

自贸区(港)税收优惠政策的立场分歧与路径融合

刘 荣

(海南大学 法学院, 海南 海口 570228)

【摘要】 面对当前自贸区税收优惠政策实践的困境,在税收优惠依赖惯性与税法既有理论的碰撞下,理论界对自贸区税收优惠政策的态度出现“扩大”与“限缩”的立场分歧。正确认识现有分歧需要厘清自贸区税收优惠与税收法定、量能课税、税收公平、有害国际税收竞争规则的关系,进而明确税收优惠政策是自贸区制度重要的组成部分,法治是其发展的必由之路。税式支出制度、差异化优惠、以“摘樱桃”的方式应对国际税收制度竞争是自贸区税收优惠政策法治化的现实出路。

【关键词】 自贸区;税收优惠政策;税式支出;差异化;国际税收制度竞争

【中图分类号】 D 912.29 **【文献标志码】** A **【文章编号】** 1004-1710(2020)01-0052-11

DOI:10.15886/j.cnki.hnus.2020.01.008

随着2019年8月2日第四批自由贸易试验区总体方案发布,我国相继设立的18个自贸区形成了沿海、内陆、边境、海南全岛的全方位布局。在自贸区制度逐步推进的过程中,新一轮税制改革也启动实施,2013年11月12日《中共中央关于全面深化改革重大问题的决定》(以下简称《决定》)提出新一轮税制改革要“清理规范税收优惠政策”,在此背景下,自由贸易试验区制度建设明显放弃了以往区域经济发展采取的税收优惠驱动模式,现行税收优惠力度十分有限。而与此同时,《决定》也提出了“形成面向全球的高标准自由贸易区网络”,税收优惠政策作为国际高标准自由贸易区制度体系的重要组成部分,面临着与国际自由贸易区税收制度接轨乃至竞争的现实挑战。因此,明确我国自贸区税收优惠政策的定位,正确处理自贸区税收优惠政策的清理与制定之间的关系,是自贸区深化改革亟待解决的方向性问题。

一、自贸区税收优惠政策立场分歧与原因探析

(一)自贸区税收优惠政策立场解析

1. 优惠政策扩大论

税收优惠政策扩大论者主要站在国际视角,认为要提升我国自贸区税收优惠政策的国际竞争力,需要遵循比对先进、寻找差距、弥补差距的逻辑。我国自由贸易区现有的税收优惠政策以及税率水平与香港以及域外其他自贸区和自贸港存在较大差距,税收优惠驱动是国际上自贸区(港)通行的模式,与其他国家和地区相比,我国自贸区税收优惠政策有效供给显著不足。

供给不足主要表现在三方面。第一,优惠幅度较低^①。以近邻自由贸易港新加坡为例,一系列鼓励投资、吸引外资的税收优惠政策是其自由贸易政策的核心内容之一,从2010年起,新加坡企业税率为17%,且采取阶梯式免税征收,前1万新元按75%免税,之后的29万新元按50%免税,符合法定条件的企业前10万新元全部免税;投资鼓励行业的外资企业可享受15年减免企业所得税;企业亏损可以无限

【收稿日期】 2019-05-13

【基金项目】 国家社会科学基金重大项目(18ZDA156);海南大学专项项目(19ZMQG04)

【作者简介】 刘荣(1977-),女,山西太原人,海南大学法学院副教授,法学博士,硕士生导师,主要从事税收制度、经济刑法研究。

^① 高增安,张鹏强,李肖萌:《境外典型内陆自贸区税收优惠政策比较研究》,《西南民族大学学报》(人文社会科学版)2018年第6期,第146页。

期结转;商品及服务税实行7%的低税率,且具有增值税的进项抵扣功能^①。又如,我国香港,烟、酒、甲醇、碳氢油类以外商品实行零关税,无关税和非关税壁垒,无增值税,境内除特殊商品以外,免除商品消费税,企业所得税为17.5%^②。与之相较,我国国内企业是多税种叠加负税,其中所得税标准税率为25%,增值税在2019年减税后,制造业等行业为13%、交通运输和建筑等行业为9%,服务业为6%,除此以外企业还需承担其他税负,除广东横琴、福建平潭、深圳前海等地区的鼓励类产业企业所得税率为15%以外,自贸区企业在企业所得税税率上无优惠,加之增值税等其他相关税费,即使在减税降费全面落实以后,我国自贸区企业的税收负担仍明显高于周边自贸区(港)。税负使国内自贸区企业的成本高于其他自贸区,在资本逐利的本性下,我国自贸区的吸引力明显处于劣势。第二,税收优惠惠及范围较窄,鼓励创新的税收优惠政策基本限于企业层面,缺乏吸引高端人才的税收优惠^③。仍以新加坡和香港为例,新加坡的个人所得税最高税率为20%,无遗产税,非居民的利息所得免征个人所得税;香港薪俸税的标准税率实行15%或2%-17%的四级超额累进税率,对利息、股息、红利等投资所得不征税,主要对经营所得征税。与之相较,目前我国个人所得税最高税率为45%,自贸区引进人才主要依据所在省市的一次性补贴政策,但一次性补贴因不能与人才在所在地所创造的长期价值相关联,不具备长效激励人才的功能。第三,税收优惠政策同质化,我国现行自贸区税收优惠政策主要有两大来源,即复制上海自贸区的税收政策和沿用保税区的出口退税、保税加工、免税等税收优惠政策。“复制”和“沿用”的路径使得自贸区与自贸区、自贸区与保税区的税收优惠政策雷同。现有自贸区税收优惠政策尚未完成在保税区税收政策基础上的升级,未形成服务于自贸区各自功能定位的政策体系,相当程度上弱化了税收优惠政策助力自贸区经济发展的功能。

目前,自贸区行政、税收部门多持扩大论,认为“在自贸区发展过程中,采取税收优惠的激励政策是大部分国家的选择,因为它不仅能够减少企业进出口商品的成本,而且能够尽可能吸引更多投资,加强国际贸易往来,无论是从长期还是短期来讲对自贸区发展都是利大于弊的”^④。

2. 优惠政策限缩论

限缩论者多立足国内视角,认为本着维护国内公平统一的市场竞争环境和税收法定主义的主旨,应当全面清理、限缩我国自贸区现行税收优惠政策。如有学者提出“‘不要税收优惠,而要制度创新’,可以说是学术界和实务界对自由贸易区税收法律制度改革的共识和期待”^⑤。

