

有公共产品或准公共产品性质的能源问题,无疑具有重要意义。

3 建立专项基金,为能效提高提供资金保障

该基金用以支持全国提高能效项目的开展,消除项目在融资方面的障碍。在继续发挥国家投资主渠道作用的同时,发挥各种社会公益组织的作用,多渠道筹措资金,扩大能源基础设施建设的资金来源。如在国家投融资体系中建立清洁能源与可再生能源专项基金,用于可再生能源的研究开发、标准制订、资源勘查、投资补助和价格补贴等。探索通过多种渠道和措施建立可再生能源发展基金,为清洁能源与可再生能源的大规模发展进一步提供资金保障。

4 加强法规建设,鼓励能效提高

在公共物品采购中可考虑强制采购高效节能产品。对建筑物应制订并严格执行节能建筑标准,对高耗能的老建筑进行节能改造。对家用电器、办公设备和通用动力设备实行最低能效标准和能源效率标识制度。近年来,在石油危机和环境污染的双重威胁下,世界各国都在致力于发展“绿色能源”和“清洁动力”。我国也明显加大了对新能源行业的支持力度,全国人大审议通过了《可再生能源法》,国务院制订了《2000—2015 新能源和可再生能源产业发展规划要点》,这些都是不小的进步。

台湾非营利组织 税收制度及其启示

陈南华(厦门大学财政系,福建 厦门 361005)

【摘要】台湾地区非营利组织的发展大致经历3个阶段,税法针对非营利组织发展过程中的特性逐步形成“双宽”型,即宽泛的税收优惠政策与宽松的税收征管措施相配合的税收制度。从台湾非营利组织税制中可以发现大陆非营利组织税制面临的问题以及如此发展下去的结果,这为后者的改进和完善提供了宝贵的经验。

【关键词】台湾地区;非营利组织;税收制度

【中图分类号】F810.422 【文献标识码】A

【文章编号】1006-3056(2006)05-0050-06

世界上大多数国家和地区的税收制度都对非营利组织给予优惠待遇,帮助其发展并鼓励公众对其捐款。台湾地区非营利组织税收制度也体现了上述特点。海峡两岸有着相同的历史文化传统,本文试图在介绍和分析台湾地区非营利组织税制主要特点的基础上,提出大陆地区非营利组织税制设计的相关建议。

台湾地区非营利组织发展的基本情况

台湾非营利组织的发展大致分为三个阶段:20世纪50-70年代,此时的非营利组织大多是从外国移植的不具政治

参考台湾网站咨询中心的文章 来源 http://www.taiwanngo.org.tw/ngowbs/organization/F_OrgDevelop_axtpg.jsp。

色彩的宗教团体或社会精英分子参加的俱乐部式的组织,称为移植期; 20世纪80年代,经济的富裕、“人民团体组织法”的通过、民间社会力量的成长都是此阶段的有利因素,台湾的非营利组织发展由此进入了黄金时代; 成熟期,自20世纪90年代以来,台湾非营利组织涉足的领域更广,并且在环保、妇女、劳工等方面有全球化趋势,非营利组织的发展速度和规模都甚为可观。

台湾的民法、人民团体法、特别法以及宗教法规等都与非营利组织的设立和分类有关。民法中的“私法人”包括“社团法人”和“财团法人”,前者区分为“营利社团法人”(受公司法规范,属营利性组织,非本文讨论的组织类型)与“非营利社团法人”;非营利社团法人又可以区分为“公益性社团法人”(如社会服务与慈善团体)和“中间性社团法人”(如宗亲会、同乡会、同学校友会等互益性团体)。“财团法人”以财产为成立基础,分为:一般性财团法人,如一般民间捐资所成立的基金会,依民法规定都属于公益性质,其设立许可及业务的监督归属于各业务主管机关;特殊性质的财团法人:包括依《私立学校法》设立的私立学校、依《医疗法》设立的医疗机构、依《宗教法》设立的宗教团体、依各种福利法规成立的社会福利机构等;政府捐资成立的财团法人,如海峡交流基金会等。台湾“人民团体法”(1989)则将法人组织区分为:职业团体:包括工商业团体(如各种类型的商业同业工会)和自由职业团体(如律师工会、会计师工会等);社会团体:包括学术文化团体、医疗卫生团体、宗教团体、体育团体、社会服务及慈善团体、国际团体、经济业务团体、宗亲会、同乡会、同学校友会及其他等11大类;政治团体:就是一般所谓的政党。这些非营利社团法人的主管机关为“内政部”和各地的“社会局”。除上述具有法人地位的非营利组织外,还有一类组织因不需募款或不愿成为法人等原因,虽具备社团形式,但未向法院办理登记,这类组织被统称为“非法人社团”。

