

国有企业“走出去”的税务风险和应对措施

——以油田服务企业为例

赵俊峰

(中海油田服务股份有限公司,天津 300459)

摘要:由于油气资源在全球地域分布的不平衡,内在决定着石油行业必须打破区域市场的局限,利用市场化手段,实现资源的全球配置。伴随着“一带一路”合作倡议的推进和落实,以及构建“国际国内双循环”的新发展格局的要求,国有石油企业“走出去”势在必行。然而,随着新冠肺炎疫情的爆发,国际经济形势持续低迷,各国政府不同程度上面临着财政赤字和缺口,税务稽查日趋严格,税务争议事件频发,国有石油企业在“走出去”过程中面临诸多税务风险和机遇。本文将通过识别分析各类税务风险、有针对性地提出风险应对措施,构想未来海外税务管理模式,助力企业管控“走出去”的风险,实现高质量发展,并对相关企业提供参考借鉴。

关键词:国有企业;走出去;税务风险和应对

【DOI】10.12231/j.issn.1000-8772.2021.25.029

1 后 BEPS 时代国有企业“走出去”的挑战

1.1 BEPS 相关概念

税基侵蚀和利润转移 (Base Erosion and Profit Shifting, 简称“BEPS”)是指跨国公司利用国际税收规则存在的不足,以及各国税制差异和征管漏洞,最大限度地减少其全球总体税负,甚至达到双重不征税的效果,造成对各国税基的侵蚀。

BEPS 行动计划则是为应对原国际税收制度在现经济环境下显露的不足,G20 领导人于 2013 年在圣彼得堡峰会委托 OECD 启动的项目,该项目旨在修改国际税收规则、遏制跨国企业规避全球纳税义务、侵蚀各国税基的行为。主要包括三方面的内容:一是保持跨境交易相关国内法规的协调一致;二是突出强调实质经营活动并提高税收透明度;三是提高税收确定性。

2020 年 10 月 12 日,经合组织 /G20 税基侵蚀和利润转移包容性框架 (BEPS) 发布了第一支柱和第二支柱的“蓝图”,反映了为就出现的税收挑战达成基于共识的多边解决方案所做的努力从经济数字化来看。其中,支柱一是对跨国企业全球剩余利润在各税收管辖区之间重新划分征税权;支柱二是设定一个全球最低税标准,对达不到最低税标准的跨国企业采取相应措施。

1.2 国有企业“走出去”的税务挑战

由于国际税收管理日趋透明和完善,给国有企业“走出去”带来诸多挑战。特别是国有油田服务企业,在疫情和低油价的新常态下,行业形势持续低迷,国际油田服务价格在低位徘徊,工作量不饱满、合同期限短,税务管理工作水平关系着项目盈利能力,甚至决定着项目是否具备可行性。因此,笔者认为国有企业应利用好内外部资源,识别分析“走出去”面临的税务风险和机遇,积极采取有效地应对措施。具体可包括以下风险种类:

1.2.1 控股架构风险

“走出去”企业在进行境外投资、新设公司的过程中,一般可采用直接投资和间接投资两种控股架构模式。直接投资是指中国母公司直接向目标国进行投资并注册成立新公司的过程;间接投资是指中国母公司首先在境外设立投资平台,即中间控股公司,并由中间控股公司在目标国投资并注册成立新公司的过程。

一般来说,国有企业“走出去”大多采用间接投资方式,尤其是“走出去”初期,一般会选择“避税天堂”,如英属维尔京群岛、开曼群岛等注册成立中间控股公司,从而达到降低集团整体税负水平、增

加退出投资时的灵活性等目的。然而随着 OECD/G20 相继推出 BEPS1.0 和 BEPS2.0 行动计划,此类投资控股架构将面临一系列风险挑战,例如:

(1) 经济实质风险

为促进公平的税收竞争以及符合 BEPS 的最低标准,欧盟对全球 200 多个国家和地区进行了审查,并设置了税务不合作的黑名单、灰名单和白名单。一些所谓的“避税天堂”,为避免受到一系列的制裁和打击,制定了有关法案。如英属维尔京群岛 (BVI) 税务局于 2019 年 10 月 9 日发布《Rules on Economic Substance in the Virgin Island (BVI 经济实质法规)》(2020 年 2 月 10 日修订),规定在 BVI 注册成立的相关实体就其所从事的相关活动,须通过相应的经济实质测试申报与审查,否则可能面临罚款甚至被注销的风险。《BVI 经济实质法规》规定了两种经济实质要求:第一种为低标准要求,适用于纯控股公司;第二种为一般标准要求,适用于有实际经营业务的公司。

