

深化税收制度改革与完善地方税体系研究系列

中国非营利组织 税收政策改革研究

◎ 汪 昊 / 著

ZhongGuo FeiYingLi ZuZhi ShuiShou
ZhengCe GaiGe YanJiu

研究
改革



经济科学出版社
Economic Science Press

深化税收制度改革与完善地方税体系研究系列

中国非营利组织 税收政策改革研究

◎ 汪 昊 / 著

ZhongGuo FeiYingLi ZuZhi ShuiShou
ZhengCe GaiGe YanJiu

研改
究革

图书在版编目 (CIP) 数据

中国非营利组织税收政策改革研究 / 汪昊著. —北京:
经济科学出版社, 2016. 4

(深化税收制度改革与完善地方税体系研究系列)

ISBN 978 - 7 - 5141 - 6813 - 6

I. ①中… II. ①汪… III. ①社会团体 - 税收政策 -
税收改革 - 研究 - 中国 IV. ①F812. 422

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 073669 号

责任编辑: 凌 敏 张惠敏

责任校对: 王肖楠

责任印制: 李 鹏

中国非营利组织税收政策改革研究

汪 昊 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

教材分社电话: 010 - 88191343 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [lingmin@ esp. com. cn](mailto:lingmin@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京密兴印刷有限公司印装

710 × 1000 16 开 15.5 印张 220000 字

2016 年 4 月第 1 版 2016 年 4 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 6813 - 6 定价: 46.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@ esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn))

丛书编委会名单

主任：李俊生

委员：白彦锋 何 杨 李 升
任 强 汪 昊

丛书总序

2013年11月，中共十八届三中全会在《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》（以下简称《决定》）中提出全面深化改革的总目标——“完善和发展中国特色社会主义制度，推进国家治理体系和治理能力现代化”。“国家治理”一词第一次写入改革的总目标中。《决定》指出，“到二〇二〇年，在重要领域和关键环节改革上取得决定性成果”，“形成系统完备、科学规范、运行有效的制度体系”。对于财税改革，《决定》指出，“财政是国家治理的基础和重要支柱，科学的财税体制是优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障。必须完善立法、明确事权、改革税制、稳定税负、透明预算、提高效率，建立现代财政制度，发挥中央和地方两个积极性”。

2015年10月，《国民经济和社会发展第十三个五年规划的建议》指出，到二〇二〇年全面建成小康社会，是中国共产党确定的“两个一百年”奋斗目标的第一个百年奋斗目标。“十三五”时期是全面建成小康社会决胜阶段，“十三五”规划必须紧紧围绕实现这个奋斗目标来制定。对于财税改革提出：“深化财税体制改革，建立健全有利于转变经济发展方式、形成全国统一市场、促进社会公平正义的现代财政制度，建立税种科学、结构优化、法律健全、规范公平、

征管高效的税收制度。建立事权和支出责任相适应的制度，适度加强中央事权和支出责任。调动各方面积极性，考虑税种属性，进一步理顺中央和地方收入划分。”

由此可见，深化税收制度改革，是提高国家治理能力和完善治理体系的重要内容，是建立现代财政制度的重要组成部分，是落实“十三五”规划、建成全面小康社会和实现第一个百年伟大奋斗目标的重要任务。

本套丛书作为国家社科基金重大项目“深化税收制度改革与完善地方税体系研究”（项目号：14ZDA028）的阶段性成果，围绕当前我国税制改革和地方税体系完善中的重点、难点问题，在如下领域进行了专题研究。

一、经济治理与房地产税改革研究

对于“经济治理”，《决定》要求：“紧紧围绕使市场在资源配置中起决定性作用深化经济体制改革，坚持和完善基本经济制度，加快完善现代市场体系、宏观调控体系、开放型经济体系，加快转变经济发展方式，加快建设创新型国家，推动经济更有效率、更加公平、更可持续发展。”

我国当前税制在经济治理方面存在一些不足，而房地产税是其中最突出的问题之一。从税制结构来看，以房地产为主的财产税缺失，不利于对存量财产这一重要税源的课税，也不利于发挥房地产税的经济调节作用。从分税制来看，地方政府的税收收入构成也存在不利于地方经济发展的方面：如地方政府主要收入来源于共享税，导致地方政府重视企业、投资和生产，而忽视个人、消费和公共服务，导致地方政府间的税收竞争，不利于经济结构优化。又如与房地产有关的税收大部分都属于流转税，与房地产的交易直接相关。激励地方政府大力发展房地产市场，鼓励房地产投资、交易甚至投机行为，不利于

