

# 论国际税收竞争的国际协调问题

谭灵焱

(厦门大学法学院, 厦门, 361005)

**摘要:** 国际税收竞争就是各国政府以税收为载体的竞争, 是各国围绕经济利益在税收领域进行的一场博弈, 由于这其中个体理性与集体理性的悖离, 对此问题的国际协调尤为重要, OECD 作出的努力具有利益局限性, WTO 在未来可能成为这一问题上国际对话的场所。

**关键词:** 国际税收竞争 博弈 协调

中图分类号: F810.42

文献标识码: A

文章编号: 1006—4117 (2007) 04—0176—02

## 一、从博弈论角度看国际有害税收竞争

随着经济全球化进程的加快, 人、财、物跨国流动的速度越来越快, 规模越来越大。这使税基, 尤其是流动性强的经济活动所构成的税基, 不为某国始终专有, 越来越具有世界性, 越来越成为一种公共性资源, 对全球公共产品的提供具有重要影响, 越来越具有“公共性”, 因此, 国际税收竞争也逐渐成为全球公共问题, 这里就存在着个体理性与集体理性的冲突问题。

各国在经济全球化的竞争中, 以低税优惠为吸引投资的主导策略, 在国与国之间进行的税收竞争博弈中, 个体理性导致的主导战略是“背叛”, 它们之间进行的是一种非合作博弈。在这种状态下, 国家的利益表现或行动者的主导战略的结果, 并不能带来集体的最优。下面假设有 A、B 两国在竞争吸引外资, 引入一个简单的两人博弈模型, 说明这一问题。

协作型博弈图示

	B1 (过于优惠)	B2 (正常优惠)
A1 (过于优惠)	(2, 2)	(4, 1)
A2 (正常优惠)	(1, 4)	(3, 3)

面对一国实行过于优惠的税收政策所产生的外部效应, 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。我们来看协作型博弈图示, 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, 它的报偿值为 1, 而选择过于优惠, 报偿值为 2, 两利相权取其重的结果是 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 4 个单位的收益, 而实行正常的优惠只能带来 3 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。但当双方都选择“背叛”——过于优惠政策时, 双方均只能获得 2 个单位的收益, 这既非个体的最优, 也非集体的最优。两个博弈者可以通过相互的合作获得收益, 但每一个博弈者都可能从欺骗行为也即背叛行为中获得比其对手更多的收益。由于每个独立的个体的战略决策导致了一种不是帕累托最优的均衡结果, 个体追求自身利益最

大化的理性行为, 结果并不必然地就是集体理性的, 或者反过来说, 当存在需要实现的共同利益之集体理性目标时, 理性的个体往往不会采取合作性的集体行动, 去追求或守护公共的利益。

各国之间税收竞争产生的不良后果主要体现在税收收入的下降和不公平的税收制度上, 税收收入的下降是税收递减效应的结果。对非合作税收均衡的帕累托意义上的任何改进都意味着两个国家税率的提高。这种低于帕累托效率的非合作均衡是由于税收竞争使各个政府竞相降低税率以吸引和扩大可流动的税基。但从理论根源讲, 低于帕累托效率的非合作均衡产生的原因在于税收竞争产生了外部效应, 因为各国政府是在非合作中制定税率的, 即不考虑本国的税收政策对其他国家可能产生的外部效应。由于国家税收的减少, 又将不得不减少公共产品的提供, 也就难以满足人们对公共产品和服务的需要。

