



慈善捐赠的一个政策工具:税收激励

黄晓瑞 吴显华

摘要: 根据美国著名慈善研究专家莱斯特·M. 萨拉蒙(Lester M. Salamon)教授在分析政府行动工具时所采用的五个维度法,可将税收激励视为慈善捐赠中的一个政策工具。在我国目前的慈善捐赠中,税收激励作为一项政策工具发挥着较为积极的作用,但由于我国现行相关法律法规尚不完善和免税程序和捐赠数据缺乏完全透明公开,税收激励在我国慈善捐赠中的实施成效有所折扣。因此,加快相关慈善立法和规范慈善捐赠信息公开势在必行。

关键词: 慈善捐赠; 税收激励; 政策工具

一、问题的提出

就社会科学领域来说,工具主义的视野早在18、19世纪就已产生。但是,假如说以往的工具主义主要表现为哲学、认识论层面倾向的话,当代公共政策领域的工具性研究的动力则主要来自公共管理和社会实践层面的需要(帕顿、沙维奇,2001:265)。在公共政策的领域里,政策工具的研究和政府组织对于相关学科实践知识的需求的与日俱增是密不可分的。近年来,各国政府的公共管理的职能逐渐扩展,而所需面对的公共政策实践问题也变得越来越复杂,这对决策者的实践观察能力的要求也日益提高。在这样的背景下,从公共政策工具角度来思考和审视问题,有利于提升政策实施的质量。而且,由于越来越多的研究是在政策工具基础上进行的,这也有利于将公共政策向政策操作层面倾斜,能够为决策层提供更多的依据。因此,公共政策工具的研究得到了各国政府的大力支持。许多国家的政府有意识地组织政府或民间非政府组织等机构来展开各类针对性问题的政策研究^①。

乍看起来,“政策工具”的概念十分简单。但是,从事实出发,对工具概念的描述还是十分困难的。目前,很多研究成果为我们提供了可看作“政策工具”的现象,但是在这些“政策工具”现象之间并没有存在连贯性的关系。综合来看,各类管制手段、“内部管理”或“内部组织”、“人力资源政策”、“政策试验”以及“网络管理”,这些都可以被看作政策工具(彼得斯、冯尼斯潘,2006:13)。由上文,对于“政策工具”的研究,可能从概念上无法为我们提供统一的某类实物性的说明,但是,至少可以将这类的“政策工具”归类于为了达到某一具体目标的手段。从这个意义上说,政策工具是决策者或实践者在潜在意义上可能采用或实际采用来实现一个以上目标的任何东西。这就意味着,政策工具不一定是客观地可以触摸到的东西,很多情况下,它是人们为指向一预定目标的实践活动的规则或指引(顾建光、吴明华,2007:48)。政策工具研究的关键在于考量公共政策产出的实现。这也就是说,

^① 这里需要注意的是政策工具的运用受到政治性的影响,例如一些社会福利国家由于对于某些政策部门绩效的失望而将政策失灵的原因归于有关政策工具的知识不足。

公共政策的工具研究是假设运用不同的政策工具会构成不同的政策产出效果,这就很难从内在的性质层面来界定政策工具。那么到底应如何界定政策工具? B. 盖伊·彼得斯和弗兰斯·K. M. 冯尼斯潘认为,现今一种比较常见的研究方式是将政策工具分为以下三类:管制类政策工具;激励类政策工具;信息传递类政策工具^①。

