

主讲人：王思峰

TEL: 156 2885 0602

资产评估在税收征管领域的 作用及操作流程

引言

- ◎ 历史起点：
- ◎ 自1993年12月，国务院发布了《中华人民共和国土地增值税暂行条例》（国务院令第138号），在该条例第六条第三款，规定了按评估价格计量房地产扣除成本的内容，在第九条，规定了按房地产评估价格作为房地产收入的情况。这是税法首次规范资产评估在税收中的作用。

引言

- ◎ 税基评估：
- ◎ 税基评估是指具有税基评估胜任能力的评估机构和评估人员，以税收为目的，以相应的税法为依据，对未能明确具体从价税价值的税基为评估对象，按一定的程序，运用适当的估价标准和方法，独立、客观、公正地开展评定作价的专业活动。

引言

- ◎ 运用：

- ◎ 1.涉及企业股权转让、企业重组或资产重组对确定涉及转让目标的股权公允价值和重组企业或资产的公允价值，为税收收入或计税基础提供依据。
- ◎ 2.确定非货币资产投资时资产的公允价值，作为投资资产价值和计税基础的依据
- ◎ 3.涉及房地产相关土地增值税、城镇土地使用税、房产税征税依据的评估。

引言

- ◎ 注意：
- ◎ 由于在实际工作中，上述经济业务行为所出具的评估报告一般是为股权转让、企业重组或出资之目的服务的，而资产评估准则——评估报告第二十七条规定：评估报告的使用限制说明通常包括下列内容：
 - （一）评估报告只能用于评估报告载明的评估目的和用途；
 - （二）评估报告只能由评估报告载明的评估报告使用者使用；
- ◎ 由于上述资产评估报告一般不包括以纳税为目的及可以报送税务机关作为计税基础使用，故税务机关也无法采信使用资产评估报告结论。致使该部分资产评估法定业务在资产评估市场上份额不大。

目录大纲

一、税法中需要进行资产评估的事项及相关文件。

二、税法中执行资产评估机构规定。

三、在执行以税收为目的的资产评估操作具体业务流程。

四、其他可能在税收征管中运用到资产评估的事项。

五、结论。

（一）涉及企业股权转让、企业重组或资产重组对确定涉及转让目标的股权公允价值和重组企业或资产的公允价值，为税收收入或计税基础提供依据。

一、税法中需要进行资产评估的事项及相关文件

1、国家税务总局关于发布《股权转让所得个人所得税管理办法（试行）》的公告 依据国家税务总局公告

【2014】67号公告是对个人转让企业股权行为的一个纳税规范。其中：

第三条 本办法所称股权转让是指个人将股权转让给其他个人或法人的行为，包括以下情形：

- （1）出售股权；
- （2）公司回购股权；
- （3）发行人首次公开发行新股时，被投资企业股东将其持有的股份以公开发行方式一并向投资者发售；
- （4）股权被司法或行政机关强制过户；
- （5）以股权对外投资或进行其他非货币性交易；
- （6）以股权抵偿债务；
- （7）其他股权转让行为。

对上述行为中计税依据偏低的该文件第十四条规定
主管税务机关应依次按照下列方法核定股权转让收入:

(1) 净资产核定法

股权转让收入按照每股净资产或股权对应的净资产
份额核定。

被投资企业的土地使用权、房屋、房地产企业未销
售房产、知识产权、探矿权、采矿权、股权等资产占企
业总资产比例超过20%的，主管税务机关可参照纳税人
提供的具有法定资质的中介机构出具的资产评估报告核
定股权转让收入。

6个月内再次发生股权转让且被投资企业净资产未发
生重大变化的，主管税务机关可参照上一次股权转让时
被投资企业的资产评估报告核定此次股权转让收入。

（2）类比法

参照相同或类似条件下同一企业同一股东或其他股东股权转让收入核定；

参照相同或类似条件下同类行业企业股权转让收入核定。

（3）其他合理方法

主管税务机关采用以上方法核定股权转让收入存在困难的，可以采取其他合理方法核定。

一、税法中需要进行资产评估的事项及相关文件

（一）涉及企业股权转让、企业重组或资产重组对确定涉及转让目标的股权公允价值和重组企业或资产的公允价值，为税收收入或计税基础提供依据。

- ◎ 2、【2015】48号文

- ◎ 企业重组所得税特殊性税务处理申报资料一览表

（二）确定非货币资产投资时资产的公允价值，作为投资资产价值和计税基础的依据

一、税法中需要进行资产评估的事项及相关文件

1.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。

根据财税〔2014〕116号第二条的规定：企业以非货币性资产对外投资，应对非货币性资产进行评估并按评估后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。企业以非货币性资产对外投资，应于投资协议生效并办理股权登记手续时，确认非货币性资产转让收入的实现。

2.财政部国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税政策的通知。

根据财税[2015]41号第二条规定：个人以非货币性资产投资，应按评估后的公允价值确认非货币性资产转让收入。非货币性资产转让收入减除该资产原值及合理税费后的余额为应纳税所得额。

（三）涉及房地产相关土地增值税、城镇土地使用税、房产税征税依据的评估。

一、税法中需要进行资产评估的事项及相关文件

对房产税《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152号）规定,房屋原价应根据国家有关会计制度规定进行核算。对纳税人未按国家会计制度规定核算并记载的，应按规定予以调整或重新评估。

