

## 港澳地區社團營利規制的比較研究

唐純林

**摘要：**社團是非營利組織。對社團營利活動的規制是行政部門的工作難點。本文運用比較研究的方法，對香港與澳門兩地的社團營利規制情況進行分析。在此基礎上，探討了澳門社團營利規制中的問題與成因，同時結合香港的經驗，對澳門完善社團營利規制提出了建議。

**關鍵詞：**港澳 社團 營利 規制 免稅地位

### A Comparative Study on For-Profit Activities Regulation of Associations in Hong Kong and Macao

TANG Chunlin

(School of Humanities and Social Sciences, Macao Polytechnic Institute)

**Abstract:** Associations are non-profit organizations. It is difficult for administrative departments to regulate the profit-making activities of associations. This paper aims to analyze the for-profit regulation of associations in Hong Kong and Macao by using a comparative study method. On this basis, the problems and causes of the regulation of associations in Macao are explored, and suggestions are made to improve the regulation in Macao based on the experience of Hong Kong.

**Keywords:** Hong Kong and Macao, associations, for-profit, regulation, tax-exempt status

收稿日期：2021年1月31日

作者簡介：唐純林，澳門理工學院公共政策博士研究生、澳門社團發展促進會秘書長

## 一、引言

規制（“regulation”，中文又常譯為“監管”或“管制”）是國家對私人領域的干預。<sup>1</sup> 國家的基本作用是提供秩序，因此，盧梭說“人生而自由，卻又無往不在枷鎖之中”，這句話同樣適應於各類組織機構，一個客觀的現實是，任何組織都會或多或少地受到政府的規制。比如，香港警務處社團管理處就曾表示：“香港社團機構註冊環境雖然寬鬆，但監管仍然是我們首當其衝的任務。”<sup>2</sup>

一般意義上的社團是非營利組織，正是這一身份讓社團的規制問題變得複雜。因為非營利組織與稅收豁免密切相關<sup>3</sup>，雖然其獲得稅收豁免的權利是沒有爭議的，但其應在怎麼樣的情況下獲得何種豁免，卻沒有統一的意見。

很多人強調非營利組織與營利組織的根本區別在於組織的支出，只要不向成員分配收益，就是非營利<sup>4</sup>，但這似乎不具備足夠的說明力，尤其是聯繫稅收問題來分析，非營利組織的邏輯就顯得不完整——非營利組織強調其稅收優惠地位是因為其支出（不向成員分配收益），而稅收往往是因為收入而徵繳的（絕大部收的稅收是由獲得收益者繳納）——可以設想，如果一個組織只是支出，而不尋求收益，它本就不用繳稅，那麼稅收豁免的地位也就沒有實際意義。也就是說，從根本上講，稅收豁免問題不是針對組織的財政支出，因此，以“不向成員分配收益”來論證非營利組織的地位，進而論證其應該具備稅收豁免的地位，這一邏輯並不總是成立。除此之外，就長期來說，一個組織總是收入在前，支出在後，如果不對財務活動的前端（即收入）進行規制，那麼一旦後端（支出）違規，則難以評估其造成的損失。因此，對於社團等非營利的組織的規制，必須包括收入與支出兩個維度。

同時，一個值得注意的傾向是：在實踐中，非營利組織的決策和行動實際上正變得越來越類似於營利組織<sup>5</sup>——這當然是從收入角度的判斷。持市場公平理論的學者強調，社團等非營利組織的免稅地位會導致市場的不公平。<sup>6</sup> 可惜的是，經典非營利組織理論沒有對非營利組織的收入問題作出有效解釋，最終的解釋還是要歸於支出問題。這就是非營利組織規制的困境，一方面，非營利組織正越來越多地像營利組織一樣經營，以獲取收入；另一方面，政府部門無法根據其收入判斷其是否是以營利為目的。

面對這一困境，從減少社會風險的角度來看，最好的辦法是，當非營利組織尋求收益時，政府首先應將其行為視為營利活動，然後再對其整體進行評估，以確定其稅收是否可獲豁免以及在多大

<sup>1</sup> Orbach, B., “What Is Regulation?” *Yale Journal on Regulation Online*, vol. 30, no. 1, 2012, pp. 1-10.

<sup>2</sup> 張明敏：《香港社團管理模式調查》，《公益時報》2013年1月29日，第8版。

<sup>3</sup> 婁勝華：《澳門社團法律制度分析：以政府與社團關係為中心》，《國家行政學院學報》2006年第6期，第83-86頁。

<sup>4</sup> Bottiglieri, W. A., Kroleski, S. L. & Conway, K., “The Regulation of Non-profit Organizations,” *Journal of Business & Economics Research*, vol. 9, no. 9, 2011, pp. 51-60; Gelatt, J. P., *Managing Nonprofit Organizations in the 21st Century*, Phoenix: Oryx Press, 1992, p. 4.

