

伊朗回购合同模式下 合同者面临的所得税风险及对策

李程远 葛海明 李振 罗东坤

摘要：本文以回购合同执行项目进入投资回收阶段为背景，对当前伊朗回购合同财税条款、执行过程中不同利益主体对税负的影响、当地税务机关对回购合同的认识和回收过程中面临的主要税务风险进行分析，以期找到有效的应对策略，确保中国石油企业在伊朗实现应有的经济效益，提升企业价值。

关键词：伊朗；回购合同；伊朗国家石油公司(NIOC)；所得税风险；应对策略

近年来，随着中国企业对伊朗油气领域合作和投资的加强，伊朗特有的财税政策、税务征管现状及回购合同对财税条款的限制，给合同者（回购合同中的执行者，这里指中方）执行项目、税务管理等带来诸多风险和挑战，特别是项目进入回收期后，面临不合理的税务核定风险增加，需要我们在执行回购合同时，深入研究伊朗税收与法律政策，最大程度降低项目管理风险，建立完善的管理体系。

一、回购合同模式下所得税风险产生的主要原因

在实践中，税务风险主要是因为企业涉税行为未能正确遵守税法相关规定而导致企业未来经济利益产生的不确定性，具体表现在两个方面：一是企业未按规定纳税而遭受惩罚，二是企业未能充分利用税法相关规定而多付出纳税成本，产生潜在经济利益损失。企业税务风险的产生无不与外部税收环境及企业的经营活动息息相关。

在执行回购合同过程中，业务处理涉及最多、最复杂、对合同者影响最大的为企业所得税。所得税风险产生的原因主要有以下方面。

（一）伊朗税收法律法规制度的不健全

从宏观政策层面来讲，伊朗政府在改善投资环境方面作了很多工作，给中国石油企业在伊朗开展油气资源合作提供了一个相对较好的外部运营环境。但是由于伊朗市场经济体制并不完善，税收法律体系相对复杂，相应的税费体制也不健全，法律、法规解释不一，给合同者生产经营、税收管理等带来诸多风险和挑战。

（二）回购合同涉及的财税政策有特殊性

根据回购合同规定，合同者执行合同应该缴纳的企业所得税由伊朗国家石油公司(NIOC)根据缴纳金额实报实销，并在当期直接回收。具体操作时，NIOC先对合同者每笔回收款直接按税法规定的税率进行代扣代缴，合同者在年度纳税申报完成后，

最终税务申报时计算的应缴所得税可抵减NIOC已经代扣代缴的金额，并以两者之间的差额向税务机关完成纳税申报。虽然合同者执行回购合同本身负担的所得税由NIOC给予补偿报销，但是，由于合同者最终支付和负担的税收金额由税务机关主导确定，从而导致合同者、NIOC及税务机关在评估合同者实际税负的过程中，容易出现较大的利益冲突。对于税务机关来说，严格审核企业财务报表、税务申报，防止企业偷税漏税，甚至尽可能地多征税是其目标。特别是近年来，随着伊朗政府财政收入的下降，税务机关增收的压力越来越大，同时，伊朗不完善的税务法制环境和较普遍的腐败作风，使得项目进入回收期后，面临不合理的税务核定结果的风险增加。

此外，尽管合同者和NIOC属于被征税的一方，他们的目标在一定程度上一致，即争取实际税负的最小化，但值得注意的是，NIOC的侧重点在于回购合同本身的财税条款，补偿报

销的所得税仅限于回购合同本身应该合理负担的所得税,由合同者内部活动产生的潜在税务罚款和损失由合同者承担。

二、回购合同模式下所得税风险的主要形式

(一) 项目融资成本无法税前抵扣

根据回购合同规定,合同者有义务和权利在执行合同过程中为项目融资并用于项目支出。在实际执行中,母公司对子公司/分公司所属项目投资款都以内部往来的形式出现,实际上是免费或者是零利息用于所属项目使用,相应融资成本没有计入当地子公司/分公司账簿作为成本列支,从而无法在税前抵扣。而合同者回收的成本和报酬中包括了银行利息,即对合同者执行项目融资成本的一种补偿。因此在年度纳税申报中,势必会多计一部分利润,从而多缴纳所得税。这部分多缴纳的所得税NIOC未必给报销,因为这是由于合同者自身资金架构安排产生的问题,存在不可回收的风险。

