

我国民办教育税收优惠 制度的检视与完善

孟 波

[摘要]新修订的《民办教育促进法实施条例》遵循了《民办教育促进法》对于民办教育的“二元管理”格局。在此机制下，民办教育税收优惠政策主要呈现为：非营利性民办学校享受与公办学校同等的税收优惠政策，营利性民办学校享受普通企业法人的税收优惠政策，社会捐赠者及受教育者父母亦享有相应的税收优惠政策。当前，民办教育税收优惠法律体系尚不健全，导致税收优惠政策或是难以适用，或是模糊不清，针对社会捐赠者及受教育者的税收优惠条款过于单薄，且整个税收优惠制度缺乏监督机制。完善民办教育税收优惠制度须立足于健全民办教育税收优惠法律体系，实现非营利性民办学校税收优惠政策的明确化，提升营利性民办学校税收优惠的力度，丰富针对捐赠者与受教育者的优惠措施，并构建民办教育税收优惠监督机制。

[关键词]税收优惠；营利性民办学校；非营利性民办学校；捐赠者

《中华人民共和国民办教育促进法实施条例》(以下简称《民促实施条例》)经修订，已于2021年9月1日开始施行。“分类管理是民办教育新法新政的核心”，《民促实施条例》遵循《民办教育促进法》(以下简称《民促法》)的制度划分，将民办学校划分为“非营利性”和“营利性”两种运行模式。在这种“二元格局”下，两类学校享受着差异化的税收优惠政策，根据《民促实施条例》第54条的规定，非营利性民办学校在税收地位上同公办学校一致，享受同公办学校同等的税收优惠政策，而营利性民办学校则享受国家规定的税收优惠政策。

“财政扶持是促进民办教育健康发展的重要举措，也是不可或缺的监管抓

[收稿日期] 2022-04-08

[基金项目] 江苏高校2021年哲学社会科学研究项目“江苏新高考改革驱动下志愿填报和录取机制研究”(2021SJA1776)；教育部2020年人文社会科学研究青年基金项目“教师教育惩戒权的立法规制研究”(20YJC880058)。

[作者简介] 孟波，南京师范大学法学院/淮阴师范学院法学院，电子邮箱地址：maple@hytc.edu.cn。

手”。税收优惠政策对于民办教育制度的建设至关重要，它在降低学校的运营成本，激励学校规范运行，提升民办教育的服务水平等方面发挥着显著的积极作用。但是，上述针对民办教育的税收优惠政策目前存在着规范与现实的强烈冲突。尽管《民促法》《民促实施条例》为两类民办学校设定了差异化税收优惠的基本要求，但实践中税收优惠制度的主体架构主要是由各类政策所支撑的。这些政策规定出台时间较为久远，且并未根据新修改的《民促实施条例》的要求作出相应调整，从而导致了《民促实施条例》第54条的“虚置”。譬如，非营利性民办学校难以直接适用公办学校的税收优惠政策，“营利性民办学校的税费政策还未明确”。此外，立法针对民办教育的投资者和受教育者的税收优惠政策也较为稀少，一定程度上打击了民办教育投资者和受教育者的积极性。这些问题都“使得税收中性原则难以实现”，限制了民办教育的自由竞争空间。

中共十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》提出建立现代财政制度，即“税收优惠政策统一由专门税收法律法规规定，清理规范税收优惠政策”。《中华人民共和国国民经济和社会发展第十四个五年规划和2035年远景目标纲要》进一步明确要加快建立现代财政制度，支持和规范民办教育发展。这为规范并完善我国民办教育税收优惠制度提供了良好契机。抓住这一机遇，我国应尽快更新既有的相关税收优惠政策，促使其得以容纳两类民办学校、民办教育的捐赠者以及受教育者等各类民办教育参与主体，并适时将其上升为法律，^①从而为我国民办教育税收优惠制度提供统一、权威的规范依据，消除既有政策与现实的冲突，平衡民办教育的公益性与市场效益，丰富并完善我国财政税收立法的理论体系。

一、民办教育税收优惠制度的法律政策现状

民办教育的主体包括民办学校(含举办者)、捐赠者以及受教育者，针对三类主体的税收优惠政策构成了我国民办教育税收优惠制度的完整面向。

(一) 民办学校税收优惠的法律政策

目前，涉及民办学校税收优惠的法律主要有《民促法》《企业所得税法》《税收征收管理法》《耕地占用税法》《印花税法》《契税法》《城市维护建设税法》；行政法规主要包括《民促实施条例》《企业所得税法实施条例》《税收征收管理法实

^① 截至2021年6月10日，第十三届全国人民代表大会常务委员会第二十九次会议通过《中华人民共和国印花税法》。至此，我国现行18个税种中已有12个税种完成立法。

施细则》《房产税暂行条例》《增值税暂行条例》;^① 国务院的规范性文件主要有《国务院关于鼓励社会力量兴办教育促进民办教育健康发展的若干意见》(国发[2016]81 号文)、《财政部、国家税务总局关于教育税收政策的通知》(财税[2004]39 号文)等。

