

中国居民赴法国 投资税收指南

国家税务总局国际税务司国别投资税收指南课题组

前 言

法国是世界第五大经济体，具有法律制度健全、市场环境自由、技术发展先进、创新能力突出等诸多优势。法国税收制度以方便投资、区域发展和国际发展为宗旨。同时，通过对不同利益集团区别对待，实现了税收制度的公平性。从类别上看，法国的税制属于综合所得税制，基本原则包括：法制原则、公立原则、平等原则和富者多交、贫者少交原则。

自1964年中法建交以来，两国在投资合作方面取得了丰硕的成果。特别是近年来，随着“走出去”战略的实施，随着中国经济实力的发展，中国企业境外投资日渐增多。为了加快实施“走出去”战略、推进“一带一路”倡议，帮助我国“走出去”企业了解和熟悉法国政治、经济、地理和人文环境，特别是税收基本框架和税收法律法规，有效防范和应对境外税收风险，我们编写了《中国居民赴法国投资税收指南》（以下简称“本投资税收指南”）。

本投资税收指南旨在协助我国企业及时把握对外投资合作国家和地区环境及变化，科学进行境外投资合作决策，提高我国企业“走出去”的能力和水平，以投资带动贸易发展。

本投资税收指南分为六个章节：

第一章法国概况及投资主要关注事项，首先介绍了法国的地理、政治、经济、文化概况，然后从近年法国经济发展状况、资源储备和基础设施、支柱和重点行业、投资政策以及经贸合作等方面简要介绍了法国投资环境，帮助在法国投资的中国企业更好地了解法国的基础背景，融入当地的文化，提高自身的经营效率；

第二章法国税收制度简介，主要介绍法国企业负担的各项税种、个人负担的各项税种、间接税和地方税、消除双重征税等政策信息，帮助中国企业了解法国现行税收制度的基本情况；

第三章税收征收和管理制度，主要介绍法国对于企业的征管与合规性要求、法国对于个人的征管与合规性要求、法国的发票管理制度与经验等内容，帮助中国企业了解法国相关税收征管规定，避免发生合规性风险；

第四章特别纳税调整政策，主要介绍关联交易、同期资料、转让定价

调查、预约定价安排和受控外国企业等方面的相关规定，帮助中国企业了解法国的反避税规则；

第五章中法税收协定及相互协商程序，主要介绍中法税收协定的基本信息、简述中法税收协定相互协商程序、如何做好中法税收协定争议的防范工作等。希望通过本章内容的介绍，帮助中国企业从政策角度了解中法政府在消除双重征税等税收方面的合作管理方式，充分了解税收协定待遇以及税收争议发生时企业如何通过合法有效的渠道解决问题等信息；

第六章在法国投资可能存在的税收风险，主要介绍信息报告风险、纳税申报风险和享受税收协定待遇风险，帮助中国企业及时了解在法国投资的税收风险，更好地开展生产经营活动。

本投资税收指南仅基于2018年6月前收集的信息进行编写，敬请各位读者在阅读和使用，充分考虑数据、税收法规等信息可能发生的变化和更新。同时，建议“走出去”企业在实际遇到纳税申报、税收优惠申请、税收协定待遇申请、转让定价调整、税务稽查等方面的问题时，及时向企业的主管税务机关或专业机构咨询，避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

在编写过程中存在的错漏之处，敬请广大读者不吝指正。

目 录

前 言.....	1
第一章 法国概况及投资主要关注事项.....	1
1.1 国家概况	1
1.1.1 地理概况	1
1.1.2 政治概况	3
1.1.3 经济概况	6
1.1.4 文化概况	7
1.2 投资环境概述	9
1.2.1 近年经济发展情况	9
1.2.2 资源储备和基础设施	9
1.2.3 支柱和重点行业	10
1.2.4 投资政策	11
1.2.5 经贸合作	12
第二章 法国税收制度简介.....	15
2.1 法国企业负担的各项税收	15
2.1.1 公司税 (Corporate Income Tax)	16
2.1.2 资本税 (Capital Tax)	23
2.1.3 薪酬税 (Payroll Tax)	23
2.1.4 社会保障金 (Social Security Tax)	23
2.1.5 印花税 (Stamp Tax)	24
2.1.6 财产转移税 (Property Transfer Tax)	24
2.2 法国个人负担的各项税收	24
2.2.1 个人所得税 (Individual Income Tax)	25
2.2.2 印花税 (Stamp Tax)	32
2.2.3 遗产税 (Inheritance Tax)	32
2.2.4 赠与税 (Gift Tax)	32
2.2.5 净资产税 (Net Wealth Tax)	33
2.2.6 社会保险费 (Social Security Tax)	33
2.3 间接税和地方税	33
2.3.1 增值税 (Value Added Tax)	33
2.3.2 关税和货物税 (Tariff and Goods Tax)	39
2.3.3 居住税 (Residence Tax)	39
2.3.4 建筑地产税 (Construction Property Tax)	39
2.3.5 非建筑地产税 (Non-construction Property Tax)	40
2.4 消除双重征税的税收政策	40
2.4.1 法国单边减免政策	40
2.4.2 消除双重征税政策	40
2.4.3 法国双边税收协定网络	40
第三章 税收征收和管理制度.....	43
3.1 法国对于企业的征管与合规性要求	43
3.1.1 纳税年度	43
3.1.2 合并纳税	43

3.1.3	申报要求	43
3.1.4	税款缴纳	43
3.1.5	处罚	44
3.1.6	税务裁定	45
3.1.7	连带责任	46
3.1.8	担保与抵押	46
3.1.9	减免与退税	46
3.2	法国对于个人的征管与合规性要求	47
3.2.1	纳税年度	47
3.2.2	纳税申报	47
3.2.3	税款缴纳	47
3.2.4	事先裁定	48
3.2.5	处罚	48
3.2.6	连带责任	48
3.2.7	担保与抵押	49
3.2.8	减免与退税	49
3.2.9	其他	49
3.3	法国的发票管理制度与经验	49
3.3.1	发票义务	49
3.3.2	发票的形式	50
3.3.3	发票的开具期限	50
3.3.4	发票的编号	50
3.3.5	发票的修改和冲销	50
第四章	特别纳税调整政策	51
4.1	关联交易	51
4.1.1	关联关系判定标准	51
4.1.2	关联交易基本类型	51
4.1.3	关联申报管理	51
4.2	同期资料	52
4.2.1	分类及准备主体	52
4.2.2	具体要求及内容	52
4.2.3	其他要求	53
4.3	转让定价调查	53
4.3.1	原则	53
4.3.2	转让定价主要方法	53
4.3.3	转让定价调查	53
4.3.4	BEPS 行动计划的影响	53
4.4	预约定价安排	54
4.4.1	适用范围	54
4.4.2	程序	54
4.5	受控外国企业	56
4.5.1	判定标准	56
4.5.2	税务调整	56
4.5.3	BEPS 成果的推行	57

4.6	成本分摊协议管理	57
4.6.1	主要内容	57
4.6.2	税务调整	57
4.7	资本弱化	57
4.7.1	判定标准	57
4.7.2	税务调整	59
4.8	反混合错配规则	59
4.9	一般反避税规则	60
4.10	特别反避税规则	60
4.11	避免税收差异规则	61
4.12	法律责任	61
4.13	避税地黑名单	61
4.14	其他 BEPS 影响下的法国反避税框架升级	62
4.14.1	数字经济税收	62
4.14.2	常设机构	62
4.14.3	协定滥用	63
第五章	中法税收协定及相互协商程序	64
5.1	中法税收协定	64
5.1.1	概述	64
5.1.2	适用范围	64
5.1.3	常设机构的认定	65
5.1.4	不同类型收入的税收管辖权	68
5.1.5	法国税收抵免政策	74
5.1.6	非歧视待遇	77
5.1.7	税收信息交换	78
5.2	中法税收协定相互协商程序	79
5.2.1	概述	79
5.2.2	法律依据	79
5.2.3	相互协商程序的适用	81
5.2.4	启动程序	83
5.2.5	相互协商的法律效力	84
5.2.6	法国仲裁条款	85
5.3	中法税收协定争议的防范	85
5.3.1	中法税收协定争议概述	85
5.3.2	中法税收协定争议产生的主要原因及表现	85
5.3.3	妥善防范和避免中法税收协定争议	87
第六章	在法国投资可能存在的税收风险	89
6.1	信息报告风险	89
6.2	纳税申报风险	89
6.2.1	在法国设立子公司的纳税申报风险	89
6.2.2	在法国设立的外国分公司或代表处的纳税申报风险	89
6.2.3	报税时间	89
6.3	享受税收协定待遇风险	90
6.3.1	中法税收协定争议风险	90

6.4 其他风险	92
参 考 文 献.....	93

第一章 法国概况及投资主要关注事项

法国于公元843年成为独立国家。路易十四统治时期（17、18世纪）达到封建社会鼎盛时代。1789年7月14日爆发资产阶级大革命，此后五次建立共和国，两次建立帝国。1871年3月巴黎人民武装起义，成立巴黎公社，当年5月被镇压。1958年戴高乐领导建立了第五共和国。此后，戴高乐、蓬皮杜、德斯坦、密特朗、希拉克、萨科齐、奥朗德、马克龙先后出任总统。

今天的法国是世界上主要的发达国家之一，在人均收入、对外贸易、双向投资、科技发展、文化教育、社会保障等多个领域都居世界前列。

法国是一个杰出人物辈出的国度，圣女贞德和拿破仑是法国家喻户晓的历史人物；巴尔扎克、雨果、莫泊桑是享誉世界的文学大师；罗丹、莫奈是不朽的艺术家；而巴斯德、居里夫妇为人类科学进步做出了伟大贡献^[1]。

1.1 国家概况

1.1.1 地理概况

1.1.1.1 地理环境

法国位于欧洲西部，面积55.16万平方公里，边境线总长度为5,695公里，其中海岸线为2,700公里，陆地线为2,800公里，内河线为195公里。北邻比利时、卢森堡，东北与德国接壤，东部与瑞士相邻，东南与意大利交界，南部毗邻摩纳哥，西南紧邻西班牙和安道尔，西北隔英吉利海峡与英国相望。法国的南部、西部和西北部，分别濒临地中海、大西洋、英吉利海峡和北海四大海域，地中海上的科西嘉岛是法国最大的岛屿。

法国的地势东南高西北低。平原占总面积的三分之二。主要山脉有阿尔卑斯山脉、比利牛斯山脉、汝拉山脉等。法意边境的勃朗峰海拔4,810米，为欧洲最高峰。河流主要有卢瓦尔河（1,010公里）、罗讷河（812公里）和塞纳河（776公里）。

法国首都巴黎位于东1时区，巴黎当地时间比北京时间晚7个小时。每

年从3月最后一个星期天至10月最后一个星期天实行夏令时，当地时间比北京时间晚6小时。



图1 法国的地理位置

1.1.1.2 行政区划

法国的行政区划分为大区、省和市镇三级。本土共设13个大区、96个省，此外还设5个海外单省大区、5个海外行政区和1个地位特殊的海外属地。全国共有36,700个市镇。首都巴黎是欧洲大陆最大的城市，也是世界

上最繁华的都市之一。截至2018年1月，巴黎市区人口共224万。

1.1.1.3 气候条件

法国的气候特点是海洋性、大陆性、地中海和山地气候并存。西部属海洋性温带阔叶林气候，南部属亚热带地中海气候，中部和东部属大陆性气候。1月平均气温北部1-7℃；南部6-8℃；7月北部16-18℃；南部21-24℃。总体来说，气候较为舒爽宜人。

1.1.1.4 人口分布

截至2018年1月，法国本土及海外省人口总计为6,719万人，其中法国本土人口6,502万人。法国在欧盟各国中人口数量排名第二，仅次于德国。巴黎大区是法国人口最多的地区。

1.1.2 政治概况

进入21世纪以来，法国政局相对稳定。一方面，作为联合国常任理事国，法国对外力图发挥自身大国作用；另一方面，法国积极推动欧盟一体化建设，并力图将欧洲建成世界独立一极。

1.1.2.1 政治制度

根据1958年制定的第五共和国宪法，法国政体为半总统制，即介于总统制和议会制之间的一种国家政权形式。现行的第五共和国宪法系1958年9月公民投票通过，10月4日生效，是法国历史上第16部宪法，曾进行过多次修改。

根据宪法规定，总统为国家元首和武装部队统帅，任期5年，由选民直接选举产生。总统任免总理并批准总理提名的部长；主持内阁会议、最高国防会议和国防委员会；有权解散议会，但一年内不得解散两次；可不经议会将某些重要法案直接提交公民投票表决；在非常时期，总统拥有“根据形势需要采取必要措施”的全权。在总统不能履行职务或空缺时，由参议院议长暂行总统职权。

法国中央政府是国家最高行政机关，对议会负责。除拥有决定和指导国家政策、掌管行政机构和武装力量、推行内外政策等权力外，还享有警察权、行政处置权、条例制订权和命令发布权。总理由总统任命，领导政

府的活动，并确保法律执行。政府成员由总理提请总统任免。法国中央政府由总理、国务部长、部长、部长级代表、国务秘书等成员组成。历届政府基本遵循大部门体制模式，内阁部门数量为15至20个。

法国实行国民议会和参议院两院制，拥有制定法律、监督政府、通过预算、批准宣战等权力。如出现意见分歧，由国民议会做最后裁决。国民议会共有577名议员，任期5年，采用两轮多数投票制，由选民直接选举产生。

法国的司法机构分为两个相对独立的司法管辖体系，即负责审理民事和刑事案件的普通法院与负责公民与政府机关之间争议案件的行政法院。

1.1.2.2 主要党派

法国实行多党制，共有30多个政党，其中主要政党如下：

(1) 共和国前进党

执政党和议会第一大党，左翼政党。号称党员和支持者近40万人，多为公职人员和知识分子。经济上奉行右翼自由主义，倡导改革创新，推行以促进就业、增强市场活力为核心的经济政策；社会政策上奉行左翼价值观，重视民生教育，维护社会公平正义和稳定；外交政策上坚持以独立自主为核心的“戴高乐-密特朗主义”，以欧盟为重点，努力捍卫欧洲一体化，平衡发展同世界各大国的关系，努力维护法国在欧盟内部和国际舞台上的地位和影响力。

(2) 共和党

主要反对党和参议院第一大党、国民议会第二大党，属中右政党。党员约23万人，多为职员、官员、自由职业者、商人、农民和工人等。

(3) 社会党

左翼政党，号称党员和支持者约12万人，多为公职人员和知识分子。

(4) 国民阵线

极右翼政党，成立于1972年10月。党员约7.5万人，多为中小工商业者。代表极端民族主义思潮，煽动排外情绪，强调“把法国从欧洲控制和世界主义中拯救出来”。

(5) 民主与独立派联盟

中间派政党，成立于2012年9月。该党定位为“开放、富有建设性的

反对派”、“平和、可信的替代力量”，欧洲建设、绿色增长和经济竞争力是其首要关切，提出建设“人性化的自由主义”。党员2万人，核心力量为激进党、新中间党以及人民运动联盟部分退党要员。

(6) 共产党

现有党员约7-8万，成立于1920年12月，多为工人、雇员、教员、手工业者等。二战后初期达到顶峰，最多时拥有党员80多万，曾是法国第一大党。但此后，在法国经济结构发生深刻变化和国内外政治风云变幻的背景下，法共应对乏力，力量和影响不断下降，逐渐沦为边缘小党。

其他政党有：右翼的法兰西站起来、法兰西运动；左翼的共和与公民运动、欧洲生态-绿党；中间派的公民运动-共和之极；极右的全国共和运动；极左的工人斗争党、独立工人党等等。

1.1.2.3 工会及其他非政府组织

法国工会历史悠久，1895年即出现了首个大规模全国性工会——法国总工会。写入《劳动法典》的工会有：法国总工会、法国工人力量总会、法国工人民主联合会、基督教工会联盟、法国职员工会-企业行政管理和技术人员总工会。

法国非政府组织是依据1901年《协会法》从“协会”中逐渐派生出来的，主要非政府组织包括：“发展地区经济协会”、救济儿童的“人道协会”、“绿色和平”组织、“医生无国界”组织等。

1.1.2.4 外交关系

法国是联合国安理会常任理事国、欧盟创始国及北约成员国。法国同191个国家（地区）建立了外交关系，在162个国家（地区）设有大使馆，另有16个常驻代表团和91个独立领事机构。此外，法国还在海外设有161个文化与研究机构、98个文化中心、363家法语联盟（法语推广机构）。

1.1.2.5 发展规划

2017年马克龙当选新一届法国总统，出台了一系列措施，涉及政治、经济和社会保障等政策，概述如下：

(1) 政治方面

马克龙主张“留欧”，主张偏包容的民族政策，重视安防和反恐。在

对待移民问题上，马克龙呼吁抵制民族主义，承诺缩短对难民庇护申请的审查时间。马克龙重视安防，承诺增加防务安全拨款，强化国防和反恐，并主张加强欧盟和国际层面的反恐合作。

（2）经济方面

马克龙强调“自由”与“保护”的调和，强调国退民进推动经济，主张发展新兴产业。马克龙比较喜欢新经济，重视信息化、数字化，明确提出投资100亿欧元设立创新型产业基金，并将清洁能源、生态保护和有机农业列为重点建设的项目。

（3）社会保障方面

马克龙既倾向于市场化又强调强化社会保障。他主张给企业松绑，增强企业用工弹性、赋予雇主随时解聘的权利，并主张降低企业缴纳的高额社会分摊金。同时，马克龙承诺建设统一的养老金制度，提高残疾成年人以及老年人的津贴，并且拨款推动困难街区就业；劳动力市场方面，马克龙欲建立统一的失业保险系统，保障劳工基本权益。

1.1.3 经济概况

1.1.3.1 贸易概况

据欧盟统计局统计，2017年法国货物贸易进出口11,592.9亿美元，比上年同期（下同）增长7.8%。其中，出口5,351.6亿美元，同比增长6.7%；进口6,241.3亿美元，同比增长9.1%。贸易逆差889.7亿美元，同比增长26.2%。

（1）主要贸易伙伴

2017年法国对德国、西班牙、意大利和美国的出口额分别占法出口总额的14.7%、7.6%、7.5%和7.2%，为783.8亿美元、406.7亿美元、401.0亿美元和383.8亿美元，其中，对德国出口下降1.5%，对西班牙、意大利和美国出口分别增长9.5%、11.1%和6.2%，对上述四国出口占法出口总额的36.9%；自德国、比利时、荷兰和意大利的进口额分别占法进口总额的18.5%、10.2%、8.3%和7.9%，为1,154.4亿美元、634.1亿美元、515.6亿美元和490.9亿美元，分别增长4.8%、4.3%、13.9%和10.3%。法国前五大贸易逆差来源地依次是德国、荷兰、比利时、中国和意大利，逆差额分别

为370.6亿美元、322.5亿美元、261.9亿美元、103.6亿美元和90.0亿美元；贸易顺差主要来自中国香港、美国和新加坡，分别为63.4亿美元、63.3亿美元和59.0亿美元，分别增长23.1%、77.0%和16.2%。

（2）主要贸易商品

运输设备、机电产品和化工产品是法国的主要出口商品，2017年出口额分别为1,057.4亿美元、1,029.5亿美元和850.1亿美元，占法国出口总额的19.8%、19.2%和15.9%，其中，运输设备出口微增2.9%，机电产品、化工产品出口分别增长6.1%和15.9%。机电产品、运输设备和化工产品同时是法国进口的前三大类商品，2017年合计进口2,994.4亿美元，占法国进口总额的48.0%。进口基本止住连降态势，主要大类商品中除运输设备进口仍然下降3.8%外，其余商品进口均实现增长，其中，矿产品进口增长26.9%，进口增幅居前，其余多数产品进口增幅均低于10%。

