非营利组织营利性收入税收政策比较研究

金锦萍

[摘 要] 迄今为止,我国非营利组织营利性收入的税收政策尚未明确。一概将其排除在免税收入范围之外的立法选择并不利于非营利组织的可持续发展。从比较法角度而言,各国对于非营利组织的营利性收入的法律规制思路呈现以下共性:首先根据是否有偿获得分为非营利性收入和营利性收入;然后根据是否积极从事经营性活动而将营利性收入区分为单纯资产管理行为所获得的收入和经济上营业收入;对于后者,再根据是否与宗旨或者主要目的相关而区分为与宗旨相关商业活动收入和无关宗旨商业活动收入。本文建议,宜仅对与非营利组织宗旨无关且积极从事的经营性活动收入征收企业所得税。

[关键词] 非营利组织;营利性收入;所得税;税收优惠

一、问题的提出

非营利组织乃不以营利为目的的组织,对于其能否从事经营性活动(或者商业活动),各国立法不一而足。但是随着福利国家危机的到来,考虑到促进非营利组织的可持续发展,更多国家立法采取了允许非营利组织从事营利性活动并获得收入的立场,[®]然而对于这部分收入在税法上是否能够获得减免则采取了不同的态度:给予优惠政策的有之,拒绝给予优惠政策的也有之,区分不同情况给予不同税法待遇的更有之。我国的非营利组织依据企业所得税法的规定,依法享受所得税的优惠政策,但是对于非营利组织从事营利性活动的收入这一问题上,则采取了相对保守的立场。

《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《企业所得税法》)及其《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(以下简称《实施条例》)开创性地将"符合条件的非营利组织的收入"规定为免税收入,[©]此举对于促进我国非营利组织健康发展的意义非同小可。但是《企业所得

[[]作者简介] 金锦萍,北京大学法学院副教授、非营利组织法研究中心主任。主要研究方向:慈善事业。

① 金锦萍:《论非营利法人从事商事活动的现实及其特殊规则》,《法律科学》2007年第5期。

② 《企业所得税法》第26条规定了免税收入,其中第(四)项为"符合条件的非营利组织的收入"。

税法》中的"符合条件的非营利组织的收入"不仅要求非营利组织符合相关条件,[©]而且收入也需要符合相关条件。[©]《实施条例》第85条规定在细化符合条件的收入时,首先排除了"非营利组织从事营利性活动取得的收入",但是也留下一个出口,即"国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。"这就意味着我国现行立法未能明确规定非营利组织从事营利性活动所获得收入的税收优惠政策,换言之,对于"符合条件的非营利组织"而言,"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"等4项收入是符合条件的"免税收入",而营利性收入的免税则留待相关政府部门另行制定办法予以明确,以便规范和引导非营利组织从事营利性活动。但是遗憾的是,时隔10年之久,财税部门迄今未能就此做出明确规定。这将导致非营利组织依照法律规定合法、安全、有效地进行增值保值活动所获得的收入被征收企业所得税。[©]典型的案例有南都公益基金会,2007年该基金会通过投资获得收益1600多万元,依法缴纳了300多万元的税款,[©]引起非营利组织和公众的思考:如果能够将这些资金留在社会领域,将在很大程度上鼓励民众设立非营利组织,并且使非营利组织能够通过自身造血获得可持续发展,于国于民大有裨益。

然而,非营利组织应当以非营利事业或者公益事业为已任,因此对于非营利组织从事营利性活动的收入是否应该给予税收上的优惠待遇,需要考量的因素包括但是不限于:是否会造成国家税收的流失?是否会导致非营利组织在开展商业活动时构成与其他商业企业的不正当竞争?是否会不当鼓励非营利组织将更多的资金和精力投放在商业活动上而导致其非营利性的丧失?本文试图以问题为导向,借鉴美国、加拿大、德国、英国、日本等国家和地区的立法经验,对非营利组织能从事哪些营利性活动,以及其从事营利性活动的收入能否获得税收优惠的问题进行研究,结合我国非营利组织法律制度的实践,对我国非营利组织经营性收入的税收优惠政策提出若干立法建议。^⑤

① 2009年11月11日,财政部、国家税务总局依照税法要求联合发布了《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),对于"符合条件的非营利组织"的认定进行规定。但是该通知于2014年被《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》([2014]13号)废止,后者又于2018年被《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[2018]13号)废止。

② 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),国家税务总局官网: http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810765/n812166/n812607/c1086894/content.html, 2009 年 11 月 19 日。

③ 此外,《免税收入通知》的限制性规定还存在以下3点问题:第一,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;第二,规定按照省级以上民政、财政部门规定收取的会费才可以免税,违背会费收入的收取标准由社会团体决策机构确定的现实;第三,根据2008年税法实施以前的政策,非营利组织的利息收入一概免税,现在还得区分是否为免税收入和不征税收入才可以免税,免税的力度反而不如新法实施以前。

④ 黄震:《我国非公募基金会所得税法律问题研究——以"南都"案为中心的探讨》,《中国城市经济》2008年第6期。

⑤ 需要明确的是,鉴于本文探寻的是非营利组织的经营性活动收入的税收政策,故本文中若无特别说明,"非营利组织"是指已经根据各国税法获得了免税资格的非营利组织。

二、营利性收入之界定与限制

(一) 营利性活动的界定: 基于有偿和无偿的区分

对于非营利组织为了获得捐赠收入和政府资助之外的其他收入而开展的各种活动,素有各种不同表述,诸如商业活动、经营性活动、投资、保值增值活动或者营利性活动等等。本文之所以选择"营利性活动"和"营利性收入"的表述,是为了与我国税法上的现有规定保持一致,便于与相关法律法规规章制度的衔接。我国企业所得税法规定了"从事营利性活动取得的收入",但是对于"营利性活动"并无明确界定。《民办非营利组织会计制度》第58条将收入按照来源分为捐赠收入[®]、会费收入[®]、提供服务收入[®]、政府补助收入[®]、投资收益[®]、商品销售收入[®]以及其他收入[®],这种分类方式并未能区分"非营利性收入"和"营利性收入"。

