

# 税式支出与税收优惠的比较分析

王丽辉

(许昌学院 河南许昌 461000)

**【摘要】** 本文运用公共财政理论,通过对税式支出与税收优惠的比较分析,得出一个成熟的税式支出制度是公共财政体制的内在要求的结论。

**【关键词】** 税式支出 税收优惠 公共财政理论

## 一、税收优惠与税式支出的产生

税收优惠是指一个国家或地区为了达到一定的经济目标和社会目标,对特定纳税人或征税对象给予照顾和鼓励而采取的减轻或免除税负的措施。20世纪30年代以来,特别是二战之后,凯恩斯主义在西方国家日益盛行,各国政府不仅积极推行赤字财政政策,通过增加公共支出来扩张需求,刺激经济增长,而且各种税收优惠措施也作为政府推行国家干预政策的产物迅速发展起来。由于一些政府部门及决策者出于政策性考虑和谋求政治选票的需要而对税收优惠的过分青睐,加上一些特殊利益集团出于自身利益的考虑对税收优惠的追逐,使税收优惠逐步形成了一张隐蔽在税收制度中的庞大的暗网,以致出现税收优惠失控,并演绎出了形形色色的税制弊端和不良的财政经济效应。

税式支出的概念,最初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。税式支出概念的首次提出,其意义在于把大量的税收优惠以预算形式管理控制起来。1960年前后,美国财政部在研究使用税收优惠手段来达到某些特殊的社会经济政策目标时发现,没有一个政府部门对现存税收优惠政策的实施情况有完整的了解,使得政府运用税收优惠手段对社会经济运行的调控难以做到准确、适度。

公共财政理论的发展拓展了政府部门的收入和支出概念,一般来说政府收入包括税收、公债、价格和使用费等,支出则主要集中于政府购买支出、转移支出等。税式支出作为一种隐性收支形式,不仅意味着政府对纳税人在税收上的减让,而且是支出上的隐性增加。税式支出在通俗意义上就是政府的税收优惠政策,体现在普遍征收上的个别减让。提出税式支出概念后,从税收优惠这一侧面把政府收入和政府支出有机地结合起来。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,为公共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。

## 二、基于公共财政理论对税式支出与税收优惠的分析

加拿大著名的经济学家基尔恩斯称税式支出为“税收与

财政上的主要发明”。税式支出的提出在过去互不联系的税收优惠和公共财政之间建立起了一座沟通的桥梁。税收优惠是站在纳税人角度孤立地认识税收制度,没有与公共财政的支出安排有机地联系起来;而税式支出则是站在公共财政角度,把它作为一种隐性政府支出,从总量控制、结构调整和效益分析等方面认识税收优惠。

1. 是否纳入政府预算。公共财政在管理运行上必然要以现代意义的具有公开性、透明度、完整性、事前确定、严格执行的预算作为基本管理制度,其实质内容是以制度的合理安排和严密性防止公共权力扭曲,使公众利益的最大化。要让公众有知情权,知道政府理财方面的信息,进而将公众意见反馈到理财部门和立法机构,再体现到财政收支安排中,由立法机关批准预算之后,使它成为有法律效力的执行文件。

税式支出代表了一种预算政策:政府的运营可以通过财政支出体制来进行,也可以通过税收体制来进行。税式支出理论认为,税式支出不仅是政府在税收收入方面的一种让渡,也构成了政府的一种间接支出,将量化的税收优惠纳入政府支出管理范畴,从收入与支出两个角度综合考虑税收优惠,从而在更深层次上揭示了税收优惠的实质。更为重要的是,在税式支出制度下,税式支出预算报告作为反映并包含税收优惠措施成本、绩效的信息资料和统筹国家财力使用的计划文件,不仅要提交立法部门审议和以一定方式进入预算管理部门的预算确定程序,而且要向全体人民公布,直接接受公众的监督。税式支出预算报告明确显示了各项税收优惠的支出用途与所要实现的政策目标,从而也就使资源使用者承担的公共责任显性化、公开化,强化了对资源使用者的责任约束,迫使其更加主动地与政府管理者合作。

税收优惠是通过税收渠道和税收过程中的收入减少来实施公共政策、提供公共服务及配置公共资源的特殊方式,也是一种特殊的准财政活动。税收优惠的特殊机制决定了其容易与良好公共治理和良好财政预算管理所追求的目标发生偏离。税收优惠没有成本—收益分析和预算管理这一环节,从宏观上讲,对税收优惠的规模、使用方向、效益状况缺乏有效的控制和反馈系统。从微观上讲,缺乏对税收优惠政策的执行主

体(各级税务机关)进行考核审计的制度,缺乏对税收优惠政策的承受主体(企业)运用税收优惠的跟踪管理制约制度。税收优惠政策在实际工作中又有被滥用的倾向,各种优惠条款重叠,使税收制度复杂化,税收管理难度和税收成本加大。

2. 政策的制定是否具有规范的公共选择机制。公共财政是社会主义市场经济新体制所需要的财政,是一种体现民主制度、依法治国框架的理财体系,而规范的公共选择制度是公共财政赖以稳定存在的基本依托。公共财政就是要实行政府理财和公共事务管理的宪政化、法治化、民主化、科学化,财力分配和政策安排如何做出合理决策,不能由少数政府官员决定,必须越来越多地依靠法治化的程序、规范的公共选择机制来形成决策方案。公共选择是一个所有利害相关者相互博弈的过程,税收法规的调整则是利害相关者重复博弈和修正社会偏好、改进公共选择的过程。

