

► 国家税务总局政策法规司 编

中国税收政策 前沿问题研究

Frontier Tax Policy Study in China
(2003)

行 业 税 收 政 策 研 究

税 收 法 制 专 题 研 究

对 外 开 放 税 收 政 策 研 究

宏 观 经 济 与 税 制 改 革 研 究

中国税务出版社

(2003)

中国税收政策 前沿问题研究

► 国家税务总局政策法规司 编

中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

中国税收政策前沿问题研究(2003)/国家税务总局政策法规司编. —北京:中国税务出版社,2004

ISBN 7-80117-712-6

I. 中... II. 国... III. 税收管理-财政政策-研究-中国-2003 IV. F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 096519 号

版权所有·侵权必究

书 名:中国税收政策前沿问题研究(2003)

作 者:国家税务总局政策法规司 编

责任编辑:刘淑民

实习编辑:李青青 冯 锐

责任校对:于 玲 安淑英

技术设计:桑崇基

出版发行:中国税务出版社

北京市宣武区槐柏树后街 21 号 邮编:100053

<http://www.taxph.com>

E-mail:fxc@taxph.com

发行部电话:(010)63182980/81/82/83

邮购部电话:(010)63043870

经 销:各地新华书店

印 刷:北京天宇星印刷厂

规 格:850×1168 毫米 1/32

印 张:17

字 数:429000 字

版 次:2005 年 1 月第 1 版 2005 年 1 月北京第 1 次印刷

书 号:ISBN 7-80117-712-6/F·634

定 价:35.00 元

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

《中国税收政策前沿问题研究(2003)》

编 委 会

主 任:胡金木

副 主 任:杨益民 杨元伟 李万甫 杨宏健

执行编委:杨元伟 王道树 黄 运

编委会成员(以姓氏笔画为序):

丁 毅	王世宇	王道树	刘 宁
刘 宜	孙 群	宋 丽	李万甫
李 莉	张苏林	张学瑞	张 雄
张 磊	杨元伟	杨宏健	杨益民
陈 征	罗天舒	胡金木	赵婷婷
黄 运	谢 滨	傅 静	谭 珩

前 言

党的十六届三中全会作出的《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》指出：“分步实施税收制度改革。按照简税制、宽税基、低税率、严征管的原则，稳步推进税收改革。”从理论和实践两方面加强对宏观税收政策的研究，对于贯彻落实党中央的决定，充分发挥税收职能作用，进一步完善税收制度，具有十分重要的意义。因此，国家税务总局政策法规司于2003年组织全国税务系统有关力量，选择若干类型的税收政策课题开展调查研究。

课题的选择，注重理论研究的政策参考价值，突出宏观经济运行的特征，把握经济全球化和我国加入WTO后的国际背景，立足于我国现行税收征管实践，着眼于新时期有关行业税收政策的改革趋势，体现时代性和前瞻性。课题主要集中在以下几个方面：一是单项税种制度改革研究。根据十六届三中全会指出的各项税种制度的改革方向，选择迫切需要改革的部分税种如增值税、营业税、企业所得税、个人所得税、农业税和一些地方税，研究税制运行中存在的问题，从理论和实践的角度提出改革和完善的方案建议。二是针对我国经济运行中出现的新的经济运行模式、新的经济主体以及特定行业在新形势下的税收政策进行研究。例如，企业并购中税收问题、非营利组织税收政策、科技中介机构的税收政策、促进就业和再就业的税收政策、促进私人投资的税收政策、软件产业和保险业的税收政策等。通过研究，一方面探讨税制如何更加

适应经济和社会发展,促进社会进步;另一方面,分析如何堵塞现行税制中存在的漏洞,使税制更加严密。三是有关税收法制方面有关理论和实践专题的研究。依法治税是税收工作的灵魂,加强税收法制建设、规范税收执法行为、提高执法水平,是税收工作的重要目标,也是需要研究的重要命题。我们针对近年来我国推行税收执法责任制的实践进行总结,借鉴国外税收法制建设的理念和经验,力图进一步推进税收法治化进程。

