

# 海外总承包项目前期税务筹划分析

秦晋

(中国能源建设集团广东省电力设计研究院有限公司, 广州 510663)

**摘要:** 随着中国政府“一带一路”战略的推进, 中国承包商在海外承揽的 EPC 总承包项目越来越多, 由于各个国家的法律政策和税收制度各不相同, 在一个国家成功的运作和执行模式到另一个国家可能引发巨大风险甚至无法实施。从中国企业承揽海外总承包项目前期税务筹划的典型问题和风险切入, 对前期税务筹划的关键点进行分析并提出建议, 包括项目所在国和中国的相关税务规定和税收环境, 合同谈判和签约策划、资金安排对税务合规影响等方面, 为企业项目执行过程中实现税务结构优化、税务成本控制、税务风险规避奠定基础, 顺利实现 EPC 项目目标和企业盈利。

**关键词:** 海外总承包; 前期; 税务筹划

**中图分类号:** F285

**文献标志码:** A

**文章编号:** 2095-8676(2017)S1-0179-06

## Analysis of Advance Tax Planning for Overseas EPC Project

QIN Jin

(China Energy Engineering Group Guangdong Electric Power Design Institute Co., Ltd., Guangzhou 510663, China)

**Abstract:** With the establishment of “the Belt and Road” Initiative of Chinese government, Chinese contractors are contracting more and more EPC Projects overseas. Because of different laws and tax regulations of different countries and regions, the project experience of Chinese contractors in one country might not be suitable for another. In this article, wrong practices and typical risks of advance tax planning for overseas EPC Project are firstly discussed, in order to avoid those risks. Key points of advance tax planning are then discussed, including making comprehensive investigation of tax regulations of both the country where the project located and China, making reasonable arrangements in EPC contracting, and taking into consideration of the influence of cash flow arrangements to tax compliance, etc. A good advance tax planning is precedent to smooth execution of EPC Project and the fulfillment of profit of Chinese Contractors as well.

**Key words:** overseas EPC contracting; advance; tax planning

## 0 引言

中国承包商承揽海外 EPC 总承包项目, 工作内容包设计、采购、施工、运维等, 可能受到多个国家和地区的政策和法律影响, 其中税务相关的法律和制度是影响项目效益和企业利润的关键因素之一。企业应当从维护自身整体利益和长远利益的角度

出发, 对各国各地的税收政策和税制差异进行前期税务筹划, 利用合理合法的途径或国际认可的安排提升税收效率, 避免不必要的税金流出, 从而降低成本、提高国际市场竞争能力。

## 1 海外总承包项目前期税务筹划的典型问题和风险

海外 EPC 项目的前期税务筹划, 涉及市场商务、合同、财务、法律等多方面的内容, 由于对新市场不熟悉、经验不足、以及投标人员综合能力和岗位职责集成度不高等的原因, 很容易出现如下典型问题和风险, 为投标和项目执行带来困难。

### 1.1 税务成本测算不清晰，影响报价竞争力或削减自身利润空间

不同国家的工商管理和税务制度各不相同，而海外总承包项目的招投标时间一般都有既定限制，尤其在进入新国别新市场投标时，承包商很难及时进行准确的税务核算以满足投标报价需要。因此，为了满足投标进度要求或尽快锁定项目，承包商有时会根据在其他国别或其他项目的经验评估，以大致估算税费成本、或在报价中包含风险金的方式给出投标报价；或者干脆向业主报出“不含一切税费”的价格，把税费测算的时间后移，设想在合同谈判阶段把税负成本增加进入合同价。这种做法很可能导致承包商在谈判和项目执行阶段陷入被动，一旦税费成本估算不足或者风险金预留不足，将压缩利润空间甚至导致项目亏损。

### 1.2 合同权责划分不清晰，增加税负成本

EPC 合同中应当约定清楚业主和承包商谁是应税义务方，包括增值税、关税、所得税等。以所得税为例，对于实施收入来源地税收管辖权的国家和地区，承包商须就整份 EPC 合同收入缴纳所得税，尤其在实行差别税率的国家，如果 EPC 合同没有对 EPC 各部分工作的范围、履行地点和价格进行清晰划分的情况下，可能会被视同“混合销售”适用较高的所得税率。

