

李旭鸿 / 著

财
税
法
学
研
究
文
丛



总主编
刘剑文

 法律出版社
LAW PRESS · CHINA

税式支出制度的法律分析

Legal Analysis of Tax Expenditure System

税式支出制度的法律分析

Legal Analysis of Tax Expenditure System

财
税
法
学
研
究
文
丛



总主编
刘剑文

李旭鸿 / 著

 法律出版社
LAW PRESS · CHINA

图书在版编目(CIP)数据

税式支出制度的法律分析 / 李旭鸿著. —北京:
法律出版社, 2012. 3
(财税法学研究文丛)
ISBN 978 - 7 - 5118 - 3102 - 6

I. ①税… II. ①李… III. ①税收支—税收制度—
研究—中国②税法—研究—中国 IV. ①
F812. 422②D922. 220. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 015759 号

© 法律出版社·中国

责任编辑/陈 妮

装帧设计/汪奇峰

出版/法律出版社

编辑统筹/财税出版分社

总发行/中国法律图书有限公司

经销/新华书店

印刷/北京中科印刷有限公司

责任印制/吕亚莉

开本/720 毫米×960 毫米 1/16

印张/12.25 字数/210 千

版本/2012 年 4 月第 1 版

印次/2012 年 4 月第 1 次印刷

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

电子邮件/info@lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792/9779

网址/www.lawpress.com.cn

咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

全国各地中法图分、子公司电话:

第一法律书店/010-63939781/9782 西安分公司/029-85388843 重庆公司/023-65382816/2908

上海公司/021-62071010/1636 北京分公司/010-62534456 深圳公司/0755-83072995

书号:ISBN 978 - 7 - 5118 - 3102 - 6

定价:36.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

谨以此献给爱妻曾婕女士和爱子李欣蝶先生

序

在现代市场经济运行中,税收政策,特别是税收优惠政策是政府进行宏观调控的重要手段。各国在应对国际金融危机的政策实践中,也都把税收优惠作为有力武器。现代市场经济的基本特征是法制,因此,税收优惠制度与规范国家与公民的权力(利)义务关系、保障公共利益和纳税人权利,也具有重要关系。从财政支出的角度来看,税收优惠就是政府收入的抵减,是考察政府活动范围、预算完整性、财政透明、支出绩效等不能忽视的领域。因此,西方发达国家陆续自然地将对税收优惠的管理逐步转变为类似财政支出的税式支出制度。该制度肇始于20世纪60年代末的美国,并逐步扩展到英国、法国、荷兰、奥地利、加拿大、西班牙、澳大利亚、波兰、日本、韩国等经济合作与发展组织(Organization for Economic Cooperation and Development, OECD)国家。中国政府近些年来也提出了构建税式支出制度的理念,并开展了一些具有阶段性成果意义的工作。

当李旭鸿博士向我征求对其博士论文选题的意见时,对此新领域的问题,我欣然建议并鼓励他在这个领域进行拓荒,对税式支出制度进行法律分析和解析,并对中国税式支出制度的构建做些尝试。

2001年1月的一天,我收到了一封来自武汉的信件,是一位不曾相识的研究生写给我的,表达了他渴望进行经济学与法学综合性研究的心愿,他就是李旭鸿。同月,记忆中北京最冷的一个冬天,冰天雪地,李旭鸿踏着厚厚的积雪,敲开了我的家门,我感受到了他满怀求学报国的青春梦想。

李旭鸿博士后来多年在国家财政税务部门工作,曾参与

负责税式支出工作。他能够学以致用,格物致知,注重思考和总结。他具有经济学、财政学、税收学和法学,尤其是财税法学的综合性的知识背景,以及在财政部税政司的工作经历,他努力在这个领域进行一番开创性的研究,为国家财政税收事业的发展、法制化进程贡献自己的一份力量,也为财税法学术思想增加自己的一点光热。

