

企业政策性搬迁 所得税管理办法解读

赵新贵

近年来,随着我国城市化进程的不断加快,企业发生政策性搬迁的情况越来越多。2008年实施新企业所得税法后,国家税务总局曾发布《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,以下简称“原通知”)。由于企业政策性搬迁业务复杂,而“原通知”只对政策性搬迁业务的所得税处理作了原则性规定,使其不仅在执行中产生了诸多争议,征管上也存在一些漏洞。为此,国家税务总局发布了《关于发布〈企业政策性搬迁所得税管理办法〉的公告》(国家税务总局公告2012年第40号,以下简称“新办法”),对“原通知”作了进一步修改和完善,详细规定了企业政策性搬迁业务中收入、支出、资产、应税所得及征收管理等问题。

一、企业政策性搬迁所得税管理办法适用范围及条件

(一) 适用范围

“原通知”与“新办法”中的政策性搬迁,都是指企业在政府主导下因社会公共利益需要而进行的搬迁,但“原通知”并未明确政策性搬迁的具体适用范围,“新办法”则依据《国有土地上房屋征收与补偿条例》(国务院2011年第590号令),明确界定了企业政策性搬迁的适用范围,主要包括以下几方面:国防和外交的需要;由政府组织实施的能源、交通、水利等基础设施的需要;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;由政府组织实施的保障性安居工程建设的需要;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;法律、行政法规规定的其他公共利益的需要。同时“新办法”要求企业应提供能证明属于上述搬迁范围的文件资料。

(二) 适用条件

对企业属于上述范围内的搬迁,“新办法”要求还应符合下列条件才能适用,否则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。

1. 企业应对搬迁业务单独进行税务管理和核算。“新办法”

要求,企业必须就政策性搬迁过程中涉及的搬迁收入、支出、资产税务处理、所得等所得税征收管理事项单独进行税务管理和核算。这一点主要是对企业会计核算的要求。

2. 企业应按时报送相关资料。“新办法”要求,企业应当自搬迁开始年度至次年5月31日前,向主管税务机关(包括迁出地和迁入地)报送政策性搬迁依据、搬迁规划等相关材料。逾期未报的,除特殊原因并经主管税务机关认可外,应按非政策性搬迁处理。

二、企业政策性搬迁的收入、支出及资产的所得税处理

(一) 企业政策性搬迁的收入范围

1. “原通知”中政策性搬迁收入的来源,只包括从政府取得及企业处置资产所得,而“新办法”中政策性搬迁收入来源还包括从其他单位取得的款项,如资产搬迁过程中遭到毁损而取得的保险赔款。

2. “新办法”中的政策性搬迁收入,既包括货币性收入,也包括非货币性收入。如企业搬迁中被征用的土地采取土地置换形式,以被征用土地的净值加换入土地投入使用前所发生的各项费用支出作为换入土地的计税成本,换出土地则以其净值作为处置收入。

3. “原通知”与“新办法”均规定企业搬迁中处置资产收入也属于政策性搬迁收入,但对于搬迁中处置存货的收入是否也应作为政策性搬迁收入的处理各方一直存有争议。为此,“新办法”特别强调,企业由于搬迁处置存货而取得的收入应按正常经营活动取得的收入进行所得税处理,不作为企业搬迁收入。

这里应该注意,上述各项政策性搬迁收入来源不同,其会计处理也不相同。根据《财政部关于印发企业会计准则解释第3号的通知》(财会[2009]8号),企业政策性搬迁中,收到政府从财政预算直接拨付的搬迁补偿款,应作为“专项应付款”处理,其中,属于对企业在搬迁和重建过程中发生的固定资产和无形资产损失、有关费用性支出、停工损失及搬迁后拟新建资产进行补偿的,应自专项应付款转入递延收益,并按照《企业会计准则第16

