

激励科技创新税式支出制度的缺陷及立法完善

——以组织理论为切入点

付 大 学*

摘要:税式支出成为政府用来激励科技创新的一个重要手段,我国已建立以支出为基础的研发投入税收抵扣、以收入为基础的技术转让税收优惠和综合性的高新技术企业税收优惠等全方位的激励制度。然而,税式支出激励制度并未达到预期目标,出现专利量多质低、税收不公平与增加税收成本等弊端。究其原因,从组织理论分析发现税务机关实施的激励科技创新税式支出制度难以平衡专业性和协作成本。尽管如此,激励科技创新税式支出制度也不能简单地被废除或用其他非税激励手段如知识产权或财政直接支出所替代。任何激励手段都存在缺陷,需要税式支出与其他激励制度之间混合适用、相互配合、取长补短。从立法的角度看,我国应在税式支出的税收法定、逐步纳入预算法调整、注重考量专利质量和加大查处税式支出欺诈行为力度 4 个方面规范激励科技创新的税式支出制度。

关键词:激励科技创新 税式支出制度 组织理论 非税激励机制

一、引言

从应然的角度看,法律对人们的创新活动进行引领或激励是其应有功能,税法也不例外。从实然的角度看,科技创新又离不开政府通过法律进行激励。当下,政府用税收优惠激励科技创新成为世界各国普遍采用的一种激励手段。美国财税法学家萨里教授在 1967 年演讲中首次将税收优惠称为“税式支出”,^①后来被学者们广泛使用。我国于 2019 年 3 月正式提出“研究探索建立税式支出制度”,^②笔者在此亦用“税式支出”表述。税式支出是政府为实现特定政策目标,依法对特定纳税人作出的包括加计扣除、税收抵免或税收优惠等税收减让措施,是政府财政的一种间接支出。税式支出是我国政府激励科技创新的一个重要工具。在税式支出激励下,我国专利数量尽管呈现大幅度上升趋势,但专利质量仍不容乐观,出现大量的低质专利、垃圾专利与“伪高新”企业等问题,因此需要对税式支出制度缺陷的深层原因进行分析。组织理论是分析政府机构的设置、制度执行效率和精准性的一个重要模型,组织理论下专业化和协作成本之间的平衡问题是本文分析激励科技创新税式支出制度缺陷的切入点。基于此,笔者首先在分析激励科技创新税式支出基本框架与存在问题的基础上,用组织理论分析问题产生的深层动因;其次,比较分析非税激励制度与税式支出制度的区别联系及其各自缺陷,间接阐释税式支出激励的比较优势和不可替代性;最后,提出规范激励科技创新税式支出制度的立法完善建议。

* 天津工业大学法学院/知识产权学院副教授

基金项目:司法部国家法治与法学理论研究项目(18SFB2050)、教育部人文社会科学研究规划基金项目(19YJA820010)

① See Stanley S. Surrey, William F. Hellmuth, The Tax Expenditure Budget—response to Professor Bittker, 22 National Tax Journal, 528 (1969).

② 参见第十三届全国人民代表大会财政经济委员会:《关于 2018 年中央和地方预算执行情况与 2019 年中央和地方预算草案的审查结果报告》,http://www.npc.gov.cn/npc/xinwen/2019-03/13/content_2082453.htm,2019-05-16。

二、制度缺陷:激励科技创新税式支出立法现状及存在的问题

(一)我国激励科技创新税式支出的立法现状

1.以支出为基础的激励制度:研发投入的税收抵扣

以支出为基础的激励制度,可称为“研发税收激励”,就是给予进行研发投入(即研发支出)的企业有利的税收待遇,是指企业开展科技创新研发活动时所投入的人财物支出,在计算企业应税所得额中可以加计扣除,达到以少缴或不缴税款方式激励科技创新的税式支出制度。激励手段有费用加计扣除、加速折旧等方式,扣除范围包括研发人员人工费用、直接投入费用、折旧费用、无形资产摊销费用、试验费和其他相关费用。

我国以支出为基础的激励制度从 2008 年至今逐渐体系化,扣除范围逐渐扩大,程序不断简化。2008 年实施的《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《企业所得税法》)第 30 条与《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(以下简称《企业所得税法实施条例》)第 95 条从法律和行政法规层面对该种激励制度进行了确认与细化。随后,2017 年施行的《关于提高科技型中小企业研究开发费用税前加计扣除比例的通知》[财税(2017)34 号]、《关于提高科技型中小企业研究开发费用税前加计扣除比例有关问题的公告》(国家税务总局公告 2017 年第 18 号)和 2018 年施行的《关于提高研究开发费用税前加计扣除比例的通知》[财税(2018)99 号]将原加计扣除和摊销比例进一步提高:未形成无形资产的,由 50% 提高到 75%;形成无形资产的,按照无形资产成本的 175% 摊销。

对研发支出运用加计扣除等激励手段的一个重要理由就是科技创新的财务限制,即进行高风险的研发活动,企业外部融资受限。因为创新是一个高度不确定的活动,在发明人提供的信息和投资者可获得的信息之间存在很大的差异。这可能意味着创新的外部资本只能以过高的成本获得,或者根本无法获得外部融资。^① 因此,研发活动需要政府给予直接或间接的资金支持。我国的加计扣除和加速折旧激励措施给开展研发活动的企业带来了直接税收利益,就等于给予研发活动间接的资金支持,与直接的财政资金支持在效果上殊途同归。

2.以收入为基础的激励制度:技术转让的税收优惠

以收入为基础的激励制度,也可称为“专利盒税制激励”,是对企业符合条件的技术转让(或技术产品转让)收入,免征或减征企业所得税、增值税等,以实现激励创新的税式支出制度。我国技术转让中的“技术”包括专利,类似于欧盟一些国家推行的“专利盒”税制,因此也被国际上称为中国“专利盒”制度。^② “专利盒”税制为专利、专利产品等无形资产转让收益规定了优惠的税率,目前欧盟已有 14 个国家采用此税制。“专利盒税制激励”以收入为基础,主要通过所得税优惠或减免方式进行激励。以支出为基础与以收入为基础的两种激励制度之间的区别在于:一是激励的时机不同。前者是在研发投入发生时对科技创新研发的激励,即前端激励;而后者是当技术转让收益发生时对科技成果商业化、产业化的激励,即中后端激励。二是激励方式不同。前者主要采用计税时费用加计扣除,而后者主要采用优惠税率或税收减免。

《企业所得税法》第 27 条和《企业所得税法实施条例》第 90 条,明确了技术转让所得的税收优惠问题。技术转让所得可以减半征收(一个纳税年度,技术转让所得超过 500 万元的部分按 12.5% 征税)和免征(一个纳税年度,技术转让所得不超过 500 万元的部分)企业所得税。国家税务总局发布的《关于技术转让所得减免企业所得税有关问题的通知》[国税函(2009)212 号]和《关于居民企业技术转让有关企业所得税政策问题的通知》[财税(2010)111 号]对居民企业的技术转让条件、技术范围等进行了明确。2015 年国家税务总局发布的《关于许可使用权技术转让所得企业所得税有关问题的公告》(2015 年第 82 号公告)进一步明确居民企业转让 5 年以上非独占许可使用权(但拥有所有权)取得的技术转让所得适用优惠税率。

① See S. Appelt, et al., R&D Tax Incentives: Evidence on Design, Incidence and Impacts, OECD Science, Technology and Industry Policy Papers, No. 32, OECD Publishing, Paris, 2016, <http://dx.doi.org/10.1787/5jl8fldqk7j-en>, 2018-09-20.