(二) 高通货膨胀对合同者回收收入确认和投资成本摊销的影响

由于近年来欧美等西方国家对伊朗制裁的不断加剧,伊朗通货膨胀率居高不下,2010年~2013年通货膨胀率平均高达28.68%。根据国际会计准则29号对恶性通货膨胀经济的定义,伊朗应属于恶性通货膨胀经济的国家。同时,随着通货膨胀的加剧,伊朗货币里亚尔大幅贬值,为稳定币值平抑物价,伊朗政府过去一直实施里亚尔对美元固定汇率制度,直至2013年7月6日,伊朗央行宣布取消里亚尔固定汇率,改为可浮动的参考汇率制,里亚尔对美元汇率贬值当即超过50%。

中国石油企业在伊朗执行的回购

合同大多签署于2009年及以前,主要执行阶段都处于伊朗通货膨胀急剧上升的几年。回购合同规定的记账本位币为美元,但是报税以伊朗里亚尔为记账本位币、按当地会计准则编制的财务报表为基础。在回购合同进入回收阶段后,回收款币种为美元的情况下,报税收入为回收时即时汇率,即里亚尔对美元汇率贬值超过50%以后的汇率,而资本化成本、非资本化成本按以前年度历史成本为基础进行摊销,即里亚尔对美元汇率为未考虑贬值时的汇率,从而导致根据损益表计算的所得税虚增50%以上,导致合同者补缴所得税。根据国内某些学者的研究成果,多缴税款实为对投资资本的侵蚀。

(三) 合同规定本位币和报税本位币币种差异产生的汇兑损益对合同者实际税负的影响

回购合同规定,合同者投资成本、回收收入确认和计量以美元为主,所有其他非美元项目均应按照规定的汇率换算为美元。根据伊朗当地会计准则16号的规定,企业对于发生的外币交易,应当将外币金额折算为记账本位币(伊朗里亚尔)。外币交易在初始确认时,应采用交易发生日的即期汇率,会计期末,企业应将所持有的外币货币性项目以期末汇率折算为记账本位币金额,而以外币历史成本计价的非货币性项目不予调整。

根据回购合同的特点,回购合同合同期分为建设期和回收期。在建设期,由于主要是融资用于项目支出,会计期末货币性负债项目将大大超过货币性资产项目,当伊朗里亚尔对美元汇率大幅贬值时,将产生巨额汇兑损失,减少合同者的利润总额和所得税申报金额。由于此部分汇兑损失将导致税务机关实际税收收入的减少,存在税务机关不予认可的风险,从而

导致合同者经济利益受损。

在合同者完成合同规定建设工作量,进入回收阶段后,在合同者回收总额超过投资成本时,会计期末将出现净货币性资产项目,此时如果伊朗里亚尔对美元汇率大幅贬值时,项目将因汇率变化产生巨额汇兑收益,增加合同者的利润总额和所得税申报金额,在税务机关要求合同者就这部分汇兑收益缴纳所得税时,额外增加的所得税存在NIOC不予补偿报销的风险。

(四) NIOC补偿税款支付时间对合同者投资收益的影响

根据回购合同NIOC补偿报销所得税的规定,合同者取得补缴所得税完税证明,并获得NIOC同意后,应在当期给予支付。由于伊朗税务机关办事效率低下,从合同者缴纳公司所得税税款到最终取得所得税补缴完税证明的时间较长,加上NIOC补偿支付给合同者的时间,即使能按时全额回收的情况下,也将影响合同者现金流入的价值和使用效率,最终影响合同者实际的投资回报。

三、回购合同模式下合同者所得税风险管理应对策略

伊朗回购合同执行及回收阶段合同者面临的主要税务风险及挑战,主要来自回购合同本身苛刻的财税条款、伊朗特有的税务法制和征管环境,其中有些因素是合同者很难控制和解决的。尽管如此,合同者从主观方面做好以下几点将有助于降低实际税负及潜在的所得税风险,最终保证经济效益的实现。

(一) 加强当地税法等法律法规的研究,做好税收筹划

合同者应加强研究伊朗当地的会计准则、税务法律法规、特别是研究回购合同下所得税等财税条款的特殊

性,合理筹划,依法完成税务申报。通过外包形式,引进当地高资质的会计、税务咨询机构,加强业务咨询与知识更新。对于重点、难点或存在争议的税务问题,应加强与NIOC、税务局的沟通与谈判,争取达成一致意见后,实施具体办税方案。

