

中国非公募基金会税收政策 研究报告

中国社会科学院社会政策研究中心
北京大学法学院非营利组织法研究中心
北京工商大学经济学院财税研究中心

主要参与：唐钧 金锦萍 姜竹 李本贵 史明霞

执笔：唐钧 金锦萍 姜竹

完成时间：2013 年 10 月 31 日

目 录

摘要	1
第一章 引言	4
一、研究背景	4
二、相关概念	5
第二章 中国非公募基金会现行税收政策	10
一、现行税收减免政策	10
二、现行税收征管规定	14
三、现行公益捐赠税前扣除政策	15
第三章 给予非公募基金会免税资格的理论解析	19
一、政府给予非营利组织的（公募基金会）免税资格	19
二、我国非营利组织免税资格的制度分析	20
第四章 非公募基金会税收状况调研与热点问题分析	23
一、针对普通民众的捐赠调研	23
二、针对非公募基金会的税收状况调研	25
三、非公募基金会涉税热点案例分析	27
第五章 我国非公募基金会税收优惠待遇的实证分析	32
一、问题的提出	32
二、非公募基金会收益的可税性分析	32
三、适用于非公募基金会的税收优惠待遇及其税负比较分析	35
四、现行公益性捐赠税前扣除规定及税负比较	40
第六章 各国（地区）非公募基金会现行税收政策	41
一、税收优惠制度	41
二、税收征管制度	50
三、公益捐赠税前扣除制度	51
第七章 改进分析与政策建议	56
一、现行基金会税收政策的缺漏	56
二、深化非公募基金会免税优惠的操作性建议	61

摘要

现代基金会被称为公益事业的“引擎”，主要以接受捐赠等方式形成公益资产，通过运作公益资产保值增值，并以各种公益项目的形式投入社会，增大受益面和收益程度，从而不断增进社会福利。有别于依靠社会募捐开展活动的公募基金会，非公募基金会主要依靠特定捐赠人的捐助以及基金的运作增值而获得从事公益性活动的财产。因此，财产作为非公募基金会运作的核心，也是非公募基金会实现其公益目的的最大载体。世界各国（地区）对此类基金会一般都实施更为优越的税收政策。

我国也逐步建立起对非公募基金会等公益基金会的税收优惠政策：一是激励基金会发展的税收减免政策，主要通过减免对基金会财产增值部分的课税鼓励其发展壮大，从而增大基金会的财产规模；二是鼓励公益捐赠的税前扣除政策，主要通过捐赠人的税收优惠激励捐赠行为，从而增加基金会的财产来源。尽管有以上的税收优惠和公益捐赠抵扣制度，但迄今为止现有非公募基金会税收优惠制度体系仍存在缺陷，缺乏足够税收优惠的鼓励，已成制约非公募基金会发展的瓶颈，主要问题包括：

基金会税收优惠制度的不足

税收相关立法层级不高，设计缺乏统筹；税收优惠登记制度不合理，影响税收减免公平；营利活动与非营利活动界限不清；所得税外其他税种优惠规定零散粗泛，优惠力度不足。

基金会税收征管制度的不足

现行税务登记制度不完善，不利于税收征纳；税务账簿、凭证和会计制度有待完善；发票管理制度不严格

公益捐赠税前扣除制度的不足

公益捐赠税前扣除的申请条件过于严格；公益捐赠税前扣除的优惠受到严格限制；公益捐赠税前扣除中除所得税外其他税种优惠不足；公益捐赠税前扣除的税收征管存在缺陷。从宏观上看，我国没有单独一套专门针对非公募基金会的税收基金会的税收征管制度，现行税收制度为突出非营利的特点，将具有民间性、非营利性、志愿性、公益性等特征的自治组织统一纳在“非营利组织”下，统一税收法律。

非公募基金会与公募基金会都是按照《基金管理条例》，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而成立的非营利性法人，它们的基本特征是“非营利性法人”，都适用于税法中所有非营利组织的相关税收法规，两者涉税规定是一致的，同适用于税法中非营利组织的涉税规定，差异之处在于是否获得免税资格，成为符合条件的非营利组织。

本报告在国内首次提出“具有免税资格的基金会与无免税资格的基金会的收益比较”的命题，特别计算出所得税的获免与否，影响所在基金会的每年财产结余，同时也会影响

下一年度的支出限额。具有免税资格的基金会与无免税资格的基金会的收益的比较，并非每年多交 25% 企业所得税那么简单，因为除了所得税以外，还有经费支出比例的制约，因此，经过多年运作后，由于各基金会每年捐资额不一样，支出也不一样，两者不是一种简单的比例关系，差异很大，即便在不考虑货币的时间价值的情况下，10 年后有资格的基金会的财产也将是无资格基金会的财产的 1.622 倍。

非公募基金会的生存和发展迫切需要多渠道获取资金的政策支持，而政府向基金会购买公共服务的能力有限，加之金融市场的不稳定和基金会投资运作的安全性要求，决定了基金会的谨慎态度。实际上，与公募基金会相比，非公募基金会的捐赠收入来源对政府的资金依赖相对较少，更加重视资金的增值，并能够有效地使资金取得良好收益。在美国，通过投资经营的方式发展公益慈善事业，已经成为许多慈善基金会的基本运作模式。合理的投资不仅能够使基金会资金实现增值，还能够使基金会实现其发展的永续性和独立性。

基于此，本报告提出针对非公募基金会的税收优惠的对策建议主要包括：

（一） 将基金会的免税资格和公益性捐赠税前扣除资格合并

从国内外经验看，税收优惠政策是做大做强非公募基金会的關鍵所在。前已述及，我国也有相应的税收优惠：一是符合规定的基金会可获得免税资格，享受免缴企业所得税的优惠；二是符合规定的基金会可获得公益性捐赠税前扣除资格，对于向该基金会捐赠的个人或企业，准予在法定限额内依据实际捐赠额进行税前扣除。

这两种税收优惠，任何一个基金会要想获得，都需要向登记管理机关和财税管理部门两次递交不同的申请，又由于税前扣除资格标准较高，财税部门审查十分严格，大多数基金会通常只获得了其中的一种税收优惠资格，无法同时享受两种税收优惠给自身带来的资源便利，这种情况不利于我国基金会的健康发展。

因此，两种资格只获得其中一种的非公募基金会就好联合起来，互相挂靠，如只具有免税资格的基金会，在需要捐资时，就会挂靠在有公益性捐赠税前扣除资格的基金会名下，获得善款后，他们则需向被挂靠的基金会交纳一笔高额的“管理费”，虚增了一笔费用，导致善款被滥用。

对此，建议将基金会的免税资格和公益性捐赠税前扣除资格合并，采用统一的申请标准和管理体例。参照国际惯例，基金会等公益组织只须向税务部门提交一次申请，获得批准后，就可以同时享受免税资格和公益性捐赠税前扣除资格。如在美国，慈善基金会可“一次申请，终身受益”。

（二） 加快非营利组织（非公募基金会）营利性收益的税收优惠政策研究

根据我国的现行规定，没有禁止非营利组织从事营利性活动，例如社会团体登记管理条例中规定的“可以开展章程规定的活动”，并没有排斥“营利性经营活动”，这就意味着社会团体可以开展与其章程相关的商事活动，只要其收入没有在其成员中进行分配。

因此，非营利组织从事法律法规允许的营利性活动，符合相应条件的可考虑给予享受企业所得税优惠。

另外，还可考虑建立营利性收益与公益性支出相结合的捐赠退税制度。由于营利性活动应与非营利活动相分离，各自核算，如果将营利性收益用于当期的公益性支出的部分进行抵税，可使基金会在实现基金会宗旨前提下，获得一定的投资收益税收优惠。

第一章 引言

新中国成立后，中国由于长期实行高度集中的计划经济体制，政府是国家政治、经济和社会活动的主宰，非营利组织生存的空间很小。改革开放以来，随着社会主义市场经济的发展，一些不以营利为目的向社会提供服务的非营利组织开始在中国出现，这些机构介于政府部门和企业之间，专门提供一些不能由政府和企业充分提供或有针对性提供的服务。

非营利组织的大量存在和发展，是对政府和企业的重要补充，在解决社会问题、维护弱势群体利益、推动社会创新、促进社会安定发展等方面发挥了重要的作用；同时还可以降低政府自身的运营成本，提高政府的工作效率。

对于第三部门的民间非营利组织，基金会是其中组织成熟度和资源调动能力最高的一类。现代基金会也被称为公益事业的“引擎”，主要以接受捐赠等方式形成公益资产，通过运作公益资产保值增值，并以各种公益项目的形式投入社会，增大受益面和收益程度，从而不断增进社会福利。^①随着我国经济和社会的发展，公益基金会开始承接由政府转嫁的部分社会公益职能。为了广泛动员社会力量参与公益事业，2004年颁布的《基金会管理条例》正式将公益基金会划分为，面向公众募捐的公募基金会和不得面向公众募捐的非公募基金会。

有别于依靠社会募捐开展活动的公募基金会，非公募基金会主要依靠特定捐赠人的捐助以及基金的运作增值而获得从事公益性活动的财产。因此，财产作为非公募基金会运作的核心，也是非公募基金会实现其公益目的的最大载体。世界各国（地区）对此类基金会一般都实施更为优越的税收政策，“因为这些法律、法规通过减免税收的方式保证了捐助者的经济利益，同时规范着非营利组织的活动，以确保其资金用于公益事业。”^②

一、研究背景

出于对非公募基金会在社会建设中作用的不断认知与肯定，我国也在逐步建立对非公募基金会等公益基金会的税收优惠政策：一是激励基金会发展的税收减免政策，主要通过减免对基金会财产增值部分的课税鼓励其发展壮大，从而增大基金会的财产规模；二是鼓励公益捐赠的税前扣除政策，主要通过捐赠人的税收优惠激励捐赠行为，从而增加基金会的财产来源。^③

如新《企业所得税法》提高了企业捐赠的税前扣除比例，明晰了公益社会组织捐赠税前扣除资格认定；财政部、国家税务总局《关于非营利组织企业所得税免税收入问题的通知》出台，有效推进了非营利组织企业所得税优惠的落实；江苏省、湖南省等地方政府

^① 参见王名：用税收优惠政策鼓励基金会发展[J]，载《北京观察》，2008年04期，第30页。

^② 参见[美] Betsy Buchalter Adler 等，金锦萍等译：《通行规则：美国慈善法指南》[M]，北京：中国社会出版社，2007年，第1-2页。

^③ 参见王名：用税收优惠政策鼓励基金会发展[J]，载《北京观察》，2008年04期，第31页。

先后出台慈善事业促进发展和社会募捐管理的法规，带动了各地慈善立法进展，进一步规范和促进了慈善事业发展。^①

尽管我国非公募基金会已能享受不同种类的税收优惠政策，但缺乏足够税收优惠的鼓励，已成为制约非公募基金会发展的瓶颈：

在税收减免政策方面，如 2009 年的《关于非营利组织企业所得税免税收入问题的通知》（财税[2009]122 号）以及《关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知》（财税[2009]123 号）分别对免税收入范围和免税资格认定予以明确，由此非公募基金会的投资收益以及经营性活动所得均需缴税。

但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%，因此只能将其余基金余额投资以保值增值或是从事经营性活动获得收入。上述通知无疑限制非公募基金会税法上的相关权益，未能体现税负公平原则，为此，南都公益基金会等九家基金会负责人曾联合上书质疑财政部和国家税务总局联合制定的免税规定，认为其限制“符合条件的非营利组织”的合法权利。

而在公益捐赠税前扣除政策方面，如根据《公益事业捐赠法》，捐赠人可以捐赠货币性资产或非货币性资产，以获得公益捐赠税前扣除；《关于企业公益性捐赠股权有关财务问题的通知》（财企[2009]213 号）也允许企业以持有的股权进行公益捐赠。而由曹德旺捐赠股份成立的河仁基金会，到陈发树捐赠股票成立的新华都慈善基金会，均是以捐赠股权成立的非公募基金会，但由于无法判断股权捐赠所捐的是所有权抑或是收益权而让股权捐赠者所享受的公益捐赠税前扣除优惠存在差异；甚至因无法对以股权捐赠成立的基金会是否具备独立性、公益性和非营利性的条件进行判断，而无法让向该基金会捐赠的捐赠者享受公益捐赠税前扣除优惠。

另外，在基金会的免税资格取得方面和基金会投资收益的免税方面，在现实处理中，由于实际操作层面的法规有的没有明晰规定，有的是地方税务部门层面对原则性法律法规的自由量裁权的掌握不一，也导致了非公募基金会出现免税资格取得难易程度不一，出现了与地方税务部门在沟通时难以在一个语言体系进行对话等等难题，对此，我们针对非公募基金会的问卷调研也可以说明反映出相应的问题。

基于税收政策对于非公募基金会的重要性以及近年出现的典型案例，本报告以税收政策为核心，着力阐述政府给予公募基金会免税资格及其制度规定、非公募基金会目前所享受的税收减免政策，非公募基金会税收优惠待遇实证分析，以及向非公募基金会捐赠的捐赠者所享受的公益捐赠税前扣除政策；以中国为核心，对比考察世界其他国家或地区在基金会方面的税收政策，并在此基础上梳理分析现存基金会税收政策的不足，提出针对免税优惠的对策建议，以期为中国非公募基金会的发展提供有益参考。

二、相关概念

^① 参见金锦萍、孙向远、陶倩：《非营利组织与公益捐赠税收优惠制度：缺失与补足》，中华慈善百人论坛第四次会议，2011 年。

1. 非公募基金会与非营利组织、基金会

(1) 非营利组织

美国约翰·霍普金斯大学界定非营利组织为：①具有一定的组织机构，根据国家法律注册的合法身份。②从组织机构上分离于政府，非营利组织既不是政府机构的一部分，也不是由政府官员主导的董事会领导。③不是为其拥有者积累利润，非营利组织也许在一定的期限内积累一定利润，但是这些利润必须返回团体使命所规定的工作中去，而不是在组织缔造者中进行分配。④能控制自己的活动，有不受外部控制的内部管理程序。⑤无论是实际开展活动中，还是在管理组织的实务中均有显著程度的志愿参与，特别是形成有志愿者组成的董事会和广泛使用志愿工作人员。

王名等则认为非营利组织并非是具有明确内涵和外延的术语，各个国家和地区根据自己的实际情况有不同侧重，但这一概念总体上强调的是类似的属性，即指独立于政府和企业之外的社会组织，从这个意义上，非营利组织被称之为区别于政府与企业的“第三部门”。^①而康晓光认为，只要是依法注册的正式组织，从事非营利性活动，满足志愿性和公益性的要求，具有不同程度的独立性和自治性，即可称为“中国的非营利组织”。^②

(2) 基金会

基金会作为非营利组织的一种类型，它是利用自然人、法人或者其他组织捐赠的财产从事公益活动的非营利组织。美国基金会中心认为基金会是“非政府的、非营利的、自有资金（通常来自单一的个人、家庭或公司）并自设董事会管理工作规划的组织，其创办的目的是支持或援助教育、社会、慈善、宗教或其他活动以服务于公共福利，主要途径是通过对其他非营利机构的赞助。”《世界基金会指南》则指出“基金会是一个非政府、非营利的组织，他有自己的基金，由其受托人和董事会管理，旨在资助教育，慈善、宗教等社会公益事业”。我国《基金会管理条例》中所指的基金会为“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，按照本条例的规定成立的非营利性法人”。

按照基金会的来源、管理体制、运作和工作模式等内容不同，商玉生认为基金会可分为六种类型：①国家科学基金会：这种基金会不属于严格意义的基金会，类似于国家行政部门。②官办民助型基金会：根据基金会官办的程度不同，有官办民助型基金会和民助官办型基金会两种形式。③民办官助型基金会：基金会有自主权，但其依靠政府投入或者通过政府行政手段筹资。④（纯）民办基金会：从基金会的组建、基金来源渠道、基金会领导人产生及工作方式都是按民间基金会方式进行。⑤公司型基金会：由公司出资从事社会公益事业。⑥名人基金会：以人名设立的基金会，很多带有纪念性质或利用名人效应开展公益活动。^③

^① 参见王名、刘国翰、何建宇：《中国社团改革：从政府选择到社会选择》[M]，社会科学文献出版社，2001年版，第12-17页，第166页

^② 参见康晓光：《NGO 扶贫行为研究》[M]，中国经济出版社，2001年版，第2页

^③ 参见商玉生：我国基金会的现状及体制分析[J]，载《中国青基会通讯》，2003年08期

我国《基金会管理条例》颁布后，通过法律角度对基金会赋予具有法律意义的分类，即公募基金会和非公募基金会。具体而言，两者存在以下区别：①设立原始资金的要求下限不同：全国性公募基金会的原始基金不低于 800 万元，地方性公募基金会的原始基金不低于 400 万元，非公募基金会的原始基金不低于 200 万元。②在治理结构方面，对于理事的资格限制有所不同：用私人财产设立的非公募基金会，相互间有近亲属关系的基金会理事，总数不得超过理事总人数的三分之一；其他基金会，具有近亲属关系的不得同时在理事会任职。③对于财产的管理规定不同：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%。

(3) 非公募基金会

就我国非公募基金会设立状况，按照发起人以及设立的目的，大致可以分为三类：^①

- ① 纪念型基金会。这类基金会有的是以知名人士的财产或遗产，或是其亲友捐赠的财产为原始基金设立的；也有的是主要捐赠人为纪念自己的长辈、亲友出资设立的，希望通过基金会开展公益活动来弘扬被纪念者的精神，实现被纪念者的愿望，光大被纪念者生前的事业，传播被纪念者的生命。这类基金会体现很强的双重目的，一是为公益事业作贡献，二是要体现纪念的作用。因此，这类基金会的活动比较注重宣传和示范效应。由于资金来源主要集中在基金会成立时获得的捐赠，后续的资金来源较少，无论基金会掌管的基金规模大小，基金会的活动一般不伴随大量的资金支出。这类基金会运作相对简单，活动形式比较单一。例如：陈嘉庚科学奖基金会，它的主要活动是颁发两年一度的陈嘉庚科学奖。这些基金会的理事长成员一般会以被纪念者的亲友和相关领域的知名人士为主。
- ② 公益机构基金会。这类基金会是指以服务某公益机构，以该机构命名，为该公益机构的公益事业筹集资金而设立的基金会。这样的公益机构一般是大学、博物馆、文化保护单位等教育、文化机构。按照我国对公益事业的界定，科教文卫领域都属于公益领域、教育、文化机构凡不是以营利为主要目的，都视为公益机构。公益机构基金会的理事会一般由机构的负责人、相关领域专家学者、主要捐赠人及其代表等构成。这种构成方式能够比较好地保证资金的用途合理，运作公开透明，使各方面共同对基金会进行控制和监督。目前，我国各知名大学对建立大学基金会非常踊跃，教育界把建立基金会作为教育改革的课题来加以研讨，有些大学已经成立了自己的基金会。已经设立在大学基金会规模一般都比较小，如北京大学教育基金会、清华大学教育基金会等。鉴于学校的悠久历史和良好口碑，这些基金会有比较乐观的筹资渠道。大学基金会在公益事业中属于锦上添花的高端领域，符合相当一部分成功人士的公益需求和很多企业的企业文化。北京大学教育基金会等还利用学校的一些无形资源在海外开展了卓尔有效的筹资活动，使基金会掌握的资金越来越富裕。
- ③ 企业基金会。这类基金会是企业或企业家出资设立的致力于公益事业的非公募基金会，一般以企业的名称命名，或是以企业家的姓名命名。在美国，由企业创办的基

^① 参见葛道顺、商玉生、杨团、马昕：《中国基金会发展解析》[M]，社会科学文献出版社，2009 年版

基金会，由普通基金会和企业基金会两种。前者与创立企业的关系比较松散，资金规模庞大，独立运作；后者则与创立企业的关系比较紧密，企业除了提供最初的基金以外，也持续向基金会提供资金，满足基金会后续运作的需要。很多普通基金会创办只是即以促进社会发展为主要目的，掌握大量财富，到现在已经发展成举足轻重的、能力很强的社会组织，有的成为政府重要的参谋者与合作者，帮助政府完成立法政策的前期工作。那么我国企业创办的基金会属于哪一种呢？就现状来看，应该收包含了企业或企业家想回报社会的愿望，但更偏重于借助公益慈善提高企业或企业家的社会影响力，帮助企业谋求进一步发展的目的。我国企业创办基金会无不着眼于现实，基金会与企业的关系都很紧密，资金、人员对企业的依赖性强，基金会的工作也与企业的战略部署相配合。

2. 非公募基金会与财产

(1) 投资收益（被动所得）

任何非公募基金会皆可能有银行账户孳生利息，许多非公募基金会利用捐助财产，投资股票、公债或其它工具，借此赚取股利、利息、租金或其它形式的收入或资本利得。这类投资通常被视为“被动”(Passive)性活动，其所产生的所得为前面所说的“消极所得”(Passive Income)。其投资的现实基础在于：

- ① 自身生存与发展的需要：按照国务院《基金会管理条例》规定，非公募基金会每年用于从事章程规定的公益性支出，不得低于上一年基金余额的 8%。这对非公募基金会的资金管理能力提出了挑战，即使在不接受任何捐赠之年度，也要将资金增值并使其收益率达到 8% 以上，才能达到公益性支出最低比例的要求，否则将直接影响到年检及评估等级，甚至受到行政处罚。因此，基金会不能做“守财奴”，对于那些无法面向公众募捐的非公募基金会而言，除了通过接受特定组织或个人的捐赠之外，进行投资运作无疑是充实公益资产并确保每年能足额进行公益事业支出的唯一路径。^①
- ② 法人独立性的内在要求：越来越多的企业本着“取之社会，用之社会”的理念，积极关注和支持社会公益事业，纷纷注资成立以企业名称命名的非公募基金会。这些企业型基金都会大都作为企业的附属机构，企业每年都向基金会注资，以保证基金会资金的充足。如果不向基金会注资，其注册资金将会很快用完。基金会若想摆脱对企业的依附，就必须走独立发展之路，只有基金会独立于企业，其营利性才能获得公众的认可，发展公益性活动的的能力才能增加，这要求首先做到资金独立。^②
- ③ 投资行为的合法性依据：《基金会管理条例》对基金会资金的管理使用情况已有明确的表述，“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。”这一条款明确了基金会投资运作的合法性依据，非公募基金会亦不例外。

^① 参见潘乾：非公募基金会投资问题研究[J]，载《长白学刊》，2012 年 06 期，第 134 页

^② 参见邓天行：关于我国非公募基金会基金管理的一点思考[J]，载《社团管理研究》，2011 年 06 期，第 54 页

(2) 经营性活动（积极所得）

除了非营利活动之外，非公募基金会还经常从事一些“经营性活动”以创造收入，这里指的“经营性活动”应是常规性的、积极的交易或商业经营活动。

首先，基金会也会不定期或偶尔地从事某些活动，例如抽奖、慈善拍卖或慈善舞会等零星活动。上述活动不构成常规性的交易或经营性活动，而应被视为募款的方式；一个非营利组织因编辑与出版研讨会的成果而收取费用，一般而言不是在从事积极的交易或经营性活动。

