

# 中国居民赴埃塞俄比亚 投资税收指南

---

埃塞俄比亚议会于 2016 年 7 月 26 日正式通过《联邦所得税法》和《税收征管法》，前者是对 2002 年《联邦所得税法》的全面修订，后者是埃塞第一部税收程序法。但截至 8 月底，埃塞政府尚未正式公布两部新税法的完整版本。本指南引用的法律法规有效期截至 2015 年 12 月。

## 摘 要

我国“走出去”发展战略的实施，为企业开展全球运营注入了新的动力、提供了新的机遇。围绕“一带一路”战略布局，努力开拓国际市场、利用国际资源必将成为我国企业发展的新常态。为服务于经济发展的新常态，加强“走出去”企业全球运营的税收服务，我们编写了《中国居民赴埃塞俄比亚投资税收指南》，该指南围绕埃塞俄比亚基本情况、埃塞俄比亚基本税收制度、埃塞俄比亚现行主要税种、中国与埃塞俄比亚税收协定四个方面，对埃塞俄比亚税制进行了较为详细的解读，对“走出去”企业应关注的投资税收风险进行了分析与提示。

第一章主要介绍了埃塞俄比亚基本情况。该章由五部分组成：第一部分概述了埃塞俄比亚政治、经济和社会文化环境；第二部分介绍了埃塞俄比亚对外贸易的法律法规以及外来投资的市场准入规定；第三部分介绍了中埃外交、经贸往来情况；第四部分阐述了中埃税收合作情况；第五部分分析了中国投资者赴埃塞俄比亚投资应关注的投资风险，主要包括政治、金融、税收等方面。

第二章主要介绍了埃塞俄比亚基本税收制度。从税制体系、税收征管模式、纳税申报与税款缴纳、税收法律责任四个层面对埃塞俄比亚税收制度进行了概览。其中税收征管模式部分，针对埃塞俄比亚实行的分税制，税务和海关总局（ERCA）的机构设置、人员与职能、税收改革等问题进行了重点介绍，还特别就自动化征收管理系统、税控机、纳税人识别号等“走出去”企业普遍关心的问题进行了阐述。纳税申报与税款缴纳、税收法律责任部分主要以所得税、增值税税种为例，总体介绍了报税时间、报税手续、报税资料、报税渠道及不履行相关义务的法律責任等。

第三章主要介绍了埃塞俄比亚现行主要税种。包括：增值税、所得税、消费税、营业税、预扣税、资本利得税、租赁税、特许权使用费、进口货物附加税等。此章节以所得税、增值税为重点，介绍了各税种的适用纳税人、征收范围、应税所得、税率、申报、抵免、退税等，并就增值税中的“反向增值税”、所得税的四类分类所得等进行了深入论述。

第四章主要介绍了中国与埃塞俄比亚税收协定。从四个部分进行阐述：第一部分以中埃税收协定和议定书为蓝本，对中埃税收协定条款进行了逐一解读；第二部分介绍了“走出去”企业在埃塞俄比亚可以享受的税收协定优惠，以及解决跨国税务争议时，实施相互协商程序的具体规定；第三部分从协定适用与境外投资税务规划角度，论述了“走出去”企业应如何利用税收协定避免双重征税、降低投资成本、实施有效的税务规划和商业安排；第四部分以风险管理为导向，提示“走出去”企业应关注避免协定滥用、转让定价调整、BEPS 行动计划实施等税收风险。

## 目 录

摘 要	I
第一章 埃塞俄比亚基本情况	1
1 概况	1
1.1 政治概况	1
1.2 经济概况	3
1.3 社会文化环境	5
2 投资环境及法律法规简介	6
2.1 对外贸易的法律法规	6
2.2 对外国投资的市场准入规定	7
3 中埃双边经贸往来	9
3.1 外交关系	9
3.2 经贸关系	10
3.3 对埃投资	11
3.4 承包劳务	11
4 中埃税收合作信息	12
5 埃塞俄比亚投资风险提示	13
5.1 投资方面的风险	13
5.2 承包工程方面的风险	14
5.3 金融方面的风险	14
5.4 税收方面的风险	15
5.5 地缘政治的风险	16
第二章 埃塞俄比亚基本税收制度	17
1 埃塞俄比亚税制体系概览	17
2 埃塞俄比亚税收征管模式	18
2.1 埃塞俄比亚实行分税制	18
2.2 埃塞俄比亚税收管理机构简介	18
2.3 埃塞俄比亚税收管理机构职能	19
2.4 埃塞俄比亚税收改革	20
3 纳税申报与税款缴纳	22
3.1 报税时间	22
3.2 报税渠道	22
3.3 报税手续	22
3.4 报税资料	22

4	税收法律责任	23
4.1	行政处罚	23
4.2	刑事责任	25
<b>第三章</b>	<b>埃塞俄比亚主要税种</b>	<b>27</b>
1	增值税 VALUE ADDED TAX(VAT)	27
1.1	增值税概述	27
1.2	增值税纳税人	27
1.3	增值税登记	27
1.4	增值税征收范围	28
1.5	增值税税率	28
1.6	增值税免税交易	29
1.7	增值税计算	30
1.8	增值税申报与缴纳	31
1.9	反向增值税	31
2	所得税 INCOME TAX	32
2.1	所得税概述	32
2.2	所得税纳税人	33
2.3	所得税适用范围	33
2.4	所得税应税所得	33
2.5	所得税应税所得分类	34
2.6	A 类所得/受雇所得	34
2.7	B 类所得/房屋租赁所得	36
2.8	C 类所得/营业所得	37
2.9	D 类所得	40
2.10	纳税申报	41
2.11	税款缴纳	43
2.12	所得税抵免	43
2.13	所得税退税	43
3	消费税 EXCISE TAX	44
3.1	消费税概述	44
3.2	消费税纳税人	44
3.3	消费税税率	44
3.4	消费税应纳税额	45
3.5	消费税缴纳	45

4	营业税 TURNOVER TAX (TOT)	45
4.1	营业税概述	45
4.2	营业税纳税人	46
4.3	营业税税率	46
4.4	营业税缴纳	46
4.5	免税	46
5	预扣税 WITHHOLDING TAX	47
5.1	预扣税概述	47
5.2	预扣税纳税人（扣缴义务人）	47
5.3	预扣税征税范围	47
5.4	预扣税税率	48
5.5	预扣税缴纳	48
6	资本利得税 CAPITAL GAINS TAX	48
6.1	资本利得税概述	48
6.2	资本利得税税率	48
6.3	免税	48
6.4	资本利得税计算	48
7	租赁税 RENTAL TAX	49
7.1	租赁税概述	49
7.2	租赁税税率	49
7.3	租赁所得计算	50
7.4	扣除	50
8	特许权使用费 ROYALTY TAX	50
8.1	特许权使用费征税范围	50
8.2	特许权使用费税率	50
8.3	特许权使用费缴纳	50
9	进口货物附加税 SUR TAX ON IMPORTED GOODS	51
9.1	进口货物附加税概述	51
9.2	免税	51
<b>第四章 中国与埃塞俄比亚税收协定介绍</b>		<b>52</b>
1	中埃税收协定条款解读	52
1.1	税收协定概述	52
1.2	中埃税收协定的签订情况	52
1.3	具体条款的解读与适用	52

2	税收协定优惠和相互协商程序	69
2.1	税收协定对我国“走出去”企业的主要作用	69
2.2	税收协定与境外所得税收抵免的关系	70
2.3	“走出去”企业和个人在埃塞俄比亚可以享受的协定待遇	71
2.4	在埃塞俄比亚享受税收协定待遇的程序性规定	73
2.5	税收协定相互协商程序	74
3	协定适用与境外投资税务规划	79
3.1	利用税收协定进行税务规划	79
3.2	税收协定规划的注意事项	84
4	协定相关的税务风险提示	85
4.1	滥用税收协定的风险	85
4.2	未正确享受协定优惠多缴税款的风险	86
4.3	未享受税收抵免（饶让）而重复征税的风险	86
4.4	转让定价调整的风险	86
4.5	一般反避税调查的风险	87
4.6	国内对关联交易和受控外国企业反避税调查的风险	88
4.7	BEPS 行动计划对税收协定修订执行的影响	88
	<b>参 考 文 献</b>	<b>92</b>

# 第一章 埃塞俄比亚基本情况

## 1 概况

埃塞俄比亚是东非地区乃至整个非洲最重要的国家之一，位于非洲之角的中心，东与吉布提和索马里相邻，南与肯尼亚接界，西与苏丹和南苏丹接壤，北与厄立特里亚交界。地处热带，受高海拔的影响，大部分地区气候温和。国土面积 110.36 万平方公里，高原占全国面积的 2/3，平均海拔近 3000 米，最高处 4620 米，素有“非洲屋脊”之称。最低点低于海平面 125 米。东非大裂谷将埃塞俄比亚高地分成南北两部分。埃塞俄比亚是非洲人口第二大国。据埃塞官方最近公布的统计数据，2014 年，全国人口约为 8700 万。首都亚的斯亚贝巴为人口最密集城市。目前埃塞俄比亚约有 4 万名华人，主要是工程承包项目的管理和技术人员，以及在当地开展投资合作的中国企业家和工人。埃塞俄比亚矿产资源有黄金、铁、煤、纯碱、钾盐、大理石、石油、天然气等。其首都亚的斯亚贝巴号称“非洲政治首都”，是非盟总部所在地，联合国非洲经济委员会(UNECA)、世界银行、国际货币基金组织(IMF)、国际金融公司等多家国际组织在此设有办事处。

### 1.1 政治概况

#### 1.1.1 政党

埃塞俄比亚人民革命民主阵线(简称埃革阵)执政以来，创建以民族区域自治为基础的联邦政体，以发展经济为重点，注重协调稳定、发展和民族团结三者间关系。2001 年埃革阵“四大”通过新党章、党纲，确立了各民族平等参与国家事务的“革命民主”和“资本主义自由市场经济”的政治经济发展方向。2005 年 5 月，埃塞举行第三次议会选举。埃革阵虽继续赢得政府组阁权，但议会席位流失近 1/3。反对党以大选存在舞弊为由拒不承认选举结果，在首都等主要城市煽动暴力活动，被政府平息。此后，埃革阵努力推动政治与社会和谐，促进内部稳定，积极同反对党开展对话，大赦反对党领导人，巩固和加强农村地区的群众基础，基本实现政党和解；

深化各项改革，加强能力和良治建设，并实施第二个五年发展计划，执政地位得到巩固。2008年4月，埃塞俄比亚举行联邦议会、地方各州议会及行政机关的补选和选举，埃革阵赢得绝大多数席位。2010年5月，埃塞举行第四次多党议会选举，埃革阵获胜。2015年5月24日，埃塞俄比亚举行议会选举投票，埃革阵及其联盟党派共获得547个联邦议席中的546席，以压倒性优势赢得联邦议会选举。目前，埃塞俄比亚政局总体稳定。

### 1.1.2 宪法

1994年12月8日，埃塞俄比亚制宪会议通过第四部宪法——《埃塞俄比亚联邦民主共和国宪法》，1995年8月22日生效。新宪法共11章106条，规定埃塞俄比亚为联邦制国家，实行三权分立和议会制，政教分离。总统为国家元首，任期6年。总理和内阁拥有最高执行权，由多数党或政治联盟联合组阁，集体向人民代表院负责。埃塞俄比亚各民族平等自治，享有民族自决和分离权，任何一个民族的立法机构以2/3多数通过分离要求后，联邦政府应在3年内组织该族进行公决，多数赞成即可脱离联邦。各州可以本族语言作为州工作语言。保障私有财产，但国家有权进行有偿征用。城乡土地和自然资源归国家所有，不得买卖或转让。组建多民族的国家军队和警察部队，军队不得干政。保障公民的民主自由和基本权利。

### 1.1.3 议会

联邦议会由人民代表院和联邦院组成，系国家最高立法机构。人民代表院系联邦立法和最高权力机构，负责宪法和联邦法律的制定与修订，由全国普选产生，每5年改选一次。现有547个议席，其中少数民族至少占20席。现任议长阿卜杜拉·格梅达，2010年10月就职。联邦院拥有宪法解释权，有权决定民族自决与分离，解决民族之间纠纷。有117名议员，任期5年，由各州议会推选或人民直选产生，每个民族至少可有一名代表，每百万人口可增选一名代表。

### 1.1.4 国家元首

2001年10月，埃塞俄比亚人民代表院通过的“总统法案”规定：总统

由无党派人士担任，不得有任何政治组织背景，卸任后亦不得参与政党活动；总统因死亡或疾病不能履行职责时，由议会任命代总统。2013年10月7日，穆拉图·特肖梅当选为埃塞俄比亚新总统。

## 1.2 经济概况

### 1.2.1 投资吸引力

埃塞俄比亚作为东非地区大国，在投资环境方面拥有诸多得天独厚的优势。因其地处东非高原，水利资源丰富，被誉为“东非水塔”；境内海拔从-148米到4620米，拥有18个生态区，生物多样性特征明显；作为非洲人口第二大国，劳动力资源丰富，国内市场潜力巨大；首都亚的斯亚贝巴等地由于海拔原因，常年平均气温为16℃，气候宜人。此外，埃塞俄比亚还是东南非共同市场、非洲、加勒比海和太平洋地区等区域组织成员，作为最不发达国家，还享受美国《非洲增长与机遇》和欧盟“武器除外的全面优惠安排”等关于非洲产品免关税、免配额的政策，对周边及美欧国家出口具有一定的便利。

埃塞俄比亚政局较为稳定。埃塞俄比亚实行对外开放政策，推行经济市场化和私有化改革，4次修改投资法律法规，通过增加投资优惠政策、降低投资门槛、扩大投资领域、实行减免税优惠等措施和为外国投资者提供保护和服务等，鼓励外商投资。

2012年6月，非盟宣布埃塞俄比亚首都亚的斯亚贝巴是非洲对外国直接投资最富吸引力的城市之一，亚的斯亚贝巴市为吸引外资制定了特别优惠政策和战略规划。世界经济论坛《2014-2015年全球竞争力报告》显示，埃塞俄比亚在全球最具竞争力的144个国家和地区中，排第118位。在世界银行《2015年营商环境》公布的189个国家和地区中，埃塞俄比亚排名第132位。

### 1.2.2 经济增长率

据埃塞俄比亚政府统计，其国内生产总值已连续11年保持增长，远高于撒哈拉以南非洲地区。埃塞俄比亚积极争取国际援助，吸引投资，促进

出口，努力克服外汇短缺等经济发展瓶颈问题，坚决推行税制改革，打击偷税漏税，总体经济发展态势良好，通货膨胀率持续下降。2013-2014 财年，埃塞俄比亚国内生产总值约为 549.1 亿美元，增长率为 10.3%。

表 1 埃塞俄比亚 2010/11 财年-2013/14 财年宏观经济统计

财年	GDP (亿比尔)	汇率 (USD=BIRR)	GDP (亿美元)	GDP 增长率%	人均 GDP (美元)
2010/11 年	5151	16.1	319.6	11.4	396.1
2011/12 年	7473	17.3	433.1	8.7	523.5
2012/13 年	8646	18.3	473.1	9.8	557.6
2013/14 年	10473	19.1	549.1	10.3	631.5

### 1.2.3 产业结构

2014 年，埃塞俄比亚农业、工业和服务业三大产业占 GDP 的比重分别为 40%、14%和 46%。2014 年，埃塞固定资产投资、政府和家庭消费、出口占 GDP 的比例分别为 36.8%、91.7%、12.8%。

### 1.2.4 财政收支

2014/15 财年，埃塞俄比亚预算金额为 1786 比尔(约合 92 亿美元)，与上一财年相比，预算增加了 15.3%。埃塞俄比亚 2014/15 年预算的基础是本国收入(税收收入和非税收收入)和外国贷款及援助，预计本年度本国收入和外国收入分别为 1230 亿比尔(约合 64 亿美元)和 168 亿比尔(约合 8.8 亿美元)。本年度预计支出超过预期收入 387 亿比尔(约合 20 亿美元)，这部分资金需要用国内外借款弥补。

### 1.2.5 外汇和黄金储备

截至 2014 年 12 月 31 日，埃塞俄比亚外汇和黄金储备约为 3785 亿美元。

### 1.2.6 公共债务

2014/15 财年，埃塞俄比亚公共债务水平占政府预算的 22%，为 387 亿比尔(合 20 亿美元)，占 GDP 的比重约为 70%。

### 1.2.7 外债余额

截至 2014 年 12 月 31 日，埃塞俄比亚外债余额约为 200 亿美元。

### 1.2.8 主权信用等级

截至 2014 年 5 月 9 日，国际评级机构穆迪对埃塞俄比亚主权信用评级为 B1，展望为稳定。截至 2015 年 5 月 8 日，国际评级机构标普对埃塞俄比亚主权信用评级为 B/B，展望为稳定。截至 2015 年 4 月 10 日，国际评级机构惠誉对埃塞俄比亚主权信用评级为 B/B，展望为稳定。

### 1.2.9 失业率

埃塞俄比亚的失业率为 40%。

## 1.3 社会文化环境

### 1.3.1 民族

埃塞俄比亚约有 80 多个民族，其中奥罗莫族人占总人口的 40%，阿姆哈拉族占 30%，提格雷族占 8%。其他民族为阿法尔族、索马里族、古拉格族、锡达莫族和沃来塔族等。当地居民中少有华裔。在埃塞俄比亚华人主要是工程承包项目的管理和技术人员，以及在当地开展投资合作的中国企业家和工人。

### 1.3.2 语言

埃塞俄比亚有 83 种语言和 200 多种方言。主要民族语言为阿姆哈拉语、奥罗莫语和提格雷语。阿姆哈拉语为联邦政府的官方工作语言。常用的外国语有英语、意大利语、法语、阿拉伯语等。在政治和经济活动中通用英语。

### 1.3.3 宗教

埃塞俄比亚居民中 45%信奉埃塞俄比亚正教(即东正教)，40-45% 信奉伊斯兰教，5%信奉新教，其余信奉原始宗教。

### 1.3.4 习俗

埃塞俄比亚属多民族国家，人民十分友善，习惯用靠肩及贴脸方式问候或致敬，逢年过节习惯跳民族舞蹈。大多数人信仰宗教，喜欢披白纱布，每逢周日和宗教节日到教堂做礼拜。用手抓方式进食，喜食牛羊肉，不吃野生动物和猪肉，主食为英吉拉(INJERA)，爱喝咖啡。

### 1.3.5 社会治安

近年来，埃塞俄比亚一般刑事案件有所增加。2014年3月以来，首都亚的斯亚贝巴连续发生多起针对中国公民的抢劫、偷盗事件，有的持枪抢劫，有的假借提醒车辆出故障，在车主停车检查时实施偷盗。因此，外出应尽量结伴而行，避免出入贫民区和偏僻的街道、场所，避免携带贵重物品和大量现金。另外，埃塞俄比亚东部索马里州欧加登地区民族分裂势力活跃，中国公民尽量避免前往。埃塞俄比亚法律允许居民合法持有枪支。

## 2 投资环境及法律法规简介

### 2.1 对外贸易的法律法规

#### 2.1.1 贸易主管部门

埃塞俄比亚贸易部为该国主管贸易的政府部门。该部门主要职责为：

- (1) 促进和扩大贸易；
- (2) 为促进和发展国家出口创造条件；
- (3) 加强国家对外贸易关系，谈判并实施贸易协定；
- (4) 维护有效的市场体系和公平贸易措施以促进和发展本国国内贸易；
- (5) 鼓励建立和加强商会和产业联合会。

## 2.1.2 贸易法规体系

埃塞俄比亚与贸易有关的法律法规主要有：1960年颁布的《埃塞俄比亚商法》(Commercial Code No.166 of 1960)、2003年颁布的《贸易实务公告》(Proclamation No.329/2003 Trade Practice Proclamation)、2007年颁布的《出口贸易关税优惠政策安排修正公告》(Proclamation No.543/2007 Revised Export Trade Duty Incentive Scheme)和2004年颁布的《海关清关代理规定》(Council of Ministers Regulation No.108/2004 Customs Clearing Agents)。

## 2.1.3 贸易管理的相关规定

埃塞俄比亚政府实行海关自主运营，逐步引进现代化管理手段，简化清、报关手续，逐步降低关税。埃塞俄比亚新一届政府成立至今已多次降低关税，现行简单平均关税税率为19.1%，加权平均关税税率为17.1%，出口商品免征出口税(咖啡除外)，为生产出口产品而进口的原材料免征进口关税和其他相关环节税。埃塞俄比亚的进口关税量一再下降，但是对于某些进口奢侈品却征收相当高的同类消费税，税率从10%到100%不等，如2007年4月11日起，埃塞俄比亚政府对奢侈商品进口增加10%的附加税。

埃塞俄比亚是“国际海关合作理事会”成员，对进出口商品采用国际通行的《协调制度》。

现阶段，埃塞俄比亚在实行市场经济和对外开放政策的同时，对贸易活动仍制定有一些限制措施，且贸易领域不对外国人开放。

## 2.2 对外国投资的市场准入规定

### 2.2.1 投资主管部门

埃塞俄比亚投资委员会为埃塞俄比亚投资管理和促进机构，是具有法人地位的自治性公共机构，投资委员会主任和副主任由政府任命。埃塞俄比亚投资局的职能是向政府呈报和实施对本国和外国投资者有利的投资政策，检查和落实投资政策的执行情况；收集、编纂、分析和宣传埃塞俄比亚资源潜力和投资机会的资料；向投资者提供咨询支持，联络和协调投资

者、政府部门、地区政府和其他有关机构之间关系，为投资者牵线搭桥；根据投资需要，组织国内外展览、会议、培训和研讨等活动；办理投资注册手续，发放投资许可证，颁发贸易和营业执照，办理外商居留证和工作证，监督投资项目的实施；批准与投资有关的技术转让协定并为之注册；洽谈促进和保护投资的双边协定；行使可能对促进和增加投资有帮助的其他职能。

