

分类号 _____
UDC _____

密级 _____
编号 10741

兰州财经大学

LANZHOU UNIVERSITY OF FINANCE AND ECONOMICS

硕士学位论文

(专业学位)

论文题目 我国公益性捐赠税收优惠政策优化研究

研究生姓名: 柴艺珊

指导教师姓名、职称: 史正保 教授 梁建英 高级会计师

学科、专业名称: 应用经济学 税务

研究方向: 税收理论与制度政策

提交日期: 2022年5月28日

独创性声明

本人声明所呈交的论文是我个人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。尽我所知，除了文中特别加以标注和致谢的地方外，论文中不包含其他人已经发表或撰写过的研究成果。与我一同工作的同志对本研究所做的任何贡献均已在论文中作了明确的说明并表示了谢意。

学位论文作者签名： 柴艺琳 签字日期： 2022.5.31

导师签名： 史三保 签字日期： 2022.5.31

导师(校外)签名： 梁建英 签字日期： 2022.5.31

关于论文使用授权的说明

本人完全了解学校关于保留、使用学位论文的各项规定， 同意 (选择“同意” / “不同意”) 以下事项：

1. 学校有权保留本论文的复印件和磁盘，允许论文被查阅和借阅，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存、汇编学位论文；

2. 学校有权将本人的学位论文提交至清华大学“中国学术期刊(光盘版)电子杂志社”用于出版和编入 CNKI《中国知识资源总库》或其他同类数据库，传播本学位论文的全部或部分內容。

学位论文作者签名： 柴艺琳 签字日期： 2022.5.31

导师签名： 史三保 签字日期： 2022.5.31

导师(校外)签名： 梁建英 签字日期： 2022.5.31

Research on the Optimization of Tax Preferential Policy for Public Welfare Donation in China

Candidate : Chai Yishan

Supervisor : Shi Zhengbao

Liang Jianying

摘 要

公益性捐赠在我国的扶贫、抢险、救灾和抗疫等方面发挥着重要的作用，持续三年的新冠疫情也让我们见证了公益性捐赠起到了不可或缺的作用。在第三次分配和实现共同富裕的背景下，公益性捐赠问题更值得我们进一步研究。但是，由于我国公益性捐赠在政策方面存在的一些问题，影响了社会捐赠的热情。而公益性捐赠的税收优惠政策的不完善就是影响公益性捐赠的重要因素之一。

由于企业捐赠数额在整体捐赠中比重较大，因此，本文首先以企业捐赠案例为切入点，从我国公益性捐赠的现状以及现有的税收优惠政策入手，在梳理和分析我国公益性捐赠现状的基础上，重点剖析了我国现有的公益性捐赠税收优惠政策所存在的规范程度较低、受赠主体与捐赠主体税收优惠政策设置不合理等问题。其次利用典型案例，具体分析了劳务捐赠扣除以及个人捐赠扣除标准不合理的问题。针对这些问题，又进一步对美国、英国和新加坡的公益性捐赠税收优惠政策和制度进行了考察、比较，并在归纳总结各国和地区公益性捐赠税收优惠政策和制度的基础上提出了可供我国参考的成熟经验。最后提出了具体的优化对策与方案：一是要提高税收优惠政策规范程度，为公益性捐赠税收优惠政策提供一个有力的法律基础；二是要明确划分受赠主体类别及对应扣除比例，细化受捐双方主体优惠政策，让捐赠者享受结构化减税；三是完善税收捐赠优惠扣除政策，明确劳务捐赠及实物捐赠扣除标准，并优化个人捐赠税前扣除机制。

综上，通过对现有公益性捐赠税收优惠政策的研究，找到相关政策现有不足，进一步优化公益性捐赠税收优惠政策，从而提高全社会对公益事业的热情，为推动社会进行第三次分配提供强有力的政策支持。

关键词：第三次分配 公益性捐赠 劳务捐赠和实物捐赠 税收优惠政策

Abstract

Public donations play an important role in China's poverty alleviation, emergency rescue, disaster relief and anti-epidemic efforts. The three years of COVID-19 have also witnessed the indispensable role of public donations. Under the background of the third distribution and the realization of common prosperity, the problem of public welfare donation deserves further study. However, there are some problems in the policy of public welfare donation in China, which affect the enthusiasm of social donation. The imperfection of tax preferential policies for public welfare donation is one of the important factors affecting public welfare donation.

Since the amount of corporate donation accounts for a large proportion of the overall donation, this paper first takes the case of corporate donation as the entry point, starts with the status situation of public welfare donation in China and the existing tax preferential policies, and then combs and analyzes the status situation of public welfare donation in China. This paper mainly analyzes the problems existing in the current tax preferential policies of public welfare donation in China, such as the low standard degree and the unreasonable tax preferential policies between the recipient and the donor. Secondly, using typical cases, the author analyzes the unreasonable deduction standard of labor donation and individual donation. In view of these problems, this paper further investigates and compares the tax preferential policies and systems of

public welfare donation in the United States, The United Kingdom and Singapore, and puts forward mature experience for China's reference on the basis of summarizing the tax preferential policies and systems of public welfare donation in various countries and regions. Finally, the paper puts forward specific optimization countermeasures and schemes: first, to improve the standard degree of tax preferential policy, to provide a strong legal basis for the public welfare donation tax preferential policy; Second, we need to clearly define the categories of recipients and the corresponding deduction ratio, and refine preferential policies for both recipients so that donors can enjoy structured tax cuts. Third, we will improve the preferential tax deduction policy for donations, clarify the deduction standards for labor and in-kind donations, and optimize the pre-tax deduction mechanism for individual donations.

To sum up, the research on tax preference policies for public welfare donations can improve the relevant policy system in China, further optimize the tax preference system for public welfare donations, thus enhancing the enthusiasm of the whole society for public welfare undertakings and providing strong policy support for promoting the third distribution of the society.

Keywords: Third allocation; Public welfare donation; Labor donation and in-kind donation; Preferential tax policy

目录

1 绪论	1
1.1 问题的提出.....	1
1.1.1 研究背景.....	1
1.1.2 研究意义.....	2
1.2 文献综述.....	3
1.2.1 国外研究综述.....	3
1.2.2 国内研究综述.....	4
1.2.3 文献述评.....	7
1.3 研究方法.....	8
1.4 研究的创新点与不足.....	9
1.4.1 研究的创新点.....	9
1.4.2 研究的不足.....	9
2 公益性捐赠税收优惠政策的相关概念及理论基础	10
2.1 公益性捐赠税收优惠政策的相关概念.....	10
2.1.1 公益性捐赠概念的界定.....	10
2.1.2 公益性捐赠与慈善捐赠的概念辨析.....	10
2.1.3 税收优惠概念的界定.....	11
2.2 公益性捐赠税收优惠政策的理论基础.....	11
2.2.1 第三次分配理论.....	11
2.2.2 税收激励理论.....	11
2.2.3 公共产品补偿理论.....	13
3 我国公益性捐赠的典型案例分析及现状分析	14
3.1 S企业公益捐赠税收优惠典型案例.....	14
3.1.1 案例介绍.....	14
3.1.2 案例启示.....	15
3.2 公益性捐赠的现状分析.....	15
3.2.1 捐赠总额现状分析.....	15

3.2.2 捐赠主体分布分析	17
3.2.3 受赠主体分布分析	18
3.2.4 捐赠平台现状分析	19
4 我国公益性捐赠税收优惠政策的梳理	21
4.1 公益性捐赠所得税优惠政策的梳理	21
4.1.1 公益性捐赠所得税优惠政策的一般规定	21
4.1.2 公益性捐赠所得税类优惠政策特殊规定	22
4.2 公益性捐赠的其他税类税收优惠政策	23
5 我国公益性捐赠税收优惠政策存在问题	25
5.1 公益性捐赠税收优惠法律层级低且涉及税种少	25
5.1.1 公益性捐赠税收政策法律层级较低	25
5.1.2 公益性捐赠税种优惠涉及税种少	26
5.2 受赠主体与捐赠主体税收优惠政策设置不合理	27
5.2.1 受赠主体的分类不清晰	27
5.2.2 捐赠主体扣除差异性不明显	27
5.3 公益性捐赠税收优惠政策扣除标准存在不合理	28
5.3.1 劳务捐赠扣除标准空缺	28
5.3.2 实物捐赠扣除政策不完善	29
5.3.3 个人捐赠扣除规定不合理	30
6 促进我国公益性捐赠税收优惠政策的建议	31
6.1 提高税收优惠政策规范程度	31
6.1.1 提高税收优惠政策法律层级	31
6.1.2 增加公益性捐赠税收优惠税种扣除范围	32
6.2 划分受赠主体和捐赠主体及扣除办法	32
6.2.1 划清受赠主体类别并设置扣除比例	32
6.2.2 划分捐赠主体并设置差异化扣除标准	33
6.3 完善税收捐赠优惠扣除标准空缺	34
6.3.1 明确劳务捐赠扣除标准	34
6.3.2 细化实物捐赠评估体系	35

6.3.3 完善个人税前扣除制度	36
结语	38
参考文献	39
致谢	43

1 绪论

1.1 问题的提出

1.1.1 研究背景

随着我国经济发展，收入分配的不均衡导致贫富差距不断扩大。经济快速发展的背后“基尼系数警示灯”也在不停闪烁。据统计，2003年到2019年，我国的平均基尼系数为0.476，虽然基尼系数在逐年下降，但总体来说，已经超过了国际水平。这表明我国经济的迅速发展的同时，也使我们的收入分配出现了巨大的鸿沟，也说明我国政府的调控政策相对于经济发展来说具有滞后性，这对于我们目前的经济转型和稳定的社会发展是非常不利的。故而在政府二次分配不能完全解决贫富差距过大问题的情况下，公益性捐赠刚好可以弥补政府第二次分配的不足。

随着居民生活水平整体提高，我国社会整体公益性捐赠氛围不断浓厚，在居民整体素质不断提高和国家大力宣传扶贫攻坚、全员做公益的社会背景下，越来越多的人关注公益事业，主动地帮助贫困地区和困难群体。公益性捐赠对于减小贫富差距、弥补政府二次分配不足具有重要性。党的十九届五中全会提出要“发挥第三次分配作用，发展慈善事业，改善收入和财富分配格局”，在我国十四五规划的建议中，公益事业的定位已经到了“第三次分配”的位置上，这说明我国越来越重视公益性捐赠的第三次分配作用。

我国对于公益性捐赠向来持鼓励支持的积极态度。早在1999年为了鼓励捐赠，就出台了《中华人民共和国公益事业捐赠法》（以下简称《公益事业捐赠法》）来规范捐赠和受赠行为，促进公益事业的发展。2016年9月实施的《中华人民共和国慈善法》（以下简称《慈善法》），作为我国第一部关于慈善的法律，其不仅对我国未来的公益事业提供了法律保障，也对公益事业的发展具有深远的影响。而且为保障红十字会依法履行职责，早在1993年就通过了《中华人民共和国红十字会法》（以下简称《红十字会法》），此后为加大对违反红十字会法行为的打击力度先后经过两次修订，可见我国对于在公益性捐赠过程中的违法行为也是严惩不贷。

税收优惠是激励企业和个人更加积极地进行公益捐赠的方法之一。国家税务

总局和财政部也曾多次出台相关税收优惠政策，这在一定程度上激励了公益性捐赠事业的发展。新出台的公告将具有税前扣除资格的公益组织的范围从公益性社会组织、县级以上人民政府及其部门等国家机关扩展到公益性群众团体，这一变化凸显了我国愈加重视税收优惠对公益性捐赠的作用。尽管如此，但由于税收优惠政策仍存在的一些缺陷影响了企业和个人公益性捐赠的积极性。通过对比公益性捐赠政策较为发达的其他国家的政策发现，这些国家不仅公益事业起步早，而且在公益组织的管理、公益性捐赠的激励制度方面都值得我们学习和借鉴。因此，进一步研究公益性捐赠优惠政策问题对促进我国公益事业的发展具有重要的影响。

1.1.2 研究意义

(1) 理论意义

第一，丰富了公益性捐赠的相关理论，为公益性捐赠税收优惠政策提供理论支撑。公益性捐赠作为第三次分配的重要手段，有利于改善第一次分配和第二次分配中的不公平现象。税收优惠政策作为影响公益性捐赠的重要因素之一，其完善与否直接关系到社会大众的捐赠热情，进而影响第三次分配的效果。不仅如此，通过研究我国公益性捐赠的税收优惠政策，可以丰富第三次分配理论、税收激励理论以及公共产品补偿理论。

