

# 我国涉外税式支出政策反思

邓 欣

**作者** 邓欣, 武汉大学管理学院博士生, 武汉, 430072

**关键词** 涉外 税式支出 税收 政策

**提 要** 我国现行的涉外税式支出即税收优惠政策, 存在政策手段单一、弹性大、操作主体权限不清、效果不明等缺陷, 由此产生税基侵蚀、投资结构轻型化、短期化、内外资企业不公平竞争、投资地区不平衡等负效应。要消除上述税收优惠政策的缺陷和负效应, 必须使政策手段多元化, 并对政策倾斜度进行调整, 完善税法, 强化征管, 实施成本—收益分析和建立税式支出预算管理制度。

改革开放以来, 为吸引外资, 我国制订了各种优惠政策, 其中税收方面的优惠政策就是一个重要的组成部分。税收优惠, 在西方财税管理中又被称作税式支出 (Tax Expenditure), 使用这种概念意义何在? 对于考察我国涉外税收优惠政策有何参考价值? 本文拟就这些问题进行探讨。

## 一、税式支出与税收优惠辨析

税式支出, 亦称税收支出或税类支出, 是指政府为体现其鼓励或扶持政策, 在规范性的税制中设定特殊条款, 通过减少纳税人的纳税义务的方式让渡的财政收入<sup>①</sup>。就其内涵而言, 税式支出与税收优惠并无差别。那么, 税式支出是否仅仅是概念的简单置换呢? 回答是否定的。提出税式支出概念的意义可从以下三方面体现: 其一, 从支出的角度看, 政府为达到某种社会或经济的目标, 通常可以采取两种支出方式<sup>②</sup>, 一种是直接支出, 即通过国家预算拨款来进行支付; 另一种是税收让与, 即在税收体系中制定某种特殊的条款, 通过税收的减让间接达到政府所设定的目标, 由此引起政府税收损失的设算额称为税式支出。这意味着税式支出和直接支出均反映了政府活动的成本, 只不过采取的形式有所区别而已。其二, 从受益人的角度来看, 政府给予的财政补助, 无论是采取直接支付现金, 还是给予税收优惠, 均可增加受益人 (纳税人) 的经济利益, 亦即税收优惠是一种通过税收体系进行财政补助的特殊形

式,应当被视作一种政府开支。其三,从管理的角度来看,税收优惠和税式支出意味着两种不同的管理模式。税收优惠仅仅意味着一种特殊待遇,管理者只需核定纳税人是否符合条件,再按有关规定给予优惠即可;而税式支出则意味着管理者应当将税收优惠作为一种特殊的财政支出,按照与正式支出相同或类似的程序进行管理。因此,我们讨论的税式支出政策,绝不仅仅是用一个新的名词来代替税收优惠,而是强调它与直接支出之间的相似性和可替代性。更重要的是,提出按照直接支出的预算管理程序对其进行管理的必要性。这也是斯坦利·S·萨里教授在提出税式支出概念时所积极主张的。

## 二、对我国现行涉外税式支出政策的评价

我国涉外税式支出政策涉及外商投资企业、外国企业(以下简称外资企业)和某些外籍人员,但主要是针对外商投资企业,其主要目的在于吸引外国直接投资。制订政策的主体包括从中央到省、市、县的各级政府,但较为系统和规范的是中央在《外商投资企业和外国企业所得税法》及其细则中所确定的优惠。目前我国涉外税式支出的项目主要有:(1)税收减免:具体又有一免两减、两免三减、三免两减、五免五减及延期减免等不同的做法;(2)优惠税率:主要有24%和15%两档低税率,适用于特定区域和行业的外资企业;(3)再投资退税:对再投资给予退还部分所得税的政策;(4)预提所得税优惠:专门给予外国投资者的投资所得的优惠政策;(5)协定优惠:在与外国政府签订的税收协定中给予的优惠。除此以外,中央在流转税方面还规定,对外商投资企业因新旧税制过渡而增加的税款予以退还,各级地方政府还可根据各自权限大小决定地方税和某些流转税的优惠。

