种被设计为现金流导向，这将允许纳税人在税制正式实施后立即费用化这些资产的剩余价值。

与现存提案类似，委员会的多数成员建议对陆地风电征收40%的资源租赁税。委员会还建议以上述相同方式将固定资产的剩余经济价值计入税基。委员会建议对规则涉及进行更细致的分析。

此外，委员会认为目前适用于水电资源租赁税的门槛（输出功率至少为10,000千伏安）扭曲了投资决策，并导致了不符合预期的价值转移。因此，委员会建议将门槛降低到1,500千伏安。委员会认为，原产地担保所得也应包括在资源租赁税的税基内。

尽管委员会尚未对野生捕捞活动提出任何具体建议，但委员会认为应尽快制定议案对此类活动征收资源租赁税。

报告没有对现有的石油税收规则提出任何重大修改。

②废除挪威的吨位税制度

委员会的多数成员指出，根据现行的挪威吨位税制度，航运公司需根据船舶吨位按较低税率计缴吨位税。该制度不符合现行国际税收标准，对挪威航运业的发展没有起到促进作用。从本质上讲，废除挪威吨位税制度的理由是增加税收和改善整体资源分配。此外，多数委员认为，废除该制度将简化税收制度并降低行政成本。另外作为挪威吨位税制度继续存在的应变计划，委员会建议采取若干限制措施并提高吨位税率以使该制度更好地符合其总体目标。

2.2 企业所得税（Corporate Income Tax）

挪威居民企业（Resident Company）要对其来自全球范围的收入缴纳企业所得税，非居民企业应当就其所设挪威机构、场所取得的来源于挪威境内的所得缴纳企业所得税。

自2019年1月1日起，挪威企业所得税税率将由23%降低到22%。

自2019年1月1日起，挪威政府通过提案改变挪威税法中关于居民企业定义的范围。对于在挪威注册的公司，将被视为挪威税收居民并有义务提交挪威的纳税申报表；对于在境外管辖区注册的公司，如果该公司在挪威境内开展管理活动，则注册在挪威境外的公司仍将被视为挪威的税收居民。

2.2.1 居民企业

2.2.1.1 判断标准

挪威居民企业，是指依法在挪威境内设立，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理控制机构在挪威境内的企业。

2.2.1.2 征收范围

通常来说，居民企业应就其来源于挪威境内、境外的所得缴纳企业所得税。例外的是，挪威企业在境外从事石油行业上游业务取得的收益与损失免于在挪威纳税。

2.2.1.3 税率

挪威近几年对所得税税率进行多次改革，目前企业所得税的标准税率为22%。

除了一般的企业所得税税率22%之外，从事油气生产与管道运输的企业还应就其所得按照56%的税率缴纳特定行业石油税；从事水力发电的企业还应就其所得按照37%的税率缴纳特定行业电力生产税。

表 2 挪威企业所得税概览

具体类目	税率（%）/税收规定
企业所得税	22
资本利得税	22
分支机构所得税	22
预提所得税	
- 股息、红利	25
- 利息	0/15 ²
- 特许权技术使用费	0/15 ²
- 分支机构利润汇回税	0/15 ²
净经营损失（年度）	
- 向以前年度结转	0
- 向以后年度结转	无限期结转

2.2.1.4 税收优惠

² 自2021年7月1日起向低税收管辖区税收居民的关联方支付的利息和特许权使用费征收15%的预提所得税，自2021年10月1日起向低税收管辖区税收居民的关联方支付的特定租赁款项征收15%的预提所得税。

符合条件的航运企业可以选择适用特定行业航运税制，以代替一般企业所得税税制。在航运税制下，航运企业取得的运输活动所得免征企业所得税，但需要缴纳金额较小的额外吨位税。航运企业取得的金融所得适用22%的税率。

2.2.1.5 应纳税所得额

（1）收入范围

尽管应纳税所得额应基于按照一般会计准则编制的年度会计报表账面利润确定，应税所得的确认还应遵循权责发生制的原则。相应的，纳税人应将当期流入的经济利益确认为应税收入。

（2）不征税收入和免税收入

①资本利得

一般来讲，处置经营性资产与股权而取得的资本利得应适用22%的标准所得税税率。然而，对于企业股东来说，来源于符合免税规定条件的有限责任公司、合伙企业以及其他特定企业的资本利得，可享受免税待遇。同时，对于符合免税规定条件的资本利得，无论其来源于挪威境内企业或是符合条件的非居民企业，该税收减免政策均适用。通常，人身保险企业与养老基金不在上述免税规定的范围内。

属于处置欧洲经济区其他成员单位居民企业股权而取得的资本利得，可同样享受该免税待遇，并且不受持股比例或者持股期限的限制。但是，如果欧洲经济区其他国家被视为低税率国家，享受免税待遇的同时应满足欧洲经济区居民企业在该国实际成立并开展真实的经济业务活动。

对于转让非欧洲经济区居民企业的股权，如属于以下情形，取得的资本利得不适用免税条款：

A. 被转让企业为低税率国家的居民企业，并且符合挪威税法中关于受控外国企业的定义（详见本指南第4.5节）；

B. 股东企业在股权转让之前，连续两年持有被转让企业有表决权的股份未超过10%。

企业一经享受了资本利得的免税待遇，其发生的股权转让损失也不得在税前扣除。

②股息红利所得

企业取得的股息红利所得免征企业所得税。自2023年，如果取得股息所得的股东持有分配企业有表决权的股份未超过90%（即未构成税收集团公司），仅就其取得的95%股息红利所得享受免税待遇，剩余5%的股息红利仍应按照22%的税率缴纳企业所得税。

如果支付方属于欧洲经济区成员单位的居民企业，均可享受该免税待遇，并且不受持股比例的限制。但是，如果欧洲经济区其他国家被视为低税率国家，同时应满足欧洲经济区居民企业在该国实际成立并开展真实的经济业务活动，并且挪威与该国签订的税收协定中包含税收信息交换条款方可享受免税待遇。截至2019年，挪威与欧洲经济区国家签订的税收协定均包含上述条款。

（3）税前扣除

①折旧

固定资产应按照余额递减法计提折旧，并且折旧率不得高于税法规定的最高值。原值超过15,000挪威克朗且使用寿命大于3年的固定资产应按照以下十类固定资产及其对应的折旧率计提折旧。

表3 固定资产折旧率

固定资产类别		最高折旧率（%）
A	办公设备及其他类似物品	30
B	外购商誉	20
C	拖车、卡车、公共汽车、出租车、以及为残疾人提供运输服务的交通工具	24
	2016年12月20日或之后购置的电动卡车	30
D	小汽车、拖拉机、其他可移动设施、其他机器、设备、仪器、家具、固定装置及类似物品	20
E	轮船、船舶、钻井装置及类似物品	14
F	飞机和直升机	12
G	电力传输分配设备、发电站的电子设备、以及其他行业的同类生产设备	5
H	工业建筑、工业生产设备、酒店、 使用寿命≥20年	4

	出租房、餐馆及其他特定建筑物	使用寿命<20 年	10
		农业畜牧用建筑物	6
I	办公楼		2
J	建筑物中的技术设备		10

属于A、B、C、D类固定资产，分类计提折旧；属于E、F、G、H、I和J类固定资产应分别按照每个资产计提折旧。如果处置A、B、C、D类固定资产，处置对价应相应冲减各类固定资产的原值及计税基础。若由于固定资产处置使A、C、D类资产的原值余额为负数，则应就部分余额纳入应纳税所得额中。一般来说，应按照该类固定资产的余额和对应的折旧率计算应纳入应税所得的金额。若负数余额不足15,000挪威克朗，则该类固定资产全部的余额应确认为应纳税所得。

当其他类固定资产（E、F、G、H、I、J）的计税基数出现负数余额，应计入利得/损失科目。该损益科目正余额的20%应计入年度应纳税所得额。

②利息费用

基于一般反避税原则，若税务机关注意到纳税人存在不足额的资本金情形（举例来说，债务人公司无力偿还到期债务），税务机关可以基于具体情况不允许纳税人在税前扣除利息。应缴纳油气税收入对应的利息费用，其税前扣除应按照分配原则（详见2.5.1.3）。

利息限额扣除规定，支付给关联方的利息费用超过息税折旧及摊销前利润25%的部分不得税前扣除（固定比率规则）。

该规定对利息扣除做了一般性限制，并适用于公司、透明合伙企业与外国企业在挪威构成的常设机构。对于支付给挪威境内外关联方的利息均应按照上述规定执行。

对于不属于集团组成部分的独立实体，只有其支付给关联方的利息适用固定比率规则。对于合并财务报表的跨国集团成员公司，或可以被列入此类集团的公司，其内部和外部贷款利息均适用固定比率规则。适用吨位税与水电税的企业同样受到该规定的限制。但是，按照挪威《油气税收法案》的企业尚不适用该规定。

该规定中的关联方是指在会计年度的任何时点符合以下三个条件之一的自然人、公司或其他团体：

- A. 对债务人的直接或间接持股比例不低于50%；
- B. 债务人对其直接或间接持股比例不低于50%；
- C. 被同一债务人直接或间接持股比例不低于50%。

通常，某会计年度不得税前扣除的利息费用可结转以后会计年度扣除，结转年限不得超过10年。但结转抵扣的利息费用不得超过结转年度计算基数的25%。由以前年度结转的未扣除利息费用应在扣除本年利息费用前扣除。

利息扣除规则适用于净利息费用超过法律规定门槛的情况。对于集团企业来说，该门槛为2,500万挪威克朗，其指的是合并集团内所有挪威实体的利息费用加总。对于非集团公司而言，该门槛为500万挪威克朗。若利息费用超过了法定门槛，则全部利息费用均适用固定比例规则，包括门槛内的2,500万或者500万挪威克朗。

利息费用超过2,500万挪威克朗门槛的集团企业可选择适用两种权益豁免规则。

（4）亏损弥补

纳税人与其持股比例超过90%的子公司可以构成税收集团公司。当集团出资相关的交易对价都记录在法定报表中时，税收集团公司内的收益与亏损可相互抵减。适用金融税的企业给不适用金融税的企业的集团出资只可以在税前抵扣出资额的88%。

税务亏损可以无期限向以后年度结转。只有在一个业务线被终止时，其对应的损失才被允许向以前年度结转，在这种情况下，该损失可以抵减之前两个会计年度的利润额。

（5）特殊事项的处理

挪威企业取得的其他来源于境外的应税所得已在境外缴纳的所得税，可以进行抵免，抵免限额为来源于境外的所得按照挪威企业所得税税率计算的应纳税额。根据以下不同的境外所得种类，应分别计算其抵免限额：

来源于低税率国家或地区的所得根据受控外国企业规定计算的应纳税所得；

其他来源于境外的所得。

对挪威企业取得的来源于境外的应税股息收入，如果截至股息分配日，挪威企业持有境外被投资企业有表决权的股份达10%及以上的持股期间超过两年，其对应在境外实际缴纳的所得税税额中属于该项所得的部分可在抵免限额内享受税收抵免。另外，若挪威母公司间接持有第二层子公司股权达25%及以上，且第二层子公司与第一层子公司属于同一国家的居民企业，则挪威母公司来源于第二层子公司的应税所得已在境外缴纳的所得税也可享受税收抵免。只有第一层与第二层子公司在其作为居民企业的国家缴纳的企业所得税才可享受税收抵免。

2.2.1.6 与企业所得相关的其他主要税费

与企业所得相关的其他主要税费如下表所示：

表 4 与企业所得相关的其他主要税费

税种	税率（%）
增值税—挪威境内不属于免税范围的应税货物及服务	
一般税率	25
食品	15
旅客运输（自 2020 年 4 月 1 日至 2021 年 7 月 1 日期间降至 6%）	6/12
社会保险缴费—以应纳税工资薪金及补贴和某些附加福利为基数	
企业缴纳部分（一般税率，某些市区及为 62 岁以上员工的缴费率相应降低）	14.1
员工缴纳部分（外籍人员同样适用，社会保险公约规定的免缴情况除外）	7.9
专业所得	11.1
退休员工及 17 岁以下人员	5.1

2.2.2 非居民企业

2.2.2.1 概述

挪威非居民企业，是指根据外国（地区）法律设立，且实际管理机构不在挪威境内，但在挪威境内设立机构、场所的，或者在挪威境内未设立机构、场所，但有来源于挪威境内所得的企业。

2.2.2.2 税率

与居民企业规定相同。

2.2.2.3 征收范围

非居民企业应当就其所设挪威机构、场所取得的来源于挪威境内的所得缴纳企业所得税。

2.2.2.4 应纳税所得额

（1）一般收入

与居民企业规定相同。

（2）股息红利所得

非居民企业来源于挪威的股息红利所得应按照25%的税率缴纳预提所得税。该预提税税率可因税收协定提供的优惠税率而降低。挪威公司向其他欧洲经济区成员单位的居民企业分配的股息红利免征预提所得税，该优惠待遇不受持股比例或者持股期限的限制。然而，要享受该优惠政策应满足的条件是享受免税待遇的欧洲经济区居民企业在该国实际成立并开展真实的经济业务活动。

2.2.3 申报制度

（1）申报要求

挪威公司企业所得税是按年度计税。电子版年度纳税申报表的报送期限为次年5月31日。对于申请延期报送电子版纳税申报表的纳税人，其报送期限可延长至6月30日。

（2）税款缴纳

税务机关将在申报表提交当年的第四季度进行纳税评估，对应税款应在当年分三次缴纳。通常根据公司收入年度的经营状况，在次年的2月15日和4月15日就预估应纳税所得税额分两次预缴。同时，挪威公

司可以在收入年度的次年5月31日之前进行额外的税款缴纳，以避免被处以欠缴税款罚息。如在申报表提交当年的纳税评估中存在应缴税款余额，纳税人需在评估结果公布后的3周内，补缴包含罚息的税款余额。

上述规定适用于除石油税制度下的纳税人外的所有企业纳税人，石油税制度下的纳税人应分六期缴纳税款。

企业应按年度提交企业所得税申报表连同每个年度公司所有收入和支出的电子单证（包括员工工资等）。

2.3 个人所得税（Personal Income Tax）

2.3.1 居民纳税人

2.3.1.1 判定标准

在挪威境内任何 12 个月内连续或累计居住超过 183 天，或者在任何 36 个月内连续或累计居住超过 270 天的个人，被视为挪威居民纳税人。从挪威移民后，若该个人或者与其密切相关者在挪威仍有住所，则该个人仍被视为挪威居民纳税人。从挪威移民后，若该个人在一个纳税年度内在挪威累计居住超过 61 天，则即使该个人在挪威无住所，仍被视为挪威居民纳税人。

除上述情况之外，在挪威居住超过十年的个人，在其从挪威移民后的三年内，若其在挪威有住所，或一个公历年度内在挪威居住超过 61 天，则仍被视为挪威居民纳税人。

在挪威大陆架工作的个人可适用特殊规定。

2.3.1.2 征收范围

挪威居民对其来源于全球所得负有纳税义务。

（1）应税所得

对于各种所得的税收规定列示如下：

①受雇所得

受雇所得一般包括在一定期间内一次或多次取得的工资、薪酬、奖金、董事费、非现金福利、年金及津贴等。大部分补贴及福利都应视为应税所得。

②个体经营及合伙企业

挪威居民需就其在世界范围内取得的个体经营营业收入缴纳个人所得税。

合伙企业模式应用于适用所谓净评估的合伙制企业。该模式适用于普通合伙（ANS），有限合伙（KS），内部合伙（IS）以及海运合伙（Partsrederier）。向合伙企业的个人股东及参与人分配收入的新规自2016年起生效。为抵消企业所得税税率由23%降至22%的影响，分配的收入需乘1.72的调整系数作为应纳税所得额。

上述合伙企业税收制度确保了合伙企业未分配与已分配利润的税负与有限公司适用同等水平。2023年，对于已分配所得的最大边际税率为51.5%。

合伙企业模式适用于所有合伙人。然而，对于非自然人的法人合伙人，在免税方法下不需就已分配利润征收个人所得税。

对于个体经营者，超过出资额无风险利息部分的所有营业利润按个人所得征税。

个人应税所得作为征收个人所得税以及社会保险费的基数。该个人应税所得同时奠定了个人在社保制度中退休金的基点。

③投资收益等

利息收入，租金收入以及特许权使用费所得与其他普通所得相同，按22%的税率计算缴纳个人所得税。

个人股东取得的股息红利，按股东模式纳税。在股东模式下，向股东分配股息红利时，该股息红利超过投资额（取得股权的成本）无风险回报的部分需比照普通所得纳税。对于股东取得的未超过投资额无风险回报的部分不在股东层面征税。若一个纳税年度分配的股息红利少于计算的无风险利息，无风险利息超过分配股息红利的部分可结转至下年冲抵分配的股息红利，或者冲抵转让前述分配股息红利的股

权取得的投资收益。此外，自 2023 年起股息红利收入需要乘以 1.72 的调整系数。

④董事费

居民董事从挪威企业取得的董事费应缴纳个人所得税。个人取得的董事费收入应按受雇所得计算缴纳个人所得税。

⑤资本利得与损失

处置营业资产（包括处置不动产）取得的资本利得应按普通所得按 22% 的税率缴纳个人所得税。

转让股权取得的资本利得应在乘以 1.72 的调整系数后按普通所得按 22% 的税率计算缴纳个人所得税。转让股权产生的损失可抵减普通所得。然而，未使用的股息红利的免税额可抵减应税资本利得的金额（具体参照上述“投资收益”相关规定）。

转让个人住所房屋取得的所得，如房屋所有人在房屋转让前 24 个月内累计在该住所中居住至少 12 个月，则该转让所得不征收个人所得税。否则，转让个人房屋取得的所得应按普通所得征收所得税。同时，转让个人房屋发生的损失可在税前扣除。

2.3.1.3 税率

个人缴纳的所得税税率分为两种适用情况，一种是个人收入税，涉及雇佣收入及养老金收入，另一种是普通所得税。

个人纳税人取得的雇佣收入及养老金所得应缴纳个人收入税，并且不可进行税前扣除。2023 年，挪威个人收入税的税率列示如下：

表 5 挪威个人收入税税率

应税所得		适用税率
超过	未超过	
0	198,349 挪威克朗	0
198,350 挪威克朗	279,149 挪威克朗	1.7%
279,150 挪威克朗	642,949 挪威克朗	4.0%

642,950 挪威克朗	926,799 挪威克朗	13.5%
926,800 挪威克朗	1,499,999 挪威克朗	16.5%
1,500,000 挪威克朗	—	17.5%

个人纳税人还适用普通所得税。对于所有来源的应纳税所得额扣除免税金额、符合税法规定的费用和损失后的应纳税净所得按 22% 的税率征收普通所得税（城镇税、地方税、国税/州税）。如果个人纳税人纳税期限不足一个财务年度的，根据实际纳税期限按比例计算收入等级及可扣除限额。

2.3.1.4 税前扣除

（1）可扣除的费用

下列费用可在计算普通所得税时进行扣除：

- ①在一定限度内，个人在挪威境外工作或短时间移居境外回国探亲产生的费用；
- ②在一定限度内，从挪威保险公司购买养老保险支付的保险费；
- ③赡养费；
- ④债务利息，但不包括位于境外的不动产相关的债务利息。

（2）个人费用扣除

在计算 2023 年普通所得税的应纳税所得额时，个人纳税人允许扣除的标准最低扣除额为薪酬总额的 46%，扣除额最高为 104,450 挪威克朗。纳税人纳税期限不足一个财务年度的，根据实际纳税期限按比例计算可扣除限额。

（3）个体经营费用扣除

允许在税前扣除的费用必须计入法定财务报表中。原则上，所有为取得、保障及维持收入所发生的费用，除礼品费及业务招待费外，都可在税前扣除。对取得个体经营收入或营业收入的个人可采用的资产估值及折旧方法，与企业相关估值及折旧方法相同。