其次，物品或劳务的买卖构成交易或经营性活动，例如基金会为民营部门的客户进行环境影响评估而收费。然而，要决定提供物品或劳务以换取报酬是否构成积极从事交易或经营性活动，或仅仅是非公募基金会进行非营利工作的方法并不容易。即使非公募基金会贩卖物品给大众，也许不被认为该活动是交易或商业行为。例如，当基金会“善意”（Goodwill）地贩卖二手衣物给大众时，其最主要目的可能是通过这种方式，向残障人士提供工作机会与技能训练，在这种情况下，此项贩卖活动不被视为积极的交易或经营性活动。

最后，某些活动约定俗成地不被视为交易或经营性活动。例如艺术、教育或医疗是不可或缺的，故不被视为单独的交易或商业行为。一些国家的法律，尤其是税法常明文规定上述持续活动的收入来源不会被视为经济活动。而在另外一些国家，虽然对这些活动并未在任何书面规则中规定它们不是交易或商业活动，但在实践中这却是一种长久且未被质疑的做法。

(3) 公益捐赠

关于公益捐赠行为的界定，多数学者以公益目的作为准绳。由于侧重点的不同，学术界和实践中形成了三种理论：一是详尽开列的有关公益事项的清单，行为不符合清单中一项或几项的，不得成立公益目的，例如英国；二是列举但并不穷尽公益目的的种类，例如日本、韩国；三是概括定义公益目的，实际中公益究竟为何，是交由法官来进行认定的，例如美国。

由公益捐赠的概念可以推出公益捐赠行为有以下特性：①捐赠行为的自愿性。自愿性主要强调的是慈善捐赠行为完全由捐赠者的意志决定，不受其他个人和组织的干涉，体现意思自治原则。②捐赠行为的无偿性。无偿性主要强调公益捐赠行为属于利他行为，捐赠者不能以该行为赚取其他利益，捐赠行为不是捐赠者实现自身经济利益的途径。③捐赠行为的合法性。既然说是双方法律行为，也就是说要求捐赠者的身份要合法，受赠者的身份资格合法，另外捐赠行为的程序合法，捐赠的财物更要符合法律的要求。当然，若捐赠者或受捐者涉及非公募基金会，还需其有合法的资格，包括身份资格和免税资格。

第二章 中国非公募基金会现行税收政策

根据我国现阶段唯一一部针对基金会设立的行政法规《基金会管理条例》，“基金会及其捐赠人、受益人依照法律、行政法规的规定享受税收优惠。”^①基于条例采取的分类，本节将阐述我国现行税收政策两个面向，即非公募基金会自身运作的税收减免政策，以及符合条件的公益捐赠税前扣除政策。

一、现行税收减免政策

非公募基金会的税收减免政策在我国已具雏形，根据我国现行法律法规规定，非公募基金会涉及的税种主要包括企业所得税、营业税、增值税、关税和其他税种优惠，现将基金会自身运作行为涉及的主要税种及税收政策总结如下：

1. 所得税优惠

相对于其他税种，企业所得税对非公募基金会影响最大，而我国目前的所得税及其实施条例对非公募基金会税收优惠的规定也是相对最充分的。总体来说，企业所得税法及其实施条例对非公募基金会的税收优惠政策主要体现在以下四个方面^②：

（1） 低税率优惠

小型微利企业享有 20% 的低税率优惠，即符合条件的小型微利企业，按 20% 的税率征收企业所得税。^③小型微利企业，是指从事国家非限制和禁止行业，并符合下列条件的企业：一是工业企业，年度应纳税所得额不超过 30 万元，从业人数不超过 100 人，资产总额不超过 3000 万元；二是其他企业，年度应纳税所得额不超过 30 万元，从业人数不超过 80 人，资产总额不超过 1000 万元。按照小型微利企业低税率优惠，如某非公募基金会年度应纳税所得额为 20 万元，从业人数为 15 人，资产总额为 800 万元。那么这一非公募基金会完全符合企业所得税法实施条例第九十二条小型微利企业的基本条件，应当适用减按 20% 的税率缴纳企业所得税。具体公式如下： $20 \text{ 万元} \times 20\% = 4 \text{ 万元}$ 。所得税优惠幅度为 1 万元。

（2） 不征税收入

企业收入总额中的财政拨款；依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费；政府性基金为不征税收入。^④财政拨款是指各级人民政府对纳入预算管理的事单位、社会团体等组织拨付的财政资金，但国务院和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。行政事业性收费是指依照法律法规等有关规定，按照国务院规定程序批准，在实施社会公共管

^① 国务院令 400 号《基金会管理条例》第二十六条

^② 参见金锦萍编著：《社会组织财税制度》，中国社会科学出版社，2011 年版，第 66-72 页。

^③ 《中华人民共和国企业所得税法》第二十八条

^④ 《中华人民共和国企业所得税法》第七条

理,以及在向公民、法人或者其他组织提供特定公共服务过程中,向特定对象收取并纳入财政管理的费用。政府性基金是指企业依照法律、行政法规等有关规定,代政府收取的具有专项用途的财政资金。

(3) 免税收入

企业收入中的国债利息收入;符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益;在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益;符合条件的非营利组织的收入为免税收入。^①

尤其要理解与非公募基金会关系密切的“符合条件的非营利组织的收入”: ^②

- ① 符合条件的‘非营利组织’”是指符合下列条件的组织,即依照国家有关法律法规设立或登记的基金会^③;从事公益性或者非营利性活动,且活动范围主要在中国境内;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,但不包括合理的工资薪金支出;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;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;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^⑤;除当年新设立或登记的基金会外,基金会申请前年度的检查结论为“合格”;对取得的应纳税收入及其有关的成本、费用、损失应与免税收入及其有关的成本、费用、损失分别核算。^⑥
- ② “符合条件的‘收入’”主要包括“从事营利性活动取得的收入”之外的其他所有收入,即接受其他单位或者个人捐赠的收入;^⑦除《中华人民共和国企业所得税法》第七条规定的财政拨款以外的其他政府救助收入,但不包括因政府采购服务取得的收入;按照省级以上民政、财政部门规定收取的会费;不征税收入和免税收入孳生的银行存款利息收入等。^⑧

^① 参见《中华人民共和国企业所得税法》第二十六条。

免税收入和不征税收入的区别在于:免税收入属于税收优惠的范畴,是国家为了实现某些经济和社会目标,在特定时期或者对特定项目取得的经济利益给予的税收优惠;而不征税收入的项目一般不属于营利性活动带来的经济利益,是专门从事特定目的的收入。

^② 参见金锦萍编著,《社会组织财税制度》,中国社会科学出版社,2011年版,第75-96页

^③ 设立基金会,应当具备下列条件:为特定的公益目的而设立;非公募基金会的原始基金不低于200万元;原始资金必须为到账货币资金;有规范的名称、章程、组织机构以及其开展活动相适应的专职工作人员;有固定的场所;能够独立承担民事责任。

^④ 需要指出的是,目前基金会管理条例中有关于行政办公支出的规定,即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%,这一比例规定旨在提高基金会资金效益,促使基金会精简机构和人员,提高办事效率,也是为了确保基金会的财产能够最大限度地用于公益目的。

^⑤ 其中工作人员平均工资薪金水平不得超过上年度纳税登记所在地人均工资水平的两倍,工作人员福利按照国家有关规定执行。

^⑥ 以上条件综合企业所得税法、企业所得税法实施条例以及财政部、国家税务总局《关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知》(财税[2009]123号)

^⑦ 民政部等六部门联合下发《关于规范社会团体收费行为有关问题的通知》(民发[2007]167号)规定,社会团体接受捐赠时,必须与捐赠人订立捐赠合同。接受捐赠时,应按照国家行政管理级次分别使用由财政部或省、自治区、直辖市财政部门印制的公益性捐赠票据,并加盖本单位印章。

^⑧ 参见财政部和国家税务总局《关于非营利组织企业所得税免税收入问题的通知》

(4) 当然,当非公募基金会产生“从事营利性活动取得的收入”^①,而这种收入属于从事农林牧渔业项目所得;从事国家重点扶持的公共基础设施项目投资经营所得;从事符合条件的环境保护、节能节水项目的所得;符合条件^②的技术转让所得,可据此获得免税。

2. 营业税优惠

根据我国《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。非公募基金会也可成为营业税的纳税人,如果非公募基金会举办培训等业务并取得收入,或者出租房屋并取得收入则需缴纳营业税。(营业税具体税率见附件一)

根据我国营业税暂行条例的规定,部分项目免征营业税,包括托儿所、幼儿园、养老院、残疾人福利机构提供的育养服务,婚姻介绍,殡葬服务;残疾人员个人提供的劳务;医院、诊所和其他医疗机构提供的医疗服务;学校和其他教育机构提供的教育劳务,学生勤工俭学提供的劳务;农业机耕、排灌、病虫害防治、植物保护、农牧保险以及相关技术培训业务,家禽、牲畜、水生动物的配种和疾病防治;纪念馆、博物馆、文化馆、文物保护单位管理机构、美术馆、展览馆、书画院、图书馆举办文化活动的门票收入、宗教场所举办文化、宗教活动的门票收入;境内保险机构为出口货物提供的保险产品。^③除了营业税暂行条例及其实施细则的规定外,免税规定还散见于各类法律文件,甚至地方性的法规规章中,具体包括对教育机构^④、医疗卫生机构^⑤、非营利性科研机构^⑥、科技馆和博物馆等门票收入^⑦、安置残疾人单位^⑧、企业吸纳下岗失业人员^⑨的营业税优惠。

此外,2005年的《北京市财政局、市国家税务局、市地方税务局关于财政性票据管理和使用有关问题的通知》规定,下列行为不征收营业税:单位收取的经财政部、国家税务总局或北京市财政局、北京市地方税务局下发不征收营业税的收费项目目录内的,中央及北京市纳入预算管理或财政专户管理的行政事业性收费、基金;社会团体收取的会费收入;以无形资产、不动产投资入股,参与接收投资方利润分配,共同承担投资风险的行为;以现金或银行存款形式,从投资方收取并作为实收资本进行核算的投资收入;从被投资方收取的股份红利;经税务机关批准在所得税前列支的同一法人范围内下属企业上缴的管理费;单位之间的资金拆借行为;单位取得的股权转让收入;(股票销售业

^①《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第八十五条

^②一个纳税年度内,居民企业转让技术所有权所得不超过500万元的部分,免征企业所得税;超过500万元的部分,减半征收企业所得税。

^③《中华人民共和国营业税暂行条例》第八条

^④参见财政部、国家税务总局《关于教育税收政策的通知》(财税[2004]39号)

^⑤参见财政部、国家税务总局《关于医疗卫生机构有关税收政策的通知》(财税[2000]42号)

^⑥科技部、中编办、财政部、国家税务总局《关于非营利性科研机构管理的若干意见(试行)》(民发[2012]124号)明确规定,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,按有关规定免征营业税和企业所得税。

^⑦对科技馆、自然博物馆、对公众开放的天文馆和气象台、地震台、高校和科研机构对公众开放的科普基地的门票收入免征营业税。

^⑧参见财政部、国家税务总局《关于促进残疾人就业税收优惠政策的通知》(财税[2007]92号)

^⑨参见国务院《国务院关于加强就业再就业工作的通知》(国发[2005]36号)

务除外)单位在金融机构存款取得的利息收入;对土地所有者出让土地使用权和土地使用者将土地使用权归还给土地所有者的行为;单位接收社会捐赠收入。

3. 增值税优惠

与营业税相似,我国《增值税暂行条例》及其实施细则规定,非公募基金会同样成为增值税的纳税主体。(增值税具体税率见附件二)

根据我国增值税暂行条例的规定,部分项目免征增值税,包括农业生产者销售的自产农产品;避孕药品和用具;古旧图书;直接用于科学研究、科学试验和教学的进口仪器、设备;外国政府、国际组织无偿援助的进口物资和设备;由残疾人的组织直接进口供残疾人专用的物品;销售的自己使用过的物品。上述规定虽并不直接针对基金会,但当基金会在运作中涉及上述项目,便可免征增值税。此外在各类法律法规中规定,供残疾人专用的假肢、轮椅、矫形器^①;非营利性医疗机构自产自用的制剂^②;血站供应给医疗机构的临床用血^③;安置残疾人单位^④免征增值税。

4. 关税优惠

我国《进出口关税条例》规定,下列进出口货物免征关税,包括关税税额在人民币 50 元以下的一票货物;无商业价值的广告品和货样;外国政府、国际组织无偿赠送的物资;在海关放行前损失的货物;进出境运输工具装载的途中必需的燃料、物料和饮食用品。其中与基金会最为密切的是其中的第三项。此外,各类法律法规也规定,对残疾人专用品^⑤、捐赠物资^⑥免征进口税收。

5. 其他税种优惠

我国对非营利组织制定了比较优惠的房产税和城镇土地使用税税收减免政策,对涉及国家机关、人民团体、军队自用的房产和土地,由国家财政部门拨付事业经费的单位自用的房产和土地,以及宗教寺庙、公园、名胜古迹自用的房产和土地给予了免交房产税和城镇土地使用税的税收优惠。^⑦此外,现行的各项法律文件中存在大量针对特殊组织的房产税和城镇土地使用税免税规定,包括专门针对的老年服务机构^⑧,教育机构^⑨,非营利性科研机构^⑩和医疗

^①参见国家税务总局《关于增值税几个税收政策问题的通知》(财税字[1994]第 60 号)

^②参见财政部、国家税务总局《关于医疗卫生机构有关税收政策的通知》(财税字[2000]42 号)

^③参见财政部、国家税务总局《关于血站有关税收问题的通知》(财税字[1999]264 号)

^④参见财政部、国家税务总局《关于促进残疾人就业税收优惠政策的通知》(财税[2007]92 号)

^⑤参见海关总署《残疾人专用品免征进口税收暂行规定》(海关总署令第 61 号),《关于残疾人专用品免征进口税收暂行规定的实施办法》,以及财政部《残疾人专用品免征进口税收暂行规定有关问题的通知》(财税[2001]191 号)

^⑥参见《中华人民共和国海关法》,《中华人民共和国公益事业捐赠法》,《关于救灾捐赠物资免征进口税收的暂行办法》(财税字[1998]98 号),《扶贫、慈善性捐赠物资免征进口税收暂行办法》(财税字[2000]152 号),《关于〈扶贫、慈善性捐赠物资免征进口税收暂行办法〉的实施办法》(海关总署令第 90 号)

^⑦《中华人民共和国房产税暂行条例》第五条

^⑧《财政部、国家税务总局关于对老年服务机构有关税收政策问题的通知》规定,对政府部门和企事业单位、社会团体以及个人等社会力量投资兴办的福利性、非营利性的老年服务机构,暂免征收老年服务机构自用房产、土地、车船的房产税。

^⑨《财政部、国家税务总局关于教育税收政策的通知》规定,对国家拨付事业经费和企业办的各类学校、托儿所、幼儿园自用的房产、土地,免征房产税。

^⑩《财政部、国家税务总局关于非营利性科研机构税收政策的通知》规定,非营利性科研机构自用的房产、

卫生机构¹¹的自用房产和土地。但同时亦规定了上述非公募基金会出租的房产，非本身业务用的生产、营业用房产和土地不属于免税范围，需征收房产税和城镇土地使用税。

在车船税暂行条例中没有专门针对非公募基金会的免税规定，但在财政部和国税总局发布的文件中，仍然存在针对各类特定非公募基金会的免税规定，包括专门针对的医疗卫生机构和老年服务机构的车船。而在契税方面，非公募基金会承受土地、房屋用于办公、教学、医疗、科研和军事设施的，免征契税。^①根据我国印花税暂行条例的规定，财产所有人包括非公募基金会将财产赠给政府、社会福利单位、学校所立的书据，免征印花税。

二、现行税收征管规定

我国目前没有建立一套专门针对基金会等非营利组织的税收征管制度，对基金会等非营利组织的征管集中体现在税收征收管理法及其实施细则等配套法律法规之中，税收管理制度主要包括税务登记、账簿凭证管理制度、纳税申报制度以及涉税发票管理和海关监管制度^②，其中将要详述的是税务登记、纳税申报制度和监管制度。

（1）税务登记。2008年财政部、国家税务总局和民政部联合出台《关于公益性捐赠税前扣除有关问题的通知》，明确公益性社会团体和公益捐赠税前扣除资格的认定权限和程序等问题。根据《通知》，民政部门负责对公益性社会团体的资格进行初步审核，财政和税务部门会同民政部门对公益捐赠税前扣除资格进行审核确认，经审查合格后，三部门定期公布名单。具体而言，据《基金会管理条例》，资产2000万以上的非公募基金会直接归国务院民政部门管理，行政区域内的其他非公募基金会由地方民政部门负责登记管理工作。符合条件^③的基金会可向管理部门申请登记，领取执照，后向税务机关申报办理税务登记，并领取税务登记证件。^④

（2）纳税申报制度。目前我国尚无专门针对基金会的税收征收管理法，目前非公募基金会的纳税申报依据是《税收征收管理法》及其实施细则。其中该法规定，（从事生产、经营的纳税人）以外的纳税人，除国家机关和个人外，应当自纳税义务发生之日起30日内，持有关证件向所在地的主管税务机关申报办理税务登记。^⑤同时，纳税人在纳税期内没有应纳税款的，也应当按照规定办理纳税申报。纳税人享受减税、免税待遇的，在减税、免税期间应当按照规定办理纳税申报。^⑥

土地免征房产税。

¹¹《财政部、国家税务总局关于医疗卫生机构有关税收政策的通知》规定，对非营利性医疗机构自用的房产，免征房产税；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，自其取得执业登记之日起，3年内对其自用的房产免征房产税；对疾病控制机构和妇幼保健机构等卫生机构自用的房产，免征房产税。

^①经批准免征契税的纳税人改变有关土地、房屋的用途，不再属于免征契税范围的，应当补缴已经减征、免征的税款。

^②参见国家税务总局《税务登记管理办法》（总局令[2003]7号）

^③我国的基金会要想申请税收优惠资格，首先要符合《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第五十二条第（1）项到第（8）项规定的条件：（1）依法登记，具有法人资格；（2）以发展公益事业为宗旨，且不以营利为目的；（3）全部资产及其增值为该法人所有；（4）收益和营运节余主要用于符合该法人设立目的的事业；（5）终止后的剩余财产不归属任何个人或者营利组织；（6）不经营与其设立目的无关的业务；（7）有健全的财务会计制度；（8）捐赠者不以任何形式参与社会团体财产的分配。

^④ 税务登记证件包括：（1）开立银行账户；（2）申请减税、免税、退税；（3）申请办理延期申报；（4）领购发票；（5）申请开具外出经营活动税收管理证明；（6）办理停业、歇业；（7）其他有关税务事项

^⑤《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第十二条第二款

^⑥《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第三十二条

(3) 海关监管制度。根据我国《公益事业捐赠法》第 30 条规定,偷税、漏税,未经海关许可并且未补缴应缴税额,擅自将减税、免税进口的捐赠物资在境内销售、转让或移作他用的,应当依照法律、法规予以处罚,构成犯罪的依法追究刑事责任。而《基金会管理条例》第 37 条也规定,基金会应当接受税务、会计主管部门依法实施的税务监督和会计监督。同时海关总署第 90 号令,规定几家全国性社团接受的国外扶贫慈善捐赠可以直接到北京海关办理有关免税入关手续。另外,税务部门也有权在登记管理机关的配合下责令基金会补缴基金会在违法行为存续期间所享受的税收优惠。

三、现行公益捐赠税前扣除政策

公益捐赠税前扣除制度是指法人、自然人和其他组织向符合条件并经认证的非营利组织进行捐赠,其捐赠的货币和非货币财产的价值,依法律规定的程序、比例和期限,在计算应纳税所得额时予以扣除的制度。从税收上对捐赠给予优惠照顾,有利于减轻纳税人的税收负担,鼓励纳税人向公益事业捐赠,为公益事业发展筹集更多资金,从而促进社会公益事业发展。^①

1. 公益捐赠税前扣除一般优惠政策

我国对公益性捐赠税收优惠主要涉及五个税种,分别为企业所得税、个人所得税、关税、车辆购置税和土地增值税。

(1) 所得税税前扣除优惠。

① 企业公益捐赠税收优惠。根据我国法律法规规定,企业通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门,用于公益事业的捐赠支出,在年度利润总额 12% 以内的部分,准予在计算应纳税所得额时扣除。同时,社会力量通过非营利性的老年服务机构、农村义务教育或公益性青少年活动场所(包括新建)捐赠的,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。为了支持文化、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性组织对下列文化事业的捐赠,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,经主管纳税机关审核后,可在计算应纳税所得额时予以扣除。^②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。

② 个人公益捐赠税收优惠。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,按国务院有关规定从应纳税所得中扣除,捐赠额未超过纳税义务人申报的应纳税所得额 30% 的部分,可以从其应纳税所得额中扣除。个人通过非营利性的社会团体和国家机关向红十字事业、农村义务教育或公益性青少年活动场所(包括新建)捐赠的,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。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,但纳税人直接给受益人的捐赠不得扣除。

^① 参见金锦萍编著,《社会组织财税制度》,中国社会出版社,2011 年版,第 137-149 页

^② 具体包括: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;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;对重点文物保护单位的捐赠

同时还值得注意的是，新设立的基金会在申请获得捐赠税前扣除资格后，原始基金的捐赠人可凭捐赠票据依法享受税前扣除。^①

(2) 其他税种税前扣除优惠。在关税优惠方面，境外向非公募基金会捐赠的用于公益事业 的物资，依照法律、行政法规的规定减征或者免征进口关税和进口环节的增值税；对外国政府、国际组织无偿赠送的物资可以免征进口关税。在车辆购置税优惠方面，对纳税人自产、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。在土地增值税方面，对以继承、赠与方式无偿转让房地产的行为，免征土地增值税，即房产所有人、土地使用权人将房屋产权、土地使用权赠与非公募基金会的，可以免征土地增值税。

(3) 税前扣除优惠限制。

限定范围：根据《中华人民共和国公益事业捐赠法》第三条，公益事业是指非营利的下列事项：①救助灾害、救济贫困、扶助残疾人等困难的社会群体和个人的活动；②教育、科学、文化、卫生、体育事业；③环境保护、社会公共设施建设；④促进社会发展和进步的其他社会公共和福利事业。

限定主体：根据所得税法规定，企业公益性捐赠和个人公益性捐赠的接受主体包括两个方面，一是公益性社会团体，即依法成立的，以发展公益事业为宗旨的基金会、慈善组织等社会团体^②；二是县级以上人民政府及其部门，即在发生自然灾害时或者境外捐赠人要求县级以上人民政府及其部门作为受赠人时，县级以上人民政府及其部门可以接受捐赠。限定渠道：纳税人享受税收优惠的公益捐赠必须通过法定渠道进行捐赠，又称间接捐赠。对纳税人直接向受赠人的捐赠，不允许享受税收优惠扣除，即不允许纳税人直接捐赠。

限定比例：纳税人享受税收优惠的公益捐赠必须符合规定的公益捐赠比例限制，如对企业的公益捐赠税前扣除限制比例为企业年度会计利润的 12%，对个人的捐赠税前扣除限制比例为纳税义务人申报的应纳税所得额 30%的部分。

