

促进我国高等学校发展的税收政策研究

中国人民大学财政金融学院 岳树民 帅杰

摘要：随着教育体制改革的深入，我国高校的经费已由单纯依靠财政拨款转向来源多元化，高校通过各种形式取得收入的情况增加，涉税问题日渐突出。目前，对于高校取得收入课税还缺乏符合高校实际情况的具有针对性、科学性和系统性的税收政策体系，不利于高校的发展，亟待改进与完善。

一、我国高校取得收入课税的基本情况

目前，高校取得收入需要缴纳的税种主要是营业税和企业所得税，但也涉及到增值税、城市维护建设税、房产税、城镇土地使用税、印花税等税种。根据高校取得收入的不同，对其课税的总体情况进行简要的归纳。

1. 政府拨款、上级补助收入与捐赠收入

高校取得的政府拨款、上级单位下发的补助，以及取得的捐赠收入免征营业税和企业所得税。

2. 教育劳务收入

教育劳务收入包括学校收取的学费、住宿费、课本资料费等，以及对外举办进修班、培训班取得的培训费、进修费等收入。

高校向列入规定招生计划的在籍学生提供学历教育劳务取得的收入，免征营业税和企业所得税，超过规定标准收取的学费以及学校以各种名义收取的赞助费、择校费等超过规定范围的收入，须按规定征税。高校举办进修班、培训班，收入全部归学校所有的免征营业税和企业所得税；进入学校下属部门自行开设账户的进修班、培训班收入，不属于收入全部归学校所有的，征收营业税和企业所得税。

3. 科研收入

现行税法规定，高校从事技术开发、技术转让业务和与之相关的技术咨询、技术服务业务取得的收入，免征营业税。高校服务于各业的技术成果转让、技术培训、技术咨询、技术服务、技术承包所取得的技术性服务收入，暂免征收企业所得税。高校接受政府及其部门、企业或其他单位委托进行科研的课题费以及相关的协作费、验收费、合作费、协办费等，征收营业税和企业所得税。

4. 与教学科研相关活动收入

根据现行政策，高校从事教学科研的相关业务取得的收入，包括学校举办各类会议取得的会议费、会务费，开展活动（演出、比赛等）收取的演出费、节目制作费、参赛费、报名费、注册费、展览费等活动费用，提供相关服务收取的打印、复印费，创办、出版或代购刊物（书籍）、制作标牌（证书）等并向单位和个人收取的费用等，按照规定征收营业税和企

业所得税。

5. 消极收入

高校的消极收入包括租金收入（出租房屋、车辆、会议室、场地、服装和道具等收取的租金）、承包费、特许权使用费和股息、利息等投资收益以及财产处置收入等。高校取得消极收入需要按照规定计征营业税和企业所得税；房屋出租还需相应缴纳房产税、城镇土地使用税等相关税种。

6. 后勤服务收入

后勤服务收入是后勤实体向高校师生提供后勤服务获得的收入，主要包括住宿费、餐饮服务收入，为学校师生服务的洗衣店、日用商店、网吧、游泳馆的收费等。

按照现行税法规定，后勤实体按规定向校内师生提供餐饮服务和住宿服务取得的收入免征营业税，但是向社会人员提供的餐饮服务和住宿服务取得的收入则应计征营业税，其他服务则征收营业税。高校后勤实体为高校师生食堂提供的粮食、食用植物油、蔬菜、肉、禽、蛋、调味品和食堂餐具，向其他高校提供快餐的外销收入，免征增值税；对高校后勤实体为高校师生食堂提供的其他商品，向其他社会人员提供快餐的外销收入，一律按现行规定计征增值税。高校后勤实体提供后勤服务取得的收入自 2006 年 1 月 1 日起不再享受企业所得税免税优惠（2006 年 1 月 1 日起至 2008 年 12 月 31 日）。

高校在从事教学科研以及相关活动，从事各种经营活动，还涉及到需要征收房产税、城镇土地使用税、印花税、契税等税种。现行税收政策对高校在自身业务范围内涉及到的税种一般给予免税优惠，对超过高校本身业务范围的情况则不享受免税优惠，需要按照相关税种的规定纳税。