（4）可弥补亏损

一般来说，个人纳税人的亏损可向后无限期结转弥补。

2.3.1.5 其他

(1) 个人股票期权所得征税方法

雇主授予员工的股票期权所得在员工行权时按受雇所得的规定计算缴纳个人所得税。

员工行权时，以行权当日股票的公平市场价与从企业取得股票的实际购买价（行权价）以及为取得股票期权或由期权转股权时发生相关税费的差额为应税所得。

(2) 移民离境税

挪威对离境移民持有挪威企业或外国企业的股票或股权（包括证券投资基金及股票期权）的未实现利润征收移民离境税。移民离境税仅对超过 500,000 挪威克朗的利润部分征收。

离境移民的挪威税收居民纳税人，其所持有的股票、股票期权以及类似金融工具，在该纳税人被视为挪威税收居民的最后一日，视同实现所得，并乘以 1.72 的调整系数后，按 22% 的一般税率征收移民离境税。上述规定存在例外情况，员工股票期权的视同利得应按一般受雇所得计算缴纳个人所得税，适用税率为个人收入税税率。

对于出生于挪威的挪威公民或者在挪威居住满十年的个人，移民离境税的应税所得为取得相关金融资产的实际成本与离境当日市场价格的差额。然而，在挪威居住未满十年的个人，对于相关金融资产的成本可选择按其成为挪威税收居民当日的市场价格确认。但是该规定仅对在挪威定居的个人所持有的股票适用。

对于 2022 年 11 月 29 日前离境移民或者向亲属转移股票或股权的，如果来源于相关金融资产的资本利得未在移民后的五年内实现（对于股票期权的情况，则是如果该期权未在移民后的五年内行权），不再征收移民离境税；对于 2022 年 11 月 29 日后离境移民或者向亲属转移股票或股权的，来源于相关金融资产的资本利得的纳税义务时间则不受五年限制。

移民离境税允许递延至利得实际实现时缴付。享受该递延纳税的税收优惠需满足：纳税人（离境时）为该纳税义务提供充足的担保或

者纳税人移民至与挪威签订情报交换以及协助追索税款协定的欧洲经济区的国家。

移民离境时的视同损失也应按相同的方法计算，视同损失冲减应税视同资本利得后的余额按 22% 的资本利得税率征收移民离境税。但是，如果纳税人移民至非欧洲经济区的国家或净损失额低于 500,000 挪威克朗，则该损失不能冲减应税所得，同时，历史成本价格的增大不会产生任何损失。

（3）财富税

在挪威，对于个人应税净资产超过 170 万挪威克朗（夫妇纳税人为 340 万挪威克朗）的部分按 0.7% 的税率征收地方财富税，按 0.3% 的税率征收州财富税。

自 2022 年起，对于个人应税净资产超过 2,000 万挪威克朗（夫妇纳税人为 4,000 万挪威克朗）的财富，需征收 0.4% 的州财富税，城市财富税征收率不变。

（4）社会保险费

企业、企业员工以及个体经营者必须缴纳社会保险费。社会保险费计算基数为个人的所有应税工资、报酬及补贴等收入总额。对于个体经营者，社会保险费的计算基数为其取得的个人所得。

对于企业员工，其社会保险费由公司代扣代缴个人所得税时一并扣缴并向税务机关缴纳。公司为员工缴纳的社会保险费（每两月缴纳一次）可在所得税税前扣除。企业员工及个体经营者负担的社会保险费不可在所得税税前扣除。2023 年，员工缴纳社会保险费的比例为 7.9%，个体经营者缴纳社会保险费的比例为 11.1%。2023 年，企业负担社会保险费的比例为 14.1%，同时，对位于挪威中心地区（一区）的雇主，雇主须为工资总额超过 75 万挪威克朗的员工缴纳 19.1%（14.1% + 额外的 5%）的社会保险费。在特定自治区或直辖市，企业负担社会保险费的比例会有所降低。

在挪威工作的外籍人士以及在挪威工作员工的外国雇主，如不适用其定居或注册的国家与挪威签订的社会保险协定约定的豁免或减免情况，则需缴纳上述社会保险费。

为避免国际重复征收社会保险费以及确保各国合理的受益权，挪威与下列国家签订了社会保险协定。

表 6 与挪威签订社会保险协定的国家

澳大利亚	法国*	波兰*
奥地利*	德国*	葡萄牙*
比利时*	希腊*	罗马尼亚*
波斯尼亚和黑塞哥维纳	匈牙利*	塞尔维亚和黑山
保加利亚*	冰岛*	斯洛伐克共和国*
加拿大**	印度	斯洛文尼亚*
智利	爱尔兰*	西班牙*
爱沙尼亚*	以色列	瑞典*
克罗地亚	马尔他*	意大利
塞浦路斯*	拉脱维亚*	瑞士
捷克共和国*	列支敦士登*	土耳其
丹麦*	立陶宛*	英国*
芬兰*	卢森堡*	美国
	荷兰*	

* : 欧洲经济区国家间的协定。欧盟法规 883/2004 于 2012 年 1 月 1 日起在挪威开始实施。

** : 与魁北克单独签订协定。

2.3.2 非居民纳税人

2.3.2.1 判定标准

不符合居民纳税人判定标准的即被视为非居民纳税人，如在挪威境内在任何 12 个月内连续或累计居住不超过 183 天，或者在任何 36 个月内连续或累计居住不超过 270 天的个人。具体内容请参考居民纳税人有关判定标准。

2.3.2.2 征收范围

非居民仅需就其来源于挪威的所得缴纳个人所得税。

(1) 应税所得

①受雇所得

非居民就其在挪威工作取得的所得，以及在挪威公共船舶登记处登记的船舶上工作取得的工资按照适用税率缴纳个人所得税。即使其雇主未在挪威构成常设机构，其取得的工资薪酬仍可能被视为来源于挪威的所得。

②个体经营及营业收入

若非居民从事或参与了在挪威境内开展或管理的商业活动或其他经济活动，其取得的所得也应缴纳个人所得税。此外，在挪威拥有房产或有形动产的个人，应就其取得的来源于相关资产的所得缴纳个人所得税，适用 22% 的税率（详见居民纳税人税率部分）。海运活动可适用特殊规定。

非居民取得下列所得，应按照挪威居民适用税率缴纳税款：

- A. 在挪威或挪威大陆架开展或管理的活动中取得所得或进行的投资；
- B. 向在挪威开展经营活动的委托人派遣劳务人员取得所得；
- C. 来源于挪威境内动产及不动产衍生的所得及进行的投资；
- D. 为在挪威境内演出的外籍演艺人员或艺术家支付的费用。

如果非居民作为普通合伙人或者有限合伙人参与在挪威境内进行的商业活动，则其取得的所得也要按挪威现行税制缴税。举例说明，在挪威进行资产租赁即为应税行为，即使该经济活动并未通过挪威某一固定地点进行。

③投资收益

挪威非居民从挪威企业分得的股息红利应征收 22% 的预提所得税，适用更优惠协定税率的情况除外。挪威企业向非居民支付的利息及特许权使用费，不在预提所得税的征收范围内。

④董事费

非居民董事从挪威企业取得的董事费应缴纳个人所得税。个人取得的董事费收入应按受雇所得计算缴纳个人所得税。

⑤资本利得与损失

非居民个人仅就来源于挪威境内的资本性资产的资本利得缴纳个人所得税。

(2) 外国雇员可选的简易税制

自 2019 年起，挪威税法体系引入了一项可供外国雇员选择的简易税制。简易税制并非强制适用，个人可以选择适用如上所述的一般税制或者简易税制。在简易税制下，受雇所得将按全额（包括社会保险费）征收 25% 固定税率的个人所得税，且不允许任何费用扣除。此外，该税制下的持续申报的个人所得税将被确定为最终税额，由雇主代扣代缴并向税务机关报告。

个人必须被视为非居民才可选择适用简易税制，且简易税制不适用于离岸工人和外国海员。此外，年度受雇所得必须低于一定的门槛。其他条件或可适用，因为简易税制的适用性需要逐案评估。

适用简易税制的个人无需提交个人所得税年度申报表。

2.3.2.3 税率

与居民纳税人规定相同。

2.3.2.4 税前扣除

海员和在挪威大陆架工作的个人适用 10% 的标准扣除。

2.3.3 申报制度

2.3.3.1 申报要求

挪威雇主须为雇员代缴个人所得税。每年 1、3、5、7、9、11 月的 8 日前须向税务部门申报员工前 2 个月的工资、补贴等。每年 1、3、5、7、9、11 月的 15 日前须缴纳个人所得税。如果不能准时提交工资收入报告，将会被处罚息。

个人所得税及对于应税净资产缴纳的财产税（即 2.3.1.5 中的财产税）的年度纳税截止时间为每个财务年度的 12 月 31 日。对于挪威大部分无贸易所得的个人居民，应当在纳税年度次年的 4 月 30 日

前报送纳税申报表。通常允许延期一个月申报。对于从事个体经营的个人，须于次年 5 月 31 日前提交电子版纳税申报表。

已婚人士，可按享受更多税收优惠的前提，视情况选择分别或合并申报纳税。

从事个体经营的个人以及取得非工资薪金及类似津贴补贴等收入的个人，由主管税务机关核定征收个人所得税。

2.3.3.2 税款缴纳

核定征收的个人所得税，应于每年的 3 月 15 日、5 月 15 日、9 月 15 日及 11 月 15 日平均分期缴纳。税务评估通常于本纳税年度次年的第三季度进行。从 2011 年开始，挪威税务机关每年于四个不同的月份进行税务评估。挪威个人居民可能于 6 月、8 月、9 月或 10 月被评估。进行税务评估时，个人会取得一份税务计算表，分别列示评估合计应纳税额与当年已纳税额。经评估多缴的税款会退还至个人纳税人，少缴的税款应平均分两期补缴。

员工取得的工资、薪金以及其他报酬，应由雇主支付时代扣代缴个人所得税

雇主须提交每名员工的收入总额、每名员工的抵减总额。雇主根据每个员工的税收抵减卡和其收入总额可以计算出应纳税所得额。如果员工不能提供主管税务机关下发的税收抵减卡，则按其所得的 50% 代扣代缴个人所得税。

2.4 增值税（Value Added Tax）

2.4.1 概述

自 1970 年 1 月 1 日起，挪威开始引入增值税法。关于增值税税制的概览请参考下表内容：

表 7 挪威增值税税制概览

税种名称	增值税
本地名称	Merverdiavgift

生效日期	1970 年 1 月 1 日
所属贸易集团	欧洲自由贸易联盟（EFTA）
主管部门	财政部
增值税税率	
- 标准税率	25%
- 优惠税率	15%和 12%
- 其他税率	零税率（或可抵扣免税）和不可抵扣免税
增值税纳税识别号格式	123 456 789 MVA
增值税申报期	每两个月申报一次（可能会缩短申报期） 每年申报一次（适用于从事农业、渔业的纳税人；其他年应税营业收入未超过 1,000,000 挪威克朗的纳税人也可选用此项）
增值税注册登记起征点	应税收入达到 50,000 挪威克朗（慈善机构或非营利组织为 140,000 挪威克朗）
无固定经营场所业务的增值税影响	适用
（欧盟）共同体之间采购的增值税影响	不适用

2.4.1.1 纳税义务人

在经营过程中，在挪威销售应税货物或提供应税劳务的单位和个人为增值税纳税义务人。在海关进行货物进口报关的进口商（货物接收方）为进口增值税纳税义务人。

在挪威，连续 12 个月的营业收入达到 50,000 挪威克朗即应进行增值税纳税登记。然而，对于慈善机构和非营利组织，连续十二个月的营业收入达到 140,000 挪威克朗才需要进行增值税纳税登记。该特定条款同样适用于合伙企业和贸易公司。

2.4.1.2 征收范围

“增值税应税行为”包括在挪威增值税法案中规定的征税范围内的所有销售货物和提供劳务行为，以及适用于零税率的应税行为。以下行为属于增值税应税行为：

- （1）纳税人在挪威境内销售货物或提供劳务行为；

(2) 已进行增值税纳税义务登记的企业或者有义务做增值税纳税登记的企业将其货物用于增值税法案规定的非增值税应税项目, 已进行增值税纳税义务登记的企业或者有义务做增值税纳税登记的企业为自身提供服务或将其服务用于其经营范围以外;

(3) 挪威增值税纳税义务人或公共团体从境外购买无形资产或购买远程提供的服务;

(4) 所有进口货物的行为(纳税义务不受进口者的身份影响)。

销售货物的发货条款将会影响货物应税地点的判定。在挪威提供的与销售货物或不动产有关的服务属于增值税的征税范围。

2.4.1.3 税率

- 标准税率: 25%
- 优惠税率: 15%和 12%
- 零税率: 0%

除适用于优惠税率、零税率和税收豁免的特定事项, 其他销售/进口应税货物和提供/进口应税劳务的行为都适用增值税标准税率。

2.4.2 税收优惠

2.4.2.1 适用零税率的应税货物和应税劳务举例

- (1) 出口;
- (2) 对外贸易中为远洋运输、航空及海运提供货物或者劳务;
- (3) 书刊和报纸(包括电子报纸和电子期刊)
- (4) 转让持续经营的业务活动;
- (5) 国际运输服务(货运和客运);
- (6) 向境外消费者销售无形服务(2023 年 1 月 1 日起)。

在挪威“可抵扣免税待遇”也适用于零税率的应税行为。这意味着对于该行为不征增值税, 且应税的服务/货物提供商可以抵扣与所提供的服务/销售的货物相关的增值税进项税。

需注意, 财政部从 2023 年 1 月 1 日起取消对电子新闻服务(根据挪威《增值税法》第 6-2 条的定义)的销售实行增值税零税率。该

建议包括电子新闻服务，如音频、视听内容等以及电视新闻频道。这意味着新闻频道，TV-2 Nyheter、BBC 新闻、CNN 提供的服务将需要缴纳增值税。2016 年实行免税后，电视分销商在销售包含增值税零税率新闻频道和其他应缴纳增值税频道的频道套餐时会拆分发票。该优惠政策的终止意味着电视分销商必须将整个套餐作为一个整体开具发票，并按照 25% 的税率缴纳增值税。报纸（包括纸质报纸和电子报纸）的增值税零税率将保持不变。

2.4.2.2 适用 15% 优惠税率的应税货物和应税劳务举例

食品（不包括酒、香烟，以及餐厅提供的食品）。

2.4.2.3 适用 12% 优惠税率的增值税应税服务举例

- （1）境内旅客运输服务（不包括租赁运输工具从事该服务）；
- （2）电视许可经营；
- （3）旅店服务；
- （4）博物馆；
- （5）游乐园；
- （6）美术馆；
- （7）大型体育活动。

2.4.2.4 免征增值税的货物和劳务（即非增值税征税范围的行为）

- （1）金融服务业；
- （2）保险业；
- （3）住宅租赁；
- （4）医疗服务（不包括替代医疗、整容手术和整容治疗）
- （5）教育业；
- （6）房地产交易；
- （7）特定的文化体育项目。

上述条款适用于提供非增值税应税货物和劳务，不允许进行增值税进项税的抵扣。

2.4.2.5 可选择适用免税条款的货物和劳务

- (1) 出租建筑物或厂房用于企业应税活动或市、县级市政活动；
- (2) 出租 5,000 平方米以上且无建筑物的农业用地；
- (3) 以修建及维护森林道路为目的的服务；
- (4) 出于非商业目的建造供水或污水处理厂；
- (5) 企业或公共企业为已办理增值税注册的企业提供铁路设施的建设。

2.4.3 应纳税额

增值税纳税义务人计算应纳税额的公式为：

应交增值税额=销项税额 - 可以抵扣的进项税额

销售货物增值税应税行为的收入确认时点为货物送达时。提供劳务增值税应税行为的收入确认时点为提供服务时。付款时间通常不影响收入确认时点。对于购买方提前支付款项的情况，收入仍按上述时点确认。

2.4.4 申报制度

2.4.4.1 申报要求

(1) 申报时间

一般情况下，增值税纳税义务人每两个月提交一次增值税申报表。农民和渔民可以每年提交一次年度申报表。年营业额不超过 100 万挪威克朗也可以选择使用年度申报表。申报期为每两月一次的纳税人需在申报期结束后的次月 10 天内提交申报表并缴纳税款，且只能使用挪威克朗支付。自 2016 年 1 月 1 日起，纳税人必须以电子形式申报增值税。

(2) 提交资料

自 2017 年 1 月 1 日起，挪威开始使用新版的增值税申报表。申报和缴税的截止期不变，但是财务系统、科目和增值税代码应在 2017 年 1 月 1 日前相应更新。进口增值税可以适用新版申报表而不再通过海关申报。

截至现在共有七种不同的增值税申报表，分别适用于不同的纳税人。自 2022 年起引入了新的常规增值税申报表和农林渔业增值税申

报表。新的增值税申报表基于标准 SAF-T 增值税代码。增值税申报表可以通过 API 技术以“ERP 系统到报税系统”方式提交，也可以通过挪威税务机关门户网站手动提交。

2.4.4.2 税款缴纳

在提交增值税纳税申报表的同时需要缴纳增值税，大多数企业按月申报缴纳增值税。但也会出现以下两种特殊情况：

(1) 符合以下条件可适用按年缴纳：

①过去 12 个月的营业额低于 100 万挪威克朗

②增值税登记注册时间不少于一年

③必须至少在一年内每隔一个月准确地提交增值税纳税申报表
提交截止日期：3 月 10 日（适用于已申请并获准年度缴纳的情形）

需注意，即使在此期间的营业额为零，也必须提缴纳税申报表。

(2) 农业、林业、驯鹿饲养业和渔业

经营农业、林业、驯鹿饲养业或渔业，须提交增值税年度报税表，此类情况也同样适用于第一产业中的其他经营业务。此外，针对上述行业，营业额必须低于 100 万挪威克朗的条件限制将不再适用。

提交截止日期：4 月 10 日

需注意，即使在此期间的营业额为零，也必须提缴纳税申报表。

如果除农业、林业或渔业外，企业还有其他可变收入且金额超过 30,000 挪威克朗，需主动告知税务机关。

2.4.4.3 登记制度

挪威现行税法允许对于特定增值税应税行为进行自愿登记。例如，用于增值税应税服务的财产租赁可以选择自愿进行增值税纳税登记。

在挪威从事增值税应税行为的“合作企业”可成立一个增值税纳税集团。当其中一个或多个公司持有每一个合作公司 85%及以上的资

本份额且这些公司相互协作，则可以适用增值税集团登记。当集团中存在境外公司时应视特别情形而定。

增值税纳税集团在通知增值税主管部门后方可成立或解散。

增值税纳税集团的所有成员被视为同一增值税纳税义务人。增值税纳税集团所有成员应对缴纳正确金额的增值税税款承担连带责任和个别责任。一般情况下，增值税纳税集团成员间的交易通常不征收增值税。

2.4.4.4 未在挪威设立机构场所的经营者制度

所谓“未在挪威设立机构场所的经营者”是指在挪威没有固定经营场所的企业。在挪威，达到增值税起征点、未在挪威设立机构场所的经营者从事销售应税货物或提供应税劳务必须进行增值税纳税登记。自2013年1月1日起，专门从事适用零税率的国际运输服务的非居民企业可以选择在挪威进行增值税纳税登记，其后在增值税申报时申请增值税进项税退税；也可以选择不进行增值税纳税登记，直接通过退税机制申请增值税退税。

2.4.4.5 电子商务产业增值税制度

自2011年7月1日起，向挪威最终消费者提供电子商务服务（B2C服务）的非居民企业需进行增值税纳税登记并就此类服务缴纳增值税。电子商务服务包括提供例如电子书籍，电影，音乐和软件等服务。为配合此项政策，相关部门引入了简化增值税登记系统（VOEC）。

