

doi:10.16060/j.cnki.issn2095-8072.2017.03.006

# 基于税收政策对慈善捐赠和非营利组织筹资的 效应分析

孙 玄 顾建光

(上海交通大学国际与公共事务学院, 上海 200240)

**摘 要:**我国现行税收优惠存在给予捐赠人的慈善捐赠激励不足等问题。这不仅使企业慈善捐赠的积极性受到影响,同时给接受企业慈善捐赠的非营利组织带来筹资困境。非营利组织运营必然需要筹集资金,其资金主要来源一般是慈善捐赠收入。非营利组织资金的流入与流出通常与慈善捐赠税收优惠激励机制存在密切关联。本文从非营利组织面临的筹集资金困境问题入手,通过对捐赠行为和捐赠支出相关税收政策分析,总结与捐赠相关税收优惠政策对非营利组织筹集资金的影响。希望能引起社会各界对于非营利组织税收优惠的重视,更好地完善相关税收优惠政策,以促进我国非营利组织的筹资运营和发展。

**关键词:**非营利组织;筹集资金;捐赠支出;税收政策;效应分析

**中图分类号:**F810.42

**文献标识码:**A

**文章编号:**2095-8072(2017)03-0059-11

慈善捐赠是经济社会和谐发展的润滑剂和催化剂。税收优惠政策鼓励企业乐善好施、扶贫济困,无疑将成为促进慈善事业发展的一大重要举措。2015年Facebook创始人马克·扎克伯格与妻子普莉希拉·陈(Priscilla Chan)承诺将他们持有的Facebook 99%股份捐出,用以发展人类潜能和促进平等。对于捐赠股票给基金会的富豪,外界总有避税的质疑。

根据美国相关法律,通过把公司股票捐给基金会,最起码可以免交资本利得税以及少缴个人所得税。扎克伯格公司上市以来,股价一路飙升,假使通过减持股票的方式变现,则需要缴纳一大笔资本利得税。同时捐出股票后,应缴纳个人所得税的部分大幅减少。与此同时扎克伯格的捐赠还可以使后代获益。美国遗产税采用累进税制,资产越庞大,子女继承遗产时缴纳的遗产税就越多。继承人除了缴纳遗产税,还要缴纳相当数额个人所得税,扎克伯格的子女仅能继承他们大约一半遗产。

与国外慈善税收优惠制度相比,考虑到企业可能通过关联方交易、慈善捐赠进行避税,我国现行税收优惠激励机制存在慈善组织自身享有的税收优惠不足、给予捐赠人的税收优惠不足等问题。对接受慈善捐赠非营利组织税前扣除资格有着较为严格条件。对企业或个人通过获得公益性捐赠税前扣除资格的公益性社会团体或县级以上人民政府及其组成部门和直属机构用于公益事业的捐赠支出,可以按规定进行企业所得税税前扣除(个人所得税也有类似规定)。而取得公益性捐赠税前扣除资格的公益性社

会团体，则是由财政、税务和民政部门每年分别联合公布名单。这给企业慈善捐赠的积极性和非营利组织筹资都带来困境。

## 一、目前非营利组织作用和筹资现状

### （一）非营利组织在社会管理中的作用

在分析税收政策对非营利组织设立和运营的影响前，首先应当明确非营利组织在社会管理中的重要作用，我们认为政府对于社会管理负有主要责任，但是政府不可能包办一切，政府是公共管理的核心，非政府的公共组织以及广大公众的广泛参与，一起构成公共管理不可或缺的公共管理主体，社会组织和公众参与将弥补政府在一定条件下的失效。在现代公共事务管理中，除了政府以外，还有各种非营利组织扮演着日益重要的作用。<sup>①</sup>

生活中，我们经常可以看到各类非营利组织活跃在社会管理的各方面，这类自发的、不以营利为目的的组织，在环境保护、扶贫帮困、照顾鳏寡孤独、医疗卫生、义务教育等各类基础服务项目中，为社会贡献着力量，弥补着政府顾及不到的方面，努力推动构建社会公平正义，为社会提供各种正能量。因此非营利组织在社会管理中起着至关重要的作用。

