

# 公司捐赠的慈善抵扣

## 美国法的架构及对我国的启示

葛伟军<sup>\*</sup>

**摘要** 慈善抵扣是公司行善的福利。一项符合慈善抵扣的公司捐赠,其构成要件由合格受赠人(主体)、捐赠物(客体)、捐赠意图(主观方面)以及捐赠行为(客观方面)等四个部分组成。缺少任何一个要件,公司都不得就其捐赠数额向税务机关主张税收抵扣。与美国法相比,我国目前的法律规制显得比较薄弱与滞后,不仅无法促进或激励公司从事更多的慈善活动,反而在一定程度上阻碍了公司捐赠乃至慈善事业的整体发展。我国关于公司捐赠的立法应当吸取美国法的经验,统一合格受赠人的标准,扩大捐赠物的范围,加强对公允价值的界定,突破无偿性原则并且重新审视自愿性原则。

**关键词** 合格受赠人 捐赠物 捐赠意图 捐赠行为 慈善抵扣

广义的公司捐赠,是指公司将其合法持有并有权处置的财产向任何第三人的无偿转让,既包括慈善捐赠,也包括非慈善捐赠。慈善捐赠,是指公司作出的带有慈善目的的捐赠。<sup>[1]</sup> 此类捐赠是否构成公司所得税税前扣除(或称慈善抵扣),取决于该捐赠是否满足法律规定的条件。狭义的公司捐赠,是指享受慈善抵扣的公司捐赠。非慈善捐赠,是指慈善捐赠以外的捐赠,例如公司向其他公司的捐赠,或者公司向某个政党的捐赠等。<sup>[2]</sup>

<sup>\*</sup> 上海财经大学法学院副教授。本文主要完成于笔者作为2012—2013年度富布赖特访问学者,在美国西北大学法学院访学期间。感谢该法学院 Bernard Black 教授和 Charlotte Crane 教授对本文提出的建议和指导。

[1] 根据《公益事业捐赠法》第3条,从事下列事项的活动,视为具有慈善日的:①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;②教育、科学、文化、卫生、体育事业;③环境保护、社会公共设施建设;④促进社会发展和进步的其他社会公共和福利事业。

[2] 本文所讨论的构成要件,仅限于狭义的公司捐赠。为了行文方便,所得税税前扣除与慈善抵扣、税收抵扣等措辞可以互用,具有相同的含义。

公司捐赠的构成要件,是指一项享受慈善抵扣的公司捐赠所必须具备的要素或条件。公司作出慈善捐赠时,可能并非出于慈善抵扣的本意,但是其行为后果却可以享受慈善抵扣的待遇。公司也有可能出于慈善抵扣的目的而去捐赠,但是却因未能满足某些要素或条件而无法享受该抵扣的待遇。并非公司所有的慈善捐赠都可以享受慈善抵扣,能够享受该抵扣的仅仅是满足条件的那一部分。

对于慈善抵扣,存在各种理论。税基理论主张捐赠部分应当从应纳税所得额中扣除,因为这个部分已将资源从私人的排他性占有转换成了公共物品,即货物与服务的享用不受限于捐赠人,也不在捐赠人之间根据其捐赠的数额分配。补贴理论则将慈善抵扣视为政府对捐赠人的一种补贴。社区收益理论认为,可抵扣部分是一种社区收益,而社区被视为免税主体,慈善组织只不过是社区的代理人而已。<sup>〔3〕</sup>此外,学者还提出了资本结构理论、利他主义理论、捐赠理论、风险补偿理论和多元性理论等。<sup>〔4〕</sup>

虽然慈善捐赠不可避免地减少了公司的财产,引发了利害关系人之间的利益冲突,但是捐赠本身具有合理性。例如,根据竞争优势理论,慈善对公司竞争环境(包括生产条件、需求条件、战略和竞争的环境、相关和支持性产业等要素)具有积极的影响,能够提高公司的竞争性权益。<sup>〔5〕</sup>根据比较优势理论,这个社会存在一个利他主义的市场,与政府和非营利组织相比,公司能更好地提供利他主义产品(公司在范围经济、减少搭便车捆绑、多样化、代理成本以及网络效应等方面具有优势)。<sup>〔6〕</sup>根据理性动机理论,很少有公司捐赠是完全利他的或者完全为了社会利益;公司捐赠经常是对其他人有利的,但是仍然为了公司利益。公司捐赠的可能动机包括利他主义、公司社会责任、管理层效用、利润最大化等方面。<sup>〔7〕</sup>

国内有学者对公司捐赠的税收展开经济分析,从理论和实证两方面剖析了企业所得税率和慈善抵扣对捐赠行为的影响机制及其效应,认为企业所得税率和利润是影响我国公司捐赠的主要因素。<sup>〔8〕</sup>能否正常享受该待遇,是公司作出捐赠决定时必须考虑的因素。<sup>〔9〕</sup>虽然目

〔3〕 Jonny Rex Buckles, *The Community Income Theory of the Charitable Contributions Deduction*, 80 *Indiana Law Journal* 947 (2005); David E. Pozen, *Remapping the Charitable Deduction*, 39 *Connecticut Law Review* 531 (2006); Ilan Ben-Shalom, *The Dual Subsidy Theory of Charitable Deduction*, 84 *Indiana Law Journal* 1047 (2009).

〔4〕 金锦萍:“论我国非营利组织所得税优惠政策及其法理基础”,《求是学刊》2009年第1期,页86—87。

〔5〕 Michael E. Porter & Mark R. Kramer, *The Competitive Advantage of Corporate Philanthropy*, 80 *Harvard Business Review* 187 (2002).

〔6〕 M. Todd Henderson & Anup Malani, *Corporate Philanthropy and the Market for Altruism*, 109 *Columbia Law Review* 571 (2009).

〔7〕 Rikki Abzug & Natalie J. Webb, *Rational and Extra-Rational Motivations for Corporate Giving: Complementing Economic Theory with Organization Science*, 41 *New York Law School Law Review* 1035 (1997).

〔8〕 朱迎春:《我国企业慈善捐赠课税的经济分析》,立信会计出版社2012年版,页157—163。

〔9〕 慈善抵扣不仅是公司的权利,也是公司的义务。抵扣部分相当于公司可获得的利润。如果在捐赠之后公司放弃慈善抵扣,对其而言是一种损失。如果董事会决定放弃抵扣,应当视为该决定违背了公司的利益,而董事违反了其对公司所负的义务。

前我国的法律包含了慈善抵扣的内容,<sup>[10]</sup>但是无论立法者还是实务界,对于符合慈善抵扣的公司捐赠构成要件的认识尚不充分。在实践中,即使对于公司能否享受慈善抵扣发生了争议,税务机关或者公司通常也不会诉诸法院解决。本文针对我国的现行法律规制,在对比美国法的基础上,详细分析了公司捐赠的构成要件,并为完善我国法提出了若干建议。

## 一、合格受赠人的界定

受赠人的范围非常广泛。<sup>[11]</sup>广义的受赠人包括慈善捐赠的受赠人以及非慈善捐赠的受赠人。<sup>[12]</sup>慈善捐赠的受赠人,又分成享受慈善抵扣的受赠人(即合格受赠人)以及不享受慈善抵扣的其他受赠人。并非所有的慈善捐赠,都能享受慈善抵扣。只有那些向合格受赠人的慈善捐赠,才可享受慈善抵扣。捐赠人在捐赠时,通常把受赠人是否具有慈善抵扣资格作为一个重要因素予以考虑。鉴于此,合格受赠人的界定在公司捐赠中具有重要的意义。

### (一)现行规定的杂乱性

根据《公益事业捐赠法》第10条和第11条,受赠人可以是公益性社会团体和公益性非营利的事业单位,<sup>[13]</sup>也可以是政府。但是,政府成为受赠人时,必须满足“发生自然灾害”或者“境外捐赠人要求”两个条件之一。与此同时,即使具备了该条件,接受捐赠的也只能是“县级以上政府及其部门”,并且“不得以本机关为受益对象”。第24条体现了讨论合格受赠人的必要性:只有那些依照该法的规定捐赠财产用于公益事业的公司或企业,才可以享受企业所得税方面的优惠。该法从未禁止公司或企业直接向公民、法人或其他组织捐赠,只不过直接捐赠无法享受税收优惠的待遇。

《企业所得税法实施条例》第51条规定,企业公益性捐赠的受赠人是“公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门”。而《个人所得税法实施条例》第24条,则将个人公益性捐赠的受赠人限定在“中国境内的社会团体和国家机关”。

[10] 根据《企业所得税法实施条例》第53条,企业发生的公益性捐赠支出,不超过年度利润总额12%的部分,准予扣除。

[11] 中民慈善捐助信息中心编制的关于每年慈善捐助情况的发展报告,从权威性、延续性以及统计方法和范围的一致性角度考虑,将其统计范围扩展到所有受赠人,包括基金会和慈善组织等社会团体、事业单位、宗教场所、人民团体、县级以上人民政府及其部门等。参见彭建梅、刘佑平主编:《2012年度中国慈善捐助报告》,中国社会科学出版社2013年版,页53-54。