② 参见王郁琛、宋伟:《专利盒:促进创新的税收激励政策》,《科技与法律》2012 年第 5 期。

因为“专利盒”是一个相对较新的税制,所以此种税制对科技创新的激励效率问题在经济学领域仍鲜有研究,也未获得让人信服的证据。爱尔兰财政部长迈克尔·努南表示,爱尔兰决定取消对专利收入的免税制度,即取消“专利盒”税制。爱尔兰税务委员会认为税收豁免对刺激创新没有达到预期的效果,并没有带来研发的增加,却成为一些公司的避税工具。^① 尽管如此,“专利盒”税制仍受到许多国家青睐,除了欧盟 14 个国家之外,美国、日本等国家正考虑引入“专利盒”税制。因为该税制毕竟能产生吸引国外高新技术企业投资、解决就业问题等诸多社会效益,也能避免在国际税收竞争中处于劣势地位。

3. 综合激励制度:高新技术企业的税收优惠

综合激励制度,可称为“先进制造业税制激励”,是指为吸引先进制造业,对经过认定的先进制造企业给予优惠的企业所得税税率,从而达到激励创新的税式支出制度。无论是企业经营所得还是转让无形资产所得,或其他一切所得都享有一个综合的优惠所得税税率,对科技创新企业而言是一个综合激励制度。尽管有科技创新的前端激励、中端和后端激励,但有些科技创新行为难免仍会被遗漏。许多国家建立了综合激励制度——对先进制造业给予全方位企业所得税激励,在我国集中体现在高新技术企业的税收优惠制度上。

《企业所得税法》第 28 条和《企业所得税法实施条例》第 93 条规定了高新技术企业优惠税率和认定条件。2016 年科技部等三部委颁布的《高新技术企业认定管理办法》(以下简称《管理办法》)以及《高新技术企业认定管理工作指引》对高新技术企业认定的组织与实施、认定程序等方面作出了系统的规定。

政府给予高新技术企业税收激励的原因在于,高新技术企业与科技创新紧密相连,高端制造离不开科技研发与创新。从企业的角度看,失去了科技创新能力,就可能失去高新技术企业资格,也就不再享有税收优惠。例如,《管理办法》对创新能力作出了明确的要求:研发人员比例不低于企业职工总数的 10%,研发经费投入不低于最近一年收入的一定比例,高新技术产品收入不低于总收入的 60%,等等。显然,高新技术企业的税收优惠在一定程度上能促进科技创新。

(二) 激励科技创新税式支出立法存在的问题

1. 现行税式支出制度造成专利量多质低

我国从 2008 年全面实施科技创新税式支出激励制度以来,确实带来科技创新成果快速增长。以专利为例,从 2011 年至今我国专利申请量和授权量已连续多年居世界首位,如 2017 年共授权发明专利 42 万件。然而,专利质量与其他专利强国相比还有较大的差距,多数专利都存在低质(表现为低价值)问题。虽然 2017 年有效专利实施率达到 50.3%,但专利的许可实施率与转让率仅为 6.8% 和 5.4%,^② 许可实施率与转让率是评判专利质量(即价值高低)的一个核心指标,可见我国专利质量不容乐观。有效专利实施率过半数虽然反映了专利的实施情况,但并不能体现专利质量,因为很多企业为了享受国家的税收优惠政策而实施了一些没有多大创新价值的专利。专利质量高低的另一个重要指标就是专利的使用寿命,我国专利平均寿命不到 4 年。从国内外比较来看,达到最长维持年限的国外发明、实用新型和外观设计专利量分别占其总量的 0.6%、2.0% 和 6.3%,而国内仅为 0.02%、1.1% 和 0.5%,差距明显;国内发明专利平均维持年限在 3.8 年、实用新型专利为 3.5 年、外观设计专利为 3.2 年,而国外发明专利平均寿命为 7.5 年、实用新型专利为 4.3 年、外观设计专利为 5.7 年。^③ 可见,我国专利质量与国外的相比还有比较大的差距。

导致我国专利量多质低的原因有多种,税式支出激励是其中之一。科技创新的 3 种税式支出激励制度都与专利数量紧密相关,很多企业为了获得税收抵扣(研发投入)、税收减免(技术转让)和税收优惠(高新技术企业)不得不拼凑专利数量。加之,专利质量审查不严或缺乏审查,助长了专利拼凑现象。一方面

① See Michael J. Graetz, Rachael Doud, Technological Innovation, International Competition, and the Challenges of International Income Taxation, 113 Columbia Law Review, 372 (2013).

② 参见国家知识产权局:《2017 年全国专利调查基础数据报告(二)》, <http://www.sipo.gov.cn/docs/20180510140511788614.pdf>, 2018-08-16。

③ 参见国家知识产权局:《2014 年度中国有效专利年度报告》, <http://www.sipo.gov.cn/docs/pub/old/tjxx/yjcg/201512/P020151231619398115416.pdf>, 2018-08-16。

专利主管机关(即知识产权局)缺乏审查一般专利质量的动力,申请高价值专利除外;另一方面,由于税务主管部门缺乏判断专利质量的专业技术能力,因此很多税式支出激励制度实施时并未考核专利质量问题。总之,我国税式支出激励制度,虽然带来科技创新成果数量急剧上升,但高价值的创新成果仍严重不足,企业专利数量未能转化为真正的科技创新能力。

