



博士文库

B O S H I W E N K U

税式支出理论与应用

——基于制度构建层面的研究

SHUISHI ZHICHU LILUN YU YINGYONG

李 艳 / 著

安徽大学出版社

税式支出理论与应用

——基于制度构建层面的研究

李 艳 著

安徽大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

税式支出理论与应用——基于制度构建层面的研究 / 李艳著.
—合肥:安徽大学出版社,2008.11
ISBN 978—7—81110—401—1

I. 税... II. 李... III. 税收减免—税收制度—研究—中国
IV. F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 175827 号

——税式支出理论与应用 ——基于制度构建层面的研究

李 艳 著

出版发行 安徽大学出版社
(合肥市肥西路3号 邮编 230039)
联系电话 编辑室 0551—5108812
发行部 0551—5108397
电子信箱 ahdxchps@mail. hf. ah. cn
责任编辑 王先斌
封面设计 孟献辉

印刷 中国科学技术大学印刷厂
开本 710×1000 1/16
印张 12.5
字数 180 千
版次 2009 年 1 月第 1 版
印次 2009 年 1 月第 1 次印刷

ISBN 978—7—81110—401—1

定价 22.00 元

如有影响阅读的印装质量问题,请与出版社发行部联系调换

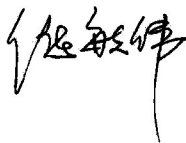
序

税式支出的理论与实践,是上世纪 70 年代以来世界税收理论与政策研究创新的重要成果。税式支出理论打破了就税收论税收、就财政减收角度看待税收优惠以及着眼于微观效应衡量税收政策的局限,转变为从财政预算支出的视角和预算管理的政策目标来重新认识和实施税收优惠,把偏于散乱消极的、导致大量税收损失的单纯优惠措施转变为积极主动的、有计划的财政预算公共支出与宏观经济政策,并形成相应的规范的税式支出预算管理,从而开辟了税收应用研究的新领域与税收政策发挥作用的新天地。作为一种重要的财政预算政策工具和宏观经济杠杆,税式支出在促进经济发展、调节收入分配和维护社会和谐发展等诸多方面发挥着不容忽视的作用。

税式支出的理论一经提出,就引起了财税理论界和各国政府的普遍关注,并很快被应用于许多国家的财政预算管理的实践中。相比之下,我国虽从上世纪 80 年代就开始关注介绍税式支出理论,但在深入进行应用研究与财政预算管理的实际应用上相对滞后。这当然与税式支出理论在实际应用中的难度有关。但在我国不断推进公共

财政模式转换和运用积极财政政策的背景下,税式支出理论及其预算管理应用日益受到重视。在2002年的税式支出国际研讨会上,财政部副部长楼继伟指出:“建立有中国特色的税式支出管理制度,是一项非常重要的财税配套改革措施。”2007年的全国财政工作会议进一步提出了要“稳步推进税式支出制度改革试点工作”。这说明,应用税式支出理论、建立科学规范的税式支出管理制度已被纳入我国财税体制改革的总体规划。我们有理由相信,税式支出管理改革将与其他财税改革一起,成为我国整个公共财政模式改革与发展的重要组成部分,为完善我国宏观财政经济政策体系与建设和谐社会做出贡献。

鉴于税式支出应用研究的迫切需要,李艳博士选择了税式支出理论与应用研究作为主攻方向,并专注于税式支出相关问题的全面深入探析,形成了聚焦税式支出研究的富有特色的博士论文。在付梓成书时,作者又对原有论文进行了修改补充,相信会有助于研究质量的提高。希望本书的出版能为税式支出研究领域提供有益探索与研究思路。



2008年6月

前 言

税式支出是指政府为了实现一定的社会和经济政策目标,以牺牲一定税收利益为代价,通过对基准税制的背离,向特定纳税人提供的一种税收优惠待遇,使纳税人的税收负担减轻,促进和扶持经济发展的一种特殊的政府支出。税式支出理论是西方国家四十多年来形成并正在发展的一种财税理论,颇受西方财税理论界的重视。

税式支出是我国利用税收杠杆调节经济的重要手段,其介入的领域往往是财政直接支出作用不明显或效果不理想的领域。但由于对税收优惠政策缺乏系统的梳理和管理,我国现行税收优惠制度中存在诸多问题,不仅影响了我国财政的正常收入,同时也影响了市场经济的健康发展。随着市场经济的不断深化和公共财政体制的不断完善,我国迫切需要建立税式支出制度来解决现行税式支出政策中存在的问题。因此,对税式支出理论进行深入的研究和探索就显得极其必要。我国对税式支出理论的研究始于80年代中后期,迟于西方,时间较短,至今没有形成完整的理论体系,更遑论用以指导实践。