在研究方法上,我们强调“三个结合”:一是理论与实践相结合,注重深入实践进行解剖麻雀式的调查研究,进行理论分析,以期得出科学的结论;二是宏观与微观相结合,站在宏观经济运行的角度,就税收政策对某一产业、某一企业产生的效应进行分析,为宏观决策提供微观依据;三是国内与国际相结合,注重借鉴国外市场经济发达国家的成功经验,结合我国实际,提出符合我国国情的政策建议。

上述课题研究结果,有的已经为政府采纳,如关于农业税改革的研究结果;有的成为国家有关部门作出决策时的重要参考,如非营利组织税收政策的研究等。

《中国税收政策前沿问题研究(2003)》一书,收集、整理了上述课题研究的优秀成果,经国家税务总局政策法规司有关人员的修改、定稿,现结集出版,希望能为关心我国税收制度改革、从事税收政策研究工作的人士提供参考;竭诚欢迎各方专家提出宝贵的批评意见。

国家税务总局政策法规司

二〇〇四年七月

目 录

[1]	非营利组织税收制度国际比较研究
[27]	附件一:我国现行非营利组织税收制度概述
[31]	附件二:国内外非营利组织的发展及其理论
[42]	附件三:美国非营利组织税收制度
[47]	附件四:日本非营利组织税收制度
[53]	附件五:法国非营利组织税收制度
[56]	附件六:俄罗斯非营利组织税收制度
[59]	附件七:英国非营利组织税收制度
[62]	附件八:加拿大非营利组织税收制度
[66]	附件九:德国非营利组织税收制度
[69]	附件十:印度非营利组织税收制度
[71]	附件十一:世界银行《非政府组织运行法律手册》中的税收规定
[73]	企业并购过程中的税收问题研究
[108]	附录一:我国企业并购的相关文件及现行税收政策分析
[133]	附录二:关于两零售巨鳄携手合并的案例
[138]	附录三:某通信设备公司与某电信器材公司合并案例
[140]	促进我国企业实施“走出去”发展战略的税收政策研究

-
- [176] 促进我国私人投资的税收政策研究
- [198] 促进就业和再就业的税收政策研究
- [213] 关于促进科技中介机构发展的税收优惠政策研究(一)
——科技企业孵化器
- [229] 关于促进科技中介机构发展的税收优惠政策研究(二)
——风险投资
- [252] 软件产业增值税优惠政策分析与建议
- [267] 关于保险业税收政策的国际比较研究
- [298] 废除农业税是“实现城乡税制统一”的前提
——关于农业税制改革方向的思考
- [312] 我国增值税税制改革研究
- [340] 我国个人所得税制改革的历史、评价及方案建议
- [358] 我国企业所得税改革评析与建议
- [382] 我国营业税制改革研究
- [409] 我国地方税制改革的总体评价、比较借鉴和方案建议
- [433] 我国税制结构与经济结构适应性分析
- [457] 税收法律体系的国际比较与借鉴
- [484] 税收法治化与执法责任制的实践(一)
- [512] 税收法治化与执法责任制的实践(二)

非营利组织税收制度国际比较研究

《非营利组织税收制度国际比较研究》课题组^①

内容提要:非营利组织是在市场经济发展到一定阶段逐步发展起来的,当前已经成为社会的一个重要部门,它是对政府和市场的必要补充。改革开放后,我国非营利组织发展非常迅速,与此同时,我国对非营利组织的税收制度已不适应其发展的现状。本课题在对一些国家关于非营利组织税收政策介绍的基础上,借鉴国外成功经验,建议对我国的非营利组织重新定位,并提出了完善我国非营利组织税收制度的设想:一是建立免税组织独立认证制度;二是推行普遍税务登记的作法;三是设立免税审核制度;四是统一票证管理;五是严格非营利组织纳税申报制度;六是严格区分非营利组织的活动类型;七是制定非营利组织的计税工资限额;八是对自我交易行为进行税收调整;九是改善捐赠税收制度;十是加快制定非营利组织的会计制度。

