

政策的 选择 国际税收竞争与我国涉外税收

● 陈 工

税收负担是投资者在进行投资决策中不可忽视的因素。各国政府为了吸引外资，在税收政策上纷纷采取了种种优惠措施。目前，国际上甚至出现了恶性税收竞争现象，对国际资本的流向产生了负面作用。这必然会影响到我国改革开放经济的顺利进行。在这样的背景之中，我国应该选择什么样的涉外税收政策？本文拟对这一问题作初步探讨。

国际税收竞争：合理与不合理判断

税收竞争早已有之，但将恶性税收竞争问题的解决提上议事日程，还是近年来的新现象。合理的（或称正常的）税收竞争是允许存在的。因此在分析恶性竞争之前，我们有必要对国际税收竞争的合理与不合理问题作出判断。

税收政策的选择是国家主权的体现，从根本上某个国家选择何种涉外税收政策，他国都是无权非议的。但从经济的角度来看，各国自行其事最终反而是得不到什么好处的。这是因为，涉外税收政策所要处理的是本国政府与外商投资者的税收关系。这种关系处理的好坏必然影响到投资地东道国政府与投资者母国政府之间的关系。最终可能导致双方利益都受损，从而陷入一种纳什均衡（如图1所示）。我们假设国际上只有两个国家，它们的涉外税收

政策的选择可以是正常的优惠的税收政策和过于优惠的税收政策。这种假设与现实相符。

图1 国际税收政策选择中的纳什均衡

		B 国	
		过于优惠	正常优惠
A 国	过于优惠	-2, -2	3, -5
	正常优惠	-5, 3	1, 1

现实中许多国家都对外资采取了优惠的税收政策。这里假设国际社会对税收优惠有一个认同的标准，涉外税收政策选择符合这一标准的为正常的税收政策。由于大部分国家实行的是对外开放政策，因为我们假定各国不会对外资采取歧视的政策是合理的。这样，各国政府只有两种涉外税收政策的选择余地，即如上所述。

一国实行过于优惠的政策会给他国带来负外部效应。这种效应集中表现在国际资本的流动方向的改变上，从而妨碍他国吸引外资。在没有实行过于优惠的涉外税收政策下，国际资本有其本来的流向，但过于优惠的税收政策可能使得资本流向发生改变，而对本应流入但没有流入的国家产生不利的影响。

面对一国实行过于优惠的税收政策所产生的负外部效应，他国政府的选择只有两种，一是维持原先正常优惠，另一是也采取同样的税收优惠政策。我们来看图1，当A国实行过于优惠的政策时，B国之最优选择也是实行

过于优惠的税收政策,这是因为B若选择正常优惠,它的损失为5,而选择过于优惠,只损失2,两害相权取其轻的结果是B必然选择过于优惠的政策;当A国实行正常的税收优惠时,B国的理性选择必然是实行过于优惠的税收政策,这是因为这样的选择可给其带来3个单位的收益,而实行正常的优惠只能带来1个单位的收益。这样,无论是对于B,还是A,超优策略都是选择过于优惠的税收政策。其结果是双方都受损。

避税地实行的就是过于优惠政策,这是恶性税收竞争的一个重要表现。近年来恶性税收竞争出现了一个新特点,即高税负国家中低税地的发展。这种趋势有利于吸引国际流动性资本投资。由于一定时期国际上可供资本数量是既定的,一国吸引过多的资本,就意味着他国能加以利用的资本的减少。他国为了保持其可利用外资规模,就必须与低税国家(或地区,下文提到低税国时也包括地区)进行税收竞争,这就是会导致世界范围的大规模税基流失。各国政府支出主要以税收为基础,这意味着可能带来潜在的财政风险,从而对所有国家都产生不利的影响。由此看来,消除恶性税收竞争,就是在世界范围内提供公共产品,但这要靠单个国家是无法顺利提供的,必须通过国际组织或国际协调来解决这种公共产品的供应问题。一国不参加恶性税收竞争,实际上就是在

提供公共产品,但如果他国仍在进行恶性竞争,显然他国是在“搭便车”,而单个国家本身对此没有约束能力,最终导致这种公共产品无人提供。

通过以上的分析,我们知道,每一个国家作出的税收政策选择都是合理的,但就是个别的理性无法导致集体的理性。那么,需要通过什么办法来消除恶性税收竞争呢?