1.1.4 文化概况

1.1.4.1 民族

法兰西民族约占总人口的90%，其他少数民族有布列塔尼族、巴斯克族和科西嘉族、日耳曼族等。

1.1.4.2 语言

官方语言为法语，英语在知识分子阶层和大企业界较普及。目前，全世界讲法语的国家和地区共47个，使用人数达2.85亿，其中8,700万人以其为母语。

1.1.4.3 习俗

法国在婚丧嫁娶、日常生活、待人接物、与人相处等方面的习俗禁忌比较多。法国人讲求浪漫、宽容、健谈、幽默，追求自由、平等、理想和法制。

法国人在社交场合衣着整齐得体，与客人相见时一般以握手为礼，主人与自我介绍或被介绍过的客人一一握手，并报出自己的名字。亲朋好友之间相见，习惯行亲面颊或贴面礼，与女士见面还可施吻手礼。

在见面问候时，要在姓氏前冠以先生、小姐、夫人或头衔等尊称，朋

友之间才用名字相称。欲与对方见面必须事先约好，贸然到访属不礼貌行为，甚至会被拒绝见面，约会要守时。

法国人在餐桌上敬酒先敬女后敬男，即使女宾职位比男宾低也是如此。走路、进出、入座等都要让妇女先行，拜访告别时也是先向女主人致意道谢。

法国人热情好客，民族自尊心极强，赠送礼品一定要选对时间。初次见面最好不要轻易赠送礼品，第二次见面时可视需要送些礼品，礼物要当面打开，低档葡萄酒不可作为礼物。男士不应向关系不熟的女性赠送香水，更不能送红玫瑰给已婚女子。赠送刀、剪子等利器表示友谊的结束。遇到法国朋友结婚或生孩子，一定要婚后或孩子出生后再送礼。

法国人的禁忌很多，忌讳数字“13”、“星期五”，见面交谈忌讳询问年龄，特别是妇女，忌讳打探个人政治倾向、工资待遇和宗教信仰以及情感等隐私。

法国人偏爱公鸡，认为它既有观赏价值和经济价值，还有司晨报早的功能，因而将它作为“光明”的象征，并奉为国鸟。他们还非常喜爱鸢尾花，将其视为权力象征和国家标志，并敬为国花。

1.1.4.4 教育

法国实施全民免费义务教育（6岁至16岁）。法国教育体制高度中央集权化，分为初、中、高等教育三个阶段，初级和中级教育以公立学校占优势（私立学校也存在，特别是天主教中小学校在全国自成体系），而高等教育则兼有公立和私立两种。公立小学和中学免收学费，免费提供小学和初中教材。高等学校除私立学校外，一般也只缴纳少量注册费。初等教育学制5年，入学率100%。中等教育包括普通教育和职业技术教育两类。普通中等教育分为初中和高中两个阶段，学制7年各为4年和3年。中等职业技术教育主要包括技术高中、职业高中、艺徒培训中心、就业前教育适应班4种类型和层次。高等教育分为综合性大学、高等专业学院、高等技术学校和承担教学任务的科研教育机构4类。

法国著名高校有：巴黎大学、格勒诺布尔第一大学、斯特拉斯堡第一大学、里尔第一大学、里昂第一大学以及综合理工大学、国家行政学院、巴黎高等商业学院、巴黎高等师范学院等。

1.1.4.5 节假日

法定假日为11天：1月1日元旦；春分月圆后的第一个星期日，即阳历3月22日至4月25日之间的一天为复活节；5月1日劳动节；5月8日欧洲二战胜利纪念日；复活节后39天为耶稣升天节；复活节后50天为圣灵降临节；7月14日国庆节；8月15日圣母升天节；11月1日万圣节；11月11日一战停战日；12月25日圣诞节。每周六、日为公休假日。

1.2 投资环境概述

法国投资环境的主要优势包括：

(1) 法国是欧盟第二大市场，欧盟统一大市场是法国对外国投资者最大的吸引力之一，欧盟一体化程度高，居民购买力强，已经实现商品、服务、资金和人员自由流动，进入法国市场就等于进入整个欧盟市场。

(2) 市场开放程度高，外资项目基本实行登记备案制，很少审批。

(3) 法律体系健全，投资者的合法权益有保障。

(4) 基础设施完善，交通、通讯、能源等基础设施十分发达。

(5) 劳动力素质高，劳动生产率高。

法国在许多高科技领域处于世界领先水平，如核能、高速铁路、航空航天、精密仪器、医药、能源开发、农业和食品加工、军工、电子技术、生物化工、环境保护等方面都具有世界领先技术和成果。

1.2.1 近年经济发展情况

2016年国内生产总值2.42万亿美元，经济增长率1.1%。2017年国内生产总值2.58万亿美元，经济增长率1.9%，通货膨胀率1.2%，本土失业率8.9%。

1.2.2 资源储备和基础设施

法国能源自给率为49.8%。铁矿蕴藏量约10亿吨，但品位低、开采成本高，所需的铁矿石大部分依赖进口。煤储量已近枯竭，所有煤矿均已关闭。有色金属储量很少，几乎全部依赖进口。所需石油的99%、天然气的75%依赖进口。能源主要依靠核能，约72%的电力靠核能提供。此外，水力和地热资源的开发利用也比较充分。法国基础设施完善。交通运输发

达，水、陆、空运输均极为便利。

1.2.3 支柱和重点行业

1.2.3.1 农业及农业食品加工业

法国是欧盟最大的农业生产国，也是世界主要农产品和农业食品出口国，拥有29家全球500强企业。法国已基本实现农业机械化，农业生产率很高。农业食品加工业是法国对外贸易的支柱产业之一。主要生产企业有：达能、法国雀巢、保乐力加、柏格兰、莱克塔利斯、阿勒达迪斯。

1.2.3.2 核能及能源工业

法国是世界上第二大核能生产国，核电装机容量仅次于美国，现有58个运营核反应堆。主要能源企业有：道达尔石油公司、法国电力公司、法国燃气苏伊士公司、阿海珐公司、阿尔斯通公司。

1.2.3.3 航空航天工业

法国航空航天工业世界领先。欧洲宇航防务集团所属空中客车公司与美国波音公司并列为世界两大客机制造商。欧洲直升机集团是世界第一大直升机制造商。达索公司是世界主要军用飞机制造商之一。阿丽亚娜空间公司在世界卫星发射市场占据重要位置。

1.2.3.4 时装及高级商品加工

该领域聚集了世界上高级时装制作、珠宝、首饰、高级皮革制品、香水、化妆品、水晶玻璃制品等企业。主要集团公司有：路威酩轩、香奈儿、爱马仕、迪奥。

1.2.3.5 旅游业

法国是世界上接待游客最多的国家。法国是世界上第一大旅游目的地国。2017年接待外国游客8,700万人，旅游收入占国内生产总值的7%，旅游从业人员约200万人。法国已成为世界第一大滑雪旅游目的地。

1.2.3.6 汽车工业

法国是世界第四大汽车出口国。主要公司有：标致雪铁龙、雷诺，分别是世界第八和世界第十大汽车生产商。

1.2.3.7 材料加工及基础工业

主要企业有：世界第一大钢铁企业阿赛洛-米塔尔集团、世界最大玻璃制品生产企业和第二大出口公司圣戈班集团、塑料加工龙头企业奥姆尼塑料公司和塑美-阿丽公司、世界最大的轮胎生产企业米其林公司、世界建筑材料的领军企业拉法基公司、从事环保和能源供应的著名公司法国苏伊士燃气集团、从事环保和公共运输的威立雅公司。

1.2.4 投资政策

1.2.4.1 税收优惠

法国政府对于有利于保护环境、维持可持续发展的项目以及缩小不同地区间经济、社会差距的项目，会给予优惠政策。投资优惠侧重就业，旨在保护现有就业岗位，创建新岗位，为就业困难群体增加就业机会。

(1) 研发税收抵减

根据现行的优惠政策，法国公司的部分研发费支出（1亿欧元以下的研发费用的30%、超过1亿欧元部分的5%）可以抵减应纳税额。未在当年抵减完的研发费支出最多可向后结转三年。如仍有剩余抵减额，可在三年后申请退税。特定的活动可适用加速折旧。此外，部分费用支出也可在12个月的期间内摊销。

(2) 竞争和就业税收抵减

竞争力和就业税收抵减（CICE）的计算基数为企业不超过国家最低工资水平2.5倍的工资支出（2017年1月起最低工资为每月1,480.27欧元）。CICE的比率为6%。CICE可直接抵减企业三年内的公司税应纳税额，未抵减部分可以退还。中小企业每年都可以就未抵减的CICE申请退还。CICE只能用于法律规定的特殊目的（投资、研发、创新、培训和招聘等领域），不能用于分红、员工薪资福利等其他管理方面。

1.2.4.2 外汇管制

法国不对公司或个人进行外汇管制。法国银行可以使用欧元和外币无限制放贷。但为确保反洗钱、反避税等国际信息交换，特定交易需要进行报告。

通过信贷机构进行的资本流动、外汇交易、法国居民和外国居民进行的资产转移都不受到限制。这些机构仅需每月向中央银行报告收支情况。

通常，银行负责提交对公交易的收支情况。若企业在单一收支类别的年度总交易额超过3,000万欧元，则需直接向中央银行进行报告。

企业与非居民企业之间的交易需要报告给海关，以便欧盟进行数据统计。每12个月内交易总额超过15万欧元的企业需要提交报告，报告的频率和信息披露的详细程度取决于该企业的年度交易总额。个人不通过金融中介而直接向海外转移超过1万欧元（如现金、有价证券等）的，必须向中央银行或海关进行报告，同时还需要将其在国外的银行账户情况报告给税务机关。

对于超过1,500万欧元的投资或者清算（包括房地产投资）必须提供额外信息。此规则适用于在法国境内的投资，也包括法国公司在境外的投资。法国对非居民在当地持有的欧元或其他货币数额不做限制，但金融中介必须报告超过5,000万欧元的贷款，以便统计数据。

1.2.4.3 全球贸易协定

法国是《关税与贸易协定》（1948年1月）的创始成员，也是1995年1月1日世界贸易组织（WTO）创建时的正式成员。

1.2.4.4 区域贸易协定

1958年1月1日，欧洲经济共同体成立，法国是六个创始成员国之一。50年来，欧洲共同市场经过6次扩大，名称也改为欧洲联盟（简称欧盟）。欧盟实施统一对外贸易政策，对内实施商品、资本、人员和服务的自由流动。

1.2.5 经贸合作

中国和法国自1964年建交以来经贸关系一直保持良好发展势头，在航空航天、核能、铁路、汽车、农业等重要领域合作卓有成效。

1.2.5.1 中法双边贸易

法国对中国出口额最大的三类产品是运输设备、机电产品和化工产品，约占法国对中国出口总量的七成。法国自中国进口的主要商品为机电

产品、纺织品及原料和家具、玩具、杂项制品。

法国在华投资主要集中在能源、汽车、航空、通信、化工、水务、医药等领域，大部分为生产型企业。2015年中国对法国投资实现飞速发展，达到32亿欧元的峰值。这一增长主要是由于酒店业的收购，如中国复兴收购地中海俱乐部以及锦江赎回卢浮宫酒店集团。

1.2.5.2 中法经济合作

中法两国签有海运协定、航空运输协定、长期经济合作协定、避免双重征税协定、投资保护协定、知识产权合作协定等，设有经贸混委会和农业及农业食品合作委员会等^[2]。

1.2.5.3 中法税收合作

2013年4月，中法两国元首宣布建立中法高级别经济财金对话机制^[3]。2013年11月26日，首次中法高级别经济财金对话在北京举行。期间双方签署了《中华人民共和国政府和法兰西共和国政府对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》及议定书，中国国家税务总局与法国经济和财政部公共财政总署通过签署合作备忘录建立了正式的双边税务合作机制^[4]。

2014年9月14日至16日，第二次中法高级别经济财金对话在法国巴黎举行。对话期间双方一致同意在国际和双边层面共同打击骗税和逃税的重要性。双方通过中华人民共和国税务总局和法兰西共和国公共财政总署签署的合作备忘录，切实落实税务当局的高层会晤、工作层面交流和培训等合作交流机制^[5]。

2015年9月18日，中国国务院副总理马凯与法国财政和公共账目部长米歇尔·萨班在北京共同主持第三次对话。期间双方同意继续密切合作，采取措施应对跨境逃税和避税。双方继续支持G20关于促进税收透明度和信息自动交换的承诺，呼吁所有辖区在承诺的时间框架内实施税收透明度和信息交换国际标准。双方同意继续加强沟通和合作，落实G20和OECD“应对税基侵蚀与利润转移（BEPS）行动计划”^[6]。

2016年11月14日，中国国务院副总理马凯与法国经济和财政部长米歇尔·萨班在巴黎共同主持第四次对话。双方同意继续保持紧密合作，采取措施应对跨境逃避税。双方将继续支持经合组织（OECD）在2017年G20领

领导人峰会前准备一份辖区名单，列出那些未能在落实税收透明度国际公认标准方面取得令人满意进展的辖区，并将考虑对这些辖区采取防御性措施。双方同意在落实G20/OECD税基侵蚀与利润转移行动计划方面继续加强沟通与合作。

2017年12月1日第五次对话在北京举行，由中国国务院副总理马凯与法国经济和财政部长布鲁诺·勒梅尔共同主持。双方同意继续保持密切合作，采取措施应对跨境逃避税。双方将继续致力于提升税收确定性，并与OECD一同致力于应对经济数字化给税收带来的挑战。双方同意在落实G20/OECD税基侵蚀与利润转移行动计划方面继续加强沟通合作^[7]。

第二章 法国税收制度简介

法国公司税的纳税主体包括法国境内的各类具有法人资格的企业，以及非居民企业驻法常设机构、法人企业的分支机构。纳税人应就其生产经营活动所得和投资活动所得缴纳公司税（Corporate Income Tax）。企业经营活动涉及的主要税种还包括增值税（Value Added Tax）、资本税（Capital Tax）、薪酬税（Payroll Tax）等。个人应缴纳个人所得税（Individual Income Tax）。居民个人应就来源于全球范围的所得缴纳个人所得税。此外，个人还应缴纳净财产税（Net Wealth Tax）、遗产税（Inheritance Tax）等。个人从事营业活动，还涉及增值税和其他间接税。

法兰西共和国由法国本土（在欧洲的领土）和海外领土两部分组成。法国本土的企业必须完全遵照法国税法的规定纳税，而位于法国海外领土的法属圭亚那、瓜德罗普岛、马提尼克、留尼汪和马约特岛的企业，基本上遵照法国税法的规定纳税，但当地可能根据具体的经济和社会情况对相关税收规定进行微调。

2.1 法国企业负担的各项税收

法国中央政府和地方政府都有权征税。对公司征收的税种主要包括公司税、资本税、预提所得税（Withholding Tax）、营业税（Business Tax）、增值税、注册税（Registration Duties）和社会保障金（Social Security Tax）。对于非欧盟国家（地区）的居民企业在法国取得的利润，法国征收30%的分支机构分配税，该税率为标准税率，根据与不同国家（地区）之间的税收协定，该税率可能降低或免除。符合条件的股息和资本收益可享受免税待遇。此外，法国在转让定价、受控外国企业、资本弱化等方面均制定了相关政策。

法国在母子公司、利息和特许权使用费、企业合并等方面的法规与欧盟保持一致。此外，随着新的统一报告标准（CRS）在欧盟的实行，法国现行的欧盟成员国居民储蓄信息主动交换机制从2016年1月1日起废除。

由政府或议会提案的法律须经议会表决通过，经总统签署之后正式生效。法律生效后需经官方公布。税务局、财政发展局负责税法的执行以及税款的征收。

表1 法国对公司征收的各项税种汇总

标准公司税率	33 $\frac{1}{3}$ % (根据实际情况, 加征 10.7%的附加税和 3.3%的社会保障金)
分支机构税率	33 $\frac{1}{3}$ % (根据实际情况, 加征 10.7%的附加税和 3.3%的社会保障金)
股息红利税	3% (对实际分配和视同分配的股息分红征收)
资本利得税	4.56%/19%/33 $\frac{1}{3}$ % (根据实际情况, 加征 10.7%的附加税和 3.3%的社会保障金)
征税原则	地域来源原则
亏损向后弥补	无限期 (存在弥补上限)
亏损向前结转	一年 (以一百万欧元为上限)
避免双重征税政策	通过双边税收协定提供特定国家(地区)税收减免
合并纳税	是
转让定价政策	有
资本弱化/利息限制政策	有
受控外国企业政策	有
纳税年度	公历年度或财年
税金预缴	是
申报期限	公历年度结束后的 5 月 3 日之前 或财年结束后的三月内(如果财年非公历年度)
预提税	
- 股息	0%/30%
- 利息	0%
- 特许权使用费	33 $\frac{1}{3}$ %
- 分支机构分配	30%(非欧盟居民企业的分支机构)
金融交易税	根据交易而定
系统风险金	0.275%(对最小资本)
学徒税	0.68%
股权转让税	0.1%/3%/5%/5.09-5.80%
房产税	3%
薪酬税	4.25%/8.5%/13.6%/20%
增值税	20%(标准税率)/2.1%/5.5%/10%(优惠税率)

2.1.1 公司税 (Corporate Income Tax)

2.1.1.1 纳税人

在法国，公司税的纳税义务分为强制性和可选择性两种形式。强制性承担公司税纳税义务的实体主要包括公司、简化股份公司、有限责任公司和股份有限合伙企业。此外，在有限合伙企业中，有限合伙人取得的强制性利润也将缴纳公司税。

可选择性履行公司税纳税义务的企业包括普通合伙企业、有限合伙企业（其中的普通合伙人）、一人有限责任公司、民营企业和合资企业。若上述企业选择履行公司税纳税义务，则视为公司税纳税人；若选择不履行公司税纳税义务，则被视为税收透明实体。

非营利性组织（被动所得除外）、符合规定的农民专业合作社、银行、工会、廉租房建设企业、信贷公司和相关国有企业等实体，可免征公司税。居民企业是指法定注册地或实际管理机构所在地位于法国境内的企业。

2.1.1.2 应纳税所得额

（1）一般规定

法国公司税制度是以国界原则为基础构建的，即企业（包括非居民企业驻法常设机构、法人企业的分支机构等）仅就其在法国境内取得的生产经营所得及居民公司直接从境外取得的所得缴纳公司税。法国企业在境外的子公司及分支机构在法国境外取得的生产经营所得以及发生的亏损，均不计入法国境内的应纳税所得额。

与企业经营活动相关的各种形式的所得均属于营业所得。因此企业应将各种来源的生产经营所得（包括经常用资产转让产生的资本利得所得）合并计算净所得总额，计算缴纳公司税。

（2）免税所得

除符合免税制度的股息红利和资本利得免税外，法国公司税没有其他重大免税制度。

（3）扣除

①可扣除费用。企业实际发生的与取得应税收入相关的合理支出，可准予税前扣除。主要包括：雇主支付的职工工资；支付给职工的相关社会保险费和集体保险费；利息支出。利息支出需符合资本弱化规则和法国实施的关于净利息费用扣除限制的规定，才可在税前扣除。

利息支出扣除的一般性限制规定是仅有75%的净利息支出可以税前扣除。根据安全港规则，300万欧元以内的净利息支出第一次可以税前扣除；一旦净利息支出超过300万欧元，所有净利息支出必须遵守该限制规定。当企业集团合并纳税时，利息支出的扣除限制适用于该企业集团，而不是企业集团内各个企业。

