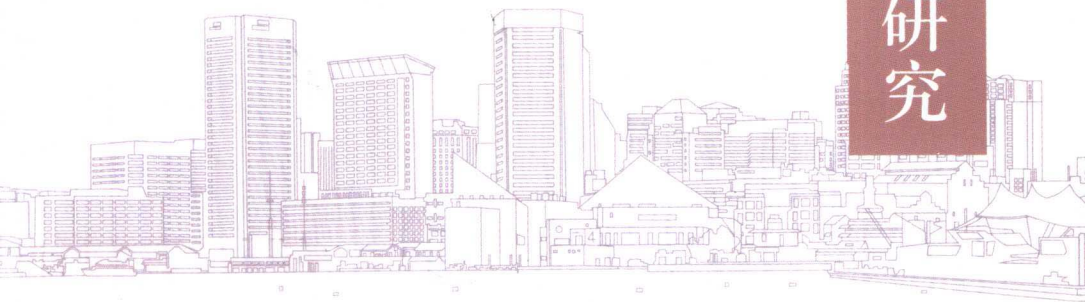


我国非营利组织税收政策问题研究

WOGUO FEIYINGLI ZUZH SHUISHOU ZHENGCE
WENTI YANJIU

李向辉 / 著



中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

我国非营利组织税收 政策问题研究

李向辉 © 著



中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

我国非营利组织税收政策问题研究 / 李向辉著. —北京: 中国财政经济出版社, 2017. 11

ISBN 978 - 7 - 5095 - 7871 - 1

I. ①我… II. ①李… III. ①非营利组织 - 税收政策 - 研究 - 中国 IV. ①F812. 422

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 285510 号

责任编辑: 杨 骁等

责任校对: 张 凡

封面设计: 王 颖

版式设计: 录文通

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 88191537

天猫网店: 中国财政经济出版社旗舰店

网址: <https://zgczjjcbs.tmall.com>

北京财经印刷厂印刷

880 × 1230 毫米 32 开 7.5 印张 170 000 字

2017 年 11 月第 1 版 2017 年 11 月北京第 1 次印刷

定价: 38.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 7871 - 1

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报电话: 010 - 88191661 QQ: 2242791300

自序

2007年我有幸考入中国人民大学财政金融学院，攻读税收学方向博士研究生。刚入学不到一个月，我的博士生导师岳树民老师就召集我以及其他两名同学探讨关于毕业论文的相关事项。说实话，那时的我对税的理解仅仅停留在实务层面，远没有深入到理论乃至法理的角度来解读税。当时我对非营利组织的了解也仅停留在概念的层面，至于我国非营利组织本身现状乃至其税收政策，更是一头雾水。在这种情况下，导师从税收理论、税收实践、法理以及经济学等多方面对我国非营利组织及其税收政策进行讲解，并在我撰写的过程中不断修正其中的观点、论证方法、文章的结构框架乃至文字表述。在博士论文答辩完成之际，岳老师就跟我讲要尽快将此文整理刊印，但是由于我个人的原因一直没能完成此事。

在研究我国非营利组织现状的过程中，我的脑海中常常会浮现电影《人在囧途》中的一个场景。成功商人李成功和打工者牛耿在街头遇到“女骗子”跪求路人施舍2000元救5岁女儿。牛耿主张捐钱给“女骗子”，而李成功却认为此人就是街头骗钱的骗子，不能捐款。两人就捐钱与否产生争执。最后牛耿不听从李成功的劝阻，毅然决然地捐助。牛耿捐款后也没有等到“女骗子”履行承诺还钱，剧情到这里似乎就这样以牛耿受骗而结局。但后来剧情峰回路转，“女骗子”是一个美术老师，坚守美

