

企业境外经营税务规划的模式及关键节点

谌爱华(副教授)

【摘要】在经济全球化的趋势下,经济国界已越来越模糊,公司的跨国贸易和投资等商业活动频繁,但国际税务风险给跨境经营带来了不确定性。本文从节税技巧角度出发,探讨设立境外公司的税务优势,并对境外税务筹划的模式及税务筹划注意事项展开讨论,提出适用于中国境外公司的模式。

【关键词】境外经营; 税务规划; 税务风险

【中图分类号】 F275

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)10-0046-4

在经济全球化的趋势下,经济国界已越来越模糊,公司进行跨国贸易和投资等商业活动成为常态,越来越多的中国公司走出国门,在国际市场上选择对自己最为有利的投资地点和经营模式。但同时也因为各国税制的差异,给中国公司跨境经营带来了很大的经营风险和不确定因素,从而导致公司面临着税务风险,普遍表现在:对所在国税收法规研究不够,境外项目所在国法律法规更新后跟进不及时,被要求缴纳高额税收罚款等;在境外项目税务筹划过程中考虑不够周全,在解决单个问题或多个问题时,因币种不匹配导致汇率波动风险等其他问题随之显现,统筹安排不够,短视现象频发等。中国公司在从事跨境交易时,如何在风险可控的情况下合理降低税务风险、增加公司的利润空间?这些都成为中国公司国际税收的风险控制课题。

一、设立境外公司的税务优势

境外公司指我国企业因境外投资在投资地注册的公司。公司境外经营一般选择低税收管辖权的国家或地区,那里税收管理环境宽松,外汇出入境自由,可以实现免征或者减征个人所得税、企业所得税、财产税、遗产赠与税等税赋。具体而言,设立境外公司在税务上表现出如下优势:

1. 境外来源免征所得税或税率极低。很多国家规定,境外公司来源于境外的所得,如资本利得、股利所得、权利金、佣金收入、营业利润等均免税或征税税率很低。如阿联酋的迪拜自由港,在该地区设立公司均免征各类税,资金可自由流动。因此,中国公司在迪拜设立境外公司,被视为阿联酋公司,其在海湾六国的任一贸易和投资活动均可以按照居民待遇,享受零税负。

例1:某中国公司E在卡塔尔建设石油天然气勘探开发

工程,需要从中国进口钻机,如果直接从中国进口到卡塔尔则E公司需要缴纳货款17%的进口增值税,但如果在迪拜注册公司F,以F的名义从中国进口钻机,再转卖到卡塔尔,根据海湾六国的税务协定,免交税款,因而F公司无需缴纳进口增值税。再如,某中国公司A在巴西开展石油天然气勘探开发业务,A公司为了开展业务的需要在西部城市负责天然气管道的建设,该项目为EPC(设计、采购及建设为一体)项目,总价10亿美元,需要支付进口增值税1.7亿美元(增值税税率17%)。考虑到项目的成本,A公司在巴西西部注册了C公司负责该项目的建设,原因是当地税法有优惠政策,从事西部石油天然气勘探开发业务的企业可以免征增值税,因此C公司避免了增值税的缴纳,降低了税负。

2. 未分配利润可以无限制保留。许多国家规定,当母公司持股达到一定的比例时,无实际运营业务的境外子公司可将其利润盈余保留在境外公司账上,不必分配,用以延缓缴纳母公司的所得税。

3. 股利汇回免税或扣缴率极低。一般境外公司汇回股利需要向所在国预留税款,避免抽逃资金。但在境外所得免税或者减税国家设立境外公司,可以实现对所得不征或者减征税款。如新加坡对境外所得免征所得税,马来西亚和新加坡有税收互免优惠。而按照马来西亚法律规定,中国公司在马来西亚要汇出股利需要预留15%的所得税,因此,中国公司可以把马来西亚公司的利润转移到其在新加坡设立的公司上,由新加坡公司汇回则可以免征预留税。

二、境外公司税务规划的操作模式

境外公司境外税务规划可以分为三种模式:

1. 转移课税主体。即将纳税义务人由母公司转移到当地

【基金项目】中央高校基本科研业务费专项资金资助项目“石油企业境外经营法律制度研究”(项目编号:27R131123B0)

