

中国非营利组织适用税法研究

世界银行委托研究报告

里昂·E·艾里什、靳东升、卡拉·西蒙

2004年12月

前 言

《中国非营利组织适用税法研究》是世界银行根据民政部的要求聘请咨询专家研究撰写的一份报告。近年来中国非营利组织迅速发展，政府希望他们能够在提供公共服务方面发挥潜力，参与目前仍由政府主导开展的许多工作。此外，非营利组织可以成为一个活跃的公民社会的骨干力量。其他国家的经验证明，公民社会对于推动经济增长和发展具有重要意义。在世界各国，非营利组织推动着受到政府支持而且往往是由政府制定的公共目标，例如卫生、教育和社会救助。鉴于非营利组织所具有的公益性，许多国家除了有时对他们的活动给予直接财政预算支持外，还对此类组织有着特殊的税收规定。这份报告论述了对非营利组织可能采取的特殊税收规定。我们希望这份报告能有助于推动中国围绕这个重要议题开展的讨论。

虽然世界银行同意报告中提出的许多看法和建议，但在目前阶段我们不希望将这份报告作为世界银行的正式报告发布。主要原因是我们认为报告中提出的建议更多地是供中国参考的可选方案，而不是中国在现阶段必须采取的措施。

在考虑是否采纳这些建议时，尤其重要的一点是要考虑中国国内的管理能力，特别是民政部和国家税务总局的管理能力。我们认为，在向中国提出更确定的建议之前，对上述部门以及其他相关部门必须具备的实施能力进行全面透彻的评估是很有必要的。

此外，我们认为，考虑任何税收优惠建议，都应与政府财政支出的其他目标进行综合评估。这项内容应该作为政策和预算讨论的内容，我们认为目前这项讨论尚未开展。有鉴于此，如果能够明确咨询专家报告中提出的各项建议可能对财政预算产生的影响，将会大有裨益。对财政预算的影响应作为决定是否采纳这些政策建议和制定可行的分阶段实施计划的决策基础。这种评估显然已超出咨询专家的任务范畴，因此我们建议政府尽早开展这种评估。

我们认为，中国政策制定者应该把优先重点放在改革所得税对捐赠的处理。我们完全赞成报告提出的建议，即，对公益性非营利组织的捐赠应在个人所得税和企业所得税（在可能的情况下给予最大优惠）方面给予优惠对待，而不应作为受赠的非营利组织的收入征收企业所得税。但是，给予多少优惠，对个人抵扣采取何种限制，应该由中国政策制定者来进行讨论。

对于报告提出的建议，关键的一点是对非营利组织进行“公益组织”资格认定和管理。考虑到公益组织资格所带来的税收优惠，资格认定和管理须十分审慎，要以明确的政策或法律为依据。此外，在这方面，不仅要审查非营利组织的意图，而且要审查非营利组织从事公益事业提供服务的能力。建立一个具备资格认定能力的管理机构并非易事，因此在讨论中应给予适当关注。

我们认为，配合良好的管理，还应针对滥用公益组织资格的非营利组织制定明确的法律处罚措施，同违反税法的行为一样给予严惩。这种处罚措施应成为任何旨在给非营利组织特殊税收待遇的一揽子政策的内容。

报告建议在一系列税种上可以对公益组织实行减免。虽然我们承认世界各国存在报告中提到的各种税收减免，但我们认为这些只应视为是供中国政府考虑的可选方案。

尽管如此，我们认为这份报告是对中国目前开展的讨论的一项有益的贡献，介绍了这个重要领域的大量相关的国际经验。我们将会很有兴趣与中国的相关人士讨论这份报告。

世界银行驻中国代表处经济部主任

首席经济学家

郝福满

致 谢

本报告的项目经理为李莉。报告作者为里昂·艾里什（中欧大学教授）、靳东升（税收科学研究所副所长）和卡拉·西蒙（美国天主教大学教授）。

财政部和国家税务总局对此研究项目表示支持。财政部税政司朱振民司长对研究项目的设计和任务大纲提出了宝贵建议。国家税务总局政策法规司杨元伟副司长在报告草稿的研讨会上发表了建设性意见。

此项研究是在民政部的全面指导下完成的。民间组织管理局李勇副局长在研究项目开展期间给予了重要指导和建议。社团管理处王文处长负责协调研究项目的开展。社团管理处的余永龙作为民政部的联系人做了大量具体工作，特别是组织了在北京和深圳的两次对报告草稿的研讨会。

在研究项目开展期间，项目小组做了广泛的研究，进行了大量磋商。在研究项目初期阶段，商玉生先生及其恩玖信息咨询中心协助我们组织召开了三次不同类型的非营利组织（社团、基金会和民办非企业单位）座谈会，使咨询专家得以收集相关信息和意见。报告概要曾在北京大学非营利组织法研究中心举办的非营利组织法律论坛上进行介绍和讨论。报告讨论稿曾在由民政部主持召开的两次研讨会上进行讨论，与会的政府官员、专家学者和非营利组织的代表提出了许多有益的意见。迪帕克（世行驻中国代表处经济部前主任）和郝福满（世行驻中国代表处经济部主任）提供了重要建议和指导，世界银行内部以及外部的一些专家也对报告提出了宝贵意见，包括 Tuan Minh Le、张椿霖和华安德（福特基金会）等。

英国国际发展部为研究项目提供了部分资金。税收科学研究所的黄立新等提供了研究和中文翻译方面的协助。余英、张晓丽在项目过程中提供了协助及报告最后版本的整理。

目 录

概要	I
导言与概述	VI
第一部分 中国非营利组织及其税收政策的现状和分析	1
一、中国非营利组织简况	1
二、中国非营利组织的管理和收入状况	3
三、中国现行相关非营利组织的税收法律制度	6
四、中国对非营利组织的税收优惠政策	10
五、中国非营利组织税收政策存在的问题	16
六、中国对非营利组织的税收管理	18
七、中国税收制度对非营利组织的影响	20
第二部分 其他国家非营利组织适用的税法：实践综述	22
一、什么是非营利组织和公益组织？	22
二、所得税或利润税	23
结论	41
第三部分 有关非营利组织税收制度改革的建议	42
一、非营利组织税收制度改革的基本原则	42
二、关于非营利组织的税制改革的实体建议	45
三、程序建议	52
结束语	59
附件：	
附件一 美国的非营利组织税收政策	61
附件二 英国的非营利组织税收政策	72
附件三 德国的非营利组织税收政策	89
附件四 日本的非营利组织税收政策	98
附件五 前苏联国家的非营利组织税收政策	103
附件六 非营利组织的经营收入（法国和南非）	107
附件七 扣除和抵免的税收政策比较	115
附件八 公益性非营利组织的规定	117

概 要

2004年初，国家税务总局宣布，年内中国将启动新一轮重大税制改革。为响应新一轮税改的启动，应民政部的要求，世界银行组织开展了此项研究，目的是全面审视目前中国非营利部门的税收制度，对中国新一轮税制改革中有关非营利部门的税收制度改革提出建议。财政部和国家税务总局对开展此项研究表示支持。本报告由世界银行聘请的三位咨询专家撰写，代表了他们的观点。尽管世界银行赞同报告中提出的许多看法和建议，但本报告在目前阶段不应被视为世界银行政策建议。

在中国，非营利部门主要包括：社会团体、基金会和民办非企业单位。本报告中，我们将这三类组织统称为非营利组织（英文简称 NPO）。本报告意识到许多对非营利组织适用的税收政策同样适用于事业单位，而且许多事业单位正处于向非营利组织转型过程中。鉴于事业单位目前还不是非政府的非营利组织，许多适用于事业单位的法规相当特殊，因此，本报告中对这类组织未作详细论述。

本报告第一部分（由靳东升博士执笔），首先介绍了中国三类非营利组织的发展及其职能，然后详细说明了对中国非营利组织适用的 13 种税法。第一部分还探讨了根据税法和《公益事业捐赠法》适用于向非营利组织提供捐赠的有关规定以及现行税收管理制度对于非营利组织的适用情况。

报告第二部分（由里昂·E·艾里什博士和卡拉·W·西蒙教授执笔），介绍了世界上其他国家现行非营利组织适用税法。第二部分与第一部分结构相同，介绍了非营利组织适用的不同税种，以及关于捐赠的税法和非营利组织适用税制的各个管理层面。第二部分还探讨了不同国家采用的各种可供选择的解决方案，例如，确定经营活动所得的应纳税性的各种测试方式和对公益组织捐赠所提供的不同类型的税收优惠。第二部分还提供了大量的参考书目，可供专家在修改中国现行非营利组织适用税制的有关规定时参考查阅。各附件就其他国家的非营利组织适用税法提供了更详细的介绍。

报告第三部分阐述了改革现行税制过程中应遵循的五项原则。这些原则是：

（1）区分营利性组织（英文简称 FPO）和非营利组织——对中国现有的非政府组织（英文简称 NGO）应该区分营利性实体和非营利性实体，只有真正的非营利组织，即不以营利为主要目的、不分配利润，才应允许登记为非营利组织。

（2）区分公益组织和其他的非营利组织——非营利组织应该区分为公益性的非营利组织和一般的非营利组织（非公益性组织），这就要求修改法律法规以明确“公益”的定义。

（3）实行公正和效率原则——为了避免利用税收优惠政策谋取私利，对非营利组织的活动必须根据相关的法律法规进行公正有效的管理。

（4）对公益组织（英文简称 PBO）实施严格管理——对非营利组织的管理应与他们所获得的税收优惠成正比，由于公益组织得到更多的税收优惠，因此也须接受比其他非营利组织更严格的监管。

(5) 合法公平原则——同样地位的实体（例如所有公益组织）应该得到相同的对待，不同地位的实体（非营利组织和公益组织）应该得到不同的对待。所有种类的人（企业或自然人）获得的捐赠优惠待遇应该是相同的。

在五原则基础上，本报告提出一系列完善中国现行的非营利组织税收制度的具体建议，五原则和具体建议最突出的特点是，提倡采纳公益组织的概念以及对非营利组织和公益组织采用不同的规则，只有公益组织才有资格获得最优惠的税收待遇。

实 体 建 议

1. 非营利组织的定义 民政部、财政部和国家税务总局须制定法规，明确非营利组织的概念为：（1）自我管理的法人；（2）组织或运行不是为了营利或分配利润；（3）不是政府的一部分；（4）除用于非营利目的外，利润、收入和财产不能分配给他人。

2. 公益组织的定义——民政部、财政部和国家税务总局须制定法规，明确公益组织的概念为：（1）属于非营利组织范围；（2）组织和运行专门以公益为唯一目的；（3）从事公益活动；（4）受益人为社会全体成员，或者是某些特殊群体，包括弱势群体或其他值得特别关照的群体。附件八提供了一些公益组织法律条款范本，包括区别公益组织与非营利组织的有用和经证明的成套规则。

3. 公益活动的定义——根据中国的传统和目前的需要以及优先重点，中国应谨慎地将“公益活动”定义为那些政府认为通过公民集体行动开展的可以为社会创造最大价值的活动。

4. 企业所得税——按照下述原则，应该免除非营利组织和公益组织的企业所得税：

（1）公益组织

- 应该免除接受捐赠、资助和会员缴费的全部纯收入的企业所得税；
- 应该免除全部投资所得的企业所得税（例如，股息、利息、租金、特许权使用费和资本利得）；
- 应该免除相关经营活动收入的企业所得税；
- 对无关经营活动收入征收企业所得税。

（2）非营利组织

- 应该免除接受捐赠、资助和会员缴费的全部纯收入的企业所得税；
- 应该征收所有其他来源纯收入的企业所得税。

5. 区分相关和无关经营活动——民政部、财政部和国家税务总局应制定区分公益组织相关和无关经营活动的法规，第二部分和附件六“公益组织的经营活动”将会提供有益的参考。

6. 营业税和增值税——对于每年缴纳相当数额的增值税和营业税的非营利组织，应给予增值税返还，并免收营业税。而对于非公益性非营利组织，不返还已纳增值税和免营业税。

7. 关税和进口增值税——应免除所有公益组织与公益性活动有关的接受捐赠的进口货物的关税和进口增值税,对非公益性非营利组织进口货物或公益组织进口与公益性活动无关的货物,不能免除关税和进口增值税。

8. 房产税——免除所有公益组织的房产税,非营利组织可减半缴纳应缴房产税。但无论公益组织还是非营利组织,从事营利活动(如收取房租)的房产都应全额缴纳房产税。

9. 车船使用税——免除所有公益组织的车船使用税,非营利组织可减半缴纳应缴车船使用税。

10. 耕地占用税——无论非营利组织还是公益组织,都须缴纳耕地占用税,此税不设减免。

11. 城镇土地使用税和契税——所有公益组织都可免除征收这些税种,而非营利组织应减半缴纳这些税种的应缴税收。

12. 印花税——无论非营利组织还是公益组织,都不免除印花税。

13. 限制经营性活动——民政部、财政部和国家税务总局制定的法规中须明确,公益组织必须专门从事一项或多项公益活动,无关的活动,包括无关的经营性活动,不得构成公益组织活动的主要内容。任何时候,公益组织都不得直接或间接地把利润分配给任何人,包括在终止时刻。

14. 捐赠的税收优惠统一对待——对内、外资企业捐赠的比例限制应该统一。因此,《外商投资企业和外国企业所得税法》须规定,外资企业的公益捐赠在所得税方面应实行与内资企业同等对待。

15. 捐赠的税收优惠数额——捐赠抵扣的税收优惠应仅限于公益组织,《个人所得税法》和《企业所得税暂行规定》中对公益事业捐赠的限制比例应提高:

- 企业所得税(从3%)提高至10%;
- 个人所得税(从30%)提高至50%。

16. 实物捐赠——实物礼品捐赠应该允许抵扣,但是,在无法确认所捐赠财产的公平市场价值的情况下,应事先经过国家税务总局或下属税务机关批准。

17. 递延抵扣——允许个人或企业当年超过所得税抵扣限额部分的公益捐赠递延至下一年度进行抵扣。

18. 允许捐赠直接扣除——税法应允许扣除直接给所有认定的公益组织的捐赠,而不是目前实行的只有通过某些列举的组织进行的捐赠才允许抵扣。

19. 采纳税款指定方案——应建立“税款指定方案”,除了对公益组织的捐赠可以抵扣以外,允许个人通过税务机关将缴纳税款的1-2%转交给其指定的公益组织。建立此方案需要时间,但现在就可以决定是否准备采纳此方案。

程序建议

20. 捐赠收据——国家税务总局应设计专用收据，专门在公益组织接受捐赠时使用。如果个人或企业没有获得经公益组织签发的认定捐赠的专用收据，不允许进行捐赠抵扣。

21. 非营利组织和公益组织纳税申报表——税务机关应设计适合非营利组织和公益组织需要和特点的特殊纳税登记和申报表。虽然设计新表格需要时间，但现在就可以开始这方面的工作。

22. 非营利组织会计标准——制定符合非营利组织和公益组织需要和特点的新的财务会计制度¹。

23. 记录和保存档案的规定——应制定要求非营利组织和公益组织记录和存档的规定。

24. 年度报告——除了微小型公益组织，应要求所有非营利组织和公益组织都要有年度财务报告和活动报告，对于大的公益组织还应经过独立注册会计师的审计。收入超过规定限度的非营利组织和公益组织，应要求他们至少每年上报税务机关存档备案。

25. 公告——每个公益组织在将年度报告交税务机关存档的同时，还应向公众公告。保密信息和商业秘密可以从公告中删除。非营利组织的报告勿需公告。

26. 管理——对非营利组织和公益组织须制定严格的有关受托监管责任、利益冲突和内部交易的规则。在附件八中可以找到此类规则的良好例证，发布在公益组织的法律范本中。

27. 行为准则——为了取得和保持公益组织的地位，一个组织必须同意和遵循由公益组织起草、公益委员会执行的行为准则的条款、条件和程序。

28. 薪酬限制——应对公益组织实行薪酬限制，公益组织的工资水平不得高于大学或政府的标准。

29. 登记——应该简化非营利组织的税务登记手续。

- 非公益性非营利组织税务登记应简化程序；
- 公益组织的税务登记，税务机关应对其目的和活动进行比较严格的审查。但审查程序要规范，不增加不必要的负担。

30. 监管——税务机关对于享有特殊税收优惠的公益组织应强化监管程序。

31. 处罚——如果公益组织的记录存档、报告和行为有违反新法规的情况，应该采取特别的行政处罚措施。

¹ 《民间非营利组织会计制度》已于 2005 年 1 月 1 日开始施行。

32. 建立公益委员会——建立公益委员会，由民政部、财政部、国家税务总局、公益组织和公众的代表组成，该委员会负责登记、监管和制定公益组织规则。附件八的公益组织法律条款范本中有许多有关公益委员会的规则、原则和管理程序。

- 公益委员会应是政府领导的自治机构；
- 公益委员会应具有权威和责任认定公益组织，对公益组织实施监管，对违背法规或章程规定的公益组织义务的公益组织进行处罚，适当时取消公益组织的资格；
- 公益委员会和民政部应设立网站，公布所有认定的公益组织名单。该网站应每周更新。此外，公益委员会应每年至少出版一次认定的公益组织名单。
- 与授予公益委员会的权力与责任相一致，随着公益委员会建立起专家队伍，业务主管单位在建立、监督和管理公益组织方面的作用相应削弱或取消。
- 设立公益委员会需要时间，但公布已认定的公益组织名单应尽可能早日实行。

第三部分对上述建议一一进行了详细解释，介绍了基本原理，参考了本报告其他部分和附件的内容。如上所述，基本原则和建议的突出特点是，提倡采纳公益性组织或公益组织的概念，区分公益组织与非营利组织。只有公益组织才可以得到最多的税收优惠。

程序建议也提出设立公益委员会，作为负责认定和管理公益组织的主要政府机构。设立这个机构的理论依据是，可以通过这个专家团体，在高效、公平并有公众和公益组织参与的情况下，始终如一地管理好一个范围广泛的税收优惠制度。当然，怎样建立公益委员会尚需认真研究，但是这样做与政府精简机构的努力是一致的，理由是建立公益委员会以及削弱或取消业务主管单位的作用，有利于简化政府对公益组织的监督和管理程序，提高效率。报告的附件部分介绍了一些发达国家（英格兰、法国、德国、日本、英国和美国）以及转型国家和发展中国家（前苏联各国、南非）实行的非营利组织适用税法。有一个附件介绍了对非营利组织经营收入的不同税收方法；还有一个附件对慈善捐赠的税收减免、抵扣和退税等措施的不同影响做了比较；附件八提供了中东欧非营利组织专家提出的公益组织法律条款范本。这些条款范本为中国制定公益组织法规以及建立公益委员会提供了有益的参考。

本报告包含大量的学术理论和实践的信息，作为所提出建议的依据。决定是否实行或者开展这些改革，可以成为目前正在进行的税制改革的一部分。全部实施这些建议尚需一定时间，但现在就可以作出决定，并启动改革进程。

本报告的草稿曾在5月下旬在北京和深圳的两次研讨会上进行了介绍和讨论。参会的政府官员、专家学者和非营利组织的代表提出了许多很好的建议。最终报告反映了这些意见。所有参会代表一致认为，对现行的中国税制需要做出重要修改，以帮助非营利组织进一步发展和成熟，更好地满足中国人民的需要。当然，尽管对本报告的观点尚需更多的辩论和探讨，但是，这些建议为中国非营利组织税收法律和政策研究及制定提供了一个有益的起点。

导言与概述

2004年初，国家税务总局宣布，年内中国将启动新一轮税制改革。为了配合改革的进程，应民政部要求，世界银行组织开展了此项研究，目的是深入研究中国现行的非营利组织税收制度，提出相关改革建议。财政部和国家税务总局对开展此项研究表示支持。

报告审视了对中国三类非营利组织：社会团体、基金会和民办非企业单位适用的税法。虽然本报告意识到有许多适用于这些组织的税收法规也同样适用于事业单位，而许多事业单位正处于向非营利组织转型的过程中，但本报告并没有详细论述这些组织的问题，原因是他们现在还不是非营利组织，而且许多适用他们的法律规定都相当特殊。²

20世纪80年代以来，随着中国经济的快速发展，非营利组织在中国经历了巨大发展。现今，非营利组织在中国被称为“第三部门”。无论非营利组织的绝对数量，还是第三部门在国内生产总值中所占的比例，都在迅速增长。该部门在中国的经济、环保、公共卫生、教育、科学技术、文化、扶贫、法律援助、社会福利等广泛领域都发挥着积极的作用。简言之，非营利组织已成为中国社会不可或缺的组成部分。然而，现行的非营利组织适用税法并非都有利于非营利组织的进一步发展，并且在一定程度上还可能阻碍其发展。因此，本报告的目的就是提供有关非营利组织税法现状的信息，对今后的税法改革提出建议，以利于更好地支持非营利部门的发展。

本报告第一部分阐述了中国现行的非营利组织适用税则以及税制结构给此类组织带来的诸多问题。第二部分讨论了影响非营利组织的关键税收问题，并阐述了其他国家实行的非营利组织适用税法。第三部分阐述了税法改革的原则，提出了可供中国在未来开展重大税制改革时考虑的建议。本报告的各附件提供了具体国家和具体问题的详细资料。我们希望本报告能够有助于中国民政部、税务专业人员和政策制定者设计出能以最适当和最有效的方式，支持、推动和鼓励非营利部门发展的税收法规。

为了更好地说明本报告所述及的内容，首先要统一对什么是非营利组织以及可能对非营利组织适用的税收法规的认识，这一点十分重要。这样，概要部分确定了报告通篇采用的一些术语的定义。

非营利组织和公益组织。在世界各国的法律体系中普遍规定，一个非营利组织为：（1）一个法人；（2）其组织或运行不以营利为目的；（3）不是政府的组成部分；（4）除用于非营利目的外，不直接或间接地分配利润、收益或资产。为了税收和其他目的，大多数国家都区分包括所有非营利组织在内的大类别与被称为“公益组织”的小类别。公益组织通常被定义为：

² 现在，中国的许多社会福利、教育、卫生、科学和文化活动是由非营利性的事业单位实施的，事业单位超过100万。虽然本文没有涉及事业单位，但是，我们应该注意到政府部门宣称将促使大部分事业单位转变为非营利组织。因此，中国完善非营利组织的税收制度，将可能促进第三部门近期内的迅速发展。

(1) 一个非营利组织；(2) 以致力于公共利益为唯一目的，其受益者为(a) 社团的全体成员或(b) 某些处于弱势地位或其他值得给予特别关照的特定群体。因此，在所有现实法律体系下，为改善环境或保护孤儿而成立的非营利组织，均属公益组织。

非营利组织适用的税法。非营利组织可享受几类不同税种的免税或优惠税率待遇：所得和利润税、财产税、财富转移税（例如，赠与及遗产税）、货物税、营业税、增值税、销售税以及其他类型的国家和地方税种³。在所得与利润税方面，通常根据所得的类型以及非营利组织的类型决定是否予以免税。因此，几乎所有国家均对捐赠、赠款、政府补贴或会费免征所得或利润税。然而，只有当非营利组织属于公益组织范畴时，大多数国家才对其投资所得（即，利息、股息、租金、专利税或变卖资产的收益）免税。

大多数国家都对非营利组织的商业活动所得征税，征收利润税或者营业税，或者同时征收利润税与营业税。然而，许多国家对于公益组织的净利润，用于非营利宗旨的，都予以免税。允许公益组织通过从事产生所得的活动维持自身运行，尤其对于私有财富还十分有限且不具有慈善捐赠悠久传统的国家而言，是很重要的。中国可能就属于这样一类国家，中国的大多数非营利组织和事业单位⁴往往都从事某些形式的经济活动以维持生存。在是否应对公益组织与其主要目的不直接相关的经济活动的净利润征税的问题上，各国采取不同的做法。

事实上，任何国家均不对任何非营利组织免征就业税或社会保障税，但往往对公益组织免征财产税和财富转移税。例如，有些国家，对于往往由公益组织提供的货物和服务免征增值税，然而了；另一些国家则将公益组织纳入增值税系统，而对其产出给予低税率或零税率。

除了向非营利组织，尤其向公益组织提供各类税收优惠外，大多数国家还对个人或商业实体向公益组织的捐赠，给予所得税方面的优惠，如税收扣除或税收抵免。对于个人向公益组织的捐赠征收的财富转移税，可以在所得税中扣除或抵免。颇为典型的情况是，对于向公益组织捐赠的税收优惠，还有数额或百分比限制。本报告中第二部分将对这些税收理念做进一步的探讨。

³ 本报告第一部分对可能适用于非营利组织的中国税制中的不同税种进行了深入探讨。例如，除第二部分中讨论的更为一般的税种外，这些税种包括：车船使用税、城市土地使用税和耕地占用税等。

⁴ 英文简称 PSU。关于这些机构与非营利组织的相关性见注释 1。

第一部分

中国非营利组织及其税收政策的现状和分析

20 世纪 80 年代以来，伴随着中国经济的快速增长，中国的非营利组织也获得了长足发展，机构的数量和规模都有了较快增长，在经济、环保、卫生、教育、科技、文化、扶贫、法律援助、社会福利等领域发挥了积极的作用和做出了重要的贡献，弥补了政府提供公共服务或产品的不足，中国的非营利组织已经日益成为中国社会生活中不可或缺的重要组成部分。

一、中国非营利组织简况

当前，中国政府提出了全面建设小康社会的奋斗目标，积极采取措施鼓励和促进非营利组织的发展，这无疑为非营利组织的发展提供了重要的历史机遇。然而，当前中国非营利组织的发展仍然步履艰难，还受到许多因素的消极影响，特别是税收政策的因素对中国非营利组织的良性成长非常重要。因此，研究当前各种与非营利组织有关的税收政策，并根据中国经济社会发展的进程，提出进一步完善促进中国非营利组织发展的税收政策建议，建立完整的适用中国非营利组织的税收政策体系，具有十分重要的理论意义和现实意义。

1.1.1 中国非营利组织的概念

非营利组织，从字面意义上理解，就是不以营利为目的的组织，也常常被称为“非政府组织”、“第三部门”、“公益性组织”、“非企业单位”、“独立部门”、“公民社会”等等。非营利组织的产生和发展有着较长历史，目前在世界许多国家都发挥着越来越重要的作用。然而，对这一概念国内外理论界至今还没有统一、严格的界定，概念依然比较模糊。从职能上讲，非营利组织为社会提供特殊形式的公共物品，对政府职能欠缺提供必要的补充，其存在不以营利为目的。从活动领域上讲，它主要从事慈善、科学、教育、文化、卫生等事业。从性质上讲，它提供的服务或产品往往有着明显的公益性或互益互助性。从机构性质上讲，它区别和独立于作为公共管理部门的政府和作为营利部门的企业，是第三部门。另外，不少学者还从法律、资金来源、税收待遇等等角度，为非营利组织给出了不同的定义，有的还对非营利组织的各种不同称谓进行了比较详细的区分。⁵

本文研究的核心是中国非营利组织的税收问题，探讨这一概念严密的内涵和外延并不是本文的任务，为了便于研究，本文将从一个比较宽泛和务实的角度对这一概念进行界定。结合中国的实际情况，本文中所称的中国非营利组织，是指那些不以营利为目的、不分配收益，活动

⁵ 见杨团（2003）：“非营利组织类型界定与理性选择”，中国社会科学院社会政策研究中心；邵金荣（2003）：《非营利组织与免税》，社会科学文献出版社 2003 年版；邓国胜（2003）：“中国第三部门的界定”，清华大学 NGO 研究所。

有公益性或互益互助性，主要从事慈善、科学、教育、文化、卫生、扶贫和法律援助等事业活动。其组织形式主要有三类：社会团体、民办非企业单位和基金会。

(1) 社会团体。中国《社会团体登记管理条例》规定：“社会团体是由公民自愿组成，为实现会员共同意愿，按照其章程开展活动的非营利性社会组织”。社会团体的组织形式主要包括慈善组织、协会、学会、联合会、研究会等等。社会团体在我国非营利组织中占有很大的比重。

(2) 民办非企业单位。中国《民办非企业单位登记管理条例》规定：“民办非企业单位，是指企业事业单位、社会团体和其它社会力量以及公民个人利用非国有资产举办的，从事非营利性社会服务活动的社会组织”。主要包括各种民办学校、民办医院、民办博物馆、民办文化艺术团体、民办福利院、民办科研机构等等。

(3) 基金会。中国《基金会管理条例》规定：“基金会是指利用自然人、法人或者其他组织捐赠的财产，以从事公益事业为目的，按照规定成立的非营利性法人”。基金会的活动宗旨是通过资金资助推动科学研究、文化教育、社会福利和其它公益事业的发展。

另外，还有一些游离于营利性组织与政府和非营利组织之间的特殊社会组织，许多也可以认定为非营利组织。例如，特殊社会团体法人、各种单位内部不须登记的公益活动团体和以企业法人形式存在的非营利组织。

1.1.2 中国非营利组织的特点

从上述各种类型非营利组织的规定中可以看出，中国的非营利组织具有以下几个共同特点：

(1) 非营利性。这里的非营利性强调该组织成立和存在不以营利为目的，但并不完全否定和禁止开展营利性的活动，只是获得的收益不能用来分配，只能用于所从事的事业。

(2) 非政府性。也有人称为民间性，是指这些组织不隶属于政府，非政府的社会联系和协调机制明显，因而有别于政府组织。

(3) 公益性或互助互益性。非营利组织从事的活动大多都具有社会公益性的特点，或者能够使会员从中受益，有互助互益性的特点。

(4) 独立性。非营利组织在组织形式上都具有独立的特点。社会团体、民办非企业单位、基金会多数应是由民间投资举办的，是独立的法人单位。

(5) 志愿性。公众自愿参与和自愿合作是非营利组织存在和发展的基础，组织成员应具有使命感、事业心和奉献精神，从事各项活动的目的不是为了个人得到高额回报，通常以志愿服务的形式为社会服务。

改革开放以来，中国非营利组织也获得了迅速发展，据不完全统计，目前全国性的非营利组织约有 1900 多个，地方性非营利组织近 20 万个。目前，中国的非营利组织动员和利用各种资源，协助各级政府在救灾、帮助社会弱势群体、发展社会公益事业、维护和促进社会公平、

公正等方面发挥着独特的作用。总体来看，中国非营利事业在一定程度上，已经获得社会的理解、认同和支持。

二、中国非营利组织的管理和收入状况

中国对各种非营利组织的收入来源和使用有着比较明确的规定，要求必须有合法的资产和经费来源，并严格按照规定使用，对非营利组织的日常管理和审计监督，也都制定了比较严格的管理制度。

1.2.1 社会团体

中国《社会团体登记管理条例》规定，“社会团体的资产来源必须合法，任何单位和个人不得侵占、私分或者挪用社会团体的资产”。

社会团体的合法的收入来源主要包括：

- (1) 会员会费；
- (2) 财政资助的活动经费；
- (3) 开展章程规定的活动或服务，按照国家有关规定所取得的合法收入；
- (4) 接受捐赠、赞助；
- (5) 利息、股息等投资收益。

中国对社会团体资金的使用也进行了比较严格的规定，主要有以下几个方面：

- (1) 章程规定的业务活动经费，以及开展章程规定的活动取得的按照国家有关规定的收入，必须用于章程规定的业务活动，不得在会员中分配。
- (2) 接受的捐赠、资助，必须符合章程规定的宗旨和业务范围，必须根据与捐赠人、资助人约定的期限、方式和合法用途使用。社会团体应当向业务主管单位报告接受、使用捐赠、资助的有关情况，并应当将有关情况以适当方式向社会公布。
- (3) 用于社会团体专职工作人员的工资和保险福利待遇，参照国家对事业单位的有关规定执行。

对社会团体的成立和日常管理，中国也都给予比较明确的规定。社会团体在成立时，要经业务主管单位审查同意，并由发起人向登记管理机关申请筹备。成立社会团体，应当具备以下几个条件：

- (1) 有 50 个以上的个人会员或者 30 个以上的单位会员；个人会员、单位会员混合组成的，会员总数不得少于 50 个；
- (2) 有规范的名称和相应的组织机构；
- (3) 有固定的住所；
- (4) 有与其业务活动相适应的专职工作人员；
- (5) 有合法的资产和经费来源，全国性的社会团体有 10 万元以上活动资金，地方性

的社会团体和跨行政区域的社会团体有 3 万元以上活动资金；
(6) 有独立承担民事责任的能力。

社会团体成立以后，必须严格执行国家规定的财务管理制度，并接受财政部门的监督。社会团体的资产来源属于国家拨款或者社会捐赠、资助的，还应当接受审计机关的监督。《社会团体登记管理条例》明确规定，社会团体应当于每年 3 月 31 日前向业务主管单位报送上一年度的工作报告，经业务主管单位初审同意后，于 5 月 31 日前报送登记管理机关，接受年度检查。工作报告的内容包括：本社会团体遵守法律法规和国家政策的情况、依照条例履行登记手续的情况、按照章程开展活动的情况、人员和机构变动的情况以及财务管理的情况。

1.2.2 民办非企业单位

中国《民办非企业单位登记管理暂行条例》规定，“民办非企业单位的资产来源必须合法，任何单位和个人不得侵占、私分或者挪用民办非企业单位的资产”。

民办非企业单位合法的收入来源主要包括：

- (1) 开展章程规定的活动或服务，按照国家有关规定所取得的合法收入；
- (2) 接受捐赠、资助；
- (3) 利息、股息等投资收益。

民办非企业单位合法的收入使用主要有以下几个方面：

- (1) 用于章程规定的业务活动。
- (2) 接受捐赠、资助，必须符合章程规定的宗旨和业务范围，必须根据与捐赠人、资助人约定的期限、方式和合法用途使用。民办非企业单位应当向业务主管单位报告接受、使用捐赠、资助的有关情况，并应当将有关情况以适当方式向社会公布。

中国对民办非企业单位的成立和日常管理进行了统一的规定。要求申请成立民办非企业单位，应当具备下列条件：

- (1) 经业务主管单位审查同意；
- (2) 有规范的名称、必要的组织机构；
- (3) 有与其业务活动相适应的从业人员；
- (4) 有与其业务活动相适应的合法财产；
- (5) 有必要的场所。

民办非企业单位成立以后，还要接受业务主管单位和登记管理机关的双重管理。登记管理机关负责民办非企业单位的成立、变更、注销登记，年度检查，监督检查和行政处罚等等。业务主管单位负责民办非企业单位成立、变更、注销登记前的审查，监督、指导民办非企业单位依法照章开展活动，年度检查的初审，协助查处违法行为，指导清算等等。

《民办非企业单位登记管理暂行条例》明确要求，民办非企业单位必须执行国家规定的财务管理制度，接受财政部门的监督。其资产来源属于国家资助或者社会捐赠、资助的，还要接受审计机关的监督。另外，民办非企业单位还要在每年3月31日前向业务主管单位报送上一年度的工作报告，经业务主管单位初审同意后，于5月31日前报送登记管理机关，接受年度检查。工作报告内容包括：本民办非企业单位遵守法律法规和国家政策的情况、依照本条例履行登记手续的情况、按照章程开展活动的情况、人员和机构变动的情况以及财务管理的情况。

1.2.3 基金会

中国《基金会管理条例》规定：“基金会组织募捐、接受捐赠，应当符合章程规定的宗旨和公益活动的业务范围”。基金会的主要资金来源是：

- (1) 国内外社会团体和其他组织以及个人自愿捐赠；
- (2) 银行存款利息，购买债券、股票等有偿证券所得的利息、股息和分红。

对于基金会的资金运用、日常监管，《基金会管理条例》也进行了特别的规定。

- (1) 基金会的财产及其他收入受法律保护，任何单位和个人不得私分、侵占、挪用。基金会应当根据章程规定的宗旨和公益活动的业务范围使用其资产；捐赠协议明确了具体使用方式的捐赠，根据捐赠协议的约定使用。
- (2) 基金会应当按照合法、安全、有效的原则实现基金的保值、增值。
- (3) 公募基金会每年用于从事章程规定的公益事业支出，不得低于上一年总收入的70%；非公募基金会每年用于从事章程规定的公益事业支出，不得低于上一年基金余额的8%。
- (4) 基金会工作人员工资福利和行政办公支出不得超过当年总支出的10%。
- (5) 基金会开展公益资助项目，应当向社会公布所开展的公益资助项目总类以及申请、评审程序。
- (6) 基金会应当执行国家统一的会计制度，依法进行会计核算、建立健全内部会计监督制度。

中国对基金会的设立等都规定了比较完善的管理制度。在设立基金会时，应当具备下列条件：

- (1) 为特定的公益目的而设立；
- (2) 全国性公募基金会的原始基金不低于800万元人民币，地方性公募基金会的原始基金不低于400万元人民币，非公募基金会的原始基金不低于200万元人民币，原始基金必须为到账货币资金；
- (3) 有规范的名称、章程、组织机构以及与其开展活动相适应的专职工作人员；
- (4) 有固定的住所；
- (5) 能够独立承担民事责任。

设立基金会，应当向登记管理机关提出申请，国务院民政部门和省、自治区、直辖市人民政府民政部门是基金会的登记管理机关。民政部门登记注册发给《基金会法人登记证书》，具有法人资格后，方可开展业务活动。基金会变更或者注销，也要按照相应的程序办理登记手续。

基金会、境外基金会办理登记后，应当依法办理税务登记，依照法律、行政法规的规定享受税收优惠政策。

1.2.4 非营利组织的收入来源

尽管中国允许非营利组织的收入来源可以多元化，但是由于各种非营利组织的组织形式不同，活动范围和活动方向不同，筹集资金的方式不同等种种原因，从实际情况看，不同类型的非营利组织的收入来源还不尽相同。

(1) 据调查，目前社团组织最主要收入来源是收取的会员会费收入，该项来源几乎占了社团所有收入来源的一半以上。社团组织居第二位的收入来源是各种营业性收入，包括培训班收入、评比收入、技术转让收入、利息收入、咨询收入、刊物发行收入和“三产”收入等十几种收入；还有社会捐赠和项目经费等来源的收入，占比重比较低；以及有些社团组织可以得到政府提供的财政拨款或补贴。

(2) 民办非企业单位基本上不能得到政府提供的财政拨款和补贴，其主要收入来源是提供各种服务等营业性的收入，接受的社会捐赠也很少。

(3) 基金会的收入情况也根据其主办方的不同而不尽相同。多数公募基金会的收入来源主要是财政拨款、补贴和社会捐赠，另外，资金运行的保值增值收入也组成收入来源的一部分。公募基金会可以面向社会公众募捐。非公募基金会的收入来源主要是公司或个人捐赠，非公募基金会不得面向社会公众募捐。非公募基金会的收入来源十分有限，基本上是靠发起设立的原始基金和进行运营基金而得到的收益。

可以说，目前中国各类非营利组织的收入来源还不十分规范和均衡。基金会和社团组织对政府的依赖比较大，民办非企业单位主要依靠自身的经营活动获得收入。研究中国非营利组织问题的专家普遍认为，中国非营利组织收入的共同特点是社会的捐赠都没有成为各类非营利组织的主要收入来源，各种非营利组织都从事投资或经营性活动，多数非营利组织的资金运行都有一定困难。

三、中国现行相关非营利组织的税收法律制度

中国并没有对非营利组织设立专门的税收法律制度，与各种非营利组织相关的税收政策规定，散见于各税种的税法规定之中。无论非营利组织是否从事经营性活动，都会面临征税问题。当然，各种非营利组织都有可能享受各种不同的税收优惠政策。从总体上看，中国非营利组织从事活动可能适用的税种主要包括以下几种：

1.3.1 企业所得税

中国《企业所得税暂行条例》及其实施细则规定，企业所得税的纳税人是实行经济核算的企业或者组织，包括国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业等各类企业，以及由生产经营所得和其他所得的其他组织。这里的其他组织，包括经国家有关部门批准，依法注册登记的社会团体等组织。很明显，按照企业所得税暂行条例的规定，社团等这些非营利组织只要存在生产经营所得和其他所得，即应税所得，就属于企业所得税的纳税人，应当就其所得缴纳企业所得税。另外，外资非营利组织不适用企业所得税，而是适用《外商投资企业和外国企业所得税法》。

非营利组织企业所得税的征税范围包括：(1) 生产、经营收入；(2) 财产转让收入；(3) 利息收入；(4) 租赁收入；(5) 特许权使用费收入；(6) 股息收入；(7) 其他收入。其中其它收入是指上述各项收入之外的一切收入。

非营利组织缴纳所得税还可以依法进行一定的税前扣除，税前扣除项目主要包括与取得的应税收入有关的成本、费用和损失。非营利组织应该按一定的标准限额扣除借款利息、计税工资、职工工会经费、职工福利费、职工教育经费、单位缴纳的社会保障费、捐赠支出等等。

非营利组织的所得税税率为标准税率 33%。此外，还可以适用两个照顾性的低税率。对年应纳税所得额不超过 3 万元的，减按 18% 的税率征收，对年应纳税所得额超过 3 万元不超过 10 万元的，减按 27% 的税率征收。许多非营利组织可以享受低税率优惠政策。

对非营利组织的所得税税收管理与一般的企业相同。无论有无发生应缴税款，非营利组织都应及时向当地主管税务机关进行纳税申报，应纳税额按年计算，分月或分季预缴。月份或者季度终了后 15 日内预缴，年度终了后 4 个月内汇算清缴，多退少补。

1.3.2 营业税

中国《营业税暂行条例》及其实施细则规定，营业税的纳税人是在中国境内提供应税劳务、转让无形资产和销售不动产的单位和个人。其中的单位包括各类企业，以及行政单位、事业单位、军事单位、社会团体等等。所以，各类非营利组织只要从事营业税的应税活动，都是营业税的纳税人。

营业税的税目包括：交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业、转让无形资产和销售不动产等 9 类。税率依据税目不同为 3%、5% 或 5% 至 20% 三种。

目前规定，营业税的起征点为：按期纳税的起征点为月营业额 1000 元至 5000 元，按次纳税的起征点为每次（日）营业额为 100 元。

1.3.3 增值税

中国《增值税暂行条例》及其实施细则规定，增值税的纳税人是在中国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人。其中的单位不仅包括各类企业，也包括

行政单位、事业单位、社会团体等。所以说，无论何类非营利组织，只要从事增值税的应税活动，都是增值税的纳税人，要按照税法规定缴纳增值税。

增值税的税基为应税货物或劳务的增值额，实际执行中按照销售额计算。标准税率为 17%，低税率为 13%。出口退税率含 5%、8%、11%、13%和 17%等几种情况。对小规模纳税人采取简易征收的办法，生产性小规模纳税人适用 6%的征收率，商业性小规模纳税人适用 4%的征收率。

目前规定，销售货物的增值税起征点为月销售额 2000 元至 5000 元，销售应税劳务的起征点为月销售额 1500 元至 3000 元，按次纳税的起征点为每次（日）销售额 150 元至 200 元。

1.3.4 关税

中国《进出口关税条例》规定，进口货物的收货人、出口货物的发货人，是关税的纳税义务人。所以，非营利组织只要有税法规定的进出口行为，就是进出口关税的纳税人。

目前，绝大多数进口产品都征收进口关税，极个别产品出口征收出口关税。进出口货物的关税税率依据税目的不同而有差异，进口税则设有最惠国税率、协定税率、特惠税率和普通税率四栏税率。2003 年关税总水平为 11%，2004 年降低为 10.4%。

1.3.5 房产税

中国《房产税暂行条例》规定，房产税在城市，县城，建制镇和工矿区征收，纳税义务人为房屋的产权所有人、经营管理人、承典人、代管人或使用人。国内的非营利组织只要发生上述应税行为，就是房产税的纳税义务人。外资非营利组织适用《城市房地产税暂行条例》。

房产税可依据房产的原值按率缴纳，也可按房产租金收入计算缴纳。按房产原值缴纳的，可依照房产原值一次减除 10%至 30%后的余值，按 1.2%的税率计算缴纳。按房产租金收入缴纳的，税率为 12%。

1.3.6 车船使用税

中国《车船使用税暂行条例》规定，凡在中国境内拥有并且使用车船的单位和个人为车船使用税的纳税义务人。因此，国内的非营利组织只要拥有并使用车船，就是车船使用税的纳税义务人。外资非营利组织适用《车船使用牌照税暂行条例》。