2. 公益捐赠税前扣除特殊优惠政策

在重大自然灾害或紧急事件之下，国家一般对公益捐赠适用更为优惠的政策^③，主要包括：

(1) 自 2008 年 5 月 12 日起，对单位和个体经营者将自产、委托加工或购买的货物通过公益性社会团体、县级以上人民政府及其部门捐赠给受灾地区的，免征增值税、城市维护建设税及教育费附加。

(2) 自 2008 年 5 月 12 日起，对企业、个人通过公益性社会团体、县级以上人民政府及其部门向受灾地区的捐赠，允许在当年企业所得税前和当年个人所得税前全额扣除。

^① 财政部、国家税务总局、民政部《关于公益性捐赠税前扣除有关问题的通知》（财税[2008]160 号）

^② 基金会、慈善组织等社会团体应符合下列条件：（1）依法登记、具有法人资格；（2）以发展公益事业为宗旨，且不以营利为目的；（3）全部资产及其增值为法人所有；（4）收益和营运结余主要用于符合该法人设立目的的事业；（5）终止后的剩余财产不归属任何个人或者营利组织；（6）不经营与其设立目的无关的业务；（7）有健全的财务会计制度；（8）捐赠者不以任何形式参与社会团体财产的分配；（9）国务院财政、税务主管部门会同国务院民政部门等登记管理部门规定的其他条件。

^③ 参见《中华人民共和国公益事业捐赠法》，《关于加强汶川地震抗震救灾捐赠款物管理使用的通知》（国办发[2008]39 号）

(3) 财产所有人将财产(物品)直接捐赠或通过公益性社会团体、县级以上人民政府及其部门捐赠给受灾地区或受灾居民所书立的产权转移书据,免征应缴纳的印花税。

(4) 对专项用于抗震救灾和灾后恢复重建、能够提供由县级以上人民政府或其授权单位出具的抗震救灾证明的新购特种车辆,免征车辆购置税。

(5) 党员个人通过党组织缴纳的抗震救灾“特殊党费”,属于对公益、救济事业的捐赠,党员个人的该项捐赠额,可以按照个人所得税法及其实施条例的规定,依法在缴纳个人所得税前扣除。

3. 公益捐赠税前扣除相关问题

(1) 公益捐赠的公益性

根据我国法律法规,基金会接受捐赠,应当与捐赠人明确权利义务,并根据捐赠人的要求与其订立书面捐赠协议;而附加对捐赠人构成利益回报条件的赠与和不符合公益性目的的赠与,不应确认为公益捐赠,不得开具捐赠票据。^①

(2) 货币捐赠的税前扣除

接受捐赠的货币性资产,应当按照实际收到的金额计算,如果是以票据或者其他金融工具进行捐赠,不应依据票面价值计算捐记账,而是以最后收到的现金或银行存款为准。^②

(3) 非货币捐赠的税前扣除

接受非货币捐赠的税前扣除确定价值的原则是公允价值,同时要求捐赠者提供注明捐赠非货币性资产公允价值的证明。^③非货币捐赠的讨论主要包括以下:

①以劳务形式为人们提供某种服务,原则上不适宜作为捐赠的标的。主要因为价值难以货币化;且已提供的劳务若允许扣除,可能损害义工或志愿者制度;此外,劳务具有一定人身依附性,不能满足公益捐赠要求捐赠标的转让的要求。

②目前我国允许企业以持有的股权进行公益捐赠^④,但基于股权的特殊性质,以股权为标的的公益捐赠,在享受税前扣除优惠时,不能依据股票的票面价值乘以股票数量确定其扣除额。因此,对于在市场上交易的公司股权,应当采取市场的价格来确定捐赠价值;对于未在市场上交易的股权,应当委托具备资产评估资格的专业机构确定捐赠股权的价值,资产评估机构应当调查股权状况,依据公司财务模型和可比交易,公平合理地确定价值。捐赠股权的价值,不能仅凭捐赠人申报,否则不道德的纳税人可能利用这项税收优惠进行逃税,只有税收征管机关认可捐赠的价值,捐赠人才能在所得税应纳税所得额中扣除相应数额。

^①民政部《关于规范基金会行为的若干规定(试行)》(民发[2012]124号)

^②财务部、国家税务总局、民政部《关于公益性捐赠税前扣除有关问题的通知》(财税[2008]160号)第九条

^③基金会接受非现金捐赠,应当按照以下方法确定入账价值:(1)捐赠人提供了发票、报关单等凭据的,应当以相关凭据作为确认入账价值的依据;捐赠方不能提供凭据的,应当以其他确认捐赠财产的证明,作为确认入账价值的依据;(2)捐赠人提供的凭据或其他能够确认受赠资产价值的证明上标明的金额与受赠资产公允价值相差较大的,应当以其公允价值作为入账价值。捐赠人捐赠固定资产、股权、无形资产、文物文化资产,应当以具有合法资质的第三方机构的评估作为确认入账价值的依据。无法评估或经评估无法确认价格的,基金会不得计入捐赠收入,不得开具捐赠票据,应当另外造册登记。

^④财政部《关于企业公益性捐赠股权有关财务问题的通知》

③我国同样允许期权捐赠，但和股权捐赠价值的确定相似，期权捐赠的价值以市场的交易价格为基准。此外，知识产权作为非货币的无形财产，其价值同样应当由市场来确定。捐赠知识产权，税前扣除额应当以捐赠时该知识产权在市场上的公允价值确定。

（4）公益捐赠视同销售

公益捐赠视同销售涉及的主体主要是企业捐赠，虽然捐赠并没有给捐赠企业带来直接经济利益的流入，但是从税收角度认为这种行为具有销售实现的某些特征，因此认定此公益捐赠为一种特殊的销售行为，必须缴纳等同于销售的各项税收。

根据《增值税暂行条例实施细则》，企业自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人应视同销售，依法计缴增值税。涉及到消费税的应税货物，同时还应缴纳消费税。开发商捐赠开发产品也视为捐赠货物，应依法计缴营业税。公益性捐赠作为企业无偿捐赠的一部分，相关流转税法律规范并没有将其与一般捐赠相区别，因此，企业以货物进行公益性捐赠应视同销售，企业在进行捐赠决策时必须考虑因此而增加的增值税等流转税的负担。例如房地产开发企业万科企业股份有限公司 2008 年以净支出额 1 亿元人民币参与四川地震灾区的临时安置、灾后恢复与重建工作，该项工作为完全无偿（不取任何直接与间接经济回报，不回收任何成本）的纯公益性质；万科在本次地震灾后重建的全过程中，不承揽任何有回报（包括能回收全部或部分成本）的重建业务。加入万科企业股份有限公司自建商品房后赠送灾民，则该项捐赠业务应视同销售，就“建筑业”和“销售不动产”两个营业税目缴纳营业税。如果公司不回收任何成本、费用，则应缴纳的营业税将达千万元。^①

除此之外，该企业还会因捐赠业务视同销售而涉及企业所得税。根据《关于执行<企业会计制度>需要明确的有关所得税问题的通知》（国税发[2003]45 号）规定，企业将自产、委托加工和外购的原材料、固定资产、无形资产和有价值证券（商业企业包括外购商品）用于捐赠，应分解为按公允价值视同销售和捐赠两项业务进行所得税处理。《企业所得税实施条例》规定，将货物用于捐赠用途的应当视同销售货物，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。目前相关部门对企业将货物用于公益事业的捐赠是否视同销售还没有具体规定。也就是说，应将捐赠货物分解为按公允价值视同对外销售和捐赠两项业务进行所得税处理。因此将货物用于公益性捐赠的税务处理将有三个方面：一是视同销售增加的流转税；二是视同销售增加的应纳税所得额；三是捐赠支出的所得税税前扣除标准认定。^②公益捐赠货物视同销售的规定抑制了企业承担社会责任的积极性，大大削弱政府对公益捐赠税前扣除的优惠。

^① 张洪、雷新华：对公益性捐赠视同销售政策的思考[J]，载《财会研究》，2008 年第 16 期

^② 同上

第三章 给予非公募基金会免税资格的理论解析

一、政府给予非营利组织的（公募基金会）免税资格

1. 政府对非营利组织予以免税的理论依据

政府对非营利组织免税的理论依据决定了其如何从税收的角度来判定非营利组织。西方学者提出了各种对非营利组织免税的理论，主要包括税基定义理论、补助理论、捐赠理论和主权说。

从非营利组织的职能作用来分析，市场失灵为政府提供公共产品找到了理论依据，但政府提供的公共产品也难以充分满足社会的需求，也存在着政府失灵。即政府只能提供大多数选民要求的公共产品，市场不能提供公共产品，反映部分群体需求的公共产品就只由非营利组织来供给。

由于非营利组织实际上是替代了部分政府的职能，给全社会或者部分群体提供了部分公共产品或者准公共产品，有一定的政府职能替代效应。假设没有非营利组织的存在，这部分公共产品或者准公共产品可能会被政府忽视，就没有人会提供。企业在没有宣传效应的情况下，因其追求利润的特点，也不会自愿提供。一般情况下，这些公共产品或者准公共产品没有人提供也不会有问题，但积累到一定的程度，就可能会影响整个社会的稳定。如果由政府去提供这些公共产品或者准公共产品，政府一般会额外增加税收或者削减其他开支，再按财政开支程序，来支付相应的公共产品。实际上，通过征税再进行财政支付，存在效率的损失，额外增加的税收远比用于公共产品的购买支出要少。

因此，非营利组织从事有益于公众的事务，具有弥补政府职能，补助政府支出、减轻政府负担的功能，所以政府应给予免税。其实质是政府放弃对非营利组织的课税，鼓励个人和企业向非营利组织捐赠，符合条件的捐赠也可以税前扣除，让非营利组织把这些本应该缴纳的税收更有效率地用于有益于公众的事务。

2. 对非营利组织免税资格的认定问题

由于非营利组织与个人和企业存在各种利益关系，因此，根据非营利组织的特点，为避免非营利组织成为个人或某个小团体谋取私利的工具，形成对其他营利组织的不当竞争，会侧重于如下几个方面进行判定。

（1）由于非营利组织与政府职能之间有替代效应，具有减轻政府负担的功能，因此，对非营利组织免税资格的认定，主要应侧重于该机构的收入是否用于非营利目的，非营利组织的开支情况，如用于非营利目的的收入比例、方向等往往会成为判断是否有免税资格的重要指标。

(2) 由于非营利组织与营利组织在经营范围上存在交叉重叠,在某种程度上还存在竞争关系,因此,在对非营利组织的免税资格认定上,主要侧重于划清非营利组织与相关的企业和个人的利益界限,以及商业经营行为和公益服务行为的界限,会在这些方面设置一些判定指标。

(3) 由于非营利组织从事各种不同的公益活动,有些国家还会根据非营利组织从事公益活动的性质、范围和程度,给予不同的免税待遇。

从各个国家和地区的实践来看,对非营利组织免税资格的界定主要包括:一是重视组织的非营利属性,要求组织的成立和运行不以获取和分配利润为目的;二是强调组织解散后资产的处理不归私人所有,由当地政府部门处理或由同样性质的非营利组织取得;三是取得法人资格,即合法登记为法人;四是对组织成立的目标和活动范围有所限制,一般不得以政治活动为目标,有的还会将非营利组织的活动限制在本国境内。不同的国家和地区会有所侧重。如美国规定,非营利组织要取得免税资格,应满足如下条件:组织的成立不以营利为目的;组织的经营主要是为了达到规定的非营利目的;不得为个人谋取利益,不给控制该组织或能对该组织施加实质性影响的人提供任何不适当的利益;不参加竞选,不支持 and 反对任何公共职位候选人;不参与实质性游说活动,即不影响立法。只要符合以上条件,就可以获得免税资格。

一般而言,许多国家和地区都会对免税非营利组织从组织方式、盈余分配限制、剩余财产归属、经营业务限制、基金及各项收入运用的限制、主要捐赠人及其亲属担任董监事人数的最高限制、无财务上不正当关系、支出比例限制、会计记录完备等方面对非营利组织进行约束,而不会因为非营利组织是公募还是非公募,只要是登记的法人,符合以上条件就可获得免税资格。

政府对非营利组织的税收政策目标应是鼓励非营利组织正常健康发展,以利于社会经济的稳定,有利于社会的多元化。

二、我国非营利组织免税资格的制度分析

1. 我国非营利组织免税资格的制度规定

给予非营利组织享受免税资格待遇,体现出政府在该领域采取的是税收优惠政策态度,我国政府对非营利组织(公募基金会)的税收态度呈现出渐进式发展的轨迹:伴随政府对非营利组织的认识越来越全面,所提供的税收优惠政策也越来越积极,这一点在我国新旧所得税法改革过程中得到充分体现。

进入 21 世纪以来,一方面由于我国政府在社会保障方面的投入步伐加快,对特定领域的非营利组织就采取了更为积极的税收优惠政策;另一方面,对原来的非营利组织优惠政策进行了梳理和反思,做出相应调整,在新《企业所得税法》及其实施条例中明确“符合条件的非营利组织的收入”是免税收入。

那么，如何理解《企业所得税法》中“符合条件的非营利组织的收入”？现行《企业所得税法》第26条第四项规定“符合条件的非营利组织的收入”是免税收入，但是对于“符合条件的非营利组织的收入”的理解存在歧义：一种理解是：只要是符合条件的非营利组织，其所有收入都属于免税收入；另一种理解是：“符合条件的”不仅仅修饰“非营利组织”，还修饰“收入”，因此只有符合条件的非营利组织的符合条件的收入才是免税收入。

《企业所得税法实施条例》第84条和85条对此的解释支持后一种主张。条例第85条规定，“企业所得税法第26条第四项所称符合条件的非营利组织的收入，不包括非营利组织从事营利性活动取得的收入，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。”这一规定与原有规定一脉相承。根据我国原有规定，基金会所获得的国家财政拨款、捐赠收入、银行存款利息免征企业所得税。社会团体、民办非企业单位的下列收入也免征企业所得税：财政拨款和政府资助、社会团体所收取的会费、社会团体和民办非企业单位所获得的捐赠收入，但是其他收入应该征收企业所得税。可见，税法修改前后，非营利法人从事营利性活动(无论是否与宗旨相关)所获得的收益都将被征收企业所得税。

2. 非营利组织（公募基金会）所得税优惠的细化文件及存在的问题

2009年11月11日，财政部和国家税务总局发布《关于非营利组织企业所得税免税收入问题的通知》（财税[2009]122号，以下简称“122号文”）和《关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知》（财税[2009]123号，以下简称“123号文”）两个文件，对“符合条件的非营利组织的收入”进行细化规定。上述两个文件的出台本应是新税法施行后规范促进非营利组织税收优惠政策的重大利好，然而事与愿违，由于其内容涉嫌与上位法抵触，进而可能侵害非营利组织的合法权益及公共利益，2009年12月，国内24家公益基金会就此提出质疑，联合签署要求国务院对此进行违法性审查，并同时致函财政部和国家税务总局，提出就相关问题沟通的请求。

细化文件对企业所得税法及实施条例中“符合条件的非营利组织的收入”进行细化，使得条件更具体，限制也更多。根据122号文，非营利组织的下列收入为免税收入：(一)接受其他单位或者个人捐赠的收入；(二)除《中华人民共和国企业所得税法》第七条规定的财政拨款之外的其他政府补助收入，但不包括因政府购买服务取得的收入；(三)按照省级以上民政、财政部门规定收取的会费；(四)不征税收入和免税收入孳生的银行存款利息收入；(五)财政部、国家税务总局规定的其他收入。

这一文件有以下四点值得商榷：第一，对于符合条件的非营利组织的营利收入中能够获得免税的部分迟迟未能出台细则；第二，对于符合条件的非营利组织的非营利收入作了不当限缩(例如政府采购服务的收入)；第三，有些规定存在后退之嫌(例如利息收入问题，原来基金会所有的利息收入都是免税的，现在要区分哪部分收入所孳生的利息才可以免税)；第四，有些规定不符合实践(例如会费问题，文件规定“按照省级以上民政、财政部门规定收取的会费”才能作为免税收入，但实际上政府部门在会费如何收取方面已无审批权限)。

如将非营利组织窄化至非公募基金会进行分析可见，122 号文和 123 号文的颁布施行势必对当前我国非公募基金会的生存发展构成严重影响：

- 第一，使非公募基金会逐步萎缩。因为有关法规规定，非公募基金会每年支出要达到上年基金余额的 8%，如果交完所得税之后还要支出 8% 的话，基金会年收益必须超过 10% 才能维持。如果达不到 10%，交完所得税之后，就要吃老本，待老本逐步吃光，基金会就会走向萎缩。
- 第二，阻碍大的非公募基金会的设立。因为基金会的收益要交企业所得税，企业捐款反倒可以免税，两相权衡，就不会再有人愿意投资建立大的基金会。
- 第三，损害非公募基金会的规范性和独立性。123 号文中关于薪酬制度作出限制，即非营利组织的薪酬不得超过当地平均水平的两倍。现在很多非公募基金会是资助型的，资助型的基金会自己不做项目，钱给别人花，所以管理人员可以很少，但是需要专业人员，工资相对和市场接近。如果按照文件规定，中国现今绝大多数的非公募基金会要么做假账，要么就是找不到优秀的管理人员，要么就是由企业发工资，到基金会做志愿者，几乎没有薪酬支出，这会严重损害非公募基金会发展和规范管理。

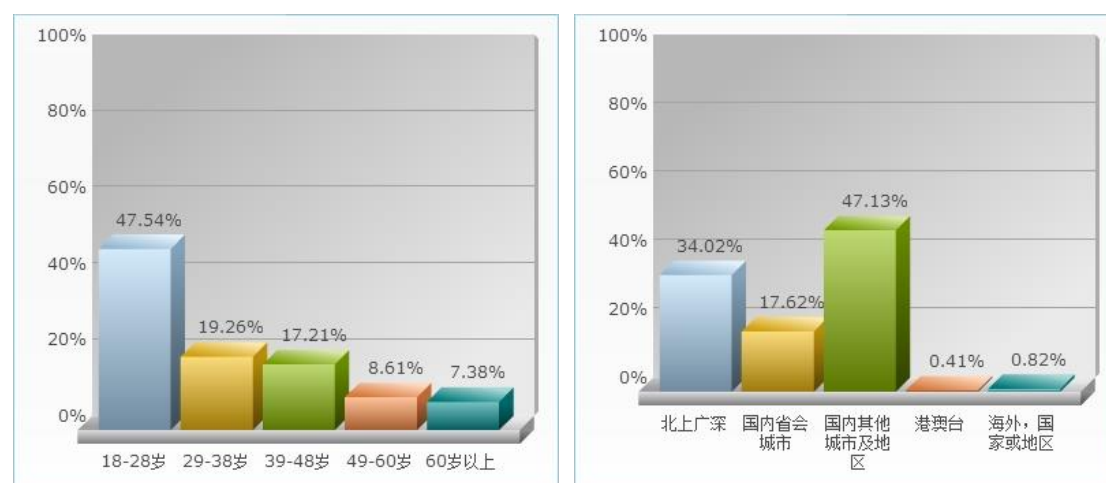
第四章 非公募基金会税收状况调研与热点问题分析

除了案头研究和法律法规梳理以外，本报告还进行的相应的问卷研究，其中包括针对普通捐赠者的调研和正规非公募基金会税收状况的调研。其中针对普通捐赠者的调研主要是为了了解他们的捐赠习惯以及他们针对于捐赠免税规定的了解和捐赠申请免税意识，以判断是否捐赠优惠会影响普通捐赠者的捐赠意愿。而针对于非公募基金会的税收状况的调研，则是为了了解他们目前税收优惠资格的享受情况，以及在实际工作中与税务部门存在的分歧，及其想要了解的针对于自身的税收法律问题。

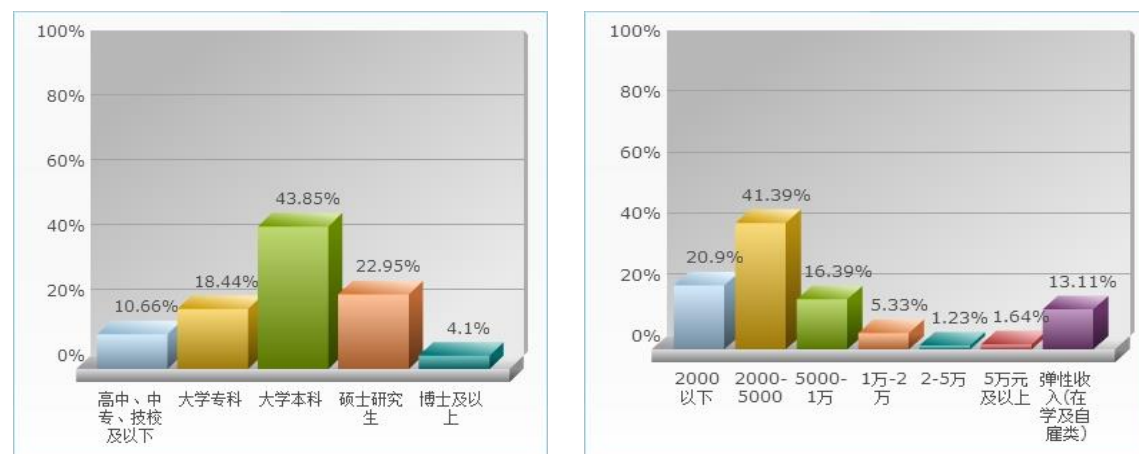
一、针对普通民众的捐赠调研

对于普通民众进行捐赠的情况调研我们主要针对 18 岁以上的、熟练使用网络的受访者，并通过人民网、新浪微博等渠道进行了相关的问卷发布，在 10 天的时间内回收了 244 份问卷，问卷回收的性别分布中，59.8%的被访者为男性。

其年龄和城市分布中基本符合目前城市主流人群的分布特征，18-28 岁和位于国内三线城市的调查者分别为 47.54%和 47.13%。



学历分布与职业状况分布以大学本科，月收入 2000-5000 者居多，分别都达到了 40% 以上的比例。



在我们的问卷调研中发现,以上的受访群体,在日常生活中,进行过捐赠的占到 86.89%,而没进行过任何捐赠的只有 13.11%,他们未进行捐赠的主要原因如下:



另外,我们发现,虽然有捐赠习惯的普通民众虽然近 6 成持续保持捐赠,但在 2008 年后,个人捐赠呈现上升的趋势还是比较明显的,这主要受惠于普通民众的收入增加、以及社会公益意识的觉醒。在他们的捐赠中,仍然以应对紧急和重大灾害的应急性灾害为主,达到 91%,有日常零散捐助习惯的人也达到 7 成左右。其中,按照投放领域计,投放到自身所在机构、所在地;官方公益组织和直接受让人的比例相对较高,相比之下,现金的捐助因为最为便捷,选择比例高达 98.5%的。



