

学校编码: 10384

分类号 \_\_\_\_\_ 密级 \_\_\_\_\_

学号: B200341013

UDC \_\_\_\_\_

## 博 士 学 位 论 文

# 我国非营利组织免税制度研究

## Research on System of Tax Exemption for Nonprofit Organizations in China

指导教师姓名: 邓子基 教授

专业名称: 财 政 学

论文提交日期: 2006 年 04 月

论文答辩时间: 2006 年 06 月

学位授予日期: 2006 年 月

答辩委员会主席: \_\_\_\_\_

评 阅 人: \_\_\_\_\_

# 厦门大学学位论文原创性声明

兹提交的学位论文，是本人在导师指导下独立完成的研究成果。  
本人在论文写作中参考的其他个人或集体的研究成果，均在文中以明确方式标明。本人依法享有和承担由此论文产生的权利和责任。

声明人（签名）：

年 月 日

# 厦门大学学位论文著作权使用声明

本人完全了解厦门大学有关保留、使用学位论文的规定。厦门大学有权保留并向国家主管部门或其指定机构送交论文的纸质版和电子版，有权将学位论文用于非赢利目的的少量复制并允许论文进入学校图书馆被查阅，有权将学位论文的内容编入有关数据库进行检索，有权将学位论文的标题和摘要汇编出版。保密的学位论文在解密后适用本规定。

本学位论文属于

- 1、保密（ ），在      年解密后适用本授权书。
- 2、不保密（ ）

（请在以上相应括号内打“√”）

作者签名：

日期：      年    月    日

导师签名：

日期：      年    月    日

## 中文摘要

随着我国经济领域市场化、政治领域民主化改革的推进,在我国社会领域,非营利组织正处在迅速发展阶段。但是我国非营利组织的发展相对滞后,与发达国家比较,我国非营利组织不仅在数量上,而且在质量上都与其存在着一定的差距,主要表现在我国非营利组织的发展初期就暴露出过度行政化和商业化的问题。本文认为导致我国非营利组织过度行政化和商业化的原因是多方面的,既受传统政治、经济集权体制以及法制缺失的影响,也有现行税收法律制度的原因。本文着重分析了制约非营利组织发展的税制因素,指出由于非营利组织税收制度设计滞后,缺少一个非营利组织的基本税法,所以一些税收政策法规处于相互矛盾之中,更重要的是“三不区分”的免税制度、抑制捐赠的免税制度和缺少针对性的税收征管措施已经制约了我国非营利组织健康发展。为此,本文主要采用比较分析的方法,通过借鉴其他国家和地区非营利组织税制的经验和教训,提出改进和完善我国非营利组织免税制度的政策建议。

本文在篇章结构上共分五章,围绕着论证应该如何通过免税制度来规范我国非营利组织健康发展的主题,从非营利组织免税制度的理论基础入手(第二章),在简要分析了我国非营利组织发展现状的基础上,重点分析了制约我国非营利组织发展的税制因素,指出不区分营利组织与非营利组织、不区分不同公益性程度非营利组织以及不区分非营利组织的相关性与无关性经营活动的“三不区分”免税制度、抑制捐赠的免税制度和缺少针对性的税收征管措施可能给我国非营利组织发展带来的不良后果(第三章)。然后本文从五个方面对其他一些国家和地区(包括美国、英国、德国、日本和我国台湾地区)的非营利组织免税制度进行比较分析(第四章),并以此为鉴提出改进和完善我国非营利组织免税制度的对策建议(第五章),一是以“三区分免税原则”作为规范我国非营利组织发展的基本原则;二是改革现行捐赠的税收抵扣制度,激励社会公众的捐赠热情;三是完善税收征管措施,保证促进非营利组织规范健康发展的免税政策得以落实;四是建立独立的非营利组织监督管理制度。

本文在梳理非营利组织免税理论的过程中,针对我国非营利组织免税制度存在突出问题的研究,得出了一些基本认识,本文的主要贡献有:

1、本文对国外学者有关非营利组织免税的主要理论进行了评析，分析了“税基定义理论”、“补助理论”、“主权说”和“捐赠理论”存在的问题，探讨了非营利组织免税理论基础研究中面临的主要困难。

2、本文的主题重在论证应该如何通过免税制度来规范非营利组织健康发展，这在我所阅读的参考文献中较少有这样的专论。与就税制而谈税制不同，本文更多的是从理论上说明，对非营利组织免税的合理性，讨论现行免税制度的缺陷以及如何通过规范的免税制度引导我国非营利组织走上正确轨道。

