

在法规上明确，企业在改制终结后必须到税务机关重新办理税务登记、变更登记、注销登记手续；重新确认其纳税主体和纳税人资格；及时办理普通发票和增值税专用发票的清缴手续，减少漏征漏管户，强化税收源泉控管。二要为改制企业设立专门的税收服务窗口，为他们办理与改制相关的涉税事务提供高效优质的税收服务。三要做好纳税人资格发生变动的改制企业的税收清算工作。企业改制后由一般纳税人裂变为小规模纳税人的，税务机关要及时做好其增值税的清算工作，允许其欠缴的增值税用期初存货已征税款和留抵税金相抵，但其税收债权余额不予作退税处理，税收债务余额则根据母体企业资产裂变的份额，由改制后分化出去的各子企业分别承担。

（五）根据公平税负原则，明确取消改制企业的税收优惠待遇

改制企业原享有的税收优惠待遇，其递延执行政策尚不明朗，既增加了税收征管操作的复杂性，也给改制企业留下避税隐患。因此，凡享受税收优惠待遇的企业，在参与企业改制后，不论其经济性质、法人身份是否发生改变，都不再享受原享有的税收优惠待遇，以防止其他企业借改制之机，通过与享有税收优惠待遇企业“联姻”方式规避税收。

主要参考资料：

（1）严昌涛《国有企业兼并破产中的税收问题初探》（《税务研究》1997年第3期）。

（2）吴敬琏《国有经济的战略性改组》（中国改革出版社1998年第1版）。

（3）杨继元《适应企业改制形势，加强和改进税收工作》（《甘肃税务》1998年第3期）。

课题负责人：谢景开

课题组成员：韦存豪 阚亮华 霍军

执笔人：霍军

（责任编辑：程雪松）

税收优惠政策研究 投资结构优化的

□ 邱华炳 苏宁华

内容提要：我国的税收优惠政策是伴随经济的改革开放而产生、发展的，在引进外资、发展经济、提高科技水平等方面起到了十分重要的作用。但在经历了20年的经济、社会巨大变革之后，原有的税收优惠政策的积极作用已开始逐渐削弱，负面作用日益显现，由此引发了理论界、实际工作部门对税收优惠政策的重新思考。本文从我国税收优惠政策产生的背景出发，探讨了在税收优惠政策基础发生变化时，应如何适时调整原有的税收优惠政策，以期更好适应未来我国经济发展的需要。

一、我国传统税收优惠政策产生的背景分析

我国传统税收优惠政策是一种“区域性、外资性”的税收优惠政策，表现在两个方面：从区域上看，税收优惠以“经济特区—经济技术开发区—沿海经济开放区—内地”递减的方式体现出来，经济发达地区可享受的税收优惠高于经济落后地区；从外资性看，我国的税收优惠政策主要适用于外资企业，是典型的涉外税收优惠政策。虽然也针对我国的民族企业、福利性企业等相应制定了一些税收优惠条款，但

其影响和作用与涉外税收优惠政策相差甚远。正因为如此,我国在与其他国家签订国际税收协定时,要加上税收饶让条款,使从税收优惠中得到的利益能落到投资者手中,而不是归其所在地政府所有。目前与我国签订有国际税收协定的国家,除美国外均订有税收饶让条款,从而保证了我国改革开放初期能够吸引外国投资者进入中国,推动经济的增长。

我国之所以采用这种“区域性、外资性”税收优惠政策,有其深刻的经济、社会背景。

(一)我国在经济开放初期,资本稀缺是经济发展面临的重大课题

农村承包制改革已经完成,但乡镇企业羽翼未丰,需要大量的资金,同样城市经济体制改革也需要大量的建设资金。当时我国的投资管理体制仍然是高度集中的,主要通过财政渠道根据计划安排建设资金,社会很难提供大量的市场性资金来满足需求,加快经济增长速度。因此,引进外资成为刺激经济增长的首选途径。在投资资源有限的情况下,必然重视投资的效率问题。经济发达地区的投资环境优于经济落后地区,投资的边际效率较落后地区为高。由于这一因素,吸引外资,使外资发挥最大效率成为我国税收优惠政策制定的依据。

(二)税收优惠所涉及的关系单纯,没有明显的利益冲突,使得传统税收优惠政策的负面影响大为减弱

税收优惠所涉及的关系包括两个方面:一是国家与未享受优惠的纳税人之间的关系,二是享受税收优惠的纳税人与未享受优惠的纳税人之间的关系。我国的财政收入在改革初期绝大部分来自国有经济,在外资企业比重甚小的情况下,税收优惠带来的财政收入减少部分在整个财政收入中的比重很小,国家可以在不提高利润上交比例、不提高税率的情况下,保持财政收入占国民收入的比重,保证财政支出的需要。因此,不会因税收优惠导致的财政收入减少而影响国家与未