2.造成税收不公平、侵蚀税基与财政预算

从税收公平的角度看,一方面企业投机行为可能造成税式支出不公平。很多不具有科技创新能力的企业,不择手段地满足激励条件以获得税收利益。例如,“伪高新”企业骗取国家税收优惠的新闻屡上报端,^①这种投机行为毫无疑问侵蚀了税法的税收公平原则。又如,“专利盒”税制经常沦为跨国公司的一种避税工具,侵蚀本国或他国税基,侵害税收管辖权和征收权。^② 另一方面,税式支出普遍对高收入者更为有利。有些学者认为,真正的科技创新企业往往是利润率比较高的新型产业,企业收益比传统企业要高,再享受税收优惠对其他纳税人而言是一种不公平。萨里教授认为,在实现社会目标方面税式支出激励往往不如财政直接补贴,税式支出激励是不公平的,它给人们带来了高税负。税式支出激励不公平表现在,它们对高收入纳税人的价值要高于低收入纳税人,它们不利于那些在税式支出之外的人。税式支出激励只能造就“税式百万富翁”,往往与要实现的社会目标偏离较远。^③ 萨里教授的观点可能有些过激,但税式支出造成税收不公平的事实确实存在。就我国而言,尽管税式支出非常巨大,但整体税收收入并没有减少,反而每年有一定幅度的增加。税式支出所减少的税收收入部分是通过其他企业或个人的高税负来填补的,从而产生整体税收的高税负。因此,科技创新税式支出激励制度会损害税基,造成税收不公平,导致其他纳税人税负增加。

目前,我国税式支出并未纳入预算法的调整范围,存在适用比较随意的现象。预算的一个重要目标就是做到收支平衡,控制政府肆意支出行为。“预算是关于政治的经济,而非经济的经济。”^④然而,税式支出却成为地方政府不受预算法控制的间接支出行为。若税式支出无法得到有效约束,则国家预算就难以实现有效控制,纳税人税收负担就会比实际更重。^⑤ 甚至有学者认为,科技创新的税式支出激励制度,不一定是创新能力提升的“灵丹妙药”,有可能成为预算的“特洛伊木马”。^⑥ 毫无疑问,无限扩张的税式支出肯定会对预算制度造成一定的侵害。

3.税式支出激励制度不具有普遍效用且增加税收成本

税式支出激励制度并非对所有科技创新都起作用,对一些行业或企业并不产生激励效用。以研发投入税收激励为例,有学者对30个行业进行实证研究,发现研发投入税收激励只对5个行业的研发产生重要影响(税式支出的弹性为正),对剩余25个行业并未产生实质效用(税式支出的弹性为负)。^⑦ 可见,税式支出制度对科技创新的激励并不一定具有普遍效用,需要相应的法律制度对其进行控制或限制。

科技创新企业与创新行为所产生的税收问题,除了遵守基本的税法规则之外,还有许多特殊的抵扣规则。这使税制更加复杂,无疑会增加税收成本。税收成本与税制结构成正相关关系,税制结构愈复杂,税收成本愈高。这是因为:一方面税式支出激励制度增加了税收的征收成本,税收征管机构需要与其他主管部门协作,需要审查纳税人提交的证明税收抵免的各种表格或材料,增加了征税的人力成本和时间成本;另一方面,税式支出激励制度增加了税收的遵从成本,复杂的税式支出激励制度有时超出了中小企业的应对能力,不得不委托税务中介机构(如税收策划机构),增加了税收的遵从成本。

① 参见孟飞:《岂能让“伪高新企业”泛滥》,《经济日报》2013年3月2日。

② 参见励贺林、付广军:《防范专利盒税制成为跨国企业集团避税的工具》,《税务研究》2017年第9期。

③ See Stanley S. Surrey, Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy: A Comparison with Direct Government Expenditures, 83 Harvard Law Review, 705—738 (1970).

④ [美]阿伦·威尔达夫斯基:《预算与治理》,苟燕楠译,上海财经大学出版社2010年版,第306页。

⑤ 参见张牧君:《税式支出视域下我国〈企业所得税法〉的结构性分析》,《中州学刊》2017年第9期。

⑥ See Stephen E. Shay, et al., R&D Tax Incentives: Growth Panacea or Budget Trojan Horse, 69 Tax Law Review, 419—457 (2016).

⑦ 参见方重、梅玉华:《税式支出对企业研发激励效应的实证研究》,《税务研究》2011年第8期。

三、组织理论分析：激励科技创新税式支出制度缺陷的深层动因

任何规则的执行都需要由特定组织负责,特定组织的机构设置会影响规则执行的成效。激励科技创新的税式支出制度出现诸多问题,更深层次的原因是税务机关实施的激励制度难以实现组织理论下专业化与协作成本的最优结合。

(一)组织理论模型:部门划分下专业化与协作成本

无论是企业还是政府能够高效运行,需满足组织理论的要求。本文中的组织理论是一种狭义上的组织理论,是如何对一个组织进行最优的部门划分——即横向划分,就是对一个组织进行横向的职能分工,由美国财税法学者威斯巴赫和努西姆两位教授在2004年提出。从组织理论的角度看,一个组织的横向划分关键在于要权衡专业化和协作成本问题。^①专业化是一个组织或部门及其工作人员从事某种工作所应具备的专业设备、专业知识和技能等;而协作成本是不同组织或不同部门之间在共同完成某项工作时因相互协调所增加的成本。专业化和协作成本在组织体系构建中是一个悖论。过分强调专业化而进行部门细分后会产生不同部门之间的协作成本,而通过整合或合并来降低不同部门间的协作成本又会导致专业化不足。

根据亚当·斯密的理论,专业化是劳动分工的基础,劳动分工能提升效率,是商品经济产生的前提。^②可见,专业化是商品经济必由之路,是进入现代社会之必然趋势。然而,专业化是有一定限度的,因为它受协作成本的约束。过于专业化意味着不同专业之间的协作是困难的,协作成本是高昂的。^③任何组织,无论是公司还是政府,其专业化都要受到协作成本的限制。对政府而言,各部门通过专业分工利用专业优势能提升政策执行或监管效率,但过于专业化分工又会增加不同部门之间的协作成本。政府部门的最优划分就是最大化地利用协作优势,同时将专业化不足所造成的损失最小化,即协作畅通(成本低)且不失专业化。当公司规模较小,很多采用单一模式进行部门划分——即根据各部门的单一功能进行划分(如采购部、加工部、销售部或售后服务部等);当公司规模越来越大时,通常会采用多重模式进行部门划分——即将一个产品的全流程(包括采购、加工和销售等整个流程)划分给一个部门,每个部门内部又进行单一划分,将其分成若干子部门。^④政府的部门划分一般采用多重模式(在特定情形下也存在单一模式),将提供一个完整公共产品的工作划分给一个部委(或政府机构),如教育部、交通部和公安部等分别提供教育、交通和安全保障等公共产品。政府采用M型部门划分时,目标在于保证部门不失专业性前提下尽量降低协作成本。将不同的两个以上任务(或功能)划归给一个部门,一般要考虑任务之间的“互补性”和“范围经济”。换言之,两个以上任务协作或结合(如性能上的互补性)所得收益能超过将它们分开的好处(如规模经济或专业知识)。^⑤因此,就政府而言,一般将紧密相关或互补且需要相互协作的公共任务组合到一起,划分给一个政府部门。

