



## 国际税务合作专家委员会

## 第十一届会议

2015年10月19日至23日，日内瓦

临时议程\* 项目3(b)(五)

国际税务合作实质性问题的讨论：

其他问题：能力建设

## 国际税收合作能力发展方案

## 秘书处的说明

1. 本说明附件所载文件由加利福尼亚大学洛杉矶分校法学院知名法学教授 Eric M. Zolt、Michael H. Schill 应秘书处经济和社会事务部发展筹资办公室根据经济及社会理事会第 2013/24 号和第 2014/12 号决议提出的要求编写。经社理事会在这两项决议中确认发展筹资办公室根据任务授权，在拟订国际税务合作能力发展方案的方面取得的进展，该方案意在加强发展中国家财政部和国家税务当局的能力，以建立更有效用和效率的税收制度，支持公共和私人投资达到理想水平，同时打击逃税行为，并请该办公室与其他利益攸关方合作，继续推进该领域的工作和进一步开展活动。

2. 能力发展方案目前的一个重点领域是加强发展中国家的能力，通过提高他们有效地保护和扩大税基的能力，增强他们筹集国内收入的潜力。各国政府用税率奖励制度吸引新的投资。在有些情况下，税率奖励制度在吸引新的投资方面发挥了重要作用，而新的投资为大幅度促进增长和发展作出了贡献。然而，在其他情形下，税率奖励制度带来的新投资很少，而税基受到大量侵蚀。所附文件审查了使用税率奖励措施的收益和代价并阐述了设计、提供和管理这些措施的问题。

\* E/C.18/2015/1。



## 附件

### 税率奖励制度：收益和代价，设计和管理因素\*

#### 一. 引言

1. 本文件审查了使用税率奖励制度的收益和代价以及在设计、提供税率奖励制度和监测使用税率奖励制度增加投资和增长时考虑的重要因素。税率奖励制度受到批评的理由往往是，它们侵蚀了税基而没有对投资水平产生任何重大影响。目前对现有税率奖励制度的批评很难与对各种税率奖励制度的批评分隔开来。税务专家确认，一些精心设计的税率奖励措施已成功地增加了投资。

#### 二. 税率奖励措施的收益和代价

##### A. 税率奖励措施的收益

2. 如果得到适当的设计和实施，税率奖励措施是吸引如不提供税收优惠就没有的投资的一种有益工具。如果税率奖励措施纠正了市场的无效行为或创造了积极的外部效应，这些税率奖励措施就有正当的存在理由。学者认为，鉴于外国直接投资水平在没有政府干预的情况下将达不到最佳标准，这种税率奖励措施是可取的。<sup>1</sup>

3. 毫不奇怪，各国政府往往选择税率奖励措施，而不采取其他类型的行动。一国提供税收优惠比纠正法律制度中的缺陷或大幅度改善通信系统要容易得多。此外，与政府向投资者提供赠款或现金补贴等一些替代办法不同，税率奖励措施不需要政府支出费用。虽然税率奖励和现金赠款对政府的经济成本可能相似，但是出于政治和其他原因，提供税收优惠比向投资者实际提供资金更容易。

4. 新的外国直接投资可能带来巨大收益，不过其中一些投资不易量化。与得到的惠益相比，一项目标明确的税率奖励方案能够以合理成本成功地吸引特定的项目或特定类型的投资者。从外国投资税率奖励中获得的种种收益通常与外国直接投资的收益相关，包括增加资本、知识和技术转让、增加就业和提供援助以改善较不发达地区的条件。

5. 外国直接投资可以产生相当大的溢出效应。例如，大型制造企业选择地点不仅会导致该企业本身增加投资和就业，而且会导致供应和分发该企业产品的公司增加投资和就业。经济增长将提高该国居民的购买力，转而增加对新货物和服务

---

\* 由加利福尼亚大学洛杉矶分校法学院知名法学教授 Eric M. Zolt、Michael H. Schill 编写。

<sup>1</sup> Yoram Y. Margalioth, “税收竞争，外国直接投资与增长：利用税收制度促进发展中国家发展”，《弗吉尼亚税务回顾》，第 23 卷(2003)期。

的需求。增加投资也可能增加政府的税收，它们直接来自投资者支付的税款，如免税期到期后支付的税款，或间接来自雇员、供应商和消费者增缴的税款。

6. 对外国直接投资收益的积极看法最近受到一些人的挑战，他们质疑税率奖励措施是否实际增加外国直接投资水平和外国直接投资是否实际上创造了有利于发展的经济增长。<sup>2</sup> 根据这一看法，即使税率奖励措施成功地吸引了新的投资，尚不清楚发展中国家是否从许多类型的外国投资中受益。