[12] 非慈善捐赠的受赠人,例如企业。根据《企业所得税法》第6条和《企业所得税法实施条例》第21条,企业的收入总额中包括了接受捐赠收入。该收入是指企业接受的来自其他企业、组织或者个人无偿给予的货币性资产和非货币性资产。

[13] 公益性社会团体,是指依法成立的,以发展公益事业为宗旨的基金会、慈善组织等社会团体。公益性非营利的事业单位,是指依法成立的,从事公益事业的以营利为目的的教育机构、科学研究机构、医疗卫生机构、社会公共文化机构、社会公共体育机构和社会福利机构等。

诸多部委发布的文件,对合格受赠人的表述更显得五花八门,不尽一致。合格受赠人可能是:①“非营利的社会团体”;<sup>[14]</sup>②“公益性社会团体和公益性非营利的事业单位或者县级以上人民政府及其组成部门”;<sup>[15]</sup>③“(作为救灾募捐主体的)县级以上人民政府民政部门登记的具有救灾宗旨的公募基金会,以及(作为救灾捐赠受赠人的)县级以上人民政府民政部门及其委托的社会捐助接收机构、经县级以上人民政府民政部门认定的具有救灾宗旨的公益性民间组织以及法律、行政法规规定的其他组织”;<sup>[16]</sup>④“(企业捐赠的场合)公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门以及(个人捐赠的场合)社会团体、国家机关”;<sup>[17]</sup>“(接受公益捐赠的)基金会、社会团体和民办非企业单位”;<sup>[18]</sup>⑤“社会团体”;<sup>[19]</sup>⑥“(企业股权捐赠的场合)公益性社会团体和公益性非营利的事业单位”;<sup>[20]</sup>⑦“(中央企业)慈善机构、其他公益性机构或政府部门”;<sup>[21]</sup>⑧“公益性群众团体”;<sup>[22]</sup>⑨“(捐赠外汇的场合)境外非营利性机构”;<sup>[23]</sup>⑩“获得公益性捐赠税前扣除资格的公益性社会团体、县级以上人民政府及其组成部门和直属机构”;<sup>[24]</sup>⑪“各级人民政府及其部门、公益性事业单位、公益性社会团体及其他公益性组织(统称为公益性单位)”;<sup>[25]</sup>⑫“公益慈善类的社会团体、基金会和民办非企业单位以及其他公益性群众团体、公益性非营利的事业单位”;<sup>[26]</sup>⑬“(宗教界设立的)公益性慈善组织、公益性社会团体”。<sup>[27]</sup>

除了政府之外,对受赠人性质的描述,主要涉及三种类型的组织。第一类是社会组织。此类组织泛指政府与企业之外向社会提供某个领域公共服务的法人实体,具有合法性、自主性、

[14] 1995年国家税务总局《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》。

[15] 2003年财政部《关于加强企业对外捐赠财务管理的通知》第1条。

[16] 2008年民政部《救灾捐赠管理办法》第2条和第3条。

[17] 2008年财政部、国家税务总局、民政部《关于公益性捐赠税前扣除有关问题的通知》第1条和第2条。

[18] 2009年民政部《关于基金会等社会组织不得提供公益捐赠回扣有关问题的通知》。

[19] 2009年民政部《社会团体公益性捐赠税前扣除资格认定工作指引》;2011年民政部《全国性社会团体公益性捐赠税前扣除资格初审暂行办法》。

[20] 2009年财政部《关于企业公益性捐赠股权有关财务问题的通知》第2条。

[21] 2009年国务院国有资产监督管理委员会《关于加强中央企业对外捐赠管理有关事项的通知》第2条。

[22] 2009年财政部、国家税务总局《关于通过公益性群众团体的公益性捐赠税前扣除有关问题的通知》第1条和第2条。

[23] 2009年国家外汇管理局《关于境内机构捐赠外汇管理有关问题的通知》第3条和第5条。该通知涉及到境内企业向境外非营利性机构捐赠外汇的情形。此时境内企业是否能够享受慈善抵扣,该通知并不明确。

[24] 2010年财政部、国家税务总局、民政部《关于公益性捐赠税前扣除有关问题的补充通知》第1条。

[25] 2010年财政部《公益事业捐赠票据使用管理暂行办法》第2条;2010年财政部《关于中央公益性单位公益事业捐赠票据使用管理有关问题的通知》第1条。

[26] 2011年民政部《公益慈善捐助信息公开指引》。

[27] 2012年国家宗教事务局、中共中央统战部、国家发改委等《关于鼓励和规范宗教界从事公益慈善活动的意见》。

自律性和服务性等特征。<sup>[28]</sup>但是,法律上仅将其限于经登记的社会团体、基金会和民办非企业单位。<sup>[29]</sup>

第二类是非营利组织,其界定有广狭义之分。狭义上,此类组织等同于社会组织。广义上,社会组织之外,非营利组织还包括事业单位、宗教活动场所以及其他组织。<sup>[30]</sup>判断一个组织是否非营利,是以该组织设立的宗旨和目的、资金来源方式和使用方式、是否向特定的人分配其收益或剩余财产、提供的产品和服务的价格是否基于牟利等作为标准的。<sup>[31]</sup>非营利组织与营利组织之间的本质区别,并非在于是否可以进行赚取利润的活动,而在于能否将赚取的利润对该组织的成员进行分配。<sup>[32]</sup>

第三类是慈善组织。早在1996年,民政部在一个文件中即使用了“慈善组织”一词并作出了解释:慈善组织是帮助社会上不幸的个人和困难群体,开展多种形式的社会救助工作的社会团体。<sup>[33]</sup>慈善组织经常与基金会、社会团体、群众性文体组织、科普组织以及行业协会、学会等术语平行使用。此外,国务院的一些文件出现了“公益慈善组织”一词。<sup>[34]</sup>2010年《江苏省慈善事业促进条例》和2011年《宁波市慈善事业促进条例》率先将慈善组织专列一章,并对其活动范围、内部治理、财产管理、财务制度、社会监督、终止清理以及评估制度等内容作出了明确的规定。根据这两个文件,慈善组织被界定为经依法登记的以慈善为唯一宗旨的非营利社会组织。<sup>[35]</sup>

## (二)美国法的规制

《国内税收法典》(简称“IRC”)第170条第(c)款列出了五类属于经许可的受赠人组织。个人或公司只要向这五类组织作出慈善捐赠,就可以享受所得税税收扣除的待遇。第一类包括州、美国的属地或其任何政治部门、美国或者哥伦比亚特区,但是只针对那些专门为了公益目的而作出的捐赠。第二类包括符合下列条件的公司、信托或者公益金、基金或者基金会:在美国或其任何属地设立或组织的或者根据美国、任何州、哥伦比亚特区或任何美国属地的法律

[28] 张尚仁:“‘社会组织’的含义、功能与类型”,《云南民族大学学报(哲学社会科学版)》2004年第2期,页28-29。

[29] 2010年民政部《社会组织评估管理办法》第2条;2012年民政部《社会组织登记管理行政处罚规定》第2条。

[30] 2009年财政部、国家税务总局《关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知》第1条。

[31] 史际春、张扬:“非营利组织的法学概念与法治化规范”,《学术月刊》2006年第9期,页6-7。

[32] 吕来明、刘娜:“非营利组织经营活动的法律调整”,《环球法律评论》2005年第6期,页732。

[33] 1996年民政部《关于在社会救助工作中充分发挥慈善组织作用的通知》。

[34] 2011年国务院办公厅《关于印发社会养老服务体系发展规划(2011—2015年)的通知》;2013年国务院批转发展改革委等部门《关于深化收入分配制度改革若干意见的通知》;2013年国务院办公厅《关于深化收入分配制度改革重点工作分工的通知》;2013年国务院《关于加快发展养老服务业的若干意见》;2014年国务院《关于建立统一的城乡居民基本养老保险制度的意见》。

[35] 2010年江苏省人大常委会《江苏省慈善事业促进条例》;2011年宁波市人大常委会《宁波市慈善事业促进条例》。

设立或组织的;专门为了宗教、慈善、科学、文学或教育之目的,或者为了培育全国或国际业余体育竞赛(但是只有其活动不涉及体育设施或设备的情况下),或者为了防止儿童或动物虐待之目的而组织并运作的;其净收益不以任何私人股东或个人为受益人的;并没有因为试图影响立法而不符合第501条第(c)款第(3)项之下的税收豁免,并且不代表(或反对)任何公共职位的候选人参与或介入(包括声明的出版或分发)任何政治运动。第三类包括符合下列条件的退伍军人的岗位或组织,或者任何该岗位或组织的辅助单位或协会,或者任何该岗位或组织的信托或基金会:在美国或其属地组织的;并且其净收益不以任何私人股东或个人为受益人。第四类包括:对于个人作出的捐赠,根据住宿系统运作的国内兄弟会、联谊会、共济会作出的捐赠,但是只有在该捐赠专门用于宗教、慈善、科学、文学或者教育的目的,或者为了防止虐待儿童或动物的情况下。第五类包括专门为了其成员的利益而拥有并运作的公募公司,或者专门为了殡葬之目的而成立的公募公司并且其章程不允许从事并不必然附带于该目的的任何经营,如果该公司并非为了营利而运行,而且该公司的净收益不以任何私人股东或个人为受益人。〔36〕

