

企业搬迁补偿款财务处理相关规定的规定的应用(二)

陈奕蔚

外,根据《营业税税目注释(试行稿)》(国税发〔1993〕149号)的规定,土地使用者将土地使用权归还给土地所有者的行为不征收营业税。由于目前尚无搬迁补偿费营业税税务处理的统一政策,企业在遇到此类业务时应多与主管税务机关及其专管员沟通,并根据沟通结果确定如何进行税务处理。

(二)土地增值税

根据《土地增值税暂行条例》第8条规定,因国家建设需要依法征用、收回的房地产免征土地增值税。《土地增值税暂行条例实施细则》第11条进一步规定:此处所称的因国家建设需要依法征用、收回的房地产,是指因城市实施规划、国家建设的需要而被政府批准征用的房产或收回的土地使用权。根据上述文件规定,符合文件中免税规定的单位和个人,须向房地产所在地税务机关提出免税申请,经税务机关审核后,免予征收土地增值税。根据上述规定可知,企业从政府收到的搬迁补偿款项,在绝大多数情况下是免征土地增值税的,但是此类情况下的免征应以原房地产所在地税务机关的

四、与财企〔2005〕123号文中的搬迁补偿款项相关的税务处理

(一)营业税

截至目前,对搬迁补偿费是否要交纳营业税的问题,尚无明文规定,惟一一项内容比较接近的文件是国家税

务总局于1997年发布的《关于征用土地过程中征地单位支付给土地承包人员的补偿费如何征税问题的批复》(国税函〔1997〕87号),该文件规定对于对土地承包人取得的土地上的建筑物、构筑物、青苗等土地附着物的补偿费收入,应按照营业税“销售不动产——其他土地附着物”税目征收营业税。另

另外,在实务中往往还可能出现这样一种情况,即产量低、复杂度高的产品以及产量高、复杂度低的产品可能都形成期末存货,同样可采用上述方法调整计算期末应缴纳所得税。

综上所述,本文分析了作业成本法确定成本费用对企业所得税的影响,

并归纳总结出了基于现行税法对作业成本法下企业所得税计算差异的调整方法。需要指出的是,上述探讨并未涉及所得税会计中通常所讨论的税前会计利润与应税所得之间的差异及其调整问题。在实务中,采用作业成本法核算成本费用的企业同样要按规定的方

法对这些差异进行会计处理,并在期末计算应缴纳所得税时进行相应调整。

(作者单位:中国石油大学经济管理学院)

责任编辑 张智广

批文为准。实务中需要关注的是,是否已获得税务机关的免税批文,如果尚未收到批文,则应视同房地产出售或转让,计提应交土地增值税。

(三)企业所得税

1、搬迁补偿款结余的所得税处理。在外商投资企业和外国企业所得税方面,规范搬迁补偿费税务处理的最主要文件是国家税务总局《关于外商投资企业和外国企业取得搬迁补偿费收入税务处理问题的批复》(国税函〔2003〕115号)。实务中内资企业收到搬迁补偿费的税务处理的很多情况下一般也是参照国税函〔2003〕115号文件执行的。该文件明确:

(1)企业取得搬迁补偿费收入,凡搬迁后重新购置或建造与搬迁前相同或类似性质和用途的固定资产(以下称重置固定资产)的,应将上述搬迁补偿费收入加各类拆迁固定资产的变卖收入减除各类拆迁固定资产的折余价值和处置费用后的余额,冲减企业重置固定资产的原价。

(2)企业取得搬迁补偿费收入,凡搬迁后不再重置与搬迁前相同或类似性质和用途的固定资产的,根据《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第44条的规定,应将上述搬迁补偿费收入加各类拆迁固定资产的变卖收入减除各类拆迁固定资产的折余价值及处置费用后的余额,计入企业当期应纳税所得额,计算缴纳企业所得税。

2、搬迁过程中发生损失的所得税处理。

(1)对内资企业而言,当搬迁补偿款不足以弥补企业因搬迁而发生的费用和损失时,依据国家税务总局第13号令《企业财产损失所得税前扣除管理办法》的规定,可以在经过税务机关审批后作为财产损失税前扣除,即以税务机关的批文作为确定是否需对该损失进行所得税纳税调整的依据。该

