企业搬迁收入所得税处理相关问题说明

刘海泓

(江苏洪泽县会计管理局 江苏洪泽 223100)

【摘要】本文以财税[2007]61号文件和企业所得税法相关规定为依据,分析研究企业搬迁收入所得税处理的具体规范,以及搬迁收入所得税前扣除的重置扣除法和资产清理法的选择和运用。

【关键词】搬迁收入 所得税处理 重置扣除法 资产清理法

一、搬迁收入所得税核算相关规定

财政部、国家税务总局《关于企业政策性搬迁收入有关企业所得税处理问题的通知》(财税[2007]61号,以下简称"61号文件")规定:①企业政策性搬迁收入是指因当地政府城市规划、基础设施建设等原因,搬迁企业按规定标准取得政府的搬迁补偿收入,或搬迁企业通过招标、拍卖、挂牌等方式取得的土地转让收入;②搬迁企业根据搬迁规则,用搬迁收入购置或建造与搬迁前相同或类似性质、用途的固定资产和土地(以下简称"重置固定资产"),以及进行技术改造、安置职工的,或因经营方向转换等原因而将搬迁收入用于购建其他固定资产,或用于其他技术改造项目,其固定资产购建、技术改造和职工安置费用都可以在搬迁收入中扣除,扣除后的余额计入应税所得;③搬迁企业没有重置或购置固定资产、技术改造计划或立项报告,应按一般固定资产处置计算所得或损失计税;④搬迁企业从规划搬迁第二年起五年内,其取得的搬迁收入暂不计入应税所得,在五年期内完成搬迁的,搬迁收入按上述规定扣除相关成本费用后,其余额并入当年的应税所得计税;⑤搬迁企业用搬迁收入重置、购置固定资产的,可以按税法规定计算折旧和摊销并在税前扣除。

二、重置扣除法与资产清理法

1. 重置扣除法、资产清理法及其选择运用。根据61号文件的规定,只要搬迁企业用搬迁收入重置固定资产,就应该按照上述文件规定,以搬迁收入加上相关存款利息再减去重置固定资产(含重置土地,下同)、技术改造及安置职工支出后的余额计入应税所得,本文将这样的所得税处理方法称为"重置扣除法";而对企业没有用搬迁收入重置固定资产、进行技术改造的,则采用与正常的固定资产清理、无形资产(土地)处置相同的方法计算应税所得,本文将这种所得税处理方法称为"资产清理法"。笔者认为文件这样机械地规定处理方法是不可行的,原因是:当搬迁企业重置固定资产价值低于搬迁时减少的固定资产价值(指因拆除、废弃、灭失而减少的、包括土地在内的资产价值,下同)时,采用重置扣除法计算的搬迁收入应税所得会高于采用资产清理法计算的搬迁收入应税所得,这样就失去了61号文件对搬迁企业实行优惠政策的意义。因此,当搬迁企业虽然重置了固定资产,但重置固定资产的价值小于搬迁时减少的固定资产价值时,企业就可以选择使用资产清理法来进行搬迁收入的所得税处理。

2. 重置扣除法的适用范围及其应税所得的计算。①适用范围:搬迁时减少的固定资产价值低于重置固定资产价值的企业。②搬迁收入的应税所得=(搬迁收入+搬迁收入专户存款利息+拆除资产的变价收入)-(用搬迁收入重置的固定资产+技术改造支出+安置职工支出)。

3. 资产清理法的适用范围及其应税所得的计算。①适用范围:搬迁时减少的固定资产价值高于重置固定资产价值的企业。②搬迁收入的应税所得=(搬迁收入+搬迁收入专户存款利息+拆除资产的变价收入)-[搬迁时减少的固定资产价值+搬迁的相关费用(含技术改造和安置职工支出)]。

在选择采用资产清理法时,人们会提出关于职工安置和技术改造费用是否可以从搬迁收入中扣除的问题。其实这一问题并不对企业所得税的总体税负产生影响,因为搬迁企业的职工安置和技术改造费用,按企业所得税法的规定完全可以税前扣除,而技术改造支出如果符合相关条件,还可以获得加计扣除的特别优惠。

三、对61号文件中其他规范的解读

1. 关于相关概念的范围和其他事项的具体处理。①上述凡提到企业搬迁时重置、购置或灭失、减少的固定资产价值的,均应包含相关的土地使用权(简称"土地")价值,但在转销减少的国有划拨土地价值时,应按减除土地估价入账时确认的、与土地价值相对应的资本公积后的余额计算。②重置固定资产如果是拆卸后易地重新安装而成,应按重装后总价值减去拆卸前的资产净值后的余额计算。③采用重置扣除法来确定搬迁收入的应税所得时,不得再从搬迁收入中扣除拆除、废弃、灭失资产的价值。④重置扣除法扣除后的金额,即搬迁收入计入应税所得的金额,只能是正数或零,不应为负数,因为如果为负数,其形成资产(含费用)的资金来源就不是搬迁收入而是企业正常运营资金;采用资产清理法计算出的搬迁收入应税所得,则可能是正数,特殊情况下也有可能是负数(资产清理净损失),该负数应在搬迁收入计入应税所得时扣除,

而在会计上则表现为该项搬迁损失在清理完毕时计入当期损益(营业外支出)。⑤安置职工费用,主要指企业搬迁停产而应支付给职工的生活费、相应工资附加费用,以及因搬迁而与职工解除劳动合同应支付的补偿金等。

2. 关于61号文件的适用范围。2003年1月,国家税务总局曾以国税函[2003]115号文件规范外商投资企业和外国企业搬迁补偿收入的所得税处理问题,其对搬迁收入所得税处理的优惠程度远不如61号文件,但实际上,外商投资企业、外国企业搬迁收入应统一按61号文件执行,理由有二:一是61号文件所指搬迁企业并没有排除外商投资企业和外国企业,应是所有企业;二是国税函[2003]115号文件的制定依据是《外商投资企业和外国企业所得税法》,该法的调整对象已在税制改革时并入《企业所得税法》。

