

我国税收优惠 及其控制策

小资料

税式支出理论与实践的起源

1967年,美国哈佛大学教授、财政部主管税收政策的部长助理斯坦利S·萨里(Stanley S·Surrey)首次提出了税式支出的概念。萨里认为,“通过特意与一般人所接受的净收入概念的背离和各种特别的免税、扣除和抵免,使得我们的税收制度确实能够对私人经济产生作用,而这些作用通常是通过一些支出实现的,从而在事实上形成了一种以税收语言描述的支出制度。”他认为应当把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。为此,提出了税式支出概念。1969年,美国财政部编制了第一个反映由于各种税收优惠而引起的税收损失的税式支出表,并将其列入1968—1969财政年度的部长报告。当时美国的税式支出统计仅限于个人所得税,税式支出的成本按照放弃的收入计算。1973年,萨里在其所著的《税收改革的途径》一书中结合美国的实践第一次对税式支出作了理论上的阐述。1974年,美国国会通过的预算法案正式批准实行税式支出制度,并将税式支出定义为:“由于联邦税法规定的某些特殊收入不予计列、免税、税前扣除,或者特殊的税收抵免、优惠税率、延期纳税而造成的财政收入的减少。”1978年,奥地利将税式支出纳入预算管理。1979年,加拿大发表了第一份税式支出报告,英国开始在财政预算中全面反映税收优惠的情况。1980年,澳大利亚开始将税式支出列入预算,法国公布了其第一份税式支出报告,西班牙开始编制中央政府的税式支出预算。1984年,萨里和麦克唐纳教授合作出版了《国际上的税式支出》一书,对于税式支出的基本概念和有关所得税、增值税、商品销售税、财富税的税式支出专题作了阐述,并进行了国际比较。

减免税等税收优惠政策是税收制度中一个组成部分,在一定限度内有利于统一税法的执行。但税收优惠超过一定的限度,就不仅影响财政收入,加剧宏观经济的不均衡,而且会破坏税法的刚性、统一和完整,产生一系列不良的社会经济后果。如何把税收优惠控制在合理的限度之内,是加强税收管理的重大问题之一。

我国税收优惠的特殊性

目前我国的税收制度是现为以流转税和企业所得税为主体的税制结构,纳税人主要是企业纳税人,税收优惠主要是对企业优惠,因而具有以下一些特点:

(一)纳税人受益间接性、不完全性和不确定性。财政支出对接受者来说可直接获得利益,个人所得税下的减免优惠也能让纳税人获得直接受益,但在流转税和企业所得税情况下,税收优惠给纳税人的实际获益不等于减免数额。纳税人不是在任何税收优惠下都能获得直接利益,不同的税种或同一个税种在不同的计税环节实行减免税有不同的后果。如对全值流转税的减免数额不等于企业实际获益数额,因为企业缴纳全值流转税后还要就其纯收入缴纳所得税以及其他税收。对所得税进行减免也因方式不同而作用不同,在所得扣除法情况下,同样存在名义优惠与实际优惠的差距。在增值税的情况下甚至还存在免税不一定给纳税人带来利益的现象。如农民生产农产品不缴纳增值税而缴纳农业税,看上去好像给农民一种税收优惠,实际上给农民免增值税反而会增加农民负担,因为其进项税额将得不到抵扣。在对待小规模纳税人上,也存在类

政策特殊性

略

○ 杨斌

似问题，我国现行增值税对小规模纳税人实行较低的税率（4%、6%）征税，但由于其进项税额不能抵扣，其实际税负要高于实行17%的一般纳税人。因此，在我国实行流转税和企业所得税为主体的税制情况下，采用税式支出方法要特别注意其受益方面的间接性、不完全性和不确定性。

（二）隐蔽性。我国国有企业尽管经过了多年的改革，但企业与政府的关系仍然没有完全脱离，越大型的企业越是如此，主要表现在企业办社会，企业自己承担了本来应当由政府承担的提供公共产品或准公共产品的功能。企业动用利润（摊入成本、税前列支等）举办各种福利性措施如学校、公安机构、邮电局、医院等等，这部分开支虽然没有以减免税等优惠的名义发生，但实际上也是对应应当上缴给政府的所得税的扣除。从这个意义上讲企业的公共性、社会性开支是一种隐蔽的税收优惠，准确地估计其数额很困难。

