

所谓捐赠支出，就是企业做好事学雷锋，给人送钱送物。

对于捐赠支出，一般来说，由于其和企业生产经营没有直接关系，所以按《企业所得税法》第八条和第十条规定，不得税前扣除。但是，为了鼓励企业扶危救困，税法专门规定，公益性捐赠支出在符合税法规定的情况下，可以税前扣除。当然，为了防止企业滥用捐赠来避税，对于捐赠支出的税前扣除，又专门规定了多项规定，也就是说，企业献爱心，税前扣除不是无限制的。

一、捐赠支出的分类

企业对外捐赠，一般可以分为公益性捐赠和非公益性捐赠；公益性捐赠又可以进一步分为符合税法税前扣除规定的公益性捐赠和不符合税法税前扣除规定的公益性捐赠。

所谓公益性捐赠，《企业所得税法实施条例》第五十一条是这样解释的：企业所得税法第九条所称公益性捐赠，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。

二、捐赠支出的会计处理

在会计处理时，一般是不区分公益性捐赠还是非公益性捐赠；只要是捐赠，公益性捐赠和非公益性捐赠的会计处理都一样。

（一）现金捐赠的会计处理

借：营业外支出-捐赠支出

贷：银行存款（库存现金）

（二）物资捐赠的会计处理

1.不免增值税的会计处理应该是：

借：营业外支出-捐赠支出

贷：存货

应交税费-应交增值税（销项税额）

说明：对外捐赠，不免增值税的，增值税需要视同销售处理，因此需要计提销项税额；同时，对外捐赠物资的进项税额是可以抵扣的。

2.免增值税的会计处理

借：营业外支出-捐赠支出

贷：存货

说明：（1）对外公益捐赠，如果是免增值税的，其进项税额也就不能抵扣。

（2）目前捐赠免增值税的有符合条件的扶贫货物捐赠和疫情防控物资捐赠是以免增值税的。

三、捐赠支出的企业所得税规定

（一）税前扣除的基本规定

1.《企业所得税法》第九条规定，企业发生的公益性捐赠支出，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。

2.《企业所得税法》第十条规定，本法第九条规定以外的捐赠支出不得扣除。

3.《企业所得税法实施条例》第五十一条至第五十三条对《企业所得税法》规定的公益性捐赠、公益性社会团体和年度利润总额进行了明确和解释。

（二）税前扣除的具体规定

1.《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)第九条规定，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，捐赠资产的价值，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。捐赠方在向公益性社会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，公益性社会团体和县级以上人民政府及其组成部门和直属机构不得向其开具公益性捐赠票据。

2.《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)第五条规定：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。

3.《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：

(1) 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。

本条所称公益性社会组织，应当依法取得公益性捐赠税前扣除资格。

本条所称年度利润总额，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。

(2) 企业当年发生及以前年度结转的公益性捐赠支出，准予在当年税前扣除的部分，不能超过企业当年年度利润总额的 12%。

(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三年。

(4) 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。

4.《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。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。

说明：财税[2016]45号文与其他文件规定的最大区别在于，公益股权捐赠是以历史成本确定捐赠额并开具捐赠票据，其他非货币性资产捐赠一般都是规定以公允价值确定捐赠额。

（三）抗击疫情捐赠支出可以全额扣除的特别规定

《关于支持新型冠状病毒感染的肺炎疫情防控有关捐赠税收政策的公告》（财政部 税务总局公告 2020 年第 9 号）规定：企业和个人直接向承担疫情防治任务的医院捐赠用于应对新型冠状病毒感染的肺炎疫情的物品，允许在计算应纳税所得额时全额扣除。捐赠人凭承担疫情防治任务的医院开具的捐赠接收函办理税前扣除事宜。

特别之处在于：1.可以全额扣除，该全额扣除不占用 12%的限额；2.直接向承担疫情防治任务的医院捐赠允许扣除，且凭医院开具的捐赠接收函就可以，没有强调必须要正式的捐赠票据。

