

中汇观点

政策性搬迁补偿收入如何财税处理

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。政策性搬迁收入主要为搬迁过程中，从政府或其他单位取得的搬迁补偿收入。本文重点阐述搬迁补偿收入相关财税处理。

一、政策性搬迁收入的增值税处理。政策性搬迁补偿中，对征收资产价值补偿收入免征增值税。根据《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》（财税〔2016〕36 号印发）第一条第（三十七）项规定：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，免增增值税。但纳税人享受土地使用权补偿收入免征增值税政策时，需要出具县级（含）以上地方人民政府收回土地使用权的正式文件，包括县级（含）以上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。但该文件并没有明确建筑物以及机器设备等补偿是否缴纳增值税，导致实际政策执行比较混乱，如原湖北省税务局明确“取得的建筑物、构筑物 and 机器设备的补偿收入征收增值税”。

现行政策即《财政部 税务总局关于明确无偿转让股票等增值税政策的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 40 号）已明确：土地所有者依法征收土地，并向土地使用者支付土地及其相关有形动产、不动产补偿费的行为，属于《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》（财税〔2016〕36 号印发）第一条第（三十七）项规定的土地使用者将土地使用权归还给土地所有者的情形。因此，企业收到的对征用资产价值补偿收入，包括的土地补偿、地上建筑物补偿、机器设备补偿，属于将土地使用权归还给土地所有者而取得的收入，免征增值税。搬迁补偿收入，是指企业在搬迁过程中取得的货币性和非货币性补偿收入，具体包括：对被征用资产价值的补偿；因搬迁、安置而给予的补偿；对停产停业形成的损失而给予的补偿；资产搬迁过程中遭到毁损而取得的保险赔款和其他补偿收入。除征用资产以外的补偿收入，因为并未发生应税行为，所以也不存在缴纳增值税。搬迁补偿收入不仅来源于政府，而且也来源于政府之外的单位给予的经济补偿。土地被政府收回，不论补偿是来自政府还是取得土地人，土地补偿收入均免征增值税。

二、政策性搬迁收入的土地增值税处理。政策性搬迁补偿中，对不动产的补偿收入免征土地增值税。《土地增值税暂行条例》第八条规定，有下列情形之一的，免征土地增值税：…（二）因国家建设需要依法征用、收回的房地产。《土地增值税暂行条例实施细则》规定，条例第八条（二）项所称的因国家建设需要依法征用、收回的房地产，是指因城市实施规划、国家建设的需要而被政府批准征用的房产或收回的土地使用权。因城市实施规划、国家建设的需要而搬迁，由纳税人自行转让原房地产的，比照本法规免征土地增值税。符合上述免税法规的单位

关于中汇



中汇是一家全国性的大型专业服务机构，在审计、税务、咨询、评估、工程服务领域具有专业领先性。我们具有财政部、证监会批准的从事证券、期货相关业务的审计与评估资格等行业最高等级的专业资质，具有中国注册会计师协会认定的税务师事务所最高等级 AAAA 资质。在全国二十多个城市设有办公机构，共有 2000 多位员工，帮助客户在商业活动与资本市场中取得成功。

专业服务

中汇凭籍领先的专业知识、丰富的行业经验、出色的分析能力，以及与客户深入沟通，能为客户提供强有力的专业支持，协助客户提升价值。

IP0 与资本市场	审计
税务	评估
工程	风险咨询
人力资源咨询	培训

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。根据上述规定，符合上述规定的政策性搬迁，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。不符合上述规定的，则应按规定缴纳土地增值税。

