

WTO 下的中国税制: 寻求中性与非中性结合的新形式

□ 邓力平

摘要: 中国即将加入 WTO, 这将对包括我国税制在内的方方面面产生重大影响。在本文中, 笔者用其近年来强调的中性与非中性相结合的辩证思想来分析 WTO 下中国税制改革的思路, 特别是结合对税收优惠、出口退税等在内的政策使用提出自己的观点。

关键词: WTO; 税制; 中性; 非中性; 税收优惠; 出口退税

中图分类号: F810.42 **文献标识码:** A **文章编号:** 1000- 8659(2001)01- 0015- 08

一、在 WTO 下对税收中性和非中性结合的再认识

(一) 中性与非中性政策一般

所谓某一经济政策的中性(Neutrality)及其对立面“非中性”(Nonneutrality)是一对从西方经济学引进的概念。狭义或严格意义上的“政策中性”主要指的是政府只有在出现“市场失灵”的情况下才能介入经济,而某一政策的运用不会对市场经济行为产生扭曲现象,从而让市场充分发挥资源配置作用。显而易见,狭义的政策中性是以市场充分有效、完全竞争等严格界定条件为前提的,但这些条件在现实中却难以存在,而且绝大多数政策的运用本身就必然带来一定的市场扭曲行为,因此,这就决定了狭义的政策中性只能是一种理想状态。而狭义或严格意义上的“政策非中性”,主要是指政府

基于各种目标的考虑,即使在“市场有效”的条件下也介入经济,某一政策的运用将干预市场经济的运行,并对市场经济行为产生较大的扭曲现象,在极端的条件下,政府将取代市场而承担资源配置功能。显然,这种极端例子在现实世界中也是极少存在的。

正是由于上述关于“理想”中性与“极端”非中性狭义理解的局限性,因此有必要从广义或一般的角度来把握这对矛盾体。首先,广义政策中性的目标依然是让市场机制充分发挥配置效应,强调政府应尽量少地干预经济活动。但是,这种政策中性观有两个现实基点:一是以不完全竞争等现实经济状态为前提,二是承认相当部分的政策措施将不可避免地带来市场扭曲效应。在这两个前提下,广义政策中性强调的是一种次优政策,即政策设置时应能确定某一政策措施所可能带来的效率损失的大小和来

作者简介: 邓力平(1954-),男,现任厦门大学校长助理,教授,博士生导师,九届全国人大代表。1986年留学加拿大在 Dalhousie 大学经济系获得经济学博士学位,并任加拿大 Mount Allison 大学经济系终身教授,1996年回国任教。出版专著(含合著)12本,发表学术论文100余篇。中国税务学会常务理事,中国国际贸易学会主席团成员,福建省外经贸学会副会长。

源,应能将政策对市场经济行为的扭曲现象达到最小。与广义政策中性观相对应,广义政策非中性观也对国家的经济干预活动及政策手段的运用做出较为灵活、弹性的理解。从一般意义上说,广义政策非中性的立足点依然是即使“市场有效”,政府基于其他政策目标的考虑(如国家安全与发展、就业、所得分配等),也可以且必须运用一些政策手段有目的地干预调节市场活动,在政策运用的效率后果与其他政策目标的权衡中,选择的天平往往倾向于后者。因此,这种非中性政策运用所带来的对市场经济行为的扭曲现象往往相当大,市场对资源的配置职能往往得不到充分发挥。但是,与“极端非中性”状态相比,广义政策非中性观较注重政策的适度、灵活与有限制地运用。也就是说,这些政策的运用对于经济环境的变化有相当的弹性。

(二) 中性/非中性在税收政策上的应用

将这一基本原则应用到税收政策上,笔者在1995年撰写的“税收中性、税收调控与产业政策”一文中较为详尽地论述了如何从广义上把握税收中性与税收调控这一矛盾统一体的相互关系,以及它们如何共同作用于产业结构的优化和调整。当时探讨的主旨是在国内经济发展的大框架下,在全面掌握社会主义市场经济特性的基础上,寻求当时我国税制进一步改革的指导方针。