企业的纳税年度是在2013年9月25日及之后结束时，如果贷款人因利息所得缴纳的税款低于按照法国税法应纳税款的25%，那么其支付给关联企业的利息不得在税前扣除。

若企业对欠款及利息有详细的记录，相关债务豁免支出准予在税前扣除。

非营利性组织捐赠发生的支出也可按规定在税前扣除。

公司税及其附加税不得在税前扣除。企业生产经营活动缴纳的其他相关税收和社会保险费准予在税前扣除。企业生产经营活动中，不能抵扣的增值税进项税额可税前扣除。

②不可扣除费用。一般情况下，与免税收入相关的支出，尤其是符合免税制度的支出，不得税前扣除。此外，奢侈消费支出，包括娱乐支出（如狩猎和钓鱼）、豪华住宅和船只的购置和维修费用，违法行为的处罚费用支出，不得税前扣除。

（4）折旧和摊销

一般而言，不属于存货类的有形资产（土地除外）都会发生正常磨损，应按规定计提折旧。随着时间推移价值并不减少的无形资产（例如商誉和商标）不计提折旧。但一些特定的无形资产，例如专利、软件和特定企业的股权，允许税前摊销。开办费可作为管理费用在企业开始生产经营的当年一次性扣除，或自企业开始生产经营年度起在不少于5年的期间内分期摊销。

除另有规定外，企业应选择直线法计提折旧。资产年折旧率通常基于经营常规，将资产的成本除以其预期使用寿命得出。由于不同的企业对同类资产预期使用寿命的判断存在差异，各企业也有自身特殊情况，因此，不同的企业，相同的资产的折旧率不尽相同。一般而言，各企业同类资产的折旧率增减幅度在20%以内是符合营业常规的。

在法国，直线折旧法中普遍适用的年折旧率为：商业建筑2%-5%；工业建筑5%；办公用房4%；办公设备10%-20%；工具和机械10%-20%；汽车和卡车20-25%；飞机12.5%。

企业对固定资产计提折旧也可选用余额递减法。然而，使用年限低于3年的资产、已使用的资产（除非翻新改造）、汽车、电话、手工打印机或简易的电子打字机、建筑物（使用年限不超过15年的酒店建筑物和一些特定工业建筑除外），均不适用余额递减法。

余额递减法的年折旧率等于直线折旧率乘以相应的倍数，若资产使用年限为3-4年，则倍数为1.25；5-6年，则倍数为1.75；超过6年，则倍数为2.25。

使用年限超过12个月的软件也可一次性全额税前扣除。

（5）准备金

准备金主要有折旧准备金、风险和费用的准备金、法律明文规定的准备金三类。企业自行提取不符合税收规定的准备金支出不准予税前扣除。

不计提折旧的资产出现价值下跌时，可提取准备金弥补减值损失。参与股权和特定不动产因不能折旧，为此计提的准备金在税前扣除时，不得超过同类资产的潜在收益。相应的，当未来处置该项资产时，未能扣除的准备金也不需要纳税。参与股权和特定不动产的折旧所扣除的准备金不允许超过同类资产的潜在资本收益，否则视为无效。相对的，重新获得不可扣除的准备金不需要纳税。

债权的贬值也可提取准备金。企业提取坏账准备必须以债务评估为基础，考虑其收回的可能性，采用充分近似法进行估计。从原则上来说，该准备金是基于债权的账龄而设立的。

2.1.1.3 资本利得

在法国，资本利得通常被视为普通所得，并按照公司税基本税率缴纳税款。也有例外，如上市房地产企业（不动产价值占其资产总额50%以上的上市企业）的股东转让其持有的该房地产企业的股票而获得的资本利得可适用19%的优惠税率缴纳税款。

若中小企业75%及以上的股份直接或间接为个人或其他中小企业所持有，该企业转让其一家独立分支机构或经营业务取得的资本利得（不动产

收益除外），不超过30万欧元部分免征公司税。30万-50万欧元的，30万欧元以下部分免税。

根据免税制度，符合条件的资本利得可以免税。但资本利得不是全额免税，而是部分免税。企业在计算应纳税所得额的基础上（已减去相关资本利得），应将该项资本利得的12%进行纳税调增，并适用公司税基本税率缴纳税款。不符合免税制度的股权转让所取得的资本利得，应按正常所得缴税，不享受税收优惠。

企业取得的符合下列条件的资本利得，可适用15%的优惠税率缴纳公司税：

（1）持有5年以上符合条件的风险投资基金机构的基金，或持有5年以上符合条件的风险投资企业的股份；

（2）符合条件的，通过专利许可（授权）或专利发明所获得的收益，以及通过与专利或专利发明相关的制造工艺所获得的收益，须持有2年以上相关专利和制造工艺；

（3）符合条件的，出售专利或专利发明，以及出售与专利或专利发明相关的制造工艺获得的资本利得，须持有2年以上相关专利和制造工艺。

2.1.1.4 亏损

（1）经营亏损。企业只有当年利润额超过100万欧元时，才可以用50%的利润弥补以前年度发生的亏损。任何未弥补完的亏损都可以无限期向以后年度结转。

企业纳税人如果本年度亏损，前一年度盈利时，在符合相关条件时，可选择将本年亏损向前一年度结转，但至多可结转100万欧元。这一情形，其实赋予了企业一项税额抵免权。该税额抵免权自亏损年度的次年起5年内有效。如果在这5年内不具备行使条件的，则纳税人在第6年可申请退税。

企业纳税人停止经营活动、将所有的业务部门出售、参与企业重组（如合并、分立）或法院裁定其进行清算，其未弥补的亏损不得再弥补。但如果收购企业或合并企业在收购或合并业务完成后，对被收购企业或被合并企业的客户、劳动力和经营业务维持3年及以上的，收购企业或合并企业可向税务部门就亏损弥补事项申请税收裁定，申请被收购企业或被合并企业尚未弥补的亏损结转至本企业弥补。当企业停止经营活动超过12个

月或企业的平均从业人数或固定资产总额3年内减少50%，企业裁撤或终止其经营活动时，其亏损不得结转。

(2) 资本损失。资本损失的税务处理与经营亏损的税务处理相同。居民企业因境外设立的非居民企业子公司的股份贬值而发生的资本损失，至多只能冲减相当于本年及之前5个会计年度来源于该子公司的免税利润。

2.1.1.5 税率

(1) 经营所得和资本利得适用税率。法国公司税的基本税率为33 $\frac{1}{3}$ %。中小企业适用累进税率，年应纳税所得额不到38,120欧元的部分适用15%的税率，超过38,120欧元的部分适用33 $\frac{1}{3}$ %的基本税率。

(2) 向非居民纳税人支付款项的预提税税率。居民企业向非居民企业支付的股息红利、利息和特许权使用费，一般无须扣缴预提税。

2.1.1.6 税收优惠

(1) 加速折旧。请参阅 2.1.1.2 (4) “折旧和摊销”部分。

(2) 研究与开发费用。

①研发费用税收抵免。企业在享受研究与开发费用税收抵免时，1亿欧元以下的研发费用可按照发生额的30%抵免。超过1亿欧元部分按照5%抵免。未享受过该项优惠政策的企业和五年未享受过该项优惠政策的企业，可适用更优惠的税率。

自2013年1月1日起，中小企业的创新支出（如原型设计），不超过40万欧元的部分可抵免20%（即税收抵免最高限额为8万欧元）。

企业发生的符合条件的研发费当年未抵免完的，可结转以后三个年度抵免。若三年后仍未抵免完的，可申请退税。中小企业、创新型新办企业、在老工业区新创建的企业以及困难企业的相关研发支出所对应的税收抵免额，当年未抵免完的可立即申请退税。

②创新型中小企业税收优惠。法国对个人股东持股至少50%的创新型中小企业实行一项特定的税收优惠制度。第一个盈利年度（连续12个月）享受100%减免公司税；第二个盈利年度（连续12个月）享受50%减免公司税。该制度还要求企业开业少于八年，且企业发生的研发费用占该年度税前扣除支出总额的15%及以上。

(3) 区域税收优惠政策。截至2017年12月31日，在重建区（例如人口下降和高失业区域）创建的企业可享受5年的公司税免税优惠政策。但企业3年内享受减免税不得超过20万欧元。

城市免税区。在相关经济欠发达城市及其近郊区新办的企业（2021年1月1日前建立）可享受多项税收优惠政策，包括获得5年的公司税定期免税优惠，但享受该项优惠政策的企业的所得总额在5年中的任意12个月内不得超过10万欧元。

(4) 企业总部和区域中心税收优惠。对于外国企业或法国跨国企业将其总部设在法国境内相关区域的，且这些总部在企业集团中确实负有管理控制和协调职能，企业可以申请享受税基减免优惠。具体税基减免额度由税务部门裁定。

(5) 水路运输服务企业的简易征收办法。若企业75%的营业额来源于水路运输服务业务，可以选择其从事经营活功的船舶的总净吨位作为计税依据，按照简易征收办法，核定企业应纳税额。纳税人一旦选择使用简易征收，至少10年内不得变更。

(6) 企业竞争和雇佣成本的税收抵免。企业为支持投资、研究、创新、培训、招聘员工等发生的一系列企业雇佣成本，可以享受税收抵免优惠，具体抵免额为“支付给员工的薪酬总额-最低工资的2.5倍*6%”。未抵免的额度可在两年内结转抵免，仍未抵免完的额度在第三年结束时可向税务机关申请退税。符合欧盟相关规定的中小企业，可在相关费用发生的当年，就未抵免完的额度申请退税。

(7) 其他税收优惠。法国税法规定，若一家新办企业成立的初衷是旨在接管位于特定区域的经营困难的企业，该企业可享受公司税减免优惠。该优惠政策执行期限截至2020年12月31日。

企业对欧洲经济区中非营利性组织进行捐赠，其捐赠额的60%（最高可达纳税人在法国国内营业额的0.05%）可享受税收抵免优惠。未抵免完的金额可在未来五年内结转。

2.1.1.7 集团企业合并纳税

企业集团可以选择合并缴纳公司税。自2009年12月31日起，通过法国母公司的一个境外子公司设立的法国子公司也有资格合并纳税。符合税收

集团制度的子公司可选择是否加入企业集团合并缴纳公司税。在税收集团内部做出一些调整（如债务减免、股利分配等）后，应根据其总收入征收税款。

2.1.1.8 居民企业之间的股息红利

除非获得免税适用权，企业股东的股息红利应计入应纳税所得额，按公司税基本税率缴纳税款。

居民企业母公司和非居民企业母公司常设机构从其居民企业和非居民企业子公司获得的股息红利可享受公司税免税优惠。为满足免税制度的要求，母公司必须对子公司直接投入至少5%的企业资本，并且持有该资本至少2年（或者承诺持有相应股份至少2年）^[1]。

2.1.2 资本税 (Capital Tax)

可影响企业股本的大多数交易需缴纳375欧元的资本税。如果公司注册资本超过225,000欧元，即上市公司的最低注册资本，企业应交500欧元的资本税。减资将按125欧元的统一税费征收资本税。

公司清算时，如果将净资产按比例分配给股东，公司将支付相当于净资产2.5%的“股权分配税”。此外，如果支付给股东的金额超过其按比例的分配额，超出部分将被视为转让行为征税。关于股份转让，请参阅2.1.6“财产转移税”部分。

2.1.3 薪酬税 (Payroll Tax)

原则上，所有位于法国或在法国设立企业的雇主，不考虑其员工的居民身份，均需就雇主所支付的薪酬总额缴纳薪酬税。

若雇主上年营业额的90%或以上需缴纳增值税，则该雇主无需缴纳薪酬税。若雇主上年营业额需缴纳增值税的部分低于90%，则该雇主仅需就其营业额中无需缴纳增值税的部分缴纳薪酬税。

薪酬税采用累进税率征收，税率从员工年收入的4.25%到20%不等。

薪酬税可在公司税税前扣除。

2.1.4 社会保障金 (Social Security Tax)

雇主支付的社会保障金根据企业规模、类型以及地理位置而不同。特

定情况下，社会保障金可超过总工资的50%。

2.1.5 印花税 (Stamp Tax)

法国政府征收印花税，但仅是名义上征收。

2.1.6 财产转移税 (Property Transfer Tax)

不动产转让所涉及的财产转移税税率最高可达5.8%。有限责任公司、合伙企业的股权转让涉及的财产转移税为转让价格的3%减去一定金额，该金额由转让股权单位*23,000欧元/总股权单位计算得出。非房地产企业或股份有限公司的股权转让统一适用税率0.1%。房地产企业的股份，即企业资产的公允价值超过50%与法国不动产或不动产权益有关，适用税率5%。

法国存续企业转让、法国客户名单转让或租赁权转让，都应缴纳5%的财产转移税。和法国企业相关并且在法国使用的无形资产（除专利以外）转让也应缴纳5%的财产转移税。

在法国，政府还会征收一些小税种，以对一些社会性事业提供财政支持。针对银行承担的风险，政府征收0.329%的系统风险税，该税种的计税基础为规定的资本金的最小额。随着欧盟单一处置基金的引进，该税种正在被逐步取消。资本超过10亿欧元的法国上市公司的股权交易，征收0.2%的财务交易税，该税种以股权的价值作为计税基础。

2.2 法国个人负担的各项税收

表2 法国对个人征收的各项税种汇总

所得税率	累进税率（最高 45%）
高收入附加税	3%/4%
资本利得（除房产外）税率	累进税率（最高 45%）
资本利得（房产）税率	19%
管辖原则	全球范围（对于法国居民）
避免双重征税政策	通过双边税收协议提供特定国家（地区）税收减免
纳税年度	公历年度
申报期限	5月18日（电子申报可以延长）
预提税	
- 股息	21%/30%
- 利息	0%
- 特许权使用费	33⅓%
最低净资产税	存在
社会保险费	20%左右

遗产税/赠与税	5%-45%
不动产	视具体情况而定
增值税	20%（标准税率）/2.1%/5.5%/10%（低税率）

2.2.1 个人所得税 (Individual Income Tax)

2.2.1.1 纳税人

法国的居民个人是指满足以下条件之一的个人（不考虑其国籍）：

- （1）家庭住所或者个人的习惯住所在法国；
- （2）在法国进行了交易、经营业务或提供专业服务（不包含兼职）；
- （3）在法国拥有主要经济利益（在法国进行了主要的投资、拥有办公室或管理场所或其大部分的收入来源于法国）。

法国个人所得税以家庭为单位缴纳，只在特殊情况下才采用夫妻单独申报。家庭所得由夫妻双方和未满18周岁的未婚子女（如果子女为学生则为25岁）的所得构成。在所得税中，民事伴侣（签订合同共同生活的两个异性或同性成年自然人）被视为夫妻联合申报缴纳所得税。

2.2.1.2 应纳税所得额

（1）概述。除税收协定另有规定外，居民纳税人应就其来源于全球范围的所得缴纳个人所得税，非居民纳税人仅就其来源于法国境内的所得缴纳个人所得税。

个人应纳税所得主要包括：受雇所得、经营所得、农业所得、专业服务所得、管理者控制家族企业或有限合伙企业的所得、不动产所得、投资所得、资本利得。

（2）免税所得。主要的免税项目包括以下几种：特定的辞退费和退休补偿；未满25周岁的学生取得的受雇所得，但不得超过最高限额（每月限额为最低法定工资的三倍）；取决于受益者年龄的终生年金报酬；特定类型的资本利得。

2.2.1.3 受雇所得

（1）工资、薪金所得。个人应就其取得的受雇所得按照累进税率缴纳个人所得税、普通社会保险捐税、社会保险债务偿还税和社会保障税。

受雇所得包括工资薪金、佣金、所有与雇佣相关的津贴以及实物福利。其应税所得为个人受雇所得的总额减去社会保障税和基本扣除额。该基本扣除额为以下两项中的较高者：

①证实的实际费用；

②10%的名义扣除，且必须在430欧元（或947欧元）和12,305欧元之间（2017年）。上述扣减后的所得还要扣除普通社会保险捐税。

雇员发生的搬迁成本可以从其应税所得中扣除，但是该项搬迁支出必须是工作、事业或开展新工作的必要支出。

（2）实物福利。实物福利都应以市场价值计算并作为受雇所得征收个人所得税。实物福利包括公司车辆、免费房屋（包括雇主支付的能源费用）和食物。除房屋和食物外，其他应税实物福利按公平市场价值计税。而免费房屋通常是参照房屋的名义租金价值作为计税基础来计税，免费食物则以每小时最低工资数来计税。

纳税人来源于股票期权的全部所得被视为行权当年的受雇所得，并按累进税率征收个人所得税，此外，股票期权的所得还应征收社会捐税。

（3）养老金所得。法国对养老金所得征收个人所得税，养老金所得包括公共和私人雇主支付的优先雇佣所得、社会保险计划下老年人和残疾人的退休金所得、从1999年6月30日前的退休储蓄计划中取得的所得、支付给前配偶的离婚赡养费、法律义务或法庭法令规定的儿童养育费以及未支付报酬的终生年金（例如作为结婚礼物赠与给子女的终生年金）。

除了所得税外，法国还对养老金所得征收普通社会保险捐税和社会保险偿还税。

在所得税中，取得的养老金减去社会保障税和10%的名义扣除后的净所得为养老金的应纳税所得，最低扣除限额为383欧元/每人，最高扣除限额为3,752欧元/每个家庭（2017年）。

法国只就终生年金中的一部分征收所得税，其应税所得的比例根据第一次支付年金时纳税人的年龄确定。标准如表3所示：

表3 年龄与应税比例

年龄	应税比例 (%)
小于 50 岁	70

50—59 岁	50
60—69 岁	40
大于等于 70 岁	30

(4) 董事报酬。董事会主席和执行董事的薪金应按照受雇所得纳税。董事会或监事会成员取得的报酬，按照投资所得纳税。

有限责任公司的管理者取得的薪酬通常按薪金所得征收个人所得税。若管理者单独或联合他人共同持有公司股份超过50%份额，则其取得的报酬应根据就业收入类别的规定计税。

2.2.1.4 经营和劳务所得

(1) 经营所得。经营所得主要包括工业、商业和手工制造活动所得；处置不动产和经营不动产的所得；出租已装修的房屋和营业场地的所得。纳税人为取得和维持应税经营所得而发生的费用通常准予扣除。

经营所得须按累进税率缴纳个人所得税，还要缴纳普通社会保险捐税和社会保险债务偿还税。

合伙企业实现的利润不缴纳公司税，而作为控股合伙人的经营所得缴纳个人所得税。

(2) 劳务所得。劳务所得包括自由劳务所得、非商业机构所得和未被定义为其他类别的活动所得。纳税人取得的应税劳务（专业服务）所得须按累进税率缴纳普通的所得税，并缴纳普通社会保险捐税和社会保险债务偿还税。

2.2.1.5 投资所得

(1) 股息。居民个人取得居民企业分配的股息红利，需就其获得的股息红利的60%按累进税率缴纳所得税。预提税税率为21%。预提税可以抵免最终的所得税纳税义务。如果所得税预缴超过应纳税总额，则可以返还超出部分。纳税人年应纳税所得少于50,000欧元（单身、离婚或鳏寡纳税人）或75,000欧元（联合申报纳税人）可以请求免除该项预提税。

(2) 利息。一般来说，纳税人取得的利息收入应按累进税率征收个人所得税。

居民纳税人应就其来源于法国境内的利息所得按24%的税率缴纳预提

税。年应纳税收入少于25,000欧元（单身、离婚或鳏寡纳税人）或50,000欧元（联合申报纳税人）的纳税人可以申请免除预提税。此外，年利息不超过2,000欧元的家庭纳税人可以选择按24%的固定税率缴纳所得税。

