

On the Problem of Preferential Tax on NGO's Profit-Making Activities in China

Hanxia Liu

Law School, South China University of Technology, Guangzhou
Email: hxliu@scut.edu.cn

Received: Jun. 17th, 2013; revised: Jun. 28th, 2013; accepted: Jul. 5th, 2013

Copyright © 2013 Hanxia Liu. This is an open access article distributed under the Creative Commons Attribution License, which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.

Abstract: The non-profit organization (hereinafter referred to as NGO) is a product of society revolution and social democratic management. However, being no clear division of “for-profit organization” and “non-profit organization” in laws, NGOs have a variety of names in practice. In reality, non-profit organization engages in profit-making activities in order to maintain its operation. However, there are no legal provisions for that. Therefore, the opinion that NGOs should be given preferential tax regardless of its engaging in for-profit or non-profit activities may violate the intention of preferential tax policy intention. This paper believes that the preferential tax policy for NGOs should be turned from static qualification concessions to dynamic behavior of preferential, and as far as profit-making activities of NGOs are concerned, the application of preferential tax policy should depend on whether their profit-making activities reflect the aim of non-profit organizations.

Keywords: Non-Profit Organizations; Profit-Making Activities; Preferential Tax

我国非营利组织营利活动的税收优惠问题浅探

刘汉霞

华南理工大学法学院, 广州
Email: hxliu@scut.edu.cn

收稿日期: 2013年6月17日; 修回日期: 2013年6月28日; 录用日期: 2013年7月5日

摘要: 非营利组织是社团革命、社会管理民主化的产物。但因为我国法律上没有明确划分“营利组织”与“非营利组织”的界限, 在实践中非营利组织有各种名称, 为维持运营, 非营利组织也会从事营利性活动, 对此, 法律并无禁止性规定。因此, 主张加大非营利组织的优惠力度, 不论其从事营利性还是非营利性活动都给与税收优惠, 可能违背税收优惠政策的初衷。本文提出应从静态的资格优惠转向动态的行为优惠, 以营利活动是否体现组织的非营利目的为标准来确定税收优惠政策在非营利组织营利性活动方面的适用。

关键词: 非营利组织; 营利性活动; 税收优惠

1. 引言

非营利组织(Non-Profit Organization, NPO), 又称第三部门、非政府组织(NGO)、志愿部门、第三领域、社会组织等, 一般是指提供公共产品或服务, 但不以

营利为目的的组织。在现代社会中, 非营利组织被视为是在公民社会发展进程中出现的继政府(第一部门)和企业界(第二部门)之后的第三种影响社会的主要力量, 其基本作用在于弥补政府与市场的双重失灵。具

体而言，非营利组织所从事的活动都是市场主体和政府不愿做或不能做好的事情。非营利组织能够发掘和运用分散的社会资源，作为公共权力和私人利益的补充机制，来制衡、沟通、协调和整合个人与群体、群体与群体以及群体与政府间的关系。营利组织是社会财富的主要创造者；非营利组织主要致力于社会服务和管理；政府是在这两者之间，站在更高层次上，进行政策调节、法律制定和财政支持，来实施宏观调控和宏观管理^[1]。

人们通常认为，非营利组织是不以获取利润为目的，为社会公益服务的机构。因此，它不能进行营利性活动，不能赚取利润。因为按照一般商法理论，营利性组织通过从事以营利为目的的持续性业务活动来获取利润，如果非营利性组织也从事营利性的活动，不论其营利的最终用途与目的，都具有商事交易的形式，在商事交易活动都应该受到同等对待，因此，非营利组织的营利活动不应享受税收优惠。而相当多的学者则认为，非营利组织依靠社会捐助的资金来源已越来越不能支撑其日益扩大的资金需求，为了维持自身的生存与发展，有必要从事商事交易行为以赚取利润。对此，国家应给予非营利组织税收优惠政策以支持其发展。

笔者认为，对非营利组织的营利性活动能否享受税收优惠问题不能一概而论，应根据活动性质与组织目的的相关程度区分相关性营利活动与非相关性营利活动来决定税收优惠政策的适用。

2. 我国对非营利组织营利活动的规制与问题

非营利组织的“非营利性”是针对于其存在目的而言的，而不是针对其存在过程中的行为而言的，强调组织体设立和存在的非营利目的，不等于组织体就是为“公”的公益性组织，也不意味着该组织体不能进行经营性活动^[2]。事实上，为满足非营利组织的生存需求，我国法律上并没有禁止非营利组织从事营利性活动，只是税法上只对非营利收入给予税收优惠，而营利性收入没有优惠待遇。

