

企业公益性捐赠若干财税问题分析

蒋晶 赵新贵

摘要:根据相关会计准则,企业以货物对外捐赠不应确认收入,用于捐赠的外购货物也不应确认为存货。税法上,应根据收入与成本的配比原则视同销售纳税调整,同时以货物的历史成本确认捐赠金额。股权公益性捐赠的特殊之处,在于税法上应以其历史成本而非公允价值确认转让收入。不同于职工教育经费等结转扣除项目的处理,企业公益性捐赠应先扣除以前年度结转的捐赠支出,再扣除当年发生的捐赠支出。

关键词:公益性捐赠;非货币性资产;财税处理

中图分类号:F275 **文献标志码:**A **文章编号:**1003-286X(2019)06-0065-04

一、企业货物公益性捐赠的财税处理

(一) 企业货物公益性捐赠的会计处理

1. 企业自产货物公益性捐赠的会计处理

例1:2018年甲公司通过民政部门向贫困地区捐赠自产货物一批,该批货物原价400万元,与账面价值相同,公允价值500万元。根据《增值税暂行条例实施细则》,企业捐赠货物应视同销售处理,甲公司该笔捐赠业务计提销项税额 $500 \times 16\% = 80$ (万元)。

对该笔业务的会计处理,甲公司有两种意见:

第一种意见认为,根据《企业会计准则应用指南》及《财政部关于修订印发一般企业财务报表格式的通知》(财会[2017]30号),企业公益性捐赠支出应计入“营业外支出”。同时根据《企业会计准则第14号——收入》,收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。企业公益性捐赠并不符合收入的确认条件。因此该笔业务应作如下会计处理(单位:万元,下同):

借:营业外支出 480

贷:库存商品 400

应交税费——应交增值税(销项税额) 80

第二种意见认为,企业以货物捐赠减少了以货币资金捐赠的现金流出,实现了货物的价值。正如企业以非货币性资产发放职工福利一样,企业应以捐赠货物的公允价值确认收入。因此该笔业务应作如下会计处理:

借:营业外支出 580

贷:主营业务收入 500

应交税费——应交增值税(销项税额) 80

借:主营业务成本 400

贷:库存商品 400

笔者赞同第一种处理意见。

首先,收入必须是来自于企业日常活动中经济利益的流入,企业捐赠并非其日常活动。其次,根据《企业会计准则第14号——收入》,企业确认收入应同时满足5个条件:合同各方已批准该合同并承诺将履行各自义务;该合同明确了合同各方与所转让商品或提供劳务相关的权利和义务;该合同有明确的与所转让商品相关的支付条款;该合同具有商业实质,

基金项目:江苏高校“青蓝工程”

作者简介:蒋晶,江苏财会职业学院讲师;

赵新贵,江苏省连云港市科学技术协会,高级会计师,注册会计师。

即履行该合同将改变企业未来现金流量的风险、时间分布或金额；企业因向客户转让商品而有权取得的对价很可能收回。企业捐赠是自愿无偿的行为，是非互惠的财产转让，这种财产转让显然并不符合上述条件中的任何一项。最后，企业发放非货币性职工福利是用于企业的日常活动，是为换取职工对企业提供的服务，这与货物捐赠的性质根本不同。

2. 企业外购货物公益性捐赠的会计处理。

例2：2018年某电子企业乙公司通过民政部门向贫困地区捐赠外购的一批棉被，该批货物不含税价50万元，进项税额8万元。公允价值与购进价相同。乙公司会计处理如下：

借：库存商品	50
应交税费——应交增值税（进项税额）	8
贷：银行存款	58
借：营业外支出	58
贷：库存商品	50
应交税费——应交增值税（销项税额）	8

笔者认为，这种处理并不合适。

根据《企业会计准则第1号——存货》，存货是指企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。存货确认的条件之一，就是与该存货有关的经济利益很可能流入企业。企业外购用于捐赠的货物，既不符合存货的定义，也不满足存货的确认条件。《企业会计准则讲解》曾举一例，即企业采购用于广告营销活动的特定产品，向客户预付货款未取得商品时，应作为预付账款进行会计处理，待取得相关商品时计入当期损益。这里外购的特定产品之所以不确认为存货，正是因为它既不符合存货定义也不满足存货确认条件。

