

DOI: 10.16516/j.gedi.issn2095-8676.2016.01.002

中国企业对外承包工程的税务风险与管理

李晓晖, 林珏

(香港德勤华永会计师事务所, 香港金钟道88)

摘要:“一带一路”国家战略的实施为中国企业“走出去”提供了新的机遇。然而, 对外工程承包是一项机遇与风险并存的行动。中国企业在对外承包工程的整个过程中, 必须不断增强税务风险的防范意识, 将税务风险的防控有效地融入到企业的管理人员和财务人员的日常工作当中, 尽快建立健全境内外税务风险管控体系。

关键词: 一带一路; 中国企业; 对外承包; 税务风险; 税务管理

中图分类号: F285

文献标志码: A

文章编号: 2095-8676(2016)01-0006-04

Tax Risk and Management of Chinese Enterprises' Overseas Contracting Projects

LI Xiaohui, LIN Jue

(Deloitte Touche Tohmatsu, 88 Queensway, Hongkong, China)

Abstract: The implementation of state strategy “the Belt and Road Initiative” provides new opportunities for Chinese enterprises “going out”. However, there are both opportunities and risks involved in overseas contracting projects. During the whole process of project contracting, the consciousness of tax risk should be continuously enhanced. Also, the control of tax risks should be effectively integrated into the daily work of the management and financial team, so that both domestic and foreign tax risk management and control systems will be established and improved at a later stage.

Key words: the Belt and Road Initiative; Chinese enterprises; foreign contracting; tax risk; tax management

“一带一路”战略是中国企业全球化的历史机遇, 中国企业在“一带一路”沿线国家进行海外投资以及工程承包的步伐日渐加速。然而, 陌生的税制与监管环境、复杂的境内外税收问题、不同海外投资形式下的税务风险点等等对中国企业而言均是不小的挑战, 若未能妥善应对, 将对企业造成巨大的损失与风险。因此, 唯有通盘考量税务要素, 方能有效管理风险与成本, 取得全球化的预期果效, 实现企业的长远战略。

1 “一带一路”成为中国企业对外承包工程的新机遇

“一带一路”国家战略的实施为中国企业“走出

去”提供了新的机遇。根据商务部数据统计, 2015年1月至8月, 中国企业在“一带一路”沿线国家新签对外承包工程项目合同2665份, 新签合同额544亿美元, 同比增长33%; 完成营业额387亿美元, 同比增长4.6%。

然而, 对外工程承包是一项机遇与风险并存的行动。对于中国企业来说, 在把握机遇的同时, 能否正确地识别并有效地控制海外税务风险, 对于企业提高海外项目收益、提升中国企业的良好声誉有着不言而喻的重要性。中国企业在对外承包工程的整个过程中, 必须不断增强税务风险的防范意识, 将税务风险的防控有效地融入到企业的管理人员和财务人员的日常工作当中, 尽快建立健全境内外税务风险管控体系^[1-7]。

2 对外工程承包的常见税务风险点

对外工程承包一般分为规划和招投标阶段、合同谈判与签约阶段、项目执行阶段, 税务风险存在

收稿日期: 2015-10-29

作者简介: 李晓晖(1970), 男, 广州市人, 德勤中国企业税务服务华南区领导合伙人, 主要从事税务咨询方面的研究工作(e-mail) samxhli@deloitte.com.hk。

于每个环节当中,主要包括以下三个方面:

2.1 项目所在地的税制与征管

中国企业新进入一个市场,最常见的税务问题就是不了解当地的复杂税制,纳税申报和管理不规范。针对工程承包项目,不同国家存在不同的征税方法,主要包括5种:情形一,按合同总额预扣所得税和/或增值税,不再汇算清缴(如印尼);情形二,按合同总额预扣税,当年或完工时再汇算清缴(如巴基斯坦、阿尔及利亚);情形三,按一定利润率核定征收(如老挝);情形四,按实际收入和成本费用据实征收(如哈萨克斯坦);情形五,免税(常见于特定的政府项目,如斯里兰卡某高速公路项目)。