限缩论者从不同角度阐述自贸区应限缩优惠政策的理由,大致可以概括为四方面。第一,自贸区的税收优惠政策作为区域税收优惠,背离量能课税原则^⑥,导致税收非中性、不公平。有学者认为,促进经济自由是自贸区设立的初衷,而税收优惠的本质却是国家政策干预市场,“税收洼地”极易伴生,市场的中性运行由此被打破;而对于接受者,税收优惠是一种变相政府“补贴”,市场主体由此失去平等性,公平竞争被扭曲^⑦。第二,大部分自贸区税收优惠政策违背税收法定原则,“实际上,从1994年开始,除了国务院个别授权外,地方政府的减免税权已经被剥夺。即便针对归属地方的税收,除民族自治地区之外,地方政府(包括地方立法机关)也无权减免”^⑧。税收优惠政策不遵循税收法定,行政高效的背后是以简化的决策过程消解立法效用^⑨。第三,税收优惠政策将增大自贸区纳税人税收遵从成本、减少政府财政收入。税收优惠政策的现实表现即放弃当前可征税源,且在自贸区实施特殊的税收优惠政策破坏了税收执法的统

① 国家税务总局国际税务司国别投资税收指南课题组:《中国居民赴新加坡投资税收指南》(2018年9月17日发布),国家税务总局网站,http://www.chinatax.gov.cn/s?q=1&qt,2019年3月5日访问。

② 国家税务总局国际税务司国别投资税收指南课题组:《中国居民赴香港特别行政区投资税收指南》(2018年9月17日发布),国家税务总局网站,http://www.chinatax.gov.cn/view?qt,2019年3月5日访问。

③ 四川天府新区成都管理委员会地方税务局课题组:《税收促进自贸区创新发展研究》,《国际税收》2017年第7期,第77页。

④ 高增安,张鹏强,李肖萌:《境外典型内陆自贸区税收优惠政策比较研究》,《西南民族大学学报》(人文社会科学版)2018年第6期,第143页。

⑤ 吴凌畅:《一般反避税负面清单管理模式的制度创新——以自由贸易区建设为视角》,《南海法学》2018年第4期,第81页。

⑥ 熊伟:《法治视野下清理规范税收优惠政策研究》,《中国法学》2014年第6期,第159页。

⑦ 王婷婷:《中国自贸区税收优惠的法律限度与改革路径》,《现代经济探讨》2014年第4期,第89页。

⑧ 熊伟:《法治视野下清理规范税收优惠政策研究》,《中国法学》2014年第6期,第162页。

⑨ 王霞:《评我国税收优惠中的法律工具主义思想》,《税务研究》2010年第4期,第55页。

一性,纳税人要在遵守全国统一的立法之外,还要关注针对不同行业、区域,甚至不同主体的税收优惠政策,徒增税收遵从的成本^①。第四,税收优惠政策有沦为经济与合作发展组织(OECD)所抵制的有害税收竞争的风险,如果我国自贸区采取低税率的税收优惠政策,加之目前税收优惠政策“低透明度”和“政出多门”的现状,会加大自贸区税收政策涉嫌 OECD 有害税收优惠政策的风险,而一旦被 OECD 成员国判定为有害税收竞争,将招致国际社会抵制^②。

目前税法学者多采取此观点,一方面,主张清理现有税收优惠政策,“以量能课税原则、比例原则和税收法定主义为准绳,本着统一税制、公平税负、促进公平竞争的原则,展开对税收优惠政策的清理”^③;另一方面,从理论上提出自贸区应以制度创新替代税收优惠。

(二)自贸区税收优惠政策立场分歧的缘由:从观念到实践的检讨

1. 传统思维的惯性

一直以来,税收优惠政策的引导功能使其成为国家调节经济普遍采用的手段,我国素来具有善用税收优惠政策的传统,远可追溯至商鞅变法。改革开放四十年来,“区域性、外资性”的税收优惠政策对我国经济高速增长发挥了极其重要的助推作用。推行自贸区制度之前,区域性税收优惠政策大致经历了三个发展阶段。第一阶段是特区税收优惠政策,从1980年开始,深圳特区即以税收优惠为驱动发展模式,直接比对香港实行了15%的企业所得税率,对符合条件的企业还在15%企业所得税率的基础上进一步优惠^④,而国内其他地区的同期企业所得税率为30%至55%^⑤,深圳特区就此以“税收洼地”效应实现了特区经济的启动和发展。第二阶段是保税区优惠政策,从1990年至今我国已形成了一百多个综合保税区,随着保税区的广泛建立,其不仅在关税制度上实行了“境内关外”的减税或免税政策,而且税收优惠扩大到关税以外的其他税种,可以说保税区仍然很大程度上依靠税收优惠驱动。第三阶段是区域税收优惠竞争阶段,在区域经济发展的强烈需求下,国内包括保税区在内的各地区竞相出台依靠税收优惠或变相税收优惠吸引投资的政策,形成地区之间税收优惠竞争之势,政出多门、决策失当、缺乏监管造成了税收优惠政策不规范、不透明、不明确的问题日趋严重。

必须承认,我国三十多年来持续、高速的经济增长见证了税收优惠政策的优越性。同时也应当看到税收优惠政策是把双刃剑,随着市场主体和地方政府对税收优惠政策的追求与依赖程度日益加深,“着力于效率、偏失公平的税收优惠,其负面效应的累积降低了我国的经济质量”^⑥。虽然《决定》通过已5年有余,距国务院出台《关于清理规范税收等优惠政策的通知》(以下简称《通知》)也已3年多,而目前清理税收优惠政策的工作仍未完成,甚至停滞不前。这项工作的艰巨性一定程度上源于区域经济发展驱动力单一,地方引资过度依赖税收优惠的惯性思维。

2. 既有理论的影响

中国税法理论伴随改革开放的进程,尤其在近十年以来经历了里程碑意义的发展,其中税收法定、量能课税、预算制度现代化等理论体系的建立掀起了理论界对现行税收优惠政策的反思和质疑。