### （二）非营利组织需要筹措资金的原因

非营利组织虽不以营利为目的，但并非意味着不盈利、不取得收入。如果一个非营利组织的设立和运营，完全是靠不取任何报酬的志愿者，这显然是不现实的。非营利组织的工作是相对专业化的工作，它需要各类具有特定素质的职业工作人员，而这些职业的、专业的工作人员也需要生存和养家糊口并实现自我价值的发展，过低的报酬无法吸引高素质的专业人才。因此，一定的、合理的工作报酬和福利对于非营利组织的工作人员来说是必须的。<sup>②</sup>

非营利组织开展活动，日常运营需要资金支持，与社会上营利性组织类似，它们也需要筹措资金维持运营和发展，区别是非营利组织实现的各类资金收入，只能用于组织的发展和使命的实现，而不能当做红利分配给任何机构、组织和个人。

### （三）我国非营利组织资金来源构成及困境现状

约翰·赛拉蒙教授对22个国家非营利组织所进行的调查结果显示：非营利组织绝大多数收入不是来自慈善公益事业，而是来自公共部门及公费。国际援助的主要收入来源是私人捐赠，个人捐赠在非营利组织中占比为11%，会费收入比重占49%，公共部门收入比重在40%。其中文化、行业性组织主要依靠会费收入，教育、医疗卫生

① 顾建光. 现代公共管理学[M]. 上海人民出版社, 2011:175-176.

② 顾建光. 现代公共管理学[M]. 上海人民出版社, 2011:178.

和社会服务等福利领域主要依靠公共部门获取资金。<sup>①</sup>根据清华大学非政府组织研究所做的一项调查问卷结果,我国的非营利组织收入构成中,政府补贴占53%,服务收费占31%,民间捐赠占9%,外国援助占2%,其他收入占4%。与发达国家的数据相比,民间捐赠比例最高的是美国,占19%,英、法、德、日分别占12%、7%、4%和1%。同时,调查研究显示,我国41.4%的非营利组织认为资金缺乏是其面临的首要问题。<sup>②</sup>

由此可见,我国的非营利组织收入过于依赖政府补助,近几年我国不断加强对政府支出的监管和审批制度,一旦政府补助的政策有所调整,就可能对有关的非营利组织的收入产生重大影响,甚至可能由于资金难以筹集而面临无法运营的困境。

#### (四) 民间捐赠来促进非营利组织的发展和运营

我国是人口大国,所谓人多力量大,每个人的分毫之力汇聚起来的力量是非常强大的。统计数据显示,从2000年以来,美国每年的慈善捐款数额超过200亿美元,2007年突破300亿美元;2007年中国慈善捐款总额为223亿人民币,按当时汇率折算为30亿美元,仅为美国的十分之一。2007年,美国的慈善捐款占国民生产总值的2.21%,中国只占0.09%。美国非营利组织资金来自民间捐赠的比例接近20%,我国的非营利组织来自民间的直接捐赠比例仅9%。<sup>③</sup>我国是人口大国,随着经济的不断发展,已成为仅次于美国的全球第二大经济体,民间捐赠的力量应不容小觑,但与第一大经济体美国相比,捐赠数额和捐赠比例远远小于美国。本文认为我国的非营利组织未来的发展和运营,应重视民间捐赠的能力和力量,下文将通过列举分析法来说明现行的捐赠税收政策限制着我国民间对外捐赠和非营利组织的对外经营,进而影响着我国非营利组织的资金筹措及其运营和发展。

## 二、文献综述

近几年,社会各界对于非营利组织运营现状的关注度越来越高,通过学界的调研、数据采集等工作显示,资金筹措困境是限制我国非营利组织运营和发展的主要原因,学界对于资金筹措困难问题和应对策略已有一些看法和研究。

如罗湘、魏震和谭可(2005)认为,我国非营利组织资金短缺的原因有民间捐赠不多、政府的财政补贴减少、自创收入不足等几方面,并提出了我国非营利组织应明确社会使命、提高服务能力、维护良好公信力和开辟新的筹资渠道等四项策略,通过争取外部援助和扩大自收这两个途径来筹集资金。

王岩(2008)认为资金筹措困难是我国非营利组织存在的主要问题,解决之道除了从非营利组织内部加强管理和完善机制外,政府应当通过健全法律法规为非营利组织

① 肖非,谭力.浅析我国非营利组织的财务管理[J].武汉冶金管理干部学院学报,2008(9).

② 詹国彬.我国非营利组织发展存在的问题及对策[J].改革与开放,2002(5):11-12.