7. 尽管可以一般性说明税率奖励措施产生的额外投资的各种可能收益，但是很难有某种把握将其定量分析，有时它们对接受税收优惠的个人而不是公司产生收益。

## B. 税率奖励措施的代价

8. 考虑到税率奖励制度的代价，不妨审查 4 种不同类型的代价：(a) 收入代价；(b) 资源配置代价；(c) 执法和合规的代价；(d) 与腐败和缺乏透明度相关联的代价。<sup>3</sup>

### 收入代价

9. 税率奖励措施造成的税收损失来自两个主要来源：即使投资者没有获得任何税率奖励也会开展的项目损失的收入；不当申请奖励措施，或把有关征税公司的收入转移给有资格获得优惠税务待遇的公司的投资者和投资活动损失的收入。

10. 决策者设法采取以最低费用实现最大可能收益的税率奖励措施。理想的情况是，仅向如果没有税率奖励将向其他领域投资的那些边际投资者提供税率奖励。向投资决定不受拟议税收优惠影响的投资者提供税率奖励仅仅导致东道国政府向投资者转移资金，而没有任何收益。很难在逐个项目的基础上确定哪些项目仅仅由于税率奖励才上马的，同样难以估计的是对整个经济而言，哪种投资水平应有税率奖励制度，哪种投资水平没有税率奖励制度。

11. 对于没有税率奖励机制就不会启动的那些项目，这些公司的税收就没有真正的损失。在有关公司成为定期纳税人或其业务产生其他税收，如供应商增加利润或雇员增加所得税时，这些项目才产生税收收益。

12. 税率奖励措施增加的收入成本起因于，由于纳税人滥用税率奖励制度，逃避对不符合条件的活动或收入纳税，收入基础受到侵蚀。这可以有多种形式。纳税人掩盖其业务活动以获得税收优惠，可能造成收入损失。例如，如果税率奖励措施只适用于外国投资者，本地公司或个人可以通过外国公司进行地方投资；或者

<sup>2</sup> Yariv Brauner, “发展中国家税率奖励措施的未来”, 《税收、法律与发展》, Yariv Brauner 和 Miranda Stewart 编辑。(Edward Elgar 出版公司, 2014 年, 大不列颠及爱尔兰联合王国切尔滕纳姆)。

<sup>3</sup> Howell H. Zee, Janet Gale Stotsky 和 Eduardo Ley, “商业投资的税率奖励措施: 发展中国家税务决策者的入门指南”(《世界发展》, 第 30 卷, 第 9(2002)号)。

如果仅向新公司提供税率奖励，纳税者可以重新整合或设立许多根据税率奖励制度被视为新纳税者的新的相关公司。

13. 其他漏洞有纳税者利用税率奖励减少其不合格活动的应纳税额。例如，当一个公司因从事政府认为值得提供税率奖励的某种活动而有资格享受免税期时，可能很难监测该公司的业务，以确保它不从事其它不符合条件的活动。即使在活动分开的情况下，很难监测相关方的交易活动，以确保收入不从应纳税公司转移到符合免税期条件的相关公司。

#### 资源配置代价

14. 如果税率奖励措施成功，它们将导致部门、区域或国家增加原本不会产生的投资。一方面，增加的投资偶尔会纠正市场失灵；另一方面，税率奖励措施可能造成某些活动投资过多，而其他没有税率奖励的领域投资过少的资源分配。

15. 在市场相对发达的国家，很难确定税收规定的影响。在市场不反映现有竞争模式的发展中国家，就更难确定税收规定的后果。因此，如果市场不完善，就不清楚提供税率奖励以纠正市场的不完善是否将使市场更具竞争力。<sup>4</sup>

#### 执法和合规的代价

16. 如同任何税收规定一样，政府执行税务规则和纳税者遵守税务规则都要付出资源代价。执法代价涉及初步批准奖励措施，而监测遵守资格要求产生费用，终止奖励或未能继续符合资格条件时执行收回规定也产生费用。税率奖励制度越复杂，执法和合规的潜在代价就越高。税率奖励制度拥有许多受益者，它们也比狭窄定向的制度更难执行。

17. 很难激励税收当局动用资源监测税率奖励计划。税收当局试图利用其有限的行政资源改进收税工作，因此，毫不奇怪的是，他们更喜欢审核全额纳税公司，而不是根据免税安排经营的公司。

