

DOI: 10.13766/j.bhsk.1008-2204.2015.0393

中国慈善税收减免制度的评估与展望

——以慈善立法为背景的研究

栗燕杰

(中国社会科学院 法学研究所,北京 100720)

摘要: 对慈善给予相应的税收减免是各国通行做法,也是中国慈善实践中已经采取的举措。然而,由于相关法制的欠缺,慈善税制并不完善,中国现行慈善税制尚未充分发挥出应有的促进作用。基于对与中国慈善有关的现行税制规范进行全面梳理,客观评估现状,立足于兼顾慈善与税收间的平衡,回应慈善立法宜解决的税制问题,建议明确慈善监管部门与财税主管部门的监管职责与权力划分,并提出在慈善立法中如何规范税收优惠的立法建议。

关键词: 慈善立法; 慈善税制; 慈善税收优惠; 税前扣除; 法律制度

中图分类号: D922.182.3 文献标志码: A 文章编号: 1008-2204(2016)01-0066-10

On Legal Matters of Charities' Tax Relief and Exemption in China: Analysis on the Background of Lawmaking of Charities Act of China

LI Yanjie

(Institute of Law, Chinese Academy of Social Sciences, Beijing 100720, China)

Abstract: Tax relief is an important measure to enhance charity in many nations. In China, there are already some reliefs or exemptions in tax system for charitable organizations, donors and beneficiaries. However, for the lack of higher and scientific law system and other factors, the incentive effect of tax relief is not apparent. The lawmaking of Charities Act of China is on its way to the legislative formally, which is a good chance for tax relief and exemption of charity. After comprehensive review of China's tax relief of charity, the paper suggests collaboration between charity and tax law system and construction of a consolidated, normative and inclusive law system for tax relief and exemption of charity.

Key words: charities act; tax system of charity; tax relief and exemption of charity; tax deduction; system of law

税收政策是关乎慈善事业可持续发展的重大促进政策,是现代慈善事业得以壮大的决定性因素。在慈善事业的各种激励机制中,税收政策是最为有效的政策杠杆,还发挥着对慈善组织、慈善活动的引导与监督作用。因此,对慈善事业给予相应的税收减免,是世界各国的通行做法。中国共产党的十八届三中全会做出的《关于全面深化改革若干重大问题的决定》明确提出“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。”国务院在《关于深化收入分配制度改革的若干意见》中亦明确要求“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。加强慈善组织监督管理。”中国慈善立法亦应当为完善慈善税收政策做出相应的规范,以真正使其成为支持慈善事业健康、持续发展的重要政策杠杆。2013 年 11 月,《慈善事

收稿日期: 2015-08-11

基金项目: 2014 年国家社科基金特别委托项目(14@ZH029)

作者简介: 栗燕杰(1982—),男,河南开封人,助理研究员,博士,研究方向为慈善法、行政法等。

业法》的制定被列入第十二届全国人大常委会立法规划第一类项目。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,慈善税制安排构成历次草案的重要内容。^①2014年国务院再次明确要求“研究完善慈善组织企业所得税优惠政策,切实惠及符合条件的慈善组织。”^②这表明中国共产党和政府利用税收杠杆促进慈善事业发展的政策取向是十分清晰的。但是,在中国慈善实践中,税收优惠还存在着诸多问题,应有作用未得到有效发挥,这成为慈善法研究的核心问题之一。

一、中国慈善税收法规政策的现状与分析

(一) 慈善税制的现状及成效

改革开放以来,通过税制安排激励慈善事业发展的理念逐步深入人心。针对慈善事业的税收优惠,已有法律、行政法规,以及财政部、国税总局等部门的规章与规范性文件,再加上一些地方性立法,主要法律文件已超过60部。

现行慈善税制主要由以下四个板块组成:①慈善组织免税资格与税前扣除资格的确认与取得;②对企业、个人等捐赠者的税收优惠政策;③慈善组织自身活动的税收优惠政策;④受益人的税收优惠。

1. 慈善组织的免税资格与税前扣除资格确认与取得

关于慈善组织的自身税收优惠,慈善组织作为非营利组织的一种,依法获得享受税收优惠。慈善组织自身的税收优惠资格,实行“非行政许可审批”。慈善组织向地方税务主管机关提出申请,提交相关材料,由地方财政、税务部门联合进行审核确认,并定期予以公布。

关于慈善组织的税前扣除资格,财政部、国税总局、民政部已出台多部办法、指引和通知。根据现行做法,慈善组织分别向民政、财政、税务部门提出申请,在中央层面由民政部初步审核,民政部、国税总局、财政部“三堂会审”,联合对其捐赠税前扣除资格审核确认;在地方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“四堂会审”,决定是否赋予慈善组

