# 论我国公益、救济性捐赠的所得税法律制度

来源：网络 作者：尘埃落定 更新时间：2024-03-02

*论我国公益、救济性捐赠的所得税法律制度 论我国公益、救济性捐赠的所得税法律制度 论我国公益、救济性捐赠的所得税法律制度 「摘要」我国税法在给予公益、救济性捐赠可从应纳税所得中扣除的优惠的同时，对捐赠投向、捐赠方式和程序、捐赠的扣除额度等因...*

论我国公益、救济性捐赠的所得税法律制度 论我国公益、救济性捐赠的所得税法律制度 论我国公益、救济性捐赠的所得税法律制度

「摘要」我国税法在给予公益、救济性捐赠可从应纳税所得中扣除的优惠的同时，对捐赠投向、捐赠方式和程序、捐赠的扣除额度等因素进行了限定。这些规定对鼓励公益、救济性捐赠发挥了重要作用，但也存在一些缺陷。笔者通过比较分析，提出了完善我国所得税法关于公益、救济性捐赠的规定的建议，并对公益、救济性捐赠相关的其他相关法律问题表达了观点。

「关键词」所得税法 公益、救济性捐赠 税前抵扣

导言：

公益事业源自于对人的关心和重视，乐善好施是一种美德。企业通过回报社会，改善了企业的形象，扩大了企业的影响。并且，捐赠和企业的赢利性并不冲突，因为对公益性捐赠进行税收筹划也是调节企业所得税负，使企业获得更多可分配利润和发展资金的重要手段。现有的纸面资料和网络资源鲜有对此问题的讨论，本文以此为切入点，兼顾企业捐赠和个人等社会力量的捐赠，探讨我国公益、救济性捐赠的所得税法律制度。

一、我国现行法律规范关于的公益、救济性捐赠的规定

（一） 我国税法认可的公益、救济性捐赠的概念

所谓公益、救济性捐赠，根据《个人所得税法实施条例》第二十四条、《企业所得税暂行条例实施细则》第十二条和国家税务总局《关于外商投资企业公益、救济性捐赠有关税务处理问题的批复》（国税函发［1995］175号）的规定，是指纳税人通过我国境内非营利的社会团体、国家机关向教育、民政等公益事业和遭受自然灾害地区，贫困地区的捐赠。

（二）公益、救济性捐赠享受税收优惠的条件

1、 捐赠投向

捐赠投向是区分公益、救济性捐赠和非公益、救济性捐赠的标准。只有向教育、民政等公益事业和遭受自然灾害地区，贫困地区的捐赠才属于我国税法认可的公益、救济性捐赠。《公益事业捐赠法》第三条对公益事业的范围进行了详细的规定：救助灾害、救济贫困、扶助残疾人等困难的社会群体和个人的活动；教育、科学、文化、卫生、体育事业；环境保护、社会公共设施建设；促进社会发展和进步的其他社会公共和福利事业。

两种捐赠引起的税收法律后果不同。根据《企业所得税暂行条例》第七条第六项、《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第十九条第八项和《个人所得税法实施细则》第二十四条的规定，纳税主体在计算应纳税所得额时，只有公益、救济性的捐赠才能够享受扣减的税收优惠政策。

2、 捐赠方式和捐赠程序

法律规定捐赠方式和捐赠程序，在于防止企业和个人利用税法关于公益、救济性捐赠可以享受税收优惠的规定，借捐赠之名，非法转移应纳税所得以偷逃税款；同时，对企业和个人的公益、救济性捐赠起到证明作用，纳税主体在向税务机关申报应纳税所得额时，持有对捐赠起证明作用的相关收据，享受税前扣减，否则不能享受。

3、 捐赠额度

虽然根据《企业会计制度》（财会[202\_]25号）规定，企业用于公益、救济性的捐赠支出计入营业外支出。但是，企业账面会计利润并非就是企业所得税的应纳税所得额，营业外支出也并非就可以全额抵扣应纳税所得额。因为税法规定了公益、救济性捐赠可税前扣减的数额在年度应纳税所得额中的比例。而对于超过国家规定允许扣除的公益、救济性捐赠，根据《企业所得税暂行条例》第七条第六项的规定，在计算应纳税所得额时不得扣除。《个人所得税法实施细则》第二十四条中也有捐赠扣除额度的规定。