此外，许多中国承包商以联合体形式承揽海外 EPC 项目，在主合同和联合体协议中，有可能仅对合同份额比例进行约定，而未明示两方各自的工作范围（双方实际工作范围通过另外的内部联合体协议约定）。从合同角度，联合体双方是连带责任，但从法律和税务角度，由于工作内容和范围未划分清楚，可能会造成两家公司都在项目所在国构成常设机构，这对仅实施离岸工作的联合体成员方增加了不必要的麻烦。

### 1.3 当地执行机构形式不明晰，增加项目执行难度

在工程承包市场不发达的国家和地区，境外承包商实施 EPC 项目的相关法律和配套政策体系不完善，承包商以其在成熟地区的经验是无法类推的。比如在越南，承包商可以注册项目部开展在岸施工安装工作，项目部可以注册银行账户、税号、引进劳工等；但在某些国家，承包商与业主签署 EPC 合同后筹备项目执行时，才发现当地无法注册项目部或者分公司，只能注册独立法人

实体的子公司开展经营活动。由于子公司为独立法人实体，无法直接代表母公司执行 EPC 合同和完成应税义务，因此子公司设立后，还须与业主谈判变更 EPC 合同的承包商一方，将子公司与母公司组成联合体执行项目。这一注册申请和合同变更的过程需要一定时间，很可能影响项目的开工和执行进度。如果承包在投标或合同谈判阶段对这一情况有深入了解，承包商可以充分考虑以设立子公司为前提的合同策划，并在合同价格中纳入相应的经营成本和税负成本等。

### 1.4 税务优化筹划不彻底，构成逃税风险，影响企业声誉

承包商在项目投标和谈判阶段的税务筹划时，一般会对离岸和在岸合同的金额分配进行调整，降低当地部分合同额，以减少当地部分利润，则可以少交所得税和减少利润汇回，在投标阶段提出有竞争力的报价。但在项目执行过程中，如果离岸和在岸工作的范围和金额划分不清晰，或合同拆分不被认可时，可能导致离岸部分被视同在岸部分而征收所得税和增值税，大大增加项目税负成本。

此外，当中国企业以海外分支机构（分公司或子公司）执行项目时，可能存在母公司与分子公司之间的大额关联交易，如果定价和利润空间策划不谨慎，可能会被两国税务部门进行转让定价调查。

## 2 海外总承包项目的前期税务筹划的关键点

### 2.1 高度重视目标国税收环境调研

#### 1) 关注目标国的工商管理政策

中国企业在目标国开展经营活动，须明确自身的市场开拓目标，确定是否进行工商登记设立公司。如果需要注册，要关注当地存在哪些允许的公司形式，以及需要遵循的税务、会计、票据和法律法规等。比如在波黑的穆克联邦，法律上规定外籍公司可以在当地注册成立代表处、分公司或子公司，但在实操中，有关分公司的工商登记和税务缴纳制度不完善，实际上无法注册和运营分公司。又比如泰国出于保护本国企业的目的，出台了外籍人经商法规定，规定由外籍公司全资或控股设立的泰国有限责任公司也属于“外籍公司”，经营业务范围受到较大限制，其中建筑工程就属于限制外籍公司经营的业务范围，不过 2017 年泰国出台了新政策，

规定泰国政府或国有企业出资兴建的基础设施类工程不再限制外籍公司参与竞争。

## 2) 关注目标国与工程总承包相关的税务政策

关注目标国与 EPC 项目承揽的税务政策，包括税种、税率、缴纳方式和税收优惠等。如果中国企业未在目标国设立子公司，大多数国家规定工程项目承包超过一定时间需要在当地缴纳所得税（中国与大多数国家签订的双边税收协定一般以 183 天为限）。