③ 统计数据来自:www.meijialx.com/city-detail-content/info\_id:20347.

创造良好的法律环境。

肖非、谭力(2008)在其《浅析我国非营利组织的财务管理》一文中,着重对我国非营利组织财务管理面临的困境进行了分析,从加强和完善非营利组织内部管理的角度,提出了完善组织机构、加强财务管理、提高经营效率、增强透明度和公信力等对策建议。

郭沫琪(2013)指出,税收调节是能够保证非营利组织持续开展公益性活动的关键所在,并在介绍德国、法国和日本实施的非营利组织税收优惠相关法的基础上,指出我国在对非营利组织税收法律制度上缺乏高位阶的税收法律规范,为此建议我国政府出台更为详细的针对非营利组织的税收法律规范,以维护和促进非营利组织在我国的运营和发展。

邓国胜、韩俊魁(2010)指出,非营利组织(NGO)的发育程度是衡量社会自治与活力、衡量公民社会发展的重要指标之一。他们认为政府、市场和社会公民是NGO发展的三大重要原因和基石。邓国胜(2007)还指出,无论是慈善机构,还是全社会都应高度重视个人捐赠,特别是个人的小额捐赠在慈善事业发展中的作用。他建议要有战略眼光,要从公民慈善、道德教育等基础性工作做起。

非营利组织(NGO)属于民间组织,亦称非政府组织。根据现有对非营利组织运营发展限制和资金筹集困难原因的研究分析,主要问题集中在两大块:一是针对非营利组织的内部问题;二是针对政府的行为导向问题。这些问题研究分析尚不够深入,且实际操作性不强,大多是先讨论问题,然后针对性地提出一些建议;或是阐述国内外的相关税收法律制度,然后提出应当借鉴发达国家法律法规,但大多没有进一步地分析或详细说明税收政策是如何影响非营利组织的运营和发展的。

非营利组织如果没有资金,谈不上资金的管理和运营,只有当外部筹资环境和条件相对合理和完善时,当筹资变得相对容易时,才涉及内部管理因素。虽然我国没有专门针对非营利组织的税收法律和规章制度,但是通过各类税收实体法零星体现出对非营利组织的税收减免优惠,基本涵盖非营利组织可能涉及的各类税收政策。因此下文将通过讨论税收政策对非营利组织筹资方面(企业对非营利组织的慈善捐赠行为)的影响,进而讨论对其运营和发展的影响,即通过深入分析我国捐赠相关税收政策对非营利组织筹资的协同效应影响,进而探讨其对我国非营利组织发展和运营的影响。

### 三、捐赠过程中税收政策对非营利组织筹集资金的影响

为了保证税收公平、增值税税收中性和链条完整性,企业捐赠各类增值税应税项目都需要视同销售缴纳增值税。与此同时非营利组织接受企业的公益性捐赠活动(企业对外慈善捐赠),按照现行公益性捐赠税前扣除政策相关规定,非营利组织需要取得公益性捐赠税前扣除资格;公益性捐赠税前扣除资格在捐赠年度内有效并开具捐赠票据,捐赠企业方可在企业所得中税前扣除(个人所得税也有类似规定)。但是实际过

程中,很多非营利组织很难取得公益性捐赠税前扣除资格,捐赠票据亦难以出具。这不仅制约了企业公益性捐赠税前扣除优惠政策的有效落实,也影响了企业公益性捐赠的积极性。

我国现行的与捐赠相关的法律依据主要是《中华人民共和国公益事业捐赠法》(中华人民共和国主席令第19号)和《中华人民共和国慈善法》(中华人民共和国主席令第43号),我国目前的税收政策主要由流转税和所得税两大类税制组成,流转税主要法律依据是2009年1月发布的《中华人民共和国增值税暂行条例》(中华人民共和国国务院令第538号)、《中华人民共和国消费税暂行条例》(中华人民共和国国务院令第539号)和《中华人民共和国营业税暂行条例》(中华人民共和国国务院令2008年第540号),所得税的法律依据主要是2008年1月颁布《中华人民共和国企业所得税法》(中华人民共和国主席令第63号)和2011年9月颁布《中华人民共和国个人所得税法》(中华人民共和国主席令第48号)。税法应该能够鼓励捐赠者(尤其鼓励潜在捐赠者)进行公益性捐赠,促进慈善事业发展;同时也要防止税收优惠被滥用和避税。下文将分别从目前我国两大主体税种(流转税、所得税)对相关捐赠行为,分别通过列举分析指出税法纳税义务规定和捐赠法之间衔接不够完善之处,正是由于法律规定之间缺乏相关的协同效应,进而限制着民间对非营利组织的捐赠,影响着非营利组织的资金筹集,从而限制着非营利组织的运营和发展。