第二，拓宽了税收优惠政策的多维度研究视角。本文在对国内外有关捐赠税收优惠的文献进行整理和归纳的基础上，主要从制度的构建、实物捐赠扣除的方式、国外的经验等方面进行了探讨。文章通过区分捐赠者和受赠者，明确了不同主体在税收优惠政策中的界限，同时增加对劳务捐赠的研究来拓展我国企业和个人公益性捐赠的研究视角。

(2) 实践意义

第一，弥补政府职能的缺位，维护社会稳定。通过完善公益性捐赠税收优惠政策，可以有效地推动公益事业的发展，弥补政府的功能缺失，从而实现社会公益慈善的良性循环。只有逐步缩小贫富差距，才能维持社会的稳定，才能推动社会的长期发展。

第二，引导社会广泛参与公益事业，增强公益捐赠的热情。通过政策引导我国企业和个人广泛参与社会公益事业，有利于增强全社会公益捐赠的热情，从而

更好地发挥所得税优惠政策的激励效应。当前，各国政府已经把税收政策作为一种重要的政策工具，以鼓励企业进行社会公益性捐赠，并充分利用其税收优惠的功能，对其进行引导和鼓励。

1.2 文献综述

1.2.1 国外研究综述

(1) 公益捐赠税收优惠政策研究

Brooks (2007) 对家庭捐赠基金的主要流向进行了调查，由于税收激励的作用有很大差异，因此，他提出有必要制定差别化的税收优惠政策。除了研究税收优惠政策对家庭公益性捐赠的影响外，在此之上，Charles T. Clotfelter (2012) 特别关注了社会团体在公益性捐赠中的作用，发现政府在慈善机构和捐献者方面有很多的税收激励措施，美国政府也采取了更多的税收激励措施，以促进企业、个人等多种形式的捐赠。不过由于地方政策变化相对频繁，不利于企业和个人长期的筹划，对政府更加容易产生不信任，也不利于激励社会各界的捐赠行为。Richard Goode (2010) 认为对公益捐赠实施税收优惠是法律对捐赠行为的奖励。Sarah Smith & Michael Sanders (2011) 认为，与其它政策手段相比，向捐献者提供税收方面的鼓励，不但可以鼓励捐献者，而且可以减少捐赠费用，让捐赠者与受赠者实现共赢。Wyland (2012) 则认为志愿者服务估值难度大，可操作性不强，如若对其实行税前扣除政策，一定程度上会提高征管成本，增加税收征管的风险。Colinvaus 等 (2012) 提出，志愿服务等于“捐赠”的服务价值，等于是提供了一项公益服务，因此，在计算志愿者的税前扣除时，应当考虑到其自身的税前扣除，并提出将劳务捐赠也应列入税务优惠的范围。Sugin (2016) 指出为了使公益性捐赠在不同领域进行多元化发展，政府在制定相应的税收优惠政策时，应该秉承公平的原则，让税收优惠更多地回馈捐赠者。与此同时，应明确政府和公益组织的职责，让政府和公益组织更好地服务公益事业。

(2) 税收激励公益捐赠的效应

在个人捐赠税收激励效应方面，Duquette (2016) 收集了从 1977 年到 2007 年，美国对个人所得税的申报资料并进行了梳理和分析，结果表明，每次扣除额增加

1%，个人捐款总额就会增加 4%。Elizabeth (2010) 根据波多黎各居民的个人捐款资料，分析了当地居民个人捐款的价格弹性和收入弹性，结果显示，税收的减少额较个人捐款数额要少，而且税收优惠政策也极大地激发了当地居民捐款的积极性。Bonke (2013) 利用分位数回归的方法，分析了激励效果在不同分位水平下的分配，得出对捐赠进行税收优惠确实可以促进个体捐赠的结论。根据以上学者的统计与分析，可以发现，对个人而言，增加捐赠的扣除比例，可以有效地促进整体捐款的增长。

在企业捐赠税收激励效应方面，Schwartz (1968) 采用线性回归方法，得到了企业捐助费用与收益之间存在正相关，与捐赠价格呈负相关关系的结论。在这些因素中，捐赠的价格弹性和收入弹性的弹性区间分别为 (-1.06, -2.0) 和 (0.53, 1.34)。但也有学者的研究结论与 Schwartz 等人的结论完全相反。McGregor (2006) 利用对澳大利亚增加企业捐赠税前扣除比率这一特定节点的分析，评价了税前扣除对社会公益捐赠的影响。

(3) 公益捐赠的内在动机

西方学者认为公益捐赠一般有两种动机，第一，是为了实现自身利润最大化；第二，是最大程度实现自身效用。随着对这一问题的研究不断深化，越来越多的学者对此问题提出了自己的观点。Campbell (1999) 认为公益捐赠，尤其是企业捐赠的主要目的就是为了帮助那些需要帮助的人，而 Hick 和 Martin (2007) 和 Fack (2010) 则都认为企业是为了享受税收优惠，躲避税款才进行公益捐赠，通过捐赠可以达到名利双收的效果。有的企业为了躲避缴税，甚至还会虚假捐赠。Cooper (2010) 还认为企业获取政治资源也是捐赠的动机之一，企业的捐赠行为会为政府带来一些正面影响，以此使得政府对该企业有更多的积极看法，从而使得企业与政府可以建立起良性的互助关系。

1.2.2 国内研究综述

(1) 公益性捐赠税收优惠政策研究

制定税收优惠政策有利于更加直接有效的对公益捐赠起到鼓励作用，故而越来越多的学者从政策角度出发进行研究。

沈琳 (2010) 研究对比了两岸三地的公益事业，认为虽发展历程不尽相同，

但却有着相同的民族文化底蕴。相比之下，香港和台湾慈善捐赠的税收优惠政策较为完善，也为大陆提供了许多可供借鉴的宝贵经验。邱丽娜（2014）是从捐赠者和慈善组织的角度来分析现存公益性捐赠税收优惠政策存在的弊端，并指明了造成如此现状的原因，提出了相应的解决办法。朱迎春、靳东升（2016）通过我国公益性捐赠流转税和所得税税收政策，建议将目前以所得税为主的企业公益捐赠税收优惠，扩大到增值税、消费税等税种。缪陆军（2019）重点分析了我国支持脱贫攻坚税收优惠政策的运行现状和政策缺陷，从释放稳定政策预期、动态完善政策内容、用足用活现行税收优惠政策等三个方面对我国支持脱贫攻坚税收优惠政策的完善提出了建议。^①李慧（2020）认为，现行的公益性捐赠税收优惠政策体系不够稳定、系统性、社会公益组织不具备税前扣除条件、限额扣除比例低、超额结转年限短等问题，并针对这些问题结合我国国情提出了完善公益性捐赠法律法规及配套的税收激励政策、建立科学的公益性捐赠税前扣除制度等促进公益性捐赠的建议。^②李贞、莫松奇等（2021）认为我国现阶段要加大直接捐赠的优惠力度，减少中间环节避免资源浪费，鼓励实物捐赠并规范实物捐赠评估以更有效率地解决公共安全事件，此外要增加财产行为税类税收优惠政策，完善实物捐赠相关政策。王怡璞等（2022）在共同富裕的视域下，首先分析了税收制度的目标定位与功能定位，其次从税制结构、个人所得税制度与公益性捐赠优惠设计等方面对现行税收制度面临的问题与挑战进行了梳理，最后提出了税制改革的政策建议。

不少学者还研究了新冠疫情这段时间国家出台新的税收优惠政策对公益捐赠的影响。程辉（2020）以新型冠状病毒肺炎疫情为背景，提出建立突出增值税、所得税等主税种，同时建立科学的公益捐赠税前扣除制度，尽快出台实物捐赠税前扣除和直接扣除的具体规定。李卫华（2021）对疫情防控期间的税收优惠政策梳理并通过举例计算出优惠政策前后企业税负变化，以此得出疫情防控期间税收优惠政策对社会经济发展的推动作用。

（2）公益性捐赠税收优惠制度研究

史正保（2009）从我国关于捐赠的税收立法规定出发，按照五大税类分别分析了我国目前关于捐赠税收制度存在的问题，进而提出了完善捐赠税收制度的建

^① 缪陆军. 对我国现行支持脱贫攻坚税收优惠政策的审视[J]. 税务研究, 2019(12): 86-88.

^② 李慧. 新冠肺炎疫情下公益性捐赠税收优惠政策探析[J]. 税务研究, 2020(04): 123-126.

议。贺顺奎、滕晓勇（2012）提出了对非货币性捐赠企业所得税的税前扣除，对企业提供的商品、服务等进行公益捐赠，可以免征增值税、消费税。李春明（2013）进一步指出，我国现存公益性税收优惠制定在公平效率方面还存在不合理之处，为了进一步激励社会大众的捐赠热情，应该继续完善公益性捐赠税收优惠制度。

陈卫林（2016）从公益性捐赠税收优惠制度的法学原理角度分析了税收优惠政策的可行性，并且随着经济发展，政府治理目标的不断变化，公益性捐赠的税收优惠制度也应该不断调整和进步。张娜（2019）通过对我国公益捐赠税收优惠制度的研究，论述了公益性捐赠享受税收优惠的理论依据和纳税人免税资格的认定问题，提出要进一步完善免税资格程序、合并登记设立程序和免税资格程序。周波和张凯丽（2020）认为，增加所得税前扣除比例并非最佳途径，应拓宽捐赠税前扣除额，适当放宽年度结转限额，扩大符合条件的可抵扣部分。杨娟（2021）认为，目前许多现行的体制仍有一些具体的政策和指导理论本身的冲突。在推动中国公共福利的发展过程中，税收激励无疑是一种行之有效的、可持续的途径，但要保证其内部的一致性和统一性。

（3）税收激励公益性捐赠的效应

近年来，国内愈来愈多的学者通过实证分析来研究税收激励公益性捐赠的效应问题。张晓丽（2015）通过对31个省份2010年到2013年期间的城市居民收入和捐赠情况的相关数据进行了实证研究，得出了城市居民的价格弹性为2.41、收入弹性为-1.17，表明了税收优惠政策可以鼓励个体进行公益捐赠。丁美东（2008）主要是从个人捐赠的角度分析，通过建立个人捐赠模型分析说明，当个人所得税采用累进税制时，税率会随着收入的增多而提高，如果个人捐赠可以在税前扣除，会促使高收入人群会出于降低税率或减少税款等原因，而提高其捐赠金额。黄桂香、黄华清（2008）采用“无差别曲线”和“消费者预算线”等方法来考察我国企业的“减税”效果，并发现，捐赠可扣除率越高，其激励作用越强。曲顺兰（2017）选取2008年作为一个特殊时点，采用模糊断点回归方法，分析了2008年度企业所得税政策调整前后的不同产业对其的影响。本文认为，2008年的税收政策调整之后，我国的所得税优惠对企业的捐赠行为起到了更大的促进作用。朱迎春（2010）采用双对数线性回归分析模型，发现税收政策会对公司的捐赠产生一定的影响，并对其进行相应的调节。

（4）域外公益捐赠的税收制度研究

不少学者通过借鉴国外的经验来对我国的税收制度提出相关建议，主要从企业和个人的角度来研究公益性捐赠的税收优惠政策。其中研究大陆法系的学者中，董慧凝（2013）认为我国的企业捐赠扣除制度不仅本身存在问题，还要健全社会福利机构的管理体系，健全社会福利机构的评估机制，健全非现金捐助评估体系，健全有关法律法规。并且还借鉴了日本和荷兰的做法，为所述问题提出建议。而有的学者则认为我国不能完全套用国外的模式，黄晓瑞等（2016）认为我国不能一味复制国外的成熟经验，我国制定的政策应与现有国情相匹配，不能套用与我国发展现状相背离的政策。本研究对国外公益性捐赠税收优惠政策的争议的挖掘，也是希望借此深入探索公益性捐赠的税收优惠政策的具体争议内容，以期为构建和完善我国的公益性捐赠的税收优惠政策提供绵薄的理论和实践建议，从而促进中国公益事业的蓬勃成长与发展壮大。张娜（2019）列举了现行税收优惠理论学说并解释了我国常用的补贴说和可税性理论，对公益组织其建议采取“宽认定，严监管”的立法态度，降低非公益组织的建立门槛，同时建议我国学习美国扩大公益事业的范围。最后将我国的扣除方式及限额与美国、英国和德国进行对比并指出我国应提高税前扣除比例，延长结转年限。在此基础上、杨利华（2016）结合美国的国情，以税收扣除对公共捐助的制度激励为逻辑出发点，立足于美国捐赠扣除理论和制度的反思，分析了美国目前的捐赠扣除制度，并对其存在的问题进行了分析，以期对完善我国的公益性捐赠税收激励体系具有一定的参考价值。曹鑫鑫（2021）认为，在目前我国公益事业发展的状况下，与现金捐赠相比，非货币性资产捐赠存在着更大的发展空间。

