

运用资产评估结论降低价格涉税风险

朱长胜 ■

摘要：交易价格是否公允常引发税企争议，税务机关常借助资产评估结论来加以审核和调整。本文提出，运用资产评估结论时应当注意：资产评估结论是基于资产自身属性的价值反映；会计、税法中的公允价值是在资产价值基础上加以市场因素调整的交易结果；资产评估虽然遵循税法却无法顾及个体化的税收政策，从而形成不同于税法口径的评估结论。此外，借助资产评估结论，能够合理解决一揽子交易的价格分摊问题，有效降低涉税风险。

关键词：公允价值；资产评估；价格分摊

在开放的市场经济下，企业拥有产品和服务的自主定价权。交易价格不仅关乎企业利益，也关乎国家税收，是核心的计税依据之一。税务机关常借助包括资产评估在内的各种手段来审核和判断企业的交易价格是否公允。一个常令财务人员感到困惑的问题是：交易价格不等于资产评估结论，是否就是价格不公允？税法中对公平成交价格的衡量依据是什么？税务机关是否可以以资产评估结论为依据，对认为不公允的交易价格进行调整？本文将对这些问题展开分析和介绍。

一、会计、税法中的公允价值和资产评估结论两者并不等同

资产评估是一门估算资产价值的学科，其评估结论一般认为是资产的公允价值。但这里的公允价值是资产评估中的公允价值，根据价值类型可以进一步分为市场价值和非市场价值。其中，市场价值约等于会计、税法中的公允价值。《以财务报告为目的的评估指南（试行）》（中评协[2007]169号）第二十四条规定，在符合会计准则计量属性规定的条件时，会计准则下的公允价

值一般等同于资产评估准则下的市场价值。

资产评估中的市场价值和会计、税法中的公允价值只是“约等于”的原因在于：资产评估通常发生在交易行为之前，是注册资产评估师基于正常的市场情况对资产“价值”的估测，这里正常的市场情况包括供求关系均衡、买卖双方地位平等以及普通的结算方式等。资产进入流通领域，在市场经济条件下，交易前必然经过激烈的竞价过程，买卖双方充分发挥自身智慧和实力，基于资产价值讨价还价、围绕交易细节做出价格调整，最终达成一致的成交价格，形成双方的会计账面记录，确定各自的纳税义务和税务事项。也就是说，会计和税法的公允价值本质是“价格”，是经过有序市场竞争确定的价格。《企业会计准则第39号——公允价值计量》（财会[2014]6号）中将公允价值定义为：市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格。《企业所得税法实施条例》第十三条规定，企业以非货币形式取得的收入，应当按照公允价值确定收入额。前款所称公允价

值，是指按照市场价格确定的价值。众所周知，价格围绕价值上下波动，资产评估中的市场价值只能“约等于”会计、税法中的公允价值。

简单地说，资产评估中的评估结论（本文暂不讨论资产评估的非市场价值，为了表述方便，将资产评估的市场价值暂作评估结论）是基于资产自身属性的价值反映；会计、税法中的公允价值是在资产价值基础上加以市场因素调整的交易结果。《资产评估准则——基本准则》（财企[2004]20号）第二十三条第二款规定，评估结论不应当被认为是评估对象可实现价格的保证。

因此，交易价格经过市场竞价而不等于资产评估结论，只要调整的过程具有合理商业目的，就仍符合会计和税法的公允价值定义。资产处置，如果没有经过交易环节如捐赠等，或者虽然发生交易但有证据表明价格形成不具有合理商业目的的，税务机关有权根据《企业所得税法》第四十一条和《企业所得税法实施条例》第一百一十条的规定，参照资产评估结论进行核定。

例1：某台机器设备的评估结论为100万元，在买方同意一次性付清款项

的情况下,双方最终以98万元成交。会计账面和计税依据为98万元,虽然偏离了资产评估结论,但仍属于会计、税法的公允价值。又比如,企业将该机器设备用于股息红利分配,则税法应当视同销售处理,按照资产评估结论100万元确认销售收入。

