

公益性捐赠税前扣除基本政策

根据《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），企业通过公益性社会组织或者县级（含县级）以上人民政府及其组成部门和直属机构，用于慈善活动、公益事业的捐赠支出，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；超过年度利润总额12%的部分，准予结转以后三年内在计算应纳税所得额时扣除。

年度利润总额，是指企业依照国家统一会计制度的规定计算的大于零的数额。

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。

公益性捐赠的含义

根据新《企业所得税法实施条例》第五十一条，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《中华人民共和国公益事业捐赠法》规定的公益事业的捐赠。根据国税总局《企业所得税法实施条例释义》，公益、救济性的捐赠，是指纳税人通过中国境内非营利的社会团体、国家机关向教育、民政等公益事业和遭受自然灾害地区、贫困地区的捐赠；纳税人直接向受赠人的捐赠不允许扣除。

企业发生的直接捐赠支出，不能税前扣除。如基于政府帮扶解困的定向性，企业根据政府及相关部门扶贫计划，直接向贫困村、农户、城市生活困难的居民、农村小学和特困学生等捐赠。虽然这种行为具有公益性，但不符合税法规定的公益性捐赠要件。

如果受赠单位是乡级人民政府或街道办事处，也不能税前扣除，需要纳税调整。

公益事业的范围

根据《关于公益性捐赠税前扣除有关问题的通知》（财税[2008]160号）第三条，公益事业具体包括：

- (1) 救助灾害、救济贫困、扶助残疾人等困难的社会群体和个人的活动；
- (2) 教育、科学、文化、卫生、体育事业；
- (3) 环境保护、社会公共设施建设；

(4) 促进社会发展和进步的其他社会公共和福利事业。

公益性社会团体定义和条件

界定公益性捐赠支出的关键是明确国家机关和公益性社会团体。国家机关是按照政府组织法成立的具有行政管理职能的行政机关，比较明确。公益性社会团体一般是从事非营利活动的经民政部门批准成立的非营利性的机构或组织。

根据新《企业所得税法实施条例》第五十二条，公益性社会团体，是指同时符合下列条件的基金会、慈善组织等社会团体：

1.依法登记，具有法人资格；

根据民法通则的有关规定，法人是具有民事权利能力和民事行为能力，依法独立享有民事权利和承担民事义务的组织。法人应当具备几个条件：依法成立、有必要的财产或者经费、有自己的名称和组织机构和场所、能够独立承担民事责任。这些都使得法人的行为能够得到有效控制，能够独立的表达自己的意思，独立承担责任，行为更加规范。要求公益性社会团体必须具备法人资格，是对公益性社会团体组织性质上的要求。一般而言，公益性社会团体在依法登记成立时，由登记管理机关根据法人的设立条件直接予以认定，所以判断一个组织是否具有法人资格，形式上主要是看主管机关所颁发的有关法人成立文件。

2.以发展公益事业为宗旨，且不以营利为目的；

这是从组织的设立目的角度，对公益性社会团体所提出的要求。公益事业的范围可参照《中华人民共和国公益事业捐赠法》所规定的公益事业范围。不以营利为目的，主要是指这个组织的行为并不以经济利益的流入为目的，即便是有经济利益的流入，也不是用于组织成员的分配等用途，而是用于公益事业。

3.全部资产及其增值为该法人所有；

这是对公益性社会团体资产所有权上的要求，一个组织若要被界定为公益性社会团体，必须确保该社会团体的全部资产及其增值为法人所有，而不归属于组织的创设者，也不归属于该组织中的任何工作人员，其归属于具有独立人格的法人，属于法人的财产。

4.收益和营运结余主要用于符合该法人设立目的的事业；

这是对组织资产的收益和营运结余用途的限制。公益性社会团体的收益和营运结余，除了支付工作人员必要的工资、薪金、办公经费等外，必须用于公益事业，不能借其他任何的名义，将组织的收益和营运结余用于公益事业之外的用途。

5.终止后的剩余财产不归属任何个人或者营利组织；

这是对组织的剩余财产的最终处置方面的要求。公益性社会团体可能因各种原因而解散，无论是自愿终止还是被依法强迫终止，组织终止后的剩余财产不归属于任何个人或者营利组织，它可以直接用于公益事业，也可以转赠给其他公益性社会团体，而不能被用来分配，或者转赠给营利组织，以确保公益性社会团体的全部财产都用于公益事业。

6. 不经营与其设立目的无关的业务；

这是对公益性社会团体业务范围的规定。公益性社会团体所从事的活动，必须与其所设立的公益目的相关，不得经营与其设立公益目的无关的业务，否则将被排除在公益性社会团体之外。

7. 有健全的财务会计制度；

这是对公益性社会团体财务会计上的要求。之所以强调公益性社会团体必须具有健全的财务会计制度，主要是考虑到公益性社会团体的财产必须用于公益事业，不得经营与其设立公益目的无关的活动。健全的财务会计制度，有利于督促公益性社会团体的活动不至于偏离设立目的，也有利于公益性社会团体所受捐赠财产的认定、规范管理等。这个条件要求公益性社会团体由专门的财会管理人员、完全而准确的账簿、规范的收入和支出制度、规章守则等等。

