

关于税式支出管理制度的思考

暨南大学经济学院 宋燕琳 广州无线电集团有限公司 陈志勇

【摘要】 税收优惠政策是税收管理的一个重要方面,制定科学的税收优惠政策对加强税收管理具有重要的意义。本文在分析现行税收优惠政策存在的问题的基础上,阐述了建立税式支出管理制度的意义,并就如何建立税式支出管理制度提出了具体设想。

【关键词】 税收优惠 税式支出 管理制度

一、我国现行税收优惠制度存在的主要问题

我国现行税收优惠制度是随着经济体制改革和税收制度的发展变化逐步形成的,它在促进重点产业和区域发展、吸引外商投资、引进先进技术、调节社会和经济运行等方面发挥了重要的作用,但还存在一些突出问题。1994年税制改革曾对税收优惠制度和政策进行了全面的清理,取得了一定的效果,但科学、规范的税收优惠制度仍未真正建立起来。目前,税收管理还存在以下几个方面的问题:

1. 税收优惠过多过滥。我国的税收优惠遍及各个税种和各行各业,既有依法颁布的,也有越权出台的,大量优惠政策的存在形成了一种普惠制,完全改变了税收优惠属于个别照顾的本来面目。不仅如此,税收优惠的规模也越来越大,在某些领域,现行税收优惠的规模已经达到甚至超过了实际税收收入的规模。这种普惠制大大削弱了税收优惠的作用,过多的税收优惠也刺激了避税行为,采取改建、假合资方式骗取税收优惠的企业大量存在。

2. 对税收优惠缺乏成本收益观念。有些主管部门在审批税收优惠政策时,缺乏科学分析,缺乏成本效益观念,他们只是按照上级的指示或凭借主观意向给予税收优惠。因此,面对众多企业申请税收优惠的材料时,是批准还是否决,都缺乏过硬的判断标准,而一些批准也往往缺乏客观依据,这样就很难把握优惠的幅度,从而只好相互参照,这样导致“广施恩泽”。这也是造成税收优惠过多的原因之一。

3. 税收优惠存在相互抵消的情况。任何一项税收优惠政策,在对享受优惠政策的纳税人发挥既定的积极作用的同时也会对不享受优惠政策的纳税人产生逆向的作用,导致社会效益的损失。由于我国的税收减免权比较分散,一些部门出台税收优惠政策时又存在随意性,因此造成许多税收优惠政策的作用相互抵消。而一项新优惠政策的出台,又会对已有的优惠政策产生影响,这种影响可能是正面的,也可能是负面的。因此,每一项优惠政策的出台都应该是非常审慎的,以便尽可能扩大其正面影响,减少其负面影响,从而尽可能减少社会效益的损失。

4. 税收优惠政策的手段比较单一。目前,我国绝大多数税收优惠政策采取的都是以减免税及退税为具体形式的直接

优惠方式,对于投资抵免、加速折旧、延期纳税等间接优惠方式则采用得较少。也就是说,我们的税收优惠方式还比较单一。直接优惠方式简单明了,纳税人直接受益,但这种受益与纳税人的经营活动关联度较小,且容易导致政府收入的损失,因此受预算的约束较大。间接优惠方式以纳税人一定的经营活动为前提,可以激励纳税人调整其经营活动,对税收优惠管理比较规范的国家多采用间接优惠方式。

5. 税收优惠缺乏时效性。税收优惠缺乏时效性有两种表现形式:①对给予的税收优惠政策没有时间上的期限,只要政策不做调整,纳税人便可以永久享受。②税收优惠政策虽然有时间上的限制,但期限千篇一律,不是“两免三减半”,便是“一免两减”,导致一些纳税人钻政策的空子,一旦优惠政策到期,便重新设立企业,继续享受优惠政策。

