

# 企业政策性搬迁补偿收入的财税处理差异探讨

刘初旺(博士) 问伟峰

(浙江财经学院 杭州 310018)

**【摘要】** 本文从政策性搬迁收入的性质出发,探讨了政策性搬迁收入在会计和税务确认、计量方面存在的主要差异,提出了差异处理原则,并结合实例说明如何在日常会计记录和年终企业所得税纳税申报中处理这种差异。

**【关键词】** 政策性搬迁 补偿收入 会计 税法

随着我国城市化进程的不断深化,越来越多的企业会因为政府的市政建设或城市规划修改等原因而发生政策性搬迁。会计和税法对企业政策性搬迁补偿收入的处理规定存在差异,从而导致很多企业实务工作人员无所适从。本文就该问题作一探讨。

## 一、会计与税法对企业政策性搬迁补偿收入性质的界定

为便于展开分析,我们先引入一案例。某企业2010年因政府规划搬迁,政府按照搬迁补偿协议补偿企业3000万元用于异地重建,企业原有固定资产发生损失,土地使用权由政府收回,其固定资产账面原值600万元,累计折旧560万元,

账面净值40万元,无形资产(土地使用权)账面价值360万元(摊销后的余额),处置固定资产变价净收入10万元。

在以上案例中,企业收到的3000万元是属于收入还是费用或损失的补偿?其实从现行税法及会计准则的相关规定可以看出,这里的3000万元并不是收入,而是费用或损失的补偿。理由是,这笔款项并不是由于企业的经营活动而产生的现金流入,因此,其会计处理不能确认为收入,而应先作为专项应付款,补偿费用或损失的部分转入递延收益,补偿款超过费用或损失的余额转入资本公积。其税务处理也不应将搬迁补偿款作为收入,而是作为补偿企业搬迁的费用或损失。因

法的使用争议。我国传统的成本核算方法一直是完全成本法,在《企业会计准则第1号——存货》中也明确指出,存货的加工成本包括直接人工以及按照一定方法分配的制造费用,因此制造费用是纳入产品成本之中的。而根据前面的分析,反倾销范畴的成本费用包括原材料、人工(包括直接人工和制造费用中的人工)和折旧、摊销等固定费用,虽然最终成本中也包括了固定费用部分,但其区分变动成本和固定成本的做法更类似变动成本法,因此造成部分企业误认为只有使用变动成本法核算成本才能满足反倾销应诉的要求。

根据美国商务部反倾销调查问卷的说明,反倾销应诉企业要分别列示变动制造成本和制造成本的总和,其中制造成本总和为直接材料、直接人工和制造费用之和,WTO和欧盟亦有类似的规定。美国、欧盟等在反倾销时划分变动制造成本和固定制造成本,是为了防止企业将部分成本特别是固定制造成本分摊到非反倾销调查产品上,从而减少被调查产品的成本。调查问卷本身并没有要求企业使用变动成本法,而从制造成本总和所包括的内容以及整个成本核算全程来看,其“生产费用”的划分和我国相比只是归类不同,并不影响总额。因此,我国企业不一定非要采用变动成本法来应对反倾销调查,反倾销调查更看重的是核算方法的一贯性,即企业即使没有采用变动成本法,只要账册齐全、数据清晰、资料完整,能够进行正确的成本性态划分,就可以从容应对。

## 四、完善反倾销应诉企业成本核算体系的建议

应对反倾销并不需要企业遵循特定的一般公认会计准则或成本核算方法,但保证成本资料准确、完整、真实、可信以及建立一个稳定的、具有一贯性的成本核算体系却是必须的。为此,我国外贸企业除了在日常的成本核算工作中加强管理、完善内部控制以外,还可以预先开展一些具有“反倾销导向”的工作。例如:在材料采购时注意保管好发票、货运单据、仓储单据等原始票据;在销售环节设立海外销售分部,将涉外产品单独分离出来进行管理;在生产环节设立出口产品核算中心,为出口产品设置单独的成本核算管理体系等。特别是在成本核算部分,企业不仅应确保成本资料的准确、完整,确立科学的制造费用分配方法,还可以在外贸企业内部构建反倾销自评监测体系,对成本核算的各个环节进行反倾销导向评测,检查相关资料如采购合同、生产记录、销售合同、记账凭证、成本账簿、财务报表等支持文件是否相互匹配,是否能够准确划分变动制造费用和固定制造费用等,规范成本核算的流程和信息保管制度,力争在不增加成本或者少量增加成本的基础上从容应对反倾销调查,满足反倾销应诉的举证需要。