根据公共产品理论,我们知道,惩罚那些实行了恶性竞争政策的国家才有可能消除这种不利政策。那么,该由谁来承担这一职责呢?消除恶性竞争,犹如提供一种国际性公共产品,但由于没有世界性政府的存在,我们不能期望它能像国内公共产品,可以由世界性政府来集中提供。这是它作为国际性公共产品有别于国内公共产品之处。它只能依托已有的国际组织通过国际间的税收协调(即国际税收协定——国际税收联盟——国际税收一体化)来解决。

恶性国际税收竞争的认定

欲消除恶性国际税收竞争,就必须判断国际税收竞争是否为恶性的。经济合作与发展组织于1998年发表了题为“恶性税收竞争:一个正在出现的全球性问题”的报告(以下简称“OECD报告”)。该报告通过对税收优惠制度是否满足部分条件对恶性税收

竞争的标准作了规定。该报告列举了识别恶性税收优惠制度的四个关键因素。它们包括:对所得实行低有效税率和零税率;税收制度显得封闭保守(ring fencing);税收制度的运作缺乏透明度;不能与其他国家进行有效的信息交流。这四个因素的核心是第一个,因为税率的高低反映了税收负担的轻重。后面三个因素只是为认定第一个服务的,是一些辅助因素。这是因为,对于显得封闭、缺乏透明度或无法进行有效信息交流的税制,人们是难以对其有效税率作出判断的。但税率的高低只是恶性税收的一个必要条件。这是因为,国际税收竞争是允许的。一国国际竞争力在税收上的体现就是资本负担较轻的税负,因此我们不能将所有的轻税(低税率)都视为恶性税收竞争。

按较低税率课税,有可能从事也可能不从事恶性税收竞争。OECD报告认为,从事恶性竞争的是避税地或通过综合所得税制的所谓“税收优惠制度国家”,它们与虽实行低税率但不从事恶性竞争的国家有着明显的差别。前者从所得税中没有取得收入或只是获得少量收入;而后者从所得税中筹集到大量收入。前者对其他国家会产生不利影响,因此,OECD报告称它们所从事的税收活动为“恶性税收活动”。

这类国家或地区往往还不愿进行税收信息交流。这进一步限

制了其他国家国际征税的进行，从而产生了不利的影响。

从根本上说，税收是为政府提供公共服务筹资的，税收与支出有一定的对应关系。如果较轻的税负是以较低的公共支出作为前提的，那么我们就不能称该税制是为恶性竞争服务的。在实际中，如果对在国内所有资本（包括内资和外资）实行的是同一税收政策，我们也难以说这是恶性税收竞争。当然，这一点只能针对高税国中的低税地而言，不适用避税地。总之，如果一国涉外税收政策是在遵守国际税收有关协定的基础之上制定的，即使该国税负较轻，我们也不能说它实行的是恶性税收竞争政策。

消除恶性国际税收竞争的办法

在有了判定恶性国际税收竞争标准之后，我们再接着看该如何消除恶性国际税收竞争。消除恶性国际税收竞争的过程实际上就是惩罚过于优惠的涉外税收政策的国家，让这些国家为此付出代价。在二国博弈模型（图 2）中，我们假设有一外部力量介入，使得实行过于优惠政策的国家得不到激励，即当一国实行正常优惠时，另一国实行过于优惠政策，能够对后者予以惩罚，使得它的收益低于实行正常优惠政策。这一

惩罚是国际组织成员对违反规定的成员进行报复的结果。正常优惠可获 1 个单位的收益，过于优惠需付出 3 个单位的代价。

图 2 国际税收政策选择中的博弈模型

		B 国	
		过于优惠	正常优惠
A 国	过于优惠	-2, -2	-3, 1
	正常优惠	1, -3	1, 1

OECD 报告提出了国内立法、国际协定和国际协调合作三个方面的 19 条建议。报告所提出的建议是基于国际现状作出的。

报告建议采取有助于增强各国单方面而努力的行动，即希望通过缩减在税收优惠前提下所得所能享有的各项税收利益，以从根本上解决恶性税收竞争问题。如果各国都这样做的话，这就是极为有效的措施。

