

张晋武◎著

中国

税式支出制度

ZHONGGUO
HUI SHI ZHICHU ZHIDU

构 建 研 究
GOUJIAN YANJIU

 人 民 大 学 出 版 社

中国税式支出制度 构建研究

张晋武◎著

人 民 出 版 社

责任编辑:姜 玮
版式设计:东昌文化

图书在版编目(CIP)数据

中国税式支出制度构建研究/张晋武著. -北京:人民出版社,2008.3
ISBN 978-7-01-006817-6

I. 中… II. 张… 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 012002 号

中国税式支出制度构建研究

ZHONGGUO SHUISHI ZHICHU ZHIDU GOUJIAN YANJIU

张晋武 著

人民出版社 出版发行
(100706 北京朝阳门内大街 166 号)

北京龙之冉印务有限公司印刷 新华书店经销

2008 年 3 月第 1 版 2008 年 3 月北京第 1 次印刷

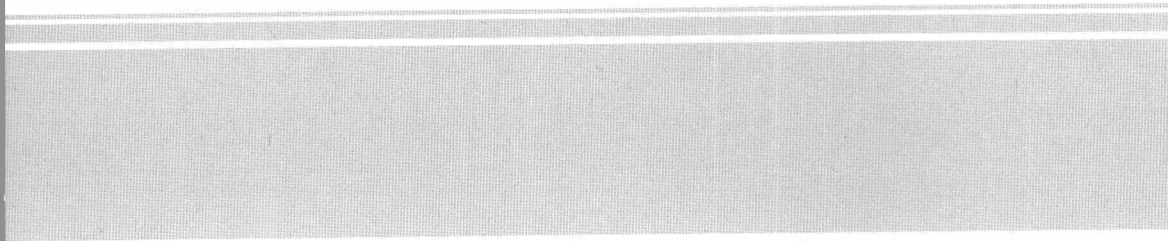
开本:710 毫米×1000 毫米 1/16 印张:20

字数:310 千字 印数:0,001-3,000 册

ISBN 978-7-01-006817-6 定价:38.00 元

邮购地址 100706 北京朝阳门内大街 166 号
人民东方图书销售中心 电话 (010)65250042 65289539

本书幸蒙河北经贸大学学术著作出版基金、
河北经贸大学财税研究所科研基金资助出版



序

闻知张晋武同志的博士学位论文《中国税式支出制度构建研究》已经修订,即将作为学术专著由人民出版社付梓出版,作为他的导师,我甚感欣慰,并愿随书附言,略述感见,是为序。

在当今我国财税研究和财税制度改革的言流里,税式支出和税式支出制度是一个既略显熟旧,又多显生鲜和让人颇具探新之感的论题。曰其熟旧,是因为西方国家从洞见税式支出现象及其问题,到正式提出税式支出概念,再到创立和逐步践行税式支出制度,已研究和探索了近半个世纪;国内对西方国家税式支出制度理论与实践的认识、借鉴和对建立中国税式支出制度的探讨,亦经年二十有余。然而,令人不能释重的是,我国虽已将建立税式支出制度列入了财税制度改革的总体规划,但时至今日,如何构建中国税式支出制度仍存在许多制度设计和技术方法层面的未解之疑,特别是还未形成一个基本的制度框架和实施战略,理论与认知层面的一些问题也有待进一步深厘。这就使得这一论题的研究仍几如处地拓荒,任重道远。

张晋武同志对税式支出与中国税式支出制度构建问题关注已久,并是国内较早笔涉该论题的研究者之一。长时间以来,他在此领域已陆续发表了多篇学术论文,并主持完成了一项国家社科基金课题,夯实了相应的研究基础和取得了一部分有价值的个人见解。本书则是他与时俱进地对这一问题研究的集成之作,当然也是他对这一问题研究的拓广凿深、图新求善之篇。记得当初他一谈及这一博士论文选题和研究内容时,我便欣然同意,缘由一是看重其显著的理论与实践意义,再就是相信他凭自己的研究志趣、研究经历、研究基础和进一步的研究设想,能够在这一问题的探讨上再度有所作为,取得新的进