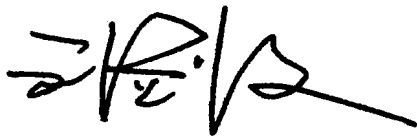
宝剑锋从磨砺出,梅花香自苦寒来。税式支出是税法和财政法理论研究中的新领域,李旭鸿博士的博士学位论文《税式支出制度的法律分析》,选择了这样一个对财税、法学界而言都相对新颖的对象,即使在当今中国财税学界,税式支出和税式支出制度都是一个既熟悉又陌生的论题,这一论题的研究任重道远。综合看国内外经济学和法学界,税式支出制度的法律分析均是鲜有前人涉足的课题。李旭鸿博士综合运用了法学和经济学分析方法,并侧重运用法学的权利义务、法律关系、主体行为后果的规范分析方法,贯通了财政法与税法的研究视角和方法。他注重实践的考察和深入解析,对西方 OECD 国家的税式支出制度进行了实证和国别比较分析,辨明了其税式支出制度差异;对中国税式支出发展历程以及管理现状进行了实证考察,介绍了中国税式支出的分类、鉴别方法以及历史发展阶段。他努力进行理论的运用与创新,运用法学分析方法和税收公法之债等理论成果,解析了税式支出法律本质、税式支出法律关系等基本的税式支出法律问题;运用主流经济法和财税法理论,注重对税式支出法律理论问题的抽象和提炼,提出和构建了普适性的税式支出原则,对税式支出的优先权问题进行了辨析、论证和批判,对税式支出的法律规范分析、税式支出制度的运行、税式支出制度的工具价值以及税式支出与人权、自由、秩序、效率、正义、公平等的目标价值,也进行了开创性的法学研究。在研究中,他密切关注中国的实践、关注理论分析的实践生命,提出了构建中国税式支出制度的法律建议。在他的上述研究成果中,诸多工作都是开创性的。这些使得《税式支出制度的法律分析》一书成为财税法中该领域的颇具创新性的力作,可以作为综合经济学与财政法学、税法学的研究典范;其研究思路 and 模式,对于财税法领域的其他课题的研究也很有借鉴价值。正如在答辩会上各位老师的评价那样,李旭鸿博士的论文及其答辩陈述,深入细致、全面准确地回答了答辩老师们的提问。李旭鸿博士没有辜负导师们的期望。

作为李旭鸿博士的指导老师,我深知他勤奋好学、孜孜求知,他扎实和复合的经济学、法学基本功,良好的学术素养,以及善于思考和分析总结的思辨能力,给我留下了深刻印象。我非常高兴看到李旭鸿博士的第一本专著,也是国内外第一本税式支出法学研究专著的问世。我乐意将本书推荐给各位读者,希望更多的专家学者关注财税法,关注财政支出和税式支出制度,不断地拓宽我国财税法研究的空间,学术关照现实,为国家法制建设和经济社会发展贡献我们的力量。

我一直认为,财税法是中国的治国安邦之道和纳税人权利保护之法,税收法治

是构建法治社会的突破口。税收收入法律制度以及财政支出法律制度,是财税法研究的主干,税式支出制度是这个主干的融合体。这个领域的具体规范和条款均体现着税法的调制功能,如鼓励高新产业发展、医疗卫生、环境保护、促进就业、社会保障等专题性的税式支出制度,这些制度包罗万象,是一个财税法研究的富矿。期待更多的专家学者能够从规范的税式支出制度的角度来关注、研究这些税收政策和制度。李旭鸿博士作为我国财税法学术界和实际工作部门的后起之秀,目前在继续从事财税法律和政策的研究、制定工作,我希望他能够秉承北大人和财税法学人的使命,知行合一,保持思索的习惯,有更多的研究成果问世,得以经世致用,实现他的青春理想。

是为序。

A stylized handwritten signature in black ink, likely belonging to Zhang Li, the author of the preface.

