

西方国家税收支出制度评析

张晋武

税收支出制度是上世纪60年代末期以来许多西方市场经济国家逐步采用的一种建立在“税收支出概念”基础上的规范性、计划性、宏观性和法制性较强的税收优惠预算管理制度。它的出现,进一步拓宽了财政支出、财政政策和预算管理的范围,形成了科学、有效的税收优惠控制体系,颇值得我们在税收优惠管理改革中研究和借鉴。关于税收支出制度的理论意义,国内有关研究已多有涉及,本文拟主要从实践角度对税收支出制度的内容和方法作一扼要评价。

一、税收支出概念的实质和税收支出制度的基本内容

税收支出概念源自西方国家的财税管理实践,最初由美国财政部长助理、哈佛大学教授斯坦莱·S·萨里提出。尔后遂为许多西方国家的财政经济学家、政府和有关国际财经组织所接受。

纵观西方国家对税收支出概念的研究,尽管具体表述方式不尽相同,但都不外是基于对以下三种事实的确认。一是从税收角度看,税收制度或法规是由两类不同性质并相互对立的要素所组成:一类是标准性条款,称为“正规的”或“基本的”、“基点的”税制结构,它们明确了税基、税率、纳税人、纳税期限及统一的税收政策等,以藉此有效地取得收入;另一类是与正规税制结构相背离的特殊条款,即政府为特定目的而制定的旨在优待特定行业、特定活动或特定纳税人的各种税收减免措施,其构成税收收入的损失或减少。二是从政府支出角度看,政府在以国家财力干预国民经济和实施社会政策的过程中,实际有两种支出方式:一是通过国家预算的直接支出,表现为预算拨款和现金支付;另一种是通过税收制度规定的各种减免条款,表现为放弃的税收收入。对于实现特定的政策目标来讲,减少或放弃纳税人应缴税款与先将这部分税款上缴国家,然后再通过预算支出方式拨付给纳税人,其性质和作用基本相同。减少了多少税款,就等于国家支出了多少钱。其对于国家财政的影响,也与直接支出计划无异,同样会减少财政盈余或增加财政赤字。三是从受益人即纳税人的角度看,政府给予的财政补助,无论是直接支付现金,还是给予税收优惠,其财务效益也是一样的,都可以减少纳税人的经济负担或增加其经济利益,从而影响其经济行为。因此,税收优惠作为一种通过税制体系进行税

前财政补助的特殊形式,也应视为一种公共支出,并与正规税制结构相对和与直接预算支出相区别,称之为税收支出。

不言而喻,在税收支出概念建立之前,各种形式的税收优惠早已存在。税收支出概念决非只给税收优惠换个名称,其实质意图是从财政支出角度对各种税收优惠措施加以反映和规范,赋予其同直接支出一样的预算管理程序,藉以对税收优惠的总量和结构进行规划、分析和控制,从而明其得失,辨其利弊,并协调其与直接支出的关系。正如经合组织(OECD)财政事务委员会1984年的税收支出报告开篇指出的:“一些时间以来,人们业已认识到税收减免可以用来贯彻国家政策,并且可以用来取代直接支出。”“用来实现政府计划的税收减免,已逐渐被称为税收支出,这一方面是强调它们与直接支出相似,另一方面是确保它们与其他政府支出一样,也要服从预算控制程序”。实际上,税收支出概念产生伊始,就表现为一种以支出预算方式对税收优惠进行计划化和规范化管理,从而更好地实现预算政策和税收政策的新方法。萨里教授首次提及税收支出问题,就是和他应把各项税收减免列入国家预算加以估价和控制的对策主张联在一起的。1968年美国联邦政府采纳这一主张,编制和公布了第一个税收支出预算。其他国家和有关国际组织在接受、倡导税收支出概念时,也都是以实行税收支出预算控制为其实践目标。税收支出正是参照“编制预算”的形式作为一种制度固定下来的。

