

中国企业海外工程项目 税收筹划分析

丁长喜 陈姝蓉

摘要：本文以海外工程项目为例，分析了项目竞标、项目谈判、项目启动实施等各阶段的税务风险和管控手段。项目竞标阶段税务管理重点是充分研究和熟悉本国及项目所在国的税收政策，对项目涉及的重要税务成本和风险进行评估，梳理本国和项目所在国税收优惠政策。项目谈判阶段要注意合同形式的确定、合同方的选择、税收协议和合同条款的审定等问题。项目启动实施阶段可采用项目委托方与各分包方组成联合体签订总承包合同和劳务派遣方案两种方式。在员工个人所得税筹划方面，应在境外为驻外人员发放大部分工资，在国内缴纳“五险二金”。

关键词：海外工程；税收筹划；项目竞标；项目谈判；项目启动实施

中图分类号：F426.92 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019) 07-0059-03

“一带一路”倡议的落地实施中，很多企业因缺乏对项目所在国税收政策的了解，不能准确判断和有效控制跨境税务风险，既影响了项目利润，也对中国企业的国际声誉产生不良影响。本文以海外工程项目为例，分析项目竞标、项目谈判、项目启动实施等环节企业面临的税务风险以及相应的风险管控措施。

一、项目竞标阶段的税收筹划

海外工程项目承包企业一般需要在项目竞标时进行评估报价，而税务成本是企业项目成本预算管理需要重点考虑的因素之一。这一阶段的税务管理重点是充分研究和熟悉本国及项目所在国的税收政策，对项目涉及的重要税务成本和风险进行评估，为项目投标决策提

供可靠依据。

(一) 了解项目所在国税制

海外工程项目承包主要涉及以下税种。一是在公司税负中占比较大的所得税。目前，多数国家规定，如果不在当地设立子公司，工程承包商超过一定期限后才需在当地缴纳所得税（如中国和多数国家签订的税收协定都以6个月为限）；个别国家如刚果（金），只要外国企业在当地承包工程，就需缴纳所得税。所得税的征税方法一般是核定利润法（按照合同总额一定比例征收）或实际利润法（按收入减去成本和允许税前扣除的部分后的差值征收）。如果在当地设立子公司，通常按照实际利润征税。二是流转税，通常包括销售税、商品服务税、增值税等。三是海关税，包

括进出口关税、进出口环节增值税，在合同谈判时应尽量要求关税减免。四是合同税。有些国家规定对承包合同按一定比例征收合同税。五是印花税。合同、证照等通常都需要缴纳印花税。六是杂项税，包括当地政府以各种名目征收或摊派的各种费用。七是分包商相关税项。某些国家还规定了总包商的代扣税义务，要求总承包企业在分包时代扣代缴当地的税项。

(二) 掌握中国相关税务政策

中国对企业海外工程项目承包也制定了相应的税收政策。在所得税方面规定，中国企业从事海外工程项目承包取得的收入需要缴纳所得税，但在一定限额内抵免已缴纳的所得税（一般需要项目所在国和中国有税收协议）；如

作者简介：丁长喜，中交水运规划设计院有限公司；
陈姝蓉，中交水运规划设计院有限公司。



图 / 中铁大桥局

果海外工程项目在当地免税(如政府项目等),但中国与项目所在国没有签订税收协议,或者协议中没有饶让条款,则需在中国补缴25%的所得税。在增值税方面规定,营改增后向境外单位提供的完全在境外消费的设计服务可享受零税率,工程项目在境外提供建筑服务、勘察勘探、监理服务等可享受免征增值税。在印花税方面规定,总分包合同、贷款合同、销货合同等即使在境外签订,如果带入境内使用,仍需要缴纳印花税。

(三) 梳理本国和项目所在国税收优惠政策

截止到2016年11月,我国已对外正式签署102个避免双重征税协定,其中98个协定已生效,和香港、澳门两个特别行政区签署了税收安排,与台湾签署了税收协议。在项目前期考察和成本核算时,应详细梳理和了解相关税收优惠,如很多国家规定设备暂时进口(在当地短期使用后复出口)或租赁可能免征增值税,东盟国家与中国签订“货物原产地”关税互惠协议的可以免征进口关税等。

二、项目商业谈判阶段的税收筹划

海外工程项目合同形式的确定、合同方的选择、税收协议和合同条款的审定等都会影响企业的整体税负水平。

(一) 合同的拆分

目前,多数国家对国外工程项目承包采取核定利润征税法,即按照相关部门核定的收益率乘以合同总额后得到的所得额为纳税基数。从税务筹划的角度来说,一般会通过合同拆分的方法来达到平衡税负的效果。以EPC(Engineering Procurement Construction)项目为例,总合同包括设计、设备采购、施工三部分内容,如果将其拆分签订合同,设备采购合同在很多国家被视为贸易合同,可不在设备购买国征收企业所得税,且部分国家对于设计合同不征税或适用低税率征税。此外,拆分合同不仅可以降低在项目所在国的税负,在国内也可以获得相应抵免。除了按照合同功能拆分,还可以将合同拆分为离岸合同和在岸合同,前者以国际通用货币支付,以降低外汇风险。

需要指出的是,单个公司进行合同拆分也存在一定风险,税务部门会对同一工程项目、同一合同方的合同进行合并纳税,此时可以采用联合体签约,由各个分包商组成联合体与项目委托单位

联合签订合同。联合体本身不是纳税主体,联合体各方作为独立纳税人各自纳税,联合纳税额往往要低于单一体的合并纳税额。

(二) 合同方的确定

无论合同拆分与否,总包、分包合同签约方的选择都会对项目总体税负产生重大影响。通常可以采取以中国公司、项目地分/子公司或者第三地的中间控股公司为签约方等形式,具体可根据当地税收优惠政策,合理选择合同签订方,以降低项目整体税负水平。实践中,很多跨国公司通过在低税率国家或者与项目所在地关系良好的国家成立“海外特殊目的公司”,再与项目委托方签订项目合同,以实现税收筹划的目的。

