

栏目主持：李颖

## 建立科学规范的

## 税式支出制度的思考

○ 隋政文

## 编者按：

税式支出制度是一项对税收优惠进行科学化、系统化管理的制度创新。近年来，随着税式支出理论和实践的不断成熟，西方发达国家基本上都建立了这项管理制度，并在统计、评价税收优惠，提升税收优惠政策有效性、合理化方面取得了较好的效果。在我国建立科学规范的税式支出管理制度，不仅是完善国家财政管理制度的需要，也是我国适应社会主义市场经济体制和加入WTO后积极参与世界经济一体化的要求。为了推动对这一问题的研究我们特组织了一期专题，希望能引起读者的关注。

税式支出是指政府为实现一定的社会经济目标，通过对基准税制的背离，给予纳税人的优惠安排。税式支出制度则是实现这种优惠安排的法律规定和管理制度。税式支出理论认为，从表面上看，政府的税收优惠政策属于财政收入的范畴，不同于财政支出，在管理上也不像政府财政支出那样受到严格的审查和控制。但由于这些特殊条款使得政府收入减少，最终使政府财政支出规模受到限制，在本质上与政府财政支出是相同或类似的。因此应把这些税收优惠看作是政府的一种支出，并按照管理财政支出的方式予以量化和监督。

税式支出概念是由税收优惠概念发展而来，所涉及的对象基本相同，但两者绝不是同义反复。税收优惠不再仅被视为政府在税收收入方面对纳税人的一种让渡，而是作为政府财政支出的一种形式，从而在更深层次上揭示了税收优惠的实质，为财政理论的进一步发展和政府的财政管理提供了一种新的思路。

在传统的财政运作模式下，对税收优惠所造成的财政收入损失没有数量分析，对税收优惠的效果缺乏科学缜密的评估。用税式支出的观点来看待税收优惠，将量化的税收优惠纳入财政支出管理范畴，将使政府预算更加完善，从而完整地反映政府的活动。人们从中可以清楚地认识到，政府对于经济活动的调节不仅表现为直接的财政支出，而且表现为提供税收优惠这样的间接支出。税式支出理论强化了人们对于税收优惠的成本意识，使人们更加重视税收优惠的效果，有利地提高税收优惠的效率。同时，将税收优惠纳入财政支出范畴还引致其管理方式的转换。既然是一种支出，就需要按照支出管理的模式进行管理，需要有合理的预算，并进行严

格的评估、分析和控制，还要经过一定的法律程序，税式支出预算制度随之产生。

我国税收优惠制度是适应经济体制改革和税收制度的发展变化逐步形成的，在促进重点产业和区域发展、吸引外商投资、引进先进技术、调节社会和经济运行等方面发挥了重要的作用，但在发展过程中也存在税收优惠过多、过滥、不透明、缺乏控制等问题。这些问题不仅会影响税收制度本身的建设，而且会对财政经济发展产生不利的影 响。在这种意义上讲，建立科学规范的税式支出制度已成为当前财税制度改革的重要环节。

目前我国税收优惠制度面临的问题是多方面的。一是税收优惠规模过大，范围过宽，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，为财政经济的长远发展埋下了隐患。二是内外资企业适用不同税种，税收优惠差距过大。鼓励外商投资的税收优惠过多，违反了市场机制要求公平税负、平等竞争的基本原则，使内资企业处于不平等的地位，在一定程度上抑制了内资企业的发展。三是以区域性税收优惠为主的税收优惠制度扭曲了投资者的地区选择。向发达地区倾斜的政策模式强化了沿海省份的有利条件，不利于促进区域经济的协调发展以及逐步缩小地区差距目标的实现。四是产业税收优惠的政策目标、重点不够清晰，手段措施不够有力，效果较差，未能充分体现产业政策的导向功能。五是大量的、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，成为引发经济运行秩序混乱的重要因素。六是各种税收优惠政策和制度没有形成有机整体，相互间明显缺乏协调和配合，有些甚至重叠和冲突，影响了税收优惠作用的有效发挥。七是财税主管部门尚未建立减免税的有效监控机制，税收优惠没有纳入预算和政府的有效控制中，难以开展“成本效益分析”，无法对税收优惠政策的效果进行科学评估和管理。

