

跨国矿产资源企业纳税筹划例解

王冬梅(副教授), 卞晓慧, 彭咏连

(中国科学院大学经济与管理学院, 北京 100190)

【摘要】 本文以ZS秘鲁集团为例,从集团组织架构和集团经营过程两方面,系统地论述了跨国矿产资源类企业如何合理地进行纳税筹划,并阐述了在运用各种纳税筹划平台时应注意的问题。矿产资源类企业在实际运营过程中,应充分利用各种税收优惠条件及税收协定进行纳税筹划,以实现在全球范围内合理合法地减轻税负。

【关键词】 矿产资源企业; 国际避税; 秘鲁税制; 自由贸易协定

秘鲁拥有丰富的矿产资源,特别是金属矿产资源,是拉丁美洲最大的锌、锡、铅及铋资源国,投资潜力巨大。中国和秘鲁自建交以来外交关系良好,签订了中秘自由贸易协定,为我国企业在秘鲁建立公司、进行跨国合作奠定了良好的政治、法律基础。而且,秘鲁拥有我国比较短缺的铁、铜等矿产资源,因此,秘鲁逐渐成为我国矿产资源企业走向全球、进行跨国开采合作的较好选择。矿产资源类跨国企业在矿产资源的开采、生产与销售环节涉及的税种繁多,且与当地税制结构联系紧密。企业税负是影响企业竞争力的重要因素,如何在全球范围内最大程度地减轻税负成为跨国公司所关注的重点。

一、ZS秘鲁集团相关背景介绍

(一)公司概况

秘鲁位于南美洲西北部,是全球十大矿业投资国之一。ZS集团于2008年5月进军秘鲁矿业市场,成立ZS秘鲁集团(ZS Group S.A.),注册地址在秘鲁首都利马。自成立以来,ZS秘鲁集团发展迅速,不断拓展业务范围,逐渐成为秘鲁颇具影响力的矿业公司。ZS秘鲁集团在秘鲁拥有矿权930余个,面积达7 600多平方公里。业务范围涉及矿业、港口设施基础建设、海运贸易等多个领域,集团旗下直接从事矿业开发的有地勘院和9个矿业公司,这些公司均由ZS矿产资源集团有限公司(香港)直接控股,以ZS秘鲁集团作为平台进行整合。

(二)中国——秘鲁自由贸易协定

《中国——秘鲁自由贸易协定》于2010年3月1日起实施,该协定覆盖领域广、开放水平高。在货物贸易方面,中秘双方将对各自90%以上的产品分阶段实施零关税,可以说自由贸易协定实施后,中秘两国携手迈入了“零关税时代”。此外,秘鲁政府为了吸引国际矿业投资者,制定了一系列的税收优惠政策。因此,跨国集团在秘鲁进行矿业投资、经营时,利用当下税收协定以及税收优惠政策,合

理地进行纳税筹划,将显著降低集团整体税负。

(三)集团内公司所设避税地介绍

国际避税港是出于吸引外资、发展经济等因素的考虑,采取低税、免税或税收优惠措施,为跨国纳税人提供避税条件的国家和地区,现行国际避税港多达300多个,分布在世界的多个国家和地区。

“免征直接税”模式,指的是所涉国家或地区税收法律制度简易,税种较少,仅课征少量的间接税,不课征包括个人所得税、公司所得税、资本利得税、遗产继承税和财产赠予税等在内的所得税和一般财产税。目前属这一模式的国家和地区主要有百慕大、巴哈马等。

“免征境外所得税”模式,是指所涉国家和地区放弃了居民税收管辖权,仅行使所得来源地税收管辖权,即只对来源于境内的所得行使征税权,放弃对来源于境外所得的征税权。这类国家和地区以巴拿马、新加坡和香港为代表。新加坡是个著名的自由港,仅对来源于境内的所得征税,税制具有税种少、结构简单、税率低等特点。香港长期奉行所得来源地管辖权,只对在香港境内取得的所得行使税收管辖权,若收益人未在香港设立机构,仍需就其来源于香港境内的利得缴纳利得税。

