

非营利组织营利性收入的税法规制探讨 ——以德国体育协会营利性收入的税收优惠为例

徐妍, 殷露阳

摘要:好的税收制度能够促进非营利组织的健康发展, 对非营利组织的营利性收入给予税收优惠是各国普遍做法。在我国, 是否允许非营利性组织从事营利性活动以及是否应当对营利性收入给予税收优惠, 是学界关注的焦点。非营利组织通过营利性活动获取营利性收入, 既是实现组织特征的现实需要, 又存在税收优惠的法理基础。针对非营利组织从事的营利活动, 可以借鉴德国的“区域理论”, 将其营利性行为进行分类, 不同类型营利行为产生的收入适用不同的税收优惠条款。以德国非营利组织德国体育协会营利性收入的税收优惠为例, 分析德国体育协会营利性行为的类型和相应的营利性收入的税法规制, 据此提出完善我国认定非营利组织主体和税收优惠资格、确定税收优惠条款方面相关法律的建议。

关键词: 非营利组织; 营利性收入; 税法规制; 区域理论

作者简介: 徐妍, 法学博士, 中国政法大学比较法学研究院副教授; 殷露阳, 中国政法大学比较法学研究院硕士研究生。

基金项目: 司法部委托项目“养老服务模式社会化的法律保障”(17SFB5017); 北京市哲学社会科学一般项目“《北京市居家养老服务条例》的法律完善”(17FXB007); 中国政法大学横向研究课题“中国科技社团法人营利性收入税收问题研究”(2051/23216290)。

中图分类号: D912.2 **文献标识码:** A **Doi:** 10.3969/j.issn.2095-042X.2019.02.002

一、非营利组织营利性行为的必要性及其营利性收入税收优惠的法理基础

(一) 非营利组织的认定及其特征

美国学者塞拉蒙指出, “每一种称呼都是至少会部分地误导着人们的视线; 但同时每一种称呼又反映了该领域的某一方面的性质”^[1]。在讨论非营利组织营利性收入的税收优惠之前, 厘清非营利组织内涵尤为必要。目前, 我国没有专门的法律对非营利组织的认定进行明确规定, 但关于非营利组织认定的相关问题在部门规章等其他规范性法律文件中有所涉及。《民间非营利组织会计制度(征求意见稿)》第二条^①界定了非营利组织的含义, 强调非营利组织的显著特点是不

^①第二条: (一) 不以营利为目的; (二) 任何单位或个人不因为出资而拥有非营利组织的所有权, 收支结余不得向出资者分配; (三) 非营利组织一旦进行清算, 清算后的剩余财产应按规定继续用于社会公益事业。

盈利与不分配盈余。但此项关于非营利组织的定义仅仅规定在征求意见稿中,缺乏权威性。在2005年财政部颁布实施的《民间非营利组织会计制度》中,第二条就体现了上述三个特征^①。但财政部部门规章立法层级较低和颁布时间较早,难以适应目前非营利组织的迅速发展。2014年财政部和国家税务总局发布了《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》(财税〔2014〕3号),其中第一条^②详细规定了什么是享有免税资格的非营利组织,但是对不享有免税资格或部分享有免税资格的非营利组织并没有表述,对非营利组织的界定仍然不具有普遍性。

目前我国法律尚未对非营利组织给出正式的定义,可参考借鉴国外的立法和理论经验。美国约翰霍布金斯大学塞拉蒙教授认为,凡是满足“组织性、民间性、非营利性、自治性、公共性的组织都是非营利组织”^[2]。在《非营利组织管理》一书中,盖拉特将非营利组织定义为“以服务公众为使命,经营机构排除私人利益的获得,在法律上享有特殊地位,经营上享有免除政府税收的优待,但接受法律管辖的非营利性或非慈善机构”,强调非营利组织具有公共性,以服务公众为宗旨^[3]。一些世界性组织也尝试着对非营利组织进行界定,联合国的《国民账户体系:非营利机构手册》中写道:“非营利机构尽管可能取得利润,但是并非为营利而组成,而且不能将所得任何利润分配给其董事或经理。”^[4]世界银行也在其所发布的《非政府组织的立法原则》一书中对非营利组织进行界定:“指在特定的法律系统下,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,且不以营利为目的;即使有利润赚取,也不可以将此利润分配。”^[5]因此我们将非营利组织界定为公益性、非营利性和不分配利润的非政府组织机构,公益性、非营利性和不分配利润、不隶属于政府成为这类组织的特征。

(二) 非营利组织从事营利性行为的必要性

《关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知》在非营利性组织免税资格认定上采用严格限定的政策,依据应税的营利活动来判断是否征税,非营利组织从事营利活动时,其便从减