在进行了公益捐助的普通民众中,有 85%的人没有取得任何的捐赠收据,没有取得的主要原因是没有资格开具的组织未提供或未主动要求提供(41%);所捐赠的组织、项目或对象不具有开具资格(39%)。而针对于公益捐赠的税收抵扣问题,不知道公益捐赠可以抵扣个人或企业所得税的人占到了总受访人数近 7 成。而在已经取得了捐赠收据的人中,没有进行税收抵扣的原因主要是自己不知道操作细则(39%)、所在单位财务不知道操作细则(23%)和嫌麻烦没有提出(23%),所以在这些进行过捐赠行为的普通民

众中，仅有 6% 进行过税收抵扣。由此可见，其实对于捐赠而言，普通民众对于被捐赠方有无免税资格并不关心，对于自己是否可以享受所得税的抵扣也不是非常清楚，以至于基本上没有人能享受国家提供的这项政策优惠。所以，他们在选择公益机构的时候，免税资格并不是非常看重的一个因素，而项目执行的可靠性，美誉度，外界或者亲朋好友的传播口碑才更加吸引他们的捐赠投向。

二、针对非公募基金会的税收状况调研

由于非公募基金会的税收优惠资格享受情况在官方与民间的数据库中并没有明确且必须的披露项，而且这是一个时常会发生变化的动态指标，所以进行了解的方式只有通过直接的基金会调研。本报告的问卷通过基金会中心网，向全国的 2000 家非公募基金会展开了为期一个月的在线调研，主要的调研方式为邮件填答问卷以及电话采访，共回收问卷 103 份，经过有效性筛查，最终的有效问卷是 98 份。录得的回收率显著偏低其中有一部分的原因是部分非公募基金会的被访者联系方式有误，以至于调研问卷无法有效送达；还有一部分原因是非公募基金会的被访者看到问卷或者接到调查电话后也不愿填答，出现这类情况主要是因为被访者本身对本基金会的税收状况也不是非常清楚，另外，他们也不愿意更多的披露基金会涉税方面的信息或者表达关于税收优惠方面的专业诉求。

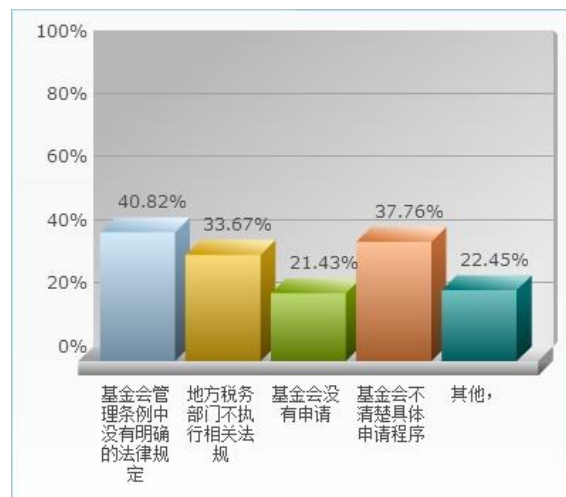
通过此次不畅的调研，我们也可以一窥目前非公募基金会与税收部门沟通难度重重的原因。一方面，非公募基金会自身认为自己所经营的是非营利事业，理应取得相应的免税优惠；另一方面，他们又对自己的所处的税收法律环境和自身在申请、经营和取得免税优惠方面信息匮乏，并且不熟悉和税务部门沟通的时候应该具备何种知识储备，采用何种话语体系。

从我们的有效调查问卷中，2004 年以后成立的基金会占到 94%，地方性基金会占到 7 成，注册资金在 1000 万及以上的基金会达到了 40%，在参与调查的被访者中，最主要为秘书长、执行秘书长、副秘书长级等高层管理者，占应答者的 35%；财务、税务类的专业技术人员 and 部门主管级等中层管理者分别占 27% 和 23%。

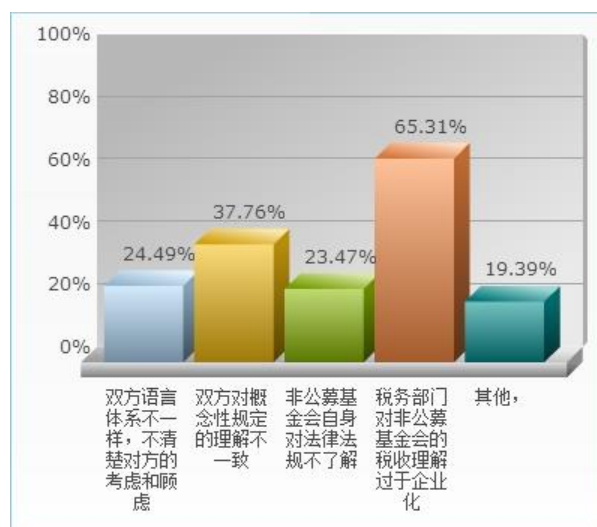


在受访的基金会中，已经具备了向捐赠者开具可供税前扣除捐赠收据的被访者占到了总数的 88%；另外，79%的基金会也具备了自身接受捐赠的免税资格。可见，在本次的调研中，拥有双重免税资格的非公募基金会的比例还是非常高的。

那么，在他们申请免税资格的过程中，他们所遇到过的最主要的问题又有哪些呢？经过我们调研后发现，大家的普遍困惑主要集中在针对基金会的基础性法律法规规定的模糊性，自身的理解不充分性和地方税务部门操作的变动性上。



即便自身已经具备了双重免税资格，大部分的基金会还是在确认投资收益时被收缴了税款，这也是大部分需要依靠理财实现可持续经营的非公募基金会反映最强烈的部分。因为在他们的理解中，从事公益事业的非公募基金会本身经营的是非营利事业（91%），而且是在帮政府做事（46%），给予这样的免税待遇应该是国际惯例（45%）。所以，即便具备免税资格，但是也有近 6 成的基金会在涉及税收方面的问题与相关部门有过交涉，在与税务部门打交道的过程中，他们最突出的感受是税务部门对非公募基金会的税收理解过于企业化（65%）。



关于非公募基金会与税务部门分歧问题，大致可概括为以下几点：第一，税务部门对于非公募基金会的理解过于企业化，对公益事业的认定存在不同。例如很多非公募基金会通过投资收益或者承接各类项目来维持基金会的运营，而税务部门对营利性项目与非营利性项目缺乏的明确标准，所以对于投资收益收税问题需要进一步明确。第二，政府上下级之间与各部门之间的衔接存在问题，各地税务部门对国家税务政策的理解不一致；税务部门的管理条例与民政部门的管理条例存在很大差异，很多税务部门并不认可民政部门的优惠政策。

对此，非公募基金会想更多了解的税收信息主要包括以下两大类：第一，宏观上的税收优惠政策：需要政府出台清晰、标准化的税收优惠政策，明确税收优惠的范围、力度，同时做好政策普及工作；第二，具体税收问题的操作性问题：包括可操作化的税收管理办法，例如何种捐赠可以免税，基金会投资收益是否可以免税以及基金会内部员工个人所得税问题。

三、非公募基金会涉税热点案例分析

1. 基金会质疑免税规定

(1) 案情概述

2009年11月19日，财政部和国家税务总局联合下发了《关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知》和《关于非营利组织企业所得税免税收入问题的通知》，对非营利性组织免税资格认定管理和企业所得税免税收入范围作了规范。按照新规定，符合条件的非营利组织的认定管理，仅由财政部和税务总局共同签发。此外，非营利组织的免税收入仅仅包括捐赠收入、财政拨款以外的其他政府补助收入（政府购买服务取得的收入除外）、按照省级以上民政部门、财政部门规定收入的会费、不征税收入和免税收入孳生的银行利息收入。而此前2008年1月1日开始实施的《企业所得税法》和《中华人民共和国企业所得税法实施条例》规定，非营利组织的营利性收入以外的，都是免税收入。这意味着非营利组织的免税范围缩小，国内公益基金会面临高额的税收压力，特别是非公募基金会进行投资或经营获取收益是增加自身资产规模的最重要方式，这对于允许基金会在合法、安全、有效对于资产进行增值保值以实现可持续发展是极为不利的。

对于基金会投资或经营行为增值部分不能享受税收减免与优惠的税收制度已经引发广泛不满，2009年12月22日，南都公益基金会、友成企业家扶贫基金会、中国青少年发展基金会、中国红十字基金会、北京万通公益基金会、北京光华慈善基金会、孙冶方经济科学基金会、北京西部阳光农村发展基金会、心平公益基金会等九家基金会负责人认为财政部、国家税务总局《关于非营利组织企业所得税免税收入问题的通知》和《关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知》两个规范性文件与《企业所得税法》及《企业所得税法实施条例》存在抵触，违反上位法的明确规定，限制了“符合条件的非营利组织”的合法权利，将会对中国的基金会和公益慈善事业的发展造成严重阻碍，因而联合签署要求国务院对此进行违法性审查，同时致函财政部和国家税务总局，提出就相关问题沟通的请求。其后，另外15家基金会参与上书，联署基金会达至24家。

（2）案例解读及法律分析

虽然争议主要是围绕财政部、国家税务总局《关于非营利组织企业所得税免税收入问题的通知》和《关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知》两个规范性文件与《企业所得税法》及《企业所得税法实施条例》是否存在抵触而展开。但争议实质的焦点主要有两个方面：

① 对“符合条件的非营利组织收入”是否属于免税范围

根据《企业所得税法》第二十六条第（四）项及其《实施条例》第八十四条、第八十五条的规定，“符合条件的非营利组织”的收入包括了两个部分：一是“从事营利性活动取得的收入”之外的其他所有收入（以下称非营利性收入的免税）；二是“从事营利性活动取得的收入”（以下称营利性收入的免税）。对于“符合条件的非营利组织”而言，非营利性收入的免税是依照根据《企业所得税法》及其《实施条例》当然获得的，营利性收入的免税则需要根据国务院财政、税务主管部门的特别许可而获得。但是根据《免税收入通知》的规定，非营利组织的免税收入仅仅包括“捐赠收入、财政拨款以外的其他政府补助收入（政府购买服务取得的收入除外）、按照省级以上民政部门、财政部门规定收入的会费、不征税收入和免税收入孳生的银行利息收入”。这一规定将“符合条件的非营利组织”通过政府购买服务取得的收入排除在免税收入之外，与国际惯例相违背。按照省级以上民政、财政部门规定收取的会费才可以免税，也违背会费收入的收取标准由应社会团体决策机构确定的现实。非营利组织的利息收入得区分是否为免税收入和不征税收入才可以免税，免税力度也大不如前。显然，《免税收入通知》大大缩小了“符合条件的非营利组织”依法应该享受的所有非营利性收入免税的范围。同时，《免税收入通知》没有明确非营利组织从事营利活动取得的收入都能够获得免税的范围。根据法无明文规定即禁止，即使是非营利组织合法、安全、有效对于资产进行保值增值所获得的收入，也纳入企业所得税的纳税范围，这对非营利组织的持续健康发展非常不利。

② 《资格认定通知》制定部门的主体资格问题

根据《企业所得税法》第26条及其实施条例第84条的规定，符合条件的非营利组织的认定管理办法应该由国务院财政部、税务主管部门会同国务院有关部门制定。因为与非营利组织税收问题相关的部门除了财税部门，还有包括民政部门、宗教事务部门和编制管理部门等非营利组织的登记管理机关，教育、文化、卫生、体育、科技、环境保护、弱势群体权益保护等非营利组织的业务主管部门。但是，《资格认定通知》仅由财政部和税务总局共同签发，并未“会同国务院有关部门”、特别是没有听取负责非营利组织登记管理的民政部门的意见，导致其一些规定脱离非营利组织管理工作的实践，对于非营利组织权益方面的因素考量严重不足。

我国尚无一部专门针对非营利组织的税收法律，缺乏专门的税收体系，有关非营利组织的税收规范散见于各个税收部门法中。非营利组织的税收法律法规已经逐渐滞后于非营利组织发展的迫切需要，成为制约我国非营利组织发展的重要因素。具体来说，现有的非营利组织税收法律制度主要存在以下两个方面的问题：

首先，非营利组织法律体系尚未形成，现存诸多问题。第一，关于非营利组织税收优惠散见于单行法律、行政法规、部门规章等立法层级比较低的规范性文件中。各规范性文件由于不具有协调性以及统一性，存在着不少矛盾与冲突，严重影响了非营利组织税收法律规范的适用。第二，国家有关部门经常要制定新的规定对非营利组织税收优惠进行适当的调整，但这种调整由于缺乏统一原则的指导，使得有关非营利组织的税收优惠法律、法规处于不稳定状态，不利于非营利组织及时享受税收优惠政策。

其次，有关非营利组织的法律规定存在缺失，对于非营利组织从事营利性活动取得的收入的免税范围未作明确规定，使得非营利组织的一切营利性收入不加区分的纳入企业所得税征税的范围，严重挫伤了非营利组织的积极性，阻碍了非营利组织的发展。对此，可以借鉴美国的立法，把非营利组织的营利性活动区分为与宗旨相关的营利性活动和与宗旨无关的营利性活动，并在课税上予以区分。对从事与其宗旨相关的营利性活动的收入免于课税，但对于与其宗旨无关的营利性活动予以征税。

我国立法在非营利组织方面的缺失，越来越成为阻碍非营利组织健康、持续、稳定发展的阻碍。

3. 公益性股权捐赠

(1) 案情概述

2009年，福耀玻璃工业集团董事长曹德旺捐出自己所持有的5.9亿福耀股份，成立河仁基金会从事公益事业，捐出股份占其家族所持福耀股份的58.8%。曹德旺表示，基金会的收益来源于股票的年底分红收入和在一定比例内通过高抛低吸运作投资的股票。基金会可能委托给信托公司、证券公司或者基金公司来运作，也可能单独成立一部门，聘请几位操盘手来运作。

继杨澜捐出阳光集团旗下52%股份成立慈善基金会，以及牛根生捐出全部股份成立老牛专项基金，同年，新华都集团董事长陈发树将其个人持有的价值83亿元人民币的股票，全部捐赠给新华都慈善基金会。陈发树的慷慨捐赠，在引起巨大关注的同时，也引发了作秀、洗钱、避税的种种质疑。

(2) 案例解读及法律分析

2003年财政部出台《关于加强企业对外捐赠财务管理的通知》（财企[2003]95号），明确将企业对外捐赠其持有的股权列为禁止行为。直至上述股权捐赠事件发生后财政部发布《关于企业公益性捐赠股权有关财务问题的通知》（财企[2009]213号），才允许企业以持有的股权进行公益性捐赠。但以股权设立的基金会能否享受相关税收优惠政策，以及如何才能享受到相关的税收优惠；抑或是如何处理以股票捐赠进行公益捐赠的方式并予以税收优惠，目前我国法律法规并无明确规定。本质上，股权捐赠引发的是“慈善”或“避税”的讨论。具体而言，争议的焦点在于：

第一、股权捐赠的法律定性

根据财企[2009]213号，股权捐赠，是指自然人、法人或非法人组织自愿无偿地将其所持有的有限责任公司或股份公司且有权处分的股权赠与合法的受赠人用于与生产经营活动没有直接关系的公益事业的行为。

股权捐赠在法律上属于赠与行为，但不同于传统财物捐赠，股权捐赠涉及股权本身及由其孳生之股息与红利捐赠两个面向。利用股权产生的股息和红利增值部分服务于公益慈善目的，是股权捐赠不同于传统财物捐赠的重要特征。在此意义上，股权本身是一种可以带来持续公益资源的工具与载体。股权捐赠人和受赠人对于股权捐赠效果的期望不同。受赠人期望获得持续的捐赠，更在乎股权收益的稳定和额度。因此，对于受赠人来说股权只是载体，股息和红利或者股份变现更具吸引力。而捐赠人通常比较关心公司的运营情况，更看重股权表决权的行使和效果，因此股权的操作管理才是重点。大额的股权捐赠往往涉及上市公司的治理结构和股价，对广大中小股东利益产生一定影响。同时，受赠人能力也限制着股权发挥最大效用。

第二、股权捐赠涉及权利的多元性

股权本身包含两种权利：财产权利和非财产权利。股权捐赠后，财产所有权转移的同时，对公司的表决权和质询权等非财产性权利也就一并转移。而这种非财产性权利是否适于成为捐赠的客体在理论上和实务上都不无疑问。股权捐赠捐的是所有权，还是收益权？如果股权捐赠捐的是股息、上市流通中股票的涨跌收益或者分期转让上市公司股票取得现金，可以确定捐赠额，则税收处理相对简单。以曹德旺先生捐股案为例，若曹氏家族企业将宣告分配的现金股利捐赠给河仁基金会，或者分期转让上市公司股票取得现金，然后将现金分期捐赠给河仁基金会，再由河仁基金会投入公益事业。按照《企业所得税法》规定，曹氏家族企业从上市公司取得的现金股利免征企业所得税，而转让股票取得的价差需要缴纳企业所得税。

但如果股权捐赠捐的是股权的所有权，则企业发生非货币性资产用于捐赠，在税收上视同普通交易。这意味着企业家捐赠股票，必须按照市值缴纳税金，对于捐赠给公益基金会可以享受一定的财税减免政策，而如果是捐赠给其它公司或个人资产时，则仍需缴纳相应税费。因此曹德旺先生将股票捐赠给拟成立的河仁基金会，无法享受税收优惠且需要缴纳近8亿的企业所得税金。但如果河仁基金会可以认定为公益性团体，捐赠者可享受税收扣除优惠，即曹德旺家族企业将持有的福耀玻璃股票捐赠给慈善基金，属于以企业名义进行的公益性捐赠，可以在税前获得扣除，但允许扣除的金额不得超过当年会计利润（捐赠后的会计利润）的12%。但这种做法存在两种弊端：一是为遵循最低税负原则，企业的股票资产不会立即转移，而会分次分批的转移，有违一次性全额捐赠股票的初衷；二是基金会的取得的股票变现收入和年底分红收入，无法认定为非营利性收入，并且如果收益来源是在一定比例内通过高抛低吸运作投资的股票，则基金会不符合免税收入条件，无法享受税收优惠政策，则出现捐赠作慈善还必须缴交大量的税收的局面。

第三、股权捐赠估价的不确定性。

从税收和会计的角度分析，股权捐赠的资产价值计量标准不一。在财务处理上，股权属于非货币性资产，按照会计制度及相关准则，企业以非货币性资产对外捐赠，应将捐赠

资产的账面价值及应交纳的相关税费，作为营业外支出处理；但按照所得税法，如果企业以非货币性资产形式对外捐赠，应分解为按照公允价值视同对外销售和捐赠两项业务进行税务处理，按照公允价值看待销售行为，销售所得就纳入所得税的计税范围，然后再以市值计算后视为捐赠额。

第四、股权捐赠程序的特殊性

根据上述财企[2009]213号的通知，由自然人、非国有的法人及其他经济组织投资控股的企业，依法履行内部决策程序，由投资者审议决定后，其持有的股权可以用于公益性捐赠。企业以持有的股权进行公益性捐赠，应当以不影响企业债务清偿能力为前提，且受赠对象应当是依法设立的公益性社会团体和公益性非营利的事业单位。企业捐赠后，必须办理股权变更手续，不再对已捐赠股权行使股东权利，并不得要求受赠单位予以经济回报。然而如果所捐资产为非流通股，还会涉及股票解禁问题，需要在国家现行法规允许的前提下才能进行协议转让，由捐赠人和基金会签订书面转让协议，并到工商局做变更登记，将股权登记到基金会名下。

第五章 我国非公募基金会税收优惠待遇的实证分析

一、问题的提出

如第二章对相关法律法规的梳理：在我国税法体系中，非公募基金会享有的税收优惠主要体现在两个方面，一方面是非公募基金会自身纳税的税收优惠，包括所得税、营业税等税种的税收优惠；另一方面是对公益性捐赠税前扣除的税收优惠，包括企业、个人两类主体公益性捐赠的税收优惠。

这两方面的税收优惠措施对于非公募基金会克服资金资源短缺以及资金管理问题起到了关键作用。但由于其所涉的税法原理和规定十分庞杂，非公募基金会在实务工作中出现了对相关税法权利和义务的认识不清晰，乃至与税务机关就税法适用问题上的矛盾频发。

因此，对非公募基金会税收优惠政策、制度的梳理和研究显得极为迫切。总体概括一下有如下问题：

问题一：非公募基金会做公益事业，其来自于捐赠人的捐赠收入还要缴税？与公募基金会相比，为什么我们所在的非公募基金会的收入（包括捐赠收入在内）不能免税，而公募基金会的收入就可以。捐赠人捐给我们的财物，我们还要拿出一部分去缴税，让我们如何面对捐赠人？

问题二：非公募基金会为资金保值增值而进行投资活动，按照《基金会管理条例》，投资收益一样最终要用于公益事业支出，为什么还要缴税？为什么盖茨基金会投资会做的那么好？

问题三：非公募基金会如何能吸引除发起人以外的其他捐赠人的捐赠，若是接受股权捐赠，捐赠人和非公募基金会各适用什么税收规定？

针对上述问题，下面从税收理论、我国现行适用于非公募基金会的税收规定等方面进行梳理研究，并给出相应的建议。

二、非公募基金会收益的可税性分析

1. 对非公募基金会征税的逻辑路径

国家通过征税获得收入来充分满足一定时期财政支出的需要，亚当·斯密首次在《国富论》列举了政府征税的四项原则：平等原则、确实原则、便利原则和最少征收费用原则，被以后的经济学家逐渐提炼成现代的税收原则：公平原则和效率原则。从各国税收制度的实践来看，无不都遵循着这两个原则，并将公平原则放在首位，因为税收公平不仅仅是一个经济问题，同时也是一个政治、社会问题。公平原则要求在社会大生产中的生产、分配、交换和消费各环节的纳税人都要纳税，按照各自能力纳税。

非公募基金会是按照《基金会管理条例》成立的不得面向公众募捐的基金会，自 2004 年首家非公募基金会成立以来，2011 年非公募基金会在数量上超过了公募基金会，并呈现快速发展趋势。从资金来源角度来看，目前我国的非公募基金会从大致可以分为三种运作模式：第一种是企业或个人定期向基金会进行拨款或捐款，如腾讯基金；第二种是企业或个人只在成立之初向基金会进行一次拨款，而后续的资金来源，主要是依靠基金会的投资和提供服务取得收入进行发展，如南都公益基金会；第三种则是非公募基金会在成立之后，依靠自己的项目来吸引其它的基金会对其进行投资，如上海真爱梦想公益基金会。从项目运作方式来看，非公募基金会项目运作方式一般有两种：一是项目运作型，直接运作项目，自己既扮演出资者又扮演运作者；二是公益资助型，规划和设计项目之后，委托其它公益机构完成。（见图 1）