展。现在看来,结果基本如期。

品读本书,主要有如下几点值得肯定和嘉许:

第一,研究内容系统、具象,研究触角多元兼及,研究视点逼近“实战”,切合时需。对于当今中国,税式支出制度的建立虽已不是一个全新的研究论题,但随着建立税式支出制度进入国家财税制度改革的实施规划和决策视野,无疑使这一论题的研究面临新的要求。现在的问题,并不是要不要建立税式支出制度,也不只是对某一个具体事项如何认识和在某一个制度节点上如何处理,而是迫切需要从制定“实战方案”和“战前准备”的研究视点出发,拿出一套富有指导性、纲领性的理论原则和多元兼及、系统一体、具象明晰的制度与策略安排。通观本书的研究目的与内容,不难发现,其突出特色之一正是力求因应此需。首先,从研究目的定位出发,研究内容构设比较全面。其中,既有相对完整、切实的制度构想,也有深入而有针对性的理论与国际经验分析;既有对国内同类研究关注较多的议题的进一步探讨,也有对诸如税式支出成本估算微观模拟模型的构建、宏观层面的税式支出成本估算、税式支出成本估算所需数据资料体系的建设、税式支出评估的内容、方式、基准等同类研究关注较少或尚未正面涉及的议题的初步阐释;特别是在中国税式支出鉴别、估算及预算管理体系框架的构建研究方面,涉及和回答了几乎所有亟待解决的关键问题。其次,围绕制度建设主题,研究触角多元兼及。其中,既有总体的指导思想 and 实施战略思考,又有各个环节的制度安排设计;既有统御性的基本原则研究,又有战术性的具体策略探讨;既有适应现实情况的短期选择,又有长远目标和逐步规范的路径考虑。而相对于构建中国税式支出制度的客观需要来说,这些研究触点显然都是不可或缺的元素。再次,本书在制度设计部分的研究中,按照税式支出制度各内容要素的逻辑顺序,逐一提出了详略不等的制度架构与技术方法建议,并统一采取了宏观与微观、战略与战术有机结合的研究思路,遵循了统一的设计思想,注意协调各制度要素在实施要求上的内在联系,故而使得其相互之间应和衔接,浑成体系。可以说,本书是迄今为止国内一部以系统、完整和制度设计见长,并较已有同类研究成果对即将发轫的改革实践更具全局指导意义和具体参考价值的应用性研究著作。

第二,立足国情,科学借鉴,以“中国特色”为主要基点寻求制度创新。税

式支出制度发源于西方发达国家的财税管理实践,构建中国税式支出制度的研究意义绝大多数是一种制度移植性研究。如果没有切实的国情意识和科学的借鉴态度,没有对本国具体国情与国外先进经验相结合的深察洞见,这种研究的意义和价值就要大打折扣,也不可能在制度构建上真正有所创新和突破。在本书的研究中,作者恪守这一要诀,一方面,注重从总体上对不同国家的税式支出制度实施情况进行比较分析和对中国的财税制度、财税管理基础及各种相关条件与问题进行甄别分析,由之总结、洞见国际经验中带有启示性、规律性的东西和中国税式支出制度的生长空间;另一方面,更注重在各个具体环节的制度设计上以中国现实条件和所要解决的问题为出发点,并将之与其他国家做法的具体背景、依据进行对比,进而权衡考量,提出对国际理论规范与实际经验的借鉴取舍意见和我们的对策。可以说,本书制度设计与策略研究部分的每一个结论,都是在立足国情、科学借鉴的前提或意境下权衡考量、借鉴取舍的结果。其中一些比较重要的制度创新举措,如具有突出阶段性特点的税式支出制度目标,适当赶超的税式支出制度实施战略,税式支出鉴别的折中策略,变通改造、灵活运用微观税式支出成本估算方略,基于相关基础与数据资料来源的宏观税式支出成本估算方法,税式支出预算管理与现行财税管理基础的衔接统合,具有一定直接约束力的税式支出数量预算控制方式等,亦都是在立足国情、科学借鉴原则下,以追求“中国特色”为基点做出的。如此,不仅使税式支出制度的中国化有了一种清晰可辨的模式,也使本书的研究在服务于改革实践方面大大增色。另外,作者在追求“中国特色”的同时,还借鉴我国许多制度变革中的教训,提出正确处理“规范”与“特色”的关系,谨防出现“规范不足,特色有余”的偏颇。这对于中国税式支出制度的成功建立和健康发展都具有积极的警示作用。本书在制度设计中认真贯彻这一意旨,也对增强同类研究的科学性具有积极的示范意义。