国务院发布了《中华人民共和国土地增值税暂行条例》（国务院令第138号），在该条例第六条第三款，规定了按评估价格计量房地产扣除成本的内容，在第九条，规定了按房地产评估价格作为房地产收入的情况。

目录大纲

◎ 一、税法中需要进行资产评估的事项及相关文件。

◎ 二、税法中执行资产评估机构规定。

◎ 三、在执行以税收为目的的资产评估操作具体业务流程。

◎ 四、其他可能在税收征管中运用到资产评估的事项。

◎ 五、结论。

二、税法中执行资产评估机构规定

- ◎ 根据国家税务总局公告2010年第4号（以下简称“4号公告”）第九条明确指出
“本办法所称评估机构，是指具有合法资质的中国资产评估机构”。此处的“中国资产评估机构”，就是指的中国财政部系统的评估机构。

目录大纲

◎ 一、税法中需要进行资产评估的事项及相关文件。

◎ 二、税法中执行资产评估机构规定。

◎ 三、在执行以税收为目的的资产评估操作具体业务流程。

◎ 四、其他可能在税收征管中运用到资产评估的事项。

◎ 五、结论。

(一) 以税收为目的的资产评估程序

三、在执行以税收为目的的资产评估 操作具体业务流程 税法中需要进行资产评估的事项及 相关文件

（一）以税收为目的的 资产评估程序

1、委托方和相关当事方基本状况

- ◎ 资产评估师应当了解委托方基本状况、产权持有者等相关当事方的基本状况。在不同的资产评估项目中，相关当事方有所不同，主要包括产权持有者、资产评估报告使用方、其他利益关联方等。委托人与相关当事方之间的关系也应当作为重要基础资料予以充分了解，这对于全面理解评估目的、相关经济行为以及防范恶意委托等十分重要。资产评估师还应要求委托人明确资产评估报告的使用人或使用人范围，以及资产评估报告的使用方法。明确资产评估报告使用范围不但有利于资产评估机构和资产评估师更好地根据使用人的需求提供良好服务，同时也有利于降低评估风险。

（一）以税收为目的的资产评估程序

1、委托方和相关当事方基本状况

- 针对以税收为评估目的的资产评估利益相关方及报告使用人至少包括资产的产权人和主管税务机关。资产评估机构在提供相关专业技术服务过程中，应明确与税务机关和企业之间的关系。由于评估结果需提交给税务机关，并最终要得到税务机关的认可。故企业在委托评估机构服务之前应事先就评估目的、评估对象、评估范围、评估方法、价值类型等评估基本事项和税务机关沟通，在得到税务机关认可后，再正式委托评估机构进行评估工作；在评估过程中，如遇到疑难问题，企业和评估机构应及时向税务机关汇报、沟通；最后在评估结果正式确定之前还要与税务机关沟通，在税务机关审核认可后，再出具正式的评估报告或咨询意见较合适。

（一）以税收为目的的 资产评估程序

2、资产评估目的

- ◎ 注册资产评估师应当与委托方就资产评估目的达成明确、清晰的共识，并尽可能细化资产评估目的，说明资产评估业务的基本目的和用途，避免仅仅笼统地列出宽泛模糊的资产评估目的的简单做法。以税收为目的的资产评估至少应该是根据相关税法的规定对企业交易的涉税行为提供计税收入或计税成本的公允价值咨询意见。

（一）以税收为目的的 资产评估程序

3、评估对象基本状况

- ◎ 资产评估师应当了解评估对象及其权益的基本状况，包括其法律、经济和物理状况，例如资产类型、规格型号、解构、数量、购置（生产）年代、生产（工艺）流程、地理位置、使用状况；企业名称、住所、注册资本、所属行业、在行业中的地位 and 影响、经营范围、财务和经营状况等。资产评估师应当特别了解有关评估对象的权利受限状况。
- ◎ 非货币性资产投资以及涉及房地产相关土地增值税、城镇土地使用税、房产税征税依据的评估的一般是使用单项资产或能够组合盈利的资产组；股权转让或企业重组一般是使用独立经营的经营主体。对于评估基本状况的了解在评估资产信息收集中做进一步详细探讨。

（一）以税收为目的的 资产评估程序

4、价值类型及定义

- 资产评估师应当在明确资产评估目的的基础上，恰当确定价值类型，确信所选择的价值类型适用于资产评估目的，并就所选择价值类型的定义与委托方进行沟通，避免出现歧义、误导。
- 根据中评协发布的资产评估价值类型指导意见第十一条某些特定评估业务评估结论的价值类型可能会受到相关法律、法规或者契约的约束，这些评估业务的评估结论应当按照相关法律、法规或者契约等的规定选择评估结论的价值类型；相关法律、法规或者契约没有规定的，可以根据实际情况选择市场价值或者市场价值以外的价值类型，并予以定义。

（一）以税收为目的的资产评估程序

4、价值类型及定义

- ◎ 特定评估业务包括：以抵（质）押为目的的评估业务、以税收为目的的评估业务、以保险为目的的评估业务、以财务报告为目的的评估业务等。
- ◎ 资产评估师执行以税收为目的的资产评估业务，应当根据税法等相关法律、法规的规定选择评估结论的价值类型，例如课税价值。课税价值，是指评估对象根据税法中规定的与征纳税收相关的价值定义所具有的价值。如果相关法律、法规没有规定的，可以根据实际情况选择市场价值或市场价值以外的价值类型作为课税对象评估结论的价值类型。

