

非营利组织企业所得税税务筹划研究

刘家乡,刘景娟

(长安大学 经济与管理学院,陕西 西安 710064)

摘要: 为了研究非营利组织所得税税务筹划的思路和方法,对企业进行所得税税务筹划的理论与实践以及非营利组织与企业的区别进行了探讨。分析认为:非营利组织应根据所得税一般计税机理和相关法律法规,从纳税主体身份、收入、税率3个方面进行所得税税务筹划。

关键词: 非营利组织;企业所得税;税务筹划;税率

中图分类号: F810.424

文献标志码: A

文章编号: 1671-6248(2012)04-0069-03

中国的非营利组织包括国有事业单位和民间非营利组织两类,而民间非营利组织包括社会团体、基金会和民办非企业单位。随着“十二五”规划的提出,社会管理创新成为国家的重大发展战略。事业单位分类改革正在进行,长期制约和束缚民间非营利组织发展的双重管理体制在实践探索中已经获得实质性的重大突破,非营利组织迎来了一个前所未有的黄金发展时期。

为鼓励非营利组织发展,国家除给予其财政拨款外,对非营利组织还给予了一系列的税收优惠政策。但是,为了实现资产的保值和增值、自身经济资源的有效利用、经济和社会效益的最大化,非营利组织开展公益性活动之外的其他经济活动,遵照税法的规定也要承担从事这些活动相应的纳税义务^[1]。履行纳税义务会导致非营利组织可支配资源的减少,加之其收入来源的局限性,能够配置的资源与企业相比更加稀缺。合理的税务筹划活动可以减少非营利组织的资源流出,拥有相对充裕的资源为社会大众提供公共产品和服务,提高组织社会价值,有利于增加捐赠收入,继续服务于组织目标,或从事经济活动,实现组织资产增值再投入公益事业的良性循环。

中国现行税收制度对非营利组织实行的税收优惠政策所涉及的税种比较多,包括企业所得税、增值

税、营业税、关税等税种。笔者选取非营利组织涉及较多的企业所得税为研究对象,借鉴企业进行所得税税务筹划的思路和方法探讨非营利组织税务筹划。

一、非营利组织纳税主体、收入和税率的特点

(一) 纳税主体

作为纳税主体,非营利组织与企业的显著区别主要表现为组织目标的差异。非营利组织的组织目标是为了实现整个社会或一定范围内的公共利益,组织资产属于社会,利润和资产不能进行分配。企业以利润最大化为目标,资产归所有者所有。迥异的组织目标导致非营利组织与企业的运营活动相差甚远,非营利组织活动集中在权益保护、环境保护、社区服务、扶贫发展和慈善救济等方面,而企业日常运营以生产和投资活动为主。基于非营利组织与企业之间的区别在于政府对它们采用了不同的政策,特别是在税收政策上有显著差异,其中在所得税方面也有体现。因此,两者从设立、筹资到投资,各项活动中的涉税事项也必然相差较大。《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《企业所得税法》)第26条规定,符合条件的非营利组织的收入为免税收

收稿日期: 2012-09-10

作者简介: 刘家乡(1961-),女,上海市人,副教授。

入:《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(以下简称《实施条例》)第84条列举了非营利组织免税应满足的7个条件;根据《企业所得税法》及《实施条例》的规定,财政部、国家税务总局于2009年11月11日发布了《关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知》,对免税条件做了进一步规定,共有9条,其中前7条与《实施条例》中的规定基本相同,后2条为新增内容。从以上法律法规可知,符合免税条件的非营利组织可以获得免税资格,享受免税待遇。