车船使用税按年征收，分季缴纳。船舶的税率按吨位计算，载货机动车的税率按净吨位计算，其他车辆按辆计算。

1.3.7 城镇土地使用税

中国《城镇土地使用税暂行条例》规定，在城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用土地的单位和个人，为城镇土地使用税的纳税义务人。国内的非营利组织当然也是城镇土地使用税的纳税人。但外资非营利组织不适用《城镇土地使用税暂行条例》，不缴纳城镇土地使用税。

城镇土地使用税以纳税人实际占用的土地面积为计税依据，依照规定税额计算征收，按年计算，分期缴纳，每平方米年税额为：(1)大城市 0.5 元至 10 元；(2)中等城市 0.4 元至 8 元；(3)小城市 0.3 元至 6 元；(4)县城建制镇，工矿区 0.2 元至 4 元。

1.3.8 土地增值税

中国《土地增值税暂行条例》规定，转让国有土地使用权，地上的建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人，为土地增值税的纳税义务人。这里的单位，是指各类企业单位、事业单位、国家机关和社会团体及其他组织。非营利组织也是土地增值税的纳税义务人。

土地增值税依据增值额超过法定扣除项目金额的比例实行四级超率累进税率，增值额未超过法定扣除项目金额 50%的部分，税率为 30%；增值额超过 50%、未超过 100%的部分，税率为 40%；增值额超过 100%、未超过 200%的部分，税率为 50%；增值额超过 200%的部分，税率为 60%。

1.3.9 耕地占用税

中国《耕地占用税暂行条例》规定，占用耕地建房或者从事其他非农业建设的单位和个人，都是耕地占用税的纳税义务人。但外资企业和个人不需缴纳耕地占用税。

耕地占用税以纳税人实际占用的耕地面积计税，按照规定税额一次性征收。

1.3.10 契税

中国《契税暂行条例》规定，在中国境内转移土地、房屋权属，承受的单位和个人为契税的纳税人。这里的单位，是指企业单位、事业单位、国家机关、军事单位和社会团体以及其他组织。非营利组织如果存在应税行为，应当依法纳税。

税法所规定的转移土地、房屋权属是指以下行为：(1) 国有土地使用权出让。(2) 土地使用权转让，包括出售、赠与和交换。(3) 房屋买卖。(4) 房屋赠与。(5) 房屋交换。

契税的税率为 3%—5%，由各地的省、自治区、直辖市人民政府在这一幅度内按照本地区的实际情况确定。

1.3.11 车辆购置税

中国《车辆购置税暂行条例》规定，在中国境内购置应税车辆的单位和个人，为车辆购置税的纳税人。这里的单位，包括国有企业、集体企业、私营企业、股份制企业、外商投资企业、外国企业以及其他企业和事业单位、社会团体、国家机关、部队以及其他单位。非营利组织如果存在应税行为，应当依法纳税。

车辆购置税的征收范围包括汽车、摩托车、电车、挂车、农用运输车等，税率为车辆计税价格的 10%。

1.3.12 城市维护建设税

中国《城市维护建设税暂行条例》规定，城建税是一种附加税，以流转税为计税依据，凡是缴纳流转税的内资企业或单位纳税人，都是城建税的纳税人。国内的非营利组织当然也是城建税的纳税人。但外资非营利组织不适用城建税，不缴纳城建税。

根据城建税的规定，按照城市的大小，城建税实行 1%、5%和 7%三种比例税率。城建税的减免税随同流转税进行，如果减免流转税，也相应减免了城建税。

1.3.13 印花税

中国《印花税暂行条例》规定，书立、领受条例所列举凭证的单位和个人，都是印花税的纳税义务人。应纳税凭证包括：(1) 购销、财产租赁、货物运输、仓储保管、借款、财产保险、技术合同或者具有合同性质的凭证。(2) 产权转移书据。(3) 营业帐簿。(4) 权利、许可证照。(5) 经财政部确定征税的其他凭证。

根据印花税的规定，各种具有合同性质的凭证和产权转移证书按照凭证金额的 1‰ - 0.5‰ 贴花，营业帐簿、权利、许可证照按每件 5 元贴花。

事实上，虽然非营利组织经营活动中可以涉及上述 14 个税种，但是，在日常活动中，涉及的税种只有增值税、营业税、关税、城市维护建设税和企业所得税等最重要的、影响较大的 5 个主要税种。下面将讨论适用非营利组织的特殊优惠政策。

四、中国对非营利组织的税收优惠政策

中国有关非营利组织的税收优惠政策比较繁杂，按照税收优惠政策的对象，可以从非营利组织、企业、个人这三个角度来进行分析和研究，即可以划分为对非营利组织的税收优惠政策，对向非营利组织捐赠的企业的税收优惠政策，对向非营利组织捐赠的个人的税收优惠政策三种情况。

1.4.1 对非营利组织的税收优惠政策

对非营利组织本身，中国税法规定了比较丰富的税收优惠政策，基本上涵盖了向非营利组织征收的各个税种。

1.4.1.1 企业所得税

中国《事业单位、社会团体、民办非企业单位企业所得税征收管理办法》以及其他相关税法规定，在非营利组织的收入总额中，一部分收入项目可以享受免税政策。⁶

⁶ 具体免税项目是：

(1) 财政拨款；

另外，对于非营利性的科研机构，税法还规定：非营利性科研机构从事技术开发、技术转让业务和与之相关的技术咨询、技术服务所得的收入，按有关规定免征企业所得税。对于非营利性科研机构从事非主营业务收入用于改善研究开发条件的投资部分，经税务部门审核批准可抵扣其应纳税所得额。

对于公益事业基金会，税法规定：对这些基金会在金融机构的基金存款取得的利息收入，不作为企业所得税应税收入；对其购买股票、债券（国库券除外）等有价值证券所取得的收入和其他收入，应并入应纳税企业所得税应税收入总额，照章征收企业所得税。

1.4.1.2 营业税

营业税税法规定，有关非营利组织的营业税免税项目根据其特点和行为。⁷

1.4.1.3 增值税

中国税法规定，直接用于科学研究、科学实验和教学进口的仪器、设备，免征增值税。因此，进口上述规定产品的非营利组织可以享受该税收优惠政策。

(2) 经国务院及财政部批准设立和收取，并纳入财政预算管理或财政预算外资金专户管理的政府性基金，资金，附加收入等；

(3) 经国务院，省级人民政府（不包括计划单列市）批准，并纳入财政预算管理或财政预算外资金专户管理的行政事业性收费；

(4) 经财政部核准不上交财政专户管理的预算外资金；

(5) 事业单位从主管部门和上级单位取得的用于事业发展的专项补助收入；

(6) 事业单位从其所属独立核算经营单位的税后利润中取得的收入；

(7) 社会团体取得的各级政府资助；

(8) 社会团体按照省级以上民政，财政部门规定收取的会费；

(9) 社会各界的捐赠收入。

⁷ 非营利组织营业税减免税项目：

(1) 托儿所、幼儿园、养老院、残疾人福利机构提供的养育服务、婚姻介绍、殡葬服务。

(2) 医院、诊所和其它医疗机构提供的医疗服务。非营利性医疗机构、疾病控制机构、妇幼保健等机构按国家规定取得的医疗卫生服务收入免税；营利性医疗服务机构取得的收入直接用于改善医疗卫生条件的，自取的执业登记之日起3年内取得的医疗服务收入也可免税。

(3) 学校和其他教育机构提供的教育劳务。这里的学校和其他教育机构，是指普通学校以及经地、市级以上人民政府或者同级政府的教育行政部门批准成立、国家承认其学员学历的各类学校。

(4) 纪念馆、博物馆、文化馆、美术馆、展览馆、书画馆、图书馆、文物保护单位举办文化活动取得的门票收入，宗教场所举办文化、宗教活动的门票收入。这里所称的纪念馆等单位举办的文化活动，是指这些单位在自己的场所举办的属于文化体育税目征税范围的文化活动，其门票收入，是指销售第一道门票的收入。宗教场所举办文化、宗教活动的门票收入，是指寺庙、宫观、清真寺和教堂举办文化、宗教活动销售门票的收入。

(5) 财政性收费、社会团体收取的会费。

(6) 非营利性科研机构从事技术开发、技术转让业务和与之相关的技术咨询、技术服务所得的收入。

1.4.1.4 关税

中国税法规定，外国政府、国际组织无偿赠送的物资可以免进口关税。

1.4.1.5 房产税

中国对非营利组织制定了比较优惠的房产税税收减免政策。⁸

1.4.1.6 车船使用税

中国对非营利组织制定了车船使用税的免税政策。⁹

1.4.1.7 城镇土地使用税

中国对非营利组织制定了征收城镇土地使用税的免税政策。¹⁰

⁸ 《房产税暂行条例》规定以下三类非营利组织可以免缴房产税：

(1) 国家机关，人民团体，军队自用的房产。其中，人民团体是指经国务院授权的政府部门批准设立或登记备案并由国家拨付行政事业费的各种社会团体。自用的房产是指这些单位本身的办公用房和公务用房。

(2) 由国家财政部门拨付事业经费的单位自用的房产。对实行差额预算管理的事业单位本身自用的房产免征房产税。对由国家财政部门拨付事业经费的单位，其经费来源实行自收自支后，从事业单位经费实行自收自支的年度起，免征房产税3年。自用的房产是指这些单位本身的业务用房。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。

(3) 宗教寺庙，公园，名胜古迹自用的房产。宗教寺庙自用的房产是指举行宗教仪式等的房屋和宗教人员使用的生活用房。公园，名胜古迹自用的房产，是指供公共参观游览的房屋及其管理单位的办公用房。

上述非营利组织出租的房产以及非本身业务用的生产、营业用房不属于免税范围，应征收房产税。公园、名胜古迹中附设的营业单位，如影剧院、饮食部、茶社、照相馆等所使用的房产及出租的房产，应征收房产税。

⁹ 非营利组织车船使用税免税规定：

(1) 国家机关，人民团体，军队自用的车船。上述单位自用的车船免税，但对其出租等非本身使用的车船征收车船使用税。

(2) 由国家财政部门拨付事业经费的单位自用的车船。

(3) 防疫车，救护车船等各种特种车船。另外，环卫环保部门的路面清扫车和环境监测车、卫生部门的医疗手术车和防疫监测车、民政部门的殡仪车可以免税。非营利性医疗机构、疾病控制机构、妇幼保健机构等卫生机构自用的车辆船舶免税。营利性医疗机构取得的收入直接用于改善医疗卫生条件的，自取得执业登记之日起3年内，自用的车辆、船舶也可免税。政府部门和企业、事业单位、个人投资兴办的福利性、非营利性老年服务机构自用的车辆、船舶免税。

¹⁰ 城市土地使用税的免税项目是：

(1) 国家机关，人民团体，军队自用的土地。这里的人民团体，是指经国务院授权的政府部门批准设立或登记备案并由国家拨付行政事业费的各种社会团体。这里的自用土地，是指这些单位本身的办公用地和公务用地。

1.4.1.8. 耕地占用税

中国税法规定，对学校、幼儿园、敬老院、医院等非营利组织的用地，可以免征耕地占用税。其中的学校，是指全日制大、中、小学校（包括部门、企业办的学校）的教学用房、实验室、操场、图书馆、办公室及师生员工食堂宿舍用地，给予免税。医院，包括部队和部门、企业职工医院、卫生院、医疗站、诊所用地，给予免税。殡仪馆、火葬场用地给予免税。另外，学校从事非农业生产经营占用耕地，不予免税。职工夜校、学习班、培训中心、函授学校等不在免税之列。疗养院等不在免税之列。税法同时规定，上述免税用地，凡改变用途，不属于免税范围的，应从改变时起补交耕地占用税。

1.4.1.9 契税

中国税法规定，国家机关、事业单位、社会团体、军事单位承受土地、房屋用于办公、教学、医疗、科研和军事设施的，免征契税。企业事业组织、社会团体、其他社会组织和公民个人经过有关主管部门批准，利用非国家财政性教育经费面向社会举办教育机构，承受土地、房屋用于教学的，也可以免税。这里所称用于教学的，是指教室（教学楼）以及其他直接用于教学的土地、房屋；所称用于医疗的，是指门诊部以及其他直接用于医疗的土地、房屋；所称用于科研的，是指科学试验的场所以及其他直接用于科研的土地、房屋。其他直接用于办公、教学、医疗、科研的土地、房屋的具体范围，由各地省、自治区、直辖市人民政府确定。

税法同时规定，享受免征契税的纳税人改变有关土地、房屋的用途，不再符合减免契税规定的，应当补缴税款。

1.4.1.10 车辆购置税

中国对非营利组织征收车辆购置税并没有特殊的免税政策，但税法规定，纳税人自产、受赠、获奖或者以其他方式取得并自用的应税车辆的计税价格，按照最低计税价格核定。

（2）由国家财政部门拨付事业经费的单位自用的土地。这里的由国家财政部门拨付事业经费的单位，是指由国家财政部门拨付经费，实行全额预算管理或差额预算管理的事业单位。不包括实行自收自支，自负盈亏的事业单位。自用的土地，是指这些单位本身的业务用地。另外，企业办的学校、医院、托儿所、幼儿园，其用地能与企业其他用地明确区分的，可以比照由国家财政部门拨付事业经费的单位自用的土地，免征土地使用税。集体和个人办的各类学校、医院、托儿所、幼儿园用地是否免税，由当地的省、自治区、直辖市的税务部门确定。

（3）宗教寺庙、公园、名胜古迹自用的土地。其中，宗教寺庙自用的土地是指举行宗教仪式等的用地和寺庙内的宗教人员生活用地。宗教寺庙包括寺、庙、宫、观、教堂等各种宗教活动场所。公园、名胜古迹自用的土地，是指供公共参观游览的用地及其管理单位的办公用地。

同时，中国税法还规定，以上非营利组织的生产、营业用地和其他用地，不属于免税范围，应按规定缴纳土地使用税。比如，公园名胜古迹中附设的营业单位，如影剧院、饮食部、茶社、照相馆等使用的土地，应依法缴纳土地使用税。

1.4.2 对企业向非营利组织捐赠的税收优惠政策

企业向非营利组织捐赠、或者发生其他业务的，可以享受以下税收优惠政策。

1.4.2.1 土地增值税

中国对非营利组织征收土地增值税的免税政策主要有：转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物并取得收入，是指以出售或者其他方式有偿转让房地产的行为。不包括以继承、赠与方式无偿转让房地产的行为。也就是说，房产所有人、土地使用权人将房屋产权、土地使用权赠与非营利组织可以享受免税待遇。

1.4.2.2 企业所得税

(1) 企业所得税暂行条例规定：企业所得税的纳税人（金融保险业除外）用于公益、救济性的捐赠，在年度纳税所得额 3% 以内的部分，准予扣除。金融、保险企业用于公益、救济性的捐赠支出在不超过企业当年应纳税所得额的 1.5% 的标准以内的可以据实扣除，超过部分不予扣除。¹¹

(2) 企业、事业单位、社会团体等社会力量，通过非营利性的社会团体和国家机关（包括中国红十字会）向红十字事业的捐赠，在计算缴纳企业所得税时准予在应纳税所得额中全额扣除。¹²

(3) 对企事业单位、社会团体等社会力量，通过非营利性的社会团体和政府部门向福利性、非营利性的老年服务机构的捐赠，准予在缴纳企业所得税前的所得额中全额扣除。¹³

(4) 企事业单位、社会团体等社会力量通过非营利性的社会团体和国家机关向农村义

¹¹ 所谓公益、救济性的捐赠，是指纳税人通过中国境内非营利性的社会团体、国家机关向教育、民政等公益事业和遭受自然灾害地区、贫困地区的捐赠。这里所说的社会团体是经国家税务总局批准的组织，包括中国青少年发展基金会、希望工程基金会、宋庆龄基金会、减灾委员会、中国红十字会、中国残疾人联合会、中国青年志愿者协会、全国老年基金会、老区促进会、中国之友研究基金会、中国绿化基金会、光华科技基金会、中国文学艺术基金会、中国人口福利基金会、中国法律援助基金会、阎宝航教育基金会，以及经民政部门批准成立的其他非营利的公益性组织。

¹² 红十字事业是指县级以上（含县级）红十字会，按照《中华人民共和国红十字会法》和《中国红十字会章程》所赋予的职责开展的相关活动。

¹³ 老年服务机构是指专门为老年人提供生活照料、文化、护理、健身等多方面的福利性、非营利性的机构，主要包括：老年社会福利院、敬老院（养老院）、老年服务中心、老年公寓（含老年护理院、康复中心、托老所）等。

务教育的捐赠，准予在缴纳企业所得税前的所得额中全额扣除。¹⁴

(5) 对企事业单位、社会团体等社会力量，通过非营利性的社会团体和国家机关对公益性青少年活动场所（包括新建）的捐赠，在缴纳企业所得税前全额扣除。¹⁵

(6) 为支持文化、艺术等事业发展，纳税人通过文化行政管理部门或批准成立的非营利性的公益组织对文化事业的捐赠，纳入公益、救济性捐赠范围，在年度应纳税所得额 10% 以内的部分，经主管税务机关审核后，可在计算应纳税所得额时予以扣除。¹⁶

(7) 企业向依法成立的协会、学会等社团组织缴纳的会费，经主管税务机关审核后，允许在所得税前扣除。

1.4.3 对个人向非营利组织捐赠的税收优惠政策

个人向教育、社会公益事业、遭受严重自然灾害地区、贫困地区和青少年活动场所等捐赠的，可以在当年的应纳税所得额中得到扣除，详细情况如下：

(1) 个人将其所得通过中国境内的社会团体、国家机关向教育和其他社会公益事业以及遭受严重自然灾害地区、贫困地区的捐赠，捐赠额未超过纳税人申报的应纳税所得额 30% 的部分，可以从应纳税所得额中扣除，超过部分不得扣除。¹⁷

(2) 个人通过非营利性的社会团体和国家机关向红十字事业的捐赠，在计算缴纳个人所得税时，准予在税前的应纳税所得额中全额扣除。

(3) 自 2001 年 7 月 1 日起，个人通过非营利性的社会团体和国家机关向农村义务教育的捐赠，在计算个人所得税时，准予在税前的应纳税所得额中全额扣除。¹⁸

(4) 个人通过非营利性的社会团体和国家机关对公益性青少年活动场所（包括新建）

¹⁴ 农村义务教育的范围，是指政府和社会力量举办的农村乡镇（不含县和县级市政府所在地的镇）、村的小学和初中以及属于这一阶段的特殊教育学校。纳税人对农村义务教育与高中在一起的学校的捐赠，也享受所得税前扣除政策。

¹⁵ 公益性青少年活动场所，是指专门为青少年学生提供科技、文化、德育、爱国主义教育、体育活动的青少年宫、青少年活动中心等校外活动的公益性场所。

¹⁶ 对文化事业捐赠是指：

- (1) 对国家重点交响乐团、芭蕾舞团、歌剧团和京剧团以及其他民族艺术表演团体的捐赠；
- (2) 对公益性的图书馆、博物馆、科技馆、美术馆、革命历史纪念馆的捐赠；
- (3) 对重点文物保护单位的捐赠。

¹⁷ “社会团体”采取列名单的方法，名单与企业所得税允许用于公益、救济性的捐赠扣除的名单基本相同。

¹⁸ 农村义务教育的范围，是指政府和社会力量举办的农村乡镇（不含县和县级市政府所在地的镇）、村的小学和初中以及属于这一阶段的特殊教育学校。纳税人对农村义务教育与高中在一起的学校的捐赠，也享受所得税前扣除政策。

的捐赠，在计算个人所得税时，准予在税前的应纳税所得额中全额扣除。¹⁹

(5) 个体工商户将其所得通过中国境内的社会团体、国家机关向教育和其他社会公益事业以及遭受严重自然灾害地区、贫困地区的捐赠，捐赠额不超过其应纳税所得额 30% 的部分可以据实扣除。纳税人直接给受益人的捐赠不得扣除。

五、中国非营利组织税收政策存在的问题

从以上分析可以看出，总的来说中国对非营利组织实行的税收优惠政策所涉及的税种和规定都比较多，从所得税、流转税到财产税等等都规定了相应的税收优惠政策。这些税收优惠政策对非营利组织的发展给予了一定的支持，促进了各类非营利组织的发展。但是，随着经济和社会的进步，中国社会对非营利组织的需求渐渐增多，不仅涉及扶贫、社会福利、社会救助等方面，还涉及到了医疗、法律救济、环境保护、动植物保护、发扬传统文化等方面，对非营利组织的要求也越来越高，不仅要求提供物资、资金等方面的资助，还有要求提供高质量、个性化的服务等等。显然，中国的非营利组织已经进入了一个快速发展的历史时期。这种局面使得原有对非营利组织的税收政策不能适应新形势发展的需要，一些被掩盖的阻碍非营利组织发展体制性问题，特别是税收制度问题逐渐显现出来。主要有以下几点：

1.5.1 没有形成比较统一、完善的非营利组织税收体系

非营利组织的发展需要完善的税收政策体系的支持，但是中国目前还没有形成比较统一和完善的税收政策体系。尽管在税法里面，中国有关非营利组织的税收政策规定比较多，对非营利组织也设定了程度不同的优惠政策，但基本上都没有特定的条款来规范对各种非营利组织的税收政策和税收管理。企业所得税是影响非营利组织发展的一部重要税法，各类非营利组织适用何种所得税优惠政策也都由它来规定。但是，当前的企业所得税税法中也没有一个专门的条款来规范非营利组织的税收政策和税收管理。这种税法缺位的局面，不仅使中国非营利组织的税收制度存在较大的缺陷，也严重影响了非营利组织的发展，已经不能满足时代发展的需要。

1.5.2 非营利组织发展不规范，使得相关的税收政策不能充分发挥作用

目前中国非营利组织的发展还不够成熟和规范，尽管社会团体、非企业单位、基金会等各种有关法律法规都明确规定这些组织为非营利组织，不能从事营利性的业务。但事实上，许多非营利组织都在从事着各种各样的营利性活动。在教育领域，政府为了扶持教育事业的发展，甚至鼓励民间资本投资于教育事业并取得相应的回报。虽然中国政府一直强调这些组织仍为非营利组织，但投资者拥有所有权、可以取得收益等等这些规定，已经使得这些单位不再具备非营利性的基本特征。另外，在医疗、文化和科技等领域，不少单位本身已经具备了较强的盈利能力，他们甚至都直接采取了企业的组织形式，称为营利性的企业单位。非营利组织从事营利

¹⁹ 公益性青少年活动场所，是指专门为青少年学生提供科技、文化、德育、爱国主义教育、体育活动的青少年宫、青少年活动中心等校外活动的公益性场所。

性活动的行为不仅会混乱社会对非营利组织的认识，还会影响社会向一些真正的非营利组织的捐赠和支持，从而阻碍非营利组织的发展，并破坏社会主义市场经济秩序。同时，如果让这些单位享受非营利组织的税收优惠政策，也会对其他企业的经营产生一定的冲击，从而不利于建立公平竞争的市场经济环境。这种现状，不仅违背了非营利组织的基本概念和发展的本意，也使本应对非营利组织实行的税收优惠政策大打折扣。

在现实上，中国制定有关非营利组织的税收政策，也采取了一个比较务实的态度，基本上没有从非营利组织的概念出发，而往往更关注这些组织是否存在营利性的经营行为。也就是说，中国税法一般并不重视这些单位是否名义上是非营利组织，而是强调区分这些单位的各种行为是否属于应税行为，对那些属于非营利性行为的给予一定的税收优惠政策，对属于营利性行为的，则要求按照相应税法的规定，依法纳税。所以，没有严格界定非营利组织的非营利性质，已经使得相关的税收政策不能充分发挥支持非营利组织发展的作用。

1.5.3 对非营利组织的税收优惠政策的依据比较陈旧

中国现行的大部分税种是 1994 年税制改革时设立的，有些甚至是上世纪 80 年代中期设立的税种，大部分内容受计划经济体制的影响较大，已经不能适应社会主义市场经济发展和非营利组织多样化带来的新情况、新问题。例如，由国家财政部门拨付事业经费的单位，可以享受一些税收减免待遇，企业办的学校、医院和幼儿园等免征税收的规定均不能够适应非营利组织形式的新情况。

1.5.4 适应不同发展时期制定的税收优惠政策违反公平原则

对非营利组织的税收优惠政策多数采取列举的方法，而且许多税收优惠政策实行就事论事的方式，缺乏统一的标准，同样性质的非营利组织有些可以得到特殊的照顾，有些不能得到同样的税收待遇，产生有些税收优惠政策的不公平。例如，按现行规定，内资企业只有通过指定的十几家社会团体的捐赠才可以在年应纳税所得额的 3% 内进行扣除，通过其他非营利组织的捐赠不可以在年应纳税所得额中进行扣除。

除此之外，外资企业所得税则允许外资企业可以享受不受限制的全额扣除。相同性质的行为主体，执行不同的税收政策对待，不同性质的行为主体相同的行为，也执行不同的税收政策对待，违反了税收公平的原则。

1.5.5 对非营利组织的经营性收入的税收政策不明确

随着中国社会主义市场经济体制的建立，非营利组织的活动领域和范围不断扩大，多数非营利组织都从事一些经营性活动或设立收费项目。而目前税收政策对非营利组织收入的征税规定并不十分明确，导致无章可循，管理混乱，不利于非营利组织的发展、壮大。

1.5.6 还存在一些阻碍向非营利组织捐赠的税制性因素

企业和个人对非营利组织的捐赠应当是非营利组织重要的资金来源，也应该是影响非营利组织发展的重要因素，中国目前还没有形成鼓励企业和个人捐赠的税收制度。捐赠对所得税影

响较大，而中国的税收制度以流转税为主，所得税并不是主体税种，这就决定了中国的税收制度对捐赠行为的影响力较小。从企业所得税角度讲，中国税法规定捐赠在应纳税额 3% 的幅度以内的才能扣除，超过部分不能扣除，这种较低的幅度限制使得捐赠行为基本上不能给企业带来多少税收减免，相反，企业还要对限额以外的捐赠支付相应的税收，打击了企业捐赠的积极性。另外，企业所得税实行固定的比例税率，也没有形成刺激企业积极捐赠的鼓励性因素。从个人所得税的角度讲，由于税制和税收管理的原因，同样也没有形成强有力地鼓励个人捐赠的税制性因素。虽然个人所得税实行的是累进税率，但目前在社会上特别是中国的富裕阶层还没有形成普遍的回馈社会的意识，捐赠数额比较少，与捐赠有关的税收在个人所得税中占的比重也比较小。同时，在个人所得税税法中，对捐赠的税收优惠政策比较少，允许扣除的比例也比较小，也不同程度地影响了对非营利组织的捐赠。

六、中国对非营利组织的税收管理

中国并没有专门建立一套与非营利组织有关的税收管理制度。对各种非营利组织的税收管理、税收执法和救助，都是与营利性的企业相同，按照《税收征管法》及其实施细则以及其他各种具体税法的规定来进行。

1.6.1 税务登记

中国税法规定，从事生产经营的非营利组织，以及非从事生产经营而有应税收入的非营利组织，都应按照《税收征管法》及其实施细则的有关规定，依法办理税务登记。

非营利组织应在领取营业执照等有关成立文件之日起 30 天以内，向税务机关申请办理税务登记。在办理税务登记时，应提供以下相关资料：营业执照或者事业单位法人证书等批准成立文件、社会团体登记证书、民办非企业单位登记证书、其它核准执业证件或证明；有关章程、合同、协议书；银行账号证明；法定代表人资格证；组织机构代码统一代码证书等等。

非营利组织税务登记的内容发生变化的，应当在有关部门办理变更登记之日起 30 日内向主管税务机关办理变更登记。申请办理注销登记的，应在注销登记之前持有关证件向税务部门办理注销登记。

1.6.2 账簿、凭证管理

各类非营利组织都应按照国家法律的规定设置账簿，并根据合法有效凭证记账、进行核算。非营利组织的财务、会计制度或者财务、会计处理办法与国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收的规定相抵触的，要依照国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收的规定计算应纳税额。非营利组织应按照国务院财政、税务主管部门规定的保管期限保管账簿、记账凭证、完税证明及其他有关资料。

1.6.3 纳税申报

各类非营利组织必须依照税法规定确定的纳税申报期限、申报内容如实办理纳税申报，报送纳税申报表，财务会计报表以及税务机关根据实际需要要求报送的其他纳税资料。需要强调

的是，税法规定，无论非营利组织是否有应纳税所得额，都应按照规定的期限和要求向税务机关进行纳税申报。非营利组织不能按期办理纳税申报的，经税务机关批准，可以延期申报。

非营利组织享受税法规定的免税项目，在接受税务部门检查时，应根据税务部门的要求提供有关的证明材料。

1.6.4 税款征收

为了保证非营利组织按照规定期限缴纳税款，税法还制定了一定的保障性和处罚性条款。

(1) 对未按规定期限解缴税款的，从滞纳税款之日起按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。

(2) 对未按规定办理税务登记的，由税务机关核定其应纳税款，责令缴纳，不缴纳的，税务机关可以扣押其价值相当于应纳税款的商品、货物，直至纳税人缴纳税款；扣押后仍不缴纳的，税务机关可以依法拍卖或变卖所扣押的商品、货物，以拍卖或变卖所得抵扣税款。

纳税人有明显的转移、隐匿其应税商品、货物或者其他财产以逃避纳税义务的，税务机关可以责成纳税人提供纳税担保。如果纳税人不能提供担保的，税务机关可以采取诸如冻结银行存款，扣押、查封纳税人的商品、货物或财产等税务保全措施。

(3) 纳税人未按规定期限缴纳税款的，税务机关责令其限期缴纳，逾期仍未缴纳的，税务机关可以采取强制执行措施。第一，从纳税人的银行存款中扣缴税款；第二，扣押、查封、依法拍卖或者变卖纳税人相当于税款的商品、货物或者其他财产，以拍卖或者变卖所得抵扣税款。

(4) 对欠缴税款的纳税人或者其法定代表人需要出境的，应在出境之前向税务机关结清税款、滞纳金或者提供担保。未结清税款、滞纳金，又不提供担保的，税务机关可通知出入境管理机关阻止其出境。

1.6.5 税务检查

中国税法规定，税务机关可以对各类非营利组织的所有涉税事项进行税务检查。可以检查其账簿、记账凭证、报表和有关资料、商品、货物和其他财产，以及有关的单据、凭证、有关资料等等。税务机关在进行税务检查时，发现纳税人有逃避纳税义务行为，并有明显的转移、隐匿其应税商品、货物以及其他财产、收入的迹象的，可以采取税收保全措施。

另外，对于纳税人在税务登记、账簿管理、纳税申报等方面出现违法行为，以及出现偷骗抗税行为的，税法都规定了相应的行政处罚措施。

1.6.6 税务行政复议和诉讼

非营利组织与税务机关在纳税上发生争议时，必须先依照税务机关的纳税决定缴税或者提供相应的担保，然后可以依法申请行政复议；对行政复议决定不服的，可以依法向法院提起诉讼。

非营利组织对税务机关的处罚决定、强制执行措施或税收保全措施不服的，可以依法申请行政复议，也可以依法向人民法院起诉。

1.6.7 结论

中国对非营利组织的税务管理滞后，尚未形成完善的税收管理系统。鉴于非营利组织出现时间较短，发展很快，政府管理的各项工作不能适应非营利组织成长的需要。例如，许多非营利组织的设立不能进行民政登记，只能进行工商登记，被纳入经营性管理的范围。税务部门没有单独针对非营利组织的票证管理体系，迫使许多非营利组织使用经营性单位的纳税申报表，财务报表等。不能结合非营利组织的特点进行税务管理，一定程度上也影响了非营利组织的正常运行。

七、中国税收制度对非营利组织的影响

尽管中国没有对非营利组织设立专门的税法，但是中国仍对各类非营利组织实行着独具特色的税收政策和税收管理，对非营利组织的发展产生了较大的影响。特别是改革开放以来，随着中国经济的飞速发展，非营利组织也迅速增多，与非营利组织有关的税收优惠政策也不断推出，有力地支持了非营利组织的发展。非营利组织由少到多，由弱到强，日益强大，数量已经从改革开放前的数千个，发展到目前的近百万个，对经济和社会的发展及稳定做出了许多贡献。在这一进程中，税收优惠政策对非营利组织发展的积极促进作用比较明显，而且越来越重要。但是，由于受多种条件的限制，税收优惠政策的积极影响作用没有得到充分发挥。

1.7.1 从税收制度上讲，中国有关的税收制度不完善，没有形成鼓励非营利组织发展的税收制度

尽管中国有关非营利组织的税收政策涉及不少税种，但从整个税制体系的角度讲，中国的非营利组织的税收制度还不健全。一方面，税制没有对不同类型的非营利组织进行公益性和非公益性的严格的区分，各税种有关非营利组织的税收优惠政策是普遍适用的，这使得真正公益性的非营利组织得不到更加优惠的税收政策，限制了这类非营利组织的发展。另一方面，虽然各个税种都规定了一些有关非营利组织的税收优惠政策，但各税种的优惠幅度都不很大，还没有形成有关非营利组织税收优惠政策和税收管理的制度性重点，这也使得不能对非营利组织进行较大力度的税收扶持政策。

1.7.2 从税收管理上讲，中国对非营利组织实行着比较严格的税收管理

由于种种历史原因，中国企业和公民的依法纳税意识不强。同时，为了防止一些单位和个人利用非营利组织的税收优惠政策，进行偷逃税款、洗钱等违法行为，中国对非营利组织也实行着比较严格的税收管理。不仅要求各类非营利组织要及时办理税务登记，还强调无论有无应纳税额，都要按规定期限进行纳税申报。同时，对非营利组织享受的各种税收优惠政策，也要求他们及时提供各种有关的证明材料，并通过相应的税务行政审批。这种税收管理模式，也不程度地增加了非营利组织的行政管理障碍和纳税负担。

1.7.3 从税收优惠政策上讲，中国还在非营利组织的税收政策宣传、管理和优惠力度等方面存在一定的问题

尽管中国在不断加大对税法的宣传力度，但是对非营利组织的税收优惠政策依然是税法宣传的弱点。不少非营利组织对应该享有税收优惠政策不了解或了解的不全面，这就使得他们没有充分地享受应有的政策扶持。同时，中国对非营利组织的管理施行的是审批制，只有被批准成立的非营利组织才能享有相应的税收优惠政策。相应地，中国对成立非营利组织也采取了比较严格的审批程序，一些非营利组织由于种种原因没有被批准设立，不能在民政部门进行相应的登记。为了能开展活动，他们被迫改在工商部门进行工商登记，获得相应的企业法人资格。虽然这类企业从事的是非营利性质的活动，但由于没有获得应有的资格进行登记，去不能享受应有的税收优惠政策的待遇。

另外，中国并没有对公益性非营利组织实行更加优惠的税收政策，非公益性非营利组织的税收扶持力度也较低。公益性非营利组织提供产品和服务往往具有较明显的公共物品的性质，因此国际上许多国家一般都对这类非营利组织实行非常优惠的税收优惠政策（见第二部分）。但目前中国的税法并没有区分非营利组织的公益性和非公益性，也没有按照组织的性质制定相应的税收政策，而是严格区分这些组织具体行为是否为非营利性，只对这些组织的非营利性活动实行税收优惠，对其它的经营性活动则要求依照税法规定纳税。

中国税法限制非营利组织的经营性行为也妨碍了非营利组织利用自身的特点和优势积累资金、壮大组织，从而更好地发挥作用。另外，由于种种原因，中国对非公益性非营利组织的税收优惠力度也不大。这种现状，使得中国非营利组织的资金来源比较单一，政府成为主要的资金来源，而社会募集、企业捐赠和自身经营取得的资金在总收入中所占的比重很小，限制了非营利组织的发展。

鉴于以上情况，研究如何更好地发挥税收政策对非营利组织的积极促进作用，促使非营利组织为中国的强大、增强活力和稳定社会贡献力量，是非常重大的课题。

第二部分

其他国家非营利组织的适用税法：实践综述

引言：

这一部分阐述了世界各国非营利组织及其捐赠人的适用税法。其内容基于初步的研究和大量的二手资料（主要资料，请参见参考书目）。几个附件分别详细阐述了德国、英国及美国有关非营利组织的税法。比较税法研究领域的一位权威学者曾指出，“重点研究这三个国家（德国、英国及美国）的税法，就能反映出更多国家税法的基本差别”。²⁰其他附件探讨了日本和前苏联国家非营利组织税收问题及一些国家如何处理非营利组织从事商业活动的问题（南非和法国）、公益组织法律的典型条款，以及对捐赠实行税收优惠的不同方法的数字事例。

报告这一部分的目的是广泛、详细地描述世界各国如何对非营利组织征税，并为决策者制定适合中国国情的税法提供参考。

一、什么是非营利组织和公益组织？

世界各国法律体系普遍认为，非营利组织是：（1）法人，（2）组织或运行不以获取和分配利润为目的，（3）不是政府的组成部分，（4）除了非营利的目的外，不分配利润、收益或资产。本报告中，非营利组织关键的范畴是“公益组织”。一般而言，公益组织是（1）非营利组织，（2）它的唯一宗旨是，通过使（a）社团的所有成员或（b）某些处于弱势地位或其他值得享受特别受益的特定人群受益，而为公众受益服务。因此，在所有现实法律体系下，为改善环境或保护孤儿而成立的非营利组织，均是公益组织。

²⁰ Victor Thuryoni,《比较税法》，第9页(Kluwer 2004)。

二、所得税或利润税²¹

2.2.1 普遍实行的免征所得税或利润税²²

本文使用的非营利组织的定义，假定非营利组织不向创办人、捐赠人、成员、雇员等提供收益或不向这些人分配利润。²³因此，一个重要的论点是，在任何法律体系中这些组织均不是所得税的课税对象。因为所得税是对法人实体的“利润”征税，而法人实体代表的是其所有人或接受利润分配的个人。

与企业不同，非营利组织不归任何人“所有”，不能象经营公司那样分配利润。他们从事经济或投资活动挣取的任何收入，全部都必须用于再投资或与其宗旨相关的活动中（即与非营利目的有关的活动）。非营利组织不代表股东的利益，这就可以有力地证明，他们决不应是所得税的课税对象。²⁴然而世界上大多数国家认为，非营利组织与企业一样都是可能的课税对象，不向他们征税则是给予他们优惠和豁免。²⁵尽管如此，大多数国家还是给予非营利组织特别是公益组织广泛的免税待遇。

除经济活动的收入外（下文第3部分对此另有探讨），非营利组织主要的收入来源包括捐赠、赠款、补贴、会费、投资的利息和股利、以及出售投资资产得到的收益。普遍认为，不应为非营利组织的前两项收入——捐赠（赠品、捐款、补贴等）和会费——征税，因此，税法一般在所得定义中不包括此类收入项目。²⁶例如，美国国内收入法典第102段规定对所有纳税人

²¹ 有些国家制定了管理自然人所得的税法，也制定管理法人利润的税法。在大多数国家，所得税与利润税包括在同一个税法中，通常称作所得税法。

²² 尽管本报告将非营利组织称为免税组织，但提请注意的是，此类免税不是理所当然的事——非营利组织必须申请免税。申请免税的过程可能非常长，同时可能是不同的免税类别需要不同的申请（例如，一方面是所得税或利润税，另一方面是增值税）。予以免税的标准也不尽相同。

²³ 中国当前的一个重要问题是私人在民办非企业单位投资限度问题。笔者认为此类投资将违背利润不得分配的原则，会使上述机构构成营利组织。

²⁴ 斯里兰卡的情况可以证明，在将非营利组织视为普通纳税人与对他们免征一切所得税这两者之间还存在其他情况。斯里兰卡每年对慈善团体超过42,000卢比的所得，以百分之十的优惠税率计征公司所得税，并且对于特殊照顾的机构，还可予以免征该税。这一税法的理论是，尽管税率相当低，要求广大慈善团体提交纳税申报单，将确保纳税责任的更好履行。参见ESCAP《亚太地区非政府机构税收优惠》（1994），（以下称税收优惠）。

²⁵ 对于许多国家的非营利组织来说，泰国的情况证明了获得免税是多么困难。在泰国，注册为基金公或协会的非营利组织，如果其宗旨是慈善性的，这意味着该非营利组织与宗教、教育、卫生或社会福利有关，则可以寻求准予免税。只有当非营利组织运行时间满三年，才有获得免税的资格，然而财政部可推迟考虑。在头三年中，非营利组织60%的所得或其75%的支出，必须用于慈善性事业。实行这些税法的结果是，泰国只有大约200家的非营利组织获得了免税资格。

²⁶ 象宗教、慈善或教育性机构的其他赠品、赠款、捐赠以及补助金收入，一般不予征税。许多赠款可能看起来象是合同，至少采用合同的形式，但只要非营利组织收取资金向第三方提供货品或服务，此类“合同”的收益

的捐赠收入不征税。理论上认为，捐赠项目已经征税，对其征税将是对被捐赠人收入的双重征税，美国的著名学者相信，这项规定确保了非营利组织的这项收入也可免除征税。²⁷当然，很清楚，如果捐赠公益组织同样给予税收优惠，就会有双重的税收利益——被捐赠人的免税和捐赠扣除或抵免。但是，税收优惠一般不会等于完全 100%的捐赠。²⁸捐款的税收利益通常被看作对公益组织部门的必要补贴。

普遍适用的法律例外，可以在坦桑尼亚发现。坦桑尼亚最近实施的税收法规的征税范围包括捐赠、捐款和公益组织收到的所有其他收入，但是，允许公益组织（法律称为“慈善组织”）抵扣所有用于公益目的的支出。²⁹在法律中，公益组织被称为“慈善组织”作为慈善经营行为对待。如果一个公益组织超过全部收入 25%的留存没有用于慈善目的，将对其征税。³⁰这是一个新的方法，目的是为了确保行为与组织初衷一致。

对于会费优惠，从所得中免除的理论与实践有所不同。因为非营利组织要为成员提供相应的服务，会费可以不被认为是非营利组织的收入组成部分。另外，与慈善捐款不同，会费通常不许捐款人抵扣，也不认为是会员的利益，看作某种收入的形式。当然，存在时间性问题，可能提供会员服务的纳税年度和支付会费年度不一致，但是，一般认为这不是重要问题，只是在随后的纳税年度中可能增加会计的复杂性。

2.2.2 投资收益（捐赠基金和储备金）

除了“消极”投资所得可以或不可以得到税收优惠外，所得一般公认的税收理论关于收益的定义是，在一定的时间内获得的收入或资本净值的增值。³¹按此方法和普遍理解，显然，所有“消极所得”——利息、股利、租金、版税和出售资产得来的收益——通常被视为应纳税的

通常不予征税。如果合同主旨，旨在向立约方提供货品或服务，而该合同的收益可以视为从经济活动得到的所得。另一方面，因为大部分会费的支出与向会员履行的服务有关，所以是不予征税的。如果当收到会费时将其纳入所得，且当支付会员服务成本时予以扣除，那么可能实现的税收增加额会较小且收税的成本肯定会超过收益。因此，不对会费征收税是绝对有道理的。通常不允许支付会费的人，在缴纳所得税时扣除会费；通常也不将他们的所得，视作是由收到的会员福利带来的。

²⁷ 见鲍瑞斯·I·贝特克和乔治·洛海德，《联邦所得税的非营利组织免税》，85YALELJ.299(1976)。

²⁸ 在附录七上阐述，累进税率中的慈善捐赠抵扣的价值依赖于纳税人的最高边际税率。如果一个人捐献给慈善事业 100 美元，适用 40%的税率，她减少的税收是 40 美元，而不是 100 美元。

²⁹ 这个新税法在 2004 年 7 月 1 日起生效，根据此法，为了未来慈善活动的提取也可抵扣。所得税委员已经决定对提取的税收优惠的法律应用。

³⁰ 见坦桑尼亚报告，在 IJCSL-N 中，2004 年 8 月。

³¹ 参见 R.M. 海格“联邦所得税” 1,27 (1921)中的“所得的概念”；亨利·西蒙斯“个人所得税” 50 (1938)。

所得。³²大多数国家对非营利组织，尤其是公益性非营利组织的“消极所得”免征税款。法国以及与法国一样对非营利组织实行相同税法制度的国家，往往对所有纳税人的消极所得征税，也同时对不同类型的非营利组织提供各种免税优惠政策。在英国，非营利组织须对股利和利息所得纳税，但在爱尔兰可申请对利息所得免税。³³在美国，公益组织（公共慈善事业和私人基金）的消极投资所得不征税。³⁴