（一）以税收为目的的资产评估程序

4、价值类型及定义

- 企业重组、资产重组、股权转让是以现有资产在目前的条件下继续使用所表现出来的价值，也就是资产的在用价值。根据中评协发布的资产评估价值类型指导意见，第八条在用价值是指将评估对象作为企业组成部分或者要素资产，按其正在使用的方式和程度及其对所属企业的贡献价值的估计数额。而并不考虑资产的最佳用途或资产变现的情况。
- 非货币资产投资时资产的公允价值，作为投资资产价值和计税基础的依据所表现的价值是投资价值。根据中评协发布的资产评估价值类型指导意见，第七条投资价值是指资产对于具有明确目标的特定投资者或某一类投资者所具有的价值。资产的投资价值与投资性资产价值是两个不同的概念。投资性资产价值，是指特定主体以投资获利为目的而持有的资产，在公开市场上按其最佳用途实现的价值。

（一）以税收为目的的 资产评估程序

4、价值类型及定义

- 涉及房地产相关土地增值税、城镇土地使用税、房产税征税依据的评估所表现的是市场价值。根据中评协发布的资产评估价值类型指导意见，第五条 市场价值是指自愿买方与自愿卖方在资产评估基准日进行正常的市场营销之后，所达成的公平交易中某项资产应当进行交易的价值的估计数额，当事人双方应各自精明、谨慎行事，不受任何强迫压制。根据国际评估准则1关于对市场价值的其他补充说明，我们把资产评估中的市场价值定义整理如下：资产评估中的市场价值，是指资产在评估基准日市场上最佳使用状态下最有可能实现的交换价值的估计值。

（一）以税收为目的的资产评估程序

4、价值类型及定义

- 所以资产价值类型定义中既需要选择以资产评估的估价标准形式表达的价值类型（具体包括重置成本、收益现值、现行市价、（或变现价值）和清算价格四种。）；也需要从资产评估假设的角度表达资产评估的价值类型（具体包括继续使用价值、公开市场价值和清算价值三种）；同时从资产业务的性质，即资产评估的特定目的划分资产评估的价值类型；还要以资产评估时所依据的市场条件、被评估资产的使用状态以及评估结论的适用范围划分资产评估价格的价值类型。

（一）以税收为目的的资产评估程序

4、价值类型及定义

- “4号公告”规定对计税基础均应以公允价值为基础确定，公允价值是会计要素的计量属性之一。参照 2011年5月国际会计准则理事会（IASB）颁布的国际财务报告准则第13号《公允价值计量》，公允价值是在计量日市场参与者之间进行的正常交易中出售一项资产所收到的价格或转移一项负债所支出的价格。该定义主要反映出三层意思，首先，计量前提必须是有序交易；其次，公允价值计量是对特定资产或负债而言的，必须站在市场参与者的立场考虑公允价值，即公允价值是一种基于市场的计量方式，而并不基于个别主体；最后，公允价值强调了脱手价格的概念，即卖出资产所收到的价格或转移负债所支付的价格。本质而言，公允价值是一种市场评价，是市场参与者充分考虑了市场信息后所达成共识的市场交易价格，是市场而非特定主体对资产或负债的认定。

（一）以税收为目的的资产评估程序

4、价值类型及定义

- 公允价值并非资产评估的价值类型，根据《资产评估价值类型指导意见》第五条“市场价值是指自愿买方和自愿卖方在各自理性行事且未受任何强迫的情况下，评估对象在评估基准日进行正常公平交易的价值估计数额”，其与公允价值的定义并没有实质性的差异。《以财务报告为目的的评估指南》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”。因此，资产评估师在执行企业重组中以税务为目的的评估时，一般采用市场价值作为评估结论的价值类型。
- 作为资产评估的一般目的和基本目标或执业理念，在对公允价值的理解上，不仅要理解作为资产评估基本目标和执业理念的价值公允性，还要对是否是“公平交易”这一公允价值的本质特征之一所涉及的诸因素进行充分的分析，基于事实和有合理基础的假设作出恰当和专业的判断。

（一）以税收为目的的 资产评估程序

5、资产评估基准日

- 资产评估师应当通过与委托方的沟通，协助委托方明确资产评估基准日。资产评估基准日是资产评估业务中极为重要的基础，也是评估基本原则之一的时点原则在评估实务中的具体体现。资产评估基准日的选择应当有利于资产评估结论有效的服务于资产评估目的，减少和避免不必要的资产评估基准日期后事项。资产评估师应当根据专业知识和经营，建议委托方根据评估目的、资产和市场的变化情况等因素合理选择评估基准日。
- 税法对涉及资产评估相关交易事项如何确定，评估基准日没有具体的规定和建议，但我们今天所列举的这些税法文件中分别有以下的规定：

