

企业所得税年度纳税申报中 捐赠项目填报改进建议

丁昌勇

(日照职业技术学院 山东日照 276826)

【摘要】 企业所得税汇算清缴是纳税的重要环节,而填报年度纳税申报表是其中一项不可忽视的细致的工作。本文对税法有关捐赠项目年度纳税申报规定提出了不同的看法,并结合实例提出了修改意见。

【关键词】 企业所得税汇算清缴 年度纳税申报表 捐赠项目

《关于印发〈企业所得税年度纳税申报表〉的通知》(国税发[2008]101号)和《关于〈企业所得税年度纳税申报表〉的补充通知》(国税函[2008]1081号)对附表三《纳税调整项目明细表》第28行“8.捐赠支出”的填报作了如下规定:第1列“账载金额”填报纳税人按照国家统一会计制度实际发生的捐赠支出。第2列“税收金额”填报纳税人按照税收规定允许税前扣除的捐赠支出的金额。如本行第1列 \geq 第2列,第1列减去第2列的差额填入本行第3列“调增金额”,第4列“调减金额”不填;如本行第1列 $<$ 第2列,第3列“调增金额”、第4列“调减金额”均不填。也就是说,捐赠企业需正确填报纳税调整项目明细表才能享受税收优惠。笔者认为,上述填报说明只适用于一般捐赠支出项目的填报,对据实全额扣除的特定事项捐赠项目的填报则不适用,下文将举例分析。

一、案例分析

例:假定A、B两公司经营规模、生产、销售等情况完全相同,捐赠前两公司2010年利润额均为200万元,只有2010年10月31日向上海世博局的捐赠方式不同:A公司将一批成本80万元、公允价值100万元的自制产品捐赠给上海世博局;B公司将一批成本80万元、公允价值100万元的自制产品销售后以取得的现金捐赠给上海世博局。两公司均取得了加盖上海世博局印章的《非税收入一般缴款书》收据。

1. 会计处理。

(1)A公司的会计处理。A公司向上海世博局的捐赠方式是货物捐赠。该种方式虽然没有获得经济利益,但发生了货物所有权的转移,而捐赠货物所耗用原材料和支付加工费的进项税额,已经从购入时的销项税额中抵扣,若不将捐赠的货物视同销售,就会导致纳税人多抵进项税额,从而引起以捐赠为名逃避纳税义务的现象。为此,《增值税暂行条例实施细则》第四条规定,单位或者个体工商户将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人的应视同销售货物。同时,A公司将自产的货物捐赠他人,由于没有现金流入,不满足收入确认条件中“相关的经济利益很可能流入企业”,因此会计上不确认收入,按成本结转,其会计处理为(单位:万元,下同):

借:营业外支出——捐赠支出	97
贷:库存商品	80
应交税费——应交增值税(销项税额)	17
则A公司捐赠后利润总额为:200-97=103(万元)。	
(2)B公司的会计处理。B公司先将一批成本80万元、公允价值100万元的自制产品对外销售,再将取得的销货款以现金形式向上海世博局捐赠。其会计处理为:	
销售货物时:	
借:银行存款	117
贷:主营业务收入	100
应交税费——应交增值税(销项税额)	17
结转成本时:	
借:主营业务成本	80
贷:库存商品	80
发生捐赠时:	
借:营业外支出——捐赠支出	117
贷:银行存款	117
则B公司捐赠后利润总额为:200+100-80-117=103(万元)。	

可见,捐赠前利润相同的A、B两个公司,尽管采用的捐赠方式不同,但是由于A公司将成本80万元的商品、税金及隐含的利润全部捐赠了出去,B公司将成本80万元商品的销货款(包含税金和实现的利润)捐赠了出去,两个捐赠经济实质相同,因此捐赠后A、B两个公司的利润总额也相等,即均为103万元。

2. 所得税处理。根据《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)的规定:企业发生为汶川地震灾后重建、举办北京奥运会和上海世博会等特定事项的捐赠,按照《关于支持汶川地震灾后恢复重建有关税收政策问题的通知》(财税[2008]104号)、《关于29届奥运会税收政策问题的通知》(财税[2003]10号)、《关于2010年上海世博会有关税收政策问题的通知》(财税[2005]180号)等相关规定,可以据实全额扣除。其中,财税[2005]180号文件规定:

对企事业单位、社会团体、民办非企业单位或个人捐赠、赞助给上海世博局的资金、物资支出,在计算应纳税所得额时予以全额扣除。

依据《关于通过公益性群众团体的公益性捐赠税前扣除有关问题的通知》(财税[2009]124号)、《关于公益性捐赠税前扣除有关问题的通知》(财税[2008]160号)的规定:公益性群众团体、公益性社会团体和县级以上人民政府及其组成部门和直属机构在接受捐赠时,捐赠资产的价值,按以下原则确认:①接受捐赠的货币性资产,应当按照实际收到的金额计算;②接受捐赠的非货币性资产,应当以其公允价值计算。在上述案例中,上海世博局开具给A、B公司的《非税收入一般缴款书》收据捐赠额应当均为117万元。

依据《关于公益性捐赠税前扣除有关问题的补充通知》(财税[2010]45号)的规定:对于通过公益性社会团体发生的公益性捐赠支出,企业或个人应提供省级以上(含省级)财政部门印制并加盖接受捐赠单位印章的公益性捐赠票据,或加盖接受捐赠单位印章的《非税收入一般缴款书》收据联,方可按规定进行税前扣除。在上述案例中,A公司与B公司向上海世博局提供的捐赠应当准予税前扣除,扣除额均为117万元。

(1)A公司的所得税处理。依据《企业所得税法实施条例》第二十五条规定:企业发生非货币性资产交换,以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的,应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务。在上述案例中,A公司在企业所得税处理上,应确认视同销售收入100万元,确认视同销售成本80万元,同时确认“按照税收规定允许税前扣除的捐赠支出的金额”是117万元。A公司在2010年度企业所得税纳税申报中应依据现行规定填写附表三《纳税调整项目明细表》(见表1)。

表1 纳税调整项目明细表(简表) 单位:万元

行次	项目	账载金额 1	税收金额 2	调增金额 3	调减金额 4
2	1.视同销售收入 (填写附表一)	*	*	100	*
				
24	1.视同销售成本 (填写附表二)	*	*	*	80
				
28	8.捐赠支出	97	117		*

依据现行《纳税调整项目明细表》第28行“8.捐赠支出”填报规定:如本行第1列<第2列,第3列“调增金额”、第4列“调减金额”均不填。则A公司2010年应纳税所得额为:103+100-80=123(万元)。

(2)B公司的所得税处理。B公司在2010年度企业所得税纳税申报中应依据现行规定填写附表三《纳税调整项目明细表》(见表2)。

显然,B公司无纳税调整项目,2010年应纳税所得额与利润总额一致,均为103万元。

表2 纳税调整项目明细表(简表) 单位:万元

行次	项目	账载金额 1	税收金额 2	调增金额 3	调减金额 4
2	1.视同销售收入 (填写附表一)	*	*		*
				
24	1.视同销售成本 (填写附表二)	*	*	*	
				
28	8.捐赠支出	117	117		*

二、结论

捐赠前利润相同的A、B两个公司发生了经济实质相同的捐赠支出,利润总额均为103万元。但是在年度企业所得税纳税申报中,两个“按照税收规定允许税前扣除的捐赠支出的金额”完全相同的纳税人却出现了不同的应纳税所得额(A公司的应纳税所得额为123万元,B公司的应纳税所得额为103万元),笔者认为,这是附表三《纳税调整项目明细表》第28行“8.捐赠支出”的填报说明存在错误所致。

三、建议

综上所述,笔者建议将附表三《纳税调整项目明细表》第28行“8.捐赠支出”的填报说明修订为:第1列“账载金额”填报纳税人按照国家统一会计制度实际发生的捐赠支出。第2列“税收金额”填报纳税人按照税收规定允许税前扣除的捐赠支出的金额。如本行第1列≥第2列,第1列减去第2列的差额填入本行第3列“调增金额”,第4列“调减金额”不填;如本行第1列<第2列,第3列“调增金额”不填,第2列减去第1列的差额填入本行第4列“调减金额”。依据上述修订后的填报说明,A公司在2010年度企业所得税纳税申报时应填写的附表三《纳税调整项目明细表》见表3所示。

表3 纳税调整项目明细表(简表) 单位:万元

行次	项目	账载金额 1	税收金额 2	调增金额 3	调减金额 4
2	1.视同销售收入 (填写附表一)	*	*	100	*
				
24	1.视同销售成本 (填写附表二)	*	*	*	80
				
28	8.捐赠支出	97	117		20

则A公司2010年应纳税所得额为:103+100-80-20=103(万元),与B公司2010年应纳税所得额一致。

主要参考文献

1. 国家税务总局.关于印发《企业所得税年度纳税申报表》的通知.国税发[2008]101号,2008-10-30
2. 国家税务总局.关于《企业所得税年度纳税申报表》的补充通知.国税函[2008]1081号,2008-10-30
3. 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,2009-04-21