

所得税制对中小企业技术创新的逆向调节与政策建议

黄志刚^{1,2}

(1. 南阳理工学院 商学系, 河南 南阳 473004; 2. 华中科技大学 经济学院, 湖北 武汉 430074)

摘要: 中小企业技术创新因存在风险、资金和外部性等制约因素而导致供给不足, 需要借助税收优惠政策予以鼓励。探讨了我国现行的企业所得税优惠政策对中小企业技术创新所带来的5个逆向调节现象, 并提出了相应的5点政策调整建议。

关键词: 企业所得税; 中小企业; 技术创新; 逆向调节; 政策建议

DOI: 10.3969/j.issn.1001-7348.2011.15.023

中图分类号: F276.3

文献标识码: A

文章编号: 1001-7348(2011)15-0102-04

0 引言

在充分的市场竞争条件下, 企业平均利润率趋近于零, 中小企业只有创新才能取得竞争优势。正因为如此, 中小企业从来都是技术创新的主要力量。美国高新技术企业75%以上是由中小企业发展而来的^[1]。但与此同时, 由于技术创新面临的技术风险和市场风险、模仿者的跟进以及由于技术扩散所产生的外部利益, 中小企业自主技术创新市场存在供给不足的现象。为了增加供给, 我国企业所得税法大幅度地调整了税收优惠政策, 明确地把中小企业和技术创新型企业作为重点扶持对象。但税收政策工具在具体实施过程中出现了一些设计者不期望出现的结果, 即逆向调节问题, 需要谨慎地予以关注, 并不断地进行政策调整。

1 中小企业技术创新的特点及其配套的税收政策工具

中小企业技术创新主要有3个制约因素: 一是风

险, 二是资金, 三是外部性。特别是外部性因素, 决定了技术创新具有公共产品的性质, 单靠市场机制这只“看不见的手”并不能增加其有效供给, 必须借助于政府公共财政政策, 包括减免税等政策工具, 帮助企业提高创新能力, 规避创新风险, 增加技术创新的市场供给。减免税是最直接和最有效的税收政策工具之一, 它可以使税收工具趋于中性, 相对增加税后收益, 降低企业风险; 减免税还可以减少企业现金流出, 相对增加企业现金流入, 缓解资金紧张的局面; 对创新型中小企业外部合作者减免税, 还可以使科学研究、技术开发和产业化等各市场主体独立的技术创新活动联合起来, 以分散技术和市场风险; 减免税同时也是对技术创新外部利益的补偿, 缩小技术创新期望收益与实际收益之间的差距。

1.1 技术创新的风险性与技术转让所得减免政策

企业技术创新活动, 具有风险综合性强且风险指数高的特征。其一, 技术创新投资量大、时间跨度长、成功的不确定性, 尤其是前期科学研究, 成功的把握

[2] 美国司法部和联邦贸易委员会. 美国知识产权许可反托拉斯指南[R]// 高明. 主要国家(地区)反垄断法律汇编. 北京: 法律出版社, 2004: 259-260.

[3] JAY DRATLE. 知识产权许可(下)[M]. 北京: 清华大学出版社, 2003: 593-595.

[4] 王先林. 论反垄断法实施中的相关市场界定[J]. 法律科

学, 2008(1): 123-129.

[5] 波斯纳. 反托拉斯法[M]. 北京: 中国政法大学出版社, 2003: 173-176.

[6] 于立, 吴绪亮. 产业组织与反垄断法[M]. 大连: 东北财经大学出版社, 2008: 52-56.

