

我国慈善税收优惠的现状、问题与因应

——以慈善立法为背景

栗燕杰

(中国社会科学院法学研究所, 北京 100720)

[摘要] 税收优惠是各国促进慈善发展的重要激励机制。对慈善各方主体给予税收减免虽是我国慈善实践的重要内容, 但由于缺乏系统的、高位阶的法律制度支撑等原因, 税收优惠的激励效应并不明显。《慈善法》的制定, 为慈善税制的完善提供了良好契机。基于全面梳理我国现行慈善税制的现状并分析其问题, 建议立足于慈善法与税法分工对接, 构建统一、规范、普惠的慈善税收优惠法律制度。

[关键词] 慈善法; 税收优惠; 税制

[中图分类号] D922.1 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1008-9314(2015)06-0093-05

对慈善事业给予相应的税收减免, 是世界各国通行做法。党的十八届三中全会《关于全面深化改革若干重大问题的决定》提出: “完善慈善捐助减免税制度, 支持慈善事业发挥扶贫济困积极作用。” 鉴于税收优惠是慈善事业各种激励机制中最为有效的杠杆, 慈善税制安排构成慈善立法的核心内容之一。^① 研讨慈善税收优惠制度建设的现状, 剖析其问题, 并进而提出慈善立法关于税收优惠的立法思路和具体对策, 具有不容低估的意义。

向地方税务主管机关提出免税资格申请, 由地方财政、税务部门联合审核确认并定期公布。^② 慈善组织的公益性捐赠税前扣除资格, 分别向民政、财政、税务部门提出申请, 在民政部登记的慈善组织由民政部初步审核, 民政部、国税总局、财政部联合审核; 在地方民政部门登记慈善组织的税前扣除资格则由省级民政部门负责初步审核, 省级民政、财政、省国税和省地税联合审核, 由民政、财政、税务部门分别定期公布。^③

关于第二板块, 慈善组织可能享受到企业所得

一、我国慈善税收优惠制度的现状评估

我国现行慈善税制在内容上, 由以下四个板块组成: 一是慈善组织的免税资格与税前扣除资格的取得; 二是慈善组织自身活动的税收优惠; 三是企业、个人等捐赠者的税收优惠; 四是受益人的税收优惠。

(一) 制度现状与成效

关于第一板块, 慈善组织的税收优惠资格包括自身的免税资格和向其捐赠的税前扣除资格。慈善组织

^① 2009年民政部上报国务院的《慈善事业法(草案送审稿)》、2014年民政部报送全国人大内务司法委员会的《慈善事业法(报送稿)》, 以及全国人大内务司法委员会起草的草案稿, 2015年初征求意见稿及一审、二审等多个草案文本中, 均对慈善税收优惠做出4-6条的规定。

^② 直接依据是财政部、国家税务总局《关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知》(财税[2014]13号)。

^③ 直接依据是财政部、国家税务总局、民政部《关于公益性捐赠税前扣除有关问题的通知》(财税[2008]160号), 《关于公益性捐赠税前扣除有关问题的补充通知》(财税[2010]45号)等。

[收稿日期] 2015-10-13

[基金项目] 2014年国家社科基金特别委托项目“慈善事业法研究”(14@ZH029)

[作者简介] 栗燕杰, 中国社会科学院法学研究所助理研究员, 法学博士, 社会保障方向博士后。

税、增值税、营业税、契税、房产税、进口关税、进口环节增值税等方面的优惠。慈善组织取得免税资格后,接受其他单位或者个人捐赠的收入,符合条件的政府补助等收入,免征企业所得税。^①符合条件的慈善组织提供的特定慈善服务免征营业税。^②经国务院授权的政府部门批准设立或登记备案、并由国家拨付行政事业费的社会团体自用的房产,免征房产税;政府部门和企事业单位、社会团体以及福利性、非营利性的老年服务机构,国家拨付事业经费和企业办的各类学校、托儿所、幼儿园,以及疾病控制机构和妇幼保健机构等卫生机构自用的土地,免征城镇土地使用税。^③另外,还有免征车船使用税、契税、增值税等的规范。^④

关于第三板块,捐赠者的税收优惠涉及所得税、印花税、增值税、营业税等税种。根据《企业所得税法》及其实施细则,企业、组织通过公益性社会团体或县级以上人民政府及其部门向救助灾民、救济贫困、扶助残疾人等困难的社会群体和个人等公益事业的捐赠支出,在年度利润总额12%以内的部分,准予在计算应纳税所得额时扣除。根据《个人所得税法》及其实施细则,个人将其所得通过中国境内的社会团体、国家机关向教育和其他社会公益事业以及遭受严重自然灾害地区、贫困地区的捐赠,在未超过纳税义务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。