将上述各种收入进行进一步分析时,会发现存在两种截然不同的收入:其一是非营利组织 无偿获得的收入,即当非营利组织"获得资产、获得服务或者解除债务时,不必向对方支付等 值或者大致等值的现金,或者提供等值或者大致等值的货物、服务等",例如捐赠收入和政府 资助;另一类则指非营利组织有偿获得的收入,即非营利组织按照等价有偿原则,在"取得资产、 获得服务或者解除债务时,需要向对方支付等值或者大致等值的现金,或者提供等值或者大致 等值的货物、服务的",例如商品销售收入、提供服务收入等。[®]

我国《民办非营利组织会计制度》第 59 条就是按照上述区分标准将非营利组织的收入区分为"非交换交易所形成的收入"和"交换交易所形成的收入"。"非交换交易"与"交换交易"的区分就在于是否支付了对价。如果前者体现了非营利组织的特性,其大量依靠无偿获得捐赠或者资助以支持自身存续和发展的话,那么后者便是税法上的"营利性收入"的来源。无独有偶,英国法上专门有关于慈善组织的交易规定,因交易而获得的利润有可能被征税。但是出售商品或者服务是否属于交易取决于下列因素:交易的次数和频率;出售商品和服务的性质;慈善组织将获得的商品出售的意图;该商品是否被使用,是否属于慈善组织所有;销售性质和方法;是否存在营利性目的。[®]相比之下,英国法上的"交易"的定义比我国法上的"交换交易"范围更为狭窄,更接近下文中所要讨论的积极从事的经营性活动。

① 指非营利组织接受其他单位或者个人捐赠所获得的收入。

② 指非营利组织根据章程等规定向会员收取的会费收入。

③ 指非营利组织根据章程等规定向服务对象提供服务取得的收入,包括学费收入、医疗费收入和培训收入等。

④ 指非营利组织接受政府拨款或者政府机构给予的补助而取得的收入。

⑤ 指非营利组织因对外投资取得的收益。

⑥ 指非营利组织销售商品等所形成的收入。

② 其他收入是指主要业务收入之外的其他收入,如固定资产处置净收入、无形资产处置净收入等。

⑧ 参见我国《民办非营利组织会计制度》第59条。

⑨ 《英国慈善委员会指引》,法律出版社,2017年,第747-748页。值得注意的是,有些活动尽管获得对价但是不被视为交易:为出售或出租目的,慈善组织将受赠物品出售或出租;出售投资产品;为慈善目的,出售慈善组织正使用或者曾使用过的资产;符合条件的出租闲置的土地或者建筑。

值得探讨的是会费收入。会费收入是指非营利组织(以成员为基础的非营利组织,例如社会团体)向其会员收取的费用。从会员角度来看,这是会员根据章程应该承担的义务,并据此获得或者维系其会员资格。与捐赠不同的是,缴纳会费的会员因此能够享受到会员权利,貌似并非毫无对价,而非营利组织也要根据章程向会员提供必要的服务(例如组织会员大会)。但是之所以不将会费收入归为营利性收入,其理由在于会费收入更重要的用途是用于非营利组织履行其宗旨和功能——非营利组织的治理所用。[©]

按照有偿与无偿的区分标准,非营利组织营利性收入的外延相对比较宽泛,不仅包括非营利组织积极从事经营性活动所获得的收入,也包括非营利组织为了增值保值进行投资活动所获得的收益。对于非营利组织能否从事营利性活动的争议从未停息过。从世界范围而言,各国立法的立场也相差甚大,从严格禁止非营利组织从事营利性活动到允许非营利组织自由从事营利性活动莫衷一是。^②

(二) 非营利组织营利性收入的限制

提出这一主张的考量主要在于:如果非营利组织热衷于营利性活动,那么还能维持其非营利属性,并维持其免税地位吗?各国对此问题的回应并不一致。美国采取的是相对宽松的政策,其《国内税收法典》对于非营利组织的营利性收入的规模并无明确的规定,不过《美国联邦税务局解释》规定,非营利组织从事免税目的以外的其他活动所获得的收入占总收入75%以上,或者占非营利组织年收入的50%以上,都属于无关宗旨所得税的征税范围,尽管并不必然影响到该组织的免税地位。例如在奥林奇县农业协会诉首席检察官一案中,该组织30%的总收入源于与其宗旨无关的商业活动,失去了其在《国内税收法典》501(C)(3)条款下的地位,但是细究之下会发现,该组织之所以失去免税资格,主要原因并非这项收入占比过高,而是因为其从事的活动利于私人利益而非公共利益。"英国立法对此采取较为严格的立场。"英国慈善法在规定慈善组织的宗旨时强调"需以慈善为唯一宗旨","但是另一方面,英国的慈善组织需要通过销售产品和服务销售的收入以维持组织发展。伴随着慈善法和税收政策的影响,由于慈善组织扩大了收入来源的范围,贸易增长和创收活动会受到严格审查,以确定交易背后的目的和内容。在极端情况下,交易活动可能会威胁到慈善组织的慈善地位。"所以英国法上慈善

① 而比较疑虑的是:投资收益是否一概属于"交换交易所形成的收入"?或者进一步而言,是否一概按照"营利性收入"来计税呢?这将在下文进一步探讨。

② 金锦萍:《论非营利法人从事商事活动的现实及其特殊规则》,《法律科学》2007年第5期。

③ 贝希·布查尔特·艾德勒等著,金锦萍等译:《通行规则:美国慈善法指南》,中国社会出版社,2007年,第93页。

④ 需要明确的是,英国法上并无非营利组织这一法律术语,与此相反,立法对于慈善组织的规制却是由来已久。最早可以回溯到 1601 年的《公益用益法》,也称为 1601 年伊丽莎白法。

⑤ 参见 2006 年《英国慈善法》第 1 条的规定,慈善组织是指仅为慈善目的而设立,并且属于英国高等法院私法管辖范围之内的组织。参见金锦萍译:《非营利组织译汇(三):英国慈善法》,社会科学文献出版社,2017年,第 111 页。

Pesh Framjee, "Trading-A Survivor's Guide: Guidance Notes on Charity Trading in the UK," *International Journal of Not-for-Profit Law*, 2009, 11(3).