本书研究的目的是想弥补我国当前在这一研究领域的不足,较详尽地对我国税式支出制度的有关问题进行深入的分析 and 研究,使我国的税式支出理论趋于规范化、系统化以及为构建符合我国国情的、科学的、规范的税式支出预算制度、税式支出管理制度、税式支出实践提供理论指导。本书以税式支出制度为主要

研究对象,运用西方经济学与制度经济学的基本原理,结合现代税式支出理论,对建立税式支出制度的若干理论问题进行了探索与研究,在借鉴国际经验的基础上,结合我国的实际情况,对我国税式支出预算制度、税式支出管理制度进行了构建,力争在前人研究成果的基础上有所突破和创新。

理论层面上,本书的研究不仅丰富了我国的税式支出理论,强化了人们对于税式支出成本的意识,使人们更加重视税式支出的效果,而且提出了将量化的税式支出纳入预算管理的范畴,这将使得我国政府预算更加完善,同时也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。

实践层面上,在我国实行税式支出预算制度、税式支出管理制度不仅有利于税式支出的公开化、透明化,促进税制的优化,提高财政的透明度,还有利于从整体上、宏观上对税式支出进行管理,对一定时期内税式支出产生的实际的经济、社会效益作出评价,对政府财政支出进行全面的控制和监督,从而增强中央的宏观调控能力。

本书共7章,包括绪论、税式支出基本理论研究、税式支出的经济影响分析、我国税式支出制度的框架设计、我国税式支出预算制度的建立、我国税式支出管理制度的建立和实施税式支出制度的配套政策支撑等内容。

限于水平,本书对税式支出制度的研究还只是进行初步的探索,书中难免存在观点、结论差错,敬请各位专家、学者和读者不吝指正。写作过程中研读和引用了大量前人研究的成果和资料,虽然在书中已尽力注明,仍不免有遗漏之处,在此深表感谢与歉意。

作者

2008年5月于上海

目 录

序	(1)
前 言	(1)
绪 论	(1)
第1章 税式支出基本理论研究	(20)
1.1 税式支出的基本内容	(20)
1.2 税式支出的原则分析	(27)
1.3 税式支出与财政直接支出比较分析	(35)
1.4 税式支出形式的优化	(44)
1.5 税式支出的效应分析	(54)
第2章 税式支出的经济影响分析	(61)
2.1 税式支出与经济增长	(62)
2.2 税式支出与经济稳定	(75)
2.3 税式支出与收入分配	(79)
第3章 我国税式支出制度的框架设计	(85)
3.1 我国税式支出现状评析	(85)

3.2	税式支出制度构建的必要性分析	(89)
3.3	税式支出制度构建的可行性论证	(92)
3.4	税式支出制度的基本框架	(95)
第4章	我国税式支出预算制度的构建	(105)
4.1	税式支出预算制度的构建思路	(105)
4.2	我国税式支出项目的鉴别及成本估算	(109)
4.3	我国税式支出预算规模的确定	(126)
4.4	我国税式支出预算的编制与控制	(131)
第5章	我国税式支出管理制度的构建	(141)
5.1	国外税式支出管理模式类型	(141)
5.2	我国税式支出管理模式的选择	(144)
5.3	我国税式支出管理制度的设计	(146)
第6章	实施税式支出制度的法律保障	(153)
6.1	我国税式支出管理法的制定	(153)
6.2	实施税式支出制度的配套措施	(156)
附录	中国所得税税收优惠政策	(161)
参考文献		(185)
后记		(193)

绪 论

税式支出是由西方财税理论界于 20 世纪 60 年代提出的。税式支出又称“税收支出”(Tax Expenditure),是凯恩斯主义关于财经理论的一种变通,是西方国家四十多年来形成并正在发展的一种财税理论,颇受西方财税理论界的重视。加拿大著名经济学家基尔恩斯把税式支出说成是“税收与财政上的主要发明”。^①四十多年来,西方国家广泛运用税式支出理论,有效地控制了减免税的规模,提高了减免税款的使用效益。

