

# 石油行业税负政策的国际比较与借鉴

陆 凌 桂王来 路云鹏

**摘 要:** 本文以石油行业财税政策的理论研究为基础,对国内外大型石油企业的税负进行对比。结果表明,我国石油企业税收负担相对繁重,如何改善国内税收状况已成为理论界与实务界共同关注的热点。在剖析我国石油财税政策存在的问题及原因的基础上,借鉴、参照以美国为代表的国际成熟石油税收体系,提出一些政策性建议,并探索我国石油财税政策的改革之路。

**关键词:** 石油行业; 财税政策; 政策建议

**中图分类号:** F810.42 **文献标识码:** A **文章编号:** 1006-1894(2010)04-0055-08

## 一、引 言

税收作为国民经济宏观调控和财富分配调节的重要手段,也是国家财政收入的主要来源,不仅在理论界备受重视,在实践中也是各行各业改善经营管理和税收筹划的重要依据。因此,关于税收制度的完善及具体实施方案的变革,近年来一直受到广泛的关注。

本文以石油行业为例进行财税分析。从建国到现在,石油税制共经历了多达6次的巨大演变,现行有26种相关税费。<sup>①</sup>合理的石油税收政策,不仅是企业经营状况的真实反映,更能协调国家与石油企业之间的利益分配关系,尤其是当今,石油在国民经济中战略地位举足轻重,如何确定国内税收政策的改革方向,加强国家政策的扶持和引导力度,更好地实现石油资源的有效开发、利用,促进石油行业的可持续发展,更是众多企业思考的课题。通过国内外财税制度的介绍和比较研究,本文在为读者展现出税收制度改革的同时,更希望借鉴国外成熟的税收体系和实施规范,为我国石油行业财税政策的发展方向提供一点参考。

## 二、有关石油行业税收理论的研究综述

石油行业是关系国计民生的支柱产业,在国民经济中的重要性不言而喻。石油税收是国家石油政策的重要体现,科学的石油税制体系可以促进石油资源合理利用并增加石油安全的保障程度(罗东坤,2005)。多年来,研究石油领域的文献、著作不断涌现,硕

收稿日期:2010-05-14。

**作者简介:**作者分别系中国石油天然气集团公司财务资产部主任、中国石油渤海钻探公司总会计师和中国石油天然气集团公司财务资产部财务人员。

果颇丰。总的说来可以归纳为3类:一是就现行的规定及发展状况进行概括性的描述与介绍,二是利用定性和定量的方法,从不同的角度对石油行业税制存在的问题和国外石油税制进行剖析与阐述并提出改进的建议。第三类是围绕石油的可持续性发展、消费、环境保护等方面开展的。鉴于本文写作的目的和出发点,着重介绍关于第二类中比较有代表性的理论观点。

我国石油税费制度沿革经历了创立、发展、改革3个时期,形成了以增值税和资源税为主的现行石油税费制度,对促进我国油气资源的合理开发利用和石油工业的快速发展发挥了重要作用。但是,由于法律规定上的不合理、征收机制上的不规范以及理论认识上的不清晰,导致了增值税、资源税、矿产资源补偿费等在实践中的混乱(吴文洁、胡健,2007)。

荆红丽(2007)着重剖析了我国油气田企业增值税实施中出现的问题,她采用理论分析与实证分析相结合的方法,提出了一系列完善油气田企业增值税税制的建议与配套措施。

在资源税上,王甲山与荆红丽(2006)认为我国油气资源征收的资源税从量计征不够合理,还有资源税税额与国内矿区使用费费率难以衔接等。这里面暗藏了许多影响因素。随着石油价格的上涨,我国现行的石油资源税费制度与初衷相悖甚远,已经不能适应经济发展的需要。李红欣、杨鲁、孙长远(2006)从石油资源税费制度的现状出发,就石油资源税和资源补偿费的征收比例和征收方式等问题进行研究分析,指出其中存在的问题,并提出相应的建议。