一方面,民办教育专门法律法规主要从宏观上确定了民办学校及其税收优惠的二元管理机制。《民促实施条例》第 54 条规定:“民办学校享受国家规定的税收优惠政策;其中,非营利性民办学校享受与公办学校同等的税收优惠政策。”第 55 条规定:“新建、扩建非营利性民办学校,地方人民政府应当按照与公办学校同等原则,以划拨等方式给予用地优惠。”《民促实施条例》对于民办学校“二元格局”的划分机制遵循并细化了新修正《民促法》之规定,区分“非营利性”和“营利性”两种运行模式给予主体不同的税收优惠政策,展现出我国税收政策的精准化、差异化和规范化。

另一方面,除民办教育专门法律法规外,一般性立法及规范性文件对民办学校享有的税收优惠政策也进行了宏观或微观的规定。如《企业所得税法》第 26 条规定了非营利组织享有部分免税收入;国发[2016]81 号文要求各级人民政府要完善制度政策,在政府补贴、政府购买服务、基金奖励、捐资激励、土地划拨、税费减免等方面对非营利性民办学校给予扶持,同时对企业办的各类学校、幼儿园自用的房产、土地,免征房产税、城镇土地使用税,非营利性民办学校与公办学校享有同等待遇,按照税法规定进行免税资格认定后,免征非营利性收入的企业所得税;财税[2004]39 号文则对教育领域的税收优惠工作进行了分门别类的细致规定,涉及优惠的税种涵盖了增值税、所得税、房产税、城镇土地使用税、印花税、耕地占用税、契税、农业税、农业特产税以及关税。根据《民促法》的有关规定,^② 符合条件的民办学校自然可以适用上述税收优惠政策。总体来看,财税[2004]39 号文为民办学校的税收优惠工作提供了最为细致的操作指南。

① 《中华人民共和国增值税法(征求意见稿)》已于 2019 年 11 月 27 日公开征求意见。

② 《中华人民共和国民办教育促进法》第 47 条:“民办学校享受国家规定的税收优惠政策;其中,非营利性民办学校享受与公办学校同等的税收优惠政策。”第 48 条:“民办学校依照国家有关法律、法规,可以接受公民、法人或者其他组织的捐赠。国家对向民办学校捐赠财产的公民、法人或者其他组织按照有关规定给予税收优惠,并予以表彰。”第 51 条:“新建、扩建非营利性民办学校,人民政府应当按照与公办学校同等原则,以划拨等方式给予用地优惠。新建、扩建营利性民办学校,人民政府应当按照国家规定供给土地。教育用地不得用于其他用途。”

(二) 捐赠者税收优惠的法律政策

民办学校可以接受社会捐赠,《民促法》第48条即规定:“民办学校依照国家有关法律、法规,可以接受公民、法人或者其他组织的捐赠。国家对向民办学校捐赠财产的公民、法人或者其他组织按照有关规定给予税收优惠,并予以表彰。”当下,同民办学校投资者税收优惠有关的法律主要是《民促法》和《个人所得税法》,相关规范性文件主要包括《财政部、国家税务总局关于纳税人向农村义务教育捐赠有关所得税政策的通知》(财税[2001]103号文)、国发[2016]81号文以及财税[2004]39号文。

上述法律及规范性法律文件共同提升了捐赠抵税的力度。实际上,我国民办高校在发展初期以投资办学为主要发展模式,只有很少一部分学校接受了社会捐赠,如浙江的树人学院和上海的杉达学院。捐赠抵税制度的建立可以有效激发社会力量对民办教育的参与力度,为民办教育的发展注入更多的资金支持,优化民办教育的资源配置。按照上述法律规定,社会捐赠主要分为个人捐赠和企事业单位及社会团体的捐赠;同时,捐赠者只有通过中国境内的非营利团体或国家机关进行的捐赠才可以享受相应税收优惠政策。

民办学校还可以接受个人捐赠,财税[2004]39号文规定:“纳税人通过中国境内非营利的社会团体、国家机关向教育事业的捐赠,准予在企业所得税和个人所得税前全额扣除。”《个人所得税法》第6条进一步规定个人将其所得对教育、扶贫、济困等公益慈善事业进行捐赠,捐赠额未超过纳税人申报的应纳税所得额30%的部分,可以从其应纳税所得额中扣除。在企事业单位、社会团体捐赠方面,财税[2001]103号文规定企事业单位、社会团体通过非营利的社会团体和国家机关向农村义务教育的捐赠,准予在缴纳企业所得税和个人所得税前的所得额中全额扣除;国发[2016]81号文规定,对企业支持教育事业的公益性捐赠支出,按照税法有关规定,在年度利润总额12%以内的部分,准予在计算应纳税所得额时扣除。

(三) 受教育者税收优惠的法律政策

无论是作为法律的《个人所得税法》,还是作为行政法规的《个人所得税专项附加扣除暂行办法》《对储蓄存款利息所得征收个人所得税的实施办法》,抑或是作为规范性法律文件的《教育储蓄存款利息所得免征个人所得税实施办法》,它们直接针对受教育者税收优惠的规定较少,但其针对受教育者父母规定的个人所得税专项扣除规定则有显著的实质意义。例如,《个人所得税法》第6条规定:“居民个人的综合所得,以每一纳税年度的收入额减除费用六万元以及专项扣除、专项附加扣除和依法确定的其他扣除后的余额,为应纳税

所得额。”《个人所得税专项附加扣除暂行办法》第二章进一步规定：“纳税人的子女接受全日制学历教育的相关支出，按照每个子女每月 1000 元的标准定额扣除。”

