

从税负角度看天然气管输分离方式的选择

任妙良

摘要：我国天然气市场逐步实施管网运输和销售分离，分离后管道运输服务可适用增值税实际税负超过3%部分即征即退的政策。业务拆分方式一般包括公司分立、设立子公司、设立分公司三种，拆分时还面临选择管输还是销售业务为拆出对象的问题，笔者分别从这两个角度对税收适用政策加以比较，分析其税收负担的差异，提出拆分路径建议：如果拆分后管输和销售业务在可预测的期间内均能持续盈利，则建议以公司分立的方式拆出天然气销售业务；如果拆分后管输或销售业务其中一方有很大可能发生亏损，则建议以设立分公司的方式拆出天然气销售业务。

关键词：天然气；管输分离；税收筹划

我国天然气市场经过十多年的快速发展，全国性骨干网络基本形成，但由于管道运输环节主体少，且多为运输、销售一体化经营，建设及运营过于集中，竞争性不足，难以实现第三方市场主体公平介入。行业行政垄断和区域分割比较严重，输配环节过多，费用较高，最终用户购气价格难以真实体现市场供求关系。为解决这一问题，国家发改委《天然气管道运输价格管理办法（试行）》（发改价格规[2016]2142号）提出：“经营管道运输业务的企业原则上应将管道运输业务与其他业务分离。目前生产、运输、销售一体化经营的企业暂不能实现业务分离的，应当实现管道运输业务财务核算独立。”

《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）附件3《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》中明确：“一般纳税人提供管道运输服务，对其增值税实际税负超过3%的部分实行增

值税即征即退政策。”附件1《营业税改征增值税试点实施办法》中明确：“一项销售行为如果既涉及服务又涉及货物，为混合销售。从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售货物缴纳增值税；其他单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售服务缴纳增值税。”因此，在设定管输分离方案时，应对税收政策的影响加以全面考量。

一、关于业务拆分方式的税收适用政策分析

业务拆分属于企业重组的一项重要内容，一般的实现方式包括公司分立、设立子公司、设立分公司等，拆分环节涉及企业所得税、增值税、土地增值税、契税、印花税等税种。从税收负担和企业经营角度看，上述三种拆分方式各有其相对优势和劣势。

（一）公司分立

公司分立是企业进行分业经营的一种比较常见的方式，且通常采用存

续分立（分立后原公司保持存续不注销）的方式。分立后，分出的管输或销售业务形成独立于原公司的关联公司，管输与销售业务的分离程度相对最高。

公司分立方式的主要优势在于：我国税法对公司分立建立了一般性税务处理和特殊性税务处理两种企业所得税处理机制，其中对符合特殊性税务处理条件的给予了优惠待遇，包括被分立企业暂不确认有关资产的转让所得、新设公司可承继弥补原公司的亏损额等。对分立环节的增值税、土地增值税、契税等其他税种，也基本给予免税或不征税的税收待遇，税收负担相对较轻。

公司分立方式的相对劣势在于：

一是企业所得税特殊性税务处理条件中对分立股东持股比例、持股时间、持续经营等有特定要求，包括被分立企业所有股东按原持股比例取得分立企业的股权、原主要股东在重组后连续12个月内不得转让所取得的股权、企业重组后的连续12个月内不改

变重组资产原来的实质性经营活动等。对受限于实际情况、难以满足此类要求的企业而言,只能适用一般性税务处理规定,在分立环节可能产生一定程度的税收负担。

二是公司分立后销售、运输业务互为独立公司,企业所得税分别计算缴纳。如果出现一方盈利、一方亏损的情况,两公司盈亏不能互抵,将较未拆分前多缴纳或提前缴纳企业所得税。

三是公司分立并非适用于所有企业。例如对上市公司而言,在法律操作层面存在分立协议的签署、股本设置、股东人数等诸多需克服的障碍,实际可操作性较差。

(二) 设立子公司

原公司将管道运输或销售业务的相关资产投资设立新公司,由新公司单独运营管输或销售业务。拆分后销售和运输业务之间为母子公司关系,业务分离程度较高。

设立子公司方式的优势在于:相对于公司分立,对外投资属于公司内部决策事务,操作程序较为简化。按照现行税收法规,子公司一般为独立纳税人,增值税和企业所得税均独立缴纳。如子公司符合税收优惠政策所需条件,可依法享受税收优惠待遇。

