

国际服务外包： 交易成本与税收调节

樊丽明 郭 健

内容提要：国际服务外包是企业间以特定服务流程为对象的跨国交易。与外包中节约的生产成本相比，交易成本对国际服务外包的影响程度更高。税收作为影响服务外包的政策因素之一，可通过作用于人力资本、企业技术水平和基础设施等因素间接调节交易成本。目前，我国税制对诸因素的调节不力，存在扶持力度较弱、惠及范围较窄等问题，须进一步改革完善。

关键词：国际服务外包 交易成本 税收调节

随着全球产业组织与全球生产网络的形成以及国际服务外包的盛行，第二次产业革命形成的产业格局发生了较大变化，由此引发了第三次产业革命即“外包革命”。据联合国贸易和发展会议的数据，目前全球软件与服务外包市场以每年30%~40%的速度扩大，2004年、2005年、2006年其总值分别为3000亿美元、5850亿美元和1.2万亿美元。本文拟在比较发包方的交易成本和节约的生产成本基础上，分析交易成本对国际服务外包的制约作用，探讨税收调节交易成本的机理，并结合我国的税收调节现实，提出政策建议。

一、税收调节国际服务外包交易成本的理论分析

（一）国际服务外包的交易成本

国际服务外包的选择，使得服务生产流程由企业内置提供转为外包购买，需要额外发生大量信息交流、商务旅行活动以协调网络型生产系统，还会面临新的不确定性和风险因素，由此派生的经济成本即为交易成本。当外包活动节约的生产成本大于交易成本时，则服务外包是有效率的。

交易成本影响了国际服务外包的选择，但其影响程度如何？Ang与Straub指出，不同于国内服务外包，在国际服务外包活动中，交易成本的影响程度要

高于生产成本。

国际服务外包的交易成本主要包括三项：一是信息交流成本。国际服务外包对发包方和承包方之间密集沟通协调的要求更高，协调服务外包联系通常需要更为密集的信息交流。二是商务旅行成本。服务外包需要技术和管理人员面对面交流，派生较多的人员商务旅行，与完全由企业内部生产的方式相比会派生额外成本。三是风险成本。在缺乏约束机制的交易过程中，如果由于某种原因发生扰动和中断，可能给发包企业带来损失，而且关键信息技术可能会面临不同程度的外泄和流失，由此，潜在机会主义行为带来风险成本。

影响交易成本的因素很多，抛却语言、文化背景等不可控因素，可控因素主要有四类：一是人力资本。与传统制造业的加工外包相比，国际服务外包更强调技术含量及附加值，承接国人力资本水平的高低直接影响该国承包能力的大小。鼓励外包企业的人力资本投资有助于直接降低外包活动中产生的信息交流成本和风险成本，也可通过影响企业技术水间接降低交易成本。二是企业技术水平。国际服务外包中，发包方选择承接方时面临的风险（合同签订、外包服务质量等方面可能出现的问题）也是必须考虑的因素。如果承接企业的技术水平较高，则有利

曾 铮《生产片断化、离岸外包和工序贸易》，《财贸经济》2009年第11期。

对外经贸大学国际经济研究院课题组《国际服务外包发展趋势与中国服务外包业竞争力》，《国际贸易》2007年第8期。

卢 锋《当代服务外包的经济学观察：产品内分工的分析视角》，《世界经济》2007年第8期。

ANG, S. & STRAUB, D.W., 1998, *Production and Transaction Economies and IS Outsourcing: A Study of the US Banking Industry*, MIS Quarterly, 22(4).

于提升其服务质量,一定程度上降低发包方的风险成本。三是基础设施。当代服务外包建立在IT技术基础上,对信息和通讯技术等基础设施建设条件及相关使用费用有较大依赖,另外承接服务外包需要较多商务旅行,国际商务旅行基础设施完善程度和便利性也是必要条件。四是相关政策。国际服务外包作为一种新兴产业形态,多数承接国政府已意识到其重要性并逐步给予政策扶持以促进其发展。印度、捷克、爱尔兰、菲律宾等外包市场发达的国家往往具有良好的政策环境。对承接服务外包实行不同税收和其他政策,影响到交易成本的高低。

