

国际经济中的

税收理论与政策

董勤发

杨丹芳 著

云南人民出版社

0.42

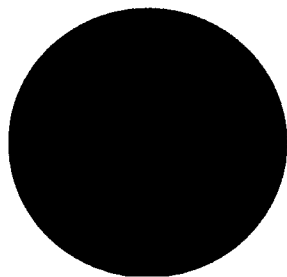
2

ORY AND POLICY FOR TAXATION
N INTERNATIONAL ECONOMY

国际经济中的 税收理论与政策

董勤发 杨丹芳 著

云南人民出版社



图书在版编目 (CIP) 数据

国际经济中的税收理论与政策 / 董勤发, 杨丹芳著.
昆明: 云南人民出版社, 2005.11

ISBN 7-222-04560-0

I. 国... II. ①董...②杨... III. ①国际税收—税收理论②国际税收—财政政策 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 120743 号

责任编辑: 杨云宝 杨 柳

装帧设计: 西 里

责任印制: 刘伟能

书 名	国际经济中的税收理论与政策
作 者	董勤发 杨丹芳 著
出版	云南人民出版社
发行	云南人民出版社
社 址	昆明市环城西路 609 号
邮 编	650034
网 址	ynrm.peoplespace.net
E-mail	rmszbs@public.km.yn.cn
开 本	850×1168 1/32
印 张	4.25
字 数	110 千
版 次	2005 年 11 月第 1 版第 1 次印刷
排 版	昆明汉慧经贸有限公司
印 刷	云南福保东陆印刷股份公司
书 号	ISBN 7-222-04560-0
定 价	10.00 元

尊敬的读者: 若你购买的我社图书存在印装质量问题, 请与我社发行部联系调换。

电话: (0871) 4194864 4191604 4107628 (邮购)

前言

本书针对我国社会主义市场经济是在传统计划经济基础上产生和发展起来的实际情况，选择从传统计划经济中的隐性税收谈起，指出过去国际经济交往中所采用的价格平准机制与双重、多重汇率等手段是一种隐性的税收（或隐性的负税收），并且认为市场取向的经济改革将使我国国际经济交往中的隐性税收显性化，而这种从隐性税收到显性税收的转变意味着税收在国际经济交往中作用的增强。一方面，就国际间商品贸易而言，首先，关税改变了其以往无所作为的情况，而开始扮演其本来应有的角色，但对关税的运用会受到“世界贸易组织”有关原则与协定的约束。随着关税的削减与非关税壁垒的废除，非关税类的贸易品税收会日益显示出它的“英雄本色”，开始对国际间的商品贸易产生一定的影响，使之有可能像关税一样偏离比较利益的原则，从而影响到国际间商品贸易的有效开展。为了使国际间商品贸易尽可能按照比较利益的原则来进行，就需要研究国际间商品贸易中的税收理论与政策问题。另一方面，从利用外资的情况来看，传统公有制经济对外资的消极排斥，致使国际间资本流动中的税收问题不会被人们所重视，因而，这方面的研究也成为税收理论与政策上的一个空白。然而，党的十一届三中全会以来改革开放的春风改变了我们对外资的态度，从原来的消极排斥转变为积极利用，如今外国私人资本已在我们的国民经济中占有一定的地位，与之相关的税收理论与政策方面的研究自然应该成为国际经济中税收理论与政策研究的一个重要组成部分。

本书关于国际经济中税收理论与政策的研究，立足国际经济中税收的效率与公平两大准则，涉及到国际经济中税收问题所包含的几个关系：一是国际经济中征税人与纳税人之间的税收征纳关系；二是国际经济中征税人与征税人之间的税收协调关系；三是国际经济中纳税人与纳税人之间的税收平衡关系。伴随着我国加入世界贸易组织，我们对国际经济中这些税收关系的处理将面临新的挑战，也给我们进一步与国际接轨、更好地规范国际经济中的税收关系提供了难得的机遇。在挑战与机遇面前，我们应该认真思考、加紧研究，更好地处理和规范国际经济中的各类税收关系，促进国际经济健康有序地发展。

尽管平时我们的工作都很忙，但是国际经济中税收理论与政策的研究，一直像一块磁铁一样吸引着我们，使我们挤出时间、腾出精力来关注、思考并研究这一问题，使我们在新的世纪能够向广大读者奉献这本书，展示这本虽然粗糙但却独特的学术著作。