规定公益、救济性捐赠可以税前扣除的额度有两个方面的作用：

（1）可以防止企业和个人利用税法中关于公益、救济性捐赠可以享受税前扣除的规定，通过捐赠转移应税利润和所得，以维护国家正常的税收秩序和避免国家税款的大量流失。

（2）虽然纳税人对自己所缴纳的税款的使用和流向有决定和监督权，但这是宏观层面上，通过代议制度进行的决定和监督；在微观层面上，如果允许每个纳税人决定自己所缴纳税款的使用和流向，个体决策的盲目和短视必将破坏政府的宏观财政计划，使其无法正常开展工作，反而不利于公益、救济事业的开展。

（三）公益、救济性捐赠的税收法律后果[3]

由于适用的法律法规不同，不同捐赠主体的公益、救济性捐赠有不同的税收法律后果：

1、 外商投资企业和外国企业公益、救济性捐赠的税前扣除

《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第十九条第八项只规定了用于中国境内公益、救济性质以外的捐赠在计算应纳税所得额时不得列为成本、费用和损失，既没有正面明确规定可以税前扣减，也没有规定可扣除的捐赠额占应纳税所得额的比例。但国家税务总局《关于外商投资企业公益、救济性捐赠有关税务处理问题的批复》（国税函发［1995］175号）规定，外商投资企业用于中国境内公益、救济性质的捐赠，可以作为企业当期的成本、费用列支。外商投资企业和外国企业的公益、救济性捐赠没有额度的限制，均可全额扣除。这在多个法律文件中都有体现。[4]

2、个体工商户、个人独资企业、合伙企业以及个人公益、救济性捐赠的税前扣除

《个人所得税法》第六条第二款规定：个人将其所得对教育事业和其他公益事业捐赠的部分，按照国务院有关规定从应纳税所得中扣除。根据《个人所得税法实施细则》第二十四条第二款的规定，捐赠额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。

可全额扣除的捐赠项目详见一、（三）4节。

3、内资具备法人资格的企业、事业单位、社会团体公益、救济性捐赠的税前扣除

《企业所得税暂行条例》第六条第二款第四项规定：纳税人用于公益、救济性的捐赠，在年度应纳税所得额3%以内的部分，准予扣除；金融和保险企业的捐赠额度为当年应纳税所得额1.5%的标准以内[5]；通过中华社会文化发展基金会对宣传文化事业[6]的捐赠，在年度应纳税所得额10％以内的部分，可在计算应纳税所得额时予以扣除。[7]

可全额扣除的捐赠项目详见一、（三）4节。

4、企业、事业单位、社会团体和个人等社会力量可税前全额扣除的捐赠项目

（四）法定准予扣除捐赠限额的计算程序和方法

3、将调整后的所得额减去法定的公益、救济性捐赠扣除额，其差额为应纳税所得额。

企业当期发生的公益、救济性捐赠不足所得额的法定比例的，应据实扣除。

（五）违法责任

二、税法关于公益、救济性捐赠规定的意义

（一）宏观层面上

依照税法的基本原则，企业的捐赠支出属于与生产经营无关的非经营性支出，原则上应当在净利润中分配支付。但是，为鼓励各社会力量积极支持赈灾扶贫、济困助残以及发展科教文卫事业的活动，发扬中华民族互助团结的传统美德，税法对企业发生的公益、救济性捐赠支出作出了允许在一定标准内税前扣除的规定，这实质上是一种税收政策的倾斜，也是税收作为国家重要经济杠杆在调节职能上的运用和体现。