三、政策性搬迁收入的企业所得税处理。企业搬迁补偿享受企业所得税优惠的前提必须是属于“政策性搬迁”。企业由于下列需要之一，提供相关文件证明资料的，属于政策性搬迁：1. 国防和外交的需要。2. 由政府组织实施的能源、交通、水利等基础设施的需要。3. 由政府组织实施的科技、教育、文化、卫生、体育、环境和资源保护、防灾减灾、文物保护、社会福利、市政公用等公共事业的需要。4. 由政府组织实施的保障性安居工程建设的需要。5. 由政府依照《中华人民共和国城乡规划法》有关规定组织实施的对危房集中、基础设施落后等地段进行旧城区改建的需要。6. 法律、行政法规规定的其他公共利益的需要。政策性搬迁说白了就是政府主导的为了公共利益进行的搬迁，这里注意三点：一是政府主导的搬迁一般都会公告并有正式的批复文件，这是证明政策性搬迁最有利的证据。二是政策性搬迁是与自行搬迁、商业性搬迁等概念相对应的，企业自主决定的搬迁看以看做是正常的商业行为，需要进行正常的企业所得税处理，并不符合政策性优惠的范围。三是在进行政策性搬迁企业所得税处理时，企业应按照相关的要求，就政策性搬迁过程中涉及的搬迁收入、搬迁支出、搬迁资产税务处理、搬迁所得等管理事项，单独进行税务管理和核算。不能单独进行税务管理和核算的，应视为企业自行搬迁或商业性搬迁等非政策性搬迁进行所得税处理，不能享受相关的政策优惠。

现行政策性搬迁企业所得税优惠只是递延纳税。根据《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》(国家税务总局公告 2012 年第 40 号)规定，企业在搬迁期间发生的搬迁收入和搬迁支出，可以暂不计入当期应纳税所得额，而在完成搬迁的年度，对搬迁收入和支出进行汇总清算。符合下列两种情形视为搬迁完成年度，企业应进行搬迁清算，计算搬迁所得：(1)从搬迁开始，5 年内(包括搬迁当年度)任何一年完成搬迁的。(2)从搬迁开始，搬迁时间满 5 年(包括搬迁当年度)的年度。企业同时符合下列条件的，视为已经完成搬迁：①搬迁规划已基本完成；②当年生产经营收入占规划搬迁前年度生产经营收入 50%以上。企业搬迁收入扣除搬迁支出后为负数的，应为搬迁损失。搬迁损失可在下列方法中选择其一进行税务处理：(1)在搬迁完成年度，一次性作为损失进行扣除。(2)自搬迁完成年度起分 3 个年度，均匀在税前扣除。企业的搬迁收入，包括搬迁过程中从本企业以外(包括政府或其他单位)取得的搬迁补偿收入，以及本企业搬迁资产处置收入等。企业搬迁资产处置收入，是指企业由于搬迁而处置企业各类资产所取得的收入。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。注意：一是企业搬迁中被征用的土地，采取土地置换的，换入土地的计税成本按被征用土地的净值，以及该换入土地投入使用前所发生的各项费用支出，为该换入土地的计税成本，在该换入土地投入使用后，按《企业所得税法》及其实施条例规定年限摊销。二是企业以前年度发生尚未弥补的亏损的，凡企业由于搬迁停止生产经营无所得的，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。

四、政策性搬迁收入的个人所得税处理。根据《财政部国家税务总局关于城镇房屋拆迁有关税收政策的通知》(财税〔2005〕45 号)文件规定，对被拆迁人按照国家有关城镇房屋拆迁管理办法规定的标准取得的拆迁补偿款，免征个人所得税。该“被拆迁人”包括自然人、个体工商户、个人独资企业和合伙企业从事生产经营活动的商业用房。但“拆迁补偿款”不包括对个体工商户、个人独资企业和合伙企业的经营性补偿。另据《财政部国家税务总局关于易地扶贫搬迁税收优惠政策的通知》(财税〔2018〕135 号)第一条第(一)项规定，对易地扶贫搬迁贫困人口按规定取得的住房建设补助资金、拆旧复垦奖励资金等与易地扶贫搬迁相关的货币化补偿和易地扶贫搬迁安置房，免征个人所得税。

五、政策性搬迁企业新受让房地产的契税处理。取得拆迁补偿款后，重新购置房屋或土地是否缴契税？契税法有规定：“因土地、房屋被县级以上人民政府征收、征用，重新承受土地、房屋权属的，省、自治区、直辖市可以决定免征或者减征契税。”房屋被县级以上人民政府征收、征用，重新承受房屋权属的契税优惠政策，各地具体规定细则不同。以湖北省为例，《湖北省关于契税具体适用税率及免征减征办法的决定》明确：因土地、房屋被县级以上人民政府征收、征用，选择货币补偿且重新购置土地、房屋的，成交价格不超过货币补偿部分免征契税，对超出部分征收契税；选择房屋产权调换、土地使用权置换且不支付差价的免征契税，支付差价的，对差价部分征收契税。

