

SHUI SHI ZHI CHU LI LUN CHUANG XIN YU ZHI DU TAN SUO

税式支出 理论创新与制度探索

楼继伟 主编 解学智 副主编



中国财政经济出版社

税式支出

理论创新与制度探索

楼继伟 主 编

解学智 副主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税式支出理论创新与制度探索/楼继伟主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2003.8

ISBN 7-5005-6715-4

I. 税… II. 楼… III. 税收减免-研究-中国
IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 073089 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com.cn>

E-mail: cfeph@cfec.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

880×1230 毫米 32 开 13.375 印张 342 000 字

2003 年 8 月第 1 版 2003 年 8 月北京第 1 次印刷

印数: 1—4 000 定价: 30.00 元

ISBN 7-5005-6715-4/F·5854

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

编委会名单

主 编：楼继伟

副主编：解学智

编 委：朱振民 张宝竹 史耀斌 张天犁
冯 冰 郑建新 郭垂平 夏琛舸

前 言

税式支出概念在 20 世纪 60 年代形成于美国，并由美国财政部最早将其运用于财政预算分析。此后，英国、法国、德国、荷兰、加拿大、澳大利亚等许多国家相继开始对税式支出问题进行研究，并广泛运用于实际工作。

我国研究税式支出的时间还比较短，近年来才逐步结合国情进行了探讨和研究。财政部十分关注这一问题并组织力量进行系统研究分析，主要目的是试图通过建立一种新的模式解决中国现行税收优惠制度中存在的问题。众所周知，税收优惠是中国利用税收杠杆调节经济的重要手段。经济体制改革以来，随着经济模式的转换，中国对减税、免税等一系列税收优惠措施的运用越来越广泛，税收优惠在调节社会分配和促进经济发展方面发挥了重要作用。但由于对税收优惠缺乏系统的控制、管理和监督，致使税收优惠在制度上存在过多、过滥、不透明、目标不清等问题。我们认为，解决这一问题的根本出路应是致力于税收优惠管理的系统化、规范化和科学化，应建立新的科学的模式，实行更为有效的控制方法，也就是要建立科学规范的税式支出制度。

税式支出制度是一个新事物，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，到目前为止，西方主要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，不仅是政府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 后融入世界经济一体化的要求。

财政部于 2002 年 12 月 3 日至 5 日在山东潍坊成功地举办了中国首次税式支出国际研讨会。国内外专家对主要国家税式支出制度进行了系统介绍，对中国建立税式支出制度的必要性和应采取的方法也进行了积极的研讨。本书是根据研讨会上国内外专家的论文和部分考察报告整理而成的，基本保留了原作者的观点。我们希望能从多层面、多角度介绍不同国家税式支出管理制度，以便提供给广大读者更多的思考空间。

在本书编写过程中，考虑到翻译过程中中外用词习惯存在一定的差异，我们对于一些必要的专业词汇在译文中标注了英文原文，并在附录中编录了部分有关税式支出的中英文词汇表。由于时间和编者能力所限，书中难免会有一些错误和遗漏，恳请读者批评指正！

编 者

2003 年 5 月

目 录

税式支出国际研讨会开幕词	楼继伟 (1)
关于税式支出制度建设的几点意见	解学智 (5)
努力建立适合中国国情的税式支出管理制度	史耀斌 (12)
美国税式支出预算的实践与经验	Emil M. Sunley (28)
加拿大税式支出及评估报告	Marc Seguin (48)
荷兰税式支出制度	Leo. Van den Ende (98)
澳大利亚的税式支出	Colin Brown (124)
税式支出：从年度报告到税收政策分析	Christian VALENDUC (153)
税式支出报告的国际比较	Zhicheng Li Swift (183)
微观模拟模型和税式支出估算 ——对中国企业所得税法规定的研究	Chen Duanjie (195)
关于建立科学、规范的税式支出制度的思考	解学智 史耀斌 张天犁 冯冰 张津 (206)
关于税式支出问题的再探讨	刘佐 (218)
中国现行税收优惠制度及其改革	马国强 (228)
中国税收优惠政策特殊性及其控制策略 ——兼论我国现行税制结构下税式支出预算的 控制重点	杨斌 (240)
关于我国实行税式支出预算管理的初步研究	孙钢 许文 (253)
关于德国、英国税收优惠暨税式支出制度的考察报告	