然而,上述五类组织仅仅是从税收豁免的角度来划分的。从慈善捐赠的角度看,该五类组织虽然都是合格受赠人,却并非都是慈善组织。只有第二类受赠人,才是慈善组织。该类对受赠人的界定,也是对一个组织成为慈善组织的要求。

为了慈善捐赠之目的,一个组织从事以下事业时被视为慈善组织:①救济贫困,这是慈善活动最基本的形式之一;②促进宗教;③促进教育;④促进科学;⑤减少政府负担,该类组织或者直接提供政府活动内容的服务,或者为政府部门提供帮助;⑥提高社会福利,这是最宽泛的途径之一,包括缓和邻里关系,消除偏见和歧视,保护人权和民事权利,打击社区恶化和青少年犯罪等;⑦社区美化和维护;⑧促进健康,包括建立并维护医院、诊所、养老院等;⑨促进艺术,包括建立并维护剧院,促进艺术门类的公众欣赏,促进并鼓励青年艺术家的天赋和能力;⑩通过法律促进公共利益,例如公共利益法律事务所,这些事务所为重要的公民利益提供法律代理服务(该类服务由于不具有经济利益而很难由私人的法律事务所代理);⑪当地经济发展,例如当地经济发展公司,从事的活动包括投资当地企业、创造住房机会、鼓励既有企业在经济落后地区开设机构等;⑫其他途径,例如促进环境保护,促进爱国主义,为孤儿提供照顾,促进学生和文化交流,促进、提升、资助娱乐和业余体育,维持公众对法律体系的信心等。〔37〕

### (三)对我国法的评析

由此观之,美国法关于合格受赠人的范围比我国的现行规定要广泛得多。目前我国关于合格受赠人的规定,主要面临如下若干问题。

首先,对慈善目的界定不清,导致合格受赠人的范围狭窄,一些组织被排除在外,阻碍了更多的慈善捐赠活动。例如,公司向寺庙的捐赠是否构成慈善捐赠、能否享受慈善抵扣,尚不明

〔36〕 IRC § 170(c).

〔37〕 Bruce R. Hopkins, *The Tax Law of Charitable Giving* (4th ed.), Wiley, 2010, pp. 102-104.

确。2010年,大连万达集团董事长王健林以个人名义向南京市人民政府捐赠10亿元人民币,用以重建大报恩寺。有人认为这是宗教行为,不是慈善行为。<sup>[38]</sup>此观点当属偏狭。宗教作为一种具有悠久历史的信仰,对慈善思想的产生和慈善活动的发展起到过决定性作用。世界上大多数宗教都有鼓励捐赠的传统。宗教是一种文化,对国家、社会、人类皆具有积极意义。发展宗教和推动宗教发展反而会促进慈善事业的发展。<sup>[39]</sup>因此,应当扩大、完善对“慈善”的界定,将促进宗教等行为明确纳入慈善目的。

其次,作为社会团体的受赠人的慈善抵扣资格需要行政审批,对扶持和发展新生的慈善组织尤为不利。2008年开始对基金会、社会团体公益性捐赠税前扣除资格实行认证,即只有那些向经认证合格的受赠人的捐赠,才可以享受抵扣。<sup>[40]</sup>但是如果把扣除资格准入的门槛定得过高,是否会把一大批新生的、充满希望的基金会、社会团体排除在外,从而打击它们从事慈善事业的积极性?资格认证如果把关不严,是否会将基金会、社会团体变成新的寻租场所?笔者认为,除非有证据表明基金会或社会团体的设立或运行是出于逃税或其他非法目的,否则不应当将资格认证变成基金会或社会团体发展的某种障碍。为了促进我国慈善事业的大力发展,为了营造公平和谐的社会环境,建议谨慎实行资格认证制度。<sup>[41]</sup>再次,向政府及其部门的任何捐赠是否都能享受慈善抵扣,存有疑问。浙江绍兴安昌古镇的5家印染企业曾一起出资15.5万元,购买一艘快艇送给镇政府相关部门,以便其专门用于监督辖区的水道排污。该镇党委书记认为,这是为了动员全社会的力量来整治环境污染,特别是动员那些排污企业自觉地配合镇里的环境整治工作,因此这是自律性监督,捐赠不存在法律障碍。<sup>[42]</sup>

监督企业排污的快艇,是政府执行其职责的必要工具,其性质应当是公共产品。企业出资捐赠,意欲何为。政府部门可以成为受赠人,但是如果构成合格受赠人,向政府部门的捐赠必须为了“公益事业”,而并非为了帮助该政府部门执行其职责。公司出于非公益的目的而向

[38] 张雪波:“王健林10亿元捐寺庙引争议 半数网友认为不算慈善”,载《公益时报》2010年11月15日;陈江宏:“王健林捐10亿元重建大报恩寺或难免税”,载《公益时报》2010年12月7日;陈江宏:“王健林捐10亿元建寺庙为宗教行为非公益”,载《公益时报》2011年3月10日。

[39] 徐卫:《慈善宣言信托制度构建研究》,法律出版社2012年版,页250—254。

[40] 2008年财政部、国家税务总局、民政部《关于公益性捐赠税前扣除有关问题的通知》第6条和第7条。此后关于资格认证的文件,如2009年民政部办公厅《关于印发基金会公益性捐赠税前扣除资格审核工作实施方案的通知》、2009年民政部《社会团体公益性捐赠税前扣除资格认定工作指引》等,都是基于2008年通知的基础上颁布的。

[41] 有些学者认为,资格认证作为一种重要的筛选机制,对于肃清和整顿当前基金会市场乱象、法律规制不足的弊端,反而具有保护与规范作用,一味降低资格认证只会以“委曲求全”来进一步恶化乱象。将受赠人准入门槛适当限制固然重要,更为关键的是,事中持续性的信息披露及完善的责任追究,才能有利于避免基金会落入不法行为之地的窠臼。笔者对此观点表示赞同。

[42] 卢国伟、江毅轩:“企业买快艇送政府引争议 法律人士称捐赠不合法”,载《工人日报》2010年7月26日,第6版。

政府部门的捐赠,非但不应该得到鼓励,反而有违法之嫌。一方面履行职责是政府部门自身的公务,可以通过公共财政解决资金问题;另一方面,如果鼓励公司作出此类捐赠,有可能缔结公司和政府部门之间不正常的亲密关系,导致政府部门的政策制定或者机会提供向该公司倾斜,最终造成同类公司之间的不正当竞争,影响诚信和公正的社会风气。

最后,各类受赠人名称、性质不一,“慈善”和“公益”交替使用,缺乏统一性。慈善和公益具有共同性,都代表了提升社会整体福利的渴望和诉求,都是社会资源再分配的方式。在实践中,两个术语经常混用,例如慈善事业或公益事业、慈善组织或公益组织,或者将两个一起使用,例如公益慈善组织或公益性慈善组织。<sup>[43]</sup> 为了维护法律的严肃性和权威性,应当重新审视慈善和公益之间的关系,规范法律用语,避免产生歧义。两者之间的关系,可以阐述如下。

第一,公益的范畴要大于慈善。慈善是指对人关怀而有同情心,仁慈而善良。慈善包含了慈悲心理和善举两层含义,其本质是给与或施舍。因此慈善的受益者往往是一个小群体,通常是处于弱势地位、需要帮助的个体。而公益作为五四运动之后才出现的一个词语,其全称是公共利益,是指有关社会公众的福祉和利益。公益是针对某一共同体而言的,该共同体的规模可大可小,大到整个国家、社会,小到某个集体。<sup>[44]</sup>

第二,公益是目标,慈善是手段。提供慈善产品的一方,所追求的是提高受益者的社会福利。虽然该受益者的范围往往受限,但是该受益者的利益本身也是公共利益的一部分。公益具有相对性,每个群体的公益可能不一样,但是它们各自的公益又组成了更大范畴的公益。因此,慈善仅仅是实现公益的某种手段或方式。<sup>[45]</sup> 慈善强调的是有实力或能力的一方,向处于弱势的一方提供帮助,更关注提供帮助的行为,而该行为的最终结果,反映在受益者的社会福利得到了提升。如果无数个受益者的社会福利得到提升,那么或大或小的公益也就实现了。

第三,公益的实现并非一定依赖慈善。慈善是发自内心慈悲的善举,虽然该善举能够增加公益,但是公益的增加还可以有其他方式。例如,政府出于其职责要求,负有义务向社会提供公共产品,该产品的提供也能增加公益,但显然政府不是慈善机构。社会上的个人如果没有实力提供物质,还可以提供精神上的帮助,这个过程也能增加公益,但是个人的行为由于不含物质上的给予,不能称其为慈善。

[43] 公益性慈善与非公益性慈善的区别在于是否为了不特定人的利益。前者是指对不特定人进行的救助和帮助,或者推动教育、文化、环境、体育、宗教或人权等公益事业的发展与进步所进行的慈善。后者是指慈善行为人为自愿、无偿地对特定人进行的救助、帮助和关怀。此处的特定人,不是指任何人,而是指与慈善行为人为利害关系或亲戚朋友关系的人,理由在于非亲友性是慈善的基本特征。参见徐卫,见前注[39],页5—13。