与公司不同,政府无法用具体的企业化标准(如利润率、股指等)来衡量政府部门某个政策执行的效率。但是,政府部门职责划分的优劣可以根据在既定成本下政策执行的精准度(即政策产生的实际效果)来衡量,或者精准度相同时通过执行成本高低来判断。从公共任务执行的角度看,在既定成本下政府哪个部门执行任务的精准度更高,该任务就应该分配给这个部门;同理,在公共任务执行精准度一样的情况下,哪个部门执行成本更低就交由该部门负责。政府部门设置和职责划分就是在权衡专业性和协作成本,在降低执行与监管成本下提升公共任务完成的精准度。部门内的专业化与部门间的协作之最佳平衡是一个

① See David A. Weisbach, Jacob Nussim, The Integration of Tax and Spending Programs, 113 Yale Law Journal, 983—997 (2004).

② 参见[英]亚当·斯密:《国富论》,谢祖钧译,中华书局2014年版,第3~24页。

③ See Gary S. Becker, Kevin M. Murphy, The Division of Labor, Coordination Costs, and Knowledge, 107 Quarterly Journal of Economics, 1137—1160 (1992).

④ See A.D. Chandler Jr., Strategy and Structure: Chapters in the History of the Industrial Enterprise, M.I.T. Press, 1962, p. 89.

⑤ See David A. Weisbach, Jacob Nussim, The Integration of Tax and Spending Programs, 113 Yale Law Journal, 989 (2004).

组织符合成本—效益分析的体现,要权衡精准地实现组织目标的收益与成本。^①虽然政府部门间的信息互换与共享在一定程度上降低了协作成本,但不同部门间的协作成本仍然是较高的。因此,随着经济社会的发展,每过几年国务院就对国家部委和直属机构进行重新划分和整合,目的在于提升各部门的专业性、降低协作成本。

(二)税式支出难以平衡组织理论中的专业化与协作成本

从激励方式方面分类,政府对科技创新激励手段有3种:知识产权激励、地位和荣誉激励以及金钱激励。政府的金钱激励包括:财政支出激励和本文所研究的税式支出激励。财政支出激励是由政府利用财政资金以资助、奖励、补贴等方式来激励科技创新。知识产权激励、地位和荣誉激励一般由专业主管部门(如知识产权局、国家科学技术奖励委员会等)负责实施,财政支出激励(现金的直接转移)也由政府各主管部门组织实施(通常由财政部门配合各主管机关),而税式支出激励(现金的间接转移)则全部由税务机关实施。由于判断创新与否的专业性不足,因此税务机关实施税式支出激励并不符合组织理论。

税务机关缺乏精准实施税式支出激励的专业能力。税务机关的专业性仅体现在测算和执行与收入、支出、折旧和企业规模等相关的专业能力上,而对科技创新项目是否具备实质意义上的创新,税务机关缺乏专业判断能力。以研发投入的税收抵扣为例,根据相关文件定义的“研发活动”,^②税务机关需要判断研发活动是否创造性应用了科技新知识,是否对技术、产品和服务有实质性改进,纳入研发的所有活动是否与研发有实质的相关性等。对这些问题的判断需要税务机关具备极其专业的知识,显然税务机关并不具备。美国财税法学者努西姆和索里克认为,如果赋予税务机关激励创新的任务,那么最好采用非自由裁量或最低自由裁量的税法规则。但是,税收激励规则以创新为前提,判断创新与否需要专业的科技知识与能力,需要税务机关进行自由裁量,而税务机关却缺乏必要的科技专业知识作为自由裁量的基础。^③例如,生物技术研发活动是否对产品有实质性的改进,税务机关缺乏实质的判断能力,只能根据企业提供的书面文件作形式判断。在税务机关仅作形式判断时,很难实现税式支出激励的精准性,此时政策执行的精准性就大打折扣。当然,税务机关可以与科技主管部门进行协作,是否具备科技创新的实质性内容由专业主管部门来判断,税务机关根据主管部门的意见来决定是否给予税收优惠。然而,税务机关与主管部门之间又产生较高的协作成本,这也是研发投入激励中法律没有这样规定的原因。即使在技术转让和高新技术企业税式支出激励中,税务机关与主管部门之间的协作问题也受到成本的制约。可见,税务机关实施的科技创新税式支出激励很难平衡专业性与协作成本之间的关系,很难实现两者的最优结合。

税务机关实施的3种激励科技创新税式支出制度都存在专业性与协作成本冲突问题。先以研发投入税收抵扣为例:首先,区分研发和非研发活动边界比较困难。例如,研发投入的最大部分是工资和福利(统计显示:占到研发投入的80%—90%),但谁的工资有助于创新性知识的创造——即抵扣的工资范围——难以界定清楚。换言之,税务机关无法区分在抵扣的工资中哪些对创新做出了真正的贡献,或真正投入到研发项目之中。于是,我国规定了一个比较宽泛的范围,^④这种规定是否科学值得深究。其次,研发活动与产生创新性成果之间存在时间差,于是研发投入的税收抵扣不能与研发结果相挂钩。^⑤一些所谓的研发投入税收抵扣可能未产生任何科技创新的结果,反而成为税收流失堂而皇之的借口。

再以技术转让税收优惠(即“专利盒”税制)为例,税务机关对技术转让对象、权属和合同缺乏判断能力,需要其他主管部门的协作,从而产生较高的协作成本。第一步要确定是否属于技术转让税收优惠范

① See Jacob Nussim, Anat Sorek, Theorizing Tax Incentives for Innovation, 36 Virginia Tax Review, 72 (2017).

② 2015年国家税务局、财政部、科技部发布的《关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》[财税(2015)119号]规定,研发活动是指企业为获得科学与技术新知识,创造性运用科学技术新知识,或实质性改进技术、产品(服务)、工艺而持续进行的具有明确目标的系统性活动。

③ See Jacob Nussim, Anat Sorek, Theorizing Tax Incentives for Innovation, 36 Virginia Tax Review, 77 (2017).