<sup>5</sup> Ramirez, A. & Janiga, K., “Nonprofit and For Profit Convergence: Are Nonprofits Increasingly Adopting Private Sector Practices?” *International Journal of Society Systems Science*, vol. 1, no. 4, 2009, pp. 307-324.

<sup>6</sup> Weisbrod, B. A. & Mauser, E., “Tax Policy toward Non-profit Organisations: An Eleven-country Survey,” *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, vol. 2, no. 1, 1991, pp. 3-25.

程度上獲得豁免。此即為本文所說的營利規制。簡單地說，本文認為當一個非營利組織開展類似於營利組織的涉稅活動時，就可以認為其具有潛在營利可能。而本文所說的營利規制，就是對非營利組織的潛在營利活動進行規制。

香港和澳門實行開放的社團制度，兩地都有數量龐大的社團，並在社會中發揮重要作用，兩者也都被稱為社團社會<sup>7</sup>，但人們似乎很少關注到澳門社團的營利規制問題。本文試圖對港澳兩地社團營利規制進行比較，並對澳門社團營利的規制提出建議。

## 二、港澳社團發展的基本情況

### (一)香港社團發展的基本情況

社團在很大程度上是一個與“財團”相對的概念，這一區分源於大陸法系。香港屬於與大陸法系相對的英美法系地區，因此社團概念在香港相對模糊。<sup>8</sup>一般認為，在香港，“社團”可以以三類方式成立，其中常見的方式有兩類：一是依據《公司條例》（香港法例第622章），成立為擔保有限公司<sup>9</sup>，如香港總商會；二是根據《社團條例》（香港法例第151章）登記為社團<sup>10</sup>，如香港中華文化推廣協會。香港特區政府對社團的統計一般只包括這兩類組織。除此之外，香港還有一類特殊的社團，它們以香港立法機關立法的形式成立，是法定機構，如香港工業總會，就是根據香港法例第321章《香港工業總會條例》成立的，但這一類社團比較少，往往也沒有被列入社團統計。

由於《社團條例》直接指向“社團”，因此，談及社團，人們更多關注依據《社團條例》成立的組織，《社團條例》最早可追溯到1911年，現行《社團條例》是1997修訂的版本。根據該條例，“任何本地社團均須於……成立後1個月內，以指明的表格向社團事務主任申請註冊或豁免註冊”（《社團條例》第5條），也就是說，所有的社團必須向政府登記，而且政府有權拒絕。不過，在實際的管理過程中，社團事務主任並無根據《社團條例》拒絕任何社團或分支機構的註冊或豁免註冊，亦沒有取消任何社團或分支機構的註冊或註冊豁免。<sup>11</sup>同時，根據《社團條例》第8條，當局可以維護國家安全或公共安全、公共秩序為由，禁止某些社團運作，2018年9月香港當局將香港民族黨列為非法組織而禁止其運作，這是僅有的案例。總的來說，雖然香港法律規定社團需經政府許可而成立，但實際中卻幾乎沒有限制。因此，社團在香港的社團非常發達，據筆者2020年12月4日查詢

<sup>7</sup> 澳門“社團社會”的地位具有廣泛的共識。認為香港是“社團社會”的說法比較少見，但也存在。參見李曉惠主編：《香港社團：理論與實務》，香港：商務印書館（香港）有限公司，2019年。

<sup>8</sup> 香港《社團條例》對社團的界定是“任何會社、公司、一人以上的合夥或組織，不論性質或宗旨為何”。

<sup>9</sup> 香港公司註冊處這樣介紹擔保有限公司：“公司沒有股本，而公司成員的法律責任，限於各成員藉其組織章程細則分別承諾在公司清盤時所支付作為公司資產的款額。非牟利機構通常註冊為擔保有限公司。”<https://www.cr.gov.hk/tc/services/register-company.htm>，2021年1月1日訪問。但實際上擔保公司也可能是營利性質的，見《立法會十九題：獲註冊或豁免註冊的社團》，2017年5月24日，<https://www.info.gov.hk/gia/general/201705/24/P2017052400816.htm>，2021年1月1日訪問。

<sup>10</sup> 可登記為“社團註冊”或“豁免社團註冊”，“但不論是社團註冊或豁免社團註冊，申請程序、須要遞交的文件以至法律的約束均完全一樣”。見《關於社團註冊》，[https://www.police.gov.hk/ppp\\_tc/13\\_faqs/faq\\_so.html#q1](https://www.police.gov.hk/ppp_tc/13_faqs/faq_so.html#q1)，2021年1月1日訪問。

<sup>11</sup> 《立法會十九題：獲註冊或豁免註冊的社團》，2017年5月24日，<https://www.info.gov.hk/gia/general/201705/24/P2017052400816.htm>，2021年1月1日訪問。