笔者认为对税收中性原则应从狭义与广义两个方面加以把握。狭义上说,税收中性原则就是税收效率原则。而从广义的角度理解税收中性原则包括三个层次:一是对税收中性原则与“市场配置效率原则”所具有的等同性,应从“尽可能地减少”税收制度对市场经济的扭曲来理解,而不是从“完全避免扭曲”这一理想状态出发,这就是所谓“次优原则”。二是税收中性原则还可以从税制效率原则与公平原则的统一与权衡上加以理解。三是从更广义的角度上说,税收中性原则还可以从良好税制的其他基本原则(如税制管理原则)的统一与权衡上加以把握。

相比较而言,我们对税收的宏观调控职能的认识是较深刻与熟悉的。长期以来,我们认为社会主义税收具有筹集资金(组织收入)与调

控经济两大功能。在西方财税理论中,虽然没有调控职能这样的提法,但他们所说的“经济稳定原则”与“经济增长原则”就其具体内容来说,实际上也是反映了税收的调控职能。在建立社会主义市场经济过程中,我们要改革的是过去在计划经济条件下实行诸如按经济成份不同而“区别对待”的税收政策,要改革的是只讲宏观计划控制,而不讲税收中性的内在要求。我们现在必须在一个新的基点(即社会主义市场经济)上体会理解税收的宏观调控职能。

顺着这一思路,可以看出,前述的税收中性原则与税收调控职能是一对矛盾统一体。它们之间的相互联系与矛盾统一,反映了社会主义市场经济内在规律对新税制的客观要求。税收中性与税收调控存在矛盾着的一面,这尤其反映在对税收中性作狭义理解的场合。但是,税收中性与税收调控又存在统一性。前述的对税收中性作广义的理解本身就反映了这种统一性。从对税收中性与税收调控两者矛盾统一的这一基本点出发,我们可以较好地理解税制可以促进国家产业政策实现这一重要命题。简要说,税收中性原则与税收调控职能是从微观机制与宏观导向这两个方面,共同作用于产业结构的优化与调整,促进产业政策的实现。从微观角度上看,遵循税收中性原则而设置的税制,有助于市场机制发挥其内在力量,使效率损失达到最小,经济产业结构达到合理。而从宏观角度上看,一方面国家对税收政策的运用(如通过税收优惠以鼓励某些产业,通过税负变动而限制某些产业)有助于使经济产业结构达到合理;另一方面国家可以通过对税制的设置与调整来对市场行为主体进行必要的政策导向,以促进产业结构的优化。必须指出,既然税收中性与税收调控是一对矛盾统一体,在一定场合下,这两者矛盾着的一面可能会对国家产业政策的实现产生负面影响。摆在我们面前的任务是尽量减少这两者矛盾一面的影响,努力把握与利用这两者相互统一的一面,从微观宏观结合的角度上使税收中性原则与税收调控职能,共同作用于产业结构的优化。

(三) 中性/非中性在外经贸政策上的应用

1997年,笔者将中性与非中性的原则引入

我国外贸政策的制定与实施,并撰写了“论跨世纪我国外贸政策的基调”一文。与对税收中性非中性认识相同,笔者认为外贸政策的中性与非中性可以据市场与政府的关系,尤其是政府政策作用于市场经济的前提条件(市场失灵或有效)、政府政策作用于市场经济的效率后果(市场扭曲的存在与大小),以及自由贸易与保护贸易的关系,分为狭义中性与狭义非中性、广义中性与广义非中性来理解。

从这些基本界定出发,新时期我国外贸政策的基调可以也应该是广义外贸中性与广义外贸非中性的有机结合,应是充分发挥市场配置职能与必要政府调节的有机结合,应是政策自由化目标与适度、弹性保护贸易政策的有机结合。对这一政策基调的理解主要有三个方面,一是这一政策的下限应是我国基于某些政策目标而长期使用的调节或管理贸易的非中性现实,二是这一政策的上限应为外贸政策运用时对市场扭曲效果最小这一“次优”中性状态,三是在这上下限所框定的中性与非中性结合的区间内,立足于中国国情与国际经济时代特征,使我国外贸政策逐步具有向广义中性靠拢的趋势。具体说来,一方面可以继续使用某些行之有效的外贸非中性政策措施,在有些条件下,改变的应是这些政策的表现形式而不是政策本身;但另一方面要创造条件逐步使外贸政策的非中性减弱,中性化加强,让市场机制更多地发挥,使外贸政策的运用真正符合建立社会主义市场经济体制与实行两个根本性转变的要求。