#### 与腐败和缺乏透明度相关联的代价

18. 腐败可以构成一个国家外国投资的主要障碍，但它不会阻止外国投资者从腐败制度中受益。近年来，学者重点研究腐败和与给予税率奖励有关的其他寻租行为。现有几种不同的政策方针用于设计税率奖励的资格要求。政策制定者可以选择自动和客观的方式或酌处和主观的方式。如果官员在确定哪些投资者或项目得到优惠待遇方面拥有大量酌处权，这种税率奖励制度的腐败机会要大得多。在没有关于资格的明确指导方针的情况下，被滥用的可能性也更大。

<sup>4</sup> Richard George Lipsey 和 Kelvin Lancaster, “次佳的一般理论”, 《经济研究评论》, 第 24 卷, 第 1(1956-1957)号。

19. 国际货币基金组织、经济合作与发展组织(经合组织)和世界银行都有努力减少腐败和帮助国家建立反腐败方案的项目。<sup>5</sup> 这种方案的一个组成部分应是监测外国投资项目,特别是监测给予投资奖励的情况。如果发现有人不适当地获得税率奖励,除了任何其他法律制裁之外,应撤消伴随的特权和重新支付已免除的税款。

#### 税率奖励措施的代价估计数

20. 即使税率奖励措施成功地吸引了投资,奖励措施的代价可能会超过新投资带来的收益。由于在估计税率奖励措施的代价和收益方面存在不少问题,这一点很难证实。代价效益分析的一种方法是估计税收损失的代价和(或)创造每个就业的直接财政补贴。使用这种方法的研究可能无法真正地衡量效率,因为它们衡量的只是创造就业的代价,而不是创造就业的价值。根据不同的国家和工业部门的情况,就业的代价相差很大,较“昂贵”的就业可能带来技术转让等较大的溢出收益。

21. 所有的收入估计数都根据一套纳税人应对特定税法修改的假设计算。评估税率奖励计划执行情况的目标是确定税率奖励计划增加的投资数量和吸引投资的相关代价和收益。

22. 这些目标要求假设:(a) 没有税率奖励方案时的投资数额;(b) 由于纳税人不适当地申请税率奖励或把应纳税收入转移到相关免税或低税率实体,税基流失的数额;(c) 获得税率奖励的纳税者在税率奖励到期后的活动中缴纳的税收,或从产生其他来源税收的活动中获得的税收。

23. 加强税率奖励问责制和透明度的两种方法是实施税率奖励预算和分析一般税收支出。如下文所述,许多国家的税务机关在设计和管理税率奖励方案方面并不是唯一的负责机构,也不拥有酌处权。在这些国家,不同的政府机构,如外国投资机构或经济部委都在设计投资制度、审批项目和监测投资方面发挥作用。他们的主要目标是吸引投资;他们往往不太关注保护税基的问题。

24. 一种值得考虑的方法是根据税率奖励制度设置所提供的税率优惠目标金额,这需要税务当局和其他政府机构商定用于确定与特定税率奖励制度相关的税收代价的目标金额和方法。

25. 另一种方法是把税率奖励列入正规税收支出预算。所有经合组织国家和其他几个国家都要求估算某些现有和拟议的税收规定对税收数额的影响。这些预算的

---

<sup>5</sup> 见经济合作与发展组织(经合组织)、联合国毒品和犯罪问题办公室和世界银行,《反腐败道德与合规业务手册》;亚洲开发银行(亚行)和经合组织,《亚洲及太平洋反腐败举措》。可查阅 [www.oecd.org/site/adboecdanti-corruptioninitiative](http://www.oecd.org/site/adboecdanti-corruptioninitiative); Vito Tanzi, “世界各国的腐败:原因、后果、范围及清除办法”, 国际货币基金组织工作人员文件, 第 45 卷, 第 4 号(1998 年 12 月)。

目标是突出地表明提供税益对税收的影响。这种方式设法采用与直接支出方案相类似的方式对待税收支出，从而把政府直接支出有效地等同于政府通过税收制度的间接支出。虽然税收支出分析超出了税率奖励的范围，但是国家可以选择为某些类型的税率奖励，或一类更广泛的税务条款采用这种方式。对于那些没有正规税收支出要求的国家，建议他们采取行动，决定是否采用或保留税率奖励制度。<sup>6</sup>