香港警務處的網站，香港據《社團條例》成立的社團有37,781個。<sup>12</sup>

在香港，成立社團的另一方式是循《公司條例》成立擔保有限公司。這項數據缺乏最新資料，據政府2017年公佈的數據，截至當年4月30日，這類公司有13,240間。<sup>13</sup>

## (二) 澳門社團發展的基本情況

社團在澳門的界定比較清晰，根據澳門《民法典》154條的規定，“社團係指以人為基礎、且非以社員之經濟利益為宗旨之法人”。這符合人們對於社團的一般認識：（1）社團是會員制組織；（2）社團是非營利組織。根據第2/99/M號法律《結社權規範》，在澳門“任何人有權自由地毋需取得任何許可而結社”<sup>14</sup>，因此，澳門實際上存在兩類社團：一類是作為社團法人的社團，這類社團需要向澳門身份證明局註冊；另一類是“無法律人格社團”，這類社團不需要經政府註冊即可合法存在。政府只能掌握法人社團的數據，據筆者2020年12月4日查詢澳門印務局官網，澳門共有法人社團10,083個。

## 三、港澳兩地對社團營利規制的比較

### (一) 規制主體

政府對社團的規制，可以分為行為規制與稅務規制。行為規制涉及對社團具體活動的許可，屬事前規制。而稅務規制則是從財務方面對社團進行約束，主要是根據其財務收支的特點，判斷其活動的性質，並據此決定稅收的徵繳或豁免，稅務規制既可以是事前規制，也可以是事後規制。由於港澳兩地對社團的經營行為沒有明確的禁止，因此本文重點討論稅務規制。

#### 1. 香港社團營利的規制主體

香港社團的稅務規制由稅務局負責，在香港，任何組織都要向稅務局進行稅務登記。<sup>15</sup> 而社團是否能獲得免稅資格，以何種方式取得免稅資格，都由稅務局根據具體情況界定。

#### 2. 澳門社團營利的規制主體

澳門地區對社團的營利規制權力主要由行政長官與財政局行使。澳門社團的一般稅務工作，由負責稅務的部門財政局依法管理。同時，澳門社團可以申請“行政公益法人”地位，根據澳門第11/96/M號法律，獲得行政公益法人資格的組織“享有法律規定的稅務及手續費的免除”。不過“行政公益法人”不由財政局認定，其批准權在行政長官手中。

<sup>12</sup> 《已獲註冊或豁免註冊的社團或分支機構名單》，[https://www.police.gov.hk/ppp\\_tc/11\\_useful\\_info/licences/list\\_of\\_societies.html](https://www.police.gov.hk/ppp_tc/11_useful_info/licences/list_of_societies.html)，2020年12月4日訪問。

<sup>13</sup> 《立法會十七題：組織的登記或註冊》，2013年7月10日，<https://www.info.gov.hk/gia/general/201307/10/P201307100417.htm>，2021年1月1日訪問。

<sup>14</sup> 該條款還包括限制性規定：“但其社團不得以推行暴力為宗旨或違反刑法又或抵觸公共秩序”、“不許成立武裝社團，或軍事性、軍事化或準軍事社團，以及種族主義組織”。

<sup>15</sup> 《須辦理商業登記的“業務”及申請商業登記》，[https://www.ird.gov.hk/chi/tax/bre\\_abr.htm](https://www.ird.gov.hk/chi/tax/bre_abr.htm)，2021年1月1日訪問。

## (二) 規制層次

### 1. 香港對社團營利規制的層次

香港對社團營利的規制有兩個層次：（1）將社團視作市場組織進行規制；（2）將社團視作會員制組織和／或作為慈善組織進行規制。

首先，將社團視作市場組織進行規制。如前文所述，在香港，社團的法律概念相對來說並不清晰，比如，香港的擔保有限公司既有營利性質的，也有非營利性質的，而“公司註冊處沒有當中屬非牟利公司的數字”<sup>16</sup>似乎可以理解為，一個社團（公司）在成立時，負責登記的機關不要求其明確營利與否。因此，很多潛在的社團首先會被視為一個市場組織，而受到像其他市場主體一樣的稅務規制。

其次，將社團視作會員制組織和／或作為慈善組織進行規制。香港社團的經營活動可以兩個路徑獲得稅收豁免。一是根據香港《稅務條例》第24條，被稅務局界定為“會社、行業協會”（即會員制組織）；二是根據香港《稅務條例》第88條，被稅務局界定為“慈善組織”。

