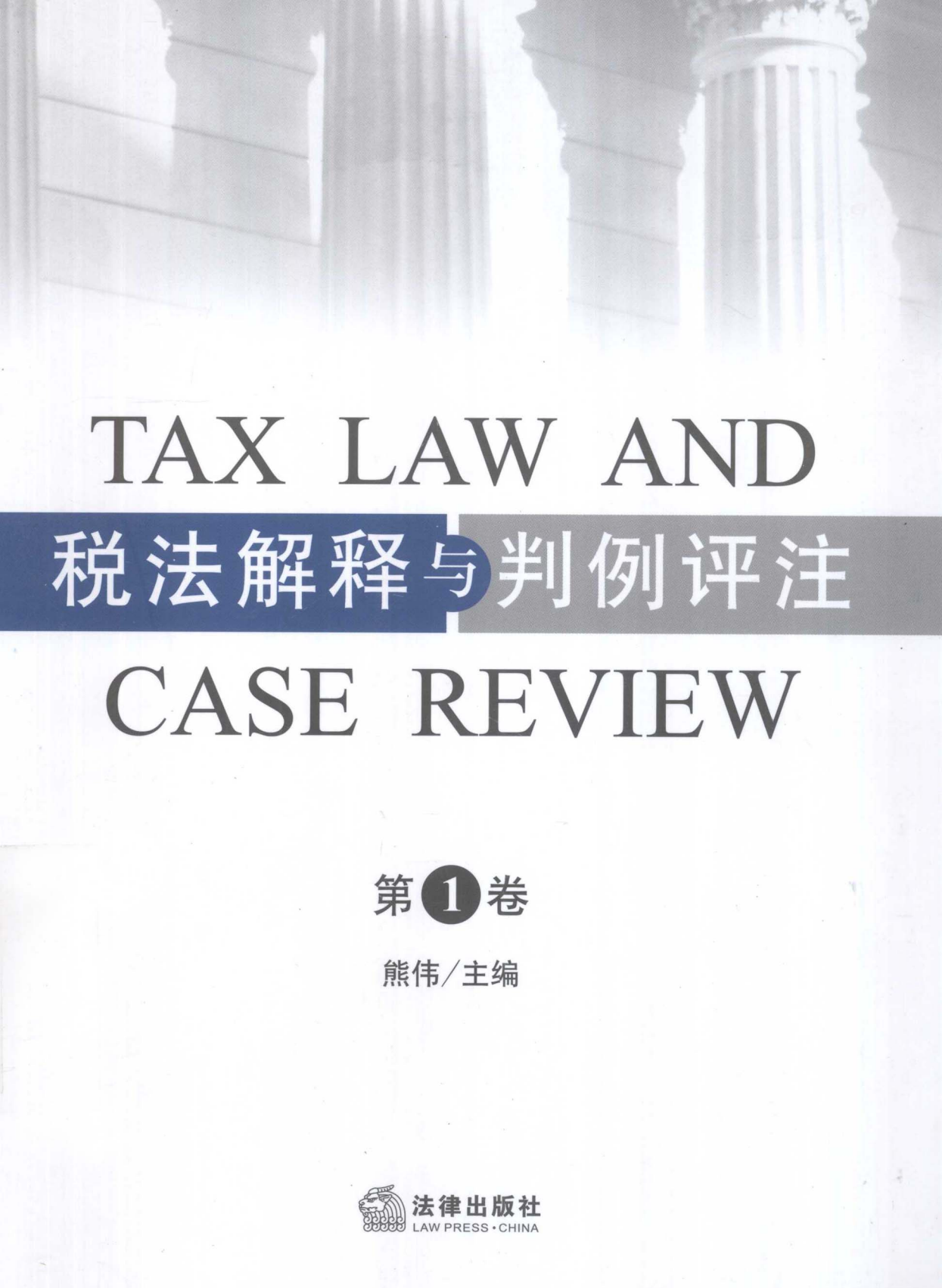




# TAX LAW AND 税法解释与判例评注 CASE REVIEW

第 1 卷

熊伟/主编



法律出版社  
LAW PRESS • CHINA

TAX LAW AND  
税法解释与判例评注  
CASE REVIEW

## 图书在版编目(CIP)数据

税法解释与判例评注. 第1卷 / 熊伟主编. —北京:  
法律出版社, 2010. 7  
ISBN 978 - 7 - 5118 - 0986 - 5

I. ①税… II. ①熊… III. ①税法—研究—中国  
IV. ①D922. 220. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 138963 号

© 法律出版社·中国

责任编辑/卫蓓蓓

装帧设计/李 瞻

出版/法律出版社

编辑统筹/学术·对外出版分社

总发行/中国法律图书有限公司

经销/新华书店

印刷/固安华明印刷厂

责任印制/吕亚莉

开本/787×960 毫米 1/16

印张/17.5 字数/280 千

版本/2010 年 9 月第 1 版

印次/2010 年 9 月第 1 次印刷

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

电子邮件/info@lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792/9779

网址/www.lawpress.com.cn

咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

全国各地中法图分、子公司电话:

第一法律书店/010-63939781/9782 西安分公司/029-85388843 重庆公司/023-65382816/2908

上海公司/021-62071010/1636 北京分公司/010-62534456 深圳公司/0755-83072995

书号:ISBN 978 - 7 - 5118 - 0986 - 5

定价:38.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

# 序

《税法解释与判例评注》第一卷即将出版,熊伟教授邀请我为之作序。浏览全书之后,我欣然应允,因为这实在是一本非常有特色的书。