(二) 收入

非营利组织和企业收入上的区别主要表现为收入渠道和来源的不同。非营利组织的收入一般包括捐赠收入、拨款收入、会费收入和营利性收入。企业收入主要来源于股东投资、商品销售收入或服务收费、投资回报和债务融资等。对非营利组织的捐赠收入、拨款收入、会费收入免税属国际惯例,各国的税法规定基本一致,但营利性收入是否免税各国有不同的规定。根据中国《企业所得税法》规定:符合条件的非营利组织的收入为免税收入;财政部、国家税务总局于2009年11月11日发布了《关于非营利组织企业所得税免税收入问题的通知》,列举了非营利组织的免税收入范围。《实施条例》第85条规定,符合免税条件的非营利组织的收入,不包括非营利组织从事营利性活动取得的收入;不符合免税条件的收入要照章征收企业所得税。从以上法律法规可知,如果非营利组织获得免税资格且收入均符合免税条件,可以实现零所得税。企业的收入都需要缴纳企业所得税,虽然相关税法也制定了针对企业的税收优惠政策,但是正常经营的企业很难借助税务筹划完全避税,所以非营利组织应尽量增加不征税收入和免税收入,而减少营利性活动收入。营利性活动收入主要包括商品销售收入、提供服务收入和投资收益。但是,非营利组织的商业化是大势所趋,获取一定的营利收入,有利于非营利组织维持其生存和发展,同时营利收入作为自有资金来源的扩大,也能够赋予非营利组织更大的独立性和中立性(不会受制于政府或某一企业),从而更有利于实现非营利组织的宗旨。因此,非营利组织应适时使用逆向筹划方法,获取营利性收入,并利用收入确认时间,进行所得税税务筹划。

(三) 税率

《企业所得税法》规定,企业所得税的税率为25%,符合条件的小型微利企业,按减20%的税率征收。《实施条例》第92条规定,符合条件的小型微利企业,是指从事国家非限制和禁止的行业,并符

合下列条件的企业:(1)工业企业,年度应纳税所得额不超过30万元,从业人数不超过100人,资产总额不超过3000万元;(2)其他企业,年度应纳税所得额不超过30万元,从业人数不超过80人,资产总额不超过1000万元,也就是说企业一般有2档税率,即20%、25%。参照关于非营利组织的免税规定可知,非营利组织一般有3档税率,即0%、20%、25%。目前,只有少数企业具有免税资格,而很多非营利组织规模较小,符合现行规定在人数(不超过80人)、资产(不超过1000万元)方面的条件,所以非营利组织享受此项税收优惠的可能性非常大。

二、非营利组织企业所得税税务筹划的思路和方法

在税务筹划的基本思路和方法上,非营利组织和企业区别主要在于,企业往往通过精心安排,利用税法的漏洞、特例或其他不足之处来避税,而非营利组织主要利用税收优惠政策来节税。

(一) 纳税主体身份的税务筹划

根据企业所得税法及相关规定,只有获得免税资格的非营利组织,收入中符合免税条件的部分才可以免税,也就是说,如果没有取得免税资格,非营利组织免税就无从谈起,它将和企业一样,无论其性质如何,是否从事营利性活动,都要纳税。因此,非营利组织的税务筹划应从纳税主体身份的税务筹划开始,主要采用节税筹划方法中的免税技术。非营利组织在成立时便要进行全面自查,对不符合条件的地方进行整改,并及时向当地税务主管机关提出免税申请,提交规定材料,只有通过申请并被批准,非营利组织才具有免税资格。如取得免税资格,也不能麻痹大意,在5年免税期内尽量避免出现《关于非营利组织企业所得税免税收入问题的通知》所规定的情形,以免被取消免税资格。在5年有效期满前3个月内,及时提出复审申请,避免因未提出复审申请或复审不合格的,使免税优惠资格到期自动失效。由于中国对非营利组织税收政策的宣传不到位,不少非营利组织对应该享有的税收优惠政策不了解或了解的不全面,使得它们没有充分享受应有的政策扶持^[2]。因此,非营利组织应指定专门工作人员兼任这部分工作,明确其责任,为后续的税务筹划活动奠定良好的基础。