**【注】** 本文受上海市教育委员会科研创新项目资助,项目编号11YS283。

## 主要参考文献

财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006

此,一般情况下,只要搬迁补偿款是用来补偿损失或费用以及用于重置资产的,都不用缴纳企业所得税。但是,如果补偿的金额超过了搬迁费用或损失以及重置资产金额,那么多出来的部分应当缴纳企业所得税。同样,搬迁补偿收入不足以弥补费用或损失的部分,也可以作为资产损失经过税务机关审批后在所得税前扣除。

从以上分析可以看出,会计和税法对于政策性搬迁补偿收入的性质界定是统一的,即费用或损失的补偿,而不是收入。

## 二、会计与税法对企业政策性搬迁补偿收入的规定

在会计处理上,按照《企业会计准则解释第3号》第四条的规定:企业因城镇整体规划、库区建设、棚户区改造、沉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》等进行处理。

从以上规定可以看出,会计上对搬迁补偿款分为两种情形。第一种情形是财政预算直接拨付的搬迁款,这类款项应通过“专项应付款”核算。其中,属于补偿搬迁和重建损失及费用支出的,转入递延收益,剩余部分转入资本公积。第二种情形是非财政预算拨付的搬迁款,如通过市场招投标、拍卖等方式,从市场主体取得的补偿款,那么需要按照《企业会计准则第16号——政府补助》进行账务处理。即将政府补助分为与资产相关的政府补助和与收益相关的政府补助。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。与收益相关的政府补助,如果是用于补偿企业以后期间的相关费用或损失的,确认为递延收益,并在确认相关费用的期间,计入当期损益;如果是用于补偿企业已发生的相关费用或损失的,直接计入当期损益。这两种情形会计处理的最主要的区别在于,如果搬迁补偿款大于补偿相关费用或损失金额的,前一种情形计入资本公积,而后一种情形则计入当期或以后年度损益。

在税务处理上,2009年3月国家税务总局发布了《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),对企业取得的政策性搬迁或处置收入的税务处理进行了明确。文件中对政策性搬迁或处置收入的界定为: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)或处置相关资产而按规定标准从政府取得的搬迁补偿收入或处置相关资产而取得的收入,以及通过市场(招标、拍卖、挂牌等形式)取得的土地使用权转让收入。

与会计规定相似,税法在搬迁补偿收入的取得方式上也分为两种情况:从政府取得的搬迁补偿收入和通过市场(招

标、拍卖、挂牌等)方式取得的搬迁补偿收入。税法对搬迁补偿收入的这两种取得方式一视同仁,采取相同的税务处理方法。

税法对搬迁补偿收入按照企业是否重置资产,有以下两种处理方式:

第一,收到补偿款的企业需要进行异地重建或固定资产改良、技术改造、安置职工。则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。在上述规定中,没有提到原地地固定资产、无形资产的账面净值如何处理,是否可以作为损失在所得税前扣除。从前面对搬迁补偿款的性质界定可以从逻辑上推导出结论:原地地固定资产、无形资产账面净值不能税前扣除。原因很简单,因为对这笔搬迁补偿款不征收企业所得税的原因也就是因为其是对费用或损失的补偿。那么,在账务处理上,对原资产的账面净值如何处理呢?按照《企业会计准则解释第3号》的规定,应当将原资产的账面净值转到递延收益的借方,而补偿这笔损失的搬迁补偿收入转到贷方,借贷相抵,损失和补偿冲销。因此,有些企业未将收到的搬迁补偿款申报缴纳企业所得税,同时又将原资产账面净值转为损失,作为资产损失申请税前扣除,这种做法是错误的。另外,国税函[2009]118号文件还规定:企业利用政策性搬迁或处置收入购置或改良的固定资产,可以按照现行税收规定计算折旧或摊销,并在企业所得税前扣除。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,在五年期内完成搬迁的,企业搬迁收入按上述规定处理。对超过五年搬迁期的,对搬迁补偿收入一律从第六年起计算缴纳企业所得税。

