

## 我國非營利組織租稅徵免之實證研究

許崇源\* 吳國明\*\*

**摘要：**本文探討非營利組織及其捐贈者所享受的租稅優惠，是否應依組織性質的不同而有所差異。本研究參考相關文獻及美國內地稅法的分類方式，將國內非營利組織依公益性及商業性劃分為六類，並寄發問卷詢問國內會計師、營利事業財務主管及負責人、非營利組織管理者及負責人、學者及稅務人員對此六類組織及其捐贈者享受各項免稅優惠的贊同程度。本研究以敘述統計、t 檢定及變異數分析等統計方法對文獻探討所建立的假說進行測試。研究結果發現各界對於非營利組織及捐贈者享受免稅優惠的贊同程度，依組織公益性及商業性的不同而有顯著的差異，公益程度愈高者，商業性愈低者，各界贊成免稅的程度愈高。是否免稅之考量中公益性所占分量遠重於商業性。各界對於非營利組織及其捐贈者享受租稅減免優惠的贊同度，因稅目的不同而有顯著的差異。對於捐贈者享受所得稅或遺贈稅扣除優惠的贊同程度則高於非營利組織本身享受各稅減免的贊同程度。

**關鍵詞：**非營利組織、免稅、公益性、商業性。

---

\* 國立政治大學會計學系教授

\*\* 眾信會計師事務所

作者感謝江明修教授、林世銘教授及兩位匿名評審提供之建議。

## **An Empirical Study on the Tax Exemption of Nonprofit Organizations**

**Chung-Yuan Hsu   Kou-Ming Wu**

**Abstract:** This study classifies nonprofit organizations into six categories in terms of the degree of their public and commercial characteristics. We employ the questionnaire to investigate the opinions of different specialists, including scholars, the certified public accountants, the managers or executive officers of nonprofits and business companies, and the agents of tax authority. The responders are inquired to express their opinion to the tax-exempt status of the six kinds of nonprofits, respectively. Descriptive statistics, t tests, and ANOVA are applied to analyze the collected data. The following results are obtained: The responders' agreement to the tax exemption of the nonprofits and their donors are significantly influenced by the public and commercial characteristics of the organizations. The higher the public nature of nonprofits, the higher the responders' agreement to tax exemption; the lower the commercial nature of the nonprofits, the higher the responders' agreement. The public characteristic is more important than the commercial characteristic when responders make decision to tax-exempt status. We also find that the responders' agreement to the tax exemption for nonprofits and their donors are significantly different between different tax objectives, and the responders' agreement to the tax deduction for donors is higher than the agreement to the tax exemption for nonprofits.

**Key Words:** Nonprofit Organizations; tax exemption; public characteristic; commercial.

## 壹、研究目的與動機

非營利組織 (nonprofit organization, 簡稱 NPO) 的興起, 不但滿足了人民各式各樣的需求, 更照顧了社會上的弱勢團體, 對國家經濟與社會安全有直接與間接的助益。因此, 很多學者專家 (如 Hansmann, 1980) 主張國家應提供以公益為目的之非營利組織免稅之優惠, 以鼓勵非營利組織提供各式各樣的服務, 補充政府及市場功能之不足, 並提升社會之多元發展。但另一方面, 免稅亦造成了非營利組織與營利事業之不公平競爭, 不利有限資源之分配, 因此, 歐美學術機構近年來積極探討非營利組織相關租稅問題 (如 Brody, 1998; Grimm, 1999; Holcombe, 2000 等)。我國稅法亦依各國慣例賦與非營利組織各種免稅之優惠, 惟早期對免稅條件之規範較少, 導致部分不肖人士利用非營利組織規避稅負, 造成不公平競爭之現象, 故過去有關非營利組織租稅之文獻大部分著重於非營利組織之免稅規範與管理 (李統順, 1997; 蘇慶義, 1988; 黃世鑫與宋秀玲, 1989; 林妙雀與楊建民, 1991; 陳培和, 1991; 杜榮瑞與薛明玲 1993)。隨著我國非營利組織日益增多 (財團法人喜馬拉雅研究發展基金會, 1997) 及基金規模日趨擴大 (財團法人喜馬拉雅研究發展基金會, 1999), 加上許多非營利組織從事銷售貨物或勞務, 以遂行其使命 (如醫院、學校或社會福利團體輔助障礙人士就業等) 或籌措所需財源, 非營利組織租稅徵免問題之探討益趨重要。

近年來, 國內學者對非營利組織的研究有逐漸增加的趨勢, 然國內相關論文主要在行銷觀念或績效評估的研究 (如司徒達賢, 2000; 江明修, 2000 等), 有關非營利組織租稅之探討則著重於非營利組織之免稅規範與管理, 除吳美瑤 (1997) 及許永議 (1998) 曾針對我國 84 年對非營利組織營業課稅制度之變革, 分別以訪談及問卷調查之方式探討外, 尚少研究針對非營利組織之相關租稅徵免全面性的實證探討。

許崇源與吳國明 (2000) 分析非營利組織免稅之各種理論, 如補助理論、稅基定義理論、主權理論及捐贈理論等, 從理論面與規範面探討我國現行非營利組織租稅相關規定, 認為非營利組織不分配盈餘之特性及有關公益性與非公益性之劃分非常重要, 進而主張非公益性組織租稅之