④ 国家税务总局2015年发布的《关于企业研究开发费用税前加计扣除政策有关问题的公告》规定,研发活动人员包括研究人员、技术人员、辅助人员。

⑤ 我国研发投入税收抵扣不以结果为判断标准。参见《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第95条的规定。

围。是否属于专利技术、植物新品种和生物医药新品种等须经过主管部门认定,取得相应证明文件。第二步技术(企业转让符合条件的5年以上非独占许可使用权的技术)所有权的权属需要主管部门认定。第三步技术转让合同要经过主管部门(如科技部门或商务部门等)认定。可见,我国技术转让税收优惠的实施需要税务机关与多个主管部门之间协作,产生了较高的协作成本,并且一个环节协作出现问题就会影响政策执行的精准性。进而,有学者认为“专利盒”激励设计并不好,还不如直接的政府研究资助,甚至还不如研发投入税收抵扣和高新技术企业税收优惠,它仅仅创造了为促进增长而“做某事”的表象,是稀缺财政资源的浪费。^① 是否具有科技创新性需要专门机构来判定,税务机关不具有这种能力,于是就产生了专业性与协作成本之间的冲突问题。因此,激励科技创新税式支出难以达到最优组织理论所期待的结果。

基于上述原因,一些财税法专家指出,科技创新税式支出激励是不明智之举,应该被非税激励机制替代。例如,萨里教授认为,作为实现社会目标的一种手段,税式支出激励通常不如直接补贴:一方面这种激励通常不公平,因为它使高纳税等级的人受益最多;另一方面,这种激励更难执行和管理,原因在于它是由缺少非税专业知识的税务人员和机构执行。^② 还有学者指出,在激励创新上现金直接激励通常优于税式支出激励。激励创新的公共任务不应分配给税务机关,税务机关不太适合设计和实施创新激励制度;甚至提出科技创新的税式支出激励措施应被废除,或被由主管部门负责实施的财政支出激励所取代。^③ 这些观点有一定的道理,但过于极端化,笔者并不赞同。

虽然从组织理论方面分析,税务机关实施科技创新税式支出激励制度确实产生一些问题,但笔者并不同意用非税激励机制取代税式支出激励。组织理论毕竟仅从一个方面分析税式支出激励制度的实施问题,不能“一叶障目,不见泰山”——即不能用局部缺陷来完全否认一个制度的整体价值。如果税式支出激励制度应当完全被取代,那么就难以解释从萨里教授20世纪70年代提出质疑后,世界各国(包括美国)税式支出制度不但没有减少,反而有愈演愈烈之势,逐渐成为不毁之制的现实。总之,尽管税务机关实施科技创新税式支出激励不符合组织理论下专业化和协作成本的最优结合,但税式支出激励是否应该被废除或被其他制度所取代,其他激励创新的制度是否就完美无缺,还需要做进一步的对比分析,而不能妄下结论。

四、税式支出之比较优势:科技创新非税激励机制的缺陷

科技创新的非税激励机制包括知识产权、财政支出激励和荣誉激励等。^④ 荣誉激励更适合激励自然人,若不与其他激励机制相结合,则荣誉激励对企业能否真正产生激励创新的结果是值得怀疑的。知识产权和财政支出激励机制的缺陷需要与税式支出激励制度逐一对比分析,方可显现后者的不可替代性。

(一)知识产权与税式支出的区别、联系及缺陷

由于科技创新知识具有准公共产品属性,因此其不具有物理上的排他性。只有通过法律赋予发明创造者排他性权利——即知识产权,才能激励创新。无论是专利和版权,还是商标和商业秘密等,都是赋予权利人排他性权利,使科技创新知识在一定期限内具有私有属性,进而给权利人带来创新利益。简言之,知识产权就是赋予创新者对创新成果的垄断性权利,利用可预期收益激励科技创新,解决创新知识供给不足问题,最终增加社会福利。

税式支出和知识产权作为激励创新的法律制度,两者最主要的联系在于常常同时适用。无论是以支出或收入为基础的税式支出激励,还是综合性的高新技术企业税式支出激励,绝大多数以知识产权为基础——拥有某种知识产权往往是享有税收优惠的条件。即使是以支出为基础的研发投入税式支出激励,

① See Stephen E. Shay, et al., R&D Tax Incentives: Growth Panacea or Budget Trojan Horse, 69 Tax Law Review, 425 (2016).

② See Stanley S. Surrey, Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy: A Comparison with Direct Government Expenditures, 83 Harvard Law Review, 705—738 (1970).

③ See Jacob Nussim, Anat Sorek, Theorizing Tax Incentives for Innovation, 36 Virginia Tax Review, 30 (2017).

④ 我国政府优先采购激励制度已经被废除。参见付大学、杨美琪:《科技创新的政府采购激励之再思考》,《中国政府采购》2019年第1期。

也不会因为后续获得了知识产权保护而补缴税款,而是按照形成知识产权成本(无形资产成本)的175%摊销。两者的主要区别有两点:其一,知识产权是一种权利激励,有些需要知识产权主管部门的确认或授予;而税式支出激励是一种金钱激励,全部由税务机关实施,或由主管部门协作税务机关实施。其二,从组织理论方面看,相比税式支出激励,知识产权激励更符合组织理论。我国现有专利权和商标权的权利激励更好地权衡了专业性与协作成本之间的问题。以我国现行组织机构为例,由知识产权局负责专利、商标的登记和行政裁决等工作,由国家市场监督管理总局执法稽查局负责商标和专利执法工作,都充分考虑了各自的专业性。知识产权局和执法稽查局都隶属于国家市场监督管理总局,属于一个机构内部的部门划分,大大降低了协作成本。

尽管知识产权制度的实施符合组织理论,但其仍存在难以克服的缺陷。这些缺陷表现在:(1)对科技创新成果的过度保护反过来又会阻碍创新。美国著名经济学家斯蒂格利茨指出,知识产权具有减少创新者可利用的知识库之后果,这可能对研发投资和创新水平产生负面影响,过强的知识产权保护可能会导致创新速度的降低。^①例如,医药领域的“专利困局”导致一些新药难以研发和投产就是一个典型例证。^②知识产权制度具有两面性:一方面通过一定范围的知识产权保护激励创新,进而增进社会福利,这是实施知识产权制度的社会收益;另一方面,权利人通过知识产权取得市场独占地位又会阻碍创新,这是实施知识产权制度的社会成本。所有知识产权都是在社会成本与社会收益之间寻找平衡点,不是无节制的保护,而是对知识产权进行一定范围或期限的限制。(2)在创新之初,知识产权无法给创新者带来融资。很多创新需要大量前期投入,知识产权无法解决创新初期的资金来源问题。若创新失败,只能血本无归。从研发资金投入角度看,知识产权对创新者而言可能是“锦上添花”,而不是“雪中送炭”。于是,知识产权能否真正激励创新也受到一些学者质疑。^③由于知识产权制度存在一些缺陷,因此许多国家采取不同的知识产权保护策略,而不是对知识产权实行无期限的、绝对化的保护。