海外工程承包企业面对不同的征税方式,应灵活采用多项税务筹划方案加以应对。首先,不管当地是按合同总额预扣税(情形一和情形二),还是核定征收(情形三)或据实征收(情形四),第一步值得考虑的是如何降低项目所在地的应税所得。一个常见的做法是对EPC合同进行拆分,争取部分合同收入不作为当地所得,因此也不需要预扣税款,在核定征收或据实征收时也不计入应税收入。同时,如果部分合同内容不在当地构成常设机构,则可根据相关税收协定,无需在当地缴纳所得税。

其次,在预扣税的方式下(情形一和情形二),如果业主需要为总包预扣税、总包又需要为分包预扣税的情况(如印尼),可以考虑以联合体方式与业主签约,避免双重征税的问题。

第三,如果可选择核定征收(情形三)或据实征收(情形四),企业应比较两者的税负差异,选择最有利的征税方式。若是核定利润率的情况,还应区分不同利润率的业务进行核算,以避免所有收入从高适用利润率。

第四,若当地实行据实征收(情形四),以及先预扣税再汇算清缴(情形二),则应从降低税基上进行筹划。例如,很多企业通过海外贸易平台集中采购工程材料、供应各地工程项目,或者通过海外租赁平台集中采购工程机械,以经营租赁或融资租赁的方式提供给各地工程项目使用,都可以增加项目所在地的成本费用,降低税负。即使按照当地规定能够享受一定的税收优惠或免税政策,也往往因为疏忽而无法享受税收优惠的条件(例如本地采购比例、本地雇员比例等)。

例如,一家建筑行业国有企业与多家中国工程

建设公司、设计院等机构合作,共同参与“一带一路”沿线某国家的基础设施一揽子建设项目,合同总金额达上千亿美元,其中该中国企业承接配套办公居住区的公寓楼建筑安装工程,合同额超过一亿美元。中国企业在工程开始之前了解到,该一揽子建设项目可以在当地享受免税政策,并且业主在工程承包合同中承诺,所有当地可能发生的税金均由业主承担。然而在工程项目实施过程中,该中国企业发现,当地政府对免税项目的覆盖范围规定并不明确,而且各个项目需要经过当地主管税务机关认定、出具免税批文之后才可享受免税待遇。结果在建设项目正式启动之后,多个配套项目的免税资格出现争议。税务机关认为基础设施主体项目可以免税,但配套的办公居住区不属于主体项目,不可以享受免税。在此情形下,中国企业要求业主根据合同规定承担所有税金,包括增值税和企业所得税等合计超过2000万美元。业主以无法确定中国企业应该缴纳的具体税额为由,要求中国企业自行纳税,完工结算时再商谈税金承担问题。

以上案例告诉我们,“免税”虽然诱人,但仍面临无法实际执行的潜在风险,本案中的企业在签订合同前如果能重视以下问题并进行有效防范,或许情况就不会如此棘手:首先,应该清晰了解免税范围以及规定,该中国企业没有预先确定该配套工程项目是否属于免税范围之内,也没有拿到书面的免税文件。其次,应该清晰了解关于免税政策的生效是需满足某些前提条件,免税政策往往不是自动享受,而是需要经过主管税务机关的认定程序、并出具相应的免税批文。承包商很可能需要满足一定的实质或程序性条件才能取得税务机关的正式批文,进而享受免税待遇。而在此之前,承包商仍按规定缴纳各项税金,那么他承担税金的具体方式是否明确?在本案中,尽管合同约定各项税金由业主承担,但是合同并未对“承担税金”的方式进行明确,例如是业主预付各项税金,还是事后予以现金补偿,或者以保函等变通形式降低承包商的风险。约定不明的合同条款将导致承包商的资金成本和不确定性大幅上升。更为普遍的是项目所在地的税务机关征管力度宽严不一,时松时紧,中国企业最担心的就是税务检查、审计和罚款。

2.2 承包商自身的税务管控

从承包商自身而言,税务管控不完善也给企业

带来巨大风险。首先,项目所在地和中国会计准则、纳税申报规则存在差异,经常不允许列支中国发生的成本费用(特别是支付给中国分包商的款项)。而本地费用(如采购、交通、食宿)的票据又形式多样,合规性难以判断。其次,企业在进行税务筹划时,往往难以全面考虑各地的税务因素。例如,某中国企业通过香港业务平台与印尼本地合作伙伴合资设立印尼工程公司,为了保持香港业务平台贸易利润离岸免税的身份,将香港公司的全部人员都安排在深圳常驻,结果无法取得香港居民公司身份证明,导致印尼公司汇出股息时不能享受香港-印尼税收协定的优惠,股息预提税提高一倍。此外,业务部门的配合也非常重要。例如某中国企业在喀麦隆的采购合同中未规定货款已含增值税,也没有要求对方提供增值税发票,结果项目公司需要额外支付增值税,否则对方不提供发票,无法抵扣进项。