时至今日,此文的基本观点同样适用于加入WTO中国外贸政策应采取的基调。事实上,WTO构建的多边贸易规则正是广义中性政策在国际贸易领域的具体体现,即在考虑外贸政策的国际效率的同时,更注意于该政策对一国国内效率的影响。而WTO的“原则与例外”的精神实质上是对广义非中性贸易政策一定程度上的默认和接受。从一定意义上说,我们一方面看到了一个“中性的WTO”,另一方面我们也看到了一个“非中性的WTO”,在经济全球化进程中主权国家依然是国际经济贸易活动主体的大背景下,WTO自身必然就是中性与非中性的结合。显而易见,当我们将这

些观点作进一步延伸时,则其意义不仅局限于外贸政策,也为国际经济全球化大背景下的宏观政策调控提供了新思路。

笔者长期将国际经贸与国际财税结合起来研究,长期坚持必须从国际经贸发展的角度研究税收问题,而当前经济全球化发展的新形势、国际经贸与国际财税的不可分性,都进一步证明这一研究思路有其生命力。因此,可以认为,研究经济全球化、WTO下的中国税制改革方向,就是应在一个新的国际经济背景下确认中性与非中性政策结合这一指导思想,并在此基础上,寻求这一结合的新形式。

二、税收优惠政策的调整与新表现形式

(一)对税收优惠政策的再认识

国内财税界对税收国民待遇与税收优惠的关系研究始于前几年中国要求“复关”之后,对这一问题的探讨也成为理论界和实践界的热点之一。虽然大多数同志均认为税收国民待遇与税收优惠既有矛盾的一面,也有统一的一面,并应从对立统一的角度理解两者的关系,但是,对这一对立统一的结合点是什么,其理论支持是什么都有各自不同的观点,至今尚未达成共识。1997年,笔者发表了“效率、公平、主权、协调——对税收国民待遇的再认识”一文,从税收中性与非中性相结合的角度,将税收原则和国民待遇统一起来加以研究。笔者认为,对税收国民待遇与涉外税收优惠(或限制)的关系,必须从这两者对立统一相结合的角度上加以考察,并建立在三个基本点上:一是两者的结合是由一国具体国情,尤其是不同经济发展水平而决定的;二是两者的结合应是一般税制原则内在要求的体现;更确切地说,应是在一定经济发展水平上税制设置原则具体要求的体现;三是对两者关系的理解又不能仅仅从一般税收原则的角度出发。具体说来,涉外税收基本原则至少有以下四条:税收效率原则、税收公平原则、税收主权原则与税收协调原则。这四个原则主要表现为两个对立统一体(即税收效率与公平原则,税收主权与协调原则),在经济发展的不同水平阶段上,这两个对立统一体的共同作用将综合地表现为一国涉外税制中对税收国民待

遇与超(次)国民待遇做法的权衡轻重与选择。这种思路可以称之为对税收国民待遇的“税收原则决定论”。当时,这一思路得到了理论界同仁的肯定。现在,笔者重新将这一观点纳入WTO的原则框架下加以考察,觉得虽然对于税收优惠的一些具体实施方式和内容尚有待补充和完善,但该文的基本观点仍然成立。

(二)对我国现行税收优惠政策的评价

改革开放以来,我国税收优惠政策的调整经历了两个阶段。第一个阶段是党的十一届三中全会到1994年税制改革。在这一期间内,随着改革开放和经济体制改革的深入,国家越来越认识到利用税收杠杆来调节经济的必要性。国家在研究和制定一系列税法的同时,也注意到用减免税等手段来调节经济,并且这些税收优惠政策的运用随着经济改革的顺利实施其范围也越来越广泛。但由于原税制脱胎于计划经济体制,不能满足市场经济对税制的内在要求,导致原税制难以适应市场经济的要求,其暴露的弊端也日益突出和明显,在税收优惠上也存在着相当多的问题:如税收优惠政策的实施范围过于广泛;税负不公平,不利于企业平等竞争;税收优惠缺乏统一和规范,地区间通过地方保护主义进行“税收竞争”,等等。