术的梦想，为了救治失明的小女孩而放下尊严上街乞讨。李成功和牛耿得知真相后将身上所有的钱都偷偷地放在孩子的书包里。这段情景从侧面反映了我国非营利组织所处的现状和捐赠行为的现实状况：首先，人们对非营利组织获取的资金是否用于其所承诺的使用方向心存疑虑。其次，我国实际上从不乏怀揣爱心乐于捐助之人，如电影中的牛耿，他们在汶川、玉树地震发生后的踊跃捐款；也不乏对公益事业淡然冷漠的看客，如电影中围观的路人；还有有能力捐赠但处于摇摆中唯恐被欺骗之人，这类人在能确定捐赠的公益性后主动捐赠，如电影中的李成功。当然，对于是否捐赠我们不能采取道德绑架的方式，比如电影中牛耿认为李成功那么有钱，就应该捐赠；也不能让捐赠人对捐赠对象是否诚实、捐赠资金是否用于公益产生疑虑，如影片中的美术教师。捐与不捐的核心焦点在于受捐对象（组织或个人）是否将其所获捐的款物用于其所承诺的公益或其他宗旨，尤其是非营利组织的公益宗旨。对于税收政策而言，就是受捐对象（或非营利组织）将所获捐赠或其组织的资金是否用于公益或是获利，以判定其是实行优惠还是其他税收政策。税务机关对非营利组织采取何种税收政策的判断应该以运营全过程和款物的最终指向为依据，非营利组织也应遵守章程所承诺的契约，按照章程承诺运营组织。按照委托代理理论，由于非营利组织委托人的缺位，代理人进而占据组织的“强势地位”，组织在失去委托人（或所有权人）制约和相应的法律缺位的情况下，难保不出现各类问题，如利益输送、以公益的名义诈骗、敛财等等，从而对作为以公益为主旨的非营利组织的公益性蒙上阴影。现实中的情形无不在印证理论的分析，据民政部社会组织管理局 2016 年公布的信息，该局所掌握的离岸社团和山寨社团截止到 2016 年 10 月 9 日总计 1287 个。这些伪社团的伪公益活动无疑会伤害非营利组织的公信力。再加



上合法非营利组织的负面问题频发，尤其是2011年“郭美美事件”爆发以来，非营利组织的公信力开始受到公众的质疑，造成巨大的信任危机，损坏了非营利组织在公众中公益的形象，更加令人担忧的是信任危机也许会致使我国非营利组织陷入严重的生存困境，进而可能会影响整个社会信任与诚信意识的丧失。据2016年中国社会统计年鉴中社会捐赠情况显示，2011—2015年社会捐赠给各类社会组织的金额分别为393.5亿元、470.8亿元、458.8亿元、287.1亿元以及610.3亿元，2011年“郭美美事件”爆发的当年，捐赠金额陷入低谷，随后的年度虽然有所提高，但相较国民生产总值的增速来讲，捐赠金额增幅很低。解决我国非营利组织当前所面临的信任危机，仅仅依靠组织自我辩白无从证实其所披露信息的可靠性，因而构建一整套推进非营利组织提升公信力的制度安排就显得尤为重要。税收政策的良好构建无疑会对提升非营利组织的公信力起到关键的作用，从我国税法到国外税法的制度安排上，其核心都在强调非营利组织的公益性，并围绕公益性与否赋予非营利组织相应的税收政策，可以说税法对非营利组织的政策安排上的约束作用，无疑从侧面增添非营利组织公益性和公信力的砝码。因而制定一套良好的非营利组织税收政策无疑能够促进非营利组织公信力的提高，进而保障其更加健康地发展。

经济人假设作为经济学研究的起点在激发人的竞争意识的同时，也将个人以自我利益最大化的内生动力发挥得淋漓尽致，而在一定的时间和技术水平限度内资源有限性的假设使得人类在无限需求和有限资源之间进行着抉择，在秩序混乱或有效约束的法治没有建立的前提下，斯宾塞的社会达尔文主义无疑为“物竞天择、适者生存”的自然丛林法则渐入人心提供了理论基础，西方国家正是在这种理论指导下，凭借工业革命成功的先进技

