

支持芦山地震灾后恢复重建 有关税收政策解析

■ 刘厚兵 曾昭平

为支持和帮助芦山地震受灾地区积极开展生产自救,鼓励和引导社会各方面力量参与灾后恢复重建工作,根据《国务院关于支持芦山地震灾后恢复重建政策措施的意见》(国发[2013]28号)的有关规定,财政部、海关总署、国家税务总局三部门联合下发《关于支持芦山地震灾后恢复重建有关税收政策问题的通知》(财税[2013]58号,以下简称财税[2013]58号),对于芦山地震灾区重建及各界支持灾区重建都给出了特殊税收优惠政策。笔者就该项政策变化及注意事项解析如下。

变化一:企业向地震灾区的捐赠允许税前全额扣除

财税[2013]58号明确,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,允许在缴纳当年企业所得税前全额扣除。

《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。《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第五十一条规定,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。《企业所得税法实施条例》第五十三条明确,企业发生的公益性捐赠支出,不超过年度利润总额12%的部分,准予

扣除。财税[2013]58号明确企业此次对灾区的公益性捐赠可以不必受利润总额12%比例的限制,即只要企业实现了利润其都可在所得税前进行全额扣除。这些政策体现了国家对各类企业援助援建灾区的最大程度支持,国家将本属于财政收入的税收让给了企业,从而使各方力量能够最大限度地支持灾区重建,同时也保护了捐赠企业的积极性。

例1:甲公司2013年年终企业年度会计利润为2 000万元,已于5月份通过慈善会对灾区捐赠500万元,并取得允许扣除的捐赠票据及相关材料证明,于捐赠时列入营业外支出,公司已在二季度企业所得税预缴时进行了申报,假设无其他纳税调整事项。按照企业所得税法有关规定,则甲公司2013年的捐赠扣除限额为 $2\,000 \times 12\% = 240$ (万元)。甲公司2013年发生的公益性捐赠500万元超过税前扣除公益性捐赠限额260万元,则甲公司需在2013年所得税汇算清缴时作纳税调增260万元($500 - 240$)。甲公司2013年应纳企业所得税额 $= (2\,000 + 260) \times 25\% = 565$ (万元)。但是按照财税[2013]58号的规定,企业不必考虑12%的捐赠比例限制,则:甲公司捐赠的500万元可在税前进行全额扣除,甲公司2013年应纳企业所得税额: $2\,000 \times 25\% = 500$ (万元)。通过分析可知:财税[2013]58号的出台意味着甲公司2013年可少缴纳企业所得税65万元($565 - 500$)。

此外,在减轻企业税收负担方面,财税[2013]58号还明确,对受灾地区损失严重的企业,免征企业所得税;自2013年4月20日起,受灾地区企业通过公益性社会团体、县级以上人民政府及其部门取得的抗震救灾和灾后恢复重建款项和物资,以及税收法律、法规和国务院批准的减免税金及附加收入,免征企业所得税;自2013年4月20日至2017年12月31日,对受灾地区农村信用社免征企业所得税;自2013年4月20日起,对受灾地区企业、单位或支援受灾地区重建的企业、单位,在3年内进口国内不能满足供应并直接用于灾后恢复重建的大宗物资、设备等,给予进口税收优惠(注:此项政策由各省、自治区、直辖市、计划单列市人民政府或国务院有关部门负责将所在地企业或归口管理的单位提交的直接用于灾后恢复重建的进口国内不能满足供应的物资减免税申请汇总后报财政部,由财政部会同海关总署、国家税务总局等部门审核提出处理意见,报请国务院批准后执行)。

变化二:个人捐赠允许在缴纳当年个税前全额扣除

财税[2013]58号明确,对个人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,允许在缴纳当年个人所得税前全额扣除。

根据现行个人所得税法的相关规

定,对于个人向灾区的公益救济性捐赠需分别接受捐赠的机构类别来区分是否属于全额扣除还是30%比例扣除的范围。即:纳税人通过非营利性的社会团体和国家机关(包括中国红十字会)向红十字事业的捐赠,以及纳税人通过中华慈善总会(当地慈善协会)、宋庆龄基金会、中国扶贫基金会、中国福利会、中华环境保护基金会的公益救济性捐赠和财政部、国家税务总局规定的其他准予全额扣除的机构向地震灾区捐赠,在计征个人所得税时,准予在当期应纳税所得额中全额扣除。个人向除上述机构外的其他机构进行公益性捐赠只能允许税前扣除应纳税所得额的30%。同时,《国家税务总局关于个人捐赠后申请退还已缴纳个人所得税问题的批复》(国税函[2004]865号)规定,允许个人在税前扣除的对教育事业和其他公益事业的捐赠,其捐赠资金应属于其纳税申报期当期的应纳税所得;当期扣除不完的捐赠余额,不得转到其他应税所得项目以及以后纳税申报期的应纳税所得中继续扣除,也不允许将当期捐赠在属于以前纳税申报期的应纳税所得中追溯扣除。而财税[2013]58号发布后,个人向芦山地震灾区所进行的捐款只要能够取得相应的捐赠票据不但可以在个人所得税前全额扣除,而且当月不够扣除的部分可以在捐赠当年年内剩余月份所得税前全额扣除。