在香港，一個社團在稅務領域被界定為“會社、行業協會”，最重要的依據是其收入來源，根據香港《稅務條例》第24條第1款，“凡任何人經營任何會社或相類似的機構，而該會社或相類似機構的收益帳中至少一半的總收入取自其會員（包括入會費及會費），則該人須被當作並非經營任何業務；但如該會社或相類似的機構的收益帳中少於一半的總收入是取自其會員，則其與會員及其他人進行交易所得的全部收入（包括入會費及會費），均須當作是從業務所得的收入，而該人須就其從該業務所得的利潤課稅。”<sup>17</sup>

香港社團另一個獲得稅收豁免的途徑是被稅務局界定為“慈善機構”。根據香港《稅務條例》第88條“對慈善團體的豁免”，“即使本條例載有相反規定，任何屬公共性質的慈善機構或慈善信託，均獲豁免並當作一直獲豁免繳稅。”<sup>18</sup>由條文用詞來看，一個組織只要被稅務局界定為“慈善團體”，那麼它相當於獲得了免稅的“尚方寶劍”。但實際上，被稅務局界定為“慈善團體”也許並不很困難，具體的豁免卻相對複雜。回歸後，這一趨勢愈加明顯，隨着香港慈善事業蓬勃發展，其規制問題受到社會的廣泛關注。2003年至2019年期間，香港多達5個公共機構曾檢討慈善機構規管

<sup>16</sup> 《立法會十九題：獲註冊或豁免註冊的社團》。

<sup>17</sup> 香港《稅務條例》第24條：（1）凡任何人經營任何會社或相類似的機構，而該會社或相類似機構的收益帳中至少一半的總收入取自其會員（包括入會費及會費），則該人須被當作並非經營任何業務；但如該會社或相類似的機構的收益帳中少於一半的總收入是取自其會員，則其與會員及其他人進行交易所得的全部收入（包括入會費及會費），均須當作是從業務所得的收入，而該人須就其從該業務所得的利潤課稅。（2）凡任何人經營某行業協會、專業協會或業務協會，而該協會以收會費形式獲得的收入中，超過一半是來自申索或有權提出申索將該等款項作為第16條所指的可容許扣除的款項的人，則該人須被當作是在經營業務，而其與會員及其他人進行交易所得的全部收入（包括入會費及會費），均須當作是從業務所得的收入，而該人須就其從該業務所得的利潤課稅。（3）在本條中，會員（members）指在會社或相類似機構的會員大會上或在行業協會、專業協會或業務協會的會員大會上有權投票的人。

<sup>18</sup> 香港《稅務條例》第88條：即使本條例載有相反規定，任何屬公共性質的慈善機構或慈善信託，均獲豁免並當作一直獲豁免繳稅。但凡任何行業或業務是由任何該等機構或信託經營，而得自該行業或業務的利潤是純粹作慈善用途及其中大部分並非在香港以外地方使用，並符合以下規定，在此情況下，該等利潤方獲豁免並當作獲豁免繳稅。（a）該行業或業務是在實際貫徹該機構或信託明文規定的宗旨時經營的；或（b）與該行業或業務有關的工作主要是由某些人進行，而該機構或信託正是為該等人的利益而設立的。

制度，當中包括香港申訴專員公署、香港廉政公署、香港法律改革委員會(“法改會”)、香港審計署和香港立法會政府帳目委員會。<sup>19</sup> 這些機構的文件都建議對慈善團體的活動進行更嚴厲的規制。

香港稅務局早在1980年代已編印有《屬公共性質的慈善機構及信託團體的稅務指南》<sup>20</sup>，作為對《稅務條例》相關條款的說明或補充。該文件的最新版本更新於2020年4月，包括69個條款，近30頁，對慈善團體的支出和收入都有嚴格的規範。支出方面，該文件採用了稅務條例的傳統表述，文件指明，慈善團體所得利潤是純粹作慈善用途且大部分不是在香港以外地方使用，才能獲得稅收豁免(第18款)。除此之外，更多的條款用於規範慈善團體的財政來源，如果慈善組織的財政來源包括以下六類情形，稅收的豁免均須視乎具體的情形而定：(1) “經營行業”(第19-31條)；(2) 其提供的服務或設施收費(第32-34條)；(3) 投資貿易公司(第35條)；(4) 財務投資(第36-39條)；(5) 項目投資(第40-41條)；(6) 物業出租(第42-45條)。

## 2. 澳門對社團營利規制的層次

澳門對社團營利的規制有兩個層次，包括：(1) 將社團視作一般會員制組織進行規制；(2) 將社團視作行政公益法人進行規制。

首先，將社團視作一般會員制組織進行規制。作為大陸法系地區，澳門法律對社團的界定是非常清晰的，即社團被明確界定為非營利組織和會員制組織，也就是說，在澳門，社團一般不會被視為營利組織存在，所以，澳門社團天然享有稅收優惠。比如，澳門《所得補充稅章程》第9條(豁免)就有以下類容涉及社團：“……c) 互助團體運用其資金所得的收益；d) 被承認有法人資格的任何宗教團體或組織的收益；……f) 機構、社團、團體、會社、公共組織及其他法人，除法定豁免外，其可課稅收益或利潤的首二萬元。”