在中欧和东欧国家以及非洲的许多国家，对运用非营利组捐赠基金投资而获得的利息和股利是否应予征税，存在着较大的差别。³⁵例如，在马达加斯加，基金会的投资所得应予征税，法语国家也一直对所有纳税人的消极所得征税。另一方面，法国对公益性基金会的消极所得给予一套特殊的免税政策。而这在马达加斯加却是行不通的。³⁶既然对投资所得征税限制了创立和维持捐赠基金，对公益组织的所得免税无疑是好的方法，成为支持非营利部门的关键因素。

对捐赠基金给予优惠引起其他问题，包括对捐赠基金的投资和防止无原因的积累。在有些法律中强调这些问题。例如，在捷克共和国和塞尔维亚，均有针对基金会投资所得的特别税法，但是在捷克共和国，这方面规定的限制性非常强。³⁷对投资类型优惠的限制可能促使基金或其他非营利组织倾向抑制一些风险类型的投资。另一方面，过分严厉的征收限制不必要地阻止了捐赠基金的增长。例如，当法律仅仅允许投资政府基金，捐赠基金的增长率可能跟不上通货膨胀率。投资限制的更现代的方法是允许任何合法投资，但是必须符合“谨慎投资者”标准。³⁸

³² 在罗马尼亚，利息被视作“无经济特征”，故而不征收利润税。参见财政部 1991 年颁布的第 5910 号《方法规则》。如果象罗马尼亚那样普遍不征收利息所得税，那么也不应对非营利组织的利息所得征税。

³³ 参见乔·赖安，《慈善团体所得和财产的税收减免》(1995)。

³⁴ 见附录一。

³⁵ 在决定是否对投资所得免税时，往往侧重于非营利组织所进行活动的类型。例如，一份重点探讨亚太地区存在问题的报告指出，通过政策研究、游说及提高公共意识，发挥“监管”功能的非营利组织，应在经济上独立于他们所在国家的政府和外国捐赠者。为鼓励此类独立性，非营利组织的捐赠款的股利所得，应予以免税。对于向其他非营利组织提供的服务（例如，“保护伞”组织，联合会或分包商）的非营利组织或代表非营利组织社会起催化剂作用的非营利组织，其保管的全部基金带来的所得予以减税。参见 ESCAP，《亚太非政府组织适用的财政激励》，48 页(1994)。关于在匈牙利立法中对这些问题进行的探讨，参见，http://www.icnl.org/journal/vol4iss4/cr_cee.htm#Hungary (June 2002) 网页上登录的 Nilda Bullain, *The Legal Environment for Endowments in Hungary*, 4 *Int'l J. of Not-for-Profit L* 4

³⁶ 根据马达加斯加《税法通用法典》，对所有马达加斯加注册的组织，征收 25% 的动产收入税。公益组织的免税优惠政策于 1998 年废除，且时至今日仍未予以恢复。参见 ICNL 图书馆的马达加斯加档案文件。

³⁷ 参见 <http://www.icnl.org/programs/cee/pubs/taxsurvey/Default> 网页上登录的“中欧东欧影响非政府组织税法纵览，第二版”（以下简称“中东欧税法纵览”）

³⁸ 见马龙·福瑞蒙特·史密斯，《管理非营利组织：联邦和州法律及法规》（哈佛大学出版社 2004）第 454 页。现代投资标准也允许“有价证券类”方法，投资必须区分投资类型，应包含各种风险与收益水平的投资。

税法规定基金会要将其所得（或许资产）用于实现其纲领宗旨是非常重要的。为避免接受捐赠的基金会不合理积聚财产，一个好方法就是象美国、加拿大或德国那样，在税法中规定出基金会收益分配或支出的最低限额。³⁹如果收入没有达到特殊规定的支出数量，税法征收的相当于惩罚税。

2.2.3 经济活动的所得税或利润税

与对捐赠所得和会费实行普遍的免税政策不同，对非营利组织从事经营活动取得的收入是否征税，不同国家的税法规定各不相同。正如第二段中所讨论的消极投资所得一样，经营所得正是人们对所得一词正常理解的那一类所得。

经营行为引起二个不同的问题：（1）允许哪些非营利组织和公益组织从事这类活动；（2）这类活动如何征税？此类所得可能得自于实施其非营利宗旨的活动（例如，博物馆入场费或学校学费），或者可能得自于仅为了获得维持非营利组织运行而从事的贸易或经营活动。⁴⁰通常允许非营利组织和公益组织从事可产生收入的活动，但规定这些活动须为纲领文件中阐明的公益宗旨的一部分。对于非公益组织其它类非营利组织，判断其经营活动是否为了推动该组织公益之目的对区分非营利组织和营利组织非常重要。如果与非营利宗旨无关的经济活动占据主导地位，那么这样的非营利组织就不是真正的非营利组织，应对其认定为营利组织，按营利组织重新登记。广为人知的“基本目的”标准是指非营利组织的活动（包括经营活动）必须支持非营利目的。

经营活动是否符合组织的非营利目的是决定一个组织是否符合公益组织的最基本的问题。一般而言，只要一个非营利组织不从事过多非宗旨活动（包括经济和经营活动），这个组织就构成公益组织，是否推动其宗旨活动被称为“唯一宗旨”检验标准。⁴¹换言之，公益组织只能非

³⁹ 参见美国法律 26 U.S.C. § 4942，美国国内税收法典，其中规定对公益私人基金会不予按公益目的分配的投资所得最低限额（约为资产的 5%）应予征税。关于这一点德国的法律讨论，见附录三。加拿大的法律和可能修改的讨论，见公民社会法国际通讯的 2004 年 4 月刊的论文，在 www.law.cua.edu/students/orgs/IJCSL/。除了要求分配资产的固定比例，法律要求最小分配应计算实际投资回报和影响很大的通货膨胀率，一个明智的方法是要求每年分配通货膨胀调整后实际收入的一半。

坦桑尼亚采用收入趋势方法，见注释 29。与印度的做法相同。任何一年都允许公益组织保留不超过 25% 的免税收入。另外，印度所得税法第 64 条也允许公益组织为了将来的目的从所得税前提留现行支出。同样，一个私人基金，在美国捐赠公益组织必须事先得到国内收入局的允许，提留用于“合适的分配”。见 I.R.C. § 4942(g)(2)。

⁴⁰ 这不包括特别或“一次性”活动，如抽彩、义卖活动等。“贸易或经营活动”要求在一段时间内，定期、反复或连续地进行一项产生所得的活动。因此一次性筹资活动通常不予征税。

⁴¹ E.g., Treas. Reg. § 1-501(c)(3)-1(e)(i)。

常有限地从事与其公益宗旨无关的活动。⁴²根据唯一宗旨标准的要求,如果公益组织从事产生收入或其它经济活动,那么这些活动只能是为推动公益目的而开展。

“基本目的”标准和“唯一宗旨”标准实际上是一个机械性检验标准,⁴³即判定一个组织是否是非营利组织而不是经营实体需使用一个机械标准。因此,在一个相当长的时期内(例如:3年),如果一个非营利组织50%以上的活动与其非营利宗旨无关,那么这个组织应被重新界定为经营实体,对其征税。在以上标准的指导下,我们可以制定以下规则,即无关经营活动不能超过所有活动的50%,且利润不得分配。这些规则的制定避免了利用非营利组织进行逃税和与其它商业企业进行不正当竞争的做法。进一步讲,非营利组织或公益组织经允许从事的任何经营活动,都应区分对这些活动取得的利润是否征税的问题。

在决定非营利组织或公益组织是否从事经营活动,或活动范围普遍接受的规则中,研究表明各国的税法对经营活动利润方法各异。全世界这种利润存在5种可能征税的基本情况。

对非营利组织从事生产、贸易和经济活动取得的任何纯利润或盈余所得的税收可能:

- (1) 免征所得税;
- (2) 计征所得税;
- (3) 只有当此类活动构成与非营利宗旨无关或不促进其非营利宗旨的贸易或经营时,计征所得税;
- (4) 根据一项技术性测试,予以计征所得税。该测试允许对得自经济活动的适当利润(例如,总收入的10%)免征所得税,但对超出限额之外的所有利润计征所得税;
- (5) 根据一项复合税法计征所得税。该税法综合了前述各项税法的许多方面。⁴⁴

在这五种可能的税法中进行选择,所涉及的问题是复杂和技术性的。方案(a)是一种“收入用途”标准。根据该标准,经济活动的全部所得将予以免税,只要所有利润用于非营利组织的公益性宗旨。如果采用这一标准,而不是上述的“唯一宗旨”标准,非营利组织将其99%的时间花在某一项纯商业活动,如制作面条进行销售,并且其99%的利润来自于此项商业活动,只要该说明其全部利润是为了其非营利性目的即可。⁴⁵

⁴² 什么是不违反非营利目的的“唯一”的最低数量,各国情况差异较多。但是,毕竟“唯一”的含义不是100%。

⁴³ 见下文注释50-52,下文讨论了其他机械性检验标准的问题。

⁴⁴ 有些国家还关注经济活动的“商业性”方面——是得自于与企业部门的竞争及以商业方式进行的活动的所得。例如,法国制定了一套复杂的模式,根据这一模式可给出相应税法。参见 www.incl.org/journal/vol2iss2/cr_weurope.htm#FRANCE。网页上登录的Caroline L. Newman,(最近颁布的有关非营利组织税收待遇的部级指示)(2000年3月)。南非最近的立法,也注意到了许多情况下的商业性问题。参见附录六的讨论。

⁴⁵ 如果是通过附属机构间接进行积极的贸易或经营活动的,法律体系可以将该附属机构视为企业,但是如果它将所有利润交予该非营利组织,则对它免征所得税。参见附录二中这类税收利益的讨论。其结果是一样的:允

市场经济处于发展阶段的国家，采用“收入用途”标准对非营利组织的所有收入免税，将会影响其财政收支平衡。⁴⁶市场经济尚不成熟的国家，通常其市民社会也刚刚开始兴盛起来。这些国家的非营利组织往往仅为了能生存下去而拼命集聚资金，而经济活动的利润对其生存可能起着决定作用。或许有一种观点认为，在这些国家，无论非营利组织还是经济组织都强烈需要发展经济活动，以使自己不再依靠国家。在这种情况下，所得的用途不涉及任何税收滥用，但应严格禁止任何直接或间接的利润分配。

在市场经济高度发展的国家，不公平竞争是个严重问题，尤其当非营利组织经济活动的规模和数量开始对私营企业构成威胁时就显得更为突出。显然，如果一个庞大的、资金雄厚的非营利组织能从事一些特殊活动（如图书出版）而无需纳税，它就好比营利性的竞争对手更具优势。当这一问题对于一个国家的财政政策有较大影响时，显而易见的解决方案就是对此类利润征税。⁴⁷一些国家（如法国）就是如此，如果非营利组织进行商业运营，并在实际上已对营利性组织构成竞争，就对他们征税。⁴⁸其他国家（如美国⁴⁹），只对超出非营利组织公益宗旨之外的经济活动征税（无关的贸易和经营活动）。

美国所采取的“对无关经营收入”征税的税法，并对“相关”活动的利润免税的规定，具有重要的理论意义。通常情况下，非营利组织追求其非营利宗旨最有效的方式，便是借诸于经济手段。例如，如果非营利组织希望推动的特殊艺术、文化或科学知识的普及与发展，最有效的方式就是出版和出售相关主题的高质量杂志。⁵⁰如果该组织“唯一的”目的是推动该特殊艺

许进行贸易或经营活动，同时免征收所得税。在波兰，尽管协会与基金会得到了“收入用途”标准的优惠，但是协会必须通过一个独资附属机构从事经济活动，相反，基金会直接进行经济活动则予以免税。见《国家报告----波兰》，由www.usiq.org 提供。

⁴⁶ 一般来讲，在实践中这类标准仅适用公益组织，而不适用非营利组织。例如，在美国，收入用途标准适用于慈善组织，直至 1950 年收入法案修改。在波兰，一直在使用这个标准，仅对公益基金适用。见《国家报告----波兰》，由www.usiq.org 提供。

⁴⁷ 关于对经济活动利润税收相关问题的分析，参见行业委员会，《澳大利亚的慈善组织》，第 311-312 页和附件 J (1995)。

⁴⁸ 见附录六，商业标准在法国和南非的讨论。

⁴⁹ 美国采用的税法，参见《国内税收法典》第 511-514，26 美国法典 511-514，该法本身和据其制定的各项规定全都非常详细、完备。见附录一，有关税法的讨论。

⁵⁰ 例如，国家地理杂志为美国的一个公共慈善团体——国家地理学会产出了数亿美元的收入，而这一慈善团体所得予以免税。

术、文化或科学知识的普及与发展，并且没有直接或间接分配任何利润，⁵¹那么对于出版和销售该杂志的利润免税，就不失为有意义的税收政策。

然而，区分“相关”经济活动与“无关”经济活动是极其困难的，因此相关或无关的条款在实践中非常难以执行。例如，如果一家博物馆在其场地内开办了一家商店，销售其馆藏杰出作品的印刷品、明信片或书籍，这一活动可简单地认为与该博物馆的宗旨相关。⁵²但是，如果该博物馆又开了一家连锁零售店，销售艺术与文化相关的书籍，而大多数书籍与其藏品无关，那么又该怎样判断呢？它从事的是“无关”活动，还是扩展其宗旨并选择使用经济手段扩展其宗旨？或者，为了方便顾客并为了吸引更多人来此参观，它在博物馆场地内经营一家咖啡馆或餐馆，又会怎样？此类活动是“相关”的还是“无关”的呢？充分考虑这些情况，设计相应的规则来区分相关和无关，并不是一件容易的事。美国对“无关”活动征税的收入数量的上升，表明可有效地区别无关与有关经济活动，结果，重要的收入增加是从无关的经营活动中取得的。⁵³美国对一些公益组织税收收入增加的情况表明，公益组织为支持他们的公益目的，愿意从事无关的经济活动，甚至愿意为这些活动的利润支付正常的公司所得税。

经济活动（如出版杂志或书籍）是追求即定目标（如宣传艺术或文化）的最有效手段。这实际上又回到了“收入用途”标准，根据该标准，只要全部利润用于适当的公众目的，相关经济活动都是非营利组织的活动。⁵⁴但正如大多数国家所实行的那样，真正“收入用途”标准适用于所有产生收入的活动，而不仅仅适用于实现非营利组织宗旨而产生所得的活动。⁵⁵

⁵¹ 一个直接分配利润的方式，是支付高额工资。因此在区分经济活动的利润中应纳税与不纳税所得时，法国使用的标准是，经理人领取的工资是否超出最小限度工资额。参见以上注释 42 中引用的 Caroline L. Newman 的文章。同样可见第 3 段的讨论（见上述第 20 页），关于程序的建议 1.32，提出对公益组织的补贴限制。

⁵² 在附件六专门讨论了法国和南非实施的这方面的税法实例。

⁵³ 参见 James R. Hines, Jr., 非营利经营活动与无关经营所得税，第 w6820 号 NBER 工作文稿，2000 年 11 月签发，发表于税收政策与经济(Poterba, ed.) (剑桥: MIT 出版社, 1999), 第 13 卷, 第 57-84 页。2001 年，国内税收服务部门从免税组织的无关经营活动中，征收的税收为 \$650,000,000。参见 <http://www.irs.gov/pub/irs-soi/02db01co.xls>。关于相同问题的较早论述，参见 Henry B. Hansmann, 不公平竞争与无关经营所得税，75 Va. L. Rev. 605 (1989)。

⁵⁴ 一个强有力的论点称，此类标准适用于收取费用支付成本的卫生、文化和教育组织。当此类组织赚取利润或赢余时，他们把这些利润或赢余再投入该组织并用来达到其非营利宗旨。因为不能分配或积累取得的利润，此类组织不同于从事类似活动但分配利润给股东的商业组织。另外，大多数卫生性、教育性与文化性非营利实体通常免费或折价向一些贫困的人提供实质性服务，这为对他们免征利润税提供了又一依据。当然，如果此类组织的收费从来未超出其成本，就不存在应予征税的利润，也就与是否对该组织予以免税或不予免税无关。另一方面，私立学校收取高额学费是否属于公益组织，正在英国新的“慈善法案”的修改内容中进行讨论。 <http://society.guardian.co.uk/charityreform/story/0,11494,1256061,00.html>。

⁵⁵ 例如，因为全部利润用于帮助发展中国家的穷人的慈善目的，OXFAM 在发达国家销售与基本宗旨无关的二手服装可以免税。

一种选择是波兰于二十世纪九十年代中期以前采用的税法：只要非营利组织任何经济活动（即包括与其宗旨相关的经营活动又包括常规经营活动）的利润，在当年或下一税务年度内用于免税宗旨，就对此类利润免税。通过防止不正当地利润积聚，该规则可以成为“唯一”收入用途标准的有益修改。但是，这需要对本年度或上一年度而不是早些年度的收入进行区分。⁵⁶

一个区分应税经济活动和免税经济活动的机械标准，可为对非营利组织征税建立一个简单的系统。例如，如果经济活动带来的收入超出特定数值或占总收入的一定比例时，就可以对所有经济活动的收入征税。匈牙利就是采取这种方案，如果非营利组织从全部经济活动——无论相关或无关——得到的净利润不超过一千万福林或总收入的 10%，则全部予以免税。这是一个行之有效的税法，因为在任何年度里，只有超出最低限额的那部分实际利润，才是必须纳税的。但是在匈牙利，对超出最低限额的收入，无论其活动是相关的或无关的，都对经济活动的全部所得征收判例税（case tax），其理论依据大概是，此类组织若有大量的经济活动所得，它就更象一个企业而不是非营利组织。⁵⁷

与匈牙利的机械标准相似。南非最近通过的新税法规定——只要南非公益组织从事的“贸易”活动取得的收入不超过总收入的 15%或 25,000 兰特，就予以免税。但其比匈牙利更严厉——如果超过该限额，就将完全丧失其公益组织资格。⁵⁸

上述讨论清楚地表明，世界各国标准实践是允许公益组织从事相关的任何范围的经营活动，无关的经营活动范围则非常有限。也被普遍接受的做法是，如果经营活动占主导地位，非营利组织就应作为经营组织重新登记。但是，对允许非营利组织和公益组织从事的经营活动是否征税，各国作法有许多不同。

2.2.4 免税非营利组织的政治活动

1996 年非营利法国际中心(英文简称 ICNL)发表的一篇题为“非营利组织的公共政策活动”⁵⁹表明了一种趋势。该文指出了英美法系国家与大陆法系国家间对政治活动限制的差异。与大陆法系国家相比，英美法系国家往往在其框架立法中对政府活动给予了更多限制。正如该文章指出的，这是因为英美法系不是以各组织所属的法人类型而是以他们所从事的活动来给组织分

⁵⁶ 波兰现在已采用了一种纯粹收入用途的标准。参见公司所得税法, CIT 第 17(1)(4),(5)条。德国也实行着与波兰以前采用的税法相类似的税法，并在 2000 年夏进行的税改中得以保留和扩大。参见附录三。

⁵⁷ 关于这一机械性标准和其他机械性标准的探讨，参见中东欧税法纵览，以上注释 35。

⁵⁸ 关于南非非营利组织经营活动相关税收更多的讨论可参见附录六。

⁵⁹ “非营利组织的公共政策活动”一文是为 1996 年于匈牙利布达佩斯举行的第三届规范民间社会大会编写的。参见<http://www.icnl.org/library/cee/docs/pubpol.html>

类。在英美法系国家，通常不允许“慈善团体”从事政治活动，并且这些国家的税法往往通过限制公益组织的政治活动反映这一思想。⁶⁰

然而，仔细探究一些大陆法系国家，就会发现英美法系与大陆法系之间税法应用非营利组织政治活动的相似之处多于不同之处。例如，在法国，税法与行政法对有资格获得特殊受益的组织（在税法中为“普遍利益”组织和在行政法中为“公共利益”组织）进行了界定。这两种组织都不得主要从事政治活动。⁶¹

在德国，税收基本法中有关于限制“公益组织”从事政治活动的条款。该法明确规定，政治性目的“从根本上讲，绝不是”公益目的，同时也对“政治性”给予了详尽定义。尽管“政治性”明确包括试图影响民意与支持政党，但该法又允许“公益”组织在一定程度上“影响民意”。实际上，只要公益宗旨与制定政治目标相连，并且影响政党和国家不是该组织最主要的活动，这些行为是允许的。该法引用了一个具体案例，认为只要不是主要的活动，非营利组织就可拥有与其公益目的相一致的具体政治主张。⁶²相反，以政治目标作为其唯一或其主要目的的组织，将不具备公益组织的资格。

上述表明，英美法系国家与大陆法系国家的税法常常限制得到免税组织的政治活动。然而，一般情况下，这些限制与所给予的税收优惠水平密切相关。限制的理论依据是补贴（例如，无论个人或组织的类型，公共财政不能补贴政治活动）。⁶³按照这一理论，得不到补贴的组织就不会受到税法对其活动的任何限制。例如，美国的社会福利组织以及政党⁶⁴不被看作“公共慈

⁶⁰ 由于近几年的修改，如果涉及原则上的慈善的宗旨，英国的慈善组织可能参与辩论和参议。见 id，关于英美法系规则的探讨。

⁶¹ 参见 Country Note:《法国—协会与基金会的政治活动资格》，3 Int’l J. Not-for-Profit L. 3, http://www.icnl.org/journal/vol3iss3/cr_weurope.htm#FRANCE (2001年3月)。

⁶² AEAO 中引用的 Bundesfinanzhof (联邦金融或税务法院) 的判定，是于 1988 年 11 月 23 日通过的。该判定可于 Bundessteuerblatt 1989, 第 391 页，第二部分中找到。它涉及以促进和平为宗旨的组织以及该宗旨可否成为公益性宗旨的问题。因为促进和平是与教育和人类发展的一般目的密切相关的，尽管税收基本法中未明确给出具体名称，通常该法院给出肯定性判定（第 392 页）。

更为具体的阐述是，对于该组织是否对“政治”事务有政治主张，该法院指出，为了履行公益目标（如促进和平），该组织可能需要有政治主张。在这种条件下，该组织从事是无党派活动，而且它只是为了达到即定目标才从事此类活动。涉入每日的政治辩论并不是该组织实施其宗旨的主要方法。另外，它以客观和有充分根据的方式进行陈述（尽管所用的语言有时有些夸张）（第 392 页）。

⁶³ 参见 *里根 v. Taxation with Representation of Washington*, 461 U.S. 540 (1983)。然而公认的是，甚至公共慈善团体也享有言论自由的权利。美国高等法院规定，如果公共慈善团体不从事竞选活动或不正当地游说活动，只要此类组织有权建立和控制相关的享受免税待遇组织，而给他们的捐款不予减免税收但他们可从事竞选活动或游说活动的，对给予公共慈善组织捐款的税收减免则有效。参见 *女选民同盟/League of Women Voters*, 468 U.S. 364, 400 (1984)。

⁶⁴ 参见美国国内税收法典 501(c)(4) 与 527。

善团体”⁶⁵的非营利组织，其会费免征所得税，但不适用于其他来源的所得，如投资所得和商业活动的所得。然而，根据美国税法 501(C)(3) 规定接受减税捐款的公共慈善团体不得从事竞选活动（例如，支持或反对公益事业的竞选人），不得从事不正当游说活动，不实质性干预竞选的活动除外。这与上述德国和法国的情况相同。

需要强调的是，应对不同类型的政治活动进行区分。公共政策活动往往象教育性活动那样，不应妨碍组织的免税资格。从性质上看，基层游说活动（说服市民为特殊问题与竞选代表接触）更具有“政治性”，因此获得税收补贴时就可以要求一定的限制。尽管一些大陆法系国家允许非营利组织参与竞选活动，⁶⁶但大多数国家还是禁止免税非营利组织参与竞选活动。

2.2.5 对公益组织进行捐赠的所得税法

对公益组织接受的捐赠实行税收优惠是重要和有用的工具，有利于鼓励非营利组织持续发展，为推动社会、经济、文化、卫生、教育、科学等事业的发展做出贡献。⁶⁷在大多数市民社会发展成熟的国家，对于个人和企业向公益组织的捐赠可以享受所得税扣除和抵免。⁶⁸这些方式虽然带来税收上的损失，但这点儿损失与公益组织接受的用于国家重点目的的捐赠相比显然是微不足道的。因此，虽然他们减少了直接流入国库的税款，但增加了国家用于公益目的的资金。⁶⁹

对捐赠的其它优惠方式能够增加公益组织的收入，同时也不会导致国库的流失。例如，英国实施税收收益收回方案，该方案不会像减免方式那样产生较大的税收流失且避免了欺诈行为，但增加了操作难度。越来越多的中欧国家通过制定个人《税款指定制度》提供额外受益（增加

⁶⁵ 在美国的公益组织包括公共慈善和私人基金会。区别两种类型公益组织的讨论，可见附录一。作出区别的原因是纯粹的法规要求。

⁶⁶例如，在巴西和波兰，协会可以支持公职的竞选人，但无需注册为政党。然而，在大多数国家，此类活动则限于注册的政党。税法给予注册政党的待遇往往与给予公益性非营利组织的待遇不同--通常对向政党进行捐赠的捐赠人，不享受抵扣税的待遇。

⁶⁷ 关于捐赠的税法设计的长篇讨论，见保尔·巴特，《鼓励向公益组织捐赠的评价》2INT'LJ 非营利 L.3 (2000年3月)，www.icnl.org/journal/vol3iss2/ar_bater.htm。另外，见卡拉·W·西蒙《创建鼓励发展合伙事业的环境》，泛美发展银行，1997。

⁶⁸ 虽然我们研究的几乎所有国家，至少对捐赠制定了相关税法，但有些国家如北欧国家，这方面的规定则非常有限。当然在这些国家，政府向非营利组织提供了大量资助性赠款，可以看作是相对缺少税收优惠的补偿。但是许多专家对当前状况的有效性提出了质疑。例如，参见 Ole Gejms-Onstad,《北欧国家民间社会组织的税收受益》，刊登于 Ambrosianum 基金会、公益性非营利组织的管理和税收(米兰, 2002)。

⁶⁹ 举简单的例子：如果 TP 收入 10,000 美元，适用于 30% 的税率，将需要付 3000 美元的税。如果修改税法后允许为了公益目的（按美国的定义）给公益组织的捐赠抵扣，TP 捐献给公益组织 1000 美元，捐赠后的税收减少为 2700 美元。因此，允许捐赠公益组织扣除，国家为某项宗旨会得到 1000 美元，支付成本仅 300 美元。

抵扣或抵免，如匈牙利、斯洛伐克、立陶宛、波兰和罗马尼亚），⁷⁰即纳税人在向政府足额缴纳税款之时，同时呈上一张表格，要求政府将所缴税款的 1%或 2%支付给指定的公益组织。

在探讨免征所得税问题时，我们建议应不对非营利组织的接受捐赠征税。如果捐赠人有权获得个人或企业所得税的抵免或抵扣，或者允许非营利组织收回捐赠人已接受的税收受益，则向同一捐赠提供了双重税收优惠。⁷¹当该非营利组织的活动是为了公众受益时，这种慷慨的税收待遇就是合理的。⁷²当然，如果对向这类非营利组织的捐款提供税收优惠，就会为将公益组织与非营利组织区分开来给税务部门带来巨大压力。事实上，两者很难进行划分，在实践中税务部门往往根据每个非营利组织的宗旨和行动来逐一办理。⁷³

对于捐赠有四种不同的税收政策：税收抵扣、税收抵免、税收受益收回方案和税款指定制度。⁷⁴税收抵免适用于并减少纳税人的应缴税额，税收抵扣则减少应予纳税的所得额。另一方面，税收受益收回方案和税款指定制度，是捐赠人以实际纳税义务支付给指定组织。一个国家在制定捐赠税法时，决定税收公平事宜和设计一套鼓励公平地捐款和管理方法的系统是非常重要的。

在具有累进税率结构的税制中，区分税收抵免与税收扣除是非常重要的。如果是税率累进，所得额越高税率就越高，税收扣除给予纳税人的受益更大。对捐赠的税收抵免，即允许捐款人以相应捐赠金额或其百分比减少其税款。因为对于所有纳税人而言，税收抵免额均相同，作为一种税收政策，它涉及更广泛的纳税横向公平——它使所有纳税人具有相同的减税效果。因而，抵免的绝对价值对所有纳税人相同，抵免将使低档次纳税人得到更高比例的减税。⁷⁵

大多数实行累进税率结构的国家，更倾向于采用税收扣除而不是税收抵免。⁷⁶有数据表明，低收入的人往往在进行慈善捐款时不考虑他们的税款影响，这类数据是这一方法的有效佐证，

⁷⁰ 中欧国家各种税款指定方案的介绍，可查www.onepercent.hu

⁷¹ 税款指定方案与扣除或抵免不同，其不减少捐赠人的税收，但是捐赠人可要求国库按一定比例资助指定的公益组织。当然，像扣除或抵免一样，对公益组织和国家的经济影响是一样的。虽然税款指定方案减少国家的纯收入，但是结果更多的资金流入公益组织。

⁷² 印度实行了相对慷慨的税收减免方案。在印度，公司捐赠给慈善组织的现金予以减免 50%的税款，可达总收入的 10%。对印度各地区进行研究后，我们得出这样的结论，“对慈善捐款的课税减免方案，极大提高了此类捐款的总额。如果没有激励性规定，公司的实际捐款则会下降大约 64%。参见 ESCAP, 《财政激励》，以上附注 18、23-24。

⁷³ 决定一个组织是否是公益组织的讨论，可见公益组织规定范本，详见附件八。

⁷⁴ 详见附件中所列的税收扣除、抵免和课税受益收回方案效果比较，详见附件七。

⁷⁵ 见附录七。

⁷⁶ 在某些复杂的税法中，加拿大和匈牙利允许个人根据情况选择抵免或扣除。另一方面，美国一直允许扣除，而不是抵免，这方面的实践与其他大多数国家一致。

并且其他税法规定可能使他们从慈善捐款得不到任何税收优惠。⁷⁷另一方面，有大量的经验数据表明，高收入纳税人对税率相当敏感，另外允许扣除而不是抵免，往往吸引富人捐赠更多、更大的赠品。⁷⁸

如果允许对捐赠公益组织的税收减免，制定减免限额就非常重要。例如，在俄罗斯个人仅最高获得相当于其所得额 3% 的扣除额，而企业实体的高限为 1%。相反，在美国个人可要求获得最高相当于其收入 50% 的纳税扣除，⁷⁹在澳大利亚就对此没有任何限制。大量的实证研究表明，几乎没有企业实体在任何年度捐赠给公益组织超过其收入 1-2% 的捐款。对固定或偶然的捐赠行为给予较高的限额非常重要。因此，为鼓励少数捐赠多的企业，可以允许给予企业所得 10% 的扣除额。

给予个人的最大额度与给予企业股东的最大额度不同。如果对公益组织的可允许扣除额没有任何限制，那么富人会通过每年向慈善团体捐献与其应纳税所得相等数额的捐款避税。在民主国家中，每个具有经济能力的公民应以公平的份额承担政府的成本。因此允许给予无限制的纳税扣除额，通常被认为是不适当的。同时，如果对向公益组织捐款的税收扣除额——即为公众利益捐款并且经常减轻政府负担的组织——宽松的扣除限制（例如，50%），则是适当的。

最近新加坡税法的变化值得注意，2002 年 1 月 1 日开始，新加坡纳税人捐赠慈善组织，称为公共慈善协会（IPCs），允许下一年度双倍扣除。不是所有的捐赠都可以得到双倍扣除的税收利益（例如，提供名义的机会不许扣除），但是，新加坡税务局的统计表明，2002 纳税年度慈善捐的赠增长了三分之一。⁸⁰

⁷⁷ 例如，在美国，个人纳税人必须在要求“标准扣除”和逐条列记所有可扣除的支出间做出选择。对于低档次纳税人，标准扣除往往更有利，但是通过选择“标准扣除”，纳税人无需详列同时，而捐献给慈善团体的实际赠品不能扣除。因此，70% 的个人纳税人享受不到慈善捐赠带来的直接纳税受益。然而，目前税改建议中包括有这样的条款，允许在要求慈善捐款扣除时，无需详列各项目。

在其他国家，靠薪水生活的个人不用提交纳税申报单，因为税款只是简单地从他们的工资中扣除。在这种情况下，如果进行慈善捐款，很难要求抵免或扣除。英国实行的即收即付方案，通过侧重于向组织退税而不对捐赠人抵免或扣除，解决这一问题。这也是真正的纳税指定方案。任何人都可以加入该方案，即使他们完全通过工资预扣税款。参见以下注释 81 中的内容。

⁷⁸ 例如，参见 Charles Clotfelter, “税收激励与慈善捐赠：纳税人特别小组提交的证据”《公共经济学杂志》，第 30 期，第 319 页（1980 年）。理查德·斯坦伯格，《税收与捐赠》，第 1 卷 第 61 页（1990 年）；凯文 S. 巴雷特、Anyu M. McGuirk 与理查德·斯坦伯格，《税收对慈善捐赠动态影响的更多证据》（1996 年）。英国最近的统计结论指出，允许高收入纳税人扣除后，慈善捐赠的数字上升。（见 IJCSL-N 2004 年 7 月的讨论）。

⁷⁹ 美国实行的限制，则比这里所说明的复杂的多。对于美国法律的更详细探讨，详见附件二。

⁸⁰ 关于这个变化的更多讨论，可见 IJCSL-N2004 年 8 月的案例。

在税收抵免方面，加拿大的情况也很有趣，加拿大实行二级纳税抵免制度。它给予高边际税率纳税人的抵免额相当于扣除额，而给予低档次纳税人的抵免额高于扣除额。此方案并不象听上去那么复杂。自 1988 起开始实施以来，并未导致税收出现大幅降低。⁸¹

似乎只有英国采用纳税受益收回方案。一般情况下，因为它不减少捐赠人的税额，这种类型的优惠不向捐赠人提供直接激励。但是它对仔细规划其捐赠的个人纳税人，是颇有价值的，他们能确保慈善团体将收到他们希望得到的扣税后净额捐款，而不是已对赠品总额缴税后的较高毛数量，然后，慈善组织可以从国内税务局要回捐赠人已纳税款。⁸²2000 年，英国对此项立法进行了修改，使税法更简单易行，并取消了对赠品援助和工资发放方面的限额。“即收即付”方案很受欢迎，它允许工薪层个人纳税人建立税款收回账户，执行起来似乎颇为直接了当且简单易懂。其他国家尚未选择接受英国的纳税受益收回方案，也许是因为复杂。但是，这个方法有双重优点：一是比扣除方法，政府支出少；二是极大地减少避税风险。⁸³

另外，匈牙利、斯洛伐克、立陶宛和罗马尼亚，也可能波兰⁸⁴，已建立了“税款指定”法，允许纳税人指明将其特定年度内应缴的小部分税款，捐献给由他们指定的非营利组织。⁸⁵匈牙利自 1996 年起实行的“1%法”⁸⁶，通过将税款指定捐款给非营利组织的机制，使近 45%提供直接将税款捐赠公益组织的简单机制，纳税人指定了近百亿福林（约三千九百万欧元）⁸⁷资助社会公益活动。

⁸¹ 参见卡尔·朱诺，《加拿大的慈善团体与税收》（1996 年），ICCSL 资料。

⁸² 参见附录二，解释了这种方案的原理。

⁸³ 参见 Paul Bater，《英国公益性民间社会组织的税收受益》，刊登于 Ambrosianum 基金会，非公益性营利组织的管理与税收（米兰，2002 年）及附件二。

⁸⁴ 虽然新的波兰税法称为“百分之一”法，能见到的、非官方的、不完整的英文译本表明其似是税收抵扣方案。

⁸⁵ 对不同国家的进一步探讨，参见《中东欧税法纵览》，以上注释 35。还可参见《论斯洛伐克、立陶宛、罗马尼亚和波兰的近期发展》参见 N. Bullain，百分比慈善事业与法律，”

http://www.onepercent.hu/Dokumentumok/Chapter_2_ECNL.doc。（2004）。参见 Golinski，“波兰的百分比制度，”，http://www.onepercent.hu/Dokumentumok/Chapter_4_Golinski_PL.doc（2003）。

⁸⁶ 参见 Istvan Csoka，匈牙利的税收指定方案 – the “百分之一规则”，“1 INT’L J. NOT-FOR-PROFIT L. 1 (Sept. 1998)，at http://www.icnl.org/journal/vol4iss4/cr_cee.htm，G. Posch，“匈牙利的百分之一法是如何实施的，”http://www.onepercent.hu/Dokumentumok/Chapter_4_Posch_Hu.doc。（2003）。

⁸⁷ 参见 T. Bauer，“匈牙利的百分之一法 – 为什么？”，

http://www.onepercent.hu/Dokumentumok/Chapter_1_Bauer_Hu.doc。（2003）：“2003 年，匈牙利 4,500,000 纳税人中有近 1,500,000 人（近三分之一所得税纳税人）决定使用 1% 的选择权。因此通过这种方式，分派给协会和基金会等组织以及文化性机构的捐款超过了六十多亿福林（二千三百多万欧元）。有 600,000 人以同样的方式，捐款近三十亿福林（超过一千二百多万欧元）给教堂以充日常费用。另有 140,000 多名不希望资助教堂

2.2.6 增值税或销售税税法

非营利组织的许多活动享受增值税或销售税方面的优惠待遇，⁸⁸虽然不同国家对具体优惠的规定不尽相同。例如，在德国，从传统上看，该税法所涵盖的活动项目范围相当广泛，但是现在，随着欧盟正在实施增值税一体化，所允许的优惠活动的范围正在缩小。⁸⁹

增值税税法的设计对非营利组织很重要。如果一个组织未被界定为“应纳税人”，被排除在增值税系统之外或给予免税（大多数非营利组织都是如此），因为该税构成售价的一部分，该组织就对于向他人购买的货品和服务支付增值税。然而，因为该组织不在增值税系统内，那么当它出售其货品或服务时，它不能申请获得增值税的退税，或抵扣进项税额，并被视为最终用户。承受全部增值税负担。⁹⁰这样，虽然从纳税观点上看排除在增值税系统之外不是很值得，但是为了免除纳税遵从负担，非营利组织可能更青睐于此。但是，这就意味着非营利组织购买商品和劳务时负担全部的增值税或销售税。

可供选择的可能的解决办法是纳入增值税系统，⁹¹然后允许他们为了公益目的提供的商品和劳务适用零税率。这就意味着，虽然公益组织负担购买商品和劳务的进项增值税，但是因为实施零税率，他们不必负担增值税。⁹²他们可以得到退税或返还进项增值税。这将构成相当重要的税收补贴，然而，这个方法没有被大多数国家采用。⁹³

更普遍的方法，同时也是欧盟和申请加入欧盟的国家中所允许的惟一方法是给予公益组织提供的、社会需要的特定商品和劳务征收更优惠的增值税税率，不低于 5%，减少潜在的收入损失。例如，如果一般增值税税率为 20%，所列商品和劳务的特殊税率可能为 5-10%。⁹⁴增值税的

的人，选择将八亿多福林（三百多万欧元）指定给由国家预算拨款的特殊目的事业（今年，抗豚草和保康项目）。总之，有两百多万人指定捐资给近 22,000 多名受益人达近百亿福林（约三千九百万欧元）。

⁸⁸ 销售税在有些国家等同于增值税，例如，加拿大和澳大利亚。

⁸⁹ 参见《欧洲共同市场理事会第 6 号指令》，1977 年 5 月 17 日 77/388/EEC 关于《成员国与流转税相关法律的协调》、《共同的增值税系统和统一评税基础》。

⁹⁰ 关于此本问题的进一步探讨，参见 Gejms-Onstad, *op.cit.*, 以上附注 57。

⁹¹ 因为非营利组织的经济活动比例不小，必然将一些非营利组织纳入增值税系统。大多数国家对于纳入增值税系统的法人，设定了一个必须满足的营业额临界值。但是大多数国家也允许希望进入增值税系统但其产量低于临界值的实体，自愿进入增值税系统。参见大卫·威廉斯，《增值税》，in Victor Thuronyi (ed.), 《税法设计与起草》，国际货币基金组织，1996 年。

⁹² 当然，如果非营利组织从事与宗旨无关且产生所得的活动，那么需要将这部分活动与 0 税率活动区别对待。

⁹³ 在孟加拉、印度尼西亚、菲律宾和泰国，非营利组织不享受免征增值税的优惠待遇，但在一些情况下，他们享受适用于较低的初级、未加工农产品的低税率。参见 Derek Allen, 《欧共体的增值税》（1994 年）

⁹⁴ 关于增值税问题的更全面论述，参见国际货币基金组织，《现代增值税》（2002 年）；以及威廉斯，以上注释 33。

低税率使购买受优惠的商品和劳务便宜（包括最终的消费者）。如果对增值税链条的第一个销售者的商品和劳务免税，他可能得不到退税或抵免已经按标准税率计算的进项税额，这样，只有销项税项目的数量得到优惠。产生的不同是，这个销售者可能将得不到退税或抵免的商品和劳务的进项税额加进价格，结果提高了价格。

有一个方法可减轻沉重的税收负担和复杂的征收管理，即允许对公益组织超过一定起征点的数额部分的纯纳税进行退税，例如，已纳增值税的 75%。⁹⁵可以替代的选择，对公益组织进行活动购买的商品和劳务已付增值税实行大部分退税。例如，加拿大允许对公益组织作为“公共服务实体”“合适”的支出退税 50%。⁹⁶

2.2.7 关税税则和进口增值税

关税和进口增值税，是非营利组织在实践中面临的最有争议和最棘手的问题之一。即使特定国家制定了对非营利组织免征关税和进口增值税的法律，海关人员还经常无视这些法律，而非营利组织必须花费大量的时间与高官们交涉，以真正得到免税的待遇。⁹⁷同时，允许非营利组织享受关税和进口增值税免税待遇，会诱发一些图谋不轨的骗子们混入非营利组织部门，假借非营利组织的名义⁹⁸骗取某些货品的进口免税待遇。

然而，如果对合法非营利组织征收关税和进口增值税，则会使运行成本大大提高。这是国内外公益组织面临的共同困难。典型的例子是，为满足紧急救助的需要，人道主义救助组织用于救助的全部货品和服务必须从国外进口，这一问题对这类组织而言就显得尤为严峻。另一相关的问题是，大多数双边和多边人道主义救助与发展项目基金，通过与东道国订立必要的特别税收协定，禁止用其任何捐赠的资金支付东道国的税款。但即使对于最小的非营利组织，如果它想进口一台传真机或计算机以提高其工作效率时，同样会遇到关税和进口增值税问题。仅允许免除多边和双边基金会公益组织的税收，而对其他征税，会引起一系列严重的横向公平问题。

⁹⁹

⁹⁵ 是否这些退税项目可以汇总，欧盟 6 号指令尚未决定。

⁹⁶ 参见 Terrance S. Carter, *Charities and the CIST/HST*, www.carters.ca/pub/bulletincharity/2004/chg1152.pdf.