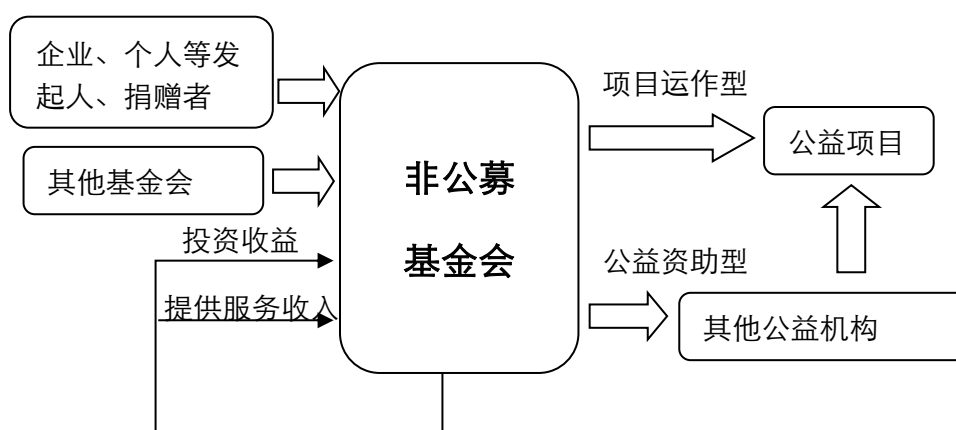


图 1：非公募基金会运行模式

无论采取哪种运行模式，非公募基金会都会是作为社会大生产中的生产、分配、交换和消费环节的一部分，是参与社会分配的部门，按照税收公平原则，应就其取得的收益进行纳税。否则有可能成为避税通道，将不利于生产、分配、交换和消费环节中其他企业的有序竞争。

4. 可税性理论的适用性

可税性理论是基于税收公平原则上建立起来的、国内学者经过深入探讨并被广为接受的理论。税法上的可税性，是指“某种对象符合税法的要求，具有适合进行税收的性质”。一国在确定对某个主体及其某个行为是否应当征税时主要考虑收益性和公益性的最基本的因素。

- (1) 收益性划分。在西方税收思想史上，税收公平的衡量主要依据利益原则和支付能力原则，因此纯经济学理论通常认为，为体现横向公平，只要有收益，就可以对其征税。然而国家在征税从而取得财政收入的同时，还要在收入分配、资源配置、保障稳定等各方面发挥税收的职能，因此并非有收益就一定要征税。某类收益是否具有可税性，必须考虑经济、社会等其他一些因素，如收益的可确

定性、既存性、效率性和公平性等。因此，对于收益应区别对待，可税性理论将收益分为营利性收益和非营利性收益。

- (2) 公益性划分。税收公平原则要求对所有纳税主体普遍课征税收和平等课征税收，在纳税方面不应出现特殊主体。但征税又要求实事求是，必须注意纵向公平，当纳税能力不平等时，就须考虑不同主体在纳税能力方面的差异。基于此，要进行量能课税，实现税收公平。根据纳税人的税收负担能力课征税收，税收负担能力强的纳税人，应该多负担税收；税收负担能力弱的纳税人，可以少负担税收；没有税收负担能力的纳税人，则不应该负担税收。因此，可税性理论在收益性划分的基础上，将有收益的主体分为营利性主体和非营利性（公益性）主体。

可税性理论根据收益性和公益性的相互关系，具体到征税范围的确定，大致可以依循这样一个思路：征税与否，首先取决于是否具有收益，这是征税的基础；对于营利性主体的营利性收益，应当征税；对于公益性主体的非营利性收益，则不宜征税；对于非营利性（公益性）主体的营利性收益部分，应当征税；同样，如果一个营利性主体的某些活动具有突出的公益性，则应考虑对其公益性的活动予以褒奖，即应给予一定的税收优惠。

5. 非公募基金会收益的可税性

非公募基金会作为参与社会分配的部门，存在捐赠收入、会费收入、政府补助收入、提供劳务收入、投资收益以及其他收入等收益来源，这些收益既有货币性收益也有实物性收益，符合可税性的要件，其收益都应当纳税，否则，即违背税收的公平原则。

但同时，非公募基金会又属于非营利性组织，满足非营利组织的三个特征：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。从非公募基金会从事的活动来看，涉及救助灾害、救济贫困、扶助残疾人等困难的社会群体和个人的活动；教育、科学、文化、卫生、体育事业；环境保护、社会公共设施建设等等。这些事业均具有非营利性，以扶贫、助困、帮他、利人为主要内容，对公共物品的多元化需要满足起到了拾遗补缺的作用，具有公益性的特征。

非公募基金会的收入主要包括捐赠收入（含会费收入）、提供劳务收入、政府资助收入、投资收益和其他收入。其中捐赠收入是非公募基金会的主要收入来源，每年约占非公募基金会收入的 90%；非公募基金会的支出包括公益事业支出、工作人员工资福利和行政办公支出和其他费用。其中公益事业的支出是非公募基金会的支出主要部分，每年约占非公募基金会支出的 96%。将非公募基金会的收入分为两类：一类是“从事营利性活动取得的收入”——提供劳务收入、投资收益，即非营利性主体的非营利性收益，按照可税性理论，政府应对其征税；一类是“从事营利性活动取得的收入”之外的其他所有收入——捐赠收入、政府资助收入，即非营利性收入，按照可税性理论，非营利性组织虽然具有收益，但由于其收入具有非营利性主体的非营利性，其活动具有公益性特征，因此对其非营利性收益，不宜征税。

三、适用于非公募基金会的税收优惠待遇及其税负比较分析

非公募基金会在运作中，会涉及流转税、所得税、印花税等适用于非公募基金会的现行税收优惠政策，由于流转税、印花税等税收优惠政策适用于所有非公募基金会所运作的项目，唯有所得税的纳税主体免税资格有差异。

1. 适用于非公募基金会“免税资格认定”的理解

我国《企业所得税法》第 26 条规定，企业的下列收入为免税收入：（1）国债利息收入；（2）符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益；（3）在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益；（4）符合条件的非营利组织的收入。其中“符合条件的非营利组织的收入”的规定可以看作是非公募基金会相关收入得以免税的法律渊源。

《财政部、国家税务总局关于非营利组织企业所得税免税收入问题的通知》（财税[2009]122 号）（以下简称“《通知 1》”）（见附件 1）明确了非营利组织的下列收入为免税收入：（1）接受其他单位或者个人捐赠的收入；（2）除《企业所得税法》第七条规定的财政拨款以外的其他政府补助收入，但不包括因政府购买服务取得的收入；（3）按照省级以上民政、财政部门规定收取的会费；（4）不征税收入和免税收入孳生的银行存款利息收入；（5）财政部、国家税务总局规定的其他收入。

依据可税性理论，逐项分析以上免税收入规定，符合非营利组织的非营利收入，不宜征税，给予免税。但并非所有的非营利组织都享受免税收入的免税优惠，为规范非营利组织的运作，避免免税收入所引起的诸如基金通道等一些偷税行为，国家又对非营利组织做了进一步的要求。《财政部 国家税务总局关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知》（财税[2009]123 号）（以下简称“《通知 2》”）（见附件 2）对非营利组织免税资格认定条件明确规定，同时满足《通知 2》规定的九大条件的非营利组织，才可获得财政、国税、地税三部门共同认定的企业所得税免税资格，免税年限 5 年，过期重新申请认定资格。

由上述可知，《企业所得税法》第 26 条中“符合条件的非营利组织的收入”应是符合《通知 2》的九大条件的符合《通知 1》中列示的免税收入，才是符合条件的非营利组织的收入，可以免税。

因此，非公募基金会的收入是否免税，取决于两个条件，一是获得财政、国税、地税三部门共同认定的企业所得税免税资格；二是符合规定的免税收入。所有的非公募基金会都会有免税收入，或捐赠收入、或是政府补助收入，而要想真正得到免税，获得免税资格是关键。

2. 具有免税资格的基金会与无免税资格的基金会的收益比较

非公募基金会主要收入来源是捐赠收入，符合《通知 1》中的免税收入规定，是否真正获得免税，取决于是否获得财政、国税、地税三部门共同认定的企业所得税免税资格。

由于要同时满足《通知 2》中的九项免税资格认定条件，使一些非公募基金会望而却步，并在思索获得免税资格与否到底有什么差异。为此，本报告对具有免税资格的基金会与无免税资格的基金会的收益进行了初步测算，具体见表 4。

需要指出的是：（1）《通知 2》第九条规定了符合条件的‘非营利组织’收入核算，对取得的应纳税收入及其有关的成本、费用、损失应与免税收入及其有关的成本、费用、损失分别核算。由于投资收益和提供服务收入等营利性收益，具有免税资格的基金会与无免税资格的基金会都要缴纳所得税，两者间没有差异，在此不予考虑；（2）发起人原始基金也要在取得资格后得以免税；（2）基金会获得的实物性财产也要估值计税。假设无免税资格的基金会一直没申请免税资格，假设具有免税资格的基金会第一年就申请了免税资格。

假设第 i 年的免税收入为 X_i ，与之对应的成本、费用等支出为 Y_i ，税前收益为 $S_i = X_i - Y_i$ ，税后收益 N_i ，当年财产结余 E_i 。依据《基金会管理条例》，非公募基金会则是第二年的公益支出不少于上年结余的 8%，人员和办公经费不超过支出的 10%。因此， $Y_i = E_{i-1} * 8\%$ ，为保守估计，按最低公益支出额和最高人员办公费计算，因此， $Y_i = E_{i-1} * 8\% + E_{i-1} * 8\% * 10\% = 0.088 E_{i-1}$ 。

假设无纳税调整项，即成本、费用没有超出限额；按所得税现行税率 25% 计（若是小型微利企业，同样地可以计算，将以下公式中 75% 改为 80% 即可。）；不考虑货币的时间价值。

测算结果如下：

1. n 年后，无免税资格的基金会的结余为：

$$E_n = E_{n-1} + N_n = (X_n + X_{n-1} * (1 - 0.088 * 75\%) + \dots + S_1 * (1 - 0.088 * 75\%)^{n-1}) * 75\% \quad ①$$

解析：

（1）无免税资格的基金会的财产按 $(1 - 0.088 * 75\%)$ 的级数增加后，还要打 75 折。

（2）若从第 2 年起，每年捐资相同的资金（同第一年的结余资金），即 $X_n = X_{n-1} = X_{n-2} = \dots = S_1$ ，

$$E_n = S_1 * [(1 - (1 - 0.088 * 75\%)^n) / 0.088] * 75\%$$

假如 $n=10$, $E_{10}(\text{无资格}) = 4.217 * S_1$ ，即 10 年后的财产是第一年结余的 4.217 倍。

2. n 年后，具有免税资格的基金会的结余为：

$$E_n = E_{n-1} + N_n = X_n + X_{n-1} * (1 - 0.088) + \dots + S_1 * (1 - 0.088)^{n-1} \quad ②$$

解析：

（1）具有免税资格的基金会的财产按 $(1 - 0.088)$ 的级数增加。

（2）若从第 2 年起，每年捐资相同的资金（同第一年的结余资金），即 $X_n = X_{n-1} = X_{n-2} = \dots = S_1$ ，

$$E_n = S_1 * (1 - (1 - 0.088)^n) / 0.088$$

假如 $n=10$, $E_{10}(\text{有资格}) = 6.840 * S_1$, 即 10 年后的财产是第一年结余的 6.840 倍。

由于第一年的结余两类基金会是相同的, 因此, 可以直接比较, $E_{10}(\text{有资格}) / E_{10}(\text{无资格}) = 6.840 * S_1 / 4.217 * S_1 = 1.622$, 10 年后有资格的基金会的财产是无资格基金会的财产的 1.622 倍。

结论:

所得税的获免与否, 影响所在基金会的每年财产结余, 同时也会影响下一年度的支出限额。具有免税资格的基金会与无免税资格的基金会的收益的比较, 并非是每年多交 25% 企业所得税那么简单, 因为除了所得税以外, 还有经费支出比例的制约, 因此, 经过多年运作后, 由于各基金会每年捐资额不一样, 支出也不一样, 两者不是一种简单的比例关系, 差异很大, 见公式①和②, 公式具有一般意义。所举特例是在前述假设条件下, 并从第 2 年起每年捐资相同的资金 (同第一年的结余资金) 10 年后的财产状况的比较, 直观地观察到两类基金会由于免税资格问题而造成的财产差异。如果考虑货币的时间价值, 差异会更大。

表 1 无免税资格基金会与有免税资格基金会的收益测算

年份	免税收入 X_i	无免税资格基金会				有免税资格基金会			
		支出 Y_i	税前收益 S_i	税后收益 N_i	当年结余 E_i	支出 Y_i	税前收益 S_i	税后收益 N_i	当年结余 E_i
第 1 年	X_1	Y_1	$S_1 = X_1 - Y_1$	$N_1 = S_1 * 75\%$	$E_1 = N_1 = S_1 * 75\%$	Y_1	$S_1 = X_1 - Y_1$	$N_1 = S_1$	$E_1 = N_1 = S_1$
第 2 年	X_2	$Y_2 = 0.088 * E_1 = 0.088 * S_1 * 75\%$	$S_2 = X_2 - Y_2 = X_2 - 0.088 * S_1 * 75\%$	$N_2 = S_2 * 75\% = (X_2 - 0.088 * S_1 * 75\%) * 75\%$	$E_2 = E_1 + N_2 = S_1 * 75\% + S_2 * 75\% = (X_2 + S_1 * (1 - 0.088)) * 75\%$	$Y_2 = 0.088 * E_1 = 0.088 * S_1$	$S_2 = X_2 - Y_2 = X_2 - 0.088 * S_1$	$N_2 = S_2$	$E_2 = E_1 + N_2 = S_1 + (X_2 - 0.088 * S_1) = X_2 + S_1 * (1 - 0.088)$
第 3 年	X_3	$Y_3 = 0.088 * E_2 = 0.088 * (X_2 + S_1 * (1 - 0.088)) * 75\%$	$S_3 = X_3 - Y_3 = X_3 - 0.088 * (X_2 + S_1 * (1 - 0.088)) * 75\%$	$N_3 = S_3 * 75\% = (X_3 - 0.088 * (X_2 + S_1 * (1 - 0.088)) * 75\%) * 75\%$	$E_3 = E_2 + N_3 = X_3 + X_2 * (1 - 0.088 * 75\%) + S_1 * (1 - 0.088 * 75\%)^2 * 75\%$	$Y_3 = 0.088 * E_2 = 0.088 * (X_2 + S_1 * (1 - 0.088))$	$S_3 = X_3 - Y_3 = X_3 - 0.088 * (X_2 + S_1 * (1 - 0.088))$	$N_3 = S_3$	$E_3 = E_2 + N_3 = X_3 + X_2 * (1 - 0.088) + S_1 * (1 - 0.088)^2$
...									
第 n 年	X_n	$Y_n = 0.088 * E_{n-1}$	$S_n = X_n - Y_n$	$N_n = S_n * 75\%$	$E_n = E_{n-1} + N_n = (X_n + X_{n-1} * (1 - 0.088 * 75\%) + \dots + S_1 * (1 - 0.088 * 75\%)^{n-1}) * 75\%$	$Y_n = 0.088 * E_{n-1}$	$S_n = X_n - Y_n$	$N_n = S_n$	$E_n = E_{n-1} + N_n = X_n + X_{n-1} * (1 - 0.088) + \dots + S_1 * (1 - 0.088)^{n-1}$

3. 与公募基金会的免税资格比较分析

我国没有单独一套专门针对非公募基金会的税收基金会的税收征管制度，现行税收制度为突出非营利的特点，将具有民间性、非营利性、志愿性、公益性等特征的自治组织统一纳入“非营利组织”下，统一税收法律。

非公募基金会与公募基金会都是按照《基金管理条例》，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而成立的非营利性法人，它们的基本特征是“非营利性法人”，都适用于税法中所有非营利组织的相关税收法规，两者涉税规定是一致的，同适用于税法中非营利组织的涉税规定，差异之处在于是否获得免税资格，成为符合条件的非营利组织。对于免税资格的获得，一般公众认为公募基金会比非公募基金会更容易些，对此分析如下：

非公募基金会与公募基金会最本质的区别在于资金来源不同。公募基金会是面向公众募捐的基金会和非公募基金会则不得面向公众募捐，因这一本质的区别决定了两者管理的侧重点不一样。

公募基金会更关注如何筹款，设计公众认可的公益事业项目——>推广传播——>建立公信力——>筹款，是它们的管理路线，所筹款项用于事先设计好的公益事业项目。由于其向公众筹款，信息披露要求高，若所筹款项部分用于缴税了，会引起公议，也因此公募基金会在获取免税资格上更积极些。

而非公募基金会可能不用花很多心思去筹款，在项目执行方面更关注如何满足基金会发起人等投资方的要求。非公募基金会给了热心公益事业的各界人士、各方力量提供了一个“圆梦”平台，去实现他们心中的愿望。因此非公募基金会在获取免税资格上社会压力不够，获得免税资格的意识也会薄弱些，有可能是在税务人员到来时会疑惑非公募基金会与公募基金会在税收待遇上的差异：同样是在会做公益事业，为什么公募基金会能免税，而我们所在的非公募基金会的收入（包括捐赠收入在内）不能免税？其根本差异在于非公募基金会与公募基金会获取免税资格积极上，而非税收规定上的不一致。

4. 投资收益的税收优惠分析

非公募基金会的生存和发展迫切需要多渠道获取资金的政策支持，而政府向基金会购买公共服务的能力有限，加之金融市场的不稳定和基金会投资运作的安全性要求，决定了基金会的谨慎态度。弗斯顿伯格认为，“现代的非营利机构必须是一个混合体：在宗旨方面，它是传统的慈善机构；而在开辟财源意义上，它当是成功的商业组织。当这两种价值观在非营利组织体内相互存依之时，这一组织才将充满活力。”

《基金会管理条例》对基金会资金的管理使用情况已有明确的表述，“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。”这一条款明确了基金会投资运作的合法性依据，非公募基金会亦不例外，只要基金会的一切活动围绕社会公益来进行，为保值增值而投资就具有合法性及合理性。实际上，与公募基金会相比，非公募基金会的

捐赠收入来源对政府的资金依赖相对较少，更加重视资金的增值，并能够有效地使资金取得良好收益。在美国，通过投资经营的方式发展公益慈善事业，已经成为许多慈善基金会的基本运作模式。盖茨基金会的运作模式被认为是企业家“慈善投资”的典范，按照美国法律的规定，盖茨基金会每年支出资产总额的 5%用于慈善捐赠后，另外 95%的资产则用于投资，其投资的利润率曾高达 15%，真正地实现了基金会自身的良性运转。合理的投资不仅能够使基金会资金实现增值，还能够使基金会实现其发展的永续性和独立性。

目前我国还没有针对非营利组织的投资收益的税收优惠政策，只有按照应税性理论征税的相关描述，将非营利组织收入分为应税收入和免税收入，并规定符合条件的‘非营利组织’收入核算,对取得的应纳税收入及其有关的成本、费用、损失应与免税收入及其有关的成本、费用、损失分别核算。这样，非公募基金会的投资收益将比照企业会计核算。也因此非公募基金会的投资收益税收优惠可以寻源到《企业所得税法》第 26 条规定：符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益，是免税收入。

事实上，在财政部《关于企业公益性捐赠股权有关财务问题的通知》（财企〔2009〕213号）下发后，企业股权捐赠已经得到我国法律的认可。由于股权捐赠随之而来的所有权和收益权的转移至基金会，就确立了非公募基金会开始有了权益性投资收益，享受免税待遇。当然，股权捐赠本身就是捐赠收入，本身就享受免税待遇。

四、现行公益性捐赠税前扣除规定及税负比较

按照应税性理论，对于营利性主体的营利性收益，应当征税；但如果一个营利性主体的某些活动具有突出的公益性，则应考虑对其公益性的活动予以褒奖，即应给予一定的税收优惠。我国现行的公益性捐赠税前扣除规定即是对营利性主体从事公益性活动的税收优惠政策。

公益性捐赠税前扣除制度是指法人、自然人和其他组织向符合条件并经认证的非营利组织进行捐赠，其捐赠的货币和非货币财产的价值，依法律规定的程序、比例和期限，在计算应纳税所得额时予以扣除的制度。从税收上对捐赠给予优惠照顾，有利于减轻纳税人的税收负担，鼓励纳税人向公益事业捐赠，为公益事业发展筹集更多资金，从而促进社会公益事业发展。

第六章 各国（地区）非公募基金会现行税收政策

我国基金会发展起步较晚，许多税收政策和执行层面需要不断完善和发展。与此同时，世界上一些国家（地区）的基金会发展相当成熟，其税收制度及税收管理实践十分细致完善，从这些国家汲取适应我国国情的做法，有助于促进我国基金会相关税收优惠政策和税收管理实践的进步。

一、税收优惠制度

本节将以英国、美国、日本、新加坡和香港特别行政区为核心，主要阐述各国（地区）免税资格的认定，税收优惠的税种以及商业活动课税，以期对这些国家（地区）的税收优惠制度有较为系统深入的了解。

1. 免税资格认定

各国免税资格认定主要包括以下条件：

（1）依法登记注册。从各国情况来看，包括基金会只有依法登记注册成为法人才能获得免税资格，享受法定的免税待遇，只是各个国家（地区）获得法人资格过程中注册登记的程序和机关有所不同。如英国慈善公司被明确要求，要取得法人地位并获得公益慈善团体的法律地位和免税优惠，一是要向负责监管公司的公共机构——公司委员会登记，以使理事得到公司法赋予的有限责任的保护；二是要向慈善委员会注册，以获得慈善法赋予的公益慈善团体的法律地位。香港也规定在香港获得税务优惠的主体必须是根据香港《税务条例》（第88章），被香港税务局（IRD）认定为属公共性质的慈善机构或信托团体。

（2）以慈善公益或其他非营利为目的。非营利组织要获得或保持免税资格，它必须具有所在国家规定的合法的免税宗旨——以非营利为目的。“以非营利为目的”在各国的立法定义模式上有所区别：一类是以开放的形式，比如英国法院在19世纪末对“慈善性”^①的解释，认为其包括四大类活动，即济贫、教育、宗教和公益，且明确组织的宗旨而非其组织结构是分类以及征免税的基本标准。此外，香港税务局也根据大英法律所界定的慈善用途考虑是否给予税项豁免^②，香港税务指引根据 Lord MacNaghten I T Special Commissioners V Pemsel (3 TC 53)一案中所列出的慈善用途作为非营利组织组织评估的标准，包括救助贫困；促进教育；推广宗教；及除上述之外，其他有益于社会而具慈善性质的宗旨。另一类则是以封闭的形式，比如日本1998年颁布的《促进特定非营利活动法》中规定，“特定非营利活动”意味着列在该法附录上的任何活动^③，那些活动是为了促进特定广泛团体的人们的福利。显然，不以营利为目的区分非营利组织和营利组织最基本的特征，这个关键特征为应用所得税法支持非营利组织（尤其是公益组织）的活动提供依据。只有不以营利为目的，且不许以任何方式分配其所获取的利润或剩余的组织，才应按照非营利组织进行登记和管理，才有资格获得非营利组织的免征所得税等免税的法定优惠待遇。

^①英国法律只有“慈善性”的概念，并没有“非营利”这个概念。按照非营利组织的定义，英国传统和习惯所谓的“慈善团体”或“公益慈善团体”，称得上是严格意义上的非营利组织。

^②Inland Revenue Department.(2003)"A Tax Guid for Chritable Institutions and Trusts of a Public Character"

^③该法的附录包括以下特定非营利活动：促进健康、医疗照顾或福利的活动；促进社会教育的活动；促进社区发展的活动；促进文化、艺术、体育的活动；保护环境的活动；灾害救济活动；确保社区安全的活动；保护人权或促进和平的活动；国际合作活动；促进性别平等社会产生的活动；促进青少年合理教育的活动