^① 该课题组总负责人郝昭成,具体负责人胡金木、杨益民、杨元伟、倪静石,本课题由国家税务总局政策法规司负责指导,江苏省地方税务局牵头组织,成员单位有陕西省地方税务局、辽宁省地方税务局,课题组成员有:江苏省地税局:夏永福、李庆玲、季伟胜、朱兴荣、刘帆,陕西省地税局:杜亚莉、黎朝富、罗济元、张军,辽宁省地税局:戴英骞、刘晓军、周岩、董巍巍,政策法规司王道树。课题报告执笔人:夏永福、李庆玲、刘帆,最后由王道树、齐代明修改,杨元伟审定。本研究报告仅代表课题组观点,不代表任何机构观点。

一、非营利组织概述

(一) 非营利组织的定义及基本特征

非营利组织是在政治学、公共管理学研究中生产的一个概念。在国际上,非营利组织(Non-profit Organization)、第三部门(The Third Sector)、非政府组织(Non-governmental Organization)、民间组织(Non-governmental Organization),这几个概念大同小异,常常交替使用。比较权威的定义是世界银行在《非政府组织的立法原则》一书中对非政府组织所作的定义:“非政府组织”是指在一特定的法律系统下,不被视为政府部门一部分的协会、社团、基金会、慈善信托、非营利性公司或其他法人,且其不以营利为目的;即使如有赚取任何利润,也不可以将此利润分配。

通常人们将具有“组织性”、“民间性”、“非营利性”、“自治性”和“志愿公益性”这五个特征的组织统称为“非营利组织”^①。其中,“非营利性”是非营利组织的最本质特征,而判断是否具有非营利性的标准虽然各有不同,但核心的标准则是举办者不以任何形式(货币形式或非货币形式,直接的或间接的)分配利润。

(二) 非营利组织的背景及其社会功用

1. 非营利组织的市场经济背景及其组织形态。非营利组织是于在 20 年代中期在全球范围内悄然兴起的,到 20 世纪末,各种类型的非营利组织纷纷涌现。根据美国约翰·霍普金斯大学赛拉蒙对 41 个国家的非营利组织的比较,非营利组织占 GDP 的 4.6%,占非农业就业人口的 5%,占服务业就业人口的 10%,相当于公共部门就业人口的 27%,非营利部门中志愿者的规模大约为

^① 约翰·霍普金斯大学非营利组织比较研究中心推荐的“结构—运作”定义。

非营利部门总就业人口的 30%。在非营利组织比较发达的美国, 1990 年非营利组织总数就达到 137.5 万个, 进入 90 年代后, 美国非营利组织的年收入额约为 7000 亿美元(不包括宗教组织), 占国民收入总额的 11% 左右。

非营利组织的产生有着深厚的市场经济背景。在市场经济条件下, 一方面, 政府由于其过度科层化(bureaucratic), 政治程序比较复杂, 难以对社会需求作出及时回应; 另一方面, 由于消费者与生产者之间存在信息不对称, 消费者无法准确判断生产者所提供商品的质量, 难以制止生产者提供劣质商品来获取额外利润, 从而使消费者的福利蒙受损失。由于政府与市场在提供公共物品方面存在的局限性, 导致对非营利性部门的需求, 因此介于政府和市场之间的非营利组织应运而生。非营利组织是对政府与市场的必要补充, 其与政府及市场之间存在频繁的互动和交换关系。

非营利组织有多种组织形态, 包括基金会、慈善组织、学会、协会、研究会、促进会等, 涉及社会福利、教育培训、医疗保健、社区服务、生态环境、科学技术、文化艺术、国际合作、宗教等诸多领域。

2. 非营利组织的社会功用。从非营利组织产生的过程我们就可以看出, 非营利组织主要是弥补政府和市场的缺陷, 因此其发挥的社会功用也是介于政府与市场之间的, 主要包括:

(1) 填补政府社会发展资金的不足。非营利组织可以通过接受捐赠等方式筹集资金, 用于慈善、教育、文化等各方面的非营利性活动, 弥补政府资金投入不足。如美国每年约有 5000 亿美元投入非营利事业, 对于其社会发展起到了十分重要的作用。