第三,以制度建设为纲进行理论创新,视角独特,观点颖异。本书的主题是制度建设,只有以制度建设为纲进行理论创新,方可更加彰显这种创新的价值与实际意义,也才能真正形成有独自特色的新认识、新观点。在本书探究的基本理论问题中,大多都是以往学术界作为相对独立的研究对象反复讨论的老问题,但本书对这些问题的探究在视角、观点和深度上均不是以往研究的简

单重复,而是紧紧围绕制度建设或作为其体系化制度建设研究的一个有机组成部分来猎求新知。例如,根据中国的税收优惠现状和税式支出鉴别及预算管理的实际需要,对税式支出概念做出了更具理论概括性和实际解释力的定义;为便于税式支出分析和有利于税式支出政策的优化组合,依循税式支出概念的基本内容要素,提出了新的税式支出分类方法,建立了新的税式支出分类体系。再如,在税式支出特点的分析中,基于现代财政风险管理理念,揭示了国内外研究文献均未曾注意的税式支出的或有负债性质,从而既弥补了对税式支出理论认识的疏漏,也拓宽了税式支出制度建设的视野和有助于丰富税式支出控制措施。又如,建立税式支出制度本质上也是一种财政预算意义上的公共管理改革。本书突破现有文献就税式支出制度论税式支出制度的局限,将建立税式支出制度的应然性纳入公共管理改革视野,运用对公共管理领域的各种问题最具解释力的公共经济学、新制度经济学及信息经济学的有关理论和方法进行分析,从而发现了税收优惠机制存在的与公共利益相悖的内在张力及其极易导致变相侵权、“目标取代”、“敲竹杠”和资源配置僵化等问题,并进而检讨了传统税收优惠管理模式的缺陷,揭示了税式支出制度在弥补法治不足、治理契约缺口、改进制度装置和信号传递等方面的积极意义。这种分析视角和这些观点,在中外同类研究中都是未曾有的。其不仅为建立中国税式支出制度提供了更加坚实的支撑理据,更重要的是为做出有效的税式支出制度安排提供了更深层次的理论指向。再如,本书在建立中国税式支出制度必要性的论述中特别注重剖析中国现阶段税收优惠失控、失效的特殊机制与成因,也是在强调建立税式支出制度重要意义的同时,意在从加强制度安排的针对性与有效性角度服务于实际制度建设的。

第四,实事求是,积极、理性,政策主张恳诚可信。本书是一部以资政为目的的应用性学术研究成果,而资政研究贵在政策主张恳诚可信,否则就会影响甚至丧失其生命力。恳诚可信意味着实事求是、客观严谨,意味着既要有积极的进取谋略,又要贯彻理性的科学精神,并且积极而不盲妄,理性而不畏避。本书在研究中因循了这一要求,故而提出的政策主张比较妥帖和恰如其分。这突出表现在建立中国税式支出制度指导思想和总体战略的论述上。如,作者提出对税式支出制度应合理估价,准确定位,既须充分肯定其优越性,又不