设立子公司方式的相对劣势在于:

一是业务拆分后销售、运输业务之间为母子公司关系,企业所得税分别计算缴纳。与公司分立方式类似,如果出现一方盈利、一方亏损情况,两公司盈亏不能互抵。

二是设立子公司环节应根据设立的具体情况确定增值税、企业所得税、土地增值税、契税、印花税等各项纳税义务。虽然各税种对企业改制重组有优惠政策,但优惠条件和各地实际执行口径并不统一,可能产生的税收负担相对较重。具体表现为:

企业所得税方面,可适用非货币

资产投资政策,以投出资产的公允价值扣除计税基础后的余额计算确认非货币性资产转让所得,税负水平视资产评估增值情况而定。同时,根据《财政部 国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》(财税[2014]116号)的规定,以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得,可在不超过5年期限内,分期均匀计入相应年度的应纳税所得额,按规定计算缴纳企业所得税。

增值税方面,根据《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》(国家税务总局2011年第13号)、《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)的规定,纳税人在资产重组过程中,通过合并、分立、出售、置换等方式,将全部或部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人,不属于增值税的征税范围,其中涉及的货物转让和不动产、土地使用权转让行为,不缴纳增值税。业务拆分环节可争取按照这一政策不征收增值税。但由于财政部、国家税务总局文件列举的资产重组方式中并未直接纳入投资设立子公司,导致实践中基层税务机关理解存在差异,通常企业需与主管税务机关提前进行沟通以确定该政策的适用性。

契税方面,根据《财政部 税务总局关于继续支持企业 事业单位改制重组有关契税政策的通知》(财税[2018]17号)的规定,同一投资主体内部所属企业之间土地、房屋权属的划转,包括母公司与其全资子公司之间土地、房屋权属的划转,免征契税。母公司以土地、房屋权属向其全资子公司增资,视同划转,免征契税。但对于母公司在设立子公司环节以土地、房屋权属进行初始投资的,现行税收政策并未直接

明确免税。

土地增值税方面,根据《财政部 国家税务总局关于企业改制重组有关土地增值税政策的通知》(财税[2015]5号)的规定,单位、个人在改制重组时以国有土地、房屋进行投资,对其将国有土地、房屋权属转移、变更到被投资的企业,暂不征土地增值税。该文件已于2017年12月31日到期,普遍认为新的文件将延续该优惠政策并且可能进一步取消行业限制。

(三) 设立分公司

原公司将管道运输或天然气销售业务的相关资产、人员拆分设立独立核算的分公司,由分公司单独运营管输或销售业务。拆分后销售、运输业务之间为总分公司关系,业务分离程度较低。

设立分公司方式的优势在于:由于不具备独立法人地位,分公司一般汇总至总公司缴纳企业所得税,可避免单一业务亏损无法得到弥补的问题。而按照现行税收法规,分公司未经批准前一般独立缴纳增值税,可与前两种拆分方式一样享受增值税即征即退的税收优惠。同时,由于总分公司属同一法人主体,设立分公司环节较设立子公司的税收负担为低。

设立分公司方式的相对劣势在于:分公司不具备独立法人地位,这种拆分未实现管输业务与其他业务的彻底分离,仅达到管输业务财务独立核算的要求。同时,现行税收法规对设立分公司环节的税收政策缺乏明确规定,各地税务机关在执行中的把握也不尽相同,具体税收政策的适用存在一定程度的不确定性。