(二) 利用回购合同的特点,做好融资活动的纳税筹划工作

根据回购合同的特点及要求,合同者执行回购合同所需投资款都应签署借款合同,按合同约定利率计算融资成本并以财务费用的形式在税前列支,避免内部借款无偿使用,无法列支融资成本导致的所得税虚增。即使在NIOC对资本化利息不予报销的情况下,当地报表层面少纳税的目标也可得以实现。

(三) 研究高通货膨胀情况下,收入确认与成本摊销计量属性导致的税收差异

在回收阶段,合同者收入以当期即时汇率确认,而当期资产及摊销成本以历史成本确认。由于在会计期末财务报表和税务申报仅对货币性项目进行调整,而对以历史成本计量的非货币项目未进行调整,所以在高通货膨胀的情况下,成本摊销的抵税效果会大幅度降低。

研究伊朗当地会计及税收法律法规对通货膨胀时期财务报表编制的要求,结合国际会计准则29号恶性通货膨胀经济中财务报告编制原则,对以历史成本计量为基础的资产和成本按一定的指数进行调整,使当期税前摊销成本和收入计量属性相匹配。由于通货膨胀对公司损益的影响属于企业不能控制的系统风险,应做好与NIOC及税务机关的沟通,争取税务机关认可合同者对以历史成本计量为基础的资产和成本按一定的指数进行调整。如果税务机关不认可,那由于

收入和成本计量属性产生的额外所得税金额需要由NIOC在未来给予补偿报销。

(四) 合理安排回购合同回收收入确认时间,尽量减少往来挂账

根据会计准则关于收入确认的条件,在回购合同模式下,在项目公司完成移交即顺利进入商业回收阶段后,收入的金额基本确定并能够可靠地计量,相关的成本或将发生的成本也能够可靠地计量,不了解回购合同实质的办税人员,可能会坚持合同者根据权责发生制一次性确认收入。但是,在回购合同中,合同者要承担油田实际产量达不到预期产量而导致的成本和报酬不能完全补偿的风险,且根据当期实际产油量进行调整,实质上为合同者对执行回购合同的一种隐形担保。因此,在产量因素对成本、报酬回收的影响不确定的情况下,合同者与确认收入相关的风险和报酬并未完全转移给NIOC,与之相关的经济利益是否流入具有较大的不确定性,并不完全符合权责发生制下收入确认原则。

实际上,项目开发期间发生的成本、报酬在项目进入回收期后,在回收期间内按月平均摊销,按季回收。在回购合同模式下,NIOC决定了合同者收入的确认和实现,需根据NIOC确定支付的回收款项作为收入确认实现的必要条件,避免收入虚增而现金流无法实现时提前预缴所得税的风险。同时,约定NIOC应尽快支付款项,减少合同者与NIOC的往来。在汇率变动频繁,特别是伊朗当地货币里亚尔大幅贬值的情况下,避免汇兑收益增加,进而虚增合同者利润、多缴所得税的风险。

(作者单位:中国石油大学<北京>工商管理学院 中国石油伊朗公司)

责任编辑 鲍双双

法规资讯

国家税务总局《关于进一步优化营改增纳税服务工作的通知》(税总发[2016]75号) 2016年5月25日

国家税务总局《关于营业税改征增值税部分试点纳税人增值税纳税申报有关事项调整的公告》(国家税务总局公告2016年第30号) 2016年5月10日

财政部 国家税务总局《关于资源税改革具体政策问题的通知》(财税[2016]54号) 2016年5月9日

财政部 国家税务总局《关于全面推进资源税改革的通知》(财税[2016]53号) 2016年5月9日

国家税务总局《关于发布<营业税改征增值税跨境应税行为增值税免税管理办法(试行)>的公告》(国家税务总局公告2016年第29号) 2016年5月6日

财政部 国家税务总局《关于促进残疾人就业增值税优惠政策的通知》(财税[2016]52号) 2016年5月5日

国家税务总局《关于修改按经费支出换算收入方式核定非居民企业应纳税所得额计算公式的公告》(国家税务总局公告2016年第28号) 2016年5月5日

财政部 国家税务总局 发展改革委 工业和信息化部《关于软件和集成电路产业企业所得税优惠政策有关问题的通知》(财税[2016]49号) 2016年5月4日