织以税收优惠资格。审核通过之后,按照权限分工,由民政、财政、税务部门分别定期予以公布。

2. 慈善组织自身的税收优惠

中国慈善组织有关的税收优惠政策主要涉及企业所得税、增值税、营业税、契税、房产税、进口关税、进口环节增值税等。

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收入,按照省级以上民政、财政部门规定收取的会费,不征税收入和免税收入孳生的银行存款利息收入等,免征企业所得税。

对慈善组织提供的慈善服务有部分免征营业税的规定。托儿所、幼儿园、养老院、残疾人福利机构提供的育养服务、婚姻介绍、殡葬服务,非营利医疗机构按照国家规定价格收取的医疗卫生服务收入,学校、其他教育机构提供的教育劳务,社会团体收取的会费收入等,免征营业税。

与慈善组织相关的税收优惠还有,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(办公用房、公务用车),免征房产税;政府部门和企事业单位、社会团体以及个人等社会力量投资兴办的福利性、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;另外,还有免征车船使用税、契税、增值税等方面的规范。

3. 捐赠者的税收优惠较为丰富

中国现有对捐赠者的税制,已通过《企业所得税法》《个人所得税法》等法律、行政法规、部门规章和其他规范性文件予以规范。在主体方面,已覆盖个人、企业、其他社会力量、国际组织、外国慈善组织等各种可能的捐赠主体。在税种方面,广泛覆盖到所得税、印花税、增值税、营业税等方面的税收优惠。

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。

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,在不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。

对于企业、个人等社会力量在特定时期内为汶川地震、舟曲泥石流、芦山地震、玉树地震的灾后重建,举办北京奥运会和上海世博会等特定事项的捐赠,依据国务院的要求,财政部、国家税务总局下发的相关通知文件,可以在当年企业所得税前和当年个人所得税前据实全额扣除。

另外,为支持上述特定灾害的灾后重建,对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。

在涉外捐赠方面,根据《进出口关税条例》,以及财政部、国税总局、海关总署出台的规章、文件,境外捐赠人无偿向受赠人捐赠的直接用于扶贫、慈善的物资,免征进口关税和进口环节增值税。

4. 慈善服务对象或受益人的税收优惠

中国现行税制还有对受益人税收优惠的零散规定。根据《个人所得税法》及其实施条例,国家发放的救济金,免征个人所得税;残疾、孤老人员和烈属的所得,其他财政部门批准的所得,其个人所得税也可减免征收。《基金会管理条例》规定了受益人依法享受税收优惠。

慈善服务对象、受益人税收优惠的可操作规范,主要体现在汶川地震、玉树地震、舟曲泥石流、芦山地震等几次灾害之后恢复重建的税收政策方面,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。除此之外,其他情形的慈善服务对象、受益人的税收优惠基本处于空白状态。

(二) 现行慈善税制存在的主要问题

尽管针对慈善的税收政策已经明确了给予减免优惠的取向,现行税制及相关政策性文件中也有多种规范,但总体而言,中国慈善税收优惠政策并不够健全,这在客观上构成了中国慈善发展的瓶颈。其

问题主要体现在以下方面。

1. 管理体制不顺导致税收优惠资格难以取得

慈善税收优惠资格的获取,存在着财政、税务、民政等部门的职责分工,其管理体制尚未理顺。

第一,慈善组织的免税资格认定缺乏民政部门的必要参与。在实际工作中,中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。税务部门自由裁量权较大并倾向于宁缺毋滥。^[1]

第二,捐赠税前扣除资格涉及多部门,缺乏必要协调。各地针对捐赠的税前扣除资格采取逐批逐次认定,即慈善组织必须向财政、税务机关和民政部门分别提交申请和相关材料,经批准后才能获得。在具体实施中,民政、财政、税务的流水线作业导致程序繁琐,且一般每年仅批准两批。

2. 慈善捐赠税收优惠远未完善

一是货币捐赠缺乏结转机制。中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,也不允许在以前纳税申报期的应纳税所得中追溯扣除。这在一定程度上影响了公众的捐赠热情,也与世界各国惯例做法相抵触。^[2]发达国家在规定捐赠扣除限额比例后,往往规定了捐赠超过部分的结转规则,如美国规定可以向后结转5年,德国则规定可以向后结转7年内税前扣除。

二是非货币捐赠缺乏必要的税收优惠支持。随着中国慈善事业的发展,社会各界参与的途径日趋多样,非货币捐赠已成为慈善捐赠的重要形态。不少企业、个人倾向于捐赠不动产、股权、知识产权等。但是,非货币捐赠的税收优惠制度供给严重不足。

