

构建我国税式支出制度的必要性与可行性研究

□ 李旭鸿

税式支出是国家为实现特定的社会经济政策目标,通过制定与执行特殊的税收法律法规条款,给予特定纳税人与纳税项目的各种税收优惠待遇,使其减少税收负担的一种特殊的政府支出。税式支出制度是对税收优惠按照税收法定原则和财政法定主义原则进行科学化、系统化管理的一种制度,是一种在税式支出概念基础上对各种税式支出所放弃的税收收入进行统计、分析、测算、评估、报告和计划控制的预算管理制度。税式支出制度为税收优惠的管理提供了新的思路和方法,并作为一种财政分析工具而为大多数国家所采用。

一、我国税式支出概况及存在的问题

我国现行的税收优惠政策大都属于税式支出的范畴,目前,我国税收优惠政策主要包括税收法律、税收行政法规、国务院其他行政法规规定的税收优惠政策及经国务院批准、由国务院财税主管部门制定的税收优惠政策。经过笔者梳理,我国现行有效的税式支出项目约有900项,支出目标包括“三农”、能源、交通、科技创新、高新技术、区域发展、就业、公益慈善、环保、节能减排、社会福利、社保、国防、公共安全、医疗卫生、教育、文化、体育、金融业、弱势群体、企业重组、物资储备、吸引外资、国际交流、应对自然灾害和突发公共事件等。

1. 税式支出项目的立法级次低,没有很好体现税收法定原则。目前在我国关于税收的法律仅有四部,即《中华人民共和国个人所得税法》、《中华人民共和国企业所得税法》、《中华人民共和国车船税法》和《中华人民共和国税收征收管理法》,具有行政法规效力的规范性文件相对较多,大约有30部左右,其中绝大

多数属于税收实体法;现行有效的税收部门规章大约有50部左右;具有部门规章以下效力的规范性文件,可以统称为“税收通告”,如部门解释、通知、规定、办法、意见、批复等,数量巨大,所涉及领域也非常广泛,据粗略统计,现行有效的大约有5500部左右。税收法律法规规定了37个税式支出项目,税收行政法规规定了50项,税收部门规章规定了9项,其他的约800多项税式支出项目都是税收规范性文件规定的。这是一个畸形的金字塔结构,税收法律法规规定的税式支出项目太少,而部门规章和税收通告规定的税式支出项目太多。

2. 税收优惠范围过宽规模过大,已成普惠状态。我国现行税收优惠项目几乎涉及所有税种和社会经济生活的各个领域,项目多、内容杂,不仅损害了税收制度的完整性、削弱了税收法律的权威性,而且已经对财政预算的安排形成了制约,税收优惠政策是政府的或有负债,隐藏着财政风险,为财政经济的长远发展埋下了隐患。

3. 税收优惠未能充分体现产业政策的导向功能。我国目前税式支出目标多样,根据财政部的分类,有21类,几乎涉及所有行业、所有事业。税式支出的政策目标、重点不够清晰,手段措施不够有力,效果较差,多政策目标同时发生作用,易发生顾此失彼现象。同时,多样的政策目标不可避免地有互相抵消的作用,影响了税式支出政策的实际效果。而且多重目标交叉影响,向外界传递的国家政策导向面面俱到,没有突出重点,微观市场主体很难辨清国家重点支持的方向和有关政策目标。

4. 税收优惠政策和制度的有机协调有待继续加强。各类税收优惠政策按照不同的目标,在不同的历史阶段逐步形成,相互间明显

900

我国现行有效的税式支出项目约有900项,支出目标包括“三农”能源、交通等



黑龙江省东宁县东宁镇财政所工作人员为北河沿村农民发放退耕还林补贴资金 曹秀山 摄影

缺乏协调和配合,有些甚至重叠和冲突,影响了税收优惠作用的有效发挥。我国还存在大量的个案性税式支出项目,虽然属于产业政策范围,但是产业调节作用有限,且造成了税收不公,据统计,在现行约900项税式支出项目中,个案的税式支出项目约300项,约占总数的1/3。

5. 税式支出政策运行缺乏系统有效的监管。由于我国基础征管信息较为薄弱,税式支出政策数目众多、涉及面广,在实际工作中往往只能对税收优惠的主体资格进行审核、批准,缺乏对具体优惠项目的实时监控。不能准确把握税收优惠的规模与结构,也就无法对税收优惠政策进行有效控制,影响了政府财政收支的透明度。大量缺乏严格管理的税收优惠刺激了避税行为,在一定程度上诱发了企业竞争方向的改变和资源配置的扭曲。

6. 税式支出成本收益分析尚未制度化规范化。我国很多税式支出政策在出台之前,对税式支出政策的优惠成本及其经济和社会利益,研究分析的不够。这样出台实施的

税式支出政策,影响了政策出台的预期目标顺利实现。同时,税式支出政策的绩效考核和评价也还没有制度化 and 规范化,对减免税运用效果的检验与反馈也欠缺,并且很多税式支出政策往往是针对部门的,利益相关部门往往不赞成降低政策力度,这样导致很多税式支出政策“只生不死”、越来越多、叠床架屋。

7. 税收优惠的预算管理制度缺失。目前,尽管对减免税的申请、审核、批准和执行等制度已经建立,但我国还没有将税式支出正式纳入预算管理。没有像西方国家实行税式支出制度那样,形成统一、定期和系统的制度,对税式支出的数量没有固定的统计方法,对实施支出的效果也没有合理的评估方法。

8. 税式支出政策相机调整机制缺失。税收优惠的政策目标是有时效性的,一旦时过境迁,或环境发生变化,优惠政策就要及时清理,该调整的调整,该停止的停止。目前,我国税式支出政策中,据统计,除规定有“日落条款”,即有明确有效期限的部分税收优惠政策每

