

# 企业政策性搬迁所得税 税务处理有新规

## ——国家税务总局2012年第40号公告解读

程 辉

近日,为规范企业政策性搬迁的所得税征收管理,根据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的有关规定,国家税务总局制定了《企业政策性搬迁所得税管理办法》(国家税务总局公告2012年第40号,以下简称40号公告),自2012年10月1日起施行。该公告并不是国家新出台之规定,而是2009年发布的《国家税务总局关于企业政策性搬迁或处置收入有关企业所得税处理问题的通知》(国税函[2009]118号)的政策延续和进一步执行细节补充。现对国家税务总局公告2012年第40号从以下几个方面进行解读。

### 一、40号公告对政策性搬迁进行列举更具操作性

40号公告对政策性搬迁进行了新的定义,并列举了范围,相对118号文更加明确,易于纳税人掌握。40号公告第三条规定:“企业政策性搬迁,是指由于社会公共利益的需要,在政府主导下企业进行整体搬迁或部分搬迁。”定义突出了“社会公共利益”的需要,也就是说企业只要能拿出依据,能证明搬迁行为是由于社会公共利益而导致,就属于政策性搬迁的范围。40号公告对属于政策性搬迁的情况进行了列举。企业由于下列需要之一,提供相关文件证明资料的,属于政策性搬迁:(一)国防和外交的需

要;(二)由政府组织实施的能源、交通、水利等基础设施的需要;(三)由政府组织实施的科技、教育、文化、卫生、体育、环境和资源保护、防灾减灾、文物保护、社会福利、市政公用等公共事业的需要;(四)由政府组织实施的保障性安居工程建设的需要;(五)由政府依照《中华人民共和国城乡规划法》有关规定组织实施的对危房集中、基础设施落后等地段进行旧城区改建的需要;(六)法律、行政法规规定的其他公共利益的需要。

### 二、消除了资产处置损失是否可以税前列支的争议

企业在搬迁中对资产进行处置而发生损失,如何进行税务处理,实务中原来至少存在两种观点。第一种观点认为在重置固定资产的情况下,政策性搬迁是政府以财政资金首先抵偿原资产折余成本,然后再根据市场重置现状以及预计的搬迁费用给予企业一定数量的额外补偿。也就是说企业根据搬迁规划异地重建的,其搬迁或处置收入扣除固定资产重置或改良支出、技术改造支出和职工安置支出后的余额,计入企业应纳税所得额,各类拆迁固定资产的折余价值因已得到补偿,不得再税前扣除。另根据国税函[2009]118号文的规定,只将处置资产收入计入应纳税所得额,列

举的可扣除支出并不包括搬迁过程中产生的资产处置损失,因此也不允许扣除资产处置损失。第二种观点认为,不允许搬迁企业扣除实际发生的资产处置损失,违背《企业所得税法》第八条规定,显然是不合理的,企业搬迁过程中资产损失允许税前扣除。但在资产损失如何扣除的处理上又存在不同意见:一种意见认为国税函[2009]118号文规定,企业根据搬迁规划重置固定资产,或对其他固定资产进行改良,或进行技术改造,或安置职工的,准予其搬迁或处置收入扣除固定资产重置或改良支出、技术改造支出和职工安置支出后的余额,计入企业应纳税所得额。资产处置损失应作为上述可扣除支出组成部分,冲减企业搬迁补偿收入。另一种意见认为国税函[2009]118号文中列举的可扣除支出,并不包括搬迁过程中产生的资产处置损失,因此,该损失不能作冲减搬迁补偿收入处理,而应该根据资产损失扣除的相关规定在当年作税前申报扣除处理。又有一种意见认为取得政策性搬迁和处置收入后重置固定资产,比照改建固定资产处理应该更合适。根据《企业所得税法实施条例》第五十八条规定,改建的固定资产,以改建过程中发生的改建支出增加计税基础,在重置固定资产使用期间以折旧的形式在税前扣除。而此次40号公告对这一问题进行了明确,



