

# 欧盟境内施工企业税收管理

文/张红兵 许可

通过分析欧盟境内施工企业涉及的主要税种, 比较与国内税收政策的差异, 结合参与建设克罗地亚境内项目的经验, 提出欧盟境内施工企业税收管理的建议, 以期运用税收筹划的方式, 规避税务风险, 降低税负, 提高海外施工项目的经济效益。

随着世界经济格局变革, 国家“一带一路”倡议的实施, 国内建筑施工企业“走出去”前景广阔, 极大促进了海外工程项目的发展。近年来我国在东南亚、中亚、非洲等区域的施工项目众多, 实施过程中积累了丰富的经验, 反观欧洲境内的项目却寥寥无几, 尤其对于欧盟国家, 由于具体税收制度与国内相比差异较大, 而且执行严格, 给施工企业带来诸多困难。税收管理方面, 如何规避工程项目实施过程中面临的税务风险、如何运用税收筹划降低税负, 成为“走出去”施工企业面临的一个难题。

## 1 欧盟税收政策概况

欧洲联盟简称欧盟(EU), 是由28个会员国组成的国际组织。欧盟并不征税, 征税只在国家层面由各国独自完成。各成员可以自由地根据其国家需要制定税法, 与此同时, 他们必须遵守某些基本原则, 例如奉行不歧视原则和尊重内部市场的自由流动。在此基础上, 欧盟推行合作程序和法律框架, 以确保对欧盟内部跨境活动进行公平、有效的征税。

## 2 欧盟境内施工企业涉及的主要税种

### 2.1 增值税(Value-Added Tax)

#### 2.1.1 征税对象

增值税是企业销售货物或提供服务、进口货物以及在欧盟共同体内部采购货物时应缴纳的税种。增值税纳税人是税法规定承担增值税纳税义务的单位和个人。具体指在境内销售、进口货物或者提供加工、修理、修配劳务以及应税服务的单位和个人。

#### 2.1.2 征收范围

增值税在消费环节征税, 对欧盟销售的大多数商品和服务收取。根据欧洲增值税制度, 只有最终消费者承担货物或服务的增值税。在大多数情况下, 参与供应链的企业需要在向链中的下一个客户出售时缴纳增值税, 过程中可以扣除购进材料和其他商品或服务时缴纳的增值税。

#### 2.1.3 税率

按照规定, 欧盟成员国自行制定本国适用的增值税标准税率, 应用于商品供应和服务, 但标准税率不得低于15%。在标准税率的基础上, 成员国可以根据实际情况制定一种或两

种低税率, 但最低不得超过5%。

克罗地亚的增值税标准税率为25%, 属于欧盟增值税比较高的国家, 增值税纳税人进口或销售规定种类的商品, 或者提供规定类型的服务, 可适用13%或5%的低税率。

#### 2.1.4 税额计算

增值税的销售额是提供货物和服务所取得的或应该取得的全部价款和价外费用。不考虑其他因素情况下, 增值税税基应当被认定为货物或服务的市场价值。进口商品的增值税税基是海关的计税价格, 加上关税、进口关税、消费税以及其他清关费用。具体计算方法为:

销项税额=销售额×税率

应纳税额=销项税额-进项税额

## 2.2 企业所得税(Profit Tax)

### 2.2.1 征税对象及税额计算

企业所得税的征税对象可分为收入所得和资本所得。在税率设计上, 一些国家对两者实行相同的税率, 一些国家对其适用不同税率。企业所得税的纳税人分为居民企业和非居民企业, 各国税法对居民企业判断标准不尽相同, 具体判定有注册地标准和实际管理机构所在地标准。

一般来说, 应税收入减允许扣除项目后的余额为应纳税所得额, 允许扣除的项目包括与取得所得相关或以取得所得为目的的经营活动支出或损失。即:

应纳税额=应纳税所得额×规定税率

应纳税所得额=收入总额-支出总额-不征税收入-免税收入-各项扣除-允许弥补的以前年度亏损

值得一提的是, 克罗地亚的企业所得税基本税率为18%。

### 2.2.2 预提所得税

欧盟国家可能基于国外企业征收预提税, 如克罗地亚本国纳税人在向国外法人实体(自然人除外)即非居民企业支付知识产权使用费、市场调研服务费、税务咨询服务费、审计服务费时, 应代扣代缴预提所得税, 税率为15%; 向非居民企业分配的股息和红利等权益性投资收益的预提所得税税率为12%; 支付给非居民企业的利息可以按15%的税率来扣缴预提所得税。

如果与克罗地亚签署了双边税收协定, 则将影响预提所得税的税率。下表列示克罗地亚与中国及其非协定国家之间的预提所得税率(自然人除外):