2011 年深秋于北京大学法学院科研楼

Foreword

Tax expenditures may be defined as public expenditures delivered through the tax system, using special tax concessions falling outside a benchmark (norm) tax system. Special tax concessions can take the form of a reduced tax rate, a tax allowance or deduction from a tax base, a tax credit deducted against tax payable, tax deferral or exemption, or other form of offset to tax liability. A tax incentive to stimulate investment is a classic example. In practice, defining a benchmark 'norm' tax system is controversial, and one observes considerable differences across countries in chosen benchmark definitions and concepts. The central output of tax expenditure accounting is the measurement of amounts of tax revenue foregone by tax expenditures—that is, revenues foregone caused by deviations of the actual tax system from the norm or benchmark tax system. Various estimation methods are observed.

In general, the motivation for regularly measuring and reporting tax expenditures in budget documents is to strengthen public governance through increased transparency and improved management of public funds. Tax expenditure reporting enables measurement of total public expenditure in various areas, delivered through direct cash outlays and through the tax system. It curbs scope for rent-seeking, is required for cost-benefit assessments of tax expenditure programmes, and guides

policy adjustment and fundamental tax reform. Six areas where tax expenditure reporting assists policy-making may be cited:

Management of overall fiscal position—by estimating revenue foregone due to tax expenditures, the government is better able to measure its fiscal position (deficit/surplus) in the presence and absence of a given tax expenditure, thereby contributing to fiscal management. Improved fiscal control also contributes to a more stable and certain fiscal framework, encouraging to investment.

Management of budget allocations—government resources are allocated in part to various policy areas (e. g. income support, industrial support, support for R&D, environmental protection) through both direct spending and tax expenditures. Total allocations (‘envelopes’) to targeted policy areas can be addressed where government has data on direct spending as well as estimates of tax expenditures.

Cost-benefit assessment of incentives—assessment of the net social benefit of tax relief targeted at a given activity and/or taxpayer group requires an assessment of tax revenues foregone by the measure. Tax expenditure measurement addresses the ‘cost’ element of such assessments. An assessment of the amount of revenue foregone and take-up under a given program is also relevant to an assessment of the positive impacts or benefits of the expenditure.

Distributional assessment of tax relief—assessment of the allocation of tax relief across different taxpayer groups enables the government to consider the income distribution impact of tax expenditure provisions (and the impact of adjusting or removing them).

Inform policy-making—assessment of the overall budgetary impact, resource-allocation and distribution effects, as well as revenue costs relative to benefits of tax expenditures, helps inform policy-making (e. g. decisions over whether to continue, abolish, or amend a tax expenditure).

Reduced scope for corruption—transparent assessment of tax expenditures reduces scope for corruption of tax administrators. This helps encourage taxpayer compliance and provides support to good governance throughout the operations of government. Indeed,

corruption on the part of tax & customs officials is often cited as a main contributing factor to poor public governance. Reduced corruption and administrative discretion in deciding tax liabilities is also encouraging to FDI, for a number of reasons (e. g. by providing greater certainty over tax treatment), and thus reduced investor uncertainty over tax liabilities including the tax treatment of other (rival) firms.

Looking across countries, there is a continuing need to document tax expenditures in a more systematic and internationally comparable manner to facilitate budget discipline and to foster tax reforms that seek to attain the advantages of broad tax bases and low statutory tax rates. Emphasis on tax expenditure reporting in the near- to medium-term is likely to entail the adoption by government of micro-simulation models needed to estimate revenue foregone through tax concessions (with reference to practices pursued for example by certain OECD countries).

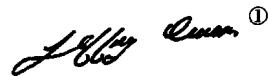
Creating tax expenditure models and datasets to enable tax expenditure measurement requires a significant resource commitment on the part of government. While the outlays are dwarfed by returns on investment, the costs are not negligible, and many countries are not as able as others to fund such work. Countries with tax expenditure measurement frameworks provide a great benefit to others where they assist, by sharing expertise. For over 15 years, the Centre for Tax Policy and Administration of the OECD has contributed to this exchange of knowledge and experience by organizing each year a 'micro-simulation tax analysis' workshop, offering quantitative models used to estimate the revenue impact of corporate income tax, personal income tax and value added tax reforms, including adjustments to tax expenditures.

