

税收优惠的经济分析

SHUISHOU YOUHUI DE JINGJI FENXI

税收优惠的 经济分析

SHUISHOU YOUHUI DE JINGJI FENXI

朱承斌 / 著

22



经济科学出版社
Economic Science Press

税收优惠的经济分析

朱承斌 著

经济科学出版社

责任编辑：王 岩
责任校对：杨晓莹
版式设计：代小卫
技术编辑：王世伟

税收优惠的经济分析

朱承斌 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销
社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036
总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

北京富达印刷厂印刷

河北三河海跃装订厂装订

850 × 1168 32 开 7 印张 180000 字

2005 年 6 月第一版 2005 年 6 月第一次印刷

ISBN 7 - 5058 - 4994 - 8/F · 4266 定价：15.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

税收优惠是政府根据一定时期的政治、经济和社会发展的总目标给予特定的课税对象、纳税人或地区的税收激励和照顾措施，是政府调控经济的重要手段。

税收优惠作为重要的调控手段自古有之。早在我国战国时期的秦国，有名的“商鞅变法”中规定：耕织致粟帛多者复其身^①。对努力耕织增产粟帛的免除其徭役负担，借以促进生产的发展。这可以看作是早期的税收优惠形态。

现代税收理论的研究重点之一是税收与经济发展的关系。经济决定税收，税收对经济的发展产生了越来越大的影响。其中，通过税收优惠促进政府社会与经济目标的实现，已普遍为各国所重视和运用。因此，从理论上研究和探讨税收优惠的相关问题显得尤为必要。

在现代社会中，税收优惠已成为许多国家和地区吸引投资、引导和促进经济增长和经济发展的重要手段。我国自1949年新中国成立就有税收优惠，改革开放以来更为广泛，1994年的税制改革对各类税收优惠政策进行了规范。分析税收优惠的特点、方法，比较分析各

^① 《史记·商君列传》。

国的税收优惠政策，探讨我国现行优惠政策的优缺点，提出解决问题的思路，为政策的制定提供参考是本书写作的出发点。

本书共8章，包括税收优惠的基本理论分析，税收优惠的宏观经济效应，税收优惠的优化与应用，税收优惠与产业结构优化，税收优惠与科技发展，税收优惠与区域经济发展，涉外税收优惠以及税收优惠与可持续发展等内容。

从萌生想法到完成书稿，经历了将近两年的时间，占用了我几乎全部的业余时间。在研究、写作过程中，我尝试着运用规范的经济学方法，从有利于经济发展的角度，总结、分析多年来我国税收优惠政策的经验教训，探寻税收优惠对产业结构优化、科技发展、区域经济发展、吸引外资以及可持续发展的影响机理，为制定有效的税收优惠政策体系提供理论支持。

限于水平，本书对税收优惠的研究是初步的，书中观点、结论差错难免，敬请不吝指正。写作中引用了大量前人的研究成果和资料，虽尽力注明，仍不免遗漏，在此深表感谢和歉意。

作者

2005年4月于北京



第 1 章	税收优惠的基本理论分析	1
1.1	税收优惠的内涵	1
1.2	税收优惠的特点与形式	4
1.3	税收优惠的政策效果与制定原则	9
1.4	税收优惠的相关问题	12
1.5	税收优惠的影响因素与局限性	15
第 2 章	税收优惠的宏观经济效应	19
2.1	税收优惠与资源配置	20
2.2	税收优惠与收入分配	22
2.3	税收优惠与经济增长	24
2.4	税收优惠与宏观税负	34
第 3 章	税收优惠的优化与应用	44
3.1	税收优化理论	44
3.2	税收优惠的优化	46
3.3	税收优惠的应用	59
第 4 章	税收优惠与产业结构优化	73
4.1	产业、产业政策、产业结构优化	74

