

企业搬迁补偿收入之会计及税务处理

蒋漱清

(无锡科技职业学院 江苏无锡 214028)

【摘要】随着城市建设的不断推进,企业政策性搬迁和取得政策性搬迁费的情况越来越多。本文以我国现行企业所得税法和《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)为主要政策依据,讨论搬迁补偿款会计处理和税务处理的差异。

【关键词】 搬迁 补偿收入 会计 税务处理

一、企业搬迁的补偿形式

我国当前给予企业搬迁补偿的形式主要有三种,即土地置换(即调换)、作价补偿和土地置换与作价补偿相结合。土地置换是拆迁人用另一块地与被拆迁人进行交换,并允许保留相应的土地使用权,这种情况大多是被拆除企业地上没有附属建筑物的。作价补偿是目前普遍使用的一种补偿方式,一般是拆迁人以支付货币的方式赔偿被拆迁人因拆除房屋所造成的经济损失。产权置换与作价补偿相结合的方式就是在拆迁补偿中,对被拆除的房屋一部分实行产权置换(如归还土地),一部分实行作价补偿。这是一种折衷的形式,有利于消除拆迁双方在补偿形式问题上的分歧。

二、企业搬迁补偿收入的所得税处理

《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)明确了企业政策性搬迁和处置收入,是指因政府城市规划、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。对企业取得的政策性搬迁或处置收入,应按以下方式进行企业所得税处理:

1. 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(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、技术改造支出或职工安置支出后的余额,计入企业应纳税所得额。

2. 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搬迁固定资产的变卖收入、减除各类搬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。

3. 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,并在企业所得税税前扣除。

4. 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。

在会计实务中,搬迁企业取得政策性搬迁收入(属于搬迁补偿款范畴)时将其记入“专项应付款——搬迁补偿”科目,按照《企业会计准则应用指南》的相关规定,搬迁企业重置固定资产时,其支付的价款不需要核销“专项应付款”。企业在五年期内完成规划搬迁的,按以下原则处理:①“专项应付款——搬迁补偿”科目如果为借方余额,则在完成规划搬迁年度,将其结转到“管理费用”科目。②“专项应付款——搬迁补偿”科目如果为贷方余额,则借记“专项应付款——搬迁补偿”科目,贷记“资本公积”科目。

而在税务处理上,很多企业可以购买与企业生产经营有关的固定资产,扣减补偿收入至零或负数,然后再对外出售该固定资产。按照上述规定,可以在企业所得税税前扣除,从而达到规避所得税的目的。这实际上要双重扣税,因为政策性搬迁收入与非政策性搬迁收入的处理不同。

另外,企业取得的政策性搬迁收入,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,其余额并入当年应纳税所得额缴纳企业所得税。换句话说,如果搬迁收入是政策性搬迁收入,其纳税义务的发生时间可以递延至第六年。

这样,税务处理与会计处理会存在差异,需要进行纳税调整。在税务处理上,如果“专项应付款——搬迁补偿”科目有贷方余额,将上述余额与重置相类似的固定资产和土地价值比较:前者若大于后者,则其差额应计入应纳税所得额,在企业所得税纳税申报表“其他纳税调增项目”中反映;反之,则不作纳税调整。

第一种情况:企业以搬迁或处置收入重置固定资产的会计处理。

例 1:A 企业于 2009 年经政府规划搬迁,取得搬迁补偿

款 3 800 万元。该厂拆迁资产的原值为 2 680 万元,累计折旧为 1 540 万元,拆迁过程中发生清理费用 21 万元,拆迁设备的运输、调试等费用共计 145 万元,员工安置费按员工实际工龄发放共计 260 万元。假设 A 企业除上述拆迁事项外无其他涉税事项,企业所得税适用税率为 25%,所得税核算方法为应付税款法。假设 A 企业计划重置资产,于 2011 年 9 月资产重置完毕,购置土地支出 800 万元、房屋及建筑物支出 1 000 万元、机器设备等支出 400 万元。固定资产按年限平均法计提折旧。

(1)A 企业的会计处理如下:

2009 年:①收到搬迁补偿款时:借:银行存款 3 800 万元;贷:专项应付款——搬迁补偿 3 800 万元。②固定资产拆迁时,将固定资产转入固定资产清理:借:固定资产清理 1 140 万元,累计折旧 1 540 万元;贷:固定资产 2 680 万元。支付清理费用:借:固定资产清理 21 万元;贷:银行存款 21 万元。清理损失核销专项应付款:借:专项应付款——搬迁补偿 1 161 万元;贷:固定资产清理 1 161 万元(拆迁资产损失须于损失当年报主管税务机关批准)。③运输、调试设备发生的费用:借:专项应付款——搬迁补偿 145 万元;贷:银行存款 145 万元。④支付职工的安置费:借:专项应付款——搬迁补偿 260 万元;贷:银行存款 260 万元。

2011 年:①购置土地支出 800 万元、房屋及建筑物支出 1 000 万元、机器设备等支出 400 万元:借:固定资产——房屋及建筑物 1 000 万元、——机器设备 400 万元,无形资产——土地使用权 800 万元;贷:银行存款 2 200 万元。②完成重置后结转专项应付款:借:专项应付款——搬迁补偿 2 234 万元;贷:资本公积 2 234 万元。③10~12 月计提固定资产折旧:应计提折旧=1 000×(1-5%)/240×3+400×(1-5%)/120×3=21.37(万元)。借:管理费用 21.37 万元;贷:累计折旧 21.37 万元。④9~12 月摊销无形资产:无形资产摊销=800/600×4=5.33(万元)。借:管理费用 5.33 万元;贷:无形资产 5.33 万元。

(2)A 企业的税务处理如下:

2009 年:A 企业计划重置资产,其取得的搬迁收入暂不计入企业当年应纳税所得额,待重置完成后进行结算(重置在五年内完成)。

2011 年:资产重置完成,应将上述搬迁补偿收入加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,冲减企业重置固定资产的原价,并入当年的应纳税所得额计缴企业所得税。

搬迁应计入企业当年的应纳税所得额=2 234-2 200=34(万元)

2011 年应纳企业所得税=(34-21.37-5.33)×0.25=1.825(万元)

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。

在实务中,许多企业因搬迁而注销,其搬迁收入应按照企业所得税法的有关规定计算缴纳企业所得税。

第二种情况:企业搬迁后未进行重置或改良固定资产的处理。

例 2:承例 1,企业搬迁后未进行重置或改良固定资产的处理,则 A 企业的会计处理如下:

2009 年:第 1~4 项会计分录同例 1。确定专项应付款余额,结转专项应付款。专项应付款余额=3 800-1 161-145-260=2 234(万元)。借:专项应付款——搬迁补偿 2 234 万元;贷:资本公积 2 234 万元。

A 企业的税务处理如下:

因 A 企业未进行资产重置,企业搬迁收入扣除相关成本费用后,其余额并入 A 企业当年应纳税所得额,缴纳企业所得税:2 234×25%=558.5(万元)。

三、企业搬迁补偿收入的其他税种涉税处理

1. 营业税及其附加税的处理。根据营业税有关条例、《营业税税目注释》、国家税务总局发布的有关税收政策的规定,转让土地使用权或销售不动产要征收营业税;销售不动产连同不动产所占土地的使用权一并转让的行为,比照销售不动产征税。2008 年国家税务总局发布的《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)指出,土地所有者出让土地使用权和土地使用者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,不征收营业税。2009 年国家税务总局在《关于政府收回土地使用权及纳税人代垫拆迁补偿费有关营业税问题的通知》(国税函[2009]520 号)中再次明确,关于县级以上(含)地方人民政府收回土地使用权的正式文件,包括县级以上(含)地方人民政府出具的收回土地使用权文件,以及土地管理部门报经县级以上(含)地方人民政府同意后由该土地管理部门出具的收回土地使用权文件。

2. 土地增值税的处理。根据《土地增值税暂行条例》、《土地增值税暂行条例实施细则》和《土地增值税宣传提纲》的相关规定,因国家建设需要依法征用、收回的房地产,免征土地增值税;因城市市政规划、国家建设的需要而搬迁,由纳税人自行转让原房地产而取得的收入,免征土地增值税。因此,企业取得政策性搬迁收入免于征收土地增值税。根据《土地增值税暂行条例实施细则》第十一条的规定,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。但是此类情况下的免征应以原房地产所在地税务机关的批文为准。如果尚未收到批文,则应视同房地产出售或转让,计算土地增值税。

主要参考文献

王小容,秦瑞.浅析政策性搬迁补偿收入的会计及税务处理.商业会计,2010;1