组织可以从事的交易类型仅仅包括"主要目的交易"[©]"附带交易"[©]和对慈善组织资源不会带来重大风险的"非主要目的交易"[©]。

日本则根据组织的类别予以区别规定。日本法上的非营利组织为一般社团法人或者财团法人(以下通称"一般法人"),"一般法人"的事业目的和事业内容没有法律限制。换言之,在不违反其他法律的前提下,"一般法人"可以从事任何事业,与营利法人的区别在于仅仅法律禁止"一般法人"进行利润分配。因此,一般法人没有从事营利性活动的限制。但是"一般法人"若被认定为公益法人之后则有了严格限制。日本《公益法人认定法》第5条中对公益法人的公益认定标准中包含以下两个条件:其一,"实施公益目的事业之外的事业不会影响公益目的事业的顺利实施;其二,公益目的事业在法人所有事业中所占比率需超过50%",即允许公益法人从事营利性活动,只要满足"不影响公益目的事业的顺利实施"和"低于50%"要求即可。《与此类似的是加拿大的立法,尽管所采取的组织分类有所不同。加拿大海关和税务总署的《经登记的慈善组织相关商业活动指南》(Guidelines for Registered Charities on Related Business)规定,经登记的慈善组织只有被认定为公共基金会,为了促进或者完成其慈善目的,可以从事营利性活动。与此相反,私人基金会是不能从事任何经营性活动的,包括与宗旨相关的商业活动。《可以表1来总结各国立法在这一问题上的立场。在这些国家的立法中,尽管允许非营利组织从事营利性活动,但是都要求将该部分收入全部用于非营利组织的目的事业之中,并严格遵循"禁止利益分配原则"。

国别	区分营利性收入 与非营利性收入		 对于营利性收入有无限制 	备注
英国	是	是	有	参见英国慈善法及其配套制度
美国	是	是	不限制,但是税法上有特 殊规定	参见美国税法典
日本	是	是	对于一般非营利法人不予限制,但是若为公益法人,则有严格限制	参见《公益法人认定法》

表 1 典型国家立场总结

① "主要目的"交易是指直接以慈善组织规章中列出的慈善目的为目的的交易,例如慈善性学校或者大学提供教育服务收取学费、慈善艺术馆或者博物馆出售某些教育产品等。

② "附带交易"是指间接有助于实现和深化慈善组织的目的,附带交易被视为"主要目的交易"的一部分。

③ "非主要目的交易"是指旨在为慈善组织筹款的交易。只有在不会涉及重大风险的情况下,慈善组织方可从事此种交易。这里的重大风险是指营业额不足以弥补交易中的成本费用,需要用慈善组织的资产来填补亏损。

④ 早在1998年的《特定非营利组织活动促进法》就对于非营利组织的营利性活动做出相关规定:该法第5条规定,特定非营利活动法人可以从事以取得用于特定非营利活动的经费为目的的活动(以下简称"收益活动"),但是该收益活动不得影响非营利活动的进行;且收益活动的账目必须与该特定非营利活动法人所从事的特定非营利活动的账目互相独立,并且作为特别账目管理。由此可见,从事特定非营利活动的法人被允许从事经营性活动,只是限制了所获收益只能用于特定非营利活动且独立账目管理。

⑤ 参见 Canada Customs and Revenue Agency, Guidelines for Registered Charities on Related Business, 2002.

国别	区分营利性收入 与非营利性收入		对于营利性收入有无限制	备注
加拿大	是	是	相较于公共基金会,对于 私人基金会有限制	参见《经登记的慈善组织相关商 业活动指南》
中国	是	是	并无特别限制,但是税法 上对于所有营利性收入均 予以课税	参见慈善法及其配套制度,民办 非营利组织会计制度

三、细分营利性收入并区别对待

各国立法在不同程度上允许非营利组织从事营利性活动并获得收入,但是对于这些收入能否获得税收优惠,则需将营利性收入进行进一步细分,并给予不同的税收政策。

(一)根据是否积极从事营利性活动进行区分

非营利组织的营利性活动可以根据非营利组织是否主动从事经营性活动还是被动进行投资 活动而予以区分,并因此在税法上享受不同的待遇。 *i*

1. 德国法上的"税捐上无碍"行为和"应税的经济上营业行为"的区分

德国法上"税捐上无碍"行为是指非营利组织单纯管理其名下财产的财产管理行为;"应税的经济上营业行为"是指满足持续性、独立性、参与经济上交易等特征并且获得收入或者经济上利益的营业行为;前者所获得的收益具有免税的优惠地位,而后者则无此优待。

单纯管理财产的行为之所以可以获得税法上的优惠政策,理由在于:一者,这些行为是为了辅助和支持非营利组织的宗旨和目的事业而开展,具有目的从属性关系;二者,非营利组织单纯管理财产的行为并非积极从事经营性行为去牟利,而是为了避免财产闲置和贬值而进行的消极性管理行为,与营利组织不具有直接的市场竞争关系。具体而言,储蓄现金获得利息、持有债券而取得孳息和出租不动产以获得租金的行为都属于财产管理行为,但是对于持有股票获得股息或者出售股票获得差价的行为究竟是否属于单纯财产管理行为的判断上,却存在较大分歧。德国实务界普遍认为不可一概而论:对于购入并持有股票并获得股利的行为(尤其是长期持有的)一般认为是单纯财产管理行为,但是如果非营利组织为了经常性交易的目的而频繁进行股票交易的,则已经超出单纯财产管理行为的范畴,而被认定为应税的经济上营业行为。至于非营利组织因持有特定公司的股票而进入公司董事会的,只要不具有决定性影响力的,仍属于财产管理行为。另外对于不动产出租行为中,若非营利组织积极提供房屋管理、打扫清洁或者经营顾问,或者经常性地更换承租人的,则会被认定为应税的经济上营业行为。

应税的经济上营业行为所获得的收益应被征税, 所以对于此类行为需满足以下条件: 持续

性、独立性、参与经济上交易和获取收入或经济上收益。与偶发性行为不同, "持续性"是指行为人在相对较长的时间内不断重复地从事某一行为; "独立性"是指该种营业行为必须可以与非营利组织的其他行为进行区分,也无需附着于其他行为而存在,也指其在从事此类行为时由自身意志决定,而非受其他主体指示; "参与经济上交易"不仅包含着与其他经济主体之间存在竞争关系的可能,而且还意味着其提供货物和劳务并获得对价; "获得收入或经济上收益"则是指在此类行为中,非营利组织需从相对人处获得对价而不能无偿供给。[©]