(二) 收入的税务筹划

1. 科学使用逆向思维

从相关法规和政策可以看出,非营利组织应尽量增加不征税收入和免税收入,而减少营利性活动

收入,营利性活动收入主要包括商品销售收入、提供服务收入和投资收益。但是,非营利组织的商业化是大势所趋,获取一定的营利收入,有利于非营利组织维持其生存及发展。非营利组织的税务筹划不是仅限于利用相关税收优惠政策减轻税收负担,在特定环境下,也可以借用“逆向”税务筹划的思路,选择适当的投资方式和投资项目,放弃税收优惠,从而取得更高的投资回报。“逆向”税务筹划主要是对成本效益原则的考量,非营利组织对投资项目的成本及收益进行比较,通过取得营利收入能够获得经济效益,同时会付出相应的融资成本、纳税成本、筹划成本及公信力下降等隐性成本,对两者进行比较,假如前者大于后者,非营利组织选择进行营利活动,并付出纳税成本,保持组织业绩和效率方面的提高,这足以弥补社会价值在可接受范围的降低幅度。

2. 合理利用收入确认时点和时间跨度

企业所得税在季末预缴,在年终汇算清缴,同样数额的所得税通过延缓纳税获得的时间价值要高于流转税等其他税种。对于非营利组织营利性收入的纳税可以参照企业进行,运用延缓期纳税方法,通过收入确认时间来实现延缓纳税的目的。特别是年末的收入,可以通过对交货、提供服务时点的把握、协商、调整,将收入确认时点由当年的12月收入延至次年的1月。这样跨年度的税务筹划,可获得延缓纳税的税收利益,且有利于调节非营利组织的资金周转^[3]。

(三) 税率的税务筹划

非营利组织从事营利性活动取得的收入,所得税税率与企业一致。若非营利组织满足现行规定在人数(不超过80人)、资产(不超过1000万元)方面的条件,且应纳税所得额略超过30万元,则可运用成本(费用)调整法,通过税务筹划,争取享受20%

的优惠税率。如某非营利组织2008年1月1日后的应纳税所得额为300001元,适用税率为25%,其应纳税所得额为75000.25元;如果应纳税额减少1元,即为300000元,适用税率为20%,应纳税所得额为60000元,应纳税额仅多1元,需多纳税15000.25元。这可以通过多买1元的办公用品,向公益事业捐赠一定数额的款项等方法解决这一问题。通过税率进行筹划的效果比较明显,但是非营利组织必须遵循合法性原则,不能采用多计提费用等不合法的方法^[4]。

三、结 语

随着中国政府职能的转换和法治化程度的提高,特别是税收制度的改革与税收执法质量的改善,处于成长阶段的非营利组织将趋于成熟,运行机制将逐步完善,管理水平将不断提高,非营利组织作为纳税人的法治观念、依法纳税意识和依法维权意识也会相应增强,税务筹划作为非营利组织财务管理的重要内容将逐步得到重视,尤其是对非营利组织涉及较多的企业所得税的筹划,将成为其实现自身财务目标的一种重要手段。

参考文献:

- [1] 刘植才.我国非营利组织税务筹划研究[D].天津:天津财经大学,2007.
- [2] 周旭亮.非营利组织“第三次分配”的财税激励制度研究[M].北京:经济科学出版社,2010.
- [3] 张 玥.对企业所得税的税务筹划探讨[J].财会研究,2011(14):23-24.
- [4] 盖 地.企业税务筹划理论与实务[M].大连:东北财经大学出版社,2012.

Enterprise income tax planning of non-profit organization

LIU Jia-xiang, LIU Jing-juan

(School of Economics and Management, Chang'an University, Xi'an 710064, Shaanxi, China)

Abstract: In order to study the non-profit organization income tax planning, this thesis analyzes the theory and practice of enterprise income tax planning and the difference between non-profit organization and enterprise. The conclusion is that non-profit organization's income tax planning should attend to identity of taxpayer, income and tax rate and be based on general tax calculation mechanism of income tax and related laws and regulations.

Key words: non-profit organization; enterprise income tax; tax planning; tax rate