表1 克罗地亚与中国的预提所得税税率

收入接收方所在国家	股息	利息	特许权使用费
中国	5%	0/10%	10%
非协定国家	12%	15%	15%

对于企业所得税税率低于12.5%的国家，预提所得税税率则将提高至20%（不适用于与克罗地亚签署了税收双边协定的欧盟成员国）。企业在完成纳税义务后，将利润转移到国外将不受限制。

### 2.3 个人所得税 (Income Tax)

个人所得税的纳税人分为居民纳税人和非居民纳税人。行使居民管辖权的国家往往对居民个人的全球所得征税，行使地域管辖权的国家则对从辖区内取得所得的居民个人和非居民个人征税。

#### 2.3.1 居民纳税人

在欧盟境内，一般来说，符合以下某项条件的即为居民纳税人：

(1) 在欧盟境内拥有房地产或拥有对房地产的使用权或处置权，且在一个或两个自然年度内超过183天；

(2) 在一个或两个自然年度内居留的时长超过183天。

根据居民纳税人的确认条件，工程项目的管理人员和引进的国内工人一般都满足183天拘留时长，受工程项目所在国劳动法的约束，需在当地签订劳动雇佣合同，发放工资，按法定比例缴纳社保和个税。由于欧盟境内高昂的人工成本，无疑会增加施工企业负担，施工企业应结合当地政策合理筹划。

#### 2.3.2 税额计算

居民纳税人就其来源于全球的收入缴纳个人所得税。通常个人所得按年度汇总纳税申报，应纳税所得额为收入减去扣除项目和不征税收入后按累进税率计算应纳税额。即：

年度收入应纳税额=应纳税所得额×相应级数的税率-境外税收抵免额

#### 2.3.3 个税特点

整体来看，欧盟国家社保和福利体系完善，对于企业而言，需要承担的人工成本较高，而且一般按照当地聘用人员的惯例，雇佣合同约定为净工资，社保和个税将全部由企业负担。

以克罗地亚的福利和社保体系为例，可以看出与国内的个税体系还是有所不同。

##### (1) 克罗地亚福利体系

克罗地亚企业与雇员签订的雇佣合同为净工资，就业所得包含了因雇佣关系而取得的所有收入（工资、养老金、各种类型的福利、超过非应税水平的福利和奖金）。类似于我国现行个人所得税法下的“综合所得”。

企业通常可能会给雇员提供一些特定的非应税福利，例

如（库纳为克罗地亚当地币，与人民币的汇率接近1:1，下同）：

- 在国内（克罗地亚）出差的津贴补贴（每天不超过150库纳），以及交通费用和住宿费用；
- 对雇员使用私人汽车用于工作用途的补贴金（不超过每公里2库纳）；
- 伤残补助（不超过每年2,500库纳），雇员的死亡抚恤金（不超过7,500库纳），雇员近亲的死亡抚恤金（不超过3,000库纳）；
- 在圣诞节、复活节或者假期等发放的偶然奖励（不超过每年2,500库纳）；

如果上述任意福利的金额超过了规定的限额，则其与限额的差额会被视为员工工资，并需要缴纳个人所得税、附加税以及分别由雇主和雇员承担的社会保险。

##### (2) 克罗地亚社保体系

克罗地亚社保体系整体与国内不同，分为两部分。一是社会保障系统，包含养老保险，健康和失业保险。养老保险金缴纳比例为20%，其中，第一支柱养老保险缴纳比例为15%，第二支柱养老保险缴纳比例为5%，缴纳基数为工资总额。二是企业为员工缴纳的社会保险，基数为工资总额（未设置限额）。缴纳比例如下：

- 1) 健康保险：15%
- 2) 工伤保险：0.5%
- 3) 失业保险：1.7%

##### (3) 克罗地亚个税税率

克罗地亚的个人所得税采用累进税制，规定个人所得税基本的税前扣除额为每月4,000库纳，还可以扣除家庭成员的抚养和扶养支出，类似于国内的专项扣除，然后通过年度汇总纳税申报计算得出应纳税所得额。在计算应纳税额时适用以下个人所得税税率表：

表2 个人所得税税率表

全年应纳税所得额（单位：库纳）		税率
超过	不超过	
0	360,000	20%
360,000	-	30%

##### (四) 关税 (Customs Duties)

众所周知，关税是由政府所设置的海关向其引进出口商所征收的税。对于克罗地亚，2013年7月1日加入欧盟关税同盟，制定了共同的关税贸易、政策和程序。一旦在任一欧盟成员国海关完成清关程序，进口的货物可以在欧盟成员国之间自由移动，不再有任何附加关税程序。