(3) 其他限制性要求。非营利组织为了获得免税资格，还必须满足本国政府根据其实际情况而规定的其他限制性要求，这些限制性要求因不同国家而不尽相同：

①满足对商业活动限制的要求。在美国、英国等众多国家都对非营利社会组织的活动区分为相关商业活动和无关商业活动，如美国规定相关商业活动是指对全社会或者特定群体提供的无偿的、公益性的服务和活动，对这种活动所获得的收入可以免税。对非营利社会组织与受益人之间存在利益给付关系、但受益人的给付与获得的利益之间无对价关系的活动，实行免税；对非营利社会组织与受益人之间存在服务售卖关系的活动，视同企业的生产、经营活动进行征税；对非营利社会组织资产的保值、增值活动（资产营运行），在流通环节按照企业活动进行征税，对其用于公益活动的收益免征所得税。另外，对这些组织征税或者免税的范围一般主要分布在所得税、流转税，在其他税种上很少给予优惠。

②满足对政治活动限制的要求。许多国家在不同程度上限制非营利组织从事政治活动或对选举施加影响，对与此相联系的收入或支出做出课税规定。日本规定非营利组织要获得可税前扣除税收优惠地位时，提出必须禁止参加宗教和政治活动。美国《国内税收法典》§ 4955规定对组织支持或反对公职候选人所发生的“政治支出”征收 10% 的消费税。

③满足最低限额年度支出的要求。为取得免税资格，非营利组织须按要求制定最低限额年度支出报告，许多国家或地区为取得所得税免税资格，慈善或公益性非营利组织每年必须将其收入使用或分配以达到免税目的。在美国，相对非营运基金会，营运基金会享受比较明显的所得税优惠，而一个基金会要获得营运基金会^①的资格，通常要求基金会将其所得的“实质性的全部”（85%或者更多）直接用于慈善活动的开展而不是用于捐赠。在日本则要求每年最低限额支出至少占商业活动收入的 50%，且至少 80% 的支出或至少 70% 的捐款用于特定非营利活动。

各国（地区）获得免税资格的方式有所不同，主要有以下形式：

（1）自动获得税收优惠的模式。

在英国，慈善公司和慈善信托基金经过向慈善委员会注册，不仅其慈善团体地位取得权威的确认，具有法律效力，而且自动享有法定的公益慈善团体免税待遇。这是由于法律要求国内税务局承认所有经慈善委员会注册为慈善团体的机构，并给予相应的免税待遇。可见，英国公益慈善团体免税资格的获得，决定权在慈善委员会。但在处理一些关于新生事物的案例和特殊案例时，慈善委员会也会在决定前征求国内税务局的意见。一些俱乐部等协会采取公司形式，但其他许多（包括一些主要的伦敦俱乐部）是非正规的非公司协会，这些非公司协会没有独立于它们的成员的法律人格，受五花八门的章程管理（这些章程由全体会员同意通过）。出于税收目的，非公司协会被作为公司对待。只有当它们碰巧是慈善性时，它们才能获得免税，或者如果实际上来自会计期间的任何剩余是由于诸如会员的捐赠大于被要求资助俱乐部活动的因素造成。

在日本，如果授权部门批准了一个公益组织的组建申请，获得公益法人或特定公益法人地位，那么该组织就自动具有了相应的减免税资格，可以自动享受优惠的税收待遇，而税务部门并

^①美国《国内联邦税法》将基金会分为两类：一类是标准的私人基金会，即传统的作出捐赠的基金(the Grant. making Foundation)，也称“非营运基金会”(the Nonoperating Foundation)，另一类则是“私人营运基金会”(the Operating Foundation)。两者区别在于前者会通常向慈善机构(一般为公共慈善机构)捐款，以求达到慈善目的；后者是基金会自己来直接实施慈善项目，同时享受某些比较明显的优惠。

不参与认定或决策，只有营利性收入才须交税。而根据日本《法人税法》，日本的法人组织有收益就要缴纳法人税，但在法人税的征收上，具体根据法人组织的种类不同而执行不同税制。公益法人原则上是非课税的，仅对其收益事业^①收入课税；特定非营利活动法人（NPO 法人）原则上也是非课税的，仅对收益事业 34 种^②行业取得的收入课税。

在新加坡，尽管有些非营利组织依申请获得税收优惠的模式，但是在新加坡境内依法组建的基金会在注册后通常享受免税待遇，且根据新加坡《所得税法》在 1.4 款规定，资本收益一般都不会纳税。

（2）依申请获得税收优惠的模式。

在美国，非营利组织的免税优惠适用于组织所获得的捐赠和组织因履行其非营利功能所获得的收入，后者是指从事符合该组织宗旨的活动所取得的收入。如果某一创收活动是该非营利组织宗旨之外的，该组织依然可以从事这些活动，但是就其从事这些活动所获得的收益，应该被征收无关宗旨商业所得税（unrelated business income tax）。^③如上所述，在美国非营利组织的所得中，政府拨款、慈善捐赠所得以及组织发挥其非营利功能所获取的所得（即从事符合该组织慈善性质活动所获取的所得）免征所得税，而对非营利组织从事与其免税宗旨没有实质性相关的商业活动获取的所得课税，但是对其是否从事符合该组织慈善性质活动所获取的所得要额外进行申请并判断。

在香港，非营利性慈善组织经评估后其慈善用途得到认可，该组织会获得税项豁免，豁免的税项包括印花税、遗产税和商业登记豁免。一旦获得税项豁免，组织须定期把账目和年报呈交税务局复核。

2. 税收优惠的税种

各个国家或地区为促进、扶持非营利组织发展均给予非营利组织税收优惠待遇，其基本内容包括对非营利组织本身的减免税待遇和对与非营利组织相关的捐赠行为的税收优惠待遇。但税收优惠涉及的税种范围因各国的税制结构和国情不同而往往有所区别。法人（公司）所得税是各国对非营利组织实施税收优惠所必然涉及的最重要税种。除此之外，对非营利组织实行减免税的还有不动产税等财产税和某些流转税类的税种，但涉及的具体税种因各国税制结构及税种配置不同而存在差别。本节将详细介绍英国以及香港对非营利组织税收优惠的税种。

（1）英国

调整英国非营利组织税收活动的法律主要包括 1988 年收入和公司税法（ICTA）、1992 年利润税法（TCGA）、1994 年增值税法（VATA）、年度财政法（FA）。具体税率见附件三。

1988 年收入和公司税法（ICTA）第 505（1）（e）条款规定，“由不管在英国或其他地方的慈善组织从事的任何商业的利润，如果该利润唯一地用于该慈善目的，且要么①该商业是

^①收益事业包括：物品销售业、不动产销售业、金钱借贷业、物品出租业、不动产出租业、制造业、通信业、运输业、仓库业、承包业、印刷业、出版业、照相业、出租会场、旅馆业、餐饮业及其他饮食店业、中介业、代理业、经纪业、批发业、矿业、土砂开采业、浴池业、理发美容业、美容业、演出业、游戏场业、旅游业、医疗保健业、教授技艺业、停车场业、信用保证业和无形财产业。

^②2012 年新企业所得税法的修订新增一项

^③有些创收活动同时具备商业和慈善的性质，例如出版书籍提供与慈善目的相关的有偿服务。在决定某一创收活动是否属于免税活动时，美国联邦税务局和法院审查实施这些活动的方式。具有强烈商业色彩的活动很可能被认为不属于慈善活动。参见 *Airlie Foundation v. IRS*, 283 F. Supp. 2D 58 (D.D.C. 2003)

在实际实现该慈善组织的主要目的过程中被从事的,要么②与该商业有关的工作主要由该慈善组织的受益人进行。”这一免税规定包括海内外^①的不动产收入、股息、利息、版税、养老金和扣税捐赠物品。^②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。收入和公司税法 (ICTA) 第 506 条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之外的投资和信贷;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。类似地,508 (i) 条款对科研组织免税。因此,所有商业活动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,不包括募捐活动。这些所得免税的基本理论是,一旦确定组织本质上是慈善性的,那么只是因为它从事商业活动就拒绝税收减免是不合逻辑的。慈善组织的消极所得基本上免税。如果一个慈善组织的资金来源不是来自商业,那么资金来源通常不影响它的税收地位。

1990 年营业税法 (又称“非住宅税营业税”) ^③规定,慈善团体用于慈善目的营业税可申请豁免,一旦申请得到批准,营业税率将会降低 80%。此外,地方主管甚至可以决定免税。

^④该申请必须本着强制和谨慎的原则,列明不动产用途的细节,并提交至当地主管部门。

1992 年利润税法 (TCGA) 256 款第 (1) 款规定,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。

1994 年增值税法 (VAT) 认为,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、为会员免费提供的文学作品、为非会员提供免费入场券。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。在下列情况下,该法适用特殊规则:①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。^⑤②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;^⑥③慈善团体将病重或受伤的乘客运送至治疗,且运送工具为专用医疗运送将免于缴税。^⑦④如果慈善出版物中 50% 或以上的广告版面由个人占有,或是将广告版面提供给另一个慈善团体,都将豁免增值税。^⑧⑤慈善团体的投资交易也被看作是一种非商业行为;⑥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;⑦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。^⑨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

^①HMRC Charities Detailed Guidance Notes: <http://www.hmrc.gov.uk/charities/guidancenotes/annex1/annex-i.htm>

^②详情可参见“Taxation of Charities in the UK”, Mayer Brown International LLP Research Memorandum, February 2013

^③其课税对象为营业性的房地产,如商店、写字楼、仓库、工厂或其他非住宅性的房地产。如果住宅部分用于营利,仅对营利部分征税。中央政府每年根据上一财年的乘数及通货膨胀率来确定新乘数。

^④详情可参见“Taxation of Charities in the UK”, Mayer Brown International LLP Research Memorandum, February 2013

^⑤ HMRC: Fund-raising Events help sheet, HMRC Notice 701/1:Charities

^⑥HMRC Notice 701/2: Welfare

^⑦HMRC Notice 701/1: charities para 5.4

^⑧HMRC Notice 701/1: charities para 5.2

^⑨详情可参见“Taxation of Charities in the UK”, Mayer Brown International LLP Research Memorandum, February 2013

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。慈善团体为了获得增值税的减免，必须：①证明其为慈善团体；②提交一份确认其满足减免税收的书面声明或资格证明。^①此外，对于提供给慈善团体的物品亦可减免税收：包括某些公共媒体（包括报纸和电视）的广告（即便包括人员招聘）、捐赠相关物品、给残疾人的帮助、慈善目的的建筑物保护、节能材料的安装、产权交易、燃料和电力、用水、资助的医学、兽医、科学和救援设备和救护车慈善机构等。^②

2000 年财政法 46 条规定，慈善团体的小额商业活动收入可以享受税收减免，补充了现行慈善团体商业受益的税收优惠政策，使慈善团体的商业受益和其他活动都获得免税待遇。主要包括：（i）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个限额不会被超过）；（ii）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% 两者中的最大的一个，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商业收益，还包括 D 节 vi 案例下的应税偶然收入^③。

（2）香港

根据香港《税务条例》第 88 条规定属公共性质的慈善机构或信托团体可获得豁免根据税务条例所征收的税项。而该条但书也载明，如属公共性质的慈善机构或信托团体经营任何行业或业务，从该行业或业务所得的利润必须符合下列情况，才可获豁免缴付利得税：（i）所得利润只作慈善用途，及（ii）所得利润大部分不是在香港以外地方使用，以及（iii）该行业或业务是在实际贯彻该机构或信托团体明文规定的宗旨时经营的（例如宗教团体可能出售宗教小册子和传单）；或与该行业或业务有关的工作主要是由某些人进行，而该机构或信托团体正是为该等人的利益而设立的（例如保护盲人的社团可能安排售卖失明人士制造的手工艺品）。更甚者，在 FC of T v. Word Investment Limited ([2008] HCA 55) 一案中，法院认为即使一个组织的商业活动的目的是分配其利润到《税务条例》（第 88 章）认定的组织，而不是开展慈善活动本身，这依然被认为符合第 88 章的认定。^④

而根据香港《印花税条例》，属于馈赠的不动产转易或香港股票的转让，如果是由享有实权益的人士或登记物主捐赠与属公共性质的慈善机构或信托团体，或以信托方式付与属公共性质的慈善机构或信托团体者，则无须缴付按第 1(1)或第 2(3)类所征收的印花税。不过，有关文书仍须提交印花税署审核，并加盖特别印花，注明无须缴付印花税或已加盖印花，否则不视作已加盖印花的文书。

在《遗产税条例》中规定，（i）捐给香港属公共性质的慈善机构或信托团体，或捐给政府作慈善用途的财物并不会被视为应征税的遗产的一部分。（ii）增给香港属公共性质的慈善机构或信托团体，或增给政府作慈善用途的财产，在计算遗产税时可获扣除。此外，生前赠与或由于个人死亡终身财产所有权的转移不视为继承，因此亦不需缴纳遗产税。^⑤

^①详情可参见“Taxation of Charities in the UK”, Mayer Brown International LLP Research Memorandum, February 2013

^②详情可参见 HMRC Notice，转引自“Taxation of Charities in the UK”, Mayer Brown International LLP Research Memorandum, February 2013

^③详情参见世界银行委托研究报告：《中国非营利组织适用税法研究》，2004 年 12 月。附录二《英国公益性社会组织的税收优惠政策》

^④See Alexander Kaung, Stella Pena-Sy, Anny Cheng, “Taxation in Relation to Non-profit Organization in Hong Kong”, April 2013

^⑤同上

香港《商业登记条例》则规定，除非经营生意或业务，否则属公共性质的慈善、宗教或教育机构，一般来说都可获得豁免商业登记。如该等机构经营生意或业务，则必须符合以下载列的条件，才可获得豁免：任何属于公共性质的慈善、宗教或教育机构，而（i）得自其生意或业务的任何利润，仅作本身的慈善、宗教或教育用途，并无在香港以外地方大量花费；及（ii）上述生意或业务是在确定贯彻该机构的明订宗旨下经营的，或与上述生意或业务相关的工作主要是由设立该机构所惠及的人进行的。^①

在香港《酒店房租税条例》则规定如果署长信纳以下情况，则不适用于有关的房租税，该情况包括：房租的租率低于每日 15 港币；住房是由非营利性质成立和经营的社团所提供的，或酒店通常可供客人入住的房间不足 10 间。

3. 经营性活动的税收政策

世界各国（地区）都对寻求免税资格的非营利组织的经营性活动范围加以规制，非营利组织必须满足这些限定要求才能获得保持其免税的资格。各国（地区）在经营性活动的立法途径上有多种选择：其一，对于非营利组织的一切营利性收入实行全面征税：保加利亚、印度等不发达国家。其二，对于所有营利性收入全面征税，英国，澳大利亚等，同时要求收入需用于非营利目的。第三，对于其从事与宗旨相关的营利性活动的收入免于课税，反之，对于与宗旨无关的营利性活动的收入予以征税。例如，美国将非营利组织所从事的商业活动分类两类，即相关的商业活动与不相关的商业活动。其四，需要征税，但是非营利组织参与营利活动的收入有权享有低于企业所得税税率的优惠，例如日本的公益法人参与营利性活动有权享受 27% 的低税率。其五，允许小部分经济活动所得利润免税，而超过部门则需要纳税，例如匈牙利的财团法人在由经济活动所得净收益中可获得 1000 万匈牙利币或者总收入的 10% 的免税。^②本节将详细阐述美国对经营性活动的规范。在此，尤其要介绍的是美国对非营利组织营业性活动的税收政策。

美国基金会在联邦所得税优惠待遇上与其他公共慈善机构存在差别，而由于私人营运基金会在联邦税法上享受更明显的优惠^③，因此本节将主要阐述美国私人营运基金会在经营性活动方面的税收优惠。调整美国经营性活动的法律主要为美国《国内税法典》，该法对商业所得税界定极为复杂，下文将简述该法相关规则。

（1）私人基金会免税资格获得

公益组织或慈善性组织作为美国非营利组织的主体部分，要想获得免税资格及捐赠扣除待遇，必须以下六个必要条件^④：①满足美国《国内税法典》§ 501 (c) (3) 项^⑤所规定的条件。其中，§ 501 (c) (3) 只对慈善、教育和科学三种目的作了大量解释，其他目的的法律意义则散布在法院判例和财政部规章中。②该组织为了非营利目的而成立。③主要围绕非营利

^①香港《商业条例》第 16 条 (a)

^②参见金锦萍编著，《社会组织财税制度》，中国出版社，2011 年版，第 95-96 页。

^③其所享受到的主要利益包括：与公共慈善机构一样，向营运基金会作出捐赠的捐赠者可以享受更为有利的所得税慈善扣除待遇。给予营运基金会的捐赠有资格获得较高的 50% 的扣除比例限额(在现金和普通所得财产形式的捐赠情况下)，30% 的扣除比例限额(在资本利得财产形式的捐赠情况下)。此外，营运基金会还可以免除非营运基金会适用的法典 § 4942 下的所得分配要求。

^④参见[美]贝希·布查尔特·艾德勒等著：《通行规则：美国慈善法指南》，金锦萍、朱卫国、周虹译，中国出版社，2007 年版

^⑤美国《国内税法典》§ 501 (c) (3)：专门为以下目的成立和运行的组织：慈善、宗教、科学、公共安全测试、文学、教育、培养业余爱好者进行体育竞技或预防虐待儿童、动物。

目的开展活动。④禁止分配利益，即不能让任何能够控制该组织或能对其产生实质性影响的人受益。在确定任何非法侵吞的存在性时，法典着眼于该组织的终极目的：如果组织的基本目的是为了私人受益，那么它不能获得免税资格，即使它从事免税活动^①。⑤不得参与竞选，即不支持或反对任何公职候选人。法典 § 4955 对组织支持或反对公职候选人所发生的“政治支出”征收 10% 的消费税。但是，一些初看起来有公开政治倾向的活动，也可能不属于被禁止的参与竞选活动之列。比如，作为课程的一部分，政治专业的学生按要求必须参与自己选择的政治竞选活动。⑥不得进行实质性的游说活动，即不对立法进行实质性的支持或反对。所谓影响立法，是指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交易来影响立法。非营利组织（不包括私人基金会）可以在法律允许范围内参与立法游说活动，前提是这些游说活动只能是其全部活动的非实质性部分，否则会失去其免税资格。该规定有时被称为“非实质性活动审查”。

此外，一个基金会要想获得营运基金会的资格，还必须满足四项测试：①“所得测试”（Income Test），即通常要求基金会将其所得的“实质性的全部”（Substantially All），即 85% 或者更多直接用于慈善活动的开展而不是用于捐赠。②“资产测试”（Assets Test），即一个基金会必须表明，至少其所有资产的 65% 直接用于该基金会的免税活动的开展（如运作一个博物馆），或者用于相关的商业（如低所得住宅），或者两者兼有。^{②③}“捐赠测试”（Endowment Test）：基金会每年必须分配相当于至少其非慈善性资产（净投资资产）价值的 3%。^{③④}支持测试（Support Test）：基金会必须从一般公众和 5 个或更多个无关免税组织接受其支持的至少 85%。^④

（2）基金会基本税收条款

美国基金会的免税优惠适用于组织所获得的捐赠和组织因履行其非营利功能所获得的收入，后者是指从事符合该组织宗旨的活动所取得的收入。如果某一创收活动是该非营利组织宗旨之外的，该组织依然可以从事这些活动，但是就其从事这些活动所获得的收益，应该被征收无关宗旨商业所得税^⑤（Unrelated Business Income Tax）。^⑥

从法典对“无关商业应税所得”和“无关贸易或商业”的定义来看，长期以来已经形成了无关商业所得税的三个基本标准。如果以下三个标准都满足的话，来自免税组织进行的活动的所得要被课征无关商业所得税：

①该活动必须构成一项“贸易或商业”。在适用无关商业所得税时，术语“贸易和商业”包括为从产品销售或服务履行中获得所得而进行的任何活动^⑦。贸易或商业活动的特征是有营利动机，或是处在商业或竞争状态。

^① Reasury Regulation § 1.501 (c) (3) -1 (d) (1) (ii)

^② 《国内税收法典》 § 170(b)(1)(a)(vii)

^③ 《国内税收法典》 § 4942(j)(3)(b)(i)

^④ 《国内税收法典》 § 4942(j)(3)(b)(iii)

^⑤ 有些创收活动同时具备商业和慈善的性质，例如出版书籍提供与慈善目的相关的有偿服务。在决定某一创收活动是否属于免税活动时，美国联邦税务局和法院审查实施这些活动的方式。具有强烈商业色彩的活动很可能被认为不属于慈善活动。参见 *Airlie Foundation v. IRS*, 283 F.Supp.2D 58 (D.D.C 2003)

^⑥ 参见[美]贝希·布查尔特·艾德勒等著：《通行规则：美国慈善法指南》，金锦萍、朱卫国、周虹译，中国社会科学出版社，2007 年版，第 84 页

^⑦ Treasury Regulation § 1.513-1(b).