3、本文对我国非营利组织发展滞后的免税制度因素作了一定的分析，并且指出不按照非营利组织标准实施的免税制度已经成为我国非营利组织发展扭曲的主要原因。为此，本文提出了“三区分免税原则”，作为规范我国非营利组织发展的基本原则，指出只有坚持非营利组织的基本标准，才能防止我国非营利组织的体制性扭曲，促进我国非营利组织健康发展。

**关键词：** 中国； 非营利组织； 免税制度

## **Abstract**

As the market reform in economic area and democracy in political area going on, nonprofit organizations are developing rapidly in social area. However, the development of nonprofit organizations in China lags far behind. It has great distance from that in developed countries both in quantity and in quality, which can be mainly reflected in its administrative and commercial property exposed even in the early stage. The thesis insists that many aspects result in the problem of its over administrative and commercial property, embraced in which are the influence of traditional politics, central and concentrated economic system, deficiency of legal law as well as the current tax laws. The thesis pays great attention to analysis of the tax system as a restraining factor for the development of nonprofit organization. It points out that some tax polices and rules are paradoxical because of the lagged tax system design and the lack of basic tax law for nonprofit organization. More important is that the “three not clarifying” system and donation restrain system of tax exemption, the lack of pointed revenue collection and management measures have hindered the development of nonprofit organizations in China. So the thesis adopts comparative analysis method and provides policy suggestions for improving and perfecting the system of exempting nonprofit organization’s tax on the base of foreign experiences and lessons.

The thesis contains five chapters. With the topic of arguing how to regulate the development of nonprofit organizations through system of tax exemption, it begins with theoretical basis of tax exemption for nonprofit organizations (chapter 2). Then on the grounds of simple analysis of present status of the development of nonprofit organizations, it puts more emphasis upon analyzing the tax system as a restraining factor for the development of nonprofit organization. The thesis points out that the “three not clarifying” tax exemption system which doesn’t differentiate between profit and nonprofit organizations, between nonprofit organizations of different degree in public benefit and between activities relative to business and irrelative to business, the donation restrain system of tax exemption and the lack of pointed revenue collection and management measures may bring bad effects to the development of nonprofit

organizations (chapter 3). And then from five aspects the thesis compares the system of tax exemption for nonprofit organizations in many other countries and area (America, Britain, Germany, Japan and Taiwan in China etc) (chapter 4). Based on the analysis of their experience and lessons, it puts forward policy suggestions for improving and perfecting the system of tax exemption for nonprofit organization in China (chapter 5). First is to regard “three clarification principle of tax exemption” as the basic principle of regulating the development of nonprofit organizations. Second is to reform current tax system of donation deduction so as to motivate the public to donate. Third is to take special revenue collection and management measures to insure the carrying out of tax exemption policies for the healthy development of nonprofit organizations. Fourth is to construct independent supervision and management systems, including independent system of identifying tax-exempt qualifications of nonprofit organizations by the State Administration of Taxation and opening information to public.

During the course of stating theories about nonprofit organization and their exemption of tax, based on pointed research on glaring problems that exist in systems of tax exemption for nonprofit organizations in China, the thesis gets some basic points.

1. The thesis gives analysis and comments to foreign scholars' theories about nonprofit organizations and tax exemption. It has analyzed problems that exist in “Base-defining Theories”, “Donatives Theory” and “Sovereignty View” and discussed problems facing basic theory research on nonprofit organizations.

2. The thesis angles its topic toward arguing how to regulate the development of nonprofit organizations through system of tax exemption, which is not specially discussed in the other literature I read before. One characteristic of this thesis is that it is not restrained to the topic of tax system, but explains the rationality of tax exemption for nonprofit organization, discloses the weakness of present system of tax exemption and discusses how to regulate it in order to guide the nonprofit organization to develop in right way.

3. The thesis analyzes to some extent the system factors of tax exemption and points out that tax deduction system has been the significant reason for the distorting

development of nonprofit organizations in China. Therefore, the thesis puts forward “three clarification principle of tax exemption” as the basic principle of regulating the development of nonprofit organizations ,and points out that only consisting to the basic standards of nonprofit organization could China prevent the systematic distort of nonprofit organization, so that it could help nonprofit organization to develop in a healthy way.

