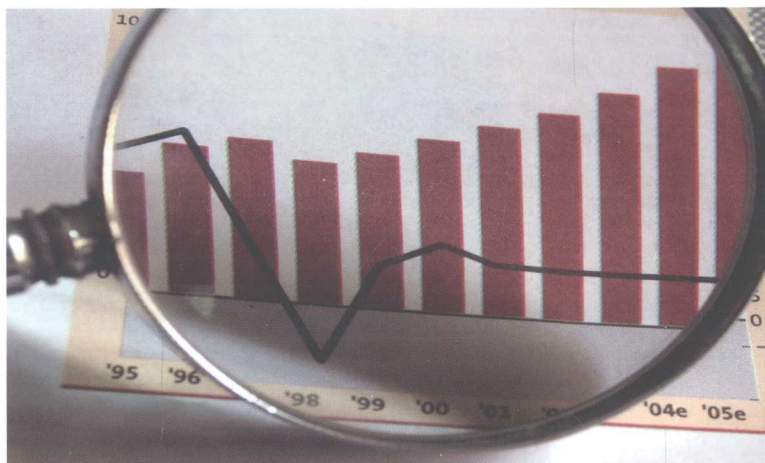


税式支出预算研究

崔惠玉 著



S_{hui}Shi ZhiChu YuSuan YanJiu

税式支出预算研究

崔惠玉 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税式支出预算研究/崔惠玉著. —北京: 中国财政经济出版社, 2011. 6

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2950 - 8

I. ①税… II. ①崔… III. ①税收减免 - 税收制度 - 研究 - 中国 IV. ①F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 108520 号

责任编辑: 张振中 杨 波 肖 蕾 责任校对: 黄亚青
封面设计: 孙俪铭 版式设计: 董生平

中国财政经济出版社出版

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

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

三河市杨庄长鸣印刷装订厂印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 32 开 10.125 印张 239 000 字

2011 年 6 月第 1 版 2011 年 6 月河北第 1 次印刷

定价: 21.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2950 - 8/F · 2500

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

本书由辽宁省教育厅资助出版

**The published book is sponsored by
the Liaoning Education Bureau**

本书由大连市人民政府资助出版

**The published book is sponsored by
the Dalian Municipal Government**

序 言

闻知崔惠玉同志的博士论文《税式支出预算研究》经过充实、修订，即将付梓出版，作为她的博士生导师，我甚感欣慰。

税式支出预算是一个新生事物，是一项对税收优惠进行科学化、系统化管理的制度创新。西方国家对此方面的研究由来已久。20世纪50年代，由于美国预算支出的不断扩张，其预算研究人员发现在其“国内收入法典”中同样包括每年数千亿美元的支出，即通过税收政策产生了相应的政府财政收入的减少，因此提出了“税式支出”的基本概念。1968年美国财政部公布了世界上第一个税式支出预算。税式支出预算管理制度目前在世界上约20多个国家以不同形式存在，实践表明税式支出预算管理制度对增强税收优惠政策实施的规范性、计划性、法制性和透明度提供了一种重要的分析和控制工具。

国内对西方国家税式支出理论和实践的研究已有20多年。20世纪80年代以来，随着经济体制的变化，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。这些税收优惠政策一方面正确发挥了税收的调节作用，另一方面也造成了财政平衡的压力和经济效率的损失。1994年我国税制改革中，明确提出“统一税法、集中税权、公平税负、简化税制、规范分配方式，理顺分配关系，保证国家财政收入的稳定增长，建立符合社会主义市场经济发展要求的税收体系”的指导思想，大幅度减少了税

收条例、实施细则中的减免税等税收优惠款项。但在实际当中，各类税收优惠政策依然呈泛滥之势，削弱了税收优惠政策的效应，造成国家税收收入大量流失。因此我国税式支出预算管理制度建立和完善已经成为加强税收优惠政策监督管理的重要途径。

