



中国税收优惠制度 改革研究



Zhongguo Shuishou

Youhui Zhidu
Gaige Yanjiu

刘海峰 陈占锋 著 ©



西南交通大学出版社
[Http://press.swjtu.edu.cn](http://press.swjtu.edu.cn)

F812.422/17

2007

中国税收优惠制度改革研究

刘海峰 陈占锋 著

西南交通大学出版社

· 成 都 ·

图书在版编目 (C I P) 数据

中国税收优惠制度改革研究 / 刘海峰, 陈占锋著. — 成都: 西南交通大学出版社, 2007.12
ISBN 978-7-81104-749-3

I. 中… II. ①刘…②陈… III. 税收减免—税制改革—研究—中国 IV. F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 192863 号

中国税收优惠制度改革研究

刘海峰 陈占锋 著

责任编辑	邓 岚
封面设计	本格设计
出版发行	西南交通大学出版社 (成都二环路北一段 111 号)
发行部电话	028-87600564 028-87600533
邮 编	610031
网 址	http://press.swjtu.edu.cn
印 刷	西南交通大学印刷厂
成品尺寸	146 mm×208 mm
印 张	6.687 5
字 数	186 千字
版 次	2007 年 12 月第 1 版
印 次	2007 年 12 月第 1 次印刷
书 号	ISBN 978-7-81104-749-3
定 价	18.00 元

图书如有印装问题 本社负责退换

版权所有 盗版必究 举报电话: 028-87600562

序

税收优惠自古有之，源远流长。自新中国成立以来就存在税收优惠制度，只是由于当时经济社会体制的原因，使得税收优惠制度在国家经济社会发展中的影响不大、地位不高。但是，随着 20 世纪 80 年代如火如荼的改革开放大幕的拉开，经济社会转型的进程一浪高过一浪。由于税收优惠制度在中国特色社会主义建设事业中的独特功能，其地位得以彰显，在我国长达 20 多年的快速发展进程中功不可没。

我国现行税收优惠制度是在 1994 年分税制财税体制的系统改革中形成和发展起来的。它就像中国经济列车呼啸前行的“润滑油”一样，成为推动经济发展和社会转型不可或缺的重要力量。然而，正如胡锦涛同志在党的十七大报告中所指出的那样，我们在前进中还存在诸多亟待解决的新困难和新问题：经济发展的资源环境代价过大；城乡和区域经济发展仍然不平衡；农业稳定发展和农民持续增收的难度加大；自主创新能力还不强，长期形成的结构性矛盾和粗放型发展方式尚未得到根本改变；收入分配差距拉大趋势还未根本扭转，城乡贫困人口和低收入人口还有相当数量，统筹兼顾各方面利益难度加大；劳动就业、社会保障、收入分配等方面关系群众切身利益的问题仍然较多，部分低收入群众生活比较困难，等等。基于此，我国税收优惠制度的转型也就成为必然。

现在，我国人均 GDP 已突破 1 000 美元。从诸多发达国家发展

的经验看,我国经济社会发展进入了一个“矛盾凸现”的新的发展阶段。而在不同的发展阶段,需要新的税收优惠制度与之相适应。现行税收优惠制度受建立之初财政承受能力等客观因素的制约,在具体制度设计上,由于过多的兼顾了各方面的既得利益而没有形成科学、规范的税收优惠模式,经济社会发展出现的诸多问题,与我国现行税收优惠制度的负面影响具有实际上的相关性。本书正是基于这一点认识,着眼于新世纪我国经济社会发展所出现的新情况、新特点和新问题,在十七大精神的指引下,站在国民经济科学发展和社会和谐的战略高度,在研究我国现行税收优惠理论发展、制度变迁、制度效应的基础上,构建我国税收优惠制度改革的目标与原则、改革路径和制度保障机制。

总而言之,本书是笔者从税收优惠的视角对我国经济社会发展问题的一点思考和尝试,希望能对我国税收优惠的理论、政策研究和政府决策起到一定的参考作用。限于作者自身的能力和水平,书中如有疏漏和不足之处,还请读者海涵!