②一项贸易或商业必须由免税组织“经常性地”进行。^①在确定一项商业活动是否在这个要求的含义范围内经常性地进行，最重要的考虑是，活动进行的频率和连续性以及从事活动的方式。一般地，如果一项商业(Business)活动是以与非免税组织可比的商业(Commercial)活动相似的频率和连续性进行，而且如果该活动是以类似于这种商业活动的方式进行，那么该商业活动是经常性进行的；如果商业机构通常从事整年的获取所得的活动以及免税机构一年中有几个星期从事这种活动，这些活动则不被视为“经常性地”进行；如果在一整年里从事的活动，是在每个星期有一天开展贸易或商业，那么被视为“经常性地”进行。^②

③免税组织必须进行一项商业，该商业经营活动与组织的免税目的的履行或实现没有实质性相关。相反，如果组织的贸易或商业活动与达到其免税目的从本质上讲存在因果关系，那么这种商业活动产生的所得无须缴纳无关商业所得税。这一测试方法侧重于商业活动本身，而并不关注组织如何使用这笔活动所获得的所得。所有所得都用于支持非营利活动这一事实本身并不能把非相关活动变成相关活动^③。

如上所述，税法颁布无关商业规则部分是为了通过对免税组织来自无关商业活动的净所得进行课税，来影响免税组织与营利组织间竞争的效果。但无关商业活动排除下列活动：

①志愿工作 (volunteer labor)：志愿参与的所有贸易或商业活动均排除在外。由志愿者参与的为募捐所举行的家制糕饼义卖能获得此免税。

②便利本组织的成员 (convenience of members)：国内税法第 501 (c) (3) 规定，以及大学/学院为便利其成员、学生、病人、行政人员或者雇员所运作的贸易或商业活动均排除在外。一个典型例子就是大学食堂或是大学书店。

③出售获赠物品 (Donated merchandise)：该组织出售获赠物品的贸易或商业活动可以排除在外。许多免税机构（比如亲善店和救世军）的二手货商店能够满足这个免税。

④宾果游戏 (bingo)：合法的宾果游戏（许多小型宗教团体的机会游戏）不是无关商业或贸易。

⑤合格赞助 (qualified sponsorship payment)：合格赞助是指由一人向慈善组织所支付，而该人不会因此获得任何的实质性利益返还的赞助。除非慈善组织使用或者承认赞助者的名称、标准或者生产线；或者是任何因为不具备实质性价值，符合‘可忽略不计的利益’要求的商品或服务（包括关于描述品质或者比较性语言、价格信息或者其他打折或者价格的暗示、商品购买、出售或者使用商品或者享受服务的要约邀请）

^①根据财政部规章 § 1.513-1(c)(1)规定，所谓“经常性进行”是指根据无关商业所得税的目的，将免税组织商业活动与同其竞争的非免税商业活动一样置于同一税收基础之上。

^②比如医院辅助会 (hospital auxiliary) 每两周在博览会中运营一个三明治站不是经常性开展，但是，教堂停车场每周有六天供广大市民使用，而在周日保留给教区成员则是经常性开展。

^③ Treasury Regulation § 1.513-1(d)(2)。一项活动要与免税目的“相关”，必须有一种实质的因果关系，也就是说商业活动的经营，即构成贸易或商业的货物的销售，或者构成贸易或商业的服务的履行，必须对组织的免税目的的实现做出“重大贡献” (Contribute Importantly)。在确定一项贸易或商业是否对该组织的免税目的的实现作出重大贡献时，要考虑的一个因素是，与该活动意欲履行的免税功能的本质和程度有关的该商业活动的规模和程度。如果一项商业活动的一部分与组织的免税功能履行有关，但该活动是在一个大于免税功能履行所必须的合理必要性的规模上进行，那么，经营该商业活动部分超过免税功能需要之间的剩余部分没有对组织的免税目的的实现做出重大贡献，该活动很有可能被视为无关活动。

对于私人基金会，最重要的莫过于一系列限制其活动的国内货物税，如果私人基金会不遵守税法规定的技术性条款，它将被课以惩罚性税收。具体如下：^①

①投资所得（Investment Income），诸如股息、利息、年金、特许权使用费、一定的租金（通常是不动产）等等，通常都被排除在无关商业应税所得之外^②，因其是以消极方式（不在竞争性活动中）赚取的所得，但有两种情况例外：贷款所购财产的收入（如租金）需要按一定比例纳税，以及当一个免税母组织从受控应税附属组织（诸如公司，持有公司超过 50% 的控股权）接受租金、利息或绝大多数其他消极所得，那么那些收入通常是应税的^③。

②自我交易（Self-dealing），原则上禁止基金会与利益冲突人之间发生商品买卖、交换、租赁、信贷^④行为，以及物品、服务和设施设备的供应。私立基金会也不得向利益冲突人支付报酬或者报销费用，除非报酬是为了特定的个人劳务而支付的，且该劳务是履行基金会公益宗旨所必需的合理行为；同时该报酬工资或者报销数额必须是合理的，而且不能超过同类情况下应当给予的数目。^⑤否则，基金会一旦发生自我交易行为，税务局可立即课以非法交易额 10% 的惩罚税；对于明知自我交易而参与基金会管理者处以 5% 的惩罚税。^⑥

③高风险投资（Jeopardizing Investment）根据《国内税收法典》第 4944 条的规定，如果私立基金会的投资方式可能有损基金会履行其公益使命，那么基金会将被课以相当于每年纳税期限内投资额 10% 的税收。明知投资的风险而仍参与投资决策的基金会管理人，也将被课以同样数目的税收罚款。而《国内税收法典》第 4944（c）条款也明确将于项目有关的投资^⑦排除在风险投资之外。

④超额持股（Excess Business Holding）根据《国内税收法典》第 4943 条的规定，基金会及其利益冲突人所拥有的某一企业的股份或者表决权的综合不能超过总数的 20%，为了解决超额持股问题，基金会及其利益冲突人要在五年内出让他们的财产，否则基金会将被处以相当于超持部分 10% 的税收处罚，计算罚款以该税收年度中的最高超持额为标准。^⑧但超额持股规则也有例外，即“2% 小股规则”——（1）基金会与其利益冲突人所设立、控股的其他财团法人一起所持有的具有表决权的股份不足总数的 2%；（2）私立基金会与其利益冲突人所设立、控股的其他财团法人一起所持有的股份的价值不超过各类发行股份总价值的 2%，^⑨那么此时超额持股规则将不再适用。

各国（地区）都允许非营利社会组织可以开展一定的经营活动。在美国、英国等众多国家都对非营利社会组织的活动区分为相关商业活动和无关商业活动，如美国规定相关商业活动是指对全社会或者特定群体提供的无偿的、公益性的服务和活动，对这种活动所获得的收入可以免税。对非营利社会组织与受益人之间存在利益给付关系、但受益人的给付与获得的利益

^①参见[美]贝希·布查尔特·艾德勒等著：《通行规则：美国慈善法指南》，金锦萍、朱卫国、周虹译，中国社会科学出版社，2007 年版，第 47-60 页

^②《国内税收法典》§ 512(b)(1)、(4)、(5)

^③《国内税收法典》§ 512(b)(13)

^④利益冲突人借给基金会的钱不收取任何孳息、费用，而这笔钱的收益全部用于《国内税收法典》501（c）（3）项确立的公益目的，则不被自我交易规则禁止。

^⑤《国内税收法典》§ 4941(d)(1)(c)

^⑥当然，如果行为人的行为并非出于故意，或者由合理的理由（比如是根据律师出具的合理的法律意见书而作出的行为），则可以不予处罚。

^⑦与项目有关的投资是指以实现慈善宗旨为主要目的而进行的投资，实现创收或者财产的增值不是投资的主要目的。参见税法实施条例 53.4944-3（a）（1）的规定

^⑧参见《国内税收法典》§ 5943（c）（6），（c）（7），（a）

^⑨参见《国内税收法典》§ 4943（c）（2）（c）

之间无对价关系的活动，实行免税；对非营利社会组织与受益人之间存在服务售卖关系的活动，视同企业的生产、经营活动进行征税；对非营利社会组织资产的保值、增值活动（资产营运行为），在流通环节按照企业活动进行征税，对其用于公益活动的收益免征所得税。另外，对这些组织征税或者免税的范围一般主要分布在所得税、流转税，在其他税种上很少给予优惠。

美国、英国和日本等国家（地区）都体现了政府对非营利组织开展相关商业活动的鼓励，并且都是采取不征税的态度，但对于非相关商业活动都是采取征税的办法。因此，政府给与非营利组织税收优惠待遇并不意味着非营利组织被完全豁免了纳税义务。政府对非营利组织的税收优惠都是限定条件的，确切地讲是针对其从事的公益性、慈善性活动的。如果非营利组织的活动超出了这一范围，违背了它设立时所订立的非营利宗旨，仍然会被课税。即便一个非营利组织获得了“免税组织”资格，它依然要遵从税法，依然可能负有一定的纳税义务。在政府与非营利组织之间的分配关系中也存在着税收博弈关系。这正是研究非营利组织税务筹划的重要原因。严格地说，将非营利组织统称为免税组织是不准确的，这一称谓极容易造成对非营利组织的片面理解。

对非营利组织直接从事营利性活动所取得的收入征税是各个国家和地区通行的做法。对非营利组织间接投资获得的净收益及出租资本品获得的租金收入的课税问题在不同国家掌握不尽一致，但大多数国家对此类收入给与免税待遇。许多国家在不同程度上限制非营利组织从事政治活动或对选举施加影响，对与此相联系的收入或支出做出课税规定。区分不同性质活动及其相关收入是各国税务机构对非营利组织实施管理的重要内容和难点之所在。

二、税收征管制度

各国家和地区普遍将非营利组织纳入税务管理范围，对其实施严格的管理和监督。基于非营利组织的特殊性，税法一方面给予了优惠的税收待遇，另一方面，必须有严格的税收监管制度保证这些优惠措施正常实施并对其违规操作给予及时纠正。比如美国和日本均从免税资格认定制度、纳税申报制度、信息披露制度（报告制度）以及惩罚性的税收制度等方面对非营利组织进行了严格的税收监管。各国家和地区对非营利组织所采用的具体税务管理方法虽有差别，但就其基本内容而言，大体都包括了以下几个环节：

（1）税务登记管理。各国（地区）普遍对非营利组织实施登记管理，要求新创立的非营利组织到税务机关履行登记手续，税务机关审验后赋予其纳税编号，以便对这些非营利组织实施有效的监督管理。在有些国家，享受免税待遇的非营利组织还要办理免税登记手续，填写免税申请登记表，经税务管理机构核准后获得“免税组织”资格。

（2）税务申报管理。无论非营利组织享有何种税收待遇、是否获得“免税组织”资格，各国（地区）一般都要求非营利组织依法进行纳税申报，由税务机关根据其纳税申报资料所提供的信息，判定其是否发生了应税义务。

（3）定期审核免税资格。虽然上述国家和地区都对非营利组织实行了税收优惠政策，但这些税收优惠政策又都是有附加条件的。非营利组织的免税资格也不是“一劳永逸”的，只有在符合法定条件的情况下，它们才能持续享受税收优惠待遇。因此，各国（地区）的税务机关须对非营利组织的免税资格进行定期审核。审核周期长短，各国（地区）有所不同，多以

一个纳税年度为限，亦有个别国家规定每三年进行一次资格审核。非营利组织一旦通过资格审核，即可以继续享受税收优惠。

通过对非营利组织实施税务管理，有利于促使非营利组织实现其“非营利性”和“公益性”组织宗旨，得以健康发展；同时可堵塞税收管理漏洞，防止纳税人利用非营利组织的特殊身份牟取不正当的经济利益，确保税收负担公平合理，避免因个别组织滥用政府对非营利组织的税收优惠政策而影响公平竞争。

以香港为例，由于香港税务局关注慈善机构商业活动的“慈善目的”，因此向政府提交文件表明活动目的非常必要。在香港法律中，申请税务优惠并没有固定表格，而且提交材料取决于慈善机构的需要。但申请豁免缴税的属公共性质的慈善机构或信托团体，至少要向税务局递交下列文件和资料，包括：

申请信。

如果该机构已经成立，则还要提交①有关的注册证明副本；②规管其活动的文书的经核证真实副本。如属法团，该文书应为组织大纲及细则；如属根据法规成立的团体，则为有关条例；如属信托团体，则为信托契约；如属社团，则为会章；③过去 12 个月（如成立少于 12 个月者，从成立日期起）曾举办活动及未来 12 个月拟举办活动的列表；④上一个财政年度的账目副本（如该机构已成立 18 个月或以上）。

如果该机构仍未成立，则提交①上述规管其活动的文书的拟稿；②由机构成立日期或申请日期（视何者适用而定）起 12 个月内拟举办互动的列表。

此外，如果慈善团体要保持其免税地位，则必须通知税务局以下资料：附属机构的成立或结束；规管文书的更改；名称或通讯地址的更改。

非营利组织申请税务优惠，还需参考香港会计师公会^①颁布的三种标准：一是香港财务报告准则（包括香港会计准则、香港财务报告准则及相关解释）；二是中小企财务报告总纲与准则；香港私人公司财务报告准则。^②

三、公益捐赠税前扣除制度

绝大多数国家（地区）均赋予个人和企业向非营利组织所作出的捐赠享受所得税扣除或抵免的优惠待遇，这些税收激励措施有力地扶持、促进非营利组织和公益慈善事业的发展。本节将主要阐述有资格的受赠者身份问题、捐赠者本身的身份问题，捐赠享受的所得税优惠利益。

1. 有资格的受赠者

在各国（地区），捐赠者只有向特定的非营利组织捐赠才能享受公益捐赠税收优惠，通常只有公益组织才具备受赠资格。

美国《国内税收法典》的 501 (c) (3) 条款将国内非营利组织分为两大部分（详见附件四）：一类是公益性组织，即通常所说的慈善性组织^①，它是为公众服务或使公众受益的组织，其

^①香港会计师公会可参见网页 <http://app1.hkicpa.org.hk/ebook/index.php>

^② See Alexander Kaung, Stella Pena-Sy, Anny Cheng, “Taxation in Relation to Non-profit Organization in Hong Kong”, April 2013

存在的主要目的是提供公共服务,就所得税优惠方面而言,不仅其本身免税,向其捐赠的捐赠者也享有法定的扣除税金的待遇,它还享受互益组织所不能享受的免除事业谁以及发行免税债权的优惠。另一类是互益性(会员性)组织,即通常所说的非慈善性非营利组织,尽管也能做些公益性的事情,但主要是为会员服务或相互受益的部门,而且其也不能分配其利润。相比公益性组织,互益组织享受的所得税优惠较少:仅其本身可免税,而向其提供捐赠的捐赠者不享有扣除税金的待遇。而英国税法则规定,通常如果不向捐赠者提供回报,慈善团体和非慈善性非营利组织获得的捐赠就不属于应税收入。而捐赠者向慈善团体的捐赠可在应税所得中作税前扣除,但向非慈善性非营利组织的捐赠则不能在税前扣除。不管有无回报,捐赠者给予外国非营利组织的支出也不能扣除。日本则规定可享受所得税减免优惠待遇的捐赠对象是中央或地方政府、隶属大藏省的部门以及获得“特殊公益促进组织”资格的公益非营利组织。

2. 公益捐赠的税收优惠

(1) 英国

英国捐赠者向慈善组织捐赠涉及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。^②在英国,个人和企业捐赠的税收待遇有所不同。如果捐赠者是企业,可以将向慈善团体捐赠的所有款项从应税所得中扣除。如果捐赠者是个人,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。^③

①就公司税和所得税来说,具有英国特色的就是捐赠契约、薪水册捐赠等不同情况下的优惠。就捐赠契约行为来说,任何公司或个人如果受长期(超过3年)捐赠契约的约束,就必须按契约的约定向某个慈善组织定时定额捐赠,这些捐赠对慈善组织来说是净收入。在这种情况下,如果捐赠者确实因这一捐赠使其收益减少,要求一定的税收减免时,捐赠者可以享受有一定的税收优惠。^④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的薪水册捐赠代理机构捐赠给雇员选择的慈善团体。薪水册捐赠虽不享受税收减免,但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。此外,英国个人的货物捐赠可以在应税收入中做全额税前扣除。个人的货币捐赠要按照较低的所得税基础税率纳税,但是慈善团体可以从国内税务局获得这部分税收返还。^⑤个人将股票和证券捐赠(包括以低价转让给慈善团体)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。英国企业的所有货物捐赠、货币捐赠、股票和证券捐赠(包括低价转让给慈善团体)都可以在应税收入中全额做税前扣除。但是因为未上市的股票、不动产以及私人用的电脑等估价困难,所以不可以享受税收优惠待遇。

^①在美国,在§501(c)(3)下免征联邦所得税的组织通常成为“慈善组织”(charitable organization),实际上就是公益组织。如下所述,这里的“慈善”是广义的、一般性的概念,在其广泛意义上,它包括了“宗教”、“科学”、“教育”及其他目的。

^②《资本利得税法》第257款规定,向慈善组织捐赠的财产免缴资本利得税。参见王名著:《英国非营利组织》,社会科学文献出版社,2009年版,第263页

^③世界银行委托研究报告:《中国非营利组织适用税法研究》,2004年,附录二《英国公益性社会组织的税收优惠政策》。

^④马骏:《非营利组织税收优惠法律问题研究》,载山西财经大学,2008年,第14页

^⑤江希和:《有关慈善捐赠税收优惠政策的国际比较研究》,载财会月刊,2007年,第73-75页

②遗产税。无论是在捐赠者生前还是死后，捐赠或财产转让给慈善组织都可以免征遗产税，前提条件是捐赠人没有从向慈善组织的捐赠中获得有关的利益。除个别情况外，向非慈善组织的捐赠一般都必须缴纳遗产税。

③资本利得税。如果一笔财产在可支配时的价值高于其得到时的价值，这种可支配的资本就要被征收资本利得税。向慈善组织捐赠的财产由于是由慈善组织支配，英国税法认为它的价值在处理过程中不变，因而可以免征资本利得税。

（2）日本

根据日本税法的规定，捐赠可分为一般捐赠和特殊捐赠。特殊捐赠分为四类，即向国家和地方政府的捐赠^①、财务大臣指定的捐赠、向具有特定公益促进法人资格的非营利法人的捐赠和向认定 NPO 法人的捐赠。除特殊捐赠之外的其他类型的捐赠为一般捐赠。日本税法根据接受捐赠方的不同，对捐赠人采取不同的税收优惠措施。

根据日本税法的规定，个人只有进行特殊捐赠才能享受减免税的税收优惠待遇；企业进行特殊捐赠比一般捐赠享有更优惠的税收待遇，其享受税收优惠的方式为将捐赠列入费用（损失）。因为法人税是对法人各财政年度的所得课税。法人的课税所得为收入减去各项费用，包括损失。法人税法将法人的捐赠分类，根据捐赠的社会公益性质具体规定不同的列入费用（损失）方法。这里将捐赠列入费用（损失），即税法上的减免优惠。^②

日本同样是实行累进税率结构的国家，对捐赠人的税收优惠方式为税收减免。日本税法根据捐赠主体的不同设计了两套不同的税收减免税规则：一是个人捐赠者享受的税收优惠待遇；二是法人捐赠人享受的税收优惠待遇。

①个人捐赠者享受的税收优惠。个人只有向财务大臣指定的捐赠、向特定公益促进法人资格的非营利法人的捐赠和向认定 NPO 法人的捐赠，且捐赠额超过 1 万日元才能享受税收优惠待遇。即个人进行特殊性捐赠时，可以将捐款项超过 1 万日元的部分，在年所得 30% 以内的部分在税前扣除，也就是说，税前扣除额 = 年所得 × 30% - 10000 日元。

②法人捐赠者享受的税收优惠。当捐赠者是法人时，根据受赠人的不同，享受不同的税收优惠待遇：第一，对财务大臣指定的捐赠。指定捐赠是指由大藏大臣指定的公益性很强的组织^③的捐赠。这类捐赠可全额列入费用，即法人享受全额免税的优惠待遇。第二，对特定公益促进法人的捐赠。特定公益促进法人指依法设置的公益法人中，尤其对振兴教育、科技、促进文化交流和社会福利效果明显的法人。^④这类组织的捐赠，可以计入费用的最高限额 = （期末资本金额 × 0.25% + 当年所得金额 × 2.5%） × 0.5 × 2 倍。如果捐赠低于此限额，则按实际捐赠计入费用。第三，法人进行的一般捐赠，可以计入费用的最高限额 = （资本金 × 0.25% + 年所得 × 2.5%） × 0.5。如果捐赠低于此限额，则按实际捐赠计入费用。

^①在日本，无论是向中央政府还是向各级地方部门捐赠的款项，都被认为与公益组织无关。所以下文对其不展开阐述。

^②邵金荣：《非营利组织与免税民办教育等社会服务机构的免税问题》，北京：社会科学文献出版社，2003 年版，第 18 页。

^③由大藏大臣指定的公益性很强的组织，一般是指公益法人中很少的一部分，如 1996 年符合日本“民法典”第 34 条规定规格的 2.6 万个公益法人中，只有 880 个被指定为这样的组织，仅占 3.4%。参见[美]托马斯·西尔克主编：《亚洲公益事业及其法规》，北京：科学出版社，2000 年版，第 153 页

^④邵金荣：《非营利组织与免税民办教育等社会服务机构的免税问题》，北京：社会科学文献出版社，2003 年版，第 170 页

(3) 美国

美国规范慈善组织的法律的最显著特征是美国税法大力鼓励慈善捐赠。无论是个人还是商业集团，都会在向慈善组织捐赠后，获得巨大的税收优惠。个人捐赠者因其慈善捐赠所获得的税收优惠因为他的捐赠对象是一个公共慈善机构还是私立基金会而有所差异。一般来说，因向公共慈善机构捐赠而享受的税收减免，要优于向私立基金会的捐赠；而在私立基金会中，向运营基金会捐赠的优惠优于非运营的基金会。^①

①个人所得税。捐赠者个人所得税的应纳税额扣除数额的确定可以由两种方法：第一，捐赠品的公平市价（当买卖双方是陌生人时，买主自愿付给卖主的金额）；第二，捐赠者捐赠财产的税基（通常是捐赠者所支付的对价）。^②在捐赠的当年，捐赠者只能申请其经过调整后总收入的 50% 的应纳税额扣除。^③在某些情况下，最高限额还可能会降到调整后总收入的 30% 到 20%。如果捐赠额超过规定的最高减税限额的要求，税收减免最长可延长至 5 年内完成。^④这些限制只限于捐赠者在有生之年做出的捐赠，并且只涉及其个人所得税的慈善减免。由于对不动产遗产税慈善减免没有比例限制，慈善遗赠的全部数额可以从不动产遗产税中扣除。^⑤个人捐赠者慈善捐赠所得税扣除比例限制详见附件五。

②公司所得税。法人捐赠者可以要求对其任意一年不超过 10% 的须纳税的收入进行捐赠税收减征。对于超过最高减税捐赠额的部分，可以分摊到接下来的 5 年。^⑥法人捐赠者是否可以要求按照捐赠财产的公平市价或仅仅按捐赠财产的应付税金进行减税，要根据附件五中的标准来执行。

③遗产与赠与税。遗产与赠与税纳税人向从事宗教、慈善、科学、文学或教育目的（包括艺术奖励、保护儿童和动物以及鼓励国内或国际体育运动竞赛）的组织、以及用于以上述目的的信托组织，退伍军人组织等地捐赠，可以进行扣除，并且没有扣除的上限。在税率方面，美国遗产与赠与税的税率为 18-49%，对于大额遗产和赠与还要征收税率为 5% 的附加税。^⑦美国实行的是能够遗产税与赠与税两税合一的方式，并且两税税率相同，以防止纳税人利用两税税率的不同而逃税。

3. 公益捐赠的税收优惠的限制

在不同国家，给予公益捐赠以税收优惠是典型趋势，但各种各样的限制加诸于所享受的税收利益也是普遍现象。对公益捐赠税收优惠的限制主要有以下几类：

(1) 最低限额或最高限额限制。如在 2000 年 3 月以前，英国税法规定，不少于 250 英镑的慈善捐赠才可以在应税所得中作税前扣除。而对于日本个人捐赠者而言，只有捐款额超过 1

^①参见[美]贝希·布查尔特·艾德勒等著：《通行规则：美国慈善法指南》，金锦萍、朱卫国、周虹译，中国社会科学出版社，2007 年版，第 19 页

^②参见《国内税收法典》§ 170 (c)，§ 170 (e)。关于如何计算税收减征额适用于某些问题。参见，如 170 (f)、(m)

^③调整后总收入包括所有薪酬收入、净投资收入和净商业收入。

^④参见《国内税收法典》§ 170 (b) (1)

^⑤参见《国内税收法典》§ 2055

^⑥参见《国内税收法典》§ 170 (b) (2)

^⑦遗产税是指实行总遗产税制，即对被继承人的全部遗产征税；继承税是指实行分遗产水质，即对继承人或者受赠人取得的遗产征税。大额遗产和赠与的税率适用于超过 1000 万美元且不超过 1718.4 万美元。美国征收隔代遗产税，2004 年至 2007 年最高边际税率从 48% 降至 45%，2010 年停征 1 年，2011 年恢复按 18-55% 的累进税率征税。