的境外公司,充分享受当地的税收优惠政策。

例2:某中国公司X欲投资玻利维亚的天然气勘探开发项目,准备把价值8000万美元的钻机设备从中国出口到玻利维亚,但中国出口到玻利维亚的钻机需要缴纳税款1840万美元(关税税率10%、增值税税率13%)。恰巧X公司在巴西亚马逊自由贸易区注册了贸易公司Y,巴西和玻利维亚有税收互惠政策,巴西公司出口到玻利维亚的钻机免征关税和增值税。于是X公司通过境外公司Y把钻机从中国进口到巴西,再转出口到玻利维亚。X公司出口钻机在享受了中国出口退税优惠政策的同时,充分利用巴西和玻利维亚的自由贸易税收优惠政策,节省了1840万美元的税款,降低了成本。

2. 调整课税客体。即将主要境内所得转换为非境内所得,或通过调整价格来达到节税的目的。简单地说,就是通过收入与支出的分配,向境外公司转移应税所得或者其他课税客体,如利用转让营业财产、财产租赁、提供劳务、支付利息、支付特许权使用费、支付管理费、汇率变化等手段达到节税的目的。

例3:某中国公司R在卡塔尔做管道建设项目,该项目需要承担2014年的管理费用2000万美元,考虑到卡塔尔税法规定,母公司转给该项目的管理费用不得超过合同额的3%,根据合同额测算项目管理费最高限额为600万美元,进而将有1400万美元的费用不能从成本费用中扣除。但依据卡塔尔税法的规定,管道项目属于先进技术优惠政策项目,中国公司R在管道建设上拥有专利,于是R公司和卡塔尔子公司签订了专利使用合同,将对母公司管理费用的课税转移到专利技术上,绕开了税务的紧箍咒,把不能抵免的1400万美元的管理费用变成了税法可以认定抵免的成本费用。

3. 利用国际金融机构调剂资金。将境外金融中心与境外公司相结合,调剂资金。当海外分、子公司盈利时,可以将此盈利先汇至境外金融中心账户,母公司未收到该利润则无需缴纳所得税款,母公司可以将该资金投资到其他国家的分、子公司。该操作模式有四大优势:①递延缴纳公司所得税款;②绕开外汇管制;③规避汇率波动风险;④有利于跨国业务和贸易资金调剂。

例4:某中国石油公司A在苏丹做石油勘探开发项目,盈利5000万美元。该公司准备将资金汇回国内,同时该公司在沙特要启动钻井项目,需要项目启动资金1000万美元。A公司决定利用海外资金调剂措施,把5000万美元利润汇到迪拜境外公司的花旗银行账户,再将1000万美元拨付给沙特项目。这样就可以避免外汇损失,同时节约了资金借贷利息,提高了资金的使用效率。

但是,在这种操作模式下,务必注意境外公司所在国的法律限制。通常情况下,增资方式可行,但弹性相对较小;而对于借贷方式,有些国家会有一定的限制,如不得对外举借外债,等等。

三、境外公司税务规划的注意事项

由于逃税、避税和节税三者关系很难明确划分,而且各国的税收人员查账方法不一,查核态度不同,因此会导致即使是相同的税务案件,也可能出现不同的审核结果。

例5:某中国公司A在巴基斯坦做钻井工程项目,该公司于2013年在项目结束后把钻机卖给了业主,原来钻机的价格为1500万美元,经过与业主谈判卖价为2000万美元,该钻机增值500万美元,A公司就该增值500万美元部分按5%的税率缴纳了营业税。但税务局在后来的稽查中提出异议,该钻机以进口的名义列入资产并且按照5年的期限计提了折旧1500万美元,已经以折旧的形式进了成本,资产处置后不能再重复结算钻机的成本,因此2000万美元的卖价为资产的净收入,该公司以500万美元的价格来纳税属于逃税行为,税务局除了要求其补缴75万美元的差额营业税外,还加收该公司50万美元的滞纳金。该公司提出抗辩,原钻机尽管以折旧的形式进成本,但卖价包含了资产的购买成本1500万美元,因而实际的资产处置价格为500万美元。双方僵持不下,最后诉至当地法院,与此同时也增加了相应的诉讼费用。