ZS集团在组建公司时充分考虑了避税地的优势,母公司设在百慕大,ZS矿产资源公司设在香港,并且集团在新加坡、中国香港等地均设有信箱公司、外贸公司等。

二、ZS集团国际纳税筹划方法介绍

(一)ZS集团组织形式的纳税筹划

1. 进入东道国——并购重组、冲抵利润。ZS Mining S.A.C.是ZS秘鲁集团下属的钻探公司,该公司与ZS集团的控制关系详见下页图1,其主要业务为勘探矿山、生产矿产品,以及承包其他矿业公司的钻探业务。ZS Mining S.A.C.在成立之初,收购了当地一家严重亏损的钻探公司并进行重组,利用秘鲁所得税扣除规定进行纳税筹划。

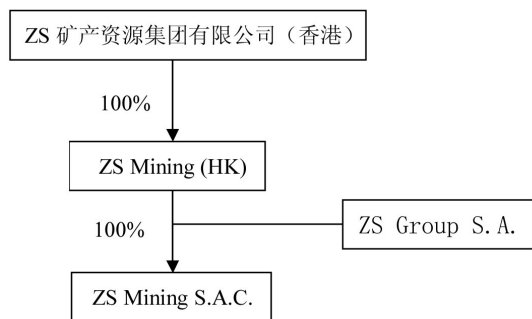


图 1 ZS Mining S.A.C.与实际控制人之间的产权和控制关系

秘鲁现行税法规定,企业由于生产经营产生的亏损准予用下一纳税年度的应纳税所得额弥补,下一纳税年度的所得不足弥补的允许逐年延续弥补,但是延续弥补期最长不得超过4年。ZS Mining S.A.C.收购严重亏损的钻探公司后,利用以后年度的税前利润弥补以前年度亏损,冲抵当期利润,减轻税负。

表 1 严重亏损的钻探公司以前年度应税所得额

单位:万元

年度	2005年	2006年	2007年	2008年
应税所得额	-42	-43	-35	-54

严重亏损的钻探公司在被收购之前4年内的应税所得额均为负数,具体数据如表1所示。ZS Mining S.A.C.在2009年度的应纳税所得额为250万元,应缴所得税为75万元(250×30%)。利用亏损结转的政策后,扣除前4年亏损额174万元(42+43+35+54),抵扣后的应税所得额为76万元(250-174),实际应缴纳税额为22.8万元(76×30%)。少缴纳税额52.2万元(75-22.8)。

当公司在2009年度应税所得额小于前4年亏损额时,所剩余额可留待以后年度留抵扣除。假设公司2009年全年应纳税所得额为158万元,抵扣后当年的应纳税所得额为0,免缴公司所得税。若公司在2009年度继续亏损,则当年无须缴纳所得税,前3年亏损之和加上当年度亏损额的总额留待以后年度抵减。

2. 利用集团贸易公司——设备采购抵税。Total Genius Iron Mining S.A.C.是ZS秘鲁集团下属的矿业生产公司。公司成立之初,需要采购一批重型卡车承担运输任务,考虑到秘鲁当地市场价格较高,集团通过在香港注册(也可在新加坡注册并享受GTP资格)的外贸公司从中国内地采购设备并出口给在秘鲁的Total Genius Iron Mining S.A.C.,利用离到岸申报价格的价差抵扣公司利润,达到降低税负的目的。

为了节约成本,集团在京机构多次与中国重型汽车集团的海外销售部进行商业谈判,最终,由香港(或新加坡)注册公司以42 000美元/台的优惠价格签订了40台整车的合同,并购买了合同总价值10%的配件,一次性付款

成交。从中国海运至秘鲁时,每台卡车需要支付海运费及保险费共计6 000美元,并缴纳18%的普通销项税(IGV)。因此,按正常报关计算每台卡车成本为(42 000×1.1+6 000)×(1+18%)=61 596(美元)。但由于该批设备用作出口销售,参考秘鲁市场上正在销售的同厂家同类型产品报价为每台68 800美元,公司可以申报较高的交易价格,能合理分配利润减轻税负。

最终每台卡车的到岸价格(CIF)多申报了7 204美元(68 800-61 596)。从集团整体税负角度来看,税负的变化有:①在秘鲁海关缴纳的增值税进项税额1 296.12美元(7 204×18%);②香港注册的外贸公司多缴纳所得税1 080.6美元(7 204×15%),新加坡注册的外贸公司多缴纳所得税360.2美元(7 204×5%);③秘鲁公司采购设备计入当年费用,抵扣当年税前利润8 500.12美元(7 204+1 296.12),少缴纳税额折现为2 361.14美元[(8 500.12×30%)/(1+8%)];④年末退还进项增值税,折现为1 200.11美元[1 296.12/(1+8%)]。