万日元的才能获得税收减免的资格，且最高减免额为纳税人总课税所得的 25%。在美国，个人扣除额可达其 50%，公司捐赠者的公益捐赠税前扣除不得超过其应税所得的 10%。

(2) 超过限额的捐赠部分是否允许递延结转。与最高限额限制相关联的一个问题是，税法是否允许超过最高限额的捐赠部分采取跨年度(即向以前或以后年度)递延结转扣除的方式，即就慈善捐赠所得税扣除而言，所得税制是采取多年度法还是单年度法的？从世界各国的情况来看，普遍的趋势是采取多年度法，而且只与以后年度有关，与以前年度无关，即只允许超过限额的慈善捐赠部分向以后年度递延结转扣除。^①然而，也有一些国家采取单年度法，根据单年度法，超过最高限额限制的捐赠部分不准向以前或以后年度递延扣除或抵免，捐赠按规定当年能扣除多少是多少。^②如美国税法规定，个人捐赠者给予公共慈善机构的现金和普通所得财产的捐赠超过“50%基本限额”部分可向后转结，结转期不超过 5 年；而个人给予私人基金会的现金和普通所得财产形式的捐赠的所得税扣除不得超过经调整后毛所得的 30%，超过部分不得结转。而公司给予公共慈善机构和私人基金会的捐赠扣除限额是一样的：公司捐赠者慈善捐赠超过限额部分可向后结转，结转期不超过 5 年。

^①如美国

^②如英国

第七章 改进分析与政策建议

一、现行基金会税收政策的缺漏

1. 基金会税收优惠制度的不足

(1) 税收相关立法层级不高，设计缺乏统筹

我国税法尚未确立一套适用于非公募基金会的独特制度，调整非公募基金会的税收政策散见于各类法律法规和规章之中。目前我国基金会税收优惠依据相对集中在《企业所得税法》、《关于非营利组织免税资格认定管理相关问题的通知》，前者由全国人大制定，后者由财政部和国家税务总局出台，而其他税种优惠则还只停留在行政法规层次，分布散乱。以营业税为例，各种优惠政策并未集中体现在《中华人民共和国营业税暂行条例》及其实施细则，而是散乱分布于财政部和国家税务总局出台的各种法规规章之中：对非营利性科研机构的优惠体现在科技部、中编办、财政部、国家税务总局共同出台的《关于非营利性科研机构管理的若干意见（试行）》；对安置残疾人单位的优惠体现在《关于促进残疾人就业税收优惠政策的通知》（财税[2007]92号）；对吸纳下岗失业人员的税收优惠体现在《财政部、国家税务总局关于下岗失业人员再就业有关税收政策问题的通知》（财税[2005]186号）。

由于缺乏体系性和统一性的指导思想，单行法律、行政法规以及规章之间难免出现矛盾和冲突，无法形成统一协调的税法体系。比如《营业税暂行条例》规定，只有普通学校以及地、市以上人民政府或者同级政府的教育行政部门批准成立、国家承认学历的学校才能享受免税待遇；但依据《民办教育促进法实施条例》规定，捐资举办的民办学校和出资人不要求取得合理回报的民办学校可以得到与公办学校相同的减免税优惠政策；出资人要求取得合理回报的民办学校另行制定法规，这种规定很大程度上修改了前者的规则框架。与此同时，不少地方政府也出台政策，这种地方违规立法的现状与缺乏协调统筹的税收立法密切相关，给各地税务部门依法征税造成了不小困扰。此外，在《企业所得税》和《个人所得税》中规定，有关企业和个人向教育事业和其他公益事业捐赠，可以享受所得税扣除优惠。但由于民办教育机构营利与非营利界定不清，而《民办教育促进法》笼统规定对向民办学校捐赠资产的公民、法人或者其他组织按照有关规定给予税收优惠，可能导致企业或个人向营利性民办教育机构捐赠而享受捐赠税收优惠待遇现象的发生。

(2) 税收优惠登记制度不合理，影响税收减免公平

一方面，给予税收优惠的范围较窄，仅给予登记的少量基金会以免税资格。根据《关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知》，当前能够享受免税优惠的基金会必须是在成立时依法履行有关登记手续的组织。而根据我国《社会团体登记管理条例》的规定，申请成立社会团体，应当经其业务主管单位审查同意，由发起人向登记管理机关申请筹备。同时，《基金会管理条例》也明确“双重管理制度”。这种操作方式具有易监管的优点，然而与各发达国家非营利组织的免税规定对比即可发现，将免税资格与

登记注册挂钩各有利弊。虽然英国详细规定非营利组织必须依法登记，且登记之后就可免交绝大多数各种形式的直接赋税。但是，美国取得免税资格的要件中并未提及登记注册之形式要求，而是注重该组织是否具有非营利组织之实质要件。所以真正重要的是，如何规定才能保证从事公益事业的基金会等非营利组织享受实在的税收优惠。我国虽然有类似英国的规定，但是却因为“登记难”，造成许多非营利组织难以享受税收优惠的局面。

另一方面，对基金会税收优惠认定机构的规定值得探讨。根据《关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知》的规定，免税资格认定机构是财政部与国家税务总局，主管基金会登记管理的民政部门被排除在了认定机构之外。这种权力配置充分利用税务机关的专业背景，在形式要件具备的情况下可以快速高效进行免税审查，减少税收优惠落实的中间环节。但弊端同样明显，即由于税务机关的专业限制，未能熟悉非营利组织的运作框架，无法完成对非营利组织实质要件的审查。这种矛盾需要健全细致的税收法律和相对宽松的登记审查制度加以调和，如果没有细致的法律规则指引，没有规范公正的行政环境，税务机关的认证可能将很多从事公益活动的组织排除在外，也可能将意在逃税的营利组织纳入其中。

（4） 营利活动与非营利活动界限不清

我国现行规定在非营利组织从事营利性活动的收入是否可以成为免税收入这一问题上确实存在公共政策上的矛盾：一方面，立法允许非营利组织从事经营性活动是出于促进非营利组织发展的考量，一定程度上满足了非营利组织自身持续发展的需要，即当非营利组织外来的资源（包括财政支持、公众捐赠等）不能够为组织的持续发展提供足够后续支持时，从事非营利活动可以帮助非营利组织免除经济方面的担忧；另一方面，如果允许非营利组织从事任何营利性活动并享受免税待遇，会导致对营利部门的不公平竞争。当非营利组织被用来作为避税通道时，还会导致公众对于非营利组织的误读，并累及整个非营利部门的声誉。因此我国允许非营利组织从事营利性活动的同时，对其所获得的收益征收税收。

一般而言，各国对基金会的资格都有严格界定，但并不限制其进行商业活动。事实上，资产的商业化运作方式对基金会，尤其是非公募基金会筹集资金、资产保值增值和开展公益性活动十分必要，组织或者开展商业营销甚至成为非公募基金会管理的一个重要的方面。与此同时，基金会的商业活动不应像其非营利活动一样免税也是共识。但在我国现行税收政策没有对非公募基金会的收入作商业性或非营利性的明确区分，造成实践中难以认定的局面，客观上给了基金会的商业收入以避税可能，不利于税收征管与监督。

（5） 所得税外其他税种优惠规定零散粗泛，优惠力度不足

如上所述，基金会的业务大都比较单一，日常涉及的税种主要集中在所得税、增值税、营业税、关税以及房产税等其他税种。但如分析现行税收优惠规定，则可以发现几点明显缺憾：

首先是企业所得税外的税种优惠规定零散，法律位阶较低，且大多停留在行政法规层面，缺乏统筹设计，其后果是罗列的优惠项看似较多但优惠力度不大，规定用语的模糊导致现实操作性差，也在一定程度上造成税务机关的困扰。其次，现行税收优惠并未将非公募基金会作为特殊纳税主体看待并给予特殊规定，且往往将其与人民团体等其他社会组织混为一谈，以该组织从事活动本身的性质而不是组织性质确定是否给予优惠。再次，除企业所得税外，上述规定粗泛的划分导致无论在税收优惠对象、税收减免范围或是税收登记方面，非公募基金会都未能享受到比其他组织更加优惠的政策。此外，各税收优惠规定并未直接针对非公募基金会，而是以罗列的方式对医院、学校、安置残疾人单位等少部分组织以免税资格，外延并不周全，使得从事其他非营利性事务的组织的税收优惠缺乏依据。最后，不少税收优惠规定缺乏配套的实施细则和落实措施，并不利于税务征管过程中的实际操作。

2. 基金会税收征管制度的不足

(1) 现行税务登记制度不完善，不利于税收征纳

我国国家税务总局发布的《税务登记管理办法》规定，基金会应当向业务主管机关申请登记并领取执照，在法定时间内向税务机关申报办理税务登记。上述规定意味着非公募基金会的组织登记与税务登记的剥离：在民政登记机关登记注册后可以自动获得免税资格，但并不同时获得税务登记，需要单独到税务机关申报。

然而现实中，许多基金会并不知道要单独进行税务登记，一旦未经过税务登记的基金会发生应税行为，若其不能主动申报办理税务登记，税务机关就没法履行监管职责。税收征管法仅明确要求工商部门应将办理登记注册、核发执照的情况定期向税务机关通报，而对包括民政部门在内的其他部门办理登记注册、核发执照情况如何与税务机关共享信息，没有提出法定要求。再加上基金会大多数未申领工商营业执照，所以税务机关在对其进行登记管理过程中也无从得到来自工商行政管理机关的相关信息。另外，非公募基金会纳税义务的发生又往往是非持续性的。因此，如果非公募基金会发生纳税义务后不主动履行税务登记义务，极易游离于税务管理范围之外。这样就为基金会偷逃税提供了可乘之机。

(2) 税务账簿、凭证和会计制度有待完善

账簿、凭证管理是税收征管中的一个关键环节，其反映出纳税人的纳税能力且直接影响计税基数的确定，从而会影响到应纳税额的计算，因此必须确保其反映出的信息真实可靠。尽管我国已有针对非营利性的组织设置专门账簿、账簿凭证使用保管规则，但在现实运作中仍存在漏洞。

税务会计是以税法为准绳，运用会计学理论和方法，对纳税义务的形成、应纳税款的计算、缴纳等活动进行核算和监督的一门专业会计。当财务会计规范与税法规定之间存在差异时，税务会计的存在成为必要。相对完善的会计制度也是税务账簿、凭证得以良好运行的基础。目前适用于非营利组织的税务会计规定也有了初步规定，主要体现在 2005 年出台的《民间非营利组织会计制度》之中。但是，现行会计监管体系是在计划经济体

系下延续下来的，其监管的基本思路、手段、方法等没有实质性的发展。在经济关系日益复杂的形势下，现行会计监管体系日益暴露出一些问题，表现出会计监管配套的法律法规不完善、监管力量分散、内部监管薄弱等问题，有待进一步完善。

（3） 发票管理制度不严格

发票管理，是税务机关依法对发票的印制、领购、使用全过程进行组织、协调、监督所开展的各项活动的总称，是一种重要的税源监控手段。长期以来，我国已经建立了比较完善的发票制度，对发票的式样、印制、领购、缴销、开具、使用、责任等方面实施严格的管理，其发票的种类、使用范围、面值、面额、形式等方面已经形成一整套体系，并随情况的变化而不断地完善，所有这些都是为了实现对纳税人活动进行控管而进行的。然而，在对非公募基金会的发票管理规制方面，并未作出特殊的规定，大多套用发票管理的现成方式，总体而言框架比较粗糙。

目前我国各种财政收据、自制收据、税务发票的使用状况比较混乱。不少基金会取得收入时使用的是财政部门印制的发票或自制的发票，而很少使用税务部门印制的发票，因此收入难以掌握，这给税务部门带来了较大的困扰。这种票据不统一的现象已经成为我国基金会税收征管难度较大的重要原因之一。

3. 公益捐赠税前扣除制度的不足

（1） 公益捐赠税前扣除的申请条件过于严格

根据民政部《2012 年社会服务发展统计公报》，全国注册登记的非公募基金会为 1686 家，但获得 2012 年度公益捐赠税前扣除资格的非公募基金会仅有南都公益基金会、华民慈善基金会等 77 家。总体而言，获得公益捐赠税前扣除资格在已注册的非公募基金会中所占的比例太小，不利于推进我国公益捐赠事业的发展，而导致这一比例过低的主要原因是我国相关的法律、法规以及规章对基金会申请公益捐赠税前扣除资格申请条件的规定过于严苛。

如上所述，我国基金会申请公益捐赠税前扣除资格需要满足以下条件：①依法登记，具有法人资格；②以发展公益事业为宗旨，且不以营利为目的；③全部资产及其增值为该法人所有；④收益和运营结余主要用于符合该法人设立目的的事业；⑤终止后的剩余财产不归属任何个人或营利组织；⑥不经营与其设立目的无关的业务；⑦健全的财务会计制度；⑧捐赠者不以任何形式参与社会团体财产的分配；⑨申请前三年内未受到行政处罚；⑩基金会年度检查和评估等级达标。但就当中具有“非营利性”而言，如何确定基金会是否以营利为目的，并没有明确而具体的标准，因此实际上赋予法律实施者一定的裁量空间。其次，关于“不经营与其设立目的无关的业务”也明显限制基金会保值增值等营利活动的范围，对基金会的长期发展极为不利。最后，关于“未收到行政处罚”的问题，我国行政处罚主体广泛、处罚依据数量庞杂、处罚种类较多，导致基金会很难不受任何行政处罚，比如基金会所有的车辆违反交通法规，受到交管部门处罚；基金会的职工食堂卫生不达标，受到卫生主管部门处罚。如果这些行政处罚都会导致基金会丧失公益捐赠税前扣除资格，未免要求过于严苛，显然也不公平合理。

（2）公益捐赠税前扣除的优惠受到严格限制

按照企业所得税法和个人所得税法的规定，企业和个人的公益捐赠得以享受一定比例的税前扣除优惠，但这一优惠在实践中受到严格限制。

首先，享受税收优惠公益捐赠的范围受限。捐赠人享受税收优惠的捐赠范围为《公益事业捐赠法》所确定的公益事业范围，即①救助灾害、救济贫困、扶助残疾人等困难的社会群体和个人的活动；②教育、科学、文化、卫生、体育事业；③环境保护、社会公共设施建设；④促进社会发展和进步的其他社会公共和福利事业。《公益事业捐赠法》对于公益事业这一概念的界定虽然包含了传统公益事业中的赈灾济贫、资助教育和公共设施建设，但这一概念并没有囊括其他相关法律法规中出现的诸如“艺术事业”、“劳动保护”、“优抚”等公益事业；而其本身涵盖的“救助灾害”表述不甚完整，没有包含其他规范当中的“防灾救灾、灾害防治”等事项。

此外，个人公益捐赠税前扣除比例偏低。我国《企业所得税法》以及《财政部、国家税务总局、民政部关于公益性捐赠税前扣除有关问题通知》规定，企业用于公益事业的捐赠支出，在年度利润总额 12% 以内的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除。与世界各国（地区）比较，我国 12% 的公益捐赠税前扣除比例比较高，可基本满足企业公益捐赠税前扣除的要求。相对而言，个人公益捐赠税前扣除比例相对较低。根据《个人所得税法》及其实施条例的规定，对个人的捐赠税前扣除限制比例为纳税义务人申报的应纳税所得额 30% 的部分。但按照国际惯例，个人公益捐赠的税前扣除额一般规定为 50% 以上，如美国；在一些国家个人公益捐赠税前扣除额甚至高达 10%，如加拿大。

（3）公益捐赠税前扣除中除所得税外其他税种优惠不足

我国现行税种除所得税外，其他税种的优惠停留在行政法规的层次上，立法层级不高；同时，有关公益捐赠税收优惠的各税种规定并没有被单列出来自成体系，而是混合在其他相关的税收优惠制度中，缺乏明确性和操作性。具体而言：

在流转税方面，我国只在《进出口关税条例》中规定，除外国政府、国际组织无偿赠送的物资，以及其他符合规定可以免征关税外，增值税、消费税、营业税等均规定企业捐赠的产品、货物、不动产，都视同销售，按规定缴交相应的流转税，并没有对企业用于公益捐赠的产品、货物、不动产制定税收优惠。如根据《增值税暂行条例实施细则》规定，单位或者个体工商户将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送他人，视同销售货物缴纳增值税、消费税。这意味着，如果企业以产品、货物等方式进行捐赠要补交相应税款，在一定程度上提高了税基，增加了捐赠者的税收负担，不利于鼓励企业的公益性捐赠。

在财产税和行为税方面，《土地增值税暂行条例》规定，对以继承、赠与方式无偿转让房地产的行为，免征土地增值税；同时根据财税[1995]第 48 号文件规定，这里所谓赠与是指①房产所有人、土地使用权所有人将房屋产权、土地使用权赠与直系亲属或者承担直接赡养义务的人，②房产所有人、土地使用权所有人通过中国境内非营利的社会团

体、国家机关将房屋产权、土地使用权赠与教育、民政和其他社会福利、公益事业的。并且将“社会团体”不合理地限定为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、全国老年基金会、老区促进会以及经民政部门批准成立的其他非营利的公益组织，这明显与取得公益捐赠税前扣除资格的公益性社会团体的范围存在立法上的不协调。

此外，在发达国家中均设有遗产税和赠与税，对于调节社会成员间的财富分配、鼓励富人捐赠具有良好的促进作用。美国的遗产税税率最高可达 55%，德国的遗产税亦高达 50%，在这些开征遗产税和赠与税的发达国家，富人如果建立自己的慈善基金或者进行公益捐赠，不仅可以依法避税，而且也能收获知名度和名誉。

（4）公益捐赠税前扣除的税收征管存在缺陷

我国在公益捐赠税前扣除程序以及税收征管方面存在许多问题，这使得我国关于公益捐赠税前扣除的实体规定，在没有合理、配套的程序性规定加以保障的情形下流于形式。其一，非货币捐赠的价值评估体系不健全。2012 年民政部出台的《关于规范基金会行为的若干规定（试行）》，确定了非货币捐赠税前扣除确定价值的原则为其公允价值，也明确捐赠人捐赠固定资产、股权、无形资产、文物文化资产，应当以具有合法资质的第三方机构的评估作为确认入账价值的依据；无法评估或经评估无法确认价格的，基金会不得计入捐赠收入，不得开具捐赠票据，应当另外造册登记的程序规定。这些规定为实践中非货币捐赠的税前扣除进行基础规范，但这些规范在确定公允价值的操作性相对较差。尽管明确由有资质的第三方进行评估非货币的捐赠资产，但现在仍没建立相配套的评估机制；同时未能评估价值不能开具免税发票，可能会伤害捐赠人的积极性。

其二，公益捐赠税前扣除程序和财务处理并不完善。我国现行法律、行政法规以及规章并未详细规定纳税人捐赠后申请税前扣除的程序，对于公益捐赠税前扣除的申报地点、期限、材料以及期限等都没有明确规定，因而在实践中，对企业和个人公益捐赠税前扣除的程序是比照企业所得税和个人所得税的征管体制。但由于企业和个人所得税征管体制的复杂和多样化，使得企业和个人公益捐赠税前扣除的程序并不能完全与之吻合。企业和个人捐赠税前扣除的程序存在的不完善和缺失，也使得符合公益捐赠税前扣除的企业和个人在难以便捷地享受到捐赠税前扣除的待遇。此外，个人捐赠税收优惠的抵扣税额分为全额扣除和限额扣除两种，因而在确定个人捐赠税收优惠的抵扣税额时，需要税务主管机关首先判断个人公益捐赠的机构是否是享受全额扣除，否则就按照扣除应纳税所得的 30% 抵扣。

二、深化非公募基金会免税优惠的操作性建议

1、将基金会的免税资格和公益性捐赠税前扣除资格合并

自 2004 年开始登记的非公募基金会以来，目前无论登记注册数量还是资产总额，均已超过公募基金会。从国内外经验看，税收优惠政策是做大做强非公募基金会的所在。前已述及，我国也有相应的税收优惠：一是符合规定的基金会可获得免税资格，享受免缴企业所得税的优惠；二是符合规定的基金会可获得公益性捐赠税前扣除资格，对于向

该基金会捐赠的个人或企业，准予在法定限额内依实际捐赠额进行税前扣除。这两种税收优惠，任何一个基金会要想获得，都需要向登记管理机关和财税管理部门两次递交不同的申请，又由于税前扣除资格标准较高，财税部门审查十分严格，大多数基金会通常只获得了其中的一种税收优惠资格，无法同时享受两种税收优惠给自身带来的资源便利，这种情况不利于我国基金会的健康发展。

因此，只获得两种资格其中一种的非公募基金会就联合起来，互相挂靠，如只具有免税资格的基金会，在需要捐资时，就会挂靠在有公益性捐赠税前扣除资格的基金会名下，获得善款后，他们则需向被挂靠的基金会交纳一笔高额的“管理费”，虚增了一笔费用，导致善款被滥用。对此建议将基金会的免税资格和公益性捐赠税前扣除资格合并，采用统一的申请标准和管理体例。参照国际惯例，基金会等公益组织只须向税务部门提交一次申请，获得批准后，就可以同时享受免税资格和公益性捐赠税前扣除资格。如在美国，慈善基金会可“一次申请，终身受益”。

2、加快非营利组织（非公募基金会）营利性收益的税收优惠政策研究

在当前社会转型背景下，非公募基金会日益成为社会建设和社会创新中的积极力量，其社会性特征逐渐增强，基金会进行投资活动已成为发展的必然。因此，政府应加快非营利组织（非公募基金会）营利性收益的税收优惠政策研究，适时发布相关投资指引，鼓励基金会多渠道筹资，科学理财、专业操作，使资金增值，以促进其自身可持续发展。根据我国的现行规定，没有禁止非营利组织从事营利性活动，例如社会团体登记管理条例中规定的“可以开展章程规定的活动”，并没有排斥“营利性经营活动”，这就意味着社会团体可以开展与其章程相关的商事活动，只要其收入没有在其成员中进行分配。因此，非营利组织从事法律法规允许的营利性活动，符合下列条件的可考虑给予享受企业所得税优惠：

（1）非营利组织从事营利性活动不得妨碍本组织开展符合非营利组织宗旨的活动，比如可参照日本的规定，营利性活动收入占本组织全年收入之比应低于 50%。

（2）非营利组织从事与本组织宗旨无关的营利活动所获得的利润不得超过本组织全年总收入的一定比例，比如可参照美国 35% 的规定，以确保组织的非营利性。

（3）非营利组织的营利性收入除支付营利性活动正常的管理费用之外，必须全部用于符合非营利组织宗旨的活动。

（4）按照新企业所得税法中关于享受所得税优惠的一般性前提规定即享受优惠项目必须进行单独核算，因此，财务处理上非营利组织的营利性活动应与非营利活动相分离，各自能够分开准确核算。

另外，还可考虑建立营利性收益与公益性支出相结合的捐赠退税制度。由于营利性活动应与非营利活动相分离，各自核算，这样如果将营利性收益用于当期的公益性支出的部分进行抵税，可使基金会在实现基金会宗旨前提下，获得一定的投资收益税收优惠。