资产处置支出属于搬迁费用,也就是企业由于搬迁而处置各类资产所发生的支出,包括变卖及处置各类资产的净值、处置过程中所发生的税费等支出均属于搬迁费用。

### 三、搬迁期间所得实行汇总计算

40号公告规定企业在搬迁期间发生的搬迁收入和搬迁支出,可以暂不计入当期应纳税所得额,而在完成搬迁的年度,对搬迁收入和支出进行汇总清算。对整个搬迁期间汇总计算。这种做法对企业有三个好处:一是如果企业搬迁为净所得,将所得从取得所得年度递延到搬迁完成年度,取得了递延纳税的利益;二是如果企业第1年取得搬迁补偿收入,而当年没有或搬迁支出很少,则当年缴纳了税款,第2年没有取得搬迁补偿收入,而有大量的搬迁支出,就会形成亏损。而我国弥补亏损政策为向后5年弥补,不能向前弥补,前期盈利,后期亏损,使得企业的利益受损。40号公告第十五条规定企业对整个搬迁期间汇总计算,就避免了这种“前期盈利,后期亏损”的不合理现象的出现。三是如果搬迁年度一直未损失,由于搬迁期间缺乏收入弥补,而弥补亏损期限只有5年,如果不在搬迁当年完成年度汇总计算,

则影响了企业亏损的最终弥补年限。汇总计算的方式,相当于延长了弥补亏损年限。

### 四、政策性搬迁事项要单独进行税务管理和核算

40号公告第四条明确规定,企业应按本办法的要求,就政策性搬迁过程中涉及的搬迁收入、搬迁支出、搬迁资产税务处理、搬迁所得等所得税征收管理事项,单独进行税务管理和核算。不能单独进行税务管理和核算的,应视为企业自行搬迁或商业性搬迁等非政策性搬迁进行所得税处理,不得执行本办法规定。国税函[2009]118号文中没有这一规定。笔者认为这一条款的明确是参考高新技术企业认定条件而进行的补充,也就是国家对企业政策性搬迁的税务管理又提高了政策管控,因此建议企业关注此条款,避免因不符合这一条要求而不能享受相关规定。并且,这一条对企业财务核算提出了更高的要求,企业必须认真做账,严格区分企业搬迁业务与日常业务,防止这两种业务的账目混淆不清。

### 五、搬迁损失的税务处理

40号公告第十八条明确规定企业搬迁收入扣除搬迁支出后为负数的,应为

搬迁损失。搬迁损失可在下列方法中选择其一进行税务处理:(一)在搬迁完成年度,一次性作为损失进行扣除。(二)自搬迁完成年度起分3个年度,均匀在税前扣除。上述方法由企业自行选择,但一经选定,不得改变。这个政策的出台,给企业提供了一定的自主权,也给企业税务筹划提供了一定的空间,企业可根据实际经营情况,采用对企业较有利的损失扣除方法,如企业预算搬迁完成年度起前三个年度均为亏损年度,则可考虑分3个年度均匀在税前扣除;如企业预算第1个年度就开始盈利,则可考虑在搬迁完成年度一次性作为损失进行扣除。当然,企业也要均衡盈利和搬迁损失的比例,从而采用更有利于企业的损失扣除方法。

### 六、40号公告与国税函[2009]118号文的其他区别

一是关于重置的资产的折旧或摊销允许扣除的问题,从原则和精神上国税函[2009]118号文和40号公告是一致的,但40号公告放宽了政策性搬迁业务的认定范围和标准及给予弥补亏损足够的年限。二是40号公告第七条明确了存货处置收入不属于搬迁资产处置收入。国税函[2009]118号文件对此没有明确规定。三是40号公告第十四条明确购置资产支出不允许在搬迁收入中税前支出。国税函[2009]118号文只要求根据搬迁规划,有计划或立项报告,购置新的固定资产和土地使用权,就允许在搬迁收入中税前支出。40号公告的规定更符合企业所得税法的权责发生制原则。四是40号公告明确土地置换支出允许在搬迁收入中税前支出,国税函[2009]118号文规定只要符合条件购置新的土地使用权能在搬迁收入中税前支出,40号公告更突出了土地置换支出。■

(作者单位:福建省龙岩经济技术开发区国家税务局)

责任编辑 刘莹