2. 美国法上将投资收入、许可使用费和租金排除在无关宗旨商业收入之外

美国《国内税收法典》512(b)条款中也包含许多对无关宗旨商业收入定义的修正,将投资收入、许可使用费和租金也排除在需要缴纳无关宗旨所得税之外(尽管这些收入从严格意义上而言也与非营利组织宗旨无关),即以下收入无需缴纳无关宗旨商业所得税:其一,投资收入,具体包括红利、利息、租金、使用费、资本收入等类似被动收入被明确排除在无关宗旨商业活动所得税范围之外; "其二,许可使用费。根据《国内税收法典》512(b)(2)项规定,"所有许可使用费(包括特许使用费),不管是生产收入或财产毛收入或财产可征税收入,以及所有与这些收入直接相关的减免费用"都被排除在无关宗旨商业活动范围以外。其三,租金。根据《国内税收法典》512(b)(3)项规定,不动产(土地和建筑物)租金收入不属于无关宗旨商业活动的范畴。 出租不动产的非营利组织可以提供正常的维修服务。但是,如果非营利组织提供的服务超出了作为房东应该提供的范围,那么房租在这种情况下则不属于例外情况,所得收入被认为是无关宗旨商业活动收入。 "

(二)对于积极从事的营利性活动,根据是否与组织宗旨相关予以区分

1. 美国

美国对于非营利组织经营性活动的划分,主要来源于美国《国内税收法典》第 512 条对非营利组织所得税的规定。^⑤除了上文所述的财产管理行为,美国的非营利组织可以积极从事营利性

① 参见柯格钟:《非营利组织课税制度之德国法研究》,中国台湾《成大法学》2009年第18期。

② 参见《国内税收法典》§512(b)(1)、(4)、(5)的规定。但有两种情况例外:其一,债务融资财产的收入需按一定比例纳税;其二,由慈善组织控制的组织支付的收入也须纳税。参见《国内税收法典》§512(b)(13)的规定。根据《美国联邦税法典》§512(b)(13)(E)的规定,利息、租金、年金或者使用费满足下列情况之一的:(1)在2006年和2007年取得或者产生;(2)发生所依据的合同是在2006年8月17日之后生效的(或者合同更新的以及类似情形),那么由慈善组织控制(指持有50%股权以上)的组织支付的利息、租金、年金或者使用费中超出正常市场价格的部分应该缴纳无关宗旨商业活动所得税。

③ 但是,一般规则有很多例外情况。例如,如租金是由慈善组织控制的组织支付的,就属于无关宗旨商业活动收入。如果租金是出租债务融资不动产的收入,那么其中部分租金收入也属于无关宗旨商业活动收入。除非动产(如办公设备或家具)和慈善组织所有的不动产—起出租,而且动产的租金不超过全部租金的 10%,否则,出租动产所获得的租金收入认为是无关宗旨商业活动收入。见税法实施条例 §1.512(b)—1(C)(2)(ii)(b)的规定。如果动产和不动产—起出租,50%以上的租金来源于动产的出租,那么不动产的房租收入不能援用排除条款。税法实施条例 §1.512(b)(3)(B)(i)规定,如果动产和不动产—起出租,出租动产的收入在 10%—50% 之间,动产的租金收入应纳税,而不动产的租金收入仍享受免税待遇。同时参见税法实施条例 §1.512(b)—1(C)。

④ 例如享受租金免税的房东可以提供设施、收集垃圾及清扫公共区域,由此产生的收入不会被认为是无关宗旨商业活动收入。但是,如果在出租房子时还提供家政服务,那么这种做法超越了正常的服务范围,其租金属于无关宗旨商业活动的范畴。参见美国税法实施条例 §1.512 (b)—l(c)(5)的规定。

⑤ 无关宗旨商业活动收入规则不仅仅适用于《国内税收法典》§501(c)(3)项下的慈善组织,而且适用于所有的免税组织。一些特别条款适用于特定类型的免税组织,例如《国内税收法典》§501(c)(7)项下的社交俱乐部。

活动,但其营利性活动分为有关宗旨商业活动和无关宗旨商业活动两种,在税法上享受不同待遇。®

与宗旨相关的商业活动是指能产生收益并且与非营利组织的免税目的之间存在明显联系的活动。美国税法要求非营利组织若要获得免税资格必须"专门为免税之目的而运行",但是在税法实施时则"如果其从事的活动主要是为了完成 501 (c) (3) 条款中阐明的免税目的",也被视为符合这一要求。[©]

无关宗旨商业活动是指同时满足以下 3 个条件的经营性活动: 其一,贸易或经营性活动(Trade or Business),是指以获得收入为目的的货物的销售或服务的提供。这里判断的重点在于组织所从事的贸易或经营性活动是否以营利为目的,®却不要求其存在与营利公司之间的竞争,后者可能会对美国联邦税务局或法院在审议决定特定组织是否存在无关宗旨商业活动时产生影响。其二,经常性地开展(Regularly Carried On)。对于是否属于"经常性地开展",往往需要与其他未能享受免税待遇的组织所开展的活动的频率和持续性相比较方能得出结论。判断这类活动是否具有经常性必须具体情况具体分析,例如一年一度为了募捐而开展的收费性演出不属于经常性开展的活动,但是如果每个星期都开展一次的活动就有可能被视为经常性的。®其三,与非营利组织的免税目的无直接关系(Relationship to Exemption Purpose)。如果非营利组织的贸易或经营性活动与其免税目的存在本质上的因果关系,那么这种活动即属于有关宗旨商业活动。这一检验标准侧重于营利性活动本身,而并不注重慈善组织如何使用这笔收入。所有收入都用于支持符合免税目的的活动这一事实本身并不能把无关宗旨活动变成与宗旨相关的活动。®同时符合上述 3 个条件的活动,又不具有排除情形的,将被认定为无关宗旨商业活动。但是欠缺其中任何一项或者一项以上条件的活动则不会被认定为无关宗旨商业活动。

