



“财税评差异”的理论框架和实际应用

朱长胜

博士 税务师 资产评估师

副教授 首批税务领军人才

国家税务总局税务干部学院

13912139951

yzsyzs@163.com





课程提纲

壹

美第奇效应和财税评差异

贰

公允价值的财税评差异及应用

叁

资产负债的财税评差异及应用

肆

“财税评差异”的未来展望



美第奇效应和财税评差异



(一) 美第奇效应

思想立足于不同领域、不同学科、不同文化的交叉点上，将现有的各种概念联系在一起，能够形成大量不同凡响的新想法。

- 15世纪“文艺复兴”
- 现代自然科学的应用
- 现代社会科学的应用





(二) 资产评估与税收活动互补

资产评估是税收
活动重要工具，
税务管理需要借
助资产评估的方
法和结论



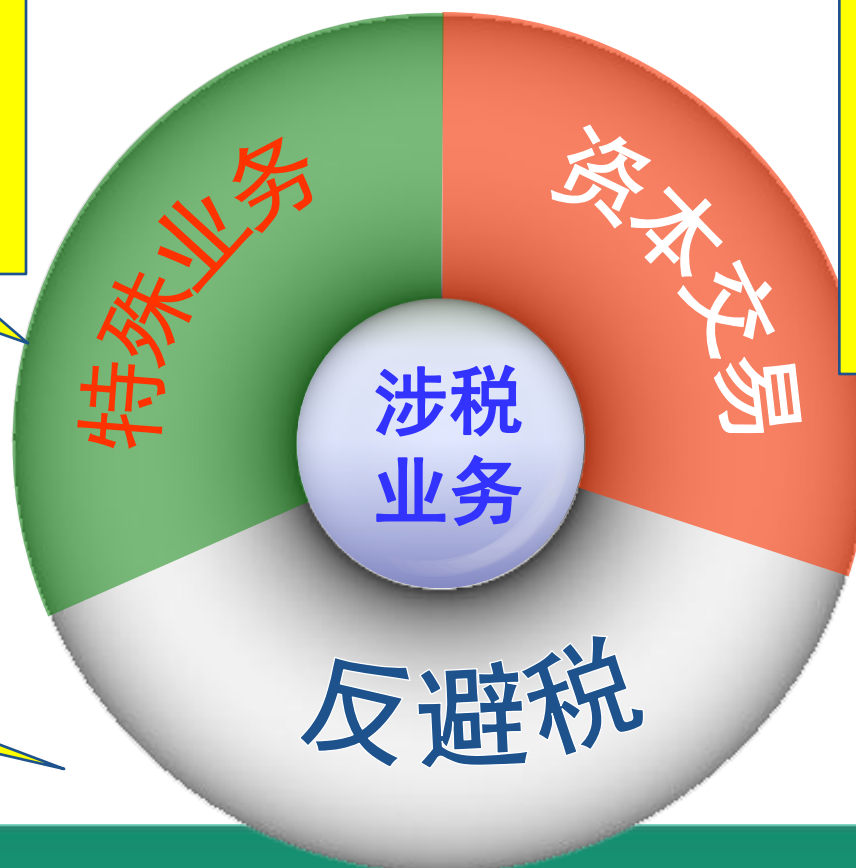
税收是资产价
值的重要组成部分，资产评
估应当参照税
法的一般规定



1.和资产评估紧密相关的税收业务

- 存量房交易
- 评估增减值
- 表外资产和商誉
- 交易对价分摊
- 税款核定征收
- 无形资产贬值
- 股权投资损失

- 无形资产定价
- 成本分摊协议
- 股权间接转让



- 债务重组
- 资产/股权收购
- 非货币性资产投资
- 减资和撤资
- 企业合并
- 企业分立
- 企业清算
- 资产/股权划转
- 对赌协议
- 企业改制改组



2.税法中涉及资产评估的业务事项

序号	业务	政策依据
1	以非货币资产清偿的债务重组	《企业重组业务企业所得税管理办法》（国家税务总局公告2010年第4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》（国家税务总局公告2015年第48号）； 《股权转让所得个人所得税管理办法（试行）》（国家税务总局公告2014年第67号）
2	股权收购、股权转让	
3	资产收购	
4	企业合并	
5	企业分立	
6	企业清算	《关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税[2009]60号）
7	非货币性资产投资	《关于非货币性资产投资企业所得税有关征管问题的公告》（国家税务总局公告2015年第33号）



序号	业务	政策依据
8	资产（股权）划转	《关于资产（股权）划转企业所得税征管问题的公告》（国家税务总局公告2015年第40号）
9	资产损失	《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》（国家税务总局公告2011年第25号）
10	转让旧房、存量房	《关于土地增值税一些具体问题规定的通知》（财税字[1995]48号）； 《关于开展应用房地产评税技术核定交易环节计税价格工作的通知》（财税[2009]100号）； 《关于推进应用房地产评估技术加强存量房交易税收征管工作的通知》（财税[2010]105号）； 《关于推广应用房地产估价技术加强存量房交易税收征管工作的通知》（财税[2011]61号）



3.资产评估法的相关规定



中华人民共和国 资产评估法

法律出版社

2016年12月1日起施行的《资产评估法》第三条明确：

- 法定评估：涉及**国有资产**或者**公共利益**等事项，**法律、行政法规规定需要评估的**
- 自愿评估（非法定评估）：自然人、法人或者其他组织需要确定评估对象价值的



4. 一个亟需解决的现实问题



资产评估机构



该怎么评呢?

税务机构



是怎么评的?





(三) 财税评差异

1. 财税评差异的理论基础

学科	资产评估	财务会计	税收
目标	提供估值结论	提供对决策有用的信息	组织财政收入
结论	资产评估结论	会计信息 (账面价值)	税款 (税基)
共同点	同属于应用经济学，有共同的假设、原则和概念 (资产、负债、公允价值) 等		



2. 财税评差异的概念和分类

概念	<p>狭义：资产和负债的会计账面价值、税法计税基础和资产评估结论之间的差异；</p> <p>广义：还包括财务会计、税法、资产评估之间在概念口径、原则假设和操作处理等方面的差异。</p>
实体类	围绕 资产 和 负债 的 公允价值
程序类	比如利用专家工作及相关报告的程度，对法律权属的关注度等。



贰

公允价值的财税评差异及应用



(一) 公允价值的内涵和外延

1. 公允价值的概念

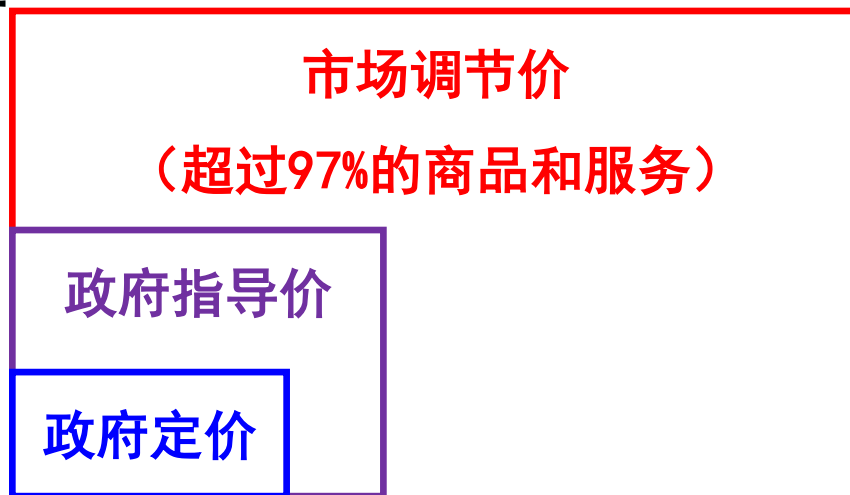
《企业会计准则——基本准则》规定：公允价值，是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格。——和FASB、

