

境外所得税抵免新规 给油企走出去带来利好

■ 王 骏

2011年5月26日发布的《财政部 国家税务总局关于我国石油企业在境外从事油(气)资源开采所得税收抵免有关问题的通知》(财税[2011]23号,以下简称财税[2011]23号文)无疑是我国石油企业走出去的福音。该文件在《中华人民共和国企业所得税法》及其《实施条例》和《财政部 国家税务总局关于企业境外所得税收抵免有关问题的通知》(财税[2009]125号,以下简称财税[2009]125号文)的有关规定的基础上,就我国石油企业在境外从事油(气)资源开采所得计征企业所得税时抵免境外已纳或负担所得税额的有关问题做出的重大调整,而且这种调整无疑会给石油企业带来重大的税收利好。

一、允许石油企业选择使用综合抵免限额法

按照财税[2011]23号文规定,石油

企业可以选择按国(地区)别分别计算[即分国(地区)不分项],或者不按国(地区)别汇总计算[即不分国(地区)不分项]其来源于境外油(气)项目投资、工程技术服务和工程建设的油(气)资源开采活动的应纳税所得额,并按照财税[2009]125号文第八条规定的税率,分别计算其可抵免境外所得税税额和抵免限额。上述方式一经选择,5年内不得改变。石油企业选择采用不同于以前年度的方式(以下简称新方式)计算可抵免境外所得税税额和抵免限额时,对该企业以前年度按照财税[2009]125号文规定没有抵免完的余额,可在税法规定结转的剩余年限内,按新方式计算的抵免限额中继续结转抵免。

这一规定实际上是授权石油企业自行选择是采用传统的分国不分项的抵免方法,还是新的不分国也不分项的抵免方法。不分国不分项的抵免方法就是通

常所说的综合抵免法。

1. 综合抵免法的优势。在财税[2011]23号文出台之前,我国税法虽然规定了分国不分项的境外税收抵免方法,但是税法也授权国务院财政、税务主管部门可以规定其他的抵免方法。因此,财税[2011]23号文并非如部分媒体宣扬的那样对中石油、中石化、中海油“法外开恩”,而是基于税法的授权对石油企业走出去的特殊情况做出的特殊规定。从税收征管手续的简便程度来看,采用综合抵免限额计算更加方便,境外税收可以获得国家彻底的抵免。

笔者认为,综合考虑我国企业海外投资国越来越多的实际趋势,以及企业办税人员的整体素质,并基于我国鼓励企业走出去的政策目标,将石油企业由采用通用的分国抵免,到允许其自行选择分国抵免或者综合抵免,即允许石油企业汇总全部符合财税[2011]23号文规

征办法,调整原油、天然气等品目资源税税率。自2010年6月1日起,率先在新疆实施石油、天然气资源税改革,同年12月1日,资源税改革试点扩大到内蒙古、甘肃、四川、青海、贵州、宁夏等12个西部省区。这次修改后将拓展到全国执行。新《实施细则》第十六条明确了其实施时间,规定“本细则自2011年11月1日起施行。”将新《实施细则》与新《条例》在全国同步正式施行,增强了法律、法规的执行力。

三、删除的两条内容

将旧《实施细则》第十一条“纳税人具体适用的单位税额,由财政部根据其资源和开采条件等因素的变化情况适当进行定期调整”及第十二条“本细则由财政部解释,或者由国家税务总局解释”删除。

删除原因:这次资源税改革仅涉及原油、天然气,没有调整煤炭、其他非金属矿原矿、有色金属矿原矿和盐的税率标准。为促进资源节约开采利用、提高资源

使用效率、保护环境、调整经济结构和实现经济社会可持续发展,财政部将会同有关部门继续研究推进其他资源品目资源税改革,条件成熟时将逐步扩大从价定率计征范围并适当提高税率水平,以充分发挥资源税的调节作用。新《条例》明确了税目、税率的部分调整,由国务院决定。所以,新《实施细则》删除了适用税额由财政部调整和解释的内容。■

(作者单位:江西省赣县地方税务局)

责任编辑 雷蕾

定的境外所得和境外已纳税款,按照不高于我国实际税负的原则予以抵免,是一种明智的选择。这样操作不仅可减轻境内石油企业境外投资的实际税负,降低纳税人的税收遵从成本,充分保障跨国纳税人走出去以后的境外投资利益,而且这样操作并没有突破限额抵免的总体要求,也不会侵蚀我国企业的境内所得税税基,同时还有利于简化征管工作,降低征管难度。