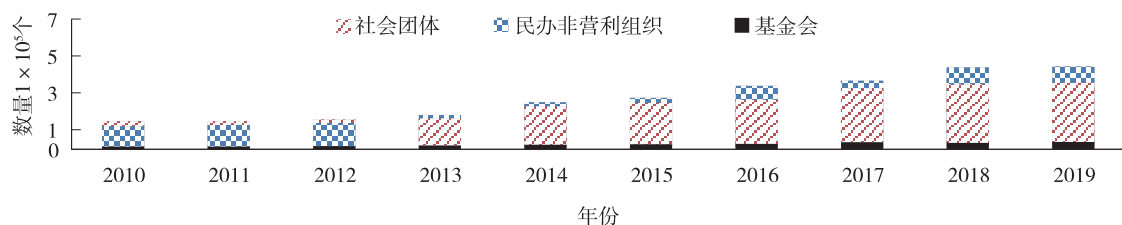
①法条原文:本制度适用于在中华人民共和国境内依法设立的符合本制度规定特征的民间非营利组织。民间非营利组织包括依照国家法律、行政法规登记的社会团体、基金会、民办非企业单位和寺院、宫观、清真寺、教堂等。适用本制度的民间非营利组织应当同时具备以下特征:(一)该组织不以营利为目的和宗旨;(二)资源提供者向该组织投入资源并不得以取得经济回报为目的;(三)资源提供者不享有该组织的所有权。

②《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》第一条:依据本通知认定的符合条件的非营利组织,必须同时满足以下条件:(一)依照国家有关法律法规设立或登记的事业单位、社会团体、基金会、民办非企业单位、宗教活动场所以及财政部、国家税务总局认定的其他组织;(二)从事公益性或者非营利性活动;(三)取得的收入除用于与该组织有关的、合理的支出外,全部用于登记核定或者章程规定的公益性或者非营利性事业;(四)财产及其孳息不用于分配,但不包括合理的工资薪金支出;(五)按照登记核定或者章程规定,该组织注销后的剩余财产用于公益性或者非营利性目的,或者由登记管理机关转赠给与该组织性质、宗旨相同的组织,并向社会公告;(六)投入人对投入该组织的财产不保留或者享有任何财产权利,本款所称投入人是指除各级人民政府及其部门外的法人、自然人和其他组织;(七)工作人员工资福利开支控制在规定的比例内,不变相分配该组织的财产。其中,工作人员平均工资薪金水平不得超过上年度税务登记所在地人均工资水平的2倍,工作人员福利按照国家有关规定执行;(八)除当年新设立或登记的事业单位、社会团体、基金会及民办非企业单位外,事业单位、社会团体、基金会及民办非企业单位申请前年度的检查结论为“合格”;(九)对取得的应纳税收入及其有关的成本、费用、损失应与免税收入及其有关的成本、费用、损失分别核算。

免税的范畴中剥离出来^[6]。2016 年修订的《社会团体登记管理条例》^① 第四条第二款不变,重申“社会团体不得从事营利性经营活动”。如果社会团体从事营利性活动,违背了该条例的规定,即“有违法经营额或者违法所得的,予以没收,可以并处违法经营额 1 倍以上 3 倍以下或者违法所得 3 倍以上 5 倍以下的罚款”^②。由此可见,国务院颁布的《社会团体登记管理条例》在“不允许从事营利性活动”的同时,还制定了相对应的惩罚措施,实质上是禁止社会团体从事营利性活动的。

任何非营利组织宗旨目的的实现离不开雄厚资金的保障,然而非营利组织的公益性与非营利性导致了非营利组织收入来源有限。一方面,公益性表明非营利组织在某些方面类似于政府,却无法像政府机关可以凭借税收手段而合法强制性征收社会资金;另一方面,非营利组织的非营利性特征限制了非营利组织的营利活动,非营利组织也就不能像营利性市场主体一样靠经营获取资金谋求生存发展。一旦资金链断裂,则非营利组织所要追求的目的就难以实现,直接后果就是公益性特征无法维持。一个国家走向伟大复兴之路顺畅与否,与这个国家的财政是否能得到持续不断的供给密切相关;同样,一个非营利组织要更好地发挥社会功能,也离不开一定的物质基础^[7]。

慈善捐赠、政府拨款是我国非营利组织的主要收入来源,主要来自“等”(即等待社会公众的捐赠)和“要”(即国家政府的拨款和项目资助)。目前情况表明,这两类收入也越来越“入不敷出”。非营利组织的数量不断增加。图 1 展示了 2010—2019 年我国社会团体数量的现实变动和可能变动趋势。《2015 年社会服务发展统计公报》显示:“截至 2015 年底,全国共有社会组织 66.20 万个,比上年增长 9.2%。”^③ 到 2018 年,全国共有社会团体 77.48 万个^④。在社会捐赠意愿不变的情况下,在国家拨款不增加的情况下,每个组织平均得到的捐赠和原来相比就会急剧下降,出现“僧多粥少”的局面。