(三) 税收协议和合同条款的审定

对于免税或者包税协议要予以充分的审核,并提前做好税收筹划。一般政府项目会有免税、退税协议,但范围通常只指在项目所在国免征所得税等。如果项目所在国和中国间没有饶让协议,项目利润回到中国后依然要缴纳25%的所得税。另外,有的企业会跟项目委托方签订包税合同,由其代缴税收。这一类合同的风险在于:如果委托方没

有为承包商准确纳税，承包商仍然存在补缴和罚款风险；如果委托方没有以承包商的名义缴税，不能提供完税证明，承包商回到中国后依然不能抵扣；如果委托方代缴，其一般不会为承包商做税务筹划，税负总额通常较高。

所以在进行合同谈判时，要重视合同中的纳税相关条款，了解税法规定、匡算税金影响，根据合同类型选择对承包商最有利的方案。如对于成本加酬金的开口合同，应在合同中明确一切与工程有关的税金负担对象；对于固定总价合同，因涉及到的税种较多，应要求委托方承担所在国的税收，承包商仅承担中国部分税金；对于合同金额较大而且复杂的跨境工程项目，应聘请专业机构做好项目税收筹划。

三、项目启动实施阶段的税收筹划

在海外工程项目实施过程中，分包商通常是以总包商的名义在当地进行工程施工，不会体现为独立的施工分包方，而总包商也不会为分包商代扣代缴当地税收。问题在于：一方面，分包商以总包商名义缴税，无法在中国进行相应的所得税抵免；另一方面，如果当地税务部门发现分包商为独立于总包商的单位，可能会向分包商补征税收；此外，总包商的分包成本也无法税前列支，流转税进项不真实，面临税务合规风险。

目前通用的办法有如下两种：一是项目委托方与各分包方组成联合体签订总包合同。这种方法收入成本划分最合规，采购利润通常可以免于缴纳当地所得税；缺点是分包商各自对项目委托方负责，增加了运营风险，且分包商均需在项目所在国设立常设机构，成本较高。二是劳务派遣方案。总包商与分包商签订采购合同，并支付采购款和派遣服务费；分包商以劳务派遣的方式向项目所

在地输送劳工。这种方法的优点是避免分包商对应的预提所得税，且分包商不需要在当地设常设机构；缺点是派遣人员过多，会增加总包方的管理成本。但是，向分包商支付的采购款需要合理的商业实质，这涉及到转让定价问题。

四、员工个人所得税筹划

随着海外项目增多，企业常驻海外人员在不断增加。目前，很多企业因项目所在国所得税较高，以及缴纳海外常驻人员“五险二金”的需要，仍然在国内以驻外补贴的方式发放驻外人员的境外所得，这实际上存在一定的隐患。对于个人来说，如果国内税务机关认定驻外补贴是境外收入，可能需要补征税收，而国外税务机关也可能让驻外人员按照核定的工资标准缴纳所得税。对于企业来说，个人应缴纳的所得税部分不能扣除，增加了企业所得税的缴纳基数。为此，一般建议在境外为驻外人员发放大部分工资，在国内缴纳“五险二金”。这不仅有利于规范公司税务管理，也能在项目所得汇回国内时少缴纳所得税。

五、启示与建议

中国企业“走出去”已经由重数量进入重质量的阶段，税制、法律相关的操作实务正在成为影响企业“走出去”的关键环节，国际税收制度也正在进入快速变迁的时期，BEPS行动计划催生了国际税收征管新态势。2013年8月，中国签署《多边税收征管互助公约》，近年在国际税收征管协作方面也取得快速进展。中国企业在“走出去”过程中，要抓住战略机遇，做好税务风险防范和管理，力争走得稳、走得远。

一是强化税收风险意识。依托专业机构或与项目所在国税务机关沟通，提前了解和评估项目存在的税务风险，做好应对准备。针对项目所在国税收优惠

政策，预先做好税收相关事项的沟通和确认，充分享受税收协定等相关优惠，降低税负成本。在当地开展生产经营活动时遵守税务申报的规定，减少税务合规风险。

二是加强专业人员配备。针对企业普遍存在的海外财税人员及相关专业知识不足问题，采用外聘、外包等多种方式加强财税人员队伍建设，进一步健全培训体系、更新培训内容。

三是拓宽税收合作渠道。积极参与BEPS听证等多边税收合作谈判活动，维护和争取自身合法权益。建立税收争议响应机制，及时上报税收争议和纠纷，推动双边磋商协商解决。

责任编辑 刘良伟

主要参考文献

- [1] 陈丽娟. 关于服务“一带一路”战略的税收思考[J]. 税收经济研究, 2015, (5).
- [2] 曹明星, 刘奇超. “走出去”企业三种跨境所得的国际税收筹划方式——基于“一带一路”沿线国(地区)的观察[J]. 经济体制改革, 2016, (1).
- [3] 王素荣, 付博. “一带一路”沿线国家公司所得税政策及税务筹划[J]. 财经问题研究, 2017, (1).
- [4] 赵连志. 税收筹划操作实务[M]. 北京: 中国税务出版社, 2001.
- [5] 刘鹏. “一带一路”沿线国家的公司税制比较[J]. 上海经济研究, 2016, (1).
- [6] 易祥大, 李燕峰. 海外投资项目税收筹划与税收风险防范对策——以在尼泊尔投资项目为例[J]. 国际经济合作, 2016, (7).