減免應依租稅之本質而訂定，<sup>1</sup>至於公益性之非營利組織，除依租稅之本質而免稅外，亦應適當予以免稅之優惠，以資鼓勵。換言之，許崇源與吳國明（2000）主張對不同公益程度非營利組織之不同來源所得或不同稅目之免稅應有所差別。有關非營利組織之免稅問題，除理論面之探討外，各界之意見為何，乃政府立法及制定政策之重要依據，因此本研究依據前述許崇源與吳國明（2000）之主張，進一步就非營利組織之特性，針對不同之租稅，採取問卷調查方式徵詢並分析各界意見，以供主管機關及相關單位參考，實證結果支持許崇源與吳國明（2000）有關非營利組織租稅徵免規定應區分公益性與非公益性，及不同稅目應不同處理之主張，值得作為未來檢討非營利組織租稅徵免之參考。

本文後續架構包括：第二節文獻探討與假說建立，第三節說明研究方法與問卷設計，第四節則為調查結果分析，第五節為結論與建議。

## 貳、文獻探討與假說建立

### 一、非營利組織應否免稅

即使非營利組織所從事公益行動，有助於國家經濟與社會安全，並非必然以免稅方式予以獎勵，亦可透過直接或間接補助方式為之。因此探討非營利組織租稅徵免的第一個議題，應從政府應否補助非營利組織及補助方式應採直接補助或免稅補助開始討論。租稅減免亦屬政府稅式支出，可能造成不方便、無效率或不公平等情況，<sup>2</sup>因此蘇慶義（1988），黃世鑫及宋秀玲（1989）皆不贊成採取免稅方式補助非營利組織，進而主張應將非營利組織從事營利活動所產生之營業所得列入課稅範圍，至於公益性高的非營利組織則視其成效，由政府支出直接給予補助。但

<sup>1</sup> 所稱租稅之減免應依租稅之本質而訂定，係指民眾如自行集體行動不必納稅之行為或標的，以非營利組織方式為之，亦不需課稅；反之，如民眾集體進行應納稅之行為或標的，以非營利組織方式為之，亦需課稅，故消費合作社之「銷售」商品給社員，免納營業稅，但其所有土地則應納地價稅（除非法令另有優惠）。

<sup>2</sup> 不方便指透過免稅較無法直接針對政府所要補助的對象給與補助；無效率則係租稅上的補助可能造成政府更大的損失；而不公平則指財源愈多、所得愈高者所獲補助愈大。

Weisbrod (1977) 則認為民主制度常將政府施政綁在中間選民的願望上，很多非營利團體無能力去遊說政府立法來補助他們；Simon (1987) 亦認為政府作業存在過多的評估與監督，其行動受議會多數決的影響，往往無法提供全方位的服務及財貨，故認為免稅補助才是較好的方式；而Brody (1998) 則就主權觀點，認為非營利組織具有其主權，政府應給予免稅優惠以避免非營利組織陷入向政府遊說、爭取經費的窘境。基於上述理由，許崇源與吳國明 (2000) 較贊成以免稅方式補助。因此本研究首先測試下列假說：<sup>3</sup>

**假說 1: 我國各界人士對非營利組織之補助較贊成採取免稅優惠之方式。**

## 二、非營利組織公益性高低對其免稅資格之影響

在實務上，各國雖然對非營利組織大部分採用免稅補助的方式，但其規定並不相同，有些國家對於公益性不同的非營利組織給予不同程度的租稅減免補助，而有些國家的稅法則不按公益性劃分，亦即對不同公益性的非營利組織給予相同的租稅減免。例如美國將非營利組織分成互益性組織、公共資援型公益性組織、私人型公益性組織作業型及補助型等四類，英國分成慈善機構與非慈善機構兩類，日本、德國、加拿大、新加坡及我國則未依公益性劃分 (許崇源與吳國明, 2000)。許崇源 (2000) 認為公益與互益之劃分，與租稅是否減免之考量最攸關，而根據補助理論，公益性愈高者，越有理由獲得補助 (Hopkins, 1992; Brody, 1998)，故本研究進一步測試下述假說：

**假說 2: 我國各界人士對於非營利組織及捐贈者享受免稅優惠的贊同程度，依組織公益性質的不同而有顯著的差異，且公益性愈高者愈值得免稅。**

為更詳細驗證上述假說，本研究參考美國稅法之分類及我國實際情況將非營利組織依公益性質分成三類，即公共資援公益性非營利組織、

<sup>3</sup> 本文之假說即本文所欲調查之議題，為方便統計檢定，本文參考。

私人資援公益性非營利組織及互益性非營利組織。<sup>4</sup>公益性非營利組織服務對象為社會大眾，較之互益性非營利組織僅以社員或會員為服務對象，公益性組織的服務對象較廣泛，產生較大的外部性利益，較互益性組織更有理由享受較高程度的租稅減免優惠。公共資援組織的資金來自公眾，較易受公眾監督，本研究假設公共資援公益性非營利組織較不會保留資金於基金會，且資金的運用較具效率，故較私人資援型公益性非營利組織能產生較大的外部性利益，因而公共資援型組織較私人資援型組織有理由享受較高程度的租稅減免優惠，其贊助者亦較值得給予租稅優惠。

### 三、非營利組織資金來源之商業性高低對其免稅資格之影響

按 Bittker and Rahder (1976) 之稅基定義理論，非營利組織僅屬導管，而非實際的個體，政府不應對非營利組織課徵所得稅。但免稅的範圍是否應包括商業活動收入，則見仁見智，贊成者主要係基於非營利組織應從事經濟活動，方能持續其目的活動（甚至該活動本身即屬組織之目的事業，如醫院、教育等），反對者則認為同樣從事經濟活動，非營利組織可免稅，營利組織則否，有違公平競爭原則（財團法人喜馬拉雅研究發展基金會，2000）。但同樣基於公平原則亦有人主張非營利組織無法發行股票、債券以募集資金，其競爭立足點本即不公平，對非營利組織免稅亦只不過給予非營利組織「平等立足點」的「概略的正義」（喜馬拉雅研究發展基金會，2000；Hansmann，1981）。在實務上，商業活動是否落入所得稅的稅基，各國均有不同的規定。世界各國對非營利組織商業活動的課稅規定有所不同，例如美、英、新等國對符合免稅或慈善目的之商業活動收入不課稅；日本則對依法向主管機關申請為「公益法人」者，以較低稅率對商業活動收入課稅；菲律賓、波蘭（1991-1995年）則對所有商業活動收入課稅（許永議，1998；喜馬拉雅研究發展基金會，2000）。