[44] 关于公共利益的含义,可参见:胡锦涛、王锴:“论我国宪法中‘公共利益’的界定”,《中国法学》2005年第1期,页18—21;王太高:“公共利益范畴研究”,《南京社会科学》2005年第7期,页84—85;韩大元:“宪法文本中‘公共利益’的规范分析”,《法学论坛》2005年第1期,页6—8。

[45] 公益和慈善的区别,还体现在信托法中。我国《信托法》所称的公益信托,在英美法中称为慈善信托。学者指出,公益是对信托目的的说明,而慈善是对委托人行为性质的界定。慈善具有内在性,而公益具有外在性。公益是慈善的行为效果。参见赵磊:《公益信托法律制度研究》,法律出版社2008年版,页47。



概而言之,尽管在大多数情况下可以互相通用,公益事业或公益组织的范畴要大于慈善事业或慈善组织。在理解合格受赠人时,需要注意两点。第一,合格受赠人包括政府和慈善组织。政府和非营利组织是彼此独立的。慈善组织采狭义的界定,是指构成慈善抵扣的非营利组织。因此,非营利组织的范畴要大于慈善组织。社会组织是非营利组织的一部分,同时一旦能享受慈善抵扣,则构成慈善组织。第二,应当终结“公益”和“慈善”混用的局面,确立系统、科学的称谓,将目前分散的除了政府之外的各类合格受赠人,统一纳入到“慈善组织”名下。

## 二、捐赠物的范围

捐赠物,又称捐赠财产、受赠财产等,是捐赠关系的客体。公司持有的财产,具有各种各样的形态。有些财产的价值比较稳定,有些则漂浮不定;有些财产适合转让,有些则不适合;有些财产易于为受赠人实现慈善目的,有些则不容易。与适用于公司出资相关的规定类似,可以将公司持有的财产分成两类:货币与非货币财产。

### (一)货币

在美国,捐赠人将货币转让给慈善组织,或者为了慈善组织的使用而转让货币,可以视为符合《国内税收法典》第 170 条第(a)款第(1)项之含义的“支付”,<sup>[46]</sup>从而作为慈善捐赠而予以抵扣。虽然无条件转让货币明显构成所谓的支付,但是变相形式却并不必然视为货币支付的相等物。例如,捐赠人(债务人)的无担保本票视为仅仅是一个将来支付货币的承诺,不得根据第 170 条在该承诺作出的当年予以抵扣。

在我国,货币捐赠主要有两种方式,一种是货币,另一种是支票。在捐赠货币的场合,因为货币是种类物,所以一般无法辨别捐赠人转让的货币是其自身的货币,还是受人托管的货币。如果没有将货币特定化,那么捐赠人将其帮助第三人托管的货币捐赠,没有授予该第三人直接要求受赠人将该货币返还的权利,仅仅使得该第三人成为捐赠人的债权人。

捐赠支票是公司捐赠最为寻常的方式。这种情况应当适用票据法的规则。出票人(即捐赠人)签发支票时,必须与付款人(即捐赠人的开户银行)之间存在真实的资金关系,即出票人在付款人处要有足够的资金覆盖支票金额,否则付款人可以拒绝向收款人或持票人(即受赠人)付款。鉴于支票的资金关系要求,受赠人接收支票并不等于已经收到捐赠的款项,因为该支票存在因其是“空头支票”而被拒绝付款的可能性。<sup>[47]</sup>只有当付款人向受赠人付款后,或

[46] 《国内税收法典》第 170 条第(a)款第(1)项是关于慈善抵扣的一般规定。根据该项,对于一个纳税年度内“支付”的任何慈善捐赠,应当允许抵扣;慈善捐赠只有经依法核实之后,才可以抵扣。

[47] 我国《票据法》第 87 条第 2 款禁止空头支票,即不允许银行为支票的出票人提供透支信用。有学者认为,绝对不允许支票透支,失去了应有的灵活性,不便于交易的便捷;应当允许银行可以向客户提供一个融资受信额度,在该额度内,出票人可以透支签发支票。参见吕来明:《票据法基本制度评判》,中国法制出版社 2003 年版,页 353。

者受赠人收到捐赠的款项后,捐赠才完成。

还有一种理论上可行的方式,即通过信用卡捐赠。<sup>[48]</sup>一旦信用卡持有人刷卡成功,那意味着信用卡持有人(债务人)与其开户的银行(债权人)之间产生了债权债务关系:银行先替信用卡持有人付款,然而信用卡持有人必须在规定期限之前,向银行还款。因此,通过信用卡刷卡的方式付款,犹如信用卡持有人用“借来的款项”提前消费,然后还清欠款。捐赠人可以通过信用卡,向受赠人捐赠。一旦捐赠人刷卡成功,受赠人视为收到了捐赠的款项,而不论日后捐赠人是否向银行及时还款。<sup>[49]</sup>在我国,公司也可以成为信用卡持有人,<sup>[50]</sup>但是公司能否用刷卡(包括透支)的方式捐赠,实践中鲜有案例。

## (二)非货币财产

美国法上可用以捐赠的非货币财产,主要包括以下几类。第一,不动产。如果为了捐赠目的,将一份向慈善组织转移不动产的生效契约交付给慈善组织或其代理人,那么不动产捐赠视为完成。该不动产上的全部未分割利益,可以享受慈善抵扣。第二,债权。捐赠人不可撤销地向慈善组织转让债权的,视为其已经放弃该债权的支配和控制。因此,捐赠视为在不可撤销地转让之日完成,即使受赠人慈善组织直到第二年才控制该资金。但是,将其转让债权的意图通知慈善组织的捐赠人,只有在真正转让债权之后,才有权进行抵扣。转让债权的捐赠人必须确保该转让是不可撤销的,以致捐赠视为完成,使得捐赠人可以抵扣。第三,有形动产,包括艺术品、收藏品、书籍、古董、家具、珠宝、车辆、船舶、飞机等。捐赠数额按照该财产的公允价值确定。第四,合同权利。合同权利一般构成享受慈善抵扣的财产捐赠。例如,广播电台向宾馆和航空公司提供广播服务,换取住宿与飞行,然后将此向慈善组织捐赠,允许抵扣住宿和飞行的公允价值。<sup>[51]</sup>第五,专利。一项专利的所有权人或者一项专利上的未分割利益的所有权人,如将其全部利益捐赠给慈善组织,有权享受慈善抵扣。如果捐赠人保留了专利上的实质性权利,或者捐赠专利受限于有条件的返还(除非该条件如此遥远,乃至可以忽略不计),不得抵扣。第六,证券。证券包括股票、债券以及其他证券,通常可以分成记名证券和不记名证券,前者通过背书而转让,后者通过交付而转让。捐赠人可以将其持有的对另一个公司的证券交付给受赠人,然后主张慈善抵扣。交给受赠人的代理人或经纪人,也视为交付。当背书的凭证邮寄给受赠人或其代理人时,在凭证邮寄之日视为捐赠完成,可以抵扣。当凭证无条件交付给发行证

[48] 根据美国法,通过信用卡作出的捐赠视为货币支付的相等物,因为使用信用卡捐赠的捐赠人立即对第三人(例如银行)负有债务,无法再阻止慈善组织收到该捐赠。

[49] Bruce R. Hopkins, *Supra* note 37, p.183.

[50] 例如,公司为了减少现金风险,可以向中国银行申请单位卡,该卡的持卡人资格由法定代表人或其委托的代理人书面指定或撤销。公司承担该卡全部账务的清偿责任;该卡的还款由公司基本账户转入,不得由个人转入或现金存入。参见:《中国银行股份有限公司章程(2013年版)》,载“中国银行官方网站”[http://www.bankofchina.com/bcservice/bc3/bc31/201208/t20120824\\_1949921.html](http://www.bankofchina.com/bcservice/bc3/bc31/201208/t20120824_1949921.html),最后访问日期:2014年8月18日。

[51] 要注意的是,尽管“合同权利”的捐赠会产生抵扣,但是“服务”的捐赠不能产生抵扣。因此,报纸广告栏以及电台广播时段的捐赠,不能抵扣,因为它们被视为“服务”。

券的公司或者代表捐赠人而行使的代理人时,该证券转让被发行证券的公司所正式记载之日,视为捐赠完成,可以抵扣。

虽然可用以捐赠的非货币财产比较广泛,但是美国法却将“提供服务”排除在外。捐赠人代表慈善组织提供的服务,不得享受慈善抵扣。关键的问题是,如何确定捐赠的到底是“服务”,还是“财产”。判例法(对于个人或公司)总结了一些经验,例如:血液捐赠是服务,而不是财产;报纸为慈善组织留出免费的广告栏,是服务;木匠提供服务,为当地的民防组织帮忙建造观察哨,不得抵扣;捐赠人写的科学文章,虽然对科学知识有所贡献,但是没有构成货币或财产的具体捐赠;向慈善组织提供的无偿法律服务,不得抵扣;但是,独立电影制作者将其制作的电影捐赠给慈善组织,可以抵扣。<sup>[52]</sup>