作 者

2007年8月

目 录

0 导论	(1)
0.1 选题背景及意义	(1)
0.1.1 选题背景	(1)
0.1.2 选题意义	(3)
0.2 国内外研究成果综述	(4)
0.3 研究方法 with 结构	(16)
0.3.1 研究方法	(16)
0.3.2 研究结构	(18)
0.4 主要创新与不足	(20)
0.4.1 主要创新	(20)
0.4.2 主要不足	(22)
1 税收优惠基本理论研究	(24)
1.1 税收优惠的内涵及外延	(24)
1.1.1 税收优惠的内涵及其本质	(24)
1.1.2 税收优惠的分类与比较	(30)
1.1.3 税收优惠的经济关系分析	(33)
1.2 税收优惠的传导机制	(34)
1.2.1 税收优惠的制度基础	(35)
1.2.2 税收优惠的功能定位	(36)

1.2.3	税收优惠的传导路径	(40)
1.3	税收优惠制度安排的理论依据	(44)
1.3.1	对市场失灵的矫正	(44)
1.3.2	对公共品私人供给的激励	(47)
1.3.3	推动经济发展的制度安排	(50)
2	我国税收优惠制度的历史演进	(53)
2.1	我国税收及税收优惠制度的变迁	(53)
2.1.1	新中国成立以来我国税收制度的变迁	(53)
2.1.2	我国税收优惠制度的历史变迁	(55)
2.2	我国现行税收优惠制度的考察	(58)
2.2.1	我国现行税收优惠制度的历史背景	(58)
2.2.2	我国现行税收优惠的制度安排	(60)
2.2.3	我国现行税收优惠的制度特征	(62)
2.3	对我国现行税收优惠制度的再思考	(65)
3	我国现行税收优惠的制度效应	(71)
3.1	税收优惠制度效应理论回顾	(71)
3.2	税收优惠制度效应的实证分析	(77)
3.2.1	实证分析的基本思路	(77)
3.2.2	税收优惠和外商直接投资	(79)
3.2.3	税收优惠和基尼系数	(82)
3.2.4	税收优惠与就业	(86)
3.2.5	税收优惠和国内生产总值	(90)
3.2.6	税收优惠和居民消费物价指数	(94)
3.3	税收优惠的多元回归模型分析	(98)
3.4	我国税收优惠制度效应的评价及启示	(101)
4	我国税收优惠制度改革的目标与原则	(106)
4.1	我国税收优惠制度改革目标定位	(106)

4.1.1	我国经济社会发展目标定位	(106)
4.1.2	我国税收优惠制度改革目标定位	(110)
4.2	我国税收优惠制度改革原则取向	(113)
4.2.1	“有所为有所不为”原则	(113)
4.2.2	公平与效率并重原则	(114)
4.2.3	成本最小化收益最大化原则	(115)
4.2.4	与时俱进原则	(116)
4.2.5	从严管理原则	(117)
5	我国税收优惠制度的改革路径	(119)
5.1	涉农税收优惠制度改革	(119)
5.1.1	现行涉农税收优惠制度缺陷	(119)
5.1.2	涉农税收优惠制度改革路径	(122)
5.2	区域税收优惠制度改革	(127)
5.2.1	现行区域税收优惠制度的不足	(127)
5.2.2	区域税收优惠制度改革路径	(131)
5.3	转变经济发展方式的税收优惠制度改革	(135)
5.3.1	激励自主创新的税收优惠制度改革	(136)
5.3.2	激励循环经济发展的税收优惠制度改革	(142)
5.4	激励社会和谐税收优惠制度改革	(147)
5.4.1	促进充分就业的税收优惠制度改革	(148)
5.4.2	促进社会保障的税收优惠制度改革	(156)
5.4.3	促进收入公平分配的税收优惠制度改革	(165)
5.5	促进外向型经济健康发展的税收优惠制度改革	(168)
5.5.1	出口退税税收优惠制度改革	(169)
5.5.2	对外投资税收优惠制度改革	(176)
6	我国税收优惠制度改革的保障机制	(178)
6.1	正式规则的保障	(179)
6.1.1	合理划分的税权保障机制	(179)

