

90

SYMPOSIUM ON
INTERNATIONAL
TAXATION

国际税收论文集

中国税务学会编

44-53

编 者 的 话

中国税务学会国际税收研究会第四次研讨会于1990年11月召开。会议收到论文和调查报告29篇，集中探讨了三个方面的问题：（1）关于我国涉外企业所得税改革；（2）国际避税与反避税；（3）有关税式支出问题。许多文章都是在深入调查研究和认真分析的基础上形成的，提出了一些有创见的观点，并且更着重实际运用研究，颇有参考价值。现将会议纪要、观点综述和提交大会的论文汇集成册，供从事国际税收理论研究和实际工作的同志参考。

由于编者水平有限，加之时间短促，错误与不妥之处在所难免，敬请读者批评指正。

一九九一年元月

目 录

刘志城同志在1990年国际税收研讨会上的讲话·····	(1)
中国税务学会国际税收研究会第四次研讨会纪要·····	(4)
中国税务学会国际税收研究会第四次理论研讨会	

观点综述·····大会秘书处孙志伟、赵景华整理	(6)
改革涉外企业所得税需要考虑的几个问题·····周仁庆	(15)
关于改革涉外企业所得税几个问题的探讨	

·····邵明均 梁友平	(26)
对我国居民企业判定标准的探讨·····秦 雷	(35)
企业所得税制的改革应走税法与财务制度脱钩之路	

·····邵明均 张志云	(41)
我国涉外企业所得税改革问题刍议·····武汉市税务学会	(49)
试论我国涉外企业所得税改革·····王仲礼	(53)

关于国际避税若干问题的探讨·····唐腾翔	(61)
反避税问题探讨·····丁志田	(71)
深圳市是怎样开展反避税工作的·····邵明均	(75)

外商避税问题与防范措施初探·····林佩瑛	(83)
国际避税中的一个棘手问题转让订价及其处理	

·····葛惟熹	(95)
反避税小议·····刘 磊	(106)
跨国关联公司转移利润避税问题研究·····丁炳昆 于海峰	(109)

避税与转移利润的区别·····	刘家齐(118)
对外商投资企业向境外转移利润进行避税 的防范研究·····	杨志清(123)
浅谈“税式支出分析”·····	萧承龄(133)
税式支出理论与实践·····	邓子基(142)
税式支出与涉外税收·····	刘心一 秦泮义(152)
西方税式支出的理论及其对我国的借鉴意义·····	杜萌崑(166)
税收政策与科技进步·····	孙志伟(172)
税式支出的微观管理与宏观控制·····	郭庆旺 张同青(177)
税式支出理论与我国涉外税收实践·····	戎惠良(190)
税式支出范畴的产生及其应用·····	高培勇(199)
从美国税式支出看税式支出理论在我国的运用·····	丁 淼(207)
对个人应税所得额确定问题的探讨·····	罗友德(215)
对外资企业人员费用项目的剖析·····	崔启荣(224)
关于“假出口”产品免税问题的探讨·····	吴国栋(229)
关于完善深圳经济特区税制的意见·····	莫天松(236)
海南大特区工商税制模式初探·····	梁 键(241)
税收一体化的兴起及我们的对策·····	车明辉(249)

刘志诚同志在

1990年国际税收研讨会上的讲话

自1988年11月在深圳召开第三次国际税收研讨会至今已两年了。两年来，国际税收研究会成员及各地从事涉外税收的同志，根据1988年国际税收研究会年会所拟订的研究课题，紧紧围绕各国税制改革趋势、税收负担、税收政策运用以及税收管理等问题开展了研究。按照会议布置，这次研究工作采取分片包专题的办法，即：深圳市税务局牵头组织的南片，着重避税和反避税的专题研究，他们做了大量的工作，提出了反避税的较为有效的措施；由福州市税务局牵头组织的华东片，着重研究各国税制和税制改革的态势分析，各国税制的比较等，有了一些译著和文章；国际税收研究会常务干事唐腾翔同志撰写的《各国税制比较研究》一书已出版；由大连市税务局牵头组织的北方片，开展税式支出的研究，已写出税式支出的专题论文。与此同时，结合我国涉外税收工作的实际，还研究了两个涉外所得税法的合并问题。

国际税收研究会与深圳市税务学会联合主办的《涉外税务》杂志，为开展国际税收、涉外税收研究提供了园地，在各地同志的支持下，经过编辑同志的努力，刊物质量不断提高，有力地推动国际税收研究的深入发展。