(1)自贸区税收优惠政策的形式规范性受到税收法定原则的质疑。税收法定原则,是指税法主体的权利义务、税法的各类构成要素都必须且只能由法律予以明确规定;征纳主体的权利义务只以法律规定为依据,无法律依据,任何主体不得征税或减免税收^⑦。该原则的立法体现是我国《税收征管法》第3条和《立法法》第8条之规定,两法确立了税种、税率和税收征管基本制度只能由法律规定;税收的开、停、减、免、退、补由法律规定,只有法律授权国务院的情况下,可以由国务院制定的行政法规规定。

① 熊伟:《法治视野下清理规范税收优惠政策研究》,《中国法学》2014年第6期,第157页。

② 吴凌畅:《上海自贸区税收法律制度创新的理论研究与路径构建》,华东师范大学硕士论文,2016年第21页。

③ 熊伟:《法治视野下清理规范税收优惠政策研究》,《中国法学》2014年第6期,第165页。

④ 1980年《广东省经济特区条例》第14条。

⑤ 1980年《中华人民共和国外资经营企业所得税法》,1981年《中华人民共和国外国企业所得税法》,1984年《国营企业所得税条例(草案)》,1984年《国营企业调节税征收办法》,1985年《中华人民共和国集体企业所得税暂行条例》,1988年《中华人民共和国私营企业所得暂行条例》。

⑥ 余红艳,袁以平:《中国税收优惠政策转型:从“相机抉择”到“稳定机制”》,《税务研究》2018年第10期,第39页。

⑦ 张守文:《财税法学》,北京:中国人民大学出版社2018年第6版,第123页。

我国目前的自贸区税收优惠政策从形式上达不到税收法定的要求。现行自贸区税收优惠政策的最高层级依据是国务院颁发的“通知”,根据《行政法规制定程序条例》,“通知”的性质是国务院颁布的规范性文件而非行政法规。其实不限于自贸区,税收优惠政策不符合税收法定原则的问题在全国范围具有普遍性。而这并非仅是立法技术问题,还源于税收优惠政策与税收法定原则之间存在一定的内在矛盾,税收优惠政策所具备的经济调控功能决定了一部分税收优惠政策本身就是“为了解决法律稳定性与经济发展灵活性之间的紧张关系”^①而生。

(2)自贸区税收优惠政策的公平性受到量能课税理念的质疑。量能课税作为源于现代西方税法的一项基本理念,虽未被我国税法教科书普遍列为税法的基本原则,但其“以纳税义务人的实际税负能力对其征收税款”^②的基本理念已经被国内税法学者广泛认可,同时在新一轮税制改革中,量能课税的理念已赋予税收政策和立法之中。然而,税收优惠本身就是国家有目的制造的税收负担差别待遇,随着量能课税理论在我国理论和实务接受程度的提高,其与税收优惠政策之间的相互矛盾越显突出,并成为学者反对税收优惠政策的重要理论依据之一。

(3)自贸区税收优惠政策的制定机制受到现代财政法治的质疑。财政法定是现代财政制度的基本原则之一,“由于财政活动直接关系到国家财政权和国民财产权等宪法层面的基本权力和基本权利,因此,它要求一切财政活动,包括财政立法活动和财政执法活动、财政的收入与支出等,都要依法进行”^③。虽然,大部分自贸区税收优惠政策属于激励性税收优惠政策,其以增加财政收入为终极目标,让渡部分税收利益仅是其刺激市场主体的手段,可谓“舍近求远”“舍小求大”的税收战略。然而,由于缺乏规范、公开透明的决策机制,优惠政策往往仅凭政府部门的主观判断,无法定的经济分析和全面论证程序,从而增大了实际放弃利益大于预期增长利益的风险。法治规范、公开透明是现代财政制度的重要特征,违背现代财政制度制定的税收优惠政策,可能因简化程序而提高效率,但也可能因“欠缺正当理由或超限”而减少税收收入,从而影响财政稳定和社会公共服务供给。

3. 现有实践的缺憾

(1)同质化的税收优惠政策不能满足自贸区差异化功能定位的需要

依据政策的可复制性,目前我国自贸区税收优惠政策可分为典型性优惠政策和非典型性优惠政策。前者占自贸区税收优惠政策的绝大部分,主要包括复制上海自贸区已推行的税收优惠政策和沿用原保税区的税收优惠政策;后者的非典型性主要是出于国家特定战略安全考虑,区域性、临时性和不可复制性是其重要特征,目前主要包括福建横琴、平潭试验区的出口退税、增值税、消费税、企业所得税、个人所得税,深圳前海的企业所得税优惠等。

与自贸区税收优惠“大同小异”的特征相反,虽然18个自贸区“推进贸易便利化、投资自由化”的目的的一致,但中央对其战略地位、发展目标和功能定位的战略部署呈现明显差异化,加之各自贸区原有经济结构、发展水平差异较大,必然需要采取适应各自基础并与其发展目标相匹配的税收调节手段。以目前《中国(上海)自由贸易试验区总体方案》确定的7项税收优惠政策为例,其中2项政策旨在促进自贸区企业对外投资,这明显是针对上海自贸区的高水平、外向型经济,而这些促进对外投资的优惠政策对于经济相对落后的自贸区,目前可能并不具有较大的现实意义。

(2)自贸区税收优惠政策面临国际竞争压力与国际规则约束的双重挑战

目前,分布于全球的1000多个自由贸易区^④,不仅具有进出口、转口贸易,仓储加工和金融服务等综合功能,还各具特色和优势。我国自贸区的建设不仅要成为改革开放的新高地,而且要参与全球范围内自贸区、自贸港的竞争,特别是门户开放型自贸区更要直接面临与之地缘相近的域外自贸区的竞争。税收优惠制度是自贸区营商环境的重要指标,税收优惠政策直接影响区域内交易成本和市场主体的利

① 王震:《评我国税收优惠中的法律工具主义思想》,《税务研究》2010年第4期,第54-55页。

② 葛克昌:《税法基本问题》,北京:北京大学出版社2004年版,第121页。

③ 张守文:《财税法学》,北京:中国人民大学出版社2018年第6版,第25页。

④ 李猛:《中国自贸区法律制度建立与完善研究》,北京:人民出版社2017年版,第15页。

益,如前文所述,我国自贸区税收优惠的力度、范围与其他国家和地区的自贸区和自贸港还存在显著距离,因此是否能达到自由贸易区税收优惠政策的国际水平,是关系到我国自贸区税收营商环境是否能对标国际水平的重要指标。