尽管我国早已提出要在“十一五”初步建立税式支出预算管理制度，但时至今日，税式支出预算管理还未付诸于实践，其基本制度框架和设计还有许多待解之处，从而使这一课题的研究具有重要的理论价值和现实意义。崔惠玉同志一直对西方税式支出理论与实践及中国税式支出问题颇有关关注，几年来在此领域发表了多篇学术论文，并主持完成了一项省级课题，在税式支出预算方面取得了一些有价值的个人见解。这本专著以构建中国税式支出预算管理制度为主体，探讨了税式支出预算管理的基本要素：税式支出项目界定、税式支出项目估算、税式支出预算编制与管理等方面，对于构建我国税式支出预算管理制度是一个难能可贵的尝试。

综观全书，主要有以下几个特点：

1. 其选题顺应我国预算管理改革的潮流，契合税收优惠管理的实际需要。我国自20世纪90年代末期以来，在财政预算管理领域进行了多项改革，如部门预算改革、国库集中收付制度改革、非税收入管理改革、政府采购制度改革等等，其目标都是促进预算资金管理和使用的公开、透明和高效。而税收优惠政策的过多过滥恰恰需要通过税式支出预算管理来加强对税收优惠政策的管理和应用。在此背景下，探讨税式支出预算管理问题既是我国公共财政管理体系的客观要求，也是建立科学规范的税式支出管理制度的重要举措。

2. 关于税式支出项目的界定具有一定的先见性。税式支出

项目的鉴别和确定是建立税式支出预算管理制度基础。本书在系统梳理中国税收优惠政策现状的基础之上,结合税式支出基础理论及我国税制的特点,基于实际管理的需要对税式支出项目的界定提出了较为科学的鉴别方法。

3. 初步构建中国进口税收税式支出预算编制体系。作者结合我国提出的建立“进口税收税式支出预算”的要求,归纳进口税收优惠政策,界定进口税收税式支出项目,将其按政府支出功能进行分类,编制进口税收税式支出预算简表。对税式支出预算管理制度提出的建议和对策比较符合我国目前的现状,具有一定的可行性。

当然,由于中国税式支出理论和实践的研究历史尚短、中国税式支出实践内容的空白以及税式支出统计数据的欠缺,本书自然存在着若干的缺憾和不足。诸如,对于中国纷繁复杂的税式支出项目没有逐一加以界定,对于各税种、多种税式支出形式的成本测算还没有具体化,对于中国如何借鉴西方国家的微观模拟模型来构建中国的测算模型还没有具体探讨,对于税式支出的评价分析也较少涉及,等等。所有这些问题希望崔惠玉同志在今后的研究中不断拓展,将此研究领域作为一个长期研究的课题,作出更多有价值的成果。也希望各位专家和学者批评和指正。

马国强

2011年3月

目 录

1. 导 论	(1)
1.1 选题背景及意义	(1)
1.2 国内外关于税式支出已有的研究成果	(11)
1.3 研究范围和研究方法	(20)
1.4 研究框架	(22)
2. 税式支出预算的基本分析	(27)
2.1 税式支出的基本涵义、形式及分类	(28)
2.2 税式支出的特点	(42)
2.3 税式支出的效应	(48)
2.4 税式支出预算的基本模式	(66)
2.5 税式支出与税式支出预算的联系与区别	(75)
3. 税式支出预算的合理性分析	(79)
3.1 OECD 国家税式支出预算的合理性研究	(80)
3.2 税式支出预算与财政透明度原则	(90)
3.3 中国构建税式支出预算的现实基础	(95)
4. 税式支出项目的界定	(113)
4.1 美国税式支出项目的界定	(114)

4.2	加拿大、澳大利亚、比利时和荷兰四国税式支出项目的界定	(121)
4.3	OECD 各国税式支出项目界定的差异分析	(137)
4.4	中国税式支出项目的界定	(153)
5.	税式支出规模的测算	(165)
5.1	OECD 国家普遍应用的税式支出规模测算方法	(166)
5.2	美国等五国税式支出规模测算的实践	(172)
5.3	OECD 各国税式支出测算的对比分析与借鉴 ..	(196)
5.4	中国税式支出规模的测算	(203)
6.	税式支出预算的编制与管理	(216)
6.1	税式支出报告编制的模式及评价方法	(217)
6.2	美国等五国税式支出预算的编制与管理	(225)
6.3	OECD 各国税式支出预算编制与管理的比较与借鉴	(245)
6.4	中国税式支出预算的编制与管理	(252)
7.	结 论	(262)
	附 录	(267)
	参考文献	(299)
	后 记	(310)

1.

