

对一起成品油特许经营权 并购交易的财税分析

朱长胜

摘要：A石油公司和Z公司达成了一个包括成品油特许经营权在内的整体资产转让协议。A石油公司认为成品油特许经营权属于无形资产，不应该成为土地增值税的计税依据，地税局则不认同该观点，双方产生争议。对成品油特许经营权的财税处理，应当紧密契合它的资产属性以及它在业务中所扮演的角色。成品油特许经营权是一项特殊的无形资产，即源自内部产生的，因不符合资产确认条件而形成表外资产；在企业合并过程中，它可以经资产评估识别而参与合并对价分摊；但因相关法规的流通限制，它所分摊的价款不是购买价格而是对原所有者的经济补偿。故A石油公司处置成品油特许经营权所取得的价款，仅负有企业所得税纳税义务；Z公司所支付的价款不能换取资产，而是计入当期损益。

关键词：表外资产；合并对价分摊；补偿

无形资产在经济活动中扮演着日益重要的角色，在企业价值中所占的比重也越来越大。除了常见的商标、专利技术外，其他无形资产也开始频繁出现在企业的交易活动之中，并且因财税处理的特殊性和复杂性而引发税企争议，值得关注和研究。

一、案例概况

2017年7月，Q市A石油制品有限公司（以下简称A石油公司）与国内某大型石油公司在当地的销售分公司（以下简称Z公司）签订《资产转让合同》，约定由Z公司收购A石油公司位于Q市的一座加油站整体资产（存货除外）。

A石油公司和Z公司共同委托当地的资产评估公司，对拟转让的加油站整体资产（存货除外）进行评估。资

产报告显示，以2017年6月30日为评估基准日，对加油站除存货外的整体资产采用资产基础法评估，评估结论如表1。

评估专业人员在评估报告中披露，无形资产为表外的成品油特许经营权。

A石油公司和Z公司均同意以评估结论作为加油站整体资产（存货除外）的总价款，并签订资产转让协议，约定付款和资产交割方式。

由于无形资产评估值在整体资产评估值中的比重较大，A石油公司专门和Z公司、Q市的国税局、地税局进行了沟通。Z公司和Q市国税局认为，成品油特许经营权属于《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税[2016]36号）所规定的其他权益性无形资产，应该按

销售无形资产开具发票和申报增值税。

Q市地税局却存在很大不同意见，认为A石油公司在会计账面上并没有将成品油特许经营权作为“无形资产”进行披露，只是在中介机构评估时，臆造了一个特许经营权转让收入，人为从房地产转让收入中分割出来一部分收入，以达到少缴土地增值税目的。根据《土地增值税暂行条例》及实施细则相关规定和《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字[1995]48号）第十条规定，Q市地税局要求在转让加油站整体资产过程中，转让加油站房地产的土地增值税计税收入按照加油站整体资产转让收入剔除机器设备及其他设施价款后的余额确认，对依法不得转让的成品油零售特许经营权作价或评估作价不得从土地增值税计税收入金

表1

项目	账面价值	评估价值
机器设备	40	30
房屋	260	300
土地使用权	700	1 300
无形资产	—	3 170
合计	1 000	4 800

额中扣除。相应的, A石油公司应当申报房地产转让收入4 770万元(4 800-30), 缴纳土地增值税2 102万元(土地使用权的取得成本为800万元)。

A石油公司同意Z公司和Q市国税局的观点, 遂将成品油特许经营权对应的价款按无形资产开具发票, 按6%税率申报增值税; 对Q市地税局的税务处理方式有异议, 但仍于2017年8月申报纳税。2017年12月, A石油公司向Q市人民政府提出行政复议申请。

A石油公司认为:《土地增值税暂行条例》第二条规定, 转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人, 为土地增值税的纳税义务人, 应依照本条例缴纳土地增值税。加油站经营权属于行政许可所授予的“特许经营权”, 符合无形资产的特征应单独计价, 不应该计入土地增值税的房地产转让收入。