在忽略集团内部资金往来手续费用、出口退税手续费等基础上,如果利用香港注册外贸公司办理秘鲁进口手续,集团整体税负降低1 184.53美元(2 361.14+1 200.11-1 296.12-1 080.6);如果由新加坡注册外贸公司进口,集团整体税负降低1 904.93美元(2 361.14+1 200.11-1 296.12-360.2)。

3. 灵活调整子公司生产规模——避免级差收益的高税率。资源租金税(也称“资源附加利润税”、“超权利金”)是对矿业企业所创的超额利润的征税,它是一种超过正常投资回报之时以利润为基础的附加利润税,调整的是矿产资源所有权人与采矿权人之间的经济关系。

秘鲁的矿业税收制度规定,对矿业活动要征收权利金,是对开采和利用国家所有可耗竭矿产资源的补偿,调节的是矿产资源所有权人与采矿权人之间的经济关系。各国权利金费率各不相同,多数在3%~8%之间。大多数国家采取从价计征或从量计征方式来征收权利金,还有一些国家按照矿山企业利润的一定比例计征。

矿产资源税是国家对采矿权人征收的税种,征税目的在于促进资源的合理开采,节约使用和有效配置资源,调节矿山企业因矿产资源自身优劣、资源赋存状况、地理位置以及开采条件等客观存在的差异而产生的级差收益,以保证企业之间的平等竞争。调节级差收益在税收上的具体表现就是实行差别税额标准,资源条件好的征收税额高,资源条件差的征收税额低。2004年6月,秘鲁开始实施新的矿产资源税制度,决定对中小型矿业公司征收1%~3%的矿产资源税,销售额在1.2亿美元以上的部分征收3%的权利金矿产资源税;对采矿许可证日生产能力低于350吨的小矿山按规定支付年租地为每公顷1美元,日生产能力大于350吨的大、中型矿山通常按每公顷2美

元支付年租地费。

ZS 秘鲁集团现有正在生产的 Morrito 铁矿地处秘鲁南部铁、铜、金成矿带,该矿区矿石品质优良,矿石品位在 60%以上,已探明的资源量 1 000 万吨。在成立采矿公司时,考虑到总资源量为 1 000 万吨,实际开采率在 70%左右,矿山的合理开采年限不低于 10 年,比较经济的矿山年设计产量为 50 万吨左右。考虑到年产量 50 万吨为中型矿业公司,适用较高的矿产资源税和年租地费,而且矿山从筹建到目标年产量需要 2~3 年。于是,在第一年向秘鲁政府申请成立一个日产量为 350 吨(年产 12.7 万吨)的小型矿业公司:Total Genius Iron Mining S.A.C.,第二年和第三年再申请成立 3 家小型矿业公司:Super Strong Mining S.A.C.、Power Fortune Mining S.A.C.、Add Development Mining S.A.C.,这样既满足了生产要求,也可合法适用低税率。

(二) ZS 集团经营活动中的纳税筹划

1. 开采活动的纳税筹划——减轻矿产资源税税负。

秘鲁的矿产资源税是价内税,计税依据为初级应税资源产品的销售数量加上自用数量,对于精矿、选矿需根据综合回收率或选矿比换算为初级应税资源产品再计征资源税,属于从量定额征收,即计税时不考虑价格因素。在从量计征的情况下,由于信息不对称,税务机关难以准确把握纳税人开采原矿的品位、数量及精矿的采选比,无法准确计算其应纳资源税额,所以纳税筹划时可在合法范围内低申报原矿的品位、数量和优化精矿的采选比。

在采矿过程中,除采取主要矿产品外,还伴生其他矿产品或元素(伴生矿),这类产品也具有一定的经济价值。由于一般性矿山企业是以主产品的开采为目的,秘鲁税法将主产品作为确定资源税税额的主要依据,辅之以伴生矿的考虑。ZS 秘鲁集团旗下的矿产开采企业在编制可行性报告时,将适用税额相对较低的矿产品元素作为主要矿产品,以此来影响税务机关确定单位矿产资源税率,使得企业的矿产资源税偏向于较低的税率。

在主要矿产品已经被确定时,如果伴采矿适用的矿产资源税率很高,则进行纳税筹划的关键在于编制可行性报告时认定伴采矿量小,因为税务机关在进行认定时,较大程度上会根据企业的报告来确认伴采矿量。税务机关确定好矿产资源税的税率标准后,在实际生产中扩大企业的伴采矿量便可以实现预期目的。

