

国际EPC工程项目 合同签订阶段税收风险防范

刘苗苗 姚小秋 李惠平

摘要：对于国际EPC工程项目的税收风险管理是不少建筑企业的难点。本文针对此类项目税收风险管理的重要环节合同谈判签订阶段涉及的风险点进行细致分析，制定出相应的风险应对措施。通过合同拆分、转移定价等手段做好合同签订规划，同时抓住合同条款这一关键抓手，对免税、税收政策变化、业主代扣代缴税金等合同条款如何签订提出了建议。

关键词：国际EPC工程；合同签订；税收风险

中图分类号：F752 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019)17-0054-03

近年来，依托国家“一带一路”倡议，我国有越来越多的建筑企业开始践行“走出去”战略，承接到的国际EPC建筑工程项目主要集中在经济欠发达地区。这些地区市场封闭，为企业评估和防范税收风险增加了难度。EPC建筑项目流程一般可划分为前期调研、招投标、合同谈判签订、合同执行以及竣工移交五个环节。对于国际业务，合同在整个业务运行的过程中起着至关重要的作用，EPC项目也不例外。因此控制好合同签订阶段税收管理的关键点能够有效降低项目整体税收风险。本文主要围绕这个阶段探讨税收风险防范方法。

一、合同规划阶段的税收风险防范

(一) 主要防范的涉税风险点

EPC工程又称交钥匙工程，由总承

包方负责对项目全程组织实施，将成品直接交给业主，实施内容包括设计、采购和施工三部分。从国际贸易角度来看，设计和施工部分属于服务出口贸易，而采购部分则为产品出口贸易。

1. 合同拆分不当造成项目所在国以EPC合同总额为计算收入的基础征收所得税，使所得税基过大。各国对于设计、采购和施工三部分的税收管辖权存在差异，这种差异源于常设机构的规定。大多数国家除了对本国居民征收所得税外，还会根据外国组织在该国经营或存续的时间（从6个月、9个月、12个月不等，其中以6个月居多）指定常设机构，常设机构即使不是该国居民，仍需按照相关税法规定缴纳企业所得税。

假设某中国企业A只承接了设计或采购的业务，无需在项目所在国设置机构，该国不能就设计和采购部分征收A企业的企业所得税等当地税费。但对

于施工部分，工期超过常设机构规定的时间均需要缴纳企业所得税。如果承包商承接EPC工程又没有对合同进行合理拆分，项目所在国往往会对合同全额进行征税，造成税基增加。

2. 转移定价设计不当造成项目所在国成本不能满足预定指标。提高项目所在国成本，以降低境外企业所得税支付，是财务管理的目标之一。随着各国税收征管水平的提高，传统通过提高发票价格增大成本的方法已不可行，因此转移定价的设计就显得格外重要。同时在项目所在国保持适当的利润，能够有效避免当地税务机关对企业的关注，降低被检查和处罚的风险。

(二) 防范风险的主要措施

1. 合同拆分的考虑。EPC工程项目的合同一般按设计、采购和施工分别明确价格。大多数国家的税法规定，采用同一主体与业主签订全额合同，项目所

作者简介：刘苗苗，河北建工集团国际工程有限公司财务与融资部副部长；
姚小秋，金鹰企业管理（中国）有限公司房地产业务部财务负责人；
李惠平，河北建工集团国际工程有限公司总会计师。

