

完善现行税收优惠制度的

设想

○ 马国强

20世纪80年代以来,随着经济体制改革的深化,税收的调节职能日益增强,政府对税收优惠的运用越来越多。各种各样的税收优惠,一方面正确发挥了税收的调节作用,促进了经济结构的调整,保持了经济的增长和稳定,一方面也造成了财政平衡的压力和经济效率的损失。为了更好地发挥税收优惠的作用,需要对现行税收优惠政策进行必要的调整,对现行税收优惠制度进行必要的改革。

我国现行税收优惠制度存在的主要问题,主要有六个方面:

税收优惠的范围过宽、规模过大。从理论上说,任何国家的税收制度都包括基准与非基准两部分并以基准部分为主、非基准部分为辅。如果非基准税收制度成为税收制度中的主要组成成分,就要对整个税收制度进行一次大的改革,以便把非基准税收制度转换为基准税收制度。在我国现阶段,税收制度中由税收优惠构成的非基准税收制度已经从辅助地位上升到主导地位。从政策目标看,税收优惠的政策目标几乎涵盖了经济、社会以及政治、军事、外交的各个领域,与基准税收制度的作用领域完全相同。从政策手段看,无论是对直接税还是间接税,在承担取得收入任务的同时,都承担着实施税收优惠的任务。从具体方式看,非基准税收制度的各项具体规定几乎渗透到了基准税收制度的所有要素。从规模看,现行税收优惠的规模已经达到并超过了由基准税收制度带来的税收收入的规模。其中,商品税的税收优惠与商品税的收入大体相等,所得税的税收优惠则大大超过了所得税的收入规模。从人们的税收观念看,几乎所有的组织与个人在思考税收问题时,首先都不是去了解基准税收制度和由此规定的纳税义务,而是去了解非基准税收制度和可能获得的税收免除或减少。宽范围、大规模的税收优惠,不仅减少了税收收入,增加了财政平衡的压力,而且扭曲了商品价格,产生了替代效

应,造成了经济效率的损失。此外,税收优惠范围过宽、规模过大,一方面加大了税收征收管理的难度,增加了税收的征收成本,另一方面加大了解读税法的难度,增加了税收的遵从成本。

税收优惠的政策目标不清晰。清晰的税收优惠政策目标首先要明确划分优惠项目与非优惠项目,形成此消彼长的政策导向。而我国现行的税收优惠政策具有普遍优惠的特点,没有将优惠项目与非优惠项目清晰地区别开,没有形成此消彼长的政策导向。在多个政策目标同时存在并具有交叉关系时,清晰的税收优惠政策目标要求排出不同政策目标的先后顺序。否则,在多个政策目标同时发生作用时,就会出现某一政策不给予优惠而其他政策给予优惠的状况。我国现行的税收优惠政策具有调整产业结构、区域经济,促进技术进步和利用外商投资、扩大出口等多项目标,经常出现根据某一政策不应给予税收优惠而根据其他政策又给予税收优惠的现象。如根据区域经济发展的要求,中西部地区应享有较多的税收优惠,但是根据鼓励外商投资的要求,在外商投资更多地集中于东部沿海地区的情况下,东部地区却享有更多的税收优惠。

税收优惠的政策手段结构失调。税收优惠的政策手段包括直接优惠与间接优惠两大类。直接优惠的具体方式主要是免税、减税、退税,简单明了,具有确定性;间接优惠的具体方式主要是税收扣除、加速折旧等,具有弹性。一般情况下,直接优惠对纳税义务人争取或骗取税收优惠的刺激作用大,间接优惠对纳税义务人调整生产经营活动的激励作用大。因此,在选择税收优惠的政策手段时,主要应当运用间接优惠,尽可能少用直接优惠。我国现行的税收优惠按照优惠的项目计算,95%以上的项目属于直接优惠,间接优惠项目所占比重不足5%,是一种以直接优惠为主的税收优惠制度。

缺乏税收优惠的成本——收益分析。税收优惠是一

种特殊形式的财政支出。要提高税收优惠的效率，必须对税收优惠进行成本——收益分析，我国现阶段没有税收优惠的成本——收益分析。在设置税收优惠项目时，对税收优惠的有效性和效应大小，以及税收优惠的成本构成与成本大小缺乏足够的考虑。结果是一些凭借主观意向设置的税收优惠，很可能在实践中只有成本，没有任何收益，给国家的经济利益造成重大损失。

缺乏税收优惠的预算制度。税收优惠属于财政支出，应当实行预算管理。只有实行预算管理，才能发挥公众对税收优惠的监督作用与控制作用。我国现阶段的税收优惠没有实行预算管理，公众不知道税收优惠的规模与结构，也无法对税收优惠进行有效的监督与控制。