我国没有统一的非营利组织立法，对不同类型非营利组织营利活动的调整散见于各个单行法规之中。

1) 事业单位。国务院 1998 年发布的《事业单位

登记管理暂行条例》第 2 条规定：“事业单位是指国家为了社会公益目的，由国家机关或者其他组织利用国有资产举办的，从事教育、科技、文化、卫生等活动的社会服务组织。”事实上，除了以上列举的行业之外，事业单位还大量存在于农业、林业、牧业、水利管理、城市公共事业等行业中。在我国，事业单位的经费来源最早是由政府全额拨款，20 世纪 80 年代中期以后，政府根据事业单位的不同情况和创收能力，进行了拨款制度改革。除了部分事业单位继续由政府全额拨款外，大部分事业单位只由政府提供一小部分资助，其余部分经费自筹，甚至有一部分事业单位的全部经费都由自己筹集，实行“自收自支”的政策。

2011 年国务院按照事业单位的社会功能将现有事业单位划分为承担行政职能、从事生产经营活动和从事公益服务三个类别。①承担行政职能的事业单位。即承担行政决策、行政执行、行政监督等职能的事业单位。认定行政职能的主要依据是国家有关法律法规和中央有关政策规定。这类单位逐步将行政职能划归行政机构，或转为行政机构。今后，不再批准设立承担行政职能的事业单位。②从事生产经营活动的事业单位。即所提供的产品或服务可以由市场配置资源、不承担公益服务职责的事业单位。这类单位要逐步转为企业或撤销。今后，不再批准设立从事生产经营活动的事业单位。③从事公益服务的事业单位。即面向社会提供公益服务和为机关行使职能提供支持保障的事业单位。改革后，只有这类单位继续保留在事业单位序列。根据职责任务、服务对象和资源配置方式等情况，将从事公益服务的事业单位细分为两类。公益一类事业单位。即承担义务教育、基础性科研、公共文化、公共卫生及基层的基本医疗服务等基本公益服务，不能或不宜由市场配置资源的事业单位。这类单位不得从事经营活动，其宗旨、业务范围和服务规范由国家确定。公益二类事业单位。即承担高等教育、非营利医疗等公益服务，可部分由市场配置资源的事业单位。这类单位按照国家确定的公益目标和相关标准开展活动，在确保公益目标的前提下，可依据相关法律法规提供与主业相关的服务，收益的使用按国家有关规定执行。在划分从事公益服务事业单位类型时，对完全符合某一类型条件的，直接确定

其类型；对基本符合某一类型条件的，经过相应调整后确定其类型；对兼有不同类型特征的事业单位，可按主要职责任务和发展方向确定其类型^[3]。以上分类表明政府组织将逐渐退出一些公域和本属私域的领域，扩大私权和私域，转变公共利益的管理机制，以利于市场组织和社会组织的生长。用马克思的话来说，就是把国家吞噬的权利还给社会^[4]。明确规定公益二类事业“可提供与主业相关的服务”扩大了非营利组织的资金来源，但对是否禁止从事与主业无关的其他营利性活动没有明确。对与主业相关的营利活动能否享受税收优惠也没有明确规定。

2) 民办非企业单位。1998年10月国务院发布了《民办非企业单位登记管理暂行条例》，第一次使“民办非企业单位”正式成为法律用语。该条例规定：“民办非企业单位是指企业事业单位、社会团体和其他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”。民办非企业单位不得从事营利性经营活动。

3) 社会团体。在我国，社会团体是指中国公民自愿组成，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。国家机关以外的组织可以作为单位会员加入社会团体。《社会团体登记管理办法》规定，社会团体不得进行营利性经营活动。但民政部、国家工商行政管理局1995年联合颁布的《关于社会团体开展经营活动有关问题的通知》却指出，社会团体开展经营活动，可以投资设立企业法人，也可以设立非法人的经营机构，但不得以社会团体自身的名义进行经营活动。

4) 基金会。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，依特定法律程序成立的非营利性法人。在不同历史阶段，我国法律对基金会从事经营活动的态度有所不同。国务院1988年颁布实施的《基金会管理办法》规定：“基金会不得经营管理企业。基金会可以将资金存入金融机构收取利息，也可以购买债券、股票等有价证券，但购买某个企业的股票额不得超过该企业股票总额的20%”。国务院2004年颁布的《基金会管理条例》取代了《基金会管理办法》，该条例放宽了对基金会从事经营活动的管制，只是一般性地要求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，

对于实现保值、增值的方式不作任何具体限定，投资决策由基金会理事会决定。

可见，我国现行法律制度对非营利组织经营活动的规制缺乏协调性，各自独立，没有统一的原则，总体倾向是，允许非营利组织投资企业从事经营活动，无明文禁止非营利组织自身从事营利性活动，营利性活动所得难以得到税收优惠方面。因为目前采用的管理方式是一种静态的、传统的管理方式，不利于非营利组织的发展。因为：

