

# 中国——东盟 贸易自由化中的 税收竞争与协调

邓力平 (厦门国家会计学院 厦门大学 福建 厦门 361005)

**内容摘要:** 中国和东盟国家同是发展中国家,为吸引外资发展本国经济,长期以来都采取了税收优惠等税收竞争手段。目前,中国——东盟自由贸易区正在构建,并已进入了“早期收获”阶段。本文主要围绕中国——东盟贸易自由化进程中各方利益的博弈和国际税收竞争与协调这两大因素,就自由贸易区建成前后的两个阶段,分析中国和东盟国家在吸引外资方面的税收竞争的影响,并认为在贸易自由化启动后,中国和东盟国家应走竞争与协调相结合之路。

**关键词:** 中国——东盟贸易自由区  
税收竞争与协调 国家利益 世界潮流

**Abstract:** The policy of tax competition has been effectively used by both China and the ASEAN countries for some time. Currently, there has been a fast process of trade liberalization in the form of CAFTA. This paper deals with the current impacts and potential tendency of tax competition policies for both China and the ASEAN countries within the framework of CAFTA. It is argued that a combination of tax competition and coordination should be a wise policy choice for all the countries concerned.

**Key words:** Trade liberalization in CAFTA Tax competition and coordination National interest Tendency of globalization

## 一、问题的提出

当前世界,以双边自由贸易协定(Free Trade Agreement,简称FTA)为主要标志的区域经济一体化进程正在加快,其中最引人注目的事件之一就是中国——东盟自由贸易区(China——ASEAN Free Trade Agreement,简称CAFTA)的初步建立。从2000年底我国政府提出建立中国——东盟自由贸易区的设想到2005年7月双边货物贸易协定的启动,中国——东盟的贸易自由化进程发展迅速,现在已经进入服务与投资这两个难度较大的领域。在这一背景下,双边自由贸易区内与投资相关的税收问题也已经提上了议事日程。

长期以来,中国和东盟国家都把吸引外资作为促进本国经济发展的重要手段,都采取了一系列税收优惠的措施吸引外资的流入,例如通过降低税率、定期减免税、再投资退税等方

式鼓励外商到本国投资，用税收竞争手段吸引与保留流动性税基。各国单方面采取的这些税收行为，在一定程度上导致了国际税收竞争，并对其他国家产生各种外部性。因此，在新的历史条件下，如何在动态发展的中国——东盟自由贸易区框架中，全面地看待目前面对外资的税收竞争问题，同时又如何在顺应经济全球化下国际税收竞争与协调的大背景下处理好双边相关的税收关系，这已经成为影响中国——东盟自由贸易区能否进一步顺利发展的重要问题之一，值得深入研究。

笔者的主要观点是，在看待中国与东盟双边税收竞争与协调问题上，必须考虑两个基本因素或制约条件：一是要充分认识我国在建立中国——东盟自由贸易区过程中的“国家利益”之所在，在这一背景下进行的税收政策调整要有利于国家的对外开放，有利于我国在当前国际经济竞争与区域经济贸

易博弈中国国家战略的实现，税收竞争与协调都要服从这个大局；二是要充分认识经济全球化“基本潮流”之所在，这里既有国际范围内各国税收竞争与协调整体趋势的发展，也有区域一体化下税收区域竞争与合作的态势。在对“国家利益”和“基本潮流”辩证认识的基础上，可以分析在自由贸易区建成前后这两个阶段里，中国和东盟国家吸引外资的税收竞争的影响，从而为我国相关税收政策的调整提出建议。

## 二、中国——东盟自由贸易区内税收问题的关键：国家利益与基本潮流

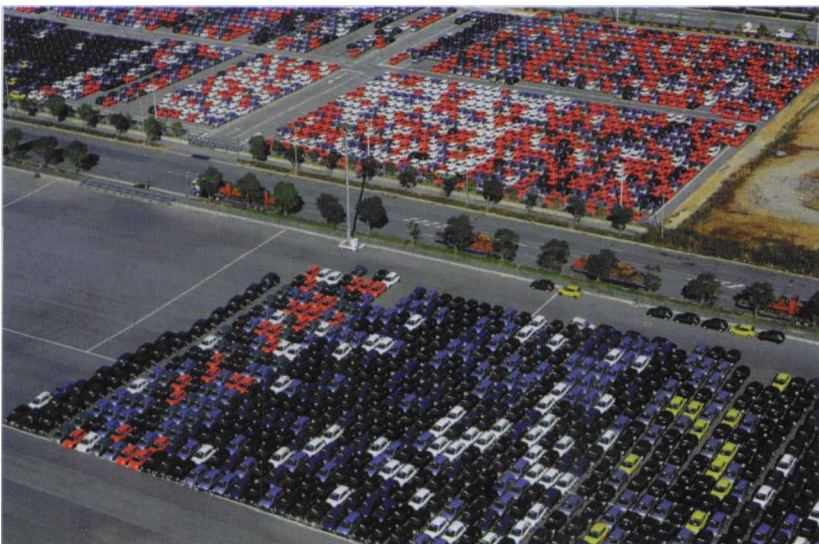
在现代社会里，一国参与经济全球化或区域一体化的目的是获取国家利益的最大化，对其参与形式的选择也要服从这一目标。中国发起并逐步实现与东盟的贸易自由化进程，也是力争在“双赢”的前提下，实现国家经济竞争力的提高。