在自贸区之间就税收优惠制度展开激烈国际竞争的同时,1998年,OECD发布的《有害税收竞争:一个正在出现的全球性问题》明确了其税收领域的打击重点是避税港和有害税收优惠;2016年1月1日以后,税基侵蚀和利润转移行动计划(AP-BEPS)(Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting)作为一项涉及全球的税收治理行动,在OECD和G20的推动下正式进入实施阶段,世界进入了全新的“后BEPS时代”,中国作为G20成员国也正在将该计划的成果在国内转化落地。“后BEPS时代”的自贸区,税收优惠政策一方面面临着助力经济发展的刚需,另一面还将受到行动计划标准的限制以及来自国际的压力和监督。在遵守国际规则的共识下,我国目前尚未形成善用国际规则制定自贸区税收优惠政策的明确思路。

二、分歧的弥合:自贸区税收优惠政策的理论调试

理论和实践中的税收优惠包括两大系统:以引导经济活动为目的税收优惠经济政策和以鼓励公益活动为目的税收优惠社会政策^①。现代国家对税收优惠政策的分歧以及本文研究的对象均限于税收优惠经济政策,即国务院《通知》所规定的“为推动区域经济发展,一些地区和部门对特定企业及其投资者(或管理者)等,在税收收入和财政支出等方面实施了优惠政策。”

(一)税收优惠与税收法定的矛盾与兼容

税收法定原则是近代法治的先驱,旨在限制借国家权力肆意征税,具体包括“税收要件法定原则和税务合法性原则”^②。前者要求税收各要素应由法律明确规定;后者则要求税务机关应当严格依法征税,非经法定程序不得减征、停征、免征、超征。既然税收法定原则的主旨是限制肆意征税,那么涉及税收停、减、免、退的税收优惠政策形式上是放弃部分税收利益,似乎与税收法定旨在禁止的肆意征税无关,然而,对个别群体的优惠实则是人为设定纳税主体的差别待遇,可能导致横向不公平,因此须由立法机关权衡把关。

税收优惠政策的灵活性与税收法定原则虽具有一定矛盾,但二者并非绝对排斥关系。根据《立法法》第9、10、11条之规定,课税是非绝对法律保留事项,作为相对法律保留事项,具有授权行政立法的空间^③。全国人大及其常委会有权根据实际需要,对尚未制定法律的部分事项,授权国务院制定行政法规,但应明确授权的目的、事项、范围、期限以及被授权机关实施授权的原则等。此外,我国从1994年开始,除国务院个别授权和民族自治区以外,地方政府及其立法机关无权决定减免税事项^④。因此,法律、国务院被授权制定的行政法规和民族自治区地方性法规规定的税收优惠政策均符合我国现行法律体系下的税收法定原则。

综上所述,虽然历史等原因形成自贸区现行税收优惠政策中存在违背税收法定的问题,但二者之间并非存在本质的、不可调和的矛盾,我国目前的税收法定为税收优惠留有一定的空间。

(二)税收优惠是量能课税的并立与例外

根据纳税人的税收负担能力课征税收是量能课税的基本要求^⑤。这里反映“负担能力”最直接的即纳税人的所得。税收优惠中所谓“优惠,指在负税能力相同的情形,相对于一般纳税义务人之比较有利的捐税负担。税捐优惠的重要特征在于:违反量能课税原则,对于负担能力相同者,在课税上给予差别待遇,以诱导其从事特定之作为或不作为。所以,税捐优惠的规定必然因为赋予一部分人税捐特权,而违反量

① 黄茂荣:《税法总论》(第三册:捐税法律关系),台北:植根法学业书编辑室2008年,第363页。

② 刘剑文,熊伟:《财政税收法》,北京:法律出版社2017年第7版,第176页。

③ 刘剑文,熊伟:《财政税收法》,北京:法律出版社2017年第7版,第178页。

④ 《国务院关于加强依法治税严格税收管理权限的通知》(国发〔1993〕51号)。

⑤ 刘剑文,熊伟:《财政税收法》,北京:法律出版社2017年第7版,第185页。

能课税原则意义之下的平等原则,从而产生经济引导的作用”^①。因此,税收优惠必然违反量能课税,二者互斥。

既然税收优惠与量能课税互斥,那么需要明确的是二者在税法理论体系中是可以并存还是必须择一保留。从量能课税原则在税法中的地位看,在税收思想史上,量能课税原则是与税收利益原则相对的概念,二者均作为对税收公平的衡量依据而提出。税收利益原则认为衡量国家税收公平与否的标准应当是人民纳税的量是否与其享用的国家提供利益的量相适应,量能课税原则认为利益的量难以衡量,人民的税负应当与其税收负担能力相一致,该原则已被现代税法普遍接受。而关于“量能课税”在税法中的地位,学界存在“税法基本原则说”^②和“非税法原则说”^③的分歧,但可达成共识的是量能课税是衡量税收公平的标准之一,是税收公平原则的下位概念。如此以来,从税法原则的位阶看,在税收公平原则为我国公认的税法基本原则的前提下,其下位原则与其并列为税法基本原则有违逻辑。因此,在作为税法基本原则之一的税收公平原则之下,存在量能课税和税收优惠两个概念,二者之间是一般与例外的关系,例外在不与上位基本原则冲突的情况下,可以与一般原则并存。为了确保一般原则的地位不因例外的扩张而受到冲击,设立例外必须受到必要性和合理性之限制。从必要性看,在国家自贸区战略下,为了实现自贸区特殊的目标与功能定位,税收优惠政策是引导经济行为的必要手段;从合理性看,自贸区是“在国家内部特定区域设立、实行特殊管理以推进贸易便利化、投资自由化为目的的开放性合作平台”^④,这里的“特殊管理”本身即包含了允许例外之意。因此,我国税法体系容许具备必要性和合理性的自贸区税收优惠政策与量能课税原则并存。