目前,税收支出制度在一些西方国家已基本或初步成形。其基本内容或管理程序与直接支出大体相仿,主要包括三大环节:一是税收支出项目鉴别。即根据税收支出的内涵和外延,按照一定的标准,从纳税单位、税基、税率、纳税期限、管理措施、国际交易准则等诸要素方面,对各种税收减免规定条款与正规税制结构进行对比分析和鉴定,判断某项税收减免措施是否具有税收支出性质,从而确定具体的税收支出项目。二是税收支出成本估计。税收支出成本是指因税收优惠待遇而造成的税收收入损失。税收支出成本估计即利用一定的测算技术和统计方法对各个税收支出项目所导致的减收估测计值,从而确定税收支出的数额。以上二者统称为税收支出分析,其既是对税收支出定性和定量的过程,也是建立税收支出预算的必要步骤与条件。三是税收支出预算的编制。即在税收支出分析的基础上,将税收支出项目按相应的预算支出分类方法归类,编制税收支出表(项目和数据表),并连同税收支出鉴别及估算的有关情况,

如优惠条款与正规税制的比较说明、税收支出的衡量标准、税收支出类别及项目的划分依据等一并纳入预算过程,作为整个财政预算体系的一部分。在税收支出预算中,一般是将对纳税人的优惠款额转列为政府补助金支出。因此,实际上是一种借以更清晰地对政府的税收优惠政策进行分析、检查和控制的虚拟支出预算。

西方各国实施税收支出制度的总体思路是一致的。但由于各自对税收支出制度的具体认识不尽一致,有关的实施条件也存在差异,因此,在简繁和完备程度及各环节的具体做法上各有特色。

二、税收支出项目的鉴别

税收支出概念源于税收优惠。笼统地说,税收支出无外乎那些税收减免优惠项目。但税收支出的准确内涵是指税收法规中与正规或基点税制相背离而有特殊目的的条款,是税收优惠在特定前提下的表述。这是各国税收支出定义的基本共同点。从这一点讲,税收支出又不完全同于那种不加任何区分的形式上的税收优惠。原因主要在于,一些形式上的税收减免可能是正规税制结构及其要求在特殊情况下的表现。所以,实施税收支出制度首先有必要对税制条款中哪些构成税收支出进行鉴别判断。

由于正规税制结构的界区有一定的模糊性,因此,税收支出项目与正规税制结构的区分也并非仅凭税收支出的一般定义就能简单了断。这就要求在税收支出的一般定义确定之后,还须有一定的鉴别办法和准则,才能把税收支出项目与正规税制结构区分开来。与各自的观点、主张、目的及对税收支出定义的具体角度差异相关,目前西方各有关国家采取的税收支出鉴别办法主要有两类:一类是较细致、具有较严格的具体指标的鉴别办法;一类是较粗略、标准不太具体的鉴别办法。

采取第一类鉴别办法的如美国、法国、原联邦德国、西班牙、澳大利亚、加拿大等。这些国家在鉴别正规税制与税收支出时涉及到的衡量标准分别有中性标准和适用范围有限性标准、实用性标准、政策目的性标准、直接支出替代标准、功能均等标准等。所谓中性标准和适用范围有限性标准,是以税收制度的中性原则作为判断正规税制的准则,亦即凡涉及到绝大部分纳税人或大批交易活动的措施,就可视为基点税制。基点税制不向特殊纳税人集团或特殊的活动提供优惠待遇,作为税收支出项目的特别税则必须仅适用于非常有限的交易范围或纳税人。实用性标准是强调基点税制不应成为理想税制的“学术教导”,因此它不应偏离实际税制太远。实际上,这是把现行税法的基本结构及其所体现的立法精神作为“基线”,背离这个“基线”则被认为是税收支出。政策目的性标准是指税收支出必须有明确的社会经济政策目的。纳税人因某项特别税则而得益,从而在某一事件或某项业务中得到支持或激励,该项税则即为税收支出。直接支出替代标准即把直接支出作为鉴别税收支出的“试金石”。如果是能用直接支出替代的减免项目,就列为税收支出;否则,即不列为税收支出。功能均等标准是从直接支出替代标准出发对一部分普遍性的中性税收规定的特殊承认:某条款

在各纳税人之间可能是中性的,但由于它等同于直接支出计划,故视其为税收支出。

采取第二类鉴别办法的如英国、爱尔兰、葡萄牙等。他们认为,就全部的税收减免来看,基点税制结构和根据政府特殊计划而进行的减免的确切界限是难以严格划分的,故他们主要是以税收收入的减少为依据,试图开列一个简单的税收减免项目表,确定哪些是严格意义上的税收支出,哪些是正规税制的组成部分,以此来回避具体鉴别的困难。

