

# 埃塞俄比亚税制及国际工程 承包项目税收筹划

渠文灵 ■

**摘要：**建筑施工企业进行国际税收筹划首先要遵守当地的税收法律、接受所在国税务主管部门的监督检查、依法依规遵章纳税，其次才是利用国与国之间的税制差异、利用税收优惠政策、利用双边或多边协定等手段合理避税。本文在介绍埃塞俄比亚税收法律、征收管理制度的基础上，立足A公路项目合同及项目管理全过程，重点介绍了项目不同阶段、不同税种下的税收筹划方法，为企业进行国际工程承包业务提供借鉴。

**关键词：**国际工程承包；埃塞俄比亚；税收筹划

**中图分类号：**F812 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2021)08-0062-04

## 一、埃塞俄比亚税制介绍

埃塞俄比亚实行联邦政府与各州政府分享税制，各州将一定比例的税收上缴联邦政府，联邦政府根据各地区人口、经济状况及上缴税收的情况向各州拨款。埃塞俄比亚税务和海关总局是埃塞俄比亚税收管理机构，由埃塞俄比亚税务部、海关总署和联邦收入局合并而成，总部位于首都亚的斯亚贝巴。埃塞俄比亚与工程施工相关的主要税种有企业所得税、预扣税、个人所得税、增值税、消费税、关税、进口货物附加税以及印花税。

### (一) 企业所得税

在埃塞俄比亚注册成立或组建的机构，不论其纳税人身份如何，都要就其来源于埃塞俄比亚境内的收入纳税。一般企业(含居民企业与非居民企业)营业所得适用30%税率，应纳税所得额=营业收入-税前扣除项目。所得税采取

分类征收，按年申报，国际日历的4月30日前申报缴纳上一年企业所得税。所得税应纳税额到期前未缴纳的税款将产生利息和罚款，多缴税款能够予以抵免、退税或抵缴其他税收。企业产生的亏损可以结转至下年，但最长不得超过五年。

### (二) 预扣税

非居民企业取得埃塞俄比亚境内所得根据所得性质适用不同税率，股息、红利、分包款、汇出利润、表演适用10%税率，其他所得适用15%税率。在提供商品或劳务时，如果任一应税交易或合同中提供商品的价值大于10 000比尔，或从事一笔应税交易或提供服务价值大于3 000比尔，则需缴纳预扣所得税，税率为2%；如果未向扣缴义务人提供税号，扣缴义务人需要按照相当于毛收入30%的税率预扣相关税款，且该税款为最终税。

扣缴义务人从收入中扣除的预扣税应在收入被支付的当月结束之后的30天

内支付给税务局，若未依法履行扣缴义务，则扣缴义务人应当承担向税务局支付应纳税额的责任，其支付的应纳税额有权从付款接受方处追讨。

### (三) 个人所得税

任何在埃塞俄比亚境内取得收入的自然人均需缴纳个人所得税。如果聘用当地员工，还需要同时为其缴纳社保，其中单位负担部分为工资的11%，中方员工若不在当地缴纳社保需提交国内社保缴纳证明。个人所得税采用累进税率分类汇总，按月申报，即在埃塞俄比亚日历每月最后一天前申报、缴纳上月个人所得税。

### (四) 增值税

在埃塞俄比亚境内销售商品、提供劳务、转让商品的使用权或提供特许权以及水电热气的提供与传输需要缴纳增值税。增值税纳税人为增值税登记人(任意12个月应税交易总价值超过500 000比尔)、进口方以及虽未登记但

作者简介：渠文灵，中铁十四局集团海外分公司会计师。

在埃塞俄比亚境内向客户提供了增值税应税服务的非居民企业。税率分为15%和0税率两档。增值税应纳税额为在任一会计期间销项税额与进项税额之间的差额。可抵扣税额为会计期内商品进口环节海关报关单上注明的应纳(已纳)增值税税额、发生在当前或以前会计期间的商品或劳务提供的应税交易且这些商品或劳务是用于或将用于增值税登记人的应税交易收到的税收发票注明的应纳(已纳)税额。不可抵扣的情形有两种:一是以客车应税交易或进口客车;二是以娱乐或提供娱乐为目的进行商品或劳务的应税交易或进口。增值税按月申报,国际日历每月30日(或31日)之前申报、缴纳上月增值税。