..... 赵杰 王浩川 张天犁 朱宪堂 于红卫 蔺雪冰	(280)
美国、墨西哥税式支出管理及借鉴	
..... 李新辰 容星火 李安东	(319)
国外税式支出管理制度研究	冯冰 蔺雪冰 (350)
荷兰的税式支出管理制度介绍	郭垂平 (376)
德国的税式支出管理制度介绍	谭崇钧 (392)
OECD 国家税式支出制度 (1996 年) 简介	
..... 郭垂平 夏琛舫	(404)
附录 税式支出中英文词汇表	(417)

税式支出国际研讨会开幕词

财政部副部长 楼继伟

女士们、先生们：

税式支出国际研讨会今天在历史文化名城，也是国际著名风筝之都的潍坊市正式开幕了。这次会议是根据世界银行财税技援项目计划，由财政部主办的。应邀出席会议的外方代表，有世界银行、国际货币基金组织、经济合作与发展组织（OECD）的官员，有来自加拿大、荷兰、澳大利亚财税部门的官员和专家。出席此次会议的中方代表，有国务院办公厅、国务院法制办、国务院体改委、国家计委、国家统计局、国家税务总局、海关总署等国务院有关部委的代表，财政部有关司局的业务干部、部分省市财政厅局的负责人。各位代表汇聚一堂，共同研讨税式支出管理制度，我们感到十分高兴。在此，我谨代表中华人民共和国财政部，并以我个人的名义，对参加此次会议的各位代表表示热烈的欢迎，并表示衷心的感谢！对支持和帮助我们召开这次会议的山

东省财政厅和潍坊市财政局表示诚挚的谢意!

刚刚结束的中共十六大会议,提出了“全面建设小康社会,开创中国特色社会主义事业新局面”的宏伟目标,围绕这一宏伟目标,在今后的几十年内,我国的财税体制的改革任务还十分繁重,继续推进和完善财税体制改革和进一步提高财税管理水平,全面建立适应我国社会主义市场经济发展要求的科学、高效的财政税收制度,是新时代赋予我们的光荣使命。

大家都知道,过去的13年是我国历史上财政收入增长最快、最稳定的时期。这些年来,按照建立社会主义市场经济体制的要求,我国对财政收入体系进行了一系列的改革,包括1994年以工商税制和分税制改革为核心的财税体制改革、所得税收入分享改革、税费改革等。这些改革在规范分配关系的同时,也促进了财政收入稳定增长机制的形成。2001年全国财政收入达到16386亿元,比1990年增长了4.6倍。相应地,国家财政收入占国民生产总值的比重也由1994年改革初期的11.2%提高到2001年的17.1%,国家财政实力呈稳步上升趋势。同时,我们立足国情,借鉴国际经验,稳步推进了部门预算和综合财政预算、国库集中支付制度和政府采购制度等改革,在财政支出管理的规范化方面迈出了重要步伐,促进了财政资金使用效益的明显提高。

当然我们也应看到,目前我们所实施的各项财政税收制度改革,只是建立了一个基本适应我国政治经济发展要求的财税体制框架,需要深化改革和完善的内容还有很多,许多问题尚需进一步研究解决。建立具有中国特色的税式支出管理制度,就是一项非常重要的财税配套改革措施。

税式支出制度是一个新事物,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,到目前为止,西方主要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。