Even more critical to the exercise is the adoption by countries of rules and procedures to ensure that tax expenditure reporting is embraced, and that regular reporting is undertaken to guide tax policy development. This new book by Dr. Steven Xuhong Lee is a landmark publication, for a number of reasons. Firstly, the author analyzes a number of fundamental legal issues, including the nature of tax expenditure reporting and issues involved in incorporating such reporting into law. Secondly, the author reports detailed empirical and cross-country analyses of differences in the legal basis of tax expenditure reporting in western OECD countries. Thirdly, groundbreaking legal research is presented on the role and contribution of tax expenditure reporting, and inter-

relationships with human rights and freedoms, efficiency, justice and rule of law. Lastly, the author proposes to construct a legal system to support tax expenditure reporting in China, involving the modification of the budget law of China, and the formulation of regulations on tax expenditure reporting. Detailed suggestions for practical implementation are also provided. There is no doubt that this analysis? will be invaluable as China pursues reform of its tax system.

At present, there are very few research publications addressing these important issues required to advance tax expenditure measurement and reporting. Dr. Lee's research proposes a model of tax expenditure legislation on the basis of a careful analysis of legal practices observed in tax expenditure reporting in other countries. His model provides a useful reference for improving tax expenditure systems in other countries, and in particular, for developing countries working towards establishing a tax expenditure system to support tax policy assessment and reform.

Dr. Steven Xuhong LEE has held a number of positions in the Tax Policy Department of the Ministry of Finance of China. Since 2005, as a representative of Ministry of Finance of China, he has participated as an observer in meetings of Working Party 1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs, and the related Global Forum. In 2009, the Tax Policy Department of the Ministry of Finance of China hosted in Beijing the Third International Tax Dialogue Global Conference, led by the OECD together with other international organizations. Dr. Lee was the Executive Secretary of China's planning committee, and helped ensure a successful outcome of the meeting.



Feb. , 2012.

① Director, OECD Centre for Tax Policy and Administration.

序

税式支出可以被定义为运用基准(规范)税制以外的特殊税收照顾措施而通过税收征管体系发生的财政支出。特殊税收照顾措施可以采取降低税率、从税基中的免征或减征,税收抵免,延期纳税或免税,或其他形式的对纳税义务的抵消。鼓励投资的税收优惠就是一个典型范例。在实践中,如何确定一个基准“规范”的税制是有争议的,我们可以看到在选择基准的定义和概念时,国与国之间有着显著差异。税式支出账户管理的最重要成果是测算税式支出放弃的税收金额——实际税收体系与规范或基准税制发生背离造成的财政收入损失。如何估算则有不同的方法。

一般来讲,在预算文件中定期计量和报告税收支出,是为了通过提高财政透明度和改善公共资金管理来加强政府的公共管理。税式支出报告使得测算不同领域公共开支总额成为可能,包括直接的现金支出和通过税收体系发生的间接支出。它可以遏制“寻租”范围,是税式支出项目成本效益评估的需要,并可以成为政策调整和基本税制改革的指引。税式支出报告对政策制定有推进作用,具体包括六方面:

一是对总体财政状况的管理——通过估计放弃的税式支出,政府能够更好地衡量一项税式支出存在与否的财政状况(赤字/盈余),这有利于改进财政管理。改进财政管理也有助于形成一个更加稳健和确定的财政框架,从而有利于鼓励投资。

二是预算拨款的管理——通过直接支出和税式支出,政府资源切块给了不同的政策领域(例如促进收入增长、产业

支持、对研发的支持、环保)。政府掌握了直接支出额和税式支出测算额,就能明确得出特定政策领域的支出总额。

三是对税收优惠的成本收益分析——评估针对特定活动和/或纳税人的税收优惠政策的社会净效益,需要评估该政策放弃的税收收入。税式支出测算显示了这些政策的“成本”因素。收入损失量的评估与根按照给定程序实施,也与评估积极税式支出的积极影响或利益有所关联。

