

## 第一章 企业所得税

### 第三节 应纳税所得额的计算

#### 十二、扣除项目及其标准

##### (十一) 公益性捐赠支出

1. 会计对外捐赠计入“营业外支出”

2. 税法区分限额扣除(公益性捐赠)和不得扣除(非公益性捐赠)

3. 公益性捐赠税前扣除标准:企业发生的公益性捐赠支出,不超过年度利润总额12%的部分,准予扣除。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年度会计利润。

4. 公益捐赠: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。

5. 公益性捐赠超过12%的部分准予向以后年度结转扣除,但自捐赠发生年度的次年起计算最长不得超过三年。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。

6. 纳税人直接向受赠人的捐赠,所得税前不得扣除,应作纳税调增处理。

##### 7. 扶贫捐赠

①自2019年1月1日至2025年12月31日,企业通过公益性社会组织或者县级(含)以上人民政府及其组成部门和直属机构,用于目标脱贫地区的扶贫捐赠支出,准予在计算企业所得税应纳税所得额时据实扣除。在政策执行期限内,目标脱贫地区实现脱贫的,可继续适用上述政策。

“目标脱贫地区”包括832个国家扶贫开发工作重点县、集中连片特困地区县(新疆阿克苏地区6县1市享受片区政策)和建档立卡贫困村。

②企业同时发生扶贫捐赠支出和其他公益性捐赠支出,在计算公益性捐赠支出年度扣除限额时,符合条件的扶贫捐赠支出不计算在内。

③企业在2015年1月1日至2018年12月31日期间已发生的符合条件的扶贫捐赠支出,尚未在计算企业所得税应纳税所得额时扣除的部分,可依上述①的政策执行。

8. 企业在非货币性资产捐赠过程中发生的运费、保险费、人工费用等相关支出,凡纳入国家机关、公益性社会组织开具的公益捐赠票据记载的数额中的,作为公益性捐赠支出按照规定在税前扣除;上述费用未纳入公益性捐赠票据记载的数额中的,作为企业相关费用按照规定在税前扣除。

**【捐款】**某制药公司为增值税一般纳税人,2019年主营业务收入5500万元,其他业务收入400万元,营业外收入300万元,主营业务成本2800万元,其他业务成本300万元,营业外支出210万元,营业税金及附加420万元,管理费用550万元,销售费用900万元,财务费用180万元,投资收益120万元。

其中:营业外支出包括对外捐赠货币资金140万元(通过县级政府向贫困地区捐赠120万元,直接向某学校捐赠20万元)。

要求:计算上述业务应调整的应纳税所得额。

**【答案】**(1) 会计利润=5500+400+300-2800-300-210-420-550-900-180+120=960(万元)

(2) 公益捐赠扣除限额=960×12%=115.2(万元),调增应纳税所得额=120-115.2=4.8(万元)

(3) 直接向某学校捐赠20万元不能税前扣除

(4) 上述业务应调增所得额=4.8+20=24.8(万元)

**【捐物】**某企业2019年将两台重型机械设备通过市政府捐赠给贫困地区用于公共设施建设。“营业外支出”中已列支两台设备的成本及对应的销项税额合计236.4万元。每台设备市场售价为140万元(不含增值税)。当年会计利润1000万元。

要求:计算上述业务的纳税调整额。

**【答案】**

(1) 公益性捐赠的扣除限额  
 $=1000 \times 12\% = 120$  (万元)  
捐赠调增应纳税所得额  
 $=236.4 - 120 = 116.4$  (万元)

(2) 捐赠设备视同销售处理。  
视同销售收入应调增应纳税所得额  
 $=140 \times 2 = 280$  (万元)  
视同销售成本应调减应纳税所得额  
 $=236.4 - 140 \times 2 \times 13\% = 200$  (万元)  
视同销售调增应纳税所得额  
 $=280 - 200 = 80$  (万元)

(3) 共调增应纳税所得  
 $=116.4 + 80 = 196.4$  (万元)

非货币资产对外捐物总结:

- ① 捐赠额是否超过年度利润总额 12%;
- ② 视同对外销售缴纳企业所得税, 确认收入和成本 (会计上不确认收入和结转成本);
- ③ 考虑与广告宣传费和业务招待费的关联。

**【单选题】** 捐钱——2008 年某居民企业主营业务收入 5000 万元、营业外收入 80 万元, 与收入配比的成本 4100 万元, 全年发生管理费用、销售费用和财务费用共计 700 万元, 营业外支出 60 万元 (其中符合规定的公益性捐赠支出 50 万元), 2007 年度经核定结转的亏损额 30 万元。2008 年度该企业应缴纳企业所得税 ( ) 万元。  
A. 47.5      B. 53.4      C. 53.6      D. 54.3

**【答案】** B

**【解析】** 会计利润  $=5000 + 80 - 4100 - 700 - 60 = 220$  (万元)  
公益性捐赠扣除限额  $=220 \times 12\% = 26.4$  (万元), 税前准予扣除的捐赠支出是 26.4 万元, 应调整应纳税所得额  $=50 - 26.4 = 23.6$  (万元)。  
应纳企业所得税  $= (220 + 23.6 - 30) \times 25\% = 53.4$  (万元)