由于目标国工商和税务政策的不同，中国承包商在当地实施工程项目须设立的实施主体也不同。在实行所得税代扣代缴或预提方式征收的国家或地区，境外承包商可能仅需要设立项目部执行项目，项目部无需进行工商或税务登记；在实行所得税自行核算和缴纳的国家或地区，境外承包商需要设立当地机构进行税务登记，以项目为中心进行成本利润核算。比如在越南，承包商可以设立项目部执行项目，由项目部进行税务注册获得唯一的税务编码；在巴基斯坦，承包商须进行工商登记设立分公司执行项目，相当于为执行项目而设立的项目公司；而在波黑穆克联邦，与分公司注册和运营相关的制度体系不完善的情况下，境外承包商最好设立子公司开展当地经营活动。

## 3) 关注目标国的进出口管理政策

EPC 项目一般有许多设备材料需要进口至项目所在国，需要关注目标国的进出口管理政策。有的国家由于法律的限制，由外国承包商负责进口和清关可能会十分麻烦和困难，比如波黑穆克联邦法律规定只有波黑实体公司才能有进口资质，俄罗斯规定某些货物进口必须得到批准证书，而这类证书只能由俄罗斯实体公司才能获得等。因此，为了避免进口和清关过程中可能产生的延误，最好在 EPC 项目谈判和签约阶段应约定由业主作为进口方。此外还需要关注有关技术和设备引进的法律法规，比如销往欧盟地区的设备材料一般要求要有 CE 认证，光伏设备和组件、钢材等销往欧盟会被征收高额关税等。

## 4) 关注目标国的外汇管理政策

关于目标国的外汇管理政策，重点关注如何应对外汇管制，采用何种渠道实现货币兑换，调拨至目标国的当地工程款是否会被强制结汇等。

## 2.2 充分了解中国的相关税务规定

中国企业在执行海外总承包项目过程中，也会产生中国境内的流转税、所得税和印花税等，因此也需要关注中国的税收制度对海外总承包商工程税务成本产生的影响。

### 1) 海外总承包项目的中国境内增值税缴纳和退税政策

根据“营改增”后的新政，中国企业向境外单位提供的研发和设计服务适用增值税零税率，对外承包工程项目出口的设备和物资，可以享受退（免）税政策，免征或者退还出口环节增值税，中国企业在境外提供工程建筑服务、监理服务和勘察勘探服务可免征中国增值税<sup>[1]</sup>。

### 2) 充分利用中国与目标国的双边税收协定

截止至 2017 年 10 月，中国已经对外正式签署 103 个避免双重征税协定，其中 99 个协定已生效。中国企业在签署海外 EPC 合同时，可以充分利用这些协定的政策，合理制定税收条款。根据双边税收协议，中国企业一般可以享受如下待遇：（1）在项目所在国不缴纳所得税或享受所得税减免；（2）向海外总承包项目派遣员工的境外劳务所得，享受个人所得税减免；（3）海外总承包项目执行的持续时间未超过双边税收协定约定的时限（一般为 183 天）或仅从事辅助性工作的部分，享受在项目所在国免征所得税等；（4）如果企业认为项目所在国违背了税收协定的“无差别待遇原则”，可以向中国相关税局申请启动双边协商程序，维护海外税收权益。

### 3) 充分利用境外税收抵免和饶让政策

海外 EPC 项目就其利润在中国缴纳企业所得税时，可以根据相关避免双重征税的税收协议，自行选择采用“分国不分项”或“不分国不分项”的抵免方式，依法抵免或扣除已在境外缴纳的所得税税款。如果中国企业在项目所在国享受了减税、免税等优惠待遇，可以根据税收协定中的“税收饶让”条款，视同已按照项目所在国税法纳税，从企业应纳税总额中限额抵免<sup>[1]</sup>。需注意，如果中国与项目所在国没有签订税收协定（或签署了税收协定但没有“税收饶让”条款），中国企业很可能还要回中国补交 25% 所得税。

## 2.3 高度重视合同谈判及签约策划

选定目标国市场后进行项目投标时，中国承包

企业应当充分消化招标文件,充分测算不同税务安排下的税务成本,利用提澄清、差异和合同谈判各个阶段,优化项目的签约模式和税务安排。

1)关注业主和承包商之间的税务责任分担安排

EPC项目的税负承担一般分为三种方式<sup>[3]</sup>:

(1)业主负担所有当地税费;(2)承包商负担所有当地税费;(3)业主和承包商分担当地税费。

第一种,业主负担所有当地税费的方式下,如果承包商是法律上的实际应税主体,务必重点关注业主是否足额代替纳税,如果业主没有为承包商准确或足额纳税,承包商仍然存在补缴税款或被罚款的风险;同时,还要关注业主能否提供完税凭证,抬头和金额是否正确,只有取得所在国的完税凭证,承包商才能应用双边税收协定回国抵扣所得税,避免双重征税<sup>[4]</sup>。

第二种,承包商负担所有当地税费的方式下,承包商必须对目标国的税种税制有充分的了解,在投标报价过程中充分考虑税务成本。除了增值税、所得税、个人所得税这些常规大税种外,如果承包商负责货物进口,还需要考虑关税等成本。

第三种,业主和承包商分担当地税费的方式,主要根据项目所在地的税收政策,以有利于项目执行的方式进行税负责任分配。比较常见的方式有业主负责增值税、关税(以业主名义进口,可以是业主自行缴纳,也可以是承包商代收代付),承包商自行承担企业所得税、个人所得税等。

不管采用哪一种方式纳税,都最好在EPC合同中注明税种、缴纳方式、缴纳主体、缴纳时间等,避免在项目执行过程中产生争议。

在实际工作中,有的中国企业考虑到投标时间短,在对新国别市场的法律和税制情况不清楚的情况下,无法在短时间内测算出税负成本,因此在投标报价文件中写明“报价不包含所有当地税费”,寄希望在谈判阶段再把税负成本加到合同价格中。该方式确实能为承包商多争取一些税负成本测算的时间,但很容易使承包商陷入价格谈判的被动局面,甚至因不响应招标文件要求而被废标。一般来说,增值税作为价外税尚可能获业主同意得到支付,而所得税的税基是承包商自身利润,谈判中业主很难同意增加合同价格补偿承包商的所得税成本。因此,投标过程中,应当充分消化招标文件、与业明确好税费边界,充分考虑税费成本,避免合同谈

判中陷入被动。

2)充分争取项目所在国税收优惠政策

在投标和合同谈判阶段,承包商应充分利用谈判优势,向项目所在国的政府申请减免进口关税、所得税、利润汇回税、员工个人所得税和社保等,并充分争取有影响力的业主的协助和支持。尤其在发展中国家,当地发展基础设施建设的意愿较强,中国企业凭借资金、技术、成本等优势,与所在国政府的谈判能力也较强,往往能获得比较好的税收优惠政策<sup>[1]</sup>。此外,承包商也要充分考虑对于税收法律制度的变化的风险,在EPC合同和与政府签署的相关协议中注明税制变化风险的成本分担的条款。

3)考虑最优的合同签约主体

合同总价和税务承担主体确定后,应根据目标国的税制法规,以及中国与目标国的双边税收协定等因素,统筹考虑最优的合同签约主体,降低项目的整体税负、改善现金流状况、提高项目回报率<sup>[5]</sup>。

国际工程税收管辖权大多遵循收入来源地标准,设计和采购部分的工作尽管不发生在项目所在国,但税局可能认为他们是项目密切相关的商业活动是总承包合同不可分割的一部分,从而对相应的利润征税<sup>[7]</sup>。在与业主协商一致的前提下,最好把EPC合同拆分为两个部分进行签约。一般来说,EP部分属于离岸工作,主要纳税环节在中国,可以由中国母公司与业主签署合同;而C部分属于在岸工作,在目标国实施,主要纳税环节项目所在国,可考虑由中国公司设立的子公司与业主签约<sup>[6]</sup>。相关的合同备案、发票和单据的开立最好分别进行、满足相关要求。在实操中,有的中国承包商在签约时虽然进行了合同拆分,但离岸合同和在岸合同都由中国母公司与业主签署,这种拆分方案很可能不被所在国税务机关认可,从而仍然对离岸的设计采购合同征收所得税。

此外,需注意的是,EPC项目货物进口至目标国的方式、进口人是业主还是承包商也会影响P部分工作的离岸和在岸的认定。如果EPC合同约定承包商须自己作为进口人完税后交货(Deliver Duty Paid),则货物实质上是承包商进口后在岸卖给业主的,此时P部分实际上成了一个在岸销售的行为,须缴纳当地所得税。此外,在许多国家,境外