四是税收优惠的分布评估——评估减免税在不同纳税人群体的分配,可以使政府考量税式支出政策对收入分配的影响(以及调整或消除它们的影响)。

五是决策服务——评估整体预算的影响,资源配置和分配的影响,以及与税式支出效益相关的收入成本,这些有助于为决策提供信息(如决定了是否继续,取消或修改税支出)。

六是减少腐败行为的范围——税式支出透明度评估减少税务官员的腐败范围。这有助于鼓励纳税人遵守税法,并对政府全程运行的良好治理提供支持。事实上,税务和海关官员的腐败经常被认为是公共治理不佳的一个主要因素。减少腐败以及降低税负行政自由裁量权还可以鼓励外国直接投资,其原因是多方面的(如为税务事项提供了更大的确定性),并且这样也降低了投资者税项负债以及包括其他公司(竞争对手)的税收待遇的不确定性。

从各个国家来看,持续需要进行更加系统化和具有国际可比性的税式支出报告,以加强预算纪律,并促进寻求拓宽税基、降低税率之优势的税制改革。近中期税式支出报告的重点,可能在于使政府采纳微观模拟模型来估计税收优惠的收入损失(如某些经合组织国家所追求的做法)。

创建满足税式支出测算要求的税式支出模型和数据库,需要政府有关部门的大力支持和资源投入。然而这项工作的成效与投资回报无法相比,而工作成本却不小,因此许多国家与别国一样无力投入开展这项工作。已经拥有税式支出测算工作框架的国家,通过分享专业知识,是其他国家大获其益。在过去的15年多的时间里,经合组织税收政策和管理中心为这种知识和经验的交流作出了贡献,中心每年组织“微观模拟税收分析”研讨会,提供定量模型,用来测算企业所得税、个人所得税和增值税的税制改革,以及税式支出调整的收入影响。

更重要的工作是,国家通过规则和程序来确保税式支出报告受到认可,并确保定期报告被接受来指导税收政策完善。李旭鸿博士的这部新书是一个具有里程碑意义的出版物,原因如下:第一,作者分析了一些税式支出的基本法律问题,包括税式支出报告的性质以及将税式支出报告法律化的重要问题;第二,作者对西方OECD国家的税式支出法律制度进行了实证和国别比较分析,辨明了其税式支出法律制度差异;第三,对税式支出报告的作用和贡献,以及税式支出报告与人权、自由、

效率、正义与法治的相互关系,进行了开创性的法律研究;第四,提出了构建支持中国税式支出制度的法律体系建议,包括修改中国预算法、制定税式支出管理条例。作者还提供了实际执行的详细的建议。毫无疑问,在中国致力于税制改革的背景下,这种分析是非常有价值的。

目前,关于这些推进税式支出计量和报告的重要问题的公开研究成果非常少。李博士的研究,在对其他国家税式支出报告反映的法律实践的认真分析的基础上,提出了一个税式支出立法的范本。他的范本对其他国家改善税式支出制度,提供了一个有益的参考,特别是对努力建立税式支出制度来支持税收政策评估和改革的发展中国家。

李旭鸿博士在中国财政部税政司的多个岗位工作过。从 2005 年开始,作为观察员国中国财政部的代表,他一直参加 OECD 财政事务委员会第一工作组的工作会议,以及有关的全球论坛会议。2009 年,中国财政部税政司在北京承办了 OECD 与其他国际组织等机构发起的第三届国际税收对话机制全球大会。李博士是中方大会委员会总指挥的执行秘书,在确保会议取得圆满成功方面作出了贡献。