### (一) 流转税与捐赠法的协同效应分析

《中华人民共和国公益事业捐赠法》第1章第8条:“国家鼓励自然人、法人或其他组织对公益事业进行捐赠,对公益事业捐赠有突出贡献的自然人、法人或其他组织,由人民政府或者有关部门予以表彰。”明确表明了国家鼓励社会公众的各类捐赠行为和对公益事业捐赠支持的态度。《中华人民共和国公益事业捐赠法》第2章第10条:公益性社会团体和公益性非营利的事业单位可以依照本法接受捐赠。说明国家是支持非营利组织接受来自公众的各类捐赠和赞助的。捐赠必然会导致一定的资产(不动产、动产)和资金的权属或所有权转移,流转税与捐赠资产资金流转密切相关,针对企业捐赠方的捐赠行为来分析,目前我国流转税规定与捐赠法之间尚缺乏协同效应。

目前我国与捐赠支出方相关的规定有:“单位或个体经营者将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人,属于增值税视同销售行为,按率征收增值税”。<sup>①</sup>我国货物销售、加工的增值税销售税率为17%,即公司或个人如果向非营利组织给予有形动产(货物)捐赠或资助,按照增值税条例的规定,需要参照市场价格(按照以下顺序确定销售额:1.纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定;2.按其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定;3.组成计税价格,按17%的税率计算缴纳增值税,虽

<sup>①</sup>《中华人民共和国增值税暂行条例》(中华人民共和国国务院令第538号),《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》(财政部、国家税务总局2008年第50号令)第4条第3项。

然所购买的商品或者生产商品的进项税额可以按规定予以抵扣，但是捐赠方作为增值税纳税环节的最后一环，企业慈善捐赠不能获得现金流入但依旧需要为其捐赠行为按照市场价格承担名义增值额部分的增值税。

诚然，慈善捐赠行为有可能“假捐赠真避税”，把慈善捐赠作为隐蔽销售行为，甚至作为一种避税手段。因此税法规定无偿赠予视同销售措施，这对于防止避税固然重要，但是对于企业真实捐赠却需要承担较重税负，不利于鼓励企业慈善捐赠。

如果对捐赠行为缴纳增值税给予免税优惠政策，则捐赠所对应的进项税额不能抵扣前道环节的增值税，因此仍然要由捐赠企业承担前道环节增值税，捐赠企业从增值税纳税人变成增值税税负最终承担者。没有经济利益的流入和没有真实实现增值额，但仍然需要缴纳增值税，这一定程度上削弱了企业的慈善捐赠积极性。能否考虑将增值税的减免与慈善捐赠相结合，充分发挥流转税对慈善捐赠的激励作用？比如捐赠灾区企业除了可以将其捐赠物资的行为不再视同销售，如《财政部海关总署国家税务总局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）便很好地发挥了税收优惠政策对慈善捐赠的激励作用，有利于激发捐赠企业的积极性，同时也更有利于解决非营利组织面临的筹资困境。同时对免税货物还可以享受继续抵扣捐赠物资的增值税进项税额的优惠。

与此同时，“纳税人生产应税消费品用于馈赠、赞助、集资、奖励等非生产应税消费品行为的，消费税视同销售，于移送时计征消费税”。<sup>①</sup>我国的消费税税率范围较大，从5%~45%之间不等，消费税税率与具体物品品种有关。与增值税类似，捐赠方若对非营利组织的捐赠物品在消费税规定的征收品目之内，除了缴纳上述规定的增值税外，还需要视同缴纳消费税。由于消费税属于价内税，捐赠方承担的税负即其所应当负担的消费税税率，现行消费税税率相当高，因此，对捐赠消费税应税货物的企业，若需要承担高额消费税必然会影响到其捐赠积极性。