⁹⁷ 在卢旺达，对非营利组织的税收受益包括对非营利组织免征关税和对非营利组织的外籍雇员免征入境费。另一方面，马拉维、肯尼亚和乌干达，除其他税法外，向非营利组织提供一系列免征关税的优惠待遇。见《非洲税收纵览（1977）》，ICCSL 资料。

⁹⁸ 在东非称作“皮包非营利组织”。

⁹⁹ 通常情况下，该问题并非是没有免税优惠，而在于要求免税时的繁琐手续。在印度，如果非营利组织希望获得对外国人捐赠的设备进口的关税减让，必须提前六个月向中央政府申请予以批准，同时须根据《外国捐赠法案》（FCRA），援用严格的规则与程序。在斯里兰卡和菲律宾，只有当捐赠是交付给有关政府机构的，来自

因此，大多数国家向公益组织提供免征关税和进口增值税的待遇。但是，如果实行免征此类税，必须有一个公平但周密的程序，确保只有真正的公益组织才有资格获得免税待遇。各国普遍规定实行认定、许可或类似过程以确保非营利组织获得免税待遇。¹⁰⁰为防止免税待遇的不当使用，规定只有对非营利组织在运行时使用的进口货品，方可予以免税。¹⁰¹为了防止不必要的免税，避免免税待遇的滥用，如果一个公益组织销售一种物品（例如，计算机、汽车或摩托车）在进口后一段较短时间内（如 2-3 年），非营利组织将其售出的，应对该物品征收关税和进口增值税。

2.2.8 其他税种税法

根据政府对非营利组织的鼓励程度，可制定其他税法，据此考虑对其他税种（如，不动产或个人财产税、销售税、房地产遗产或继承人税）给予免税或优惠待遇。世界各国，在这方面的实践大相径庭。例如，印度尼西亚、泰国和菲律宾对宗教组织免征土地税，然而澳大利亚对宗教组织却未提供相似的税法。大多数中欧和东欧国家对非营利组织的房地产税优惠政策也不尽相同。¹⁰²大多数国家对非营利组织实行多种额外的税收或税率规定，这仅于公益性非营利组织和此类非营利组织的公益性活动适用。¹⁰³

2.2.9 就业税法

尽管在通常情况下，非营利组织的雇员期望和领取的报酬水平低于营利行业的同等工作。有人认为，非营利组织雇员的报酬低于营利部门的雇员，因此，应对他们免征社会保障税或降低他们的纳税税率。尽管对非营利组织提供多种形式常规税收减免，但是在将非营利组织职员纳入社会保障系统（如养老金和医疗福利）福利中的同时，对他们免征社会保障税，将产生不公平的现象并可能致使营利性部门的职员产生愤怒情绪。¹⁰⁴另一方面，非营利组织的雇员却不

国外的捐赠才可获得免征关税和进口增值税优惠待遇。通常，这三种程序都涉及许多官僚政治阻碍、制约性规定和寻租机会。见 ESCAP 财政优惠。以上注释 22。

¹⁰⁰ 然而，正当边界处免税（Exemption at the border），也会带来腐败的严重可能性。参见威廉斯，*op.cit.*，以上注释 33。

¹⁰¹ 在喀麦隆，一个公益组织每次申请进口商品免税，必须提供详细的税收和财务信息。税务局可能审查是否这个公益组织符合免税要求，《喀麦隆税法》见 ICCSL。

¹⁰² 参见《中东欧税法纵览》，以上注释 31。

¹⁰³ 例如，在荷兰，3999 欧元以下的捐赠免征赠品税，超过 3999 欧元的捐赠则以 11% 的优惠税率征税。参见 Ineke Koele，《荷兰公益性民间社会组织的税收受益》，刊登于 Ambrosianicum 基金会，《公益性非营利组织的管理与税收》（米兰，2002）。关于采用不同方式进行类似的讨论，中欧和东欧的转让税实践，参见《中东欧税法纵览》，以上注释 31。

¹⁰⁴ 然而，在澳大利亚，涉及社会福利工作的非营利组织以较低的生产率缴纳营业税，并且，如果他们的工资总额超过每月一万澳元，也予以减免工资税，但各州的具体情况又有所不同。

应遭受双重不利条件的影响——低工资和排除在向社会其他雇员提供的基本雇员福利计划之外。

2.2.10 税收管理

在世界上许多国家，应用于非营利组织和捐赠人的税法和优惠一般由税务部门管理。比如所得税、增值税、关税、房产税等。在许多国家，每个税收管理部门都规定了自己各不相同的规章、程序，甚至是一些基本概念（比如公益组织）的定义。¹⁰⁵

在许多发达国家，税制体系和非营利部门都比较发达，他们按照非营利组织的特点对不同的非营利组织制定了不同的表格、规则和程序。¹⁰⁶例如，适用公益组织比其他非营利组织更优惠的特殊法律。一些国家还对非营利组织建立了不同的会计制度和标准¹⁰⁷，一些国家的税务部门还成立专门的机构管理非营利组织¹⁰⁸。但是，在另外许多国家，非营利组织必须使用与企业相同的表格和报告，税务部门甚至对非营利组织的税法规定也不太了解¹⁰⁹。

与其它法律一样，税法也没有被很好地执行。在许多国家，还需要做大量工作去制定符合非营利组织特点的制度、程序、表格，而且要确保这些制度能够有效和公平地实行。

2.2.11 公益委员会对税收优惠的管理

在许多国家，由公益委员会来判定一个非营利组织是否构成公益组织。公益委员会是一个独立的机构，由来自政府、公益组织和国家公共部门的代表组成。已经运行多年的英格兰和威尔士慈善委员会即是公益组织的一个范例。¹¹⁰巴西、意大利、摩尔多瓦、俄罗斯以及最近新西兰和苏格兰等国的最新发展表明越来越多的国家开始接受这种做法。见附件八。

¹⁰⁵ 对公益组织设立的公共基金制定特殊的法律也是普遍作法。不征税是发展趋势，但是加强管理是保护公共利益。例如，国家代理人办公室。在一些国家，例如，荷兰，这些管理由自律性组织负责，而不是政府。见基金会中央局网，www.cbf.

¹⁰⁶ 这一点在三个国家的实际情况见前三个附录—美国、英国和德国。

¹⁰⁷ 比如，瑞士和美国。介绍瑞士新会计制度法的有关资料，可见《公民社会法国际月刊》2003年10月。www.law.cua.edu/students/orgs/IJCSL/。

¹⁰⁸ 美国税法能够有效支持非营利组织发展的一个原因是，他们由国内收入局的一个独立的专门管理免税组织和非营利组织税收事务的部门管理，该部门是一个专家性的机构而不是税款征收机构。

¹⁰⁹ 比如，波兰最近要对波兰科学基金的所有捐赠款征税，仅对用于符合组织宗旨活动的开支免税，而对投资股票和债券的支出征税。该基金不得不通过上诉波兰最高法院来解决这次争端。见波兰科学基金会案的讨论，可见《公民社会法国际月刊》2003年4月。www.law.cua.edu/students/orgs/IJCSL/。

¹¹⁰ 见慈善委员会网站，www.charity-commission.gov.uk，委员会组织结构和责任的介绍。

公益委员会负责对公益组织的认定、监督和制裁。将这些权力集中在一个委员会的最大好处是有利于保持公益组织专家决策的一致性。该委员会不仅每年应当获得年度预算拨款来履行职责，而且应当能够雇佣专家对公益组织进行管理。

在众多国家中，尽管其它机构也能成为公益组织的认定机构，包括（1）法院、（2）各有关部委（例如：卫生部、教育部、体育部等）和（3）一个具体的部委（例如：司法部、财政部或民政部），法院和各有关部委都可以监督公益组织，但是专业管理委员会的存在能带来高效、一致和高质量决策的管理。

任何一国的法律都能够被用来管理公益组织的成立和运作。公益委员会的许多特点并未在附件八所包含的法律条款范本中体现出来，因为不同国家所需要的解决方案不尽相同，例如委员会规模大小问题。委员会通常由六至十二人组成，以广泛代表各方利益且保持运作效率。

再者，以上范本中也未包括公益委员会的具体构成、委员的服务条款和选拔程序等方面的内容，也是因为各国情况不同，可以有许多的解决方案，而针对某一国的解决方案应当写入该国的公益组织法。

摩尔多瓦协会法（1996/97）中有关于公益委员会的规模和构成的一个有趣方法。在摩尔多瓦，该委员会由九人构成，其中三人由总统任命，三人由议会任命，另外三人由政府任命。以上每三人中必须至少有一位代表公益组织且不能同时既是公务员又是政府官员和议会成员。

而在英格兰和威尔士，委员会中没有议会代表，但有来自公益组织和政府的同等人数的代表。无论采取哪种办法，委员会中必须有通过任命或选举产生的公益组织代表。公益组织代表的存在能够避免有害或歧视性决策的出现，从而增强公众信心。公益组织代表的选定必须公平，保证委员会能够长时间代表各方利益。

公益组织代表的选举必须公平，以便专门代表公共利益。另外，各委员在委员会任职的时间一般在 2-6 年之间。服务年限必须长到能够发挥委员会的经验，但不能长到使事业停止不前或各方利益固定。同时，对个人在委员会连续任职的期限也应当有限制。

最后，有两个国家也出现了一种自我管理模式，该模式将公益委员会的理念与政府将公益组织的认定权力下放给非政府机构的做法结合起来。¹¹¹在菲律宾，菲律宾非政府机构认定理事会负责监管与公益组织有关的税收优惠事宜。该理事会由六家非营利组织网站成立，并与财政部门达成协议管理公益组织。¹¹²最近，巴基斯坦的一家非营利组织--慈善事业管理中心也与该国税务当局达成了类似的协议。¹¹³

¹¹¹ 非营利组织认定模式的讨论，见《非营利组织认定特别法》2004 年 10 月，IJCSL，www.law.cua.edu/students/orgs/IJCSL/。

¹¹² 更多资料可见www.pcnc.com.ph

¹¹³ 更多资料可见www.pcp.org.pk/certification.htm

结论

在本部分概述各国给予非营利组织的税法。若认真选择和审慎执行非营利组织的税法可促进国家鼓励的重要活动。然而，从概述中可以看到，各国优惠税制不尽相同。每个国家必须结合本国的具体经济、社会和政治现实，拟定适合自己国情的税法。

第三部分

有关非营利组织税收制度改革的建议

引言

从第一部分的分析可以看到，中国非营利组织适用的税收政策存在着若干问题。此外，中国非营利组织还处于发展的初级阶段，管理尚不规范。有关非营利组织的税制改革的目标之一是创造一个公平和防止滥用税收优惠政策的更好的监管制度。在第二部分的分析和介绍中，阐述了在中国非营利组织税制改革中可供参考的其他国家的经验。第三部分将讨论进一步加强和明晰非营利组织税制可以采取的改革措施，以完善中国现代税制，简化程序，更好地支持非营利组织的发展，特别是支持公益组织的发展。

显而易见，在 21 世纪，中国将实现政府职能的转型，大量的事业将主要由各类非营利组织来承担。这一点在有些领域已经发生，例如，慈善、科技、教育、卫生、文化和体育等。¹¹⁴这必将为非营利组织提供广阔的发展空间。非营利组织不仅要发展，而且会获得更多的重视。因此，必须对现行的有关非营利组织的税收政策和税收制度进行多方面的改革，以促进和鼓励非营利组织的发展，才能适应时代和社会的要求。总的来讲，两个方面的改革必须同步进行：

（1）对非营利组织，特别是对公益组织，应该给予更多的税收优惠政策，促使他们更有效地满足中国人民的需要；

（2）同时，必须建立防止不符合非营利组织要求的组织滥用税收优惠的制度。

在这一部分，我们将详细讨论适合中国社会以及以多种方式服务于社会的非营利组织现在和未来需要的非营利组织税法改革方式。首先提出改革的一些基本原则，然后再分别讨论税收制度（实体建议）和税收管理（程序建议）改革的具体建议。当然，作为基本出发点，这些改革应成为目前进行中的整体税制改革的组成部分，其中有些需要一些时间才能全部完成。

一、非营利组织税收制度改革的基本原则

非营利组织作为中国社会的“第三部门”，他们的存在与政府和企业相区别。在理论和实践中有三个因素支持给予非营利组织税收优惠政策：第一，由于非营利组织独立于市场力量和政治需要，他们不受政府和市场的某些弱点的影响；第二，非营利组织能够承担许多积极的社会职能，特别是对政府和市场职能有着积极和有益的补充作用；第三，由于非营利组织的工资

¹¹⁴ 这些发展变化的研究可参考张春林和贾楠的论文，“非营利经济与中国事业单位改革的关系”。《文化调研》，世界银行，2003。

和成本较低、不分配利润、能够动员志愿者等，因此他们有时能够更加经济有效地提供必要的货物和服务。

从中国非营利组织的发展现状和有关税收政策来讲，对非营利组织的税收制度进行改革，须遵循以下五项基本原则：

3.1.1 从非营利组织中区分营利性实体——必须对中国现存各类非政府组织按性质进行营利性和非营利性区分，只有真正的非营利组织才可以登记为非营利组织

从理论上讲，“非营利组织”这个术语本身就包含了该类组织有以营利为基本目的的关键特征，这也应是此类组织有别于其他类非政府组织的基本特征（例如企业）。中国有关社团、基金会、民办非企业单位等的法律法规也明确提出了这些组织须不以营利和分配利润为主要目的。但在实践中，过去和目前的情况都表明，许多所谓的“非营利组织”实际上都在从事着各种营利性的活动，有些甚至以营利为主要目的。此外有些非营利组织接受营利性企业和个人的投资，而后者则期待获得投资回报。这些做法不仅混淆了非营利组织的基本含义，也非常不利于非营利组织未来的健康发展。

另外，中国税法没有关注非营利组织分配利润的情况。而在许多成熟的非营利组织法制国家，不分配利润的限制是区分营利性组织与非营利组织的一个很重要的标志。尽管这些国家的税法允许非营利组织可以获取利润，但规定这些利润必须全部用于非营利的目的。更重要的是，无论是对所有者、管理人、创始人、投资人或其他人等等，无论在存续期或清算，这些非营利组织都不允许分配利润、资产和所得。

因此，任何以营利为主要目的或允许分配利润（包括分配给以营利为目的的投资者）的组织，无论从事何种事业，都应按照企业法人或营利性企业进行登记和管理。只有不以营利为主要目的和不允许以任何方式分配利润的组织，才应按照非营利组织进行登记和管理。因此，以营利为主要目的或者允许把利润分配给投资者或其他人的私人学校或卫生所，尽管提供了教育和卫生服务，也不能作为非营利组织对待。综上所述，不分配的限制是区分营利组织和非营利组织的最基本的特点，这个具有关键意义的特点为应用税法支持非营利组织的社会公益活动，特别是公益组织提供了依据。

3.1.2 从非营利组织中区分公益组织——非营利组织应该分为公益性非营利组织和一般非营利组织（非公益性非营利组织）；需要对法律法规作出修改以增加“公益”的定义

尽管非营利组织很多种活动都是对政府职能的补充，但是，各类非营利组织所提供的服务或从事的活动在造福公众的程度上存在着较大的差异。有的非营利组织并不面向社会公众开展活动，而仅仅服务于特定的人群或成员，这些组织尽管也不以营利为目的，但是不具备公益性，不属于公益性的法人单位，有较强的互益性特点，如学术性、行业性、联谊性的非营利组织等等。尽管他们不以营利为主要目的，甚至也不允许分配利润，但他们的活动是互益性的，因此不应给予他们相当于公益组织所得到的较高的税收优惠。

从而，公益组织税法修改的最基本、最重要的是区分公益组织和其他非营利组织，本报告建议非营利组织定义为：（1）自我管理的法人；（2）组织或运行不是为了营利；（3）不是政府的一部分；（4）除用于非营利目的外，利润、收入和财产不能分配给他人。公益组织定义为：（1）属于非营利组织；（2）组织或运行以公益为唯一目的；（3）从事公益性活动；（4）受益者为：一是社会全体人民，二是某些特殊群体，如弱势群体或者是值得特别资助的群体（艺术家、音乐家或科学家等）。

公益活动是公益组织提供的公益内容，其定义可考虑包括：（1）防止和减少贫困；（2）促进教育；（3）对疾病、事故、残疾的治疗；（4）提高健康水平；（5）社会和社区进步；（6）促进业余体育运动；（7）促进公民权利、解决冲突、调解；（8）推进环境保护和改善等。

无论所得税、增值税、营业税和关税，都应使用统一的公益组织和公益活动的概念。

3.1.3 实行公正和效率原则——为了避免利用税收优惠政策谋取利益，非营利组织的行为必须坚持与法律、法规相一致的公平和效率原则

实施税收优惠政策来鼓励和促进非营利组织的发展是国际上的普遍做法。但是，必须要有公正有效的制度管理非营利组织，并避免个人和企业滥用税收优惠政策。这一点的重要性不仅是保障国家财政收入，而且是为了非营利组织的本身发展。如果一些非营利组织利用税收优惠政策逃税，就会使非营利组织失去公众信任，阻碍其健康发展。

因此，世界各国都有详细的税法 and 规定，防止非营利组织滥用税收优惠政策。在中国，许多机构名义上称为非营利组织，实际上在从事着营利性活动。简言之，他们享受专为非营利组织制定的税收优惠政策是不适当的。因此，在制定非营利组织税法时，必须严格依法规范非营利组织的行为，明确限定非营利组织享受相关税收优惠政策的条件，并对非营利组织的各种活动进行严格的区分，只有满足有关条件的活动才能享受相关的税收优惠政策，如果非营利组织从事有关法律规定范围以外的活动，必须按照相关税法依法纳税。实际上，严格规范和限定非营利组织的行为，从另一个角度讲也是建立公平税收秩序的必然要求。本报告在程序建议部分提出了制定相关规定的建议。

3.1.4 对公益组织实施严格的税收管理——因为公益组织得到更多的税收利益，对非营利组织法规应该规定权利与义务相一致，即公益组织应接受比其他非营利组织更严格的管理

适用于非营利组织的税收管理体制改革的建议提出，不仅非营利组织与公益组织获得的税收实际利益不同，而且申请的程序也应不同。对于公益组织应实行比非营利组织更严格的档案管理、报告制度，更严厉的处罚，应被置于更高的管理要求和公众监督之下。

3.1.5 合法公平原则——同样地位的实体（所有公益组织）应该得到相同的对待，不同地位的实体（非营利组织和公益组织）应该得到不同的对待。所有种类的人（企业或自然人）获得的捐赠优惠应该是同样对待的

按照税收公平的基本原则，在税制改革中，相同的纳税人必须得到同等对待。另外，有关非营利组织税制改革的关键是规范统一的税制将有利于帮助避免通过选择不同的形式获得更多利益的逃税。这样，一旦按特点划分了非营利组织和公益组织，他们将得到规范的对待。

处境相同的实体或捐赠人应受到同等对待的例子如下（1）所有非营利组织无论从事何种活动，投资所得都须缴纳所得税，而公益组织则相反，其投资所得应予免税。（2）对非营利组织的捐赠不应给予税收优惠，而对公益组织的捐赠税收优惠应予保留和改进。（3）《企业所得税法》和《外商投资企业和外国企业所得税法》规定的捐赠比例限制应统一，从而对内资企业和外资企业给予同等待遇。（4）对任何公益组织的捐赠都应给予税收减免，而不仅仅是列举的名单上的公益组织。

二、关于非营利组织的税制改革的实体建议

虽然中国的非营利组织税收制度还不成体系，税收优惠的力度与社会发展的需要也还有一定的距离，但从总体上看，中国非营利组织的税制体系与当前中国非营利组织的发展状况还是一致的。从促进非营利组织发展的角度讲，非营利组织的税收制度还需要按照上述改革原则来进一步规范。在第一部分和第二部分所作分析的基础上，以下讨论中国对非营利组织的税制改革和税收政策建议。与税制改革的原则相一致，这些改革建议考虑了公平、效率和影响，以及管理能力的限制。

是否采纳所有本报告提出的建议可以纳入现行综合税制改革中通盘考虑，但是其中一些建议的全面实施可能需要较长时间，当然，也只有根据中国法律和现实条件下才能实行。

建议 1 非营利组织的定义——民政部、财政部和国家税务总局应该制定法规，明确规定非营利组织的概念：（1）自治的法人；（2）组织或运行不是为了营利；（3）不是政府的一部分；（4）除用于非营利目的外，利润、收入和财产不得分配。

理由：如果一个组织的宗旨是为了营利，或者是直接或间接地向所有人、投资者或其他利益人分配利润，它就只能登记为企业而不是非营利组织。这一原则就要求政府必须对所有的非营利组织的运行情况进行年度审查，防止这些组织不当地利用他们获得的税收优惠进行商业活动和分配利润。

目前，中国面对的一个基本问题是非营利组织及其管理部门还没有适当的规定用于区分非营利组织与营利性组织（英文简称 FPO），无法对非营利组织在“非营利”的名义下进行商业性的活动和分配进行监督和管理。本报告建议，在法律上须规定区分非营利组织与营利性组织的基本原则，相关的政府部门须制定必要的法规和条例，详尽说明和充分落实区分非营利组织和营利性组织的条例和程序。

报告建议的有关非营利组织的定义，尤其是第四点，特别强调的是“不分配的限制”，它是区分非营利组织与营利性组织的基本原则。根据这一原则，除用于非营利目的外，非营利组织不得分配任何利润、收入和财产给任何人。换句话说，关于定义的建议充分有效地表述了上述关于区分营利组织和非营利组织的第一条原则。

建议 2 公益组织的定义——民政部、财政部和国家税务总局应该制定法规，明确规定非营利公益组织的概念：(1) 属于非营利组织；(2) 组织和运行专门为了公益性目的；(3) 从事公益性的活动；(4) 受益者包括(a)社会全体成员，(b)是某些特定的弱势群体或其他应得到特殊照顾的群体。

理由：在非营利组织和公益组织之间划分清楚的界限，对决定各种税收优惠政策的适用性非常重要。公益组织享有最多的税收优惠，而非营利组织只能享有某些税收优惠。这种划分对于统一标准的原则同样重要。对所有的公益组织应该按照统一的规则对待，无论他们的组织形式是社团、基金会还是民办非企业单位。¹¹⁵另外，为了消除通过选择特定的法律形式达到逃税目的的可能性，应该对所有其他的非营利组织实行统一的税收规定。

公益组织应具备以下特点：(1) 符合在建议 1 中提出的非营利组织定义；(2) 组织和运行以公益为唯一目的；(3) 从事公益性的活动；(4) 受益人包括：(a) 社会全体成员，(b) 某些特定的弱势群体或其他值得给予特殊关照的群体。民政部、财政部和国家税务总局应该制定法规，详细说明这些概念，应用于中国的实际情况。附件八提供了与公益组织有关的法律条款范本，包括进行区别的有用和经证明的规则，可供参考。

不分配的限制（在上述建议 1 中已作解释）对公益组织有特殊效力。除实现其非营利目标外，公益组织与非营利组织一样，不能分配它的利润、资产和收入。如果是一个非营利组织，可以允许它为会员谋取利益，例如，专业协会为成员提供的特殊教育或有利的人身保险。但是，公益组织必须将其资产完全用于公益性事业。换句话说，公益组织的资产是“慈善性资产”，支付和使用只能用于慈善或公益目的。

建议 3 公益活动的定义——根据中国的传统和目前的需要以及优先重点，中国应谨慎地将“公益活动”定义为那些政府认为通过公民的集体行动来开展可以为社会创造最大价值的活动。

理由：每个国家都必须以最符合自己传统和需要的方式定义公益活动。被许多其他国家视为公益活动的范畴包括：(1) 防止和减轻贫困；(2) 促进教育或精神文明水平的提高；(3) 疾病、事故或残疾的治疗；(4) 促进健康水平的提高；(4) 促进健康水平的提高；(5) 社会和社区发展；(6) 促进业余体育运动；(7) 促进民权、解决冲突和调解；(8) 促进环境保护和改善。附件八提供了一个较长的单子，对于中国确定公益活动的定义可能会有所帮助。

建议 4 企业所得税——按照下述原则，应该免除非营利组织和公益组织的企业所得税

¹¹⁵ 本建议假设所有私人的民办非企业单位都是符合不分配的限制。

(1) 公益组织

- 应该免除接受捐赠、资助和会员缴费的全部纯收入的企业所得税；
- 应该免除全部投资净所得的企业所得税（例如，股息、利息、租金、特许权使用费和资本利得）；
- 应该免除相关经营活动净收入的企业所得税；
- 对无关经营活动的净收入征收企业所得税。

(2) 非营利组织

- 应该免除接受捐赠、财政拨款和会员缴费的全部纯收入的企业所得税；
- 应该征收所有其他来源净收入的企业所得税。

理由：企业所得税的免税政策对非营利组织非常重要，因为他们通常从各种来源取得收入。非营利组织的收入包括：

- 赠予、资助和会员缴费；
- 投资行为（股票、债券、银行存款、租金、特许权使用费和资本利得的收入）；
- 与活动有关的贸易和经营活动，扩展公共组织非营利活动的收入；
- 无关的贸易和经营活动（例如，商业活动，或向非会员销售货物或服务），利润用于支持非营利目的。

对所有类型的非营利组织获得的捐赠、资助和会员会费不应征税。国际经验表明，在第三部门发展好的国家，这些收入来源均免征所得税或利润税。其他的收入来源要区分公益组织和其他非营利组织。虽然非营利组织为会员服务也有利于社会，但是没有直接服务于公益目的。国际上通行的做法是对他们的各种收入来源进行征税。因此，对公益组织应该仅就无关的贸易和经营活动征税，而对其他非营利组织应对任何投资和经营纯收入征税。

一方面，制定区分非营利组织和公益组织并对公益组织统一适用的规定；另一方面，确保真正有利社会的组织得到最高的免税待遇和优惠，实现法律的合理和统一性。

建议 5 区分相关和无关经营活动——民政部、财政部和国家税务总局应制定区分公益组织相关和无关经营活动的法规。

理由：在免除公益组织相关的贸易、经营和投资所得征税的同时，仅对其无关的贸易和经营收入征税，就要求必须确立非营利组织相关商业活动和无关商业活动的区分标准。这一点尤为重要，因为许多非营利组织在提供与公益活动有关的货物和服务时往往收取一定的费用。例如，为了收回成本，如果一个医院向有支付能力的病人收费，同时为贫困病人提供免费服务，这样的医疗服务收费应属于“相关”的经营活动。另外，如果私立学校或大学为贫困学生提供奖学金，而向有经济能力的学生收取学费，这样的收费也应属于“相关”的经营活动。

另一方面，如果医院既向有支付能力的病人收取医疗费，又开办药房通过向公众销售药物营利；或者大学既向学生收取学费，同时开办一个商店向社会出售电脑和外围设备营利，这些活动应被看作是“无关”的商业活动。此外，即使这些收入用于支持学校的教育目的，这种利

润也是“无关”的。根据建议的规则，一个公益组织从“无关”的商业活动获得的利润，应该缴纳企业所得税。

下面分析投资收入，公益组织往往进行股票或证券的投资活动，在营利性企业持有少数股权，或者简单地将不急需的基金存放在计息银行帐户里。公益组织用捐赠基金或储备金进行此类投资，这些基金通常对他们的生存至关重要。这些投资活动一般产生“被动”收入（例如，股息、利息、租金、特许权使用费和资本利得）。这些都不被看作是商业活动收入，根据第三部门发展良好的国家的作法，对这些收入均不征收企业所得税。

最后，许多公益组织从事募集资金的活动，比如抽奖销售、慈善拍卖和其他活动，这些募集资金的活动不应被视为是商业活动。商业活动应该是具有经常性和持续性的行为，是公益组织担任主要管理职能的活动。因此，仅仅从偶然性募捐活动中取得的收入不属于商业活动收入，同样，公益组织出租自己拥有的房屋给其他的机构，也不属于商业活动的收入。

上述问题有必要在民政部、财政部和国家税务总局发布的法规中一一作出明确规定，更多关于如何区分非营利组织相关和无关商业活动的内容见第二部分和附件六。

建议 6 营业税和增值税——对公益组织免征营业税，建立增值税退税制度，返还公益组织已纳增值税，而对于非公益性非营利组织，不免营业税，不返还已纳增值税。

理由：公益组织为了公益目的购买商品或服务，每年负担了大量的增值税（销项税减进项税）和营业税，税务机关应该允许退还部分或全部的已纳增值税和免除营业税。

增值税和营业税是当今中国公益组织承担的最主要的单一税收负担。对公益组织销售商品征收的增值税或服务征收的营业税实行零税率，只能使相关的公益组织受益，对公益组织免征增值税的政策往往在很大程度上是无效的，因为容易引起销售方提高价格，抵消了免税的收益。允许对公益组织已缴纳的增值税按一定的比例退税（例如，50%），只要是限制在合理的水平（例如，人民币 25000 元），就可以大大减轻公益组织的沉重税收负担，同时不会增加管理的难度和引起滥用退税。

建议 7 关税和进口增值税——应免除所有公益组织接受捐赠的用于公益性活动的进口货物的关税和进口增值税，对非公益性非营利组织进口公益组织进口与公益性活动无关的货物，不应免除关税和进口增值税。

理由：许多外国双边和多边捐赠人，对进口自用，或者由外国和国内公益组织进口，或者为外国和国内公益组织进口，用于实施这些捐赠人资助的项目的货物、设备和物品，拒绝缴纳关税或进口增值税。因此，无论是通过税法，还是通过税收协议或协定，大多数受援国都对此类进口物资免征关税和增值税。

为了与税收公平原则相一致，应该修订税法，在平等的基础上免征所有公益组织为了公益事业接受捐赠的进口物资的关税和进口增值税。为获得和保持此项免税待遇，应要求公益组织应提交证明公益组织资格的相应证据，并且应要求它在此后三年每年提供年度报告，证明它在开展公益活动的过程中已消费该免税物品或者仍在使用该免税物品履行其公益宗旨。如果公益

组织在三年内出售或以其它方式处理这些物品或设备（如汽车），必须按其原值缴纳海关关税和进口增值税。

建议 8 房产税——免除所有公益组织的房产税，非营利组织可减半缴纳应缴房产税。但无论公益组织或非营利组织用于从事营利活动，如收取房租的房产都应全额缴纳房产税。

理由：目前，中国对各类非营利组织普遍实行了免缴房产税的税收优惠政策。这项优惠政策过于慷慨，与其他国家的普遍做法不同。本报告建议限制房产税免税范围，可根据公益组织拥有的房产类型和用途来决定免税与否，这样就与其他国家的成功做法相一致了。

建议 9 车船使用税——免除所有公益组织的车船使用税，非营利组织可减半缴纳应缴车船使用税。

理由：对于公益组织所拥有的自用车辆，与公益性活动有关的，无论是否属于特种类型的车辆，都应给予免税待遇；对于其他非营利组织，则可以实行税收减半的优惠政策。这样既阐明了按非营利组织的类型和财产用途的税收待遇，又与其他国家的良好做法相一致。

建议 10 耕地占用税——无论非营利组织还是公益组织，都应缴纳耕地占用税。

理由：耕地占用税是对占用耕地用于非农业目的的行为征收的税种，其目的主要是保护耕地资源。耕地占用税总的改革思路是，无论任何单位，只要占用耕地，都应缴纳耕地占用税。目前中国对非营利组织耕地占用税的政策比较优惠，基本上都给予了免税。既然中国是耕地资源稀缺的国家，任何组织和个人占用耕地用于非农业目的，都应缴纳耕地占用税。对非营利组织免除耕地占用税，不符合税收的目的和中国未来的发展。

建议 11 城镇土地使用税和契税——所有公益组织都应免除征收这些税种，非营利组织应减半缴纳这些税种。

理由：按照税制改革的原则，公益组织还应继续享受城镇土地使用税和契税的免税政策；对其他非营利组织，可以实行减半征收。如果各类非营利组织利用土地从事营利性活动，须按照有关税法规定征税。

建议 12 印花税——无论非营利组织还是公益组织，都不免除印花税。

理由：对各种非营利组织征收的印花税数额根据不同的税目而不同，如合同、帐簿等。这是个很小的税种，税率也非常低。所以，税额并不足以成为非营利组织的负担，免税会使税务管理复杂化。

建议 13 限制经营性活动——民政部、财政部和国家税务总局制定的法规中要明确，必须专门从事一项或多项公益活动，无关的活动（包括无关的经营性活动）不构成公益组织的实质。任何时候公益组织都不得直接或间接地把利润分配给任何人，即使在终止时。

理由：象其他非营利组织一样，公益组织为了生存可能也需要开展经营活动，以支持其公益活动。象中国这样慈善捐赠传统不很强的发展中国家更是如此。比如，一个帆船俱乐部可能会为非会员举办收费的帆船知识讲座，并以支持其对会员的服务。只要这些活动不构成该组织

的主要活动（即不超过 50%），这些无关的活动对不是公益组织的非营利组织是许可的。但是，对公益组织来说，无关的活动，包括无关的经营活动，只应占该组织活动的很少部分（例如，5%）。一个帆船俱乐部是非营利组织还是公益组织将取决于其目的（如促进业余体育运动，这与社交俱乐部相反），以及其他有关事实和情况。

尽管对公益组织的无关经营活动实行严格的限制，一个公益组织完全可以通过开展相关的经营活动（如出版艺术类或文化类杂志）来实现其公益目的。对公益组织从事的相关经营活动是不应该有任何限制的（如博物馆向所有参观者收取门票）。

进一步说，尽管非营利组织受到不能分配利润的限制，公益组织必须遵守作为非营利组织的所有规定，为了教育的目的，法律和相关规定有必要强调，公益组织无论任何时候都不能直接或间接地向任何人分配利润、收益或资产，除非是为了完成其公益目的。最后，正像建议 4 中指出的，公益组织来自无关经营活动的任何净利润都须缴纳企业所得税。一个非营利组织的所有纯营业利润，不论是有关的还是无关的，都须交纳企业所得税。

建议 14 捐赠税收优惠的统一性--对内、外资企业捐赠的比例限制应该统一。统一后，按照《外商投资企业和外国企业所得税法》，外资企业的公益捐赠比例限制方面应享受与内资企业同等待遇。

理由：此建议与同等待遇原则是一致的，相同的企业应同等对待。在内、外资企业公益捐赠比例限制方面不应有区别。根据本报告的**建议**，两者的限制均应在 10%。

建议 15 捐赠的税收优惠数额——对公益组织捐赠抵扣数额的税收优惠应有限制，《个人所得税法》和《企业所得税暂行规定》对公益事业捐赠的限制比例应予提高：

- 企业所得税应（从 3%）提高至 10%；
- 个人所得税应（从 30%）提高至 50%。

理由：捐赠税收优惠既应该限制，也应该扩展。首先，对不符合公益组织标准的非营利组织的捐赠不允许有抵扣，因为按照定义，他们并不提供公益。但是，提高公益组织捐赠的比例限制符合中国的利益。就企业而言，尽管很少有企业在一年内向公益组织捐赠超过其收入的 1-2%，但有一个相对较高的限制很重要，这可以满足经常或偶然多捐的企业的要求。比如，一个公司可能捐赠一栋楼给公益组织用作学校或诊所。

就个人而言，他们不具有企业那种为股东争取价值最大化方面的制约。所以，个人在为公益事业捐赠时可能更慷慨，应该允许并鼓励他们这样做。但是，如果对公益组织允许的抵扣没有限制，有可能使富裕的个人通过向公益组织捐赠与其该年度应征税额相等的数额，从而避免缴纳任何税款。所有公民都应支持中国社会的发展，所以，只要有经济能力，每个公民都应承担一部份政府的费用。

提高允许抵扣的比例将鼓励富裕的个人和企业增加其年收入中的公益捐赠比例，从而推进中国的经济社会发展。建议的比例限制与美国相同，但比澳大利亚的法律更严格，后者对个人没有限制。

建议 16 实物捐赠——对公益组织的实物（财产）捐赠应允许抵扣，但在无法确认财产的公平市场价值的情况下，前提是事先经过国家税务总局或下属税务机关认定捐赠的价值。

理由：尽管提供税收优惠以鼓励捐赠有价值的资产（如房屋、土地、股票或艺术珍品）是可取的，但其他国家的经验是，这些实物捐赠可能被不道德的纳税人滥用，他们夸大所捐赠物品的价值。对能够容易获得公平市场价格的财产没有什么问题，如公开上市交易的股票。然而，对不容易获得确定价格的财产捐赠，只有在经过国家税务总局事先批准和书面同意的情况下，才应允许抵扣。根据具体情况，此共同协议可基于独立评估师的估价或类似财产同期的销售价格¹¹⁶。

建议 17 递延抵扣---允许个人或企业当年超过所得税抵扣限额部分的公益捐赠递延至下一年度进行抵扣。

理由：允许未抵扣完的但是允许的慈善捐赠递延抵扣能解决实际问题，而不增加准许抵扣额或时间。比如，一个纳税人也许想在一年里为一个公益组织做一笔特别大的捐赠，而不是把捐赠分成几年，因为该公益组织非常急需，或者避免把一项单件财产拆分。所以，如果个人想捐赠一批公开交易的股票或一栋楼房给公益组织，此捐赠等于其 100%的收入，如果没有递延抵扣条款，他只能今年捐赠一半，明年捐赠一半。但是，如果允许递延抵扣，他可以在第一年把所有股票或整栋楼房都捐赠出去。然后允许他第一年抵扣一半价值，第二年抵扣另一半价值。在两种情况下，税收优惠对他来说是相同的，因为递延抵扣只减少了第二年的税。由于货币的时间价值，递延抵扣额要比现在的抵扣价值要减少。

建议 18 允许捐赠直接扣除——税法应允许扣除直接给经认定的公益组织的捐赠，而不是现行的通过列举的组织进行的捐赠才允许抵扣。

理由：现行的制度¹¹⁷是只有对被列举组织的捐赠才能抵扣。这个制度应该改变，以便所有认定合格的公益组织都可以接受税收抵扣的捐赠。目前的制度需要对根据《公益事业捐赠法》接受税收优惠捐赠的组织进行额外的监督，此监督只有政府根据详细的法律和规定才能得到很好的实施，如在本报告中建议的。法律要求业务主管单位或大的非营利组织来充当向其他组织捐赠的管道，因此给他们增加了额外的、不必要的、增加管理费用的负担和寻租的机会，应予废除。

建议 19 实行税款指定制度——应建立税款指定制度，除了允许对公益组织的捐赠抵扣外，应允许个人通过税务机关将缴纳税款的 1-2%转交给其指定的公益组织。建立此制度尚需时间，但现在就可以决定是否采纳此制度。

¹¹⁶美国法律的最新变化对实物捐赠提出了严格的评估要求，参见 2004 年 10 月 IJCSL 的讨论，见 www.law.cua.edu/students/orgs/IJCSL/

¹¹⁷ 见注释 9

理由：正如本报告中其他章节所明确的那样，中国迫切需要鼓励对公益组织提供更多的资源，从而使他们能够将以前由国家提供的活动更多地接管过来。税款指定制度允许个人支配其一小部分税款，用于其选定并由国家认可的公益事业之目的，而并不减少个人应缴的税款额。由于捐赠款的流动是经税务机关之手，因此能够防止欺诈行为。

税款指定制度通过鼓励全体公民为社会公益事业捐赠，来增强全社会的团结和凝聚力。目前，只有那些高收入纳税人在报送纳税申报表时，才能够要求对公益组织捐赠的扣除。而大多数中国公民完全是通过其工作单位来扣缴税款。税款指定制度可以在并不减少全部税收收入的情况下，允许这些公民向由国家认可的社会公益活动作出捐赠。此外，税款指定制度通过使每个纳税人获得对其一小部分税款的控制权，还能够增强纳税人直接参与社会建设与巩固的责任感。

三、程序建议

目前国家税务总局以管理公司法人的同样方式对非营利组织的税收体系进行管理，依据《税收征收管理法》和相应的实施细则及相关法律法规，对非营利组织没有特殊规定。因此，所有非营利组织必须遵循适用于工商企业的全部税收规定，包括对纳税填报的相关规定。此外，非营利组织纳税申报表的格式及其所包含的条目也与企业使用的纳税申报表相同。这一做法增加了非营利组织在履行其纳税义务过程中的难度和开支。对于非营利组织的税收管理应该有一套特别的制度，该制度须有别于公司企业，针对非营利组织的特点和实际情况量身定制。该制度会有利于提高非营利组织税法遵从和税务机关监督的效力，同时减轻非营利组织的负担，降低纳税成本。

建议 20 捐赠收据——国家税务总局应设计特殊格式的收入，专门用于公益组织接受的捐赠。如果个人或企业没有获得公益组织认定捐赠提供的专用收据，就不能允许进行捐赠抵扣。

理由：非营利组织目前还没有用于证明从捐赠人获取捐赠的专用收据。一些非营利组织在使用由不同地区财政部门印制的收据，而有些非营利组织甚至根本就不签发收据。这些做法对规范非营利组织的捐赠运作造成了困难，也为那些捐赠企业或个人证实其捐赠行为，从而取得适当的应税所得扣除造成了困难。对于向一个公益组织做出的捐赠所要求的每一笔扣除，都需要有一份规定格式的收入，这样做才符合世界上其他国家和地区的良好惯例。

建议 21 非营利组织和公益组织纳税申报表——国家税务总局应设计符合非营利组织和公益组织的需要和特点的专用纳税登记和申报表。虽然设计新表格尚需时间，但是现在就可以开始着手这方面的工作。

理由：目前要求非营利组织使用和企业一样的登记表格和纳税申报表。登记表和纳税申报表的内容和格式都是基于企业的经营活动特点而设计的，并不能反映非营利组织和公益组织的特点和活动。另外，现有的格式设计并不能将非营利组织和公益组织与其目的有关的活动和其可能从事的经营活动相区分。根据本报告的**建议**，表格应反映出：对于非营利组织全部投资

活动及经营活动（不论相关与否）的利润征税，而对公益组织仅从不相关的经营活动中所取得的利润征税。

应设计能够反映非营利组织特性和运作特点的专用纳税登记和申报表，并尽快付诸实施。这样做将会简化并加快办理登记和申报的手续，不仅有利于非营利组织，还有利于负责办理非营利组织事宜的税务管理人员。尽管对于非营利组织的年度申报要求可以非常简单，但应该要求公益组织填报详细的财务状况和活动报告，并提供足够的资料，使税务局得以确定其是否遵守全部法律要求。为非营利组织和公益组织设计专用的登记和申报要求、表格及程序，将会使执法更为有效和简便。

建议 22 非营利组织会计标准——制定符合非营利组织和公益组织需要和特点的新的财务会计制度。

理由：据说财政部正在制定一套针对非营利组织的特别的会计规则。这一新的会计制度应在所有非营利组织中尽快采用并实现标准化¹¹⁸。目前中国非营利组织采用的会计制度是为工商企业设计的，并不承认非营利组织的特殊性质和特点。正如其他国家所发现的那样，有必要对那些适用于企业的会计规则进行调整，以适应非营利组织的特殊情况。否则将会阻碍非营利组织的健康发展，使适当的法律法规的执行陷于困境。¹¹⁹

建议 23 记录和存档的规定——对非营利组织和公益组织应实行记录和存档的规定。

理由：由于对公益组织和非营利组织必须如何保管账簿和记录以及保管的程度没有作出明确的规定，公益组织和非营利组织常常未能做好这方面的工作。从税务局对非营利组织的适当监督公益组织以及非营利组织进行适当的内部监督非营利组织的角度，这一点都尤为重要，非营利组织需要对账簿和记录进行全部而适当的保管，随时可向税务局、会员和董事会提供。此外，应该明确规定各种记录和文件（例如年会会议记录、财务记录等）必须保留多长时间。这些规定并不应该要求组织永远保留全部记录，但应保证将足够的文件和记录保留到足以使法律有效执行，并实现有效的内部治理。

建议 24 年度报告——除最小型公益组织以外，应要求所有公益组织都要有年度财务报告和年度报告；对于大型公益组织还应要求独立注册会计师的审计。对于收益超过规定数额的非营利组织和公益组织，应要求他们至少每年向税务机关进行申报。

¹¹⁸ 关于此事可以得到指导的一个来源是瑞士非营利组织所采用的新的会计制度。见 Kaspar Müller, 《瑞士公认会计原则 FER 21 慈善组织及社会非营利组织会计标准》, in 1 INTL J. OF CIVIL Soc. L. 27 (2003 年 10 月), 网址：www.law.cua.edu/students/orgs/i/jcs/.