(二) 税收调节国际服务外包交易成本的机理

1. 税收通过影响企业人力资本供需调节交易成本。各国大都对个人所得税采用累进税率,而国际服务外包人才均为高收入阶层,实施高额累进税率会降低其劳动意愿,阻碍其才能发挥,不利于技术进步和经营效率的提高,甚至出现服务外包人才外流现象。埃克斯坦(Eckstein,1980)对美国资料的研究表明,劳动力供给对个人所得税税负的弹性系数约为-0.04,即税负提高1个百分点,劳动力的供给相应下降0.04个百分点。因此,对国际服务外包企业中的高层管理人员和核心技术人员实施个人所得税或工资上的税收优惠,如对发明创造奖金减免部分税款、放宽个人所得税费用扣除标准等,将更有利于国际服务外包活动的人力资本供给。同样,税收也会对国际服务外包企业的人力资本需求产生影响。政府应通过包括税收激励在内的措施来降低企业人力资本投资的私人成本。如果允许企业税前扣除支付给员工的工资和培训费用,会降低企业的资本使用成本,从而激励企业投资,增加对相关劳动力尤其是研究开发人才的需求。彼恩斯托克(Beenstock,1979)曾从劳动力需求的角度,以英国的数据为基础研究了所得税对劳动力需求的影响,结果表明,税负下降1%,企业的劳动力需求量将增加1.4%。

2. 税收通过影响企业技术水平调节交易成本。
(1) 提高技术投入收益。一是降低技术投入成本,技术投入成本包括研究设备成本、资金、人力成本等,政府可通过对投入要素提供税收优惠的方式,降低技术创新投入成本;二是提高技术投入的预期收入。政府

可通过减税或免税等措施改变技术创新的收益预期,从而影响企业技术创新投入决策,促进企业技术进步。(2) 降低技术投入风险。经济学界普遍认为,对投资征税影响投资收益和风险,从而会改变企业的资产组合,而税收激励工具中大量风险损失扣除的政策规定使企业所得税承担了可能的风险,使得由投资者单独承担的风险,由政府通过税收激励工具如退税、税收抵免的形式承担了一部分,实际上成为投资者的隐匿合伙人(Stiglitz,1969)。因此,对风险收益如何征税,关系到纳税人的技术创新行为选择,其关键机制是税收激励力度的大小,即是否允许充分损失补偿。各国政府通常运用这一措施鼓励技术创新投入。

3. 税收通过影响基础设施调节交易成本。与国际服务外包相关的基础设施,比如网络通信,发展取决于企业的投资收益率,税收则是企业经营成本的构成要素之一。通过给予相关基础设施产业适度的税收优惠政策,如通过实施减免税、税收抵免、税收扣除等,鼓励该类产业进行技术更新,提高产品供给能力,可以为服务外包发展提供更多便利条件,降低其信息成本。

二、税收调节国际服务外包交易成本的现实分析

(一) 我国国际服务外包发展及其税收调节现状

我国国际服务外包起步晚,但近年来发展速度较快。据商务部统计,截至2009年6月,全国以承接国际服务外包业务为主的企业超过6600家,从业人员121万余人(其中,大学毕业生占81.3%)。2009年上半年,承接国际服务外包合同执行金额达25.6亿美元,同比增长32.5%,新增就业29.7万人。但相比世界最大的服务外包承接国印度,我国仍处于发展初期。我国目前主要集中于软件和IT服务外包,在发展潜力更大的商务流程外包方面,成功案例不多;目前的接包业务主要集中于价值链低端,如数据输入、表格处理等应用软件,外包企业尚未形成自主知识产权技术体系,多数行业的关键核心技术与装备基本依赖国外;主要从日、韩等邻国承接近岸发包业务,在欧美等全球主流市场上只有较少的成功案例,整体竞争能力较弱。因此,国际服务外包作为我国新兴战略性

卢锋《当代服务外包的经济学观察:产品内分工的分析视角》,《世界经济》2007年第8期。

安沃·沙赫著,匡小平等译《促进投资与创新的财政激励》,经济科学出版社2000年版。

产业亟需政府大力扶持和鼓励。据《全球竞争力报告》(2009~2010年)公布,中国的世界竞争力综合指数排名第29,印度仅为第49,中国具有一定的生产成本优势,且政治稳定性也高,但在国际服务外包中却逊于印度。当然,这与印度在语言交流、文化背景等方面与欧美国家的相似度较高有关,但印度对国际服务外包所实施的税收优惠政策在一定程度上节约了交易成本,也是印度国际服务外包业务占世界总额较大比重的一个重要原因。而我国目前国际服务外包的相关税收政策尚不完善,主要表现在:

