

企业政策性搬迁收入

纳税问题之我见

青岛景道有限责任会计师事务所 杨宗满

《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)规定,搬迁企业根据搬迁规则,用企业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”),以及进行技术改造或安置职工的,准予搬迁企业的搬迁收入扣除重置固定资产、技术改造和安置职工费用,其余额计入企业应纳税所得额。搬迁企业从规划搬迁第二年起五年内,取得的搬迁收入暂不计入企业当年应纳税所得额,在五年期内完成搬迁的,企业搬迁收入按上述规定扣除相关成本费用后,其余额并入搬迁企业当年应纳税所得额,缴纳企业所得税。

《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,作为专项应付款核算。搬迁补偿款存款利息一并转增专项应付款。企业在搬迁和重建过程中发生的损失或费用,区分以下情况进行处理:①因搬迁出售、报废或毁损的固定资产作为固定资产清理业务核算,其净损失核销专项应付款;②机器设备因拆卸、运输、重新安装、调试等原因发生的费用,直接核销专项应付款;③企业因搬迁而灭失的、原已作为资产单独入账的土地使用权,直接核销专项应付款;④用于安置职工的费用支出,直接核销专项应付款。企业搬迁结束后,专项应付款如有余额,作调增资本公积处理,由此增加的资本公积由全体股东共享;专项应付款如有不足,应计入当期损益。

按财企[2005]123号文件的规定,企业搬迁结束后,专项应付款如有余额,作调增资本公积处理。而按财税[2007]61号文件的规定,该公司取得的搬迁补偿收入在扣除搬迁发生的重置房屋、技术改造、安置职工费用后,其余额应计入企业应纳税所得额,缴纳企业所得税。这样企业在完成搬迁的当期,由于专项应付款余额调增的资本公积数额并不是企业搬迁补偿收入的应纳税所得额,在企业进行所得税纳税申报时就需要进行必要的纳税调整,由此增加了当期纳税计算的难度。同时,搬迁补偿款已作扣除的企业,虽然其重置房屋(土地)在财务处理上需要计提折旧,但重置房屋(土地)价值比企业原拆除资产账面价值增加的部分在以后年度计提的折旧费不能重复扣除,需要在折旧计提年度进行纳税调整,在实务上不易操作。

笔者认为,为最大限度地保持财税处理的一致,在拆迁重

建过程中应按财企[2005]123号文件的规定进行处理,企业搬迁结束后,专项应付款如有贷方余额,应参照《国家税务总局关于外商投资企业和外国企业取得搬迁补偿费收入税务处理问题的批复》(国税函[2003]115号)和财税[2007]61号文件的规定处理。具体做法如下:①按照财政部的有关规定,拆迁补偿业务应在专项应付款中进行核算,企业搬迁结束后,专项应付款如有不足应计入当期损益。②专项应付款如有余额,首先应冲减企业重置固定资产的原价,但冲减额不得超过重置固定资产的原价与各类拆迁固定资产的折余价值的差额。③将冲减重置固定资产原价后的专项应付款贷方余额计入资本公积,缴纳企业所得税。④对于搬迁后形成的新固定资产在以后年度计提的折旧不需要进行纳税调整。○

小议人民币升值对企业的影响

广州 潘雪频

2005年7月中国人民银行宣布放弃人民币盯住美元的汇率机制,实行以市场供求为基础、参考一篮子货币进行调节、有管理的浮动汇率制度,标志着人民币汇率改革迈出了实质性一步,这对国内企业产生了一定影响。汇率改革后,人民币汇率一直在小幅攀升,2008年2月29日人民币对美元汇率“破7”。笔者从企业(不含金融企业)微观层面着手,假设企业对出口产品价格没有任何控制力,在人民币升值后出口产品仍按原价在国外市场销售的情况下,分析人民币升值对企业的影响。

1. 从企业资产负债表角度分析。人民币升值对企业财务的影响主要在于使企业的资产和负债中以外币表示的科目的本币价值发生变化,从而产生汇兑损益,影响企业利润。人民币升值使企业资产中以外币表示部分的本币价值缩水,对企业利润产生不利的影响;而使企业负债中以外币表示部分的本币价值缩水,对企业利润产生有利的影响。

在企业的资产负债表中涉及外币的项目主要包括流动资产、流动负债和长期借款。流动资产项目有:货币资金(C),应收账款(AR),应收票据(NR),预付账款(PP),存货(WH)。流动负债项目有:短期借款(SL),应付账款(AP),应付票据(NP),预收账款(PR)。

现分析人民币升值产生的汇兑损益。假设: E_1 为升值前的汇率, E_2 为升值后的汇率,汇率采用直接标价法,这里的所有账户金额均指该账户中涉及外币部分的金额。

由于长期借款中一般不包含外币借款,该账户不会产生汇兑损益。我们定义 X_1 为流动资产中外币流动资产所占的比例: $X_1=(C+AR+NR+PP+WH) \times E_1 \div \text{流动资产}$; X_2 为流动

负债中外币流动负债所占的比例： $X_2=(SL+AP+NP+PR)\times E_1\div$ 流动负债； t 为升值比例： $t=(E_1-E_2)\div E_1$ ，则升值产生的汇兑损失= $(\text{流动资产})X_{1t}-(\text{流动负债})X_{2t}=\text{流动负债}\times[(\text{流动资产}\div\text{流动负债})X_{1t}-X_{2t}]$ ，令 $T=\text{流动比率}=\text{流动资产}\div\text{流动负债}$ ，则上式为： $\text{汇兑损失}=(\text{流动资产}\div T)(TX_{1t}-X_{2t})$ 。