### 三. 设计税率奖励措施考虑的因素

#### A. 资格问题

26. 税率奖励偏离了仅向满足规定条件的投资者或投资提供优惠的基准系统。只有当这些特殊税收特权吸引特别理想的投资和没有税率奖励就没有的投资，这些特殊税收特权才可能有正当的理由。设计税率奖励制度时要回答的第一个问题是税率奖励打算吸引什么类型的投资。

#### 定向奖励

27. 奖励可以针对国外或国内所有新的投资广泛定向，也可以为拟议的特定投资窄义定向。定向奖励有两个重要目的：(a) 它能确定东道国政府设法吸引的投资种类；(b) 由于它减少了受益投资者的数量，它减少了奖励的代价。

28. 定向奖励概念提出的问题是，政府是否认为一些类型的投资比另一些类型的投资更为理想或更为有利；政府是设法吸引税率奖励和把它们用于特定类型的投资，还是决定把投资决策完全留给市场力量。不过，有理由怀疑政治家选择获奖投资者的能力，特别是在市场不那么完善的国家。此外，还有一些类型的投资，尽管没有完全禁止，但可能不值得一以税率优惠形式进行鼓励。在理想的情况下，奖励只给予增量的投资，那就是说，给予没有税率奖励就不会进行的投资。

29. 最初的问题是，一旦满足规定的条件，是酌情还是自动给予税率奖励。在许多情况下，限制酌处权可能是可取的，但如果奖励资格在很大程度上自动确定，则必须明确和详细地阐述资格条件。

30. 许多国家给予某些经济部门或某些类型的活动优惠税收待遇。部门定向有许多优点，如把奖励的收益限制于决策者认为是最理想的那些类型的投资以及能把目标定在最有可能受到税收因素影响的那些部门。通常首选的经济部门和活动类型是制造活动和先锋行业以及促进出口、区位奖励和实现重大技术转让的投资。

<sup>6</sup> Sebastian James, “税率奖励和非税率奖励的效用与投资：证据和政策影响”(世界银行集团, 2013年9月, 华盛顿特区)。

31. 国家可以选择把投资奖励措施限于制造活动或规定获得优惠待遇的活动，中国和爱尔兰就是这种情况。这类优惠待遇可能反映了一种看法，即认为制造业在某种程度上比提供服务更有价值，或许是因为它有创造就业的潜力，或者认为某些服务往往较多地受到市场驱动，因此不太可能受到税收因素的影响。

32. 一些国家采用更为复杂的方式和把特别投资奖励限制于某些泛泛列举的经济活动或部门。这些国家可以把税率奖励限制于先锋企业。一个企业要获得先锋地位，必须制造国内没有生产的产品或从事国内公司没有进行的但被视为对东道国特别有利的其他指定活动。

33. 许多国家为在本国特定地区或区域的投资提供税率奖励。为了与同一国家其他地方竞争，地区或地方政府可能提供奖励。在其他情况下，由中央政府提供奖励，经常作为区域发展政策的一部分，促进该国欠发达地区或高失业率地区的投资。

34. 外国直接投资的好处之一是创造新的就业机会，经常以鼓励创造就业机会的明显意图提供奖励并不令人惊讶。决策者可以为高失业率地区的投资提供税率奖励，或者把税率奖励直接与就业挂钩，以创造规定数量的新就业机会作为免税或其他奖励的资格条件。

35. 外国直接投资往往带来技术转让。即使税率奖励的批评者也承认，如果把税率奖励仅作为纠正市场缺陷的一种方式，它们可能有益于促进研究与发展等活动。国家力图从以下几个方面吸引技术先进的投资：(a) 定向奖励技术先进的部门；(b) 为购置技术先进设备提供奖励；(c) 为开展研究和发展活动提供奖励。

36. 许多发展中国家的经验是，促进出口和吸引以出口为导向的投资是经济增长最快和最成功的途径。因此，吸引这类投资的竞争尤其激烈，投资奖励措施经常针对面向出口的生产活动，这一点毫不奇怪。由于面向出口的投资流动性较高，专门针对这类投资的奖励措施可能比其他税率奖励措施更加有效。

### 税率奖励的形式

37. 制定税率奖励措施需要确定符合税率奖励条件的投资种类和采用的税率奖励形式。投资的税率奖励措施可采取多种形式，最常见的形式列于下表。本文件审查了三种不同类型的税率奖励措施：免税期、投资税款抵减及津贴和税款抵减账户。前两种奖励措施经常使用，但决策者对税款抵减账户的方式很少关注。