二、我国高校现行税收政策问题分析

按照现行税收政策，高校取得的各类收入需要按照税法规定纳税。为促进教育、科技等事业的发展，国家出台了一系列税收优惠政策，其中有关高校的优惠政策涉及流转税、所得税、关税、财产税和行为税等几乎所有税种，对推动高校发展起到了重要作用。但是，从科教兴国、人才强国的战略高度，从推动高等教育发展，推动高校服务于社会、服务于经济发展的角度看，现行有关高校的税收政策依然存在一些问题。

1. 对高校的课税政策和方式、方法不符合高校的特点

高校不同于一般的经营性企业或事业单位，属于非营利性事业单位，其提供的某些服务虽然取得一定的收入但并不以营利为目的。高校在取得收入的途径与运作方式、资金使用的目的与方向上与营利性单位有很大不同。这突出地表现在：高校取得收入的目的是为了进一步增加教学和科研投入，发展教育事业；高校取得收入的某些项目如培训、科研等具有较强的正外部性和公益性；高校拥有的智力资源、教学资源、科研资源和其它资源是国家长期投入形成的，若不用来为社会提供服务将是资源的巨大浪费；高校的培训、科研等项目在税务处理上存在着某些长期投入、人力成本、智力成本难以按照相关性原则、配比原则量化到具

体收入项目的问题，等等。因此，不应不加区别地对高校取得收入按照与其他单位相同的或类似的方式、方法课税，执行相同的税收政策。

2. 对高校取得收入普遍征税，不符合促进高等教育发展的政策导向

我国高校教育经费紧张是不争的事实，学校自筹经费在很大程度上支撑了高校的正常运转，也缓解了国家财政的压力。现行税收政策不利于高校充分利用教育资源、科研资源、智力资源和其他资源筹集资金缓解经费不足，更好地开展教学和科研工作；也不利于激励学校利用各类资源服务于社会、服务于经济发展。实施科教兴国、人才强国战略需要高校在人才培养、科学研究等方面发挥更大的作用，而现行税收政策没有在这方面起到激励作用。现行税收政策在对高科技企业、创新型企业、文化产业、高端人才集中行业以及企业研发活动等给予税收优惠的同时，对其形成的源泉——高校，却在多数情况下予以征税，显然有失妥当。为促进高等教育发展，推进科教兴国、人才强国战略实施，应在税收政策上鼓励高校以发展教学、科研为目的的收入行为，鼓励高校利用各类资源服务于社会、服务于经济发展。对高校的收入行为，应当是在普遍免税的基础上对特定活动征税。

3. 高校税收优惠政策体不健全，作用弱化

首先，现行高校享有的某些优惠并不是根据高校的情况而制定的，往往是高校具有相同或类似情况而享有优惠。

其次，针对高校的优惠多为照顾性优惠，缺乏激励性优惠。现行税收优惠多是从减轻学校或学生负担的角度给予减免税照顾，并没有从提高资源使用效率的角度鼓励高校利用闲置或自身利用率较低的设施取得收入补充教育经费；也没有从改善高校教学、科研条件，提高教学、科研水平的角度鼓励高校取得收入从事相关的教学、科研活动；也没有从为社会培养更多人才、服务于社会、服务于经济发展的角度鼓励高校利用智力资源、人才资源、科研资源进行培训、咨询、研发等活动。现行的某些政策甚至抑制高校的创新或研发行为，如对企业及高校的技术转让、技术开发收入免征营业税，但对高校接受企业或相关部门委托进行技术研发、产品和工艺设计等从委托单位领取的课题费却征收营业税。

第三，优惠多为临时性、特惠性优惠，且限制性条件多，缺乏长效性、全面性、开放性、普惠性的优惠。现行对高校照顾政策往往是针对具体问题采取列举的方式出台的解决个案的临时性税收优惠，而且附加了限制性条件。如高校（不含下属单位）举办进修班、培训班取得的收入，免征营业税和企业所得税的限制性条件是收入全部归学校所有。高校除了从事法定培训外，按照自愿有偿原则提供的服务，都属于经营服务性收费，不得享受行政事业性收费免征营业税的优惠。对高校服务于各业的技术转让、技术培训、技术咨询、技术服务、技术承包所取得的技术性服务收入，也是暂免征收企业所得税。现行对高校后勤的税收优惠执行到 2008 年底。这些优惠政策不能使高校从事的教学、科研活动及支撑教学、科研的相关活动普遍得到扶持，也没有形成长期有效的系统性、制度性的政策体系，作用弱化，激励不足。