企业、个人等为汶川地震、舟曲泥石流、芦山地震、玉树地震的灾后重建的捐赠,可以在当年所得税前据实全额扣除。单位和个体经营者将自产、委托加工或购买的货物通过公益性社会团体、县级以上人民政府及其部门捐赠给上述受灾地区的,免征增值税、城市维护建设税及教育费附加,财产所有人将财产(物品)直接捐赠或通过公益性社会团体、县级以上人民政府及其部门捐赠给受灾地区或受灾居民所书立的产权转移书据,免征印花税。境外捐赠人无偿向受赠人捐赠的直接用于扶贫、慈善事业的物资,免征进口关税和进口环节增值税。^⑤

关于第四板块,《基金会管理条例》原则规定了受益人依法享受税收优惠,具体可操作的规范,主要体现在几次灾害之后灾后恢复重建的税收文件,对受灾地区企业、个人通过慈善组织接受捐赠的款项、物资,免征相应的所得税。

总体上,现行慈善税收优惠规范及其实施对于我国慈善领域的发展起到了一些积极效果。对慈善组织的减免减轻了慈善组织的税费负担,捐赠税前扣除激发了社会捐赠意愿,对受益人的税收优惠体现了受益人生存权的尊重。

(二) 我国慈善税收优惠制度的缺漏

现行慈善税收优惠制度安排虽已初具规模,但也存在一些问题缺漏,主要体现在以下方面。

第一,慈善税收优惠管理体制尚未理顺。

我国慈善组织的免税资格由财政、税务部门联合审核认定,缺乏民政部门的参与。税务部门享有较大的自由裁量权并倾向于宁缺毋滥,导致慈善组织的免税资格难以取得。^⑥公益性捐赠税前扣除资格涉及多部门,慈善组织必须向财政、税收机关和民政部门分别提交申请和相关材料,流水线作业程序繁琐,税收优惠资格难以取得。

第二,慈善捐赠税收优惠远未完善。

在货币捐赠方面,其税收优惠缺乏结转机制。我国仅规定了捐赠者的纳税申报当期抵扣,当期扣除剩余的捐赠余额,既未规定延期抵扣,也不允许在以前

① 《企业所得税法》第26条;《关于非营利组织企业所得税免税收入问题的通知》(财税[2009]122号)。

② 《营业税暂行条例》第8条,财政部、国家税务总局《关于对社会团体收取的会费收入不征收营业税的通知》(财税字[1997]063号)。

③ 《房产税暂行条例》第5条,财政部、国家税务总局《关于非营利性科研机构税收政策的通知》(财税字[2001]5号)、《关于教育税收政策的通知》(财税[2004]39号)、《关于医疗卫生机构有关税收政策的通知》(财税[2000]42号)等。

④ 财政部、国家税务总局《关于医疗卫生机构有关税收政策的通知》(财税[2000]42号)、《关于对老年服务机构有关税收政策问题的通知》(财税[2000]97号)等。

⑤ 《公益事业捐赠法》第26条;《进出口关税条例》第45条;《关于救灾捐赠物资免征进口税收的暂行办法》(财税字[1998]第098号);《扶贫、慈善性捐赠物资免征进口税收暂行办法》(财税[2000]152号);《〈扶贫、慈善性捐赠物资免征进口税收暂行办法〉的实施办法》(海关总署令2001年第90号)《关于抗震救灾进口物资的税收政策及相关问题》(海关总署公告2008年第60号)。

⑥ 关于免税资格与税收优惠的难以取得,可参见靳东升等:《支持社会组织发展的税收政策研究》,《财政研究》2014年第3期。

纳税申报期的应纳税所得中追溯扣除。

非货币捐赠更是缺乏充分的税收优惠支持。不少企业、个人倾向于捐赠不动产、股权、知识产权等,使得非货币捐赠税收优惠的制度供给严重不足的缺陷更加凸显。

企业捐赠产品货物的,一般仍需缴纳增值税、消费税、营业税等,除几次大灾的灾后重建外,需要用同等产品的销售价格确定销售额缴纳增值税。

繁重的税负及行政性费用,已成为妨碍不动产捐赠的重要因素。李清泉、汤梅君夫妇通过遗嘱方式捐赠房产,最后特事特办免除相关税费才得以实现。房产捐赠从公证、过户到拍卖,产生公证费、个人所得税、企业所得税、契税、印花税、房地产登记费等多种税费。据分析,捐赠人捐赠一套市价400万的房产给慈善组织用于慈善目的,从捐赠到变现的各方所有税费相加,已逾百万之巨。^[1]

