

企业公益股权捐赠的 财税处理及政策建议

费兰玲 徐春风 ■

摘要:随着社会公益意识的增强和我国资本市场的不断完善,企业以股权进行公益性捐赠的行为越来越多,其财税处理亦较为复杂。本文分析了企业公益股权捐赠的财税处理及应注意的问题:一是准确界定公益股权捐赠的范围;二是正确区分股权的历史成本与初始入账价值;三是准确核算股权捐赠支出的账载金额。最后,提出了完善公益股权捐赠税收政策的建议。

关键词:公益股权捐赠;财税处理;政策建议

中图分类号:F275 **文献标志码:**A **文章编号:**1003-286X(2019)02-0051-02

一、企业公益股权捐赠的会计处理

企业用于捐赠的公益股权是指企业持有的其他企业的股权、上市公司股票等。企业持有其他企业的股权在“长期股权投资”账户里核算,按对被投资企业实施的控制程度和影响程度分别采用成本法和权益法进行后续计量。企业持有的上市公司股票,按持有意图分别在“长期股权投资”“交易性金融资产”和“可供出售金融资产”账户里核算。企业在进行公益股权捐赠时,因捐赠业务属于企业发生的与其经营活动无联系的非日常活动,应将股权的账面价值结转至“营业外支出”账户,同时将股权在后续计量期间计入“其他综合收益”“资本公

积”和“公允价值变动损益”账户的金额结转至“投资收益”账户。

二、企业公益股权捐赠的税务处理

《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)规定,企业公益股权捐赠需视同转让股权,以股权的历史成本为股权转让收入额,以股权的历史成本为依据确定捐赠额在所得税前予以扣除。《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)规定,准予在当年税前扣除的公益性捐赠支出,不能超过企业当年年度利润总额的12%。超过年度利润总额12%的部

分,准予向以后年度(自捐赠发生年度的次年起计算最长不得超过三年)结转扣除。需要注意的是,若企业在纳税年度内发生了其他公益捐赠事项,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。因此,企业公益股权捐赠的所得税问题,应涉及两个方面:一是视同转让股权,需确认视同销售收入和视同销售成本,将视同股权转让所得并入应纳税所得额;二是捐赠支出的扣除,需确认准予在捐赠当年税前扣除的金额和结转以后三年的税前扣除金额。

(一) 视同股权转让的税务处理

企业向公益性社会团体实施的股权捐赠,不符合《企业会计准则第14号——收入》中的收入确认条件,所以在会计

基金项目:2016年安徽省高等学校省级质量工程项目“会计专业教学团队”(2016jxtd047);

2015年安徽省高等学校省级质量工程项目“财务管理专业综合改革试点”(2015zy130)

作者简介:费兰玲,安徽审计职业学院副教授;

徐春风,国家税务总局安徽省税务局处长。

处理时不确认收入。现行税法明确了股权的历史成本为视同销售收入额。因此,在企业所得税处理时,应以历史成本调整增加应纳税所得额。

财税[2016]45号文没有规定所捐赠股权的视同销售成本,导致实务工作者不知道如何计算视同股权转让所得。笔者认为,企业将公益股权对外捐赠实质上属于投资资产的转让或者处置,可以依照《企业所得税法实施条例》第五十六条的规定,以历史成本为企业各项资产(包括投资资产)的计税基础。也就是说,历史成本就是视同销售成本,应以历史成本调整减少应纳税所得额。

综上所述,公益股权捐赠视同股权转让的所得额为零,不会增加企业的纳税负担。相反,因股权捐赠视同股权转让,增加了企业的视同销售收入,相应地增加业务招待费和广告费的税前扣除金额,一定程度上降低了企业的纳税负担。

(二) 公益股权捐赠支出的税务处理

企业在进行公益股权捐赠支出的税务处理时,需明确三个金额:税法捐赠额(下文用A表示)、会计账载捐赠额(下文用B表示)和税前扣除限额(下文用C表示)。税法捐赠额A,是指依所得税法规定准予在税前扣除的金额,包括企业在捐赠当年和以后最长三年内可以扣除的最大总金额,现行税法规定了历史成本为税法捐赠额。会计账载捐赠额B,是指企业股权捐赠时结转至“营业外支出”账户的金额。税前扣除限额C,是指税法规定的当年准予在税前扣除的最大捐赠额,等于当年会计利润总额的12%。捐赠当年税前扣除的金额取决于税法捐赠额A、会计账载捐赠额B和税前扣除限额C三者之间的大小关系。