（三）生产性。欧美等经济发达国家税式支出的范围和重点主要集中在非生产性领域。而我国由特定的税制结构所限，减免税等税收优惠主要发生在生产领域，重点放在鼓励纳税人所从事的特定的生产经营活动。减免税等优惠不是用于增加纳税人的消费，而是用于提高其生产能力，一般不允许将税款用于发放奖金、实物，提高福利待遇，增加非生产性消费。

（四）灵活性和随意性。给予税收优惠的权力并不是一种交由执法人员任意斟酌使用的权力，它的灵活性是建立在强制性基础上，体现为立法过程中的灵活，而不是执法过程中的灵活。一般而言，某些政策性、宏观性税收优惠可以在税法中详细规定项目、税

率、条件。对临时性困难减免不能具体规定项目、税率，但也必须规定享受减免税优惠的一系列条件，不能含混不清。但在现实生活中，税收优惠通常更多地以临时通知、补充规定名义出现，而且层层加码，减免频繁，层次过多，透明度不够。由于各地对扶持性和困难性税收优惠的审批尺度不一，操作上随意性很大，管理权限混乱，出现税收优惠政策多、散、乱的现象。如在各类过渡性税收优惠中，仅增值税一项先后出台减免税、先征后返政策24项之多。

（五）差别性。减免税等税收优惠是税收制度的构成要素，它同样要遵循税收公平原则，具有公平性。具有同等条件或纳税能力的纳税人或纳税行为，享受同样数量的减免优惠；具有不同条件或纳税能力的纳税人或纳税行为，享受不同数量的减免税优惠。如果在具有同等条件的不同的纳税人或纳税行为之间，有的给予优惠，有的不予优惠或优惠的数量不同，就破坏了公平竞争，就会损害经济效益。我国的税收优惠政策存在地区差别、行业差别、所有制差别、企业规模差别，而且统一的税法、统一的政策得不到统一的实施。各地差别很大的税收优惠政策，形成新的不公平竞争。如同样是上市公司，有的按15%的税率征收所得税，有的则按33%税率征收所得税；外商投资企业可享受“二免三减半”的待遇，内资企业享受不到税收优惠或只能享受较少的税收优惠，负担较重等等。这些都是我国税收优惠政策存在的特有问題。

我国税收优惠政策除了具有上述特殊性外，还存在所运行的社会经济环境的特殊性，表现为我国税法自身不够完善，规定不够具体，而且在现实生活中由于面子、人情和关系等特有社会文化的影响，使我国税法的字面规定与实际执行差距很大，导致我国偷逃税比较严重，理论税基与实际税基差距很大。在这种情况下尽管理论上可以就税法中的标准性条款作许多阐述，但在实践中却存在难以界定特别是难以准确估计其总量，实际税基都难以准确估计，准确估计税式支出数量就更难了。这就影响了通过编制税式支出预算强化税收优惠管理的有效性。因此，在借鉴西方国家税式支出预算办法的时候，必须考虑我国税制和社会经济的特殊性，否则，完全按照税法字面规定来编制税式支出表，肯定与实际存在很大的差距。只有充分认识了我国税收优惠的特殊性和社会环境的特殊性，才能就税收优惠的控制策略做出正确选择。

税收优惠的控制策略

当前我国在税收优惠管理上存在的问题概括起来

有两个方面。一方面,从宏观上讲,对税收优惠的规模、使用方向、效益状况缺乏有效的控制和反馈系统。税收优惠政策的运用不能与宏观经济政策相衔接,往往被当作是强化地区、部门、企业本位利益的手段。另一方面,从微观上讲,缺乏对税收优惠政策的执行主体(各级税务机关)进行考核审计的制度,缺乏对税收优惠政策的承受主体(企业)运用税收优惠效益的跟踪管理制约制度。税收优惠政策在实际工作中有被滥用的倾向,所产生的严重社会经济后果表现为税法软化、财政减收、税负不公平、效率降低。因此迫切需要采取有效的控制办法对税收优惠进行管理。

