

我国非国有博物馆税收优惠政策的现状、问题与完善 路径初探

The Current Situation, Problems and Improvement Path of Tax Deduction Policies for
Non-State Owned Museums in China

李无言

Li Wuyan

(上海科技馆, 上海, 200127)

(Shanghai Science & Technology Museum, Shanghai, 200127)

内容提要: 税收优惠政策是国家通过间接资助, 帮助非国有博物馆缓解资金压力的主要手段之一, 有其独到的优势; 但目前我国针对非国有博物馆的税收优惠政策尚处于起步阶段, 对非国有博物馆及其利益相关者的激励作用有限。本文检视我国非国有博物馆税收优惠政策的现状及存在的问题, 以他国经验作为借鉴, 讨论我国在税收优惠政策方面, 如何从健全税收支持体系、调整优惠对象及保证落实等方面入手, 使之能够有效推动非国有博物馆的健康稳步发展。

关键词: 非国有博物馆 税收优惠政策 税收减免政策 税收激励

Abstract: Applying tax deduction policies is one of the main means for a country to help non-state owned museums alleviate their financial pressure through indirect funding, which has its unique advantages. However, the tax policies for non-state owned museums in China are still in the initial stage, and the incentives for those museums and their stakeholders need to be cultivated and developed. This paper reviews the current situation and problems of tax deduction policies for non-state owned museums in China, and discusses how to improve the tax incentives in China from the aspects of improving the tax support system, adjusting the target of incentives and ensuring the implementation, so as to effectively promote the healthy and steady development of non-state owned museums.

Key Words: Non-state owned museums; tax deduction policy; tax relief policy; tax incentives

非国有博物馆的税收优惠(或减免)政策,是指在宏观税负既定的情况下,政府减少对非国有博物馆等非营利机构的征税:通过税前扣除、优惠退

税等税式支出方式,主要对个人或企业向博物馆捐赠、博物馆的运营行为减免税收,不论是捐赠者、受赠方或进行相关运营活动的博物馆均可受惠。与

政府补贴等直接资助手段相比,行之有效的税收政策通过政策导向,不仅能促进政府“放管服”改革,还能促使非国有博物馆得到更多社会资源、降低运营成本、满足业务资源、提升生存活力、减少对公共资金的依赖;由此推动社会公益慈善事业发展,营造普遍捐助的社会氛围;最终与非营利机构的发展相辅相成,促进社会和谐,对非国有博物馆及其捐赠者等利益相关者均构成激励^①。对政府而言,税收激励不仅能激活非国有博物馆公共产品与服务的供给能力与效率,也有资金扩充效应,增加政府可调控资金总额^[1],还能促进社会公平。但作为一种隐性支出,政府依然需要评估激励效果,避免不合理的税收优惠政策对公共财政造成不必要的压力。

以税收优惠政策促进非国有博物馆发展在一些国家已有长期实践,如美国政府将自身定位为促进者(facilitator)^[2],主要以税收优惠制度这一间接资助形式将大量社会资源引入非国有博物馆等公益组织,从而推动文化艺术发展,因而税收政策是对非国有博物馆发展影响最大的政府激励手段。据调查,税收机关每通过税收优惠少收取1美元,民间的非营利文化组织能得到的捐款会相应增加0.9—1.4美元^[3],可见税收激励可能比财政激励更有效。

我国已形成与非国有博物馆相关的税收优惠政策体系,但现实中大部分非国有博物馆并未享受税收优惠政策,除对政策认知不足等主观原因外,这一现状也侧面反映了税收优惠政策还未产生实际的激励效果。在新冠疫情带来更大财政压力,政府难以给予非国有博物馆更多直接资助的背景下,可审视并改进税收优惠这一间接资助手段,使税收手段能够真正激励更大范围的公众更深程度地参与到支持非国有博物馆发展的事业中,也激励博物馆广泛开展有益于实现博物馆使命的相关活动与项目。