上述问题的存在,一方面,违背了基准税制的立法精神,破坏了税收的公平环境,降低了税收优惠政策的预期效果;另一方面,也扭曲了征纳双方的权利与义务关系,造成政府职能部门越权减免税收与纳税人过度依赖税收优惠政策的现象并存,使得征纳双方都重权利而轻义务,给依法治税的环境带来了消极的影响。

二、建立税式支出管理制度的意义

1. 税式支出管理是一种先进管理方法。发达国家税收管理的经验是侧重对税收采取间接优惠方式的政策。税式支出管理就是税收间接优惠的一种有效方式。税式支出理论是根据税收优惠的实质——取之于民,用之于民,把财政收入与财政支出两个不同的范畴结合起来,使之达到相互制衡。税式支出管理能减少税收减免的随意性,强化税收优惠的成本意识,提高税收优惠的政策效应。

2. 税式支出管理能有效控制税收优惠。税式支出管理的总目标是总量适度、结构优化,既要考虑财政的总体承受能力,使预算直接支出和税式支出的总规模控制在适度、合理的范围内;又要做到直接支出和税式支出的相互协调、平衡,使各类、各项税式支出的安排适当、妥帖。

3. 税式支出管理能提高税式支出效率。长期以来,我国在广泛运用税收优惠政策时忽视了对其效果的反馈和监督考核。建立税式支出管理制度就是要解决这一问题,即通过科学

的方法将税式支出的数量完整地统计出来,对其效果进行全面的评估,并根据评估的结果做出保留、扩大、缩减、取消的决定,这就需要将税式支出与直接支出同等对待,运用成本效益方法,评估其效率,准确把握政府付出了多少税收成本,带来了多大经济效益。在此基础上,还要按照成本效益分析的原则将税式支出与预算直接支出加以比较,平衡矛盾,以改善整体的支出结构,这样有利于政府在税式支出安排上保优舍劣,提高税式支出的整体效率。

三、建立税式支出管理制度的几点设想

1.明确税收优惠政策的重点和支持方式。建立税式支出制度的初衷是为了更好地规范税收优惠政策,因此明确税收优惠政策的重点和支持方式是建立税式支出制度的逻辑起点。总的来说,在今后一个时期要做到“四个转变”:

(1)控制总量,使税收优惠项目由过多向总量适当转变。按照发达国家的经验,税收优惠一般以所得税为主,对流转税实行减免优惠的很少。其原因是流转税特别是增值税具有链接式特征,属中性税收,实行税收优惠不易控制,制度成本较高。因此,今后我国应有计划地调整税收优惠的税种范围,减少税收优惠的总量。

(2)调整结构,使税收优惠政策作用范围由以区域优惠为主向以产业优惠为主转变。应配合国家的产业政策,尽可能地与市场参与者创造公平竞争的税收环境。

(3)优化税收优惠政策的方式,逐步实现从直接减免向间接减免转变。按照税式支出理论,税收优惠的方式有直接优惠和间接优惠两种。直接优惠指直接减免,是一种税额式优惠;间接优惠包括税前扣除、加速折旧、税收抵免等多种方式,是一种税基式优惠,具有鼓励企业技术进步和提高市场竞争力的作用,而且能够体现出公平性,因此它为大多数国家所采用。今后,我国税收优惠政策也应体现以间接优惠为主的原则,从而强化税法的公平性和科学性。

(4)调整税收优惠的管理方式,使税收优惠管理从以单项管理为主的粗放管理方式向综合管理的细化管理方式转变。总体而言,我国税收优惠可以划分为法定优惠、特定优惠及临时优惠。法定优惠具有固定性、普遍性、稳定性的特点,侧重于中长期调节;特定优惠一般侧重于中短期目标调节;而临时优惠则主要是对个别纳税人的特殊临时困难的解决办法,具有一定的补贴照顾性质。我国今后的税收优惠重点应放在法定优惠和特定优惠上,尽量减少临时优惠,并将税收优惠作为一个完整的系统工程来看待,从支持经济发展的长远目标出发来优化管理方式。