另外,秘鲁对以精矿形式伴生出来的副产品不征收矿产资源税。因此,建议引进先进的选矿技术,尽量完善加工工艺,使以非精矿形式伴生出来的副产品以精矿形式出现,从而达到减轻税负的目的。

近年来,秘鲁征收的矿产资源税逐渐转为从价计征,即以产品的销售收入为计税依据,上述方式的纳税筹划也逐渐失效。ZS 秘鲁集团企业开始集合探、采、选、炼、加

工、贸易于一体,通过内部使用或关联交易的形式,使其价格稍低于市场交易价格,达到少缴纳资源税的目的。

2. 销售活动的纳税筹划——转让定价。ZS(百慕大)集团公司利用避税港的优势,在香港、新加坡等地设立基地公司,如图 2 所示 ZS(百慕大)集团与其下属子公司的控制关系。然后利用香港的基地公司 ZS 矿产资源集团有限公司(香港)成立数个子分公司,分别在秘鲁直接投资不同矿业公司,设在新加坡的基地公司 XZ Resource PTE. LTD 则负责矿石的销售工作。ZS(百慕大)集团公司在中国现货市场进行铁矿石交易的过程中,采用了转让定价的方式,将利润从高税率国(秘鲁)转移到避税港(新加坡),并使用成本加成法申报,通过了秘鲁当地税务机关审查。

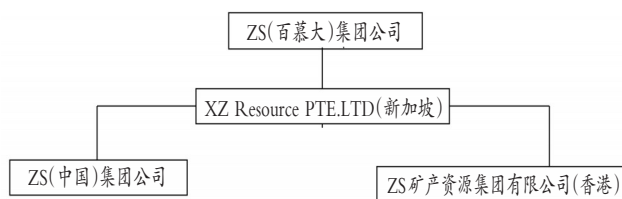


图 2 ZS(百慕大)集团公司的组织控制关系

2011 年,中国铁矿石交易平台显示,运往中国港口的含铁量 62%的粉矿现货均价为 168 美元/吨。ZS 秘鲁集团下的铁矿公司作为铁矿石生产企业以 55 美元/吨的离岸价格(FOB)销售给关联企业 XZ Resource PTE. LTD,后者以 55 美元/吨的平均海运费将粉矿运往中国港口并销售,即有 58 美元/吨的利润转移到了在新加坡注册的基地公司 XZ Resource PTE. LTD。由于新加坡对来源国外的所得不征所得税,则集团公司经过转让定价的纳税筹划,减轻了税负 17.4 美元/吨(58×30%)。

根据秘鲁税法规定,跨国公司与关联企业的转让定价要通过税务机关审查,并对那些异常的价格进行调整。由于某些特殊原因导致可比非受控价格,如集团公司内部转让的中间原材料、半成品等的价格不能获得时,采用成本加价法和转售价格法。在应对秘鲁税务部门的审查时,ZS 铁矿公司申请采用成本加价法进行申报,因为市场上无可比非受控价格可以参照。ZS 公司是小型铁矿石公司,只能生产非主流的半成品矿石,与国际上成品矿石价格无可比性。税务部门同意采用成本加成法审查,根据企业资产、成本、销售收入等多个因素核定该企业拥有 10% 的利润,最终交易价格成功通过审查。

3. 产品出口的纳税筹划——增值税出口退税。秘鲁境内企业在秘鲁境内销售产品或提供服务时需要缴纳增值税,增值税实施单一税率,为 18%。企业进口设备或物资时,除缴纳关税外,也需要向海关缴纳 18% 的增值税。秘鲁政府为鼓励企业出口,给予企业出口商品免缴增值税,并

且出口企业退还增值税进项税的优惠政策。企业需关注累积的增值税进项税,一旦实现出口销售后,及时向税务局申请退还,所申请退还的进项税额不能超过出口额的18%。

实际操作中,以钻探公司 ZS Minging S.A.C 为例,其出口退税情况如表 2。2011 年 10 月,由于秘鲁税法规定出口销售免收增值税,该公司缴纳销项税额为 32 982 美元(183 236×18%),抵扣之后可退进项税额为 6 152 970 美元,退税限额为 5 827 283 美元,根据孰小原则,当月可申请的退税额为 5 827 283 美元,最终公司实际申请退税额为 5 800 000 美元,差额结转至下月可退进项税余额中。