一、我国非国有博物馆税收优惠政策体系构成

1. 国家层面

我国对公益事业的税收优惠政策起步较晚,21世纪以来非营利组织的优惠政策才逐渐普及。近年相关政策法规的出台、修订使税收优惠法律体系初步形成(表1),都旨在通过对非营利组织、捐赠者及其他相关方的税收减免等政策,鼓励社会资源注入公益事业以促进其发展壮大。法律体系以几部主要法律勾勒出框架,《实施细则》作为补充,以《通知》等部门工作文件予以完善。

表1 我国非国有博物馆税收优惠法律体系形成过程简表

年份	政策法规名称	与非营利组织有关的规定
1980	《中华人民共和国个人所得税法》	个人捐赠可扣除
1999	《中华人民共和国公益事业捐赠法》	明确了向公益事业捐赠的企业、个人或工程项目均可得到优惠,但没有提及作为民办非企业单位法人的非国有博物馆能否享受此政策
2007	《中华人民共和国企业所得税法》	符合条件的非营利组织的收入为免税收入,企业公益性捐赠支出可扣除;企业符合条件的技术转让所得可免征、减征企业所得税
2007	《企业所得税法的实施条例》	所指公益性团体未提及民办非企业单位法人
2008	《关于公益性捐赠税前扣除有关问题的通知》	同上
2009	《关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知》	明确民办非企业单位法人属于非营利组织,非国有博物馆有机会享受优惠

① 有多位学者曾提出税收的激励功能,如梁蓓1995年刊登于《管理现代化》的《试论税收的激励效应》;王跃军2003年发表于《中央财经大学学报》的《论我国税收激励制度的完善》等。

续表

年份	政策法规名称	与非营利组织有关的规定
2009	《关于非营利组织企业所得税免税收入问题的通知》	非营利组织免税收入范围包括了“接受其他单位或者个人捐赠的收入”，代表非国有博物馆可以作为被捐赠方获得免税优惠
2015	《博物馆条例》	规定国家在博物馆财税政策扶持上公平对待国有和非国有博物馆，博物馆可按照国家规定享受税收优惠
2016	《中华人民共和国慈善法》	将社会服务机构（即过去的民办非企业单位法人）作为慈善组织的一种形式，并规定“慈善组织及其取得的收入”“自然人、法人和其他组织捐赠财产用于慈善活动的”依法享受税收优惠；境外捐赠用于慈善活动的物资，依法减征或者免征进口关税和进口环节增值税
2016	《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》	规定单位用于公益事业或以社会公众为对象向其他单位或者个人无偿提供服务、转让无形资产或者不动产不属于销售，博物馆“在自己的场所提供文化体育服务取得的第一道门票收入”免征增值税
2017	《中华人民共和国企业所得税法》（修订版）	首次规定企业公益性捐赠支出中超过年度利润总额12%的部分准予结转在以后三年内扣除
2017	《关于进一步推动非国有博物馆发展的意见》	支持非国有博物馆依法申请登记为慈善组织，接受社会捐赠并享受相关税收优惠、金融政策支持。各地要明确非国有博物馆享受税收等方面的优惠待遇
2018	《关于公益性捐赠支出企业所得税税前结转扣除有关政策的通知》	计算扣除时，应先扣除以前年度结转的捐赠支出，再扣除当年发生的捐赠支出
2018	《中华人民共和国个人所得税法》（修订版）	个人将其所得对教育、扶贫、济困等公益慈善事业进行捐赠，捐赠额未超过纳税人申报的应纳税所得额30%的部分，可以从其应纳税所得额中扣除；国务院规定对公益慈善事业捐赠实行全额税前扣除的，从其规定
2018	《个人所得税法实施条例》（修订版）	明确捐赠需通过公益性社会组织、国家机关
2019	《企业所得税法实施条例》（修订版）	将公益性捐赠改为企业通过公益性社会组织进行的捐赠，将社会服务机构纳入其中，对非国有博物馆的适用性进一步加强