在简化增值税登记系统中，非居民供应商向挪威消费者销售单价低于3,000挪威克朗的低价值商品须计算并收取该商品的增值税，非居民电子服务提供商必须每季度向挪威税务机关提报包含公司的识别号码、总收入，和按照25%的税率缴纳增值税（货币为挪威克朗）的季度申报材料。使用简化增值税登记的企业不可抵扣进项税。

当12个月内营业额超过50,000挪威克朗时，非居民电子服务供应商需通过简化增值税登记系统进行增值税登记。非居民供应商也可以自愿通过简化增值税登记系统从首次销售开始进行增值税登记。

对于销售食品、管控类别的货物、需缴纳消费税的货物和单价超过 3,000 挪威克朗的货物的非居民供应商，并不适用简化增值税登记系统。

2.4.4.6 增值税税务代理

如果未在挪威设立机构场所的经营者在挪威被要求进行增值税纳税登记，则必须指定一户挪威居民企业为其税务代理。

2.4.4.7 逆向征收增值税

挪威的增值税逆向征收机制适用于购买能够从国外远程交付的服务（即商对商（B2B）供应），例如以电子方式提供的服务、咨询等，购买方有义务在挪威计算并缴纳增值税。从 2023 年 1 月 1 日起，对所有商对商（B2B）和商对客（B2C）购买从国外远程交付的服务普遍征收增值税。商对商模式下，如果购买方为挪威居民，则外国供应商提供的无形服务属于增值税应税项目，将由购买方负责逆向征收增值税税额；商对客模式下，如果购买方为挪威居民，外国供应商提供的无形服务属于增值税应税项目，需由外国供应商负责收取增值税税额，该外国供应商需通过简化增值税登记系统（VOEC）或标准的增值税登记流程进行登记来完成。

自 2014 年 1 月 1 日起，销售工业性和投资性黄金（包括纯度达到千分之三百二十五的合金）适用增值税逆向征收机制。根据该机制的规定，在工业性和投资性黄金的交易中，增值税纳税人由销售方转为购买方。具体来说，上述交易的购买方应在纳税义务发生之后，计算和缴纳增值税，并可就实际缴纳的增值税根据规定进行抵扣。

2.4.4.8 登记程序

增值税纳税义务人在进行增值税登记前需在中央协调登记处登记，并完成协调登记通知中的第一部分（此为挪威中央协调登记处的通用登记表格）。另外，挪威税务机关实施了一项简化增值税税务登记的服务程序，用于替代协调登记通知的第二部分。

每一个在中央协调登记处注册的企业都将获得一个专属的九位数组织机构代码。政府部门利用该代码登记并识别企业身份。代码包括企业经营相关的信息，如雇主登记信息、增值税登记信息等。对于增值税纳税义务人，其财务人员、审计人员或咨询人员有权利进行增值税纳税登记申请。

自 2021 年 1 月起，数字化税务登记平台投入使用。该平台提供了线上流程供企业申请普通增值税税务登记、增值税集团注册登记、不动产出租增值税注册登记、增值税预注册登记及税务代理登记。通常情况下，线上提交申请后，当天即可完成增值税税务登记。

2.4.4.9 注销税务登记

尽管不同类型的企业适用不同的注销规定，所有企业注销登记与解散都必须通过填报协调登记通知表的第一部分和第二部分进行备案。如果增值税应税收入低于 50,000 挪威克朗，该增值税纳税义务人在两年后将会自动被挪威增值税登记处注销登记。

2.4.4.10 税务处罚

(1) 未按规定期限办理纳税登记。所有因故意或过失导致未能办理纳税登记的纳税主体将处以罚款。如果纳税义务人由于逾期登记而导致增值税逾期申报或逾期缴纳税款，将会被处以罚款和罚息。

(2) 逾期办理纳税申报或逾期支付税款。针对纳税人逾期办理纳税申报或逾期支付税款，纳税人将处以罚款及罚息。挪威财政部每年将发布两次罚息利率。因新冠疫情原因，2020 年 7 月 10 日至 2020 年 12 月 31 日期间，罚息年利率调整为 6%，近期于 2021 年 7 月 1 日发布的逾期罚息年利率为 8%。通常情况下，逾期纳税的罚款比例为 20%，但主观故意或因过失违反增值税法案的情况下，纳税人将被处以最高 60% 的额外罚款。

(3) 申报错误。税务处罚规定与 (2) 所示相同。

(4) 虚假申报。税务处罚规定与 (2) 所示相同。如虚假申报的行为涉及刑事犯罪，除上述处罚外，还将处以两年及以下有期徒刑。

通常情况下，挪威税务机关可重新审查纳税人申报的税款并对其错报、虚假申报等行为实施处罚，该期限最多可追溯五年；针对于纳税人自主更正纳税错报的情况，该期限可追溯至十年。

2.5 其他税费 (Other Taxes)

2.5.1 石油和天然气税制度 (Petroleum Tax Regime)

挪威石油和天然气产业产值约占挪威 GDP 的五分之一、出口占挪威总出口的一半、投资约占总投资的 30%，为国家财政贡献了约 30% 的收入。作为支柱产业之一，挪威油气产业适用特殊的税制，在本小节单独介绍。

2.5.1.1 概览

表 8 石油和天然气税务概览

	税率/税收规定
特许权使用费	无
奖金	无
产量分成合同	无
所得税率	22%
资源利得税	56%
资本减免	见注 1
投资激励	见注 2

注 1：在计算特别资源税的税基时，符合条件的公司可享受加计计算境外投资额的优惠。

注 2：境外业务活动的损失可以带息无限期结转。

所有在挪威石油税法第一章中规定的地理区域内从事油气开采（即上游）活动的公司所获得的相关净利润都适用于 78% 的边际税率（包括 22% 的普通企业所得税和 56% 的资源利得税）。这个应税区域通常包括在挪威领土边界内或挪威大陆架上的区域。

除了利息费用和加计扣除补贴的处理不一致以外，用于计算油气开采活动税款的计税基础与普通税的计税基本相同。各税率概览如下表所示：

表 9 税率概览

	油气公司（离岸税收体制）	其他公司（境内税收体制）
普通税率	22%	22%
特别资源税率	56%	—
总体税率	78%	22%

如果国际法或者双边协定下赋予挪威对运输和油气开发（及其相关活动）的征税权，则在挪威领土边界外进行的运输和油气开发（及其相关活动）也可能被挪威当局征税。除此之外，油气公司在挪威境内提供的支持服务同样适用于 78% 的税率。

挪威油气税征税体系是基于不同的企业而非特定资产和执照。因此，在挪威境内不同执照或油气区域不存在征税差异。

理论上来说，境内经营活动造成的亏损不得冲减离岸经营活动获得的收益，反之亦然。但是，公司境内经营活动亏损额的 50% 可以被适用于 22% 普通税率的离岸收益弥补。同理，离岸经营活动的亏损也可以被适用于 22% 普通税率的境内经营活动收益弥补。

2.5.1.2 税收优惠

（1）集团税收减免

挪威没有针对石油税进行“集团征税”的规定。但是，《通用税收案》10-4 章中规定，如果一个公司持有某子公司超过 90% 的股份，那么其中一个公司可以将利润结转至另一个公司来弥补该公司的亏损。

对油气公司来说，这种结转及亏损弥补只适用于境内经营活动。举例来说，一家上游公司可以将来源于境内的收入（如利息收入或汇

兑收益) 结转至持有股份超过 90% 的子公司来弥补其境内经营活动产生的亏损。

(2) 资本减免优惠

对于满足以下条件的公司, 在计算使用于 56% 的特殊资源税的计税基础时, 可加计扣除 12.4% 的投资额, 上述条件包括:

①依照石油和天然气法案第四章第二条于 2023 年 1 月 1 日前向能源部提交开发和运营计划, 并于 2024 年 1 月 1 日获批的公司;

②依照石油和天然气法案第四章第三条于 2023 年 1 月 1 日前向能源部提交安装和运营计划, 并于 2024 年 1 月 1 日获批的公司;

③依照石油和天然气法案于 2023 年 1 月 1 日前向能源部提交减免申请计划, 并于 2024 年 1 月 1 日获批的公司;

④依照石油和天然气法案于 2023 年 1 月 1 日前向能源部提交重大不符合条件、更改条件以及设施重大变更的书面通知(申请), 并于 2024 年 1 月 1 日获批的公司。

(3) 税款退还

上游公司在每个发生亏损的纳税年度也可以申请得到开采费用所对应的可抵扣税款的退还, 其中包括在挪威境内与开采相关的直接和间接费用(除融资产生的费用外)。退还上限为当年亏损的税务影响额。在费用发生纳税年度的次年 12 月 1 日进行税款退还。举例来说, 2019 年发生的 1 亿挪威克朗的开采费用将可在 2020 年 12 月 1 日后的三周内获得 7,800 万挪威克朗的现金退还。

开采费用的退还为第三方向开采活动提供融资带来了机遇。国家也承诺愿意提供赞助支持。一般情况下, 银行通常愿意提供融资的金额一般为开采活动的退还税款的 80% 到 90% (即开采费用的 65% 到 70%)。

2.5.1.3 应纳税所得额

(1) 标准价格

不管实际取得的销售价格是多少, 计算销售油气产品(目前只有来自 Karsto 的原油和丙烷)的应纳税所得额时都是使用“标准价格”

或监管规定价格。如果售价比标准价格高，超出的部分免税。相应的，如果售价低于标准价格，卖方还是按照标准价格纳税。尽管每个油田的原油标准价格每天都会由标准价格委员会设定，油气计税的标准价格还是基于收集的实际价格于每季度公布。

（2）特殊收入

①资产处置所得

总体上来说，资产处置时产生的损益应按照 78% 的税率计税。处置离岸固定资产，例如钻井平台，需要获取被称作“第十章法则”（Section 10 Ruling）的批准。

第十章法则的具体内容为：

针对石油法案（Petroleum Activities Act）第 10-12 章节中提及的转让，在未取得挪威财政部批准前不得进行。挪威财政部在审批相关转让时，可能会允许企业按照低于现行法规的税率计算并缴纳税款。财政部可能会作出附条件的审批许可，也可能在此法案下批准享受免税待遇。通过的审批决议需与相关转让有自然联系。

②转让许可权益

作为许可权益，所有生产执照的转让（包括转出和转入）都需要能源石油部的批准。税务处理需要财政部批准。如果相应交易适用于 2009 年出台的细则，财政部会自动发放相关批准。

对于 2009 年细则未涵盖的交易，必须向财政部提交第十章法则中规定的申请。

执照转让/出售的税务影响包括：

- A. 执照出售对于卖方是免税的，对于买方是不可扣除的（税后计税基础）；
- B. 买方延续卖方的折旧基础和加计扣除优惠；
- C. 所有其他费用或收入（退还）遵守一般规定；
- D. 交易的生效日期通常是转让发生当年的 1 月 1 日，或下一年的 1 月 1 日。

请参考财政部 2009 年 7 月 1 日发布的《第十章指引手册》（Section 10 Guidelines）和后续更新。

（3）税前扣除

有关利息费用，挪威没有关于资本弱化的规定。但是，挪威公司法中明确规定有限公司必须有合理的所有者权益和流动性以保证利润分配。

如果一个企业签订了内部借款协议，但是利率和条款不符合独立交易原则（即比照其可以从自由市场中按公允原则借到的额度，公司超过了该贷款能力），这家公司可能会存在非公允安排的风险。

只有一部分的利息费用（和相关汇兑损失）可以在离岸税制（指油气企业在挪威境外开展活动适用的税制）下扣除。剩余的利息费用适用于境内税收的 22% 普通税率。

分配至离岸区域的利息费用的计算如下：

$$\text{可分配的离岸利息费用} = \frac{\begin{array}{l} \text{(所有与付款债务相关的利息和外汇之和)} \\ \times 50\% \times \text{年终离岸相关资产的计税基础} \end{array}}{\text{日均付息债务}}$$

如果一个公司没有离岸投资或者资产，所有利息费用和外汇费用都应分配至挪威境内。但是，如果一个公司没有其他的境内收入，财务费用则被分配回离岸税制并最终用于计算 22% 税率的企业税时予以抵扣（不足抵扣的可以带息结转）。离岸活动可抵扣的利息费用上限为该公司全部发生的利息费用。

（4）亏损弥补

离岸经营活动的亏损可以无限期带息结转。亏损的利率由财政部每年设定，2018 年的利率为 0.9%。此外，在出售全部经营活动或与另一家上游公司合并时可以结转亏损。当在挪威境内的开采活动停止时，可抵免亏损部分的税款额还可以退还。这些规定适用于 2002 年 1 月 1 日后发生的亏损和 2005 年 1 月 1 日后终止的开采活动。所以，适用于离岸税制的公司所有发生的费用都可以保证得到全部抵扣或退税。

2.5.1.4 预提税

如果收益方持有分配实体至少 25% 的股份，对油气应税收入的利润分配不征预提税。但是，根据收益方所在国的税收协定，按比例取得来源于挪威境内的收入部分可能需要按照股息红利缴纳预提税。

如果接受利润分配的股东属于欧洲经济区的居民企业，或者通过设立于欧洲经济区内的机构从事经济活动的，在挪威与所在国签订信息交换条款或收益人可按要求提供相关资料时，来源于挪威境内的股息红利所得不征预提税。

如果收取方设立在欧盟或者欧洲经济区之外，只有在满足更多条件时才能就股息红利免征预提税。

2.5.1.5 间接税

石油和天然气行业适用的特殊税制除涉及上述企业所得税事项外，还包括特殊的间接税规定。

(1) 增值税 (Value Added Tax)

在满足一定条件的情况下，为钻探公司、许可经营者、平台所有者或者承租人以及无需注册挪威增值税的外国公司提供货物及特定服务属于增值税免税范围。当增值税发票开具给最终使用者时，为在挪威领土海域外的油气活动中使用的器械和特殊载具提供维修、建造和维护服务免征增值税。如果所提供的是在挪威领土海域外的服务且与油气业务相关的安装或者装配业务，则不论服务发生地在境内还是境外都是免增值税的。合规文件必须按规定保存。

往返挪威领土海域外的境外和境内的运输也免征增值税。

此外，根据挪威出口规定，“完全在挪威领土海域外”提供的服务视同出口，因此免征增值税。出口到挪威大陆架的货物同样免增值税，但必须是供应商直接出口且可以提供出口证明。出口规定适用于所有购买者，当然也适用于作为采购方并在挪威注册增值税的石油服务公司。

(2) 环境税 (Environmental Taxes)

上游公司离岸生产设备消耗或燃烧的油气需要缴纳二氧化碳税。自 2019 年 1 月 1 日生效，上游公司的二氧化碳税为每立方米 1.08 挪威克朗。

自 2010 年 9 月 1 日起，天然气和液化石油气也纳入挪威二氧化碳税的征税对象。该税适用于进口，包括从离岸生产设备中引进和从仓库中取回油气。2019 年天然气的定额税率为每立方米 1.02 挪威克朗，液化石油气的定额税率为每立方米 1.52 挪威克朗。

2019 年对氧化氮排放的收费为按天每千克 22.27 挪威克朗。但是，挪威石油产业协会及若干其他产业协会和环境部在 2008 年签订了一份关于设立减少氧化氮排放基金的协定。参与其中的公司必须致力于减少排放，还需向该基金缴纳大约每千克 14.5 挪威克朗的费用。适用 78% 企业所得税边际税率的上游公司支付的二氧化碳税和氧化氮排放收费可在税前扣除。

随后，所有来源于该基金的所得在获取时都被视为应税收入。为了实现减排的离岸投资可适用六年期间内直线法折旧和加计扣除优惠。

基于实施必要减排办法的预估费用，航运和渔业有望成为最符合成本效益的行业，因为他们有最大程度的减排可能性。

环境部和产业协会在 2017 年达成了共识，决定延长七年期氧化氮合作基金，以在 2018 年至 2025 年期间减少排放。

（3）区域收费（Area Fees）

在最初开采期结束时，所有生产执照都需要缴纳区域费用。开采期一般是四至六年。每年的区域收费为第一年每平方公里 38,000 挪威克朗，第二年每平方公里 76,000 挪威克朗，在第三年和之后升至最高每平方公里 153,000 挪威克朗。最初开采期外的后续开采活动适用于特殊规定和例外条款。

2.5.1.6 其他

（1）纳税申报和纳税评估

从事开采活动的公司必须计算和支付预缴税金。前三期预缴税款分别截至取得收入当年的 8 月 1 日, 10 月 1 日和 12 月 1 日。剩余的三期预缴税款截止期为次年的 2 月 1 日, 4 月 1 日和 6 月 1 日。

纳税申报截至取得收入次年的 4 月 30 日。初步评估可以自 11 月中旬从油气税收办公室取得, 最终评估将会在 12 月 1 日公布。纳税人可在 12 月 1 日开始的三周时间内向上诉委员会提出上诉。

油气开采相关费用的退税将在 12 月 1 日发布纳税评估后三周内进行。

(2) 转让定价报告和存档要求

挪威税务机关对于转让定价报告和存档责任有明确规定, 但参与开采活动且适用于石油天然气税制的公司可以免于报告义务(并相应免于存档义务), 但该公司的年度所有交易额必须小于 1,000 万挪威克朗, 年终应收账款或负债余额必须小于 2,500 万挪威克朗(实际价值在独立交易原则的基础上确定)。

2.5.2 金融税 (Financial Tax)

自 2017 年 1 月 1 日起, 挪威对金融业企业推出金融税。因为金融服务享受增值税免税优惠, 金融税的主要目的之一是作为金融服务业的增值税替代品。金融税主要包括两部分: 一是对金融税适用企业的所得征税 25%; 二是按工资支出的 5%单独缴纳的税收。

金融税对没有雇员的企业不适用。金融税通常适用于以下经营活动: 银行业务; 保险业务(包括一般保险和人寿保险); 证券基金; 投资公司、控股公司; 养老基金; 与金融业务有关的服务, 包括金融市场监管和证券调解。

按工资支出的 5%缴纳的单独税收的税基是企业年度内向所有金融从业人员支付的工资, 与计算这些员工社会保险费的基数一致。以下两种企业不需要缴纳按工资支出的 5%计算的单独税收: 与金融活动相关的工资占全部工资的比例小于 30%; 与增值税应税金融活动相关的工资占全部工资的比例大于 70%。企业缴纳的工资支出的 5%的税款可以在计算企业所得税应纳税所得额时扣除。

2.5.3 消费税 (Excise Tax)

消费税的征税范围主要包括以下进口产品及境内生产的产品：

- （1）石油产品，包括天然气；
- （2）润滑油；
- （3）酒精类饮料、所有类型饮料的包装（非酒精类饮料的消费税自 2021 年 7 月 1 日起取消，但饮料包装仍需征收消费税）；
- （4）工业性乙醇；
- （5）烟草；
- （6）糖（包括砂糖、糖粉、精制糖、珍珠糖等）；
- （7）TRI/PER，包括含有 TRI/PER 相关化学成分的产品；
- （8）HFC/PFC，包括含有 HFC/PFC 相关推进性气体的产品；
- （9）野生海洋生物产品（包括鱼类、海洋哺乳动物、其他海洋动植物）；
- （10）渔场养殖业生产的鱼类产品（即养殖场生产的鲑鱼、鳟鱼和虹鳟鱼）；
- （11）陆上风电。

除上述产品外，以下项目同属于消费税征税对象：

- （12）机动车辆登记注册；
- （13）机动车辆的使用、道路燃油税；
- （14）氮氧类气体的排放；
- （15）电力销售；
- （16）航空旅客运输服务（因新冠疫情影响，航空旅客运输服务税在 2021 年暂缓征收）；
- （17）垃圾焚烧；
- （18）包括含有 SF6 相关化学成分的产品；