近几年来,中国税法学研究取得了长足的进步,在法学界的影响力日益增强。不过,我也注意到,大多数做理论研究的人似乎不太关心实务,对实务经验的总结、提升和发展重视不够。我个人觉得,这是中国税法学目前的一个缺憾,需要全体同仁充分认识并努力克服。

熊伟教授主编的《税法解释与判例评注》在这方面是一个有益尝试。有关参与的作者大都是我认识的学界精英。他们本着学术自由的精神,点评税法实务中的各种疑难问题,其中既有批评和异议之声,也有褒扬和赞许之调。无论结论如何,其分析均在情在理,给人赏心悦目之感。

该书辑录的文章分为两个主题,一是对真实发生案例的研究;二是对税收规范性文件的评价。难能可贵的是,无论写作的对象是哪一类,作者都跳出了就事论事的范畴,上升到了制度建设和学术提炼的高度,对其他类似问题的解决具有重要的参考价值。

本书的另一个特色在于,针对具体的税法案例,附录了律师的辩护词和法院的裁判文书;针对税法公共事件,不仅及时组织了专家笔谈,而且附录了相关的法律文书。这些原始资料可以避免断章取义,防止误解和偏见,还原案件事实的真实面貌,对促进税法研究无疑具有积极意义。

这本书既然只是《税法解释与判例评注》的第一卷,我相信并期待第二卷、第三卷等不断问世。熊伟教授立志以这种方式推动中国税法学的进步,作为他的导师和朋友,我甚感欣慰。我相信这套丛书可以成为中国税法理论与实务互动的平台,见证中国税法学研究和实践的前进之旅。

是为序!

刘剑文

北京大学法学院教授

北京大学财经法研究中心主任

中国法学会财税法学研究会会长

2010年4月25日

## 卷首语

《税法解释与判例评注》第一卷顺利完成组稿、编辑,终于可以交付出版了!

两年前,当我和杨小强、袁森庚、崔威等好友谈论这本书时,心里只是有一个朦朦胧胧的念头,希望创设一个平台,推动税法研究人员关注实务的进展,吸引税法实务人士对研究产生兴趣。至于具体方案,当时还没有清晰的思路。在和出版社联系的过程中,由于必须报送选题方案,进行可行性论证,我才开始深入考虑细节问题,最终确定从案例和税收规范性文件入手,组织专业人士进行评论和分析。

有代表性的案例不仅表述着一个个鲜活的故事,也记录了实务界人士对税法的所思所想。这些是税法理论研究的重要素材,也是学者的灵感和激情的重要来源。无论是善意批评还是衷心赞扬,无论是立意高远还是发微探幽,通过这个过程,既有思想的交流和砥砺,又有信念的确证和重申。如果能达到这个效果,税法理论和实务的界限将彻底消失。当二者达到水乳交融时,税法职业共同体不就形成了吗?