除上述从企业角度出发研究税收优惠的学者外，聂淼（2020）以个人所得税为出发点，对比了我国与美国在公益性捐赠税前扣除方面的相同，比如受赠主体；还有一些不同，比如从事志愿服务产生的自掏腰包费用允许扣除还有扣除比例等等。基于这些观点，作者提出我国应完善在公共卫生事件中的捐赠扣除制度。

1.2.3 文献述评

从国外的相关文献中，我们可以看到，国外学者们对公益性捐赠税收优惠政策进行了较长的研究，并取得了比较丰富的成果。再看国内学者的研究，起初主要是对公益性捐赠税收优惠政策与制度的研究，以及针对企业适用的理论分析以及

政策研究，近些年才开始运用实证的方法测算并分析税收扣除与捐赠数额的关系。由于企业捐赠占据主要地位，个人捐赠所占比例较低，故而，学者们的研究也侧重于企业捐赠，较少有人研究税收优惠对个人捐赠的影响。

本文认为，公益性捐赠的税收优惠政策研究已有相当多的成果，但就现有的研究结果来看，发达国家的研究水平依然领先，而我国这方面的研究则处于起步阶段，这也与我国当前的公益事业发展情况是一致的。从我国的研究现状来看，国内学者研究的问题大多是公益性捐赠税收优惠政策与制度、公益捐赠行为的动机分析、实施效果和管理等方面的问题，研究范围比较分散。近年来才有学者开始研究非货币捐赠中实物捐赠的扣除制度，还缺乏对于劳务捐赠的相关税收优惠扣除制度。基于此，本文将在现有税收政策与制度研究的基础上，重点对实物捐赠的扣除制度、劳务捐赠的相关税收优惠扣除制度进行研究，进一步完善公益性捐赠的具体税收优惠政策。

1.3 研究方法

(1) 文献研究法。笔者借助学校图书馆以及其他网站，通过阅读大量的国内外期刊、专著以及报纸等文献资料，归纳总结当前公益性捐赠税收优惠政策的主要研究方向及重要结论，以此对本文的研究方向、研究内容等进行方向性指引。利用国家统计局和国家税务总局等网站获取研究所需的必要数据，加以整理后为本文提供数据支撑。

(2) 归纳分析法。目前，我国尚无一套完善的公益性捐赠税收优惠政策的法律法规，各类优惠政策散落在各个部门的规章之中，文章从不同的税种、税收优惠的用途等方面对其进行了梳理和总结，从而对现行的公益性捐赠税收优惠政策的缺陷进行了剖析，并提出了相应的对策。

(3) 比较分析法。本文借鉴各国、不同法系的公益性捐赠税收优惠政策，从理论和制度设计两个方面总结出较为成熟的经验，并通过比较和分析，找出其普遍性和规律性的特点，从而使我国的政策借鉴更好地实现本土化。

(4) 案例分析法。通过对我国相关公益性捐赠运用税收优惠政策的公司案例进行分析，归纳总结公益性捐赠税收优惠政策的优势，以佐证公益性捐赠税收优惠政策的优越性和发展前景，指出公益性捐赠税收优惠政策的不完善是阻碍公益

事业发展亟需解决的重要问题。

1.4 研究的创新点与不足

1.4.1 研究的创新点

(1) 研究方法的创新。采取比较法将受赠主体进行详细分类，区分捐赠类别，设置不同的税收扣除标准；将捐赠主体进行详细划分，根据企业规模不同设置不同的税收扣除标准。

(2) 研究领域的创新。近些年劳务捐赠扣除走入了学者们的视野，但目前对于劳务捐赠研究仅停留在倡导阶段，未有实质性的观点，本文希望通过借鉴域外经验以及结合现有技术设计出分别适用于企业和个人的劳务捐赠扣除制度；另外，基于疫情大背景下突出了实物捐赠的扣除制度问题，以往学者对实物捐赠扣除价值核定较模糊，本文将借鉴域外经验明确实物捐赠扣除依据的相关问题。

1.4.2 研究的不足

由于企业相关数据信息保护，本文选取案例的典型性较弱、范围较小，导致案例无法代表所有企业公益捐赠的税收优惠情况。此外，由于查找域外经验的途径有限，对于域外经验的总结有限，提出的可借鉴经验有待检验。

2 公益性捐赠税收优惠政策的相关概念及理论基础

2.1 公益性捐赠税收优惠政策的相关概念

关于公益性捐赠与慈善捐赠的概念如何界定，学术界和实务界都众说纷纭，尤其是对于二者的关系更是观点不一。

2.1.1 公益性捐赠概念的界定

公益性捐赠的概念至今尚未有明确的定义，1999年出台的《中华人民共和国公益事业捐赠法》第二条规定：“自然人、法人或者其他组织自愿无偿向依法成立的公益性社会团体和公益性非营利的事业单位捐赠财产，用于公益事业的，适用本法。”此条规定虽未直接对公益性捐赠作出明确的规定，但是与公益性捐赠的捐赠主体、受赠主体以及捐赠方式一致，可作为公益性捐赠的定义。根据该规定可以得出只有满足以下三个要件才可被定义为公益性捐赠。一是捐赠主体为自然人、法人或者其他组织，二是捐赠行为是自愿的无偿的，三是其捐赠的对象必须是依法成立的公益性社会团体和公益性非营利的事业单位。

2.1.2 公益性捐赠与慈善捐赠的概念辨析

(1) 从涉及主体看。基于两者捐赠方式的不同，捐赠所涉及的主体也就不相一致。当慈善捐赠在直接捐赠的情况下，它的主体构成就是捐赠者和接受捐赠者，此时受益者和接受捐赠者的主体相重合；当慈善捐赠在间接捐赠的情况下，间接的通过特定的机构组织进行时，其构成主体就和公益性捐赠相一致。由于公益性捐赠只有间接性捐赠一种方式，因此其主体构成是捐赠者和接受捐赠者及受益者。

(2) 从捐赠渠道看。公益性捐赠需要通过县级及以上的指定政府机关及非营利机构进行间接捐赠；而慈善捐赠可以通过直接或间接地通过多种渠道进行捐赠；而慈善捐赠的捐赠渠道较公益性捐赠相比更加宽泛。

(3) 从税收优惠看。目前, 我国的税收优惠政策主要是为公益性捐赠设立的, 而对于慈善捐赠的税收优惠政策却少之又少, 因此, 慈善捐赠的税收优惠政策要比公益性捐赠的税收优惠政策要少很多。

2.1.3 税收优惠概念的界定

税收优惠, 是指政府在税收法律、行政法规中, 通过税收政策, 对一定数量的企业和纳税主体, 实行减轻或免除税收的一种手段。

为了配合国家在一定时期的政治、经济和社会发展总目标, 政府利用税收手段, 制定一些符合该时期的税收优惠政策, 来减轻特定纳税人的税收负担, 最后完成社会发展目标的目的, 也是国家对经济干预的手段之一。

2.2 公益性捐赠税收优惠政策的理论基础

2.2.1 第三次分配理论

市场经济中的财富分配可以分为三种: 一是由市场决定的, 坚持按效率的原则, 即按劳分配; 二是在坚持公平和效率的前提下, 通过税收、转移、社会保障等手段实现再分配; 三是社会成员在道德的驱使下, 自发地将自己可支配的财产捐赠出去, 进而达到社会财富再次分配的效果。第三次分配是指在个人意愿的基础上, 由社会成员根据自己的习惯、道德等因素, 将其所拥有的财产捐献给他人, 从而实现对社会财富的再分配。

第三次分配的功能与前面两次分配不同, 它的范围很广, 可以很好地弥补市场调控与政府调控的不足。因此, 如何鼓励和优化第三次分配的安排, 就成为一个非常重要的问题。由于要实现“第三次分配”的普遍效果, 光靠个人的自觉性是远远不够的, 因此, 在制度设计和政策制定上要做到充分考虑, 合理地引导社会成员的意愿, 以最大程度地发挥其作用。从国际上的实践来看, 税收政策是一项具有重大意义的制度设计, 用以指导和激励社会公益事业的发展。

给予公益性捐赠税收优惠政策能够直接的刺激捐赠者进行捐赠, 但是, 国家具体采取什么样的税收激励措施, 则要看各国的实际情况。在国家层面上, 政府期望推动公益性捐赠快速发展, 推动社会财富的再分配, 从而有助于缩小贫富差

距。但是，在现实生活中，政府治理的目的却是多样化的，推动社会财富的公平分布仅仅是其目的之一。很明显，作为国家意志的税收法律，必然会反映出国家的综合管理目标。同时，如果对公益性捐赠行为实行全部免税政策，势必会对政府的收入产生一定的影响，使国家在前两次分配中的调节能力不足，从而使社会财富更加不均衡。因此，各国应该依据政府的治理目标，对其进行适当的税收激励，以达到最大限度地缩小各国贫富差距的目的。

2.2.2 税收激励理论

税收激励 (Tax Incentive) 这一概念最初是在 20 世纪 60 年代，由哈佛大学教授、美国前财政部部长助理 Stanley Surrey 提出的，他认为税收激励是国家对某些纳税人或某些特定的经济活动所采取的给予减免税及优惠税率等不同方式的税收激励待遇，从而达到一定政策目标的照顾性或激励性的区别对待。经济学家阿瑟·拉弗在 20 世纪 70 年代，通过拉弗曲线也提出了税收激励理论，其分析了税收收入与税率之间的关系，当税率达到一定程度时，继续提高税率并不会使税收收入有所提高。而我国有学者提出，税法上对纳税人的某些活动、资产、组织形式和特定的资金给予优惠。还有一些学者将税收激励视为一种具有规律性和激励性的政策工具。也就是说，税收激励既是强制的，也是激励的。

本文认为，税收激励措施是国家在税收方面给予纳税人和征税对象的各种优待的统称，是国家通过税收制度来减少或免除纳税人的负担，以达到特定的社会、经济或政治目的。税收政策对公司的整体公益性捐赠情况有着明显的影响，这个现象很早就引起了国外学术界的讨论，学者们发现公益性捐赠行为会导致公司净利润的下降，从而导致企业的决定受到了最低的利润水平的限制，或者是由于捐款的收益影响大于替代效果，因此，税收增加，最终减少了捐赠额。

我国也有学者认为公益性捐赠行为可以促进社会公平，同时对社会稳定也起到一定的维护作用。因此，学者们对西方国家社会捐赠的市场化动员路径进行观察，发现税收激励政策是推动慈善捐赠发展的主体力量，我国学者们认为除了慈善观念和我国的经济水平等因素外，还有一个重要的原因是我国现行关于公益性捐赠的税收优惠政策存在很大的缺陷，在某种程度上阻碍和制约了我国公益性捐赠的发展。因此，有必要对我国现行的公益性捐赠税收优惠政策进行改革与

完善。换言之，我国的公益事业如果想要得到长足进步，对我国现行公益性捐赠税收优惠政策进行改革与完善可谓势在必行。

2.2.3 公共产品补偿理论

公共产品补偿理论指出公益组织可以通过提供准公共产品的方式来弥补市场失灵和政府失灵所产生的问题，是独立于政府和企业的“第三部门”。政府把税收收入投入到公益事业中，实际上便是通过对公益组织进行补偿而使用另外一种方式为社会提供公共物品。因此，为了保障社会公共产品的有效供给，促进公益组织的发展，政府应当从税收收入中提取一部分用于公益事业，来弥补公益组织在为社会提供公共产品时替政府所承担的责任。

同时，也可换一个角度来对公共产品补偿理论进行解析。政府对公益性捐赠实施税收激励政策，其实质便是国家将其部分税收收益转移到公益事业中，对公益事业进行间接的资助，从而使其可以顺利发展，为社会提供公共产品来补偿政府的不足。当前学界也普遍认为，国家针对公益性捐赠出台一系列的税收激励政策是一项间接促进公益事业发展的措施。理论上现代政府有能力有责任满足公民的社会生产生活需求，提供丰富的公共产品。然而公共产品的排他性和无偿性会使得在现实社会中的政府都存在提供公共产品不足的状况。而公益性捐赠便弥补了这一不足，承担起了部分提供公共产品的职能。有了公益性捐赠的存在，许多生活困难的公民可以不用等待政府施以救助，而是通过使用捐赠的物品来改善处境。这在一定程度上缓解政府的压力，公益性捐赠便成为了一种有效补充公共产品的渠道。

国家对公益组织的资助方式有两种：可分为直接资助和间接资助。直接资助是指国家对公益性组织进行一定的资金补助，以补贴、返还的方式来支持公益组织的发展，这是一种支出税收收入来扶持公益组织发展的方式。而间接资助便是国家在征收税款的时候，对公益组织的某些应税行为进行一定的减免，减轻其税收负担，使其可保留相对充足的资金用于自身发展。