6.1.2	税收立法决策的民主保障机制	(181)
6.1.3	收入分配制度改革保障机制	(182)
6.1.4	政府财力保障机制	(184)
6.1.5	税制改革保障机制	(184)
6.2	非正式规则的保障	(185)
6.2.1	牢固树立科学税收观——税收理念转变的保障	(186)
6.2.2	以人为本的税务文化——先进税收文化的保障	(187)
6.2.3	诚实守信的税收环境——税收信用机制的保障	(188)
6.3	实施机制的保障	(190)
7	结 论	(191)
	参考文献	(193)

0 导 论

0.1 选题背景及意义

0.1.1 选题背景

我国税收优惠制度与我国税收制度一样,先后经历了传统计划经济时期、有计划商品经济时期和社会主义市场经济时期三个主要阶段。1994年,我国按照社会主义市场经济体制的客观要求,遵循统一税法、公平税负、简化税制、合理分权、理顺分配关系、保障财政收入的指导思想,对税收制度进行了全面的改革,同时对税收优惠制度也进行了较大范围的调整和清理,我国基本体现市场化取向改革精神的现行税收优惠制度也主要在这一次改革中初步成形。这次税改及时扭转了税收优惠制度失控的局面,税收优惠的范围有所缩小,但也保持了外资企业税收优惠制度的相对稳定,进一步促进了引进外资、引进先进管理经验和先进技术等工作的开展,使对外开放水平和层次进一步提高。此外,区域、产业税收优惠制度的作用在这一时期也得到充分体现,使东部沿海地区在加强基础设施建设、扩大对外贸易、发展外向型经济等方面更具比较优势,有力地推动了部分产业的升级和产品的更新换代,促进了区域经济的发展。1994年我国的税制改革虽然对税收优惠制度进行了全面清理,使存在的问题得到了一定程度的缓解,但因受客观条件和主观意识的限制,我国科学、规范的税收优惠模式仍然没有真正建立起来。

税制建设从来都只能是为一定时期内的政治、经济和社会发展服务的。一个国家的税制,只有依据不同时期经济社会发展的实际态势和所面临的历史任务不断地调整其制度目标,才能适应形势变化的需要,充分发挥制度功能。近年来,我国经济社会发展进程不断加快,国际环境也在快速变化。2003年,我国人均GDP首次突破1 000美元,到2006年我国人均GDP超过2 000美元,预计到2020年将超过5 000美元,进入中等收入国家行列。根据世界各国经济社会发展进程的规律,在人均GDP处于1 000~3 000美元的时期,意味着一国经济社会发展进入了一个新的发展阶段,这也往往是社会矛盾最为严重的时期。当一国从低收入国家向中等收入国家迈进的时候,可能会面临两种不一样的结局:一种可能出现一个“黄金发展时期”,保持较长时期的经济持续快速增长并实现国民经济整体素质的明显提高,顺利实现工业化和现代化;另一种可能是出现一个“矛盾凸现时期”,城乡之间、区域之间、产业之间以及居民之间的各种利益关系日益复杂,如果处理不当,容易激发一系列社会矛盾,导致经济社会发展长期徘徊不前。从我国经济社会发展的现状看,矛盾凸现期的特征极为明显,制约发展的一些长期性、深层次矛盾大量存在:耕地、淡水、能源和重要矿产资源相对不足,能源资源消耗过大;生态环境比较脆弱,环境污染比较严重;投资和消费关系不协调,部分行业盲目扩张、产能过剩,经济发展方式转变缓慢,经济结构不合理;解决“三农”问题任务相当艰巨,就业压力较大,城乡、区域发展差距和部分社会成员之间收入差距有所扩大;社会事业发展仍然滞后,影响社会稳定的因素还较多;科技自主创新能力不强,企业核心竞争力较弱;影响发展的体制机制障碍亟待解决,推动改革开放深入发展的制度创新有待加强等。当今国际环境复杂多变,发达国家在经济科技上占优势的压力将长期存在,围绕资源、市场、技术、人才的竞争将更加激烈,国际经贸摩擦日益增多,对我国经济社会的发展和安提出了新的挑战。为此,党中央提出了以人为本、全面协调可持续发展的科学发展观和建设社会主义和谐社会的重要思想,要求用科学发展观统领经济社会发展全局,转变发展