总之，两年来，国际税收研究会成员和热心于国际税收研究的同志做了大量的工作，取得了积极的研究成果，将在这次会议上进行交流研讨。

这次会议和涉外税司的会议同时召开，其主要议题即两法合

并也是基本相同的,从理论和实际各两个不同侧面展开研究,互相补充,将有利于研究的深入。这将是一次理论和实际相结合的会议,祝愿会议取得成功。

两年来,世界政治、经济形势的变化与发展,又给我们研究国际税收提出了许多新课题。东欧的变迁,先不说别的,仅就税收来说,面临原有税制如何转变以适应市场经济的问题。苏联对现行税制结构正在逐步地改革,他们希望能较快过渡到市场经济。这些问题都值得我们认真地加以研究。美国由于财政赤字的困扰,又准备采取增税、减支的措施,其具体作法如何,对它本身或对其他国家可能产生何种影响,都有待进一步观察。

在世界经济发展中一个瞩目的问题,是亚洲经济的崛起,许多经济学家预测,日本、“四小龙”的技术资金,其他国家和地区的资源、市场,一旦凝聚起来会形成一股世纪型的力量。如何组合?有多种提法,如东北亚组合,日本和东南亚组合,环太平洋区的组合,还有华人区的组合。我国是亚洲的大国,在这新一轮的发展中,不能妄自菲薄,应该勇攀领先地位。如何研究形势,充分发挥税收经济杠杆的作用,顺应经济发展,促进经济发展,将是迫切需要开展的任务。

我国十年来的改革、开放取得了巨大的成就,90年代无论从国际、国内看都是关键时期,不能固步自封、停滞不前。应当按照党中央的精神,把改革开放搞得更好。在涉外税收上,80年代的建制,90年代的不断完善,其目标都是为了把对外开放的政策执行得更好。就法制来讲,两个涉外所得税法的合并,两套流转税法的协调,个人所得税法的修改,都需要抓紧解决,为改革开放创造条件。就政策规定来讲,对老企业的改造,采取所谓嫁接的作法,对这类企业税收应如何对待?对外资企业的股票转让、资产转让和增值的税收问题,对原有的多层次优惠办法的调整问题等,都亟待研究。就管理方面来讲,管理不严,漏税、避税相当的严重,这不仅使国家的税收蒙受损失,国家投资应该获取的利润、

工人阶级创造的价值也都流失了。对这种状况,不能再任其继续,应该加强调查研究,弄清情况,提出办法,供有关机构抉择。

这次会议除了对研究课题的交流外,还需要研究几项学会的工作:

1.关于发会员证问题,1988年的年会一致确定颁发会员证,拟在这次会上颁发。

2.关于起草、讨论章程问题,已拟就一个初稿,请会议研究提出修改补充意见,以便修改后提交下届大会审议。

3.关于研究会的改选问题,国际税收研究会成立即将五年,拟在1991年进行改选,请大家对几年来研究的工作提出意见和建议,以便草拟工作报告。

4.为了配合两法合并的施行,需要写几篇有理论深度的文章,建议会上初步议定题目,分工负责撰写。待税法批准公布后即陆续在刊物上发表。

至于1991年研究的课题,建议会上拟订几个题目,分工研究,1991年召开年会之际交流研究成果。

(作者单位:中国税务学会)

中国税务学会国际税收研究会

第四次研讨会纪要

中国税务学会国际税收研究会第四次研讨会，于1990年11月24日至29日，在浙江省杭州市召开。出席这次会议的有研究会成员、特邀代表、部分沿海开放省市学会的同志，共计45人。中国经团联学术部也派员参加了会议。会议共收到论文29篇。与会代表相互交流，踊跃发言，使会议开得生动活泼，取得了预期的效果。现纪要如下：

一、这次研讨会是根据1988年深圳国际税收研究会确定的调研课题，集中讨论三个问题：第一，关于我国两个涉外企业所得税法的合并问题；第二，关于国际避税和反避税问题；第三，税式支出问题。这次研究会和全国涉外税收工作会议同一时间同一地点召开，研究问题相同，方式有合有分。实际工作者和理论研究者，齐集一堂，进行学术交流，理论紧密联系实际，会议开得内容有内容有深度。诸多代表认为，这是一种创举，今后可以灵活运用。