**Key Words:** China; Nonprofit Organization; System of Tax Exemption



## 目 录

<b>1 导论</b> .....	<b>1</b>
1.1 选题背景与研究意义.....	1
1.2 相关文献综述.....	2
1.3 论文主题与篇章结构.....	8
1.4 论文的主要贡献及其不足.....	10
<b>2 非营利组织免税的理论基础</b> .....	<b>12</b>
2.1 非营利组织的界定与分类.....	12
2.2 税基定义理论.....	20
2.3 补助理论.....	22
2.4 捐赠理论.....	26
2.5 主权观点.....	27
2.6 小结：有待探索的非营利组织免税的理论根据.....	28
<b>3 我国非营利组织免税制度分析</b> .....	<b>32</b>
3.1 我国非营利组织发展现状.....	32
3.2 “三不区分”免税制度.....	40
3.3 抑制捐赠的免税制度.....	51
3.4 缺少针对性的税收征管措施.....	60
3.5 小结.....	65
<b>4 非营利组织免税制度的国际比较</b> .....	<b>67</b>
4.1 非营利组织免税资格的认定条件比较.....	67
4.2 不同公益程度的非营利组织享有的税收减免政策比较.....	73
4.3 非营利组织从事经营性活动的税收政策比较.....	79
4.4 向非营利组织捐赠的免税政策比较.....	85
4.5 非营利组织税收征管措施比较.....	92
4.6 小结.....	98

<b>5 完善我国非营利组织免税制度的基本思路 .....</b>	<b>101</b>
5.1 以“三分区免税原则”作为规范我国非营利组织发展的基本原则.....	101
5.2 完善现行捐赠的免税制度.....	110
5.3 制定有针对性的税收征管措施.....	116
5.4 建立独立的非营利组织监督管理制度.....	119
5.5 小结.....	127
<b>附件 1. 非营利组织企业所得税简易申报表 .....</b>	<b>129</b>
<b>附件 2. 非营利组织企业所得税一般申报表 .....</b>	<b>130</b>
<b>参考文献.....</b>	<b>132</b>
<b>后    记.....</b>	<b>138</b>

厦门大学博士论文摘要库

## Table of Contents

<b>1 Introduction</b> .....	1
1.1 Background and Importance .....	1
1.2 Literature Review.....	2
1.3 Topic and Structure of the Thesis .....	7
1.4 Contributions and Potential Weaknesses.....	9
<b>2 Theoretical Basis of Tax Exemption for Nonprofit Organizations</b> ·	12
2.1 Definition and Classification of Nonprofit Organizations.....	12
2.2 Base-defining Theories .....	19
2.3 Subsidy Theories .....	22
2.4 Donatives Theory .....	26
2.5 Sovereignty View .....	27
2.6 Conclusion.....	28
<b>3 Analysis on System of Tax Exemption for Nonprofit Organizations in China</b> .....	32
3.1 Present Status of the Development of Nonprofit Organizations .....	32
3.2 “Three Not Clarifying” System of Tax Exemption .....	40
3.3 Donation Restrain System of Tax Exemption.....	51
3.4 Lack of Pointed Revenue Collection and Management Measures. ....	60
3.5 Conclusion.....	65
<b>4 International Compare of System in Tax Exemption for Nonprofit Organizations</b> .....	67
4.1 Compare of Tax-exempt Qualifications of nonprofit organizations.....	67
4.2 Compare of Tax Deduction Policy for Nonprofit Organizations of Different Degree in Public Benefit .....	73
4.3 Compare of Tax Policy for Nonprofit Organizations Involved in Business .....	79

---

4.4 Compare of Tax Exemption policy for Donation to Nonprofit Organization ..	85
4.5 Compare of Revenue Collection and Management Measures. ....	92
4.6 Conclusion.....	98
<b>5 Basic Idea of Perfecting the System of Tax Exemption for Nonprofit Organizations in China.....</b>	<b>101</b>
5.1 Regard “Three Clarification Principle of Tax Exemption” as the Basic Principle of Regulating the Development of Nonprofit Organizations.....	101
5.2 Perfect the Current System of Tax Exemption for Donation.....	110
5.3 Set up Pointed Revenue Collection and Management Measures.....	116
5.4 Construct Independent Supervision and Management System.....	119
5.5 Conclusion.....	127
<b>Appendix 1 Simple Business Income -Tax Form for Nonprofit Organizations.....</b>	<b>129</b>
<b>Appendix 2 General Business Income -Tax Form for Nonprofit Organizations.....</b>	<b>130</b>
<b>Reference.....</b>	<b>132</b>
<b>Postscript.....</b>	<b>138</b>