注: 数据来源于中国社会组织网站: <http://data.chinanpo.gov.cn/>。

图 1 不同类型社会组织发展趋势

①该条款变迁历史: 1989 年国务院颁布了《社会团体登记管理条例》, 其中第四条规定, “社会团体不得从事以营利为目的的经营性活动”; 该条例在 1998 年得到修订, 修订之后的《社会团体登记管理条例》第四条第二款规定, “社会团体不得从事营利性经营活动”; 2016 年, 该条例再一次进行修订, 修订后的第四条第二款不变。

②《社会团体登记管理条例》(2016) 第三十条。

③数据来源于中国社会组织网站: <http://www.chinanpo.gov.cn/2202/yjzlkindex.html>。信息更新到 2015 年, 2016、2017 年的相关报告还没有公布。报告显示: 截至 2015 年年底, 全国共有社会团体 32.9 万个, 比上年增长 6.1%; 全国共有各类基金会 4 784 个, 比上年增长 667 个, 增长 16.2%; 全国共有民办非企业单位 32.9 万个, 比上年增长 12.7%。据此可知, 全国社会团体、基金会和民办非企业的数量都在增加, 且基金会的增长幅度最大。

④其中社会团体 349 548 个, 民办非企业单位 418 551 个, 基金会 6 701 个。数据来源于中国社会组织网站: <http://data.chinanpo.gov.cn/>。访问日期: 2018 年 6 月 25 日。

著名法学家史尚宽认为:“公益法人为公益目的,以经营营利事业为手段,苟非以分配利益于其成员为目的,不妨为公益法人。例如为谋收入,征收入场费而开设展览会,征收住院费而收容病患。”^[8]由此可见,非营利或者是不以营利为目的,不是禁止非营利组织获得资金来源,其实质在于不分配其获利所得。如果非营利组织无法通过自身经营获得收入,在社会捐赠少、政府拨款少的情况下,资金缺乏妨碍非营利组织持续发展,也就进一步阻碍了非营利组织的目的实现,导致恶性循环。

(三) 非营利组织营利性收入税收优惠的法理基础

美国的补贴理论认为:“慈善组织提供的产品或服务具有公共属性,这些产品为社会所需要,其本应由政府所提供,所以政府应该对慈善组织提供补贴。典型的补贴形式或途径就是所得税减免。”^[9]市场机制存在资源配置失效的情形,政府同市场机制一样,在某些情况下也会失灵。当政府在某些领域失灵时,非营利组织作为政府职能的补充,可以代替政府去履行相关职能。它们可以代替政府提供公共服务等公益性价值,一般企业、个人向其支付价款或捐赠在客观效果上类似于向政府缴纳税款^[10]。政府可以通过税收获得资金保障其履行职能,那么非营利组织也可以获得保障其履行职能的额外收入。换句话说,对非营利组织承担的政府职能的部分,政府应该对其进行相应的补偿。因此,政府对非营利组织给予的税收优惠实质上是对非营利组织的间接资助。

这种间接资助的思想在我国台湾地区也有类似的表述与之相对应,其被称之为“补充性原则”。此种补充性原则,是指国家在社会公益团体运行过程中居于一种相对次要的地位,不对其加以过多干涉,而是为其提供良好的生存环境,使非营利组织在某一领域承担起重要的社会公益职能。对非营利组织的营利性行为进行税收优惠,相比之前非营利组织过于依赖政府拨款,确实具有开拓新的资金来源的意义,还能充分调动非营利组织的主动性与积极性,为其成长提供健康的外部环境。

非营利组织进行营利性活动并因此取得营利性收入,只要不损害其非营利性和公益性,从事这些活动不过是为了赚取更多的资金以保障整个机构顺利运行,就不违背其成立宗旨。非营利组织根本特征中包含了非营利性与公益性,然而这却并不意味着其不能从事营利性活动。对于非营利性组织而言,从事营利性活动是为了在竞争日益激烈的环境下获取发展所需资金与资源,以便更好地参与市场竞争,实现成立的目的。

二、德国对非营利组织营利性收入的税法規制

(一) 德国体育协会的组织性质与税收优惠条件

德语中“协会”一词为 Verein,但在翻译成中文的时候,往往有多种译法:协会、社团、俱乐部、团体等。德国的社团是指自然人或者法人组建的自由且持续的结合体,遵循一定的设立目的。社团的类型大致有三种:一是以实现自我为目的的社团 (Selbstzweck-Vereine),例如提供一些兴趣爱好休闲活动;二是理念社团 (Ideelle Vereine),尤指有着公益目的的社团;三是指自助或者提供帮助的社团 (Selbst-/Fremdhilfe Vereine),主要目的是提供帮助或者支援^①。

^①以上三种分类参考网站: <http://www.juraforum.de/lexikon/verein-gemeinnuetzigkeit>。访问日期:2017年2月23日。