税收优惠的管理不规范。税收优惠的管理权不仅应当在中央与地方之间进行合理划分，而且应当在同级政府的立法机关、行政机关与税收职能部门之间进行合理划分。现阶段，税收优惠的管理权绝大部分集中在中央政府，地方政府基本上没有税收优惠管理权。为了解决必须由地方政府解决的特殊问题，地方政府不得不越权制定税收优惠政策。从横向来看，在中央政府内部，由立法机关管理的税收优惠只有10%左右，其余绝大部分均由行政机关管理，并且主要由税收职能部门管理，还有一部分税收优惠是由政府的其他经济管理部门管理。

为解决现行税收优惠制度存在的问题，提出完善税收优惠制度的如下设想：

科学界定税收优惠的范围。税收具有调节经济的职能，但要调节的范围锁定在市场失灵领域。按照这一原则，在现阶段，税收优惠的范围应当是：在经济领域，保留农业、原材料工业、能源工业、交通运输业的税收优惠，保留中西部落后地区的税收优惠，保留投资、技术进步的税收优惠，保留环境保护的税收优惠。在社会领域，保留生活必需品和文化教育卫生体育事业的税收优惠。其他各项税收优惠均应以不同方式予以取消。其中，社会福利和政治的、军事的部分由财政支出解决。

明确税收优惠的政策目标。在确定税收优惠范围的基础上，科学确定各项税收优惠的先后顺序。初步设想，可以把技术进步作为税收优惠的第一目标，把产业结构作为税收优惠的第二目标，把利用外商投资作为税收优惠的第三目标。在制定税收优惠制度时，对多个政策目标相重合的项目实行多重税收优惠。如对外商投资优惠产业的高新技术项目实行三重税收优惠，对非外商投资优惠产业的高新技术项目实行双重税收优惠，对非外商投资非优惠产业的高新技术项目实行一次税收优惠，对非外商投资非优惠产业的非高新技术项目不实行税收优惠。

优化税收优惠的政策手段。从税种来说，主要应运用所得税与财产税等直接税实施税收优惠，尽可能不运用商品税实施税收优惠。因为商品税具有税收负担转嫁的性质，商品税的税收优惠也会发生税收优惠的转嫁。相对而言，所得税、财产税的负担不易转嫁，也很少扭曲商品价格。因此，在实施税收优惠政策时，主要应当选择所得税与财产税，不应当选择商品税。增值税不应实施税收优惠，营业税改为增值税后也不应实施税收优惠。商品税的税收优惠，最终应彻底取消。从税收要素看，在税基、税率、税额、纳税时间四个优惠要素中，由税率和纳税时间构成的税收优惠属于间接税收优惠，由税率、税额构成的税收优惠属于直接税收优惠。无论从理论还是实践角度看，间接税收优惠的优点均大于直接优惠的优点。选择税收优惠方式，主要应当运用间接优惠，尽可能少用直接优惠。

进行税收优惠的成本——收益分析。对已经存在的税收优惠，为考察其利弊得失，需要进行成本——收益分析；对将要设置的税收优惠，为保证其取得预期的经济效果，也要进行成本——收益分析。根据成本——收益分析的基本原理，无论是成本还是收益，都有直接与间接、内部与外部、有形与无形、实际与虚拟之分。要完整地确定税收优惠的成本与收益，由于技术上和资料上的原因，目前很难做到。初步设想，在进行税收优惠的成本——收益分析时，可以主要确定其直接的、内部的、有形的、实际的成本与收益，对于一些具有外部性的优惠项目，也可以确定外部的、有形的、实际的成本与收益。

建立税收优惠的预算制度。在现阶段，全面编制税收优惠预算困难很大，一方面，税收优惠的范围宽、规模大，另一方面，从中央到地方的各级政府均没有编制税收优惠预算的经验。因此在编制税收优惠预算时，只能采取先易后难、先宽后严、先试点后实施的分阶段推进的方法。初步设想：首先对某一部门或某一支出项目进行税收优惠的成本预测，然后扩大到主要税种和重点项目的税收优惠，最后编制出全面的税收优惠预算，纳入政府的预算管理体系。

规范税收优惠的管理权限。在税收优惠管理权的纵向划分方面，赋予地方政府一定的管理权限；在横向划分方面，由国务院单独制定统一的税收优惠法规，对税收优惠的具体项目、范围、内容、方法、审批程序、审批办法、享受税收优惠的权利与义务、责任等，作出详细规定。

（作者系东北财经大学教授）