观念、创新发展模式、提高发展质量,落实“五个统筹”。基于此,我国经济社会宏观调控的基本目标应该是着手于对这些突出问题的逐步解决。而我国现行分地区、有重点、多层次的“区域性、外资性”税收优惠制度,主要基于我国当时投资环境有待改善、资本积累严重不足的客观现实而制定,为了引导外资向国家鼓励的地区聚集,促进资本的形成,推动这些地区经济率先快速增长,从而带动全国经济早日进入“起飞”阶段,实施“以外资带动内资,以先富带动后富”的发展战略。如今,我国经济社会发展中的突出矛盾和问题早已转变,新的形势对新一轮税制改革提出了新的要求,税收优惠制度的改革和调整自然也要服从和服务于这一大局。

0.1.2 选题意义

本书的选题意义可以从以下四个方面来把握:

(1) 一般来说,税收优惠之所以存在并不断发展,自然有其存在的理由,而这一理由就是其理论根源。但是,从目前国内外理论研究的实际情况看,主要集中于对税收理论的研究和思考,以及对具体税收政策的分析和论述,少有对税收优惠这一专门问题从理论上进行系统、全面的探讨。本文试图在借鉴部分专家学者研究经验的基础上,对税收优惠理论进行详尽的分析和探讨,试图完善我国税收优惠的理论基础,此为选题意义之一。

(2) 国内外学者对税收优惠制度的功能及其作用的研究主要是从其调控经济发展的角度进行,本文的一大特点就是在我国走向经济社会统筹发展的形势下将税收优惠对社会发展、进步、和谐的影响机制作为重要内容加以阐述,试图找到税收优惠制度在缓解社会矛盾、解决社会问题、促进我国社会和谐等方面发挥作用的理论基础和制度创新措施,此为选题意义之二。

(3) 我国经过 20 多年改革开放大发展之后,经济发展方式的转变已经迫在眉睫,党中央也作出了走科学发展道路的战略选择。在这一宏观背景之下,走保护环境、节约资源、技术创新、区域均衡

的可持续发展的循环经济之路已成为经济发展方式的必然选择。因此,本文试图探讨税收优惠制度改革适应和促进这一战略转型的路径、机理和方式,此为选题意义之三。

(4)我国自改革开放以来制定了一系列的税收优惠制度措施,这些制度措施的执行究竟对经济社会的发展起到了多大的促进作用,还存在一些什么主要问题等,对此,诸多专家学者进行了智者见智、仁者见仁的考察和研究,相关成果颇多。但是,税收优惠对我国主要宏观经济变量的影响程度究竟如何,却鲜有具备充足说服力的研究成果。本文试图根据对税收优惠规模的估算,建立回归模型,用定量与定性相结合的方法,分析税收优惠与这些主要经济变量之间的关系,作为我国税收优惠制度效应的实证检验结果,此为选题意义之四。

0.2 国内外研究成果综述

从搜集到的文献资料看,国内外学者对税收优惠问题的研究主要集中在的以下几个方面:

(1)对涉外税收优惠制度的研究。在经济发展的起步阶段,大多数国家都对外商投资给予诸多税收优惠,以吸引国际资本推动本国经济的快速增长。我国主要采取了对外资给予企业所得税直接优惠的方式。因此,我国专家学者对涉外税收优惠制度的研究主要集中在对外资企业所得税优惠方面,尤其是外资优惠吸引对外直接投资(FDI)流入的效率问题等。他们认为,改革开放20多年,我国的引资环境以及流入的外资类型都发生了较大的改变,引资目标和引资政策也应随之改变。一是从1979到2001年我国入世之前,由于我国市场经济体制正在逐步建立,产业体系尚不成熟,消费者购买力不足,国内市场相对狭小,因而比较注重引资的数量和规模,对外资企业采取了内外有别的税收政策,给予外资企业极为优惠的