IASB一致



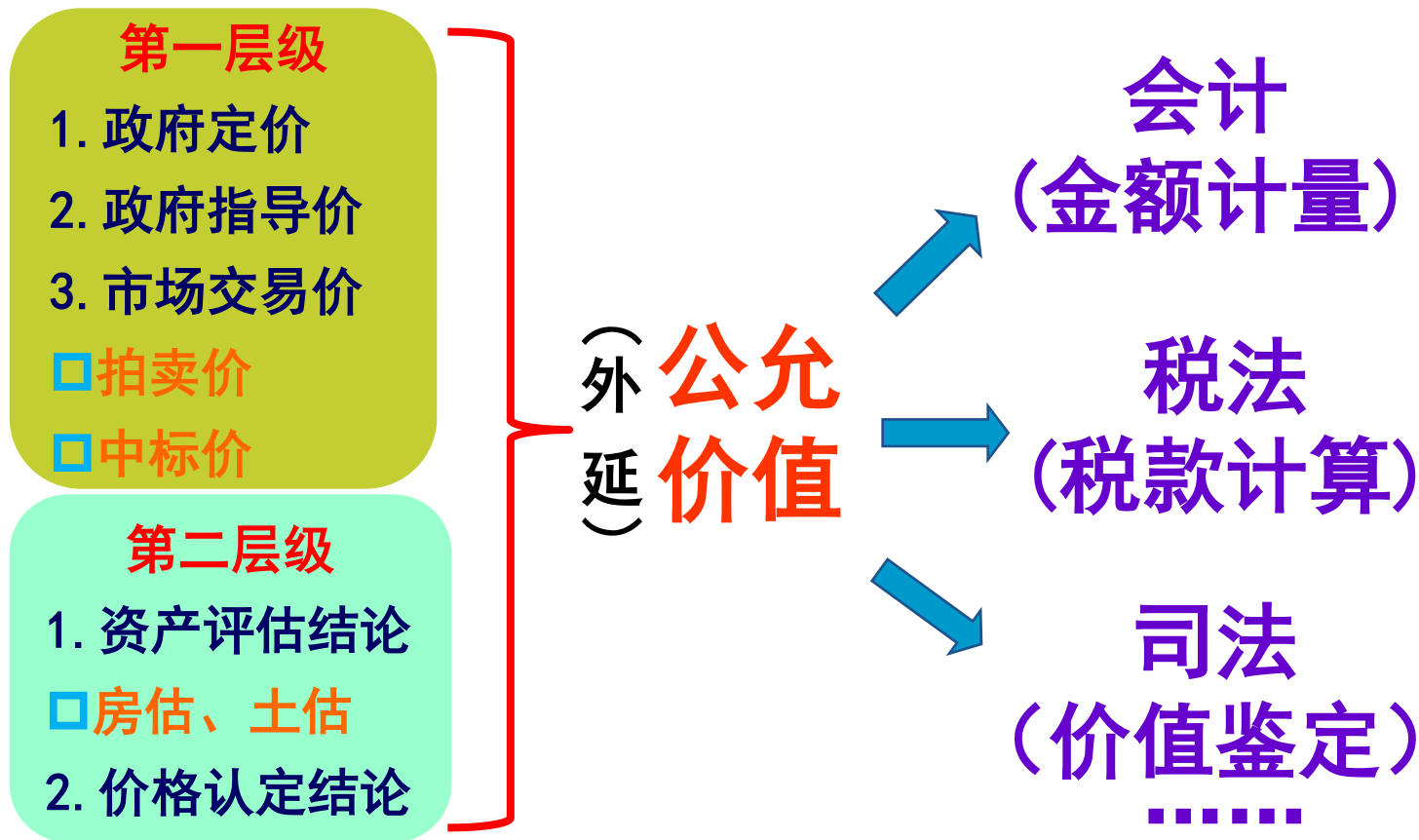
2.公允价值的内涵

- (1) 是价格而非价值
- (2) 是脱手价格或退出价格
- (3) 是市场调节价的理想结果
- (4) 是合理区间而非精准数值





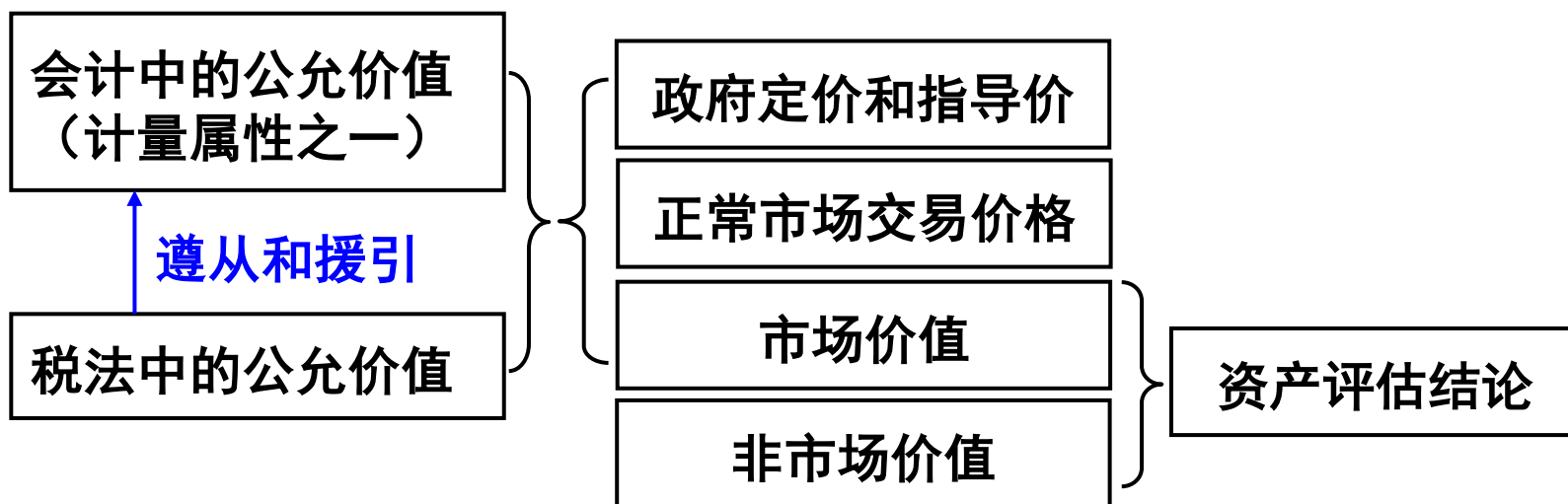
3.公允价值的外延





（二）公允价值的财税评差异

1. 会计、税法和资产评估中公允价值的关系



《以财务报告为目的的评估指南》（中评协[2017]45号

）第十八条规定：**会计准则规定的计量属性可以理解为对应的价值类型。**



2.会计“公允价值”和资产评估“市场价值”的比较

□ 《企业会计准则——基本准则》2007年对公允价值的定义：资产和负债按照在**公平交易**中，**熟悉情况**的交易双方**自愿**进行资产交换或者债务清偿的金额计量。

□ 《企业会计准则——基本准则》2014年对公允价值的定义：是指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。

□ 《资产评估价值类型指导意见》（中评协[2017]47号）第四条规定：**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。



结论：“公允价值”趋同“市场价值”

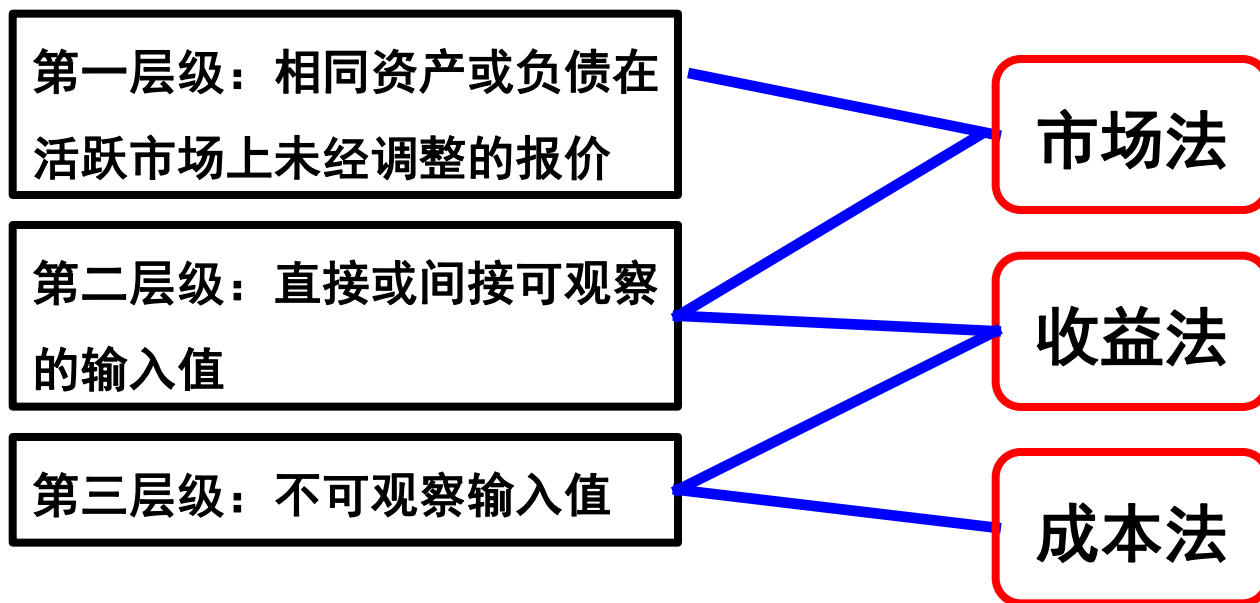
1. 突出了“市场参与者”、“计量日”和“有序交易”三个条件的同时具备。“市场参与者”意味着公允价值的确定更应该由市场所决定，这与资产评估价值类型中的市场价值相互呼应；有序交易是指正常的公开市场交易；新增加“计量日”突出了公允价值的动态属性，这与资产评估中对资产评估结论设有“评估基准日”前缀的作法不谋而合。