4.2	产业结构优化与税收政策的相关性·····	78
4.3	我国产业结构的现状和调整趋势·····	82
4.4	运用税收优惠促进我国产业结构的优化·····	86
第5章	税收优惠与科技发展 ·····	92
5.1	税收优惠与科技发展的相关性·····	94
5.2	促进科技发展的税收优惠的比较研究·····	97
5.3	我国现行科技税收优惠的改进与完善·····	106
第6章	税收优惠与区域经济发展 ·····	120
6.1	税收优惠与区域经济发展的相关性分析·····	121
6.2	各国促进区域经济均衡发展的税收优惠·····	124
6.3	我国目前的区域经济与税收优惠状况·····	130
6.4	促进区域经济均衡发展的税收优惠探讨·····	140
第7章	涉外税收优惠 ·····	144
7.1	开放型经济与涉外税收优惠·····	144
7.2	涉外税收优惠的国际比较与借鉴·····	158
7.3	我国现行涉外税收优惠的改革与完善·····	167
7.4	我国进出口税收优惠分析·····	177
第8章	税收优惠与可持续发展 ·····	183
8.1	税收优惠与可持续发展的基本理论·····	186
8.2	促进可持续发展的税收优惠的国际比较 与借鉴·····	194
8.3	促进我国可持续发展的税收优惠·····	201
	参考文献 ·····	211

第1章

税收优惠的基本理论分析

1.1 税收优惠的内涵

现代经济中，政府调节和干预经济的手段主要是财政政策和货币政策。对市场经济处于发展阶段的发展中国家而言，财政政策的效果更加显著，主要包括税收、支出、公开市场业务等公共财政活动形式。

现代税收理论的研究重点之一是税收与经济发展的关系。经济决定税收，税收对经济的发展产生了越来越大的影响。其中，通过税收优惠促进政府社会与经济目标的实现，已普遍为各国所重视和运用。

1.1.1 税收优惠的概念

税收优惠是政府根据一定时期政治、经济和社会发展的总目标，给予特定的课税对象、纳税人或地区的税收激励和照顾措施，是政府调控经济的重要手段。

税收优惠作为重要的调控手段，自古有之。早在我国战国时期的秦国，有名的“商鞅变法”中规定：耕织致粟帛多者复其身^①。对努力耕织增产粟帛的，免除其徭役负担，借以促进生产的发展。这可以看作是早期的税收优惠形态。

现代社会中，税收优惠已成为许多国家和地区吸引投资、引导和促进经济增长和经济发展的重要手段。我国自1949年以来就有税收优惠，改革开放后则更为广泛，1994年的税制改革对各类税收优惠政策进行了规范。多种多样的税收优惠吸引了外资，促进了经济增长和发展，发挥了税收对经济的调节作用。

1.1.2 税收优惠与税式支出

税式支出 (Tax Expenditure) 又译作税收支出，由美国哈佛大学教授、财政部负责税收政策的部长助理 S. S. 萨里 (Stanley S. Surrey) 于1967年11月15日在纽约一家金融集团的演讲上首次使用。美国第一个税式支出预算公开发表在1968财政年度财政部长的年度报告上；1974年，美国国会预算法案要求行政部门和国会准备年度税式支出目录。随后，税式支出的概念及其应用在世界范围内迅速扩展，目前，已有几十个国家和地区应用了税式支出制度。我国于20世纪80年代中期引入这一概念并开始研究。

对税式支出的表述有多种，但有两点是共同的：税式支出是对基准税制的背离；这种背离形成了政府支出或者导致了政府收入的减少。

税收优惠与税式支出既有联系，又有区别。

第一，两者的目的相同，都是为了实现政府的社会和经济目

^① 《史记·商君列传》。

标，都是政府对经济和社会的调控手段。

第二，税收优惠是税式支出的外在表现和主要的实现形式；税式支出的概念形成来源于税收优惠，两者的研究对象有较大的相关性。

第三，对税式支出的研究有助于规范对税收优惠的管理，增强对税收优惠成本的控制，有助于进行成本—效益分析。

同时，税收优惠与税式支出又有一定的区别。

第一，表现形式不同。税收优惠表现为政府对纳税人的税收让与，是直接减少的税收；税式支出表现为政府的财政支出，具有较强的计划性与约束性。

第二，认识和管理角度不同。税收优惠是政府对纳税人的特殊的鼓励和照顾，在税收的征纳过程中，按照具体的优惠政策实施；税式支出则是从政府预算的角度对税收优惠的一种管理，具有较强的约束性，有利于对税收优惠进行效果评价和分析。