实践中判断营利性活动与免税目的是否相关是非常困难的,尽管依然有章可循。例如,某艺术博物馆在正常开放时间内利用礼堂开设艺术史讲座,然后晚上其中的礼堂又公映大众电影。那么前者会被认为与宗旨相关,而后者不是。[®]同理,如果博物馆的商店出售艺术作品的复制品,同时博物馆小商店还销售首饰和音乐制品,那么前者所得的收入被认定是与宗旨相关的,理由在于这种营利性活动是对大众的教育活动,以宣传本馆的艺术作品类型。与此相反,出售首饰和音乐制品则并非以此为目的。[®]再如美国外科医生协会曾出版一份学术期刊,其中会刊登一

① 美国对于非营利组织经营性活动的划分,主要来源于美国《国内税收法典》第512条对非营利组织商业所得税的规定。需要明确的是,无关宗旨商业活动收入规则不仅仅适用于《国内税收法典》§501(c)(3)项下的慈善组织,而且适用于所有的免税组织。

② 玛丽恩·R. 福雷蒙特-史密斯著,金锦萍译:《非营利组织的治理:联邦的法律与规制》,社会科学文献出版社,2016年,第232页。

③ 参见美利坚合众国诉美国音乐基金一案,477.U.S105,1986年。

④ 例如在全国大学体育协会诉行政长官一案中(914F 2d 1417),尽管美国联邦税务局主张联赛的主办者在联赛期间出售广告位置,并且之前为招徕广告和准备节目花费很长一段时间,但是法院依然认为该活动属于非经常性活动,理由就在于该项赛事乃一年一度且仅仅持续3个星期。

⑤ 参见美国税法实施条例 §1.513—l(d)(2)的规定。

⑥ 参见税法实施条例 §1.513—l(d)(4)(iii)的规定。

② 《美国联邦税务局解释》,73-105,1973-1C.B264;《技术咨询备忘录》(第955003号),1995年9月4日。

些广告(通常是药品生产厂家的广告)。该协会认为这些广告是为了向读者传播相关医药知识,因而与该组织的免税目的相关。可是最高法院认为,事实和情节并没有表明,该组织把广告用作教育方式,故不认为与宗旨相关。[©]

值得讨论的是公司赞助。在公司赞助时往往会给与公司方一定的反馈,例如致谢、建筑物 冠名或者提供了一定的广告效果(例如媒体报道或者其他)。法律区分了单纯的捐赠致谢(例 如单纯的命名)和出售广告或者其他利益的对应支付。捐赠致谢对于捐赠者和受其捐赠的非营 利组织都不会被认定为无关宗旨商业活动。但是当非营利组织向对方提供广告或者其他利益都 返还的时候,就有必要考虑这种交易是否产生无关宗旨的商业收入,或者公司赞助规则是否排除了这些收入。^②

2. 加拿大

针对非营利组织的经营性活动的法律规制,加拿大的主要法律依据是《加拿大国内税收法典》,对慈善组织从事营利性活动进行了原则性规定,该规定只对公共基金会和私人基金会进行了区别待遇,公共基金会可以从事有关宗旨商业活动,而私人基金会不允许从事任何商业活动。但是《加拿大国内税收法典》未能针对商业活动的相关性的认定问题做出明确规定,加拿大税务部门也一直处于难以操作的困境中,法院对相关性的认定标准也经历了从"目的性检测"向"相关性认定"的过渡。2002年,加拿大海关和税务总署《经登记慈善组织有关宗旨商业活动指南》[®]对慈善组织从事商业活动进行了细致的规定,将具体的可操作的认定标准列明出来,在此标准的指引下法院的判决也倾向于尊重该指南的观点,修正了之前案例中的认定标准。该指南提出的判断标准具有很高的实用性,并附有相关例子,为加拿大税务部门提供了可行的参考。与美国税法思路一致的是,该指南还列举了不会被认定为是商业活动的行为,如销售受赠货物、参加赞助活动和管理性投资等。

(1) 立法区分了有关宗旨商业活动与无关宗旨商业活动

有关商业活动应当是与慈善目的相关的活动,或者从属于慈善目的的活动,也对相关商业活动举例说明,如医院的礼品商店和停车场、博物馆的咖啡厅和大学的书店等都是与慈善目的相关的商业活动,出租剩余的房间也是可以接受的,比如大学在暑假期间将多余的学生宿舍出租,只要这些活动从属于慈善机构整体的目的,这些商业活动就是可以接受的。

有关宗旨商业活动主要是两种,第一种是志愿者实质运营的营利性活动,第二种是与慈善目的相关联并且附属于慈善目的的营利性活动。其一,志愿者实质运营的营利性活动。《加拿大国内税收法典》(The Income Tax Act)第 149 条第 1 款规定,有关宗旨商业活动包括与慈善组织的

① 参见美利坚合众国诉外科医生学会一案,475U.S834,1986年。

② 税法实施条例区分了广告和慈善组织对于赞助者的致谢。广告包括下列信息: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。慈善组织通过为对方打广告获得的收入应当被认为属于无关宗旨商业活动,除非赞助者所获得的广告价值小得可以忽略不计。

③ 参见 Canada Customs and Revenue Agency, Guidelines for Registered Charities on Related Business, 2002.