出于这个考虑,我不仅邀请专家对案例进行学理评析,而且直接把律师、税务师的辩护词、代理词以及法院的裁判文书呈现在读者面前。无论读者是否同意它们所表达的观点和结论,这些文书的精彩程度丝毫不亚于学术论文,值得每一个关心税法的人细细玩味、好好品尝。如果税务行政文书能够往说理的方向发展,将来也可以成为本书收录的对象,让其有机会供公众评说。

除了案例之外,另一个领域也值得关注,即财税规范性文件。无论是财政部、国家税务总局发布的,还是地方财税机关发布的,规范性文件都只能对税法进行解释,不能作创制性规定。目前大量的规范性文件是不是遵循了这一原则?其合法性效力如何?对税法的进步做了哪些创造性贡献?只有通过一个个的文件进行梳理,才能发现其精彩之处,也才能体味其在具体情境下的无奈。

本期组稿过程中正好遇上南都等公益基金申请国务院审查财税〔2009〕第122号文及第123号文的合法性。当事人关心事件的结果,我则更多地关注这件事情的意义。毕竟,起草规范性文件的人都是凡人,不可能要求每件事情都做得尽善尽美,即便偶尔出错,也不值得大惊小怪。只要允许纳税人提出异议,只要有纳税人敢于提出异议,我认为,大家都会从这件事情得到收获,税法也藉此获得一次进步的机会。

本书集合了所有作者的智慧和热诚,作为主编,我深表感谢!同时要感谢我的

## 2 税法解释与判例评注(第一卷)

导师刘剑文教授对本书的鼓励,感谢法律出版社学术·对外出版分社朱宁分社长和卫蓓蓓编辑为本书出版所做的努力,感谢黄石地税局胡邵峰和江西财院叶金育为编辑稿件付出的劳动,还要感谢武汉大学法学院朱恋、赵钰锟、尹金洁、韩薇薇、樊荣、何艳辉、孙燕燕、陈霞、易华艳、周晓光同学协助录入和校对书稿。

本书难免会有错漏,虽然文责自负,但作为主编,我是第一责任人,在此先行祈请读者谅解!

熊 伟

武汉大学税法研究中心

2010年4月25日

# 目 录

Contents

序/1

卷首语/1

专家笔谈：纳税人质疑税收规范性文件的意义与启迪/1

一、行政机关解释税法应当接受合法性审查 熊 伟/2

二、应当正确解释和尽快完善非营利组织所得税优惠政策 施正文/5

三、非营利组织的免税收入认定应当标准化 杨小强 叶金育/8

四、基金群体要求对财税文件合法性审查行为的意义 崔 威/10

五、应当处理好大背景下的小逻辑 朱炎生/12

附件一：关于对财政部、国家税务总局《关于非营利组织企业所得税免税收入问题的通知》和《关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知》进行合法性审查的建议/16

附件二：就财政部、国家税务总局《关于非营利组织企业所得税免税收入问题的通知》和《关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知》致财政部谢旭人部长、国家税务总局肖捷局长的函/19

安徽沙河酒业税案引发的几点法律思考

袁森庚/23

附件一：沙河酒业案二审陈有西律师的辩护词/40

附件二：沙河酒业案二审梁猛律师的辩护词/53

附件三：安徽省界首市人民法院刑事判决书/64

附件四：安徽省阜阳市中级人民法院刑事裁定书/76

2 税法解释与判例评注(第一卷)

捐赠个人流通股避税若干法律问题研究 翟继光/78

宗庆后涉税案件的评析与反思 汤洁茵/90

民营 A 医院涉税案件的法律分析 段善武/108

企业重组税务规则起草过程的反思 崔 威/123

合伙企业的所得税处理

——对财税[2000]91 号和财税[2008]159 号之评论 杨小强 叶金育/138

逃税罪的立法修正与司法适用 逢锦温/159

税务诉讼中的证明标准和法律适用问题

——以佛山市顺德区恒光电器有限公司系列税务案  
为例

李荣法 朱 琳/169

附件一:广东省佛山市顺德区人民法院行政判决书/190

附件二:广东省佛山市中级人民法院行政判决书/210

附件三:广东省佛山市顺德区人民法院刑事判决书/217

附件四:广东省佛山市中级人民法院刑事判决书/230

税企争议与实质课税原则的重新定位

——兼论实质课税原则的普遍性和中立性原理

滕祥志/246

稿约/271

# 专家笔谈:纳税人质疑税收规范性文件的意义与启迪

## 【目次】

- 一、熊伟:行政机关解释税法应当接受合法性审查
- 二、施正文:应当正确解释和尽快完善非营利组织所得税优惠政策
- 三、杨小强、叶金育:非营利组织的免税收入认定应当标准化
- 四、崔威:基金群体要求对财税文件合法性审查行为的意义
- 五、朱炎生:应当处理好大背景下的小逻辑