## 世界各国的税率奖励措施

	调查的 国家数目	百分比							
		免税期和 (或)免税	降低 税率	投资津贴 和(或)税 款抵减	增值税、 免税和 (或)减税	研究和发 展的税率 奖励	超级 减税*	特区、自由 区、出口加工 区、自由港	酌处 过程
东亚和太平洋	12	92	92	75	75	83	8	83	25
东欧和中亚	16	75	31	19	94	31	0	94	38
拉丁美洲和加勒比	24	75	29	46	58	13	4	75	29
中东和北非	15	73	40	13	60	0	0	80	27
经合组织国家	33	21	30	61	79	76	18	67	27
南亚	7	100	43	71	100	29	57	71	14
撒哈拉以南非洲	30	60	63	73	73	10	23	57	47

资料来源：Sebastian James, “税收和非税收奖励措施的效用与投资：证据和政策影响”（世界银行集团，2013年9月，华盛顿特区）。

缩写：VAT：增值税；SEZ：经济特区；EPZ：出口加工区；经合组织：经济合作与发展组织。

\* 超级减税额是给予纳税者超过正常情况的减税，如按标准折旧率两到三倍折旧。

### 免税期

38. 在发展中国家，免税期到目前为止是对投资最常用的税率奖励形式。免税期可以采用利得税全免的形式，偶尔也采用豁免其他税收、降低税率或两者相结合，例如，两年免税加上三年按标准税率的一半纳税。给予的免税或减税都有期限。

39. 免税期的期限可以不同，短则1年，长达20年之久。在确定免税期的期限时，显然要在对投资者的吸引力和东道国国库的税收代价之间作出权衡。大多数研究的结论认为，免税期短对大多数潜在投资者的价值或兴趣有限，在吸引投资方面效用不大，它们与短期和“自由流动”的项目不同，与不绑定在特定位置和能够应对经济条件变化而重新定位的项目也不同。大量投资往往需要几年时间才开始出现盈利，到时免税期可能已经过期。短免税期对预计能快速盈利的投资价值最大，因此可相当有效地吸引纺织品生产等面向出口活动的投资。然而，由于纺织部门的流动性高，常见的情况是一家公司在—国享受免税期并在到期后将整体业务移动到另一个愿意提供新的免税期的国家。因此，它对东道国的投资效益可能相当有限。

40. 免税期对企业和税务部门都具有简洁的明显优势。最简单和最有利于投资者的免税期制度，不仅是免税期不用缴纳税款，而且是纳税者不需要提供信息或纳税申报，从而不产生合规和行政费用。较好的方式是要求在免税期纳税申报。例如，如果允许企业把免税期的损失转入下期和在免税期结束后申请免税期间支出的折旧补贴，这将需要至少保持适当的记录。



41. 此外，免税期特别容易被操纵和提供避税和滥用的机会。另一个缺陷是不能比较准确地提前估计免税的税收代价，也不能计算与投资额相关的代价或东道国可能得到的收益。此外，免税期豁免的利润没有考虑到赚取的利润水平或数额。对于投资者认为会获得高于市场回报的可能投资，免税期将导致税收损失，而没有任何收益。由于回报率高，投资者即使没有税率奖励，还是会进行这些项目。<sup>7</sup>

### 投资津贴和税款抵减

42. 作为替代办法，有时除了免税期外，一些国家政府提供投资津贴或税款抵减。它们在正常的折旧免税额之外提供，这样投资者就能够核销大于投资费用的数额。投资津贴减少了应纳税所得，而投资税款抵减抵销了应付税款，因此，设企业所得税税率为 40%，占投资金额 50% 的投资津贴等于投资额 20% 的投资税款抵减。

43. 投资津贴或税款抵减可以适用于所有形式的资本投资，也可以限制于特定类别，如机械设备或先进技术设备的投资，研究与发展等某些活动的资本投资。国家偶尔限制公司对特许资本投入的资格，这种方式可能会鼓励投资者增加权益资本的相对数量，而不是增加该公司初始资本结构中的关联方借贷资本。

44. 反对使用投资津贴和税款抵减的一个理由是它们有利于资本密集型投资，与免税期相比可能不太利于创造就业机会。它们也可能扭曲对资本资产的选择，可能造成偏爱短期资产，从而可申请替代这些资产的新的津贴或税款抵减的情况。

45. 与免税期相比，投资津贴和税款抵减似乎在几乎每个方面更加可取：(a) 它们不是无限制的；(b) 税收代价与投资数量直接有关，因而不需要最低限度的资格门限；(c) 其最大代价较容易估计。然而，最近一项研究发现，在吸引外国投资方面，投资税款抵减和津贴与免税期相比，效用要低得多。<sup>8</sup>