（3）特许权使用费。纳税人取得特许权使用费须按16%的统一税率缴纳所得税，并按15.5%的税率缴纳社会税。纳税人也可选择按累进税率缴纳所得税和社会税。

（4）不动产所得。不动产所得是指直接收取的租金以及通过财政透明的房地产企业收取的租金。它包括来源于建筑、开发和未开发的土地所得。对出租和转租企业地产以及营业场所设备的所得，应按其资产的类别征收个人所得税。扣除有关维修、修理及改善物业所发生的费用后的余额为应税所得。外购和修理不动产的贷款利息可以扣除。纳税人可以对物业管理、保险和折旧选择不同的名义扣除率。该名义扣除率取决于资产的类别和取得资产的日期。

2.2.1.6 资本利得

（1）不动产。来源于不动产或不动产相关的权利的资本利得须缴纳个人所得税和社会税，税率分别为19%和34.5%。

纳税人转让主要住宅获得的资本利得免缴上述所得税和附加税。如果销售不动产的价格不超过15,000欧元，则销售不动产获得的所有资本利得免税。

自2013年9月1日起，个人转让所有权为5-21年的不动产取得的资本利得按6%征收个人所得税，转让所有权为22年的不动产取得的资本利得按4%征收，转让所有权超过22年的不动产的资本利得全部免缴所得税。

（2）股份。居民个人出售在法国或境外公司的股份、债券和类似的证券获得的资本利得须按累进税率缴纳所得税。

纳税人出售股票取得资本利得适用一种一般的减征优惠和两种特殊的减征优惠，但是，全部的资本利得都应缴纳社会税。一般减征优惠是指：如果纳税人持有这些证券少于2年，则减征0%；如果纳税人持有这些证券为2-8年，则减征50%；如果纳税人持有这些证券超过8年，则减征65%。

第一种特殊减征优惠是指如下项目：

①出售成立时间未超过10年的中小型企业股份获得的资本利得；

②将公司股票转售给家庭成员，且该家庭成员拥有公司至少25%的利润分配权，同时规定购买者在5年内不能向第三方出售该股份；

③中小型企业的董事或所有者在退休时出售该企业股份获得的资本利得，如果纳税人持有证券少于1年，应纳税资本利得减征0%；持有证券1-4年，减征50%；持有证券4-8年，减征65%；持有证券大于8年，减征85%。

第二种特殊减征优惠规定中小型企业的董事（所有者）在退休时出售公司股份取得的资本利得可以获得50万欧元的豁免。剩余的应税资本利得可以享受第一种特殊优惠规定的减征额。

2.2.1.7 个人豁免、扣除和税收抵免

（1）扣除

扣除项目主要包括：

①纳税人在2017年12月31日前对合格的法国境外公司的直接投资；

②在一定条件和限额内，纳税人支付给前配偶的赡养费以及法律义务或法院命令下规定支付给孩子的抚养费；

③支付给达到法定年龄且不再是纳税人应税家庭中的一部分的子女抚养费，每个子女的最高扣除限额为5,726欧元；

④工会会费可在最大限额内扣除。

购买普及养老储蓄计划的保险费可扣除，扣除额为以下两个数额中的较高者：

①上一年度收入的10%，但不高于年度平均社会保险费最高限额的8倍；

②年度社会保险费最高限额的10%。

（2）豁免

如果纳税人为残疾人或年龄超过65周岁，且其在2017年的净应税收入不超过14,900欧元，可享受的扣除额为2,376欧元。如果总的净收入在14,900欧元和24,000欧元之间，可享受的扣除额为1,188欧元。如果夫妻双方都满足残疾人或年龄超过65岁的条件，则扣除额翻倍。

如果纳税人子女是21岁以下（如果是学生则为25岁）的已婚人士或残疾人，则纳税人可以申请将他们的子女（连同子女的配偶）作为家庭成员并以家庭纳税人缴税。这种情况下，家长不能从家庭纳税人的份额中受益，但被纳入家庭纳税人的个人可享受5,726欧元/人的豁免。

(3) 抵免

①主要住宅费用。外购或自建主要住宅的贷款利息抵免不适用于2011年1月1日后外购或自建的住宅。满足条件的税收抵免额额度为利息的10%-40%。

②捐赠。纳税人向位于欧洲联盟的公共或私人非营利组织（包括政党）的捐赠支出，只要用于经批准的项目，则可享受税收抵免。税收抵免额为捐赠金额的66%，但不得超过应纳税所得额的20%。对为受困者提供医疗服务的机构的捐赠支出，抵免额为捐赠支出的75%，但最高抵免限额为526欧元。符合条件的捐赠，如果年度捐赠额超过纳税人当年收入的20%，则超出部分可向后5年结转。

③用于出租的住宅楼宇投资。投资于2013年1月1日至2016年12月31日期间建成的用于出租的住宅楼宇，如果租赁期为6年，则纳税人有权享受投资额12%的税收抵免；如果租赁期为9年，则抵免额为投资额的18%。

④其他。如果纳税人有子女正在接受中学或大学教育，则该纳税人可享受每个子女61-183欧元不等的抵免额。纳税人用于7岁以下子女的日托费用可以获得50%的抵免额，最高抵免额为1,150欧元。纳税人雇佣家政服务的费用可以获得50%的抵免额，最高抵免额为6,000欧元（残疾人为10,000欧元）。

医疗费用和人寿保险费则不享受豁免、扣除或抵免。

2.2.1.8 亏损

某一类亏损可以被其他类所得抵减，未被抵减完的部分可以向后5年结转。与资产投资、农业活动、非商业的非专业服务活动和专业商业活动相关的亏损，如果纳税人在这些活动中没有发挥积极作用，则亏损只能抵减同类所得的应纳税所得，不能抵减其他类型的所得。

不动产所得的损失可以抵减纳税人其他类型的所得，由于某些条件的限制，年度抵减额最高为10,700欧元。

关于短期资本损失，如果是净短期资本损失，则可以从企业利润中扣除。如果利润不足以扣除所有的短期资本损失，则超额损失可以抵减其他类型的利润，或者向后5年结转抵减将来的利润。

关于长期资本的利得和损失，税率一致的项目之间的利得和损失可以

相互抵减。

2.2.1.9 税率

(1) 所得和资本利得

①家庭份额制。家庭份额制考虑了纳税人的家庭情况，以确定其负担所得税的能力，这将有效降低所得税的累进性。

适用于一般家庭的份额表如表所示：

表 4 一般家庭的份额表

现状	份额（份额数）
单身、离婚或寡居且无子女的丈夫或妻子	1
单身或者离婚有 1 个子女	1.5
没有子女的已婚夫妇，单身或者离婚有 2 个子女	2
已婚或者寡居有 1 个子女	2.5
已婚或寡居有 2 个子女，单身或离婚有 3 个子女	3
已婚或寡居有 3 个子女，单身或离婚有 4 个子女	4
已婚或寡居有 4 个子女，单身或离婚有 5 个子女	5
已婚或寡居有 5 个子女，单身或离婚有 6 个子女	6

②税率。累进所得税税率如表5所示：

表 5 累进所得税税率

应税所得（每个份额）（欧元）	税率（%）
0-9,807	0
9,807-27,086	14
27,086-72,617	30
72,617-153,783	41
153,783 以上	45

③家庭份额优惠限制。家庭份额制度的所得税优惠不能超过以下限额：

- 在家庭纳税人中原始的一个份额或两个份额的基础上每超过半个份额，该半个份额的税收减免额不得超过1,508欧元；
- 超过的四分之一个份额，税收抵免额不超过754欧元；
- 针对单身、离婚或寡居的个人有一个子女的情形，纳税人可享受的

总税收抵免限额为3,558欧元。

④高收入税。收入超过特定数额的纳税人应缴纳高收入税，年收入为250,000–500,000欧元（夫妻翻倍）的纳税人按年收入3%的税率缴纳，年收入超过500,000欧元（夫妻翻倍）的纳税人按4%的税率缴纳。

（2）预提税。法国对雇佣所得不征收预提税。向居民支付的特许权使用费不征收预提税。有关股息和利息的预提税，请参阅 2.1.1.5（2）“向非居民纳税人支付款项的预提税税率”部分。

2.2.2 印花税（Stamp Tax）

法国一般只有在申请驾照、护照、打猎许可、居住许可等特定种类的正式执照或许可时征收印花税，征收的税金按照法律文书类型有所不同。目前纳税人办理或更新一本法国护照需要缴纳的印花税为60欧元，但法国的印花税率经常处于更新之中。

2.2.3 遗产税（Inheritance Tax）

对于因法国居民的去世而赠与的遗产，不论遗产继承人是否为法国居民，均需在死者去世半年之内（如死者在国外去世，则延长为一年）评估并申报继承的遗产价值，计算缴纳遗产税。

如果赠与人非法国居民，则：

（1）如果继承人在继承遗产时是法国居民，并且在最近的10年内有6年以上的时间为法国居民，则对于世界范围内取得的遗产，都应缴纳遗产税；

（2）如果继承人在继承遗产时不是法国居民，或者在最近的10年内有6年以上的时间非法国居民，则仅需对位于法国的资产（包括动产、不动产、由法国居民企业发行的证券或由法国资产构成的信托基金）缴纳遗产税。如果遗产是非居民企业的股份，并且该非居民企业位于法国的不动产占其总资产的50%以上，则需按照该企业位于法国的不动产占总资产的比例，计算缴纳遗产税。

享受抵扣优惠后（如每名子女不超过10万欧元），亲属间遗产继承应按5%到40%税率征税。

2.2.4 赠与税（Gift Tax）

赠与税与遗产税的征收管理方式基本相同。其区别在于，赠与税的赠与人在世，需有证据表明受赠双方存在契约关系。因此，手工礼品一般不是赠与税的征税对象——除非受赠方进行主动申报，或者由税务机关通过特定的税务调查程序之后判定为应税行为。

若赠与方在赠与之后的15年内去世，则赠与资产（包括手工礼品在内）需要被追溯为遗产，计征遗产税。

2.2.5 净资产税 (Net Wealth Tax)

净资产超过130万欧元的家庭（并非按个人计）需缴纳净资产税。一些资产类型免税，且被赡养人可享有小额扣除。该税种按0.5%至1.5%的累进税率征收。

除税收协定规定的免税情况外，非法国居民应对其在法国境内超过一定金额的财产缴纳净资产税，金融资产除外。

2.2.6 社会保险费 (Social Security Tax)

社会保险费以及附加费实行源泉扣缴制，从薪资中扣除。为雇员缴纳的社会保险费大约占其薪资20%。

2.3 间接税和地方税

2.3.1 增值税 (Value Added Tax)

2.3.1.1 一般规定

任何独立开展经济活动的人或企业都属于增值税纳税人。纳税人必须独立经营（如开展自营业务，或可以自由决定组织和经营的方式）。

增值税的应税经济活动举例如下：

- (1) 生产商品；
- (2) 贸易；
- (3) 提供服务；
- (4) 开采挖掘；
- (5) 农业；
- (6) 自由职业（律师，公证员，医生等）；
- (7) 任何以利用动产（有形或无形）获取收入为目的的长期业务。

2.3.1.2 进项税抵扣和退税

(1) 进项税

纳税人在对应期间的销项税和进项税的差额为其当期的增值税应纳税额。一般情况下，抵扣进项税的凭据为发票，除发票之外还可根据以下文件进行抵扣：

- ①可以证明纳税人为进口方或承销方的进口单；
- ②从非纳税人处购买的应税产品或使用自产的物品取得的申报单。

(2) 留抵进项税

如果纳税人在同一纳税期内的销项税不足抵扣进项税，剩余进项税可在以后纳税期内继续抵扣，直至完全抵扣。此外，纳税人也可在公历年度结束时向税务机关申请退还留抵进项税（年度申报一次申请退还的最小金额为150欧元）。

对于季度申报的纳税人，在符合下述条件的前提下，可以在公历年度的前三个季度结束时申请退还留抵进项税：

- ①申请退还金额大于760欧元；
- ②纳税人使用3519号表格申报增值税，申报表显示有留抵税额。

对于月度申报的纳税人，如果满足季度申报的两项条件，也可申请退还留抵进项税。

(3) 进项税的合理拆分

纳税人可以抵扣和应税货物或服务相关的进项税。如果一笔进项税同时包括应税项目和非应税项目，应根据实际发生的比例对进项税进行拆分，并抵扣应税部分产生的进项税。如果涉及的货物或服务90%以上都属于个人消费，则该笔进项税不能抵扣。

2.3.1.3 集团申报

具有增值税纳税义务的母公司可以选择代缴其子公司的应纳增值税（包括增值税和附加社会保障金）。在集团申报制度下，母公司也可以申请退还属于子公司的留抵进项税。

如果希望申请增值税集团申报，母公司需要通知主管税务机关其申请的意愿。集团申报从税务机关接到申请的下一个财年的第一天开始生效。

在税务机关接到通知之后的第三个财年起，企业可以撤销该选择。

在选择集团申报之后，集团内的成员仍然需要提交单独的增值税纳税申报表。但只有母公司有缴纳增值税的义务，也只有母公司有权申请退还留抵进项税。

2.3.1.4 控股公司

控股公司分为以下两种情况：

(1) 单一控股公司（被动控股公司）

单一控股公司除持有子公司的股权之外，不涉足其他经济活动，其所有的利润全部来源于子公司的股息分配、转让股权获得的资本利得，以及贷款给子公司获得的利息收入。

由于单一控股公司不参与经济活动，因此，单一控股公司既不是增值税的纳税人，也不能抵扣增值税进项税。

(2) 混合控股公司（主动控股公司）

混合控股公司在持有一个或多个子公司的股权的同时，还为子公司提供以下方面的服务：管理、行政、法律与税务支持、战略、人力资源等。

由于上述服务属于增值税应税范围内的经济活动，混合控股公司可以抵扣增值税进项税，但需要根据增值税应税服务所占比例拆分扣除的金额。

2.3.1.5 应税项目

下述交易属于增值税应税项目：

- (1) 销售货物；
- (2) 视同销售货物；
- 公共机构征用应税商品；
- 分期付款销售应税商品；
- 代理销售应税商品；
- 链式交易应税商品；
- 提供建筑工程服务；
- 取消应税商品的使用；
- 免费向第三方提供应税商品；

- 将应税商品用于非应税活动;
- 在欧盟范围间转移应税商品;
- (3) 提供应税服务;
- (4) 视同提供应税服务;
- 自产自用或个人消费应税商品;
- 代理销售应税服务。

2.3.1.6 纳税义务发生时间

(1) 销售应税商品和提供应税服务

对于应税商品，纳税义务在商品所有权转移的时候产生；

对于应税服务，纳税义务在服务提供时产生，但如果采用预付款方式，则在收到服务费时就会产生纳税义务（如果分期付款，则需要分期确认纳税义务）。

(2) 进口商品

进口方在进口商品时必须缴纳增值税，纳税义务在进口商品时产生。

2.3.1.7 应税收入

(1) 境内销售

从客户或者第三方收到的价款都属于应税收入，其中包括直接支付给供应方的价款以及所有和供应相关的税金（增值税本身除外）。此外，同时收取的各种价外费用也应包括在应税收入中。

(2) 进口环节

进口环节的应税收入原则上是海关法规定的海关报关价值（通常为报关单上的价格）。

2.3.1.8 税率

(1) 标准税率

标准税率为20%，此税率适用于所有销售货物和提供服务的行为，也适用于欧盟内的资产转移以及不适用于优惠税率的进口货物。

从2016年1月1日开始，不用于食品加工或农业生产的农业初级产品的适用税率从10%上升到20%，但是未经加工的花卉依然属于优惠税率适用范围。

(2) 优惠税率

①10%和5.5%的优惠税率

从2014年1月1日开始，大部分商品和服务的增值税率由7%调整为10%的中等税率。

从2014年1月1日开始，电影票的增值税率由19.6%降至10%。

从2014年4月11日开始，艺术品、古董和收藏品适用的增值税税率如下所述：

- 由艺术家或其继承人转让的原创艺术品以及转让被用于商业用途，且允许作为抵扣项的艺术品，适用10%的中等税率；
- 进口艺术品、收藏品和古董，以及在欧盟内转让艺术品、收藏品和古董（包括纳税人之间的转让和非纳税人从欧盟其他成员国进口的行为），适用5.5%的优惠税率。

②特别优惠税率

下述情况适用于2.1%的特别优惠税率：

- 销售国家医保范围内的药品；
- 发行符合规定的出版物：包括电子格式的报纸、杂志；
- 对于不含色情元素且版权受法律保护的原创新表演以及重新编排的传统表演（包括戏剧、音乐剧、演唱会、芭蕾、马戏表演等形式）的前140场演出；
- 电视台和电台的播放许可费；
- 提供给无需缴纳增值税的个人的用于屠宰场和熟食店宰杀的动物。

(3) 科西嘉岛

一般情况下，科西嘉岛与法国本土适用相同税率。但欧盟间的资产转让及进口在内的部分商品和服务可享受优惠税率。

2.3.1.9 海关或特别监管下的商品

(1) 下述交易适用于零税率：

①销售存放于海关或有关税务机关特别监管下的商品（包括处于临时入境监管、免关税协议监管、临时存储监管、位于免税区或保税仓库、位于海关监管仓库、外部过境协议监管）；

②在上述监管地区销售商品；

③涉及使用非欧盟国家（地区）进口的商品提供服务时，使用的进口商品在到达法国边境时需存放于欧盟保税（包括关税和增值税）协议区或欧盟内部或外部运输监管区。

④使用从非欧盟国家（地区）进口，且存放于增值税保税监管区的商品提供服务。

（2）免税区

法国只有一个免税区：勒凡尔登，它是紧邻波尔多港口的码头之一。

禁止出口（出于国家安全、公共卫生、珍惜动植物保护、国家资源保护等原因）的货物不得进入免税区。非欧盟成员国的货物在免税区的存放时间不受限制。

（3）非欧盟成员国货物可以：

①重新出口到海关管辖区外的欧盟地区；

②销往法国境内；

③自由放行到其他欧盟成员国，且免征增值税（前提是根据要求填写报关单，并缴纳进口税金和申报所需费用）；

④根据海关程序进行存储（来料加工、过境运输等）。

（4）在填写海关出口报关单后，欧盟成员国货物可以出口到海关管辖区外的欧盟地区或其他外国地区，位于免税区的欧盟成员国货物不视为从欧盟出口。

（5）增值税保税仓库

国内流通商品、欧盟内流通商品、处于增值税保税仓库规定监管范围内的商品以及相关服务只在离开仓库时缴纳增值税。

（6）销售出口

销售给非欧盟成员国居民，并由其携带出境的物品（除资本物品外）适用零税率。

2.3.1.10 行政义务

（1）居民纳税人的纳税登记

法国对增值税登记不设立门槛。无论自然人还是法人，任何在法国销售应税商品或提供应税服务的人都是纳税人。纳税人是否登记不影响其增值税纳税义务的产生。若纳税人没有按照规定进行登记，则可能面临处

罚。

(2) 居民纳税人的纳税注销

居民纳税人应在应税行为终止之日起30日内注销。注销申请应通过邮递方式提交主管部门。

(3) 非居民纳税人的纳税登记

如果非居民纳税人在法国开展属于增值税征税范围的交易，则其必须进行增值税登记，否则不得开展交易。

在法国拥有固定营业场所的非居民纳税人享受与居民纳税人同等待遇。在法国没有固定营业场所的非居民纳税人必须遵循具体的登记程序，该程序根据其是否属于欧盟居民而不同（若该非居民纳税人不是欧盟居民，则该非居民纳税人必须指定一个法国人作为其增值税代理人，负责缴纳产生的应纳增值税以及可能产生的罚款）。