(三) 税收优惠对税收公平的违反与补正

税收公平是现代税收和税法的基本原则之一,指“国家征税应使各个纳税人的税负与其负担能力相应,并使纳税人之间的负担水平保持平衡”^⑤。税收公平包括形式公平和实质公平,量能课税和税收法定原则旨在实现形式上的税收公平,但在非完全市场环境、市场资源配置无效以及历史等原因形成税收不公的情况下,因量能课税与税收法定不具有纠偏的功能,则需要由税收优惠政策纠正此种偏离以最大限度接近税收实质公平的目标。此种情况下的税收优惠不仅不违反税收公平原则,更是实现税收实质公平的补正手段。因此,以税收形式公平偏离实质公平为前提,以纠正形式偏离为限度的税收优惠政策符合税收公平原则,反之则违背税收公平原则。

自贸区税收优惠除了在引导经济行为符合自贸区功能以外,还应当有正向调节区域之间差距,补正税收公平的功能。而目前,因各自贸区主要复制上海自贸区的税收优惠政策,政策的现实效果偏向经济发达地区,一定程度造成了实际的逆向调节^⑥,加重了自贸区间的税收实质不公平。故给予因政策、历史等原因形成的经济基础相对薄弱的自由贸易区,更有针对性、力度更大的税收优惠政策,形成正向调节,是税收实质公平的应有之意。

(四) 税收优惠与有害国际税收竞争规则的合作与博弈

有害国际税收竞争,指对经济全球化和国家税收主权产生消极影响、会导致税基侵蚀、影响税收公平和效率的税收竞争行为^⑦。OECD 倡导反有害国际税收竞争并制定了相关规则,其将避税天堂和提供有害税收优惠认定为有害国际税收竞争行为。避税天堂的认定标准有四方面:第一,税收管辖区无税收或者仅存名义上的税收,由此沦为非居民逃避本国税收的场所;第二,法律和实践未实现有效信息交换,使纳税人可以凭借严格的保密和其他反税务审查的制度,在低税或无税管辖区获利;第三,税收立法、司法、行政透明度低;第四,无实质经营活动的要求^⑧。有害税收优惠政策也是从四方面加以认定:第一,低

① 黄茂荣:《税法总论》(第三册:捐税法律关系),台北:植根法学丛书编辑室 2008 年版,第 341 页。

② 北野弘久:《税法原理》,陈刚,杨广建等译,北京:中国检察出版社 2001 年第 4 版,第 95-113 页。

③ 陈清秀:《税法总论》,台北:台湾翰芦法律出版有限公司 2001 年第 2 版,第 23-26 页。

④ 李猛:《中国自贸区法律制度建立与完善研究》,北京:人民出版社 2017 年版,第 4-5 页。

⑤ 刘隆亨:《税法》,北京:中国人民公安大学出版社 2003 年版,第 53 页。

⑥ 熊伟:《法治视野下清理规范税收优惠政策研究》,《中国法学》2014 年第 6 期,第 156 页。

⑦ 樊穗,陈虎:《OECD 关于有害国际税收竞争的法律规制概述》,《税务研究》2017 年第 1 期,第 70 页。

⑧ OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, 1998, p22. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page28, 2019 年 4 月 5 日访问。

乃至零有效税率;第二,“栅围(ring-fenced)”税制,实施税收优惠地区与国内市场脱节;第三,税收政策制定和税政管理透明度低;第四,缺乏有效税收信息交换^①。

经济全球化背景下,国际税收管辖权竞争加剧,为了实现税后利润最大化,跨国公司开始谋求将税基或利润转移至低税或无税地区,在这种竞争下,资本输出国和输入国的税收利益均可能受到程度不同的损害,资本输出国的损失尤为严重。但由于 OECD 成员国的“代表性不足”,有害税收竞争规则更多代表了资本输出国的价值和立场,而较少考虑资本输入国的利益,由其主导的抵制税收竞争的措施遭到其他国家的反对和质疑。面对阻力,OECD 遂将税收领域的工作重心由“消除有害税收竞争”转向为“实现有效税收信息交换”,并谋求与 G20 合作以扩大行动的影响。目前,OECD 与 G20 在维护国际税收竞争秩序方面的合作形成两项重要成果,即税收情报自动交换机制和“税基侵蚀和利润转移”(BEPS)行动计划, BEPS 项目于 2016 年起正式进入实施阶段。

综上所述,分析自贸区税收优惠政策是否会触及有害国际税收相关规则,必须明确四点。首先,税收优惠与有害国际税收竞争是立场相对的两个概念,税收优惠是站在本国经济立场上的经济发展策略,属于一国经济主权内的决定事项;有害国际税收竞争规则是站在外国立场上,为了维护其税收利益而对他的国的税收优惠政策予以限制的国际行为,因此,这里的有害并非对所有国家有害,而是对税收流出国有害。其次,有害税收竞争国际规则是 OECD 制定的规则,并非对所有国家有效,中国不是 OECD 的成员国,没有遵守 OECD 税收规则的国际义务。再次,中国是 G20 成员国,并且参与了 BEPS 行动计划及其国际税收规则的设计,有履行行动计划的义务,而 BEPS 行动计划并不能作为中国自贸区税收优惠政策制定、实施的直接依据,应当完成向国内法的转化。最后,税收优惠与有害国际竞争规则之间是一种博弈关系,当限制税收优惠的国际规则总体上有利于我国税收利益时,我国可以通过限制部分制税权,与其他国家达成抵制某些有害税收竞争的协议,实现合作博弈;当国际规则总体上不利于我国税收利益时,我国可以行使独立的制税权,与某些国家联合制定的规则进行非合作博弈。当然,后者存在两败俱伤的风险,前者是实现双赢的首选。

三、制度完善:自贸区税收优惠政策的定位与出路

在 2014 年国务院《通知》提出“区域发展规划应与税收优惠政策脱钩,今后原则上不再出台新的区域税收优惠政策”后,税收优惠政策管理工作并未如期进展,不仅多方原因导致 2015 年 5 月起各地的税收优惠政策清理工作几近停滞,而且诸如《关于粤港澳大湾区个人所得税优惠政策的通知》(财税〔2019〕31 号)等区域性税收优惠政策仍在继续出台。在相关政策的不断调试下,自贸区税收优惠政策困顿于“扩”与“限”的立场分歧中显得进退维谷。走出困境,首先需要明确当前税收优惠政策在自贸区制度中的定位,一方面,我国自贸区发展应当放弃税收优惠政策驱动模式;另一方面,从国际通行做法和我国自贸区建设的实际需要出发,“税收优惠政策理应成为自贸区制度支持体系中的组成部分”^②。