2. 《企业会计准则第39号——公允价值计量》同时明确，公允价值的估值技术包括市场法、收益法和成本法三种，而这三种方法正是资产评估中的基本方法。



3.会计对估值的可靠性排序

《企业会计准则第39号——公允价值计量》（财会[2014]6号）规定：公允价值计量结果根据估值技术的输入值，可以分为3个层次。



公允价值计量结果所属的层次，由对公允价值计量整体而言具有重要意义的输入值所属的最低层次决定。



4.税法对公允价值可靠性的排序

交易
价格

=

资产使用价值

+

市场竞价

评估
结论

=

资产使用价值

+

模拟市场竞价

两者都是资产
的公允价值

一般情况下，交易
价格优于评估结论

关联交易、非货币性交易或事项，包括交换、
捐赠、分配、偿债，以及清算中剩余资产的可变
价值，税法常以评估结论作为/检验计税依据



《企业会计准则第39号——公允价值计量》（财会[2014]6号

）第十六条第二款规定：相关资产或负债在初始确认时的公允价值通常与其交易价格相等，但在下列情况中两者可能不相等：

（一）交易发生在关联方之间。但企业有证据表明该关联方交易是在市场条件下进行的除外。

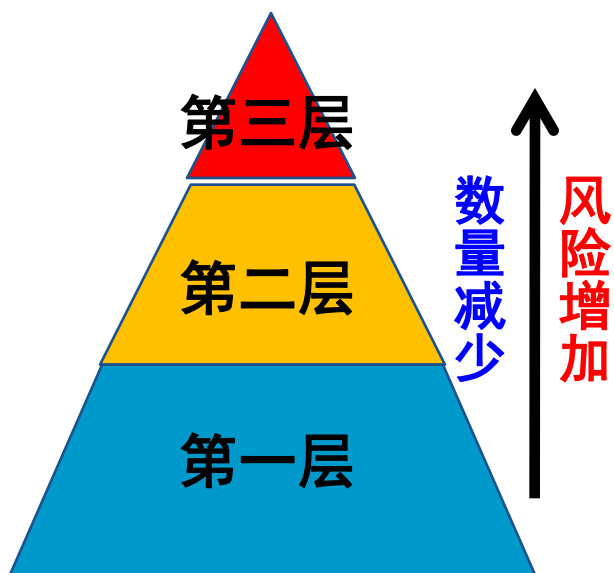
（二）交易是被迫的。

（三）交易价格所代表的计量单元与按照本准则第七条确定的计量单元不同。（计量单元类型分为单项资产或负债；资产组合、负债组合或者资产和负债的组合）

（四）交易市场不是相关资产或负债的主要市场（或最有利市场）



5. 涉税价格监管机制



第一层：一般应当认可交易价格或者作价公允性证明；——**行政效率原则**

第二层：对关联交易等特殊业务，借助资产评估进行价格复核，对作价证明作出必要审核；

第三层：资产评估报告或作价证明存有明显瑕疵时，采用价格认定等其他合理方法核定。——**税务行政裁量权**



6.税款核定的司法实践

最高法在“广州德发案”再审裁定书中的经典语录

1. 拍卖行为的效力与应纳税款核定权，分别受民事法律规范和行政法律规范调整，**拍卖行为有效并不意味税务机关不能行使应纳税额核定权**，另行核定应纳税额也并非否定拍卖行为的有效性。

2. “计税依据明显偏低，又无正当理由”的判断，具有较强的裁量性，**人民法院一般应尊重税务机关基于法定调查程序作出的专业认定，除非这种认定明显不合理或者滥用职权。**



(二) 评估结论对税的考量

1. 税对资产价值影响举例

某单位不具有成品油销售资质，囤积的汽油被公安没收，法院要求财政局组织拍卖后入缴国库。汽油正常含税批发价为每吨3700元，由于财政局不是增值税纳税人，只能提供财政收据而无法开具增值税发票，买受企业不能抵扣税款，从而对汽油拍卖价产生严重影响：不能抵扣增值税537.6元，消费税2109.76元，占成品油含税批发价的71.6%！因此，司法拍卖价格降为每吨1000元，甚至更低。



政策背景：《关于成品油消费税征收管理有关问题的公告》（国家税务总局公告2018年第1号）第二条规定：外购、进口和委托加工收回的汽油、柴油、石脑油、燃料油、润滑油用于连续生产应税成品油的，应凭通过增值税发票选择确认平台确认的成品油专用发票、海关进口消费税专用缴款书，以及税收缴款书（代扣代收专用），按规定计算扣除已纳消费税税款，其他凭证不得作为消费税扣除凭证。



2.资产评估执业要求

《以财务报告为目的的评估指南》（中评协[2017]45号

）第三十四条规定：**资产评估专业人员应当知晓相关税收法律、行政法规对评估对象价值估算的影响，并在相关评估过程中予以恰当的考虑和处理。**



3.影响资产评估结论含税的因素

资产评估结论中的「税」	业务因素	业务类型；	
	会计因素	会计确认和记录；	
	资产评估因素	评估目的、价值类型、评估假设、评估方法、评估基准日等	
	税收因素	税制因素	税种、纳税人身份、计税方法、税目、税率（征收率）、税收优惠及特殊规定；
		征管因素	征收方式、征管口径、发票获取；
		纳税人因素	涉税资料健全程度； 税费转嫁和包税条款；



以增值税为例

- **纳税人身份**：2种，一般纳税人和小规模纳税人，且二者可以转变
- **计税方法**：3种，一般计税、简易计税和差额计税，且同一纳税人可能同时采用3种计税方法，同一业务可能同时采用一般计税&差额计税或简易计税&差额计税
- **税率和征收率**：13%，9%，6%，0；5%，3%；
- **税收优惠**：免税、不征税、即征即退（超税负和按比例）
- **发票**：增值税专用发票和普通发票
- **特殊规定**：区分营改增前后发生（取得）



4.分析的基本原则

(1) 评估结论不应当包含价外税（增值税），理由：

- 为更好地与会计、税法衔接；
- 不影响评估结论的精准度；
- 减缓评估人员负担和执业风险；

(2) 评估结论应当包含其他税费，理由：

- 是脱手价格而非净所得；
- 各类方法的价值构成要素应当一致；

(3) 遵从税法一般规定而剔除个体因素影响



5.案例分析： 暂免征收土地增值税对土地估值结论的影响

转让形式	具体业务	土地增值税待遇	未来扣除金额
单项资产转让	一般情形，及改制中房地产转移任意一方为房地产开发企业的情形	征收	按转让金额扣除
	改制且房地产转移任意一方不为房地产开发企业的情形	暂免征收	按改制前金额扣除
	改制且房地产转移任意一方不为房地产开发企业的情形，同时满足经省级以上（含省级）国土资源部门批准，国家以国有土地使用权作价出资入股的情形		按改制时评估金额扣除
以股权形式转让	——	不征	按实际取得金额扣除



(1) 土地价值评估对土地增值税的考量

- 土地增值税以土地增值额为课税对象，构成土地价值组成部分；
- 当前对土地和不动产的价值评估，无论**市场法、收益法、成本法、假设开发法（剩余法）和基准地价系数修正法**，**评估结论增值的，也就包括了土地增值税。**