六、印花税方面，根据《中华人民共和国印花税法》的规定，印花税应税凭证是指《印花税法税目税率表》列明的合同、产权转移书据和营业账簿。反之，未列举的凭证就不需要缴纳印花税。拆迁补偿合同不在列举范围内，所以，不应缴纳印花税。

七、政策性搬迁补偿的会计处理。根据财政部关于印发《企业会计准则解释第 3 号》的通知(财会[2009]8 号)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》等会计准则进行处理。”根据上述规定，因公共利益搬迁而收到的从财政预算直接拨付的搬迁补偿款，企业应于收到补偿款时，借记“银行存款”科目，贷记“专项应付款”科目。然后区别以下情况分别进行处理：

第一，属于补偿搬迁过程中发生的费用性支出和停工损失的，应从“专项应付款”科目转入“递延收益”科目，借记“专项应付款”科目，贷记“递延收益”科目；并作为与收益相关的政府补助计入其他收益，即借记“递延收益”科目，贷记“其他收益”科目。

第二，属于补偿固定资产和无形资产(土地使用权)搬迁损失的，应从“专项应付款”科目转入“递延收益”科目。在固定资产清理损失计入其他收益时，借记“递延收益”科目，贷记“其他收益”科目；在无形资产转销计入其他收益时，借记“递延收益”科目，贷记“其他收益”科目。

第三，属于补偿搬迁后新建资产(主要为固定资产和土地使用权)的，应从“专项应付款”科目转入“递延收益”科目，并作为与资产相关的政府补助，采取总额法核算的，在相关资产使用寿命内平均分配，分期计入当期损益，借记“递延收益”科目，贷记“其他收益”科目。采取净额法核算的，“递延收益”直接冲减“固定资产”等。

第四，企业取得的搬迁补偿款扣除转入递延收益后的结余，应当转入资本公积中的其他资本公积明细科目，由全体股东共同享有，借记“专项应付款”科目，贷记“资本公积”科目。

作者：中汇（武汉）税务师事务所合伙人 纪宏奎

本文版权属于作者所有，更多与本文有关的信息，请联系我们：

电话：010-57961169

企业资产损失税前扣除解析

企业在生产经营活动中实际发生的、与取得应税收入有关的资产损失，可以按规定在企业所得税税前扣除。

《国家税务总局关于发布〈企业资产损失所得税税前扣除管理办法〉的公告》（国家税务总局公告〔2011〕25 号，以下简称“2011 年 25 号公告”）将资产损失分为两类：实际资产损失和法定资产损失，两类损失的扣除时点不同，追补扣除规定也不相同。

实务中很多财务人员对两类损失的分类不是很清楚，也没有关注到两类损失的申报差异，不能准确地申报资产损失，存在税务风险。

一、实际资产损失和法定资产损失的判断

2011 年 25 号公告对两类损失是这么定义的，实际资产损失是企业在实际处置、转让资产过程中发生的合理损失，法定资产损失是企业虽未实际处置、转让资产，但符合《通知》和本办法规定条件计算确认的损失。

从 2011 年 25 号公告对两类资产损失的定义，我们可以看到，二者的关键区别是有没有实际处置、转让的过程。所谓实际处置转让，我们可以这么理解，第一，企业主观上有处置的意图；第二，客观上采取了处置转让的手段。