(4) 非居民纳税人的纳税注销

非居民纳税人应在应税行为终止日起30日内进行注销。如果该非居民纳税人不是欧盟居民，则增值税注销申请必须由其增值税代理人代办。

2.3.2 关税和货物税 (Tariff and Goods Tax)

若欧盟外的货物需要进口至法国境内自由流通，需缴纳关税。法国的关税税率和欧盟成员国的规定基本相同。

此外，特定类型的商品（如石油）销售给法国境内的消费者（如进口至法国、离开海关或其他监管方式）时需要缴纳货物税和环境税。

2.3.3 居住税 (Residence Tax)

居住税属于地方税的一种，主要由区、省、市三级地方政府征收。这是对居民按年度征收的税，无论是房东还是房客，均需缴纳。税率根据出租价值、居住者居住面积和收入情况等综合计算，各地差异很大。

2.3.4 建筑地产税 (Construction Property Tax)

建筑地产税属于地方税的一种，主要由区、省、市三级地方政府征收。这是对拥有房产、厂房及其附属地产者按年度征收的税。根据出租价值确定税率，各地标准不一。

2.3.5 非建筑地产税 (Non-construction Property Tax)

非建筑地产税属于地方税的一种，主要由区、省、市三级地方政府征收。这是对拥有非建筑用地产者按年度征收的税，税率各地不一。

2.4 消除双重征税的税收政策

2.4.1 法国单边减免政策

法国对企业征收的各项税种，其征税基础为属地原则，即对居民企业及非居民企业在法国境内开展经营活动取得的利润及来源于法国的利润征税。

法国国内税法对境外所得通常没有减免政策，根据属地原则属于来源于法国应在法国缴税的所得，即使已在境外缴纳预提所得税，该所得仍需在扣除境外已缴税款后在法国缴税。而大部分法国签订的税收协定中，均对已在境外缴纳的预提所得税提供抵免机制，并以该净收入应在法国缴纳的税款为抵免上限，超出抵免上限的部分不予减免^[8]。

2.4.2 消除双重征税政策

法国居民企业来源于境外的所得已经在境外缴纳的公司税税款，准予在汇总纳税时，从其应纳税所得额中扣除，扣除额主要采取以下三种办法：第一，对已经在境外缴纳所得税的红利，给予免税处理；第二，对利息、特许权使用费通过避免双重征税协定中对利息、特许权使用费有关征收预提所得税的规定处理；第三，对与法国尚未签订避免对所得双重征税的国家（地区），利息、特许权使用费已经在境外纳税部分，准予在汇总纳税时作为费用从其应纳税所得额中扣除。

根据税收协定，税收豁免通常适用于营业收入等主动收入，而税收抵免通常适用于投资性收入等被动收入。税收优惠方式和幅度根据协议缔约国不同而有所变化^[9]。

2.4.3 法国双边税收协定网络

法国拥有广泛的税收协定网络，涵盖了超过100个缔约国。协定提供了针对所有收入类型避免双重征税的税收政策，对一国居民纳税人在另一国税负设有一定的限制，同时保护了在另一国从事经营活动的一国居民纳

税人的权益，避免其受到歧视性税收政策的影响。法国税收协定基于经济合作与发展组织（OECD）协定框架而制定，同时兼容了各个缔约国之间沟通及共享的信息^[8]。

表6 法国税收协定网络

阿尔巴尼亚	芬兰	卢森堡	沙特阿拉伯	韩国	卡塔尔
阿尔及利亚	法属波利尼西亚	马其顿	塞内加尔	刚果（布）	罗马尼亚
阿根廷	加蓬	马达加斯加	塞尔维亚	巴基斯坦	俄罗斯
亚美尼亚	格鲁吉亚	马拉维	新加坡	英国	美国
澳大利亚	德国	马来西亚	斯洛文尼亚	克罗地亚	乌兹别克斯坦
阿塞拜疆	希腊	马耳他	南非	塞浦路斯	委内瑞拉
巴林	几内亚	毛里塔尼亚	西班牙	捷克	越南
孟加拉	中国香港	毛里求斯	斯里兰卡	厄瓜多尔	赞比亚
白俄罗斯	匈牙利	墨西哥	圣马丁岛	埃及	津巴布韦
比利时	冰岛	摩尔多瓦	圣皮艾尔和密克隆群岛	爱沙尼亚	中国
贝宁	印度	摩纳哥	瑞典	埃塞俄比亚	肯尼亚
玻利维亚	印度尼西亚	蒙古	瑞士	科索沃	阿曼
波黑	伊朗	黑山	叙利亚	科威特	阿联酋
博茨瓦纳	爱尔兰	摩洛哥	中国台湾	吉尔吉斯斯坦	葡萄牙

巴西	以色列	纳米比亚	泰国	拉脱维亚	智利
保加利亚	意大利	荷兰	多哥	黎巴嫩	哈萨克斯坦
布基纳法索	科特迪瓦	新喀里多尼亚	特立尼达和多巴哥	利比亚	挪威
喀麦隆	牙买加	新西兰	突尼斯	立陶宛	乌克兰
加拿大	日本	尼日尔	土耳其	巴拿马	波兰
中非	约旦	尼日利亚	土库曼斯坦	菲律宾	

第三章 税收征收和管理制度

3.1 法国对于企业的征管与合规性要求

3.1.1 纳税年度

纳税年度通常是公历年度，纳税人也可以选择会计年度作为纳税年度。纳税年度为12个月，但在特殊情况下可以缩短或延长。

3.1.2 合并纳税

根据财务合并制度，公司集团可选择合并利润和亏损，所以税收可在集团母公司层面上基于集团整体的利润和亏损进行核定。此外，母公司为增加投资而向银行贷款的利息同样可在集团应纳税所得额中扣除。合并纳税需符合以下条件，母公司必须为法国纳税人且不得被另一法国纳税人直接持有95%或以上股份，母公司须直接或间接持有集团内子公司至少95%的股份。

3.1.3 申报要求

企业自我评估是普遍采用的方法，即纳税人在扣除所有预付的公司税和其他可抵免税款后，计算应缴纳税款。公司税申报表通常于公历年度结束后次年的4月30日前提交或会计年度结束后三个月内提交。

3.1.4 税款缴纳

企业应按要求按照季度预先缴纳公司税款。新成立的公司，在其开展业务的第一个财政年度，可免于季度预缴。税款的计算应参考最近一期结束的纳税年度所取得的应纳税所得额（合并纳税的集团母公司，通过计算该集团每个成员公司的营业额来评估其营业额）。每期税款缴纳额应为企业日常经营收入（包含适用于公司税基本税率的资本利得税）的8.33%，加专利权使用费及其他同类收入的4.75%，中小型企业还需加征部分金额，该部分金额为其不超过38,120欧元收入的3.75%。对会计年度截止于12月31日的企业，应缴税款的余额应于下一财政年度的5月15日前缴纳。多缴纳的税款首先用于抵减纳税人的其他应付税款；如仍有余额，则由税

务机关在30天内退还给企业。

契约税和因死亡导致的财产转移税，均在登记执行、不动产登记之前，按照规定的税率和份额缴纳税款。除上述情况以外，任何人不得以份额争议或任何其它理由为借口而减少或推迟缴纳税款。其申报费用，由继承人、受赠人或受遗赠人支付。除了免于支付死亡财产转移税的人以外，共同继承人承担连带责任。

相应的税款，均可以以现金的形式支付给负责征收的公共会计师，最高限额为300欧元。

3.1.5 处罚

3.1.5.1 逾期利息

由税务机关负责征收的应纳税款，纳税人若未在法定期限内缴纳，则需要按月收取0.4%利息（每年4.8%），必要时追加罚款。罚款从应缴税之日起次月的第一天起计算，直至实际付款月份的最后一天。

除故意违犯外，在每项财产评估的申报数额不足部分不超过注册税或土地登记税税基的10%，或申报数额不足部分不超过个人所得税和公司税税基的5%等情况下，无需支付逾期付款利息。

3.1.5.2 税收处罚

未申报或逾期申报将加处罚款：

（1）在没有催告或在收到挂号信通知催告后30天内提交申报的情况下（催告要求在此期限内提交），加处10%；

（2）在收到挂号信通知催告后30天内没有提交申报（催告要求在此期限内提交），加处40%；

（3）若发现隐瞒经营活动的，加处80%。

漏报、少报或骗取国家退税将加处罚款：

（1）故意少报的情况下，加处40%；

（2）滥用税收权利，加处80%；若未认定纳税人是滥用权利行为的主要意愿人或者是其中的主要受益人，则加处罚款减少到40%；

（3）偷税或隐瞒合同中规定的部分价格，加处80%。

逾期缴纳税务机关应征的个人所得税、与个人所得税征收方式相同的

社会捐税、住房税、对建成或未建成房产的土地税和巨额财产税等税种对应的税款，均加征10%的税款。

未按期向税务机关提交文件资料，将被处以150欧元的罚款。

拒绝告知主管部门要求的文件和信息，做出妨碍税务机关行使职权、阻碍税收检查的任何行为，均处以5,000欧元的罚款。

如未遵守以电子途径提交申报资料的义务、或按公共财政部门要求通过转账、电子结算或代扣代缴来缴纳税款的义务，按相应税费的0.2%进行处罚，处罚金额不得低于60欧元。若无应缴税费，如未按要求程序提交申报或附件，则对每份文件处以15欧元的罚款，且罚款总额不得低于60欧元或超过150欧元。如未能遵守电子方式的申报义务，则对这些款项的每个受益人处以15欧元的罚款。

3.1.5.3 刑事处罚

任何以偷税手段逃避或企图以偷税手段逃避缴纳税款的纳税人，若故意未在规定的时间内申报，或故意隐瞒部分应纳税额，或伪装为无缴纳能力或以其它方式阻碍税款的征收，或以任何其它手段偷税，除接受税务处罚之外，还应处以500,000欧元的罚款和五年监禁。通过虚假身份或虚假文件、在国外虚构或假造税务地址等手段犯罪或组织团伙犯罪，处罚将增加至2,000,000欧元和七年监禁。

3.1.5.4 特殊规定

任何不提供符合所转让货物的种类、数量和价值发票的行为均被视为对营业税和类似税的偷税行为。在这种情况下，买方与卖方（若知情）就购买金额应付税款和应缴罚款承担连带责任；对进口商品征收的营业税和类似税方面的违法行为，应按关税违法行为的相同方式予以处罚。

如有恶意或滥用法律的情形，适用特别处罚^[10]。

3.1.6 税务裁定

与其他许多司法管辖区相比，在法国税务当局的实务操作中，裁定并不常见。虽然并非严格意义上的裁定，但依然存在部分与裁定的概念相类似的实务操作。例如，“适用于特定纳税人的税务裁定”程序。该程序允许纳税人向税收征管机构提出申请，要求其对某一特定事实所涉及的法规

进行解释说明。税收征管机构虽无回复义务，但如果回复，则该解释说明具有约束力。该程序也可用于纳税人的特别申请（例如非常规折旧、免税及税收抵扣）。非居民企业关于其实际经营活动在法国境内是否形成常设机构的问题，也可通过“适用于特定纳税人的税务裁定”程序咨询，可能会在3个月内收到税收征管机构的回复。

预先核准程序同样适用于税务征收管理过程。在特定情况下，该程序具有强制性。税收征管机构如拒绝授予企业预先核准，可能会被企业起诉。

此外，在税款评估问题上，纳税人可将税收征管机构做出的正式回复视为有效文件（例如指导方针、行政文件及个人回复）。

3.1.7 连带责任

在工业、商业、手工业或采矿企业转让的情况下，无论是有偿还是无偿转让，无论是强制还是自愿转让，受让人均可能要与转让人承担支付连带责任，支付属于转让当年或转让财政年度直至转让当天的利润的个人所得税和公司税，以及转让人因转让在正常申报期内进行，而未在转让日期之前申报的属于前一年或前一财政年度利润的个人所得税和公司税。

3.1.8 担保与抵押

为确保税款和罚款的征收，财政部对纳税人的所有不动产享有法定抵押权。该抵押权于纳税人取得不动产登记之日起开始生效。纳税人的动产，无论位于何处，财政部都具有征收直接税和类似税种的特权，且这一特权优先于其他任何权利。在没有约定抵押的情况下，对用于经营的所有设备，即使被认定为不动产，财政部仍具有这一特权。这一规定也适用于与直接税类似的省级和市级税。但财政部的特权优先于省级税的特权，而省级税的特权优先于市级税的特权。

纳税人的动产，无论位于何处，财政部征收营业税和类似税享有与上述直接税和类似税相同等级的特权，并与后者同时行使。

3.1.9 减免与退税

3.1.9.1 一般规定

金额低于8欧元的任何税收或应收税款均不减免或退还。

3.1.9.2 特殊规定

在直接税和类似税种中，任何类型的税收减免、退税以及由主管部门承担的鉴定费用，若涉及需要为国家利益而对坏账费用计提的税费，均应由财政部承担，若涉及其他税费，则由相关企业承担；若行政法院撤销准许减免直接税或类似税的决定，或使纳税人承担费用，则国家税务当局应出具由负责征收直接税的税务机关征收、且收到后应立即支付税款的税单。

一般情况下，一旦注册税或代替注册税的土地登记税根据契约或合同合法征收，不会再退还。

下列保险合同特殊税可以退还：

- (1) 支付有误的保险合同特殊税和罚款；
- (2) 在合同解除、取消或司法撤销的情况下已按规定支付的税款^[1]。

3.2 法国对于个人的征管与合规性要求

3.2.1 纳税年度

个人所得税的纳税年度一般为公历年度。然而，个人的经营所得可根据会计期间核算，会计期间可由纳税人自行确定。

3.2.2 纳税申报

居民纳税人必须在3月前提交申报表。必须在5月1日后第二个工作日公布其营业收入，在下一年的5月18日之前申报个人所得税。自2016年1月1日起，2014年取得的所得超过40,000欧元的纳税人必须实行电子申报。个人所得税以纳税人申报和评估的数据为计税依据。任何预缴税款和非最终预提税都可以抵减最终的应纳税额。如果小企业纳税人无法核算其实际收入，则税务机关可以对该小企业实行核定征收。

3.2.3 税款缴纳

纳税人于每年的2月15日和5月15日分两个时间段等额预缴，每次均为上一年度应纳所得税额的1/3，未缴纳的所得税额将在9月或10月缴纳（税务机关会发布缴纳通知）。若纳税人评估一年的第一笔付款金额等于或大于其最终应支付金额，则其可以免除该年度的第二笔付款。

纳税人也可以选择按月缴纳税款。如果纳税人选择按月缴纳税款，可

以选择分三次或十次结清应纳税额。应纳税额的余额在11月和12月缴纳。

对应的税收征收款项，均可以以现金形式支付给负责征收的税务机关，最高限额为300欧元。

纳税人迁居至税收主管部门管辖范围之外，无论是自愿还是强制出售原住所，均会导致在税单评估后立即要求支付所有税款，未告知其新住所并附上证明的情况除外。同时，若未申报或延迟申报，或对应税收入和利润申报不足，则要求纳税人立即全额支付其相应加收的税款。若纳税人搬迁至国外，则要求立即支付已经评估或正在确定的税费。但是，若负责征收的人员认定纳税人已提供足够的担保，则可推迟税款支付。

对在服役的法定时间内的年轻雇员暂不征收个人所得税。

对在法国境内无住所的个人的工资、薪金、退休金、年金、利润和收入，应由上述款项的支付人代扣代缴税款。扣缴的税款应当最迟于付款季度结束次月15日内缴纳给税务部门，并附上符合主管部门规定格式的申报资料。

3.2.4 事先裁定

在法国，仅针对具体问题设定了事先审批和事先裁定制度。法国个人所得税的纳税年度为公历年度。纳税人应根据公历年度的所有应税所得计算缴纳个人所得税。

3.2.5 处罚

请参阅 3.1.5 “处罚” 部分。

3.2.6 连带责任

夫妻或通过民事互助契约（PACS）缔结的伴侣在共同居住时的住房税承担连带责任。若满足以下条件，离婚或分居的人可申请免除连带付款义务：

- （1）已宣布离婚或合法分居的判决；
- （2）已在初审法院书记室登记了由伴侣双方起草的解除民事互助契约的联合声明或其中一方送达的单方面解除民事互助契约的决定；
- （3）当事人获准拥有单独的住所；
- （4）配偶或受民事互助契约约束的伴侣中的一方或另一方已放弃夫

妻住所或共同住所。

当申请人及其配偶或民事伴侣逃税或试图逃税时，无论是伪装为无缴纳能力者还是通过其它操作阻碍税款征收，均不得解除税款的支付义务。

3.2.7 担保与抵押

请参阅 3.1.8 “担保与抵押”部分。

3.2.8 减免与退税

请参阅 3.1.9 “减免与退税”部分。

3.2.9 其他

逾期缴纳税金或逾期申报均可能会被处以最高10%的罚款。如果根据调查发现申报金额过少，则可能会加收每月0.4%的利息（每年4.8%）。对于恶意逃税或骗税行为，可能会加处特别罚款。

纳税人有义务在年度申报的时候对在法国之外拥有的银行账户或投保情况进行申报。如违反上述申报义务可能会被处以罚款。

信托投资基金和受托人需要报告信托基金在法国的所有资产、法国受益人以及法国创立人。违反报告义务可能被处以最少1万欧元，或相当于信托投资基金全球信托资产总额5%（若后者更高）的罚款^[10]。

3.3 法国的发票管理制度与经验

3.3.1 发票义务

属于以下的任一行为，必须开具发票：

- （1）专业机构间或个人间的商品销售或服务提供；
- （2）专业机构和人员向特殊机构销售商品，后者要求提供发票或买卖双方不属于同一地区；

（3）专业机构向特殊机构提供服务，金额超过25欧元（含税）或买方要求提供发票。

原则上，发票应由经营方开具，但在满足一定条件下，可以通过书面的事前委托合同将该义务委托给第三方或消费者。

未履行发票义务的经营方适用至少75,000欧元的罚款。

每笔罚款适用的最高金额上限为发票（或应开未开发票）总金额的50%

与交易金额的50%之和。

但是，当销货方在税务机关发出正式通知后30天内提交证据证明交易已按规定记账时，其应支付的罚款将减少到交易金额的5%。

3.3.2 发票的形式

有效发票应包括以下条件：

- (1) 用法语记录；
- (2) 有两份副本，正本由消费者保存；
- (3) 包括税务机关规定的必有项目（日期、发票编号、付款日期、付款期限等）。

原则上，有效发票应为纸质发票，但在满足一定条件的情况下，电子发票也可认定为有效发票。

3.3.3 发票的开具期限

原则上，经营方应在商品交付完成或服务提供完成后开具发票。但考虑到管理中的现实情况，允许在一定的期限内开具发票（最长不超过一个月）。如：同一个月向同一消费者提供多种商品销售或多次服务，可在当月底之前一次性开具发票。

3.3.4 发票的编号

发票应基于时间顺序连续编号，编号不得中断且不可倒序记录；发票编号具有唯一性，不同发票不可以使用相同编号；若一份发票多于一页，每一页都应标注发票编号，并标明页码。

3.3.5 发票的修改和冲销

如出现错误或经交易双方同意，可修改或者冲销已开具发票；为保证发票编号连贯性，不可取消发票；如需修改发票，需出具代替原发票的新发票，新发票须标明被代替的发票信息；如需冲销发票，需出具备注，内容包括原发票信息以及冲销金额；如需申请退税，在附注中注明退税涉及的不含税价格、对应的增值税金额、原发票信息，纳税人可调整增值税应纳税额；如不申请退税，则在附注中注明原发票信息并说明折扣部分的金额不含税即可^[11]。