我国税收优惠政策调整的第二阶段是从1994年新税制诞生至今。针对旧税制的不合理之处,1994年国家进行了税制改革,其基本指导方针是:“统一税法,公平税负,简化税制,合理分权。”新税制中有关税收优惠的政策也作了相当大的调整,包括统一了税收优惠待遇,整顿和规范了减免税规定,并充分发挥税收杠杆对经济的调节作用,适应改革开放形势,建立了多层次、多环节、全方位的政策体系。优惠政策的具体内容包括:(1)旨在鼓励对经济特区、沿海经济开发区、技术开发区直接投资创办外商投资企业和举办国家鼓励项目的降低税率的税收优惠;(2)旨在鼓励对边远地区、特殊行业、特殊企业投资的减免税期的税收优惠;(3)旨在鼓励外国投资者继续扩大生产规模的再投资退税的税收优惠;(4)旨在鼓励外国投资者对高风险企业进行投资的亏损结转的税收优惠等。

这些税收优惠政策的实施,在引进外资、促

进地区发展、贯彻产业政策起到了积极的促进作用。从改革思路上看,这一阶段税收优惠政策的调整也在很大程度上体现了税收中性与非中性的结合。具体说来,就是根据经济发展水平及国际经济环境的变化,一方面经过统一税率,统一税法,取消一部分无效的税收优惠政策,并同时放宽市场准入限制,减少次国民待遇的程度和范围,从而贯彻公平税负、平等竞争的原则,减少了税制对资源配置的干预,较好地体现了税收的中性;另一方面,又同时根据经济发展需要,保留和重新制定必要的税收优惠,以贯彻本国的经济政策,从而相应体现了税收非中性。但在同时,这一阶段的税收优惠调整也暴露一些亟等解决的问题:一是内外资企业所得税优惠政策存在着显著的差别,不利于公平竞争。二是对外商投资企业的各种税收优惠政策表现出明显的区域倾斜导向,加大了地区之间经济发展的不平衡。三是税收优惠政策导向不明确,不利于产业结构的优化。四是造成税收漏洞,加剧财政收入流失。

种种迹象表明,现行税制中的税收优惠方式和内容都尚待进一步调整,应是进一步向税收中性和非中性更完美结合迈进:其一,目前,不仅内、外资税收负担差异显著,而且不同行业、同一行业不同类型和规模、投资于不同区域的外资企业之间的税收负担也有较大差异,这说明现行税制优惠还远未达到税收中性的要求;其二,广义上的税收非中性要求在运用税收工具调控经济时,应根据税收环境的变化和经济发展阶段的变化而作适时调整,并具有相当弹性,而现行税制中对外资企业运行普遍优惠及区域性优惠并举的措施已达不到经济调控和优化产业结构的目标,而且随着经济特区和沿海开放地区经济发达程度的提高,税收优惠的刚性滞后性亦进一步凸现出来;其三,如果将税收中性与非中性的结合置于经济全球化、WTO框架下进行考察,则不难发现现行税制中的税收优惠措施也没有处理好国民待遇与税收优惠之间的关系,这突出表现在税收优惠形式单一和过分依靠税收优惠来吸引外资等方面,其结果导致过度与不对称的超国民待遇和次国民待遇并存。即在一些行业和区域外资享有过于优