术，对后发展的国家进行着疯狂的资源掠夺。作为个人，利益最大化的直接体现就是对现有资源的疯狂掠夺，来满足自身不断膨胀的需求。在以人类社会发展和各自国家富强为目标刺激下，至少造成两方面的后果，一方面因人性贪婪无节制地掠夺自然资源，以自然资源被野蛮破坏为代价——水土流失、环境污染、森林被砍伐、土地沙化、洪水暴发、气候变暖等问题频现；另一方面因个人谋取资源手段的强弱差异，势必以强者越强（所获得的资源越多）和弱者越弱（所获得的资源越少）作为结局，而出现如今的贫富两极分化。人性的自私贪婪在没有任何约束措施的前提下，将导致环境的破坏和资源的匮乏。为解决这一难题，强有力的政府以税收为手段，通过税收再分配以转移资源分配的自然法则，力求减少公共利益“搭便车”的情况出现；自发组织成立的互益组织和公益组织也在对弱势群体和毁坏的自然环境进行救助和拯救。人类对自然和弱者的救赎就是在自我救赎，试想一下，如果您每天都生活在沙尘漫天和雾霾笼罩的环境中，您的身心会如何？如果您每天都生活在饿殍满地和战火纷飞的社会中，您所拥有的财富还能安全吗？如果您生活在一个充满欺诈和谎言的环境中，您还能够再去相信谁？社会的前行和人类的进步应该是人与环境、人与人之间和谐发展。正是基于此，我们党和国家才提出科学发展观，重申全球治理理念，提出和谐社会，提出社会主义核心价值观。非营利组织无疑在社会和谐和进步中发挥着积极的作用，从世界范围来看，它符合全球治理的共同发展理念；从国家范围来看，基于社会和人文关怀的角度，它能够抚平社会阶层的裂痕，矫正社会发展进程中资源分配的不平衡，使得弱势群体得以救助和帮扶。从自然环境保护的角度来看，它能够解决社会发展中的环境问题，以利于人与环境的和谐共处。但是，经济人假设的渐入人心，我国非营利组织在发展的



过程中也被假公益、假捐赠以及假非营利组织和非营利组织造假等不良行为蒙上阴影，这些假的非营利组织和假公益以及公益造假行为因税收法规的不完善和监管存在漏洞而享受相关的税收优惠政策；另一方面是一些真正从事公益的非营利组织因为税法规定的缺失而不能公平地享受相应的优惠政策，根据全国税务局公开发布的免税资格非营利组织和享受公益捐赠扣除资格的非营利组织数据统计，全国 60 万家非营利组织享有税收优惠政策的仅占 30%，享受税前扣除的不到 1%。同时，针对我国非营利组织所制定的法律法规之间规定的交叉和混乱，如在税法和其他的法律法规中对非营利组织的称谓就有非营利组织、慈善组织、公益组织、民办非企业单位、基金会、社会团体等多种，造成非营利组织的税法主体地位尚未统一确认，致使税收法规中有关非营利组织的税法未能形成有效的合力从而对非营利组织进行有效的规制。本书正是基于我国非营利组织所面临的种种问题和困境，以税收政策为问题分析的视角，力图完善我国非营利组织税收政策体系，为我国非营利组织的健康发展和和谐社会的构建作出微末的贡献。

作为单个个体的人对问题的认识总是有限的，追求真相的路却是无限的。正如牛顿所说“我是站在巨人的肩膀上”一样，本书的研究就是站在前辈的基础上发表个人的一孔之见，因个人的水平和见识有限，存在谬误和不足之处在所难免，请各位学界和实务界的专家批评指正！

李向辉

2017 年 11 月



内容摘要

非营利组织相较于政府，在提供公共物品多样性和差异性方面，更能满足人们的需求，有效增进社会和谐。我国现阶段条件下，虽然政府提供公共物品满足人们普遍需求有巨大提高，但在差异性和多样性方面仍显不足，需要大力发展非营利组织。税收政策对非营利组织的支持，无疑对其发展和壮大起着关键性作用。但是，我国现行非营利组织税收法律制度存在的缺陷，在一定程度上束缚着非营利组织健康发展，亟待完善。

我国现行有关非营利组织的税收政策主要存在以下问题。其一，非营利组织享受税收免征和捐赠扣除以取得民法地位为前提，“双重登记制度”^①限定了大量无法找到主管部门的非营利组织取得法人地位，无法公平地享受税收政策。其二，非营利组织界定不清和分类的混乱，一定程度上增加了税收执法成本和滥用风险。其三，内部控制制度、会计制度等与非营利组织税收政