1. 促进人力资本投资的政策力度较弱。未来5年,我国发展国际服务外包行业将面临34万合格人才的缺口。专业人才资源和素质的局限成为中国参与国际服务外包的重要制约因素。2000年,企业所得税有关政策规定,软件生产企业的工资和培训费用可按实际发生额在计算应纳税所得额时扣除。而2006年7月1日,企业所得税相关政策又规定经认定为高新技术企业的技术先进型服务企业实际发生的合理的工资支出可在企业所得税税前扣除;且自2006年1月1日起,对技术先进型服务企业当年提取并实际使用的职工教育经费,在不超过当年企业工资总额2.5%以内的部分,可据实在企业所得税税前扣除。从“实际发生额”到“合理”与“工资总额2.5%以内”的限定词的转变可以看出,税收优惠力度逐渐减小,这不利于促进企业增加职工教育支出、人力资本投资。

2. 提升企业技术水平的政策扶持力度较小。(1)有关服务外包的企业所得税政策主要存在如下问题:一是企业所得税优惠力度较弱。税法规定,国家需要重点扶持的高新技术企业减按15%的税率征收;同时,5+1地区(五个经济特区和上海浦东新区)内设立的高新技术企业,还可自取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起享受两免三减半的定期税收优惠。但我国对服务外包的优惠力度远不如印度等国。印度早在1986年就规定对从事IT出口的企业给予特别优惠政策,如企业所得税实行五免五减半、再投资部分3年减免等,企业基本是零税负。二是软件企业的认定标准较高。软件企业受制于研发能力薄弱,特别是受软件收入占企业年收入比值不得低于规定比例的硬约

束,要取得软件企业的认定证书较为困难,大部分外包企业无法享受优惠。三是优惠范围较窄。优惠政策大多针对软件研究生产企业,而对软件外包企业的优惠不够。(2)有关服务外包的增值税制存在的问题:一是征税范围较窄。目前增值税的征收范围偏窄,使得增值税抵扣链条不完整,服务外包企业绝大多数由于没能纳入增值税的征收范围而要按收入全额征收营业税,这给固定资产投资增长较快的服务外包行业造成了沉重的税收负担。山东省烟台市服务外包企业中的物流业固定资产投资较大且增长迅速,据笔者调查,2006~2008年其年均固定资产投资增长率达23.4%,征收营业税难免会造成重复征税。二是服务外包业的出口退税政策不够明确。如2008年数次调整出口退税政策,都未涉及服务外包业务。

3. 对相关基础设施产业的调节不力。目前,我国在电信硬件设施及航空、道路、旅店等基础设施方面发展较快,在参与国际服务外包硬件条件方面具有显著优势。例如,2008年中国民航旅客周转量增长到2883亿公里,是1990年的十倍多;截至2009年6月,中国互联网上网人数达3.6亿人,比印度超过一倍多;高速公路里程从1990年的0.05万公里增长到2008年的6.03万公里;移动和固定电话用户2008年分别增长到64123万和34080万户。但受体制和政策因素影响,中国电信网络国际联结和信息传输能力相对不足,国际大容量数据传输速度较慢,企业应对网路意外中断的能力较为脆弱。国际通信行业的发展是发展国际服务外包产业的重要保证,如上所述,目前我国国际服务外包基础设施存在的主要问题是电信行业的传输能力不足,而这取决于企业的技术更新能力。电信行业目前上缴的税收以企业所得税和营业税为主;征收营业税以其营业额为计税依据,不利于电信行业的技术更新。

(二) 相关政策建议

第一,完善企业所得税制。下一步的改革方向应是贯彻实施由区域导向向产业导向转化的税收优惠政策目标,在企业所得税制度中单独确立服务外包业的税收优惠政策,凸显税收政策与产业发展导向的一致性,以进一步确立促进服务外包业的所得税税收优惠政策体系,推动服务外包业发展并带动相关产业的发展。具体可从

SCHWAB, K., 2010, *The Global Competitiveness Report (2009-2010)*, World Economic Forum.

麦肯锡《全球服务外包发展趋势及中国对策》,商务部《中国服务贸易发展报告(2007)》,

<http://tradeinservices.mofcom.gov.cn/report/2007/view.jsp?44>.