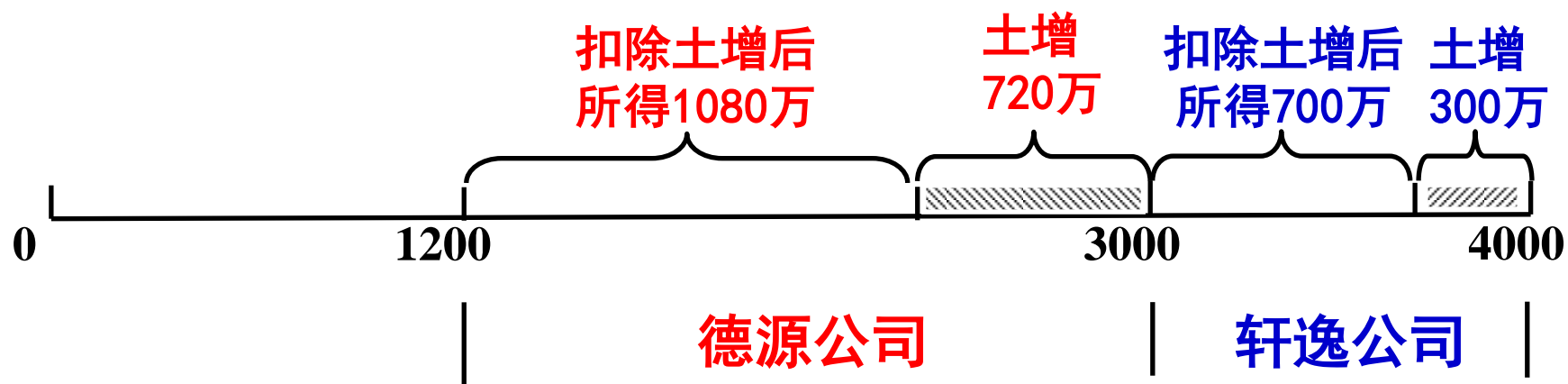
(2) 案例概况

德源公司于2005年6月支付土地出让金**1200万元**取得一块商业土地，使用年限为40年。2015年6月，德源公司将该土地对轩逸公司进行股权投资，交易价格依据房地产评估结论，为**3000万元**。2017年6月，**轩逸公司**由于业务转型和融资需要，将该土地转让给瑞康公司。根据同期同类土地的交易记录，该土地的价格在**4000万元**。

（本案例不考虑土地增值税以外的其他税费）



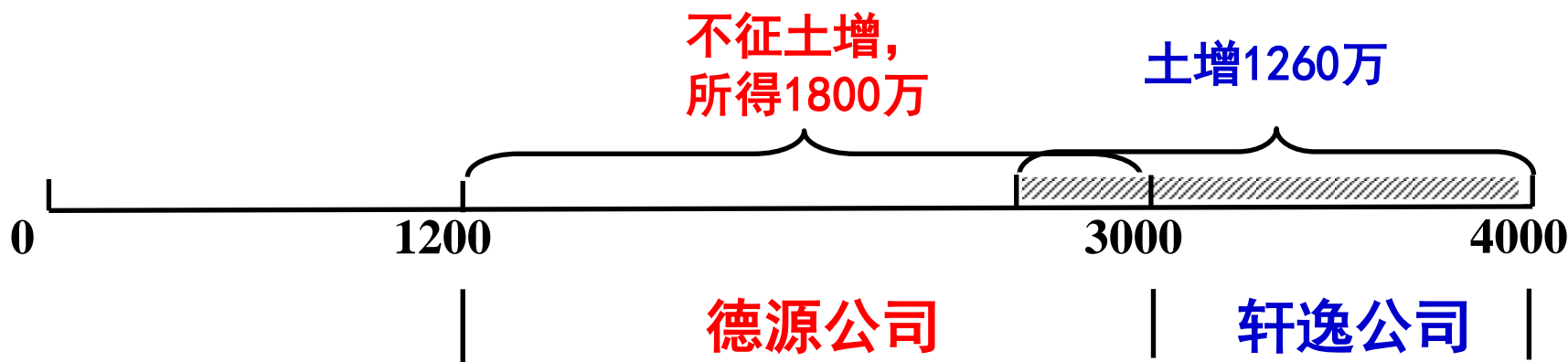
A. 当德源公司转让土地，征收土地增值税时



谁增值受益谁缴税，受益越多缴税越多！



B. 当德源公司转让土地，暂免征收土地增值税时



上游税负转嫁下游，
下游加成负担！



C. 解决措施：降低上游企业（德源公司）的土地转让价格以分担土地增值税。

土地增值税税率表

级数	增值率 (增值额÷扣除项目金额)	税率 (%)	速算扣除系数 (%)
1	不超过50%的部分	30	0
2	超过50%~100%的部分	40	5
3	超过100%~200%部分	50	15
4	超过200%的部分	60	35



D. 难点:

土地增值税是超率累进税率而非比例税率

导致:

- 下游企业加成负担土地增值税;
- 加成率取决于上、下游企业各自的土地增值情况;
- 下游企业的土地增值率在受让土地时尚难确定



E. 建立数学模型

设：

- 上游企业为A，下游企业为B；
- 上游企业A取得土地成本即扣除项目为X，上下游企业之间的土地转让价格为Y，下游企业B转让土地价格为Z；
- 上游企业A应负担的土地增值税为 S_A ，下游企业B应负担的土地增值税为 S_B ，土地增值税总额为S；
- 均衡转让价格为 Y' ；



目标函数：

$$(Y-X-S_A) \div (Z-Y-S_B) = (Y' -X) \div (Z-Y' -S)$$

其中：

$$(1) X \leq Y' \leq Y \leq Z$$

$$(2) S = (Z-X) \times T - X \times K$$

$$(3) S_A = (Y-X) \times T_A - X \times K_A$$

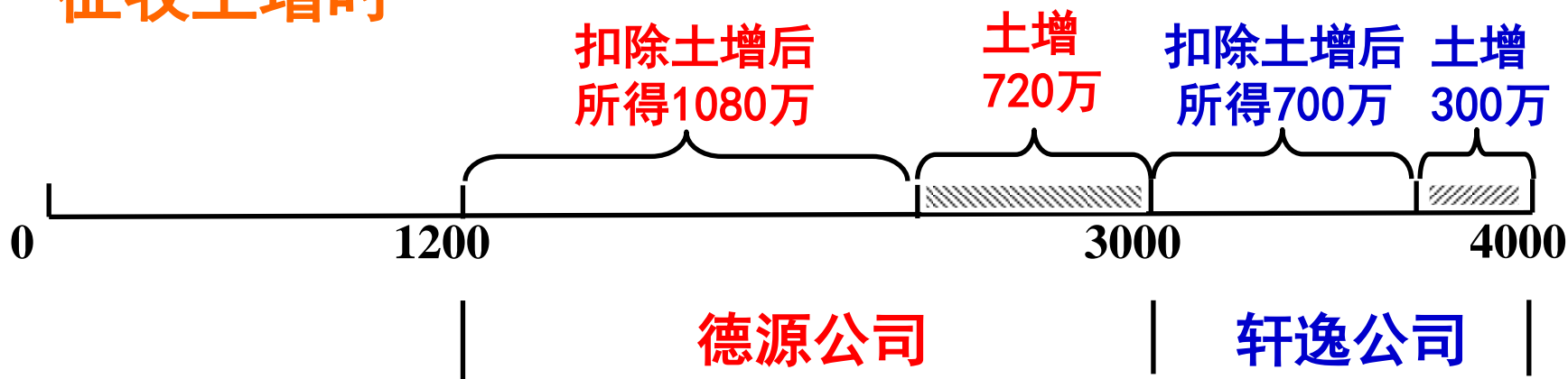
$$(4) S_B = (Z-Y) \times T_B - X \times K_B$$

经整理，

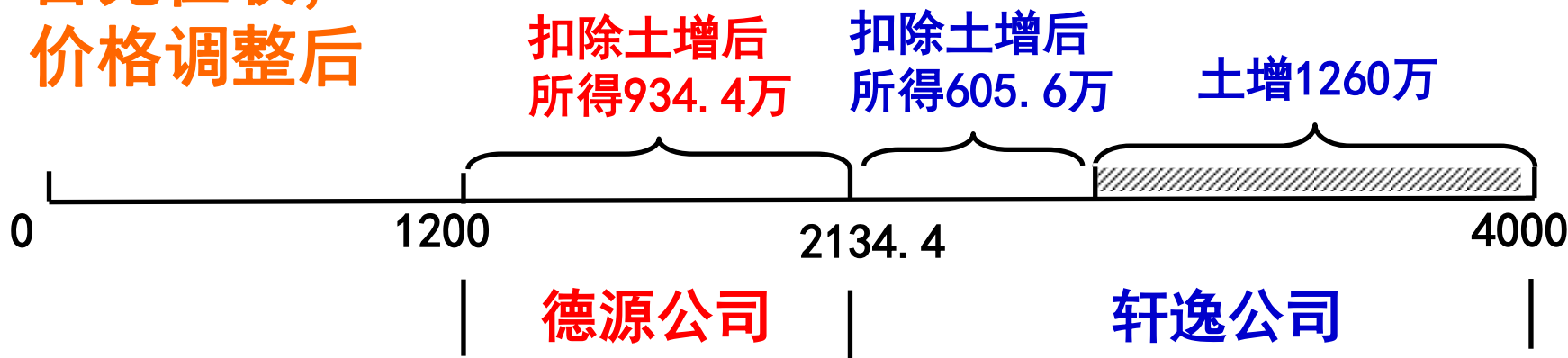
$$Y' = [(Y-S_A) (Z-S) - X (Y+S_B-S)] \div (Z-X-S_A-S_B)$$