公司或其当地分公司是无法获得进口资质的(比如波黑穆克联邦),这就为项目执行带来困难,承包商可能需要专门设立子公司负责完成货物进口后交付业主。

#### 4)合理策划 EPC 各部分的合同价格

如果承包商采用合同拆分的方式与业主签署合同,或者项目所在国税务政策对 EPC 各部分适用不同的税率,那么出于税收优化的考虑,承包商可以对 EPC 各部分合同金额适当进行内部调整。

以越南的税制为例,境外承包商可以选择预提法、抵扣法或混合法缴纳增值税和/或所得税,而且随着工作内容的不同,设计服务、采购和当地安装施工工作都分别对应不同的预提所得税率:(1)增值税:如果选择预提法,适用预提税率为 3%,此时承包商收到的进项增值税票不再允许抵扣;如果选择抵扣法,则增值税率为 10%,进项票可以抵扣;(2)所得税:以预提法为例,当整份 EPC 合同被视为在岸合同时,适用预提所得税率 2%;如果 EPC 合同中对设计服务、采购和施工的工作范围、履行地点和合同金额有清晰划分,则设计服务适用预提税率 5%,采购部分适用预提税率 1%,施工部分适用预提税率 2%(在岸施工工作也可以选择按核算利润的 25%缴纳当地所得税)。

上述类型的税制为承包商的税务策划预留了空间,承包商可根据合同各部分金额构成的不同,或者以不平衡报价的方式适当调整各部分的价格,测算不同方案下的纳税成本,综合考虑各种操作的难易程度,选择最适合自己的方案。

需注意的是,税收种类繁多和纳税义务的时间跨度决定了税务筹划必须系统规划相互协调,不仅要考虑各税种之间的相互影响,在时间上也要保证合同签订前后协调一致<sup>[1]</sup>。比如,当工程所在国的建安服务的所得税率高于中国税率时,与业主协商适当降低在岸建安部分合同比重,加大离岸部分的合同额比重,在项目所在国体现盈亏平衡或适度盈利,降低当地税负成本<sup>[1]</sup>;但如果同时,承包商须承担关税成本的情况下,增大离岸部分的合同额币种,可能会增加关税成本和货物进口增值税。此外,目前国际税务实践对利润转移的稽查越来越严,如果拆分合同或者对 EPC 合同各部分金额的划分行为不被当地税务机关认可,可能被相关部门和机构认定为转移利润逃避纳税,进而要求将所有

合同合并纳税,此时总承包商的税负反而会加重,并且影响承包商的国际声誉。因此,合同拆分和不平衡报价最好结合项目所在国及我国税务机关和会计事务所的认定开展<sup>[2]</sup>。

## 2.4 关注资金安排对税务合规的影响

随着中国“一带一路”政策的深化,越来越多的海外 EPC 项目寻求中国融资贷款。一般来说,中国信保和中资银行对于中国融资贷款项目有中国成分比重的要求,目的是带动中国设备和劳务出口。为保护中方利益,放款行一般会要求中国成分部分的工程款甚至全部工程款在满足付款条件后直接付至承包商的中国账户,而对于美元或欧元合同,有的银行出于自身利益考虑,有时会要求支付时部分强制结汇为人民币。承包商需要充分考虑这些因素,在合同策划时做相应调整。

1)C 部分工作在项目所在国进行,会产生相应金额的当地分包和付款。因此,当银行将全额工程款支付至承包商中国母公司账户时,母公司须将相应工程款调拨至项目所在国用于当地部分工作。一般来说,承包商通过将项目所在国的项目账户在中国外管备案,可实现将当地部分工程款直接调拨至当地项目账户使用,但如果承包商在项目所在国开设的是分公司或子公司执行项目,则母公司无法直接向分公司或子公司的账户直接调拨工程款,因为项目资金调拨走的是外管局“经常贸易项”通道,而向分子公司的资金调拨只能走“资本项”通道。也就是说,如果承包无法以项目部形式在项目所在国执行项目,需要与银行协商,将用于当地部分的资金支付至当地设立的分/子公司账户;如果工程款还是需要支付至母公司账户,则资金需要通过母公司和分子公司之间签署关联交易合同,以合同支付方式实现资金拨付。