表 2 钻探公司退税情况 单位:美元

项 目	2011 年 10 月	2011 年 11 月
1、本月销售情况:		
应税内销收入	183 236	25 487
免税内销收入		
出口销售收入	5 526 444	45 21 451
合计	5 709 680	4 546 938
2、销项税:	32 982	4 588
3、进项税:		
用于创造应税收入和出口收入的进项税	765 515	626 793
用于创造免税收入的进项税	-29 396	-14 000
本月进项税净额	736 119	612 793
上月进项税余额	5 449 833	352 970
本月进项税余额	6 185 952	965 763
4、用进项税抵减销项税:	32 982	4 588
5、可退进项税	6 152 970	961 175
6、退税限额:		
a.本月出口额	5 526 444	4 521 451
b.本月退税限额(出口额的18%)	994 760	813 861
c.上月退税限额余额	4 832 523	27 283
d.本月可利用的退税限额	5 827 283	841 144
7、本月可申请退税额(5与6中小者)	5 827 283	841 144
8、本月实际申请退税额	5 800 000	841 144
9、可退进项税余额(5减去8)	352 970	120 031
10、退税限额余额(6d减去8)	27 283	0

(三) ZS 集团再投资的纳税筹划

我国税法中规定,外国投资者将从外商投资企业取得的利润直接再投资于该企业,增加注册资本,或者作为资本投资开办其他外商投资企业,其经营期不少于五年的,经投资者申请和税务机关批准,退还其再投资部分已缴纳所得税 40% 的税款。外国投资者在中国境内直接再投资举办、扩建产品出口企业或者先进技术企业,经营期不少于五年的,经批准可全部退还其再投资部分已缴纳

的企业所得税税款。再投资退税后,税务机关要进行再投资退税的管理,若发现再投资不满五年就撤出投资的,应当缴回已退税款;再投资后三年内未达到产品出口企业标准的,应缴回已退税款的 60%。

秘鲁的《促进外国投资法》规定,外国投资者可以自由将资产、红利和股息汇往国外,并能自由向秘鲁国内和国际金融机构申请贷款;经矿业管理部门批准,对利润再投入实现免税处理,仅对矿业公司分配的股息征收所得税。根据此项规定,ZS 公司采用逐年增加注册资本的做法,既保证了投资的风险控制,又享受了再投资退税的优惠政策,少缴纳了企业所得税。

三、总结与建议

跨国集团的纳税筹划在国际上应用十分普遍,但在我国发展较慢。国内对于纳税筹划的理论研究日臻完善,但针对某一具体跨国集团的纳税筹划方案研究较少,涉及到国际纳税筹划的就更少了。本案例中的 ZS 集团尽管在秘鲁开展海外业务较晚,但在纳税筹划方面进行了大胆的尝试,从企业投资、筹资,到生产、经营、销售,各个环节都有相应的纳税筹划设计,在全球经营范围内实施了良好的国际避税战略,主要体现在以下方面。

在对秘鲁开矿活动实施避税策略时,该公司也在整个集团公司的组织架构上做好了纳税筹划的先行准备。集团内子公司之间的关联交易,充分利用信箱公司所在地的税率差异、管辖权差异,争取对自己最有利的转让定价原则,降低了集团整体税负。

ZS 集团充分熟悉秘鲁税制和中秘自由贸易协定,利用各种税收优惠政策,灵活统筹生产、经营,税收筹划较为成功。

另外,ZS 集团在减轻秘鲁矿产资源税税负的措施中,有涉嫌利用税务机关监督不善而避税的问题。合理避税的边界问题一直是争论的焦点,企业一方应当注意合法性,避免因涉税受查使整个集团的长期利益受到损害。由于国际法律政治形势瞬息万变,ZS 集团作为跨国企业,应当随时关注东道国有关法律、贸易及税收协定的变动,为长远的纳税筹划和坚持合法性做好战略准备。

主要参考文献

- 朱青.国际税收[M].北京:中国人民大学出版社,2009.
- 盖地.企业税收筹划理论与实务[M].大连:东北财经大学出版社,2008.
- 郭娟,刘树臣.秘鲁矿产资源及中秘矿业合作前景[J].国土资源情报,2011(7).
- 宋国明.秘鲁矿业及其投资环境[J].世界有色金属,2010(3).
- 王瑞生.秘鲁和巴西矿产资源管理制度研究[J].中国国土资源经济,2007(11).