3 我国公益性捐赠的典型案例分析

3.1 S 企业公益捐赠税收优惠典型案例

随着全社会公益之心不断高涨，公益性捐赠案例数不胜数。这里以 S 集团作为引例，选取这一案例是因为，该企业是上市企业，其所做的公益性捐赠可以作为社会良好的典范，为社会各界做表率。

3.1.1 案例介绍

S 企业是一个成立于 1988 年，注册资金为 1,828,024.14 万元，从业人员在 300 人以上的股份有限公司，其经营范围主要是投资保险行业。该企业多年以来，都在持续做公益事业，对外捐赠数额也在不断提高。下面通过该企业近五年的有关财务数据及相关社会背景，来分析其进行公益性捐赠对公司的企业所得税以及净利润的影响。

由表 3.1 可以看出，S 企业每年的捐赠支出都小于其税前可扣除限额，故而均可在税前进行扣除。以 2020 年为例，根据《税务总局关于支持新型冠状病毒感染的肺炎疫情防控有关捐赠税收政策的公告》^①规定：企业和个人通过公益性社会组织或者县级以上人民政府及其部门等国家机关，捐赠用于应对新型冠状病毒感染的肺炎疫情的现金和物品，允许在计算应纳税所得额时全额扣除。因此，该年度 3.66 亿的捐赠额可以在税前全部扣除，也就是说，该企业可以节约 0.95 亿元的税款。其实际的付出的金额为 3.66 亿元减去 0.95 亿元后的金额，约为 2.71 亿元。

表 3.1 S 企业近 5 年捐赠支出及可扣除额度对比表 单位：百万元

年份	利润总额	捐赠支出	税前可扣除限额
2021	139,580.00	221.00	16,750.00
2020	187,764.00	366.00	22,532.00
2019	184,739.00	302.00	22,169.00
2018	163,151.00	240.00	19,578.00
2017	134,740.00	56.00	16,169.00

资料来源：根据该企业在上海证券交易所公布年度报表中得到。

(注：为保持数据一致性，税前可扣除限额为四舍五入后结果。)

^① 财政部 税务总局公告 2020 年第 9 号。

3.1.2 案例启示

启示一：该案例展示了企业灵活运用公益性捐赠税收优惠政策，通过公益性捐赠使企业用少于社会公布的捐赠数额，换得了更多的社会名誉。同时，由于该企业主营业务是为他人提供保险产品，其捐赠的举动也会让客户们看到，企业是真的在为社会人民的安全保驾护航，更加提升其在现有客户眼中的形象，使得吸引更多的客户资源。

启示二：从该企业的捐赠数据中可以看出，2020年该企业的捐赠额增加很快，不仅这一家企业如此，许多企业也都有此现象。出现这一现象的原因，不仅是因为2020年是疫情爆发的初始之年，社会各界以及政府部门没有做好充足的应对准备，故而需要社会各界的支援，更重要的是政府为激励社会各界进行捐赠，出台了许多公益性捐赠的税收优惠政策，使得企业和个人都对政府充满信心，从而大力支持。公益性捐赠是均衡社会财富的重要手段，需要进行长期支持，这就需要政府部门不断完善公益性捐赠税收优惠政策，来长期支持公益事业。

3.2 公益性捐赠的现状分析

3.2.1 捐赠总额现状分析

从全球来看，近些年灾害频发，使得国内外公益事业热度不减，我国接受的捐赠总额也呈连续上升趋势。且2016年《慈善法》出台以来，肯定了社会捐赠在我国“第三次分配”中重要的作用，相关的政策红利和配套制度也在不断完善，激发了社会慈善事业活力。尤其在重大灾难后，我国的捐赠数额就会得到井喷式增长。由图3.1可以看出，2011年爆发郭美美事件后，全社会对慈善组织产生了信用危机，导致2011年的捐赠增长率急速下降，甚至降为负增长。在澄清事件真相后，2012年开始，捐赠增长率开始回升，此后增长率一直呈小幅度且有规律地变动。2020年初新冠疫情爆发后，疫情的快速蔓延对社会造成极大危害的同时，也激发了社会各界人士的捐赠热情。增长率虽有升有降，但直至2020年，除2012年较2011年有小幅下降外，捐赠数额总体呈增长趋势。

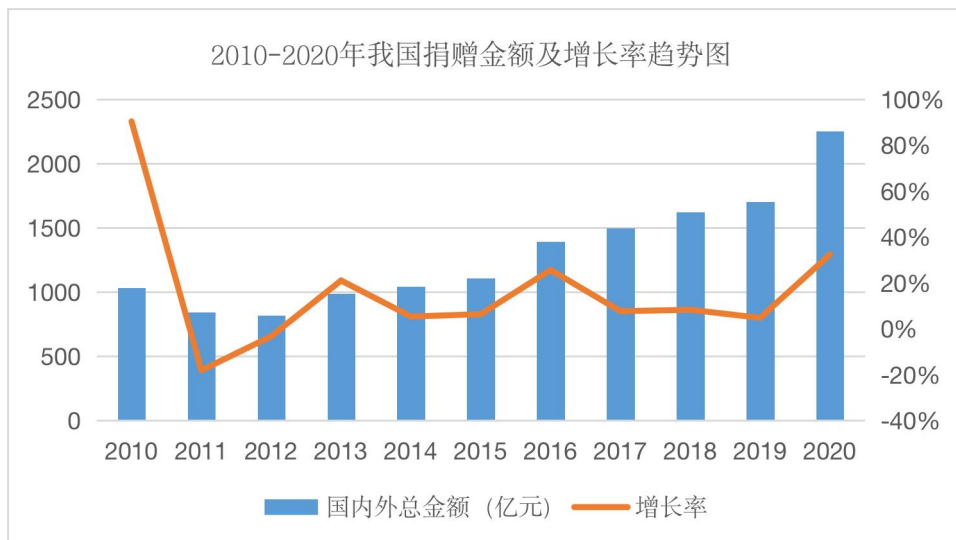


图 3.1 我国社会捐赠金额及增长率趋势图

数据来源：根据《中国慈善捐助报告》及《中国慈善蓝皮书》整理得到。

根据表 3.2 中的捐赠数据进一步来看，2008 年之前的捐赠呈现基数小、增长快的特点，尤其是 2008 年的汶川地震发生后，捐赠额迅速增长了 246%。^①可见灾难来临时人们的捐赠意识会变强烈。除此之外，2003 年非典蔓延时，捐赠总额也呈现快速上升趋势，2016 年《慈善法》出台给予捐赠行为以法律层面的肯定，又再次燃起社会各界人士的捐赠热情。2020 年新冠疫情的来袭，全国处于抗疫持久战时期，经济低迷，物资匮乏，但是捐赠额突破 2000 亿元。^②

表 3.2 2005-2020 年我国捐赠总体情况

年份	国内外总金额 (亿元)	增长率
2005	31	-
2006	100	222.58%
2007	309	209.00%
2008	1070	246.00%
2009	542	-49.35%
2010	1032	90.41%
2011	845	-18.12%
2012	817	-3.27%
2013	989	21.06%
2014	1042	5.34%
2015	1109	6.36%

^① 根据《中国慈善捐助报告》及《中国慈善蓝皮书》整理得到。

^② 《2020 年度中国慈善捐助报告》http://www.suihuaxw.org.cn/paper/shwb/pad/content/202112/14/content_40799.html

续表 3.2-1 2005-2020 年我国捐赠总体情况

年份	国内外总金额 (亿元)	增长率
2016	1393	25.65%
2017	1500	7.68%
2018	1624	8.29%
2019	1701	4.76%
2020	2253	32.42%

数据来源：各年《中国慈善捐助报告》及国家统计局，金额四舍五入保留整数。

3.2.2 捐赠主体分布分析

根据 2011-2020 年《中国慈善捐助报告》统计可知，过去十年间企业捐赠平均占比 61.22%，2015 年达到最高占比 70.71%，虽然 2011 年为近十年占比最低，但也超过半数，达到 51.48%。可见企业一直是我国的捐赠主力，个人以及其他主体提供补充作用，但这两个主体的作用也不可替代。

表 3.3 2011 年-2020 年我国捐赠主体占比

单位：百分比

年份	企业	个人	其他
2011	51.48%	31.62%	16.90%
2012	58.04%	32.70%	9.26%
2013	69.67%	5.51%	24.82%
2014	69.23%	16.02%	14.75%
2015	70.71%	15.27%	14.02%
2016	65.20%	21.09%	13.71%
2017	64.23%	23.28%	12.49%
2018	54.85%	22.19%	22.96%
2019	54.75%	23.42%	21.83%
2020	54.06%	23.26%	22.68%

资料来源：2011-2020 年《中国慈善捐助报告》以及国家统计局统计数据。

(注：由于国内捐赠总额数据部分年份缺失，故本表中所计算比例用国内外捐赠总额为基数)

由于全球疫情尚未结束，抗疫仍在继续，故而在过去的一年中各个捐赠主体在医疗行业捐赠的数额是最高的。并且，由于疫情期间在医疗方面的公益性捐赠税收优惠力度较大，社会各界对其捐赠力度也不断加大。根据 2021 年福布斯中国慈善排行榜可知，排名在前 100 的企业（家）在 2020 年仅对医疗行业的捐赠比占

到捐赠总额的 32.8%。由此可以看出，捐赠者在进行捐赠行为时，对其影响较大的除了社会所需外，政策的导向性对其捐赠的主体导向也有很大的影响。

3.2.3 受赠主体分布分析

我国的社会组织主要由社会团体、基金会、民办非企业单位组成，其中社会团体和民办非企业单位占多数，基金会只占一小部分。近些年，我国社会组织数量急剧上升，可从表 3.3 看出，10 年间社会组织数量增长近一倍，从 2011 年的 46 万个增长到 2020 年的 89 万个。在此期间，社会团体的个数与民办非企业单位的个数呈现质的变化，社会团体在 2011 年到 2015 年数量是超过民办非企业单位的，而 2016 年之后民办非企业单位数量慢慢超过了社会团体，并且数量差距不断加大，直至 2020 年两者之间的数量差距远大于 2011 年两者之间的数量差距。

表 3.4 2011-2020 年 我国社会组织发展情况统计表

单位：个

主体 \ 年份		2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
		2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
社会组织		461971	499268	547245	606048	662425	702405	761539	817360	866335	894162
其中	社会团体	254969	271131	289026	309736	328500	335932	354794	366234	371638	374771
	基金会	2614	3029	3549	4117	4784	5559	6037	7034	7585	8432
	民办非企业单位	204388	225108	254670	292195	329141	360914	400438	444092	487112	510959

数据来源：根据国家统计局统计年鉴整理可得。

根据表 3.4 可知，社会团体增长率为 46.99%，基金会增长率达 222.57%，民办非企业单位增长率为 149.99%，从上述数据中可知，基金会的增长速度最快。同时也可以看出，基金会虽增长速度快，但由于其基数小，所以数量一直是最少的，而从财政部和国家税务总局公布的满足税前扣除的公益组织名单中可以看出，基金会占有很大份额，可以说，基金会在社会组织中虽然占比小，但公益性捐赠绝大部分平台都是由基金会搭建。

表 3.5 各种社会组织 2020 年与 2012 年相比增长率 单位：百分比

社会组织	增长率
社会团体	46.99%
基金会	222.57%
民办非企业单位	149.99%

数据来源：根据国家统计局统计年鉴计算可得。

虽然社会组织增长势头迅猛，但满足公益性捐赠税前扣除条件的组织有限，2020 年的社会组织数量已接近九万，获得税前扣除资格的公益性社会组织仅占全部社会组织的 0.21%。根据财政部相关文件可知，2020 年分为两批公布了具有税前扣除资格的公益性社会组织名单，共计 186 个。^①第一批获得税前扣除资格的公益组织共有 120 个，其中 117 个为基金会，只有 3 个为社会组织。第二批只有 66 个，其中 58 个为基金会，只有 8 个为社会组织。其中可见，基金会虽然总体个数少，但其满足公益性捐赠税前扣除资格的却相对较多，在公益性捐赠中起到了重要作用。

可见，可供捐赠主体选择的税前扣除组织局限性相对较大。财政部等相关部门陆续发布 2020 年度—2022 年度公益性社会组织捐赠税前扣除资格名单对比上一次发布的名单，发现获得捐赠税前扣除资格的公益性社会组织数量在减少，这引起公益行业的震动。为此，财政部联合税务总局对于公益性捐赠税前可扣除组织的规定出台了新的公告，将公益性社会组织改为公益性群众团体，包括依照《社会团体登记管理条例》的有关规定，不需进行社团登记的人民团体以及经国务院批准免于登记的社会团体（以下统称群众团体），且按规定条件和程序已经取得公益性捐赠税前扣除资格。

