我国税式支出规模扩大的对策思考

王丽辉

(许昌学院 河南许昌 461000)

【摘要】本文根据国外税式支出的研究以及对税式支出规模扩大的原因剖析,针对我国税式支出规模的现状,提出控制税式支出规模的措施,即加强法制建设、建立公共选择制度和规范的税式支出制度。

【关键词】税式支出 规模 寻租

税式支出(Tax Expenditure)的概念,最早是由美国前财政部负责税收政策的部长助理、哈佛大学教授斯坦利·S.萨里提出的。1973年,萨里在其所著的被称为税式支出理论与税式支出制度系统研究的开山之作《税收改革的途径:税式支出概念》一书中,结合美国的税收优惠政策,第一次对税式支出作了较全面的理论阐述,并正式使用了"税式支出"一词。税式支出规模是现代市场经济和政府干预体制下的一个重要的宏观经济指标,用以衡量税收优惠政策运用的力度和政府通过税收优惠政策干预社会经济运行的程度,并从税式支出与直接支出关系的角度决定着财政资源的配置格局和配置效率。税式支出规模受客观政治、经济条件的制约,在不同的国家表现可能有所不同,但是基本上是受税制、宏观调控、政治程序、经济发展水平及阶段、税式支出项目和范围的影响。税式支出是以政府放弃一部分本应收取的税收收入为代价,因此它与财政收入是互为消长的,其规模直接影响着国家的财政收入,制约着财政预算支出。

目前,我国的税式支出项目仅中央政府机构颁布的优惠条款就分为十三个大类、一百三十多个小项,而地方政府制定的各种税收优惠项目或是变相的税收优惠项目,据不完全统计有七百多个。从1994年到2006年,我国GDP年均增长7.7%,税收收入年均增长16.9%,而这期间的税式支出年均增长22.9%。2006年,税收收入达到37 636亿元,比上年增长21.9%,税式支出总额11 900亿元,比上年增长27.09%,远远超过税收收入的增幅,导致我国法定税率与实际税率严重背离,侵蚀了我国的基本税收制度,导致税收收入大量流失。

一、国外税式支出研究文献综述

Stanley S.Surry(1972)指出,鉴于税式支出易被滥用、低效和不公平等与生俱来的缺陷,其主要依赖市场决策等优点往往是一种错觉,除非能证明使用税式支出有明显的优势,否则应尽可能使用直接支出形式。此后,Comeau Robert L.(1979)和Jeffrey P.Owens(1983)等人分别对税式支出与直接支出的优缺点进行比较后也得出了基本一致的结论。美国世纪基金会税式支出工作组出版的《无处不在的税式支出》(2002)指出,尽管部分税式支出是有效的,但税式支出的增长作为一个整体却带来了降低税制累进性、掩盖政府支出规模、使税收征管复杂化等有害结果。经济合作与发展组织(OECD,2001)指出,为影响特定的经济和社会目标而采用税式支出政策,有可能带来大量的副作用。无论是短期内还是长期,各国政府都必须加以考虑,例如,在政府税收、价格、支付水平、收入分配和国际竞争方面,直接支出也可能存在这样的问题,但比较容易估计其所带来的后果。Eugene Steuerle(2004)指出,税式支出使政治家们从表面上来看,像是在削减政府的规模(因为他们在减少税收),而实际上却是在扩大政府的规模(因为他们在增加支出),这种做法不仅非常虚伪,而且显然违背了财政的透明度原则。

二、税式支出规模扩大的原因

1.税式支出具有很强的隐蔽性。税式支出相对于直接财政支出具有间接性。税式支出是在形成政府收入之前就已发生的支出,是政府资金的一种"坐支",是政府资金的间接支出;直接财政支出则是按照预算,通过国库账户直接划拨。税式支出的间接性使得它在没有编制税式支出预算之前无需经过立法机关的同意,具有很强的隐蔽性,其透明度相对较低。准确估算一项税式支出的预算成本在技术上较难操作,它不仅仅表现为政府所"放弃"的收入总和,更重要的是由此所引起的纳税人的不同的行为选择,这会形成一种无形的收益或是无形的成本。因此,税式支出项目即使要接受监督也极容易被通过,相对于公开而详细的直接财政支出来说,其受到的阻力会小得多。税式支出规模扩大也会使征税环节负担过重,另外,纳税人有时利用税式支出来达到避税的目的。税式支出的使用增加了税制的复杂性,掩盖了实际和潜在的税款征收之间的区别,这可能对政府、立法机关和公众正确认识税式支出对税制的全面影响造成困难。

2.税式支出逐渐成为利益集团谋取自身利益最大化的工具。公共选择理论认为,政府官员与厂商、消费者一样,是具有理性和私利的"理性经济人",他们关心自己在政治活动中的成本和收益,在交易过程中追求利益的最大化。在对公共部门的分析中,假定存在某种民主选举制度安排,公民在选举中依据自己所掌握的不充分、不完全的信息和个人偏好,以最有

利于自己的方式做出选择，公民的这种选择对政治家构成一种连续不断的压力，政治家为保证自己在选举中获胜而相互竞争，这样的竞争必然会使政治家在制定税式支出政策时，考虑采取自己在下一轮选举中获得选票数量最大化的税式支出管理制度。特殊利益集团、官僚和立法官员追求私利的行为，一方面导致过多的公共物品供给，另一方面导致公共物品的实际成本过高，结果便是社会资源的浪费，这正是“政府失灵”的体现。通过不同利益集团的博弈，政府采取灵活变通的税式支出措施对这些压力进行回应，以便减少税制改革过程中所受到的阻力，税式支出手段比直接的减税方案更易操作而被合理化。