房地产市场的健康发展和经济结构的优化。再如随着营业税改征增值税的全面推进,营业税这一地方税的主体税种将消失,地方政府将更加严重依赖共享税,这将影响其在经济治理中的独立性和积极性,不利于地方经济的发展;还如随着城镇化的推进,市县一级政府需要提供更多的公共产品和服务,现有地方税收更有利于激发地方政府投资热情,而不是提供更多更好的公共产品和服务的热情。

课题从理论与实践相结合的角度,全面、系统地阐述了房地产税制改革的理论基础,国际经验、制度现状与问题、改革宏观背景、制度框架以及改革效应。课题还围绕我国房产税改革的中长期策略进行了深入研究,如我国基层财政和政府治理的现状、房产税在税制体系应有地位的理论分析、房产税在基层政府治理中发挥作用的机制和要件分析、房产税对基层财政贡献的模拟研究、房产税改革和完善基层政府治理的中长期战略等等。

二、社会治理与社会组织税收研究

对于“社会治理”,《决定》要求:“激发社会组织活力。正确处理政府和社会关系,加快实施政社分开,推进社会组织明确权责、依法自治、发挥作用。适合由社会组织提供的公共服务和解决的事项,交由社会组织承担。支持和发展志愿服务组织。限期实现行业协会商会与行政机关真正脱钩,重点培育和优先发展行业协会商会类、科技类、公益慈善类、城乡社区服务类社会组织,成立时直接依法申请登记。加强对社会组织和在华境外非政府组织的管理,引导它们依法开展活动。”

社会组织,又称非营利组织或第三部门,是与政府、企业并列的一种社会组织形式。非营利组织在现代国家社会治理中不可缺少。它可以弥补政府在公共产品和服务提供领域

中的失灵,改善公共产品和服务的供给数量和质量。当前,我国的众多改革,如政府职能改革、社会治理改革、事业单位改革、政府购买公共服务改革等一系列改革,都呼唤加快非营利组织改革。我国非营利组织的改革和发展开始进入新的历史时期。政府职能改革的方向是分离不必要的职能,其中一些职能将由非营利组织承接。社会治理的改革,要求社会组织参与并发挥作用,同样离不开非营利组织。事业单位本身即属于非营利组织范畴,但当前我国事业单位仍处于依附于政府和垄断的状态,与相对独立与竞争的非营利组织还有相当距离。政府购买公共服务也有利于缩小政府规模和提高公共服务供给水平,政府购买公共服务离不开公共服务的供给,非营利组织是公共服务供给的重要主体。

非营利组织的发展需要国家相应的政策支持。纵观各国非营利组织相关政策,税收政策是非营利组织发展中的重要政策。非营利组织的发展与税收政策的关系尤为密切。由于我国非营利组织发展较晚,我国相关的税收制度仍处于发展完善时期,目前存在的问题较多。课题对于我国非营利组织在社会治理中的作用、与税收的关系、非营利组织税收政策中存在的问题,以及美国、日本、德国等国的非营利组织税收政策及管理经验等进行了研究,并对完善我国非营利组织税收政策提出相应的政策建议。

三、生态治理与环境税研究

关于“生态治理”,《决定》要求:“紧紧围绕建设美丽中国深化生态文明体制改革,加快建立生态文明制度,健全国土空间开发、资源节约利用、生态环境保护的体制机制,推动形成人与自然和谐发展现代化建设新格局。”

税收在生态治理中的作用,集中体现在绿色税制的建设

上。绿色税制是以保护环境，推进绿色生产和消费为目的，建立开征以保护环境为目的的税收制度。中国在经济迅速增长的同时，伴随着环境的高消耗、高污染问题，为实现可持续发展，建立生态文明社会，必须充分利用税收等手段加以调节。因此，在中国进行绿色税制改革具有重要意义。

近年来，全国频现的、大范围、持续的雾霾天气给人们的出行和健康造成极大困扰，而雾霾天气的根本原因是污染排放量大。与此同时，交通拥堵问题日益成为困扰北京、上海、广州乃至全国城市和社会发展的主要问题之一，并在一定程度上加剧了城市大气污染。在深化税制体系改革的背景下，如何全面发挥环境税的调节功能，在兼顾区域资源禀赋差异的基础上因地制宜，以及在完善地方税体系下环保税的角色分配等问题是值得探讨的重要问题。此外，环境税征管问题是推动环境税开征中的重难点问题。环境税征管是一项系统且复杂的工作，不仅需要专业技术人员利用各种监测设备花费较长时间对污染排放浓度进行测量、对环境资源的破坏程度及固定的大排放源进行定期监测和追踪监测，还要考虑测度和税款征收之间的衔接和过渡。环境税如何征收、如何管理、该向哪些主体征税，学术界还存在诸多争议。因此，为了弥补环境税研究中的薄弱环节，确保环境税顺利开征以解决其后顾之忧，对我国开征环境税征管问题进行研究十分重要。课题对上述环境税相关问题进行了研究。