其次，將社團視作行政公益法人進行規制。根據第11/96/M號法律《宣告行政公益法人》，社團可以申請宣告為行政公益法人。該法律第1條規定，“與本地區行政當局合作推動社會一般利益以及按本法律規定，被宣告為行政公益法人的私人團體或基金即屬行政公益法人。”在這部法律中，政府關於行政公益法人稅收豁免有較為集中的規定，該法律第10條規定，“行政公益法人享有法律規定的稅務及手續費的免除，尤其是：a) 印花稅；b) 物業稅；c) 營業稅；d) 為履行其目的所必需而以有償方式取得的不動產的登記稅；e) 訴訟費及法院費用；f) 公證署及登記局的手續費。”總的來說，作為行政公益法人的社團比作為會員制組織的一般社團，享有更大的稅收優惠。

## (三) 港澳兩地對社團營利規制的比較

### 1. 港澳兩地對社團營利規制的相同特點

首先，港澳地區對社團營利活動都採取分層規制。兩地對社團的規制一般分為兩個層次：一個是基本層次，面向所有的被政府統計為社團的組織；二是特別的層次，面向特定組織。香港的特定組織有兩組：會員制組織和慈善組織；澳門則只有一組，即行政公益法人。在進行層次區別的基礎

<sup>19</sup> 《慈善機構不當行為的規管措施》，<https://www.legco.gov.hk/research-publications/chinese/essentials-2021ise06-regulation-of-malpractice-of-charitable-organizations.htm>，2021年1月1日訪問。

<sup>20</sup> 《稅務局回應慈善團體免稅地位》，2001年2月5日，<https://www.info.gov.hk/gia/general/200102/05/ird.htm>，2021年1月1日訪問。

上，不同層次的社團執行有差異的稅收政策。

其次，港澳地區對會員制組織較為放任。無論從法律條文方面，還是在法律的具體執行中，港澳兩地對會員制社團（或會員提供主要資源的社團）的營利規制都比較放任。比如，在香港，一個社團的經費中，若一半以上由會員提供，就可以獲得免稅地位，也就是說，只要一個組織是真正意義上的社團（由會員提供資源且服務於會員），就可以免稅。而澳門的規制則更加寬鬆，據筆者向多個社團的負責人瞭解，在實踐中幾乎沒有哪個社團有繳稅記錄。

## 2. 港澳兩地對社團營利規制的差別

首先，香港對社團的營利活動採取動態規制，而澳門對社團的營利採取靜態規制。

根據香港《稅務條例》，可以看出香港社團的稅務地位是可能經常變化的，尤其是作為會員制組織的社團，其稅務地位是根據其收入結構來認定的，而任何組織每年的收益顯然不一樣，也就是說，當一個社團希望作為會員制組織獲得免稅地位時，其稅務地位每年都有變化的可能。而如果社團希望作為一個慈善機構獲得免稅地位，其地位會相對穩定，但也不是一成不變，“稅務局會不時對獲得免稅資格的慈善團體進行複查。”<sup>21</sup> 因此“在2002年3月至2011年12月十個財政年度內，稅務局合共撤銷了909個慈善團體的豁免繳稅資格”。<sup>22</sup> 而隨着香港慈善事業的快速發展以及社會對慈善事業的廣泛關注，相關的複查可能會進一步加強。<sup>23</sup>

相對來說，澳門社團的稅務地位相對穩定，當一個組織在澳門註冊為一家社團，它已經被界定為一個非牟利組織，從而獲得作為非牟利組織的稅務地位；而一個組織如果進一步申請成為“行政公益法人”，其地位也是比較穩定的。事實上，從公開的數據來看，找不到有組織被撤銷行政公益法人資格的信息。

其次，香港對社團營利的規制相對細緻，澳門對社團營利的規制相對粗放。

香港對社團的營利規制的放任是策略性的——他們對一些社團較為放任，但對某些特殊社團的稅務規制又特別細緻，這在對慈善團體的規制方面體現得非常明顯，稅務局對慈善團體運作過程中的各類活動進行了較為詳細的列舉，雖然這些繁複的條款不一定能很好地落實<sup>24</sup>——比如，針對立法會政府帳目委員會對稅務局規管不力提出的批評，香港財經事務及庫務局局長陳家強2017年5月6日在立法會表示：“我希望議員明白，稅務局的主要職責在於評稅及徵收稅項，保障政府稅收。”<sup>25</sup> 言下之意，稅務部門可能沒有足夠的資源執行這些具體而繁複的規定。