3. 税式支出被视为实现某些特定政策目标的手段。政治家使用税式支出手段的初衷是实现各自不同的特定目标，在实际的运用过程中，为鼓励经济发展而出台的诸多税式支出政策，由于政策本身缺乏连贯性，因此技术统计人员很难准确估计某项减免税政策所带来的收入损失。税式支出还承担着一定的政策目标的实现任务，其有效性和合理性就更难得到检验，最终变异成为政治家维护特定集团利益的工具。税式支出只是潜在的税收流失而不是支出增长，所以经常被用来实现政府的特定目标。由于经常以总税收和政府支出占 GDP 的百分比来衡量政府对经济的干预程度，下列方法就可以不改变政府对经济的实际干预而使这些比率下降，即：将转移支付项目改按税式支出安排，或者在政府账户中，把那些必要的税收抵免或通过税收制度支付的奖金等“混杂项目”归类到税式支出项目而不是转移支付项目。

4. 税式支出引致寻租行为的产生。寻租行为在税式支出领域中的表现为：一是税制设计过程中的寻租行为，即纳税人为争取较低的国内流转税和所得税税率、加速折旧、延期纳税等税收优惠而从事的活动；二是税式支出政策执行过程中的寻租行为，即在税务机关自由裁量权范围内，纳税人为争取使用税收优惠条款或加大税收优惠力度而从事的活动。纳税人强烈的合法逐利激励和直接的非法寻租激励，造成其“用脚投票”的行为特征，并易助长其通过弄虚作假或通过游说、贿赂征税人与之合谋骗取税式支出的不法行为。政府支出部门出于预算最大化的考虑，绕开直接支出的限制，为相关的纳税人争取更多的税收优惠利益。这势必导致对公共财政资源的过度攫取，降低公共资源的总量与结构配置效率以及公共财政的营运效率。如果政府再以增税方式从经济体系中抽取额外的资源来弥补财政资源损失和缓解“公地的悲剧”的话，则又会进一步破坏财政资源的再生能力，强化纳税人利用税式支出寻租的动机。

三、控制我国税式支出规模的措施

1. 加强法制建设。就税式支出的管理主体及其权限划分而言，我国的税式支出管理存在着主体众多、权限不明的问题。尽管 1994 年的税制改革将税式支出的管理权限集中在中央及省级政府的手中，省级以下政府部门拥有很少的税收减免权，但从实践来看，为了解决那些必须由地方政府解决的特殊问题，地方政府不得不越权制定税式支出政策，几乎各层级的政府都或多或少地制定了部分税式支出政策或变相的税式支出政策。即便在中央一级的政府部门，全国人民代表大会及其常务委员会、国务院、财政部、国家税务总局、海关总署、国务院关税税则委员会等也都有权制定部分税式支出政策，并且几乎涉及所有税种。这些管理主体之间的利益目标差异，必然导致不同层级的政府或职能部门所制定的税式支出政策互相矛盾。所以，要从法律上规范政府行为，不断提高税法的立法层级和效力，以增加立法的透明度和相对稳定性。

2. 建立公共选择制度。税式支出活动的主体为纳税人和政府，根据这两类主体在税式支出失控形成中的作用大小，可将税式支出失控分为两种类型：一种是纳税人型失控，一种是政府型失控。前者是纳税人或纳税人利益集团在税式支出失控中起主要作用，后者则是政府及有关部门在税式支出失控中起主要作用，而我国的税式支出失控属于典型的政府型失控。由于政府职能错位，干预经济的目标、范围和方式不当以及财税体制上下级政府之间权责不清，导致利益边界模糊，税式支出被当成各级地方政府进行税收竞争和谋求本地利益及向上级财政争取利益的主要手段，分税制的不完善还引发了税式支出实施地区的“马太效应”。税式支出政策的制定与执行实质上是公共选择的过程，税务部门是一个政府公共部门，而税务官员是理性经济人，因此必须建立一套制度来激励与约束他们的行为。

3. 税式支出规模的控制需要建立规范的税式支出制度。如何把税式支出规模控制在一个合理的范围，这是建立规范的税式支出管理制度的一个关键性问题。借鉴他国经验确定我国税式支出规模大小及重点的同时，应对现有的税式支出项目进行清理和规范，逐步缩减税式支出总量，有计划地调整税式支出涉及的税种范围。对于已经出台的税式支出政策，要按照国家政策规定进行逐项清理，取消不符合国家规定的、各地越权出台的税式支出政策；对于准备出台的税式支出政策，要进行充分论证、合理布局，以促进地区间经济发展及行业发展的平衡；在税式支出措施上要注重各种手段的合理搭配使用，由直接优惠转变为间接优惠。由于我国税式支出管理刚刚起步，因此应分阶段、分步骤进行：第一步，先建立和实施非制度化的临时监督控制，即对某一部门或某些支出项目进行税式支出统计、测算、分析和评估，编制简单的税式支出报表。第二步，积累一定经验后，建立税式支出报告制度，即对主要税种和重点项目的税收优惠条款进行统计、分析、评估和控制，并进行定量分析，编制较为正规和系统的税式支出报告。第三步，建立全面税式支出统一账户，纳入国家预算，形成完整的税式支出预算控制。

主要参考文献

1. 哈维·S.罗森.财政学(第四版).北京：中国人民大学出版社，2000

2. 约翰·L.米克塞尔.公共财政管理：分析与应用.北京：中国人民大学出版社，2005

3. 克里斯托弗·波利特等.公共管理改革：比较分析.上海：上海译文出版社，2003