

韩霖 著

国际税收竞争的 效应、策略分析： 结合我国国情的研究



**The Effects and Strategies of
International Tax Competition:**
A Study Combined with Chinese Practice



经济科学出版社
Economic Science Press

国际税收竞争的效应、策略 分析：结合我国国情的研究

**The Effects and Strategies of International Tax
Competition: A Study Combined with
Chinese Practice**

韩 霖 著

经济科学出版社

责任编辑：吕 萍 王晨明

责任校对：董蔚挺

版式设计：代小卫

技术编辑：潘泽新

**国际税收竞争的效应、策略分析：
结合我国国情的研究**

韩 霖 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

汉德鼎印刷厂印刷

华丰装订厂装订

880 × 1230 32 开 8 印张 210000 字

2006 年 12 月第一版 2006 年 12 月第一次印刷

印数：0001 - 4000 册

ISBN 7 - 5058 - 5971 - 4/F · 5232 定价：15.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

序

得悉韩霖同志的博士论文《国际税收竞争的效应、策略分析：结合我国国情的研究》经过修改，即将由经济科学出版社出版，我作为她的博士生导师甚感欣慰，特援笔作序，以示祝贺。

到2006年的12月份，中国加入世界贸易组织已经满五年了。经过这五年的过渡期，我们更深层次地融入到全球市场之中，既尝到了其中的甜头，如这些年来我国经济有了快速增长，已上升为世界第四大经济体，同时也遇到了不少的挑战，如中国企业面对的众多的反倾销诉讼和摩擦。但不管怎样，经济全球化、共同市场已经成为我们制定宏观经济政策（包括税收政策）、设计制度（包括税收制度）的重要外部变量。在新一轮的中国税制改革中，我们所应考虑，不仅仅是中国国内现实情况，还应包括世界各国税制改革变化的趋势，以及这种趋势背后体现的国际税收竞争加剧所带来的压力。因此，对于经济全球化、国际税收竞争与税收制度、政策间的关系，前者会对后者产生怎样的效应与影响，后者应该怎样选择以适应前者的要求，进而实现经济发展、国民福利增加的目标，都是亟待解决的问题。韩霖同志的这部书稿就是适时解决这些难题的破冰之作，该书的主要特点如下：

一、选题的前瞻性与现实意义

国际税收竞争问题在国际税收科研领域也称得上是一个较为前沿的课题。中国对该问题的关注始于1998年经合组织关于《有害税收竞争》报告的发布，因此国内财税学界对该问题研究的落脚点一开始就放在了国际税收竞争的效应方面，即国际税收竞争这种

由经济全球化带来的现象，它是有害的，还是有利的，它对效率、公平原则的实现会产生怎样的影响，对一国经济发展、制度构建会产生怎样的效应；如果说其利益与弊端并存的话，那么主权国家选择开展国际税收竞争是否存在一个最优战略、策略问题，以及在竞争力度上是否有个合适的“度”等问题，这些问题都是既有前瞻性又具有现实意义的问题，而这些问题在本书中都得到了较为详尽的分析与解释，其中有许多观点值得一看。如作者对“竞争与协调对立”观点的颠覆，通过对“税收”与“竞争”二词关系的解析对税收竞争所作的定义与分类等等。

研究国际税收竞争问题，对我国的现实意义在于：第一，对我国改革开放以来的税收优惠政策给予正确评价。我国改革开放之初，即对外商实行了优惠的税收政策，实际上进行了主动的税收竞争，对引进外资、增强我国的经济实力发挥了重要作用。截至2006年底，全国累计共批准外资企业56.8万户，实际使用外资6454亿美元，中国自1993年成为吸收外国直接投资最多的发展中国家，2003年超过美国成为全球吸收外资最多的国家。据测算，改革开放20多年来，中国GDP年均9.7%的增长速度中，大约有2.7个百分点来自利用外资的贡献，也就是说对中国经济增长的贡献率接近30%。2005年外资企业销售收入达77024亿元，占全国总量的37.5%，缴纳各类税款6391亿元，占全国税收总量的20.7%。这些成绩是多种因素共同作用的结果，税收优惠只是其中的一个因素，那么税收的作用究竟有多大，现在这种作用是否发生了变化，这些尚缺乏实际的考量，而作者在书中，对这些问题作了深入的分析。第二，为我国的税制改革和优化提供重要依据。税收是一个国家的主权，实行什么样的税制由各个国家自主决定。但是，在经济全球化的今天，在国际税收竞争的背景下，税收政策在国际上具有波及效应。例如，进入新世纪，随着经济全球化和新经济的发展，各国纷纷推出了新的减税计划和方案，形成了新一轮世界性的减税浪潮，各国减税的主要目的在于促进经济结构调整和经