^① 2016年5月民政部开始就《民办非企业单位登记管理暂行条例》《社会团体登记管理条例》以及《基金会管理条例》等法规进行修订，从修订草案征求意见稿上看，部分解决了无法找到业务主管部门非营利组织的登记问题。另外，从2014年6月4日国务院《关于促进市场公平竞争维护市场正常秩序的若干意见》（国发〔2014〕20号文）开始，国务院就简化手续，从鼓励探索实行工商营业执照、组织机构代码证和税务登记证“三证统发”到“三证合一”，再到“五证合一”，在政府审批的环节确实提高了行政效率，但对于某些类型的非营利组织，依然没能摆脱“双重登记”制度所带来的难题和税法上的不公平待遇。有鉴于此，因而仍然延续“双重登记制度”这一说法。



策协调性不够,未能形成相对完整的政策合力以形成有效税收监管。其四,非营利组织获得相应的税收政策后缺乏后续的监管和处罚,为税收优惠政策被滥用留下空间。其五,税收政策原则性规定较多,有违课税要素明确性原则。可见,从总体上看我国非营利组织税收政策存在的问题有违法定主义原则和公平原则,既增加了非营利组织运行成本,又使非营利组织的公信力受到质疑。

为此,本书以非营利组织界定为切入点,在比较英国、美国、日本等国分类基础上,将公益性作为非营利组织的分类基准,对我国非营利组织进行分类,进而展开对非营利组织税收政策论述。本书运用政治学和法理学分析表明,赋予非营利组织及相关方特别税收政策的原因在于公益契约的履行,非营利组织及相关方不履行公益契约而从事商业活动就要依法纳税。据此提出公益性为非营利组织税法立法标准。本书以经济人假设为前提,运用委托代理理论论述了非营利组织各相关方在缺乏监管的情况下,有滥用税收优惠政策和违背公益契约的可能和冲动。通过博弈模型的分析,提出要加强对非营利组织及相关方监管以防止滥用。在此基础上,对我国非营利组织现行税收政策进行了全面剖析。我国现行非营利组织税收政策未能充分考虑公益性,行政机关立法比重较大,税务机关自由裁量权过多,监管制度缺乏。依据理论分析并针对我国非营利组织现行税法所存在的问题,本书认为,我国非营利组织税收政策的构建,既要考虑税收法定原则和公平原则,又要考虑非营利组织税收政策整体性和差别性原则。据此,提出完善我国非营利组织税收体制法和税收实体法的建议,更要有针对性地完善和建立有别于营利组织的税务登记制度、纳税申报制度、税款征收制度以及税收处罚制度等征纳法律制度,以公益契约的履行与否作为非营利组织税收政策选择的依



据。对于滥用公益资源和税收优惠政策行为，提出了处罚措施，弥补了我国非营利组织税收处罚制度的缺陷。本书在比较英美税法后认为，征管的有效还在于非营利组织信息的公开透明。税收征管有效和公开披露信息的真实准确，少不了其他制度健全和完善，因而提出了完善我国非营利组织会计制度、内部控制制度、法人登记制度以及税务司法制度的建议，以全面完善和构建我国非营利组织税收政策体系。

本书共六章，主要研究内容如下所述。

第1章 导论。这一部分研究了非营利组织税收政策的背景、目的、意义、研究方法等，对前人研究成果进行综合评述，为后续的研究奠定基础。

第2章 非营利组织界定。这一章在探讨学界、民法和税法对非营利组织的界定基础上，给出了我国非营利组织在税法中应有的界定。探讨了非营利组织的特性，从实践中得出将公益性作为分类基准更有利于税务管理，以公益性为基准将我国税法中现行的非营利组织进行了分类。我国非营利组织的明确界定和分类，理顺了我国非营利组织界定不清和分类混乱，为税收政策制定提供明确的范畴。