不动产捐赠税费负担繁重。例如:李清泉、汤梅君夫妇通过遗嘱方式捐赠房产,被数家慈善组织因手续繁琐、税制等原因而婉拒,最后通过“特事特办”的方式免除相关税费才得以实现。房产捐赠一方面手续相对复杂,从公证、过户到拍卖,涉及多个部门,产生公证费、过户带来的个人所得税、企业所得税、契税、印花税、房地产登记费等多种税费。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,捐赠人应缴付营业税、个人所得税和交易手续费合计逾30万元;受赠方应缴付契税、权证印花

税、交易手续费、登记费和配图费合计逾 12 万元。如果慈善组织受赠后以 500 万元卖出变现以从事慈善服务,涉及的税费则包括营业税、土地增值税、企业所得税、企业房产税、土地使用税、交易手续费,合计逾 50 万元;买受人涉及的税费有契税、权证印花税、交易手续费、登记费和配图费,合计逾 15 万元。各种税费相加已逾百万之巨。^[3]显然,繁重的税负及行政性费用,已成为影响不动产捐赠的严重障碍。

企业捐赠产品货物的,虽享受企业所得税方面的优惠,但一般仍需缴纳增值税、消费税、营业税等。根据《企业所得税法实施条例》《增值税暂行条例实施细则》等相关规定,单位或者个体工商户将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人,需要用同等产品的销售价格确定销售额缴纳增值税。^③仅有汶川地震、玉树地震、舟曲泥石流、芦山地震等灾后恢复重建的税收政策规定对通过公益性社会团体、县级以上人民政府及其部门捐赠货物给受灾地区的,免征增值税、城市维护建设税及教育费附加。根据《消费税暂行条例》《消费税暂行条例实施细则》等相关规定,企业将自己生产的产品用于捐赠,需缴纳消费税。

股权捐赠的税收优惠基本空白。2003 年财政部《关于加强企业对外捐赠财务管理的通知》(财企[2003]95 号)规定企业持有的股权和债权不得用于对外捐赠。直到 2009 年,财政部下发《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),虽允许企业以持有的股权进行公益性捐赠,但是股权捐赠的配套税收优惠政策并未出台。比如,2009 年曹德旺拟捐出家族持有价值 35.49 亿元的 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。^[4]2010 年财政部和国家税务总局专门下发文件允许曹德旺不必立即缴纳该税款,而是在基金会设立后 5 年内缴齐^④,但河仁基金会所持有股票的每年收益仍需要缴税。

3. 慈善组织的税收减免存在空白

虽然慈善组织本身活动的税收减免已有不少规定,但仍存在着制度供给的空白。其表现有:

一是主体方面的空白。由于现行税制缺乏与慈善的必要对接,导致不少税收优惠并不能涵盖所有

慈善组织。如一些行政法规、部门规章、部门通知文件所设置税收优惠仅针对部分类型的慈善组织。中国慈善组织的主要相关行政法规三大条例《社会团体登记管理条例》《民办非企业单位登记管理暂行条例》《基金会管理条例》中,仅有《基金会管理条例》中涉及税制问题,并原则性规定了基金会及其捐赠人、受益人依照法律、行政法规的规定享受税收优惠,而《社会团体登记管理条例》《民办非企业单位登记管理暂行条例》均没有税收优惠的相关规范。另外,很多地方的慈善超市由当地慈善总会挂牌后即开始运营,没有经过正式注册,其税收优惠成为难题,也很难向捐助者开具免税发票。作为权宜之计,一些慈善超市接受小额捐赠一般仅提供收据,大额捐赠则以当地慈善总会的名义开具发票。

在已有的税收优惠相关法规、文件中,也未考虑到慈善组织的各类形态问题,一些规定严重滞后。如关于不动产捐赠的免征契税适用于国家机关、事业单位、社会团体、军事单位,财物捐赠的财产转移书据免征印花税仅针对社会福利单位、学校,均未能全面覆盖到所有慈善组织,境外捐赠物资用于慈善的仅针对经国务院主管部门依法批准成立的社会团体,地方主管部门批准设立的社会团体以及其他慈善组织未被包括在内。另外,从事慈善活动的民办非企业单位和其他类型的慈善组织的税收优惠存在严重缺失。

二是税种方面的空白。在税种上,中国慈善组织有关的税收优惠政策主要集中在企业所得税、进口关税、进口环节增值税之中,其他税种涉及较少或条件过于严苛。换言之,慈善组织一般仍需缴纳契税、印花税、土地使用税等。