台湾地区非营利组织免税制度的主要特点

台湾的税法体系属于分税立法,在各税种的条款中分别针对非营利组织给予税收优惠,其主要特点如下:

(一) 所得税法明确给予非营利组织以附带条件的免税优惠

台湾的所得税分为综合所得税和营利事业所得税,前者是对个人征收的税种,后者是对有经营收入的单位征收的税种。台湾将非营利组织的所得纳入营利事业所得税的征收范围,再依照所得税法第4条第11款的规定“教育、文化、公益、慈善机关或团体,符合行政院规定标准者,其本身之所得及附属作业组织之所得免税”,对其给予税收优惠。因为必须经过税务机关审核是否符合免税要件,才能确定是否享受免税优惠,所以这种税收优惠是附带条件的。

(二) 制定判断非营利组织免税资格的标准,对是否给予税收优惠不以申请为要件

根据税法授权,台湾“行政院”于1979年出台了《教育、文化、公益、慈善机关或团体免纳所得税适用标准》(以下简称《适用标准》),并对其进行多次修正。只要符合《适用标准》中规定的下列条件,非营利组织及其“附属作业组织”的非商业所得(包括接受捐助所得、利息、股利等)就能免税:依法设立;不分配利润及剩余财产给捐赠人或其关系人;不经营与其创设目的无关的业务;收支记录完全,财务保管与运用符合规定;主要捐赠人及各该人的配偶及三亲等以内的亲属担任董监事比例不超过三分之一;与其捐赠人、董监事间无业务上或财务上的不正常关系;用于与创设目的有关的活动支出应达到的比例限制。上述标准基本上可以将非营利组织与营利事业区分,为税收政策上的区别对待奠定了基础。台湾对非营利组织免税资格的确认有其特殊做法,就是不需要这些组织事先申请,而是在非营利组织的业务主管部门核准成立后,由税务部门

进行事后审查 只要审查通过 就可以成为符合标准的非营利组织 享受所得税免税待遇。这样做也使得台湾政府部门不便对具有免税身份的非营利组织给予高度而严密的监督 所以在台湾享受税收优惠的非营利组织在财务公开、接受公众监督、政治活动等方面与其他非营利组织一样 没有受到过多限制。

(三) 允许非营利组织从事商业活动,但商业所得原则上必须缴税

台湾相关法律允许非营利组织成立“附属作业组织”,并通过其取得经营收入。所谓“附属作业组织”就是由非营利组织控制,具有独立核算能力的组织,当它与非营利组织合并申报所得税且符合《适用标准》的要求时,就能与非营利组织享有同样的税收待遇。税法明确规定商业所得原则上必须缴税,所以医院、研究机构销售商品或劳务的所得无论是否用于公益目的,都要缴税。但在实际操作中,台湾“财政部”的解释函令又允许非营利组织的商业所得扣除该组织其他非商业项目收不抵支部分后,如有余额,才对余额征税,若无,则该部分商业所得就不征税。因此,台湾非营利组织的商业所得很难被征税。

(四) 税法对非营利组织的公益性与非公益性没有明显区分,公益性非营利组织没有得到应有的政策扶持

首先,在台湾税法条款中,没有公益性非营利组织的定义,也没有对其活动范围进行划分,缺少对公

益性非营利组织给予税收政策倾斜的基础。其次,各税种在给予非营利组织税收优惠政策时区别对待,有的注意到非营利组织的公益性,有的则不予考虑,有的又特别倾向于某种非营利组织。例如台湾(加值型)营业税,就注意到了非营利组织的不同公益程度,规定公益性非营利组织的收入普遍享受免税待遇,而只给予互益性非营利组织不对外经营收入部分以免税待遇;所得税关于商业所得是否征税的判断标准,重视的是所得的商业性而非公益性;关税的免征并不根据纳税人的身份判断,而是按照进口物资的用途决定;使用牌照税也不区分非营利组织的身份而对纳税客体(供卫生和文化教育宣传的有特殊标识的交通工具)免税;在财产税方面,从地价税、房屋税、契税的有关政策规定看,侧重于公益性非营利组织,但并非各种类型的公益性非营利组织都享有减免,如地价税减免的对象只有私立学校、私立医院、私立公墓、寺庙等办理财团法人登记的法人组织,房屋税和契税给予非营利组织的减免也只限于财团法人;印花税也是对非营利组织中的私立学校、公立学校和领受捐款的公益团体等特定公益性非营利组织给予减免。另外,在捐赠对象上,只要是向符合《适用标准》的非营利组织的捐赠都可以抵扣,并没有对公益性非营利组织的捐赠有更优惠的政策。

