

全国自然科学基金资助项目

税收 支出管理

邓子基 等著



中国经济出版社

全国自然科学基金资助项

税收支出管理

邓子基 等著

中国经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税收支出管理/邓子基等著. 北京: 中国经济出版社, 1999.1

ISBN 7-5017-4568-4

I. 税… II. 邓… III. 税收管理 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 27934 号

责任编辑: 阿 红

封面设计: 高书精

税收支出管理

邓子基 等著

*

中国经济出版社出版发行

(100037 北京市百万庄北街 3 号)

各地新华书店经销

北京艺辉胶印厂印刷

*

850×1168 毫米 1/32 13 印张 247 千字

1999 年 1 月第 1 版 1999 年 1 月第 1 次印刷

ISBN 7-5017-4568-4/F.3364

定价: 30.00 元

写在前面

《税支管理》是由我负责承担的《全国自然科学基金资助项目》的研究课题（批准号：79470075）。参加本项目调查研究的先后有：邓子基、邓力平、王陆进、刘磊、张丽霞和潘贤掌同志。他们有的参与调研计划的制订与写作提纲的讨论，有的参与阶段性调研工作，写出并发表了阶段性的部分成果；但在编写《税支管理》这本专著时，由于单位变动和工作关系，最后由邓子基、张丽霞、潘贤掌三位同志执笔编写。其分工如下：

邓子基同志承担“导言”、“第一章 税支理论”和“第六章 防止税收流失与防避税管理”的编写；

张丽霞同志承担“第三章 税支管理与宏观调控”、“第四章 税支的预算管理”和“第七章 税支管理的国际比较”的编写；

潘贤掌同志承担“第二章 税支的优化管理”、“第五章 涉外税支管理”和“第八章 我国税支管理的实践”的编写；

邓子基同志负责全书的总纂定稿。

本书是“全国自然科学基金资助项目”《税支管理》的科研成果。本书编写同志虽然作了相当努力，力求

做到：从我国国情出发，参阅国内外大量文献，进行了专题调查研究，借鉴了西方有益做法，吸收了国内部分科研成果，总结出我国税支出管理的实践经验，揭示问题，提出改革、完善我国税支出管理的建议、对策；但由于本课题研究，难度较大，国内税支出的统计资料相当缺乏，国外相关材料也不多。这就影响了本课题的定量分析和实证分析取得较好的效果。必须指出，本项目课题的科研成果只是初步的，尚须继续进行探索。

本书能顺利出版，首先要衷心感谢全国自然科学基金会和中国经济出版社的关怀帮助，同时也衷心感谢厦门大学财政金融系和财政科学研究所的大力支持。

限于主观水平与客观限制，本书一定有不少缺点、错误，热烈欢迎专家、学者和读者同志批评、指正。

邓子基

1998年7月于厦门大学

财政金融系、财政科学研究所

导 言

一、税收支出的产生与发展

(一) 西方国家税收支出的产生与发展

“税收支出 (Tax Expenditure)”这一概念起源于美国。1967年,美国财政部税收政策助理、哈佛大学教授斯坦莱·S. 萨里 (Stanley S. Surrey) 在一次讲话中第一次使用了税收支出这个词。1968年,美国财政部根据美国税收实践,首次提出了税收支出概念,并将其运用于财政预算分析,公布了美国的第一个税收支出预算。自从那时候起,税收支出的概念在其范围和实际运用方面得到迅速地扩展。例如,1974年的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年以后的所有预算案都包括一项标题为“税收支出”的特别分析,说明税收支出的概念并提供所得税税收支出的明细表。1976年,美国众、参两院的预算委员会都指定把削减税收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收支出的每个项目进行审

查，并提供一份税收支出项目是否合乎需要的评细报告。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收支出对社会经济造成的影响。