本文的研究视角是将税收激励视为慈善捐赠中的政策工具,从上文的政策工具的分类来看,它既属于管制类政策工具又属于激励类政策工具。说它属于管制类政策工具,是因为管制类政策工具的操作特点是要让社会行为者的行为规范化。诸如法律、法规、规定、规章、条例等等都应该属于这一政策工具家族(Fromm,1981:34)。作为管制类的政策工具,税收激励主要有以下属性:其一,税收激励除了具有工具的功能,它还具有保障和规范的功能。具体来说,法律的规定使得税收激励的行为更具有规范化,同时,其本身也受到法律的规制,这样就保障了社会行为者的正当行为。其二,其使用通常需要相关组织的监控和执行,但是,政府可能会无法承担监控和实施所产生的成本。其三,它常常具有强制的特征,而强制性可能会引发相关阻力,例如作为政策对象的行为者的阻力。最后,由于管制具有回应性的特征,那么税收激励的规则形成通常需要经历一段比较缓慢的过程,因而可能存在政策滞后于社会的发展的情况。说它属于激励类的政策工具,是因为它属于运用税收政策的激励来对人们和社会的行为施加影响的一种政策工具。在实践过程中,很多经济政策和社会政策都被归入这类政策工具家族。激励类政策工具与管制类政策工具相比,重要的属性是前者的非强制性,激励类政策工具由于其非强制性,可能在某些领域容易被人接受从而流行,但是也可能存在一些限制。例如,单纯的经济激励政策工具可能由于其较弱的强制性,为目标行为者提供了改变其行为的选择空间,这种改变有时并不符合原有的政策目标,也不一定能达到原有政策的既定目标。税收激励兼有管制类政策工具和激励类政策工具的性质,具有一定的强制性,且属于激励性的政策工具,应该说具有较好的发展能力。

二、五维度视角下的税收激励的政策工具研究

如何对政策工具进行系统的描述和分析,目前尚无一种有关项目工具的描述性的类型学。然而,与描述性的框架相比,更重要的是需要形成一套分析的范畴,根据它来测量和评估各种工具,而且能够在此基础上形成合理的假设并加以检验。本部分将运用莱斯特·M. 萨拉蒙教授在《公共服务中的伙伴——现代福利国家中政府与非营利组织的关系》一书中提到的政府行动工具的分析框架中的五个维度来分析慈善捐赠中的税收激励这一政策工具。

(一) 直接/间接维度

第一种维度涉及了税收激励这一政策工具对政府行动者的依赖程度。由于学术界在哲学层面对于集权式的运行模式会带来僵化的忧虑,很多学者都认为间接模式是一个不错的选择。然而,相关研究证明间接行动方式也存在重要的缺陷。例如,普莱斯曼和维尔德夫斯基令人信服地指出,有一种行动方式使得联邦政府在奥克兰鼓励经济发展和就业的努力遭受了挫折,该行动对大量联邦和非联邦的行动者赋予了重要责任,每个行动者都有自己的优先权和出发点,这种间接的方式使得该行动不得不反复从项目概念到完成之间的每个重要决策点上协调(Pressman & Wildavsky,1973:94)。

那么直接模式和间接模式到底哪个更适合税收激励这一政策工具呢?

假设 1:政府行动的方式越间接——也就是说,它把越多的裁量权转移到非政府行动者手中,这些行动者的利益和目标与政府的目标越不一致——项目的实施越困难,项目越难以实现其目标。

下面将结合我国的税收激励政策来分析这一假设的正确与否。根据有关规定,在所得税方面规定能够从所得税税基中扣除的捐赠,都必须符合两个条件,其中之一是必须采取间接捐赠的方式,对纳税人直接向受赠人的捐赠,不允许享受税收优惠扣除,即不允许纳税人直接捐赠。从符合税收激励的捐赠

^①政策工具的具体分类的含义及相关描述,可以参见[美]B. 盖伊·彼得斯、弗兰斯·K. M. 冯尼斯潘:《公共政策工具:对公共管理工具的评价》,顾建光译,中国人民大学出版社2006年。

的方式来说,捐赠激励属于间接模式,而从税收激励的运作过程来看,也属于比较间接的模式。如果这个假设成立的话,税收激励应该很难实施,也难以实现慈善捐赠的目标。现实情况究竟如何?

首先从实施效果来看,笔者的一篇论文使用 2010 年度深市主板上市公司数据,通过实证研究证实了企业所得税影响企业慈善捐赠,且是同方向影响,这在一定程度上验证了税收激励的效果^①。

其次,在税收激励下,我国的慈善捐赠目标实现得如何,可以用我国慈善发展的轨迹来回答这个问题。纵观中国慈善事业过去十几年的成长轨迹,可以用快速发展一词来形容。从慈善捐赠总额上看,2002 年社会捐赠与捐物折现累计为 19 亿元,2012 年社会捐赠与捐物折现达到了 817 亿元,11 年间增长了 43 倍。而人均捐赠额的增长趋势也十分喜人,人均捐赠额过去 10 年由 1.48 元激增到 60.4 元。此外,捐赠总额占 GDP 的比重由 2001 年的 0.02% 提升到 2011 年的 0.3% (见表 1)。尽管这个数据与西方很多发达国家的慈善捐赠比例还存在很大差距^②,但是我国慈善事业确实取得了重大的进步。

