六种捐赠支出不允许税前扣除

诚通集团南方金属有限公司　朱先娥

公益性捐赠是一项社会公益行为，是企业的自愿行为。但在企业所得税上，并非因为企业是为了公益事业就一律全额税前扣除。因为企业捐赠的多少直接影响企业所得税的税基，进而影响国家财政收入。所以，不允许公益性捐赠全额税前扣除主要是基于三方面的原因：一是为了保证国家财政收入；二是为了税收征管的需要；三是为了规范捐赠企业和接受捐赠的社会团体的行为。根据《企业所得税法》、《企业所得税法实施条例》、《国家税务总局关于公益性捐赠税前扣除有关问题的通知》（财税［2008］160号）等有关规定，从2008年1月1日起，对企业所得税纳税人的以下六种情况下的公益性捐赠支出不允许税前扣除：

1. 超过规定比例部分的捐赠不允许税前扣除。企业所得税法规定：企业发生的公益性捐赠支出，不超过年度利润总额12%（包括12%）的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除。特殊规定：根据《国务院关于支持汶川地震灾后恢复重建政策措施的意见》（国发［2008］21号）以及《财政部 海关总署 国家税务总局关于支持汶川地震灾后恢复重建有关税收政策问题的通知》（财税［2008］104号）的规定，自2008年5月12日起，对企业通过公益性社会团体、县级以上人民政府及其部门向受灾地区的捐赠，允许在当年企业所得税前和当年个人所得税前全额扣除。

2. 直接对单位和个人的捐赠不允许税前扣除。公益性捐赠是用于教育、民政等公益事业和遭受自然灾害地区、贫困地区等《中华人民共和国公益事业捐赠法》规定的公益事业。但对需要捐赠的对象应当由国家进行统筹安排。所以，对企业直接对单位和个人的捐赠，即便是用来捐赠给应当捐赠的对象，即便是未超过规定的比例，但对这种公益救济性捐赠，在企业所得税上是不允许税前扣除的。

3. 向非列举的公益事业捐赠支出不允许税前扣除。财税［2008］160号文件规定：用于公益事业的捐赠支出，是指《中华人民共和国公益事业捐赠法》规定的向公益事业的捐赠支出，具体范围包括：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。对除列举以外的捐赠支出不允许税前扣除。

4. 向不符合资格的社会团体、国家机关的捐赠不允许税前扣除。经有关主管机关登记为基金会和慈善组织等社会团体，并不必然属于允许扣除的公益性社会团体，这主要是考虑到企业所得税征管上的实际需要。符合税前扣除条件的社会团体是指依据国务院发布的《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、符合以下十一个条件的基金会、慈善组织等公益性社会团体：①依法登记，具有法人资格；②以发展公益事业为宗旨，且不以盈利为目的；③全部资产及其增值为该法人所有；④收益和营运结余主要用于符合该法人设立目的的事业；⑤终止后的剩余财产不归属任何个人或者营利组织；⑥不经营与其设立目的无关的业务；⑦有健全的财务会计制度；⑧捐赠者不以任何形式参与社会团体财产的分配；⑨申请前3年内未受到行政处罚；⑩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①项、第②项规定的条件；⑪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%）。另外，对政府及部门的捐赠必须是县级以上（含县级）人民政府及其组成部门和直属机构。

5. 捐赠票据不合法的不允许税前扣除。根据财税［2008］160号文件规定：公益性社会团体和县级以上（含县级）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。对纳税人未取得或取得的非财政部或省、自治区、直辖市财政部门印制的公益性捐赠票据的，不得税前扣除。

6. 非企业当期实际发生的公益性捐赠支出不允许税前扣除。所谓当期，是指企业所得税纳税人在一个会计年度内，非当期发生的捐赠支出不允许税前扣除。需要说明的是：《合同法》规定，赠与人在赠与财产的权利转移之前可以撤销赠与，具有救灾、扶贫等社会公益、道德义务性质的赠与合同或者经过公证的赠与合同除外。也就是说，对公益性捐赠一旦为当事人真实意思表示，就不可撤销，在财产的权利未发生转移之前，捐赠行为已经成立，可以作为捐赠支出依法税前扣除。另外，对企业捐赠的当年发生亏损的，相应其发生的公益性捐赠支出不允许结转以后年度从实现的会计利润中补扣。○