本书的面世，虽有我们的兴趣使然，但也与国内这方面的同类研究几乎处于空白状态有关，更离不开上海财经大学曹立赢教授、王传曾教授、周邠研究员、席克正教授、葛惟熹教授和杨君昌教授等人的鼓励与鞭策，在此特表谢意，并对已故的两位教授表示深切的怀念。同时，还要感谢的是云南出版集团公司董事长汤汉清、云南人民出版社社会科学编辑部主任杨云宝编审以及云南省财政厅的袁国书处长等人的热情帮助，正是他们的帮助，这本学术专著才能够呈现在广大读者面前。然而，由于时间与精力的关系以及我们知识背景与理论水平的限制，书中可能还有不少不尽如人意的地方，欢迎读者批评指正。当然，书中的任何问题，概由我们自己负责。

董勤发 杨丹芳

2005年“五一”国际劳动节于上海浦东新区

目录



1. 引言：从传统计划经济中的隐性税收谈起	1
1.1 传统计划经济中的对外经济交往	1
1.2 对外经济交往中的隐性税收：价格平准机制与双重、 多重汇率	4
1.3 市场取向改革中税收运行机制的变化：从隐性税收到 显性税收	8
1.4 国际经济中税收研究的基本课题	11
2. 国际贸易中税收影响的经济分析	13
2.1 国际贸易的商品课税类型	13
2.2 关税影响的经济分析	15
2.3 出产地税与目的地税影响的经济分析	25
3. 国际贸易中税收协调的经济分析	31
3.1 国际贸易中税收协调的图形分析	31
3.2 国际贸易中税收协调的进一步分析	39
3.3 国际贸易中的税收协调：中国的出口退税问题	52
4. 区域性经济一体化中商品课税的经济分析	65
4.1 关税同盟	66
4.2 税收同盟	70

5. 国际资本流动中税收征课的理论依据	75
5.1 政府税收不介入国际资本流动的简单情形	76
5.2 国际资本流动中税收征课的理论依据	78
6. 国际资本流动的税收效率理论与政策	85
6.1 免除国际重复课税的理论与方法	86
6.2 世界效率论	91
6.3 国家效率论	96
6.4 现代新思维：从税收效率到财政效率	97
6.5 国际资本流动的税收政策的设计：效率观点	101
6.6 国际资本流动的税收政策的设计：从效率方面的 进一步论述	107
7. 国际资本流动的税收公平理论与政策	111
7.1 税收的人际公平理论与政策	112
7.2 税收的国家间公平理论与政策	114
7.3 来源国税率确定的理论分析：收入最大化还是 福利最大化？	119
主要参考书目	127

1. 引言:从传统计划经济中的 隐性税收谈起

1.1 传统计划经济中的对外经济交往

在传统的计划经济中，我国的对外经济交往是极其有限的。无论在国际间商品贸易方面，还是在国际间资本流动领域，传统经济中的对外经济交往都表现出不同于现代市场经济中的方式。

首先，就国际间商品贸易而言，在现代市场经济中，当我们在进行理论分析与研究的时候，通常总是从理想的简单情形开始，并且认为国际贸易的决定是依据比较利益原则的。在比较利益原则下，国际贸易的参与者将寻求最大利润，并对外国和本国产品的相对成本和价格加以比较，而且，在一定的汇率下，如果国外的商品价格较低，就会进口，其他商品则在本国生产。比较利益原则的基本含义，就是国际的自由贸易将对贸易伙伴双方有利，因为各方都能以较低的成本去生产其具有成本优势的商品。这种方式使得有关的贸易伙伴能以较低的成本（相对于无贸易时）交换商品，从而提高两国的福利。显然，从比较利益原则中可以得出这样一种政策规定，即政府不应该控制国家间的贸易，因为国际自由贸易将会使贸易伙伴获得最大福利。这表现在税收政策上就是政府税收尽量不要去干扰这种依据比较利益原则而进行有效率的国际贸易。但是，现实的国际贸易比起上述理想的简单情形来则要复杂得多。在现实的复