埃塞俄比亚投资委员会网站：<http://www.investethiopia.gov.et/>

### 2.2.2 投资行业的规定

按照埃塞俄比亚 2002 年投资公告 (Investment Proclamation No. 280/2002)，除限定只能由本国政府经营、必须与本国政府合资，以及仅为埃塞俄比亚本国投资者开放的行业以外的所有投资领域，均对外国投资者开放。

仅由埃塞俄比亚政府经营的行业：全国输变电网输电、供电，除递服务外的邮政业务；

必须与政府合资经营的领域有：武器弹药制造、电信服务业，以及载客能力超过 50 人的航空运输服务；

仅限埃塞俄比亚本国投资者投资的行业包括：银行和小额信贷及存储业务、保险、船运和旅行代理、广播服务、零售贸易、经纪业、批发贸易（石油及副产品以及外国投资者当地开采的石油批发业务除外）、进口贸易（液化石油气和沥青除外）、用于制造出口产品的原材料、出口从本国市场购买的生咖啡、恰特草（一种轻毒品）、油籽、豆类、皮革和非投资者饲养或育肥的活牛羊、建筑公司（具有一级资质的除外）、硝皮业、旅馆（星级酒店除外）、茶馆、咖啡店、酒吧、夜总会、餐馆（国际和特色餐馆除外）、旅游代理、贸易辅助和售票服务、租车业和出租车服务、理发馆、美容发廊、金属锻造加工作坊以及裁缝制作（制衣工厂除外）、商业公路货运和本国水上运输服务、建筑维护和车辆保养维修、木材加工、清关服务、印刷业等。

优先鼓励外商投资的领域：园艺、花卉、农产品加工、纺织服装业等；埃塞俄比亚政府鼓励的其他领域包括农业及畜牧、渔业、林业、矿业、旅游、一级资质建筑承包，以及医疗、教育等服务业。

埃塞俄比亚政府也推出了国有企业私有化政策，允许将涉及制造业、建筑、IT、农业和农产品加工业、宾馆和矿业等部分国有企业出售给私人投资者或公私合营。

### 2.2.3 投资方式的规定

凡现行规定允许外资进入的行业，埃塞俄比亚允许外商独资或设立合资公司。

### 2.2.4 最低投资金额的规定

埃塞俄比亚法律法规规定，外国投资者对单一投资项目的最低投资金额不得少于 20 万美元。与本国投资者合资的外国投资者最低投资金额不得少于 15 万美元。投资于工程、建筑、项目研究或业务和管理咨询服务，或出版、IP 业务的外国投资者(独资)最低出资不得少于 10 万美元，与本国投资者合资的外国投资者最低资本金不得少于 5 万美元。外国投资者用其盈利或红利进行再投资，或其产品的 75%用于出口的，不受最低投资金额限制。

## 3 中埃双边经贸往来

### 3.1 外交关系

1970 年 11 月 24 日，埃塞俄比亚与中国正式建立外交关系。建交以来，埃塞俄比亚政府坚持一个中国立场，重视对华关系，愿学习和借鉴中国改革开放和经济建设的经验，两国经贸合作不断加强，签署了一系列的双边合作协议，内容涉及经济、技术、教育和投资等多个领域。近年来，两国高层互访频繁。2014 年 1 月，王毅外长访问埃塞，延续中国外长新年首访非洲传统。2014 年 5 月，李克强总理对埃塞俄比亚进行了成功访问。2014 年 7 月，埃塞总统穆拉图首次成功访问中国。2014 年 11 月，埃塞俄比亚人民革命民主阵线党副主席、政府副总理德梅克·梅孔嫩率领代表团访问中国。2015 年 1 月 26 日至 28 日，中国政府特使、外交部副部长张明访问埃塞俄比亚，会见了埃塞总理海尔·马利亚姆，并同埃塞外长特沃德罗斯举行会谈，就双边关系和共同关心的国际地区问题深入交换意见。2015 年 4

月，埃塞俄比亚联邦院议长卡萨·特克勒伯尔汉访问中国，并与全国政协主席俞正声举行会谈。

### 3.2 经贸关系

早在 20 世纪 50 年代，中国和埃塞俄比亚就开始有经贸往来，但贸易金额很小。1970 年 11 月两国建立外交关系后，两国政府于 1971 年签订了贸易协定，此后，双边经贸关系逐渐发展。1991 年以来，双边贸易关系得到进一步加强。1996 年两国签署《中华人民共和国政府和埃塞俄比亚联邦民主共和国政府贸易、经济和技术合作协定》；1998 年签署《中国与埃塞俄比亚相互促进与保护投资协定》；2006 年至 2014 年，双方签署了多个经济技术合作协定。2014 年 5 月 4 日，国务院总理李克强访问埃塞俄比亚。确定以基础设施建设、能源资源开发为重点，扩大轻轨、高速公路等方面的互利合作。中方支持埃方建设经济特区和工业园区的努力，愿毫无保留地同埃方分享经验，向埃方转移适合当地需要的优势产业和技术，拓展制造业、轻工业等产业合作。双方签署了经济技术、工业、基础设施、金融等领域合作文件。

中、埃双边贸易自 1996 年以来快速发展，2002 年双边贸易额突破 1 亿美元，2008 年双边贸易额突破 10 亿美元大关，2013 年突破 20 亿美元，2014 年突破 30 亿美元大关。据中国海关统计，2014 年中埃双边贸易达到 34.13 亿美元，同比增长 56.2%。其中，中国向埃塞出口 29.23 亿美元，同比增长 56.4%，中国自埃塞进口 4.9 亿美元，同比增长 55.2%。中国已成为埃塞俄比亚最大的贸易伙伴。

表 2 2010-2014 年中国和埃塞俄比亚商品进出口贸易数据

(单位:亿美元)

年份	中国向埃塞俄比亚出口	中国自埃塞俄比亚进口
2010	12.09	2.74
2011	8.85	2.92
2012	15.3	3.09
2013	18.66	3.16
2014	29.23	4.9

中国向埃塞俄比亚出口的大类商品主要有:轻工产品、高新技术产品、机器设备、纺织品、医药化工产品等,包括交通运输工具如标准集装箱船、货运机动自卸车辆和汽车散件;通讯设备如移动通信交换机、移动通信基站、数字程控电话交换机;油气田销售机械及零件、焊管;二氧化锰原电池(组);充气橡胶轮胎;化纤纺织品、服装、鞋、靴等。

中国自埃塞俄比亚进口的商品主要包括:芝麻、牛羊皮革、精矿、咖啡等。埃塞俄比亚系中国第一大芝麻进口来源国。

### 3.3 对埃投资

据中国商务部统计,2014年当年中国对埃塞俄比亚直接投资流量1.2亿美元。截至2014年末,中国对埃塞俄比亚直接投资存量9.15亿美元。其中,规模较大的投资项目有:江苏永元投资有限公司投资的东方工业园、中地海外投资的汉盛玻璃厂项目、中非基金和河南黑田明亮皮革制品有限公司联合投资的中非洋皮革、中非基金与江苏永元投资有限公司投资的东方水泥厂项目、华坚制鞋项目、力帆集团投资的扬帆汽车组装公司、苏州奥特林公司投资的东方纺织印染公司等。

### 3.4 承包劳务

据中国商务部统计,2014年中国企业在埃塞俄比亚新签承包工程合同124份,新签合同额50.76亿美元,完成营业额68.32亿美元;当年派出各类劳务人员9617人,年末在埃塞俄比亚劳务人员14078人。新签大型工程承包项目中国电力技术装备有限公司承建复兴大坝500千伏输变电项目,中国成套设备进出口(集团)公司承建埃表OM02糖厂项目,中国葛洲坝集团股份有限公司承建姆克莱供水开发项目等。

中国企业承揽的项目主要集中在铁路、公路、通讯、电力、房建和水利灌溉等领域。中国在埃塞俄比亚的主要工程企业包括中交集团、中水电建设集团、葛洲坝集团、中国中铁股份公司、中地海外有限公司、中兴、华为、北方国际公司和中国土木工程公司等。

中国交通建设集团在埃塞俄比亚承建的Addis Ababa-Adama高速公路

项目是东部非洲规模最大、等级最高、第一次采用中国规范的设计及部分施工标准的总承包高速公路项目。中国水电顾问集团和中地海外有限公司联营体实施的 AdamaJxL 工程总承包项目，是中国企业在非洲实施的首个风电项目，也是埃塞俄比亚第一个利用风能和开发利用可再生能源的典范发电项目，得到埃塞俄比亚政府和民众的高度关注，目前已实现顺利发电。

#### 4 中埃税收合作信息

2009年5月14日，中国国家税务总局局长肖捷和埃塞俄比亚联邦民主共和国财政和经济发展部部长苏菲安·阿赫迈德分别代表各自政府在北京正式签署了《中华人民共和国政府和埃塞俄比亚联邦民主共和国政府对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》，双方分别于2012年11月8日和2012年11月26日相互通知已完成该协定及议定书生效所必需的各自国内法律程序。根据协定第二十八条的规定，该协定及议定书自2012年12月25日起生效，并适用于2013年1月1日或以后取得的所得。

2009年11月在中非合作论坛第四届部长级会议上，中国政府宣布将在三年内逐步向包括埃塞俄比亚在内的非洲最不发达国家95%的产品免关税。

2010年1月12日，中国商务部长陈德铭和埃塞贸易工部长戈尔玛共同签署了《中华人民共和国政府给予埃塞俄比亚联邦民主共和国政府部分输华商品免关税待遇的换文》。根据该协议，埃塞对华出口商品享受免关税待遇的范围将由400多个税号扩大到4700多个税号。

2015年12月4日，中国国家税务总局局长王军访问了埃塞俄比亚税务和海关总局，与局长贝克尔进行了会谈，双方就加强交流合作、推进税制改革、优化纳税服务、提高征管效率等议题进行了深入交流，并签署了中埃加强税务合作备忘录，明确了进一步加强双边访问、经验交流和涉税信息交换等有关事项。在埃期间，王军局长与埃塞俄比亚副总理德梅克进行了会谈，双方就如何更好发挥税收作用促进经济社会发展交换了看法，并一致同意加大中埃税收合作力度，为促进两国在经济、社会、文化等各领域合作发挥更大作用。

## 5 埃塞俄比亚投资风险提示

### 5.1 投资方面的风险

#### 5.1.1 选择合适的投资行业

埃塞俄比亚外汇短缺，中国企业在埃塞俄比亚投资时，应尽量利用当地原材料或选择较少需用外国进口原材料的行业，所投资的企业最好能够做到进出口外汇平衡。

#### 5.1.2 慎重选择合作伙伴

中国企业在与当地入创办合资企业时，应选择信用好、有经济实力和具备经营管理经验的合作方，且应尽量成为大股东，以便于加强对企业的管理和规避风险。

#### 5.1.3 违法成本高

埃塞俄比亚政府和法律对纳税的管理非常严格，对企业的偷漏税行为惩罚相当严厉。中资企业一定要按照埃塞俄比亚法律法规守法经营、诚实纳税。在进口生产原料、设备和其他货物时，严格按照埃塞俄比亚的相关规定进行申报和缴纳税金。近来，埃塞俄比亚海关加强了对进口货物的监管和检查力度，个别试图通过低报数量和价格等手段规避进口税收的中资企业被埃塞俄比亚海关发现并受到严厉处罚，相关企业负责人甚至因此被拘留。

#### 5.1.4 知识产权、环保方面的风险

埃塞俄比亚目前在知识产权保护 and 环境保护方面的立法及执法尚不健全、不严谨，但由于埃塞俄比亚正申请加入世界贸易组织，有可能加快知识产权保护和环保法规的立法和制度建设。中资企业在埃塞俄比亚投资和经营过程中，应切实遵守当地的相关法规，尊重知识产权，提前建立健全相关环保制度，避免给日后的经营带来不必要的麻烦和损失。

## 5.2 承包工程方面的风险

### 5.2.1 成本高的风险

埃塞俄比亚为内陆国家，工业发展落后，水泥、钢材、紧固件等基础材料以及配套仪器等设备严重缺乏，原材料价格至少为国内的 2-3 倍，且经常品种规格不全。企业在投标过程中一定要充分考虑这些成本因素，避免低价中标造成工程亏损。

### 5.2.2 工期较长的风险

埃塞俄比亚每年有一半时间是雨季，大部分项目根本无法施工，加之当地工人的生产效率低，一般不愿加班，当地部门和业主的配合与协调能力有限，工程工期极易受到影响，提醒企业在投标时充分考虑各方面因素，合理确定工期。

### 5.2.3 物流风险

埃塞俄比亚货物进口基本通过海运至吉布提港，然后连接内陆运输，物流周期长，运输大型工程设备的道路状况一般，企业在项目实施过程中应做好各项物料、设备和零部件的组织调度，避免贻误工期。

## 5.3 金融方面的风险

### 5.3.1 外汇风险

2008 年以来，埃塞俄比亚货币比尔贬值较快，兑美元的汇率由 2008 年的 9.6:1 跌至 2014 年 19:1。此外，由于埃塞俄比亚的外汇储备非常紧缺，外汇汇出管理非常严格，手续复杂。中资企业在开展对埃经贸时应充分考虑汇率因素和安全收汇等金融风险。

埃塞俄比亚实行严格的外汇管理制度，海关规定旅客出境时仅可携带总值不超过 3000 美元的外币。如旅客入境时携带外币超过 3000 美元须向海关申报，否则持有的超量外币将被没收或扣留。外国公司在完成税务审计后，如果将利润汇出埃塞俄比亚，需要向埃塞俄比亚国家银行提前申请

办理相关审批手续，一般情况需要花费数月时间。埃塞俄比亚严厉打击外汇黑市交易，一旦查出，将予以重判。

### 5.3.2 现金流风险

因埃塞俄比亚政府发包项目多为世行、非行等项目，资金结算方式为部分外币及部分当地币，每期结算款自批复至国内收到外币资金少则10天，多则1个月，资金在途时间较长，这就要求财务管理人员对项目各期间资金流状况必须有准确的预计。

由于国家经济不发达，业主多为政府机构，当预算执行困难时，业主的支付能力受到影响，这对工程项目的现金流构成了威胁。

国外承揽工程与国内不同，前期投入较大，公路工程前期流动资金投入大致占项目整体资金的30%至45%，但项目预付款仅为项目整体资金10%、15%、20%几种，这就需要垫付约20%的流动资金，如果中期结算能及时跟上，则能保证资金流的持续性，否则将需要更多的垫支资金。

## 5.4 税收方面的风险

(1) 未按期申报，面临处罚的风险。埃塞俄比亚税法规定：增值税、企业预扣税，个人所得税必须按月申报、缴纳。企业所得税汇算清缴日期为次年4月底。否则将面临巨额的利息及滞纳金罚款。未按期申报增值税的纳税人，每个月（或每部分）处以未缴纳税款5%的罚款，最高不超过未缴纳税款的25%，未申报的第一个月以50,000比尔为限。未及时进行所得税纳税申报的，第一个30天处1,000比尔罚款，第二个30天2,000比尔，之后每30天1,500比尔（依此类推）。

(2) 逃税或骗取退税会受处罚甚至判刑。埃塞俄比亚税法规定：纳税人逃避纳税申报或逃避缴纳税款的，或者以骗取退税为目的欺骗政府的，即为犯罪，除处以罚款外，还将被予以起诉，一旦定罪，将处5年以下有期徒刑。

(3) 虚假申报或少报会受处罚甚至判刑。埃塞俄比亚税法规定：纳税人因不准确陈述未被察觉导致少缴税款不超过1000比尔的，处10,000比尔以上，20,000比尔以下的罚款，并处1年以上，3年以下的有期徒刑。

纳税人少缴税款超过 1,000 比尔的，处 20,000 比尔以上，100,000 比尔以下的罚款，并处 3 年以上，5 年以下的有期徒刑。

埃塞俄比亚所得税税法规定：申报税额少于实际应纳税额，纳税人应处以低报税额 10% 的罚款，低报税额数额巨大的（即少报税额占应缴税额的 25%，或者数额达到 20,000 比尔），处以少报税额 50% 的罚款。

### 5.5 地缘政治的风险

埃塞俄比亚安全形势总体较好，但境内存在不稳定因素，在与厄立特里亚和索马里接壤的边境地区也偶有武装冲突，中资企业以安全为重，不要到偏远、边境地区从事经贸活动。

## 第二章 埃塞俄比亚基本税收制度

### 1 埃塞俄比亚税制体系概览

埃塞俄比亚政府的税种主要有企业所得税、营业(销售)税、消费税、进口关税、个人所得税、出口税、增值税、预扣税等。不同的税种计征方法不同:

**【企业所得税】** 按企业所得总额的 30%征收, 分配给股东的股息收入按 10%的预扣赋税税率征收所得税。

**【营业税】** 国内市场商品销售和国内建筑、谷物加工、拖拉机租赁及农业收割服务税率为 2% (仅针对那些没有注册增值税和年纳税交易额低于 50 万比尔的客户)。面包、牛奶、药品、医疗器械和医疗服务免征营业税。除此之外, 税率为 10%。

**【消费税】** 埃塞俄比亚对国内生产的或从国外进口的某些产品按商品分类征收消费税, 税率范围从 10%-100%不等。

**【进口关税】** 按商品分类, 税率 0-35%。

**【个人所得税】** 按个人月收入计征, 具体税率为:

- (1) 150 比尔以下, 免征;
- (2) 151-650 比尔, 10%;
- (3) 651-1400 比尔, 15%;
- (4) 1401-2350 比尔, 20%;
- (5) 2351-3550 比尔, 25%;
- (6) 3551-5000 比尔, 30%;
- (7) 5001 以上比尔, 35%。

**【出口税】** 除咖啡以外, 埃塞俄比亚对其他所有出口产品不征出口税。

**【预扣税】** 按进口商品的到岸价(货价、运输费和保险的总价)预扣税款 3%。如为具有法人资格的各种组织、政府机构、私人非盈利机构、非政府组织的进口物品, 预扣税款为款项总额的 2%。

**【增值税】** 年营业额超过 50 万比尔以上, 征收 15%的增值税。出口产

品服务免交增值税。

## 2 埃塞俄比亚税收征管模式

### 2.1 埃塞俄比亚实行分税制

埃塞俄比亚实行联邦政府和各州政府分税的制度。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。

#### **中央税：**

关税及其它货物进出口税收；

受雇于中央政府、国际雇主人员的个人所得税；

中央政府所拥有企业的利润税、个人所得税和增值税；

国家彩票收入和其它中奖收入的税收；

飞机、火车和海运活动的税收；

中央政府拥有的房屋、财产的租金收入的税收；

中央政府颁发或许可的证照、服务费用的税收；

#### **中央政府和地方政府共享税：**

公司的利润税，个人所得税和增值税；

利润税，特许权使用费和大规模开采石油、天然气、森林资源的土地租金税收。

### 2.2 埃塞俄比亚税收管理机构简介

埃塞俄比亚税务和海关总局（ERCA）是埃塞俄比亚的税收管理机构。它成立于 2008 年 7 月 7 日，由埃塞俄比亚税务部、海关总署和联邦收入局合并设立。

埃塞俄比亚税务和海关总局在亚的斯亚贝巴设立总部，局长 1 名，副局长 5 名，分别负责经济规划与发展，内部协作与支持，执行与联合功能，管理更新与服务等，均由总理任命。副局长负责监管总部下设 23 个部门，每名副局长负责至少 4 个以上的部门。

总部以外，埃塞俄比亚税务和海关总局在地方上设有 32 个分局，其中

2 个分局位于埃塞俄比亚外的港口，主要职能是为该国进出口货物提供通关服务。另外 30 个分局包括了 22 个海关管理站，50 个检查点和 153 个税收中心。每个分局由一名经理具体负责，由分管分局协作与支持工作的副局长对其进行管理。

到 2011 年 6 月，埃塞俄比亚税务和海关总局有员工 6095 人左右，未来将有望增加到 12000 人。年运行费用约为 4.58 亿比尔。

### 2.3 埃塞俄比亚税收管理机构职能

第一，建立与实施现代化的评税与征收系统；

第二，按照透明度与问责制原则，提供高效、公平与优质服务；合理实施税收减免优惠政策，并确保此类激励措施达到预期目的；

第三，提高纳税人税收意识，提升税法遵从度；

第四，开展货物估值评税，并确定和收取税款；

第五，开展学习和研究活动，以改善海关和税收法律、法规、指令和其他收入征收的实施；并根据学习和研究的结果，促进相关法律、政策的制定和批准通过；

第六，收集和分析进出口货物管制和评税征收方面的信息；编纂此领域刑事犯罪的统计数据，并根据需要传递给其他部门；

第七，举办培训中心，设计合适的培训方案，提高职员工作能力；

第八，检查进出埃塞俄比亚通关口岸，边防哨所等关站的货物及运输方式，并确保海关程序得到遵守；

第九，在打击货物非法贩运和走私方面，给予联邦警察局的必要的信息与支持，并按照法律采取相应的行动；

第十，调查海关与税务违法行为，跟进法院的刑事诉讼程序，组织自己的起诉和调查单位，并监督他们的行为；

第十一，有权检查和获取任何人的文件资料，以执行海关与税收法律。对货物和文件资料组织和开展现代化的实验室检查；

第十二，决定进出口货物存放的地点，建立仓库、签发仓库许可证。监督免税店，对存放货物进行管控，暂停或撤销仓库许可证，收取授权和服务费；

第十三，将侦查、起诉、预防和管理海关和税务犯罪以及评税、征收、执行的权力，完全或部分委托给司法部门和地方税收征收机构，并提供必要的支持，跟进其执行情况；

第十四，监督国家彩票管理的活动；

第十五，协调联邦和地方税收管理体系，服务地方税收征收机构；

第十六，签订有关税收与海关管理的合同和国际协定；

第十七，行使其它法律规定赋予的海关总署和联邦收入局的权力与义务；

第十八，拥有自己的财产，以自己的名义订立合同，提起诉讼或被诉；

第十九，为实现其目标按要求执行的其他相关活动。

## 2.4 埃塞俄比亚税收改革

20世纪90年代初以来，埃塞俄比亚政府进行了一系列税收改革，旨在建立现代化的高效税收制度。改革主要体现在下列几方面：一是扩大税收基础，同时降低税率；二是简化收入税精征程序，查堵漏洞；三是完善税收奖励机制，提高国民及企业纳税意识；四是加强国内间接税稽征工作。埃塞俄比亚政府于2003年开征增值税。