### 税额抵减账户

46. 一种使税务部门能够有把握地确定税率奖励方案的税收代价的向潜在投资者提供税率奖励的有趣方法是，以税额抵减账户的形式向每个合格投资者提供一定数额的减税，如公司所得税应纳税额可能豁免 50 万美元。<sup>9</sup> 像任何其他纳税人那样，投资者要求提交纳税申报表并记账和保存记录。如果投资者确定第一年有 60 000 美元的应纳税额，它将完全不纳税，但其纳税账户中的金额将减少到 44 万美元，供未来税年使用。税额抵减账户的优点是向潜在投资者和政府双方提供透明度和确定性。

<sup>7</sup> Vito Tanzi 和 Howell H. Zee, “新兴市场的税收政策:发展中国家”(国际货币基金组织, 2000 年, 华盛顿特区)。

<sup>8</sup> Alexander Klemm 和 Stefan Van Parys, “税率奖励效果的实证证据”(国际货币基金组织, 2009 年, 华盛顿特区)。

<sup>9</sup> Vito Tanzi 和 Howell H. Zee, “新兴市场的税收政策”(见上文脚注 7)。

47. 税额抵减账户可以被视为免税期和投资税减免的混合产品。除了免税期限之外，它与免税期类似，即不是固定年数，而是与所得应纳税款相关，如在上述例子中，免税适用于应纳税所得的第一个 50 万美元。它有两大优点：已知东道国政府税率奖励的代价，对快速赚取利润的投资没有内置的强大优势。税款抵减账户与投资税减免相类似，抵减额是一个固定数目，但它不同的是，其数额不由投资额决定，因此不会造成对资本密集型投资的偏好。

## B. 执行问题

### 初始符合资格条件

48. 最初，必须确定投资者是否符合资格条件。一些奖励的规定要求初步批准或作出另一种正面的决定。例如，官员可能需要确定投资是否在优先部门，投资者是否符合规定的就业或出口目标和(或)符合环保要求。一般来说，税务部门将需要某种形式的书面资格认证。另一种类型的资格条件要求确定投资者的性质，如在一家合资企业外国参股额是否超过规定的百分比；是否创造了一定数量的新就业机会；特定资本投资是否属于符合加速折旧条件的类别；进口设备是否可列为先进技术。税务部门有时自己进行这类验证或者可以要求主管机构或部门书面确认。另一种类型的条件要求资产估值。例如，可以要求投资者确定投资金额超过免税期资格规定的最低数额或投资符合给定数量的税款抵减条件。

### 报告和监测持续合规情况

49. 与持续业绩相关的奖励措施有时附有各种条件，例如，要求在整个免税期维持一定数量的就业机会或一定比例的产品出口。这种奖励措施需要持续的监测。虽然它增加了当局的行政负担，但是它的确具备向东道国政府相当准确地说明投资实施情况的优点。如果没有正式的监测机制，投资者就没有什么理由对将创造的就业数量或将生产的出口货量作出切合实际的预测，一些研究表明投资者的预测和业绩之间存在巨大差距。然而，在起草奖励立法时，必须考虑到政府进行必要监测的行政能力，以避免不必要的监管。

### 常见的滥用税率奖励制度行为

50. 不仅为了确保投资持续符合资格条件，而且为了查明避税或逃税行为，必须不断监测投资情况。各国对何为避税行为和如何防止避税行为采取了不同的态度，从而增加了消除避税行为的困难。例如，提供免税期可能以投资者雇用一定的人数为条件。在一些国家，投资者可以通过招聘职责最少和工资低的员工，合法地编造符合资格的就业人数。在其他国家，这种做法可能被视为滥用立法行为并可能导致税率优惠被拒绝或撤回。

51. 10 种与税率奖励措施相关的最常见滥用行为如下，下文详细阐述了其中一些行为：

- (a) 现有公司为获得奖励资格，转化为新的实体；
- (b) 国内公司重组为外国投资者；
- (c) 与相关实体实施转让定价计划(销售、服务、贷款、特许权使用费、管理合同)；
- (d) 由于缺乏追收税款的规则，大量炮制投资或创建虚假投资；
- (e) 在免税期结束时加快收入或推迟扣减额的计划；
- (f) 为折旧、税款抵减或其他目的，高估资产价值；
- (g) 通过虚拟雇员和虚假培训方案等方式获得就业和培训抵减额；
- (h) 从出口区流入国内经济；
- (i) 把活动转移到区域外或地区外的区域投资奖励和企业区；
- (j) 伪装不符合资格的活动或把它们隐藏在符合资格的活动中。