三、高校税收政策的国际经验

（一）美国

美国是联邦制国家，联邦政府主要对高校征收联邦所得税、遗产与赠与税、社会保障税（包括社会保障、医疗统筹以及失业税），州和地方政府主要征收财产税与销售税。

1. 联邦税

联邦政府对高校一般免征遗产与赠与税、社会保障税。为支持高等教育发展，同时促使高校按照自身宗旨促进教育和科研发展，高校享有免征联邦所得税的地位。私立大学只要是以非营利性为前提的，也可以获得免税地位，但学校利润的任何部分不得向任何私人股东或个人分配。为防止滥用教育资源，美国在对高校取得收入普遍免税的基础上，对特定收入征税，一般是对高校从事无关商业活动取得的收入征收所得税。无关商业活动是高校日常从事的与教育宗旨非实质性相关的商业活动。无关商业活动应当属于高校从事的次要活动，否则高校将面临巨额罚款甚至其免税地位可能被取消。此外一些无关商业活动取得的收入可以享受特殊的免税规定。

（1）政府拨款与津贴、捐赠收入

高校取得的政府拨款与津贴不属于无关商业收入，不征收所得税。高校取得捐赠收入属于免税收入。

（2）科研收入

高校取得的绝大多数研究相关的收入，如果采取恰当的形式都不属于无关商业收入范围，无须缴纳所得税。首先，任何研究活动只要与高校的宗旨实质性相关，获得的收入就不满足无关商业收入条件。例如为美国政府及其代理机构或组织、州或地方政府从事研究活动取得的收入由于具有公益性，不属于无关商业收入，因此不征收所得税。其次，即使高校某些研究并非与免税宗旨显著相关或者性质不明确，产生的收入也可以依据法定免税条款不计入无关商业收入。例如《国内收入法典》规定高校为个人从事研究活动取得的收入不属于无关商业收入。同时，对研究相关活动的税收优惠还包括：高校将拥有的专利许可转让给第三方，获得特许权使用费不计入无关商业收入；高校向企业出租实验室等场所免税；高校在营利性研究企业拥有权益并获得某些消极收入（如股利）免征所得税。

（3）教学服务收入

由于高校享有免税地位且与学校的教育宗旨实质相关，高校提供教育服务取得的学费收入和培训费收入免征所得税。

（4）教学科研相关活动收入

教学科研相关活动收入由于与学校的教育宗旨实质相关，因此不满足无关商业收入的条件，因而免征所得税。

（5）后勤服务收入

高校后勤服务虽然属于无关商业活动，但享有特别的免税优惠。对主要目的是为校内师生提供便利的经营或商业活动免征所得税。这项规定涵盖高校大多数后勤服务项目，例如高

校设立的向学生、教师以及行政人员提供衣物等清洗服务的洗衣店、宿舍以及校园其他楼宇设立的自动售卖机等。当然对校外人员提供这些服务不享有免税优惠。

（6）消极收入

无关商业活动免税的一项重要规定是对消极收入免税。因此股利、利息、特许权使用费、不动产租金、处置财产的利得（该财产不属于存货，主要目的不是供商业出售）免税。当然对这些收入免税也存在某些限制，由于消极收入的主要特点是高校并没有提供相应的服务，没有投入大量资源从事经营活动，因此如果高校在授予特许权或租赁财产等的同时提供相关服务，特许权使用费或租金收入将不能享有免税优惠。

2. 州税

由于美国各州有权制定税收法律，因此各州对高校财产税和销售税征收的规定不尽相同。一般各州对公立高校以及非营利高校用于教育目的的财产都免征财产税。美国绝大多数州都征收销售税，但对该州所在高校给予部分或全部免税。有的州规定与教育和研究目的直接相关的购买不征收销售税。另外高校向其他州购买货物免征销售税需要提出申请并获得批准。

（二）英国

英国高校涉及的税种主要包括公司所得税、资本利得税以及增值税。其中公司所得税和资本利得税属于直接税，增值税属于间接税。

1. 公司所得税和资本利得税

根据英国法律的规定，高校享有慈善组织的地位。高校的官方文件必须阐明高校在其慈善目标下从事活动的性质和范围。虽然高校从事经营活动都属于所得税征税范围，但是高校可以凭借其慈善地位享有大量的免税待遇。高校的免税待遇取决于经营活动的性质。