该案例给我国公司的教训是,节税和逃税的概念很难区分和把握。A公司从节税的角度出发,把销售行为等同于资产处置行为,但最后被税务局认定为逃税性质,并摊上了税务官司,在增加了成本费用的同时,还需等待5~8年官司才能结案,耗时很长。因此,境外公司在税务规划的过程中,必须在合法的前提下,注意下列事项,在风险与利益间寻求平衡点。

1. 真实交易可否接受。在某些时候,交易对方不会接受某些地区或者国家的境外公司,因此,企业在境外经营的过程中,选择境外公司的注册地就显得尤为重要。这也是公司准备境外投资的时候需要考虑的首要因素。世界经济合作发展组织(OECD)认为,避税天堂的存在和有害的税收优惠措施会导致投资流向的歪曲和税收结构的不公正。据统计,全球每年4%~10%的企业所得税因为避税行为而流失,约合1000亿~2400亿美元。因此,OECD在2015年出台了《BEPS(税基侵蚀和利润转移)行动计划》,认定在开曼群岛等避税地,较多是没有实质经营活动的空壳公司,利用这些空壳公司进行的税务规划,属于恶意税收筹划。因此,企业在境外公司设立伊始,对于OECD公布的避税天堂黑名单中的注册地,应予以避免。

2. 税收管辖权。境外公司在经营过程中取得的收入是否应在所在地纳税,谁对境外公司拥有税收的管辖权,这是境外公司在经营过程中面临的首要问题。

世界各国税收管辖权原则一般分为属人原则和属地原则两种。采取属人原则的国家规定,纳税义务人通常对本国所得和非本国所得均负有纳税义务;而采取属地原则的国家则仅仅要求对本国所得课税。通常而言,各国法律条文中

□ 工作研究

并未明确写明采取属人还是属地原则,而以居民(包括企业法人)纳税人和非居民(包括企业法人)纳税人来区分不同的纳税义务。居民纳税人承担无限的纳税义务,对来自本国和外国的收入所得均按照本国的税法纳税;而非居民纳税人仅对来源地收入承担有限的纳税义务。

各国判定公司属于居民纳税人还是非居民纳税人的标准不一,主要有三种:一是注册地国标准,如丹麦、法国、美国、瑞典、泰国等国。法国规定在法国依法注册成立的公司属于法国的法人企业,应按照法国的法律进行纳税。二是总机构所在地标准,即在实行注册地国标准或者管理中心标准的同时,采用总机构所在地标准,如巴西、比利时、韩国、新西兰、西班牙等国。巴西规定,在巴西注册成立同时总部设立在巴西境内的公司属于巴西的纳税义务人,应按照规定缴纳税款。三是管理中心标准,如马来西亚、墨西哥、新加坡等国。新加坡规定,管理机构在新加坡的公司应按照规定进行纳税。

关于所得来源地的判定标准,根据所得种类不同而有所不同。通常境外公司在其经营过程中常见的收入类别有以下三类:

(1)关于经营所得,通常在国际社会存在常设机构标准和交易地标准两类。大陆法系国家,如法国、德国多采用常设机构标准来判定纳税义务人的经营所得是否来自本国;而英美法系国家,如英国和美国,一般侧重于用交易地或者经营地来判定经营所得的来源地。

(2)关于劳务所得,各国通常采用的标准有三类:①劳务提供地标准,即纳税义务人在哪个国家提供劳务,其所得即为来源于该国的所得;②劳务所得支付地标准,即以支付劳务所得的法人或者固定经营机构、常设机构的所在地为劳务所得的来源地;③劳务合同签订地标准,即以签订劳务合同的地点来判定受雇劳务所得的来源地。

(3)关于投资所得,主要是指股息、利息及特许权的使用费等。股息一般依据股息支付公司的所在地为股息所得的来源地。关于利息,一般存在借款人居住地、信贷资金的使用地及用于支付债务利息的所得来源地等不同判断标准。而对于特许权使用费,各国的标准也有差异:有的国家以特许权的使用地为特许权使用费的来源地;有的国家以特许权所有者的居住地为特许权使用费的来源地;有的国家以特许权使用费支付者的居住地为特许权使用费的来源地。