表 1 中国社会捐赠发展概况(2002 年—2012 年)

年份 捐赠	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
捐赠总额(亿元)	19	41	35.2	61.9	89.5	148	764.1	509.4	601.7	845	817
人均捐赠(元)	1.48	3.17	2.7	4.73	6.81	11.2	57.54	38.16	44.87	62.72	60.4
占 GDP 比重(%)	0.02	0.03	0.02	0.03	0.04	0.06	0.24	0.15	0.15	0.18	0.3

数据来源:根据 2001 年至 2010 年《民政事业发展统计报告》、2011 年度和 2012 年度中国慈善捐助报告综合整理而来。

由以上数据可以发现,虽然税收激励采取比较间接的方式,但我国的慈善事业仍然发展迅速。这在一定程度上否定了假设 1。究其原因,可能是因为中美慈善事业发展的差异。中美慈善事业的发展差距除了经济发展因素以外,更多地源于公共政策和慈善机制的差异。而民众对制度的认可与执行一般是依赖于整个社会所主张的文化观念,所以可以说,不同的公共政策与运行机制是不同文化背景下公共政策合理选择的必然结果。归根到底,中美慈善事业巨大的差距根源于两国巨大的文化差异(杨方方,2009:77)。在美国,间接策略的运用有着重要的哲学和意识形态上的根源,因为保护私人部门免受政府干预、保护州和地方的自治,被看成一种作为自身权利的政治价值(萨拉蒙,2008:28)。而在中国,在逐步推行政治体制改革的大背景下,政府的各项公共职能开始重新组合和调整,在政策上开始允许民间力量投入到社会公益事业中,慈善组织的运作和发展获得了前所未有的宽松环境(张奇林、李君辉,2011:85)。

(二) 自动的/管理的维度

这个维度是指税收激励这一政策工具依赖于自动过程还是管理过程的程度。自动过程是指利用现有的结构和关系,并要求最少的行政决策。对于税收激励来说,凡是捐赠者在进行慈善捐赠时,按照国家法律的要求均可享受税收优惠,都可以利用此工具,这是属于自动过程的范畴,而这一过程需要通过自行申报、逐一考察后才能获得相关补贴,则代表了一种更高管理程度的工具。

一般来说,由于自动的政策工具涉及比较少的行政监督(administrative oversight)和交易成本,它们运行起来会更有效率。由此,提出以下的假设:

假设 2: 政府行动的工具越自动,越易于管理;运作越公平,副作用越小。

尽管自动程序的政策工具具有以上假设的一些优势,但也存在不足。第一,由于其自动的属性,受到行政监督较少,并不一定能达到预期的结果;第二,这些工具在提高行政效率的同时,牺牲了“目标效率”(target efficiency),即项目目标的有效实现(萨拉蒙,2008:29)。因此,就有了下面一个假设:

① 由于我国的企业捐赠处于慈善捐赠的主力军,分析企业捐赠能够在很大程度上反映出中国慈善捐赠的情况。论文可参见张奇林、黄晓瑞:《税收政策是否可以促进企业慈善捐赠——基于 2010 年度深市主板上市公司数据的实证研究》,载《现代财经(天津财经大学学报)》2013 年第 1 期,第 39~46 页。

② 以美国为例,2009 年美国企业捐赠的总额为 141.0 亿美元,占美国慈善捐赠总额的 4% 左右;2010 年这两项指标分别上升为 152.9 亿美元和 5%。数据来源于 Giving USA 2010: the Annual Report on Philanthropy for the Year 2009, Giving USA 2011: the Annual Report on Philanthropy for the Year 2010。