税收差别待遇,使得流入我国的外资尤其是直接投资不断增加,但多为资源导向型或出口加工型企业,形成的外资企业规模普遍较小,且以港澳台的劳动密集型企业为主。二是从我国入世至今,我国经济发展迅速,人均国民收入和居民购买力逐步提高,国内市场日益壮大,外资进入我国的目标也发生了变化,开始注重抢占国内市场,而且市场导向型、资本密集型、技术密集型等欧美大型跨国公司开始增多,外资与内资在国内市场的竞争更加激烈。此时,我国的引资目标 and 政策手段必须相应改变,要从注重数量和规模转向注重质量和效益,在引资税收政策上,内外有别的税收政策不仅会对内资企业造成不公,而且其吸引外资流入的有效性正在降低,收益正在递减。也就是说,涉外税收优惠在改革开放初期承担的以大幅度优惠来弥补投资环境中其他不完善因素的历史使命已经基本完成。三是我国外资税收优惠制度已经不是外商直接投资流入的主要动力。张阳、刘慧利用我国 2003 年各省和直辖市的横截面数据,对影响我国外商直接投资的因素进行了实证分析。结果表明,一个地区的经济发展水平和开放程度是影响外商直接投资的关键性因素,而税收因素对外商直接投资的作用不明显。这至少可以说明,近几年来,影响我国外商直接投资流入的主要原因并不是税收优惠,而是我国日益优良的投资环境、庞大的市场等其他因素。^① 这一观点在我国税收理论界和税务部门具有广泛的代表性。

另有部分学者认为,需要对涉外税收优惠制度进行改革的原因并不仅仅于此,还有一方面重要的原因是我国涉外税收优惠制度本身设计上的缺陷及其导致的不良后果,归结起来主要是:内外有别的结构特征造成优惠政策的非统一性、非整体性,既不符合国际惯例,也违背了税收优惠制度优化设置的要求,更将内资企业置于不平等的竞争环境中,这会导致内资企业采用不正当的竞争策略,以假外资的形式套取税收优惠的后果;现行外资所得税优惠的产业导

① 张阳,刘慧:《税收因素对外国直接投资的影响分析》,《税务研究》,2006(1)。

向不够明确,对鼓励科技进步、环境治理,促进社会事业发展等社会效益目标难以发挥有效作用,而且会导致外资的产业、行业分布不合理;区域倾斜过度,加大了地区间的发展差距;税收优惠的形式比较单一,税法规定不够严密,存在较大的避税空间;与WTO的补贴与反补贴规则、国民待遇规则、最惠国待遇规则、透明度规则相冲突,等等。所有这些问题及不良后果的存在,使对现行税收优惠制度进行改革的呼声日渐高涨。

窦清红在对工业化国家不同发展阶段外商直接投资税收优惠制度进行分析与比较后认为,美国不管在工业化的初级阶段、发展阶段还是起飞阶段都是运用关税环节的差别税率来吸引外商直接投资的,工业化后,虽然美国的地方政府采用了财产税折扣、公司所得税抵免、销售税减免等财政激励政策,但它并不是只针对外商直接投资,而是面向所有符合投资激励条件的公司。韩国等新兴工业化国家在实现工业化以及实现工业化之后,尽管都对外商直接投资给予税收优惠,但是它所依据的标准却是以技术创新来加以衡量和定位的,以此来决定对外商直接投资是否给予税收优惠,而且其采用的具体形式并非直接减免,而是研发费用的加倍扣除等间接政策工具。^①这也从另外一个角度说明了我国加快涉外税收优惠制度改革的必要性和合理性。在2007年的七届人大五次会议上,新的两税合并的《企业所得税法》得到高票通过,并将于2008年1月1日开始实施便是最有力的证明。

从世界各国专家学者对税收优惠影响外国投资者决策的诸多研究成果看,税收优惠也不是影响FDI流向的决定性因素。早在20世纪50年代中期,巴洛和万德(Barlow; Wender, 1955)曾经对美国247位投资者进行调查,结果仅有10%的投资者把税收优惠作为FDI的先决条件。“30国集团”的一个研究小组于1984年对52家跨国公司的调查表明,在影响FDI流动的19个因素中,东道国提供的

① 窦清红:《工业化国家不同发展阶段的外商直接投资税收政策》,《税务研究》,2006(5),第81~84页。

税收优惠在发展中国家的排位是第 7 位,在发达国家是第 8 位 (Group of 30, 1984)。另一项对 20 家跨国公司分布在全球 4 个行业 (汽车、计算机、食品加工、石化) 的 74 个投资项目所作的调查研究表明,很多跨国公司甚至不考虑税收优惠情况,只是把它作为锦上添花的因素,这表明跨国公司的投资决策主要依据的是有关投入、生产成本和市场等长期经济战略 (Galenson, 1984)。