中国在税收优惠政策及其管理方面都做了许多有益的探索工作，其中在税收优惠政策上，主要体现了四个方面的政策支持，一是向对外开放、招商引资实施税收优惠，进一步促进中国对外开放和国际合作与发展；二是向扩大就业实施税收优惠，配合国家创造就业岗位；三是向环保、高科技产业实施税收倾斜，支持和配合国家可持续发展战略；四是向公益性事业实施税收倾斜，促进社会各项事业的全面发展。在税收优惠管理方面，根据我国政治经济发展的任务要求，并结合我国特殊国情，我们建立了“统一税权、分级管理”的税收优惠管理框架。总的说，我国现行税收优惠政策和管理模式与中国国情是基本适应的，并在支持和配合国民经济发展方面发挥了重要作用。但是，随着我国市场经济体制的不断完善，以及面对我国加入 WTO 后国际合作与交流不断扩大的新形势，我们认为，现行我国税收优惠政策和税收优惠管理方式都需要进行适当的改革和调整。在税收优惠政策方面，我们初步设想要实现两个转变，一是从现行区域税收优惠为主向产业税收优惠为主转变，积极配合国家产业结构调整，尽可能为市场参与者创造公平竞争的税收环境；二是从直接减免税为主向间接减免税为主转变，通过税前扣除、折旧、税收抵免等手段，鼓励企业技术进步和提高企业市场竞争能力。在税收优惠管理方式上，也应改变目前以单项优惠管理为主的比较粗放的管理模式，探索实施科学、系统、高效的税收管理模式。因此，今天召开税式支出国际研讨会是非常必要的，研究和探讨国际上的各种税式支出政策和管理制度，对规范我国税收优惠政策和管理，进一步改革和完善财税管理体制将有着重要意义。希望通过这次研讨会，为建立具有中国特色的税式支出管理制度探索出一条新路子。

这次会议的研讨内容准备得很丰富，国外专家将系统地介绍税式支出理论和发展情况，也将重点地介绍美国、加拿大、荷兰、比

利时、澳大利亚等国家税式支出管理制度的具体内容和方法。同时，中方也将从不同角度提出税式支出研究观点。我相信“他山之石可以攻玉”，通过中外代表的充分交流，此次研讨会一定会取得预期的成果，为我国研究和建立税式支出管理制度提供有益的国际经验。

女士们、先生们，山东省是我国东部沿海的一个大省，山川秀丽、物产丰富、人才辈出，民情风貌很有特点。希望远道而来的外国朋友抽出时间，在山东、在潍坊考察参观，以加深对中国改革开放成果的了解，增进交流和友谊。

预祝研讨会圆满成功！

谢谢大家！

关于税式支出制度 建设的几点意见

西藏自治区人民政府副主席 解学智

建立科学规范的税式支出制度已列入我国财税制度改革的总体规划，这是一项十分复杂、艰巨的工作，不仅要在理论上解决若干认识问题，还要对实际运作过程进行合理的规划和安排。本文就其中的有关问题谈谈初步的认识。

一、税式支出理论是财政理论的新发展

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而存在和发展的，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。因此，提出税式支出这一概念无疑是财政理论上的一项重大突破，具有十分重要的理论意义和实践价值。

首先，传统财政理论一直是把财政收入和财政支出作为两个不同的财政范畴、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。而提出税式支出概念后，从税收优惠这一侧面把两者有机地结合起来了。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，而且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。

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，将使政府预算更加完善，从而完整地反映了政府的活动，增强了预算的透明度。并使人们清楚地认识到，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。

第三，税式支出概念的提出强化了人们对于税收优惠的成本意识，更加重视税收优惠的效果，有利于提高税收优惠的效率。

第四，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。

正是由于税式支出理论具有以上优点，因此，其一出现就引起世界各国的重视，并广泛应用于各国财政实践，而且在实践中取得了较好效果。

二、在中国建立科学的税式支出管理制度是一项艰巨的任务

据了解，目前世界各国的税式支出管理制度主要有三种形式：

一种是完全的预算管理，即将税式支出也像政府的其他支出那样纳入预算，并报送议会审查和批准。但实行这一模式的国家较少。第二种是准预算管理，即政府对有关税式支出的情况进行统计和分析，并作为政府预算报告的附件或说明材料报送议会，但一般无需议会审批。多数国家都采用这一模式。还有一种是有些国家仅对税式支出的某些重要项目进行估算和统计，并作为政府决策的参考，一般不报送议会。在对税式支出范围的界定、统计评估方法的选择上，各国的做法也各不相同。

我们认为，各国在税式支出管理上采取不同做法的原因是多方面的，如不同的国情、历史背景等，但仅就税式支出这一范畴自身而言，对税式支出的研究比较深入，税式支出的统计分析方法比较成熟，有关实践的历史较长，议会和政府的重视程度较高，税式支出管理制度往往也比较完善；反之，在某些方面存在欠缺，税式支出制度建设就会存在这样或那样的问题。另外，一些国家在税式支出实践中出现的认识上的分歧以及一些统计评估上的失误，也会影响税式支出制度的发展进程。在某些国家，目前就是这样一种情况。这些国家的有关部门及经济学家认为现行的税式支出统计和评估方法在诸多方面都存在缺陷，但对如何改进又存在争议，从而对税式支出制度的发展前途产生怀疑。而这些国家的税式支出制度至今仍停留在统计分析阶段，未纳入预算控制。