#### 虚假交易

52. 根据以相同价格回购的协议，一家公司向另一家公司出售未使用的资产，这种虚假交易通常会发生在税率奖励仅限于外国投资者享有的国家或规定外国所有权最低百分比的投资。国内投资者可能设法伪装他们的投资，通过全资控制的外国公司安排其投资，从而符合税率奖励条件。许多经济转型国家发生过类似的做法，尤其是在国有公司私有化方面，现有管理人员通过离岸公司的途径获得了公司所有权。满足外国所有权的要求并不总是要进行虚假交易；它还可以利用有利的税收条约规定。

#### “两面沾光”

53. 许多税率奖励措施，尤其是免税期措施，仅限于新的投资者。在实践中，这种限制可能不起作用或起反作用。计划扩大活动的现有投资者仅采用子公司继续业务活动，而子公司符合新免税期的资格。一种不同类型的滥用行为是，在免税期结束时把企业出售给新的投资者，然后新的投资者申请新的免税期。虽然“新”的投资者与卖方的关系有时被掩盖，但他们相互关联。决策者利用投资津贴或投资税减免，而不是免税期，可能是一种比较令人满意的方法，因此，新的投资，而不是投资者才符合资格。

#### 转让定价

54. 尽管转让定价可以成为其他形式投资奖励的问题，但是它被描述为“免税期的致命要害”。<sup>10</sup> 人们倾向于把转让定价视为不同国家有关企业交易的国际现象。转让定价也可发生在一个国家中，其中投资者拥有两种或两种以上的业务或从一

<sup>10</sup> Charles E. McLure, Jr., “免税期和投资奖励措施：比较分析”，《国际财政文献公报》，第 53(1999)卷。

种以上的活动中获得收入。如果其中一种行动或一种收入享有税收优惠，投资人将倾向于把利润分配给这种偏爱的活动。

55. 在以下情况下可能发生转让定价：(a) 投资者进行两项或多项活动，其中一项符合奖励资格，例如制造或出口，但另一项不符合；(b) 投资者在两个或多个地点开展业务，其中之一是在税率减免区，但另一个不是；(c) 投资者拥有两个或多个子公司，其中一个享有免税期，但另一个没有。在每种情况下，投资者都想把尽可能多的利润分配给免税或减税的实体或活动。在(a)和(b)两种情况下，可能只有一个单一实体，在这种情况下实体本身没有转让定价，但是通过分配收入和支出得到同等的结果。

56. 监测转移定价，尤其是在小国家或欠发达国家存在重大挑战。一种方式可以采用不太容易滥用转让定价的税率奖励。例如，与免税期相比，投资津贴或税款抵减提供了给定数额、而不是给定期限的免税，因此，向获得投资津贴或税款抵减的公司人为转移利润，可能导致其纳税义务被推迟，但不是被取消。

### 定价过高

57. 定价过高和有时过低是任何税收制度的一个经常问题，而税率奖励措施可能增加对夸大资产价值的诱惑。例如，在以公司进行某种最低限额投资为条件给予免税期时，新公司为达到这个目标数额可以巧妙地处理所拥有资产的价值。例如，通过购买机器而不是向独立出租人租赁机器，就可以合法地做到这一点。然而，在其他情况下，夸大资产价值归因于提供的资产，特别是知识产权方面的资产。当投资者的新投入资本也免除关税时，投资者正确地阐明价值或海关当局监测申报价值都没有获得补偿的动机。另一个可能遇到的问题是，在外国投资机构有夸大其投资数额的诱因时，该机构和投资者之间存在夸大其投资数额的共同利益。因此，税务当局必须参与估值过程。

### 滥用免税特权

58. 一项共同的投资奖励措施是免除进口设备的关税。然而，一旦进口后，有关物品可以在国内市场上重新出售。一个部分解决办法是限制作为企业特许资本的资产的免税，但仍可能需要定期核查，确定这些资产仍然留在企业中。另一种做法是，限制对不大可能转售的机器这类资产的免税，同时排除客车和计算机设备等物品。

### 资产流失和“夜间飞行”行动

59. 许多国家都经历过经营者“夜间飞行”的问题，他们利用税率奖励措施迅速获得免税利润，然后离开该国，前往另一个提供税收特权的国家重新运作。使用免税期和出口加工区时往往出现这一问题。另一个问题是，在外国投资者控制现有的当地企业时，外国投资者不是为实现企业现代化投入新的资本，而是剥除其