税收支出概念在美国得到系统发展的同时，也为西方其他一些发达国家所采纳，并在世界范围内得到广泛地发展和应用。1979 年，加拿大政府公布了一份联邦所得税体系与商品税体系的综合税收支出表和税收优惠的涵义分析。这项文件的公布使加拿大与美国一起成为将完整的税收支出分析应用到预算与税收制度的国家。同年，英国政府在其“1979—1980 至 1982—1983 政府支出计划”中也包括了一份“直接税收抵让与减免”的明细表。在 1980 年至 1982 年间，其它许多国家也正式采用了税收支出预算，也有许多国家（如法国、西班牙、新西兰等）在政府内部展开初步的研究。至今，绝大多数西方发达国家都编制了税收支出表，把税收支出分析应用到预算制度和税收制度中；许多发展中国家也在逐步接受税收支出的概念，并试图编制自己的税收支出表。

税收支出实践的发展推动了税收支出理论的发展。1973 年，萨里教授在其著作《税收改革之途径》一书中，结合美国的实践，在分析的基础上，第一次对税收支出作了理论上的探讨和阐述，并作为一种新的财政理论而正式出现。1979 年，萨里和另一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，是与正规税制结构相背离的，是为了鼓励特定的行业、活动和阶层而设置的。”也就是说，任何一种税收制度都包含了两部分内容：一部分为实施正常税收结构所必需的条款，包括各种税种的征税对象、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收支出功能，可看作为正常税收结构的补充。

美国专家和学者对税收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收支出，编制税收支出预算，并与其它预算和经济政策事项一样仔细地审查这些项目。第二年在 Vama 召开的国际财政协会大会，也在“补贴、税收减免与价格”的主题下，对税收支出问题进行了广泛的讨论。这两个重要的国际税收组织会议对税收支出概念的讨论与接受，激发了美国以外的国家对税收支出问题进行研究。税收支出在各国的广泛影响和实施，也引起了经济合作发展组织(OECD)极大关注。1984年，OECD中来自6个国家的

财政学者共同完成了这些国家税收支出的首次比较研究。

现在，世界各国对税收支出问题的研究，已在对税收支出概念进行界定和准则判断的基础上，探索税收支出对预算政策、税收政策和税务管理的影响，以及税收支出如何优化等问题。对税收支出领域的研究，还在进一步深入之中。

（二）我国税收支出的产生与发展

税收支出在我国早已存在，特别是建国以来，税收支出更多，只不过我们没有把减免税等税收优惠待遇概括为“税收支出”，并提升到其对预算政策和税收政策影响的高度。税收支出的思想萌芽来源于 80 年代初中期改革开放的实践和税制改革的实践。一方面，通过两步的“利改税”，税收已成为我国财政收入的主要形式，税收的地位和作用日益重要，并为各界所关注；另一方面，为了贯彻对外开放政策和吸引外资，我国规定了许多税收优惠政策。随着经济的发展，减免税的规模日益扩大，且减免税的管理存在许多混乱的现象。与此同时，国家财政收入占 GDP 比重却逐年下降，财政年年赤字。为了加强减免税的管理，人们开始对各种减免税等税收优惠进行了有益的探索，并逐步认识到：财政资金是资金，减免的税收也是资金，而且无偿地为企业和个人使用；减免税与财政无偿拨款一样，也是一种财政支出的形式，是国家对纳税人的让给。当时有人根据减免税的这种特征，把税收优惠称为“第二财政支出”、“减免税支出”等，但并没有明确提出

“税收支出”的概念。1985年左右,一些学者开始引入和介绍了国外税收支出的概念。税收支出的概念开始在理论界和实践界引起注意。1987年以后的一段时间,《财政研究》和《税务研究》等一些刊物先后发表了专门的文章,有的地方还举办了专题报告会,税收支出理论引起广泛的关注。在1989年,国家税务局和中国国际税收研究会还把它列为重点科研课题。从此,税收支出理论在我国得到了广泛地发展,并且对它的研究也在进一步深入地开展。有的学者已经试图编制我国的税收支出表。但是,政府决策部门至今还没有在复式预算中建立起税收支出预算。