在另外一个大税目——所得税上,张贡生与马衍伟(2007)认为我国石油企业现行所得税法也存在着可以改进的空间,如不配套的石油企业会计制度,不规范的税基界定,频繁更换的管辖规定,不公平的汇算清缴等。王建铭(2005)与张、马得出相似的结论,在所得税改革上他更是主张调整所得税税率,确定税收减免政策,实行完全成本核算和允许固定资产加速折旧,采取其他所得税优惠措施等。

以上理论笔者是具体从税种设计和实施环节上引用与归纳总结的,以便从总体上对我国现行石油财税有一个基本衡量与把握,下文借用和埃克森美孚的税负对比,分析我国现行的石油税收政策对企业的影响,从而为我国石油财税制度提出改革思路和实施的政策建议。

### 三、中石油与埃克森美孚税负对比分析

为客观认识我国石油企业的税负水平,本文选择世界头号跨国石油公司埃克森美孚与我国石油巨头中国石油天然气股份有限公司(以下简称“中石油”)进行案例分析。这两个公司除了有代表性外,还同为上下游一体化的跨国石油公司,在业务范围、业务类型等方面非常相似,具有较强的可比性。但是上述两家公司业务涉及的国家众多,各国税负差异较大,全面比较难以衡量我国的税负水平,为此重点以其2003~2007年在本土的有关财务和税费数据与中石油进行对比分析,以客观认识我国石油企业的税负水平。

**1. 企业背景** 埃克森美孚是世界超大型上下游一体化跨国石油石化公司之一,由埃克森公司和美孚公司于1999年合并组建而成,业务遍及200多个国家和地区,主要从事油气勘探开发、炼油与化工、营销等业务,拥有员工8万多人。2007年,埃克森美孚资产总额达到2421亿美元,营业收入3903亿美元,在2008年《财富》世界500强公司中排名第二,在美国《石油情报周刊》2007年12月公布的全球大石油公司排名中列第3位。

中石油是中国油气行业占主导地位的油气生产和销售商,于2000年4月在纽约及香港

上市, 2007年11月在上海证券交易所挂牌上市。中石油是全球石油石化产品重要的生产和销售商之一, 在20多个国家和地区从事与石油、天然气有关的各项业务, 主要包括: 油气勘探开发、生产和销售; 原油和石油产品的炼制、运输、储存和销售; 基本石油化工产品、衍生化工产品及其他化工产品的生产和销售; 天然气、原油和成品油的输送及天然气的销售。2007年, 中石油资产总额达到1395亿美元, 营业收入1099亿美元, 在2008年《财富》世界500强公司中排名第25位, 在美国《石油情报周刊》2007年12月公布的全球大石油公司排名中列第7位。

**2. 税负对比** 以下将通过对两大公司本土实现税费情况进行对比, 以客观衡量和反映我国石油企业的税负水平。

中石油本土营业收入低于埃克森美孚, 但实现税费远远高于埃克森美孚, 而且2006年开征特别收益金<sup>②</sup>以来税费迅速增加, 使中石油本土税负高于埃克森美孚近一倍。其中, 中石油本土所得税外其他税负远高于埃克森美孚, 尤其是2006年以来, 比埃克森美孚高一倍多 (如下图所示):