综观我国现行涉外税式支出政策,不难发现如下特征:(1)实行全面优惠政策。内、外资企业虽然名义税负一致,但外资企业可以享受名目繁多的税收优惠,税负普遍低于内资企业,外国居民亦可享受远高于本国居民的扣除额,实质上对涉外纳税人实行的是全面优惠政策。(2)明显的地区倾斜。现行涉外税式支出政策中,对在经济特区、沿海经济开发区、经济技术开发区及对外开放的沿海、沿边和内陆省会城市、长江沿岸城市设立外资企业给予了较其它地区为多的优惠。(3)一定的产业倾斜。对于生产性的外商投资企业和投资于能源、交通等基础设施的企业,对于农林牧业的外国投资者及企业产品出口和技术先进的外资企业制订了特别的优惠政策。

毫无疑问,这种主要目的在于鼓励外商直接投资的涉外税式支出政策在吸引外资方面起了重要的作用。近年来,我国吸收外国直接投资的规模迅速扩大,从80年代初每年不足10亿美元,到1996年的420亿美元,占我国利用外资总额的比重亦由不到15%上升到目前的近80%。目前我国已成为世界上仅次于美国的境外直接投资的吸收国。

了解现行涉外税式支出政策积极作用的同时,也不能忽视其缺陷及由此带来的负效应。就政策本身而言,存在着以下缺陷:

其一,政策手段单一。主要的政策手段为减免税,而且主要涉及所得税的定期减免,往往还是在优惠税率基础上的减免,或者是企业所得税、预提所得税的重复减免。表面上看是优惠幅度加大,实质上是政策性的资源浪费,并不能有效鼓励外商加大投资力度。

其二,政策弹性较大。这可以从两方面体现出来:一方面,有关条款措辞含混,如生产

性外商投资企业中的“生产性”如何界定，“技术密集 知识密集”项目有什么标准，“先进技术”如何认定等并无明确规定，这就为实际操作提供了较大的变通余地；另一方面，政策实施过程中亦存在相当大的弹性，某些规定通过中央与地方政府的商讨可以调整，而这又依赖于各地方政府的谈判能力。

其三，政策操作主体的权限不清。在税式支出政策的制订和实施上，虽然中央和地方各有其责、权，但在实际操作过程中，地方政府为扩大大地区吸收外资的规模，越权减免，扩大优惠的做法屡禁不止，中央也没有有效的制裁措施。因此，造成事实上的下级政策操作主体侵权的状况。

其四，政策效果不明。从政策目标来看，是要达到增加总量，吸引外资投向基础产业、高新技术产业及特定区域等目的，但外资总量的增加中有多少源于政策的优惠，税式支出政策的地区倾斜、产业倾斜的效果如何，各级政府为此而损失的税收收入有多少等等，并无一个哪怕是极粗略的量化指标，似乎政策制订者可以一厢情愿地相信外资会顺从他们的愿望流向指定的行业或地区，这在某种程度上可以说是一种不计成本的引资政策。

现行政策中所存在的上述缺陷，不可避免地带来一系列负效应：

其一，税基受到严重侵蚀。首先，现行涉外税式支出政策中所贯彻的全面优惠原则使得外资企业的实际税基大大小于名义税基，外资企业可以依据有关规定合法地减轻自己的税负；其次，各个地区越权自行扩大优惠的范围、数额，自定政策延长减免期，为外商提供额外的利益，使合法的税基受到侵蚀；再次，外商利用现行税法和征管方面的漏洞大肆避税、逃税。由于我国以前缺乏对涉外纳税人课税的经验，税法和征管方面存在诸多不完善之处，政策上又予以过多的倾斜，致使外资企业避逃税活动极为猖獗。外商通过虚报设备价款、转移定价、资金不到位、虚设机构、滥用税收协定等手段逃避其应承担的税负，而我国对此打击不力，致使税收大量流失。据统计，外商投资企业销售税金占销售收入的比率仅为 4%，逃税面高达 60%。