签署国际协定是处理国际税收关系中常用的办法。报告也强调各国为遏制恶性税收竞争所付出的双边努力。它是为了确保税收协定不致于被用来保护恶性税收竞争活动。

加强国际间的协调合作是这些建议中最重要的新观点。各国停止实行新的税收政策或强化现行措施；对现行措施进行检查并且消除已有的税收优惠制度中的恶性特征。报告建议创立“恶性税收活动论坛”，以监督报告准则的执行情况。

如果一国的税收政策被认定

是为了实行恶性税收竞争而制定的，那么将会遭到国际社会成员的报复，从而为从事恶性竞争付出代价。OECD 报告建议成立的“恶性税收活动论坛”将接受更为广泛的授权以监督准则执行，并负责列出避税港国家名称。一旦某国被认定从事了恶性竞争，就必须限期消除。论坛本身无法对恶性竞争行为进行法律约束，但恶性竞争行为为各成员国所不齿，因此会得到其他成员国的反应，这样，一国从事恶性竞争最终将导致他国的报复，于已显然是不利的。这就是所谓的论坛具有准司法功能。论坛的这种功能的发挥，就会增加从事恶性竞争国家的成本，从而导致图 2 结果的出现。

OECD 报告虽主要是针对最具有流动性的活动的，但它必将最终扩大到国际直接投资活动。OECD 报告之所以没有对后者进行讨论，只是因为前者所面临的是更为迫切需要解决的问题。但实际上，后者也是各国所必须解决的问题。特别是对于尚未完全实行金融自由化的国家来说，更是如此。

OECD 报告虽然针对的主要是 OECD 成员国，但由于这些成员国在世界上的重要影响，它的规定必然会超越这些成员国，而向世界上尽可能多的国家辐射。这是因为不这样做的话，那么非成

员国将因之获得额外的收益,而导致这些成员国为之承担成本。

国际税收竞争与我国涉外税收政策的选择

国际上对恶性国际税收竞争所采取的措施对我国涉外税收政策的选择会产生什么影响呢?我国在这样的背景之中,应如何应对,才能争取主动,保证对外开放政策的顺利推行?

我国金融国际化尚在进行当中,金融市场尚未完全开放,金融市场上尚未出现这类问题。但金融国际化是我国必然的选择,因此,这些问题我国也必然会碰到。这说明 OECD 报告所涉及的规定必将对我国的改革开放政策产生影响。仅就目前而言,更重要的是它对我国对外商直接投资课税政策的选择问题的影响。

税收是国际投资环境中的一个重要因素,因此它会对外商直接投资的选择产生直接的影响。近年来,我国的外商直接投资规模一直排在发展中国家的首位。1998年实际利用外资仍达589亿美元,仍高居发展中国家首位。^①但利用外资的形势也面临严峻的挑战。如何在国际经济体系中立于不败之地?我们认为,坚持对外商投资的税收优惠政策是必

然的选择,但在坚持这一政策的同时必须考虑到国际背景的变化,其中国际税收竞争就是不可回避的一个问题。

(一) 国际税收竞争中我国涉外税收政策选择的原则

税收是国际投资者在投资决策过程中必然要考虑的一种因素。坚持对外开放政策的我国,也要参与国际税收竞争,但这场竞争是合作中的竞争,即是在尊重国际惯例前提下的竞争。其原因包括:第一,我国幅员辽阔,可以利用各地所具有的不同比较优势吸引外资;再加上我国是一个市场潜力巨大的国家,本身对国际资本就有很大的诱惑力,只要善加引导,国际资本冲着这一市场,就有流入的动力。这说明我国没有必要从事恶性税收竞争。第二,我国是一个发展中国家,在有些问题上,还需要他国的支持,如我国的税收优惠没有发达国家的“税收饶让”政策的配合,显然是难以获得成效的;若我国被他国认定是从事恶性税收竞争的国家,就可能遭至这些国家的报复,使我国正常的税收优惠政策难以得到实施,这是得不偿失的。