能将其看成靠一己之功包治百病的万应灵方,而应准确把握好建立税式支出制度与其他更深层次的相关制度改革的匹配关系;既须正视、立足条件和考虑交易成本,不能在制度模式选择与制度设计上单凭需要和主观意愿而要求过高,又要在优先考虑可操作性的同时尽量瞄准国际先进经验,提高起点,并且既要立足现实已具备的条件,也要立足目前或近期可能创造的条件;不仅要积极加快改革,而且更要严格遵循制度演进规律,渐次推进,并把握好税式支出制度安排与相关制度功能发挥程度的契合关系,保证建立税式支出制度与相关制度改革的协调互进。此外,本书提出的税式支出鉴别的折中与“舍稳就变”策略、以税基为基础的税式支出成本计算方法,以及对税式支出评估内容、方式和税式支出适度规模与税式支出预算控制方式国际经验的选择意见等,也都较好地体现了实事求是与积极理性的精神,具有较强的可信度和实用性。

本书对构建中国税式支出制度的研究虽然取得了若干可喜的成果,并在同类研究中显现出先进性特征,但面对这样一个错综复杂和颇具挑战性的问题,其还只能是一种有益的尝试性探索,自然仍存在缺憾与不足。诸如,多数税式支出形式的成本估算方法还缺乏进一步的实例模拟研究;宏观层面的税式支出成本估算方法尚需进一步具体化;计算机微观模拟模型的构建、税式支出风险控制等研究还仅限于原则思考的初浅层次;税式支出评估方法的研究实际上还主要是一种思路,与实际应用尚有很大距离;税式支出评估内容和基准的研究也有待进一步深入,特别是亟待建立一套具体的评价指标体系;税式支出分析和规模控制环节的数量模型分析还显不足;个别细节问题,如税式支出的连带效应及其影响的理论与实际分析亦有待进一步加强。

当然,这些缺憾与不足作为需要继续研究解决的问题不仅仅是针对本书,也是针对目前所有同类研究成果而言的。有问题就有希望。建立中国税式支出制度的宏大工程在召唤,但愿张晋武同志和其他同行为此付出更多的努力!

王国清

2007年12月

于西南财经大学

前 言

税式支出制度形成于 20 世纪 60 年代末至 70 年代初西方国家的财税管理实践。其作为一种建立在“税式支出概念”基础上的科学化、系统化的税收优惠管理制度,赋予了税收优惠同直接财政支出一样的预算管理方法和预算管理程序,是西方国家在税收优惠管理改革中取得的一项重要积极成果和财税管理制度的一大创新。借鉴西方国家经验,建立中国的税式支出制度,已列入我国财税制度改革的总体规划。

国内财税界对税式支出制度问题的研究已有 20 余年的历史,并已在诸多基本问题上取得了肯定性共识和显著进展。但对中国来说,税式支出制度毕竟是一个新事物,建立税式支出制度的尝试也尚处于初步准备阶段。无论是在西方国家经验的消化吸收借鉴方面,还是在自己的理论研究与实际制度建设方面,都还任重道远。本书的研究目的,就是力图在进一步深入认识西方国家经验的基础上,对建立中国税式支出制度涉及的基本理论和实践问题做出较系统的分析,并提出较具体和较完整的制度建设构想,以期能对实现建立中国特色税式支出制度的目标有所助益。

本书除绪论外,全部内容共分 9 章。其中,绪论部分概要介绍国内外研究进展和本书的研究思路;2~5 章主要为税式支出概念与税式支出制度的基本理论和国际经验分析;6~10 章作为全书的重点,分别从总体战略和具体制度安排两个方面系统论述中国税式支出制度的构建设想。

税式支出概念是税式支出制度的理论基础,正确借鉴和运用税式支出概念,是构建中国税式支出制度的首要前提。为此,第 2 章首先以国内外不同观点的辨析、评价为主线,采用追溯本源和综合的方法探究税式支出概念的內

涵,阐述了正确把握税式支出概念的基本原则和要领,并将税式支出定义为政府为达到一定的社会经济政策目标,通过税收制度及其执行中规定的某些与基准税制相背离的条款,以有意识地放弃一部分税收收入的形式实现的一种旨在优待一部分纳税人和特定社会经济活动的特殊财政支出,其具有与直接支出相同或相似的预算管理和控制程序。然后,借助税式支出与直接财政支出的同异比较,揭示了税式支出的特点、利弊和效应,喻示了建立税式支出制度的一般意义。

