

EPC 工程企业中亚经营的税收筹划

肖峰¹, 王琳²

(1. 中国石油工程建设公司, 北京 100120; 2. 普华永道中天会计师事务所, 北京 100120)

【摘要】 如何进行税收筹划、合理避税、减少境外税收风险是“走进中亚”企业面临的一项重要课题。本文根据多年来参与中亚 EPC 工程项目实践, 对中亚特色的税收筹划问题进行分析并提出建议, 以期能为在中亚经营的中国国际工程企业税收筹划起到一定的借鉴作用。

【关键词】 国际 EPC 工程企业; 中亚; 税收筹划

随着习近平主席“丝绸之路经济带”战略构想的提出, 资源富集的中亚五国再一次成为中国企业对外经营合作的新热点。“走出去”的企业在海外工程承包中取得长足进步的同时, 也面临着境外账务处理不规范、税务风险认识不足、国际税收筹划未能有效开展等一系列问题。笔者多年来参与中亚 EPC 工程项目实践, 对中亚特色的税收筹划问题进行分析, 现提出几点建议。

一、中亚国家税收制度环境对 EPC 工程企业纳税筹划的影响

1. 中亚国家税收法律体系的不健全。现阶段, 中亚国家处于社会转型时期, 体制不够完善, 法制不够健全, 执

法不够规范, 政策干预的随意性较大, 经济开放度较低, 有关国际合作和开发等领域的文件约束力不强, 在基础设施、投资环境、金融服务和政府管理等方面还存在诸多障碍和问题。在解决具体问题时, 中亚国家经常以“总统令”、内阁规定等文件来调整规范外国投资企业在其国内的经济活动, 具有政策多变性和执法随意性的特点, 企业很难确定所进行的税收筹划活动是否处于当地法律所允许的范围内, 从而无法区分企业的行为是税收筹划还是违法逃税或漏税, 企业税收筹划面临着诸多风险。

2. 中亚各国税务环境的复杂化及易变性。中亚国家税务环境非常复杂, 而且税法更新较快, 财税不分家, 并

本构成中因人工成本不能抵扣带来的影响将逐渐降低, 考虑到将来全行业全国范围实施营改增, 抵扣链越来越完整, 因此除人工成本外的其他项目能否充分抵扣将直接影响企业应纳增值税额。因此, 企业应从加强内部管理入手, 把好采购关, 做足抵扣链, 最大限度地争取抵扣金额, 降低税负。如加快物资采购平台建设, 对站段、车间日常消耗物料和抢修备料尽可能实行集中采购, 选择信誉好、质量高的一般纳税人企业供货等措施。

五、结语

铁路作为我国国民经济的重要基础设施, 是交通大动脉, 其为经济的发展、社会的进步、提高人们的生活质量方面做出了巨大贡献。铁路营改增是我国实施结构性减税政策的重点内容之一, 它通过消除重复征税, 化解制约服务业发展的税制瓶颈, 提高上下游企业专业化分工程度, 加快现代服务业和先进制造业的融合发展作用显著(潘文轩, 2013)。

铁路运输业营改增能否平稳、顺利、有效、长久实施, 有赖于相关政策的完善与落实, 希望相关部门关注铁路业营改增实施, 并为其平稳过渡给予政策支持。

主要参考文献

财政部, 国家税务总局. 关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知. 财税[2013]106号, 2013-12-12.

中国铁路总公司. 增值税汇总缴纳实施办法(试行). 铁总财[2014]77号, 2014-03-20.

潘文轩. 企业“营改增”税负不减反增现象分析[J]. 商业研究, 2013(1).

张彦英. 铁路运输企业“营改增”税负变化预测——以大秦铁路为例[J]. 财会月刊, 2014(S1).

财政部会计司. 企业会计准则讲解(2010)[M]. 北京: 人民出版社, 2010.

陈云芳. 营改增对企业发展的影响研究[J]. 现代经济信息, 2014(2).