济持续增长,提高本国企业的国际竞争力。国际间税收竞争的加剧使各国减税政策相互影响。这种情况是我国在新一轮税制改革中不能不予以考虑的。正如作者在书中指出的:“国际税收竞争问题是开放经济和经济全球化下出现的新问题,不弄清这个问题,则无从在我国今后的税制改革中将开放经济、经济全球化的视角纳入进来,也就不能进行成功的税制改革。”第三,确定我国在国际税收竞争中的地位和作用,以及应采取的战略与策略。

二、注重在继承中创新

作者在第1部分中详细回顾和总结了前人在国际税收竞争方面的研究成果,奠定了本书研究的理论基础,而以后各部分则时时处处揉进个人独特的思考,注重站在前人的肩膀上再提高一步。本书中的独立见解和创新主要体现在以下几个方面:

第一,提出了一些新的概念,并对之进行了具体分析和演绎。例如,在第2部分中,根据主体态度的不同将国际税收竞争分为主动性竞争与无意识竞争两种,指出“主动的税收竞争是指一个国家或地区主动运用包括税收手段在内的各种手段吸引流动性要素流入的行为;无意识的税收竞争是指由于要素的跨界流动造成的一国或一地区税收政策对他国或他地区税基的外部性”。并根据竞争手段与竞争对象狭义与广义理解的不同将主动性竞争分为四类。在第3部分和第4部分中则对主动国际税收竞争与资本流动的关系和无意识税收竞争的效应问题进行了多角度的深入分析,这构成了本书的主要内容。又如,在第5部分关于税收制度设计问题时提出“税制比较竞争力”的概念。税制竞争力就是税制吸引国际经济资源和促进国内企业和产品参与国际竞争的能力。作者认为,“更能说明问题的应该是一国税制的比较竞争力概念。即一国税制竞争力不是抽象的,而是与其他国家比较中体现出来的。这里可供比较的他国,一方面是与本国进行国际税收竞争的对手国,另一方面是本国的主要资本来源国。”税收比较竞争力是个复杂的概念,作者运用定性和定量两类指标,从多方面进行了系统深入的分析,使读者

更易把握这一概念的内涵。

第二，得出了一些重要的新结论。例如，在第4部分对国际税收竞争战略的研究中，设计了“鹰战略”和“鸽战略”的一期与多期博弈模型，得出了税收竞争在长期重复博弈中会导致“自然合作”的结论。又如，在最后一部分，对我国改革开放以来制定的税收优惠政策的有效性进行了实证研究，得出了税收优惠政策有效性逐步下降的结论，填补了这方面研究的空白。据书中的测算，每亿元涉外税收优惠额引进外资数量在逐年减少，从1992年的397亿元下降到2004年的13亿元。这一事实，为内外资企业所得税“两法合并”不会导致外资流入的剧减，提供了有力的根据和佐证。再如，第3部分在分析国际税收竞争有效性的问题时，借鉴马斯顿对宏观税负水平与一国经济增长率关系的研究方法，对各国名义税率与FDI流量间的关系进行了实证研究，在控制其他变量的基础上，得出了名义税率与FDI流量负相关的结论，从而把对这一问题的研究引向深入。

第三，研究思路的创新。如在分析国际税收竞争有效性问题时，将税收因素分为名义税率、税基、税收优惠、税收管理水平等各个方面，分别考察其对吸引外国直接投资、间接投资的有效性，并注重对其他影响变量的引入，这属于研究思路的创新。