一个完整的税式支出制度包括两个方面:一是政府为实现一定的社会经济目标在税收上规定的各种优惠条款,二是为管理和控制已有的税收优惠采取的各种制度措施。前者即税式支出的具体表现形式,后者作为税式支出制度的本质内容,包括税式支出项目鉴别、税式支出成本估算、税式支出预算及报告的编制、税式支出评估等四个主要环节。第3章以此为纲,着重描述了税式支出制度的基本轮廓,并为进一步加深对税式支出制度精神的认识,逻辑地归纳和阐述了税式支出制度的财税管理功能。

不同国家建立税式支出制度的主观认识、客观需要及相关条件存在差异,具体的制度内容、形式和方法亦不尽一致。中国税式支出制度的构建,应在正确把握国外税式支出制度的精髓的基础上,着眼于国际经验与中国国情的有机结合和必要性与可行性、目的要求与条件支持的统一。基于这种考虑,第4章简要考察了西方国家税式支出制度建立的背景和发展进程,并以税式支出制度的主要内容要素为线索,对13个典型国家实施税式支出制度的具体做法进行了比较分析,从中洞见和总结出了若干带有启示性、规律性的东西,为中国税式支出制度的设计与实施安排提供了比较充分的经验鉴照。

第5章是对税式支出制度的公共管理改革视角分析。西方国家之所以建立税式支出制度,主要是直接针对财税实践中的税收优惠失控和失效,并为了达到优化财政支出结构、促进税制改革和提高财政透明度等方面的目的。但是,从更广阔的视野看,税收优惠管理属公共管理范畴。如果以对公共管理改革最具解释力的公共经济学、新制度经济学和信息经济学理论为工具进行深入分析,便可发现,税收优惠机制在发挥有利作用的同时,也存在与公共利益相悖的内在张力,极易导致变相侵权、“目标取代”及“敲竹杠”和资源配置僵

化等问题,税式支出制度则恰恰在应对这种张力和克服传统税收优惠管理的缺陷上具有弥补法治不足、治理契约缺口、完善制度装置及信号传递等多种裨益。这些理论认识,将使建立中国税式支出制度具备更加坚实的应然性基础。

中国税式支出制度的建立也是主要基于同西方国家一样的税收优惠失控问题,但中国税收优惠失控的具体机理与西方国家存在诸多差别,并属典型的政府型失控。第6章在据此强调中国建立税式支出制度的特殊必要性、澄清有关认识和现实条件分析的基础上,阐述了构建中国税式支出制度的指导思想与总体战略。即,在指导思想上,应坚持实事求是,尽力而为,循序渐进,并正确处理“规范”与“特色”的关系;税式支出制度目标的选择,应针对解决我国现阶段税收优惠运用和财政经济生活中突出矛盾的需要,主要定位于财政总量协调、税负公平保全和优惠结构优化;税式支出预算管理的范围,应主要为流转税和企业所得税,重点是针对其中一些影响较大的主要税种和经济领域的税收优惠;税式支出制度的实施步骤,应以国外全面预算管理的基本模式为目标取向,在适当超越国外准预算管理模式的的基础上,分阶段、分层次推进。

第7章是对中国税式支出鉴别的考量与尝试。税式支出鉴别是对税式支出进行定性分析的过程,其主要涉及以所得还是以消费作为标准税基、采取何种所得定义、基准税制如何界定及如何处理某些性质模糊的优惠条款的税制结构归属等问题。中国税式支出鉴别方法的考量,既需以国际经验作为基本参照,亦需针对中国的现实财税制度状况合理权衡。其一,以切实可行为主,选择借鉴比较贴近中国实际的国际经验。具体包括:在国外较细致、具有较严格的具体标准和较粗略、标准不太具体的两类鉴别办法中,选择实行介于两者之间的折中方案;在界定基准税制时,不考虑理论层面统一标准税基问题的争议;以实际税制规定下的常规所得概念和国际通行的“交易观点”界定所得税的基准税制结构;在基准税制的判断标准上,主要仿效美国财政部参考基准与正常基准并用的做法;对某些难以确切界分的优惠条款主要实行简易归置办法。其二,在进行具体鉴别时采取现实和独立原则,并忽略目前我国相关税收制度与税收政策存在的相互间不协调状况。其三,兼顾避难就易和科学规范,以较为适合我国的实用性标准为基本鉴别标准,同时辅之以政策目的性标准。其四,着眼现实可能和财政预算改革的方向,以权责发生制作为界定基准税制