征收土增时



暂免征收， 价格调整后





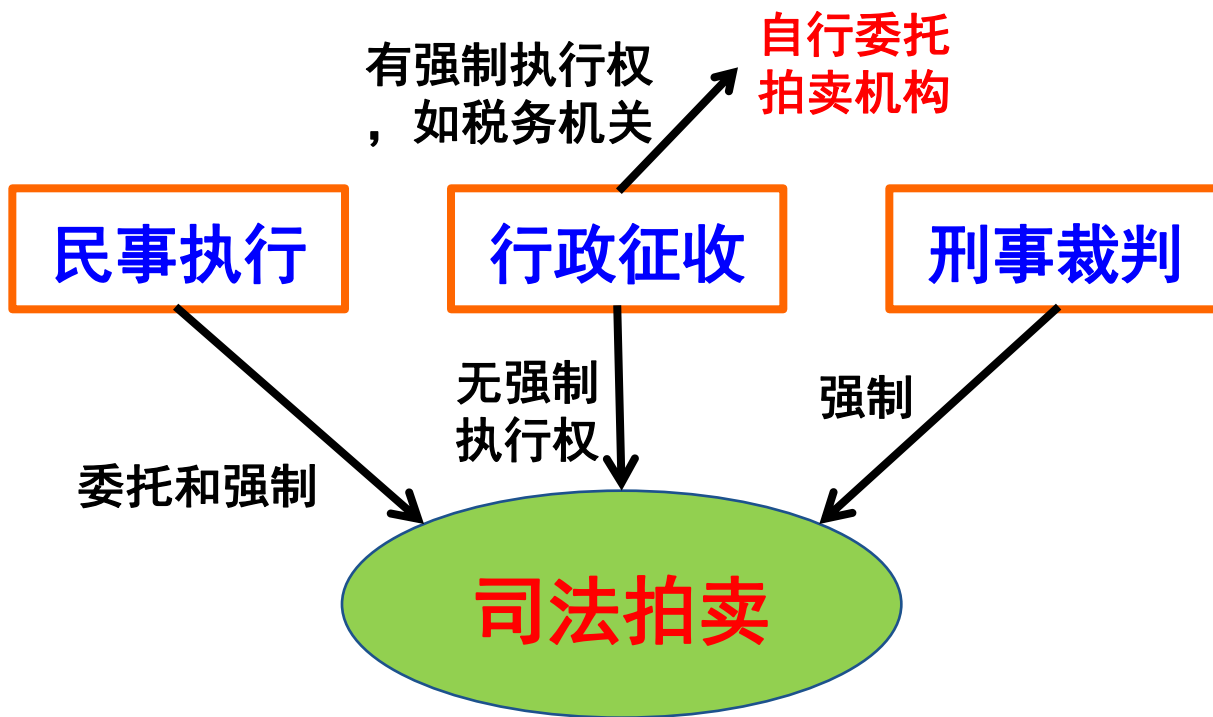
F.结论：改制重组土地增值税政策对估值的影响

转让形式	具体业务	土增待遇	上下游间的转让价格
单项资产转让	一般情形，及改制中房地产转移任意一方为房地产开发企业的情形	征收	正常评估
	改制且房地产转移任意一方不为房地产开发企业的情形	暂免征收	均衡价格
	改制且房地产转移任意一方不为房地产开发企业的情形，同时满足经省级以上（含省级）国土资源管理部门批准，国家以国有土地使用权作价出资入股的情形		正常评估
以股权形式转让	上游企业投入时征收土增	不征	正常评估
	上游企业投入时暂免征收土增	不征	均衡价格 (反映在股价上)



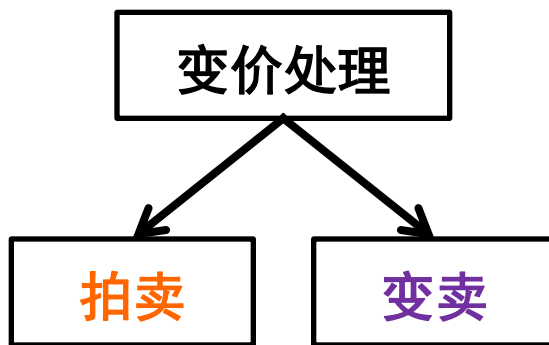
(三) 司法拍卖评估涉税分析

司法拍卖是指人民法院按程序自行进行或委托拍卖公司公开处理债务人的财产，以清偿债权人债权。





1.司法过程中的变价处理顺序



司法拍卖：拍卖优先

税收征管：无顺序之分

应当评估，例外：

1. 财产价值较低或者价格依照通常方法容易确定
2. 当事人双方及其他执行债权人申请不进行评估

流拍后进行：

1. 约定价格
2. 不得低于市价
3. 评估价格
4. 降低价格变卖（不得低于评估价50%）



2.资产评估在司法拍卖中的影响

某企业买了一批法院拍卖的打包资产，法院在拍卖前委托了评估公司对拍卖标的进行了评估。事后企业提出，法院委托的评估公司把土地价格评得过高，导致土地增值税很高。企业请求撤销该《评估报告》并重新委托评估机构进行评估。

请问：法院是否予以支持？为什么？



**《关于人民法院民事执行中拍卖、变卖财产的规定》（
法释[2004]16号）第六条规定：当事人或者其他利害关系人
有证据证明评估机构、评估人员不具备相应的评估资质或者
评估程序严重违法而申请重新评估的，人民法院应当准许。**



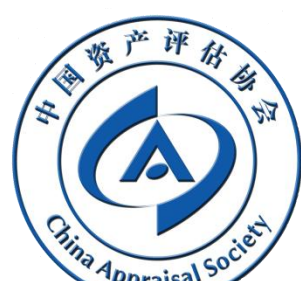
3. 买受方承担交易所有税费的合理性分析

例：银盛公司（卖方）和京中公司（买方）在《土地转让补充协议》约定：除京中公司应承担的税金外，还包括银盛公司应交的营业税、土地增值税、所得税等相关税金。在京中公司办理土地过户前，应将上述税金打入银盛公司账户。

银盛公司以京中公司欠付转让费及其他费用为由，向当地中院提起诉讼，诉请京中公司支付土地转让费及其他费用（包括银盛公司已垫付的税费），中院判决支持了银盛公司的诉求。

京中公司不服中院判决，向新疆高院提起上诉，新疆高院判决驳回上诉，维持原判。

京中公司不服新疆高院判决，向最高人民法院申请再审。最高法院裁定驳回再审申请。



贵阳市云岩区人民法院将于 2019 年 1 月 14 日 10 时起至 2019 年 1 月 15 日 10 时止在贵阳市云岩区人民法院淘宝网司法拍卖网络平台上进行公开拍卖活动，现公告如下：

一、拍卖标的：贵阳市南明区中华南路 2 号钻石广场裙楼 1 幢 5 层 160/161/170/171/172 号房屋，现登记在吴成讓名下，拍卖标的详细信息请查阅《拍卖标的物情况说明书》。

起拍价 189.629428 万元，保证金 19 万元，加价幅度 5000 元。

特别提醒：1. 拍卖成交后因产权过户所产生的所有税费均由买受人承担；2. 本次拍卖标的物系按现状处置，法院不对其质量承担保证责任；3. 本说明书未作登记的其它信息及瑕疵情况可自行联系申请执行人、被执行人询问或到标的物现场咨询了解；4. 标的物如有水电物管等规费拖欠，均由买受人自行查证并承担；5. 购房落户及学区划分等问题请自行联系行政管理机关咨询办理。