2. 综合抵免只限于部分项目,其他项目抵免不适用综合抵免。财税[2011]23号文只允许企业汇总抵免部分所得的境外税款,即只限于石油企业来源于境外的油(气)项目投资、工程技术服务和工程建设的油(气)资源开采活动的应纳税所得。换句话说,石油企业走出去取得的其他境外所得,仍然采用传统的分国抵免。从这个意义上来说,石油企业的境外所得税抵免还不是完全意义上的综合抵免,对综合抵免的项目是有明确限制的。笔者推断,国家在政策层面主要是鼓励石油企业走出去进行油气项目投资、提供工程技术服务和工程建设的油(气)资源开采活动,对于石油企业走出去取得的其他性质的所得,尚未特殊照顾的必要。

二、增加石油企业间接抵免的企业层级

财税[2011]23号文规定,石油企业在境外从事油(气)项目投资、工程技术服务和工程建设的油(气)资源开采活动取得股息所得,在按规定计算该石油企业境外股息所得的可抵免所得税额和抵免限额时,由该企业直接或间接持有20%以上股份的外国企业,限于按照财税[2009]125号文第六条规定的持股方式确定的五层外国企业,即第一层:石油企业直接持有20%以上股份的外国企业;第二层至第五层:单一上一层外国企业直接持有20%以上股份,且由该石油企业直接持有或通过一个或多个符合



财税[2009]125号文第六条规定持股方式的外国企业间接持有总和达到20%以上股份的外国企业。

此前,财税[2009]125号文将境外所得间接抵免的范围确定为向下境外三层控股公司,简单地说,石油企业间接抵免的范围只限于境外子公司(一层外国企业)、孙公司(二层外国企业)和重孙公司(三层外国企业)。按照这一规定,对于处在第四层、第五层控股模式的外国企业,其在境外缴纳的税款就不能纳入间接抵免的范畴。虽然国税发[2009]82号文的出台部分解决了返程投资的纳税人的身份界定和重复纳税问题,但在税收实务中,我国居民企业走出去进行境外投资的组织机构实际上却远比三层外国企业控股模式要复杂,很多我国境外投资的控股企业层级多达五层以上。这就在制度上导致这些企业的境外税款的抵免不是很彻底。财税[2011]23号文的出台将石油企业的境外所得抵免扩展到境外五层外国企业,也

就意味着抵免的程度大大提高。

三、2010年度汇算清缴可适用财税[2011]23号文

除了上述两项石油企业境外所得税收抵免的特殊规定以外,财税[2011]23号文并未对石油企业走出去的其他事项做出规定。在实际工作中,其他事项的处理仍应按照财税[2009]125号文的有关规定执行。但需要注意的是,财税[2009]125号文是追溯至2008年1月1日开始实施,财税[2011]23号文是自2010年1月1日起执行。也就是说,石油企业2008年度和2009年度的境外所得只能采用财税[2009]125号文规定的分国抵免和境外三层间接抵免。

因财税[2011]23号文的发文日期是2011年5月26日,此前,部分石油企业已经完成了2010年度企业所得税的汇算清缴,这就不可避免地会涉及2010年度企业所得税退税的问题。但直至2011年11月24日,国家税务总局并未就2010年度企业所得税退税申报有关问题发布通知,导致个别走出去的石油企业纳税人怀疑税务机关是否会受理有关涉及自身2010年度的退税申请。笔者认为,石油企业应及时应对。《中华人民共和国税收征收管理法》第五十一条规定,纳税人超过应纳税额缴纳的税款,税务机关发现后应当立即退还;纳税人自结算缴纳税款之日起三年内发现的,可以向税务机关要求退还多缴的税款并加算银行同期存款利息,税务机关及时查实后应当立即退还;涉及从国库中退库的,依照法律、行政法规有关国库管理的规定退还。其实,该规定正是对纳税人申请退税利益的根本保护,既然财税[2011]23号文已经明确适用于2010年度,石油企业千万不要因此丧失机会,而应尽早和主管税务机关联系退税或抵顶2011年度及以后的税款。■

(作者单位:中国转让定价服务联盟/中翰联合税务师事务所)

责任编辑 雷 蕾