8. 捐赠者不以任何形式参与社会团体财产的分配；

这个条件主要是防止有些捐赠者借设立公益性社会团体之名，进行类似“洗钱”活动。这个条件也利于确保公益性社会团体专注于公益事业。凡是捐赠者以货币或者非货币形式等参与社会团体财产分配的，就不构成本条例规定的公益性社会团体。

9. 国务院财政、税务主管部门会同国务院民政部门等登记管理部门规定的其他条件。

根据《关于公益性捐赠税前扣除有关问题的通知》(财税[2008]160号)第四条，除了应当符合《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第五十二条第(一)项到第(八)项规定的条件外，公益性社会团体还应当符合以下条件：

(1) 依据国务院发布的《基金会管理条例》和《社会团体登记管理条例》的规定，经民政部门依法登记；

(2) 申请前3年内未受到行政处罚；

(3) 基金会在民政部门依法登记3年以上(含3年)的，应当在申请前连续2年年度检查合格，或最近1年年度检查合格且社会组织评估等级在3A以上(含3A)，登记3年以下1年以上(含1年)的，应当在申请前1年年度检查合格或社会组织评估等级在3A以上(含3A)，登记1年以下的基金会具备本款第(一)项、第(二)项规定的条件；

(4) 公益性社会团体（不含基金会）在民政部门依法登记 3 年以上，净资产不低于登记的活动资金数额，申请前连续 2 年年度检查合格，或最近 1 年年度检查合格且社会组织评估等级在 3A 以上（含 3A），申请前连续 3 年每年用于公益活动的支出不低于上年总收入的 70%（含 70%），同时需达到当年总支出的 50%以上（含 50%）。

所称年度检查合格是指民政部门对基金会、公益性社会团体（不含基金会）进行年度检查，作出年度检查合格的结论；社会组织评估等级在 3A 以上（含 3A）是指社会组织在民政部门主导的社会组织评估中被评为 3A、4A、5A 级别，且评估结果在有效期内。

根据《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）第四条，除了应当符合《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第五十二条第（一）项到第（八）项规定的条件外，公益性社会团体还应当符合以下条件：

(1) 县级以上各级机构编制部门直接管理其机构编制；

(2) 对接受捐赠的收入以及用捐赠收入进行的支出单独进行核算，且申请前连续 3 年接受捐赠的总收入中用于公益事业的支出比例不低于 70%。

公益性捐赠税前扣除资格的确认

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资格确认审批有关调整事项的通知》（财税[2015]141 号），财政、税务、民政等部门结合社会组织登记注册、公益活动情况联合确认公益性捐赠税前扣除资格，并以公告形式发布名单。

公益性捐赠票据

根据《关于公益性捐赠税前扣除有关问题的通知》（财税[2008]160 号）第八条，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由财政部或省、自治区、直辖市财政部门印制的公益性捐赠票据，并加盖本单位的印章。新设立的基金会在申请获得捐赠税前扣除资格后，原始基金的捐赠人可凭捐赠票据依法享受税前扣除。

《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）第七条进一步明确，公益性群众团体在接受捐赠时，应按照行政管理级次分别使用由财政部或省、自治区、直辖市财政部门印制的公益性捐赠票据或者《非税收入一般缴款书》收据联，并加盖本单位的印章；对个人索取捐赠票据的，应予以开具。

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补

充通知》(财税[2010]45号),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。

行政事业单位结算票据不是合规的税前扣除凭证,企业应提供省级以上(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,作为法定扣除凭证。

捐赠资产价值的确认

根据《关于公益性捐赠税前扣除有关问题的通知》(财税[2008]160号)第九条和《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)第八条,公益性群众团体接受捐赠的资产价值,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。捐赠方在向公益性群众团体和县级以上人民政府及其组成部门和直属机构捐赠时,应当提供注明捐赠非货币性资产公允价值的证明,如果不能提供上述证明,公益性群众团体不得向其开具公益性捐赠票据或者《非税收入一般缴款书》收据联。

公益股权捐赠基本规定

根据《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)企业向公益性社会团体实施的股权捐赠,应按规定视同转让股权,股权转让收入额以企业所捐赠股权取得时的历史成本确定。

上述所称股权,是指企业持有的其他企业的股权、上市公司股票等。

捐赠双方的处理

企业实施股权捐赠后,以其股权历史成本为依据确定捐赠额,并依此按照企业所得税法有关规定在所得税前予以扣除。公益性社会团体接受股权捐赠后,应按照捐赠企业提供的股权历史成本开具捐赠票据。

所称公益性社会团体,是指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的基金会、慈善组织等公益性社会团体。

