

总包企业ZCGJ公司 境外机构税务风险管控分析

陈延明 宋颖霞 卢飞

ZCGJ公司作为国内大型国有总包企业,随着“一带一路”沿线国家基础设施建设需求的增加,其海外订单也逐步增加。2014~2016年合同额就接近人民币400亿元,覆盖“一带一路”沿线22个国家。ZCGJ公司在取得良好经营业绩的同时,境外机构的税务风险也日益突出。主要原因在于,“一带一路”沿线各国的政治、经济、文化、社会等因素不同,税收环境迥异,以及政府办事机构效率、税务机构人员能力及服务意识等不可控因素的影响。面对复杂的境外税收环境,ZCGJ公司采取系列风险管控措施,降低了境外机构的税务风险,有效提升了公司价值。

一、风险识别

ZCGJ公司执行的合同主要为EPC总包合同,一般分两个部分进行签约:EP部分为OFFSHORE合同,主要工作和纳税环节在国内进行,一般由母公司和业主签订;C部分为ONSHORE合同,主要工作和纳税环节在项目所在国进行,一般由ZCGJ公司的境外机构和业主签订。2016年年初,ZCGJ公司确定的境外机构税务管理重点是税务管理系统的完善和管理水平的提高,重点从境外机构的设立、运行和注销等方面识别税务风险因素。经过识别,明确应重点关注以下四个方面的风险:

1. 境外机构设立税务调研不充分。ZCGJ公司在风险识别时发现,公司在签订合同时,对于是否需要设立机构、设立何种形式的机构等前期工作未做充分考察且均无税收因素考量。总包企业在境外执行EPC总包项目的ONSHORE合同时,在不同国家因税收主体不同而导致税负差异很大,如果合同条款约定不清、合同执行时人员和业务出现交叉情况或者税收筹划不当,很容易出现非税主体常设机构化、税负过高、重复征税等税务风险。税务调研不充分还体现在设立境外机构时,对当地税法了解比较粗浅。比如沙特阿拉伯仅设置了所得税、代扣税和关税等较少税种,但是在成本的扣除、佣金的列支等方面却有着严格的要求,企业面对该国严格的税收征管时往往很难适应。

2. 境外机构运行边界模糊。ZCGJ公司现有境外机构90家,其中工程项目公司60家,经营性公司30家。经过对现有境外机构的税务风险排查,发现在属地化经营过程中,有些境外机构以项目公司之名设立,而实际运营为经营性公司,模糊了项目公司与经营性公司的界限,带来了众多税务风险。在风险识别和评估中还发现,部分项目公司执行主体混杂、执行项目众多,即同一个项目公司往往多个主体使用,执行多个项目。例如,2005年成立的沙特分公司,前

后核算了母公司及2个子公司的19个项目;2012年成立的印尼子公司核算了3家子公司的14个项目,如果其中一个项目出现税务风险,会涉及和影响其他项目;其中一个项目执行完毕,无法将整个项目公司关闭,税务风险不能及时清理;同一个项目公司被多个执行主体使用,还容易出现管理前后衔接不畅及责任不清的问题,对于税务风险的管控也极为不利。

3. 境外机构税收贡献不足。ZCGJ公司在风险识别中发现,大多数境外项目的ONSHORE合同基本处于亏损或者微利状态,对当地税收贡献不足,税务机关容易怀疑合同价格的公允性;项目现场亏损,成本增加,进项税额大,容易导致增值纳税异常,引起税务局关注;项目现场的亏损,税法不允许用国内盈利部分抵税,增加税负;个别境外机构在境外使用税收优惠政策时,有过度使用的现象,引起当地税务机关的放大关注和稽查风险。

4. 境外机构注销不及时。境外机构在存续管理中的突出问题是对机构注销认识不够,注销办理不够及时。境外机构是纳税主体,只要纳税主体存在,税务风险将伴随始终。在项目执行中各税收环节就缺乏合理应对,项目结束后又不能及时进行清缴来规避风险。例如ZCGJ印尼子公司本应在2014年项目结

束后注销,但因各种原因在2016年才去注销。在印尼的税务稽查中,该国税务机关在财政紧张的情况下强调“进项税额抵扣需要取得供应商纳税依据”,导致进项税额不能有效足额获得抵扣。而在前两年则不存在这一要求,注销延迟导致外部税收环境趋紧后企业税务风险不断攀升。

二、风险管控

ZCGJ公司通过全面、系统、持续地收集内部和外部相关信息,结合实际情况,通过风险识别和评估,查找公司经营活动及业务流程中的税务风险,判断风险发生的可能性和条件,评价风险对本公司实现税务管理目标的影响程度,从而确定了风险管理的优先顺序和策略。

