

海外光伏发电总承包项目合同税务筹划

伏伊园

中国电建集团中南勘测设计研究院有限公司

引言

国际总承包项目的工作内容包括设计、采购、施工等，可能受到多个国家和地区的政策和法律影响，其中税务相关的法律和制度是影响项目效益和企业利润的关键因素之一。从维护自身整体利益和长远利益的角度出发，需要对各国各地的税收政策和税制差异进行前期税务筹划，利用合理合法的途径或国际认可的安排提升税收效率，并将这些筹划方式和思想体现在总承包合同中，避免税务稽查可能带来的不利影响和不必要的税金流出，从而控制风险并降低成本。以下以越南总承包项目为例介绍合同税务筹划。

一、国际工程税务管理特点

(一) 涉税范围广

国际工程项目一般涉及两个及两个以上国家的税收管辖权和税收政策、区域性税收政策和国际税收协定等。总承包项目模式下通常大部分设备材料采购发生在中国境内，建造、安装、施工和咨询服务等则涉及项目所在国的税收管理，如果从别的国家采购设备还将涉及第三国的税收管理。

(二) 涉税种类和环节多

国际工程总承包项目实施阶段包括设计、勘测、采购、施工、安装和测试等，承包商需要交纳所得税（企业所得税和个人所得税）、流转税（增值税、营业税和消费税等）、海关税（进出口关税和进口增值税等）、暂扣税、合同税、印花税等。

(三) 纳税主体多元化

国际工程总承包项目由于规模大、周期长、专业性高等特点，税务管理通常涉及业主、承包商和分包商等多个主体。此外为了规避双重征税风险和降低税负，往往需要将总承包合同进行适当的拆分，从而导致纳税主体的增加和区别处理。

(四) 税收筹划空间大

不同国家税收征收方式和管理水平不同，存在税制差异、税法特例及缺陷，在不违反法律的情况下，可酌情进行合理筹划，使承包商符合项目所在国的税收优惠政策，从而降低承包商税负，提供盈利空间。

二、税务管理的典型问题和风险

国际总承包项目的税务筹划涉及市场、商务、合同、财务和法律等多方面的内容，如果总承包项目税务管理人员对新市场不熟悉、经验不足、综合能力不够，则容易出现以下典型问题和风险：

(一) 税务成本测算不清晰，削减自身利润空间

承包商为了满足项目进度要求并尽快签订项目，有时会根据在其他国别或其他项目的经验评估，以大致估算税费成本，或在报价中包含风险金的方式给出投标报价；或由于对当地税法研究和理解不透彻，导致错误估算税费成本和错误选择缴税方式。这些做法很可能导致承包商和项目执行阶段陷入被动，一旦税费成本估算不足或者风险金预留不足，将压缩利润空间甚至导致项目亏损。

(二) 合同权责利划分不清晰，增加税负成本

EPC 合同中应当约定清楚业主和承包商谁是应税义务方，包括增值税、关税、所得税等。在实行差别税率的国家，如果EPC合同没有对EPC各部分工作的范围、履行地点和价格进行清晰划分的情况下，可能会被视同“混合销售”适用较高的所得税率。

(三) 税务优化筹划不彻底，构成逃税风险，影响企业声誉

在总承包项目执行过程中，如果前期离岸和在岸工作的范围和金额划分不清晰，或合同拆分不被认可时，可能导致离岸部分被视同在岸部分而征收所得税和增值税，大大增加项目税负成本。此外，当中国企业以海外分支机构执行项目时，可能存在母公司与分子公司之间的大额关联交易，如果定价和利润空间策划不谨慎，可能会被两国税务部门进行转让定价调查。

三、主要税种

由于各国制度、法律和经济情况均不相同，因此涉及总承包项目的税种也不尽相同。总体来说包括增值税、企业所得税、关税、进口增值税、预提税、暂扣税和个人所得税等。

对于中国承包商在越南执行总承包项目来说最重要的税是外国承包商税（FCT），该税种针对所有外国承包商在越南提供服务或产生收入征收，包括增值税（VAT）和企业所得税（CIT）。

四、缴税方式

根据各个国家的税法和税制的不同，税务申报和缴纳方式也不相同，从而导致承包商承担的税负和自身现金流的差异。越南外国承包商税（FCT）的申报缴纳有三种方式：直接法、抵扣法和混合法。不同的缴税方式对于总承包商来说税负和风险差距极大，因此在总承包项目执行前需要综合考虑项目性质、合同结构、各方占比、执行主体等因素，进行全面的税务筹划。三种缴税方式的对比如下表所示：

表1 越南缴税方式对比

FCT税种	直接法	抵扣法	混合法
VAT	应税收入	总承包合同额	总承包合同额-分包合同额（销项-进项）
	税率	0-5%	10%
CIT	应税收入	总承包合同额	总承包合同额-分包合同额（销项-进项）
	税率	1%-5%	20%

五、合同签订主体

合同签订主体即总承包商在执行该项目的纳税主体。在总承包合同签订前，应根据目标国的税法法规，以及中国与目标国的双边税收协定等因素，统筹考虑最优的合同签约主体，降低项目的整体税负，改善现金流状况，提高项目回报率。在越南总承包项目的纳税主体一般分为在岸分公司和PMO（项目管理办公室），后者为外国承包商根据项目在所在地临时成立的在岸实体。而采用哪种主体进行合同签订以及项目执行对于总承包商缴税方式的选择有决定性作用。一般以PMO为主体进行签约采用混合法缴税，而以分公司为主题进行签约采用抵扣法，区别在于两种实体规模不同。