二、民办教育税收优惠制度的困境审视

民办教育税收优惠制度目前尚缺乏健全的立法体系，其基本样态是立法过少而政策过多；同时，相关政策又存在笼统性与滞后性的不足，难以为民办教育各类主体划定细致可行的税收优惠办法，严重影响了这一制度的实效性。

（一）税收优惠法律体系不健全

通过上文可知，目前对我国民办教育税收优惠制度展开规制的法律法规并不多，基本上只有《民促法》第 47、48 条，《民促实施条例》第 54、55、56 条对民办教育分类管理的税收优惠事宜展开了规定。而《民促法》的上述规定显然过于笼统，以至于这类简要的条款成为了学理上的象征性立法（symbolic legislation），这类立法“最大特征在于，其内容往往以政策性或倡导性条款为表现形式，服务于特定时期的路线与任务，内含强烈的目标指向性和极大的任意性，其宗旨往往是倡导某种政策或精神，而不是赋予公民程序性的司法解决依据。”《民促实施条例》又未对这类立法条文进行详细阐释，未能提升立法的可操作性。当下，国务院的各类规范性法律文件发挥着阐释《民促法》民办教育税收优惠内容的重要功用，但由规范性法律文件，而不是效力位阶更高的法律来承担这一任务有三方面的不足：

其一，我国民办教育涉及的众多税种及其优惠措施散见于不同的文件和通知中，导致我国民办教育税收优惠法律文件数量与体系的极不均衡，税收优惠欠缺完整的法律制度设计；更重要的是，对文件的过分依赖显然也违背了税法定的基本原则，规范性文件的政策属性也导致其随意性较大，缺乏稳定性、持久性，这既降低了法律的权威性，也不利于引导民间资本长期持续地支持民办教育事业。其二，当前大量涉及教育领域税收优惠的政策出台时间较为久远，它们都未能根据民办教育分类管理的改革作出相应的调整，从而导致民办教育税收优惠工作的开展有时难以寻求适切的文件依据，甚至最终导致部分优惠政策的形同虚设。其三，过度依赖于政策导致税收优惠制定权过于依赖国务院，进而容易“导致部门利益凌驾于国家利益之上。”

总之，民办教育税收优惠政策在当下尚缺乏法律层面的周全规定，在税收优惠统一立法的时代趋势下，通过正式的法律对这类内容展开细致规定是

立法工作的迫切任务。

(二)非营利性民办学校税收优惠的政策缺漏

非营利性民办学校的税收优惠政策存在两方面的缺漏：其一，针对公办学校的税收优惠政策难以直接适用到非营利性民办学校身上；其二，现行政策对部分重要税收内容没有展开明确规定。二者导致“非营利性民办学校与公办学校的实际税收待遇难以完全相同。”

一方面，尽管《民促实施条例》第54条规定非营利性民办学校享有同公办学校同等的税收优惠地位，但是，两类学校的本质性差异导致二者难以适用同一税收优惠政策。

在增值税方面，财税[2004]39号文规定对政府举办的高等、中等和初等学校举办进修班、培训班取得的收入全部归学校所有的，免征营业税（“营改增”后过渡为增值税）。《财政部、国家税务总局关于加强教育劳务营业税征收管理有关问题的通知》（财税[2006]3号文）进一步明确指出，“收入全部归学校所有”是指“举办进修班、培训班取得的收入进入学校统一账户，并作为预算外资金全额上缴财政专户管理，同时由学校对有关票据进行统一管理、开具”。因此，在开办培训业务免征增值税方面，“政府举办”和“全额上缴财政专户管理”是必要的条件，而民办学校显然既非政府举办，其相关收入也无财政专户可供上缴，故此，非营利性民办学校无法与公办学校享受同等的增值税减免优惠。

在房产税方面，《关于房产税若干具体问题的解释和暂行法规》（财税地字[1986]8号文）第10条规定：“企业办的各类学校、医院、托儿所、幼儿园自用的房产，可以比照由国家财政部门拨付事业经费的单位自用的房产，免征房产税。”但实践中我国民办学校的举办者除了企业以外，还包括社会组织及个人，而根据上述规定，只有企业才能享有房产税优惠，社会组织和个人作为举办者无法享受上述政策，这显然既忽视了民办教育的多样化发展，也不符合非营利性民办学校和公办学校平等税收地位的规定。

在城镇土地使用税方面，《关于土地使用税若干具体问题的解释和暂行规定》（国税地字[1988]第15号文）规定，集体和个人办的各类学校用地的征免税由省、自治区、直辖市税务局确定；财税[2004]39号文规定，对国家拨付事业经费和企业办的各类学校自用的房产、土地，免征房产税、城镇土地使用税。由此，公办学校以及集体、企业和个人举办的非营利性学校可以免征城镇土地使用税，但社会组织举办的非营利性学校则无法享受这一政策。

在契税方面，财税[2004]39号文规定“国家机关、事业单位、社会团体、军事单位承受土地房屋权属用于教学、科研的，免征契税”，“企业事业组织、

社会团体及其他社会和公民个人利用非国家财政性教育经费面向社会举办的学校及教育机构,其承受的土地、房屋权属用于教学的,免征契税。”据此,公办学校承受的土地和房屋用于教学、科研的都可以免征契税,但非营利性民办学校承受的土地和房屋只有用于教育的才可以免征契税。但是,非营利性民办学校如今同样日益重视科研,甚至,2018 年成立的西湖大学就是一所民办的非营利性“研究型大学”。^① 上述规定显然为民办学校的科研活动设下了部分资金障碍。