第二,收到补偿款的企业不进行任何异地重建或固定资产改良、技术改造、安置职工等活动。则应将搬迁补偿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。国税函[2009]118号文件中没有提及是否可以扣除无形资产即土地使用权的账面净值,但是一般情况下,企业搬迁之所以能够取得搬迁补偿收入,就是因为土地使用权价值的增加,如果不允许扣除土地使用权的摊余价值,则不符合会计和税法都认同的收入与成本相配比的原则。因此,笔者也认为应当允许从搬迁补偿收入中扣除土地使用权的摊余账面净值。这样,这种情况下搬迁补偿收入的税务处理和企业正常处置一般性资产的税务处理没有区别,即将所有的收入减去相关资产的净值和处置费用后的余额缴纳企业所得税。

## 三、政策性搬迁补偿收入的财税处理差异

1. 会计和税法对政策性搬迁补偿收入确认的时间不一致。会计上对前述从政府和市场两种途径取得的政策性搬迁补偿收入,最终都是计入递延收益,并按照相关资产的折旧年限和摊销年限,分期转作当年的营业外收入,即政策性搬迁补偿收入是分年度地确认为收入。而税法则规定,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。而且会计和税法对搬迁处置收入的

确认时间也不一致,会计上在处置当期转作营业外收入,计入当期损益,而税法将处置收入和搬迁补偿收入一并可以从规划搬迁五年内暂不计入当年应纳税所得额。

2. 会计和税法对政策搬迁补偿收入的结余是否确认为收入的规定不一致。会计上对于搬迁补偿收入扣除所有损失(资产账面净值、处置费用、安置员工费用等)和重置资产价值后的余额,最终转入资本公积,没有作为当期收入。但是税法规定需要计入应纳税所得额。

3. 会计和税法对处置资产原账面净值是否计入当期损益的规定不一致。会计上处置资产的原账面净值通过“递延收入”账户和搬迁补偿收入抵销,所以从最终结果来看,原处置资产的账面净值可以从搬迁补偿收入中扣除,即计入当期损益。而税法对于有重置资产行为的企业,原处置资产的账面净值不能从搬迁补偿收入中扣除,但可以扣除重置资产价值,并且重置资产可以计提折旧或者摊销。

4. 会计和税法对政策性搬迁补偿收入重置的资产的折旧和摊销额是否计入当期损益的规定不一致。会计上,尽管重置资产的折旧和摊销额可以进入相关的成本或费用类账户,但是由于在结转上述成本或费用的同时,也需要将其对应的搬迁补偿收入从递延收益转到营业外收入,收入和折旧及摊销额相抵,实际上对最终的利润总额没有影响。但是,国税函[2009]118号文件明确规定,重置资产的折旧和摊销可以在企业所得税前扣除,从而直接减少当期的应纳税所得额。

#### 四、实例分析

案例的其他情形如前面所述。另外,企业现在按照重建计划,在实施搬迁过程中重置固定资产1 200万元,其中厂房1 000万元、机器设备200万元,购置土地使用权1 200万元,发生职工安置费100万元。假设企业所搬迁资产的账面价值与计税基础一致。该企业执行企业会计准则,土地按50年摊销,厂房按20年计提折旧,机器设备按10年计提折旧,不考虑残值。企业所得税税率为25%。会计和税务处理具体差异如右表所示。