与税式支出的会计基础。其五,与时俱进,随税制改革的进程对已确定的税式支出鉴别准则及时进行调整。依循上述思路,本章以企业所得税和增值税为例,进行了初步的税式支出鉴别尝试,提出了主要税制条款的鉴别准则。

第8章探讨中国税式支出成本估算的策略与方法。税式支出成本估算是 对税式支出定量分析的过程。本章基于中国目前相关情况所设想的税式支出成本估算策略要点是:第一,遵行国际通行的“初阶”规则和适当舍繁就简。第二,在估算方法上主要采用国外收入放弃法和收入收益法的基本原理,并根据现实条件,适当加以变通和改造,灵活运用。对税收递延项目的成本估算,可以按收入放弃法原理计算损失的利息,也可以考虑引入现值法的做法。第三,在税式支出成本估算的会计基础选择上,应与我国现行企业会计和税收制度使用的会计基础保持一致。第四,在对将来年度税式支出成本的预测上只能“尽力而为”。估算税式支出成本,关键是对各种形式的税式支出项目的成本如何具体计算。根据我国现行税收法规涉及的税式支出的成本发生机理,对各种形式的税式支出项目的支出数额多可在相关的税基估测基础上进行计算。税式支出成本估算可于微观、宏观两个层面同时展开探索试验。微观层面的税式支出成本估算,应以每个纳税人作为各个税式支出项目成本统计、测算的基本单位;宏观层面的税式支出成本估算应主要以各个税种为对象来估算各自税式支出成本总量的近似值,近期可采取税收收入能力估算法、样本推算法、基数估算法或回归分析法等。利用计算机微观模拟模型进行计算是现今许多先进国家确定税式支出成本数额的重要手段和方法,对此亦应积极探索,进行必要的前期准备。另外,还须适应税式支出成本估算的需要,着力推进相关数据资料体系的建设。

第9章探索建立中国税式支出评估的理论、程序与方法体系。一个完整的税式支出评估体系,应该在正确确定税式支出评估内容、目标的基础上,具备一套科学的评估方式、方法、评价指标和衡量标准。着眼税式支出政策的工具性意义,税式支出评估须以政策效果和政策方案为核心内容。现阶段中国税式支出评估体系的构建,应以税式支出政策的适合性、成果有效性和成本有效性评价作为基本点;评估的目标应主要侧重于为确定适度的税式支出规模提供数量信息、为优化税式支出结构提供行动指向、为税式支出政策资源的重

新配置和适应性调整及税收制度改革提供决策依据、为构建良好的公共财政关系和促进财税管理的科学化、民主化提供必要保证等方面;评估方式应坚持定量评估、客观评估与定性评估、主观评估并重和有机结合,并以内部评估、事后评估和正式评估为主,以后随着条件和经验的积累逐步健全。在评估方法上,可探索采用成本效益分析评估法、效应分析评估法、动态比较法、相关指标类推法与优势分析法、公众评判与评分评估法、摊提计算评估法等。在评估中,应以国家的社会经济战略目标和税式支出政策预期目标为衡量税式支出政策利弊优劣的基本标准;以满足税式支出评估内容与目的需要为依据,设置税式支出的具体衡量标准或指标,并须兼顾和正确处理相关性、可计量性与可解释性三者之间的关系。税式支出衡量准值则应按照定性评价标准和定量评价标准的不同特点,分别择定。