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

未查询到相关特殊规定。

4.1.2 关联交易基本类型

未查询到相关特殊规定。

4.1.3 关联申报管理

法国政府在2016年更新法案，配合经合组织BEPS第13项行动计划，引入了国别报告制度。新的国别报告制度要求企业就集团内的经济、会计、税务等信息进行披露，同时对集团内部的经济活动进行介绍。国别报告的细则要求还有待法国政府进一步公开。

新的制度要求满足以下所有条件的企业准备国别报告：

- (1) 使用集团合并报表；
- (2) （直接或间接）参与或控制境外子公司或拥有位于境外的分支机构；
- (3) 集团年收入超过7.5亿欧元；
- (4) 不隶属于其他满足上述条件的法国集团，也不属于其他符合类似规定的外国实体（根据当地法律）。

在满足特定条件的前提下，外国集团的法国子公司也可能被要求提供国别报告（如控制法国子公司的外国集团所在的国家（地区）被法国政府认为税收制度并不可靠）。

年度国别报告需要在集团财政年度结束后的一年内提交，不提交国别报告可能会导致最高10万欧元的罚款。国别报告制度从2016年1月起的财政年度施行。

根据BEPS第13项行动计划，欧盟已经迫使其所有成员国国家要求他们的公司准备国别报告以供税务当局之间进行交换，欧盟间的国别报告交换机制也已经建立。但是，这仅涉及非公开的国别报告，供税务当局查阅。

法国及其他欧盟国家已经分别签署了OECD关于国别报告的主管税务当局间协议，以促进和非欧盟国家（地区）间的国别报告交换。

除此之外，欧盟委员会还有针对公开的国别报告的计划，该计划将在公司财务报表以及公司网站中包含国别报告信息（如各国销售、所得、员工、已缴税款、资产等）。这将涵盖在欧盟范围内开展业务的欧盟公司和非欧盟公司。针对银行业和钻井/采掘业的欧盟指令已经对公开的国别报告做出规定，该计划是建立在此基础之上。欧盟委员会的首次国别报告自动交换于2018年6月在各国（地区）政府之间开展，此后各国（地区）税务机关将对获取的数据开展相应的分析工作。OECD已于2017年发布《国别报告：有效税务风险评估手册》，旨在为税务机关提供数据分析相关的操作指南。截至2018年5月，公开国别报告这一建议仍在审议中，尚未获得理事会的批准^[4]。

4.2 同期资料

4.2.1 分类及准备主体

在法国设立的公司满足下列要求之一时，应当提交转让定价同期资料：

- （1）年收入额或总资产超过4亿欧元；
- （2）由外国法律实体直接或间接持股50%，且该控股方的年收入额或总资产超过4亿欧元。

4.2.2 具体要求及内容

同期资料应当包括下列内容：

- （1）关于该集团的一般资料，包括集团的经营活动在有关财政年度内发生的任何变化；
- （2）与法国企业有关的主要无形资产清单，如专利和商标；
- （3）集团转让定价政策的一般性陈述以及有关财政年度内发生的任何变化；
- （4）关于企业的具体生产经营情况，如对企业生产经营活动的描述，以及在有关年度内发生的任何变化；
- （5）关联交易情况汇总；

(6) 符合独立交易原则的转让定价方法，在上一财政年度内任何定价方法的变更都必须披露。

4.2.3 其他要求

同期资料必须在纳税申报截止日期后的6个月内提交给税务机关。

如果企业受到税务稽查或调查，根据规定，法国税务当局也有权要求企业提交转让定价同期资料。

4.3 转让定价调查

4.3.1 原则

根据法国的转让定价政策规定，当法国的纳税实体与境外的分支机构（不论该分支机构是否独立核算）进行交易时，如果不能证明交易是公平交易，或者不能证明双方处于平等的地位，该交易会被法国的税务机关认定为间接转移利润。

同一控制下的关联方之间的交易定价，必须在类似情况下与非关联方进行的类似交易的价格相同。否则，法国企业将面临要求被调整的风险，同时对被认定为转移利润的部分征收预提所得税。

除非可以证明外国企业已享受特别税收优惠（如所在地区的税率低于法国公司税率的50%），否则法国税务当局在对企业的定价进行调整时有责任提供证据。同时法国企业也保留自证的权利。

被法国境外成立的企业控制的法国企业和境外企业进行交易时，若通过提高或降低交易价格或其他任何方式，直接或间接将利润转移给境外企业，需缴税。

4.3.2 转让定价主要方法

未查询到相关特殊规定。

4.3.3 转让定价调查

未查询到相关特殊规定。

4.3.4 BEPS 行动计划的影响

为了法国税收执行的目的，BEPS转让定价指南更新（BEPS第8-10项行

动计划)自2016年开始实施。法国税务当局经常要求将业务转移至海外(包括商誉转让)的法国公司进行赔偿。如果税务机关认为法国公司的利益在重组过程中明显“受到损害”,那么在调整之上还将加征40%的罚款。法国税务当局针对销售中心架构以及管理费和服务费的扣除也采取非常激进的转让定价态度。

自2013年BEPS项目开展以来,近年来已经逐步提高了要求,并且在2016年申报简易转让定价文档的门槛再次被降低。现在,对于在法国注册的实体,如果其所属集团(包括外国集团)的营业额或总资产超过5,000万欧元,该实体就符合需提交转让定价文档的要求。

在新规定下,法国税务当局被赋予更多地获取纳税人成本核算和账面记录文件的权限,他们可以将这些信息与合并层面的会计信息相结合,来评估转让定价政策,确定转让定价调整。法国承诺执行约束性仲裁并且将会通过多边工具得以实现。

4.4 预约定价安排

预约定价安排(下文简称APA)背后的理念是为跨国企业提供一个稳定的税收环境,希望从这一程序中受益的法国企业或外国企业可以接受税务当局提供的适当的转让定价方法,并适用于企业未来的集团内部关联交易。

4.4.1 适用范围

与法国签订税收协定的国家或地区可以与法国签署单边、双边或多边预约定价安排。APA主要适用于公平交易原则的应用会引起关于可靠性和准确性的重大问题的情况,或者执行交易的具体条件异常复杂的情况。APA为跨国企业所面临的问题提供了一种预防性的解决方案,同时确保了按照税收立法精神所选择的方法能够符合经济合作与发展组织关于跨国企业和税务机关的转让定价原则。

4.4.2 程序

(1) 申请

在正式提出申请之前,企业应联系法国主管税务当局,以评估申请APA的实际情况。一份完整的申请应至少在适用APA的第一个财政年度开始

前6个月向法国主管税务当局提出。因此，以12月31日为财政年度最后一日的企业必须在第一个财政年度前一年的6月30日之前提出申请。作为对有效性的最低要求，APA申请必须包含以下信息和文件：

①该申请所涵盖的整个集团的组织结构图及所有实体成员清单、企业名称、地址、税号；

②对该集团的工业或商业交易的描述，集团的全球组织架构、股权和企业之间的主要关联交易；

③过去三个纳税年度各个成员企业的财务和税收数据，以及任何其他可以支持转让定价方法提议的信息或文件；

④对各个成员企业的业务活动、所使用的资产、所产生的财务成本进行功能风险分析；

⑤在APA所涵盖的地理区域内，通过在专业领域内进行观察做出的经济分析或定价惯例以及对商业活动的研究；

⑥纳税人的竞争对手名单，以及对若干交易、活动类型或非受控公司的案例研究，可以与在申请中提到的企业可比或者类似；

⑦对投资收益率及回报的恰当测算详情；

⑧对调查实施的详细研究、适用于确定和选择可比独立数据的标准以及将标准应用于潜在的可比较的要点上的方法。

（2）受理

作为受理申请的一部分，法国主管税务当局可向纳税人索取进一步的资料。后者承诺尽快作出答复，并充分合作。一旦主管税务当局决定采用纳税人提出的转让定价方法，将开始与纳税人进行单边APA谈判或者与外国主管税务当局进行双边APA谈判。对于双边APA的申请，法国主管税务当局会将其与外国主管税务当局在交流中取得的进展通知纳税人，并可能要求纳税人提供进一步的信息以推进磋商。

（3）结果

应当指出的是，法国主管税务当局并不保证APA的磋商结果。如果谈判破裂，纳税人将被告知其请求已被驳回。在提出APA申请的财政年度接受转让定价调整时，双重征税可以通过相互协议程序加以消除。

如果双方主管税务当局达成协议，纳税人应被告知并可以选择接受或

者拒绝。如果接受，要保证在税务当局所签署的APA所涵盖的期间内，在安排规定的条款和条件的基础上不得质疑转让定价政策。如果拒绝，将来发生双重征税时可以通过相互协商程序加以解决。

法国主管税务当局承诺，不向除APA所涉及的主管税务当局以外的第三方披露该集团所提供的任何信息。然而，法国已经签署的一些国际协议中规定了在多种情况下会交换信息。因此，在某些情况下，APA的特定信息可能会被发送到与法国企业有关的外国企业所在的国家（地区）。APA程序独立于税务审计，一个被审计的纳税人可以在任何时候对其未来交易提出APA申请，而无需告知审计部门。

4.5 受控外国企业

4.5.1 判定标准

当法国公司控制或持有超过50%股份的外国子公司或常设机构的所在地税负低于法国税率的一半时（即实际缴纳的税款与根据法国会计准则计算的收入应缴纳的法国税款对比），适用受控外国企业的规定。

4.5.2 税务调整

如果该受控外国企业为法国企业的常设机构或者分支机构，则该法国企业将按持股比例就其视同于来自该受控外国企业的收入纳税；如果该受控外国企业为子公司，则视同其已向法国企业分配利润进行缴税。欧盟公司不受该规则的限制，除非企业的架构是以避税为目的而搭设。

若有国家（地区）对于以上规则不予合作，则向位于该不合作国家（地区）的企业所支付的股息、利息、特许权使用费以及服务费或将缴纳75%的预提所得税。另外，从不合作国家（地区）的企业所获得股息不能享受免税待遇，除非有证据证明分配利润的公司有实质经营活动，并且其设立的目的并非是为了通过税收欺骗的手段转移利润。如果某一国家（地区）同时满足以下条件，则视为不合作国家（地区）：

- （1）非欧盟成员国；
- （2）其信息透明度以及信息交换机制处于经合组织全球论坛监管中；
- （3）在2010年1月1日前缔结的税收信息交换协议不超过12个；

(4) 未与法国签署税收交换协议。

在特别情况下，受控外国企业规则也可能不适用欧盟以外的受控外国企业。

4.5.3 BEPS 成果的推行

欧盟反避税指令制定了统一的欧盟受控外国公司规则，法国需要在2019年之前修改其受控外国公司规则。

欧盟反避税指令提出了受控外国公司规则的两种方式，欧盟成员国必须在2019年之前采用其中的任意一种方式：

方式一（基于实体的方法）列示了受控外国公司的一系列有瑕疵的被动所得、服务所得和购买或再销售交易所得。如果受控外国公司的税率低于母公司所在国家（地区）税率的50%，并且无法满足经济活动测试，那么上述所得都将分配回给母公司。对于瑕疵所得或关联方所得占比很低的受控外国公司，可以存在例外。

方式二（交易方法）运用了税收目的测试，将主要目的是为了获取税收利益的非真实安排下的受控外国公司所得分配给母公司。这里采用了转让定价的一些原理，该规则适用于那些依据合同分配给子公司的风险或回报与控制职能不匹配（实际上由母公司承担）的受控外国公司所得。

4.6 成本分摊协议管理

4.6.1 主要内容

未查询到相关特殊规定。

4.6.2 税务调整

未查询到相关特殊规定。

4.7 资本弱化

4.7.1 判定标准

若法国居民企业向关联方支付的利息不高于同一时期银行向企业提供两年贷款的利率，则视为其符合独立交易原则。否则，该企业需证明在同样情况下需要以同样或更高的利率才能从银行取得贷款。

如果支付给关联方的利息同时超过以下限额，则不能全额扣除：

- (1) 债资比1.5: 1；
- (2) 借款方经调整后的息税折旧摊销前利润（EBITDA）的25%；
- (3) 从关联方获得的利息收入金额。

根据欧盟统一推行BEPS成果的计划，法国同时存在多种利息扣除限额规定：

(1) 固定限额测试：以下3个比率中的最高比率为利息扣除限额：

- ① 债务利息最高为公司净权益的1.5倍（即典型的资本弱化规则）；
- ② 调整后息税前利润（EBIT）的25%；
- ③ 从关联方获得的利息收入。

(2) 独立交易原则：关联方债务每年需适用“独立交易原则”下的可扣除利率限额；

(3) 反税率套利利息扣除限额规则：对于关联方借款，当相关利息收入在收入方所在国未被完全征税时，法国不允许支付方将相关利息费用在税前扣除。具体而言，当利息收入国适用所得税率低于法国税率的25%时，法国会限制利息支出的扣除。

(4) 通过并购重组创造债务：名为“沙拉斯修正案”的规则是一个反债务创造法规。其限制在关联方购买股权时所发生的债务利息的扣除，同一法国纳税集团内的双方都需要遵守（即购买方与被购买方）。该修正案旨在防止滥用合并纳税机制的影响。

(5) 通过并购重组产生的免税债务融资：“卡瑞修正案”限制了法国公司在发生股权收购并且享受参股免税时的利息的扣除。这是为了防止国际集团运用在法国的财务杠杆进行重组，在并购重组收入享受参股免税的情况下仍然进行利息扣除的人为安排。如果纳税人能证明收购公司的决定实际发生在法国，即表明交易不是虚假的，则可以不适用该利息限额扣除的限制。此外，如果集团合并层面的债资比高于收购公司的债资比，或被收购股份的总价值低于100万欧元时，也可不适用该利息限额扣除限制。

(6) 直接不允许利息费用税前扣除：实际发生的净利息费用按一定百分比直接不能在税前扣除。净利息费用超过300万欧元的部分，只有在

符合其他相关规定的情况下，可以税前扣除75%，且不能结转至下一年。

4.7.2 税务调整

如果企业不能证明自身的债资比不超过集团在全球范围的债资比，则企业可扣除利息支出将受到限制。对于不能扣除的部分，可以在满足一定条件的前提下向后结转（每结转一年减算5%）。

资本弱化规则的适用范围包括由关联方担保的第三方贷款。

此外，根据防止滥用税收协定规则，对于通过杠杆收购法国公司的关联方，将其纳入收购方在法国的合并纳税实体的交易，产生的利息费用不能扣除。

只有在股权交易的实际决策方均在法国的情况下，合并吸收产生的费用才可在税前全部扣除。纳税人需要证明股权交易的实际决策方以及子公司的实际管理机构均在法国。如不能证明，该交易产生的部分利息费用将不得在之后的年度扣除，该部分金额是由交易对价和公司当年度平均负债计算出的比率决定的。这一规则会在交易发生后的八年内持续有效。但是，如果符合以下情况，该规则不适用：

- （1）被收购的公司股权价值不高于100万欧元；
- （2）该法国企业可证明交易完成后集团负债比率不低于其本身负债比率；
- （3）该法国企业可证明其贷款目的为融资而非股权收购。

对于融资行为的征税不超过其收取的净额75%的部分，可以在满足上述限额要求的前提下，结转至以后年度扣除。同时，对于超过净额75%部分的税金，以后年度不得抵扣。但是，如果企业因为融资行为被征税（包括因为其他限额规定而不能扣除的融资费用），则利息限额不再适用。

包括因资本弱化规则而不能扣除的金额在内，企业总金额不超过300万欧元（合并纳税实体适用的限额会相应提高）的融资活动，不适用此限额。

4.8 反混合错配规则

混合错配规则与中国企业在欧洲（包括法国）的投资、运营、投融资活动是密不可分的。值得注意的是，由于目前美国正考虑将其企业所得税

体制转变为边境调节税体制，这将对欧盟国家（包括法国）的计税依据产生大量BEPS风险。因此，合理采纳反混合错配规则可能是欧盟国家“保卫税基”的第一步。

法国已经采纳了欧盟委员会早前的针对欧盟母子公司指令的反混合错配规则的修订意见。欧盟母子公司指令规定，在欧盟内部的收入来源国，子公司之间的股息分配不征收预提所得税；同时，股息接受方还可以享受居民国税收优惠（一般是免税）。修订后的欧盟母子公司指令反混合错配规则规定，对于已经在其他欧盟国家享受了利息扣除的那部分股息，股息接受方所在的欧盟国家应当对这部分股息征税。法国已经将这项规定纳入法国的税法体系，并且在更广的范围内适用，即将这项规定的适用范围扩展到了欧盟成员国之外的地区。

4.9 一般反避税规则

对于所有虚假或以逃税为目的的交易、安排或其他法律行为，法国税务当局有权认定其无效或对其重新认定。出于反避税规则，所有虚假交易、片面解读法律精神或其他与起草者精神相违背的行为，都不得实施或实现逃避法国税收的目的。

欧盟委员会在反避税指令中制定了一般反避税规则，这一法定措施是法国现行“滥用法律”程序的补充。法国的“滥用法律”程序是判例法发展下的一个规则，其效果甚微，且只适用于那些以避税为“唯一”目的的安排。相反，反避税指令的一般反避税规则适用于那些以逃避、减少税收为主要目的的安排（在适用范围上与中国的一般反避税规则类似）。法国需要在2019年之前更新其一般反避税规则。此外，法国还规定了在某些特定情况下应用一般反避税规则。欧盟委员会规定了配套欧盟母子公司指令的一般反避税规则，同时还在欧盟母子公司指令中引进了反混合错配规则，法国采纳了欧盟的上述做法。法国还采纳了在存在滥用的情况下，限制向境外分配股息免征预提所得税的一般反避税规则。欧盟委员会正在进一步研究在利息和特许权使用费指令中加入反滥用规则，法国也将必须适时采纳这些规则。

4.10 特别反避税规则

根据修正后的欧盟母子公司指令，法国国内也将实行一般反滥用规则。在该规则下，法国公司支付给特定欧盟实体股息，且该分配的主要目的和欧盟母子公司指令相悖的（该分配的主要目的是利用税收差异），则该分配方案不能被法国法律认可，不能豁免预提所得税。

4.11 避免税收差异规则

根据避免税收差异规则，如果法国企业因向同为法国企业的关联企业或非居民企业关联企业贷款而支付利息，且借款方无法证明该利息收入对贷款方产生的税负至少相当于法国税负的25%（按照法国税法计算），则该笔利息不得扣除。如果贷款方不是法国居民企业（或不在法国成立），则其收到的利息产生的税负至少应相当于法国一家公司收到这笔利息应缴纳税款的25%。

作为借款方的法国企业有义务在收到税务机关的质询后，证明其希望在税前扣除的利息满足上述最低税负的要求。企业需要保证准备好充分文件资料。

此外，如果企业已经享受了股息的免税待遇，则其再次分配的利润不能再享受免税待遇。

4.12 法律责任

对于所有虚假或以逃税为目的的交易、安排或其他法律行为，法国税务当局有权认定其无效或重新定性。

根据法国现行法律，企业提交的转让定价同期资料如果不符合要求，通常会被处以150欧元的罚款，如果存在不准确或遗漏的情况，则每个不准确或者遗漏点会被处以15欧元罚款（最高罚款为1万欧元）。