不同於其他各國（美國、德國、英國、新加坡及加拿大）對於符合

---

<sup>4</sup> 美國稅法將私人型基金會又分作業型及補助型兩類，其課稅亦所區別。但因我國財團法人甚少作業型及補助型之區分，故本文之實證研究，僅分成三類探討。

慈善目的之商業活動不予課稅的方式，我國稅法自 84 年起對非營利組織之商業所得原則上並不免稅，不因其組織型態或公益性高低而有所不同。究竟我國各界人士對非營利組織之商業所得活動課稅之意見為何，值得進一步探究，因此本研究測試下列假說：

**假說 3：我國各界人士對於非營利組織及捐贈者享受免稅優惠的贊同程度，依組織之商業性不同而有顯著的差異，且對非商業性者贊成免稅之程度較高。**

為同時驗證上述假說 2 及假說 3，本研究將非營利組織進一步分成六類如表 1，其中第二、四、六類非營利組織因為不具商業性質，故較具商業性質的第一、三、五類非營利組織有理由享受租稅減免優惠。

**表 1 本研究對非營利組織之分類（依公益性及商業性質分）**

按公益性劃分		特性界定	商業性	非商業性
			經常性收入主要來自銷售貨物或勞務，或組織活動有益於企業形象或業務	經常性收入主要並非來自銷售貨物或勞務，或組織活動非以有益於企業形象或業務為目的
公益性組織	公眾資援型組織	以社會大眾為服務對象。 資金來自公眾	<b>第一類組織</b> 私立學校、財團法人醫院。	<b>第二類組織</b> 教堂、寺廟、財團法人本教育文教基金會。
	私人基金會	以社會大眾為服務對象。 資金來自少數個人或企業	<b>第三類組織</b> 金車文教基金會、統一超商好鄰居文教基金會。	<b>第四類組織</b> 財團法人董氏基金會、財團法人傑出人才發展基金會。
互益性組織		以會員為服務對象。	<b>第五類組織</b> 俱樂部、合作社。	<b>第六類組織</b> 工會、商會、宗親會、宗教團體。

#### 四、非營利組織免稅優惠是否因稅目不同而有所區別

根據稅基定義理論及許崇源與吳國明(2000)之分析結論,對不同類型組織之不同稅目應採不同免稅型態,故本文選擇六項稅目(包括非營利組織本身之所得稅、營業稅、關稅、財產稅是否免稅,及捐贈人是否可享受所得稅列舉扣除之優惠及遺贈不計入遺贈總額優惠等)進行測試。綜觀以上六個租稅減免項目,或所屬稅目不同,或其租稅減免的理由不同,本研究預期各界對於非營利組織享受各項租稅減免的贊同度必定不會完全相同,故驗證以下假說:

**假說 4: 我國各界人士對於非營利組織及捐贈者享受租稅減免優惠的贊同度,因租稅減免項目的不同而有顯著的不同。**

#### 五、對非營利組織捐贈之免稅意見

在捐贈者租稅減免優惠方面,稅基定義理論說明了捐贈者所捐贈的金額或財產非屬捐贈者個人可享用的財產,故贊成捐贈者可享受所得稅及遺贈稅的租稅減免者可能較多,甚至高於非營利組織本身享受各稅減免的贊同程度,故本研究進一步驗證以下假說:

**假說 5: 我國各界人士對於捐贈者享受所得稅或遺贈稅抵減優惠的贊同程度,高於對非營利組織本身享受各稅減免的贊同程度。**

### 參、研究方法及問卷設計

為檢驗前節所述假說,本研究透過問卷的方式,以蒐集我國各界人士對非營利組織享受租稅減免優惠的看法,作為結論與建議之依據,問卷包括兩大部分,第一部份詢問受試對象有關政府應否補助公益性及互益性非營利組織,其較理想的補助方式為何?本題共有四個選項可供選擇,分別為:免稅補助、不須補助、直接金錢補助及其他。第二部分即詢問各界對各類型非營利組織享受各種不同稅目免稅優惠的贊同程度,若勾選 1 代表非常不贊同,

勾選 7 代表非常贊同。<sup>5</sup>

### 一、資料之蒐集

本研究於民國 89 年 5 月 2 日寄發 744 份問卷，至 6 月 1 日止回收 144 份問卷，有效問卷回收率為 20% (詳見表 2)，寄發的對象共有五類，分別為：

- [一]、會計師:根據台北市會計師公會、台灣省會計師公會及高雄市會計師公會之 87 年度我國執行業務會計師名冊，以系統隨機抽樣，共寄發 130 份問卷。
- [二]、營利事業:針對台灣經濟新報社 (TEJ) 所提供的我國上市及上櫃公司基本資料，及中小企業處所提供之中小企業資料，以系統隨機抽樣，對選取企業之負責人或財務經理寄發問卷，共計 200 份，退回 3 份。
- [三]、非營利組織:針對喜馬拉雅基金會所提供的我國非營利組織基本資料庫，以系統隨機抽樣，對非營利組織執行長或董事長寄發問卷，共計 200 份，退回 5 份
- [四]、學者:針對大專院校教授租稅理論、租稅法規、稅務會計及從事非營利組織相關研究的學者寄發問卷，共計 129 份。
- [五]、稅務機關人員:針對台北市國稅局稅務人員發送問卷，共計 85 份。