四、全球治理与国际税收规则研究

关于“全球治理”，《决定》要求：“适应经济全球化新形势，必须推动对内对外开放相互促进、引进来和走出去更好结合，促进国际国内要素有序自由流动、资源高效配置、市场深度融合，加快培育参与和引领国际经济合作竞争新优势，以开放促改革。”

参与国际税收规则的制订是中国参与全球治理的重要内容。2013年G20会议通过“税基侵蚀与利润转移”(Base erosion and profit shifting, BEPS)行动方案,意味国际税收规则将重新改写,从防止征税转移到防止双重不征税。同时,国际税收协调也从国际税收协定在征税权的协调逐步深入到国内具体税制的协调。2013年8月,中国正式签署《多边税收征管互助公约》,正式加入全球反避税联合行动,也使得中国在税收情报交换、税收透明度上面临空前巨大的国际压力。

截至2013年4月,我国累计实际吸收外资金额1.3万亿美元,在全球排名中居第二位。大量的外资引入为我国经济的腾飞注入了强劲动力,然而在从中国市场获取巨额利润的同时,跨国公司通过转移在华利润而给我国也造成了巨大的税收损失,使得吸引外资导致的投资增加、技术进步和效率改善等多方面的利益,不是以更适用产品和较低价格的形式转移给我国的生产者和消费者,而是以较高利润的形式被跨国公司吸收。同时,随着对外投资的迅速增长,中国将培育出自己的跨国公司,出于经营和管理的需要也具有利润转移的动机。因此,深入研究跨国公司利润转移行为及其影响因素,对于有效制定吸引外国投资、促进对外投资战略和加强反避税管理具有重要意义。课题利用跨境资本流动的数据对国际税收规则变化的原因和影响进行研究,同时还从经济学角度分析中国应对新变化提出的市场溢价、成本节约等地域特定优势,为我国国际税收制度的完善提供更多的理论支持。

尽管课题组成员竭尽全力,但因水平有限,我们的研究成果仍有一些不尽如人意之处,敬请读者给予批评指正。

李俊生

2016年1月

前 言

非营利组织，又称第三部门，是与政府、企业并列的一种社会组织形式。非营利组织在现代国家治理中不可缺少。它可以弥补政府在公共产品和服务提供领域中的失灵，改善公共产品和服务的供给数量和质量。它的资金重要来源是个人和企业的捐赠，是私营部门活动向公共领域的扩展和延伸。非营利组织发挥着“第三次分配”的功能，对于调节收入分配，建设和谐社会具有重要作用。非营利组织自身对于促进经济增长、就业和促进教育、医疗、文化、科学、卫生、体育、环保、国际交流等各项事业都具有重要意义。

当前，我国的众多改革，如政府职能改革、社会治理改革、事业单位改革、政府购买公共服务改革等一系列改革，都呼唤加快非营利组织改革。我国非营利组织的改革和发展开始进入新的历史时期。政府职能改革的方向是分离不必要的职能，其中一些职能将由非营利组织承接。社会治理的改革，要求社会组织参与并发挥作用，同样离不开非营利组织。事业单位本身即属于非营利组织范畴，但当前我国事业单位仍处于依附于政府和垄断的状态，与相对独立和竞争的非营利组织还有相当距离。政府购买公共服务也有利于缩小政府规模和提高公共服务供给水平，政府购买公共服务离不开公共服务的供给，非营利组织是公共服务供给的重要

主体。

非营利组织的发展需要国家相应的政策支持。纵观各国非营利组织相关政策，税收政策是非营利组织发展中的重要政策。非营利组织的发展与税收政策的关系尤为密切。例如，国家通过对捐赠者的税收优惠，帮助非营利组织融资；通过对非营利组织的非营利收入给予免税政策，降低非营利组织成本；非营利组织的发展还可以提高全社会准公共产品的供给，并降低政府的支出，从而有利于降低宏观税负，也有利于降低财政支出压力，对于解决财政收支矛盾，建设健康与现代的财政制度具有重要意义；此外，非营利组织的运行离不开税务机关的有效监管，税务机关通过对非营利组织账务和经营的监管，以监督其活动的非营利性宗旨得以贯彻，并保证国家对非营利组织及捐赠人的税收优惠的有效性。