低标准的要求为:①符合 BVI《商业公司法》或《有限合伙企业法》;②在 BVI 拥有充足的人力资源和经营场所,用于持有其他实体的股权,并对其参股进行管理。

一般标准的要求为:①控制和管理:必须在 BVI 举行足够数量的董事会;亲自到 BVI 出席董事会的董事达到法定人数;参与董事会的董事具有足够的专业知识得以主导相关活动;董事会决议需经记录,并保存在 BVI。②办公场所:在 BVI 需要具备合适的办公地或经营场所用于从事核心活动;该办公地场所不需要由相关实体所拥有,可以是租赁或经许可使用的。③开销:只有在相关活动经营过程中实际发生的支出才能被纳入考虑;如果将相关活动外包,则也可以将外包支出纳入考虑。

在境外疫情尚未得到有效控制的情况下,难以赴当地开展招聘人员、召开董事会、租赁办公场所等商业行为,很难满足经济实质要求。如果说日前由于不可抗力因素尚可与 BVI 税务局做合理解释和说明的话,若全球疫情趋于稳定、企业运营恢复正常后,注册在 BVI 的公司恐怕将花费较高的成本用于满足经济实质,或者采取其他措施避免被处罚或注销公司。

(2) 受控外国企业的风险

在搭建境外投资架构的过程中,如果通过不合理的商业安排,将利润保留在境外公司(一般是中间控股公司,注册于“纳税天堂”

等低税负的地区),则该境外公司可能被认定为受控外国企业(Controlled Foreign Corporation),母公司所在国的税务机关可能会运用受控外国企业规则进行特别纳税调整。

以母公司是中国居民企业为例,如果同时满足以下条件,则可能被认定为受控外国企业:

控制:居民企业对该外国公司持有10%以上的表决权且持股50%以上的;或者在资金、运营等方面能对其构成实质控制的;

低税负:实际税负明显低于法律规定的水平,一般是指低于法定税率25%的50%,即12.5%;

利润分配:并非由于合理经营需要对利润不做分配或者减少分配,从而将利润保留在境外公司,形成利润中心。

如果被认定为受控外国企业,则中国税务局可以就上述利润应归属于居民企业的部分计入该居民企业的当期收入,征收企业所得税。

(3) 常设机构风险

常设机构主要用来确定企业是否在某国具有纳税义务,从而使该国能对归属于常设机构的所得进行征税。

常设机构条款是税收协定的重要条款,它主要与营业利润条款结合,组成对缔约一方所取得营业利润的征税规则,以限制所得来源国的征税权,避免双重征税。

税收协定中对“常设机构”的定义是,“企业进行全部或部分营业的固定营业场所”。根据定义,通常情况下构成常设机构需要具备一个营业场所,并同时具备固定性、持续性、经营性三种特性。然而,同时必须要注意,税收协定还规定了几种特殊的常设机构形式,分别是工程型常设机构、劳务型常设机构和代理型常设机构。

工程型常设机构:OECD范本第五条第三款规定:“‘常设机构’一语包括建筑工地,建筑或安装工程,但以该工地或工程连续12个月以上的为限。”联合国范本则将12个月的时间门槛调低至6个月,还将“装配”和“与建筑工地、建筑、装配或安装工程或与之有关的监督管理活动”也都作为判定构成常设机构的可能条件,以更多地照顾发展中国家的利益。

劳务型常设机构:“企业通过雇员或雇佣的其他人员为上述目的提供的服务,包括咨询劳务,但这种性质的活动以在该国内(为同一工程或有关工程)在任何12个月中连续或累计为期六个月以上的为限。”

代理型常设机构:如果代理人具有以被代理人名义与第三人签订合同的权力,并经常行使这种权力,则代理人应构成被代理人在来源国的常设机构。

国有企业在“走出去”过程中,尤其是在公司初设阶段,当地税务团队尚未组建,如果未能做好全方位的尽职调查,且国内税务团队支撑不足的情况下,容易造成未识别常设机构风险的情况。就油田服务公司而言,由于业务板块较多,既有作业地点相对较为固定的钻井板块、油田技术板块,又有作业地点相对不固定的船舶板块、物探勘察板块。前两种由于是在相对固定的海域作业,虽然营业场所并非一般意义上的办公楼、厂房等,但钻井平台仍然可以被视为相对固定的营业场所,即可能涉及常设机构风险;后两者由于作业区域不固定,不被视为固定的营业场所,即一般情况下不涉及常设机构风险。