三是慈善相关活动方面的空白。慈善组织的慈善服务、经营行为、投资行为缺乏必要税收优惠规范。慈善组织接受的捐赠收入可认定为免税收入,其中应包括股权、不动产。但受赠股权的转让收益及股息分红是否属于慈善组织的非营利收入进而享受免税待遇,则缺乏必要规范。实践中往往对慈善组织在股权、债券等的投资活动予以征税。

4. 慈善服务对象、受益人的税收优惠缺乏操作性

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政策规定对受灾地区企业、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,慈善服务对象、受益人税收优惠处于空白状态。

5. 慈善税收优惠存在散乱现象

虽然税收法律制度中关于慈善税收优惠的内容已较为丰富,但相关规定散见于各类法律、法规、规章和通知中,大量的以个别规范出台的现象,而在对各种慈善组织甚至个别慈善组织,以及各类慈善活动的个别规范的背后,是慈善税制缺乏统一性、全面性和完整性。

虽然基金会、社会团体、民办非企业单位都可能成为慈善组织,但其税制并不统一,每种类型的内部也有多种税制。如已有针对慈善领域的营业税、房产税、城镇土地使用税、车船使用税、耕地占用税、契税、增值税免于征收,但其指向主体五花八门,分别有非营利性医疗机构、老年业务机构、疾病控制机构和妇幼保健机构等卫生机构、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,并未指向统一的慈善组织,与慈善组织有所交叉但又有溢出,导致了慈善税制的分散化、碎片化。另外,捐赠者区分身份不同,出台特殊税收优惠政策。还有专门文件,仅针对党员个人通过党组织缴纳的抗震救灾“特殊党费”在个人所得税前全额扣除。^⑤

再如,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的良好规范,仅适用于汶川地震、玉树地震等几次灾后重建;将财物捐赠通过慈善组织捐赠所立的产权转移书据,已有行政法规、规范性文件规定了印花税的免于征收,但除几次灾后重建情形以外,却仅适用于“社会福利单位”一种传统单位形态。

6. 上位法与下位法存在冲突,导致慈善税制法治的紊乱

慈善税制已有规范之间的抵触、冲突问题较为严重。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》都有内容涉及慈善税制,但其规范过于笼统。法律规范缺失的结果,使得慈善税制不得不依赖较低层次的法规

文件,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,法治色彩单薄而政策色彩强烈,这成为慈善税制散乱、缺漏的重要根源。

(1) 慈善税收优惠的规范性文件,呈现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。其中,财政部、国家税务总局是出台相关规范性文件的“主力军”。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自身规律与特殊性,已有的税收优惠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。

(2) 慈善税制相关规章、规范性文件数量多,繁杂紊乱,税收优惠的文件之间相互叠加,一些文件被多次修改或部分废止。尽管财政部、国家税务总局已进行了多次清理^⑥,但仍存在不少抵触现象,许多规范性文件的效力难以确定。

捐赠给同一领域的慈善捐赠,存在着相互抵触冲突的税收优惠政策。以教育领域的捐赠为例,《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则为全额扣除,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,也是准予在企业所得税和个人所得税前全额扣除。2001年、2004年的文件又没有被废止。上下位法之间存在的冲突,一些严重滞后的规章、规范性文件缺乏清理,使得慈善税制既散且乱,不利于执行落实。

中国还一度出现一些地方政府创设的慈善税收优惠。例如:吉林省《关于全省慈善会接受社会捐赠有关税收政策通知》(2004年6月16日)规定“对企业、事业单位、社会团体和个人向县级以上慈善会的公益、救济性捐赠,准予在缴纳企业所得税和个人所得税前全额扣除。”广东省地方税务局、国家税务局2004年4月8日下发了《关于纳税人向广东省慈善总会捐赠所得税前扣除问题的通知》,规定“我省纳税人向广东省慈善总会的捐赠,准予在纳税企业所得税和个人所得税前全额扣除”。这种做法在特