高校享有的一般免税优惠包括：高校从事主要目的经营活动；银行存款等利息收入；土地获得的收入如租赁收入；资产的直接销售如财产处置获得的利得。所谓主要目的经营活动，是指高校从事的为实现主要宗旨和目标的经营活动，例如，高校提供教育服务即属于主要目的经营活动。某些活动不严格属于主要目的经营活动，但是这些活动若没有主要目的经营活动就不能存在，也可以作为主要目的经营辅助活动享有免税优惠，例如后勤服务。高校取得某些小额经营活动收入还可以享有小型经营活动免税优惠。该项免税优惠主要针对那些不适用其他免税优惠且经营额在特定限制标准范围内的经营活动产生的利润。

如果高校从事的经营活动不属于为实现主要宗旨和目标的，或者该经营活动取得的收入没有用于慈善目的、服务于公共利益，那么该活动属于非主要目的经营活动，需要征收所得税。

为了鼓励高校积极利用自身资源筹集教育经费，同时又不影响高校实现教育宗旨，英国特别规定如果高校认为从事某项非主要目的经营活动会产生盈利，可以将该项活动通过附属公司来经营以减轻纳税义务。附属公司从事该项活动，获得的利润再通过资助、捐赠给高校。附属公司的捐赠额允许全额税前扣除，而高校获得的捐赠可以享有免税优惠。这一规定大幅

减轻高校从事经营活动可能面临的税负。

另外,为了防止高校不正当使用教育经费,英国规定高校发生的非慈善支出,即不符合高校的组织宗旨和目标的支出,那么与非慈善支出等额的原来免税的收入需要补交所得税。

英国对高校取得各项收入的所得税政策的具体规定是:

(1) 政府拨款与津贴、捐赠收入

高校取得的政府拨款与津贴不属于经营活动范围,不征收所得税。高校取得捐赠收入属于免税收入。此外,如果捐赠人捐赠的是税后收入,高校还可以申请退回捐赠对应部分缴纳的税款。

(2) 科研收入

高校从事的研究活动只要属于主要目的经营活动就给予免税。对于政府以及其代理机构委托高校进行的科研活动,一般能够满足高校的慈善目的以及为了公共利益,属于主要目的经营活动,享有免税优惠。

对于由企业赞助实施的研究项目,如果合同的主要目的是高校帮助企业进行产品或技术研发并供企业自己使用,没有技术或知识在社会传播,由于不是为了公共利益,该活动应属于非主要目的经营活动。但是高校可以通过成立附属公司,利用捐赠的免税优惠规避税收。

(3) 教学服务收入

高校的教学服务收入属于主要目的经营活动,因此,学费免征所得税。高校举办的商业化运作的培训班由于不是为了公共利益,一般都属于非主要目的经营活动。高校也一般通过成立附属公司规避税收。

(4) 教学科研相关活动收入

教学科研相关活动符合与学校的主要宗旨和目标实质相关的标准,因此也认为属于主要目的经营活动,相关收入免征所得税。

(5) 后勤服务收入

高校向校内师生提供后勤服务收入,属于不能离开主要目的经营活动而单独存在的辅助活动,也能作为主要目的经营辅助活动享有免税优惠。

(6) 消极收入

英国高校取得的消极收入享受一般免税优惠。但是如果附带相关服务,如在出租的同时提供相关服务,那么租金收入不得享有一般免税优惠,属于经营活动的收入,适用经营活动收入的税收征免规定。

2. 增值税

英国对提供货物和服务都统一征收增值税。高校提供教育服务属于增值税征税范围,但是税法规定高等院校属于合格组织提供的教育服务享有免税优惠。英国对教育的定义十分广泛,因此高校无论提供正常教育,还是举办各种进修班、培训班以及远程教育,都可以作为合格组织享有免税优惠。

科研方面,政府及其代理人委托学校进行科学研究,高校提供的研究服务取得收入免征

增值税。但对企业委托学校进行研究取得收入要征收增值税，同时进项税也可抵扣。

高校作为合格组织，提供与教育密切相关的货物或服务，可以享有增值税免税优惠。提供与教育密切相关的货物或服务是指供学生或被培训者直接使用的，对向该学生或受教育者提供教育所必须的货物或服务，例如餐饮、住宿等。高校组织的会议免征增值税。对高校销售的书籍、手册、报纸、期刊、租赁房屋等都按照零税率征增值税。不满足上述条件的货物或服务需要征收增值税。