（一）以税收为目的的 资产评估程序

5、资产评估基准日

- ◎ （1）根据国家税务总局公告2015年48号关于企业重组业务企业所得税征收管理若干问题的公告
- ◎ 第三条 财税〔2009〕59号文件第十一条所称重组业务完成当年，是指重组日所属的企业所得税纳税年度。
- ◎ 企业重组日的确定，按以下规定处理：
 1. 债务重组，以债务重组合同（协议）或法院裁定书生效日为重组日。
 2. 股权收购，以转让合同（协议）生效且完成股权变更手续日为重组日。关联企业之间发生股权收购，转让合同（协议）生效后12个月内尚未完成股权变更手续的，应以转让合同（协议）生效日为重组日。
 3. 资产收购，以转让合同（协议）生效且当事各方已进行会计处理的日期为重组日。
 4. 合并，以合并合同（协议）生效、当事各方已进行会计处理且完成工商新设登记或变更登记日为重组日。按规定不需要办理工商新设或变更登记的合并，以合并合同（协议）生效且当事各方已进行会计处理的日期为重组日。
 5. 分立，以分立合同（协议）生效、当事各方已进行会计处理且完成工商新设登记或变更登记日为重组日。
- ◎ 上述，建议以税法规定的重组日作为评估基准日

（一）以税收为目的的 资产评估程序

5、资产评估基准日

- ◎ （2）根据国家税务总局公告2014年第67号 国家税务总局关于发布《股权转让所得个人所得税管理办法（试行）》的公告第二十条 具有下列情形之一的，扣缴义务人、纳税人应当依法在次月15日内向主管税务机关申报纳税：
 - （一）受让方已支付或部分支付股权转让价款的；
 - （二）股权转让协议已签订生效的；
 - （三）受让方已经实际履行股东职责或者享受股东权益的；
 - （四）国家有关部门判决、登记或公告生效的；
 - （五）本办法第三条第四至第七项行为已完成的；
 - （六）税务机关认定的其他有证据表明股权已发生转移的情形。

- ◎ 上述规定强调了股权的实际转让或行权情况，所以评估基准日以税法规定的上述日期为准。

（一）以税收为目的的 资产评估程序

5、资产评估基准日

- （3）根据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号文 第二条 企业以非货币性资产对外投资，应于投资协议生效并办理股权登记手续时，确认非货币性资产转让收入的实现。所以一般选择协议生效日作为评估基准日。
- （4）根据财税[2015]41号第二条规定：个人以非货币性资产投资，应按评估后的公允价值确认非货币性资产转让收入。非货币性资产转让收入减除该资产原值及合理税费后的余额为应纳税所得额。个人以非货币性资产投资，应于非货币性资产转让、取得被投资企业股权时，确认非货币性资产转让收入的实现。所以评估基准日的确定以取得被投资企业股权时的日期作为评估基准日。
- （5）根据《财政部 国家税务总局关于房产税城镇土地使用税有关问题的通知》（财税〔2008〕152号）规定 第一条 对依照房产原值计税的房产，不论是否记载在会计账簿固定资产科目中，均应按照房屋原价计算缴纳房产税。房屋原价应根据国家有关会计制度规定进行核算。对纳税人未按国家会计制度规定核算并记载的，应按规定予以调整或重新评估。由于该评估事项可能会追溯到以前，这应和税务机关进行协商，从企业房屋建成投入使用，房产税纳税义务开始发生的事件，作为评估基准日。

（一）以税收为目的的 资产评估程序

5、资产评估基准日

- ⊙ （6）国务院发布了《中华人民共和国土地增值税暂行条例》（国务院令第138号），在该条例第六条第三款，规定了按评估价格计量房地产扣除成本的内容。
- ⊙ 第六条 计算增值额的扣除项目：
 - （一）取得土地使用权所支付的金额；
 - （二）开发土地的成本、费用；
 - （三）新建房及配套设施的成本、费用，或者旧房及建筑物的评估价格；
 - （四）与转让房地产有关的税金；
 - （五）财政部规定的其他扣除项目。
- ⊙ 在第九条，规定了按房地产评估价格作为房地产收入的情况。第九条 纳税人有下列情形之一的，按照房地产评估价格计算征收：
 - （一）隐瞒、虚报房地产成交价格的；
 - （二）提供扣除项目金额不实的；
 - （三）转让房地产的成交价格低于房地产评估价格，又无正当理由的。

（一）以税收为目的的 资产评估程序

6、资产评估限制条件和 重要假设

- ◎ 资产评估机构和资产评估师应当在承接评估业务前，充分了解所有对资产评估业务可能构成影响的限制条件和重要假设，以便进行必要的风险评价，并更好地为客户服务。

（一）以税收为目的的 资产评估程序

7、其他需要明确的重要 事项

- ◎ 根据具体评估业务的不同，资产评估师应当了解上述基本事项的基础上，了解其他对评估业务的执行可能具有影响的相关事项。

（二）信息收集及评估方法的选择

三、在执行以税收为目的的资产评估
操作具体业务流程
税法中需要进行资产评估的事项及
相关文件

（二）、信息收集及评估方法的选择

1、收集资料所有者或占有者内部的信息资料——（1）

- 持有者的内部信息资料通常是与被评估的目标直接相关的信息。这些内部信息主要包括公司历史沿革、组织结构、宣传手册及目录、关键人员、客户及供应商基数、合同义务、有关目标资产的历史经营情况及其他未来发展前景的信息数据（如财务报告等）。一般情况下，分析人员应收集的信息资料还包括目标资产的相关文件，如产权证明、技术说明等；使资产达到目前状态（截止至评估基准日）所花费的所有成本；涉及目标资产及类似资产的交易；作为现行企业经营一部分的资产的未来应用及效用。此外，资产的预期剩余使用寿命的信息以及法律、合同、物理、功能、技术、经济等影响因素的信息。
- 资产评估师通常应事先编制常见的评估资料需求表，由产权持有者根据需求表提供这些信息。产权持有者可能并不拥有现成的信息资料，则需要资产评估师在产权持有者的协助下进行调查才能取得。