杂多变的国际贸易的决定过程中，虽然总体上主要还是由比较利益原则所主导，但是仍然不时地会出现一些背离比较利益原则的情况，并以保护贸易来取代自由贸易，相应地，在有关国际贸易的税收政策上，政府也不会要求税收表现出“简单的中性”，而应该以适当的方式对这种贸易进行调控。即使这样，在现代市场经济中，人们对待国际间商品贸易的态度，可以说，依然是“贸易喜好”的。

然而，在传统计划经济中，人们对待国际间商品贸易的态度则截然不同。在传统计划经济中，人们的贸易态度表现为“贸易厌恶”。我们知道，在中央计划者们的眼里，国际贸易只是为了调剂余缺，为此它应该为本国经济提供某些必需的进口，而这些进口则由中央计划者们在经济计划中加以制定。利用国际贸易的重点是取得进口，出口仅仅作为一种换取进口的手段。这种观点并不意味着传统计划经济中对外贸易的目的是为了获得最大量的进口，相反，它所强调的一直是对贸易的厌恶，是要靠“独立自主，自力更生”，靠本国经济提供必要的物资。外国进口被作为一种“安全阀”，是为了取得某种（有限度的）物资需要。即使能够从国外更经济地得到某种产品的情况下，这种经济也会尽量避免严重地依赖从国外进口。因此，只要有可能就必须限制对进口的依赖，从而使进口的有无不至于影响整个国民经济计划的完成。除此之外，这种对贸易的厌恶还因为这样一种观点，即认为世界市场动荡不定，无法为中央计划者所预测。

这种对国际贸易既厌恶又利用的现实态度，我们虽然已经提供了一个理论上的描述，但一个更系统、更理论化的表述则须借助于制度经济学中的两个概念：信息成本与组织成本。根据这个表述，传统计划经济中对贸易的厌恶是出于信息成本方面的考虑，而对贸易的利用则是为了降低计划经济体制的组织

成本。“因为，阻断国际市场价格信号的干扰是计划经济体制降低其信息成本的必要条件。但是，实际上还是存在着对外贸易，这是由集中计划经济体制本身短缺的特征所决定的。由于这种短缺主要不是表现为总量的短缺，而是主要表现为结构性的短缺，因此，‘调剂余缺’式的进出口贸易又成为降低计划经济体制的组织成本的必要条件。”^①这种传统计划经济体制下对国际贸易既厌恶与又利用的矛盾决定了这种经济体制对贸易的特定调控方式，我们在后面再来讨论这个问题。

其次，就国际间资本流动而言，我国传统的计划经济作为一个发展中经济来说，本来应该成为一个吸收与利用外资的国家，但由于意识形态的因素，外国资本基本上被拒之于国门之外。这是因为，从发展中经济来说，虽然国民收入中用于投资的潜在收益率是相当高的，因为资本稀缺。但是，要从已经很低的消费中释放出资源以用于投资的代价则更高，因此，若仅仅依赖国内资本来推动经济发展，则其机会成本是极其高昂的。这样，一个发展中经济在客观上已不该把发展所需的财源限于国家范围内，而应该寻求外国资本，通过吸收与利用外国资本，经济发展所需的投资就可以用未来较高水平的储蓄来提供，从而可以减少经济发展所付的代价。而且，外资的输入通常还可以带来仅凭释放国内储蓄所无法得到的各种资本设备的输入，同时，它也会带来国内急需的技术资料与管理知识。但是，在传统的计划经济中，中国社会对外国资本的态度基本上是消极排斥的。众所周知，在当时的经济社会里，政府强调生产资料的“绝对”公有制，它在对内方面表现为生产资料单一全民所有制的要求，即不允许或至少不喜欢多种经济成分的并存与发

^① 引自樊纲、李扬、周振华主编：《走向市场：1978—1993》，第203页，上海人民出版社，1994。

展，甚至要“割”资本主义的“尾巴”，担心多种经济成分的存在与发展会偏离社会主义的方向，等等。它在对外方面则表现为生产资料归国家统一计划调节的要求，即不允许外国资本参与进来而渗透到社会主义的有机体之中，以防止改变社会主义的本色与影响国家的统一计划调节。

由此可见，在传统计划经济中，我国的对外经济交往主要表现在国际间商品贸易方面。至于国际间资本流动，则几乎被国门所阻隔，吸收与利用外国资本的情况只是在改革开放以后才发生的。当然，我国曾在 20 世纪 50 年代吸收和利用作为社会主义大国的苏联的外国资本（在性质上姓“公”）。

