

非营利组织税法规制论纲

——观念更新与制度设计

陈 风 张万洪

[摘 要] 非营利组织已成为现代社会的重要力量,对其进行税收规制是各国的普遍做法。我国现行有关税收政策尚存在着观念更新和制度设计方面的问题,应完善之。

[关键词] 非营利组织;税法规制;可税性理论

[中图分类号] DF21 [文献标识码] A [文章编号] 1672-7320(2009)05-0609-05

一、我国非营利组织税法规制现状

目前,我国对非营利组织实行的是一种税收优惠政策,即对非营利组织从事与其宗旨有关的非营利活动所取得的收入及相关的财产及行为给予免税待遇。这种税收优惠政策并不是通过一部法律来明确规定的,而是散见于若干具体税种的规定之中。

(一)企业所得税制度对非营利组织的税收优惠政策

企业所得税是以企业在一定期间内的纯所得为征税对象的一种税。针对非营利组织的企业所得税征税问题,国家税务总局于 1994 年 4 月出台了《事业单位、社会团体、民办非企业单位企业所得税征收管理办法》。该办法第 1 条开宗明义地指出,事业单位、社会团体和民办非企业单位取得的生产、经营所得和其他所得,应当交纳企业所得税。但是,在第 3 条列举了免征企业所得税的收入项目,包括:财政拨款;经国务院及财政部批准设立和收取,并纳入财政预算管理或财政预算外资金专户管理的政府性基金、资金、附加收入等;经国务院、省级人民政府(不包括计划单列市)批准,并纳入财政预算管理或财政预算外资金专户管理的行政事业性收费;经财政部核准不上交财政专户管理的预算外资金;事业单位从主管部门和上级单位取得的用于事业发展的专项补助收入;事业单位从其所属独立核算经营单位的税后利润中取得的收入;社会团体取得的各级政府资助;社会团体按照省级以上民政、财政部门规定收取的会费;社会各界的捐赠收入。

另外,根据 2001 年《财政部国家税务总局关于非营利性科研机构税收政策的通知》的规定,非营利科研机构从事主营业务收入按有关规定免征企业所得税,其从事非主营业务收入用于改善研究开发条件的投资部分,经税务部门审核批准后可抵扣其应纳税所得额。对于公益事业基金会在金融机构的基金存款取得的利息收入,不作为企业所得税应税收入;而其购买有价证券所取得的收入和其他收入,应并入应纳企业所得税应纳税收入总额,照章征收企业所得税。

(二)流转税制度对非营利组织的税收优惠政策

流转税,国际上又称“商品与劳务税”,是指以纳税人商品与非商品的流转额为征税对象的一个税种。它并不是一个单独的税种,而是就流转额进行征税的几个单独的税种的总称,主要包括增值税、消

费税、营业税和关税四种。根据《增值税暂行条例》第 16 条的规定,对直接用于科学研究、科学实验和教学的进口仪器、设备、对由残疾人组织直接进口供残疾人专用的物品免征增值税。该规定显然是针对科研、教育机构和残疾人福利组织的。营业税对非营利组织的优惠较多,主要体现在《营业税暂行条例》第 6 条。该条规定免征营业税的项目主要有:托儿所、幼儿园、养老院、残疾人福利机构提供的育养服务、婚姻介绍、殡葬服务;医院、诊所和其他医疗机构提供的医疗服务;学校和其他教育机构提供的教育劳务;纪念馆、博物馆、文化馆、美术馆、展览馆、书画院、图书馆、文物保护单位举办文化活动的门票收入,宗教场所举办文化、宗教活动的门票收入等。

(三)其他税种对非营利组织的税收优惠政策

1986 年,国务院发布的《房产税暂行条例》第 5 条规定:“下列房产免纳房产税:(1)国家机关、人民团体、军队自用的房产;(2)由国家财政部门拨付事业经费的单位自用的房产;(3)宗教寺庙、公园、名胜古迹自用的房产;(4)个人所有非营业用的房产;(5)经财政部批准免税的其他房产。”由此看出,我国对非营利组织制定了比较优惠的房产税税收减免政策。此外,契税、耕地占用税等均对非营利组织作出了税收优惠规定。

我国现行税法除了前述对非营利组织所采取的优惠政策之外,还对向非营利组织捐赠的企业和个人实行税收优惠。截止 2006 年 7 月,财政部、国家税务总局已下发文件,先后批准宋庆龄基金会、中国红十字会等共计 60 个社会团体接受企业、事业单位、社会团体和个人等社会力量的公益、救济性捐赠后,捐赠人可以在交纳所得税前享受全部或部分扣除优惠,其中享受全额扣除的受捐团体有 25 个。