假设 3:政府行动的工具越自动,项目目标的实现越不确定,项目的收益就损失越大,越难以获得所需要的政治支持。

由假设 2 和假设 3 看出,政策工具依赖于自动过程还是管理过程的程度需要一个合适度。而这个度如何把握,则需要针对具体的政策工具来进行分析。从税收激励这一政策工具来看,中西方的税收激励都是属于自动与管理相结合的维度。以美国为例,美国一方面保证公民自由结社,自愿参与慈善的权利,减少政府的直接干预,将市场扭曲最小化;另一方面,通过政策性激励机制的设计和建立来提高民间资本提供公共产品的数量,将市场条件下社会成员的自由参与和政策激励结合起来(张奇林,2007:105)。而在中国,现阶段尚没有统一的慈善立法,相关规定散见于特别法和行政法规之中。主要有《公益事业捐赠法》、《民办教育促进法》、《红十字会法》、《企业所得税法》以及财政部、民政部、国家税务总局等制定的其他政府规章(民政部政策法规司,2010:275)。我国对捐赠的税收优惠措施涉及五个税种,其中最主要的是所得税税前扣除优惠。税收激励作为兼有自动和管理维度的政策工具,其自动维度体现在根据国家规定,只要依法规定的捐赠行为,就可以自动得达到免税的要求;管理维度体现在只有获得相关的捐赠证明,进行申请或申报,并经过相关部门的审核,才可以获得税收优惠,享受税收激励。国内很多研究都认为税收扣减的程序较为复杂,不太适用^①。但是通过中民慈善捐助中心的调研发现,现有的税收扣减程序并不复杂,只要拿着捐赠的证明交给相关财务部门就可以很方便地减税。随着政府对于此问题的高度重视,相继颁布了《关于公益救济性捐赠税前扣除政策及相关管理问题的通知》等法规来试图解决这个问题。但是现实中仍可能存在很多人对于此问题有一定的误区,原因可能是大部分的捐赠者并不了解税收扣减程序,同时也缺乏专门人士的指导。

(三) 现金与实物的维度

现金型的项目对接受者来说可能更加灵活,更易于管理,因此有下面的假设:

假设 4:与提供实物援助的项目相比,使用现金援助的项目更有利于管理,接受者评价更高。

从获得政治支持的角度来看,它可能又具有某些不足。首先,实物项目由于是把一些资源用于特定商品或服务的购买,它会增加对该商品或服务生产者的支持,而现金援助则不会。其次,实物援助可能比现金援助更能实现预期的目标。

针对税收激励这一政策工具来说,国外慈善捐赠的税收激励涉及现金和实物两类。例如,根据美国税法规定,可在税前扣除的捐赠形式有三种,即现金、带有长期资本增益或称长期资本利得性质的财物和带有普通所得性质的财物(郭健,2008:78)。美国税法对现金和实物捐赠确定了区别对待的原则,并且,对实物捐赠的税收优惠作了具体规定。企业等社会力量捐赠生产设备、个人捐赠衣物等实物捐赠,如要在所得税前扣除,就涉及价值换算的问题,而中国的税法尚未明确实物捐赠的计价方法以及估价数额发生异议后如何处理的规定。在中国,涉及许多实物捐赠的情况(见图 1),尽管实物捐赠的数目较多,但是除了局部年份有增长趋势,大多年份的实物捐赠都有下降的趋势,这可能是因为有太多慈善组织不太愿意接受实物捐赠,这一现实状况影响了人民的捐赠热情。鼓励实物的捐赠,不仅涉及到本文重点研究的税收激励这一政策工具,还涉及实物捐赠涉及的价值换算等其他内容,这是个需要完善的问题。

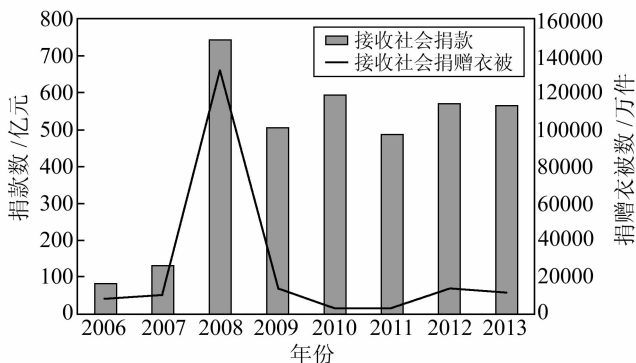


图 1 民政部门接收的社会捐赠图

数据来源:2013 年社会服务发展统计报告, <http://www.mca.gov.cn/article/zwgk/mzyw/201406/20140600654488.shtml>。