二、税收支出管理的意义

一个国家或地区实行税收支出的目的是根据该国家或地区在某一特定时期的社会、经济发展目标,对特定的行业、活动和阶层实行税收优待,以示鼓励和扶持。而对税收支出进行管理,就是为了使这种税收优待能够真正达成所设定的目标,提高税收支出的工作水平和效益。具体地说,税收支出管理的意义主要体现在:

1. 有助于加强税收支出总量的计划性管理,控制税收支出规模,把税收支出的总量限定在适度的额度之内。税收支出实际上是政府对部分税收收入的放弃,税收支出的多与少,直接关系到政府实际可支配收入的多与少。若税收支出规模过大,则政府可支配收入相对就低了,可能影响到政府其他社会经济职能的发挥;若税收支出规模过

小，尽管政府收入相对会高，但可能达不到对特定行业、活动和阶层的鼓励作用，从而影响到政府社会经济目标的实现。因此，只有加强税支管理，对税支进行规模控制，使税支既不影响政府应有的可供支配收入，又实现政府在特定时期的社会经济目标。

2. 有助于减少税支对效率和公平的消极影响。政府实行税支是为了实现宏观经济的效率，若在具体操作时没有界定好税支的享受范围，或尽管界定科学，但执法不力，都会导致不该享受税收优惠的享受税收优惠，该享受税收优惠的没有享受到税收优惠，优惠范围内的纳税人享受优惠的程度不均等，形成宏观经济低效率、优惠范围内不公平。而通过加强税支管理，合理界定税支的范围、对象，明确税支的审批权限，使得应该鼓励的得到公平鼓励，不该鼓励或限制的得不到优待，做到宏观经济效率和优惠范围内经济公平相统一的理想税支。

3. 有助于集中税支管理权限，明确税支的审批权限，强化税法刚性，减少税支的随意性。长期以来，各级政府都把减免税收作为改革开放的一个重要手段，经常越权审批税收优惠，出台了一个比一个更优惠的税收优惠政策，导致各地税法不统一，税收优惠滥用，造成很坏的影响。还有一些地方税务部门不是认真把好税收优惠审批大关，而是把税收优惠作为执行税收任务的“内在调节器”。若税收任务容易完成，不是应收尽收，而是

越权给予一些纳税人减免税收；若税收任务不易完成，则该享受税收优惠的纳税人也不给予享受。因此，通过加强税收支出的管理，有利于明确各级政府和税务机关的税收减免权限，使税收优惠走上法治的轨道。

4. 通过税收支出预算的建立，一方面有利于税收支出政策的公开、透明，便于纳税人的监督；另一方面有利于投资者明确什么是政府鼓励的，什么是政府限制的，从而做出有利于政府社会经济目标实现的投资决定。预算的一个重要方面就是公开、透明。通过税收支出管理，建立税收支出预算，使纳税人对立法和执法机关进行监督，防止政府机关利用职权任意调整税收支出，导致税收支出滥用。更为重要的是，通过公开透明的预算，使得投资者尽早了解税收优惠政策，并依政府鼓励的程度相应作出投资经营的决策，最终使政府社会、经济发展目标得到贯彻和落实，并得以实现。

5. 有助于正确处理国际间的税收争端。随着税收国际一体化趋势的加强，涉外税收支出正在成为协调国际税收关系的一个重要方面。特别是发展中国家，通过对涉外税收支出的使用，扩大经济交流，吸引外资，引进先进技术和管理经验。相应地，由涉外税收支出导致的国际税收争端也就日益增多。而通过加强涉外税收支出管理，比如通过给予不同国家相同的税收待遇，与一些国家签订国际税收协定，与发生税收关系的国家共同反避税和互相给予税收饶让等手段，减少国际间的税收争端，维护合理的税