二、现行税法对非营利组织规制之不足

(一)对非营利组织界定不明确,免税资格认定程序随意性强,违背了税收法定政策

作为我国民事立法的基本法,《民法通则》并没有对非营利组织作出界定,而是交由财税等部门依据税收法律、法规及财税部门的规章去认定。在实践中,财税、民政、海关等部门在非营利组织税收法规的制定与操作上各自为政,往往作出难以协调甚至相互矛盾的规定。在免税资格的认定程序上,《中华人民共和国税收征管法》第 21 条规定,纳税人可以依照法律、行政法规的规定向税务机关书面申请减税、免税。减税、免税的申请须经法律、行政法规规定的减税、免税审查批准机关审批。这是一种典型的个案审批制,明显有悖于税收法定原则。

(二)非营利组织的类型区分不合理,导致某些税收政策难以适应现实需要,违背了税收公平原则

国际上通常将非营利组织划分公益性组织和会员性组织,并实行不同的税法规制措施。根据中国现行的法规和管理体制,非营利组织要在民政部门登记注册才能成为合法的民间组织,因此,各种形式的非营利组织实际上分为两个大类,一类是在民政部门登记注册的非营利组织,另一类是未在民政部门登记的非营利组织。后一类组织某种意义上说是非法社团,也有学者称其为“灰社会”^[1](第 17 页)。这种分类造成很多不具有非营利特点的组织也称为“非营利性组织”,享受免税待遇,这无疑违背了税收公平原则。以此分类为逻辑前提而存在的某些税收政策,其合理性也是值得商榷的。

(三)对非营利组织的税务管理方法规定不完善,不利于税收征纳

根据《中华人民共和国税收征管法实施细则》第 12 条和《税务登记管理办法》第 2 条的规定,不从事生产经营活动的单位一般不需进行税务登记,但如取得应税收入、发生应税行为或者拥有应税财产,依照法律、行政法规规定负有纳税义务的,应在纳税义务发生之日起 30 日内向所在地主管税务机关申报办理税务登记。由于非营利组织大都未进行税务登记,而是在登记机关(主要是民政部门)登记注册后自动获得免税资格,因此如果发生纳税义务后不主动履行税务登记义务,就会出现非营利组织偷逃税款的情况。

(四)关于捐赠的制度设计不合理,影响了公益捐赠事业的发展

按照现行非营利组织税收制度,可直接接受(享受税前扣除的优惠政策)捐赠的非营利组织需要财

政部、国家税务总局以文件的形式加以特许。现已获得特许的非营利组织有 25 个。其他非营利组织直接接受的捐赠,捐赠方不能在税前扣除。“特许制”是现行非营利组织捐赠税收制度的主要特征,它进一步强化了非营利组织与官方的紧密联系,与我国非营利组织发展的趋势背道而驰。其问题主要表现在^[2](第 45 页):其一,“民间性”是非营利组织的重要特征。在国家与非营利组织的关系上,我国的非营利组织正由国家领域向社会回归,而“特许制”不利于非营利组织由官方走向民间。其二,国家向非营利组织的财政拨款正在收缩,以后非营利组织要自己筹资开展公益活动,但“特许制”削弱了非营利组织向民间筹集资金的能力。其三,“特许制”有碍税收公平,对官方背景不强的民间非营利组织是一种歧视和打压。其四,“特许制”为寻租预留了制度空间,妨碍税收公正。

三、非营利组织税法规制的理论阐释

学术界对规制的探讨,已经蔚然成风,甚至形成了规制经济学。一般意义上,规制是指限制或禁止。但其科学内涵应该是“有规定的管理”或“有法规的制约”,除了限制或禁止的意蕴之外,还有积极的鼓励和促进之义。以此为逻辑起点,本文认为,非营利组织的税法规制是指通过税收政策及税收手段的法律化,来对非营利组织的活动进行规范和调控。

(一) 可税性理论

根据可税性理论,收益性、公益性和非营利性是确定征税范围的三个基本要素。

1. 收益性。根据税法基本原理,税收是对社会财富的分配与再分配,只有当存在收益时,才存在收益的分配问题。当然,收益只是征税的前提要件(这里存在例外情形,如消费税、财产税等),并非有收益就一定要征税。判断某类收益是否具有可税性,还要考虑收益的可确定性、既存性、效率性和公平性等目标。非营利组织作为社会分配中的一个重要角色,存在捐赠收入、拨款收入、营利收入以及会费等收益来源,这些收益既有货币性收益也有实物性收益,属于现实发生的有形收益,符合可税性的前提要件。至于非营利组织收益的认定,首先要看其会计报表。其次,非营利组织向税务机关申报其收入状况,由税务机关来审核认定该收益是否应课税。