但是社团并不自动地等于公益社团(Gemeinnütziger Verein)。公益社团和一般社团相比,在税收方面享受优惠政策。所谓的公益性是指以大众福利为目的。认定一个社团是否具有公益性在税法领域有着重要的作用。根据德国《企业所得税法》第五条规定,当社团唯一、直接地促进公益、慈善、教会目的(所谓的“三大目的”)时,免交企业所得税和营业税。此外,按照7%的优惠税率缴纳增值税(正常税率为19%)。对公益社团的捐赠或者会员缴纳的会费也可从税前应纳税款项中扣除。

若一个社团想获得公益社团的地位,则需提前向财政机关(Finanzamt)提交相关申请,财政机关检验其是否具备必要的条件,条件之一则是符合《德国税捐通则》(Abgabenordnung)第五十二条第二款的规定^①。《德国税捐通则》在德国税法中具有基础和框架性作用,德国体育协会就是指享有税收优惠资格并促使对体育有兴趣的人们能够进行相应运动的非营利组织。

当作为非营利组织的德国体育协会唯一、无私、直接促进公益目的时,根据《德国税捐通则》第五十一条的规定可被财政机关认定享受税收优惠。其第二部分第三段“税收优惠目的”详细规定了享受税捐优惠目的的条件:第一,具有税收优惠的目的,即要促进公众利益;第二,无私性,即《德国税捐通则》第五十五条第一款^②规定,非营利组织所做的促进或资助行为,非主要出于为自己营利的目的;第三,唯一性,即《德国税捐通则》第五十六条^③规定,非营利组织仅为合乎章程规定的公益目的而存在,但是并不排斥一个非营利组织拥有两个以上的公益目的;第四,直接性,根据《德国税捐通则》第五十七条第一款^④规定,非营利组织必须自己直接实现其章程规定的税收优惠之目的。下文的讨论都是在德国体育协会作为非营利组织享受税收优惠的基础之上展开。

(二) 德国体育协会经营行为的类型

德国税法允许非营利社团在税收优惠目的之外从事营利活动,如此一来,通过营利活动,德国体育协会能够获得资金以满足其实现章程目的之需要。事实上,德国体育协会的经营行为不外乎分为理念领域(ideeller Bereich)行为、财产管理(Vermögensverwaltung)行为、目的事业(Zweckbetrieb)行为以及应税经济上营业(Steuerpflichtiger Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb)行为这四大类(如图2),德国学说上称之为“区域理论”(Sphärentheorie)^[11]。将德国体育协会的经营行为分为四类,其实也就确定了德国体育协会的收入来源类型。比如目的事业和应税经济上营业行为就属于营利行为,由目的事业和应税经济上营业行为带来的收入就是所谓的营利收入。

理念领域行为,就是核心领域行为,是与非营利组织章程或者成立目的密切相关的行为,“乃公益团体以其章程明定所欲达成目的的行为,乃是税捐法上基于该非营利组织以税捐优惠的

①《德国税捐通则》(Abgabenordnung)第五十二条第二款总共规定了25种促进公益的类型,诸如促进科学和调研发展、促进青少年以及老人的发展、促进文化和艺术发展等,概括来说就是对促进国民经济、文化、科技、社会发展有益的行为。

②《德国税捐通则》第五十五条第一款: Eine Förderung oder Unterstützung geschieht selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke - zum Beispiel gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke - verfolgt werden.

③《德国税捐通则》第五十六条: Ausschließlichkeit liegt vor, wenn eine Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt.

④《德国税捐通则》第五十七条第一款: Eine Körperschaft verfolgt unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, wenn sie selbst diese Zwecke verwirklicht.

理由”^[11]。入会费、私人的捐赠和捐款以及公法人的赞助都属于理念领域行为之范畴。对于理念领域行为所获得的收益,德国法律规定免收企业所得税和营业税。

财产管理行为,“系非营利组织单纯管理其名下财产的行为”^[11],通常出现在对不动产的使用方面,例如使资本财产生息或者出租不动产以获取租金等。对于财产管理行为所获得的收益,德国法律规定免征企业所得税和营业税。

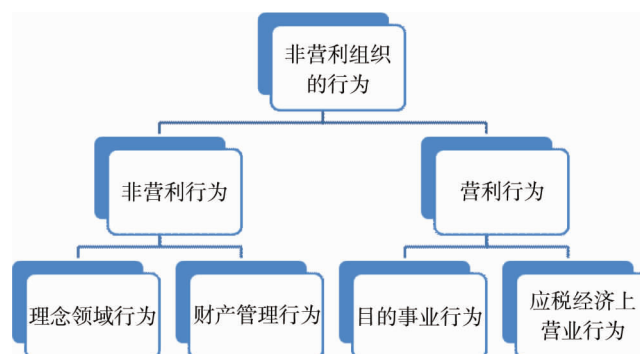


图2 德国体育协会经营行为的分类

目的事业行为和应税经济上营业行为都属于营利行为。对前者不征收企业所得税和营业税,后者在特定情况下缴纳企业所得税和营业税,因此《德国税捐通则》对目的事业进行了严格的界定。根据《德国税捐通则》第六十五条规定,目的事业必须符合以下条件:第一,服务于直接实现章程规定的公益目的;第二,该经济活动对实现章程规定的公益目的不可或缺;第三,享受税收优惠的目的事业所从事的经济活动,并未与其他不享有税收优惠地位的营利组织处于竞争之中。文化活动、讲座或者其他教育方式所得的收入属于目的事业行为的范畴。