导 论

1.1

选题背景及意义

我国自建立社会主义市场经济体制以来，税收的财政收入主体地位以及税收对经济的宏观调控作用日益加强，人们越来越注意分析税收对国民经济各部门的不同影响。税收优惠政策便是分析的热点之一。

税收优惠是国家为扶持、鼓励纳税人的生产经营活动或减轻纳税人的经济负担而为纳税人提供的一种财政补助，很多国家采用税收优惠政策来达到政府宏观调控的特定目标。例如，为了发

展高新技术企业,美国在里根政府时期就签署了《经济复兴税法》,将税率降低到 20%:该法案增加了试验研究费减税制度,对于高出企业过去在年研究开发支出平均额的部分,将减税 25%;同时缩短机械设备的折旧年限、向高等院校拨赠设备的大幅度减税等。1992 年,克林顿政府又提出发展信息高速公路、高科技研究由军用转向民用等一系列税收优惠政策。法国自 20 世纪 80 年代规定以教育和科学研究为目的而建立的盈利公司,其有关的经营所得不予征税,无关的或关联不大的经营所得只按较低的税率征收,相当于正常税收的一半,专项损失准予从综合所得中扣除。日本采用了加速折旧的方法以促进新技术的发展和应用,加快企业的技术更新和产品的更新换代,提高企业的工作效率和效益。为了吸引外国投资,韩国在 20 世纪 60 年代就制定了《引进外资促进法》,对技术引进的外国投资减免公司税。发展到 21 世纪,税收优惠仍然是世界各国重要的宏观调控政策工具,通过有条件差别对待来影响和作用于经济,以实现国家政治、经济和社会目标。

我国进行经济体制改革以来,随着经济调节模式的转换,对减税、免税、优惠税率等一系列税收优惠措施的运用更加广泛,国家以税收优惠形式提供的财政补助数额也越来越大,税收优惠在调节宏观经济方面的作用日益显著。这些税收优惠政策在实践中对吸引外资和技术,扩大对外开放,配合经济体制改革,促进经济结构、产业结构、产品结构等的调整,对贯彻国家经济发展战略,如西部大开发、振兴东北老工业基地、增加农民收入等,对贯彻国家科技发展战略、投资战略以及消费政策战略,促进经济和社会各项事业协调发展及社会进步等方面都发挥了积极的作用。自 2003 年以来,依据党的十六届三中全会提出的“分步实施税收制度改革”的任务和“简税制、宽税基、低税率、严征

管”的税收改革指导原则，进行了较大规模的税制改革，在此过程中，税收优惠政策作为一种重要的经济手段得到了多方面的应用，例如为减轻农民税费负担于2006年全面取消农业税，为扶持农业发展，对农产品继续实行多项增值税优惠政策，免征多个方面应税收入的营业税，对企业从事农业生产经营等8项活动取得的收入免征企业所得税或减半征收，对个人或个体户取得的“四业”所得暂不征收个人所得税等。同时在保障和改善民生方面、促进区域协调发展、支持科技创新和节能环保、促进结构调整和经济发展方式方面都出台了一系列税收优惠政策以扶持和鼓励。

当然，不可否认的是，我国当前税制存在的突出问题就是税收优惠措施过多、过滥。按照《中华人民共和国最新税收优惠政策指南》（2010版）^①的统计，仅增值税、消费税、营业税、所得税等主要税种涉及税收优惠政策就有367项之多。早在1994年我国税制改革中，就明确提出了“统一税法、集中税权、公平税负、简化税制、规范分配方式，理顺分配关系，保证国家财政收入的稳定增长，建立符合社会主义市场经济发展要求的税收体系”的指导思想，大幅度减少了税收条例、实施细则中的减免税等税收优惠款项，规定“各地超越权限自行制定的各种减免税政策，一律停止执行”，“中央和地方都不再出台新的减免税政策，临时性、困难性的减免税一律暂停审批”。同时，根据国务院指示，地方政府取消了非法制定的数百项税收政策，并规定除财政部和国家税务总局以外的部委不再享有税政制定权。而实际当中的情况是，自1994年税制改革到现在，各地区依然存在越权颁