现行流转税针对捐赠给公益性非营利组织的免税规定较少，增值税方面有“外国政府、国际组织无偿赠送的物资免征增值税”；“由残疾人组织直接进口供残疾人专用的物品免征增值税”。<sup>②</sup>消费税方面没有相关的免税措施。增值税的免税条件对捐赠对象和用途有着极为严格的限制和规定。

综上所述，对捐赠方而言，捐赠方要为其捐赠行为承担较高流转税税收负担，在一定程度上影响了企业慈善捐赠行为的积极性，对受赠方如各类非营利组织筹资而言，将限制非营利组织获得来自企业和民间公众的人力物资捐赠。从流转税的各项税收规定来看，对于各类捐赠和赞助支出没有体现出足够的支持和鼓励态度，这与《中华人民共和国公益事业捐赠法》鼓励支持捐赠和赞助支出的行为没有产生足够协同效应。

①《中华人民共和国消费税暂行条例》（中华人民共和国国务院令539号）第4条。《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》（财政部、国家税务总局2008年第51号令）第6条。

②《中华人民共和国增值税暂行条例》（中华人民共和国国务院令538号）第15条。

## （二）所得税与捐赠法的协同效应分析

公益性捐赠，是企业承担社会责任的一项重要内容，也是企业提升社会形象的重要途径。因此，在现代社会里企业大多都非常重视公益性捐赠来回报社会，履行社会责任。国家为了提倡和鼓励企业开展公益性捐赠活动，也制定了许多保护和鼓励企业进行公益性捐赠的政策，其中允许所得税前扣除就是一项非常具体有效的政策，对企业开展公益性捐赠产生重大而深远的影响。

企业所得税方面对捐赠方支出的规定有：“企业发生的公益性捐赠支出，在年度利润总额的12%以内的部分，准予在计算应纳税所得额时予以扣除。公益性捐赠支出是指企业通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门，用于《中华人民共和国公益事业捐赠法》规定的公益事业的捐赠”。<sup>①</sup>根据现行我国的企业所得税法的规定，假设捐赠方自行捐赠或通过除所得税法规定外的其他部门对外捐赠、接受捐赠所属年度非营利组织没有取得公益性捐赠税前扣除资格或者未开具捐赠发票，一律不许在所得中税前扣除。可见，企业所得税在对捐赠方捐赠行为上有着严格的税前扣除规定，与《中华人民共和国公益事业捐赠法》较为宽松的规定和明确的鼓励支持态度难以形成协同效应。

个人所得税方面对捐赠方支出的规定有：“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，捐赠额未超过应纳税所得额30%的部分，可以从其应纳税所得额中扣除。”<sup>②</sup>由此可见，个人所得税法与企业所得税法类似，都对捐赠方捐赠行为有着较为严格的税前扣除规定。

由此可见，所得税方面对捐赠支出方的支持和鼓励态度与《中华人民共和国公益事业捐赠法》相比依旧略显不足，缺乏一定协同效应。

## （三）汶川地震捐赠支出特别规定与捐赠法的协同效应

对于捐赠支出的特别规定，这里我们以影响范围最广、涉及数额最大的汶川地震捐赠为例来加以说明。根据《财政部海关总署国家税务总局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）规定，增值税方面：“自2008年5月12日起，对单位和个人将自产、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”。

所得税方面：“自2008年5月12日起，对企业、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捐赠，允许在当年企业所得税税前和个人所得税税前全额扣除。”<sup>③</sup>

①《中华人民共和国企业所得税法》（中华人民共和国主席令63号）第9条，《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令512号）第51条。

②《中华人民共和国个人所得税法》（中华人民共和国主席令2011年第48号）第6条第2款，《中华人民共和国个人所得税法实施条例》（中华人民共和国国务院令600号）第24条。

③《财政部 海关总署 国家税务总局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号第四条。

根据邓国胜等（2009）编著的《响应汶川：中国救灾机制分析》一书中的披露，汶川地震的捐赠数额达到760多亿元，其中民间捐赠达80%，<sup>①</sup>可见，前述相关规定调动了全民族的参与，成为载入史册的事件。目前看来，汶川地震的捐赠数额规模属于“前无古人、后无来者”，足以显示出我国民间捐赠可以达到的规模和水平。这与宽松的税收政策有着密不可分的关系。由于汶川地震关于捐赠支出的特别规定与《中华人民共和国公益事业捐赠法》形成叠加的协同效应，当捐赠行为不再受到税收的严格禁锢，民间捐赠的意愿便会得到极大的释放。各类非营利组织接收到数额巨大的物资和资金注入，极大地缓解了非营利组织的筹资困境，也极大地帮助了救灾工作，促进了灾后重建。与国外慈善免税制度相比，我国现行非营利组织相关财税激励机制，存在非营利组织自身享有的税收优惠不足、给予捐赠人的税收优惠不足等问题。由此可见，税收政策对捐赠支出的“松绑”有利于推动企业捐赠行为的发生，有利于非营利组织筹资资金和物资，推动非营利组织更好地发展和运营。