### 2.4.1 自动化改革

埃塞俄比亚税务和海关总局通过完善计算机系统来管理国内几乎所有的税收，包括增值税、营业税、预扣税等。该计算机系统被称作标准集成政府税收管理系统（SIGTAS）。该系统让埃塞俄比亚税务和海关总局能管理绝大多数国内税的各个方面，即使用易于操作的集成系统进行登记、评税、兑付和审计。该系统于1997年12月引入埃塞俄比亚税务和海关总局，目前在总部与分局同时使用。

2006年以来，埃塞俄比亚进行了自动化运行方面的大幅度改革，该国的日常税收管理与服务得到极大改善。自动化改革主要集中在以下领域：涉外贸易流程；进出口货物检查；国内税收管理；税控机；其它现代技术的应用。

## 2.4.2 税控机

为保证税收收入，埃塞俄比亚税务和海关总局强制性让企业购买认可的供应商提供的税控机。该机器帮助企业记录每天的货物销售和服务总额以及增值税额。该机器连接到埃塞俄比亚税务和海关总局的中央电脑处理器，使它更加准确进行税收估算与逃税线索发现。该机器于 2008 年 2 月引入埃塞俄比亚。截至 2011 年 6 月的第一个星期，已有 20039 个在亚的斯亚贝巴的商家购买了 22747 台税控机。

## 2.4.3 纳税人识别号

纳税人识别号（TIN）的改革方案，其目标是建立一个电脑化的国家纳税人识别号系统，以确定个人的应纳税所得额，识别故意或以欺骗手段隐瞒收入行为，强化国家税收管理。纳税人识别号是一个精心设计的编号系统，它由随机生成的数字组成，并且拥有自校验码。TIN 的目标主要有：独立确定纳税人；建立一个可靠的数据库；便利地区与联邦政府间以及其它相关组织间的税收信息交换。

由于 TIN 在其它国家的成功运行，埃塞俄比亚政府决定推动该项目实施。2000 年 8 月 1 日，埃塞俄比亚政府与南非公牛信息科技公司签订协议，开发 TIN 软件应用程序并在全国家推广实施。2002 年 5 月 20 日，埃塞俄比亚与 GCS-NCR 公司签署协议，在全国范围内建立广域网并与国内 18 个网络项目相连。

### TIN 的注册

负有纳税义务个人都需要免费获取一个纳税人识别号。国内 9 个管理区域都可以进行纳税人识别号登记：亚的斯亚贝巴下属 10 个城市、达瓦管理局和地方分局，包括亚的斯亚贝巴主要分局，纳税大户分局，阿瓦萨、纳兹雷特、默格勒、巴赫达尔、德雷达瓦和季马分局。

### 不进行 TIN 注册的处罚

根据 286/2002 号公告，未按要求注册 TIN 的纳税人将受到下列处罚：

（1）扣缴义务人向未提供 TIN 的纳税人支付款项，应额外代扣所支付款项总额的 30%；

(2) 未向扣缴义务人提供 TIN 的纳税人，除了缴纳本条第(1)款所规定的代扣款之外，还应处以 5,000 比尔的罚款，或所支付款项应纳税额等额的罚款，以款额少的为准。

### 3 纳税申报与税款缴纳

#### 3.1 报税时间

在埃塞俄比亚，报税时间因税种的差异而有所不同。

**【增值税】** 以埃塞俄比亚本国历法的每一日历月为一个会计周期，纳税人须在每一个日历月的最后一天前向埃塞俄比亚海关和税务总局提交增值税发票。

**【所得税】** 以埃塞俄比亚财政年度(每年 7 月 8 日至次年 7 月 7 日)为一个报税周期，年营业额超过 50 万比尔的企业须在每个报税周期结束前的 4 个月内报税，年营业额超过 10 万比尔但小于 50 万比尔的企业须在每个报税周期结束前的 2 个月内报税。

#### 3.2 报税渠道

企业可以自行申报，亦可通过会计师事务所或聘请的会计师代为申报。

#### 3.3 报税手续

企业在报税时应提交资产负债表和损益表，以及由海关和税务总局提供的申报单。税务部门将对企业提交的单据进行审验并确定企业应纳税额。

#### 3.4 报税资料

企业需严格按照当地法律要求，按时申报各类税费，需自主申报的税种主要包括：增值税、代扣所得税、个人所得税及企业所得税。

以下是各税种申报的时间要求以及相关流程：

##### (1) 增值税

申报时间：按月申报，按照国际日历，每月 30(或 31)号之前申报、缴纳上月增值税。申报流程：整理增值税进项、销项税额，填写企业增值税申报表(一式两份)，企业签字盖章，并同时准备涉及进项税的发票原件，

交税务局审核。审核通过后，如当月需缴纳税金，则需开具 CPO 缴纳。税务局在申报表上盖章后，返还一份交企业存档。

### （2）代扣所得税

申报时间：按月申报，按照埃塞俄比亚日历每月最后一天前申报、并缴纳上月代扣税。申报流程：整理代扣税发票，按照企业类别填写代扣税申报明细表，签字盖章后交税务局审核，如需交税则需开具 CPO 缴纳。税务局在申报表上盖章后，返还一份交企业存档。

### （3）个人所得税

申报时间：按月申报，按照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。申报流程：填写个人所得税申报表，将个税和社保按照税务局给出的申报格式分别归类汇总。按照审核后的金额开出两张 CPO（个税与社保分开），分别进行申报和缴纳。税务局在申报表上盖章后，返还一份交企业存档。

### （4）企业所得税

按年申报，按照国际日历，每年 4 月 30 日前申报、缴纳上一年度企业所得税。申报流程：企业填写所得税申报表，并同时附上财务报表或审计报告(事务所审计)复印件，签字盖章后报税务局审核，如需缴纳所得税，以 CPO 形式缴纳。税务局在申报表上盖章后，返还一份交企业存档。

## 4 税收法律责任

### 4.1 行政处罚

#### 4.1.1 所得税

##### （1）延期申报和不申报

第一个 30 天 1,000 比尔；第二个 30 天 2,000 比尔；之后每 30 天 1,500 比尔（以此类推）。

##### （2）低申报

申报税额少于实际应纳税额，纳税人应处以少报税额 10%的罚款。少报税额占应缴税额的 25%或者 20,000 比尔以上的，处以少报税额 50%的罚款。

### （3）延期纳税

缴款日后的第一天，处以未缴税款 5%的罚款；此后每月第一天处以未缴税款 2%的罚款。

### （4）未代扣代缴税款

扣缴义务人未按照本公告的规定履行扣缴税款义务的，都将受到每笔未扣缴税款 1, 000 比尔的罚款。

### （5）未妥善保管账簿和记录

① 在一个纳税年度内，纳税人未根据合法有效凭证记账、设置账簿和其他文件，将受到应征税额 20%的罚款；

② 税务机关发现纳税人连续两个纳税年度未根据合法有效凭证记账、设置账簿和其他文件：

第一，发照机关应当在接到税务机关通知之后立即暂停纳税人的营业执照；

第二，如果在随后的一年里，税务机关再次发现纳税人未根据合法有效凭证记账、设置账簿和其他文件，发照机关应当在接到税务机关通知之后吊销其营业执照；

第三，税务机关发现纳税人的失职行为可以构成向发照机关出暂停或吊销其营业执照通知的条件的，鉴于本公告的目的，应先进行税收评定，直到税务机关做出最后裁定，方可发通知书给发照机关。

## 4.1.2 增值税

### （1）逾期申报

每个月（或每部分）处以未缴纳税款 5%的罚款，最高不超过未缴纳税款的 25%，未申报的第一个月以 50, 000 比尔为限。但罚款金额不得低于以下两者中较少者：10, 000 比尔；申报表上显示的应纳税款的 100%。

### （2）未按要求登记

凡未按照增值税登记要求进行增值税登记的纳税人从事应税交易的，应处以未进行增值税登记期内全部应付税款 100%的罚款；

### （3）发票管理

凡因开具错误税务发票导致税款减少或者抵减税款增加，或未能开具

税务发票的，应处以发票或交易税额 100%的罚款；

(4) 未妥善保存账簿和记录

凡没有按照增值税公告第 37 条要求保存资料的，每月或每部分处以 2,000 比尔的罚款，以此类推。

## 4.2 刑事责任

### 4.2.1 所得税

(1) 违反 TIN 的规定

如果一个纳税人被定罪为“获得一个以上纳税人识别号”，那么此纳税人每增加一个纳税人识别号，将处以 20,000 比尔以上，50,000 比尔以下的罚款，并处五年有期徒刑。

(2) 非法逃税

纳税人逃避纳税申报或税款缴纳，即为犯罪。除了依据所得税公告处以低报所得的处罚之外，还将被予以起诉，一旦定罪，将处五年以下有期徒刑。

(3) 作出虚假或误导性陈述

① 纳税人有下列情形下的，一经认定，即为犯罪：

第一，向税务人员在要项上作出虚假或误导性陈述；

第二，向税务人员进行陈述时省略，使该陈述在要项上令人产生误解的情况或事项。

② 做出没有合理解释的虚假陈述和省略

第一，纳税人因不精确的陈述未被察觉导致少缴税款不超过 1,000 比尔，处以 10,000 比尔以上，20,000 比尔以下的罚款，并处一年以上三年以下的监禁。

第二，少缴税款超过 1,000 比尔的，纳税人将处以 20,000 比尔以上，100,000 比尔以下的罚款，并处三年以上五年以下的监禁。

③ 蓄意或肆意作出虚假的陈述和省略

第一，纳税人不精确的陈述未被察觉导致少缴税款不超过 1,000 比尔的，将处以 50,000 比尔以上，100,000 比尔以下的罚款，并处五年以

上十年以下的监禁。

第二，如果少缴税款超过 1,000 比尔的，纳税人将处以 75,000 比尔以上，200,000 比尔以下的罚款，并处十年以上十五年以下的监禁。

#### (4) 妨碍税收管理

拒绝满足税务机关检查与纳税人生产经营活动相关的文件、报告或其他资料的要求的；不服从税务机关要求进行面谈汇报的；干涉税务人员行使进入纳税人经营场所的权利的。一经认定，即为犯罪，将处以 10,000 比尔以上，100,000 比尔以下的罚款，并处两年监禁。

### 4.2.2 增值税

在非法逃税、作出虚假或误导性陈述、阻挠税收管理方面与所得税公告规定相同，同时规定：

纳税人发生增值税公告第 38 条所述的变更，未按要求通知税务机关的，因故意或肆意而未通知的，处 10,000 比尔以上的罚款，并处一年有期徒刑；因其他情形而未通知的，处 5,000 比尔以上的罚款，并处六个月有期徒刑。

## 第三章 埃塞俄比亚主要税种

### 1 增值税（Value Added Tax, VAT）

#### 1.1 增值税概述

埃塞俄比亚增值税的征税范围为商品和劳务的提供、进口应税商品及特定的进口服务，按从事应税交易的总价值划分义务登记及自愿登记的增值税纳税人。按照扣除法计算增值税，当进项税额大于销项税额时可以选择留抵、增值税返还或抵缴其他税款。税率分为两档，基本税率 15%和零税率。增值税按月申报。

#### 1.2 增值税纳税人

增值税登记人或被要求增值税登记的人；进口应税商品至埃塞俄比亚的进口人；以及未在埃塞俄比亚进行增值税登记，但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为增值税纳税人。也适用于通过设立在埃塞俄比亚的分支机构或者通过互联网提供商品和劳务的非居民。

增值税登记人于增值税登记生效时即为增值税纳税人。应按要求进行增值税登记而未登记的人，在登记义务产生之后的会计期起即为增值税纳税人。

#### 1.3 增值税登记

增值税登记分为义务登记和自愿登记。适用增值税登记的人，应按照规定形式进行增值税登记。

##### 1.3.1 义务登记

下列从事应税交易的人有义务进行增值税登记：

（1）在任意 12 个月结束时，这个人从事应税交易的总价值超过 500,000 比尔；

（2）在任何 12 个月开始时，有合理理由认为这个人在这段时间内从事应税交易的总价值将超过 500,000 比尔。

### 1.3.2 自愿登记

从事应税活动，但无需进行增值税登记的人，如果经常性地将其 75% 以上的商品（劳务）提供给登记人时，可以自愿向税务机关申请登记。

## 1.4 增值税征收范围

### 1.4.1 一般规定

下列商品和劳务的提供需要缴纳增值税：

- （1）在埃塞俄比亚境内销售商品；
- （2）提供按照租赁协议、信贷协议、运输合同、租船合同或其他任何约定商品的使用权或特许权的协议规定的商品使用权或特许权，无论是否存在驾驶员、飞行员，船员或操作人员；
- （3）热力、电力、燃气或水的传输或提供；
- （4）在埃塞俄比亚境内提供的劳务，包括授予、分配、中止或放弃任何权利及提供设施或便利；

### 1.4.2 特殊规定

增值税登记人购买的商品或劳务已支付增值税且获得（或有权获得）相应的税额抵免，将这些商品或服务用于应税活动或推进应税活动以外的活动的，仍视为是该增值税登记人在应税活动中或推进应税活动中提供商品或劳务；

雇主向雇员提供的商品或劳务，包括无偿供应，被视为在应税活动进程中或为促进应税活动而提供商品或劳务的行为。

## 1.5 增值税税率

### 1.5.1 基本税率

下列活动需要征收增值税，税率为 15%：

- （1）增值税登记人的所有应税交易；
- （2）除免税进口之外的所有商品进口；
- （3）进口非居民租赁财产。

## 1.5.2 零税率

下列应税交易按照零税率计算增值税：

- (1) 符合条例规定的商品或服务出口；
- (2) 直接与国际货运或国际客运相关的运输和其它服务的提供，以及在国际航运中消耗的润滑剂及其它技术消耗品；
- (3) 向埃塞俄比亚国家银行提供黄金；
- (4) 在单笔交易中，增值税登记人向另一增值税登记人的提供。

## 1.6 增值税免税交易

### 1.6.1 符合条件的商业租赁机构

符合下列条件的商业租赁机构从事的应税交易属于增值税免税交易：

- (1) 定期提供通常情况下为 5 人或 5 人以上住宿的任何酒店、汽车旅馆、小旅店、寄宿公寓、招待所或类似的住宿机构，且以 1 天、1 周、1 个月或其它时间段为周期计费；
- (2) 任何作为住宿定期出租或待出租的别墅、公寓、宿舍或单个房间，且其中的每个住户持续租赁时间均不超过 45 天，如果这些住宅的全年租赁已收和应收收入总额超过 24,000 比尔，或者有理由相信其总额能够超过 24,000 比尔；
- (3) 任何提供住宿的别墅、公寓、宿舍、单个房间、旅行拖车、游艇、帐篷或构成资产的旅行拖车及露营地，包括商业经营的租赁资产；
- (4) 雇主以寄宿机构或招待所的形式提供的，仅仅或主要作为其雇员、其关联方或他们的家属们的福利，不以盈利为目的的住宿；
- (5) 地方政府以寄宿机构或招待所形式提供的不以盈利为目的的住宿；
- (6) 任何注册的医院、妇产科医院或诊所的住宿。

### 1.6.2 特定类型的商品（不含出口）或服务提供、商品进口

下列类型的商品（不含出口）或服务提供、商品进口免征增值税：

- (1) 销售或转让使用过的住所或租赁场所；
- (2) 提供金融服务；

- (3) 供应或进口本国或外国货币及证券（作为钱币爱好的收藏品除外）；
- (4) 将被转让给埃塞俄比亚国家银行的黄金进口；
- (5) 宗教组织提供宗教或教会相关的服务；
- (6) 进口或提供《卫生部长办法》的指令中规定的处方药，以及提供医疗服务；
- (7) 教育机构提供的教育服务以及学前教育机构的托儿服务；
- (8) 以人道救援形式提供的商品和服务，以及转让给埃塞俄比亚政府和公共机构用于自然灾害、工伤事故和灾后重建的进口物资；
- (9) 电、煤油和水的提供；
- (10) 政府、公共机构、事业单位或根据法律、协议规定免征关税和免征进口增值税项目的商品进口；
- (11) 埃塞俄比亚邮政服务公告授权的由邮政局进行的提供，收取费用或手续费的服务提供除外；
- (12) 提供运输；
- (13) 许可费和执照费；
- (14) 关税条例中规定的商品进口；
- (15) 由超过 60%的雇员为残疾人士的工场所提供的商品或劳务；
- (16) 书籍及其它印刷品的进口或提供。

## 1.7 增值税计算

### 1.7.1 增值税应纳税额

增值税登记人或应该登记的人在任一会计期间，其销项税额和进项税额之间的差额为增值税应纳税额。

### 1.7.2 增值税应纳税额的抵扣

增值税登记人可抵扣的增值税应纳税额，为发生如下行为收到的税收发票和海关报关单上注明的应纳（已纳）增值税税额：

- (1) 发生在会计期内的商品进口；
- (2) 发生在当前或以前会计期的商品或劳务提供的应税交易，并且这

些商品或劳务是用于或将用于增值税登记人的应税交易。

### 1.7.3 不予抵扣的增值税

- (1) 当增值税登记人进行客车应税交易或进口客车时；
- (2) 当增值税登记人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。

### 1.7.4 增值税返还

如果会计期内增值税登记人至少有 25%的应税交易按零税率征税，税务机关须在登记人申请退税的两个半月内将该会计期内超过应征税款的抵扣部分金额予以退还，纳税人申请时应附送超过部分的证明文件。

对于其它登记人，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，五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两个半月内予以退还，纳税人申请时应附送超过部分的证明文件。

## 1.8 增值税申报与缴纳

增值税登记人需要在每个会计期内向税务机关提交增值税申报表，无论该期间是否有应纳税款，并且在增值税纳税申报的最后期限前缴纳该会计期的税款。

每个会计期内的增值税申报应不迟于会计期间结束后下一个日历月的最后一天。

进口环节增值税由埃塞俄比亚海关根据增值税公告和埃塞俄比亚海关法律，依据海关工作程序征收。

## 1.9 反向增值税

### 1.9.1 概述

未在埃塞俄比亚进行增值税登记的非居民，如果在埃塞俄比亚境内向任何增值税登记人或居民法人提供服务，则该服务行为需缴纳增值税。

### 1.9.2 纳税人

反向增值税的纳税人为接受非居民服务的增值税登记人或居民法人，有义务从向该非居民支付的款项中扣缴税款。

### 1.9.3 纳税申报

如果接受服务方是增值税登记人，扣缴的税款应在交易发生的会计期进行纳税申报时缴纳。付款凭证可视为增值税发票，可按照法律规定进行增值税抵扣。

如果接受服务方不是增值税登记人，扣缴的税款应在向非居民付款之日起 30 日内缴纳。

### 1.9.4 特殊规定

(1) 如果非居民提供给埃塞俄比亚供应商的服务为增值税法列明的免税服务，则免于征收反向增值税；

(2) 在向非居民租赁财产进行进口并且该租赁付款有反向增值税纳税义务的，承租人可以根据与非居民签订的协议申请抵扣进口环节增值税。当该财产被转租时，承租人作为纳税人缴纳增值税。

(3) 反向增值税不适用于非居民服务提供商支付了进口环节税收的服务。

## 2 所得税 (Income Tax)

### 2.1 所得税概述

埃塞俄比亚目前通行的所得税法为《第 286/2002 号所得税公告》和《第 608/2008 号所得税法修订公告》。《第 286/2002 号所得税公告》于 2002 年 7 月 4 日颁布生效，适用于自 1994 年颁布的《埃塞俄比亚宪法》开始的所有通过支付、接收或劳动取得的所得。《第 608/2008 号所得税法修订公告》于 2010 年 12 月 1 日颁布生效，对《第 286/2002 号所得税公告》中部分条款予以修订。

任何在埃塞俄比亚境内取得收入的个人或企业均需缴纳所得税。所得税纳税人分为三类，分别为 A 类纳税人、B 类纳税人、C 类纳税人。根据所得的性质，所得税法将其分成了四类，分别为 A 类所得、B 类所得、C 类所得和 D 类所得，不同所得类型对应不同的税率和计算方法。所得税按年申报，并且根据不同所得类型、不同纳税人类别分别进行纳税申报和税收评