Q市地税局认为: 1.A石油公司无特许经营权可以转让。《成品油经营批准证书》是一项行政许可, 根据商务部《成品油市场管理办法》(商务部令2006年第23号)第二十九条, “经营单位投资主体发生变化的, 原经营单位应办理相应经营资格的注销手续, 新经营单位应重新申办成品油经营资格”; 第三十六条, “成品油经营批准证书不得伪造、涂改, 不得买卖、出租、转借或者以任何其他形式转让”。A石油公司转让加油站整体资产后, 其《成品油经营批准证书》同时被注销, Z也

是重新申请取得《成品油经营批准证书》。因此, A石油公司称其转让A加油站整体资产时, 有3 170万元特许经营权收入不能成立。2.《土地增值税暂行条例实施细则》第五条规定:“条例第二条所称的收入, 包括转让房地产的全部价款及有关的经济收益。”第五条是一种概括性表述, 即, 除非有法律明确规定列举的除外。依附于土地有关的经济收益都应当属于土地增值税征收对象。加油站由国家布点规划, 土地用途特殊, 因此, 加油站整体资产转让价格高是土地使用权资源稀缺性的价值体现, 而不是成品油特许经营权带来的。A石油公司在会计账务处理上未将成本油特许经营权作为“无形资产”来处理, 在中介机构评估中臆造了一个特许经营权转让收入, 人为从房地产转让收入中分割出来一部分收入, 以达到少缴土地增值税目的。

Q市政府法制办作出维持Q市地税局征收行为的复议决定。A石油公司表示不服, 准备进一步提起司法诉讼。

二、案例分析

(一) 成品油特许经营权的属性分析
成品油特许经营权是一项无形资产。《企业会计准则第6号——无形资产》第三条规定, 无形资产是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。资产满足下列条件之一的, 符合无形资产定义中的可辨认性标准: 1. 能够从企业中分离或者划分出来, 并能单独或者与相关合同、

资产或负债一起, 用于出售、转移、授予许可、租赁或者交换。2. 源自合同性权利或其他法定权利, 无论这些权利是否可以从企业或其他权利和义务中转移或者分离。案例中, A石油公司的成品油特许经营权能够随着除存货以外的其他资产一起转让给Z公司, 表明它是无形资产而非商誉。成品油特许经营权作为经营权的一种, 在增值税法中也有明确列举。财税[2016]36号文规定, 其他权益性无形资产包括经营权(包括特许经营权、连锁经营权、其他经营权)等。

A石油公司取得成品油特许经营权因不符合会计确认条件而游离于会计账面和资产负债表, 形成表外资产。《企业会计准则——基本准则》第二十二条规定:“符合资产定义、但不符合资产确认条件的项目, 不应当列入资产负债表。”关于无形资产的确认, 《企业会计准则第6号——无形资产》第4条明确规定, 无形资产同时满足下列条件的, 才能予以确认: 1. 与该无形资产有关的经济利益很可能流入企业; 2. 该无形资产的成本能够可靠地计量。《国际会计准则第38号——无形资产》指出, 无形资产的获得方式包括: 单独获得、作为企业合并的一部分获得、以政府补助的形式获得和内部产生。对内部产生的无形资产是否满足确认条件, 企业应将资产的形成过程分为研究阶段和开发阶段。如果企业不能区分创造无形资产的内部项目的研究阶段和开发阶段, 那么该企业应将项目支出均视同研究阶段的支出处理, 即费用化处理。

对于A石油公司而言, 成品油特许经营权符合资产定义却不符合资产确认条件, 故没有在会计账面上反映。

(二) 成品油特许经营权的财税处理
成品油特许经营权虽然作为表外资产未在会计账面和资产负债表中列

示,但因具有可辨识性且价值不菲而在转让过程中能够获得对价支付。表外资产的识别需要借助资产评估的价值发现功能。《资产评估执业准则——企业价值》要求,评估专业人员对企业价值评估采用资产基础法时,应当以被评估单位评估基准日的资产负债表为基础,评估表内及可识别的表外各项资产、负债价值。案例中,评估专业人员恪守评估准则规定,客观、公正地反映A石油公司所拥有的资产状况和价值,勤勉尽责。

成品油特许经营权经资产评估识别后,参与合并对价分摊,计入Z公司的会计账面和资产负债表,转换为表内资产。

成品油特许经营权分摊的对价 = 总交易价格 × 成品油特许经营权评估价值 ÷ 整体资产评估价值 = $4\,800 \times 3\,170 \div 4\,800 = 3\,170$ (万元)