办法中涉及因政府规划搬迁、征用等发生的财产损失由该级政府所在地税务机关的上一级税务机关审批;因政府规划搬迁、征用等发生的财产损失申请税前扣除,必须符合有明确的法律、政策依据和不属于政府摊派这两个条件;因政府规划搬迁、征用,依据政府有关部门的行政决定文件及法律政策依据、专业技术部门或中介机构鉴定证明、企业资产的账面价值确定依据认定财产损失。

(2)对外商投资企业而言,根据国家税务总局《关于取消及下放外商投资企业和外国企业以及外籍个人若干税务行政审批项目的后续管理问题的通知》(国税发〔2004〕80号)第十条的规定,外商投资企业财产损失的税前扣除自2004年7月1日起从审批制改为备案制。企业发生财产损失的,在向主管税务机关报送年度所得税申报表时,应就其财产损失的类型、程度、数量、价格、损失理由、扣除期限等作出书面说明,同时附送企业内部有关部门的财产损失鉴定证明资料等,若涉及由企业外部造成财产损失的,还应附送企业外部有关部门、机构鉴定的财产损失证明资料。主管税务机关检查企业所得税纳税情况时,应就企业财产损失进行重点检查。对企业列支的财产损失,凡没有提供上述情况说明资料的,又没有办法实际取证,可以进行纳税调整。

3、企业搬迁涉及所得税税务处理与财务处理差异的总结。财企〔2005〕123号文件中收到搬迁补偿费的财务处理,与税务处理差异较大。主要体现在:

(1)财务上对于核销相关费用和损失后的搬迁补偿费结余数规定计入资本公积,也就是不影响被搬迁企业的损益,但税务上规定此类结余数应当冲减重置固定资产的原价,也就是通过减少可税前列支的折旧的形式计入

以后年度的应纳税所得额中。因此,在重置了同类或类似固定资产的情况下,就会在以后年度内形成应税时间性差异。出于稳健起见,对于采用纳税影响会计法核算所得税的企业而言,应当在将搬迁补偿款结余转入资本公积时,按照结余金额乘以适用税率预留出递延税款贷项(而不是将结余款全额转入资本公积),在以后年度根据会计和税法上对于折旧计提的差异逐年转销该贷项。

(2)对搬迁后不再重置同类或类似固定资产时结余款的处理,财企〔2005〕123号文件未作出明确,实务中可根据税法的相关规定,视同常规的固定资产、无形资产处置进行税务处理。

(3)财企〔2005〕123号文件规定用于安置职工的费用可以直接核销搬迁补偿款,这里所说的安置费包括“买断工龄”的一次性补偿金。根据国家税务总局《关于企业支付给职工的一次性补偿金在企业所得税税前扣除问题的批复》(国税函〔2001〕918号)的规定,一次性补偿金原则上可以在企业所得税税前扣除,但各种补偿性支出数额较大,一次性摊销对当年企业所得税收入影响较大的,可以在以后年度均匀摊销,具体摊销年限由省级税务局根据当地实际情况确定。如果税务机关要求分年扣除的,则在采用纳税影响会计法的情况下会出现可扣除时间性差异(也就是递延税款借项)。在确认该递延税款借项时,应特别关注《企业会计制度》第107条关于该差异未来转回期间(一般为3年)内应预计有足够的应纳税所得额产生这一前提条件。

五、财企〔2005〕123号文与国际财务报告准则(以下简称IFRS)的差异及其协调

IFRS中涉及该问题的准则主要是《国际会计准则第20号——政府补助会

计和政府援助的披露》(以下简称IAS20)。根据IAS20的基本原则,搬迁补偿款项应当分解为两部分:对于因原有资产报废处置或收回的损失,以及其他相关费用给予补偿的部分,为与收益相关的政府补助;搬迁补偿款超过与收益相关政府补助的部分,应视为政府对于新资产购建成本超过原有资产的补偿,应界定为与资产相关的政府补助。而在IAS20中,政府补助会计的基本原则是:“政府补助应当在其拟补偿的相关成本相配比的期间内,系统地确认为收益。政府补助不应当直接贷记股东权益”。IAS20对于这两类不同性质的补助有如下规定:

1、与收益相关的政府补助在收益表内通常作为一个贷项单列,或者在诸如“其他收益”的一般项目中反映。

也可采用另外一种方法,即报告有关费用项目时将其扣除。

2、与资产相关的政府补助,包括按公允价值的非货币性补助,都应当在资产负债表内列报,要么把补助作为递延收益,要么在确定资产账面金额时将补助额扣除。

根据上述规定,鉴于搬迁补偿款在实际收到时难以在两类补助之间作出准确划分,可以在收到时先在某一负债类科目中暂挂,在发生可从搬迁补偿款中核销的费用和损失时,将相应金额从负债科目中转出,直接冲减相关费用和损失(也就是这些费用和损失在利润表上不出现);在搬迁完成后,将结余的搬迁补偿款按照新购建的各项长期资产的公允价值比例冲减各项相关资产的入账价值,也可以继续予

以递延,在以后这些资产计提折旧或摊销时冲减其折旧、摊销费用。

另外,IAS20对政府补助的确认采用权责发生制原则,根据IAS20的规定,在企业能够满足补助的附加条件,且能够收到补助时,即可确认政府补助。而目前我国的会计规范对于政府补助的确认,除了企业按销量或工作量等,依据国家规定的补贴定额计算并按期给予的定额补贴可以确认为应收补贴款以外,其他各项政府补助的确认均以收付实现制为基础。这也是IAS20与我国现行会计规范的一项重要差异。(全文完)

(作者单位:安永大华会计师事务所)

责任编辑 张智广

● 简讯

国际审计与鉴证准则理事会与中国审计准则委员会发表联合声明

近日,国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)与中国审计准则委员会就中国审计准则国际趋同发表联合声明,阐明经济全球化背景下审计准则国际趋同的重要性以及双方的共同主张。国际审计与鉴证准则理事会在联合声明中高度赞赏中国在审计准则国际趋同方面所做的努力和取得的重大进展,认为这种努力和进展为发展中国家和经济转型国家在审计准则国际趋同方面树立了典范。财政部副部长、中国审计准则委员会主席王军代表中方签署了联合声明。

双方在联合声明中一致认为,建立一套全球公认的高质量的审计准则,是经济全球化发展趋势的必然要求,对于在全球范围内降低投资者的决策风险,实现更有效的资源配置,推动经济发展和保持金融稳定发挥着重要作用。国际趋同是方向,实现审计准则国际趋同,是国际审计与鉴证准则理事会和各国准则制定机构的重要战略目标。同时,国际趋同需要一个过程,国际审计与鉴证准则理事会和各国审计准则制定机构有必要通过持续不懈的努力加强合作与互动。

2005年,按照我国市场经济发展进程,顺应经济全球化和审计准则国际趋同的大趋势,财政部和中国审计准则委员会明确提出了完善中国审计准则体系、加快实现国际趋同的主张,并制定了国际趋同的工作计划。根据这一计划,在一年左右的时间内,中国审计准则委员会充分调动各方力量,完成了22个新准则的制定工作,近期将予发布。这些准则的发布,连同目前已经实施并继续有效的26个准则,将构建起一套与中国经济体制发展要求相适应、顺应国际趋同要求的中国审计准则体系。

国际审计与鉴证准则理事会认为,中国审计准则国际趋同政策的提出,是对审计准则国际趋同进程的支持;中国在国际趋同方面作出的巨大努力和取得的重大进展,为发展中国家和经济转型国家树立了典范。

王军表示,实现中国会计审计准则与国际准则的趋同,有助于借助国际会计审计理论和实务的先进成果,大幅提升我国会计信息质量,对于我国经济融入世界经济体系,改善我国投资环境,进一步提升国际社会对我国市场经济地位的认同,都将大有裨益。

(本刊记者)