对于该笔业务，笔者认为应作如下会计处理：

借：营业外支出	50
应交税费——应交增值税（进项税额）	8
贷：银行存款	50
应交税费——应交增值税（销项税额）	8

（二）企业货物公益性捐赠的所得税处理

无论何种性质的捐赠，都属于与企业经营活动无关的支出，本身并不符合税前扣除的基本原则。税法之所以允许企业公益性捐赠可以在税前限额扣除，特殊情况下甚至可以全额扣除，是为了激发和保护企业公益性捐赠的积极性和热情。同时，根据《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》（国税函[2008]828号）和《国家税务总局关于企业所得税有关问题的公告》（国家税务总局公告2016年第80号），企业将资产用于对外捐赠等所有权属发生改变的情形，应按规定视同销售处理，除另有规定外，应按照资产的公允价值确定销售

收入。实务中有以下几个问题需要明确：

1. 视同销售业务的纳税调整。

有观点认为，由于企业公益性捐赠已在会计上确认了支出，因此在作视同销售纳税调整时，只能确认销售收入，而不能确认销售成本，否则捐赠货物的成本就在税前重复扣除了。

笔者认为这种观点有失偏颇。会计上确认的营业外支出，是因为企业非经营活动的捐赠行为而发生的支出，该支出能否在税前扣除以及如何扣除，还要看其是否符合公益性捐赠的条件和是否超过税前扣除限额。企业捐赠发生的支出和税法上的视同销售是两项不同的业务。根据《企业所得税法》，企业使用或者销售存货，按照规定计算的存货成本准予在计算应纳税所得额时扣除。这一规定正是为了贯彻收入与成本的配比原则。

2. 公益性捐赠金额的确定。

根据《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），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，应按照行政管理级次分别使用相应财政部门印制的公益性捐赠票据。接受捐赠的非货币性资产应当以公允价值计算。《财政部关于印发〈公益事业捐赠票据使用管理暂行办法〉的通知》（财综[2010]112号）也强调，捐赠票据是捐赠人根据国家有关规定申请税前扣除的有效凭证。据此，有观点认为，企业应以捐赠资产的公允价值确定公益性捐赠可在税前扣除的金额。

笔者认为这种观点并不恰当。企业取得公益性捐赠票据是其捐赠在税前扣除的前提，一方面可证明其公益性捐赠的合规性，另一方面也可证明其捐赠货物公允价值的真实性，但不能据此认为企业就应按票据上的公允价值确定可在税前扣除的金额：

（1）不符合资产税务处理的历史成本原则。根据《企业所得税法实施条例》，企业的各项资产以历史成本为基础，历史成本是指企业取得该项资产时实际发生的支出。如例1，甲公司捐赠资产的历史成本只能是购进时的原价400万元，而不能是捐赠时的公允价值500万元。

（2）不符合支出税前扣除的实际发生原则。根据《企业所得税法》，企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。企业先有货物的捐赠才会产生视同销售，而不是对货物视同销售再视同购入然后再捐赠，因而也就不可能发生以货物公允价值计价的支出。

（3）根据《关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》（国家税务总局公告2012年第15号）及该公告的解读，企业按照会计要求确认的支出，没有超过税法规定的标准和范围的，在税务处理时将不再进行调整。事实上，现行和之



图 / 吴建斌

前的企业所得税纳税申报表,对企业公益性捐赠支出都是只允许调增而不能调减应纳税所得额。

3. 公益性捐赠中增值税销项税额的处理。

根据《企业所得税法实施条例》,可在税前扣除的税金,是指企业发生的除企业所得税和允许抵扣的增值税以外的各项税金及其附加。那么企业公益性捐赠视同销售产生的增值税销项税额,能否在税前扣除呢?笔者理解,虽然增值税是价外税,但这里产生的增值税销项税额并未能转嫁给受赠方,而是由企业实际负担了,并构成公益性捐赠支出的一部分,其性质和因不允许抵扣而计入资产或服务成本的进项税额一样,因此应允许企业在税前扣除。