股权捐赠的税收优惠也严重缺失。我国一度禁止企业持有的股权和债权用于对外捐赠。^①2009年财政部才允许企业以持有的股权进行公益性捐赠,但缺乏配套的税收优惠规范。^②2009年曹德旺先生拟捐出3亿股福耀玻璃股份成立河仁慈善基金会,在计算了各种免税抵扣后,这笔股权受让将产生超过5亿元的企业所得税。2010年财政部和国家税务总局专门下发文件,允许曹德旺在基金会设立后5年内缴齐,而河仁基金会所持有股票的每年收益也需要缴税。^③

第三,慈善组织的税收优惠存在多处空白。

由于现行税制缺乏与慈善的必要对接,并未考虑到慈善组织的多种形态,导致大量税收优惠并不能涵盖所有慈善组织。营业税、房产税、城镇土地使用税、车船使用税、耕地占用税、契税、增值税的免于征收,但其指向主体分别有非营利性医疗机构、老年服务机构、疾病控制机构和妇幼保健机构,国家拨付行政事业费的社会团体,托儿所、幼儿园、养老院、残疾人福利机构等。境外捐赠物资用于慈善事业的税收优惠仅针对经国务院主管部门依法批准成立的社会团体,而不包括地方主管部门批准设立的同类主体。

第四,慈善受益人的税收优惠严重缺失。

虽然《基金会管理条例》在原则上规定受益人享受税收优惠,汶川地震、玉树地震、舟曲泥石流、芦山地震等灾后恢复重建的税收文件要求对受灾地区企业、个

人通过慈善组织接受捐赠的款项、物资,免征相应的所得税。但除此之外,慈善受益人的税收优惠缺乏制度规范。

第五,我国慈善税收优惠的执行实施存在落实难、随意性强甚至扭曲变形等问题。笔者参与的多项调查表明,一些地方的税务部门工作人员对慈善税收优惠的理解执行存在偏差,将慈善组织等同于企业,导致有关慈善税收优惠的规定不能得到执行。比如,对于慈善组织的办公用房购置使用,国家有明文的税收优惠政策,但一些基层税务部门却去自由裁量。

二、我国慈善税收优惠缺漏的深层次原因剖析

慈善税收优惠制度及其实施出现的种种问题缺漏,有着深层次的原因。

(一) 慈善税收优惠缺乏足够高位阶法律规范

就法律层面来看,虽然《企业所得税法》、《个人所得税法》、《公益事业捐赠法》、《海关法》都有部分内容涉及慈善税制,但其规范过于笼统。其结果是,慈善税制不得不依赖较低层次的政策规范,特别是财政部、国家税务总局的部门规章和其他规范性文件。大量文件通知成为慈善税收优惠的主要依据,这是慈善税制散乱、缺漏的根源。

现行慈善税收优惠并未建立起普遍适用、可操作的规则,慈善税制不得依赖于大量文件通知予以个别的一次性规范。比如,单位和个体经营者将自产、委托加工或购买的货物通过慈善组织进行捐赠的,增值税、城市维护建设税免于征收,仅适用于汶川、玉树地震等几次灾后重建情形;财物捐赠所立的产权转移书据,其印花税的免于征收,仅适用于屈指可数的灾后重建情形和“政府、社会福利单位、学校”^④,一般的慈善组织只能望洋兴叹。另外,为个别慈善组织、相关企业的税收优惠而出台专门规范性文件的现

① 财政部《关于加强企业对外捐赠财务管理的通知》(财企[2003]95号)。

② 财政部《关于企业公益性捐赠股权有关财务问题的通知》(财企[2009]213号)。

③ 财政部、国家税务总局《关于曹德旺夫妇控股企业向河仁慈善基金会捐赠股票有关企业所得税问题的通知》(财税[2010]86号)。

④ 《印花暂行条例》第4条。

象并非罕见。^①

更严重的是各类法规文件之间的协调问题。尽管财政部、国家税务总局已进行了多次文件清理^②，但慈善税制相关规章、规范性文件繁杂紊乱，给捐赠者、慈善组织和税务部门执行实施带来困难。其典型是，法律与财政部、国家税务总局等的规范性文件之间的冲突。以教育领域捐赠为例，《个人所得税法》、《企业所得税法》及其实施条例的规定均为部分扣除。但2001年《关于纳税人向农村义务教育捐赠有关所得税政策的通知》对于向农村义务教育的捐赠为全额扣除，2004年《关于教育税收政策的通知》对于纳税人通过中国境内非营利的社会团体、国家机关向教育事业的捐赠，也是税前全额扣除。2008年以后几次灾后重建情形也规定了全额扣除。上下位阶法律规范之间的“打架”，效力状态难免尴尬。