高明明. 浅谈“营改增”对交通运输业的影响[J]. 当代经济, 2014(2).

【基金项目】 江苏高校哲学社会科学研究课题“消费型增值税与企业技术创新能力关系的研究”(编号: 2011SJD630043)

且处于计划经济向市场经济转型期,税负较重,企业涉及的税种和税目繁多。中亚各国税种普遍为流转税(增值税、消费税、销售税等)、所得税(或利润税、预提税、红利税或净利润税、个人所得税、代扣收入源泉税、利息税等)、关税、海关相关手续费,财产税、非侨民税、基础设施税、环保税、土地税、水资源使用税、公路使用税、道路基金、交通工具税、公共事业及基础设施税、教育基金、农业发展基金、退休基金、养老保险、医疗保险、与工资相关的社会统一税、资源相关税费等。例如塔吉克斯坦共和国税法2005年以来已经进行了12次修订,每次修订都在增加税负。尽管实行了新的税法,但是中亚五国各种税收综合税率比较高,税额计算较复杂,对利润课税很重。除了正常的税金,还有很多额外的摊派、赞助、捐赠等。税收制度的复杂增加了税务机关滥用力量的可能性。

3. 中亚各国税务执行的不规范。税务征收部门庞杂,税收征管严格,具体到每张发票稽查,银行、海关、统计局等部门都能对企业进行税务监管。税收管理也十分复杂,税法及税收相关规定又不断更新。况且某些中亚国家的税收政策随意性较大,对方政府迫切需要从税收中充实财政收入,往往额外征收各种税收,有的已然成为事实,足见在中亚各国纳税筹划难度较大,而且税收筹划的合法性还需要得到所在国税务机关的确认。因此,在中亚国际工程项目市场微利空间下的白热化竞争中,不少国际工程企业选择了退出中亚市场。

二、EPC工程企业纳税筹划方面的内部局限性

1. 中国国际工程企业自身管理经验不足。EPC总承包管理模式进入中国后,由于中国的法律体系以及国情与国外有一定差别,其发展受到了一定的制约,国内总承包商所理解和运用的EPC总承包模式与世界通行的总承包模式在很多细节方面都存在差异。以往在中亚投资经营的中资企业,大多缺少对中亚项目所在国的税收进行系统细致地研究,具体表现为没有完整的税收筹划理论体系,企业对税收筹划条件的认识与判断不准,税收筹划意识不强,筹划工作仅在财务部门进行,对经济业务处理的认识与当地税务机关的认定不一致,对中亚项目所在国的税收筹划水平很低,较少的事前筹划、更多的是事后补救,都会导致在中亚投资经营的国际工程企业不能合理地避税,从而给企业带来较大的经济损失。

2. 国际复合型税收筹划人才匮乏。税收筹划是一项专业性很强的活动,筹划人员要具备实务处理经验和很高的业务素质才能制定出有效合法的税收筹划方案。而在中亚经营,既懂俄语又懂财务税务等国际化复合型人才又尤为匮乏。中国国际工程企业往往没有长期经营战略目标以及自身管理上的缺陷,导致在中亚各国的EPC项目中,没有专门的机构和人员对当地税法和税收体系进行全面系统的研究,只能依赖当地的雇员和中介机构。

如果不能及时了解和把握项目所在国税收政策的变化,不能明了企业经营业务的复杂性以及中亚各国间不同的税收结构和税法的解释,就无法取得预期的税收筹划结果,或者出现付出远大于收益的情况,这使得企业经营必然面临很大的税务风险。

三、EPC工程企业在中亚投资经营的纳税筹划建议

企业的国际税收筹划与实现其财务管理目标之间存在着密切的联系,也是很多中国工程建设企业实施海外战略的薄弱环节。中国“走出去”的企业,要想成为真正意义上的跨国工程公司,首先必须从战略的角度重视税收筹划工作。EPC总承包模式下的税收筹划要点有:

1. 市场开发前做好税收筹划前期调研。国际工程企业在进入中亚市场前,必须要对项目所在国家的政治体制、税收法律体系、经济发展水平等有一个细致的了解。项目所在国经营时需要了解财经、税收、法律法规等,特别是直接影响到企业经营和纳税的相关条款,需要缴纳哪些税费,有无税收优惠,所在国是否与中国签订了避免双重征收协议,税收征管体系,现行税收政策及变化趋势,项目执行涉及的税种、税率、税基和征收方法等。必要时可利用当地知名的会计师事务所或律师事务所等咨询机构(国际四大会计师事务所普华永道、德勤、毕马威等在当地设有分支机构)提供法律咨询服务,在此基础上开展收税筹划工作。

2. 因地制宜地合理选择企业境外分支机构的注册形式。企业在中亚地区进行EPC项目实施前,应通过事先对项目所在国注册形式设立的选择,达到减轻税负的目的。由于中亚国家对在该国设立的子公司、分公司、常设机构及办事处等在税收上有不同的规定,税收优惠政策方面也各有差异,因而这是税务筹划必须考虑的问题。例如在吉尔吉斯经营,分公司和子公司在税务上基本一致,差别主要是境外非侨民在吉尔吉斯取得的服务类项目收入,需由吉尔吉斯境内的纳税主体代缴10%代扣收入源泉税。如果采用分公司模式,分公司与公司总部之间不存在提供服务类项目收入,不涉及10%的代扣收入源泉税;如果采用子公司模式,需由子公司向当地税务机关缴纳10%的代扣收入源泉税。根据土库曼斯坦税法规定,对土库曼非侨民采用两种征税方式:一种是“在土通过常驻代表处进行活动的企业”,以利润为基数,按20%缴纳利润税;另一种是“在土获得收入(没有设立常驻代表处)的企业”,以收入为基数,按15%缴纳收入税,存在很大差异,当前大多数外国企业在土库曼均以分公司形式开展经营。在哈萨克、乌兹别克及塔吉克均存在类似的情况。

因此,税务筹划方案应考虑国际工程承包企业的长短期战略目标,根据项目所在国国家税收政策,在工程项目实施前,对该国税务进行分析,根据不同经营主体设计出多种经营模式,对拟采用子、分公司或办事处等注册形

式涉及的各种筹划措施优劣比较,从中选择负担相对最小、风险相对最低的可行方案。同时,进一步完善会计核算和税收筹划体系,确保合法经营,合理纳税,税负最低。

3. 利用针对EPC项目的“总统令”、税收减免及双重税收协定等相关政策。中亚五国的经济运行特点是“大总统、小政府”、高度集权。为了实现促进经济发展、完善产业结构、吸引投资、推进技术管理水平提升等目的,往往对某一行业给予优惠,陆续出台一些税收优惠政策及“总统令”,进而达到调控经济发展,引导跨国投资方向的目的。

EPC总包商在项目调研中,充分与业主沟通,了解所在国针对该项目、业主及惠及到承包商的总统令或政府间协议,利用其中条款,实现减税的目的。例如土库曼对外国投资特别是在油气资源领域投资在税收方面提供了很多税费减免优惠,业主和当地政府签订的合同中,列有惠及到承包商的税收条款。乌兹别克境内某天然气管道项目,相关的“总统令”对项目涉及的企业部分税费给予减免。塔吉克由于电力匮乏,中资电力企业投资的塔国能源部工程项目实行相关税费减免。吉尔吉斯由中资企业承建的公路建设、管道建设等项目,在政府间协议中列示了部分税费减免的条款。对于横跨中亚几国的跨国型工程项目,也可以充分考虑中亚各国之间的双边协议等税收优惠条款。

4. 利用EPC项目合同分立进行税收筹划。国际EPC总承包商在项目投标阶段,要充分重视合同与税收的关系。通过合同分立,设计出最佳合同方式,以降低合同总体税负。合同分立是在业主同意的前提下,根据合同中的“不同活动”在不同地区、不同经营主体所对应纳税模式的不同,将“活动内容和价格”进行拆分的行为。