目标并不直接相关,但是实质上几乎所有的雇员都是不领取薪金的志愿者所运营的营利性活动。[®] 其二,与慈善目的相关联并附属于慈善目的的营利性活动。从营利性活动中获取的全部利润都用于慈善目的并不足以证明该营利性活动是有关宗旨商业活动。与慈善目的相关联认定需要从4个标准进行判断,只要符合其中一个标准,就可以认定关联的存在。这4个标准分别是:该营利性活动与慈善项目通常情况下是共同存在的;该营利性活动是慈善项目的副产品或衍生物;该营利性活动是慈善组织对于过剩产能的使用;该营利性活动是销售有利于推广该慈善组织或其宗旨的物品的活动。有关宗旨商业活动的认定除了与慈善目的相关联,还需要存在附属关系。附属关系的认定也存在4个标准,这4个标准中的单独某一个并不足以认定附属关系的存在,也并不需要满足全部才能认定附属关系的存在,需要结合4个标准综合来考虑是否存在附属关系。[®]

(2)司法判例有助于厘清如何判定特定商业活动是否与宗旨相关

在 1987年 Alberta Institute on Mental Retardation v. Canada®一案中,慈善组织与零售商签订 合同,将其收集来的二手家用物品出售给零售商,以获得每月2000元的预付款和50%的利润 分成,而后其将所有的收入转移给与之相关的另一慈善组织。法院在判决此类活动是否应当被 允许时,提出了4个要素:商业活动与慈善组织的关联程度;营利动机;慈善组织从事商业活 动与其他商业主体产生竞争的程度; 慈善组织从事商业活动的时间长短。在本案中, 多数法官 都认为应该按照目的性检验标准,该组织从事商业行为所获取的利润全部都用于了慈善目的。 他们倾向于认为商业活动是否与慈善组织的宗旨相关并不重要,重要的是收入是否全部被用于 慈善目的。少数派法官则持不同的观点,认为慈善组织的商业活动必须与其宗旨有关,仅仅将 其收入全部用于慈善目的并不能使得此类商业活动成为相关的商业活动而得到允许。时隔 15 年之久, 2002 年加拿大联邦上诉法院 Earth Fund v. Minister of National Revenue® 一案则修正了上 述案件判决中的某些主张,体现了从"目的性检测"向"相关性认定"的发展趋势。在该案中, 一家名为 Earth Fund 的组织从事互联网彩票业务,并将所有利润捐赠给环保类慈善组织。但是 加拿大海关和税务总署拒绝其登记为慈善组织, Earth Fund 因此提起诉讼。在判决中, 法院认为, Earth Fund 想要从事的慈善事业的范围过于宽泛,这可能会导致其不能使用完资金,而使得资 金在组织内积累留存。而且更为重要的是, 法院明确地限制了在 1987 年 Alberta Institute 一案 中法院对于"与宗旨有关商业活动"的定义,即拒绝单纯地使用目的性检测的方法,而要具体

① 该指南对不领取薪金的雇员比例进行了明确规定,90%及以上的雇员不领取薪金即满足税收法典的要求,该指南也指明雇员不仅包括该慈善组织的直接雇员也包括通过签订合同的方式提供服务的雇员,只要他们参与有关宗旨商业活动的实际运营即可。

② 这4个标准分别是:第一,该营利性活动的运营只是作为慈善组织运营整体的一部分,其所受到的关注和获取的资源只是该慈善组织受到的关注和获取的资源的一小部分;第二,该营利性活动的运营可以并入慈善组织的整体活动中去,而不是单独作为一个独立运行的单元;第三,尽管从事该营利性活动,但该慈善组织的慈善宗旨仍然在慈善组织的决策之中占据支配性地位;第四,尽管从事该营利性活动,但该慈善组织仍然将慈善目的持续作为其唯一的目的,同时不允许任何私人利益的考量影响慈善组织的运作。

³ Alberta Institute on Mental Retardation v. the Queen, 87 DTC 5306, 1987.

⁴ Earth Fund v. Minister of National Revenue, 2002 FCA 498, 2003.

认定组织从事商业活动是否与其宗旨相关。据此,法院认为本案中 Earth Fund 从事的互联网销售是一种明显的商业性活动,即便其将受赠货物销售出去为其他慈善组织筹集资金,也不符合与"宗旨有关商业活动"的要求。目前主流观点认为,与慈善组织宗旨相关的商业活动的认定方法是,只有在此类商业活动直接促进了慈善目的的实现时,才能认定是相关商业活动;在不能直接促进慈善目的实现时,就不能认定为宗旨相关商业活动。[®]表2展示了各国立法对于积极从事经营性活动的相关立场。

国别	是否根据积极从事经营性活动进行区分	是否将积极从事的经营性活动根据是否与 宗旨相关进行区分
德国	是,区分为"税捐上无碍"行为和"应税的经济 上营业行为"	是
美国	是,将投资收入、许可使用费和租金排除在无关 宗旨商业收入之外。	是,区分为与宗旨相关商业活动和与宗旨 无关商业活动
加拿大	是,将销售受赠货物、参加赞助活动和管理性投 资等不认定为商业活动	是,区分为与宗旨相关商业活动和与宗旨 无关商业活动

表 2 典型国家对积极从事经营性活动的立场

四、对我国非营利组织从事营利性活动的政策建议

顾名思义,不以营利为目的乃非营利组织最突出的特点。[®] 在一般社会观念中,非营利组织从事经营性活动似乎与非营利目的相悖。而且非营利组织从事经营性活动,很可能引发商业领域的不公平竞争。因此,非营利组织从事经营性活动往往受到限制,遑论享受税收优惠待遇。但是从非营利组织的可持续发展角度考量,若仅依靠国家财政支持以及社会捐赠资金则难以为继。因此,是否应当给予非营利组织/慈善组织从事经营性活动的收入以税收优惠待遇确实存在立法政策的选择难题,不应一概而论。诚如上文所论证的那样,各国对于非营利组织的营利性收入的法律规制思路具有以下共性:首先根据是否有偿获得分为非营利性收入和营利性收入;然后对于营利性收入,根据是否积极从事经营性活动而区分为单纯的资产管理行为所获得的收入(或者简称为"投资")和经济上营业收入(或者简称为"交易");对于后者,再根据是否与宗旨(或者组织的主要目的)相关而区分为与宗旨相关商业活动收入和无关宗旨商业活动收入。而税法几乎

① 另外,有学者在对本案件的评论中对慈善组织所从事的商业活动提出这样一种分类:履行宗旨型(mission-implementing)的商业活动、宗旨相关型(mission-related)的商业活动和无关宗旨商业活动。履行宗旨型的商业活动直接与慈善组织宗旨相关,宗旨相关型商业活动则对慈善宗旨的实现起到辅助的或者附属的作用,无关宗旨型商业活动与慈善组织宗旨完全无关。参见 Hunter Laird, So Whose Business Is It, Anyway. 24 Law Now 66 1999-2000, 2000. 针对该种分类,此学者认为尽管这种方法还未被法院采纳,但毫无疑问前两种商业活动可以认定为是与慈善组织宗旨相关的商业活动;在未来的判决中法院可能不会允许慈善组织从事第3种商业活动。

② 金锦萍:《为什么非得非营利组织——论合约失灵场合中社会公共服务的提供》,《社会保障评论》2018 年第 1 期。

只对无关宗旨商业活动收入征收所得税。这样的逻辑和规则是否能够为我国所借鉴呢?