其二，投资结构轻型化，短期化。以 1993 年为例，全国批准的利用外资协议（合同）总额中，投资于农、林、牧、渔、水利行业的仅占 1.1%，投资于交通运输邮电业的仅占 1.3%，而投资于房地产、公用服务业的竟高达 39.3%，仅次于所占比重 45.9% 的工业。工业投资中轻工、电子、纺织、服装等行业又占据了主要地位。由此可见，外商投资中注重投资额小、回收期短、回报率高的轻工、房地产项目的倾向极为明显，这与政策制订者的愿望是大相径庭的。上述问题的原因主要出在政策本身上。由于政策操作主体权限不清，许多由地方政府提供的优惠不可能以法律形式长期固定下来，这就不可避免地带有某种不确定性，因而对长期投资并无太大吸引力，只是刺激了短期的、投机性的活动。加之政策手段单一，某些投资回收期长、投资额大的项目，从定期减免中获益并不多。而实际上许多短期性、投机性的项目是无需任何税收刺激的，优惠的税收成了公司额外的报酬，对政府而言，则是不必要的成本。

其三，内外资企业的不公平竞争，危及民族工业的生存和发展。对内、外资企业分别实行两套税法，使二者处于事实上的不平等竞争的地位。这样，一方面，外资企业挟其雄厚的资金实力、先进的技术和管理手段，再加上优厚的税式支出的补助，可以在市场上迅速占据优势地位，挤垮同行业的内资企业，以至取得垄断地位；另一方面，内资企业为取得外资企业的税收优惠，不惜以较优厚的条件与外商合资，甚至假合资，由此而造成的我方资产的流

失,无疑进一步削弱了民族工业的实力。两种结果均不利于民族工业的发展,甚至危及某些行业民族工业的生存。对于我国这样一个发展中大国,引进外资是为了带动、刺激本国产业的发展,外资的垄断是弊大于利的。何况,资金的本质都是追求增值,尽管我国资金长期短缺,但在房地产等领域的资金过度投入又似乎与资金短缺的情形不对称。这也提醒我们重新考虑对外资全面优惠的税式支出政策的必要性,甚至应当质疑这种政策在多大程度上造成了资源配置的扭曲。

其四,加剧投资的地区不平衡。在资本安全的条件下,决定资金流向的因素就是投资回报率。税收优惠之所以对投资产生引力也是因为它可以提高投资的税后回报率。然而,影响投资回报率的因素却远不止税收,其它诸如劳动力、原材料成本、市场潜力、交通通讯条件等因素所起的作用在某种意义上是远大于税收的。在这些方面占据优势地位的沿海发达地区本来在吸引投资上便是得天独厚。而现行涉外税式支出政策又对其大加倾斜,投资主要集中于这些地区便是毫不奇怪的了。据统计,仅粤、苏、闽、鲁、辽、沪六个沿海省市吸收的外商直接投资,1992年为86亿美元,1993年为195.9亿美元,分别占当年全国吸收的外国直接投资总额的78.1%和71.6%。中央政府应当维持地区间的均衡发展。如果说开放初期对沿海地区的倾斜政策是为了促其起到“窗口”作用,那么在目前投资环境已有较大改进,沿海及内陆省份的差距进一步扩大的情况下,继续维持这种政策的意义就不大了。