4. 买受方承担交易税费需还原计算

举例：某不动产拍卖价格1500万元，账面价值700万元，取得成本800万元。需要缴纳增值税（5%差额征收）、企业所得税（25%）和土地增值税。如何计算？



(1) 不还原计算：

□ 含增值税收入=1500万元

□ 增值税= $(1500-800) \div (1+5\%) \times 5\% = 33.3$ 万元

□ 不含增值税收入= $1500-33.3=1466.7$ 万元

□ 土地增值税= $(1466.7-800) \times 40\%-800 \times 5\% = 226.7$ 万元

□ 企业所得税= $(1466.7-226.7-700) \times 25\% = 135$ 万元

□ 税款合计=企业所得税+土地增值税+增值税=395万元

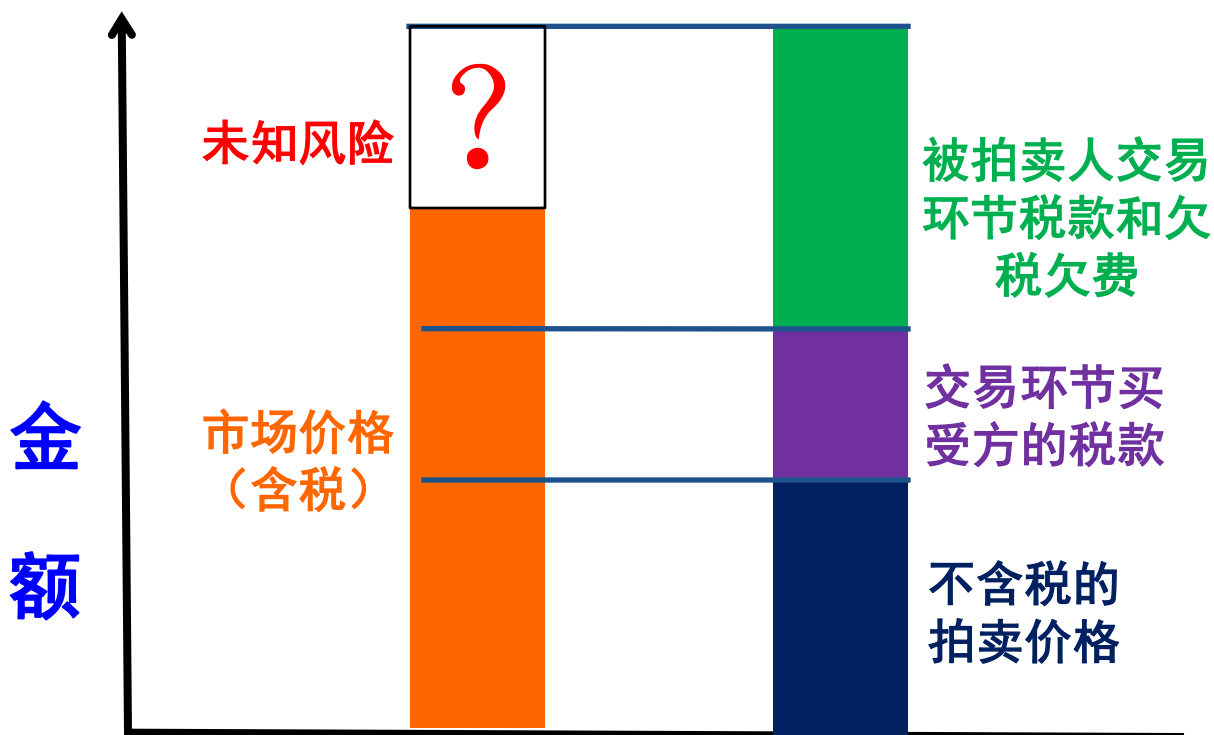


(2) 还原计算:

- 不含增值税价格=1500+土地增值税+企业所得税
- 增值税=[不含增值税价格×(1+5%)-800] ÷ (1+5%) × 5%
- 含增值税价格=不含增值税价格+增值税
- 土地增值税=(不含增值税价格-800) × 60%-800 × 35%
- 企业所得税=(不含增值税价格-土地增值税-700) × 25%
- 经计算, 得出:
- 企业所得税=267万元, 土地增值税=750.5万元, 增值税=86.6万元
- 不含增值税价格=2517.5万元
- 含增值税价格=2604.1万元
- 税款合计=企业所得税+土地增值税+增值税=1104.1万元



5. 买受人在司法拍卖中的价格风险分析





6.江苏省司法拍卖的改良作法

江苏省连云港市中级人民法院将于 2019 年 1 月 15 日 10 时至 2019 年 1 月 16 日 10 时止在连云港市中级人民法院淘宝网司法拍卖网络平台上进行公开拍卖活动，现公告如下：

一、拍卖标的：新浦区通灌南路 369 号九龙城市乐园 19 号楼 4 号门面（丘号为 02541034-67）。

协议价：339800 元，起拍价：237860 元，保证金：23000 元，增价幅度：2300 元。

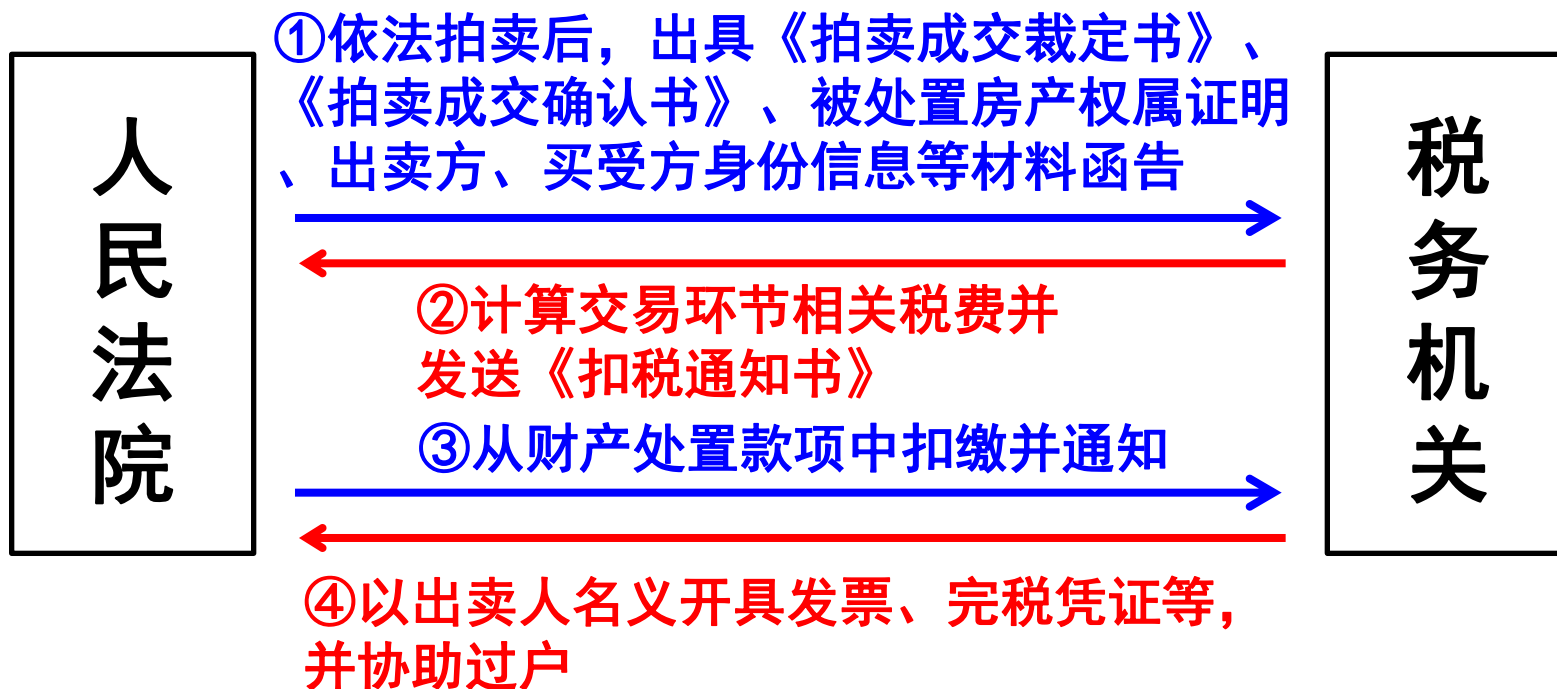
拍卖房产坐落于新浦区通灌南路 369 号九龙城市乐园 19 号楼 4 号门面，丘号为 02541034-67，钢混结构，房屋面积为 22.65 平方米。