3.2.4 捐赠平台现状分析

捐赠主体主要通过符合条件的线下及线上非营利组织进行公益性捐赠行为，由于网络普及速度加快，对于捐赠者来说，到线下非营利机构捐赠更加浪费人力物力，故而，网络平台的捐赠越来越受到捐赠者的喜爱。其实在很早之前一些互联网公司已经取得税前扣除资格，据财政部文件记载，我国于 2008 年开始公布第

^① 财政部 http://szs.mof.gov.cn/zhengcefabu/202102/t20210225_3662260.htm

一批公益性捐赠税前扣除资格名单时腾讯公益基金会就已获得税前扣除资格，但当时网络程度不够发达，网络捐赠数量极少。随着网络时代的普及，网民数量的极速增加，互联网慈善正在以蓬勃之势发展。

根据《中国互联网络发展状况统计报告》（以下简称《报告》）的数据显示，截至 2021 年 6 月，我国网民规模达 10.11 亿，较 2020 年 12 月增长 2175 万，互联网普及率达 71.6%，网民规模的逐年增加为互联网慈善的发展提供了坚实的基础。与此同时，互联网公益捐赠平台也在逐渐增多。2016 年民政部按照“统筹规划、循序渐进，公开透明、自愿申请，分批考察、择优指定”原则遴选出 13 家首批慈善组织互联网募捐信息平台（以下简称“互联网募捐信息平台”），为加大引导互联网力量助力慈善事业的发展，2018 年初，民政部发布了《民政部办公厅关于遴选第二批慈善组织互联网公开募捐信息平台的通知》，经过对 49 家平台的技术审核、形式审查，最终增加 9 家互联网募捐信息平台，同时接受了中国慈善信息平台、基金会中心网的退出申请。至 2020 年 11 月，民政部开始遴选第三批互联网募捐信息平台，并于 2021 年 11 月公布了本次遴选出的 10 家平台。

通过对近些年的捐赠总额、捐赠主体、受赠主体以及捐赠平台的发展情况可以看出，我国目前的公益事业正处于积极上升阶段，社会各界的捐赠热情正在不断升温。于此基础上，倘若国家层面给予更多的税收优惠，使得捐赠者在捐赠的同时也可以享受到捐赠所带来的红利，就会使社会各界更加热忱于公益事业，以此进一步拉近贫富差距，为社会的平稳快速发展作出一定的贡献。

4 我国公益性捐赠税收优惠政策的梳理

4.1 公益性捐赠所得税优惠政策的梳理

4.1.1 公益性捐赠所得税优惠政策的一般规定

企业是公益性捐赠的主力军，故而企业所得税是所有税种中税收优惠种类最丰富，也是时间出现较早的税种。早在 1991 年已有萌芽，我国从只允许外商投资企业进行税前扣除到不分主体统一扣除，经历了许多次制度完善。1994 年颁布的《企业所得税暂行条例》首次规定了对内资企业的税收减免，并按照行业的不同，对企业的税前扣除标准进行了规定，金融、保险企业按照 1.5% 的税率进行税前扣除，其他行业按照 3% 的税前扣除，对境内的公益、救济性捐赠可以全部据实扣除。在之后的 1999-2007 年度的一系列独立文件中，按照接收机构的不同，将捐款的流向分为 3%、10% 和全额扣除。2007 年出台的《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称《企业所得税法》）中的扣除比例 12% 沿用至今，其中第九条和《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（以下简称《企业所得税法实施条例》）第五十三条就规定，企业当年发生以及以前年度结转的公益性捐赠支出，不超过年度利润总额 12% 的部分，准予扣除。随后，我国公益性捐赠日渐发展，企业的捐赠数额显著增多，捐赠额只在当年扣除无法满足企业自身税收减免的需求，故在 2017 年经全国人民代表大会常委会通过，将原有的第九条改为“企业发生的公益性捐赠支出，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；超过年度利润总额 12% 的部分，准予结转以后三年内在计算应纳税所得额时扣除。”

除企业公益性捐赠税收优惠政策外，个人进行公益性捐赠也有一些一般性的税收优惠政策。但相对于企业来说较少，根据《财政部 税务总局关于公益慈善事业捐赠个人所得税政策的公告》第二条规定：居民个人发生的公益捐赠支出，在各项所得中的扣除限额为当月应纳税所得额的百分之三十，当月超过限额部分可向下一个月份结转，但不可跨年结转。

4.1.2 公益性捐赠所得税类优惠政策特殊规定

企业与个人所得税除以上一般规定外，政府还出台了许多特殊性的法规条例，这些法规条例针对性较强，一般用于调整当下发展的客观需要。政府针对不同的特殊主体以及不同的特殊事件都会出台相应的税收优惠政策文件。如表 4.1 所示，本文主要收集了社会福利捐赠、扶贫救灾捐赠以及疫情捐赠三方面的税收优惠政策进行政策分析。

在社会福利捐赠方面，政府出台了一些政策主要针对向特殊事业及特殊团体的捐赠进行税收优惠扣除，譬如针对向老龄事业、科教事业以及医药卫生事业等的捐赠，对向这些领域的捐赠不仅增加了税前扣除非营利组织范围，还加大了部分可扣除力度。对向扶贫救灾捐赠和疫情捐赠方面的捐赠，主要是针对地震灾区、脱贫地区的捐赠出台了一系列政策针对性强，且实施力度大的税收优惠政策。

表 4.1 所得税公益性捐赠税收优惠特殊政策规定

特殊情形	文件编号	享受主体	具体规定
社会福利捐赠	财税〔2000〕30号	企业、事业单位、社会团体和个人	通过非营利性的社会团体和国家机关(包括中国红十字会)向红十字事业的捐赠，在计算缴纳企业所得税和个人所得税时准予全额扣除。
	财税〔2006〕66号	企业、事业单位、社会团体和个人	通过中国老龄事业发展等基金会捐赠，准予在缴纳企业所得税和个人所得税前全额扣除。
	财税〔2006〕67号	企业、事业单位、社会团体和个人	通过中国医药卫生事业发展等基金会用于公益救济性捐赠，准予在缴纳企业所得税和个人所得税前全额扣除。
	财税〔2006〕73号	企业、事业单位、社会团体和个人	通过中国金融教育发展基金会等用于公益救济性捐赠，在年度应纳税所得额 3% 以内的部分，个人在申报应纳税所得额 30% 以内的部分，准予在计算缴纳企业所得税和个人所得税税前扣除。
扶贫救灾捐赠	国发〔2008〕21号	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，允许在当年企业所得税前和当年个人所得税前全额扣除。
	国税发〔2008〕55号	个人	个人向“5.12”地震灾区通过扣缴单位、非营利组织、直接通过政府机关向灾区的捐赠，据实扣除。

续表 4.1-1 所得税公益性捐赠税收优惠特殊政策规定

特殊情形	文件编号	享受主体	具体规定
扶贫救灾捐赠	财政部 税务总局 国务院扶贫办公告 2019 年第 49 号	企业	自 2019 年 1 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日, 企业通过公益性社会组织或者县级 (含县级) 以上人民政府及其组成部门和直属机构, 用于目标脱贫地区的扶贫捐赠支出, 准予在计算企业所得税应纳税所得额时据实扣除。在政策执行期限内, 目标脱贫地区实现脱贫的, 可继续适用上述政策。
疫情捐赠	财税 [2020] 8 号	企业、个人	通过规定国家机关, 捐赠用于应对新型冠状病毒感染的肺炎疫情的现金和物品, 允许在计算应纳税所得额时全额扣除。

资料来源: 根据国家财政部、国家税务总局文件政策整理得到。

4.2 公益性捐赠的其他税类税收优惠政策

相对于所得税类而言, 在流转税类、资源税类、财产税类及行为类的税收优惠政策中有关公益性捐赠税收优惠政策比较少。具体而言, 在关于增值税、印花税、土地增值税、关税、消费税等相关税收优惠政策规定中也有一些公益性捐赠的税收优惠政策。但是, 截至目前, 有关这些税类的公益性捐赠税收优惠政策主要是以相关部门发布公告和通知的形式来进行制定, 没有所得税类通过《企业所得税法》《个人所得税法》这样高层级的法律来规定。如表 4.2 所示, 这些公益性捐赠税收优惠政策按照捐赠的用途可以分为向社会福利捐赠、国际援助、扶贫救灾捐赠以及疫情捐赠等方面的优惠政策。

表 4.2 所得税类外其他税类公益性捐赠税收优惠相关规定

特殊情况	文件编号	享受主体	涉及税费	具体规定
社会福利捐赠	财税字[1988] 255 号	财产所有人	印花税	财产所有人将财产赠给政府、社会福利单位、学校所立的书据免纳印花税, 社会福利单位, 是指抚养孤老伤残的社会福利单位。
	财税字[1995] 48 号	房产所有人、土地使用权所有人	土地增值税	房产所有人、土地使用权所有人通过中国境内非营利的社会团体、国家机关将房屋产权、土地使用权赠与教育、民政和其他社会福利、公益事业的免征土地增值税。

续表 4.2-1 所得税类外其他税类公益性捐赠税收优惠相关规定

特殊情况	文件编号	享受主体	涉及税费	具体规定
国际援助	财税字〔1998〕98号	外国民间团体、企业、友好人士和华侨、香港居民和台湾、澳门同胞	关税和进口增值税、消费税	无偿向我境内受灾地区捐赠的直接用于救灾的物资，在合理数量范围内，免征进口关税和进口环节增值税、消费税。
	财税〔2002〕2号	外国政府和国际组织	增值税	外国政府和国际组织无偿援助项目在国内采购的货物免征增值税。
	财政部 海关总署 税务总局 2015年第102号	接受境外捐赠的受赠人	进口增值税	境外捐赠人无偿向受赠人捐赠的直接用于慈善事业的物资，免征进口环节增值税。
扶贫救灾捐赠	国发〔2008〕21号	单位和个人经营者	增值税、城市维护建设税及教育费附加	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无偿捐赠给受灾地区的，免征增值税、城市维护建设税及教育费附加。
	财政部、国家税务总局、国务院扶贫办公室 2019年第55号	财产所有人 单位或个体工商户	印花税 增值税	财产所有人将财产（物品）捐赠给受灾地区所书立的产权转移书据免征应缴纳的印花税。 自产、委托加工或购买的货物通过公益性社会组织、县级及以上人民政府及其组成部门和直属机构，或直接无偿捐赠给目标脱贫地区的单位和个人，免征增值税。
疫情捐赠	财税〔2020〕8号	单位和个体工商户	增值税、消费税、城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加	自产、委托加工或购买的货物，间接直接向承担疫情防治任务的医院，无偿捐赠用于应对新型冠状病毒感染的肺炎疫情的，免征增值税、消费税、城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加。

资料来源：根据国务院、国家财政部和国家税务总局文件政策整理可得。

5 我国公益性捐赠税收优惠政策存在问题

我国公益捐赠税收优惠政策存在的问题主要体现在以下三个方面：一是公益性捐赠税收优惠法律层级低且涉及税种少；二是公益性捐赠的捐赠主体与受赠主体税收优惠的设置不合理；三是公益性捐赠税收优惠政策扣除标准存在不合理。

纵观这些问题的由来与以下三个方面有关：一是与我国清朝闭关锁国的政策有关，在西方滋生并支持公益事业的时候，我国与外界未进行良好的交流，先进的思想和政策未传进国内；二是新中国成立后，国内经济复苏较慢，大部分人还处于温饱阶段，公益意识薄弱；三是国家政策层面支持较晚，未激发个人和企业公益之心。

5.1 公益性捐赠税收优惠法律层级低且涉及税种少

5.1.1 公益性捐赠税收政策法律层级较低

我国现行税法对公益慈善事业的税收优惠政策应当从立法上予以明确，但目前法律层面上的规定却很少。

对于企业而言，《企业所得税法》中针对企业捐赠设置了税前扣除比例、扣除基数、扣除环节，但对扣除范围只是用公益性捐赠一词带过。虽然《公益性事业捐赠法》对公益性捐赠有详细定义，但《企业所得税法》中并未明确援引该法律，使得实务中税务部门还要自行审核企业的捐赠是否符合使用税收优惠政策。增值税至今尚未出台增值税法，仍以暂行条例的方式存在，而对其规定的税收优惠皆是以行政法规、通知或公告的形式出现，立法层级较低。除这两大税种外，消费税、关税以及印花税等一般以公告或通知形式存在，立法层级相对更低。

对于个人而言，《个人所得税法》对个人捐赠的税前扣除作出了明确的规定，但对捐赠对象、扣除凭证、扣除程序等方面的内容并不多见。虽然根据《财政部 税务总局关于公益慈善事业捐赠个人所得税政策的公告》^①中的有关规定，对此进行了初步的补充，但由于该公告仍属于规范性文件，立法层级较低，稳定性不足，会让捐赠者产生不安心理。