（四）捐赠需要视同销售的税务规定

1.《企业所得税法实施条例》第二十五条规定：企业发生非货币性资产交换，以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

2.《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）第二条规定：

企业将资产移送他人的下列情形，因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产，应按规定视同销售确定收入。

- (一) 用于市场推广或销售；
- (二) 用于交际应酬；
- (三) 用于职工奖励或福利；
- (四) 用于股息分配；
- (五) 用于对外捐赠；
- (六) 其他改变资产所有权属的用途。

四、公益性捐赠支出税前扣除的注意事项（或要求）

（一）接受捐赠的单位（对象）要符合规定

一般情况下，可以税前扣除的接受捐赠的单位分为两类，一类是政府及其部门和直属机构，一类是公益性社会团体（组织）。

1.政府及其部门和直属机构：是指县级以上人民政府及其部门和直属机构。如果接受捐赠的单位乡镇人民政府或街道办事处等是不能税前扣除的。

2.公益性社会团体：财政、税务、民政等部门每年都会联合发布具有重大影响税前扣除资格的公益性社会团体名单，在税务局等官方网站均可查询。只有接受捐赠单位是上了这个名单的公益性社会团体，其公益性捐赠支出才能税前扣除。

如果是直接捐赠给帮扶对象的，比如直接向贫困村、贫困户、贫困学生、困难家庭等，虽然也是具有公益性，但是不符合税法对公益性捐赠的规定，不得税前扣除。

特殊情况的抗击疫情直接捐赠，也是要满足：捐赠对象仅限于医院，而且是承担疫情防治任务的医院。并不意味着在疫情期间随便向什么人或单位的直接捐赠就可以税前扣除。

（二）捐赠票据要合法

一般情况下，可以税前扣除的公益性捐赠支出只认可两种票据：

1.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；

2.加盖接受捐赠单位印章的《非税收入一般缴款书》收据联。

抗击疫情期间的直接向承担疫情防治任务的医院开具的捐赠接收函办理税前扣除事宜，属于特殊时期的特殊政策，不可扩大化。

（三）会计利润要准确

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，必须准确，最好以经过注册会计师审计过财务报告为准。利润总额应是大于零的数额，如果企业的会计口径利润总额为零或出现亏损，其符合规定的捐赠支出也不得在当年度税前扣除。

五、案例解析

【案例 36-1】甲公司是一家食品制造公司，一般纳税人（产品税率 17%），2019 年度实现利润 1000 万元，2019 年度发生如下捐赠：

1.通过县民政局向当地养老院捐赠自制食品一批，市价 10 万元（不含税），成本价 8 万元，取得按照含税市价开具的公益性捐赠票据；

2.向企业定点帮扶的贫困村修路捐赠 20 万元，取得村民委员会收据一份；

3.某地发生特大水灾，通过市慈善总会（具有税前扣除资格）捐赠自制食品一批，市价 150 万元（不含税），成本价 120 万元，取得按照含税市价开具的公益性捐赠票据。

假定甲公司是一般纳税人，产品的增值税税率为 13%；以前年度没有捐赠支出结转到本年的情况。

问题：分析案例所述公益性捐赠税前扣除并填报相关纳税调整

分析：

1. 通过县民政局向当地养老院捐赠自制食品一批，属于公益性捐赠并满足税法规定，可以税前扣除。同时，对外捐赠货物，应视同销售。

2.直接向企业定点帮扶的贫困村修路捐赠，虽然也属于公益性捐赠，但是不满足税法规定，不能税前扣除。

3. 通过市慈善总会向受灾地区捐赠自制食品一批，属于公益性捐赠并满足税法规定，可以税前扣除。同时，对外捐赠货物，应视同销售。

4.甲公司 2019 年度公益性捐赠可用于税前扣除金额（捐赠支出的计税基础）
 $= (10+150) \times 1.13=180.80$ 万元

甲公司 2019 年公益性捐赠税前扣除限额 $=1000 \times 12\%=120$ 万元

因此，结转以后 3 年内扣除的公益性捐赠额 $=180.8-120=60.8$ 万元。

但是，上述可用于税前扣除的金额 180.80 万元，是根据接收公益捐赠的单位开具的捐赠票据上的市价金额（含税）来的，而不是企业会计账簿上记载的金额，也就是说不是“账载金额”，并不能直接填入《A105070 捐赠支出及纳税调整明细表》。