¹¹⁹ 在本报告完成时，《民办非营利组织会计制度》已于 2005 年 1 月 1 日开始施行。

理由：除最小型公益组织以外，应要求所有公益组织提交一份年度财务和活动报告。尽管应要求所有非营利组织和公益组织保留必要的账簿和记录，但非营利组织无需提交报告，除非其应税所得超过规定数额，则仅需提交与纳税目的相关的报告。小型公益组织（如营业额少于5万元人民币）应免于提交年度报告。中型公益组织（如营业额在5万-100万元人民币之间）应要求提交财务和工作报告，大型公益组织（如营业额超过100万元人民币）还应要求其财务报表经一家独立的注册会计师事务所审计。税务局应利用这些报告，以及取得的其他可靠资料，作为对公益组织活动进行检查和审计的依据。

申报是确保公益组织透明度和问责的基本工具。重要的是税务局有一支经过培训的有经验的员工队伍，能够有效地审阅年度报告，并在需要的情况下进一步追踪调查。

建议 25 公告——每个公益组织在将年度报告提交税务机关存档的同时，还应向公众公告。保密信息和商业秘密可以从公告中删除。非营利组织的报告无需公告。

理由：公益组织的正确操作尤其重要，因为他们：(a)通过其活动影响公众利益；(b)获得很大的税收优惠。为确保公益组织部门满足公众的需要，并使公众相信特定公益组织运行有效且无腐败行为，公益组织报告应向公众公开。应允许公益组织保留保密信息或商业秘密。税务局的公共阅览室应公开这些报告，允许公众查阅以公益组织为前提的报告，并允许复印报告的全部或部分内容，复印费用不超过合理的范围。此外，年度财务及活动报告也应向公益组织总部的任何成员公开，并提供全部或部分报告的复印件，复印费用不超过合理的范围。为满足这一要求，公益组织可以将其报告以可下载的文件格式登载在其网站上。

由于非公益性非营利组织公益组织不会对公众利益产生重大影响，也不会取得重大的税收优惠，因此不应要求非营利组织向公众公开其年度报告。

建议 26 管理——对于非营利组织和公益组织应制定严格的信托责任、利益冲突和内部交易有关规则。附件八提供了这些规则的良好例证，为公益组织相关法律提出了法律条款范本。

理由：法律需要对非营利组织和公益组织及其管理者提出较高的行为准则。作为个人，非营利组织和公益组织的官员、董事会成员和员工不应为组织的负债、责任和其它义务承担任何责任，但他们应为自己的有意行为、工作疏忽大意或玩忽职守而对组织和（或）受损害的第三方承担责任。根据法律的要求，非营利组织和公益组织的官员、董事会成员和员工应有义务忠于自己的组织，认真勤勉地履行自己对组织的责任，并对组织的非公开性信息保守秘密。

按照要求，非营利组织和公益组织的官员、董事会成员和员工应避免使自己的个人或商业利益与组织的利益发生任何现实的或潜在的冲突。任何现实的或潜在的冲突都要向组织的管理机构披露。对于有利益冲突的个人，组织要求其进行披露，并且在对相关问题进行讨论或决策时也要求其回避，一般来说是合适的。例如，如果某人在一个公益组织的董事会任职，同时又是当地一家银行的官员，组织在决定应在何处建立银行业务或获取贷款时就应要求此人回避。

如果大多数不感兴趣的董事同意放弃利益冲突，该项利益冲突交易就可以获得授权或批准。比较好的做法是，弃权应提前作出，并得到董事会大多数成员的同意。例如，当某组织肯定能从某项交易建议中获益时（比如，某董事提议以低于公平市场租金的价格向组织出租一间办公

室时)，这样做是合适的。更普遍的情况是，一个民间组织在同一个或多个内部官员、董事会成员或员工进行直接或间接的金融交易时，从组织的角度来说，交易的结果必须相当于或优于公平市场价值的条件。

应禁止公益组织直接或间接地向任何与组织有关系的个人（例如，创始人、官员、董事会成员、员工或捐赠者）提供特殊的个人利益（例如，为亲属提供奖学金）。在清算时，任何公益组织不得向自己的创始人、领导者、董事会成员、员工、捐赠者或会员分配财产。对非营利组织的所有成员都无歧视地提供某些利益是可以允许的（例如，特殊教育材料或人身保险计划）。

可以考虑参照公益组织条款范本（本报告附件八）或美国国内税收法第 4941 章（内部交易）和第 4958 章（额外利益）的简化版，采纳有关利益冲突的规定。

建议 27 行为准则——为了获得并保持公益组织的地位，一个组织必须同意并遵守由公益组织起草和公益委员会监督施行的行为准则的所有条款、条件和程序。

理由：公益组织获取最高层次的税收优惠并且其行为影响到公众利益。应要求他们采纳和遵循道德行为、透明度、责任义务、公平交易和良好管理等方面的最高标准。应通过一个所有经过认定的公益组织都可以参与的公开的过程制定和通过一个行为准则，其中应陈述这些标准。由于这些标准将由公益组织自己制定，因此将是符合公益组织的现实需求和情况的。例如，某些要求只有在公益组织达到一定规模后才可能是合适的。

起草行为准则的工作应在对公益组织认定程序作出规定的公益组织法律生效后六个月内开始，首部准则应在两年内完成。所有的公益组织都应有权参与制定行为准则的过程。公益委员会对行为准则的内容没有投票权和否决权，但它可以促进制定的过程，参与讨论，并提供技术援助。如果公益委员会满意地认为起草行为准则的过程是公正、公开和透明的，就可以使准则生效并加以执行。行为准则应每隔 2 - 3 年通过一个所有的公益组织都可以参加的公开程序评审一次，并在适当的时候加以修订。

须对公益组织每年都进行认定，确定其是否完全遵守行为准则。公益委员会可以就公益组织遵守准则的情况进行质询和调查。如果某公益组织没有遵守行为准则的一项或多项要求，它将会被通报并给予一段合理的时间来纠正。如果仍未能遵守准则并持之以恒，它将被吊销执照，失去公益组织资格。

建议 28 薪酬限制——应对公益组织实行薪酬限制，要求他们的工资水平不得高于大学或政府部门的标准。

理由：尽管不能阻止立志献身公益事业的人取得合理的薪酬，但是，为向公众保证公益组织不是个人致富的工具，限制薪酬是很重要的。为了确保公益组织不成为极少数人非法致富的工具，应对在公益组织工作的每个人的薪酬加以限制使之不超过政府部门或大学中同类工作的适当薪酬水平。“薪酬”的定义应包括汽车、房子，或极具个人价值的其它实物利益。税务局或其它相关政府机构应为所有的公益组织提供薪酬水平的相关信息。

对非营利组织不需要限制薪酬，因为根据定义，他们不会影响公众的利益，并且根据本报告的提议，他们也不会获得太多的税收优惠。

建议 29 登记——应简化非营利组织的税务登记手续。

- 对非公益性非营利组织的税务登记应实行简化程序，
- 对公益组织的税务登记，国家税务总局及其下属税务机关须对其目的和活动进行严格的审查，但程序要规范，不增加不必要的负担。

理由：为了强化对非营利组织的监管和控制，目前中国实行双重管理制度。在这种制度下，非营利组织开展的所有活动的内容和方式首先由业务主管单位进行考查，然后由民政部门进行审查才予登记。此外，当非营利组织办理税务登记的手续时，税务机关要求非营利组织提供业务主管单位及民政部门的批准文件，以及他们提交给业务主管单位及民政部门的文件，进行重新审查。这项要求实际上设置了第三道审批程序，增加了税务机关进行系统管理的困难和负担，同时也增加了非营利组织的管理负担。

根据本报告的提议，对非营利组织的税务登记应简化程序。简化程序就需要非营利组织具有一份由民政部门和业务主管单位颁发的表明他们符合法人登记要求的证书。非营利组织填写一张简单的申请表并附上相关证书后，税务机关即可进行快速处理。

另一方面，公益组织是上述实质性建议中概述的特殊税收优惠政策的受益者。因此，税务局在登记时对他们计划开展的业务进行更严格的审查是适当的。首先要关注防止滥用税收优惠十分重要。民政部和税务局的表格应力争保持一致，不要求提供对申请公益组织资格所不需要或过度繁琐的文件存档。

建议 30 监管——税务机关要加强对享有特殊税收优惠的公益组织的监管。

理由：如第一部分和第二部分所述，非营利组织的性质，尤其是公益组织的性质不同于营利性企业。两个根本的区别在于：(1) 非营利组织没有所有人；(2) 非营利组织所提供的商品和服务不受市场规律的约束。其他国家在对非营利组织进行监管，制定有关非营利组织问责制和透明度的法规时，都考虑到这两个区别，中国应该采纳非营利组织类似的监管方式。

其他国家在公益组织和非营利组织的监管规则方面，也趋向体现两者之间的明显差异。确保非营利组织不和营利性企业相混淆是非常必要的（与原则 1 和上述实体建议 1 相一致），同时，重大的税收优惠只适用于公益组织，税务机关对他们的监管也应该相应地加强。

建议 31 处罚——如果公益组织的纪录、报告、活动等违反新规定的情况，应对其实施特别的行政处罚。

理由：相对于本报告中建议的适用于公益组织的特别法规，中国现行法律的民事和刑事处罚是不完善的，所以有必要制定一个针对公益组织的特殊的法律制裁制度。目前，关于这样的

特殊制裁制度的最新资料可以从《加拿大国家报告—对影响慈善机构和非营利组织的法律进行重大修改的预算建议书》获得。¹²⁰

建议 32 公益委员会——建立一个公益委员会,由国务院办公厅、民政部、财政部、公益组织和公众的代表组成,该委员会负责登记、监管和制定公益组织的规则。附件八提供的影响公益组织的法律条款范本,包括公益委员会的许多法规、原则和管理程序。

- 公益委员会应是政府领导的自治机构;
- 公益委员会应具认定公益组织资格的权力和责任;对公益组织实施监管;对违背法规或章程的公益组织进行处罚,适当时取消公益组织资格。
- 公益委员会和民政部应设立网站,公布所有认定的公益组织的名单。这个网站应每周更新。另外,公益委员会应至少每年出版一份认定的公益组织名单;
- 与授予公益委员会的权利和责任相一致,并随着公益委员会专家队伍的发展,业务主管部门设立、监督和管理公益组织的职能应予削减或取消;
- 设立公益委员会需要时间,但公布已认定的公益组织名单可以尽早开始。

理由:第二部分用大量篇幅阐述了设立公益委员会的好处,公益委员会的职责是对公益组织进行认定,监督公益组织的活动,确保这些活动是符合税收优惠的条件的。¹²¹此建议与英格兰与威尔士慈善委员会是相一致的,在多年以前建立该委员会的目的就是行使此类监管职能。巴西、意大利、俄罗斯和摩尔多瓦也设立了类似的委员会(均取得了不同程度的成功);目前,新西兰和苏格兰也正在建立类似的委员会。

2004年5月,在北京和深圳召开了两次研讨会,会上虽有不同争议,但是参会代表普遍赞成在中国也设立类似的委员会。尽管充分探讨和考虑设立类似委员会的有关事宜还需要大量时间,但本报告建议中国应设立公益委员会,并且简述了其行使职能的方式。

该公益委员会应具有以下权威和责任:认定和取消公益组织资格,监管公益组织,审查公益组织活动和财务的年度报告,发布条例、裁决、指示和范本文件,指导公益组织的设立和运行。公益委员会应代替前面所描述的繁琐的三步注册程序。公益委员会应由五位委员组成,财政部、民政部、国务院各指派一位,加上一位公益组织的代表公益组织和一位公众的代表。公益委员会应有专职工作人员和预算。

公益委员会应提供专家并对管理公益组织的法律法规进行有效的管理,公益委员会有主要政府部门的代表占多数席位,并有公众和公益组织的代表,从而可以建立信任与确保公正(见第二部分的阐述)。诸如类似附件八中的公益组织法律条款范本中的条款对于设立 PBC 是适用的。

¹²⁰ 请见 2 INTL J. OF CIVIL SOC. L. 131 (April 2004), 网址 www.law.cua.edu/students/orgs/ijcs1/

¹²¹ 见上述注释 109

设立公益委员会的一个主要理由，就是提高在一个机构里建立处理公益组织事宜的专业知识和能力。监管公益组织的职责应由公益委员会来履行，必要时可向业务主管单位寻求帮助与建议。但是，业务主管单位还有许多其他的工作，在处理公益组织事宜方面并无特别的专长。尽管在初期阶段，公益委员会在认定任何公益组织之前征求业务主管单位的无约束力的建议是适当的，但随着时间的推移，公益委员会将积累充分的专业知识，届时业务主管单位的职能就会变成在需要时才提供建议意见。

应建立一套程序允许任何非营利组织均可申请公益组织认定，只要其符合公益组织定义(如以上第二条原则和实体建议 2 所述)中的四条标准，其建立和运作的唯一目的是从事建议 3 中提出的八类公益活动中的一类或多类活动。如果一个新成立的非营利组织的文件和工作计划符合公益组织的要求，可授予其临时公益组织资格，三年后公益委员会应该对该公益组织进行特别审查，确信该机构是按照公益组织的规则运作的；若未按照公益组织的规则运作，则剥夺其公益组织的资格(但以前接受捐赠的税收抵免无须退回)。

任何公益组织若不按照法律规定履行宗旨和开展活动，公益委员会在通知公益组织并且给予其改过的机会后，应有权取消其资格。公益组织不履行其作为公益组织的法定义务时，就不再有权保留其资格，应予撤销。

公益委员会和民政部须建立一个网站公布所有认定的公益组织名单，这是很重要的。这些信息对于公众是必不可少的，让他们了解哪些机构具有公益组织资格认定，从而了解哪些机构可以获得捐赠税收优惠。网站应每周更新。此外，公益委员会应该至少每年印制出版公布一份已认定的公益组织名单，以供不能上网的公众使用。尽管实施设立公益委员会的建议需要一些时间，但公布和出版已认定的公益组织名单应尽早实现。

结束语

本报告包含了大量学术理论和实践方面的信息，作为所提出的建议的依据。是否进行或开展这些改革，可作为中国目前正在进行的税制改革的一部分来决定。完全实施这些建议需要一定的时间，但现在就可以做出决定以启动改革进程。

五月下旬在北京和深圳召开的两次研讨会上讨论了本报告的草稿。在研讨会上，政府官员、专家学者和非营利组织的代表们提出了许多很好的建议。本报告的最终稿反映了这些意见。所有参加研讨会的代表一致同意需要对现行的中国税制做出重大修改，以帮助非营利组织继续发展和成熟，使他们更好地满足中国人民的需要。尽管对本报告提出的建议还需要做进一步的辩论和探讨，但是，这些建议为中国非营利组织税收法律和政策的研究及制定提供了一个良好的起点。

附 件

前三个附件概括介绍了美国、英国和德国三个主要国家在非营利机构税收方面的主要规定，旨在给大家一个关于非营利机构税收法律制度的基本概念，以便了解这些法律之间相互的关系。本附件不需详细讲述三个国家所有的法律规定，而且所提供的有关税收制度方面的例子，在许多国家都可找到，非常有用。正如国际货币基金组织首席比较税制专家维克多·瑟诺里(Victor Thuronyi)所讲：“集中研究这三个国家(美国、英国和德国)可获取研究其他国家所产生的大多数基本对照。换句话说，将其他国家添加到这三个国家里一起研究，会产生收益递减。这三个国家是所得基本概念的模型，成为在许多方面影响其他国家税收法律的主要国家。”《比较税制》第9页(克路威尔 Kluwer 2004)。

附件一 美国非营利机构联邦所得税法规定

一、 引言

美国 1986 年的税收收入法典，正如被修改的一样（简称法典），包括美国联邦所得税法。法典中不同规定的具体执行都要根据美国财政部的相关规定（简称规定）。法典和规定一般免征了许多不同类型机构的所得税，并允许个人对某些免税机构的慈善捐赠所得税前扣除。通过这些免税规定，政府能够鼓励和间接补贴服务于公共政策目标的某些机构。联邦政府对慈善捐助的所得税前扣除实际也成为间接性捐赠补贴的一部分，因此鼓励公众支持同样的目标。因为通常是公民建立了这些机构，而不是政府机关，联邦政府的税收政策为政府不用直接设立这些机构同时又能支持公益事业提供了渠道。

按照法典和规定，一般可免征联邦所得税的机构类型包括从促进宗教、教育、医学、科学和其他慈善目的的传统慈善机构到与传统慈善概念联系较少的许多其他机构。其中的一些其他类型的免税机构包括：促进社会福利发展的公益团体、劳工组织、农业或园艺组织、企业联合会、商会和贸易协会、为休闲和娱乐成立的非营利俱乐部、按照收容制度经营的共济组织、某些退休基金、人寿保险协会、公墓公司、信用协会以及退休军人俱乐部。

法典和规定的框架决定了哪一类捐助受到鼓励，哪一类免税机构可享受慈善捐助的优惠待遇，通过限定扣除来实施，是否在当年可扣除取决于如下因素：捐赠是否是货币和财产的形式，捐赠财产的种类和金额，受捐助者是否是“公共慈善”和“私营基金会”。

法典同样防止了免税机构从事经营，以免造成免税机构与不免税的商业企业不公平的竞争，具体实施是通过对该组织的非免税收入征税来进行。

下面是法典和规定关于免税机构和慈善捐赠相关规定的部分概述，由于法典和规定的复杂性，本概述未对该法律领域（见注 1）进行全面概括，只是限定在与本题目相关的主要章节里。

二、 免税机构

1. 501(C)(3) 条

法典和规定罗列了一张长长的可免征联邦所得税的具体机构（见注 2）。许多免税规定使这些具体组织经常在限制情况下（见注 3）高度受益。相比之下，501(C)(3) 条适用较宽的慈善组织范围，税收优惠较多，并形成了免税组织和慈善捐助扣除相关税收法律的中心条款。501(C)(3) 条所提到的组织（通常被叫做 501(C)(3) 规定，或被简单地称为 501(C)(3) 条组织）特别重要，因为他们是通常情况可享受免税的（a）机构和可做税收扣除捐赠的（b）机构。

501(C)(3) 条是指“专为以下目的成立和经营公司、社区福利基金、基金或基金会：宗教、慈善、科学、公共安全测试、文学、教育，或为促进全民和国际业余体育竞争，或为防止

对小孩和动物的虐待。私人股东或个人不能因此获取净利，没有实质性的宣传活动，不试图影响立法，不代表任何公共职位的候选人参与或干涉任何（反对）政治竞选。”

（1）“专门设立和经营”

为了被确认为 501（C）（3）条的免税机构，必须按照该章具体规定的一个或更多的目的成立和经营（见注 4）。法典和规定明确必须对需要免税的机构进行组织和经营测试。

组织测试要求机构的组织章程将其限定在从事一个或更多的免税目的项目，并且不明确授权从事实质性的非免税性的活动。因此，假如一个机构的组织章程明确从事生产经营，该机构就不能享受免税，无论章程是否明确为慈善的目的筹集资金；同时必须要设立组织机构，当清算时，可将其财产分配给一个或更多的某种类型的免税机构。

经营测试要求 501（C）（3）条机构要完成一项或更多的免税项目。如果未从事实质性的免税活动，该机构不能确认为免税机构。经营测试在许多情况下还会注意其经营目的和经营活动。一个机构可能会满足慈善机构的条件，并在限定的范围内经营，以达到免税的目的。

501（C）（3）条要求必须为免税目的“专门”成立，并有经营机构，本文中的“专门”不能被解释为“单独地”而是“实质”意义的“主要”。如果非免税活动的存在只是偶然的和与本机构的免税项目无实质性的关系，该活动本身不会导致免税损失和不能享受减免税。为了确定机构非免税经营活动的目的，法典和规定注重以下因素：利润动机，实质性利润的存在，与商业机构的竞争程度，对自愿者的依赖程度，以及支付给领薪雇员的工资金额等。

（2）免税目的

501（C）（3）条认可的免税机构是为宗教、慈善、科学、公共安全测试、文学、教育，或为促进全民和国际业余体育竞争，或为防止对小孩和动物的虐待而经营。这是一般性列举的允许的“免税目的”。这类目的的法律意义在解释法典和规定的法规里已作明确。

a) 慈善

税法包含对致力于“慈善目的”机构的一般性免税。规定明确了术语“慈善”普遍可接受的法律概念，不能对其有其他所列举的目的进行狭隘的解释或限制。它包括，但不限制于：对贫穷或社会地位低下的群体的救济、促进宗教发展、促进科学或教育的发展、促进卫生事业的发展（包括医院），减轻政府负担，通过建立以上免税目的的机构推动社会福利事业。

没有明确要求一个机构必须只为低收入者提供服务，以满足慈善机构的条件；也没有规定禁止对劳务收费。法典和规定在评价是否有充分的慈善目的存在时，更会关注利益是否流向一般大众。法典和规定只要求机构为大众利益经营而不是为私人利益经营。从慈善活动得益的人是一个广大的、无明确定义的阶层。作为一般性的主张，如果慈善工作的受益人是指名点姓，或是捐赠人的亲属，或者如果慈善机构为指明的个人，诸如社会俱乐部和共济机构的成员经营，并使其受益，充分的慈善目的就不存在。

b) 宗教

法典和规定同样对以促进宗教为目的的机构免税。税法未明确或限制这类机构,其原因主要因为美国宪法将教堂和国家分离开,禁止政府支持某些信仰同时排斥其他。在法典和规定里具体对宗教机构下定义会被视作确切地支持或反对某些特别的信仰,因此,容易被认为是在对宪法的定义进行法律性的挑战。

虽然免税机构的种类包括教堂,但要明确包括哪一类教堂免税是很困难的事(主要是以上提到的宪法问题),必须个案分析。除教堂外,这一免税类还包括提供宗教音乐、支付牧师的工资、传播教义(包括教会学校)、维持教会使命、或分发宗教文献(包括教堂的报纸)。

c) 科学

促进科学的发展被认定为免税目的。“科学”机构应该是从事科学研究和传播科学知识的机构,必须服务于公共利益而不是私人利益。如果机构从事科学研究最后用于商业经营(例如:材料或产品的检测),这类科技研究就不是为了公共目的。以下研究被视为公共目的:公众可获取研究结果;如果为政府从事研究;或者如果研究直接以大众受益为取向,例如有助于院校学生的科学教育或发现一种治疗疾病的方法。

d) 教育

以促进教育为目的的机构可以享受免税。术语“教育”与个人的教育有关,目的是为了提高他们的能力,或对公众讲授对个人和社区有用的课题。教授个人是免税目的,并且免税不能取决于授课的题目和动机,对被教授的公众没有一般的要求,对个人的授课被认为是对公众有利的行动,个人的能力提高后,会更好地服务于社会。例如,律师培训班最终受益者是公众。

这一类免税机构包括传统的学校,他们有规定的课程,有正规的教职员工,定期招收学生。同样免税机构还包括非传统的学校,他们组织公众讨论,举办论坛、讲座或类似项目。博物馆、动物园、交响乐团以及类似的机构也符合条件。如果出版机构出版的内容是有关教育,发行是为了取得免税目的,并且发行的方式有别与商业做法,该出版机构也符合条件。

除了以公共服务为目的外,还要求机构的活动不能与现行政策相冲突。目的是与公共道德保持一致,以便决定可能赋予的与公共道德相违背的公共利益。例如,有种族歧视的学校,不能享受免税规定,即使它服务于教育目的。

(3) 私人利益

501(C)(3)条要求免税机构必须经营,任何净利不能给予私营股东和个人。通过个人与机构的关系,不考虑完成机构的免税目的,将机构的直接或间接资源转移给个人,私人利益有可能产生。关于美国联邦法律私人利益的规定最能区分营利和非营利机构。两种不同利益机构在许多方面较难区分,但一个机构将其财务资源直接或间接划给控制机构的个人,从联邦法律的角度讲,该机构不是非营利机构,不符合501(C)(3)条规定的机构条件。

不允许私人利益存在的一般情况是：有关个人是机构的内部人员（公司的董事、受托人或官员），并且是处在与所获取的利益有控制或影响机构的行为地位。与实质性免税目的不一样（有非实质性或偶然的非免税目的存在，并不影响其 501（C）（3）条的身份），即使有最小金额私人利益存在，都有可能使申请 501（C）（3）条机构无效。禁止私人利益的规定不能延伸到内部人员可能获取的非金钱方面的利益。例如，当一个公园以捐助人命名时，捐助人所获取的名声和荣誉不构成私人利益。

法典 4958 章明确某种与关联方发生的利益交易要缴纳消费税，法典规定就该交易向受益人征收 25% 的税收，对允许该交易发生的机构管理层征收 10% 的税收。以上两税适用于支付给关联方的超额利益（比如工资高得超乎常理）。

（4）影响立法

501（C）（3）条机构被禁止从事实质性的宣传活动或其他影响立法的活动——通常被称为“立法游说”，相关立法促进慈善或成立机构所倡导的其他免税目的，一般说来与影响立法无关。影响立法是试图通过影响公众对立法的意见，或通过与立法机构的雇员或政府官员交流来影响立法。“立法”一般不包括行政机构或独立管理机构的雇员或官员的行动。此外，机构可以使立法机构获取公平的研究结果；应立法机构的书面要求，可提供技术咨询和帮助；就可能影响权利和责任、税收免税情况以及对机构捐赠扣除等问题与立法机构的人员见面或沟通；就直接影响机构利益的立法，与立法机构的人员进行的某种交流活动，均不影响机构享受 501（C）（3）条的待遇。

对立法游说的限制并不是绝对禁止，许多 501（C）（3）条机构在“游说”不认为有“实质性”性和危及 501（C）（3）条身份的情况下，可以在法律允许的范围内，从事游说活动。因此，如果一个大机构用总支出的一小部分影响立法，仍然是一大笔钱。为了确定机构在这方面的行动是否是实质性，法典和规定允许机构按照货币指导原则第 501（c）条限定的金额从事这类活动。如果机构的支出超过了限定金额，应就超过限额支出部分缴纳消费税。然而，如果机构的支出超过了 150%，就有失去免税资格的危险。

与 501（C）（3）条规定下的公共慈善不一样，501（C）（4）条规定的福利机构，允许享受 501（C）（3）条规定的待遇，不被禁止从事游说，并且 501（C）（3）条机构可以控制 501（C）（4）条机构，这意味不能从事游说活动的前者，可以通过受控 501（C）（4）条机构（见注 5）来进行。

值得注意的是：不是所有 501（C）（3）条机构都可以从事限制性影响立法的活动，正如下面将会讨论的一样，501（C）（3）条机构有一小部分是众所周知的“私人基金会”，一般被禁止从事所有的游说活动，虽然如果当他们的存在、权利、职责和税收身份或捐赠的税收身份有争议时，可以获取公正的分析研究结果，并且也允许从事某种限制范围的游说活动。

(5) 政治选举

501(C)(3)条机构禁止参加或干预公职候选人的政治选举，这类活动有时被称作“竞选活动”，与禁止从事实质性的影响立法活动相比，政治选举活动绝对禁止。法典 4955 条对机构支持和反对公职候选人所发生的“政治支出”征收 10%的消费税。同样应该注意的是：许多机构按照法典规定被明确允许从事某些影响立法或政治选举的活动，下面将会讨论。

(6) 超额利益交易

4958 条对超额利益交易征收 25%的税收，超额利益交易涉及 501(C)(3)条机构、具有影响的内部人员（“不符合条件的人员”），诸如受托人、董事、首席执行官，或对机构有实质性影响的人员。超额利益交易就是机构提供给不符合条件人员的经济利益超过了机构应提供的价值。超额利益交易可以包括超额补偿，如果未通过归还超额利益来纠正该笔交易，将会额外征收 200%的消费税，对机构参与交易的经理，就超额利益交易征收 10%的消费税。

(7) 私人基金会和公共慈善

所有 501(C)(3)条机构必须满足上面所提到的组织和经营测试条件，并且受到上面提到的关于影响立法和参加或干预政治选举的限制。一大部分众所周知的私营基金会的 501(C)(3)条机构就其活动和经营方法，法律对其还有某些额外要求。这些有时被称作“私营基金会规定”的额外要求是通过征收惩罚性的消费税来执行，虽然“公共慈善”的术语并未出现在法典或规定中，人们总是把不属于私营基金会的 501(C)(3)条机构称为“公共慈善”。

a) 501(C)(3)条公共慈善条机构的资格

法典和规定明确：所有 501(C)(3)条机构都被视为私营基金会，应执行私营基金会的规定，除非他们符合被称作公共慈善机构的条件。一般说来，是否符合公共慈善的条件，取决于：机构及其活动的性质；资金来源和比例；与一个或更多具体种类公共慈善机构的关系。有关资格的规定较为复杂，本文所提到的规定只是大多数的一般性质。

以下符合公共慈善条件的机构只是因为其类型和从事的活动：(1)教堂、教会规定和协会；(2)教育机构；(3)提供医院护理、医学教育和研究。此外，附属国有的教育机构，按照 501(C)(3)条机构成立和经营的某类政府机构，以及测试公共安全的某些机构符合公共慈善的条件。

除上面提到的基于其类型和活动决定符合条件的机构外，法典和规定明确了另外两种类型的公共慈善资格，主要取决于其资金的来源和比例。这两类公共慈善被称为“公共支持机构”，因为法典和规定的要求目的是确保只有广泛财政支持的机构将符合资格。符合条件一类机构是：至少收到的三分之一的财政支持是来自一般公众、政府机构、某些符合公众支持条件的其他机构，或以上所有机构以捐赠和出让形式的支持。法典和规定明确的另一类公众支持的机构必须满足两个条件：不到三分之一的财政支持为投资所得或与机构慈善目的无关的商业活动的

所得，并且至少三分之一的基本财政支持来自捐赠、会员金和机构因为从事慈善目的而产生的所得。

法典和规定明确的第三类公共慈善是通过与另一类公共慈善的特殊关系来取得其公共慈善的身份的机构，这类机构被称为“支持机构”。其存在的条件为：“支持机构”是因一个或更多具体符合条件的公共慈善而成立和经营，并且只有当“支持机构”由或与受益机构经营、监督或控制时。

b) 私人基金会和营运基金会

如以上所述，501(c)(3)节中规定的所有机构，如果按照前述条件之一不符合公共慈善机构资格或是终止了公共慈善机构资格，那么这些机构都将被视为私人基金会。在私人基金会总的分类中，还存在大量的二级分类基金会。区分私人基金会类别间的差异性非常重要，因为它将涉及到捐赠人将捐给私人基金会的捐款从其应纳税所得中扣除的额度。在私人基金会的二级分类中，有一种基金会被称作“营运基金会”，值得我们单独加以讨论。也许，将营运基金会与普通的私人基金会对比研究，更有利于理解营运基金会的情况。

总体来讲，美国私人基金会具有三个共同特征：第一，私人基金会中最初的基金主要有一种来源或少数几种来源，通常是一个家庭的大宗财产或者是特别经营公司的财产；第二，私人基金会主要将其资产进行投资，以期获取所得来达到慈善目的，而不主要依靠新的捐款和本基金会以外的其他基金；第三，私人基金会通常通过向慈善机构（一般为公共慈善机构）捐款，以寻求达到其慈善目的，而不是基金会自己来直接实施慈善项目。

营运基金会与普通的私人基金会的差别仅体现在第三个特征的不同上。尽管规定营运基金会资格的规则相当复杂，其目的也就是为了区分基金会是否将其财产直接用于慈善目的的积极行为。举个例子加以说明，一个私人基金会经营了一家艺术博物馆，它用其投资所得为其收藏购买了新的艺术品。

c) 私人基金会规则

如前面所述，美国有大量的只适用于私人基金会而通常不适用于公共慈善机构的额外法律要求。这些所谓的私人基金会规则反映的是这样一个认识，那就是这些私人基金会很可能是由一个或一小组创建人组建的，所以该私人基金会自然要过多地关注其私人利益而不是公共利益。与此同时，制定私人基金会规则的所有目的就是增强私人基金会的公共责任感，并约束这些基金会将其个人收益捐赠给与他们密切相关的个人和机构的可能性（滥用法律）。其中，具有潜在打击性和复杂惩罚性的消费税就是最好的证明，如果私人基金会遵从该规则，就会有优惠，如果违反了，就要受到惩罚。因为《法典》和《条例》严格规定了成为公共慈善机构资格的限制条件，因此公共慈善机构不适用这些私人基金会规则，除非他们失去了公共慈善机构资格。私人基金会规则的复杂性不在本次讨论之内。以下主要对其重要的规则进行简要论述，并分析这些规则存在的政策原因。

- 投资所得的消费税

为了冲抵执行私人基金会规则的政府成本，作为获得收入的手段之一，就是对私人基金会的净投资所得征收税率为 2% 的年消费税。

- 禁止自行交易

私人基金会规则中应用最广、最有意义的规定就是禁止自行交易。禁止自行交易规则适用于私人基金会与一个或多个不符合《法典》和《条例》规定的自然人或法人的直接或间接交易。这些不合格的自然人或法人名单大部分是与私人基金会关系密切的人或机构，包括：实质捐赠人（例如创建者）；官员、董事、理事以及与基金会相关的有类似责任的人员；在私人基金会实质捐赠人的经营企业中占有一定比例所有权收益的人员；前面所提到的任何家庭成员；以及前面所提到的拥有实质利润或收益的某些公司、合伙企业、信托和财产公司等。

在私人基金会与不合格者之间所进行的直接或间接自行交易被禁止的行为包括：财产的销售、交换和租赁；借款或其他信贷的扩展；商品、服务或设备的提供；补偿金的支付；私人基金会所得或资产转让给不合格者使用。《法典》和《条例》对于这些严格限制的禁止行为也有例外的规定。这些例外的行为包括：用于基金会慈善目的的无息贷款；向基金会无偿提供商品、服务或设备并用于基金会的慈善目的；向不合格者提供商品、服务和设备是基于没有更合适的公众成员可提供；为个人服务支付补偿金是为了实施基金会的慈善目的，要求补偿金支付不能过量。

应该指出的是，在涉及私人基金会和不合格者自行交易的禁止类型和 501 (c) (3) 规定中的机构与其内部人交易类型之间有重叠，如上面所讨论的。

- 最低分配要求

对于私人基金会的基金出于其慈善目的进行分配有一个最低分配数量要求。“符合要求的分配”既包括向其他机构的捐款形式，也包括基金会的直接支出，尽管捐款方式更为普遍。必须分配的最低数量通过一个复杂的公式计算得出，但基本上相当于基金会投资资产价值的 5%。营运基金会适用专门的规定，如上所述。

- 私人基金会的其他规则

私人基金会其他的三个规则包括：“过度经营持有”限制、禁止危险投资、“税式支出”限制。“过度经营持有”限制通常适用于私人基金会及其在没有实施慈善行为的经营企业中不合格者所持有的所有权比例。禁止危险投资规则作为普遍的要求是指私人基金会不应该将其资产以风险的方式超出慈善目的进行投资。“税式支出”限制涵盖了大量的单列条款，最重要的一条是：禁止私人基金会从事上面所提到的立法游说或竞选活动；禁止向个人旅游、学习或类似目的的捐款，除非经过某些事先批准的程序；禁止向不合格机构捐款，除非他们符合公共慈善机构资格或保留监督和报告要求的基金会；基金会的所有支出是为了《法典》所提到的慈善目的之一。

2. 其他免税机构

除了按照 501 (c) (3) 节规定可以免纳联邦所得税的机构外，按照《法典》其他条款的许多其他机构也还可以免税。总的来说，向这些机构的捐款不能从捐赠人的应纳税所得中扣除。

从这方面来讲，这些机构按照《法典》和《条例》规定获得的优惠待遇要比 501(c)(3) 节规定的机构少。

(1) 政治团体

政治团体是指一个政党、委员会、协会、基金或其他以主要接受捐款或为“免税作用”行为支出为目的的机构。“免税作用”行为是指直接影响任何个人推选、任命或委任到公共机构或政治机构做官员的行为。

政治团体免纳联邦所得税的所得包括：接受捐款所得、会员费、政治筹款收益以及用于机构“免税作用”行为所得。任何非上述来源的毛所得应当按照营利公司所适用的税率纳税。

政治团体为其免税作用行为的支出数额不被视为产生这一支出的个人所得。但是，政治团体为任何人的个人用途支出，将被视为已经接受的个人应纳税所得。政治活动结束之后的剩余基金被视为基金控制人的个人用途支出，并纳税，除非这些支出转让给另一个有资格机构或用于未来免税作用行为。

(2) 混合免税机构

《法典》规定免纳所得税的其他组织还包括：一些社会福利机构，如实质性从事立法游说，又不受 501(c)(3) 节规定的机构条件限制；一些源于政府的机构；劳工（例如工会）、农业或园艺机构（允许对立法和竞选活动施加影响）；企业联合会、商会、贸易委员会（允许对立法和竞选活动施加影响）；非营利社会俱乐部；友爱学社；公墓公司；信托联合会；退伍军人组织；农民合作组织。

三、非关联经营应纳税所得

《法典》规定，对免税机构与免税目的无关的经营行为的净所得要征税。早在 50 年代，《法典》和《条例》规定“非关联经营应纳税所得”的出发点不是阻止免税机构的经营行为，而是消除与非免税商业企业的不公平竞争。因此，对于免税企业的非关联经营行为的税收待遇与其竞争的非免税商业企业的相同。

《法典》和《条例》对免税机构的“非关联经营应纳税所得”征税。通常非关联经营应纳税所得是指：来源于与机构免税目的无关的一种或多种贸易或经营行为的所得，减去直接与无关联贸易或经营行为相关的营业费用。

1. 非关联贸易或经营

贸易或经营是一种通过销售商品或提供服务而获取所得的行为。贸易或经营行为的特征是有盈利动机，或是处在商业或竞争状态。

将“非关联”放在“贸易或经营”的前面加以限定，是为了明确与机构免税目的实质无关的行为。为了确定贸易或经营是否与免税目的“实质关联”，必须审查获取所得的经营行为与

达到机构免税目的的关联性。只有当营业行为与达到免税目的有临时的相关性，贸易或经营才被认为与免税目的关联。临时关系必须是与完成免税目的实质关联。免税机构能够完成免税目的而获取的所得也不能建立起临时的关联性。正如所预料的，必须准确地确定哪些贸易或经营行为将与机构的免税目的实质相关，当然避税是很难的。在确定商业行为是否与免税目的相关而带来的不确定性和管理复杂性的例子中，博物馆出售商品就是一个实例。它面临的第一个问题是任何商品的销售是否与免税目的关联，以及如果关联，销售哪种商品关联。这也是一个“非关联负债融资所得”的类型，同时也是法律大纲没有进一步说明的问题。

2. “经常地进行”

为了对非关联贸易或经营征税，机构必须经常地进行贸易或经营行为。如果机构是经常和连续地实施与非免税机构商业行为相似的行为，那么该行为被视为“经常地进行”。

如果商业机构通常从事整年的获取所得行为以及免税机构一年中有几个星期从事这种行为，这些行为通常不视为“经常地进行”。如果在一整年里从事的行为，是在每个星期有一天开展贸易或经营，那么被视为“经常地进行”。例如，三明治商店在两个星期展销会的行为不视为经常地开展贸易或经营，但是，在一整年里，每个星期有一天为商业停车场提供食品的行为被认为是经常地进行。有些获取所得的行为不经常发生，他们的发生频率和行为状态都不能使他们被视为经常地进行贸易或经营（例如每年的筹款舞会）。

3. 合格扣除

虽然免税机构要对其非关联经常进行的贸易或经营行为而获取的所得纳税，但是该机构可以扣除就非关联行为费用已纳税的所得数额。可扣除费用通常与营利性企业的规定相同。此外，扣除必须是与非关联行为“直接相关”。扣除必须与该行为有最直接和最主要的关联。只有非关联经营行为费用、折旧和相似类目才是与经营行为最直接和最主要关联。如果费用和其他扣除与免税行为和非关联经营行为都相关，扣除必须合理地分为两种用途进行分配。

4. 例外和其他特殊规则

《法典》和《条例》有大量的视为非关联贸易的例外规定，其中比较重要的规则有三个。如果几乎所有的工作没有被志愿者补偿的话，不能认为是非关联贸易或经营行为。如果免税机构的经营行为主要是对其成员、学生、病人、雇员等有益的话（例如，机构内的自助餐厅）；或者如果行为包括销售商品，而大部分商品已经作为机构的礼品。

另一类所得就是消极投资所得。消极投资所得通常不纳税，包括来源于利息、股息、不动产租赁收益、特许权使用费、年金等的所得。来源于不动产处置的资本利得也可以从非关联经营应税所得中扣除，除非售出的财产包括普通经营过程中销售的存货。

四、可扣除慈善捐款

正如前面所讲，《法典》列出了许多免纳联邦所得税的机构名单。但是，事实上，免税的机构不必要明示向该机构的捐款可以从捐款人应纳税所得中扣除。只要向免税机构捐款，该捐

款额就可扣除，通常这些机构按照美国法律规定是为了公共利益和被视作慈善目的的团体。除了向可扣除捐款的慈善机构的限制外，对捐款人是否在一个纳税年度内能从其他应纳税所得中扣除还有比较复杂的限制。通常，在一个纳税年度内，慈善捐款的扣除额不能超过该捐款人调整后毛所得的 50%，公司不能超过 10%。这些限制规定将在下面进行讨论。

在《法典》和《条例》中，对捐款人对其慈善捐款进行税收扣除规定很严。可扣除慈善捐款通常是指捐款给或为用于：

501(c)(3)节规定的机构（检查公共安全的机构除外）；政府实体（如果不用于公共目的）；（某些情况下）退伍军人机构、友爱学社或公墓公司。

后四类机构分别占到美国纯慈善机构很小比例。因此，他们也包括在税收扣除的慈善捐款的规定之内。慈善捐款扣除仅对那些分项扣除而不是实行标准扣除的较富裕纳税人有益。

《法典》和《条例》中还包括大量条款来规定对向 501(c)(3)节规定的机构慈善捐款税收扣除的管理，这些规定会有些变化。管理捐款的税收扣除条款有两个主要特点：向公共慈善机构捐款要优于向私人基金会捐款；对现金和财产的捐赠有不同的待遇。向公共慈善机构捐款的更为优惠待遇包括这些机构更容易获得更多的公共支持和相应的更大公共责任。对现金和财产的捐赠有不同的待遇是指评估财产（尤其是某些特殊的财产）的固有困难（以及潜在的滥用），以及在计算捐赠人可扣除数额时都会考虑对任何已捐出财产可能的资本利得的必要性或明智之举。

五、申报表、报告和向公众披露

《法典》和《条例》要求大部分免税机构填写联邦政府的年度申报表。这些申报表提供了免税机构基金来源和运行的大量而详细情况。例如，公共慈善机构的申报表，要求任何个人来源超过 5000 美元的赠与要分项列出；向官员和董事们支付的补偿金要披露，机构的所有捐款、赠与和捐助要列表。申报表要求机构要阐明这些事项：是否从事过不允许的竞选活动，接受非关联经营所得，或从事自行交易或其他违反私人基金会规则的交易。如果有从事上述一种或几种交易要额外附上报告，年度申报表通常向公众公开接受监督，没有按照《法典》和《条例》的要求填写申报表的要受到惩罚，没有提供申报表和报告的要受到民事和刑事处罚。

按照 6033 节，有些机构可以不用填写申报表（小机构、教堂和其他政府规定的机构）。另一方面，私人基金会申报表规则要求提供大量的报告。

参考文献：

所有参考文献包括：1986 年美国《国内收入法典》，修订版（《法典》），美国联邦所得税法，美国税收条例（《条例》）。关于非营利机构的美国税法的详细信息和分析参见 James J. Fishman and Stephen Schwarz, 《非营利机构税收》（2003 年基金会公报）。

注释：

- 美国国内收入局规定的一般解释，请见 I R S 第 5 5 7 期出版物，网址：www.irs.gov/pub/irs-pdf/p557.dpf。
- 例如，劳工、农业园艺机构 [(5 0 1)(c)(5)]，企业联合会 [(5 0 1)(c)(6)]，社会和娱乐俱乐部 [(5 0 1)(c)(7)]，互助保险公司 [(5 0 1)(c)(1 5)]
- 例如，公墓公司 [(5 0 1)(c)(1 3)]，黑肺信托 [(5 0 1)(c)(2 1)]，所有权控股公司 [(5 0 1)(c)(5)]，慈善风险基金 [(5 0 1)(n)]
- 受到被 I R S 认定为 (5 0 1)(c)(3) 条机构的决定书时，必须报送 1 0 2 3 表，该表格和报送说明请访问：www.irs.gov/pub/irs-pdf/k1023.dpf。
- 见里根与代表纳税人(Regan v. Taxpayers With Representeation)，4 6 1 U.S. 5 4 0，5 5 5 2 - 5 3 (1 9 8 3)。虽然 (5 0 1)(c)(4) 条机构与 (5 0 1)(c)(3) 条公共慈善一样，不可以从事政治选举，但能够形成整体控制“政治行动委员会”，该“政治行动委员会”可自由从事政治选举。Branch Ministries, Inc. v. Rossotti，211f.3d 137,154(CADC2000)