此外，在国家文物局对十三届全国人大二次会议第2236号建议的答复中指出“下一步，财税部门拟在充分调研的基础上，适当拓宽非营利组织免税收入的范围，使更多非营利组织切实享受到企业所得税优惠”^[4]。

2021年《关于推进博物馆改革发展的指导意见》中指出“加强对非国有博物馆业务帮扶，推动落实土地、税收等优惠政策”，“博物馆认定为非营利组织的，其符合条件的捐赠收入按规定享受免税政策”，“企业或个人……向博物馆进行公益性捐赠的，按规定享受所得税税前扣除政策”。

2. 地方层面

地方政府或文旅部门出台的非国有博物馆扶

持政策中对税收优惠一般表述为“依法享受相关优惠”等，落实时根据国家及地方的规定，视具体情况而定。各地扶持政策中提及的税收优惠有第一道门票收入、非营利性收入免征增值税，附属经营活动减免增值税，博物馆接受捐赠和捐赠者获得税收优惠，博物馆技术转让所得获得税收优惠，被认定为非营利组织后可减免企业所得税等。各地财政部门出台免税资格认定管理的有关政策，进一步明确了认定程序、上交材料、审核方式等，如上海市财政局、税务局每年出台的《关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知》。

因此，当前政策法规已经确定了诸多激励非国有博物馆发展的税收优惠，可为博物馆提供支持（表2）。

表2 非国有博物馆可享受的税收优惠政策^①

优惠对象		优惠方法
捐赠者	个人	个人所得税税前扣除，最高为应纳税额的30%
	企业	企业所得税税前扣除，最高扣除额为年度利润总额的12%，可结转三年
博物馆	第一道门票收入	免征增值税
	非营利性收入	减免增值税
	接受捐赠	通过免税资格认定可免税
	技术转让所得	减免企业所得税
	购置海外文物	免征关税
	其他	减免土地使用税、房产税

二、我国非国有博物馆税收优惠政策实践现状与问题

在目前的政策体系下，大部分地区采用以财政部门与税务部门共同审核完成免税资格认定作为取得税收优惠的前置条件，采用“自行判断、申报享受、相关资料留存备查”的事后方式，极大简化了税收减免的流程。但从实然层面，政策还未惠及非国有博物馆，笔者调研中，接受访谈的34位馆长均表示没有享受过税收优惠，大部分也未曾接受社会捐赠。许多持续购买文物作为馆藏的馆长表示已从海外购买高价值文物，希望原本属于国家的文物回流，却为关税付出了巨大的额外成本，可见已有政策尚未落地。税收政策与己“不相干”似已成为非国有博物馆界的一种共识，可见现有的税收优惠政策对非国有博物馆激励作用并未发挥。现行税收优惠政策存在如下问题。

1. 体系化支持不足

一方面是政策及运行体系相对不健全。相关政策散见于多个政策法规的条文之中，税务机关没有专门管理非营利机构的部门，也没有配套的公共预算制度；民政、税务、财政等政府部门之间的权责

不明晰容易导致管理“龃龉”和“真空”，且与为国家带来大量税收收入的企业相比，非国有博物馆作为非营利组织相对弱势，基层税务人员工作压力大，只能将有限的工作精力投入到营利性企业的服务中，因而博物馆很难得到帮助与指导，也很难及时了解新政策。而英国慈善事业起步很早，发展起了严密系统的慈善法律制度，其中包括对慈善组织广泛的税收优惠政策，有力促进了社会向博物馆的捐赠，也激发了博物馆更好地为观众服务的热情，且不断有新的税收优惠政策出台：2017年通过了“博物馆与画廊税收减免（museums and galleries tax relief）”，用于支持博物馆与画廊举办展览服务大众。