二、会议根据当前国际国内的经济形势和税制改革的态势分析，研究部署了1991年的调研课题和实施计划：

（一）关于当前一些主要国家、地区税制改革趋势和税制的比较研究。

- 1.对美国最近提出税制改革的追踪研究；
- 2.关于苏东国家向市场经济过渡中的税制问题；
- 3.关于东南亚、南朝鲜的税制研究；

4.关于台湾税制研究；

5.关于西欧统一市场税收一体化问题的研究。

(二) 关于涉外税务征管理论与实务的研究。

1.关于征管模式和征管手段的研究；

2.关于税源控制管理问题（包括跨国公司避税、转让定价的税务审计等问题）。

(三) 关于涉外税收对策研究。

1.国内老企业“嫁接”：证券交易、土地转让、社会保障等新问题的对策研究；

2.关于国内和涉外两个流转税制度协调问题；

3.关于个人所得税制的修改问题；

4.对涉外两个所得税法合并的理论和实践及其必要性、重要意义、原理原则等。

为了保障课题的调研质量，会议采取代表自我认题，并负责落实到单位和个人。同时为了便于研究活动，按照课题划分为三个小组。每个小组除组织实现个人自认的课题研究外，为配合涉外税制改革，还要组织专人撰写一、二篇有关两法合并的文章。小组活动，由选定的召集人安排。会议决定1991年适当时机召开研讨会，进行学术交流，并召开国际税收研究会年会。

三、为了保证研究会成员有自己的活动园地，充分开展研究成果交流，与会代表还就如何进一步办好《涉外税务》提出了建议。《涉外税务》是中国税务学会国际税收研究会和深圳市税务学会联合主办的刊物，研究会成员和热心涉外税收研究的同志要积极撰稿、荐稿。同时《涉外税务》编辑部要加强与会员的联系。

四、这次会议还就1991年年会及换届选举的有关事项作了研究，为开好1991年会议提出了很好的建议。

中国税务学会国际税收研究会

第四次理论研讨会观点综述

中国税务学会国际税收研究会第四次理论研讨会集中研讨了三个问题：（1）两个涉外企业所得税法的改革；（2）国际避税与反避税；（3）税式支出。会上发言热烈，有观点，有争论。现简要综述如下：

一、关于我国两个涉外企业所得税法的改革问题

代表们一致认为，为适应当前对外开放的需要，改革合并两个涉外企业所得税法，是完全必要的。对提出的《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法（草案）》（讨论稿）及其施行细则，着重就下列问题进行了讨论：

（一）关于税法名称问题。有的代表认为，名称文字太长，两个名称同时存在，易使人认为只是原来两法的简单合并，而不是改革修订；其次是“外商投资企业”与“外国企业”并列税名在概念上有重叠，也不够概括，如出现新的涉外企业，是否适用？解释困难。因此建议用“涉外投资企业所得税法”或“外商投资企业所得税法”，后一用语是国务院文件中习见的。另一部份代表认为，两个名称并用比较切合当前涉外企业性质，至于概念内涵在税法第二条已分别加以界定，因此赞成维持原定税名。

（二）关于企业居民身份的判定标准问题。与会代表对新税法草案中用总机构的标准判定企业的居民身份，提出不同意见。细则草案第五条规定“……总机构是指按照中国法律组成独立法人实体的外商投资企业在中国境内设立的负责企业全部经营管理

与控制的中心机构”。究竟应采用什么标准？在讨论中有三种观点：一种观点不赞成使用总机构标准，提出应使用法人标准来判定企业的中国的居民身份；另一种观点认为，应采用法人和实际管理中心同时具备的标准；第三种观点认为，宜采用法人和实际管理中心二者择一的判定标准。

（三）关于新税法的税率设计问题。一致意见是实行比例税率，税负从轻。但具体尺度上有所不同：一种观点认为，在国外近年兴起降低所得税税率浪潮以及国内私营企业所得 税 税 率 为 35%，国营企业所得 税 税率也准备降到35%乃至30%的情况下，如涉外企业所得 税 税率订为33%，将减少对外资吸引力。另一种意见指出，发达国家的税负一般都高于35%，我国税率制订为35%，如加上一些优惠减免，实际税负还要更低，所以赞成维持原订税率。