三、研究的目的在于应用

理论研究的目的是为了指导实践，解决中国的现实问题。该书的题目就表明，要结合我国的国情来研究国际税收竞争的效应与策略问题。对我国现实的研究集中在最后一部分，该部分的篇幅大约占了全书的近1/3，可以说是浓墨重彩。该部分在介绍和评述改革开放以来我国面对经济全球化的外部环境在税收方面采取主动税收竞争的各种措施的基础上，对这种税收竞争的有效性进行了较为翔实的分析，尤其是对现有税收优惠措施的有效性进行了分析。研究表明，我国虽然成功地进行了国际税收竞争，吸引了大量的外国直接投资，但由于目前引资环境、引资类型等的变化，这种有效性

(引资效果)正在逐步下降。同时,书中还量化分析了税收竞争对我国税收收入、宏观税负水平、税制结构、要素税负结构、税收征管、税收主权和财政支出结构等方面的效应。作者根据国际税收竞争对我国的积极意义和我国是发展中大国的定位,认为我国应采取“积极、适度竞争,理性、必要协调”的战略,提出了我国最优的竞争策略、方式和手段,对当前我国的税制改革和设计提出了改进建议。应该说,作者在研究这些问题时,不乏真知灼见,所提建议对实践有参考价值。

总之,本书对国际税收竞争的效应与战略问题做了具有开拓性的探索与研究。当然,鉴于该选题的前沿性与复杂性,需要作者融汇其他先进方法作进一步的研究。期待着作者在税收科研领域取得更大的成绩。

安体富

2006年11月8日

于北京世纪城

摘 要

20 世纪 80 年代以来,随着经济全球化的深入发展,资本、劳动力、技术等跨国流动日趋频繁及容易,国与国之间在税收制度、政策上的相互联系、相互依赖、相互制约日益加强。因为包括资本、技术、劳动力在内的生产要素是一国重要的课税基础,其收益往往对应着某些税种的课税对象,而其拥有者则对应着相应税种的纳税人。因而这些要素的流动性必然会对一国税收收入、税制结构、税负结构、税收征管及税收主权等产生深刻的影响,同时一国也可能主动运用降税、税收优惠等税收手段吸引流动性要素的流入或防止其外流。如果它国对此的反应是采取同样或更甚的措施,则国际税收竞争就不可避免了。

当前,研究国际税收竞争问题恰逢其时。这是因为:其一,1978 年以来我国改革开放谋求发展的过程,伴随的是世界范围内各国管制进一步放松、各国国门进一步敞开、经济全球化逐步深化的过程。尤其是 2001 年我国加入世界贸易组织之后,则不管我们愿意与否,都被卷入了经济全球化的浪潮之中。国门的敞开,不仅带来了利益,也带来了风险和问题。因此,我们不仅需要研究适应市场经济体制的税制,还应研究适应开放经济乃至适应经济全球化这种新情况的税制。而国际税收竞争问题就是开放经济条件、经济全球化下出现的新问题,不弄清这个问题,则无从在我国今后的税制改革中将开放经济、经济全球化的视角纳入进来,也就不能进行成功的税制改革。其二,我国改革开放之初,即对外商实行了优惠的税收政策,实际上进行了主动的税收竞争。而且这种竞争对于吸

引外资流入起到了一定的作用，但这种作用究竟有多大，缺乏实证的考量。还有，在内外资企业所得税即将合并的今天，我们还能不能保留这些税收优惠措施，如果不能，我们应该采取怎样的措施达到既能吸引流动性生产要素、又不至于破坏本国企业的积极性、同时还不能引致他国的竞争性报复呢？这些都是需要进行切实思考和回答的问题。其三，我们关注国际税收竞争问题，是从欧盟和 OECD 发布关于恶性税收竞争的报告开始的，因此一开始研究的落脚点就是国际税收竞争的效应问题。但对于此问题，人们一般缺乏深入思考，多是直接引用欧盟和 OECD 的观点，讨论国际税收竞争的是与非，而忘记了欧盟和 OECD 虽然在理论上提的是世界效率、世界公平的字眼，实际上背后代表了发达国家的利益。将国际税收竞争与发展中国的现实联系起来，与我国的特殊国情联系起来，研究国际税收竞争的效率、公平效应究竟如何，以及如何在经济全球化的背景下分享国际税收竞争的好处，避免其害处，即趋其利、避其害，无疑具有相当强的理论意义和现实意义。其四，国际税收竞争问题的实质是经济全球化下政府与市场的关系问题，因此研究该问题对于正由计划经济向市场经济转轨的我国有着特殊的意义。其对于我们思考遏制财政支出扩张冲动、中央与地方关系、集权与分权利弊等基本问题同样有裨益。