例2:张先生每月扣除“三险一金”后取得工资薪金收入13 500元。2013年6月,张先生通过当地民政部门捐赠15 000元给地震灾区,民政部门为张先生开具了捐赠专用票据。根据现行税法规定,张先生上述捐赠不属于全额扣除范围之内,应按30%限额扣除,即:张先生6月捐赠扣除限额 $= (13\ 500 - 3\ 500) \times 30\% = 3\ 000$ (元),张先生实际捐赠15 000元大于捐赠限额3 000元,在计算个人所得税时,应按捐赠限额予以税前扣除,则张先生6月应纳个

人所得税 $= (13\ 500 - 3\ 500 - 3\ 000) \times 20\% - 555 = 845$ (元),且未扣除部分12 000元 $(15\ 000 - 3\ 000)$ 不能延至下期追溯扣除。而按照财税[2013]58号的规定,张先生的捐赠可全额进行扣除,张先生6月个人所得税应纳税所得额 $= 13\ 500 - 3\ 500 - 10\ 000 = 0$,则6月应纳个人所得税为0;同时,剩余未扣除部分5 000元 $(15\ 000 - 10\ 000)$ 可以延至下期,即在不考虑其他变动因素情况下,张先生7月仍可以扣除上个月未扣除的5 000元,则他7月应纳个人所得税 $= (13\ 500 - 3\ 500 - 5\ 000) \times 20\% - 555 = 445$ (元)。

同时,为减轻地震灾区个人税收负担,财税[2013]58号规定,自2013年4月20日起,对受灾地区个人接受捐赠的款项、取得的各级政府发放的救灾款项,以及参与抗震救灾一线人员,按照地方各级政府及其部门规定标准取得的与抗震救灾有关的补贴收入,免征个人所得税。

变化三: 无偿捐赠给受灾地区的货物免征增值税

财税[2013]58号明确,对单位和个人经营者将自产、委托加工或购买的货物通过公益性社会团体、县级以上人民政府及其部门无偿捐赠给受灾地区的,免征增值税、城市维护建设税及教育费附加。

根据《增值税暂行条例实施细则》的规定,单位或个体经营者将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人,视同销售货物,应按规定计算缴纳增值税;视同销售纳税义务发生时间为实物移送使用的当天;视同销售货物行为而无销售者,按下列顺序确定销售额:(一)按纳税人当月同类货物的平均销售价格确定;(二)按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定;(三)按组成计税价格确定。组成计税价格的公式为:组成计税价格 $= \text{成本} \times (1 + \text{成}$

本利润率)。属于应征消费税的货物,其组成计税价格中应加计消费税额。公式中的成本是指:销售自产货物的为实际生产成本,销售外购货物的为实际采购成本。公式中的成本利润率由国家税务总局确定。财税[2013]58号特别规定,单位和个体经营者对于灾区的无偿赠物,可以免征相应的增值税、城市维护建设税及教育费附加。

变化四: 多项特殊税收优惠支持灾后重建和人员就业

一是多项特殊政策支持房屋建筑物等恢复重建。财税[2013]58号明确,对政府为受灾居民组织建设的安居房建设用地免征城镇土地使用税,转让时免征土地增值税。对地震中住房倒塌的农(牧)民重建住房占用耕地的,在规定标准内的部分免征耕地占用税。由政府组织建设的安居房,所签订的建筑工程勘察设计合同、建筑安装工程承包合同、产权转移书据、房屋租赁合同,免征印花税。对受灾居民购买安居房,免征契税;对在地震中损毁的应缴而未缴契税的居民住房,不再征收契税。经省级人民政府批准,对经有关部门鉴定的因地震灾害损毁的房产、土地免征2013至2015年度的房产税、城镇土地使用税。对经批准免税的纳税人已缴税款可以从以后年度的应缴税款中抵扣。