应纳税额 = 进口货物完税价格（或海关组成计税价格）× 适用的关税税率

以下是克罗地亚主要商品的进口关税税率：

商品名称	关税税率	商品名称	关税税率
纺织品、服装	0-8%	电子产品	0-14%
农产品	0-26%	光学仪器	0-7%
钢铁、冶金产品	0-9%	自行车、摩托车	0-15%
陶瓷玻璃制品	0-11%	塑料及其制品	0-6.5%

由于受国际关系及贸易政策影响，关税税率变化幅度可能较大，具体税率需根据货物HS编码在海关网站查询。

关税应纳税额 = 进口货物完税价格（或海关组成计税价格）× 适用的关税税率。

### 3 欧盟境内施工企业税收管理建议

#### 3.1 熟悉和掌握欧盟税收制度

施工企业开展欧盟境内税收管理和税收筹划，首先要清晰的了解欧盟税收法律法规，以及工程所在国政策方面具体的执行条例和办法，通过比较和分析，制定相应的税收筹划方案。过程中可以聘请专业机构予以协助：

（1）聘请专业翻译人员或翻译机构。通过对工程项目所在国家的税收法律法规进行准确无误的翻译和解析，以便帮助施工企业的财务工作人员制定有效的对策，为税收筹划工作的开展提供政策依据。

（2）聘请专业的税收咨询机构。由于纳税筹划是一种高层次的财务管理活动，它要求相关人员具有税收、会计、财务等专业知识，并且全面了解、熟悉企业整个投资、经营、筹资活动，从而设计出不同的纳税方案，作出最优的选择。通过对施工过程中涉及的具体业务进行细致的咨询，确定可行的方案，以指导业务合规合法的开展，规避因政策及流程操作有误产生的风险。

#### 3.2 关注外账会计核算

欧盟国家会计核算同样执行国际会计准则，外账会计核算作为基础工作，各类税收的核定以此为依据，如企业所得税计算中涉及到费用的扣减项目，其中固定资产的折旧年限和方法，要在满足当地核算标准的前提下，采取有利于施工企业的会计估计政策。

值得关注的是，欧盟国家人工成本极高，关于人工费的认定与国内有很大的差异。在克罗地亚，施工企业职工食堂、人员调遣费、生活用品等费用，外账核算时均认定为职工福利的非货币性支出，视作净工资，不仅承担25%增值税成本，而且需缴纳社会保险和个人所得税，从而加大了施工企业成本。

#### 3.3 重点关注从第三国采购设备和材料

（1）关注币种、价款、商业发票等方面。由于业务人员的疏忽或者随意性，往往合同约定的币种、金额、开具的商业发票与实际支付款项时的这些信息产生差异，而且关联到清关文件，造成会计核算时债权债务的混乱，极大的影响账务处理。

（2）关注供应商注册地是否属于“避税天堂”国家。为了防止价格方面的倾销，保护当地市场，欧盟国家往往存在注册地位于“避税天堂”国家的惩罚。克罗地亚2017年颁发的税收制度，约有50个国家被列入其中，从注册地位于“避税天堂”国家的企业购置设备材料或接受服务，将加征企业所得税。

（3）遵循综合成本最优的原则。欧盟国家对材料设备的标准要求较高，从国内采购的材料设备需经CE认证，同质的情况下，对于采购单价，除了比较是CIF价格还是FOB价格，还要考虑在所属国发生的关税和清关费用，比较综合成本，以成本最优的原则，决定是在第三国还是欧盟采购。

#### 3.4 充分享受所在国税收优惠政策

施工企业选择“走出去”，就要“植根”于所在国，关注当地的税收优惠政策，做好税收筹划。诸如新冠疫情期间，克罗地亚为减轻企业税负，刺激经济发展，政府出台政策减免进口增值税。施工企业可积极筹划，在税收优惠期内，安排材料设备购置，避免缴纳进口增值税，减少资金占用和沉淀。

### 4 结语

与国内相比，欧盟国家在经济发展环境、政策环境和法律环境等方面显著不同，尤其是财政法规的差异对其境内施工企业影响重大。在“一带一路”倡议的实施下，欧盟境内施工企业要想获得长足的稳定发展，实现一定的经济效益，就要加强对所在国家的税收政策研究，建立健全税收筹划管理体制，对企业的业务和管理进行有效的风险控制，降低企业面临的税务风险。

注释：

[1] 赵卫刚，王坤. “走出去”企业税收指南[M]. 2017.

[2] 郭长青，孟薇薇. 论建筑企业海外工程项目纳税筹划策略[J]. 山西建筑，2011，Vol. 37(35): 218-219.

[3] 杨旭. 境外施工企业税收筹划与风险管控[J]. 商，2015，Vol. 38: 176-177.

作者简介：张红兵（1986-），男，甘肃平凉市人，会计师，兰州理工大学，中交二公局第一工程有限公司。

许可（1990-），女，汉，内蒙古根河市人，助理会计师，长沙理工大学，中交二公局第一工程有限公司。