2008年1月1日,《企业所得税法》和《企业所得税法实施条例》(以下简称《实施条例》)同时生效实施。《企业所得税法》及《实施条例》关于非营利组织税收制度的规定,开创了中国公益税收制度的新纪元,作为公益性的非营利组织,基金会业界备受鼓舞。《企业所得税法》及《实施条例》生效实施近两年,相关问题未能明确,包括基金会在内的所有非营利组织的税收优惠政策一直悬而未决。2009年11月11日,财政部、国家税务总局就此联合发布了《关于非营利组织企业所得税免税收入问题的通知》(财税[2009]122号)和《关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知》(财税[2009]123号),对“符合条件的非营利组织的收入”进行细化解释。由于认为《关于非营利组织企业所得税免税收入问题的通知》和《关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知》的内容与《企业所得税法》及《实施条例》存在抵触,违反上位法的明确规定,限制了“符合条件的非营利组织”的合法权利,对中国的基金会和公益慈善事业的发展造成严重阻碍,并将进而侵害非营利组织的合法权益及公共利益,2009年12月22日,南都公益基金会、友成企业家扶贫基金会、中国青少年发展基金会等9家基金会负责人就此提出质疑,联合签署建议书,请求国务院对此进行违法性审查,并同时致函财政部和国家税务总局,希望就相关问题沟通。三天后,又有北京艺海慈善基金会、李四光地质科学奖基金会和北京交通大学教育基金会等15家基金会也参与进来。至此,共有24家基金会联名致函

国务院有关部门和财政部、国家税务总局。与此同时,《南方都市报》、《公益时报》、《中国企业报》及《南方日报》和经济观察网、网易等传媒也先后对此事件进行报道。“北京大学公民社会发展论坛 2010”专门就该事件进行研讨,会上相关的专家也就此发表了见解。一时间,此事件引起社会的广泛关注。该事件因“对公益组织予以所得税优惠政策是税法确立的规则,凸显国家鼓励、培育和发展公益组织的胸怀、气度与智慧。基金会面对涉嫌抵触上位法、进而将会严重影响本领域和社会公益发展的部门规范性文件,积极回应,联合行动,彰显了中国公民社会在行动能力和法律意识方面都达到了新的高度”而被评为“2009 年中国公民社会发展十大事件”之一。为反映税法学界的声音,本书编辑部组织了五位知名税法专家,从不同角度就该事件进行笔谈,以飨读者。

### 一、行政机关解释税法应当接受合法性审查

熊 伟\*

南都等多家公益性基金联名向国务院法制办申请审查财税〔2009〕122 号和 123 号文件的合法性,不仅制造了轰动一时的舆论效果,成为多家媒体争相报道的焦点新闻,而且推动了纳税人权利意识的复苏,对中国公民社会的建设起到了促进作用。该案被评为“2009 年中国公民社会发展的十大事件”之一,可以说当之无愧。税法学界应该深入挖掘此案的意义,没有理由对其发生和进展不置一词。

财税〔2009〕122 号和 123 号文是否存在问题,是否有抵触法律、行政法规的嫌疑,本人对此不做评说,其他几位专家会有相应的论述。不过,笔者以为,对严重影响切身利益的税务行政解释,纳税人能够理性地表达自己的异议,并向上级机关提出合法性审查的建议,这本身就是一个巨大的进步,值得所有纳税人学习,值得税法学界认真关注。希望财政部和国家税务总局理性回应此事,希望国务院法制办能够给当事人一个合理的答复。

当法律的含义不明确时,解释是一个必不可少的过程。目前,税法的解释主要是行政解释,且解释主体呈现多元化。以《企业所得税法》为例,不仅国务院、财政部和国家税务总局行使解释权,各级税务机关实际上都在发布规范性