“唯一必须缴纳税捐之行为仅有应税经济上营业行为”^[11]。根据《德国税捐通则》第六十四条第一款的规定,“应税经济上营业行为”等同于该法第十四条“经济上营业行为”的概念。根据《德国税捐通则》第十四条^①,经济上营业行为系具有独立性且持久性的活动,其突破财产管理行为的框架。常见的应税经济上营业行为有出租停车场的收入、售卖饮料等。如果德国体育协会应税经济上营业行为的收入(包括增值税的毛收入)超过了35 000欧元且营业利润超过了5 000欧元,则负有缴纳企业所得税和营业税的义务^②。

德国允许体育协会从事营利性活动,针对德国体育协会的营利性收入,德国将其分为目的事业行为和应税经济上营业行为。其中目的事业行为的收入仍然享受税收优惠,而应税经济上营业行为不享受税收优惠。因此对于德国体育协会营利性收入的税收问题,找到目的事业行为和应税

①《德国税捐通则》第十四条: Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Eine Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird.

②《德国税捐通则》第六十四条第三款: Übersteigen die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die keine Zweckbetriebe sind, insgesamt nicht 35.000 Euro im Jahr, so unterliegen die diesen Geschäftsbetrieben zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen nicht der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer.

经济上营业行为二者的区别则是问题的突破口,这一区别也即是否征税的界限。比较二者的法条定义及相关范畴,不难发现二者的实质是该行为是否与章程规定的税收优惠目的相关。也就是说,目的事业行为是实现章程规定税收优惠目的的必要手段,因此享有税收优惠之地位;而应税经济上营业行为就是除目的事业之外的其他营利行为,即不是实现章程规定的税收优惠目的的必要手段,是其他不以促进税收优惠目的为宗旨的营利行为。

(三) 对德国体育协会营利性收入的税法规制

1. 企业所得税和营业税的税法规制

一般而言,来自理念领域行为、目的事业行为和财产管理行为的所得不必缴纳企业所得税和营业税。只有当其收入来自应税经济上营业行为时,才征收企业所得税和营业税。企业所得税和营业税的征税对象都是利润(Gewinn),即收入(Einnahmen)与支出(Ausgaben)的差额。

(1) 企业所得税

如果来自应税经济上营业行为的收入(包含营业税在内的毛收入)超过 35 000 欧元,并且利润超过 5 000 欧元^①,则要按照 15%^②的税率缴纳企业所得税、按照 5.5%的税率缴纳团结统一税(Solidaritätszuschlag)^③。

举例说明^④:

示例 1:某运动俱乐部(为非营利组织)2013 年来自应税经济营业行为的收入为 30 000 欧元,获利 8 000 欧元。虽然利润超过 5 000 欧元,但是其总收入没有超过 35 000 欧元,因此不需要缴纳企业所得税。

示例 2:某运动俱乐部(为非营利组织)2013 年来自应税经济营业行为的收入为 40 000 欧元,获利 3 000 欧元。虽然收入超过 35 000 欧元,但是其利润没有超过 5 000 欧元,因此不需要缴纳企业所得税。

示例 3:某运动俱乐部(为非营利组织)2013 年来自应税经济营业行为的收入为 40 000 欧元,获利 12 000 欧元。因为收入超过 35 000 欧元,利润超过 5 000 欧元,因此需要缴纳企业所得税。企业所得税的计税依据为利润 12 000 欧元,减去德国《企业所得税法》第二十四条规定的 5 000 欧元免税金额,应缴纳企业所得税的基数则为 7 000 欧元,因此要缴纳企业所得税: $7\,000 \times 15\% = 1\,050$ 欧元,缴纳的团结统一税为 $1\,050 \times 5.5\% = 57.75$ 欧元。

如同一般的营利组织,德国体育协会从事营利性活动有时也会遇到亏损的情形,这种情况的处

①德国《企业所得税法》第二十四条: Vom Einkommen der steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen ist ein Freibetrag von 5 000 Euro, höchstens jedoch in Höhe des Einkommens, abzuziehen. 这里法条的本意是存在 5 000 欧元的免税金额,因为企业所得税的征税对象是利润(Gewinn)而非收入(Einnahmen),若利润低于 5 000 欧元,再减去 5 000 欧元的免税金额,那么征税对象利润可能会小于 0,就不存在征税对象,也就无法征税,因此,征收企业所得税的前提是企业利润超过 5 000 欧元。

②德国《企业所得税法》第三条规定: (1) Die Körperschaftsteuer beträgt 15 Prozent des zu versteuernden Einkommens. (2) Wird die Einkommensteuer auf Grund der Ermächtigung des § 51 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes herabgesetzt oder erhöht, so ermäßigt oder erhöht sich die Körperschaftsteuer entsprechend.