# 1 导论

## 1.1 选题背景与研究意义

现代社会科学把社会组织分为政治组织、营利组织和非营利组织三大类，它们分别是政治领域、经济领域和社会领域的主要组织形式。学者们认为，社会的多元化需求是政府与市场所难以解决的，这就是说，非营利组织或第三部门有着政府与市场所不可替代的功用。它们在满足社会不同层次需要、转变政府职能、增进社会和谐、稳定社会发展方面有着重大意义。1990—1999年，美国著名的非营利组织研究专家赛拉蒙教授(Lester M. Salamon)曾主持一个在全球范围内的大型国际合作项目(The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, 简称CNP)，这个项目先后调查了美国、英国、法国、意大利、德国、匈牙利、埃及、日本、泰国、印度、巴西、加纳等42个国家。通过对全球不同地区非营利组织的状况和作用的详尽分析和比较，赛拉蒙教授指出，在世界上几乎所有的国家里，都存在一个由非营利组织组成的庞大的第三部门，它们的平均规模大约是：占各国GDP的4.6%，占非农就业人口的5%，占服务就业人口的10%，相当于政府公共部门就业人口的27%<sup>①</sup>。它们在慈善救济、扶贫发展、对弱势群体权益的保护、环境保护、社会服务、经济中介（行业协会、商会、工会、会计师事务所）以及教育、医疗卫生、科技文化等领域发挥着重要作用。

相对于发达国家，我国非营利组织的发展明显滞后了。这里“滞后”一词，不仅指我国非营利组织发展在数量上以及在社会领域所占的比重方面的差距，更重要的是指它们在基本属性或者说质方面的落后。在规模或数量上，以每万人拥有的非营利组织数比较，中国大陆是1.45个，美国是62.5个，新加坡是14.5个。在质量上，它们过于“行政化”，从组织上、职能上、管理体制上以及观念上都更像政府的附属机构，缺乏非营利组织所特有的独立性与非政府性。它们过度追求营利性，我国现有的非营利组织很多都是以营利为首要目标，背离了公益原则与社会责任，沦为获利工具。

<sup>①</sup> 参见[美]萨拉蒙等著：《全球公民社会——非营利部门视界》第4页，社科文献出版社，2002。

究竟是什么因素导致了我国非营利组织发展的滞后与扭曲？原因是多方面的，既受传统政治、经济集权体制以及法制缺失的影响，也有现行税收法律制度原因。随着政府自觉让渡社会领域权力的深入，税收制度就自然地成为了规范非营利组织性质及其行为的最关键因素。那么我国现有的非营利组织免税制度存在着什么样的缺陷？它与我国非营利组织发展变形有什么样的关系？如何设置科学的免税制度促使我国非营利组织健康规范地发展？所有这些问题还较少有学者关注，这显示了本论文选题的重大理论价值与现实意义。

## 1.2 相关文献综述

### 1.2.1 国外研究概况

非营利组织在西方的发展具有悠久的历史，但是作为一个部门的出现只是 20 世纪后叶的事情。20 世纪 80 年代以来，“全球性社团革命”意味着非营利组织在各国得到了空前发展，它与发达资本主义国家的福利国家危机、转型国家的国家社会主义危机、以及第三世界国家的发展模式危机密切相关。现代非营利组织兴起背景具有以下特点：首先，西方各国已经经历了漫长的资本主义历程，经济生活得到较大发展，市场发育成熟，企业作为一种以利润为导向的积累财富的机制从其他社会形态中分离出来，与政府体系分别构成两个相对独立的部门，政府——市场——社会的三元社会结构是非营利部门产生的基本构架；第二，二战以后兴起的福利国家越来越显露出危机，依靠政府来满足公共需求的计划受到质疑，人们认识到政府在提供公共产品或市场在提供私人物品时也存在一定的缺陷，这促成了非营利组织机制的发展。在这样的背景下，许多西方学者对非营利组织的性质、存在的必要性及其功能进行了讨论，并在此基础上提出了对各种非营利组织给予免税待遇的理论，主要包括税基定义理论（Base-defining Theories）、补助理论（Subsidy Theories）、捐赠理论（Donatives Theory）和主权说（Sovereignty View）等。

美国学者 Bittker and Rahder（1976）提出了税基定义理论，他们认为非营利组织可以免税以及捐赠者可以享受捐赠扣除，是因为这些所得不符合所得税和财产税对应税所得与应税财产的定义。这个理论着重说明为什么非营利组织的收

入或财产并不属于税基的一部分，因此也就失去对其征税的理由，所以应该免税。税基定义理论给出的非营利组织应该免税的理由有一定的道理，它指出由于非营利组织所得到的捐赠等收入不同于企业追求营利的所得，它不能作为利润或资产用于本组织人员的分配，它要转给需要接受帮助的人群，所以它不是应税的税基，而应该免税，但税基定义理论在解释现行税法的有关规定又有许多矛盾。