^① 财政部 税务总局公告 2019 年第 99 号

总体来讲，由于我国公益事业发展较晚，有关税收制度还不完善，致使《公益性事业捐赠法》、《企业所得税法实施条例》、《增值税暂行条例》等诸多法律、法规中虽然都存在着大量的税收优惠，但至今没有一部等级较高、覆盖面较广的法律将其纳入。

此外，许多税收激励措施都是以临时措施或通告的方式发布。在 2008 年汶川地震，2010 年玉树地震，2003 年 SARS 事件，2020 年新冠肺炎等重大事件中，国家税务总局联合民政部、财政部等发布了一系列的通知，规定了在灾害发生的当年可以全额扣除公益性捐赠的费用，但这些都只是临时性的政策，我国并没有法律和法规对公益捐赠作出长期的规定。甚至有些临时文件与《企业所得税法》的法理上存在着抵触，导致税务机关与企业的税收核算方法不一致，产生了矛盾。

《慈善法》于 2016 年 3 月颁布，第一次将政府监管、社会监管和行业自律监管有机结合起来。但《慈善法》中并没有详细的规定，所以《慈善法》的颁布和社会福利的税收优惠政策之间的衔接还很困难。

5.1.2 公益性捐赠税种优惠涉及税种少

在公益性捐赠的税收优惠中涉及税种较多的是企业，所以此处主要以企业的角度，来分析我国公益性捐赠税收优惠中涉及的可以在税前扣除的税种所存在的缺陷。

在我国，企业在经营过程中要缴纳增值税、企业所得税等十余种税，但是，从以上梳理中发现，目前我国关于企业进行公益性捐赠享受的税收激励大多限于企业所得税。尽管在资源税法、财产税法、行为税法中也有一些关于公益性捐赠税收激励的规定，但优惠规定很少，且不是专门针对企业的规定，特别是流转税法中的增值税、消费税的立法规定，企业用实物进行的公益性捐赠只有在特定情形下（例如：向目标扶贫地区捐赠）才可以享受税收优惠政策，其他捐赠一律视同销售征税。这样的规定限制了企业用实物及其他方式参与公益性捐赠，使得公益性捐赠方式不够宽泛，也不利于我国公益事业的长远发展。

5.2 受赠主体与捐赠主体税收优惠政策设置不合理

5.2.1 受赠主体的分类不清晰

为了利用税收优惠政策的引导作用，使资金倾斜到更需要帮助的地方，在公益性捐赠中对于捐赠行业的不同，应制定不同的税收优惠政策。然而，目前无论是《企业所得税法》还是《个人所得税法》中都未对“公益捐赠”进行详细分类。即使是《公益事业捐赠法》中也仅仅提到公益性捐赠或公益事业等，未对不同受赠行业进行具体税率优惠上的区分。仅仅是在一部分法律、法规中强调了一下对“灾区”、“教育”、“环境”等公益性捐赠。一方面来说，这样的规定避免了分类不全面，确保了公益性捐赠能够在最大范围内获得税收优惠；但从另一方面来说，这样的规定由于缺乏针对性，因而实际操作中难以起到良好的税收优惠引导作用。通常情况下，大多数捐赠人更倾向于较有名气或具有特色的社会组织捐赠，很少会有捐赠者花费时间和精力去挖掘那些知名度低，规模小的组织进行捐赠。这样就会使得社会组织之间的收入、影响力等差距拉大，长此以往，社会组织两极分化严重，会导致社会组织垄断现象产生，捐赠者的捐赠选择变少，有可能还会降低其捐赠热情。

同理，捐赠者也都会选择自己熟悉或者宣传力度大的行业进行捐赠，长此以往，这些行业的捐赠款物可能会出现满溢状态，甚至还可能出现腐败，挪用慈善款物获得个人利益。而一些暂时不被人们所注意，但是又确实存在困难的行业，可能依然处于资金紧缺的紧张状态。譬如，由于2020年新冠疫情蔓延，福布斯中国慈善榜上的企业捐赠都向医疗行业倾斜，捐赠额占32.8%，而对于环境保护的捐赠仅占2%。挽救生命对于我们来说是最重要的，这点无可厚非，但是威胁到我们生命的不仅有新冠，还有环境污染。碳达峰碳中和概念在2020年9月就被提起，但由于忙于抗疫，捐赠者们并没有过于重视环境保护问题，对于医疗行业的捐赠现已是广大捐赠者们心照不宣的事。故而，需要多一些税收优惠政策倾向到其他行业中，使得社会各行业发展得到平衡。

5.2.2 捐赠主体扣除差异性不明显

我国当前企业所得税捐赠扣除采用的是无差别扣除，所有企业一律适用应纳

税所得额的 12%扣除比例，并在三年内结转可扣除，这种规定表面上一视同仁，对所有企业都采用同样的税收优惠。但实际上，由于企业规模不同，对其税收激励效果是不一样的。对于大规模企业而言，其经济实力雄厚，所以更容易发生超额捐赠的情况，对于他们来说三年结转扣除期的期限具有非常好的激励效果。但同时也有可能在这三年递延期内这些企业无法将捐赠扣除全部抵尽，这时这些企业可能会根据其预计的未来收入来筹划其捐赠数额，这样就有可能降低其原本捐赠积极性，从而减少其捐赠数额。而发展中的中小型企业，由于自身经济能力较弱，捐款金额本来就不到 12%，因此，所得税递延扣除对他们的激励作用就比较有限了。因此，虽然对所有的企业实行相同的公益性捐赠减税政策，其实施方式虽然简单、快速，但却没有体现出其应有的激励效果，因此，要继续对其进行分类和细化。

5.3 公益性捐赠税收优惠政策扣除标准存在不合理

5.3.1 劳务捐赠扣除标准空缺

现有捐赠形式主要分为货币捐赠和非货币捐赠，货币捐赠的税前扣除较好计量，且已有较为完善的税收优惠体系。非货币捐赠又分为货物捐赠和劳务捐赠，现行出台的非货币捐赠扣除的相关法规政策，虽未直接表明其针对的是货物，但是从其表述中可看出，基本针对的还是货物捐赠。由于我国整体捐赠体系还不发达，货物相对于劳务来讲，更容易被评估价格，从而更加容易设计扣除方案。但对于劳务捐赠来说，每个人的学历、资历、能力甚至资源不同就会导致其工资不同，故而劳务捐赠的公允价值相对不是那么容易被量化。

现实中，无论是企业还是个人都有许多劳务形式的捐赠，对于个人来说可能只是没有拿劳务费而已，损失相对较小。但对于企业来说不仅没有营业收入，还要交各种税款，对于企业来说这是不公平的。此外，每个人日常生活都需要支出，个人提供劳务捐赠是出于其自愿行为，受赠方可能不会给予其衣食住行等日常生活所需，那么其除劳务捐赠本身外，可能还会支付一些附加费用，这些额外支出可能会降低劳务捐赠者的积极性。

综上，假如可以对劳务捐赠作出一些细化的税收优惠，应该会极大地促使人

们利用业余时间投身于更多的公益事业，社会组织可能也会减少工作人员的雇佣，政府也用最小的成本换取了更大的回报。

5.3.2 实物捐赠扣除政策不完善

近几年来，我国公益捐赠的税前扣除制度正在逐步健全，由只有货币捐赠可以扣除发展到现在实物资产捐赠^①也可以扣除。但是根据《关于公益性捐赠税前扣除有关事项的公告》（财政部公告2020年第27号）第十三条第二款中规定，捐赠方依法向具有税前扣除资格的组织或单位捐赠实物时，应开具捐赠票据，此规定中虽然提出将实物资产列入公益性捐赠扣除范围内，对于想要实物捐赠的捐赠者来说，起到了良好的积极作用，但也只是起到了大方向的指引作用，对于扣除细则并未做解释说明。

第一，在实务操作中通常会遇到企业和税务机关计算方式不同的问题。对于实物捐赠的入账问题一般会发生在企业捐赠主体上，故此处以企业角度来描述问题。从企业会计角度看，企业将自己生产的产品用于捐赠，不会有收入，所以不能构成销售行为。因此，会计一般不会将此次捐赠作为销售入账，只能按成本结转。此做法是遵循了会计的谨慎性原则，为的是不高估收入；而在税务机关看来，企业既发生了销售业务又发生了捐赠业务。根据《企业所得税法实施条例》第二十五条、《企业所得税法》第十五条规定，企业应确认一次视同销售收入、结转一次销售成本、再确认一次营业外支出。对于实物捐赠如何扣除相关细则的不完善，促使企业和税务部门之间扣除方法以及标准不统一，企业会因其捐赠行为带来许多财务风险，这将会直接导致企业停止捐赠行为，避免风险发生。或者说，企业会避免实物捐赠转为现金捐赠，受赠方再用善款去购买物资，繁化了救助流程，不如企业直接捐赠所需物资，可以加快救灾进程。

第二，目前尚未对实物捐赠涉及资产进行详细分类。由于实物捐赠涉及的资产范围较广，资产估值的方式和价值差异较大，在没有形成完整估值体系的情形下，无法出台相关政策来统一非货币捐赠的税收扣除问题。

^① 此处所述实物捐赠包括除劳务捐赠以外的其他非货币性捐赠，包括股票、债券等金融工具。

5.3.3 个人捐赠扣除规定不合理

目前，政府对于个人捐赠的规定是纳税人可以税前扣除其当年应纳税所得额的30%，根据《财政部 税务总局关于公益慈善事业捐赠个人所得税政策的公告》（财政部 税务总局公告2019年第99号）规定，个人捐赠只能在一个纳税年度内进行税前扣除，当年超过可扣除限额的部分不可结转至下一年度扣除。这样一来，高收入人群就会考虑捐赠收益最大化，在其收入高的年份可能也不会过多进行捐赠，就会出现捐赠导致的税收边界，在某种程度上，会使人们对捐款的热情有所压制。下面来举一个例子：假设王先生2021年取得综合所得收入为17万元，减除费用、专项附加扣除等常规扣除项目后的应纳税所得额是10万元，当年发生一般公益性捐赠支出4万元，那么他实际可支配的收入为13万元，计算可扣除捐赠额之前的应纳税所得额为10万元，而扣除全部捐赠额以后的所得额为6万元。

王先生在计算可扣除的公益捐赠金额时，应以不超过10万元（而非6万元）的30%为限，最高可扣除3万元（超过30%部分的1万元不得扣除），剩余的1万不得结转至下年扣除，因此王先生的应纳税所得额为7万元（10-3）。其应交个人所得税为4480元。假设可以结转到下一年扣除，这1万元在下一年又可以作为捐赠者带来一些税收红利，捐赠者在可以预计下一年收入上升的情况下，有可能会有意识的提高当年的捐赠数额，这些捐赠款项也可以提早帮助到更多的贫困地区。

除此之外，个人公益性捐赠扣除的扣除比例也有待提高，通过丁美东^①等学者的测算可以证实，个人捐赠税前扣除比率的提高是可以提高捐赠金额的。那么根据德国、新加坡等国家的经验来说，我国的扣除比例相对较低，这也是我国个人捐赠占捐赠总额比例较小的原因之一。因此，无论在结转年限还是扣除比例上，都需要进一步改进并完善相关政策。

^① 丁美东.个人慈善捐赠的税收激励分析与政策思考[J].当代财经,2008(07):29-33.