（四）关于消除双重征税问题。第一是采用抵免法好还是采用免税法好？有的代表指出，采用何种方法，要与管辖权原则联系，如实用两种管辖权只能用抵免法。第二是要对限额抵免的计算公式化。第三是要对间接抵免作出明确规定，内容包括如：

（1）将外商投资企业收到的股息换算成含税所得，再按抵免限额公式算出抵免限额，最后结合已缴纳的国外税款（含预提税）确定实际可抵免数额；（2）规定消极投资者不得享受间接抵免待遇；（3）建议采用不是全部实行分项抵免，仅实行部分分项的税收抵免办法。

（五）关于改善税收优惠办法问题。一种意见主张采取定期减免办法，不要采用直接减低税率的办法；另一种意见主张应向低税率、少优惠、严管理方向发展，以完善涉外企业所得税制。

（六）要在税法中增加反避税的一般性规定的条款。

（七）关于新税法与其他法规协调问题：（1）税收用语与会计用语要相互一致。（2）税法与会计准则的相互衔接。因为会计制度上的不同，会带来审计结果不同，从而带来损益结果不同。

此外，对西方电算化的发展，在征管上如何规定适当措施，都属于税法完善的内容。(3) 税法条文在用语、逻辑、法律方面的规范化。如对“营业费用”、“福利费”、“上级管理费”等重漏用语要明确其内涵。某些条文应具有一定弹性，如“特区税率15%”（草案第6条）是就目前五个特区而言，今后会不会出现新的特区呢？又例如，“减按15%征收”的表述不如改为“按应纳税额减征”，这样表述更直接，也不致被误解为是税率的改变。

二、关于国际避税与反避税问题

与会代表围绕跨国公司避税的含义、避税方式、控制避税的措施以及关联公司转让价格等问题展开了讨论。

（一）关于避税的含义。多数代表指出，避税是指纳税人在不违反税收法规的范围内，通过经营和财务活动，达到规避或减轻税收负担而采取的行动；其后果是政府财政收入的部份流失。对于避税应与偷漏税区分开，偷漏税是指纳税人直接违反税收法规，用欺诈或隐瞒的手段，逃避应纳的税收。因此反避税和反偷漏税其性质和手段都是不同的。

有的代表提出，对避税应给以狭义的或广义的定义。狭义的定义是：“纳税人用合法的手段采用税收筹划的方法，以减轻或规避税收负担”。而广义的定义是：“纳税人用合法的手段，采取税收筹划的方法或者用隐瞒或欺骗的手段，钻税收法规的空子，以减轻或规避税收负担，税收筹划是合法的行为，而其他的避税行为则是非法的。”

基于这种将避税区分为合法的税收筹划与非法的用隐瞒或欺骗手段的两种认识，因此，对待反避税的态度也有两种，即：对于“税收筹划”性质的避税，只能争取补救，不断完善税收法规，实行正确的税收导向；对于带欺骗性的避税行为，国家应当有统一的反避税法规。

（二）关于避税的方式。代表们联系实际，谈到了当前我国

外商投资企业中出现大量的避税现象，如有的外商投资企业本来是有利润的，竟成了亏损户；本来是有较多利润的，却变成微利企业；早该进入纳税期的，却总是新办。仅上海一地现有400余家中外合资经营企业中就有1/3报称亏损，奇怪的是，外商并未因此却步，反而积极扩大合作范围。究其原因，与发生大量避税，导致形成实盈虚亏的现象大有关系。造成的后果是：税收收入大量流失，国家权益受损，也影响投资环境及税务部门的良好形象，不能不引起高度重视。

代表们列举了数十种外商避税方式，如在中外合资企业中由外方控制了购销权而进行高价进、低价出；外商用实物投资提高定价；外商将技术转让价款隐藏在设备价款之中；任意扩大雇员开支范围；外商向企业提供高利率贷款；采用假分设新企业办法，骗取减免税期的优惠，等等。