由于我国非营利组织发展较晚，我国相关的税收制度仍处于发展完善时期，目前存在的问题较多，例如：对非营利组织的界定模糊，双重登记管理导致大量非营利组织无法获得免税资格，互益型非营利组织免税政策存在税收漏洞，“官办”和“民办”非营利组织待遇不公，对经营性收入课税的理论依据不明确，对经营性收入与非经营性收入缺少判断标准，未对主动性经营收入与被动性经营收入加以区分，对于投资收益课税未给予区别对待，房产税等的免税条件存在不足，对医疗、教育等机构的免税政策存在不足，捐款绝大部分流向有政府背景的非营利组织，企业所得税和个人所得税中对捐赠扣除规定的不足，货物与劳务税捐赠扣除存在不足，大量非营利组织无法获得免税资格和捐赠扣除资格，税务部门在对非营利组织管理中的地位不明确，对非营利组

织税式支出管理不足等等。本书在对美国、日本、德国等国的非营利组织税收政策研究的基础上,借鉴上述国家税收政策及管理经验,对完善我国非营利组织税收政策提出相应的政策建议。

本课题是李俊生教授主持的国家社科基金重大项目“深化税收制度改革与完善地方税体系研究”(项目号:14ZDA028)的子课题之一,作者感谢项目的资助。

在本课题的研究中,王怡璞老师、李勇彬博士、董必凯、樊天勤、樊敬和常思参与了课题的讨论、资料搜集和部分章节的写作,在此一并表示感谢。

由于作者的水平有限,对此问题的研究难免存在一些不足,不当之处望各位读者给予批评指正,谢谢!

汪 昊

2016年1月13日

目 录

第一章 概论	1
一、非营利组织的一般理论	1
二、非营利组织与税收关系	2
三、我国的非营利组织改革	4
四、非营利组织税收政策现状	5
五、国外非营利组织税收政策借鉴	12
六、完善我国非营利组织税收政策建议	16
第二章 非营利组织的一般理论与中国实践	25
一、非营利组织的概念	25
二、非营利组织的作用	31
三、我国非营利组织发展实践	38
第三章 我国非营利组织税收政策现状分析	54
一、非营利组织的免税地位问题	54
二、非营利组织收入的税收问题	59
三、非营利组织支出的税收问题	71
四、向非营利组织捐赠的税收问题	72
五、非营利组织税收管理问题	77

第四章 国外非营利组织税收政策经验借鉴	84
一、美国非营利组织相关税收政策	84
二、德国非营利组织相关税收政策	96
三、日本非营利组织相关税收政策	98
四、国外非营利组织税收政策特点与经验	105
第五章 完善我国非营利组织税收政策建议	109
一、非营利组织的免税地位问题	109
二、非营利组织收入的税收问题	112
三、非营利组织支出的税收问题	116
四、完善对捐赠行为的税收问题	116
五、非营利组织的税收管理问题	118
第六章 我国高等学校的税收政策改革研究	120
一、高校税收政策理论基础	120
二、高校税收政策现状与问题	126
三、高校税收政策改革建议	149
参考文献	158
附录 非营利组织税收政策重要法规汇编	162
事业单位登记管理暂行条例	162
事业单位登记管理暂行条例实施细则	166
社会团体登记管理条例	183
基金会管理条例	192
民办非企业单位登记管理暂行条例	202

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.....	209
中华人民共和国公益事业捐赠法.....	217
中华人民共和国企业所得税法（节选）.....	222
中华人民共和国企业所得税法实施条例（节选）.....	223
财政部 国家税务总局 关于非营利组织免税资格认定	
管理有关问题的通知.....	225
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.....	229

第一章

概 论

当前，政府职能改革、社会治理改革、事业单位改革、政府购买公共服务改革等一系列改革，都呼唤加快非营利组织改革。我国非营利组织作为社会的“第三部门”，其作用和意义日益突出，并迎来了改革和大发展的重要历史时期。纵观各国非营利组织相关政策，税收政策是非营利组织发展过程中最重要的政策之一，非营利组织的发展离不开税收政策的改革与支持。本报告从六个方面，深入研究了我国非营利组织税收政策改革问题，并提出了相关政策建议，以供有关部门参考借鉴。

一、非营利组织的一般理论

非营利组织（NPO），又称非政府组织（NGO）、第三部门、免税组织等，具有非营利性、非政府性、组织性、自治性、志愿性五大特征，以提供社会公共服务为宗旨，不为个人牟取私利的非营利性机构。

根据不同的标准，非营利组织有不同的分类。如按照业务活动，可以分为教育、医疗健康、科学研究与普及、文化艺术、环境保护、公益慈善、社会服务、宗教活动、国际性活动等；按照性质，可以分为公益性组织和互益型组织两大类；按照资金来源，可以分为官办、民办和合作非营利组织；按照资金筹集方式，可以分为公募和私募