厚的税收优惠,而在另一些行业和区域则由于市场准入限制和综合投资环境的不完善导致税收优惠流于形式,甚至抵销了税收优惠的引力作用。

(三)在WTO框架下考察现行税制优惠政策政策的调整

笔者认为当前税收优惠政策的调整的指导原则应是:税收优惠政策调整的目标不仅应符合税收的国家原则,也要向税收的国际原则进一步靠拢。同时,这一目标还要受WTO具体原则的约束。本质上,寻求这些原则的结合点就是立足于本国经济发展阶段,寻求税收中性与非中性结合的过程。当前应处理好税收调控、产业政策和WTO确立的最惠国待遇、国民待遇、透明度、鼓励改革与发展等原则之间的结合。其中对现行税收优惠政策影响最大的是WTO的最惠国待遇原则和国民待遇原则,长期以来,为保护民族工业和本国市场,我国制定了一套针对国外资本和商品包括服务贸易的差别待遇措施。一方面,对不同国家和地区的资本、商品和市场准入采取差别待遇;另一方面,则相对于本国资本、商品来说,普遍对其它国家和地区的资本、商品和市场准入采取差别待遇。前一种情况,不符合WTO的最惠国待遇原则。而后一种情况和WTO的国民待遇原则不相吻合,这其中又可分为对外国人(包括法人,下同)给予高于本国人享有待遇的超国民待遇和对外国人给予低于本国人享有待遇的次国民待遇。这些有悖于WTO最惠国待遇和国民待遇原则的状况在我国所制订的税收优惠政策上也有诸多表现,必须加以改进。具体说来包括:

一是对外资企业的税收优惠的调整。一方面,WTO的非歧视原则规定了各缔约国之间要互相给予最惠国待遇,给予其中一成员的优惠政策,必须给予所有成员,也就是禁止成员实施国别(地区)的倾斜政策。在我国对外开放过程中,对港澳台地区企业实行与外资企业一样的优惠政策。同时出于政治、经济考虑,又在此基础上,专门对港澳台地区制定了与其它国家外商投资企业有区别的特殊优惠政策。虽然这些优惠政策措施并未全部直接反映到税收优惠上来,但由于少部分地方采取行政干预的方式,

使一些港澳台资在缴纳税收方面享有比其它国家外商投资企业更高的“优惠”,而且这种“优惠”往往无章可循。值得注意的是,香港、澳门现已是WTO成员,在我国加入WTO后,台湾也将以特别关税区名义入世,按照最惠国待遇将同是缔约方,原有政策就自动失去了本来的意义,必须加以调整。实际上,在税收优惠方面存在事实上的国别和地区差别歧视往往是由于地方政府出于各自利益以行政干预方式造成的。虽然1996年国家取消了省及省以下地方政府的税收优惠权,但一些地方政府采取的间接方式,如减免税外收费等,放大了不同国别和地区企业的税收实际负担的差异,对这种违背最惠国待遇的税收优惠做法应及时予以调整,因为它不仅违背了WTO原则,也违背了税收的效率与公平原则。另一方面,WTO的国民待遇原则要求其成员给予外国人的待遇不应低于给予本国人的待遇。按照这个原则,次国民待遇应是被限制的。由于我国是一个发展中国家,市场机制还不健全,对民族工业和本国市场的保护并未反映到税收限制上来。当前的主要问题是普遍对外资企业实行的税收超国民待遇。由于WTO的国民待遇原则的基本含义是对外国人的待遇不应低于本国人,因而国民待遇并不排斥涉外税收优惠。进一步讲,国民待遇和涉外税收优惠是对立统一的关系。它是税收中性与非中性的对立统一的表现形式。如前所析,对它们的具体运用还要视一国经济发展状况和国际经济环境来定。目前的情况是对外资企业实行的过于优厚的税收优惠政策不仅不利于内外资企业的公平竞争,也不利于国家税收调控目标的实现,即不仅未实现税收中性,也偏离于税收非中性目标。因此,必须寻求涉外税收优惠的新形式。在此,笔者认为,内外资所得税要统一,逐步取消外资企业的普遍税收优惠待遇,促使内外资企业平等竞争;为了吸引和引导外资,可对外资采取选择性税收优惠,如突出产业政策和地区政策的优惠。