第3章 非营利组织税收政策选择的理论与实践。本章对非营利组织的税收政策选择进行理论分析。法理学认为，主体的收益性是成为课税对象的核心要求，非营利组织和捐赠人投入资源的非营利性和产生的收益完全用于公益致使所投入资源无法产生收益，不能成为课税对象，非营利组织因而享有有别于营利组织的税收优惠政策。政治学理论表明，非营利组织建立在各个参与方达成的公益契约基础之上，公益性特征决定它的行为是国家和社会所期许的行为，因而公益性成为非营利组织及其相关方免税与否的分界。法理学和政治学的理论解释了各国税法为什么对捐

赠人的公益性捐赠免税，以及公益性组织和非营利组织从事了与其组织公益目标相关的活动收入免税，而对于非营利组织或捐赠人从事与公益无关的营利行为采取征税的政策的原因。因而英美税法通过非营利组织资质申请、管理人员审查、年度信息披露、捐赠人捐赠免税区分商业活动收入是否继续用于公益等制度的建立，从组织成立到运营的全过程判断非营利组织的资源是否最终用于公益，来保证赋予非营利组织的税收政策合理。

第4章 非营利组织税收政策滥用的成因与规制。这一章对非营利组织税收政策被滥用的原因进行了分析，并阐述了税收监管的基本思路。委托代理理论和博弈模型的分析表明，非营利组织的管理层、税务机关、捐赠人之间存在着多层委托代理关系并相互博弈。在缺乏监督的情况下，追求利益最大化的委托人和代理人容易发生道德风险和逆向选择，通过合谋或俘获实现自身利益最大化，滥用税收优惠政策或非营利组织的资源。为了防止公益目标的偏离，税收政策被滥用，就要凭借法的强制力予以约束。除了按照税收法定主义原则的要求，明确界定非营利组织、公共利益等课税要素以外，较为有效的手段是要求非营利组织将其运行情况的信息公开披露。如实践中英美税法要求非营利组织每年要填报信息申报表，对其财务信息、内部控制等信息公开披露。进而判断哪些资源被用于公益或与公益有关，哪些资源被用于与公益无关的营利活动，进而判断对非营利组织和捐赠人的税收政策合理与否，并对滥用税收政策的行为予以惩罚。

第5章 我国非营利组织现行税收政策分析。本章以税收体系为分析框架，运用税收法定主义原则和公平原则，在比较英美税法实践和理论分析的基础上，逐一分析我国非营利组织现行税收政策所存在的问题。总体来说，我国现行税法关于非营利组织界定不清，分类陈旧，并以行政主管部门的审批为分类标准和获



取税收优惠政策的前提。税务登记以纳税义务发生为前提, 税务管理制度和税款征收制度多采用营利性组织的税收政策, 重税款征收而缺乏对非营利组织享受税收优惠政策和实现公益情况的监管。税收立法层级较低赋予了行政机构广泛的权力, 为寻租提供了便利和可能。税收征管法中缺乏对非营利组织未能公开披露信息、发生关联交易、管理人员滥用税收政策等方面的规定, 为滥用非营利组织税收政策留下空间。可见, 我国现行非营利组织税收政策存在的问题有违法定主义原则和公平原则。

第6章 我国非营利组织税收政策体系构建。本书认为, 我国非营利组织的税收政策体系合理构建, 除了要坚持税法最基本的法定主义原则、公平原则外, 因非营利组织所具备的有别于营利组织的特性, 在构建税法体系中还要注重完整性、差别性、透明性以及可稽核性原则。为了防止税收政策被滥用, 就要建立完善的税收监管制度, 惩罚滥用公益和税收优惠政策的人员或组织。税收法定主义原则要求制定税法的主体不能交给政府, 非营利组织的税法立法就不能由政府所主导, 立法权应交由最高权力机关。非营利组织税收政策体系的构建, 同时离不开法人登记制度、会计制度、司法制度、内部控制制度的完善, 以实现非营利组织税收政策和其他制度整体协调, 形成内外相互配合的制度体系, 使得非营利组织的资源能够高效、合理用于公益。

总之, 本书对非营利组织税收政策进行研究, 创新性地界定我国非营利组织公益分类基准和以公益作为非营利组织税收立法基础, 对非营利组织税收监管提出了相应的建议, 丰富了非营利组织税收政策研究的内涵, 更加深化了对非营利组织本质的认识。本书围绕公益为构建非营利组织税收政策的基础, 致力于公益资源运用的高效和公平, 为和谐社会构建提供税收政策的支持。