2.逐步建立税式支出预算制度。国际经验表明,以全面预算管理为手段的预算管理制度,是税式支出管理的最有效途径。我国税式支出管理也应建立预算管理制度。做好税式支出预算工作,既要立足现实基础、具有可操作性,又要着眼完备和规范,尽可能利用国际先进经验提高起点。总体上可分三个阶段逐步推进。

第一阶段,做好基础工作,先从少数大税种开始进行税式支出分析工作,并对其中比较重要或涉及面较大的支出项目进行数额估计,然后试编简单的税式支出计划表,形成一个以总额控制为主、区别于不同形式的税式支出项目、具有一定弹

性的税式支出预算计划。

第二阶段,在取得一定经验的基础上,将税式支出预算管理的范围扩展到主要税种和主要税式支出项目,按照预算工作程序,编制较系统的税式支出预算表,做出较确切的定量分析,形成总额控制和结构控制并重、具有具体实施要求的税式支出预算计划,以此作为财政预算的附属部分,纳入人民代表大会审查监督的范围。

第三阶段,在第二阶段的基础上进一步发展,完善和规范税式支出项目及其分析,编制统一规范的税式支出预算,并通过正规预算立法程序,落实年度税式支出计划及检查安排,加强对税式支出预算实施过程的监督,形成类似于西方发达国家的全面预算管理模式。

3.逐步建立税式支出评估制度。加强税式支出管理的目的就是要提高税式支出政策的效果,为了达到这个目的,必须做好税式支出的评估工作。由于我国税式支出管理尚处于起步阶段,缺乏经验,要在短期内建立科学、规范的税式支出评估机制还有较大的困难。因此要循序渐进,从基础工作做起,在完善税式支出效应评估分析方法之前,先建立估算和统计制度,做好统计工作,确保评估数据准确、基础牢靠。为了保证税式支出取得预期的经济效果,首先应当对现有和即将设置的税收优惠项目,通过各级税务机关提供的数据直接算出,不能直接算出的,运用收入收益法或收入放弃法进行估算。在此基础上,再逐渐采取税式支出效应评估分析方法。根据我国目前的社会经济条件,在对税式支出政策效应评估时,应当着重进行税收优惠的成本收益分析,确定其直接的、内部的、有形的、实际的成本与收益。在管理上还应当建立一套科学的监测评价指标体系,对一定时期内某一地区或某一纳税人税式支出政策执行情况进行评价分析,以监督税式支出政策的实施,减少不应发生的税式支出损失,防止纳税人利用税式支出政策骗取国家税收收入,提高政策效益。

4.完善税式支出制度的相关配套措施。①提高税法的层次性和透明度。目前我国除了少数几部税收法律外,多数税种的基本规定是以税收法规形式颁布的,出台的税收优惠政策是以税收规章或规范性文件的形式颁布的,税收的立法层次较低。税法层次较低带来的问题是政策制定过程随意性较大,缺乏透明度,而且变化无常,税收优惠政策的稳定性和可预见性较差,给建立税式支出管理制度带来了一定的消极影响。因此,不断提高税法的立法层次和效力,增加立法的透明度和相对稳定性,是建立税式支出制度的必要前提。②进一步完善财政预算编制制度改革。现行的财政预算支出是按照支出用途分类的,不利于税式支出在财政预算中的分类。因此可以考虑将预算支出分类逐步过渡为国际通行的按预算职能分类的做法,以此促进政府职能的规范化,为建立规范、科学的税式支出制度创造必要的条件。

主要参考文献

- ①楼继伟,解学智.税式支出理论创新与制度探索.北京:中国财政经济出版社,2003
- ②张晋武,李丽凤.构建我国税式支出制度若干基本问题的设想.税务研究,2004;7
- ③邢树东.税式支出优化理论研究.当代经济研究,2004;7