第三，税收优惠是从税收收入角度进行的分析，而税式支出则是从政府财政支出的角度进行的研究和分析，是财政理论的新发展。^①

第四，并非所有的税收优惠都能构成税式支出，只有在同一税制中含有与其对应且背离的规范性条款的情况下，税收优惠才能构成税式支出^②。

综上所述，税式支出与税收优惠没有本质上的区别，两者在研究对象上有同一性。引进税式支出、实行税式支出制度的目的在于规范税收优惠，加强对税收优惠政策的管理，有利于增加透明度；税收优惠则是纯粹的税收范畴，能更明确地体现出政府的宏观调控意愿。

① 解学智：《关于税式支出制度建设的几点意见》，见楼继伟主编：《税式支出理论创新与制度探索》，中国财政经济出版社2003年版。

② 袁振宇等编著：《税收经济学》，中国人民大学出版社1995年版。

本书主要从税收角度探讨税收优惠的基本理论问题，分析税收优惠的相关理论，税收优惠政策的比较与选择，研究税收优惠的应用领域，因此，采用税收优惠的概念，同时应用税式支出的研究方法和成果。

1.2 税收优惠的特点与形式

1.2.1 税收优惠的特点

根据税收优惠的概念，以及政府制定某种税收优惠政策及执行此政策所表现出来的与其他税收调控手段的不同，概括起来，税收优惠有规范性、目的性、阶段性的特点。

规范性指税收优惠一般以法律法规的形式出现，一旦确定，税务机关依法征收（优惠），纳税人依法享受优惠政策。税收优惠通过具体的优惠政策表现出来，这些政策由各种优惠条款所构成，是税收法律法规的组成部分，具有法律效力。从制定权限来看，一般集中于立法机构、政府主管部门，具有权威性，也确保了其规范性。同时，这些税收优惠不具有普遍的适用性。例如，《外商投资企业和外国企业所得税法》以法律的形式明确了对外商投资企业和外国企业所得税的税收优惠政策，给予内资企业的税收优惠政策则在《企业所得税暂行条例》中有明确规定。

目的性指税收优惠是政府为实现一定的社会和经济目标在税收方面采取的鼓励和照顾性措施，目的明确，是政府调控经济的重要手段。给予某个产业、地区鼓励性税收优惠，给予某一类纳税人照顾性税收优惠，无不体现了政府的政策目标。例如，给予外商投资的税收优惠，目的显然在于吸引外资。

阶段性指税收优惠是政府一定时期内的政策目标的反映,阶段不同,税收优惠的种类、幅度以及针对的地区、行业等相应变化。经济稳定增长与发展是政府的重要政策目标,也是一个长期的目标,但在不同阶段、面临不同具体情况时,政府需要对经济进行调整,制定阶段性措施和目标,表现为不同时期的政策调整,其中包括税收优惠政策的阶段性调整。

1.2.2 税收优惠的分类

从税收优惠的概念表述中可以看出,税收优惠分为激励性税收优惠和照顾性税收优惠两种类型。

按照《现代汉语词典》的解释,激励是指激发鼓励^①,也就是调动积极性。

激励性税收优惠,是政府为了明确的政策目标而制定的优惠政策,主要目的是调动纳税人的积极性,引导纳税人从事某项经济行为,调整产业结构、产品结构、地区结构,促进科技创新等,在实现纳税人经济利益的同时,实现政府的政策目标,是税收优惠的主要方面,也是税收调控作用的主要体现。从其形式看,表现为对特定纳税人和特定的课税对象的税收优惠。

照顾性税收优惠是政府为保护特定的国民经济部门,保持经济的平衡发展,维护社会稳定,扶持特定的困难企业、困难群体而对其因客观原因产生的纳税困难制定的照顾性优惠政策。

无论是激励性税收优惠还是照顾性税收优惠,在体现政府的政策意图、具有正面的政策效应的同时,不可避免地会产生负面效应,导致反向的激励作用。这就需要在制定具体的优惠政策