(责任编辑: 王敬敏)

收稿日期: 2011-05-11

基金项目: 河南省科技厅社会科学基金项目(072400450730)

作者简介: 黄志刚(1962—), 男, 云南昆明人, 南阳理工学院商学系副教授, 华中科技大学经济学院博士研究生, 研究方向为发展经济学、高科技产业经济学、微观宏观经济学。

更小;其二,技术创新环节较多,对应的风险也比较多。技术创新必须经过科学研究、技术开发、中间试验和产业化等几个阶段,同时必须承担技术风险、开发风险和市场风险等多重风险。特别是市场风险,是部分中小企业所无力承担的,客观上要求中小企业把部分创新活动分散给其它利益主体,以期将风险控制可以接受的范围之内。

目前,企业所得税法主要是运用技术转让所得减免税政策工具,鼓励中小企业向其它经济主体转让技术,同时鼓励其它经济主体承接技术,参与科技成果的中间试验和产业化活动,共担技术创新风险。

1.2 技术创新的外部性与税率优惠政策

技术创新具有外部效应,它不仅部分地向“免费信息使用者”提供无代价的信息资源,而且还会诱导“模仿者”跟进,从而产生技术扩散效应,有利于国家整体技术创新能力的提升。因此,技术创新具有公共产品属性,不应当属于纯粹的私人投资范畴。所以,如果没有国家财税优惠政策扶持,创新风险完全由中小企业承担,那么理性的中小企业都会自动放弃自主创新战略,而选择跟随战略或模仿创新战略,从而窒息企业技术创新的活力。

目前,企业所得税法主要是运用减免税、优惠税率等政策工具,增加技术创新收益水平,以期维持私人利益与外部利益的平衡,实现风险与收益对等,保护中小企业的创新热情。

1.3 技术创新资金的短缺性与投资抵税政策

技术创新需要大量的资金投入,但由于技术创新活动的高风险性,中小企业很难通过正常的银行信用方式融入必要的资金。尽管商业银行按照国家扶持中小企业发展的相关规定,专门为中小企业安排有一定比例的贷款配额,但是这毕竟不是一种市场行为。此外,科技创新的实施者与资金的供给者之间存在信息不对称现象^[2],也导致资金拥有者裹足不前,不敢投资。

目前,企业所得税法主要是运用创业投资企业投资抵税等政策工具,增加创业投资收益,抵消投资风险,鼓励创业投资企业向中小企业融资,以增加创新资金的有效供给。

2 企业所得税的逆向调节现象

对于逆向调节,我国理论界最早关注的税种是个人所得税,它泛指高收入者少纳税、低收入者多纳税的反常现象。企业所得税作为直接税体系中最主要的一个主体税种,同样也存在逆向调节问题。如,原企业所得税有关地区税收优惠的规定,目的是支持落后地区经济发展,结果却使地区差距进一步拉大,即所谓的越帮越贫、越扶越弱。逆向调节现象的存在,说明所得税在制度设计方面还存在问题。我国新企业所得税法取消了一般企业的税收优惠,规范了地区优惠,重点支持

企业技术进步,鼓励产业升级的导向十分明确。但是,经济活动的动态性、经济现象的隐蔽性、创新活动的复杂性以及税收政策工具的时滞性,税收工具极有可能因为被曲解和规避而失效,甚至收到与预期相反的效果。

2.1 亏损后转的逆向调节问题

就收益实质而言,亏损结转属于纳税人应有的权利;但是就税法权力而言,亏损结转又可以被视为税收优惠。我国《企业所得税法》第 18 条规定:“企业纳税年度发生的亏损,准予向以后年度结转,用以后年度的所得弥补,但结转年限最长不得超过 5 年。”可见,我国税法对企业亏损补偿采取的是后转制。

根据后转制,纳税人前期亏损可以抵消后期所得(以 5 年期为限,且不可中断计时),但纳税人前期所得不得抵消后期亏损。换言之,解缴入库的税款是不可以退库的。可见,亏损后转的政策效应取决于企业收益的稳定性、时间效力和强度。亏损后转是税法授予纳税人的一项普适权,并不是专门针对创新型中小企业的。但是,由于创新型中小企业在技术创新活动中的特殊地位及其所独有的高风险性,该政策工具对其具有特殊意义。由于收益的单一性和高风险性,创新型中小企业所得税税基不稳,收益波动大,不规则性强,亏损不能抵补的风险大。因此,仅就该政策工具而言,创新型中小企业的实际税负要高于一般企业,会对其技术创新产生负激励效应。不仅如此,亏损后转还有可能导致其它税收政策工具失效,如:出于纳税成本考虑,企业通常会理性地控制正、负纳税义务状态,刻意地安排研发支出时间,使前期出现亏损,后期出现盈利,而不管这种安排是否符合商业目的。