---

\* 熊伟,法学博士,武汉大学法学院教授、博士生导师,武汉大学税法研究中心主任。

文件,向下属机构和人员提出指导性意见。在每一个具体案件中,面对模糊不清的法律问题,税务人员也需要先进行解释,才有可能得出最终的执法结论。

可见,税法解释并不神秘,它每天都在发生。事实上,对于同样一个法律条文,不同的主体基于不同的立场,完全可能有不同的解释。因此,在解释税法时出现不同意见,也是很正常的现象,不值得大惊小怪。毕竟,受语言、文字模糊性的影响,言不及义的现象难以避免。我们需要考虑的是,当对法律出现多种解释时,如何从中选择一种最合适的,用于解决现实中遇到的问题。

法律解释学本身对此提供了一些方法,如文义解释法、目的解释法、历史解释法、合宪解释法。但无论是哪种方法,都必须坚持一个原则,即法律解释不得创造法律,不得突破法律允许的文义。否则,解释法律的行政机关就在变相行使立法权。特别是对税法而言,由于其涉及纳税人的财产权,根据《立法法》的规定,更不能由行政机关来制定规则,除非法律有特别授权。

本案申请人认为,财税〔2009〕122 号和 123 号文对《企业所得税法》第 26 条第 4 项做了限缩性解释,使得部分原本应该免税的所得,被纳入了征税范围,违背了《企业所得税法》的原意,抵触了《企业所得税法实施条例》的相关规定。这种思路其实就是主张,财政部和国家税务总局无权剥夺立法机关和最高行政机关赋予纳税人的权利,行政机关解释法律必须受到合法性的限制。

笔者以为,如果将《企业所得税法实施条例》也视为一种行政解释,那么,本案不仅涉及法律解释本身的问题,还涉及行政解释内部的效力协调问题。当申请人主张,财税〔2009〕122 号和 123 号文违反《企业所得税法》时,涉及行政机关解释法律是否合法。当申请人主张,上述文件抵触《企业所得税法实施条例》时,涉及下级行政机关的解释是否抵触上级行政机关的解释。无论哪一种情况,当事人都应有权要求对文件进行合法性审查。

在现代法治国家中,行政权必须受到控制,行政机关解释法律的权力同样应该受到控制。如果行政解释出现合法性问题,应该有相应的渠道加以解决。以本案所涉的《企业所得税法》为例,行政解释的合法性控制至少应该包括四个渠道。

第一,行政主管部门的内部控制。如《税收规范性文件制定管理办法(试行)》(国税发〔2005〕201 号)第 33 条规定,“税务行政管理相对人认为税收规范性文件同法律、法规相抵触或者违反其他上位法规定的,可以向制定机关及其上一级税务机关书面提出审查的建议,制定机关及其上一级税务机关应当

依法及时研究处理,并书面答复处理结果。制定机关及其上一级税务机关应当探索建立有关异议处理的制度、机制”。即便没有行政相对人的审查建议,只要上级机关发现下级机关在解释法律方面存在问题,也应该依职权主动予以纠正。<sup>[1]</sup>

第二,各级政府对职能部门的法律解释进行审查。例如,对财政部和国家税务总局发布的规范性文件,其中涉及法律解释的合法性问题时,国务院有权进行审查。行政相对人对其中的法律解释有异议时,也应该允许其向国务院提出审查建议。目前,由于缺乏相应的异议制度,国务院接到审查建议后,可能也一筹莫展。借此机会探索建立一套切实可行的程序后,将来再发生类似争议时,就可以一体适用了。<sup>[2]</sup> 地方各级政府也应该建立这种审查机制,力求所属职能部门解释法律时,不至于出现合法性问题。

第三,司法机关对行政解释的合法性进行审查。在行政诉讼中,当法律本身含义不明时,行政机关为了证明自己行为的合法性,往往举出行政规章,甚至各种规范性文件。《行政诉讼法》规定,法院审理行政案件,以法律和行政法规、地方性法规为依据,参照部门规章和地方规章,行政规范性文件不在适用范围。这样,至少就行政规范性文件而言,当其解释法律存在合法性问题时,法院完全可以不适用。对于规章,既然是“参照”,如果法院不认同其解释法律的立场或方法,也应该可以按照自己的理解断案。只有这样,才能保证行政权接受司法审查,不至于出现权力的滥用。

第四,立法机关对行政解释合法性的审查。根据《立法法》第88条,全国人大常委会有权撤销同宪法和法律相抵触的行政法规;地方人大常委会有权撤销本级政府制定的不适当的规章。目前,虽然全国人大常委会设立了法案