（二）、信息收集及评估方法的选择

1、收集资料所有者或占有者内部的信息资料——（1）

- ⊙ 针对上述不同税法规定的评估内容需要收集的客户资料也不相同:
- ⊙ （1）涉及企业股权转让、企业重组或资产重组对确定涉及转让目标的股权公允价值和重组企业或资产的公允价值，为税收收入或计税基础提供依据，主要是对目标企业的净资产进行评估。
- ⊙ 目前税法未对以税收为目的的资产评估方法进行规定，但是参照国家税务总局关于发布《股权转让所得个人所得税管理办法（试行）》的公告 第十四条规定 主管税务机关应依次按照下列方法核定股权转让收入:

（二）、信息收集及评估方法的选择

1、收集资料所有者或占有者内部的信息资料——（1）

- ①净资产核定法
- 股权转让收入按照每股净资产或股权对应的净资产份额核定。
- 被投资企业的土地使用权、房屋、房地产企业未销售房产、知识产权、探矿权、采矿权、股权等资产占企业总资产比例超过20%的，主管税务机关可参照纳税人提供的具有法定资质的中介机构出具的资产评估报告核定股权转让收入。
- 6个月内再次发生股权转让且被投资企业净资产未发生重大变化的，主管税务机关可参照上一次股权转让时被投资企业的资产评估报告核定此次股权转让收入。

（二）、信息收集及评估方法的选择

1、收集资料所有者或占有者内部的信息资料——（1）

- ②类比法

参照相同或类似条件下同一企业同一股东或其他股东股权转让收入核定；

参照相同或类似条件下同类行业企业股权转让收入核定。

- ③其他合理方法

主管税务机关采用以上方法核定股权转让收入存在困难的，可以采取其他合理方法核定。

- 也就是说在评估中首选资产基础法，次选市场法。

（二）、信息收集及评估方法的选择

1、收集资料所有者或占有者内部的信息资料——（1）

- 根据资产评估准则——企业价值 第三十九条 企业价值评估中的资产基础法，是指以被评估企业评估基准日的资产负债表为基础，合理评估企业表内及表外各项资产、负债价值，确定评估对象价值的评估方法。
- 运用资产基础法评估师根据资产评估准则——企业价值 第十四条 注册资产评估师执行企业价值评估业务，应当根据评估业务的具体情况，收集并分析被评估企业的资料和其他相关资料，通常包括：

（二）、信息收集及评估方法的选择

1、收集资料所有者或占有者内部的信息资料——（1）

- ⊙（一）评估对象相关权益状况及有关法律文件、评估对象涉及的主要权属证明资料；
- ⊙（二）企业的历史沿革、主要股东及持股比例、主要的产权和经营管理结构资料；
- ⊙（三）企业的资产、财务、经营管理状况资料；
- ⊙（四）企业的经营计划、发展规划和未来收益预测资料；
- ⊙（五）评估对象、被评估企业以往的评估及交易资料；
- ⊙（六）影响企业经营的宏观、区域经济因素的资料；
- ⊙（七）企业所在行业现状与发展前景的资料；
- ⊙（八）证券市场、产权交易市场等市场的有关资料；
- ⊙（九）可比企业的财务信息、股票价格或者股权交易价格等资料。

（二）、信息收集及评估方法的选择

1、收集资料所有者或占有者内部的信息资料——（1）

- 除这些资料外根据资产评估准则——企业价值 第十五条 注册资产评估师应当尽可能获取被评估企业和可比企业的审计报告。
- 无论财务报表是否经过审计，注册资产评估师都应当对其进行必要的分析和专业判断。
- 评估师根据企业财务报表所列示的资产和负债状况，根据资产的不同类型分别取得目标资产的相关文件，如产权证明、技术说明等；使资产达到目前状态（截止至评估基准日）所花费的所有成本；涉及目标资产及类似资产的交易；作为现行企业经营一部分的资产的未来应用及效用。此外，资产的预期剩余使用寿命的信息以及法律、合同、物理、功能、技术、经济等影响因素的信息。

（二）、信息收集及评估方法的选择

1、收集资料所有者或占有者内部的信息资料——（1）

- 根据资产评估准则——企业价值 第四十条 注册资产评估师应当根据会计政策、企业经营等情况，对被评估企业资产负债表表内及表外的各项资产、负债进行识别。
- 以持续经营为前提对企业价值进行评估时，资产基础法一般不应当作为惟一使用的评估方法。
- 所以一般应再采用市场法或收益法对评估结论进行验证。

（二）、信息收集及评估方法的选择

1、收集资料所有者或占有者内部的信息资料——（2）

- ◎ （2）确定非货币资产投资时资产的公允价值，作为投资资产价值和计税基础的依据。以非货币资产投资一般是单项资产、几个单项资产组合或一个资产组，评估人员应该目标资产的相关文件，如产权证明、技术说明等；使资产达到目前状态（截止至评估基准日）所花费的所有成本；涉及目标资产及类似资产的交易；作为现行企业经营一部分的资产的未来应用及效用。此外，资产的预期剩余使用寿命的信息以及法律、合同、物理、功能、技术、经济等影响因素的信息。
- ◎ 还应收集投资资产在投资后，在未来企业中的作用以及对企业盈利做出的贡献。