相比较于美国法而言,我国法关于公司可以捐赠的财产范围比较狭窄,仅限于现金、库存商品和其他物资。公司不得用于捐赠的财产,则包括:①生产经营需用的主要固定资产,例如厂房、设备等;②持有的债权,理由可能是这些债权的价值不确定,债权的实现取决于债务人的偿债能力;③国家特准储备物资、国家财政拨款,这些物资和拨款具有专用的目的,不能擅自挪作他用;④受托代管财产,该财产的所有权不属于公司,虽然公司合法持有,但是无权处置;⑤已设置担保物权的财产,该财产承担权利负担,如果公司没有及时偿付其自身债务,有可能导致担保权人对该设置担保物权的财产行使权利,导致受赠人没有从捐赠中获益,捐赠不存在或捐赠目的落空;⑥权属关系不清的财产,如果公司将不属于其自身的财产捐赠,可能导致受赠人失去受益;⑦变质、残损、过期报废的商品物资,这些财产本身存在着产品质量问题,无法正常实现其使用价值。<sup>[53]</sup>

我国的情况表现为以下几个特点。首先,实践中可用以捐赠的非货币财产,呈现不断扩大的态势。一些新类型的非货币财产,例如股权、艺术品等,都允许作为捐赠物。<sup>[54]</sup> 可用以捐赠的非货币财产的范围越大,公司就越容易捐赠;公司越容易捐赠,就可能捐赠得越多,从而提升慈善事业的整体发展。

其次,有些财产或权利,虽然法律规定不能捐赠,但是具有捐赠的可行性,应当允许捐赠。例如,公司将其持有的债权捐赠。予以限制的理由可能是:债权是一种请求权,不是看得见、摸得着的具体财产,也并非马上可以由受赠人使用;在债务最终履行之前,存在着可能导致债权实际价值减少或者债权最终无法实现的风险;债权的价值无法合理评估等。但是,现代法律的发展将债权视为一种可以自由转让的财产权,也就是说债权已经完成了从人身关系到纯粹经

[52] Kirschten & Freitag, Charitable Contributions: Income Tax Aspects, 521—3rd T.M., 2012, at A12—A14.

[53] 2003年财政部《关于加强企业对外捐赠财务管理的通知》第4条。

[54] 参见葛伟军:“论股权捐赠的法律规制”,《清华法学》2014年第2期。

济关系的一个质变(即债权财产化)。<sup>[55]</sup> 债权是可以流通的,并且在转让中能够实现其财产价值。债权既然可以作为股东对公司的出资,<sup>[56]</sup>那么债权也应当可以捐赠给受赠人。受赠人既可以从实现债权中受益,也可以从向第三人转让该债权中受益。

再次,现有的规定过于注重捐赠物的使用价值,而忽视了流通价值。例如,根据一个地方性法规,捐赠人捐赠的物品应当具有使用价值,符合安全、卫生、环保等标准。<sup>[57]</sup> 不明确的是,该使用价值是针对受赠人可以利用该捐赠物而言,还是针对捐赠物本身而言。有些财产或权利,其转让并不是为了让受赠人实现使用价值;只要其具有流通价值,能够被受赠人转让,那么也应当可以捐赠,因为受赠人并非一定要使用该捐赠物,完全可以通过转让该捐赠物获得可用以慈善目的的收入或受益。

### (三)非货币财产的公允价值

美国《国内税收法典》第170条第(a)款第(1)项对公司和个人的慈善抵扣作出一般规定。该项对可抵扣的最明显要求,是“慈善捐赠”的存在。第170条第(c)款则对“慈善捐赠”作出定义。<sup>[58]</sup> 关于慈善抵扣的一般原则是,非货币财产捐赠的抵扣,建立在该财产公允价值的基础之上。公司在—个纳税年度内的可抵扣限额是其应纳税所得额的10%。<sup>[59]</sup>

公允价值的定义是,“该财产在—意愿买方和—意愿卖方之间换手的—价格,不受任何强制性的—买卖,并且双方都合理知道—相关事实”。如果捐赠物是捐赠人在其正常经营中出售的财产,那么公允价值是该捐赠人在其捐赠的时间和地点、在其惯常出售的“通常市场”,如果出售该财产将会收到的—报价。<sup>[60]</sup> 制造商或其他生产商的通常市场,包括捐赠人惯常出售的—批发商或其他分销商,但是如果捐赠人只零售的话,通常市场由其零售消费者组成。

在证券交易所或者柜台市场公开交易的—证券的公允价值,参照该—证券的—公开报价确定,即捐赠数额由捐赠之日最高和最低出售价格的—平均值来确定。如果在捐赠之日,没有—证券出售,但是自该日起的—合理期间内有—出售,捐赠数额参照该—捐赠发生之前最近—日以及该—捐赠发生之后最近—日的最高和最低—售价的—平均值的—加权平均来确定。<sup>[61]</sup> 如果捐赠人捐赠的是—库存

[55] 在人类文化发展的早期,债权纯粹体现为债权人与债务人之间的人身关系。如果债务不履行,债务人就要将其整个人身置于债权人的权力之下。那时的债权是不能转让的。随着时代的更替和观念的更新,债权本身实现了从主观的人身关系到客观经济关系的推进,债务人的人身责任逐渐演化为纯粹的财产责任。最终,在近代法中债权自身取得了完全的财产价值,并与物权、知识产权等—同归属于—财产权的范畴。债权由此失去人的色彩而实现了—独立财产化,完成了其对人的—直接支配性到—非人格化的转变。参见:(日)我妻荣:《债权在近代法中的优越地位》,王书江等译,中国大百科全书出版社1999年版,页20—23、48—49。

[56] 葛伟军:“债权出资的公司法实践与发展”,《中外法学》2010年第3期,页471—473。

[57] 2010年《江苏省慈善事业促进条例》第19条第1款。

[58] 但是,第170条第(c)款没有对“慈善”作出界定。该条所指的慈善捐赠,是指对指定种类受赠人的捐赠或者为了指定种类受赠人的使用的捐赠。

[59] IRC § 170(b)(2)(A).

[60] Regs. § 1.170A-1(c)(2).

[61] Regs. § 25.2512-2(b)(1).

商品等,当捐赠时,捐赠人无法合理期待实现其通常的出售价格,那么捐赠的价值不是其通常的出售价格,而是该财产在捐赠时如果出售的价格。〔62〕

值得注意的是,因为第 170 条抵扣的起点是捐赠物的公允价值,所以捐赠人为了追求慈善抵扣的额度,不可避免地会使该价值变得尽可能高。让该价值变高的最好方法,就是在评估的时候,使该价值远远超过捐赠物的实际出售价格。在实践中,评估经常被一些寻求最大化慈善抵扣的捐赠人所滥用。所以,如何保证评估规则客观、公正运行,就显得很重要了。

根据我国的现行规定,对于捐赠物的价值,按以下原则确认:①接受捐赠的货币,应当按照实际收到的金额计算;②接受捐赠的非货币财产,应当以其公允价值计算。〔63〕根据《企业会计准则——基本准则》第 42 条,公允价值是指,在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额。可见其含义与美国法中的公允价值并无差异。新近的地方性法规也涉及到了评估问题:对于物资、有价证券、知识产权等非货币财产,需要对其价值进行评估的,由募捐组织和捐赠人协商委托有资质的评估机构评估;评估所产生的费用,可以根据捐赠人的意愿在捐赠的财产中冲减或者由其另行支付。〔64〕

实践中关于评估的主要问题有两个。一是有些财产没有可交易的市场,不具有公允价值,所以很难予以评估,例如不在公开市场交易的有限责任公司股权,或者高端的艺术品等。这种情况下应当细化评估方法,针对每一类财产或者每一种情况,确保通过适用不同的评估方法获得其真实的价值。二是如何确保评估结果的客观性和公正性。评估结果直接关系到慈善抵扣的数额,因此有些心怀不轨的捐赠人势必会控制评估的过程。必须从评估报告的要求以及评估人的构成等方面严格把关,避免出现虚假评估的现象。

#### (四) 捐赠物的数额限制

在美国,虽然《示范商事公司法》第 3.02 条将“为了公共福利或者为了慈善、科学或者教育的目的作出捐赠”纳入公司的一般权力,但是该法没有对捐赠的数额予以限制。唯一与此相关的是美国法律研究院的《公司治理原则:分析与建议》第 2.01 条第(b)款第(3)项。根据该项规定,即使公司利润和股东所得没有因此增加,公司在其经营过程中,可以为了公共福利、人道主义、教育以及慈善的目的而捐赠“合理的数额”。〔65〕

影响公司捐赠数额的因素,主要包括公司利润(收入越大捐赠越多)、公共舆论(易受舆论批评的公司可能捐赠较多)、竞争程度(垄断行业捐赠较多)、股权结构(股权分散的公司捐赠较多)、公司规模(公司规模越大捐赠越多)以及税收优惠(税收激励能促进公司捐赠)等。〔66〕

〔62〕 Regs. § 1.170A-1(c)(3).

