

我国非营利组织的涉税漏洞与监管建议

熊晴海

非营利组织涉税监管法律问题是税收征管实务的疑难领域。税务管理过于严格会限制非营利组织的发展,过于宽松会侵蚀国家税基。本文拟通过分析非营利组织的涉税漏洞,提出加强非营利组织涉税监管的几点措施。

一、非营利组织:涉税漏洞

(一) 税务登记缺失,税源监管基础匮乏

税务登记是对纳税人的生产经营活动进行登记管理的一项基本制度,有利于税务机关掌握税源,加强征收与管理,防止漏管漏征,建立税务机关与纳税人之间正常的工作联系。实践中很多非营利组织在民政部门登记成立并获得法律主体资格后,并没有进行税务登记,也就是在程序上并未获得纳税主体的法律资格。纳税主体资格是实施税务管理的程序性前提,由于税务登记程序缺失,因此缺乏涉税监管基础。

(二) 程序义务落空,实质条件难以落实

《税收征收管理法》属于程序法,包括税收确定程序、税收征收程序、税收检查程序和税务争议解决程序。其第33条规定,纳税人获得税收优惠待遇须书面申请并经法定机关审批。也即纳税人享受税收优惠不但要符合实质条件,更要履行程序义

务,不能仅根据自己的主观判断来决定是否符合税收优惠实质条件。因其未税务登记,程序性义务落空导致实质条件难以落实。

(三) 财会制度不统一,可税性认定困难

制定财会制度的初衷是为了规范企业的会计核算,真实、完整地提供会计信息,但非营利组织的财务、会计处理方法与税法存在较大差异,造成税务管理困难,税务机关无法对其行为可税性科学判断。另外,非营利组织业务活动的多样性导致其经费来源复杂,其中:公益性活动取得的收入属于免税收入,非公益性活动取得的收入属于应税收入。由于其并不刻意区分活动性质,企业财务制度与事业单位财务制度混用,未分别核算应税收入与免税收入,增加了税务机关判断其收入可税性的难度。若对其全部收入征税违背了税法基本原则,若对其收入一律免税则容易导致免税待遇滥用,损害国家税收利益。

(四) 捐赠税前扣除额度及程序存在瑕疵

从鼓励公益性捐赠视角而言,非营利组织的捐赠支出应在企业所得税税前全额扣除:但为了保障国家税基,防止企业利用捐赠支出逃避纳税义务,寻求资财在国家、捐赠者之间的平衡点,必须对捐赠支出税前

扣除的额度及程序实施必要的限制。《关于通过公益性群众团体的公益性捐赠税前扣除有关问题的通知》(财税[2009]124号)及《关于公益性捐赠税前扣除有关问题的通知》(财税[2008]160号)均详细规定了申请条件及审批程序,但上述两个文件规定的内容缺少上位法的授权,容易引发对其正当性的质疑;其为纳税人设定了实体性、程序性义务,但又未赋予其参与权、救济权。

(五) 非营利组织涉税资料管理存在漏洞

具体表现为票证不统一,财政收据、自制收据、税务发票混用等。由于非营利组织的活动大多数涉及到资金的流入和流出,无论是直接取得收入还是接受捐赠取得财产,涉税票证资料是在税法上证明其活动性质的主要证据。如果不能通过票证管理来监控非营利组织的活动轨迹,那么对非营利组织的涉税监管将成为一纸空文。不仅如此,涉税资料是税务检查的重要依据,涉税票证的不统一增加了税务检查的难度,大大提高了税务管理成本,不符合税法的中性、效率原则。

二、非营利组织:监管建议

从立法层面看,我国当前还不具备制定全面规范非营利组织专门性立法的条件,对其的涉税监管只能

立足现有规范,实施渐进式税法改革,促进涉税监管法制化。

(一) 优化法律制度实施环境

优化法律制度实施环境的前提在于非营利组织的法律概念的立法协调,从专业管理立法分工层面上,建议非营利组织概念的界定由财税部门主导的税收立法,逐步转移到民政部门主导的社团管理立法。因为对非营利组织的管理是综合性工作,涉税监管只是其中之一,由财税部门来界定非营利组织概念仅满足了税务管理要求而违背综合管理宗旨;民政部门作为非营利组织的主管部门和首要登记部门可以综合考量专业管理需求,应通过社团管理完善概念。同时,建议在立法层次上,至少是行政法规级别并适时上升为法律;在界定方式上,本着因循立法传统和考虑非营利组织发展状况,可采用概括式定义并结合不完全列举法。