2.2 利息税前扣除的逆向调节问题

从费用与所得的因果关系角度考察,利息是对业主所得的分配,而不是对业主所得的扣除。也就是说,利息不应当视为一项费用在税前扣除。所以,允许利息税前扣除,应当视为一项税收优惠。既然利息可以在税前扣除,那么利息支出便具有了税收屏蔽作用。因而,企业实际承担的债务成本总是会低于其名义成本,所得税率越高,税收屏蔽的功效越显著。但是,为了防止纳税人以利息支出为名,行非法转移利润、规避纳税义务之实,所得税法一般都会对债务利息的扣除范围和标准作出限制性规定。如:《企业所得税法》规定,非金融企业向非金融企业借款的利息支出,不得超过按照金融企业同期同类贷款利率,否则超过部分不得抵扣。

创新型中小企业无形资产比重大,收益不稳定,其流动性风险通常会高于商业银行设定的警界线,迫使其不得不转向资金成本较高的非金融企业融资。但是,所得税法对非金融企业贷款利息迫不得已的歧视性规定,削弱了创新型中小企业税收屏蔽的自动保护

功能,导致其实际税率要高于一般企业,对其技术创新融资形成负激励。

2.3 研发费用加计扣除的逆向调节问题

为了鼓励企业加大科技投入,提高自主创新能力,《企业所得税法》第30条规定:“企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用,未形成无形资产计入当期损益的,在按照规定据实扣除的基础上,按照研究开发费用的50%加计扣除;形成无形资产的,按照无形资产成本的150%摊销”。

研发费用允许加计扣除的部分,并不是企业实际费用支出。所以,研发费用允许加计扣除可以视为税法赐予纳税人的额外的税收优惠,类似于财政补贴。在企业盈利的情况下,它会直接减少企业现金流出,使企业现金流量得以流动增长,对于现金流量不足的中小企业具有特别重要的财务意义。但是,研发费用只能在其发生的当期加计扣除,意味着如果当期的利润强度达不到扣除标准或者当期发生亏损,那么就等于放弃了研发费用加计扣除的权利。

研发费用只能在发生的当期加计扣除的规定,还会导致其它税收政策工具无效。如:快速折旧是帮助企业保全资金,鼓励企业不断进行技术创新的一种非常有效的税收工具,但是如果将快速折旧与研发支出并用,则很可能会置企业于负纳税义务的境地,导致加计扣除无从落实。所以,为了保证研发支出能够足额地加计扣除,纳税人有可能会理性地选择放弃对固定资产进行快速折旧,从而导致快速折旧政策工具无效。

可见,研发费用加计扣除政策工具极易对包括创新型中小企业在内的高风险产业的研发活动产生逆向调节。

2.4 技术转让所得减免税的逆向调节问题

为了鼓励企业转让技术,提高技术创新成果的商品化率,《企业所得税法》第27条规定:一个纳税年度内,居民企业技术转让所得不超过500万元的部分,免征企业所得税;超过500万元的部分,减半征收企业所得税。这一政策规定意味着,如果纳税人完全封闭地和独立地开展技术创新的全部活动,并独立地承担技术创新过程中全部风险的话,那么就可以使自己处于无纳税义务状态;反之,则必然会使自己部分地或完全地处于纳税义务状态,除非技术转让收入在免征额之下。

显然,技术转让所得减免税政策工具并不完全鼓励纳税人将技术开发风险和市场开发风险等进行隔离,对期望通过技术合作而分散风险的活动形成负激励,会抑制合作创新。

2.5 优惠税率的逆向调节问题

为了照顾小型微利企业,并鼓励企业技术创新,企业所得税法专门设置了一档照顾税率和一档优惠税率。《企业所得税法》第28条规定:“符合条件的小型微

利企业,减按20%的税率征收企业所得税;国家需要重点扶持的高新技术企业,减按15%的税率征收企业所得税”。足见我国政策层为了扶持中小企业发展,推动企业技术进步,不惜以牺牲税率统一性为代价的决心。

