企业政策性搬迁所得税处理新旧政策对比

侯江玲

(辽宁税务高等专科学校·国家税务总局大连培训中心 大连 116023)

【摘要】围绕政策性搬迁业务的企业所得税处理,国家税务总局先后出台了两个文件,以期在保障企业合法权益的同时又便于税收征管,减少税企争议。本文对新旧企业所得税政策进行了对比分析,提出了个人的一些观点和建议,以供参考。

【关键词】政策性搬迁 搬迁收入 搬迁支出 搬迁所得

为了规范国有土地上房屋征收与补偿活动,维护公共利益,保障被征收房屋所有权人的合法权益,2010年1月21日国务院出台并正式实施了《国有土地上房屋征收与补偿条例》(国务院令第590号)。所得税处理方面,由于《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,以下简称"旧政策")仅对相关业务税务处理做了一些原则性规定,因此国家税务总局又发布了《企业政策性搬迁所得税管理办法》(2012年第40号公告,以下简称"新政策"),以解决旧政策内容可操作性差,导致税企双方争议不断的问题。

一、新旧政策对比

1.政策性搬迁范畴的调整。旧政策只简单地将政策性搬迁业务表述为"因政府城市规划、基础设施建设等政策性原因企业发生整体或部分搬迁",新政策调整为"企业政策性搬迁,是指由于社会公共利益的需要,在政府主导下企业进行整体搬迁或部分搬迁",并明确了六种符合政策性搬迁的情形。

新政策的表述与国务院令第590号文件的规定保持了高度一致,明确了政府的主导地位和业务的政策性范畴。

2.搬迁收入的调整。旧政策对搬迁收入仅简单表述为包括搬迁补偿收入和资产处置收入,新政策在此基础上还明确了搬迁补偿收入(包括货币性和非货币性补偿收入)的五种具体范畴,同时规定"企业由于搬迁处置存货而取得的收入,应按正常经营活动取得的收入进行所得税处理,不作为企业搬迁收入"。

新政策将提供补偿方由"政府"调整为"搬迁企业以外的单位"(包括政府和其他单位),搬迁收入表述更清晰且不包括处置存货取得的收入。

3.搬迁支出的调整。旧政策区分两种情形界定搬迁支出:①企业搬迁后继续生产经营的,搬迁支出包括固定资产重置或改良支出、技术改造支出和职工安置支出;②企业搬迁后不再继续生产经营的,搬迁支出为拆迁固定资产的折余价值和处置费用。新政策不再作此区分,搬迁支出统一为搬迁费用支出以及由于搬迁所发生的企业资产处置支出,并明晰了支出的范畴。

新政策统一了搬迁支出的具体范畴和内容,资产方面支出由固定资产扩展到各类资产。

4.搬迁资产税务处理的调整。旧政策仅原则性地规定"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,并在企业所得税税前扣除"。新政策将企业搬迁后的资产区分为可直接继续使用的、需要进行大修理的、发生土地置换的等,不同情形下资产有不同的所得税处理要求;而企业搬迁期间新购置的各类资产,应按税法规定进行处理。新购置资产的支出,不得从搬迁收入中扣除。

新政策区分了企业搬迁后旧资产和新购置资产的不同所得税税务处理要求,此处政策改动最大。

5.搬迁损益税务处理的调整。旧政策区分两种情形按不同口径计算搬迁损益,搬迁后不再继续生产的,搬迁损益直接计入搬迁当年应纳税所得额;继续生产经营的,搬迁损益可暂不计入当年应纳税所得额,在五年期内完成搬迁的再计入所得。新政策统一为,符合要求的企业在搬迁期间发生的搬迁所得,可暂不计入当期应纳税所得额,而在完成搬迁的年度进行汇总清算。如企业搬迁所得为负数的,可自行选择两种方法之一进行税务处理。

旧政策区分两种口径计算和扣除搬迁所得,新政策统一了计算口径,符合条件的企业按要求递延清算,增加了搬迁损失的合理处理方法。

6.搬迁完成年度的界定。旧政策缺乏此款内容,新政策明确了搬迁完成年度和视同完成搬迁的具体判定条件。

新旧政策均给予了最长五年的搬迁所得税前确认递延期,但旧政策对于搬迁业务的起点界定非常模糊,新政策明确了搬迁年度的起点和搬迁完成的具体判定条件,更便于实务操作。

7.企业亏损年度的衔接。旧政策缺乏此款内容,新政策

事业单位会计准则和财务规则的不协调性

晋晓琴

(华北水利水电学院管理与经济学院 郑州 450011)

