

企业政策性搬迁综合纳税筹划分析

孙华 朱恭平

摘要：企业发生政策性搬迁一般期限长、补偿收入多、投资金额大，涉及的税种主要是企业所得税。企业在搬迁协议签约前，要与政府相关部门商谈搬迁补偿方式，采取现金补偿与非货币性资产置换相结合的方式减少纳税支出。对无法收回的债权和股权投资按政策规定申报税前扣除，对符合条件的新购设备按规定一次性税前扣除，同时要积极创造条件筹划增值税留抵退税，申报高新技术企业等来享受税收优惠。

关键词：政策性搬迁；搬迁收入；税前扣除

中图分类号：F275 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2023)02-0065-03

近年来，政府为优化城市布局、环境保护，实施了大规模城镇化改造，推进企业“退城进园”政策性搬迁并给予税收优惠。但对政策性搬迁购买土地和不动产支出，按税法规定不能直接冲减补偿收入，而是以分期摊销、计提折旧方式予以税前扣除。如果不注重政策性搬迁各环节和业务安排，企业会因取得搬迁收入较多而需承担较重的税负，因此有必要对政策性搬迁业务实施纳税筹划，实现税负最小化目标。本文拟以甲制造有限公司（以下简称甲公司）政策性搬迁业务为例，运用税收政策多维度探析纳税筹划路径。

一、案例背景资料

2021年8月，X区人民政府根据城市规划，收储甲公司A地块使用权

（账面净值80万元）。区自然资源和规划局与甲公司达成初步框架协议，预计货币性补偿总价款19600万元。按照规划，甲公司将于2021年11月开始搬迁，2023年6月完成基建投资并投产。按公司概预算，拟购进B地块土地6.9万平方米，税费总额2000万元；综合区建筑面积1万平方米，投资支出3000万元；物流仓储建筑面积2.25万平方米，支出4450万元；生产厂区建筑面积2.65万平方米，支出4750万元；预计2023年6月购置生产设备40台（套），不含税单价145万元，支出5800万元；2023年7月购置智能物流设备2套，单价3500万元，支出7000万元；其他投资支出3000万元，合计30000万元。

甲公司财务经理认为，公司异地重建在税务处理上应界定为政策

性搬迁，理由是政府收储A地块用于物流园区的仓储、装卸、搬运和运输，根据《国民经济行业分类与代码（GB/4754-2011）》，属于交通运输、仓储和邮政业，符合《国家税务总局关于发布〈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）第三条第（二）款关于“由政府组织实施的能源、交通、水利等基础设施的需要”。公司2021年度企业所得税纳税申报表显示，当年亏损800万元，按规定可弥补亏损期限至2026年度。同时根据国家税务总局公告2012年第40号第二十一条规定：“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

作者简介：孙华，江苏省扬州汽车运输集团有限公司财务处处长；
朱恭平，京洲联信扬州税务师事务所有限公司副总经理。

弥补年限中减除。”据此，甲公司停止生产经营活动年度为2022年，则2021年发生可弥补亏损年限应顺延至2027年。预计2022年、2023年分别发生亏损850万元、350万元，可弥补期限分别为2027年和2028年。预计2024年、2025年盈利所得分别为100万元、200万元。截至2025年度尚未弥补亏损金额1700万元（800+850+350-100-200）。

据测算，甲公司处置房屋、机器设备净损失2680万元，土地使用权账面净值损失80万元，预计支付承租户赔偿款2320万元，合计5080万元。

甲公司与主管税务机关沟通，双方商定在2026年实行政策性搬迁清算。甲公司预计2026年除政策性搬迁业务以外的会计利润120万元，则当年应税所得额为12940万元（120+19600-1700-5080）；应纳税额3235万元（12940×25%）。甲公司2023年6月购置生产设备5800万元，预计使用年限10年，预计净残值为0，按直线法计提折旧，2023年7月至2026年12月累计应计提折旧额2030万元[5800÷(10×12)×42]。

二、纳税筹划要点

在财务经理税务处理的基础上，审计人员提供了以下的纳税筹划方法。

（一）在政府主导下，将补偿方式由单一货币调整为货币与土地置换相结合

甲公司异地重建需购买土地6.9万平方米，对于该笔投资支出2000万元应予以资本化，不能在搬迁收入中直接减除。根据国家税务总局公告2012年第40号第十三条规定：“企业搬迁中被征用的土地，采取土地置换

的，换入土地的计税成本按被征用土地的净值，以及该换入土地投入使用前所发生的各项费用支出，为该换入土地的计税成本，在该换入土地投入使用后，按《企业所得税法》及其实施条例规定年限摊销。”这为甲公司置换土地使用权提供了政策依据。审计人员建议甲公司采取置换土地方式，减少政策性搬迁货币收入总额，从而降低税负。即由X区人民政府与区财政局、自然资源和规划局、地方发改委等相关部门协调，在不改变土地用途和面积的前提下，将全部货币搬迁收入19600万元调整为货币收入17600万元和非货币性土地（价值2000万元）；将原购买土地价款2000万元由甲公司直接支付给区自然资源和规划局，调整为区财政局与区自然资源和规划局结算，减少搬迁收入2000万元。

实务中对甲公司置换价值2000万元的使用权是否应计入政策性搬迁收入总额有不同看法。如果计入政策性搬迁收入总额，那么该土地使用权的计税基础就不是被征用土地的净值80万元，而是2000万元，这与国家税务总局公告2012年第40号第十三条规定相违背。因此，对政策性搬迁中发生的土地置换，其换入的资产价值不应计入政策性搬迁收入总额。