4.13 避税地黑名单

2017年12月5日，欧盟公布了一份有17个国家（地区）在内的避税天堂黑名单，这些国家（地区）被指未采取有效措施打击偷漏税及避税行为；2018年1月23日，欧盟将8个国家（地区）从黑名单中移出。这一名单将取代目前由各个欧盟成员国正在使用的拼凑而成的避税地黑名单，该名单有利于合作制裁，并且瞄准反避税规则以对抗进行有害税收实践的非欧

盟国家（地区）。该黑名单的制定是欧盟关于税收的共同对外战略的关键要素之一。

法国保有一份将适用更严格的各项法国税收规则的非合作国家或地区清单，这些规则包括受控外国公司规则、预提税、参与免税政策、资本利得处理、费用扣除和转让定价文档。如果纳税人能证明他们在上述清单中国家或地区的运营是实质性经营，并不旨在逃避或最小化在法国的税收，则可以免于适用这些更严格的规则。

另外，为了削弱使用有害税收实践的国家和地区的吸引力，法国一直在推动一项提议，即所有欧盟国家对利息和股息的对外支付（从欧盟地区）收取最低水平的预提所得税。此项提议将会取得多大的进展还有待观察。

4.14 其他 BEPS 影响下的法国反避税框架升级

4.14.1 数字经济税收

在2013年BEPS计划开始时，法国曾公开推动对属地税收关联度规则的彻底重新思考，以便有效地对数字经济企业进行征税。在这方面，一份2013年1月的法国政府报告（“Collin&Colin报告”）提出了互联网用户数据是价值创造的关键驱动因素的概念，如对于产品定制、提出购买建议、价格歧视等。因此，非居民企业应基于其在一个管辖区内的数据收集活动的程度作为税收关联度，而在该管辖区缴税。OECD在2015年10月的BEPS第1项行动计划报告中包括了对这一概念的讨论。

法国对在线视频流媒体平台的广告收入征收了2%的税收，并试图实施一种转移利润税（沿着英国和澳大利亚已经实施的道路）。可能需要注意的是，在间接税领域，法国增值税法随同其他欧盟国家在2015年发生了改变，以确保B2C模式下的数字供应按目的地征税，且数字产品的海外供应商将产品销售到法国需要进行增值税登记。

4.14.2 常设机构

法国尚未明确其是否将通过多边工具对BEPS第7项行动计划中常设机构条款进行立场的更新。普遍认为法国将持支持态度；可能值得注意的是，新版法国与哥伦比亚税收协定中包含了新的BEPS常设机构标准。法国

也已经对一些全球领先的数字经济企业，如谷歌、易趣网等，提出一些常设机构质疑，并且注重常设机构执法。

4.14.3 协定滥用

法国比较倾向于通过多边工具对协定滥用中的主要目的测试（PPT），而非利益限制（LOB）的规则进行更新。在这方面，新版法国与哥伦比亚税收协定包含了主要目的测试规则。

第五章 中法税收协定及相互协商程序

5.1 中法税收协定

5.1.1 概述

1984年5月，我国政府与法国政府在巴黎签署《中华人民共和国政府和法兰西共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》和《中华人民共和国政府和法兰西共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定议定书》，于1985年2月生效，1986年1月开始执行^[12]。

2013年11月，我国政府与法国政府在北京签署《中华人民共和国政府和法兰西共和国政府对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》（以下简称“2013年协定”），于2014年12月生效，2015年1月开始执行。

两国重新签署的2013年协定成为现行的中法税收协定的规范总体，不仅包括实体性税收规范，而且包括程序性税收规范。

税收协定的最终目标是消除跨境税收障碍，减少国际贸易和资本扭曲，促进国际经济活动的发展。税收协定的宗旨包括避免国际重复征税、防止逃避税、税收非歧视、以及在缔约国之间公平地分配征税权。我国政府与世界各国以及地区签订的双边税收协定以避免双重征税和防止偷漏税为两大核心宗旨，其中尤以避免双重征税为重。

税收协定的签订与实施使其成为我国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、大力实施“引进来”战略以及中国企业“走出去”战略具有重要意义。

2013年协定共三十一条，主体部分包括规定协定的适用范围、双重征税的解决办法、税收非歧视待遇、协商程序以及税收信息交换五大内容，其中双重征税的解决办法所占篇幅最大，足可体现税收协定把消除双重征税作为核心目的和宗旨。

5.1.2 适用范围

中法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

(1) 确定居民身份

在适用主体方面，有权适用协定的主体是中国居民以及法国居民。是否属于中国居民要按照中国税法的具体规定来判断。作为居民的“人”包括个人、公司和其他团体。

(2) 居民身份的划分

个人既是中国居民又是法国居民的，两国政府应当通过协议确定个人属于一国居民，从而避免个人对两国均承担完全的纳税义务。

公司既是中国居民又是法国居民的，应认为是其总机构或者主要办事处所在缔约国的居民。

5.1.2.2 客体范围

在适用客体方面，中法税收协定适用于中国的企业所得税、个人所得税，以及法国的公司税、个人所得税。协定适用客体的规定与消除双重征税条款相联系，对中国企业投资法国产生影响。由于协定的适用客体仅限于所得税和公司税，因此，中国居民在法国投资时被法国政府征收的其他税种的税，在中国无法实施抵免。这部分税收成本应当纳入投资财务评估的考虑范围之内，以免对今后投资的现金流入产生猝不及防的负面影响。

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，在认定中国和法国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，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，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。对于赴法投资或者从事经营活动的中国居民来说，是否按照中法税收协定的规定构成在法国的常设机构，对于其税收成本具有重要影响。

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者部分营业的固定场所。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、陈列或交付目的而保存本企业货物或者商品的库存；

（3）专为由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，或者搜集信息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）专为上述第（1）项至第（5）项活动的任意结合所设的固定营业场所，条件是这种结合使该固定营业场所的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十二个月的建筑工地、建筑、装配或安装工程以及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缔约国一方企业通过其雇员或者其他人员在缔约国另一方提供的咨询劳务，除适用规定的独立代理人以外，这些活动（为同一个项目或两个及两个以上相关联的项目）且在整个劳务期间的任何一个十二个月中连续或者累计超过183天。

5.1.3.4 代理型常设机构的认定

（1）非独立代理人的认定

协定第五条第六款对非居民企业的代理型常设机构做出了规定。虽有第一款和第二款的规定，当一个人（除适用第六款规定的独立代理人以外）在缔约国一方代表缔约国另一方的企业进行活动，有权并经常行使这种权利代表该企业签订合同，这个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。除非这个人的活动仅限于第四款的规定，即使是通过固定营业场所进行活动，按照第四款规定，不应认为该固定营业场所是常设机构。另外，如果该人在缔约国一方全部或者几乎全部代表该企业，或者为该企业以及该企业控制的其他企业经常接受订货单，那么这类人也是非独立代理人。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

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”是指与被代理企业经营活动本身相关的业务合同，而不包括其他内容的合同。

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，也不能必然影响“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。

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法国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法国的常设机构，由此在法国产生的营业利润要承担纳税义务。

（2）独立代理人的认定

为了限制来源国的税收管辖权，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。

但如果代理人的活动全部或者几乎全部代表一个企业，不能构成独立代理人。

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做出了规定。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。

5.1.4 不同类型收入的税收管辖权

中法税收协定将两国居民取得的跨国收入区分为消极所得和积极所得进行征税权的划分，在积极所得中，协定把有关个人劳务所得的规定独立出来加以规定。所谓消极所得是指，没有实施营业活动而获得的投资性所得，如利息、股息、特许权使用费。所谓积极所得是指，通过实质性经营营业活动而取得的所得。对于消极所得和积极所得，居住国的税收管辖权没有很大的区别，但对于来源国的税收管辖权影响很大，同时，结合常设

机构的认定，来源国的税收管辖权在一定程度上被加以限制。按照中法税收协定的规定，消极所得包括股息、利息以及特许权使用费，积极所得包括营业利润、不动产使用所得以及财产出让所得，个人劳务所得由于具有特殊性从积极所得中分割出来单独规定。以下将按不同类型的所得对税收管辖权的划分进行介绍。

5.1.4.1 消极所得

(1) 来源国的税收管辖权

中法税收协定规定的消极所得主要包括股息、利息以及特许权使用费。根据协定第十条、第十一条、第十二条的规定，中国居民企业在法国设立常设机构取得的投资所得并入其常设机构的营业利润在法国征收公司税，适用协定的营业利润条款；没有设立常设机构的来源于法国的股息、利息以及特许权使用费等投资所得在法国征收预提税。因为是中国居民企业的投资所得，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条件，协定限定了法国政府适用的税率最高为10%（如果中国居民企业符合受益所有人的条件且是公司，合伙企业除外，并直接拥有支付股息的法国居民企业至少25%资本的情况下，法国政府适用的税率最高为股息总额的5%）。由于股息、利息、特许权使用费属于消极所得，协定承认了有限的来源地管辖权原则，对于股息、利息收入的来源地的确定比较简单，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：

①支付特许权使用费的人是法国政府或法国居民的，来源地是法国；

②支付特许权使用费的人是法国居民在中国设立的常设机构的，据以支付该特许权使用费的义务的发生与该常设机构有联系，并由其负担，来源地是中国；

③支付特许权使用费的人是中国居民在法国设立的常设机构的，据以支付该特许权使用费的义务的发生与该常设机构有联系，并由其负担，来源地是法国。

根据法国税法的规定，非居民企业取得来源于法国的利息、股息、特许权使用费等消极收入（不涉及常设机构），通常要按照33 $\frac{1}{3}$ %的税率缴纳

公司税。如果中国居民企业不主动享受中法税收协定优惠，不事先表明自己受益所有人身份的，则会多承担最多可达23 $\frac{1}{3}$ %的税收成本。

（2）税收安排

根据协定的规定，支付的特许权使用费数额应当不能超出支付给其他独立第三方的数额，超过部分不能享受税收协定优惠。因此，法国子公司在法国以支付其中国股东的特许权使用费来抵扣自己的应纳税所得额时，会存在面临法国税务当局转让定价调整的风险。因此，企业在安排利润汇回时应当以独立交易原则和合理商业目的为考量标准，并综合考虑中法税收协定的具体规定来进行安排，不能单纯为避税而行动。

5.1.4.2 营业利润

根据协定第七条第一款的规定，中国居民企业取得来源于法国的经营营业利润，中国政府有权向中国居民企业征税；中国居民企业通过在法国设立的常设机构取得来源于法国的经营营业利润，法国政府有权向中国居民企业的常设机构征税；中国居民企业没有在法国设立常设机构而取得来源于法国的收入或者虽在法国设立常设机构但取得的来源于法国的收入与该常设机构没有实际联系的，法国政府无权向中国居民企业及其常设机构征税。

根据协定第七条第二款和第三款的规定，法国政府有权把在法国的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营业发生的各项费用，且利润和费用的确定不局限于法国一地。

5.1.4.3 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。中国企业以船舶或飞机经营国际运输，在法国免征公司税；法国的企业以船舶或飞机经营国际运输，在中国免征企业所得税。

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。

5.1.4.4 不动产使用所得

根据协定第六条的规定，中国居民使用位于法国的不动产而产生的所

得，法国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，该规定适用于企业的不动产所得和用于进行独立个人劳务的不动产所得。“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法国的不动产使用所得，不考虑其是否在法国存在常设机构，法国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，对于中国居民出让法国不动产而产生的出让收益适用财产所得条款。

5.1.4.5 财产出让所得

(1) 不动产出让所得

协定第十三条就财产出让产生的收益，包括出让各类动产、不动产和权利产生的收益的征税权划分问题做出了规定。出让不动产取得的收益可以由不动产所在国征税。如果中国居民出让位于法国的不动产产生收益的，法国政府有权向该中国出让方征税。“不动产”的确定按照协定第六条的规定处理。

(2) 常设机构营业财产出让所得

出让企业常设机构用于营业的财产部分的不动产以外的财产所取得的收益，可以由常设机构所在国征税。如果中国居民企业在法国设有常设机构，那么其出让营业财产部分的不动产以外的财产产生收益的，法国政府有权向该常设机构征税。

(3) 转让股权所得

转让持有的法人的股份所获得的收益，可以由常设机构所在国征税，有以下两种情况：

①中国企业转让拥有的法国公司、信托或其他机构或实体的股份或其他权利取得的利益。如果中国企业在转让前的36个月内的任意时间直接或间接持有被转让资产或财产价值50%以上，则法国税务当局有权向该企业征税；

②中国企业转让持有的法国公司的股份所取得的收益。如果中国企业

在转让前12个月内直接或间接持有被转让公司不少于25%的股份，则法国税务当局有权向该企业征税。

5.1.4.6 个人劳务所得

依国际税收协定规范惯例，协定对于演艺人员、运动员、教师、研究人员、学生和实习人员的纳税义务以及董事费、退休金、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做出了规定。以下作简单介绍：

(1) 演艺人员和运动员

根据协定第十七条的演艺人员和运动员条款，中国表演者、运动员或模特在法国从事个人活动，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、演出团体等等），法国政府均有权就这部分所得征税。但是，如果中法两国之间签署了文化交流计划并对上述活动做出了互相免税规定的，不适用协定的规定。

(2) 教师和研究人员

根据协定第二十条的教师和研究人员条款，中国教师和研究人员在法国的大学、学院、学校或其他教育机构和科研机构从事教学、讲学或研究，且从其第一次到达之日起在法国的停留时间不超过36个月的，该中国教师或研究人员在法国由于教学、讲学或研究而取得的收入在法国免税。

(3) 学生

根据协定第二十一条的学生条款，中国学生、企业学徒或实习生仅由于接受教育、培训或者获取特别的技术经验的目的而停留在法国，其为了维持生活、接受教育或培训的目的在法国取得的款项或所得，法国政府免于征税。

(4) 董事费

根据协定第十六条的董事费条款，中国居民担任法国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法国履行董事职责，法国政府都有对此项所得的征税权。

(5) 退休金

根据协定第十八条的退休金条款，不论其员工的国籍、以前的工作地点如何，中国居民公司支付给其员工的退休金及类似款项仅由中国政府征

税，这是一种支付国独占征税权。也就是说中国居民公司雇佣法国居民员工，无论该法国居民员工在中国提供服务还是在法国提供服务，中国居民公司支付给他的退休金应仅在中国纳税，法国政府无权征税。

（6）政府服务

根据协定第十九条的政府服务条款，对法国政府支付给向其提供服务的个人的报酬（特指履行政府职责而向其提供服务的个人），法国政府作为支付国独占征税权。这里的“个人”包括法国居民和中国居民。中国政府在法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法国征税。法国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，法国政府支付给向其提供服务的个人的退休金，仅由法国政府征税；但是，如果向法国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。

（7）独立个人劳务

根据协定第十四条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法国的收入，仅由中国政府征税。符合以下情形之一的，法国政府亦有权征税：

①中国居民个人为从事独立个人劳务目的在法国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，如诊疗所、牙医所、建筑师事务所等）；

②中国居民个人在任何纳税年度中连续或累计停留在法国超过183天。注意，符合第一种情形的独立劳务收入，法国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，法国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，“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等。

（8）受雇所得

根据协定第十五条的受雇所得条款，中国居民个人在法国受雇取得的

收入，中国政府和法国政府均有权征税。同时，协定对来源国的征税权做出了限制，即中国居民个人在法国受雇取得的收入，同时满足以下三个条件的，法国政府无权征税：

①中国居民个人在任何纳税年度中在法国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法国居民公司；

③该项报酬不是由雇主设在法国的常设机构或固定基地负担。

此外，若受雇于法国企业经营国际运输的船舶或飞机而取得的报酬，可以在法国征税。

5.1.5 法国税收抵免政策

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，法国政府对中国居民来源于法国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，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法国取得的收入按照协定被法国政府征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。

根据协定第二十三条消除双重征税条款第一款的规定，中国政府对中国居民就来源于法国的所得向法国政府直接缴纳的税额，给予直接抵免；对中国居民公司就法国居民公司向其支付的股息向法国政府间接缴纳（由法国居民公司直接缴纳）的税额，在中国居民公司拥有法国居民公司股份不少于20%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法国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、财产出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。例如中国居民企业（母公司）的法国子公司在法国缴纳公司税后，将税后利润的一部分作为股息、红利分配给该母公司，子公司在法国就其应税所得实际缴纳的公司税税额中按母公司所得股息占全部税后利润之比的部分即属于该母公司间接负担的法国公司税。间接抵免的适用范围为中国居民企业从其符合协定第二十二条第一款第二项以及《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）第五、六条规定的境外法国子公司取得的股息、红利等权益性投资收益所得，同时，参考《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〕84号）相关规定。

5.1.5.1 企业境外所得的税收抵免办法

（1）适用范围

①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公司税性质的税额进行抵免^{[13][14]}。

②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公司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。由居民企业直接或间接持有20%以上股份的外国企业，限于符合以下持股方式的三层外国企业：

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，且由

该企业直接持有或通过一个或多个符合财税〔2009〕125号文件第六条规定持股方式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，应按被投资方做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、出让财产等收入，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

抵免限额可以选择分国不分项或者不分国不分项计算。上述方式一经选择，5年内不得改变。

抵免限额=来源于某国的税前应纳税所得额*中国的法定税率。

若从国外分回的是税后利润，需换算为税前利润。抵免限额的作用在于，与境外已纳税款进行比较，二者中较小者，从汇总纳税的应纳税总额中扣减。境外所得涉及的税款，少交应补，多交当年不退，以后五年抵免。

（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 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，我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我国税法规定计算的应纳税额。

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

考虑到许多国家（地区）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。

若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；若纳税人的境外税额高于扣除限额的，超过部分不退税，但可以在以后年度抵扣属该国的应纳税额，可以无限期向后递延。

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有关凭证原件。

请注意中国的个人所得税法在2018年已经修订，个人所得税实施条例正在修订，修订后上述规则可能会有变化。

5.1.6 非歧视待遇

协定的非歧视待遇条款规定了中法两国之间在国内税收征管方面的国民待遇原则，即非歧视待遇原则，主要涵盖四方面内容：

（1）国民非歧视待遇

中国居民在法国投资应与法国国民在相同情况下负担的税收相同或更轻。

（2）常设机构非歧视待遇

中国企业在法国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，其负担不能比法国居民企业的负担更重。

（3）间接投资非歧视待遇

中国企业向法国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，在计算法国企业的应纳税所得额时，应对中国企业支付

的款项与对法国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出让条件，在税收上保证相同的竞争地位。

（4）子公司非歧视待遇

中国企业在法国的子公司无论出资形式或比例如何，不应比法国其它类似企业税收负担更重。

中国根据法律在税收上仅给予本国居民的任何扣除、优惠和减税，与法国居民无关。

5.1.7 税收信息交换

协定第二十七条规定了中法两国政府之间的税收信息交换协作制度框架。中国政府可以根据本条之规定要求法国税务当局提供中国居民或者国民在法国当地的情报，从而能够更全面地掌握中国居民或者国民的境外收入情况和境外纳税情况，防止跨国偷漏税的行为。因此，中国居民应当提高自身经营或投资行为的税法遵从度，依法履行纳税义务，避免税收违法风险。考虑到两国的主权地位，本条对这种税收信息交换协作进行了一些限制：