〔63〕 2008 年财政部、国家税务总局、民政部《关于公益性捐赠税前扣除有关问题的通知》第 9 条。

〔64〕 2012 年上海市人大常委会《上海市募捐条例》第 21 条;2012 年广州市人大常委会《广州市募捐条例》第 17 条。

〔65〕 李领臣:《公司慈善捐赠的利益平衡》,中国政法大学出版社 2012 年版,页 102—103。

〔66〕 同上注,页 108—111。

结合我国的法律规制,任何讨论合理性的做法,可能都是徒劳的,因为这涉及到了公司的内部自治以及商业判断。由于每个公司的经济实力不同,捐赠数额并无统一的标准,基本上属于公司自由裁量的范畴。<sup>[67]</sup>也有学者提出,既然难以确定合理标准,不妨参照税法关于慈善抵扣的比例来确定,至少可以防止过度捐赠,但是发生突发性灾难时的捐赠除外。<sup>[68]</sup>

捐赠数额合理与否,应当结合几个方面确定:是否违反法律关于公司财产分配的限制,是否违反公司章程的规定,是否违反董事义务的法律规制等。首先,公司分配的基本规则适用于捐赠。可用以捐赠的数额必须从公司的可分配利润而不是资本中提取。捐赠的数额不得超过可以分配给股东的利润。其次,对于捐赠数额不宜采取一刀切的方式,更不能通过法律法规予以强制性规定,应当综合考虑公司的经营规模、盈利能力、行业特征、企业文化以及当地的捐赠环境等因素加以确定。可以通过公司章程的条款施加该限制,例如采取定额上限(即明确规定每年捐赠的数额以及每笔捐赠限额)或者比例上限(即在确定一个浮动的基准数额后以一定比例的资金作为捐赠数额)的方法。再次,在判断捐赠数额是否合理时,应当考虑董事在代表公司作出决策时,是否尽到了勤勉义务。一项捐赠即使符合公司关于分配的基本规则以及公司章程的数额限制,但是如果董事在决策时违反了其应当尽到的合理注意,或者没有考虑股东的长远利益,或者为了董事的个人利益而捐赠,或者社会福利并没有因此而增加,那么不仅该董事应当承担相应的责任,而且还可能影响该捐赠的法律效力。<sup>[69]</sup>

### 三、捐赠意图:无偿性的突破

捐赠意图,是指捐赠人在作出捐赠时的主观心理状态。该要素包含了两方面的问题:第一,捐赠人在作出捐赠时是否一定要具备“慈善”的动机?是否一定要“善意”?第二,如何理解捐赠的无偿性?捐赠人在捐赠时,是否不能从受赠人处获得任何回报?

#### (一)主观上善意

当一个人做好事的时候,我们无法判断那个人是否具有做好事的故意。假设那个人故意做好事且做成了好事,那么可以认定那个人是个好人。如果那个人没有做好事的故意,但是却做了视为好事的事情,那么对于那个人是否是好人,可否怀疑?一个人的动机,固然可以从其行为中去推断,但是从一个人的行为中推断出来的并不当然是那个人的动机。每个人的思想活动是非常复杂的,一个行为背后可能掩盖数个不同的动机。对于自然人尚且如此,对于作为拟制的“人”

[67] 张怡超:“论公司慈善捐赠中的利益冲突与平衡”,《兰州商学院学报》2006年第3期,页13。

[68] 刘小勇:“公司捐赠与董事的责任——美国法与日本法的启示”,《环球法律评论》2011年第1期,页69。

[69] 孙鹏程、沈华勤:“论公司捐赠中的社会责任——以现行法为基础的制度建设”,《法学》2004年第4期,页88、91。

的公司,要求去正确地探求其行为的动机,更是难上加难。<sup>[70]</sup>

因此,对于捐赠的公司,一定要求其具有“慈善”的动机,似乎不太可能也没有必要。公司通过管理层行事,管理层代表公司。公司之所以捐赠,可能出于管理层发自内心的慈善动机,可能出于公司税收抵扣的目的,可能为了搞好公司与当地政府和社区的关系,也可能完全是管理层为了满足自己名声的需要。无论如何,鉴于捐赠的后果导致作为受赠人的慈善组织受益,因此从表面上即可判断,只要向受赠人慈善组织捐赠,那么该捐赠就应当视为具有慈善的动机。也就是说,捐赠人在捐赠时并不一定要有慈善的动机,重要的是捐赠人必须存在捐赠的行为。

不一定要有慈善的动机,并不意味着捐赠人在捐赠时可以不用出于“善意”。捐赠人的真实动机是无关紧要的,但是在捐赠时,捐赠人必须具有主观上的“善意”。善意的道德本义,是指行为人在行为时所保持的一种基于良好愿望而追求正义目的的态度。与善意相对的是恶意。当行为人明知信息虚假而从事法律行为时,其心理状态即为恶意。这意味着,行为人明知其行为的基础存在瑕疵,仍然以外在表现为依据从事法律行为追求特殊利益,这种主观心理不符合社会诚信,不受法律保护。善意与恶意互为全异关系,行为人的内心只有能有一种状态,或善意或恶意。<sup>[71]</sup>

如果公司在捐赠时不具有善意(即恶意),有可能导致该捐赠无效或可撤销。捐赠关系的本质是合同法律关系。捐赠人和受赠人之间达成了合同。如果捐赠是“恶意”的,那么会对捐赠的后果产生消极影响。例如,公司捐赠是为了逃避合同债务、转移公司资产,或者捐赠时公司明知已经丧失了捐赠人资格(如已经破产或处于破产边缘),或者公司捐赠是为了处理不法获得的资金(如洗钱)等。

有学者指出,公司捐赠应仅限于公益目的(即慈善目的),不能允许公司以其他目的予以捐赠。判断公司捐赠的目的是否是出于公益的目的,要综合各方面的因素从客观方面予以判断,例如捐赠的数额、捐赠资金或物品的实际用途、捐赠的方式等。<sup>[72]</sup>笔者认为,首先,公司捐赠的本质是公司处置其财产,因此只要在合法的范围内,公司都有权捐赠,无论是否以公益或慈善为目的。其次,判断是否具有慈善目的,对于狭义的公司捐赠(即构成慈善抵扣的公司捐赠)而言,只有一个标准,即接受捐赠的对象是否是合格受赠人。

## (二)捐赠的无偿性

第二个问题则将捐赠意图和捐赠回报联系起来,把重点放在了捐赠“无偿性”的讨论上。

---

[70] 意思表示是民事法律行为的构成要件之一。意思表示的成立过程包括产生动机、效果意思(基于该动机产生意欲发生一定法律效果的意思)、表示意思(有将该效果意思向外部公开的意识)以及表示行为(为向外部发表该效果意思的行为)。动机只是引起效果意思的心理过程,其本身不具有法律上的意义。动机即使错误,也不影响法律行为的效力,除非该动机为相对方所明知。参见梁慧星:《民法总论(第四版)》,法律出版社2011年版,页172—173。

[71] 吴国喆:“善意认定的属性及反推技术”,《法学研究》2007年第6期,页19—20。

[72] 姜一春、管洪彦:“公司捐赠行为的效力分析——兼谈公司捐赠行为的立法完善”,《烟台大学学报》2005年第4期,页397。

所谓无偿,传统上将其理解为捐赠人在作出捐赠时不得收受任何来自受赠人的对价。但是,美国法对此问题已经作出了突破性的规定。《国内税收法典》第170条第(c)款将“慈善捐赠”界定为向经许可的受赠人的“捐赠或赠与”,或者为了经许可的受赠人的使用的“捐赠或赠与”。为了构成可抵扣的慈善捐赠,捐赠人向受赠人的转让,必须构成符合该款所指的“捐赠或赠与”。〔73〕捐赠人向经许可的受赠人转让货币财产,仅仅这个事实并没有自动导致被转让的全部或部分数额构成可抵扣的捐赠。因为向受赠人的转让,有可能不是捐赠,而只是偿还捐赠人原先对受赠人所负的债务,或者捐赠人向受赠人购买特定的货物或服务。〔74〕

如下所述,美国法中的“捐赠意图”经历了从主观到客观的演变。〔75〕

### 1. 捐赠意图和接收对价

在早期的一个案例中,最高法院采取的标准是:作为捐赠的转让,取决于转让人的意图或动机。为了符合捐赠,转让必须由“独立和公正的慷慨”所驱使,或者产生于“喜爱、尊敬、赞美、慈善或者类似冲动”。〔76〕这又被称为“杜博斯坦标准”(Duberstein Standard),特别强调捐赠人的主观状态。

1967年,国内税收总署提出了在慈善筹资活动中适用于第170条项下捐赠的新规则。根据该规则,当捐赠人作出与筹资活动相关联的一项支付时,如果作为回报收到一项权益,那么假定该支付不是捐赠。捐赠人负有义务证明该支付的一部分事实上构成捐赠。〔77〕该规则对第170条项下的捐赠包括了两步定义。首先,所谓的一项捐赠,是指捐赠人所支付的总额超过其所收到的对价价值的那部分。其次,对于超过捐赠人所收到对价价值的那部分,必须有作出捐赠的意图,且该意图可以从周围的情形中推断出来。〔78〕由此可见,该规则将捐赠的含义限定在捐赠人向慈善组织的支付超过捐赠人所收到对价价值的部分,并且对于该超过部分,要求捐赠人主观上有向慈善组织作出捐赠的意图。

最高法院在著名的 American Bar Endowment 一案〔79〕以及 Hernandez v. Comr. 一案〔80〕中审议了第170条项下“捐赠”的含义。1996年,这两个案件中的交换条件标准纳入了 Regs. § 1.170A-1(h)(1)。根据该规定,捐赠人向经许可的受赠人作出的一项支付,如果以货物或服务作为对价的,那么不构成第170条项下的捐赠,除非:捐赠人意图作出该支付,数额超过了货物或服务的公允价值,并且(实际)作出了该支付,数额超过了货物或服务的公允价值。这种

〔73〕 捐赠(contribution)与赠与(gift)这两个词可以互相通用。

〔74〕 Kirschten & Freitag, *Supra* note 52, at A22.