(五) 税法中有关捐款扣除的规定符合普遍做法,但具体问题的规定不够细致

“在合理的范围内,捐助公益组织,而非互惠性组织”的个人与商业实体,对该款项享有税赋扣除额或税款抵扣优惠”是普遍的做法,台湾有关个人或企业捐赠给非营利组织的税收扣除规定基本也如此,例如《营利事业所得税法》规定个人和营利事业对于教育、文化、公益、慈善机关或团体的捐赠总额最高不得超过综合所得总额20%和10%的限额内扣除;《遗产与赠与税法》规定:“遗赠人、受遗赠人或继承人在被继承人死亡时,捐赠给已依法登记设立为财团法人组织而且符合行政院规定标准的教育、文化、公益、

“财政部”是台湾最高税务行政机关,全面负责台湾地区的税收征收管理。

台湾地区现行的营业税是加值型和总额型兼有,前者相当于消费型增值税,后者以金融、特种行业及小规模营利事业为主,按照营业总额与比例税率计算应纳税额。

台湾地区对出口货物和转口货物不征收关税,所以其关税只有进口税一种。

台湾地区财产税中的遗产税、赠与税和土地增值税与非营利组织相关的条款主要是捐赠扣除的规定,在此不予分析。

参见世界银行编写:《非政府组织法的立法原则》蔡惠娟译,台北:喜马拉雅研究发展基金会,2000。

慈善、宗教团体及祭祀公业的财产不计入遗产总额”等。在具体的扣除方法上,直接将符合条件的捐款从应纳税所得额中扣除,这样做直接影响到捐赠人应纳税所得额所处的征税级距,所得越高的人受益越大,对鼓励高收入者慷慨捐赠具有刺激作用。另外,对私立学校的捐赠可以有更高的扣除比例,个人为50%,营利事业为25%,但必须通过财团法人私立学校兴学基金会。台湾税制对于是否允许未抵扣完的捐赠递延抵扣以及实物捐赠如何计价等具体问题则没有明确的规定。

(六) 对非营利组织的税收征管政策相当宽松

1. 不强制要求非营利组织必须办理税务登记。根据台湾地区所得税法第11条的规定,非营利组织享受免税待遇的前提是“经向主管机关登记或立案成立者为限”,可见非营利组织的设立在取得主管机关许可后向地方法院办理登记,即可取得合法地位,至于是否应向当地税务机关办理税务(籍)登记,则没有强制规定。台湾财税部门的实务工作者和学者们都认为,此项规定引发诸多问题,例如税务机关不能准确了解税源,无从取得正确的征税资料,致使税务机关对未依法申报的非营利组织束手无策,更难以统计辖区内非营利组织的数量等。

2. 部分非营利组织可以免于办理结算申报。原则上,所有非营利组织及其附属作业组织都必须在每年3月底办理所得税结算申报,但台湾“财政部”的解释函令规定“宗教团体、各行业工会组织、同乡会、同学会等,无任何营业或作业组织收入,仅有会费、捐赠、基金存款的利息或不动产租金收入,可暂免办理结算申报”的简化申报措施。

3. 非营利组织的发票使用并未纳入统一的发票体系。非营利组织及其附属作业可以不使用统一发票或收据,同时,虽然对于捐赠方的原始凭证有专门规定,但对于受赠方应出具的发票,只规定“捐赠应取得受领机关团体的收据或证明”,没有制定统一的格式。

4. 对非营利组织违章的处罚也比较宽容。虽然税法规定非营利组织未在规定期限内办理结算申报的,

应在规定期限内补办并缴纳滞纳金,与营利组织无异。但在具体执行中,“财政部”的解释函令有更为宽松的规定,例如公益机关团体未按规定期限办理结算申报,经税务征收机关通知限期补办,逾期仍未办理的,应由税务机关先辅导补办。

总之,台湾的非营利组织享有非常宽松的税收征管措施,非营利组织不仅可以不办理税务登记,不使用统一的发票(包括公益捐赠发票),而且符合条件的还免于办理结算申报,对于非营利组织未按时申报的情况,也一再给予“辅导”。