#### 四、税收政策对捐赠行为协同效应展望及建议

结合国外慈善捐赠和汶川地震特别税收优惠政策产生较好协同效应的经验，我们认为，税收优惠政策既要鼓励企业真实的慈善捐赠，同时也要避免企业利用慈善捐赠变相转移资产、转移利润，从而以不具有合理商业目的达到减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的的避税。流转税和企业所得税对慈善捐赠的税收优惠政策，应该与《中华人民共和国公益事业捐赠法》发挥正向协同效应，促进和鼓励企业和个人的慈善捐赠，破解慈善捐赠筹资困境。

##### （一）强化流转税与捐赠法协同效应的建议

流转税的税收优惠政策主要有免税、减税、即征即退、先征后返等。借鉴国际上对慈善捐赠应税增值税项目一般采取免征增值税政策。根据《财政部海关总署国家税务总局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）的规定“自2008年5月12日起，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。”其在特定地区、特定事项及特定时间范围内给予捐赠免征增值税政策，从该政策执行反馈效果看，它与慈善捐赠发挥了很好的协同效应。因此，能否借鉴汶川地震政策，将其扩大到全国范围和一般捐赠事项，从而实现捐赠免税政策全覆盖。

同时仍需要注意，如果对企业捐赠应税项目不视同销售不计提销项税额，则捐赠所对应的进项税额不能抵扣进项税额。由于增值税链条抵扣和环环相扣原理，也就意味着捐赠企业仍然需要对购入之前所有环节产生的增值额缴纳增值税（免税项目对应

<sup>①</sup> 邓国胜等.响应汶川：中国救灾机制分析[M].北京：北京大学出版社，2009：第四章。

进项税额需要进项税额转出), 实则对捐赠之前所有环节产生的增值额缴纳增值税, 也就是捐赠企业仍然需要为捐赠行为承担不同程度的税负。这是不彻底的税收优惠政策, 不能充分鼓励企业和个人慈善捐赠热情。这在一定程度上会削弱企业和个人慈善捐赠积极性。

建议一: 若能让捐赠企业承担极低的增值税税负甚至零税负, 这将对慈善捐赠产生极大的导向效应。对捐赠免税项目对应进项税额还可以继续抵扣不进行进项转出, 即是比较彻底的优惠, 也是对慈善捐赠鼓励。政策制定者是否可以考虑我国出口退税政策, 对生产企业出口产品实行“免、抵、退”, 对外贸企业实行“免、退”, 从而使出口企业以不含税价参与国际贸易竞争, 使企业整体税负为零, 即出口环节免税, 出口之前国内采购负担的抵减并退还。

建议二: 能否参考《财政部、国家税务总局关于软件产品增值税政策的通知》(财税〔2011〕100号)关于“增值税一般纳税人销售其自行开发生产的软件产品, 按 17% 税率征收增值税后, 对其增值税实际税负超过 3% 的部分实行即征即退政策”的规定, 对慈善捐赠实行超过一定税负实现增值税即征即退。捐赠方可以按照应税增值税项目适用税率开具增值税专用发票, 接受捐赠方非营利组织按照适用税率进项抵扣, 但是超过捐赠方一定税负可以通过即征即退得到退还。该政策既没有破坏增值税税收中性原则和链条抵扣及环环相扣原理, 也减轻了企业和个人慈善捐赠税负。同时即征即退也有利于监控“假慈善真避税”, 堵住政策漏洞, 这是最有效的优惠政策, 也能在最大效用发挥和慈善捐赠的正向效应。

建议三: 由于消费税属于价内税, 捐赠方承担的税负即其所应当负担的消费税税率, 现行消费税税率相当高, 对捐赠消费税应税货物的企业来说, 要承担高额消费税必然影响捐赠积极性。因此, 如果借鉴增值税对慈善捐赠免征消费税政策, 免征捐赠消费税即可达到消费税零税率。