〔75〕 Kirschten & Freitag, *Supra* note 52, at A24-A25.

〔76〕 Comr. v. Duberstein, 363 U.S. 278 (1960).

〔77〕 Rev. Rul. 67-246, 1967-2 C.B. 104, at 105.

〔78〕 Rev. Rul. 67-246, 1967-2 C.B. 104, at 107.

〔79〕 U.S. v. American Bar Endowment, 477 U.S. 105 (1986).

〔80〕 Hernandez v. Comr., 490 U.S. 680 (1989).



两步标准有很多名称,例如交换条件规则(*quid pro quo*)、双重支付规则、“American Bar Endowment”规则或者捐赠意图标准等。

## 2. 交换条件的性质

捐赠人作为回报从慈善组织处收到的权益,可以是“交换条件”、“金钱利益”或者“返还权益”。交换条件不仅是可查明的,而且是能够评估的。捐赠人的抵扣数额因回报权益而消灭或减少。交换条件的例子包括:现金支付、宗教教育、中学教育、提供服务、有形财产物品(慈善组织提供的、与筹资活动相关联的、作为促销物品的)、购买的产品、不动产、取消债务、录取权利或者其他特权、年金等。此外,将收到一项权益的期待,也可以构成第 170 条项下的交换条件。

交换条件必须具有经济价值,以便减少或抵销慈善捐赠的抵扣。回报权益的公允价值,根据适用于捐赠的公允价值相同的规则来确定。对于将来权益的期待的评估,情况更复杂。如果对将来要发生的事是明知的,那么该期待根据一般规则可以评估。例如,对于将来某个时点收到特定数额金钱的期待,可以基于评估该金钱的时点评估,特别是收到该权益的可能性极大时。在涉及将期待作为交换条件的一小部分案例中,法院或者通过其他理由来否定抵扣从而避免评估交换条件,或者以回报价值等于或超过向慈善组织的支付为由拒绝抵扣。<sup>[81]</sup>

在我国,无偿性是捐赠的基本原则之一。<sup>[82]</sup>《公益事业捐赠法》第 4 条规定,捐赠应当是无偿的,不得以捐赠为名从事营利活动。根据另一个部委的规章,公司捐赠时,不得要求受赠方在融资、市场准入、行政许可、占有其他资源等方面创造便利条件,以免导致市场不公平竞争。<sup>[83]</sup>

美国法的规制对我国关于捐赠的无偿性有很大启发。如上所述,在对构成慈善抵扣的捐赠予以定义时,“捐赠意图”和“接收对价”交织在一起。原来的杜博斯坦标准要求确认捐赠人向受赠人作出转让时是否具有慈善动机。该标准的缺陷是捐赠人动机的主观性质以及未能考虑受赠人流向捐赠人的任何对价的影响。目前采用的两步标准则表明,一个向受赠人的单独转让,可以部分是可抵扣的慈善捐赠,部分是为了获取货物或服务的不可抵扣的支付。该标准的第一步,是把重点放在交换条件的有无上。交换条件的存在及其数额,可以通过审查该交易的外部特征而客观确定。如果捐赠人收到的交换条件等于或超过对受赠人的支付,该转让不得视为符合第 170 条项下的捐赠。如果该支付超过了交换条件,那么第二步是审查捐赠人捐赠该超过部分的意图。两步标准不再询问捐赠人的慈善动机。如果捐赠人明知并故意向受赠人转让该超过部分,那么该超过部分的捐赠意图是存在的。

由此观之,无偿性并非是指捐赠人在捐赠时不得接收任何对价,只要捐赠支付超过对价的

[81] Kirschten & Freitag, *Supra* note 52, at A27—A31.

[82] 无偿性体现为捐赠的“单向性”,即慈善不是双方的价值交换行为,而是财物从捐赠人向受赠人的单向转移,捐赠人与受赠人之间不存在直接的利益交换。参见钟宏武:《慈善捐赠与企业绩效》,经济管理出版社 2007 年版,页 9—10。

[83] 2003 年财政部《关于加强企业对外捐赠财务管理的通知》第 2 条(对外捐赠的原则和要求)。

部分,如果具有捐赠意图,那么也理应视为捐赠人的捐赠,并因此享受慈善抵扣。对无偿性的突破,不仅从客观的角度重新审视一项有效、合法的捐赠,通过赋予捐赠人对于超过部分慈善抵扣的权利来保护捐赠人的合法权益,而且能够因此大大促进捐赠人的捐赠积极性,从而提升整个社会的慈善事业。但是,同时应当注意一些可能引发的问题。例如,如果受赠人支付的对价是货币,那么受赠人提供该货币对价的法律基础是什么?受赠人的行为是否构成回扣或者借款?如果构成借款,那么受赠人是否具有借款人的地位和资格?

#### 四、捐赠行为的诠释

捐赠行为,是指捐赠人必须有向受赠人转让捐赠物的行为。对于该要素,应当从转让的含义以及自愿性这两个方面予以理解。

##### (一) 转让的含义

美国法对于“转让”的规定,具有两个要点。首先,在转让捐赠物时,捐赠人必须要放弃对该捐赠物的支配和控制。在一个案例中,捐赠人购买了教科书捐赠给免税的公募慈善组织,法院认为,即使该捐赠人从来没有占有过该批书,也允许慈善抵扣。因为买卖和捐赠的文件包括“销售单”、“仓储单”、“捐赠契约”、“捐赠财产收据”和“接收确认书”,已经形成了一个完整的所有权链条,因而法院得出结论,该交易是真实的。<sup>[84]</sup>

其次,在作出捐赠时,要区分受限于先决条件的捐赠与受限于后续条件的捐赠。无论捐赠附带哪种条件,为了慈善抵扣的目的,受赠人不仅要接受捐赠物而且要接受该附带条件。如果捐赠附带先决条件,那么必须要满足该条件,才可慈善抵扣。例如通过支票捐赠时,所附带的条件是受赠人接受捐赠人施加的某些条款,一直到第二年,受赠人才同意遵守该条件;因此必须在该条件遵守之后,才可慈善抵扣。<sup>[85]</sup>如果捐赠可能会被一个后续条件的发生而否决,那么慈善抵扣仍然是允许的,前提是该条件的发生“在捐赠之日看起来如此遥远,乃至可以忽略不计”。<sup>[86]</sup>在一个案例中,允许慈善抵扣:一块土地捐赠给大学,大学负有义务作为体育场地使用。如果该大学希望出售该土地,那么该大学被要求向捐赠人支付3万美元。<sup>[87]</sup>

美国法对我国的启示在于两个方面。一是如何理解“转让”。转让具有两个基本要素:首先,捐赠人捐出某些东西;其次,受赠人收到某些东西。受赠人可以通过其代理人接收捐赠,但是在受赠人与代表其行事的当事人之间,必须要有一个有效的代理关系。在公司捐赠中,捐赠人向受赠人转让的,通常是捐赠物的所有权,而非捐赠物的其他权利(例如抵押权等担保物权)。捐赠人如果转移了捐赠物的占有,并不能说明捐赠行为已经完成,因为占有仅仅是所有

[84] Kirschten & Freitag, *Supra* note 52, at A10.

[85] Gagne v. Comr., 16 T.C. 498 (1951).

[86] Regs. § 1.170(A)-1(c).

[87] Fargason v. Comr., 21 B.T.A. 1032 (1930).