定时期对于当地特定慈善组织的发展不无裨益,但既造成了慈善税制在地方之间、慈善组织之间的不公平待遇,也破坏了全国税制的统一性。

(3) 一事一议的税收优惠方式存在诸多弊端。现行慈善税收优惠并未建立起普遍适用、可操作的规则,不得不通过一事一议的方式来实施。如捐赠给特定领域的税前全额扣除只有个别确定,并未建立普遍适用的制度。在《企业所得税法》《个人所得税法》等法律中并未规定税前全额扣除。其规则通过国务院、财政部、国家税务总局的文件来设置。企业、个人通过公益性社会团体、县级以上人民政府及其部门向受灾地区的捐赠,虽然属于国家重点鼓励的方向,但对其税前全额扣除的规则,按不同文件来实施。^⑦再如,仅涉及中国移动短信捐款业务的税收优惠就有《关于中国移动通信集团公司与中国妇女发展基金会合作项目有关税收政策问题的通知》(财税[2005]53号),《关于中国移动通信集团公司与中华环境保护基金会合作项目有关税收政策问题的通知》(财税[2007]32号),《关于中国绿化基金会和中国社会工作协会短信捐款营业税政策的通知》(财税[2009]129号),《关于中国移动通信集团公司中国联合通信股份有限公司与中国扶贫基金会合作项目有关营业税政策的通知》(财税[2008]34号),《关于中国移动通信集团公司与中国残疾人福利基金会合作开展“短信捐款”业务征收营业税问题的通知》(国税发[2004]87号)等多个文件。^⑧

这些文件虽然针对性强,但其消极后果不容低估。一是只能针对特殊问题,解决特定慈善组织、特定领域慈善活动、特定时期的个别性事务,从而并不具有普遍反复适用的法律效力。二是税收优惠滞后于社会捐赠行为,必须等候其专门出台通知、下发文件。三是彼此之间交叉重叠,一些内容过时甚至相互冲突,给执法实施带来困扰。四是通知文件本身并不具有严格的法律效力,依据通知文件实施的税收优惠,也不利于维护社会主义法制的严肃性与统一性。

7. 慈善税收优惠政策的执行力不高

在现实中,中国慈善税收优惠政策存在落实难、执行力不高和随意性强等问题。

(1) 部门关系尚未厘清。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。民政部门的功能缺失,使得慈善组织要获得免税资格和税前捐赠的扣除资格存在重重困难。

(2) 慈善相关税收减免的流程有待优化。一方面,用以税前扣除的捐赠票据缺乏统一规定。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,但中国对捐赠票据缺乏全国统一规定。另一方面,单位、个人通过具有免税资格的慈善组织进行捐赠后,所得税前抵扣手续复杂,流程不统一。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,所得税抵扣认证复杂。

(3) 制度存在漏洞,发生税收流失。虽然财政部、国家税务总局已多次发文,要求对公益慈善税收优惠的实施严格检查,发现问题的依法征收所得税,并可取消税前扣除资格。但是,一些违法行为到了相当严重的地步。如有个别地方教育部门对家长缴纳的“择校费”开具捐赠票据。^⑨再如,慈善组织在接受物品捐赠时开具发票时估价虚高,企业借此发票进行税前扣除,造成国家税收不应有的损失。^⑩

(4) 一些地方的税务部门工作人员对慈善税收优惠的理解存在偏差,执行力不够。笔者对一些慈善组织的调研表明,不少地方税务部门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。^⑪如对于慈善组织的办公用房购置使用,国家有明文规定的税收优惠政策,但一些基层税务部门却不予落实。

二、慈善立法关于税收优惠规范的基本思路

税收优惠是支持慈善事业发展不可或缺的促进措施,它归属于税法范畴,同时也属于慈善法制范畴。慈善事业立法应当对税收优惠做相应的规范,并与税法适当分工。

(一) 兼顾平衡慈善与税收

在立法理念上,慈善税制应以不违反税收的一般制度原理为原则。促进慈善事业发展是为了公共利益,税收也是为了公共利益,二者之间需要平衡兼顾。“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。”^[5]一方面,不能为国家税收的最大化而忽略慈善事业发展的巨大资源动员能力及其所展示的积极社会功能。另一方面,也不能仅就慈善论慈善,为慈善利益的最大化而导致国家税收流失。有必要承认,如果处理不当,慈善与税收之间就会发生冲突;但是,在良性制度安排下,慈善与税收可能形成“1+1>2”的资源配置效果。这也是慈善税收优惠的最终目的,即更广泛地调动各方资源,以促进社会公共利益。

在立法内容上,慈善立法关于税收优惠的规范内容应与税法合理分工。一方面,通过慈善立法,慈善税制应当最大限度地减少散乱冲突、自由裁量权过大、区别对待等问题,将统一、规范、公平作为立法目标,慈善税收优惠不能因慈善组织而异,不能因地方而异。由此,慈善税收优惠的体制、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。另一方面,为了鼓励企业进行更多的慈善捐赠,促进慈善事业更好更快地发展,有专家学者和慈善业内人士建议适度提高慈善捐赠的税前扣除比例。^[6]但税率问题,作为税法的有机组成部分,更宜在税法中解决。因此,基于税法统一的考虑,慈善立法应与《企业所得税法》《个人所得税法》等保持衔接,可以不对税制结构与税率高低进行具体规范。