另一方面,无论是立法还是相关规范性法律文件,它们都忽视了非营利性民办学校在实践中所遇到的部分税收相关问题,这确实给非营利性民办学校带来了一些操作难题。

例如,非营利性民办学校与市场较为密切的接触导致其难免会从事一些营利性活动并获得一定的收益,但目前无论是《企业所得税法》还是其他规范性法律文件都没有对非营利性民办学校的“营利性收入”应否征税进行明确规定。实践中,税务部门对于非营利组织的商业化运作通常都会课税,而不管这些商业化运作的目的究竟是公益性的还是非公益性的。因此,只要税务部门认定民办学校产生了营利性利润,就会进行课税。立法的这一空白为实践中的争议埋下了伏笔,福建“岚华中学案”就是因此而引发的争议。^②

再如,根据《企业所得税法》的规定,非营利组织需要首先获得免税资格的认定才能继而实现收入免税,《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]13 号)进一步规定,非营利组织的免税资格认定需要符合一定条件,其中包括:财产和孳息不用于分配(工资薪金支出除外),组织注销后的剩余财产须用于公益性或非营利性目的,投入人对投入组织的财产不保留或享有任何财产权利。“修法对现有民办学校举办者的权益给予了一定保障,如修法公布前设立、选择非营利性的学校在终止时可依法获得相应的补偿或者奖励”,该规定是“《民促法》颁布以来国家在法律层面对现有民办学校清算后剩余财产处置做出的明确法律规范”。那么,非营利性民办学校在终止时如若给予举办者以相应的补偿或奖励,那么这是否属于学校没有将剩余财产用于公益性或非营利性目的,进而,学校不具备免税资格?现有规范显然没有给出明确答案。

此外,非营利性民办学校的学费是否应当免税,资产过户是否应当免税,

^① 《为梦想而生,西湖大学正式成立》,2018 年 10 月 20 日, http://www.xinhuanet.com/ttgg/2018-10/20/c_1123587833.htm。

^② 《焦点:民办学校该不该纳税》,2005 年 11 月 17 日, <http://news.sina.com.cn/o/2005-11-17/05097459391s.shtml>。

这些都是非常现实但却又没有得到法律明确规定的问题。

(三) 营利性民办学校税收优惠政策的笼统化

相比于非营利性学校,现有立法对营利性民办学校的税收优惠内容规定得极为笼统,《民促实施条例》仅规定营利性学校享受国家规定的税收优惠政策,但这些优惠政策究竟包含哪些具体内容则未有明确载明;更重要的是,正如上文所述,诸多有关税收优惠的政策出台时间较为久远,部分条款已不适应于当下《民促实施条例》分类管理的格局。这都为营利性民办学校税收优惠工作的落实增添了障碍。

额外值得指出的是,教育事业的公益性决定了无论是非营利性民办学校还是营利性民办学校,它们都具备公益性,只是说,营利性民办学校的运行模式更加市场化,其公益性色彩没有非营利性民办学校那般浓厚,但这并不能否认营利性民办学校教育公益性的固有属性及底色,这决定了营利性民办学校的税收优惠政策应当与普通企业有所区别。但是,目前针对营利性民办学校较为笼统的税收优惠政策并未考虑到营利性民办学校的公益性色彩,因而降低了相关税收优惠政策的科学性。

一方面,营利性民办学校的高度市场化运作不能抹杀其公益性底色。《营利性民办学校监督管理实施细则》第3条规定:“营利性民办学校应当坚持教育的公益性,始终把培养高素质人才、服务经济社会发展放在首位,实现社会效益与经济效益相统一。”同一般的市场经济主体不同,营利性民办学校提供的教育服务具备非市场价格性、非商业交易性、公共投资的替代性以及办学效益的外溢性等特质,这种教育服务不仅令受教育者获得了相应的知识储备与劳动技能的提升,而且从长远来看,其也提升了社会劳动生产率,推动了经济发展与社会进步。故此,教育服务的这种功用决定了即使是营利性民办学校也内含鲜明的公益性特质。

另一方面,正因为营利性民办学校的公益性底色,因此,民办教育的分类管理并不能忽视这一现实。易言之,营利性民办学校应当与普通企业的税收待遇有所差异,享有更多的税收优惠。然而就目前来看,这种差别待遇并未体现在立法及政策中。更重要的是,根据《营利性民办学校监督管理实施细则》第30条的规定,营利性民办学校不得用教育教学设施抵押贷款、进行担保。这即意味着营利性民办学校既不能像普通企业那般来进行正常的融资活动,也不能像公办学校那样享受多元的税收优惠政策。这种实践结果显然严重地损害了营利性民办学校的办学积极性与持久发展。

(四) 税收优惠的方式与范围缺乏长远考量

在税收优惠的方式方面,当前的政策大多采用减免税或者优惠税率的直

接方式,而相对较少采用延迟缴纳或者投资抵免这类间接方式。尽管民办学校办学初期的校舍建设、设备购买等事项可以通过上述政策显著减轻资金压力,但是,过分偏重于直接税收优惠的方式并不利于民办学校的长期稳定发展,过多的直接税收优惠方式容易导致相关投资行为较为关注短期回报,甚至导致造假骗取税收优惠的违法现象。所以,民办学校税收优惠政策的设计应当平衡直接优惠与间接优惠的体量,引导民办教育投入行为的长期化、稳定化与合法化。