除超过25%的应税交易按零税率征税的增值税纳税人外,其他增值税登记人会计期内超过应征税款的抵扣部分应留抵未来5个会计期的税款,5个月结束后仍待留抵的部分应由税务机关在登记人申请退还的2个月内予以退还,纳税人申请时应附送超过部分的证明文件。

#### (五) 消费税

埃塞俄比亚消费税只在生产与进口特定商品时单一环节征税,采用比率税率,税率范围从10%至100%不等,施工项目涉及的“特定商品”可能包括车辆(1300C.C.以下30%,1300C.C.到1800C.C.60%,1800C.C.以上100%)、洗衣机(30%)、燃料(超苯、常规苯、汽油30%)等,需要在进口环节申报缴纳。

#### (六) 关税

除法律规定免关税外,所有进口埃塞俄比亚的货物均须缴纳关税。进口货物关税税率分为0、5%、10%、20%、30%与35%六档。计税基础是货物的到岸价,其中运输过程中毁损成本及海关要求销毁的货物的成本可以从计税基础中扣除。埃塞俄比亚采用关税先纳制,即海关在接受进出口货物通关手续申报后,逐票计算应征关税并填发缴款书,

纳税人到指定银行办理税款交付或转账后,海关凭关税缴款收据办理放行手续。

埃塞俄比亚对除房地产开发企业、机动车外的资本货物租赁业、出口贸易业和批发贸易业等特定投资主体外,均可免税进口建立新企业或扩大升级现有企业所需的资本货品及建筑材料;所有法定生产资料如机器和建筑材料享有关税和其他进口税的100%豁免权。

#### (七) 进口货物附加税

除享受免税优惠的货物(如用于农业的肥料、石油及润滑油、用于客货运及其他的车辆、航空航天器材、免征关税的组织或个人进口的货物、政府批准的重大投资项目)外,对于进口至埃塞俄比亚的所有货物均需缴纳进口货物附加税,税率为10%,计税基础为进口货物到岸价与已缴纳的关税、进口增值税以及消费税的总和。

#### (八) 印花税

埃塞俄比亚对特定的文书征收印花税,如章程、债券、合同、协议等。印花税由税务和海关管理当局征收,纳税义务人为书立、领受公告所列举文书的单位和个人。税率有定额税率和比率税率两种,施工期间涉及的印花税税目可能涉及到的有雇佣合同(薪金金额1%)、租赁合同(应税文书价值0.5%)、公司章程(首次签订350比尔、后续签订100比尔)。纳税义务发生时间为行为发生前或行为发生时,对于50比尔以下税额的印花税,在文书上根据适当价值贴花;超过50比尔税额的印花税,或是文书的性质和类型有要求时,可通过税务和海关当局规定的贴花以外的其他方式缴纳。如果签署需缴纳印花税的文件,但并未支付印花税,或者隐瞒文书性质意图逃避缴纳印花税,则应被处以25000比尔至350000比尔的罚款以及10年至15年的监禁。

## 二、A公路项目税收规划

埃塞俄比亚A公路项目是由我国企业承包的境外项目,项目含税合同价格为45736.55万元,增值税税率为15%,工期36个月,业主为埃塞俄比亚公路局。项目全程税筹如下。

