

《关于公益性捐赠税前扣除有关问题的通知》解读

——以基金会为例

(民政部民间组织管理局, 刘忠祥)

一 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,以下简称《通知》)2008年12月31日发布,2008年1月1日起执行。《通知》对公益性社会组织(主要是基金会)获得税前扣除资格的条件、程序、申请材料等作了明确而具体的规定,并首次将税前捐赠扣除资格的取得和取消与基金会年检结论及评估等级联系到一起。《通知》的实施必将对利用税收手段培育、管理、监督和发展公益性社会组织(主要是基金会),促进公益性社会组织的健康发展起到重要的推动作用。《通知》是对《中华人民共和国企业所得税法》和《中华人民共和国个人所得税法》的贯彻落实。本文试图以基金会为例对此文件进行解读。《基金会管理条例》规定:“基金会及其捐赠人、受益人依照法律、行政法规的规定享受税收优惠。”至于享受哪些税收优惠,怎样享受税收优惠,应由相关税收方面的政策法规来确定。但是,目前还没有一部针对基金会运作中涉及到的各个税种的专门性政策或法规,而是散见在大量的政策法规中。从理论上讲,基金会是同企业一样的纳税人。《中华人民共和国企业所得税法》第一条“在中华人民共和国境内,企业和其他取得收入的组织(以下统称企业)为企业所得税的纳税人,依照本法的规定缴纳企业所得税。”基金会就是其他取得收入的组织,依法应缴纳企业所得税。但是,作为公益性非营利法人,一方面,基金会既不能像政府那样通过征税手段获得财产,也不能像企业那样通过以营利为目的的手段获得财产,它的全部财产来源于捐赠和捐赠所得财产的增值;另一方面,基金会从事社会公益事业,做一些政府不便做、不能做,而群众生活和社会发展又切实需要的事情,理应获得政府的支持。所以,基金会应当享受税收优惠。税收优惠是政府对基金会支持和监管的手段之一,从某种意义上说,是政府对基金会的捐赠。有关基金会的税收优惠政策主要应由对捐赠者的优惠和对基金会自身的优惠两部分组成。《通知》要解决的是对捐赠者的税收优惠问题。《中华人民共和国公益事业捐赠法》第24条规定“公司和其他企业依照本法的规定捐赠财产用于公益事业,依照法律、行政法规的规定享受企业所得税方面的优惠。”第25条规定“自然人和个体工商户依照本法的规定捐赠财产用于公益事业,依照法律行政法规的规定享受个人所得税方面的优惠。”《基金会管理条例》也规定捐赠人应依照法律法规的规定享受税收优惠。但是,个人或组织随时随地的

捐赠是否可以享受到税收优惠，实际操作是有一定困难的。按照2001年5月1日开始实施的《税收征收管理法》及其实施细则的规定，税收优惠需要经过有关税务机关主管机关认定批准。主管机关不可能认定大量的、经常发生的每一笔具体捐赠，只能认定接受捐赠的公益组织。也就是说，个人或组织只有通过具有捐赠税前扣除资格的公益组织的捐赠，才能获得税收优惠。实际上是将对捐赠人的税收优惠转化为公益组织是否具有捐赠税前扣除资格的问题。现行的个人所得税法和企业所得税法都秉承了这一做法。