^① 《现代汉语词典》(修订版),商务印书馆1996年7月修订第3版,第588页。

时,注重政策的整体效应,使总所得大于所失;同时,制定相应的制约和惩罚措施,降低负面效应。

1.2.3 税收优惠的具体形式

税收优惠是通过具体的优惠政策体现出来的,在不同的历史时期、不同的经济发展状况下,税收优惠有不同的表现形式,概括而言,主要有以下几种。

1. 税收减免 (Tax Exemption)

税收减免是指在一定期间内,对纳税人的某些应税项目或应税来源不予征税或减少征收,以减免其税收负担,予以激励或照顾。实践中一般称为减免税,减税指从纳税人的应纳税额中减征一部分,从而减轻其税收负担;免税指免除纳税人的应纳税额,从而免除其税收负担。这是使用最为普遍的税收优惠形式。

常见的税收减免包括关税、货物税减免和所得税减免等。免除机器设备、原材料等的进口关税,可以降低企业生产成本,提高利润率,增强企业在市场上的竞争力。免除所得税,则直接增加了企业的利润,降低了企业的投资风险,较快地达到政府的政策目标。例如,免除高新技术企业的所得税,能增加其利润,刺激对高新技术领域的投资。

2. 起征点 (Tax Threshold)

起征点是指税法规定对征税对象开始征税的数量界限。达到起征点的就其全部数额征税,未达到起征点的不征税。这实际上是对特定纳税人的一种照顾。

我国现行税制中的一些税种有起征点的规定,例如,《营业税暂行条例实施细则》及相应的政策调整后,自2003年1月1日起,规定的起征点为:按期纳税的起征点幅度为月销售额1000~5000元,按次纳税的起征点为每次(日)营业额100元。

3. 税收扣除 (Tax Deduction)

税收扣除是指准许纳税人将其某种或某些符合规定的特殊项目,按一定的比率或全部从应税对象中扣除,以减轻其税收负担。

税收扣除多发生在所得课税上。在累进税制条件下,实行税收扣除更有其实际意义。这是因为,累进税制条件下,纳税人的税收负担率随收入等级的上升而递增,在税收扣除比率一定的条件下,所得额越多,享受的扣除额也越多;同时,允许纳税人事先从其所得总额中扣除一部分,直接导致税基减小而使纳税人降低了适用税率,减轻了其税收负担。

税收扣除一般有直接扣除法和费用加成法两种方法。直接扣除法指允许纳税人就其某些规定的项目所发生的费用直接作全部或部分的扣除,例如对企业符合条件的捐赠的扣除;费用加成法指允许纳税人对某些费用项目可以通过增加费用、多计成本等方法来减轻税收负担,如加速折旧等。与直接扣除法相比,采用费用加成法更为隐蔽和间接。

4. 税收抵免 (Tax Credit)

税收抵免是指准许纳税人将其符合规定的特殊支出,按一定的比率或全部冲抵其应纳税额,以减轻其税收负担。

常见的税收抵免主要包括投资抵免和国外税收抵免。投资抵免是指允许纳税人将其一定比例的新设备购置费,冲抵其当年的应纳公司所得税税额,目的在于激励民间投资;国外税收抵免是指允许纳税人就其来自国内外的所得汇总向本国政府纳税时,在本国应纳税额中扣除其就外国来源所得在国外已纳的税额,以避免国际重复征税。为防止抵免额超过应纳税额,避免政府的税收损失,各国都规定了抵免限额,实际生活中税收抵免的限额一般是按本国规定税率计算的应纳税额。

5. 优惠税率 (Preferential Tax Rate)

优惠税率是指对特定的纳税人或经济活动征税时，采用比正常适用的税率低的税率。

实践中，优惠税率应用较多，如《企业所得税暂行条例》规定的18%和27%两档照顾税率；《外商投资企业和外国企业所得税法》中规定的对符合条件者从开始获利年度起，在前两年免税的基础上，第三年至第五年减半征收所得税（即按原税率的50%征收），都属于优惠税率的范围。

6. 延期纳税 (Tax Deferral)

延期纳税是指准许纳税人在规定的期限内，将其应纳税额延期缴纳或分期缴纳，从而减轻当期税负。

采用延期纳税相当于政府提供的无息贷款，对政府而言只是损失了相应的利息，对企业来说则有助于解决财务困难。这一税收优惠形式为许多国家所采用。

7. 加速折旧 (Accelerated Depreciation)