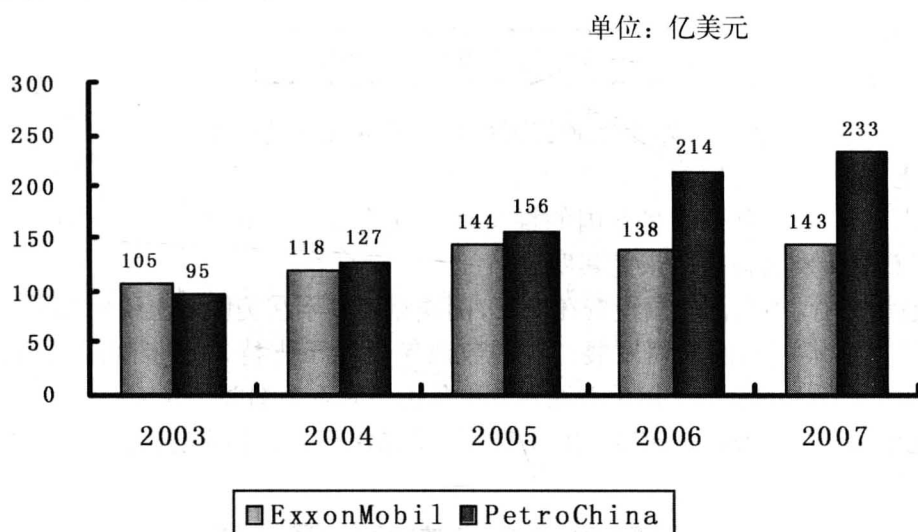


图1 两大公司本土实现税费总额

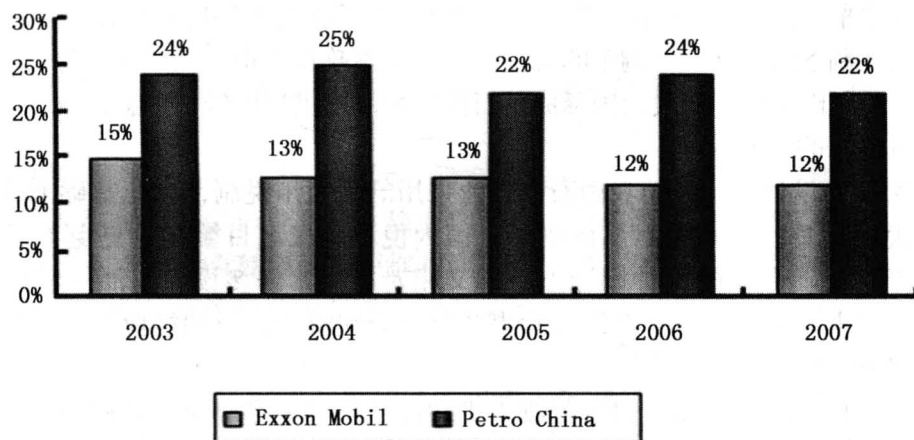


图2 两大公司本土税费总额占营业收入的比例

若将整体的税费结合石油行业的生产流程进行细化对比,则情况如下:从上游油气勘探与生产环节来看,近年来,中石油本土上游税负高于埃克森美孚,其中,所得税外其他税负比埃克森美孚高1~2倍,2006年以来增幅更大(见图3)。

单位:亿美元

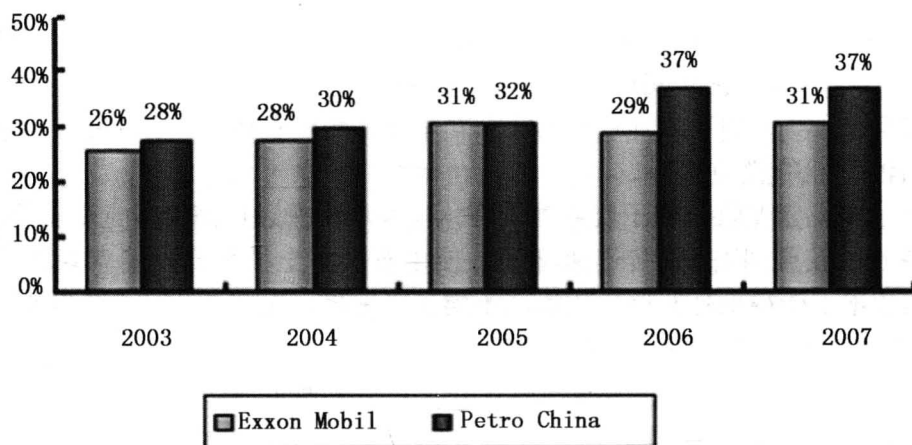


图3 本土上游实现税费占营业收入的比例

通过以上的分析,可以得出以下结论:

从静态水平来看,中石油在本国的税负高于埃克森美孚在美国本土的税负近一倍,2006年开征石油特别收益金以来尤其明显。

从变化趋势来看,中石油本国税费在增长,而埃克森美孚在美国本土税负却呈下降趋势。

美国为了鼓励本国石油公司发展,在税收政策上给予支持,逐步削减税负;而中国尽管在这方面做了巨大的努力,但是石油企业税负仍然偏重,削弱了我国石油企业的可持续发展能力,也不利于国内石油企业参与国外油气资源勘探开发的市场竞争能力的培育和提升。

#### 四、石油财税政策存在的问题及原因

通过以上两个国内外案例的直接对比,明显可以看出:国内石油行业的税负在国际竞争中是处于相对劣势的,正在进行大刀阔斧改革的石油财税制度仍背着许多包袱,步履维艰,主要表现在制度的设计上、调节的失衡上,在优惠政策上也存在一些问题。以下分别分析这些不足,并与以美国为代表的国际成熟石油财税制度进行比较与借鉴,摸索我国税制改革的方向和可提升的空间。

**1. 制度的设计** 目前我国石油行业采用的是通用税制,在此基础上增添与油气资源相关的税费项目。在这种附属体制下,国内税种不仅名目繁多,更免不了重复征税和操作的复杂化。在具体的税种设计上,却又相对简化,许多设置与油气所处的勘探开发阶段性关联不大,更多是集中在勘探和生产收益分配阶段。石油行业存在的制度问题还表现在以下几个方面:

首先,国内现行很多税目的征收方式和计税依据不尽合理。长期的从量定额征收方法是建立在销售量或自用量的基础上,不是以实际开采量为依据的,更没有按照国际原油市场价格或实际的销售额征收,应该严格遵循国家财税体制改革所推崇的“简税制、宽税



基、低税率、严征管”的原则,推进对包含所得税、资源税和地方税在内的一些税种和税率的改革。

其次,没有实行石油区块的招投标制度,缺乏石油区块的竞标市场,难以发挥市场机制对石油矿权进行资源配置的作用。这主要源于计划经济时期开始采用的行政授予方式,导致石油公司可以低廉的价格获得矿权。相反地,美国不需要用法规形式规定资源收费额,而是实行国外通行的石油区块招投标制度,将权利授予最具效率的公司,充分反映资源价值级差,提高开发者的内部收益率,同时使政府的收益增大,实现“双赢”。

再次,早期石油税费制度的规定难免单一或固定,它并没有全面考虑影响的因素。从美国税费制度发展的实践来看,使用滑动台阶条款不失为可选之策。含有滑动比例的财税条款有矿区使用费、利润油分成、定金、所得税及成本回收上限。如以产量规模的大小来确定矿区使用费、利润分成和所得税的比率,使得整个石油税费制度建立在随产量规模的增加而台阶式增长的基础上,继而实现不同开采阶段的合理税负分配。

**2. 调节的失衡** 一个有竞争力的石油财税制度不但能促进石油承包方将石油资源的总收益做到最大,从而获得与之匹配的稳步增长的内部收益率,而且还能使政府收益随之趋涨。而这其中起主要作用的是一个充分考虑资源国政府收益和石油承包方权益分配关系的递进税制。

我国的财税政策并没有完全使石油企业生产收益和政府税收收入的天平保持平衡,并发挥确定分配比例和发挥调节的作用。现行的制度是递减税制,再加上已经实施的10余年不变的税负标准,形成低价运行石油企业承担过重,而高价运行政府却未获得相应额外收益的两难境地。因此,将“收入调节型”税费制度变革为“利润调节型”的税费制度,同时钉住石油市价稳定调整并满足政府诉求的财税政策已势在必行。

