

土地估价师：再论税基评估 PDF转换可能丢失图片或格式，
建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/493/2021_2022__E5_9C_9F_E5_9C_B0_E4_BC_B0_E4_c67_493337.htm

提要：税基评估的有关问题已引起政府征税部门、有关的纳税人和资产评估界的极大关注。目前，我国财政、税务、资产评估等管理部门和其行业都已经开始了税基评估有关问题的调研工作。本文针对税基评估的需求产生、行为主体、和税基评估中收益法的应用等问题，再次发表了一些新的见解。关键词：税基评估 收益法 一、对税基评估的评估需求与行为主体的分析 1、对税基评估需求产生的新认识 在此之前，笔者一直认为税基评估的需求只有在征纳双方发生纠纷时才会出现。然而，境外一些国家和地区的税基评估实践和税基评估研究相关文献都表明，税基评估的需求不仅在征纳双方发生纠纷时才会出现，而且在征税和纳税发生之前也已经普遍存在。为了使具体负责征税的行政职能部门和纳税方（包括纳税人、扣缴义务人、税务代理人）正确计算应征或应纳税额，在境外不少的国家和地区，都已成立了以政府财税行政主管部门为主，结合相关部门、价值评估业内专家和利益相关方人员组成的税基评估机构，对那些难于确定税基的税种和税目进行价值评定，确定不同计税条件的各个税基的计价标准，并以财税行政主管部门的名义，定期对社会公布，供征纳双方作为具体计税的依据。目前，英国、德国、日本（其实施机构为国土厅土地鉴定委员会）、智利、阿根廷、哥伦比亚、菲律宾等国家都成立了上述这样的税基评估机构。我国的台湾地区还分别设立了上述形式的地价评估委员会和不动产评价委员

会，分别负责土地税和不动产税、契税征纳前的税基评估及其公告的事务。税收征纳之前的税基评估不仅可以确定税基，而且也可以减少征纳双方的征纳税过程的纠纷。但这种税基评估是属于单纯的政府委托的价值评估，其与税收纠纷所产生的税基评估是有一定区别的，两者的作用也不能互相替代。而这两种税基评估同时存在于有关国家和地区的税基评估制度之中。

2、关于税基评估行为主体的选择分析

税基评估的行为主体是指具体负责税基评估的单位或个人。在目前实行税基评估制度的国家和地区中，一些国家和地区将因税收纠纷而进行税基评估（以下简称纠纷税基评估）的行为主体确定为由征纳两方共同来承担，即一方是代表征税方的评估行为主体，另一方是代表纳税方的评估行为主体。代表征税方的税基评估行为主体往往是官方或准官方机构性质的评估机构和人员，而代表纳税方的评估行为主体往往是非官方性质的社会中介评估机构或人员。但也有一些国家和地区，其税基评估行为主体只有一个。这种单一评估行为主体的也有两种不同的情况，一种是由非直接负责征税的官方或准官方机构性质的评估机构和人员来承担的，另一种是由非官方性质的社会中介评估机构和人员来承担。这种单一税基评估行为主体往往会产生一些问题。这些问题中最主要的就是由代表单方利益的评估机构作为税基评估行为主体时，其对税基的评估结果能否体现客观、公正和公平？目前，在我国虽还未建立起系统的税基评估制度，但关税税基（完税价）的审价和税务部门的纳税评估行为中，其行为主体都是征税机关。所以，我国在建立系统性税基评估制度时，也面临着纠纷税基评估行为主体的选择问题。笔者认为，在建立我国纠

纷税基评估制度时，对评估行为主体可以有三种选择。首先应选择分别代表征、纳税双方作为评估行为主体，改变以往一直由征税部门单方面作为行为主体的状况。这一选择能保证税基评估结果的公正性和公平性，征、纳税方的合法权益因此也能得到保证。其次，倘若我国纠纷税基评估还不能实行分别代表征、纳税方的两个以上的评估行为主体来承担时，则可以选择由非政府的社会中介评估机构作为评估行为的主体。这样既可以发挥现有的社会中介评估行业的作用，又可以在一定程度上减轻政府部门的财政负担。当然，选择由非政府的社会中介评估机构和人员作为评估行为主体时，还要对这些机构和人员进行税法及其它税基评估相关专业知识的培训。第三，如果我国纠纷税基评估只能由政府或准政府的机构作为评估行为主体的话，那么，为保证税基评估结果的公正性和公平性，纠纷税基评估的行为主体应由税务部门以外的政府其它部门来承担。在国外，由政府单方承担纠纷税基评估工作的，其评估行为主体也大多不是直接进行征税的部门。当然，这第三种选择是三种选择方案中最差的选择。因为这一选择不但是没有发挥现已存在的价值评估行业这一社会资源的作用，并且，如由政府单方来承担纠纷税基评估工作，政府还是必须招聘大量的具备财产价值评估专业知识的人员，从而增加政府的机构、编制及相应的财政负担。