优惠税率固然可以使企业最大限度地保全现金。但与此同时,人为地在不同企业之间设置税率差异,不可避免地会产生纳税人通过资本弱化、转让价格、企业并购嫁接(改变纳税人身份)等方式,转移利润、规避所得税的问题,既加大了税收监管的难度,还会导致其它税收政策工具无效或弱化。

3 所得税政策调整建议

技术创新已经成为可以替代劳动和资本的最为重要的经济增长要素和引擎^[3],而税收是增强企业技术创新的最有效和最直接的手段之一。美国经济学家曼斯菲尔德在20世纪80年代中期对美国、加拿大和瑞典所实施的研发税收抵免效果的实证分析表明,税收刺激使研发支出增加近2%。而我国现行的税收优惠政策对科技创新的促进作用有限,相关研究表明,我国税收优惠政策的激励效果不明显^[4],需要加以改进。

3.1 所得税亏损弥补模式和期限调整

亏损结转,实质上是如何消除对纳税人亏损征税所产生的不利后果。企业是持续经营的,企业是盈利还是亏损,只有等到企业寿命结束才能确定。所以,盈亏确认是以会计分期为前提的,也只有如此,所得税款才能及时入库。但是,分期确认盈亏,并不能割断和否定各个会计期间盈亏的互济关系。本期盈利,只能说明本期收入与费用配比的结果是盈利的,并不代表在整个寿命期内收入与费用配比的结果也是盈利的;企业出现亏损的时候也是如此。所以,本期的盈利应当允许与其它期间的亏损互抵,否则,就可能会出现对亏损征税的问题。基于上述原因,准许亏损结转已成为世界各国普遍遵循的税收惯例。

如果再把视角拓宽到国际范围,那么亏损结转的基本方法有两种:一是准许前后结转。如:加拿大规定为前转3年,后转7年;美国规定为前转3年,后转5年;印度尼西亚规定为前转5年,后转8年。二是只准向后结转。如:阿根廷规定后转10年;法国、巴西和泰国规定为后转5年;英国、新西兰、新加坡规定可以无限期结转。后转操作简便,但企业却会在亏损的情况下,仍然承担着以前年度的税款^[5]。

从理论上讲,只有当亏损弥补期限可以向前和向后无限期结转,才能完全避免对亏损征税,才符合所得税的实质。亏损前转,即为纳税人设定负纳税义务,涉及到前期已征税款退税问题,对于现金流量不足的纳税人具有特别重要的意义。处于负纳税义务地位的企业通常都是成长期的小型企业和从事大型高风险投资项目的企业。这类企业大多缺乏资金,资本成本

较高,如果不能全额退税,势必使其本来已经紧张的资金流量雪上加霜。因此,退还税款对企业来说比等现值的未来减税(亏损后转)获取的资金更有价值^[6]。

3.2 允许利息支出全额扣除

根据收益与风险对等的原则,较高的融资风险只能与较高的融资成本相匹配。技术创新的高风险性,使创新型中小企业很难与商业银行结成亲密的合作伙伴。所以,创新型中小企业只能从现有的商业银行主渠道之外寻求生存资金,而且必须以较高的融资成本为代价。只有允许创新型中小企业比照金融机构贷款利息的扣除方式,在税前全额扣除非金融企业贷款利息,才能帮助其利用税收屏蔽功能,降低融资成本,使其融资成本接近于一般的非创新型企业。

当然,利息全额扣除应当有一个前提,即取消创新型中小企业的优惠税率。否则,如前所述,基于避税目的,纳税人以贷款为合法形式的非法利润转移问题,将会使该政策工具部分甚至完全失效。