因此，人民币升值对企业利润的影响程度主要取决于企业流动资产的规模、流动比率、流动资产和流动负债中外币流动资产和负债所占的比例，以及人民币升值程度。在其他条件不变的情况下，流动比率越大，汇兑损失越大；流动资产中外币流动资产所占的比例越大，汇兑损失越大；人民币升值幅度越大，汇兑损失越大；流动负债中外币流动负债所占的比例越大，汇兑损失越小。

2. 从企业产品成本角度分析。通过上述分析，人民币升值虽然减少了出口产品收入兑换为本币后的收入，但同时也有降低进口成本的作用，这两种作用共同影响了企业的利润。

假设出口产品的本币成本是 T ，利润率是 m （该利润率是通过国外市场销售价格按汇率兑换为本币后与国内生产成本比较计算出来的），成本中进口部分成本所占的比例为 t ，升值后产品仍按原价在国际市场销售，则升值后企业的收益= $T(1+m)E_2/E_1$ ，成本= $T(1-t)+TtE_2/E_1$ 。升值后的汇率只要满足以下关系： $[T(1+m)E_2]/E_1-[T(1-t)+TtE_2/E_1]=0$ ，企业就有利润，升值后产品利润率= $\{[(1+m)E_2/E_1]-[(1-t)+tE_2/E_1]\}/[(1-t)+tE_2/E_1]$ 。因此，人民币升值对企业利润的影响由升值幅度、企业利润率和进口成本比重等几个因素共同决定。在其他条件不变的情况下，人民币升值幅度越大，利润下降得越多；企业利润率越高，升值后利润下降得越少，即抵御升值的能力越强；成本中进口部分成本所占比例越大，利润下降得越少。○

拆迁还建房产的

营业额应当如何确定

湖北十堰市地方税务局 纪宏奎

某房地产开发公司开发商品房一栋，其中有 26 套共约 3 000 平方米用来还建给拆迁户。根据房地产开发公司与拆迁户达成的拆迁协议，拆迁的住房按 1:1.15 的比例还建，对的住房超面积的部分，由拆迁户按 1 500 元/平方米（公司当月对外销售的平均市场价格为 2 000 元/平方米）支付差价。根据税法规定，对房地产开发公司以转让房屋的所有权为代价，换取拆迁户的房产及土地使用权，对于房地产开发公司来说，发生了销售不动产的行为，应按“销售不动产”税目征收营业税。但对公司还建给拆迁户的不动产应当如何确定营业额？

主管税务机关认为，拆迁还建与合作建房都存在一个共

性问题：双方没有进行货币结算。所以，对合作建房营业额核定的规定也同样适用于未进行货币结算的拆迁还建营业额的核定。根据《营业税问题解答（之一）》（国税函[1995]第 156 号）和《营业税暂行条例实施细则》，本案中房地产开发公司当月对外销售不动产的平均价格为 2 000 元/平方米，因此，还建给拆迁户的不动产的计税价格应当按 2 000 元/平方米计算。

笔者认为，以所还建的房屋面积按 2 000 元/平方米计算销售不动产的营业税，对于房地产开发公司来说是显失公平的，同时也不合法。理由有三点：

1. 从《营业税暂行条例实施细则》第十五条的规定中可以看出，税务机关是针对纳税人计税价格明显偏低而无正当理由的情况下所进行的营业额的核定。而在本案中并不存在货币结算，相应的也就不存在计税价格明显偏低这一问题。

2. 根据《税收征收管理法》第三十五条规定：“纳税人有下列情形之一的，税务机关有权核定其应纳税额：（一）依照法律、行政法规的规定可以不设置账簿的；（二）依照法律、行政法规的规定应当设置但未设置账簿的；（三）擅自销毁账簿的或者拒不提供纳税资料的；（四）虽设置账簿，但账目混乱或者成本、资料、收入凭证残缺不全，难以查账的；（五）发生纳税义务，未按规定的期限办理纳税申报，经税务机关责令限期申报，逾期仍不申报的；（六）纳税人申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的。”以及第三十七条规定：“对未按规定办理税务登记的从事生产、经营的纳税人以及临时从事经营的纳税人，由税务机关核定其应纳税额。”可见，《税收征收管理法》没有将非货币性交易纳入营业额核定的范围。

3. 在实践中，房地产开发公司向拆迁户提供的购房价格远远低于非拆迁户的购房价格，这是客观存在的。在计算缴纳营业税时，应当是按房地产开发公司实际取得的收益纳税。而税务机关强行按市场价格征税显然是不妥的。

对房地产开发公司以物易物形式销售不动产的，应当按所换取的房产、土地使用权折合为货币性资产的价值来确定营业税的计税价格，也就是按非货币性资产的公允价值来确定营业税的计税价格。至于非货币性资产（房产、土地使用权）公允价值的确定，根据《国家税务总局关于外商投资企业从事城市住宅小区建设征收营业税问题的批复》（国税函[1995]第 549 号）的规定：“对偿还面积与拆迁建筑面积相等的部分，由当地税务机关按同类住宅房屋的成本价核定计征营业税，对最终转让时未作价结算的住宅区配套公共设施（如居委会用房、车棚、托儿所等），凡转让收入已包含在住宅房屋转让价格中并已征收营业税的，不再征收营业税。”其实，实际还建房屋的开发成本价与房地产开发公司取得的非货币性资产的价值才是相当的，也就是说，房地产开发公司换取的非货币性资产的公允价值就是其还建房屋的开发成本价。虽然房地产开发公司是以 1:1.15 的比例还建，面积并不相等，但是平等交易，所以，房地产开发公司的计税价格应当按实际还建房屋的开发成本价进行核定，对超面积补价的房款直接按实际收取的价款并入营业额。○