（三）日本

日本允许高等院校在不影响学校的主要非营利目的的范围内从事一定营利活动。公立高校作为公共利益法人，从事营利活动征收法人税，非营利活动享有免税优惠。

在日本，高校从事 33 种特定营利活动，必须就其获得的收入缴纳法人税，税率为 22%（2005 年正常税率为 30%）。如果高校将营利活动取得的收入用于实现公共利益宗旨的活动，那么营利活动收入的 20%，可以在计税之前扣除，也就是说只对营利活动收入的 80% 部分征税。取得的消极投资收入，如利息、股利和投资收益，如果用于学校实现促进教育等宗旨的活动，则不征收所得税。公立高校一般不享有地方税免税优惠。高校也基本不享有增值税税收优惠。私人高校与公立学校虽然法律依据有所不同，但是享有的税收优惠类似。

四、高校取得收入税收征免的税法原理及基本原则

（一）高校取得收入税收征免的法理依据

1. 税法的直接目标是保障税收的各项职能的有效实现，税收的职能之一是通过获取财政收入和提供公共物品，解决个体营利性和社会公益性的矛盾，增进社会公益。^①高等学校（营利性高等学校除外）是以发展教育和科研为目标，不以营利为目的，从事的是公益事业，这与政府征税的目标是一致的，因此，高等学校的教学科研活动不属于政府课税的范围。

2. 依据宪法原则，税法确立的纳税义务主体包括自然人和法人，但对公法团体而言，由于其存在的目的在于公共服务，而非盈利，因此，一般情况下，税法不能以其为纳税义务主体加以课税。这包括公立医院、公立学校、乡村自治组织等。当然，如果他们从事目的外行为，偏离了公法团体的本性，则应该如对其他私法团体一样征税。^②

3. 非营利性组织的存在和运作必须有资金支持，否则组织自身都难以存在。高等学校出于弥补成本或者筹集运作经费的考虑而取得收入，不同于一般营利性组织取得收入。从税法精神来看，企业所得税实质上是对向股东个人分配的利润征税。而高等学校的非营利性质决定了它不会向个人进行利润分配，因此，高等学校取得收入不应该成为课税对象。

一般情况下，非营利组织以取得收入为目的而从事商业活动，属于充分利用自身资源优势，又不会对实现自身宗旨造成影响，也不影响市场公平竞争的，不征税。但是，若是对其行为不征税会造成市场不公平竞争的商业活动，应当征税。从各个国家的情况看，都力图在

^① 张守文：《税法原理》，北京大学出版社 1999 年版，第 44 页。

^② 刘剑文 熊伟：《税法基础理论》，北京大学出版社 2004 年版，第 5 页。

税收立法中对这两方面进行权衡。对于高等学校从事商业活动,有的国家是区别对待,有的是限定高校商业活动取得收入的比例等。对高校取得某些具体收入是否征税,往往取决于立法者对高等教育的鼓励程度。

(二) 高校取得收入税收征免的基本原则

高等教育具有正外部性和公益性,需要政府给予扶持,从实施科教兴国、人才强国战略的角度,我国应大力促进高等教育的发展。税收政策作为政府重要的激励手段,不仅要激励社会对高校的投入,鼓励社会资本进入教育领域;同时激励高校利用各种资源服务于社会各业、服务于经济发展并取得收入,进一步推动高等教育的发展。从这一角度出发,结合国际经验,对高校取得收入一般应坚持以下几个原则来确定税收征免。

1. 非营利性与否决定税收的征免

从各国经验看,一般都对非营利性的高校给予免税地位。凡是高校以非营利为目的提供的教学、科研服务和为了教学科研更好地进行而从事的相关活动,以及为筹集教学、科研经费而从事的一些经营性活动应给予免税待遇。营利性的高校以及高校利用资源从事与教学科研无关的营利性活动取得收入征税。

2. 是否具有公益性决定税收的征免

高校从事的活动如果具有公益性、正的外部性一般给予免税待遇。高校从事的自然科学和社会科学领域的基础研究和应用研究,都增加了社会知识存量,推动了科技进步、社会进步和国家创新,具有正的外部性和公益性。即使向企业提供的研究成果,虽为企业所拥有,但企业竞争必然导致技术扩散,最终推动了社会技术进步。另外,科研活动既能够给学校带来收入,也使教研人员在实践中获得技术经验积累,有利于教学、科研水平提高。因此,这是各国税收政策普遍予以鼓励的,高校从事基础研究、应用研究等取得的研究费、课题费收入,无论是接受国家委托,还是部门、企业委托都应当给予免税。