加速折旧是指允许纳税人在固定资产使用初期提取较多的折旧，得以提前收回投资，从而使其税负得以递延。

加速折旧使纳税人税负先轻后重，有利于减轻投资初期的负担，但总体税负未减少；对政府来说，税收并未减少，只是推迟征收，也相当于给纳税人提供了无息贷款。因此，从实质上说，加速折旧属于延期纳税。

8. 盈亏相抵 (Loss Carry-forward and Carry-back)

盈亏相抵是指允许纳税人将其某一年度的亏损，冲抵以后年度的盈利从而减少相应的应纳税额，或是冲抵以前年度的盈余从而申请退还以前年度部分已纳税款。这也就是常说的“向前结转”和“向后结转”。

盈亏相抵多用于所得税，并且有一定的时间限制。

9. 优惠退税 (Preferential Tax Refund)

优惠退税是指政府为鼓励纳税人从事某种经济活动而将其已纳税款的一部分或全部,按相应程序予以退还,以减轻其税收负担。

优惠退税主要包括出口退税和再投资退税两种情况。出口退税是指政府为鼓励产品出口,使其以不含税价格参与国际竞争,而在产品出口时,退还其已纳税款;再投资退税是指政府为鼓励投资者将获得的利润进行再投资,而退还其再投资部分已纳部分或全部税款。例如,《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》规定,外国投资者在中国境内直接再投资举办、扩建产品出口企业或者先进技术企业,以及外国投资者将从海南经济特区内的企业取得的利润直接再投资海南经济特区内的基础设施建设项目和农业开发企业,可以依照国务院的有关规定,全额退还其再投资部分已缴纳的企业所得税税款。

10. 准备金制度 (Reserve Fund System)

准备金制度是指为确保未来的投资或发生的费用,而在计算应纳税所得额时,将一定比例的所得额扣除,设置为准备金。

准备金是为特定的目的设置的,因此,每一种准备金都规定有特定的用途和内容,一般有技术准备金、投资准备金等。

1.3 税收优惠的政策效果与制定原则

税收优惠政策的制定包含了政策制定者也就是政府的预期目标,在政策执行之后则反映出实际效果,显然,两者之间存在偏差。如何减少这种偏差是摆在政府面前的难题,而从实际效果逆向分析,则不难总结出制定政策的原则。

1.3.1 税收优惠的政策效果

从政府的政策预期来说，制定税收优惠政策的目的，在于通过给予特定的纳税人和征税对象税收优惠，使其享受到超出正常情况的经济利益，从而在利益驱动下，改变经济行为，最终符合政府的政策导向。

从各国的实践看，税收优惠取得了一定的政策效果，主要体现在对吸引投资、促进产业结构优化、科技进步、区域经济发展以及对外经济交流等产生了较好的推动作用。

同时，税收优惠也有一定的副作用，从而导致了效果偏差。主要表现在：第一，减少了政府收入。优惠的力度越大、范围越广，政府“放弃”的收入就越多。据世界银行估算，我国1995年对外国企业的优惠政策约占当年GNP的1.2%，损失约660亿元人民币，而且，由于外国企业在中国经济中的作用日益重要，税收优惠将逐步减小税收收入占GNP的比重。^①第二，税收优惠对公平原则产生了负面影响。政策制定上的缺陷和政策的时间性，使不同的纳税人之间、区域之间以及各部门内部之间产生实际税负的差异，导致资源配置效率降低，公平性原则被违背。第三，政策本身的缺陷。多年来，我国的税收优惠存在手段单一、政策导向性不强、配套措施欠缺、过于注重区域优惠等问题，虽然1994年的税制改革对此进行了规范，但仍存在不少问题。这种情况也严重削弱了政策的作用发挥，产生了较大的负面作用。

综上所述，对税收优惠的政策效果需要客观分析，从整体角度看待政策的作用，既不因为其客观作用而否认负面影响的存

^① 世界银行驻中国代表处：《中国对外商直接投资的税收政策》，载《涉外税务》，1996年第5期。