享受优惠的纳税人之间的关系。另一方面,未享受优惠的纳税人主要是指国有企业,基于企业经营机制方面的原因,它们没有成为独立的利益主体,因而也就没有通过税收优惠获得巨大收益的内在驱动力。这种相对单纯的关系使得外资性的税收优惠政策得以顺利贯彻实施。

(三)我国中央政府和地方政府的的关系主要是以集权为主,分权为辅,在财政管理体制上同样如此

从1980年开始实行的“划分收支、分级包干”到以后的“划分税种、核定收支、分级包干”的财政管理体制,出现了财权下放的现象,但总体而言仍然是中央集权型财政管理体制。在这种情况下,由中央政府划定某些特区、某些地区作为税收优惠的实施地域时,借助于中央权力保证实行区域性的税收优惠政策可以收到较好的效果。但是,随着财政权力的下放,地方政府的财权、事权日益扩大,为了保护本地区的利益,出现了税收优惠过多过滥的现象,使这种区域优惠的合法性越来越难以保证。

(四)我国的投资环境较差,使得投资的风险偏大,影响了外资进入中国的信心

从政治环境看,在经历了“文化大革命”之后,外国投资者对我国政治能否保持稳定还持一定的怀疑,而且社会经济体制的差异也使他们存有一定的疑虑;从经济环境看,我国还未开放市场,价格机制尚未完全发挥调节作用,尽管有11亿人口的潜在大市场,但它还不是现实的,劳动力资源丰富,但熟练劳动力欠缺;从法律环境看,企业赖以生存、发展的法律体系并未形成,许多相关的法律、法规尚未出台、实施。由于这些环境的影响,外资进入我国的风险偏大,而这又不是短期内可以解决的,因而在风险不能降低的情况下,通过提供税收优惠以提高收益率,从而吸引外资就势在必行。

正是针对这种背景,提出了“区域性、外资性”的税收优惠政策,促进了我国经济的快

速发展。1978—1996年,我国累计批准外商投资项目 283 793个,合同外资金额 4 693亿美元,实际利用外资金额 1 772亿美元,成为仅次于美国的世界第二大外资引进国;利用外资总额占全国固定资产投资额的比重近年来一直维持在 18%左右;20年间,我国的经济增长速度平均在 10%左右;我国已成为世界第十大贸易国。这些经济成就的取得,与我国实行“区域性、优惠性”的税收优惠政策是分不开的。

二、传统税收优惠政策面临的挑战

尽管传统税收优惠政策在经济发展中发挥了重要作用,但我们也应该看到,原来适合传统税收优惠政策的土壤已逐渐消失,原来可以发挥的积极作用减少了,随之而来的负面影响越来越大,传统税收优惠政策面临严峻的挑战。

随着市场经济的深入发展,涌现出大量的拥有独立个体利益的乡镇企业、民营企业等,与此同时,国有企业改革也在不断深化,从承包责任制到股份制,从经营权与所有权合二为一到两权分离等,凸显国有企业个体利益的重要性。在强烈的个体利益驱使下,这些企业总是希望通过各种途径增加自身的经济利益。为了达到这种目的,它们有两种选择,一是通过各种手段寻求当地政府的扶持,要求给予它们和外资类似的税收优惠条款,使原有的税收优惠政策的作用丧失;第二种选择就是和外资挂钩,寻求合法的外壳,于是就出现了许多假合资现象。在这种情况下,政府要想监督区分企业的投资来源性质,区分税收优惠的合法性,所需的成本很可能是政府负担不了的。因此,市场经济越发展,企业市场主体意识越强烈,传统的只给予外资税收优惠政策的做法就越行不通。

中央政府和地方政府分权改革使地方政府拥有越来越多的自主权,1994年的分税制改革从法律上规定了地方政府拥有征税权,也就意味着地方政府可以利用征税权,制定

不同的税收优惠政策,加上中央政府实际控制能力的不足,一些不符合中央政府要求的税收优惠政策被各地滥用。有了这些权力,又有发展本地区经济的内在动力,各地政府为了吸引资金特别是外资竞相制定优惠措施,导致税收优惠泛滥,全国各地均有税收优惠也就意味着全国各地没有税收优惠,因为优惠不是普遍性的,而是特定性的。从上市公司的年度财务报表我们可以发现,大部分股份公司都有享受所得税的优惠政策,为了绕开税法,往往依照“照章纳税、财政返回,实际税负 15%”的方式,先征 33%的企业所得税,然后再返回 18%的企业所得税。地方政府这样做的目的很简单:提供税收优惠,增加每股收益,使公司的形象、配股等方面具有更大优势,吸收更多资金用于当地建设。由于有这么多的合法、不合法的税收优惠存在,一方面导致财政收入不足,出现财政赤字,另一方面也使传统的区域性税收优惠政策难以发挥作用。

