

解读:免税资格调整 捐赠免税 3 年结转

■ 晓锋

春节过后,财政部、税务总局在同一天公布了两个与公益慈善事业和社会组织发展密切相关的税收政策。

一个是《关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知》(财税【2018】13号),另一个是《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)。

这两个文件分别解决哪些问题?对公益慈善事业,对社会组织都会带来哪些实际的改变?作者尝试为您详细解读。

非营利组织免税资格认定管理

《关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知》(财税【2018】13号)是对非营利组织免税资格的认定管理进行规定。

该政策已经是第二次更新,也就是说这一次出台的财税【2018】13号文件是第三版。

第一版为财税【2009】123号文件,当时同时出台的还有财税【2009】122号文件,两个文件相互配合和呼应,是对2008年出台的《企业所得税法》第26条及其实施条例第84条、第85条的贯彻落实。

财税【2009】123号文件是财政税务首次提出“非营利组织免税资格”,明确非营利组织认定免税资格的条件、程序以及需要提交的材料。

财税【2009】122号文件是规定非营利组织哪些收入能享受所得税优惠,包括:捐赠收入、政府补助收入、会费、不征税或免税收入的银行存款利息。

非营利组织必须依照财税【2009】123号文件由税务部门认定免税资格后才能享受财税【2009】122号文件所规定的所得税的优惠。

两个文件,一个规定资格,另一个规定优惠,相互配合来解决非营利组织的免税。那么,为什么不合并成为一个文件呢?

这是由于两个文件依据的是企业所得税法实施条例的不同条款,而且分开制定也便于政策的调整。

十年过去了,当年的123号文件根据行政改革、法律变化的需要已经两度调整,而122号文件没有修改过。

如果优惠的范围和优惠的条件放在一个文件中,那么每次的修改必然都会涉及到这两方面的内容,修改起来就更加难以统一各方意见。

2014年,财政部用财税【2014】13号代替了财税【2009】123号文件,第二版与第一版相比,仅做了一处修改,即取消了“活动范围主要在中国境内”的条件限制。

而2018年财政部再次修改发布的财税【2018】13号比前两版相比有了较多变化,强化了

“宽进严出”“宽进严管”的思路,免税资格的条件灵活宽松了,认定管理中各有关部门的履职措施与时俱进。

共有七处变化:

一是调整了免税资格的认定条件。

在申请免税资格的条件中,将工作人员平均工资薪金水平的最高标准由所在地的“人均工资水平的两倍”调整为“同行业同类组织平均工资水平的两倍”。

由社会平均水平调整为行业平均水平,对非营利组织来说,更能反映行业特点,更符合行业发展实际,更有利于非营利组织吸引专业人才,增强自身活力。

对于本行业平均工资较高的非营利组织,增加了获得免税资格的可能。有些行业内的非营利组织平均工资水平较低,免税优惠将鼓励这些组织加强行业协同,共同推动行业进步。这项政策的激励作用在后续还将持续释放。

非营利组织申请免税资格的条件还取消了“年检结论合格”的要求,这是适应社会组织管理制度改革,建立年报制度、取消年度检查的改革举措。(第一部分)

二是调整了申请免税资格需要提交的材料。

增加了“工资薪金情况专项报告”,这是便于对认定条件中的平均工资薪金水平进行检查。

删除了“登记管理机关出具的年度检查结论”,替换为“上一年度符合相关法律法规和国家政策的事业发展情况或非营利活动的材料”,这是由于认定条件中取消了年检结论合格的要求。(第二部分)

三是放宽了再次申请的时间期限。

非营利组织在免税资格有效期满后,可以申请“复审”即再次申请来延续免税资格,复审的时间期限由过去的“期满前三个月”放宽到“期满后六个月”。(第四部分)

四是减少了有关审查内容。

过去税务部门每年要对非营利组织的收入是否符合免税条件进行审查,财税【2018】13号文件把这项审查取消了。(第五部分)

五是调整了免税资格的取消条件。

非营利组织取得免税资格后,触犯一定条件还会取消资格。此次修改在取消的条件中删除了“未参加年检”、“年度检查不合格”,替换为“登记管理机关在后续管理中发现非营利组织不符合相关法律法规和国家政策”,以及“被登记管理机关列入严重违法失信名单的”。

删除了“因违反《税收征管法》及其《实施细则》而受到税务机关处罚的”,替换为“纳税信用

等级为税务部门评定的C级或D级”。

依照《社会组织信用信息管理办法》,受到较重的行政处罚,以及“屡教不改”的违法社会组织才会进入严重违法失信名单,这个范围比过去的“年检不合格”要大大缩小了,也就是说被责令整改、轻处罚的社会组织只要“闻过则改”,就不会被取消免税资格了。

税务征管的相应条件也是如此,非营利组织受到小额罚款等轻处罚不再直接取消免税资格,只有严重失信达到C级、D级的纳税信用等级,才会取消免税资格。上述修改与社会组织登记管理体制改革的紧密衔接,与社会组织领域和税收领域的信用管理建设紧密衔接,使得文件具有很强的可执行性和前瞻性。(第六部分)