3. 普遍免税与特定收入征税

高校属于非营利组织,其宗旨是培养人才,发展教育事业。高校取得收入的主要用途在于促进教育发展。给予高校取得收入普遍免税的待遇,能够激励高校充分利用自身资源筹集教育经费,减轻财政负担,也是对高等教育发展的强有力支持。同时为了防止高校过分从事与教育宗旨无关的活动,也有助于市场公平竞争,对特定经营活动取得收入征税。各国普遍的做法,是根据高校经营活动与高校宗旨的关系,将经营活动分为相关商业行为和无关商业行为,对相关商业行为免税,无关商业行为征税。

4. 消极收入予以免税

高校的消极收入主要包括各类租金收入、承包费、特许权使用费和股息、利息等投资收益以及财产处置收入等。之所以对高校的消极收入免税,是因为高校并未因此耗费资源并影响教学和科研活动,不属于税收政策应该抑制的范围,从有效利用资源、增加高校经费、支持和鼓励高等教育发展的角度给予免税。美国和英国正是基于这样的思想,对高校取得消极收入免税。

5. 是否属于为教学、科研活动提供辅助支持决定税收的征免

高校的教学科研必然发生一些工作延伸或辅助活动,同时取得一定的收入,这些活动或是教学科研活动的一个组成部分,或是为了教学科研的便利而依附于学校活动而存在的。取得收入一般具有成本核算性质或代收性质,或是为了避免拥挤而收取工本费和手续费,并不是以营利为目的,因此,只要属于为教学、科研活动提供辅助支持或便利的活动应予以免税。对与教学科研活动没有内在关系的单纯的营利活动予以征税。

五、促进高校发展的税收政策建议

根据高校取得收入税收征免的原则,鉴于我国高校的实际情况,借鉴国际上的经验和通常做法,我们认为,应对我国非营利性高校采取普遍免税、特定收入征税的政策,在法律上确定非营利高校的免税地位。根据目前高校取得收入情况,以下各类收入应列入普遍免税的范围。

1. 高校从事教学活动取得收入免税

从鼓励高校利用资源为社会培养更多人才,鼓励高校在财政拨款不足的情况下多途径筹集办学经费,更好地发展教育事业的角度,对于高校取得收入,不仅对列入规定招生计划的在籍学生提供学历教育劳务取得的收入免税,应对高校提供培训、进修等各类教学取得收入的情况免税。

从充分整合各自资源,发挥各自优势,鼓励高校服务于社会、服务于经济发展的角度,对高校与其他单位合作提供进修和培训服务取得的收入,归学校的部分免征营业税和企业所得税;对于不能够划分学校收入和其他单位收入的,由税务机关根据合理性原则划分免税与应税部分。

因此,对高校及其所属机构提供各类教学、培训服务取得的收入不应区分接受培训的对象及接受培训的原因,均应免征营业税和企业所得税。对于收入中支付给教师的报酬应课征个人所得税。

2. 高校从事科研活动取得收入免税

高校从事科研活动是推动科技进步、社会进步的重要力量,具有显著的正的外部性和公益性,而且取得收入对于缓解高校科研经费不足具有重要作用。“十七大”报告指出“加快建设国家创新体系就,支持基础研究、前沿技术研究、社会公益性技术研究。加快建设以企业为主体、市场为导向、产学研相结合的技术创新体系,引导和支持创新要素向企业集聚,促进科技成果向现实生产力转化。”在国家积极鼓励创新、鼓励企业科技研发投入,对各类研发投入给予税收优惠的情况下,不应应对高校从事科研活动的收入征税。同时,高校取得的科研投入更多用于科研项目的经费开支,并非科研活动的报酬,从这一角度也不应征税。因此,高校取得的研发费、课题费、验收费、协作费、协办费以及检测费、测试费、实验费等从事科研活动取得的收入,无论是政府提供的,还是企业或其他单位提供的,均免征营业税和企业所得税,但收入中支付给相关人员的劳务费应征收个人所得税。