税收优惠规模过大带来诸多弊端，这里只强调两点：一是税收优惠过多导致普惠制，而普惠制的效力要远低于特惠制。税收优惠是通过不同于一般税收条款的例外规定来实现政府的某种政策意图，其功能的发挥在于其特殊性。如果这种特殊性的政策过多，使得多数部门和群体都可以享受，也就变成了一般性条款，不仅造成政府的税收损失大量增加，而且政策目标难以实现，得不偿失。以目前的区域性税收优惠为例，虽然中央政府为实现西部大开发出台了力度较大的税收优惠政策，但由于东部地区享受的税收优惠政策未做调整，两者相抵消，则西部投资的吸引力大为削弱。二是扭曲了依法

治税的环境，损害了税制的合理布局 and 设置，使税制更为复杂化，为有关单位越权减免税提供了诱因和可乘之机。同时也强化了纳税筹划的动机，导致纳税人对税收优惠的依赖，从而为完善市场经济秩序和强化税收管理制造了障碍。

因此加强税收优惠的管理势在必行，可采用方式有多种，但最有效的方式无疑是借鉴国际成功经验，全面推行税式支出管理制度，确定科学、合理的解决方案。在我国实施税式支出管理制度，有利于加强对各种税收优惠的管理，增加国家财政收入，并把税式支出的范围和规模控制在国家财力承受的限度内；有利于政府在税式支出与财政直接支出间进行比较，选择较为恰当或最佳的财政支出形式；有利于政府正确评价各种税收优惠的实际效果，确定切合实际的改进措施，提高税收优惠政策的效率；有利于完善政府财政预算制度，即把税式支出和直接支出结合起来，共同纳入国家预算。这样，不仅可以提高税收优惠政策的透明度，还可以使国家预算趋于完整，并对财政活动进行全面的监督和控制。

在我国从无到有地构建税式支出管理制度是一项十分复杂的工作。在这一过程中，要借鉴其他国家的作法 and 经验，也要结合我国的实际。目前我国税制本身不完善，内外资企业适用不同的税制，同时，各种税收政策随经济体制改革处于不断调整过程中。另外，我国建立税式支出管理制度所需的统计资料和所需的技术手段还很欠缺。因此，我国的税式支出管理制度建设不能急于求成，只能采取由简到繁，分段进行，逐步规范的模式。

**1. 税式支出管理模式。**目前世界各国对税式支出的管理主要有三种模式：一是美国、加拿大等国实施的全面预算管理 模式，即将各个税式支出项目纳入统一的账户，按规范的预算编制方法和程序编制税式支出预算，并作为政府预算报告的组成部分送交议会审批。二是意大利、德国、荷兰等国实施的准预算管理 模式，即一般只对重要的税式支出项目编制定期报告，虽也有政府的评估意见和统计数据，但只作为预算报告的说明，无需议会审批。三是其他一些国家采取的临时监督和控制模式，即政府根据实际需要 对某些专项税式支出安排进行统计和评估。建立科学、规范的税式支出管理制度的最终目的显然是纳入全面的预算管理，实现对税式支出的有效控制，达到符合预算完整性的目的。但是，鉴于我国在税式支出管理上刚刚起步，实现这一目标不可能一蹴而就。在具体步骤上，可先从某一部门或某些支出项目开始进行税式支出的统计、测算、分析和评估，并编制简单的税式支出报表，类似于国外的非制度化的临时监督和控制。在积累一定经验后，再扩大到主要税种和

重点项目,并作出较确切的定量分析,编制较正规和系统的税式支出报告,附在年度预算报告之后公布于众,类似国外的税式支出报告制度。在此基础上,再进一步编制全面的税式支出统一账户,纳入国家财政预算程序,形成完整的税式支出预算控制。

**2. 税式支出的范围。**按照税式支出理论,作为一种税收制度,是由规范性税制结构条款和“偏离规范性税制结构”的特殊性条款两个不同要素所组成的。一般而言,后者属于税式支出范畴。但实际上税法往往不规定哪些是规范性条款。因此,我国税式支出管理制度建设初期不宜将税式支出的范围确定得过于宽泛,而应遵循