二是鼓励受灾地区的商贸企业吸纳灾区人员就业。受灾地区的商贸企业、服务型企业(除广告业、房屋中介、典当、桑拿、按摩、氧吧外)、劳动就业服务企业中的加工型企业和街道社区具有加工性质的小型企业实体在新增加的就业岗位中,招用当地因地震灾害失去工作的人员,与其签订1年以上期限劳动合同并依法缴纳社会保险费的,经县级人力资源和社会保障部门认定,按实际招用人数和实际工作时间予以定额依次扣减营业税、城市维护建设税、教育费附加和企业所得税。定额标准为每人每年

收入成本确认中两类问题的财税处理分析

■ 李文辉 刘明涛 杜青琴

很多企业会遇到以下两类问题：一是销售商品收取预付款时购买方要求预先开具相应发票，销售方应该如何进行财税处理？二是购买服务（如资产租赁）过程中，因资金周转困难等原因不能按期支付购买价款（如租金）销售方拒绝开具发票时，购买方如何进行财税处理？这两个问题如果处理不当，一方面会影响会计信息的可靠性，另一方面会导致税务风险。本文拟结合国家相关税收政策及会计准则要求，对上述两类问题进行分析，并提出处理建议。

一、销售方收取购买方预付款时开具发票的分析及处理

对收取购买方预付款时开具的发票，很多企业尤其是中小企业的财务人员因为不了解相关政策或者图省事而将其在会计核算和纳税申报中均作为收入确认。这样处理带来两个后果：一是会计上提前确认收入虚增利润，因为很明显此时尚未达到收入确认的条件；二是预缴企业所得税纳税申报时会因多计利润而多缴税款，因为此时没有相应的

销售成本与之相配比。这不仅误导了会计报告信息使用者，也损害了企业的经济利益。

根据《增值税暂行条例》第十九条第一款规定，增值税纳税义务发生时间：销售货物或者应税劳务，为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。可见，不论是否收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据，也不论是否达到收入确认条件，只要开具了发票，增值税纳税义务就产生了，纳税申报时就要作

4 000元，可上下浮动20%，由灾区省级人民政府根据本地区实际情况在此幅度内确定具体定额标准。按上述标准计算的税收抵扣额应在企业当年实际应缴纳的营业税、城市维护建设税、教育费附加和企业所得税税额中扣减，当年扣减不足的，不得结转下年使用。受灾地区因地震灾害失去工作后从事个体经营（除建筑业、娱乐业以及销售不动产、转让土地使用权、广告业、房屋中介、桑拿、按摩、网吧、氧吧外）的人员，以及因地震灾害损失严重的个体工商户，按每户每年8 000元限额依次扣减其当年实际应缴纳的增值税、营业税、城市维护建设税、教育费附加和个人所得税。纳税人年度应缴纳税款小于上述扣减限额的，以其实际缴纳的税款为限；大于上述扣减限额的，应以上述扣减限额为限。

变化五：专项用于抗震救灾特种车辆免征车辆购置税

财税[2013]58号明确，对专项用于抗震救灾和灾后恢复重建、能够提供由县级以上（含县级）人民政府或其授权单位出具的抗震救灾证明的新购特种车辆，免征车辆购置税。符合免税条件但已经征税的特种车辆，退还已征税款。

但要注意，新购特种车辆是指2013年4月20日至2015年12月31日期间购买的警车、消防车、救护车、工程救险车，且车辆的所有者是受灾地区单位和个人。《中华人民共和国车辆购置税暂行条例》（国务院令第294号）第十五条规定，免税、减税车辆因转让、改变用途等原因不再属于免税、减税范围的，应当在办理车辆过户手续前或者办理变更车辆登记注册手续前缴纳车辆购置税。

另外，提醒纳税人还需注意以下几个事项：一是政策适用范围。财税[2013]58号所称“受灾地区”是指《四川芦山“4·20”强烈地震灾害评估报告》明确的极重灾区、重灾区 and 一般灾区。具体受灾地区范围见财税[2013]58号附件。二是政策差别。财税[2013]58号规定，财产所有人将财产（物品）直接捐赠给受灾地区或受灾居民所书立的产权转移书据，也可以免征应缴纳的印花税。但在增值税、企业所得税与个人所得税等税种方面却不能直接享受免征税优惠，而是必须通过公益性社会团体、县级以上人民政府及其部门的捐赠才能享受优惠。三是适用时间。上述对芦山地震捐赠的特殊税收优惠政策，凡未注明期限的，一律执行至2015年12月31日。■

（作者单位：江西省赣县地方税务局）

责任编辑 达青