这里需要强调的是,对于目前高校发生较多的会议费、会务费、展位费、国际交流费等不应作为经营性收入予以征税,而应予以免税。高校举办学术会议、成果展览、国际互访等是教学科研的一个重要组成部分,高校教学科研具有公益性,其成果需要一定的形式进行交流和推广,而举办学术会议、成果展览、国际互访等正是交流和推广教学和科研成果的形式之一。从事这些交流和推广活动,高校需要投入一定的人力和物力,需要事先做好相关准备工作,因此,从成本核算或交流便利的角度会收取会议费、会务费、展位费、国际交流费等收入;这些收入是为了弥补成本或代收代缴,是保证活动正常开展所必须的,因此,从促进教学与科研发展的角度应对其予以免税。

高校创办学术刊物是教学科研成果交流的一个重要渠道,是教学科研的一个重要组成部分。而学术刊物一般都需要补贴,为了减少补贴,增加经费,往往收取刊物的工本费,并利用一定的版面收取宣传费,这对于办好刊物是非常必要的,因此,应当予以免税。

3. 高校从事的教学与科研的辅助活动或相关活动取得收入免税

为了便利地进行科研和教学工作学校往往为师生提供课本、教材、资料、证书等教学科研用品,提供复印(打字)、录音(录像)、翻译、网络等服务,并取得一定的收入。这些活动属于教学科研的辅助活动,是对教学科研的必要支持,因此,高校为了教学科研目的,向师生提供的货物或劳务,并作为核算主体取得收入应免征增值税、营业税、企业所得税。

高校出售校园纪念品、画册等,属于有效利用资源,并不影响教学科研活动正常进行,又不影响市场公平竞争,应当予以免税。但高校从事的商业活动属于竞争性产品和劳务,会影响市场公平竞争,即使收入全部用于教学科研也应当课税,如学校经营酒店业。

4. 高校后勤服务活动免税

高校后勤服务是为师生的工作学习提供服务、提供便利而存在的,属于教学、科研活动必需的辅助活动,并不以营利为目的。因此,高校从事的为师生服务的食堂、洗衣店、网吧等后勤服务,应免征营业税和企业所得税;但向社会人员开放,为社会人员提供服务的,以及其他单位或人员在校园内从事同类经营活动的不属于免税的范围。

目前我国取消了后勤实体企业所得税的免税待遇,由于高校与后勤实体的关系尚未理顺,后勤社会化改革仍处于不断深化的过程中,所以,建议在后勤社会化改革完成之前继续给予后勤实体企业所得税免税优惠。

5. 高校取得的消极收入应免税

高校的消极收入包括股利、利息、特许权使用费、不动产租金、设施与设备租金、处置财产损益的利得等。高校取得消极收入一般是利用高校自行研发成果投资入股,是科研成果转化为生产力,是应当予以鼓励的;高校的设施与设备以及其他资产出租,既最大限度地利用了资源,又为学校取得更多的办学经费,减轻财政负担,是应当予以鼓励的。因此,应对高校的消极收入免征营业税、企业所得税、房产税、土地使用税等相等关税收。

参考文献：

1. 世界银行：非政府组织法的立法原则（讨论草案），喜马拉雅研究发展基金会（台湾）译，<http://www.npo.org.tw/NPOLaw/index4-3.asp>。
2. 宋建军：我国高等学校税收政策研究，湖南大学 2006 年硕士论文。
3. 席卫群：西方国家促进教育发展的财税政策及借鉴，《涉外税务》，2002 年第 2 期。
4. 张守文：税法原理，北京大学出版社 1999 年版，第 44 页。
5. 刘剑文 熊伟：税法基础理论，北京大学出版社 2004 年版，第 5 页。
6. 英国税务与海关总署官方网站 <http://www.hmrc.gov.uk>。
7. Ernst & Young LLP etc.: The Corporation Tax Treatment of UK Universities Guidance Note (Interim Guidelines as at June 2007), www.bufdg.ac.uk。
8. HMRC: Notice 700 The VAT guide, V1-7 Chapter 21 Education。
9. IRS publication 598: Tax on Unrelated Business Income of Exempt Organizations, www.irs.gov。
10. U.S. International Grantmaking, country information: Japan, <http://usig.org/countryinfo>。
11. William A. Kaplin: The Law of Higher Education (Third Edition). Jossey-Bass Publishers, San Francisco, 2006。