实际资产损失，是由企业行为造成。而法定资产损失，没有实际处置转让的过程，只要符合法定条件，即可确认为法定资产损失。下面我们举例说明。

【1】A 公司的电脑被盗，已向公安机关报案，无法追回。

虽然 A 公司因电脑被盗形成了损失，但是该损失并非公司有主观处置意图，被盗完全是出乎公司意图之外的意外事件，因此该损失不是实际资产损失，应属于法定资产损失。

【2】A 公司报废处置了一台小车，该小车账面净值 2 万元，等于计税基础。

由于该损失是由 A 公司实际处置行为产生，有主观处置的意图，也有客观处置的手段，所以该损失属于实际资产损失。

【3】A 公司某笔应收账款，因债务人破产清算无法收回。

A 公司没有主观处置的意图，也没有客观处置的手段，该损失是因债务人破产事件产生，所以属于法定资产损失。

【4】A 公司某笔应收账款，因债务人发生财务困难，双方达成协议，A 公司作出让步减免 5 万元，双方签订债务重组协议。

该 5 万元损失，虽然起因是债务人发生财务困难这一事件，但最终是由于 A 公司采取了债务重组的手段而形成，所以属于实际资产损失。

二、两类损失的扣除年度

2011 年 25 号公告第四条规定，企业实际资产损失，应当在其实际发生且会计上已作损失处理的年度申报扣除；法定资产损失，应当在企业向主管税务机关提供证据资料证明该项资产已符合法定资产损失确认条件，且会计上已作损失处理的年度申报扣除。

通俗来讲就是，实际资产损失是在资产实际处置转让年度申报扣除，法定资产损失是在符合法定条件后，哪个年度进行会计处理，就在哪个年度申报扣除。

法定资产损失具体要符合哪些法定条件，企业应根据 2011 年 25 号公告规定进行收集、整理。例：债务人破产坏账损失应提供的相关证据材料，包括①相关事项合同、协议或说明；②人民法院的破产、清算公告。

三、两类损失追补扣除的规定

两类损失的扣除年度不同，同时追补扣除规定也不同。

2011 年 25 号公告第六条规定，企业以前年度发生的资产损失未能在当年税前扣除的，可以按照管理办法规定向税务机关说明并进行专项申报扣除。其中，属于实际资产损失，准予追补至该项损失发生年度扣除，其追补确认期限一般不得超过五年，但因计划经济体制转轨过程中遗留的资产损失、企业重组上市过程中因权属不清出现争议而未能及时扣除的资产损失、因承担国家政策性任务而形成的资产损失以及政策性不明确而形成资产损失等特殊原因形成的资产损失，其追补确认期限经国家税务总局批准后可适当延长。属于法定资产损失，应在申报年度扣除。

即，实际资产损失只能在实际发生年度扣除，追补确认期限一般为 5 年，特殊情形可延长。法定资产损失是哪个年度申报哪个年度扣除，所以不存在追补的问题。

四、两类损失会计处理的规定

根据 2011 年 25 号公告规定，无论是实际资产损失还是法定资产损失，要在企业所得税前申报扣除，都需要进行相应的会计处理，否则，不得在税前扣除。也就是说，资产损失的会计处理是税前扣除的前置条件，不进行会计处理，就不允许税前扣除。

根据企业会计准则以及小企业会计准则的相关规定，会计处理包括两种情形：

第一种情形：直接转销法，发生损失时直接计入当期损益，借记“资产减值损失”“营业外支出”或“管理费用”等科目，贷记相关资产；

第二种情形：先计提后核销，资产减值时计提资产减值准备，借记“资产减值损失”，贷记“资产减值准备”，发生损失时予以核销，借“资产减值准备”科目，贷记相关资产。

五、案例讲解

下面通过两个案例分别讲解实际资产损失和法定资产损失如何进行申报扣除。

【案例一】

A 公司 2020 年内部审批拟报废车辆 6 台，账面净值 5 万元，等于计税基础，当年账面确认损失 5 万元。车辆在 2021 年 2 月实际处置，取得处置收入 1 万元，账面上确认为营业外收入。

解析：A 公司报废车辆有实际处置的过程，属于实际资产损失，其损失应在资产实际处置年度申报扣除。

2020 年度仅进行了内部审批，车辆并未实际处置，不能税前扣除，需纳税调增 5 万元。2021 年度车辆实际处置，会计上也做了账务处理，故车辆报废损失应在 2021 年度申报扣除，纳税调减 5 万元。

企业在办理 2021 年度企业所得税汇算清缴时,《资产损失税前扣除及纳税调整明细表》(A105090)填列如下:第一列“资产损失直接计入本年损益金额”填报-1 万元,第三列“资产处置收入”填报 1 万元,第五列“资产计税基础”填报 5 万元,第六列“资产损失的税收金额”自动计算得出 4 万元,第七列“纳税调整金额”为-5 万元。