西方的一些经济学家认为,公共支出实际上不是一种而是两种,即一种是直接支出方式,另一种则是间接支出方式。实行直接支出方式,就是国家编制的预算,必须经过立法机关的同意,才能以预算拨款或现金支付方式来实现;实行间接支出方式,不需要编制预算,只是利用税收制度的特殊性来实现直接支出所欲实现的目的,它实

^① DE. Kierant; *The Tax Reform Process*, Canadian Taxation 2, No. 1, 1979; 转引自郭庆旺:《税收支出简论》,第 10~11 页,东北财经大学出版社,1990。

质上是税收收入未最终纳入国库前的一种预支。税收的优惠条款一经法律确定后,每一笔“预支”都比直接支出来得简便、灵活。税收优惠作为对于一般性税法条款的例外规定,自有税收以来就存在,但无论在理论上还是在实践中,它一直是作为纯粹的税收范畴存在和发展的,很少有人将它与财政支出联系起来,更不要说将它同时作为财政支出范畴对待。税式支出理论的提出无疑是财政理论上的一项重大突破。

首先,传统的财政理论一直把财政收入和财政支出作为两个不同的财政范畴或财政活动的两个不同阶段加以研究,对两者联系的分析主要体现在总量平衡上。自税式支出概念提出后,从税收优惠这一侧面把两者有机地结合起来。根据税式支出理论,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,而被视为政府财政支出的一种形式,从而更加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。其次,在传统的财政运作模式下,对税收优惠所造成的财政收入的经济损失没有数量分析,对税收优惠的效果缺乏科学缜密的评估,政府预算报告所提供的资料和政府实际活动是有差异的,或者说,政府预算报告是不完整的。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,这将使得政府预算更加完善,从而完整地反映政府的活动,同时也增强了政府预算的透明度。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,而且也可以表现为提供税收优惠这样的间接支出。最后,税式支出理论强化了人们对于税收优惠成本的意识,使人们更加重视税收优惠的效果,有利于提高税收优惠的效率。

税式支出理论的提出是对税收优惠管理的深化,它使政府从制定实施单纯税收优惠条款来对优惠对象加以控制和监督发展到以预算

形式对优惠总量进行控制以及对优惠结构进行调整,这样,一方面可以促使纳税主体明确所享受优惠的来源,重视政府与自身发展的关系,另一方面可以规范政府的行为,提高有关部门依法制定、实施税收优惠政策的责任感。同时,将税收优惠纳入财政支出范畴还会引致其管理方式的转换。既然将税收优惠纳入财政支出范畴,就需要按照支出管理的模式进行管理,需要作出合理的预算,并进行严格的分析、控制和评估,还要经过一定的法律程序,才会产生税式支出预算制度。正是由于税式支出理论具有上述优点,所以,它一出现就引起世界各国的重视,并广泛应用于各国的财政实践,在实践中取得了较好的效果。

迄今为止,美国、法国、加拿大等经济合作与发展组织(OECD)中已有14个成员国曾对税式支出理论进行了专门、系统和深入的研究,并把税式支出分析应用到预算制度中,建立了税式支出制度,取得了成功的经验。而我国对税式支出理论的研究时间较短,20世纪80年代后期,国外的税式支出理论才引入我国。随着税收优惠制度问题的日益突出,我国政府和学术界正逐步加强对税式支出问题的研究,并将其列入了财政部门的工作日程。尽管如此,从目前的实际情况来看,我国对税式支出理论的研究仍不够深入、不够系统,未能形成一套完整、规范的理论体系,难以为现实纷繁复杂的税式支出实践提供理论指导。时至今日,我国政府部门也没有建立起自己的税式支出制度。本书的研究就是想弥补我国当前在这一研究领域的缺憾,通过对税式支出理论进行深入而系统的研究,在借鉴西方发达国家成功经验的基础上,构建我国的税式支出制度,并为实践提供理论指导,解决我国目前税收优惠制度中存在的问题。

早在1955年,英国皇家利润和所得课税委员会就注意到,在赋税制度中所安排的许多税收的减免,“实际上相当于用公共的货币提

供津贴”。^① 自那时起,人们就不仅从税收角度,而且更广泛地从支出角度对税收减免问题加以研究,并且逐渐形成“税式支出”的概念。1959年,美国国会税收委员会主席威尔伯·米尔斯会同一批税务专家编写了一部长达三卷、题为《税制修正纲要》的巨著,书中着重指出了税收水平上的不公平、税收漏洞和“意外收益”而引起的扭曲导致高收入阶层和大公司所享受的优惠过多等问题产生。他所说的“税收漏洞”、“意外收益”、“优惠过多”等等,实际上指的就是税式支出。1959年,联邦德国首次在预算文件中公布了税式支出情况,1967年在《预算法》中进一步要求政府每两年向议会提交一个关于直接补贴和税收补贴的报告。