2.3 中国的税务事项

中国企业在海外承包工程,也需要熟悉中国的税务事项,避免重复征税。原则上中国企业取得境外所得,应缴纳25%企业所得税,但在境外已经缴纳的所得税允许在一定限额内进行抵免。需要注意的是,不管是在项目所在地纳税,还是项目地提供免税优惠,都需要考虑中国所得税的问题。很多中国企业在项目地耗费大量人力物力争取到了免税政策,结果发现其海外所得需要在当年缴纳25%中国企业所得税。而对于在项目地缴纳了所得税的企业而言,由于无法及时取得境外的完税凭证,仍然需要缴纳中国企业所得税,出现境外和中国双重征税的问题。如果采用子公司的形式在海外运作工程项目,同时搭建适当的海外投资控股架构,并对未来利润汇回的中国所得税抵免进行提前筹划安排,则可以避免上述双重征税问题。同时,中国企业在境外设立的项目公司应关注中国“居民企业”和“受控外国公司”等税务事项,明确自身的中国税纳税义务,并作出合理安排。

3 对外工程承包的税务管理

为应对上述税务风险,对外工程承包的企业可以分阶段对税务事项进行管理。

3.1 规划和招投标阶段

在规划和招投标阶段,最重要的工作是为报价

提供税负估算。因此,企业需要初步了解项目所在地税制和税收优惠政策,计算工程应纳的税收,并在投标作价时予以考虑。

3.2 合同谈判与签约阶段

在合同谈判与签约阶段,企业需要对工程项目的运作模式进行整体考虑,并分析不同模式的税务影响。例如,总包合同是否按单项进行拆分,其税负可能会出现重大差异。以安哥拉EPC项目为例,如果签订单一的总包合同,则需要在当地就合同总额缴纳3.5%的预提税以及1%的印花税;如果将合同拆分成设计、采购、施工三个合同,则设计合同需要在当地缴纳5.25%的预提税(不缴纳印花税),采购合同无需在当地纳税,施工合同需要在当地缴纳3.5%的预提税及1%的印花税。

另外,分包商的安排也是在此阶段值得关注的事项。例如,根据印尼税务机关的规定,业主需要为总包方代扣4%所得税,而总包方又需要为分包方代扣4%所得税,造成重复征税。中国企业碰到这种情况,就可以考虑由总包方和分包方(例如集团内的施工单位)组成联合体,与业主签订单一的合同,这样业主就需要为总包方和分包方各自的合同金额代扣4%所得税,避免了重复征税的不利后果。

由于各国税制的复杂性,不同海外工程承包项目合同签订方式对中国企业有不同的税务影响。因此,中国企业在签订海外工程承包项目合同前务必全面考量不同情况下的税务成本与潜在风险,选择最具税务效率的合同签订方式,有效管理项目整体税负。

3.3 项目执行阶段

在项目执行过程中,我们需要进行全流程的税务管理。项目启动时,应当考虑是设立项目公司还是直接以项目部(常设机构)的形式在当地运作;如果设立项目公司,是设立分公司还是子公司;如果设立子公司,是直接设立还是间接设立(通过海外业务平台)。在资金安排上,是将项目资金汇入当地项目部账户,再进行采购、支出,还是由中国总部垫付境内外采购、支出的各种款项。在交易模式方面,要考虑材料如何采购、设备以什么形式运到当地使用、怎样合理分摊总部费用等等,必须同时考虑境外税法与中国税法的协调性。

在项目实施过程中,当地可能的纳税方式有业

主预扣税、核定征收、据实征收等等。有几种方式可以选择, 哪种方式最适合企业的情况, 各自蕴含着什么风险, 这都是我们应该关注的焦点。此外, 中国企业外派人员的任职方式、持续时间、工资发放地点、中国税抵免和税负平衡计划直接影响员工的工作积极性, 值得充分考虑。