二、企业股权公益性捐赠的财税处理

长期以来,有很多热心企业和企业家向公益性社会团体捐赠其持有的股权。对公益性社会团体而言,获赠优质股权有利于公益事业的可持续发展;但对捐赠企业而言,其所捐赠股权的市价很可能较取得时的成本有数倍增长,从而面临缴纳巨额税款的压力。为此,《财政部 国家税务总局关于公益股权捐赠企业所得税政策问题的通知》(财税[2016]45号)明确,企业向公益性社会团体实施的股权捐赠,股权转让收入额以所捐赠股权取得时的历史成本确定。这也正是国家税务总局公告2016年第80号中“除另有规定外”的情形之一。

例3:2018年丙公司将其持有的A公司股权的20%捐赠给某公益性社会团体。捐赠前丙公司对该股权投资采用权益法核算,账面价值9 000万元,其中投资成本5 400万元、损益调整3 000万元、其他综合收益600万元。捐赠后,丙公司将剩余股权分类为其他权益工具投资。捐赠日该股权公允价值1.5亿元。

(一) 会计处理

1. 丙公司捐赠股权账面价值为 $9\,000 \div 30\% \times 20\% = 6\,000$

(万元),公允价值为 $15\,000 \div 30\% \times 20\% = 10\,000$ (万元),应确认投资收益4 000万元。

2. 丙公司剩余股权账面价值3 000万元,公允价值5 000万元,应以公允价值作为转换后其他权益工具投资的成本,并确认投资收益2 000万元。

3. 丙公司在权益法下确认的其他综合收益,属于以后会计期间可以重分类进入损益的其他综合收益,应在终止权益法核算时将其转入当期损益。

借:营业外支出	10 000
其他权益工具投资	5 000
贷:长期股权投资——投资成本	5 400
——损益调整	3 000
——其他综合收益	600
投资收益	6 000
借:其他综合收益	600
贷:投资收益	600

(二) 所得税处理

1. 股权捐赠支出税前扣除处理。基于资产扣除的历史成本原则,丙公司可在税前扣除的股权捐赠金额,既不是公允价值1亿元,也不是账面价值6 000万元,而应是其初始投资时的 $5\,400 \div 30\% \times 20\% = 3\,600$ (万元),因此丙公司应调增应纳税所得额 $10\,000 - 3\,600 = 6\,400$ (万元)。

2. 股权捐赠视同销售处理。丙公司捐赠股权的历史成本3 600万元,公允价值1亿元。根据财税[2016]45号文,股权转让收入以历史成本确定,因此视同销售所得为0。而在财税[2016]45号文发布前,丙公司就该项捐赠要确认所得 $10\,000 - 3\,600 = 6\,400$ (万元)。

3. 剩余股权投资的计税基础。丙公司确认的其他权益工具投资账面价值为5 000万元,计税基础为初始投资成本

$5\,400 \div 30\% \times 10\% = 1\,400$ (万元), 产生应纳税暂时性差异 3 600 万元。

三、企业公益性捐赠结转扣除的处理

根据 2008 年开始实施的《企业所得税法》, 企业发生的公益性捐赠支出, 在年度利润 12% 以内部分准予在税前扣除。为促进我国公益事业的健康发展, 全国人大 2016 年通过的《慈善法》和 2017 年修订的《企业所得税法》规定, 企业当年超过限额未能在税前扣除的公益性捐赠, 可结转以后三年内扣除。《财政部 国家税务总局关于公益性捐赠支出企业所得税税前结转扣除有关政策的通知》(财税[2018]15 号) 进一步明确了企业公益性捐赠结转扣除政策。

之前企业可以结转以后年度扣除的项目有职工教育经费、广告费和业务宣传费、公司制创业投资企业采取股权投资方式直接投资于初创科技型企业满 2 年后 70% 的投资额、年度亏损等。前三者由于可以无限期向以后年度结转扣除, 因而也就没有规定扣除顺序的必要。对于弥补以前年度亏损, 从《企业所得税弥补亏损明细表》设计看, 是以“本年度可弥补亏损所得”依次弥补前 5 个年度尚未弥补亏损额。类似的还有企业购置环境保护、节能节水、安全生产设备, 投资额的 10% 可从企业当年应纳税额中抵免, 当年不足抵免的, 可在以后 5 个纳税年度结转抵免。从《税额抵免优惠明细表》的设计看, 也是依次抵免前 5 个年度及本年度尚未抵免的税额。财税[2018]15 号文则规定, 企业在对公益性捐赠支出计算扣除时, 应先扣除以前年度结转的捐赠支出, 再扣除当年发生的捐赠支出。《企业所得税弥补亏损明细表》和《税额抵免优惠明细表》的设计都是为了让纳税人更充分地享受税收优惠政策, 但这种理念并未出现在相关文件中。公益性捐赠结转扣除顺序的规定则是在我国税收政策中首次出现, 2017 年版企业所得税纳税申报表中《捐赠支出及纳税调整明细表》的设计也体现了这种思路。