表 2 問卷回函統計表

受訪者	寄發份數	退回份數	實際寄達份數	回函有效份數	回收率
會計師	130		130	20	15.38%
營利事業	200	3	197	29	14.72%
非營利組織	200	5	195	26	13.33%

<sup>5</sup> 問卷詳細內容請洽作者。

學者	129		129	27	20.93%
稅務稽徵人員	85		85	42	49.41%
合計	744		736	144	19.57%

為提高問卷之信度與效度，問卷設計對於非營利組織之分類依據係參酌國內外學者的見解及美國稅法對非營利組織的劃分方式，而受試對象除了非營利組織本身以外，亦包括了與非營利組織可能有營業競爭關係的營利事業、負責為非營利組織及營利事業簽證財務報表的會計師、對於租稅理論或非營利組織深入瞭解的學者及負責租稅稽徵的稅務稽徵人員，所有受試者之平均年資為 9.63 年，回函者之職位及人數詳見表 3，回函人士之資歷應足以回答本研究之問卷。問卷回函資料經過信度檢定，Cronbach' s  $\alpha$  值為 0.9487，顯示本問卷之信度相當高。

表 3 回函者年資及職位統計表

受試對象	平均年資	職位
會計師	10.33 年	會計師
營利事業	20 年	董事長、總經理、財務或會計或其他主、經辦人員
非營利組織	5.9 年	董事長、秘書長、執行長、執行秘書、財務或會計主管
學者	7.8 年	系或科主任、教授、副教授及講師
稅務機關	10 年	科長、股長、組長、稅務員
所有受試者	9.63 年	

## 二、資料分析方法

本研究資料分析，除敘述統計（如意見次數及百分比，各稅免稅優惠贊同程度的平均值及標準差的計算）及 t 檢定外，主要係利用變異數分析 (Analysis of Variance) 以檢驗非營利組織的公益性、商業性、免稅項目、受訪者等變數，是否影響各界對非營利組織及捐贈者享受免稅優惠的贊同度，同時亦進行事後檢定 (Tukey、Duncan 及 Scheffe 等) 測試，以探究哪些自變數造成受試者意見之差異。

本研究變異數分析模式中，因變數與自變數簡述如下：

[一] 因變數：(免稅贊同程度)

Y 代表各界對 NPO 各種稅目、捐贈者或繼承人享受租稅減免的贊同程度；Y=1, 2, 3, 4, 5, 6, 7。1 代表非常不贊同，勾選 7 代表非常贊同，其餘類推。

[二] 自變數：P (公益性)，C (商業性)，E (稅目)，U (受訪者)

公益性指 NPO 從事活動之公益程度，依其程度分為公共支援型公益性組織，私人型公益性組織，互益性組織等三類。

商業性指 NPO 資金來源之性質，分為商業性質及非商業性質等二類。

稅目即免稅項目，包括非營利組織本身所得稅免稅、營業稅、關稅或財產稅免稅，捐款人可享受所得稅列舉扣除優惠，捐贈 NPO 的財產免計入遺產總額或贈與總額等六類。

受訪者則有會計師，營利事業，非營利組織，學者及稅捐機關等五類。

變異數分析模式中，除對公益性質、商業性質、免稅項目及受訪者種類等四個變數之主影響 (main effect) 加以測試外，亦納入各變數間之可能交互影響，因此實證模式中 共有 15 個變數 (詳見表 7)。<sup>6</sup>

## 肆、實證結果分析

### 一、基本分析 (敘述性統計)

#### [一]、非營利組織補助方式之意見

本研究首先探討我國各界人士對非營利組織補助與否及補助方式之

<sup>6</sup> Neter, Wasserman, and Kutner (1990) 指出，當自變數為質性 (qualitative) 變數，或雖然自變數為量性 (quantitative) 變數，但應變數與自變數之統計關係不定時，適合採用變異數分析。本文變異數分析檢定時係採用一般線性模式 (General Liner Model)。

意見。表 4 顯示高達 64.6% 的受訪者認為政府不需對互益性非營利組織提供補助。會有這樣高比例的受試者反對政府提供互益性組織補助，可能係因為互益性組織僅對社員或會員服務，且通常不從事公益活動，僅為少數群體謀福利，故各界皆認為政府不應給予補助。相較於公益性非營利組織，僅有 7.6% 的受訪者認為政府不需提供補助，顯有不同。在贊成對公益性非營利組織補助的人士中，贊成採用免稅補助方式者為贊成採直接金錢補助者之二倍以上（86 人:41 人），此項比率在贊成對互益性非營利組織補助的人士中更遠超過三倍（38 人:11 人）。實證結果支持假說一「我國各界人士對於非營利組織之補助較贊成採取免稅優惠方式」。

表 4 非營利組織補助方式之意見統計表

公益性組織的補助方式	會計師		營利事業		非營利組織		學者		稅務機關		全部受試者	
	次數	比率	次數	比率	次數	比率	次數	比率	次數	比率	次數	比率
免稅補助	12	60%	20	69.0%	14	53.8%	21	77.8%	19	45.2%	86	59.7%
不需補助	2	10%	4	13.8%					5	11.9%	11	7.6%
金錢補助	6	30%	5	17.2%	10	38.5%	5	18.5%	15	35.7%	41	28.5%
其他					2	7.7%	1	3.7%	3	7.1%	6	4.2%
總數	20	100%	29	100%	26	100%	27	100%	42	100%	144	100%
互益性組織的補助方式	會計師		營利事業		非營利組織		學者		稅務機關		全部受試者	
	次數	比率	次數	比率	次數	比率	次數	比率	次數	比率	次數	比率
免稅補助	5	25%	7	24.1%	11	42.3%	6	22.2%	9	21.4%	38	26.4%
不需補助	14	70%	22	75.9%	11	42.3%	17	63.0%	29	69.0%	93	64.6%
金錢補助	1	5%			2	7.7%	4	14.8%	4	9.5%	11	7.6%
其他					2	7.7%					2	1.4%
總數	20	100%	29	100%	26	100%	27	100%	42	100%	144	100%