号——政府补助》进行会计处理，企业取得的搬迁补偿款扣除转入递延收益的金额后如有结余，应当作为“资本公积”处理。而对于“新办法”中的其他政策性搬迁收入，包括资产处置、保险赔款等，并不适用财会[2009]8号文的规定。如企业处置资产时，除处置以公允价值模式计量的投资性房地产收入应计入“其他业务收入”外，处置固定资产、土地使用权等产生的损益应分别作为处置非流动资产利得或损失计入“营业外收入”或“营业外支出”，收到处置价款时并不需要计入专项应付款。

（二）企业政策性搬迁的支出范围

这是“新办法”的重要变化之一。“新办法”将搬迁支出分为费用化支出和资产处置支出。其中，费用化支出包括安置职工实际发生的费用、停工期间支付给职工的工资及福利费、临时存放搬迁资产而发生的费用、各类资产搬迁安装费用以及其他与搬迁相关的费用；资产处置支出指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。对于搬迁中无转让价值而报废的资产，其净值也作为资产处置支出。这里应注意以下两点，一是由于搬迁中处置存货的收入不作为政策性搬迁收入，因此处置存货的成本也不应作为资产处置支出；二是“原通知”中，资产处置收入需要计入搬迁收入，而在重置固定资产的情况下，处置资产的净值与处置费用不得作为搬迁支出，这在实务中引起了广泛争议，“新办法”纠正了这一做法。

[例1]某企业在政策性搬迁中处置A、B两项固定资产，A资产原值1 000万元，累计折旧400万元，处置价款500万元。B资产无处置价值而报废，原值500万元，累计折旧450万元。

处置A资产的会计处理为，借记“固定资产清理”600万元，“累计折旧”400万元，贷记“固定资产——A”1 000万元；借记“银行存款”500万元，贷记“固定资产清理”500万元；借记“营业外支出”100万元，贷记“固定资产清理”100万元。

处置B资产的会计处理为，借记“固定资产清理”50万元，“累计折旧”450万元，贷记“固定资产——B”500万元；借记“营业外支出”50万元，贷记“固定资产清理”50万元。

处置A、B两项资产共损失150万元，全部由从政府取得的搬迁收入补偿，则还应借记“专项应付款”150万元，贷记“递延收益”150万元。由于补偿的损失已经发生，所以应同时借记“递延收益”150万元，贷记“营业外收入”150万元。

搬迁完成年度，在《企业政策性搬迁清算损益表》中，将处置A资产的收入500万元填入第5行“搬迁收入——搬迁资产处置收入”，同时将A、B两项资产的净值650万元(600+50)填入第12行“搬迁支出——资产处置支出”。对于会计上计入“营业外收入”的补偿固定资产损失的150万元，由于搬迁收入将在搬迁完成年度全部计入清算损益，应作纳税调减处理。

（三）企业政策性搬迁中资产的所得税处理

1. 重置资产支出不作为搬迁支出。在企业搬迁后重置固定资产的情况下，“原通知”规定可从搬迁重置收入中扣除固定资产重置价值。当时这一规定可能主要考虑到企业纳税的资金压力。因为在企业重建情况下，搬迁收入绝大部分可能用于固定资产重置，如不允许企业的重置固定资产从搬迁收入中扣除，企业将面临巨大的纳税资金压力，同时如果重置固定资产在未来不可以计算折旧或摊销，那么这只是属于递延纳税。但“原办法”又规定，企业利用政策性搬迁或处置收入购置或改良的固定资产，可以按照现行税收规定计算折旧或摊销，并在企业所得税税前扣除，这样，企业重置的固定资产就存在税前重复扣除的问题。同时，“原通知”的这种处理在法律的适用上也存在不合理性：从搬迁收入中扣除的重置固定资产价值，如果是作为不征税收入，那么根据《关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》（财税[2011]70号），不征税收入用于支出所形成的费用，不得在计算应纳税所得额时扣除，而“原通知”中重置资产又可以计算折旧或摊销；如果将其作为免税收入，由于免税收入属于税收优惠，而税收优惠政策只能由国务院制定并报全国人民代表大会常务委员会备案，国家税务总局的文件显然并不能制定这样的优惠政策。基于此，“新通知”明确，企业发生的购置资产支出，不得从搬迁收入中扣除，但可按其计税成本计算折旧或摊销在税前扣除。