有用资产并离开该国。后一问题并不一定与提供税率奖励有关，但是获得免税资本收益的能力增加了对剥除资产的投资者的吸引力。

60. 一些国家采用“加税补偿”的规定，试图应对经营者“夜间飞行”问题。例如，一个国家可以在企业连续运作 10 年的情况下，给予它为期 5 年的免税期。如果该企业在 10 年期结束前终止运营，那么它必须偿还免除的任何税款。这种规定的困难是，在能够收回任何减免的应纳税款之前，投资者可能已经离开该国。

### C. 审查和日落条款

61. 税率奖励措施的代价和收益难以评估，也难以量化和估计。在一个国家或区域可能运作良好的奖励措施在另一种情况下可能没有效用。许多国家的税率奖励制度已从一般免税期发展到更加狭义定向的奖励制度。

62. 因此，可取的是：(a) 限制税率奖励制度的期限，把具体的日落条款列为最初立法的一部分，以减少编制不成功或不佳的方案可能产生的代价；(b) 设计的奖励制度要求受益者向投资机构报告实施情况并具体说明哪个政府机构负责监测和执行资格和收回的规定；(c) 要求评估具体税率奖励制度的代价和效益并具体说明评价的时间和负责审查的机构。

### D. 决策者指南

63. 从不缺乏向决策者提供的咨询意见；相对简洁地说明如何设计和实施税率奖励措施就是保持简单明了。<sup>11</sup> 试图微调奖励措施以实现详细的政策目标不仅可能要付出高昂的管理费用，而且也不可能取得预想结果。政府应坚持不懈地记录税率奖励的受益人、其持续时间和税收损失的代价。这方面信息是确保透明度和问责制所必要的。政府必须评估税率奖励措施在实现预期结果方面的效用并愿意终止或修改未能实现其目标的那些奖励方案。

64. 经合组织编写了一份最佳做法指南，以加强发展中国家税率奖励措施的透明度和治理工作。<sup>12</sup> 为实施这些最佳做法，各国政府需要采取下列行动：

- (a) 公布投资的所有税率奖励措施和在治理框架内的目标；
- (b) 仅通过税法提供投资的税率奖励措施；
- (c) 在可能情况下把投资的所有税率奖励措施并入一个政府机构监管；
- (d) 确保投资的税率奖励措施得到立法机构或议会批准；

<sup>11</sup> Richard M. Bird, “在发展中国家投资的税率奖励”, 《发展中国家财政改革和结构变更》, 第 1 卷, Guillermo Perry、John Whalley 和 Gary McMahan 编辑(麦克米兰出版公司与国际发展研究中心协作, 2000 年, 联合王国伦敦和加拿大)。

<sup>12</sup> 经合组织加强在发展中国家投资的税率奖励措施的透明度和治理工作的原则草案。可查阅 <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/transparency-and-governance-principles.pdf>。

- (e) 以透明方式管理投资的税率奖励措施；
- (f) 计算因投资的税率奖励措施放弃的税收数额和公布税收支出表；
- (g) 通过评估现行税率奖励措施在何种程度上实现了既定目标，定期审查现行税率奖励措施的持续实施情况；
- (h) 在可能情况下，通过定期税收支出表的具体规定，突出表明投资的税率奖励措施的最大受益者；
- (i) 系统地收集数据，以佐证投资的税收支出表和监测单个税率奖励措施的总体影响和效用；
- (j) 加强区域合作，以避免不利的税务竞争。

#### 四. 结论

65. 税率奖励措施可以在鼓励国内和外国投资方面发挥有益作用。其效用程度和代价数额取决于税率奖励方案如何很好地设计、实施和监测。本文件审查了税率奖励机制的代价和效益、不同类型奖励措施的相对优势和劣势以及在设计、实施和监测税率奖励的使用，以增加投资和增长方面必须考虑的重要因素。

66. 是否利用税率奖励措施以及它们应采取何种形式的问题并不容易答复。然而，以下一些明确的指南可以增加税率奖励方案成功的机会：应明确规定税率奖励方案的目标；制定的税率奖励方案应最适合上述目标；政府应采用分析其他类型税收支出的类似方式，估计税率奖励方案的预计代价和收益；设计税率奖励方案时应当最大限度地减少税率奖励措施产生的腐败机会，最大限度地减少纳税人滥用税益的机会；税率奖励制度必须明确规定日落条款，以确定奖励方案的是非曲直；应要求政府在特定时间内评估每个税率奖励方案的成败。