### (一) 合同签订

A公路项目采用DB(设计-建造)模式。如果将合同内容分为设计与施工并分别签订合同,对于跨境提供设计服务,根据税收协定,从事独立个人劳务且不符合固定基地标准或183天停留标准的中国居民个人,在提供《中国税收居民身份证明》并申请享受税收协定优惠待遇的条件下,免于缴纳任何税款。本合同设计部分占2%,即不含税价格795.42万元,如果将此部分从合同总价刨除按照协定免税,施工合同部分也会因合同总收入减少从而降低所得税、预扣税(如有)税基。然而,该合同设计部分所占比重较低,筹划效果不明显。但对于其他可以分拆、独立执行且项目各部分价值均较高的工程承包项目,分别签订合同,缩短单个合同执行期,可能在纳税主体身份、减少税基方面进行税收筹划均能受益,尤其是预扣税为最终税的国家,将合同进行分拆以降低总收入对项目创效非常必要。但这要求经营人员具有非常强的商业谈判能力,需要综合协调各方因素,以促成合同的有效分立。

### (二) 组织机构选择

一般情况下,施工单位在海外从事工程承包项目需要在当地设立管理机构进行具体运作和实施,在组织形式的选择上一般有子公司、分公司、代表处等。在埃塞俄比亚,居民企业与非居民企业就来源于本国的所得而言,纳税义务相同,但在利润汇出时,子公司分配股息需要缴纳5%预提所得税,分支机构则免于征税(根据中埃税收协定条款相关规定)。但具体选择何种形式的组织机构,要根据当地的法律对企业进行业务

活动时的资质要求、施工项目享受当地财税优惠的需要以及公司整体经营战略来决定。

A公路项目在对当地法律法规、政策优惠等因素进行综合考量后,决定在该国首都亚的斯亚贝巴设立GC1(综合施工一级资质)级别的分公司,这个级别的公司可以享受设备进口环节关税及进口货物附加税的免税优惠,同时分公司在利润汇回时不用缴纳预提所得税。

### (三) 分税种筹划方案

1. 企业所得税与预扣税。企业所得税与预扣税是同一事物的两个方面,在进行税收筹划时要同时加以考虑。埃塞俄比亚采用核定征收与据实征收相结合的方式征收所得税,结算时按照收入的2%缴纳预扣税额,年终时按照本年营业利润的30%缴纳所得税。就A公路项目而言,项目整体预扣税额相当于利润率6.67%的情况下按照30%的所得税税率缴纳所得税,如果真实利润率高于6.67%需要补交企业所得税,如果低于6.67%,已缴预扣所得税很难退回,则应税所得税负将高于30%。为此,需要做好所得税与预扣税的筹划管理工作,以降低项目税负率。

(1) 加强收入、成本管控,最大限度降低当期应纳税所得额。对于取得的工程收入可以考虑采取推迟确认的方式,使得应纳税所得发生期间后延,实现延迟纳税的效果。对前期发生的咨询费、招投标费、保函费等,考虑是否存在暂缓支付的可能性;而对于项目结束后将要发生的期后费用,可以承诺提前支付,以便最大限度地归集项目成本费用,抵扣项目收入,减少所得税流出。同时,需要仔细研究允许税前扣除的项目,并取得合法合规可以抵扣的票据,以将实际发生的成本在税前足额扣除。

(2) 合理选择设备来源,并进行恰当的会计处理。租赁与购买两种方式对企业的财税处理有着不同的影响,采用

租赁方式,租赁费用于每期发生时均匀扣除,对所得税的影响是平稳的;而如果选择购置设备,通常采用加速折旧方法提前计入成本,对所得税的抵减作用是前多后少。但是埃塞俄比亚实行统一的折旧政策,折旧率每年20%,如果设备折旧年限大于项目施工年限,这就导致工程结束设备折旧仍在进行,实际购置成本不能全部得到补偿,降低了工程项目实际成本。

(3) 明确税款承担方。企业在分包合同、采购合同签订中要明确预扣税实际负税人,防止名义上是预扣供应商税款实则由我方承担的情况发生,以减少涉税纠纷。同时做好预扣税款扣缴工作,并及时将税款解缴主管税务机关,避免扣缴工作的缺失引发税务风险。