1.2 对外经济交往中的隐性税收：价格平准机制与双重、多重汇率

1.2.1 价格平准机制

在传统计划经济中，经济社会对国际贸易既厌恶又利用的矛盾决定了这种经济体制对贸易的调控方式是不同于现代市场经济的。我们知道，在现代市场经济中，对外贸易完全由经营外贸的经济实体按市场经济法则并依据比较利益原则来进行。但是，在传统计划经济中，对外贸易则由国家垄断，并受计划来调节，而政府调控对外贸易的财税机制主要是“价格平准机制”。“价格平准机制”的主要目的是为了将传统计划经济中国内市场的固定价格与国际市场的多变价格分隔开来，它因此具有较强的财税含义，因为它对于对外贸易的机制类似于国内传统的流转税对于国民经济运行所起的作用。它在国内有控制的计划价格与变化多端的进出口价格之间建立起一道“隔离网”，这道“隔离网”包含了完全从价格平准机制中派生出来的外贸税收与

负税收（即补贴）——即一种隐性的税收。

平准机制的运行是这样的：外贸机构从生产企业或批发商那里收购国内产品以供出口，并将进口商品按管理的固定批发价卖给贸易公司。外贸机构的盈亏，取决于按国内市场价格折算过来的进口商品的本币价格（即国外价格乘以某个官方的固定汇率得出的以本币表示的价格）。盈余要作为税收上缴预算，如果发生亏损，也要从预算中补偿。总之，这个隔离网消除了国际价格变动对国内有控制的计划价格的影响。

我们可以把国内价格、国外价格、汇率、税收或补贴之间的关系表述如下：

$$P_i = P_i^* e (1+t_i) \text{ 或 } P_i = P_i^* e (1+s_i) \quad (1.1)$$

式中， P_i 表示产品 i 的国内价格， e 表示汇率， P_i^* 表示 i 产品以外币表示的价格， t_i 表示产品 i 的从价税率， s_i 表示产品 i 的从价补贴率。

在自由市场经济中， t_i 是一个常数， P_i 与 e 由市场因素决定，随机地决定等式 (1.1) 的平衡；而在计划经济中，这个等式正好相反， P_i 和 e 是政府按计划而固定的， t_i 或 s_i 则由价格平准机制按如下方式确定：

$$t_i = (P_i / P_i^* e) - 1 \text{ 或 } s_i = 1 - (P_i / P_i^* e) \quad (1.2)$$

即从进口方面看，如果进口商品的国内固定价格 P_i 高于 $P_i^* e$ ，则 t_i 为正，于是外贸机构实现的利润就以税收的形式上缴国家预算。相反，如果 P_i 低于 $P_i^* e$ ，那么 t_i 为负，而且与 s_i 相等，于是外贸机构出现亏损，但这部分亏损则由国家预算来弥补。等式 (1.2) 表明，如果国内控制价格上升的话，则税率上升；如果国外价格上升或汇率贬值，则税率下降。然而，就出口而言，这一分析正好颠倒过来。

如果我们把等式 (1.1) 改写为：

$$P_i = P_i^* e (1 + a_i) \quad (1.3)$$

其中, 当等式 (1.3) 中的 a_i 为正数时, 则 $a_i = t_i$; 而当等式 (1.3) 中的 a_i 为负数时, 则 $a_i = s_i$ 。那么, a_i 便成为产品 i 的国内价格与国际市场价格的偏离系数。在国内外价格的这一联系方式下, 由于产品 i 的国内价格 (P_i) 与官方汇率 (e) 在计划经济中通常在很长时期内会保持不变, 因此, 在国际市场价格 (P_i^*) 动荡不定的情况下, 唯有依赖 a_i 的变动才能消除国际市场动荡不定的价格对国内控制价格的影响。显然 a_i 是一个可变的量, 它不断地随 P_i^* 的波动而变化。这个特殊的国内外价格联系方式, 其实质是由国家预算通过一个可变的税收——补贴机制 (即价格平准机制) 来吸收或承担国际市场价格变动所造成的全部影响。因此, 国家对进出口商品的征税率和补贴率, 可被看成为计划经济中国内外价格扭曲的系数。这样, 等式 (1.3) 中的 $e (1 + a_i)$ 实际上成为计划经济中国内外价格的特殊转换系数, 其作用相当于市场导向经济中的现实的市场汇率, 因此, 在计划经济中, 有人将其称为隐形的内部汇率。