(二) 构建税法主体资格制度

要实现非营利组织的涉税法治化监管,必须满足“非营利组织属于税法主体”这一前提条件,同时非营利组织要获得税收优惠待遇,还应具备减免税资格。只有立法时充分考虑到以上两方面,才能为非营利组织税务管理提供全面制度依据。值得注意的是,税法主体是前提性要求,要通过税务登记制度来解决;减免税资格是在前者基础之上实施的特别处理。

税务登记是确定税法主体的前提,非营利组织在税务登记时应遵循以下原则:一是普遍登记原则,所有非营利组织成立后一定期间内全部税务登记,纳入税务管理范畴。二是区分登记原则,即从登记目的、实质条件上,考虑税务登记为税务管理服务需要,对提供材料、审核重点有所区别,区分其是否属于营利

性,以便审核减免税资格。三是独立登记原则,设置单独登记规范,登记的内容、程序、提交材料等独立于企业登记;在登记时分类、筛选,为税收优惠申请、认定程序做好铺垫。四是强制登记原则,合理设置违反税务登记管理法律后果,建议以列举方式提出非营利组织的范围,并规定登记要求。

(三) 制定税收优惠待遇程序

《税收征收管理法实施细则》规定:“纳税人享受减税、免税待遇的,在减税、免税期间应当按照规定办理纳税申报。”说明税收优惠待遇并非当然取得,而需要通过申请、审查等程序。非营利组织税务登记之后,具备了获得税收优惠的程序可能性,要获得优惠待遇,需要审查其是否符合税收实体法规定的条件。《税收征收管理法》第3条规定:“税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税,依照法律的规定执行;法律授权国务院规定的,依照国务院制定的行政法规的规定执行。”这说明,税收减免由法律设定,税务机关只是执行者而非决策者。从税务管理的角度而言,《税收征收管理法》未规定减免税程序和职权,建议在《税收征收管理法》层面对非营利组织获得免税资格程序设定实行授权性规定,以体现税务管理程序合法性,条文可修改为:纳税人获得减免税,应当按照财政、税务机关的要求提出申请,并按照规定的程序办理。

(四) 完善受赠税前扣除制度

非营利组织的涉税行为可以分为直接涉税与间接涉税两大类。直接涉税是非营利组织作为纳税人发生的涉税行为,间接涉税是指非营利组织不作为纳税人而是作为与纳税人有关联关系的主体发生的涉税行为。企业、个人或其他组织向非营

利组织进行公益性捐赠,若接受捐赠的非营利组织获得捐赠税前扣除资格,则纳税人即可将其捐赠支出在税前依法进行扣除。为加强对非营利组织涉税行为进行有效监管,建议:赋予财税部门设定公益性捐赠税前扣除资格审核程序权限;赋予非营利组织适当身份为“涉税当事人”;将《税收征收管理法》第24条“按照国务院财政、税务主管部门规定的保管期限保管账簿、记账凭证、完税凭证及其他有关资料”的义务主体扩大到非营利组织;将“受赠”明确纳入涉税信息管理范围,为税收征管、稽查选案提供科学依据。条文可补充:纳税人通过非营利组织进行公益性捐赠的税务处理办法,由国务院税务主管部门会同财政、民政主管部门制定;纳税人、扣缴义务人以及涉税当事人必须按照国务院财政、税务主管部门规定的期限保管账簿、会计凭证及其他有关资料;纳税人、涉税当事人在提供或接受公益性捐赠时,应当按照规定开具、使用和取得有关票据。□

(作者单位:江西工贸学院)

责任编辑 陈利花

主要参考文献

- [1] 王名. 非营利组织管理概论[M]. 北京: 中国人民大学出版社, 2002.
- [2] 北京大学法学院非营利组织法研究中心. 中国非营利组织法律模式论文集[C]. 中国方正出版社, 2006.
- [3] 陈小安. 非营利组织的税制构建[J]. 税务研究, 2007.
- [4] 刘剑文. 理财治国观——财税法的历史担当[M]. 北京: 法律出版社, 2016.