固定资产是在 2021 年处置的,也就锁定了损失申报年度为 2021 年。如果 A 公司 2021 年度未申报税前扣除,可以在 5 年内进行追补扣除。

【案例二】

A 公司 2015 年销售货物给甲企业,双方签订了销售合同,尾款 20 万元一直未能收回,账面于 2020 年全额计提坏账准备。2021 年甲企业营业执照被吊销。

解析:A 公司应收账款 20 万元无法收回,公司本身并没有进行主观的处置和转让,不属于实际资产损失。

2021 年度,A 公司可提供记账凭证、销售合同、甲企业吊销营业执照证明等相关证据资料,符合法定资产损失的条件,A 公司可以在 2021 年核销应收账款,将该损失在 2021 年度申报扣除。

2020 年计提坏账准备,根据税法规定纳税调增 20 万元,2021 年符合资产损失扣除条件并申报扣除,纳税调减 20 万元。

企业在办理 2021 年度企业所得税汇算清缴时,《资产损失税前扣除及纳税调整明细表》(A105090)填列如下:第二列“资产损失准备金核销金额”填报 20 万元,第五列“资产计税基础”填报 20 万元,第六列“资产损失的税收金额”自动计算得出 20 万元,第七列“纳税调整金额”为-20 万元。

法定资产损失是在申报年度扣除,什么时候申报什么时候扣除,申报年度不固定,这就给我们提供了税收筹划的空间。假如 A 公司 2021 年度为小微企业,预计以后年度不再符合小微企业的条件,存在税率差。A 公司在不违背企业会计制度和企业内部核销制度的前提下,可以选择当年不做会计处理,将该损失放到以后年度申报扣除。

六、总结

我们要准确申报资产损失,防范税收风险,并有效利用法定资产损失的税收筹划空间,需要准确把握两类损失的特点。

实际资产损失有实际处置、转让的过程,在实际发生年度申报扣除,一般情况下可在 5 年内追补;法定资产损失没有实际处置、转让的过程,符合 2011 年 25 号公告规定的法定条件即可申报扣除,不存在追补。

法定资产损失申报扣除后,在以后年度可能全部或部分收回,在收回时应计入当年度应纳税所得额。

另外,我们还需要注意的是,两类损失申报扣除均需要进行相应的会计处理,会计处理应符合企业会计制度和资产损失内部核销管理制度。

作者:湖南中汇税务师事务所高级经理 戴志辉

本文版权属于作者所有,更多与本文有关的信息,请联系我们:

电话:010-57961169

行业资讯

关于就《北京证券交易所融资融券交易细则》公开征求意见的通知

北证办发〔2022〕28 号

为完善北京证券交易所(以下简称本所)市场功能,规范融资融券交易行为,保护投资者合法权益,本所起草了《北京证券交易所融资融券交易细则》,现向社会公开征求意见。有关意见请于 9 月 17 日 24:00 前通过电子邮件或邮寄方式反馈。

邮箱地址:ruleadvice@bse.cn

邮寄地址:北京市西城区金融大街丁 26 号金阳大厦南门交易运行管理部(邮政编码:100033)

附件:1.《北京证券交易所融资融券交易细则》(征求意见稿)

2.《北京证券交易所融资融券交易细则》(征求意见稿)起草说明

北京证券交易所
2022 年 9 月 2 日

关于修订发布《证券公司保荐业务规则》的通知

中证协发〔2022〕228号

各证券公司：

为落实以信息披露为中心的注册制改革要求，贯彻《关于注册制下督促证券公司从事投行业务归位尽责的指导意见》《关于注册制下提高招股说明书信息披露质量的指导意见》《保荐人尽职调查工作准则》《关于加强注册制下中介机构廉洁从业监管的意见》等监管规定及从业人员自律管理要求，提升保荐业务执业质量，强化自律管理职能，中国证券业协会对《证券公司保荐业务规则》进行了修订，已经协会第七届理事会第十次会议表决通过，并向中国证监会备案，现予发布，自发布之日起施行。

附件：[1. 证券公司保荐业务规则](#)

[2. 修订说明](#)

中国证券业协会

2022年9月2日

北京·上海·杭州·深圳·广州·成都·南京·
苏州·无锡·济南·宁波·长春·海口·香港·洛杉矶
更多联系方式 · <http://www.zhcpa.cn/>