这里要注意几个问题:

1. 企业可以结转扣除的是指按限额扣除的公益性捐赠, 可以全额扣除的公益性捐赠不存在结转以后年度扣除。在《捐赠支出及纳税调整明细表》中, 这两种捐赠也是分别填报的。

2. 企业会计上亏损年度发生的按限额扣除的公益性捐赠应全额调增当年应纳税所得额, 同时全额结转至以后三年扣除。

3. 企业公益性捐赠结转扣除的以后三年, 会计上无论盈利或亏损, 都应作为实际结转年限。

例 4: 丁公司 2017 年发生公益性捐赠 1 000 万元, 会计利润 3 000 万元; 2018 年发生公益性捐赠 200 万元, 会计利润 -500

万元; 2019 年发生公益性捐赠 100 万元, 会计利润 2 000 万元, 2020 年发生公益性捐赠 200 万元, 会计利润 3 000 万元。假设丁公司无其他纳税调整事项, 适用所得税税率为 25%。

1. 2017 年可在税前扣除的公益性捐赠限额为: $3\,000 \times 12\% = 360$ (万元), 应结转以后三年扣除的金额为 $1\,000 - 360 = 640$ (万元)。此时会计上未形成资产, 但按照税法规定可确定计税基础 640 万元, 产生可抵扣暂时性差异。假设企业以后能够产生足够的应纳税所得额以抵扣该暂时性差异, 则应确认递延所得税资产: $640 \times 25\% = 160$ (万元)。

借: 递延所得税资产——捐赠结转	160
贷: 所得税费用——递延所得税费用	160

2. 2018 年会计利润为负数, 当年公益性捐赠应全额调增应纳税所得额并结转至以后三年扣除。结转以后年度弥补的亏损和扣除的公益性捐赠共产生可抵扣暂时性差异 500 万元, 其中可结转弥补的亏损为 300 万元。

借: 递延所得税资产——捐赠结转	50
——亏损结转	75
贷: 所得税费用——递延所得税费用	125

3. 2019 年可在税前扣除的公益性捐赠限额为: $2\,000 \times 12\% = 240$ (万元), 可扣除 2017 年公益性捐赠 240 万元, 同时 2018 年发生的亏损可在本年所得中弥补。本年调整后应纳税所得额为: $2\,000 - 240 - 300 + 100 = 1\,560$ (万元)。本年确认递延所得税资产 $100 \times 25\% = 25$ (万元)。转回 2017 年公益性捐赠确认的递延所得税资产: $240 \times 25\% = 60$ (万元)。弥补 2018 年亏损转回递延所得税资产 75 万元。

借: 所得税费用——递延所得税费用	110
贷: 递延所得税资产——捐赠结转	35
——亏损结转	75

4. 2020 年可在税前扣除的公益性捐赠限额为 $3\,000 \times 12\% = 360$ (万元)。可扣除 2017 年公益性捐赠 360 万元。2017 年未能扣除的公益性捐赠 $400 - 360 = 40$ (万元), 不能再结转以后年度扣除。2020 年调整后应纳税所得额为: $3\,000 - 360 + 200 = 2\,840$ (万元)。本年确认递延所得税资产 $200 \times 25\% = 50$ (万元)。转回 2017 年公益性捐赠转回递延所得税资产: $360 \times 25\% = 90$ (万元)。2017 年不能再结转以后年度扣除的公益性捐赠转回递延所得税资产: $40 \times 25\% = 10$ (万元)。

借: 所得税费用——递延所得税费用	50
贷: 递延所得税资产——捐赠扣除结转	50

丙公司可结转以后年度扣除的公益性捐赠合计为: $640 + 200 + 100 - 240 - 360 + 200 - 40 = 500$ (万元)。“递延所得税资产——捐赠结转”科目余额为: $160 + 50 - 35 - 50 = 125$ (万元)。

责任编辑 武献杰