然而由于油田服务公司可能会涉及特殊的常设机构形式,尤其是劳务型常设机构和代理型常设机构,需要特别注意海外项目的事

前筹划。

以钻井业务为例,在项目中中标后一般需要作业和管理人员赴作业地协调拖航、熟悉井位周边水域条件、与甲方沟通技术和商务事项等。此类在作业地工作的时间仍有可能被计入“劳务性常设机构”的计量天数。同时,不同的国家之间税收协定规定不同,有的国家以工作日为计算依据,但更多的国家以自然日为准,由入作业国海关之日起至出作业国海关之日止。如果不能提前做好工作安排的税务筹划,很有可能触发常设机构风险,造成被双重征税的风险。

油田服务公司也应该对代理型常设机构风险引起足够的重视。尤其是在拓展新市场阶段,多数油田服务公司会聘请当地代理协助其履行市场开拓、辅助活动、业务支持等工作。虽然在新市场没有注册组织机构,亦未进行税务登记注册,但由于“代理”行为,有可能已经构成“代理型常设机构”,形成在收入来源国的纳税申报义务。

1.2.2 转让定价风险

跨国企业在经济活动中,经常会利用关联企业之间的交易实现集团整体税负成本的最低。但是在后BEPS时代,尤其是第13项行动计划实施以来,跨国企业集团需要提交主体文档、本地文档、国别报告等,且国家间加强了信息的交流交换,国际税收管理日趋透明,以确保转让定价结果与价值创造相匹配。

以油田服务公司为例,海外子公司的类型多样,功能不同:如海外资产公司用于持有大型装备资产,如钻井平台、模块钻机、固井泵等,并将资产租赁至作业合同主体;如人力资源公司用于与作业人员签署劳动合同,为作业合同主体提供人力资源;如管理公司主要承担各类业务的作业、装备、市场、财务等多方面管理职能,并向甲方提供标准化的管理体系。关联公司之间各司其职,相互间构成合同关系,形成关联交易。关联交易价格是否合理,是否能够按照独立交易原则进行交易,一定程度上存在转让定价风险。

如跨国企业的关联方之间的平台租赁价格过高,超出合理价格范围,违背了公平交易原则,可能减少了某国的税收权益,该国的税务当局有权对转让定价价格进行调查,并可能对该跨国企业进行纳税调整,企业不仅需要补税甚至面临高额罚款。类似的转让定价风险,在跨国企业的其他业务场景中也可能发生。如内部资金拆借的内部利率的设置;内部有形资产、无形资产销售和转让等。

1.2.3 税务争议的风险

随着国际宏观经济环境的变化,国有企业在“走出去”过程中不可避免地将面临税务争议的风险。对于国有石油企业,近年来随着境外新冠肺炎疫情的不断蔓延,国际油价在低位长期徘徊,以石油行业为国民经济支柱产业的国家面临较大的财政困难,如墨西哥、印尼等,甚至传统石油出口国沙特、伊拉克等均加大了税务稽查力度,税务争议案件频发,在争议解决过程中将耗费大量人力、物力、财力,公司可能出现退税困难、补交税款,甚至面临高额罚款的风险。

国有企业在“走出去”进程中,可能尚未建立成熟的税务争议解决机制和方案。遇到境外税务局发函,处理方式可能过于激进或者过于保守。若处理方式激进,可能造成与税务局的关系恶化,激起更大的税企矛盾,造成新一轮的税务稽查和更多的税务罚款;若处理方式保守,企业不得不支付不合理的税金和罚款,被动接受不公平的歧视待遇,业务开拓将步履维艰。

2 国有企业“走出去”过程中的风险应对措施

2.1 搭建海外税务管理团队

国有企业“走出去”过程中,会建立海外计财管理团队,但目前仍有部分公司未设置专业的税务管理团队。一方面,部分公司的管理层认为会计人员可以兼职管理税务工作;另一方面,部分公司认为可以依托外部顾问完成境外企业的税务管理工作。然而笔者认为,搭建海外税务管理团队是非常必要的。

2.1.1 海外税务团队是连接内外部有效桥梁

会计师事务所对业务开展地区的税务条款比较熟悉,但对公司业务知之甚少,无法准确判断公司业务是否能够完全适用税收优惠政策和双边税收协定;会计人员兼职税务管理岗位,不具备识别税务风险的能力,甚至在税务筹划和税务合规管理过程中,无法向会计师事务所提出有针对性的问题清单,以至于难以识别风险和规避风险。组建专业的海外税务管理团队,将有助于实现内外部有效沟通,并在处理国际税务管理工作中牢牢把握主动权。