目 录

第 1 章 导论	(1)
1.1 背景及意义	(1)
1.2 国内外研究成果及研究方法	(17)
第 2 章 非营利组织界定	(33)
2.1 非营利组织内涵及特征	(34)
2.2 我国非营利组织现状及分类	(51)
第 3 章 非营利组织税收政策选择的理论与实践	(61)
3.1 非营利组织税收政策选择的理论分析	(62)
3.2 非营利组织税收政策选择的税法实践	(76)
第 4 章 非营利组织税收政策滥用的成因与规制	(102)
4.1 非营利组织税收政策滥用的成因分析	(104)
4.2 英美税法对非营利组织滥用税收政策的规制	(113)
第 5 章 我国非营利组织现行税收政策分析	(126)
5.1 我国非营利组织现行税收体制分析	(126)
5.2 我国非营利组织税收征纳法分析	(130)
5.3 我国税收征管法对非营利组织规定及分析	(151)
5.4 我国税收实体法对非营利组织的规定及分析	(156)



第 6 章 我国非营利组织税收政策体系构建	(184)
6.1 我国非营利组织税收体系的构建原则	(185)
6.2 我国非营利组织税收法律体系的健全和完善	(187)
6.3 非营利组织其他配套制度的健全	(198)
参考文献	(205)
后 记	(221)



第1章

导 论

1.1 背景及意义

1.1.1 背景

1

非营利组织最早出现在 19 世纪 70—80 年代，最初主要是以募捐济贫为目的的慈善组织。非营利组织在全球的兴起有深刻的经济背景。20 世纪 30 年代的经济危机使得凯恩斯主义大行其道，主要是通过政府提供福利以消除市场失灵。日益庞大的福利开支对市场经济产生了“挤出效应”，政府的官僚化和权力凌驾于经济之上支配经济，这正是政府干预失效的

根本原因^①。20世纪90年代以来,随着市场失灵和政府失灵问题的出现,福利国家出现了危机和经济不景气,西方国家开始寻找解决市场经济发展的方法和手段。其结果之一就是人们对于“帮助人们自助(assisted self-reliance)”和参与式发展的关注^②,这种关注引发了非营利组织的蓬勃发展。它在保护环境,消除贫困,发展教育文化,满足社会多元化需求和提供公共服务等方面发挥了巨大的作用,因为非营利组织具有以志愿公益为宗旨,以受益者的需求为导向,能够实现公益资源的有效配置,弥补了政府和市场资源配置的不足^③,并能促进社会的公平因而得以迅猛的发展。据美国约翰·霍普金斯公民社会研究中心调查22个国家非营利组织的研究资料,非营利组织已经成为一支重要的经济力量,是一个1.1万亿美元的行业,相当于世界第八经济大国^④。

彼特拉克在《论统治者应该如何统治其国家》一文中指出,把解决民生问题放在首位,视其为政府行政的最重要职责^⑤。近年来关于何为民生问题,学界进行了比较充分地分析和论证。有学者认为民生问题主要包括就业、社保、医疗、食品安全、教育、安全生产、分配、住房以及环境治理^⑥。另有学者认为民生问题是人民群众的的生活问题,包括生存和生活两个方面,主要

① 陈共:《财政学》(第四版),中国人民大学出版社2004年版,第17页。

② 王名等:《中国社团改革——从政府选择到社会选择》,社会科学文献出版社2001年版,第3页。

③ 王名:《非营利组织管理概论》,中国人民大学出版社2002年版,第12页。

④ 莱斯特·M. 萨拉蒙(Lester M. Salamon)等:《全民公民社会非营利部门视界》,贾西津、魏玉等/译,社会科学文献出版社2007年版,第8-9页。

⑤ 刘明翰:《欧洲文艺复兴史》(政治卷),人民出版社2006年版,第38页。

⑥ 蒋锦洪:《经济发展中的人本诉求研究》,上海辞书出版社2007年版,第167-170页。