国际税收竞争在国内是一个前沿研究课题，本书对它的研究也是初步、方向性的。本书研究的落脚点是为了分析经济全球化、国际税收竞争态势下我国所要采取的策略、手段及相应的制度设计，但政策如何取决于国际税收竞争对于吸引流动性要素的有效性如何，其对税收收入、公共支出、税制结构、税负结构、税收主权、税收征管等方面的效应如何，或统而言之，其效率、公平效应如何，以及该国的特殊国情。因此，本书的分析就要倒过来，先研究国际税收竞争的有效性、效应、战略与策略选择，最后才联系我国国情，得出有针对性的政策建议。本书的主要内容安排如下：第 1 章为导论。提出国际税收竞争研究的理论意义、现实意义，分析国

内外对此问题的研究现状,从国际税收竞争的概念、有效性、效应、策略与制度设计等几方面总结、评述了前人的研究成果及主要结论,表明本书的内容安排、研究思路、框架结构与研究方法,归纳本书的主要创新点与尚待进一步研究或解决的问题。第2章是对税收竞争、国际税收竞争内涵与外延的认识。首先分析了税收竞争及国际税收竞争产生的外部、内部条件,理清了国际税收竞争发生的逻辑线索,其次对税收竞争、国际税收竞争的概念、分类、特征进行了重新梳理,最后回溯了从国内税收竞争到国际税收竞争,以及国际税收竞争本身从发生到发展到进一步深化的历史过程。第3章分析主动性国际税收竞争的有效性。因篇幅所限,本章主要研究吸引流动性资本的国际税收竞争。首先将流动性资本分为外国直接投资和外国间接投资两种。其次从税率、税基、税收优惠、税收管理水平等各方面实证分析了其与外国直接投资规模的相关性,然后将外国直接投资细分为不同类别,分析税收因素与 Its 关系,最后分析了税收因素影响外国间接投资的渠道。第4章研究无意识国际税收竞争的效应问题。首先对国际税收竞争的效率与公平效应进行了理论与实证的分析,其次以欧盟国家为例,分析了国际税收竞争对各国税收收入与宏观税负水平、公共支出水平及结构、税制结构、税负结构、税收管理、税收主权等各方面的影响,切实说明了国际税收竞争效应在实际中的表现。第5章分析主权国家进行国际税收竞争的战略、策略选择及制度设计。本章超越了竞争与协调(或合作)相对立的观点,以一个博弈论模型的构建得出了竞争在长期重复博弈下会导致“自然合作”的结论;进而探讨了竞争战略下最优策略选择所需考虑的主要因素,比较了不同竞争方式与手段的优劣差异,以供不同国情的国家相机抉择;最后提出了税制相对比较竞争力的概念,并重点分析了宏观税负水平、公司所得税税率水平、税收优惠、财政分权等几个方面的设计问题。第6章是结合中国实际的分析。首先,简要介绍了改革开放以来我国面对经济全球化的外部环境在税收方面采取的措施,指出我国事实上进行了

主动的税收竞争，并且这种税收竞争从目前来看，其有利的一面超过了有害的一面。其次，对这种税收竞争的有效性进行了实证分析，尤其是对现有税收优惠措施有效性的分析表明，我国虽然成功进行了国际税收竞争，吸引了大量的外国直接投资，但由于引资环境、引资类型等的变化，这种有效性（引资效果）正在逐步下降。再次，量化分析了税收竞争对我国税收收入、宏观税负水平、税制结构、要素税负结构、税收征管、税收主权、财政支出结构等方面的效应。最后，依据国际税收竞争对我国的积极意义、我国是发展中大国的战略定位，认为我国应该采取“积极、适度竞争，理性、必要协调”的战略；并将世界其他国家按照其与我国资本输入关系的不同，分为我国的资本来源国和竞争对手国，通过对它们相关做法的评述，得出我国最优的竞争策略、方式和手段；对照我国目前税收制度、政策中存在的适应性及非最优化设计等问题，在对我国引资政策、税收竞争目标深入思考的基础上，针对当前税收制度设计与税收竞争相关的几个热点、重点问题，如宏观税负水平、内外资企业所得税合并、税收优惠政策、财政分权体制与国内税收竞争的规范等，提出了具体的改进建议。