(4) 避免境内支付大额保函费。由我国境内向境外金融机构直接支付的保函费,在境内需要缴纳10%的预提所得税、6%增值税以及增值税实际缴纳金额12.5%的附加税。A公路项目前期履约保函选择由公司总部将保函费直接汇往境外,所得税、增值税及附加等被迫支付30多万元,虽然增值税可以进行抵扣,但造成资金短时间内占用,而其他税费往往由我方承担,不仅增加了保函费用支出,同时境内支付的保函费也存在无法在施工项目进行成本列支的风险。此种情况,建议由项目所在国的其他项目(如有)或无预提税金的第三国项目支付,降低此种情况下税费增加的风险。

(5) 积极推进退税工作。埃塞俄比亚实行核定征收与实际利润征收相结合的所得税征税方法,在工程拨款时由业主预扣工程收入2%的预扣税,年度申报时按照实际利润计算所得税多退少补。项目实施过程中,对于超缴的税款要积极推进退税工作,或用其抵缴其他应税税款,以减少税金对资金的占用。

2. 增值税。A公路项目销售环节的增值税包含在工程承包合同中,税额为

5 965.64万元,且该合同规定税额在拨付工程款时由业主埃塞俄比亚公路局代扣直接付给当地税务主管部门,因而税款对资金的占用包括全部的销项税额以及支付给供应商、分包商等垫付的进项税额。A公路项目估算的利润率为8%,假设除了工资等人工成本(约为不含税合同额的10.20%)外,其他各项成本费用均能取得有效抵扣凭证,项目全过程中进项税垫付资金约为4 712.85万元。为了减少税金对资金的占用,应当从以下方面进行增值税的税收管理工作:

(1) 增值税抵扣。一是要取得合规发票,既要符合发票的形式特征,即属于增值税抵扣所要求的税收发票或海关报关单,也要符合抵扣发票的实质特征,即发票内容在可抵扣范围之内;二是在允许抵扣的期间进行抵扣,尤其是在项目期后仍要发生的成本费用,发票取得时间尽量提前,避免期后取得发票不能及时足额抵扣。

(2) 申请退税。埃塞俄比亚税法规定,项目形成超缴或进项留抵税额,在符合退税条件时可以申请退税。由于A公路项目销项税额已在收款环节被全额扣缴,导致取得的进项税全额留抵。该国税款返还执行“5+2”退税周期制,即会计期内超过应征税款的抵扣部分应留抵未来五个会计期的税款,5个月之后仍有余额的经申请后2个月退还,退税周期很长。项目在执行中要做好凭证搜集与整理工作,符合条件时积极申请退税。退税工作的结果直接影响增值税税负的高低。

(3) 分包管理。在材料成本或劳务成本相同的情况下,企业应尽量以不含税价格签订合同,或以含税价签订合同同时约定增值税税款代扣代缴条款,以实现延迟支付扣缴税款,同时降低进项税对项目资金的占用,充分利用自发性流动负债,降低退税风险。

(4) 其他方面。埃塞俄比亚增值税

税率单一，除了特别服务项目税率为0外，其他税率均为15%，企业在选择供应商时不用考虑税率对税负的影响。但由于纳税人身份不同对同一商品执行多档税率的国家，选择供应商时要综合考虑税率以及商品或服务单价对税负及成本的影响，以规避增值税抵扣陷阱，降低税负与成本。

3. 个人所得税与社会保险。个人所得税由个人负担，已经包含在公司支付的工资成本中，原则上跟公司税务规划并无太大关系，但当东道国要求为雇员缴纳社会保险或中方员工在境外承担的税负足够高的情况下，就需要考虑工资薪金支付地及支付比率，以平衡多税种之间此消彼长的关系。

(1) 在确定工资支付地时，企业要考虑当地缴纳社保对成本费用及所得税的影响关系。若东道国没有规定中方员工需要在当地缴纳社保，首先考虑在当地支付，以尽可能增大项目成本费用；若项目所在国对外籍员工缴纳社保有强制性规定，选择当地支付还是中国境内代付时要平衡社保金与所得税的关系，以争取最大效益。埃塞俄比亚对当地雇员要求按照工资薪金的11%缴纳社保，对外籍员工缴纳社保没有硬性规定，但需要提供中国境内社保缴纳证明。因此在证据充分的情况下，建议选择在当地发放职工工资。