(2) 创造就业机会。现代社会非营利组织的规模越来越大, 在国民经济中的地位也日趋重要, 从事非营利组织的人员也日益增多, 对于解决就业问题的作用不可轻视, 如美国非营利组织的雇员就达到约 1000 万人。

(3) 增加资源运用的透明度和合理性。非营利组织资金来源具有非强制性, 为了吸引更多的资源, 其资源运用过程必须透明,

由于参与非营利组织的人员众多,也有利于对资金运用过程的监督。非营利组织筹资方式的特殊性,也使其能较充分利用社会上过去闲置的资源,提高资源的利用效率。

(4)增加社会对弱势群体的关注。许多非营利组织的主旨是救助和帮助失业者、老年人、残疾人、儿童、妇女、患疾病而缺乏救治以及家境贫寒的人。为了达到这一目标,非营利组织会采取各种行动引起全社会对这些群体的关注。

(5)扩大社会公平,缩小贫富悬殊,促进社会改革进程。非营利组织在许多国家得到不同程度的发展,尤其是在一些社会变革比较迅速的国家,非营利组织增加速度更快。这一现象不是偶然的,而是因为非营利组织在社会变革过程中起到了“润滑剂”的作用,其关注贫困、救助弱者等行动有助于扩大社会公平、缩小贫富差距,保证社会稳定,推进改革进程。

二、典型国家非营利组织税收政策比较

(一) 根据本国国情界定非营利组织并确定税收优惠

根据国情安排本国的非营利组织税收制度是世界各国税收制度的最显著特点。对非营利组织采用免税政策是世界各国非营利组织税收制度的基础和普遍做法,但由于各国国体、政体、基本法律制度的不同,非营利组织的税收制度、监管制度的差异也比较大。

——美国。美国非营利组织的组织法由各州制定,各类非营利组织依据州法律成立,它们在联邦政府这一层次上获得免税组织的特殊地位。美国的非营利组织有三种不同的形式:公司、非公司社团和信托组织。它们要获得免税组织资格需经联邦税法的检验。美国联邦法典第26卷“国内税收法典”第501条款具体规定了25种类型的机构可以免征联邦所得税。此外,免税组织还应符

合其他一些规定。

——日本。日本非营利组织依据《日本民法典》设立。有公益性团体、私立学校团体、社会福利团体、宗教团体、医疗团体等。公益性类型包括“崇拜、宗教、慈善事业、科学、艺术和手工艺”，“健康改进、环境保护、国际交流”等相关活动，各种非营利组织设立的程序和要求不同。对公益性团体，日本《团体税法实施条例》指定了 33 类具体的活动，对这些活动设定 27% 的税率（营利性公司为 37.5%），如果此类收入用于“积极捐款”则执行 20% 的税率。

——法国。法国的非营利组织依据《法国民法典》设立，有五种类型，即协会、共同友好社、合作社、基金会和商会。法国非营利组织只有满足税收部门规定的 5 个条件才有资格免征公司所得税。社会福利、教育、文化、运动、慈善、医疗等服务可免征增值税。

——英国。英国是判例法国家，其非营利组织的类型有公司形式的社团、基金会、非公司协会、友好社、工业节俭会、信托社、住房协会等。英国将非营利组织分为慈善机构和非慈善机构，如某一机构被认为是慈善机构则可免税，如不是慈善机构则必须纳税。对慈善组织的所得税、公司税、资产收益税、遗产税、增值税以及其他税费的税收减免都有具体的规定。

（二）对相关商业活动和无关商业活动给予不同的税收政策

概括地讲，非营利组织的商业活动有两种类型，相关商业活动和无关商业活动。相关商业活动是指与非营利组织宗旨紧密联系的商业活动，无关商业活动是指与非营利组织宗旨并不紧密相关，甚至没有什么关系的商业活动。

各国解决非营利组织商业活动的税收待遇问题有两个办法。一是看收入来源是相关商业活动还是无关商业活动。相关商业活动的收入与其他非营利收入的税收待遇相同，无关商业活动则与企业的征税方式相同。二是看收入的最终目的，如果是用于非营