附件二 英国公益性社会组织的税收优惠政策

保尔 贝特

一、英国现行税法简介

1. 前言：法律框架

英国包括 3 个法定地区：英格兰和威尔士，苏格兰，北爱尔兰。英国全国适用统一的税法，除了英格兰和威尔士与苏格兰和北爱尔兰有些不同外，三个地区的地方性税法基本一致。

与公益组织有关的主要国家税法有：

- 所得和资本利得税，遗产税，社会保障税，印花税（对财产转让文件征收的税种），上述所有税种由国内税务局管理。
- 增值税，关税，保险费税，气候变化税，以上税种由关税和消费税税务局管理。

惟一的地方税是家庭税及其税率，这是对国内住宅和非住宅不动产的所有权或使用权征收的税，这些税种分别由三个行政区的地方政府管理。

在每一个行政区，公益组织的税收管理方式取决于该组织是否以慈善为目的。如果公益组织不是慈善团体，它一般适用与企业相同的税收政策和相同的法律形式。向非慈善公益组织的捐赠一般不能获得税收减免的资格，对个人的大额捐赠还有可能征收遗产税。

如果公益组织是慈善团体，该团体获得慈善团体税收待遇的资格由所在地政府决定。在英格兰和威尔士，大部分慈善团体必须向慈善委员会登记。在慈善委员会登记是国内税务局承认其拥有慈善团体身份的有力证据，因此，如果一个慈善团体在登记前发生了争议，慈善委员会往往要征求国内税务局的意见。由于现在苏格兰和北爱尔兰对慈善团体登记的要求不尽相同，这两个地区的慈善团体，以及英格兰和威尔士慈善委员会管辖范围以外的慈善团体，必须直接向国内税务局申请慈善团体税务登记。

尽管不同法律条款规定慈善团体税收特权的措辞不同，但一般都要求“以慈善为唯一目的”。关于所得税中这一概念的含义，1891 年上议院在国内税务局对帕姆瑟尔的案例（Inland Revenue v. Pemsel）（3 税务案例 53）中认为：

- 慈善目的必须是一种广泛的含义，包括基本法确定的四个范畴（如，减少贫困、教育进步、宗教发展，以及其他有利于社会的慈善目的），而不是狭义的救济贫困的含义；
- 税法关于慈善目的的解释必须同样适用于英国不同地区的居民，因而英格兰和威尔士与苏格兰的税法关于慈善团体的解释应该是相同的（正如帕姆瑟尔案例所主张的一样）。

尽管帕姆瑟尔案例是关于所得税的案例，这一判决在也被用于英国的其他税种，除非一些特殊的法律规定限制一些特殊类型的慈善团体享受税收优惠。

此外，法院认为，尽管下列组织与公共利益有关，但仍不被看作慈善团体：

- 以个人名义命名为特定利益而成立的基金会；
- 在财产或管理上不能独立于政府的组织；
- 有政治目的的团体，包括从事和平或修改法律活动的组织；以及
- 特定会员的俱乐部，包括业余体育运动爱好者俱乐部，他们更多地是为了会员而不是公众受益。

这些非慈善团体有义务对其所有的收入和资本利得纳税。如果他们是互益性组织（mutual benefit organisations, MBOs），会员间交易就可以享受的税收减免的待遇。

2. 公益组织税收政策的评价

现行公益组织税收优惠政策的框架见下表：

税 种	税 目	慈善团体税收	非慈善公益组织税收
收入、资本利得 或公司税			
	资本利得	免税	征税
	商业赞助	对销售服务免税， 对其它收入征税	征税
	捐赠	不征税	不征税
	津贴和补助	不征税，除非发现 有无关的商业活动	不征税，除非发现商业 活动
	投资收益	免税	征税
	彩票收入	免税	征税
	会费	不征税，除非是作为 与宗旨无关的贸易的一部分	不征税，除非是非相互 贸易的一部分
	销售产品或服务	征税，除了： 1. 促进慈善目的 2. 小规模募捐	征税，除非是互助性组 织对会员销售
	雇员和理事会成员的薪水	征税	征税
社会保障税	雇员和理事会成员的薪水	征税	征税
印花税	获得的不动产和其它财产	免税	征税
关税	从非欧盟国家进口的货物	慈善团体为慈善目 的进口的大多数货 物免税	征税
保险费税	非寿险保险费	征税	征税
气候变化税	商业用途的燃料和电力供 应	征税，除了用于非 商业目的或某些家 庭用途	征税，除非用于某些家 庭用途
增值税	购买货物或服务	特定税目为零税率	征税
	销售应税货物或服务	销售捐赠货物为零 税率	征税

	购买或建设非住宅不动产	零税率，如果是慈善团体用于： 非商业用途 2. 为了本社区的娱乐活动	征税
	交换或改建非住宅不动产	零税率，如果： 1. 交换为住宅用途 2. 非商业用途建筑物的附属物	征税
	非住宅不动产的租金收入	房东缴税，除非是慈善团体用于： 1. 非商业目的 2. 本社区的娱乐	房东缴税
家庭税	使用住宅不动产	空闲不超过 6 个月的暂免征税	征税
商业税率	使用非住宅不动产	80%免税，其余 20%是否征税由各地区决定	各地区自行决定

慈善团体的收入和支出所使用的税法主要包括：

- 1988 年收入和公司税法 (ICTA)
- 1992 年利润税法 (TCGA)
- 1984 年遗产税法 (IHTA)
- 1994 年增值税法 (VATA)，和
- 年度财政法 (FA)

下面重点讨论所得税和增值税，他们是影响英国慈善团体的主要税种。

1999 年，英国政府对慈善团体的税收制度进行了全面的调查。1999 年 11 月 9 日的前预算报告最早阐述了这一税收制度的主要特点。其他措施也包含在财政大臣 2000 年 3 月 21 日公布的 2000-2001 年度的财政概算之中，在 2000 年财政法案的有关章节中也有说明。

2001 年 7 月，政府的政策和创新小组 (Policy and Innovation Unit, PIU) 对英国志愿者部门的法律框架进行了调查，尽管这些调查并没有包括具体的税收事务，但它对保持慈善团体身份和税收减免特权的关系进行了考察。截至目前，这一调查还在进行。

3. 非慈善公益组织的所得和资本利得税

公益组织最常见的法律形式是由自愿者成立的有限公司、未组成社团的协会（这两者的的收入和资本利得要缴纳公司税），以及信托公司（要缴纳所得税和资本利得税）。

除了的特别的免税规定，2001-2002 年度公益组织要按照以下税率缴税：

- 公司和未组成社团的协会要按照以下税率缴纳公司税(收入和资本利得税)；

应税收入 (英镑)	税率 (%)
不超过 10,000	10
10,001 – 50,000	22.5
50,001 – 300,000	20
300,001 – 1,500,000	32.5
超过 1,500,000	30

- 信托公司要按照以下税率缴纳所得税和资本利得税；

收 入	税 率
信托期间增加的收入	所得税基本税率 (目前为 22%)
受委托人或其他人决定将收入积累或支付	对信托的特别税率 (目前为 34%)
股息收入	信托税率 (目前为 25%)
资本利得	对信托的特别税率 (目前为 34%)

对非公益性组织的主要税收减免包括：

- 来自农业展览或演出的收入；
- 科研机构的收入。

另外，税法特别规定，非慈善公益组织为一个慈善团体组织的小额募捐收入可以免税。

需要指出的是，一些互益性组织(mutual benefit organisations, MBOs)也会从事公益性事业，比如，所有会员都属于贫困阶层或弱势群体的组织，尽管他们不属于英国法律规定的慈善团体，但这些组织可以通过由会员成立一个普通基金而获得对会员间交易免缴所得税的税收优惠。

4. 慈善团体的收入和资本利得税

收入和资本利得税法 505 条款规定，“以慈善为唯一目的”成立的慈善团体从任何个人或信托公司取得的大多数形式的收入可以免税。对来自英国国内和国外的收入实行免税，但法院规定对非英国的慈善团体不免税，主要的案例是国内税务局对高尔 (Gull) 案例 (21 税务案例 374) 以及德莱弗斯 (Dreyfus) 对国内税务局案例 (36 税务案例 126)。

收入和资本利得税法 505 款 (1) 和 (2) 规定非贸易收入免税。这一免税规定包括不动产收入、股息、利息、版税、养老金和扣税捐赠物品。在多数情况下，英国不允许对这些收入扣税，而且如果交纳了税款也可以由慈善团体要求退税。

在 1999 年 4 月 5 日以前，慈善团体对从英国企业获得的股息收入可以按照 20 : 80 的比例进行税收抵免，并可以要求税收返还。1999 年 4 月 6 日原来的公司法废除后，税收抵免的比率减少到全部股息收入九分之一，且不再进行税收返还。作为暂时性的补偿措施，确立了一个过渡期的税收减免政策安排，1999 年 4 月 6 日-2004 年 4 月 5 日慈善团体税收抵扣后发生的股息税可以退税 (1997 年财政法 35 款 (2))。

利润税法 256 款 (1) 规定，慈善团体来自自有资产的资本利得免税。

上述免税规定只适用于以慈善为唯一目的的收入和资本利得。另外，如果在任意会计年度内这些免税额大于或等于 10000 英镑且超过部分用于慈善目的，这些免税可以扩大到慈善团体发生的其他无免税资格的支出（收入和资本利得税法 505 款（3））。收入和资本利得税法 506 款对无免税资格支出进行了规定：

- 用于非慈善活动的支出；
- 在英国法律或税法管辖范围外的投资和信贷；
- 向海外团体的支付，除非慈善团体能够证明这些钱用于慈善目的。

投资未上市公司（包括投资关联企业）一般需要国内税务局允许（收入和资本利得税法，表 20）

慈善团体的贸易行为

慈善团体的贸易收入也可以获得税收减免：

- 促进慈善团体主要宗旨的活动（收入和资本利得税法 505 款(1)(e)(i)）；
- 主要由慈善团体的受益者举办的活动（收入和资本利得税法 505 款(1)(e)(ii)）；
- 发行小额的或社会彩票（收入和资本利得税法 505 款(1)(f)）。

所有的税收减免取决于上述免税条件，免税的主要目的是促进慈善团体执行或促进其宗旨（例如，学校提供教育），不包括募捐活动。

2000 年财政法 46 节规定慈善团体的小额贸易可以享受税收减免，补充了现行慈善团体贸易受益的税收优惠政策，使慈善团体的贸易收益和其他活动都获得免税待遇。主要包括：

- 这些活动的全部营业额没有超过年度限额（除非慈善团体预计这一限额不会被超过）；
- 收益只用于慈善团体的宗旨。

慈善团体营业额的年度限额，是 5000 英镑和慈善团体收入的 25%两者中最大的一个，最大限额为 50000 英镑。除税法特别规定外，这一税收减免不仅包括贸易收益，还包括 D 节 VI 案例下的应税偶然收入。为了反避税，案例 VI 规定了一些禁止免税的收入项目。

慈善团体新的优惠政策基于其法定的管理手段。如果符合慈善委员会的管理文件（它规定禁止任何实质永久的交易行为），慈善团体就可以自己的名义在新税收优惠政策规定的范围内开展活动，而不用通过成立一个独立贸易公司。

多年来，特别税法规定，慈善团体组织或为慈善团体组织的小规模募捐活动收入免税。2000 年 4 月 1 日以后，税收优惠的范围扩大了（国内税务局出版发行，2000 年 4 月 3 日）。同时，增值税的优惠范围也扩大了（2000 年增值税指令）。任何地区的任何一种组织可享受每年不超过 15 次的免税募捐活动，包括网上募捐活动。小规模活动（如咖啡早餐会和杂货义卖活动）的收入如果在每周 1000 英镑以内，就不受这一数量限制，若超过 1000 英镑，就要计入 15 次的限制范围。慈善团体的此类募捐活动超过 15 次的，超过的部分需要纳税。一家或多家慈善团体共

同组织募捐活动的，只有在一个财政年度内所有慈善团体在当地组织的募捐活动少于 15 次的，才可以免税。

免税范围以外的商业活动收入必须纳税。为了方便，本文将这些商业活动称为“与宗旨无关的活动”，尽管这一名词在英国不象在美国那样具有法律意义和税收实践基础。

但是，慈善团体也可以通过所属企业开展这些商业活动而达到免税的目的。原则上，商业企业的收益要缴纳公司税，但按照捐赠法向其母慈善团体捐赠可将其应税收入降低至 0。事实上，许多慈善团体的贸易公司通过这方式向其母慈善团体捐赠，并得到国内税务局允许。在其他许多国家，一般对向公益组织的捐赠设定一个最大的所得税扣除额（一个固定额，或者收入的一定比例）。

5. 增值税

英国增值税法的规定与欧盟第 6 号增值税指令一致。然而本文关注的是，英国与公益组织有关的增值税法规定中与第 6 号增值税指令不一致的地方，以及关税和消费税税务局在实践中是如何理解和执行这一税法的。这些规定一般与下面的问题有关：

- 纳税人的定义；
- 税基的范围；
- 公益组织资助享受税收减免的条件；
- 低于标准税率（目前为 17.5%）的优惠税率；
- 部分从事费商业活动或免税商业活动的公益组织计算增值税返还的方法。

第 6 号增值税指令将从事经济活动的人确定为增值税的纳税人。这一概念在英国国内法中被表述为开展经济活动。现实中，一般运用同一标准用来判定公益组织和其他纳税人是否从事商业活动。慈善团体的非商业活动是指：接受没有回报的捐赠和资助、竞选活动、为会员免费提供文学作品、为费会员提供免费入场卷。然而，慈善团体通过一个公共团体以商业合同形式建立的基金，而非公共基金，提供的服务将被看作一种商业行为。由于各地政府用商业合同取代了基金协议，近年来英国此类情况发生较多。政府资助一般免征增值税，但如果一项活动部分依靠收费部分依靠政府资助，也将被看作是商业行为。

下列情况适用特殊规则：

- 慈善团体对需要的人提供免费或低于成本的社会福利服务被看作是一种非商业行为。低于成本的服务是指那些有不少于 15%的成本是由非慈善团体的基金资助的；
- 慈善团体的投资交易也被看作是一种非商业行为（这符合欧盟法院在维尔卡姆信托公司对关税和消费税委员会委员（Wellcome Trust Ltd. v. Commissioners of Customs & Excise）案例中的判决，案例 C-155/94）；
- 尽管慈善团体提供免费产品是一种非商业行为，但将货物运往国外（比如为了救灾）则被看作是一种商业行为（增值税法 30 款(5)），其目的是为了慈善团体获得购买这些货物的增值税退税；
- 慈善团体得到会员或其他非营利组织的捐赠不被看作是一种商业行为，除非这些会

员明显得到了作为回报的利益。参与该组织的管理和获得经营报告不属于这种利益（增值税法 94 款(3)）；

- 非营利环保工程如果完全由垃圾处理厂的经营者所缴纳的垃圾税资助，也被看作非商业行为。

第 6 号指令 4.5 款规定，中央和地方政府以及“其他受公法约束的实体”行使公共权力开展活动，都不属于纳税人，除非这些行为扭曲了市场竞争。为此，欧盟成员国将第 13 款或第 28 款规定的免税活动视为一种公共产品。英国的法律体系没有区分私法主体和公法主体，何种主体应受到公法约束也不明确。立宪制的有关司法手册认为，只有那些执行公共职能而没有获得公共基金资助的慈善组织才符合这一概念。

英国国内税收法律确定的税基完全符合第 6 号指令 13 款 A 的规定，一般而言，只有符合公共利益要求的才可以免税。然而，对独立团体开展必要活动而向其会员提供的服务，或者非营利组织由于“公民属性”向会员提供的服务，英国都没有执行免税政策。在这两种情况里，指令的含义都不是很清楚，即一个团体在一个领域内获得的免税政策在另一个领域内是否也能够同样享受。

第 6 号指令 13 款 A 允许欧盟成员国确定符合公共利益并给予免税的条件。或许对公益组织的募捐活动应给予最大范围的免税政策。在慈善团体贸易活动的章节中，英国对相关的情况进行了说明。

在所有的欧盟成员国中，英国可能是减免税率最多的国家，特别是对一些特定的产品适用零税率。这些产品不含增值税，就使得消费者重新获得了购买这些产品时所包含的增值税。对大多数慈善团体而言，对一些特定产品实行零税率是颇有价值的税收优惠政策。

- 为慈善团体提供的（比如：用于特定人群或非商业目的建筑物的建设成本，残疾人使用的器材，特殊医用和科研设备，一些类型的广告和印刷成本）；
- 由慈善团体提供的（比如：销售捐赠物品，残疾人使用的器材，书和其他出版物，分配国外捐赠物资）。

除了零税率，英国还有一个 5% 的优惠税率，适用于慈善团体用于非商业目的而使用的燃料和电力。1999 年 10 月 22 日欧盟委员会指令要求从 2000 - 2002 年对劳动密集型产品实行临时的优惠税率，英国也没有执行这一临时性的政策。

慈善团体开展的活动有的是部分属于非商业活动，有的是完全的商业活动，必须对这些活动进行区分计算，才能够使他们获得相应的增值税退税。首先，确定非商业活动和商业活动投入货物所负担的所有税负；其次，确定商业活动投入货物所负担的税收哪些是免税的那些是应纳税的。为此，关税和消费税税务局一般按照每个类别货物的价值来分别计算税负，这一方法被称为“标准方法”。另外，慈善团体也可以使用那些不影响其投入货物退税率并被关税和消费税税务局接受的“特别方法”。这些特别方法包括：投入货物的税负，不同活动雇员的数量，不同活动的占地面积，以及其他产生公平和合理结果的方法。在计算时不必使用同一的方法，但是方法一经确定必须坚持使用，如果上述特别方法不能产生合理的结果，关税和消费税税务局会要求慈善团体使用标准方法。

欧盟成员国承诺，允许同属一个所有权下的组织可以登记为一个增值税纳税集团，该集团所属组织之间的货物交易免缴增值税，这对慈善团体的部分非商业活动的免税计算有一定的影响。英国已经引入了集团登记的做法，一些慈善团体及其附属商业组织已经使用了集团登记。但在一些情况下，集团登记并不总是有益的，根据有关的货物的特性，一些慈善团体及其附属商业组织更适于分别进行登记。

另一个由欧盟成员国决定是否给予增值税减免重要的领域，是欧盟法律对慈善团体提供的特殊货物实行的特别税收减免（1983年3月28日的欧盟委员会指令83/181/EEC，40款至50款）。在另外一些欧盟成员国，这一税收优惠仅适用于公益组织在较窄领域内开展的活动，比如扶危济困，英国关税和消费税税务局一般认为，这些税收减免适用于所有拥有慈善团体身份的公益组织。

6. 向公益组织的捐赠

公益组织捐赠的主要有关税种是所得税或公司税、遗产税，企业捐赠人还涉及增值税。向慈善团体捐赠的财产免缴资本利得税（资本利得税法257款）。

（1）赠予和遗产税

英国对捐赠征收的惟一税种是遗产税，是对在英国定居的居民生前或死后捐赠的物品征收的税种。遗产税一般由捐赠人而不是受赠人负担，税基为不动产的评估值或者是动产在7年内累计创造的价值。遗产税的税率为40%的单一税率，不动产还可以获得一个税收减免的最小额（目前为242,000英镑）。

如果捐赠人没有从向慈善团体的捐赠获得有关的利益，一般对其免征遗产税（遗产税法23款）。

除了个别情况，对向非慈善公益组织的的捐赠一般要缴纳遗产税。有一个条款规定了对在国内获赠财产免征遗产税的情况，1998年财政法案对其进行了小的修改。由于很少使用，对向非慈善团体捐赠的免税政策取消了。按照原先的规定（1998年财政法案142款至145款），私人所有人允许公众使用该财产的优惠政策的情况也变得严峻了。

（2）所得税

从所得税或公司税的角度讲，如果不向捐赠人提供回报，慈善团体和非慈善公益组织获得的捐赠就不属于应税收入。但是，如果捐赠人按照以下规定向慈善团体捐赠，就可以获得有关的税收减免。

2000年3月预算案以前，按照以下形式向慈善团体的捐赠可以在应税收入中作税前扣除。

- 在“货物资助”项下一笔不少于250英镑的捐赠（1990年财政法案25款）；
- 至少持续3年的协议捐赠（公司税税法339款，所得税法347款A(2)(b)）；
- 雇员一年的捐赠款在1200英镑以下的（收入和公司税法202款）。

2000 年财政法案对这些规定进行了修改，主要包括取消了货物资助和雇员捐赠的限额限制，废除了相关协议的限制，对货物捐赠进行了新的规定。另外，对向慈善团体捐赠股票和债券享受所得税减免也作了新的规定。

新的货物捐赠规定：

- 个人签订的 2000 年 3 月 31 日以后到期的协议捐赠；
- 2000 年 4 月 5 日以后个人的所有其它捐赠；
- 企业的所有捐赠，包括 2000 年 3 月 31 日以后的协议捐赠。

个人和企业的货币捐赠的税收减免，一般通过以下方式运行。如果捐赠人是企业，可以将向慈善团体捐赠的全部款项从应税所得中扣除。如果捐赠人是个人，捐赠款项要按照较低的所得税基础税率纳税，并且慈善团体可以从国内税务局获得这部分税收返还。例如，个人向慈善团体捐赠 780 英镑，要按照捐赠 1000 英镑的标准减免所得税，当前的基础税率为 22%，该捐赠人只需缴纳 220 英镑的税收。如果该捐赠人是基础税率纳税人，也就不能获得更多的税收优惠。如果他是一个较高税率（40%）的纳税人，1000 英镑的应税收入按照 40% 的税率要缴纳税收 400 英镑，而作为捐赠款这 1000 英镑只需按照优惠税率缴纳税收 220 英镑，这样该捐赠人就获得了额外 180 英镑的税收减免。

个人捐赠人与企业捐赠人的重要区别是：

- 企业捐赠人不需要对捐赠额扣除所得税的基础税率；
- 因此，慈善团体也不能从企业捐赠中获得税收返还；
- 企业捐赠人不需要提供货物资助的申报文件。

另外一个修改显然是在鼓励低收入者捐赠，原先要求捐赠人对其捐赠款要按照基础税率纳税，现在要求只要捐赠人所缴纳的收入和资本利得税等于或大于慈善团体从捐赠款获得的税收返还。在某种意义上，这使得捐赠人获得的按 10% 的税率纳税的税收优惠，而那些免税的纳税人还不能获得税收优惠。然而，国内税务局指出，慈善团体从免税纳税人的捐赠款中获得税收返还，免税的纳税人可以要求慈善团体偿还这些税款。

2000 年财政法案规定，慈善团体要求税收返还之前，必须提供个人捐赠人签署的货物资助申报单。这一要求也符合 2000 年 7 月 28 日发布的个人向慈善团体捐赠条例的规定。国内税务局指南中关于获得英国捐赠的内容，对这一申报单所包含的具体信息进行了规定。

指南对新规定如何使捐赠变得简单和灵活进行了说明。个人现在可以提供一份申报单：

- 不晚于税收返还的时间期限（一般是捐赠后的 6 年内）；
- 包括一笔或多笔捐赠；或
- 口头（比如，通过电话）或书面（比如，通过邮寄、传真或网上）。

申报单可以包括未来不定期时间内的捐赠，也不需要定期更新。但是，如果捐赠人的情况发生变化，无力负担那些捐赠，就需要负担一个额外的税收。

申报单不必由捐赠人签署，但必须包括以下内容：

- 捐赠人的姓名和住址；
- 慈善团体的名称；
- 申报单所包含捐赠的情况；
- 确定为货物资助捐赠的声明。

另外，书面（不是口头）的申报单必须包括：

- 对捐赠人必须支付的所得税或资本利得税等于从该捐赠中获得的税收扣除规定的说明；
- 申报单的日期。

捐赠和慈善团体的内容必须十分详细，每一部分都要经得起慈善团体税收返还的审核。在国内税务局指南的一个附件中，印发了一个包括上述最基本内容的申报表格。慈善团体也可以设计自己的申报表，这不需要获得国内税务局的批准，但根据要求，必须得到金融中介和索赔办公室(Financial Intermediaries and Claims Office, FICO)的许可。

如果慈善团体得到一个口头的捐赠申报，它必须向捐赠人发送一个书面的纪录，否则，这一申报单就是无效的。记录的内容必须包括：

- 口头申报中的所有内容；
- 对捐赠人必须支付的所得税或资本利得税等于从该捐赠中获得的税收扣除规定的说明；
- 申报单的日期；
- 注明捐赠人有取消捐赠申报的权利；
- 向捐赠人发送记录的时间。

慈善团体不能对口头捐赠要求税收返还，直到将书面纪录发送给捐赠人。如果发送了书面纪录，无论在捐赠人签署之前或之后收到，都可以获得税收返还。

在任何时候，个人捐赠人都可以通过口头或书面形式取消其捐赠。慈善团体必须保留所有取消捐赠的纪录，包括日期。取消捐赠仅对慈善团体获得的捐赠产生影响，或者：

- 捐赠人通知慈善团体取消捐赠的日期；
- 捐赠人以后进行详细说明的日期。

在慈善团体向捐赠人发送书面纪录 30 天内通知慈善团体的，捐赠人取消捐赠才有追溯力。慈善团体获得捐赠在 30 天的期限内仍可以要求税收返还，如果该笔捐赠取消，他们还必须向税务局缴税。

新的制度没有要求明显地改变纪录的形式，主要的要求是保留足够的纪录，以表明每笔捐赠都是捐赠人对慈善团体实实在在的捐赠。对未来没有时间限制的捐赠，慈善团体也要保留相关的纪录。

(3) 捐赠人得到的好处

2000 年财政法案对过去关于货物资助捐赠的不同规定进行了整合,也规定了捐赠人获得利益的限额。如果超过了这一限额,这一捐赠就失去了货物资助捐赠的资格。

不符合这一目的的好处包括:

- 在慈善团体文件或奖章上对捐赠人的致谢,且没有采用为捐赠人的生意作广告的形式;
- 向捐赠人及其家属提供免费或降价入场券,且对任一小额捐赠人都会提供。
- 一般不向公众出售的,用于记述该慈善团体工作的印刷品(比如,通讯、会员手册等)。

指南指出,慈善团体制定规则来控制家庭成员获得入场券的(比如,最多 2 个成人和 6 个孩子),就可以从税务局获得第二次税收减免。

如果满足以下两个标准,捐赠将不具备货物资助税收减免的资格:

- 与捐赠有关好处的价值,加上同一捐赠人在同一税收年度内向同一慈善团体的其他捐赠而获得的任何好处的价值,超过 252 英镑的(合计价值标准);
- 任一捐赠的利益超过以下标准的(相关价值标准):

捐赠(英镑)	好处的价值
0-100	捐赠的 25%
101-1,000	25 英镑
超过 1,000	捐赠的 2.5%

另外,为了使捐赠人在 12 个月以内得到的有关利益符合限额标准,特别条款对一年内特定捐赠的数量以及相关的利益进行了规定。

关于慈善团体的拍卖活动,指南规定拍卖物品的实际价值要明显小于拍卖支付的价格,如果捐赠人证明拍卖物品的市场价格明显小于拍卖价格,就可以用较低的价格计算获得的利益。

如果得到的利益超过了限额,捐赠人可以说明支付的一部分是作为利益返还,另外一部分是捐赠。如果捐赠人在捐赠时或之前就进行这种区分,作为捐赠的那部分就可以获得货物资助的税收优惠。

(4) 契约协议

可以通过签订协议向慈善团体捐赠,但是相关的税收减免只在货物资助制度中有规定(2000 财政法案 41 款)。这一规定适用于原先存在的契约。如果:

- 企业 2000 年 3 月 31 日以后签订的;
- 个人在 2000 年 4 月 5 日以后支付的(2000 财政法案 41 款)。

2000年4月5日以后发生的个人协议捐赠需要提供货物资助的申报单，但原先协议下的支付不需要。

(5) 薪水册捐赠

薪水册捐赠始于1986年，作为鼓励雇员向慈善团体捐赠的手段，通过雇主建立的计划进行捐赠。薪水册捐赠不享受税收减免。在薪水册捐赠下，雇主从雇员的工资中扣除捐赠款，通过国内税务局提供薪水册捐赠代理机构捐赠给雇员选择的慈善团体。这种捐赠的税收优惠是对雇员工资的所得税进行合理的扣除。

从2000年4月6日，取消了薪水册捐赠计划下雇员捐赠的数额限制（2000年财政法案38款）。此外，对2000年4月6日-2003年4月5日之间的薪水册捐赠，政府将对慈善团体额外支付捐赠额的10%，相关的薪水册捐赠代理也免收任何管理费。2000年4月6日开始实行的一个办法规定，薪水册捐赠代理在接收到捐赠款的60天内，必须将捐赠款交给捐赠人指定的慈善团体（慈善支出规章，2000年3月16日发布）。

(6) 商业捐赠人

收入和公司税的税收减免，可以被个人或企业作为商业支出，包括：

- 为鼓励雇员为慈善团体临时工作所支付的成本实行的税收减免（收入和资本利得税法86款）；
- 向教育机构捐赠的器材（收入和资本利得税法84款）；和
- 向当地教育、文化、宗教、休养或慈善性公益组织的小额捐赠的成本。

从事经营的个人或企业资助慈善团体的另一个办法是赞助。如果一笔赞助完全是为了商业目的，即为了使公众知道该企业的名称或产品，且赞助金额是一个合理的商业价格，就是一个合理的支出，无论该赞助是否为了某一慈善活动都可以从成本中扣除。如果赞助超过了广告的商业价格，超过的部分可以视为慈善捐赠。但对慈善团体而言，商业赞助增加了所得税的应税收入。

(7) 股票和证券捐赠

货物资助制度专门对股票和证券捐赠的新的税收优惠进行了规定（2000年财政法案43款）。在现行资本利得税减免的基础上，对个人或企业将股票和证券捐赠或以低价转让给慈善团体进行了规定。主要以抵扣的形式提供税收优惠：

- 捐赠的市场价格；
- 加上相关的处置成本（如，经纪人费用）；
- 低于该项捐赠的任何报酬或其他利益。

企业捐赠人可以要求在捐赠发生的纳税年度内从总收入中扣除相关的捐赠。个人捐赠人可以在捐赠年度的当年进行所得税（不是资本利得税）的税前扣除。慈善团体对这种捐赠不能再享受税收优惠。

新的优惠政策对处置以下类型的股票和证券规定了一定的限制：

- 在英国或英国以外的正式股票市场上上市交易的股票和证券；
- 信托公司的信托单位（一种集体投资安排）；
- 英国开放式投资公司的股票；
- 海外基金的股票（比如，收入和资本利得税法 759 款中定义的国外集体投资安排）。

上述在正式股票市场上交易并获得税收减免的股票也可以是一些特定的未上市股票，比如，在战略投资市场上交易的股票。指南指出，国内税务局准备建议无论是特殊股票或证券都可以获得税收优惠。

（8）对慈善团体的贷款

信托和清算法律中有关于反避税的法律规定（收入和资本利得税法 15 章），规定对个人先前对其他人，包括慈善团体，免收的利息或资助贷款征税。在许多情况下，国内税务局实际上并没有按照这些规定对慈善贷款征税，而且一般也对这些交易免税。税法对这种情况也进行了修改（见 2000 年财政法案 45 款）。但是，借款人对以前的贷款利息还是不能要求税收减免。

二、税收管理的主要问题

1. 增值税

近年来英国慈善团体主要关心的是，完全或部分参与的非商业活动或免税商业活动所负担的无法退回的增值税。最近一份研究报告估计英国慈善团体每年负担的无法退回的增值税为 3.5 亿英镑，这些支出主要与一些公共服务（比如，教育、卫生和医疗）有关，而这些是地方和中央政府支出应首先考虑的问题。产生这一问题的根源是欧盟第 6 号增值税指令所建立的增值税制度。理论上，这一制度适用于欧盟所有成员国的公益组织，实际上英国慈善团体比其他成员国的公益组织更多地涉及到增值税制度。尽管如此，还不清楚为什么目前还在建议其他成员国的中央和地方政府更多地资助公益组织所负担的无法退回的增值税。

1999 年，政府拒绝了对慈善团体举办非商业活动所负担的无法退回的增值税进行部分返还的建议。但从 1999 年开始，允许地方政府对公共活动实行增值税退税，对国家博物馆和画廊实行类似的税收减免（增值税法 33 款 A），同时政府声明这样做并不是施行更大税收优惠安排的先例。

关于增值税的其他问题是，欧盟委员会建议要废除免税和降低税率。英国慈善团体正在努力寻求：

- 取代第 6 号指令 13 款规定的税收减免的办法，该款规定符合公众利益物品可以按较低的税率征税；
- 保留现行的公益组织享有的零税率和其他优惠税率；
- 对免税货物支付增值税，引入公益组织的选择权。

这些问题已经引起了英国政府的广泛关注，但危险的是，这些问题并不是政府关注的首要问题，而且可能需要与欧盟委员会和其他成员国进行协商。

2. 无关的商业活动

尽管英国税法关于慈善团体举办的与宗旨无关的商业活动的税收政策比其他盟成员国优惠，但慈善团体越来越担心成立独立的商业子公司增加了这类活动的管理成本。成本增加的原因是这些子公司与其他非慈善公司适用同样的税法和会计制度。2000年财政法案规定的对小规模商业活动的税收减免，在某种程度上解决了这一问题，但这一规定不适用于大型的慈善团体，他们要按照慈善团体法的规定成立独立的商业公司。由于这些商业公司一般很难从第三方筹集资金，需要由慈善团体为之提供足够的资金开展活动。在这种情况下，该慈善团体就必须说服慈善委员会和国内税务局，比如，要证明商业计划和预算对慈善基金而言，建立商业公司的投资是安全和谨慎的，也不会带来损失。

慈善团体建议允许他们以自己的名义开展无关的商业活动，而不需要通过建立一个独立的商业公司来实现这一目的。这样将大幅减少这种集团组织的纳税遵从成本，目前还不清楚这种方式对集团组织和单一的慈善团体的税收效益的差别。即使没有产生对私营部门的不公平竞争行为，政府也不可能对这些无关的商业性活动的收入免税，而且对一个慈善团体实行税收优惠的标准是成立该慈善团体的宗旨而不是收入的目的，因此，对无关的商业活动收入的税收优惠政策一般应是，对慈善团体发生的费用按照无关的商业活动和其他活动的标准进行区分。

3. 股息的税收抵免

1999年英国对慈善团体的税收制度进行了完善，否决了慈善团体关注的两个主要问题，一个是无法退回的增值税问题，一个是1997年取消从英国公司取得股息收入的税收抵免以后产生的慈善团体投资收入的税收减免问题。按照1997年的税收抵免率，要对慈善团体获得的全部股息收入减免20%。估计这部分费用每年为3.5亿英镑。作为英国公司税制度改革的一部分，这一税收优惠政策被取消了，养老基金业面临着同样的情况。因此，在这一领域要求更多的变革，只能引发复杂的经济和政治问题，这也说明慈善团体并不是政府关注的内容。

4. 实物捐赠

对慈善团体来讲，2000年最大的收获是对向慈善团体捐赠的所得税鼓励政策。比如，取消货物捐赠的金额限制，简化提交的文件，对接受上市股票和证券实行新的税收减免，有关的数字也说明了这些措施刺激了税收目的的慈善捐赠。然而，这一成绩是在近几年个人和企业捐赠都明显下降的情况下取得的。许多慈善团体认为，有必要将2000年的税收改革措施进一步推广，对未上市的股票和其他一般货物都应实行税收减免。

5. 志愿者

志愿者，包括慈善团体不支付薪水的会员，对英国的慈善团体做出了重要的贡献。目前，除了对慈善团体的临时商业职员，英国的税收制度还没有对使用志愿者提供税收优惠。只有一

个业主或合伙人的企业，对所有者自我雇用的费用支出也没有实行税收减免。另外，尽管慈善团体对志愿者支付费用不用负担任何税收，这些支出也必须提供有关完整的文件，而且会产生管理成本。

6. 投资公益组织

英国的慈善团体传统上通过请求个人或企业捐款来进行募捐。近期的研究建议慈善团体为其捐赠人提供“投资”的机会，类似于公债或有固定回报率的股票，其回报率低于商业回报率。对慈善团体的捐赠和商业投资都有减免所得税的资格，因而对这种投资实行税收优惠也是正当的，但目前还没有实行相关的税收优惠政策。

7. 跨国问题

最后，对慈善团体和向慈善团体的捐赠实行的税收优惠政策，要求慈善团体必须是在英国建立和常驻的机构。这一原则是依据英国国会上议院在卡姆利和翰瑞惟夫斯基会对国内税务局委员 (Camille and Henry Dreyfus Foundation Inc. v. Commissioners of Inland Revenue) 案例 (36 税收案例 126) 中的判决。但是，上诉法院坚持认为，由于外国慈善团体和成员不属于英国法院的管辖范围，完全或部分在英国举办慈善活动的外国慈善团体不能在慈善委员会注册。在英国的国内法中，并没有关于在互惠的基础上国外慈善团体可以获得税收减免的规定。在英国缔结的任何双边税收协定中，这种情况一般也是不允许的。尽管按照税收协定，人们可以把慈善团体看作是一个居民，但这只使该慈善团体获得所有纳税人都可以获得的普通的税收优惠，不能作为慈善团体享受有关的税收减免。英国国内税务局在谈判新的税收协定时，也不愿意涉及特殊的慈善团体税收优惠政策。目前，只有与爱尔兰的双边税收协定承认非常驻英国的慈善团体可以获得特别的税收减免，这就使爱尔兰的慈善团体对来自英国的不动产收入，可以在英国收入和资本利得税上享受有限的税收减免。

因此，如果一个外国慈善团体在英国举办慈善活动或募捐活动时，销售货物和服务取得收入，就有可能缴纳英国的所得税或公司税。同样，如果一个英国慈善团体在其他国家开展慈善活动或募捐活动时，销售货物或服务取得的收入，也有可能要缴纳外国的所得税或公司税。

尽管实际上比较少，但有关的跨国捐赠也存在问题。有来自英国收入的非英国居民向英国慈善团体的捐赠可以享受所得税减免。在相反的情况下，英国居民向一个外国慈善团体捐赠，即该笔款项先捐赠给常驻英国的中介慈善团体，扣除一些服务费或佣金后，再由这一中介向外国慈善团体捐赠，这种捐赠就有可能获得税收减免。英国的慈善团体不能只是一个资金流转的渠道，对该笔基金要有完全的处置权。在理论上，存在英国慈善团体违背捐赠人的意愿的风险，但在实际上，任何慈善团体都不愿失去捐赠人的信任。为了“保护伞”的目的，可以成立一个英国的慈善团体。比如，为了适用英国法律规定的所有慈善宗旨，就不需要对每种慈善捐赠都成立一个中介慈善团体。因此，英国的中介慈善团体在促进跨国捐赠中扮演了一个重要的角色。

三、加强管理的五点建议

1. 增值税的退税安排

对非商业活动负担的无法退回的增值税，英国的慈善团体目前正在努力引入一个退税安排。慈善团体要求中央政府退还这些已经发生的增值税。这一要求只限于非商业活动负担的增值税，也不会产生对私人部门的不公平竞争问题。这种退税安排适用于所有欧盟成员国，不违背欧盟的第 6 号增值税指令，它只适用于慈善团体也不构成不合法的国家援助。这一安排也可以在地方政府管辖权内实施，慈善团体可以对不影响私人部门公平竞争的活动所负担的增值税要求退税。

为了降低这一安排的管理成本，建议对慈善团体的退税可以通过一个或多个中介慈善团体来实行（比如，慈善团体援助基金）。

2. 实物捐赠

在慈善捐赠中，目前只有特定的实物捐赠享受有限的税收减免。因此建议原则上应对所有的实物捐赠实行税收减免。这一措施将鼓励向慈善团体捐赠未上市股票、不动产、艺术作品、贬值的私人物品如计算机或汽车。政府反对这一政策的主要理由是估价困难，尽管为了税收目的要经常对物品估价，但对家庭其他成员而言给私人物品估价仍是一个问题。

3. 志愿者

当前的税收制度鼓励慈善团体的支持者捐献钱财而不是时间。为了鼓励志愿者，建议或者允许按照参与慈善工作时间的长短抵扣志愿者的应税收入，或者从慈善团体得到一个与付出时间相关的免税津贴。由于对私人时间很难有一个公平的价值，可以按照一个统一的时间标准确定税收减免或津贴，这样不仅公平政府也能够接受。另外，自我雇用的企业所有者，无论单干或合伙，应允许按照其对慈善团体工作的贡献抵扣其商业成本支出。

4. 投资公益组织

下面是按照政府要求的建议。2002 年 3 月，政府推出了关于鼓励投资慈善团体，有时也称为社会投资，的法律草案。该税收优惠政策规定，投资社区发展金融机构（Community Development Finance Institutions）的私人和企业投资者可以享受所得税抵扣。集体社会投资基金既投资营利企业也投资非营利组织。投资的数额可以按照 25% 的比率在 5 年内进行抵扣。这一法律草案有望出现在 2002 年的财政法案里。

5. 跨国问题

可以将慈善团体的税收减免扩展到欧盟其他成员国，甚至是整个欧洲经济区。按照欧盟成员国 1994 年以前保留的权利，至少可以通过两种方式打破目前的限制：一是成立慈善团体的自由，一是资本流动的自由。所有慈善团体的情况是，由于有关公司的定义取消了成立非营利组织的权利，建议欧盟法院不支持歧视非营利组织参与商业活动的司法解释。欧盟协定 12 款规定

了对非歧视行为的一般禁止，这一规定最早应用于比利时协会会员的案件（1999年6月29日关于委员会对比利时（Commission v. Belgium）的案例，案例 C-172/98）。英国和其他同样限制非居民公益组织享受税收优惠的欧盟成员国认为，保持税制的整体性非常必要，所以实行这些限制是合理的。但是很难相信这些限制不会被滥用。

将慈善团体的税收优惠政策扩大到欧洲经济区以外的慈善团体，一个很大的困难就是还没有一个可以接受的运行机制。一些国家在双边税收协定中对这些情况进行了规定，但这些协定的目的是为了**避免双重税**，而不是为了允许**双重税收减免**。这也是经合组织国家现行的政策，在1992年颁布的收入和资本的所得税协定及其注释中进行了规定。由于政府没有从中获利，协定中有关**的非歧视条款**并没有使非居民慈善团体受益。这种做法与国内慈善团体在国外开展慈善活动却享受税收优惠是相矛盾的，从全球化的公共利益来讲也是狭隘的。由于世界各国已经广泛接受了这种方式，经合组织目前主要致力于在成员国之间实现不包括政治目的的直接税政策的国际化。短期内这些领域不可能发生大的变化。

政府对这种政策的解释是，世界各国慈善团体的概念不可能一致。一份报告对世界各国公众利益含义进行了比较研究，认为关于符合公共利益的活动还是有一定的领域的。以下3种主要的活动是公认的符合公共利益的活动：**救济贫困、医疗和提高健康水平，教育**。许多国家还将**促进文化发展和保护环境**也视为公益活动。事实上还存在一些有争议的领域，特别是**宗教和人权领域**。

政府关注的另一个问题是优惠政策的滥用，为此，已经开始对国内慈善团体的税收减免实行限制。这种情况可以看作是政府没有一个满意的关于公益组织活动的管理机制，也很难维持有效的监督制度。事实证明，政府要管理好一些商业部门（比如，集体投资计划）就应将管理权交给企业的母国或东道国。不知道为何同样的制度却不能适用于公益组织的发展。同时，这也为促进中介公益组织通过发展其广泛的国际网络而促进跨国捐赠留下了空间。

附件三 德国税收立法对非营利组织的影响

以下是德国公司法和税收法律对非营利组织影响的简要介绍，但是不包括所有相关的单独法规和他们之间的区别，并且现行法规在执行上也要视具体情况而定。

一、法定的经营组织形式

在德国，非营利组织可以采用多种法定形式。其中，协会是最常见的一种，其次是基金会和股份公司，而合作社也正在日益成为一种流行的合作形式。

德国非营利组织的多样性要归功于德国税收立法的中性。公司税条例规定各种法人实体都可以享受税收特惠 (Tax Privileges)。因此，非营利组织采取何种形式并不取决于税法的标准，而更多的是取决于创建人的目标、从事活动的种类和资金。