③此处的 5.5%的税率要在课税的基础之上再次征税。德国《团结统一税法》(Solidaritätszuschlaggesetz, 缩写 SolzG) 第四条规定: Der Solidaritätszuschlag beträgt 5, 5 Prozent der Bemessungsgrundlage.

④如无特别说明,本文的示例均来自 *Die Besteuerung der Sportvereine* 一书,作者 Klaus Wachter。该书因在网站刊载,并无出版社等其他相关信息。网站: www.vereinsbesteuerung.info。访问日期: 2016 年 12 月 27 日。

理方法一般是:用其他三个领域行为的盈余来补足其在营利性行为方面的亏损;虽然这样做有损该体育协会的公益性,但是德国《税捐通则使用指南》(Anwendungserlass zur Abgabenordnung)单独对《税捐通则》第五十五条第一款第一项进行了解释,规定了在从事营利行为亏损的情况下,若过去6年从应税经济上营业行为获得却投至其他三个领域的资金,和在这次亏损情形之下用其他三个领域行为的盈余来补足在营利行为的亏损的资金相等,则不认定为有损公益之目的。

(2) 营业税

如果来自应税经济上营业行为的收入(包含营业税在内的毛收入)超过35 000欧元,并且营业利润超过5 000欧元^①,则要按照3.5%的税率^②确定营业税基准额。德国财政部发布确定营业税的基本原则,地方根据该原则确定各自的营业税税率。

示例4:某运动俱乐部(为非营利组织)2011年从应税经济上营业行为获得收入48 000欧元,获利10 062欧元。若该俱乐部所在城市的营业税税率为340%,确定该俱乐部的营业税要按照如下步骤进行分析和计算。首先,要判断该俱乐部是否要缴纳营业税。因为该俱乐部从应税经济上营业行为获利超过5 000欧元并且收入超过35 000欧元,因此需要缴纳营业税。其次,确定要缴纳营业税后,要按照3.5%的比例确定营业税基准额,因为其获利10 062万元,按照后两位数归零原则,利润应当按照10 000欧元计算。减去5 000欧元的免税金额,确定营业税基准额为 $5\,000 \times 3.5\% = 175$ 欧元。最后,根据当地的营业税税率算出营业税为 $175 \times 340\% = 595$ 欧元。综上所述,应该缴纳的营业税为595欧元。

2. 增值税的税法規制

除了企业所得税和营业税之外,增值税对非营利组织也十分重要。不同于上述两种税的征税对象是营利(Gewinn),增值税的征税对象则是收入(Einnahmen),也即营业额(Umsatz)。

是否对非营利组织进行征税以及税率多少,完全取决于收入的来源。《德国税捐通则》将非营利组织行为分为四类,其收入来源也就分为四类。和企业所得税与营业税相比,增值税复杂得多。

对于来自理念领域行为的收入,不需要缴纳增值税;对于来自财产管理行为的收入,通常情况下不需要缴纳增值税,其他情形下按照优惠的税率7%进行缴税;对于来自目的事业行为的收入,通常情况下按照优惠的税率7%进行缴税,其他情形不需要缴纳增值税;对于来自应税经济上营业行为的收入,则按照不优惠的税率19%进行缴税。也就是说,来自理念领域行为的收入完全不缴纳增值税;来自应税经济上营业行为的收入都必须按照19%的税率进行缴税;来自财产管理行为、目的事业行为的收入则存在不缴纳增值税的情形,其他情形要按照7%的优惠税率缴纳增值税。因此判断是否需要缴纳增值税,重点是区分收入来自何种行为。

①营业税的5 000欧元不同于企业所得税的5 000欧元。工商税的5 000欧元指的是“变形”后的5 000欧元而非实际的5 000欧元,法条原文的文字意思为把利润的后两位数变成0后超过5 000欧元,举例来说:若实际利润为5 010欧元,将后两个尾数变0后,为5 000欧元,此时虽然实际利润超过了5 000欧元,但是变形后的数字却没有超过5 000欧元,因此不需要缴纳营业税。德国《营业税法》第十一条第一款规定:(1) Bei der Berechnung der Gewerbesteuer ist von einem Steuermessbetrag auszugehen. Dieser ist durch Anwendung eines Prozentsatzes (Steuermesszahl) auf den Gewerbeertrag zu ermitteln. Der Gewerbeertrag ist auf volle 100 Euro nach unten abzurunden und……

②德国《营业税法》第十一条第一款规定,法条原文:(2) Die Steuermesszahl für den Gewerbeertrag beträgt 3,5 Prozent.