（二）、信息收集及评估方法的选择

1、收集资料所有者或占有者内部的信息资料——（2）

- ◎ 评估人员根据上述所收集到的资料，以投资价值的价值类型，可根据实际情况运用成本法、市场法、收益法进行评估。
- ◎ 运用成本法和市场法对投资资产评估所得出的结论若大于投资资产在投资后，在未来企业中的作用以及对企业盈利做出的贡献。建议采用收益法结论为宜。

（二）、信息收集及评估方法的选择

1、收集资料所有者或占有者内部的信息资料——（3）

- （3）涉及房地产相关土地增值税、城镇土地使用税、房产税征税依据的评估。这部分涉及到税基评估的内容，一般采用批量法进行评估，其说需要收集的资料应和税务机关进行协商以便确定。
- 税基评估的方法有批量评估的税基评估方法体系和以传统评估方法为基础的税基评估方法体系。

（二）、信息收集及评估方法的选择

1、收集资料所有者或占有者内部的信息资料——（3）

传统的税基评估方法体系的基本程序	批量评估的税基评估方法体系的基本程序
确定 <u>税基</u> 的 <u>税种</u> 、基准日； 税基评估对象的清查核实和资料收集； 开展传统评估方法体系的税基评估具体工作； 撰写传统评估方法的税基评估报告； 送达传统评估的税基评估结果。	识别待评估资产 确定财产的一致性性状的 <u>市场</u> 区域 识别那些影响市场区域中的价值形成的特征因素（ <u>供给</u> 和 <u>需求</u> ） 建立能反映那些影响市场区域中的价值特征因素相互间关系的模型（模型设次） 校准模型以决定影响价值的各个特征因素的作用（模型校准层次） 把模型中所得到的结论应用于待评估资产 检测批量评估的结果 确定税基计税价值及送达最后税基的计税价值的结果

（二）、信息收集及评估方法的选择

2、收集资产所有者或占有者外部的信息资料

- 在资产评估中，应注重获得外部信息并加以应用。这些外部信息一般包括行业资料、技术发展趋势、宏观经济及人口统计资料、市场交易定价资料等。这些外部资料一般来源于公开市场和公共信息领域，有的来自市场，有的来自政府，也包括来自媒体、行业协会的信息等。
- （1）市场信息
- 公开市场是资产评估师获取信息资料的最主要来源，市场信息具有公开性、直接性等特点，同时直接获得市场信息也可能存在未充分反映交易内容和条件的问题，因此对市场信息的收集应当尽可能全面，并进行必要的分析调整。资产评估师应当掌握必要的市场信息渠道，在日常工作中收集必要的市场信息，并根据评估业务的需要，及时获得与评估业务相关的市场信息。

（二）、信息收集及评估方法的选择

1、收集资料所有者或占有者内部的信息资料

◎ （2）政府部门

- ◎ 许多有关企业的信息可能通过查看各级政府部门的资料获取，例如各级工商行政管理部门都保存有注册公司的基本登记信息。政府部门的资料包括有关产业的统计数据，这些数据对资产评估中分析行业及产业状况非常重要，其中包括详尽的库存情况、生产情况、需求情况等。政府部门的资料一般比较正式，具有较高的权威性和可信度，但在时效性等方面也可能存在问题。尤其是需要登记的资产信息包括：房屋产权、土地权、专利权、商标权、车辆产权要分别到相关部门调查。

（二）、信息收集及评估方法的选择

1、收集资料所有者或占有者内部的信息资料

◎ （3）证券交易机构

- ◎ 有关上市公司的资料可在证券交易所查询。公开上市公司都必须向监管部门和有关证券交易所提交年度报告和中期报告，并予以公告。上市公司的这些公开信息要接受审计事审计，反映的情况相对而言较为可靠，资产评估师查询收集这些信息也较为方便。利用这些信息，资产评估师不仅可以了解资产所有者的状况，也可以了解其竞争对手的状况及其所处行业的情况。对于未上市公司，也可从上市公司中挑选可比的对象作为目标公司的参照物，进行类比分析，了解相关状况。

（二）、信息收集及评估方法的选择

1、收集资料所有者或占有者内部的信息资料

◎ （4）媒体

- ◎ 媒体一般包括新闻媒介、专业杂志等。新闻媒介的信息不仅包含了原始信息，并且通常都有一些分析，有助于资产评估师加深对所需信息的理解，并能节约分析时间。但应注意新闻媒介在报道一些产业、公司和政府机构时往往带有一定的倾向性，资产评估师要注意对信息进行鉴别。对资产评估来说，权威的专业杂志具有重要价值，这些刊物上发表的文章专业性突出，披露的信息也更详细，分析也较有深度。

（二）、信息收集及评估方法的选择

1、收集资料所有者或占有者内部的信息资料

- ◎ （5）行业协会或管理机构及其出版物
- ◎ 行业协会及其出版物也是资产评估信息的重要来源。通常可从行业协会得到有关产业结构与发展情况、市场竞争情况等信息，还能咨询到有关专家的意见。行业协会一般都出版该行业的专业刊物和书籍，这些出版物是了解该行业情况的重要资料来源，例如我国的证券交易机构出版的行业分析报告等。