大多数非营利组织的创建人认为协会是现有最简单的法定形式。这一误解造成协会成为德国非营利组织最流行的形式。然而在他们活动期间，组织的负责人却发现协会实际上是一种非常复杂的法定形式，特别是当协会的活动多样化的时候。这也就是过去 15 年来，德国非营利组织越来越多地采用能够享受税收特惠的子公司这一形式的原因。

1. 注册协会

协会是一个联合体，该联合体的成员可以在法律允许的范围内，自由选择其目标。《德国民法》(German Civil Code, BGB) 对协会进行规范和调节。《德国民法》中既包含对注册协会的规范和调节，也包含对不具备法人身份的非注册协会的规范和调节。

《德国民法》第 21 节-第 79 节包含了对协会章程、管理委员会和成员大会以及对注册协会的特别要求等事项的规定。地方法院的法官负责所有正式协会的登记注册。协会在注册时，任何情况下都必须有公证人在场进行公证，然后由地方法官签署注册文件。

成员不少于 7 人的协会才能有资格进行注册。协会的管理委员会代表协会并行使管理协会的职能。在大多数情况下，协会的管理委员会由几名志愿参加的协会成员组成。但是，协会也可以雇佣管理委员会并向其成员支付报酬。

注册协会必须是非营利目的的。但是，作为次要目的，也可以从事商业或者经营活动。协会可以不保有资产负债表，只需要有一个简单的收支表和一个粗略的资产表就足够了。

2. 合法认证基金会 (The Legally Recognized Foundation)

基金会是一种没有成员的资产组合。由一个董事会 (由监护人或者托管人组成的委员会) 对基金会进行经营管理。同注册协会一样，基金会也是政府监管的对象，主要是为了保证基金会尊重其创建人的初衷。德国各州的监管规则不尽相同。当前，在德国法律改革中关于这一领域的争论集中在如何对基金会适用相关规则上。

规则规定，资产少于 50000 欧元的基金会不得登记注册，也就不具备法人身份。尽管如此，更值得注意的是，那些在其他实体“内部”并由其管理的非注册基金会却可以享受税收特惠。

3. 股份公司

(1) 私人有限公司 (GmbH)

私人有限公司被定义为从事商业贸易经营的私人股份公司。通常由 1 人或者多人代表并且负责管理经营。公司的股东对公司股本仅负有有限责任，现行规定为不超过 25000 欧元。作为商业贸易公司，私人有限公司受《商业贸易法》(Commercial Code) 支配。同时，作为一种特殊的法定形式，私人有限公司还受到《有限公司法》(Limited Company Code) 的相关限制。股东在私人有限公司中的权益和义务可以终止。在任何情况下，股东离开公司后，其股份必须由公司其他(新的或者老的)股东或者公司自身收购。否则，该私人有限公司就必须解散。

(2) 公营有限公司 (The Public Limited Company, AG)

公营有限公司被定义为从事商业贸易经营的公营股份公司。公营有限公司的基准资本(Basic Capital)即股本的票面价值不得少于 50000 欧元。公营有限公司受《商业贸易法》(Commercial Code) 支配。同时，作为一种特殊的法定形式，公营有限公司还受到《有限公司法》(Limited Company Code) 的相关限制。

与私营有限公司不同的是，公营有限公司的股东在找到其公司股份的买家之前，不得终止其在公司的权益和义务。一个由数名成员组成的管理委员会代表并且负责管理公司经营。管理委员会由一个董事会(负责公司监管的委员会)任命和掌控。董事会由公司股东大会选举产生，公司股东大会的成员不得少于 3 人。

二、基本税收立法

1. 税收种类

德国税收立法中包括很多税种。下面简要介绍其中的公司所得税、商业贸易收入税(Commercial Earnings Tax)和增值税。

(1) 公司所得税

公司所得税针对公司的利润所得征收，税率为 26.5%。协会利润所得不足 3835 欧元的部分免税。一个经营年度内的经营利润所得允许抵减以前或者以后年度的经营损失。

(2) 商业贸易收入税

商业贸易收入税属于市一级政府的税收，同样也是针对利润所得征收。根据联邦各州各市的的不同规定，税率从 15%至 25%不等。协会利润所得不足 3835 欧元的部分同样给予免税待遇。

经营损失只准抵减以后年度的利润所得。商业贸易收入税的税基根据扣除公司所得税和商业贸易收入税后的净利润估算。

(3) 增值税

现行增值税一般税率为 16%。一些特殊的产业（如食品制造业、图书业等）和服务业（如地方运输服务业、影剧院和音乐厅服务业等）税率为 7%。服务行业大部分免征增值税，如有关教育、健康、文化等方面的服务，由非营利组织提供的服务等等。

2. 税收特惠

德国法律对税收应用一套特别的法规，包括《会计法则》，以及一些单独的法律法规，如《所得税法》、《公司法》、《增值税法》和会计法庭（fiscal courts）上使用的诉讼法规等。《会计法则》的规定包括：基本概念（税收、纳税核定额、居民、商业建筑等）、纳税义务人及其代理人的权利和义务、税收强制征收程序、税收处罚及罚金等。《会计法则》中专门有 1 章共 19 节对享受税收特惠的部门和条件进行了规定。其他如有关个人的税收法律，也对税收特惠有特定的影响。下面，结合税收特惠的基本原则及其特定的影响，对一些税收术语进行介绍。

(1) 享受税收特惠的部门 (Tax-privileged Objectives)

根据德国的税收立法，只有位于德国境内并且受德国《公司法》管辖的企业，才能提出税收特惠要求（对这一点是否与欧盟要求位于欧盟境内的企业要获得充分竞争的原则冲突即将进行讨论）。这导致了两个重要的结果：第一，非股份有限公司没有资格要求税收特惠；第二，所有受《公司法》管辖的法人实体，包括协会（注册或未注册）、有限责任公司、基金会（注册或未注册）和合作社具备要求税收特惠的资格。决定因素在于这些法人实体从事的活动必须与《会计法则》中定义的目的有关：一是社会公益目的；二是慈善目的；三是与教会相关的目的。

a) 社会公益目的

社会公益目的是指，一个实体从事的实质工作从智力、知识或精神、道德方面，客观上促进了一般社会公众水平的提高。此外，《会计法则》中规定的其他社会公益目的事业还包括：

- 科学研究、教育培训、文化艺术、宗教等；
- 加强国家和民族之间相互理解，促进共同发展；
- 青少年福利、成年人救助、公众健康、社会福利和体育等；
- 德意志联邦共和国境内的民主政治协会；
- 动植物养殖；
- 狂欢节、业余无线电、航模等。

b) 慈善目的

慈善目的是指，一个实体从事的活动直接地、无私地给予下列人士帮助：

- 从身体上、精神上或情绪状态上需要他人帮助的人；
- 所得不超过社会公益补助金额 4 倍的人和没有资产的人。

c) 宗教相关目的

宗教相关目的是指，一个实体从事的活动无私地给予宗教团体帮助，并且能够提供该宗教团体符合公共法律的证明。例如，宗教相关目的包括：教会建筑及其养护、宗教教育、管理教会资产、丧葬服务和墓地管理（care of funerary monuments）等。

(2) 客观标准 (Disinterestedness)

公司要符合下列客观标准，才有资格要求税收特惠：

- 必须在有限的一段时间内使用其资金（例如在资金流入的当年内）；
- 必须按照其与协会等组织签定的合约中规定的目标使用其资金；
- 不得将为自身谋利作为首要目标；
- 不得转出（pay out）各种利润；
- 不得支付畸高报酬。

享受税收特惠的股份公司的股东和其他实体的成员，在公司或者实体解散时，不得获取超过其投资于该公司或者实体的利益。

实体投入的资产，包括超过其股本的部分，只允许用于从事与税收特惠目的有关的活动。当公司或者实体解散或者符合税收特惠的目标终止时，这部分资产可以转移给另一个享受税收特惠的实体，而接受资产的实体也只能将其用于与税收特惠目的有关的活动。

如果协会章程中没有明确建立上述资产约束限制的条款，则该组织不能获得税收特惠。如果协会章程废除或者修改，使资产约束限制不能继续存在，则视同于协会章程中没有明确建立资产约束限制的条款。其结果是，该组织在以后的 10 年中不得享受税收特惠。如果实体在实际运行其受约束限制的资产时不遵守相关限制，也将面临相同的处罚。

(3) 排他性和直接性 (Exclusivity and Immediacy)

根据其于协会签定的合约，享受税收特惠的实体必须从始至终专门从事与税收特惠目的相关的活动。这就意味着，其与协会签定的合约中，不得将税收特惠目的与非税收特惠目的的活动混在一起。而且，实体必须直接而不是间接地从事与税收特惠目的相关的活动，除非实体在从事所谓“促进社会发展”目的的活动中包含另一个享受税收特惠实体地支持。

(4) 准备金构成 (Formation of Reserves)

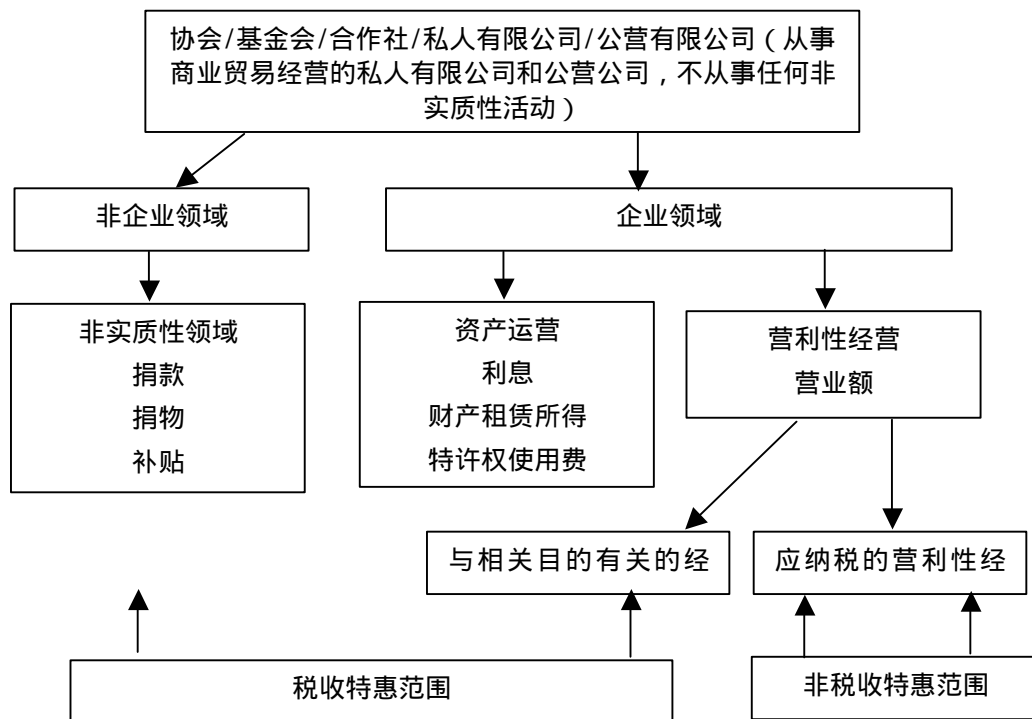
根据与协会签定的合约，如果对实体从事相关目的的活动有利，实体可以建立准备金。准备金必须与特定的项目有关，如购买相关建筑、为相关投资融资等。

享受税收特惠的实体也可以建立“自由准备金 (free reserves)”。直至实体解散为止，自由准备金的使用可以不受特定的时间限制。但是，实体必须根据相关法规的规定使用自由准备金。享受税收特惠的实体可以使用自由准备金强化其资产，所以短期资金运用的需求不适用于自由准备金。自由准备金的构成也受到一定限制。在一个单独的年度内，自由准备金可以由如下资金构成：

- 资产盈余的三分之一；
- 其他短期资金的 10%。

(5) 营利活动

享受税收特惠的实体可以从不同的领域筹措其活动所需的资金。根据法定形式的不同，享受税收特惠的实体可以使用其成员的捐款、捐物、补贴或者资产收益等。由于非营利组织开始扮演提供社会和文化领域服务的角色，其提供劳务获取的酬金已经开始成为其另外一个重要的资金来源。依照税种的不同，下表显示了享受税收特惠的实体的不同收入形式：



a) 享受税收特惠实体的活动范围

- 非实质性领域

在这一领域，享受税收特惠的实体必须按照其与协会签定的合约中规定的目标活动，其所提供的任何服务不得收取报酬。实体接受协会成员的捐款、捐物和补贴用于其在履行合约过程中产生的支出。对于协会来讲，这一领域仅表现在一个简单的收入和支出账户上。

- 资产运营

在资产运营领域，享受税收特惠的实体获得的利息，通过财产（不动产）出租或租赁取得的收入，冠名权使用费等收益免税。从增值税角度，享受税收特惠的实体的资产运营被视为企业行为。因此，针对享受税收特惠的实体的相关活动征收增值税，税率现在已经下调为 7%。

- 营利性经营

当从事营利性经营时，享受税收特惠的实体因其提供的服务而获得报酬（营业额）。同时，享受税收特惠的实体也在市场经济中与营利性实体展开竞争。德国税收法律如何处理享受税收特惠的实体的营利性经营，取决于该实体的经营是否被视为“相关目的经营（objective-related operation）”。相关目的经营享受包括所得税和增值税在内的税收特惠。非相关目的的经营与不享受税收特惠的实体的经营适用相同的纳税规定。

b) 相关目的经营

《会计法则》第 65 节对相关目的经营进行了定义。享受税收特惠的实体的营利性经营必须符合下列条件，才能被视为是相关目的经营：一是必须对享受税收特惠的实体在其章程中表述的目标有支持和帮助；二是必须是履行其章程中的目标所需要的；三是只有在不可避免的情况下，才允许为履行其非营利性目标而与其他不享受税收特惠的实体进行竞争。由于区别相关目的经营和营利性经营十分困难，因而在这一领域经常发生争论。

举例来说，相关目的经营包括：

- 文化艺术组织为实现其文化职能而收取的入场费（Entrance fees）；
- 社团为提高专业技能举办研习班进行培训而收取的费用；
- 属于市级青少年社会福利机构的青少年社会福利有限公司（Juvenile Welfare Co.Ltd）为青少年提供帮助和建议收取的费用（由于法律法规规定青少年有权要求帮助，市级青少年社会福利机构委托青少年社会福利有限公司给予相应的帮助，因而其相应的经营活动不得通过有关补贴进行融资）；
- 由社团运营，用于照顾精神或智力上有残疾的人的餐馆收取的费用（但该餐馆运营的唯一目的，只能是其社团委托人用来为受照顾的人士提供起治疗作用的工作机会）。

在相关目的经营中，享受税收特惠的实体免于缴纳公司税和商业贸易收入税，其适用的增值税税率也已经调低。某些相关目的经营完全免于缴纳增值税（教育、社会福利联合组织及其成员组织，如果其提供服务的收费低于不享受税收特惠的实体）。

c) 应税营利性经营

根据其经营项目不同，享受税收特惠的实体也可以是公司税和商业贸易收入税的课税对象，同时适用现行增值税一般税率。这类的经营项目种类很多，包括：运动俱乐部的酒吧、举行慈善义卖会和抽奖等。此外，以下两点也值得注意：一是营利性经营的应纳税所得额少于 30678

欧元，则免于缴纳公司税和商业贸易收入税；德国法律允许协会、合作社和基金会从其公司税和商业贸易收入税应纳税利润额中扣除 3835 欧元。

d) 有益于社会的公司的子公司 (Subsidiary Companies of Corporations that Benefit the Community)

享受税收特惠的实体也可以拥有参股的股份有限公司，包括不享受税收特惠的公司。参股公司可以进行资本运营，但要证明其享受税收特惠的母公司没有对其决策施加具体、明确的影响。如果符合下列条件，协会组建子公司就是合理的：一是其法定相关目的经营规模过于庞大而无法处置（因为子公司也将是享受税收特惠的公司）；二是其应税经营威胁到了其税收特惠地位。

在组建子公司时，最重要的问题是享受税收特惠的母公司从何处获取建立子公司的资金。如果享受税收特惠的实体已经建立了自由准备金，则其只能使用其自身的资金建立子公司。只要组建的子公司不是非税收特惠公司，税务部门并不对这一点做技术上的严格要求。

3. 捐款和赞助

当前，由于政府缩减开支，享受税收特惠的实体正越来越多的依靠私人资金来资助他们的活动。因此，鼓励私人捐款扩展到整个享受税收特惠实体领域的财政政策也日益显著增加。然而，在德国所得税体制中，捐款抵减应纳税所得额的适用范围是有限的。

现行适用于捐款的规定如下：

- (1) 用于教会相关目的，宗教、科学目的、慈善目的和受支持的、有益于社会目的的捐款，最高可以扣除全部应纳税所得额的 5%，或者扣除全部营业额的 2%，其个人支出可以全部扣除。
- (2) 对于受到特别支持的慈善、科学、文化艺术目的的捐款，其扣除额度可以再增加全部应纳税所得额的 5%。
- (3) 个人捐款超过 25565 欧元的，从税收角度可以在今后 7 年内摊销 (spread out)。
- (4) 向享受税收特惠的基金会捐款，最高可以从应纳税额中扣除 20450 欧元。
- (5) 此外，在基金会成立之时作为资产注入的捐款，总额不超过 307000 欧元的部分，可以在今后 7 年内摊销。

对于赞助商而言，规则有所不同。按照德国税收法律，捐赠人根据协议向受捐赠人的捐赠，不得用于换取赞助商的地位或者受捐赠人的服务。捐赠人由此而产生的支出属于经营性支出，不属于捐赠的范畴，不得从应纳税利润中扣除。

当享受税收特惠的实体中包含赞助商关系时，德国税收法律对各类应纳税所得的认定如下：

- (1) 如果享受税收特惠的实体为赞助商的发展提供服务，则该服务被视为应税营利性经营。在这种情况下，赞助总额将被视为应纳税利润，按照 15% 的固定税率征税。此外，按照现行增值税一般税率 16% 征收增值税。
- (2) 如果赞助商为取得使用享受税收特惠的实体的名称或者标识的许可，而向享受税

收特惠的实体支付费用，且享受税收特惠的实体将相关所得分配用于其资产运营，则不征收公司税或者商业贸易收入税，增值税也将适用较低的税率。享受税收特惠的实体为将其应纳税所得转为资产运营所得，可以将税收特惠的增益权（tax-privileged promotional rights）作为一种中介费用支付给广告代理。广告代理将使用其自身名义并自担风险，与包括个人公司在内的公司签订合同。享受税收特惠的实体将就相关的税收特惠权利对有关公司进行管理，并收取税收特惠特许权使用费（tax-privileged royalties）。同时，有关公司支付的这项费用可以从公司的应纳税所得额中扣除。

4. 税收特惠特许和管理（Concession and Control Tax-Privileged）

在德国，税务部门是唯一有权决定给予税收特惠并进行管理的部门。德国税收立法中没有单独决定税收特惠的程序。一般的税收特惠额度由有权的税务部门给予。在估算实体的应纳税额和商业贸易收入税时，享受税收特惠的实体将收到一份“免税通知”。这份免税通知免除了实体的纳税义务。如果享受税收特惠的实体，因为其他应税经营而负有缴纳公司税和商业贸易收入税的义务，该实体将收到一份正常的纳税估算表和一份声明在其他领域免税的附件。

由于税款核定（tax demands）只能在相关交易年度期满后，所以有关税收特惠的问题也只能以回顾（retrospectively）地方式核准。一般情况下，在第一和第二个交易年度，实体将收到一份“临时证书”。这份证书仅表明该实体根据协会章程从事相关税收特惠目的的活动，并授权填写对其纳税义务有影响的捐赠证书。

享受税收特惠的实体被强制要求草拟年末账目综述。此类账目的构成根据实体的法定形式而定。此外，在这类综述中，享受税收特惠的实体还被强制要求提交其每个交易年度的活动报告，报告包括哪些活动决定了实体是否达到其预定的目标等。

为简化享受税收特惠的实体的有关问题，对实体的相关纳税责任评估（或者免税可能）通常每3年进行一次。考虑到其所要面对的商业性风险，享受税收特惠实体通常每年提交税收报告并收到年度免税证书。

在纳税评估期（4年）内，税务部门可以对享受税收特惠的实体进行审计，包括重新审查其享受税收特惠的身份。作为审计的结果，税务部门可以根据实体的缺陷改变其享受税收特惠的身份，甚至可以通过回顾性的审查取消其享受的税收特惠。

5. 税收特惠对于第三部门（The Third Sector）的重要性

大多数德国的非营利组织都是享受税收特惠的实体，他们都努力达到相应的标准，以保证其享受税收特惠。但是，随着融资基础的变化，特别是对于文化和社会领域的部门而言，非营利组织对税收特惠的态度也发生了改变。政府取消对文化和社会领域项目的资助，迫使许多组织开始寻求与商业性公司的合作。这些商业性公司将对文化和社会领域项目的赞助，视为沟通和获得客户的新机遇。然而，享受税收特惠的实体与商业性公司合作的程度是有限的，因为不能危及其所享受的税收特惠待遇。特别是文化领域的组织正日益面临着两种倾向：一是在享受税收特惠和不享受税收特惠的双重实体的体制下工作；二是从建立之初就不选择享受税收特惠的模式。在社会组织领域，这种倾向现在也很明显。未来，德国非营利组织享受的税收特惠将

由资助项目领域和相关活动方式的不同来决定。这里首要的问题是，会计上对捐赠认定范围的扩大，是否能够补偿政府支出的减少，从而超过非营利组织领域和商业性部门的合作的可能。另外重要的一点是，享受税收特惠的组织是否能够继续支配文化和社会领域的服务，或者是在这一反常期间，受其他经济因素的影响，私人商业性部门开始介入。

附件四 日本非营利组织的税收制度

一、日本非营利组织的法定含义

目前,日本非营利组织在获得法人资格时有十种不同的法定形式可供选择。而在 1998 年正式提出非营利组织的法定形式之前,要建立非营利组织非常困难。沿袭 1896 年《民法》的规定,公共利益法人(协会和基金会)要从有关部门取得登记许可,必须将其活动处于他们的监督之下。其他类型的实体,例如私立学校法人和社会福利法人,也沿袭着类似的规定。虽然这些法定形式依然存在,但是“非营利组织法人”(1998 年立法采用,并于 2002 年修订)的创立,简化了登记手续,只要求非营利组织得到经济计划部的“证实”即可。神户大地震后,新法得以实施,更多的非营利组织已经注册登记。现在日本正在争论的一个重要问题是,为了简化手续,是否整个公共利益法人的结构都应当完全放弃。

二、所得税免除和特定的国内税税前扣除

按照日本《公司所得税法》第 4 条和第 7 条的规定,公共利益法人免缴公司所得税,除非他们从营利活动中取得了所得。该法列举了 33 种特定类型的营利活动,其税率仅为 27%(相比之下,营利公司取得所得要按 37.5%的税率纳税)。此外,公共利益法人还可以享受特殊的国内税收减免。当资金是用于扩大其核心公共利益活动时,就允许他们在计税时从营利活动取得的应税所得中扣除 20%的所得。

针对非《民法》组织,例如社会福利法人、私立学校法人和宗教法人,制定有特殊的税收法规。他们也享受与公共利益法人类似的税收优惠政策,但又有不同的规定。例如,如果这些特定组织的收入是用于公共利益活动,那么他们从营利活动中取得的所得,在计税时最多可以扣除 50%或者 200 万日元。医疗法人不能享受与公共利益法人一样的税收待遇,他们应当作为营利法人、按完全的公司所得税税率纳税,除非他们收到的医疗费是由社保费支付。在这种情况下,适用“特定医疗法人”规定。“特定医疗法人”是由财政部认可的、专门为公共利益服务的医疗机构。“特定医疗法人”按 27%的税率纳税,还可以得到一些免税待遇(例如免缴因购买护理训练设备而应缴纳的不动产购置税)。

总的说来,按照 1998 年立法的规定,非营利组织不能免缴公司所得税。

三、间接税的缴纳和免除

公共利益法人应当缴纳消费税(例如增值税)、其他间接税和地方税。只有当其主要目的是建立博物馆或者从事研究工作时,才可以免缴地方税。公共利益法人还可以免缴其他几种类型的税收,包括从捐赠的基金取得收益应当缴纳的税收。这些优惠意义非常重大,但只有直接按《民法》第 34 条规定成立的公共利益法人才可以享受,其他组织,例如非营利组织,则不能享受。

四、慈善捐款可作所得税和遗产税的税前扣除——但规定了限额

公司或个人向公共利益法人提供的符合条件的捐赠，在某些情况下可以享受税前扣除，但是符合税前扣除条件的情况是有限制的。此外，能否获得税前扣除由财政部决定。

慈善捐款如果是赠予《所得税法》第 78 条第(2)-[2]款规定的正式公共利益法人中的“特定公共利益促进法人”(或者有指定用途)，就可以享受税前扣除。《特定法》规定的“特定公共利益促进法人”有 26 个，他们与政府保持着紧密的联系。其中包括综合研究开发机构(NIRA)和日本基金会，此外还有所有的社会福利法人和私立学校法人。依照《民法》成立的公共利益法人经财政部认可，也可以列在这一名单之后，共有约 900 个公共利益法人已经取得这一资格。

个人捐赠超过 10000 日元(约合 100 美元)到其年收入的 1/4 之间的部分，在计税时可作税前扣除。公司向“特定公共利益促进法人”提供捐赠的扣除限额则需根据公式计算确定(所得的 1.25%加上已纳税资本的 0.125%)。根据 2001 年税制改革前《所得税法》的规定，能够得到可作税前扣除的慈善捐款的特定公共利益促进法人总数为 17000 个(见表 1)。

捐献给特定公共利益促进法人的遗产，也可以在特定范围内作遗产税税前扣除。

表 1 特定公共利益促进法人(1996 年)

公共利益法人联合会和基金会	822 个
私立学校法人	1125 个
社会福利法人	14832 个
其他	189 个
合计	17026 个

五、与非营利组织有关的税制改革措施

2001 财政年度的税制改革，规定某些特定的非营利活动法人(即非营利组织)能够取得“可作税前扣除的特定非营利活动法人”资格(以下简称可税前扣除的非营利组织，见译者注)。该法规于 2001 年 3 月 31 日颁布，从 2001 年 10 月 1 日起生效。

“可税前扣除的非营利组织”资格申请者必须是按 1998 年法律成立的非营利组织法人，在满足下列条件的情况下，经由国家税收管理委员会认可。非常重要的一点是，虽然新法允许将可作税前扣除的捐款提供给“可税前扣除的非营利组织”，但可扣除的捐款限额，前面已经讨论过，是由《个人所得税法》和《公司所得税法》确定，并没有提高。捐献给“可税前扣除的非营利组织”的遗产，也可以在计算遗产税前扣除，但是“可税前扣除的非营利组织”并不能免缴国税和地方税，这一点与公共利益法人一样。

2002 年的税制改革使得非营利组织与公共利益法人在营利活动所得的纳税方面能够享受平等待遇。公共利益法人得到的可作国内税前扣除的捐款，现在非营利组织也可以得到。非营利组织从营利活动中取得应税所得的 20%在计税时可以扣除，条件是这些收入是用于完成非营利组织的公共利益活动。

由于取得“可税前扣除的非营利组织”资格的条件过于苛刻，以及申请程序繁琐、复杂，日本于 2002 年再次修订法律，并于 2003 年 4 月 1 日生效。以下是关于“可税前扣除的非营利组织”法律条款的讨论，2002 年税制改革的内容已考虑在内。

六、申请“可税前扣除的非营利组织”应具备的条件

1. 活动限制

如果一个非营利组织所得捐款符合税前扣除的条件，那么对其活动就有某种限制。例如不允许他们参加宗教或政治活动。法律还禁止“可税前扣除的非营利组织”被用作前线团(front groups)，禁止与特定人物、捐款、宗教团体、或者政治团体发生特殊联系。法律还禁止将捐款分配给理事、雇员、捐款人或者他们的亲属。类似的规定还有，只允许 1/3 的雇员或者理事可以是同一个家族的成员，并且只允许 1/3 的理事或者雇员（以及他们的亲属）可以是另一个相关法人或者团体的雇员或者理事。（译者注：如果非营利组织取得这一资格，那么企业向他们提供捐赠时部分捐款就可作税前扣除，这在一定程度上鼓励了企业向他们捐款。对非营利组织自身而言，取得这一资格有利于他们得到更多的捐赠。）

2. 支出限制

至少 80%的支出，以及至少 70%的捐款必须用于特定的非营利活动（指因这些活动该组织才得以成立，并取得非营利组织法人资格）。为了满足可税前扣除的条件，非营利组织必须能够为公众所利用，并且向国税厅提供标准、方法和个人的姓名，使受让人能够通过他们求得支助并接受评估。在作出实际支助决定时也必须采用同样的方式。向海外划拨资金必须事前通知，包括日期、金额和收款人，只有在紧急情况下才可以事后通知。“可税前扣除的非营利组织”必须执行严格的会计标准。

3. 利益标准

为了取得资格，非营利组织必须通过两项公共利益测试。第一项测试包括 4 项内容，目的是防止共同利益组织取得这一资格。例如，规定超过半数以上的活动不能服务于或资助于其成员的利益；超过半数以上的活动不能是成员内部的交换、联系或者观点交换等。

第二项公共利益测试是公众支持测试。通过填表反映其总收入的至少 1/3 是来自捐赠方式的公众支持。2003 年-2006 年期间，该项测试的比例降为 1/5。对收入和公众支持两项测试内容都有详细定义。收入不包括政府支助项目。从某一个人（或其亲属）或者某一相关法人取得的捐赠在总公众支持中只能占捐赠总额的 5%。这防止了该组织从一个单一的大捐赠人那里获得其公众支持。在一定条件下，从理事、雇员以及他们的亲属那里获得的捐赠可以算作公众支持。只有 1000 日元（约合 10 美元）或者更多一点的捐赠能计入公众支持总额。

七、获得“可税前扣除的非营利组织”资格的手续

由国税厅专员决定非营利组织取得“可税前扣除”的资格。该官员还可以对非营利组织进行调查，以便作出这一决定（或者将其从名单中删除）。

八、“可税前扣除的非营利组织”有报告的义务

“可税前扣除的非营利组织”必须每年（年底之前3个月内）向国税厅报告。国税厅允许公众在3年之内接触这些文件。要求准备的文件包括以下几项：资金文件（收入的来源和金额，以及借款金额）；活动和项目、费用、以及提供的物资；与非营利组织在一年内进行过50万日元及以上金额交易的另一方当事人名单（名称和金额）；入会条件、会费、招募范围、居住在不同地区（或行政管理单位）成员的人数；与捐款、范围和募捐方法有关活动（包括已经计划的活动）的特定帐目；捐款人的姓名、住址和捐款的金额；雇员的姓名和报酬；以非营利组织法人身份为获得“可税前扣除的非营利组织”资格而向批准机关所提供文件的复印件；该机关必须证明非营利组织法人未违反自己的章程和法律。

要求“可税前扣除的非营利组织”在向海外汇兑或者将钱带出国之前，必须向国税厅报告的规定已作了修改。现在，只有当汇出金额超过200万日元时才需要提前报告（金额等于或者小于200万日元时可在财政年度末向国税厅报告）。

2002年税制改革法的相关条款（非官方英文翻译）

“以下修订是针对符合税前扣除捐款的、核准的特定非营利法人制定的：

特定非营利法人的批准条件如下：

（1）公众支持测试（捐款和资助总额之和应当超过收入总额的三分之一）的方法如下：

- 在2003年4月1日和2006年3月31日之间，该比例放宽到收入总额的五分之一（现行法律特别规定是三分之一）。
- 每个捐款人捐款的标准限额占所收到捐款总额的比例不超过5%（目前为2%）。
- 每个捐款人捐款的标准限额占收入总额和所收到的捐款总额的数量降到1000日元以下（目前为3000日元）。
- 从日本政府或者地方政府以及国际组织（日本是成员之一）得到的资助总额，或者从国际组织得到的补助总额（日本是成员之一），不能计入收入总额。

（2）特定非营利法人的业务活动是在一个以上城市进行的，其批准条件将被取消。

（3）如果上述法人把超过200万日元的钱汇出海外，必须提前向国税厅上报文件。汇出金额等于或少于200万日元，则可在财政年度之后上报文件。

从营利活动中取得的资金用于特定的非营利活动，其金额应当视为捐款，该部分捐款的税前扣除限额为利润的20%。”

附件五 独联体国家的非营利组织税法调查报告

前言

这份调查报告对 12 个独联体国家 (Newly Independent States, NIS) 的非营利组织税法进行了考察。这些国家包括：亚美尼亚、阿塞拜疆、白俄罗斯、格鲁吉亚、哈萨克斯坦、吉尔吉斯斯坦、摩尔多瓦、俄罗斯、塔吉克斯坦、土库曼斯坦、乌兹别克斯坦和乌克兰。就各国非营利组织的税法问题，我们向有经验的律师发出了一份调查问卷，并在此基础上形成了这份报告。

报告的第一部分考察了独联体国家的非营利组织税收待遇，第二部分集中考察了每个国家对非营利组织的利润税优惠政策，非营利组织商业活动收入的税收政策，适用的其他税法，比如增值税法、不动产税法，对个人和企业参与慈善事业的鼓励政策等。

一、独联体国家的非营利组织税法概述

苏联解体以后，独联体国家对原来由政府组建的非营利组织的私有化行动给予了优惠和自由。但是，当越来越多的自我管理的非营利组织出现以后，大量的税收优惠政策被取消了。调查显示，自从“少数人的黄金时代”结束以后，这个地区的许多国家实现了税制的现代化，并营造了非营利组织获得资金的环境。比如，所有的国家对一些类型的非营利组织的捐赠、账目、会员会费实行免税政策。乌克兰、吉尔吉斯斯坦和哈萨克斯坦等国取得了显著的进展，他们对各种非营利组织的多种收入来源都给予税收减免。但在一些国家，非营利组织的税收环境却恶化了。比如，俄罗斯 2000 年税法取消了原来非营利组织的税收优惠政策。其他国家，比如白俄罗斯和土库曼斯坦近年来没有取得什么进展。

调查显示，为了确保所有独联体国家非营利组织获得持久充足的资金，有必要对现行税法进行进一步的改革。本文将讨论独联体国家非营利组织税制的发展趋势。

1. 享受税收减免的组织类型

在所有的独联体国家，非营利组织都是利润税的纳税人。比如，吉尔吉斯斯坦和乌克兰规定，只有以营利为目的或举行商业活动的法人是纳税人。但是，“以营利为目的的活动”或“商业活动”的含义非常广泛，以至于获得一个银行账号就使非营利组织成为了法定的纳税人。

在规定税收减免的法定条件时，一些国家将税收优惠政策扩展到不同类型的非营利组织（比如，基金会、协会、和其他类似性的非营利组织法人）¹²²，并且认为，只要按时登记，不分配

¹²² 这一地区非营利组织最常见的组织形式是：联合会、基金会和协会，尽管少数国家还有其他形式，比如哈萨克斯坦允许非营利组织可以组建股票投资公司。

利润、不以营利为目的¹²³，该组织就属于非营利组织。比如，乌克兰所得税法对非营利组织的 8 种收入规定了不同的税收优惠。

一些国家成立了慈善组织却不给予他们“特殊”的税收政策。许多国家（除了哈萨克斯坦、白俄罗斯和土库曼斯坦）或者在专门的法律（亚美尼亚、吉尔吉斯斯坦、乌克兰、摩尔多瓦、俄罗斯和塔吉克斯坦）或者在税法（格鲁吉亚、吉尔吉斯斯坦、阿塞拜疆和乌克兰）中对慈善（公益）组织进行了定义。只有摩尔多瓦对慈善组织实行了比其他非营利组织更加优惠的政策。在一些国家（比如格鲁吉亚）由于缺少确定慈善组织的明确的法律程序，相对于其他非营利组织，慈善组织更难获得优惠。

在多数国家，残疾人组织如果符合特定的法律条件，就会拥有包括很大税收优惠的特殊地位。

一些国家，比如，土库曼斯坦、白俄罗斯、乌兹别克斯坦，除了对广义上的非营利组织实行一般的优惠政策外，还对税法定义的非营利组织实行特殊的税收优惠政策。这些组织通常是苏联时代留下的、由国家财政预算资助的“完全国有的”非营利组织。

2. 免税的收入来源

（1）无偿收入的税收政策

这一地区的所有国家对赞助、捐赠、手续费和会费等收入免税。有时模糊的概念能够影响非营利组织获得这些优惠。比如，非营利组织很难获得“人道援助”和“赞助”项目下的税收减免，除非对这些条目进行修订以符合 2003 年税法的要求。

一些国家（格鲁吉亚、阿塞拜疆、吉尔吉斯斯坦、哈萨克斯坦、俄罗斯和乌克兰）对赞助和捐赠进行了区分。在确定赞助的含义时，这些国家一般要求赞助必须是为了一个特定目的，并且在赞助人和被赞助人之间要有一个书面协议。格鲁吉亚和阿塞拜疆两个国家甚至对赞助还有一个专门的法律。在一些国家，对来自国内和国外的赞助和捐赠使用不同的税收政策，对国外的捐赠审查得更详细（比如，在白俄罗斯、阿塞拜疆、哈萨克斯坦）。

（2）商业活动收入的税收政策

除了亚美尼亚和乌克兰，许多国家都允许非营利组织从事商业活动。在那两个国家，公共联合会只有通过独立的子公司才能开展商业活动，即是在乌克兰，这一要求也不是强制性的。

所有独联体国家都允许非营利组织开展与其宗旨有关的商业活动。一个非营利组织开展无关的商业活动并不会失去免税资格，但是，这些活动获得的收入按照普通税率纳税。

¹²³ 不分配利润就是非营利组织不能将获得的利润分配给任何人。这样，所有的收益都将用于非营利组织的目的。这是区别非营利组织和营利性组织的特点。

许多国家对法人获得的商业收入按普通税率征税。如果符合特定的要求，一些国家也会对这些收入免征利润税。比如在，如果社会服务组织每年的收入中，有不少于 90%是来自税法规定的特定产品或服务领域（保健、儿童照顾和教育、科学、体育、文化、劳动服务和社会福利）¹²⁴，就对该组织的收入免征利润税。

在格鲁吉亚，对非营利组织来自科学和教育活动的收入，即使是通过销售货物或服务获得的，也向对来自慈善活动的收入一样免征利润税。

在乌克兰，慈善组织和公共联合会可以享受免税的来自“主要活动”的收入，也包括与该组织宗旨有关的商业活动的收入。“主要活动”是指慈善活动，包括提供教育、文化、科学、知识和其他类似的公众服务，也包括提供予建立社会安全体系有关的服务（养老金、信用社和类似的组织）。另外，“主要活动”还包括为了促进该组织的宗旨或与其宗旨有关的销售产品或服务的活动，且该产品或服务的价格低于市场或政府规定的价格。

乌兹别克斯坦对来自商业活动的收入实行一种不同的免税方法。如果公共联合会成立的商业子公司将举办商业活动获得全部收入交给该公共联合会的话，就可以享受免税政策。

（3）对被动所得（投资）的税收减免

许多独联体国家对非营利组织的被动所得按照普通税率征税。只有乌克兰对非营利组织的利息、股息、保险收益和赔款，以及特许权使用费¹²⁵等收入免征利润税。哈萨克斯坦对非营利组织的“溢价”收入免税，包括贷款、银行存款和债务保险获得的利息收入，金融租金收入、财产信托收入、特定的保险安排收入¹²⁶等。在亚美尼亚和吉尔吉斯斯坦，对所有非营利组织和企业的被动收入（比如，股息、私有化债券利息）免征利润税。阿塞拜疆的税法关于非营利组织的被动收入是否免税的规定不是很清楚。

独联体国家的税法都没有对捐赠收入进行规定，在这一地区捐赠还没有作为一种对资助融资的手段。

（4）增值税

所有独联体国家对货物和服务交易，包括进口货物征收增值税。没有国家对非营利组织免征增值税。但是，在许多国家的多数非营利组织，按照一个登记限额缴纳增值税。比如，乌克兰的限额是在连续 12 个月内不超过 11500 美元，格鲁吉亚的限额是 14000 美元。没有进行登记的非营利组织不用对其提供的产品和服务缴纳增值税，也不会发生遵从成本（比如，会计和申

¹²⁴ 2001 年 6 月 12 日颁布的哈萨克斯坦税法 121 款（1）。

¹²⁵ 同上。

¹²⁶ 2001 年 6 月 12 日哈萨克斯坦税法 10 款（1）（2）（2003 年 8 月 1 日进行了修改）。

报)。它购买货物或服务时负担的增值税也不能获得退税。因此，这对非营利组织而言并不是一个好的办法。¹²⁷

另一种做法是对货物和服务实行“零税率”。按照这一方法，非营利组织必须对购买的产品和服务缴纳增值税，但它可以要求按相同的数额进行税收返还。这被认为是一种对非营利组织有益的方法。格鲁吉亚、阿塞拜疆（依照赞助的有关条款）和亚美尼亚（依照人道主义慈善援助的有关条款）都允许按照零税率返还增值税。

但是这一地区最常见的方法是不对任何类型的组织免税而对特定货物和服务的交易免税。每个国家的增值税法都确定了一个关于这类货物和服务的清单，各国的清单也不相同。比如，乌克兰，对非营利组织慈善赞助的货物和服务交易就包含在免征增值税的清单中。

（5）其它税法的免税规定

除了增值税和利润税外，对非营利组织影响较大的税种还有不动产税和薪水册税。

所有独联体国家都对非营利组织不动产，包括土地和建筑物减免不动产税。通常，非营利组织的不动产税优惠政策也扩展到用于促进该组织宗旨的其他财产，但不适用于无关商业活动的财产。

在一些国家（比如，亚美尼亚、阿塞拜疆和格鲁吉亚）非营利组织可以享受低税率的工薪册税收。

（6）向非营利组织捐赠人的税收优惠政策

许多独联体国家通常以税收抵扣的形式，对向非营利组织捐赠的捐赠人给予一定的税收优惠，无论该捐赠人是个人或企业。如果向非营利组织捐赠，法人或自然人的平均应税收入可以降低 1-7%（比如，乌克兰、吉尔吉斯斯坦、摩尔多瓦、亚美尼亚、乌兹别克斯坦和塔吉克斯坦）。

但是，一些国家并不对部分或全部的捐赠人提供税收优惠。比如，格鲁吉亚和白俄罗斯对个人或企业捐赠人没有税收优惠。哈萨克斯坦和土库曼斯坦对个人捐赠人也没有什么税收优惠。

¹²⁷ 见非营利法国际中心，“非营利组织的商业活动”，载《市民社会管理》

附件六 经营活动所得使用“商业性”标准确定所得税或利润税优惠

引言

世界上多数国家都使用“相关性”标准，来确定一个非营利组织（非营利组织）是否应该就其经营或商业活动的净收入缴纳所得税或利润税。/按照典型的“相关性”标准，如美国实行的“相关性”标准，审查侧重于产生所得的活动是否与组织的非营利宗旨具有“因果关系”。（参见 Treas. Reg. & 1.513-(d)(1)）。/例如，假设一个博物馆收取入场费，很显然，这种收费与博物馆的非营利宗旨，使广大公众获得文化性服务是相关的。收取入场费可帮助博物馆支付自己的运行成本，同时这也是文化性机构收回成本的典型手段。

但是，如果为了支付其运行成本，这个博物馆通过开设一个礼品商店¹²⁸销售与营利性礼品商店¹²⁹所出售的“文化”性商品相同种类的物品，那么又该如何办理呢？很显然，这种经营活动仅与该博物馆的非营利宗旨仅部分相关，而对于此项经营活动是否与宗旨充分相关，则要求分析它对于实现其宗旨是否“作出重要贡献”。（参见 Treas. Reg. & 1.513-(d)(1)）。根据美国的法规，应用“商业性”标准，要求考虑“所有事实与情况”。有许多裁决和诉讼案件所涉及的就是相关与无关活动的具体区分。仅简单地从筹集钱款对活动的贡献，判断经营是否“相关的”是不够的。