本书的主要创新之处在于：其一，创造性地根据主体态度不同将国际税收竞争分为主动性竞争与无意识竞争两种，并根据竞争手段和竞争对象的不同组合将主动性税收竞争分为四类。同时以OECD国家税制改革情况为例，对国际税收竞争产生、发展、深化的三阶段历史过程进行了实际描述。其二，在分析主动税收竞争有效性的问题中，借鉴马斯顿对宏观税负水平与一国经济增长率关系的研究方法，对各国名义税率与FDI流量间的关系进行了实证研究，得出了有力的结论，这属于研究方法的创新；同时在分析有效性时将税收因素分为名义税率、税基、税收优惠、税收管理水平等各个方面，分别考察其对吸引外国直接投资的有效性，这属于研究思路的创新。其三，在对无意识国际税收竞争效应的分析中，不仅开创性地从公共部门扭曲、私人部门扭曲两个方面研究了国际税收

竞争的效率效应，而且以欧盟国家为例实证地分析了国际税收竞争的效应究竟如何。其四，在对国际税收竞争战略的研究中，设计了“鹰战略”和“鸽战略”的一期与多期博弈模型，提出了税收竞争在长期重复博弈中会导致“自然合作”的观点；在对国际税收竞争最优策略分析中，提出了若干影响最优策略选择的因素；在对税收制度设计的分析中，提出了相对竞争力的概念，并将其具体落实在几个重点问题的设计方面。其五，开创性地对我国税收竞争措施的有效性进行了分析，得出了我国某些税收竞争措施（具体指税收优惠）有效性逐步下降的结论；对税收竞争对我国税收收入、税收制度、税负结构等方面的效应进行了实证分析；按照与我国税收竞争关系的不同，将世界其他重要国家分为我国的资本来源国与竞争对手国，分析它们的竞争战略、策略与做法，为我国的税制改革与竞争战略、策略选择提供基础与借鉴；最后针对我国当前税制存在的不足和问题，提出了中肯的政策建议。本书的不足之处主要在于对博弈论等理论应用的不到位。因为国际税收竞争问题本质上是一个各国税收政策的相互依赖性问题，其相互依赖性的根源在于要素的跨国流动性，这样最直接、最有力的研究工具就是博弈论。可以将国际税收竞争构造成一个三重博弈模型（国家与国家间的博弈，各国分别与跨国公司间的博弈），并按博弈主体、博弈规则、博弈策略、博弈均衡等各章节进行分析，相信可以得出更有新意、有说服力的结论。但由于笔者在此方面的欠缺，因此对许多问题的分析只能停留在现有高度，不能深入下去，有待日后通过学习进一步提高。

Abstract

Economic globalization is knitting separate national economies into a single world economy. That is occurring as a result of rising trade and investment flows, greater labor mobility, and rapid transfers of technology. As economic integration increases, the sensitivity of investment and location decisions increases. Countries feel pressure to reduce tax rates to avoid driving away their tax bases. This in turn, increases international tax competition.

The study of international tax competition has profound meanings for China. First, after China adopted the reform and opening – up policy in 1979 and especially after its entry into WTO in 2001, China has to face a more and more integrated world economy. International tax competition is a new issue brought up by economic globalization, and the study about this issue will help us construct an optimal tax system against the back-drop of globalization. Second, it will help us answer the following questions such as the effectiveness of tax preferences stipulated in the past, how to deal with tax preferences concerning foreign investments in the proceeds of incorporation of two sets of enterprise income tax, and etc. Third, the interest of international tax competition starts with topics about harmful tax competition suggested by OECD and the Europe Union. But their opinions unavoidably are on behalf of interests of developed countries. Thus, the effects of international tax competition should be further studied based on the facts that China is the biggest developing

countries in the world. Finally, international tax competition involves the relationship between market and government. The study about it helps us solve such problems as how to control the expanding impetus of local governments in transitional periods from plan economy to market economy.