二、评估行为主体与纳税方共享税收纠纷胜诉后税收利益是否影响评估行为公正性的分析

在国外，非官方的税基评估行为主体完成涉及法律纠纷的税基评估任务之后，还可能与纳税方共享胜诉后的税收利益。这种行为是否影响评估行为的公正性和是否违背评估人员的职业道德呢？笔者认为，这种

行为是不会影响评估结果的公正性，也没有违背评估人员的职业道德。其理由如下：第一，由于这一税基评估的需求是基于征、纳税双方的税收纠纷，其评估结果不能由征、纳税双方的任何一方来判定。涉及此类税收纠纷的行政诉讼必须由司法机关法院来裁定。在正常情况下，征、纳税双方各自所提供不公正的税基评估结果得不到法院的支持。因此，作为这一评估行为的主体主观上并不愿提供得不到法院支持的不公正的税基评估结果。所以，税基评估结果一般是不会因评估行为主体分享胜诉后税收利益而受到影响。第二，评估行为主体参与法院税收裁定后的税基评估业务增加了其本身的工作量，在税收利益中分享一份利益也“师出有名”。第三，这种从胜诉后的税收利益中分享的实质属于风险收费的性质。在中介有偿服务中，风险收费也是一种常见的收费约定方式。评估行为主体能否与纳税方分享胜诉后的税收利益存在不确定因素，只有被法院裁定纳税方胜诉后才有分享的机会，因此是合理的，也不违背中介服务的职业道德原则。

三、税基评估中收益法有关问题的分析 1、目前资产评估中的收益法与税基评估中收益法的差异分析 在资产评估中，收益法是三大基本方法之一。在资产评估中，收益法的收益一般都是指未来未实现的收益。而在税法中，不论是我国现行的房产税，土地使用税、城市房地产税、营业税和所得税，还是国外的财产税、资本利得税和其它的有关税种，其课税对象都是针对现已存在的财产，所针对的有关收益也都是财产过去和现在已经实现的收益，对未实现的收益一般都不征税²。在W T O要求各成员国履行的关税估价协定中，对于关税估价中涉及的利润和国际税收商品转让定价中的涉税收益

也都是这样规定的³。若把一般资产评估中以未来收益折现收益法应用于税基评估肯定是会出问题的。因为这样做与国内外的税收制度发生矛盾，直接影响税基评估结果的正确性⁴。尽管美国国内收入署（IRS）近几年来税基评估培训教材中开始提到税基评估中也可考虑采用未来收益为依据的收益法，但在其培训教材的举例中和2003年美国税务法庭采用判例中，所采用的收益法还都是以过去和已实现的收益为其收益依据⁵，至今仍未见到美国法庭采用以未来收益为依据的判例。所以，在税收制度没有以未实现收益作为课税对象的情况下，税基评估的收益法必然有别于一般资产评估中的收益法。

2、税基评估中的收益与一般资产评估中收益的再分析

在明确税基评估收益法中的收益有别于一般资产评估收益法中收益的前提下，还需对税基评估中的收益与目前资产评估中收益的其他差异作进一步分析。首先，不论是国内现行税收制度还是国外的税收制度，对于不同的税种，涉税所得和其它涉税收益额的认定都是有不同规定的。所得税的税基就是应税所得，因此是不需要折现的。在国外，财产税、遗产与赠与税中涉及股权等权利的税基评估中，其涉税收益额的估算一般也是以过去会计年度有关的财务核算资料为基础。估价时也不一定要折现。这与资产评估收益法中收益额都需要进行折现的方式不同。其次，在资产评估的收益法中，因收益口径的不同，将能产生几种不同价值内涵的评估结果。如若是以所得税后利润或相应的股东权益现金流为收益口径，其评估结果的价值内涵是所有者权益的价值；若是以含长期负债利息的所得税前收益为收益口径，其评估结果的价值内涵是长期投资人（含长期债权人和所有

者) 权益的价值; 若是以含长、短期负债利息的所得税前收益为收益口径, 其评估结果的价值内涵是投资人(含长期债权人、短期债权人和所有者) 权益的价值。而在税基评估中, 只涉及纳税人自身的所有者权益的价值。因此, 税基评估中应用收益法时, 一般只以所得税后利润或相应的股东权益现金流为收益口径, 而不以含长期负债利息的所得税前收益和含长、短期负债利息的所得税前收益为收益口径。此外, 在应用收益法的税基评估中, 由于收益的不确定因素相对较少, 税收制度对折现率或本金化率还有简便处理的原则规定, 因此, 税基评估中对收益法相关参数确定时的要求也会比我们以往进行的资产评估简单。 100Test 下载频道开通, 各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com