

这就产生了一个问题:失效药品究竟是应该在药品生产企业报废还是在药品流通企业报废?针对这种关联企业,如果希望通过查看有关合同内容来解决问题是不现实的,因为他们可以随时达成这样一个协议:药品流通企业如果在药品到期失效前没有将其销售出去,可以无条件的将其退回药品生产企业以换取新药,从法律形式上讲这种约定没有任何问题。但从交易的实质来看,根据税法规定,这种过期药品无条件退换新药属于以物易物,即以新药换取旧药,并且交换双方没有价差。从本质上讲,换出新药属于一个全新的销售业务,应该确认收入;换回失效药属于购进没有任何价值的过期药,如果支付大量资金而不求任何回报,这种行为的本质就是捐赠,因此换回失效药品这一行为属于企业的一种直接捐赠,这种直接捐赠是不允许在所得税前扣除的。

就本例而言:如果报废药品成本为40万元,单位成本中原材料成本占70%,成本利润率为10%,应该进行如下纳税调整:①调增收入=40×(1+10%)=44(万元)。②该企业捐赠额=44+44×17%=51.48(万元),不得税前扣除,但是该企业仅仅在报表上列示财产损失44.76万元(40+40×70%×17%)小于捐赠额,因此44.76万元的财产损失不得在所得税前扣除。③补交有关税金:增值税=44×17%-40×70%×17%=7.48-4.76=2.72(万元);城市维护建设税=2.72×5%=0.136(万元)(假设该厂位于县城);教育费附加=2.72×3%=0.0816(万元);印花税额=44×2×3‰=0.0264(万元);所得税=(44+44.76-0.136-0.0816-0.01848)×33%=29.212894(万元)。

因此,在财产损失的鉴定和审批时,要严格按照实质重于形式原则来进行操作,考虑损失发生的合理性,避免给国家造成税款流失。○

企业对外捐赠的 所得税处理和纳税申报

江苏徐州市地方税务局稽查局 袁振皎

随着社会经济的发展,越来越多的企业开始重视各种捐赠活动。通过捐赠企业不仅可以树立良好的社会形象,还可以达到宣传产品、扩大销量的效果。

对于各种捐赠支出,《企业会计制度》规定在“营业外支出”科目核算,对捐赠支出没有限额规定。但税法规定,为了防止企业利用捐赠转移利润,少缴企业所得税,纳税人用于公益救济性的捐赠,在年度应纳税所得额3%以内的部分,准予扣除,超过部分不得扣除,纳税人直接向受赠人的捐赠不允许扣除。此外,税法对于什么是公益救济性捐赠也给予了界定,它是指纳税人通过我国境内非营利的社会团体、国家机关向教育、民政等公益事业和遭受自然灾害的地区、贫困地区的

捐赠。

除了会计制度和税法规定之间有差异外,企业所得税纳税申报表也发生了许多变化。《国家税务总局关于修订企业所得税纳税申报表的通知》(国税发[2006]56号)规定,2006年7月1日起全国统一使用新申报表,现行申报表(包括总局制定和各级税务机关自定的申报表)同时停止使用。

纳税人要想正确处理捐赠业务,需要注意以下几点。

一、非货币性资产捐赠的处理

捐赠包括现金捐赠和实物资产捐赠,实物资产包括自产、委托加工和外购的商品、原材料、固定资产、无形资产和有价证券等。《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则问题解答(三)》(财会[2003]29号)规定,企业将实物资产用于捐赠,应分解为按公允价值视同对外销售和捐赠两项业务进行所得税处理。捐赠时,应按捐出资产的账面价值及涉及的应交增值税、消费税等相关税费(不含所得税),借记“营业外支出”科目,按捐出资产的账面价值余额,贷记“原材料”、“库存商品”、“无形资产”等科目,按捐出资产涉及的应交增值税、消费税等相关税费,贷记“应交税费”等科目。涉及捐出固定资产的,应先通过“固定资产清理”科目,对捐出固定资产的账面价值、发生的清理费用及应缴纳的相关税费等进行核算,再将“固定资产清理”科目余额转入“营业外支出”科目。企业对捐出的资产已计提了减值准备的,在捐出资产时,应同时结转已计提的资产减值准备。

二、税前扣除公益救济性捐赠的计算基数

原税收政策规定,企业的公益救济性捐赠可以在年度应纳税所得额3%以内的部分予以扣除。目前税收政策规定,允许企业所得税前扣除的公益救济性捐赠主要有四类:①全额扣除,包括向红十字事业、福利性、非营利性老年服务机构、农村义务教育、公益性青少年活动场所的捐赠。②按应纳税所得额的10%比例扣除,包括对国家重点交响乐团、芭蕾舞团、歌剧院、京剧团及其他民族艺术表演团体、公益性图书馆、博物馆、科技馆、美术馆、革命历史纪念馆、重点文物保护单位的捐赠。③按应纳税所得额的3%比例扣除。④按应纳税所得额的1.5%比例扣除,主要适用于金融保险企业。

目前税收政策所说的应纳税所得额和原税收政策所说的应纳税所得额不同,国税发[2006]56号文件规定,允许扣除的公益救济性捐赠的计算基数为申报表主表第16行“纳税调整后所得”。

三、公益救济性捐赠扣除限额计算的原则

目前税收政策规定,公益救济性捐赠扣除限额的计算应遵循“分类不分户”的原则,即不能按受赠对象逐个计算,也不能全部合并计算,应当将所有捐赠支出额按每档扣除比例进行分类,分类后根据纳税调整后所得乘以目前税收政策规定的相应扣除比例计算扣除限额,与该类实际捐赠支出额合计数进行比较,然后确定允许税前扣除的捐赠额。所有捐赠支出只能在纳税调整后所得内扣除,如果纳税调整后所得小于零,则不得扣除,即使是目前税收政策规定可全额扣除的捐赠支出也只能在实有纳税调整后所得中扣除。○