2.1.2 海外税务团队能够做好内部关联企业的有效衔接

笔者在调研过程中发现,部分单位在推进海外税务管理工作的共享,值得国有企业在“走出去”过程中学习和借鉴。特别是针对国家间关联交易较为普遍,国与国之间签有税收协定的情况下,可以组建一支共享税务团队,以实现资源和信息的实时共享,从而做到税负管理工作的最优化。以亚太地区为例,可以组建覆盖新加坡、印尼、马来西亚、泰国等国家和地区的税务管理团队,从集团公司的角度出发,合理运用税收协定,做优税务模式筹划,降低公司整体的税负成本,避免从局部考虑问题而造成集团公司整体的损失。

2.2 搭建海外税务管理体系

2.2.1 按照管理目标区分

搭建海外税务管理体系,如果按照管理目标区分,笔者建议分为两个层面:一方面应建立合规层面制度,即底线层面,保证各海外单位做到税务遵从;另一方面应建立节税层面制度,即优化层面,确保合规的基础上实现集团税负成本的最低。二者相互配合,在不同的情景模式下发挥指导作用。

2.2.2 按照管理层级区分

搭建海外税务管理体系,笔者认为应该做到收放有度。海外面临的共性问题,单独一家海外单位协调资源存在困难的事宜建议由总部层面统筹搭建制度规范,如关联交易制度,税务体检安排等。针对海外单位面临的个性问题,如税务筹划、纳税申报、税务争议等,需要结合本地的税法要求完成,笔者认为此类事项适合由海外当地的税务团队完成,应建立各海外单位的税务管理制度,并报公司总部备案。超过一定金额或者认为是重大的税务事项,可由总部进行把关复核。

2.3 用好内外部资源

由于国有企业“走出去”过程中,时常会面临新进入国家的税务问题,用好外部资源,聘请成熟的会计师事务所作为常年税务顾问十分必要。利用税务顾问组织上的优势,不仅可以寻求在作业国的最优税务解决方案,同时可以兼顾其他国家的税务管理要求和法律合规要求等,从而形成最优的税务解决方案和商务筹划模式。此外,考虑到会计师事务所在全球的地域优势有所不同,可以采用双顾问模式,做到服务质量更优、服务价格更低。

集团内部也应做好资源共享、经验传承。搭建内部税务讲师团队,编制工作经验指引,如《税务筹划工作指引》、《税务风险管理指

引》等,在企业内部做好“传帮带”,形成完整的税务管理团队,并在集团层面和海外子公司方面做好定期轮岗,做好税务管理人员的培养和税务管理团队的提升。

2.4 做好税务尽职调查

在收购境外目标企业之前,应聘请专业的税务顾问,对目标企业的潜在税务风险做好全面评估,如存在风险应及时向管理层反馈,调整目标公司估值或者改变收购策略/意向。此外,也应考虑集团的整体发展战略、收购完成后内部资源的全面整合,涉及到战略布局的梳理、资产的转移、知识产权的保护、前期享受税收优惠的情况、以前年度应缴未缴税金情况等均应该做好全面的考量,并形成应对方案和对策,确保收购项目能够达到预期效果。

结束语

国有企业“走出去”势在必行,尤其是对于石油企业来说,石油资源分布和需求的不平衡性,决定了国有石油企业未来发展的方向是走向国际市场。石油价格在中低位徘徊是新常态,在上述大背景下,更要求各个企业精打细算,税负成本作为其中重要的一项必须予以高度重视:打造核心税务团队,搭建完备税务制度,快速识别税务风险,构建税务风险应对策略库,集团内部甚至国有企业之间做好交流研讨,把海外税务管理提上“走出去”过程中的重要议事日程,助力国有企业“走出去”行稳致远。

参考文献

- [1]苏学敏,屈克娜,邓婷.“走出去”企业常见转让定价风险及应对策略[J].国际税收,2021(07):48-52.
- [2]彭新媛,张作玲.“走出去”企业税收风险及防控研究[J].中小企业管理与科技(中旬刊),2021(07):106-107.
- [3]崔思凡.我国企业海外并购的税务风险分析[J].河北企业,2021(06):94-96.
- [4]余华飞.新时期“走出去”企业的税务风险分析[J].冶金财会,2021,40(05):35-36+39.
- [5]曹永军.“一带一路”倡议下的境外税务问题分析[J].财经界,2021(16):168-169.