定。所得税应纳税额（包括代扣代缴的税款）需在到期前缴纳，未按时缴纳的税款将产生利息和罚款。所得税多缴税款能够予以抵免、退税或抵缴其它税收。

## 2.2 所得税纳税人

任何取得所得的埃塞俄比亚居民（个人或企业）和有来源于埃塞俄比亚所得的非居民（个人或企业）均为所得税纳税人。

所得税纳税人分为三类，分别为 A 类纳税人、B 类纳税人、C 类纳税人。

A 类纳税人为年营业收入 500,000 比尔以上（含 500,000 比尔）的纳税人；

B 类纳税人为年营业收入 100,000 比尔以上（含 100,000 比尔），没有被归入 A 类纳税人的纳税人；

C 类纳税人为没有被归入 A 类或 B 类纳税人，且年营业收入小于 100,000 比尔的纳税人。

不同类别纳税人对应不同的所得税纳税申报及税收评定时限。

## 2.3 所得税适用范围

(1) 埃塞俄比亚居民企业的全球所得需缴纳所得税。

(2) 埃塞俄比亚非居民企业来源于埃塞俄比亚的所得需缴纳所得税。

## 2.4 所得税应税所得

下列所得为所得税应税所得：

(1) 受雇所得；

(2) 经营活动所得；

(3) 艺术家、音乐家、运动员从事其个人活动取得的所得；

(4) 非居民企业通过设在埃塞俄比亚的常设机构从事经营活动取得的所得；

(5) 来源于设在埃塞俄比亚常设机构的动产所得；

(6) 位于埃塞俄比亚的不动产及其附属物所得，农林业畜牧及库存所得，不动产用益权及其它权利所得；

- (7) 转让设在埃塞俄比亚常设机构的动产所得；
- (8) 源于居民企业的股息分配所得；
- (9) 源于居民合伙企业的利润分配所得；
- (10) 源于埃塞俄比亚中央政府和地方政府，埃塞俄比亚居民以及非居民通过设在埃塞俄比亚的常设机构的利息所得；
- (11) 许可费所得（包括租赁费所得以及源于埃塞俄比亚居民或非居民设在埃塞俄比亚的常设机构的特许权使用费所得）。

## 2.5 所得税应税所得分类

所得税法将所得税应税所得分为了四类：

- (1) A类所得，受雇所得；
- (2) B类所得，房屋租赁所得；
- (3) C类所得，营业所得，但不包括由地方政府制定的农村土地使用费和农业活动所得税公告中规定的所得；
- (4) D类所得，其它源于以下情形的所得：
  - ① 特许权使用费；
  - ② 在埃塞俄比亚境外提供服务取得的所得；
  - ③ 博彩所得；
  - ④ 股息红利所得；
  - ⑤ 临时财产租赁所得；
  - ⑥ 利息所得；
  - ⑦ 特定的非经营性资本利得。

## 2.6 A类所得/受雇所得

### 2.6.1 受雇所得的认定

受雇所得是指个人因受雇取得的现金或实物形式的报酬或收益，包括来自于之前受雇或当期其它受雇或潜在受雇的所得。

以工资薪金形式取得的所得不包括具有社会公共职能、为公众提供住宿等类似性质的支出。

### 2.6.2 应纳税所得额

(1) 个人的受雇所得均应按照 A 类所得税表中规定的税率纳税。少于 150 比尔的受雇所得免于征税。

(2) 对于每一个雇员的每一笔受雇所得，雇主均负有扣缴义务，并且需在每一公历月度内向税务机关解缴所得税。受雇所得如果发生于埃塞俄比亚小月期间，则需要累积成一个公历月计算应纳税所得。

### 2.6.3 税率

表 3 A 类所得税表

受雇所得/应纳税所得（每月）		税率
从（单位：比尔）	至（单位：比尔）	
0	150	起征点
151	650	10
651	1400	15
1401	2350	20
2351	3550	25
3551	5000	30
超过 5000		35

### 2.6.4 免税

下列所得免于纳税：

(1) 在连续 12 个月内，为同一雇主工作不足一个月的非长期雇员（即临时雇员）取得的所得；

(2) 由雇主支付，不超过雇员每月工资薪金总额 15% 的养老金、公积金以及任何形式的退休金；

(3) 根据互惠原则，下列为行使职权而提供服务取得的受雇所得：

① 外交及领事代表；

② 其它受雇于大使馆、公使馆、领事馆的人，在外国使馆处理国家事务拥有外交护照的此国公民，以及根据国际惯例免于纳税的人。

(4) 由以下三种方式规定免税的所得（免于纳税）：

① 任何埃塞俄比亚法律，被修订或者被所得税公告废除的除外；

②国际条约；

③经济与发展部部长制定或批准的协定。

(5) 基于经济、政治或社会原因，部长理事会会有权以法规的形式免除在所得税法规定下的任何所得的纳税义务；

(6) 因以下两种情形，支付给个人的补偿金或慰问金：

①由付款人导致的人身伤害；

②其他人的死亡。

## 2.7 B类所得/房屋租赁所得

### 2.7.1 所得的认定及应纳税所得额的计算

房屋租赁所得应缴纳所得税，并且应按照下列规定计算应纳税所得：

(1) 如果纳税人出租装修的住所时，因出租家具和设备而获得的收入，也应并入房屋租赁所得纳税；

(2) 如果转租方获得的租赁收入大于原租方，则转租方需要就其转租收入与原租收入之间的差额缴纳所得税；

在计算应纳税所得时，以下项目需要从收入中扣除：

(1) 租赁土地、房屋缴纳的税收，不包括所得税；

(2) 未设立账簿的纳税人，其房屋租赁收入总额的五分之一应作为房屋、家具设备的维修、维护和折旧费用，准予在税前扣除；

(3) 设立账簿的纳税人，其为获取、维护、确保租赁收入实现而发生的可以证实且在所得税法规定范围之内的支出准予扣除。

### 2.7.2 税率

租赁房屋的应纳税所得额按照以下税率进行计算和征收：

(1) 企业按所得的 30% 纳税；

(2) 个人按照 B 类所得税表（下表）纳税。

表 4 B 类所得税表

租赁所得应纳税所得（每年）		税率
从（单位：比尔）	至（单位：比尔）	
0	1800	起征点

1801	7800	10
7801	16800	15
16801	28200	20
28201	42600	25
42601	60000	30
超过 60000		35

## 2.8 C类所得/营业所得

### 2.8.1 C类所得范围

企业从事经营活动而实现的应税营业收入应缴纳企业所得税。

### 2.8.2 税率

- (1) 实体的应税营业所得，税率为 30%；
- (2) 其它纳税人的应税营业所得，按照下表规定的税率计算：

表 5 C类所得税表

应税营业所得（每年）		税率
从（单位：比尔）	至（单位：比尔）	
0	1800	起征点
1801	7800	10
7801	16800	15
16801	28200	20
28201	42600	25
42601	60000	30
超过 60000		35

### 2.8.3 可扣除费用

在认定埃塞俄比亚境内的应税营业所得时，为获取、维护、确保该笔营业收入的实现而发生的真实的，并且在所得税法规定范围之内的支出准予扣除。

#### (1) 存货

纳税人在确认纳税期内生产经营所得时，在纳税期内处理该业务涉及的存货成本，准予扣除。存货的成本以平均成本法为基础进行确定。

## （2）折旧

在确定应税营业所得时，资产所有人可提取该资产的折旧。

房屋和建筑物的购置成本或建造成本，以及改造、更新和重建成本，应按直线法计提折旧，年折旧率为 5%；无形资产的购置成本或建造成本，以及改造、更新和重建成本，应按直线法计提折旧，年折旧率为 10%；

以下两类营业资产，应采用聚合制按如下折旧率计提折旧：

①计算机、信息系统、软件产品和数据存储设备：25%；

②所有其它营业资产：20%。

美术、古董、珠宝、商品存货和其它营业资产等不受磨损或老化影响的，不能提折旧。如果对营业资产进行了重新估值，则对于重新估值增加的部分不得计提折旧。

在确定应税营业所得时，每类营业资产的维护和改进支出，其允许扣除的部分以实际发生额为限，但不能超过该类资产年末折旧基数的 20%。超过部分应相应增加该类资产的折旧基数。

## （3）坏账

在确定应税营业所得税时，如果满足以下条件，坏账可在税前扣除：

①该笔坏账先前已确认为收入；

②坏账在纳税人的账簿中已注销；

③收回坏账的法律行为已发生，但坏账已无法收回。

## （4）金融机构的特别准备金

在确定金融机构的应税营业所得时，根据埃塞俄比亚国家银行颁布的指令所提取的特别（技术）准备金，准予扣除。但是，提取准备金时，应相应增加营业收入。

## （5）投资扣除

如果一个居民企业或合伙企业将其赚得的利润用于再投资，增加另一公司或合伙企业的资本，满足下列条件，这一部分（再投资）金额可从其应税所得中扣除：

①投资于按照 C 类所得缴税的居民企业的股份，投资方至少应持有被投资企业 25%的价值或数量的股份或表决权；

②投资于按照 C 类所得缴税的居民注册合伙企业的资本，投资主体应持有至少 25%价值或数量的资本。

#### 2.8.4 不可扣除费用

下列支出不可扣除：

- (1) 按照《所得税法》第 23 条规定提取折旧的商业资产的购置、改进、更新以及重置成本；
- (2) 公司股本份额或合伙企业的资本份额的增加；
- (3) 超过雇员月薪金收入 15%的自愿养老金或公积金支出；
- (4) 已宣告的股利和已支付的利润；
- (5) 超过埃塞俄比亚国家银行与商业银行贷款利率上浮 2%以上部分的利息；
- (6) 保险政策赔付范围内的损失；
- (7) 罚金和罚款；
- (8) 设置和计提准备金以及其他具有特殊目的的基金；
- (9) C 类所得缴纳的所得税以及应退增值税；
- (10) 超过雇员薪金收入 10%的业务招待费支出；
- (11) 个人消费支出；
- (12) 超过所得税法和其它规定限额的支出；
- (13) 招待费支出；
- (14) 捐赠或赠予。

#### 2.8.5 亏损结转

企业纳税期内发生的亏损，可用未来 5 个纳税期内的应税所得弥补，先亏先补。净运营损失可结转，需在两个三年期内扣除。

#### 2.8.6 转让定价

如果贸易、金融方面存在关联关系的企业间的业务往来，不同于独立企业间的业务往来，税务机关应按照不存在关联关系的情形下，企业的利润状况来确定一个或几个关联企业的所得。税务机关应按照部长发布的指

令进行转让定价调整。

### 2.8.7 免税所得

下列营业所得免于纳税：

- (1) 因采纳或建议创新措施和成本节约措施而获得的奖励；
- (2) 因税收任何领域的出色表现而获得的奖励；
- (3) 根据埃塞俄比亚现行法律、国际税收协定或财政和经济发展部部长同意或签署的协议，免征所得税的特别收入；
- (4) 如下部门从事日常活动时，获得的符合 C 类所得的收入免税：
  - ① 埃塞俄比亚的联邦政府、地区政府和地方政府取得的收入；
  - ② 埃塞俄比亚国家银行取得的收入。

## 2.9 D 类所得

### 2.9.1 特许权使用费

特许权使用费是指为使用或有权使用任何文学、艺术或科学著作，包括电影影片、无线电或电视广播使用的胶片、磁带的版权，任何专利、商标、设计或模型、图纸、秘密配方或秘密程序，或任何工业、商业、科学设备所支付的作为报酬的各种款项；或者为有关工业、商业、科学经验的信息所支付的作为报酬的各种款项。

特许权使用费应按 5% 的单一税率征税。支付方作为扣缴义务人应按规定扣缴税款。如果付款人居住在外国，收款人是居民，则收款人应按规定时限内就收到的特许权使用费所得缴纳税款。

本税收是代替所得税的最终税收。

### 2.9.2 提供技术服务的所得

技术服务是指任何形式的专家咨询或提供的技术服务。

居民为获得从埃塞俄比亚境外提供的任何形式的技术服务所支付的报酬适用 10% 的比例税率，由支付方扣缴并向税务机关缴纳。

### 2.9.3 博彩所得

任何人因博彩获胜（如彩票、彩券和其它类似活动）而获得的所得应按 15% 的税率缴税，所得不超过 100 比尔的除外。支付方应履行扣缴义务并向税务机关缴纳。

本税收是代替所得税的最终税收。

### 2.9.4 股息

任何人从股份公司获得的股息所得，或从私人有限公司获得的利润应按 10% 的税率缴税。扣缴义务人应履行扣缴义务并向税务机关解缴税款。

本税收是代替所得税的最终税收。

### 2.9.5 财产租赁所得

任何人临时出租财产（包括土地、建筑物或动产）所获得的收入，如果与应税营业活动无关，则应根据年度总收入，按 15% 的税率缴税。

本税收是代替所得税的最终税收。

### 2.9.6 存款利息所得

任何人取得的存款利息所得应按 5% 的税率缴税。支付方应履行扣缴义务，并向税务机关解缴税款。

本税收是代替所得税的最终税收。

### 2.9.7 特定投资资产转让所得

（1）转让（销售或赠送）财产所得应按照如下税率缴纳所得税：

- ① 拥有的建筑物是用于商业、工厂、办公室的，税率为 15%；
- ② 公司股份，税率为 30%。

（2）用于居住的建筑物的转让所得免税。

## 2.10 纳税申报

纳税年度即为财政年度，从埃塞俄比亚历的 7 月 1 日至次年 6 月 30 日为一年。

### 2.10.1 A类所得纳税申报与税收评定

雇主向雇员发放的税款扣缴证明是雇员取得A类所得被扣缴了税款的证据。解缴给税务机关的雇员A类所得的扣缴税款以及附送的雇主说明，应在税款缴纳当日由税务机关就应纳税额进行税收评定，税务机关发现存在错误或遗漏，应进行修正评定。

如果雇员在一个纳税年度的应纳税所得额仅有A类所得，其无需进行纳税申报。除此之外，雇员为多个雇主工作或受雇于具有外交豁免权的国际组织、大使馆、代表团或其它外国政府领事机构，必须按规定自行申报缴纳A类所得的应纳税额。雇主发现他的雇员有一份以上的受雇所得，并且其他雇主（在扣缴税款时）没有计算该项所得，该雇主应合并该项所得并扣缴税款。

### 2.10.2 B类所得和C类所得的纳税申报与税收评定

凡有B类或C类所得的纳税人应当按照税务机关要求准备申报资料（A类纳税人在纳税年度终了后的4个月内，B类纳税人在纳税年度终了后的2个月内）。

年度应纳税额，须由税务机关根据申报税款进行税收评定。税务机关发现申报存在错误或遗漏，可以要求纳税人进行修正申报。

### 2.10.3 D类所得的纳税申报与税收评定

取得D类所得的纳税人，其未被源泉扣缴的不构成最终缴税，应按税务机关规定的形式进行纳税申报。纳税人在埃塞俄比亚财政年度终了后两个月内向税务机关提交纳税申报材料。

在纳税申报时确认的D类所得的应纳税额，扣除在纳税年度内进行外国税收抵免后的余额，其在向税务机关进行纳税申报时缴纳。年度应纳税额，须由税务机关根据申报税款进行税收评定。税务机关发现申报存在错误或遗漏的除外。

### 2.10.4 限制条款

如果纳税人在规定时限内按照所得税法要求的方式提交了纳税申报资

料，税务机关可以在 5 年内对该笔税款进行税收修正评定。5 年评定期从提交申报资料之日起计算。

如果纳税人按照所得税法要求的方式提交了纳税申报资料，但晚于规定时限，税务机关可以在 5 年内对该笔税款进行税收修正评定，5 年评定期从税务机关收到纳税申报资料之日起开始计算。

如果纳税人未进行纳税申报或提交了虚假的纳税申报资料，税务机关的征税不受任何其他法律规定时间的限制。

## 2.11 税款缴纳

任何在规定时间内应向税务机关缴纳的税款（包括扣缴的税款或征收的税款）需在到期前缴纳。未按时缴纳的税款将产生利息和罚款。

如果未在到期日前缴纳税款，纳税人有义务支付该笔税款从到期日到支付日之间的利息，利率应在上季度现行最高商业贷款利率的基础上上浮 25% 以上。利息的征收方式与产生该笔利息的税款相同。

## 2.12 所得税抵免

当税务机关发现纳税人通过代扣代缴、分期缴纳或其它方式缴纳的税款，已超过应纳税额的，税务机关应当从以下方面抵免纳税人多缴的税款，并且从确认纳税人多缴税款之日起 90 日内，税务机关应向纳税人退还抵免后的剩余税款：应缴纳的其它所得税；应缴纳的扣缴税；税务机关应征收的其它税款。

## 2.13 所得税退税

纳税人可以申请退税，并以以下时间后的 3 年内向税务机关书面提出退税申请：

(1) 税务机关向纳税人送达与退税相关的税收评定通知当日；税款或利息缴纳当日。

(2) 如果纳税人没有在规定的时间内收到退税，他有权按照上季度现行最高商业贷款利率上浮 25% 计算应收取的利息。

### 3 消费税 (Excise Tax)

#### 3.1 消费税概述

埃塞俄比亚消费税是对特定商品，例如奢侈品及无需求弹性的生活必需品征收的税收。消费税应纳税额按照消费税税目表计算，在进口环节和生产环节征收。

#### 3.2 消费税纳税人

消费税纳税人为生产特定商品的生产商和进口特定商品的进口商。

#### 3.3 消费税税率

表 6 消费税税目表

序号	商品种类	消费税税率
1	糖类制品/固态，不包括糖浆	33%
2	饮品	
	软饮料/不包括果汁	40%
	粉末软饮料	40%
	瓶装或罐装水	30%
3	酒精饮品	
	啤酒、黑啤	50%
	葡萄酒、红酒	50%
	威士忌	50%
	其它酒精类饮品	100%
	纯酒精	75%
4	烟草及烟草制品	
	烟叶	20%
	香烟、雪茄、小雪茄烟、鼻烟及其它烟草制品	75%
5	盐	30%
6	燃料—超苯、常规苯、汽油	30%
7	香水及花露水	100%
8	纺织及纺织制品	
	纺织面料、针织或机织真丝制品、人造丝、尼龙羊毛及其它类似材料制品	10%
	全棉或部分染色或印花的棉织品，包括毛毯、床单、床罩、毛巾、桌布及类似物品，不包括蚊帐。	10%

	外套	10%
9	供国内使用的磁盘清洗机	80%
10	供国内使用的洗衣机	30%
11	录像机	40%
12	电视机及摄像机	40%
13	电视广播接收机, 无论是否连接了留声机、收音机、声音接收器及扬声器	40%
14	客车、旅行车、公共车辆、越野车、皮卡货车或类似车辆, 包括电动旅居挂车	
	1, 300 C.C. 以下	30%
	1, 300 C.C. 到 1, 800 C.C	60%
	1, 800 C.C. 以上	100%
15	地毯	30%
16	石棉及石棉制品	20%
17	钟表	20%
18	玩具和娃娃	20%

### 3.4 消费税应纳税额

消费税计税基础由下列方式确定:

- (1) 在当地生产指定商品, 消费税计税基础为生产商品的成本;
- (2) 进口指定商品, 消费税计税基础为商品进口的到岸价 (CIF 价)。

### 3.5 消费税缴纳

- (1) 进口指定商品时, 消费税于商品清关入境时缴纳;
- (2) 生产指定商品时, 消费税于生产产品完工之后 30 日内缴纳。

## 4 营业税 (Turnover Tax, TOT)

### 4.1 营业税概述

在埃塞俄比亚营业税已取代了销售税 (Sales Tax)。商品或服务的提供如果已缴纳了增值税, 则无需再缴纳营业税。营业税率分为两档, 销售商品和提供特定服务税率为 2%; 提供其他服务税率为 10%。营业税按月或按季申报, 由商品或服务的提供方 (卖方) 缴纳。

## 4.2 营业税纳税人

在埃塞俄比亚境内提供商品或服务的非增值税登记人，且年应税所得低于 500,000 比尔的企业或个人为营业税纳税人。

## 4.3 营业税税率

- (1) 在埃塞俄比亚当地销售商品，税率为 2%；
- (2) 在埃塞俄比亚当地提供劳务：
  - ①提供承包工程、谷物磨坊、拖拉机及联合收割机服务，税率为 2%；
  - ②提供除以上列明之外的其它服务，税率为 10%。

## 4.4 营业税缴纳

营业税的计税基础为提供商品和服务时发票上的总金额。提供商品和服务方（卖方）在收到款项之后，需向税务机关缴纳营业税。

## 4.5 免税

下列类型的商品或服务提供免征营业税，财政和经济发展部部长有权以下发指令的方式免除其它商品或服务的提供：

- (1) 销售或转让已使用两年以上的住所或租赁场所；
- (2) 提供金融服务；
- (3) 供应或进口本国或外国货币及证券（作为钱币爱好的收藏品除外）；
- (4) 宗教组织提供宗教或教会相关的服务；
- (5) 进口或提供由相关政府部门颁发的指令中规定的处方药，以及提供医疗服务；
- (6) 教育机构提供的教育服务以及学前教育机构的托儿服务；
- (7) 以人道救援形式提供的商品和服务；
- (8) 电、煤油 and 水的提供；
- (9) 提供运输；
- (10) 许可费和执照费；
- (11) 由超过 60%的雇员为残疾人士的工坊所提供的商品或劳务；

(12) 书籍的提供。

## 5 预扣税 (Withholding Tax)

### 5.1 预扣税概述

埃塞俄比亚所得税法规定，在埃塞俄比亚当地销售货物或接受劳务以及进口商品需缴纳预扣税。预扣税税率为 2%（销售货物和提供劳务）和 3%（进口货物）。

### 5.2 预扣税纳税人（扣缴义务人）

286/2002 号所得税法（现行所得税法）中规定的负有扣缴所得税义务的人为预扣税纳税人。

### 5.3 预扣税征税范围

下列类型的商品和服务的提供需要缴纳预扣税：

- (1) 咨询服务；
- (2) 设计、书面材料、讲座及信息传播；
- (3) 律师服务、会计服务、审计服务或其它类似性质的服务；
- (4) 由销售人员、艺术家、运动员、代理商包括保险经纪人及其它佣金代理人提供的服务；
- (5) 电视或广播中的广告和娱乐节目；
- (6) 建筑服务；
- (7) 广告服务；
- (8) 科学及知识成果的版权；
- (9) 机械设备及包括计算机等其它商品的租赁所得；
- (10) 维修服务；
- (11) 缝纫服务；
- (12) 印刷服务；
- (13) 保险服务。