二、关于业务拆分对象导致税收负担的分析

原一体化运营的管输和销售两块业务,拆分时面临选择哪一业务为拆



图/王瑛

出对象的问题。由于管输和销售的业务性质、涉及资产范围存在差异,拆分对象的选择将直接影响到拆分环节和未来运营过程中的税收负担。

(一) 拆出销售业务

原公司保留管道设备,以天然气销售业务的相应资产新设天然气销售公司(包括分立公司、子公司或分公司,下同),由其负责天然气购销;而原公司向其提供管道运输服务,开具增值税专用发票。

拆出销售业务的相对优势在于:天然气销售业务涉及的需拆出资产、人员一般相对较少,拆分环节税负相对较低。

拆出销售业务的相对劣势在于:公司对外购销关系发生变动,将导致天然气购销合同主体的变动,可能涉及合同变更等外部协调事项。

(二) 拆出管道运输业务

原公司以管道设备及相应的其他资产新设管道运输公司,由其向原公司提供管道运输服务,开具增值税专用发票;原公司负责天然气购销。

拆出管道运输业务的相对优势在于:仅增加原公司与管道运输公司的结算环节,原公司对外购销关系不发生变动,外部协调事项相对较少。

拆出管道运输业务的相对劣势在于:

一是天然气管道运输业务涉及需

拆出资产、人员相对较多,拆分环节税负较高。特别是在应纳增值税的情况下,管道设备的拆出将产生较大额度的增值税销项税额,导致拆分环节应纳增值税的大幅增加,发生较大现金流出。

二是拆分环节原公司的应纳增值税对应形成管道运输公司的进项税额,而较大的进项税额将在相当长时间内形成留抵税额,使得管道运输业务增值税实际税负超过3%部分即征即退的优惠政策无法实际享受。

三、关于管输分离方案涉税考量的总体分析

综合分析前述税收影响因素,从最大程度上减少拆分环节和后续经营时税收负担的角度看,一般而言,如果拆分后管输和销售业务在可预测的期间内均能持续盈利,则建议以公司分立的方式拆出天然气销售业务。如果拆分后管输或销售业务其中一方有很大可能发生亏损,则建议以设立分公司的方式拆出天然气销售业务,这样既可享受增值税即征即退的税收优惠,又可避免单项业务亏损无法得到弥补从而多缴纳企业所得税的问题。同时,由于拆分销售业务时涉及的需划拨资产较少,设立分公司环节产生的税收负担非常有限。

业务拆分是企业经营的重要变动

事项。由于企业经营情况千差万别,现行各税种政策在定义范围、优惠待遇、征管措施等方面也有很大差异性,规划拆分方案、选择业务拆分方式和对象时应着眼于企业整体利益的最大化,从各方面统筹考虑方案的优劣:

(一) 结合企业实际经营情况和发展前景,对拆分环节和拆分后经营时的税收负担进行综合测算和对比分析

首先,企业经营活动产生的各税种应纳税款是相互联系、相互影响的,某一税种应纳税额的减少可能导致其他税种应纳税额的增加,所以首先应对各税种的税收负担进行汇总测算。其次,部分税种的应纳税款存在递延效应,如分立环节企业所得税适用特殊性税务处理的情形下,被分立企业暂不确认有关资产的转让所得,但分立企业接受资产的计税基础只能以被分立企业的原有计税基础确定,且日后如分立企业转让资产或股东转让分立企业股权,仍需按原计税基础计算应纳税款。所以应统筹考虑、综合优化拆分环节和拆分后企业经营环节的税收负担。

(二) 综合考量业务拆分对企业生产经营各项重要因素的影响

税收是企业经营的重要影响因素之一,但不是唯一指标。规划拆分方案时应逐一分析其他重要因素,如天然气管道运输价格和天然气销售价格确定方式,将业务拆分对企业销售收入和利润的不利影响降到最低等。另外,拆分可能需付出一定的设立成本(包括办理相关资质的成本)、经济成本,还包括各种潜在的间接费用和机会成本。应综合考量业务拆分的各项成本、架构合理性、进度安排、发展前景等各项因素,以确定拆分的具体方案。

(作者单位:陕西省天然气股份有限公司)

责任编辑 刘良伟