[1] 《税收规范性文件制定管理办法》2010年7月1日生效之后,《税收规范性文件制定管理办法(试行)》同时废止。新旧《办法》最大的区别在于,国家税务总局的规范性文件被列入规范对象,其起草、审核和签发须履行新《办法》规定的程序,也允许行政相对人提出异议。不过,接受异议的主体就是规范性文件的制定机关,也就是国家税务总局自己。这种设计究竟会产生多大的实效,有待时间的检验。笔者以为,针对中央部委发布的规范性文件,由国务院法制办进行合法性审查,应该更符合法律的逻辑。只是,国家税务总局无权对此作出规定。

[2] 《行政复议法》第7条规定,公民、法人或者其他组织认为行政机关的具体行政行为所依据的下列规定不合法,在对具体行政行为申请行政复议时,可以一并向行政复议机关提出对该规定的审查申请。行政复议机关接到申请后,再根据自己的职权范围做出处理。这种规定虽然以具体行政行为作为前提,但是确实也是一条纳税人对税法解释异议的渠道。

备案审查室,为行政法规的违宪审查打开了大门,但是,相关的程序究竟应该如何启动,迄今尚未有进一步的规定,也从未发生过相关的案例。本案当事人只是申请国务院审查财政部和国家税务总局的规范性文件,没有涉及《企业所得税实施条例》相关条款本身的合法性,应该是充分考虑了其中的难度的。

如果上述四种渠道畅通无阻,并且都能起到应有的作用,那么,行政机关在进行法律解释时,一定会慎之又慎。受我国法治水平的发展现状所限,目前,要从外部对行政机关解释法律的权力加以控制,难度还非常大,而行政机关内部控制的动力又明显不足。因此,应该充分重视本案的意义,高度关注利害关系人的异议机制。无论本案的结果如何,其意义都无可限量。<sup>[1]</sup>

## 二、应当正确解释和尽快完善非营利组织所得税优惠政策

施正文\*

### (一)正确解释和适用非营利组织企业所得税优惠的立法规定

我国非营利组织享受的企业所得税优惠政策,集中体现在《企业所得税法》第26条的规定中,即符合条件的非营利组织的收入为“免税收入”。由于立法的简约,《企业所得税法实施条例》从两个方面对此作出了进一步规定:第84条规定了符合条件的非营利组织必须具备的七个方面的条件;第85条规定了非营利组织的哪些收入属于免税收入,即“符合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,但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外”。遗憾的是,《企业所得税法实施条例》的上述规定也还是没有明确属于免税收入的非营利组织收入的具体形态和类型。为此,财政部和国家税务总局发布了《关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知》(财税[2009]123号)(以下简称资格认定通知)和《关于非营利组织企业所得税免税收入问题的通知》(财税[2009]122号)(以下简称免税收入通知),就有

[1] 遗憾的是,《税收规范性文件制定管理办法(试行)》施行四年之后,国家税务总局最新发布的《税收规范性文件制定管理办法》仍然只是要求,有税收规范性文件制定权的税务机关应当建立有关异议处理的制度、机制,而没有就异议制度本身进行规定,或者提出指导性意见。尽管这种提法比《税收规范性文件制定管理办法(试行)》中提到的“制定机关及其上一级税务机关应当探索建立有关异议处理的制度、机制”有所进步,但在笔者看来仍显不足。

\* 施正文,中国政法大学财税法研究中心主任、教授、博士生导师。

关问题进行了解释和明确。从总体上看,这两个通知对于如何适用《企业所得税法》及其《实施条例》的有关规定,起到了进一步明确政策和增强操作性的积极作用,但存在下列不容忽视的重要问题:

1. 资格认定通知的制定主体欠缺合法性。按照我国法律法规的规定,民政部门是社会团体、民办非企业单位、基金会、事业单位等非营利组织的登记管理机关,负责对非营利组织的成立、变更、注销的登记管理和必要的监督管理。而从法理上讲,非营利组织的基本特征是公益性和非营利性,无论是民政部门登记的非营利组织,还是税法上需要给予税收优惠的非营利组织,也正是基于这两个基本特征才考虑赋予其税收优惠待遇,并且民政部门掌握了非营利组织的大量登记信息和业务信息,具有管理上的资源。因此,在制定非营利组织免税资格认定办法和实施具体的认定工作中,吸收民政部门的参与是必要和有效的,他们与财税部门分别从不同的职能和角度,协同保障非营利组织税收优惠政策的有效实施。从法律解释上看,《企业所得税法实施条例》第84条第2款明确规定,“非营利组织的认定管理办法由国务院财政、税务主管部门会同国务院有关部门制定”。特别是《企业所得税法实施条例》第52条在规定公益性捐赠应当具备的条件时,其第9项已经明确了国务院财税部门应当会同国务院民政部门来制定有关管理办法。因此,资格认定通知的制定主体存在明显瑕疵,按照《立法法》第87条第5项的规定,该资格认定通知因违背法定程序,应当由国务院予以改变或者撤销。