另一方面是优惠力度相对不足。从税收减免额度来看，最多可抵扣个人所得税应纳税额的30%，鼓励捐赠的效果有限，且个人捐赠不能结转。从可免税的税种来看，与其他非营利组织相比也较少。目前非国有博物馆可享受优惠的税种主要是所得税与流转税，几乎没有财产税方面的优惠。财政部、海关总署和税务总局联合发布了《国有公益性收藏单位进口藏品免税暂行规定》^[5]，但仅面向部分国有公益性收藏单位。非国有博物馆所属的民办非企业单位（现称社会服务机构）在法律上一直处于尴尬地位，如法律规定企业可用股权进行公益性捐赠，

① 根据笔者收集各地区扶持政策文本整理。

但2009年《关于企业公益性捐赠股权有关财务问题的通知》中规定受赠对象应是“公益性社会团体和公益性非营利的事业单位”，未能将非国有博物馆纳入其中。虽然近年政策法规中不断改善其法律地位，但在许多既有政策的适用上依旧存在困难。即便在民办非企业单位中，国家也重点扶持医疗机构、教育机构、老年服务机构等，给予其房产税、契税、车船税、土地使用税、印花税等各种税种的优惠，且有专门的法规政策明确这些机构对这些税种的免税身份，但非国有博物馆却几乎无法享受同等的政策。

2. 未能激发社会捐赠热情

社会捐赠是非营利组织最重要的收入来源之一。当前对受赠者而言，已通过非营利组织免税资格认定的非国有博物馆接受捐赠可免除企业所得税，对捐赠者而言，若是企业捐赠，企业所得税法明确规定在年度利润总额12%以内的部分可进行扣除，准予结转；但对个人捐赠的规定不够明确，个人所得税法中允许全额税前扣除的情形包括教育、扶贫、济困等公益慈善事业的捐赠，但所列举的三种情况和“等”的概括性的表述不够明确、具体，对公益与慈善的表述差异也影响了法律的适用与执行，具体操作中对非国有博物馆是否属于公益慈善事业容易产生分歧。且目前捐赠主要针对货币捐赠，藏品捐赠未能纳入捐赠政策中，而且对藏品价值的认定没有统一标准，总体上对社会捐赠资源的调动效果有限。

3. 未能促进非国有博物馆可持续运营

在资金压力日益增加的当下，非国有博物馆亟须探索非营利前提下的商业化运营模式来获取收入、维持自身运转，而税收优惠政策中明确指出非营利性收入、附属经营活动免税，从事营利性活动不能免税，但对营利性活动范围的认定难以确定，容易将有偿的公益性经营活动与营利活动同等对待。实际执行中容易对非营利机构的经营活动采取谨慎态度，在对博物馆具体业务所得是否属于非营

利收入方面莫衷一是，影响文创开发、收费展览等促进博物馆可持续发展的业务工作的开展，也可能使博物馆直接进行营利性活动，无法忠实于非营利的宗旨。

4. 非国有博物馆的法律地位难以确定

由于非国有博物馆的法律地位及适用范围还未完全廓清，在各条文中涉及“社会服务机构”“公益性社会组织”“慈善组织”“符合条件的非营利组织”并未明确将非国有博物馆列入享受优惠范畴，税务人员在实际操作中可能不予承认。博物馆的业务活动与传统意义上所谓的以救济、扶贫等为特点的慈善活动有所不同，存在不被认定为慈善组织的可能性。大部分地方性的扶持政策为政府规范性文件，法律效力不够，难以落地。

三、非国有博物馆税收优惠政策的国外经验

美国和英国是为具有公益性质的非国有博物馆提供税收优惠的典型国家。虽然两国税制相差较大，但都具有体系化支持、调动全社会捐赠和鼓励博物馆经营活动的特点，效果显著，其经验可供参考。

1. 较为全面的体系化支持

美国、英国等国家可减免扣除的税种较多，除个人所得税与企业所得税外，还有销售税、财产税、继承税、赠与税、遗产税、关税等，包含国家政府及地方政府的税收，且税前扣除额度相对较高，当年无法抵扣的部分可以通过结转在之后几年抵扣，且可供结转的年份时间也较长，如美国慈善捐赠的个人所得税抵免的结转年份为5年。税收优惠的方式也很多样，有扣除应税额度、税收抵免、税收分配等多种方式，扣除应税额度的方法被认为会导致“倒置效应（upside-down effect）”，即适用于高税率的高收入人士与低收入人士相比将从税收减免中获利更多，而税收抵免等则可避免这种效应，因而多种扣除手段的组合能起到更好的激励效果。