### 小资料

## 税式支出的形式

目前各国税式支出的主要形式有:

(一) 豁免(不予计列)。例如:某些特殊收入(如国债利息、保险赔款),奖金(如政府颁发的科技、教育、文化、体育奖金),补贴(如政府津贴、助学金、生活补助)

(二) 税前扣除。例如:某些保险(如养老、医疗、失业保险),捐赠(如向慈善、教育、医疗机构捐赠),费用(如技术开发费)。

(三) 加速折旧。可以分行业、项目确定。盈利企业可以凭此延期缴纳所得税。

(四) 盈亏相抵。如年度之间的亏损结转、同类项目之间的盈亏相抵。

(五) 优惠税率。可以分地区、行业、项目、产品、纳税人确定。

(六) 减税、免税。可以分地区、行业、项目、产品、纳税人确定。

(七) 税收抵免。如投资抵免。

(八) 税收饶让。如征收所得税时对本国居民纳税人从外国获得的减免税视同已征税款予以抵免。

(九) 优惠退税。如再投资退税,对某些商品、劳务退税。

(十) 延期纳税。在规定期限以内可以无偿占用应纳税款,相当于取得相应数额的无息贷款。在通货膨胀的情况下,纳税人由此获益更多。

合理可行的原则,具体说,可将重点放在预算直接支出可以替代的、有特定目的并仅为少数人享受的税收优惠政策上。关于涉及的税种,不能照搬西方发达国家以所得税税式支出分析为中心的模式,而要根据我国商品和劳务税比重较大、涉及的税收优惠较多的现实,在分析中将其置于与所得税同等重要的位置。

**3. 税式支出的统计。**税式支出统计主要包括两个方面,一是在可以直接获得税式支出数据的情况下进行加总或分类核算;二是在不能直接获得有关数据的情况下,根据间接数据进行估算。前一项工作应以各级税务机关的统计分析为基础,也需要纳税人及有关涉税部门的配合。我们认为,要做好这项工作,目前的税收统计范围和纳税人自行申报纳税的数据指标均应有较大扩展,以尽可能多地获得实际统计数据,从而缩减估算的比重及估算的误差。后一项工作更为复杂,需要统计部门的数据支持,也需要选择适合我国实际的统计方法。目前世界上实行税式支出管理的国家主要采用三种统计方法,一是收入放弃法。政府因提供税收优惠而导致的年税收收入的减少额,在计算上以包含税收优惠条款的新立法与没有包含税收优惠条款的原立法之间的比较为依据。二是收入收益法。计算如果取消某项税收优惠条款可能给政府增加多少税收收入。三是等额支出法。考虑以一项相应的直接支出计划取代一项税式支出,需要多少税前支出才能达到相同的税后受益或效果。我国在税式支出改革初期可选择简便的方法,如收入放弃法。对重点数据进行深入分析或改革进展到一定程度时再应用复杂的方法,如收入收益法或等额支出法等。

**4. 税式支出的评估。**对税式支出进行评估是一项比较艰巨的工作,其关键是正确地选择评估的方法。一般而言,用税式支出与预算直接支出进行比较尽管不是一种专业性的工作,但常常是有效的。因为一项税式支出若可以用预算直接支出取代,且政府支出成本不变或有所降低,就可以考虑取消相应的税式支出政策。同理,若取消一项税式支出带来的税收收入超过税式支出额,也可以考虑取消这项政策,因为它是低效的。若在税式支出评估中采用成本效益分析方法,则要在净效益现值法、效益成本比法和内部收益法之间进行比较选择。在改革初期,我们仍倾向于采用简便的方法。但需要注意的是,在税式支出总量固定的情况下,欲在各方案之间进行最佳分配,宜采用效益成本比法来进行评估,而当税式支出方案是一个整体,与其他方案没有关联时,则宜采取净效益现值法来进行评估。因为效益成本比法更适用于税式支出的宏观评估,而净效益现值法则适用于税式支出的微观评估。

(作者单位:财政部税政司)