综上所述, 对捐赠方而言, 捐赠方如果不需要为其捐赠行为承担流转税税负或者仅需要承担极低税负, 那将在很大程度上鼓励企业和个人慈善捐赠行为的积极性, 同时也更加有利于解决非营利组织面临的筹资困境。这与《中华人民共和国公益事业捐赠法》鼓励支持捐赠和赞助支出的行为会产生正向协同效应。

## (二) 强化所得税与捐赠法协同效应的建议

企业所得税和个人所得税政策方面, 作为接受慈善捐赠的非营利组织能否取得税前扣除资格、捐赠企业税前扣除限额等方面与《中华人民共和国慈善法》保持趋同将对慈善捐赠产生巨大影响。

建议一: 建议立法者可以对非营利组织公益性捐赠支出税前扣除资格申请流程进行简化, 缩短办理时限, 同时降低捐赠税前扣除资格申请“门槛”, 变事前审批为事后监管, 这样可以鼓励更多非营利组织取得税前扣除资格, 企业和个人在慈善捐赠上也会没有后顾之忧。

建议二：企业慈善捐赠在会计上作为营业外支出列支，但在企业所得税税前扣除却设置了较多限制条件，如接受捐赠的机构必须取得公益性税前扣除资格同时取得捐赠票据方可在当年会计利润12%限额内扣除等。设置上述条件有防止企业通过慈善捐赠转移利润避税的初衷，但慈善捐赠超过限额还需要调整企业所得税应纳税所得额，承担较高的企业所得税税负。个人慈善捐赠缴纳个人所得税也存在类似情况。上述情况不但不能和慈善捐赠相关法律发挥正向协同作用，还会使捐赠者“瞻前顾后”。为此建议，能否借鉴《财政部、国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》（财税〔2009〕57号），对慈善捐赠实际发生的营业外支出，比照资产损失，根据捐赠性质和金额大小，适用国税总局公告采取清单申报和专项申报，即可税前扣除。同时对税前扣除限额能否设置较高限额或者取消限额，而按照捐赠支出据实税前扣除。通过清单申报和专项申报既可以避免通过假慈善税前扣除避税，也有利于真正的慈善捐赠企业避免承担较高税负而影响其捐赠积极性。

《全国人民代表大会常务委员会关于修改〈中华人民共和国企业所得税法〉的决定》，在立法层面完成了对企业所得税法第9条的修改，从而实现了与《中华人民共和国慈善法》第80条的对接。显然立法者意识到税收政策和慈善捐赠的协同效应，慈善捐赠在企业所得税法公益性捐赠的大框架下进行扣除，实现了法律的有效统一和协同。允许符合条件的公益性捐赠支出在超过年度标准的情况下结转以后3年扣除，实际上相当于减少了公益性捐赠支出的企业所得税应纳税所得额，起到降低税基、减轻税负的效果，是税法对公益性捐赠的最大支持，也使捐赠方面的税法与慈善法趋同。

在今后救灾中非营利组织的能力有待进一步发挥，对企业和个人给慈善机构捐款方面要给予充分的税收优惠，才有利于鼓励全社会捐赠热情。

由此可见，立法者已经充分意识到税收政策和捐赠法缺乏正向协同效应，对捐赠支出方的支持和鼓励态度与《中华人民共和国公益事业捐赠法》相比依旧不足。此次对企业所得税法的修改，对捐赠支出方的支持和鼓励态度与《中华人民共和国公益事业捐赠法》保持统一，实现税收优惠对慈善捐赠产生正向协同效应。

非营利组织接受来自全社会企业和个人慈善捐赠对于促进社会稳定、弥补政府职能的缺位起着重要作用。因此通过修改现行税收优惠政策鼓励慈善捐赠行为，对促进我国非营利组织筹资运营和发展至关重要。同时对推动我国慈善捐赠事业有着极其重要的意义。通过进一步完善相关税收优惠政策，实现税收优惠对慈善捐赠正向协同效应，将充分激活全社会的慈善捐赠潜力，并在一定程度上减轻政府负担，也有利于整个社会经济的和谐发展。

#### 参考文献

- [1] 陈小林, 魏学强. 公益慈善形象、市场价值与企业发展——基于汶川地震上市公司捐赠的经验证据(工作稿), 2009.
- [2] 邓国胜, 韩俊魁. 汶川大地震对中国公益慈善事业的启示[J]. 博览群书, 2010(1).
- [3] 邓国胜. 个人捐赠是慈善事业发展的基石[J]. 中州学刊, 2007(1).