从税收发展历程看,税式支出这一概念真正起源于美国。1967年,美国哈佛大学教授、财政部官员萨里在一次讲话中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税收支出制度”。^② 他认为,应当把税收优惠视为政府的一种支出,并按照管理财政支出的方式予以量化和监督。1968年,美国将其运用于财政预算分析,公布了美国的第一个税式支出预算。此后,英、法、德等许多国家相继开始对税式支出问题进行研究,并广泛运用于实践。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。

① 李扬:《财政补贴经济分析》,第123页,上海三联出版社,1990。

② Stanley. s. surrey and Paul: *Tax Incentive as a Tool of Implement Government Policy. Compared with Government Direct Expenditure*. 1967.

1973年,萨里在《税收改革之途径》一书中,结合了美国“税式支出”的实践,在自己分析的基础上,第一次对税式支出作了理论上的阐述。自此以后,“税式支出”作为财政学上的一种新理论正式出现。

此后,税式支出的概念在范围 and 实际运用等方面得到迅速的扩展。如1974年美国《国会预算法案》将这一概念变成新国会预算程序的一个组成部分,相应地,1975年以后的所有预算法案都包括一项标题为“税式支出”的特别分析,说明税式支出的概念并提供所得税税式支出的明细表。1976年,美国众、参两院的预算委员会都指定把削减税式支出作为税收立法改革的一个目标,这是1976年的《税收改革法案》得以通过的一个重要因素。1977年,美国总统要求财政部对税式支出的每个项目进行审查,并提供一份税式支出项目是否合乎需要的评析报告。从1977年开始,美国国会除继续致力于管理持续增长的联邦预算外,还致力于分析和解决税式支出对社会经济造成的影响。1979年,萨里和另一位学者桑利在研究所得税税收结构时提出:“构成税制结构的第一个因素必定是有关正规所得税的应用方面,诸如所得税的确定、年度计算期的使用、纳税实体的确定、税率表及减免的水平。第二个制度要素由每一所得税中的特殊规定组成。这些特殊规定通常称为‘税收鼓励或税收补贴’,是与正规税制相背离的,是为了鼓励特定的行业、活动和阶层而设置的。”^①任何一种税收制度都包含了两部分内容:一部分是为实施正常税收结构所必需的条款,包括各个税种的征税对象、税率、纳税期限及征收管理等一些基本要素的规定,这些条款构成了税收的财政收入功能;另一部分即为减免税优惠等一些偏离正常税收结构的特别条款,这些特别条款构成了所得税的税式支出功能,可视为正常税收结构的补充。

^① 郭瑞祥:《税式支出国际研讨会观点综述》,《中国财经信息资料》,第6~8页,2003年28期。

美国专家和学者对税式支出理论的研究引起了世界各国及有关组织的关注。1976年国际财政学会耶路撒冷大会把“以税收诱因作为达成政府目标之政策工具的比较”作为大会主题之一进行讨论,认为各国有必要定义与估算各项税式支出,编制税式支出预算,并像对待其他预算和经济政策事项一样仔细地审查这些项目。1977年在Vama召开的国际财政协会大会上,在“补贴、税收减免与价格”的主题下,对税式支出问题进行了广泛的讨论。这两个重要的国际税收组织举办的会议,对税式支出概念的讨论与界定激发了美国以外的其他国家对于税式支出问题进行研究的热情。第一份由加拿大政府出版的《税式支出账户报告》是于1979年12月公布的,它对税式支出的概念进行了描述及分析。在这个报告出炉之后,加拿大联邦政府在1980年、1985年又相继公布了两次报告。财政部于1987年成立了税收措施评估处,组织并发起了由专家们讨论税式支出与评估报告的“约翰·杜弛学院圆桌会议”。专家们通过讨论,提出了一系列具有真知灼见的观点。1994~2002年,每年加拿大政府都要公布《加拿大政府税式支出及评估报告》。荷兰在1977年由财政部及专家学者成立了一个税式支出工作组,专门对税式支出问题进行研究,并于1987年公布了一份《关于荷兰工薪所得税的税式支出报告》,对税式支出进行定义,确定税式支出项目及计算相关的税式支出的数额,这一报告直到1994年才得以更新。1998年荷兰公布的作为1999年预算备忘录附件的第一版《税式支出年度报告》,向议会提供了一些可以深入分析税式支出预算成本的有关资料。2002年9月,作为2003年度预算备忘录的组成部分,第五版《税式支出年度报告》面世了,该报告增加了有关间接税的税式支出内容。比利时自20世纪70年代末开始对税式支出进行了理论方面的探讨,于1985年公布了第一个税式支出报告。此后,比利时立法要求每年均编制税式