根据德国《增值税法》第四条第二十二款^①的规定,若非营利组织体育协会的收入主要是用来覆盖支出,那么其所从事的报告、课程或者其他采用授课方式举行的活动带来的收入就免征增值税。除此之外的其他活动收入,例如售卖饮料或者文化衫的收入,则要缴纳增值税。因此,要判断是否缴纳增值税,需要分两步走。

第一步,确定非营利组织是否需要缴纳增值税。可以肯定的是,除了来自理念领域行为的收入不用缴纳营业税,其他的收入都存在需要缴纳营业税的情形。若该收入不来自理念领域行为,则可进行下一步判断。

第二步,确定非营利组织的收入是否存在免税的情形。原则上进入第二步的收入都要缴纳增值税,但是德国的《增值税法》也规定了免税的情形^②;若不符合免税的情形,则需要缴纳增值税。

通过以上对德国非营利组织税法的梳理,不难发现德国对非营利组织的构建是在“区域理论”的基础之上进行的,即允许非营利组织进行营利活动,但在考虑税收优惠时根据收入的来源区别对待。德国税法将非营利组织收入的来源(也即非营利组织的行为)划分为营利与非营利,非营利行为包括理念领域行为和财产管理行为,营利行为包括目的事业行为和应税经济上营业行为。从理念领域行为到应税经济上营业行为,行为的“非营利性”逐渐减弱,“合乎章程目的性”逐渐减弱,公益性逐渐减弱,因此所享受的税收优惠也逐渐减少。理念领域行为是一种纯粹的合乎非营利组织章程的行为,因此享受的税收优惠最多,不用缴纳企业所得税、营业税和增值税;应税经济上营业行为是非营利组织进行的一种独立、持久的营利活动,因此,在性质上与营利组织所从事的营利活动几乎等同,在满足一定条件下需要缴纳企业所得税和营业税,也要按照非优惠税率19%缴纳增值税。财产管理行为和目的事业行为具有双重性质,在针对这两种行为征税时,既要考虑行为体现的非营利性质,也要兼顾其营利的特点。

三、我国非营利组织营利性收入税法规制的借鉴

(一) 非营利组织主体的认定

目前我国还没有明确给出非营利组织定义的法律。从民法的角度分析,《民法总则》将我国的民事法律主体分为三类:自然人、法人和非法人组织。其中法人又根据功能不同分为营利法人、非营利法人和特别法人。非营利组织包含了非营利法人和非法人组织,在法人层面非营利组织是非营利法人,在非法人层面非营利组织属于非法人组织中满足非营利性的组织。认定一个组织的非营利性,应当从两个角度理解:对外应当呈现出非营利的目的;对内遵循禁止分配原则,即内部的净利润或者收入结余不进行分配。

^①德国《增值税法》: 22. a) die Vorträge, Kurse und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, von Volkshochschulen oder von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbandes dienen, durchgeführt werden, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden, b) andere kulturelle und sportliche Veranstaltungen, die von den in Buchstabe a) genannten Unternehmern durchgeführt werden, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht.

^②德国《增值税法》第四条专门规定了28种免税的情形,在此不一一赘述。

我国并没有对非营利组织进行明确界定,从散落在各个规章的相关法条可以概括出非营利组织的一些特征,但是仍需要从立法的角度明确非营利组织的定义。

(二) 税收优惠资格的认定

明确非营利组织定义之后,另外一个问题就是哪些非营利组织享受税收优惠。从前面的分析可知:在德国,非营利组织若想获得税收优惠的资格,不仅要符合《德国税捐通则》规定的税收优惠条件(如慈善目的、公益目的或者教会目的),而且还应该向财务机关进行申请。“如果笼统地规定依法成立的非营利组织具有免税资格,则在实践中会产生税收管理漏洞。”^[12]因为不排除有些机构披着“非营利组织”的外衣偷税漏税,有必要对非营利组织进行免税资格的认定。

税法上的可税性则强调“实质高于形式”,民法中被认定为非营利法人并非可以直接在税法上享受减免税的待遇。税法上享受税收减免的非营利组织应从行为目的进行考量,经营行为只是手段,获取利润用于非营利性目的,不将组织财产转变为私人财产或谋取私利。在实践当中,我国应当从国情出发,从内容和程序两个方面认定税收优惠资格,不仅要完善相关法律,确定非营利组织的含义及其免税的条件,而且还要规范免税资格的认定程序。相关国家机构依法进行审查,既要确保非营利组织能真正享受税收优惠,又要防止披着“非营利组织”外衣的其他组织浑水摸鱼。