自 2023 年 1 月 1 日起，进口到挪威或在挪威生产的六氟化硫（SF6）需被按照 22,372 挪威克朗每公斤气体（纯 SF6）或 4,332 挪威克朗每公斤气体（含有 SF6 相关化学成分的产品）征收消费税。

- （19）高价出售的电力

自 2022 年 9 月 28 日起，对拥有额定功率输出为 10,000 千伏安或以上的发电机的大型水电站征收消费税，具体为对超过 0.70 挪威克朗每千瓦时的高价出售的电力以 23% 的税率征收消费税。

2.5.4 财产税 (Property Tax)

在挪威，某些特定情况下，需就房地产缴纳财产税。并非所有城市的房地产均需纳税，具体纳税原则主要取决于当地政府部门的相关规定。房地产财产税税率在 0.1% 到 0.7% 之间，由税务机关决定其适用的具体税率，对于普通住宅和休闲型房地产的财产税税率最高不超过 0.4%。通常情况下，以房地产的市场价值作为计税基础。

自 2019 年起，免征生产设备及生产装置财产税，该免税政策实行期间为七年。

水电供应商需按照 4.5% 的资本利率，对水电站的资本价值缴纳财产税。一般情况下，水电站的财产税以供电量作为计税基础，过去七年间的计税标准为每千瓦时 0.95 挪威克朗至 2.74 挪威克朗。而对于额定容量小于 10,000 千伏安的水电站，财产税的计税基础将与所得税计税基础一致。

2.5.5 社保基金 (Social Security Contributions)

缴纳社保基金分两部分：一是员工缴纳部分，按照员工收入 7.9% 比例缴纳；二是企业缴纳部分，按照全体员工收入总额按一定比例缴纳，不同地区缴纳比例不同，挪威南部比例最高可达 19.1% (14.1%+5%)。

(1) 雇员缴纳

个人，包括在挪威提供服务而获得报酬的非居民，有责任缴纳社保基金和养老金，这部分款项与所得税一起缴纳。根据社会保障协议，经申请，外国人可全部或部分免除缴纳社保基金，条件是他们在本国已获得令人满意的保障。欧洲经济区 (EEA) 协议也可免除成员国公民缴纳挪威社保基金的义务。

以下条件适用于受雇和自雇人员：

收入不超过 64,650 挪威克朗的，免缴；

收入超过 64,650 挪威克朗的，缴款不得超过收入的 25%；

17 岁以下或 69 岁以上的个人收入须缴纳社保费，但缴款率较低，仅为 5.1%。

个人缴纳的社保费不能抵税。

（2）雇主缴纳

雇主必须缴纳社保基金。缴款额以挪威工资总额（和应税福利）为基础。雇主的缴款率为 14.1%，但如果雇主位于某些人口稀少的地区，缴款率可能会更低。如果收入超过 75 万挪威克朗，雇主的缴款比例将增加 5%（即总缴款率为 19.1%）。

只要雇主缴纳的社保基金与工资相关，则雇主缴纳的社保基金可用于税前扣除。

第三章 税收征收和管理制度

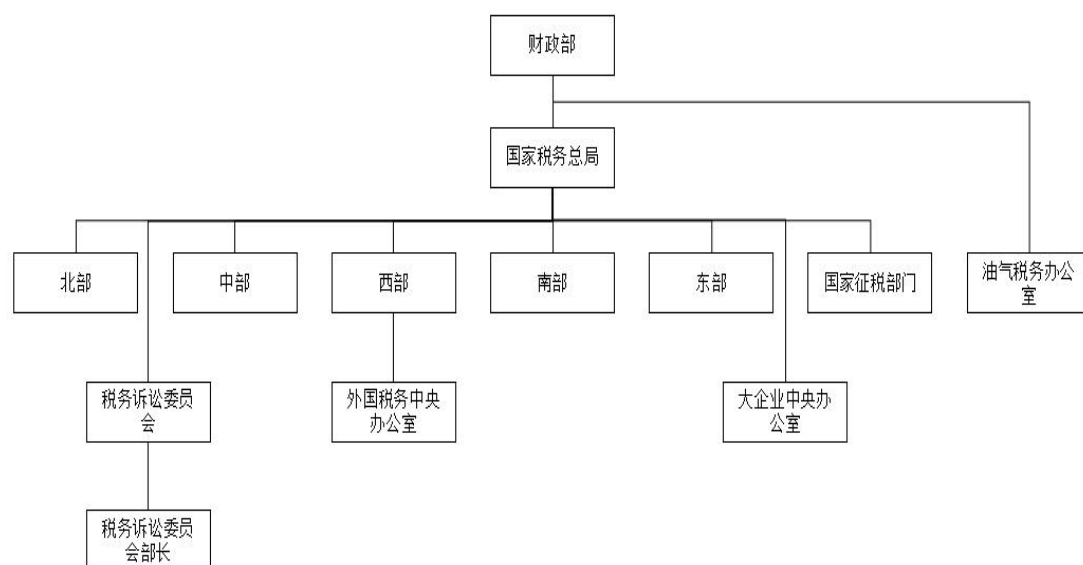
3.1 税务管理机构

3.1.1 税务系统机构设置

挪威税务机构（Skatteetaten）是挪威的税收管理机构，负责企业和个人纳税人各种税的征收以及纳税人的税务登记管理，其主要职责是保证各税种征收及管理的准确性。

挪威税务机构是挪威财政部的下属机构，组织架构包括国家税务总局、其下五个区域税务机关以及三个中央税务办公室。区域税务机关依据挪威不同的区域管辖设置，包括挪威北部、南部、西部、东部和中部五个区域。每个区域税务机关下设五个部门，分管税务咨询、税务征收管理、纳税评估、经济犯罪以及税收法务管制。区域税务机关各自在相应的管辖地区设立当地税务部门。

挪威税务机构还设置三个中央税务办公室主管特定行业或纳税人群体，分别是大企业中央税务办公室、外国税务中央办公室和油气税务办公室。挪威税务机构的职责包括税收征管和税务登记管理。挪威税务机构截至 2022 年底共有 7,046 名员工，其中大部分员工在区域税务机关工作。综上所述，挪威税务机构组织架构如下图所示：



3.1.2 税务管理机构职责

3.1.2.1 国家税务总局

国家税务总局直属财政部，负责全国税务的战略制定和行政管理。国家税务总局由税务总理事会主持领导工作。

税务总理事会下设四个分支部门，分管信息技术、内部审计、国际税收和商务沟通。国家税务总局由法务部、区域事务部和规划发展部三个部门组成。

3.1.2.2 区域和地方税务机关

在地区层面，税收征管由区域税务机关和地方税务部门负责。

地方税务部门的主要职责是审阅纳税人提交的税务申报表，包括对申报表基础信息、附件、纳税人财务报表和其他相关信息进行审阅。每个地方税务部门都是对应区域税务机关的下属机构，区域税务机关向地方税务部门提供税务事项相关的协助、指导和信息。

3.1.2.3 中央税务办公室

中央税务办公室负责评估特定行业或纳税人群体，目前共有三个中央税务办公室。

（1）油气税务办公室

油气税务办公室负责评估管理在挪威大陆架上从事油气开采和离岸管道运输的公司。

（2）外国税务中央办公室

外国税务中央办公室负责评估管理在挪威境内提供服务或建筑安装项目的境外居民企业和不具有挪威永久居留权的个人。

在挪威注册船只上工作的外国居民海员以及在挪威境内工作的外国表演艺术家的税收征管也由外国税务中央办公室负责。

外国税务中央办公室同时负责监管挪威与其他北欧国家之间款项的支付和划转。据此，外国税务中央办公室负责登记管理北欧其他国家雇员在挪威缴纳的税款。

（3）大企业中央税务办公室

大企业中央税务办公室负责评估审阅大型企业的纳税情况。这些企业一般具有以下某项特征：年收入很高，跨多地区从事经营活动，频繁从事海外运营或属于集团公司。

3.1.2.4 税款征收

挪威国家征税部门（NCA, National Collection Agency）是挪威税务机关的下属机构。国家征税部门负责全国各项财政收入的征收，其中包括代表 35 个政府管理部门征收的 188 项财政收入。

3.2 居民纳税人税收征收和管理

3.2.1 税务登记

根据挪威相关规定，新设立的企业必须在企业注册局进行工商登记，报送包括所有股东投资者及股东交易在内的信息。由于上述在挪威企业注册局的登记信息将实时传送到挪威税务机关，企业无需在税务机关进行额外的税务登记。因此，在实践中，新设立企业进行的上述注册登记与税务登记可以实现联动。

通常在企业取得收入年度次年的 12 月 1 日之前，税务机关将完成对企业的纳税评估，届时主管税务局将会向纳税人出具税收缴款单。

3.2.2 账簿凭证管理制度

企业应遵循《挪威记账法案》（Norwegian Bookkeeping Act）中关于企业记账的明确规定，比如会计凭证上的信息要求、保存年度要求和报表要求等。此外，企业还需要遵守《挪威会计法案》

（Norwegian Accounting Act）的有关规定。挪威企业必须使用英语或斯堪的纳维亚语进行记账。会计账簿及相关文档需在挪威保存，如果在挪威境内可以访问电子版，也可以申请在境外保管。

3.2.3 纳税申报

3.2.3.1 企业所得税

（1）申报时间

挪威公司企业所得税是按年度计税。电子版年度纳税申报表的报送期限为次年 5 月 31 日。对于申请延期报送电子版纳税申报表的纳税人，其报送期限可延长至 6 月 30 日。税务机关将在申报表提交当年的第四季度进行纳税评估，对应税款应在当年分三次缴纳。通常根据公司收入年度的经营状况，在次年的 2 月 15 日和 4 月 15 日就预估应纳税额分两次预缴。同时，挪威公司可以在收入年度的次年 5 月 31 日之前进行额外的税款缴纳，以避免被处以欠缴税款罚息。如在申报表提交当年的纳税评估中存在应缴税款余额，纳税人需在评估结果公布后的 3 周内，补缴包含罚息的税款余额。

上述规定适用于除石油税制度下的纳税人外的所有企业纳税人，石油税制度下的纳税人应分六期缴纳税款。

（2）提交资料

企业应按年度提交企业所得税申报表连同每个年度公司所有收入和支出的电子单证（包括员工工资等）。

3.2.3.2 个人所得税

（1）申报及缴纳税款

挪威雇主须为雇员代缴个人所得税。每年 1、3、5、7、9、11 月的 8 日前须向税务部门申报员工前 2 个月的工资、补贴等。每年 1、3、5、7、9、11 月的 15 日前须缴纳个人所得税。如果不能准时提交工资收入报告，将会被处罚息。

个人所得税及对于应税净资产缴纳的财产税（即 2.3.1.5 中的财产税）的年度纳税截止时间为每个财务年度的 12 月 31 日。对于挪威大部分无贸易所得的个人居民，应当在纳税年度次年的 4 月 30 日前报送纳税申报表。通常允许延期一个月申报。对于从事个体经营的个人，须于次年 5 月 31 日前提交电子版纳税申报表。

已婚人士，可按享受更多税收优惠的前提，视情况选择分别或合并申报纳税。

从事个体经营的个人以及取得非工资薪金及类似津贴补贴等收入的个人，由主管税务机关核定征收个人所得税。核定征收的个人所得税，应于每年的 3 月 15 日、5 月 15 日、9 月 15 日及 11 月 15 日平均分期缴纳。税务评估通常于本纳税年度次年的第三季度进行。从 2011 年开始，挪威税务机关每年于四个不同的月份进行税务评估。挪威个人居民可能于 6 月、8 月、9 月或 10 月被评估。进行税务评估时，个人会取得一份税务计算表，分别列示评估合计应纳税额与当年已纳税额。经评估多缴的税款会退还至个人纳税人，少缴的税款应平均分两期补缴。

员工取得的工资、薪金以及其他报酬，应由雇主支付时代扣代缴个人所得税。

（2）提交资料

雇主须提交每名员工的收入总额、每名员工的抵减总额。雇主根据每个员工的税收抵减卡和其收入总额可以计算出应纳税所得额。如果员工不能提供主管税务机关下发的税收抵减卡，则按其所得的 50% 代扣代缴个人所得税。

3.2.3.3 增值税

（1）申报时间

一般情况下，增值税纳税义务人每两个月提交一次增值税申报表。农民和渔民可以每年提交一次年度申报表。年营业额不超过 100 万挪威克朗也可以选择使用年度申报表。对于每两月一次的增值税申报期，纳税人需在申报期结束后的次月 10 天内提交申报表并缴纳税款，且只能使用挪威克朗支付。自 2016 年 1 月 1 日起，纳税人必须以电子形式申报增值税。

（2）提交资料

自 2017 年 1 月 1 日起，挪威开始使用新版的增值税申报表。申报和缴税的截止期不变，但是财务系统、科目和增值税代码应在 2017 年 1 月 1 日前相应更新。进口增值税可以适用新版申报表而不再通过海关申报。

截至现在共有七种不同的增值税申报表，分别适用于不同的纳税人。自 2022 年起引入了新的常规增值税申报表和农林渔业增值税申报表。新的增值税申报表基于标准 SAF-T 增值税代码。增值税申报表可以通过 API 技术以“ERP 系统到报税系统”方式提交，也可以通过挪威税务机关门户网站手动提交。

3.2.3.4 缴纳社保基金

无论员工的国籍如何，缴纳社保基金是挪威的一项强制措施。缴纳社保基金分两部分：一是员工缴纳部分，按照员工收入 7.9% 比例缴纳；二是企业缴纳部分，按照全体员工收入总额按一定比例缴纳，不同地区缴纳比例不同，挪威南部比例最高达 19.1%（14.1%+5%）。但对于临时在挪威工作的外国人可申请免缴纳社保基金。

申报次数：每年申报并缴纳 6 次。

提交资料：每 2 个月每名员工收入总额和每 2 个月企业支付员工薪资总额。

3.2.3.5 申请退还增值税

在以下情况下，国外企业可申请退还在挪威采购货物或服务时支付的增值税：国外企业无须在挪威增值税注册中心登记，且其商业活动在挪威境外进行；国外企业在挪威增值税注册中心已登记，且缴纳的增值税属于应该退税的。

申报时间：每季度申请 1 次，最晚不得超过第二年 6 月 30 日。

提交资料：

（1）原始发票，发票须具有编号、日期、挪威卖主名称与地址、卖主增值税号、申请企业名称与地址、购买货物或服务的名称、数量、交货地点以及支付方式等；

（2）在挪威境外从事商业活动说明；

（3）主管部门对上述商业活动证明；

（4）如果申请企业将上述货物出口，须附出口证明；

（5）主管部门分支机构出具有退税证明原件。

3.2.3.6 报税渠道

在挪威，大型企业拥有自己的财务部门，可以自己直接向税务系统申报；对于中小型企业，通常通过专业财务公司代理向税务系统申报。也可以通过挪威网上税务申报系统（www.altinn.no）向税务部门申报企业所得税、个人所得税、增值税、退税等资料。

3.2.4 税务检查

3.2.4.1 纳税评估

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

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

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

对于特定油气税和增值税的纳税人，需要特别注意其适用的专门管理办法、截止日期、流程要求等。

3.2.4.2 税务审计

挪威税务局的税务审计可以通过审查申报表、随机选择公司或业务部门抽查、其他外部信息等方式进行。

税务局通常会对即将进行的税务审计发出通知，但也可以不事先通知。审查一般通过正式的书面信函进行，审查过程可能需要几周到几年的时间。

一般来说，对于涉及重新评估纳税金额的情形税务机关会发出通知，并规定合理的时限让纳税人对通知内容做出答复。

3.2.4.3 信息披露

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

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

纳税人提供充足信息可以免于被税务机关处以罚款（最高可达相关税额的 60%），还能同时确保追溯时效的适用性。

3.2.4.4 事先裁定和相互协商程序

纳税人可以向税务机关提出申请对未来发生的税务事项作出事先裁定。但是，请注意交易中公允价格的确定不能作为事先裁定的一部分。

对于复杂的交易安排，更多的纳税人选择在实施之前或评估过程中与税务机关进行讨论协商。

除了一些天然气销售相关的交易，在挪威不适用一般预约定价协议，但是可以采用基于税收协定的相互协商程序。

3.2.4.5 行政复议

纳税人可以对常规纳税评估结果或税务稽查评估结论在期限内提出行政诉讼。纳税人将诉讼申请提交至税务机关，除税务机关作出倾向纳税人的决定外，行政诉讼都会由税务诉讼委员会裁定。

行政诉讼采用书面程序，但是对于重大案例将会有特定机会进行会面和讨论。

3.2.4.6 司法复议

如果纳税人不同意税务机关或诉讼委员会的评估结果，可以向法院提出上诉。

挪威没有专门的税务法院体系，税务案件均由一般的法院系统处理。上诉案件通常会由市法院、上诉法院和最高法院处理。

通过法院进行诉讼的期限为作出最终纳税评估结果的六个月内。

向法院申请上诉时，对纳税人提交的证据有限制规定。法院只会基于在行政纳税评估时可获得的事实和情形进行评判，所以在行政纳税评估程序时没有提供的新证据不会被法院接受。因此纳税人在纳税评估阶段提供充足的信息和相关文件是至关重要的。

3.2.4.7 追溯时效

如纳税人已通过纳税申报提供准确且充分的信息，税务机关可以在取得收入年度的两年内对纳税人进行重新评估。如果重新评估只涉及到税务机关的自行裁定或税法的适用性，则该纳税评估可在三年内进行追溯。

在纳税人没有提交充足信息的情形下，评估可以在十年内进行追溯。但是该重新评估只能在特定情况下进行，例如纳税人提交的纳税申报或其他与税务机关的沟通中有错误的或者不完整的信息。

在税务机关发现或者被告知某个税务问题需要进一步审核时，非法定追溯时效将会适用。税务机关需在纳税人回复重新评估通知书的四至五年内再次进行评税或提出补充问题，否则重新评估权将失效。

在2017年1月1日生效的新规定下，纳税评估可以在取得收入年度的五年内进行追溯。新的追溯期具有普遍适用性，不再取决于纳税人是否已提供充足信息。但是在重新评估前必须考虑纳税人是否已向税务机关提交充足信息，如已提供，则可成为反对重新评估的一个论据。

如果实质证据支持税务处罚（45%-60%税额的高罚款类别）或刑法处理，则可以在取得收入年度的十年内进行追溯。

3.2.5 税务代理

企业可以自行准备纳税申报表并进行纳税申报，也可以聘用外部税务中介机构代为处理。

3.2.6 法律责任

挪威推行税收自查制度，即纳税人有义务在申报表上提供准确而充分的信息。为了便于税务机关履行其职责，纳税人必须提供与收入、

利润、亏损相关的充足信息。根据《税收征管法案》，这是每个纳税人的法定义务。

一般情况下，除了根据纳税人提供的财务报表和纳税申报表（及附件）信息外，税务机关可能同时要求纳税人提供补充信息。

如果纳税人不能提供准确和完整的信息，税务机关将出具通知书阐述其观点并重新对纳税人进行纳税评估。

在挪威从事经营活动的居民企业有义务提交年度所得税纳税申报表。电子版年度所得税纳税申报表的申报截止日为次年5月31日。电子版申报表和其他所需表格需在网上申报平台上进行提交。在提交年度申报表的同时，根据企业的经营活动、法律状态等，纳税人必须提交相关支持性文件。

如果提交的信息不准确或不完整，纳税人将被处以罚款。纳税人被要求必须坦诚对待税务机关，并且提供相关信息使税务机关能做出正确的纳税评估。这意味着纳税人需提供与纳税评估有关的信息以便税务机关可以充分准确的评估纳税人。罚款按照少缴税额的20%计算，但是根据不同情况最高可达到40%或60%。