在税收优惠的范围方面,当前的税收优惠主要面向于民办学校,而针对捐赠者和受教育者的税收优惠政策数量显然过少。其一,我国改革后的民办教育实际上更加强调其公益性与社会性的特色,这显然需要社会力量尤其是社会资本的鼎力支持。尽管《公益事业捐赠法》对鼓励民间资本捐赠教育事业起到了引导、促进作用,强调对捐赠者给予税收优惠,但是,该法的规定仍然较为笼统,具体的税收优惠细则并未有其他规范性文件来进行明确规定,企业对民办教育的捐赠优惠规定过于稀薄,个人的捐赠优惠规定在不同的文件中亦有矛盾。其二,针对受教育者的税收优惠规定同样较为稀缺。我国公民接受民办教育的费用历来较高,如若针对受教育者的税收优惠政策过少,这势必将减少民办学校的生源,从根本上摇动民办教育的持续发展。

(五)税收优惠制度缺乏监督机制

税收优惠的监督机制同税式支出有关。税式支出是从税收优惠中发展而来的概念,其要求将财政支出的预算程序引入到税收优惠的制度中。二者的差异在于,税式支出要求将税收优惠纳入政府预算,通过“成本—收益”分析和预算管理实现对税收优惠的规模、使用去向、执行主体、受益主体以及效益状况的监督,因此,“一个不包括税式支出的预算控制过程是一个根本无法控制的预算”。目前我国由于缺乏税式支出制度,导致民办教育的税收优惠政策缺乏有效的全方位监督。

换言之,根据税收国家理论,税收收入是国家行使其职能的物质基础,无论是直接的财政支出行为,还是间接的税收优惠行为,本质上都属于国家的支出行为,都应当被纳入到国家财政预算程序中。当前,我国民办教育领域的税收优惠政策仅仅是从单方面规定了优惠的税种、情形、税率等内容,没有从税式支出角度对“成本—收益”展开分析,没有进行严格的预算管理,从而导致民办教育税收优惠的效果难以进行有效评估。同时,由于我国各地经济发展水平差异较大,在缺乏税式支出的背景下,教育行政部门难以及时掌握民办教育税收优惠的实际情况,进而无法根据各地的实际情况对不同地区的民办教育税收优惠政策进行适当调整。

三、民办教育税收优惠制度的完善举措

造成我国民办教育税收优惠制度上述实践困境的原因在于相关立法内容已落后于时代的变迁,现行诸多教育领域的政策大多出台于十几年前甚至几十年前,彼时,除了公办学校和企业举办的学校外,几乎没有社会组织及个人举办的学校。如今,我国民办教育获得了飞速发展,企业、组织以及个人都成为了民办学校的重要举办者,民办学校广泛从事学历教育、进修教育以及培训教育,除应用型学校外,科研型学校亦开始出现。当下,法律及政策制定部门应当在民办教育二元管理的机制下,消除上位法与下位法的冲突,规范政策的执行依据,为民办教育在新时代的发展创设与时俱进、符合法理的税收优惠立法体系。

(一)健全民办教育税收优惠法律体系

前文已述,《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》和“十四五”规划要求“税收优惠政策统一由专门税收法律法规规定,清理规范税收优惠政策”,“加快建立现代财政制度,支持和规范民办教育发展”。按照“统一立法、清理规范”的精神,民办教育税收优惠法律体系的健全应当以制定并完善统一的税收基本法为核心,并更新配套政策,形成以立法为主、以政策为辅的体系格局。

一方面,制定统一的税收基本法符合中央的上述精神,也符合税收法定的基本原则。税收法定的基本原则要求诸如计税依据、税率以及税收优惠等内容只能由法律来规定,《立法法》第8条即指出,“税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度”只能制定法律。在十八届三中全会提出“落实税收法定”原则之后,我国加快了税收立法步伐,已完成12个税种的立法工作。在此背景下,立法机关应推进税收基本法的立法工作,在税收基本法中对我国税种、税率、税收优惠的内涵以及税式支出制度作出统一安排,并对民办教育税收优惠的对象、条件、方式等基本内容展开规定;然后在《民促法》中加入针对上述内容的引证性条款,提升民办教育税收优惠制度的法治化与可操作性。

另一方面,尽管法律具备最高的权威,但法律天然地内含滞后性,而频繁地修改法律则又有损于法律的权威性;同时,税收优惠本身受社会经济形势的影响较大,税收优惠总是具有较强的易变性,如果这些内容全部由税收基本法来规制显然不切实际。因之,在税收基本法对税收及税收优惠的重要内容展开统一规定的基础上,应授权国务院针对那些易变的优惠政策作出专

门规定,从而提升立法的灵活性与可操作性。

目前,财税[2004]39号文是关于教育税收的最为综合性的文件,在过去的实践中发挥了重要作用,但目前该文件中的部分内容已然较为陈旧。例如,文件中的农业税、农业特产税、营业税已经被废止,房产税、契税等内容存在与上位法冲突的情况,企业所得税、增值税也有了其他新的政策规定。对此,国务院教育部门与税务部门应当在全面梳理各类教育税收立法、政策的基础上,废止该文,并出台统一的包括民办教育在内的教育税收新文件。