《中国统计摘要(2009)》,中国统计出版社2009年版。

以下方面着手:一是降低软件企业认定标准。针对我国服务外包业的实际情况(如印度软件外包基本全部出口,而中国还有一部分是内销),在目前确认高新技术企业时,可考虑按服务外包收入占企业收入的一定比例加以确认,并给予相关企业所得税优惠。二是要充分发挥税收激励的效应。由于税率优惠方式针对企业而非特定行为进行激励,税基优惠方式则可针对特定行为进行激励,因而对服务外包这一急需技术创新型行业而言,税基式优惠更为直接有效。如进一步提高外包企业的费用扣除标准,包括高端人才的工资和职工教育经费,在计算所得税前可考虑实行加计扣除。三是延长企业所得税优惠期限。借鉴印度经验,在现有的优惠期限基础上,再适当延长企业所得税的优惠期限,如针对在5+1地区内设立的高新技术企业可适当将其优惠期限延长,实行五免五减半的政策。四是将软件和服务外包基地城市的软件外包企业纳入优惠范围,对其实行与5+1地区相同的税收优惠政策。

第二,完善个人所得税制。虽然个人所得税的主要征收目的是调节收入分配,给予软件人才一定的优惠与其初衷背道而驰,但我国的外包产业是尚未发展成熟的新兴产业,正受人才瓶颈的制约,人才储备充足才会进一步带动外包产业发展,进而吸纳更多人就业。基于兼顾效率和公平的角度,可考虑对从事服务外包人才培养的专(兼)职培训师、承接国际外包企业的中高级管理与技术人员的工资薪金所得或劳务报酬所得,给予一定的阶段性个人所得税减免。

第三,完善增值税制。涉及服务外包产业发展的货物与劳务各税如增值税、消费税、营业税及关税等,应单独制定有针对性的优惠政策,或者制定“一揽子”

货物与劳务税优惠政策。具体建议如下:一是明确将外包产业纳入增值税优惠范围。如目前我国对软件企业开发的新产品在按法定税率17%征税后,对其税负超过3%的部分实行即征即退的优惠政策,可考虑将软件外包企业也纳入优惠范围,但其优惠形式可考虑其他措施。二是进一步扩大增值税的征税范围,使之适用于服务业,这是促进服务业发展与服务出口的长远之计。考虑目前即征即退、名义负担3%的税率,加之服务外包产业的各环节几乎全是增值的特征,明确对服务外包产业征收增值税,直接确定税率为3%。同时,将随同软件收取的服务性费用等纳入增值税征收范围,对服务外包不再征收营业税。这样既可避免分包、转包征收营业税的重复征税问题,又可实现税负公平,使税法规范化。三是对部分项目免征进口增值税。对服务外包企业为生产经营而进口所需的自用设备及按照合同随设备进口的技术及配套件、备件,免征关税和进口环节增值税;对服务外包企业引进属于《国家高新技术产品目录》所列的先进技术,按合同规定向境外支付的软件费,免征关税和进口环节增值税。

参考文献

- (1) AMORIBIETA, I., etc., 2001, Programmers Abroad: A Primer on Offshore Software Development, *The McKinsey Quarterly*, 2.
- (2) HEEKS, R., 1996, *India's Software Industry - State Policy, Liberalization and Industrial Development*, Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- (3) GREENEMEIER, L., 2001, Companies Reconsider Offshore Outsourcing, *InformationWeek*, 12.
- (4) GROSSMAN, G.M. & HELPMAN, E., 2003, Integration Versus Outsourcing in Industry Equilibrium, *Journal of the European Economic Association*, 2.
- (5) 卢锋《我国承接国际服务外包问题研究》,《经济研究》2007年第9期。
- (6) 曾铮《生产片断化、离岸外包和工序贸易》,《财贸经济》2009年第11期。

International Service Outsourcing: Transaction Cost and Tax Treatment

Liming Fan and Jian Guo

Abstract: International service outsourcing refers to a kind of cross-border transaction between enterprises in respect of a specified service process. Compared to the savings of the production cost in the course of international service outsourcing, the transaction cost has much more impact on international service outsourcing. Taxation, as one of the policy factors influencing the outsourcing activities, can also indirectly regulate the transaction cost through playing a role in such factors as human capital, technological level of enterprise and infrastructure. At present, however, China's tax system has a poor regulation on the said factors by reason of such problems as a weak support force and a narrow favored range with respect to international service outsourcing, and that means it is necessary to deepen the reform in this regard for improvement.

Key words: International service outsourcing; Transaction cost; Tax treatment

作者单位: 山东大学经济学院
山东经济学院财政金融学院
(责任编辑: 王 敏)