

刍议企业捐赠支出扣除限额计量基础

李定安(博士生导师) 徐臣涛

(华南理工大学工商管理学院 广州 510640)

企业所得税是指国家对境内企业生产、经营所得和其他所得依法征收的一种税,是国家参与企业利润分配的重要手段。为了理顺国家与企业的分配关系,公平税负,促进竞争,国务院颁布了《企业所得税暂行条例》,按照社会主义市场经济发展的要求,统一和规范企业所得税税制。

要准确地计算纳税人某一会计年度的应纳企业所得税,首先要准确地核定其应纳税所得额的计算基础,即应纳税所得额。而应纳税所得额等于收入总额扣减准予扣除项目的金额。这里的问题是:哪些收入应该纳入计税范围?哪些支出可以从应纳税额中扣除?是全额扣除还是部分扣除?对这些问题确认的正确性显得很关键。

一、应纳税所得额和纳税调整前所得

在计算及调整公益救济性捐赠额时,相关法规文件中同时给出了一个对外捐赠扣除限额的计算公式:公益救济性捐赠扣除限额=企业所得税申报表第43行“纳税调整前所得” \times 扣除比例(一般企业为3%,金融企业按1.5%计算,符合文化事业的公益救济性捐赠按10%计算)。在上述规定和公式中,对于捐赠限额的计算,分别提出了“应纳税所得额”和“纳税调整前所得”两个概念,两者关系的确定势必会影响到捐赠限额计算的准确性。

企业的应纳税所得额一般是在企业会计税前利润的基础上,经过调整会计和税法在确认收益和费用时的差异而产生的差额而得到。如果我们在计算对外捐赠支出的限额时,以应纳税所得额为基础,按照该方法,允许列支的公益救济性捐赠限额=应纳税所得额 \times 3%(仅以一般企业为例,下同),而应纳税所得额=包含公益救济性捐赠支出的所得额-应纳税所得额 \times 3%,即应纳税所得额=包含公益救济性捐赠支出的所得额 \div (1+3%),所以允许列支的公益救济性捐赠限额=包含公益救济性捐赠支出的所得额 \div (1+3%) \times 3%。因为应纳税所得额和纳税调整前所得不同,那么据此计算出来的捐赠支出限额就与现行税法规定的计算公式计算出来的捐赠支出限额有差异。

其实,上述以应纳税所得额和纳税调整前所得为基础计算企业捐赠扣除限额的两种方法,严格来说都没有错误,只是由于过去和现在在计量基础的规定上发生了变化,不同时期的计算要选择不同的计量基础。现行《企业所得税暂行条例》规定,纳税人用于公益救济性的捐赠,在年应纳税所得额

的规定比例之内的部分准予扣除。只是在捐赠扣除限额的实际计算过程中,2003年以前,计算纳税人捐赠扣除限额时是以应纳税所得额为计量基础;从2003年起,捐赠限额计算方法发生了变化,规定是用“纳税调整前所得”为基础计算捐赠限额。所以,根据现行规定,在实际计算捐赠限额的过程中,我们应该以“纳税调整前所得”为计量基础。

二、纳税调整前所得和会计税前利润

一般情况下,会计师事务所在实际操作中认为企业的纳税调整前所得等于企业的会计税前利润,并将编制纳税申报表得到的纳税调整前所得与企业利润表中的利润总额进行比较,以验证纳税申报表编制的正确与否。

事实上,纳税调整前所得不同于企业的税前利润:①调整了自产和委托加工视同销售收入及视同销售成本;②将投资收益还原成税前收益;③考虑了受赠所得(计入申报表其他收入一栏,而会计核算受赠不涉及收入);④考虑了债务重组所得(计入申报表其他收入一栏,而会计核算债务重组收益计入资本公积不算收益)。除上述四大差异外,纳税调整前所得没有调整其他费用支出。所以会计税前利润和纳税调整前所得是两个不同的概念,两者在数据上应根据企业具体的交易事项来判定它们之间的等同关系。

三、纳税调整前所得是否包含捐赠支出的问题

根据“企业所得税年度纳税申报表”的格式和编制要求,“纳税调整前所得”是根据企业本期收入总额减去扣除项目总额计算得来的,收入总额包括销售收入净额、投资收益、投资转让收益、租赁净收益、补贴收入、其他收入等,扣除项目总额包括销售成本、期间费用、损失等。其中,各收入和扣除项目是根据税法规定的方法计算填列的,与《企业会计制度》对收入和费用确认的填列规定略有差异,如纳税申报表中的第7行“投资收益”项目,填报企业取得的存款利息收入、债权投资的利息收入和股权投资的红利所得;而按照《企业会计制度》规定,企业取得的存款利息收入是计入财务费用的。因为扣除项目中的期间费用又包括捐赠支出总额,企业纳税调整前所得应是扣除了捐赠支出的所得额,以此来计算捐赠支出的限额。然而,有些学习资料,却将捐赠支出排除在计量捐赠支出限额的计量基础之外,在计算捐赠支出扣除限额的计量基础时,在以税前利润为基础计算出来的所得额上,又将捐赠支出总额加计了回来,这样处理欠妥当。○