## [二]、公益性及商業性對非營利組織免稅之影響

表 5 顯示對非營利組織之免稅贊同度，前四名皆為公益性非營利組織，互益性非營利組織的免稅贊同度排名則落在最後兩名。以上結果顯示我國各界人士對於非營利組織免稅之考慮因素中，公益性質之劃分佔

有重要影響地位。在四類公益性非營利組織（第一、二、三及四類組織）中，第二類及第四類組織的免稅贊同度分別為最高及次高，顯示各界對於非商業型組織有較高的免稅贊同度，而對於商業型非營利組織（第一及第三類）的免稅贊同度則較低。在兩類互益性組織（第五及第六類組織）中，各界對於非商業型組織的免稅贊同度亦較高。上述實證結果支持假說 2「我國各界人士對於非營利組織及捐贈者享受免稅優惠的贊同程度，依組織公益性質的不同而有顯著的差異，且公益性愈高者愈值得免稅」及假說 3「我國各界人士對於非營利組織及捐贈者享受租稅減免優惠的贊同度，因租稅減免項目的不同而有顯著的不同。」

表 5 非營利組織是否免稅意見統計表—按公益程度及商業性劃分

受試者	組織類型及實例	全部六種稅目贊同度	
		平均值*	排名
所有受試者	第一類組織---公眾資助商業型公益性組織 私立學校、財團法人醫院	4.584	3
	第二類組織---公眾資助非商業型公益性組織 教堂、寺廟、財團法人本教育文教基金會	4.848	1
	第三類組織---私人資助商業型公益性組織 金車文教基金會、統一超商好鄰居文教基金會	3.625	4
	第四類組織---私人資助非商業型公益性組織 財團法人董氏基金會、傑出人才發展基金會	4.62	2
	第五類組織---商業型互益性組織 俱樂部、合作社	1.964	6
	第六類組織---非商業型互益性組織 工會、商會、宗親會、宗教團體	3.412	5

\* 為避免平均值受各類受訪人數不同之影響，上列贊同度係由五種受試對象之平均值簡單平均計算，而非按所有受試者之贊同度平均計算

圖一顯示不同類受訪者對不同公益程度之非營利組織免稅之贊成程度雖有所不同，但假說二之預期關係並未改變，各界對公共資援公益型非營利組織免稅之贊同程度高於私人資援公益型非營利組織，對私人資援公益型非營利組織免稅之贊同程度又高於互益型非營利組織。圖二亦

顯示不同類受訪者對商業性與非商業性財源之非營利組織之免稅贊成程度雖有所不同，但假說三之預期關係並未改變，各界對非商業性非營利組織免稅之贊同程度高於商業性非營利組織。

[三]、不同稅目之影響

表 6 顯示受訪者對非營利組織不同稅目之免稅贊同程度有所不同，以捐贈者得將捐贈列為所得扣除優惠最高 (4.165)，捐贈者捐贈免徵遺贈稅其次 (4.048)，而以免非營利組織財產稅最低 (3.557)，其中對給與商業型互助性非營利組織營業稅及財產稅免稅優惠之贊成度僅分別為 1.81 及 1.86，顯著不贊成 (4 以下代表偏向不贊成；4 以上代表偏向贊成)。如進一步區分為對捐贈者享受所得稅或遺贈稅抵減優惠的贊同程度與對非營利組織本身享受各稅減免的贊同程度，表 7 顯示我國各界人士對前者免稅之贊成度顯著高於後者，亦即假說 4「我國各界人士對於非營利組織及捐贈者享受租稅減免優惠的贊同度，因租稅減免項目的不同而有顯著的不同」及假說 5「我國各界人士對於捐贈者享受所得稅或遺贈稅抵減優惠的贊同程度，高於對非營利組織本身享受各稅減免的贊同程度」為實證結果所支持。