究竟如何鉴别税收支出,属于各国主权范围的事。但从税收支出制度国际化和国际税收的角度讲,国家与国家税收支出的不同认定,也应该且需要加以协调和统一。理想的目标,是在国际上按税种制定一套公认的鉴别标准。对此,有些学者已经着手研究。80年代初,萨里和麦克丹尼尔共同组织了一个由加拿大、法国、英国、美国、荷兰、瑞典等国家的有关专家组成的国际性研究小组,在对各国税收支出概念及有关情况进行比较研究的基础上,提出了一份参加研究者一致赞同的税收支出项目鉴别准则清单。其中,关于所得税的有62条,关于增值税和销售税的有29条,关于财富税的有51条。这些准则系统、具体,理据较为坚实,为建立科学、统一的税收支出标准体系奠定了基础。

三、税收支出成本的估计

税收支出成本的估计测算是税收支出分析和税收支出预算管理中的技术难度较大的环节。估算税收支出成本所使用的技术方法,主要取决于税收支出项目的内容特点、税收管理制度、可利用的数据及税收法规的复杂程度等。从目前西方国家的实践看,税收支出成本的估计方法主要有三种模式:收入放弃法、收入收益法和支出等量法。

收入放弃法即通过将存在某特殊减免条款的现行立法与不存在该减免条款的立法进行比较,计算由于现行立法中存在该减免条款而减少了多少税收收入。其是对某种特定的税收支出成本进行事后检验的一种方法。在采用这种方法进行测算时,应将纳税人在计算年度里的有关行为表现考虑在内。

收入收益法是通过预计假若取消某一项特定的税收减免而可能增加多少税收收入来逆向测定该项税收支出的成本。在采用这种方法进行测算时,原则上亦应考虑到与此变化有关的一些连带效应。这些效应除纳税人的直接行为反应外,还包括:(1)反馈效应。即税收支出规定的取消会影响经济活动的总水平,进而反馈到政府收入上,导致其水平的变化。(2)各税种间的相互作用。即在现代复合税制下,某一税种制度条款的变动可能影响到相关税种的税收收入。然而,在实践中,多数国家都未考虑这些因素,因为其计量非常复杂,难以做到。

支出等量法即预计以一项相应的直接支出取代一项税收支出,需要多少税前支出才能达到相同的税后受益。这实际是一种资源成本衡量法。对于现存的税收支出而言,它是视纳税人的现在行为为既定不变,并以预算状况总体不变(即税收支出不影响税基总规模,或换言之,没有乘数效应)为假定前提。使用支出等量法估计税收支出成本,要求能够在预算支出帐户

中找到相对应的支出项目。在实际操作中,对那些在预算支出中找不到相应项目的税收支出,可按其他方法预计。

以上三种税收支出成本估计方法,是以审视问题的角度、前提假定及衡量的参照物不同来区分的。相对来说,前两种方法比较直观简易,为绝大多数国家所采用。后一种方法因要求税收支出项目与直接预算支出项目的严格对应而难度较大,目前只有美国采用。

需要进一步指出的是,上述三种方法在使用时均存在一个同样的问题,即不同的税收支出成本不能简单地加总。因为两种税收支出同时存在或取消所产生的收入影响与它们各自存在或取消对税收收入的单独影响之和并不相等。但从便于对税收支出进行总量控制的角度考虑,对不同的税收支出成本加总反映又是必要的。基于后者,一些国家,如美国、联邦德国、西班牙、奥地利等还是在预算报告中对各税收支出项目的数量进行了加总。为使加总结果尽量确切,有的国家在加总时适当考虑了不同税收支出间的相互作用,故其税收支出表中的单项数字之和与合计数有时是不一致的。

从税收支出数额的确认方面说,税收支出成本的估计方法还有一个采用现金制(收付实现制)还是采用应计制(权责发生制)的问题。前者是以一定财政年度内对税务当局现金流量的影响来估计,后者是以财政年度内对应计入税务当局纳税义务的影响来估计。使用收入放弃法和支出等量法的国家通常采用应计制,使用收入收益法的国家则通常采用现金制。

四、税收支出的预算控制

建立税收支出预算,以此对各项税收支出的成本进行综合分析和控制,是税收支出制度的核心。在这方面,各国的具体差异主要表现在预算控制方式的完备程度、实施范围、实施要求和税收支出的分类方法上。