第10章对中国税式支出预算的编制与实施进行具体设计。税式支出预算设计需解决的第一大问题是确立税式支出预算的基本架构,具体包括税式支出报告的用途和内容、税式支出预算在整个财政预算体系中的归置及其与一般财政收支预算的联系、税式支出项目的分类及税式支出表的编列方法等。基于中国现阶段建立税式支出制度的需要,税式支出报告应主要用于控制税式支出规模和税式支出与直接支出的协调平衡,服务于税收优惠政策调整、税制改革、提高税收政策透明度及扩大税收优惠监督范围和监控力度,并据此设定税式支出报告文件的内容。税式支出报告应采取逐年滚动编制方式,滚动估算期限以三年为宜。报告中税式支出表涵盖的税种应逐步由少到多,先期试点阶段也可以先从某一类税式支出项目开始谋求突破。税式支出预算应作为财政预算体系的一个特别组成部分单独编制、成立,并以单向计列、统一分析方式纳入财政收支平衡体系。但在实施初期,可暂只作为财政预算中的一个参考性、指导性分析文件,并通过行政方式赋予其一定的实际控制效力,待形成较系统的制度规范后再使其成为财政预算的法定组成部分。从中国现阶段的财政预算和税收制度特色出发,采取以税种为基本分类,然后再按行业、部门和具体的税式支出形式进一步细分的方法来编制税式支出表最为适宜。税式支出预算设计需解决的第二大问题是选择税式支出适度规模的确定方式。根据税式支出规模的决定因素,税式支出预算规模的最高限量应从财政

收支总量平衡关系和税式支出与直接支出的结构适应性及平衡关系中分析求得,最低限量应通过税式支出的不可替代性分析求得。另外,某些国家保持税式支出增长幅度低于税收收入和直接支出增长幅度的做法,也颇值得我们借鉴。税式支出预算设计面临的第三大问题是税式支出预算管理的程序与措施安排。与我国现行财税管理制度相适应,税式支出报告可在税务部门的配合下,由财政部门的预算机构和税政机构共同编制;编制时间自每年下半年开始,并依次遵循确定规则——鉴别、估算、评估——形成正式报告——提交人代会参阅、讨论(或审议批准)和向社会公布的工作程序;税式支出预算的实施应由税政机构主管和监督,以税务部门作为具体的执行管理主体。税式支出预算管理应充分利用现行的财税管理基础,重点是突出解决好税式支出预算编制与目前已经实行的优惠退税预算管理、税式支出预算管理与现行税收优惠政策规定方式、税式支出预算管理与现行税收征管及税收优惠管理基础的衔接、适应和统合问题。在税式支出数量的预算控制措施方面,可效仿荷兰实行的分类预算控制体系与加拿大实行的支出“信件”管理办法。基于税式支出的或有负债性质,还须将税式支出风险控制作为税式支出数量预算控制的题中应有之义。

本书的创新之处主要是:

1. 本着既须遵循西方国家税式支出概念的原旨,又须考虑建立中国税式支出制度的具体需要,使其具有较强的理论概括性和实际解释力的原则,进一步完善了税式支出的定义。同时,在税式支出特点的分析中,揭示了国内外研究文献均未曾注意的税式支出的或有负债性质,既弥补了税式支出认识的理论疏漏,也有助于拓宽税式支出制度建设视野和丰富税式支出管理措施。

2. 在借鉴传统税收优惠分类的同时,按照税式支出概念的内容要素和适应税式支出分析、管理的需要,对不同形式的税式支出进行了新的分类。这不仅有利于税式支出政策的优化组合,而且对选择税式支出估算方法、评价税式支出绩效和编制税式支出报告具有直接助益。

3. 从公共管理改革视角,综合运用公共经济学、新制度经济学及信息经济学的相关理论和方法,深入分析税收优惠的特殊机制和传统税收优惠管理模式的缺陷,阐述税式支出制度的优势与积极意义,这在国内外税式支出制度理