此外,于2006年起征的特别收益金,政策的实施确实为企业带来了额外的成本。虽然这个政策的初衷是为了调节石油产业上下游企业收入分配失衡的状态并增加对弱势行业的资金补贴。特别收益金是按国际原油的“虚价格”计征的,原本就没有考虑中国的油价并没有与国际实时对接,甚至频频出现倒挂的现象。尤其近年来随着人民币的大幅升值,相对变低的起征点更是让石油企业雪上加霜。而且,它只是从价格的角度出发,也没有考虑不同企业、不同油田的开采成本问题。政策出台时,业内人士预计国内三大石油公司每年上缴特别收益金总计约200多亿元,但2008年实缴了1000多亿元,远远超过了当时的预期,形成对石油企业利润的过度调节,造成企业现金流十分紧张,严重影响了企业的可持续发展能力。

**3. 优惠政策的缺失** 目前的石油行业的税制并没有考虑石油行业和其他行业生命周期的区别,企业税负在整个生产周期中基本是平均一致的。石油行业作为国民经济的重要组成部分,是有一般经济行业的共性及特性,符合普遍存在的生产周期规律:一个油田从投入开发到资源枯竭总是要经历上升期、稳产期和递减期等阶段。在第二个时期实现单位效益最大化,但是在接下来的时期却要面临利润逐步下降,坚守盈亏平衡点的考验。若一棍子打死,不根据行业的特殊情况适当进行政策调整,会导致石油企业不得不在开发后期要么选择亏损生产,要么在尚存技术潜力的情况下提前废弃油田的非最优选择。

石油行业是资源类的垄断行业,开发的是不可再生的稀缺资源。同样性质的还有煤炭、钢铁行业。但是据相关资料,我国石油行业的税负略高于煤炭行业,远远高于钢铁行业。究其原因可能是国家税收政策对石油行业现行资源税和矿产资源补偿的力度不够,不足以体

现国家对石油资源的政策扶植效应。石油税制中也没有鼓励劣等资源开发的政策,这就忽视了我国高达60亿吨难以运用的石油储量,它们因达不到边际收益而无法进入可采序列,但如果通过政策优惠,这些低品位资源是可以开发利用的。

国内现行财税制度还缺乏国外通行的鼓励边际油田开发的优惠措施,不利于目前国内大部分边际油田和边际区块的有效勘探和开发。这方面可以借鉴美国的做法,它在边际石油资源方面采取了多种税收优惠措施,主要包括之前提到的实施矿区使用费滑动费率制,还有折耗优惠政策,新油、重油的生产使用低税率,允许钻井无形成本与开发费用在税前扣减,对小油气公司实施税收优惠政策等。美国的优惠政策条目众多,在矿区使用费上,有免征矿区使用费;对边远地区和海上勘探开发条件较差的油田减免矿区使用费;对低产井减免矿区使用费;根据产量水平采取滑动制矿区使用费;对某一特定数量的初始产量免征矿区使用费、对新增产量减免矿区使用费;对进入开发中后期的油田、边际油田、老井恢复和提高采收率的石油,减免矿区使用费等等。另外还有对轻油和重油区别对待,对重油的矿区使用费减免。在公司所得税方面的优惠有费用升值回收;加速折旧;投资抵免;勘探费用回收前免税。在增值税和进口税收上更是优惠,实行免征。同时考虑到石油勘探风险巨大,允许建立风险勘探基金,海外勘探支出成本化,并拨海外资源勘探补助金,实行亏损准备金制度和贷款担保制度。此外,还通过配套的投资、财税、金融等政策,加大对石油的财税政策支持,以保障、鼓励石油公司进行石油储备。

尽管各国情况不同,采取的优惠政策不尽相同,但其基本的目标是一致的,即:在承认石油投资特点的基础上,采取各种措施减少石油投资的固有风险,保障石油公司的投资利益,与此同时实现保障国家石油储备的更高目标。

## 五、对我国石油财税政策改革的建议

每种制度都有其存在和发展的“土壤”,对于国际上这些成熟的模式我们不能简单地照搬照抄,只有不断取其精华并锐意创新,适时适当适度地将其本土化,才能使石油财税制度在特定行业里充分发挥其功效。本着这个原则,本文为我国石油财税制度改革提供以下政策建议。