二是对区域性税收优惠政策的调整。WTO要求全国政策法规统一、贸易及与贸易有关的投资制度应具有透明度,这是为了防止一国某些地区政策开放度达不到WTO的最低

要求,并不反对某些地区优惠政策优于全国统一的政策标准,这为我们实施地区倾斜政策留有较大的余地。事实上,许多发达国家和发展中国家或者为了鼓励对外贸易和外商投资,建立了各种形式自由贸易区和区内实行优惠政策倾斜,或者采取了多种优惠措施以促进经济不发达地区的经济发展。当前我国的区域性税收优惠政策主要针对经济特区、沿海经济开发区及边远地区等,主要倾斜于东部沿海地区。这种税收优惠的区域不平等,不仅导致大量外资流向沿海,使内地的发展因缺少资金而受到阻碍,进一步拉大了内地尤其是中西部地区与沿海地区的经济发展距离,不利于国家宏观经济目标的实现。建议一是取消现存对沿海、沿边、沿江、特区和开发区的多层次优惠,而只保留五个经济特区和上海浦东新区的税收优惠政策,二是在对外商投资中西部给予税收优惠的基础上,以产业政策为导向,对投资中西部地区基础设施建设的,企业不分内外资,均给予一定程度的税收优惠。三是由于西部地区投资环境较差,税收政策作用效果受到抵消,因此不宜采取全面性的地区税收优惠政策,可考虑辅以其它非税收性政策优惠,以保证税收优惠政策的有效性。这些做法一方面通过税收优惠弥补了中西部投资环境较差所增加的投资成本,促进了资源有效配置,一方面也有利于发挥税收调控作用,促进地区间经济平衡发展,税收中性与非中性相结合的原则在区域税收优惠政策调整上的具体运用。

三是对产业性税收优惠政策的调整。WTO 对各国实施产业倾斜政策没有过多的限制性规定,这为我国实施产业性税收优惠政策创造了广阔的发展空间。我国现行的产业政策是通过大力发展农林牧渔等落后产业、能源交通、原材料等瓶颈产业及技术密集型等产业来达到优化产业结构的目的。但是,如前所述,现行税收优惠政策并没有对资本密集型和技术密集型产业产生引力作用,而且总体上是区域性税收优惠为主。综观 90 年代世界税制改革的趋势,各国采取的税收优惠政策多是以促进资本、知识密集型产业为导向的。这些产业优惠政策大大地提高了发达国家在经济全球化中的

竞争力,并产生连锁效应,带动了整个经济快速发展。借鉴发达国家的经验,我国现行的税制优惠政策的调整,必须突出产业。建议可采取的措施是:(1)根据我国颁布的《90 年代国家产业政策纲要》,对先驱产业、中性产业、限制性产业分别采取不同的税收优惠政策。对先驱产业投资,不论内外资均享有税收优惠,并在此基础上,给予投资于某些先驱产业的外资一定程度的特殊优惠;对中性产业投资,则外资企业与国内企业享有对等的税收优惠;对限制性行业,则一律不予税收优惠,并可考虑保证一定附加税。(2)税收优惠形式可多样化,除直接针对企业实质性优惠外,可着重运用加速折旧、投资扣除、科研费用开支、投资抵免和再投资退税等间接优惠形式,以增强税收优惠的有效性。(3)可考虑加大流转税的税收优惠程度,并将现行生产型增值税调整为消费型增值税,以促进资本密集型投资。

三、中性与非中性结合的出口 退税模式的进一步完善

(一)中性与非中性出口退税模式的理论分析

早在 1996 年,笔者撰写了“浅论中性与非中性的出口退税制度”一文,提出了我国出口退税模式设置的基本思路应是中性与非中性结合的原则,这一原则的基本内容可以用“一个目标、二个侧面、四个原则”来概括。“一个目标”就是促进出口。“二个侧面”指的是促进出口目标所体现的两重性:一是以中性出口退税模式为理想目标,通过创造平等竞争、公平税负的条件来促进出口,这实际上是市场机制的力量;二是对税收非中性杠杆的运用,即通过国家引导的力量来促进出口。中性与非中性是一个对立统一体,反映的是市场调节与国家引导的关系,体现的是矛盾的协调。“四个原则”指的是国民待遇原则、税收管辖权原则、国际惯例原则和国家财力原则,其中前两者构成这一制度设置的下限,而后两个原则形成这一制度的上限。应该说,当时这一思路得到了财税部门和外贸部门的普遍认可,今天在中国即将入世的新时期里,重新审视这一思路,笔者认为其中的主要观