(一)我国法上关于"非营利性"的界定

1986年的《中华人民共和国民法通则》(以下简称"《民法通则》")中并未采取"非营利法人"这一概念,其对法人分类采取的是企业法人、机关法人、事业单位法人和社会团体法人。的"四分法",这种分类自然也不具有裁判规范的意义,但"四分法"的分类思路却绵延至《民法总则》中营利法人和非营利法人的区分:即企业法人是营利法人的前身;而事业单位法人和社会团体法人则成为《民法总则》中非营利法人的构成部分;机关法人则成为特别法人中的主要类别。②立法中最先正式运用非营利法人这一术语表述的是《基金会管理条例》,该条例中对于基金会进行法律概念的界定时,最终表述为"非营利性法人"。③尽管在表述上有一字之差,但是并无含义上的本质差别。

《民法通则》颁布之后,实践中逐渐出现一些独特的不以营利为目的的组织类型,诸如社会团体、民办非企业单位、基金会、外国商会等。与其对应的法规依次有:《社会团体登记管理条例》(1989年制定,1998年再次制定,2016年修订),《民办非企业单位登记管理暂行条例》(1998年制定),《基金会管理条例》(2004年制定,其前身为1988年的《基金会管理办法》),《外国商会管理暂行规定》(1998年制定,2013年修订)。这些行政法规中对于所调整对象的定义最终均落脚于非营利性社会组织或者非营利性团体。这些立法都是行政法规,旨在规范行政机关登记管理和日常监管工作,鲜有关于非营利法人的权利义务、治理结构和财产关系等方面内容的规定。"也未能就非营利性做出确切规定。在《民法总则》之前,按照营利法人和非营利法人分类思路进行立法的当属2016年修订的《中华人民共和国民办教育促进法》(以下简称"《民办教育促进法》")。"该法对于民办学校做了营利性和非营利性的区分。"

我国学术界一般认为, "非营利性"的具体涵义应该包括: [©]第一,设立法人不以营利为目的,即非营利法人的最终目的并不是为了获取利润,而是为了实现非营利的事业目的;第二,

① 值得注意的是,这里的社会团体法人并非仅仅指根据《社会团体登记管理条例》登记的法人,而是除了社会团体之外,还包含基金会和民办非企业单位。

② 根据《民法总则》第96条规定,除了机关法人,农村集体经济组织法人、城镇农村的合作经济组织法人、基层群众性自治组织法人,也为特别法人。

③ 《基金会管理条例》第2条规定: "本条例所称基金会,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,按照本条例的规定成立的非营利性法人。"

④ 只有《基金会管理条例》对于治理结构有专门规定。而其他组织体的治理结构都有主管部门发布的章程示范文本予以明确。让只有行政指导性质的章程示范文本在实践中具有一定强制力的做法,于法不符。

⑤ 早在 2000 年,国务院办公厅转发科技部等部门《关于非营利性科研机构管理的若干意见(试行)的通知》(国办发 [2000]78 号)中明确了非营利性科研机构的运行和管理的特殊规则,此后不久财政部和国家税务总局颁布了《关于非营利性科研机构税收政策的通知》(财税 [2001] 5 号),对于非营利性科研机构予以特殊的税收优惠。但是这两个文件效力等级低,影响范围小。

⑥ 两者区别在于:营利性民办学校不得实施义务教育;非营利性民办学校的举办者不得取得办学收益,学校的办学结余全部用于办学。营利性民办学校的举办者可以取得办学收益,学校的办学结余依照公司法等有关法律、行政法规的规定处理。非营利性民办学校的剩余财产继续用于其他非营利性学校办学;营利性民办学校清偿上述债务后的剩余财产,依照公司法的有关规定处理。参见《民办教育促进法》第19、59条。

② 金锦萍:《论非营利法人从事商事活动的现实及其特殊规则》,《法律科学》2007年第5期。

组织的利润不能用于成员之间的分配和分红,即适用"禁止利益分配原则";第三,不得将非营利组织的资产以任何形式转变为私人财产。当组织解散、终止时,其剩余财产不能效仿企业在股东之间进行分配,而只能转交给其他与其宗旨目的相同或相近的公共部门(政府或其他非营利法人)。

故要判断一个组织是否符合非营利性有两种不同的立法进路: "功能主义方法"和"经济关系方法"。[®] 前者限定非营利法人可以从事的活动领域,而后者则界定法人与其成员之间的经济关系。《民法总则》综合了两种方法:以"公益目的或者其他非营利目的"来限定非营利法人可以从事的活动领域;而以"不向出资人、设立人或者会员分配所取得利润"来界定法人与其成员的经济关系。[®] 根据这一界定,我国非营利组织可以从事营利性活动,只要其设立目的不以营利为目的,同时严格遵循"禁止分配"原则,禁止剩余收入(利润)的分配;并且在任何情形下都不得将非营利组织的资产以任何形式转变为私人财产。

(二)非营利组织的营利性收入税收优惠政策的限度

将非营利组织从事经营性活动完全排除于免税范围之外,无助于非营利组织通过营利性活动开展公益筹资。[®]首先,因为仅依靠政府或者社会捐赠资金,很难稳定持续发展,为了解决财务上可持续发展的问题,非营利组织也有动机和动力从事经营性活动;其次,以有偿的方式提供社会产品和服务,比起直接捐赠的无偿行为更能减少受益人的依赖心理,不失为一种良好的社会创新方式;再者,来自营利企业的公益性行为所造成的竞争也促使非营利组织的管理者考虑将商业性融资作为传统资金来源的替代品。[®]

此外,非营利组织与营利性组织的根本区别并非在于是否从事了营利性活动。诚如著名法学家史尚宽所认为的那样,"公益法人为公益目的,以经营营利事业为手段,苟非以分配利益于其成员为目的,不妨为公益法人。例如为谋收入,征收入场费而开设展览会,征收住院费而收容病患。" [©] 如果营利性活动收入的用途是为了实现和深化非营利组织的宗旨和目的事业,那么与其宗旨相关的商业活动的收入与其免税资格并不矛盾。