**1. 适时建立相对独立、灵活、反映市场价格变化的石油税制** 石油工业管理体制经历多番变迁,但国家仍迟迟没有制定石油行业独立的财税法规体系,建议颁布与石油勘探开发生产相关的一套石油法及其附属法规,并组建包括石油投资、国家资源政策在内的真正意义上的完整石油税收体系。它必须能克服原来体系设计和具体设置上的缺陷,是与国际接轨的、能适应石油市场价格剧烈波动的有弹性的、灵活的税收机制。

**2. 采用符合石油生产周期的动态税率** 业内已有人发现,在不改变法人纳税主体的前提下,实行以油田(藏)为对象粗放计征石油税额,并按照石油开发的效益变化规律实行动态税率的政策是有其现实可能性的。各石油公司的基层采油单位在多年的工作中,掌握了油田开发的经济寿命期内整体效益变化的规律,结合这些规律可以设计出与开发阶段和资源高效利用相匹配的税制。

**3. 针对不同级别的石油储量实行级差税率** 级差税率从零数值开始,结合储量规模、资源一定风险上的经济价值,建立相应的分级体系。它适用于难以动用的储量的开

发,当然也可以应用于不宜增加税赋的常规储量和优质储量的开发。在一定程度上,这种制度是为了满足石油安全的需要,在现有的技术条件下最大化开发那些按国民经济评价处于经济边界的资源。

**4.调整石油特别收益金的征收办法** 石油特别收益金是我国石油企业繁重的税负的一个重要原因,它严重影响着石油企业的现金流和可持续发展能力。建议适当提高特别收益金的起征点,也可以通过浮动机制,使特别收益金的征收在一定程度上能随各国货币价值相应波动,当然在具体的设置上也可以采用分级靠档的方式,拉开差距。

**5.在服从一般性税制规定的基础上,给石油行业更多的优惠鼓励政策** 对边际油田实行税收优惠政策和投资补贴,是美国油气勘探开发常用的优惠措施,特别是对于进入开发后期、成本不断上升、边际收益不断下降的油田,它是确保其正常生产的重要手段。我国大部分主力油田面临着开发和生产风险大、投资大、产量低的现状,又处于开发的后期,因此国家和政府部门给予适当的投资优惠已经是势在必行。除了以上介绍的美国的一些做法外,世界各产油国对石油企业还有很多其他的措施,特别是针对不盈利或者亏损油气田实施的补贴,取消或放宽成本回收的限制等,以加大对石油行业的扶持力度。

**6.完善海外风险勘探政策支持体系** 中国石油企业早已走出国门,为实现海外油气勘探的重大突破,取得较大规模储量,建议国家设立海外风险勘探基金,对海外油气风险勘探项目给予全额资金支持。对国家批准的项目,石油企业可以申请使用该基金;风险勘探沉没的资金由国家风险基金核销;风险勘探成功则将投资转做国家资本。另外,也可以实行税收优惠政策,例如对海外运回的份额油气视同国内生产,免征进口环节增值税或先征后返;对境外风险勘探发生的费用,允许税前扣除等。

## 六、结 语

目前国内的石油财税政策总体上形成了以增值税和资源税为主体的税收体系,但是由于体制的非独立和设置上的庞杂,实施中的交叉重复,使现行财税制度带有不公平、不公正的特点,也给石油企业的税收筹划增加了不必要的负担,直接影响到了企业的经营业绩。

石油行业是一个具有特殊性质的行业,投资开采的高风险性,漫长的准备期和偿还期,资源储量的可耗竭性等都额外给国内石油行业繁重的税负改革提高了难度。如何借鉴国外的经验,改善自身的行业财税制度,使之继续鼓励石油的勘探开发,抑制过度的石油消费,在引导节约型资源消费结构发展的同时,充分发挥税收政策的调节作用,成为理论界和实务界亟需共同努力的课题。