（二）处理可税前扣除的不良资产

1. 清理无法收回应收款项。根据《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）规定，审计人员通过搜集无法收回的应收款项证据，包括企业注销、吊销文件、购销合同、董事会决议和当事人书写的情况说明等，发现超过3年以上无法收回的款项有600万元，

产生问题的主要原因是客户经营不善。对于这类资产损失，审计人员建议委托中介机构出具专项报告在2022年度税前扣除。

同时，审计人员通过查询税务征信系统发现，在甲公司与供应商发生的购进业务中，有三家供应商被税务机关认定为非正常户。对于企业预付的300万元材料款，对方未开具发票，但有商品购销合同、银行转账结算凭证、货物运输证明和存货验收入库记录等，企业计入了往来户核算。根据《企业所得税税前扣除凭证管理办法》（国家税务总局公告2018年第28号）规定，结合本次政策性搬迁，该300万元预付材料款可在2022年度税前扣除。

此外，甲公司在2020年1月至2021年9月期间，向客户乙公司销售产品供其出口，受新冠肺炎疫情影响，乙公司外贸销售严重受阻，资金周转发生困难。截至2021年9月，乙公司累计拖欠甲公司货款2400万元。经双方协商拟进行债务重组，甲公司同意豁免乙公司部分债务400万元，并于2022年5月签订债务重组协议。按《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税[2009]59号）一般税务处理方法规定，甲公司可确认债务重组损失400万元，在当期全额税前扣除。

上述三项合计增加2022年亏损1300万元。

2. 核销无法收回股权投资。审计人员通过查询市场监管部门电子信息，发现甲公司下属两家全资子公司在2022年3月已注销工商登记，账面记录长期股权投资计税成本分别为600万元和200万元，可通过账务处理和纳税申报增加2022年度亏损800



图 / 陈刚

万元。

（三）申报高新技术企业和开展研发项目活动

1. 申报高新技术企业。根据《中华人民共和国企业所得税法》第二十八条规定：“国家需要重点扶持的高新技术企业，减按15%的税率征收企业所得税。”甲公司可以2023~2025年期间财税数据申报高新技术企业。如2026年9月取得高新技术企业证书，可在2026~2028年期间享受15%税率优惠。但甲公司2026年符合政策性搬迁清算条件，在2026年度企业所得税汇算清缴时应填报《高新技术企业优惠情况明细表》(A107041)，若将搬迁收入计入“收入总额”项目，可能导致2026年高新技术产品收入小于总收入的60%，不能享受15%税率优惠。因此，从税收导向分析，对高新技术企业取得的政策性搬迁收入不应计入收入总额。

2. 开展研发项目活动。《关于进一步完善研发费用税前加计扣除政策的公告》(财政部 税务总局公告2021年第13号)第一条规定：“制造业企业开展研发活动中实际发生的研发费

用，未形成无形资产计入当期损益的，在按规定据实扣除的基础上，自2021年1月1日起，再按照实际发生额的100%在税前加计扣除；形成无形资产的，自2021年1月1日起，按照无形资产成本的200%在税前摊销。”据测算，甲公司2026年度发生的研发费用符合政策规定加计扣除基数700万元，可加计扣除700万元。

（四）购进符合条件按规定一次性扣除的设备、器具

《关于延长部分税收优惠政策执行期限的公告》(财政部 税务总局公告2021年第6号)第一条规定：“对《财政部 税务总局关于设备 器具扣除有关企业所得税政策的通知》(财税[2018]54号)等16个文件规定的税收优惠政策凡已经到期的，执行期限延长至2023年12月31日。”即新购进的设备、器具单位价值不超过500万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧。其中设备、器具是指除房屋、建筑物以外的固定资产。甲公司拟在2023年3月购置生产设备40台(套)，单价145万元(小于500万

元)，按照文件规定可一次性税前扣除5800万元。选择一次性税前扣除的折旧与原直线法下相比，2023~2026年增加折旧额3770万元(5800-2030)。因该文件执行期限为2023年12月31日，甲公司购置设备应按规定税前扣除。

应注意的是，甲公司在投资建设厂房过程中还涉及增值税留抵退税。根据《关于进一步加大增值税期末留抵退税政策实施力度的公告》(财政部 税务总局公告2022年第14号)规定，甲公司属于制造业，符合文件第三条规定的退税条件。其2022年4月申报增值税期末留抵税额700万元，与2019年3月31日期末留抵税额0相比增量留抵税额为700万元。甲公司可以自2022年4月纳税申报期起向主管税务机关申请退还增量留抵税额700万元。

为使增量留抵退税最大化，甲公司在与设备供应商、施工单位签约时应明确两点：一是支付款项时应及时取得对方开具的增值税专用发票；二是对于供应商销售设备同时提供安装服务的，应统一按13%税率开具发票。此外，甲公司在申请纳税信用等级时应主动与主管税务机关沟通，取得B级以上纳税信用评级，避免因信用评级不达标而影响退税时间。

综上所述，甲公司在2026年实施政策性搬迁清算同时享受15%税率优惠的情况下，当年应纳税所得额=12940+80-2000-1300-800-700-(5800-2030)=4450(万元)(其中80万元为土地使用权账面净值，不能在当期税前扣除，应予以资本化)；应纳税额667.50万元(4450×15%)。■

责任编辑 陈利花