其五,地方政府的过度竞争。地方政府间的适度竞争有利于促进各地区的经济和社会发展。而在现行涉外税式支出及其政策实施过程中,地方政府间的竞争已经远远超出了适度的范围。这种竞争表现在以下领域:(1)优惠政策的竞争。各地政府千方百计地向中央要政策,要优惠,争取本地区成为中央税式支出政策覆盖的地区。(2)申请优惠地区的竞争。当全地区不能都获得优惠政策的情况下,则设法在区域内成立开发区、开放区,以间接或部分地享受税式支出的补助。(3)提供优惠的竞争。各地区不仅在权限范围内尽力提供各种优惠,而且越权给予优惠,甚至对外商的避逃税行为采取容忍和默许的态度。地方政府间的这种过度竞争无疑助长了对税基的侵蚀,引起税收的进一步流失。而从宏观上看,这种竞争对于增加外资流入的总量影响不大,主要影响的是外资的地区流向,因而,这种竞争只是带来了政府的额外成本。

### 三、完善我国涉外税式支出政策的思考

提出税式支出的概念,是为了强调税收优惠的政策成本,并寻求管理的规范化。诚然,现行涉外税式支出政策存在着诸多弊端,然而将其一概取消却无异于因噎废食,并不可取。因为相对于直接支出而言,税式支出具有隐蔽、灵活和作用直接迅速等特点,在贯彻某些政策方面有着不可替代的作用。因此,完善现行的涉外税式支出政策,消除其负效应应当是更为合理的选择。

#### (一) 政策手段的多元化

政策手段的单一化往往容易引起政策目标的模糊和调节对象的单一化。以定期减免为主的涉外税式支出政策在吸引长期投资方面存在一定的局限性,而且在政策目标上失之笼统。有必要增加政策手段,使之相互配合,更好地达成政策目标。例如,在减免税中,针对某些长

期投资，可实施自由选择法。即优惠期固定，但可以由企业自由选择开始优惠的年份。这固然会使税式支出的额度增加，但可以削弱对某些投机性活动的刺激。另外，还可以更多地采用其它税式支出手段来替代减免税，如对知识、技术密集型的投资实施加速折旧、投资抵免政策，对投资回收期长，需要再投入的项目实施延期纳税等等。在政策手段的选择上，应当遵循原则是：在可达成同一政策目标的数种手段中，选择作用最直接的；在可取得相同政策效果的手段中，选择成本最低者。

## （二）调整政策倾斜的方向和力度

政策倾斜的调整不仅涉及地区，还涉及产业。在对地区的政策倾斜上，建议逐步弱化对沿海地区的倾斜力度，同时逐步强化对内陆及边远地区的倾斜力度，增强内陆地区对外资的吸引力，并削减对沿海地区的某些不必要的税式支出，以促进地区间的均衡发展，适当增加财政收入。在产业政策倾斜上，应改变对所有生产性外商投资企业一律优惠的作法，而尽可能对外资实施国民待遇，使内、外资获得公平的税收待遇。在此基础上，根据国家产业政策和我国产业发展的现状，确立对外资进行优惠的行业和优惠的幅度。在税式支出政策的制订中，既要鼓励外国先进技术的引入，又要注意国内的产业安全，真正使外资起到引导和促进国内产业发展的作用。

## （三）完善税法，制订反避税法规

税法本身的漏洞是避逃税活动猖獗的重要因素之一，因此，有必要完善涉外税收法规及相关的涉外法规。首先，对税法和税式支出政策中容易引起歧义的提法予以说明。可采取列举和反列举的作法，如对技术密集型项目，可列举哪些属于哪些不属于这一范畴，或者规定一些衡量的指标，以大大减少政策的漏洞，并降低政策的不确定性。其次，制订相应的反避税法规。应当在总结十几年涉外税收征管经验的基础上，参考某些反避税法规较完善的国家的作法，针对外商常用的避、逃税手法，制订反避税法规。再次，加大对避逃税的打击力度。长期以来，我们在认识上存在某些误区，总认为要留住外资，就应当对外商委屈求全，看不到外商来华投资是因为有利可图，而且这个“利”是正当经营的“利”。容忍外商的避逃税行为只会刺激外商的投机性活动，因此，应对其避逃税行为规定严厉的惩罚措施，以制止税收流失。