总之,通过政策而非规范的立法来规制民办教育的税收工作容易导致政策本身效力的递减,甚至失效,因之,民办教育税收优惠的法治化应当以立法为核心,实现相关事项的立法授权,同时兼顾稳定性和变易性,在立法规制为主的基础上,对那些易变性、时效性较强的内容再通过政策的方式进行有针对性地规定,进而实现民办教育税收优惠法律体系的稳定性与权威性。

(二)实现非营利性民办学校税收优惠政策的明确化

尽管《民促法》要求非营利性民办学校与公办学校享受同等的税收优惠地位,但由于民办学校与公办学校在属性、运行模式上存在诸多差异,导致非营利性民办学校在增值税、房产税、城镇土地使用税以及契税等方面难以直接套用关于公办学校的税收优惠政策。因之,完善非营利性民办学校税收优惠政策的重点不在于丰富优惠税种,而是在于提升现有政策的可操作性。立法及政策制定机关应针对非营利性民办学校的构造、运行特点,设计具体的税收优惠方式,从而使非营利性民办学校能够真正享受同公办学校同等的税收优惠地位。当然,享受同等的税收优惠地位并不代表二者享受完全一致的税收优惠政策,毕竟两种学校存在较大差异,一些收入在公办学校也并不存在。总之,这都意味着立法及政策制定部门应专门针对非营利性民办学校的特质来进行具体规定,避免以往仅规定公办学校的相关政策并令非营利性民办学校简单适用之的笼统策略。

除此之外,上文提及的几个问题亦需要一并进行解决:

其一,非营利性民办学校营利性收入是否收税应当予以区别对待。在这一问题上,美国有过成熟的经验,美国联邦税法规定,非营利组织从事与组织宗旨无关的营利性业务活动需要缴税,反之则可以减免税款。借鉴美国这一经验,我国对于非营利性民办学校的营利性收入应当根据收入相关性原则展开分类:对于从事与民办学校宗旨毫不相关的营利性活动所取得的收入,应当统一课税;对于从事与民办学校宗旨密切相关的营利性活动所取得的收入,应当给予一定的税收优惠政策,而非对全部营利性收入都按照一般的税率予以课税。

其二,明确非营利性民办学校在终止时应否免去企业所得税。《全国人大常委会关于修改〈民办教育促进法〉的决定》规定,非营利性民办学校在终止时可以给举办者一定的补偿或奖励,乃是结合我国民办教育的发展历史及规律,为充分保障办学利益而制定的重大举措,这一奖励性举措有助于顺利推动民办教育的分类管理改革。故此,在企业所得税的税收优惠政策方面,财政部与税务总局应明确,非营利性民办学校在终止时给举办者一定的补偿或奖励的行为,不属于财税[2014]13号规定的营利性财产分配行为,应准予其享受非营利组织的企业所得税免税政策。

其三,明确非营利性民办学校的学费应否免税。实践中,非营利性民办学校在符合非营利组织认定资格的基础上所免征的企业所得税之收入范围仍然较为有限,学费这类重要性收入并不在免税收入范围之内。为切实推动民办教育发展,新的立法及政策应当凸显非营利性民办学校与普通非营利性组织的不同,明确非营利性民办学校的学费应予免税对待。

其四,明确非营利性民办学校资产过户应否免税。目前大量民办学校(尤其是中小学校)的土地与校舍实际上都未有进行资产过户,土地与校舍仍在举办者名下,日后在进行资产过户时学校举办者显然需要缴纳高额的房产税以及城镇土地使用税。从激励民办教育繁荣发展的角度来看,这一部分税收也应当被纳入到免征范围中,进而减少相关主体的顾虑与资金压力。

(三)提升营利性民办学校税收优惠的力度

根据《民促法》及《民促实施条例》的规定,营利性民办学校的税收地位同一般企业相同,但即便是营利性学校,其也内含公益性的固有属性,其公益性应当受到重视。将营利性民办学校简单地等同于普通企业法人,会导致营利性民办学校办学成本过高,这显然不利于其自由参与市场竞争。因之,考虑到营利性民办学校的公益性特质及降低其办学成本的必要性,立法及政策可以考虑令其享有更大力度的税收优惠政策。前文提及,目前营利性民办学校的税收政策十分模糊,立法及政策制定机关应在企业所得税、房产税、城镇土地使用税、增值税等方面为营利性民办学校制定配套的税收优惠规定,从而既弥补立法空白,也坚定营利性民办学校举办者的信心,为其长远发展奠定基础。

特别需要指出的是,在众多的税种中,企业所得税是营利性民办学校所面临的主要税种。为了提升举办者举办营利性民办学校的积极性,降低其办学成本,营利性民办学校的企业所得税优惠政策必须尽早明确。立法者可以借鉴《企业所得税法》第28条对高新技术企业“减按15%的税率征收企业所得税”的做法,甚至可以按照低于15%的税率向营利性民办学校征收企业所

