

# 搬迁补偿的税务及会计处理

王尤贵

(天健光华(北京)会计师事务所有限公司 北京 100013)

**【摘要】**随着城市化进程推进,因城市建设、城市规划、基础设施建设等原因,有些企业需要进行搬迁而取得政策性搬迁补偿款。对于这一搬迁补偿企业应如何正确核算和进行纳税申报,本文将举例进行分析。

**【关键词】**搬迁补偿 土地使用权 纳税申报

## 一、企业搬迁补偿涉税的规定

**1. 营业税。**《关于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者行为营业税问题的通知》(国税函[2008]277号)规定:纳税人将土地使用权归还给土地所有者时,只要出具县级(含)以上地方人民政府收回土地使用权的正式文件,无论支付征地补偿费的资金来源是否为政府财政资金,该行为均属于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。需要说明的是: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,仅指对土地使用者归还土地使用权而取得的补偿收入免征营业税。

《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》(国税函发[1997]87号)规定: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《营业税暂行条例》“销售不动产——其他土地附着物”税目征收营业税。但该文件并没有明确适用范围,企业收到的拆迁补偿款并不能完全适用该文件。

**2. 土地增值税。**《土地增值税暂行条例》第八条规定:因国家建设需要依法征用、收回的房地产免征土地增值税;因“城市实施规划”而搬迁,免征土地增值税。另外,因城市市政规划、国家建设的需要而搬迁,由纳税人自行转让房地产而取得的收入,同样免征土地增值税。《土地增值税暂行条例实施细则》第十一条规定:符合上述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,免于征收土地增值税。

**3. 印花税。**根据《印花税暂行条例》、《印花税暂行条例施行细则》和《关于印花税若干政策的通知》(财税[2006]162号)的规定:对土地使用权出让合同、土地使用权转让合同、商品房销售合同按产权转移书据征收印花税。因此,被搬迁人取得政策性搬迁收入中属于土地使用权转让合同范围的,应按“产权转移书据”缴纳印花税。

**4. 企业所得税。**国税函[2009]118号规定:企业根据搬迁规划,异地重建后恢复原有或转换新的生产经营业务,用企业搬迁或处置收入购置或建造与搬迁前相同或类似性质、用途或者新的固定资产和土地使用权(以下简称“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。企业利用政策性搬迁或处置收入购置或改良的固定资产,可以按照现行税收法规计提折旧或摊销,并在企业所得税税前扣除。企业从规划搬迁次年起的五年内,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。企业没有重置或改良固定资产、技术改造或购置其他固定资产的计划或立项报告,应将搬迁收入加上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计入企业当年应纳税所得额,计算缴纳企业所得税。

## 二、企业搬迁补偿的会计处理

例:A企业因当地政府城市规划的需要,与政府签订搬迁补偿协议,协议规定:当地政府支付搬迁补偿费2000万元。其中:从预算资金直接拨付的搬迁补偿款为200万元;搬迁过程中出售、报废或毁损资产补偿款为750万元;对搬迁过程中新建资产或停工损失等补偿款为1050万元。A企业随即获得2000万元补偿款,当年5月购置新土地使用权支出为200万元(假设使用期限为50年)。建造新厂房支出共计800万元(假设使用期限为20年,净残值为0),其中:当年支出150万元、第二年支出100万元、第三年支出250万元、第四年支出300万元,第四年年末建成,并办理竣工决算手续。第四年年末随厂房建成,A企业完成搬迁,搬迁日“固定资产——房屋建筑物”账面净值为600万元(假设房屋建筑物做报废处理,无收益,除房屋建筑物以外的固定资产在搬迁时均可移动且未发生搬迁损失),原值为750万元;“无形资产——土地使用权”账面净值为100万元。A企业支付印花税0.8万元和搬迁费用10万元。

### 1. 签订搬迁协议当年。

(1)取得搬迁补偿款。企业因城镇整体规划、库区建设等公共利益进行搬迁,收到政府从预算资金直接拨付的搬迁补偿款,应当按照相关规定计入所有者权益,作为资本公积处理。企业收到除上述之外的搬迁补偿款,应当分别情况进行处理:属于搬迁过程中出售、报废或毁损资产补偿的,应当按照

《企业会计准则第4号——固定资产》等相关规定,计入相关资产处置损益。属于对搬迁过程中新建资产或停工损失等补偿的,应当按照《企业会计准则第16号——政府补助》的规定进行处理。借:银行存款2000;贷:资本公积——政府搬迁补助200,专项应付款750,递延收益1050。

(2)购置新土地使用权200万元,并发生建房支出150万元。借:无形资产——土地使用权200,在建工程——厂房150;贷:银行存款350。当年6月至12月,每月摊销土地使用权价值0.33万元。借:管理费用——土地0.33;贷:无形资产——土地使用权0.33。

(3)依据国税函[2009]118号文件的规定,搬迁纳税义务在第四年,补偿款与费用摊销为暂时性差异,假设企业所得税税率为25%。借:资本公积——政府搬迁补助50;贷:递延所得税负债——资本公积50。借:递延所得税资产——无形资产0.58;贷:所得税费用0.58。