(三) 税收优惠条款的确定

从1989年10月国务院颁布的《社会团体登记管理条例》,到2016年2月修订的《社会团体登记管理条例》,都禁止社会团体从事营利性活动或者从事以营利为目的的活动。这种一刀切的做法确实堵塞了非营利组织筹集资金的渠道,许多非营利组织都面临着资金短缺的难题,导致其社会功能无法得到应有的发挥,有违非营利组织成立的初衷。

德国将非营利组织的经营行为分为四类,其实质就是将非营利组织的收入来源分为四类,不同来源的收入对应不同的税收政策。这对中国的非营利组织税收具有一定的借鉴意义。德国允许非营利组织从事营利活动,并且根据该营利活动是否与其规章规定的宗旨目的相关将其分为目的事业行为和应税经济上营业活动,具体问题具体分析,目的事业行为享受税收优惠,但是应税经济上营业活动则要缴税。根据非营利组织依宗旨进行的营利性活动所得及无风险资金保值增值活动收入可以给予减免税,但对于与宗旨无关的社会活动及内部过量资源消耗活动产生的收益则不享受税收减免^[13],这样分类的做法体现了税收公平的精神,因为如果仅是经济意义上的课税公平,将收益不做区分地进行征税,而忽略税法在社会、政治、伦理等方面的多重职能,将会带来人们观念和征税实践的混乱^[14]。如此一来,不仅保障了非营利组织可以通过自身营利行为获得一定的资金,避免了过度依赖外界资助的尴尬局面,而且还保障了国家的税收不至于流失,甚至在一定程度上增加了国家税收收入。

参考文献:

- [1] 塞拉蒙. 非营利组织及其存在的原因 [M] // 李亚平, 于海. 第三域的兴起: 西方志愿工作及志愿组织理论文选. 上海: 复旦大学出版社, 2011: 31.
- [2] 莱斯特·M. 萨拉蒙. 全球公民社会——非营利部门视界 [M]. 贾西津, 魏玉, 译. 北京: 社会科学文献出版社, 2002: 482.
- [3] 盖拉特. 非营利组织管理 [M]. 张誉腾, 邓国胜, 桂雅文, 等, 译. 北京: 中国人民大学出版社, 2013: 23.

- [4] 刘建银, 陈翕翔. 非营利组织营利活动及其收入的税法规制——制度比较分析的视角 [J]. 中国行政管理, 2011 (1): 43-46.
- [5] 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 [J]. 税务研究, 2004 (12): 2-10.
- [6] 陈少英. 税法基本理论专题研究 [M]. 北京: 北京大学出版社, 2009: 203.
- [7] 于森. 税务和解适用的正当性及制度建构 [J]. 常州大学学报(社会科学版), 2018, 19 (3): 1-13.
- [8] 史尚宽. 民法总论 [M]. 北京: 中国政法大学出版社, 2000: 143.
- [9] 李政辉. 论非营利组织免税资格的法律正当性——以美国学说为借鉴对象 [J]. 上海财经大学学报, 2015 (2): 104-112.
- [10] 华国庆. 我国《税收征管法》应当遵循的理念及其定位 [J]. 税务研究, 2009 (3): 68-71.
- [11] 柯格钟. 非营利组织课税制度之德国法研究 [J]. 成大法学, 2009 (12): 103-151.
- [12] 刘厚兵, 朱丽云. 解读非营利组织免税资格认定管理及免税范围 [J]. 财务与会计(理财版), 2010 (2): 16-17.
- [13] 周旭亮. 非营利组织“第三次分配”的财税激励制度研究 [D]. 济南: 山东大学, 2010.
- [14] 辛昕, 黎江虹. 非营利组织营利性行为的税法规制 [J]. 天津法学, 2018 (1): 41-46.

On the Taxation Regulation of Non-profit Organization's Profit-Making Income —Taking Tax Preference of Profit-Making Income of German Sports Association as an Example

Xu Yan, Yin Luyang

Abstract: A good tax system can promote the healthy development of non-profit organizations. Tax preference of non-profit income is a common practice in all countries. In China, whether non-profit organizations are allowed to obtain profit-making income and whether there should be tax preference of profit-making income have become the focus of academic circles. The profit-making income from profit-making practices by non-profit organizations is the realistic need to achieve organizing features and there also exists the legal foundation for tax preference. Profit-making practices by non-profit organizations can refer to German “regional principles” and profit-making practices can be categorized so different tax preference clauses can be applied to different profit-making practices. Taking tax preference of profit-making income of German Sports Association as an example, the types of profit-making practices of German Sports Association and related tax regulations concerning profit-making income are analyzed. Accordingly, some legal suggestions are put forward to improve the identification of non-profit organizing body and the qualification for tax preference and determination of tax preference clauses in China.

Keywords: non-profit organizations; profit-making income; tax regulations; regional principles

(收稿日期: 2018-09-19; 责任编辑: 晏小敏)