《企业会计准则第20号——企业合并》第十四条规定,合并中取得的无形资产,其公允价值能够可靠地计量的,应当单独确认为无形资产并按照公允价值计量。合并中取得的无形资产应该具有以下两个特征之一:1.源于合同性权利或其他法定权利;2.能够从被购买方中分离或者划分出来,并能单独或与相关合同、资产和负债一起,用于出售、转移、授予许可、租赁或交换。本案例中,A石油公司和Z公司之间构成业务合并。《企业会计准则第20号——企业合并》第三条规定:“涉及业务的合并比照本准则规定处理。”成品油特许经营权既属于法定权利又能够和其他资产一并转让,且能够合理确定公允价值,故案例中,A石油公司和Z公司确认成品油特许经营权的交易价格为3 170万元,符合《企业会计准则》规定,方法合理。

如果没有其他特殊规定,A石油公司应当就成品油特许经营权分摊的

对价3 170万元全额确认资产处置所得,并按无形资产适用6%税率计提增值税销项税额;Z公司对取得的成品油特许经营权作为一项无形资产核算,并根据有关法律规定或者合同约定的使用年限与10年孰短摊销并在企业所得税税前扣除。

然而,《成品油市场管理办法》(商务部令2006年第23号)第三十六条规定:“成品油经营批准证书不得伪造、涂改,不得买卖、出租、转借或者以任何其他形式转让。”成品油特许经营权不得转让流通的行政限制,使之有别于其他的表外资产,导致业务性质和当事各方财税处理都发生了根本性的变化。在此种情况下,应该考虑两方面问题。第一,成品油特许经营权仍是具有价值的资产。《企业会计准则——基本准则》第二十条规定:“资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。”《成品油市场管理办法》禁止成品油特许经营权流通,从而影响其价值,但是不能因此认为成品油特许经营权不存在或者没有价值。第二,在成品油特许经营权不能流通的情况下,Z公司仍愿意为此支付巨额款项,表明此时款项性质已经不再是购买成品油特许经营权的对价,而是转为一种补偿款了。原因有三,一是从交易动机看,Z公司自身已经拥有成品油特许经营权,没有必要重复向A石油公司购买成品油特许经营权;二是从交易结果看,Z公司也没有从A石油公司取得成品油特许经营权;三是A石油公司在整体资产转让过程中失去了能够持续获取经济利益的成品油特许经营权,必然要求获得相应给付。

基于《成品油市场管理办法》的限制规定,Z公司向A石油公司支付的3 170万元属于补偿款。《企业会计准

则——基本准则》第三十五条第二款规定:“企业发生的支出不产生经济利益的,或者即使能够产生经济利益但不符合或者不再符合资产确认条件的,应当在发生时确认为费用,计入当期损益。”因此,Z公司应该确认管理费用3 170万元,A石油公司应该确认赔偿收入3 170万元,并且无需缴纳增值税和土地增值税。

三、案例总结及启示

业务性质决定课税结果,而业务性质又取决于当事各方的业务动机、所涉及资产自身属性等。在本案例中,Q市地税局认为成品油特许经营权在A石油公司的会计账面上没有体现却出现在了资产评估报告中,属于为少缴土地增值税而“臆造”出来的,因不了解表外资产属性和特殊会计处理方式形成误解。成品油特许经营权属于无形资产,和设备一样不属于土地增值税的课税对象,对应的价款不应该纳入“转让房地产的全部价款及有关的经济收益”,另外受行政法规的流通限制也不构成有偿转让无形资产行为,未发生增值税纳税义务。A石油公司和Z公司在明知成品油特许经营权不得转让的情况下,仍将其纳入整体资产转让协议中,为后来税企争议埋下了隐患。笔者认为,A石油公司和Z公司的正确作法应当是签订两份协议,一是除存货和成品油特许经营权的整体资产转让协议,二是关于成品油特许经营权的补偿协议。

表外资产是一类特殊的无形资产,在转让过程中可以借助资产评估的价值发现功能,经识别和估值后进入购买方的会计账面和资产负债表,转为表内资产。

(作者单位:国家税务总局税务干部学院)

责任编辑 武献杰