搬迁后的第六年,会计上还是按照上表进行相应的会计处理,搬迁过程中产生的总的现金流入为3 010万元,其中在所有重置资产存续期内确认的营业外收入为2 510万元(10+1 200+1 200+100),同时确认资本公积100万元,抵销原固定资产和无形资产账面净值400万元。从会计处理来看,最终增加利润总额的只有固定资产处置收入10万元,剩余的2 500万元实际上都是营业外收入和相关折旧、摊销、安置费用的冲抵。在税务处理上,在搬迁后的第六年终企业所得税汇算清缴时,还应调增当年应纳税所得额510万元(3 000+10-1 200-1 200-100),这笔应纳税所得额在开始搬迁次年起的五年暂不纳税,到了第六年缴纳企业所得税127.5万元。同时,新购置的土地使用权可以摊销,厂房和机器设备的折旧可以税前扣除。企业所得税应纳税所得额510万元和会计上确认利润10万元相差500万元,这500万元的差异由两部分构成:①会计上抵销了原资产账面净值,而税法上不允许扣除资产账面净值,计400万元;②搬迁补偿收入结余金额会计上计

#### 案例的会计与税务处理

主要事项及会计分录	税务处理	纳税调整
(1)取得搬迁补偿款:借:银行存款3 000;贷:专项应付款3 000。	无差异	不必调整
(2)清理固定资产:借:累计折旧560,固定资产清理40;贷:固定资产600。	无差异	不必调整
(3)结转资产处置损失:借:递延收益400;贷:固定资产清理40,无形资产360。	无差异	不必调整
(4)核销专项款:借:专项应付款400;贷:递延收益400。	无差异	不必调整
(5)处理拆迁收入:借:银行存款10;贷:固定资产清理10。结转收入:借:固定资产清理10;贷:营业外收入10。	确认时间有差异	调减应纳税所得额10万元;在搬迁后第六年调增应纳税所得额10万元
(6)重置土地使用权:借:无形资产1 200;贷:银行存款1 200。核销专项款:借:专项应付款1 200;贷:递延收益1 200。	无差异	不必调整
(7)厂房建造:借:在建工程1 000;贷:银行存款1 000。同时核销专项款:借:专项应付款1 000;贷:递延收益1 000。	无差异	不必调整
(8)厂房投入使用:借:固定资产1 000;贷:在建工程1 000。	无差异	不必调整
(9)重置机器设备:借:固定资产200;贷:银行存款200。同时核销专项款:借:专项应付款200;贷:递延收益200。	无差异	不必调整
(10)每年计提两项固定资产折旧(分别为5年和10年):借:制造费用70;贷:累计折旧70。同时结转递延收益:借:递延收益70;贷:营业外收入70。	有差异	调减应纳税所得额70万元,所有固定资产存续期内合计调减1 200万元
(11)每年摊销土地成本(50年):借:管理费用24;贷:无形资产24。同时结转递延收益:借:递延收益24;贷:营业外收入24。	有差异	每年调减应纳税所得额24万元,无形资产存续期内合计调减1 200万元
(12)支付安置职工费用:借:管理费用100;贷:银行存款100。	无差异	不必调整
(13)核销并结转专项款:借:专项应付款100;贷:营业外收入100。	有差异	调减应纳税所得额100万元
(14)结转搬迁补偿款余额:借:专项应付款100;贷:资本公积100。	有差异	调增应纳税所得额100万元

入资本公积,而税法上要求缴纳企业所得税,计100万元。

假若上述企业没有重建计划,则会计上应将400万元由专项应付款转入到递延收益抵销原资产账面净值,剩余的2 600万元由专项应付款转为资本公积,确认固定资产处置的营业外收入10万元。税务上应纳税所得额为2 610万元(3 000+10-360-40),这笔应纳税所得额也需要在搬迁后第六年缴纳企业所得税652.5万元。这时,税法和会计的差异就是进入资本公积的2 600万元。

#### 主要参考文献

李高栓,高洪义.政策性搬迁补偿款的会计政策选择及税务处理.法制与经济,2010;2