补助理论的主要分析起点来自于美国经济学家韦斯布罗德（Burton A. Weisbrod，1975）对非营利组织功能的分析。韦氏的市场失灵/政府失灵论（**Market / Government Failure Theory**）根据主流经济学原理，对非营利组织的功能做出了开创性的说明。他认为市场失灵为政府提供公共产品找到了根据，但政府提供的公共产品也难以充分满足社会的需求，即存在着政府失灵的问题。因为人们对公共产品的需求存在差异，而现代民主制度下的政府公共决策反映的只是中位选民的要求，不能满足部分群体的特殊需求。而非营利组织贴近现实，可以更好地灵活地满足不同群体尤其是弱势群体的需求，而且成本更低，这样政府失灵就为非营利组织的存在提供了空间。韦氏的结论是，由于市场不能提供公共产品，政府又只能提供反映中位选民的公共产品，这样排除了市场与政府以后，剩余的那些反映部分群体的公共产品就只有由非营利组织来供给了。虽然韦氏的市场失灵/政府失灵论并没有直接解释为什么要对非营利组织免税，但是他从政府与非营利组织关系的角度分析了非营利组织的特殊功能，即提供政府不能提供的公共产品。以韦氏对非营利组织功能的开创性分析为基础，补助理论日益丰富完善，主要观点包括三个方面：一是认为非营利组织从事有益于公众的事务，具有补助政府支出、减轻政府负担的功能，故政府应给予免税（Hansmann, 1980; Simon, 1987; Hopkins, 1992; Brody, 1998）；二是认为非营利组织的“非分配约束”属性决定了政府对其免税的合理性（Hansmann, 1980）；三是认为政府与非营利组织相互需要，共同满足社会的多元化需要，免税正是这种相互合作的方式之一（Salamon, 1994）。

Colombo 与 Hall(1995)首先提出捐赠理论，此理论认为非营利组织是否值得免税，决定于其财源来自受赠的比率，如果其财源主要来自受赠，一方面显示该组织的价值，另一方面也显示政府对其进行补助的必需性。确切地说，捐赠理论并没有说明非营利组织由于自身的某种特殊原因而需要免税，只是说明政府判断

对哪些组织实施免税的标准或条件应该是捐赠者的行为。

美国学者 Brody (1998) 提出主权观点, 主张非营利组织具有某种独立“主权”, 他认为之所以给予教会等宗教组织免税的待遇是为了最大限度地减少与政府的冲突, 当然, 非营利组织并不具有与政府相同的独立主权, 它们没有强制征税的权力, 但是免税的规定让非营利组织看似不可侵犯并独立于政府。因为非营利组织的独立主权要求与政府保持距离, 免税可以减少政府对非营利组织日常工作的影响, 让非营利组织不需要忙于向政府游说以获取更多的直接的金钱补助, 这样直接补助可能使非营利组织丧失了独立性。主权观点也许可以说明早期政教分离状态下政府缺少对教会强制权力的事实, 但现代国家里, 政府不可能与其他任何组织分享主权的。

上述理论分别对不同形式的非营利组织免税理由进行了说明, 主权理论更多地解释政府为什么要对宗教类的慈善组织免税, 税基定义理论适合于说明互益性非营利组织享受免税的理由, 捐赠理论则是针对那些从事商业性活动的非营利组织是否需要免税做出说明, 而补助理论指出公益性非营利组织从事的是公益事业, 具有辅助政府支出的功能, 它使政府的负担减轻, 所以政府应减免其税收。他们的解释都具有一定的道理, 但是至今学者们还没有为非营利组织免税提供一个坚实的标准理论根据, 一个能够包容所有非营利组织免税的基础理论还有待于继续探索。

### 1.2.2 国内学者研究概况

我国是在近几年来才逐渐接受这个来自西方世界的概念, 而有关非营利组织免税问题的研究还是一个相对崭新的领域。1978 年我国开始的改革开放路线, 使全社会各个领域都发生了广泛而深刻的变化。最为显著的是, 市场化改革促使传统的国有企业不断地退出经济领域, 配置资源的基本力量从政府转向了市场, 政治领域的民主政治、法制建设也正在推进之中。随着我国经济和政治环境的变化, 中国民间社会也迅速成长起来, 各类民办非企业单位、社会团体以及一些从政府机构中分离出来的事业单位 (我国学者通常把这三类组织称为非政府组织或非营利组织) 正在成为社会领域的主角。一些学者把这种变化称之为“中国公民社会的兴起” (俞可平, 2002) 或者说是“社团革命” (毕监武, 2003)。在这样的社会



Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to [etd@xmu.edu.cn](mailto:etd@xmu.edu.cn) for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库