## 5.4 预扣税税率

(1) 提供商品和劳务时，如果在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 500 比尔，则需缴纳预扣税，税率为 2%；

(2) 进口货物时，按照到岸价 (CIF) 缴纳预扣税，税率为 3%。

## 5.5 预扣税缴纳

(1) 进口货物清关入境时需缴纳预扣税；

(2) 购买商品或劳务时于付款之时缴纳预扣税。

## 6 资本利得税 (Capital Gains Tax)

### 6.1 资本利得税概述

资本利得为转让经营性资产时实现的所得。在埃塞俄比亚，资本利得属于所得税法中规定的 D 类所得，需缴纳所得税（也即资本利得税）。

### 6.2 资本利得税税率

转让（销售或赠送）财产所得应按照下列税率缴纳所得税（资本利得税）：

(1) 拥有的建筑物是用于商业、工厂、办公室的，税率为 15%；

(2) 公司股份，税率为 30%。

### 6.3 资本利得税计算

(1) 资本利得税的计税基础为建筑物的历史成本或股份的初始价值；

(2) 资本利得为转让经营性资产所得与建筑物的历史成本或股份的初始价值之间的差额，通货膨胀调整比率由相关政府部门确定。

### 6.4 免税

#### 6.3.1 企业免税

下列情形所陈的企业重组中双方居民企业的股权置换不属于股份转让，免于缴纳资本利得税：

- (1) 两个或两个以上居民企业的合并；
- (2) 兼并购或收购 50%以上（含本数）有表决权的股份，和 50%以上（含本数）所有其它股份，仅指重组中用于股权交换的居民企业的价值；
- (3) 居民企业 50%以上（含本数）的资产被另一个居民企业以非优先股的参股交易方式兼并；
- (4) 一个居民企业或多个居民企业的分立；
- (5) 衍生/派生行为；
- (6) 用于交换的股份的价值应按其初始价值确认。税务机关应确保上述合并、兼并、收购、分立或衍生（派生）行为不以避税为目的。

### 6.3.2 个人免税

个人转让已使用两年以上用于居住的建筑物取得的转让所得免税。

## 7 租赁税（Rental Tax）

### 7.1 租赁税概述

租赁税是对房屋租赁所得征收的一种税，为埃塞俄比亚近年来新增的税种，属于所得税。

### 7.2 租赁税税率

- (1) 企业租赁房屋所得，税率为 30%；
- (2) 个人租赁房屋所得，税率按照 B 类所得税表（下表）纳税。

表 7 B 类所得税表

租赁所得应纳税所得（每年）		税率
从（单位：比尔）	至（单位：比尔）	
0	1800	起征点
1801	7800	10
7801	16800	15
16801	28200	20
28201	42600	25
42601	60000	30
超过 60000		35

### 7.3 租赁所得计算

(1) 如果纳税人出租装修的住所时，因出租家具和设备而获得的收入，也应并入租赁所得纳税；

(2) 如果转租方获得的租赁收入大于原租方，则转租方需要就转租收入与原租收入之间的差额缴纳租赁税。

### 7.4 扣除

(1) 未设立账簿的纳税人，其房屋租赁收入总额的五分之一应作为房屋，家具设备的维修、维护和折旧费用，准予在税前扣除；

(2) 设立账簿的纳税人，其为获取、维护、确保租赁收入实现而发生的可以证实且在法律规定之内的支出准予扣除。其中，可扣除支出项目包括（但不限于）：租赁土地成本、依法提取的房屋，家具设备的维修，维护与折旧费用，银行贷款利息以及保险金。

## 8 特许权使用费（Royalty Tax）

### 8.1 特许权使用费征税范围

在埃塞俄比亚，特许权使用费是指为使用或有权使用任何文学、艺术或科学著作，包括电影影片、无线电或电视广播使用的胶片、磁带的版权，任何专利、商标、设计或模型、图纸、秘密配方或秘密程序，或任何工业、商业、科学设备所支付的作为报酬的各种款项；或者为有关工业、商业、科学经验的信息所支付的作为报酬的各种款项。

### 8.2 特许权使用费税率

特许权使用费按 5% 的单一税率征税。

### 8.3 特许权使用费缴纳

支付方作为扣缴义务人应按规定扣缴税款。如果付款人居住在国外，收款人是居民，则收款人应按规定时限内就收到的特许权使用费所得缴纳税款。

本税收是代替净所得税的最终税收。

## 9 进口货物附加税 (Surtax on Imported Goods)

### 9.1 进口货物附加税概述

进口货物附加税为埃塞俄比亚政府于 2007 年 4 月 11 日颁布的税种。对于进口至埃塞俄比亚的所有货物（除法律列明免税之外）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（CIF 价）与已缴纳的关税、进口增值税、消费税的总和。

### 9.2 免税

进口下列货物免于征收进口货物附加税：

- (1) 用于农业的肥料；
- (2) 石油及润滑油；
- (3) 用于货运、客运以及其他目的的交通车辆；
- (4) 航空航天器材；
- (5) 经政府允许的重大投资项目。

## 第四章 中国与埃塞俄比亚税收协定介绍

### 1 中埃税收协定条款解读

#### 1.1 税收协定概述

税收协定又称避免双重征税协定，是两个或两个以上主权国家（或税收管辖区），为了协调相互之间的税收管辖关系和处理有关税务问题，通过谈判缔结的书面协议。它是国际税收关系与税务合作的法律基础。

从法律效力角度来看，税收协定是处理本国与外国之间税收关系的重要税收法律依据，与国内税法具有同等的法律效力。但当税收协定与缔约对方国家的国内税法不一致时，一般来说，按照下面两个原则处理两者关系：

（1）协定优先原则。凡缔约对方国家的国内税法规定严于税收协定的，应按照税收协定规定执行。

（2）孰优原则。即选择两者中规定比较优惠的执行，也就是说，如果缔约对方国家的国内税法规定比协定更优惠，则按其国内税法规定执行。

#### 1.2 中埃税收协定的签订情况

《中华人民共和国政府和埃塞俄比亚联邦民主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“中埃协定”）及议定书已于2009年5月14日在北京正式签署，双方分别于2012年11月8日和2012年11月26日相互通知已完成该协定及议定书生效所必需的各自国内法律程序。根据协定第二十八条的规定，该协定及议定书自2012年12月25日起生效，并适用于2013年1月1日或以后取得的所得。

#### 1.3 具体条款的解读与适用

##### 1.3.1 税收协定的适用范围

###### （1）人的范围

中埃协定适用于缔约国一方或者同时为双方居民的人。采用居民原则来确定“人的范围”，是因为居民纳税人在本国负有无限纳税义务，就其来源于境内外的所得向该国纳税。理解“人的范围”，应关注“一般定义”条款中缔约国、居民以及人三个概念的定义。

为防止协定滥用，对通过人为安排构成缔约国居民来享受税收协定待遇的情形，如设立基地公司、导管公司，可根据国内的一般反避税规定和税收协定的防止滥用协定条款予以否定。

## （2）税种的范围

在中国适用的现行税种：企业所得税；个人所得税。在埃塞俄比亚适用的现行税种：按第 286/2002 号公告规定对所得和利润征收的税收；按相应公告对采矿、石油和农业活动所得征收的税收。

未来税种变化的适用：协定也适用于协定签订之后征收的属于增加或代替现行税种的任何相同或实质相似的税种。但发生变化一方的主管当局应及时将相关变化通知对方，如果国内法律的重大变动会影响到协定义务时，一般来说需要双方主管当局互相确认后才能适用。

### 1.3.2 居民的定义

在本协定中，“缔约国一方居民”一语是指按照该缔约国法律，由于住所、居所、成立地或注册地、实际管理机构所在地，或者其他类似的标准，在该缔约国负有纳税义务的人，并且包括该缔约国和其地方当局。

税收协定中的“居民”是税法上的一个概念，指的是“税收居民”，是以缔约国国内法上居民的定义为基础的。判定一个纳税人是否具有本国的税收居民身份，是对其实施税收管辖权和给予其享受税收协定待遇的前提。因此，我们的“走出去”企业和个人在埃塞俄比亚申请享受税收协定待遇时，应向埃国税务机关出具《中国税收居民身份证明》，以证明其符合享受协定待遇的主体身份。

### 1.3.3 常设机构

#### （1）概要

常设机构的概念主要用于确定缔约国一方对缔约国另一方企业利润的

征税权。即，按此确定在什么情况下埃塞俄比亚税务机关可以对中国的企业征税。根据协定第七条的规定，埃塞俄比亚不得对中国企业的利润征税，除非该企业通过其设在埃塞俄比亚的常设机构进行营业。同时，第七条“营业利润”条款体现了协定结合常设机构和利润归属两大原则来限制来源国对营业利润征税的权利：一是只有中国居民在来源国埃塞俄比亚构成常设机构，来源国才能征税；二是来源国埃塞俄比亚只能对归属于常设机构的利润征税，不能对中国居民从来源国境内的所有所得进行征税。

处理常设机构条款与其他相关条款关系时，通常应遵循常设机构条款优先的原则。例如，若据以支付股息（第十条）、利息（第十一条）或特许权使用费（第十二条）的股权、债权、权利或财产等与常设机构有实际联系的，有关所得应该归属于常设机构的利润征税。

## （2）常设机构的认定

常设机构通常可以分为一般类型的常设机构、工程型常设机构、劳务型常设机构以及代理型常设机构。

①一般类型的常设机构的认定：在本协定中，“常设机构”一语是指企业进行全部或部分营业活动的固定营业场所。同时，第五条还采取正列举的方式，明确“常设机构”特别包括：管理场所；分支机构；办事处；工厂；直销店；作业场所；商业性仓库；农场、种植园或从事农业、林业、种植业或相关活动的场所；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。其中：“商业性仓库”是指缔约国一方企业出于营利目的为其他企业储存货物或商品所使用的设施。从常设机构的基本定义中，我们可以看出：常设机构必须是一个营业场所；常设机构具有三个特性，即固定性、持续性和经营性。但是中国企业在埃塞俄比亚仅由于仓储、展览、采购及信息收集等活动的目的设立的具有准备性或辅助性的固定场所，不应被认定为常设机构。此类场所通常具备以下特点：一是该场所不独立从事经营活动，并其活动也不构成企业整体活动基本的或重要的组成部分；二是该场所仅为本企业服务，不为其他企业服务；三是其职责限于事务性服务，且不起直接盈利作用。

②工程型常设机构的认定：本协定规定“建筑工地、建筑或安装工程，

但仅以该工地或工程连续超过 6 个月的为限。”其中“建筑工地、建筑或安装工程”一语不仅包括房屋的建造，还包括建筑物、道路、桥梁或运河的翻新，管道的铺设以及挖掘和疏浚工程等。并且“安装”一语不仅限于与建筑工程有关的安装，也包括新设备的安装，如在现有的建筑物或者室外安装复杂的机器。执行时应注意：中国企业在埃塞俄比亚从事本款规定的工程活动，仅以本款规定的 6 个月的时间标准判定是否构成常设机构。未达到该规定时间的则不构成常设机构，即使这些活动按照第一款或第二款可能构成常设机构；如果中国企业在埃塞俄比亚一个工地或同一工程连续承包两个及两个以上作业项目，应从第一个项目作业开始至最后完成的作用项目止计算其在埃塞俄比亚进行工程作业的连续日期，不以每个工程作业项目分别计算。如果中国企业将承包工程作业的一部分转包给其他企业，分包商在建筑工地施工的时间应算作总包商在建筑工程上的施工时间。

③劳务型常设机构的认定：本协定未规定劳务型常设机构的判定内容，表示中国企业到所得来源国埃塞俄比亚从事劳务项目，无论时间长短，来源国都有没有征税权。对于咨询劳务，判别是否构成常设机构应根据常设机构的一般定义（即第一款：“在本协定中，“常设机构”一语是指企业进行全部或部分营业的固定营业场所”）的规定进行判定。

④代理型常设机构的认定：缔约国一方企业通过代理人在另一方进行活动，如果代理人有权并经常行使这种权力以该企业的名义签订合同，则该企业在缔约国另一方构成常设机构。对于此一般表述，在执行时应从如下几个方面理解：其活动使一方企业在另一方构成常设机构的代理人，通常被称为“非独立代理人”。对“以该企业的名义签订合同”应作广义的理解，包括不是以企业名义签订合同，但其所签合同仍对企业具有约束力的情形。这里所称“合同”是指与被代理企业经营活动本身相关的业务合同。对于“经常”一语并无精确统一的标准，要结合合同性质、企业的业务性质以及代理人相关活动的频率等综合判断。所谓“行使”权力应以实质重于形式的原则来理解。如果代理人在缔约国另一方的活动仅限于本条第四款的准备性或辅助性范围，则不构成企业的非独立代理人（常设机构）。判断一方企业是否通过非独立代理人在另一方构成常设机构时，不受本条第

三款关于时间要求的限制。

非独立代理人条款（第五款）规定，代理人如具有以被代理人名义与第三人签订合同的权力并经常行使这种权力，且代理人所从事的活动不是准备性、辅助性的，则代理人应构成被代理人在来源国的常设机构。即，一旦中国居民企业在埃塞俄比亚的代理人构成非独立代理人，即被认为是中国居民企业在埃塞俄比亚的常设机构，由此在埃塞俄比亚产生的营业利润要承担纳税义务。此外，在判定中国企业是否通过非独立代理人在埃塞俄比亚构成常设机构时，不受关于时间要求的限制。

### （3）常设机构利润归属

税收协定对于常设机构的利润归属通常规定：缔约国一方对缔约国另一方企业在其境内设立或构成的常设机构进行征税时，应仅以归属于该常设机构的利润为限。也就是说，常设机构的利润应按其履行的职能、使用的资产和承担的风险归属利润，不允许将项目、活动或服务产生的所有利润都归属于常设机构。即，若中国企业在埃塞俄比亚境内构成常设机构，那么埃塞俄比亚对其征税时，应仅以归属于该常设机构的利润为限。

我国仅同埃塞俄比亚的协定中增加“受国内法限制”的表述，即“在确定常设机构的利润时，应当允许扣除其进行营业发生的各项费用，包括行政和一般管理费用，不论其发生于该常设机构所在国还是其他地方。此规定适用时应受国内法限制。”且《议定书》规定“只有当国内法的限制所得到的结果与本协定规定的原则一致时，才能适用国内法的限制。”

### （4）子公司一般不构成常设机构

中国母公司通过投资在埃塞俄比亚设立子公司，拥有子公司的股权等形成的控制或被控制关系，不会使子公司构成母公司的常设机构。从税收的角度看，子公司本身是一个独立的法人实体，即使它在业务上受母公司管理，也不应仅凭此而被视为母公司的常设机构。但是，由于母子公司之间的特殊关系，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。母公司在子公司的活动是否导致母公司在子公司的在国构成常设机构，需要具体情况具体分析。

### （5）独立代理人不构成常设机构

独立代理人条款（第六款）规定，缔约国一方企业通过代理人在缔约国另一方进行营业时，如果该代理人是专门从事代理业务的，则不应因此视其代理的企业在缔约国另一方构成常设机构。这类专门从事代理业务的代理人一般称作独立代理人。代理人的活动同时符合下列两个条件的，才属于本款规定的独立代理人，即不构成被代理企业的常设机构：①该代理人在法律上和经济上独立于被代理企业；②独立代理人在代表企业进行活动时，一般按照常规进行自身业务活动，不从事其他经济上归属于被企业的活动。

#### （6）BEPS 项目第七项行动计划对常设机构条款的修改建议

一般情况下，如果两国签署了税收协定，只有本国企业构成了对方国家（缔约国）的常设机构，对方国家才有权对常设机构的利润征税。因此，在确定非居民企业在某国是否应缴纳所得税时，税收协定中常设机构的定义非常重要。跨国公司正是利用现有税收协定在定义常设机构上的漏洞，纷纷通过人为手段避免成为投资对象国的常设机构，从而规避纳税义务。对此，BEPS 项目第七项行动计划的报告作出了应对。通过佣金代理人或类似安排人为规避构成常设机构，在跨国公司中非常常见。使用佣金代理人安排的外国企业之所以不会构成常设机构，是由于代理人不是以外国企业的名义订立的合同，从而导致该安排无法符合 OECD 税收协定范本第五条第五款中对常设机构的定义。由于第五条第五款要求代理人必须以外国企业的名义正式订立合同，企业可以很容易通过修改合同条款规避该条文的适用，且无需显著改变其在该国的职能活动。基于此，BEPS 项目第七项行动计划的报告指出，为应对税基侵蚀与利润转移安排，必须修订现有的常设机构定义。第七项行动计划提出修改 OECD 税收协定范本第五条，明确代理型常设机构不仅包括以企业的名义签订合同的情形，也包括代理人以自己的名义签订合同，但合同对企业有约束力的情形。另外，代理人即使没有直接订立合同，但可能在合同订立过程中起到了主要作用，这种情况也可判定代理人构成被代理企业的常设机构。

#### 1.3.4 不动产所得

本协定并未对“不动产”单独定义，而是赋予缔约国国内法对“不动

产”这一用语的解释权。其含义应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，有关地产的一般法律规定所适用的权利，不动产的用益权以及由于开采或有权开采矿藏、水源和其他自然资源取得的不固定或固定收入的权利。船舶和飞机不应视为不动产。

协定所称“不动产所得”，是指在不动产所有权不转移的情况下，使用不动产所获得的收益，包括直接使用、出租或者以其他形式使用该不动产取得的所得。不动产所得征税权的划分原则是：不动产所在国（来源国）对不动产所得拥有优先征税权。中国居民从位于埃塞俄比亚的不动产取得的所得（包括农业或林业所得），可以在埃塞俄比亚征税。如果不动产的所有权发生了转移，由此所产生的转让收益，应适用“财产收益”条款的规定。

### 1.3.5 国际运输

国际运输所得一般是指缔约国一方企业以船舶或飞机经营国际运输业务取得的所得。本协定对国际运输所得采用实际管理机构所在国独占征税权原则。以船舶或飞机经营国际运输业务所取得的利润，应仅在企业实际管理机构所在的缔约国征税。

国际空运所得免征企业所得税，征收间接税和个人所得税；国际海运所得免征企业所得税，征收间接税和个人所得税。

### 1.3.6 关联企业

关联企业之间的业务往来因关联关系导致其账目不能真实反映其在缔约国一方的真实利润时，该国的税务当局可以对该企业的账目进行调整。

对关联交易利润的重新调整，可能引起对不同纳税人的取得的同一笔所得的双重征税问题。因此协定规定，在缔约国一方对关联交易利润进行初次调整后，受该调整影响的缔约国另一方应进行相应的调整，以消除双重征税。在关联交易相应调整中，如果缔约国双方对调整的数额和性质发生争议，双方主管当局应按照税收协定相互协商程序条款进行协商。

例如：我国 A 公司与缔约国埃塞俄比亚 B 公司是关联企业。我国税务机关对 A 公司展开了转让定价调查，依法调增 A 公司 2008-2013 年度应纳

税所得额 1000 万元人民币。为解决对不同纳税人取得同一种所得征税的经济性双重征税问题，埃塞俄比亚和我国税务主管当局历经 3 轮协商，就争议议题达成一致意见，并形成最终的调整方案：埃塞俄比亚税务主管当局同意 A 公司的关联企业 B 公司在 R 国 2008-2013 年度相应调减应纳税所得额 1000 万元人民币。

### 1.3.7 股息

“股息”是指从股份或者非债权关系分享利润的权利取得的所得，以及按照分配利润的公司是其居民的缔约国法律，视同股份所得同样征税的其他公司权利取得的所得。简而言之，股息即为公司所作的利润分配。

本协定中明确了居民国和来源国都有征税权，但对股息来源国的征税权进行了限制。“如果股息受益所有人是缔约国另一方居民，则所征税款不应超过股息总额的 5%。缔约国双方主管当局应协商确定实施限制税率的方式。”中国居民企业欲享受股息所得中埃税收协定优惠的前提条件是必须是股息受益所有人，且没有收益所有人持有利益比例（25%或其他）要求，来源国埃塞俄比亚可无限制条件按 5%的税率征税。

如果股息受益所有人作为缔约国一方居民，在支付股息的公司是其居民的缔约国另一方，通过设在缔约国另一方的常设机构进行营业或者通过设在缔约国另一方的固定基地从事独立个人劳务，据以支付股息的股份与该常设机构或固定基地有实际联系的，则来源国可将股息并入常设机构的利润予以征税。

需注意的是，只有当取得股息的相关营业活动通过常设机构进行，且股份的持有与常设机构有上述实际联系的情况下，才可适用上述内容。如果常设机构所在国对常设机构取得的股息有优惠税收待遇规定时，股息收益所有人仅以滥用协定为目的，将股份转移到常设机构的，不适用上述内容。

### 1.3.8 利息

“利息”一语是指从各种债权取得的所得，不论其有无抵押担保或者是否有权分享债务人的利润；特别是从公债、债券或者信用债券取得的所

得，包括其溢价和奖金。由于延期支付而产生的罚款不应视为本条所规定的利息。

利息征税的一般原则，即分享征税权的原则。居住国并非拥有独占权，保留了利息发生国对利息征税的权利，但是通过确立征税上限对该权利的实施做了限定。“如果利息受益所有人是缔约国另一方居民，则所征税款不应超过利息总额的 7%。缔约国双方主管当局应协商确定实施限制税率的方式。”中国居民企业欲享受中埃税收协定优惠利息条款 7%的前提条件是必须是利息收益所有人。中国居民企业若不符合享受中埃税收协定利息条款 7% 优惠税率的条件，则应按埃塞俄比亚国内法的规定按 10%的税率征税。