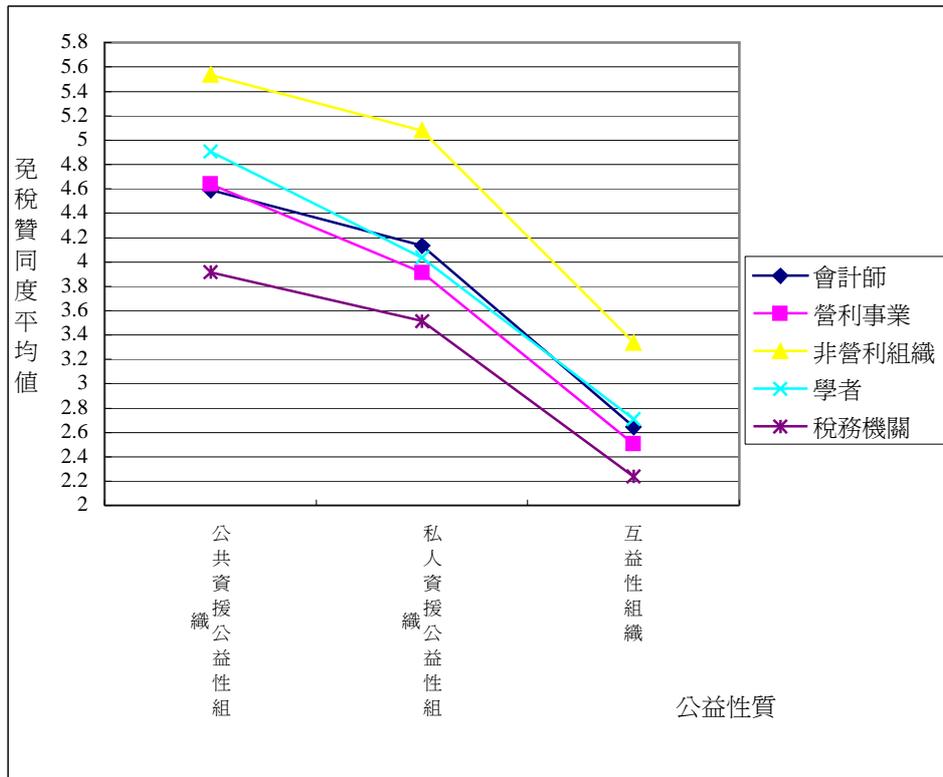


圖 1 不同類別受訪者對不同公益性非營利組織免稅贊成度比較圖

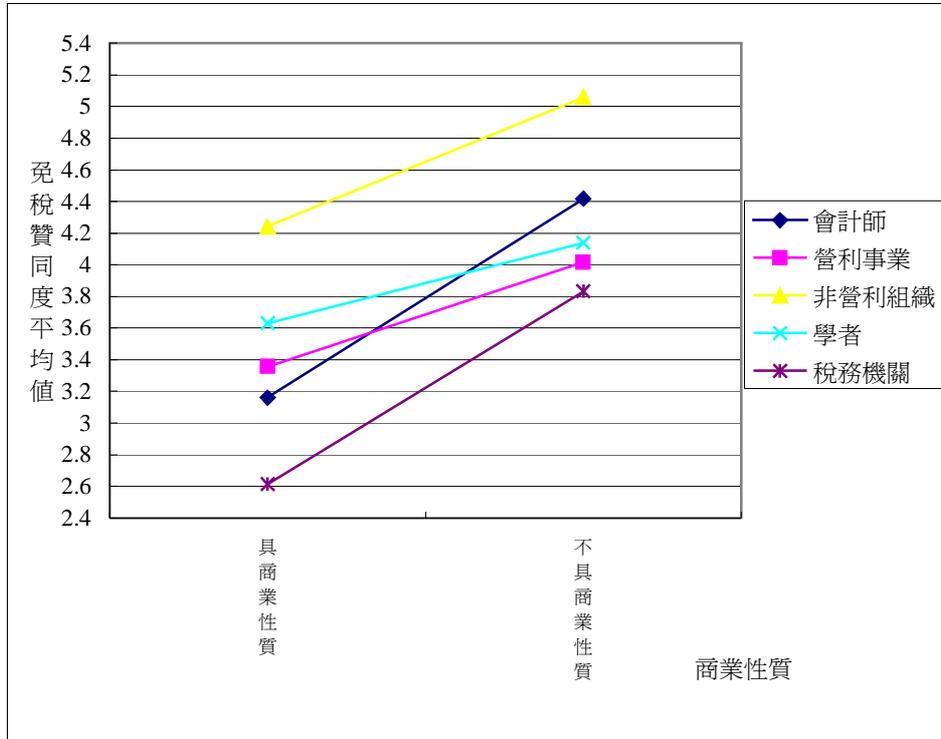


圖 2 不同類別受訪者對不同商業性質非營利組織免稅贊成度比較圖

表 6 非營利組織是否免稅意見統計表—按不同稅目劃分

受試者	組織 類型	所得稅		營業稅		關稅		財產稅		捐贈列為所得		捐贈免課遺	
		免稅贊同度		免稅贊同度		免稅贊同度		免稅贊同度		扣除贊同度		贈稅贊同度	
		平均	排名	平均	排名	平均	排名	平均	排名	平均	排名	平均	排名
所有受試者	一	4.03	3	4.546	3	5.166	1	4.6	1	5.424	1	5.222	1
	二	4.784	1	4.88	1	5.008	2	4.396	2	5.034	2	4.872	2
	三	3.542	5	3.474	5	3.616	4	3.192	4	4.03	4	3.914	4
	四	4.564	2	4.604	2	4.444	3	4.198	3	4.884	3	4.87	3
	五	1.958	6	1.814	6	1.922	6	1.86	6	2.136	6	2.096	6
	六	3.59	4	3.556	4	3.446	5	3.094	5	3.48	5	3.314	5
	平均	3.745	#	3.812		3.934		3.557		4.165		4.048	

\* 類別定義請見表 5。

# 為避免平均值受各類受訪人數不同之影響，上列贊同度係由五種受試對象之平均值簡單平均計算，而非按所有受試者之贊同度平均計算。

**表 7 各界對於捐贈扣除及非營利組織本身享受免稅優惠的贊同度統計表**

	免稅項目	個數	贊同免稅程度平均值	標準差
免稅贊同度	捐款者所得稅及遺贈稅扣除	1728	4.03*	2.28
	非營利組織本身所得稅、營業稅、關稅及財產稅免稅	3456	3.65*	2.30

\*  $t$  檢定顯示兩平均值顯著差異( $\alpha < 0.01$ )

## 二、綜合分析及檢定

為驗證上述基本分析個別實證結果是否受其他因素之影響而造成，本研究進一步採變異數分析，以檢驗各假說。分析結果見表 8。

**表 8 變異數分析實證結果—依變數為免稅贊同度**

來源	變異平方和	自由度	均值平方	F值	顯著水準
Corrected Model	7006.147	179	39.140	9.566	.000
Intercept	72455.799	1	72455.80	17707.7	.000
公益性質(P)	3566.915	2	1783.458	435.865	.000
商業性質(C)	974.711	1	974.711	238.213	.000
免稅項目(E)	233.177	5	46.635	11.397	.000
受試者種類(U)	1198.723	4	299.681	73.240	.000
公益性質(P)*商業性質(C)	288.428	2	144.214	35.245	.000
公益性質(P)*免稅項目(E)	78.506	10	7.851	1.919	.038
商業性質(C)*免稅項目(E)	45.359	5	9.072	2.217	.050
公益性質*商業性質*免稅項目	18.264	10	1.826	.446	.924
公益性質*受試者種類	63.291	8	7.911	1.933	.051
商業性質*受試者種類	114.620	4	28.655	7.003	.000