六、税务责任分担

总承包项目的税负承担一般分为三种方式：业主负担所有当地税费、承包商负担所有当地税费、业主和承包商分担当地税费。总承包方应在合同签订前与业主各个税种的缴纳责任主体、缴纳方式、缴纳时间等进行明确，避免在项目执行过程中产生争议。以越南项目为例，如果总承包方在报价过程中以及合同中未对FCT的承担方和金额进行明确，项目结算时VAT作为价外税尚且可能获业主同意得到支付，而采用抵扣法时CIT的税基为总承包方自身利润，业主很难统一增加合同价格补偿总承包方的所得税成本。另外在业主承担FCT的模式下，CIT作为价内税应摊销入合同价格组成各项中而不是单独列项CIT或

以暂定金的形式列项，以免与业主结算时产生CIT金额上的矛盾以及暂定金结算名义的问题。

七、合同拆分架构

所谓合同拆分，是指将一个总承包合同根据合同中所包含行为的发生地拆分成离岸和在岸两大类的两个或多个单独合同，由同一总承包商集团的不同主体（离岸主体和在岸主体）分别与业主签订合同。但总承包合同的拆分并未改变总承包模式的实质，其仍然是在总承包模式框架下的一种变形。

通常有二元拆分和三元拆分两种合同拆分方式。二元拆分为将一个总承包合同拆分为一个离岸设备供货和服务合同以及一个在岸施工和服务合同。该模式下离岸部分的服务主要指海运物流。如果承包商采用的是直接法，可以将离岸合同产生的利润归结于离岸签约主体，因此离岸合同可以无需在越南缴纳CIT；但是如果采用的是混合法，那么由于离岸合同并不是纯设备供货而是包含了海运物流，因此对于离岸部分仍然会征收CIT。针对混合法纳税的承包商，更合适的拆分方法是三元拆分，即将总承包合同拆分为一个离岸设备供货合同、一个离岸服务合同以及一个在岸施工和服务合同。在二元拆分的模式下，采用混合法时离岸设备供货合同可以完全免于缴纳FCT，设备供货金额大，且越南设备部分CIT在国内难以获得抵扣，因此该拆分模式极大地降低了总承包商的税负。直接法下的合同拆分模式对比如下表所示：

表2 直接法下合同拆分对比

合同成分	单一合同		二元拆分		三元拆分	
	CIT	VAT	CIT	VAT	CIT	VAT
离岸设备供货	1%	0	1%	0	0	0
离岸服务	5%	5%	5%	5%	5%	5%
在岸建安	2%	3%	2%	3%	2%	3%
在岸服务	5%	5%	5%	5%	5%	5%

从风险角度考虑，总承包合同拆分后，由于业主不再是与单一的总承包商签订合同，而是与不同的主体分别签订离岸和在岸合同，因此作为总承包合同基础的单一责任原则会受到影响。合同拆分后整体的工作范围被切分为离岸和在岸部分，工作范围、工期与责任限额方面的合同风险也会随之产生，因此通常在对合同进行拆分后一般仍需保留一个框架性的总承包合同，统一协调离岸合同与在岸合同，同时起到连接与担保作用，建立起已经拆分的离岸和在岸合同之间的连接关系，强调总承包方的单一责任主体原则。另一方面，根据我院在越南执行项目的经验，我方一般作为离岸合同的签约主体，在岸签约主体为集团在越南的分公司，但是在岸工作会通过委托协议委托我院执行，会产生实际在岸合同执行方与签约和税务主体方不一致的问题。而越南税务部门可能会考察实际工作执行人员是否为合同签订方的人员，因此这种委托执行的形式可能导致一定的罚款甚至补税，解决此问题还涉及在岸项目部人员人事关系的处理。综上所述，通过合同拆分架构来进行税务筹划以达到合理合法降低税负的目的在越南是可行的，但是需要在合同签订前和业主一起对拆分后的合同条款、工作范围、合同金额等进行确定，同时对项目所在地税务部门和当地其他项目的

税务情况进行充分调查，尽可能规避合同拆分带来的税务风险。

八、结束语

国际工程的税收筹划是一项系统工作，贯穿于项目实施的全过程，涉及两国的税法和会计核算。国际工程承包商应加强对两国税法差异的学习与研究，指定专人负责税务筹划的管理，树立全员税务筹划的意识并进行适当培训，聘用当地会计事务所提供咨询和代理服务，建立税务筹划管理流程。在不违背总承包商作为单一责任主体的前提下，对EPC合同和价格进行适当拆分，选择最优的解决方案，并严格控制由此引发的各类风险，可以实现业主与承包商双赢的目的。

参考文献

[1] 曾令锐, 胡夏平, 王凌飞. 《国际工程EPC合同规划对税务风险的影响》, 施工企业管理, 2018.
 [2] 刘志栋. 《国际工程项目总承包合同模式创新发展-EPC合同拆分架构分析》, 战略管理, 2013.
 [3] 王素荣, 付博. 《中国企业海外项目融资税务筹划研究》, 财务研究, 2016.