综观当今世界，经济全球化

进程正在曲折中前进，在多边贸易谈判出现波折的时候，区域一体化已成为各国的现实选择，FTA固然不能代替WTO，但对于参与区域一体化的国家来说，从国家利益最大化出发，仍不失为一种次优的方案。这是看待各种区域一体化形式及在这一框架下相关贸易税收政策调整的出发点。

无论从历史还是现实上看，中国与东盟各国的联系都是密切的。从政治层面上看，为了给发展创造一个良好的周边环境，我国与东盟达成某种共识与形成一定机制是必要的；从经济层面上看，在我国成为WTO成员国的前前后后，东盟国家担心的是中国把投向东盟的外资拉走，而用大量的出口产品占据东盟市场，因此，在多边框架下同时寻求一种区域性经济贸易安排有其必要性；从全球竞争态势上看，由于各种历史与现实原因，近年来东南亚已经成为经济大国双边自由贸易协定战略的焦点，我国如果在此过程中先声夺人，则会处在一个相对有利的位置上。

正是从这些因素出发，我国从本世纪之初即开始了与东盟的双边贸易谈判，并采取了相当灵活的策略。例如，根据《中国——东盟全面经济合作框架》而实施的“早期收获”计划，在双边货物贸易协定签订之前，中国就率先向东盟开放农产品市场，削减了近600种农副产品的关税。同时双方将货物贸易协定与服务、投资分开谈判，最终达成



了货物贸易协议,并进入就服务与投资谈判的重要阶段。可以看出,正是从国家利益出发并基于双赢的考虑,我国在各国“争夺”东盟的双边自由贸易协议进程中,已经把握了优势,是目前惟一与东盟整体达成协议的国家。

但是,我们也应该看到,美国、日本、韩国、印度、澳大利亚、新西兰、欧盟等各国都在加速参与东南亚的双边自由贸易协定角逐,并力争后来居上,这对我国是一个挑战,也要求我国不断对现有的中国——东盟双边贸易自由化进程注入新的活力,力争在竞争中继续领先。

我们要考虑的第一个因素:在讨论中国——东盟贸易自由化进程中的税收政策调整时,必须服从、服务于中国选择中国——东盟贸易自由区这一区域一体化形式的大局,必须有利于国家利益的进一步获取,从而在多国博弈中处于领先地位。在自由贸易区成立之前,我国选择税收竞争手段来吸引外资,这是国家利益的需要,是运用国家经济主权的体现,而在我们步入区域贸易自由化后,从国家经济与政治决策需要的考虑,同样应该重新审视现有的与投资相关的税收政策。

我们要考虑的第二个因素:对当今世界税收竞争与协调总体态势的判断。众所周知,一国在经济全球化中获取国家利益最大化时,必须顺应世界潮流,必须符合国际惯例。那么在国际税收领域中的基本潮流是什么?简言之,就是国际税收竞争

客观存在而国际税收协调曲折前行这两者的共存,就是一个关于国际税收竞争与协调的辩证发展过程。

无论从理论还是实践上看,税收永远都是主权国家为了实现其职能、凭借政治权力、按照法律规定参与社会产品价值的再分配,强制无偿地取得财政收入的一种手段。在经济全球化背景下,我们必须辩证地看待新形势对主权国家税收制度及其相互联系的影响。一方面,税收的根本性质并没有发生变化,但另一方面,深受经济全球化下国家运作方式变化的影响,主权国家税收制度的运作也将发生深刻地变化。其中最明显的就是以下两个相互联系的表现形式:

一是经济全球化下税收国际关系的基调主要体现为“主权与协调”这一对矛盾的辩证统一。这一判定的基本体现是:各国政府在一个相当长的时期内,仍然会把税收政策作为促进本国经济增长、实现再分配的重要工具,并将更加倚重税收工具的运用来谋求经济全球化的利益。与此同时,加强税收国际协作和协调,以减少税收政策的外部性影响和强化本国税收政策的有效性也将成为各国政府的共识。这一主权与协调并存的进程有许多基本特点,如国家之间的税收协调在不断加强,这里包括税收信息互换与税收征管合作等;再如,各国税制存在着一种不断趋同的走势,这是生产要素国际流动的必然要求;最后,区域税收一体化形式的逐步出现与发展,