然而, 计划经济中的这个“价格平准机制”, 在调节对外贸易的同时, 还会对整个国家的净税收与资源配置产生一定的影响。

我们可以把“价格平准机制”对整个国家的净税收的影响表述为下列式子:

$$F = \sum_{i=1}^m X_i (P_i^* e - P_i) - \sum_{j=1}^n M_j (P_j^* e - P_j)$$

$$(i = 1, 2, 3, \dots, m; j = 1, 2, 3, \dots, n)$$

式中, F 表示对外贸易活动中的净税收状况;

X_i 表示产品 i 的出口总量;

M_j 表示产品 j 的进口总量;

P_j 表示产品 j 的国内价格;

P_j 表示产品 j 的外币价格。

另外，“价格平准机制”中的 t_i 或 s_i 的变化在原则上应引起商品及要素市场上直接的资源再配置，但在计划经济中则不是这样，因为企业所面对的价格是不变的。不过，这些变化会通过净税收与货币供应量的影响而间接地影响资源配置。因此，正是由于价格平准机制的这种间接影响的存在，致使国内市场价格最终无法完全地与国际市场价格分隔。而且价格平准机制的作用扭曲了国际贸易中的比较优势，使得人们看不到真正的比较优势之所在，结果，计划经济中的对外贸易始终处于低效率的境地。这正是我们改革外贸运行机制的一个原因所在。

1.2.2 双重与多重汇率

在传统的计划经济中，对外经济交往过程中的隐性税收，除了上述隐含在“价格平准机制”中的外贸税收与负税收之外，还有另一种表现形式，那就是现在要讨论的“汇率调控”——即一种或一种以上的对进出口贸易征收的税收与负税收（即补贴）的组合。

汇率调控，指的是政府为了达到某一目的而使现实汇率偏离市场均衡汇率的政策行为。汇率调控的形式多种多样。它既可以是高估汇率（高估了相对于外币而言的人民币的价值）也可以是低估汇率（低估了相对于外币而言的人民币的价值）；同样，它既可以是双重汇率也可以是多重汇率，但在这些双重或多重汇率中，至少会有一个汇率是偏离市场均衡汇率的，例如，在双重汇率中，两个汇率可能是一个高估而另一个低估、两个都高估、两个都低估，或者一个市场均衡汇率而另一个高估或低估的汇率；而在多重汇率中，则有一个或一个以上偏离市场均衡汇率的多种汇率的并存。因此，总体来看，汇率调控不外乎两种基本形式：高估汇率与低估汇率。这样，要理解隐含在汇率调控中的隐性税收，可以从这两种基本汇率调控形式上来

考虑。

先看高估汇率的形式。假定，现在本国的市场均衡汇率为： $\$1 = ¥10$ ，高估汇率为： $\$1 = ¥5$ 。当我们进口某一商品时，如果该商品的国际市场价格为 1 美元 / 单位，那么，在市场均衡汇率下，本国进口商的进口成本为 10 元人民币，但在高估汇率下仅为 5 元人民币，因此，这个高估的汇率相当于在市场均衡汇率下向进口商提供了 5 元人民币的进口补贴；反过来，当我们出口某一商品时，如果该商品的国际市场价格为 1 美元 / 单位，那么在市场均衡汇率下本国出口商可以赚取 10 元人民币，但在高估汇率下只能获得 5 元人民币，还有 5 元人民币相当于缴了税收。因此，这个高估的汇率相当于在市场均衡汇率下向出口商对出口商品征收了 5 元人民币的出口税收。总之，高估汇率在对外贸易方面的影响，相当于在市场均衡汇率下对进口贸易提供补贴（即征收负税收）而对出口贸易征收税收的情况。

低估汇率的形式可以用同样的方法来进行分析。可以肯定，这种低估汇率在对外贸易方面的影响，相当于在市场均衡汇率下对进口贸易征收税收而对出口贸易提供补贴（即征收负税收）的情况。