年到期清理调整以外,没有截止期限的税式支出项目约为500项,占总数目的55%,如此大量的税式支出政策没有到期清理调整机制。

9. 税式支出政策缺乏宏观总量控制,存在国家财政收支失衡隐患。经过多年实践,我国地方财税管理部门相继建立了一些对税收减免等税式支出管理的制度与程序,如申请、审核、批准、执行、检查等,但这些管理措施仍然是主要针对单项税式支出政策进行管理。对于如何从宏观上进行税式支出总量控制,在制度和实践上仍然是空白。税式支出总量控制是一个难题,没有税式支出的总量控制,税式支出政策在总体上执行就缺乏必要的制约、监督,透明度不高,各级财政难以从平衡财政收支、实现政府宏观政策目标的高度进行管理。

二、我国建立税式支出制度的必要性分析

我国税收优惠制度存在问题的原因是多方面的,但按照法定主义建立管理制度始终是关键和难点,同

时也是薄弱点,这与我国财税制度的整体情况类似。从上个世纪八十年代开始,我国对传统的、与高度集权的计划经济相适应的财税制度进行了多次、大规模的改革,逐步建立了与社会主义市场经济体制基本适应的新的财税制度,成就斐然。当前财税管理的重心在于税收管理,而税收管理的关键在于税收优惠的管理。这也应当是下一步财税制度改革的关键环节。改革我国的税收优惠制度,一方面要完善优惠政策体系,确立科学税收优惠项目体系和模式,目前,我国已经明确,要逐步建立以产业优惠为主、区域优惠为辅的税收优惠政策模式,并已着手在工作中逐步加以落实。另一方面,就是要加强对税收优惠的管理,强化量的分析、效果分析,并逐步建立起灵活适用的控制系统,做到事出有因、事出有理、事出有数、事出有果。加强税收优惠的管理可采用多种方式,但最有效的方式无疑是借鉴国际成功经验,全面推行税式支出制度,从这个新角度研究问题,确定科学、合理的解决方案。

在我国推行税式支出制度除有助于解决现行税收优惠存在的种种问题以外,还具有重要的财政管理价值和意义,即为税收优惠决策和税制改革提供依据,统筹考虑财政支出方式、提高财政资金效益,有助于财政收支平衡,提高财政透明度,有助于全面控制政府预算,对财政活动进行全面的监督和控制,有助于完善财政宏观调控政策体系;以及重要的目标价值,即完善的税式支出制度有助于保护人权、保障个体自由、维护社会秩序、提高经济效率、支持社会正义与促进社会公平。

三、我国建立税式支出制度的可行性考察

(一)实行税式支出制度的三个

基本条件。

一般来说,实行税式支出制度必须具备三个基本条件:

一是具备完善的预算编制与执行体系。即:要有明确的税式支出预算的编制主体和执行主体。税收减免涉及生产和社会的方方面面,根据我国现行的税收管理体制,税收权集中在中央,任何税收减免政策必须由中央政府作出,税务局和海关是各项税收减免政策的执行单位。因此,税式支出的预算,应由国务院财政主管部门作出,由税务和海关部门负责执行。

二是具备基本准确的统计和执行反馈系统。即:每一项税式支出项目都必须有相应的统计支持。目前,我国实行的各项税收减免政策中,已有一部分税收减免项目具备相应的统计支持。如进口税收减免政策(海关总署有进口税收减免政策的专门统计系统和数据库)和“先征后返”、“即征即退”的国内各项税收减免政策(财政或税务部门必须先收到或计算出税款才能退出税款)。这样,预算部门就可以根据往年的统计和下一年的计划情况编制税式支出预算,预算执行部门可以根据实时统计数据监督和控制预算执行。随着“金税”、“金关”工程的逐步建成和完善,也将为税式支出统计提供强有力的支持。

三是具备预算执行的可操作性。即:税式支出预算编制后,每个项目必须可支、可控。一般来说,实行税式支出的主要目的是对减免税政策进行“效益——成本”评估,并以此对减免税政策进行调整,从而实现对减免税总规模的控制,这是税式支出的基本形式。作为税式支出的高级形式,还可以对减免税政策进行实时控制,即同直接预算支出管理一样,对每一

项税式支出事先规定具体数额,支出不得超出预算。

(二)我国已基本具备了建立税式支出制度的基础条件

一是具备适用的税收管理体制。根据我国现行的税收管理体制,税收集中在中央,税收优惠政策必须由中央政府做出,中央政府有能力掌握税收优惠政策的执行情况,提出统计和控制方面的要求,这为建立税式支出制度提供了有力的支持。

二是具备一定的统计、估算和执行反馈手段。目前,我国实行的各项税收优惠政策中,已有一部分税收减免项目具备相应的统计支持。如进口税收减免政策和实行“先征后返”、“即征即退”的国内各项税收优惠政策。对所得税等税种的减免可按照大多数国家的做法进行合理估算。随着“金税”、“金关”工程的逐步建成和纳税申报制度的不断完善,也将为税式支出统计提供强有力的支持。我国财政部门已将税式支出的形式之“优惠退税”纳入了预算管理,在实行退税预算管理的工作中,已摸索了一些经验。当然,对于税式支出制度的这种高级形式,我们可在实行税式支出基本形式若干年后,在取得经验的基础上再考虑实施。

三是已经具备较完善的预算编制和执行体系。我国政府实现复式预算已经多年,按照完善市场经济体制的要求,也进行了部门预算改革、政府收支分类改革,不断完善“金财”工程,财政管理的科学化和精细化水平不断提高。在这种制度下,税式支出预算可以通过各级财政部门、税务部门和海关执行,并且通过同样的渠道反馈执行情况。

(作者单位:北京大学)

责任编辑 张蕊