（三）关于反避税措施：（1）对于涉外企业中出现的各种避税现象，代表们认为必须采取有力措施，加以防止。会上深圳市税务局介绍了他们从1988年开始采取的反避税措施，对21户企业调整亏损额4389万元，调增所得额1205万元，补征所得税款65.5万元。（2）关于个人所得税的反避税管理。近年来，在我国的涉外企业中，一些跨国公司，特别是联属企业在直接构成个人应税所得的企业支出上，大作文章。他们把在华机构中的外籍雇员工资、薪金及与这些雇员有关的费用扩大范围或数额，工薪之外的企业支付更名目繁多。据对11个国家在华外国石油公司统计，公司提取的人员费用项目已达40余项，形成人员费用提列失控，由于系税前列支，造成企业无利、少利、甚至亏损；同时，对这些繁杂费用的企业，外方又以保密为借口阻挠核查，以致是实是虚、数额多少、去向如何等问题均不清楚，冲击了个人所得税的确定，成为涉外企业避税的一个重要方面。按照企业人员费用提列必须与人员个人所得税同步计算的原则，应在实际征收中明确：哪里提列就在哪里征；多提列，就多征。对人员费用的控管

纯属执行税法的权力，认识明确，就掌握了在人员费用上反避税的主动权。我国现行对个人应税所得在税法中采用了双列举的办法，即：既列举应征项目，又列举应免项目。结果造成空档，导致纳税人对其利用，规避纳税。建议改为单列免税项目的办法，除去应免的以外，即为应征。

（四）代表们对跨国公司利用转让定价进行避税问题展开热烈讨论，提出利用非正常转让定价进行避税是我国目前涉外企业外方避税的习见方式。对转让定价怎么看？有的代表认为：转让定价是中性的。跨国公司等内部关联企业的转让定价，有的是出于避税的目的，但也有出于整体经营战略的需要，避税是派生的结果。因此，可以允许正当利用转让定价，而要反对滥用转让定价。从税收角度来说，造成税收流失都是不允许的，只要是非法避税都要防范，挽回损失。但这不等于笼统反对转让定价，而是要用法律手段防范将它用于避税，如在税法中确定公平交易的原则，规定合理计价办法等。大家认为这一问题值得进一步研究。

（五）对今后反避税的建议：（1）建立反避税的专门法规或在税法中制定防范避税的专门条款，如规定：经营中要贯彻“正常交易原则”；纳税人负有报告与举证责任；在税法规定不明确而双方发生争议时采用的税收妥协原则等。（2）完善现行法规，如明确关联纳税人的概念，制定关联企业间货物购销、劳务收费、款项借贷、财产租赁以及特许权使用费与费用分摊等等“正常交易标准”；又如，对涉外税收征管法规，完善对争议的申诉与审议程序、欺骗性避税的处置办法等。（3）加强国际税收协作，如在协定中设置防范滥用协定的条款，进行信息、情报交流等。（4）建立必要的情报、信息中心，收集世界价格情报等。（5）加强避税与反避税的研究，提高理论认识，掌握国际避税与反避税的动态。（6）密切涉外经济部门的互相配合。（7）加强领导，提高干部素质。

三、有关税式支出的研究

税式支出 (tax expenditure) 是本次研讨会收到论文篇数最多的一个课题, 讨论也很热烈。

(一) 关于税式支出的译名问题。对 “tax expenditure” 的译名, 在会议上提出来的共有三种意见, 即: 税收支出; 税式支出; 税内支出。

主张用 “税收支出” 这一译法的同志认为, 这一译法最直接地表达了原文命名, 也是我国一开始研究税收支出便使用的。只是由于它是一件新事物, 在人们还不知道它的内在含义时, 有可能被一些人误解为税收成本, 即为征税而支出的征管费用, 因此当税收支出内在含义为人们了解后, 误解便可消除。

主张译为 “税式支出” 的同志认为, 除了 “税收支出” 容易被理解为征收费用外, 税收一词是讲收入, 又把支出联在一起, 殊不贴切, 使人误解为税务局又在搞支出, 遮掩了优惠的政策特点。所以用 “税收优惠” 较为恰当; 如要用外文翻译, 也以 “税式支出” 较妥。

第三种意见主张译为 “税内支出”。在税收支出的首创者 S·S 萨里教授的原著中, 与 “tax expenditure” 一词相对应的还有 “tax penalty” 一词, 对 “tax penalty” 宜译为 “税内加征”。因而对 “tax expenditure” 宜相应译为 “税内支出”。

对译名的讨论, 未能取得一致的意见。

(二) 对税式支出的定义性表述, 有五种提法: (1) “指对某一种应征税款免征或宽免的一部份, 可供纳税人受益, 从中得到鼓励和支持, 以达到特定的社会或政策目的”。(2) 是 “政府为了执行社会经济政策, 以牺牲一定的财政利益为代价, 通过税收制度向特定纳税人或特定经济活动提供的财政援助”。(3) “税收支出是通过税收形式的财政支出”。(4) “是指国家对某些纳税人的特定经济行为进行种种税收鼓励, 通过税收体系形成的特殊支出项目或收入损失”。(5) 税收制度中 “……减免税优惠等一些偏离正常税收结构的条款, 这些特别条款都会造成纳