经过 20年的发展,我国的投资环境得到极大的改善,成为世界上最有吸引力的引资国之一。首先,我国的政局稳定,始终坚持对外开放政策,使外国投资者能放心投资;其次,我国建立了一系列市场经济所必须的法律、法规,从法律上保障了投资者的利益;再次,我国人均收入水平迅速提高,已经从一个潜在的大市场变成了一个现实的大市场。近几年来,美商大量投资中国,在华的 12家最大的投资者,其投资金额均在 1亿美元以上,他们大都投资于资本技术密集型产业而且都以中国市场为主要目标市场。他们不是因为税收优惠而来的,因为中美没有税收饶让条款,它们得不到税收优惠的好处,它们是冲着我国投资环境好、有巨大的市场潜力而来的。所以说,随着我国投资环境的日趋完善,税收优惠政策的引资作用将越来越小。从这点看,我国似可逐渐减少这方面的优惠,增加财政收入,用于改善投资的其他条件,包括基础设施条件、劳动力素质条件等。

经济发展要求民族经济有一个大发展,

最初制定税收优惠政策时,主要考虑的是通过引进外资,促进经济发展,促进本国工业发展,而对外资企业与本国企业之间的竞争考虑不多。但随着经济的发展,我们看到,本国企业由于技术、管理等方面的因素,其竞争能力远不如技术、管理、装备俱佳的外资企业,而外资性税收优惠政策使外资企业的竞争力又得以提高,使得本国企业在竞争中处于不利地位。而本国企业得不到发展,占据不了国民经济的主导地位,我国经济的健康发展就成了一句空话。从这个角度看,取消外资性的税收优惠政策是很有必要的。

从以上分析可以得出一个结论:传统的“区域性、外资性”税收优惠政策正在失去生存的条件,只有针对新情况作出相应改革,才能重新发挥税收优惠政策对经济发展的积极作用。

三、优化投资结构的税收优惠政策:税收优惠政策改革的出路

正是由于传统税收优惠政策所赖以存在、发展的基础发生了变化,使得注重区域性、划分内资与外资的差别税收优惠政策在实践中碰到越来越多难以解决的问题。由于市场机制的日益健全,市场主体的个体利益变得越来越重要,政府为维护这种税收优惠必须付出更大的代价。针对我国改革20年后的今天所出现的新情况,有必要对原有的税收优惠政策作出扬弃,使税收优惠政策的着眼点从引进外资、偏重投资个体效益中解脱出来,转移到注重影响整个社会经济健康发展的投资结构优化方面。

经济发展的快慢,一方面取决于投资总量的大小,另一方面又取决于投资结构是否合理。投资总量对经济发展的影响曾经是传统经济增长理论研究的一个重点内容,哈罗德—多马模型从理论上证明了投资与经济增长的数量关系。现代经济增长理论则进一步指出,经济增长不仅取决于投资的数量,而且还取决于投资结构的合理化程度。从各国经

济发展的历史看,现代经济增长不仅取决于资本、劳动力资源等方面的投入,而且取决于资源的合理配置,而结构状态则在很大程度上决定了资源配置的效果。如果投资结构合理,就会引导产业结构的合理化,就能充分利用现有的经济资源不断满足消费者需求结构的变化,就能带来经济的持续稳定+增长。

在当代,技术进步对经济增长的作用已越来越大。从根本上讲,技术进步不可能在所有部门、所有环节之间平均展开,科学技术要转化成现实生产力,必定首先被某个特定生产部门吸收,然后再向别的部门扩展,产生波及和放大效应。技术进步对经济增长的作用也是通过结构关联实现的,如果投资结构、产业结构不合理,结构关联将发生扭曲,由此技术进步的波及与放大效应必然会受到严重限制。因此,要保持经济的长期稳定发展,在注重投资规模的同时,更要注重投资结构是否合理,投资效率是否提高。