社会财富是社会的公共资源，最终目的是要通过最合理最有效的调配手段，使财富服务和促进社会的发展进步，并且生生不息。对捐赠免税的确造成了财政收入的减少，但它和财政并无本质矛盾。首先，捐赠的主要目的就是发展公益事业，而财政支出的一部分也是用于社会公益事业。其次，二者相比，捐赠更能按照捐赠者的意愿，有效达到慈善公益的目的，而财政拨款并非都能有效配置到最需要之处，媒体经常曝光的某些地方把农村基础教育的款项用来建造政府形象工程的例子就是如此。再次，有些突发性事件的财政支出，例如抗击非典，是各级人大没有列入预算的，所有的支出都是额外拨付，财政压力相当大。由于其挤占其它财政支出项目，例如基础设施建设，将会进一步影响经济发展。在这种情况下，调动社会各界积极参与捐款捐物，对缓解财政压力，应付突发性事件有着巨大的意义；促使经济尽快复苏，对增加财政收入也是有好处的。

（二）微观层面上

从税收的角度看，既然纳税人做了无偿捐赠，相应地也应该把这部分支出从其应税所得额中扣除出去，这样才符合税收的公平原则。

纳税人在表达对公益事业热衷和爱心的同时，运用公益、救济性捐赠可税前扣减的规定，使其免除了捐赠部分的税负，可以拿出更多的财物用于公益事业。

三、完善税法关于公益、救济性捐赠的规定

（一）严格税法的公平原则，贯彻国民待遇原则，统一内外资企业捐赠扣除额度

在尊重市场规律的基础上，根据我国的国情有选择地对需要重点发展的行业通过税收优惠予以鼓励，这是必要的。只不过这种优惠应对内外资企业一视同仁，即不论是境内资本还是境外资本，只要符合税收优惠条件，都应当享受与之相对应的税收优惠待遇，任何一方都不能受到歧视。[16]

而我国目前内外资企业税负不均，其主要原因就是涉外企业的税收优惠过宽过滥，其深度和广度都远远超过了内资企业。在捐赠扣除额度上，我国税法规定外资企业的公益、救济性捐赠均可全额扣除，而内资企业基本的扣除比例是年应纳税所得额的3％，全额扣除只限于法律法规列明的项目。这从根本上违背了税收平等的原则。应该改变外资企业在税收领域享受的“超国民待遇”的现状，真正实现无差别对国民待遇，统一内外资企业捐赠的扣除额度，保证公平的市场竞争。

（二）提高公益、救济性捐赠税前扣除的额度

从目前我国公益事业发展的现状来看，我国社会力量的捐赠积极性较低。这一方面是经济上的原因，我国社会现在处于资本积累的阶段，期待出现像卡内基、比尔盖茨这样的慈善家尚不现实。但税收体制无疑也制约了我国捐赠文化的形成。且不谈遗产税的开征问题，我国税法规定的公益、救济性捐赠税前扣除的额度明显低于其他国家。美国1969年税法沿用至今，对于捐赠的免税比例是个人30％，公司11％；加拿大《税务法》规定，纳税人一年能申报的慈善捐款额不能超过当年的个人税后收入的75%；英国《遗产税法》有关免税和扣除的规定中，对慈善捐赠免税，对国家公益事业免税，对以土地、建筑物、艺术品等财产为公共利益而作的捐赠免税；根据台湾《所得税法》第三十六条的规定，对于教育、文化、公益、慈善捐赠，营利事业所得税每年最高抵税额度为所得总额的10％。而我国个人所得税的捐赠抵扣额度一般为30％，企业所得税的只有3％，全额抵扣的捐赠项目非常有限，这大大限制了社会力量的投身公益事业的热情。

我国应该借鉴发达国家和地区的经验，提高公益、救济性捐赠的税前抵扣额度，以鼓励社会力量积极捐赠，特别是提高单次捐赠的数额。以202\_年春的SARS为例，在4月30日，财政部、国家税务总局关于企业、个人等社会力量向防治非典事业捐赠的现金和实物允许在缴纳所得税前全额扣除的通知出台后的三日内，北京市收到的捐资金额增长了一倍多。政府出台“抗非典捐赠允许在缴纳所得税前全额扣除”这样突破性的税收政策，原意就在于：希望能够更大程度地调动全社会的力量，尤其是鼓励掌控大量社会资源和财富的企业和富人慷慨解囊。 [17]虽然也许源于经济利益的诱使，但人们的胸襟、眼光和气度会慢慢改变，为社会做贡献会渐渐成为他们的自觉意识。这类义举和善事有助于在全社会弘扬一种人人热心公益事业的行为，弘扬一种我为人人的奉献精神和美德。[18]