权的权能之一。在判断捐赠行为是否已经完成时,应当适用《合同法》的规则。如果捐赠合同对于捐赠物的转让有规定的,从其规定。如果没有规定的,则要看捐赠物的性质。一般的捐赠物,交付视为转让;需要登记的捐赠物,办理变更登记视为转让。转让的后果,即为捐赠物的所有权发生转移。

二是附条件的捐赠。捐赠是否可以附条件,在《公益事业捐赠法》中并不明确。根据一个地方性文件,境外捐赠应当按照国家有关规定执行;受赠人不得接受附加宗教、政治等条件的捐赠。<sup>[88]</sup>言下之意,境外捐赠的受赠人可以接受附加除了宗教、政治等条件以外的捐赠,或者说,境内捐赠可以接受任何条件的捐赠。笔者认为,捐赠的本质是赠与合同,既然是合同,就应该允许当事人在订立时附条件或附期限。附条件的捐赠合同又包括两类。第一,附生效条件的捐赠合同,只有当条件满足时,捐赠合同才生效。此类合同容易理解,操作也不复杂。第二,附解除条件的捐赠合同,当条件满足时,捐赠合同解除。根据我国《合同法》第186条、第190条和第192条,捐赠合同一旦生效之后,不得任意撤销。但是捐赠合同可以附义务。如果受赠人不履行捐赠合同的义务,那么捐赠人可以撤销赠与(即法定撤销)。因此,捐赠合同可以附解除条件。对于被撤销之后的事项处理,主要有两方面的问题。一是捐赠物如果是非货币财产并已经使用,那么受赠人如何返还捐赠物?是否将该捐赠物折合成货币计算?二是捐赠人原先已经享受的慈善抵扣如何处理?由于因撤销赠与而取回了捐赠物,捐赠人是否应当向税务部门补缴慈善抵扣的数额?

## (二) 转让的自愿性

在美国,向受赠人慈善组织的转让不能享受慈善抵扣,除非该转让对于转让人而言是自愿的。如果转让被强迫进行,那么该转让是非自愿的。<sup>[89]</sup>在一个案例中,一个合伙企业在一个国家设立了分部。该国家的法律要求该分部的所有人转让一定比例的土地给学校、公园或用于其他公共目的。尽管该合伙的律师指出,该转让要求是违宪的,但是该合伙没有去挑战法律,而是转让了土地。法院认为,转让土地不得抵扣,因为该合伙在转让时是根据该法律要求的表面强迫而行事。<sup>[90]</sup>

在另一个案例中,捐赠人受到可卡因非法交易的指控,如果判刑,将被处以5年的监禁以及10万美元的罚金。为了换取轻罚,捐赠人请求无罪申诉(*nolo contendere*),同意与警方合作,向警局支付8万美元。捐赠人主张抵扣这8万美元,作为慈善捐赠。法院认为,该支付是捐赠人为了逃避监禁而转让的对价的一部分。法院拒绝抵扣,因为捐赠人出于强迫而作出支付。<sup>[91]</sup>此外,根据法院法令作出的转让,通常不能作为自愿转让。在一个案例中,捐赠人拥

[88] 2006年甘肃省人民政府《甘肃省慈善捐助管理办法》第13条。

[89] Kirschten & Freitag, *Supra* note 52, at A32.

[90] *Perlmutter v. Comr.*, 45 T.C. 311 (1965).

[91] *Ruddle v. Comr.*, T.C. Memo 1996-125.

有一个矿山,因发生一起矿难而导致一个地下矿工死亡。根据法院法令,捐赠人将地下采矿权的一部分转让给遇难矿工的遗孀,作为该矿工的埋葬补偿。法院认为,该转让不是慈善捐赠,因为是基于法院法令而强迫作出的。<sup>[92]</sup>

在我国,平等自愿作为合同法的准则,贯穿了捐赠行为的整个过程。《公益事业捐赠法》第4条规定,捐赠应当自愿,禁止强行摊派或者变相摊派。《中国慈善事业发展指导纲要(2011—2015年)》明确将平等自愿作为基本原则之一:慈善捐助者自主实施捐赠行为,自行决定捐赠的规模、方式和用途;禁止强捐、索捐、变相摊派等行为。

自愿意味着明知其行为的后果,仍然积极主动地去做。如果捐赠是非自愿的,例如在欺诈或者胁迫的情形下作出,那么该捐赠是无效或可撤销的。<sup>[93]</sup>学者指出,在研究我国的慈善捐赠行为时,要慎用自愿标准。这是因为从客观上说,公司捐赠的意愿和动机无法直接观察,很难确定公司是否“自愿”,而且公益摊派的存在,使为数不少的公司捐赠是“被迫”的自愿。如果一定要坚持所谓的自愿原则,将“被迫自愿”的捐赠剔除在外,那么得出的研究结论就很难符合我国的现实。<sup>[94]</sup>

政府一般通过制定法律、法规和政策,采取财政、税收等措施来促进社会福利的提高,并采取多种方法来应付社会中的各种贫困、灾难以及突发性事件等。但是政府的财政能力毕竟有限,无法顾全社会的每一个角落和社会的每一个人。这时候政府就希望非营利组织、公司能尽量多地进行捐赠,帮助政府来实现任务和目标。公司捐赠的越多,政府的工作就越顺利。因此公司捐赠往往受到政府的重视和支持。

政府对公司捐赠的过于依赖会产生严重的后果。最典型的例子是,政府运用手中强大的行政权力,在每次突发事件发生时或者在其认为特殊的场合,对于其管辖范围内的公司予以捐赠的摊派。此举改变了公司捐赠的自愿性特征,使得本来不想捐赠的公司,迫于压力不得不捐赠。公司出于维护与政府良好关系的需要,敢怒不敢言,只有配合政府的指示,不情愿地捐赠。长期以往,势必形成一套背离初衷的运行机制,政府的摊派要求变成了惯例,虽然政府本身并不是最终获利的受赠人,但是公司仍然受到了不合理的压榨。由此引发的需要进一步思考的问题是,公司捐赠是否(在一定程度上)代替了政府的某些职能?有些政府应该负责的领域,是否转嫁到了公司身上?

在实践中,一些公司通常通过媒体公开承诺向受赠人慈善组织予以捐赠(以捐款为多),造

[92] Gibbons v. Comr., T.C. Memo 1972-194.

[93] 捐赠是一种赠与合同,因此适用《合同法》。该法第52条规定,一方以欺诈、胁迫的手段订立合同,损害国家利益的,合同无效(例如捐赠人是国有独资公司,受赠人利用捐赠实施诈骗行为,损害国家利益)。该法第54条规定,一方以欺诈、胁迫的手段使对方在违背真实意思的情况下订立的合同,受损害方有权请求人民法院或者仲裁机构变更或者撤销(例如捐赠人是有限责任公司,股东为自然人,在受赠人胁迫的情况下捐赠,从而使公司利益受损)。

[94] 钟宏武,见前注[82],页9-10。

成这些公司负有社会责任的广泛影响。但是在该承诺作出后,这些公司却违背诺言,要么拖延支付,要么只支付承诺数额的一部分,要么干脆不付。这种例子并非孤立的个案,而发展到了一种普遍的社会现象,形成了所谓“诺而不捐”的问题。<sup>[95]</sup> 这种行为的本质是违约,捐赠人应当根据《合同法》承担相应的责任,例如继续履行捐赠合同,向受赠人赔偿因其违约所造成的损失等。

除此以外,美国法对我国的启示是,捐赠人只有出于真正意义上的“自愿”,才可以享受慈善抵扣。因此,在法院判决捐赠人败诉、捐赠人向受赠人继续履行捐赠合同以后,不能再主张慈善抵扣。因为这不是基于自愿的转让,而是基于法院判决的转让。“不得抵扣规则”显然对于遏制诺而不捐现象可以起到积极的推动作用,能够有效地威慑不诚信公司滥用捐赠承诺,杜绝滥用行为对社会造成的恶劣影响。

## 五、结 论

慈善是社会资源再分配的一种方式。企业作为营利性组织,掌握了大部分社会资源,对于我国慈善事业而言具有举足轻重的地位,因为包括公司在内的企业捐赠,在每年慈善捐赠的总额中占据了半壁江山以上。<sup>[96]</sup> 随着社会经济的发展,越来越多的公司将参与慈善事业,并将捐赠作为一种常态。

本文基于慈善抵扣的视角,结合美国法的经验,讨论了我国关于公司捐赠的构成要件。本文的观点可以总结为以下四个方面。首先,各个部门从各自的角度出发予以界定合格受赠人,表述不一,应当统一合格受赠人的标准以及措辞。其次,捐赠物的范围应当扩大,不应局限于使用价值,要注重其流通价值。只要财产被公司合法持有并有权处置,并且可以转让与评估,都应当可以用来捐赠,但是捐赠不能影响公司正常的经营活动。此外,应当加强对公允价值的界定,确立客观、公正的评估体系。第三,不一定要要求捐赠人必须具有慈善的动机,但是在捐赠时捐赠人必须主观上“善意”。捐赠意图应当与接收对价结合起来考虑。捐赠的无偿性并不意味着捐赠人不能从受赠人处接收任何对价。最后,捐赠行为涉及到捐赠物所有权的转让,并且可以附条件。捐赠行为的自愿性,不仅要求捐赠人在违约时承担相应的合同责任,而且可以构建“不得抵扣规则”,即基于法院判决的继续履行,不得享受慈善抵扣。

(责任编辑:许德风)

[95] 朱四倍:“30亿善款‘诺而不捐’激发公众愤怒”,《中国商报》2009年7月21日,第6版。

[96] 2012年我国企业捐赠大约474亿元,占年度捐赠总额的58.04%(除了2008年以外,近些年每年的企业捐赠数额都超过了个人捐赠)。参见彭建梅等,见前注[11],页30、35-36。