税式支出制度的实施,一方面为公共选择和博弈各方提供了过去、现在和未来一定时期税收优惠政策的成本、效益信息,让公众在完整的信息下进行公共选择,同时也有助于直接决策者根据确保资源配置效率和公共利益的要求,将大量众多、分散的消费者偏好转化为某种更能体现公共利益的社会偏好,更好地承担起帮助改进公共选择的责任,避免出现“囚徒困境”博弈下低效率的“纳什均衡”。另一方面,每年一度或定期的税式支出报告为现行税收法规及税式支出条款提供着优劣鉴别的依据,并不断为税式支出政策的效率改进指示着新的方向,从而对税式支出资源配置起到了现实指导和政策预测的作用,防止既定税收优惠政策的某些低效率。

税收优惠作为一种典型的公共产品,具有很强的外部性,许多当事人都具有过度甚至违规攫取税收优惠资源以使自身效用最大化的内在冲动。不仅直接受益的纳税人及其利益集团是如此,各级地方政府和各个政府支出部门也是如此。尤其是在财政集权体制下,地方政府还往往会成为滥施、滥用税收优惠政策的“主谋”。在财政分权体制下,地方政府的税收优惠行为与税种和收入的分享安排有关。由于中央政府是财政风险的最终承担者,只要增加税收优惠的内部收益大于内部损失,或者可以比较方便地向中央政府转嫁财政风险,地方政府就有足够的动力加大税收优惠的力度。政府支出部门的效用目标是本部门预算最大化,增加对本部门相关纳税人的税收优惠可以变相扩大自己的实际预算与支出规模,降低获取更多直接支出的交易成本和难度。因此,各政府支出部门也往往是相关税收优惠的积极呼吁和争取者。税收征管者出于某种私利驱动或不适当的行政干预而与寻租者或干预者“合谋”,也会成为违规或滥施税收优惠的实施者。在多方博弈的情况下,需要一个有较强防护功能的制度装置或制度装置体系,税收优惠系统才能持续有效运营。

3. 是否更好地处理好政府和市场的关系。公共财政以提供公共产品和服务作为满足公共需要的基本方式。市场应该成为资源配置的基础机制,事实证明,市场主体在分散决策下的运行机制和资源配置机制更有利于解放生产力。但市场也会存在“失灵”的情况,因而需要政府进行相应的干预、调

节。凡是不能由市场有效提供的公共产品和服务,必然要由政府来提供。政府与市场的分工合作有利于生产力的解放和社会总福利与社会效益总水平的最大化。

过多的税收优惠使税收干预过度,市场机制的作用受到严重限制。正如美国学者庞普教授指出的:“广泛利用税收制度代替其他手段去干预某些经营活动,使税法成为比市场更有影响的力量。”特别是一些税收优惠条款扭曲了市场选择和资源配置,驱使一些私人的投资流向脱离了经济的内在需要,使政府失灵成为了比市场失灵更为严重的问题。而税式支出管理制度具有事前充分的成本估算,事后严谨的绩效分析和评价,形成优惠税款使用、检察、评估、反馈等环节相互衔接、良性循环的封闭体系,减少了税式支出的滥用,扩大了市场机制的作用。

4. 两者的社会效应不同。公共财政的内涵主要是由政府提供公共产品,并与税收等政府收入建立起交换关系,这种行为最终使得财政分配与市场经济更为有效地结合起来,成为经济社会合理运行的基础条件。

税式支出概念具有较强的受益感知效应,有利于培育纳税人的现代财政意识,发展出一种有助于纳税人自我道德约束的税收文化或非正式规则。税式支出通过强调财政支出的观念及在国家预算中明确列示的方法,将暗补变为明补,使纳税人真真切切地体会到国家对自己的扶持。而税收优惠的实施结果,容易使受益人产生错觉,认为政府不过是将本来属于自己的钱又归还自己,长期以来,受益的概念会逐渐淡薄,甚至可能产生国家本来就不该收取这部分税款的想法。

总之,运用公共财政理论,通过对税式支出与税收优惠的比较分析,从而得出一个成熟的税式支出管理制度是公共财政体制的内在要求的结论。我国目前在实践上还没有真正将税收优惠作为一个特殊的支出范畴来对待,还未像直接支出那样将其纳入预算管理程序,故国外那种确切意义上的税式支出,目前在我国还是不存在的。因此,我国在建立社会主义市场经济体制的同时,也在不断摸索建立具有中国特色的公共财政体制,特别是新一轮财税体制改革又将建设“阳光财政”和“扩大税基”确定为主要指导思想之一。税式支出作为一种实现预算政策和税收政策的新方法,便顺理成章地成为新一轮财税体制改革中必须考虑和予以充分重视的重要问题。我国以预算编制改革、综合预算管理改革、政府采购制度、国库管理改革、所得税收入共享制度、税费改革为重点的公共财政管理框架体系已经初步建立,所有这些都为适时出台税式支出制度提供了有利条件。目前,公共财政管理框架的初步建立,为建立税式支出制度提供了广阔的发展空间。

#### 主要参考文献

1. 陈共. 财政学(第四版). 北京: 中国人民大学出版社, 2000
2. 约翰·L. 米克塞尔著. 白彦锋, 马蔡琛译. 公共财政管理: 分析与应用. 北京: 中国人民大学出版社, 2005
3. 王雍君. 公共预算管理. 北京: 经济科学出版社, 2002