(一)税式支出制度——自贸区税收优惠法治化的现实出路

从长远发展来看,在税收法定原则下,建立税收优惠法律体系是自贸区税收优惠制度的必由之路。首先,税收优惠政策与税收法定原则的兼容性为自贸区税收优惠政策法治化提供了空间。实现税收优惠法定需要完成两方面工作,即全面清理、纠正当前自贸区现行税收优惠政策中与税收法定原则相抵触的部分,以及从立法结构上解决目前自贸区税收优惠法律依据的效力位阶问题。其次,自贸区“高质量发展”的要求为税收优惠遵循税收法定原则提供了内在动力。“高质量发展”意味着自贸区经济不再以扩大出口、招商引资、简单加入国际经济产业链为目标,而是致力于创新能力和要素生产率的全面提升^③,从高速增长到高质量增长转变,对税收优惠的战略性和协调性与功能稳定性提出要求,税收优惠需要相

^① OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, 1998, p27. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page28, 2019 年 4 月 5 日访问。

^② 薛菁,郭晓红:《我国自贸区发展中税收政策的影响评析与理性应对》,《亚太经济》2015 年第 5 期,第 67 页。

^③ 余红艳,袁以平:《中国税收优惠政策转型:从“相机抉择”到“稳定机制”》,《税务研究》2018 年第 10 期,第 43 页。

应从“相机抉择”转变到“稳定机制”。稳定的税收优惠机制要求自由贸易区税收优惠制度应当从自贸区整体布局出发,与其他税收制度和经济制度相协调。除此之外,应当看到自贸区税收优惠是自贸区立法系统工程的一部分,“我国的自由贸易区立法,无论是中央层面的立法还是地方立法,都应该属于综合立法,而不是单项立法”^①。目前,自贸区税收优惠清理工作进展缓慢,理顺税收优惠法律依据以及完成自贸区综合立法尚需时日,而自贸区税收优惠政策的出台不能坐等万事俱备,需要协同自贸区制度建设逐步推进。

从现实角度,全面推进自贸区实施税式支出制度,以立法机关通过预算程序管控自贸区税收优惠政策,不失为现阶段自贸区税收优惠走向法治化现实、有效的出路。税式支出概念由美国哈佛大学 Stanley S. Surrey 教授于 1967 年首次提出,首份税式支出预算报告于 1968 年见诸于美国年度财政报告,此后,众多国家以税式支出为理论基础建立了相应的财政制度。1984 年,在 OECD 财政事务委员会发布的《税式支出:问题与各国实践评论》中,将税式支出定义为:“为了实现一定的经济和社会目标,通过税收制度发生的政府支出”^②。我国学者马大英教授在国内最早使用这一概念,他认为:“国家通过税收减免,给予纳税人某些利益,这种减免称为税收支出”^③。在现代国家财政收入和支出分离的体制下,税收优惠属于财政收入的范畴,而税式支出理论将税收优惠直接减少的税收收入作为政府通过税收系统进行的支出,纳入财政支出制度体系,认为税收优惠应当成为控制政府支出时必须考虑的部分。由此,税收优惠便成为财政预算中控制政府支出的一项内容,税式支出制度则可以从财政预算的角度实现对税收优惠的管控,同时为税收优惠的合法性背书。

自贸区建立税式支出制度是解决当前我国自贸区税收优惠法治问题现实、理性的选择。首先,税式支出制度可以在现行法律框架内实现对自贸区税收优惠的科学管理,形成税收优惠建立、使用和退出的法律机制,尤其可以解决税收优惠政策不适应经济发展时的退出难题,在目前税收优惠政策清理工作进行阶段,对税收优惠政策进行规模度量和预算监控,是有效运行现有税收优惠政策、实现自贸区税收优惠创新的基础工作。其次,在自贸区率先建立税式支出制度符合自贸区“先行先试”的功能定位。再次,该制度符合我国新税改提出的财税体制现代化对财政法治的要求,是自贸区落实 2019 年 3 月 15 日李克强总理作出的《2019 年政府工作报告》中“加大预算公开改革力度,全面实施预算绩效管理”的具体措施。最后,税式支出预算可以提升税收优惠政策的透明度,防止隐性、变相税收优惠,是对 BEPS 行动计划税收优惠政策透明度要求的回应,也是向国际社会传递我国履行国际义务的积极态度。

建立自贸区税式支出制度应当遵循借鉴与创新相结合、由简到繁的路径。2010 年以来,我国在蒙、冀、鲁、川等省小范围试点税式支出管理,自贸区应当在试点经验的基础上,借鉴制度成熟国家的经验,探索符合自身条件的税式支出制度。在适用范围上,针对目前的预算管理水平和,可以根据各自自贸区的特点,选择从增值税、消费税、企业所得税、个人所得税等主要税种的税式支出预算起步,逐渐将制度全面覆盖自贸区所有税种;在方法上,应当充分考虑目前的预算水平,初期不宜采取复杂的方法,可以选择相对简便的收入放弃法来估算税收优惠的实施成本,这样以来可以直接计算税收优惠的成本并进行事后检验,并避免收入收益法和等效支出法中对各种复杂因素的考量;在程序上,自贸区政府应当对计划实施和现行的税收优惠政策进行成本效益分析,形成税式支出预算草案和分析报告,经人民代表大会审查、表决,形成税收优惠政策的出台、适用和退出的决定。

(二)以差异化优惠破解政策过剩与自贸区税收优惠供给不足的矛盾

目前我国自贸区税收优惠政策政出多门、体系庞杂与有效供给不足并存。以上海自贸区税收优惠政策为母版形成的典型性税收优惠政策为主体的自贸区税收优惠体系,难以避免与其他自贸区经济发展不相适应,因此,出台针对各自自贸区的差异化税收优惠政策具有必要性。第一,自贸区经济发展水平和结构差异的要求,以 2018 年数据为例,目前 12 个自由贸易区中,上海出口额占其 GDP 总量的 42.44%,广