税收优惠影响的是企业的税后利润率、资金的流动以及资本的成本。20 世纪 60~70 年代的经济计量研究结果表明 (Polk, Meister and Veit, 1966; Hall and Jorgenson, 1967; Goldberg, 1972; Eisner and Lawler, 1975), 与市场规模和经济发展状况相比,税收优惠在吸引 FDI 流量方面所起的作用很小。但是,由于投资者居住国、东道国的情况差异以及使用的研究方法不同,FDI 对税收优惠变化的弹性差异较大,难以得出一般性的结论。由于税收优惠既影响平均税率,也影响边际税率,对国外分公司的保留收益再投资与新 FDI 流动的研究表明,税收优惠对其的影响有较大差异。20 世纪 80 年代对美国和墨西哥这两种资金来源的 FDI 流动与税率相关性的研究表明 (Goulderetal, 1983; Hartman, 1984; Young, 1988; Shah and Slemrod, 1990), 新流入的 FDI 与美国税率的提高呈现负相关关系,保留收益再投资与税率变化却没有显著的相关性;而这两种资金带来的 FDI 流入对墨西哥的边际有效税率的反应却很强烈,弹性较大。

总之,各国的经验和诸多研究都表明,吸引 FDI 的税收优惠政策效果取决于许多条件,需要各国政府科学掌握税收优惠的力度和目标,并要全力做好国内各级政府间以及对外政策的协调,否则,即使税收优惠带来了巨大的 FDI 流量,也会造成经济结构的扭曲以及巨大的金融成本和管理成本,这将使税收优惠带来的巨额 FDI 流入成为经济社会发展的沉重负担。

(2) 对高新技术产业发展的税收优惠制度研究。众所周知,在现代经济发展的影响因素中,技术进步是起决定性作用的方面,因此,各国都对科技创新研究及其产业化倾注了诸多人力、物力和财力。现有研究表明,在一定条件下,税收优惠对鼓励技术创新,同

时减轻高新技术产业的税收负担,降低投资风险,破解资金瓶颈具有积极意义,这一点也由世界各国的实践得到证明。

王晓滨等从理论上分析了税收优惠支持高新技术产业发展的依据,认为高新技术产业的发展,最主要的还是得依靠知识的生产以及由此带来的技术创新,而知识一旦生产出来,其他人增加消费的边际成本几乎为零,其产生的社会收益率远高于创新者的私人收益率。而依靠市场机制难以完全补偿创新者代价高昂的研发活动,因此,技术创新需要政府机制的适时介入,运用税收优惠将这部分外溢的利益给予补偿。另外,知识作为高科技产业发展最重要的推动力量,具有一定的公共品属性,越接近于基础科学和理论研究,其公共品特征就越明显,而且,高科技产业的发展代表着国家的未来和综合实力,与国家的前途命运息息相关,因此,给予一定的税收优惠支持是理所当然的。^①

更多的研究成果主要集中于对我国高新技术产业税收优惠制度存在问题及其改进政策建议的领域,蒋经法教授的研究较为系统和具有代表性。他在系统界定我国高新技术产业发展的特点与环境建设、相关市场机制和政府职能的基础上,对我国高新技术产业发展实践的有利和不利方面,以及包括税收优惠在内的财税政策进行了全面评价和剖析,并分析了发达国家、新兴工业化国家及其他发展中国家促进高新技术产业发展的财税政策对我国的借鉴意义。此后,他分别对高新技术研究开发、成果转化、人力资源开发以及风险资本投资等各个阶段的财税政策进行了系统研究和探讨,并从财税政策总体策略、具体构想以及针对中小高科技企业形成与发展的专项财税政策三个方面,提出了发展我国高新技术产业的财税政策构想,也对我国促进人力资源培植和开发的税收优惠,以及中小高新技术企业的税收优惠政策等进行了具体设计。^②

① 王晓滨等:《论促进高新技术产业发展的税收优惠政策》,《税务研究》,2004(10),第18页。

② 蒋经法:《高新技术产业发展的财税政策研究》,中国财政经济出版社2002年版。