2. 调动全社会慈善捐赠

英国有专门针对小额捐款的政策,使大部分人都能参与支持非国有博物馆。美国将博物馆收取的会员费超过公平市场价值的部分视作捐赠予以免税,事实上是鼓励观众在享受服务的同时能够参与捐赠,通过捐赠培养公众对博物馆的爱好。捐赠的内容不仅限于资金,而且包含各类实物,甚至只是物的产权,并对每一类别的捐赠均作详细规定,使更多捐赠者能够得到更广泛的税收优惠。

3. 鼓励博物馆公益性运营活动

英美两国认为即便是非营利组织也需要与营利组织共同竞争观众(消费者),需要通过商业性质的活动筹措资金才能生存;因而对博物馆的经营活动均采取宽容态度,但对应税活动的界定以是否与宗旨有关为界,消费者是否得到回报、是否自愿参与活动等也是判断因素。允许经营行为能促进博物馆自力更生,也能全方位提升博物馆的服务能力,而对是否课税的区分则在于引导博物馆尽可能履行自身职能,促进馆藏增加,提升研究能力,向公众传递知识、培养审美等,而是否应当为谋生进行与此无关的商业活动,则需博物馆自身权衡。英国针对展览等活动,还出台相应的税收优惠政策予以支持,进一步促进博物馆使命的达成。

四、完善我国非国有博物馆税收优惠政策的路径

在许多地方政府尚未认识到非国有博物馆重要价值或由于财政压力而无法直接为其提供资助的当下,从国家层面建立税收激励机制并在各地展开具体工作能使扶持政策适用于更广阔的地区。结合国外经验和我国现状,应制定、修订相关的法律法规,调整激励方式、范围、力度等,构建起使非国有博物馆及其利益相关者均能得到正向反馈的税收制度,并优化行政部门的工作职责与方法,充分调动全社会支持博物馆,促进博物馆服务全社会。

1. 加强税收支持体系建设

完善税收法律法规,一是制定非营利机构的税收政策或修改现有税收优惠条款,在其中确认社会服务机构的免税资格,明确博物馆可作为社会服务机构享受《慈善法》中慈善组织的待遇。二是适当提高减免额度、增加优惠税种,在流转税中尤其需要免除非国有博物馆购买海外文物时的关税。不仅文物回流,财产税方面可使非国有博物馆与其他社会服务机构一同享受房产税、契税、土地使用税、车船税、印花税等税种的优惠,减轻博物馆使用馆舍、管理资产、开展业务等各方面的税务压力。三是扩展免税政策的适用对象,不仅针对博物馆与狭义的捐赠者,还可将更多社会人士纳入其中,如博物馆的赞助者、参与者等。四是根据非国有博物馆的不同规模制定不同的政策,尤其是增加针对小型机构的税式支出,使更多的博物馆享受优惠,扩大政策的覆盖面。

2. 加强对捐赠行为的激励

大力鼓励社会捐赠,拓宽非国有博物馆资金来源。一方面尽可能增加税收优惠的力度,如提高捐赠者个人所得税、企业所得税的税前抵扣比例的上限,允许个人所得税的结转,延长所得税允许结转的年份。另一方面扩展适用捐赠优惠的范围,不仅有正式的、直接的资金捐赠,还可将更具随意性的小额支付也视作捐赠,如在免费开放背景下自愿购买博物馆门票所支付的金额、实行会员制度的博物馆收取的会费等,提供相关材料即可获得一定比例的税收返还。实物捐赠也应当被纳入免税范围,但由于在各国实践中对物品的估价往往存在困难,也难以评估激励效果,同时博物馆对各类实物物品的捐赠并不是“来者不拒”,建议博物馆接受捐赠实物的范围限定在与本馆宗旨相关的文物收藏上,探索捐赠资产评估制度:由税务部门牵头、本地区文物行政部门配合组织业内鉴定专家或第三方评估机构对文物进行估价并出具鉴定报告作为申请依据,需保证鉴定组成员与文物所有者无利益关系,流程规范且全程记录并保证材料的可