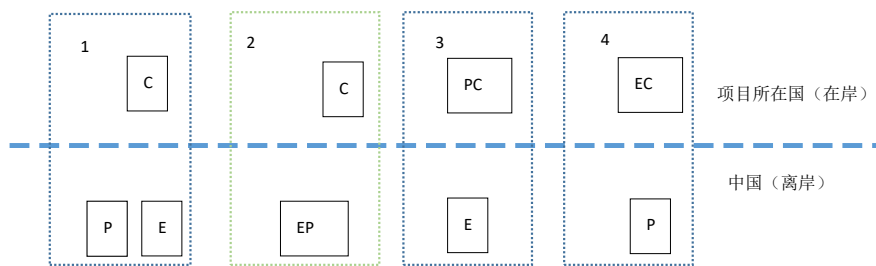


图1 合同分拆形式示意图

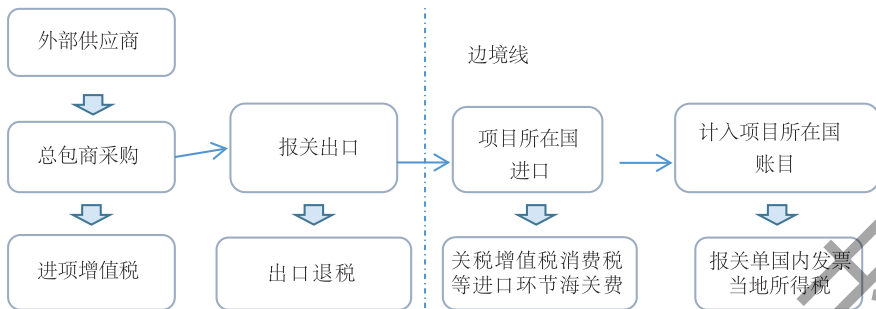


图2 总包商直接采购流程

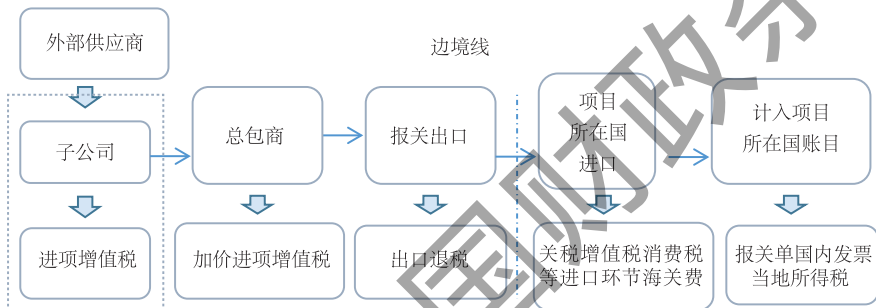


图3 优化流程（新增虚线框子公司采购）

在国按照合同总价确认收入并计算所得税。降低项目所在国企业所得税成本，是合同拆分的初衷。

(1) 拆分的形式。设计(E)、采购(P)和施工(C)三个合同因素分拆重新组合，包括E+P+C、EP+C、E+PC和EC+P四种形式，区分离岸和在岸合同(离岸、在岸的划分坐标是项目所在国)，如图1。

在实际业务中，当项目所在国对采购或设计部分具有特别税收优惠的情况时，可采用第3或第4种拆分形式，一般情况下采用第1或第2种拆分形式，两种形式在后续风险防范安排当中

方法类似，下面以第2种形式为例进行介绍。

(2) 合同签订主体的考虑。方案一：不在项目所在国设立子公司，以总包商与其国内子公司为联合体身份参与合同投标。由总包商签订EP部分合同，子公司签订C部分，在项目所在国以国内子公司名义设立常设机构。方案二：以总包商与子公司为联合体身份参与合同投标。子公司在项目所在国境内投资设立子公司/分公司W，由总包商签订EP部分合同，W公司签订C部分合同。方案一的优势是不必注册新公司，准备工作相对简单，乙方只涉

及总包和子公司两个主体，可能更容易获得业主方认可。方案二的优势在于：一是能有效地隔离风险；二是选择在项目所在国税收优惠的地区建立W公司，能够在合同免税条款谈判不下来的情况下获得相应免税优惠，同时有助于今后经营框架的搭建。

2. 国内采购的转移定价安排。

(1) 动因：增大项目所在国成本，降低境外现金流损失。过去，在对国际避税研究不充分的情况下，不少国家的所得税前成本单据可以采用我方开具的形式发票。随着税收管理水平的不断提高，目前大多数项目所在国对于境外采购要求提供采购地报关单以及采购发票作为记录成本的依据，单纯通过调整形式发票金额，提高项目所在国成本的方法已不可行，但可通过流程的变化合法合规地满足这一要求。

(2) 国内采购增加子公司环节，通过总承包商的子公司进行采购价格的调整以及发票报关单等条件的完善。具体操作参照图2、图3。

(3) 适用条件以及应用方法。由图2、图3可以看到，采购加价涉及到三个税收环节：一是国内的出口退税；二是境外的海关税费；三是境外的企业所得税。我国对于贸易出口企业增值税实行免退政策，即出口环节增值税“免”，国内采购进项增值税“退”，但并不是所有商品都全额退税。由于退税率和增值税率存在差额，加价过程中会造成一定的成本增加。计算如表1所示。

表1中“退税损失成本”一行显示，对于退税率等于增值税率的A产品，增加价格并不会增加增值税成本，但对于退税率小于增值税率的B产品，增加产品价格则会造成增值税成本的增加。增加的金额为调增价格的不可退税部分，可通过如下公式计算得出：

(子公司销售给集团的不含税价一

供应商不含税价) × (增值税率 - 退税率) = (600 - 300) × (13% - 9%) = 12 (万元)