杰弗瑞·欧文斯^①

2012 年 2 月

^① 经济合作与发展组织税收政策和管理中心主任。

导论	1
一、问题的缘起	1
二、国内外研究述评	5
(一) 国外研究概况述评	5
(二) 国内研究概况述评	10
三、本书的研究思路与基本内容	14
四、本书的主要研究方法	15
(一) 研究方法	15
(二) 研究手段	16
五、本书的创新与不足	16
 第一章 税式支出基本理论探索: 法学与经济学的双重视角	18
一、税式支出本质的经济学辨析	18
(一) 税式支出概念的国内外观点考辨	18
(二) 税式支出与税收优惠的特质考察	25
(三) 税式支出与财政直接支出的概念辨析	27
(四) 税式支出具体形式诠释	28
二、税式支出的法律本质: 基于公法之债理论	33
(一) 税式支出不宜作为税收之债的构成要素	35
(二) 部分税式支出是税收之债的变更	36

(三)免税的税式支出是税收之债的消灭	36
(四)税收返还税式支出是纳税人的债权	38
(五)税式支出法律性质与税收要素理论的更新	39
三、税式支出法律关系的理论探索	40
(一)税收法律关系学说评析	40
(二)税式支出法律关系的要素分析	43
(三)税式支出与财政支出的法律关系比较分析	46
四、税式支出制度构成剖析	47
(一)税式支出项目的判定鉴别	49
(二)税式支出项目的成本计量	49
(三)税式支出项目的政策效果评估	51
(四)税式支出预算的编制和执行	52
五、税式支出制度的经济效应解释	54
(一)税式支出的财政税收效应	54
(二)税式支出的微观收益效应	57
(三)税式支出的社会经济效应	58
第二章 税式支出制度的实证和比较分析	60
一、西方国家税式支出制度的实证考察	60
(一)西方国家税式支出制度溯源	60
(二)西方国家建立税式支出制度的背景探究	63
二、西方国家税式支出制度比较	64
(一)法律要求与政治功能的差异分析	64
(二)预算报告与预算模式的比较辨别	68
(三)界定计量与绩效评估的比较分析	69
(四)支出功能与分类模式的异同判定	72
(五)简明结论与经验借鉴	73
三、中国税式支出制度的沿革考察	76
(一)中国税收优惠政策的发展评析	76
(二)中国税式支出项目的管理现状考察	80
第三章 构建税式支出制度的法理问题探索	83
一、税式支出原则的理论探索	83
(一)税式支出原则的理论和实践价值	83

(二) 税式支出原则的具体内容阐释	87
(三) 税式支出原则的理论价值	89
(四) 税式支出原则的实践价值	90
二、税式支出的法律规范分析	90
(一) 税式支出的权利主体例示	91
(二) 税式支出权利主体的行为解析	94
(三) 税式支出法律规范的法律责任(后果)释要	97
三、税式支出制度的运行分析	98
(一) 税式支出立法	98
(二) 税式支出制度实施	102
(三) 税式支出实施的后续程序	103
(四) 税式支出预算管理程序	104
(五) 税式支出受益人救济程序	104
四、税式支出制度的价值分析	107
(一) 税式支出制度的工具价值	108
(二) 税式支出制度的目标价值	112
五、税式支出相对直接支出的优先权问题探析	123
(一) 税式支出优先权合理性的理论分析	123
(二) 税式支出优先权的价值分析	125
(三) 对税式支出优先权的反思与批判	125
第四章 构建中国税式支出制度的思路与立法建议	129
一、构建中国税式支出制度的必要性与可行性分析	129
(一) 中国税式支出存在问题的考察与评析	129
(二) 中国建立税式支出制度的必要性分析	132
(三) 中国建立税式支出制度的可行性考察	132
二、中国构建税式支出制度的思路探索	133
(一) 构建中国税式支出制度的主体思路	134
(二) 构建中国税式支出制度的具体设想	134
三、构建中国税式支出制度与财税法立法建议	136
(一) 构建中国税式支出制度与预算法修改建议	137
(二) 制定税式支出管理制度有关法规的立法建议	144
结论	146