The arrangement of this book is as follows.

Chapter one focus on the background of this research, its theoretical and practical meanings for China and main conclusions drawn by foreign and domestic literatures in this field. The framework, analytical methods, innovations and shortcomings can also be found in this chapter.

Chapter two is about the connotation and extension of tax competition and international tax competition. First it analyzes external and internal prerequisites of tax competition and international tax competition. The external prerequisite of tax competition is the mobility of production factors across borders and the internal prerequisite is fiscal federalism. The external prerequisite of international tax competition is the mobility of production factors across national borders and the internal prerequisite is independent taxing power. Second, based on the attitudes of competitors, the author distinguishes international tax competition into active competition and unconscious competition. Furthermore, based on objects and methods of competition, active tax competition is classified into four categories. Finally, it depicts the history of international tax competition with the examples of tax reforms of OECD countries.

Chapter three is about the effectiveness of active tax competition. The effectiveness of international tax competition refers to the fact whether tax competition can attract mobile production factors. As far as mobile capital is concerned, it can be divided into foreign direct investment (FDI) and foreign portfolio investment (FPI). Tax factors can be divided into tax rate, tax base, tax preferences and tax management. This

chapter studies the correlations between tax factors and mobile capital and draws several significant conclusions. Tax factors are indeed effective in attracting mobile capital and the effectiveness is becoming more and more significant as the mobility of factors increases and other non – tax factors converge.

Chapter four studies the effects of international tax competition. The efficiency effect of international tax competition can be analyzed in two aspects. That is, whether it can help to alleviate the inefficiencies in public sectors and private sectors. The equity effect can also be considered from two aspects, tax burden and redistributive policies. Theoretical and positive literatures show that the effects of international tax competition are two – folded. Moreover, this chapter analyzes the effects of international tax competition on tax revenue, macro tax burden, tax structure, tax management in the Europe Union.

Chapter five analyzes strategies of international tax competition and related system designs. This chapter argues that tax competition and tax harmonization or tax coordination are not totally contradictory. Then proposes a game model with eagle strategy and dove strategy and concludes that in a repeated game tax competition will result in natural harmonization or coordination. If one country chooses to adopt competition strategy, its optimal method depends on its size, initial tax burden, tax rates and etc. Related policy suggestions involve macro tax burden, corporate income tax rate, tax preferences and tax sharing system.

Chapter six is a study combined with Chinese practice. First, after introducing fiscal measures taken by Chinese government since 1980s, this chapter argues that we have taken active competition strategy in the past. Second, the effectiveness of tax competition of China is analyzed. Quantitative study shows that the effectiveness of some tax competition measures, especially tax preferences, is decreasing. Third, impacts of

international tax competition on tax burden, tax system, tax structure, tax management and so on are considered. Fourth, based on the positive meanings of tax competition for our country and the orientation that China is the biggest developing countries in the world, our optimal strategy is “active but proper competition, rational and necessary harmonization”. Lastly, tax system in China should be further reformed to increase its competitiveness, especially in such fields as macro tax burden, incorporation of two sets of enterprise income tax, tax preferences and tax sharing system.

The innovations of this book are: First, it distinguishes international tax competition into active competition and unconscious competition according to the attitudes of its competitors. Second, it studies the correlations between tax factors including tax rate, tax base, tax preference and tax management and foreign direct investment. Third, it analyzes the effects of international tax competition on tax revenue, tax burden, tax structure and so on. Fourth, it proposes a game model with eagle strategy and dove strategy and concludes that in a repeated game tax competition will result in natural harmonization or coordination. Finally, it analyzes the effectiveness of tax measures taken by Chinese government since 1980s. The study on effects and optimal strategy of international tax competition of China is also innovative. The main shortcoming of this book lies in insufficient use of game theory.