2008年3月1日起修订实施的《中华人民共和国个人所得税法》第六条第二款规定：“个人将其所得对教育事业和其他公益事业捐赠的部分，按照国务院有关规定从应纳税所得额中扣除。”同期实施的《中华人民共和国个人所得税法实施条例》第二十四条“税法第六条第二款所说的个人将其所得对教育事业和其他公益事业的捐赠，是指个人将其所得通过中国境内的社会团体、国家机关向教育和其他社会公益事业以及遭受严重自然灾害地区、贫困地区的捐赠。”“捐赠额未超过纳税义务人申报的应纳税所得额30%的部分，可以从其应纳税所得额中扣除。”2008年1月1日实施的《中华人民共和国企业所得税法》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。同一天实施的《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第五十一条规定，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。第五十二条解释第五十一条所称公益性社会团体，是指同时符合下列条件的基金会、慈善组织等社会团体。这些条件包括：（一）依法登记，具有法人资格；（二）以发展公益事业为宗旨，且不以营利为目的；（三）全部资产及其增值为该法人所有；（四）收益和营运结余主要用于符合该法人设立目的的事业；（五）终止后的剩余财产不归属任何个人或者营利组织；（六）不经营与其设立目的无关的业务；（七）有健全的财务会计制度；（八）捐赠者不得以任何形式参与社会团体财产的分配；（九）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。可以说，规范的基金会和部分公益性社会团体是符合上述九项条件的前八项的，《通知》实际是对第（九）项条件的具体化。以下第二部分是对《通知》的具体解读。二对《通知》的具体解读利用提出问题、分析问题的方式，通过一个个具体问题，加深对《通知》的理解。1.关于年度应纳税所得额、年度利润总额：2008年3月1日修订实施的《中华人民共和国个人所得税法实施条例》第二十四条“捐赠额未超过纳税义务人申报的应纳税所得额30%的部分，可以从其应纳税所得额中扣除。”1993年颁布实施的《企业所得税暂行条例》规定，纳税人用于公益、救济性的捐赠，在年度应纳税所得额3%以内的部分，准予扣除。这里讲的是应纳税所得额；2008年1月1日实施的《中华人民共和国企业所得税法》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。这里讲的是利润总额。个人所得税用的是年度应纳税所得额，前企业所得税法用的是年度应纳税所得额，现在用的是年度利润总额，二者有什么区别呢？《中华人民共和国企业所得税法》第五条规定：企业每一纳税年度的收入总额，减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额，为应纳税所得额。简单地说，应纳税所得额为收入总额减去各项扣除。收入总额为以货币形式和非货币形式，利用各种来源取得的收入，包括：（一）销售货物收入；（二）提供劳务收入；（三）转让财产收入；（四）股息、红利等权益性投资收益；（五）利息收入；（六）租金收入；（七）特许权使用费收入；（八）接受捐赠收入；（九）其他收入。那么，何为年度利润总额呢？《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第五十三条规定：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。年度利润总额是年度收入总额减去年度总成本，是人们通常所说的盈利。年度利润总额是年度收入总额减去年度总成本。年度应纳税所得额为年度收入额减去成本，还减去允许的各项扣除。除非没有各项扣除，这种情况概率很小。也就是说，在年度收入总额一定的情况下，年度利润总额大于至少是等于年度应纳税所得额。这样，在比例一定的情况下，以利润总额为基数计算扣除，一般都大于至少是等于以应纳税所得额的为基数计算的扣除，但都是从应纳税所得额中扣除。也就是说，以利润为基数计算应纳税所得额的扣除表明对企业公益性捐赠的税收优惠力度在增大。

2. 《通知》所称“企业”，是指依照《中华人民共和国企业所得税法》缴纳企业所得税的纳税人，包括所有按税法应该纳税的组织。《通知》所称“个人”，是指依照《中华人民共和国个人所得税法》缴纳个人所得税的纳税人，包括自然人、个体工商户、个人合伙；

3. 公益事业的范围。《通知》采用的是《公益事业捐赠法》的定义。何谓“公益事业”？这是理论和实践都遇到的一个重要问题，至今仍没有令人满意的解释和界定。我国对公益事业权威的解释是《中华人民共和国公益事业捐赠法》，该法第三条规定：“本法所称公益事业是指非营利的下列事项：（一）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；（二）教育、科学、文化、卫生、体育事业；（三）环境保护、社会公共设施建设；（四）促进社会发展和进步的其他社会公共和福利事业。”这个界定特别是其中第（四）项所指代是非常宽泛的，也是不断变化的。依据公益事业捐赠法，捐赠有三个特点，第一，应当是自愿和无偿的，不得强行摊派或变相摊派，不得以捐赠为名索取回报；第二，捐赠的对象是特定的，即依法成立的公益性社会团体、基金会和公益性非营利的事业单位和政府组成部门；第三，捐赠时出于公益目的，用于公益事业，既受益人为非特定的个人和群体。如果受益人为特定的个人和群体，就不能视为公益目的。