在我们看来，任何一种新的理论、新的制度的发展都不可能是一帆风顺的，就是在税式支出制度比较完善的国家，也曾有动议取消税式支出预算制度。所以在一些国家出现摇摆和怀疑，应视为正常的现象。税式支出理论的根基在于不论何种税收制度均会存在例外的税收优惠规定，而这些优惠必然会形成财政损失，所以有必要按照管理财政支出的方式加以控制，从而要建立税式支出管理制度，并最终将其纳入预算。显然，税式支出制度的建设不仅是必要的，也是必需的。美国、加拿大等国的实践证明，建立较为完善的

税式支出制度也是可能的。至于在这一过程中面临的各种技术问题，只能在实践中逐步解决。毫无疑问，建立规范的税式支出制度是一项复杂的工作，统计、评估方法的确立与应用，数据的捕捉，都面临各种困难，因此，改革初期既不能求全责备，也不能因噎废食，需要逐步探索，不断完善。说到底就是先进国家进行税式支出分析所用的方法和数据，也只是相对准确、比较科学，不可能尽善尽美。

为加强对税收优惠的管理，按照税式支出理论，建立和实施税式支出管理制度，这一方向无疑是正确的。但选择什么样的模式、确定何种目标，同样是值得研究的一个问题。目前多数国家仍停留在统计、分析和反映阶段，还未实现对税式支出的全面、有效控制，没有纳入预算管理。在我们看来，这些国家还处于税式支出制度发展的过渡阶段，与完善的税式支出制度尚有一定距离。一般认为，完善的税式支出制度至少应具备三个方面的特点：一是应用的各种方法科学合理，数据资料准确；二是纳入预算管理；三是形成对税式支出的全面有效控制。其中，第一条是基础和前提，第二条是形式和手段，第三条是所要达到的目标。其道理在于，没有科学、合理的方法和准确的数据，评估、分析和管理就成了无本之木，没有纳入预算管理就难以实现全面有效控制，而不能实现控制的目标，这一制度的必要性和效力就要大打折扣。在这里之所以强调要纳入预算管理，在于这一方式是现代社会政府和全体人民全面监督、管理政府财政的唯一法定有效形式，即目前只有通过预算才能实现对税式支出的全面控制。正如一位著名的税式支出学者所说，不包括税式支出的预算，不是完整的预算。

目前，我国在税式支出管理上刚刚起步，此前不能说对税收优惠没有管理措施，但大都带有临时、专项和过渡性色彩，缺乏系统、科学的管理制度。而且，由于我国的税制仍处于变更之中，税收法治环境还不健全，税收统计、评估工作基础薄弱，因而在我国

建立税式支出预算制度的困难远比发达国家大。但是，这也恰恰从反面证明在我国建立科学规范的税式支出制度的必要性和紧迫性。我国面临的现实不仅表现在税式支出规模大、种类繁多、数额不清，而且由于税收法治程度不高、管理不严，越权减免税的情况时有发生。这些问题只有通过完善税式支出制度才能加以解决。需要强调的是，在我国建立规范的税式支出制度，必须以纳入预算管理为最终目标，从一开始就要为此而设计和安排。当然，在建立税式支出制度的具体实施步骤上，则可以根据我们的实际情况逐步进行，总的原则是由简到繁、由浅入深、不断提高、逐步规范，具体来说，应先建立估算和统计制度，其次完善评估分析方法，最后实现预算管理和控制。

三、我国税式支出规模应大幅度削减

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法定措施。我国目前税收优惠过多过滥是建立税式支出制度过程中所面临的一个整体问题，必须首先解决。关于税收优惠过多过滥带来的弊端已多有分析，这里只想强调三点：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。我们知道，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别性。如果这种特殊的例外性的政策过多的话，使得多数部门和群体都可以享受，也就变成了一般性条款，这样不仅政府的税收损失大量增加，而且政策目标难以实现，成本效益比较的结果是得不偿失。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。大幅度削减税收优惠，实行简洁的税制，这是一个世界潮流。刺激经济增长只能通