① 刘剑文,魏建国,翟继光:《全球化视野下的自贸区与法治建设》,《人民论坛》2015 年第 7 期,第 8 页。

② 楼继伟:《税式支出理论创新与制度探索》,北京:中国财政经济出版社 2003 版,第 356 页。

③ 马大英:《简论税收的本质及其分配原则》,《财经问题研究》1984 年第 5 期,第 59 页。

东占比 47.04%，海南仅占比 6.63%^①，上海促进对外投资和对外贸易的税收优惠政策对于海南和其他某些自贸区显然缺乏针对性。第二，满足自贸区功能定位需要，在国家整体战略布局下，目前 18 个自贸区重点发展方向各异。以海南自贸区为例，生态文明试验区、国际旅游消费中心、国家重大战略服务保障区是其特有的发展方向，故海南自贸区需要与此相适应的环保税、消费税等税收优惠政策的针对性支持，而这些政策无法从上海自贸区复制。第三，从税收优惠政策的去向看，除海南自贸区以外，其他 17 个自贸区的《总体方案》在“总体要求”部分都提出了“可复制可推广”的明确要求，这就意味着海南以外的 17 个自贸区均承担着培育政策的功能，制定税收优惠政策必须考虑到试验成功后向其他地区推广的广泛适应性问题。然而海南则不同，因为没有“先行先试”和“可复制可推广”的总体要求，加之为“建立自由贸易港政策体系打好坚实基础”的要求，海南自贸区的税收优惠政策的制定应当首要考量未来建立自贸港的需求而非对其他地区的广泛适应性；第四，从税收公平原则的补正要求看，以广东自贸区和海南自贸区为例，2018 年广东省的 GDP 是海南省的 20 多倍^②，这种巨大差距并非完全市场调节的结果，与历史因素、以往差异性区域税收政策不无关系，并且当前广东省的自贸区仍享有海南自贸区未享受的非典型税收优惠政策，这种逆向调节造成的偏离实质公平，需要海南自贸区以更具有自身针对性的税收优惠才能逐渐纠偏。

当前自贸区实现税收优惠政策差异化应当从调整政策结构入手。自贸区税收优惠政策需要从典型性税收优惠政策为主转向典型性优惠与非典型性优惠并重的结构，在选择实施典型性税收优惠政策的基础上，重点研究、制定符合自身经济基础和定位的非典型性税收优惠政策。一方面，自贸区建设需加强中央层面立法，参照国际税收规则和自贸区试验成熟的优惠政策，在自贸区法律整体框架体系下专门单独规定自贸区税收优惠制度；另一方面，可将《关于授权国务院在中国（上海）暂时调整有关法律规定的行政审批的决定》中规定的上海自贸区享有的三年内变更、变通、暂停、停止适用与自贸区创新发展不相适应的现行法律或行政法规的授权，普遍适用于所有自贸区，同时根据各自自贸区自身基础、定位和经济发展需求对非典型性税收优惠立法进行特别授权，立法效力以本自贸区范围为限，并通过立法明确相关的事前审批备案、事中事后监督管理程序，从制度上实现自贸区税收优惠特别授权立法的风险防控^③。

（三）“摘樱桃”应对 BEPS 后时代的国际税收制度竞争

从国际角度看，税收优惠本身就是一种国际税收制度竞争，而竞争的“有害”性是一个相对的概念，其标准更多体现了规则制定者的立场，同时“通过税收优惠让渡税收利益是国际上自贸区吸引投资的通常做法”^④，可见，在面临全球税基这块“蛋糕”时，各国从不放弃参与竞争的同时，又试图通过国际规则最大限度限制他国的税收竞争。以 OECD 成员国美国为例，在特朗普政府的新税改中，明确显现出选择适用有利于本国国际规则的立场，一方面，税改方案为了避免税收流失海外，体现了 BEPS 行动计划的多项反海外避税的规则^⑤，另一方面，为了维护流入本国的税收利益，拒绝加入《BEPS 多边公约》和 OECD 推出的用以进一步自动交换信息的通用报告标准（CRS），欧盟为此称美国为新的“避税天堂”^⑥。

BEPS 是一项得到 G20 背书的 OECD 倡议。正如荷兰国际财税文献局税收服务主管维克托先生所言“中国不是 OECD 成员国，也没有理由成为其成员国。因此现在中国有相当大的影响力，又没有 OECD 成员国的负担，就可以在这场权力竞技（Power Game）中‘摘樱桃’（Cherry Picking），自由选择遵循哪些规

① 《2018 年上海统计年鉴》，<http://tjj.sh.gov.cn/html/sjfb/201901/1003014.html>，2019 年 6 月 5 日访问；《2018 年广东统计年鉴》，http://stats.gd.gov.cn/gdtjnj/content/post_1424903.html，2019 年 6 月 5 日访问；《2018 年海南统计年鉴》，<http://www.hainan.gov.cn/hainan/tjnj/201901/465cf410dbf54c52ab2cc202ab0d22d0.shtml>，2019 年 6 月 5 日访问。

② 《2018 年广东统计年鉴》，http://stats.gd.gov.cn/gdtjnj/content/post_1424903.html，2019 年 6 月 5 日访问。

③ 李猛：《中国自贸区法律制度建立与完善研究》，北京：人民出版社 2017 年版，第 210 页。

④ 薛菁，郭晓红：《我国自贸区发展中税收政策的影响评析与理性应对》，《亚太经济》2015 年第 5 期，第 66 页。

⑤ BEPS, “Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2–2015 Final Report”, “Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3–2015 Final Report”, “Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4–2015 Final Report”, <https://www.oecd.org/tax/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report-9789264241138-en.htm>，2019 年 4 月 10 日访问。

⑥ Reuven S. Avi-Yonah, “The Triumph of BEPS: US Tax Reform and the Single Tax Principle”, (December 2, 2017), U of Michigan Public Law Research Paper, No. 579, SSRN: <http://ssrn.com/abstract=3081523> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3081523>，2019 年 4 月 10 日访问。