澳門對社團的營利規制的放任是全面性的，可以認為澳門對社團營利規制要粗放得多，澳門沒有一項法律對社團的稅務地位進行詳細規定，相關條文散見於不同的法律文本中，最集中規定“行

<sup>21</sup> 《立法會四題：營辦私家醫院的慈善團體》，2012年12月12日，<https://www.ird.gov.hk/chs/ppr/archives/12121201.htm>，2021年1月1日訪問。

<sup>22</sup> 《立法會四題：營辦私家醫院的慈善團體》。

<sup>23</sup> 《財經事務及庫務局局長在立法會政府帳目委員會公開聆訊開場發言全文》，2017年5月6日，<https://www.info.gov.hk/gia/general/201705/06/P2017050600291p.htm>，2021年1月1日訪問。

<sup>24</sup> 根據香港審計署2017年4月的一份報告，稅務局覆查屢有延誤，“截至2016年9月，有635宗個案未完成覆查”。見香港審計署：《審計署署長第六十八號報告書》，2017年4月，第1章第iv頁。

<sup>25</sup> 《財經事務及庫務局局長在立法會政府帳目委員會公開聆訊開場發言全文》。

政公益法人”稅位地位的第11/96/M號法律，全文不到二千字。除了法律規定籠統外，財政局的執行也非常寬鬆，一個值得特別注意的現象是，澳門社團是否向稅務主管部門“財政局”進行稅務登記似乎由自己決定，這導致了社團完全游離在政府的稅務規制之外——也意味着社團作為非營利組織的最基本要求“不能向成員分配利潤”也沒有受到監管。

## 四、澳門對社團營利規制方面存在問題及其原因

### (一)澳門對社團營利規制方面存在的主要問題

#### 1. 可能導致市場的不公平

人們主張對社團等非營利組織的潛在營利活動進行規制，直接原因是為了維護市場公平。如果說早期社團較少的時候，政府一定程度上可以控制社團的運作秩序，那麼，隨着回歸後澳門社團的成倍增長（目前澳門的社團數量已經逾萬個），現在已很難排除一些社團開展營利性質的活動。因此，市場不公平的潛在風險很大。

#### 2. 可能導致社團的腐敗

對社團營利活動規制不足的一個隱憂，是對社團財政活動的規制不足，甚至關注不足。這就為社團腐敗的滋生提供了土壤。近年來，與澳門社團相關的腐敗增長較快。據《澳門廉政公署工作報告（2018）》，公署僅2018年就查辦了多宗相關案件<sup>26</sup>，但目前人們關注的領域主要是社團從政府詐騙資助——因為澳門政府每年要給予社團大量的資助。很少有人關注到社團經費其他來源的違規情況，以及支出方面的腐敗，其原因在於沒有任何人監管社團財政，所以相關財務數據完全封閉——這存在極大的腐敗風險，“非營利組織就有更大的空間來偽造文件、費用報告和預算。”<sup>27</sup> 正如一位學者所說，“非營利部門已經成為大生意（big business）。像任何其他部門一樣，它必須得到有效的監管。政府的作用是而且必須是制定和執行規則。”<sup>28</sup>

### (二)澳門社團營利規制格局形成的原因

#### 1. 社團政治影響力的全方位擴張

澳門的社團尤其是華人社團，回歸前在澳門社會就有廣泛的社會影響，由於語言的隔閡，澳門長期處於“華洋分治”的狀態，處於社會上層的管治者用葡語，而民間華人則普遍只會中文，華人社團因此成為華人與政府溝通的橋樑，甚至在社會事務中承擔了很多原本屬於政府的職能，即婁勝華教授所說的“擬政府化”。回歸後，澳門社團在澳門政治中的影響力進一步提升，主要表現在：（1）澳門實行“澳人治澳”，高度自治，政府的許多主要負責人都出自社團精英；（2）根據《澳門基本法》的政制安排，社團在澳門的選舉（包括行政長官選舉和立法會選舉）中發揮着重要的作用。這就決定了政府缺乏對社團規制的動力，因為這意味着他們要對自己的支持者（甚至是自己）“動刀”。

<sup>26</sup> 澳門廉政公署：《2018澳門廉政公署工作報告》，澳門：澳門廉政公署，2019年，第17頁。

<sup>27</sup> Bottiglieri, W. A., Kroleski, S. L. & Conway, K., “The Regulation of Non-profit Organizations,” pp. 51-60.

<sup>28</sup> Covington, S., “Who Governs the Non-profit Sector?” *Fund Raising Management*, vol. 25, no. 5, 1994, pp. 33-36.