处理非营利组织通过从事经营/商业活动得到的净收入的可征税性，另一种方法是实施“商业性”标准。“商业性”标准借助于多个分标准实现，诸如为了确定非营利组织所从事的产生所得活动的商业性而进行的分标准：

- （1）非营利组织与商业实体相竞争的程度；
- （2）非营利组织所从事的更适于经营实体的行为，如广告、收取高价、积累利润等，其程度如何，

为了确定非营利组织所从事的产生所得活动的商业性

¹²⁸ 如果读者对这个例子感兴趣，欲了解更详细的资料，请登录纽约大都会博物馆礼品商店的网站。纽约大都会博物馆礼品商店被称为网路商店，在美国本土有 19 家分店，在美国境外开设了有 13 家分店。其中许多分店开设在迎合高层次消费者的购物中心中或大型机场的购物区。网路商店的介绍中称，“自 1870 年创建以来，大都会博物馆一直从事艺术品复制品和出版物的销售。您的购买将对扩大公众有艺术意识和对我馆的基本运行费用做出贡献，支持大都会博物馆的教育性使命。”参见 <http://www.metmuseum.org/store/stCategories.asp?shooperID=&FromPage=catbrowsestore>

¹²⁹ 对此探讨有益的是，有必要指出，有一个“博物馆商店协会”将自己描述为国际性“非营利组织……致力于博物馆商店行业的公共福利。”该协会向其成员提供他们在挑战非营利零售世界时所需的教育和资源。”参见 <http://www.museumdistrict.com/>。

法国和南非两国近年实行了不同版本的“商业性”标准，使用了这些标准；对此，我们在本备忘录中进行了探讨。

法国采用的判断“商业性”的第三个标准，明显不同于美国与南非两国使用的标准。法国的税则要求审查非营利组织的董事会成员是否拥有非营利组织的经济利益（例如，通过股份所有权或通过领取高额工资。如果各董事确实具有相应非营利组织的“经济利益”，那么该非营利组织就自然不具有享受免税待遇的资格。

因为通常情况下，非营利组织受到不允许分配利润的限制，并且不允许董事拥有非营利组织的所有者权益，法国采用的“经济利益”在大多数国家并不完全适用。然而，法国税则的明确性是值得借鉴的，原因有三：

- (1) 通过要求不是非营利组织雇员的各董事，只能就他们作为董事所提供的服务领取中等薪酬，强化了“义务性”的原则；
- (2) 确保了与利益冲突规则的一致性，这一利益冲突规则，即禁止有利害关系的董事与非营利组织进行谋取私利的交易；和
- (3) 确保了非营利组织的管理与监督及其财务，由没有利害关系的董事负责。

标准本备忘录在专门述及法国的部分，对“经济利益”进行了更为详细的论述。

1. 南非

2000年，南非修订了非营利组织的适用税法，除了对其他事项进行修正外，此次税法修订还对经营活动，又称为“贸易活动”方面的税收问题进行了修订。此后在2001年和2003年进行的税法修订对多项税则进行了较大修改。根据新的框架，税法得以进一步澄清，同时只允许获准免税的公益组织（公益组织）在有关条款规定的限制范围内进行贸易，有关条款如下所列。这些税则将“相关性”与“商业性”结合在一起。这样，首先考虑的是，相应的活动是否与组织的非营利活动密切相关。公益组织的适用税则现予说明如下：

- 最低限额标准（de minimis）的税则规定，得自于商业事业或贸易活动的总所得，不得超过组织总收入款的15%和25000法郎两者中金额较高者。
- 如果超过最低限额标准（de minimis），将适用以下“标准”来确定得自于此类事业或活动的净收入的应纳税性。

(1) 此类事业或活动必须

- (A) 整体上并直接与公益组织的唯一非营利宗旨相关；
 - (B) 主要以回收成本为导向且不会导致与相关应征税实体的不公平竞争发生；和
- (2) 如果此类事业或活动，并非整体上并直接与公益组织的唯一非营利宗旨相关；它必须
- (C) 是非经常性的；
 - (D) 主要是以义务性援助（即，无偿援助）方式进行的。

(3) 作为备选的另一标准，此类事业或活动可由部长批准并在政府公告上予以通告。在

进行此类确定中，部长应考虑以下几个方面：

- (E) 此类事业或活动的范围和慈善性；
- (F) 此类事业或活动与公益组织的唯一非营利宗旨的直接联系和相互关系；
- (G) 此类事业或活动的利润率；以及
- (H) 进行此类事业或活动的公益组织所具有的免税资格可能导致的经济畸变水平。

让我们再回到博物馆礼品商店的例子上来，并应用一下这些标准。显然，确定是否应就礼品商店经营的净收入向博物馆征税，是非常困难的。假设未通过最低限额标准，第一个问题则与美国所采用的相同：该经营与博物馆的非营利宗旨相关吗？如果答案是相关，那么在原则上要求，该经营必须是以成本回收为目的进行了，并且它不得与商业实体的运营经营构成竞争。如果博物馆想使用礼品商店获取收入以维持其运行，则通常很能满足相应的要求。估计一些营利性礼品商店可能会声称，博物馆开设的商店与他们的运营经营之间存在着竞争。如果礼品商店的经营被确定为与非营利组织的宗旨不相关，那么进行第二种标准。我们可以设想，礼品商店的员工仅由博物馆的志愿人员担任，并且仅在周末营业，但是此类商店不会对博物馆的收入有太大贡献。估计许多博物馆的礼品商店的营业可能不是非经常性的并且经营商店的员工是有偿服务的，则将意味着礼品商店不能通过第二种标准。

这就意味着，最后必须采用“作为选择的另一种标准”，同时需要考虑“所有事实与情况”。则要求部长签发一项决定，即博物馆在经营其礼品商店的活动中，不得导致“经济畸变”发生，大概可能会有必要审查有多少个博物馆礼品商店、这些礼品商店是否与营利性商品商店在价格上构成竞争等。

2. 法国¹³⁰

二十世纪九十年代后期，法国财政部对应如何对非营利组织的经济活动的所得进行了重大调整。法国财政部于1998年和1999年两次签发了两个指示及解释文件。法国财政部引入的措施参考的是，行政法院法律顾问古拉尔先生于1998年3月10日编写并提交法国总理的报告（“澄清对非营利组织的税收待遇”）。现对新规定的税则讨论如下：

一、原则

财务部签发的指示确认了，“仍坚持对非营利组织免征各项商税的原则，并且非营利组织责任例外。”¹³¹然而，为了保证税前平等的原则且为了避免不公平竞争导致的畸变，从事经常活动的非营利组织，有义务缴纳各项商税，如增值税、专业税和公司税。

¹³⁰ 本备忘录此部分取材于卡罗琳·L·纽曼编著的一篇发表在《非营利法》国际杂志上的文章。

¹³¹ 1998年9月15日出版的总理新闻公报。

二、对非营利组织所享受的公司税方面优惠待遇的确定¹³²

对非营利组织所享受的公司税方面优惠待遇的确定，采用的是三步确定法，现在以下下程序框图¹³³说明如下：

步骤 1

管理层是否拥有该非营利组织的经济利益？

否

继续步骤 2

是

该非营利组织有义务缴纳各项商税

步骤 2

该非营利组织是否与商业部门竞争？

否

该非营利组织免缴各项商税

是

继续步骤 3

步骤 3

该非营利组织是否在进行其活动中是否遵循的路线是否与商业部门类似？

否

该非营利组织免缴各项商税

是

该非营利组织有义务缴纳各项商税

现对三步确定方法中的每一步解释如下：

1. 管理层是否拥有该非营利组织的经济利益？

在以下情况中，管理层不拥有该非营利组织的经济利益：

- 非营利组织的管理层和行政管理层是义务性地进行管理的。
- 即不直接也不间接分配利润，但是为了非营利组织的法定宗旨使用利润。
- 非营利组织一旦解散，非营利组织的资产将转移给另一非营利组织，且不得在其成员中分配。

因为后两点是一目了然、无需解释的，唯一的问题是，当非营利组织的管理层可否视作“义务性”地进行管理的。

¹³² 删除了增值税和营业税税则。

¹³³ 1998年9月15日签发的财政指示的第一部分。

在法国财政部于 1999 年签发指示之前,有关规定要求当非营利组织董事会成员不得收受任何薪酬。¹³⁴然而,现如今,非营利组织董事会成员可就其向非营利组织履行的工作、实物形式的捐助、奖金以及未经核证费用的偿付,收受金额不高于最低工资(SMIC)¹³⁵75%的补偿。¹³⁶非营利组织就其所租用的且为一名董事所有的房产采用市场费率支付租金,或者向受雇于非营利组织的董事亲属支付合理工资的,不视该非营利组织不具有相应资格。¹³⁷

每年按本要求,对每一名董事审查一次。然而,如果一个人同时身兼若干非营利组织的董事,而这些组织由他们的宗旨、活动和共同的董事相连接,那么该董事从所有相关的非营利组织领取的薪酬总额,不得高于最低工资额(SMIC)的 75%。¹³⁸如果一名董事可能是该非营利组织的一名雇员,并因此从该非营利组织领取工资,是可以接受的。但在这种情况下,重要的是,他应受到主管机构的监督。否则,如果他是一名事实上的董事,并领取高于最低工资额(SMIC)75%的工资,那么该非营利组织就有义务缴纳各项商税。¹³⁹

法国财政部最终于 1999 年签发指示明确规定了作为雇员代表的非营利组织董事会成员的雇员的薪酬问题。指示中未将他们的薪酬限制在最低工资额的 75%之内,但是不得超过董事会总额的四分之一。

我们所举例子中经营礼品商店的博物馆是否违反经济利益规则,是未必可能需要关注的。尽管如此,他们对于提供其他社区服务的小型非营利组织,仍然是非常重要的。如医务人员管理的健康诊所,在这些诊所中,医务人员还可能身兼董事会成员之职。显然,必须留意满足本标准规定的义务性要求。

2. 该非营利组织是否与商业部门竞争?

只有在确定非营利组织是否违反本标准的要求时,才将与企业实施的活动相同的活动(包括次级活动)纳入考虑范围。只有当企业或非营利组织在既定地域范围内能满足特定需要时,才

¹³⁴ 《Organismes sans but lucratif, criteres d' appreciation de la non-lucrativite, nouvelles relges》,Edition Francis Lefevre, FR 46-98, 第 7 页。

¹³⁵ SMIC(Salarire Minimum Interprofessionnel de Croissance)是雇员应收到的最低月工资额。SMIC 是由法国政府制定的。

¹³⁶ 税务部门提交部间创新与社会经济代表团的最新文件,该文件发表在 Edition Francis Lefevre, FR 24-99, p. 3.

¹³⁷ 经济与财政部, Nouveau regime fiscal des 非营利组织, Coll, Guide pratiques, La Documentation Francaise, Paris, 1999, p. 21.

¹³⁸ 税务部门提交部间创新与社会经济代表团的最新文件, op. cit. 第 3 页。

¹³⁹ Nouveau regime fiscal des 非营利组织, op. cit. p. 21.

存在竞争。这样，该非营利组织实施的活动是否能有效地使客户远离企业实体和降低企业实体的所得，这一评估才成为可能。¹⁴⁰

在对博物馆的礼品商店适用这一标准时，我们可以发现，竞争是意义最为重大的因素。正如南非的情况一样，因此主要问题在于营利性礼品商店所出售物品与博物馆商店所出售物品的类似程度。如果两者不相类似，那么该博物馆商店通过本标准。但是这一步是不可能轻易通过的，因为营利性礼品商店所出售的许多物品与博物馆商店所出售物品会是类似的。当然，博物馆可能持有其馆藏物品的知识产权权益，同时不能将这些知识产权权益许可营利经销商使用，但是，相似之处可能是相关的标准，不得得到其馆藏物品的复制。

3. 该非营利组织是否在进行其活动中是否遵循的路线是否与商业部门类似？

在用以确定非营利组织是否免缴税的第三步标准中所使用的方法，要求对产品(product)、目标公众(public)、所采用的价格(price)以及产品宣传(publicity)进行评估。这些标准还被称为“4P规则”，其重要性是按排列次序依次降低的。产品和价格则是确定活动的社会福利性时使用关键因素。

(1) 产品

“满足市场不能满足或难以满足之需要的活动，是具有社会福利性的活动。当企业实体不能予以“同意”¹⁴¹（鉴定合格）时，而因此授予非营利组织时，经国家¹⁴²鉴定为合格非营利组织所从事的活动，则被认可为社会福利事业。

(2) 公众

“公众”一词的理解为：包括向非营利组织购买货品或服务的人。¹⁴³当一项活动正当地给予公众特定受益或公众的经济和社会状况证明它是正当的，则此项活动可被视为社会福利事业。

¹⁴⁰ Nouveau regime fiscal des 非营利组织, op. cit. p. 23.

¹⁴¹ “同意”是由财政部授予组织开展的相关活动的。当国家与一个法人实体之间订立一项合同时，它可以是为了许可的目的授予的。一些“同意”具有特殊性，并且只能授予消费者组织、体育组织、大众教育性组织、环境保护组织等非营利组织。

¹⁴² Nouveau regime fiscal des 非营利组织, op. cit. p. 25.

¹⁴³ 税务部门提交部间创新与社会经济代表团的最新文件, op. cit. 第5页。

(3) 价格

为提供某项货品和服务而制定的价格必须：

- 大大低于市场价格（为了进行价格比较，必须减除企业实体缴纳的各项商项）；¹⁴⁴
- 得到政府当局的批准；
- 可以根据公众的状况进行变动。

(4) 宣传

最后，有必要对组织是如何管理其营销活动的进行评估。为了此目的，有必要确立非营利组织是否进行提供信息性的营销，哪些是可接收的或商业性营销，哪些不是？

对博物馆礼品商店进行这些标准，我们可以发现，如果博物馆礼品商店中出售的物品是营利性礼品商店所不能提供的，或者博物馆礼品商店中所出售物品的价格低于市场价格，那么很容易确定它具有享受免税待遇的资格。另一方面，如果博物馆礼品商店出售的物品是营利性礼品商店所提供的，或者与营利性礼品商店所提供的物品，则不能认为该博物馆礼品商店从事的是社会福利事业。另外，尽管属博物馆馆藏的艺术品的复制品，大概在其他任何地方可能无法购得，但显然，公众并不是绝对需要博物馆商店提供那里所出售的商品。并且，因为博物馆商店的经营会为博物馆赚钱，也许它索要的价格可能高于成本回收。我们还需要探讨一下广告的因素 - 从指示中并未明确所允许进行广告的程度，但至少进行一些广告宣传还是允许的。从而，根据博物馆礼品商店所出售商品的结构及其售价，可能需要制定出关于销售收入的可征税性的具有规定。然而，我们的分析明确的是，关于非营利组织必须如何构建自己的活动结构，以避免就经营或商业活动的净收入或利润纳税，法国实行的税则给出了一些指导。

三、关于非营利组织商业活动的说明

1. 非营利组织商业活动划分为两类

“分区”对增值税而言，已经要求对活动进行“分区”（非营利组织商业活动划分为两类，营利性活动和非营利性活动）。现在，非营利组织可采用此系统，以避免对获准承认为非营利性的活动缴纳公司税和专业税。非营利性的活动必须保持主导地位，同时所采用的会计准则应考虑及各类活动的评估。在采用相应的会计准则允许使用单独的帐目说明被认定为商业性的活动与根据“4P”规则被认定为非营利性的活动。其它较难予以说明的参量，如志愿者的时间，也将予以考虑。该组织的资产必须划拨给商业部门、非营利性部门或商业领域与非营利性领域。¹⁴⁵另外，对于划拨给非营利组织非营利性部门的捐赠，将对捐赠人减免税收。

¹⁴⁴ Ibid.

¹⁴⁵ Nouveau regime fiscal des 非营利组织, op. cit. p. 32.

2. 附属公司的创立——“分公司化”

当非营利组织开展重大应纳税活动时，非营利组织积极或消极地(如，作为股东)参与到企业实体则是有意义的。的确，将商业活动转移至附属公司，可使非营利组织避免丧失免缴各项商税的优惠待遇。然而，如果非营利组织的活动是为了其设立的附属公司受益(例如，帮助附属公司减少支出、增加利润、获得更多客户、改善管理等)¹⁴⁶，则非营利组织可能会失去享受免税待遇的资格。

将这些规则适用于博物馆礼品商店，表明如果博物馆的营活动未通过 1999 年签发的指示中的“4P”标准，适当地帐目记录可能要求，分别对待博物馆的商店和博物馆的其他活动。

结论

本文所探讨的内容表明，应用商业性标准可以很好地提供一个较为明确的途径，来确定非营利组织的经营或商业活动产生的所得或利润的应纳税性。法国使用的较为明确的且清晰明白地说明的税则，在很大程度上比南非的税则更为清楚明确，法国的税则在实践中更易于应用。它不但向政府而且向非营利组织清楚地说明了，他们在构建产生所得的活动中应如何去做。

¹⁴⁶ Nouveau regime fiscal des 非营利组织, op. cit. p. 27.

附件七 税收扣除、税收抵免和退税的比较

一、税收扣除

应税收入	税率	税收额	政府损失	慈善收入
100,000	40%	40,000		0
5,000(慈善捐款)				
95,000	40%	38,000	2,000(5%)	5,000
50,000	20%	10,000		0
5,000(慈善捐款)				
45,000	20%	9,000	1,000(10%)	5,000
25,000	10%	2,500		0
5,000(慈善捐款)				
20,000	10%	2,000	500(20%)	5,000

二、税收抵免

假设 TP 慈善捐款 5000，抵免 50%。

不考虑税率，可以得到 $5000 \times 50\% = 2500$ 的税收减免。

慈善捐款得到 5000，数量与上述税收扣除的免税数额一样。

2500 的税收抵免相当于对适用 40% 税率档次的纳税人减免 6.25%，对适用 20% 税率档次的纳税人减免 25%，对适用 10% 税率档次的纳税人减免 100%。

三、退税与税收扣除的比较

假设：税率为 28%。TP 的目的是慈善事业得到 1000 的捐款。

1. 税收扣除

TP 慈善捐款 1000，从应纳税所得扣除 1000。

TP 少支付 280 的税款 ($1000 \times 28\%$)。

2. 退税

TP 慈善捐款 780，

TP 没有因慈善捐款得到税收减免，

TP 慈善捐款 780 缴纳税收 220 ($780 \times 28\% = 220$)，

慈善组织可要求税务机关将 TP 支付 780 的已纳税款 220 退税，
慈善组织实际得到 TP 捐款 780 + 退税 220=1000，
与税收扣除比较，税务机关可少减税 60 (280 - 220=60)，
与退税相比，TP 在税收扣除时可税收负担较低：税收扣除可减少纳税 280 (1000 × 28%)，
在退税情况下，TP 必须对慈善捐款负担全部税收 (780 × 28% 220)。

两种情况下，TP 都是支出 1000：

税收扣除时：慈善捐款 1000，但不需纳税。

退税时：捐款 780 + 纳税 220=1000。

退税制度对政府的优点：1、较少的收入损失；2、较少的虚假；3、在收到税款和支付退税期间税收捐赠的“流动”。

附件八 对公益组织产生影响的法律条款范本¹⁴⁷

公益组织法

导言

为了增强公益组织在社会中的作用，促进公益组织的公益性活动，提高透明度和增加责任制，为政府提供如何利用公益组织获取有益于广大公众的服务的指南，[国会]特颁布如下规定：

有些国家习惯于在这种法律条款中使用导言，而另一些国家却不使用导言。但是，即使是不习惯在这种法律条款中使用导言的国家，当要对一个全新的领域、或者是几十年来一直没有法律规定的领域制定法律时，最好也要使用导言，在导言中介绍可用于解释法律的主旨和一般原理。

上述导言基本上是根据匈牙利 1997 年对公益组织的法律条款拟订的。在公益组织适用的法律条款的导言中鼓励政府和公益组织的合作是正确的，但是，通过法律强制性规定政府建立与公益组织的合作却被普遍认为是不恰当的。

第一章 一般定义

第 1 条：公益性活动

公益性活动是指通过支持或促进下列一项或多项活动，从而支持或促进公共利益的任何法律许可的活动：

- a) 业余体育运动，
- b) 艺术，
- c) 为身体上或精神上残疾的人提供帮助或保护，
- d) 为难民提供帮助，
- e) 慈善活动，
- f) 公民权利或人权，

¹⁴⁷ 本文件是由非营利法国际中心召集的中东欧专家小组撰写的。本文件对世界其他地区的国家可能也是有用的。

- g) 保护消费者，
- h) 文化，
- i) 民主政治，
- j) 生态学或环境保护，
- k) 教育、培训和启蒙，
- l) 消灭种族歧视、少数民族歧视、宗教歧视，或法律禁止的其他类型的歧视，
- m) 消除贫困，
- n) 身体和心理健康或身体健康，
- o) 历史的保护，
- p) 人道主义或救济灾难，
- q) 医疗，
- r) 保护儿童、青年以及弱势群体，
- s) 保护或照顾受伤或脆弱的动物，
- t) 减轻政府的负担，
- u) 宗教，
- v) 自然科学，
- w) 社会凝聚力，
- x) 社会或经济发展，
- y) 社会福利，
- z) 由公益委员会确定的、支持或促进公共利益的任何其他活动。

上面所列举的支持或促进公共利益的任何法律许可的活动实际上包括了中东欧一个国家或多个国家认可的所有的公益性活动，但是任何列举都不可能是全面的。另外，这些列举对任何特定的国家而言都显得过于宽泛了。最必要的是，这些列举必须被认为是或有利于促进有益于公众的活动。当然，任何公益活动的列举清单都应该反映制定该法律规定的国家的需求、用途以及传统。另外，公益活动的列举不应该是有限的，以适应社会变化和发展的需要和用途。见第1条(z)。最后，注意2.4条和2.5条所规定的判断一个机构是否是公益组织的指标是很重要的。

第2条：公益组织

- (1) 公益组织是指符合下列条件的任何非营利组织：

- a) 根据相关法律进行注册登记；
- b) 建立以及运行主要是为了从事第 1 条中规定的公益性活动；
- c) 经过诸如公益委员会这类组织的认证。

该条款范本假设其他法律对非营利组织进行了定义，并且假设非营利组织应根据其他法律进行注册登记，另外，还假设其他法律禁止对利润进行分配。最典型的做法是，非营利组织一般是基金或协会，尽管有的国家可能会把其他种类的法人定义为非营利组织，比如把研究所、非营利公司定义为非营利组织。此外，没有必要规定任何特定种类的非营利组织不能成为公益组织。

如果主管文件允许一个组织建立的目的或从事的活动限制一个组织主要是从事公益性活动，那么这个组织就是为了公共利益而建立的。如果一个组织实际的活动主要是公益性活动，那么这个组织就可以被认为主要是为了公共利益而运行的。“主要”是指公益性活动超过 50% 或绝大部分活动是公益性活动，这取决于具体的国家和情况。有几种不同的方法用来确定一个组织是否满足了“主要活动是公益性活动”这个条件，比如用于公益性活动的费用占全部费用的比例、雇员从事公益性活动的时间所占的比例、用于公益性活动的设施所占的比例等等。一个国家的法律应该规定准确的定义和确定的方法，或者是授权公益委员会作出定义。值得注意的是，诸如这类定义和解释条款强烈要求一个特殊的委员会对公益组织进行监管（这种设想与其他可能性相对，具体讨论参见下列第 3 条）。

(2) 主要根据一个非营利组织的合格证的申请以及所从事的任何活动，来确定该非营利组织的建立和运行是否主要是为了从事公益性活动。

(3) 是否符合公共利益组织的资格主要取决于非营利组织的申请、后续的报告和其他信息（应全面考虑所有的事实和情况）是否表明该非营利组织的建立和运行主要是为了从事公益性活动。

(4) 在确定一个非营利组织的建立和运行主要是为了从事公益性活动时，通常还应该考虑下列指标：

- a) 非营利组织提供大部分利益给：
 - (i) 最广大的公众，
 - (ii) 特定的受益阶层，主要是指：
 - 相对于整体人口而言的弱势阶层，是
 - 某一特定的阶层，提供特殊利益给该特定阶层，对整个社会有重要的作用。

需要注意的是，上述指标对什么样的组织能够成为公益组织是一个重要的限制。该指标意味着一个组织仅仅是主要从事第 1 条中规定的公益性活动还不足以成为公益组织。根据上述指标，这个组织还必须为最广大的公众或特定的阶层提供大部分的利益。例如，把上述指标和第 1 条 (x) 综合起来考虑，公益委员会应该确定，仅仅是促进发达地区经济发展的组织不能被认

定为公益组织。相反，促进一个国家欠发达地区、或者甚至是整个国家（该国家整体上被认为是欠发达的）经济发展的组织才能够被认定为公益组织。

- b) 非营利组织以成本价或低于成本价的价格提供大部分货物和服务；
- c) 表明非营利组织的建立和运行主要是为了从事公益性活动的其他指标。

(5) 确定一个非营利组织的建立和运行不是主要为了从事公益性活动应该考虑的指标主要包括：

- a) 非营利组织的作用对象是有限的或特定的受益阶层，与该非营利组织或其雇员有一定关联的个别的个人或法人；
- b) 非营利组织经济活动的性质和范围表明该非营利组织不只是为了达到不营利的目的，而是该组织的建立和运行主要是为了商业目的。

上述规定的主要目的是为了保证从事商业的组织不能成为公益组织。但是，如果一个非营利组织的经济活动主要是为了促进其公共利益目标的实现，那么，在确定该组织是否是公益组织时，这些经济活动不能被认为是负面因素。

- c) 非营利组织经常以高于成本价的价格销售货物或提供服务；

以高于成本价的价格销售大量的货物和提供服务通常表明非营利组织的真实目的是从事商业。

- d) 非营利组织提供不合理的报酬或其他特殊的利益给其雇员或其他与该组织有关联的个人或法人。

“合理”、“不合理”或其他类似的词常常在其他法律中使用。例如，在某一个特定的国家，“不合理的报酬”可能是指“支付给雇员的报酬超过该国从事类似工作的人们平均工资的30%以上”。

第二章 公益委员会

第3条：建立和构成

该法律中设立的公共利益委员是一个独立的管理机构，由来自政府、公益组织以及公众的代表组成。

条款范本中设立了公益委员会。该委员会是一个认证、监管以及实施制裁的机构。该委员会应该得到适当的年度预算，以完成它的职责。把上述各种权力集中到一个特定的委员会，这种做法最大的好处就是，能保证作为公益组织专家的委员们能做出高质量和一贯性的决策。

其他可能成为认证机构的实体还包括（1）法院，（2）行业部门，每个部门都由该领域的专家组成（例如，卫生、教育、体育），（3）特殊部门（例如，司法部门）。不论是（1）行

业部门还是(2)特殊部门都可以实施监管权。但是,上述机构中没有一个机构能够像特定委员会那样做出高效、高质量以及一贯性的决策。

当然,一个国家的行政法也要就公益委员会的建立和运行进行规定。该条款范本中没有规定公共利益委员的许多基本特征,这主要是因为不同的国家有不同的解决方案。例如,需要规定该特定委员会的规模。通常,该委员会应该是中等规模(可能由6到12个委员组成),从而兼顾该委员会既包括广泛的能代表各方利益的代表,又能保证委员会工作的效率。

另外,本法律条款范本对委员会详细的组成,委员们提供服务的期限,以及选举委员的程序没有作详细的规定,主要是因为有许多可供选择的方案,某一个特定国家应选择最适合自己的方案,并写入该国家有关公益组织的法律中。

在有关协会的摩尔多温法律(1996/97)中对委员会规模和组成的规定是值得关注的做法。摩尔多温委员会由9人组成,其中3人由总统任命,3人由议会任命,另外3人由政府任命。总统、议会以及政府各自任命的3人中必须有1人是公益组织的代表,并且不能同时是公务员、政府官员或议会的成员。

其他的做法是,委员会中可能没有议会的代表,取而代之的是人数相等的政府以及公益组织的代表。但是,不管采取哪种做法,委员会中都应该包括公益组织的代表,这些代表或者是通过任命的程序产生,或者是由公益组织团体实施民主程序进行选举产生。公益组织的代表能够防止委员会作出压制性或歧视性的决定,并且能够提高公众的信任度。

委员在委员会任职的期限通常应该是2年到6年。该期限应该足够长,以保证委员积累在委员会工作的经验,但也应该相对短,以防止迟钝或侵占利益。为了保证连贯性,委员的任职期限应该交错安排。限制每个人连续的任职期限是比较合适的。

第4条:认证机构

(1)作为认证机构,委员会应当:

- a) 认证公益组织;
- b) 根据第10条的规定,取消公益组织的资格;
- c) 保存第4.2-4.4条所要求的公益组织的合格证档案;
- d) 发放表格、指示以及文件范本;以及
- e) 向公益组织提供咨询和培训。

(2)公益组织的证明文件应集中登记保存。这些文件包括每一个取得证书的公益组织提交的申请文件,以及所有取得证书的公益组织的登记簿。

(3)登记簿和每一个取得证书和被取消证书的公益组织的证明文件,都应当在正常营业时间内向公众开放查阅。任何人都可以亲自或通过邮件索取登记簿中任何一条记录的复印件或者

证明文件中的任何一份文件。只需要支付合理费用。被索取的复印件，或者拒绝其要求的书面解释决定，应当在接到要求之日起 30 天内完成。所有文件也可通过英特网获取。

(4) 被取消证书的组织应当从登记簿中删除。但是其文件，包括取消证书的决定应当保留，并可由公众获取。

第 5 条：监管机关

5.1 作为监管机关，委员会应当：

- (a) 发布法规和解释；
- (b) 监督并执行法律和委员会法规；
- (c) 接收并审查报告；
- (d) 按第 5.2 条的限定，通过检查公益组织在正常营业期间的书籍、录音带、建筑物及活动，调查其可能发生的违反法律和法规的行为。
- (e) 为公益组织提供适当的支持和培训；
- (f) 在公益组织问题上，充当公益组织、政府和国会之间的联系人。

5.2 按第 5.1 条第 (d) 款的规定正在接受调查的公益组织，如果认为调查是不恰当的，或者侵犯了自身的权利或其他人的权利，就可以拒绝提供书籍、录音带或建筑物。为了使调查继续进行下去，委员会必须从有法定管辖权的法院那里寻求强制执行，该法院应当有权处罚恶意调查或者拒绝合作的行为。

当然本条款必须遵照该国刑事和行政管理方面的法律执行。

第6条 处罚机关

委员会作为处罚机关，在发出不遵从的书面通知并给改正过失提供了足够的机会以后，可以：

- (a) 对违反或者不遵从本法律条款的公益组织，可处以最高[一个约定的金额]的罚款；
- (b) 对违反或者不遵从委员会有效法规的公益组织，可处以最高[一个约定的金额]的罚款；
- (c) 按照第 10 条的规定，暂停或取消该公益组织的资格。

第三章

公益组织证书

第 7 条： 应提交的文件

任何希望取得公益组织证书的组织，应当向委员会提交以下文件：

- (a) 该组织的创立文件及身份的复印件；
- (b) 该组织在注册为非营利组织时提交的所有文件的复印件；
- (c) 表明以下内容的申请表：
 - (i) 公益性目标，该公益组织是为此而组建并经营；
 - (ii) 公益组织将参与的全部主要活动；
 - (iii) 公益组织将参与的每一项经济和政治活动。

第 8 条：授予证书和拒绝授予证书

8.1 在委员会未正式书面要求公益组织提供更多的信息或解释的情况下，委员会应从收到申请表之日起 60 天内，为公益组织颁发书面证书或者发出拒绝颁发证书的书面决定。

8.2 收到进一步的信息或者解释以后，委员会应当在下列规定时间内，颁发书面公益性组织证书或者拒绝颁发证书的书面决定。

- (a) 在原定 60 天时间的剩余天数内作出决定；
- (b) 在收到进一步信息或解释后 10 天内，选二者之中时间较长者。

8.3 一个组织应当以证书的形式取得公益组织身份。

8.4 如果申请证书被否决，委员会应当与书面否决文件同时发布一个拒绝颁发证书的书面解释。

8.5 只能因下列理由拒绝颁发证书：

- (a) 证书申请材料不完整；
- (b) 申请的组织不符合第 2 条的要求；
- (c) 申请的组织严重违反或者重复违反：

- (i) 本法律；
- (ii) 其他法律；
- (iii) 法规。

第 9 条：默认证书

如果委员会不能在第 8 条的规定期限到期前，就一个组织能否取得公益组织证书作出决定，该组织将有权自动取得公益组织证书。在自动取得证书的情况下，委员会将按惯例颁发公益组织证书，并且该组织将按正常方式记入登记簿。

第 10 条：收回证书

10.1 按照管理规定，当公益组织的主管机构决定收回证书后，公益组织可在任何时候向委员会提出收回证书的申请。

10.2 按照第 6 条和第 10.3 条的规定，如果有切实可信的证据表明公益组织严重违反或者重复违反以下内容，委员会可以暂停或撤消公益组织证书：

- (a) 本法律；
- (b) 其他法律；
- (c) 法规。

10.3 委员会只有在向公益组织发出警告，并给予其改正相应缺点的机会后，才可以暂停或取消公益组织的证书。

10.4 按照第 10.1 条的规定，当公益组织提交收回证书的意向后，或者按照第 10.2 条的规定，当委员会向该组织发布收回证书的书面警告后，才可以收回证书。

10.5 收回证书终止了公益组织的所有利益，但是没有终止其义务，包括该组织是有证书的公益组织时获得的金钱或资产，也没有终止涉及这些金钱或者资产的报告要求，以及在该公益组织存续期间的报告要求。

这样，公益组织不能通过收回证书的方法而逃避本法律赋予的责任。需要注意的是，收回证书丝毫不影响该组织的非营利组织身份，只影响其公益组织身份。

第四章

公益组织的管理

第 11 条：主管机构

11.1 公益组织应当由一个至少 5 人组成的主管机构来管理，其中至少 3 人没有亲属关系。公益组织的主管机构对该组织的政策和财务事务负有最终责任。除非由委员会作为例外提出，年龄未满 16 周岁，以及在拟任职务前 10 年之内犯有重罪的人，是不合格人选，不能在主管机构担任职务。

11.2 主管机构应当每年至少履行义务一次，包括检查和批准上一年度该公益组织的资产、负债、收入、支出和活动计划，以及下一年度预计将发生的资产、负债、收入、支出和活动计划。

11.3 公益组织的主管机构不能委托别人完成：

- (a) 本条款下的责任；其官员的选举；
- (b) 修改成立章程或条例的程序；
- (c) 兼并、分裂、解散或收回公益组织的决定。

第 12 条：监管机构或审计委员会

12.1 如果公益组织的收入在最近结束的财政年度超过[一个规定数额]，就应当设立监管机构或者审计委员会，且其成员不能是该公益组织的官员或者雇员。监管机构或者审计委员会可以取得与该组织活动有关的书籍、录音带和信息，至少每年一次决定该组织是否遵守了法律和该组织的成立章程、身份和主管机构的决定，并对这一决定负责。

需要注意的是，建立监管机构或者审计委员会只是对大型公益组织提出的要求，作为对其活动和经营的额外的内部检查。

监管机构或者审计委员会应当至少每年向主管机构汇报一次。如果监管主体或者审计委员会发现了严重的违法违规行为，在提出书面警告后，主管机构未予纠正或制止，则应向相应的政府机关报告。

第五章

公益组织的经营

第 13 条：经济活动

公益组织可以参与经济活动，但与公益活动无关的经济活动不能构成公益组织的主要活动。

公益组织可以用经济活动取得的收入，即销售商品和服务取得的收入，来支持其公益活动。相关经济活动——可以增进组织的公益目的——也可以开展，因为经常开展经济活动是完成公益活动最有效的方式。与公益组织主要目的无关的一些经济活动也可以开展，尤其是如果它的收益是用于支持该组织的公益活动。但是，对与该组织主要目的无关的经济活动不加限制，则与公益组织的身份不符，并可能导致偷税，或者公益组织与营利部门之间的不公平竞争。

范本条款允许公益组织从事合法的经济活动，同时保证该组织不将无关的经济活动作为其主要活动。

第 14 条：公共政策与政治活动

公益组织可以自由地就一些影响公共利益的问题开展研究、教育、出版和辩护，包括批评国家或某些官员、机构的政策或活动。还可以就政治运动中或选举中正在被争论或讨论的任何问题或政策发表意见。

公益组织不能为支持或反对某个政党或候选人任命或选举某一公职而募捐或开展运动，也不能为选举公职而推荐或者登记候选人。

公益组织可以就任何政治演讲和辩论完全自由地发表意见。范本条款规定，公益组织的资源不能用于支持特定的政党或候选人。原因之一是防止逃避法律对政党和选举的制约。但是也明确地不阻止或限制公益组织公开支持或反对某一事由、批评政府的政策或行动，或者提供信息以支持或反对社会问题的特定解决方案。

第 15 条：募捐

任何个人可以向代表公益组织从事公共筹款的人员提出请求，要求证明该组织是已注册的公益组织，并且需要提供包括该公益组织目的、其所得用于组织管理和筹款活动的百分比，以及代表该组织提供证明的人员权限的准确说明。

这一条款的目的就是要保证被请求向公益组织捐款的公众成员能够得到决定是否捐款的相关信息。第 15 条规定的方法避免了高成本、工作拖沓和寻租行为，而这些情况的出现通常是政府许可体制的特征。

第 16 条：帐簿和记录

公益组织应当保留其财务活动的准确和完整的符合会计标准的帐簿和记录，并且应当采纳一种与财务和非财务帐簿和记录有关的适当的记录保留制度。

公益委员会应当适时公布记录保留条例、会计标准、格式和指示。

第 17 条：审计的必要条件

如果公益组织在最近一个完整财政年度内的收入超过了规定的数额，应当对该组织的财务状况进行独立审计。

第六章

公益组织报告制度

第 18 条：一般性报告和透明度要求

18.1 在最近一个完整财政年度内的收入超过了规定数额的公益组织，应当向公益委员会和相关财政当局报告其活动和财务状况。该报告也向公众成员公开，如果有公众成员需要了解的话，仅收取合理的费用。

18.2 符合第 16 条审计条件的公益组织，其财务报告应当包括一份审计报告。

为了促进公益组织的发展，不增加小型公益组织烦琐的报告负担显得尤为重要。因此，范本中的条款对于所有超小型公益组织不再有额外的报告要求，对所有超大型公益组织仅要求提供一份审计报告。公益委员会的规章决定报告的形式与内容。

第七章

其他条款

第 19 条：清算

19.1 如果作为法人的公益组织实施强制性或者非强制性清算，该公益组织的管理机关应当向公益委员会递交一份清算计划书。该计划书应当包括相应的条款来保证清偿所有债务之后留存下来的任何资产分配给另一个公益组织，以用于与已清算公益组织相似的目的。

19.2 除非按照公益委员会批准的清算计划书要求，否则，任何资产不能进行分配，

第 20 条：其他法律对本法的效力

本法随着所引用法律的废除而失效。

第 21 条：生效日期和过渡期限

本法应当在生效日期生效。按照以前法律成立的类似于或者等同于公益组织应当在生效日期一年之后，按照本法的规定请求获得公益组织资格认证。如果按照本法的规定，经过合理的通告期限并给予申请的机会之后，还没有获得公益组织资格认证，那么该组织应当在通告期限届满后的 30 天不再具备公益组织或者相类似或者等同的法律地位，除非，该组织已经提出了公益组织认证申请。

公益组织规章有效实施所必需的其他相关法律

非营利组织法律

拒绝注册

当一个组织拟用名称与其他已注册过的组织、个人或法律实体、或者公共部门的名称相同，或者与这些名称相似，足以引发该国公众对二者认识上的混淆，如果出现这些情形，那么注册管理机关可以拒绝该组织的注册申请。

因此，没有名称持有者的许可，任何组织不能注册为类似于可口可乐或司法部等名称。

当不可能达到法定人数的情况下的保障条款

1. 当非营利组织是由其成员管理的情况下，如果经过正常通知后，该组织在其年度成员会议上的实到人数未达到法定人数，应当下发第二次通知，在通知中明确会议召开的时间和地点，但是会议时间应当在 10 天以后。在第二次召开的组织年度会议上不管参会人员有多少，都视为已达到法定人数，在这个会议上可以决定该组织所有经营行为，而不再对法定人数有特殊要求。

2. 当非营利组织是由管理机关而不是其成员管理的情况下，如果因为管理机关人员死亡、残疾、退休或者其他合理原因，管理机关会议不可能达到法定人数的话，那么在经过正常的会议通知，规定了会议召开的时间和地点之后，参会人员仅可以进行补足管理机关经理人数的选举工作，等能够达到法定人数之后再决定该组织的其他经营行为。

发起人、管理人员和雇员的责任与义务

1. 非营利组织的发起人、管理人员和雇员应当：

- (1) 对组织尽到关心、勤勉、审慎的义务；
- (2) 对组织的忠诚义务；
- (3) 对组织非公开信息保密的义务；
- (4) 保证组织遵守相关法律并服从其法规、条例和决定。

2. 公益组织的发起人、管理人员和雇员任何个人不承担公益组织的债务、义务或法律责任，但是，每个成员应当为公益组织或者相关第三方故意或者严重忽视履行或者疏漏其应尽的义务负责。

禁止个人收益

非营利组织的资产、收益和利润应当用于支持非营利组织目的，不当直接或间接地分配给任何个人。但是合理费用的报销或为非营利组织工作的人员支付合理补偿金不在本款禁止之列。

利益冲突

1. 利益冲突是指与非营利组织的利益、目的、利害关系不一致的个人的利益、目的、利害关系。
2. 当包括发起人、管理人员和雇员在内的任何个人为非营利组织提供服务，或者代表非营利组织行使职权时，如果存在利益冲突的话，那么他/她应当向非营利组织的登记机关报告利益冲突实际的和可能的影响。
3. 除了第 2 条提到的情形以外，存在利益冲突的个人不应当参加非营利组织讨论或决策与冲突的利益相关的事项。
4. 应当禁止非营利组织与其关联组织之间、非营利组织与其发起人、管理人员和雇员之间的任何交易，除非登记机关经过合理调查后认为，该交易有利于非营利组织，交易对于该组织来说是公平和合理的，并且在这些情况下，该组织也没有为此额外地付出更多的努力。

税法

所得税

公益组织的所有所得免税。

按照这一条款，公益组织取得的各种手续费、捐助、赠与、政府合同或会费都不用缴纳所得税。此外，公益组织通过经济活动赚取的所得也免缴所得税。

关税

公益组织进口的商品、供应和设备，如果满足以下条件，免缴关税：(1) 与公益活动有关，公益组织所消费的；(2) 公益组织将其用于公益活动至少 3 年；(3) 与公益活动有关，免费分配的。

捐赠人收益

1. 向专门从事公益活动的公益组织捐赠的个人或企业，在计算其所得税时，可以享受从应纳税所得中扣除的优惠，扣除额最高不能超过：

- (1) 对于个人，应纳税所得的 50%；
- (2) 对于企业，应纳税所得的 10%。

有些国家规定的最高扣除额达到 100%，而有的国家允许的扣除额仅占应纳税所得很小的比例。对于个人而言，除非扣除限额足够高，否则，个人不太可能将其大部分所得用于赠与，例如建立一个基金或为公益组织提供主要设备的赠与。对于企业，也很少有公司将其利润的 10% 以上捐赠给公益组织，因此这条规定的扣除限额是适中的。

2. 捐赠人的扣除额应减去因其捐赠行为而获取的商品或服务的价值。

行政法

上诉

对于公益委员会的决定，包括但是不局限于以下内容：拒绝证明一个机构为公益组织、强迫相对人接受制裁、收回执照等，可以向相应管辖权的法院上诉，该法院有资格对公益委员会的行为或建议性行为的事实和法理进行审查。

关于公共采购和赠与的说明

不应当因为公益组织的法律地位而将其全然排除在公共采购领域之外。有些公共采购领域专门留给公益组织。当政府目的不明确或在最初不能准确界定的情况下，可以制定专门的公益组织赠与程序。