任何税务不合规行为将被罚款。未按规定进行企业所得税、增值税，或消费税申报的，最新规定的罚款金额为每天621挪威克朗，最高金额可累计至62,150挪威克朗。上述罚款金额将按年进行调整。

3.2.7 其他征管规定

上述税务检查可能引起的税务争议解决方法适用于一般纳税人。因特殊油气税下的公司（例如上游公司）将适用特定流程，这些公司需要特别注意相关要求。

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

与居民企业注册要求一致，如果非居民企业在挪威开展经营活动，必须在挪威企业登记处进行工商登记。由于上述在挪威企业注册局的登记信息将实时传送到挪威税务机关，非居民企业无需在税务机关进行额外的税务登记。

3.3.2 非居民企业税收管理

在挪威从事经营活动的非居民企业有义务提交年度所得税纳税申报表。即使是根据适用的税收协定，非居民企业未在挪威构成常设机构且所得不需在挪威纳税也具有该申报义务。

专门从事适用零税率的国际运输服务的非居民企业可以选择在挪威进行增值税纳税登记。向挪威境内的最终消费者提供电子商务服务（商对客服务）的非居民企业需进行增值税纳税登记并就此类服务收取增值税。

通常在非居民企业取得来源于挪威收入的次年十月底之前，税务机关将完成对非居民企业的纳税评估，届时主管税务局将会向纳税人出具税收缴款单。

3.3.2.1 所得税管理及源泉扣缴

非居民企业来源于挪威的股息红利所得应按照 25% 的税率缴纳预提所得税。该预提税税率可因税收协定提供的优惠税率而降低。挪威公司向其他欧洲经济区成员单位的居民企业分配的股息红利免征预提所得税，该优惠待遇不受持股比例或者持股期限的限制。然而，要享受该优惠政策应满足的条件是享受免税待遇的欧洲经济区居民企业在该国实际成立并开展真实的经济业务活动。

2020 年 12 月 21 日，挪威议会通过了一项法案，对向低税收管辖区税收居民的关联方支付的利息、特许权使用费和特定租赁款项征收 15% 的预提所得税。该法案于 2021 年 7 月 1 日生效，适用于利息和特许权使用费。因此，附录二列出的利息和特许权使用费的协定税率将自 2021 年 7 月 1 日起适用。

一般来讲，处置经营性资产与股权而取得的资本利得应适用 22% 的普通所得税税率。挪威对离开挪威国境的商品、货物、知识产权、商业资产和其他产生资本利得的项目征收退出离境税，前提是这些应税项目在离境前一天以公允价值出售。如果纳税人是欧洲经济区税收居民，可递延缴纳商业资产、金融资产（股权等）和负债有关的离境退出税税款。

3.3.2.2 个人所得税管理

对于非居民个人，若其未向雇主提供主管税务机关下发的税收抵减卡，则按其所得的 50% 代扣代缴个人所得税。可提供税收抵减卡的非居民个人，按照税收抵减卡所示优惠税率计算缴纳个人所得税。代扣代缴的税款为预缴税款，待纳税人申报个人所得税时抵减其应纳个人所得税。

3.3.2.3 增值税管理

如果非居民企业在挪威从事工商业经营活动，年营业额超过 50,000 挪威克朗，须在挪威增值税注册中心登记。

如果一个未在挪威设立机构场所的经营者在挪威被要求进行增值税纳税登记，则必须指定一户挪威居民企业为其税务代理。该要求不适用于实际经营机构场所设立于欧洲经济区（EEA）国家且该国与挪威已签订增值税税收协议的挪威注册外资企业（NUF）。

申报时间：每个合同签订后尽快向当地税务局申报，不得晚于合同开始执行后 14 天。

提交资料：合同名称、地址和注册增值税号；合同开始和结束日期、合同发生地点以及合同金额。

第四章 特别纳税调整政策

4.1 关联交易

关联交易必须符合独立交易原则。根据相关税法规定，如纳税人与集团内关联公司间的交易被判定为受关联关系影响价格，挪威税务机关有权对定价进行重新评估和调整。上述特别纳税调整适用的情形必须同时满足以下三个条件：交易各方须有共同利益；应纳税所得降低；相关所得降低必须是受共同利益影响造成的结果。

对于受关联关系影响降低应纳税所得，挪威税务局负有举证义务。如果纳税人可证明情况不同，举证义务将转移至纳税人承担。如果纳税人无法举证，符合以下情形之一将被挪威税务机关视为因共同利益造成应纳税所得降低：纳税人属于欧洲经济区之外国家的居民企业；纳税人属于欧洲经济区的居民企业但挪威无法与其所在地域进行信息交换。

4.1.1 关联关系判定标准

挪威税收法案未对关联方进行一般的定义。判定关联关系是否存在的主要标准为交易各方是否存在共同利益。关联关系可存在于直接或间接的共同利益中。

根据挪威案例法，关联关系可基于同一控制关系而产生，主要情形包括：两家公司由同一控股方持有；两家公司有私人或者合同关系，如两个家庭成员建立的公司之间；贷款银行和借方之间除一般借贷关系外，贷款银行还可对借方行使更大控制权。

除豁免情形，发生关联交易的企业须准备关联交易同期资料。从同期资料要求的角度，“关联方”可定义为拥有至少 50%共同所有权的公司。

综上所述，关联关系通常存在于以下情况：存在共同利益；共同所有权或者共享所有权的企业之间；存在关联个人。

4.1.2 关联交易基本类型

挪威法律规定，所有关联交易都必须符合独立交易原则，并且税务局的相关评估基于 OECD 的相关指引。相应的，所有的关联交易都

应按照挪威转让定价同期资料的规定来准备和保存相关资料,这在很大程度上与实施 BEPS 行动计划前 OECD 相关指引的要求相一致。

关联交易申报表(RF-1123)包括的 13 个主要关联交易类型为:

- (1) 有形商品使用权或所有权的转让;
- (2) 有形商品使用权或所有权的受让;
- (3) 有形固定资产使用权或所有权的转让;
- (4) 有形固定资产使用权或所有权的受让;
- (5) 无形资产使用权或所有权的转让;
- (6) 无形资产使用权或所有权的受让;
- (7) 提供劳务服务收入;
- (8) 接受劳务服务成本;
- (9) 金融资产转让;
- (10) 金融资产受让;
- (11) 资金融通;
- (12) 长期应收、应付款项;
- (13) 其他。

4.1.3 关联申报管理

挪威居民企业和挪威的常设机构应申报其与关联公司之间交易的汇总信息,并作为年度纳税申报单的附表(关联交易申报表)提交主管税务机关。

关联交易申报表(RF-1123)作为年度纳税申报表的附件一并提交,其中应包括所有关联交易、按交易类型归集的累计关联交易金额。此年度纳税申报表将作为挪威税务局在转让定价税务检查时的依据。附件中的具体规定适用于申报表中填写的所有交易。该表格包括 13 个主要关联交易类型。该表格概述了挪威公司在不同类型关联交易中的总交易量,例如支付的研发费用与取得的研发收入,货物与服务的销售额,支付与取得的利息等。此外,挪威公司必须按照交易类型披露与该公司进行关联交易的公司所在税收管辖国信息。该表格必须披露各交易类型中内部交易的比例,比如是否为 100%,或者大于 50%或小于 50%的占比。

如果挪威公司与同一控制下关联方发生的交易公平市场价格低于 1,000 万挪威克朗，并且该公司发生的关联交易发生额（包括应收账款和应付账款发生额）低于 2,500 万挪威克朗，则该公司可免于提交 RF-1123 表格。

除了关联交易申报表（RF-1123）的附件中关于转让定价申报的具体规定之外，挪威的转让定价申报不需要再填写其他的申报表。纳税人在申报时可提供公司间重大关联交易的描述性文件。

4.2 同期资料

4.2.1 分类及准备主体

关联交易资料要求主要包括两部分，除了上述年度纳税申报表的附件（RF-1123），还包括转让定价同期资料文档。

存在关联交易的（或“符合条件的”）挪威公司必须准备转让定价同期资料。挪威同期资料规定的内容在很大程度上符合实施 BEPS 行动计划前 OECD 针对跨国企业和税务管理的指导意见。或者，挪威公司可选择遵循 2006 年 7 月 28 日修订的 OECD 行为准则，来代替执行挪威当地要求。

关联交易存在免于准备同期资料的情形，挪威公司满足以下条件可豁免准备转让定价同期资料：

该公司与其所有关联方合计员工总人数少于 250 人，并且符合如下条件之一：年度总收入不高于 4 亿挪威克朗（含 4 亿挪威克朗）；关联交易发生额总数不高于 3.5 亿挪威克朗（含 3.5 亿挪威克朗）。

此外，如果同一挪威公司控制下的关联交易金额低于 1,000 万挪威克朗，并且该公司所有发生的关联交易发生额低于 2,500 万挪威克朗，则该公司也可免于提供同期资料。

同时对于某些交易群体要求额外提交以下资料：

（1）成本分摊协议：集团公司在成本分摊安排下向集团内公司提供服务的，作为参与方的挪威公司在该服务安排下获取合理预期收益的，必须在准备资料中披露相关信息；

（2）无形资产的使用：当内部交易使用无形资产时，应当对无形资产形成的价值进行描述。

4.2.2 具体要求及内容

挪威同期资料管理办法的重要要求列举如下：

（1）同期资料必须包含挪威企业过去三年的主要财务数据，当年与该企业发生关联交易的关联方，如当年发生损失都必须要有相应的解释；

（2）与关联交易相关的合同必须附录在同期资料中；

（3）必须提供关于可比非关联交易价格计算的详细描述；

（4）要根据交易的复杂程度来确定同期资料所需的详细程度，即若交易额很高、交易涉及无形资产，或者存在定价不符合独立交易原则的动机等，则对应交易的同期资料所需的详细程度就高；

（5）同期资料还必须包括：集团内企业当年发生重大变化的描述；企业重组或企业职能重要变化的合理解释；企业在交易中适用的资产和承担的风险。

4.2.3 其他要求

挪威政府一直积极支持 BEPS 行动计划，并且挪威政府已签署意向书引入新法规，以完全符合 BEPS 行动计划第 8 至 10 项的建议。现阶段挪威转让定价同期资料的法规符合实施 BEPS 行动计划前 OECD 关于同期资料的指导意见。

挪威已制定并实施国别报告规定。自 2016 年 1 月 1 日财年起开始实行，集团合并收入超过 65 亿挪威克朗（约合 7.3 亿美元）的跨国集团都需要提交国别报告。

该规定的制定基于 BEPS 第 13 项行动计划。因此，最终控股公司负有主要的报告义务，并且对于最终控股公司或指定报告实体未按要求提交国别报告的情形下，挪威子公司负有次要报告义务。此外，关于代表集团完成报送国别报告的公司信息，挪威公司必须在年度纳税申报表中告知挪威税务局。

自挪威税务局要求之日起 45 天之内，企业应提交同期资料，同期资料必须保存 10 年。

4.3 转让定价调查

4.3.1 原则

挪威税务局在转让定价方面一直沿用《经济发展与合作组织公约》（以下简称《公约》），并根据《公约》的原则立法。一般来讲，凡是符合《公约》的转让定价备案原则都符合本国关于转让定价中同期资料的要求。

《法案 1999》的 13-1 章节明确规定了《公约》在挪威税法体系中的法律效力，然而，《公约》中的第四章（避免和解决转让定价争议的行政途径）和第五章（转让定价同期资料）并不在其中。

根据最近的税务稽查和法庭判例显示，挪威税务局将《公约》中第九章（业务重组方面的转让定价）的原则应用于实践当中。

价值创造原则的相关规定在挪威未编入法典。与之相关的判例法是基于 OECD 的指导方针及独立交易原则制定的。一般来讲，价值创造原则被认为是经济活动发生地及重要人员履行职能所在地，创建经济活动发生地是一个复杂的过程。进行相关原则分析的起点应包括交易中参与各方，及其与价值创造相关的资产、职能与风险。

一般反避税法规遵循实质重于形式的原则。如果企业的主要动机是避税，税务机关将否定交易或架构安排，这种交易或架构安排产生的税务结果也被视为违背了税收体制。

4.3.2 转让定价主要方法

挪威税务局允许适用《公约》中的转让定价方法（如可比非受控价格法、再销售价格法、成本加成法、交易净利润法和利润分割法）。由于挪威没有像其他欧洲国家一样受到金融危机的影响，所以挪威税务机关认为本国市场有较高的边际利润率，因此挪威税务局一般不接受参照欧洲对比公司数据的方法。

在挪威税法体系中转让定价的各个方法没有特定的优先级问题。正如挪威最高法院提及，根据《法案 1999》第 13-1 章的规定，企业发生关联交易可以选用合理的转让定价方法包括《公约》中提到的方法或其他符合独立交易原则的方法。

4.3.3 转让定价调查

无论是全面的企业税务稽查，还是转让定价的税务检查，纳税人的关联交易都很有可能被调查和质疑。一旦转让定价被审查，则企业使用的转让定价方法将很有可能被质疑。

挪威税务局根据企业作为年度纳税申报表附件的 RF-1123 表选择被调查企业，也会根据特定的交易（如商业重组或涉及知识产权的交易）来专项调查相对应的企业。

如果企业被挪威税务局选定为调查目标，企业的首要任务是提交转让定价的同期资料供税务局审阅。在初步审查之后，如果同期资料没有提供充足的信息来描述企业的关联交易和企业的盈利能力，则税务局将对企业做进一步税务检查。

目前，任何与境外关联方开展交易的微利或亏损企业将有很大可能被税务检查。此外，企业关联交易的年终调整也可能被质疑。挪威税务局可利用年终调整的行为来质疑关联方交易不符合独立交易原则。

4.4 预约定价安排

4.4.1 适用范围

挪威税务局设有专门处理预约定价安排（含多边预约定价安排）的部门，纳税人可向该部门申请预约定价安排。

挪威税务局设有专门负责多边预约定价安排的部门，负责处理多边预约定价安排事项以及与其他适用多边预约定价安排程序的国家进行谈判。对于潜在的双重征税情形，纳税人可申请挪威税务局与外国税务局启动多边预约定价安排的谈判。一般来讲，纳税人不会参与多边预约定价安排的谈判。

4.4.2 程序

挪威目前尚未制定正式的预约定价安排申请流程。

现有的申请流程通常是通过向挪威税务局提交一份拟议的内部交易定价机制申请书来发起。该申请应包含交易双方、定价方法和关键假设等信息。此后，挪威税务局会根据具体情况要求提交补充资料、召开会议来进一步探讨以便达成共识。

4.5 受控外国企业

4.5.1 判定标准

对于设立在低税率国家（地区）的受控外国企业，无论其利润是否实际分配，挪威投资公司均应按照所持股份对应的可分配利润缴税。受控外国企业是指其 50% 及以上的股份由挪威居民企业直接或间接持有的公司。低税率国家（地区）是指其实际税负低于挪威实际税负三分之二的国家（地区）。

4.5.2 税务调整

对于设立在低税率国家（地区）的受控外国企业，挪威投资公司未按照所持股份对应的可分配利润缴税的情形，税务机关有权进行相应纳税调整。挪威投资公司对于设立在低税率国家（地区）的受控外国企业，无论其利润是否实际分配，均应按照所持股份对应的可分配利润缴税。关于上述受控外国企业的征税规定不适用于以下情形：

（1）受控外国企业所在国与挪威签订税收协定，且该企业的收入不具显著的消极性；

（2）受控外国企业是在欧洲经济区实际成立并开展真实经济业务活动的居民企业，同时挪威与该国有已签订税收协定，且其中包含税收信息交换条款。截至 2014 年，所有挪威与欧洲经济区国家签订的税收协定均包含该税收信息交换条款。

受控外国企业的经营损失不得用于抵减其控制方取得的来源于非受控外国企业的其他收入，但上述损失可结转以后年度由受控外国企业以后年度的会计利润弥补。

4.6 成本分摊协议管理

4.6.1 主要内容

成本分摊协议是指，协议当事人具有开发特定无形资产等共同目的，为了达到其目的而必须进行的活动所需费用，根据预计由该研究开发等活动产生的成果将为各参与人带来的收益占各参与人的预计利益合计额的比例来进行分摊，各参与人按照各自的分摊金额获得相对应的该研究开发等活动产生的新成果所有权份额而订立的协议。

挪威税法对于成本分摊安排制定了专门的同期资料规定。如前文所述，集团公司在成本分摊安排下向集团内公司提供服务时，作为参与方的挪威公司在该服务安排下获取合理预期收益的，必须在准备资料中披露相关信息。另外，企业准备的转让定价资料中对于成本分摊安排的描述必须符合 OECD 指导方针第 8 章的要求。

4.6.2 税务调整

如果成本分摊安排下的关联方交易定价不符合独立交易原则，税务机关有权对纳税人相关交易进行重新评估并根据独立交易原则调整交易价格。挪威税局对于成本分摊协议是否符合独立交易原则主要从以下方面衡量：一是成本分摊协议本身是否具有商业意义，挪威税法规定成本分摊安排下各参与方对成本分摊协议所涉及无形资产或劳务的受益权应有合理的、可计量的预期收益，并且应基于合理商业假设和经营惯例；二是成本分摊协议各参与方的权利义务是否匹配，由于成本分摊协议具有独特性并且很难找到可比对象，判断其是否符合独立交易原则将主要参考非关联企业在近似条件下可接受的选择，即关联方企业承担的成本应与非关联企业在可比条件下为获得上述受益权而支付的成本相一致。

价值创造原则的相关规定在挪威未编入法典。与之相关的判例法是基于 OECD 的指导方针及独立交易原则制定的。具体来说，挪威税法对于成本分摊协议相关安排是否符合价值创造原则，主要遵循经济活动发生地及重要人员履行职能所在地。由于创建经济活动发生地是一个复杂的过程，进行价值创造原则分析的起点应包括交易中参与各方，及其与价值创造相关的资产、职能与风险。

4.7 资本弱化

4.7.1 判定标准

挪威未制定法定的资本弱化法规。关于债资比，有如下的规定：

基于一般反避税原则，若税务机关注意到纳税人存在不足额的资本金情形（如债务人公司无力偿还到期债务），税务机关可以基于具

体情况不允许纳税人在税前扣除利息。应缴纳油气税收入对应的利息费用，其税前扣除应按照分配原则。

利息限额扣除规定自 2014 年 1 月 1 日生效。在此规定下，支付给关联方的利息费用超过息税折旧及摊销前利润 25% 的部分不得税前扣除。

该规定对利息扣除做了一般性限制，并适用于公司、透明合伙企业与外国企业在挪威成立的常设机构。对于支付给挪威境内外关联方的利息均应按照上述规定执行。适用吨位税与水电税的企业同样受到该规定的限制。但是，按照挪威《油气税收法案》的企业尚不适用该规定。

该规定中的关联方是指在会计年度的任何时点符合以下三个条件之一的自然人、公司或其他团体：

- (1) 对债务人的直接或间接持股比例不低于 50%；
- (2) 债务人对其直接或间接持股比例不低于 50%；
- (3) 被同一债务人直接或间接持股比例不低于 50%。

通常，某会计年度不得税前扣除的利息费用可结转以后会计年度扣除，结转年限不得超过 10 年。但结转抵扣的利息费用不得超过结转年度计算基数的百分之二十五。由以前年度结转的未扣除利息费用应在扣除本年利息费用前扣除。

利息扣除规则适用于净利息费用超过法律规定门槛的情况。对于集团企业来说，该门槛为 2,500 万挪威克朗，其指的是合并集团内所有挪威实体的利息费用加总。对于非集团公司而言，该门槛为 500 万挪威克朗。若利息费用超过了法定门槛，则全部利息费用均适用固定比率规则，包括门槛内的 2,500 万或者 500 万挪威克朗。