从国际经济效率和世界福利的角度来考察, 过度的税收激励会扭曲投资决策和资源的有效配置。因为过度税收激励会使 FDI 流向税收最有利的国家, 而不是流向能带来利润最大化的国家。这样, 税收激励也就起不到弥补市场缺陷的作用, 其本身也导致了资源浪费, 从而降低了世界福利水平。如果资本流向的改变能促进经济发展, 则流动是合适的; 如果资本流向的改变只是使市场主体获得更多利益, 而政府的税收收入下降了 (资本流入国和流出国的税收变化之和), 这样的资本流动就是被扭曲了的, 这样的税收竞争就是有害的税收竞争。因为资本创造的总收益 (企业收益加税收), 并不大于资本流动前创造的总收益。在税收竞争过程中, 由于一国采用较低的税率或优惠措施, 使税基向低税或无税国转移, 他国为了留住税源, 相应降低本国税率、被动调节税收政策, 从而带来世界性税基被侵蚀, 进而造成全球性财政功能弱化, 各国公共需要得不到满足, 最终将导致所有国家税收主权的弱化甚至丧失。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, 必须通过国际组织来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。

## 二、国际税收竞争的国际协调

正是基于上文分析的合作困境的存在,就需要国与国之间进行充分信息沟通,形成国际协调机制,实现集体的理性。国际机制的形成取决于共同的或者互相补充的利益的存在,这些利益要能被政治行为者所意识到,从而使共同的生产联合收益的行动是理性的。在构建国际协调机制的过程中,国际法律的作用就得以突显。

国际税法的总目标,是为了国际经济交往的需要,对于跨国所得形成的经济关系,提供公开征税的途径。要实现这一宗旨,一方面有赖于国际条约的公正规定,另一方面也有赖于各国国内法的相互配合。有害国际税收竞争造成国家过分重视本国的税基和税收收入的局部利益,而忽略了国际环境的整体利益,这显然与国际税法的主旨相悖,成为国际所要调整的新问题之一。目前,各国之间签订的双边税收协定,进行税收情报交换,协调税收管辖权,防止有害税收竞争的负外部效应。但由于这种协调仅是双边层面的,而是目前国家间的双边税收协定数量仍然有限,尚难以形成“网络”效应,由于没有世界性政府的存在,各国都有权利制定适合本国情况的税收政策,那么,要消除有害国际税收竞争只能依托已有的国际组织通过国际间的税收协调来解决。

#### (一) OECD 在这方面的成果及其评价

经济合作与发展组织于1998年通过的《OECD关于有害税收竞争的报告》。该报告认为恶性的税收竞争扭曲融资决策和真实投资流动;破坏税制结构的整体性和公平性;降低所有纳税人的遵从度;扭曲公共支出的合理水平以及税收组合;将使税负不合理地转移到非流动税基上,如劳动、财产和消费等;增加征管成本以及税务机关与纳税人的遵从负担。报告还概括了有害的优惠税制具备的4个特点:其一是对所得实行低税率或零税率;其二是优惠税制限定在特定的范围之内;其三是税制运作缺乏透明度;其四是不能有效与其它国家进行信息交流。恶性的税收竞争的主要表现在政府从所得税中没有取得收入或是只取得少量的收入。报告就国内立法和国际税收协定方面,提出了许多具体建议,并创立了一个有害税收竞争行为论坛。这一论坛的目的在于监督准则的应用、负责对现行体制和所提议的新体制进行评价、对抵制有害税收竞争的措施进行评估,并就如何提高措施的有效性提出各种建议。

OECD 出台关于有害税收竞争的报告是在经济全球化不断加强的背景下提出的。正是经济全球化增强了一国税收政策的外部性,使得一国税收主权面临着严峻的挑战。因此,这一报告是有着积极的现实意义的。同时,OECD 报告对国际社会有很强的示范效应,它使更多的国家意识到经济全球化所具有的两面性,并促使主权国家反思和关注本国经济政策和别国经济政策之间的潜在相互影响。但我们还要看到另外一面。经济全球化也相应增强了发展中国家和地区通过制定战略性政策吸引外部资源促进经济发展的机会。在 OECD 这些主要发达国家成员国看来,这些变化已经对它们的经济构成了威胁。尤其是税收竞争正在不断侵蚀着它们的税基,导致税收收入的流失,并进而危害到政府的社会再分配能力。因此,OECD 这一报告的出台很大程度上反映了发达国家的意志和利益。OECD 报告在认定有害税收优惠制度时,将围栏政策当作认定有害税收优惠制度的重要因素。一些发展中国家为了更好地利用外资,给予外资提供一些比本国投资相对较优惠的税收待遇,在很大程度上是对东道国市场缺陷和制度缺陷的修正和对外资所承担额外成本的补偿。即使是 WTO 这种多边贸易体制在制度设置上也考虑到了发展中国家的特定情况,其