^① 《中华人民共和国最新税收优惠政策指南》（2010年版），中国财政经济出版社2010年版。参见相关税种税收优惠政策。

布新的税收优惠政策的现象,而且各地区互相攀比,竞争有限的国内、国外资金,技术以及人才,使各类税收优惠政策又呈泛滥之势,削弱了税收优惠政策的效应,造成国家税收收入大量流失^①。因此,必须认识到:税收优惠政策是把“双刃剑”,大量的、不加限制的税收优惠,会破坏国家税收法制建设,破坏税收公平,因为对一部分纳税人给予税收优惠政策势必造成对其他同类纳税人的税收歧视,而且会造成国家财政收入的减少。与国际上多数国家相比,我国的税收优惠政策特点主要表现在以下几个方面^②:一是涉及税种多,在现行 19 个税种中所有税种均有税收优惠政策规定;二是税收优惠方式广,税收形式多样;三是涉及领域较宽,第一、二、三产业全面覆盖;四是政策性税收优惠层出不穷,改革延伸到哪个领域或方向,都会有税收优惠的呼声;五是除税收法律以外的税收政策性规定繁多。其中最后一条与国外发达国家比较特征最为突出。据国家税务总局会统口径不完全统计,2004 年我国税收优惠数额(包括出口退税和减免税)达 6053.6 亿元,比前一年增长 86.2%,占当年全部工商税收的 24.04%,其中出口退税 4200 亿元,增长 105.98%,减免税 1853.6 亿元,增长 52.92%,其增长速度远远超过同期国民生产总值和税收收入的增长速度。

西方国家于 20 世纪 50 年代,由于预算支出的不断扩张,美国的预算研究人员发现在其“国内收入法典”中同样包括每年数千亿美元的支出,即通过税收政策产生了相应的政府财政收入的减少,可以被认为是一项财政支出,于是这些包含在“国内收

① 温来成:“公共财政理论与深化中国税式支出制度改革”,《中央财经大学学报》,2000 年第 5 期。

② 《中华人民共和国最新税收优惠政策指南》(2010 年版),中国财政经济出版社 2010 年版,第 7 页。

入法典”中的支出计划被称为“税收支出”(Tax Expenditure, 后国内通译为“税式支出”)。1968年美国财政部公布了世界上第一个税式支出预算。西方“税式支出”概念的提出以及税式支出预算管理体制的产生,在预算政策和税收政策两方面发挥了重要的作用,因为只有重视这些隐蔽的财政支出,政府才能有效控制其预算政策和税收政策。税式支出预算管理制度目前在世界上二十多个国家以不同形式存在,实践表明税式支出预算管理制度对增强税收优惠政策实施的规范性、计划性、法制性和透明度提供了一种重要的分析和控制工具。西方国家税式支出预算管理制度在20世纪80中后期传到我国,在当时我国税收优惠政策急剧膨胀的背景下得到了我国财税领域研究者的极大关注。从20世纪90年代开始一直到现在,我国学界关于税收优惠方面的论述俯拾即是,由中国税收优惠总体状况的分析到某项税收优惠政策(如高新产业税收优惠、涉外税收优惠等)的分析,从税收优惠方式的分析到税收优惠管理制度的构建,所有论述的观点统一为清理现有的税收优惠,完善税收优惠的方式,加强对税收优惠的监管。在大量的文献中(李雪松、葛亚萍,2000年;隋政,2001年;曲顺兰,2001年;马国强,2003年;杨斌,2003年等)都提及引进西方的税式支出管理制度,通过建立“税式支出预算制度”加强对税收优惠政策的管理,通过编制税式支出预算测算政府税收优惠的数额、纳税人的受益情况以及社会经济效益情况,从而得出科学的税收优惠效果评价,并据此确定一项税收优惠政策的去留^①。这将从根本上改变我国目前税收优惠过多、过滥、数额不清、管理不严、越权减免屡禁不止的现象,从而真正发挥税收优惠政策宏观调控的作用。由此可以看出,我国