公益性質*商業性質*受試者種類	86.609	8	10.826	2.646	.007
免稅項目*受試者種類	53.884	20	2.694	.658	.870
公益性質*免稅項目*受試者種類	58.084	40	1.452	.355	1.000
商業性質*免稅項目*受試者種類	32.872	20	1.644	.402	.992
公益性質*商業性質*免稅項目*受試者種類	21.932	40	.548	.134	1.000
Error	20475.179	5004	4.092		
Total	101420.00	5184			
Corrected Total	27481.326	5183			

R Squared = .255 (Adjusted R Squared = .228)

表 8 顯示受試者間對不同公益程度、不同商業性非營利組織間不同稅目之免稅贊成程度均有顯著不同。進一步以 Duncan ( $\alpha = 0.05$ ) 比較檢定，顯示受訪者對三種不同公益性質組織的免稅贊同度顯著不同，其中以互益性非營利組織最低 (2.64)，私人資援公益性非營利組織其次 (4.06)，而公眾資援公益性非營利組織最高 (4.63)，故假說 2 獲得支持。<sup>7</sup>表 8 亦顯示受訪者贊成非商業性組織免稅之程度遠高於商業性組織 ( $\alpha = 0.01$ )，故假說 3 亦獲得支持。至於不同稅目間之免稅贊同度，表 9 顯示以 Duncan ( $\alpha = 0.05$ ) 比較檢定之結果，顯示贊成「個人捐贈可享受所得稅列舉扣除優惠」及「捐贈財產不計入遺產總額或贈與總額」之免稅贊成度，顯著高於其他四項非營利組織本身租稅 (所得稅、營業稅、關稅與財產稅) 免稅之贊成度，故假說 4 與 5 亦獲得支持。而其中財產稅免稅程度之贊成度最低，和許崇源與吳國明 (2000) 之主張相符。

表 9 受訪者對各類稅目免稅贊成度比較表

免稅項目	觀察個數	贊同免稅程度*			
		(1為極不贊成，7為極贊成)			
組織本身財產稅免稅	864	3.43			
組織本身營業稅免稅	864		3.68		
組織本身所得稅免稅	864		3.69		
組織本身關稅免稅	864		3.82	3.82	

<sup>7</sup> 以 Tukey HSD 及 Scheffe 檢定結果，與 Duncan 檢定結果類似。

捐贈財產不計入遺產總額或贈與總額	864			3.93	3.93
個人捐贈可享受所得稅列舉扣除優惠	864				4.12
Sig (p值).		1.000	.176	.230	.060

\* 列於同一欄代表項目間彼此並無顯著差異；列於不同欄代表項目間彼此差異顯著 ( $\alpha = 0.05$ )

表 8 亦顯示公益性、商業性及不同稅目彼此 (任二者) 間具有交互影響, 其中特別值得一提的是, 雖然各界對公益程度愈高者, 愈贊成給予免稅; 商業性愈低者, 愈贊成給予免稅。但圖 3 顯示非營利組織的公益性愈高, 各界對於具商業性與不具商業性組織的免稅贊同度差異愈小; 而公益性愈低, 各界對於具商業性與不具商業性組織的免稅贊同度差異愈大。

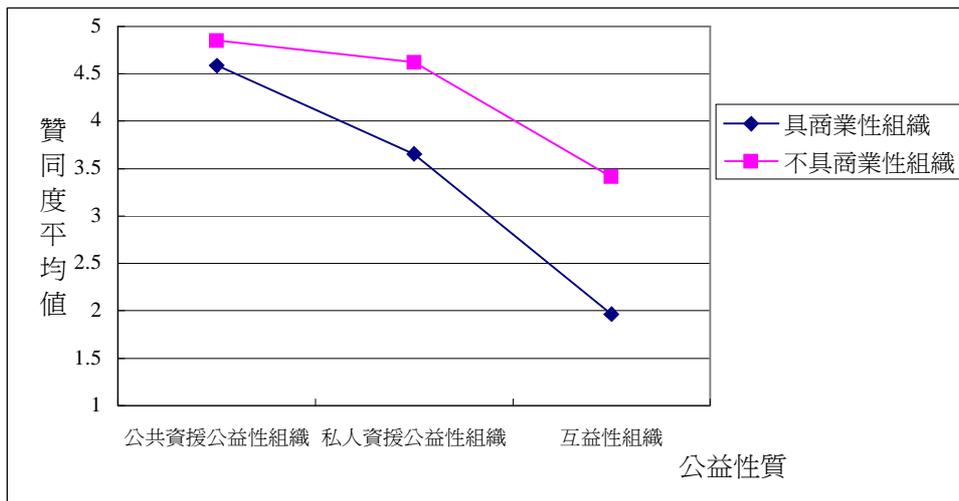


圖 3 公益性質與商業性質之交互作用分析圖

## 伍、結論與建議

本研究之目的在探討我國各界對非營利組織租稅徵免之相關意見, 並用以檢驗各種免稅理論及主張。實證結果顯示各界人士較贊成給予公益性非營利組織補助, 較不贊成給予互益型非營利組織補助。至於補助方式, 贊成以免稅優惠方式者遠多於直接金錢補助者。本研究依服務對象的多寡及資金的來源將非營利組織分為三類, 分別為公共資援公益性非營利組織、私人資援