从各国慈善立法的实践来看,为防止纳税人滥用慈善税制损害国家税收利益,大多均规定了慈善捐赠税前扣除的最高限额。与此同时,考虑到不宜对捐赠人的捐赠积极性设置障碍,不少国家又在慈善捐赠税前扣除比例的基础上规定了结转年限。中国慈善立法绝不是为了慈善事业发展去削弱税收,而是通过税收杠杆调动各种社会资源,促进慈善事业的健康、持续发展,最终壮大社会公共利益,实现国家利益、社会利益的最大化。

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。例如:慈善捐赠财物时由于捐赠人并无“所得”,因此,不应产生“所得税”;慈善组织的慈善服务并非经营行为,因此,并无“营业税”的发生。

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,予以征税并无不合理。但为壮大慈善事业考虑,可对其予以减免优惠。并可考虑区分提供慈善服务的类型,予以不同层次的税收优惠。

(二) 统一普惠原则

税收制度作为国家的重大制度安排,是立国的根本,应当做好顶层设计,并在全国范围内统一规范和实施。这一要求应当同样适用于慈善税制。因此,在慈善立法中应当提升慈善税制实践的统一性,它是维护税收公平性并提升执行力的前提。首先,中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,而不应出现各地不同的规范。对于已有的地方规范有必要进行清理,对于内容不合理的应予以废止,对于内容科学但制定主体权限缺失的,可考虑上升为全国普遍适用的法律规范。其次,慈善税收优惠应当内部协调统一。中国针对慈善的税收优惠出现在上到法律、下到国税总局乃至地方政府、地方税务部门的文件、通知中,内容杂乱而缺乏系统性,前后叠加,既有大量重复也有不少空白,相互之间不能协调配合。对此,有必要将慈善税收优惠作为整体加以重新设计、整合。

统一原则还要求,凡是从事慈善活动的慈善组织,无论其载体为基金会、社会团体,或者其他形式(如民办非企业单位等),只要从事相同内容的慈善活动,就应当实施同等的税收制度安排,而不应当以其组织形态、批准机关的级别、民间抑或官办而差别对待。对捐赠主体而言,捐赠给同类型的慈善事业,应当享受同等的税收优惠,而不应当因其身份、企业属性而有所不同。

三、慈善立法中税制规范的核心建议

税制规范作为国家支持慈善事业发展的根本促进政策,无疑是慈善事业立法的有机内容。因此,应立足国情,借鉴国际经验,在慈善立法中对慈善税收优惠制度进行适当的、合理的规范。

(一) 加强财税部门与民政部门的协同配合

慈善事业免税体制的关键,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政策、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。

为兼顾国家的财税收入与慈善促进,慈善组织的免税资格获得需要经过特别认可。首先必须意识到,民政、财政、税务部门分别负责慈善组织的登记管理、税收政策和税收征管,如果这三个部门不能很好协同配合,势必导致慈善税收优惠不能落地,无法发挥应有效果。为此,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理顺。对此可考虑分类处置的思路。即慈善组织从事慈善活动的税收优惠,民政部门认可后,向税务部门备案即可;慈善组织的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,应当严格管理,民政部门认可之后,税务部门仍应按照税法原理予以审核考查,再最终决定。慈善组织本身的登记条件、年检条件、评估机制应当与慈善组织的免税资格、慈善捐赠税前扣除资格进行无缝衔接。

(二) 完善对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、产品货物等各种形态的捐赠,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。另外,对于产品、货物、字画古董等实物形态的捐赠,还应考虑完善非货币捐赠的价值评估机制,在不违反会计准则和税法原则精神的基础上,给非货币捐赠提供畅通渠道。

2. 建立捐赠税前扣除的结转程序

借鉴域外成熟做法,并从中国实际出发,应在慈善事业立法中规定税收优惠的结转年限。宜明确规定企业和个人向慈善组织的捐款超出税前扣除比例的,可以累计到下一年度结转予以扣除,但结转期限不得超过5个纳税年度。这样有利于激励企业的大额捐赠行为,也有利于扩充慈善组织筹资来源,为慈善事业发展提供坚实的资本支持。中国共产党的十八届三中全会决定已经明确了这一政策取向,立法

应当为这一政策取向提供具体的操作依据。

3. 设置类型化、分层次的慈善税制,引导慈善事业发展方向

基本思路是根据与政府公共职责产生替代效应的高低,以及综合考虑现行税制优惠的实践,宜在立法中明确对慈善组织、慈善捐赠、慈善相关活动按照其领域、属性分类,设置类型化的税收制度。可以分为享受税收优惠和不享受税收优惠两大基本类型,对享受税收优惠者再区分为两大类,即全额扣除或免于征收、部分扣除或部分减征。具体包括:

一是捐赠主体的税收优惠。对企业、个人捐赠给扶贫、救灾、济困等社会保障领域的,因其对政府公共职责的替代性强,实质上可以产生较税收更大的公共利益,可以考虑给予较强的税收优惠;对捐赠给其他一般慈善领域的,则给予一般的税收优惠。此方面德国经验可资借鉴。在德国,对那些被承认是追求公共目标的慈善组织、教会等的捐赠,可享受5%的税前扣除;对专门追求文化目标的科学性、慈善性组织的捐赠,可享受10%的税前扣除。^[7]

二是慈善组织的税收优惠。按照慈善组织从事的活动,提供的慈善服务进行分层,予以不同的税收减免。慈善组织从事扶贫、救灾、济困等慈善服务的,可以予以全额免税;慈善组织从事慈善服务相关经营行为的,可考虑部分减免;慈善组织从事与慈善服务无关的经营、投资行为的,应当遵守市场规律,依据相关法律予以全额征税。慈善组织从事投资、经营活动,其受益用于慈善服务并符合国家规定的,可予以适度减免或退税。

(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,慈善事业立法应当正视现实中存在的个案审批及其所带来的不公平执法现象,明确规范对同类慈善组织、同类慈善服务的税制应当统一,予以无差别对待。

1. 统一慈善组织的税务登记制度

慈善组织应实施统一的税务登记制度,并在登记后设置惟一税号。该税号应当伴随慈善组织终生,不因住所、服务内容等发生变化而变更。

2. 慈善组织的免税资格应当从许可转为核准

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。为增强制度实施的公平性与统一性,应当明确规范、限制税务部门及其工作人员的自由裁量权,即税务机关只有依照法律履行审查的权力,没有选择性给予优惠与否的自由裁量权,这就需要立法中有明确的执行依据并规范相应的程序,并对其不作为或乱作为现象规定相应的法律责任。

3. 慈善捐赠的税前扣除资格认定应当明确条件和分工

在中国慈善事业立法中,需要明确慈善组织获取慈善捐赠税前扣除资格的认定主体、认定标准、条件和程序。民政部门作为慈善组织的登记机关与监管部门,对慈善组织的设立与运行负有日常监管之责,从而在慈善税收优惠资格认定上具有优势。因此,民政、财政税务需要明确责任、各司其职并相互配合,应当建立民政初审、财政税务确认的联动机制,形成统一规范的捐赠税前扣除资格确认与监督制度。

4. 建立慈善组织的经营、投资收入的税收减免制度

从慈善事业的发展实践及其趋势来看,越来越多的慈善组织较多依赖经营投资收入而非捐赠收入。因此,慈善组织的经营投资收入的税收优惠政策设计,应当成为慈善事业立法税收优惠的重要内容。其中,对于慈善组织从事慈善目相关培训项目,不宜再征收营业税或其他税种。

(四) 简化税收减免的获得手续

当前慈善事业实践中存在的一个较大问题是税收减免手续程序缺乏完整规范并被差别对待,因此,在慈善事业立法中,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、退税的办理上,税务部门需摒弃“特事特办”的观念,将其作为自身工作的重要组成部分,将其日常化、流程化。对于捐赠人的税前抵扣,应制定简便、快捷、易操作的所得税抵扣操作办法,以简化手续,提高效率。对于单位组织的集体捐赠,可由受赠方开具总发票和明细,再由组织单位统一批量为员工办理所得税抵扣手续,在工资发放时予以直接抵扣。就其便捷化方面,慈善税收减免、退税应当设定法定时限,税务部门不得无故拖延,而应为申请

人提供便利,尽快办结。

慈善捐赠票据作为证明捐赠行为的法律凭证,与慈善组织自身的财务管理和慈善捐赠人的税收优惠都有着密切关联。应建立统一的捐赠票据制度,明确捐赠票据使用规范,将慈善捐赠票据的式样、印制及票据领用、保管、销毁等各个环节予以规范化。对此,应建立统一的捐赠票据制度,明确捐赠票据使用规范。

(五) 强化税收优惠的监管

在国内外的慈善事业实践中,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,完全可能导致国家税收的流失,企业、慈善组织骗取税收优惠将在所难免。因此,强化对慈善税收优惠的监管势在必行。税务部门应该完善税收申报方法,建立识别可疑征收信息的数据库,加强税务局与其他相关执法部门的信息交换机制。