成交后税费等依照国家相关法律规定由双方各自承担，该标的在拍卖成交前的物业费水电费等费用由买受人自行承担。



7.司法拍卖与税收征管的衔接

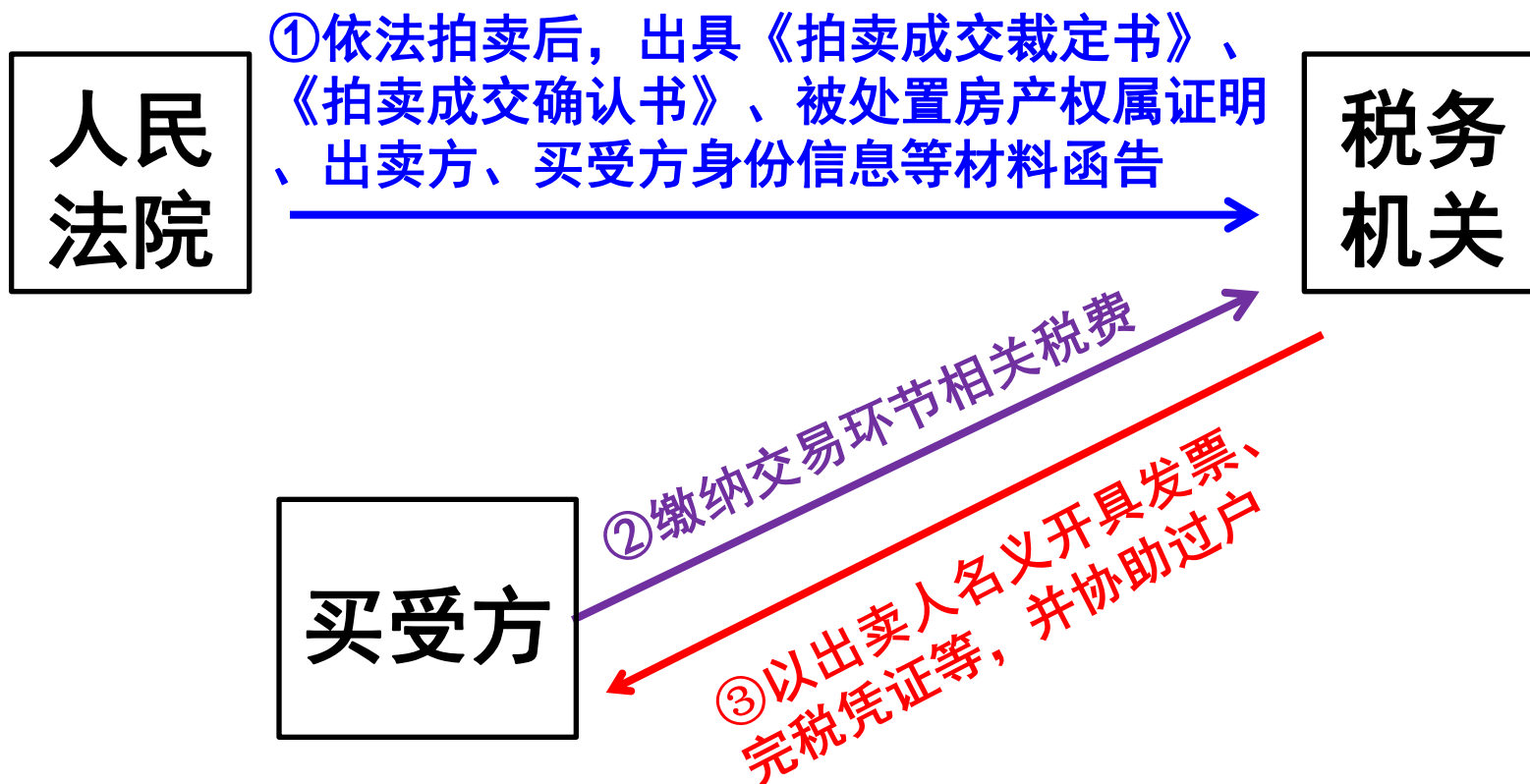
(1) 拍卖价格**含税**的情况





7. 司法拍卖与税收征管的衔接

(2) 拍卖价格**不含税**的情况





资产负债的财税评差异及应用



(一) 资产的会计和资产评估差异

1. 种类划分存在差异

□财务会计：出于核算需要而划分出递延所得税资产、受托代销商品、待处理财产损失、停工损失、废品损失以及待摊费用等资产。

□资产评估：对本身没有实物或权利相对应的资产，或者将其和其他资产合并评估，或者评估值为零。



(一) 资产的会计和资产评估差异

2. 计量属性不同。

□**财务会计**：根据资产性质不同，采用历史成本、公允价值、可变现价值等多种计量属性计量资产的金额；

□**资产评估**：根据不同的评估目的，分别测算资产的市场价值、投资价值、抵押价值等，在同一资产评估业务中，所有资产的价值类型相同。



(一) 资产的会计和资产评估差异

3. 确认口径存在差异

《企业会计准则——基本准则》第二十二项规定：符合资产定义和资产确认条件的项目，应当列入资产负债表；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。

《资产评估执业准则——企业价值》第三十六条规定：资产评估专业人员应当根据会计政策、企业经营等情况，要求被评估单位对资产负债表表内及表外的各项资产、负债进行识别。

资产同时满足下列条件的，才能予以确认：

- (一) 与该资产有关的经济利益很可能流入企业；
- (二) 该资产的成本能够可靠地计量。



(二) 表外无形资产

1. 表外无形资产的概念

表外无形资产，是指能够为企业带来经济利益，但不符合会计确认条件、未在资产负债表中体现的资产，主要为无形资产（合同权利、特许经营权、承包权、商标、营销网络、客户名单、域名、网址等）。——源自财税评差异



2. 各类无形资产获得方式的会计计量

《国际会计准则第38号——无形资产》明确：无形资产的获得方式包括：

- 单独获得——按照实际成本计量
- 以政府补助的形式获得——按公允价值计量，可能为名义金额（1元）
- 内部产生的商誉——平时不确认，合并时才确认
- 内部产生的无形资产——仅确认资本化部分
- 作为企业合并的一部分获得——平时不确认，合并时才确认



3.美国财务会计准则中的无形资产

(一) 与市场推广有关的无形资产	(三) 与艺术有关的无形资产	(四) 以合同为基础的无形资产
1.商标、商号	1.戏剧、歌剧、芭蕾	1.许可证、版税、债务延期偿付协议
2.服务商标、集体商标、证明商标	2.书籍、杂志、报纸、其他文学作品	2.广告、建筑、管理、劳务或者供应合同
3.商业装束(独特的颜色、式样或包装设计)	3.诸如乐曲、歌词、广告歌曲之类的音乐作品	3.租赁协议
4.报纸的报头	4.图画、照片	4.建筑许可
5.互联网域名	5.音像资料、包括电影、音乐电视、电视节目	5.特许协议
6.非竞争性协议	(五) 以技术为基础的无形资产	6.经营和广播权
(二) 与客户有关的无形资产	1.专利技术	7.诸如钻探权、水使用权、空气使用权、矿物开采权、伐木权和路线权
1.客户清单	2.计算机软件和掩模(mask works)	8.诸如抵押服务合同之类的服务合同
2.订单或产品供货单	3.非专利技术	9.用人合同
3.客户合同及其客户关系	4.数据库,包括产权档案库	
4.非合同约定的客户关系	5.商业秘密,例如,秘密配方、程序、处方	