论分析中尚属首次。由此形成的一系列建立税式支出制度的支撑理据,在结论、观点上也是全新的。

4. 建立中国税式支出制度的总体战略和税式支出项目鉴别、税式支出成本估算、税式支出预算编制与实施等具体环节的制度设计是笔者过去长期关注的研究课题。对此,笔者在有关前期研究成果中已提出过若干创新性见解,如财政总量协调、税负公平保全、优惠结构优化的税式支出制度目标,分阶段推进的税式支出制度实施步骤,税式支出鉴别的折中策略,以税基为基础的税式支出成本估算方法与计算公式,具有中国特色的税式支出预算控制方式等。本书这方面研究的主要进步,一是对以前研究成果进行了系统整合、补充、拓展、深化和完善,初步形成了一个比较完整、切实和具体的制度架构与策略体系;二是相对于自己和他人的现有研究成果,又提出了一些新的设想与观点。较为突出的如:

(1) 根据对国外税式支出制度实践效果与国内不同认识的评价和对中国建立税式支出制度现实条件的分析,提出了以客观、积极、审慎、理性为主旨的系统的制度建设指导思想。

(2) 经过多方权衡,提出了较完整的具有中国特色的税式支出鉴别方略,并在具体的“例示性”鉴别尝试中,针对中国实际,对多档税率结构、出口退税等税制条款,提出了不同于国内一些模仿性研究结论的鉴别主张。

(3) 结合中国财税管理的特殊性,对国际税式支出成本估算经验提出了系统的借鉴取舍意见。在具体税式支出形式的成本计算方法研究中,对国际公认比较繁难的现值法,改变了国内文献浅尝辄止或与一般经济分析中的现值法简单贴合而无济于实际操作的做法,就其在加速折旧成本估算中的应用程序与方法做出了详细、可资实际操作的设计。对国内文献只是简单提及的微观模拟模型构建、数据资料体系建设和尚未正面涉及的宏观税式支出成本估算,在指导思想、前期准备和方法途径上提出了若干前瞻性意见。

(4) 在对中国税式支出预算基本架构进行设计的同时,开拓性地讨论了很少为人注意的税式支出预算管理与现行财税管理基础的衔接统合问题,特别是将包括税收优惠管理在内的现行税收征管方式纳入税式支出预算管理过程,并加以改造、补充、完善,构建了一套两者有机对接、融合,具有系统性、封

闭性特点的税式支出预算管理程序和能够贯彻税式支出预算管理要求,具有全面性特点的新的税收征管及税收优惠管理制度模式。在税式支出数量控制问题上,提出了一开始就应赋予税式支出预算一定直接约束力的观点,并借鉴荷兰和加拿大的经验,结合中国税式支出政策管理的类别特点、税式支出政策的部门指向特点和预算分配与管理方式,设计出了较详细的税式支出数量控制措施体系。同时,还根据税式支出的或有性特点,对税式支出风险控制的途径与方法提出了原则设想。

5. 税式支出评估是各国税式支出制度建设中亟待系统突破的重要理论与实践环节。目前国内外研究文献对此均有所涉及,一些西方国家在实践中也取得了局部经验,但系统研究,特别是针对中国情况的制度安排意义上的系统研究,尚属空白。因此,本书对中国税式支出评估内容、目标、方式、方法及评估基准的系统论述,具有填补空白和为相应的进一步研究与制度设计奠基的意义。另外,在税式支出评估方法的探讨中,除吸收现有研究文献提出的评估方法和借鉴公共政策与直接财政支出评估采用的一些方法外,还专门增加了适用于税式支出风险评估的摊提计算评估法。

尽管本书的研究取得了诸多收获,但由于研究条件、研究手段和笔者的学识、能力所限,仍存在若干缺憾和不足。例如,绝大多数税式支出形式的成本估算方法还缺乏进一步的实例模拟研究;宏观层面的税式支出成本估算方法尚需进一步具体化;计算机微观模拟模型的构建、税式支出风险控制等研究还仅限于原则性思考的初浅层次;税式支出评估方法的研究实际上还主要是一种思路,与实际应用尚有很大距离;税式支出评估内容和基准的研究也有待进一步深入,特别是亟待建立一套具体的评价指标体系;等等。对于这些,笔者有志在以后的研究中承前再继,力争有成。

张晋武

2007年12月