综上所述,各国的税收管辖权存在很大差异,因此,在境外设立公司前,应熟知各国的不同规则,以充分、有效地实现节税的目的。

例6:某中国矿业公司B在哈萨克斯坦阿拉木图登记注册有限责任公司X,后来因业务发展需要在阿特劳注册成立了子公司Y。X公司于2014年3月将500万美元材料转卖给Y公司,阿拉木图市税务局于2015年2月稽查时认为X公司在卖材料时没有缴纳增值税。X公司提出抗辩,认为其将材料

转给Y公司属于内部经济行为,Y公司消耗了材料,但税务局认为X公司和Y公司属于不同的法人,而且在不同的地区,X公司的材料转让视同销售,需要按照价格的17%缴纳增值税85万美元,并在增值税的基础上分别按5%和6%的税率缴纳城市安全税和社会一体化税,且由于X公司晚缴税款1年,因此需要缴纳罚金10万美元。所以中国公司在境外经营不能按照中国的理念和固定模式进行税务管理,境外有联邦、州和市三级税务行政管理,各地区的税务管辖存在差异,中国公司必须按照当地的税法要求照章纳税。

3. 关联交易转移定价。境外公司的当地税务局对中国公司跨境经营最关注的是境外公司与母公司的关联交易,因为关联交易通过内部结转价格,把子公司境外的利润以成本费用转移给母公司,逃避了当地所在国的税负。而此时的价格有可能背离产品与服务的自身价值,违背市场规律,成为公司谋取最大经济效益的筹码和手段。随着经济全球化和跨国公司的不断发展,在国际贸易中,母公司和子公司、分公司等的关联交易及内部价格转移的比例越来越高,因此,如何以有效的方式规范公司通过关联交易及转移定价的方式避税,成为各个境外公司所在地的税务当局关注的重点。

例7:假设中国母公司F将5000万美元的钻机转给境外子公司H,假设中国的所得税税率为25%,而H公司所在国的所得税率为40%。2014年,H公司税前利润3000万美元,按照当地税法应缴纳所得税1200万美元(3000×0.4),而F公司将钻机由市场价格5000万美元提高到关联交易价格8000万美元,即按照重置价格将钻机转卖给H公司,按照中国税法,F公司缴纳所得税750万美元(3000×0.25),而H公司税前利润为零,不需要在当地缴纳所得税1200万美元,因此从整个集团公司的角度来说,节税450万美元($1200 - 750$)。

由此可见,境外公司通过关联交易和内部结转价格的设定,使得整个公司转移了资金,少缴了税款,片面地谋求了自身的最大利益,而使得各国税收收入减少。因此,世界各国政府日益加强对关联交易和转移定价的监管,并制定了一系列措施。境外公司在境外经营的过程中,需要额外关注这些监管手段,确保自身关联交易和内部转移定价的合法性。

(1)以局外价格监管关联交易与内部转移定价。境外公司所在地的税务当局允许境外公司对自身的价格做出公平合理的认定,并要求公司负有举证的责任。一旦公司举证不实或者不充分,税务当局有权以局外价格,即产品和服务的社会平均成本(成本加上合理利润),重新认定公司的收入或者成本,并以此为基础确定应纳税额。大多数发达国家都采用这种形式来规范关联交易和转移定价行为。

(2)以比较价格监管关联交易和内部转移定价。即通过与同行业同类产品、服务的价格比较来确认境外公司的行为是否属于关联交易转移定价。如果境外公司通过关联交易确定的出口产品的价格过低、进口产品的价格过高,则税务当

局有权责令公司通过行业产品、服务的平均价格来进行收入的核算,确认利润和应纳税额,并要求公司补缴税款。

鉴于关联交易的成本转移使得公司少缴或者不缴所得税,所以这类行为往往受到税务局的关注。因此,境外公司在经营过程中,需要保留材料、设备的原始单据,尤其是有关其产地、出厂日期、使用年限、初始价值等证明材料,以避免转移定价的风险。

4. 税前扣除事项。境外公司在经营过程中,实际发生的与取得收入有关的合理支出可以在税前予以扣除,这是世界各国普遍认可的。但是在实际操作过程中,不同国家对于具体的税前扣除项目有不同的规定和要求,因此在税务规划的过程中,需要仔细考虑以下内容:

(1)租赁费用。境外公司因为与本国公司存在关联,甚至有可能是本国公司的子公司、分公司或者投资公司,因此在资产设备上存在互相借用或者共同使用的情况。但在税务规划过程中,需要严格地签署设备租赁协议,租赁费应以该设备或机械的折旧额为限,定价不得高于其在所在国的价格或同类水平,并提供有效的供应商的原始发票。否则,税前扣除的时候很难认定。

(2)支付代理费用。很多境外公司在当地开展业务找代理公司来公关和办理签证等委托业务,并支付一定比例的佣金。通常当地税务部门允许抵扣的代理费以合同款的3%~5%为最高限额。如某中资公司在委内瑞拉开展石油工程业务,为了开拓业务和签订合同,找了当地的代理公司X,并按照合同款的8%支付代理费。然而税务局在税务检查中发现,X公司为2~3人的公司,没有其他员工,很难有技术和实力完成该合同业务的代理,且当地税法允许扣除的代理费用为3%,明显高于该比例的部分不允许从成本中扣除,要缴纳所得税。

(3)分包商的成本。境外公司在当地经营过程中,可以按照市场运作规律把工程分包出去,但各国税法通常对分包商的成本,特别是境外支付的分包成本规定较严格。科威特规定,涉外的分包合同要预留5%的合同款,在分包商提供完税证明、履行完税义务后才能支付。某中国公司科威特分公司W在科威特做石油开采项目,采购了潜水泵,将中国大庆公司Z作为材料分包商来完成此项任务。由于在结算时,W公司没有预留5%的材料采购款,而将全部款项汇往Z公司,科威特当地税务局认为Z公司需要缴纳所得税税款120万美元,而W公司作为总包商没有预留Z公司的材料供应款50万美元,需要承担连带责任,因此税务局认为W公司需要替

Z公司完成纳税义务,从而增加了W公司的采购成本。

(4)银行费用。境外项目往往需要总部来融资,并把相关的银行借款利息转由境外的分、子公司承担,但境外运营资本的利息在当地能否减免,直接影响了企业的投资和未来的现金流。因此,境外公司在经营过程中,需要关注当地的银行费用使用标准。大多数国家规定,境外公司的银行利率不能高于当地同行的利率水平。

例8:某中资集团公司O注册了土库曼斯坦子公司P,在土库曼斯坦从事钻井作业。O公司为了境外项目的需要,和中国银行总行签订了一揽子贷款协议6000万美元,年利率5%,即年利息300万美元,其中该贷款协议总额30%的资金即1800万美元作为流动资金用于该项目。O公司每季度将30%份额的利息费用22.50万美元转给P公司。尽管O公司一揽子贷款协议30%的份额用于P公司的项目,并且将22.50万美元的利息转给P公司承担,但当地税务局并不认可P公司承担O公司转来的利息22.50万美元,理由为O公司一揽子贷款协议的资金利息应由O公司负担,P公司负担相应的30%的利息份额,明显为转移成本行为,减少了P公司的税务利润,进而少缴纳了企业所得税。中资公司可以申请政府项目的贷款或由国内银行委托当地银行、融资机构进行转贷,利息费用则可以全额抵扣。后来P公司通过中国银行在土库曼斯坦的分行来转贷,规避了利息不能抵扣的风险。境外运营资本的利息在当地不能抵扣给公司增加了资金成本,导致投资的未来现金流入减少,回报率降低。

综上所述,鉴于世界各国税法的差异,中资公司在设立境外公司开展经营活动的过程中,面临差异化的国际税务风险,因此,需要进行合理的税法差异分析和规范的税务筹划,化解税务风险,降低税负。

主要参考文献:

刘天道. 国际租税规划[M]. 台北: 宏典文化有限公司, 2008.

林志宏. 两岸三地金流与台商融资操作[M]. 台北: 宏典文化有限公司, 2006.

徐金强. 经济全球化下跨国公司税收政策的选择[J]. 涉外税务, 2006(5).

项怀诚, 高强. 新加坡税制[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2006.

作者单位: 中国石油大学(华东)文学院, 青岛 266655