企业捐赠涉税处理分析

辽宁公安司法管理干部学院　胡丽蓉

一、捐赠时增值税与消费税涉税会计处理

增值税条例规定,单位或个体工商户将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人为视同销售货物行为，应按计税价格计算增值税销项税额。如果货物属于应税消费品，当纳税人将其用于馈赠时，于移送使用时缴纳消费税。

需要注意的是,增值税视同销售计税价格通过纳税人或其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格或者组成计税价格顺序确定。消费税视同销售计税价格确定顺序与增值税相同,但强调如果当月同类消费品各期销售价格高低不同时,应按销售数量计算加权平均价格。当需要组成计税价格时,二者组成计税价格公式相同,即:组成计税价格=成本×(1+成本利润率)/(1-消费税税率)。

例1:A汽车有限公司将自产轻型客车一辆捐赠B公司,其账面成本60 000元,不含税市场售价为100 000元,已知轻型客车的消费税税率为5%,可享受减征30%消费税的优惠。

会计分录如下:借:营业外支出117 000;贷:主营业务收入100 000,应交税费——应交增值税(销项税额)17 000。借:主营业务成本60 000;贷:库存商品60 000。借:营业税金及附加3 500[100 000×5%×(1-30%)];贷:应交税费——应交消费税3 500。

二、捐赠时营业税涉税会计处理

营业税条例规定，单位或者个人将不动产或者土地使用权无偿赠送其他单位或者个人，视同发生应税行为按规定征收营业税。对于视同发生应税行为而无营业额的,税务机关按纳税人或其他纳税人最近时期发生同类应税行为的平均价格顺序核定;如需组价,则:营业额=营业成本或者工程成本×(1+成本利润率)÷(1-营业税税率)。特别是纳税人将自建不动产进行捐赠时，需要按自建和捐赠分别计算缴纳建筑业营业税和销售不动产营业税。

例2:C工厂将自建1 000m^{2}的办公楼无偿赠送给D企业,已知工程成本为1 763.64元/米^2,相同地段与档次的办公楼售价为5 000元/米^2,营业税成本利润率为10%。

建筑业营业额=工程成本×(1+成本利润率)/(1−营业税税率)=1 763.64×1 000×(1+10%)÷(1−3%)=2 000 000(元)

建筑业营业税=2 000 000×3%=60 000(元)

销售不动产营业额=5 000×1 000=5 000 000(元)

销售不动产营业税=5 000 000×5%=250 000(元)

会计分录如下:①自建办公楼时:借:在建工程1 763 640;贷:工程物资等1 763 640。②办公楼达到预定可使用状态时:借:固定资产1 763 640;贷:在建工程1 763 640。③捐赠时:借:固定资产清理1 763 640;贷:固定资产1 763 640。借:固定资产清理310 000(60 000+250 000);贷:应交税费——应交营业税310 000。借:营业外支出2 073 640;贷:固定资产清理2 073 640。○

关于企业“筹建期”的税法认定

山东科技大学财经系　李程昊

一、关于筹建期的税收解释不尽统一

关于“筹建期”,百度的解释是,企业被批准筹建之日起至开始生产、经营(包括试生产、试营业)之日的期间。在实际工作中,关于筹建期的规定主要有以下观点:

1. 以工商局营业执照签发日作为筹建期结束日。根据《国家税务总局关于新办企业所得税优惠执行口径的批复》(国税函[2003]1239号),以纳税人正式取得的工商营业执照上标明的设立日期为企业筹办期结束日(注:该文已废止)。笔者认为这种观点不太合理，主要是取得营业执照时企业的筹建或筹办期大部分情况没有结束，该事件跨度较短还不能正常的生产、经营。

2. 以试营业期作为筹建期。主要依据是《企业所得税暂行条例实施细则》(财法字[1999]第003号)和《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》(国务院令[1991]第85号)的规定,前款所说的筹建期,是指从企业被批准筹办之日起至开始生产、经营(包括试生产、试营业)之日止的期间(注:已废止)。笔者认为这种观点符合企业所得税法的立法原则，但须对试运行、试营业进行准确界定,以便于实际操作。

3. 以取得第一笔主营收入作为筹建期结束日。根据《国家税务总局关于印发〈税收减免管理办法(试行)〉的通知》(国税发[2005]129号),新办企业减免税执行起始时间的生产经营之日是指纳税人取得第一笔收入之日（注：该文已废止)。这种观点也存在明显不足之处,不能以享受企业所得税减免期的时间作为筹建或筹办期的结束时间，两者调控的对象不同。

4. 企业对外经营活动开始作为筹建期。根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函