[例2]某企业在政策性搬迁中，用由政府取得的搬迁补偿款购置固定资产C，购置价款1 000万元。会计处理为，借记“固定资产——C”1 000万元，贷记“银行存款”1 000万元，同时，借记“专项应付款”1 000万元，贷记“递延收益”1 000万元，假设以后开始使用时每年计提折旧100万元，则每年会计处理为，借记“管理费用”等100万元，贷记“累计折旧”100万元，同时借记“递延收益”100万元，贷记“营业外收入”100万元。

在搬迁完成年度，购置C资产的1 000万元不得计入《企业政策性搬迁清算损益表》中的搬迁支出，以后每年计提的折旧可在税前扣除，而每年计入“营业外收入”的100万元，由于搬迁收入在搬迁完成年度已计入清算损益，应作纳税调减处理。

2. 搬迁资产的后续支出视不同情况作不同处理。“原通知”曾规定，搬迁资产的改良支出、技术改造支出可以从搬迁收入中扣除。而“新办法”则视搬迁资产后续支出的不同情况作了不同规定：如果搬迁资产只需简单安装或不需要安装即可继续使用的，在该项资产重新投入使用后，以其净值作为计税成本在尚未折旧或摊销的年限继续计提折旧或摊销，相应的安装费用作为搬迁支出处理；如果搬迁的资产需要进行大修理后才能重新使用的，则应以净值加上大修理过程所发生的支出作为该资产的计税成本，相应的大修理支出不得作为搬迁支出处理。搬迁资产的后续支出是否应作为大修理支出进行资本化处理，应视其是否同时符合《企业所得税法实施条例》第六十九条规定的两个条件：修理

支出达到取得固定资产时计税基础的50%以上;修理后固定资产的使用年限延长2年以上。

3. 企业搬迁中被征用的土地,采取土地置换的,以被征用土地的净值及换入土地投入使用前所发生的各项费用,作为换入土地的计税成本,换入土地投入使用后,按税法规定年限摊销。这种处理主要是因为,在置换土地情况下,一般不存在价款的结算。这样的处理也与会计上不符合商业实质的非货币性资产交换的处理基本相同。

[例3]某企业一块土地使用权原价1 000万元,累计摊销300万元,在政策性搬迁中用于置换另一块土地,假设不考虑相关费用,在会计上不符合商业实质,则会计处理为,借记“无形资产——土地使用权(新)”700万元,“累计摊销”300万元,贷记“无形资产——土地使用权(旧)”1 000万元。由于换入的土地并不涉及来源于政府的补偿款,所以会计上也不涉及“专项应付款”的处理。税法上,应分别确认资产处置收入和资产处置支出700万元,在搬迁完成年度,分别填入《企业政策性搬迁清算损益表》中的第5行“搬迁收入——搬迁资产处置收入”和第12行“搬迁支出——资产处置支出”。置换土地计税成本700万元,不得从搬迁收入中扣除,而应在以后使用时按税法规定摊销扣除。

三、企业政策性搬迁应税所得的处理

企业的搬迁收入扣除搬迁支出后的余额,为企业的搬迁所得。“新办法”规定,企业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。这实际上是将企业整个搬迁期间作为一个纳税年度。“原通知”也有类似的递延纳税处理,即企业从规划搬迁次年起5年内,其取得的搬迁收入或处置收入暂不计入企业当年应纳税所得额,而在五年期内完成搬迁的年度,再进行搬迁收入的所得税处理。相较“原通知”,“新办法”的规定更为具体,优惠措施的力度也更大。