（二）慈善税收优惠体制尚未理顺

慈善监管部门与财政、税务部门、海关等的关系，尚未做到有法可依，慈善税制的部门权责划分模糊。慈善税收优惠的规范性文件，呈现出发布主体多元化现象，民政部、财政部、国家税务总局、海关总署、国家宗教局等国家机关都单独或联合出台相关规范性文件。但是，由于缺乏慈善监管部门的充分参与，相关文件往往未考虑到慈善事业自身规律与特殊性，已有的税收优惠政策往往针对“非营利组织”、“公益组织”或“社会团体”，缺乏与慈善的必要对接。

在慈善组织的税收优惠资格与税前捐赠扣除资格设置上，民政、财政、税务部门的关系尚未厘清。民政部门的定位偏差与作用缺失，加上体制不顺畅，使得慈善组织要获得免税资格和税前捐赠的扣除资格，困难重重。

（三）慈善税收优惠配套机制不足

慈善相关税收减免的实施需要票据、流程机制的配套。捐赠者通过慈善组织进行捐赠后，应凭捐赠票据申请获得税前扣除，但我国对捐赠票据缺乏全国性的统一规定。比如，单位组织本单位职工进行捐赠，学校组织教职工、学生进行捐赠时，所得税抵扣认证程序繁琐。

三、慈善立法中有关税收优惠规范的基本思路

税收优惠是支持慈善事业发展的不可或缺的促进

措施，它属于税法范畴，也属于慈善法的范畴。慈善事业立法不可能回避税收优惠的规范。慈善事业立法关于税制的规范，应立足于与税法的分工配合，有所不为以有所作为。

在不为方面，慈善事业立法应与《企业所得税法》、《个人所得税法》、《税收征收管理法》等税法合理分工。税制结构、税率高低的问题，作为税法的有机组成部分，更宜在税法中解决。在作为方面，需着力规范慈善税收优惠的资格程序及相关问题，将符合条件的慈善组织、捐赠主体、慈善活动一视同仁地享受税收优惠。相应的，慈善税收优惠的管理体制、机制、资格、程序、监管等，应当成为慈善事业立法关于税收优惠规范的主要内容。

慈善事业立法中关于税制的规范，需考虑遵循以下基本原则：

第一，兼顾平衡慈善与税收。“税法之利益均衡所追求之目标，乃是兼顾国家利益、公共利益、关系人利益及纳税者个人利益，期能实现征纳双方以及其他有关各方关系人之利益公平兼顾（利益均衡或利益平衡），营造各方都赢的局面。”^[2]在良性制度安排下，慈善与税收则将形成“一加一大于二”的双赢资源配置效果。相应的，慈善税制的第一个层次，是基于税收自身原理推导产生的规则。慈善捐赠财物时由于捐赠人并无“所得”，因此并无所谓“所得税”；慈善组织所提供的慈善服务并非经营行为，也不应征收“营

^① 典型如：财政部、国家税务总局《关于中国青少年发展基金会等6家单位捐赠所得税政策问题的通知》（财税[2007]108号），《关于中国教育发展基金会捐赠所得税政策问题的通知》（财税[2006]68号），《关于中国医药卫生事业发展基金会捐赠所得税政策问题的通知》（财税[2006]67号），《关于向中国老龄事业发展基金会等8家单位捐赠所得税政策问题的通知》（财税[2006]66号），《关于向宋庆龄基金会等6家单位捐赠所得税政策问题的通知》（财税[2004]172号），《关于向中华健康快车基金会等5家单位的捐赠所得税税前扣除问题的通知》（财税[2003]204号）等。需指出的是，上述通知文件的内容实质上已被《企业所得税法》、《个人所得税法》部分修正。

^② 国家税务总局《关于发布已失效或废止的税收规范性文件目录的通知》（国税发[2006]62号），《税务部门现行有效失效废止规章目录》（国家税务总局令[2010]第23号），《全文失效废止、部分条款失效废止的税收规范性文件目录》（国家税务总局公告2011年第2号）等。