也是主权与协调并存的体现。

二是在主权与协调对立统一的制约下,国际税收竞争与协调作为这对矛盾的外在表现,已经成为各国税收联系的主要形式。简单地说,国际税收竞争指的是主权国家通过减税和利用各种税收优惠政策等常规方式或采用避税港等特殊形式来吸引其他国家流动性税基的一种行为,而国际税收协调指的是面对国际税收竞争存在的现实,主权国家之间采用各种不同类型的方式来约束国际税收竞争的一种规范与现象。笔者认为,从总体上看,我们应该辩证地看待国际税收竞争及其协调问题,坚持国际税收的辩证观:一方面,必须充分认识国际税收竞争是经济全球化下国际税收关系的一种必然,而且适度的税收竞争本质上并无害;另一方面,国际税收竞争必须适度,超过了这一个“度”,轻则会扭曲主权国家的税制及其正常的相互联系,重则会阻碍经济全球化进程。

因此,从国际税收竞争这一辩证观出发,国际税收竞争作为经济全球化下国际税收关系的阶段性表现形式,必须坚持走“税收竞争—税收协调”之路,从而有利于经济全球化的发展,有利于现代国际税收关系的发展。必须坚持辩证地看待税收竞争与协调问题。税收协调并不是税收竞争的对立面,相反,税收协调的进行是为了保证税收竞争积极作用的发挥,约束其负面影响。对税收竞争予以适当的协调正是体现了经济全球化要求和

维护各国国家利益的结合。笔者认为,对国际税收竞争与协调的这种认识,不但在多边贸易自由化的框架下必须坚持,而且在区域经济一体化进程中也要有所体现。

### 三、中国——东盟对外资的税收竞争及其影响:现状分析

从以上基点出发,我们看待中国——东盟自由贸易区内我国税收竞争政策可能的调整,首先应该对自由贸易区前后双方在吸引外资税收政策方面的情况做历史的分析。

总体上看,在过去相当一段时期内,中国和东盟国家在吸引外资方面存在一定的竞争,甚至还存在一定程度的外资转移,主要是从东盟国家转移到中国。事实表明,我国运用税收手段吸引外资有一定的效果,但情况在不断地发生变化。

在20世纪80年代后期到90年代初期,亚洲吸引的外国直接投资约有一半进入东盟地区,而进入中国的不足1/4,而到90年代中期,中国与东盟吸引外国直接投资的地位刚好对调。20世纪80年代后期到90年代初期,外资投向的目标是寻求低成本生产地区,中国丰富的劳动力对外资有较大的吸引力,但东盟一些国家的劳动力成本也很低,这样就使中国与东盟在对外资的吸引程度上,两者的差距并不是很大。20世纪90年代以后,外资目标逐步偏重当地市场,中国对外资的吸引力就逐步明显地大

于东盟。在这一阶段中,中国吸引的外资主要来自欧美跨国公司,产品以占领国内市场为主,是一种市场导向型投资,这类长期投资更注重经济和政治的稳定性,以及充足的有技能的劳动力供应和巨大的市场规模。理论与实践都表明,在这类投资的区位决策中,税收优惠因素并不起决定作用。东盟国家由于市场还处于分隔状态,规模小,相比较而言,进入东盟的外资更看重其资源和成本优势,税收优惠政策还会有较大的空间。

由于中国和东盟吸引外资的主体不完全一样,中国吸引的外资逐渐倾向于市场导向型,而东盟总体偏重于资源导向型。在这种背景下,税收竞争一般并不会导致双方外资大规模的转移,过度使用外资税收优惠政策只会导致财政收入的流失。同时就我国而言,加入WTO后正在努力建立一个对内外资一视同仁的税收制度与政策,内外资企业所得税合并的步伐不断加快,以利于市场经济外部竞争环境的实现,因此对外资的税收优惠也应始终有一定的把握。

我们也应看到,目前我国国内还存在一些从事出口加工等劳动密集型企业,这种资源导向型投资受税收优惠政策的影响相对比较明显。中国和东盟国家都是发展中国家,在投资环境等方面有一定的相似性,因此,优惠的税收政策可能仍会吸引到更多的外资。但是从动态上看,看待税收优惠政策的作用,一方面应该放在包括自由贸易区在



内的新背景下综合考察,另一方面,税收优惠竞争如果超出一定的“度”,将会扭曲资本的流动,并导致资源利用效率的损失和整体福利的下降。

### 四、中国——东盟自由贸易区税收政策的调整:进一步的考察

随着中国——东盟自由贸易区的逐步建成,中国与东盟之间将废除关税和数量限制,“早期收获”产品和正常产品关税最终都将降至零,只有少数敏感产品最终关税保持较低水平,区域内各成员国间的商品基本可以自由流动,且每个成员国仍保持自己对非成员国的贸易壁垒。也就是说,中国和东盟国家将形成一个巨大的内部货物市场。因此,外国(区外)企业在对中国——东盟自由贸易区内成员国的投资选择时将更多地考虑成本因素。随着区域内各成员国投资环境的改善,影响资本流动的其他因素作用将逐步减小,相比较而