就税收支出预算控制方式的完备程度而言,可大致分为三类:第一类是规定严格的统一税收支出帐户,建立较规范的税收支出预算。即以统一的税收支出帐户及报告的形式,对全部税收支出项目按财政年度编制定额报表,连同税收支出成本的估价,一同附于年度预算报表之后,合并于国家预算分析过程之中。其以美国、原联邦德国、法国、加拿大、澳大利亚等较为典型。第二类是非制度化的临时性控制与监督。即政府在政策实施过程中,认为有必要利用税收支出出来考察和分析某一特殊问题,并决定用税收支出代替直接支出的有关的地区、部门或行业提供财政补助时,才对因此而放弃的税收收入仿效预算方法进行估价和控制。经合组织的一些国家即是如此。这种做法,实际只是预算控制方法在税收优惠管理上的临时应用,并未真正形成制度化的税收支出预算管理程序。第三类是欠严格、欠规范的税收支出预算控制方式。其介于前二者之间,即只对那些比较重要的税收减免项目规定编制定期报表,赋予初步的预算管理程序,未建立起系统、严格的税收支出帐户,也未形成完备或正规的税收支出预算控制过程。采取这种方式的主要有英国、葡萄牙、意大利等。这些国家之所以如此,主要是基于对税收支出进行确切的鉴别、估算及分类方面的困难。

就税收支出预算控制的范围而言,绝大多数国家仅限于中央税。少数国家,如原联邦德国已延及到了某些联邦州的税收,美国的加利福尼亚州也开始将该州主要税类的税收支出纳入预算。从税种方面看,多数国家税收支出预算控制的范围都以本国的主要税种为主,重点是所得税。部分国家,如奥地利、法国、原联邦德国等延及到了全部中央税。

就税收支出预算中税收支出项目的分类而言,各国根据预算分析的需要所分别采取的分类方法有按预算职能分类、按税收类型分类、按税收支出目标分类和按税收支出的受益人分类。不同的税收支出分类方法具有不同的意义。预算职能,即国家或政府职能在预算支出中的具体体现。照此分类,可将税收支出划分为一般公务、国防事务、教育事务、卫生保健、各种经济事务等若干方面的支出类项。按预算职能分类是西方市场经济国家使用较普遍的一种预算支出分类方法,也是联合国等国际组织进行国际财政统计通用的归类方法。依此对税收支出进行分类,便于形成税收支出项目与预算支出项目的直接对应关系。税收类型,即按课税对象划分的税种类别。照此分类,可将税收支出分为所得税、增值税、财富税等方面的支出类项,从而能够清楚地反映出政府通过各类税收制度提供税收支出的具体情况。税收支出目标,即税收支出的大致用向或其资助的活动。按此分类,可将税收支出分为诸如投资、储蓄、对外贸易、社会转移等方面的支出类项,从而明确显示出各种税收支出的鼓励目的或援助方向。税收支出受益人,即指那些直接从优惠规定中受益的纳税人(不考虑税收的转嫁)。按此分类,可将税收支出分为诸如对企业、储蓄者、土地和不动产所有者等利益主体的支出,从而能够具体显示出税收支出的主体对象和直接收益归属。在上述税收支出分类方法中,复合采用按预算职能分类和按税收类别分类两种方法,兼得两者之利,据以编制税收支出表,比较符合建立较严整的统一税收支出帐户的要求,是较理想的税收支出分类模式。因此,萨里和麦克丹尼尔在《税收支出的国际问题》一书中就是以这种分类模式统一列表介绍美国、加拿大、英国、法国、荷兰、瑞典等6个国家的税收支出的。

就税收支出预算控制的实施要求而言,有些国家只是应议会及其执行机构、有关政府部门或其他有关方面的建议和要求而实行的;有些国家则已对此做出法律规定,即将设置税收支出帐户,向立法机关提交和公布税收支出预算报告,规定为政府的法律义务。例如,美国1974年的国会预算法案将这项工作规定为此后国会法定预算程序的一部分;法国《1980年财政法案》第32条规定,以后每年“在财政议案中的‘方法和手段’文件中,政府将追踪税收支出的发展,清楚地说明最初的评估(概算数)和结果”;原联邦德国也在《促进经济稳定与增长法》中规定了联邦政府连续报告税收补贴的义务;西班牙不仅在预算法,而且还在宪法(第134条第2款)中要求每年的预算应提供税收制度中税收支出的资料。不过,据了解,各国还没有要求立法者专门投票批准税收支出帐户。

(作者单位:河北经贸大学财税系 石家庄 050091)

(责任编辑:曾德国)