（三）增加关于实物捐赠的相关规定

税法规定公益、救济性捐赠可以抵扣应税所得，捐赠的客体可以是金钱也可以是实物。实物必须就其货币价值从所得额中扣除，而不能直接扣除。捐赠的实物的作价问题我国税法没有明确的规定。为此，一方面，在作价标准上税法应作出规定，包括市场价格的认定等。另一方面，当所捐实物的买入价低于其市场最高价时，捐赠者将能从税务上得到优势，或者说创造利润，而税法应该对此营利进行一定的限制。如加拿大《税务法》就规定，如果所捐物品的最高价高于捐赠者购买该物品的所有费用的总和，捐赠者将有资本增值，应该付资本增值税。在202\_年，50%的资本增值是免税的，而另外的50%则按纳税人的个人收入税税率纳税。

（四）改变当前的立法模式

我国现行税法对公益、救济性捐赠的优惠政策，很大一部分是通过效力层级很低的部门规章来规定的。尽管这个问题在我国税法乃至整个法律规范体系中是普遍存在的，但是这背后实际上隐藏着宪政危机。财政部和国家税务总局做出的允许公益、救济性捐赠较大的税前扣减比例的通知的初衷是好的，但却推翻了较高效力层级的法律法规关于该比例的规定，与上位法有冲突的嫌疑。通过大量的行政规章来对“非营利组织”进行列举，虽然有利于对非营利组织进行严格管理，但也反映了我国非营利组织的发展的滞后，对捐赠者确定捐赠对象和进行税收筹划也带来了极大的不便。这种立法模式亟待改变。

（五）协调分税制下中央和地方的利益冲突

企业的公益、救济性捐赠只有投向我国境内的非营利的社会团体、国家机关，才能获得减免税的优惠。而根据我国现行税制的设定，减免的所得税，本应为地方财政所有。因此，地方政府往往并不愿意企业捐赠，因为每次捐赠，都意味着地方财政收入的减少。这样一来，需要地方政府支持的企业，自然会考虑其中的利弊得失。如果捐赠款项的使用方面，在尊重捐赠企业意愿的前提下，对捐赠的来源地有一定的倾斜，如规定捐赠款项在捐赠来源地投放的最低比例，这样就能够有效的缓解企业的后顾之忧。

（六）税收征管环节应充分保障纳税人权利

纳税人有合理纳税的权利，是指纳税人只能法律所要求的正确数额的税款负责。纳税人有权根据自身情况，获得应享有的税收减免和扣除，合法减少其应纳税额。[19]

国家认可公益、救济性捐赠可以在一定范围内冲减税收，可是这样的规定在征税环节经常被忽略。该减免的不减免，不但是对纳税人权利的侵害，也体现了对私有财产缺乏应有的尊重。接受捐赠的组织或国家机关应该给捐赠者出具捐赠证明，税务机关在征管时应该根据捐赠证明给予捐赠者相应的税收优惠，只有保护了捐赠者的权利才能保护捐赠的积极性。

结语： 对公益、救济性捐赠相关的其他法律问题的看法

和发达国家乃至一些发展中国家相比，我国的公益事业还相对滞后。我国现今经济与社会发展不相协调，是严峻的挑战，也是公益事业的发展机遇。税收问题如果不协调好，会制约社会力量捐赠公益的动力。以上分析了我国公益、救济性捐赠的所得税法律制度及其完善，但保障公益事业的健康发展还需要在以下几个方面共同努力：

首先，我国现在已规定了公益、救济性捐赠可以税前抵扣的政策，但对其他税收优惠形式规定的极为有限。虽然捐赠是自愿和无偿的，有的国家为提高社会捐赠的积极性，规定捐赠者可以对捐赠款项产生的成果享有一定的支配权和优先权。 [20]这种优惠形式对于刺激科研和教育领域的捐赠较为有效。

其次，大力发展民间慈善组织。国外的企业和个人往往通过基金会或非营利组织运作资金和项目，通过中介的方式做出的捐赠将依托确定的捐

本DOCX文档由 www.zciku.com/中词库网 生成，海量范文文档任你选，，为你的工作锦上添花,祝你一臂之力！