6 促进我国公益性捐赠税收优惠政策的建议

根据第五章所述，我国公益性捐赠税收优惠政策还存在诸多不足，对此，本章节将针对这些问题加以思考，并通过借鉴其他国家实施的较为成功的政策，结合我国实际加以完善的基础上，提出具体的改革措施。

6.1 提高税收优惠政策规范程度

6.1.1 提高税收优惠政策法律层级

一部法律的层级高低决定了其权威性，目前已有几部关于我国公益性捐赠税收优惠政策的法律，尚未有一部全面规定我国公益性捐赠税收优惠政策细则的法律。但制定法律是一个漫长的过程，且不能一蹴而就，需要按部就班的推进。因此，可以在现有法律上增加相应条款来应对现有的情况，并且要加强政策之间的相互联系，促进各政策达到效用最大化。

第一，在现有法律中增加相应条款。针对我国现行税收优惠法律规范不规范的状况，我国财政部及其他法律部门应先确定一个具有统领性的法律，继而根据其制定相关税收优惠政策。目前来看，《慈善法》或《公益事业捐赠法》作为统领性法律较为合适，该法律中有对捐赠具体的定义，且法律层级较高。最佳的方法是在其中税收优惠条目中添加相关细则，这样一来，不仅未增加法律部数，又提高了公益性捐赠扣除的法律层级。

第二，加强政策文件之间的有效衔接。由于目前我国的税收优惠政策有专门的税收法律规定，比如《企业所得税法》明确规定了企业进行公益性捐赠可享受的税收优惠政策。但这些法律中的很多条款都只是原则性表述，因此相关部门往往会再制定单独的政策来细化税收优惠的规则，在新政策制定当中就会出现与原有政策脱节的现象。所以各部门之间应加强合作交流，在制定同系列的政策时，应严格统一公益性捐赠的指导思想与整体思路，尽可能避免实务中难以操作的现象发生。

6.1.2 增加公益性捐赠税收优惠税种扣除范围

在世界各国，公益捐赠的优惠政策都应与本国的税制结构相符合，并且税收优惠政策应以本国实行的主流税种为重点，而我国的税法却没有与国际接轨。当前，我国以流转税为主要税种，而对社会福利的税收优惠主要集中于所得税类。在我国的流转税分类中，除了进口关税、增值税有公益性捐赠的税收优惠政策之外，对公益性捐赠的税收优惠政策几乎没有。因此，建议增加一些其他税种的税收优惠政策，丰富税收优惠政策的同时，也可以鼓励捐赠者向需要帮助的地方进行更多的捐赠。

第一，就增值税而言。为抗击疫情，财政部、税务总局发布《关于支持新型冠状病毒感染的肺炎疫情防控有关捐赠税收政策的公告》中规定符合条件的捐赠物免征增值税，这一规定在日常公益性捐赠活动中也值得参照。但是，给予增值税的税收优惠，应规定特定的情况，并按照受赠主体的分类设置扣除比例，不得全然按照疫情期间给予的税收优惠政策进行规定。

第二，就消费税而言。目前，我国的消费税是“价内税”，可以从“价内”向“价外”转变，从而鼓励消费者将更多的钱用于社会的公益事业，而非奢侈品。此外，对公益性捐赠在消费税方面的税收优惠，也可以实行减免优惠。

第三，在财产税类、资源税类、行为税类的有关税种中增加有关公益性捐赠税收激励的激励政策，如免征与公益性捐赠有关的房产税、车船税、城镇土地使用税、城市维护建设税、印花税等。

6.2 划分受赠主体和捐赠主体及扣除办法

6.2.1 划清受赠主体类别并设置扣除比例

我国现有捐赠模式可概述为“一把抓”模式，不对捐赠行业进行分类，是初期的捐赠模式。而对于公益事业发展较早的国家来说，其对捐赠行业已经有了许多详细的划分。美国法律中规定了五种受赠主体可享受税收优惠政策，其他主体则不能享受，并且根据不同的捐赠对象，所享受的税收扣除也不相同。^①日本的慈

^① 杨利华.美国慈善捐赠税收扣除制度的考察与思考[J].北方法学,2016,10(03):67-76.

善文化和我们国家是最接近的，因此日本的捐赠方式对我们有很好的参考价值。日本政府对捐赠费用的扣除额度因受助对象的不同而有所差异。如果企业为政府机构或对符合条件的公益组织提供公益性捐助，则按其实际捐款金额予以扣除。若企业选择其余的公益性组织捐赠，则按照可扣除标准进行扣除。^①我国可借鉴上述国家对于捐赠主体的分类标准，将我国的捐赠主体按照行业进行分类，并给予不同行业不同的扣除比例，例如向社会福利捐赠的扣除比例为应纳税所得额的12%，向扶贫救灾这样较为紧急情况捐赠的，可按应纳税所得额的50%或按照紧急程度设置更高比例的扣除，甚至可设置为全额扣除。以此类推，从而获得持久的政策导向性红利。

6.2.2 划分捐赠主体并设置差异化扣除标准

划分捐赠主体首先要将企业和个人区分开，使其使用不同的扣除方式。

第一，对划分企业主体而言。一般来说，企业捐赠的主力军集中在大型企业中，其经营稳定、资金流充沛，具有较强的捐赠能力，对社会整体的公益性捐赠具有较大贡献，如若对其进行税收激励，将会增加社会捐赠的规模。新加坡政府做过这样的实验，将企业公益性捐赠的扣除比例翻倍，测算其捐赠总额，结果显示当捐赠扣除金额提高到捐赠金额的两倍时，社会捐赠总额就增长了30%，说明提高扣除比例可以大大提高企业捐赠积极性。对企业实行差异化扣除。首先要将企业进行分类，譬如按照公司资产规模、年度营业利润或者制定一个综合指标来划分企业类别，设置不同区间的企业规模，使企业按照相应的条件适用不同的政策。对营业利润较高或资产规模较大的企业设置税前扣除比例可从12%提高至20%或30%，结转年份从3年延长至5年，从而提高大企业的捐赠积极性。对营业利润较低或者资产规模较小的企业设置较低一些的扣除比例。

第二，对划分个人主体而言。个人主体的划分较于企业而言相对简单，可以按照现有的个人所得税税率表的区间设置不同的扣除比例。根据应纳税所得额越高，其扣除比例越大的原则，使捐赠个人适用相应的税前扣除。

^① 曲顺兰,王丛,崔红霞.国外慈善捐赠税收激励政策取向及我国优惠政策的完善[J].经济与管理评论,2016,32(05):100-111.

6.3 完善税收捐赠优惠扣除标准空缺

6.3.1 明确劳务捐赠扣除标准

劳务捐赠在实务操作中确实难以估量其价值，一般税务机关对于企业或个人的劳务捐赠行为不作税前扣除处理。但是 2020 年大连市税务局对《国家税务总局关于修订企业所得税年度纳税申报表有关问题的公告》（国家税务总局公告 2019 年第 41 号）作出了详细解释并举例分析，其为劳务捐赠税前扣除做出了很好的示范。其以某小规模演艺公司为例，该公司于 2020 年 1 月通过市政府免费为该市敬老院提供一场演出，如果售票价格为 1 万元，演出成本为 0.5 万元。假设该公司当年利润总额 50 万，上年可结转以后年度扣除的捐赠支出为 1 万元。本年除了一笔扶贫捐赠现金 2 万元外，无其他捐赠。大连税务局作出了税收分析，其认为该项捐赠行为是用于公益事业的无偿提供服务，增值税无需视同销售处理；无偿表演服务是以非货币方式捐献的，企业所得税要作视同销售处理，企业在演出中发生的捐赠费用，可以在税前扣除。企业所得税视同销售收入按照公允价值 1 万元确定，视同销售成本为购入时的成本 0.5 万元。大连税务局这一创新的处理方法，为我国劳务捐赠税前扣除问题提供了良好的示范。

第一，设置扣除标准，便于捐赠者了解可扣金额。应为提供捐赠的企业或者个人设置税前扣除标准，对于企业来说可按照其提供同类服务的收入标准为其设置税前扣除额度，例如义演等商业演出活动可按照其日常演出收入计算，但是如果是第三方公司聘请演出公司进行演出，那么只能第三方公司进行捐赠扣除。对于个人来说，其扣除标准应按地区统一设置，以日薪结算，譬如兰州市的各个社会组织都按照 100 元每天进行结算，以确保各个组织之间可以获得公平的劳务捐赠机会。

第二，规范扣除环节，便于捐赠者享受税收优惠。对于企业来说，可以直接获得专用发票进行税前扣除；对于个人来说，可以通过公司进行扣除，也可以通过个人年终纳税清缴进行扣除。如果是公司组织员工进行统一的劳务捐赠，那么公司可以统一为员工取得扣除票据进行统一扣除；如果以个人的名义进行劳务捐赠，那么受捐单位应为个人开具个人所得税扣除发票，个人在汇算清缴时自行上报。劳务捐赠已成为公益事业发展道路上不可或缺的方式之一，只有不断完善其

税收优惠才能激励更多的人参与到公益事业中。

6.3.2 细化实物捐赠评估体系

实物捐赠相较于现金捐赠可以更加直接地解决困难，将困难所需直接送达，省去现金换物的购买环节，节约捐赠者的现金，也有可能帮助捐赠者减少库存商品，为其减少库存商品变现再购买的繁琐。但在现实操作中，实物捐赠的税收扣除还存在许多不足，扣除实物捐赠扣除程序复杂，未有明确规定，且扣除发票不统一，甚至企业与税务机关认定的会计处理方式都不相同。所以，实物捐赠应制定明确的扣除方法和细则，并且，可以考虑设立第三方评估机构进行实物捐赠价值评估，这样不仅减轻了税务机关的评估工作，而且可以激活新的产业发展，激发市场新活力。

第一，统一计算方式并建立第三方评估机构协助办理。企业与税务部门之间对于实物捐赠的记账问题上，需要有相同的计算方法，才可避免双方征税的矛盾。而企业与税务部门的不同做法中，本文认为企业的做法更加合理，税务部门采用先销后捐的两步法看待捐赠行为，其实有些繁琐，会给双方都带来工作上不必要的麻烦，既然企业所捐可扣除，方可直接扣除，将余下不符合捐赠扣除条件的部分再正常记账即可。此外，税法规定捐赠者需要向受赠方提供捐赠实物资产公允价值的证明，如果不能提供证明，受赠方将不能向其开具捐赠凭据。在实践中，由于捐赠人难以取得实物捐赠公允价值的证明，且评估捐赠资产是一项非常耗时的工作。现行税务制度改革较为频繁，如若税务部门全权负责这项工作，会使税务部门的工作压力急剧增加，且在工作量繁多的情况下，也容易滋生腐败，造成企业恶意避税的现象。故而，建立第三方评估机构，由税务部门进行监督，不仅可以减少税务部门的工作量，还可以激发市场新活力，激励更多的新企业产生，可谓双赢之举。

第二，制定实物捐赠评估细则。关于实物捐赠的评估细则，可以在借鉴国外成熟经验的基础上，加以融合我国国情的特点，最后制订一套详细的方案。美国将实物捐赠分类为家庭用品、衣物、珠宝首饰、艺术品、车辆、船舶、飞机、存货、知识产权、股票、债券、房地产等，一般是以捐赠日当天的公允价值进行计量。首先，我国可以借鉴美国对于实物捐赠的分类设置，将捐赠物划分成这些类

别，并应该严格对捐赠的各种资产的使用状态、尚可使用年限、剩余价值等作出严格规定，保证受赠人能够正常使用受赠资产；其次，计价方法应与所捐赠资产相匹配，并且在捐赠时要确定只能使用一种计价方法，譬如固定资产有原始价值计价法、重置完全价值计价法和净值计价法，税务部门应从这三种计价方法中选取一种，使其既不会让企业高估资产，也不会造成企业不必要的损失，符合会计的谨慎性原则；最后，应统一实物捐赠的会计处理方式，使企业与税务部门统一处理方式，方便企业进行账务处理，从而提高企业捐赠的积极性。

6.3.3 完善个人税前扣除制度

个人捐赠在公益事业中愈发重要，只有社会中每个个体的公益意识更加强烈，才能使整个社会焕发出更强的公益力量。目前针对个人捐赠的税收优惠扣除政策相较于企业来说，没有很强的激励作用，且宣传力度较小，无法使社会大众都了解到捐赠的益处。将个人捐赠税前扣除优惠政策向企业的政策靠近，使个人捐赠也可以享受超过捐赠限额后向后结转的优惠。这样一来，不仅激励了个人的公益热情，还是国家可以享受到个人这部分的递延所得税红利。

第一，对最低可扣除捐赠额进行规定。英国对于个人捐资的税收优惠制度相对比较完善，其对于扣除比例没有做要求，只要是符合可扣除的捐赠皆可在税前扣除，虽然对于扣除比例没有限制，但是对于捐赠金额做了一定的限制，以 250 磅为界，只有一年内达到 250 磅的捐赠额才可以申请扣除。我国在捐赠数额以及扣除比例可以借鉴英国的做法，规定每年最低可扣除的捐赠数额，譬如 500 元或者 1000 元左右。

第二，对于可扣除比例。虽然也有像英国这样，对个人捐赠扣除无比例限制的国家。但是，面对我国现有国情，不建议做全额扣除，但是可以根据个人所得税税率表所设置的应纳税所得额的区间范围设置扣除比例。例如：全年应纳税所得额在 36000 元以下且捐赠金额在 500 元以上的，可按照捐赠金额全额的 30% 在税前扣除；全年应纳税所得额在 36000 元至 144000 元之间的，捐赠金额在 1000 元以上的，可按照捐赠金额全额的 40% 在税前扣除。以此类推，这样一来规定了可扣除捐赠的捐赠下限，提高了个人税收筹划的空间，使得高收入人群的捐赠更多，激发个人捐赠的热情。

第三，对于捐赠方式。一般来说，捐赠方式越简单、越便捷，个人对于捐赠的热情越高涨。在这方面，我国依然可以选择借鉴英国的“薪水策”捐赠模式，企业可以事先选择几个具有不同侧重点的公益组织，让员工进行选择其想捐款的公益组织，企业作为其捐赠的媒介，让个人的捐赠变得更加便利。而且，让企业作为捐赠媒介，还可以激发员工之间的共鸣，使爱做公益的员工带动更多的员工，激发其公益之心，继而提高我国个人的公益性捐赠热忱。