^① 隋政:“我国税收优惠政策分析”,《财政研究》,2001年第2期。

税式支出预算管理体制的建立和完善已经成为加强税收优惠政策监督管理的重要途径。这是本书写作的背景之一。

自 20 世纪 70 年代以来,随着经济全球化的发展,各国政府支出规模不断增大,财政赤字不断增加。为了摆脱财政困境,西方各国都兴起了政府支出管理制度改革,改革的主题是提高政府支出的透明性、效率性、有效性,即以最小的投入、最佳的方式,实现最好的效果。因此,加强政府支出的绩效管理、调整财政支出结构、提高财政支出管理效率和效果已经成为现代国家财政支出管理的重要任务。我国的财政管理制度改革启动于 1999 年,这项改革的意义不亚于 1994 年我国进行分税制财政体制改革。如果说 1994 年的分税制财政体制改革为中国财政收入的稳定增长奠定了体制和机制的基础,财政支出管理制度改革则为建立社会主义市场经济体制下的公共财政体制奠定了坚实的基础。1994 年分税制财政体制改革初步理顺收入分配体制以后,财政支出管理的弊端逐渐显现出来。主要表现为:预算编制不能反映所有财政资金的运行情况、预算编制内容不够细化、预算资金使用效益低下、资金使用监督不力,财政资金供给“缺位”与“越位”并存,供给不足与资金浪费并存。从 1999 年开始,我国按照建立公共财政框架的要求,逐步推行以部门预算编制改革、国库集中收付制度改革、实行政府采购制度三项内容为核心的财政支出管理改革,这三部分内容互相联系、互相作用、密不可分。部门预算改革采用“二上二下”的预算编制流程,真正由基层预算单位自己编预算、提出支出要求,而不是由上级主管部门或财政部门代编预算,真正反映基层预算单位的要求。同时,部门预算改革将所有部门、所有财政资金都纳入政府预算管理范围,不再存在预算外循环的财政资金,使财政部门实现了财政资金管理的完整性。国库集中收付制度改革主要规范了财政支出程

序,改变以往财政逐级拨付、分散支付的方式,大部分财政资金直接由国家代理金库直接支付给用款人或单位,小部分限额内的资金由财政部门授权预算单位支付,财政资金的存储账户全部由财政部门直接管理,资金支付全部是从国库账户到用款人账户的转移,不经过任何中间程序或过渡账户,大大减少了财政资金随意挤占、挪用的中间环节,提高了财政资金使用的透明度和使用效率。政府采购制度是提高财政资金支出效率的具体操作方式,其资金运作形式实质上就是国库集中支付制度。部门预算改革为国库集中支付奠定了执行的基础,科目的细化指导了具体的政府采购内容。国库集中支付制度是部门预算顺利执行的保证,政府采购制度则强化了政府对财政资金支出的监督,提高资金支出效益,为部门预算的编制提供更科学的依据,为国库集中支付创造条件。

财政支出管理改革是一个循序渐进的过程,政府采购制度改革、部门预算改革、国库集中收付制度三项改革自1999年开始启动以来,每年向前推进一大步,逐步得到完善。2004年,中央财政进一步深化部门预算改革,在人事部等5个中央部门进行了实物费用定额试点,使公用经费定额标准的确定更加科学化、准确化。进一步加大政府采购的规模,全国政府采购规模突破2000亿,资金节约率达10%。同时,40个中央部门及所属2600多个基层预算单位实行了国库集中支付制度改革。2005年,我国积极建立科学规范的政府收支分类体系,财政部起草了《政府收支分类改革方案》,通过在中纪委、科技部、水利部等中央部委和天津、河北、海南、湖南、湖北等省市进行试点之后,于2007年1月1日起在全国范围内正式实施,4年来的改革实践证明,改革后的政府收支分类以其收支完整性、分类科学性、划分细致性奠定了我国预算编制执行细化、提高预算透明度的基础。