第一，公办与民办的公益组织地位不同。将公益组织区分为公办与民办，公益二类事业“可提供与主业相关的服务”，但民办非企业单位是“从事非营利性社会服务活动的社会组织”，虽然二者都具有公益目的，但民办的公益组织不能从事营利性活动，其资金来源受到了限制，这其实体现了对民办公益组织的一种歧视。

第二，社会团体定位模糊。根据目前的规定社会团体“可以投资设立企业法人，也可以设立非法人的经营机构，但不得以社会团体自身的名义进行经营活动”，但鉴于非法人的经营机构与社会团体之间的关系，如何禁止以社会团体自身的名义进行经营活动？社会团体面临尴尬的地位。

第三，营利性活动及收入的是否享受税收优惠面临困惑。2008年以来，我国出台了针对非营利组织的税收优惠制度。如2008年1月1日，《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称《企业所得税法》）和《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（以下简称《企业所得税法实施条例》）同时生效实施；3月1日《中华人民共和国个人所得税法》（以下简称《个人所得税法》）和《中华人民共和国个人所得税法实施条例》（以下简称《个人所得税法实施条例》）也同时生效实施；财政部、国家税务总局、民政部同年联合下发《关于公益性捐赠税前扣除有关问题的通知》（以下简称《通知》），自2008年1月1日起执行。2009年3月10日民政部办公厅发布《关于印发基金会公益性捐赠税前扣除资格审核工作实施方案的通知》。2010年11月28日财政部印发了《公益事业捐赠票据使用管理暂行办法》。这些突破性的进展包括符合条件的非营利组织的收入免交企业所得税，对向非营利组织捐赠的企业和个人实行税收优惠，明确了申请公益性

捐赠税前扣除资格的条件和程序。但税收优惠仅涉及所得税，其他税种尚未完善，实行税收优惠制度的主体未考虑大量的草根非营利组织，法律法规执行效率较低，以及对营利性收入征税的困惑。

以上问题的出现与我国非营利组织的发展特点有关。我国的非营利组织出现较晚，基本上是由政府机构改革形成的，大多是政府职能部门的延伸。在现行的法律体系中，我国尚没有非营利组织的明确界定，与非营利组织大致对应的概念有事业单位、社会团体、基金组织以及民间非企业单位等，可归为几类：一是科、教、文、卫组织；二是各种协会、群众社团；三是慈善基金组织；四是其他组织。但是这种归类并不准确。例如，校办工厂或后勤服务公司，它们的很多行为是营利性的，如校内商店的销售行为、校内餐厅的经营行为，但按目前的税收管理办法，是免税的。

与国外的非营利组织相比，我国非营利组织具有如下特点：1) 资金来源不同，我国非营利性组织的资金主要来源于财政拨款和投资，国外则主要来源于社会捐赠；2) 产权关系不同，我国的投资者拥有非营利组织的产权，而国外的捐赠者不能拥有产权；3) 活动目标不同，我国的投资者有获取直接投资收益的目的，而国外的捐赠者主要是出于公益的目的；4) 利益关系不同，国外的非营利组织尽管可以经营并盈利，但不能分配利润，而我国则可以在一定范围内分配；5) 独立程度不同，我国的非营利组织主要依附于政府有关部门，而国外非营利性组织的独立(自治)性较强；6) 自愿性的程度不同，我国的绝大多数工作人员是获薪工作人员，而国外非营利组织的工作人员绝大部分是志愿者^[5]。

3. 我国非营利组织营利活动的税制现状

由于目前我国尚无非营利组织基本法，“非营利组织”的概念没有统一的界定。在我国现行法律体系中，在税法或财务会计的法律法规中常使用“非营利组织”的概念，但在社会管理或行政组织改革的法律法规中常使用“社会组织”的概念。但在学理上，比较一致的认识是，非营利组织“非营利性”的核心涵义是指设立该组织目的的非营利性。其具体衡量指标有三点：第一，组织的宗旨不以营利为目的；第二，组织的利润不能用于成员间的分配和分红；第三，组

织的资产不能以任何形式转变为私人财产^[6]。但在税法实践中，对“非营利”不取目的性理解而依活动性质解释。如 2007 发布的《企业所得税法》第二十六条第(四)项规定“符合条件的非营利组织的收入”为免税收入。对何谓“符合条件的非营利组织”，《企业所得税法实施条例》第八十四条规定是指符合以下条件的：1) 依法履行非营利组织登记手续；2) 从事公益性或者非营利性活动；3) 取得的收入除用于与该组织有关的、合理的支出外，全部用于登记核定或者章程规定的公益性或者非营利性事业；4) 财产及其孳息不用于分配；5) 按照登记核定或者章程规定，该组织注销后的剩余财产用于公益性或者非营利性目的，或者由登记管理机关转赠给与该组织性质、宗旨相同的组织，并向社会公告；6) 投入人对投入该组织的财产不保留或者享有任何财产权利；7) 工作人员工资福利开支控制在规定的比例内，不变相分配该组织的财产”。