言,税收因素对这些跨国资本决策的影响有所强化。从另一个角度讲,随着区域经济一体化的逐步形成,边境税的作用在降低,而国内税的作用在不断提高。因此,在中国——东盟自由贸易区逐步建成后,国内税作为主权国家调控经济的主要政策工具,其对资本流动的影响将变得更加显著。

理论上,中国——东盟自由贸易区的建成对资本流动可能产生投资创造与投资转移这两种效应,可能包括区内对区内、区外对区内的各种投资创造与转移形式,对这类影响大小的判断需要长期跟踪,要进行大量的实证分析。从总体上说,由于共同货物市场的形成,税收会成为资本投资(包括区内外资本)考虑的一个重要成本因素,税收会对资本(特别是具有转移性质的资本)在区内成员国间的流动产生影响,但对于税收与资本流动(流向)的确切关系,需要加强分类研究。

在中国——东盟自由贸易区建立之后,从国际税收竞争辩证观的角度看问题,主权国家税收政策的运用仍然首先是一国自主决定的事,可以预见,在税收对跨国资本决策作用可能上升时,各国都不会完全放弃对税收竞争工具的运用。一方面,中国和东盟国家之间的适度税收竞争将使得区内整体税负降低,可能削减税收的额外负担,减少由于各国税制差异对资本流动和资源配置带来的扭曲影响,使得投资人可以自主地做出在不同

国家进行投资的选择,这有利于资源在区内的优化配置,提高资本的使用效率。同时税收优惠的适度竞争也有利于吸引区外资本的流入,增加区内就业,促进各成员国的经济增长。但从另一方面看,如果各成员国为了争夺资本,无限制地使用税收优惠政策甚至是形成恶性税收竞争,将导致资本过分受制于税收导向选择,资源配置效率会受到损害。中国——东盟自由贸易区内如果出现这样的情况,就会在一定程度上背离双边进行贸易自由化的初衷,加之如果成员国在税收政策方面缺乏交流和协调,则可能造成区内投资环境的恶化,最终不利于区内经济的可持续发展。对此,各成员国都应从区域经济发展的角度和国际税收竞争与协调的角度来看待,和在其他领域一样,双方在税收领域中应该坚持“竞争性合作”与“协调性竞争”等理念,按照“关税协调→间接税协调→直接税协调”这一通常的实施顺序,加强税收的合作与协调,这是双方共赢互利的前提,也是共同利益所在。

最后还必须强调一点。如前所述,中国——东盟自由贸易区是在各大国参与对东南亚双边自由贸易协定角逐的背景下建立与发展的,从国家利益出发,我们还应当不断对中国——东盟自由贸易区的发展注入新的活力,这是我们进行税收竞争政策调整时必须重点考虑的因素。当前,我国对东盟的深度谈判正围绕最敏感的服务与投资领域进

行。在投资领域,东盟国家普遍要求获得国民待遇,包括税收与非税收在内的各种待遇。在内外资企业所得税合并还没有最后到位前,我国对外资的税收政策总体上比对内资要优惠,东盟方面抱怨较多的是在市场准入、投资范围、持股比例、管理程序等方面的次国民待遇问题,而这些问题的解决必然涉及许多国内法律法规的修改,调整面较大。因此,一旦统一的企业所得税出台,对外资的税收优惠减少较多时,关于国民待遇谈判的总体难度就会更大。笔者对此认为,应该站在国家利益的高度上,全面综合地考虑税收与非税收调整问题。如果我们在非税收领域中一时难于消除许多次国民待遇问题,则在税收方面可以采取一些灵活的措施,适当保留对东盟资本的税收优惠政策,适当降低我国在吸引区外资本的税收竞争强度,寻求一个次优但有助于国家利益最大化的结果。■

#### 参考文献:

- (1) 邓力平《国际税收学》,清华大学出版社2005年版。
- (2) 邓力平《关于东亚国家间接税协调的几点看法》,《涉外税务》2003年第12期。
- (3) 邓力平、陈涛《国际税收竞争研究》,中国财政经济出版社2004年版。
- (4) 李本贵《“10+3”成员国直接税协调的研究》,《涉外税务》2003年第12期。
- (5) 楼奕等《FTA争夺东南亚》,《财经》2006年第21期。
- (6) 国家税务总局税收科学研究所《外国税制概览》,中国税务出版社2003年版。

责任编辑:韩霖