回溯性。税务、文物部门等相关行政人员可向博物馆传达政策,鼓励其宣传;以促进社会了解税收激励政策,积极参与文物捐赠。

3. 加强对公益性运营活动的激励

应对博物馆的经营活动类型与相应的税收政策进行区分:第一类是围绕宗旨展开的业务活动,如举办展览、教育活动、将场地租用给相同主题的博物馆举办推广活动、开发与售卖与本馆主题或临时展览配套的周边产品、印制博物馆的宣传物料等,还有博物馆可能会举办的筹款活动,均属于符合宗旨的公益行为,可在增值税等相关应纳税额中予以全部扣除,从而鼓励博物馆更多从事与宗旨密切相关或为保证宗旨履行而进行的公共服务活动,不会偏离使命与愿景;第二类是与宗旨无关的公益行为,如为其他公益机构的活动提供场地等,其收入应当适当减税,文化商店中售卖的与知识传播、美育、文化熏陶有关但与本馆主题无关的书籍、纪念品等也应在此范围内;第三类是与宗旨无关的商业行为,如企业产品推介与售卖,则与营利公司的行为采取相同的税收政策,不予减免。

4. 加强政策落实

2017年国家文物局出台的《关于进一步推动非

国有博物馆发展的意见》中提出:“明确非国有博物馆比照国有博物馆享受公益性事业单位土地、税收、规费等方面的优惠待遇……各级文物主管部门要加强沟通协调,配合相关部门做好政策‘最后一公里’的落实。国家文物局将对各地贯彻落实情况进行调研指导,对创新举措扎实、落实成效显著的地区进行经验总结和宣传推广”,2021年《关于推进博物馆改革发展的指导意见》所指出的“推动落实土地、税收等优惠政策”等条文都表明了对落实政策的重视与决心。财政部、税务总局、民政部等相关部门也通过联合出台政策法规的形式尽可能地协调多部门管理。

政府应当充分认识到非国有博物馆的正当地位及其对文化事业的贡献,在各地扶持政策中对非国有博物馆享受税收政策的资格及税务部门的责任予以明确,甚至可以列举所能享受的税种、税率等信息,并制定实施细则说明免税的条件、手续等具体要求,提高政策的可操作性。在实践层面,除应在税务部门设立专门负责非营利机构免税事务的分支科室或专职人员外,还可以通过向博物馆发放统一并有法律效力的捐赠凭证、简化审核流程、发布政策信息与指南等手段来减少博物馆享受优惠政策的阻力。

参考文献

- [1] 王丛. 促进非营利组织发展的税收激励政策研究[D]. 济南: 山东财经大学, 2017: 15.
- [2] CHARTRAND H H, MCCAUGHEY C. The arm's length principle and the arts: an international perspective[M]. Americans for the Arts, 1989: 2.
- [3] 凌金铸. 影响美国文化艺术的间接政策[J]. 上海交通大学学报(哲学社会科学版), 2013(4): 74.
- [4] 国家文物局. 国家文物局对十三届全国人大二次会议第2236号建议的答复. 文物博函〔2019〕659号. [Z/OL](2017-7-9)[2019-11-20]. http://www.ncha.gov.cn/art/2019/11/20/art_2237_42957.html.
- [5] 中华人民共和国海关总署. 关于实施《国有公益性收藏单位进口藏品免税暂行规定》的有关事项. 总署公告〔2010〕7号. [Z/OL]. (2010-1-29). <http://www.customs.gov.cn/customs/302249/302266/302267/356952/index.html>.