(一)完善税法、集中税收优惠立法权。完善税法的目的是要改变我国税收优惠政策及其执行中的随意性、灵活性和差别性所造成的不公平性。各实体法在税收优惠规定上要具体、明确、系统、相对稳定,尽量减少通过文件形式推行个案的减免措施,任何减免税优惠的变更均要通过修改税法条例的程序进行,政策通过后直接在税法条例中修改并公布,税收优惠政策的更改要每年在财政预算审议时一并确定,国务院的部门及各级政府均没有权通过下发文件的形式补充更改税法条例的税收优惠规定。

(二)通过编制有中国特色的税式支出表对税收优惠进行宏观管理。要使税式支出表的编制不流于形式而发挥其实质作用,既要借鉴西方国家的做法,更要注意我国在以流转税和企业所得税为主体的税制结构下税收优惠的受益间接性、不完全性和不确定性、隐蔽性等特性,以及我国特有的社会文化,立足于中国特色。具体地说:

一是控制重点税种。西方国家实行税式支出预算管理的重点是所得税,特别是个人所得税。而我国目前税收优惠政策主要与流转税和企业所得税有关,因此,若要采用税式支出预算的办法对税收优惠进行控制,其重点应当放在流转税(主要是增值税、消费税、营业税和关税)和企业所得税上。增值税和消费税(含出口退税)、营业税、关税、企业所得税占税收收入总额的绝大多数,我国税收优惠政策也主要通过这些税种作为载体,对这些税种的税收优惠进行了控制也就抓住了主要矛盾。这些税主要对企业征收,制度比较规范,优惠条款也较为系统,对税式支出数额进行估计比其他税种更有可行性。在其他包括个人所得税、资源税、城镇土地使用税、房产税、农业税等税种上,实行统一优惠办法就比较复杂,如果采用简易征税办法,就可能使税制规定与实际征收数额差别很大;又因这些税种收入规模较小,实行优惠政策很可能是各地政策不一,很难通过统一的税式支出表对这些税种的税收

优惠进行甄别、估算。在这方面,可以考虑由各地自行确定是否编制税式支出表。

二是按预算功能编制但要突出生产性。如果现阶段只将增值税、消费税、营业税、关税、企业所得税等大税所涉及的税收优惠纳入税式支出表控制范围,很显然它们的主要纳税人是企业,税收优惠一般与生产有关。在选择分类办法时应当既要按国家预算主要功能项目分类,又要在具体细目上突出生产性、行业性以及资本来源,否则某些项目可能过于笼统,不利于掌握全面信息进行比较分析。

三是实行实际受益估计法和假定征税法。前面已经指出流转税和企业所得税的税收优惠给纳税人的利益往往不如个人所得税那样直接、确定,因此,在估算流转税和企业所得税的税式支出时不能只看税收优惠本身,而要看优惠给纳税人带来的最终的实际利益。例如流转税减免的同时会增加企业所得税,不能以减免额直接作为税式支出数额,而应当以流转税的减免额与企业所得税的增加额的差额为税式支出数额。在估计减免额时要按照假定征税法来估计,即假定没有减免时国家得到的税收数额与减免后国家得到的税收数额之差为减免税额。

(三)建立集中存储、目标管理的微观控制机制。通过税式支出表建立全国性的或地区性的总体税收优惠数量后并不意味着税收优惠控制过程的完成。因为在我国的社会经济环境中,自觉守法意识还比较薄弱,通过西方国家那种重点稽查的办法促使普遍守法的机制也难以收到成效。因此即使有了税式支出表,也还必须在微观上建立集中存储、目标管理机制,才能使税收优惠得到有效控制。所谓集中存储、目标管理,就是对税法中规定的仍实行减免税优惠的企业,以及符合条件实行延期付税优惠的企业,在管理上采取“专户存储,使用审批,跟踪审计,效益挂钩,目标管理”的办法。基本做法是根据税法的规定,当企业全部或某项经营活动符合减免税或延期纳税条件时,税务执法部门与企业签订合同,确定税收优惠应达到的目标,经过法定审批程序,将减免税款或延期付税的款项从企业的一般账户转移到税务局的税收优惠专户,集中存储,由负责促产增收工作的部门按审批用途和合同日期、工期进度进行监督拨付和审计。在执行中,要通过增强减免税和其他税收优惠的制约机制,加强减免税款使用、管理和效益反馈,防止挤占挪用,保证税收优惠的生产性和效益性,同时确保对延期付税、税收信贷按期归还。

(作者系厦门大学教授)