最后, 项目竣工验收阶段时, 可能需要配合税务机关进行完工审计, 此时尤其关注成本费用(特别是中国发生的)是否有充足的文件资料作为证据支持, 否则很可能不允许税前扣除。此外, 索赔收入(例如业主原因造成工期延误)和项目尾款(质保金)如何纳税、质保期支出如何进行税前扣除等问题也是这一阶段需要注意的事项。

4 结论

中国企业对外工程承包所面临的税务问题, 既有税收环境复杂等客观因素的影响, 也有自身管控不力的主观因素。调查显示, 在问及参与“一带一路”项目过程中最大的税务方面的挑战(选三项)时, 受访者中 69% 的企业没有完整的税务风险管理制度和专门的税务管理岗位, 说明相比国际上大型跨国公司先进而完善的税务管理制度和体系, 大部分国企的状况仍存在较大差异。在进行海外投资经营的过程中, 中国企业应对海外项目的税务风险管理给予足够的重视, 否则将会对中国企业参与国际市场竞争、打造真正的现代化跨国企业形成较大的制约和潜在风险。这说明国企对于借助专业机构的全球网络以及其专业团队的丰富经验, 减小海外项目运营的税务风险, 优化整体税负还不够重视。

若想实现税务风险总体可控的目标, 必须要对税务风险的防范和控制做到“首尾兼顾”, 既做好税务规划, 又进行持续税务风险管理。“首”和“尾”并非是彼此独立的两项内容, 两者相辅相成, 缺一不可。这不但要求企业的管理人员要从思想上提升对税务风险的重视程度, 更重要的是要将对税务风

险的管理融入到日常工作中。比如, 企业可以通过《国别税收管理手册》来加强各国的税务管理, 严格执行项目所在地各税种的申报及合规性要求。同时, 企业应注重自身内部财税团队的建设, 遇到境外税务问题时积极面对、与当地税务机关保持正面的沟通合作, 必要时也可以向国际税务专业机构寻求帮助和支持, 请专业人士协助了解投资目标国各项最新的法律法规, 尤其是免税政策的适用范围和文件依据、免税条款的生效条件、免税的具体方式, 对工程承包合同涉税条款进行审阅并提出专业建议以进一步明确和完善相关条款, 有效管理项目整体税负与风险。任何正在或打算走向国际化的国有企业或是民营企业, 都将受到各种风险的挑战, 包括自然风险、政治风险、社会风险、税务风险、法律法规风险等等。凡事预则立, 无论是寻找项目、评估项目, 还是合同制定、向海外派遣人员, 及早寻求专业人士的协助将大大降低投资盲目性, 并提高投资效率。

参考文献:

- [1] 国务院. 对外承包工程管理条例[L]. 国务院令 527 号, 2008-07-21.
- [2] 全国人民代表大会. 中华人民共和国企业所得税法[L]. 主席令[2007]第 63 号, 2007-03-16.
- [3] 国务院. 中华人民共和国企业所得税法实施条例[L]. 国务院令[2007]第 512 号, 2007-12-06.
- [4] 最高人民法院. 最高人民法院关于人民法院为“一带一路”建设提供司法服务和保障的若干意见[L]. 法发[2015]9 号, 2015-06-16.
- [5] 全国人民代表大会常务委员会. 中华人民共和国税收征收管理法(2015 年修订)[L]. 中华人民共和国主席令 第 23 号, 2015-04-24.
- [6] 国务院. 中华人民共和国增值税暂行条例(2008 年修订)[L]. 国务院令 538 号, 2008-11-10.
- [7] 国家税务总局. 关于进一步做好“走出去”企业税收服务与管理工作的意见[L]. 国税发[2010]59 号, 2010-06-10.

(责任编辑 张春文)

(上接第 5 页 Continued from Page 5)

参考文献:

- [1] 李伟, 包月阳, 张诗雨, 等. “一带一路”沿线国家安全风险评估[M]. 北京: 中国发展出版社, 2015: 5-11.
LI Wei, BAO Yueyang, ZHANG Shiyu, et al. Security Risk

Assessment About Countries Along B & R [M]. Beijing: China Development Press, 2015: 5-11.

- [2] 崔宏薇. 机电产品出口占比小幅增加, “一带一路”或将提供更多机会 [N]. 机电商报, 2015-05-18(02).

(责任编辑 郑文棠)