【摘要】2012年,新修订的《事业单位财务规则》和《事业单位会计准则》正式发布,两者之间有诸多相同之处,但也存在不少相互矛盾的地方,本文对此进行了详细的比较分析。

【关键词】事业单位财务规则 事业单位会计准则 不协调性

2012年是行政事业单位会计改革的重要年度。2012年2月7日,谢旭人部长签署财政部令第68号,公布了修订后的《事业单位财务规则》(以下简称《新规则》),并自2012年4月1日起施行。2012年12月6日,财政部以财政部令第72号发布了修订后的《事业单位会计准则》(以下简称《新准则》),并于2013年1月1日起施行。《新规则》与《新准则》的出台都是为了规范事业单位财务管理与会计工作,保证会计信息质量,促进事业单位健康发展。本文主要对两者之间的相同之处和不协调性进行了探析。

一、《新准则》和《新规则》的相同之处

1.适用范围以及会计要素的概念都相同。《新规则》和《新准则》都适用于各级各类事业单位;《新规则》和《新准则》对资产、负债、收入和支出四个要素的定义表述相同,如都认为"资产是指事业单位占有或者使用的能以货币计量的经济资源,包括各种财产、债权和其他权利"。尽管两者要素的概念相同,但仍存在非常大的缺憾。即会计要素的概念没有与时俱

允许符合条件的企业从搬迁年度次年起至搬迁完成年度前一年度止,可作为停止生产经营活动年度,从法定亏损结转弥补年限中减除;企业边搬迁、边生产的,其亏损结转年度应连续计算。此条款的增加,充分体现了税法的公平、合理原则。

8.搬迁业务的税收征管。旧政策中只有主管税务机关应加强资料审核和后续管理等原则性规定,新政策的税收征管要求更具体,诸如企业应对搬迁业务单独进行税务管理和会计核算,按要求报送相关材料等。

新政策的征管要求更为明确、具体、可操作性强,同时明确了纳税人逾期未报材料的税务处理、税务补救途径等,并授予主管税务机关(包括迁出地和迁入地)适当的裁量权,防止因"一刀切"导致新的不公平现象的发生。

二、新政策的不足之处和完善建议

新政策在内容更加规范及实务操作性更强的同时,解决了税企双方争议最大的两个问题:一是搬迁所得的开始和完成年度如何确定;二是搬迁过程中处置固定资产的净损失能否税前扣除。

但新政策中有值得商榷的条款,即:企业发生的购置资产支出,不得从搬迁收入中扣除。经对比新旧政策可知,执行新政策的企业搬迁后如购置或建造了新资产就会因搬迁所得的计算方法不同而税负增加。

例:假设某企业因社会公共利益需要必须进行政策性搬迁,企业主要资产中有一栋房产获得100万元价值补偿。搬迁后,企业重新购置房产实际花费了500万元的代价。

按旧政策规定,企业搬迁后继续生产,则搬迁所得为-400万元(搬迁补偿收入100万元-重置资产支出500万元),在搬迁完成当年无需纳税;而按新政策规定,企业需要在搬迁完成年度清算搬迁所得100万元(搬迁收入100万元-搬迁支出0),需要缴纳企业所得税25万元(100×25%)。

笔者认为可对新政策进行补充调整,允许企业选择下列两种方法之一进行税务处理,就不会增加企业的税负:①搬迁支出中包含因搬迁所购置新资产的支出,如由此导致搬迁所得为负数,企业可依政策规定进行扣除;同时,企业新资产的计税基础应为0,不得在税前扣除任何折旧或摊销。②搬迁支出中不包含购置新资产支出,企业搬迁所得如为正数,则允许减除新资产的购置支出,以搬迁所得减至0为限,新资产价值不足扣除的部分即为其新的计税基础,按《企业所得税法》及其实施条例规定进行税前扣除;搬迁所得如为负数,则不执行上述处理。

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.国家税务总局,关于发布《企业政策性搬迁所得税管理办法》的公告.国家税务总局2012年第40号公告,2012-08-10

3.国有土地上房屋征收与补偿条例.国务院令第590号,2011-01-21