(二) 我国涉外税收政策的选择:三阶段说

为了避免在国际税收竞争中

给他国留下从事恶性税收竞争活动的口实,在涉外税收政策选择上,我国必须采取分阶段的税收政策。唯此,我国才会在国际税收竞争中处于有利的地位。

具体地说,我国应将涉外税收政策的选择分为三个阶段。在第一阶段,即现阶段必须强调我国是发展中国家,与发达国家存在差别,必须区别对待,不能够让我国与发达国家在同一起跑线上竞争。这一点,实际上我国已经在做了。例如发达国家对我国税收优惠所采取的税收饶让措施,就是其中的表现之一。随着国民经济的发展,当我国与发达国家的差距缩小时,我国可以考虑对外资实行国民待遇。这样,由于内外资实行同一套税制,就很难说我国的税收活动是恶性竞争的。这两个阶段,从某个方面上看,都只是处于消极应付阶段。只有到了第三个阶段,才是我国涉外税收政策的选择进入积极主动的阶段。这个阶段的进入,必须以政府机构效率的提高为前提,同样的公共服务,需要较少的税收,这本身就具备了降税条件。

以上三个阶段是我国实施涉外税收政策的基本步骤。在国际税收竞争背景中,这些措施的实行必须建立在国际间合作前提之上,一方面我国需要他国特别是

^①曾培炎主编《1999年国民经济和社会发展报告》,第212页,中国计划出版社,1999年。

发达国家的支持,另一方面我国也需要对从事恶性税收竞争的国家 and 地区作出相应的规定,以尽可能减少他国从事恶性税收竞争给我国带来的损失。

前已述及,OECD 报告对税收制度的封闭保守、运作透明度、信息的有效交流作出的规定,是为判断真实税负高低服务的。在当前为了争取国际税收竞争中的有利地位,我国可以在坚持发展中国家身份的前提下,与外国加强税收情报交流,消除可能因为这三个因素所致的被认为是从事恶性税收竞争的危险。同时,我国也应进一步完善税法,加快统一内外资两套税法,减少在所得上的税收优惠。 ⑩

参考文献:

1. 兰斯班:“跨国经营的全球化:国际税收政策面临的新挑战”,程莉译,载《税收译丛》1998年第6期,第37—40页。
2. 张维迎:《博弈论与信息经济学》,上海,上海三联书店和上海人民出版社,1996年。
3. 鲍灵光:“OECD关于恶性税收竞争的报告”,载《涉外税务》1999年第3期,第25—29页。
4. 谷口和繁:“国际间的税收竞争与OECD的实施对策”,载《税收译丛》1999年第1期,第37—40页。
5. 张馨和杨志勇:《外商投资与财政改革》,厦门,鹭江出版社,1998年。

作者单位:厦门大学财金系

联合国修订避免 双重征税协定范本

●王裕康

1999年5月3日至7日联合国经社理事会召开第九次特别专家会议,讨论联合国“关于发达国家与发展中国家间避免双重征税协定范本”的修改草案。共有21个成员国的专家代表参加,12个国家派了观察员。此外,OECD、国际财政文献局、国际商会、西班牙 Valencia 大学和 美国大学校长国际联合会等机构和组织也派观察员出席了会议。中国国家税务总局派一名代表和一名观察员参加了会议。

联合国一直把避免双重征税协定看作是改善国际投资环境的有效措施,对促进全球经济持续发展具有重要作用。截至1997年9月,世界上187个国家已经签署了3500多个税收协定,而

1983年除关税外,国际上各式各样的税收协定(条约)共有1316个。这充分表明在过去一、二十年间,随着经济全球化进程的加快,税收协定缔结的速度也在加快。税收协定在各国经济发展中的重要地位可见一斑。

目前世界上有两个避免双重征税协定范本:一个是经济合作和发展组织的“对所得和财产避免双重征税协定范本”(简称OECD范本);另一个是联合国的“关于发达国家与发展中国家间避免双重征税协定范本”(简称联合国范本)。OECD范本1977年公布,1992、1994、1995和1997年作了四次修改。联合国范本1979年公布,至今已有二十年的时间。这二十年间世界经济发