企业公益性捐赠的所得税处理及纳税筹划

贺顺奎

（贵州财经大学财政与税收学院　贵阳　550004）

【摘要】现行税制对企业公益性捐赠执行税前限额扣除，可降低企业的经营成本，很大程度上发挥了激励效应。为了更好地调动企业捐赠的积极性，本文建议修改企业所得税公益性捐赠税前扣除比例，可考虑执行全额扣除，并将非货币性捐赠纳入税前扣除范围。

【关键词】公益性捐赠　税收激励　纳税筹划

企业在进行公益性捐赠的时候，哪些捐赠形式既能为企业节约成本，又能为公益事业作出贡献，从而有效地通过公益事业来承担社会责任，这不仅是企业必须考虑的问题，而且是政府部门、社会团体必须研究的问题。

一、《企业所得税法》对企业公益性捐赠的规定

《企业所得税法》第九条对企业公益性捐赠明确规定：企业发生的公益性捐赠支出，在年度利润总额12%以内的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除。

《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。

根据《企业所得税法》的规定，在计算应纳税所得额时，公益性捐赠支出的扣除可以简单地归纳为以下步骤：首先，找出营业外支出中列支的全部捐赠支出，确定哪些是属于税法规定的公益性捐赠范畴；其次，判断税前扣除的公益性捐赠支出是否超出税法规定的扣除限额（利润总额×12%）；最后，判断捐赠支出业务是否需要进行纳税调整，若实际捐赠支出大于或等于扣除限额，则按捐赠扣除限额扣除，超过部分不得扣除，超过部分即为纳税调增额；若实际捐赠额小于扣除限额，

符合会计客观性的核算原则；三是名实不符，存在税务风险，因为显名股东向隐名股东划转目标公司分红款时，隐名股东可能无法享受到居民企业直接投资于其他居民企业取得投资收益的企业所得税的优惠政策。

3. 对隐名股东而言，往往在支付投资款时，计入其他应收款，作为拆借资金来处理，一般用虚构的借款合同作为账务处理的依据。而虚构借款合同，显然存在很大的不确定性，因为借款的利息何时收取、投资能否获得分红都是不确定的，自然在税务上也隐藏着风险。如果隐名股东是个人股东，还存在缴纳个人所得税问题。

此外，若隐名股东、显名股东需要编制合并财务报表，上述代持股份的会计处理方法，会使合并财务报表的编制产生较大的混乱和歧义。

四、基于最新司法解释的代持股份财税处理

根据前述司法解释，代持股份的相关法律权利以及义务已经比较明确。既然，法律已经对这种股份代持进行了权利确认，财税也应该在法律的框架基础上，对代持股份的财税处理和披露作出明确规定。

1. 隐名股东为获得本公司股份而投入的资金，直接记入“长期股权投资”科目，并将相应的代持协议等在会计报表附注中披露；同时，要签署好股份复位的相关协议、合同等，做好合同协议的评审以及公证工作，避免以后产生法律争议，并办理相应的税务备案工作。

2. 及时披露会计信息。对显名股东以及标的公司的相关股份应在相关财务报表中作相应的披露。

3. 目标公司的分红款，显名股东收到后直接等金额转付隐名股东，隐名股东直接记入“投资收益”科目，并在所得税纳税申报时，按照有关规定，若该投资收益属于“居民企业以及在中国境内设立机构、场所的非居民企业持有公开发行并上市流通的股票超过12个月的股息、红利等权益性投资收益”，则可作为免税项目进行纳税调减。

4. 按照实质重于形式的原则以及《公司法》的最新解释，将代持股份视同隐名股东的股份，按照《企业会计准则第33号——合并财务报表》的规定编制合并报表。

5. 对于显名股东充当“二传手”所应得到的相关手续费等，作为单独的劳务协作合同予以处理，显名股东开具相应劳务发票，隐名股东支付款项。

主要参考文献

1. 最高人民法院关于审理外商投资企业纠纷案件若干问题的规定（一）.法释[2010]9号，2010-08-05

2. 最高人民法院关于适用《中华人民共和国公司法》若干问题的规定（三）.法释[2011]3号，2011-01-27

3. 中国证监会.上市公司证券发行管理办法.中国证券报，2006-05-08

税前则按实际捐赠额扣除,不用进行纳税调整。

二、企业公益性捐赠的纳税筹划实例

企业公益性捐赠主要有以下几种方式:一是单纯的货币性捐赠;二是单纯的非货币性捐赠;三是货币性捐赠与非货币性捐赠结合。《财政部 国家税务总局 民政部关于公益性捐赠税前扣除有关问题的通知》(财税[2008]160号)规定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。

例:某集团企业为了提升公司形象和影响力,准备在2012年度内完成价值300万元的公益性捐赠,由其旗下分布在不同地区的甲、乙、丙三家公司来完成捐赠任务。三家公司中甲公司的经营状况良好,资金运作有成效,流动资金雄厚,预计2012年取得年度利润总额1 000万元,计划用现金完成捐赠任务。丙公司的经营状况最差,项目周期较长,资金运作较慢,流动资金不足,预计2012年取得年度利润总额600万元,计划全部用自己生产的货物完成捐赠任务。乙公司比较其他两个公司经营状况处于中等,预计2012年取得年度利润总额800万元,计划先用现金捐赠,不足部分再用自己生产的货物完成捐赠任务。作为集团决策层,既要保证集团的整体利益,又要完成捐赠目标,因此聘请了相关税务专家对捐赠计划进行研究并讨论了几种筹划方案以供参考。