目前，我国与埃塞俄比亚的协定对利息无免税规定。

《议定书》规定：关于《中埃协定》第十一条第三款，埃塞俄比亚政府此前对完全由中国政府拥有的金融机构因贷款而取得的利息一直给予免税待遇，同样的优惠待遇在将来可以通过个案处理方式继续给予由中国政府完全拥有的金融机构因贷款、担保或保险的贷款而取得的利息。

协定第六款明确了利息支付人为其居民的国家是利息的来源国这一原则。然而该款也规定了一个例外情形，即利息支付人无论是否为缔约国一方的居民，只要其在缔约国一方拥有常设机构或固定基地，并且支付的利息由该常设机构或固定基地负担，本款认为利息来源地应是该常设机构或固定基地所在缔约国。例如，某第三国设在中国的常设机构支付给埃塞俄比亚居民的利息，在利息与该常设机构有实际联系情况下，应认为该利息发生于中国，由中国根据中埃协定行使优先征税权。如埃塞俄比亚居民为该项利息的受益所有人，则可享受本协定待遇。

第七款对关联交易中协定优惠条款的适用加以限定。当支付人与受益所有人之间或者他们与其他人之间由于某种特殊关系而造成超额支付利息时，支付额中超过按市场公允价格计算所应支付的数额的部分不得享受协定的优惠，仍应按各缔约国的法律征税。

第八款为反滥用条款。以获取优惠的税收地位为主要目的的交易或安排，不应适用税收协定利息条款的优惠规定。纳税人因该交易或安排而不当享受税收协定待遇的，主管税务机关有权进行调整。

### 1.3.9 特许权使用费

“特许权使用费”一语是指为使用或有权使用任何文学、艺术或科学著作，包括电影影片、无线电或电视广播使用的胶片、磁带的版权，任何专利、商标、设计或模型、图纸、秘密配方或秘密程序，或任何工业、商业、科学设备所支付的作为报酬的各种款项；或者为有关工业、商业、科学经验的信息所支付的作为报酬的各种款项。

居民国对本国居民取得的来自缔约国另一方的特许权使用费拥有征税权，但这种征税权并不是独占的。特许权使用费的来源国对该所得有优先征税权，但对征税权的行使进行了限制。中埃税收协定中特许权使用费的限制税率是5%，表述为“如果特许权使用费受益所有人是缔约国另一方居民，则所征税款不应超过特许权使用费总额的5%。”应当注意的是，所得来源国按限制税率进行征税时必须以受益所有人是缔约国对方居民为前提，即中国居民企业就来源于埃塞俄比亚的特许权使用费申请享受中埃税收协定待遇（按5%的税率征税）时，中国居民企业必须是特许权使用费所得受益所有人的身份。例如：中国A公司将某项专利技术的使用权转让给埃塞俄比亚某公司，A公司就该项特许权使用费所得申请享受中埃税收协定待遇（按5%的税率征税）时，埃国税务机关会考虑A公司是否存在从其他公司取得该项技术的情况，比如该项技术是A公司从其关联企业美国B公司取得的，并且A公司对该技术仅在形式上拥有控制权，埃国税务机关可能考虑A公司可能存在滥用税收协定的情况，可以否定A公司受益所有人的身份。

第六款对关联交易中协定优惠条款的适用加以限定。

第七款为反滥用条款。

### 1.3.10 财产收益

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受益的征税问题做出规定。协定本身并未对“财产收益”进行定义。“财产收益”一般是指财产法律权属关系发生变更产生的收益，包括出售或交换财产产生的收益，也包括部分转让、征用、出售权利等产生的收益。

协定对财产收益一般不单独设立税种或限制税率，而是对涉及转让各类财产所有权取得收益的征税权进行划分。

由于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。财产收益是指在所有权转移的情况下，由于处理或转让财产取得的所得，也可称之为财产转让所得或资本利得。而“不动产所得”是指在财产的所有权未发生转移的情况下，通过直接使用或出租等形式取得的所得。因此，不动产转让收益的征税原则适用“财产收益”条款，其他情况下的不动产所得仍适用“不动产所得”的规定。

财产收益征税权的具体划分如下：

(1) 转让不动产取得的收益应由不动产所在国征税。中国居民转让位于埃塞俄比亚的不动产，由不动产的坐落地所在国埃塞俄比亚征税；

(2) 转让企业常设机构用于营业的财产中的动产，取得的收益可以在常设机构所在国征税。如果中国企业在埃塞俄比亚设有常设机构，那么其转让营业财产中的动产（包括股票和其他类似公司权益）产生的收益，埃塞俄比亚税务机关有权向该常设机构征税；

(3) 转让从事国际运输的船舶或飞机，或者转让属于经营上述船舶或飞机的动产取得的收益，应仅在企业实际管理机构所在的缔约国征税。在我国到目前为止签订的协定中，大部分规定：转让船舶、飞机等运输工具的收益“应仅在经营上述船舶或飞机的企业为其居民的国家征税”；仅有 8 个协定（包括中埃协定）规定，“应仅在企业实际管理机构所在的缔约国征税”；

(4) 转让主要财产为不动产的公司股份取得的收益，可以在不动产所在国征税。中国居民企业转让不动产组成的公司股份（公司财产 50%以上直接或间接由位于埃塞俄比亚的不动产组成），可以在不动产所在国埃塞俄比亚征税；

(5) 中埃税收协定“财产收益”条款没有单列对转让不动产组成的公司股份以外的其他公司股份取得收益的税务处理，应依据埃塞俄比亚国内法执行（中埃税收协定对转让主要财产为不动产的公司股份以外的其他公司股份取得的收益，没在明确是否是来源国征税）；

(6) 本条各款涉及的各项财产的转让收益按各款的规定处理，对于转让各款所述财产以外的财产而取得的收益，按第六款转让“其他财产”处理，即仅在转让者为其居民的国家征税。中国居民企业转让上述财产以外的“其他财产”，取得的收益，则仅在中国征税。

### 1.3.11 独立个人劳务

独立个人劳务所得是指“由于专业性劳务或者其他独立性活动取得的所得”，协定文本并未对“专业性劳务所得”加以定义，而仅通过正列举的方式对“专业性劳务”含义进行说明。这些例子包括：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。

该条款主要明确了缔约国一方居民以独立身份到另一方（来源国）从事劳务活动取得的所得，其总的征税原则是由其居民国征税。但该劳务如符合来源国征税条件之一的，来源国可对该项所得优先课税。来源国征税的条件主要有：固定基地标准和 183 天停留标准。具体言之，固定基地标准的含义是，从事独立个人劳务的中国居民个人在来源国埃塞俄比亚设有经常使用的固定基地，且其所得归属于该固定基地时，来源国埃塞俄比亚可以对归属于该固定基地的所得征税。183 天停留标准的含义是，中国居民个人在有关日历年度开始或结束的任何 12 个月中在埃塞俄比亚停留连续或累计达到或超过 183 天，且其所得是在该段停留时间内取得的，来源国埃塞俄比亚可以征税。

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，应向埃国提交《中国税收居民身份证明》，并向埃塞俄比亚税务机关提出申请享受在埃国境内不予征税的税收协定优惠待遇。

独立个人劳务条款与非独立个人条款关系紧密，两者属并列关系，缔约国一方居民个人从事一项劳务活动只能适用其中一个条款。一般认为，如果个人以独立身份从事劳务活动的，应属于独立个人劳务条款的协调范围。独立个人劳务有可能涉及演艺人员或运动员的活动，但演艺人员和运动员从事独立性质的跨国表演活动应优先适用艺术家和运动员条款。

### 1.3.12 非独立个人劳务

非独立个人劳务又称受雇所得，本协定明确了受雇所得的一般征税原则，即应在缔约国一方居民个人从事受雇活动的所在国征税，同时规定一般原则不适用于董事费、退休金、政府服务、教师和研究人員、学生和实习人员所得等 5 种特殊所得。也就是说，中国居民在埃塞俄比亚从事受雇活动取得的报酬，埃塞俄比亚可以征税。

受雇所得划分征税权的一般原则，即：来源国拥有优先征税权，但对于同时满足三个条件的受雇所得来源国应给予免税，居民国独占征税权。反之，只要有一个条件未符合，就构成在劳务发生国的纳税义务。例如，中国居民以雇员的身份在埃塞俄比亚从事活动，只要有下列情况之一的，其获得的报酬就可以在埃塞俄比亚征税：

(1) 收款人在有关日历年度开始或结束的任何 12 个月中在埃塞俄比亚停留连续或累计超过 183 天（不含）；

(2) 该项报酬由埃塞俄比亚雇主支付或代表埃塞俄比亚雇主支付；

(3) 该项报酬由雇主设在埃塞俄比亚的常设机构或固定基地所负担。

本协定明确了与国际运输活动有关的受雇所得的特殊处理。在缔约国一方企业经营国际运输的船舶或飞机上从事受雇活动取得的报酬，应仅在该企业实际管理机构所在的缔约国征税。

非独立个人劳务所得（也就是通常所得的“工资、薪金所得”）一直是外籍人员个人所得税征管的重点与难点。应结合总局下发的一系列文件，并紧密结合税收协定的非独立个人劳务所得条款，进行正确理解并遵照执行。

### 1.3.13 董事费

董事费条款与“非独立个人劳务”条款相比是特殊条款与一般条款的关系。例如，中国居民个人作为埃塞俄比亚居民公司的董事会成员取得的董事费适用“董事费”条款规定，由该公司所在国埃塞俄比亚征税。但是，假如董事会成员因在公司任职、受雇取得的那部分报酬则应适用“非独立个人劳务”条款中的一般原则。

### 1.3.14 艺术家和运动员

为了维护所得来源地国家的征税权，对于艺术家和运动员从事个人活动取得的所得，由活动所在国征税。艺术家或运动员由于雇佣关系取得的归属于其他人（包括公司）的所得，也由活动的在国征税。即：艺术家或运动员以个人名义直接从表演活动中取得的所得，来源国对所得按国内法有关规定有税率征税。艺术家或运动员以团体的名义表演，由团体或企业取得收入，则取得收入的团体或企业在来源国负有纳税义务（即使该团体或企业在来源国并未构成常设机构）；艺术家或运动员从演出团体或企业领取的报酬在来源国也负有纳税义务。

对于演艺人员或运动员从事表演活动取得的报酬，由来源国享有独占征税权，不论个人停留时间的长短，也不要求其设有常设机构，属于对个人劳务或营业利润征税规定的例外。

适用于艺术家或运动员条款的所得一般是指表演活动取得的出场费以及取得的与从事表演活动有直接或间接联系广告费等。“演艺人员和运动员”条款规定的来源征税权仅限于对直接或间接产生于公开或现场演出的所得，一般不包括其他活动或者财产所得，如销售货物、特许权使用和演出取消违约金等。一般情况下，上述表演人员取得的上述所得同其在有关国家从事的公开表演没有直接关系时，应适用其他条款的规定。

予以免税的特殊情形：为了促进与协定缔约国之间的文化、体育交流与合作，本协定规定：“在缔约国双方政府同意的文化或体育交流框架下从事第一款所述活动取得的所得，在从事上述活动的缔约国一方应免于征税，但以营利为目的的活动除外。”我国与埃塞俄比亚签订的税收协定中，在文化交流活动的基础上增加了体育交流计划。中国居民纳税人符合免税规定情形的，应向演出所在地的埃塞俄比亚主管税务当局提出申请享受税收协定免税待遇。

### 1.3.15 教师和研究人员

中国居民个人，应埃塞俄比亚政府认可的大学、学院、学校或其他类似非营利教育机构或科研机构的邀请，主要为在上述机构从事教育、讲学

或研究的目的而停留在埃塞俄比亚，对其由于教学、讲学或研究取得的报酬，埃塞俄比亚应自其第一次到达之日起，三年内免于征税。但不是为了公共利益而主要是为某个人或某些人的私利从事研究取得的所得，不适用享受免税待遇的规定。

### 1.3.16 学生

学生、企业学徒或实习生是中国居民，或者在紧接前往埃塞俄比亚之前曾是中国居民，仅由于接受教育或培训的目的，停留在埃塞俄比亚，对其为了维持生活、接受教育或培训的目的收到的来源于埃塞俄比亚以外的款项，埃塞俄比亚一方应免于征税。我国与埃塞俄比亚签订的税收协定对学生的免税优惠规定了时间限制，即“连续停留不超过四年”。本条仅适用于学生或实习人员为了生活、教育或培训的目的地而收到的款项，不适用于独立劳务条款和非独立劳务条款所涵盖的服务报酬。

### 1.3.17 消除双重征税方法

中国消除双重征税方法：

(1) 直接抵免法：中国居民从埃塞俄比亚取得的所得，按照本协定规定在埃塞俄比亚缴纳的税额，可以在对该居民征收的中国税收中抵免。但是，抵免额不应超过对该项所得按照中国税法和规章计算的中国税收数额。

(2) 间接抵免法：在埃塞俄比亚取得的所得是埃塞俄比亚居民公司支付给中国居民公司的股息，并且该中国居民公司拥有支付股息公司股份不少于 20% 的，该项抵免应考虑支付该股息公司就该项所得缴纳的埃塞俄比亚税收。

埃塞俄比亚消除双重征税方法：对各项所得给予直接抵免（不包括间接抵免），即：埃塞俄比亚居民取得的所得，按照本协定规定可以在中国征税的，埃塞俄比亚应允许从对该居民的所得征收的税额中扣除等于在中国缴纳的所得税的数额。但是，该项扣除应不超过可以在中国征税的所得在扣除前计算的那部分埃塞俄比亚所得税数额。

中国和埃塞俄比亚互相给予对方适用于营业利润所得类型的普通饶让，即“产生于缔约国一方的营业利润，根据该国的法律和规章，在限定

期间内被免税或减税的，则该营业利润在该国被减免的税收应在该营业利润的受益所有人作为其居民的缔约国一方纳税时抵免”。

对消除双重征税的具体操作协定条款中一般不做具体规定，主要依据国内税法的规定执行。对我国在执行协定和议定书条款的过程中制定了若干解释，这些条文解释对境外所得税收抵免做了相应规定。除此之外，国内税法中关于境外所得税收抵免的政策主要包括：《中华人民共和国企业所得税法》及《中华人民共和国企业所得税法实施条例》、《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）、《关于发布〈企业境外所得税收抵免操作指南〉的公告》（国家税务总局公告2010年第1号）等法律法规和规范性文件。

### 1.3.18 非歧视待遇

#### （1）概要

此项条款签订的目的是协调国与国之间的税收权利和财政利益以及避免税收歧视，即保证缔约国一方的人在缔约国另一方应负担的纳税义务，不比缔约国另一方的人在相同或类似的情况下所受到的纳税待遇不同或负担更重。本条款包括：国籍非歧视、常设机构非歧视、支付非歧视（扣除非歧视）、资本非歧视（所有权非歧视）等四个方面的内容，以保证我国投资者在东道国埃塞俄比亚获得公平的税收待遇，保护投资的安全以及投资者的信心。

中埃税收协定非歧视待遇条款适用于各种税种。

#### （2）非歧视待遇具体规定

①国籍非歧视，对拥有缔约国国籍的个人在税收上不能有歧视待遇，即缔约国一方国民在缔约国另一方应与该缔约国另一方国民在相同情况下，获得同等的税收待遇。例如，即使中国国民在某一时期失去中国居民身份，仍然可以享受非歧视待遇，特别是在该中国国民与比照待遇的埃塞俄比亚国民居民身份相同时。

②常设机构非歧视，缔约国一方对另一方企业设在本国的常设机构的征税，不应比本国进行同样活动的企业更重。即缔约国一方的中国企业设在缔约国另一方埃塞俄比亚的常设机构的税收负担，不应高于埃塞俄比亚

对从事同样活动的本国企业征收的税收。这样的同等待遇主要体现在税率、费用扣除、计提折旧、亏损结转、财产收益以及税收抵免等方面。

③扣除非歧视，缔约国一方企业支付给缔约国另一方居民的利息、特许权使用费和其他款项，在确定该企业应纳税利润时，应像支付给该缔约国一方居民的一样，在相同情况下予以扣除。即缔约国一方中国企业支付给缔约国另一方埃塞俄比亚居民的利息、特许权使用费和其他款项，应与在同样情况下支付给中国本国居民一样，准予列为支出。

④资本非歧视（所有权非歧视），缔约国一方不能对资本全部或部分、直接或间接由缔约国另一方一个或多个居民拥有或控制的企业，在税收上给予歧视待遇。即，由中国居民投资的埃塞俄比亚居民企业在税收待遇上应与埃塞俄比亚居民投资的埃塞俄比亚居民企业一致。

### 1.3.19 相互协商程序

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

相互协商适用的情形包括：不符合税收协定的征税；解释或实施税收协定时发生的困难或疑义；税收协定未规定的消除双重征税问题。

相互协商的方式：缔约国双方主管当局可直接联系，不必通过外交途径。联系的方式可以尽量简便灵活，如通过信函、传真、电话、直接会谈，或其他方便的方式进行协商。

相互协商程序包括两个阶段：（1）提出阶段，相互协商程序以纳税人提交异议开始，该阶段仅在纳税人与其居民国主管当局之间进行。原则上，异议应当提交纳税人居民国税务主管当局，同时必须在不符合税收协定规定的征税行动首次通知起3年内提出。主管当局收到纳税人提交的案情后，要对案情进行初步审查。（2）协商阶段，经初步审查，主管当局认为纳税人的异议是合理的，但是不能单方作出满意的处理决定，应当启动相互协商程序，及时通知缔约国另一方主管当局。纳税人可以接受相互协商的结果，也可以拒绝。但一旦接受，相互协商结果的执行就不受其本国国内法

的时间限制。

我国相互协商程序的有关规定：《国家税务总局关于发布〈税收协定相互协商程序实施办法〉的公告》（总局公告 2013 年第 56 号）

### 1.3.20 情报交换

本条旨在建立中埃两国间的税收信息交换机制，以促进两国间的税收征管协作。具体按《国家税务总局关于印发〈国际税收情报交换工作规程〉的通知》（国税发[2006]70 号）执行。

## 2 税收协定优惠和相互协商程序

### 2.1 税收协定对我国“走出去”企业的主要作用

我国对外签署的税收协定主要是在三个方面服务“一带一路”战略，为“走出去”企业的境外投资经营活动提供支持：

（1）可以享受协定优惠，降低“走出去”企业和个人在东道国的税负，提高“走出去”企业和个人在东道国的竞争力。例如：税收协定一般会规定比缔约国的国内法更为宽松的常设机构条款，降低中国企业在境外营运时被来源国征税的可能性；中国“走出去”企业短期内向缔约对方国家派遣的中国籍员工，仅在符合税收协定特定条件的情况下才需要在当地缴纳个人所得税；税收协定对股息、利息、特许权使用费等投资所得，规定了限制税率，从而确保“走出去”企业在境外将上述所得汇回境内时，可以按照较低的限制税率缴纳预提所得税。

（2）可以有效消除东道国和我国之间的双重征税问题，降低“走出去”企业和个人的整体税收成本。例如：协定中通常规定通过抵免的方法消除双重征税。部分税收协定的饶让抵免条款规定，中国企业计算境外所得的中国企业所得税税负时，对于在缔约对方国家根据其国内法享受的税收减免优惠可以视同在国外已经缴纳税款，按照规定进行税收抵免，从而减低我国“走出去”企业的实际税负，降低企业的整体税收成本，提高了竞争力。

（3）可以建立起两方主管当局相互协商机制，妥善解决“走出去”企

业和个人的境外税务争议。税收协定专门设有相互协商程序条款，如果“走出去”企业认为缔约国对方国家的征税措施与税收协定不符，或将导致与税收协定不符，可以向我国税务主管当局提出相互协商申请，以解决跨国涉税争端。

## 2.2 税收协定与境外所得税收抵免的关系

根据我国现行税收法律规定，我国居民企业应当就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税，因此企业面临着被所得居民国和来源国双重征税的可能性。为了避免该问题，我国的企业所得税法进一步规定，居民企业来源于中国境外的应税所得已在境外缴纳的所得税可以按照规定在境内抵免，即大家熟知的“境外所得税收抵免”。即，“走出去”企业从埃塞俄比亚取得的所得，按照中埃税收协定规定在埃塞俄比亚缴纳的税额，可以在我国征收企业所得税中抵免，抵免额不应超过对该项所得按照我国企业所得税法计算的税收数额。其中，境外所得抵免范围包括从埃塞俄比亚取得的中国居民公司拥有股份不少于 20%的埃塞俄比亚居民公司支付的股息。

根据相关规定，按照税收协定不应在境外缴纳的所得税税款，不在抵免的范围内。因此，企业取得来源于已经签署税收协定国家的所得需要在来源国缴纳所得税的，应在当地申请享受税收协定待遇，否则因未享受税收协定待遇而在来源国多缴纳的所得税不能在境内抵免。

假设我国企业在埃塞俄比亚投资持有埃塞俄比亚企业股权，埃塞俄比亚企业向我国企业分配 100 万元股息。根据埃塞俄比亚国内税法规定，对支付给非居民企业的股息征收 10%的预提所得税，但根据中埃税收协定，对于支付给我国税收居民企业的股息，埃塞俄比亚税务当局征收的税款不应超过股息总额的 5%。因此，我国的居民企业可以向埃塞俄比亚税务机关提出按照税收协定 5%的税率纳税，即在埃塞俄比亚至多缴纳 5 万元的所得税，这部分税款可以计入在我国税收抵免的范围。但如果我国居民企业未在埃塞俄比亚提出享受协定待遇，而按照当地税法缴纳 10 万元的所得税，那么多出协定规定的 5 万元税款是不能在中国抵免的。