2)P 部分工作,如果业主作为进口人进口货物,则贷款离岸支付至母公司与货物的离岸交易行为一致;可如果合同约定承包商须作为进口人实现货物进口完税后交货,则货物实际上是在岸交易行为,贷款理论上需要支付至承包商的在岸负责货物进口的实体机构(承包商子公司负责进口时,应当支付至子公司的账户),离岸支付至母公司的行为,会导致承包商的在岸执行机构出现对业主的应收账款无法平账。因此,在合同谈判阶段,尽量不要接受承包商作为进口人的条款。

3)对于银行出于自身利益的强制结汇要求,承包商应尽量争取不接受,把汇率策划的主动权留在自己手中。

### 3 结论

海外EPC项目前期的税务筹划,是中国企业顺利执行项目、控制风险、实现盈利的基本前提。企业应当提高风险意识,总结经验教训,加强制度平台建设,培养懂商务、合同和财税的复合型人才,针对目标国和具体项目,探索税收筹划手段,充分利用税收优惠政策、合同管理等手段,合理降低税负成本;同时需要谨记,税务筹划本身也存在风险,各个国家都存在比较严密的会计准则、税务法律体系和征管体系,企业必须对项目所面临的内外环境进行深入了解,谨慎策划,降低税务风险,方能谋求海外总承包项目和企业自身的利益最大化。

#### 参考文献:

- [1] 易文雄. 国际工程承包企业税务风险与筹划 [J]. 企业改革与管理, 2016(23): 156-158.
- [2] 张庆雪, 赵凜然. 中国企业开展国际工程承包业务需关注的税务问题 [J]. 国际税收, 2016(4), 58-61.
- [3] 许玉明. 海外EPC项目事前税务筹划探讨 [J]. 企业改革与管理, 2016(24): 108.
- [4] 郑后生. 国际工程承包项目税务管理与风险控制 [J]. 财会学习, 2016(4): 128-130.
- [5] 李晓晖, 林珏. 中国企业对外承包工程的税务风险与管理 [J]. 南方能源建设, 2016, 3(1): 6-9.
- [6] 程国伟. 国际工程的税务筹划 [J]. 中国外汇, 2015(2): 19-21.
- [7] 谭礼耀. 国际工程项目的税务风险及对策 [J]. 国际工程与劳务, 2016(4): 76-77.

(责任编辑 郑文棠)

## 中国能建广东院应邀出席第比利斯“一带一路”国际论坛

2017年11月28日,第比利斯“一带一路”国际论坛在格鲁吉亚首都第比利斯举行,探讨在“一带一路”框架下促进国际合作与共同繁荣的发展之路。

第比利斯“一带一路”论坛是除中国政府主办的“一带一路”国际合作高峰论坛以外,又一以国家中央政府名义举办的“一带一路”主题国际论坛,旨在为促进地区间贸易便利化提供对话与合作的平台。来自60多个国家、国际组织和企业界约2000名代表就加强各领域合作进行了深度交流。

格鲁吉亚是中国能建广东院海外发展的重要国家。近年来,中国能建广东院一直在格鲁吉亚市场深耕细作,成功签约格鲁吉亚METEKHI 37 MW等多个水电站总承包项目。2017年9月,在厦门国际投资贸易洽谈会上,中国能建广东院总经理、党委副书记黄志秋与格鲁吉亚能源部副部长托尼凯、格鲁吉亚能源发展基金会相关负责人等进行了会谈,双方就格鲁吉亚能源工程等领域的发展展开了深入交流。

论坛期间,中国能建广东院副总经理夏文波分别与格鲁吉亚副总理库姆西什维利和格鲁吉亚能源部副部长托尼凯进行了交流,格方感谢中国能建广东院对格鲁吉亚电力市场的积极关注,并希望借“一带一路”契机与中国能建广东院在今后展开更深入的合作。

(责任编辑 郑文棠)