（三）以税收为目的的资产评估可能出现的问题

三、在执行以税收为目的的资产评估操作具体业务流程

税法中需要进行资产评估的事项及 相关文件

（三）、以税收为目的的资产评估可能出现的问题

1. 关于评估范围的界定问题

- 以非货币性资产进行投资的评估、涉及房地产相关土地增值税、城镇土地使用税、房产税征税依据的评估。这两项一般涉及的资产类型比较单一，评估范围容易界定。但是涉及企业股权转让、企业重组或资产重组对确定涉及转让目标的股权公允价值和企业重组企业或资产的公允价值，为税收收入或计税基础提供依据的评估。由于是对目标企业的整体资产进行评估，其在资产负债表上所列示的资产不一定完整，而且在实际工作中还有一些企业存在账外账或账外资产的问题，在评估范围界定相对难度较大，建议以企业报送税务机关的基准日的资产负债表列示的所有资产负债为基础，根据调查收集的资料有确凿证据证明是企业所能控制的资产或应承担的负债，往资产负债表列示的项目中增加。

（三）、以税收为目的的资产评估可能出现的问题

2. 关于评估结论选择问题

- ◎ 如果根据资产基础法和收益法计算的企业净资产有较大差异，在比较二者信息收集、参数选择、评估程序执行无明显错误，造成差异的原因是企业商誉形成的，建议以资产基础法作为评估结论；2007年企业会计准则实施以后明确提出了利润和利得的概念，由公允价值计量，而不是由投资者投入或经营形成的，而导致所有者权益变化的叫做利得，无论企业采用什么样的会计政策或会计估计企业长期使用资产尤其是房屋土地等增值较快的资产都会存在利得，也就是资本孳息。上述税法规范主要是解决原企业投资者除经营所得之外，所应产生的资产利得而企业在未来商誉产生的价值依然通过企业所得税的形式履行纳税义务。

（三）、以税收为目的的资产评估可能出现的问题

3. 要充分关注关联交易

- ◎ 当重组企业存在关联关系时，企业之间的转让定价往往作为企业集团内部资源的配置手段，关联方在利己动机的驱动下，可能滥用公司的控制权，导致交易不公平、不公正，从而影响税源的价值和分配。因此关联交易是税务机关关注的重点，特别是跨境关联交易，可能会直接导致我国税源的流失。因此在资产评估时，要充分考虑、判断是否存在关联交易，并据此进行合理的调整。

（三）、以税收为目的的资产评估可能出现的问题

3. 要充分关注关联交易

- 我国《公司法》中关联关系是指公司控股股东、实际控制人、董事、监事、高级管理人员与其直接或者间接控制的企业之间的关系，以及可能导致公司利益转移的其他关系。我国的《企业所得税法实施条例》和《特别纳税调整实施办法（试行）》等税收法规，对关联关系以正面列举的形式进行了认定。另外我国的《企业会计准则第 36 号—关联方披露》规定：“一方控制、共同控制另一方或对另一方施加重大影响，以及两方或两方以上同受一方控制、共同控制或重大影响的，构成关联方。”，并进行了列举。尽管税法 and 会计准则都正面列举了关联关系的种类，但税法、公司法和会计准则对关联关系的认定并不完全相同，税法认定关联方的范围，比公司法和会计学科更广，在列举方面更为细化。在企业重组涉税评估中，对关联关系的认定应主要依据税法，另外对关联交易的认定除了在形式上进行鉴别外，还要具有合理的商业目的，如我国《企业所得税法实施条例》第一百二十条规定：“企业所得税法第四十七条所称不具有合理商业目的，是指以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。”；另外还要从交易的实质上进行分析，如A公司将产品销售给异地没有关联关系的B公司，B公司又把这些产品销售给A公司的子公司C，虽然这两项交易形式上是独立交易，但税务机关可能认为A公司直接将产品销售给其子公司C，并按关联交易来重新计算其税收。

（三）、以税收为目的的资产评估可能出现的问题

3. 要充分关注关联交易

- 要熟练掌握《特别纳税调整实施办法（试行）》的转让定价方法，在企业重组涉税评估中，评估方法的选择必须符合税收的目的。在企业重组所得税征收中，资产评估主要是确定涉税资产的公允价值，即按照市场价格确定其价值，它强调交易的公平。任何不公平的交易或者说不符合公平交易原则（也称独立交易原则）的行为，税务机关都可能会实施纳税调整，这里的独立交易原则，是指没有关联关系的交易各方，按照公平成交价格 and 营业常规进行业务往来遵循的原则。

（三）、以税收为目的的资产评估可能出现的问题

3. 要充分关注关联交易

- 在《特别纳税调整实施办法（试行）》中，对关联交易是否符合独立交易原则判定和转让定价调整的方法，包括以下几种：一是可比非受控价格法，即以非关联方之间的公平成交价格为基础，对关联交易价格进行调整；二是再销售价格法，即以非关联方销售给关联方的商品价格，再按一定比例加成，确定关联交易价格；三是成本加成法，即以关联交易发生的合理成本加上可比非关联交易的毛利，确定关联交易价格；四是交易净利润法，即以可比非关联交易的净利润率，确定关联交易净利润额；五是利润分割法，根据企业与其关联方交易结果的相互关系，将企业合并利润按照一定标准在关联方之间进行分配。以上方法通常适用于各参与方关联交易高度整合且难以单独评估各方交易结果的情况。