六是加强和完善了对免税资格的事中事后监管。

此次修改特别规定,非营利组织如果从事非法政治活动,不但将被取消免税资格,而且再也不能申请免税资格。(第五部分)

被取消免税资格的非营利组织,要即刻恢复缴纳相关收入的所得税,否则税务机关要予以追缴。(第六部分)

财政、税务部门在认定免税资格工作中如果发生违法违纪行为的,要依法承担责任。对财政、税务部门夯实依法履职,是财税【2018】13号文件重点增加的内容。(第七部分)

七是免税资格的主体增加了宗教活动场所、宗教院校。这个修改是与最新出台的《民法总则》,以及最新修订的《宗教事务条例》进行衔接。

公益性捐赠税前扣除可结转三年扣除

2008年施行的《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”。

这项对企业捐赠的鼓励措施被称为“公益性捐赠税前扣除”,简单的说就是企业捐赠了就可以少缴所得税。但在2016年以前,抵扣、少缴不是无限制的,企业一年的捐赠如果超过了年度利润的12%,超过部分就不能用来抵扣了。

这项政策对企业捐赠形成了鼓励,但是在慈善立法的过程中,不少意见反映,当年捐赠只能用于当年的所得税抵扣,加上有12%的限制,不利于鼓励企业进行大额捐赠。

为此,2016年颁布施行的《慈善法》放宽优惠,对“企业慈善捐赠支出超过法律规定的准予在计算企业所得税应纳税所得额时当年扣除的部分”,允许“结转以后三年内在计算应纳税所得额时扣除”。



税收政策的调整要符合“税收法定”的原则,即要由税法来统一规定。为此,2017年2月24日,全国人大常委会作出决定,对《企业所得税法》第九条修订为“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”,与《慈善法》形成了一致。

假设一个企业一年的利润为100万元,企业当年捐赠了48万元,在“结转三年”的新政出台之前,企业捐赠中仅有12万元可以为企业抵扣当年所得税,其余36万元不能抵扣,按25%的税率可以少缴3万元所得税。

在“结转三年”的新政出台之后,当年捐赠未能抵扣的36万元可以转到第二年继续抵扣,如果仍有未抵扣部分,可以依次转到第三年、第四年。

我们继续假设这个企业经营稳定,每年的利润都是100万元,同时企业后续几年都没有新的捐赠,那么第一年的48万元捐赠,在第二年、第三年、第四年每年仍然可以为企业免除3万元的所得税;企业4年合计可以少缴所得税12万元,也就是相当于一年的税前抵扣率提高到了48%。

但上面的例子是极端简单的情况。如果企业在后续三年又发生了新的捐赠,那么先抵扣新的捐赠还是先抵扣以前年度结转的捐赠?

不同的计算方法将导致企业享受的优惠产生很大差异。如果以前年度结转的捐赠和新一年度的捐赠合并后超过了当年利润的12%,是否可以混在一起向下一年继续结转?

那岂不是可能一年又一年无限结转下去,实际上突破了“三年”。

这些问题表明,如果结转扣除的具体计算方法、结转次序等没有技术层面的统一规定,就会引起混乱,造成不公平。虽然《企业所得税法》在2017年初就修改了,但还需要细化以便落实。

为了解决怎么结转的具体问题,财政部、税务总局联合发

布《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),目的就是明确结转扣除的具体计算方法、当年扣除限额规定、结转扣除顺序等事项,便于各级税务机关掌握和企业公平享受国家对公益慈善捐赠给予的优惠:

一是明确了结转年限。

结转年限为“自捐赠发生年度的次年起计算最长不得超过三年”,这就是说最多可以结转到第四年。

而且,当年发生的捐赠向以后年度结转的,“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”,这就是说每年的捐赠都是独立结转,不能与第二年的捐赠混在一起形成无限期结转。

二是明确了当年扣除限额。

当年准予扣除的捐赠既包括企业当年发生的捐赠,也包括以前年度结转的捐赠,合并起来“不能超过企业当年年度利润总额的12%”。

如果以前年度结转的捐赠+当年发生捐赠>企业当年年度利润总额的12%,最多只能按照当年年度利润总额的12%享受扣除,超过的部分可以向下一年结转。

三是明确了以前年度结转捐赠和当年发生捐赠的扣除顺序。

“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”,采用的先进先出法。

四是明确了“结转三年”政策的生效时间。

向前进行了追溯,从《慈善法》施行之日开始。

财税【2018】15号的执行时间自2017年1月1日起,确保了纳税人在今年5月底前进行的2017年度企业所得税汇算清缴时即可享受结转扣除政策;而且,2016年9月1日(即《慈善法》施行之日)以后发生的捐赠就可以纳入结转了。

可以说这个文件充分体现了对法律的尊重,对纳税人权益的保护,对公益慈善捐赠的鼓励。

(据“中国社会组织动态”政务微信)