(二)财政支出与税式支出的区别、联系及缺陷

财政支出激励是指政府以财政资金直接支出为基础的激励制度,为科技创新提供现金支付,如政府利用财政资金资助研发、为科技创新提供财政补贴,以及对科技成果进行奖励,等等。根据激励基础的不同,财政支出激励主要分为两种,一种是以成本为基础的激励如公共财政资助、补贴等,另一种是以价值为基础的激励如政府奖励、政府购买等。财政支出激励是通过增加新成果的“盈利”能力来鼓励企业或自然人进行知识创新,从而可以解决市场供给不足的失灵问题。^④对短期无盈利能力但长期社会回报率高的基础研究,通常采用政府资助等财政支出激励制度来激励科技创新。

税式支出激励与财政支出激励之间的联系在于,就广义而言两者都是一种财政资金支出,前者为间接支出(税式支出),后者为直接支出。另外,两者都属于金钱激励,有时会同时适用。两者的主要区别体现在3个方面:(1)税式支出激励原则上更适合于在合理时间内能推向市场的应用科技研发活动,而财政支出激励更适合于支持长期的、高风险的研究以及针对生产公共物品(如公共卫生、国防等)或具有较高溢出效应的特定领域与基础研究。有学者指出,如果一项研究被预期将会产生更多商业价值,那么税式支出激励可能比政府资助更有效,因为项目的最终选择权留给最精明的投资者——公司。^⑤(2)税式支出激励虽有政府干预,但科技研发与否以及研发什么产品则由公司(市场)决定,所以税式支出激励被认为是建立市场上的工具,而财政支出激励则被认为是建立在政府上的工具。^⑥(3)财政支出激励由各自主管部门负

① See Joseph E. Stiglitz, Intellectual Property Rights, the Pool of Knowledge, and Innovation, National Bureau of Economic Research, Working Paper No. 20014, 2014, <http://www.nber.org/papers/w20014.pdf>, 2018-10-20.

② 参见[美]迈克尔·赫勒:《困局经济学》,阎佳译,机械工业出版社2009年版,第4页。

③ 例如,有学者提出专利制度与创新无必然联系。See Eric Schiff, Industrialization without National Patents: the Netherlands, 1869-1912; Switzerland, 1850-1907, Princeton University Press, 1971, pp.121-126.

④ See Jacob Nussim, Anat Sorek, Theorizing Tax Incentives for Innovation, 36 Virginia Tax Review, 34 (2017).

⑤ See Brett Frischmann, Innovation and Institutions: Rethinking the Economics of U.S. Science and Technology Policy, 24 Vermont Law Review, 353 (2000).

⑥ See Daniel J. Hemel, Lisa L. Ouellette, Beyond the Patents-prizes Debate, 92 Texas Law Review, 303-382 (2013).

责实施,而税式支出激励由税务机关负责实施。从组织理论方面看,财政支出激励制度更好地权衡了专业性和协作成本。我国各主管部门负责实施科技研发资助、科技创新奖励、补贴等财政支出激励制度,既体现了专业性,也减少了不同主管部门之间的协作,降低了协作成本。

然而,财政支出激励制度也存在难以克服的缺陷。(1)财政支出激励尤其是补贴、资助和奖励可能引起其他国家的反补贴调查。若政府对高新技术企业进行补贴,且属于专项性补贴,则世界贸易组织其他成员国能以对其利益造成不利影响为由提起反补贴调查。^①(2)财政支出激励需要政府有充盈的财力。2017年全国财政支出为203 330亿元,而全国财政收入仅为172 567亿元,财政缺口高达3万多亿元。^②在财政如此紧张的情况下,依靠各级政府对企业科技创新进行大量财政支出激励是不现实的。

总之,每种激励制度都存在一定的缺陷,且各自又具有不可相互替代的独特价值。科技创新需要不同机制分别从不同的方面共同激励,以实现最终目标。因此,税式支出激励制度不应被废除或被其他激励机制所替代,应通过制度设置对其进行规范与匡正。

五、立法完善:逐步规范激励科技创新的税式支出制度

黑格尔指出:“凡是现实的东西都是合乎理性的。”^③每种激励制度都有其独特的存在价值,尽管税式支出激励制度不符合组织理论的最佳策略,但其具有其他制度不可替代的优势。加之国际竞争的需要,税式支出激励制度仍受到各国政府的青睐。首先,随着经济全球化,为吸引跨国公司在本国进行研发活动,并为获取或持有知识产权创造良好环境,税式支出成为各国政府激励科技创新与国际税收竞争的一个重要手段。其次,税收制度是一种效果显著的社会控制工具,其激励成效往往立竿见影。从功能方面看,税收制度本身对市场主体行为具有控制、诱导作用,能通过激励等手段引导企业行为。这也是各国政府偏爱税收工具的重要原因。最后,税式支出激励制度不是财政资金的直接支出,让人们产生无须财政支出就能产生激励效果的“财政幻觉”,政府政策推行时不会遭遇太多阻力。因此,我国应从多方面完善税式支出激励制度,扬长避短以更好地实现激励目标。

(一)激励科技创新税式支出应严格执行税收法定主义

就立法层面而言,税式支出应严格执行税收法定主义。通过税收法定限制税式支出随意开立,约束减免或优惠税率随意调整。一方面,税式支出纳入税收法定范围。基于财政信托理论,^④政府受全体人民的委托而享有“公共财产权”,在公共财产取得、用益与处分时应严格遵循法定主义。^⑤包括科技创新税式支出在内的所有财政资金直接或间接支出,都是政府处分公共财产的行为,理应获得人民的代议机构——全国人大及其常委会——的同意。然而,《中华人民共和国立法法》第8条未将税收优惠等税式支出纳入法定范围,于是经常出现主管机关凭“一纸通知”就能随意提高扣除比例与改变优惠税率,甚至开设新的税式支出的现象。科技创新税式支出激励要想获得合法性,必须逐步将税式支出激励的开立、适用范围、扣除比例或优惠税率等实行税收法定。另一方面,税式支出严格执行税收法定原则。随意开立或调整税式支出,违背了税收公平与量能课税的基本原则,也不符合比例原则。^⑥严格执行税式支出法定主义,虽不能彻底解决税收不公平问题,但可将其限定在可控范围内,避免科技创新税式支出成为脱缰的野马,不断扩大侵害税基和财政预算的范围。虽然激励科技创新税式支出3种类型在《企业所得税法》中都有规定,但由于条文过于原则而缺乏可操作性,在实际执行中主要依据税务主管部门发布的规范性文件。例如,加计扣除比例的调整、技术所涉及的范围与转让收益的增值税减免问题以及高新技术企业标准与条件等,都是