2. 公益性。“公益性”是一个比较泛化的概念,其内涵与外延都具有不确定性。一般意义上,判断某一行为是否具有公益性,主要考虑的因素是主观性、客观性与社会性。凡从事社会需要而市场本身不能满足,政府又无能力或难以满足的事业,有助于社会公共问题的解决,使不特定的社会公众从中受益的行为,即可认定其具有公益性。从非营利组织所从事的活动来看,它不仅满足了人们社会交往的需要,而且对满足公共物品的多元化需要起到了拾遗补缺的作用。

3. 非营利性。“非营利性”的具体衡量标准有三,一是组织的宗旨不以营利为目的,二是组织的利润不能在成员之间进行分配,而只能用于组织所开展的各种社会活动及自身发展,三是组织的资产不能以任何形式转变为私人财产^[3](第 3 页)。这一衡量标准与我国现行的法律规定基本吻合。作为我国第一部民间非营利组织的会计制度,财政部于 2004 年 8 月 18 日发布的《民间非营利组织会计制度》第 2 条规定,民间非营利组织应当同时具备以下特征:一是不以营利为宗旨和目的,二是资源提供者向民间非营利组织投入资源不得取得经济回报,三是资源提供者不享有民间非营利组织的所有权。

美国学者霍姆斯说过:“税收是文明的对价。”依法纳税,是公民应尽的光荣义务,也是社会文明的重要标志。但现实生活中,偷税、漏税、骗税等现象层出不穷,尤其是一些营利性组织采取各种欺骗性手段把自己包装成“非营利组织”,进而享受税收优惠待遇。更有非营利组织利用税收优惠地位,大量从事与其宗旨无关的商业行为,逃避税收。由于立法上的偏差和实践操作中税收优惠待遇的滥用,造成了市场的不公平竞争,给国家税收利益造成了重大损失。因此有必要强化对非营利组织的税法规制,具体到对其税收优惠的适用,要从可税性的三个要素,即收益性、公益性和非营利性来判定,一方面使那些符合法律和政策要求的非营利组织享受应得的优惠待遇,另一方面又防止非营利组织滥用其税收优惠资格,从而促进非营利组织的健康发展。

(二)非营利组织税法规制的边界

非营利组织的特殊性主要是非营利性和公益性,因为其非营利性,它不能通过以营利为目的的经营活动来获取收入,从而维持自身的存续和发展;因为其公益性,能够在一定范围内代替国家提供公共物品,满足公众需求,因而国家多对其采取鼓励发展政策。但税法在多大的范围内和多深的程度上来规制非营利组织的活动,即规制的边界,却是个值得探讨的理论问题。下面从两个角度对此进行分析。

第一,非营利组织税法规制的作用点。对非营利组织的税法规制,肯定是以其收入为落脚点。非营利组织的收入主要包括捐赠收入、拨款收入和经营性收入,税法对这三种收入规制的力度是不同的。各国税法对非营利组织的捐赠收入一般都给予免税待遇,这主要是基于公共政策的考虑,因为对捐赠收入免税,符合公认的社会道德,对社会与经济发展都有利。现实生活中,一些非营利组织会得到国家的财政拨款,这部分收入一般也享受免税待遇,因为拨款收入不属于应税所得,缺乏纳税的合理性。随着现实生活的发展,非营利组织从事一定的营利活动日益普遍,由此产生的营利收入及其如何课税便成为一个值得关注的问题。一般认为,如果非营利组织从事经营活动并有经营收入,就应当依法纳税。笔者认为,对此应当具体分析。假如非营利组织所从事的经营活动是与其宗旨相关的和必要的,那么给予其免税待遇是比较恰当的;假如这种经营行为已经背离了其宗旨,则应当照章纳税,否则就有损公平竞争的市场理念。在此问题是,美国税法给我们提供了较好的借鉴。

第二,非营利组织税法规制的侧重点。前文提及,规制有两层含义,一是消极的限制或禁止,二是积极的鼓励和促进。这两点不可偏废,对非营利组织的税法规制,即不能过度放任,否则将违反税收法定原则和税收公平原则;也不能管制过严,否则将窒息其发展。但这两点又不能等量齐观,而是应当有所侧重。过去(如文革时期),我国对非营利组织采取了消极的管制办法,视之如洪水猛兽,甚至将其取缔。那么现在,就应该在税收法定的原则下,更多地采取积极的做法,通过税收优惠等政策措施来促进其发展。