投资结构包含的内容很多,最主要的内容有两个方面:一是投资的产业结构;二是投资的地区结构。通过投资数额在不同产业的配置,调节第一产业、第二产业、第三产业的比例关系,调节农轻重的比例关系,进而调节产业结构的合理化程度。产业结构的合理与否决定了经济结构的优化程度,决定了经济增长的质量。通过投资数额在不同地区的配置,使地区经济得到均衡发展,从而解决人均收入相差过大、地区之间发展严重不平衡所带来的社会问题,使经济、社会的发展保持良性循环。

从我国目前的情况看,最近几年我国国内储蓄率基本保持在39.2%—41%之间,加上大量稳定的外资,使得每年投资规模相当大。1991—1996年,我国固定资产投资规模(不含外资)占GNP的比重一直保持在30.7%—36.8%之间,如果再加上相当规模的外资,投资规模则更为庞大。这和改革初期资本稀缺状况相比,确有天壤之别。从我国

现实来看,当前税收优惠政策的重点应从过去的注重引进外资转向调整产业结构、投资结构。

传统的区域性税收优惠政策侧重经济发达地区,加剧了地区之间的不平衡。在目前东部地区经济发展已经达到较高水平时,投资应按照效率优先、兼顾公平的投资区域配置原则进行。考虑到中西部地区对投资的吸引力主要是因为西部地区的个别收益率低于东部地区,尽管其投资项目的社会效益很高,投资者还是不愿介入。为此,政府除了直接通过投资一些重大基础项目外,还可通过税收优惠政策提高中西部地区的投资边际效率,这样不仅可以阻止落后地区严重的投资外流,而且会吸引外资和发达地区的企业性投资,促进区域间经济的相对平衡发展。

从传统的“区域性、外资性”税收优惠政策向优化投资结构的税收优惠政策转变,就必须对原有的税收优惠政策进行一系列的改革。

(一)税收优惠从过去的直接优惠为主转变为以间接优惠为主

这样更能避免其负面影响,达到税收调控的目的。传统的税收优惠政策侧重在减免税、税率等方面上,这不仅容易给企业钻空子,也容易导致税收收入的大量减少。

此外,这些直接优惠往往是奖励性的优惠,在我国经济发展已达一定水平的情况下,这种奖励性优惠的负面作用越来越大,影响了企业之间的非市场竞争,干扰了正常的市场活动。相比之下,间接优惠主要是扶持性优惠,是针对产业结构调整需要而提出的,更能适应我国经济发展的需要。因此,我国的税收优惠政策首先应从直接优惠为主向包括加速折旧、提取准备金、税收抵免、投资抵免等间接优惠为主转变。

(二)按照我国产业政策要求,重新设计税收优惠政策体系

根据产业发展的序列确定不同的优惠政策,不论外资还是内资企业只要进入相同产业就享受相同的产业优惠政策。大体上可将

我国产业分为3类:一类是先行产业,即我国优先发展的产业,包括基础设施产业、高新技术产业、农业等,对该类产业群实行不同程度的税收优惠;二是一般产业,指我国市场基本饱和或生产能力过剩的产业,不给予优惠政策;三是限制性行业,对该行业实行负优惠的税收政策,对其生产加以限制。

(三)在根据产业政策制定税收优惠政策的基础上,根据我国区域经济发展的需要,制定差别的税收优惠政策

对边远地区、中西部需扶持发展的地区以及经济特区实行程度不同的税收优惠政策;对一般性地区实行普通的税收政策。

(四)建立层次分明的税收优惠政策管理体制

总的设想是:中央税、中央与地方共享税优惠以及关系全局的间接优惠措施如加速折旧等,由中央政府管理,地方政府在不违背中央政府税收优惠政策的前提下,有权颁布本地区的税收优惠政策。为了保证这种税收优惠管理体制能有效运行,必须采取有效措施防止地方政府为本地区利益而滥用税收优惠。从目前来看,我国应建立完善的分税制及转移支付制度,以确定地方的财政收支规模,在这种硬约束下,中央政府没有义务为地方政府因滥用税收优惠而导致的财政赤字负责,以促使地方政府真正做到根据本地区的需要以及财力的许可制定相适宜的税收优惠政策,促进本地区的经济增长。

主要参考资料:

(1)宋海林《中国产业结构协调分析》(中国财政经济出版社1997年出版)。

(2)戴玉林《投资结构论》(中国金融出版社1995年出版)。

(3)杜两省《论投资在区域间配置的均等与效率》(《投资研究》1996年第12期)。

(4)潘未名《我国利用外资规模与固定资产投资规模研究》(《财贸经济》1998年第1期)。

作者单位:厦门大学财政金融系

(责任编辑:吴小海)