## 2.3 “走出去”企业和个人在埃塞俄比亚可以享受的协定待遇

### 2.3.1 企业纳税人可享受的税收协定待遇

税收协定从营业利润、股息、利息、特许权使用费和财产收益等方面明确中埃两国的征税权及企业可享受的优惠待遇：

#### (1) 限制了经营所得（营业利润所得）的征税权

对承包工程的征税受到限制。根据中埃税收协定的规定，我国企业到埃塞俄比亚开展对外承包工程，构成工程型常设机构的认定标准是“建筑工地、建筑或安装工程，但仅以该工地或工程连续超过6个月的为限。”当该工程按照协定规定不构成常设机构的情况下，无须在埃塞俄比亚征税。常设机构原则比埃塞俄比亚国内法更加优惠，从而限制了东道国埃塞俄比亚的征税权。

劳务型常设机构的认定：本协定未规定劳务型常设机构的判定内容，表示中国企业到所得来源国埃塞俄比亚从事劳务项目，无论时间长短，来源国都有没有征税权。对于咨询劳务，判别是否构成常设机构应根据常设机构的一般定义的规定进行判定。

综上，如果没有税收协定，根据埃塞俄比亚国内法，通常而言，在东道国从事建筑、安装等活动，或者提供劳务，均应按照东道国国内法纳税。税收协定提高了东道国的征税门槛，规定上述活动只有在持续达一定时间的情况下，才构成在东道国埃塞俄比亚的常设机构，在东道国就其取得的所得才负有纳税义务。

(2) 对国际运输所得免征企业所得税。本协定对国际运输所得采取居民国独占征税权原则和实际管理机构所在国独占征税权原则。埃塞俄比亚对从事国际运输（海运和空运）的中国居民企业，从埃塞俄比亚取得的运输所得，免征所得税。（我国与埃塞俄比亚签有国际运输所得互相免于征收所得税的条款。

(3) 对股息所得以优惠税率5%征税。

(4) 对利息所得以优惠税率7%征税。

(5) 对特许权使用费所得以优惠税率5%征税。

综上 3-5 项，本协定的股息、利息、特许权使用费条款以设定限制税率的方式来限制东道国埃塞俄比亚的征税权。我国企业或个人对外从事股权投资、贷款或转让技术等间接投资，而从埃塞俄比亚取得的股息、利息和特许权使用费等所得，埃塞俄比亚按照通常低于国内税法规定的协定限制税率征税，从而大大减轻了我国投资者的税收负担。

(6) 财产收益。中埃税收协定“财产收益”条款没有单列对转让不动产组成的公司股份以外的其他公司股份取得收益的税务处理，应依据埃塞俄比亚国内法执行。(中埃税收协定对转让主要财产为不动产的公司股份以外的其他公司股份取得的收益，没有明确是否是来源国征税。)

### 2.3.2 个人纳税人可享受的税收协定待遇

个人也可以享受税收协定股息、利息、特许权使用费等条款的待遇，同时，本税收协定还规定了仅针对个人的相关条款。

#### (1) 独立个人劳务

中国居民个人以独立身份在埃塞俄比亚从事的专业性劳务活动的(如从事独立的科学、文学、艺术、教育和教学活动以及从事医师、律师、工程师、建筑师、牙医、会计师等独立活动)，由中国征税。如果满足一定条件，来源国埃塞俄比亚可以征税。来源国征税条件包括：固定基地标准；183 天停留标准。即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，可申请享受在埃国不予征税的税收协定优惠待遇。

#### (2) 受雇所得

中国个人在税收协定缔约对方国家埃塞俄比亚从事受雇活动取得所得，如果同时满足三个条件，可在受雇劳务活动的发生国(即来源国埃塞俄比亚)免税。这三个条件为：①收款人在有关日历年度开始或结束的任何 12 个月中在埃塞俄比亚停留连续或累计不超过 183 天(不含)；②该项报酬并非由埃塞俄比亚雇主支付或代表埃塞俄比亚雇主支付；③该项报酬不是由雇主设在塞俄比亚的常设机构或固定基地所负担。

#### (3) 教师和研究人員

为了引进先进的文化和人才，促进中埃两国间的教育、科学、文化交流，在税收协定中列入了专门的教师和研究人員条款，规定东道国埃塞俄

比亚对于符合一定条件的教师和研究人员在 3 年内给予免税待遇。

#### (4) 学生

本税收协定中的学生条款对留学生提供了一定保护，即免税待遇。这一免税有三个条件：

- ①中国学生去埃塞俄比亚之前应是中国的税收居民；
- ②中国学生的免税所得应来源于埃塞俄比亚以外；
- ③中国学生的免税所得应仅为维持其生活、教育或培训目的。

值得注意的是，我国与埃塞俄比亚签订的税收协定对学生的免税优惠规定了 4 年的时间限制。

## 2.4 在埃塞俄比亚享受税收协定待遇的程序性规定

### 2.4.1 享受税收协定待遇的程序性规定概况

目前，世界各税收管辖区在执行税收协定时有多种不同的模式，主要有以下几种：审批制、备案制、扣缴义务人判定和自行享受。实行审批制的国家和地区中，部分实行先征税，经审批后退税，如比利时、台湾地区；部分实行事先审批，英国、德国在处理部分所得类型的税收协定待遇时采用此种模式。实行备案制的国家和地区，由非居民纳税人到税务机关办理备案手续即可享受税收协定待遇，如韩国。由扣缴义务人或支付人判断非居民是否符合享受税收协定待遇条件并相应扣缴税款也是一种常见模式，如美国、新加坡都采用这种模式。另外，香港等税收管辖区则对非居民享受税收协定待遇没有具体的程序性要求，仅在纳税申报时注明即可。但是，无论在执行税收协定时需采用哪种模式，都需要向对方国家或地区提供《中国税收居民身份证明》。

### 2.4.2 《中国税收居民身份证明》开具流程

我国“走出去”企业和个人在埃塞俄比亚申请享受税收协定待遇时，一般需要向埃塞俄比亚税务当局出具《中国税收居民身份证明》。目前，纳税人企业所得税由国税部门管辖的，开具中国税收居民身份证明由主管国税税务机关负责；企业所得税由地税部门管辖的，开具中国税收居民身份

证明由主管地税税务机关负责。企业要申请开具证明需要向主管税务机关报送三类资料：一是《〈中国税收居民身份证明〉申请表》一式三份；二是税务登记证副本原件及复印件；三是申请年度在中华人民共和国境内的完税证明复印件，如果在境内没有交税，需要以书面形式说明理由。负责开具证明的部门根据申请事项按照企业所得税法以及税收协定有关居民的规定标准，在确定申请人符合中国税收居民身份条件的情况下，提出处理意见，并由地市一级的局长签发。

个人纳税人申请开具《中国税收居民身份证明》应提供的资料主要有：《〈中国税收居民身份证明〉申请表》；居民身份证或护照原件及复印件；无住所但在我国境内居住满1年的个人，应同时提交其在中国境内实际停留时间的相关证明材料；申请年度在我国境内的完税证明复印件，如在境内未交税，应以书面形式说明理由。

## 2.5 税收协定相互协商程序

### 2.5.1 相互协商程序的概念与意义

相互协商程序，是指我国主管当局根据税收协定有关条款规定，与缔约对方主管当局之间，通过协商共同处理涉及税收协定解释和适用问题的过程。相互协商程序的主要目的在于确保税收协定正确和有效适用，切实避免双重征税，消除缔约双方对税收协定的解释或适用产生的分歧。

“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。

根据中埃税收协定第二十五条“相互协商程序”的规定，如果中国居民（国民）认为，缔约对方埃塞俄比亚所采取的措施，已经或将会导致不符合税收协定所规定的征税行为，可以将案情提交中国国家税务局，提请总局与缔约国另一方埃塞俄比亚主管当局相互协商解决，以避免不符合中埃税收协定的征税。

## 2.5.2 实施相互协商程序的具体规定

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》（总局公告2013年第56号），规定了涉及税收协定的相互协商程序的适用对象、适用情形、受理税务机关、申请程序以及协商结果的法律效力，为税收协定中相互协商程序条款的适用提供了规范依据。该程序对于化解中国居民国际税务争议具有重要意义，是中国居民赴埃塞俄比亚投资过程中维护自身税务合法权益的重要途径。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。

### （1）受理业务范围

中国居民有下列情形之一的，可以申请启动相互协商程序：

- 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。

中国国民认为缔约对方违背了税收协定非歧视待遇（无差别待遇）条款的规定，对其可能或已经形成税收歧视时，可以申请启动相互协商程序。

### （2）申请受理部门

负责申请人个人所得税或企业所得税征管的省税务机关为受理申请的税务机关。申请人就缔约对方征收的非所得税类税收提出相互协商申请的，负责与该税收相同或相似的国内税收征收的省税务机关为受理申请的税务机关。国内没有征收相同或相似税收的，省国家税务局为受理申请的税务机关。

申请人依规定申请启动相互协商程序，且未构成我国税收居民的，个

人户籍所在地、法人或其他组织设立地的省税务机关为受理申请的税务机关。

### （3）申请时限和提交资料

申请人应在不符合税收协定规定的征税行动首次通知之日起三年内，以书面形式向省税务机关提出申请（需提供纸质版和电子版）。申请人需要出示企业《税务登记证副本》或本人身份证明，同时提交《启动税收协定相互协商程序申请表》，委托代理人还需要提供申请人授权委托书及代理人申请证明。

### （4）相互协商申请的工作流程

受理申请的省税务机关应在十五个工作日内，将申请上报税务总局，并将情况告知申请人，同时通知省以下主管税务机关。

因申请人提交的信息不全等原因导致申请不具备启动相互协商程序条件的，省税务机关可以要求申请人补充材料。申请人补充材料后仍不具备启动相互协商程序条件的，省税务机关可以拒绝受理，并以书面形式告知申请人。

申请人对省税务机关拒绝受理的决定不服的，可在收到书面告知之日起十五个工作日内向省税务机关或税务总局提出异议申请（需提供纸质版和电子版）。省税务机关收到异议后，应在五个工作日内将申请人的材料，连同省税务机关的意见和依据上报税务总局。

税务总局收到省税务机关上报的申请后，应在二十个工作日内按下列情况分别处理：①申请具备启动相互协商程序条件的，决定启动相互协商程序，并将情况告知受理申请的省税务机关，省税务机关应告知申请人；②申请已超过税收协定规定的期限，或申请人的申请明显缺乏事实法律依据，或出现其他不具备相互协商条件情形的，不予启动相互协商程序，并以书面形式告知受理申请的省税务机关，省税务机关应告知申请人；③因申请人提交的信息不全等原因导致申请不具备启动相互协商程序条件的，通过受理申请的省税务机关要求申请人补充材料或说明情况。申请人补充材料或说明情况后，再按前两项规定处理。

税务总局启动相互协商程序后，可通过受理申请的省税务机关要求申

请人进一步补充材料或说明情况，申请人应在规定的时间内提交，并确保材料的真实与全面。

对于紧急案件，税务总局可以直接与申请人联系。

#### （5）需要注意的问题

相互协商作为在国内法律救济手段之外解决税收争议的补充渠道，有几个方面问题较为特殊，需要注意：一是启动相互协商不以是否存在国内救济手段为条件，申请人应自行负责采取相应措施保障其在缔约对方的国内救济权益；二是对于已经启动相互协商程序的案件，申请人有权向税务机关了解相互协商进展情况，同时申请人有义务及时向税务机关提供真实、完整和准确的相关资料；三是在相互协商过程中，申请人可以撤回相互协商申请，也可以拒绝接受相互协商结果，但申请人不得就相同或类似事项再次提出相互协商申请。申请人接受相互协商结果的，该结果的执行不受其本国国内法的时间限制。

### 2.5.3 税收协定中其他条款对相互协商的规定

中埃税收协定中，除了独立设置的相互协商程序条款外，其他一些条款也涉及相互协商，如居民条款、利息条款、股息条款、特许权使用费条款、联属企业条款等，具体内容如下：

（1）居民条款：如果发生双重国籍问题，或者其不是缔约国任何一方的国民，缔约国双方主管当局应通过协商解决。

（2）利息条款：如果利息受益所有人是缔约国另一方居民，则所征税款不应超过利息总额的 7%。缔约国双方主管当局应协商确定实施限制税率的方式。

（3）股息条款：如果股息受益所有人是缔约国另一方居民，则所征税款不应超过股息总额的 5%。缔约国双方主管当局应协商确定实施限制税率的方式。

（4）特许权使用费条款：如果特许权使用费受益所有人是缔约国另一方居民，则所征税款不应超过特许权使用费总额的 5%。缔约国双方主管当局应协商确定实施该限制税率的方式。

（5）联属企业条款：缔约国一方将缔约国另一方已征税的企业利

润——在两个企业之间的关系是独立企业之间关系的情况下，这部分利润本应由该缔约国一方企业取得——包括在该缔约国一方企业的利润内征税时，缔约国另一方应对这部分利润所征收的税额加以调整。在确定调整时，应对本协定其他规定予以注意。如有必要，缔约国双方主管当局应相互协商。（一般规定，缔约国另一方在对利润所征收的税额确定调整时，如有必要，缔约国双方主管当局应当相互协商。）

值得注意的是，相较被取代的《中国居民（国民）申请启动税务相互协商程序暂行办法》，2013年颁布的《实施办法》中并未包括关于特别纳税调整的适用情形。因此现阶段纳税人希望就转让定价问题申请启动相互协商程序时，应该依据的是《特别纳税调整实施办法（暂行）》中相关的条文规定，而具体的实施办法仍需等待总局的后续发文。

#### 2.5.4 BEPS 第十四项行动计划对相互协商程序的影响

对于跨国税收争议，税收协定提供了一种法律救济渠道，它就是相互协商程序（英文简称 MAP）。它指的是税收协定缔约双方税务主管当局根据协定中相互协商程序条款的规定，通过协商共同解决税收协定在解释和适用过程中遇到问题的机制。但是在实际执行过程中，相互协商程序条款对纳税人的保护作用却往往被打折扣，效率并不高。

OECD 在 BEPS 项目中专设了第十四项行动计划，以切实提高相互协商程序的效果和效率，从而尽可能地降低不确定性以及双重征税的风险。第十四项行动计划的核心内容，是如何提高相互协商程序的效果和效率。具体措施分三个层次，依次是最低标准、最佳实践以及强制仲裁。其中，其中最低标准是各国主管当局必须做到的，要求各国确保与 MAP 相关的协定义务能够被全面、善意地履行，且 MAP 案件能够得到及时解决，确保各国的征管程序能够促进 MAP 案件的预防和及时解决，确保纳税人在符合条件时可申请启动相互协商。最佳实践是对最低标准的补充，也是各主管当局被期望实现的理想状态，但由于这些实践要么难以量化，要么有些国家现阶段暂不同意实行，因此没有列入最低标准。强制仲裁被认为是解决跨境税收争议的终极手段，它指的是如果主管当局无法在一定时间内（通常是 2 年）就某个相互协商案件达成一致，该案件将被自动提交仲裁，得到最终

裁决。随着第十四项行动计划的实施，中国企业今后要善于运用 MAP 维护自身的合法权益，有效解决税收争议。

### 3 协定适用与境外投资税务规划

#### 3.1 利用税收协定进行税务规划

国家之间签订税收协定是避免各国因税收管辖权的重叠而对同一纳税人的跨国经济活动重复征税的重要措施。因此，税收协定网络也是投资者进行境外投资以及税务规划所必须关注的重要问题之一。中国企业在埃塞俄比亚进行投资应特别注意投资东道国埃塞俄比亚与中国、中国与有关第三国（地区）、有关第三国（地区）与投资东道国埃塞俄比亚之间签署的税收协定的规定，充分利用税收协定有效避免双重征税，降低企业集团的整体税负，维护企业税收利益。

##### 3.1.1 “居民”的认定对投资架构的影响

协定的适用主体范围对赴埃投资的商业架构会产生一些限制性影响。如果中国企业采用间接控股架构模式收购埃塞俄比亚目标公司，则海外的收购平台由于不属于中国居民而无法适用中埃税收协定。如果中国企业采用 SPV（特别目的公司）模式收购埃塞俄比亚目标公司，并希望 SPV 支付的融资利息能够在埃塞俄比亚抵税时，那么这个 SPV 应当是一个埃塞俄比亚居民公司，因此 SPV 与埃塞俄比亚目标公司之间无法适用中埃税收协定，但 SPV 的中国母公司与 SPV 之间可以适用中埃税收协定。

##### 3.1.2 “常设机构”的税务规划

税收协定规定，只有中国企业通过其设在缔约国对方埃塞俄比亚的常设机构进行营业时，埃塞俄比亚才有权对这个中国企业的营业利润征税。从我国“走出去”企业的角度来看，应特别关注税收协定中构成常设机构的条件，因为一旦我国企业在埃塞俄比亚构成常设机构，埃塞俄比亚可对归属于该常设机构的利润征税，税负随之上升。常设机构通常分为固定场所、建筑工程、劳务和非独立代理人四种类型。如：对于在埃塞俄比亚承包

工程的，税收协定规定连续超过 6 个月的，则构成常设机构，归属于常设机构的利润应在埃塞俄比亚缴纳所得税。

值得注意的是，通常在税收协定中对常设机构会有一个例外规定：即一个中国企业在埃塞俄比亚仅由于仓储、展览、采购及信息收集等活动的目的设立的具有准备性或辅助性的固定场所，不应被认定为常设机构。中国居民应理解辅助性原则的含义，作出合理的安排，使得自己的经营活动符合辅助性原则。辅助性原则要求辅助性场所应当具备以下条件：（1）辅助性场所与总机构的业务性质有明显差别；（2）辅助性场所仅主要对总机构提供服务，一般不与他人有业务往来；（3）辅助性场所的业务活动不构成总机构业务的重要组成部分。如果固定场所不仅为总机构服务，而且与他人有业务往来，或者固定场所的业务性质与总机构的业务性质一致，且其业务为总机构业务的重要组成部分，则不能认为该固定场所是辅助性场所。

因此，中国企业应尽量选合理的商业安排、控制劳务提供时间，避免因构成“常设机构”造成税负增加。

### 3.1.3 股息、利息和特许权使用费收入的税务规划

中国企业到缔约国对方埃塞俄比亚投资，从被投资企业取得的股息收入、从缔约对方埃塞俄比亚取得的利息、特许权收入，在埃塞俄比亚一般需要按其国内法缴纳预提所得税。但税收协定规定，若中国企业是该收入的受益所有人，可以按照协定规定的低税率（如：股息 5%，利息 7%，特许权使用费 5%）在埃塞俄比亚缴纳预提所得税。

为了享受这类协定优惠，中国企业应重点关注“受益所有人”的判定标准。目前，国际上对如何判定股息、利息和特许权使用费的“受益所有人”没有统一标准，收取此类所得的中国企业应了解收入来源国埃塞俄比亚的相关判定标准。一般来说，判定标准之一是取得收入的中国企业应对相关收入和财产具有控制权和支配权。“走出去”企业作为“受益所有人”，可以申请享受中埃税收协定给予的优惠待遇，应该向税款扣缴人提供中国税收居民身份证明，以在获得所得的发生地埃塞俄比亚进行减免。与此同时，为维护我国税收权益，我国境外所得税收抵免政策规定，对未依据税

收协定而多缴的境外所得税不得进行税收抵免。因此，“走出去”企业应积极在埃塞俄比亚申请享受税收协定待遇，维护企业自身权益和国家税收权益。

#### 3.1.4 不动产所得（租金）的税务规划

不动产所得是指在不动产所有权不转移的情况下，使用不动产所获得的收益，包括直接使用、出租或者以任何其他形式使用该不动产取得的所得。“走出去”企业从位于缔约国对方埃塞俄比亚的不动产取得的所得，其征税权归属于缔约对方国家埃塞俄比亚（即所得来源国），不考虑其在埃国是否存在常设机构。“不动产”依据财产所在地埃塞俄比亚的法律所规定的含义，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，有关地产的一般法律规定所适用的权利，不动产的用益权以及由于开采或有权开采矿藏、水源和其他自然资源取得的不固定或固定收入的权利。根据中埃税收协定，船舶和飞机不应视为不动产。此条款的规定只局限于不动产的使用所得，对于中国居民转让埃塞俄比亚不动产而产生的收益适用财产收益条款。

中国企业取得来源于缔约对方埃塞俄比亚的就工业、商业和科学设备收取的租金，在中埃税收协定中将此类租金视同为特许权使用费，在中国企业符合“受益所有人”条件的前提下，可按特许权使用费条款中较低的限制税率 5% 在埃塞俄比亚缴纳预提所得税。

#### 3.1.5 财产收益的税务规划

中埃税收协定规定了埃塞俄比亚具有征税权的转让财产收益类型。一是“走出去”企业转让位于埃塞俄比亚的不动产取得的收益。二是“走出去”企业转让在埃塞俄比亚的常设机构营业财产部分的动产（包括股票和其他类似公司权益），或者在埃塞俄比亚从事独立个人劳务的固定基地的动产取得的收益，包括转让常设机构（单独或者随同整个企业）或者固定基地取得的收益。三是“走出去”企业转让埃塞俄比亚公司的股份取得的收益，该股份价值的 50%（不含）以上直接或间接由位于埃塞俄比亚的不动产组成。除此之外，转让的其他财产取得的收益，埃塞俄比亚没有征税权，