3. 与搬迁收入相关的纳税调整。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)规定,企业收到政府拨给的搬迁补偿款,作为专项应付款处理,企业因搬迁发生的损失和费用(含职工安置费用),从专项应付款开支,搬迁结束,结余款项计入资本公积,超支部分计入当期损益。由于会计上按该文件规定不将搬迁收入结余计入损益,而税法上则规定要计入应税所得,因此形成了会计与税务处理上的差异而需作纳税调整。从规划搬迁第二年起五年内,搬迁收入不计入应税所得,由于按会计制度规定搬迁收益不计入损益,因此除采用资产清理法计算的搬迁收入应税所得为负数的情况外,在划归搬迁第二年起四年内,计算所得税时皆无须因搬迁收入而进行所得税的纳税调整;在五年期内完成搬迁的,第五年年终应按照上述方法计算搬迁收入的应税所得,调增应税所得;如果按照资产清理法计算出的搬迁收入应税所得为负数且已计入当期损益,但按税法规定未到时限暂不准予扣除,在计入损益的当年应调增应税所得,在按税法规定应计入所得额的年度再调减应税所得。五年期内未完成搬迁的,上述相关处理则应推迟到完成搬迁或税法补充规定确定的时限。

四、例题解析

例1:ABC公司D分厂于2×06年7月根据当地政府规划搬迁,次年2月底收到政府拨付的搬迁补偿款2 100万元,按经有关部门审核的用款计划,开支设备拆卸、易地安装调试费用15万元,购买、安装新设备开支306万元,取得出让的土地使用权开支414万元,新建厂房建筑物开支1 060万元,支付技改费用20万元(未形成资产)、职工安置费用140万元。该分厂拆除房屋建筑物净值800万元(原价1 800万元,已提折旧1 000万元),房屋残料变价减去拆除费用后净收入16万元,因搬迁灭失土地使用权(出让)价值300万元,截至2×09年年底搬迁完毕共收到搬迁款项利息4万元。试作有关税务处理并进行简单分析。

1. 选择计算搬迁收入应税所得的方法。D分厂搬迁时减少的固定资产(含土地,下同)价值=800+300=1 100(万元),拆迁时重置固定资产价值=15+306+1 060+414=1 795(万元),因拆迁而减少的固定资产价值低于重置固定资产价值,应采用重置扣除法计算搬迁收入的应税所得。

2. 所得税处理。D分厂涉及搬迁收入的相关数据及纳税调整情况如下:①按重置扣除法计算应计入所得额的搬迁收入结余=(2 100+4+16)-(15+1 060+306+414+20+140)=165(万元);②搬迁收入结余计入应税所得的时限为2×11年,因此2×07~2×10年度,计税时均无须因搬迁收入结余转入资本公积而作纳税调整;③2×11年年底计税时,应按税收上应计入所得额的搬迁收入结余165万元调增应税所得。

3. 分析。D分厂搬迁收入应税所得如果采用资产清理法计算,其应税所得=(2 100+4+16)-(800+300+20+140)=860(万元),而采用重置扣除法计算时,搬迁收入的应税所得为165万元,两者间的差异为695万元,因此,采用重置扣除法比采用资产清理法少缴企业所得税173.75万元(设企业所得税税率为25%,695×25%=173.75)。分析其原因:在技术改造和安置职工支出上,资产清理法与重置扣除法口径相同,不产生差异,因此差异应在固定资产增长上。D分厂搬迁时固定资产减少的价值为1 100万元;搬迁完成时,重置固定资产价值为1 795万元,两者相差695万元,这与采用资产清理法确认的搬迁收入应税所得和采用重置扣除法确认的搬迁收入应税所得金额的差异相等。

例2:假定D分厂搬迁重置固定资产支出为设备易地安装调试费用15万元、新厂房685万元、再置土地价值300万元,合计1 000万元。其他数据同例1。试作所得税处理并进行分析。

1. 选择计算搬迁收入应税所得的方法。D分厂搬迁时固定资产的价值减少1 100万元,而拆迁结束时重置固定资产的价值为1 000万元,因拆迁而减少的固定资产价值高于拆迁中重置固定资产的价值,因此应采用资产清理法计算搬迁收入的应税所得。

2. 所得税处理。①按资产清理法计算的应税所得=(2 100+4+16)-(800+300+20+140)=860(万元),如果按重置扣除法计算,则搬迁收入应税所得=(2 100+4+16)-(15+685+300+20+140)=960(万元),比采用资产清理法多计应税所得100万元;②2×07~2×10年,无须因搬迁收入作纳税调整;③2×11年度计算所得税,因搬迁所得未计入损益,因此应调增应税所得860万元。

3. 分析。D分厂搬迁时减少的固定资产价值为1 100万元,搬迁后重置固定资产1 000万元,与搬迁前比较,固定资产减少100万元,用资产清理法确认的搬迁收入应税所得比采用重置扣除法确认的搬迁收入应税所得也少100万元,应少缴所得税25万元,因此应采用资产清理法计算搬迁收入的应税所得;如果搬迁后重置固定资产与搬迁时减少的固定资产价值相等,均为1 100万元,则用重置扣除法计算的搬迁收入应税所得也为860万元[(2 100+4+16)-(1 100+20+140)=860]。

因此,虽然搬迁企业重置了固定资产,但如果重置的固定资产价值小于搬迁时减少的固定资产价值则不能使用重置扣除法而应采用资产清理法计算搬迁收入的应税所得。○