

七、公益性捐赠支出

企业当年发生以及以前年度结转的公益性捐赠支出，不超过**年度利润总额12%**的部分，准予扣除。超过年度利润总额12%的部分，准予结转以后**3年内**在计算应纳税所得额时扣除。

【提示1】公益性捐赠：指企业通过公益性社会团体或者**县级（含县级）以上**人民政府及其部门，用于规定的公益事业的捐赠。

【提示2】年度利润总额：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。

【提示3】企业发生的公益性捐赠支出未在当年税前扣除的部分，准予向以后年度结转扣除，但结转年限自捐赠发生年度的次年起计算最长不得超过3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。

【提示4】先捐先扣

计算流程：

项目	实际发生额A	标准额B (限额)	比较确定C	
			税前扣除额	纳税调整额
无以前年度结转	当年支出（不含全额扣除金额和直接捐赠金额，下同）	年度利润总额 × 12%	1. $A > B$ 时 = B 2. $A < B$ 时 = A即孰低原则！ (+全额)	1. 分析确定； 2. +直捐
有以前年度结转	未超3年的以前年度结转额 + 当年支出			

【例题·单选题】某企业2024年度实现利润总额100万元，在营业外支出账户列支了通过公益性社会团体向贫困地区的捐款10万元、直接向某小学捐款5万元。在计算该企业2024年度应纳税所得额时，允许扣除的捐款数额为（ ）万元。

- A. 5
- B. 10
- C. 12
- D. 15

答案：B

解析：直接捐款5万元不允许扣除，实际捐赠10万元，扣除标准 = $100 \times 12\% = 12$ （万元）， $10 \text{万元} < 12 \text{万元}$ ，允许扣除10万元。

【例题·单选题】2024年度某公司利润总额1000万元。当年发生公益性捐赠支出200万元，2023年结转到2024年未抵扣完的公益性捐赠30万元，该公司2024年计算应纳税所得额时可扣除本年发生的公益性捐赠金额（ ）万元。

- A. 90

- B. 11
- C. 80
- D. 120

答案：A

解析：2024年可扣除的公益性捐赠额 $=1000 \times 12\% = 120$ （万元），其中包括2023年结转的公益性捐赠30万元，则可扣除本年发生的公益性捐赠金额为 $120 - 30 = 90$ （万元）。

【提示5】需要熟悉的相关政策中的考点摘录

1. 企业通过公益性群众团体用于符合法律规定的公益慈善事业捐赠支出，准予按税法规定在计算应纳税所得额时扣除。
2. 群众团体取得公益性捐赠税前扣除资格应当同时符合3个条件：注意第（3）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，且申报前连续3年接受捐赠的总收入中用于公益慈善事业的支出比例**不低于70%**。
3. 公益性群众团体前3年接受捐赠的总收入中用于公益慈善事业的支出比例低于70%的，应当**取消**其公益性捐赠税前扣除资格。
4. 公益性群众团体存在以下情形之一的，应当取消其公益性捐赠税前扣除资格，且被取消资格的**当年及之后3个年度内**不得重新确认资格：
 - （1）违反规定接受捐赠的，包括附加对捐赠人构成利益回报的条件、以捐赠为名从事营利性活动、利用慈善捐赠宣传烟草制品或法律禁止宣传的产品和事项、接受不符合公益目的或违背社会公德的捐赠等情形；
 - （2）开展违反组织章程的活动，或者接受的捐赠款项用于组织章程规定用途之外的；
 - （3）在确定捐赠财产的用途和受益人时，指定特定受益人，且该受益人与捐赠人或公益性群众团体管理人员存在明显利益关系的；
 - （4）受到行政处罚（警告或单次1万元以下罚款除外）的。对存在本条第（1）、（2）、（3）项情形的公益性群众团体，应对其接受捐赠收入和其他各项收入依法补征企业所得税。
5. 公益性群众团体存在以下情形之一的，应当取消其公益性捐赠税前扣除资格且**不得重新确认资格**：
 - （1）从事非法政治活动的；
 - （2）从事、资助危害国家安全或者社会公共利益活动的。
6. 除另有规定外，公益性群众团体在接受企业或个人捐赠时，按以下原则确认捐赠额：
 - （1）接受的货币性资产捐赠，以**实际收到**的金额确认捐赠额；
 - （2）接受的非货币性资产捐赠，以其**公允价值**确认捐赠额。捐赠方在向公益性群众团体捐赠时，应当提供注明捐赠非货币性资产公允价值的证明；不能提供证明的，接受捐赠方不得向其开具捐赠票据。

【例题·计算题】某外资重型机械生产企业，2024年的会计利润400万元，当年4月，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”列支捐赠支出93万元，两台设备的成本合计80万元。两台设备成本价市场售价合计为100万元（不含税价）。

计算上述业务应调整的应纳税所得额。

答案：

(1) 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=100（万元）（计算广宣费和业务招待费扣除限额的基数）

视同销售成本应调减应纳税所得额=80（万元）

(2) 公益性捐赠的处理：

会计确认的捐赠支出=80+100×13%=93（万元）

税法计算扣除的实物捐赠支出=100+100×13%=113（万元）

公益性捐赠的扣除限额=400×12%=48（万元）

48万元<113万元，税前可扣除捐赠支出48万元

合计调增应纳税所得=（100-80）+（93-48）=65（万元）

可以结转以后年度扣除的捐赠支出=113-48=65（万元）

【承上例】假设会计利润2000万元

(1) 捐赠设备视同销售处理：同上

(2) 公益性捐赠的处理

会计确认的捐赠支出=93万元

税法计算扣除的实物捐赠支出=100+100×13%=113（万元）

公益性捐赠的扣除限额=2000×12%=240（万元）

113万元<240万元，税前可扣除捐赠支出113万元

合计调增应纳税所得=（100-80）+（93-113）=0（万元）

可以结转以后年度扣除的捐赠支出=0（万元）