

浅谈资产评估工作的 税收处理原则

邓艳芳

从宏观角度看,税收是支持国家机器运转的基础,是国家为社会提供公共服务的财力支持,从微观角度看,税收是企业维持自身运作体系所需要获得社会公共服务而支付的成本。资产评估是一个微观范畴,主要是对公司法口径下的企业产权变动或者资产处置的价格提供一个参考依据,是所有权或者使用权变动前定价的一个工具。

税收和资产评估是紧密联系的。资产价格发生变动可能会产生税收,而税费的产生也有可能通过影响买卖双方的谈判与博弈进而影响资产转让定价。因此资产评估事项大多属于涉税事项,税负成为资产评估工作必须考虑的一个重要因素。笔者认为,资产评估的税收处理应着重从评估假设、评估对象、评估经济行为等方面进行系统的分析。

(一) 评估成立的前提条件

评估过程是在交易的前提下模拟交易过程,在此过程中需要模拟测算涉税事项的税收负担。

(二) 评估对象的涉税分析

评估对象是评估工作的客体,资产评估工作的实质即为按照相应的程序,通过对评估对象进行现场勘查和评定估算确定其价值。从实务的角度可将评估对象划分为三种类型:单项资产,如房地产、机器设备;资产组合,如商誉;股东权益。对这三种类型的评估对象进行评估都属于单项资产评估。从评估方法来看,主要有资产基础法、收益法和市场法三种。

1. 资产基础法。资产基础法是以企业的资产负债表为基础的一种评估方法,交易意味着资产/负债的流转,因此会产生流转税,与流转税相伴随的附加税如城市维护建设税和教育费附加也应该同时考虑。此外,随着资产流转出现的特殊行为和目的涉及的税收情况也需要一并考虑,如土地增值税、印花税等。根据目前我国施行的税种,在资产基础法下,主要资产科目所涉及的税种有:(1) 交易性金融资产:营业税;(2) 存货:增值税、资源税、土地增值税(房地产行业);(3) 可供出售金融资产:营业税;(4) 房屋建筑物:营业税、土地增值税、房产税、契税;(5) 机器设备:增值税、消费税、车辆购置税;(6) 土地使用权:营业税、土地增值税、契税;(7) 专利等:营业税。在资产基础法下,以上资产经评估后资产数额的增减值还会对企业所得税产生影响,减值形成递延所得税资产,增值形成递延所得税负债。由此可见,在资产基础法评估中,评估更关注计入资产价值的税金对于评估增减值产生的影响,因此宜借鉴所得税会计的思路,将评估减值形成的资产部分计入递延所得税资产,将评估增值部分形成的负债计入递延所得税负债。

2. 收益法。收益法是以企业利润表

为基础的一种评估方法,需要预测未来的收入、成本、费用及税金,即模拟未来企业的运营收益。可通过营业税金及附加、管理费用和所得税三个科目,将企业主营业务及其他业务的税收事项进行模拟。在收益法下,利润表主要科目涉及的主要税种有:(1)“营业税金及附加”:营业税、城市维护建设税、教育费附加;(2)“管理费用”:印花税、车船使用税;(3)“所得税”:企业所得税。由此可见,在收益法评估中,需要预测经济事项发生所引起的税负。这里需要注意三点内容:一是营业税金及附加中的城市维护建设税和教育费附加,这两个项目是附加在流转税后的税费,因此除了营业税之外,还要考虑增值税和消费税引起的城市维护建设税和教育费附加;二是管理费用中的印花税,是以合同、账簿、产权凭证等为标的一种税,企业销售形成收入中必然要签署合同,合同标的以收入测算,不能遗漏营业账簿和产权转移数据的印花税;最后是企业所得税,企业所得税带有集成、集合的概念,因此其计算需要格外谨慎,应特别关注现行《企业所得税法》规定的免税收入计算。

3. 市场法。这是最为直接的一种评估方法,通过从市场已经成交的案例或者可比的上市公司入手寻找评估对象的价值,要特别关注税负的影响。

(三) 评估经济行为的涉税分析

资产评估为经济行为提供价值上的参考依据,但是由于税负是在经济行为发生后才可能产生的事项,因此在评估中不宜考虑经济行为的涉税。因此,笔者认为可以以经济行为价值的实现作为一道分界线,经济行为实现价值之前的税负,需要根据税法规定逐项考虑,并借鉴所得税会计,采取资产负债表债务法来处理所得税问题;经济行为实现后的税负,资产评估则不宜考虑。

(作者单位:首都经济贸易大学工商管理学院)

责任编辑 张璐怡