账载金额是：成本价（8 万+120 万）+视同销售的增值税 $(10+150) \times 13\%=148.80$ 万元。

账载金额与按照公允价值计量的捐赠额（票据市价金额，理论上可以用于税前扣除的金额，捐赠支出的计税基础）之前的差额 $=180.80-148.80=32$ 万元。

这个差额也就是视同销售调整后收入与成本的差额。

按照国家税务总局公告 2019 年第 41 号（以下简称 41 号公告）修订后“A105000《纳税调整项目明细表》填报说明——（二）扣除调整项目”，差额似乎可以在 A105000 表扣除项中“其他”栏扣除，但是由于 2019 年度扣除限额是 120 万元，扣除限额已经用完了，自然在 2019 年度就不能税前扣除，自然也就不能在 A105000 表扣除项中“其他”栏中填报扣除。

至于，以后的三年内能不能在 A105000 表扣除项中“其他”栏中填报扣除（假如以后三年捐赠没有超过 12%），我认为理论上是可以的，但是实务中绝对会出现税务争议的。欢迎大家就该问题，留言探讨。

当存在税务风险的时候，企业往往会是弱势的一方，毕竟胳膊拗不过大腿，企业一定要注意税务风险的控制。

当然，我希望税务总局能够继续对申报表进行修订，减少税企之间的争议方是上上策。

5.甲公司 2019 年度企业所得税申报表填报：

第一步：填写《A105010 视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表》，如表-1：

A105010视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表

行次	项目	税收金额	纳税调整金额
		1	2
1	一、视同销售（营业）收入（2+3+4+5+6+7+8+9+10）		
7	（六）用于对外捐赠视同销售收入	160.00	160.00
11	二、视同销售（营业）成本（12+13+14+15+16+17+18+19+20）		
17	（六）用于对外捐赠视同销售成本	128.00	128.00

第二步：填写《A105070 捐赠支出及纳税调整明细表》，如表-2：

A105070捐赠支出及纳税调整明细表

行次	项目	账载金额	以前年度结转可扣除的捐赠额	按税收规定计算的扣除限额	税收金额	纳税调增金额	纳税调减金额	可结转以后年度扣除的捐赠额
		1	2	3	4	5	6	7
1	一、非公益性捐赠		*	*	*		*	*
2	二、全额扣除的公益性捐赠		*	*		*	*	*
3	其中：扶贫捐赠		*	*		*	*	*
4	三、限额扣除的公益性捐赠(5+6+7+8)	148.80	-	120.00	-	28.80		28.80
5	前三年度（ 年）			*	*	*		*
6	前二年度（ 年）			*	*	*		
7	前一年度（ 年）			*	*	*		
8	本年（2019年）	148.80	*	120.00		28.80	*	28.80
9	合计（1+2+4）		-	120.00		28.80	-	28.80
附列资料	2015年度至本年发生的公益性扶贫捐赠合计金额		*	*		*	*	*

第三步：填写《A105000 纳税调整项目明细表》，如表-3：

A105000纳税调整项目明细表

行次	项目	账载金额	税收金额	调增金额	调减金额
		1	2	3	4
1	一、收入类调整项目（2+3+...+8+10+11）	*	*	160.00	0.00
2	（一）视同销售收入（填写A105010）	*	160.00	160.00	*
12	二、扣除类调整项目（13+14+...+24+26+27+28+29+30）	*	*	28.80	128.00
13	（一）视同销售成本（填写A105010）	*	128.00	*	128.00
17	（五）捐赠支出（填写A105070）	0.00	0.00	28.80	0.00
30	（十七）其他	0.00	0.00	0.00	0.00
46	合计（1+12+31+36+44+45）	*	*	188.80	128.00