（三）、以税收为目的的资产评估可能出现的问题

3. 要充分关注关联交易

- 因此，一方面评估师在执行资产评估业务，运用各种评估技术确定相关参数和数据时，不能简单将委托方及被评估单位提供的资料、数据或其他途径收集的资料、数据直接用于估算，而应首先分析这些资料及数据是否来源于关联交易，并可按上述方法进行判断和调整。如运用市场法确定可比案例及调整可比收入、成本、费用、利润，收益法确定产品销售价格、成本、费用和利润，以及成本法确定评估对象购置价格、销售价格时，可充分运用上述方法进行分析、调整。另一方面，评估师在执行专业的咨询服务时，可直接运用上述方法进行分析、估算，来确定涉税资产的公允价值。

（三）、以税收为目的的资产评估可能出现的问题

4. 目前报告使用存在的问题

- ◎ （1）税法在很多方面明确了评估在税收征管中的作用，但是由于目前尚未有专门对以税收目的的资产评估准则，在实际业务执行中执行标准差异较大，税务机关对一些评估结论难以予以采信。甚至不同评估机构的结论差距非常大，提高评估师业务运用的综合能力至关重要。

（三）、以税收为目的的资产评估可能出现的问题

4. 目前报告使用存在的问题

- （2）由于目前对企业重组中以税务为目的的评估还没有制定相应的准则，对资产评估的特定要求、程序、方法、披露以及执业责任等方面缺乏规范性要求，而相关的税法 and 法规（如“4号公告”）对涉及资产评估业务的基本事项并没有清晰的指引，虽然注册评估师在执业中可以遵循现有的中国资产评估准则体系，但企业重组中涉及的特定事项如何考虑，例如，如何确定评估基准日，报告披露是否有特定的要求，如何界定“合法证据”，“合法证据”与评估报告之间的关系，评估报告使用的有效期是否遵循现有的规定，追溯性评估如何进行，有哪些操作上的具体要求，税务当局是否作为评估报告的使用者，在税务当局进行税务调查发现问题时，是否需要以及如何对评估报告进行审核，税务当局在哪些情况下可以为委托方委托资产评估机构进行评估或进行评估审阅等，现有的资产评估准则并没有针对上述问题进行系统的规范。在目前的评估实务中，如果注册评估师在具体评估业务中只遵循现有各项准则、指南和指导意见的要求，可能存在难以满足企业重组中以税务为目的的特定要求，没有统一的规范，会造成执业质量的参差不齐，难免会出现争议，加大注册资产评估师的执业风险。

（三）、以税收为目的的资产评估可能出现的问题

4. 目前报告使用存在的问题

- ◎ （3）由于在实际工作中，上述经济业务行为所出具的评估报告一般是为股权转让、企业重组或出资之目的服务的，而资产评估准则——评估报告第二十七条 规定：评估报告的使用限制说明通常包括下列内容：
 - （一）评估报告只能用于评估报告载明的评估目的和用途；
 - （二）评估报告只能由评估报告载明的评估报告使用者使用；
- ◎ 由于上述资产评估报告一般不包括以纳税为目的及可以报送税务机关作为计税基础使用，故税务机关也无法采信使用资产评估报告结论。致使该部分资产评估法定业务在资产评估市场上份额不大。
- ◎ 评估师应积极和当地税务机关沟通协调，对企业上述涉税行为需要以评估报告结论作为支撑的事项，应单独委托，独立出具以税收为目的的资产评估报告。或在承接业务中充分考虑对税收的影响，对评估目的和报告使用人进行规范。

目录大纲

◎ 一、税法中需要进行资产评估的事项及相关文件。

◎ 二、税法中执行资产评估机构规定。

◎ 三、在执行以税收为目的的资产评估操作具体业务流程。

◎ 四、其他可能在税收征管中运用到资产评估的事项。

◎ 五、结论。

四、其他可能在税收征管中运用到资产评估的事项

- ◎ (1) 企业作为增值税纳税义务人在经营过程中，会产生以下行为：《增值税暂行条例实施细则》第十六条规定，纳税人有条例规定的有视同销售行为价格明显偏低并无正当理由或者有本细则第四条所列视同销售货物行为而无销售额者，按下列顺序确定销售额：
 - (1)按纳税人当月同类货物的平均销售价格确定；
 - (2)按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定；
 - (3)按组成计税价格确定。组成计税价格的公式为：
$$\text{组成计税价格} = \text{成本} \times (1 + \text{成本利润率})$$
对售价的确定也有可能运用资产评估。上述中对关联交易是否符合独立交易原则判定和转让定价调整也有可能运用到资产评估。国家税务总局公告2016年第42号 第十四条第五项 转让定价方法的选择和使用也有可能运用到资产评估。

四、其他可能在税收征管中运用到资产评估的事项

- ◎ （二）关联交易是否符合独立交易原则判定和转让定价调整也有可能运用到资产评估。

目录大纲

◎ 一、税法中需要进行资产评估的事项及相关文件。

◎ 二、税法中执行资产评估机构规定。

◎ 三、在执行以税收为目的的资产评估操作具体业务流程。

◎ 四、其他可能在税收征管中运用到资产评估的事项。

◎ 五、结论。

五、结论

- ◎ 大力加强资产评估行业与税政税务部门的合作，尽快制定以税务为目的的评估指南或指导意见，积极协调解决在提供以税务为目的的评估服务中出现的具体问题，广大注册资产评估师应积极参与企业重组中以税务为目的的评估工作，逐步积累经验，为相关资产评估指南或指导意见的制定建言献策。我们有理由相信，在中国资产评估协会的重视下，资产评估行业在以税务为目的的评估业务中将发挥重要的作用。