公益性非營利組織及互益性組織，各界對於此三類組織及捐款者享受各稅免稅優惠的贊同程度有顯著的差異，其中以對公共資援公益性非營利組織本身及捐款者享受各項免稅優惠的贊同程度為最高，其次為私人資援公益性非營利組織，而以互益性組織的免稅贊同程度為最低。由於各稅課徵的理由及性質並不相同，各界對於非營利組織享受不同免稅項目的贊同程度有顯著的差異，對於捐款者或其繼承人享受所得稅及遺產稅扣除優惠的贊同度顯著高於對非營利組織本身享受各稅減免的贊同度，其中以對非營利組織本身享受財產稅免稅優惠的贊同度最低。特別值得一提者，實證結果顯示當非營利組織的公益性愈低(高)，各界對於具商業性與不具商業性組織的免稅贊同度差異愈大(小)。

根據理論分析及研究發現，我們建議租稅主管機關修改免稅適用標準，比照英美的作法將非營利組織依公益性質，有系統的劃分為二至三類，並對具高公益性之非營利組織給予較高程度的免稅優惠，而對於低公益性之非營利組織則給予較低程度的免稅優惠。財政部於 84 年以防弊為由修改免稅適用標準將非營利組織所有的營利所得列入課稅範圍，似乎值得進一步檢討。非營利組織是否應予課稅，不應忽略非營利組織的本質及其免稅理論基礎，建議參酌英國、美國、新加坡及德國的作法，僅將非營利組織商業行為的課稅範圍限於違反組織目的或慈善目的之商業行為所得，甚或課予不同稅率。此外，本研究僅就公益性及商業性進行研究，並未進一步按非營利組織之功能分類，恐不盡完善，例如本研究將教堂、寺廟及財團法人人本教育文教基金會依其公益性質及商業性質分類為同一類組織，但教堂及寺廟屬宗教功能組織，而財團法人人本教育文教基金會則屬教育文化功能組織，其功能顯有差異，是否應給予租稅減免上的差別待遇仍有待未來進一步探討。

## 參考文獻

- 司徒達賢，2000，非營利組織的經營管理，天下遠見出版股份有限公司，台北。
- 江明修，2000，第三部門經營策略與社會參與，智勝文化，台北。
- 吳美瑤，1997，從免稅政策改變看非營利組織之經營型態與因應策略，國立臺灣大學商學研究所論文。
- 李統順，1997，我國與美國非營利組織所得稅徵免制度之探討，國立臺灣大學會計學研究所論文。
- 杜榮瑞與薛明玲，1993，非營利組織之管理財務及稅務問題之研究，財稅研究，第 25 卷第一期，頁 35-44。
- 林妙雀與楊建民，1991，我國非營利組織財務與稅務問題之現況分析及改進建議，財稅研究，第 23 卷第 2 期，頁 75-97。
- 財團法人喜馬拉雅研究發展基金會，1997，基金會在台灣，財團法人喜馬拉雅研究發展基金會，台北。
- \_\_\_\_\_，1999，台灣 300 家主要基金會名錄，財團法人喜馬拉雅研究發展基金會，台北。
- \_\_\_\_\_，非政府組織法的立法原則(討論草案)，財團法人喜馬拉雅研究發展基金會，台北。
- 許永議，1998，我國非營利組織徵免所得稅問題之探討，淡江大學會計研究所碩士論文。
- 許崇源，2000，稅務會計(稅法與會計實務)，新陸書局，台北。
- 許崇源與吳國明，2000，我國非營利組織租稅問題之研究，財稅研究，第三十二卷第五期，頁 107-121。
- 陳培和，1991，非營利組織課徵營業稅之研究，中國稅務旬刊，第 1433 期，頁 10-16。
- 黃世鑫與宋秀玲，1989，我國非營利組織功能之界定與課稅問題之研究，

財政部賦稅改革委員會。

蘇慶義，1988，我國現行非營利組織徵免稅問題及會計制度之研究，國立政治大學財政研究所論文。

Bittker, I. and K. Rahtert. 1976. The exemption of Nonprofit Organizations form Federal Income taxation. *The Yale Law Journal* 85 (3) : 229-358.

Brody, E. 1998. Of Sovereignty and Subsidy: Conceptualizing the Charity Tax Exemption. *The Journal of Corporation Law* 23 (4) : 585-629.

Grimm, T. 1999. Reforming Property Tax Exemption Policy in the Nonprofit Sector: Commercialism, Collective Goods, and the Donative Theory. *Nonprofit management & Leadership* 9 (3): 241-259.

Hansmann, H. 1980. The Role of Nonprofit Enterprise. *The Yale Law Journal* 89 (5) : 835-901.

Hansmann, H. 1981. The Rationale for Exemption Nonprofit Organizations form Corporate Income Taxation. *The Yale Law Journal* 91 (1) : 54-100.

Holcombe, R. G. 2000. Writing off ideas – Taxation, Foundations, and Philanthropy in American. *New Brunswick: Transaction Publishers*.

Hopkins, B. 1992. The law of tax-exempt organizations. 6th ed. *John Wiley & Sons, Inc.*

Neter, J., W. Wasserman, and M. H. Kutner. 1990. *Applied Linear Statistical Models*, IRWIN.

Shields, M. D. 1995. An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research*, 7 : 148-166.

Simon, J. 1987. The Tax Treatment of Nonprofit Organizations: A Review of Federal and State Policies, in Walter W. Powell (ed.). *The Nonprofit Sector: A Research Handbook* 67:89-94,

Weisbrod, B. 1977. The Voluntary Nonprofit Sector: An Economic Analysis. *San Francisco: New Lexington Press*.