## 2. 政府的財政儲備充裕

從不同國家和地區的經驗來看，對社團營利的規制主要以稅收調節的方式進行，加強對非營利組織的稅務規制，既可以維護市場公平，又可以擴大政府的收入來源。不過澳門的情況又相對特殊，因為回歸後博彩旅遊業的迅猛發展，澳門政府財政非常充裕。根據最新的統計，截至2020年10月，澳門的財政儲備達6,064.8億澳門元。<sup>29</sup> 而2019年特區政府財政開支僅為821.0億澳門元。政府非但不需要社團繳納的稅收，相反每年還要給社團大量資助。不需要社團對政府財政的貢獻，這是澳門特區政府對社團營利規制缺乏動力的另一原因。

## 3. 社團資助政府掩蓋了稅務風險

前文提到，澳門特區政府每年都會給社團大量的資助，對於很多社團來說，政府資助佔其年度總收入的絕大部分，這種收入結構掩蓋了社團的營利風險——因為人們認為，大量的政府資助會讓社團失去開展經營活動的動力。但實際上，這種收入結構只能代表少部分社團。從深層次看，澳門社團資助中有三個情況必須給予高度重視：（1）澳門社團數量的快速增長；（2）能獲得資助的社團畢竟是少數；（3）在獲得資助的社團中，資源主要集中於少數社團。所以，實際上大部分社團獲得的資助較少，而且還有相當數量的社團沒有獲得資助，對於這些社團來說，就有動力尋求資金來源的多元化——但目前這方面的問題尚未得澳門社會的重視。

# 五、對澳門社團營利規制的建議

即便從世界範圍來看，對社團等非營利組織的規制都是一件困難的事<sup>30</sup>，因為這既涉及行為的判斷，也涉及動機的分析。結合澳門的實際情況與香港的經驗，本文建議澳門從以下幾個方面完善對社團的營利規制。

## （一）重塑非營利組織營利規制的觀念

傳統上認為“非營利指不在成員中分配利潤”<sup>31</sup>，非營利組織創造財務上的利潤是一種手段（不是目的）<sup>32</sup>，這些觀念有將非營利概念簡單化的傾向，因為非營利總是與稅收優惠相關的，而當涉及稅收的問題就要考慮公平。本文認為“市場公平”應該作為一項重要的價值，進入社團營利規制體系，這意味着政府應對社團的收入與支出進行全面的規制。

## （二）落實對社團財務信息的收集

要基於“市場公平”對社團進行營利規制，需要政府對社團財務信息進行較為全面的瞭解。其基礎是稅務登記制度。稅務登記是稅務機關對納稅人的生產經營活動實行法定登記的一種管理制度，表明納稅人已經納入稅務機關的監督管理。<sup>33</sup> 對各類組織，甚至個人進行稅務登記，是各國稅

<sup>29</sup> 數據來源於澳門貿易投資促進局網站，<https://www.ipim.gov.mo/zh-hant/about-us/about-macao/statistics/>，2020年12月4日訪問。

<sup>30</sup> Covington, S., “Who Governs the Non-profit Sector?” pp. 33-36.

<sup>31</sup> 夏榮宇：《非營利組織商業化探析》，《黨政論壇》2017年第6期，第31-34頁。

<sup>32</sup> Gelatt, J. P., *Managing Nonprofit Organizations in the 21st Century*, p. 4.

<sup>33</sup> 吳志斌主編：《中國財稅工作研究與實踐》，北京：經濟日報出版社，2017年，第487頁。

務部門的基礎工作之一。在美國，任何非營利組織申請免稅地位之前，都需要進行稅務登記，以獲得僱主識別號（employer ID number，簡寫為EIN）。<sup>34</sup> 在香港，這項工作被稱為“商業登記”，包括會社、公司在內的組織，須於開始經營起計1個月內辦理商業登記。<sup>35</sup>

根據澳門法律，社團似乎應進行稅務登記，比如，根據澳門特區政府網站的說法，“欲在澳門從事任何工商業性質活動（凡自資經營非受職業稅管制的經濟活動）的法人（公司或團體）”需進行開業申報，其中就包括了稅務登記。<sup>36</sup> 但實踐中，這項制度在社團領域似乎沒有得到執行。要完善對澳門社團的營利規制，有必要將相關制度落到實處。

### （三）加強對社團營利活動的可操作化界定

很顯然，營利或是非營利，其內涵非常複雜。關於兩者的區別，目前學術界實際上無法達成共識。解決這個難題的方法，是對相關活動進行可操作化界定，也就是說，對社團運作過程中涉及營利（或非營利）的方面逐條列出，然後逐條界定其性質進行規制。香港稅務局《屬公共性質的慈善機構及信託團體的稅務指南》就採用這樣的做法。澳門可以仿照香港的做法，收集社團收入來源的不同案例，分析其性質，在此基礎上制定一個關於社團的《稅務指南》。