3.3 允许研究开发费用后转加计扣除

创新型中小企业收益不稳定,费用发生的当期很可能没有足够的所得用于研发费用的加计扣除,该政策不能落实的风险比较大。鉴于此,可以考虑允许研发费用加计扣除向后无限期辗转扣除,排除研发费用加计扣除权利不能实现的不确定性,以消除纳税人的后顾之忧,使纳税人能够潜心按照商业目的安排研发活动。

有必要说明的是,研发费用加计扣除部分并不属于纳税人实际支出,所以并不适用于向前辗转扣除,否则,还会出现税款退库的问题。

3.4 对技术转让所得全额免税

技术创新具有前期风险大、后期投入高、组织化程度强的特征。作为科技创新的主体,中小企业应当而且必须承担前期科学研究和技术开发风险,至于后期产业化风险,则可以通过技术成果转让的方式分散给其它企业组织承担。所以,技术成果转让具有重要的宏观经济意义,它可以将各经济主体之间独立的科学研究、技术开发、成果转移和产业化等创新活动在全社会范围内进行整合,提高技术创新的“专业化”和“合作化”程度,以分散技术创新风险,加速技术和信息交流,加快技术转化和产业化的速度。税收政策工具应当顺应这一要求,对技术成果转让实行全额免税,以降低全社会创新资源的整合成本,优化创新资源配置。

3.5 以特定活动的税收优惠替代企业优惠税率

优惠税率政策工具的效果,取决于纳税人纳税义务状态和盈利的强度。在负纳税义务的情况下,低税

率并不能为纳税人带来任何实际的税收利益;在盈利能力较低的情况下,低税率为纳税人带来的税收利益意义不大。更重要的是,低税率还会导致其它政策工具失效。因为优惠税率的优惠对象是企业,不可避免地会出现前已述及的纳税人利用税率在不同企业之间的差异,将利润由高税率企业向低税率企业转移而非法避税,并会破坏公平的竞争秩序。优惠税率是发展中国家采用最为广泛的鼓励投资的政策工具,但使用优惠税率在提供投资激励方面并不是最有效的工具^[6]。所以,可以考虑以特定活动的税收优惠政策取代企业优惠税率,如:创业投资抵税、研发费用税前加计扣除、利息支出税前全额扣除抵税等。

4 结语

所得税优惠政策是补偿包括中小企业在内的所有企业技术创新风险,从而激励企业技术创新的重要税收政策工具。但创新型中小型企业尤其是初创期的中小企业,从所得税优惠政策中所得到的政策效应明显低于预期。说明了对大企业有效的税收政策,未必对中小企业也有效;对其它中小企业有效的税收政策,未必对创新型中小企业也有效。但这并不意味着就一定要针对中小企业专门制定一个税收优惠政策,因为税收政策的目标在于公平税负、合理负担,为企业创造一个公平的竞争环境。本文提出的 5 点政策调整建议,只是在现行税收政策框架下的局部修正。其着眼点是增加企业现金流的数量,改变现金流的时间分布,使企业创新活动收益在数量上和时间上与其风险相匹配,从资金供应上对中小企业技术创新进行正向激励。

参考文献:

- [1] 王竞天,李正友,冯雪飞,等. 中小企业创新与融资[M]. 上海:上海财经大学出版社,2001.
- [2] 林颖. 促进科技创新的税收政策研究[J]. 税务研究,2007(1):14-16.
- [3] 杨艳丽,徐荣贞. 基于企业自主创新的金融生态链优化研究[J]. 河南社会科学,2008(7):21-26.
- [4] 牛泽厚. 促进我国自主技术创新的税收制度和政策选择[EB/OL]. 科学网, [http:// www. sciencenet. cn](http://www.sciencenet.cn).
- [5] 蔡德发,姜竹. 从国际比较角度谈我国主体税种优惠政策的有效性[J]. 哈尔滨商业大学学报:社会科学版,2002(6):40-42.
- [6] 祝九胜. 论发展中国家的税收优惠政策与投资激励[J]. 江汉论坛,2003(1):16-18.

(责任编辑:陈晓峰)