二、对市场调整因素之一——税收的分析

资产评估应遵循现行有效税法规定考虑税收对资产价值的影响。但是,出于自身的独立、公正属性以及为保证评估结论的稳定性和通用性,资产评估更多着眼于根据资产自身状况(功能、成新率、收益水平等)作出价值判断,而无法顾及具体的结算方式、会计处理方法和税收政策等交易中以及交易后的个体化因素。

譬如,资产评估对购买存货的增值税处理。增值税是价外税,从理论上而言不应包含在存货价值中。资产评估遵循税法规定,存货的资产评估结论不包含增值税,即作出这样的评估假设:交易双方均为增值税一般纳税人,购买方能够取得合规的增值税专用发票,并及时抵扣进项税。而在实务中,有很多情况会导致企业的采购成本包含增值税。有些购买企业是增值税小规模纳税人;有些企业虽为增值税一般纳税人,但购买存货仅取得普通发票;还有些企业因为取得虚假的、虚开的增值税专用发票也不能抵扣进项税等。因此,除了交易竞价之外,复杂的会计核算规则和严谨的税法规定也会造成同样的资产最终形成不同的账面价值和税务事项。

例2:某项存货在市场上有大量交易,市场价格为5000元/吨,增值税率为17%。存货的A企业因取得增值税专用发票,每吨存货的账面价值为5000元;B企业为小规模纳税人,购

买存货的入账金额则为5850元/吨。从资产评估的角度来看,不因交易双方的不同税收身份而形成不同评估结论,无论A企业还是B企业购买该存货,存货的价值都为5000元/吨。

三、运用资产评估结论,合理分摊交易价格

企业在日常经营活动中,出于资源配置需要会发生一揽子交易,即打包购买或处置设备、存货、相关技术甚至房屋建筑物等资产。一揽子交易在交易合同中往往只约定一个交易总价,而无论是销售方还是购买方,都需要各项资产对应的交易价格以便账务处理和计算税款(销售方)或确定计税基础(购买方)。交易总价在不同类型资产之间如何进行分摊,尤其对销售方而言,会产生迥然不同的税收负担,具体如表1。

我国现行税法没有提供一揽子交易的价格分摊方法,这意味着尊重企业的自主分配结果,但分摊应当具有合理性和公允性,否则税务机关仍可能会以不具有合理商业目的而要求调整。资产评估报告属于经济鉴证证明,资产评估结论具有价值证明的法律效力,以评估结论为依据进行交易价格分摊,能够大幅降低因价格分摊而产生的税收风险。下面具体介绍两种类型的一揽子交易的价格分摊方法:一是不构成业务的一揽子交易;二是构成业务的一揽子交易。

(一) 不构成业务的一揽子交易

《企业会计准则讲解(2010)》明确:业务是指企业内部某些生产经营活动或资产负债的组合,该组合具有投入、加工处理和产出能力,能够独立计算其成本费用或所产生的收入。对不构成业务的一揽子资产,资产评估通常对各项资产分别评估,最后加总得到总的评估结论。在此情况下,资产评估报告提供了各类资产的评估结论,为价格分摊提

供了参考依据。一个能够被普遍接受和认可的价格分摊方法是,按照资产的公允价值比例分摊交易价格。《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知》(国税函[2008]875号)也明确采纳这种分摊方法:企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品的,不属于捐赠,应将总的销售金额按各项商品的公允价值的比例来分摊确认各项的销售收入。此时,价格分摊的公式为:各项资产交易价格=总交易价格×各项资产评估价值÷整体资产评估价值。

例3:A公司和B公司之间发生一揽子交易,A公司处置资产的账面价值、评估价值以及适用税种税率的情况如表2所示。

经过激烈竞价,交易总价最后为392.04万元。根据各项资产的评估结论,具体的价格分摊情况为:

存货销售收入=392.04÷[400+(20+60)×17%+200×11%]×20=19(万元)

建筑物及土地处置收入=392.04÷[400+(20+60)×17%+200×11%]×200=180(万元)

设备处置收入=392.04÷[400+(20+60)×17%+200×11%]×60=54(万元)

专利技术处置收入=392.04÷[400+(20+60)×17%+200×11%]×120=108(万元)

实务中,总交易价格包括增值税,而资产评估结论不包括增值税,需要加以还原。

A公司:

应确认增值税销项税额=(54+18)×17%+200×11%=32.04(万元)

假设建筑物的评估值为90万元(重置成本为150万元,成新率为60%),土地的评估值为110万元,当时取得的地价款为30万元。

扣除项目金额=30+90=120(万元)

增值额=190-120=70(万元)

增值额小于扣除项目金额的50%,

表 1

项目	销售方涉及税种
流动资产	——
其中：货币性资产	——
交易性金融资产	企业所得税、增值税（差额征收）
存货	企业所得税、增值税（17%等）
长期股权投资	企业所得税
固定资产	——
其中：在建工程	企业所得税、土地增值税、增值税（11%等）、契税（收购方）
建筑物（含投资性房地产）	企业所得税、土地增值税、增值税（11%等）、契税（收购方）
设备	企业所得税、增值税（17%等）
无形资产	——
其中：土地使用权	企业所得税、增值税（6%等）、契税（收购方）
专利、技术	企业所得税（所得 500 万元以内免，500 万元以上减半）、增值税免征
商标、软件等	企业所得税、增值税（6%）

表 2

单位：万元

项目	账面价值	评估价值	税负情况
存货	20	20	增值税 17%
建筑物及土地	100	200	增值税 11% 土地增值税 （购买方）契税 1%
设备	50	60	增值税 17%
专利技术	30	120	增值税免税
合计	200	400	——

注意：为了简化分析，暂不考虑城建税、教育费附加和印花税。

表 3

单位：万元

项目	账面价值	成本法评估价值	收益法评估价值
存货	20	20	500
建筑物及土地	100	200	
设备	50	60	
专利技术	30	120	
合计	200	400	

土地增值税适用 30% 税率。

应确认土地增值税 = $70 \times 30\% = 21$ （万元）

应确认企业所得税应纳税所得额 = $360 - 20 - 100 - 21 - 50 - 30 = 139$ （万元）

B 公司：

应确认契税 = $180 \times 1\% = 1.8$ （万元）

并按照存货、建筑物、设备和专利技术的各自交易价格确认入账金额和

计税基础。

需要说明的是，由于存在税收等影响资产价值的个别交易因素，各项资产分摊的交易价格可能并不完全遵循评估价值的比例，但这些偏离应当是能够说明的、可供检验的。

（二）构成业务的情况

如果所转让的一揽子资产构成业务，能够单独产生现金流，资产评估很

可能采用成本法和收益法进行评估。

例 4：承例 3，A 公司和 B 公司之间发生一揽子交易，A 公司处置资产的账面价值、成本法评估价值和收益法评估价值的情况如表 3 所示。

1. 如果资产评估报告最终认为成本法更可靠，一揽子资产的评估价值为 400 万元，则：

（1）表明该一揽子资产不存在商誉。

（2）各类资产均应按照评估价值比例分摊交易价格，具体分摊方法同例 3。

2. 如果资产评估报告最终认为收益法更可靠，一揽子资产的评估价值为 500 万元，则：

（1）表明该一揽子资产具有商誉。

（2）各类资产应当按照成本法的评估价值确认交易价格，考虑到税收等个别交易因素存在，交易价格可以适当上浮或下调。

（3）交易总价和各类资产分摊的交易价格之差，为商誉（商誉是企业获得超额收益能力的表现，金额等于企业未来各年可获得超额收益的净现值之和。根据当前的“营改增”政策，商誉适用 6% 的增值税税率）。假设交易总价为 495.4 万元，各类资产按评估价值确认交易价格，则：

商誉金额 = $(495.4 - 400) \div (1 + 6\%) = 90$ （万元）

A 公司应确认商誉的增值税销项税额 = $90 \times 6\% = 5.4$ （万元）

由于形成商誉的投入在前期都已作费用化处理，商誉没有账面价值和计税基础，所以 A 公司应按照商誉的金额全额确认为企业所得税应纳税所得额。

B 公司除对各项资产仍按照具体交易金额确认入账金额和计税基础之外，还应确认 90 万元的商誉。

（作者单位：国家税务总局税务干部学院）

责任编辑 武献杰