启示和建议

海峡两岸在过去的50年间,分别在特定的环境下发展壮大,形成一些各具特色的税收制度。虽然台湾税制较多地吸纳了西方发达国家的形式和内容,但仍然和祖国大陆有着相同的中华民族文化底蕴,这种同源的社会文化若隐若现在不同的条款规定之间。综观台湾非营利组织税制,其特点就是“双宽”型,即宽泛的税收优惠政策与宽松的税收征管措施相配合:一方面,为鼓励非营利组织发展,支持非营利组织利用自身特点和优势积累资金、壮大组织提供了有利的税收制度条件;另一方面,由于对公益性非营利组织没有给予充分的政策倾斜,不利于公益事业的发展,同时过于宽松的税收征管措施不但没有使优惠政策落实到位,反而对整个社会造成不良影响,如助长社会偷漏税风气,对营利组织与诚信纳税人形成不公平的竞争等。大陆地区非营利组织税制则是“双严”型的,在任何税种下,无论非营利组织是否从事商业活动,都面临征税问题,给予的优惠待遇也非常有限。同时,在大陆地区成立非营利组织很困难,不仅要找到主管部门取得其同意,还要在民政部门登记(所谓的“双重登记”),税务登记和办理结算申报都是普遍要求的,没有例外规定。总体而言,大陆地区的税制较少把非营利组织作为一个特殊的纳税主体,还没有根据

非营利组织发展特点而形成系统的税收制度。

从台湾非营利组织税制中,可以发现大陆非营利组织税制面临的问题以及如此发展下去的结果,这为后者的改进和完善提供了宝贵的经验:

1 应制定统一的标准,区分营利组织与非营利组织,只有真正的非营利组织才可以享受免税待遇。从我国大陆地区现有的免税制度看,虽然规定了对“教育和其他社会公益事业”的事业单位、社会团体和民办非企业单位给予免税待遇,但没有根据非营利组织不分配剩余的本质属性来制定区分营利组织与非营利组织的标准,导致上述享有免税待遇的事业单位、社会团体和民办非企业单位中,存在着大量的营利组织。不仅造成国家税款流失,而且形成不公平的竞争环境,最严重的是不利于真正的公益性非营利组织的健康发展。从台湾地区的经验看,虽然台湾的相关法律也没有非营利组织的定义,但税法授权“行政院”制定了明确界定非营利组织的《适用标准》,它严格规定非营利组织的剩余和资产不得用于分配,并限制了非营利组织收入的使用以确保其非营利宗旨的达成,这相当于提出了获取非营利组织免税资格的条件,将非营利组织与营利组织区分,避免了通过免税待遇给予非营利组织的间接补助落入个人口袋。为此,笔者建议,在大陆地区税法近期内不能修改的情况下,可以考虑由财政部、国家税务总局制定非营利组织免税的统一标准,即以“不分配剩余和资产”作为区分营利组织与非营利组织的唯一标准。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,但最后需要其所有者作出选择,要么放弃对该组织的所有权要求,重新登记为非营利组织,要么仍然坚持所有者身份,作为营利组织,接受政府对这个领域“可进入条件”的审查,依法纳税。

2 应区分非营利组织的相关性和无关性经营收入,前者可以享受免税待遇,后者必须征税。在大陆地区税制中,关于非营利组织从事经营活动取得经营收入的税收政策非常不明确。一方面,根据《社会

团体登记管理条例》、《民办非企业单位登记管理暂行条例》和《基金会管理条例》的相关规定,“严格禁止从事以营利为目的的经营活动,但何为‘以营利为目的的经营活动’却没有统一的标准;另一方面,税务部门面对非营利组织努力‘创收’的现实无法可依。台湾税法关于非营利组织从事经营活动的态度有正反两方面的启示:一方面,台湾税法及相关法律鼓励非营利组织借助经济手段,为追求其非营利宗旨筹集资金,这种明朗的态度比大陆地区法律上禁止非营利组织从事经营活动,而对现实中大量存在的经营行为却束手无策的不现实态度更利于非营利组织的发展;另一方面,台湾税法明确规定对非营利组织的所有商业性行为征税,虽然避免了区分商业活动的目的是否与非营利宗旨有关的麻烦,符合行政简便的原则,但体现不出政府鼓励非营利组织从事公益活动的意图。笔者建议大陆地区应尽快明确非营利组织从事经营活动的税收政策,允许非营利组织从事经营活动,同时对其经营活动收入进行区分,通过明确无关经营收入的判断标准,对无关经营收入征税,限制非营利组织过多从事与其成立宗旨无关的经营活动。

3 应区分不同公益程度的非营利组织,公益性越强的非营利组织应享受越优惠的税收待遇。大陆地区对非营利组织的公益属性有一定的认识,例如对老年服务机构、青少年活动场所、农村义务教育、红十字事业的捐赠可全额抵扣,而其他捐赠项目则不行。但在流转税和财产行为税方面,却没有对公益性非营利组织给予明显的政策倾斜。在台湾,不同的税种给予不同类型的非营利组织以不同的优惠政策,形式相当灵活。但笔者以为这些优惠措施体现的政策意图还不够清晰,例如:台湾所得税对所有符合《适用标准》的非营利组织的所有所得(除商业性所得弥补其他收不抵支的项目后余额外)均给予免税待遇,并没有强调所得的公益属性或用途。另外(加值型)营业税不仅对公益性组织的销售和劳务收入给予了免税待遇,而且对互惠性组织为会员服务的销售和劳务收入也