（1）使用限制

一方获取另一方提供的税收信息后，应当作密件处理，仅应告知与本协定所含税种有关的查定、征收、管理、执行或裁决上诉的有关人员或主管当局（包括法院）。

（2）被要求一方的交换豁免

一方不得要求另一方违背另一方的法律或者行政惯例实施，一方不得要求另一方提供泄露任何贸易、经营、工业、商业、专业秘密、贸易过程的情报以及违反公共政策的情报。

在税收信息交换的国际合作方面，《多边税收征管互助公约》由经合组织和欧洲委员会于1988年共同发起，1995年生效，并在2011年由二十国集团发起进行修订，目前已向全球开放，是一项旨在通过加强国际税收征管协作，应对和防范跨境逃避税行为、维护公平税收秩序的多边条约。合作内容包括税收信息交换、同期税务检查和追缴税款等。2013年8月27日，我国签署了《多边税收征管互助公约》，于2016年2月1日生效并自2017年1月1日起执行。该公约在我国生效执行后，中法两国之间的税收征

管合作将主要以此公约为基础全面展开。中法两国就各自居民的跨国逃税行为的打击力度将会极大提高，能够更为有效地维护两国的税收利益。

5.2 中法税收协定相互协商程序

5.2.1 概述

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机关产生纳税争议后，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，是中国居民赴法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月发布了部门规范性文件《税收协定相互协商程序实施办法》，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。

5.2.2 法律依据

中法税收协定争议是指中法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。

相互协商程序是两国主管税务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。协定第二十六条相互协商程序条款为两国主管税务当局之间的协商解决机制提供了法律依据。

5.2.2.1 中法税收协定相互协商程序条款

协定对相互协商程序的规定为：

(1) 当申请人认为，缔约国一方或者双方的措施，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税务当局；或者如果其案情属于第二十四条第一款，可以提交本人为其国民的缔约国主管税务当局。该

项案情必须在不符合本协定规定的征税措施第一次通知之日起三年内提出；

(2) 上述主管税务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税务当局相互协商解决，以避免不符合本协定的征税行为。达成的协议应予执行，而不受各缔约国国内法律的时间限制；

(3) 缔约国双方主管当局应通过协议设法解决在解释或实施本协定时发生的困难或异议，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，可以直接联系。为有助于达成协议，双方主管当局可以进行会谈，口头交换意见。

5.2.2.2 中国《税收协定相互协商程序实施办法》（以下简称“实施办法”）

税收协定中的协商程序条款授权了缔约国主管当局通过相互协商来解决在解释或实施税收协定时发生的困难或异议。相互协商程序的启动要历经两个阶段：

第一阶段是纳税人向其居民国主管当局就缔约国一方或双方已导致或将导致不符合税收协定规定的税收措施提出异议，主管当局收到纳税人提交的案情后，对案情进行审查；

第二阶段是主管当局认为纳税人提出的异议合理并且不能单方面圆满解决的，则启动相互协商程序，通知另一方主管当局，并展开谈判。

我国颁布的实施办法主要针对第一阶段，也就是纳税人如何申请启动阶段而制定的程序性规范。实施办法对申请启动相互协商程序的适用主体、情形、申请时限以及税务机关如何受理申请和反馈结果等问题进行了规定。

根据现行的实施办法，纳税人申请启动相互协商程序要经过两个环节，第一个步骤是申请人向负责其个人所得税或企业所得税征管的省级税务机关提出书面申请，由省级税务机关决定是否受理该申请；第二个步骤是省级税务机关受理申请后上报税务总局，由总局对申请进行审核并最终

决定是否启动相互协商程序。

5.2.3 相互协商程序的适用

5.2.3.1 符合条件的申请人

根据中法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。我国的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。也就是说，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法方主管当局进行相互协商。例如，若中国居民企业在对法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公司来持股法国被投资公司，如果特殊目的公司与法国国内收入局就税收协定适用问题产生争议，虽然该特殊目的公司为中资公司，但因为其并非中国税收居民，该特殊目的公司将无权请求中国主管当局启动相互协商程序。但如果该特殊目的公司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，该特殊目的公司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（地区）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，如果案情属于第二十五条第一款（非歧视待遇），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

相互协商程序是在税收协定框架内解决国际税收争端的机制，因此当事人请求相互协商的事项应属于税收协定的适用范围。在中国对外签订的

税收协定中，除相互协商程序条款外，部分协定还在居民、股息、利息、联属企业等条款中指明了双方主管当局可以就该条款解释及适用进行相互协商。但在中国签订的某些协定中，双方仅在少数条款中指明可以就该条款相互协商，而在其他的条款中未提及相互协商程序，那么在这种协定下，是否可以认为相互协商程序的适用范围受到了限制？根据OECD税收协定范本解释，这个答案是否定的。关于这一问题，范本解释中明确提到，即使缔约国双方未在其他条款中提及主管当局可以就该条款协商，但因相互协商程序独立条款的存在，双方仍可以就税收协定特定条款解释及适用过程中的问题适用相互协商程序。

实施办法第九条以列举的方式说明了中国居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；

（6）其他可能或已经形成不同税收管辖权之间重复征税的。

5.2.3.3 中国关于特别纳税调整相互协商程序的其他规定

因转让定价引起的税务争议是各国主管当局需要通过相互协商程序协调解决的最主要问题，转让定价问题的特殊性也注定了其是国际税收争议中最复杂的领域之一。

（1）转让定价的特殊性

转让定价问题在相互协商程序中的特殊性体现在以下几点：

①转让定价案件中，申请人通常是因境外关联方受到了转让定价调查，而申请居民国主管当局启动相互协商程序。换言之，申请人是转让定价调整的利益关联方，而并非是有可能被直接调增利润的受调查企业；

②转让定价并非是一门精确的科学，同样的事实条件下适用不同的转

让定价方法产生的结果可能大相径庭，因此在转让定价问题上立场不同的各方很容易产生分歧；

③各国关于转让定价引起的初次调整以及相应调整问题已经在公平交易原则的基础上达成了一定共识，但对于转让定价中的二次调整问题，各国可能有不同的规定。

（2）有针对性的启动程序

关联交易一方被实施转让定价调查调整的，应允许另一方做相应调整，以消除双重征税。相应调整涉及税收协定国家（地区）关联方的，经企业申请，国家税务总局与税收协定缔约对方税务主管当局根据税收协定有关相互协商程序的规定开展磋商谈判。涉及税收协定国家（地区）关联方的转让定价相应调整，企业应同时向国家税务总局和主管税务机关提出书面申请，报送《启动特别纳税调整相互协商程序申请表》，并提供企业或其关联方被转让定价调整的通知书复印件等有关资料，参见《国家税务总局关于发布〈特别纳税调整调查及相互协商程序管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2017年第6号）的相关规定^[15]。

5.2.4 启动程序

税务机关对申请的处理：

根据OECD税收协定范本条款中的用语“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”可以看出一国税务机关对是否应当事人的申请启动相互协商程序有一定的自由裁量权。但税务机关何时可以拒绝当事人的申请，当事人是否有权诉至法院要求税务机关启动该程序等问题在OECD协定解释中并没有明确的答复，通常情况下这些问题都会留待各缔约国通过国内法规范。

理论上来说，与其他国家（地区）就税收问题展开磋商是涉及国家主权的行为，纳税人可以基于税收协定中的条款申请主管当局启动该程序，但当主管当局通过审查认为申请理由不够充分时有权拒绝纳税人的申请，并且纳税人无权通过法院强制要求主管当局执行该程序。

根据实施办法规定，我国纳税人提出启动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

上报税务总局；

(2) 国家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。

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的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。

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，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需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（地区）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。

5.2.6 法国仲裁条款

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。但迄今为止，中国对外签署的税收协定中尚未包含有仲裁条款，故本文在此不再做延伸讨论。

5.3 中法税收协定争议的防范

5.3.1 中法税收协定争议概述

中法税收协定争议是指中国与法国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）与收入来源国（法国）之间就中法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（法国）之间基于中法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法国两个主权政府之间的税务争议。由于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，中国投资者应当着重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 中法税收协定争议产生的主要原因及表现

本投资税收指南所称中法税收协定争议是指中国投资者与法国税务当局或者中国税务机关之间的税务争议，两者在法律地位上是不平等的。

此类争议产生的主要原因：一是中国投资者在赴法投资的决策阶段没有全面周详地考察中法税收协定及法国当地税法的具体规定，致使投资项

目在法国落地后一些尚未识别的税务成本增加；二是中国投资者在一些具有争议的涉税问题上与法国税务当局以及中国税务机关事先没有有效沟通，由此引发税务争议。以下是一些常见的中法税收协定争议的表现。

5.3.2.1 双重税务国籍

中国居民企业在法国依据法国法律设立了项目投资公司，但公司的实际管理机构仍设置在中国境内时，这一项目投资公司根据中国税法以及法国税法的规定既是中国居民企业又是法国居民企业。如果项目投资公司没有与中国税务机关以及法国税务当局事先协商确定其单一税务国籍，将无法享受税收协定优惠，由此可能引发税务争议。

5.3.2.2 受益所有人身份被否认

中国投资者在法国获取股息、利息或者特许权使用费等消极收入时，应当向法国税务当局证明自身的受益所有人身份，从而适用中法税收协定规定的优惠税率，降低在收入来源地的税负。如果中国投资者作为受益所有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很难被法国税务当局认可，由此可能引发税务争议。

5.3.2.3 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法国的商业客户提供技术服务并收取技术服务费的，若该笔收入属于税收协定规定的营业利润，中国居民无须在法国缴纳所得税。但如果中国居民的技术服务行为兼具技术授权使用行为，则容易引发税务争议。这种混合行为极易被法国税务当局全盘认定为技术授权行为，中国居民收取的费用被认定为特许权使用费，而要求中国居民在法国缴纳所得税。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，避免增加税收成本。技术服务费与技术授权费的区分问题是税收协定执行中的争议高发地带。

5.3.2.4 常设机构的认定争议

中国投资者在法国获得营业收入是否应当在法国履行纳税义务很大程度上取决于常设机构的认定。通常，中国投资者在法国的场所、人员构成常设机构的，其营业利润应当在法国纳税。中国投资者应当尽量避免其在

法国的场所、人员被法国税务当局认定为常设机构。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，是中国投资者与法国税务当局之间的争议高发点。

在工程型常设机构认定方面，如果中国投资者或经营者为法国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，尤其是把控好工程期限，同时准确区分工程地与场所，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，避免超过期限而被认定为常设机构。此外，中国经营者既出让技术又提供技术支持服务的，应当避免超时限而被认定为常设机构。

在代理型常设机构认定方面，中国投资者或经营者要确保其在法国的代理人符合独立代理人的条件，否则将会被认定为中国投资者或经营者在法国的常设机构。

5.3.3 妥善防范和避免中法税收协定争议

中国投资者与法国税务当局一旦产生税收协定争议，可以通过启动相互协商程序加以解决，但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，导致争议解决效率低下，对中国投资者产生更为不利的影响。因此，中国投资者应当注重增强防范和避免中法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法国税务当局之间的税务争议，强化税务风险管理，确保在法投资或经营能够实现最优化的经济目标。

5.3.3.1 全面了解中法税收协定及法国税法的具体规定

防范中法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法国税法以及中法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，严格按照法国税法及中法税收协定的具体规定安排自身的投资、经营活动。

5.3.3.2 完善税务风险的内部控制与应对机制

中国企业作为赴法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法国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。

5.3.3.3 与法国税务当局开展充分的沟通与交流

中国投资者应当在全面了解法国税法、中法税收协议具体规定以及准确把握自身涉税风险点的基础上，进一步做好与法国税务当局进行沟通与交流的准备工作，备齐相关的证明材料，就一些关键税务风险点的处理与法国税务当局开展充分的沟通与交流，努力获得法国税务当局的承认或者理解，必要时可以启动在法国的预约定价安排程序以及事先裁定程序，尽力将税务争议风险进行锁定。

5.3.3.4 寻求中国政府方面的帮助

检索和考察法国税法以及中法税收协定的具体规定是中国投资者不得不为但又十分困难的一项工作。中国投资者可以在投资和经营决策初期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法国使领馆经商处、法国中国总商会、法国驻中国大使领馆商务处、中国商务部研究院海外投资咨询中心等。

5.3.3.5 寻求税法专业人士的帮助

中国投资者应当在决策阶段及时寻求税务律师、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。

第六章 在法国投资可能存在的税收风险

6.1 信息报告风险

法国对增值税登记不设立门槛。无论自然人还是法人，任何在法国销售应税商品或提供应税服务的人都是纳税人。纳税人是否登记不影响其增值税纳税义务的产生。若纳税人没有按照规定进行登记，则可能面临处罚。如果非居民纳税人在法国开展属于增值税征税范围的交易，则其必须进行增值税登记，否则不得开展交易。

6.2 纳税申报风险

6.2.1 在法国设立子公司的纳税申报风险

根据《法国税典》，法定注册地或实际管理机构所在地位于法国境内的企业都是法国的居民企业。因此，在法国设立的子公司为法国的居民企业。法国公司税制度是以国界原则为基础构建的，即企业（包括法人企业的分支机构等）仅就其在法国境内取得的生产经营所得及居民公司直接从境外取得的所得缴纳公司税。法国企业在境外的子公司及分支机构在法国境外取得的生产经营所得以及发生的亏损，均不计入法国境内的应纳税所得额。具体纳税要求及申报程序等规定均可参考居民企业要求处理。

6.2.2 在法国设立的外国分公司或代表处的纳税申报风险

根据《法国税典》，在法国成立的，没有独立法人资格的外国公司分公司或代表处，属于非居民企业。此类非居民企业与居民企业一样，仅就其在法国境内取得的生产经营所得及居民公司直接从境外取得的所得缴纳公司税。

6.2.3 报税时间

（1）公司税

一般情况下，公司必须在会计年度结束的3个月内进行汇算清缴。公司税分四期进行预缴，会计年度截止于12月31日的企业必须在3月15日、6月15日、9月15日和12月15日之前分别预缴公司税。

（2）个人所得税

居民纳税人在年度终了后第二年依法申报，每年纳税期限会略有不同。一般情况下，申报单最迟应在3月1日送达至税务总局。针对按照实际税制纳税的商人、工业家、农业经营者、以及从事非商业活动且按照受控申报制度纳税的人员，申报单最晚可延长至5月1日后第二个工作日送达。

非居民的个人年度所得税纳税申报一般在6月15日到7月15日之间进行，这取决于纳税人的国籍。

（3）增值税

对于法国企业，按月申报增值税的截止日期是申报期结束后的下一个月的15日到24日。截止日期取决于多个因素，如法人实体的类型和纳税人的成立地点等；对于外国企业，按月申报和按季度申报增值税的截止日期是申报期结束后的下一个月的19日。

6.3 享受税收协定待遇风险

6.3.1 中法税收协定争议风险

本投资税收指南所称中法税收协定争议是中国投资者与法国税务当局或者中国税务机关之间的税务争议。

此类争议产生的主要原因有二，其一是中国投资者在赴法国投资的决策阶段没有全面周详地考察中法税收协定及法国当地税法的具体规定，致使投资项目在法国落地后产生一些尚未识别的税务成本的增加；其二是中国投资者在一些具有争议的涉税问题上与法国税务当局以及中国税务机关没有事先进行有效地沟通，由此引发税务争议。以下是一些常见的中法税收协定争议的表现。

（1）双重税务国籍

中国居民企业在法国依据法国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法国税法的规定既是中国居民企业又是法国居民企业。如果项目投资公司没有与中国税务机关以及法国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，由此可能引发税务争议。

（2）受益所有人身份被否认

中国投资者在法国获取股息、利息或者特许权使用费等消极收入时，应当向法国税务当局证明自身的受益所有人身份，从而适用中法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所有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法国税务当局认可，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在国内向位于法国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，中国居民无须在法国缴纳所得税。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法国税务当局全盘认定为技术授权行为，中国居民收取的费用属于特许权使用费，因此要求中国居民在法国缴纳所得税。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

中国投资者在法国获得的营业收入是否应当在法国履行纳税义务很大程度上取决于常设机构的认定。通常，中国投资者在法国的场所、人员构成常设机构的，其营业利润应当在法国纳税。中国投资者应当尽量争取避免其在法国的场所、人员被法国税务当局认定为常设机构。因此，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，是中国投资者与法国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法国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，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，避免超过期限而被认定为常设机构。此外，中国经营者既提供技术出让又提供技术支持服务的，应当避免超时限而被认定为常设机构。

在代理型常设机构认定方面，中国投资者或者经营者要确保其在法国的代理人符合独立代理人的条件，否则将会被认定为中国投资者或者经营者在法国的常设机构。

6.4 其他风险

法国金融市场管理局最新的法规认为，如果管理层存在欺诈行为、企业存在由于管理制度的漏洞引起的欺诈行为，则该欺诈行为导致的资金损失不能税前扣除。

另一方面，法国子公司为了使其境外母公司符合境外相关要求而额外发生的费用可能被法国税务当局认定为不能税前扣除。

此外，法国税务当局倾向于对税务违规行为处以更多的罚款。例如，当公司违规开具发票时，罚款最多可达发票金额的50%。

但是，法国政府在立法层面提高税务合规性要求，并不是为了增加法国企业的税负，而是为了提高违法成本，从而使得企业运营者被迫完善管理机制。法国政府希望借此来推进企业自身的优化改革。

可以肯定的是，在法国经营的中国企业不仅需要从现有的管理制度出发约束经营行为以符合合规性要求，更应该思考如何通过改变现有的运营制度来符合法规以及当地税务机关在实务操作上的要求。

参 考 文 献

1. 商务部国际经济合作研究院. 商务部投资促进事务局. 中国驻法国大使馆经济商务参赞处. 对外投资合作国别(地区)指南——法国(2015年版)[EB/OL], 2015.
2. 商务部. 中国同法国的关系[EB/OL].
http://wcm.fmprc.gov.cn/pub/chn/pds/gjhdq/gj/oz/1206_14, 2016.
3. 财政部国际关系经济司. 中法高级别经济财金对话[EB/OL].
http://www.mof.gov.cn/mofhome/waijingban/pindaoliebiao/yewujieshao/201501/t20150128_1185503.html, 2015.
4. 中国新闻网. 首次中法高级别经济财金对话联合声明[EB/OL].
<http://www.chinanews.com/gn/2013/11-27/5554491.shtml>, 2013.
5. 新浪财经. 中法声明加强财政税收及金融合作[EB/OL].
<http://finance.sina.com.cn/world/20140917/155320319186.shtml>, 2014.
6. 财政部国际关系经济司. 第三次中法高级别经济财金对话联合情况说明[EB/OL].
<http://www.bjzq.com.cn/dpfx/ShowArticle.asp?ArticleID=460126>, 2015.
7. 外交部. 法国国家概况.
https://www.fmprc.gov.cn/web/gjhdq_676201/gj_676203/oz_678770/1206_679134/1206x0_679136/, 2018.
8. Deloitte Touche Tohmatsu Limited[J/OL]. International Tax, France Highlights 2016, 2016.
9. P. Burg. France—Corporate Taxation. Country Surveys IBFD[DB/OL], 2016.
10. Code général des impôts, 法国税典.
11. Pierre Burg. Neutralization of 5% add-back on dividends within tax-consolidated groups abolished following ECJ decision in Groupe Steris SCA. [DB/OL]. IBFD Tax Research Platform, 2015.
12. 国家税务总局. 国家税务总局公告2015年第11号. 中华人民共和国政府和法兰西共和国政府对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定, 2015.
13. 财政部. 国家税务总局. 财税(2009)125号. 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, 2009.
14. 国家税务总局. 国家税务总局公告2010年第1号. 企业境外所得税收抵免操作指南, 2010.
15. 国家税务总局. 国家税务总局公告2017年第6号. 国家税务总局关于发布《特别纳税调整调查及相互协商程序管理办法》的公告, 2017.

编写人员: 朱玉杰 于明娟 王坤 孙雪丹 李佳容

校对人员: 施科云 史俊飞 贺妍霖