2. 免税收入通知的有关规定不合理并且与上位法的立法精神不完全一致。从法理上讲,非营利组织弥补了政府和市场的失灵,为社会提供准公共服务,增强政府对社会需求的回应性,因而不具有可税性,应当给予税收优惠。从更好地发挥非营利组织的功能和作用来看,只要非营利组织不以营利为目的,其在业务运作中取得的收益,特别是在资产的保值和增值中获得的与其宗旨有关的合理收益,也应当给予优惠待遇,因为这部分收益还是用于公益目的,从而有利于增强非营利组织的发展能力。所以,对这部分收益,有的国家给予免税优惠,有的国家实行低税率优惠。我国《企业所得税法实施条例》第85条在规定给予免税优惠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的同时,规定了“国务院财政、税务主管部门另有规定的除外”,也正是考虑了这方面的情况。按照税收法定原则,有关税收优惠的问题应当在法律上作出明确规定。但由于我国税收立法的粗疏,不仅《企业所得税法》,就是

在《企业所得税法实施条例》中也没有对此作出明确和具体规定。但作为下位法的免税收入通知,应当按照上位法律和条例的规定和精神来作出具体解释。据此,免税收入通知中存在下列问题:一是对于免税收入“不包括因政府购买服务取得的收入”的规定,应当区分政府购买服务的性质而给予不同的待遇。对于政府购买的非营利组织提供的私人产品和服务,不应当作为免税收入;对于政府购买的非营利组织提供的公共产品和服务,应当作为免税收入。二是对于“不征税收入和免税收入孳生的银行存款利息收入”为免税收入的规定中,其“免税收入”的概念存在循环指称的问题,因为这里的“免税收入”正是需要在免税收入通知中予以界定的。三是没有对非营利组织从事营利性活动取得的收入给予税收优惠的特别规定,例如,对于非营利组织用其一定比例的资产购买股票、出租财产等获得的股息、租金可给予优惠待遇。

## (二)尽快完善非营利组织所得税优惠政策及其配套制度

1. 由财政部、国家税务总局会同民政部制定“非营利组织免税资格认定管理办法”,并可以参照科技部、财政部和国家税务总局联合制定的《高新技术企业认定管理办法》,由省级民政部门同本级财政、税务部门组成本地区非营利组织免税资格认定管理机构,在办理或取得非营利组织资格后,到主管税务机关办理免税认定手续。对于特定的非营利组织,在认定免税资格时,还有必要征求主管部门的意见。

2. 完善非营利组织税收优惠政策,健全公益税收制度。一是扩大对捐赠人的优惠。捐赠收入是非营利组织的主要资金来源,为促进非营利组织发展,在管理条件具备的情况下,可以考虑将间接捐赠改为直接捐赠,将特许制改为审核制,凡符合条件的非营利组织通过申请都可以接受捐赠。要提高捐赠税前扣除标准,可以考虑将个人捐赠的个人所得税税前扣除标准由现行的30%提高到50%。二是合理确定非营利组织自身的所得税优惠。为适应非营利组织民间化和资产运营商业化的发展趋势,对非营利组织为资产保值增值目的而开展的资产运营行为所取得的用于公益目的的股息、租金、特许权使用费等被动所得,应当给予免税或低税率的投资收益优惠;对与非营利组织的宗旨有关,收益用于公益性事业的适度的经营活动收益,可给予低税率优惠。

### 三、非营利组织的免税收入认定应当标准化

杨小强\* 叶金育\*\*

自2009年11月11日国税总局和财政部发布《关于非营利组织企业所得税免税收入问题的通知》和《关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知》以来,对其合法性的探讨从实务界延展至理论界,引起社会的广泛关注。关注的中心为南都公益基金会等九家基金会向国务院、财政部和国家税务总局的三项审查建议,根本上涉及两个重要问题:符合条件的非营利性组织的免税收入范围和符合条件的非营利组织的认定管理办法的制定权限。