(作者单位:中国石油天然气集团 中国石油渤海钻探公司)

### 注 释:

- ① 我国目前实行的石油财税制度共涉及26个税费种类。其中,陆上油气田企业的税费种类共17个,这些税费种类中只有采矿权价款、采矿权使用费、资源税、矿产资源补偿费、土地使用税和特别收益金6个税费项目与油气资源有关,其他税费项目都是通用项目。
- ② 石油特别收益金是指在国产原油销售价格超过一定水平时,国家按一定比例从石油开采企业销售国产原油所获得的超额收入中征收的特别收入。从2006年3月26日起,凡在中华人民共和国陆地领域和所辖海域独立开采并销售原油的企业,以及在上述领域以合资、合作等方式开采并销售原油的其他企业,均

应按规定对因原油价格超过40美元/桶所获得的超额收入,按5级超额累进从价定率的方式,缴纳石油特别收益金。

参考文献:

- [1] 罗东坤.促进石油工业健康发展的税收政策探讨[J].税务研究,2005,(3).
- [2] 吴文洁,胡健.我国石油税费制度及其国际比较分析[J].西安石油大学学报(社会科学版),2007,(10).
- [3] 刘运.中外石油财税制度比较研究[D].西南石油学院硕士学位论文,2005,(4).
- [4] 张国云,杨金亮.石油行业增值税监管中面临的问题及对策[J].税务研究,1997,(5).
- [5] 李旭红.中外石油税制的对比及借鉴[J].广西大学学报(哲学社会科学版),2010,(2).
- [6] 张贡生,马衍伟.石油企业所得税:主要问题及政策取向[J].广西财政学院学报,2007,(8).
- [7] 王甲山,荆红丽.借鉴矿区使用费费率经验调整我国油气资源税税额[J].中国石油大学学报(社会科学版),2006,(2).
- [8] 王甲山,荆红丽,谭铁春.增值税转型对油气田企业税负的影响[J].大庆石油学院学报,2006,(12).
- [9] 李红欣,杨鲁,孙长远.中国油气资源税费制度改革探讨[J].当代经济管理,2006,(12).
- [10] 谈捷.中外石油税制对比分析及政策改革建议[J].当代石油石化,2004,(12).
- [11] 杜海燕.完善我国陆上石油财税制度的思考[J].税务论坛,2009,(1).
- [12] 李红欣,杨鲁,孙长远.中国石油资源税费制度问题研究[J].中国国土资源经济,2006,(11).
- [13] 王勇,赵振智.我国石油财税制度存在的问题及对策研究[J].价格理论与实践,2008,(4).
- [14] 李旭红.中国石油财税政策环境与对策研究[M].中国石油天然气集团战略与政策研究项目,2008.
- [15] 尚胜利.浅析石油行业税收负担及其对策[J].税务纵横,2003,(11).
- [16] 王延明.上市公司所得税税负负担研究[J].管理世界,2003.
- [17] 王昉.中国上市公司所得税税负负担问题研究[J].经济研究,1999.
- [18] 王延明.上市公司所得税率变化的敏感性分析[J].经济研究,2002.
- [19] 杨之刚,丁琳,吴斌珍.企业增值税和所得税负担的实证研究[J].经济研究,2000.
- [20] 安体富,林鲁宁.宏观税负实证分析与税收政策取向[J].经济理论与经济管理,2002.

## An International Comparison of Taxation Policy and Its Implications in Petroleum Industry

LU Ling GUI Wang-lai LU Yun-peng

**Abstract:** This paper compares taxation in large domestic and overseas petroleum enterprises, based on the theory of fiscal and taxation policy in this industry. Results show that there is a comparatively heavy taxation load in China. Therefore how to improve current situation has been the focus in theoretical research and practical application. After analysing the problemes and causes, referring to the mature petroleum taxation policies of America, this paper makes some proposals to explore the revolution of fiscal and taxation policies of petroleum industry in China.

**Key words:** petroleum industry; fiscal and taxation policies; policy proposal