① 参见张军旗:《我国自由贸易试验区中产业补贴政策的调整》,《上海财经大学学报》2019年第1期。

② 参见《2017“国家账本”发布 财政支出首破20万亿》, <http://finance.chinadaily.com.cn/a/201801/26/wssb8890c8a310030f813e5629.html>, 2018-08-20。

③ [德]黑格尔:《法哲学原理》,范扬、张企泰译,商务印书馆2014年版,《序言》第11页。

④ 参见朱大旗:《现代预算权体系中的人民主体地位》,《现代法学》2015年第3期。

⑤ 参见刘剑文、王桦宇:《公共财产权的概念及其法治逻辑》,《中国社会科学》2014年第8期。

⑥ 参见熊伟:《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。

依据规范性文件来执行,已经冲破了税收法定原则的约束。

在实行和严格执行法定主义基础上,还应从3个方面规范实施税式支出激励制度,提高其激励的精准度。首先,规范研发投入税收抵扣。虽然国家税务总局明确了研发费用税前加计扣除的范围与比例,但在实际操作中仍存在主观随意性。例如,在人员人工费用中可扣除的人员范围就是“直接从事研发活动人员”,包括研究人员、技术人员和辅助人员,然而税务人员仅从企业在汇算清缴之前履行备案手续时所提交的书面材料进行形式审查,难免出现主观随意性。税务机关应加大对企业研发费用支出的核查,在专业性不足时要注重与专业机构的合作,尽管增加了协作成本,但能提升研发投入税收抵扣的精准度。其次,规范技术转让税收优惠。在技术转让中,税务机关要与科技部门和商务部门协作辨别“真”技术转让与“伪”技术转让,科技部门(境内转让)和商务部门(跨境转让)在进行技术转让合同备案时要注重审查所转让技术的质量水平。最后,规范高新技术企业税收优惠。在高新技术企业认定时虽然强调了科技部门、财政部门和税务部门的协作,并强调专家评审的作用,但缺少对知识产权质量的审查,如很多企业靠劣质专利数量获得认定。笔者认为,一方面在高新技术企业认定时要注重审查专利等知识产权的质量,明确高价值专利的数量;另一方面,在高新技术企业年度备案时应委托专业机构对其资格进行筛查。总之,税务部门要加强与其他部门(或专业机构)的协作来规范该制度的实施,即便增加了协作成本也要提升激励的有效性与精准性。

(二)逐步将税式支出纳入预算法规制的范围

激励科技创新税式支出的规范程度受整体税式支出制度规范与否的制约。税式支出被学者称为预算外支出或者“后门”支出,认为其违反税则的通用性和统一性原则,^①侵害一国的财税制度,降低财政支出效率。在2019年3月之前,我国文件中没有税式支出概念,而是用税收优惠概念,原因在于政府一旦承认它是一种“支出”就需要纳入预算法规制。缺少预算制度约束,我国税式支出具有无限扩张的本性。例如,虽然科技创新税式支出激励不符合组织理论,且支出绩效也值得质疑,但近10年其支出规模却大幅度增长,未来仍会继续扩张。最终,巨额税式支出游离于预算法规制范围之外,不会受到各级人大及其常委会的监督和制约。就科技创新税式支出激励而言,其税式支出应逐步纳入预算法规制范围,从而限制其无限扩张性。

首先,应建立科技创新税式支出报告制度。税式支出报告制度是世界经济合作与发展组织成员国和一些发展中国家的普遍做法,^②如美国联邦政府和17个州政府对所有偏离正常税法的情况进行清点和编目形成税式支出报告,每年度或每两年度以预算文件附件形式向议会提交报告。^③2019年3月,第十三届全国人民代表大会财政经济委员会在《预算草案的审查结果报告》中建议“研究探索建立税式支出制度,税收优惠政策要在预算草案中作出安排,提高税收优惠政策规范性和透明度”。鉴于权力机关已意识到规范税式支出的必要性,笔者建议我国应以科技创新税式支出激励为试点,每年编制该领域的税式支出专项报告,提交全国人大专业委员会审查。税式支出专项报告包括科技创新领域税收减免与优惠的规模、实施绩效与成本等。专项报告制度逐渐成熟之后,将其推广至所有税式支出领域。根据各个税种分别编制税式支出报告,作为政府预算文件的附件,提交全国人大审查。对支出绩效不高的税式支出,全国人大要逐步压缩其支出规模,从而限制税式支出的无限扩张。

其次,将税式支出纳入政府预算文件,全面接受人大的审查监督。随着人大的预算监督管理能力提升,报告制度全面推行之后,逐步将其并入政府预算文件,作为其中一部分而不是附件。人大根据税式支出绩效,有权对某个领域的税式支出预算给予批准或不批准,也有权要求政府压缩某个领域的税式支出规模重新提交审议。全国人大及其常委会应根据税式支出绩效和成本,通过修法随时取消某个领域的税式

① See Dirk-Jan Kraan, Off-budget and Tax Expenditures, 4 OECD Journal on Budgeting, 123 (2004).

② 参见张志勇:《论我国对税式支出的预算法律规制》,《政治与法律》2012年第7期。

③ See Karen M. Benker, Tax Expenditure Reporting: Closing the Loophole in State Budget Oversight, 39 National Tax Journal, 403-417 (2016).

支出。

当然,我国距离将税式支出纳入政府预算文件还有漫长的路要走,但逐步推行税式支出报告制度是可行的。这也是国际通行的做法,毕竟税式支出与财政直接支出有很大的不同。通过定期向权力机关报告的制度限制税式支出规模,在一定程度上能够防止税式支出的无限扩张。因此,《中华人民共和国预算法》日后修订时应明确规定税式支出是财政的一种间接支出,并规定税式支出报告制度,逐步将税式支出纳入预算法规制的范围。一旦激励科技创新税式支出规模被限定,各级政府自动会对该领域税式支出进行严格审查,进而提升激励的精准性。

(三)激励科技创新税式支出制度应考量专利质量

如前文所述,科技创新税式支出激励制度都与专利紧密相关,高新技术企业和技术转让税收优惠都是以专利为基础。许多企业以低价值专利或垃圾专利骗取税式支出,与我国专利质量审查不严不无关系。有鉴于此,我们须采取如下措施:

首先,知识产权主管部门授予专利时要严把质量关。税务机关由于缺乏判断专利质量的专业能力,只能根据知识产权主管部门授予的专利给予相关主体税收优惠,专利的质量高低直接决定税式支出激励制度实施的精准性。无论是税收激励还是财政直接资助奖励制度都会扭曲企业专利申请的动机,导致大量低质专利产生。^① 知识产权主管部门要破除专利数量迷信,严格审查专利质量,建立高价值专利库。所幸的是,2018年《国家知识产权战略纲要》实施10周年之际,知识产权主管部门更加重视专利质量问题,提出:突出质量导向,淡化数量情结;提高知识产权审查质量和效率,严把审查授权关;深入实施专利质量提升工程,大力培育高价值核心专利。^② 若专利质量普遍得到提升,则税务机关实施税式支出激励时就无须具备相关的专业能力,也无须与其他主管部门进行协作,将会降低执行成本与协作成本。

其次,在当前专利质量参差不齐的情况下,修订相关法律以实施不同的优惠税率。目前,每种科技创新税式支出激励制度都实行统一的抵扣比例或优惠税率,不利于高价值专利的产出。笔者建议,实施研发投入税收激励时,应根据后续是否获得高价值专利给予不同等级的抵扣比例;实施技术转让税收激励时,根据不同专利质量给予不同的免税数额与优惠税率;实施高新技术企业税收激励时,根据该企业拥有高价值专利的数量给予不同的优惠税率。总之,税务机关要根据企业所拥有的专利质量来实施不同税率的激励措施。

(四)在监管制度中强化对税式支出欺诈行为的查处力度

根据预期效用理论,被查出概率和处罚力度是影响企业骗取税式支出的关键因素。纳税人在骗税所获得的收益大于其所付出的成本时(即骗税的预期效用最大)就会选择骗税。纳税人所付出的成本由被查出概率和处罚力度所决定。被查出概率和处罚力度越大,骗税行为就越少;反之,骗税行为就越多。^③ 因此,依据预期效用理论,政府应明确罚则、提升查处率与加大处罚力度,以遏制企业骗取税式支出的行为。具体而言:

首先,应明确规定骗取税式支出行为的罚则。由于税务机关实施激励科技创新税式支出难以满足最优组织理论要求,因此纳税人更容易骗取税式支出。世界各国都存在不同程度的税式支出欺诈行为,美国也不例外,如美国著名学者伊恩·艾尔斯提出用《联邦虚假申报法案》打击税式支出欺诈行为。^④ 相比西方发达国家,我国的税式支出欺诈行为更为严重,激励科技创新税式支出领域尤为突出。激励科技创新税式支出条款散见于前文所述的税收法律法规和规范性文件之中,对骗取此类税式支出的行为缺乏相应罚则,《中华人民共和国税收征管法》(以下简称《税收征管法》)及其实施细则对此也无对应的罚则条款。因

① 参见张杰、郑文平:《创新追赶战略抑制了中国专利质量么?》,《经济研究》2018年第5期。

② 参见余颖:《知识产权:提高质量效率 严格审查授权》,《经济日报》2019年1月8日。

③ 参见付大学:《财税法社会控制功能分析范式与制度构建》,《法律科学》2017年第4期。

④ See Ian Ayres, Robert McGuire, Using the False Claims Act to Remedy Tax-expenditure Fraud, 66 Duke Law Journal, 535-566 (2016).

此,在修订《税收征管法》时应明确骗取税式支出行为的法律责任,增加骗取激励科技创新税式支出行为的罚则条款。

其次,应提升税式支出欺诈行为的查出率。税务机关查出税式支出欺诈行为同样需要具备专业性,在专业性不足时可从两个方面着手提升查出率。(1)与主管部门协作(尽管增加了协作成本)。税务机关要与各主管部门合作对企业所享有的税收抵扣、税收优惠等税式支出进行年度核查与不定期抽查。就高新技术企业税收激励而言,除了目前实行的年报制度之外,税务机关应与科技、财政等部门合作主动对高新技术企业进行年度核查和不定期抽查,发现不符合条件的企业及时取消其高新技术企业资格。对研发投入抵扣和技术转让税收优惠,税务机关要与科技、商务等部门合作对已享有税收抵扣或优惠的企业进行不定期抽查。(2)建立健全举报奖励制度。群众的监督是无限的、广泛的,鼓励人们对科技创新领域税式支出欺诈行为进行举报,健全举报人的保护和奖励制度等。

最后,应加大对欺诈行为的处罚力度。一方面,税务机关一旦发现企业有税式支出欺诈行为,除了补缴税款之外,应处骗税数额 1 至 3 倍的罚款;另一方面,将骗取税式支出的企业纳入失信黑名单,禁止其在 5 年之内再享有任何税收优惠。

六、结语

激励科技创新税式支出已经成为提升国家科技实力、吸引先进制造业和国际税收竞争的一个重要手段,我国的相关制度在激励科技创新方面已取得重要成效。然而,由于专业性与协作成本之间的冲突,税务机关实施科技创新税式支出总会产生诸多问题,使之成为一把“双刃剑”。理论界通常认为,税式支出对应用研究有明显的激励作用,而财政直接支出对基础研究更有效果。在现实中,很多研究成果同时具有商业价值(应用研究的特质)和公共价值(基础研究的特质),需要知识产权、税式支出和财政直接支出等多种工具组成混合激励制度。由于科技创新税式支出问题与税收领域的其他问题既存在部分同质性又具有特殊性,因此在立法完善上既有通用对策又有特殊建议。总之,笔者的核心观点不是废除激励科技创新的税式支出制度,而是建议从立法、执法等多方面规范发展这种激励机制。在税式支出的开立、范围和税率上严格执行税收法定主义,在税式支出预算约束方面实行每年向人大报告制度,在税式支出制度构建上要注重专利质量问题,在税式支出执行与事后监管制度中加大对欺诈行为的查处力度。

最后,激励科技创新税式支出制度的实施还应注意两个问题:(1)受激励的主体应主要为企业,不应是个人或非企业实体。就个人而言,知识产权、社会地位和荣誉等往往是非常有效的激励方式。因为“激励有能力从事创造性工作的人的,并不是巨大的物质回报;几乎没有科学人士发过财或者想要发财”。^①对非企业实体而言,财政直接支出是激励其创新的主要方式,如高校、科研院所等事业单位。(2)激励科技创新税式支出也要避免引起反补贴调查。只要税式支出具有专向性且对世界贸易组织其他成员国利益造成不利影响,就有可能引起反补贴调查。激励科技创新税式支出应减少专向性,即尽量避免单独对某个专向科技领域实施创新激励。

责任编辑 翟中鞠

^① [英]波特兰·罗素:《权威与个人》,储智勇译,商务印书馆 2017 年版,第 85 页。