税人比按正常税收结构缴纳低得多的税款，这些特别条款隐含了税收的财政支出功能，把税收的这种财政支出功能称之为“税收支出”。

（三）税式支出的特点：（1）它是一项特殊的政府支出，但又不同于政府的直接财政支出，与直接财政支出对比，它是以不伴随资金流动为特点的间接财政支出。从而决定了它的下述特征：法定性；间接性；时效性；诱导性。（2）税式支出并不等于一切税收优惠。税式支出的存在必须具备两个必要的条件：首先，税式支出必须以某一种税税法中的规范化条款为基准，再以税法中偏离规范化的特殊条款即优惠减免规定作为支出的依据。其次税式支出必须有明确的社会、经济政策目的，通过少收税款使纳税人受益，从而在某一事件或某项业务中得到支持和鼓励。

（四）税式支出与财政支出的联系与区别：（1）都是政府支出，具有相同的政策动向与目标，实质是一致的；体现一定的分配关系。（2）财政支出居政府支出的主导地位；税式支出则是直接财政支出的一种补充。（3）税式支出是税收收入来源的直接减少，是形成财政支出之前已发生的支出。（4）税式支出侧重于对国民经济的微观调节。

（五）对税式支出要加以鉴定。为实行“税式支出”制度，必须进行“税式支出分析”税式支出分析，并不是分析税式支出在国家预算中所占比重或构成，而是指按照税式支出概念的严格内涵与外延，对某一税种的税收优惠或减免进行鉴定，以判明此项税收优惠或减免是否属于税式支出（定性），并在已判定确属税式支出的基础上测算此项支出的数额（定量）。这一定性和定量的过程，就是税式支出分析。

税式支出分析有其重要作用：（1）鉴别税式支出和税收流失，以分别加强管理。（2）测算政府税式支出数额和纳税人实得优惠数额；据以考察税式支出的实际效益。（3）有利于促进税收法治的建立和健全。（4）有利于制定税式支出计划，为纳

入预算管理创造条件。

(六) 为实行“税式支出”制度，还要科学地界定税收优惠的数量界限，有了这个数量界限才能衡量税收优惠的效益。如何核定这一额度，即在税收收入中究竟有多大数额可以用于税式支出？从理论上说，税式支出最高限额应小于或等于：应收的税收总额 - （国家行政管理支出 + 科学文教卫生支出 + 国防支出 + 来源于税收的国家重点经济建设支出）。在实践中，则可用按年度税收收入总量的一定比例提取的办法来确定税式支出总量。

(七) 国外税式支出方式与我国税收优惠进行比较分析。代表们认为，国外常见的税式支出方式有：专项剔除、投资抵免、加速折旧、延期付税、亏损结转、优惠税率，此外，还有税收豁免、社会保障支付、抵押利息宽让、再投资退税或免税、外国税收抵免等。

在我国涉外税收中，现在存在大量的优惠措施，采取了多样的方式，如：免税（缩小税基与定期定额减免）、减半征收、优惠税率、减征一定比例税额、优惠退税、盈亏互抵、宽大扣除、税后抵免（各国税收抵免）、税收饶让等。

代表们就这些涉外税收中的优惠事实、性质、作用、存在问题、改进方式进行了广泛讨论。大家一致认为，我国涉外税收的优惠措施，对引进外资，促进经济发展，起了良好作用。但是，这些优惠措施，是否都符合税式支出管理意义上的税式支出项目？讨论后认为并非如此：（1）我国涉外税收优惠政策，有些并不能肯定属于税式支出性质。例如，“三资”企业的流转税与内资企业不同，一类税目在工商统一税税率与“三大税”不同时，可以就低不就高。这是对“三资”企业的优惠，进行税式支出分析，不能肯定为税式支出项目，也无法按税式支出办法管理。（2）我国有些现行涉外税收优惠政策，虽有较明显的税式支出性质，但难以定量测算数额。例如对港口码头建设投资允许将利润免税汇出等，明显具税式支出性质，但因难以确定国内税法