收利益，并达到扩大对外开放的目标。

三、本书的结构

对税支的理论进行介绍和探索是一个很重要的工作，目前理论界已做了许多的工作，发表了一些理论探索的文章，也出版了一些专著。但专门对税支管理进行理论探索的并不多，难以为现实纷繁复杂的税支实践的管理提供理论指导。本书的目的就是弥补这个缺憾，着重于税支管理的研究，而不过多地沉溺于税支理论的介绍。本书通过对税支如何进行管理方面的探索，为决策部门和实际工作部门提供税支管理的理论指导，提高税支管理的工作水平和效率。

在结构上，本书分八章。第一章对税支理论做简要的分析，为以后章节提供理论基础。接着共用六章的篇幅（即第二——七章）专门研究税支管理的理论。其中第二章就税支如何优化这个最重要的问题进行了探索，研究了税支税种、形式、范围的优化和税支的最优数量界限，并初步探索了税支模型；第三章分析了税支管理与宏观调控的关系，研究如何运用税支手段同经济增长、经济稳定与收入分配公平的关系，以便对宏观经济总量和经济结构进行调控，从而合理配置资源，提高宏观经济效率；第四章研究了税支的预算管理，通过建立税支预算，对税支进行预算控制，把税支纳入法制的轨道；第五章专门对涉外税支

支出的管理问题进行探索，其中又着重分析涉外税收支出与国民待遇、外商直接投资的关系和出口退税管理的问题；第六章针对税收支出的滥用问题，研究税收支出中存在的税收流失问题，防止税收流失，加强反避税的管理；第七章就税收支出的管理进行国际比较，探索和总结各国税收支出管理的特点与共同经验；最后一章对建国以来我国税收支出管理的实践进行介绍和分析，并探讨我国税收支出管理的改革和完善问题。

目 录

导 言	.....	( 1)
第一章 税收支出理论	.....	( 1)
第一节 税收支出概念的分析	.....	( 1)
第二节 税收支出的原则	.....	( 4)
第三节 税收支出与财政直接支出的选择	.....	(10)
第四节 税收支出的经济影响	.....	(18)
第二章 税收支出的优化管理	.....	(22)
第一节 税收支出税种的优化	.....	(22)
第二节 税收支出形式的优化	.....	(28)
第三节 税收支出范围的优化	.....	(41)
第四节 税收支出规模的优化	.....	(54)
第三章 税收支出管理与宏观调控	.....	(68)
第一节 税收支出与经济增长	.....	(69)
第二节 税收支出与经济稳定	.....	(105)
第三节 税收支出与收入分配公平	.....	(117)

第四章	税收支出的预算管理	(122)
第一节	建立税收支出预算是税收支出理论深化的 要求与体现	(122)
第二节	税收支出分析是建立税收支出预算的前提 条件	(129)
第三节	构建中国特色的税收支出预算	(152)
第五章	涉外税收支出管理	(163)
第一节	涉外税收支出的利弊分析	(164)
第二节	涉外税收支出与国民待遇原则	(172)
第三节	涉外税收支出与外商直接投资	(184)
第四节	我国涉外税收支出制度的改革与完善	(195)
第五节	出口退税管理	(216)
第六章	防止税收流失与反避税管理	(240)
第一节	税收支出与税收流失	(240)
第二节	税收流失与反避税	(263)
第七章	税收支出管理的国际比较	(280)
第一节	各国经济体制的比较	(280)
第二节	各国税收制度的比较	(298)
第三节	各国税收支出的比较	(307)
第四节	国外税收支出的特点与启示	(343)

第八章 我国税收支出管理的实践	(353)
第一节 传统计划经济时期的税收支出管理	(353)
第二节 有计划的商品经济时期的税收支出管理	(367)
第三节 社会主义市场经济时期的税收支出管理	(379)
第四节 我国现行税收支出管理制度的改革与完善	(387)
参考文献	(392)