4.无形资产的内涵

《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**。

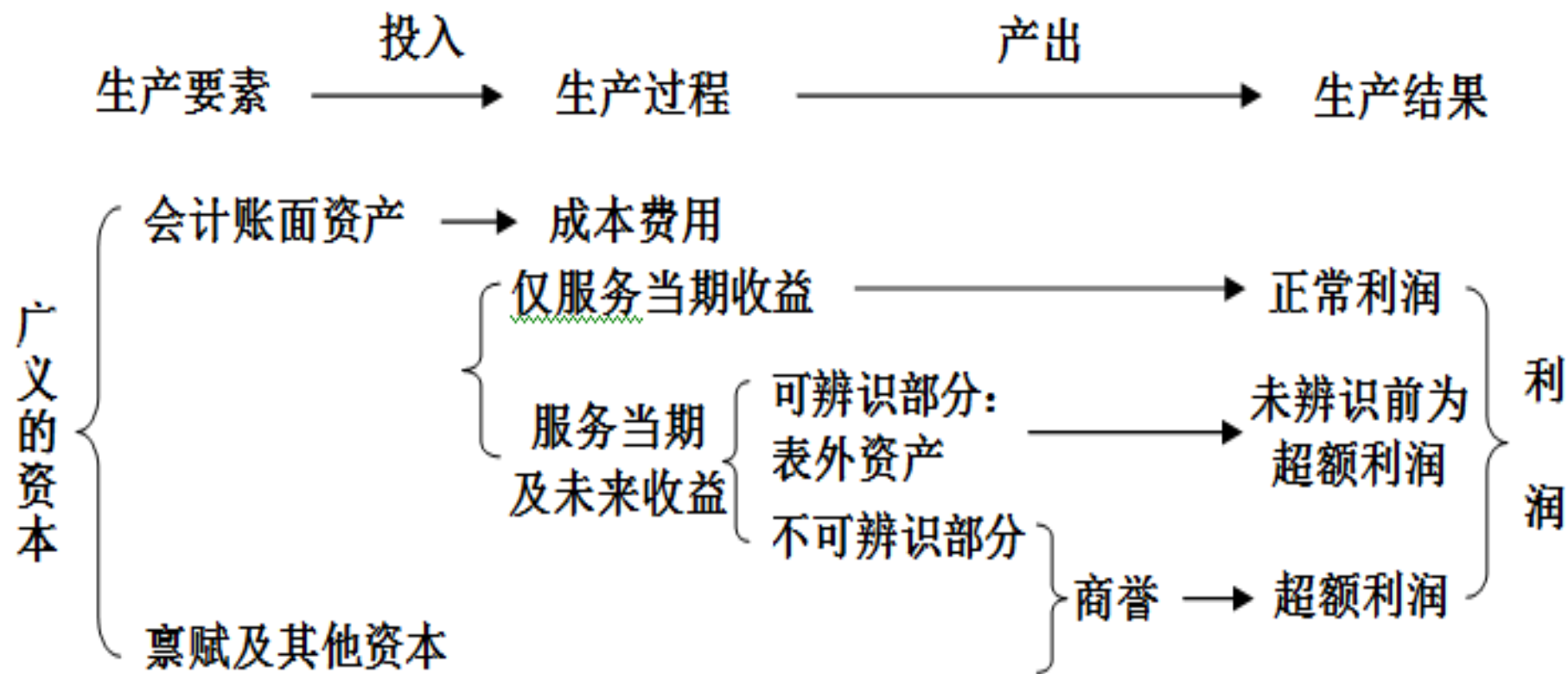
资产满足下列条件之一的，符合无形资产定义中的可辨认性标准：

（一）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。

（二）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**。



5.表外无形资产不同于商誉





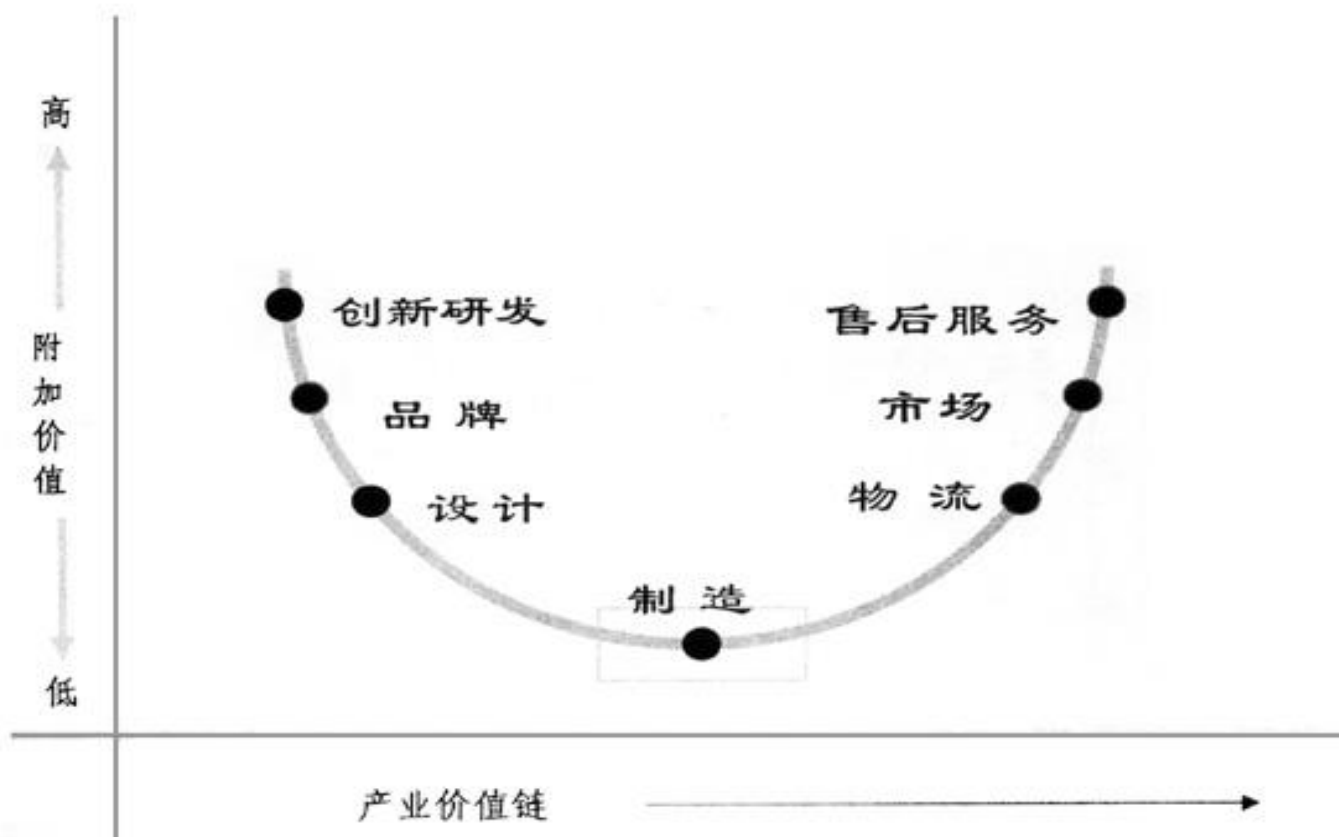
6.表外无形资产的归类

- 法定权利**：商标、著作权（13类）、行政许可权（含配额）
- 合同性权利**：订货合同、销售合同、租赁协议、服务协议、用人合同、经营权（包括特许经营权、连锁经营权、其他经营权）、经销权、分销权、代理权、会员权、席位权、肖像权、冠名权、名称权等
- 能够单独划分出来处置的其他财产权益**：网络游戏虚拟道具、域名、转会费、客户名单、非专利专有技术等



7.表外无形资产的分布规律

微笑曲线





8.表外无形资产转让的财税处理

(1) 单独转让

受让方：

- 按照取得成本确认账面价值和计税基础
- 根据有关规定确认摊销年限

转让方：

- 企业所得税：确认转让无形资产的所得
- 增值税：按6%计税；符合条件的不征税

(2) 作为企业整体一起转让：构成企业价值组成部分



9. 案例分析

2017年，国内某大型石油公司（以下简称Z公司）拟收购A石油公司的一座加油站整体资产。评估基准日，评估结论如下所示：

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

评估报告披露，无形资产为表外的成品油特许经营权。



(1) 税务处理争议

Z公司认为：

成品油特许经营权属于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。

《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36号）规定：

其他权益性无形资产，包括**基础设施资产经营权、公共事业特许权、配额、经营权**（包括特许经营权、连锁经营权、其他经营权）、**经销权、分销权、代理权、会员权、席位权、网络游戏虚拟道具、域名、名称权、肖像权、冠名权、转会费**等。



(1) 税务处理争议

原地税局认为：

1. 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；

2. 《成品油市场管理办法》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”。

——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）



(2) 成品油特许经营权是否属于无形资产？

《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：

(一) 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。

(二) **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。



“财税评差异”的未来展望



1. 理论日趋成熟，观念广泛传播
2. 涉税评估迈上新台阶，评估领域又添新方向
3. 房地产税开征催生行业机遇
4. “一带一路”业务空间广阔
5. 服务数字经济业务值得探索





参考文献

- [1] 北评协专家组. 北京资产评估协会资产评估专业技术委员会执业问题解答第二期——资产评估实务中增值税处理问题；
- [2] 崔劲, 朱长胜. 资产评估涉税百问与经典案例研析[M], 北京: 中国税务出版社, 2019. 04第一版；
- [3] 朱长胜. 对一起成品油特许经营权并购交易的财税分析[J], 财务与会计, 2018. 11 (第21期)
- [4] 朱长胜. 暂免征收土地增值税政策对房地产价值评估的影响分析[J], 中国资产评估, 2018. 08, P12-16, 25；
- [5] 朱长胜. 初探资产评估对税的考量与披露[J], 中国资产评估, 2018. 06；



谢谢各位认真聆听！

敬请批评指正！