显然，双重汇率制度就是一种或一种以上的对进出口贸易实行税收与补贴（即负税收）的制度，而多重汇率制度则必然是对进出口贸易实施一系列税收与补贴（即负税收）的情况。

1.3 市场取向改革中税收运行机制的变化： 从隐性税收到显性税收

转型经济中的市场取向改革，使得政府对于对外贸易的直接调控有所削弱，但市场机制正在逐步形成，对外贸易活动中

的税收与补贴正处在从严重依赖“价格平准机制”到以市场为导向的财税运行机制的转变过程中。因此，要描绘市场取向改革中政府调控对外贸易的税收运行机制的转变，就涉及到：（1）改革价格平准机制；（2）关税作用的增强；（3）非关税壁垒问题；（4）国内流转税贸易效应的显现。

1.3.1 改革价格平准机制

随着市场取向改革的逐步深入，政府调控对外贸易的方式必然要以间接调控代替直接调控，价格平准机制自然是非改不可。原来的价格平准机制赖以正常运行所涉及的因素，即进出口数量、国内外价格以及汇率都失去了它们往日的确定性。众所周知，随着国内价格的自由化，它们已不再是固定不变了。同样，国外价格的稳定性也有所下降，因为现在的外贸已转变为合同的形式而不是以往那种基本上以双边协定形式而进行的，无限制的以可兑换货币进行的贸易则有所扩张。随着计划的取消，进出口数量也变得变幻莫测，外贸机构对进出口的垄断已逐渐废除，贸易权也逐渐扩大到其他企业。另外，随着企业经营机制转换使得企业在投资、生产、定价与市场营销方面拥有更多的自主权，价格与数量的变化增大，企业之间的竞争更加激烈，企业可以直接地经营外贸。同时，企业受硬预算的约束并更多地面临世界市场的竞争。汇率变得越来越能反映经济条件的变化并且变双轨为单轨以走向自由浮动。如此种种，无不说明这样一个事实，价格平准机制的运行基础已经崩溃。因此，政府必须转向以市场导向的财税机制去调控对外贸易。

1.3.2 关税作用的增强

市场取向的改革使关税的作用越来越重要。我们知道，在市场导向经济中，关税所要达到的目的是很明确的。在发达国家，关税的目的是为了保护国内产业；但在发展中国家，关税除了起保护国内产业的作用外，还有增加财政收入、减少国际

收支逆差、改善收入分配（例如，对奢侈品征以高额关税）的目的。关税作为成本的一个组成部分会影响相对价格，进而影响生产和消费在国产品与进口品之间的选择。因此，关税会间接地影响一国贸易的水平和构成。但是，在原来的计划经济中，关税实际上不具备上述任何功能，而顶多是作为获得贸易让步（特别是与西方国家）进行讨价还价的谈判工具。

1.3.3 非关税壁垒问题

如前所述，关税在提供财政收入或保护国内产业中的作用微乎其微。如果当时需要保护的话，常用的方法是数量限制，于是，许可证制、配额制以及其他外汇方面的限制就成为必然的产物。然而，随着市场取向改革的逐步深入，这些非关税壁垒要为显性的关税所取代。如果许可证制不能马上被取消的话，也应该以拍卖的方式将许可证持有者的垄断收入转变为预算收入，这样，可以消除在配额分配与许可证发放过程中的官僚行为，消除使管理复杂化，以及滋生腐败与寻租行为的根源。同时，为了让关税在提供财政收入的同时能使其对国内资源配置的扭曲减少到最小程度，应实行从价关税并使其应税基础变得更宽，因此，在这个意义上，关税最好不要搞什么例外，除了国际惯例规定的减免（如，外交减免）外，尽可能不规定别的关税减免。

1.3.4 国内流转税贸易效应的显现

后面将要讨论的国内流转税的贸易效应，随着市场取向改革的逐步深入以及相应的政府调控对外贸易方式的转变，正在渐渐地从暗处走向明处，从无为变成有为。因为在原来的计划经济中，一切外贸活动都从属于价格平准机制的调控，即使关税也无力影响对外贸易，更不用提国内流转税了，但是，改革开放政策已使关税的作用发生了明显的变化。然而，关税的调节毕竟是受到约束的，关贸总协定自肯尼迪回合以来已使关税