4.7.2 税务调整

挪威未制定资本弱化相关税务调整法规。

4.8 法律责任

企业不按独立交易原则对关联交易做出处理而减少其应纳税所得额的，税务机关有权进行重新评估并做出调整，同时会对企业处以滞纳金和罚款。

如果税务机关认定纳税人所提交的年度纳税申报表中资料不完整或不准确，将处以税收调整金额 20%的罚款（附加税）。如果企业存在重大过失的，将处以最高至税收调整金额 60%的罚款。此外，罚款将收取年利息费，且不可在税前抵扣。

当同期资料未按合规要求准备时，应按上述不合规申请表的规定处以罚款。如果同期资料提交时间晚于规定时限的，也将处以上述规定的罚款。

第五章 中挪税收协定及相互协商程序

5.1 中挪税收协定

目前，挪威在全球范围内建成了广泛的税收协定网络。根据挪威税收协定的规定，来源于挪威的利息和特许权使用费将免于在挪威缴纳预提所得税。同时，来源于挪威的股息可以按照税收协定的优惠税率缴纳预提所得税。与挪威签订税收协定的国家详见附件。

2017年6月7日，中国政府和挪威政府签署《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》。

5.1.1 中挪税收协定（税收安排）

1986年2月25日，中国政府和挪威政府在北京签订了《中华人民共和国政府和挪威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》（原文链接：<https://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1153116/5027001/files/e2a7a3898cf747029b367352af8a8244.pdf>）和《中华人民共和国政府和挪威政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定议定书》（以下简称“中挪税收协定”或“本协定”，原文链接：<https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810770/c5205201/5205201/files/%E4%B8%AD%E6%8C%AA%E7%A8%8E%E6%94%B6%E5%8D%8F%E5%AE%9A%EF%BC%88%E4%B8%AD%E6%96%87%EF%BC%89.pdf>）。协定于1986年12月21日生效，1987年1月1日开始执行。

税收协定的签订与实施使其成为国家税法体系的重要组成部分，在避免双重征税方面发挥了重要作用，对于改善国内投资环境、大力开展“引进来”以及中国企业“走出去”中具有重要意义。中国居民赴挪威投资应当特别关注中挪两国的税收协定，理解中挪税收协定的相关规则，借助于中挪税收协定的规定实施更为有效的税务筹划和商业安排，有效降低投资的税务成本和风险。

相互协商程序条款是税收协定中的一项重要条款，其意义在于缔约国一方居民与缔约国另一方税务当局产生纳税争议后，缔约国一方居民可以寻求所在国政府的帮助，有效地解决跨国税务争议，维护自

身权益。该程序对于化解中国居民国际税务争议具有重要意义，是中国居民赴挪威投资过程中维护自身税务合法权益的重要途径。同时，国家税务总局于 2013 年 9 月发布了《税收协定相互协商程序实施办法》（以下简称“实施办法”），为税收协定中相互协商程序条款的适用提供了规范依据。中国居民应当特别关注税收协定相互协商程序中的相关规定，理解程序适用的范围、启动、效力等，并且能够积极合法地运用这一程序，从而有效解决跨国税收争议。

中国政府和挪威政府于 2023 年 5 月 12 日在奥斯陆签订新版《避免双重征税协定》和协定书。该协定以消除对所得的双重征税为目的，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）。新版《避免双重征税协定》适用于协定生效年度次年 1 月 1 日或以后开始的纳税年度取得的所得。

5.1.2 适用范围

中挪税收协定的适用范围比较明确，包含协定适用的主体范围、客体范围以及领土范围。

5.1.2.1 主体范围

在适用主体方面，有权适用协定的主体是缔约国一方或者同时为双边居民的人。作为居民的“人”包括个人、公司和其他团体。

“缔约国一方居民”是指按照该缔约国法律，由于住所、居所、管理机构或总机构所在地，或者其他类似的标准，在该缔约国负有纳税义务的人。基于上述规定，同时为中国和挪威居民的个人，其身份应按以下规则确定：

（1）应认为是其有永久性住所所在国的居民；如果在两个国家同时有永久性住所，应认为是与其个人和经济关系更密切（重要利益中心）的国家的居民；

（2）如果其重要利益中心所在国无法确定，或者在两个国家中任何一国都没有永久性住所，应认为是其有习惯性居处所在国的居民；

(3) 如果其在两个国家都有，或者都没有习惯性居处，应认为是其国民的国家的居民；

(4) 如果其同时是两个国家的国民，或者不是两个国家中任何一国的国民，缔约国双方主管当局应通过协商解决。

除个人外，同时为缔约国双方居民的人，应认为是其经营的总机构（即实际管理机构）所在缔约国的居民。

挪威政府于 2018 年 10 月发布的 2019 年财政预算提案对税收居民规定进行了修改，即实际管理机构在挪威境内的外国企业也将被视为挪威的税收居民，详见 2.1.3.2 相关部分。

5.1.2.2 客体范围

在适用客体方面，中挪税收协定适用于中国的企业所得税、个人所得税。本协定适用的挪威税种包括：

- (1) 对所得征收的国家税；
- (2) 对所得征收的郡的市政税；
- (3) 对所得征收的市政税；
- (4) 国家平衡基金税；
- (5) 对财产征收的国家税；
- (6) 对财产征收的市政税；
- (7) 按照石油税收法令对所得和财产征收的国家税；
- (8) 对非居民艺术家报酬征收的国家税；
- (9) 海员税。

（以下简称“挪威税收”）

中挪税收协定也适用于本协定签订之日后增加或者代替第三款所列现行税种的相同或者实质相似的税收。缔约国双方主管当局应将各自税法所作的实质变动，在其变动后的适当时间内通知对方。

协定适用客体的规定与消除双重征税条款相联系，对中国企业投资挪威产生影响。由于协定的适用客体仅限于所得税，因此，中国居民在挪威投资时被挪威政府征收的除所得税之外的其他税种，在中国无法实施抵免。

5.1.2.3 领土范围

在领土范围方面，协定采用领土原则和税法有效实施原则相结合的方法，在认定中国和挪威两国的协定适用领土范围时，条件首先要满足属于两国的领土，除上下文另有解释的以外，税收协定中所提到的“中国”一语是指中华人民共和国，用于地理概念时，是指实施有关中国税收法律的所有中华人民共和国领土，包括领海，以及根据国际法，中华人民共和国有管辖权和实施有关中国税收法律的所有领海以外的区域，包括海底和底土；“挪威”一语是指挪威王国，包括根据挪威立法和按照国际法，挪威对其领海以外海底、底土和其自然资源得行使权利的任何区域；但不包括斯瓦巴德、扬马延岛和挪威的属地。其次，还要满足保证两国的税收法律能够有效实施。

5.1.3 常设机构的认定

常设机构是指缔约国一方的居民企业在缔约国另一方进行全部或者部分营业的固定营业场所。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，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。对于赴挪投资或者从事经营活动的中国居民来说，是否按照中挪税收协定的规定构成在挪威的常设机构，对于其税收成本具有重要影响。因此，在明确中挪税收协定的适用范围后，有必要了解常设机构的概念以及中挪税收协定对于常设机构的具体规定。

中挪税收协定第五条规定了常设机构的概念、正面清单和负面清单。根据协定的规定，常设机构是指企业进行全部或部分营业的固定营业场所。根据协定规定的正面清单，常设机构主要可以分为场所型常设机构、工程型常设机构、代理型常设机构以及服务型常设机构四类。协定规定的负面清单的功能在于避免上述四种类型常设机构的构成。

5.1.3.1 场所型常设机构的认定

场所型常设机构的形式有管理场所、分支机构、办事处、工厂、作业场所、使用期在六个月以上的建筑工地、建筑、装配或安装工程以及矿场、油井或气井、采石场或者其他开采自然资源的场所。

可以说常设机构的负面清单主要针对场所型常设机构。根据中挪税收协定第五条第四款的规定，下列情形不构成常设机构：

（1）专为储存、陈列或者交付本企业货物或者商品的目的而使用的设施；

（2）专为储存、陈列或者交付目的而保存本企业货物或者商品的库存；

（3）专为另一企业加工的目的而保存本企业货物或者商品的库存；

（4）专为本企业采购货物或者商品，或者搜集情报的目的所设的固定营业场所；

（5）专为本企业进行其他准备性或辅助性活动的目的所设的固定营业场所；

（6）上述活动结合所设的固定营业场所，且这种结合使该固定营业场所全部活动属于准备性质或辅助性质。

5.1.3.2 工程型常设机构的认定

工程型常设机构是指连续超过六个月的建筑工地、建筑、装配或安装工程，或者与其有关的监督管理活动。

5.1.3.3 服务型常设机构的认定

服务型常设机构是指企业通过其雇员或者其他人员在缔约国另一方为同一个项目或者有关项目提供的劳务，包括咨询劳务，且在整个劳务期间的任何一个十二个月中都有连续或者累计超过六个月的劳务。

5.1.3.4 代理型常设机构的认定

（1）非独立代理人的认定

中挪税收协定第五条第五款对非居民企业的代理型常设机构作出了规定。代理人的活动使缔约国一方企业在缔约国另一方构成常设机构的，这类代理人是非独立代理人。也就是说，缔约国一方的居民企业在缔约国另一方的代理人按照协定的规定能够构成非独立代理人的，那么该居民企业的代理人就构成在缔约国另一方的代理型常设机构。根据协定的规定，非独立代理人的构成要素有以下四个方面：

①主体无限制。即不要求必须是缔约国另一方的居民，既可以是个人，也可以是场所，还可以是企业的雇员、部门，如果是个人的则不要求具有营业场所。

②代表企业签订合同。“代表”指的是以企业名义签订合同，签订的合同对企业产生法律约束力，合同本身的利益归属于被代理人，代理人没有直接受益于合同。同时，“合同”是指与企业业务本身相关的合同，而不包括其他内容的合同。例如，中国居民企业的员工到挪威进行招聘，以企业名义与挪威当地劳动力签订用工合同，但不能据此认定该员工必然是中国居民企业的常设机构，因为其所代表企业签署的合同与企业的经营活动本身内容不一致，属于辅助性的合同。

③经常行使代表权力。“经常”的理解并非绝对、孤立，而是结合企业业务性质以及合同内容来确定，由于企业的业务性质决定其交易数量不大、合同签订数量很少的，也不能必然排除“经常”的构成。

“行使”的理解也并非绝对、孤立，政府更倾向于依照实质重于形式来理解，因此，“行使”不仅包括签订合同本身的行为，还包括实施合同谈判、商定合同细节的行为。例如，中国居民企业的受托人在挪威与中国居民企业的所有客户完成了合同细节谈判后，中国居民企业直接邀请其所有客户到中国或者其他第三方国家与其签订合同的，仍然视谈判受托人为中国居民企业在挪威的非独立代理人，即构成常设机构。

④代理人的活动如果全部属于辅助性活动的除外。所谓辅助性活动，即上述负面清单中所列的各类活动。

综上，一旦中国居民企业在挪威的代理人构成非独立代理人的，即被认为是中国居民企业在挪威的常设机构，由此在挪威产生的营业利润要承担纳税义务。

（2）独立代理人的认定

为了限制来源地国的税收管辖权，中挪税收协定第五条第六款对独立代理人作出了规定。如果缔约国一方企业在缔约国另一方的代理人是独立代理人的，那么这个代理人不构成该企业的常设机构，则其来源于缔约国另一方的营业利润在缔约国另一方不征税。独立代理人是指专门从事代理业务的代理人，其不仅为某一个企业代理业务，也为其他企业提供代理服务，经纪人、一般佣金代理人属于独立代理人。

为了防止独立代理人条款被滥用，协定对独立代理人的独立性提出了要求，如果代理人的活动全部或者几乎全部代表一个企业，且该企业与代理人之间在商业和财务上有密切依附关系的，不能构成独立代理人。在实务中，税务当局在判定代理人是否属于独立代理人时，要求独立代理人至少符合以下两个条件：

①代理人在法律上和经济上独立于被代理企业。主要考虑的因素有代理人商业活动的自由度、代理人商业活动的风险承担主体、代理人代表的企业的数量等。

②代理人实施代理活动，一般按照自身常规业务活动进行，不从事其他经济利益归属于被代理企业的活动。

中挪税收协定第五条第七款对母子公司之间是否构成代理型常设机构作出了规定。母公司通过投资设立子公司，拥有子公司的股权等形成的控制或者被控制关系，不会使子公司构成母公司的常设机构。但是，子公司有权并经常以母公司名义签订合同，并符合非独立代理人构成条件的，子公司构成母公司的常设机构。而且，在现实经济活动中母子公司之间常存在较为复杂的跨境人员及业务往来，至于母公司是否能够构成子公司的常设机构需要具体分析。如果中国母公司派其员工到挪威子公司为挪威子公司工作，且挪威子公司对员工有工作指挥权，工作责任及风险完全由挪威子公司承担，那么挪威子公司向此类员工支付的费用是子公司内部人员收入分配，不是中国母公

司的营业收入，该类员工不构成中国母公司在挪威的常设机构；如果中国母公司派其员工到挪威子公司为中国母公司工作，即中国母公司对外派员工的工作有指挥权，并承担风险和责任，在这种情况下，中国母公司向挪威子公司收取有关服务费时，如果外派员工构成中国母公司在挪威的常设机构，挪威政府有权对子公司支付母公司的服务费征收所得税。

5.1.4 不同类型收入的税收管辖

中挪税收协定规定了各项所得在缔约国双方的税权分配，按照所得的不同性质可分为：

- （1）营业所得，包括营业利润以及海运和空运所得；
- （2）投资所得，包括股息、利息、特许权使用费；
- （3）个人取得的劳务所得，包括独立个人劳务所得、非独立个人劳务所得、董事费、艺术家和运动员、退休金、政府服务、教师与研究人员，以及学生、学徒和研究人员；
- （4）财产转让和其他所得，包括不动产使用所得、不动产转让所得、股权转让所得。

5.1.4.1 营业所得

（1）营业利润

根据中挪税收协定第七条第一款的规定，缔约国一方企业的利润应仅在该缔约国征税，但该企业通过设在缔约国另一方常设机构在该缔约国的另一方进行营业的除外。如果该企业通过设在该缔约国另一方的常设机构在该缔约国另一方进行营业，其利润可以在该缔约国另一方征税，但应仅以属于该常设机构的利润为限。根据中挪税收协定第七条第二款和第三款的规定，挪威政府有权把在挪常设机构课税的利润范围限定在该常设机构产生的利润，而且不包括企业总机构或者其他办事处对该常设机构支付的款项；同时，该常设机构有权扣除其自身进行营业发生的各项费用，且利润和费用的确定不局限于挪威一地。但是，该常设机构支付给中国居民企业总机构或者该企业其他办事处的款项以及因借款所支付的利息不能扣除，除非企业总机构或者

其他办事处为该常设机构代垫费用，而该常设机构的支付目的是偿还代垫费用。

（2）海运和空运所得

中国企业以船舶或飞机经营国际运输取得的利润，应仅在中国征税。船运企业的总机构设在船舶上的，应以船舶母港所在缔约国为所在国；没有母港的，以船舶经营者为其居民的缔约国为所在国。上述条款的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。

5.1.4.2 股息、利息和特许权使用费

根据中挪税收协定第十条、第十一条、第十二条的规定，中国居民企业在挪威设立常设机构取得的股息、利息和特许权使用费并入其常设机构的营业利润在挪威征收公司所得税，适用协定的营业利润条款；没有设立常设机构的来源于挪威的股息、利息以及特许权使用费等投资所得在挪威征收预提税。因为是中国居民企业的股息、利息和特许权使用费所得，因此协定明确了居住地管辖权原则，即中国可以对这部分投资收益征税。同时协定还规定了来源地管辖权原则，但有一定的限制，如果中国居民企业符合受益所有人的，协定限定了挪威政府适用的税率最高为 15%。对于股息、利息收入的来源地的确定比较简单，协定承认了有限的来源地管辖权原则，但由于特许权使用费在实务中种类很多，比较难界定，因此协定规定了确定特许权使用费来源地的三种方法。根据协定规定的方法，支付特许权使用费的人是挪威政府或挪威居民的，来源地是挪威；支付特许权使用费的人是挪威居民在中国设立的常设机构的，来源地是挪威；支付特许权使用费的人是中国居民在挪威设立的常设机构的，来源地是中国。

5.1.4.3 劳务所得

依国际税收协定规范惯例，中挪税收协定对于艺术家、运动员、学生的纳税义务以及董事费、政府服务等特殊性个人劳务和除上述之外的一般性个人劳务的征税权作出了规定，以下作简单介绍。

（1）艺术家和运动员

根据中挪税收协定第十七条就艺术家和运动员的条款，中国艺术家和运动员在挪威从事个人活动，不论取得的所得由其本人收取或者由他人收取（演出经纪人、明星公司、演出团体等），挪威政府均有权就这部分所得征税。艺术家活动包括各种艺术形式的演艺活动、拍摄广告、具有娱乐性质的活动等，艺术家不包括随行的行政、后勤人员。运动员活动包括各种传统竞技比赛，以及具有娱乐性质的活动等等。但是，如果中挪两国之间签署了文化交流计划并对上述活动作出了互相免税规定的，不适用协定的规定。

（2）学生

根据中挪税收协定的学生条款，中国学生和企业学徒仅由于接受教育、培训的目的而停留在挪威，其在挪威取得的、为了维持生活、接受教育或者培训，从挪威国外收到的款项，挪威政府应予以免税。要注意，免税的期限限于为完成接受教育或培训所必要的合理时期。

（3）董事费和高级管理人员报酬

根据中挪税收协定的董事费条款，中国居民担任挪威居民公司的董事而取得的董事费和其他类似款项，无论该中国董事是否在挪威履行董事职责，挪威政府都有对此项所得的征税权。“其他类似款项”包括中国居民个人以挪威居民公司董事会成员身份取得的实物福利，如股票期权、居所、交通工具、保险及俱乐部成员资格等。

中挪税收协定的高级管理人员条款规定，中国居民担任挪威居民公司的高级管理职务取得薪金、工资和其他类似报酬，挪威政府都有对此项所得的征税权。

（4）政府服务

根据中挪税收协定的政府服务条款，对挪威政府支付给向其提供服务的个人的报酬，挪威政府作为支付国独占征税权。这里的“个人”包括挪威居民和中国居民。中国政府在挪威设立的办事机构如果雇佣中国居民工作，那么该项报酬应仅在中国征税。挪威政府在中国设立的办事机构如果雇佣中国居民工作，那么该项报酬应仅在中国征税。上述所谓“报酬”的范围，是指除退休金以外的薪金、工资和其他类

似报酬。关于政府退休金方面，挪威政府支付给向其提供服务的个人的退休金，仅由挪威政府征税。但是，如果向挪威政府提供服务的个人是中国居民并且是中国国民的，那么其退休金收入仅由中国政府征税。政府服务条款最后规定，上述规定不适用于个人向政府进行营业提供服务所取得的报酬和退休金。

（5）独立个人劳务

中挪税收协定的上述规定指向特殊的个人劳务的征税权划分，同时，协定还规定了一般的个人劳务的征税权划分，并对将一般性个人劳务区分为独立个人劳务与非独立个人劳务作出规定。

根据中挪税收协定的独立个人劳务条款，中国居民个人以独立身份从事劳务活动取得的来源于挪威的收入，除以下情形外，仅由中国政府征税，符合以下情形之一的，挪威政府亦有权征税：