1. 明确相关政府部门的职责分工与协同配合

由于税收优惠是国家支持慈善事业发展的核心政策,它实质上是对政府主导与民间主导的公共利益的调控杠杆,也是监管慈善事业的核心内容,因此,有必要明确民政、财政、税务、审计等政府部门对慈善组织财务机制、捐赠款项资金用途的监管职责与分工,并建立相应的协调机制,避免政府相关部门监督的缺位、越位和错位。在立法中宜把民政、财政、税务、审计等部门的监督职责权限分工、具体程序机制予以明确和固定。

2. 对享有税收优惠的慈善组织严加监管

对于享受到税前扣除资格的慈善组织,应当建立定期检查与日常监管相结合的监督体系,给予严格监管。民政部门登记和管理作为获得税前扣除资格的必要条件,在慈善税收优惠的监督中占有不可或缺的地位。

民政部门在日常监管时,应当对具有税前扣除资格的慈善组织予以重点检查,并及时将检查结果通报财政、税务部门。税务部门取消慈善组织税前扣除资格的,应当抄送民政部门,民政部门应当在自身网站和慈善组织信息公开平台上予以公告。对慈善组织而言,最为严厉的处罚是取消其免税资格。但这种处罚在客观上可能伤害到慈善活动的受益群体,应当慎用。为此,应将取消免税资格作为对慈善

组织税收违法行为的最后处理措施。在处罚设置与实施时应引入比例原则,遵照以下顺序:一是设置慈善组织内部人员和交易对方的行为规范,避免不教而诛。二是处罚交易对方。三是对慈善组织的惩罚性税收。最后,对于背离慈善宗旨的慈善组织,吊销其免税资格,这是最终最严厉的处理手段。

3. 涉港澳台地区等捐赠应注重避免双重优惠

在大陆地区投资的港澳台商企业进行捐赠,可能在大陆地区、港澳台地区均取得捐赠票据,进而分别在大陆地区、港澳台地区获得税收减免。为此,应当加强双方的沟通协调,可考虑建立常态化的工作机制,既避免双重征税,也避免双重免税。

总之,通过监管制度的设置实施,既要达到使得中国慈善税收优惠政策落到实处,也要起到有效惩治和震慑骗取税收优惠、挪用善款等违法犯罪行为的作用。

注释:

- 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、2015 年 7 月《慈善法》稿、直到 2015 年底的《慈善法》(草案二次审议稿)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 《国务院关于促进慈善事业健康发展的指导意见》(国发[2014]61 号)之“(四)落实和完善减免税政策”。
- ③ 参见《增值税暂行条例实施细则》第 8 条第 4 款之规定。
- ④ 参见《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)。
- ⑤ 参见《关于中国共产党党员交纳抗震救灾“特殊党费”在个人所得税前扣除问题的通知》(国税发[2008]60 号)。
- ⑥ 包括《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。

- ⑦ 包括《关于支持汶川地震灾后恢复重建有关税收政策问题的通知》(财税[2008]104 号,《关于支持玉树地震灾后恢复重建有关税收政策问题的通知》(财税[2010]59 号,《关于支持舟曲灾后恢复重建有关税收政策问题的通知》(财税[2010]107 号),《关于支持芦山地震灾后恢复重建有关税收政策问题的通知》(财税[2013]58 号)等。
- ⑧ 但需指出的是,这些通知文件,其内容已被《企业所得税法》《个人所得税法》部分修正。
- ⑨ 参见“79 中附小的择校费收的合理吗?”,载“大连民意网留言板”,网址为 <http://minyil.runsky.com/?app=message&act=detail&id=180902>,访问时间为 2015 年 7 月 20 日。
- ⑩ 如 2012 年媒体曝光“仁爱基金”的志愿者工作办向陕西省捐赠的自行车,出厂价每辆 100 多元,捐赠号称每辆 700 多元。
- ⑪ 2014 年,中国人民大学举行的《慈善事业立法专题研讨会》上,一些慈善组织负责人有此表述,并大倒苦水。

参考文献:

- [1] 靳东升,原泽文,凌萍. 支持社会组织发展的税收政策研究[J]. 财政研究,2014(3):24.
- [2] 贺顺奎,腾晓勇. 对加大企业公益性捐赠税收激励的思考[J]. 涉外税务,2012(9):75.
- [3] 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).
- [4] 蔡钰,朱汐.“老钱”曹德旺[J]. 中国企业家,2011(13):82.
- [5] 陈清秀. 现代税法原理与国际税法[M]. 台北:元照出版有限公司,2010:5.
- [6] 谢娜. 我国慈善捐赠税收优惠政策现状、问题及调整[J]. 中国经贸导刊,2012(26):30.
- [7] 张甫军,胡光平. 优化企业慈善捐赠税前扣除政策的探讨[J]. 财会月刊,2012,5(25):26.