结语

通过基尼系数可以看出，当前社会的贫富差距依然较大，第三次分配的倡议可以有效改善这种情况，维护社会秩序的稳定，公益性捐赠作为第三次分配的重要手段之一，能够缩小我国贫富差距，并促进公益事业发展。本文从企业和个人角度出发，发掘现行税收优惠政策的不足之处，并提出相关完善路径。从整体而言，目前我国捐赠相关税收依然存在税收法律层级低、扣除比例差异化不明显、捐赠和受赠主体分类不规范、劳务捐赠和实物捐赠扣除规定不明晰和个人捐赠扣除规定不合理等问题。

文中通过企业公益性捐赠案例，引出公益性捐赠的现状及相关税收优惠政策分析；通过个人公益性捐赠的案例，指出现有个人捐赠的税收优惠政策存在的不足。通过对美国、英国、日本等国家和地区的政策的分析对比，并结合我国自身情况对上述问题提出了相应的解决措施：对于政府而言，提升税收优惠政策相关法律法规的法律层级；对于捐赠主体而言，设计扣除比例差异化政策；对于受赠主体而言，划分受赠主体类别，实现扣除优化差异化；对于劳务捐赠和实物捐赠而言，吸收优秀国家及地方的成功经验，各地方税务局要敢于创新，为捐赠者争取最大的优惠和便利；对于个人来说，提高个人税前扣除比例，增加可结转年限，可有效提高个人捐赠热情。最后，希望通过上述税收方面的政策和制度完善可以为我国慈善事业的发展尽绵薄之力。

参考文献

- [1]Anna Kireenko,Sofia Golovan. Can the Charitable Tax Deduction Stimulate Corporate Giving? Evidence from the Russian Banking System[C].Czech Republic:Springer International Publishing,2017.
- [2]Arthur Gautier,Anne-Claire Pache.Research on Corporate Philanthropy:A Review and Assessment[J].Journal of Business Ethics,2013,126(3).
- [3]Amato, L.H., Amato, C.H.The Effects of Firm Size and Industry on Corporate Giving[J].Journal of Business Ethics,2007(72).
- [4]Bonke, T.Massarrat, M.N. and Sielaff, C. “Charitable Giving in the German Welfare State:Fiscal Incentives and Crowding Out.” Public Choice,2013.
- [5]Brooks A C. Income tax policy and charitable giving[J]. Journal of Policy Analysis & Management,2007.
- [6]Coney W.An Initial Survey of Canadian Charitable Agricultural Donation Tax Credits,2019.
- [7]Charles T.Clotfelter,Charitable Giving and Tax Policy in the US[M].Oxford University Press,2016.
- [8]Giving Evidence from the Russian Banking System[C].Czech Republic:Springer International Publishing,2017.
- [9]Giertz S H, Muthitachoen A. Options for Changing the Tax Treatment of Charitable Giving[J].Reports,2011.
- [10]McGregor,L.M.Newton, C.J. and Marsden, S.J. “Did Tax Incentives Play Any Part in Increased Giving?” Australian Journal of Social Issues, 2006.
- [11]Sugin L.Rhetoric and Reality in the Tax Law of Charity [J]. Social Science Electronic Publishing,2016.
- [12]Sarah Smith, Michael Sanders. New directions for giving: raising levels of giving in the UK?[J]. Voluntary Sector Review, 2011, 2(3).
- [13]Timm Bönke·Nima Massarrat-Mashhadi·Christian Sielaff: Charitable giving in the German welfare state:fiscal incentives and crowding out,Public Choice(2013)154.

- [14]毕素华.民营企业慈善行为的影响因素及改善路径——基于江苏省民营企业的实证研究[J].南京师大学报(社会科学版),2011(05):32-40.
- [15]陈端计,杭丽.第三配置视角下慈善经济发展失效的制度修正:基于税收政策视阈[J].云南财经大学学报,2010,26(01):73-78.
- [16]陈卫林.公益性捐赠税收优惠理论立基的多维检视[J].河北法学,2016,34(08):107-114.
- [17]程辉.修改企业所得税法支持公益捐赠[N].上海金融报,2017-03-03(A02).
- [18]杜兰英,王硕,余宜珂.我国税收优惠政策对民营企业公益性捐赠的激励效用初探——基于资源依赖理论和社会交换理论的博弈分析[J].税务研究,2017(06):85-88.
- [19]丁美东.个人慈善捐赠的税收激励分析与政策思考[J].当代财经,2008(07):29-33.
- [20]郭佩霞.推动慈善捐赠的税收激励与政策完善[J].税收经济研究,2014,19(02):24-28.
- [21]黄诗怡.企业所得税优惠政策对企业慈善捐赠的影响[D].暨南大学,2020.
- [22]黄晓瑞.扶贫捐赠税收优惠政策助力精准扶贫[N].中国社会科学报,2019-04-03(06).
- [23]黄凤羽,刘维彬.个人非货币性资产捐赠的税收政策——美国借鉴与中国实践[J].税务研究,2017(10):36-43.
- [24]黄晓瑞,张奇林,张郇.国外慈善捐赠的税收优惠政策研究——回顾与争鸣[J].经济体制改革,2016(05):178-183.
- [25]黄靖.企业慈善捐赠行为与税收政策关系的研究[D].浙江大学,2011.
- [26]贺顺奎,滕晓勇.对加大企业公益性捐赠税收激励的思考[J].涉外税务,2012(09):74-76.
- [27]李贞,莫松奇,郭钰瑛.我国慈善捐赠税收政策体系的完善研究[J].税务研究,2021(02):127-132.
- [28]李晶,王珊珊.社会资本慈善捐赠的所得税激励政策探究[J].税务研究,2020(08):120-123.
- [29]李慧.新冠肺炎疫情下公益性捐赠税收优惠政策探析[J].税务研究,2020(04):123-126.
- [30]李慈强,陈茹.慈善捐赠税收立法特点及制度完善[N].民主与法制时报,2020-12-0

- 3(006).
- [31]栗燕杰.我国慈善税收优惠制度的问题与出路,转引自:岳经纶,朱亚鹏.中国公共政策评论(第9卷)[M],上海格致出版社,2015.
- [32]李春明.公益性捐赠税收制度优化问题探析[J].税务研究,2013(05):86-89.
- [33]彭小兵.公益慈善事业管理[M].北京.电子工业出版社,2018.
- [34]曲顺兰,张莉.税收调节收入分配:对个人慈善捐赠的激励[J].税务研究,2011(03):33-35.
- [35]史正保,陈卫林.我国企业公益性捐赠税收优惠制度研究[J].经济研究参考,2012(65):43-46+51.
- [36]史正保.我国捐赠税收制度研究[J].兰州大学学报(社会科学版),2009,37(03):82-90.
- [37]沈琳.两岸三地慈善捐赠的税收政策之比较[J].财会研究,2010(18):20-22.
- [38]王其山.目前慈善捐赠应比照公益性捐赠享受优惠[N].中国税务报,2016-12-21(B04).
- [39]王硕.税收优惠政策对我国民营企业慈善捐赠动机的影响及效用研究[D].华中科技大学,2019.
- [40]王智慧.公益性捐赠税收优惠的经济学解释[J].中外企业家,2015(31):191.
- [41]王宏顺.推动社会捐赠的税收政策探讨[J].税务研究,2011(02):96.
- [42]吴良海,刘琼霞,胡芳芳.税收立法、公益性捐赠与企业绩效[J].安徽工业大学学报(自然科学版),2022,39(01):110-117.
- [43]谢露,邓英雯.企业所得税改革与企业慈善捐赠——基于我国上市公司的经验证据[J].财政研究,2016(04):93-104.
- [44]杨娟.经济目的捐赠获得税收优惠的正当性论证——以无因性理论作为分析工具[J].宏观经济研究,2018(05):118-125.
- [45]杨利华.美国慈善捐赠税收扣除制度的考察与思考[J].北方法学,2016,10(03):67-76.
- [46]杨娟.慈善税收优惠法律制度研究[D].重庆大学,2017.
- [47]周波,张凯丽.促进慈善捐赠的企业所得税政策探析[J].税务研究,2020(05):49-55.
- [48]朱金凤,黄丹丹,张坦.税收优惠政策对企业慈善捐赠的激励效应研究[J].会计之友,2020(15):55-60.

- [49]赵海益,史玉峰.我国个人公益性捐赠所得税优惠政策研究[J].税务研究,2017(10):44-47.
- [50]朱迎春,靳东升.企业公益捐赠税收政策研究[J].税务研究,2016(08):34-37.
- [51]周秋光.中国近代慈善事业研究上[M].天津:天津古籍出版社,2013.
- [52]张奇林,黄晓瑞.税收政策是否可以促进企业慈善捐赠探讨——基于2010年度深市主板上市公司数据分析[J].现代财经(天津财经大学学报),2013,33(01):39-46+59.
- [53]郑榕,黄敏燕.浅析企业公益性捐赠的税收政策[J].涉外税务,2008(11):20-22.

致谢

日月如斯，转眼间已然到了毕业时节，还记得三年前提着行李刚刚踏入校园的情景，虽然没有处处绿草茵茵，但兰州的夏天实在是让人感到清爽，使我一下就对这里有了期待。当然，这也是我第一次来到兰州，与想象中有些不同，这里高楼耸立，民风热情，让第一次身处异乡的我感到无比的期待。就这样，我也开启了研究生生活...

进宿舍的情景让我至今记忆犹新，由于宿舍在七楼，也没有电梯，爸爸自己扛着两个行李箱上楼，我搬着刚刚拿的快递跟在后面。当时觉得七楼爬起来还挺累的，尤其爸爸已经 50 岁了，还要帮我搬那么重的行李，瞬间觉得父爱如此厚重，父爱如山这句话一直在脑海里浮现。临走时，他也不忘嘱咐我要照顾好自己，生活费不够要跟他讲，在他乡上学不要亏待自己，在学校要听老师话，尊敬师长，不得顶撞老师，与同学和睦相处，大家多多互相帮助。在这三年的校园生活中，我觉得我也做到了爸爸的嘱托。

在这三年中，要说给我帮助最大的无疑我的导师，史正保教授，我知道老师很忙，所以自己要不断的叨扰老师才会使论文进展加快，老师也没有不耐烦，而是细心与我讲解论文中的问题，在我思路塞车时也会与老师沟通，老师也会耐心的给我许多建议。就这样，论文一点一点地完善了起来。对于我来说，论文最终发表与否或者发表在哪个期刊上并不是最重要的，最宝贵的还是老师不辞辛苦地与我交流，和同学们一起探讨的过程，以及那些个找不到数据踌躇的夜晚。除此之外，还要感谢师娘对我们的悉心照料，虽不常见面，但是经常让老师为我们带来特产和暖心的礼物，让我们身在他乡还可以感受到母亲的关怀。还有为我们不辞辛苦上课的老师们，无论课上课下，我们遇到难题时都会为我们悉心解答，鼓励我们带着问题的眼光去寻找答案，多与同学交流，发散思维看问题才能更加全面。在闲暇时也会与老师们小聚一下，聊聊学习和生活上的难事和趣事。还要感谢预答辩组的李老师、陈老师、包老师、马老师以及侯老师，老师们对论文提出了很多好的意见和建议，让我在后续的修改过程中更有方向。

我很庆幸在学校遇到这么多小伙伴，在困难的日子里我们一起度过。首先是我的室友们，虽然大家任务会有所差异，但是无论宿舍中谁遇到了烦恼，另外三个人都会耐心询问发生了什么，并且给予安慰鼓励，在 729 宿舍不仅储藏着我们

的欢声笑语，也留存着那些为了论文苦恼甚至痛苦的日日夜夜。其次，是师门的同学以及师弟师妹们，我们一起开会，一起写报告，一起改论文，散会后会一起吃火锅，一起聊聊最近的烦恼和快乐，这是我们的缘分，也是因为老师才凝聚起来的力量。我很珍惜与他们一起的日子，这些经历也许人生仅有一次，但一次足矣，这也是我研究生阶段的重要的回忆，一张张照片是我们多年后回忆青春的美好记录。

最后，我还要感谢一直在身后支持我的家人们，是父母的支持才让我有二战的勇气和机会，是他们给予了我这三年物质和精神上的鼓励。无论今后走到哪里，我都深知父母恩情，深知当下生活并非我当之所得，是父母替我负重前行才让我能无忧无虑地在学校读书。至此，希望老师阖家欢乐、身体健康，同学们前途似锦、步步高升，祝愿父母及家人事事顺意！