^① 如陈成文等著的《税收政策与慈善事业:美国经验及其启示》(载《湖南师范大学社会科学学报》2007 年第 6 期)一文中以民政部救济司原司长王振耀捐赠的例子说明慈善捐赠的免税程序繁琐。

(四) 可见性/不可见性的维度

由于立法过程和预算结构方面的原因,某些政策工具可能与其他工具相比,更不容易观察到。

假设5:一种政府行动的工具在常规预算过程中越不受到关注,就越少受到全面的管理和控制。

如果这个假设成立的话,那么不可见性就是政策工具在政治上具有吸引力的特性。因此有了下面的假设。

假设6:一种工具的成本越不明显,该工具对那些将从中受益的人来说就越有吸引力。因此,受益人越强大,他们就越愿意通过那些不容易观察到的工具受益。

例如,对于常规审查来说,税收激励就远没有直接援助那么公开(萨拉蒙,2008:30),可以算是一种不受关注、成本不易观察的政策工具。所以根据假设5,税收激励比较少受到全面的管理和控制。那现实是否如此呢?慈善捐赠中的税收激励受到很少的管理和控制,至于税收激励是否对于受益者有吸引力,目前国内的学术界对于此问题尚无相关研究,本研究试图从企业捐赠中来找寻答案。由于税收激励政策的存在,企业可以从捐赠中获取税收优惠,大型企业算是强大的受益人。另一方面,中国境内的慈善捐赠中,企业是最主要的捐赠主体。以2012年为例,根据《2012年度中国慈善捐助报告》数据显示,2012年我国接收国内外社会各界的款物捐赠总额为817亿元,来自企业法人的款物捐赠总额占我国年度捐赠总额的58.04%,约为474.38亿元。但是目前研究无法发现这些企业是否从税收激励中获益^①,这就无法确定该假设的正确与否。

(五) 项目控制的设计标准与绩效标准维度

政策工具,另一个核心的问题是对项目运作过程中的绩效标准与设计标准的依赖程度。设计标准主要是指对项目运作细节方面(如财务程序、基金在不同项目账户之间的转移、人员雇佣程序、在特定类型地区减少空气污染的具体技术方法)的控制。与此不同的是,绩效标准只是详细说明想要的结果,而把裁量权留给了项目管理人员或第三方机构,让他们决定如何设计来达成那些结果(萨拉蒙,2008:31)。因此,得出了下面的假设:

假设7:一种政府行动的方式越使用绩效标准而不是设计规则,则它在管理上就越不烦琐,资源利用也越有效率。

税收激励属于设计标准的维度之内。为什么这样说?在税收激励的具体运行中,政府对项目运作细节方面进行了详细的控制,对可以享受扣税的非营利组织进行了规定。那么,它是否在经济上缺乏效率,在管理上烦琐而告终?笔者认为该假设在目前的中国慈善捐赠发展过程中并不适用。我国的慈善事业虽然发展迅速,但毕竟和西方国家相比还不成熟,还有很大的完善空间,有细节性的规制有利于税收激励的较好发展,而且税收激励本来就属于规制性的工具,无规矩不成方圆,特别是在慈善捐赠中,如果没有很好地设计规则,就无法发挥税收激励的作用。

三、小 结

本文从政策工具视角出发,运用五个维度法分析慈善捐赠中的税收激励,并结合相关假说得出以下有启示性的结论:第一,从直接/间接方式维度出发,虽然税收激励采取比较间接的方式,但是我国的慈善事业仍然发展迅速。第二,从自动的/管理的维度出发,税收激励属于兼有自动和管理维度的政策工具。第三,从现金与实物的维度出发,尽管税收激励属于经济类的激励政策工具,但是我国目前慈善捐赠中的税收激励主要是以现金为主,国内的税法尚未明确实物捐赠的计价方法以及估价数额发生异议后如何处理的规定,这可能在一定程度上影响民众实物捐赠的热情。第四,从可见性/不可见性的维度出发,税收激励可以算是比较不公开的、非可见性的政策工具。第五,从项目控制的设计标准与绩效标准维度来看,税收激励处于项目控制的设计标准维度。针对目前我国慈善捐赠发展的现状,笔者认为,税收激励作为一项政策工具,在慈善捐赠中发挥了较大的作用,对于促进我国慈善捐赠的发展起到了一