则,剔除那些不喜欢的”^①。因此,“积极参与应对 BEPS 行动计划是中国应坚持的立场”^②。但坚持该立场是建立在总体有利于中国经济发展的基础之上,自贸区是中国经济发展的重要战略,税收优惠是自贸区经济制度的重要组成部分,因此,“BEPS 后时代”中国遵守国际税收竞争规则之本是符合中国经济发展的方向,而不是以牺牲自贸区经济为代价。在尽可能争取与国际规则合作的前提下,当前我国参与国际税收制度竞争的重点,一是要积极参与国际规则的制定,使国际规则更多体现多边利益;二是应当将 BEPS 行动计划中防止跨国企业侵蚀我国税基的规则转化为国内法,而不是用国际规则约束中国自贸区经济正常发展。

在国际规则向国内法转化过程中需要注意自贸区的特殊要求。例如,现行国内法一般反避税条款的不明确性与自贸区贸易高度自由化、便利化的要求存在内在矛盾。《企业所得税法》第 47 条、《个人所得税法》第 8 条是国内反避税的法律依据,两款均采用了以“合理商业目的”界定避税行为的兜底条款,但是“合理商业目的”标准存在明确性和操作性上的缺陷,该条款在最大限度涵盖可能出现的各种避税行为的同时,也给市场主体行为引起的法律后果带来很大的不确定性,一定程度限制了贸易的自由和便利。因此,自贸区对避税行为引入负面清单管理模式具有现实意义,将需要适用一般反避税条款的行为详细列入反避税负面清单,清单以外的可能涉嫌避税的行为不予作为避税处理,从而在自贸区实现市场主体的“法无禁止即自由”,政府权力的“法无授权即禁止”。

四、结 语

在中央推进清理规范税收优惠政策工作的背景下,自贸区税收优惠政策的立场选择应当回归国家自贸区战略。税收优惠政策是自贸区经济制度的重要组成部分,是中国对外开放和参与国际竞争的重要手段,我国当前的自由贸易区税收优惠制度处于起步阶段,与国际水平尚存差距,此时采取限缩立场,无异于未行先退,与“面向全球高标准自由贸易区”的目标相悖。自贸区“特殊监管区域”的本质以及“试验田”的特别使命,要求自贸区在履行《通知》义务时有所调试,以适应其特殊的功能定位和本质要求。

随着 2019 年 2 月 18 日,中共中央、国务院印发《粤港澳大湾区发展规划纲要》,深圳前海、广州南沙、珠海横琴自贸区进一步融入粤港澳世界级城市群,2019 年 3 月 15 日,十三届全国人大二次会议将启动“海南自由贸易港法”立法调研、起草工作的相关内容写入人大常委会工作报告并经大会表决批准,海南自由贸易港法正式提上国家立法日程,2019 年 11 月 9 日,国家从政策方面明确海南自由贸易港应“建立与高水平自由贸易港相适应的、具有国际竞争力的特殊税收制度”^③。一方面,自贸区差异化的发展方向更加明确,海南自贸区成为唯一以自贸港为发展方向的自贸区,而其他 17 个自贸区各自的发展方向也明显分化。未来自贸区改革的推进,必然要求与各自自贸区目标定位匹配的税收优惠政策予以支撑。另一方面,明确了自贸港建设“立法先行”的路径^④。然而,在立法出台之前,海南与其他自贸区同样面临着今后相当一段时期内,自贸区建设仍然是政策主导的试验场。在坚持发展自贸区税收优惠制度和税收优惠法治化的立场下,必须认识到自贸区税收优惠制度赖以建立的法律体系尚未形成,改革求变与法律求稳之间的矛盾在短期内无法得到彻底解决,全面推进税收优惠立法的同时,必须考虑法律变动过于频繁的各种成本,否则即便立法也难以避免陷入“高标准立法、普遍性违法、选择性执法”的困境,让自贸区每一项重大改革都于法有据,是今后一定时期必须面对的挑战。因此,现实考量是自贸区税收优惠路径选择的基础,在稳步推进立法的过程中,自贸区税收优惠既不能走以往背离税收法定的老路,又不能坐等

① 韩霖:《“后 BEPS 时代”中国国际税收方位及方向——专访荷兰国际财税文献局(IBFD)税收服务主管维克托·范·科默先生》,《国际税收》2017 年第 11 期,第 41 页。

② 国家税务总局科研所课题组:《BEPS 行动计划:世界主要国家采取的措施和中国主要的立场》,《税务研究》2016 年第 12 期,第 61 页。

③ 《韩正在推进海南全面深化改革开放领导小组全体会议上强调:对标世界最高水平的开放形态,加快推进海南自由贸易港建设》(2019 年 11 月 9 日发布),中国经济网, http://www.ce.cn/xwzx/gnsz/szyw/201911/09/t20191109_33570382.shtml, 2019 年 11 月 9 日访问。

④ 王崇敏:《立法先行——海南自贸港的立法构想》, <http://fj.people.com.cn/GB/n2/2019/0418/c181466-32857824.html>, 2019 年 4 月 20 日访问。

万事俱备而贻误发展时机、拖后自贸区全面深化改革的进程。《中国(海南)自由贸易试验区总体方案》中的“赋予更大改革自主权、大胆试、大胆闯、自主改”同样适用于自贸区税收制度改革。税式支出制度、差异化优惠、“摘樱桃”的国际税收竞争策略、避税负面清单等,都是在法治框架下寻求自贸区税收优惠政策出路的有益尝试。

[特约编辑:刘道远]

Standpoint Divergence and Path Convergence in the Preferential Tax Policy of the Free Trade Zone or Port

LIU Rong

(Law School, Hainan University, Haikou 570228, China)

Abstract: In terms of the practical dilemma in the current preferential tax policy in the free trade zone, along with the conflict between the habitual reliance on preferential tax incentives and the existing theory of tax law, there appears a standpoint divergence in the attitudes towards this preferential tax policy. In the academic field, one is in favor of further expanding the preferential policy while the other advocates to curtail that. In order to properly recognize the current divergence, it involves clarifying the relationship of the preferential tax in the free trade zone with the statutory taxation, ability-to-pay taxation, tax equity, and harmful tax competition regulations, while further confirming that the preferential tax policy constitutes an important part of the systems in the free trade zone, and rule by law is the compulsory route for its development. In practice, the realization of legalizing the preferential tax policy in the free trade zone should rely on the system of tax expenditure, the preferential difference, and the “cherry-picking” response to the competition of international taxation systems.

Key words: free trade zone; preferential tax policy; tax expenditure; difference; competition of international taxation systems