所称股权捐赠行为,是指企业向中华人民共和国境内公益性社会团体实施的股权捐赠行为。企业向中华人民共和国境外的社会组织或团体实施的股权捐赠行为不适用本通知规定。

二、关于企业捐赠如何免税

(一) 捐赠货币性资金

企业以现金或银行存款捐赠，作为营业外支出处理。不论企业是直接捐赠给慈善总会、红十字会等公益性社会团体或县级以上政府部门，其处理都是一样的。即规定捐赠额在年度利润总额的 12% 以内的，可以税前列支，在纳税申报时进行免税；超出 12% 的部分不能作免税处理。

例 1：（捐赠额在年度利润总额 12% 之下）

某企业（企业所得税适用税率 25%）2011 年发生公益性捐赠支出 10 万元，假设当年该企业的利润总额为 190 万元，该企业允许税前扣除的捐赠限额=190×12% =22.8（万元）

捐赠额在利润总额 12% 之内，可以税前列支，进行免税，故：2011 年该企业应纳所得税=（190-10）×25% =45（万元）

例 2：（捐赠额在年度利润总额 12% 之上）

某公司上年度通过慈善总会向灾区捐款 15 万元，通过县政府教育局向某农村小学捐款 5 万元，均以支票付讫。该公司上年度利润总额 100 万元，适用企业所得税税率 25%。

该公司纳税款计算如下：

上年度该公司允许税前扣除的捐赠限额=100×12%=12 万元

应纳税总额=100-12=88 万元

应纳所得税额=88×25%=22 万元

该公司上年度捐赠支出共计 20 万元，允许税前列支的额度为 12 万元（即可作免税处理），另外 8 万元属于超出《企业所得税法》有关捐赠资产扣除规定的部分，不能作免税处理。

（二）捐赠非货币性资产

1. 捐赠商品（自产产品）

企业以自产产品进行捐赠，不是企业日常经营活动，不存在现金流入，因此应按企业同期对外销售价格确定捐赠额。

例：某公司 2011 年度利润总额为 500 万元，年度内以自产产品通过某慈善总会捐赠给灾区，自产库存商品实际成本 90 万元，同类产品在市场的不含税售价 100 万元，适用增值税税率为 17%，企业所得税 25%。

该公司所捐赠物资视同销售收入，所产生的应交增值税税额（销项税）=100×17%=17 万元

该批物资核定价格=100×（1+17%）=117 万元（捐赠视同销售） 2011 年度允许税前扣除的捐赠限额=500×12%=60 万元 60 万元<117 万元，60 万元可税前列支，进行免税

2011 年度应纳税总额=500-60=440 万元

2011 年度应纳税所得额=440×25%=110 万元

2. 捐赠外购材料

企业捐赠外购材料与捐赠自产商品的重大不同就在于增值税的处理。属于外购的材料，按购入时的价格确定销售收入（捐赠额）。

例： 某公司将一批材料通过公益机构捐赠给灾区，材料实际成本 50 万元，同类材料在市场的含税售价 50 万元，适用增值税税率为 17%。另外，该公司还以支票一张，直接捐款给某村小学 5 万元。该公司本年度利润总额 800 万元，有关税项如下：

(1) 该公司视同销售收入额 $50+50 \times 17\%$ （应交增值税）=58.5 万元。

(2) 允许税前扣除的捐赠限额=800×12%=96 万元

58.5 万元<96 万元

本年度应纳税总额=800-58.5=741.5 万元、

(3) 本年度应纳所得税额=741.5×25%=185.37 万元

注：企业未通过公益性社会团体、或县级以上政府及其部门的捐赠支出不能免税，故直接捐给小学的 5 万元将不予免税。

3. 捐赠固定资产

捐赠固定资产等非流动资产，应当以具有合法资质的第三方机构的评估确认捐赠价值。

例：某企业通过慈善总会向灾区捐赠已使用设备一台，原值 35 万元，经某评估机构评估该设备价值 30 万元，企业当年利润总额为 800 万元。企业纳税款计算如下：

允许税前扣除的捐赠限额 $800 \times 12\% = 96$ 万元

30 万元<96 万元，应全额扣除。

应纳所得税： $(800-30) \times 25\% = 192.5$ 万元

三、关于个人捐赠如何免税

捐赠额未超过纳税人申报的应纳税额的 30%，可从其应纳税额中直接扣除。

例 1：XX 购买体育彩票中奖，一次获得奖金 30,000 元。他立即通过具有受赠资格的慈善总会捐赠 6,000 元，相应的纳税如下：

允许税前扣除的捐赠限额： $30000 \times 30\% = 9000$ 元，因 6000 元 $<$ 9000 元，故全部扣除

XX 应纳税总额 = $30000 - 6000 = 24000$ 元

应纳税额 = $24000 \times 20\% = 4800$ 元。（属于偶然所得，个税税率 20%）

例 2：8 月份，XX 工资收入 6000 元，本月通过慈善总会捐赠贫困学生 1000 元，XX8 月份应缴纳个人所得税是：

【注：应纳税所得额扣除最多不能超过 30%】

允许税前扣除的捐赠限额： $6000 \times 30\% = 1800$ 元

1000 元 $<$ 1800 元，故全额扣除

应缴纳个人所得税为： $(6000 - 1000 - 3500) \times 3\% = 45$ 元

注