1. 明确“搬迁完成年度”的标准,即企业具有下列情形之一的,视为搬迁完成年度:从搬迁开始,5年内(包括搬迁当年度)任何一年完成搬迁的;从搬迁开始,搬迁时间满5年(包括搬迁当年度)的年度。对于搬迁是否完成的判断,“新办法”规定,企业同时符合下列条件的,视为已经完成搬迁:搬迁规划已基本完成;当年生产经营收入占规划搬迁前年度生产经营收入50%以上。当然这两个条件仅适用于企业在5年内完成搬迁的情况,因为税法上搬迁期间最长不超过5年,在搬迁满5年时,无论搬迁是否已完成,都应视为搬迁完成年度。

2. 搬迁损失的处理。企业进行政策性搬迁,搬迁收入扣除搬迁支出后,有可能为正数,也可能为负数,即发生搬迁损失。对此,“新办法”规定,搬迁损失可在下列方法中选择其一进行税务处理:在搬迁完成年度,一次性作为损失进行扣除;自搬迁

完成年度起分3个年度平均在税前扣除。上述方法由企业自行选择,但一经选定,不得改变。这种处理类似于《国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》(国税函[2009]98号)中对筹建期间开办费的处理,实际上延长了企业亏损弥补的期限,特别是当企业搬迁亏损较大,全部亏损很难在以后5年弥补时,这一规定对企业更为有利。

3. 企业搬迁以前年度未弥补亏损的处理。这是“新办法”的一个最大亮点。“新办法”规定,企业以前年度发生尚未弥补的亏损,凡企业由于搬迁停止生产经营无所得的,从搬迁年度次年起,至搬迁完成年度前一年度止,可作为停止生产经营活动年度,从法定亏损结转弥补年限中减除。根据《企业所得税法》第十八条,企业纳税年度发生的亏损准予向以后年度结转,用以后年度的所得弥补,但结转年限最长不超过5年。而企业政策性搬迁最长有可能为5年,由于搬迁期间中断了正常的生产经营活动,如果没有“新办法”这一特别规定,则以前年度未弥补的亏损很可能不能全部甚至全部不能弥补,这对企业显然是不利的。这里需注意两个问题:一是可从法定亏损结转弥补年限中减除的时间,从搬迁年度次年起计算,至搬迁完成年度前一年度截止,即可延长的亏损弥补时间最长为3年;二是如果企业在搬迁期间发生处置以前期间生产的存货,根据“新办法”应按正常经营活动处理,那么这时是否应视为未停止生产经营活动并有所得,从而不能享受从法定亏损结转弥补年限中减除的规定呢?根据“新办法”,企业边搬迁、边生产的,其亏损结转年度应连续计算,企业在搬迁期间如果只是销售以前年度的存货而并未生产产品,笔者认为此时应可以享受延长亏损弥补时间的规定。

四、政策性搬迁所得税征收管理

前面已说明,企业发生政策性搬迁时应按时报送相关资料,否则不能按政策性搬迁处理。此外,还应注意以下几点:

1. 企业搬迁完成当年,其向主管税务机关报送企业所得税年度纳税申报表时,应同时报送《企业政策性搬迁清算损益表》及相关材料文件,也就是说企业搬迁完成当年既要进行正常的所得税汇算清缴,也要进行政策性搬迁损益的清算。企业政策性搬迁的清算按照属地征管原则,由迁入地主管税务机关负责。

2. 关于“新办法”的生效时间。“新办法”发布后,“原通知”即废止,但与一般新发布的文件不同,“新办法”并不仅适用于其发布后才发生的政策性搬迁。“新办法”生效年度以前已经完成搬迁且已按原规定进行税务处理的,当然不可能再作调整,但如果企业政策性搬迁到“新办法”生效前仍未完成的,只要符合“新办法”规定的搬迁事项,则一律按“新办法”执行,而不能再适用“原通知”。■

(作者单位:江苏省连云港科学技术协会)

责任编辑 张璐怡