同时,境外海关税费的计算基数是货物的CIF(货值+海运费+保险)价格,当对货值进行加价时,必定会提高该项税费的金额。

可见,加价可能会造成出口退税损失成本的增加、境外海关税费的增加以及境外企业所得税的降低。因此,如何加价需要考虑这三个因素的平衡。简单的说,就是在加价造成的退税损失成本增加+境外海关税费增加<境外企业所得税降低的情况下,转移定价可获得税收成本降低。

二、合同条款谈判中的税收风险控制

(一) 主要防范的涉税风险点

合同条款当中涉及的税收风险点较多,主要包括合同条款设定不当,以及后续工作不够积极等造成的免税难以实现、重复纳税、税收处罚等风险。

本阶段的主要目标是使企业充分享受业主承诺的税收优惠政策,抓住关键点,尽可能提前作出保障性安排,确保享受境外税收优惠。

(二) 合同条款签订的注意事项

1. 免税条款的签订。总包商要尽力争取获得当地国所有缴纳税费的减免,保证至少减免海关税(含进口环节关税、增值税及消费税等)。免税条款签订应专业而具体,特别注意明确免税税种、免税主体、免税材料的范围。如加入条款内容:“本合同免税适用的现行税种包括但不限于:企业所得税、预提税、增值税、关税、个人所得税……”“享受免税的主体应包括业主、承包商以及参建各方”“免税材料设备应包括应用于工程实体的材料设备以及承包商自用设备等”。同时,要获取权威机构的免税批文。即使EPC工程

表1

不同采购环节增值税成本对比表

单位:万元

方案 产品	不增加子公司采购环节		增加子公司采购环节	
	A产品	B产品	A产品	B产品
供应商销售不含税价格	500	300	500	300
子公司不含税价格	不适用	不适用	500	300
集团采购不含税价格	500	300	700	600
进项增值税	65	39	91	78
退税额	65	27	91	54
退税损失成本	0	12	0	24

注:A产品国内增值税率13%,退税率13%;B产品国内增值税率13%,退税率9%。

项目业主是该国的政府部门或国有企业,但从法律效力上看,该国的税法制定和执行部门可以否定或不予认可民事合同中的税收优惠条款。如果希望享受该优惠,需要获得该国税收主管部门的批文,如财政部等。同时在签订合同条款时,应明确条款内容:“甲方(业主方)有义务帮助乙方(国内企业)向财政部(如财政部)申请,在XX期限内获取合同税收优惠条款的批文。”合同签订后,企业要紧跟,催促业主积极推进,履行合同义务。

2. 合同中涉及税收优惠的条款应预留税收政策变化的保障条款。如项目所在国出现开征新税种、合同规定免除原税种的情况下原税种停征,改征新税种或提高税率等税法变化。合同谈判时应增加条款内容:“本合同也适用于合同签订之日后XX政府征收的属于增加或者代替现行税种的相同或者实质相似的税收。甲方(业主方)应将本国税法所作出的重要变动及时通知乙方(我国企业)。”

3. 约定税收损失赔偿责任,在合同中专门约定税收优惠违约责任条款。与业主方详细明确约定调价及赔偿责任,补充条款内容:“当项目所在国税务部门就合同约定的税收优惠进行征税或补税时,相应增加的税负应进行价格调增或者给予相应的补偿。”在买方信贷方式下,可以从融资划款的源头直接扣留相应的款项。

4. 业主代扣代缴税款相关条款的签订。为避免出现业主代扣代缴税款后,未按规定向税务局缴纳,造成承包方重复纳税并遭受罚款,或者业主不能按要求提供代扣代缴凭证,造成我方所得税不能进行国内抵免的情况,合同中应增加以下条款内容:“甲方(业主方)需按照税法规定代扣代缴乙方税款的(承包商),应保证将代扣税款足额按时缴纳到税务局,并于代扣后X日内向乙方提供税务局出具的等额税收缴纳凭证。”

5. 争取整体项目的税收优惠。在承建大型整体项目EPC工程如开发经济园区项目等时,会涉及很多上下游参建单位,此时在与业主方政府申请税收优惠时,不仅要力争本企业(总承包方)的税收优惠,还要把与本企业相关的上下游供应商、分包商的税收优惠都涵盖进去。因为若上下游企业不能享受相关税收优惠,税负仍会以合同含税价的方式转嫁给总承包方,最终影响到总承包方的总体税负。在这种情况下,应以不可分割的一个整体项目为税收优惠(包括免税)的客体,而不是申请以企业(总承包方)为客体的税收优惠。

6. 通过分包业务实现风险转移。对于在与业主的合同谈判中未能闭合的风险敞口,可考虑通过风险转移手段,与分包方在合同条款中相应约定。如与甲方签订的是固定总价合同,则与分包方也应签订固定总价合同。□

责任编辑 陈利花