- [4] 邓国胜等. 响应汶川: 中国救灾机制分析[M]. 北京: 北京大学出版社, 2009.
- [5] 杜兴强, 郭剑花, 雷宇. 政治联系方式与民营企业捐赠: 度量方法与经验证据[J]. 财贸研究, 2010(1): 89-99.
- [6] 顾建光. 现代公共管理学[M]. 上海: 上海人民出版社, 2011.
- [7] 郭沫琪. 非营利组织税收优惠法律制度研究[D]. 山西财经大学硕士学位论文, 2013.
- [8] 利昂·E·爱里什, 靳东升, 卡拉·W·西蒙. 中国非营利组织适用税法研究[R]. 世界银行委托研究报告, 2004.
- [9] 刘志欣, 孙莉莉, 杨洪刚. 非政府组织管理: 结构、功能与制度[M]. 北京: 清华大学出版社, 2013.
- [10] 罗湘, 魏震, 谭可. 我国非营利组织资金困境分析[J]. 玉溪师范学院学报, 2005(11).
- [11] 曲顺兰. 非营利组织税收问题研究[J]. 山东经济, 2005.
- [12] 山立威, 甘犁, 郑涛. 公司捐款与经济动机——汶川地震后中国上市公司捐款的实证研究[J]. 经济研究, 2008(11): 51-61.
- [13] 邵金荣. 非营利组织与免税[M]. 北京: 社会科学文献出版社, 2003.
- [14] 王名. 非营利组织管理概论[M]. 北京: 中国人民大学出版社, 2002.
- [15] 王岩. 我国非营利组织的现状及发展途径[J]. 中国商界, 2008 (4): 105.
- [16] 肖非, 谭力. 浅析我国非营利组织的财务管理[J]. 武汉冶金管理干部学院学报, 2008(9).
- [17] 詹国彬. 我国非营利组织发展存在的问题及对策[J]. 改革与开放, 2002(5): 11-12.
- [18] 中国现代国际关系研究院课题组. 外国非政府组织概况[M]. 北京: 时事出版社, 2010.
- [19] Adams, M., P. Hardwick, "An Analysis of Corporate Donations: United Kingdom Evidence", *Journal of Management Studies*, 1998, 35(5): 641-354.
- [20] Amato, L.H., C.H. Amato, "The Effects of Firm Size and Industry on Corporate Giving", *Journal of Business Ethics*, 2007, 72(3): 229-241.
- [21] Atkinson, L., J. Galaskiewicz, "Stock Ownership and Company Contributions to Charity", *Administrative Science Quarterly*, 1988, 33(1): 82-100.

【作者简介】孙 玄: 上海交通大学国际与公共事务学院硕士研究生。研究方向: 公共管理。

顾建光: 上海交通大学国际与公共事务学院教授、博士生导师。研究方向: 政府公共管理与公共政策、宏观经济政策、区域发展战略与管理。

## An Analysis of the Effect of Charitable Donation and Non - profit Organization Financing Based on Tax Policy

SUN Xuan & GU Jian-guang

(Shanghai Jiao Tong University School of International and Public Affairs, Shanghai 200240, China)

**Abstract:** There are some problems in the current tax incentives for the charity donation. This makes the enthusiasm of corporate charitable donations to be affected, but also to the plight of the financing of non-profit organizations to receive Corporate Charitable donations. The operation of non-profit organizations is necessary to raise funds, the main source of funds is generally charitable donations. There is a close relationship between the inflow and outflow of non-profit organizations and the incentive mechanism of tax incentives for charitable donations. With funding from the nonprofit organization the dilemma facing, through the analysis of the donation and the donation expenses related to tax policy, to raise funds and donations up effect of preferential tax policies for non-profit organizations. It is hoped that it can arouse the attention of the society to the tax preference of the non-profit organization, perfect the relevant tax preferential policies better, so as to promote the financing operation and development of the non-profit organization in our country.

**Keywords:** non-profit organization(NGO); fund raising; donation expenditure; tax policy; effect analysis

(责任编辑: 山草)