包括我国居民企业转让从事国际运输的船舶或飞机，或者转让属于经营上述船舶或飞机的动产取得的收益。

对于转让不动产公司的股份，通常是指在转让发生之前的三年内的任一时间点上，埃塞俄比亚居民公司的财产主要由不动产组成；“主要组成”一般是指埃塞俄比亚居民公司资产的 50%以上由不动产构成；同时，需要注意“间接组成”的含义。例如，中国居民持有埃塞俄比亚居民公司甲 5%的股权，甲的总资产为 100，其中不动产有 40，同时，甲持有另一埃塞俄比亚居民公司乙 100%的股权，乙的总资产为 100，其中不动产有 90。那么，对于中国居民转让甲 5%的股权的行为，埃塞俄比亚政府是否有权征税？答案是肯定的。本例中，甲的财产价值为  $100+100=200$ ，甲财产价值中不动产部分的价值  $=40+90 \times 100\%=130$ ，因此甲直接或间接拥有的不动产价值占总财产价值的  $130/200=65\%$ ，大于 50%，符合协定规定的条件。

因此，中国居民如果转让甲的股权，有义务向埃塞俄比亚政府纳税。因此，为规避在埃塞俄比亚纳税义务，可以考虑稀释埃塞俄比亚居民公司的子公司的股份，并且稀释不动产在子公司总资产中的比重，从而达到降低不动产在埃塞俄比亚母公司总资产中的比重的目的。

### 3.1.6 积极所得与消极所得的税务规划

中埃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。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、特许权使用费和财产收益等。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，如营业利润。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。

消极所得部分内容，由于协定只对特许权使用费作了列举性规定，因此，在商业经营及投资活动中，经营营业收入与特许权使用费的区分比较模糊，这为中国居民在埃国进行经营活动提供了税收规划的空间。对于中国居民在埃国的特许权使用费等消极所得，埃国作为来源地政府具有有限的税收管辖权；对于中国居民发生在埃国境外的劳务所得，以及不涉及常

设机构的在埃国的经营营业收入等积极所得，埃国政府没有税收管辖权。因此，中国居民应当把其在埃国的经营活动尽量安排为境外劳务或不涉及常设机构的经营营业收入，避免被认定为特许权使用费，从而规避在埃国的纳税义务。

### 3.1.7 受雇所得的税收规划

中国居民在缔约国埃塞俄比亚从事受雇活动取得的薪金、工资和其他类似报酬，一般来说，埃塞俄比亚（所得来源国）可以根据其国内法征税。但是，中埃税收协定非独立劳务条款约定，中国居民因在协定缔约国另一方埃塞俄比亚从事受雇活动取得的所得，如果同时满足三个条件，应仅在中国征税，即中国居民无需在所得来源国埃塞俄比亚纳税：（1）收款人在有关日历年度开始或结束的任何12个月中在埃塞俄比亚停留连续或累计不超过183天（不含）；（2）该项报酬由并非埃塞俄比亚居民的雇主支付或代表埃塞俄比亚雇主支付；（3）该项报酬不是由雇主设在埃塞俄比亚的常设机构或固定基地所负担。

因此，中国居民为了避免在埃塞俄比亚的纳税义务，应控制在受雇劳务发生国埃塞俄比亚的停留时间，并同时满足条件（2）和条件第（3）。反之，只要有一个条件未符合，就构成在埃塞俄比亚的纳税义务，来源国可以征税。

### 3.1.8 直接投资与间接投资的税务规划

在直接投资架构下，中国企业从埃塞俄比亚被投资企业取得的股息收入，需要计入中国企业的应纳税所得额，缴纳企业所得税。如果中国企业退出埃塞俄比亚投资，则需要在转让被投资企业股权时，就资本利得缴纳中国企业所得税。同时，该股息和资本利得在境外缴纳的所得税，可以在一定限额内抵免中国企业所得税。从整体税负以及纳税时间上来看，采用直接投资架构会产生较大的税务负担。

而在间接投资架构下，埃塞俄比亚被投资企业分配的股息等利润可以暂时保留在境外的设立在低税率国家或地区的中间控股公司，暂时不分配到中国母公司。同时，在“合理商业目的”的前提下，中国母公司可以在

中间控股公司的层面上，将该利润再投资于其他的海外项目，从而在一定程度上实现高效利用资金、递延纳税义务、降低整体税负的目的。

尽管间接投资架构有如上所述的递延纳税、降低整体税负的优势，然而需要注意的是，间接投资构架，尤其是多层间接投资架构，往往是在低税率国家或地区设立中间控股公司，其多是行使投资控股职能，一般较少从事实际的经营管理活动，极易被认定为“不具有合理的商业目的”、“滥用税收协定”，存在较大的“受控外国公司”风险。

### 3.1.9 设立子公司与分公司的税务规划

“走出去”企业在埃塞俄比亚设立子公司或是分公司，对企业集团经营管理、税收负担的影响是不同的。如果设立子公司，由于子公司具有独立法人资格，在投资东道国埃塞俄比亚被视为居民企业纳税，通常要承担与该国其他公司一样的全面纳税义务，也可以享受更多的税收优惠。子公司属于独立法人，在投资东道国埃塞俄比亚需要保留规范的财务会计记录，独立核算并进行纳税申报。同时，子公司向母公司支付的股息、红利需要在来源地缴纳预提所得税，但这部分预提所得税可以在一定限额内抵免中国的企业所得税。而如果设立分公司，分公司在投资东道国埃塞俄比亚被视为非居民纳税人，只承担有限的纳税义务，有部分税收优惠不能享受。分公司与总公司统一核算，两者之间的盈亏可以相互抵免，分公司将税后利润汇回总公司通常无需缴纳所得税。

建议企业在对埃塞俄比亚投资之前，根据需要选择在海外设立的机构形式，从而降低整体税负。即在充分考虑和分析项目所在地、中间控股公司所在地以及中国的税负情况和影响后，对可能的签约模式进行综合分析评估，以确定总、分包合同的签约主体以及合同签订的具体模式和安排，最终实现企业税负的最优化。

## 3.2 税收协定规划的注意事项

国际税收协定协调和分配了国家间的征税权，在避免双重征税、促进国际间的经济合作方面起到了积极作用。然而各国间税收条款的不一致，也使得一些跨国公司有机可乘，通过重建组织架构等形式滥用税收协定。

一些境外投资的企业通过税收协定对股息分配、利息转回、特许权使用费以及资本利得税等方面进行一定的规划，能够为企业减少预提税、资本利得税等税收支出，降低企业税负。然而，如果企业规划不当，极易被主管税务机关认定为滥用税收协定而加以规制，这将给企业带来极大的税务风险。国际上，为防止滥用税收协定的避税行为，许多协定在谈签时便加入反滥用条款。《企业所得税法》也引入一般反避税条款等内容，《特别纳税调整实施办法（试行）》以及国家税务总局等有关部门下发的众多文件都对滥用税收协定的行为进行了规制。BEPS 第六项行动计划防止协定滥用的成果报告，包括了一项防止协定滥用的最低标准措施，以及为防止协定滥用而制定的新的保护措施，更多有针对性以解决其它滥用协定形式的措施会相继出台。因此，企业在进行境外投资税务规划时，在税收协定规划方面应充分了解和掌握我国以及投资东道国关于反税收协定滥用方法的规制，避免因此而给企业带来的税务风险，在合法的前提下进行税务规划。

## 4 协定相关的税务风险提示

### 4.1 滥用税收协定的风险

滥用国际税收协定主要是指非协定缔约国的居民通过在税收协定缔约国设立中间公司等做法，获取其本不应享有的税收协定中的税收优惠的行为。在实践中，滥用国际税收协定的具体方式一般为三种：一是建立直接导管公司；二是脚踏石导管公司；三是企业重组。为避免协定滥用，各国在税收协定中往往引入反避税条款，如“受益所有人规定”和“目的测试”，企业也要避免滥用税收协定而导致税收风险。

进行境外投资的企业，尤其是采取间接投资构架的企业，在享受间接投资构架的税收利益的同时，也可能被否定“受益所有人”资格，被认定为滥用税收协定，从而被税务机关不予批准享受税收协定规定的税收待遇，按照合理的方法进行纳税调整等，这对企业来讲无疑是巨大的税务风险。

## 4.2 未正确享受协定优惠多缴税款的风险

“走出去”企业对税收协定重要性认识不足，重视依照来源国当地税法缴纳税款，忽视税收协定对自身合法权益的维护，可能存在多缴税款的税收风险。

为维护我国税收权益，我国境外所得税收抵免政策规定，对未依据税收协定而多缴的境外所得税不得进行税收抵免。因此，“走出去”企业应积极在埃国申请享受税收协定待遇，维护企业自身权益和国家税收权益。

## 4.3 未享受税收抵免（饶让）而重复征税的风险

居民企业来源于中国境外的应税所得已在境外缴纳的所得税税额，可以从其当期应纳税额中抵免，抵免限额为该项所得依照企业所得税法规定计算的应纳税额。如果“走出去”企业没有申请享受税收抵免，可能存在重复征税问题。同时，企业需留意税收饶让的有关规定，居住国政府对跨境纳税人在非居住国得到减免的那部分税额视同已经缴纳，不再按照本国规定的税率予以补征。建议企业按照政策规定，及时申报境外所得，享受税收抵免。

## 4.4 转让定价调整的风险

“走出去”企业取得跨国所得，会涉及到跨国所得在不同税收管辖权国家间的分配问题。目前各国税务当局都非常关注跨国公司转让定价税收管理，由此形成的国际共识是：跨国公司内部交易定价应遵循独立交易原则，如果违背这一原则而减少某国税收权益，该国税务当局就有权进行转让定价调查调整，被调查调整企业不仅面临较高的补税甚至罚款风险，而且税收信誉度也会有损失。因此，“走出去”企业应遵循关联交易定价应符合独立交易的原则，在防控转让定价调整风险方面，可以从以下几个方面进行：

（1）树立国际税收意识，特别是在转让定价税收处理方面应遵循独立交易原则这一国际惯例，因为这是降低转让定价税务风险和损失的根本所在；

（2）提前向投资国埃塞俄比亚税务当局咨询或通过其他有效途径咨

询，以详细了解并把握埃塞俄比亚转让定价方面的法律法规，从而做到在申报、资料准备等方面遵循该国转让定价的相关规定；

(3) 如果企业被列为转让定价的调查对象，应积极配合投资国埃塞俄比亚税务当局的调查，提供充分的资料和举证，最大限度地争取投资国税务当局的认可；

(4) 如果企业被投资国税务埃塞俄比亚当局进行了转让定价调查调整，应按照埃塞俄比亚与我国签署的《避免双重征税协定》的规定，及时向投资国埃塞俄比亚税务当局和我国税务机关提起转让定价征税双边磋商，以通过双边税收磋商规避对企业的双重征税。

(5) 在投资国埃塞俄比亚有预约定价规则的前提下，可考虑申请单边或双边预约定价安排，与投资国埃塞俄比亚税务当局或我国税务机关事前约定相应的关联交易定价原则和方法，免除事后被调查调整的风险。

(6) 当遭遇到埃塞俄比亚税务当局不公正的税收待遇及纠纷时，应积极主动地寻求中国税务机关的支持和帮助，以使我国税务机关能及时支持和帮助其解决境外企业面临的转让定价税务争议及纠纷。

#### 4.5 一般反避税调查的风险

进行埃塞俄比亚投资的中国企业如果出现以下情况，那么其可能成为一般反避税调查的调查对象：(1) 滥用税收优惠；(2) 滥用税收协定；(3) 滥用组织结构；(4) 与避税地公司频繁的业务往来；(5) 不具有合理商业目的的其他商业安排。

因此首先，中国企业在行使投资控股的职能之外，应考虑从事实际的经营管理活动，以使控股公司具有实质的商业目的。境外投资的企业需要准备相应的资料证明其商业安排具有合理的商业目的。例如：某境外投资的企业通过一家香港公司投资埃塞俄比亚，如果该香港公司确实有实际的业务或者相关人员在香港从事与企业经营管理有关的活动，那么该交易安排可能会被认定为具有合理的商业目的。

其次，企业应当及时根据国家政策调整自身行为，在可能产生的调查风险之前做好内部的调整工作。在经营管理的过程中不仅要注意行为的合规性，还要注意文件、档案和会计凭证的保管，以为将来的资料提交义务

做好准备。

最后，为了减少一般反避税调查的风险，企业应更加准确地把握反避税制度的相关规定，同时密切关注自 2015 年 2 月 1 日起施行的《一般反避税管理办法（试行）》，有针对性地开展境外投资活动。

#### 4.6 国内对关联交易和受控外国企业反避税调查的风险

“走出去”企业在开始关注和重视投资目的国埃塞俄比亚的反避税政策的同时，也应该重视其海外投资安排可能面临的来自中国税务机关的对关联交易和“受控外国企业”（“CFC”）反避税调查的风险。“走出去”企业不仅要防范来自其他国家的反避税调查风险，也要防范来自母国的反避税调查风险。

近年来，我国境外投资的企业被明确列入转让定价管理及反避税调查的重点，特别是在国外设立子公司的中国企业，国家税务总局明确要求核查母公司是否足额收取特许权使用费或劳务费，或将利润留滞避税港，以延迟或逃避我国税收等情况。税务机关将特别关注“走出去”企业的转让定价和受控外国企业管理问题。进行境外投资的企业如果不能按照功能、风险和收益相匹配的原则去分割利润，在合法的前提下进行整体定价规划，一旦被税务机关开展转让定价调查，企业将面临巨大的风险。对于存在全球转让定价政策的企业，了解我国与投资东道国埃塞俄比亚、有关第三国等国家或地区的转让定价政策，以及如何对既有转让定价政策按照中国规定进行调整是企业境外投资转让定价风险管理工作的重点。

#### 4.7 BEPS 行动计划对税收协定修订执行的影响

各国政府间签署的关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定（以下简称税收协定）属于国际法。由于其主要目的是防止双重征税，被企业称为“护身符”。对于跨国公司而言，随着税基侵蚀和利润转移（BEPS）项目第六项、第七项和第十四项行动计划的实施，现有的税收协定将实现“升级”。反滥用规则将被引入到更多的税收协定中，常设机构的定义也将修改，这些都将导致跨国公司原有的税务安排面临合规考验。跨国公司一旦遭遇税收争议，相互协商程序将更有效率。

#### 4.7.1 第6项行动计划 - 防止协定滥用

现实中，为享受税收协定带来的税收优惠，有的企业会产生择协避税的行为。所谓择协避税，是指非税收协定缔约国的居民通过在税收协定缔约国设立中间子公司，并间接控股另一缔约国内企业，来获取其本不应享有的税收协定优惠。

随着 BEPS 项目第六项行动计划的实施，作为一般反滥用规则的主要目的测试规则（即 PPT 规则）和作为特别反滥用规则的利益限制规则（即 LOB 规则）将被纳入到 OECD 税收协定范本中。根据该项行动计划提出的最低标准，各国需采取以下三种方式之一来防止协定滥用，即在协定中结合采用 LOB 规则和 PPT 规则，或采用 PPT 规则，或采用 LOB 规则并辅以应对导管安排机制。这样，跨国公司协定滥用行为将遭受打击。

BEPS 第 6 项行动计划提出打击滥用协定待遇行为，各国将加强对“择协避税”的管理，辅以国内法修订进一步明确税收协定优惠享受资格。比如制定利益限制条款，以负面清单列示违规择协避税的行为；同时运用主要目的测试方法，筛查第三国居民在缔约国新设子公司的动机，评估是否有对应的经营职能和风险负担。

因而，“走出去”企业要及时了解各国落实 BEPS 行动计划成果的进展，评估使用现有股权架构的中间控股公司的经营实质和享受税收协定优惠的确定性，增加子公司的经营功能和风险承担。如果决定新设股权架构，需重视架构公司的经营实质，适时使用较高的预提所得税率测算投资回报率，以保证股权框架的盈利可能。

#### 4.7.2 第7项行动计划 - 防止人为规避构成常设机构

通过佣金代理人或类似安排人为规避构成常设机构，从而规避纳税义务，这在跨国公司中非常常见。BEPS 项目第七项行动计划的报告指出，为应对税基侵蚀与利润转移安排，必须修订现有的常设机构定义。根据跨国公司人为规避常设机构的情形，第七项行动计划提出修改 OECD 税收协定范本第五条，明确代理型常设机构不仅包括以企业的名义签订合同的情形，也包括代理人以自己的名义签订合同，但合同对企业有约束力的情形。另

外，代理人即使没有直接订立合同，但可能在合同订立过程中起到了主要作用，这种情况也可判定代理人构成被代理企业的常设机构。

因此，第 7 项行动计划的最终报告提议修改 OECD 税收协定范本第 5 条第 5 款：若某人在某国开展的活动是为了经常性订立由境外企业履行的合同，则应认定该境外企业在该国构成应税机构场所 (taxable presence)，除非该人所开展的活动是其独立经营的一部分。

提议修改 OECD 税收协定范本第 5 条第 4 款。该款是常设机构的豁免规定。随着数字化经济的发展和商业模式的变革，企业开展经营活动的方式也在发生显著变化。在某些情形下，以往被认为仅仅是准备性或辅助性的活动，现在可能属于企业核心业务活动。为了确保在一国开展的核心业务活动所产生的利润在该国征税，报告建议对该款进行修改，以确保豁免规定仅适用于准备性或辅助性活动。

报告认为，在全球化背景下，跨国企业可以通过改变架构轻易获取税收利益，因此，有必要明确企业不能将整体商业运营拆分成不同的业务，使得每个业务都满足准备性或辅助性的要求，从而适用于常设机构豁免规定。此外，范本第 5 条第 3 款关于建筑工地的规定也由于紧密关联企业之间拆分合同而被滥用。对此，OECD 税收协定范本将纳入“主要目的测试”，以解决合同拆分带来的 BEPS 问题。

第 7 项行动计划的最终报告提议对 OECD 税收协定范本第 5 条中常设机构的定义进行如上修改，以防止外国企业在其他国家开展运营时通过如下安排及策略避免构成常设机构。常设机构认定规则做出上述修改后，为了给企业提供确定性，也有必要修改常设机构利润归属条款（即 OECD 税收协定范本第七条）。但是，考虑到这一修改与第八、第九和第十项行动计划（涉及转让定价）紧密相关，OECD 将在第七项行动计划报告发布后开展常设机构利润归属的研究工作，预计于 2016 年底发布相关指引。

#### 4.7.3 第 14 项行动计划 -完善相互协商程序

在企业跨国投资过程中，难免会与投资国税务当局产生税收争议。对于跨国税收争议，税收协定提供了一种法律救济渠道，它就是相互协商程序（英文简称 MAP）。它指的是税收协定缔约双方税务主管当局根据协定中

相互协商程序条款的规定，通过协商共同解决税收协定在解释和适用过程中遇到问题的机制。但是在实际执行过程中，相互协商程序条款对纳税人的保护作用却往往被打折扣，效率并不高。对此，BEPS 项目使争议解决机制更有效的第十四项行动计划颇引人注目。

OECD 在 BEPS 项目中专设了第十四项行动计划《使争议解决机制更有效》，以切实提高相互协商程序的效果和效率，从而尽可能地降低不确定性以及双重征税的风险。

第十四项行动计划《使争议解决机制更有效》的核心内容，是如何提高相互协商程序的效果和效率。具体措施分三个层次，依次是最低标准、最佳实践以及强制仲裁。其中，其中最低标准是各国主管当局必须做到的，要求各国确保与 MAP 相关的协义务能够被全面、善意地履行，且 MAP 案件能够得到及时解决，确保各国的征管程序能够促进 MAP 案件的预防和及时解决，确保纳税人在符合条件时可申请启动相互协商。最佳实践是对最低标准的补充，也是各主管当局被期望实现的理想状态，但由于这些实践要么难以量化，要么有些国家现阶段暂不同意实行，因此没有列入最低标准。强制仲裁被认为是解决跨境税收争议的终极手段，它指的是如果主管当局无法在一定时间内（通常是 2 年）就某个相互协商案件达成一致，该案件将被自动提交仲裁，得到最终裁决。随着第十四项行动计划的实施，中国“走出去”企业今后要善于运用 MAP，切实维护自身的合法权益。

## 参 考 文 献

- 1 《对外投资合作国别（地区）指南——埃塞俄比亚（2015 年版）》，商务部。
2. 国家税务总局“一带一路”服务专栏网站：  
<http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810744/n1671176/index.html>.
2. 《埃塞俄比亚投资指南》，埃塞俄比亚投资委员会。
3. 埃塞俄比亚海关和税务总署网站：<http://www.erca.gov.et/>.
4. 埃塞俄比亚投资委员会网站：<http://www.investinethiopia.org/>.
5. 埃塞俄比亚联邦财税署网站：<http://www.ethiopiainvestment.com/fira>.
6. 所得税公告 Income Tax Proclamation No. 286/2002 and its Amendment Proclamation No. 608/2008.
7. 增值税公告 Value Added Tax Proclamation No. 285/2002 and its Amendment Proclamation No. 609/2008.
8. 消费税公告 Excise Tax Proclamation No. 307/2002 and its Amendment Proclamation No. 610/2008.
9. 营业税公告 Turn Over Tax Proclamation No. 308/2002 and its Amendment Proclamation No. 611/2008.
10. 埃塞俄比亚商业门户网站：<http://www.2merkato.com/>.
11. 中国走出去公共服务平台：<http://fec.mofcom.gov.cn/article/gbdqzn/>.
12. 《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，2013. 07.
13. 《税收协定解读与应用》，梁若莲编著，中国税务出版社，2012. 08.
14. 《中国企业境外投资纳税指南》，刘天永主编，中国税务出版社，2011. 03.
15. 《“一带一路”发展战略涉税问题概览》，中国注册税务师同心服务团组织编，中国税务出版社，2015. 07.

### 编写人员：

郭鸣 刘芳 卢越冰 孙雯雯

### 校对人员：

霍志远 尹志军 郑思尧 彭雪婧 冯重阳 钱彦南 姚丽敏 田鹏 高丽 李何鹏

李晋 李娟 赵思隐 李玉 刘聪妍

李成 钱思一 王长友