支出报告,作为预算的附录一起呈交议会。澳大利亚联邦政府对税式支出也进行了深入的研究,并于1980年第一次公布了年度税式支出估算报告。1986年10月,首次公布单独的税式支出报告,详细说明了税式支出和相关的基准税制。从1998年开始,联邦政府认识到了公布税式支出详细资料的重要性,所以在《1998年预算真实性法案》中对于公布税式支出报告提出了立法上的要求。2002年的税式支出报告详细说明了大约260种税式支出项目,并提供1998~1999年至2005~2006年这7个财政年度的相关估算。

税式支出理论与政策在各国的广泛影响和实施,也引起了经济合作与发展组织极大的关注。1984年,经济合作与发展组织财政事务委员会在总结11个国家税式支出理论与实践的基础上,提交了一份题为《税式支出:问题与各国实践的评论》的专题报告。1995年,经济合作与发展组织在进一步总结14个国家税式支出制度实践经验的基础上完成了题为《税式支出——近期的经验》的专题报告。1996年,经济合作与发展组织财政事务委员会对14个成员国的税式支出制度进行了调查,分析了各国做法的差异及差异的理由,形成了根据各国有关资料整理的税式支出数量估算表。到目前为止,经济合作与发展组织中已有14个成员国家建立了税式支出制度,都已编制了本国的税式支出表,并把税式支出分析应用到预算制度和税收制度中,有些国家如奥地利、法国、德国、葡萄牙、西班牙、美国都在法律上要求政府部门公布税式支出报告。许多发展中国家(如巴西、巴基斯坦、拉脱维亚)也正在逐步接受税式支出的概念,对税式支出理论进行系统的分析研究,并试图编制自己的税式支出表。西方国家对税式支出理论已经进行了深入而系统的研究,形成了一套较完整的理论体系用以指导实践,并取得了成功的经验。

目前,各国在继续对税式支出基础问题进行研究的同时,也在探

索税式支出对预算管理、税收政策、税务管理的影响。同时,跨学科、多工具的研究方法,制度经济学、公共选择理论、公共财政理论等多种理论的运用,使税式支出领域研究得以深入与拓展。特别是近年来学者们通过对特定税式支出项目的实际效果进行深入剖析,以实证的方法客观解释税式支出的利弊效应,为税式支出政策的优化提供参考。如关于利用税收刺激吸引新投资的文章很多,有关运用税收刺激促进投资的成本效率的经验数据是不确定的。一方面,可以比较简单地说明特定的税收刺激方案需要政府付出较大的代价,但带来的投资却寥寥无几;但另一方面,税收刺激在吸引新投资方面却扮演了重要的角色,这将带来经济的大幅度增长和发展。2004年世界银行出版的《税式支出——通过税制实现的政府支出:来自发达和转型国家的经验》一书则认为,由于税式支出所放弃的收入及成本、收益都因缺乏数据而难以评估,所以税式支出的正确运用和良好的管理对任何国家来说都是一个挑战,对发展中国家和转型国家尤为如此。该书在介绍以往那些发达国家税式支出经验之外,还特别加入了对中国和波兰两个转型国家的经验分析。最后,书中承认,并不存在唯一的处理税式支出的最佳方案,我们所能做的只是通过探讨规范税式支出管理的基本原则和各国实践的具体案例,以推进优化税式支出制度目标的实现,而有关税式支出的国际讨论仍将继续。

我国的税式支出是随着经济体制和税收制度的发展变化而逐步形成的。建国五十多年来,我国先后经历了传统计划经济、有计划的商品经济和社会主义市场经济三种不同的经济体制,并建立了与之相适应的税收制度和税式支出政策。在1950~1978年的传统计划经济时期,我国税收制度分别经历了1950年建立新税制、1953年修正税制、1958年改革工商税制和统一农业税制以及1973年试行新的工商税等四次大的变革,这一时期税收制度的不断调整和改革体现