给予同样的免税待遇,这对前者而言实际上是没有更彻底的免税。财产税方面的主要免税待遇只给予财团法人,而公益性的社团法人却不能享受。反而在印花税、使用牌照税等小税种上对公益团体或公益用途的交通工具给予免税待遇,这只是徒增税务部门进行区分的行政成本而已。笔者建议大陆税制应在符合政府鼓励社会公益事业发展的政策意图指导下,明确公益性非营利组织的具体内涵,给予公益性非营利组织更优惠的税收待遇。

4 应采取有针对性的严格的税收征管措施。从大陆地区《征管法》及其实施细则的主要内容看,没有根据非营利组织的特殊经营状况制定有针对性的征管措施,虽然貌似严格,实则效果欠佳。根据国家税务总局政策法规司课题组在江苏、陕西和辽宁等地的调查发现,几乎所有的税务机关都反映非营利组织基本上既不纳税也不接受税务管理,对非营利组织的税收征管严重失控。台湾税法对于非营利组织的征管措施过于宽松,从实施效果来看,漏洞颇大。首先,只有业务主管部门同意而不需要办理税务登记就可以成立符合《适用标准》的非营利组织的做法,后患无穷;其次,台湾在所得税结算申报方面也采取了简化措施,允许部分非营利组织免于申报,从税务行政的角度看,有条件地免于办理结算申报,符合简便原则,但这在实际执行过程中无疑割断了税务稽查核对的链条;再次,台湾非营利组织发票使用上的问题也与大陆类似,给税务检查带来的困扰相当明显。因此,借鉴台湾的教训,大陆地区应坚持严格的征管措施,但在针对性上要加强,例如制定适合非营利组织使用的纳税申报表,要求非营利组织年度所得税申报应附送能说明组织收入使用情况、活动计划以及接受捐款情况的资料,制定专门针对非营利组织的稽查办法等。

5 应通过免税制度鼓励社会公益捐赠。大陆地

区对捐赠的抵扣政策与台湾地区有诸多相似之处,但由于大陆地区没有区分非营利组织和营利组织,所以对教育和其他公益事业的捐赠难免落入营利组织所有者的口袋,这从根本上打击了捐赠人的积极性。另外,大陆地区捐赠渠道较窄,只有几十家经过国家文件批准的大型非营利组织才具备受赠资格,相对于全国几十万家公益性、救济性社会机构而言,数量明显不足,也必然影响捐赠领域的拓展,影响有不同捐赠兴趣、专长、领域捐赠人的捐赠需求,最终影响捐赠数量。而在台湾所有符合《适用标准》的非营利组织都具有受赠资格,虽然这样做对公益性非营利组织的发展缺少支持,但至少可以反映台湾税法鼓励个人或营利事业捐赠的明确态度。在捐赠扣除比例上,大陆地区较低,台湾则相对较高,特别是对私立学校的捐赠扣除比例相当高。台湾更鼓励社会公众对政府、“国防”和劳军等方面的捐赠,对此给予全额抵扣,而对公益性组织的捐赠却没有更多的优惠。当然,这与台湾地区在国际上尴尬的政治地位有很大关系。建议大陆税法应树立更加灵活的鼓励公益捐赠的指导思想,对纳税人的公益捐赠少设置些障碍,多一些明确的鼓励政策。

参考文献:

- [1] 王名. 非营利组织管理概论[M]. 中国人民大学出版社 2002.
- [2] 贾西津, 王名. 两岸NGO发展与现状比较. 文章来源: <http://www.wiapp.org/spapers/jiaxj03.html>
- [3] 王绍光. 多元与统一——第三部门国际比较研究[M]. 浙江人民出版社 1999.
- [4] 邵金荣. 非营利组织与免税[M]. 社会科学文献出版社 2003.
- [5] 杨斌. 比较税收制度——兼论我国现行税制的完善[M]. 福建人民出版社 1993.
- [6] 财政部税收制度比较课题组著. 台湾税制[M]. 中国财政经济出版社 2002.
- [7] 李翠萍. 从美国遗产税争论看中国遗产税的开征[J]. 地方财政研究 2005(2).

参见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》,《税务研究》2004年第12期。