(2) 利用税收优惠，改变工资构成。埃塞俄比亚个人所得税法中规定了免税收入，如雇主向雇员提供的福利性支出（根据雇佣合同给予的交通津贴、艰苦劳动津贴、向雇员支付的上下班交通费用和出差津贴等）、缴纳的养老金、公积金、伤亡赔偿金、赡养费或子女抚养费等可以免于征收个人所得税，但应税收入无任何扣除项目，需全额计入应纳税所得额。

当确定工资在当地支付后，可以考虑分解项目工资构成，以降低税基。具

体做法是确定两个临界值。一是为平衡个人所得税与企业所得税二者关系而确定的计入应纳税所得额的中方员工工资收入占工资总额的比例，经计算此值为90.1%，此时工资税负率与企业所得税率同为30%；二是为平衡工资境内、境外税负差异，计算计入应纳税所得额的工资比例临界值为16.84%，此时工资应负担的境内、境外税额相等，境内不需要补税，境外可以最大限度抵减企业所得税。当调整后的工资计入应纳税所得额的比例在两个临界值之间波动时，工资计入成本抵减企业所得税的效益就大于增加的个人所得税，并且应纳税所得额占工资总额的比例越低，这种税收筹划收益就越明显。但在具体操作时，要有翔实的资料做支撑，避免税务稽查产生风险，同时要兼顾职工个人利益，不能因公司节税导致个人所得税过度增高。

4. 关税及进口货物附加税。A公路项目采用在当地购买设备的方案可能无法满足正常施工需要，但若设备全部采用进口方式，在进口设备平均关税税率为20%的情况下，则需要缴纳2 068.09万元的进口关税以及1 395.96万元的进口货物附加税，关税税负直接侵蚀项目微薄利润。根据埃塞俄比亚关税税收优惠相关条款，GC1级别的工程施工单位对外进口的设备享受关税及货物附加税免税优惠。对于可以享受的税收优惠，需要提前跟当地主管税务局沟通，了解申报程序及所需资料，在进口发生时及时办理。而对于不能享受税收优惠的材料、车辆等，要综合其他税种如增值税、消费税、进口货物附加税等计算综合税率，合理选择报关价格。另外，企业可考虑以银行担保代替现金缴纳的可行性，以享受延迟纳税的优惠。

### 三、税务筹划风险提示

一是工程承包项目税务筹划应当立足于项目实际，遵从相关法律法规。税

务规划的目的是合理避税，即在符合相关法律法规前提下一定要遵从中国、东道国法律法规及双边协定，切不可因小失大。

二是企业在履行好自身纳税义务同时，要做好税款的代扣代缴工作。一要做好员工个人所得税的扣缴工作，二要对分包方及预扣税项下的其他方如房屋出租等做好扣缴工作，并及时将税款解缴税务局，避免因未履行扣缴义务产生的税务风险。

三是妥善保存税务资料。企业要根据当地税务局资料保存期限，妥善保管好各项报税资料，包括但不限于所得税税前扣除资料、增值税抵扣资料、税款申报资料、纳税明细表、完税凭证或银行缴款流水、审计报告、税务检查资料等，降低税务稽查补税风险，同时也为境内进行税金抵扣提供资料支撑。

四是做好完工收尾项目的清税工作。项目完工后，企业要及时注销税务账号，若后续有新项目中标，不建议新旧项目共用同一税号，以免已完工项目税务稽查问题影响到新项目的正常开展。

责任编辑 陈利花

### 主要参考文献

- [1] 朱青.“一带一路”建筑施工企业纳税与规划操作指南[M].北京：中国财政经济出版社，2019：69-92.
- [2] 李铮.国际工程承包与海外投资税收筹划实务与案例[M].北京：中国人民大学出版社，2017：73-75.
- [3] 国家税务总局国际税务司国别投资税收指南课题组.中国居民赴埃塞俄比亚投资税收指南[R].2019：21-64.