2. 第二年。土地使用权摊销,借:管理费用——土地4;贷:无形资产——土地使用权4。发生建房支出100万元,借:在建工程——厂房100;贷:银行存款100。费用摊销为暂时性差异,借:递延所得税资产——无形资产1;贷:所得税费用1。

3. 第三年。土地使用权摊销,借:管理费用——土地4;贷:无形资产——土地使用权4。发生建房支出250万元,借:在建工程——厂房250;贷:银行存款250。年末费用摊销为暂时性差异,借:递延所得税资产——无形资产1;贷:所得税费用1。

4. 第四年。土地使用权摊销,借:管理费用——土地4;贷:无形资产——土地使用权4。发生建房支出300万元,并结转固定资产确认收入,借:在建工程——厂房300;贷:银行存款300。借:固定资产800;贷:在建工程800。借:递延收益1050;贷:营业外收入1050。处置土地与房屋,借:专项应付款750,累计折旧——房屋建筑物150;贷:固定资产——房屋建筑物750,无形资产——土地使用权100,营业外收入50。支付搬迁费,借:管理费用——搬迁10;贷:银行存款10。发生土地使用权转移,缴纳印花税0.8万元,借:管理费用0.8;贷:银行存款0.8。

转回补偿款暂时性差异,借:递延所得税负债——资本公积50;贷:应交税费——企业所得税50。转回无形资产暂时性时间差异,借:应交税费——企业所得税2.58;贷:递延所得税资产——无形资产2.58。土地使用权与固定资产暂时性时间差异所得税会计处理,借:递延所得税资产——土地使用权49、——固定资产200;贷:所得税费用249。缴纳企业所得税,当年会计利润为1085.2万元,应纳税所得额为289.2万元,应缴纳企业所得税72.3万元,借:所得税费用271.3;贷:应交税费——企业所得税271.3。借:应交税费——企业所得税72.3;贷:银行存款72.3。

5. 四年以后。土地使用权摊销,借:管理费用——土地4;贷:无形资产——土地使用权4。固定资产提取折旧,借:管理费用——厂房40;贷:累计折旧40。土地使用权与固定资产暂时性时间差异所得税会计处理,借:应交税费——企业所得税

11;贷:递延所得税资产——土地使用权1、——固定资产10。已经抵减搬迁补偿款的固定资产还可以税前扣除,属于永久性差异,为了体现税收优惠,因优惠不满足收入及资产确认条件的,优惠应计入所有者权益,借:应交税费——企业所得税10;贷:资本公积10。

### 三、纳税申报

1. 签订搬迁协议当年。政府搬迁补助200万元,需填写企业所得税年度纳税申报表附表一(1)收入明细表“二、营业外收入9其他”,同时填写企业所得税年度纳税申报表附表三纳税调整项目明细表“一、收入类调整项目18其他”调减金额栏。无形资产摊销2.32万元,需分析填写企业所得税年度纳税申报表附表九资产折旧、摊销纳税调整明细表“四、无形资产”行次,同时填写企业所得税年度纳税申报表附表三纳税调整项目明细表“三、资产类调整项目5无形资产摊销”调减金额栏。

2. 第二、三年。无形资产摊销4万元,需分析填写企业所得税年度纳税申报表附表九资产折旧、摊销纳税调整明细表“四、无形资产”行次,同时填写企业所得税年度纳税申报表附表三纳税调整项目明细表“三、资产类调整项目5无形资产摊销”调减金额栏。

3. 第四年。政府搬迁补助200万元,需填写企业所得税年度纳税申报表附表一(1)收入明细表“二、营业外收入9其他”;处置土地与房屋收入50万元,按固定资产与无形资产账面价值分配,7万元填入“二、营业外收入4出售无形资产收益”,43万元填入“二、营业外收入2处置固定资产净收益”。

购置无形资产与建房补助1050万元,填入“二、营业外收入7政府补助收入”。无形资产200万元及固定资产800万元,需分析填写企业所得税年度纳税申报表附表九资产折旧、摊销纳税调整明细表“四、无形资产”和“一、固定资产”行次,同时填写企业所得税纳税申报表附表三纳税调整项目明细表“三、资产类调整项目2固定资产折旧、5无形资产摊销”调增金额栏。

支付搬迁费及印花税填入企业所得税年度纳税申报表二(1)“三、期间费用2管理费用”。

4. 四年以后。无形资产摊销4万元/年,需分析填写企业所得税年度纳税申报表附表九资产折旧、摊销纳税调整明细表“四、无形资产”行次,同时填写企业所得税年度纳税申报表附表三纳税调整项目明细表“三、资产类调整项目5无形资产摊销”调增金额栏。

房屋折旧年限符合企业所得税法最低折旧年限要求,另因折旧享有扣除优惠,不存在纳税调整问题,需分析填写企业所得税年度纳税申报表附表九资产折旧、摊销纳税调整明细表“一、固定资产”行次。

### 主要参考文献

1. 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
2. 李允清,高洪义.政策性搬迁补偿款的会计及税务处理.法制与经济,2009;18