得税。

在认可营利性民办学校同普通企业法人相比具有特殊税收优惠地位的基础上,立法及政策制定机关还应针对不同类型的营利性民办学校制定不同的税收优惠方案。详言之,营利性民办学校可以分为学历型民办学校和非学历型民办学校。两相比较,学历型民办学校的公益性底色显然更为突出,非学历型民办学校的公益性特质相对较弱,因而两类学校享受的税收优惠力度亦应有所差别。以增值税为例,对于学历型民办学校而言,在其未超过非营利性民办学校基本收费范围之内的服务,可以免征增值税,而超过部分则可以按照正常标准予以征税。非学历型民办学校在增值税方面的优惠力度尽管应当低于学历型民办学校,但其内部仍然可以有所区分,譬如,作为非学历教育的职业教育,鉴于其在提升公民就业技能、促进社会就业方面的积极功用,立法机关可以规定职业学校在非学历型民办学校中享有相对更大的增值税优惠力度。

总之,当前针对营利性民办学校的税收优惠政策没有充分考虑到营利性民办学校的公益性特质,打击了举办者的积极性。立法者应促使营利性民办学校的税收优惠政策更加具有针对性、灵活性、差异性与精细性,避免立法的笼统趋向。

(四)丰富针对捐赠者与受教育者的优惠措施

相比之下,目前的立法及政策针对捐赠者及受教育者的税收优惠措施较少,这是亟需扭转的现状。因为针对捐赠者的优惠措施能够确保民办学校得以获得足够的资金来开展教学活动,专注提升教学质量,而不必在寻求投资方面投入过多精力;受教育者及其家庭则是民办教育成本的主要承担者,因而针对他们的税收优惠政策最具实际意义,具有普惠的实践功用。

一方面,民办教育社会捐赠主要指个人或企业针对非营利性民办学校展开的捐赠:(1)针对个人捐赠,应肯定并进一步丰富《民促实施条例》中个人捐赠的形式,如允许捐赠现金、实物抑或不动产,并设置相应的税收优惠策略。以美国为例,美国《国会法案》规定,个人向非营利性学校直接捐赠现金和实物的可在当年抵扣个人所得税,即不超过总收入(应纳税额)的50%来进行税收减免,剩余的则可以在后续五年内进行摊销抵扣;而对于不动产的减税则没有比例限制。美国的这一做法给我们制定具体的细则提供了借鉴。(2)针对企业捐赠,立法及政策可以规定企业捐赠的可以在当年企业所得税税前抵扣不超过15%的数额,超过部分可以最长顺延五年;同时,目前企业捐赠只能通过具有扣除资格的非营利组织或者县级以上人民政府的捐赠才能实现企业

所得税税前扣除,这显然在一定程度上打击了捐赠者的积极性,立法及政策应探索企业直接捐赠模式,在企业所得税税前扣除项目中增加直接捐赠的扣除项目。

另一方面,民办教育的学费通常较高,而且包括民办高校在内的营利性民办学校通常没有助学金与贷款机制,这导致家庭经济能力较差的家庭难以承担民办学校的教育费用,尤其是对于部分农村地区的家庭而言更是如此。因之,提升并丰富针对受教育者及其家庭在内的税收优惠力度与方式,满足社会不同层次的民办教育需求,对于从根本上促进保障民办教育生源、促进民办教育持续性发展至关重要。在制度设计上,立法及政策可以对负有个人所得税纳税义务的个人进行税前抵扣,如《个人所得税专项附加扣除暂行办法》规定,子女接受学前教育和全日制学历教育的纳税人,以及接受继续教育的纳税人,“享受符合规定的专项附加扣除”。当然,这类规定仍显得较为笼统,立法及政策制定机关应展开进一步细化,对与税收优惠相关的数额、额度都展开一一规定,避免笼统式立法。同时,现有立法及政策关于接受民办非学历教育的受教育者的税收优惠规定极为稀少,对接受这一类教育的受教育者制定差异化的且合理、细致的税收优惠政策亦是立法部门需要考量的问题。

(五)构建民办教育税收优惠监督机制

税收优惠必然导致部分主体无法享受到优惠政策,以及享受税收优惠政策的主体亦可能试图通过种种方式创设更大的税收套利空间,从而形成不良的税收利益扭曲现象。为规范民办教育的市场竞争,完善的监督机制是必不可少的。针对民办教育税收优惠的监督机制的建构主要分为两类路径,一是建立税式支出考核制度,二是通过监管防止民办学校利用政策套取税收利益。

其一,税式支出考核制度能够对税收优惠的支出与收益展开良好掌控与评价,将民办教育税收优惠纳入财政预算,有助于从宏观上控制我国民办教育税收优惠的总量,规范税收优惠的程序,确保税收优惠制度的合理性与科学性。税式支出制度的主要环节包括:(1)制定税式支出的预算编制。实践中我国税收优惠政策基本由国家税务总局以及财政部联合制定,同时,民办教育税收优惠政策的制定亦离不开教育行政部门的参与,因此,国家税务总局、财政部以及教育部应共同负责民办教育税收优惠的预算工作。(2)税式支出的审批。结合《预算法》的规定,应规范各级人大及其常委会关于民办教育税收优惠的审核批准工作。(3)支出执行。税收优惠采取税收不入库的支出方式,根据实践中的通常做法,应当由税务行政机关负责民办教育税收优惠的支出