四、完善非营利组织税法规制的几点建议

(一)明确非营利组织的法律界定

为了使之成为一个比较有权威性的概念,应该在效力较高的法律中予以规定,或者在“民法典”中,或者在“税法通则”中。为了贯彻税收法定原则,在税收基本法中对非营利组织的概念、基本特征、基本类型、法律地位以及与营利组织的区分标准等做出规定更适宜。在基本类型问题上,有必要区分公益性组织与互益性组织,对前者的捐赠享有税收扣除优惠,后者则不享有,从而确保捐赠财产服务于社会利益。在税收基本法中应对非营利组织与营利组织的区分标准做出统一规定,从而使真正的非营利组织享受免税待遇。对于以往已经享受免税的营利组织,可以考虑给予一个过渡期,让其所有者做出选择,或者放弃对该组织的所有者要求,重新登记为非营利组织,或者坚持所有者身分,依法纳税。

(二)区分非营利组织的相关性经营收入与无关性经营收入,前者可以享受优惠,后者则必须征税

《社会团体登记管理条例》、《民办非企业单位登记管理条例》和《基金会管理条例》等都规定,严格禁止社会团体、民办非企业单位和基金会从事以营利为目的的经营活动,但对何谓“以营利为目的的经营活动”却没有规定,缺乏衡量标准。本文认为,这种规定过于僵硬,与其严格管制,不如合理引导。我国台湾地区税法鼓励非营利组织借助经济手段,为追求非营利宗旨筹集资金,这种做法很值得大陆地区借鉴。区分的意义,一是有利于增强非营利组织的经济能力,更好地实现其宗旨,二是能够有效制约非营利组织从事营利活动,促进其规范发展。

(三)采取有针对性的税收征管措施,提高规制的有效性

首先,制定与税法相协调的非营利组织会计准则。目前,我国大多数非营利组织所执行的事业单位财务规则、会计准则和会计制度已经不能适应经济社会发展需要,成为对其税务管理的一大障碍。可以借鉴美国的非营利组织会计公认原则,即大型的非营利组织采用权责发生制进行会计记录,小型非营利组织采用简便的收付实现制进行会计记录。其次,修改《中华人民共和国税收征管法》及其实施细则,规

定非营利组织必须向税务机关办理税务登记,登记其资金及来源、经营活动宗旨及范围、财务管理办法等,由税务机关核定其税收征免范围。对取得免税资格的非营利组织,也应当令其按年度向税务机关报送财务会计报表,以便税务机关实施监管。在此基础上,可以制定适合非营利组织使用的纳税申报表,制定专门针对非营利组织的稽查办法等。

(四)改进捐赠税收减免制度

我国对企业和个人捐赠的税收优惠较多,但带给捐赠人的收益却较少,效果很不理想。主要原因是优惠力度小,影响了公益捐赠人的积极性。从实践来看,对参与捐赠的部分特定机构给予所得税前全额扣除的优惠措施难以使不同性质的非营利组织有公平的发展空间,也难以使非营利组织的投资者直接受益。因此,应考虑多采用符合税收公平原则和国际惯例的间接优惠措施,如税收抵免、亏损结转、加速固定资产折旧等。另外,还应提高纳税人捐赠的扣除比例,合理加大税收优惠力度,扩大公益性捐赠的渠道,提高社会民众向非营利组织捐赠的积极性。

五、结 语

非营利组织的税法规制是一个颇具研究价值的问题。本文从四个层次对这一问题进行了探讨,试图在观念更新与制度设计上有所创新。一些尚未澄清的问题,如公益性与非营利性的逻辑关系,可税性理论是否要区分合法收益与非法收益,如何用量能课税原则来为非营利组织的税法规制提供理论支持等,笔者拟另行论述,在此不予展开。

[参 考 文 献]

- [1] 苏 力:《规制与发展——第三部门的法律环境》,杭州:浙江人民出版社 1999 年版。
- [2] 国家税务总局政策法规司课题组:《非营利组织税收制度研究》,载《税务研究》2004 年第 12 期。
- [3] 王 名:《非营利组织管理概论》,北京:中国人民大学出版社 2002 年版。

(责任编辑 车 英)

An Outline on Tax Regulation of Nonprofit Organizations: Ideas and Institutions

Chen Feng, Zhang Wanhong

(Wuhan University Law School, Wuhan 430072, Hubei, China)

Abstract: Nonprofit organizations have become an important force in modern society, and tax regulation of these organizations is a common practice in many countries. From the existing related tax policy in China, this article reviews the status of tax regulation of China's nonprofit organizations and applies the theory of taxability to interpret tax regulation of nonprofit organizations. The article puts forward suggestions to improve tax law of nonprofit organizations at the end.

Key words: nonprofit organizations; tax regulation; revenue theory