当然,若是对于非营利组织的经营性收入一概予以税收优惠待遇,那么也容易产生其他的问题。其一,如果非营利组织利用税收优惠地位,大量从事与其宗旨无关的商业活动,可能引

① 参见金锦萍:《非营利法人治理结构研究》,北京大学出版社,2005年,第15-17页。

② 法人与其成员之间的经济关系也常常被概括为"所有权结构"。此处所有权结构中的所有权并非法律意义上的所有权,而是特指法人成员(于营利法人则是指股东或者投资者)对于法人的财产权利。

③ 根据美国著名学者莱斯特·M·萨拉蒙在对全球 22 个国家非营利部门的比较研究结果表明:非营利部门的收入来源包括慈善事业、会费和公共部门的支持,而仅会费和其他商业收入就占非营利部门总收入的近一半(49%)。莱斯特·M. 萨拉蒙所采样的这 22 个国家包括:奥地利、爱尔兰、比利时、荷兰、芬兰、西班牙、法国、英国、德国、捷克、匈牙利、罗马尼亚、斯洛伐克、澳大利亚、以色列、日本、美国、阿根廷、巴西、哥伦比亚、墨西哥和秘鲁。参见莱斯特·M. 萨拉蒙等著,贾西津、魏玉等译:《全球公民社会——非营利部门视角》,社会科学文献出版社,2012 年,第 27 页。

④ 参见 J. 格雷戈里·迪斯:《非营利组织的商业化经营》,载里贾纳·E. 赫兹琳杰等编:《非营利组织管理》,人民出版社、哈佛商学院出版社,2000年。

⑤ 史尚宽:《民法总论》,中国政法大学出版社,2000年,第143页。

发一些营利性组织采取各种欺骗性手段将自己包装成"非营利组织",从而骗取税收优惠待遇的道德风险。其二,也可能造成市场的不公平竞争,对国家税收造成损失。当慈善组织进入商业领域,非营利组织和营利组织在相同领域里相遇时,竞争不可避免。非营利组织享有的诸多豁免所得税等税收优惠待遇,恰是营利组织所无法获得的,势必会导致同一领域内营利组织的不公平竞争问题。其三,非营利组织的财产被赋予了特定的公益或者互益目的,最终归宿是不特定的社会公众或者社会公众的一部分。如果非营利组织从事投资风险过大的经营性活动,其因为投资失败遭受损失的风险也会增大,对其资金的保值增值,甚至其非营利宗旨和目的的实现产生影响,会累及社会公益。

因此,法律应重在"兴利"和"防弊"之间的协调,对非营利组织经营性收入的税收优惠政策应当充分衡量其利弊,一方面不应完全剥夺其享受税收优惠待遇的可能性;另一方面又严防慈善组织滥用其税后优惠资格,从而促进非营利组织整体的健康有序发展。[©]

(三)立法建议

综上所述,对于非营利组织的营利性收入的税收政策的立法思路可以从以下几个方面来考 虑:第一,坚持非营利组织的"非营利性",在允许非营利组织从事商业活动的同时,限制非 营利组织从事经营性活动的规模与限度。为了避免非营利组织大规模从事商业活动,造成商业 领域的不公平竞争问题,也为了避免非营利组织过多从事营利性活动,妨碍或影响到非营利组 织宗旨范围内的正常公益性活动,故应对于非营利组织从事商业活动的规模、领域等进行必要 限制。例如《慈善法》^②和《慈善组织保值增值投资活动管理暂行办法》对于慈善组织从事投 资增值保值活动进行了必要的规制,但是依然存在进一步完善之处: 一者,这些规定仅仅适用 于慈善组织,而未能推广至非营利组织;二者在具体规范上尚有商榷之处。第二,区分单纯的 财产管理行为和积极从事的经营性活动。这一区分的目的在于财产管理行为(或者投资行为) 一般为消极的委托理财行为或者避免资产贬值而进行的必要管理行为,并不占用非营利组织过 多的人力和精力,也不妨碍非营利组织主要目的的实现;而积极从事的经营性活动使得非营利 组织与营利组织的活动非常相似,区别仅仅在于是否分配利润,一者易与营利组织的行为构成 市场竞争, 二者占用了非营利组织的人力和精力, 而损害其非营利组织的属性, 而应对其进行 税法上的必要调整。第三,对于非营利组织积极从事的经营性活动区分为与其宗旨相关商业活 动和无关宗旨商业活动,对于无关宗旨商业活动,则比照营利性组织征税;对于与宗旨相关的 商业活动,可以减免所得税。第四,无论如何,非营利组织都要恪守"禁止利益分配"的规 定 ③ , 因为这是确保组织"非营利性"的底线所在。

① 陈风、张万洪:《非营利组织税法规制论纲——观念更新与制度设计》,《武汉大学学报(哲学社会科学版)》 2009 年第 5 期。

② 例如《慈善法》第 54 条规定了慈善组织为实现财产保值、增值进行投资的,应当遵循合法、安全、有效的原则, 并规定了重大投资方案应当经决策机构组成人员 2/3 以上同意。

③ 参见我国《慈善法》第52条的规定。

A Comparative Study on Tax Policy for For–profit Income of Non–profit Organizations

Jin Jinping

(Law School, Peking University, Beijing 100871, China)

Abstract: To date, the tax policy for for-profit income of non-profit organizations (NPOs) in China has not been made explicit. The legislative choice that excludes it completely from the scope of tax-exempt income is not conducive to the sustainable development of NPOs. From the perspective of comparative law, the legal regulation for for-profit income of NPOs in various countries has various similarities. First, all types of income are classified into for-profit and non-profit. Second, for-profit income is classified into income derived from asset management and income from business activities. Third, business activities are classified into those related to the NPOs' basic purpose and those that are not. Only income derived from active for-profit activities that are unrelated to the nonprofit's purpose should be subject to corporate income tax.

Key words: non-profit organization; for-profit income; income tax; tax exemption; tax benefits

(责任编辑:李莹)