工作。

其二,利用民办学校(尤其是非营利性民办学校)的税收优惠地位来避税的现象近年频频发生,这亦是立法及政策制定机关需要及时规范的领域。民办学校税收优惠政策难免会形成一定的套利空间,实践中诸多主体以举办非营利性民办学校为掩护私下里套取唯有非营利性民办学校才享受的税收优惠,损害了民办教育的良好秩序。例如,近几年诸多以经营民办学校为主业的教育企业纷纷赴海外上市,并通过 VIE 模式(Variable Interest Entities)来控制国内的民办学校,^① 这些民办学校基本都登记为民办非企业单位,享受着非营利性民办学校的各种税收优惠政策,故而,这些教育企业既避开了外商投资的限制(因为外资进入我国教育、互联网、新闻传媒领域存在诸多限制),也得以将民办学校的收入转移到境内经营实体中。甚至,部分控制非营利性民办学校的经营实体是在新疆、西藏等税收优惠区域注册成立的,进而,在非营利性民办学校享受各种税收优惠政策的基础上,经营实体还可以享受西部地区的企业所得税优惠。上述行为破坏了我国民办教育的管理秩序,损伤了非营利性民办学校的公益性特质,并带来了严重的国家税款流失,这亟须得到国家立法的有力规制。

对此,立法部门应加强对民办学校,尤其是民办学校的举办者或实际控制人的监管,既防止他们利用非营利性民办学校的税收优惠资格套取税收利益,也要防止其通过关联交易等行为将民办学校的办学收入转入其他经营实体。《个人所得税法》第 8 条规定,下列三种情形的,税务机关可以进行纳税调整:(1)个人与其关联方之间的业务往来不符合独立交易原则而减少本人或者其关联方应纳税额,且无正当理由;(2)居民个人控制的,或者居民个人和居民企业共同控制的设立在实际税负明显偏低的国家(地区)的企业,无合理经营需要,对应当归属于居民个人的利润不作分配或者减少分配;(3)个人实施其他不具有合理商业目的的安排而获取不当税收利益。新的立法应借鉴上述立法规定来制定反避税规则,对与民办学校交易密切的公司及民办学校的其他对外交易活动展开穿透式监管,尽可能地避免税收优惠政策的异化及国家税款的流失。

[参考文献]

别敦荣, 2012:《论民办教育发展的第三条道路》,《华中师范大学学报(人文社会科学版)》

^① 《为什么要搭建 VIE 架构? 什么是 VIE 架构?》, 2019 年 3 月 5 日, https://www.sohu.com/a/299120847_120013869。

第3期。

巩丽霞, 2015:《民办高校分类管理的地方政策比较分析与建议》,《高校教育管理》第3期。

李曼、王磊, 2018:《民办教育分类管理如何制度化:基于新制度主义视角》,《教育与经济》第6期。

李旭鸿, 2012:《税式支出制度的法律分析》,北京:法律出版社。

刘来兵, 2017:《论落实民办教育分类管理》,《河北师范大学学报(教育科学版)》第3期。

刘旭东, 2019:《法律可诉性”命题的规范展开》,《江海学刊》第5期。

潘懋元, 2013:《论民办高校的公益性与营利性》,《教育研究》第3期。

申素平、贾楠, 2018:《二分格局基础上民办教育税收制度之完善》,《清华大学教育研究》第5期。

王烽, 2020:《新时代民办教育:变革与进化》,《教育发展研究》第5期。

王纾然、何鹏程, 2018:《分类管理背景下民办教育财政扶持政策的转向》,《教育发展研究》第7期。

王霞, 2012:《税收优惠法律制度研究》,北京:法律出版社。

吴华、章露红, 2017:《〈民办教育促进法〉修法决定中“补偿奖励条款”研究》,《复旦教育论坛》第5期。

吴霓、王帅, 2018:《新时代民办教育改革发展的制度体系与重点策略》,《教育研究》第6期。

熊伟, 2014:《法治视野下清理规范税收优惠政策研究》,《中国法学》第6期。

杨洪, 2019:《税收的不确定性及其法律应对》,《法商研究》第2期。

约瑟夫·A·佩契曼, 1994:《美国税收政策》,北京:北京出版社。

Roger Cotterell, 1984, *The Sociology of Law: An Introduction*, London: Butterworths Press, 58—59.

Review and Improvement of Tax Preference System for Private Education in China

Meng Bo

(Nanjing Normal University, Huaiyin Normal University)

Abstract: The newly revised regulations on the implementation of the law on the promotion of private education follows the “dual management” pattern of the law on the promotion of private education. Under this mechanism, the preferential tax policies for private education are mainly as follows: non-profit private schools enjoy the same preferential tax policies as public schools, profit-making private schools enjoy the preferential tax policies of ordinary enterprise legal persons, and social donors and parents of

educatees also enjoy the corresponding preferential tax policies. At present, the legal system of tax preference for non-governmental education is not perfect, which makes the tax preference policy either difficult to apply or vague, the tax preference terms for social donors and educatees are too thin, and the whole tax preference system lacks supervision mechanism. To improve the tax preference system of private education, we should improve the legal system of tax preference of private education, clarify the tax preference policies of non-profit private schools, enhance the intensity of tax preference of for-profit private schools, enrich the preferential measures for donors and educatees, and build the supervision mechanism of tax preference of private education.

Key words: tax preference; for-profit private schools; non-profit private schools; donors

(责任编辑: 杨娟 责任校对: 杨娟 胡咏梅)