## （四）强化征管，明确权限

征管方面的疏漏助长了税式支出的滥用。对此，应从两方面予以完善：一方面应做好具体的征管工作，如进行税务登记、纳税鉴定、纳税申报、建立税收征管档案，强化税务审计等，同时还应加强税务人员的培训，提高其业务水平，使其在有效贯彻政策目标的同时，维护税法的严肃性，制止税收流失；另一方面，也是更重要的方面，明确各级政府的税收征管权限，制止地方政府间的过度竞争，对越权安排税式支出者给予一定的制裁。

## （五）对税式支出项目实行成本—收益分析

政府固然是非营利性组织，但这绝不意味着政府的活动可以不计成本。对税式支出项目也应当估计其成本和收益，以决定其可行性。这种成本—收益分析首先是应当估计外资流入所能带来的就业增加、当地经济发展和居民生活水平提高，以及先进的技术和管理手段的示范效应等利益的大致价值，再估计税式支出的数额。若支出大于收益，这种政策则应当放弃。如果支出小于收益，则应当作进一步比较，对内、外资企业实施同样的税式支出政策所能带

来的收益,若二者收益相差不大,则对外资的税式支出自然也失去了意义。这种分析方法推而广之,还应包括政府在吸引外资过程中提供其它优惠的成本—收益分析,如国有资产低估所流失的收入,国有土地低价转让的差价等。当然,这些问题超出了本文讨论的范围,在此不再展开。

#### (六) 建立涉外税式支出预算管理制度

税式支出之所以容易被误用、滥用并失去合理的限度,导致财税和其它经济领域中的弊端,除了源于决策者对其作用的途径和效果认识不清外,往往是因为缺乏严密、周全的权衡、分析和约束措施。因此,只有对税式支出进行制度化管理,方能有效防止税式支出的失控,建立涉外税式支出预算管理制度又是对其进行科学管理的必要途径。

建立涉外税式支出预算管理制度可按以下步骤进行<sup>③</sup>。第一,税式支出项目鉴定。根据定义,税式支出是税制当中的特殊性条款而引起的财政收入的损失额,即源于对正规税制的偏离,它不同于笼统的税收优惠,亦不限于减免税,所以首先有必要将这些特殊的条款区分开来,确定税式支出项目。第二步,测算税式支出成本。由于税式支出并不伴随实际的现金流量,因而其成本的估计存在一定的困难,一般可采用收入放弃法和收入收益法进行估算。前者是估计增加一项税式支出所减少的税收收入,后者是假定取消某项税式支出所增加的税收收入。第三步,编制税式支出预算。即列出各个税式支出项目的预计数,然后按照各地区外资的规模,逐级分解税式支出的控制指标。在初期可保持一定的弹性。第四步,进行税式支出预算分析。对税式支出和等额直接支出的效果进行比较分析,评价税式支出的效果。

长远来看,要加强财税管理的科学性,就必须建立涉及所有税种的一整套税式支出预算管理制度。但是,鉴于涉外税式支出的特殊和影响力,不妨首先建立涉外税式支出预算,积累一定的经验,为我国税式支出的规范化管理奠定良好的基础<sup>④</sup>。

#### 注 释:

- ① 于宗先:《经济百科全书: 财政学》,台湾联经出版事业公司 1987年版,第 304页。
- ② 江振南:《促进经济成长之税式支出分析》选自《台湾经济发展论文集: 台湾财税改革论文集》,台湾联经出版事业公司 1977年版,第 176页。
- ③ 张晋武:《建立我国税收支出制度的思考》,载《经济研究参考》1996年 2月 26日。
- ④ 本文数据来源:《中国统计年鉴 (1995)》,《94/95对外经济贸易统计年鉴》,《世界投资报告 (1995)》。

(责任编辑 邹惠卿)