业税”。慈善税制的第二个层次，才是为推动慈善事业发展的税收优惠，体现国家对慈善事业的鼓励支持。如对慈善组织的经营行为予以征税并不违反税法原理，但为促进慈善事业发展考虑可对其设置减免优惠。

第二，统一普惠原则。税收制度作为国家的基本制度安排，应在全国范围内统一规范和实施，这也是维护税收公平性并提升执行效率的必要条件。这一要求应当同样适用于慈善税制。因此，在慈善事业立法中应当充分考虑慈善税制的统一性。我国作为单一制的统一国家，对慈善事业的税收优惠应当全国统一，而不应当因地而异，因官办民办而异。就捐赠主体而言，捐赠给同类型的慈善事业，应当享受同等的税收优惠，而不应当区分捐赠者的身份、单位属性而有所不同。

四、慈善立法关于税收优惠规范的主要建议

税制规范作为国家支持慈善事业发展的促进措施，无疑是慈善立法的有机内容。因此，我国应立足自身国情并借鉴国际经验，在慈善立法中对慈善税制进行规范。

（一）理顺慈善免税体制

慈善免税体制的关键，在于理顺财税部门与民政部门的关系。国家财政部门负责制定税收规范的实施细则并决定税收优惠，税务部门负责税收征管，而民政部门则是慈善事业的监管部门。民政部门与税务部门的权责应当在厘清涉税环节及关系的基础上加以确定。慈善组织从事慈善活动的免税资格，民政部门认可后，向税务部门备案即可；捐赠税前扣除资格须经民政部门初审，税务部门核准；慈善组织从事经营、投资的活动的税收优惠，应当严格管理，民政部门认可之后，税务部门仍应按照税法规则审核决定。

（二）完善慈善捐赠的税收优惠

1. 完善慈善捐赠的减免税种类型

对股权、知识产权、不动产、产品货物等非货币形态的捐赠，需要设置相应的税收优惠类型。对于不动产捐赠，宜免除捐赠人应缴付的营业税、个人所得税和交易手续费，以及受赠方应缴付的契税、权证印花税、交易手续费、登记费和配图费等税收和行政性收费。

2. 建立捐赠税前扣除的结转程序

国务院《批转发展改革委等部门关于关于深化收入分配制度改革的若干意见的通知》（国发〔2013〕6号）明确要求：“落实并完善慈善捐赠税收优惠政策，对企业公益性捐赠支出超过年度利润总额12%的部分，允许结转以后年度扣除。”显然，有必要在慈善立法中规定税收优惠的结转年限。对于捐款超出税前扣除法定比例的，可到下一年度结转扣除。

（三）统一慈善组织本身的税制规范

立法的根本原则在于公平。慈善组织自身的免税资格，不宜逐批、逐次认定，更不宜一事一议，而应改为符合条件者一概享有。考虑到国家税务总局已明确，各项税收优惠政策凡未明确为审批事项的，均实行备案管理。^①因此，对于符合相关条件的慈善组织，其免税资格可考虑从审批改为备案。

（四）简化税收减免的获得手续

通过慈善立法，对捐赠人与慈善组织的税收减免应当实现常规化和便捷化。就常规化而言，在慈善税收减免与退税的办理上，税务部门应摒弃特事特办的观念，而作为自身工作的重要组成部分正常实施。就其便捷化方面，慈善税收减免、退税应当设定法定时限，税务部门应当尽可能高效率完成。

（五）强化慈善税收优惠的监管

税收优惠是国家支持慈善事业发展的主要措施，税务监管也相应构成慈善事业监管的重要内容。如果对享受税收优惠的捐赠主体与慈善组织缺乏强有力的监管制度，企业、慈善组织骗取税收优惠将在所难免。强化对慈善税收优惠的监管势在必行。通过监管制度的设置实施，既要达到使得我国慈善税收优惠落到实处，也要预防惩治骗取税收优惠、挪用善款等违法犯罪行为。

[参 考 文 献]

- [1] 王海燕. 市价400万元的房产从捐赠到义卖变现税费约107万元 捐赠身后房产, 阻力如何破 [N]. 解放军报, 2013-10-29, A13.
[2] 陈清秀. 现代税法原理与国际税法 [M]. 元照出版有限公司, 2010, 2.5.

责任编辑 葛卫

^① 国家税务总局《关于企业所得税税收优惠管理问题的补充通知》（国税函〔2009〕255号）。