利性活动的,则可享受相关商业活动的税收待遇。

——美国。联邦税法对非营利组织的特定业务活动有着严格的限制,对与组织宗旨相关或无关的业务活动作了明确的规定。与组织宗旨相关的活动是为了实现组织目标而开展的活动,这类活动所获得的利润是不用缴税的。无关商业活动与组织宗旨无关,以营利为目的,则需要缴税。美国的非营利组织可以从事商业活动,但免税组织的无关商业活动必须少于年活动或收入的一半。对于免税组织下列收入免征所得税:①利息、股息、专利使用费、地租、养老金等收入;②为政府开展调查研究收入;③为学院、大学或医院开展活动中获得的收入;④志愿者开展商业活动时获得的收入;⑤慈善机构为其成员、学生、病人、管理人员或职员服务时获得的收入;⑥出售赠品的收入;⑦在展览会或博览会上开展服务活动所获得的收入或者是参加贸易展览活动获取的收入;⑧为小型非营利性医院提供特定服务获得的收入;⑨出售具有慈善性物品获取的收入。

——德国。德国有两个基本的法律来制约非营利组织的商业活动:民法和税法。德国税法对非营利组织商业活动的规定较为宽松。税法区分了慈善团体中两方面的利益:“理想的”和“私利的”。“理想的”利益包括符合慈善团体章程目标的商业活动,即与实现组织的非营利性目标相关的商业活动,如文化、教育和类似慈善项目的入场费,体育项目的门票和由医院、学校、护理院及类似的部门承担的服务费等。“私利的”利益是指组织资金积累、利益分配。在慈善团体解散后向成员或捐献者分配剩余资产以及无关商业活动都归于私利方面。一般超过投资收入的25%的资产积累和资产分配是被禁止的。无关商业活动,如开办俱乐部旅馆、来自慈善杂志的广告收入,超过6万马克运动项目的入场费和来自商业赞助的收入虽然可以接受,但这些收入要像一般法人那样征税。

(三) 各国捐赠制度繁简各异

各国税法对捐赠问题的处理与其市场经济发育的程度相关,市场化程度越高的国家,其捐赠制度越为复杂。以加拿大和印度两国的捐赠税收制度为例作比较。

——加拿大。国内组织向非营利组织捐赠的税收规定:

1. 个人捐赠。加拿大税收体系中为个人慈善捐赠设置了税收抵免机制。对个体捐赠者的累进税率不论大小都给予他们最低联邦和省级税率。现在加拿大的所得税税收体系为3级累进税率17%、20%和29%,为税收抵免捐赠额超过200加元的捐赠者提供积极的税收刺激。例如,由于税收抵免是以29%的税率计算的,所有以17%联邦税率纳税的捐赠者对于超过200加元的所有捐赠可获得12%的联邦税净收益,(即他们以17%的税率纳税,但却以29%的比例就所有捐赠获得税收抵免)。当捐赠者以26%的联邦税率纳税时,这种联邦税净收益减少到3个百分点(29%—26%)而当捐赠者以29%的联邦税率纳税时,这种收益就完全消失了。在一个纳税年度内,享受这种优惠的捐赠,不能超过捐赠者应税收入的77%。

2. 公司捐赠。在加拿大,公司向慈善机构的捐赠,如果在其应纳税所得额的75%以内,则可以在所得税税前扣除(这个扣除比例在近年里是逐步提高的,先从原来的20%提高到50%,后又进一步提高到75%)。无论是向经营性慈善机构捐赠,还是向公共慈善基金会捐赠,也不论是以现金还是不动产进行捐赠,捐赠者都能得到同样的税收优惠。

(1) 资本财产捐赠。资本财产的捐赠者可以在公平市场价值(FMV)和调整成本基础(ACB)之间确定其财产价格。对资本财产捐赠的税收抵免的限额为非捐赠产生应税资本所得的100%。