点在WTO框架下也是成立的,当时所提出的出口退税模式应在国民待遇原则、税收管辖权原则、国际惯例原则和国家财力原则下运作的辩证观点,也符合坚持从辩证、历史、全面观点看待入世问题的思路。现在问题在于,如何结合近年来我国出口退税的实践,进一步把握中性与非中性出口退税模式的实质,并根据WTO原则的相关要求,努力完善这一模式。

(二)当前出口退税实践与改革方向

1998年下半年以前,政府对出口退税采取的政策主要是向中性理想出口退税模式方向偏重。1997年亚洲金融危机使我国出口出现持续下滑趋势,加上国内消费要求不旺,一度出现了“内需不足、出口乏力”的状况,在这种情况下,国家采取了积极的财政政策的拉动经济,其中出口退税作为积极财政政策的组成部分,发挥了重要作用。自1998年下半年起分二次出台了一系列出口退税新措施,包括调高退税率,扩大出口退税的产品范围等。从总体上看,出口退税的现行政策是向出口退税的非中性方向移动,即发挥出口退税促进出口的调控作用,并取得了较好的效果。综观近年来出口退税的实践,这一根据具体国内与国际经济环境变化,寻求不同的中性与非中性相结合的出口退税模式的思路无疑是正确的。但是,在出口退税的具体实践过程中,却存在着许多问题,使出口退税的具体操作在一定程度上偏离出口退税的中性与非中性的结合点,仍必须加以改进。

如果在WTO的原则框架下来考察当前出口退税实践,则会发现现行的一些做法不仅偏离了中性与非中性的结合,也不符合WTO的原则与精神。

其一,由于对不同性质的出口企业规定不同的出口退税率,有进出口经营权的外商企业的自营出口实际税收负担大于国内外贸公司出口的实际税收负担。不仅如此,由于按出口货物原材料来源地不同,实行不同的出口退税政策,会使同是从事加工出口的外商因使用国内、国外原材料的区别而承担不同税负。从本质上看,这两种做法都是一种不公平的歧视贸易做法,在一定程度上偏离了WTO的最惠国待遇和国民待遇原则。

其二,通过出口退税政策促进出口是国际惯例和WTO所允许的。WTO明确规定:“一缔约国领土的产品输入到另一缔约国领土,不得因其免纳相同产品在原产国或输出国用于消费时所缴纳的税捐或因这种税捐已经退还,即对它征收反倾销税或补贴税。”但正如前面所分析的,这一制度的运用是有一定的区间要求的,即其下限是国民待遇与间接税税收管辖权原则所决定的“零税率”状态,而上限则是由国际惯例原则所制约的“少征多退”程度。突破这个上限,就是政府补贴之嫌,有可能遭致进口国的反补贴报复。当前,我国大幅度提高了出口退税率,部分产品达到或接近了征税率。但考虑到我国税收优惠政策中在产品生产环节规定了多层次的税收减免,加之各地出台的多种财政返还形式,实际上一部分产品的“少征多退”程度超过了国际惯例所默许的范围。而且,这种状况会诱使一些周边国家的企业为了享受补贴待遇来华设厂从事出口。值得注意的是,近年西方国家对我国出口产品及在华外商企业出口产品的反倾销案件一直是上升趋势,加入WTO后,超限度的“少征多退”出口退税政策的运用将会导致这些国家在WTO的规则下加强对我国出口产品的反倾销、反补贴力度。因此,当前出口退税率提高在中国加入WTO后,有一定的负面影响。

其三,WTO要求一国税法应具有统一性和透明度。当前,我国的出口退税政策尚缺乏统一立法,政策频繁变动在造成出口退税制度的复杂性的同时,也降低了其透明度。此外,出口退税管理上的不完善和低效率也使得这一制度在具体实施时容易产生歧视和不公正性。这些都属于WTO原则约束的范围。

针对以上问题,并结合前面的理论分析,笔者认为,当前出口退税政策的调整不仅应继续遵循中性与非中性结合的原则,还要求考虑WTO原则和具体规则的约束,这一思路主要有以下内容:

其一,出口退税率的制定目标。如前所述,一国政府现实的出口退税制度应是中性与非中性出口退税的有机结合。那么,出口退税率也将由中性出口退税与非中性出口退税综合确

定。这其中要考虑几点:一是为避免退税率档次太多太繁,变动频繁的状况,应制定一个中性的中心出口退税率(或一组中性出口退税率),并规范其上下波动界限。同时,对征税过程中的各种优惠减免进行清理和归并,这样也使中心出口退税率基本上反映出口商品的实际间接税税负;二是由于出口退税同时还是促进出口的非中性手段,因此,应围绕中心出口退税率对不同产品采取有差别的出口退税率,但应注意不应超过一定的波动界限。例如,对那些能够反映国家产业政策要求,享受政府减免税优惠的产业,以及政府积极鼓励出口的商品可给予高出中心出口退税率的退税鼓励,并结合其减免税优惠状况,使出口退税率不得高于国内间接税的法定税率;对于一般性行业和国家一般鼓励出口的商品,给予接近或等于中心出口退税率的退税支持;对于其他属于限制行业或限定出口的商品给予低于中心出口退税率的退税;三是其它各种形式的财政转移。这些做法,一方面贯彻了中性与非中性结合的指导原则,另一方面则可避免出口退税政策成为WTO其它成员国反补贴的理由。

其二,出口退税的征管方法方面。应尽快建立统一的出口退税征管方法,征管方法的不同不应成为对某一类型企业进行优惠或歧视的手段,而应将体现产业政策或出口政策的非中性统一体现到出口产品的出口退税率的差异上。这样,不仅较好地贯彻了国家的产业政策和出口政策,而且可以减少前述的为WTO所不许的贸易歧视。同时,也相应增加了出口退税制度的透明度。当前应采取的措施是:(1)对无进出口经营权的内资企业委托出口自产货物由“先征后退”办法改为统一实行“免、抵、退”办法。(2)针对生产企业税负重于外贸公司情况,生产企业也按进项金额而非出口货物离岸价来计算不予抵扣的增值税额。(3)取消因出口货物的原材料来源地不同而采取不同出口退税方式的做法。

其三,出口退税管理方面。通过完善立法,

建立规范的出口退税管理系统,并简化出口退税资料和稽核手续,加强出口退税电子化管理,提高出口退税效率。这样,一方面,“依法治税”及出口退税电子化管理,增强了出口退税的透明度,使之接近和符合WTO的政策法规透明度原则的要求,另一方面,则规范了涉及出口退税部门的行为,从而建立规范的约束机制,产生协调的效果,大大减轻了因部门利益冲突而导致的政策效果的人为扭曲,相应减少了由此引发的歧视和不公平。

主要参考文献:

① 邓力平:“浅谈中性与非中性出口退税制度”,《税务研究》,1996年第8期。

④ 邓子基、邓力平:“税收中性、税收调控与产业政策”,《财政研究》,1995年第9期。

④ 邓力平:“从税制优化到优化税收政策实践”,《中国税务报》,1999年3月。

④ 邓力平等:“效率·公平·主权·协调——涉外税收优惠制度的再思考”,《涉外税务》,1997年第10期。

④ 邓子基等:《税收支出管理》,中国经济出版社1999年版。

④ 财政部税政司编:《中国税收制度》,企业管理出版社1996年版。

⑧ 杨斌:“国民待遇原则与涉外税收政策”,《财贸经济》,1997年第6期。

(七) 邓子基、张丽霞:“国民待遇原则与涉外税收优惠政策”,《税务研究》,1997年第10期。

④ 安体富、梁明:“目前我国出口退税的问题与对策”,《中国人民大学学报》,1996年第4期。

④ 李友根:“我国涉外税收优惠理论研究”,《江苏社会科学》,1997年第4期。

④ 甘舒宁:“论我国出口退税的问题及对策”,《国际经贸探索》,1997年第1期。

④ 陈工:“国际税收竞争与我国涉外税收政策的选择”,《涉外税务》,1999年第10期。

④ 萧明同:“国际税收90年代发展趋势和新世纪展望”,《涉外税务》,1999年第7期。

④ 林思焯:“对资本利得课税的国际比较及我国的政策选择”,《涉外税务》,1999年第7期。

④ 邓力平:《经济全球化,WTO与现代税收发展》,中国税务出版社,2000年12月。

(作者单位:厦门大学国际贸易系, 厦门 361005)

(责任编辑:林两页)