三、企业公益股权捐赠所得税处理时应注意的问题

(一) 准确界定公益股权捐赠的范围

税法规定非公益性捐赠不得在所得税前扣除,所以准确界定股权捐赠是公益性还是非公益性,显得尤为重要。界定公益股权捐赠,关键要看捐赠用途和受赠对象。捐赠用途要体现公益性,要用于《公益事业捐赠法》规定的公益事业。受赠对象必须是财税[2016]45号文规定的境内公益性社会团体。企业通过境内非公益性社会团体、各级政府机关及其部门向教育部门、贫困地区、遭受自然灾害地区等方面的股权捐赠不属于公益股权捐赠。企业直接向境内受赠人(非公益性社会团体)进行的股权捐赠,也不属于公益股权捐赠。

(二) 正确区分股权的历史成本与初始入账价值

历史成本是确定税前准予扣除捐赠额的依据,也是公益股权捐赠的视同销售收入和视同销售成本。准确确定历史成本是所得税处理的关键环节。《企业所得税法实施条例》第五十六条规定,历史成本是指企业取得该项资产时实际发生的支出。在实务工作中,有财税人员将股权初始入账时的账面价值混同于历史成本。也有学者认为股权的历史成本的金额与该股权取得时会计初始确认金额一致,即与“长期股权投资——成本”“可供出售金融资产——成本”“交易性金融资产——成本”等科目一致。其实,《企业会计准则》对不同种类股权取得时发生的交易费用规定了不同的会计处理方法,导致初始入账价值与历史成本之间存在差异。例如,《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量(2017年修订)》规定,对于以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产,初始确认时发生的相关交易费用应当直接计入当期损益,此时金融资产的初始入账价值小于历史成本。《企业会计准则第2号——长期股权投资(2014修订)》规定,当在权益法下长期股权投

资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,按享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额计入入账价值。此时股权的初始入账价值(即“长期股权投资——成本”科目金额)大于历史成本。为了防止将初始入账价值作为历史成本,企业在取得股权时应设置备查簿,记录股权的历史成本。

(三) 准确核算股权捐赠支出的账载金额

股权捐赠支出的账载金额,即捐赠时结转至“营业外支出”账户的金额。股权捐赠支出的账载金额B等于公益股权捐赠时的账面价值,不包括持有期间计入“其他综合收益”“资本公积”“公允价值变动损益”账户的金额。有学者认为应将股权持有期间核算的“公允价值变动损益”“其他综合收益”“资本公积”也结转至“营业外支出”账户。这样的账务处理一方面背离了“投资收益”科目的核算内容,与企业会计准则中关于处置股权资产的处理不符;另一方面,“营业外支出”账载金额B发生了改变,则纳税调整额发生了变化,应纳税所得额和应纳税额也随之变化。

四、完善公益股权捐赠税收政策的建议

(一) 建议拓宽公益股权捐赠的受赠对象范围

目前我国公益股权捐赠的受赠对象不及其他公益性捐赠的范围宽泛,仅限于境内公益性社会团体,且需符合注册在中华人民共和国境内,以发展公益事业为宗旨、且不以营利为目的,并经确定为具有接受捐赠税前扣除资格等条件,通常在次年公布上年度有扣除资格的公益性社会团体名单。也就是说,企业在进行股权捐赠时,受赠对象的税前扣除资格尚未确定,捐赠企业能否获得税收优惠是不确定的。这些(下转55页)

工程与集团成员施工单位B确认收入不一致的情况。在此情况下,忽略差异,直接将工程施工毛利抵销在建工程。

从个别报表角度而言,差异的原因很简单:A公司以监理工程师签字报告确认工程进度,而B公司按照完工百分比法确认合同收入。但从合并报表角度而言,应当调整这一差异而不是忽略这个差异。

举例:A公司确认在建工程4 200万元;B公司完工百分比法确认收入5 000万元、营业成本、4 500万元、合同毛利500万元。忽略差异的抵销分录:

借:营业收入	5 000
贷:营业成本	4 500
在建工程(工程施工毛利直接抵销在建工程)	500

该种抵销方法优点在于抵销了内部交易未实现的损益,但弊端是合并报表中反映的在建工程价值不尽合理。

调整方法:先比较B公司发生的成本与A公司在建工程的差异,调增或抵销在建工程,再抵销存货。

方法一:当B公司实际发生的工程成本为4 300万元,大于A公司确认在建

工程4 200万元。抵销分录如下:

借:在建工程	100
贷:存货(工程施工)	100
借:营业收入	5 000
贷:营业成本	4 500
存货(工程施工)	500

方法二:当B公司实际发生的工程成本为4 100万元,小于A公司确认在建工程4 200万元。抵销分录如下:

借:营业收入	5 000
贷:营业成本	4 500
在建工程	100
存货(工程施工)	400

上述调整方法是为了编制合并报表而将数据调整一致,并没有深入追究到业务的实质。然而编制合并财务报表的目的是真实客观的反映集团财务状况,虽然从个别报表来看,A公司与B公司的情况都属于合理的,但是,有一个反映业务实质的细节不应当忽略,那就是公允的第三方监理工程师审核并经过双方确认的报告。即,监理工程师确认的工程进度报告具有法律效力不因A公司与B公司是否属于同一个企业集团成员而有所不同。从法律效力上讲,与监

理工程师报告不一致的,法律上是无效的;从逻辑上讲,同一个监理工程师对于在同一个项目,同一个时点完工进度的确认不应该有两种情况。换句话说,正确理解并确认完工进度应当是把监理报告确认的完工进度为唯一依据,这才是客观反映在建工程造价的基础。

责任编辑 武献杰

主要参考文献

- [1] 财政部.企业会计准则应用指南[M].上海:立信会计出版社.2018.
- [2] 财政部会计资格评价中心.高级会计实务[M].北京:经济科学出版社.2018.
- [3] 李慧敏.建设工程交易费用影响路径研究[M].北京:科学出版社.2015.
- [4] 中国建设监理协会.建设工程进度控制(第四版)[M].北京:中国建筑工业出版社.2014.

(上接52页)现实问题降低了企业实施公益股权捐赠的积极性,不利于社会慈善公益事业的发展。笔者认为,企业实施公益性捐赠,不论捐赠物是现金、存货、固定资产、无形资产还是股权,都承担了扶贫济困的社会责任,理应给予相同的税收激励政策。因此,建议拓宽公益股权捐赠的受赠对象范围,除了境内公益性社会团体,还应包括县级以上人民政府及其部门和公益性非营利的事业单位。在条件成熟时,建议取消受赠对象税前扣除资格的确认审批,通过建立健全公益捐赠税收优惠政策体系,降低纳税人享受税收优惠的门槛,激励更多的企业和组织投身到社会公益事业。

(二)建议取消视同股权转让的政策

规定

公益股权捐赠视同转让股权的现行政策存在以下问题。第一,公益股权捐赠如同企业将货物、财产和劳务用于捐赠用途一样,税法都规定属于企业所得税的视同销售。不同的是,在视同销售收入的确认方面,并没有都采用公允价值这一标准。第二,公益股权捐赠的视同转让股权所得额为零,实质上没有增加国家税收收入,却增加了纳税人的纳税申报操作的复杂性。第三,《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)规定,业务招待费和广告费的税前扣除限额的计算基数“销售(营业)收入”,包括“主营业务收入”“其他业务收入”和

“视同销售收入”。企业实施公益股权捐赠,其视同转让收入属于非流动资产处置收入,属于“营业外收入”的核算范畴,不能作为业务招待费和广告费税前扣除限额的计算基数。现行政策规定视同转让股权需确认“视同销售收入”,实际上加大了业务招待费和广告费的税前扣除限额。

鉴于现行政策存在的问题,建议取消视同股权转让的政策规定,对股权增值部分不需缴税,会激励企业实施公益股权捐赠,同时也避免了视同销售收入的确认标准不统一,简化了纳税人的纳税申报操作,也不会增加业务招待费和广告费的税前扣除限额。

责任编辑 武献杰