(2) 文化性捐赠。在加拿大对文化财产的捐赠有特别的税收优惠。这种税收设计是为了鼓励国人将有价值的艺术品和文化财

产捐赠给本国文化机构。这种文化机构是国内具有领导地位的艺术品陈列馆、博物馆以及大学,它们通常是注册的慈善机构。捐赠物作为“文化捐赠”而非“慈善捐赠”。捐赠者具有两项重要的税收优惠。一是捐赠者可以要求相当于赠品公平市场价值金额的税收抵免;二是由“文化捐赠”产生的税收抵免可以全部用于抵免其所得税。这是加拿大国内税收激励的最有力的方式,其目的在于保护加拿大的文化财产。

为了防止有人利用有利可图的税收特权,将国家财产出卖变现,从而违背设立这种特别税收优惠的初衷,因此特别规定,如果授权机构在5年内将捐赠的文化财产出售(出售给另外一家授权机构除外),将需要缴纳相当于其公平市场价值30%的税额。

(3) 艺术品捐赠。如果艺术家将其作品捐赠给慈善机构,他将免除所有所得税,同时他可以因其工作付出而获得税收抵免。艺术品不一定被评为文化财产,它可以赠给任何慈善机构,而不一定由慈善机构保存。因此,艺术品可以赠给慈善机构,也可以立刻拍卖或由慈善机构出售以获取现金。这种特殊税收设置是有利于艺术家的,同时也有利于慈善机构。

(4) 国王捐赠。这是一种联邦政府和省级政府的技术性操作方式。也就是向“国王代理人”的机构所设立的基金会捐赠。这一捐赠的优惠没有限额。个人捐赠享受100%税收抵免。公司捐赠享受100%的减免,即其捐赠可从应纳税所得额中扣除。许多省份以立法的形式为公立大学、医院、图书馆和艺术群体这些明确授权为“国王代理人”的机构设立基金会。

3. 向外国非营利组织捐赠的税收规定。

(1) 加拿大境外的受赠人资格。加拿大境外的合格受赠人直接接受捐赠时,捐赠者所受的税收优惠与向加拿大本地的慈善机构捐赠时一样。外国“合格的受赠者”是指联合国及其所属机构、加拿大国外的授权大学以及加拿大政府在当年或前一年向其捐赠的国外慈善机构。这种捐赠与其他按双边税收条约给予的税收优

惠具有重要的区别,在于对捐赠者在受捐赠的国家的收入情况不作任何限制。如果国外一所有加拿大籍的大学生向加拿大税务局提出申请,并符合受赠的条件,那么加拿大的捐赠者就可以向他们捐赠;并且享有所有加拿大注册慈善机构所具有的与捐赠有关的税收优惠。

(2)跨国界上班者的捐赠。加拿大与美国之间的边界线很长,许多人住在加拿大却要乘车去美国工作。加拿大《所得税法》规定,如果这些人用经营所得和工作收入,按照《美国国内税收守则》向美国慈善机构捐赠,他们有权向加拿大政府要求享受与加拿大慈善机构捐赠时同样的税收减免优惠。

——印度。对非营利组织捐赠的税收规定:

1. 国内非营利组织捐赠的税收待遇。1961年印度所得税法第80G条规定,任何个人和团体向免税组织捐赠,都可获得其捐赠50%的减免税权。为了获得减免税资格,捐赠必须不少于250卢比,不超过50万卢比,或者不超过捐赠者总收入的10%。对于营利企业的捐赠,根据所得税法35CCA条规定,向农村发展工程捐赠,这种法人捐赠可获得100%的减免税。

2. 非营利组织接受国外捐赠的税收待遇。根据1976年国外捐赠管理法规及1985年修正案,所有获得国外基金的非营利组织必须在国内注册,并将所有捐赠存入一个账户中,每笔捐赠的数额需通知国内注册部门。即使组织已经在国内注册,但要获得国外基金,也必须提前得到许可。

(四) 各国对非营利组织税收管理的基本做法

世界各国根据本国国情对非营利组织实施不同的税收管理办法,但也有一些共同做法:

1. 普遍纳入税收管理范围。世界各国一般都将非营利组织纳入税收管理范围,对这些组织进行纳税登记,赋予纳税编号,以方便税务机关对这些非营利组织实施有效的监管。在有些国家,