

# 企业政策性搬迁业务的财税处理差异与协调

王平安

(重庆财经职业学院会计系 重庆 402160)

**【摘要】** 企业政策性搬迁过程中会涉及搬迁所得、搬迁损失以及重置资产折旧、摊销等经济业务,对这些经济业务的处理,会计与税收政策规定存在一定的差异,企业在实践中也有不同的认识。企业应该对涉税经济业务进行界定,对相关政策进行研究,从而做出正确的财税处理与协调。

**【关键词】** 政策性搬迁 财务处理 税务处理

企业政策性搬迁过程中会涉及搬迁所得、搬迁损失以及重置资产折旧、摊销等经济业务,这些经济业务如何处理,会计与税务处理如何进行协调,财政部和国家税务总局分别颁布了《关于企业收到政府拨给的搬迁补偿款有关财务处理问题的通知》(财企[2005]123号)、《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)等文件。在这些文件的执行过程中,理论界和实务界产生了很多分歧,认识上存在一些差异。国家税务总局于2012年8月10日发布了《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),对一些存在疑问的地方进行了明确,同时规定国税函[2009]118号文件废止。

## 一、政策性搬迁界定

国税函[2009]118号文件对“政策性搬迁”的范围只是做了简单的描述,即因政府城市规划、基础设施建设等政策性原因,企业需要整体搬迁(包括部分搬迁或部分拆除)。由于文件描述的笼统性,实践中容易造成企业和税务机关的理解分歧。对此,40号公告进行了更明确、更细致的规定。

40号公告规定“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”,并且采用列举法规定,属于“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”等六个方面的才属于政策性搬迁,否则就属于“自行搬迁或商业性搬迁”,不适用本公告的规定。

## 二、政策性搬迁所得

政策性搬迁所得是指企业的搬迁收入,扣除搬迁支出后的余额。其中,企业的搬迁收入,是指企业在搬迁过程中从本企业以外(包括政府或其他单位)取得的搬迁补偿收入,以及本企业搬迁资产处置收入等,但是不包括处置存货的收入(按照40号公告的规定,存货的处置收入按照正常经营活动取得的收入进行所得税处理)。企业的搬迁支出,包括搬迁费用支出以及由于搬迁所发生的企业资产处置支出等;因为搬迁而

报废的资产,如无处置价值,其净值作为搬迁支出处理。

1. 会计处理规定。关于政策性搬迁过程中的收入与支出,我国会计制度有明确的规定。《企业会计准则解释第3号》(财会[2009]8号)中规定,“企业因城镇整体规划、库区建设、棚户区改造、深陷区治理等公共利益进行搬迁,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的,应当作为资本公积处理。企业收到除上述之外的搬迁补偿款,应当按照《企业会计准则第4号——固定资产》、《企业会计准则第16号——政府补助》等会计准则进行处理”。

2. 税务处理规定。40号公告第十五条规定,“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”;同时明确,“企业应在搬迁完成年度,将搬迁所得计入当年度企业应纳税所得额计算纳税”。所谓搬迁完成年度是指从搬迁开始,5年内(包括搬迁当年度)任何一年完成搬迁,或者搬迁时间满5年(包括搬迁当年度)的年度。也就是说,搬迁时间如果在5年以上的,那应该在第5年将搬迁所得计入应纳税所得额计算缴纳所得税。

3. 差异及协调。对于企业取得的搬迁收入,按照财会[2009]8号文件的规定,应作为专项应付款处理,而对于搬迁补偿款的结余,企业作为调增资本公积处理。

税法对搬迁所得做了递延处理,40号公告规定,应该将搬迁收入扣除搬迁支出的所得,在搬迁完成年度计入企业的应纳税所得额。

例1:某机械制造有限公司由于政府进行公路建设进行整体搬迁,2012年12月开始搬迁,同时从政府取得搬迁补偿收入

15 000万元(其中用于补偿固定资产损失等8 000万元,用于补偿土地4 000万元,用于搬迁费用等3 000万元),核销固定资产原始价值15 000万元,累计折旧9 000万元;核销土地使用权,原始价值5 000万元,累计摊销3 000万元。2013年重新购置土地4 000万元,重新购置固定资产8 000万元,共计支付搬迁费用等300万元,整个搬迁在年底完成。

#### 1. 会计处理。

(1)2012年12月取得搬迁收入时,借:银行存款15 000;贷:专项应付款15 000。

(2)2012年进行资产核销,借:固定资产清理6 000,累计折旧9 000;贷:固定资产15 000。借:累计摊销3 000,营业外支出2 000;贷:无形资产5 000。借:专项应付款8 000;贷:递延收益8 000。