### （四）推進社團管理透明化

由於政府、社團在規制與應付規制的過程中，存在規制與成本的兩難，推動社團管理的透明化或是化解這一難題的有效途徑之一。社團管理的透明化有兩個層次：一是面向成員的透明化，二是面向社會的透明化。與此相對應，所帶來的效應就是成員監督與社會監督。這可以對應於學者所說的“受規制的自治”（regulated autonomy）<sup>37</sup>。在這一機制中，一方面有利於提高規制的有效性，另一方面又有利於降低規制中的成本。

事實上，推進社團等非營利組織的透明化已成為一大趨勢，比如，美國參議院專家組在討論非營利組織的財務報表時，就建議“要求慈善機構向公眾提供其財務報表”，因為這樣的政策將對非營利組織的規制產生最大的影響。<sup>38</sup> 甚至有人預言某些適用於上市公司的規制措施將會在將來運用於非營利組織。<sup>39</sup>

## 六、結語

澳門被視為“社團社會”，在長期的歷史實踐中，澳門社團發揮了“擬政府化”、“擬政黨

<sup>34</sup> “Before Applying for Tax-exempt Status,” <https://www.irs.gov/charities-non-profits/before-applying-for-tax-exempt-status>, retrieved on 31<sup>st</sup> January 2021.

<sup>35</sup> 《須辦理商業登記的“業務”及申請商業登記》。

<sup>36</sup> 《開業申報——法人（公司或團體）》，<https://www.gov.mo/zh-hant/services/ps-1351/ps-1351b/>，2021年1月31日訪問。

<sup>37</sup> 李燕萍：《對澳門社團監督問題的思考》，《當代港澳研究》2014年第2期，第88-101頁。

<sup>38</sup> Bottiglieri, W. A., Kroleski, S. L. & Conway, K., “The Regulation of Non-profit Organizations,” pp. 51-60.

<sup>39</sup> Bottiglieri, W. A., Kroleski, S. L. & Conway, K., “The Regulation of Non-profit Organizations,” pp. 51-60.

化”<sup>40</sup>的作用。但無論實踐上，還是文獻中，人們對澳門社團的營利規制問題普遍關注不足。本文透過將社團同樣的發達的香港與澳門進行比較，認為澳門對社團的營利活動規制不足，大量的社團游離在政府的稅務規制之外。這給傳統的“社團社會”帶來了潛在的治理風險，而這些風險目前由經濟繁榮所掩蓋。

澳門應該重塑非營利規制的觀念，將“市場公平”的價值觀運用到社團營利規制當中，基於這一價值觀，政府部門應對社團的財務資料有較為全面的監管，對其活動的營利屬性進行可操作化的界定，在此基礎上，對社團的免稅地位進行有效管理。同時，要加強推進社團的透明化，讓會員與公眾參與到社團的營利規制當中，以降低規制的成本。

### 參考文獻 References:

- 李燕萍：《對澳門社團監督問題的思考》，《當代港澳研究》2014年第2期，第88-101頁。Li, Y., “Thoughts on the Regulation Issues of Macao Associations,” *Studies on Hong Kong and Macao*, no. 2, 2014, pp. 88-101.
- 婁勝華：《轉型時期澳門社團研究：多元社會中法團主義體制解析》，廣州：廣東人民出版社，2004年。Lou, S., *A Study on Associations in Macao in the Transitional Period: An analysis of Corporatism System in Pluralistic Society*, Guangzhou: Guangdong People’s Publishing House, 2004.
- 婁勝華：《澳門社團法律制度分析：以政府與社團關係為中心》，《國家行政學院學報》2006年第6期，第83-86頁。Lou, S., “Analysis of the Legal System of Macao Associations: Centering on the Relationship between the Government and Associations,” *Journal of Chinese Academy of Governance*, no. 6, 2006, pp. 83-86.
- Bottiglieri, W. A., Kroleski, S. L. & Conway, K., “The Regulation of Non-profit Organizations,” *Journal of Business & Economics Research*, vol. 9, no. 9, 2011, pp. 51-60.
- Covington, S., “Who Governs the Non-profit Sector?” *Fund Raising Management*, vol. 25, no. 5, 1994.
- Gelatt, J. P., *Managing Nonprofit Organizations in the 21st Century*, Phoenix : Oryx Press, 1992.
- Ramirez, A. & Janiga, K., “Nonprofit and For Profit Convergence: Are Nonprofits Increasingly Adopting Private Sector Practices?” *International Journal of Society Systems Science*, vol. 1, no. 4, 2009, pp. 307-324.
- Weisbrod, B. A. & Mauser, E., “Tax Policy toward Non-profit Organisations: An Eleven-country Survey,” *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, vol. 2, no. 1, 1991, pp. 3-25.

---

<sup>40</sup> 婁勝華：《轉型時期澳門社團研究：多元社會中法團主義體制解析》，廣州：廣東人民出版社，2004年，第345頁。