比如,在中亚某国EPC项目合同中,签约主体为境外的工程企业常设机构(某国非侨民),如果与所在国业主签署EPC总承包合同,对于税收负担繁重的中亚市场来说,总承包商将按照全部合同总价承担较重的税费。因此,总承包商与业主签订工程总承包合同前,对合同签约主体充分论证,针对不同签约主体,落实招标和分包合同管理环节中纳税筹划的相关措施,总体测算纳税筹划损益,设计出最佳合同方式及比例;同时加强与业主沟通协商,争取采用EPC合同拆分方式,如采购合同和工程建设合同两部分。如前述总承包商可依照当地法律,在中亚该国再设立子公司(该国侨民)进行经营,办理相应的资质许可,按照筹划后的比例签署施工合同等。总承包商及其下属子公司利用合同类型的选择,分别在不同经营主体之间签订总包、分包合同,从而达到减少纳税面、减轻税负、资金利润转移等税收筹划效果。

5. 国际EPC工程项目的采购清关环节中转移定价的运用。设备、材料的采购在EPC总承包合同价款中所占比

重都在一半以上,要重点关注采购环节,制定采购运行方案、业务流程、转移定价方案等。由于中亚国家社会依托较差,项目中的多数物资需要从中国或第三国进口,可运用转移支付进行税收筹划。在编制采购计划前,事前明确税收筹划控制目标,针对当地采购、清关进口材料,分别测算成本构成,多环节综合考虑成本,统筹分析,全程动态监控。在制定内部交易价格时,重视采购、物流环节的税收筹划,采用转让定价,达到减少税负从而增加利润的目的。在海关报关环节中,通过对海关税费进行合理筹划,实现高税率产品合理降低税率。

基于对项目所在国海关税法的深入研究,恰当使用免税清单和政策,建立综合平衡状态运行小组,做出测算平衡表,对进口货物做出分解,计算出某国进口货物平均税率,并对部分商品充分利用免税政策,进而实现海关税费总体的下降。

6. 加强账务管理,合理合法增加当地成本,减少当地税金。国际EPC工程在EPC项目财务管理中,中亚国家普遍使用俄文1C财务软件,中方财务人员应深入研究所在国的税法及软件的使用,制定当地账务管理办法,通过对中亚地区官方语言(主要是俄语)的学习,加强对当地账务的监管,杜绝简单的粗线条式的管理。同时,与当地财务人员形成良性互动,通过交流学习,不断探求更科学的外账管理模式。与当地知名的会计师事务所和律师事务所建立长期合作关系,通过这些中介机构对项目所在国的政策敏感性、合法合规性进行较好地把握,在很大程度上减少税务和法律上的风险。

四、结语

中亚地区税收筹划的复杂性和综合性对财务人员提出了更高的专业要求,不仅要了解各国的税收法律制度、财务会计制度,同时也要熟悉两者之间的联系和差异,以便为企业税收筹划决策提供依据。同时,国际工程企业要注重人才培养,借助国内科研教学资源加强培训,力求通过“产学研”联动培养国际应用型税收筹划人才。

在EPC项目实施中,应当设立专门的税收筹划部门,自上而下,多部门紧密配合,并组织相关人员对当地税法、外汇管理、会计法规等进行认真细致的调研和分析,设定税收筹划目标,建立有效的税收筹划实施机制,将税收筹划意识贯彻到EPC项目的始终;既保证公司合法经营,又减少税务成本,降低税务风险。

主要参考文献

张洪斌,何瑞峰.浅谈EPC总承包项目的纳税筹划新问题及对策[J].中国总会计师,2012(8).

刘挺,韩奴娇.总承包项目赢得值管理初探[J].科技信息,2009(35).

许前章.在越南执行EPC总承包项目的财务工作实践[J].中国西部科技,2011(26).