4. 《通知》所指的公益性社会团体既包括基金会也包括其他类别的公益性组织。

《中华人民共和国企业所得税法》表述为“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。”，《中华人民共和国个人所得税法》表述为“个人通过社会团体、国家机关向公益事业的捐赠支出，按照现行税收法律、行政法规及相关政策规定准予在所得税税前扣除。”对此，《通知》第四条作了概括性界定：本通知第一条所称的公益性社会团体和第二条所称的社会团体均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、符合以下条件的基金会、慈善组织等公益性社会团体：

- （一）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；
- （二）申请前 3 年内未受到行政处罚；
- （三）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；
- （四）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%）。

前款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。

本《通知》第一条所称的县级以上人民政府及其部门和第二条所称的国家机关均指县级（含县级，下同）以上人民政府及其组成部门和直属机构。

5. 《通知》为公益性社会团体获得捐赠税前扣除资格设定了四个条件：第一个条件是《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第五十二条所规定的 9 项条件的前 8 项：

- （一）依法登记，具有法人资格；
- （二）以发展公益事业为宗旨，且不以营利为目的；
- （三）全部资产及其增值为该法人所有；
- （四）收益和营运节余主要用于符合该法人设立目的的事业；
- （五）终止后的剩余财产不归属任何个人或者营利组织；
- （六）不经营与其设立目的无关的业务；
- （七）有健全的财务会计制度；
- （八）捐赠者不得以任何形式参与社会团体财产的分配；

第二个条件：申请前 3 年（内）未受到行政处罚。也就是说，受到行政处罚的 3 年内不能获得捐赠税前扣除资格。《基金会管理条例》第四十二条规定基金会存在下列行为应当受到行政处罚：

- （一）未按照章程规定的宗旨和公益活动的业务范围进行活动的；
- （二）在填制会计凭证、登记会计账簿、编制财务会计报告中弄虚作假的；
- （三）不按照规定办理变更登记的；
- （四）未按照本条例的规定完成公益事业支出额度的；
- （五）未按照本条例的规定接受年度检查或者年度检查不合格的；
- （六）

不履行信息公布义务或者公布虚假信息的。处罚的种类包括警告、限期停止活动和撤销登记。《社会团体登记管理条例》对社团被处罚的行为也有具体的规定。应当注意的是行政处罚不仅仅是基金会登记管理机关做出的，还包括其他行政部门如税务部门做出的行政处罚。第三个条件：将税前捐赠扣除资格的获得和年检及评估挂钩。根据登记时间不同分为3种情况。①登记在3年（含3年）的，应在申请前连续两年年检合格，或最近一年年度检查合格且社会组织评估等级在3A以上（含3A）；②登记3年以下1年以上（含1年的），应当在前一年年度检查合格或社会组织评估等级在3A以上（含3A）；③登记一年以下的基金会，只要具备第一个和第二个条件。理解第三个条件，还要注意以下几个问题：（1）年检合格、评估等级在3A以上，两项是选择的，不是并列的；（2）年检结论有合格、基本合格和不合格，这里要求必须合格。评估有五个等级，这里要求必须是3A、4A、5A；（3）“最近一年”、“前一年”是指基金会或社会团体年检年度的“最近一年”、“前一年”。《基金会管理条例》的三十六条要求基金会应当于每年3月31日前向登记管理机关报送上一年度工作报告，接受年度检查。如果在每年1月1日至3月31日之间提出申请，可以以上年年检结论为依据，如果在4月1日至12月31日之间提出申请，就要看当年的年检结论；（4）上年度12月31日之前登记的基金会都要参加年检，即使登记不满1年；（5）评估是民政部门主导的评估且在有效期内；年检是登记管理机关依法进行的年检。第四个条件是对不含基金会的公益性社团设定的：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一年总收入的70%，同时需要达到当年总支出的50%（含50%）以上。