国民待遇原则并不排斥税收优惠制度。将围栏政策列为有害税收制度的认定标准之一,仅仅体现了发达国家自身的利益。OECD 报告所提出的建议从法律上说并不具有国际法合约的约束力。它只是试图通过政治和经济手段来对违背承诺的成员国和被认定为存在有害税收竞争行为的国家和地区来施加压力。报告并没有规定各国在一般税制方面必须做什么,只是允许各国在互惠的基础上同意在税制设置上不实行对他国税制带来损害的条款。此外,缺乏明确的法律约束力,无疑将削弱 OECD 报告在执行上的有效性。

#### (二) WTO 可能起到之作用

国际税收竞争协调实质上就是将主权国家税制所产生的负外部性予以内在化。内在化这种外部性的方法通常有两种:一是合理界定立法权,二是建立制度化的、常设性的机构,供利益受影响的各方进行谈判。其中前一种方法只适用于矫正主权国家内部的法律外部性,如我国地方政府之间恶性税收竞争产生的外部性,可以通过合理界定中央与地方的税收立法权予以内在化。后一种方法既可以用于矫正主权国家内部的法律外部性,也可以用于矫正主权国家之间的法律外部性。从实践层面考察,由 WTO 协调国际税收竞争符合 WTO 自身的发展趋势。尽管 WTO 及其前身 GATT 最初只是一种贸易谈判机制,但随着世界经济的发展,WTO 现在不再局限于解决贸易争端问题,而且还协调与贸易有关的投资措施、知识产权、政府采购及竞争政策等问题,甚至还将协调与贸易没有多少关系的环境标准、劳工标准、产品责任等许多问题;它不仅协调成员国关于涉外贸易方面的法律,而且还协调成员国的国内法律与政策。可以说,WTO 正在成为在全球范围内协调国家法律的主要机构。根据 WTO 的这种发展趋势,税收政策毫无疑问可以成为 WTO 协调的目标。由于税收竞争扭曲了贸易,特别是服务贸易,损害了世界资源的最优配置,因此,由 WTO 协调税收政策与 WTO 提高世界范围内人民的生活水准,保证充分就业和大幅度稳步提高实际收入和有效需求的宗旨是相吻合的。

#### 结语

正因为,在国际税收竞争博弈中,存在的个体理性与集体理性的悖离,使得在这一领域进行国际合作显得更为重要。国际税收协调是一项极其复杂的工作,它既要维护各国选择其税收政策的自由,又要使其遵守国际准则,但是在执行中却没有可供衡量的标准,过度的协调也会变成有害的协调,所以国际税收协调需谨慎实行。在税收竞争这场竞赛中,发展中国家的利益将受到更大程度的损害。因为发展中国家所面临的共同问题是资金短缺、技术落后、基础设施差投资环境的缺陷使得它们在今后相当长的一个时期内仍然需要通过税收优惠政策来吸引外资。我国目前从整体上而言,仍属资本输入国,存在着广泛的税收优惠措施,因此,更有必要通过对话协商机制与其他同为资本输入国的发展中国家协调相互立场,避免以邻为壑的恶性税收竞争,彰显“负责任的大国形象”并与其在双边税收协定以及将来可能的在 WTO 中进行的新的国际税收规则的制定中采取共同行动,参与“游戏规则”的制定,充分保证发展中国家的税收权益,构建国际经济新秩序。