对于非营利性组织的非营利性收入赋予企业所得税法上的免税待遇已在世界范围获得共识,但对非营利性组织的营利性收入的税收政策出现以下主要模式:(1)所有营利性收入全部照章征税,多为保加利亚、菲律宾等不发达国家所采用;<sup>[1]</sup>(2)所有营利性收入全部免税,但要求营利收入用于非营利性的目的,比如英国、澳大利亚和波兰采用此种模式;(3)区别对待,将营利性收入的税收政策与非营利组织的宗旨挂钩,营利性收入与宗旨相关可享受免税待遇,否则对其进行课税,比较典型的为美国。

当然,对非营利性组织的税收政策并非亘古不变,比如美国,自1913年联邦所得税法颁布以来,非营利性组织就被赋予免税组织地位,享有免除所得税的优惠待遇:只要不超越联邦所得税法的免税范围行事,即可持续享受免税待遇。1950年国会开征非关联营业所得税,确立了一个重要宗旨:税务局可以收

---

\* 杨小强,博士,中山大学法学院税法教授。

\*\* 叶金育,硕士,江西财经职业学院税法讲师。

[1] 作为例外,日本对非营利组织的营利性收入采用低于一般商业企业所得税税率的待遇,非营利组织的营利性收入税率为27%,一般商业企业的营利性收入税率为37.5%。

取因非营利性组织从事非关联营业活动<sup>〔1〕</sup>遭受惩罚所获得的收入,而代替取消这些组织的免税地位。尽管美国早在1950年便开征了非关联营业所得税,但是在税收执法和税收司法中,非营利组织的非关联营业活动的税法处理依旧未形成共识,非关联营业活动标准并没有在接下来的二三十年中得到很好的贯彻。卡特总统改革税制以后,非营利组织的税法处理也日渐清晰:原则上非营利性组织为了一个或更多的非营利性目的而从事的营业活动免税,以营利为目的从事商业活动,所有的营利收入均要纳税。

依据非营利组织的上述税收规律,《关于非营利组织企业所得税免税收入问题的通知》一定程度上缩小了“符合条件的非营利组织”依法应该享受的所有非营利性收入免税的权利,与《企业所得税法》和《实施条例》的立法精神有所偏离。但明确非营利组织从事营利活动取得的收入中哪些收入能够获得免税并不是一件容易的事情,将非营利性组织的免税营利收入进行具体化在国际上也远未达成共识,采用非营利性组织的免税营利收入具体化的国家并不多见。这是否可以理解为立法者对非营利组织的一种监督和约束呢?毕竟,当前诸多非营利组织自身存在不少问题,比如非营利组织的钱到哪儿去了?透明程度怎么样?自身做得怎么样?普通民众无从知晓。鉴于此,我们认为,可借鉴美国的非营利性组织税收政策,确定一个具体原则和标准取代具体的免税收入范围,这也符合我国当前税务机关征管的实际,也未必阻碍中国非营利组织的发展。

根据《企业所得税法》第26条及其《实施条例》第84条的规定,符合条件的非营利组织的认定管理办法应该由国务院财政部、税务主管部门会同国务院有关部门制定。《关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知》仅由

---

〔1〕 根据非关联营业税法的规定,非营利组织所从事的活动,一旦具备如下三个实质要件,即可认定其为非关联营业活动。三种要件必须同时具备才可认定其为非关联营业活动,才能进入非关联营业所得税的评价。(1)商行为。商行为是一个很宽泛的概念,任何以获取收入为目的的货物销售、服务提供和具备公司特征的行为,都可以认定为商行为。非关联营业活动之商行为具备如下特质:营利动机、行为可分离性、高效运作及竞争性。(2)商行为持续进行。这里的“持续”是与其他非免税组织从事类似行为的频率相似的。国内税务局虽然针对不同行为的频率作出了大量的规定,但仍无法确定一个硬性的规则。一般性的规则就是该行为是否与可比的商业行为有相似的跨度。(3)非实质关联。大学首要的免税目的在于教育,但其从事的很多行为显然与教育无关,而这些恰恰不属于免税范畴,即进入应税空间,对这类行为UBIT称其为:与免税目的无关的非实质性关联行为。