以上规定不论非营利组织的目的，全然排除了非营利组织的营利性收入免税的可能性。笔者认为这种做法不仅无视现实，也有违税收优惠制度的宗旨。

4. 对非营利组织实行税收优惠的逻辑基础与优惠对策

税收优惠是指税法对某些纳税人给予鼓励和照顾的一种特殊规定，“国家利用税收负担上的差别待遇，给予特定纳税人以税收利益，以期利用纳税人趋利避害的心理，直接或间接地影响纳税人在经济、社会领域的行动计划”^[7]。由于税收优惠具有这种利导性，因此也就成了国家宏观调控的手段之一，在经济社会发展中起着重要的引导作用。

对非营利组织实行税收优惠一般基于以下理由：

1) 从收入角度看，非营利组织的会费和接受捐赠应视为赠与；从支出角度看，非营利组织的非营利支出应当作为成本，非营利组织的应税所得为零。国家的征税对象是以营利为目的的市场主体的营利收入，因此非营利组织通过非营利方式取得的收入，应当享受税收优惠。

2) 从支出的角度看，非营利组织的活动要么提供对一般公众有益的公共物品，要么向具有特殊需要的人群提供普通的商品或者服务。由于非营利组织向社会提供了本应由政府提供的公共物品，也就意味着为

政府减轻了负担，赋予其免税待遇具有正当性。

3) 从外部效应的角度，由于非营利组织“禁止利润分配”，对非营利组织的税收优惠最终将惠及非营利组织的服务对象(即不确定的社会公众)。同时，非营利组织所创造的公共利益还促进了志愿精神和多元化，有助于发扬思想创新和实践精神。因此，非营利组织的正外部效应值得给予其税收优惠。

总之，倘若非营利组织在营利活动中丧失了公共性，那么就失去了获得支持的前提和动力^[8]。税收优惠政策应以非营利组织的公共性为价值依托，以其公共责任的追求和实现为价值目标。因此，应根据营利活动与公益目的的相关程度对非营利组织的税收优惠区别对待。

从活动性质方面来看，我国的非营利组织的活动具有营利性和非营利性、公益性和非公益性交织混合的特点，若一概给予税收优惠有违税收中性原则，不仅对其他商事组织的活动造成不正当竞争，也造成国家税收的流失；若一概不给予税收优惠则有违税收优惠之宗旨，不利于利他精神的弘扬和公民社会的形成。因此，对非营利组织营利活动不仅不应禁止，而且应视情况给予税收优惠。基本原则有三：其一，营利性活动的性质符合组织目的；其二，营利性收入的使用符合组织目的；其三，摒弃一劳永逸的资格管理模式，采用随上随下的动态管理模式。例如，对基金会及慈善组织税前扣除资格的认定，应采用动态管理的形式，每年都应进行纳税申报，对不符合条件的基

金会及慈善组织，取消下一年度的税前扣除资格。如果改进达到了要求，税前扣除资格在下一年度则予以恢复。同时由税务机关对其投资增值活动予以审核，和慈善无关经营活动的所得一律征收所得税；如果经营活动所得最终用于基金会的目标活动，则予以免税；如果经营活动收入占其年收入低于某一比例，也可以免税。

5. 致谢

本文系广东省哲社“十一五”规划课题“巨灾风险证券化中SPRV的法律问题研究”(GD10XFX06)的阶段性成果。

参考文献 (References)

- [1] 韩磊. 美国非营利组织的发展概况及启示[J]. 机构与行政, 2012, 10: 14-16.
- [2] 吕来明, 刘娜. 非营利组织经营活动的法律调整[J]. 环球法律评论, 2005, 6: 730-736.
- [3] 国务院办公厅关于印发分类推进事业单位改革配套文件的通知(国办发(2011)37号)[Z]. 法宝引证码: CLI.2.16.266.
- [4] 袁绪程. 加快社会组织的管理体制改革[J]. 中国改革, 2009, 8, 18-21.
- [5] 叶常林. 非营利组织失灵:组织边界之模糊与清晰[J]. 中国行政管理, 2006, 11: 91-94.
- [6] 韩磊. 美国非营利组织的发展概况及启示[J]. 机构与行政, 2012, 1: 14-16.
- [7] 葛克昌. 行政程序与纳税人基本权[M]. 北京: 北京大学出版社, 2005: 76.
- [8] 冯振颖. 非营利组织公共性持有的初始逻辑和现实困境[J]. 管理观察, 2008, 13: 17-19.