同时,由于该损失已经发生,应该用“递延收益”进行补偿。借:递延收益8 000;贷:固定资产清理6 000,营业外支出2 000。

(3)2013年购置资产及发生搬迁费用,借:固定资产8 000,无形资产4 000;贷:银行存款12 000。

由于资产是用政府补助购买的,属于与资产相关的政府补助,应记入“递延收益”科目,损失已经冲减8 000万元,所以,应计4 000万元(其中2 000万元与固定资产相关,2 000万元与无形资产相关)。借:专项应付款 7 000;贷:银行存款300,递延收益4 000,资本公积2 700。

注:“递延收益”科目余额为4 000万元,根据《企业会计准则第16号——政府补助》的规定,与资产相关的政府补助,应在资产的使用寿命内进行分摊,计入当期损益。

2. 税务处理。40号公告规定,搬迁所得在搬迁完成年度计入企业的应纳税所得额,在收到款项和发生支出过程中暂时不予考虑。由于企业在搬迁过程中没有涉及损益问题,所以,也不存在纳税调整的问题,只需在搬迁完成年度考虑搬迁所得的问题。

3. 差异调整。本案例中搬迁收入=15 000(万元);搬迁支出=(15 000-9 000)+(5 000-3 000)+300=8 300(万元);搬迁所得=15 000-8 300=6 700(万元)。在2013年应进行纳税调增6 700万元,缴纳相应的所得税。

#### 三、政策性搬迁损失

企业政策性搬迁损失是指政策性搬迁收入扣除搬迁支出后的余额为负数。

会计处理规定:《企业会计准则解释第3号》(财会[2009]8号)中规定,对企业在政策性搬迁和重建过程中发生的相关资产损失和有关费用性支出等应自专项应付款转入递延收益。

税务处理规定:企业发生搬迁损失,可以选择“在搬迁完成年度,一次性作为损失进行扣除”或者“自搬迁完成年度起分3个年度,均匀在税前扣除”,一经选定,不得改变。

差异及协调:如果搬迁工作在5年以后完成(即搬迁完成年度为5年),在搬迁过程中由于财务处理上不存在确认损益

问题,所以也不存在纳税调整问题;在搬迁开始的第5年,所有搬迁损失要确认为所得税的扣除项目(或平均为3年),而损失和费用的发生还未完成,所以,在第5年和5年以后至搬迁工作完成年份都需进行纳税调整。

#### 四、重置资产折旧与摊销

重置资产主要是指用搬迁补偿收入购置的固定资产、无形资产等非流动资产。在重置资产的使用过程中,财务与税务的处理存在一定的差异。

1. 会计处理规定。《企业会计准则第16号——政府补助》规定,企业发生的与资产相关的政府补助,应当确认为递延收益,并在相关资产使用寿命内平均分配,计入当期损益(即营业外收入)。企业在使用重置资产的过程中,一方面应对资产的使用价值转移计提折旧或者进行摊销,另一方面应将递延收益在计提折旧或摊销的年份内平均分配计入当期营业外收入。

2. 税务处理规定。40号公告规定,企业不管是进行简单安装或不需要安装,还是进行大修理后的资产,土地采取置换或者重新购置、新购置的资产等,都按照《企业所得税法》及其实施条例规定的计税成本及使用年限进行折旧或摊销,并在企业所得税税前扣除。

3. 差异及协调。对于使用政府补助形成的固定资产计提的折旧或无形资产进行的摊销,财务上在进行折旧和摊销的同时,将递延收益摊销计入了企业当期的营业外收入中,而按照现行税法规定计提的折旧或摊销可以在税前列支。对于该项差异,在当年进行年度纳税申报时,应作应纳税所得额的调减处理。

例2:承例1,假设用搬迁补偿收入购买的固定资产使用年限均为10年,净残值率为5%,土地使用权为50年。

会计处理为:①每年计提折旧、进行摊销,借:制造费用、管理费用等760;贷:累计折旧760。借:管理费用80;贷:累计摊销80。②每年摊销递延收益[固定资产:2 000/10=200(万元);无形资产:2 000/50=40(万元)]。借:递延收益 240;贷:营业外收入240。

税务处理为:由于搬迁所得在搬迁完成年度已经全部进入应纳税所得额,缴纳了所得税;而财务处理上要进行“递延收益”的摊销,进入了利润总额,所以,前10年每年需要进行纳税调减240万元,后40年每年需要进行纳税调减40万元。

#### 主要参考文献

1. 财政部. 关于企业收到政府拨给的搬迁补偿款有关财务处理问题的通知. 财企[2005]123号, 2005-08-15
2. 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, 2009-03-12
3. 国家税务总局. 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, 2012-08-10
4. 王宝田, 冯晓宇. 政策性变迁补偿款之会计核算与税务处理. 财会月刊, 2012, 16