基金会和公益性社会团体可以依据下表考察自己的条件

基金会	登记3年以上(含3年)的,应当同时满足下列两组条件中的一组:	1、符合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; 2、申请前3年内未受到行政处罚; 3、申请前连续2年年度检查合格;
		1、符合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; 2、申请前3年内未受到行政处罚; 3、申请前最近1年年度检查合格且社会组织评估等级在3A以上(含3A);
		1、符合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; 2、申请未受到行政处罚; 3、申请前社会组织评估等级在3A以上(含3A);
	登记1年以下的基金会应当同时满足下列条件:	1、符合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; 2、申请前未受到行政处罚;
社会团体	应当同时满足下列两组条件中的一组:	1、符合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; 2、申请前3年内未受到行政处罚; 3、依法登记3年以上,净资产不低于登记的活动资金数额; 4、申请前连续2年年度检查合格; 5、申请前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%)。
		1、符合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; 2、申请前3年内未受到行政处罚; 3、依法登记3年以上,净资产不低于登记的活动资金数额; 4、申请前最近1年年度检查合格且社会组织评估等级在3A以上(含); 5、申请前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%)。

6. 通过县级以上人民政府及其部门的捐赠也可税前扣除。7. 申请捐赠税前扣除资格的程序: ①向3个政府职能部门提出申请(财政部门、税务{国税、地税}部门、民政部门); 或向两个层级提出申请: 国务院组成部门或省级(如果是公益性社会团体也可以向计划单列市提出申请); 或向3个部门的其中任意一个提出申请; ②民政部门初审, 3个部门联合审核确认; ③定期公布获得公益捐赠税前扣除资格基金会名单。8. 申请捐赠税前扣除资格提交的材料: ①申请报告; ②登记证书正、副本复印件; ③章程; ④申请前相应年度的资金来源、使用情况, 财务报告, 公益活动的明细, 注册会计师的审计报告; ⑤申请前相应年度的年检结论、评估结论。9. 公益性捐赠票据由财政部和省、直辖市和自治区两级财政部门印制。基金会、社会团体和县级以上人民政府及其组成部

门和直属机构，凡是接受公益捐赠，无论是否具备公益捐赠税前扣除资格，都应当向财政部门申领，并为捐赠人开具公益性捐赠票据。捐赠票据必须是财政部和省、直辖市及自治区两级财政部门印制；开具时，必须加盖出票单位的公章。

10. 原始基金可以税前扣除。新设立的基金会在设立之后即可申请公益性捐赠税前扣除资格。基金会应当向原始基金的捐赠人开具公益性捐赠票据；在基金会获得公益捐赠税前扣除资格后，原始基金的捐赠人在基金会设立当年缴纳所得税时，可以享受税前扣除。

11. 捐赠资产价值的计算原则。基金会、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接受捐赠的非货币性资产的价值，应当以其公允价值计算。捐赠方应当在捐赠时提供注明捐赠非货币性资产公允价值的证明。捐赠方提供了有效公允价值证明的，基金会、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应当向捐赠方开具由财政部或省、自治区、直辖市财政部门印制的公益性捐赠票据。捐赠方不能提供有效公允价值证明的，不得向其开具公益性捐赠票据。

①货币性资产，按照实际收到的金额计算；②非货币性资产，以公允价值计算；③捐赠方应提供非货币性资产公允价值的凭证。

12. 税前捐赠扣除资格的取消。基金会获得的捐赠税前扣除资格不是一劳永逸的，取消条件分别是：①年检不合格或最近一次社会组织评估等级低于3A（这里要特别注意，出现年检不合格和评估等级在3A以下中一种情形就会被取消税前捐赠扣除资格。如果一个基金会以年检为条件获得税前捐赠扣除资格而评估等级只有2A，那么它取得资格后马上会因评估等级低于3A而被取消）；②在申请捐赠税前扣除资格时有弄虚作假行为的；③存在偷税漏税行为或为他人偷税漏税提供便利的；④存在违反该组织章程的活动，或者接受捐赠的款项用于组织章程规定之外的支出等情况的；⑤受到行政处罚的。第①种情形1年内不得重新申请，其余情形3年内不得重新申请。存在③④情形要对捐赠收入和其他各项收入补征企业所得税。被取消公益捐赠税前扣除资格的基金会和社会团体，在规定期限内不得重新申请，规定期限过后可以再次申请。因以上①情形取消资格的，1年内不得重新申请，其余情形3年内不得重新申请。因以上③④项情形取消资格的，要对该基金会或公益性社会团体的捐赠收入和其他各项收入补征企业所得税。

13. 2008年1月1日执行。以前已取得公益捐赠税前扣除资格的和尚未取得此资格的，都要依据《通知》的规定进行申请。来源：《社团管理研究》2009年第4期