①中国居民个人为从事独立个人劳务目的在挪威设立了经常使用的固定基地（固定基地的判断标准与常设机构类似）；

②中国居民个人在任何历年中连续或累计停留在挪威超过 183 天。

注意，符合第一种情形的独立劳务收入，挪威政府仅有权对归属于该固定基地的所得征税；符合第二种情形的独立劳务收入，挪威政府仅有权对上述连续或累计期间取得的收入征税。

此外，协定还对独立劳务活动进行了列举，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等。

（6）非独立个人劳务

根据中挪税收协定的非独立个人劳务条款，中国居民个人在挪威受雇取得的收入，中国政府和挪威政府均有权征税。同时，协定对来源国的征税权作出了限制，即中国居民个人在挪威受雇取得的收入，同时满足以下三个条件的，挪威政府无权征税：

①中国居民个人在有关历年中在挪威停留连续或累计不超过 183 天；

②该项报酬的实际支付人不是挪威居民公司；

③该项报酬不是由雇主设在挪威的常设机构或固定基地负担。

5.1.4.4 财产转让和其他所得

（1）不动产使用所得

根据中挪税收协定第六条的规定，中国居民使用位于挪威的不动产而产生的所得，挪威政府可以向中国居民征税。

“使用的形式包括出租、直接使用以及任何其他形式的使用”。

“不动产”的界定按照财产所在地的法律规定确定，但协议规定了最小范畴，即“不动产”应当包括附属于不动产的财产、农业和林业所使用的牲畜和设备、地产的权利、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的权利。同时，协议明确规定船舶和飞机不属于不动产。

中国居民取得来源于挪威的不动产使用所得，不考虑其是否在挪威存在常设机构，挪威政府均有税收管辖权。本条款的规定仅局限于不动产使用所得，对于中国居民转让挪威不动产而产生的转让收益适用财产所得条款。

（2）不动产转让所得

中挪税收协定第十三条就财产转让产生的收益，包括转让各类动产、不动产和权利产生的收益的征税权划分问题作出了规定。

转让不动产取得的收益可以由不动产所在国征税。如果中国居民转让位于挪威的不动产产生收益的，挪威政府有权向该中国转让方征税。“不动产”的确定按照协定第六条的规定处理。

（3）股权转让所得

中国居民转让其在挪威居民公司的股份取得的收益，在满足以下任一条件时，来源国有税收管辖权，挪威税务当局有权征税：

①被转让挪威居民公司的财产主要直接或间接由位于挪威的不动产组成；

②中国居民在转让之前参与被转让挪威居民公司25%及以上的股权。

除此之外，中国居民转让其在挪威居民公司的股份取得的收益，挪威政府无权征税。

5.1.5 挪威税收抵免政策

协定通过对非居民所得的征税权在居民国与来源国之间进行划分，在很大程度上限制了来源国的征税权，能够有效避免双重征税。但协定并没有完全消除来源国的征税权，挪威政府对中国居民来源于挪威的收入在满足一些条件或者情形下仍然享有征税权。对于两国政府均有征税权的一项收入仍然存在着双重征税。因此，中挪税收协定的消除双重征税条款规定了税收抵免制度，其目的和功能就在于让居民国承认来源国征税的税额，并在此基础上在居民国给予税收抵免优惠，从而进一步消除双重征税。因此，中国居民应当特别关注在挪威取得的收入按照协定被挪威政府征收所得税后如何在中国进行抵免，并能够在国内依法享受抵免优惠，从而降低税收成本。

挪威企业取得的其他来源于境外的应税所得已在境外缴纳的所得税，可以进行抵免，抵免限额为来源于境外的所得按照挪威企业所得税税率计算的应纳税额，详见 2.2.1.6。

根据中挪税收协定第二十五条消除双重征税条款第一款的规定，中国政府对中国居民企业就来源于挪威的所得向挪威政府直接缴纳的所得税，给予直接抵免；对中国居民企业就挪威居民公司支付给他的股息向挪威政府间接缴纳（由挪威居民公司直接缴纳）的所得税，在中国居民企业拥有挪威居民公司股份不少于10%时，给予间接抵免。同时，直接抵免和间接抵免的数额，不应超过由中国国内税法设定的限额。

可以看到，中国政府允许对来源于挪威的收入实施直接抵免和间接抵免。同时，为了规范税收抵免在境内的实施，中国政府出台了一系列的相关规定，为境内税收抵免提供依据。

直接抵免与间接抵免适用于不同的情形。直接抵免是指，中国居民企业直接就其境外所得在境外缴纳的所得税额在中国的应纳税额中的抵免。直接抵免主要适用于企业就来源于境外的营业利润所得在境外缴纳的所得税，以及就来源于境外的股息、红利等权益性投资所

得、利息、租金、特许权使用费、财产转让等所得在境外被源泉扣缴的预提所得税。

间接抵免是指境外企业就分配股息前的利润缴纳的外国所得税额中由中国居民企业就该项分得的股息性质的所得间接负担的部分，在中国的应纳税额中抵免。

5.1.5.1 企业境外所得的税收抵免办法

（1）适用范围

第一，中国的居民企业就其取得的境外所得直接缴纳和间接负担的境外企业所得税性质的税额进行抵免；第二，中国的非居民企业在中国境内设立的机构、场所就其取得的发生在境外、但与其有实际联系的所得直接缴纳的境外企业所得税性质的税额进行抵免。间接抵免的适用主体限于中国居民企业。中国居民企业用境外所得间接负担的税额进行税收抵免时，其取得的境外投资收益实际间接负担的税额是指根据直接或者间接持股方式合计持股20%以上的规定层级的外国企业股份，由此应分得的股息、红利等权益性投资收益中，从最低一层外国企业起逐层计算的属于由上一层企业负担的税额。企业在境外取得的股息所得，在按规定计算该企业境外股息所得的可抵免所得税额和抵免限额时，由该企业直接或者间接持有20%以上股份的外国企业，限于符合以下持股方式的五层外国企业：第一层，单一居民企业直接持有20%以上股份的外国企业；第二层至第五层，单一上一层外国企业直接持有20%以上股份，且该企业直接持有或通过一个或多个符合同样符合本条规定的外国企业间接持有总和达到20%以上股份的外国企业。

（2）境外所得确认时间

来源于境外的股息、红利等权益性投资收益，应按被投资方作出利润分配决定的日期确认收入实现；来源于境外的利息、租金、特许权使用费、转让财产等收入，应按有关合同约定应付交易对价款的日期确认收入实现。

（3）合理支出的扣除

居民企业取得来源于境外的所得，应当依法扣除与取得该项收入有关的合理支出后的余额为应纳税所得额。

在计算境外应纳税所得额时，企业为取得境内、境外所得而在境内、境外发生的共同支出，与取得境外应税所得有关的、合理的部分，应在境内、境外应税所得之间，按境外每一国别资产、收入、员工工资支出或其他指标数额占企业全部数额的比例或几种比例的综合比例，在每一国别的境外所得中对应调整扣除，计算来自每一国别的应纳税所得额。分摊比例确定后应报送主管税务机关备案，无合理原因不得改变。

（4）抵免限额的确定

2017年1月1日以前，企业按照《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、税收协定以及《财政部国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税〔2009〕125号）文件的规定，企业只可以选择“分国抵免法”计算其来源于境外的应纳税所得额、可抵免境外所得税税额和抵免限额，即按国（地区）别分别计算（“分国（地区）不分项”）其来源于境外的应纳税所得额、可抵免境外所得税税额和抵免限额。

2017年1月1日起，根据《财政部 国家税务总局关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》（财税〔2017〕年84号）规定，企业可以选择按“分国抵免法”或者选择“综合抵免法”计算境外的应纳税所得额、可抵免境外所得税税额及抵免限额。“综合抵免法”即不按国（地区）分别汇总计算（即“不分国（地区）不分项”）其来源于境外的应纳税所得额及抵免限额。上述方法一经选择，5年内不得改变。

企业选择采用不同于以前年度的方式计算可抵免境外所得税税额和抵免限额时，对该企业以前年度按照《财政部国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》（财税〔2009〕125号）文件规定没有抵免完的余额，可在税法规定结转的剩余年限内，按新方式计算的抵免限额中继续结转抵免。

（5）境外分支机构亏损的处理

企业在境外设立的不具有独立纳税地位的分支机构发生亏损的，只能用同一国家或地区的其他项目或者以后年度的所得弥补，不得抵减企业在境内或其他国家或地区的应纳税所得额。

5.1.5.2 中国居民个人境外所得的税收抵免办法

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

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

同时，考虑到许多国家的个人所得税采用综合税制，因此，税法进一步规定，同一国家或地区内不同应税项目的应纳税额之和，即为该国家或者地区的扣除限额。在实际扣除境外税额时，实行分国不分项的综合扣除方法。如果纳税人的境外税额低于扣除限额的，应当在中国缴纳差额部分的税款；如果纳税人的境外税额高于扣除限额的，超过部分不退税，但可以在以后年度的扣除限额的余额中补扣，抵扣期限最长不超过五年。纳税人在申报纳税时应当注意，对于其境内、境外的所得，应分别申报计算纳税。纳税人在申请扣除已在境外缴纳的税款时，必须提供境外税务机关填发的完税凭证原件。

5.1.5.3 饶让抵免

在中挪税收协定中，中挪两国达成协议，双方暂不给予对方税收饶让抵免优惠。

所谓税收饶让抵免，是指居住国对本国居民境外所得因来源国给予税收减免而未缴纳的税款视同已缴纳税款从而给予在居住国的抵免。

由于中挪双方暂不互相承认税收饶让抵免，因此中国居民取得来源于挪威的收入并且享受了挪威的减免税等税收优惠的，中国政府目

前尚不承认在挪威的减免税额，中国居民企业可以在中国抵免的税额是在挪威实际缴纳的税额。

5.1.6 无差别待遇原则（非歧视待遇）

中挪税收协定的无差别待遇条款规定了中挪两国之间在国内税收征管方面的国民待遇原则，即无差别待遇原则，主要涵盖四方面内容：

（1）国民无差别待遇，即中国国民在挪投资应与挪威国民在相同情况下负担的税收相同或更轻；

（2）常设机构无差别待遇，即中国企业在挪设立的固定营业场所，如果按协定规定构成了常设机构从而负有纳税义务，其负担不能比挪威居民企业的负担更重；

（3）间接投资无差别待遇，即中国企业向挪威企业提供贷款或特许权取得的利息、特许权使用费或其它类似款项，在计算挪威企业的应纳税所得额时，应将对中国企业支付的款项与对挪威本国企业支付的款项按照同一标准进行扣除，以保证中国企业获得同样的贷款或技术转让条件，在税收上保证相同的竞争地位；

（4）子公司无差别待遇，即中国企业在挪威的子公司无论出资形式或比例如何，不应比挪威其它类似企业税收负担更重。

5.1.7 在挪威享受税收协定待遇的手续

如果双边税收协定和税法规定了不同的税率或条款，则纳税人可以申请适用更优惠的税率或条款。

为了保障税收协定的实施，中国所得受益人应当在挪威支付人付款时向其提供有效的税收居民身份证明，以证明在付款年度受益人拥有其在所在国家中国的税收居民身份。申请人开具中国税收居民身份证明可以参照《国家税务总局关于开具〈中国税收居民身份证明〉有关事项的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 40 号）《国家税务总局关于调整开具〈中国税收居民身份证明〉有关事项的公告》（国家税务总局公告 2019 年 17 号）相关内容，向主管其所得税的县税务局（以下称主管税务机关）申请开具《中华人民共和国税收居民证明》。开具所需材料包括：

- (1) 《中华人民共和国税收居民身份证明》申请表；
- (2) 与拟享受税收协定待遇收入有关的合同、协议、董事会或者股东会决议、相关支付凭证等证明资料；
- (3) 申请人为个人且在中国境内有住所的，提供因户籍、家庭、经济利益关系而在中国境内习惯性居住的证明材料，包括申请人身份信息、住所情况说明等资料；
- (4) 申请人为个人且在中国境内无住所，而一个纳税年度内在中国境内居住累计满 183 天的，提供在中国境内实际居住时间的证明材料，包括出入境信息等资料；
- (5) 境内、境外分支机构通过其总机构提出申请时，还需提供总分机构的登记注册情况；
- (6) 合伙企业的中国居民合伙人作为申请人提出申请时，还需提供合伙企业登记注册情况。

5.2 中挪税收协定相互协商程序

5.2.1 相互协商程序概述

中挪税收协定争议是指中挪之间因税收协定条款的解释和适用而引发的争议，从本质上来说，该争议是一种国际税务争议，是两国因税收协定适用不明确导致的税收管辖权冲突。从税收争议主体上来看，国际税收争议中可能存在两种情况，一是两国政府就税收协定适用产生争议；二是一国政府与跨国纳税人在国际税收关系中产生争议。

相互协商程序即是两国主管当局为解决上述争议，在双边税收协定相互协商程序条款的框架内共同协调磋商的机制。

5.2.2 税收协定相互协商程序的法律依据

中挪税收协定第二十七条协商程序条款为两国主管当局之间的协商解决机制提供了法律依据。中挪税收协定对相互协商程序的规定为：

- (1) 当一个人认为，缔约国一方或者双方所采取的措施，导致或将导致对其不符合本协定规定的征税时，可以不考虑各缔约国国内

法律的补救办法，将案情提交本人为其居民的缔约国主管当局；或者如果其案情属于第二十六条第一款，可以提交本人为其国民的缔约国主管当局。该项案情必须在不符本协定规定的征税措施第一次通知之日起，三年内提出；

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

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

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

5.2.3 相互协商程序的适用

5.2.3.1 符合条件的申请人

根据中挪税收协定相互协商程序条款规定，当另一方缔约国的措施导致或将导致对申请人不符合税收协定规定的征税行为时，申请人可以将案情提交至本人为其居民的缔约国主管当局。此处需要明确的是，税收协定中的“居民”一词所指的是税收居民身份。中国的《税收协定相互协商程序实施办法》（下文简称《实施办法》）中也表明了中国税收居民身份为申请启动程序的前提。《实施办法》中所称中国居民，是指按照《中华人民共和国个人所得税法》和《中华人民共和国企业所得税法》，就来源于中国境内境外的所得在中国负有纳税义务的个人、法人或其他组织。

即只有在申请人为中国税收居民的情况下，中方主管当局方可受理其申请并就其所遇到的税收协定问题与挪方主管当局进行相互协商。例如，若中国居民企业在对挪投资时采取的是间接持股方式，即通过在境外设立特殊目的实体（SPV）来持股挪威被投资公司，如果SPV与挪威税务主管当局就税收协定适用问题产生争议，虽然该SPV

为中资公司，但因为其并非中国税收居民，该 SPV 将无权请求中国主管当局启动相互协商程序。但如果该 SPV 被认定为境外注册中资控股居民企业，那么即使其并非依照中国法律成立的法人，该 SPV 也将有权依据其中国税收居民身份请求中国主管当局就税收协定问题启动相互协商程序。同理，不具有中国国籍，但属于中国税收居民的外国人若与其他国家就税收协定问题产生争议，也有权向中国主管当局申请启动相互协商程序。

此外，相互协商程序条款规定，如果案情属于第二十六条第一款（无差别待遇），申请人可以将案情提交至本人为其国民的缔约国主管当局。此处中国国民，是指具有中国国籍的个人，以及依照中国法律成立的法人或其他组织。

5.2.3.2 相互协商程序适用的范围

中国颁布的《实施办法》第九条以列举的方式说明了中国居民（国民）可以申请启动相互协商程序的情形：

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

（2）对常设机构的判定，或者常设机构的利润归属和费用扣除存有异议的；

（3）对各项所得或财产的征免税或适用税率存有异议的；

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

（5）对税收协定其他条款的理解和适用出现争议而不能自行解决的；

（6）其他可能或已经形成不同税收管辖权之间重复征税的。

5.2.4 启动程序

5.2.4.1 申请时效及条件

相互协商程序是通过缔约国之间双边税收协定赋予缔约国纳税人的权利救济程序，制定该程序的目的是为保证税收协定的实施及有

效消除国际双重征税。但需要注意的是，申请该救济程序的权利存在期限，根据中挪税收协定第二十七条规定——当事人必须在不符合本协定规定的征税措施第一次通知之日起，三年内提出申请。

关于该期限的开始点，也就是纳税人有权申请启动协商程序的时间节点如何确定，中挪税收协定并未给出明确的界限，该问题一般由各国通过国内法进行规定。关于这一问题，中国尚未做出明确规定，根据中国《实施办法》规定：如果中国居民（国民）认为，缔约对方所采取的措施，已经或将会导致不符合税收协定所规定的征税行为，可以按规定向省税务机关提出申请。另根据《实施办法》第十四条第四款：“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”，当事人对违反税收协定的事项负有举证义务。

5.2.4.2 税务机关对申请的处理

中挪税收协定规定：上述主管当局如果认为所提意见合理，又不能单方面圆满解决时，应设法同缔约国另一方主管当局相互协商解决，以避免不符合本协定规定的征税。达成的协议应予执行，而不受各缔约国国内法律的时间限制。

根据《实施办法》规定，中国纳税人提出启动税收协定相互协商程序的申请需经两个步骤：

（1）向其所在的省级税务机关提出申请，由省级税务机关决定是否上报总局；

（2）税务总局对上报的申请进行审查并决定是否启动相互协商程序。

从《实施办法》可以看出，在该程序中省级税务机关只是对纳税人申请的材料进行审查而无权最终决定是否启动相互协商程序。如果纳税人对省级税务机关不予受理的决定不服，将有权进行异议申请。但对当总局收到上报申请后决定不予受理时，该决定将具有终局性，纳税人无权再提出异议。

5.2.5 相互协商的法律效力

5.2.5.1 相互协商程序结果的法律效力

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。此外，相互协商程序是两国主管当局就特定问题进行的协商讨论，就效力而言，其得出的结论只能对该特定问题生效，而无普遍约束力。

值得注意的是，上述普遍性规则有可能因税收协定特殊条款存在而产生例外，如根据中国与挪威签订的议定书第二条规定，双方认为，如果缔约国双方主管当局通过相互协商，根据上下文就下列将导致双重征税或双重免税的案例形成解决方案：

- (1) 适用第三条第二款对本协定未定义的名词进行解释；
- (2) 定性上的差异。

在双方主管当局公布后，该解决方案也应对未来适用本协定规定的其他类似案例具有约束力。

5.2.5.2 相互协商程序与生效的税收和解或司法判决的关系

通常认为，如果两国主管当局进行协商讨论的问题上已产生了生效的税收和解或司法判决，那么两国主管当局在进行相互协商时，将只能基于此前认定的事实进行相应的纳税调整，而不能改变已生效的和解或判决。

5.2.5.3 保护性措施

协商程序条款规定，若纳税人接受相互协商的结果，该结果的执行将不受其本国国内法的限制。因两国主管当局就相互协商程序能否达成一致具有相当的不确定性，而且该程序通常耗时很长，当纳税人对协商结果不满或两国税务主管当局无法达成一致时，即使纳税人希望通过司法程序解决也很有可能面临诉讼时效已过期的尴尬局面。因此当事人在申请启动协商程序后往往还会选择同时启动其他的救济程序，如行政复议或司法救济来确保自身权益。

理论上启动其他救济程序不会对相互协商程序产生影响，两者应属于平行关系。但事实上若其他救济程序产生了结果其必将对案件产生巨大影响，因此许多国家会通过国内法规定，若当事人希望启动相互协商程序解决税收争议，该当事人应中止其他正在进行中的救济程序。在这种情况下，如果当事人希望通过相互协商程序来解决税收协定问题，可以选择在申请启动程序的同时向法院提起行政诉讼并请求延期审理来中止诉讼时效，采取保护性措施保全其请求司法救济的权利。

5.2.6 挪威仲裁条款

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。但迄今中国对挪威签署的税收协定中尚未包含有仲裁条款，故此处不再做延伸讨论。