1. 树立科学理念与确立管理目标。拥有正确的税收理念是建立科学的税收风险管理的前提。ZCGJ公司意识到税务风险是公司境外项目经营管理各环节形成的系统性风险,涉及到项目前期调研、合同签订、项目执行管理、人员配备等方面。ZCGJ公司要求各签约主体打破公司固有税收观念,适应税收环境的变化,合理分割ONSHORE合同价格,合理分摊成本,对当地保持适当的税收贡献。例如了解项目所在国建筑行业的平均利润水平,在合同切割时保持这一水准;在技术转让时提供充足证据并保持合理利润水平;签署合同、开展业务遵照税收筹划方案来审核合同条款,规范税务管理,防范风险,例如在EP合同下不体现服务内容,将其直接包含在ONSHORE合同里在当地进行纳税,从而避免税收争议。ZCGJ公司确立的境外税务风险管理的主要目标包括:境外机构所有的税务规划活动均应具有合理的商业目的,并符合所在地法律规定;境外机构的经营决策和日常经营活动应当考虑税收因素的影响,符合所在地税

法规定;境外机构的纳税申报、税款缴纳等日常税务工作事项和税务登记、账簿凭证管理、税务档案管理以及税务资料的准备和报备等涉税事项均应符合所在地税法规定。

2. 聘请顾问并设立三级联动风险管理机构。为更好地消除境外机构税务风险,ZCGJ公司从外部聘请全球知名会计师事务所和律师事务所作为公司常年税务顾问,为公司整体税收管理提供税务筹划建议;针对公司EPC总包项目,为境外设立机构涉及的税务事项提供前期税务咨询;针对具体税务风险事项,评估税务风险、出具税务意见;协助公司与税务机关进行税务事项沟通。ZCGJ公司在内部设立三级税务风险管理机构,明确各自职责权限,联动管理境外机构的税务风险。ZCGJ公司总部、境外机构主管单位以及境外机构分别从宏观、中观和微观层面开展工作,确保实现税收遵从工作。

3. 完善制度建设。ZCGJ公司总部牵头制定《ZCGJ境外税务管理办法》,将公司税务管理由碎片式转变为统一性管理;同时完善《ZCGJ境外工程项目现场财务管理办法》,将税务管理具体要求明确;建立《境外项目税务风险管理手册》。将经营风险内控流程全面应用于税务风险控制,使税务风险控制制度化的同时实现流程化,最终实现风险管控的表单化。

4. 加强调研备案。在境外机构设立前期调研及备案方面,ZCGJ公司规定,境外机构所属主管单位在其设立前期应进行税务风险情况调研,并形成正式的调研报告,报告内容包括但不限于政治经济情况、境外所在国税收体制情况、与中国税务双边协议内容、境外机构整体营运计划、境外机构拟执行合同税务筹划安排(包括预计收入、成本及资金使用量计划)以及境外机构涉税情况(税种、税率及税额预估)等。调研报告应

上报公司总部备案,作为境外机构设立与否的重要支持性文件。原则上,每个项目应设立其独立子公司。公司设立之初,深入研究当地税收政策(可聘请中介机构),结合公司即将开展的业务性质和特点,提前做好税收筹划。

5. 明确界限和管理主体。公司税务工作组对现有境外机构进行分析,明确项目公司与经营性公司界限,采取不同的管理模式,识别不同管理模式下的税务风险:项目公司应以项目的启动而设立,以项目的关闭而注销;项目公司开展属地化经营应按经营性公司管理;以项目公司名义设立,实质开展经营业务的,应按经营性公司管理;经营性公司应按当地法律法规设置完善组织架构和内控体系,规范公司治理,合法合规开展生产经营活动。

ZCGJ公司要求加强境外机构的运行管理,根据不同性质做好不同情况下的税务管理:(1)同一个项目公司不得多个执行主体使用,避免产生责任不清、管理衔接不畅的问题。即使项目在同一个地区,也应避免使用同一个项目公司长时间执行多个项目。(2)如果存在多个项目共用一个项目公司的情况,且每个项目执行主体不一致,由项目公司所属主管单位牵头协调、解决相关税务问题,其他单位在自己的业务范围内配合牵头单位的工作。(3)各项目公司根据设立主体划定责任区域,由各责任主体统一了解和熟悉其区域内税收政策,制定税收筹划方案和风险应对措施,与其他非责任主体进行资源共享,若在同一主体下执行项目,责任主体应负责统一管理。

6. 建立税务检查工作机制。ZCGJ公司统一制定了税务风险自查清单、明确税务自查程序,要求各境外机构定期开展税务风险自查工作;必要时由各主管单位聘请税务中介机构开展税务审计工作,及时查找问题,发现风险