

公益性捐赠支出税前扣除的改进建议

朱特红 张瑜 付璐茜

(重庆工商大学会计学院 重庆 400067)

【摘要】《企业所得税法》规定,企业发生的公益性捐赠支出,不超过年度利润总额 12% 的部分准予扣除,然而在《企业会计制度》下企业是将该费用全部扣除的,从而导致二者之间出现差异。笔者认为,公益性捐赠支出税前扣除以年度利润总额加公益、救济性捐赠作为基数进行计算更为恰当。

【关键词】 公益性捐赠 税前扣除 应纳税所得额 年度利润总额

一、现行税法关于公益性捐赠支出税前扣除的规定及存在的问题

《企业所得税法实施条例》第五十一条规定,《企业所得税法》第九条所称公益性捐赠,是指企业通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门,用于《公益事业捐赠法》规定的公益事业的捐赠。具体范围包括:①救助灾害、救济贫困、扶助残疾人等困难的社会群体和个人的活动;②教育、科学、文化、卫生、体育事业;③环境保护、社会公共设施建设;④促进社会发展和进步的其他社会公共和福利事业。企业发生的公益性捐赠支出,不超过年度利润总额 12% 的部分,准予扣除。

企业发生的公益性捐赠支出可以税前扣除,主要原因有:一是弥补政府职能的缺位;二是有利于调动企业积极参与社

会公共事业发展的积极性。

现行税法中关于公益、救济性捐赠税前扣除的规定与原有政策相比有两点变化:一是扣除比例在原有 3% 的基础上提高到 12%;二是计算基数由应税所得额改为年度利润总额。从形式上看,现行税法提高了公益、救济性捐赠税前扣除的额度,在一定程度上增加了捐赠者的免税收益,计算方法变得简便易行。但是笔者认为,上述税收政策仍存在一定问题,集中体现在以年度利润总额作为计算基数不恰当。因为在计算年度利润总额时已经从中扣除了各种捐赠,在其他收入、成本、费用一定的情况下,企业捐赠越多,利润越少,企业获得的税前扣除的金额就越少;在企业亏损时,企业获得的税前扣除的金额为 0。由此可见,此项税收政策的实施对捐赠者并不能起

项目名称和更正金额;无法进行追溯重述的,说明该事实和原因以及对前期差错开始进行更正的时点、具体更正情况。在以后期间的财务报表中,不需要重复披露在以前期间的报表附注中已披露的前期差错更正的信息。

例:东海股份有限公司(简称“东海公司”)在 2010 年发现公司 2009 年漏记一项固定资产折旧费 500 000 元,纳税申报表中未扣除该项费用。2009 年适用企业所得税税率为 25%,无其他纳税调整事项。该公司按净利润的 10%、5% 提取法定盈余公积和任意盈余公积。公司发行股票份额为 200 万股。假定税法允许调整应交所得税。“以前年度损益调整”科目的应用如下:

(1)调整以前年度损益。

借:以前年度损益调整 500 000
贷:累计折旧 500 000

(2)调整所得税。

借:应交税费——应交所得税 125 000
贷:以前年度损益调整 125 000

(3)结转“以前年度损益调整”科目余额。

借:利润分配——未分配利润 375 000
贷:以前年度损益调整 375 000

(4)调整利润分配有关数字。

借:盈余公积 56 250
贷:利润分配——未分配利润 56 250

东海公司列报 2010 年度财务报表时,应作如下调整:

(1)调整资产负债表项目。调增累计折旧(调减固定资产项目)500 000 元;调减应交税费 125 000 元;调减盈余公积 56 250 元;调减未分配利润 318 750 元。

(2)调整利润表项目。调增营业成本上年金额 500 000 元;调减所得税费用上年金额 125 000 元;调减净利润上年金额 375 000 元;调减基本每股收益上年金额 0.187 5 元。

(3)调整所有者权益变动表项目。调减前期差错更正项目中盈余公积本年金额栏 56 250 元、未分配利润本年金额栏 318 750 元、所有者权益合计本年金额栏 375 000 元。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则——应用指南.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部会计司.企业会计准则讲解 2008.北京:人民出版社,2008
3. 中国注册会计师协会编.2010 年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计.北京:中国财政经济出版社,2010

到激励作用,笔者认为以年度利润总额加公益、救济性捐赠作为计算基数更为恰当。

二、公益性捐赠支出税前扣除两种处理方法的比较

本文试分别以“年度利润总额”和“年度利润总额加公益、救济性捐赠”作为基数来计算允许税前扣除的公益性捐赠支出并作简单分析。

1. 盈利情况下公益性捐赠支出的处理方法及结果。由于在税法中,最终允许企业税前扣除的公益性捐赠支出是实际发生额(假设为A)和企业年度利润总额的12%(假设为B)中的较低者,所以假定公益性捐赠支出实际发生额都大于等于企业年度利润总额的12%,即 $A \geq B$ 。

本文分别以年度利润总额和以年度利润总额加公益、救济性捐赠(假设为C)作为基数来举例分析:

例1:甲公司2010年5月20日向希望工程捐赠人民币100万元,假设甲公司该年年底的会计利润为800万元,无其他纳税调整事项,企业所得税税率为25%。

甲公司捐赠现金时的会计分录为:

借:营业外支出	1 000 000
贷:银行存款	1 000 000

所以实际发生额A为100万元,以年度利润总额为基数允许扣除的数额 $B=800 \times 12\%=96$ (万元)。以年度利润总额加公益、救济性捐赠作为基数允许扣除的数额 $C=(800+100) \times 12\%=108$ (万元)。可见, $B < C$ 。

2. 亏损情况下公益性捐赠支出的处理方法及结果。按照税法的规定,企业发生的捐赠支出,可以在税前扣除的必须具备三个条件:一是属于公益性的支出;二是企业有实现的利润;三是要在一定的比例内进行扣除。如果企业发生了经营亏损,其发生的捐赠支出不允许扣除。但是根据国家税务总局《关于企业所得税执行中若干税务处理问题的通知》(国税函[2009]202号)第三条关于特定事项捐赠的税前扣除问题的规定,企业发生为四川汶川地震灾后重建、举办北京奥运会和上海世博会等特定事项提供的捐赠,允许在当年企业所得税前据实全额扣除。

例2:甲公司2009年5月20日向希望工程捐赠人民币100万元,假设甲公司捐赠前为亏损50万元,无其他纳税调整事项,企业所得税税率为25%。甲公司捐赠现金时的会计分录为:

借:营业外支出	1 000 000
贷:银行存款	1 000 000

企业当年利润总额为亏损150万元(100+50)。在没有其他纳税调整事项的情况下,根据税法规定,扣除限额为0元,故纳税调整额为100万元(该调增额无需在会计上进行账务处理),应纳税所得额为 $B=-150+100=-50$ (万元),该50万元税务上的亏损额,报经主管税务机关进行亏损认定后,依法可以在以后的五年内予以弥补。

例3:甲公司2010年5月20日向四川汶川灾区捐赠人民币100万元,假设甲公司捐赠前为亏损50万元,无其他纳税调整事项,企业所得税税率为25%。

甲公司捐赠现金时的会计分录为:

借:营业外支出	1 000 000
贷:银行存款	1 000 000

企业当年利润总额为亏损150万元(100+50)。在没有其他纳税调整事项的情况下,根据相关规定,扣除限额为100万元,故纳税调整额为0元,应纳税所得额B为-150万元,该150万元税务上的亏损,报经主管税务机关进行亏损认定后,依法可以在以后的五年内进行弥补。

三、改进公益性捐赠支出税前扣除方法的建议

1. 盈利状况下。由于上述两种处理方法的程序不同,得出的最终允许扣除的数额结果也不相同。那么,哪一种计算方法更合理呢?笔者认为以年度利润总额加公益、救济性捐赠作为基数比以年度利润总额为基数计算允许扣除的公益性捐赠支出更具合理性。原因如下:

(1)如例1所示,一般情况下,采用年度利润总额加公益、救济性捐赠作为基数计算出的允许扣除的公益性捐赠支出大于采用年度利润总额为基数计算出的允许扣除的公益性捐赠支出,使得企业应交所得税减少,企业净收益和税后收益率明显提高,刺激企业发展。

(2)对同一企业而言,如果改用以年度利润总额加公益、救济性捐赠作为基数计算允许扣除的公益性捐赠支出,会得到以下结果:应交所得税总额减少,企业需要支出的货币资金减少,流动比率、速动比率、现金与负债总额比率等财务指标提高,短期偿债能力增强,这些都有利于企业的正常运转。

因此,笔者认为在盈利情况下计算公益性捐赠支出扣除限额时应以年度利润总额加公益、救济性捐赠作为基数。

2. 亏损情况下。笔者认为现行国家税收政策对于公益性捐赠支出的处理存在一定的问题,比如说对于亏损的企业无法扣除事实上已经支付的非特殊情况的公益性捐赠支出。但对于前文中提及的特殊公益性捐赠支出在亏损情况下允许全额扣除。这两种处理方法导致在年度利润、公益性捐赠支出相同的前提下企业最终的亏损额不一样,一般情况下,后者亏损额较前者多,故之后年度利润(五年内)允许弥补的金额较前者多,利润减少,应交所得税减少,企业需要支出的货币资金减少,流动比率、速动比率、现金与负债总额比率等财务指标提高,短期偿债能力增强,有利于企业的正常运转。

因此,从企业的长远发展来看,笔者认为企业在亏损的情况下,发生的所有公益性捐赠支出应该予以全额扣除或者按发生额的一定比例部分扣除。

【注】本文系重庆工商大学创新基金支持项目(项目编号:102012)的阶段成果。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会编.2009年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计.北京:中国财政经济出版社,2009
2. 常勋.财务会计四大难题.北京:中国财政经济出版社,2005
3. 杨富礼.新时期财务管理的目标与内容.辽宁经济,2006;6