^①关于企业进行慈善捐赠到底是利他行为还是利己行为的争论尚未定论,所以很难说企业捐赠是否只是单纯的利己行为。

定的积极作用,但是由于我国现行相关法律法规还不完善,使得税收激励的实施成效有所折扣。因此,我国需要加快慈善立法的进度。另一方面来说,与西方国家相比,我国的免税程序和相关数据并不完全透明公开,这也在一定程度上影响了税收激励的发挥,学术界很难使用民众的具体数据来分析税收激励的作用,所以如何规范慈善捐赠信息公开也十分重要。

参考文献:

- [1] 北京师范大学中国慈善事业研究中心(2011). 2001—2011 中国慈善发展指数报告. 北京:北京师范大学出版社.
- [2] [美]B. 盖伊·彼得斯、弗兰斯·K. M. 冯尼斯潘(2006). 公共政策工具:对公共管理工具的评价. 顾建光译. 北京:中国人民大学出版社.
- [3] 陈成文、谭 娟(2007). 税收政策与慈善事业:美国经验及其启示. 湖南师范大学社会科学学报,6.
- [4] 顾建光、吴明华(2007). 公共政策工具论视角述论. 科学学研究,2.
- [5] 孟志强、彭建梅、刘佑平(2011). 中民研究系列:2011 中国慈善捐助报告. 北京:中国社会科学出版社.
- [6] 民政部政策法规司(2010). 慈善事业税收优惠政策法规指南. 北京:中国社会科学出版社.
- [7] [美]卡尔·帕顿、大卫·沙维奇(2001). 政策分析和规划的初步方法. 孙兰芝、胡启生译. 北京:华夏出版社.
- [8] 彭建梅、刘佑平(2013). 2012 年度中国慈善捐助报告. 北京:中国社会科学出版社.
- [9] [美]莱斯特·M. 萨拉蒙(2008). 公共服务中的伙伴——现代福利国家中政府与非营利组织的关系. 田凯译. 北京:商务印书馆.
- [10] 杨方方(2009). 慈善文化与中美慈善事业之比较. 山东社会科学,1.
- [11] 张奇林(2007). 美国的慈善立法及其启示. 法学评论,4.
- [12] 张奇林、黄晓瑞(2013). 税收政策是否可以促进企业慈善捐赠——基于 2010 年度深市主板上市公司数据的实证研究. 现代财经(天津财经大学学报),1.
- [13] 张奇林、李君辉(2011). 中国慈善组织的发展环境及其与政府的关系:回顾与展望. 社会保障研究,6.
- [14] 郑远长、彭建梅、刘佑平(2010). 中国慈善捐助报告(2010). 北京:中国社会科学出版社.
- [15] Gary Fromm (1981). *Studies in Public Regulation*. Cambridge, Mass: MIT Press.
- [16] Jeffrey L. Pressman & Aaron Wildavsky (1973). *Implementation: How Great Expectations in Washington Are Dashed in Oakland*. Berkeley: University of California Press.

A Policy Tool of Charitable Donation: Tax Incentive

Huang Xiaorui (Huaqiao University)

Wu Xianhua (Guangxi University of Science and Technology)

Abstract: The five dimensions can help us to regard tax incentive as a policy tool, which are widely used in the study of government action tool by the famous American charity research expert professor Lester M. Salamon. Tax incentive plays a more active role in the current charitable donations, but implementation effect of tax incentive makes a discount, because the current relevant laws and regulations is not perfect and duty-free program and donor data is lack of completely transparent. Therefore, it is imperative for accelerating the progress of charitable legislation and standardizing charity information disclosure.

Key words: charitable donation; tax incentive; policy tool

■作者地址:黄晓瑞,华侨大学哲学与社会发展学院;福建 厦门 361021。Email:huangxiaorui@126.com。

吴显华,广西科技大学社会科学学院。

■基金项目:中央高校基本科研业务费资助项目·华侨大学哲学社会科学青年学者成长工程项目(14SKGC-QT05)

■责任编辑:叶娟丽