方案一:三家公司平摊捐赠任务,分别完成价值100万元的捐赠。甲公司预计年度利润1 000万元,公益性捐赠扣除限额为120万元(1 000×12%),现金捐赠100万元可据实扣除,不会增加纳税负担。乙公司预计年度利润800万元,公益性捐赠扣除限额为96万元(800×12%),现金捐赠96万元可据实扣除。不足部分以公允价值4万元的产品捐赠,至少需要交纳企业所得税和增值税(暂不考虑消费税,下同)。其中:需交纳企业所得税=4×25%=1(万元)、增值税=4×17%=0.68(万元),共增加企业的纳税负担=1+0.68=1.68(万元)。丙公司预计年度利润600万元,公益性捐赠扣除限额为72万元(600×12%),由于公司没有流动资金进行捐赠,因而公司决定以公允价值100万元的产品进行捐赠,但不能税前扣除,至少需要交纳企业所得税和增值税。其中:需交纳企业所得税=100×25%=25(万元)、增值税=100×17%=17(万元),共增加企业的纳税负担=25+17=42(万元)。

方案一至少增加企业税负43.68万元(1.68+42)。

方案二:三家公司按税前扣除限额调整捐赠额。甲公司预计年度利润1 000万元,公益性捐赠扣除限额为120万元(1 000×12%),现金捐赠120万元可据实扣除,不会增加纳税负担。乙公司预计年度利润800万元,公益性捐赠扣除限额为96万元(800×12%),现金捐赠96万元可据实扣除,不会增加纳税负担。丙公司预计年度利润600万元,公益性捐赠扣除限额为72万元(600×12%),由于公司没有流动资金进行捐赠,按公司计划以公允价值84万元的产品捐赠,不能税前扣除,至少需要交纳企业所得税和增值税。其中:需交纳企业所得税=84×25%=21(万元)、增值税=84×17%=14.28(万元),增加企业的纳税负担=21+14.28=35.28(万元)。

可见,方案二增加企业税负35.28万元,比方案一节税8.4万元(43.68-35.28)。

方案三:方案二中甲公司和乙公司的捐赠不变,集团公司协调将甲公司的部分流动资金先转借给丙公司用于捐赠,丙公司预计年度利润600万元,公益性捐赠扣除限额为72万元(600×12%),若能借入72万元用于捐赠,就只剩下12万元(84-72)的实物捐赠不能税前扣除,需缴纳企业所得税=12×25%=3(万元)、增值税=12×17%=2.04(万元),企业所承担的税负降低为5.04万元(3+2.04)。

综上所述,该集团公司要完成价值300万元的公益性捐赠目标,选择方案一至少增加税负43.68万元;选择方案二则增加税负35.28万元;选择方案三只增加税负5.04万元,属最优方案,因而宜选择方案三。

三、完善企业公益性捐赠税收激励体系的建议

修改税前扣除比例,实行全额扣除。《企业所得税法》规定超过税法允许扣除比例的公益性捐赠,不准予在计算应纳税所得额时扣除。有种观点认为如果全额扣除,容易造成企业通过捐赠获取自身的广告效应,损害了国家的税收利益。这种认识有失偏颇。如果监管体系完善,公益性捐赠能够真正用在社会所关注的事业上,发挥其作用,即使鼓励捐赠税前全额扣除对国家税收利益有所影响,但换来的不只是企业更多的广告效应和名声,最重要的是体现了公益性捐赠的价值,鼓励企业为公益事业作出更大的贡献,所以两者并不矛盾。

《企业所得税法》规定企业捐赠额超过当年纳税扣除标准的,不允许向以后年度结转扣除的规定也不符合国际税收惯例。为了鼓励企业执行更多的公益性捐赠,促进公益事业更好地发展,建议此规定修改为按捐赠实际发生额据实扣除,或在一定比例内准予按实际发生额在税前扣除,超过部分允许向以后年度结转扣除,但最长不得超过5年。

《企业所得税法》实施条例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、职工福利等用途的,应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务,国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。这就是说,企业以非现金的形式进行公益性捐赠不能享受税收优惠。这样一来,很多企业在流动资金不足的情况下,即使想进行公益性捐赠,由于考虑到计算企业所得税应纳税额时不能税前扣除,捐赠的积极性就没有了,或者减少了捐赠。因此建议研究制定非货币性捐赠的认定办法。原则是能够满足公益事业所需的实物资产等捐赠都应该进行税前扣除。

主要参考文献

1. 温彩霞.现行公益性捐赠税收政策汇总解析.中国税务,2011;6

2. 郑榕,黄敏燕.浅析企业公益性捐赠的税收政策.涉外税务,2008;11

3. 沈琳.两岸三地慈善捐赠的税收优惠政策比较与借鉴.经济研究导刊,2011;10