5.3 中挪税收协定争议的防范

5.3.1 中挪税收协定争议含义

中挪税收协定争议是指中国与挪威因双方之间签订的税收协定条款的解释和适用而引发的争议，体现在两个不同的层面。第一个层面是跨国纳税人（中国投资者）与收入来源地国（挪威）之间就中挪税收协定条款的解释和适用引发的争议；第二个层面是跨国纳税人（中国投资者）与收入来源国（挪威）之间基于中挪税收协定条款的解释和适用争议进入相互协商程序后转化为中国与挪威两个主权政府之间的税务争议。在第一个层面的税收协定争议中，中国投资者是直接利害关系方，是税收协定争议的主体之一，因此，中国投资者需关注这一层面的税收协定争议，注重防范和避免争议的发生，增强税收协定争议的风险控制与管理能力。

5.3.2 中挪税收协定争议产生的主要原因及表现

本指南所称中挪税收协定争议是中国投资者与挪威税务当局或者中国税务当局之间的税务争议，两者在法律地位上是不平等的。此类争议产生的主要原因有二：其一是中国投资者在赴挪投资的决策阶段没有全面周详地考察中挪税收协定及挪威当地税法的具体规定，致使投资项目在挪威落地后一些尚未识别的税务成本增加；其二是中国投资者在一些具有争议的涉税问题上与挪威税务当局以及中国税务当局没有事先进行有效的沟通，由此引发税务争议。以下是一些常见的税收协定争议的表现：

（1）双重税收居民

中国居民企业在挪威依据挪威法律设立了项目投资公司，但公司的实际管理机构仍然设置在中国境内时，这一项目投资公司根据中国税法以及挪威税法的规定既是中国居民企业又是挪威居民企业。如果项目投资公司没有与中国税务当局以及挪威税务当局事先协商确定其单一税务国籍的，那么将无法享受税收协定优惠。类似上述举例可能引发双重税收居民的税务争议。

（2）受益所有人身份被否决

中国投资者在挪威获取股息、利息或者特许权使用费等收入时，应当向挪威税务当局证明自身的受益所有人身份，从而适用中挪税收协定规定的优惠税率，降低在收入来源地国的税负。如果中国投资者作为受益人没有实质上的经营管理活动，是一个空壳公司或者导管公司，那么其受益所有人的身份将会很难被挪威税务当局认可，由此可能引发税务争议。

（3）营业利润与特许权使用费区分争议

中国居民企业或个人向位于挪威的商业客户提供技术服务并收取技术服务费的，该笔收入属于税收协定规定的营业利润，中国居民无须在挪威缴纳所得税。但是，如果中国居民的技术服务行为兼具技术授权使用行为的，容易引发税务争议。这种混合行为极易被挪威税务当局全盘认定为技术授权行为，将中国居民收取的费用认定为特许权使用费，因此要求中国居民在挪威缴纳所得税。中国居民应当事先主动做好区分，明确技术服务与技术授权的两部分收入，避免税收成

本的增加。技术服务费与技术授权费的区分问题是税收协定争议高发地带。

（4）常设机构的认定争议

中国投资者在挪威获得营业收入是否应当在挪威履行纳税义务很大程度上取决于常设机构的认定。通常，中国投资者在挪威的场所、人员构成常设机构的，其营业利润应当在挪威纳税。常设机构的具体认定问题容易引发税务争议，同时也是中国投资者应当着重关注的税务风险点。

在场所型常设机构认定方面，协定规定专为准备性、辅助性目的设立的场所且其全部活动属于准备性或辅助性活动的，不属于常设机构。如何认定准备性、辅助性活动和目的，是中国投资者与挪威税务当局之间的争议高发点。

在工程型常设机构认定方面，如果中国投资者或者经营者为挪威商业客户提供工程服务的，应当高度审慎地遵循税收协定关于常设机构认定规定，尤其是工程期限的把控，同时准确区分工程地与场所的区分，以免引发争议。

在服务型常设机构认定方面，要审慎把控雇员的服务时限。

在代理型常设机构认定方面，中国投资者或者经营者要把握其在挪威的代理人符合独立代理人的条件。

5.3.3 适用协定争议的防范

中国投资者与挪威税务当局一旦发生税收协定争议，可以通过启动相互协商程序加以解决，但这一协商机制的缺点在于缺乏时限规定，可能使得各个程序阶段久拖不决，对中国投资者产生更为不利的影响。因此，中国投资者应当注重增强防范和避免中挪税收协定争议的能力，尽力避免在项目投资或经营过程中产生与挪威税务当局之间的税务争议，强化税务风险管理，确保在加投资或经营能够实现最优化的经济目标。

防范中挪税收协定争议的核心工作环节在于决策阶段。中国投资者应当在投资或经营决策阶段对挪威税法以及中挪税收协定的具体规定进行充分考察与准确理解，结合自身的投资项目或经营活动识别

税务风险，合理地进行税务规划，严格按照挪税法及中挪税收协定的具体规定安排自身的投资、经营活动。

中国企业作为赴挪投资者应当特别注重建立税务风险的控制与管理机制，制定涉外税务风险识别、评估、应对、控制以及信息沟通和监督的相关工作机制，尤其要注重准确、全面地识别自身的税务风险点，并制定税务风险应对预警方案。中国企业应当结合在挪投资或经营的业务特点设立专门的税务管理机构和岗位，配备专业素质人员，强化税务风险管理职能以及岗位职责。

第六章 在挪威投资可能存在的税收风险

6.1 信息报告风险

对于在挪威从事经营活动的企业，应按要求履行各种申报义务。以下列举了较为通用和普遍的申报要求，需要注意的是除以下列举外，还要根据实时信息关注其他可能存在的信息报告义务。

6.1.1 登记注册制度

所有设立于挪威的企业以及在挪威从事经营活动的外国公司，在开展相关经济活动前都必须在挪威企业注册局进行登记，并就其在挪威取得的所得缴纳相关税费。

在挪威经商无需运营执照，但在诸如保险，银行业，金融服务等特殊领域存在例外，由欧盟国家批准的投资者获取的此类执照在挪威也可获得认可，投资者可因此受益。

根据《挪威公司法》，所有有限责任公司和超过1人所有的公司，须在挪威企业注册局注册。从事货物贸易的个体户，如果其雇员超过5名，也须注册。其他个体户可自愿注册，但不是强制性的。

在挪威，以下特殊行业还需要其他相关政府部门批准：

1. 从事驾驶教练、医生、理疗师、审计师、会计、律师、证券经纪人、不动产经纪人等须获得相关从业资格；
2. 从事咖啡厅、餐馆等餐饮企业，须获得所在地市政部门的批准；
3. 从事出租车业务、救护车业务、公共汽车和其他类型的公共交通业务须向当地政府交通局提交申请，办理许可；
4. 从事旅行社、旅游公司等旅游业务企业须提供个人和集体担保；
5. 从事医药产品推广、进口或销售企业须获得挪威医药管理局（Statens Legemiddelkontroll）批准。

6.1.2 信息报告制度

挪威经济的法制度度很高，在挪威经商的企业需要进行各种类型的申报。当然，并非全部的申报要求都适用于所有企业。除了企业所

得税年度纳税申报之外，最重要的申报要求还包括增值税登记注册及申报，以及企业员工信息报告，主要包括：

表 10 持续经营申报要求

主管部门	事项	描述	报送方及申报时限
企业注册局（相关信息将报送税务机关）	股东信息登记	信息包括所有股东投资者及股东交易	适用于所有企业； 申报截止日：1 月 31 日
	年度财务报表		适用于所有企业； 申报截止日：7 月 31 日
税务机关	增值税	增值税申报表	适用于所有登记为增值税应税企业； 申报期间：每两个月申报一次
	企业所得税	年度所得税申报表	申报截止日：电子版年度申报表的报送期限为次年 5 月 31 日。对于报送电子版纳税申报表的纳税人，其报送期限可延长至 6 月 30 日。详见本指南第 3.2.3.1 节
	石油和天然气税	石油和天然气税申报表	适用于从事石油和天然气开采活动的公司 申报截止日：取得收入次年的 4 月 30 日。详见本指南第 2.5.1.6 节
	工资信息申报	员工信息申报，包括工资，社保及代扣代缴个人所得税	适用于所有企业 申报期间：月度申报
	欧盟基金	从公共机关获得支持的概览	获得公共拨款或其他支持的企业 申报截止日：12 月 1 日

此外，对于特殊重要产业（特别是石油天然气企业以及其他自然资源企业）以及反洗钱条款有额外申报要求。

综上所述，挪威对于企业的申报要求非常广泛，上述列表并非全面汇总列表。

6.2 纳税申报风险

6.2.1 在挪威设立子公司的纳税申报风险

挪威的合规申报要求是非常全面的。根据挪威法律，在挪威从事经营活动的任何法人或自然人必须在挪威企业注册局进行登记。挪威当地企业与外国企业在挪威的常设机构适用相同的申报要求。对于外商独资企业与其他企业间，合规要求不存在明显的区别。对于不同类型的主体进行登记注册，其要求和流程大致相同。

6.2.2 在挪威设立分公司或代表处的纳税申报风险

境外投资企业在挪威设立分支机构或代表处，合规要求与其他纳税人不存在明显的区别。对于不同类型的主体进行登记注册，其要求和流程大致相同。

6.2.3 在挪威取得与常设机构无关所得的纳税申报风险

继新的挪威税收征管法在2017年1月1日生效之后，挪威税务机关要求所有根据挪威税法取得了来源于挪威境内所得的外国企业都需要提交年度纳税申报表，即使该外国企业在挪威国内未构成常设机构。

根据挪威国内税法，所有在挪威开展业务的企业都必须报送挪威的纳税申报表。如果该外国企业没有构成常设机构，将有可能只需报送一份简化版（零申报）的纳税申报表。在这种情况下，企业的合规义务将减少，但该外国企业需要向挪威税务机关提供解释说明为什么在挪威没有产生纳税义务。如果不履行申报义务，将导致每日621挪威克朗的滞纳金计征，上限为62,150挪威克朗，上述罚款将按年进行调整。

6.3 调查认定风险

挪威税收征管首先建立在纳税人自查及自我评估的基础上。纳税人有义务向税务机关提供完整、正确的信息，否则将面临税收滞纳金及罚款的处罚。

6.3.1 转让定价调查风险

企业不按独立交易原则对关联交易做出处理而减少其应纳税所得额的，挪威税务机关有权进行重新评估并做出调整，同时会对企业

处以滞纳金和罚款。因此，中国企业赴挪威投资成立的公司以及在挪威构成常设机构，应按照规定申报其与关联公司之间交易的汇总信息，并作为年度纳税申报单的附表提交主管税务机关。另外，挪威居民企业及挪威的常设机构应当准备并留存关联方交易的书面资料。

转让定价的纳税申报人有义务提供关于如何确定关联企业之间交易定价的资料。此文件包含的信息应满足挪威税务局可以衡量关联企业之间的转让定价是否符合独立交易原则的需要，同时还要涵盖跨境和境内的所有关联方交易。

无论是全面的企业税务稽查，还是转让定价的税务检查，纳税人的关联交易都很有可能被调查和质疑。一旦转让定价被审查，则转让定价方法将很有可能被质疑。

如果企业被挪威税务局选定为调查目标，企业的首要任务是提交转让定价的同期资料供税务局审阅。在初步审查之后，如果同期资料没有提供充足的信息来描述企业的关联交易和企业的盈利能力，则税务局将对企业做进一步税务检查。

如果税务机关认定纳税人所提交的年度纳税申报表中资料不完整或不准确，将处以税收调整金额20%的罚款。如果纳税人提交的资料完整准确，则不会被处以罚款。如果企业存在重大过失的，将处以最高至税收调整金额60%的罚款。此外，罚款将收取年利息费，且不可在税前抵扣。

6.3.2 受控外国企业调查风险

对于设立在低税率国家（地区）的受控外国企业，挪威投资公司未按照所持股份对应的可分配利润缴税的情形，税务机关有权进行相应纳税调整。挪威投资公司对于设立在低税率国家（地区）的受控外国企业，无论其利润是否实际分配，均应按照所持股份对应的可分配利润缴税。

6.4 享受税收协定待遇风险

6.4.1 未正确享受协定待遇的风险

纳税人可以享受税收协定优惠待遇。但是如纳税人错误适用或理解税收协定导致其计算税款有误，挪威税务局将对其应纳税所得额进行纳税调整。此外，上述情况可能导致税收滞纳金及罚款的处罚。因此，纳税人未正确适用税收协定的规定将带来潜在的税务风险。

挪威国内法对于常设机构的定义与税收协定中常设机构的定义并不完全相同。然而，根据挪威税法，在定义不同的情况下，税收协定效力优先于挪威当地法规。对于税收协定的错误适用可能导致外国企业在挪威构成常设机构的风险。这将导致外国企业在挪威的业务面临征税（包括税收滞纳金）的风险。此外，对于未履行合规申报义务的常设机构将面临税收处罚风险，尤其是未按规定提缴纳税申报表的情况。

6.4.2 滥用税收协定待遇的风险

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

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

6.5 其他风险

本章节无内容。

参 考 文 献

- [1] 《商务部对外投资合作国别（地区）指南-挪威（2022 年版）》，商务部国际贸易经济合作研究院、中国驻挪威大使馆经济商务处、商务部对外投资和经济合作司。
- [2] 挪威税法（Tax Act）。
- [3] 挪威油气税法（Petroleum Tax Act）。
- [4] “Taxation of petroleum activities”. Ministry of Finance.
- [5] “The Tax Administration（Skatteetaten）”. Ministry of Finance.
- [6] “The corporate tax system and taxation of capital income”. Ministry of Finance.
- [7] “Taxnorway: Paying tax and value added tax for the company”. Norwegian Tax Administration.
- [8] “Selected Topics: Direct and indirect taxes”. Ministry of Finance.
- [9] “2023 National Budget”. Norwegian Government.
- [10] 《挪威税收法案（1999）》。
- [11] 《挪威税收行政法案（1980）》。
- [12] 《中华人民共和国政府和挪威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》。
- [13] 《中华人民共和国政府和挪威政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定议定书》。
- [14] 《中华人民共和国企业所得税法》。
- [15] 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》。
- [16] 《中华人民共和国个人所得税法》。
- [17] 《中华人民共和国个人所得税法实施条例》。
- [18] 《财政部、国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》。
- [19] 《企业境外所得税收抵免操作指南》。
- [20] 《财政部、国家税务总局关于完善企业境外所得税收抵免政策问题的通知》。
- [21] 《国家税务总局关于境外所得征收个人所得税若干问题的通知》。
- [22] 《境外所得个人所得税征收管理暂行办法》。
- [23] 《中国避免双重征税协定执行指南》，国家税务总局国际税务司编，中国税务出版社 2013 年 7 月。

编写人员：张云龙、宋丽娜、靳妹婧、张欣欣、郭珍莹、王璐钰

审校人员：夏文婷、邬昊苏、魏思敏、杨扬、缪雯霏、彭旭峰、蒋浩翔、陈灵慧、曾晓明

附录一：与挪威签订税收协定的国家（地区）

澳大利亚	阿尔巴尼亚	阿根廷
奥地利	阿塞拜疆	孟加拉共和国
比利时	巴巴多斯	贝宁
波斯尼亚和黑塞哥维纳	保加利亚	巴西
加拿大	智利	中国
科特迪瓦	克罗地亚	塞浦路斯
捷克	丹麦	埃及
爱沙尼亚	法罗群岛	芬兰
法国	冈比亚	格鲁吉亚
德国	希腊	格陵兰
匈牙利	冰岛	印度
印度尼西亚	爱尔兰	以色列
意大利	牙买加	日本
哈萨克斯坦	肯尼亚	韩国
拉脱维亚	立陶宛	卢森堡
马其顿王国	马拉维	马来西亚
马耳他	墨西哥	黑山共和国
摩洛哥	尼泊尔	荷兰
荷属安的列斯群岛	新西兰	巴基斯坦
菲律宾	波兰	葡萄牙
卡塔尔	罗马尼亚	俄罗斯
塞内加尔	塞尔维亚	塞拉利昂
新加坡	斯洛伐克	斯洛文尼亚
南非	西班牙	斯里兰卡
瑞典	瑞士	坦桑尼亚
泰国	特立尼达和多巴哥	突尼斯
土耳其	乌干达	乌克兰
越南	赞比亚	津巴布韦
英国	美国	委内瑞拉

附录二：股息、利息和特许权使用费的条约税率

国家（地区）	股息	利息	特许权使用费
	%	%	%
阿尔巴尼亚	5/15	10	10
阿根廷	10/15	12	3/5/10/15
澳大利亚	0/5/15	0/10	5
奥地利	0/15	0	0
阿塞拜疆	10/15	10	10
孟加拉国	10/15	10	10
巴巴多斯	5/15	5	5
比利时	0/5/15	0/10	0
贝宁	18	25	0
波斯尼亚和黑塞哥维那	15	0	10
巴西	25	15	15
保加利亚	5/15	5	5
加拿大	5/15	10	0/10
智利	5/15	4/5/15	2/10
中国大陆	15	10	10
科特迪瓦	15	16	10
克罗地亚	15	0	10
塞浦路斯	0/15	0	0
捷克共和国	0/15	0	0/5/10
丹麦（北欧条约）	0/15	0	0
埃及	15	0	15
爱沙尼亚	5/15	10	0
法罗群岛（北欧条约）	0/15	0	0
芬兰（北欧条约）	0/15	0	0
法国	0/5/15	0	0
冈比亚	5/15	15	12.5
乔治亚州	5/10	0	0
德国	0/15	0	0
希腊	20	10	10
格陵兰	5/15	0	10
匈牙利	10	0	0
冰岛（北欧条约）	0/15	0	0
印度	10	10	10
印度尼西亚	15	10	10/15

爱尔兰	5/15	0	0
以色列	5/15	25	10
意大利	15	15	5
牙买加	15	12.5	10
日本	5/15	10	10
哈萨克斯坦	5/15	10	10
肯尼亚	15/25	20	20
韩国	15	15	10/15
拉脱维亚	5/15	10	0/5/10
立陶宛	5/15	10	0/5/10
卢森堡	5/15	0	0
马拉维	5/15	10	5
马来西亚	0	0	0
马耳他	0/15	0	0
墨西哥	0/15	10/15	10
黑山	15	0	10
摩洛哥	15	10	10
尼泊尔	5/10/15	10/15	15
荷兰	0/15	0	0
荷属安地列斯	5/15	0	0
新西兰	15	10	10
北马其顿	10/15	5	5
巴基斯坦	15	10	12
菲律宾	15/25	15	10
波兰	0/15	5	5
葡萄牙	5/15	10	10
卡塔尔	5/15	0	5
罗马尼亚	5/10	5	5
俄罗斯联邦	10	10	0
塞内加尔	16	16	16
塞尔维亚	5/15	10	5/10
塞拉利昂	0/5	0	0
新加坡	5/15	7	7
斯洛伐克共和国	5/15	0	0/5
斯洛文尼亚	0/15	5	5
南非	5/15	0	0
西班牙	10/15	0/10	0/5
斯里兰卡	15	10	10
瑞典（北欧条约）	0/15	0	0

瑞士	0/15	0	0
坦桑尼亚	20	15	20
泰国	10/15	10/15	5/10/15
特立尼达和多巴哥	10/20	15	15
突尼斯	20	12	5/15/20
土耳其	5/15	5/10/15	10
乌干达	10/15	10	10
乌克兰	5/15	10	5/10
英国	0/15	0	0
美国	15	0/10	0
委内瑞拉	5/10	5/15	9/12
越南	5/10/15	10	10
赞比亚	5/15	10	10
津巴布韦	15/20	10	10
非条约管辖区	25	0/15	0/15